

苏州金鸿顺汽车部件股份有限公司简介

苏州金鸿顺汽车部件股份有限公司成立于2003年，是一家中外合资股份制企业，主营业务为汽车车身和底盘冲压零部件及其相关模具的开发、生产与销售。主要产品有车门防撞梁、A柱/C柱加强板焊接总成、后地板、车身纵梁、侧围焊接总成、前大梁、前桥总成及零件、后桥总成及零件、拖曳臂总成、扭力梁、前横梁、后横梁总成、转向节、真空助力器组件和制动系统组件等，2017年10月23日在上交所上市交易，股票代码603922。

公司作为中国模具工业协会会员、中国重点骨干模具企业，拥有新型专利39项，发明专利10项，软件著作权2项，获得ISO/TS16949质量体系认证、ISO14001环境体系认证及OHSAS18001职业健康安全体系认证，自2010年12月起持续评定为江苏省高新技术企业。

公司与上汽大众、上汽通用、上海汽车、广汽菲克、东南汽车及东风裕隆等国内知名整车制造商及本特勒、博世、大陆汽车和卡斯马等世界著名跨国汽车零部件供应商建立了长期稳定而良好的战略合作关系。

地址：江苏省张家港经济开发区长兴路30号

电话：0512-55373805

邮编：215600

网址：<http://www.jinhs.com/>



华兴会计师

HUAXING ACCOUNTANTS

2017年 第11期 | 总第262期



福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙） 编
Fujian Huaxing CPAs (Special General Partnership)

华兴所学习贯彻十九大精神



华兴所党支部组织收看十九大电视新闻



华兴所党支部研究学习贯彻十九大精神



质量控制部总经理郭振宏介绍风险导向审计理念



业务一部肖亚南介绍注册会计师考试经验



华兴所召开学习贯彻十九大精神大会



党支部书记林宝明提出学习贯彻
十九大精神的部署和要求



注册会计师张玉讲解监盘程序



讲授 EXCEL 数据分析的王道田老师为学员
答疑解惑



党支部副书记高虹向党员分发十九大学习文件



党员观看电影“十八洞村”



讲授职业素养和礼仪的张伟丽老师与学员
展开课堂互动



质量控制部熊志平组织并主持培训班工作

HUAXING
ACCOUNTANTS

华兴会计师

2017年第11期（总第262期）

主 编：林宝明

副主编：刘延东 童益恭

蒋新红 郑丽惠

陈航晖 高 虹

编 委：（以姓氏笔画为序）

王永平 卢淑燕 许正瑞

刘久芳 刘见生 肖 军

张维永 陈 璇 陈碧芸

陈 蓁 林希敏 林桂富

林 辉 林 霞 郑永勤

郑 基 胡旭斌 徐锦腾

郭振宏 黄双兴 曹隆森

赖久立 谢达明

执行编辑：陈 璇 马醒钟 刘芷杉

主办单位：福建华兴会计师事务所

（特殊普通合伙）

地址：福州市湖东路152号

中山大厦B座6-9楼

邮编：350003

电话：0591-87809684

传真：0591-87840354

邮箱：postmaster@fjh×cpa.com

网址：www.fjh×cpa.com

编辑部邮箱：××@fjh×cpa.com

目 录

法规选载

关于非居民企业所得税源泉扣缴有关问题的公告

（国家税务总局公告〔2017〕37号） 03

关于将技术先进型服务企业所得税政策推广至全国实施的通知

（财税〔2017〕79号） 05

关于《国有科技型企业股权和分红激励暂行办法》的问题解答

07

会计

直接减免增值税 会计处理需注意 12

9个案例梳理营改增后无形资产的会计核算 13

对积分销售“递延收益法”会计处理的改进 15

建筑企业预收工程款增值税业务的会计处理 17

上市公司股权激励税会差异风险 19

营改增后企业金融商品转让的会计处理 20

税收

营改增后 融资租赁业务的涉税处理 23

既代购又运输算混合销售吗 26

解读非居民企业所得税源泉扣缴新规 26

转让限售股 个税咋缴纳 30

如何全面理解建筑业差额计税 31

审计

CPA 在货币资金审计中的问题和改进建议 33

咨询信箱

高薪技术企业享受税收优惠期间与认定证书的有效期不一致 税收优惠还能享受吗 39

海关进口增值税专用缴款书稽核比对结果异常的应如何处理 39

对当事人的同一税收违法行为 是否可以给予两次罚款处罚 39

企业文化

行走在中欧的深秋里
——业务六部中欧之旅浅记 40

2017 年度福建华兴会计师事务所助理人员
培训圆满结束 41

务实进取 厚积薄发
——记 2017 年助理人员业务培训 42

福建华兴会计师事务所 (特殊普通合伙) 承办

审计 验资 资产评估 改制上市辅导
企业清算 会计顾问 可行性研究
信息咨询 专业培训 电算化服务
税务代理 工程造价咨询
工程预决算审计

福建华兴会计师事务所 (特殊普通合伙)

首席合伙人：87842376

管理合伙人：87852434 87852548

87842343 87828053

87810721

首席助理：87827990

办公室：87858259 87852574

人力资源部：87273791

财务部：87842390

信息技术部：87842345

企业文化部：87809684

质控部：87828063 87809213

业务一部：87841405 87828491

业务二部：87270759

业务三部：87835444 87826433

业务四部：87844049 87826414

业务五部：87852549 87832105

业务六部：87852464 87843102

业务七部：87852564 87859124

业务八部：87853421 87278292

87827014 87851449

业务九部：87271910 87309071

业务十部：87113401 87115045

业务十一部：88503753

传真(7楼)：87840354

传真(9楼)：87842334

北京分所：010-68056242

010-68019914 (传真)

厦门分所：0592-2381108

0592-2381109 (传真)

泉州分所：0595-22211351

0595-22211360 (传真)

漳州分所：0596-2097561

0596-2096187 (传真)

龙岩分所：0597-2220420

0597-2204031 (传真)

莆田分所：0594-2687766

0594-2694788 (传真)

江西分所：0797-8234046

0797-8211670 (传真)

福建华兴资产评估房地产土地估价有限公司：87807195

福建华兴税务师事务所有限公司：87271910

福建华兴财务咨询有限公司：87809684

关于非居民企业所得税源泉扣缴有关问题的公告

国家税务总局公告2017年第37号

按照《国家税务总局关于进一步深化税务系统“放管服”改革优化税收环境的若干意见》（税总发〔2017〕101号）的安排，根据《中华人民共和国企业所得税法》（以下称“企业所得税法”）及其实施条例、《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则的有关规定，现就非居民企业所得税源泉扣缴有关问题公告如下：

一、依照企业所得税法第三十七条、第三十九条和第四十条规定办理非居民企业所得税源泉扣缴相关事项，适用本公告。与执行企业所得税法第三十八条规定相关的事项不适用本公告。

二、企业所得税法实施条例第一百零四条规定的支付人自行委托代理人或指定其他第三方代为支付相关款项，或者因担保合同或法律规定等原因由第三方保证人或担保人支付相关款项的，仍由委托人、指定人或被保证人、被担保人承担扣缴义务。

三、企业所得税法第十九条第二项规定的转让财产所得包含转让股权等权益性投资资产（以下称“股权”）所得。股权转让收入减除股权净值后的余额为股权转让所得应纳税所得额。

股权转让收入是指股权转让人转让股权所收取的对价，包括货币形式和非货币形式的各种收入。

股权净值是指取得该股权的计税基础。股权的计税基础是股权转让人投资入股时向中国居民企业实际支付的出资成本，或购买该项股权时向该股权的原转让人实际支付的股权受让成本。股权在持有期间发生减值或者增值，按照国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益的，股权净值应进行相应调整。企业在计算股权转让所得时，不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。

多次投资或收购的同项股权被部分转让的，从该项股权全部成本中按照转让比例计算确定被转让股权对应的成本。

四、扣缴义务人支付或者到期应支付的款项以人民币以外的货币支付或计价的，分别按以下情形进行外币折算：

（一）扣缴义务人扣缴企业所得税的，应当按照扣

缴义务发生之日人民币汇率中间价折合成人民币，计算非居民企业应纳税所得额。扣缴义务发生之日为相关款项实际支付或者到期应支付之日。

（二）取得收入的非居民企业在主管税务机关责令限期缴纳税款前自行申报缴纳应源泉扣缴税款的，应当按照填开税收缴款书之日前一日人民币汇率中间价折合成人民币，计算非居民企业应纳税所得额。

（三）主管税务机关责令取得收入的非居民企业限期缴纳应源泉扣缴税款的，应当按照主管税务机关作出限期缴税决定之日前一日人民币汇率中间价折合成人民币，计算非居民企业应纳税所得额。

五、财产转让收入或财产净值以人民币以外的货币计价的，分扣缴义务人扣缴税款、纳税人自行申报缴纳税款和主管税务机关责令限期缴纳税款三种情形，先将以非人民币计价项目金额比照本公告第四条规定折合成人民币金额；再按企业所得税法第十九条第二项及相关规定计算非居民企业财产转让所得应纳税所得额。

财产净值或财产转让收入的计价货币按照取得或转让财产时实际支付或收取的计价币种确定。原计价币种停止流通并启用新币种的，按照新旧货币市场转换比例转换为新币种后进行计算。

六、扣缴义务人与非居民企业签订与企业所得税法第三条第三款规定的所得有关的业务合同时，凡合同中约定由扣缴义务人实际承担应纳税款的，应将非居民企业取得的不含税所得换算为含税所得计算并解缴应扣税款。

七、扣缴义务人应当自扣缴义务发生之日起7日内向扣缴义务人所在地主管税务机关申报和解缴代扣税款。扣缴义务人发生到期应支付而未支付情形，应按照《国家税务总局关于非居民企业所得税管理若干问题的公告》（国家税务总局公告2011年第24号）第一条规定进行税务处理。

非居民企业取得应源泉扣缴的所得为股息、红利等权益性投资收益的，相关应纳税款扣缴义务发生之日为股息、红利等权益性投资收益实际支付之日。

非居民企业采取分期收款方式取得应源泉扣缴所

得税的同一项转让财产所得的,其分期收取的款项可先视为收回以前投资财产的成本,待成本全部收回后,再计算并扣缴应扣税款。

八、扣缴义务人在申报和解缴应扣税款时,应填报《中华人民共和国扣缴企业所得税报告表》。

扣缴义务人可以在申报和解缴应扣税款前报送有关申报资料;已经报送的,在申报时不再重复报送。

九、按照企业所得税法第三十七条规定应当扣缴的所得税,扣缴义务人未依法扣缴或者无法履行扣缴义务的,取得所得的非居民企业应当按照企业所得税法第三十九条规定,向所得发生地主管税务机关申报缴纳未扣缴税款,并填报《中华人民共和国扣缴企业所得税报告表》。

非居民企业未按照企业所得税法第三十九条规定申报缴纳税款的,税务机关可以责令限期缴纳,非居民企业应当按照税务机关确定的期限申报缴纳税款;非居民企业在税务机关责令限期缴纳前自行申报缴纳税款的,视为已按期缴纳税款。

十、非居民企业取得的同一项所得在境内存在多个所得发生地,涉及多个主管税务机关的,在按照企业所得税法第三十九条规定自行申报缴纳未扣缴税款时,可以选择一地办理本公告第九条规定的申报缴税事宜。受理申报地主管税务机关应在受理申报后5个工作日内,向扣缴义务人所在地和同一项所得其他发生地主管税务机关发送《非居民企业税务事项联络函》(见附件),告知非居民企业涉税事项。

十一、主管税务机关可以要求纳税人、扣缴义务人和其他知晓情况的相关方提供与应扣缴税款有关的合同和其他相关资料。扣缴义务人应当设立代扣代缴税款账簿和合同资料档案,准确记录非居民企业所得税扣缴情况。

十二、按照企业所得税法第三十七条规定应当扣缴的税款,扣缴义务人应扣未扣的,由扣缴义务人所在地主管税务机关依照《中华人民共和国行政处罚法》第二十三条规定责令扣缴义务人补扣税款,并依法追究扣缴义务人责任;需要向纳税人追缴税款的,由所得发生地主管税务机关依法执行。扣缴义务人所在地与所得发生地不一致的,负责追缴税款的所得发生地主管税务机关应通过扣缴义务人所在地主管税务机关核实有关情况;扣缴义务人所在地主管税务机关应当自确定应纳税款未依法扣缴之日起5个工作日内,向所得发生地主管税务机关发送《非居民企业税务事项联络函》,告知非居民企业涉税事项。

十三、主管税务机关在按照本公告第十二条规定追缴非居民企业应纳税款时,可以采取以下措施:

(一)责令该非居民企业限期申报缴纳应纳税款。

(二)收集、查实该非居民企业在中国境内其他收入项目及其支付人的相关信息,并向该其他项目支付人发出《税务事项通知书》,从该非居民企业其他收入项目款项中依照法定程序追缴欠缴税款及应缴的滞纳金。

其他项目支付人所在地与未扣税所得发生地不一致的,其他项目支付人所在地主管税务机关应给予配合和协助。

十四、按照本公告规定应当源泉扣缴税款的款项已经由扣缴义务人实际支付,但未在规定的期限内解缴应扣税款,并具有以下情形之一的,应作为税款已扣但未解缴情形,按照有关法律、行政法规规定处理:

(一)扣缴义务人已明确告知收款人已代扣税款的;

(二)已在财务会计处理中单独列示应扣税款的;

(三)已在其纳税申报中单独扣除或开始单独摊销扣除应扣税款的;

(四)其他证据证明已代扣税款的。

除前款规定情形外,按本公告规定应该源泉扣缴的税款未在规定的期限内解缴入库的,均作为应扣未扣税款情形,按照有关法律、行政法规规定处理。

十五、本公告与税收协定及其相关规定不一致的,按照税收协定及其相关规定执行。

十六、扣缴义务人所在地主管税务机关为扣缴义务人所得税主管税务机关。

对企业所得税法实施条例第七条规定的不同所得,所得发生地主管税务机关按以下原则确定:

(一)不动产转让所得,为不动产所在地税务机关。

(二)权益性投资资产转让所得,为被投资企业的所得税主管税务机关。

(三)股息、红利等权益性投资所得,为分配所得企业的所得税主管税务机关。

(四)利息所得、租金所得、特许权使用费所得,为负担、支付所得的单位或个人的所得税主管税务机关。

十七、本公告自2017年12月1日起施行。本公告第七条第二款和第三款、第九条第二款可以适用于在本公告施行前已经发生但未处理的所得。下列规定自2017年12月1日起废止:

(一)《国家税务总局关于印发〈非居民企业所得税源泉扣缴管理暂行办法〉的通知》(国税发[2009]3号)。

(二)《国家税务总局关于进一步加强非居民税

收管理工作的通知》(国税发〔2009〕32号)第二条第(三)项中的以下表述:

“各地应按照《国家税务总局关于印发〈非居民企业所得税源泉扣缴管理暂行办法〉的通知》(国税发〔2009〕3号)规定,落实扣缴登记和合同备案制度,辅导扣缴义务人及时准确扣缴应纳税款,建立管理台账和管理档案,追缴漏税”。

(三)《国家税务总局关于加强税种征管促进堵漏增收的若干意见》(国税发〔2009〕85号)第四条第(二)项第3目中以下表述:

“按照《国家税务总局关于印发〈非居民企业所得税源泉扣缴管理暂行办法〉的通知》(国税发〔2009〕3号)规定,落实扣缴登记和合同备案制度,辅导扣缴义务人及时准确扣缴应纳税款,建立管理台账和管理档案”。

(四)《国家税务总局关于加强非居民企业股权转让所得企业所得税管理的通知》(国税函〔2009〕698号)。

(五)《国家税务总局关于印发〈非居民企业税收协同管理办法(试行)〉的通知》(国税发〔2010〕119

号)第九条。

(六)《国家税务总局关于发布〈企业重组业务企业所得税管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2010年第4号)第三十六条。

(七)《国家税务总局关于非居民企业所得税管理若干问题的公告》(国家税务总局公告2011年第24号)第五条和第六条。

(八)《国家税务总局关于发布〈非居民企业从事国际运输业务税收管理暂行办法〉的公告》(国家税务总局公告2014年第37号)第二条第三款中以下表述:

“和《国家税务总局关于印发〈非居民企业所得税源泉扣缴管理暂行办法〉的通知》(国税发〔2009〕3号)”。

(九)《国家税务总局关于非居民企业间接转让财产企业所得税若干问题的公告》(国家税务总局公告2015年第7号)第八条第二款。

附件:非居民企业税务事项联络函(略)

国家税务总局

2017年10月17日

关于将技术先进型服务企业所得税政策推广至全国实施的通知

财税〔2017〕79号

为贯彻落实《国务院关于促进外资增长若干措施的通知》(国发〔2017〕39号)要求,发挥外资对优化服务贸易结构的积极作用,引导外资更多投向高技术、高附加值服务业,促进企业技术创新和技术服务能力的提升,增强我国服务业的综合竞争力,现就技术先进型服务企业有关企业所得税政策问题通知如下:

一、自2017年1月1日起,在全国范围内实行以下企业所得税优惠政策:

1.对经认定的技术先进型服务企业,减按15%的税率征收企业所得税。

2.经认定的技术先进型服务企业发生的职工教育经费支出,不超过工资薪金总额8%的部分,准予在计算应纳税所得额时扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。

二、享受本通知第一条规定的企业所得税优惠政策的技术先进型服务企业必须同时符合以下条件:

1.在中国境内(不包括港、澳、台地区)注册的法人

企业;

2.从事《技术先进型服务业务认定范围(试行)》(详见附件)中的一种或多种技术先进型服务业务,采用先进技术或具备较强的研发能力;

3.具有大专以上学历的员工占企业职工总数的50%以上;

4.从事《技术先进型服务业务认定范围(试行)》中的技术先进型服务业务取得的收入占企业当年总收入的50%以上;

5.从事离岸服务外包业务取得的收入不低于企业当年总收入的35%。

从事离岸服务外包业务取得的收入,是指企业根据境外单位与其签订的委托合同,由本企业或其直接转包的企业为境外单位提供《技术先进型服务业务认定范围(试行)》中所规定的信息技术外包服务(ITO)、技术性业务流程外包服务(BPO)和技术性知识流程外包服务(KPO),而从上述境外单位取得的收入。

三、技术先进型服务企业的认定管理

1.省级科技部门会同本级商务、财政、税务和发展改革部门根据本通知规定制定本省（自治区、直辖市、计划单列市）技术先进型服务企业认定管理办法，并负责本地区技术先进型服务企业的认定管理工作。各省（自治区、直辖市、计划单列市）技术先进型服务企业认定管理办法应报科技部、商务部、财政部、税务总局和国家发展改革委备案。

2.符合条件的技术先进型服务企业应向所在省级科技部门提出申请，由省级科技部门会同本级商务、财政、税务和发展改革部门联合评审后发文认定，并将认定企业名单及有关情况通过科技部“全国技术先进型服务企业业务办理管理平台”备案，科技部与商务部、财政部、税务总局和国家发展改革委共享备案信息。符合条件的技术先进型服务企业须在商务部“服务贸易统计监测管理信息系统（服务外包信息管理应用）”中填报企业基本信息，按时报送数据。

3.经认定的技术先进型服务企业，持相关认定文件向所在地主管税务机关办理享受本通知第一条规定的企业所得税优惠政策事宜。享受企业所得税优惠的技术先进型服务企业条件发生变化的，应当自发生变化之日起15日内向主管税务机关报告；不再符合享受税收优惠条件的，应当依法履行纳税义务。主管税务机关在执行税收优惠政策过程中，发现企业不具备技术先进型服务企业资格的，应提请认定机构复核。复核后确认不符合认定条件的，应取消企业享受税收优惠政策的资格。

4.省级科技、商务、财政、税务和发展改革部门对经认定并享受税收优惠政策的技术先进型服务企业应做好跟踪管理，对变更经营范围、合并、分立、转业、迁移的企业，如不再符合认定条件，应及时取消其享受税收优惠政策的资格。

5.省级财政、税务、商务、科技和发展改革部门要认真贯彻落实本通知的各项规定，在认定工作中对内外资企业一视同仁，平等对待，切实做好沟通与协作工作。在政策实施过程中发现问题，要及时反映上报财政部、税务总局、商务部、科技部和国家发展改革委。

6.省级科技、商务、财政、税务和发展改革部门及其工作人员在认定技术先进型服务企业工作中，存在违法违规行为的，按照《公务员法》《行政监察法》等国家有关规定追究相应责任；涉嫌犯罪的，移送司法机关处理。

7.本通知印发后，各地应按照本通知规定于2017年12月31日前出台本省（自治区、直辖市、计划单列市）技术先进型服务企业认定管理办法并据此开展认定工作。现有31个中国服务外包示范城市已认定的2017年度技术先进型服务企业继续有效。从2018年1月1日起，中国服务外包示范城市技术先进型服务企业认定管理工作依照所在省（自治区、直辖市、计划单列市）制定的管理办法实施。

附件：技术先进型服务业务认定范围（试行）

财政部 税务总局 商务部 科技部 国家发展改革委
2017年11月2日

技术先进型服务业务认定范围（试行）

一、信息技术外包服务（ITO）

（一）软件研发及外包

类 别	适用范围
软件研发及开发服务	用于金融、政府、教育、制造业、零售、服务、能源、物流、交通、媒体、电信、公共事业和医疗卫生等部门和企业，为用户的运营/生产/供应链/客户关系/人力资源和财务管理、计算机辅助设计/工程等业务进行软件开发，包括定制软件开发，嵌入式软件、套装软件开发，系统软件开发、软件测试等。

软件技术服务	软件咨询、维护、培训、测试等技术性服务。
--------	----------------------

（二）信息技术研发服务外包

类 别	适用范围
集成电路和电子电路设计	集成电路和电子电路产品设计以及相关技术支持服务等。
测试平台	为软件、集成电路和电子电路的开发运用提供测试平台。

（三）信息系统运营维护外包

类 别	适用范围
信息系统运营和维护服务	客户内部信息系统集成、网络管理、桌面管理与维护服务；信息工程、地理信息系统、远程维护等信息系统应用服务。
基础信息技术服务	基础信息技术管理平台整合、IT基础设施管理、数据中心、托管中心、安全服务、通讯服务等基础信息技术服务。

二、技术性业务流程外包服务 (BPO)

类 别	适用范围
企业业务流程设计服务	为客户企业提供内部管理、业务运作等流程设计服务。
企业内部管理服务	为客户企业提供后台管理、人力资源管理、财务、审计与税务管理、金融支付服务、医疗数据及其他内部管理业务的数据分析、数据挖掘、数据管理、数据使用的服务；承接客户专业数据处理、分析和整合服务。

企业运营服务	为客户企业提供技术研发服务、为企业经营、销售、产品售后服务提供的应用客户分析、数据库管理等服务。主要包括金融服务业务、政务与教育业务、制造业务和生命科学、零售和批发与运输业务、卫生保健业务、通讯与公共事业业务、呼叫中心、电子商务平台等。
企业供应链管理服务	为客户企业提供采购、物流的整体方案设计以及数据库服务。

三、技术性知识流程外包服务 (KPO)

适用范围
知识产权研究、医药和生物技术研发和测试、产品技术研发、工业设计、分析学和数据挖掘、动漫及网游设计研发、教育课件研发、工程设计等领域。

关于《国有科技型企业股权和分红激励暂行办法》的问题解答

国有资产监督管理委员会考核分配局

为加快实施创新驱动发展战略，进一步激发广大技术和管理人员的积极性和创造性，促进国有科技型企业可持续发展，经国务院同意，2016年2月26日，财政部、科技部、国资委联合印发了《国有科技型企业股权和分红激励暂行办法》（财资〔2016〕4号，以下简称《办法》），自2016年3月1日起在全国范围内实施。《办法》出台以来，受到社会各界广泛关注，各单位高度重视，认真部署，开展了一系列卓有成效的工作，同时也反映了一些执行中的突出问题。为便于各单位深入理解政策内涵，引导、鼓励企业开展激励工作，财政部、科技部、国资委就《办法》执行中企业适用条件、激励对象要求、激励实施条件、激励方案管理等方面有关问题进行了解答。

一、企业适用条件

1. 如何界定转制院所企业？

答：转制院所企业是指根据《国务院办公厅转发科技部等部门关于深化科研机构管理体制改革的实施意见的通知》（国办发〔2000〕38号），国务院部门（单位）所属科研机构已转制为企业或进入企业的主要从事科学研究和技术开发工作的机构，以及各省、自治区、直辖市、计划单列市所属已转制为企业或进入企业的主要从事科学研究和技术开发工作的机构。

2. 如何界定国家认定的高新技术企业？

答：根据《科技部 财政部 国家税务总局关于修订印发〈高新技术企业认定管理办法〉的通知》（国科发火〔2016〕32号）《科技部 财政部 国家税务总局关于

修订印发《高新技术企业认定管理工作指引》的通知》(国科发火〔2016〕195号)认定的高新技术企业。

3. 如何界定高等院校和科研院所投资的科技企业?

答: 包括两类情况, 一是高等院校、科研院所直接投资的科技企业; 二是高等院校、科研院所通过其独资设立的资产管理公司投资的科技企业。

4. 如何界定国家和省级认定的科技服务机构?

答: 科技服务机构的主要业务符合《国务院关于加快科技服务业发展的若干意见》(国发〔2014〕49号)规定的范畴, 包括研究开发及其服务、技术转移服务、检验检测认证服务、创业孵化服务、知识产权服务、科技咨询服务、科技金融服务、科学技术普及服务等, 并经国务院有关部委、直属机构或省(自治区、直辖市、计划单列市)有关部门认定。

5. 分公司、子公司是否可实施股权和分红激励?

答: 分公司不具有公司法人资格, 不符合《办法》第二条规定, 不能依据《办法》实施股权和分红激励; 子公司具有独立的法人主体资格, 在符合《办法》规定的实施条件基础上, 可实施股权和分红激励。

6. 全民所有制企业是否可以根据《办法》实施股权或分红激励?

答: 《办法》第四十四条规定, 尚未实施公司制改革的全民所有制企业可参照本办法, 实施项目收益分红和岗位分红激励政策, 但不能实施股权激励政策。

7. 纳入国有控股混合所有制企业员工持股试点的单位, 是否可开展股权激励?

答: 符合国有控股混合所有制企业员工持股试点与《办法》股权激励政策的国有科技型企业, 可自主选择一实施, 不可以同时开展。主要考虑, 国有控股混合所有制企业员工持股试点政策实质是允许员工购买企业股权, 与《办法》股权激励的标的来源是一致的, 即都是企业股权。因此, 企业可按照自身发展要求和发展战略, 实施不同的政策, 但不可以同时开展员工持股试点和股权激励, 避免重复激励。

8. 在全国中小企业股份转让系统挂牌的国有科技型企业是否可以实施股权或分红激励?

答: 2006年, 中关村科技园区非上市股份公司进入

代办转让系统进行股份报价转让, 即在全国中小企业股份转让系统进行挂牌, 俗称“新三板”。《办法》的适用对象为中国境内具有公司法人资格的国有及国有控股未上市科技企业, 包含在全国中小企业股份转让系统挂牌的国有企业。

9. 非国有企业激励政策如何执行?

答: 对于非国有企业的激励政策, 属于上市公司的, 按照《上市公司股权激励管理办法》(中国证券监督管理委员会令第126号)执行; 属于非上市公司的, 可比照《中华人民共和国促进科技成果转化法》及《办法》等相关规定执行激励政策, 或自主决策。

二、激励对象要求

10. 如何理解《办法》第七条规定的“签订劳动合同”的条件?

答: 《办法》的目的是为建立国有科技型企业自主创新和科技成果转化的中长期激励分配机制, 调动本企业技术和管理人员的积极性和创造性, 所以要求激励对象必须是与本企业“签订劳动合同”的职工。

11. 重要技术人员、经营管理人员同时为企业职工代表监事, 是否可进行股权或者分红激励?

答: 《办法》明确规定, “企业监事、独立董事不得参与企业股权或者分红激励”。考虑到特定职务履职独立性要求, 重要技术人员、经营管理人员兼任企业职工代表监事的, 不能纳入激励人员范围。

12. 对同一激励对象可否实施多次、多种激励?

答: 根据《办法》第三十一条规定, 对同一激励对象就同一职务科技成果或者产业化项目, 企业只能采取一种激励方式、给予一次激励。对按照本办法给予股权激励的激励对象, 自本次股权激励方案实施始, 企业5年内不得再对其开展股权激励。

三、激励实施条件

13. 股权或分红激励的前置条件有哪些?

答: 根据《办法》第六条规定, 企业应建立规范的内部财务管理制度和员工绩效考核评价制度, 年度财务会计报告经过中介机构依法审计, 且激励方案制定近3年未因财务、税收等违法违规行为受到行政、刑事处罚。成立不满3年的企业, 以实际经营年限计算。近3年的财务指标要求如下:

对符合《办法》第六条中的（一）、（二）类企业	
近3年，每年研发费用/当年营业收入	>3%
激励方案制定的上一年度，研发人员/职工总数	>10%
对符合《办法》第六条中的（三）类企业	
国家或省级认定的科技服务机构，近3年科技服务性收入/营业收入	≥60%

注：假设企业制定2017年的激励方案，近3年指2014-2016年。激励方案制定的上一年度指2016年。

14. 成立不满3年的企业，可以实施股权和分红激励么？

答：为支持和鼓励初创型国有科技型企业开展股权和分红激励，《办法》放宽了实施激励的时间限制。对成立不满3年的企业，可采取股权出售、股权期权和项目收益分红等激励方式，相关指标以实际经营年限计算；但不得采取股权奖励和岗位分红的激励方式。

15. 对于转制院所企业，《办法》第六条“近3年”的指标是从转制为企业时开始算还是从院所设立时开始算？

答：根据《国务院办公厅转发科技部等部门关于深化科研机构管理体制改革的实施意见的通知》（国办发〔2000〕38号）有关要求，由事业单位转制为企业的技术开发类科研机构，实施激励时涉及的“近3年”指标是从转制成为企业作为初始时点开始计算的。如果转制为企业的时间不满3年，按照《办法》要求，不得采取股权奖励和岗位分红的激励方式。

16. 集团和子公司作为独立公司法人均符合激励条件，在实施激励时，激励所需财务指标是否能剔除各自的子公司？

答：《办法》第二章实施条件中规定的财务指标，按经中介机构依法审计的企业年度财务会计报告有关数据计算确认。集团公司或子公司在实施激励时，企业年度财务会计报告是指本企业合并财务报告，包括各自子公司的数据。

17. 大、中、小、微型国有科技型企业是否均可依据《办法》实施股权激励？

答：根据《办法》规定，股权激励包括股权出售、股权奖励和股权期权三种方式，大、中型国有科技型企业可以采取股权出售、股权奖励的激励方式，不得采取股权期权的激励方式。企业的类型划分标准，按照国家统计局《关于印发统计上大中小微型企业划分办法的通知》（国统字〔2011〕75号）等有关规定执行。

18. 符合条件的国有科技型企业是否可以用持有的控股子公司股份对本企业员工进行股权激励？

答：根据《办法》第三条规定，符合条件的国有科技型企业开展股权激励，应以本企业股权为标的，不得用持有的控股子公司股份对本企业员工进行股权激励。

19. 股权出售是否需要进场交易？

答：根据《办法》第十一条规定，企业实施股权出售，应按不低于资产评估结果的价格，以协议方式将企业股权出售给激励对象，股权出售不需要进场交易。

20. 如何理解实施股权奖励需“近3年税后利润累计形成的净资产增值额应当占近3年年初净资产总额的20%以上”？

答：根据《办法》第十二条规定，“近3年税后利润累计形成的净资产增值额，是指激励方案制定上年末账面净资产相对于近3年首年初账面净资产的增加值，不包括财政及企业股东以各种方式投资或补助形成的净资产和已经向股东分配的利润”，近3年年初净资产总额是指近三年首年年初净资产总额。

举例说明如下：假设A企业2017年度计划实施股权奖励，2014-2016年税后利润形成的净资产分别为60万元、70万元、80万元，2014年年初净资产总额为1 000万元。净资产增值情况为：210（60+70+80）>200（1 000×20%），故A企业达到实施股权奖励的财务指标要求。

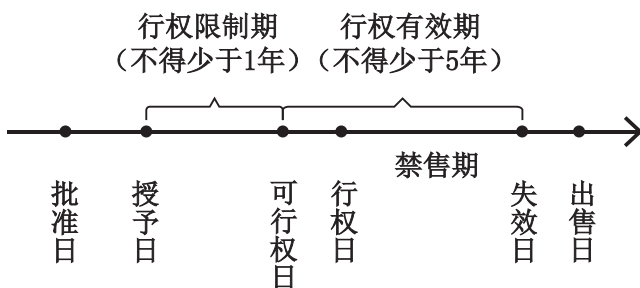
21. 获得财政专项补助资金的国有企业是否可以实施股权和分红激励？

答：根据《办法》第十二条规定“近3年税后利润累计形成的净资产增值额，不包括财政及企业股东以各种方式投资或补助形成的净资产和已经向股东分配的利润”。即国有企业获得财政专项补助资金不影响企业实施股权和分红激励，但在具体计算“近3年税后利润累计形成的净资产增值额”有关财务指标时，要扣除企业获得的财政专项补助资金，即计算采用的指标必

须是企业通过自身经营发展实现盈利。

22. 股权期权的行权日期有何硬性要求？

答：股权期权授权日与获授股权期权首次可行权日之间的间隔（即行权限制期）不得少于1年，股权期权行权的有效期不得超过5年。流程如下：



23. 股权激励实施过程中涉及哪些税收优惠政策？

答：根据财政部、税务总局联合印发的《关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知》（财税〔2016〕101号），自2016年9月1日起，符合条件的非上市公司股票（权）期权、限制性股票和股权奖励实行递延纳税政策。员工在取得股权激励时暂不纳税，递延至股权转让时，按股权转让收入减除股权取得成本以及合理税费后的差额和20%的税率一次性缴纳；上市公司股票期权、限制性股票和股权奖励征税政策维持不变，缴税期限由6个月放宽至12个月。

24. 如何理解第十九条“以实际出资额对应的股权参与企业利润分配”？

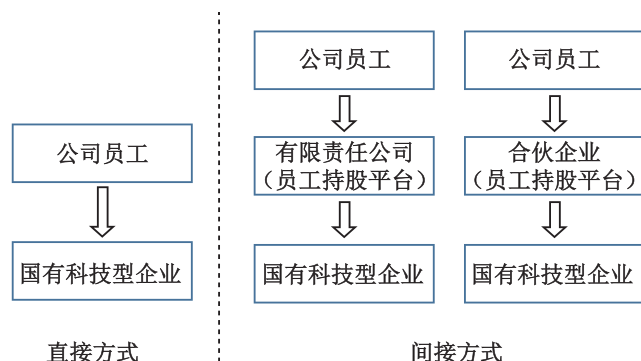
答：激励对象应以实际出资额对应的股权参与企业利润分配，不能按应获得的股权期权参与企业利润分配，即分期缴纳未出资部分不能参与企业利润分配。

举例说明如下：假设激励对象A获得1%的股权期权激励，并分期缴纳出资额；本期利润分配总额为100万元；在激励确定的时点，A共缴纳总出资额的20%。则A应按照应获得的激励股权的20%参与企业利润分配，获得 $100\text{万元} \times 1\% \times 20\% = 2\text{000元}$ 。

25. 如何理解第二十一条中“激励对象可以采用直接或间接方式持有激励股权”？

答：激励对象可以采用直接持有激励股权；也可以通过设立有限责任公司或合伙企业持股平台，采用间接持股的方式持有激励股权。需要注意的是，间接持股单

位不得与企业存在同业竞争关系或发生关联交易。如下图所示：



26. 如何理解项目收益分红的“约定”条款？

答：《办法》项目收益分红激励与《中华人民共和国促进科技成果转化法》相关规定一致。国有科技型企业有规定或与重要技术人员有约定的，按规定或约定的方式、数额和时限执行。没有约定的，按《办法》第二十三条执行。

27. 在实施岗位分红激励时，如何准确把握《办法》第二十六条、第二十七条中关于“岗位”的要求？

答：岗位分红是以企业经营收益为标的，按照岗位在科技成果产业化中的重要性和贡献确定分红标准，因岗而奖。企业关键技术人员和管理人员岗位调整后，自离岗当年起，不再享有原岗位分红权，以前年度已获得的岗位分红不再退还。

28. 如何理解岗位分红实施中的财务指标要求？

答：根据《办法》第二十七条规定，企业实施岗位分红，除满足本办法第六条规定外，近3年税后利润累计形成的净资产增值额应当占企业近3年年初净资产总额的10%以上，且实施激励当年年初未分配利润为正数。

举例说明如下：在满足《办法》前置条件基础上，假设A企业2017年度实施岗位分红，2014-2016年税后利润形成的净资产增值额分别为100万元、120万元、140万元，且2014年年初净资产总额为1 000万元，2017年年初未分配利润为160万元。由于 $36\%[(100+120+140)/1\ 000] > 10\%$ ，且 $160 > 0$ ，故A企业达到实施岗位分红的财务指标要求。

29. 如何理解“激励对象获得的岗位分红所得不高于其薪酬总额的2/3”，薪酬基数如何计算？

答：根据《办法》第二十七条规定，激励对象获得的岗位分红所得不高于其薪酬总额的2/3。这里的薪酬

总额不包括激励对象获得的年度岗位分红所得。

举例说明如下：假设激励对象的年薪酬总额为60万元，则年度岗位分红最多不超过 $60\text{万元} \times 2/3 = 40\text{万元}$ 。

30. 在实施岗位分红激励过程中，某一年度未达到年度考核要求，是否可以当年暂停分红激励，待下一年度达到考核要求后继续实施？

答：根据《办法》第二十八条规定，企业业绩未达到年度考核要求的，应当终止激励方案的实施，该岗位分红激励方案同时终止，以前年度已经发放的岗位分红无需退回。下一年度即使企业达到考核要求，也不可以重新启动原岗位分红激励，而应重新申报新的岗位分红激励方案。

企业业绩达到年度考核要求、某些激励对象未达到年度考核要求的，则企业岗位分红激励方案仍有效，整体激励方案仍可实施，达到年度考核要求的激励对象可依规获得岗位分红，未达到年度考核要求的个人，则应按约定的条款扣减、暂缓或停止其分红激励。

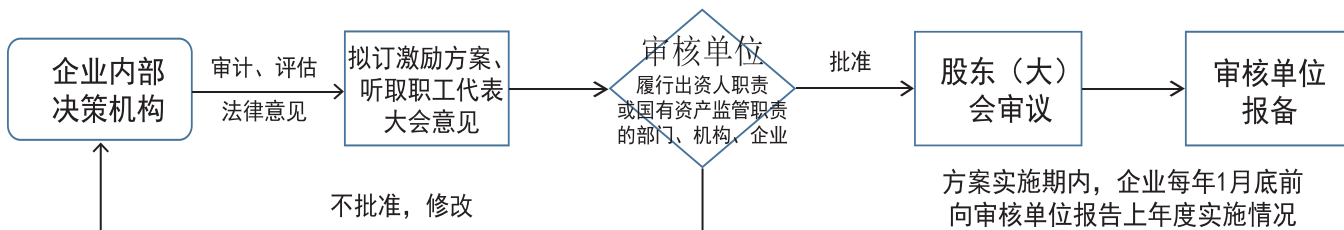
31. 企业实施股权和分红激励，如何进行会计处理？

答：企业实施股权和分红激励，应当按照《企业财务通则》（财政部令第41号）和国家统一会计制度的规定，规范财务管理和会计核算。如，企业实施项目收益分红，应当按照具体项目实施财务管理、独立核算，反映具体项目收益分红情况。又如，企业实施分红激励所需支出计入工资总额，但不受当年本单位工资总额限制、不纳入本单位工资总额基数，不作为企业职工教育经费、工会经费、社会保险费、补充养老及补充医疗保险费、住房公积金等的计提依据。

四、激励方案管理

32. 企业实施激励的具体流程是？

答：符合条件的国有科技型企业实施股权或分红激励的流程如下图：

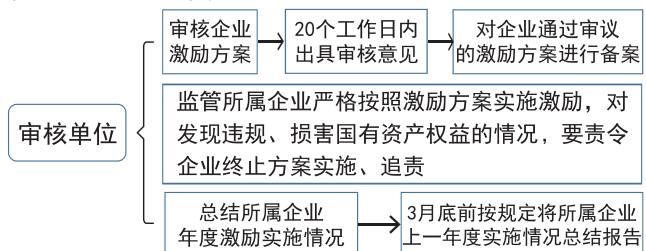


企业内部决策机构（即总经理班子或者董事会）负责拟订企业股权和分红激励方案，并应当通过职工代表大会或者其他形式充分听取职工的意见和建议。

审核单位是指履行出资人职责或国有资产监管职责的部门、机构、企业。即中央企业集团公司相关材料报履行出资人职责的部门或机构批准；中央企业集团公司所属子企业，相关材料报中央企业集团公司批准；履行出资人职责的国有资本投资、运营公司所属子企业，相关材料报国有资本投资、运营公司批准；中央部门及事业单位所属企业，按国有资产管理权属，相关材料报中央主管部门或机构批准；地方国有企业相关材料，按现行国有资产管理体制，报同级履行国有资产监管职责的部门或机构批准。

33. 审核单位的主要职责有哪些？

答：《办法》第三十五条、第三十七条、第三十八条、第四十一条、第四十二条均对审核单位的职责作出规定。主要如下图所示：



34. 出现特殊情形，需要调整或终止实施激励方案时，企业应如何操作？

答：根据《办法》第四十一条规定，因出现特殊情形需要调整激励方案的，企业应当重新履行内部审议和外部审核的程序。需要终止实施激励的，企业内部决策机构应当向审核单位报告并向股东（大）会说明情况。

35. 《办法》与之前的激励文件如何有效衔接？

答：《办法》自2016年3月1日起施行。企业依据《财政部 科技部关于印发〈中关村国家自主创新示范区企业股权和分红激励实施办法〉的通知》（财企〔2010〕8号）、《财政部 科技部关于〈中关村国家自主创新示范区企业股权和分红激励实施办法〉的补充通知》（财企〔2011〕1号）制定并正在实施的激励方案，可继续执行。实施期满后，统一按《办法》执行。

直接减免增值税 会计处理需注意

刘 剑

《财政部、国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）附件3《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》明确了许多免征增值税的项目。另外，《财政部、国家税务总局关于延续支持农村金融发展有关税收政策的通知》（财税〔2017〕44号）规定，将金融机构农户小额贷款利息收入免征增值税的优惠政策延长到了2019年12月31日。符合条件的企业在享受免征增值税时，应注意相关会计处理。

例如，某金融机构2017年9月取得农户小额贷款利息收入100万元。按照财税〔2017〕44号文件规定，可以免征增值税。会计应该如何处理呢？

方法一：（单位：万元，下同）

借：银行存款 100
贷：主营业务收入 100

这样处理的理由是，增值税免征没有必要再核算销项税额。但是，这种做法显然是不正确的，没有核算减免税款。《财政部关于印发〈增值税会计处理规定〉的通知》（财会〔2016〕22号）规定，对于当期直接减免的增值税，应借记“应交税金——应交增值税（减免税款）”科目，贷记损益类相关科目。

方法二：

借：银行存款 100
 应交税金——应交增值税（减免税款）
 5.66[100÷(1+5%)×5%]
贷：主营业务收入 100
 应交税金——应交增值税（销项税额）5.66

此种处理方法，将减免的税款记入主营业务收入，好处是既核算了减免税款，又符合财会〔2016〕22号文件“贷记损益类相关科目”的规定。但是，《企业会计准则14号——收入》规定，收入指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本

无关的经济利益的总流入。显然减免税款不属于日常活动形成的，不应计入主营业务收入。

方法三：

借：银行存款 100
 贷：主营业务收入 94.34
 应交税金——应交增值税（销项税额）5.66
借：应交税金——应交增值税（减免税款）5.66
 贷：营业外收入 5.66

此种处理方法，清晰地核算了减免税款，也符合财会〔2016〕22号文件的规定。根据企业会计准则，直接计入当期损益的利得即营业外收入，指由企业非日常活动所形成的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。《财政部、国家税务总局关于财政性资金、行政事业性收费、政府性基金有关企业所得税政策问题的通知》（财税〔2008〕151号）规定，财政性资金，指企业取得的来源于政府及其有关部门的财政补助等，包括直接减免的增值税，应计入企业当年收入总额。因此，建议将直接减免的增值税计入营业外收入。

将直接减免的增值税计入主营业务收入，还是营业外收入，影响的均是企业的当期损益，看上去关系不大。但实际上对企业所得税等相关业务的处理是有直接影响的。

财税〔2017〕44号文件第二条规定，对金融机构农户小额贷款利息收入，在计算应纳税所得额时，按90%计入收入总额。按上例，如果按方法二将免征的增值税计入主营业务收入，或按方法一不予核算，那么很容易以含税收入100万元的90%计入收入总额，这样做是错误的。应该按照94.34万元（100-5.66）的90%计入收入总额。

通过以上分析，方法三的会计处理最恰当。举例中正确的收入总额为90.57万元（94.34×90%+5.66），并据此计算缴纳企业所得税。

9个案例梳理营改增后无形资产的会计核算

刘玉春

营改增后,企业无形资产的会计核算发生了较大变化,本文通过举例对无形资产会计核算进行阐释。

营改增后无形资产增加的会计核算

无形资产增加的形式主要包括:外购、内部研发、投资者投入、接受捐赠、非货币性资产交换、债务重组和企业合并等方式。营改增前,取得无形资产支付的相关税费直接计入无形资产成本,营改增后,一般纳税人企业取得无形资产支付的增值税可以抵扣销项税额。

1. 外购无形资产的核算。

企业外购无形资产时,应按购入时取得的增值税专用发票注明的金额借记“无形资产”“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“银行存款”等科目。

例1:甲公司于2016年5月2日向乙公司购买一项经销权,增值税专用发票注明价款15万元,增值税0.9万元,款项15.9万元通过银行转账支付。甲公司该笔业务的账务处理为:

借:无形资产——经销权	150 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	9 000
贷:银行存款	159 000

2. 内部研发取得无形资产的核算。

内部研发取得无形资产分为免增值税项目和非免增值税项目,根据《财政部、国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2016〕36号)相关规定,纳税人提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务免征增值税。

(1) 内部研发取得的非免增值税无形资产的核算。

例2:甲公司开发一项新商标——A商标,2016年5月已证实该商标必然成功,开始转入开发阶段。2016年6月1日购买原材料10万元,增值税1.7万元,用于该商标研发并交付科研部门,款项已付,支付人工费5万元。2016年9月30日该商标开发完成投入使用。甲公司的账务处理为:

a. 购买原材料时:

借:原材料	100 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	

	17 000
贷:银行存款	117 000

b. 领用原材料、支付人工费时:

借:研发支出——资本化支出	150 000
贷:原材料	100 000
应付职工薪酬	50 000

c. 商标开发完成投入使用时:

借:无形资产——商标权	150 000
贷:研发支出——资本化支出	150 000

(2) 内部研发取得的免增值税无形资产的核算。

例3:同上例2,假定甲公司研发的是一项免征增值税的新工艺。则甲公司账务处理为:

a. 购买原材料时:

借:原材料	100 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	17 000
贷:银行存款	117 000

b. 领用原材料、支付人工费时:

借:研发支出——资本化支出	167 000
贷:原材料	100 000
应交税费——应交增值税(进项税额转出)	17 000
应付职工薪酬	50 000

c. 新工艺开发完成投入使用

借:无形资产——新工艺	167 000
贷:研发支出——资本化支出	167 000

3. 接受投资者投入无形资产的核算。

被投资企业接受投资企业作为股本投入的无形资产,按投资企业开具的增值税专用发票注明的金额,借记“无形资产”“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“实收资本”或“股本”等科目。

例4:丙公司于2016年6月1日以一项商标权向甲公司投资,丙公司开具的增值税专用发票注明价款50万元,增值税3万元,双方约定总价款53万元中的50万元为股本,3万元为股本溢价。甲公司该笔业务的账务处理为:

借：无形资产——商标权 500 000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 30 000
 贷：股本——丙公司 500 000
 资本公积——股本溢价 30 000
 营改增后无形资产减少的会计核算

无形资产减少的形式主要包括：对外转让、对外出租、对外投资、对外捐赠和非货币性资产交换等。下面主要分析对外转让、对外出租、对外投资、对外捐赠的会计核算。

1. 对外转让无形资产的核算。

企业出售无形资产时，应按实际收到的金额借记“银行存款”等科目，按已计提的累计摊销额，借记“累计摊销”科目，贷记“无形资产”“应交税费——应交增值税（销项税额）”，按其差额贷记“营业外收入”或借记“营业外支出”等科目。

（1）对外转让商标权等非免增值税无形资产的核算。

例5：2017年1月1日，甲公司将一商标权转让给乙公司，开具的增值税专用发票注明价款30万元，税款1.8万元，款项已存入银行。该商标权成本为18万元，出售时已摊销3万元。甲公司的账务处理如下

借：银行存款 318 000
 累计摊销 30 000
 贷：无形资产——商标权 180 000
 应交税费——应交增值税（销项税额） 18 000
 营业外收入——处置非流动资产利得 150 000

（2）对外转让技术等免增值税无形资产的核算。

例6：同上例5，假如甲公司对外转让的是免征增值税的非专利技术。则甲公司的账务处理如下：

借：银行存款 318 000
 累计摊销 30 000
 贷：无形资产——非专利技术 180 000
 营业外收入——处置非流动资产利得 168 000

2. 对外出租无形资产的核算。

企业持有无形资产期间，可以让渡无形资产使用权并收取租金。收到租金收入时，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”“应交税费——应交增值

税（销项税额）”等科目。期末，对无形资产成本进行摊销，借记“其他业务成本”，贷记“累计摊销”科目。

例7：2016年7月1日，甲公司将一著作权出租给乙企业使用，租期为3年，租金每年12万元（不含税），每月初收取当月租金10 600元并存入银行，每月摊销成本4 000元。甲公司的账务处理如下：

借：银行存款 10 600
 贷：其他业务收入 10 000
 应交税费——应交增值税（销项税额） 600
 月末，摊销成本：
 借：其他业务成本 4 000
 贷：累计摊销 4 000

3. 对外投资无形资产核算。

企业以投资者身份对外投资无形资产，按投资合同或协议约定的价值记入投资的实际成本，投资者按视同销售进行账务处理。

例8：甲公司于2017年1月1日以一商标权向乙公司投资，甲公司提供的增值税专用发票上注明价款50万元，税款3万元。该商标的账面余额为40万元，累计摊销5万元。甲公司的账务处理为：

借：长期股权投资 530 000
 累计摊销 50 000
 贷：无形资产 400 000
 应交税费——应交增值税（销项税额） 30 000
 营业外收入——处置非流动资产利得 150 000

4. 对外捐赠无形资产的核算。

企业将持有的无形资产无偿转让给其他单位或个人，用于非公益事业，虽不属于销售行为，会计上也不确认收入，但要按照视同销售无形资产计算销项税额，缴纳增值税。

例9：2017年1月1日，甲公司将一商标权无偿赠送丁企业，用于非公益事业，该商标权的公允价值为200 000元（不含税），账面余额为150 000元，累计摊销20 000元。甲公司的账务处理为：

借：营业外支出 142 000
 累计摊销 20 000
 贷：无形资产 150 000
 应交税费——应交增值税（销项税额） 12 000

对积分销售“递延收益法”会计处理的改进

张传洲 陈立云

一、积分销售及其会计处理

积分销售实际上源于1981年“美利坚航空公司常客项目”，其形式是按照乘客的飞行里程奖励积分，并将里程积分兑换成免费机票的营销方式[1]。后来被银行、商场广泛应用，出现了形式多样的积分销售方式，其主要目的是为了促销，培养顾客忠诚度。现代意义上的积分销售是指当客户购买企业的产品或劳务时，企业会依据事先确定的标准授予客户一定数量的积分，客户可凭借取得的积分参加企业举办的打折、抵现、兑换等各种优惠促销活动。

目前积分销售已经成为一种较为普遍的企业促销模式，具体操作有不同形式：一种是在顾客获得的积分达到一定标准后，企业会在其后期消费中给予更多的折扣；另一种是顾客获得的奖励积分累积到一定数额时，在规定的期限内可以向企业换购一定的商品或者劳务[2]。事实上，对于第一种积分销售的会计处理并不复杂，也没有异议，在积分授予时不必进行会计核算，在向积分达到一定标准后的客户销售时，按照约定价格确认营业收入并计算增值税；而对于第二种积分销售的会计处理并没有一致的意见。1992年修订的《国际会计准则》为积分销售的会计处理提供了两种方法：一是递延收益法。即将附有销售积分的销售收入视为两部分，一部分是本次销售商品或者劳务应确认的收入，另一部分是客户使用销售积分时应确认的收入（因为该部分收入要待客户兑换积分时才会实现），因此，在销售时将获得的销售积分的公允价值确认为“递延收益”。二是预计负债法。即将附有销售积分的销售收入全部确认为本次销售商品或者劳务的收入，同时可靠预计由于兑换积分而增加的额外成本并加以确认。由于销售积分是否被兑换、在有效期何时被兑换等均具有不确定性，因此要可靠预计积分兑换所引起的增量成本并将其确认为当前费用，同时确认为一项预计负债。

但是，我国《企业会计准则》以及《企业会计准则指南》对企业积分销售业务的会计处理并没有作出明确的规范。财会函〔2008〕60号文规定，企业销售产品

或者提供劳务的同时授予客户奖励积分的，应当将销售取得的货物或应收货款在商品销售或劳务提供产生的收入与奖励积分之间进行分配，与奖励积分相关的部分应首先作为递延收益，待客户兑换奖励积分或者失效时，结转计入当期损益。同时，《企业会计准则讲解》中也进行了说明，要求企业在进行积分销售时采用“递延收益法”确认收益，即企业在进行积分销售时应当将取得的全部价款在本次销售实现收入和发放积分价值之间进行分配。首先将发放积分对应的公允价值确认为企业的递延收益，其次将取得的价款扣除“递延收益”入账金额后的余额确认为当期的销售收入，最后待顾客使用积分进行消费时将递延收益转为营业收入。

例如：A商场规定，顾客每消费1 000元可获得一个积分，每个积分价值1元，顾客可凭取得的积分在下次消费时递减相应的价款。假设甲顾客在A商场消费了5 000元（含增值税，增值税率17%），获得了5个积分，价值5元。那么A商场在实现销售并发放积分当日的会计分录为：

(1) 借：银行存款 4 995 (5 000-5)
贷：主营业务收入 4 269 [4 995 / (1+17%)]
应交税费——应交增值税(销项税额) 726 (4 269x17%)

(2) 借：银行存款 5
贷：递延收益 5

待顾客使用积分时，商场再将递延收益转为营业收入。假设甲顾客再次在商场消费1 000元（含增值税，增值税率17%），使用积分抵现5元。A商场会计分录为：

借：银行存款 995
递延收益 5
贷：主营业务收入 854. 7 [1 000 / (1+17%)]
应交税费——应交增值税(销项税额) 145. 3 (854. 7x17%)

“递延收益法”会计处理方式把企业发放积分

和销售产品视为一项整体交易中两个可单独辨认的部分。向客户奖励的积分是企业赋予客户的可在以后行使的类似于期权的权利,而客户也为取得这项权利付出了相应的对价,因此企业在发放积分时必须合理计量出积分的价值,并加以确认。因此在“递延收益法”下,企业在交易中所收取的全部价款应当被分解为出售商品和出售积分两个部分,分别被计入“营业收入”和“递延收益”。而“递延收益”属于企业的负债类会计科目,因此“递延收益法”会计处理方式的主要优点在于不会高估企业销售当期的收入,也不会低估企业的负债,符合谨慎性原则的要求。

二、“递延收益法”会计处理方式的局限

采用“递延收益法”处理企业积分销售业务,要求企业在交易发生时必须合理分拆出奖励积分的价值,并能基本确定客户会使用该项积分。但是现实业务中,企业积分销售的方式多变而复杂,在很多情况下并不适用于采用“递延收益法”进行会计处理。

(一) 确定积分入账价值存在的问题

1. 积分价值不能可靠计量

在很多情况下,企业发放积分时并不会明确规定积分的价值,只是规定客户可以凭借积分参与企业不定期的促销活动,例如商品打折、抽奖、兑换礼品等,而商场每次举办促销活动的优惠力度可能不一样,商场也不可能事先预测出客户会参加何次促销活动,因此在这种情况下,企业在发放积分时并不能合理估计积分的价值,也无法确定递延收益的入账价值。

2. 积分价值和销售收入无法按照《企业会计准则讲解》给出的方式进行分配

如果企业发放的积分并不是依据销售金额发放的。而是采用其他不特定的方式进行发放,例如企业在举行店庆活动时,约定向前100名顾客每人发放价值10元的积分,那么企业发放的积分和顾客的消费额之间并没有实际联系,甚至会出现有的顾客实际消费额低于取得积分价值的情况。例如某前100名顾客消费了1元,但按照规定却取得了10元的积分,那么按照“递延收益法”下的会计处理流程,企业首先应当确认积分的公允价值10元,再从取得的价款中扣除积分的公允价值作为销售收入的入账金额,在这种情况下会使企业的销售收入出现负数($1-10=-9$),显然是不合理

的。因此这种形式的积分销售也不适用于传统的“递延收益法”会计处理的要求。

(二) 确定积分入账时间存在的问题

1. 积分没有规定使用期限

“递延收益”在期末时列示于企业资产负债表的“其他流动负债”项下,属于企业的流动负债。如果企业的积分没有规定使用期限,客户可以无限制的累积使用,那么企业发放的积分就不完全属于流动负债的性质。企业无法预测出将有多少积分在何时被客户使用,也无法预测出发放的积分中有多少属于流动负债的性质,而在销售实务中由于企业发放的积分价值一般较低,对于绝大多数顾客来说更倾向于将积分累积到一定的价值再予以使用,这样往往会造成积分的实际使用期限超过一年,不符合流动负债的性质。

2. 顾客可能不会使用积分

在很多情况下,企业发放的积分虽然可以抵现,但由于设定了过于严苛的限制条件,例如规定了允许抵现的单次最低消费金额或者规定必须购买指定产品才能抵现等,因而造成了很多顾客并不会实际使用企业奖励的积分,而任由积分作废。在这种情况下,企业就没有发生和积分相对应的销售业务,只能在积分作废时将前期确认的“递延收益”结转。如果按照注会教材的讲解,企业应当将作废的积分由“递延收益”转入“主营业务收入”,但这样进行会计处理的问题在于由于企业没有发生销售,因而也就没有与“主营业务收入”相对应的“主营业务成本”可供结转,账面上只有收入而没有与之相对应的费用,这不符合收入这个会计要素的定义。如果企业将“递延收益”转入“营业外收入”,该笔业务又显然不是企业非日常活动中产生的带有偶发性质的“利得”,因此也不恰当。

三、积分销售会计处理的变通

对积分销售的会计处理应当本着“实质重于形式”的原则,允许企业采用多种灵活的会计处理方式,使会计核算的结果最大限度地反映出交易的实质以及交易对企业财务信息的影响。

(一) 发放时不做会计处理,客户使用积分时直接计入使用当期的销售费用

如果企业无法合理确定出奖励给客户的积分价值,或者企业发放的积分很可能不会被顾客使用,企

业可以在发放积分时不进行会计处理,当顾客使用积分时,视同企业举办促销活动而产生的销售费用,将对应的提供商品或劳务的价值直接计入促销当期“销售费用”科目。例如,某商场规定顾客每消费一元,便可获得一个积分,顾客可凭积分参加商场举办的促销活动。2015年10月1日,商场举行换购活动,顾客可使用1 000积分换购玻璃杯一个,玻璃杯的采购成本为2元,销售价格为3元。该笔交易对于企业来说属于增值税视同销售项目下的将购入的货物无偿赠送他人。假如某顾客使用1 000积分换购了一个玻璃杯,企业的会计处理流程为:

(1)发放积分时不进行会计处理,账面不反映积分的价值。

(2)举办促销活动,顾客使用积分时,会计分录为:

借:销售费用	2.51
贷:库存商品	2
应交税费——应交增值税(销项税额)	0.51(3x17%)

如果顾客不参加促销活动则企业无需进行任何会计处理。

(二)发放积分时的会计处理

发放积分时,计入企业的“预计负债”账户,而不通过企业的“递延收益”账户进行核算,待顾客使用积分时,再将发生的金额冲减“预计负债”,同时确认相应的营业收入。如果企业虽然可以确定发放的积分价值,但由于没有规定使用期限,预计顾客在一年内不会使用积分时,可以将积分的价值计入“预计负债”账户。同“递延收益”不同,“预计负债”属于企业的长期负债类科目,将预计兑付期超过一年的积分价值计

入“预计负债”,更能真实地反映出企业因为积分销售而承担的负债状况。例如,某商场规定每购物满100元赠送10分,积分有效期2年,当期积分1分等于1元。某客户2015年11月1日购买2 000元(不含增值税)的A商品,获得积分200分,该商品成本1 200元。该商场的会计分录为:

(1)确认销售收入

借:库存现金	2 340
贷:主营业务收入——A商品	2 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	340(2 000x17%)

(2)确认销售成本

借:主营业务成本	1 200
贷:库存商品	1 200

(3)确认销售费用

借:销售费用	200
贷:预计负债	200

该客户2016年2月购买价值1 500元(不含增值税)B商品,用积分抵扣了200元,余额以现金支付,该商品成本为1 200元。该商场的会计分录为:

(1)确认销售收入

借:库存现金	1 555
预计负债	200
贷:主营业务收入	1 500
应交税费——应交增值税(销项税额)	255(1 500x17%)

(2)确认销售成本

借:主营业务成本	1 200
贷:库存商品	1 200

建筑企业预收工程款增值税业务的会计处理

李志远

一、建筑企业预收工程款的税会差异及会计处理规定

按照《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2016〕36号)附件一第

45条的规定,纳税人提供建筑服务、租赁服务采取预收款方式的,其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。而按照《企业会计准则》的有关规定,这笔预收的工程款并未形成企业的收入。

《财政部关于印发<增值税会计处理规定>的通知》(财会〔2016〕22号,以下简称22号文)规定,按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点早于按照国家统一的会计制度确认收入或利得的时点的,应将应纳增值税额借记“应收账款”科目,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”或“应交税费——简易计税”科目,按照国家统一的会计制度确认收入或利得时,应按扣除增值税销项税额后的金额确认收入。施工企业未结算先开发票或者预收工程款时,会出现增值税纳税义务时间早于按照国家统一的会计制度确认收入或利得的时点的情况。在《财政部关于<增值税会计处理规定>有关问题的解读》中进一步规定,增值税纳税义务发生的时点早于企业向业主办理工程价款结算的,应借记“银行存款”等科目,贷记“预收账款”和“应交税费——应交增值税(销项税额)”等科目。

二、建筑企业预收工程款增值税业务核算解析

例:某建筑企业承建一项土石方工程,开工前施工项目部按工程承包合同的规定,收到发包单位通过银行转账拨付的工程款30万元。月末,企业以工程价款结算账单与发包单位办理工程价款结算:本月已完工程价款19万元,按规定应扣还预收工程款16万元。施工项目部收到发包单位支付的的工程款3万元。

企业可设置“应收账款——X工程增值税”科目对相关业务核算。

(1) 开工前预收工程款

借: 银行存款 300 000
贷: 预收账款——预收工程款 300 000

这样处理,保证了企业可以通过“预收账款”账户全面了解预收工程款的情况。

计算预收工程款产生的销项税额=300 000÷
(1+11%)×11%≈29 729.73(元)

借: 应收账款——X工程增值税 29 729.73

贷: 应交税费——应交增值税(销项税额)

29 729.73

通过“应收账款——X工程增值税”科目,反映了会计和税法之间的时间性差异。

(2) 月末办理结算

计算全部工程结算价款产生的销项税额=190 000÷
(1+11%)×11%≈18 828.83(元)

借: 应收账款——应收工程款 190 000
贷: 工程结算 171 171.17
应交税费——应交增值税(销项税额) 18 828.83

(3) 根据业主要求,从结算总金额扣除16万元预收工程款

借: 预收账款——预收工程款 160 000
贷: 应收账款——应收工程款 160 000

因发包方要求扣除的预收工程款16万元在预收环节已经计算过销项税额甚至开过发票,而按结算金额全额计提销项税额时就存在重复计算,因此可把发包方要求扣除的预收款金额对应的销项税额冲回:

扣除的预收款金额对应销项税额=160 000÷(1+11%)
×11%≈15 855.86(元)

借: 应收账款——X工程增值税 -15 855.86
贷: 应交税费——应交增值税(销项税额) -15 855.86

上述账务处理企业也可以根据本单位的核算习惯,和第(2)项业务合并处理。

(4) 收到发包单位支付的工程价款3万元

借: 银行存款 30 000
贷: 应收账款——应收工程款 30 000

上市公司股权激励税会差异风险

姜 涛 王小平

为了吸引和留住高级管理人才,越来越多的上市公司选择股权激励来调动人才的积极性,增强企业核心竞争力。在实际工作中,由于会计准则和税法对于股权激励产生的费用在进行确认时存在差异,很容易引来纳税风险。下面结合案例进行分析。

案例

某上市公司2014年1月1日向100名管理人员每人授予100股股票期权,从2014年1月起在该公司连续任职达2年,即可以4元购得100股该公司股票,股票面值1元,授予日公司股票公允价值为10元。预计两年内离职率为15%,2014年和2015年,该公司实际离职人数为10人。2016年1月15日,未离职管理人员中80人选择行权,10人放弃,行权时该公司股票公允价值15元。

会计处理

根据《企业会计准则第11号——股份支付》规定,上市公司建立的职工股权激励计划会计处理如下:

(一)上市公司授予股权激励时,除了立即可行权的股份支付外,无论权益结算的股份支付或者现金结算的股份支付,企业在授予日都不做会计处理。

(二)在等待期间,以权益结算的股份支付,根据上述股票的公允价格及股票数量,计算出总额,作为上市公司换取激励对象服务的代价,并在等待期内平均分摊,作为企业的成本费用,其对应科目为待结转的“其他资本公积”。如果授予时即可行权,可以当期作为企业的成本费用。

(三)职工实际行权时,不再调整已确认的成本费用,只根据实际行权情况,确认股本和股本溢价,同时结转等待期内确认的“其他资本公积”。

根据上述政策,该公司会计处理如下:

1. 授予日(2014年1月1日)不做会计处理。

2014年12月31日,该公司根据预计离职率15%,预估离职人员,并以此为依据确认管理费用: $100 \times 100 \times$

$(1-15\%) \times 10 \times 1 \div 2 = 42\,500$ (元)。

借: 管理费用 42 500

贷: 资本公积——其他资本公积 42 500

2. 2014年和2015年该公司实际离职人数为10人,2015年12月31日该公司根据实际离职人数,确认管理费用: $100 \times (100-10) \times 10 - 42\,500 = 47\,500$ (元)。

借: 管理费用 47 500

贷: 资本公积——其他资本公积 47 500

3. 2016年1月15日行权时不再确认和调整管理费用,只确认股本和股本溢价,同时结转等待期内确认的“其他资本公积”共90 000元。

借: 银行存款 32 000

资本公积——其他资本公积 90 000

贷: 股本 8 000

资本公积——股本溢价 114 000

税务处理

根据《国家税务总局关于我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题的公告》(国家税务总局公告2012年第18号)规定,建立的职工股权激励计划,其企业所得税的处理,按以下规定执行:

(一)对股权激励计划实行后立即可行权的,上市公司可以根据实际行权时该股票的公允价格与激励对象实际行权支付价格的差额和数量,计算确定作为当年上市公司工资、薪金支出,依照税法规定进行税前扣除。

(二)对股权激励计划实行后,需待一定服务年限或者达到规定业绩条件(以下简称等待期)方可行权的。上市公司等待期内会计上计算确认的相关成本费用,不得在对应年度计算缴纳企业所得税时扣除。在股权激励计划可行权后,上市公司方可根据该股票实际行权时的公允价格与当年激励对象实际行权支付价格的差额及数量,计算确定作为当年上市公司工资、薪

金支出,依照税法规定进行税前扣除。

因此,上述案例中,2014年和2015年确认的管理费用由于没有实际行权,不能在企业所得税前扣除,应该做纳税调增处理。2016年共80人选择行权,行权当年可以税前列支的工资、薪金支出为88 000元 $[(15-4) \times 80 \times 100]$ 。由于会计上行权时不再确认成本费用予以

税前扣除,因此行权当年可以做企业所得税纳税调减,金额为88 000元。

上市公司在考虑采用股权激励战略来调动人才积极性时,需要重点关注会计处理和税法处理上差异,妥善规避好自身的纳税风险,使得股权激励战略能够更好地为增强企业竞争力服务。

营改增后企业金融商品转让的会计处理

刘艳妮

企业一项金融商品的转让是否属于36号文规定的增值税纳税范围,首先需要界定该金融商品是否属于法律规定的纳税金融商品。其中36号文将“用来表明持有人或特定主体对特定财产的所有权或债权的具有一定票面金额的凭证”界定为有价证券,有价证券的转让属于增值税纳税范围。因此,各种狭义上的资本证券(股票、债券等)应按照“金融商品转让”项目纳税。企业可以通过“出资、增资、股权受让”等多种方式取得股票。针对企业“出资或增资”被投资企业,其行为并不属于36号文规定的有价证券买入行为,故均不应该界定为营改增的纳税范围。针对企业以“股权受让”方式取得的股票,因为其存在买入行为,符合36号文规定,故属于增值税纳税范围。

一、股票转让行为销售额的确定

(一) 买入价

首先,企业买入股票所支付对价是买入价的最主要构成部分,应纳入买价计算范畴。其次,合理相关税费需纳入买价计算。针对股票转让行为中的印花税仅对卖方征收,无需纳入买方的买价当中。买入股票所支付的经纪佣金及各种手续费等,由企业投资股票而产生,故根据相关性原则将其计入买入价。需要注意的是,若此类费用根据36号文的“现代服务”业务的有关规定可进行抵扣,则无需再计入。因此,买入价包括合理支付对价和各种不可抵扣的手续费及佣金。

(二) 卖出价

根据36号文规定,企业卖出股票向对手方收取的

价款和各种价外费用合理计入卖出价,但是卖出股票中卖方支付的印花税、支付的佣金及手续费是否应抵减卖出价需进一步研究。针对印花税,考虑其本质是交易对价的一种价内税,卖方已经合理转让,卖价已经包含了印花税,故不应该扣除。企业卖出股票所支付的各种手续费和佣金属于购买36号文规定的“现代服务”,而卖出股票属于“金融商品转让”,分为不同增值税应税项目且前者可进行抵扣,故不可用手续费佣金等费用抵扣卖出价。

(三) 持有期间股息红利是否计入销售额

持有期间的股息红利,一种是企业已经取得,一种是应收未收。针对企业已经收到的股息红利,目前36号文并未将企业住股权持有期间所收到的股息红利纳入增值税征税范围,故股票转让的销售额无需纳入该股息红利。针对应收未收股息红利,具体又可分为买入时应收未收和卖出时应收未收。企业购买股票支付对价若包括应收未收的股息,需从买入价扣除。该应收未收股息实质上是出让方存持有期间的投资增值收益,而不属于受让人,故不能将购入时支付对价中应收未收股息计入买入价。反过来,企业作为出让人,在出售股票时存在的应收未收股息红利,是卖方的股息红利增值收益,但考虑36号文规定该部分不属于纳税范围,故卖出价也不应该包括该应收未收的股息红利。

二、股票转让的会计处理

根据各类税法及会计准则的规定,企业股票转让可以将全部转让收入(含税)暂入“投资收益”;期末

进行调整并纳税。若企业当期全部金融商品转让盈亏合并相抵后为负值,则结转下一期(以当年为限)。

(一) 会计科目设置

笔者建议,需纳税的转让收入可在“投资收益”科目下设置针对性的明细科目以区分。股票转让过程中的企业销售额可通过“投资收益——金融商品转让——股票”进行核算。企业初始取得发生的手续费佣金可通过“投资收益——手续费佣金”核算;持有期间及买入时应收未收的股息红利通过“投资收益——股息”核算;属于应分享持有期间被投资企业的各种权益变动,通过“投资收益——损益变动”核算。企业在各个会计期末,对“投资收益——金融商品转让——股票”账户结出余额并与其他“金融商品转让”项目余额合并抵消,若为负值则结转至下一期(同一年度)、若为正值按规定计算相应应纳增值税并入账处理。

(二) 涉及增值税的会计处理

根据相关会计准则规定,企业在股票转让时,一是需要将股票转让价格与其账面价值差额记入“投资收益”;二是需将股票持有期间的各种暂时的损益及权益变动也结转记入“投资收益”。36号文规定的股票转让销售额仅与“卖出价买入价”相关;而会计处理上涉及“初始取得成本、账面价值、公允价值变动、减值准备、其他权益变动以及其他综合收益等”众多项目。笔者建议采取以下两个步骤:

第一步,按照36号文规定对股票转让行为确定销售额。买入时,根据税法规定,企业采用先进先出或移动加权平均法(一旦选定,36个月不得随意变更)确定买入价(税法规定)。卖出时,按照卖出价(税法规定)确认转让所得并结转股票各种投资成本明细账,最后以税法口径核算股票转让销售额,记入“投资收益——金融商品转让——股票”。

第二步,按照36号文规定所确定的股票买入价与按照会计准则确定的转让前的股票成本明细账对比,差额需结转,同时结转该转让股票明细科目金额(成本明细科目除外)以及与处置损益相关科目的金额并通过“投资收益——损益调整”调整。

会计期末,企业对此前记入“投资收益——金融

商品转让”(包括股票、债券等符合36号文规定的全部金融商品)总分类账户的有关数据进行合并抵消后台计出余额。若该总分类账户当期余额在贷方,则企业需要就该含税的销售额(即贷方余额)按照金融商品转让税目计算缴纳企业增值税。会计处理为:借“投资收益——金融商品转让”贷“应交税费——应交增值税(销)”；实际缴纳税费时:借“应交税费——应交增值税”,贷“银行存款/库存现金”等。若“投资收益——金融商品转让”总分类账出现借方余额,则为企业在当期金融商品转让中并未发生增值且出现投资负的收益(或负的增值),所以企业可以在当年内将此余额结转至下一纳税期(此种情况,一般需要企业在备查账簿中登记)。

三、案例分析

案例:2016年7月13日,凯斯堡集团(增值税一般纳税人)通过上海证券交易所11元/股的价格购入甲上市公司股票1 000万股,将其划分为“交易性金融资产”,支付各种佣金手续费合计50万元(不含税、下同)。同年8月11日及8月29日凯斯堡集团在深圳证券交易所分两次先后以7.5元/股和9元/股的购入乙上市公司股票2 000万股及3 000万股,将其划分为企业的“可供出售金融资产”,分别支付各种佣金及手续费50万元及80万元。2016年12月22日,凯斯堡集团因战略投资缺乏资金,遂决定将其持有的甲、乙两家上市公司的股权分别转让1 000万股、1 000万股,成交价格12元/股、8.2元/股,相应的手续费分别支付40万元、30万元。

在2016年12月22日转让甲乙两家上市公司股票之前两类股票除了相关成本明细账之外的有关余额如下 甲公司的股票公允价值升值800万元(记入“交易性金融资产——公允价值变动——甲”借方),乙公司股票公允价值贬值800万元(记入“交易性金融资产——公允价值变动——甲”贷方)、乙公司股票发生减值200万元(记入“可供出售金融资产——减值准备”贷方)。

为便于本文分析,假设凯斯堡集团全部用货币资金支付对价,在出售甲、乙两家上市公司股票之前不存在任何待抵扣的“金融商品转让”负余额,假设本

案例中没有印花税。对于分批购入的乙公司股票,假设税法与会计准则在股票转让计价方面规定一致,且凯斯堡集团采用加权平均法进行计价。

(一) 凯斯堡购入甲上市公司股票的账务处理

由于凯斯堡集团将甲公司股票作为企业的“交易性金融资产”,具体如下(单位:万元,下同)

借: 交易性金融资产——甲——成本 11 000
 投资收益——佣金手续费 50
 应交税费——应交增值税(进) 3
 贷: 其他货币资金 11 053

从会计处理可以看出凯斯堡集团确定的交易性金融资产(甲)的初始确认成本为11 000万元。在其转让甲公司股票这些交易中,根据36号文规定,需要确认的甲的买入价应为初始投资成本与佣金手续费之和,即11 050万元。

(二) 凯斯堡分批购入乙上市公司股票的账务处理

由于凯斯堡集团将乙公司股票作为企业的“可供出售金融资产”,由案例可知确认为“可供出售金融资产——乙——成本”为42 130万元($7.5 \times 2000 + 9 \times 3000 + 50 + 80$),可抵扣的进项税为7.8万元($130 \times 6\%$)。具体如下(两次购买合并放一起)

借: 可供出售金融资产——乙——成本 42 130
 应交税费——应交增值税(进) 7.8
 贷: 其他货币资金 42 137.8

此处需按照加权平均价格计算凯斯堡集团转让的乙公司的股票买入价,单位平均成本应为8.426元($42130 \div 5000$),则对应转让1 000万股的乙公司股票的加权买入价为8 426万元。

(三) 凯斯堡转让股权相应财税处理

1. 公司股票出售业务

第一步,按照36号文的规定确认凯斯堡销售甲公司股票的销售额。本案例中,1 000万股甲公司股票转让卖价应为转让价格而不包括手续费,即12 000万元,则转让销售额为卖出价与买入价之差,即950万元。会计分录如下(单位万元,下同)

借: 其他货币资金 12 000
 贷: 交易性金融资产——甲——成本 11 050

投资收益——金融商品转让——甲 950

第二步,按照36号文所确定的股票买入价与按照会计准则确定的转让前的股票成本明细账对比,差额需结转,同时结转该转让股票明细科目金额(成本明细科目除外)以及与处置损益相关科目的金额,并通过“投资收益—损益调整”调整。《企业会计准则第22号——金融工具确认与计量》确定的甲初始入账成本为11 000万元,而36号文确定的买入价为11 050万元,二者差异50万元(佣金及手续费)需要调整结转,同时,持有期间甲股票公允价值变动的800万元需结转,还有出售甲公司股票所支付的手续费40万元需要进行核算。会计分录如下:

借: 交易性金融资产——成本——甲 50
 贷: 投资收益——损益调整 50
 借: 公允价值变动损益——甲 800
 贷: 交易性金融资产——公允价值变动——甲 800
 借: 投资收益——佣金及手续费 40
 应交税费——应交增值税(进) 2.4
 贷: 其他货币资金 42.4

2. 乙公司股票部分出售业务

第一步,针对转让的1 000万股,由于加权买入价为8 416万元,而其卖出价为8 200万元,故该笔转让销售额为负值,即-216万元,会计分录如下:

借: 其他货币资金 8 200
 投资收益——金融商品转让——乙 226
 贷: 可供出售金融资产——成本——乙 8 426

第二步,进行相关调整(具体原理参照上文“甲公司股票出售业务”的第二步)。此处需要提醒的是,因为按照会计准则确认的乙公司股票初始投资成本与按照36号文确定的买入价两者不存在差异,无需调整,需要调整的各种持有期间的损益变动,会计分录如下:

借: 可供出售金融资产减值准备——乙 40
 贷: 投资收益——损益调整 40
 借: 可供出售金融资产——公允价值变动——乙 160

贷：其综合收益——乙 160
借：投资收益——佣金及手续费 30
 应交税费——应交增值税（进） 1.8
 贷：其他货币资金 31.8

归结凯斯堡转让甲乙公司股票业务相关涉税影响，“投资收益——金融商品转让”明细科目对应“甲、乙”两家的余额分别为“贷方发生额950万元”、“借方发生额226万元”。至此，2016年12月凯斯堡集团的股票金融商品转让台计发生的含税销售额应计入“投资收益——金融商品转让”科目，余额为724万元。因此，2016年12月当期按照36号文的规定需按照“金融商品转让”税目计算缴纳增值税，为： $[724 / (1+6\%)] \times 6\% = 40.98$ （万元）。相应会计分录如下：

借：投资收益——金融商品转让 40.98
 贷：应交税费——应交增值税（销） 40.98

假设不考虑增值税涉税影响，对上述转让甲乙股票业务账务处理中的“投资收益”总分类账进行归集，可发现其贷方发生额、借方发生额依次为1200万元286万元，当期期末余额为贷方914万元。针对“投资收益”总账余额，可发现完全与企业按照《企业会计准则22号——金融工具确认和计量》确认的转让股权投资收益完全一致。若按照36号文规定，考虑增值税，可发现凯斯堡对甲乙两公司股票处置的最终损益为873.02万元，即上文处理后的“投资收益”总分类账的期末余额。本方法有效的解决了金融商品转让业务在36号文规定与现行会计准则的差异性，实现了两者的协调。

营改增后 融资租赁业务的涉税处理

刘天永

2015年8月26日，国务院总理李克强主持召开国务院常务会议，确定加快融资租赁和金融租赁行业发展的措施，更好服务实体经济。目前，融资租赁业务在我国发展迅速，已成为与银行、证券、保险、信托并列的五大金融业务形式之一，也是我国企业重要的融资方式之一。企业在发生融资租赁业务时，应当特别注意其涉税事项，尤其是在营改增之后，相关的税收政策进行了调整和完善。对此，笔者将系统地分析融资租赁业务的税收政策，以飨读者。

融资租赁是指出租人根据承租人对租赁物的特定要求和对其供货人的选择，由出租人出资向供货人购买租赁物，并租给承租人使用，承租人则分期向出租人支付租金，在租赁期内租赁物的所有权属于出租人所有，承租人拥有租赁物的使用权。租期届满，按照合同有关条款或者交易习惯，一般由承租人取得租赁物的所有权。实践中，融资租赁可以细分为两种经营模式：一种是出租人应承租人的要求与第三方签订购销合同，向第三方购买指定的租赁标的物，此种租赁方式为直接租赁；另一种是出租人与承租人签订购销合同，由承租人将自己拥有的租赁物出售给出租人，然后再通过

租赁方式将已经出售的租赁物租回，此种租赁方式为融资性售后回租。由于融资租赁的法律关系不同于普通租赁，税法对融资租赁的规定也区别于普通租赁。

企业所得税

（一）会计处理

《企业会计准则第21号——租赁》第十一条规定，在租赁期开始日，承租人应当将租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者作为租入资产的入账价值，将最低租赁付款额作为长期应付款的入账价值，其差额作为未确认融资费用。承租人在租赁谈判和签订租赁合同过程中发生的可归属于租赁项目的手续费、律师费、差旅费、印花税等初始直接费用，应当计入租入资产价值。

承租人在计算最低租赁付款额的现值时，如果知悉出租人内含利率，应当采用出租人的租赁内含利率作为折现率；否则，应付采用租赁合同规定的利率作为折现率。如果出租人的租赁内含利率和租赁合同规定的利率均无法知悉，应当采用同期银行贷款利率作为折现率。

（二）税务处理

《企业所得税法实施条例》第五十八条规定，融资租入的固定资产，以租赁合同约定的付款总额和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础，租赁合同未约定付款总额的，以该资产的公允价值和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础。第四十七条规定，以融资租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出，按照规定构成融资租入固定资产价值的部分应当提取折旧费用，分期扣除。

（三）会计处理与税务处理的差异

从税法有关融资租赁的规定可以看出，税务上没有要求计算最低租赁付款额的现值，而是采用相对简化的处理方式，根据合同约定的付款总额来确定计税基础，同时规定对于付款总额没有约定的，采用公允价值代替。这将导致融资租赁租入固定资产的计税基础大于会计账面原值，以后期间会计折旧与财务费用之和，与税法折旧的差额，作为纳税调整处理。在会计上未计入资产成本的未确认融资费用，因其实际已经包含在计税基础中，按规定应当以折旧的方式在固定资产的使用期限里分期扣除，不得在税前直接扣除，应调增应纳税所得额。

（四）融资性售后回租的特殊规定

国家税务总局《关于融资性售后回租业务中承租方出售资产行为有关税收问题的公告》（国家税务总局公告2010年第13号）指出，根据现行企业所得税法及有关收入确定规定，融资性售后回租业务中，承租人出售资产的行为，不确认为销售收入，对融资性租赁的资产，仍按承租人出售前原账面价值作为计税基础计提折旧。租赁期间，承租人支付的属于融资利息的部分，作为企业财务费用在税前扣除。

增值税

（一）营改增前

国家税务总局《关于融资租赁业务征收流转税问题的通知》（国税函〔2000〕514号）规定，经中国人民银行、银监会、商务部批准从事融资租赁业务的单位，无论融资租赁货物的所有权是否转移，均按5%的税率征收营业税；对于未经中国人民银行、银监会、商务部批准从事融资租赁业务的单位，租赁期满，货物所有权转

移给承租方，征收增值税，货物所有权未转移给承租方，属于服务业中的租赁，按5%税率征收营业税。

（二）营改增后

根据财政部、国家税务总局《关于在上海市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2011〕111号，以下简称财税〔2011〕111号）规定，融资租赁业属于有形动产租赁，属于现代服务业范围，应征收增值税，税率为17%。但是，对经中国人民银行、银监会、商务部批准经营融资租赁业务的试点纳税人中的一般纳税人提供有形动产融资租赁服务，对其增值税实际税负超过3%部分实行增值税即征即退政策。2016年，财政部、国家税务总局《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）发布后，延续了财税〔2011〕111号的相关政策，同时完善了不动产融资租赁及融资性售后回租的税收政策。营改增后，融资租赁业务的税率及计税依据如表1、表2所示。

表1:

融资租赁标的物	税率（一般纳税人）
动产	17%
不动产	11%
融资性售后回租	6%

表2:

经人民银行、银监会或者商务部批准从事融资租赁业务的试点纳税人	
融资租赁	取得的全部价款和价外费用，扣除支付借款利息（包括外汇借款和人民币借款利息）、发行债券利息和车辆购置税后的余额为销售额。
融资性售后回租	取得的全部价款和价外费用（不含本金），扣除对外支付的借款利息（包括外汇借款和人民币借款利息）发行债券利息后的余额作为销售额。

印花税

根据国家税务总局《关于对借款合同贴花问题的具体规定》(国税地字[1988]第30号)第四条的规定,银行及其金融机构经营的融资租赁业务,是一种以融物方式达到融资目的的业务,实际上是分期偿还的固定资金借款。因此,对融资租赁合同,可据合同所载的租金总额暂按“借款合同”计税贴花。税率为万分之零点五。

根据财政部、国家税务总局《关于融资租赁合同有关印花税政策的通知》(财税[2015]144号,以下简称“144号文”)第一条的规定,对开展融资租赁业务签订的融资租赁合同(含融资性售后回租),统一按照其所载明的租金总额依照“借款合同”税目,按万分之零点五的税率计税贴花。这里明确了融资租赁合同按“借款合同”税目征收印花税。

【案例】近日,某地税局稽查局在对某国际融资租赁公司进行稽查时发现,该公司2016年度签订多份购销合同,合同总金额达5.3亿元,未申报缴纳印花税。最终,补征了该公司“购销合同”印花税15.9万元,并处以少缴税款百分之五十的罚款7.95万元,加收滞纳金4.7万元。

经进一步调查发现,该公司大部分融资性售后回租合同均已申报缴纳“借款合同”印花税,对于直接租赁中该公司与承租方签订的融资租赁合同也按“借款合同”申报缴纳了印花税。但在直接租赁中,该公司与第三方签订的设备购买合同均未申报缴纳“购销合同”印花税。对此,企业解释购买合同是融资租赁合同的配套合同,而融资租赁合同已经缴纳过印花税,所以认为根据144号文第二条的规定,在融资性售后回租业务中,对承租人、出租人因出售租赁资产及购回租赁资产所签订的合同,不征收印花税。需要提醒的是,该条款仅针对融资性售后回租业务中的购销行为,但对于与直接融资租赁有关的购销合同,即出租人与第三方签订购销合同,购买承租人指定的租赁物时,出租人与第三方签订的购买合同需按“购销合同”税目征收印花税。该公司不理解融资租赁两种经营模式的业务实质,错误地适用了关于融资性售后回租的不征税规定,产生了涉

税风险。

契税

契税是以所有权发生转移变动的不动产为征税对象,向产权承受人征收的一种财产税。根据《契税暂行条例》第二条规定,本条例所称转移土地、房屋权属是指下列行为:(一)国有土地使用权出让;(二)土地使用权转让,包括出售、赠与和交换;(三)房屋买卖;(四)房屋赠与;(五)房屋交换。而融资租赁,是指出租人根据承租人对供货人和租赁物的选择,由出租人向供货人购买租赁物,然后租给承租人使用。资产的所有权最终可以转移,也可以不转移。由于在融资租赁期间房产的所有权仍属于出租人,没有发生转移变动,因此,融资租赁期间的房产不交契税。但是如果在融资租赁期满后,租赁双方的房屋所有权发生转移,则承租人应按规定缴纳契税。

另,根据财政部、国家税务总局《关于企业以售后回租方式进行融资等有关契税政策的通知》(财税[2012]82号)第一条的规定,对金融租赁公司开展售后回租业务,承受承租人房屋、土地权属的,照章征税。对售后回租合同期满,承租人回购原房屋、土地权属的,免征契税。

房产税

财政部、国家税务总局下发的《关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》(财税[2009]128号)第三条规定,融资租赁的房产,由承租人自融资租赁合同约定开始日的次月起依照房产余值缴纳房产税。合同未约定开始日的,由承租人自合同签订的次月起依照房产余值缴纳房产税。

土地增值税

《土地增值税暂行条例》规定,转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人,为土地增值税的纳税义务人。融资租赁期间,并未转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物,出租人不需要缴纳土地增值税。若融资租赁期限届满,不动产权属发生转移,出租人需要缴纳土地增值税。

既代购又运输算混合销售吗

王国林

近日,某县国税局稽查局根据举报信息对辖区内某商贸公司实施了纳税检查,发现该公司2016年5月~2017年4月为客户代购水泥时另外收取了运输费用只按11%的税率缴纳了增值税,而不是按混合销售依17%的税率缴纳增值税。对此,税务机关内部产生了两种处理意见,引发了一场热烈的涉税争议。

原来,商贸公司拥有甲水泥厂独家代理权,经营水泥也兼有代购水泥业务和运输业务。2016年5月~2017年4月,该公司为客户代购水泥10万吨,收取代购手续费50万元,另外收取运费500万元。该公司在申报纳税时,代购手续费则按商务辅助服务依6%的税率申报缴纳了增值税;为代购水泥提供运输服务取得的500万元按11%的税率申报缴纳了交通运输业增值税。

第一种处理意见认为,该企业发生的经济行为属代购货物行为,收取的运费只是方便客户,并且提供运输服务也按11%的税率缴纳了增值税,是合规的。根据《财政部、国家税务总局关于增值税、营业税若干政策规定的通知》(财税字[1994]26号,以下简称26号文件)第五条规定,凡同时具备以下条件的,不征收增值税;不同时具备以下条件的,无论会计制度规定如何核算,均征收增值税:受托方不垫付资金;销货方将发票开具给委托方,并由受托方将该项发票转交给委托方;受托方按销售方实际收取的销售额和增值税额与委托方结算货款,并另外收取手续费。显而易见,该商贸公

司行为符合代购货物的条件,代购收入按11%的税率缴纳了增值税是正确的。

第二种处理意见认为,代购水泥并为客户提供运输服务属混合销售行为,其水泥及运输服务应按17%的税率缴纳增值税。表面上看,水泥是代购货物,但实质上是A商贸公司利用自己的垄断地位,将混合销售行为一分为三:代购手续费、水泥价款和运费,并让水泥厂向客户开具了水泥销售发票,自己向客户开具了手续费销售服务发票和运输发票,这样就符合代购货物的条件。根据《财政部、国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36号,以下简称36号文件)附件1《营业税改征增值税试点实施办法》第四十条规定,一项销售行为如果既涉及服务又涉及货物,为混合销售。A商贸公司属于从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户的混合销售行为,应该按照销售货物缴纳增值税。

上述案例在实际工作中比较常见。营改增后,运输业已属增值税纳税范畴,销售货物并提供运输属混合销售行为。由于货物与运输业存在税率差,纳税人有意将混合销售分解,把货物销售伪造成代购,货物销售的增值额转移到运输服务上,这样就可利用税率差达到少缴税款的目的。鉴于基层税务机关对上述代购定性存在较大分歧,加上混合销售非常容易转化为代购货物,建议国家有关部门尽快明确。

解读非居民企业所得税源泉扣缴新规

为进一步深化税务系统“放管服”改革,优化非居民企业所得税服务和管理,完善非居民企业所得税源泉扣缴的相关制度办法,国家税务总局发布了《国家税务总局关于非居民企业所得税源泉扣缴有关问题的公告》(税务总局公告2017年第37号,以下称“本公告”)。本公告着眼于减轻纳税人及扣缴义务人负担,简化计

算操作,便利扣缴义务人履行义务,重点解决了征管中的问题,减轻了纳税人和扣缴义务人的遵从责任。现将有关内容解读如下:

一、在减少办税负担方面,本公告有哪些举措?

减少办税负担,改善营商环境,是制定本公告的主要目的之一。这方面的举措包括:

一是取消合同备案。按照原《国家税务总局关于印发〈非居民企业所得税源泉扣缴管理暂行办法〉的通知》（国税发〔2009〕3号，此文已被本公告废止，以下简称“原国税发〔2009〕3号文件”）第五条规定，扣缴义务人每次与非居民企业签订涉及源泉扣缴事项的业务合同时，应当自签订合同（包括修改、补充、延期合同）之日起30日内，向其主管税务机关报送《扣缴企业所得税合同备案登记表》、合同复印件及相关资料。本公告废止了该项规定，除自主选择在申报和解缴应扣税款前报送有关申报资料的外，扣缴义务人不再需要办理该项合同备案手续。

二是取消税款清算。按照原国税发〔2009〕3号文件第五条规定，对多次付款的合同项目，扣缴义务人应当在履行合同最后一次付款前15日内，向主管税务机关报送合同全部付款明细，前期扣缴表和完税凭证等资料，办理扣缴税款清算手续。本公告废止该项规定，扣缴义务人不再需要办理该项税款清算手续。

三是简并需报送的报表资料。鉴于《中华人民共和国扣缴企业所得税报告表》栏目内容已经包含相关合同信息，为避免重复填报信息，本公告废止了《扣缴企业所得税合同备案登记表》。除特定情形外，不再普遍要求报送合同资料。特定情形限于《国家税务总局 国家外汇管理局关于服务贸易等项目对外支付税务备案有关问题的公告》（国家税务总局 国家外汇管理局公告2013年第40号）第二条和本公告第十一条规定需要提供相关合同资料的情形。

二、在改进非居民企业源泉扣缴协同管理和服务方面，本公告采取了哪些措施？

非居民企业应纳企业所得税源泉扣缴事项涉及境内外多个交易主体，多种情形混杂，程序环节多且衔接复杂，往往涉及多个税务机关，特别需要加强事前、事中和事后的协同管理和服务。对此，本公告采取了以下措施：

一是扣缴义务人未依法扣缴或者无法扣缴应扣税款的，按照企业所得税法第三十九条规定，由取得收入的非居民企业在所得发生地缴纳。按照企业所得税

法实施条例第一百零七条规定，非居民企业取得的应税所得在境内存在多个所得发生地的，由纳税人选择一地申报缴纳企业所得税。为落实该上位法规定，本公告第十条规定沿用原国税发〔2009〕3号文件第十六条规定，受理申报的税务机关应发函告知扣缴义务人所在地和其他所得发生地主管税务机关有关情况，并限定发函时限为受理申报后5个工作日内。

二是按照企业所得税法第三十七条规定应当扣缴的税款，但扣缴义务人应扣未扣的，如果扣缴义务人所在地与所得发生地不在一地，按照“纳税人在所得发生地缴税”以及扣缴义务人和纳税人分别承担责任的原则，本公告第十二条明确了扣缴义务人所在地主管税务机关和所得发生地主管税务机关工作职责，加强协同管理，即由扣缴义务人所在地主管税务机关依照《中华人民共和国行政处罚法》第二十三条规定责令扣缴义务人补扣税款，并依法追究扣缴义务人责任；需要向纳税人追缴税款的，由所得发生地主管税务机关通过扣缴义务人所在地主管税务机关核实有关情况后依法执行。在扣缴义务人所在地主管税务机关发函提供情况的时限上，本公告第十二条沿用了原国税发〔2009〕3号文件第十五条第三款规定。本公告还取消了《国家税务总局关于印发〈非居民企业税收协同管理办法（试行）〉的通知》（国税发〔2010〕119号）第九条规定的追缴税款3个月等待期。

三、非居民企业部分转让同项股权，如何计算股权转让成本？

如果非居民企业通过多次投资或收购而持有一项股权，但仅部分对外转让，根据本公告第三条第四款规定，应从该项股权全部成本中按照转让比例计算确定被转让股权对应的成本。举例说明如下：

境外A企业为非居民企业，境内B企业和C企业为居民企业，A企业经过前后三次投资C企业，合计持有C企业40%的股权，第一次投资人民币100万元，第二次投资人民币200万元，第三次投资人民币400万元。2016年1月8日，A企业与B企业签订股权转让合同，以人民币1 000万元的价格转让其持有的C企业30%的股

权给B企业。则A企业持有C企业40%股权的全部成本为700万元(100+200+400),本次交易转让比例为75%(30%÷40%),该被转让的C企业30%股权对应的成本则为525万元(700×75%),本次股权转让交易的应纳税所得额为475万元(1 000-525)。

四、在计算应源泉扣缴的非居民企业应纳税款时,如何开展外汇换算?

原国税发〔2009〕3号文件第九条规定,扣缴义务人对外支付或者到期应支付的款项为人民币以外货币的,在申报扣缴企业所得税时,应当按照扣缴当日国家公布的人民币汇率中间价,折合成人民币计算应纳税所得额。扣缴义务人须以折合成人民币后的应纳税所得额按适用税率计算应扣税款,并以人民币解缴应扣税款。除将扣缴当日限定为扣缴义务发生当日外,本公告第四条第(一)项规定沿用了原国税发〔2009〕3号文件第九条规定做法,并明确扣缴义务发生之日为相关款项实际支付或者到期应支付之日。此外,如果应源泉扣缴税款由非居民企业纳税人申报缴纳,按照本公告第四条第(二)项和第(三)项规定,应当分别纳税人自行申报缴纳税款和主管税务机关责令限期缴纳税款两种情形,相应按照填开税收缴款书之日前一日或主管税务机关做出限期缴纳税款决定之日前一日人民币汇率中间价进行外汇折算。

五、对非居民企业取得的财产转让所得,如何开展外汇换算?

按照原《国家税务总局关于加强非居民企业股权转让所得企业所得税管理的通知》(国税函〔2009〕698号,此文已被本公告废止,以下称“原国税函〔2009〕698号文件”)第四条规定,在计算股权转让所得时,以非居民企业向被转让股权的中国居民企业投资时或向原投资方购买该股权时的币种计算股权转让价和股权成本价。如果同一非居民企业存在多次投资的,以首次投入资本时的币种计算股权转让价和股权成本价,以加权平均法计算股权成本价;多次投资时币种不一致的,则应按照每次投入资本当日的汇率换算成

首次投资时的币种。为进一步简化外汇换算,该项规定被本公告第五条所替代。根据替代后的规定,财产转让收入或财产净值以人民币以外的货币计价的,分扣缴义务人扣缴税款、纳税人自行申报缴纳税款和主管税务机关责令限期缴纳税款三种情形,先将以非人民币计价项目金额按照本公告第四条规定的时点汇率折合成人民币金额;再按企业所得税法第十九条第二项及相关规定计算非居民企业财产转让所得应纳税所得额。举例说明如下:

境外A企业为非居民企业,境内B企业和C企业为居民企业,A企业经过前后两次投资C企业,合计持有C企业40%的股权,2008年8月1日第一次出资100万美元(假设当时人民币汇率中间价为:1美元=8.6元人民币),2010年9月1日第二次投资50万欧元(假设当时人民币汇率中间价为:1欧元=8.9元人民币),2016年1月10日A企业以人民币2 000万元将该项股权转让给B企业,合同于当天生效,B企业于2016年1月15日向A企业支付了股权转让款2 000万元,假设2016年1月15日,人民币兑美元和欧元的中间价分别为:1美元=6.6元人民币,1欧元=7.2元人民币。则本次交易财产转让收入为2 000万元人民币;本次交易财产净值为1 020万元人民币(100×6.6+50×7.2);本次交易应纳税所得额为980万元人民币(2 000-1 020)。

六、扣缴义务人对外支付股息,如何确定扣缴义务时间?

按照企业所得税法第三十七条规定,应该源泉扣缴的税款由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时,从支付或到期应支付的款项中扣缴。据此,本公告第四条第(一)项明确,扣缴义务发生之日为相关款项实际支付或者到期应支付之日。关于到期应支付情形下扣缴所得税问题,本公告第七条第一款明确继续按照《国家税务总局关于非居民企业所得税管理若干问题的公告》(国家税务总局公告2011年第24号)第一条规定执行。基于这些规定,鉴于股息是由企业的税后利润派发给股东的,不应计入扣缴义务人的成本、费用,不会发

生到期应支付情形, 本公告第七条第二款进一步明确, 非居民企业取得应纳税的股息所得, 相关税款扣缴义务发生之日即是股息的实际支付之日。扣缴义务人应在实际支付之日代扣税款, 并在扣缴义务发生之日起7日内向扣缴义务人所在地主管税务机关申报和解缴代扣税款。该规定改变了国家税务总局公告2011年第24号第五条的规定, 不再以做出利润分配决定的日期作为扣缴义务发生之日。

七、非居民企业采取分期收款方式从扣缴义务人收取同一项财产转让收入价款的, 如何计算扣缴税款?

按照本公告第七条第三款的规定, 如果非居民企业采取分期收款方式取得应源泉扣缴所得税的同一项转让财产所得, 其分期收取的款项可先视为收回以前投资财产的成本, 待相关成本全部收回后, 再计算并扣缴应扣缴税款。举例说明如下:

境外A企业为非居民企业, 境内B企业和C企业均为居民企业, A企业和B企业各持有C企业50%股权, A企业投资取得C企业50%股权的成本为500万元人民币。2016年1月10日A企业以人民币1 000万元人民币将该项股权一次转让给B企业, 但按股权转让合同约定, B企业分别于2016年2月10日、2016年3月10日和2016年4月10日支付转让价款300万元、400万元和300万元。在本次交易中, B企业于2016年2月10日支付的300万元人民币价款可视为A企业收回500万元股权转让成本中的300万元; B企业于2016年3月10日支付的400万元人民币价款中的200万元为A企业收回500万元股权转让成本中的剩余200万元成本, 其余200万元价款应作为股权转让收益计算扣缴税款; B企业于2016年4月10日支付的300万元人民币价款全部作为股权转让收益计算扣缴税款。

八、在扣缴义务人未依法履行扣缴义务的情况下, 有关非居民企业申报缴纳税款期限的规定有何变化?

在扣缴义务人未依法履行扣缴义务的情况下, 按照国税发〔2009〕3号文件第十五条第一款规定, 非居民企业应于扣缴义务人支付或者到期应支付之日起7日

内, 到所得发生地主管税务机关申报缴纳企业所得税; 非居民企业取得所得为股权转让所得的, 按照原国税函〔2009〕698号文件第二条规定, 非居民企业应自合同、协议约定的股权转让之日(如果转让方提前取得股权转让收入的, 应自实际取得股权转让收入之日)起7日内, 到所得发生地主管税务机关申报缴纳企业所得税。按照《国家税务总局关于非居民企业间接转让财产企业所得税若干问题的公告》(国家税务总局公告2015年第7号)第八条第二款规定, 扣缴义务人未扣缴或未足额扣缴应纳税款的, 股权转让方应自纳税义务发生之日起7日内向主管税务机关申报缴纳税款。为便于与源泉扣缴程序衔接和纳税人遵从, 本公告第九条第二款规定取代上述三项规定。按照新规定, 在扣缴义务人未依法履行或者无法履行扣缴义务的情况下, 非居民企业在主管税务机关责令限期缴纳税款前自行申报缴纳未扣缴税款的, 或者在主管税务机关限期缴纳税款期限内申报缴纳税款的, 均视为按期缴纳税款。

九、如何理解本公告第十条与国家税务总局公告2015年第7号第十二条的关系?

两项规定适用不同的情形, 不存在矛盾。本公告第十条适用于非居民企业取得同一项所得的情形。国家税务总局公告2015年第7号第十二条适用于非居民企业直接转让境外企业股权导致间接转让两项以上境内应税财产交易所产生的所得。尽管适用国家税务总局公告2015年第7号第十二条的交易在形式上为转让境外企业股权的一次交易, 但如果按照国家税务总局公告2015年第7号对其重新定性, 则应将该直接转让境外企业股权的交易重新确认为直接转让境内应税财产的交易。而如果间接交易涉及的境内应税财产有两项或两项以上, 那么重新确认后的直接转让境内应税财产交易也有两项或两项以上, 进而可以确定, 两项或两项以上直接转让境内应税财产交易产生的所得不属于同一项所得, 不适用本公告第十条规定。

来源: 国家税务总局办公厅

转让限售股 个税咋缴纳

缪勤丽

限制性股票指上市公司按照预先确定的条件授予激励对象一定数量的本公司股票，激励对象只有在工作年限或业绩目标符合股权激励计划规定条件时，才可出售限制性股票并从中获益。在实务中，很多上市公司在授予员工限制性股票后，还会发生分红、送股、转增和配股等行为。对于此类行为发生后，限制性股票的应纳税所得额该如何确定，个人所得税该如何计算，目前没有明确的规定。在此情况下，纳税人一定要高度重视税务风险。

基本案情

2016年1月4日，上市公司实施股权激励计划，采用定向增发方式授予员工股票2万股，授予价为19.48元/股，股票登记日市价为48.44元/股，禁售期为1年。2017年1月，上市公司进行利润分配，每10股派发现金红利0.3元，同时以资本公积金（股份制企业股票溢价发行收入所形成的资本公积金）向全体股东每10股转增15股。上市公司2016年业绩满足行权条件，按照股权激励计划，2017年1月4日，员工可以将所持有的限制性股票予以解禁，股票当日市价为9.588元/股。

法规依据

解禁日，上述上市公司员工如何纳税？

根据《国家税务总局关于股份制企业转增股本和派发红股征免个人所得税的通知》（国税发〔1997〕198号，以下简称198号文件）第一条规定，股份制企业用资本公积金转增股本不属于股息、红利性质的分配，对个人取得的转增股本数额，不作为个人所得，不征收个人所得税。《国家税务总局关于原城市信用社在转制为城市合作银行过程中个人股增值所得应纳个人所得税的批复》（国税函〔1998〕289号）第二条规定，198号文件中所述的“资本公积金”指股份制企业股票溢价发行收入所形成的资本公积金。此转增股本由个人取得的数额，不作为应税所得征收个人所得税，与此不符合的其他资本公积金分配个人所得部分，应当依法征收个人所得税。因此，该员工取得的资本公积转增的股本不征收个人所得税。

但是，由于上市公司每10股转增15股的资本公积转增股本政策，导致员工多取得了3万的股票份数。那么在解禁日计算限制性股票应纳税所得额时，是否要考虑这3万的转送股本呢？

解禁日，限制性股票的应纳税所得额=（股票登记日股票市价+本批次解禁股票当日市价）÷2×本批次解禁股票份数-被激励对象实际支付的资金总额×（本批次解禁股票份数÷被激励对象获取的限制性股票总份数）

应纳税额=（限制性股票形式的工资薪金应纳税所得额÷规定月份数×适用税率-速算扣除数）×规定月份数

“规定月份数”起始日期应为限制性股票计划经公司股东大会批准的日期，截止日期应为员工对应的限制性股票实际解禁日。

观点分析

第一种观点，不考虑持有期间的现金分红和资本公积转增股本，按照公式的字面理解来计算限制性股票个税。即股票登记日股票市价为48.44元/股，本批次解禁股票当日市价为9.588元/股，本批次解禁股票份数为2万股。

应纳税所得额为 $(48.44+9.588) \div 2 \times 20\,000 - 19.48 \times 20\,000 = 190\,680$ （元）

应纳税额为 $(190\,680 \div 12 \times 25\% - 1\,005) \times 12 = 35\,610$ （元）

第二种观点，由于员工持有限制性股票期间，上市公司实施了现金红利分配和资本公积转增股本，需要对解禁日的股票市价按照复权价来计算。

本批次解禁股票当日市价为 $9.588 \times (1+1.5) + 0.03 = 24$ （元）

应纳税所得额为 $(48.44+24) \div 2 \times 20\,000 - 19.48 \times 20\,000 = 334\,800$ （元）

应纳税额为 $(334\,800 \div 12 \times 25\% - 1\,005) \times 12 = 71\,640$ （元）

第三种观点，由于员工持有限制性股票期间，上市公司实施了现金红利分配和资本公积转增股本政策，

需要对解禁日的股票市价按照复权价来计算,但在计算复权价时不考虑现金分红(不重复征税原则)。

本批次解禁股票当日市价为 $9.588 \times (1+1.5) = 23.97$ (元)

应纳税所得额为 $(48.44+23.97) \div 2 \times 20\,000 - 19.48 \times 20\,000 = 334\,500$ (元)

应纳税额为 $(334\,500 \div 12 \times 25\% - 1\,005) \times 12 = 71\,565$ (元)

第四种观点,由于员工持有限制性股票期间,上市公司实施了资本公积转增股本政策,员工取得的转增的3万股在计算应纳税所得额时也应该考虑,需要对股票登记日股票市价、本批次解禁股票份数予以调整,亦不考虑现金分红。

股票登记日股票市价为 $48.44 \div (1+1.5) = 19.376$

(元)

本批次解禁股票份数为 $20\,000 \times (1+1.5) = 50\,000$ (股)

应纳税所得额为 $(19.376+9.588) \div 2 \times 50\,000 - 19.48 \times 20\,000 = 334\,500$ (元)

应纳税额为 $(334\,500 \div 12 \times 25\% - 1\,005) \times 12 = 71\,565$ (元)

可以看出,第四种方法得出结论与第三种是一致的。笔者比较认同第四种观点。员工持有期间取得的转增股本是由限制性股票派生的,在计算限制性股票应纳税所得额时,应该考虑转增取得的限制性股票,将其纳入到解禁的股票份额中去;同时考虑到税法不重复征税的原则,对现金分红在计算限制性股票个税时可以不考虑。

如何全面理解建筑业差额计税

陶国军

导读:理解政策和运用政策要从政策的渊源出发,找到最初的依据,再结合实务去分析和判断,有法可依,有法必依,任何个人解读都必须站在法律的视角去展开。

一、差额计税政策依据:

(一)营业税政策规定:《中华人民共和国营业税暂行条例》(中华人民共和国国务院令 第540号)第五条第(三)款规定,纳税人将建筑工程分包给其他单位的,以其取得的全部价款和价外费用扣除其支付给其他单位的分包款后的余额为营业额;(注意:虽然现在营改增了,但营业税条例依然有效。)

(二)增值税政策规定:

1、《财政部国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36号)文件附件2:

《营业税改征增值税试点有关事项的规定》:(一)试点纳税人提供建筑服务适用简易计税方法的,以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额为销售额。

2、《国家税务总局关于发布《纳税人跨县(市、区)提供建筑服务增值税征收管理暂行办法》的公告》(国家税务总局公告2016年第17号)第四条纳税人跨县

(市、区)提供建筑服务,按照以下规定预缴税款:

(1)一般纳税人跨县(市、区)提供建筑服务,适用一般计税方法计税的,以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额,按照2%的预征率计算应预缴税款。

(2)一般纳税人跨县(市、区)提供建筑服务,选择适用简易计税方法计税的,以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额,按照3%的征收率计算应预缴税款。

(3)小规模纳税人跨县(市、区)提供建筑服务,以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额,按照3%的征收率计算应预缴税款。

3、《国家税务总局关于发布《纳税人跨县(市、区)提供建筑服务增值税征收管理暂行办法》的公告》(国家税务总局公告2016年第17号)第五条纳税人跨县(市、区)提供建筑服务,按照以下公式计算应预缴税款:

(1)适用一般计税方法计税的,应预缴税款=(全部价款和价外费用-支付的分包款) $\div (1+11\%) \times 2\%$

(2)适用简易计税方法计税的,应预缴税款=(全部价款和价外费用-支付的分包款) $\div (1+3\%) \times 3\%$

纳税人取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额为负数的,可结转下次预缴税款时继续扣除。

纳税人应按照工程项目分别计算应预缴税款,分别预缴。

小结:营改增后建筑业差额计税适用两个环节:

1、预缴环节(包括简易计税和一般计税);2、简易计税的申报环节(一般计税申报环节按销项减进项计算应纳税额,不考虑分包扣除,也就是说,一般计税预缴环节虽然差额计算,但不影响总体税负,只是将差额部分预缴税款推迟了一个申报期左右(一般情况下,当月预缴到下月申报时间差)缴纳税款,总体税负不变)。

二、建筑业差额计税合法凭证政策规定

《国家税务总局关于发布《纳税人跨县(市、区)提供建筑服务增值税征收管理暂行办法》的公告》(国家税务总局公告2016年第17号)第六条规定,纳税人按照上述规定从取得的全部价款和价外费用中扣除支付的分包款,应当取得符合法律、行政法规和国家税务总局规定的合法有效凭证,否则不得扣除。

上述凭证是指:

(一)从分包方取得的2016年4月30日前开具的建筑业营业税发票。(实务中发票开具内容为“工程款”或“劳务费”,分包方是专业分包的,开具“工程款”;分包方是劳务分包的,开具“劳务费”)

上述建筑业营业税发票在2016年6月30日前可作为预缴税款的扣除凭证。

(二)从分包方(专业分包或劳务分包)取得的2016年5月1日后开具的,备注栏注明建筑服务发生地所在县(市、区)、项目名称的增值税发票。

(三)国家税务总局规定的其他凭证。

小结:用于分包扣除的合法凭证:1、从分包方取得的建筑业营业税发票(2016年6月30日前);2、从分包方取得的2016年5月1日后开具的,备注栏注明建筑服务发生地所在县(市、区)、项目名称的增值税发票。

三、建筑业差额计税合法凭证的理解

1、实务中营业税时代分包发票只有两种情况可以差额扣除,一个是专业分包方开具(或税务机关代开)的内容为“工程款”的发票,一个是劳务分包方开具(或税务机关代开)的内容为“劳务费”的发票,大家

就自然而然形成一种认识,只有开具内容为“工程款”或“劳务费”的发票才可以扣除。其实在营业税时代这样说并不会产生错误结果,但到了增值税时代,还这样认为可能就是错的了。开具什么内容的发票取决于开票方提供的服务内容以及税法或税务机关依据税法做出的规定。

2、《国家税务总局关于进一步明确营改增有关征管问题的公告》(国家税务总局公告2017年第11号)第一条规定,纳税人销售活动板房、机器设备、钢结构件等自产货物的同时提供建筑、安装服务,不属于《营业税改征增值税试点实施办法》(财税[2016]36号文件印发)第四十条规定的混合销售,应分别核算货物和建筑服务的销售额,分别适用不同的税率或者征收率。

从11号公告中不难发现,纳税人如果是分包方,其销售自产钢结构(这里以钢结构为例)并提供建筑、安装服务的行为是建筑业的专业分包行为,那么,按照11号公告规定要分别核算货物和建筑服务的销售额,发票怎么开具呢?还全部按照11%或3%开具“工程款”或“工程服务”发票可以吗?显然是不可以的,货物要按17%或3%开具内容为“货物”的发票(习惯称为材料票),提供服务部分仍然按11%或3%开具“工程款”或“工程服务”发票。那么问题来了?这里的材料发票可以作为分包扣除的合法凭证吗?

回看政策规定,纳税人将建筑工程分包给其他单位的,以其取得的全部价款和价外费用扣除其支付给其他单位的分包款后的余额为营业额;纳税人按照上述规定从取得的全部价款和价外费用中扣除支付的分包款,应当取得符合法律、行政法规和国家税务总局规定的合法有效凭证,否则不得扣除。

专业分包的纳税人就钢结构部分开具“材料发票”是按照总局11号公告规定操作的,单独核算,按货物内容开票,也是与总包方支付的分包款对应的款项,当然可以作为总包方差额计税的合法凭证。实务中要严格掌握,从分包合同入手,发票内容要与合同内容、工程结算凭据(工程量清单)一一对应。

因此,理解政策和运用政策要从政策的渊源出发,找到最初的依据,再结合实务去分析和判断,有法可依,有法必依,任何个人解读都必须站在法律的视角去展开,否则,可能会误导读者。

CPA在货币资金审计中的问题和改进建议

李亚进

货币资金包括库存现金、银行存款和其他货币资金,是企业重要的支付手段和流通手段,也是企业流动性最强的资产,固有风险较高,因而历来是注册会计师(以下简称CPA)审计实务中的重点和难点,也是监管机构对会计师事务所进行执业质量检查中经常出现问题热点。审计实务中,货币资金审计中主要存在哪些问题呢,又应如何改进?

库存现金监盘存在的问题和改进建议

库存现金监盘是证实资产负债表日现金余额是否存在和完整的关键程序,也是CPA审计的入门级技能,实务中往往交由刚入行的审计人员执行。库存现金监盘看似简单的审计程序,却常常存在不少问题。有关问题与改进建议如下:

(一) 未对库存现金实施监盘程序

一些项目组和部分CPA觉得做审计单位规模很小,库存现金的期末余额也很小,在审计过程中,未对库存现金实施监盘程序。

改进建议:应对库存现金实施监盘程序。

(二) 库存现金监盘程序流于形式

一些项目组和部分CPA在执行库存现金监盘程序时,将空白的现金盘点表交给被审计单位的出纳,由出纳人员自行把盘点表填写完整交给审计人员,审计人员也不在一旁观看出纳人员清点现金,即算完成监盘程序。

改进建议:库存现金监盘应在事先不通知被审计单位相关人员的突击情况下进行,并由审计人员在现场监督被审计单位相关人员逐一点盘。避免由于被审计单位相关人员了解到审计人员将要实施库存现金监盘而早有防备,致使现金监盘达不到预期效果的情况。

当现金存放在被审计单位不同地点的保险柜时,应安排几个盘点小组同时对被审计单位每一存放处的保险柜现金展开盘点,或将每一存放处保险柜先做封存然后逐一点盘。避免被审计单位在现金实际盘点过程中采取拆东墙补西墙的办法应付监盘,致使监盘失去原有的作用达不到预期的审计目标。

(三) 现金盘点表不真实

现金盘点表可能与实际情况不符。比如,甲公司在境外有1家子公司,2016年报审计时该境外子公司的主审会计师事务所A所纸质现金盘点表显示企业库存现金3 020.10元,与账面余额仅差0.01元,其中人民币1

000元面值的2张(经查,该境外子公司所在国尚未发行该面值货币)、100元面值的10张、20元面值的1张,且未签署监盘日期。这种情况下,该现金盘点表就可能存在不真实的情况。

改进建议:审计人员应严格履行审计程序和真实原则,依照实际情况填写现金盘点表。

(四) 现金盘点表未盖章或未签字

一些项目组的现金盘点表未由被审计单位盖章或未被审计单位相关财务人员签字。现金盘点表是由审计人员和被审计单位财务人员共同完成的,签字或盖章可以分清责任,审计留痕。

改进建议:现金盘点表应由参与现金盘点的出纳、财务负责人和监盘的审计人员共同签字。

(五) 未将盘点日的现金余额倒推至资产负债表日余额并与账面余额进行核对

CPA进行财务报表审计的时间基本上是在资产负债表日之后进行的。例如2016年度财务报表审计,基本上都是在2017年1月1日及以后执行的,审计人员需要将盘点日的现金倒推至资产负债表日并与账面余额进行核对。但实务中,一些项目组仅是监盘了盘点日的现金,未执行将盘点日现金余额追溯至资产负债表日并与账面余额进行核对的程序。

改进建议:应将盘点日的现金余额倒推至资产负债表日余额并与账面余额进行核对。

(六) 盘点差异未见合理说明或实施进一步程序

一些项目组在执行将盘点日现金余额追溯至资产负债表日并与账面余额进行核对的程序时发现资产负债表日现金应有余额和实际账面余额存在差异(例如有充抵库存现金的借条、已报销但未入账的差旅票据等),但审计底稿中未见合理说明,也未实施进一步的审计程序以降低审计风险。

改进建议:审计人员在盘点现金时如果出现差异应该给予合理说明或实施进一步程序。

(七) 未对监盘过程中发现的异常情况保持警觉

一些项目组在执行部分中小微企业的现金监盘时对于发现的出纳保险柜里还存有“其他单位”或公司老板个人的现金等异常情况未保持警觉,也未执行进一步询问、检查程序以排除是否存在体外循环、账外账等问题。

改进建议:审计人员应保持警觉,对监盘过程中发

现的异常问题执行进一步检查程序。

银行账户函证中存在的问题和改进建议

银行账户函证中存在的问题和改进建议如下：

(一) 未对审计规模较小单位的银行账户实施函证程序

一些项目组和部分CPA觉得被审计单位规模较小，审计风险较低，被审计单位也不太配合，于是仅取得了银行账户的期末对账单，未对任何银行账户实施函证程序。

改进建议：无论被审计单位的规模大小审计人员都应应对被审计单位的银行账户实施函证程序。

(二) 部分CPA未对审计期间内销户的银行账号实施函证，也未在审计底稿中写明不予函证的理由。

比如乙公司是一家主营业务为糖酒贸易经销的有限公司，B会计师事务所负责对乙公司2016年度的财务报表进行审计。该业务在B所的审计业务风险分类中评估为低风险C类，B所负责乙公司2016年审的注册会计师及项目组其他成员觉得项目风险比较低。仅是对全部6个银行账户（2016年销户1个）取得了期末对账单未对任何银行账户实施函证程序。

改进建议：银行存款的函证程序基本属于强制性审计程序《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》

（以下简称“函证准则”）第十二条规定，注册会计师应当对银行存款、借款（包括零余额账户和在本期内注销的账户）、借款及与金融机构往来的其他重要信息实施函证程序除非有充分证据表明某一银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低。如果不对这些项目实施函证程序注册会计师应当在审计工作底稿中说明理由。

(三) 部分CPA对银行存款函证过程的控制存在问题

部分CPA对银行存款函证过程的控制存在问题主要体现在以下几个方面：

(1) 部分项目未由审计人员亲自实施函证而是项目组成员将事先准备好的空白询证函交由被审计单位财务人员由被审计单位财务人员一手包办银行询证函的填写、寄出、收回信函或去银行跑办函证事宜。

改进建议：银行函证程序应由审计人员亲自实施。

(2) 部分审计人员对货币资金未记录函证的实施过程，例如部分项目所有银行账户的询证函发函、回函地址均为被审计单位；部分项目货币资金审计底稿中既没有收发函控制记录，也未见跟函记录等。

改进建议：审计人员应对货币资金记录函证的实施过程。

(3) 部分项目的银行账户函证采用邮寄发函，项目

组未保留函证的收发信封或信封复印件。

改进建议：对于通过邮寄发出的银行函证，项目组应保留函证的收发信封或信封复印件。

(4) 部分项目的银行函证是由审计人员在被审计单位有关人员的陪同下前往银行实施的函证，即跟函。但审计底稿中未按照要求编写审计人员跟函记录（例如：仅在审计说明中标注由审计人员与出纳一起现场函证，跟函未记录各银行接受函证员的姓名及工号，也无其他相关资料予以记录证实），或跟函记录内容不完整（例如：对陪同人员和银行接待人员的工号、电话、跟函时间等信息记录不全）或跟函记录与实际明显不符。

改进建议：银行函证若有被审计单位人员跟函的，审计底稿中要按照要求编写审计人员的跟函记录，跟函记录一定要完整。

(5) 部分项目虽然采用审计人员在被审计单位有关人员的陪同下前往银行实施函证，但审计人员并未亲眼见证银行工作人员在询证函上盖章过程，而是被审计单位陪同人员见证了银行工作人员盖章过程。

改进建议：无论是跟函还是邮寄函证做好银行账户的函证过程控制，可以有效防范银行存款的舞弊行为，降低审计风险。

(四) 部分项目银行存款的回函日期晚于审计报告日期

改进建议：银行存款的函证尽量安排在外勤审计开始时，这样基本可以在出具审计报告前收到银行存款的函证回函；如果有余额较大或重要的银行账户在审计报告日或临近审计报告日尚未收到回函，可以与被审计单位沟通，考虑适度延迟出具审计报告或考虑在审计报告中恰当披露。

(五) 部分CPA对银行函证回函不符事项未实施进一步审计程序

部分CPA对银行函证回函不符事项未实施进一步审计程序，或虽实施了进一步检查程序但回函差异说明中的内容未见相关检查资料，程序实施不到位。

比如C所于2014年负责审计丙农业公司借壳某上市公司重组项目，该业务在C所评估为高风险A类。丙公司主要银行存款账户Y银行回函确认的2011年末金额与丙公司2011年末账面金额相差6 277.78万元。对该不符事项，C所项目组仅是核对了丙公司账面金额与丙公司提供的银行对账单金额后，对丙公司账面金额即予以了确认，未实施恰当的进一步审计程序。

C所上述行为不符合《中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据》第十条“注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序，以获取充分、适当

的审计证据。”等规定导致未能发现丙公司2011年虚增银行存款的财务造假情况。

改进建议：CPA对银行函证的回函金额与财务账面金额不符的大额事项，需要将对账单流水与银行收入支出凭单逐一核实，高风险审计业务需要CPA在审计单位人员的陪同下亲自去开户银行打印银行对账单，以降低和控制审计风险。

银行定期存款审计中存在的问题和改进建议

银行定期存款审计中存在的问题主要有：部分CPA仅是获取由被审计单位提供的定期存单复印件，没有查看原件。

改进建议：对于定期存款，仅是查看定期存单复印件，没有查看原件，则定期存单的“存在”认定并没有取得充分的证据，还可能给审计人员对于定期存单的抵押、质押等“列报”认定造成重大遗漏。因为可能存在下列定期存单相关交易，在复印件上是难以发现的：一是定期存单的存款期限跨越资产负债表日，被审计单位如果事先将定期存单复印留底，然后在定期存单到期之前，提前套现，用套取的货币资金虚增收入或挪用、从事其他违规业务；二是定期存单作为质押物，从事质押贷款，如果将定期存单事先复印留底，用质押贷款所得货币资金虚增收入或挪用、从事其他违规业务；三是定期存单背书转让如果将定期存单事先复印留底用转让所得货币资金虚增收入或挪用、从事其他违规业务。

CPA针对定期存款可以考虑实施以下审计程序，以降低审计风险：

(1) 向管理层询问定期存款存在的商业理由并评估其合理性：

(2) 获取定期存款明细表，检查是否与账面记录金额一致存款人是否为被审计单位，定期存款是否被质押或限制使用；

(3) 在监盘库存现金的同时，监盘定期存款原件凭据。如果被审计单位在资产负债表日有大额定期存款，基于对风险的判断，应考虑选择在资产负债表日实施监盘；

(4) 对未质押的定期存款，检查开户证明书原件，以防止被审计单位提供的复印件是未质押（或未提现）前原件的复印件。在检查时，还要认真核对相关信息，包括存款人、金额、期限等，如有异常，需实施进一步审计程序；

(5) 对已质押的定期存款，检查定期存单复印件，并与相应的质押合同核对。对于质押借款的定期存单，关注定期存单对应的质押借款有无入账。对于超过借款期限但仍处于质押状态的定期存款，还应关注相关借款的偿还情况，了解相关质权是否已被行使；对于为

他人担保的定期存单，关注担保是否逾期及相关质权是否已被行使：

(6) 向有关银行函证定期存款相关信息；

(7) 结合财务费用或其他业务收入等相关科目审计，测算定期存款利息收入的合理性，判断是否存在体外资金循环的情形；

(8) 对于在资产负债表日后已提取现金的定期存款，核对相应的兑付凭证等；

(9) 关注被审计单位是否在财务报表附注中对定期存款给予充分披露；

(10) 关注定期存单本金及利息收入的会计处理及在被审计单位财务报表中的列报是否规范一贯列报。

货币资金舞弊审计中存在的问题和改进建议

(一) CPA未对高风险项目异常的银行对账单保持警觉

在对货币资金审计中，针对部分高风险项目，CPA并未对被审计单位提供的异常银行对账单或单据保持警觉。

改进建议：CPA在进行上市公司年审、IPO或重大资产重组等高风险审计业务时，应重点关注银行对账单。万福生科、欣泰电气等造假案例均存在银行对账单造假的情况。笔者建议：一是CPA获取相关账户相关期间的全部银行对账单，对银行对账单的真伪进行辨别。银行单证属于在被审计单位内部流转过的外部证据，舞弊风险较高；二是CPA需分析不同账户发生银行日记账漏记银行交易的可能性。逐笔核对银行对账单与银行日记账，而不是仅仅核对期末余额。还要查对存款、取款、转款日期、款项来源和用途、金融票据种类和往来客户名称等，对于大额银行提现记录必须与现金日记账的现金收入逐笔核对一致。

一些企业为了上市，伪造或篡改银行收付款凭单。在通过真实的客户或供应商伪造交易时，很多时候并未取得客户和供应商的配合，仅是借其名义行造假之事。在此情形下，发行人往往根据真实交易合同的要素自行伪造虚假的交易合同、进出库单据等原始凭证。同时为了配合虚构的交易，安排关联方进行资金划转，伪造真实的资金进出轨迹，但由于银行收付款凭单上会显示真实的收付款单位，为掩盖收付款单位与交易对手不一致的情形，发行人经常直接篡改银行收付款凭单上的收付款单位名称，或直接伪造假的收付款凭单，或利用银行承兑汇票背书等掩盖资金的真实来源和去向。

一旦发现某些银行账户的对账单可靠性存疑，为避免企业在银行单证上作假，应考虑由审计人员亲自去银行亲眼见证银行人员打印银行对账单。一些被审计

单位规模较大,可能是某地方银行的投资方甚至关联方,或者被审计单位的开户银行有信用社等小金融机构的,CPA要对银行伙同被审计单位财务造假的可能性保持高度关注,去开户银行实地打印银行对账单非常必要。如果某银行账户开通网银的,对于常年审计客户,CPA可以设定某额度以上的银行账户余额及流水必须进行网银截图核对,发生额对不上的,必须重点核查。

(二)部分CPA未对异常的银行账户实施有效的进一步审计程序

在审计中,CPA发现了部分异常银行账户,但并未对异常的银行账户实施有效的进一步审计程序。

比如,丁公司是一家主营业务收入为投资咨询的上市公司,D会计师事务所负责对丁公司2012年度的财务报表进行审计。该业务在D会计师事务所的审计业务风险分类中评估为高风险A类。

D会计师事务所项目组成员在审计过程中发现丁公司的子公司X于2012年在某银行开立1个结算账户,该账户是与丁公司应收票据置换业务相关的较大资金往来账户,该账户在2012年当期开立、当期即销户,大额交易发生额仅一收一付且金额同为6 200万元。银行对账单显示,该账户2012年仅存在一笔金额为6 200万元的支出,收款方为Y公司而非账面记录的Z公司,发生日期为2012年4月27日而非账面记录的2012年5月2日。会计凭证所附的支付6 200万元至Z公司的银行转账单为虚假单据。针对该重大异常银行账户,D会计师事务所项目组实施的审计程序仅是获取银行销户申请书一项,未获取银行对账单,也未实施函证等进一步的审计程序以证明相关资金的真实性和准确性。

改进建议:获取银行对账单,实施函证是银行存款审计的必备程序。D会计师事务所的上述做法不仅违反了《审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求》第二十八条“在计划和实施审计工作时,注册会计师应当保持职业怀疑,认识到可能存在导致财务报表发生重大错报的情形。”的规定,还违反了函证准则第十二条的规定。

还有CPA如遇到被审计单位在报告期内突然更换银行基本账户,但并未更换所在银行,同城同银行的银行询证函回函在格式上存在差异,银行对账单区别于正常的格式部分银行对账单并无银行签章等应保持职业谨慎,应将这些账户作为审计的重点。

(三)部分CPA对于可能存在的出借银行账号的迹象未保持警觉

在审计过程中,部分CPA对于可能存在的出借银行账号的迹象未保持警觉。

改进建议:出借银行账号的情况多见于小企业和特殊行业的企业,如建筑业、工程监理业等(即被审计单位有资质进行某类业务将银行账号出借给其他企业),这种情况一般是在银行对账单上先有一笔资金收入,在相近日期又有一笔资金支出,金额相等,常以整数出现。

对于这种情况,要进一步追查资金的来源和去向,必要时,可以进行往来客户的函证,并核对有关的销售合同,查明是属于出借账号,还是收入没有入账。

(四)CPA未取得银行开户资料或未核实其真实性

部分CPA未取得银行开户清单并与银行存款明细账进行核对,未获取银行账户的销户资料并进行核实,或虽取得了开户资料但未实施核对相关记录程序等。

改进建议:当承接一些民营企业上市公司年审、IPO或重大资产重组、新三板挂牌审计等高风险审计业务时,银行账户的“完整性”认定风险可能较高。

如果对被审计单位银行账户的完整性存有疑虑,例如,当被审计单位可能存在账外账或资金体外循环时,除实施其他审计程序外,CPA可以考虑实施以下审计程序:

(1)了解并评价被审计单位开立账户的管理控制措施。了解报告期内被审计单位开户银行的数量及分布,与被审计单位实际经营的需要进行比较,判断其合理性,关注是否存在越权开立银行账户的情形。

(2)询问办理货币资金业务的相关人员(如出纳),了解银行账户的开立、使用、注销等情况。必要时,获取被审计单位已将全部银行存款账户信息提供给CPA的书面声明。

(3)在被审计单位财务人员的陪同下,CPA亲自到人民银行或基本存款账户开户行查询并打印《已开立银行结算账户清单》,以确认被审计单位账面记录的银行人民币结算账户是否完整。

(4)结合其他相关细节测试,关注原始单据中被审计单位的收(付)款银行账户是否包含在CPA已获取的开立银行账户清单内。

(五)CPA未对现金的大额收支事项或较大余额予以关注

一些审计项目,库存现金的期末余额较大,远大于实际执行的重要性水平,有悖常理,但CPA未核实分析是否存在已经支付的费用或往来款项未予入账。

改进建议:CPA应对现金的大额收支事项或较大余额给予高度关注,并实施相关审计程序。

(六)CPA发现企业在非基本账户有大额活期存款,未保持执业谨慎

在审计过程中,部分CPA发现企业在非基本账户

有大额活期存款，未保持执业谨慎。

改进建议：在货币资金审计过程中，如发现被审计单位在非基本账户里有大额活期存款且较长时间余额保持不变或变化很小时，应引起高度警觉。因为很有可能在此笔存款上有质押、担保、抵押，审计人员需关注函证时询证内容是否包含有无质押、担保等情况。如果有质押、担保情形，应取得相关合同，进一步了解该业务的合法性及合规性。

（七）CPA未对存入证券公司的款项保持职业怀疑

在审计过程中，部分CPA未对存入人证券公司的款项保持职业怀疑。

改进建议：CPA发现被审计单位有存入在证券公司所开立结算账户的款项时，一定要索取年初或自开设证券结算户至销户的证券交易资金交割明细清单。首先，要根据该清单与银行存款及其他相关的会计科目进行核对，看账实是否一致、投资收益是否全部入账、会计核算是否正确是否存在跨期等。其次，要密切跟踪资金走向，必要时可以考虑到证券公司延伸访谈查询，一方面要看资金转到证券公司的真实用途，即交易性质是进行委托理财还是进行证券买卖业务；另一方面要看资金的流动轨迹，关注资金的去向，核算交易的真实损益。对于委托理财，要索取委托理财合同，关注其风险性及会计核算的准确性。

（八）CPA时于现金交易比例较高的涉农类项目没有进行针对性审计

部分CPA对于现金交易比例较高的涉农类等被审计单位，没有设计和实施有针对性的审计程序。

改进建议：如果被审计单位的现金交易比例较高，收入、成本、费用等真实性和完整性很难核实。CPA需要了解 and 评估现金交易比例较高的合理性，是否与其业务性质相匹配，是否采取了适当措施保证现金收支完整、准确、安全。

除实施函证、监盘等常规审计程序外，CPA还可以考虑实施以下审计程序：（1）了解和评价被审计单位现金交易的内部控制，针对相关控制运行的有效性，获取充分、适当的审计证据。（2）结合对生产、采购、销售、工薪等业务循环相关报表项目的审计结果，分析评价现金交易的合理性。（3）了解现金交易对方的情况。向主要的现金交易对方函证被审计期间内发生的交易金额。在必要时，注册会计师可以选取现金结算量较大的交易对方进行实地观察或询问。如果交易对方为自然人，必要时可以考虑验证交易对方签字的真实性。（4）检查大额现金收支，核对其交易真实性。选取若干月的现金销售交易进行核查，检查销售合同、发货凭证、收款单

证等原始凭证是否完整、一致，核对付款方和付款金额与合同、订单、出库单是否一致，以确定款项确实由客户支付。选取若干月的现金采购交易进行核查，检查采购合同、入库单、付款单证等原始凭证是否完整、一致。

（5）对现金采购、销售交易过程实施观察程序。（6）对库存现金实施突击监盘程序。（7）与关联方存在异常资金往来的，还应当延伸审计关联方的资金账户。

（九）CPA在审计其他报表项目时，对货币资金的问题没有保持警觉

部分CPA在审计其他报表项目或会计科目时，对于发现的关于货币资金的问题没有保持警觉。如果发现企业在货币资金已经满足其正常经营需要后还有较大余额却出现大额短期借款贷方余额长期挂账时，一定要查看借款合同，核查资金去向、用途等，必要时追加相应的审计程序，查清事情的来龙去脉。

一些企业单位有时会将下属单位或者职工承包上缴利润放在其他应付款上，然后转入小金库。审查是否有其他收入、其他上缴利润记账在其他应付款。

长期不予处理的应付款项，报告期忽然进行突击清理，要注重收款单位是否与账面符合，清理的依据是否充分。

审查经济合同结合现金、银行日记账进行核对，是否有房租水电费收入、对外加工协作收入、劳务收入未入账。

另外，应注重对在建工程——基建工程进行审核，防止一些单位假借基建之机，同施工企业联手以工程款名义提取现金用于福利或小金库；关注甲方为建设方提供场地、仓储等收入是否及时完整入账。

除上述与货币资金项目直接相关的事项或情形外，注册会计师在审计其他财务报表项目时，还可能关注到其他一些亦需保持警觉的事项或情形。例如：（1）存在没有具体业务支持或与交易不匹配的大额资金往来；（2）长期挂账的大额预付款项；（3）存在大额自有资金的同时，向银行高额举债；（4）付款方账户名称与销售客户名称不一致、收款方账户名称与供应商名称不一致；（5）开具的银行承兑汇票没有银行承兑协议或银行授信审批文件支持；（6）银行承兑票据保证金余额与应付票据余额比例不合理，可以将保证金账户对账单与相应的交易进行核对，根据被审计单位应付票据的规模合理推断保证金数额，检查保证金与相关债务的比例和合同约定是否一致，特别关注是否存在有保证金发生而被审计单位无对应保证事项的情形。

货币资金审计中存在的其他问题和改进建议

（一）CPA在财务报表审计过程中未对受限资金进行统计

部分CPA在财务报表审计过程中未对受限资金进行统计,也未对可能存在的受限资金实施进一步审计程序。

改进建议:当被审计单位存在履约保函、开出银行承兑汇票、信用证等业务时,需要在银行账户里存入一笔保证金且该笔资金需要几个月甚至更长时间以上才能使用,此时需要在货币资金底稿中对该笔受限资金进行统计,并在财务报表附注“货币资金”和“所有权或使用权受限制的资产”中进行披露。

(二) CPA在财务报表审计过程中未取得银行对账单

部分CPA在财务报表审计过程中未取得银行对账单;对于银行存款未达账项未取得或编制银行存款余额调节表,也未对金额较大的未达账项进行调整报表或实施进一步检查程序等。对于存在未达账项的银行账户,仅是复印或照搬被审计单位财务人员编制的银行存款余额调节表,没有执行任何实质性的审计程序。

改进建议:银行存款余额调节表主要用于核对企业账面记录的银行存款账目与银行记录的企业存款账目是否一致。CPA获取并检查被审计单位的银行存款余额调节表,是证实资产负债表日所列银行存款是否存在和完整的重要程序。CPA针对银行存款余额调节表可以考虑实施以下审计程序:(1)了解并评价与银行存款余额调节表的编制和复核及差异处理相关的内部控制;(2)CPA设计和实施控制测试,针对与银行存款余额调节表相关的控制运行的有效性,获取充分、适当的审计证据;(3)核对银行存款账面余额与银行对账单是否调节一致。如果调节不符,是否查明原因。对需要进行账务调整的事项,是否及时进行处理;(4)检查银行存款余额调节表中调节事项的性质。如果被审计单位的银行存款余额调节表存在大额或较长时间的未达账项,CPA需要查明原因并确定是否需要提请被审计单位调整。

(三) CPA在财务报表审计过程中未对银行存款大额交易进行检查抽凭

部分CPA在财务报表审计过程中未对银行存款大额交易进行检查抽凭,或虽实施了检查但样本量明显不足。例如:部分CPA仅对银行基本户的大额交易进行了检查抽凭,未对其他般结算户的大额交易进行检查抽凭。

改进建议:CPA在财务报表审计过程中应对银行存款大额交易进行定样本数量的抽凭检查。

(四) 货币资金未实施截止性测试程序

货币资金未实施截止性测试程序,或实施截止性测试但不完整,截止性测试的样本选择不适当或样本量不足、截止性测试的相关信息不全面等。

改进建议:CPA在对货币资金进行审计时,应实施完整的截止性测试程序。

(五) 货币资金明细表中的项目列示不全但未实施进一步检查

货币资金明细表中的项目列示不全,保证金勾稽检查表与货币资金明细表期末金额不一致,未实施进一步检查程序。

保证金账户往往与银行承兑汇票、履约保函等使用权受到限制的货币资金有关,但实务中部分CPA并不重视。例如一些项目,银行开户清单显示有2个保证金账户,但却未在CPA编制的货币资金明细表审计底稿中列示。

改进建议:CPA在审计过程中如发现货币资金明细表中的项目列示不全,保证金勾稽检查表与货币资金明细表期末金额不一致,应实施进一步检查程序。

(六) 未对外币账户的汇率折算进行检查。

例如一些项目,货币资金明细表底稿中外币账户未填原币金额及折算汇率,CPA也未检查期末或期初折算汇率是否正确。

改进建议:在审计到外币账户时,应对外币账户汇率进行折算,检查结果是否正确。

(七) 货币资金审计凭证抽查没有针对性

一些CPA在货币资金审计时,抽查没有针对性。

改进建议:部分CPA对货币资金的发生额进行审计,凭证抽查仅是随意抽取3—5笔凭证应付了事,既没有抽取大额、异常、关联方往来、红字冲销等资金凭证,也没有在抽凭时进行分析。凭证抽查通常能够有效应对被审计单位编制虚假财务数据、管理层或员工非法侵占货币资金等舞弊风险。除实施其他审计程序外,CPA还可以考虑对货币资金的发生额实施以下程序:

(1)分析不同账户发生银行日记账漏记银行交易的可能性,获取相关账户相关期间的全部银行对账单;(2)选取银行对账单中记录的交易与被审计单位银行日记账记录进行核对;再从被审计单位银行存款日记账上选取样本,核对至银行对账单;(3)浏览银行对账单,选取大额异常交易,如银行对账单上有收付相同金额或分次转出相同金额等,检查被审计单位银行存款日记账上有无该项收付金额记录。

(八) 货币资金的调整分录未见依据

如一些审计项目,CPA将现金或银行存款调整至其他应收款,但底稿中未见调整依据,审计程序不到位。

改进建议:货币资金作为被审计单位非常重要的资产,所有的调整分录均要取得充分适当的审计证据并经被审计单位同意留痕。

高新技术企业享受税收优惠期间与认定证书的有效期不一致，税收优惠还能享受吗？

答：根据企业所得税法的规定，企业所得税按纳税年度计算，因此高新技术企业也是按年享受税收优惠。而高新技术企业证书上注明的发证时间是具体日期，不一定是一个完整纳税年度，且有效期为3年。这就导致了企业享受优惠期间和高科技企业认定证书的有效期不完全一致。为此，《国家税务总局关于实施高新技术企业所得税优惠政策有关问题的公告》明确，企业获得高新技术企业资格后，自其高新技术企业证书注明的发证时间所在年度起申报享受税收优惠，并按规定向主管税务机关办理备案手续。

示例：

A企业取得的高新技术企业证书上注明的发证时间为2016年11月25日，A企业可自2016年度1月1日起连续3年享受高新技术企业税收优惠政策，即，享受高新技术企业税收优惠政策的年度为2016、2017和2018年。

按照上述原则，高新技术企业认定证书发放当年已开始享受税收优惠，则在期满当年应停止享受税收优惠。但鉴于其高新技术企业证书仍有可能处于有效期内，且继续取得高新技术企业资格的可能性非常大，为保障高新技术企业的利益，实现优惠政策的无缝衔接，公告明确高新技术企业资格期满当年内，在通过重新认定前，其企业所得税可暂按15%的税率预缴，在年底前仍未取得高新技术企业资格的，则按规定补缴税款。

示例：

A企业的高新技术企业证书在2019年4月20日到期，在2019年季度预缴时企业仍可按高新技术企业15%税率预缴。如果A企业在2019年年底前重新获得高新技术企业证书，其2019年度可继续享受税收优惠。如未重新获得高新技术企业证书，则应按25%的税率补缴少缴的税款。

海关进口增值税专用缴款书稽核比对结果异常的应如何处理

问：海关进口增值税专用缴款书稽核比对结果异常的应如何处理？

答：根据《国家税务总局海关总署关于实行海关进口增值税专用缴款书“先比对后抵扣”管理办法有关问题的公告》（国家税务总局海关总署公告2013年第31号）规定：“对于稽核比对结果不符、缺联的海关缴款书，纳税人应于产生稽核结果的180日内，持海关缴款书原件向主管税务机关申请数据修改或者核对，逾期的其进项税额不予抵扣。属于纳税人数据采集错误的，数据修改后再次进行稽核比对；不属于数据采集错误的，

纳税人可向主管税务机关申请数据核对，主管税务机关会同海关进行核查。经核查，海关缴款书票面信息与纳税人实际进口货物业务一致的，纳税人应在收到主管税务机关书面通知的次月申报期内申报抵扣，逾期的其进项税额不予抵扣。对于稽核比对结果为重号的海关缴款书，由主管税务机关进行核查。经核查，海关缴款书票面信息与纳税人实际进口货物业务一致的，纳税人应在收到税务机关书面通知的次月申报期内申报抵扣，逾期的其进项税额不予抵扣。对于稽核比对结果为滞留的海关缴款书，可继续参与稽核比对，纳税人不需申请数据核对。”

对当事人的同一税收违法行为是否可以给予两次罚款处罚

问：对当事人的同一个税收违法行为，是否可以给予两次罚款处罚？

答：根据《国家税务总局关于发布〈税务行政处罚裁量权行使规则〉的公告》（国家税务总局公告2016年

第78号）规定：“第十三条对当事人的同一个税收违法行为不得给予两次以上罚款的行政处罚。当事人同一个税收违法行为违反不同行政处罚规定且均应处以罚款的，应当选择适用处罚较重的条款。”

行走在中欧的深秋里

——业务六部中欧之旅浅记

业务六部 周丽平

“这个世界不只有眼前的工作，还有诗和远方”，带着2017年部门年审的丰硕成果，怀着举国上下喜迎十九大的愉悦之情，我们于10月18日正式开启了期待已久的13天中欧之旅。

飞机在高高的云端穿行，一路飞过茫茫的戈壁滩，越过西伯利亚和波罗的海的上空，向着太阳升起的方向，在三万英尺的高空一路向前，将我们从忙碌的工作中带到这个艺术和梦想交织的地方。

第一站柏林，我们徜徉在菩提树大街上，五彩斑斓的枫叶铺满了柏林街道，与别具一格的欧洲建筑交相辉映。勃兰登堡门上的胜利女神马车在阳光照射下熠熠闪光，苏军纪念馆的庭院里遇见柏林最美的秋天，东部画廊聆听二战炮火下分裂的柏林。更有国会大厦建筑庄严宏伟，海神喷泉壮观大气，胜利纪念碑高耸入云，犹太人纪念碑庄严肃穆。静静流淌的施普雷河，交错纵横的电车轨道、变幻多端的现代建筑、铺满红叶的大街小道无不凸显了这座城市优美多姿和现代气息，八百年的历史积淀更为它增添了无限的厚重感。

追寻历史的足迹，我们继续参观了德国勃兰登堡州首府波茨坦的塞西琳霍夫宫，它原是王储威廉及夫人赛西琳的住所，也是霍亨索伦王朝最后的宫殿建筑，建于1913—1917年，采用英国乡间别墅的建筑风格，运用砖木构造，墙壁上的木雕精致华美，栩栩如生，宫殿屋顶上的几十个烟囱非常别致。塞西琳霍夫宫之所以闻名于世，主要是因为1945年英国首相邱吉尔、美国总统杜鲁门和苏联领导人斯大林在此举行波茨坦会议，并共同发布波茨坦宣言以决定日本“无条件投降”的相关条款。这次会议重新划分了战后欧洲的格局，其影响至今仍能感觉到。走入宫内，展现眼前的是当时开会时的布置情景，包括会议厅内的圆桌和各代表所坐的椅子以及与会国国旗，代表们私下接触用的房间、三巨头办公室及图书室；同时还展出了许多珍贵的历史资料与

照片、如何重新划分德国的数种方案绘图等。屋外绿色植物与建筑完美结合，幽静典雅，果然名不虚传。

离开大城市的繁华喧嚣，我们游览了德国德累斯顿萨克森小瑞士国家公园的自然风光。深秋，枫叶毫不吝啬的把萨克森小瑞士国家公园点缀的缤纷多彩，仿佛给它穿上了五彩斑斓的外衣。奇特的白垩纪侵蚀景观更是中欧独一无二的，形形色色的石崖雄伟壮观，有的俯视深不可测，有的仰观高耸入云，有的飞雨满天绚丽多姿。登上山顶，举目远眺，只见云连着山，山靠着水，水依着路，每一棵树，每一朵花，每一种动物，都在灵动，一切巧妙结合，妙不可言，犹如人在画中游，顿感神清气爽，充满了力量和自信，年审时的疲劳感早抛到九霄云外。远眺云端，增添一丝遐想，传说中的天堂也是这般美吗？

下一站我们辗转到了捷克共和国，漫步在捷克首都布拉格和世界最美的小镇之一的克鲁姆洛夫（CK小镇），仿佛走入了中古世纪的时光，碧蓝的天、雪白的云、成片的红瓦、高耸的教堂、袅袅的炊烟、蜿蜒曲折的小河、琳琅满目的自制工艺品，勾勒出一幅幅童话般的原始生态图，让人无比震撼，仿佛飘游在“世外桃源”中。一阵阵教堂钟声和音乐在四周回荡，一行行和平鸽在空中盘旋，一群群天鹅在水中嬉戏，一切都令人沉醉。我们还去了附近的“百威小镇”，这里所酿造的“百威”啤酒，是如今畅销世界的美国百威啤酒的鼻祖。夜幕降临时，我们欢聚一堂。端起酒杯，啤酒花的麦香顿时扑鼻而来，尝上一口，那种独特的清新感一直爽到心底。更令我们惊讶的是，酒席间首席合伙人林宝明居然能叫出我们部门所有人的名字，大家倍受鼓舞，笑声、掌声和欢呼声也招来了银盘似的月亮和宝石似的星星前来助兴。

在百威小镇酒酣肉饱后，我们开启了一段湖区休闲之旅——从奥地利莫扎特的故乡萨尔茨堡出发，前往

电影《音乐之声》拍摄现场之一的月亮湖，登游船欣赏了如油画般美丽的湖景。更令我们陶醉的是沃尔夫冈湖，清晨的雾气笼罩着湖面，像铺了一层薄薄的轻纱，如同进入仙境。远望茫茫一片，如烟如雾；近看绿色的草上缀着露珠，好像仙人的衣服，水面上铺着青色的浮萍，空气中蕴着一丝沁人心脾的花草清香。晨光犹如少女般灵巧的双手，拨开轻纱般的迷雾，将雾气氤氲的花园别墅和远山慢慢地呈现在我们的眼前，我们深深地被大自然的魔力所折服。湖区的最后一站是哈尔斯塔特，这个被称为世界上最美小镇的地方是此行最让我们满怀期待的，午后的湖面静谧而宁静，搭上缆车俯瞰新月般的湖面，屋舍和远山倒映在水中，五光十色，像一幅流动的水墨画。我们在湖边漫步，一缕金粉色的阳光轻轻拨开云雾射入湖面，一幅灵动的画面映入眼帘——湖面波光粼粼，鸳鸯戏水，野鸭起飞，小鱼成群，大家兴奋地叫起来。傍晚时分，斜阳尚未落尽，月亮悄然升起，山巅的嫣红显得神圣和醒目，倒映在水中，金灿灿的水面微荡着涟漪，烟波浩渺。哈尔斯塔特给人一种超越自然的深刻，再好的相机也无法还原它的本色，

真是个美丽而梦幻的小镇。

也许是奥地利独特的风景，才会造就欧洲第一美人伊丽莎白（茜茜公主），她是奥地利皇后与匈牙利女王。我们随后来到维也纳参观茜茜公主和丈夫奥匈帝国的第一位皇帝弗朗茨长期生活的美泉宫，它也是世界上保存最完整而且最精美的宫殿之一。在这里我们亲身感受到茜茜公主的美丽、纯真和善良，这位酷爱大自然和小动物、生活无拘无束的皇后，在皇帝弗朗茨眼里得到了至高无上的评价：她是我的瑰宝，个人魅力已超过奥地利的军队，她的亲和能力征服了一个民族。当她遇刺后，皇帝弗朗茨这样对随从说：“你是无法理解我有多么爱这个女人……”。回国后意犹未尽，打开《茜茜公主》电影，细细品味。

旅行不仅让我们看到世界，更让我们认识自己。回国后中共十九大会议已胜利闭幕，全国在认真学习宣传贯彻党的十九大精神，不忘初心，砥砺前行。我想，无论生活给了我们什么，以一颗感恩之心去微笑面对一花一木，人生才能变得从容、优雅、大气，最美的风景线一定会在下一个路口等着我们。

2017年度福建华兴会计师事务所 助理人员培训圆满结束

为了让助理人员更好地了解公司的企业文化，尽快融入福建华兴这个以人为本、朝气蓬勃、积极向上的团队，我所于11月6日—9日在福州闽江饭店举办了助理人员培训。

此次培训继承了之前助理人员培训的基础，在课程的广度及深度上都有了进一步的拓宽，不仅对公司的企业文化、人力资源管理、财务报销制度、OA系统、CPA考试的特点及备考的注意事项等方面进行了全面的讲解，还对风险导向审计的理念及审计实务进行了细致、深入的讲解及探讨。为了让员工熟练审计办公软件以便更高效的处理日常工作，本次培训安排了EXCEL数据分析课程，以提高助理人员的工作效率。学习内容精广相济，极具系统性、理论性和趣味性。

为了提高助理人员的职业素养、提升职业形象、强

化助理人员的商务沟通，本次培训还特别安排了礼仪培训课程，以提升员工的专业形象，培养员工的专业精神。在学习礼仪的同时，学员们分组讨论，增进了彼此的友谊和团队协作能力，提升了集体荣誉感。

本次培训既提高了员工的专业理论水平、执业能力，又拓宽了视野，增加了综合知识的储备，使员工在进入企业的开始就设定自己的职业生涯目标，为以后的工作规划方向和目标，避免以后工作的盲点和误区。

“雄关漫道真如铁，而今迈步从头越。”本次培训已告一段落，但对于新员工来说，职业的道路才真正开始，未来才刚刚起航，接下来他们将更自信地投身到今后的工作中去，与事务所同成长，共繁荣。

华兴所质控部

务实进取 厚积薄发

——记2017年助理人员业务培训

业务一部 肖亚南

告别了绿树成荫、烈日炎炎的夏天,在这金秋送爽、丹桂飘香的时节,我们迎来了2017年度福建华兴会计师事务所(特殊普通合伙)助理人员培训。

11月6号上午,参加培训的审计助理人员早早的来到闽江饭店,大家欢声笑语,齐聚二楼会议厅,期待着培训活动的开启。九点整,首席合伙人林宝明致开幕辞,首先表达了对新入职员工的欢迎,随后向我们讲述了华兴的发展历程,并从宏观与微观两个方面剖析了会计师事务所行业的现状,让我们看到事务所良好的发展前景下,也提及了对行业不规范现象的惩罚,引起了我们的警觉,更是在话里行间对我们给予了深切的期望,希望我们在不断进步成长的过程中,要始终坚守客观、公平、公正的职业操守。紧接着,财务部管晓榕和人力资源部孙晓星老师分别对单位的内部报销制度和员工职业发展规划进行了详细的说明,让我们既熟悉了单位财务制度的同时又对自身的职业晋升渠道有了较为清晰地认识。事务所的平日工作离不开OA系统与业务报备,信息部林岩与质控部杨俏老师分别为我们讲解了实务操作应用,并对平日工作中经常遇到的相关问题逐一进行了耐心解答。

下午,质控部总经理郭振宏为我们带来风险导向审计理念的精彩讲解。郭老师深厚的专业理论基础与通俗易懂的案例分析,让我们对企业风险评估、重大错报风险的应对以及审计抽样与重要性水平等晦涩难懂的专业知识有了更为透彻、全面的认识 and 了解。同时也让我们发现审计不仅是我们的安身立命的专业技能,又是一门生动活泼的艺术。当天最后一节课,由我上台进行了CPA考试的经验分享,望着下面众多陌生的脸庞,心中难免有些紧张,但在看到同事们传递来的友善与鼓励的眼神后,心逐渐平静下来,按照自己之前在脑海中无数次的彩排场景,拿出精心准备的讲课提纲,深吸一口气,开始了演讲。当我讲完最后一句话时,大家热烈

地鼓起掌来,心里顿时一轻,数日的准备没有白费,得到了大家的认可,心情十分愉悦。

接下来的两天,微软动力VIP讲师王道田为我们进行了EXCEL高级商务分析的培训。函数与公式的应用、大批量数据处理以及表格编辑,在王老师的手中简直如鱼得水般的轻松,键盘上几个小小的快捷键组合,仿佛空白格上跳动着的欢快音符,为我们打开了一个五彩缤纷的EXCEL世界。针对我们平日里遇到问题,王老师用深入浅出的案例方式为我们一一进行了讲解,不仅让我们掌握了方法,提高了工作效率,也让我们见识了EXCEL的功能如企业管理一样灵活、强大。

最后一天上午,质控部的杨俏与业务四部的张玉为我们带来了关键审计程序函证与盘点的实务解析。她以自身扎实的理论基础和多年的实务经验为我们娓娓道来。大家认真听讲,生怕遗漏每个细节。这节课虽然短暂,但在以后的工作中将让我们受益匪浅。

下午,中国海西礼仪首席培训师张伟丽老师为我们带来职场上的相关礼仪介绍。从基本礼仪、职场着装到言谈举止,张老师通过现场互动的方式,为我们讲解了一个个职场细节,提高了我们对职业形象的认知,同时也让我们明白良好的职业礼仪不仅能赢得别人的尊重,也有利于工作的沟通和开展。

为期4天的培训活动圆满落下帷幕,没有丝毫的枯燥乏味,唯有时光飞逝的感叹与自身不足的惶恐。感谢华兴所给我们搭建一个学习、交流的大平台,让我们不断积累业务知识,不断完善和加强自身业务能力。同时也教导我们在面对纷繁复杂的工作时,不能只知埋头苦干,而应去思考如何灵活运用与融汇贯通。这次培训不仅内容丰富,也让大家有了交流与学习的机会,开阔了眼界。我们会带一颗感恩之心,投入接下来的工作当中,与华兴共同努力、共同发展、共同进步。



华兴所风险控制委员会听取各自查小组汇报



业务一部在漳州市漳诏高速公路有限公司审计



漳州分所员工秋游云南



业务三部员工意大利休闲游



业务六部员工畅游中欧



后勤部门员工武夷山度假游

华兴所举办2017年度助理人员培训班



华兴所举办新入所业务助理人员培训班



首席合伙人林宝明鼓励新员工努力学习
与华兴所共同发展



人力资源部孙晓星讲解人力资源制度
与职场发展规划



财务部官晓榕讲解财务报销制度



信息技术部林岩介绍OA系统



项目经理杨俏讲解函证程序和出报告流程