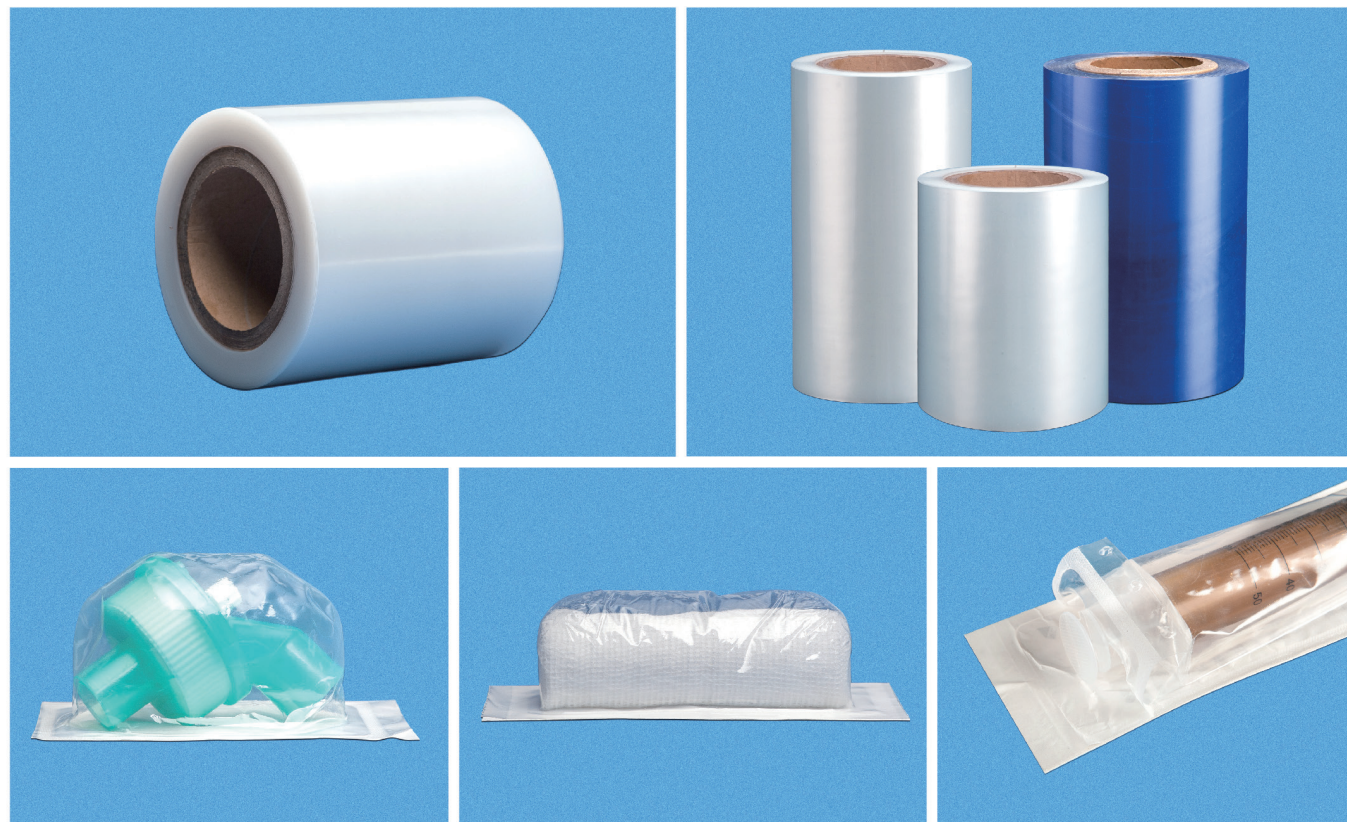


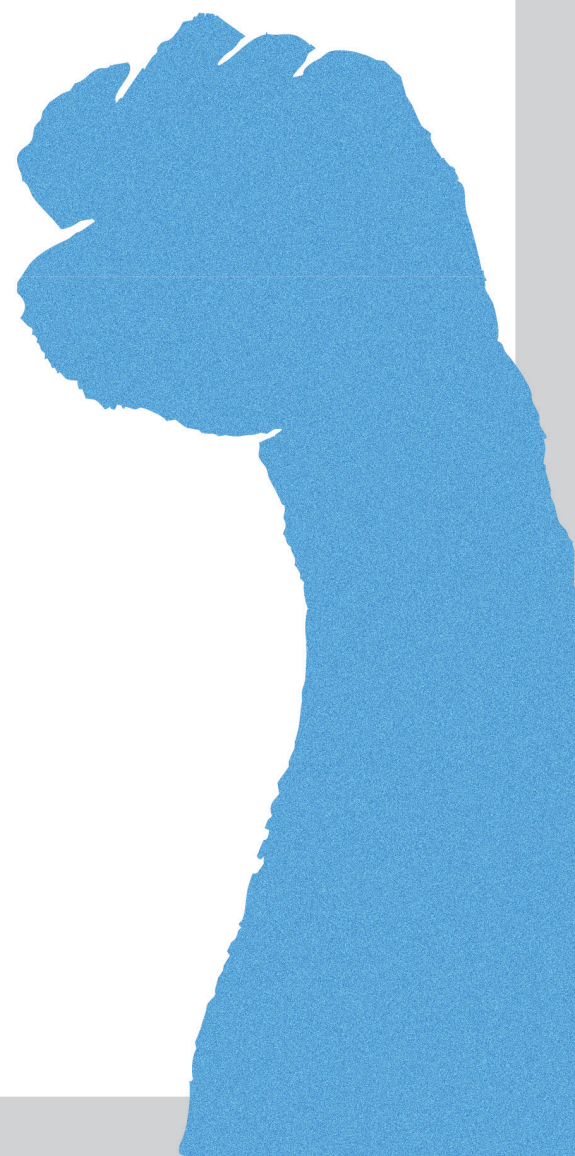


**BE CONCENTRATIVE
BE PROFESSIONAL**
因为专一 所以专业



福建绿帆医用新材料股份公司
FUJIAN GREEN SAIL ADVANCED MEDICAL MATERIAL CO.,LTD.

地址：福州市马尾区亭江镇长兴东路28号
电话：0591-83597651
邮箱：office@fzgreensail.com
网站：www.fzlvfan.com



独立 客观 公正 优质 廉洁 高效



华兴会计师
HUAXING ACCOUNTANTS

2017年 第12期 | 总第263期



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



华兴所党支部召开党员大会



党支部书记林宝明主持大会并宣布
党小组调整的决定



管理合伙人郑丽惠到北京分所指导工作



业务七部合伙人研究工作



预备党员兰团英宣读转正申请



支部党员大会全票同意兰团英按时
转为中共正式党员



合伙人江叶瑜、林红和项目经理陈敏在福建福日电
子股份有限公司财务系统 2017 年会计培训班授课



信息技术部参加“十三五国家科技计划资金
审计入围事务所 2017 年培训会”



华兴所党支部到尤溪县溪尾中心小学
开展捐资助学活动



参观学生宿舍了解住宿情况



业务五部在星恒电源股份有限公司审计



业务九部在福建坤彩材料科技股份有限公司审计

HUAXING
ACCOUNTANTS

华兴会计师

2017年第12期（总第263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

中华人民共和国国务院令

（第691号） 03

关于简化建筑服务增值税简易计税方法备案
事项的公告

（国家税务总局公告〔2017〕43号） 06

关于企业境外承包工程税收抵免凭证有关问
题的公告

（国家税务总局公告〔2017〕41号） 07

关于增值税普通发票管理有关事项的公告

（国家税务总局公告〔2017〕44号） 08

会计

合并财务报表中对子公司投资持股比例变动的
会计处理 08

非货币资产增资方案与股权划转方案的财税
处理分析 12

新准则下机器设备安装和运输处理的变化 15

销售返利，你读懂了多少 16

谈金融资产中其他综合收益的所得税会计处理 18

可转债受青睐，转换稀释处理要明晰 19

税收

土地增值税清算 收入和成本确认有变化 21

物流企业享受土地使用税优惠要注意风险点	22
向境外支付顾问费咋缴税	23
年终涉税事项：关注这 5 件要紧事儿	24
8 个案例说说那些被检查出的“小问题”	25
合同与印花税的 6 个“小秘密”	28
股权激励企业所得税检查瞄准四点	29

审计

CPA 在合并财报审计中的常见问题和改进建议	30
浅谈企业财务报表舞弊及审计对策	37

咨询信箱

个人以非货币性资产投资，应如何确定应纳税所得额	40
-------------------------	----

企业文化

业务七部为福建福日电子 2017 年财务系统 会计培训班讲解新会计准则	40
华兴快讯	40

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

中华人民共和国国务院令

第691号

《国务院关于废止〈中华人民共和国营业税暂行条例〉和修改〈中华人民共和国增值税暂行条例〉的决定》已经2017年10月30日国务院第191次常务会议通过，现予公布，自公布之日起施行。

总理：李克强

2017年11月19日

国务院关于废止《中华人民共和国营业税暂行条例》和修改 《中华人民共和国增值税暂行条例》的决定

国务院决定废止《中华人民共和国营业税暂行条例》，同时对《中华人民共和国增值税暂行条例》作如下修改：

一、将第一条修改为：“在中华人民共和国境内销售货物或者加工、修理修配劳务（以下简称劳务），销售服务、无形资产、不动产以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税人，应当依照本条例缴纳增值税。”

二、将第二条第一款修改为：增值税税率：

“（一）纳税人销售货物、劳务、有形动产租赁服务或者进口货物，除本条第二项、第四项、第五项另有规定外，税率为17%。

“（二）纳税人销售交通运输、邮政、基础电信、建筑、不动产租赁服务，销售不动产，转让土地使用权，销售或者进口下列货物，税率为11%：

“1.粮食等农产品、食用植物油、食用盐；

“2.自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、二甲醚、沼气、居民用煤炭制品；

“3.图书、报纸、杂志、音像制品、电子出版物；

“4.饲料、化肥、农药、农机、农膜；

“5.国务院规定的其他货物。

“（三）纳税人销售服务、无形资产，除本条第一项、第二项、第五项另有规定外，税率为6%。

“（四）纳税人出口货物，税率为零；但是，国务院另有规定的除外。

“（五）境内单位和个人跨境销售国务院规定范围内的服务、无形资产，税率为零。”

三、将第四条第一款中的“销售货物或者提供应税劳务（以下简称销售货物或者应税劳务）”修改为“销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产（以下统称应

税销售行为）”；将第五条、第六条第一款、第七条、第十一条第一款、第十九条第一款第一项中的“销售货物或者应税劳务”修改为“发生应税销售行为”。

四、将第八条第一款中的“购进货物或者接受应税劳务（以下简称购进货物或者应税劳务）”、第九条中的“购进货物或者应税劳务”修改为“购进货物、劳务、服务、无形资产、不动产”。

将第八条第二款第三项中的“按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和13%的扣除率计算的进项税额”修改为“按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和11%的扣除率计算的进项税额，国务院另有规定的除外”。

删去第八条第二款第四项，增加一项，作为第四项：“（四）自境外单位或者个人购进劳务、服务、无形资产或者境内的不动产，从税务机关或者扣缴义务人取得的代扣代缴税款的完税凭证上注明的增值税额”。

五、将第十条修改为：“下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

“（一）用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、劳务、服务、无形资产和不动产；

“（二）非正常损失的购进货物，以及相关的劳务和交通运输服务；

“（三）非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物（不包括固定资产）、劳务和交通运输服务；

“（四）国务院规定的其他项目。”

六、将第十二条修改为：“小规模纳税人增值税征收率为3%，国务院另有规定的除外。”

七、将第二十一条第一款和第二款第二项中的“销售货物或者应税劳务”修改为“发生应税销售行为”；

将第二款第一项修改为：“（一）应税销售行为的购买方为消费者个人的”；删去第二款第三项。

八、将第二十二条第一款第二项修改为：“（二）固定业户到外县（市）销售货物或者劳务，应当向其机构所在地的主管税务机关报告外出经营事项，并向其机构所在地的主管税务机关申报纳税；未报告的，应当向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税；未向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税的，由其机构所在地的主管税务机关补征税款”；将第一款第三项中的“销售货物或者应税劳务”修改为“销售货物或者劳务”。

九、在第二十五条第一款中的“具体办法由国务院财政、税务主管部门制定”之前增加“境内单位和个人跨境销售服务和无形资产适用退（免）税规定的，应当按期向主管税务机关申报办理退（免）税”。

十、增加一条，作为第二十七条：“纳税人缴纳增值税的有关事项，国务院或者国务院财政、税务主管部门经国务院同意另有规定的，依照其规定。”

此外，还对个别条文作了文字修改。

本决定自公布之日起施行。

《中华人民共和国增值税暂行条例》根据本决定作相应修改并对条文序号作相应调整，重新公布。

中华人民共和国增值税暂行条例

（1993年12月13日中华人民共和国国务院令134号公布 2008年11月5日国务院第34次常务会议修订通过 根据2016年2月6日《国务院关于修改部分行政法规的决定》第一次修订 根据2017年11月19日《国务院关于废止〈中华人民共和国营业税暂行条例〉和修改〈中华人民共和国增值税暂行条例〉的决定》第二次修订）

第一条 在中华人民共和国境内销售货物或者加工、修理修配劳务（以下简称劳务），销售服务、无形资产、不动产以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税人，应当依照本条例缴纳增值税。

第二条 增值税税率：

（一）纳税人销售货物、劳务、有形动产租赁服务或者进口货物，除本条第二项、第四项、第五项另有规定外，税率为17%。

（二）纳税人销售交通运输、邮政、基础电信、建筑、不动产租赁服务，销售不动产，转让土地使用权，销售或者进口下列货物，税率为11%：

- 1.粮食等农产品、食用植物油、食用盐；
- 2.自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、二甲醚、沼气、居民用煤炭制品；
- 3.图书、报纸、杂志、音像制品、电子出版物；
- 4.饲料、化肥、农药、农机、农膜；
- 5.国务院规定的其他货物。

（三）纳税人销售服务、无形资产，除本条第一项、第二项、第五项另有规定外，税率为6%。

（四）纳税人出口货物，税率为零；但是，国务院另有规定的除外。

（五）境内单位和个人跨境销售国务院规定范围内的服务、无形资产，税率为零。

税率的调整，由国务院决定。

第三条 纳税人兼营不同税率的项目，应当分别核算不同税率项目的销售额；未分别核算销售额的，从

高适用税率。

第四条 除本条例第十一条规定外，纳税人销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产（以下统称应税销售行为），应纳税额为当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额。应纳税额计算公式：

应纳税额=当期销项税额-当期进项税额

当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时，其不足部分可以结转下期继续抵扣。

第五条 纳税人发生应税销售行为，按照销售额和本条例第二条规定的税率计算收取的增值税额，为销项税额。销项税额计算公式：

销项税额=销售额×税率

第六条 销售额为纳税人发生应税销售行为收取的全部价款和价外费用，但是不包括收取的销项税额。

销售额以人民币计算。纳税人以人民币以外的货币结算销售额的，应当折合成人民币计算。

第七条 纳税人发生应税销售行为的价格明显偏低并无正当理由的，由主管税务机关核定其销售额。

第八条 纳税人购进货物、劳务、服务、无形资产、不动产支付或者负担的增值税额，为进项税额。

下列进项税额准予从销项税额中抵扣：

（一）从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额。

（二）从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额。

（三）购进农产品，除取得增值税专用发票或者海

关进口增值税专用缴款书外,按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和11%的扣除率计算的进项税额,国务院另有规定的除外。进项税额计算公式:

进项税额=买价×扣除率

(四)自境外单位或者个人购进劳务、服务、无形资产或者境内的不动产,从税务机关或者扣缴义务人取得的代扣代缴税款的完税凭证上注明的增值税额。

准予抵扣的项目和扣除率的调整,由国务院决定。

第九条 纳税人购进货物、劳务、服务、无形资产、不动产,取得的增值税扣税凭证不符合法律、行政法规或者国务院税务主管部门有关规定的,其进项税额不得从销项税额中抵扣。

第十条 下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣:

(一)用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、劳务、服务、无形资产和不动产;

(二)非正常损失的购进货物,以及相关的劳务和交通运输服务;

(三)非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物(不包括固定资产)、劳务和交通运输服务;

(四)国务院规定的其他项目。

第十一条 小规模纳税人发生应税销售行为,实行按照销售额和征收率计算应纳税额的简易办法,并不得抵扣进项税额。应纳税额计算公式:

应纳税额=销售额×征收率

小规模纳税人的标准由国务院财政、税务主管部门规定。

第十二条 小规模纳税人增值税征收率为3%,国务院另有规定的除外。

第十三条 小规模纳税人以外的纳税人应当向主管税务机关办理登记。具体登记办法由国务院税务主管部门制定。

小规模纳税人会计核算健全,能够提供准确税务资料的,可以向主管税务机关办理登记,不作为小规模纳税人,依照本条例有关规定计算应纳税额。

第十四条 纳税人进口货物,按照组成计税价格和本条例第二条规定的税率计算应纳税额。组成计税价格和应纳税额计算公式:

组成计税价格=关税完税价格+关税+消费税

应纳税额=组成计税价格×税率

第十五条 下列项目免征增值税:

(一)农业生产者销售的自产农产品;

(二)避孕药品和用具;

(三)古旧图书;

(四)直接用于科学研究、科学试验和教学的进口仪器、设备;

(五)外国政府、国际组织无偿援助的进口物资和设备;

(六)由残疾人的组织直接进口供残疾人专用的物品;

(七)销售的自己使用过的物品。

除前款规定外,增值税的免税、减税项目由国务院规定。任何地区、部门均不得规定免税、减税项目。

第十六条 纳税人兼营免税、减税项目的,应当分别核算免税、减税项目的销售额;未分别核算销售额的,不得免税、减税。

第十七条 纳税人销售额未达到国务院财政、税务主管部门规定的增值税起征点的,免征增值税;达到起征点的,依照本条例规定全额计算缴纳增值税。

第十八条 中华人民共和国境外的单位或者个人在境内销售劳务,在境内未设有经营机构的,以其境内代理人为扣缴义务人;在境内没有代理人的,以购买方为扣缴义务人。

第十九条 增值税纳税义务发生时间:

(一)发生应税销售行为,为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天;先开具发票的,为开具发票的当天。

(二)进口货物,为报关进口的当天。

增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天。

第二十条 增值税由税务机关征收,进口货物的增值税由海关代征。

个人携带或者邮寄进境自用物品的增值税,连同关税一并计征。具体办法由国务院关税税则委员会会同有关部门制定。

第二十一条 纳税人发生应税销售行为,应当向索取增值税专用发票的购买方开具增值税专用发票,并在增值税专用发票上分别注明销售额和销项税额。

属于下列情形之一的,不得开具增值税专用发票:

(一)应税销售行为的购买方为消费者个人的;

(二)发生应税销售行为适用免税规定的。

第二十二条 增值税纳税地点:

(一)固定业户应当向其机构所在地的主管税务机关申报纳税。总机构和分支机构不在同一县(市)的,应当分别向各自所在地的主管税务机关申报纳税;经国务院财政、税务主管部门或者其授权的财政、税务机关批准,可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务

机关申报纳税。

(二) 固定业户到外县(市)销售货物或者劳务,应当向其机构所在地的主管税务机关报告外出经营事项,并向其机构所在地的主管税务机关申报纳税;未报告的,应当向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税;未向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税的,由其机构所在地的主管税务机关补征税款。

(三) 非固定业户销售货物或者劳务,应当向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税;未向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税的,由其机构所在地或者居住地的主管税务机关补征税款。

(四) 进口货物,应当向报关地海关申报纳税。

扣缴义务人应当向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报缴纳其扣缴的税款。

第二十三条 增值税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度。纳税人的具体纳税期限,由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定;不能按照固定期限纳税的,可以按次纳税。

纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期的,自期满之日起15日内申报纳税;以1日、3日、5日、10日或者15

日为1个纳税期的,自期满之日起5日内预缴税款,于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。

扣缴义务人解缴税款的期限,依照前两款规定执行。

第二十四条 纳税人进口货物,应当自海关填发海关进口增值税专用缴款书之日起15日内缴纳税款。

第二十五条 纳税人出口货物适用退(免)税规定的,应当向海关办理出口手续,凭出口报关单等有关凭证,在规定的出口退(免)税申报期内按月向主管税务机关申报办理该项出口货物的退(免)税;境内单位和个人跨境销售服务和无形资产适用退(免)税规定的,应当按期向主管税务机关申报办理退(免)税。具体办法由国务院财政、税务主管部门制定。

出口货物办理退税后发生退货或者退关的,纳税人应当依法补缴已退的税款。

第二十六条 增值税的征收管理,依照《中华人民共和国税收征收管理法》及本条例有关规定执行。

第二十七条 纳税人缴纳增值税的有关事项,国务院或者国务院财政、税务主管部门经国务院同意另有规定的,依照其规定。

第二十八条 本条例自2009年1月1日起施行。

关于简化建筑服务增值税简易计税方法 备案事项的公告

国家税务总局公告2017年第43号

为进一步深化税务系统“放管服”改革,简化办税流程,根据《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)要求,现就建筑服务增值税简易计税方法备案事项公告如下:

一、增值税一般纳税人(以下称“纳税人”)提供建筑服务,按规定适用或选择适用简易计税方法计税的,实行一次备案制。

二、纳税人应在按简易计税方法首次办理纳税申报前,向机构所在地主管国税机关办理备案手续,并提交以下资料:

(一) 为建筑工程老项目提供的建筑服务,办理备案手续时应提交《建筑工程施工许可证》(复印件)或建筑工程承包合同(复印件);

(二) 为甲供工程提供的建筑服务、以清包工方式提供的建筑服务,办理备案手续时应提交建筑工程承

包合同(复印件)。

三、纳税人备案后提供其他适用或选择适用简易计税方法的建筑服务,不再备案。纳税人应按照本公告第二条规定的资料范围,完整保留其他适用或选择适用简易计税方法建筑服务的资料备查,否则该建筑服务不得适用简易计税方法计税。

税务机关在后续管理中发现纳税人不能提供相关资料的,对少缴的税款应予追缴,并依照《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处理。

四、纳税人跨县(市)提供建筑服务适用或选择适用简易计税方法计税的,应按上述规定向机构所在地主管国税机关备案,建筑服务发生地主管国税机关无需备案。

五、本公告自2018年1月1日起施行。

国家税务总局

2017年11月26日

关于企业境外承包工程税收抵免凭证 有关问题的公告

国家税务总局公告2017年第41号

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、《财政部 国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税〔2009〕125号）和《国家税务总局关于发布〈企业境外所得税收抵免操作指南〉的公告》（国家税务总局公告2010年第1号）的有关规定，现就企业境外承包工程税收抵免凭证有关问题公告如下：

一、企业以总分包或联合体方式在境外实施工程项目（包括但不限于工程建设、基础设施建设等项目，下同），其来源于境外所得已在境外缴纳的企业所得税税额，可按本公告规定以总承包企业或联合体主导方企业开具的《境外承包工程项目完税凭证分割单（总分包方式）》（附件1，以下简称《分割单（总分包方式）》）或《境外承包工程项目完税凭证分割单（联合体方式）》（附件2，以下简称《分割单（联合体方式）》）作为境外所得完税证明或纳税凭证进行税收抵免。

二、企业以总分包方式在境外承包工程，除总承包企业自行施工的部分外，发生分包（再分包，下同）的，其分包部分来源于境外所得已由总承包企业在境外缴纳的企业所得税税额，总承包企业可按实际取得的收入、工作量等因素确定的合理比例进行分配，开具《分割单（总分包方式）》，并将《分割单（总分包方式）》复印件提供给分包企业，分包企业据此申报抵免。总承包企业按分配后的余额申报抵免。同一项目分配方法应当一致，且在项目存续期内不得改变。

三、企业以联合体方式中标境外工程，该联合体在境外缴纳的企业所得税税额可由主导方企业按实际取得的收入、工作量等因素确定的合理比例进行分配，开具《分割单（联合体方式）》，并将《分割单（联合体方式）》复印件提供给联合体各方企业，联合体各方企业据此申报抵免。

联合体主导方可按合同收入占比孰高原则或事先约定进行确定。

四、总承包企业作为境外纳税主体，应就其在境外缴纳的企业所得税税额，填制《分割单（总分包方式）》后提交主管税务机关备案，并将以下资料留存备查：

1. 总承包企业与境外发包方签订的总承包合同；
 2. 总承包企业与分包企业签订的分包合同，如建设项目再分包的，还需留存备查分包企业与再分包企业签订的再分包合同；
 3. 总承包企业境外所得相关完税证明或纳税凭证；
 4. 境外所得缴纳的企业所得税税额按收入、工作量等因素确定的合理比例分配的计算过程及相关说明。
- 五、联合体作为境外纳税主体，应就其在境外缴纳的企业所得税税额，由主导方企业填制《分割单（联合体方式）》后提交主管税务机关备案，并将以下资料留存备查：

1. 联合体与境外发包方签订的工程承包合同；
2. 各方企业组建联合体合同或协议；
3. 联合体境外所得相关完税证明或纳税凭证；
4. 境外所得缴纳的企业所得税税额按收入、工作量等因素确定的合理比例分配的计算过程及相关说明。

六、总承包企业或联合体主导方企业应按项目分别建立分割单台账，准确记录境外所得缴纳所得税分配情况。

七、分包企业或联合体各方企业申报抵免时，应将《分割单（总分包方式）》或《分割单（联合体方式）》复印件提交主管税务机关备案。主管税务机关对企业有关境外所得抵免有异议的，可以向总承包企业或联合体主导方企业的主管税务机关提出书面复核建议，总承包企业或联合体主导方企业的主管税务机关在收到复核建议后30日内函复复核结果。

八、总承包企业、分包企业及联合体各方企业主管税务机关在后续管理过程中发现企业存在多抵免税款情况的，应及时将信息告知相关各方企业的主管税务机关。

九、本公告适用于2017年度及以后年度企业所得税汇算清缴。以前年度尚未进行境外税收抵免处理的，可按本公告规定执行。

附件：1. 境外承包工程项目完税凭证分割单（总分包方式）略

2. 境外承包工程项目完税凭证分割单（联合体方式）略

关于增值税普通发票管理有关事项的公告

国家税务总局公告2017年第44号

为进一步规范增值税发票管理,优化纳税服务,满足纳税人发票使用需要,现将增值税发票管理有关事项公告如下:

一、调整增值税普通发票(折叠票)发票代码

增值税普通发票(折叠票)的发票代码调整为12位,编码规则:第1位为0,第2-5位代表省、自治区、直辖市和计划单列市,第6-7位代表年度,第8-10位代表批次,第11-12位代表票种和联次,其中04代表二联增值税普通发票(折叠票)、05代表五联增值税普通发票(折叠票)。

税务机关库存和纳税人尚未使用的发票代码为10位的增值税普通发票(折叠票)可以继续使用。

二、印有本单位名称的增值税普通发票(折叠票)

(一)纳税人可按照《中华人民共和国发票管理办法》及其实施细则规定,书面向国税机关要求使用印有本单位名称的增值税普通发票(折叠票),国税机关按规定确认印有该单位名称发票的种类和数量。纳税人通过增值税发票管理新系统开具印有本单位名称的增值税普通发票(折叠票)。

(二)印有本单位名称的增值税普通发票(折叠票),由税务总局统一招标采购的增值税普通发票(折叠票)中标厂商印制,其式样、规格、联次和防伪措施等与税务机关统一印制的增值税普通发票(折叠票)一致,并加印企业发票专用章。

(三)印有本单位名称的增值税普通发票(折叠票)的发票代码按照本公告第一条规定的编码规则编制。发票代码的第8-10位代表批次,由省国税机关在501-999范围内统一编制。

(四)使用印有本单位名称的增值税普通发票(折叠票)的企业,按照《国家税务总局 财政部关于冠名发票印制费结算问题的通知》(税总发〔2013〕53号)规定,与发票印制企业直接结算印制费用。

本公告自2018年1月1日起施行,《国家税务总局关于启用增值税普通发票有关问题的通知》(国税发明电〔2005〕34号)第一条第二款、《国家税务总局关于启用新版增值税发票有关问题的公告》(国家税务总局公告2014年第43号)第一条同时废止。

国家税务总局

2017年12月5日

合并财务报表中对子公司投资持股比例变动的会计处理

张志凤 韩丽丽

合并财务报表中对子公司投资持股比例变动情形较多,其会计处理比较复杂,有的变动影响损益,有的变动影响资本公积,有的变动影响商誉,有的变动则不影响商誉。有的情形在我国会计准则或解释公告中已作出规范,如购买子公司少数股权等业务;有的情形尚未作出规范,如因母公司对子公司增资导致子公司其他投资者股权稀释业务。即使作出规范的业务,也未提及

相关会计处理的原理。本文探讨非同一控制下企业合并下合并财务报表中对子公司投资持股比例变动的会计处理原理及方法,但不涉及一揽子交易。

笔者认为,合并财务报表中股权投资持股比例变动是否影响损益和商誉与业务是否属于权益性交易有关。2008年1月修改后的《国际会计准则第27号——合并财务报表和单独财务报表》第30段对权益性交易给

出如下定义：权益性交易是与所有者以其所有者身份进行的交易。按此定义，主体接受所有者投资属于权益性交易，主体内所有者与所有者之间转让股份也属于权益性交易（假定转让股份影响主体的资产或负债，如主体接受新投资者投资从而稀释原投资者股份等）。上述交易的会计处理，一方面影响主体的资产或负债，另一方面影响主体的实收资本（股本）、资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益，因此权益性交易的会计处理结果不会影响损益和商誉，而非权益性交易可以影响损益、商誉或其他综合收益。

一、合并财务报表中与权益性交易有关的对子公司投资持股比例变动

购买子公司少数股权、出售部分投资不丧失控制权、因子公司其他投资者增资导致母公司股权稀释、因母公司对子公司增资导致子公司其他投资者股权稀释等业务在合并财务报表中均属于权益性交易，其会计处理原理是不能影响损益和商誉。

（一）购买子公司少数股权

购买子公司少数股权，母公司对子公司持股比例增加，少数股东权益减少，基于实体理论，少数股东权益在合并财务报表中应作为所有者权益列报，因此，在合并财务报表中，购买子公司少数股权系所有者与所有者之间的交易，属于权益性交易，不应影响合并财务报表中的商誉。因此，在合并财务报表中，首先应调整到此时编制合并财务报表时子公司调整后的净资产的份额，按此处理，合并财务报表中长期股权投资与子公司所有者权益抵销时不会影响原商誉金额。其会计处理方法是，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。如甲公司于2015年12月31日以1 500万元取得对乙公司80%的股权，能够对乙公司实施控制，形成非同一控制下的企业合并，购买日乙公司可辨认净资产公允价值为1 600万元。2016年12月31日甲公司又出资210万元从乙公司的其他股东（集团外部非关联方）处取得乙

公司10%的股权，交易日乙公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值的金额（对母公司的价值）为1 900万元。为使购买乙公司10%股权投资在合并财务报表中不产生商誉，应先将10%长期股权投资成本从210万元调整到190万元（ $1\,900 \times 10\%$ ），并同时调减资本公积200万元。调整后的购买子公司少数股权的长期股权投资成本190万元和子公司所有者权益10%的份额相等，其抵销不会影响原商誉金额。

（二）出售部分投资不丧失控制权

出售部分投资不丧失控制权，母公司对子公司持股比例下降，少数股东权益增加，在合并财务报表中属于权益性交易。因权益性交易不影响损益，所以售价和出售部分投资的账面价值的差额应计入资本公积。因权益性交易不影响原商誉，出售部分投资的账面价值即不是包括原投资中的商誉账面价值，也不是子公司个别报表中净资产账面价值，应是按购买日公允价值持续计算的净资产的份额。其会计处理方法是，在合并财务报表中，处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。如甲公司2014年1月10日取得乙公司80%的股权形成非同一控制下企业合并，付出对价为17 200万元，购买日乙公司可辨认净资产公允价值总额为19 200万元。2016年1月1日，甲公司将其持有乙公司股权的1/4对外出售，取得价款5 300万元。出售投资当日，乙公司自甲公司取得其80%股权之日起持续计算的净资产总额为24 000万元，乙公司个别财务报表中可辨认净资产账面价值为20 000万元。原80%投资中的商誉= $17\,200 - 19\,200 \times 80\% = 1\,840$ （万元），出售部分投资的商誉= $1\,840 \times 1/4 = 460$ （万元），不考虑原投资中商誉情形下出售投资部分的账面价值（按购买日公允价值持续计算的净资产的份额）= $24\,000 \times 80\% \times 1/4 = 4\,800$ （万元），考虑原投资中商誉情形下出售投资部分的账面价值= $460 + 24\,000 \times 80\% \times 1/4 = 5\,260$ （万元），按乙公司个别财务报表中可辨认净资产账面价值计算的出售投资部分的账面价值= $20\,000 \times 80\% \times 1/4 =$

4 000 (万元), 则计算资本公积时的出售投资部分账面价值应是未包括原投资中的商誉的按购买日公允价值持续计算的净资产的份额4 800万元, 即计入资本公积的金额=5 300-4 800=500 (万元)。按此处理, 不会影响合并财务报表中的损益及原商誉金额。

(三) 因子公司其他投资者增资导致母公司股权稀释

因子公司其他投资者增资, 导致其他投资者在子公司持股比例增加, 母公司对子公司投资持股比例下降但仍有控制权, 在合并财务报表层面系接受所有者投资, 属于权益性交易。因此, 其会计处理方法是, 母公司应当按照增资前的股权比例计算其在增资前子公司账面净资产中的份额, 该份额与增资后按母公司持股比例计算的在增资后子公司账面净资产份额之间的差额计入资本公积, 资本公积不足冲减的, 调整留存收益。应说明的是, 此处子公司账面净资产应是子公司按购买日公允价值持续计算的账面净资产。按此处理, 增资前后账面净资产份额均与原投资的商誉无关, 合并财务报表中长期股权投资与子公司所有者权益抵销时不会影响原商誉金额。如甲公司2015年1月2日取得乙公司80%的股权, 形成非同一控制下企业合并, 付出对价为21 000万元, 购买日乙公司可辨认净资产公允价值总额为25 000万元。2016年12月31日, 少数股东增资前乙公司自甲公司取得其80%股权之日起持续计算的净资产账面价值为28 000万元, 乙公司个别财务报表中可辨认净资产账面价值为26 000万元。同日, 少数股东用货币资金向乙公司增资5 000万元。增资后, 甲公司对乙公司持股比例降至70%但仍能对乙公司实施控制, 应计入资本公积金额= $(28\,000+5\,000) \times 70\% - 28\,000 \times 80\% = 700$ (万元), 同时调增长期股权投资700万元。原投资合并财务报表中确认的商誉= $21\,000 - 25\,000 \times 80\% = 1\,000$ (万元)。增资后, 合并财务报表中长期股权投资调整后的账面价值= $21\,000 + (28\,000 - 25\,000) \times 80\% + 700 = 24\,100$ (万元), 增资后, 合并财务报表中确认的商誉= $24\,100 - (28\,000 + 5\,000) \times 70\% = 1\,000$ (万元), 与增资前确认的商誉相等。

(四) 因母公司对子公司增资导致子公司其他投资者股权稀释

母公司对子公司增资, 母公司在子公司中的持股比例增加, 少数股东对子公司持股比例减少, 在合并财务报表层面也属于权益性交易。因此, 其会计处理方法是, 因增资新取得的长期股权投资成本与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日开始持续计算的净资产份额加上母公司按增资后持股比例计算的享有增资部分的份额之间的差额, 应当调整资本公积 (资本溢价或股本溢价), 资本公积不足冲减的, 调整留存收益。如甲公司于2014年12月31日以2 000万元取得对乙公司60%的股权, 能够对乙公司实施控制, 形成非同——控制下的企业合并, 购买日乙公司可辨认净资产公允价值为3 000万元。2016年12月31日甲公司用货币资金向乙公司增资400万元, 增资后甲公司对乙公司持股比例增加到70%, 交易日乙公司自购买日开始持续计算不包括母公司增资额的净资产账面价值的金额为3 500万元。为使增资的10%股权投资在合并财务报表中不产生商誉, 应先将10%长期股权投资成本从400万元调整到630万元 $(3\,500 \times 10\% + 400 \times 70\%)$ 并同时调增资本公积230万元。按此处理, 原投资在合并财务报表中确认的商誉= $2\,000 - 3\,000 \times 60\% = 200$ (万元), 增资后合并财务报表中调整后的长期股权投资账面价值= $2\,000 + (3\,500 - 3\,000) \times 60\% + 400 + 230 = 2\,930$ (万元), 应确认商誉= $2\,930 - (3\,500 + 400) \times 70\% = 200$ (万元), 与增资前确认的商誉相同。

二、合并财务报表中与权益性交易无关的对子公司投资持股比例变动

通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并, 公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权等业务均与权益性交易无关。

(一) 通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并

通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并, 如何计算合并财务报表中的商誉, 历史上曾有多点计算商誉的会计处理方法, 购买日合并财务报表中的商誉

是各投资点商誉的代数和。这种处理方式理论上可行，但实务中很难确定购买日以前投资点的商誉，该方法已被现行准则摒弃。现行准则是购买日一点计算商誉，商誉是企业合并成本与购买日被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，而合并成本是因企业合并付出对价的公允价值，因此购买日在合并财务报表中应将原投资调整到公允价值。

若原投资系金融工具确认计量准则规范的金融资产，母公司个别报表中已调整到购买日的公允价值，合并财务报表中无需再进行调整。

若原投资系长期股权投资权益法核算，因个别报表不改变长期股权投资项目，不能将原投资调整到公允价值，否则违背历史成本属性，所以应在合并财务报表中将原投资调整到公允价值，相当于在购买日将原投资出售并回购，即付出对价系全部投资的公允价值，从而一点计算购买日的商誉。其会计处理方法是（1）将原投资在购买日公允价值与账面价值的差额计入投资收益，并将原权益法核算确认的可以转损益的“其他综合收益”“资本公积——其他资本公积”转入投资收益；（2）比较购买日合并成本（购买日之前持有的被购买方的股权于购买日的公允价值与购买日新购入股权所支付对价的公允价值之和）与享有的被购买方可辨认净资产公允价值的份额，确定购买日应予确认的商誉的金额。如2016年1月1日，甲公司以货币资金2 200万元从非关联方处取得乙公司40%的股份，至此对乙公司投资持股比例达到70%，对乙公司能够实施控制，当日乙公司可辨认净资产公允价值为5 000万元。甲公司对乙公司原30%股权投资账面价值为1 500万元，其中投资成本为1 200万元，可以转损益的其他综合收益为200万元，其他权益变动为100万元。原30%投资在购买日公允价值为1 650万元。甲公司在购买日应确认投资收益=（1 650-1 500）+200+100=450（万元），应确认商誉=（2 200+1 650）-5 000×70%=350（万元）。

（二）母公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权

《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》

结论基础中BCZ183段涉及丧失控制权的会计处理原理，即从集团角度来看对子公司控制的丧失意味着对集团某些单项资产和负债控制的丧失，母公司因丧失对子公司的控制而视为间接处置这些资产和负债，应将相关利得和损失从权益重分类至损益。其会计处理方法是（1）终止确认与该子公司相关的单项资产、负债和权益（包括少数股东权益）；（2）按照丧失控制权日的公允价值重新计量剩余股权；（3）处置股权取得的对价与剩余股权的公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值份额与商誉之和，形成的差额计入丧失控制权当期的投资收益；（4）与原有子公司的股权投资相关的可以转损益的“其他综合收益”“资本公积——其他资本公积”应当在丧失控制权时转入当期损益。如甲公司2015年7月1日以6 300万元取得乙公司60%股权，属于非同一控制企业合并，能够对乙公司实施控制。当日，乙公司可辨认净资产的账面价值为9 800万元，公允价值为10 000万元。除一项无形资产外，其他可辨认资产、负债公允价值与账面价值相等，该项无形资产账面价值为100万元，公允价值为300万元，预计尚可使用年限为10年，采用直线法摊销，无残值。2017年1月1日甲公司以2 300万元出售乙公司20%股权，当日剩余40%股权的公允价值为4 700万元，出售股权后甲公司对乙公司不再具有控制，但具有重大影响。乙公司2015年7月1日至2017年1月1日实现净利润1 030万元，其他综合收益增加100万元（因可供出售金融资产公允价值变动形成），无其他所有者权益变动，分配现金股利300万元；假设甲公司拥有其他子公司，仍需要编制合并财务报表。根据上述资料，2015年7月1日至2017年1月1日期间按购买日公允价值持续计算的乙公司净利润=1 030-（300-100）÷10×1.5=1 000（万元），2015年7月1日至2017年1月1日期间被投资单位调整后留存收益增加金额=1 000-300=700（万元），乙公司按购买日可辨认净资产公允价值持续计算的净资产=10 000+700+100=10 800（万元），合并财务报表中确认的投资收益=（2 300+4 700）-[10 800×60%+（6 300-10 000×60%）]+100×60%=280（万元）。

非货币资产增资方案与 股权划转方案的财税处理分析

谢 臣

涉及股权、股票的非货币性资产增资方案,实质上包含“非货币性资产(股权/股票)转让、非货币性资产(股权/股票)投资”两种行为,根据《财政部 国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》(财税〔2014〕116号,以下简称“116号文”)规定,企业以非货币性资产对外投资,应对非货币性资产进行评估并按评估后的公允价值扣除计税基础后的余额,计算确认非货币性资产转让所得。可在不超过5年期限内,分期均匀计入相应年度的应纳税所得额,按规定计算缴纳企业所得税。本文以案例形式对非货币资产(股权/股票)增资方案、股权划转方案的财税处理进行分析。

一、案例介绍

(一)长江公司对A公司的投资情况

2009年某月,长江公司投资0.3亿元购买境内A公司(有限责任公司)股权,持股比例为10%。

2011年某月,A公司(有限责任公司)挂牌新三板,由于A公司由有限责任公司改制为股份有限公司,长江公司之前持有的A公司(有限责任公司)的股权进行折算,股改之后,长江公司持有A公司(股份有限公司)股份约为944万股。

2016年某月,A公司进行定向增发,长江公司股份被稀释。截至2016年12月31日,长江公司持股比例为7%,股价约为20元/股,市值约为2亿元。长江公司将该金融资产分类为“以公允价值变动计量的可供出售金融资产”进行核算,将相关公允价值变动计入其他综合收益,并确认递延所得税负债。

2017年,预计A公司将再次进行定向增发,定增成功之后,长江公司持股比例将被进一步稀释,预计稀释之后的持股比例为5%左右。

(二)长江公司对B公司的投资情况

2016年某月,长江公司投资10亿元从一级市场购入境内B公司(A股上市公司)的股票,持股数量为1亿股,持股比例为1.8%,截至2016年12月31日,上市公司持股比例不变,股价为10元/股,市值为10亿元。目前,B公

司股票尚处于锁定期,解禁时间为2017年8月。

长江公司将该金融资产分类为“以公允价值变动计量的可供出售金融资产”进行核算,将相关公允价值变动计入其他综合收益,并确认递延所得税负债。

(三)现状及存在的问题

目前,长江公司计划先以现金出资5亿元新设成立全资子公司——C公司,然后考虑将持有的“A公司股权、B公司股票”对C公司进行增资(即非货币性资产增资方案)。

对于长江公司而言,将持有的“A公司股权与B公司股票”对C公司进行增资,意味着需要确认非货币性资产转让所得约为1.7亿元($2-0.3+10-10=1.7$),应缴纳企业所得税不低于4 250万元。

面对“非货币性资产增资”方案带来的所得税税负问题,长江公司提出了如下问题:

第一,能否采用以原历史成本价的方式向C公司增资(可供出售金融资产——A公司的历史成本价为3 000万元、可供出售金融资产——B公司的历史成本价为10亿元)。此种方式是否可行?是否存在税务风险?

第二,长江公司既要实现向C公司注入A公司股权及B公司股票,又要有效降低因投资收益实现而带来的所得税税负压力,是否存在其他方案?

其实,对于长江公司提出的第一个问题,根据116号文,该种方式不可行。116号文规定:“一、居民企业(以下简称企业)以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得,可在不超过5年期限内,分期均匀计入234相应年度的应纳税所得额,按规定计算缴纳企业所得税。二、企业以非货币性资产对外投资,应对非货币性资产进行评估并按评估后的公允价值扣除计税基础后的余额,计算确认非货币性资产转让所得。企业以非货币性资产对外投资,应于投资协议生效并办理股权登记手续时,确认非货币性资产转让收入的实现。三、企业以非货币性资产对外投资而取得被投资企业的股权,应以非货币性资产的原计税成本为计税基础,加上每年确

认的非货币性资产转让所得,逐年进行调整。被投资企业取得非货币性资产的计税基础,应按非货币性资产的公允价值确定。……五、本通知所称非货币性资产,是指现金、银行存款、应收账款、应收票据以及准备持有至到期的债券投资等货币性资产以外的资产。本通知所称非货币性资产投资,限于以非货币性资产出资设立新的居民企业,或将非货币性资产注入现存的居民企业。”

因此,在非货币性资产增资方案中,对于长江公司而言,应对非货币性资产进行评估并按评估后的公允价值扣除计税基础后的余额,计算确认非货币性资产转让所得;对于C公司而言,其取得的非货币性资产的计税基础,应按非货币性资产的公允价值确定。

对于长江公司提出的第一个问题,必须摆脱“非货币性资产增资方案”的思维框架束缚,笔者认为应该从长江公司的目的、动机和利益诉求为出发点来设计交易运作具体方案。

二、长江公司的目的、动机和利益诉求分析

通过案例介绍可知,长江公司计划以现金出资方式成立全资子公司——C公司。同时长江公司计划把持有的A公司股权、B公司股票注入C公司(注明:“注入”只是市场上约定俗成的概念,并不是规范的法律、会计、税法用词)。虽然案例介绍没有说明长江公司这样运作的目的和动机,依据笔者的从业经验,可以推测,长江公司这样运作是为了在集团层面成立专属的、独立的、专业的投资公司,打造资本运作投资平台,以便实现集中化、专业化、高效化管理,从而实现保值增值、投资收益最大化目的。

由此可知:目前,长江公司并不计划兑现对A公司、B公司投资的投资收益,即“长江公司股权交易运作不要求确认股权/股票转让所得”;长江公司并无明确计划加大对C公司的资本权益投入,即“长江公司股权交易运作不要求C公司注册资本或实收资本/股本增加”。那么,有同时满足前述两个条件的方式吗?

根据“财税[2014]109号、国家税务总局2015年第40号公告”规定,“股权划转”方案应该包含如下信息:

长江公司持有C公司100%股权,长江公司向C公司按照账面净值划转A公司股权和B公司股票。该项交易具有合理商业目的,不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的,股权、股票划转后连续12个月内不改变被

划转股权或股票原来实质性经营活动,且长江公司和C公司均未在会计上确认损益。

交易双方(长江公司、C公司)应在股权、股票划转完成后的下年度的企业所得税年度申报时,各自向主管税务机关提交书面情况说明,以证明被划转股权或资产自划转完成后连续12个月内,没有改变原来的实质性经营活动。

交易一方(长江公司或者C公司)在股权或资产划转完成后连续12个月内发生生产经营业务、公司性质、资产或股权结构等情况变化,致使股权或资产划转不再符合特殊性税务处理条件的,发生变化的交易一方应在情况发生变化的30日内报告其主管税务机关,同时书面通知另一方。另一方应在接到通知后30日内将有关变化报告其主管税务机关。

三、交易双方非货币性资产增资方案与股权划转方案的会计及税务处理

根据《全国中小企业股份转让系统有限责任公司管理暂行办法》(中国证券监督管理委员会令第89号)、《关于修改〈非上市公众公司监督管理办法〉的决定》(中国证券监督管理委员会令第96号),全国中小企业股份转让系统(俗称:新三板)是经国务院批准设立的全国性证券交易场所,股票在全国股份转让系统挂牌的股份有限公司为非上市公众公司,在证券交易所上市交易的股份有限公司为上市公众公司。

根据《关于营改增试点若干征管问题的公告》(国家税务总局公告2016年第53号)规定,单位将其持有的限售股在解禁流通后对外转让的,按照该上市公司完成股权分置改革后股票复牌首日的开盘价、该上市公司股票首次公开发行(IP0)的发行价、该上市公司因重大资产重组股票停牌前交易日的收盘价等作为买入价。

根据财税[2016]36号文规定,非上市公众公司股权不属于金融商品,转让非上市公众公司股权不属于金融商品转让,故转让非上市公众公司股权不需要缴纳增值税。

(一)非货币性资产增资方案的会计及税务处理

“非货币性资产增资”方案:长江公司以其持有的A公司股权、B公司股票等向C公司增资。

1. 长江公司和C公司的会计处理

(1)长江公司的会计处理如下:

借：长期股权投资——C公司

贷：可供出售金融资产——成本——A公司
——公允价值变动——A公司
——成本——B公司
——公允价值变动——B公司

借：其他综合收益

贷：投资收益

(2) C公司的会计处理如下：

借：可供出售金融资产——成本——A公司
——成本——B公司

贷：实收资本/股本、资本公积——资本溢价/
股本溢价等

2. 长江公司和C公司的税务处理

(1) 所得税

长江公司可以选择递延纳税处理。C公司取得的A公司股权、B公司股票计税基础，应按非货币性资产的公允价值确定。

(2) 增值税及附加

买卖非上市公司（包含非上市公司公众公司，即“新三板”）股权行为，不属于增值税征税范围。非上市公司股权，不属于金融商品。

买卖上市公司股票，按照金融商品转让税目，缴纳增值税。上市公司股票，属于金融商品。

“股权分置改革、首次公开发行股票并上市、上市公司重大资产重组以及股票复牌首日/上市首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股”取得上市公司限售股，并在解禁后流通转让的，按照具体规定确认买入价。

(3) 印花税

产权转移书据，按所载金额0.5‰贴花。

记载资金的账簿，按实收资本和资本公积合计金额0.5‰贴花。

(二) 股权划转方案的会计及税务处理

1. “股权划转”方案：长江公司向C公司划转A公司股权、B公司股票，同时长江公司获得C公司股权作为支付对价。

(1) 长江公司和C公司的会计处理

长江公司的会计处理如下：

借：长期股权投资——C公司

贷：可供出售金融资产——成本——A公司
——成本——B公司

C公司的会计处理如下：

借：可供出售金融资产——成本——A公司
——成本——B公司

贷：实收资本/股本、资本公积——资本溢价/
股本溢价等

2. “股权划转”方案二：长江公司向C公司划转A公司股权、B公司股票，同时长江公司没有从C公司获得任何股权或非股权作为支付对价。

(1) 长江公司和C公司的会计处理

长江公司的会计处理如下：

借：长期股权投资——C公司

贷：可供出售金融资产——成本——A公司
——成本——B公司

C公司的会计处理如下：

借：可供出售金融资产——成本——A公司
——成本——B公司

贷：资本公积——其他资本公积

3. 方案一：与方案二中，长江公司、C公司的税务处理相同。具体如下：

(1) 所得税

长江公司、C公司均可以选择进行特殊性税务处理。

(2) 增值税及附加

买卖非上市公司（包含非上市公司公众公司，即“新三板”）股权行为，不属于增值税征税范围。非上市公司股权，不属于金融商品。

买卖上市公司股票，按照金融商品转让税目，缴纳增值税。上市公司股票，属于金融商品。

“股权分置改革、首次公开发行股票并上市、上市公司重大资产重组以及股票复牌首日/上市首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股”取得上市公司限售股，并在解禁后流通转让的，按照具体规定确认买入价。

(3) 印花税

产权转移书据，按所载金额0.5‰贴花。

记载资金的账簿，按实收资本和资本公积合计金额0.5‰贴花。

四、总结

上述分析可知，“股权划转”方案与“非货币资产增资”方案相比，“股权划转”方案可以适用特殊性税务处理，不确认转让所得，故该方案能够更好地满足长江公司股权交易运作诉求。

新准则下机器设备安装和运输处理的变化

秦文娇

企业销售自产设备并安装和运输,结合《企业会计准则第14号——收入》(财会〔2017〕22号,即新收入准则),对于各自的履约义务如何会计处理?本文结合案例做出分析。

案例

甲公司主要生产、经营燃气锅炉等节能环保设备,2018年1月与乙公司签订的锅炉购销合同,有如下条款“……设备交付前的保险费、运输费、搬运费等由甲公司承担。甲公司负责将设备运输至乙公司指定位置并安装到位,直至设备能够正常使用……”根据以上合同条款,甲公司发生的安装调试费、运输费金额较大,通常占合同总成本的19%左右。甲公司将运输任务委托给第三方,则甲公司支付的运输费是否应计入销售费用?安装费及运费如何税务处理?

会计处理

1. 履约义务的判定。

设备的销售、运输、安装是一项履约义务还是几个单项履约义务,需要根据以下条件判断:

财会〔2017〕22号文件第十三条规定,对于在某一时点履行的履约义务,企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断客户是否已取得商品控制权时,企业应当考虑下列迹象:(一)企业就该商品享有现时收款权利,即客户就该商品负有现时付款义务;(二)企业已将该商品的法定所有权转移给客户,即客户已拥有该商品的法定所有权;(三)企业已将该商品实物转移给客户,即客户已实物占有该商品;(四)企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户,即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬;(五)客户已接受该商品;(六)其他表明客户已取得商品控制权的迹象。

第二十六条规定,企业为履行合同发生的成本,不属于其他企业会计准则规范范围且同时满足下列条件的,应当作为合同履约成本确认为一项资产:(一)该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关,包括

直接人工、直接材料、制造费用(或类似费用)、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本;

(二)该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源;(三)该成本预期能够收回。

根据上述规定,对设备的安装调试是甲公司应履行的一项实质性的合同义务。虽然甲公司将运输工作分包给了其他方,但其仍应就运输环节的履约情况向其采购方承担首要责任。因此甲公司支付给分包商运输费属于履约成本的必要组成部分,该设备与合同中承诺的运输或安装具有高度关联性,应一次性全额确认收入。

因此,运输费和安装费是锅炉达到合同指定的状态和场所所必需的合理支出,是“明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本”,在交付前应计入锅炉的成本,到通过验收后随同锅炉成本的其他组成部分一起转入销售成本,而不是在发生时计入销售费用。

2. 不可单独区分的履约义务的判断。

设备的销售、运输、安装是否可单独区分,是判断单独履约义务的主要前提。下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺不可单独区分:(1)需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品整合成合同约定的组合产出转让给客户;

(2)该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。(3)该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。

根据合同规定,由于设备的特殊性,甲方作为专业的锅炉生产、安装企业,有安装的资质服务,属于乙公司合同要求的安装方,如果甲方不负责安装直接会对设备的价格产生重大的修订,所以安装属于设备的高度关联服务,不可以作为单向履约义务。同样,锅炉的运输需要特殊车辆承运也不可作为单项履约义务。

若本案中不是锅炉这样的特殊设备,而是一般的设备,其安装运输无需专门定制即可操作,而且其所需

要的安装和运输并不复杂,具有一定的替代性,不需要专门定制。这种情况下,该设备的安装运输服务就属于可单独区分的履约义务,应分别确认收入和成本。

以上分析,综合运用了新收入准则中,对主要关键词“控制权转移”“时点履约义务”“合同成本”和“单向履约义务”的理解。

税务处理

需要特别注意,对于设备的安装费,税法上需要分别核算,按照兼营行为缴纳增值税。根据《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)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。

假如,甲公司与乙公司签订的合同不含税总价款为9 600万元,税款为1 560万元。其中设备不含税价款

为8 000万元,安装费不含税金额为1 200万元,运费不含税金额为400万元(运输委托第三方,发票开给甲公司)。甲公司的会计处理如下:(单位:万元,下同)

借:银行存款	11 160
贷:主营业务收入	9 600
应交税费——应交增值税(销项税额)	1 428 [(8000+400) × 17%]
应交税费——应交增值税(销项税额)	132 (1 200 × 11%)

假设支付第三方运费444万元(价税合计),构成合同成本,取得专用发票并认证通过。

借:主营业务成本	400
应交税费——应交增值税(进项税额)	44
贷:银行存款等	444

注:根据国家税务总局公告2017年11号文件规定,运费属于混合销售,安装属于兼营。会计上作为一项履约义务,一次性全部计入收入,运费不作为销售费用而是计入主营业务成本。

销售返利,你读懂了多少

李星红 付泽民

近日,《三大原因致惠而浦会计差错,前两年净利更正后减少1.89亿》的相关新闻实在夺人眼球,惠而浦发布的《关于前期会计差错更正的公告》显示,由于存在销售折扣的少记、迟记和计提不足、产品尚未发货即确认销售收入,以及少记已售产品的营业成本等重大会计差错,2015年、2016年因此导致分别多算归属于母公司股东的净利润1亿元、8 901.99万元。惠而浦这三大会计差错都属于会计处理中最基本的业务,并不属于上市公司财报中企业合并、股权投资等类似的高阶玩法,本文暂不理睬其如此懵懂的会计差错是有意为之抑或无心插柳,只谈谈与惠而浦销售返利相关的会计处理。

销售返利

为激励经销商,很多企业都会制定返利奖励政策。返利指厂家根据一定的评判标准,以现金或实物的形式对经销商进行奖励,具有滞后兑现的特点。通过对

销售返利的处理,降低本企业的销售收入,从而降低销售利润。目前返利主要有两种形式:达到规定数量赠实物的形式;直接返还货款或者冲抵货款的形式。

增值税的处理

货币返利:《国家税务总局关于纳税人折扣折让行为开具红字增值税专用发票问题的通知》(国税函〔2006〕1279号)规定,纳税人销售货物并向购买方开具增值税专用发票后,由于购货方在一定时期内累计购买货物达到一定数量,或者由于市场价格下降等原因,销货方给予购货方相应的价格优惠或补偿等折扣、折让行为,销货方可按《增值税专用发票使用规定》开具红字增值税专用发票。即货币返利可以开具红字发票。

实物返利:根据《增值税暂行条例实施细则》第四条第(八)款规定,将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人,增值税应视同销售。实物返利应当视同销售处理。

货币返利的会计处理

企业要根据与经销商签订的框架合同和具体销售合同规定的返利条款,以及以往的历史经验等因素,合理预计各经销商最终享受返利的可能性,如果很可能最终会享受到,且在销售确认时又符合《企业会计准则第14号——收入》规定的“很可能导致经济利益流出的现时义务”的条件,应作为预计负债予以计提,借方科目为冲减所确认的当期销售收入。以后经销商实际享受返利时,转销该预计负债。主要是因为:

1. 将返利计入预计负债是符合权责发生制要求的。
2. 收入代表的经济利益流入应当是导致所有者权益增加的。但此处的部分经济利益与应在未来享受的返利相关,需递延到以后确认,所以不构成现在的收入,计提时应冲减当期收入。
3. 现金返利不属于无偿赠送,应冲减收入,不建议计入销售费用。

在实际工作中,往往是经销商已经达到了相关合同条款中规定的返利条件,而企业尚未计提该项负债,惠而浦与经销商签订合同时,应该有明确的返利政策,期末可以合理估计确定相关负债金额,惠而浦此次会计差错因没有按照规定计提销售返利,导致收入虚增,利润浮盈。

例1. 彤升公司与代理商协议,销售给代理商10 000元商品,年底完成目标第二年返利3 510元。

(1) 第一年的会计处理:

借: 应收账款等	10 000
贷: 主营业务收入	8 547
应交税费——应交增值税(销项税额)	1 453
借: 主营业务收入——折扣	3 000
贷: 预计负债	3 000

注: 企业所得税按照所有权转移作为纳税义务发生时间,会计上计提的现金返利3 000元汇算清缴时要做纳税调增处理。

(2) 第二年,实际开具红字折扣发票抵顶货款等时:

借: 预计负债	3 000
---------	-------

贷: 应收账款等

3 510

应交税费——应交增值税(销项税额)

-510

注意: 预提返利在会计上应冲减销售收入,但税法上只有在实际开票时才能冲减销项税额。以上税务处理各地可能会有不同,建议与主管税务机关沟通采用当地的通用做法。

实务返利的会计处理

实物返利在增值税方面应当视同销售,但会计上不认为是无偿赠送而作为商业折扣冲减收入。《企业会计准则讲解2010》第十五章关于商业折扣,指企业为促进商品销售而在商品标价上给予的价格扣除,其本质上是促进销售,即便是实物在会计处理上也可作为商业折扣处理。

例2. 彤升公司为了鼓励经销商多销售其代理的某型号笔记本电脑,签订返利协议: 年度销售电脑超过1 000台,次年可给予销售数量5%的同型号电脑奖励。2016年度,经销商销售笔记本电脑1 100台,每台售价0.3万元,成本价0.25万元/台。(暂不考虑增值税和企业所得税)

(1) 2016年确认销售收入并对下一年度交付的实物返利预提处理:

借: 应收账款等	3 300 000
贷: 主营业务收入	3 140 000 $[3 300 000 \div (1+5\%)]$
预收账款	160 000

注: 按照会计的权责发生制原则,按照扣除实物折扣后的金额确定本期销售商品收入金额,把将于下年支付的实物返利确认为预收账款,递延到下一年度交付作为返利的实物时,确认为下一年度的销售收入。

借: 主营业务成本	2 750 000
贷: 库存商品	2 750 000

(2) 2017年实物返利时:

借: 预收账款	160 000
贷: 主营业务收入	160 000
借: 主营业务成本	37 500 $(1 100 \times 5\% \times 0.25)$
贷: 库存商品	137 500

谈金融资产中其他综合收益的所得税会计处理

孔庆林 龚雪飘

一、问题的提出

我国2014年修订的《企业会计准则第30号——财务报表列报》(CAS 30)要求:企业利润表要列示“其他综合收益各项目分别扣除所得税影响后的净额”。该准则还要求,企业附注中需要披露“其他综合收益各项目及其所得税影响”,净利润与其他综合收益扣除所得税影响后的净额之和,反映在利润表的“综合收益总额”项目中。

虽然CAS30规定企业应以其他综合收益税后净额列报,但有关的具体会计准则没有对其他综合收益涉及的所得税会计处理进行规定,比如我国2017年3月新颁布的《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》(CAS 22)。同样,我国现行的《企业会计准则第18号——所得税》(CAS 18)是2006年颁布的,颁布的时候尚未建立“其他综合收益”的概念,更不可能有关于其他综合收益所得税会计处理的相关规定。

本文在现行会计准则等规定的基础上,探讨CAS 22中的第二类金融资产中其他综合收益所得税会计处理问题,以期解决目前CAS 22颁布后与CAS 18的协调问题。

二、金融资产其他综合收益所得税会计处理

1. 金融资产的计税基础。CAS 18第四条规定,资产的计税基础应该在企业取得资产时予以确认。第五条指出,资产的计税基础指资产在以后使用或者处置时,按照税法规定允许税前扣除,计入成本或者费用的金额。金融资产取得时的入账价值,即为金融资产的计税基础。CAS 22将金融资产分为“以摊余成本计量的金融资产、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产和以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”一类。根据CAS 22第三十二条的规定,企业应根据公允价值确认金融资产的初始金额。第一类和第二类金融资产的相关交易费用,计入初始确认金额;第一类金融资产的相关交易费用,则计入当期损益。

2. 存续期间所得税处理探讨。CAS 22第十八条规定,分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益

的金融资产,在企业持有期间的公允价值变动涉及其他综合收益和所得税的会计处理如下:

当公允价值上升时,借记“金融资产——公允价值变动”科目,贷记“其他综合收益”科目;产生应纳税暂时性差异,确认递延所得税负债,借记“其他综合收益”科目,贷记“递延所得税负债”科目。该金融资产公允价值上升时,贷记的其他综合收益金额减去确认递延所得税负债时的借记金额,即为此项资产对利润表中其他综合收益的税后净额的影响金额。

当公允价值下降时,借记“其他综合收益”科目,贷记“金融资产——公允价值变动”科目;产生可抵扣暂时性差异,确认递延所得税资产,借记“递延所得税资产”科目,贷记“其他综合收益”科目。该金融资产公允价值下降时,确认递延所得税资产时贷记的其他综合收益金额减去借记的其他综合收益金额,即为此项资产对利润表中其他综合收益的税后净额的影响金额。

企业应当在金融资产被处置时,把该金融资产持有期间计入其他综合收益的累计利得或损失转出,计入当期损益,即借记(贷记)“投资收益”科目,贷记(借记)“其他综合收益”科目。

三、案例分析

假设2×15年2月15日,甲公司购入乙公司股票100万股,每股市价9.5元,支付价款1 000万元(每股交易费用为0.5元,其变动计入其他综合收益),占乙公司股份的4%。甲公司该项金融资产以收取合同现金流量和出售该金融资产为目标,甲公司根据业务模式和金融资产的合同现金流量特征,将其分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。2×15年6月30日,该股票每股市价为10.5元;2×15年12月31日,该股票每股市价为9.7元。2×16年6月21日甲公司以每股9元的价格将股票全部处置。2×15年和2×16年甲公司的利润总额分别为130万元和150万元。甲公司适用的所得税税率为25%,不考虑其他纳税调整因素。甲公司会计处理如下:

1. 2×15年2月15日取得该项金融资产时,借:金融资产——成本10 000 000;贷:银行存款10 000 000。以

公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，与购买该项金融资产相关的交易费用，应当在初始确认时计入金融资产的初始确认金额。该金融资产的账面价值和计税基础相等，不形成暂时性差异。

2. 2×15年6月30日，公允价值=1 000 000×10.5=10 500 000（元），公允价值变动=10 500 000-10 000 000=500 000（元）。借：金融资产——公允价值变动500 000；贷：其他综合收益500 000。

该金融资产账面价值为10 500 000元，计税基础为10 000 000元，账面价值和计税基础不相等，形成应纳税暂时性差异，应确认的递延所得税负债=500 000×25%=125 000（元）。借：其他综合收益125 000；贷：递延所得税负债125 000。

3. 2×15年12月31日，公允价值=9.7×1 000 000=9 700 000（元），公允价值变动=9 700 000-10 500 000=-800 000（元）。借：其他综合收益800 000；贷：金融资产——公允价值变动800 000。

该金融资产账面价值为9 700 000元，计税基础为10 000 000元，账面价值和计税基础也不相等，形成可抵扣暂时性差异，应确认的递延所得税资产=300 000×25%=75 000（元）。借：递延所得税资产75 000；贷：其他综合收益75 000。同时，将先前确认的递延所得税负债的金额转入其他综合收益。借：递延所得税负债125 000；贷：其他综合收益125 000。

4. 2×15年12月31日，计算应交所得税，应纳税所得额=1 300 000+300 000-500 000=1 100 000（元），应

交所得税额=1 100 000×25%=275 000（元）。借：所得税费用275 000；贷：应交税费——应交所得税275 000。

5. 2×16年6月21日，出售金融资产实际收到价款=1 000 000×9=9 000 000（元），同时结转其账面价值9 700 000元，并且将原来确认的递延所得税资产的余额转销。借：银行存款9 000 000，金融资产——公允价值变动300 000，投资收益7 000 000；贷：金融资产——成本10 000 000。同时，借：其他综合收益75 000；贷：递延所得税资产75 000。借：投资收益150 000；贷：其他综合收益150 000。

6. 确认2×16年度应交所得税额。由于出售该金融资产，企业不用再做会计处理和税法处理，两者之间的差异也不存在。因此，2×16年应交所得税额=1 500 000×25%=375 000（元）。借：所得税费用375 000；贷：应交税费——应交所得税375 000。

四、其他综合收益所得税列报

2×15年，其他综合收益累计税后净额=500 000-125 000-800 000+75 000+125 000=-225 000（元）。因此，2×15年度利润表中列报的其他综合收益项目的税后净额为借方225 000元。

2×16年，由于处置该金融资产时，已经抵销和结转了与该金融资产有关的其他综合收益和递延所得税，并且该企业无其他导致其他综合收益变化的交易事项发生。因此，其他综合收益累计税后净额为0元，即2×16年末利润表中列报的其他综合收益项目的税后净额为0元。

可转债受青睐，转换稀释处理要明晰

解晓冬 秦文娇

近日，浦发银行〔600000〕公告称拟公开发行500亿元可转换公司债券，如此大单令人刮目。据统计，2017年前10个月已有9家银行发布了累计超1 600亿元的可转债计划。本文从会计角度探讨可转换公司债券的发行转换以及稀释的经过。

可转债的双重性

可转换债券具有债权和期权的双重特性。从本质上讲，可转换债券是在发行公司债券的基础上，附加了一份期权，并允许购买人在规定的时间范围内将其购

买的债券转换成指定公司的股票。可转换债券将传统的债务和股票筹资功能相结合，避免了增配股带来的股价下跌、稀释股权等问题，又不像发行一般的债券筹资，导致高资金成本和到期偿还的资金压力，从而越来越受到资金需求者的青睐。

可转换债券在发行时，规定的转换价格往往高于当时本公司的股票价格。如果这些债券将来都转换成了股权，相当于在债券发行之时，就以高于当时股票市价的价格新发行了股票，以较少的股份代价筹集了更多

的股权资金。因此,可转换债券的筹资效率高,浦发银行500亿元可转债大单,短期内便可集中筹资。

虽然可转换债券具有双重特性,不过可转债转股后增加了总股本,对股权有稀释作用,所以不乏小股东担忧股权遭稀释,可转债被暂停的案例也常有发生。

可转债的发行与转换

《企业会计准则第37号——金融工具列报》规定,企业发行的可转换公司债券,应当在初始确认时将其包含的负债成份和权益成份进行分拆,将负债成份确认为应付债券,将权益成份确认为其他权益工具。

对于可转换公司债券的负债成份,在转换为股份前,其会计处理与一般公司债券相同。

例:某公司于2016年1月1日,发行面值为80 000万元的可转换公司债券,发行价格为82 000万元。该债券期限为4年,票面年利率为4%,利息按年支付;债券持有者可在债券发行1年后转换股份,转换条件为每100元面值的债券转换40股该公司普通股。该公司发行该债券时,二级市场上与之类似但没有转股权的债券的市场利率为6%。债券已发行完毕,发行费用为30万元,扣除发行费用后的款项均已收入银行。其他资料:(P/A,6%,4)=3.465;(P/F,6%,4)=0.792,不考虑所得税等相关税费及其他因素的影响。

负债成份应确认的金额=80 000×4%×3.465+80 000×0.792=74 448(万元);

权益成份应确认的金额=82 000-74 448=7 552(万元)

负债应分配的发行费用=30÷(74 448+7 552)×74 448=27.24(万元)

权益应分配的发行费用=30-27.24=2.76(万元)。

会计处理如下:(单位:万元,下同)

借:银行存款	81 970
应付债券——可转换公司债券(利息调整)	5 579.24
贷:应付债券——可转换公司债券(面值)	80 000
其他权益工具	7 549.24

2016年12月31日对负债成份计提一年的债券利息:

应付利息=80 000×4%=3 200(万元);

财务费用=(80 000-5 579.24)×6%=4 465.25(万元);

利息调整=4 465.25-3 200=1 265.25(万元)。

借:财务费用	4 465.25
贷:应付利息	3 200
应付债券——可转换公司债券(利息调整)	1 265.25

2017年6月30日,债券持有者将面值为80 000万元的可转换公司债券申请转换股份,并于当日办妥相关手续。假定转换部分债券未支付的应付利息不再支付。相关手续已于当日办妥。

1. 计提2016年1月1日至2016年6月30日应付利息=80 000×4%×6÷12=1 600(万元);

财务费用=(80 000-5 579.24+1 265.25)×6%×6÷12=2 270.58(万元);

利息调整=2 270.58-1 600=670.58(万元)。

借:财务费用	2 270.58
贷:应付利息	1 600
应付债券——可转换公司债券(利息调整)	670.58

2. 编制转股分录

借:应付债券——可转换公司债券(面值)	80 000
应付利息	1 600
贷:应付债券——可转换公司债券(利息调整)	3 643.41
股本	32 000
资本公积——股本溢价	45 956.59
借:其他权益工具	7 549.24
贷:资本公积——股本溢价	7 549.24

3. 假设该公司2016年归属于普通股股东的净利润为5 000万元,期初发行在外普通股股数2 000万股。假设可转换债券于2016年1月1日转为普通股,计算的净利润增加额和股票数量增加额:

2016年度基本每股收益=5 000÷2 000=2.5(元/股);

转换所增加的净利润=(80 000-5 579.24+1 265.25)

×6%=4 541.16(万元);

股票数量增加额=80 000÷100×40=32 000(万股);

增量股每股收益=4 541.16÷32 000=0.14(元/股),具有稀释性。

增量股的每股收益小于基本每股收益,可转换公司债券具有稀释作用,稀释每股收益=(5 000+4 541.16)÷(2 000+32 000)=0.3(元/股)。

土地增值税清算 收入和成本确认有变化

黄晓波 杨静波 陈志坚

营改增后,房地产行业被纳入增值税征收范围。由于营业税属于价内税而增值税属于价外税的区别,同时考虑增值税差额政策,营改增前后房地产开发企业土地增值税清算收入确认有较大的变化,特别是按照一般计税方法计税项目的土地增值税清算收入的变化。

实务分析

1. 房地产开发企业土地增值税清算收入的确认

根据《国家税务总局关于营改增后土地增值税若干征管规定的公告》(国家税务总局公告2016年第70号)规定,适用简易计税方法的房地产开发企业纳税人,其转让房地产的土地增值税清算收入不含增值税应纳税额,即:

土地增值税清算收入=含税销售收入-增值税应纳税额=含税销售收入-含税销售收入÷(1+5%)×5%=含税销售收入÷(1+5%)

采用一般计税方法计税的房地产开发企业纳税人,其转让房地产的土地增值税清算收入不含增值税销项税额,即:

土地增值税清算收入=含增值税销售收入-销项税额=含税销售收入-销售额×税率=含税销售收入-(全部价款和价外费用-土地价款以及拆迁补偿费用)÷(1+11%)×11%

根据上述分析,按规定允许土地价款扣减销售额而减少的销项税额,应调增土地增值税清算收入,而不是调减纳税人在土地增值税清算时确认的土地成本。

2. 采用一般计税方法,计算缴纳土地增值税的影响分析

(1) 按照《土地增值税暂行条例实施细则》规定,对从事房地产开发的纳税人,可按取得土地使用权所支付的金额与房地产开发成本之和加计20%扣除。按规定选择“允许以本项目土地价款扣减销售额而减少的销项税额,应调增土地增值税清算收入”,而不是选择“调减纳税人在土地增值税清算时确认的土地成本”,虽收入调增和土地成本调减数额大小一样,但

是计算“其他扣除项目”时,土地成本可以加计20%扣除,进而放大土地成本调减数额为原数额的120%。

(2) 根据《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》(国税函[2010]220号)第三条第(一)项规定,财务费用中的利息支出,凡能够按转让房地产项目计算分摊并提供金融机构证明的,允许据实扣除,但最高不能超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额。其他房地产开发费用,在按照“取得土地使用权所支付的金额”与“房地产开发成本”金额之和的5%以内计算扣除。

第(二)项规定,凡不能按转让房地产项目计算分摊利息支出或不能提供金融机构证明的,房地产开发费用在按“取得土地使用权所支付的金额”与“房地产开发成本”金额之和的10%以内计算扣除。

因此,按规定允许以本项目土地价款扣减销售额而减少的销项税额,应调增土地增值税的清算收入,而不是选择调减纳税人在土地增值税清算时确认的土地成本,进而影响“房地产开发费用”或“其他房地产开发费用”的计算基数,选择“调增土地增值税清算收入”比选择“调减纳税人在土地增值税清算时确认的土地成本”,在计算土地增值税时,“房地产开发费用”或“其他房地产开发费用”扣除金额大。

(3) 通过上述两项分析,按规定允许以本项目土地价款扣减销售额而减少的销项税额,应调增土地增值税的清算收入,而不是选择调减纳税人在土地增值税清算时确认的土地成本,既影响了房地产开发企业一般计税方法计税项目在计算土地增值税的可扣除成本,又影响了土地增值税计算的增值额。

同时考虑到土地增值税实行四级超率累进税率,以增值额与扣除项目金额的比例确定企业适用的税率,所以上述因素还影响了土地增值税清算适用的税率。

案例分析

甲房地产开发企业为增值税一般纳税人,开发的A项目是按一般计税方法计税,土地增值税清算时,

取得项目销售收入(含增值税)88.8亿元。假设增值税允许扣除的土地价款和拆迁补偿费用为27.75亿元,房地产开发成本15亿元,甲企业不能按转让房地产项目计算分摊利息支出或不能提供金融机构证明,房地产开发费用按“取得土地使用权所支付的金额”与“房地产开发成本”金额之和的10%以内计算扣除,不考虑其他情况,则:

(1)土地增值税清算收入=88.8-(88.8-27.75)÷(1+11%)×11%=88.8-6.05=82.75(亿元)。

(2)计入取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本(开发土地和新建房及配套设施的成本)中土地价款和拆迁补偿费用为27.75亿,不是25亿元[27.75-(27.75÷1.11×11%)],则:

其他扣除项目=(取得土地使用权所支付的金额

+开发成本)×20%=(27.75+15)×20%=8.55(亿元),并不是8亿元[(25+15)×20%]。

(3)房地产开发费用=(27.75+15)×10%=4.275(亿元)。

3.其他需要关注事项

(1)在计算土地增值税清算收入(不含税销售额)时,含税销售额减除的不是销售发票上注明的增值税额,而是根据含税销售额减去上述差额计税办法计算出的销项税额,换算为不含税销售额。

(2)《财政部关于印发〈增值税会计处理规定〉的通知》(财会[2016]22号)明确,增值税差额纳税的,按照规定土地价款等允许抵扣的税额,冲减房地产企业存货成本(即土地成本),实务中需要注意土地增值税清算时的税务处理和会计处理的差异。

物流企业享受土地使用税优惠要注意风险点

辛正平 许建国

2017年4月26日,财政部、国家税务总局发出《关于继续实施物流企业大宗商品仓储设施用地城镇土地使用税优惠政策的通知》(财税[2017]33号,以下简称33号文件),规定自2017年~2019年,物流企业自有的(包括自用和出租)大宗商品仓储设施用地,减按所属土地等级适用税额标准的50%计征城镇土地使用税。物流企业在享受减半征收土地使用税时,应注意下述事项,避免税收风险。

符合减税条件

33号文件规定,符合减征城镇土地使用税条件的物流企业,指至少从事仓储或运输一种经营业务,为工农业生产、流通、进出口和居民生活提供仓储、配送等第三方物流服务,实行独立核算、独立承担民事责任,并在工商部门注册登记为物流、仓储或运输的专业物流企业。企业需符合物流企业的相关条件,其提供的仓储、运输服务也要满足33号文件的具体定义。

对于享受减征城镇土地使用税的用地范围,根据33号文件的规定,指仓储设施用地,包括仓库库区内的各类仓房(含配送中心)、油罐(池)、货场、晒场(堆场)、罩棚等储存设施和铁路专用线、码头、道

路、装卸搬运区域等物流作业配套设施的用地。对非物流企业的内部仓库,不属于33号文件规定的优惠范围,不得享受城镇土地使用税的税收优惠。

此外,33号文件对物流企业自有的(包括自用和出租)大宗商品仓储设施用地的占地面积标准也做了规定,要求同一仓储设施占地面积在6 000平方米以上。如果物流企业仓储设施低于上述占地面积标准的,即使符合其他条件,也不能享受减半征收城镇土地使用税的优惠。

完成备案要求

33号文件规定,物流企业大宗商品仓储设施用地减半征收城镇土地使用税属于备案类减免税。因此,符合条件的纳税人享受此项优惠无需税务机关审批,但应依法按期完成纳税申报,并报送纳税人的相关证照复印件、减免税审查备案表和土地使用权证等相关证明材料以及税务机关要求提供的其他资料,向主管税务机关备案。未按规定备案的,一律不得享受减税优惠。

留存备查材料

物流企业在享受土地使用税优惠政策时,在税务处理中应做好风险防范。

33号文件对物流企业享受减半征收土地使用税的相关条件做了明确,物流企业的办公、生活区用地及其他非直接从事大宗商品仓储的用地,不属于33号文件规定的优惠范围,应按规定征收城镇土地使用税。

根据《国家税务总局税收减免管理办法(试行)》(国税发〔2005〕129号)的规定,纳税人采用欺骗手段进行减免税备案获取减免税的,税务机关应

取消其减免税备案资格,停止减免税优惠,同时可以按照《税收征管法》第六十三条、第六十四条等有关规定处理。因此,物流企业应保证所提供资料的真实性和合法性。

此外,物流企业享受减免税的,要注意对相关材料留存备查,其享受减免税的情形发生变化时,应当及时向税务机关报告,避免以后可能产生的税务风险。

向境外支付顾问费咋缴税

付泽民

近日,笔者接到这样一个问题:A公司与香港的张先生签订了顾问服务合同,每年向他支付顾问费,A公司如何代扣代缴个人所得税?还涉及哪些税收问题?笔者认为,随着国际间的交往和互助越来越普遍,频繁的跨国经济活动创造了大量的对外支付业务,其中尤以形形色色的跨境劳务居多,支付的形式有手续费、佣金、参展费、认证费和检测费等,款项直接通过银行汇往国外。笔者下面主要探讨向境外个人支付劳务费代扣代缴的税务处理。

个人所得税

《个人所得税法》第一条规定,在中国境内有住所,或者无住所而在境内居住满一年的个人,从中国境内和境外取得的所得,依照本法规定缴纳个人所得税。在中国境内无住所又不居住或者无住所而在境内居住不满一年的个人,从中国境内取得的所得,依照本法规定缴纳个人所得税。

《个人所得税法实施条例》第四条规定,从中国境内取得的所得指来源于中国境内的所得;从中国境外取得的所得指来源于中国境外的所得。第五条的规定,因任职、受雇、履约等而在中国境内提供劳务取得的所得不论支付地点是否在中国境内,均为来源于中国境内的所得。即劳务所得,以劳务提供地确定所得来源地。

根据以上规定,境内企业向境外个人支付劳务费属于来自境内的所得,应按劳务报酬所得的20%计算代扣代缴个人所得税。

增值税

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)附件1

第六条规定,中华人民共和国境外(以下称境外)单位或者个人在境内发生应税行为,在境内未设有经营机构的,以购买方为增值税扣缴义务人。第十二条规定,在境内销售服务、无形资产或者不动产,包括服务(租赁不动产除外)或者无形资产(自然资源使用权除外)的销售方或者购买方在境内。第二十条规定,境外单位或者个人在境内发生应税行为,在境内未设有经营机构的,扣缴义务人按照下列公式计算应扣缴税额:应扣缴税额=购买方支付的价款÷(1+税率)×税率。

根据上述规定,境内企业支付境外个人劳务费,应按6%的税率代扣增值税,可以依据业务合同、付款凭证和境外对账单或收据抵扣增值税。同时还要代扣相应的城市维护建设税及教育费附加。

增值税会计处理

根据《财政部关于〈增值税会计处理规定〉的通知》(财会〔2016〕22号),纳税人应设置“应交税费——代扣代缴增值税”明细科目,核算纳税人购进在境内未设经营机构的境外单位或个人在境内的应税行为代扣代缴的增值税。

具体账务处理时,借记“生产成本”“无形资产”“固定资产”和“管理费用”等科目,按可抵扣的增值税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,按应付或实际支付的金额,贷记“应付账款”等科目,按应代扣代缴的增值税额,贷记“应交税费——代扣代缴增值税”科目。

实际缴纳代扣代缴增值税时,借记“应交税费——代扣代缴增值税”科目,贷记“银行存款”科目。

年终涉税事项：关注这5件要紧事儿

顾学锋 易光峰

应缴的税费是否缴足

应对全年已申报缴纳的各项税费做一个总分析，再计算出全年的税负情况，然后与主管税务机关规定的税负作出比较，根据税务机关规定的税负率适当调整账务。这是因为税务机关的稽查选案，往往从年度税负率异常的企业中甄选，所以企业应在年终时，总体计算出各项税费的申报缴纳情况。如果出现异常，应及时作相应的税收调整。该项计算公式为：增值税税负率=当期各月“应纳税额”累计数÷当期“应税销售额”累计数。

例如，2017年11月，某税务局对某公司进行日常检查时，发现该公司2016年度企业实际税负仅为0.09%，与全国同行业平均3.02%的税负相比，差异幅度较大，税负明显偏低。经过分析得知，该公司预收账款较大，且原材料投入产出比例不相符，认为该公司可能存在隐匿销售收入的问题。经过实地核查，税务人员发现该公司在2016年生产经营中，对预收账款的客户已发出商品927 120.12元，但企业未做收入，漏记增值税税款157 610.06元。税务人员依法对该公司作出了补税罚款的税务处理。

成本费用应尽量避免跨年列支

除税法另有规定者外，已发生的成本费用，根据配比原则，费用与收入配比扣除，企业发生的费用不得提前或滞后申报扣除。也就是说成本费用要在所属年度扣除，不能提前或结转到以后年度扣除。企业在年底关账前应及时关注入账时间是否及时。核查是否存在当年度费用尚未入账的情况，尤其是尚未传递到财务的在途单据。

企业在年底关账前应对待摊费用项目进行清理，防止公司已发生的成本费用遗漏和跨年度费用入账的情况。企业尽量避免大额成本费用跨年度入账。特别是对一些可能跨年发生的成本、费用，应督促相关管理部门做好收尾工作，有效地防止企业将已发生的成本费

用遗漏和跨年度费用入账的情况。

费用扣除凭证是否合法

《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告2011年第34号）第六条规定，企业当年度实际发生的相关的成本费用，由于各种原因未能及时取得该成本、费用的有效凭证的，在预缴季度所得税时，可暂按账面发生金额核算，但在汇算清缴时，应补充提供该成本、费用的有效凭证。这就是说，税务机关实施“以票控税”，企业所有的支出都要取得合法凭证，否则不能税前列支。

因此，企业财务人员必须检查核对成本费用是否已取得合法有效的凭据。个别企业常常会遇到这样的问题，企业发生了一笔合理支出本是可以进行扣除的，但由于收到的发票不合规（如发票开具的名称是单位的简称或者开具的名称有错字，这类发票是不合规的，须退回重开），从而导致企业不能进行费用的扣除即汇算时要进行纳税调整。所以，企业财务人员在收取成本费用凭证时，一定要严格按照发票管理办法执行。企业财务在实际操作中也应及时关注国家税务总局发布的新法规，收取合法有效凭据，避免纳税调整的风险。

注意所得税扣除项目的处理方式

1. 税务罚款的处理。《企业所得税法》第十条规定，在计算应纳税所得额时，下列支出不得税前扣除：

（1）向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项；（2）企业所得税税款；（3）税收滞纳金；（4）罚金、罚款和被没收财物的损失；（5）本法第九条规定以外的捐赠支出；（6）赞助支出；（7）未经核定的准备金支出；（8）与取得收入无关的其他支出。

因此，倘若企业将税务罚款进行了税前扣除，在关账前应进行调账，以免带来不必要的麻烦。

2. 预提、待摊会计处理是否合规。企业预提费用和待摊费用一般是按权责发生制来扣除的。对于待摊费

用直接按规定摊销入成本费用,可以所得税税前扣除。但预提费用,则要注意符合确定性原则,按权责发生制确认的预提费用是可以扣除的。对待摊费用的处理,《企业所得税法》及其实施条例规定,企业发生的下列支出作为长期待摊费用,按照规定摊销的,准予扣除:

- (1) 已足额提取折旧的固定资产的改建支出;
- (2) 租入固定资产的改建支出;
- (3) 固定资产的大修理支出;
- (4) 其他应当作为长期待摊费用的支出。除此以外,税法规定不允许在以后年度摊销其他费用。

3.广告费、业务宣传费的处理。企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,不超过当年销售(营业)收入15%的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。烟草企业的烟草广告费和业务宣传费支出,一律不得在计算应纳税所得额时扣除。

4.职工教育经费的处理。《企业所得税法实施条例》第四十二条规定,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,企业发生的职工教育经费支出,不超过工资、薪金总额2.5%的部分,准予扣除;超过部分,准予在

以后纳税年度结转扣除。由于其税法上扣除时间上作了相应递延,形成了暂时性差异,会计处理时应按照《企业会计准则第18号——所得税》规定进行相应的所得税会计处理。

股东欠款年末未还的要扣缴个税

股东是否存在对企业欠款年末尚未归还的情况,如有,应及时督促归还,并及时做好相应的账务处理。否则,年度终了后应依法代扣代缴个人所得税。《财政部、国家税务总局关于规范个人投资者个人所得税征收管理的通知》(财税〔2003〕158号)第二条规定,纳税年度内个人投资者从其投资企业(个人独资企业、合伙企业除外)借款,在该纳税年度终了后既不归还,又未用于企业生产经营的,其未归还的借款可视为企业对个人投资者的红利分配,依照“利息、股息、红利所得”项目计征个人所得税。

总之,年终关账前一定要重视和注意相关涉税事项,该补缴税款要及时补缴,该列支的费用要及时列支,该催收的股东欠款要及时督促归还。否则,不仅增加税收成本,而且影响税收诚信度。

8个案例说说那些被检查出的“小问题”

李 洋

在对企业开展的检查工作中,检查人员经常发现一些看似不大的问题,但这些问题都具有一定的普遍性,有些属于企业涉税处理时容易忽视的政策细节,有些则暴露出企业在税务管理方面的问题。笔者结合检查工作实践,通过8个案例的梳理,说说那些被检查出的“小问题”,提醒企业在日常涉税管理工作中应注意哪些事项。

处置使用过的固定资产未缴纳增值税

案例1: 某公司2017年10月处置一批固定资产,包括汽车、办公电子设备等,固定资产原值2 682 067.01元,累计已提折旧2 201 714.41元,处置收入64 700.50元,此笔业务未申报缴纳增值税。根据《财政部、国家税务总局关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》(财税〔2008〕170号)第四条规定,自2009年1月1

日起,纳税人销售自己使用过的固定资产,应区分不同情形征收增值税。《财政部、国家税务总局关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》(财税〔2009〕9号)第二条第(一)款和《财政部、国家税务总局关于简并增值税征收率政策的通知》(财税〔2014〕57号)规定,要求该公司按照简易办法,依照3%的征收率减按2%缴纳增值税。

提示: 处置固定资产要缴增值税,并不是特殊的事项,但许多营改增企业,由于之前没有接触过增值税,所以此类问题容易被忽视。

未按规定列支补充养老保险支出

案例2: 某企业于2014年~2016年度为助理级以上职工和优秀员工缴纳补充养老保险,金额分别为1 826 425.38元、1 844 645.25元和1 931 845.34元。

《企业所得税法实施条例》第三十五条规定,企业为投资者或者职工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费,在国务院财政、税务主管部门规定的范围和标准内,准予扣除。此外,《财政部、国家税务总局关于补充养老保险费、补充医疗保险费有关企业所得税政策问题的通知》(财税〔2009〕27号)规定,自2008年1月1日起,企业根据国家有关政策规定,为在本企业任职或者受雇的全体员工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费,分别在不超过职工工资总额5%标准内的部分,在计算应纳税所得额时准予扣除;超过的部分,不予扣除。

根据上述分析,由于该企业在2014年~2016年度没有为所有员工缴纳补充养老保险,因此,不符合上述文件的规定,应调增2014年~2016年度相关应纳税所得额。

提示:许多税收法规,都对适用范围和条件作出了限定,企业学习法规时,要仔细把握其中的细节和关键性词语,避免引发不必要的涉税风险。

代扣代缴手续费未确认收入

案例3:某公司2016年9月取得地税机关代扣代缴个人所得税手续费返还464 070.48元,该公司在其他应付款科目核算挂账,未计入收入总额。根据《企业所得税法》第六条第(九)项规定,认为该公司2016年9月取得的个人所得税手续费返还,应确认为收入,需调增该公司2016年应纳税所得额464 070.48元。

提示:检查中,时常发现很多企业忽视这个问题,可见在一些小的细节方面,企业涉税处理很容易出纰漏,建议企业针对此问题提高认识,避免不必要的涉税风险。

确实无法偿付的款项未确认收入

案例4:2015年,某企业撤销了在新疆投资的某下属D公司,企业在履行注销程序过程中,D公司的自然人股东自愿无偿放弃D公司的股权。于是,该企业将D公司撤销后应归属于自然人股东的210 000元计入“其他应付款”科目。2017年,在稽查检查时发现,上述款

项仍在“其他应付款”科目下挂账,检查人员认为,根据《企业所得税法实施条例》第二十二条规定,企业所得税法第六条第(九)项所称其他收入,指企业取得的除企业所得税法第六条第(一)项至第(八)项规定的收入外的其他收入,包括企业资产溢余收入、逾期未退包装物押金收入、确实无法偿付的应付款项、已作坏账损失处理后又收回的应收款项、债务重组收入、补贴收入、违约金收入、汇兑收益等。

根据上述规定,该企业因D公司自然人股东无偿放弃所属股权,所形成的应付款项属于该企业确实无法偿付的应付款项,应作纳税调增处理,需调增2015年应纳税所得额210 000元。

提示:对于确实无法偿付的应付款项,上述法规中已有明确规定。显然,企业在作税务处理时,没有正确遵循法规的要求,建议企业应加强对涉及非经常性、非常规经营性业务的企业所得税法规方面的学习,减少涉税风险。

税前扣除直接捐赠支出

案例5:某公司在2015年~2016年期间,发生直接捐赠支出581 305.95元,计入“管理费用”科目和“销售费用”科目,其中:2015年列支150 488.02元,2016年列支430 817.93元,均未作纳税调整。检查人员认为,根据《企业所得税法》第九条规定,企业发生的公益性捐赠支出,在年度利润总额12%以内的部分,准予在计算应纳税所得额时扣除。第十条第(五)项规定,本法第九条规定以外的捐赠支出不得在计算应纳税所得额时扣除。此外,《企业所得税法实施条例》第五十一条规定,企业所得税法第九条所称公益性捐赠,指企业通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门,用于《中华人民共和国公益事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠。

根据上述规定,由于该公司的捐赠行为,没有通过公益型社会团体或者县级以上人民政府及其部门进行,因此不符合公益性捐赠税前扣除标准,应调增相应年度的应纳税所得额。

提示：对于可以税前扣除的公益性捐赠业务，企业所得税法规对捐赠的条件和比例都作了限定，而本案中以直接捐赠形式的支出不允许税前扣除的。建议企业严格按照法规的规定，逐条对照检查，以避免产生不必要的涉税风险。

开发的无形资产未作资本化处理

案例6：某单位2015年3月委托B公司开发安装一体化平台的ERP软件系统，截至2016年12月31日，项目共支出6 650 000元，但该项支出中包括的借款费用，未作资本化账务处理。检查人员认为，根据《企业所得税法实施条例》第三十七条规定，企业为购置、建造固定资产、无形资产和经过12个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货发生借款的，在有关资产购置、建造期间发生合理的借款费用，应当作为资本性支出计入有关资产成本，并依照本条例的规定扣除。

因此，该单位累计项目支出6 650 000元中包含的借款费用，应作为资本性支出计入有关资产成本，2015年资本化利息681 360.79元，2016年资本化利息2 269 233.43元，合计调增应纳税所得额2 950 594.22元。

提示：近年来，许多企业随着自身的发展，与无形资产相关的业务也逐渐增多，开发无形资产的支出应该进行资本化处理还是费用化处理，是企业常见的涉税风险点。

存货盘亏损失未按规定程序申报扣除

案例7：某单位将盘亏的存货直接计入“主营业务成本”科目，企业所得税汇算清缴时，未就此损失按规定程序向主管税务机关申报，与实际售出商品的成本一并通过“主营业务成本”科目直接在税前扣除。其中，2015年涉及盘亏金额9 191 988.74元，2016年涉及盘亏金额4 980 364.06元在所得税前扣除。检查人员认为，根据《企业所得税法》第八条规定，企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。《企业所得税法实施条例》第三十二条第二款

规定，企业已经作为损失处理的资产，在以后纳税年度又全部收回或者部分收回时，应当计入当期收入。此外，《国家税务总局关于发布〈企业资产损失所得税税前扣除管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2011年第25号）第五条规定，企业发生的资产损失，应按规定的程序和要求向主管税务机关申报后方能在税前扣除。未经申报的损失，不得在税前扣除。

因此，该单位应调增2015年~2016年相关的应纳税所得额。

提示：对于资产损失业务，企业所得税相关文件对可以税前扣除的资产损失类别、适用条件、申报程序和需要的各种证明材料都作出了严格规定，建议企业执行法规规定时，逐条对照执行，尤其不要在程序上有失误，造成不必要的涉税风险。

结转成本时用错会计科目

案例8：某公司2016年7月某凭证记载“借：主营业务成本4 002 090.72元，贷：库存商品116 309.54元，贷：应付账款3 885 781.18元”。经核实，此笔账务处理是公司结转销售容器板的成本，金额共计4 002 090.72元，其中116 309.54元结转至“库存商品”科目，另有3 885 781.18元结转到“应付账款”科目。该公司称，此笔业务因财务人员操作失误，结转成本时误将3 885 781.18元结转到“应付账款”科目。检查人员认为，根据《企业所得税法》第八条和《企业所得税法实施条例》第二十九条规定，企业所得税法第八条所称成本，指企业生产经营活动中发生的销售成本、销货成本、业务支出以及其他耗费。

因此，该公司应调增2016年应纳税所得额3 885 781.18元。

提示：正确的会计确认与计量是保证税款计算申报准确的基础，企业进行会计处理时，严格按照会计准则或有关会计制度要求执行，尤其不要在涉及损益类科目的业务上犯错误，引起不必要的涉税风险。

合同与印花税的6个“小秘密”

赵小红

签合同是每个企业都会面临的问题，在签订合同时要注意细节，否则稍不注意就会导致多缴或少缴印花税的风险。

情形一：印花税购销合同基数是含税还是不含税？

根据《印花税法暂行条例》规定，购销合同的计税依据为合同上载明的“购销金额”。而在实际经济活动中，购销合同中的“购销金额”是否包含增值税，执行中各地政策不一。其实口径很明确，根据国家税务总局2016年4月25日视频会议有关政策口径解读明确，按照《印花税法暂行条例》规定，依据合同所载金额确定计税依据。合同中所载金额和增值税分开注明的，按不含增值税的合同金额确定计税依据，未分开注明的，以合同所载金额为计税依据。

因此，企业要注意在签订合同中所载金额和增值税的注明问题，如果分开注明将按不含增值税的合同金额确定印花税法计税依据；未分开注明的，以合同所载金额确定。

案例：房租租赁合同中，约定年租金不含税10万元，增值税税额1.1万元，则以10万元作为印花税法计税依据，财产租赁合同按租赁金额1‰贴花，则：

应缴纳印花税法=100 000×0.1‰=100（元）。

如果企业只约定年租金含税11.1万元，未单独记载增值税税额，则：

应缴纳印花税法=111 000×0.1‰=111（元）。

建议企业签订合同时，分别列明商品不含税价和增值税税额，避免多缴纳印花税法风险。

情形二：企业之间，以及企业与个人之间签订的借款合同是否缴纳印花税法？

这种情况不需要缴纳印花税法。目前在实际工作中，有些税务机关要求企业之间，以及企业与个人之间的借款合同也要缴纳印花税法，这种观点是错误的。

根据《印花税法暂行条例》第八条规定，借款合同是指银行及其他金融组织和借款人（不包括银行同业拆借）所签订的借款合同，并按借款金额的万分之零点五贴花。因此，只有企业与银行或其他金融机构签订的借款合同需要缴纳印花税法。企业之间，以及企业与个人之间的借款不需要缴纳印花税法。

情形三：一次性签订5年房屋租赁合同，应如何缴

纳印花税法？

目前有些纳税人认为一次性签订5年的合同，印花税法分5年缴纳，这种观点也是错误的，有推迟缴纳印花税法风险。

根据《印花税法暂行条例》规定，财产租赁合同应当在合同签订时，按租赁金额1‰贴花。因此，一次性签订5年租赁合同的，应按5年租金一次性缴纳印花税法。

情形四：合同签订时无法确定计税金额的应税合同，是否缴纳印花税法？

这种情况需要缴纳印花税法。根据《国家税务总局关于印花税法若干具体问题的规定》（国税地字〔1988〕25号）相关规定，有些合同在签订时无法确定计税金额，在签订时先按定额5元贴花，以后结算时再按实际金额计税补贴印花。

情形五：某些合同履行后，实际结算金额与合同所载金额不一致的，是否补贴印花税法？

这种情况不需要缴纳印花税法。根据国税地字〔1988〕25号第九条规定，依照《印花税法暂行条例》规定，纳税人应在合同签订时按合同所载金额计税贴花。因此，对已履行并贴花的合同，发现实际结算金额与合同所载金额不一致的，一般不再补贴印花税法。

另外，如果签订补充合同，补充签订的合同是否缴纳印花税法？根据国税地字〔1988〕25号文件规定，印花税法按合同标的额计算的，根据《印花税法暂行条例》第九条规定，已贴花的凭证，修改后所载金额增加的，其增加部分应当补贴印花税法票。如果补充协议只是对原合同未明确的事宜重新进行了明确，不涉及对原合同金额增加的则不需要补贴印花税法。

情形六：不是企业签订的所有合同都需要贴花，没有列举的合同或具有合同性质的凭证，不需要贴花。

根据《印花税法暂行条例实施细则》第十条规定，印花税法只对税目税率表中列举的凭证和经财政部确定征税的其他凭证征税。因此印花税法的征收范围采用列举的方式，没有列举的合同或具有合同性质的凭证，不需要贴花。

例如，电网与用户之间签订的供用电合同、会计和审计合同、工程监理合同以及日常业务中的物业管理服务合同、保安服务合同、日常清洁绿化服务合同等，都

不属于印花税征税范围，不需贴花。

印花税税率低，纳税人对印花税的关注度也较低，容易出现多缴纳或少缴纳的情形，给企业造成不必要的损失。笔者提醒企业如果未按规定贴花，根据《税

收征管法》第六十四条第二款的规定，纳税人不进行纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款50%以上5倍以下的罚款。

股权激励企业所得税检查瞄准四点

刘 力

2006年财政部发布《企业会计准则第11号——股份支付》，规范了股权激励的会计核算。2012年国家税务总局发布《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），针对我国居民企业建立职工股权激励计划有关企业所得税处理问题，也作出了明确规定。

依据上述规定，笔者认为，税务机关在执行股权激励企业所得税检查时需要关注以下四个方面：

（一）关注股权激励工资、薪金调整后的“三费”扣除

股权激励涉及企业工资、薪金的税前扣除，同时也会导致职工福利费、职工教育经费和工会经费（统称“三费”）扣除限额计算基数的差异，在按照税法规定调整企业不得在税前扣除的股权激励相关费用时，税务机关应该关注“三费”扣除限额是否同时进行调整。

（二）关注股权激励对象

股权激励对象是否合法，关系到企业列支股权激励相关费用是否合法，因此税务机关重点应该关注不得成为股权激励对象的人选，包括：

1.最近3年内被证券交易所公开谴责或宣布为不适当人选的；

2.最近3年内因重大违法违规行为被中国证监会予以行政处罚的；

3.具有《中华人民共和国公司法》规定的不得担任公司董事、监事、高级管理人员情形的；

4.上市公司监事、独立董事以及由上市公司控股公司以外的人员担任的外部董事，暂不纳入股权激励计划；

5.上市公司监事会应当对激励对象名单予以核实，并将核实情况在股东大会上说明。为确保上市公司监事独立性，充分发挥其监督作用，上市公司监事不得成为股权激励对象。

上述人员由于属于法定不得进行股权激励的对象，因此，如果企业对上述人员进行股权激励，其列支

的相关费用不得在税前扣除。

（三）关注股权激励的股票数量

股权激励的总金额关系到税前扣除金额，因此，税务机关应将企业的股权激励数量及总金额作为日常管理核查的一项重要内容。

1.上市公司全部有效的股权激励计划所涉及的标的股票总数累计不得超过公司股本总额的10%。非经股东大会特别决议批准，任何一名激励对象通过全部有效的股权激励计划获授的本公司股票累计不得超过公司股本总额的1%；

2.在股权激励计划有效期内授予的股权总量，应结合上市公司股本规模的大小和股权激励对象的范围、股权激励水平等因素，在0.1%~10%之间合理确定。但上市公司全部有效的股权激励计划所涉及的标的股票总数累计不得超过公司股本总额的10%；

3.上市公司任何一名激励对象通过全部有效的股权激励计划获授的本公司股权，累计不得超过公司股本总额的1%，经股东大会特别决议批准的除外；

4.针对国有控股上市公司，在股权激励计划有效期内，高级管理人员个人股权激励预期收益水平，应控制在其薪酬总水平（含预期的期权或股权收益）的30%以内。

如果企业股权激励的数量以及金额超出上述规定，则不允许在计算企业所得税时扣除。

（四）关注上市公司是否有资格实行股权激励

上市公司具有下列情形之一的，不得实行股权激励计划：

1.最近一个会计年度财务会计报告被注册会计师出具否定意见或者无法表示意见的审计报告；

2.最近一年内因重大违法违规行为被中国证监会予以行政处罚；

3.中国证监会认定的其他情形。

因此，具有上述情形的企业进行的股权激励的相关费用，税务机关不允许其在计算企业所得税时扣除。

CPA在合并财报审计中的常见问题和改进建议

李亚进

合并财务报表审计历来是注册会计师(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的热点。审计实务中,合并财务报表审计中主要存在如下常见问题和改进建议。

一、被审计单位合并报表范围不正确

部分被审计单位合并报表范围不正确,CPA未能发现,或发现了但未实施进一步的审计程序。

(一)部分公司应该纳入集团合并报表范围的却没有纳入

审计实务中,部分企业出于调节利润或对合并财务报表等的误解,对应该纳入集团合并报表范围的子公司却没有纳入。

【案例1】ABC会计师事务所的质控经理在对某审计项目组所审计的甲集团有限公司2016年度财务报表审计底稿进行检查时发现如下问题:

(1)甲集团2011年6月对1家控股80%的子公司A组织了清算,成立了由甲集团公司副总牵头、各股东代表组成的清算组。甲集团自2011年6月起就不再将A公司纳入集团合并报表范围,前任会计师事务所和CPA认可了甲集团的做法,从未对此提出异议。ABC会计师事务所审计项目组对甲集团2016年审系首次接受委托,也沿袭了前任会计师的做法,同意甲集团不将A公司纳入2016年度合并报表范围。

(2)乙集团于2016年6月30日以非同一控制下企业合并的方式,取得了一家公司B 90%的股权。截至2016年底,除了合并价款仅支付40%以外,其他的购买日判断条件均已经于2016年6月30日满足。如:企业合并协议已获股东大会等通过、参与合并各方已办理了必要的财产权转移手续、乙集团已向B公司及其董事会派驻了总经理、财务总监、董事等。

B公司2016年度利润总额为-2亿元,乙集团以“截

至2016年底,合并价款仅支付40%,尚不足50%,因此控制权尚未转移”为由,未将B公司纳入2016年度乙集团合并财务报表。审计项目组认可了乙集团的做法。

1.案例中甲集团分析。

CPA应通过《企业会计准则第33号——合并财务报表》关于“控制”的判断三要素进行分析。

第一,A公司在清算阶段,分析甲集团是否拥有对A公司的权力。案例中,A公司经股东大会批准成立清算组,尽管A公司在清算阶段由成立的清算组全面负责清算事宜,但甲集团仍拥有对A公司的权力。理由如下:首先,清算组由各股东组成。甲集团作为A公司的控股股东,持有A公司80%的股权比例,甲集团在清算组成员中占绝大多数比例,对清算过程中资产处置及债权债务的清理具有决定权。其次,清算组编制的清算方案最终需要股东大会批准,甲集团作为控股股东具有对清算方案决策的控制权。

第二,在A公司清算阶段,分析甲集团是否参与了A公司的相关活动而享用可变回报。在A公司清算阶段,甲集团通过清算组直接参与了A公司的相关活动,例如清理公司财产、清算未了结的业务、清缴所欠税款、清理债权和债务等相关活动,及通过股东大会对清算方案进行决策,通过相关活动直接影响甲集团能从清算中取回的剩余净资产而享有的可变回报。

第三,在A公司清算阶段,分析甲集团是否有能力运用对A公司的权力影响其回报金额。在A公司清算阶段,甲集团主要获取清算剩余权益的最大化,剩余权益多少取决于清算资产的变卖及负债的清偿,甲集团能够通过对A公司的实质性权利来主导清算组的清算情况及通过股东大会决定具体清算方案,都足以说明甲集团有能力运用对A公司的权力影响其回报金额。

综上,在本案例中,甲集团仍控制A公司,2016年报及以前年度均应将A公司纳入集团合并报表范围。

延伸1: 假如A公司成立的清算组在清理公司财产、编制资产负债表和财产清单后,发现A公司财产不足清偿债务,A公司依法向人民法院申请宣告破产。经人民法院裁定宣告破产,清算组应当将清算事务移交给人民法院,此时A公司由主动清算转入破产清算。在破产清算情况下,甲集团是否仍具有对A公司的控制权?

根据《破产法》相关规定,公司进入破产清算后,由人民法院指定管理人负责清算日常事宜,管理人由有关部门、机构的人员组成的清算组或社会中介机构担任,与本案例有利害关系的人员不得担任管理人,管理人有管理和处分债务人的财产等权利,管理人受债权人监督。债权人会议行使的职权包括讨论债务人财产的管理方案、破产财产的变价方案及破产财产的分配方案。因此,进入破产程序后,A公司的相关活动由人民法院指定的管理人和债权人参与,债权人会议对剩余财产的变现及负债的清偿方案具有最终决定权,当债权人会议表决无法达成一致意见时由人民法院裁定。这种情形下甲集团没有权力参与A公司与清算相关的事宜,无权参与A公司的相关活动并获取可变回报,因此甲集团已失去了对A公司的控制。需要注意的是:对于进入清算阶段的子公司,其个别财务报表不能以持续经营为基础编制。

延伸2: 若A公司财产不足清偿债务,A公司依法向人民法院申请宣告破产。人民法院裁定宣告破产前,甲集团如何编制合并报表?

分析: 甲集团在编制合并报表时,整体上仍应适用持续经营的基本假设,其中A公司的各项资产和负债应被视为一组待处置的资产和待清偿的负债。

为了恰当地对A公司的资产和负债进行计量,甲集团应对A公司的各项剩余资产的可回收金额作出谨慎的估计,对其各项资产按照预计可收回金额和原账面价值孰低计量,充分计提减值准备;同时基于该子公司已经进入破产程序的实际情况,对破产过程中尚须发生的负债(如有)进行谨慎的估计,合理确定在A公司的破产清算过程中,本合并主体(即甲集团母公司和所有纳入合并范围的子公司作为一个整体)尚需发生的对

外经济资源流出金额,在合并报表层面抵销各项内部往来坏账准备和内部投资减值准备的基础上,使合并报表能够合理反映A公司的破产很可能导致的经济资源流出和剩余资产可收回金额。

2.案列中乙集团分析。

《企业会计准则第20号——企业合并》应用指南,同时满足下列条件的,通常可认为实现了控制权的转移:(1)企业合并合同或协议已获股东大会等通过。

(2)企业合并事项需要经过国家有关主管部门审批的,已获得批准。(3)参与合并各方已办理了必要的财产权转移手续。(4)合并方或购买方已支付了合并价款的大部分(一般应超过50%),并且有能力、有计划支付剩余款项。(5)合并方或购买方实际上已经控制了被合并方或被购买方的财务和经营政策,并享有相应的利益、承担相应的风险。

《企业会计准则讲解(2010)》第二十一章第三节非同一控制下企业合并的处理,对购买日的判断条件作出了进一步解释,其中对“合并方或购买方已支付了合并价款的大部分(一般应超过50%),并且有能力、有计划支付剩余款项”这一条的解释是:“购买方要取得与被购买方净资产相关的风险和报酬,其前提是必须支付一定的对价,一般在形成购买日之前,购买方应当已经支付了购买价款的大部分,并且从其目前财务状况判断,有能力支付剩余款项。

一般情况下,合并日或购买日就是与所转让的标的股权相关的表决权、利润分享权(或亏损分担义务)和净资产权益等股东权利和义务均转归新的控股股东的日期。

在判断合并日或购买日的五个标准中,股权转让款的支付是一项较为次要的条件。该条件的本意是确保合并方(购买方)在被合并方(被购买方)中已经拥有足够大的经济利益,从而使得该项交易发生转回或撤销的可能性很小。如果《企业会计准则第20号——企业合并》应用指南规定的合并日或购买日判断条件中的其余四项均已满足,仅仅是股权转让款的支付未达到50%,但有其他确凿证据表明在目前状况下,该交

易撤销或转回的风险是极小的(例如,对款项的支付方式、支付时间、相应的资金来源等均已作好安排,并且没有理由相信合并方或购买方会违约),则仅仅股权转让款支付不到50%不会影响控制权转移和合并日(购买日)的认定。

综上,乙集团2016年底已经取得对子公司B的控制权,应将子公司B纳入集团合并报表范围。

(二)部分公司不应该纳入合并报表范围却错误地纳入合并报表

【案例2】ABC会计师事务所的质控经理在对某审计项目组所审计的丙集团有限公司2016年度财务报表审计底稿检查时发现如下问题:

丙集团2016年8月31日与非关联方X公司共同出资设立C公司,其中丙集团母公司持股51%,X公司持股49%。按照C公司章程规定,C公司董事会由7名董事组成,其中丙公司委派4名董事,X公司委派3名董事。C公司特定事项需由全体董事一致表决通过。特定事项包括C公司单项交易超过1 000万元的采购、转让、出售、出租或以其他方式处置任何资产,签订、实质性修改、解除或终止任何重大合同以及年度计划。

丙集团的财务经理认为,丙集团母公司对C公司毕竟持股比例51%,且董事会7名董事中占据4席,因此应该具有对C公司控制权,在2016年终编制合并报表时将C公司纳入集团合并报表范围。

审计项目组认可了丙集团的做法。

分析:CPA应从“控制三要素——权力”来判断是否对C公司具有实质控制权,是否需要将C公司纳入合并报表。

首先,丙集团母公司持有C公司股权比例超过50%,但持股比例并非判断控制权的充分条件。

其次,章程规定C公司的特定事项需要经全体董事一致通过,审计项目组需要具体分析这些特定事项特别表决权要求,是实质性权利还是保护性权利。

对于单笔交易权限的限制,需要结合C公司的规模、经营的性质及常规交易的一般金额具体分析。如果1 000万元相对于C公司一般业务而言几乎不可能发

生,或通常不会发生,则可能属于保护性权利。但如果1 000万元的交易相较于C公司营业规模并非小概率事件,则很可能认定该约束性条款具有实质意义,而并非保护性条款,即属于实质性权利。

另外,C公司章程规定的“签订、实质性修改、解除或终止任何重大合同以及年度计划”等事项需全体董事一致表决通过等约束性条款则表明,丙集团实际上对C公司并不具有控制权。

因此,丙集团不应将C公司纳入合并范围。

(三)将部分企业合并取得的子公司提前或滞后纳入合并报表范围

【案例3】ABC会计师事务所在D上市公司(以下简称D公司)2013年报审计中未勤勉尽责被中国证监会处罚。处罚事由中有1项是合并报表审计程序不到位,未对D公司三级子公司股权收购购买日的确定执行充分适当的审计程序,导致D公司的二级子公司提前一个月将购买的三级子公司财务报表纳入合并报表范围,D公司2013年合并财务报表虚增利润825万元,虚增商誉433万元。

ABC会计师事务所审计工作底稿“长期股权投资——成本法××子公司审核表(初始计量)”明细表编制不完整,确认合并(购买)日的审计表格未填列,无法确定其具体执行了何种审计程序以确定购买日。审计工作底稿后附的审计证据中,未见会计师所称据以认定购买日的支持性文件。

改进建议:合并报表范围不完整、不准确是近年来CPA审计实务中比较突出的一类问题,这一类问题往往金额重大,影响合并报表及相关披露的准确性。CPA应该根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》(以下简称“33号准则”)《企业会计准则第20号——企业合并》等准则中关于“控制”、“合并日或购买日的确定”等条件具体判断,并在审计底稿中留痕记录有关审计证据和CPA的职业判断过程。

二、被审计单位合并报表抵销、调整分录不完整

部分被审计单位合并报表抵销、调整分录不完整、不正确,CPA未能发现,或发现了但未实施进一步的审

计程序。

(一) 部分被审计单位合并报表抵销、调整分录遗漏

合并报表层面存在需要进行视角差异转换调整或仅需要在合并报表层面调整确认的业务,但漏做了抵销或调整分录。

【案例4】ABC会计师事务所的质控经理在对某审计项目组所审计的丁集团有限公司2016年度财务报表审计底稿检查时发现如下问题:

丁集团母公司2016年7月1日起将1栋办公楼计划长期出租给子公司Y做办公用房,母公司在2016年底编制个别报表时将该办公楼由固定资产调整为投资性房地产列报,但丁集团合并报表层面却并未按“集团自用”的视角将该投资性房地产转回入固定资产,审计项目组也未提出审计调整建议。

分析:33号准则第二条明确,合并财务报表,是指反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。第二十六条规定,母公司编制合并财务报表,应当将整个企业集团视为一个会计主体,依据相关企业会计准则的确认、计量和列报要求,按照统一的会计政策,反映企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量。……(四)站在企业集团角度对特殊交易事项予以调整。

合并报表层面需要视角差异转换调整的业务,审计实务中越来越多地出现。这类分录容易疏漏,且一般不影响合并报表的编平。

改进建议:CPA应熟练掌握常见的合并报表层面需要视角差异转换调整和一些仅需要在合并报表层面予以调整的业务,并注意在编制合并报表抵销分录时一定要站在集团视角考虑一下集团合并报表层面怎么理解这些业务。

(二) 部分被审计单位合并报表抵销、调整分录不充分

部分被审计单位合并报表抵销、调整分录不充分,主要存在以下两种情况:

一是部分公司出于完成“利润总额”、“流动资产

周转率”等考核指标人为在合并报表编制过程中存在“少抵销营业收入与营业成本”;“少抵收入多抵成本”等情况,但CPA在审计过程中未发现或发现了但保持“沉默”甚至“默契”,没有进行审计调整或执行进一步的审计程序。

二是部分公司因为合并报表基础工作较差,合并报表编制过程中存在“集团内部双方对上账的往来余额或交易数据抵销,对不上账的往来余额或交易数据一律不抵销”,“抵小数留大数”等情况,导致集团内部关联方往来款项期末余额和关联方交易的发生额与实际真实情况相差太多,但CPA在审计过程中未发现或发现了但保持“沉默”,没有进行审计调整或执行进一步的审计程序。

【案例5】ABC会计师事务所的质控经理在对某审计项目组所审计的戊集团有限公司2016年度财务报表审计底稿检查时发现如下问题:

戊集团合并报表工作底稿中2016年度抵销的内部营业收入为8 000万元,而戊集团下属几家主要子公司的2016年报个别财务报表附注披露的集团合并范围内关联方交易营业收入合计却为1.2亿元。审计项目组认可了企业的合并报表,没有提出异议。

改进建议:集团内部关联方往来款项期末余额及交易发生额的抵销,这类业务需要在编制合并报表抵销分录前对纳入集团合并报表范围的关联方往来款项期末余额和交易发生额(含利润表和现金流量表)进行认真的整理,确保关联方对账无误。

如果CPA在审计过程中发现被审计单位的合并报表抵销、调整分录不充分、不完整,导致合并报表存在错报的,应和重要性水平进行比较,必要时需要考虑审计意见的类型是否恰当,是否需要出具非标意见审计报告。

(三) 合并报表层面对未实现内部销售损益应提未提递延所得税资产或递延所得税负债

【案例6】ABC会计师事务所的质控经理在对某审计项目组所审计的己集团有限公司2016年度财务报表审计底稿检查时发现如下问题:

己集团2016年度合并报表工作底稿中共计抵销内部存货交易营业收入为50 000万元, 2016年底存货未实现内部销售损益为10 000万元, 存货内部交易全部为母公司向6家子公司销售原材料的交易, 但己集团合并报表中并未对上述存货未实现内部销售的损益计提递延所得税资产。而6家子公司个别报表层面却对坏账准备一直计提着递延所得税资产。

改进建议: 上述业务应依据在该项内部交易中处于买方地位的法人(内部买方)在可预见的未来是否很可能将该项暂时性差异转回(通过资产处置、折旧或摊销、成本结转等), 以及能否在可预见的未来产生足够的应纳税所得额, 确定能否就该项内部交易未实现损益的抵销影响在合并财务报表层面确认递延所得税资产或递延所得税负债。

注意: 实务中还存在为了增加合并集团净利润来粉饰业绩, 在合并报表层面不应该对未实现内部销售损益计提递延所得税资产却计提的情况, CPA需保持职业怀疑和谨慎。

三、被审计单位合并报表中存在技术性差错, CPA未能发现

(一) 少数股东权益、少数股东损益计算错误

对于存在非全资的子公司的合并报表业务, 少数股东权益、少数股东损益的计算是个非常重要的内容。审计实务中, 部分CPA想当然地误以为合并报表中少数股东权益等于各家非全资子公司的净资产 $\times$ 各自少数股东持股比例, 然后再求和即可; 少数股东损益等于各家非全资子公司的净利润 $\times$ 各自少数股东持股比例, 然后再求和即可。实际上有些情况下上述计算思路并不正确。

1. 当存在非全资子公司向母公司销售存货、固定资产、无形资产等资产的逆销业务, 以及非全资的子公司向其他子公司销售存货、固定资产、无形资产等资产的业务, 所发生的未实现内部交易损益, 合并报表底稿中应按照母公司对该子公司(内部出售方)的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。

2. 集团内部母子公司或几家子公司共同对另一下级子公司投资, 这类集团内部子公司存在复杂的股权结构, 合并报表中少数股东权益、少数股东损益容易存在多算或少算的情况。

3. 非全资子公司的股东之间有特殊的协议, 例如, 不按持股比例分配红利、约定母公司对一些业务的收益独享等, 在这种情况下, 合并报表中少数股东权益、少数股东损益不能简单按照股权比例计算。

4. 非全资子公司计提的专项储备、一般风险准备, 编制合并抵销分录时应该按照母公司和少数股东的持股比例在“归属于母公司所有者权益”和“少数股东权益”之间分配确认。

【案例7】ABC会计师事务所的质控经理在对某审计项目组所审计的XYZ集团有限公司2016年度财务报表审计底稿检查时发现如下问题:

2016年度子公司B(XYZ集团母公司对子公司B持股比例为70%)向母公司销售商品1 200万元, 商品销售成本为800万元, 母公司购进的该商品至2016年末尚有40%未实现对外销售。合并报表工作底稿中的抵销分录如下:

(1) 抵销期末存货中包含的未实现内部销售损益为160万元 $[(1\ 200-800) \times 40\%]$

借: 营业收入	1 200
贷: 营业成本	1 040
存货	160

(2) 确认因抵销未实现存货内部销售损益交易的所得税影响

借: 递延所得税资产	40 $(160 \times 25\%)$
贷: 所得税费用	40

审计项目组认为抵销到此即可, 与B公司有关的合并报表少数股东权益= B公司净资产 $\times$ 少数股东股权比例30%。

分析: 审计项目组和被审计单位的合并抵销分录是不完整的, 检验思路是错误的。该业务属于集团内部存货的逆流交易, 根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》第36条, 子公司向母公司出售资产所发生

的未实现内部交易损益,应当按照母公司对该子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。审计项目组需要补充如下分录:

(1) 存货中包含的未实现内部销售损益中归属于少数股东的未实现内部销售损益分摊金额为48万元($160 \times 30\%$),合并抵销分录如下:

借: 少数股东权益	48
贷: 少数股东损益	48

(2) 抵销因逆流存货交易发生的递延所得税对少数股东权益的影响份额

借: 少数股东损益	12 ($40 \times 30\%$)
贷: 少数股东权益	12 ($40 \times 30\%$)

改进建议: CPA一定认真核算少数股东权益和少数股东损益,避免出现计算错误的情况。

(二) 合并报表过程中对同一控制下企业合并和非同一控制下企业合并划分不准确

【案例8】根据国资委2×14年5月20日《关于A集团公司与B集团公司重组的通知》,经国务院批准,A集团公司与B集团公司(两者原均为直接由国资委行使出资人职责的集团公司)实行联合重组,依法新设立C集团公司,A集团公司与B集团公司作为C集团公司的全资子公司。C集团公司于2×14年7月28日注册成立。

为进一步优化联合重组后C集团公司的各项资源配置,提升集团整体竞争力,C集团公司成立后,即对下属上市公司——D公司(在C集团成立前原属于A集团)进行资产重组,将D上市公司的原有业务及相关资产置换出D公司,并将C集团下属三家子公司(在C集团成立前原属于B集团)的100%股权置换入D公司。该项重组的完成日(合并日)为2×15年6月30日,距离C集团公司的注册成立日不满一年。

某审计项目组和被审计单位财务人员均认为上述D公司合并C集团下属三家子公司的业务属于非同一控制下企业合并,理由是《企业会计准则第20号——企业合并》第五条规定:“参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时

性的,为同一控制下的企业合并。”该准则应用指南进一步指出:“控制并非暂时性,是指参与合并的各方在合并前后较长的时间内受同一方或相同的多方最终控制。较长的时间通常指1年以上(含1年)”。D公司合并C集团下属三家子公司,双方同处于C集团控制尚不足1年。

分析:“同一控制下企业合并的判断,应当遵循实质重于形式要求”。不应将“非暂时性”标准简单地理解为“合并日前后各一年”,而应从对合并交易的经济实质的分析出发,体现出设置“同一控制下的企业合并”这一概念的本意。“非暂时性”应当理解为一项反规避条款,以防范将依据正常交易条款达成的企业合并通过故意构造交易的形式,将其“修饰”为一项同一控制下的企业合并交易,即参与合并各方只有在合并前后均很短的一段时间内是处于同一控制下的。相应地,对于控制是否为“非暂时性”的评估,应当同时考虑各方在交易前后均处于同一控制下的时间长短,而不能仅仅看交易之前或者交易之后各方处于同一控制下的时间长短。

在实务中,判断某项企业合并是否属于同一控制下的企业合并,主要考虑的是在达成合并协议时,合并双方是否处于同一控制下,以及该合并协议是否系在双方共同母公司的主导下达成的,更多地体现双方共同母公司的意志,是双方共同母公司控制范围内的经济资源整合。同时,对于“非暂时性”的考虑,既要考虑合并之前处于同一控制下的时间,也要考虑合并之后预期将处于同一控制下的时间。案例中,由于该项资产重组是在双方共同的母公司——C集团公司的主导下进行的,其目的是优化集团内部资源配置;同时在重组完成后可预期的未来,参与合并各方都将处于C集团公司的最终控制下,因此该控制是非暂时性的。基于上述考虑,判断该项交易为同一控制下的企业合并。

改进建议: CPA一定具有高度的职业能力,能够准确划分合并报表过程中的同一控制下企业合并和非同一控制下企业。

四、合并财务报表审计底稿编制不规范、审计程序不到位

(一) 部分项目未编制合并财务报表审计底稿

部分CPA完全以自己代客户编制的被审计单位合并报表工作底稿替代了合并报表审计底稿。

改进建议：CPA一定要编制合并财务报表审计底稿。

(二) 部分项目合并财务报表审计底稿审计程序不到位

部分项目合并财务报表审计底稿审计程序不到位的情况主要包括以下几种情况：

- 1.未编制检查合并范围的完整及正确性底稿；
- 2.未关注纳入和不纳入合并范围的子公司的情况和有关文件、报告期合并范围出现变动情况；
- 3.未编制检查合并基础的正确性底稿，未考虑子公司的会计期间、会计政策、对子公司权益法调整、审计意见类型等对合并报表的影响；
- 4.未取得子公司经审计的财务报表，或未对经其他会计师事务所的CPA审计的集团组成部分（如子公司）的审计报告实施相关的审阅程序，对未审计的子公司报表未实施审计或审阅程序；
- 5.未将境外子公司的财务报表进行准则转换；
- 6.未检查合并抵销分录的正确性；
- 7.合并财务报表审计底稿之间无勾稽验算底稿；
- 8.集团重要组成部分如部分子公司由其他会计师事务所审计，集团主审CPA未按照《中国注册会计师审计准则第1401号——对集团财务报表审计的特殊考虑》的规定，执行评价在组成部分层面确定的实际执行的重要性及适当性，未及时向组成部分注册会计师通报工作要求，也未将书面沟通函件等形成审计工作底稿。

改进建议：CPA一定要将合并财务报表审计底稿中的审计程序做到位，避免以上情况的发生。

五、合并财务报表审计底稿存在低级错误或不勾稽

(一) 合并报表的工作底稿抵销分录混乱

合并报表工作底稿中抵销调整分录的数据无公式、无链接或链接混乱，或抵销调整分录链接提取的数据存在链接性错误或未及时更新，看不出抵销或调整分录数据的来源或计算过程，不容易实施所内各级次质控复核，项目组换人后甚至无法有效交接工作。

改进建议：合并报表工作底稿中的所有抵销、调整数据均应该有数据链接或公式计算过程，以便于审计人员自己后续检查自己工作，也便于质控人员复核审计底稿。

(二) 部分合并报表工作底稿虽然表面上“编平了”，但合并报表数据结果不勾稽或不正确，CPA没有进行及时、充分的检查并修改

1.表与表之间不勾稽。例如：(1) 合并资产负债表中的“所有者权益项目”数据与合并所有者权益变动表中的同一个“所有者权益项目”数据勾稽不符；(2) 合并资产负债表中的“货币资金”的期末余额和年初余额数据与合并现金流量表主、附表中的“期末现金及现金等价物余额”、“期初现金及现金等价物余额”数据勾稽不符，且没有理由；(3) 合并报表工作底稿中本年“年初未分配利润”不等于上年“年末未分配利润”。

2.表与附注之间不勾稽。(1) 合并利润表中部分数据与合并现金流量表附表部分数据勾稽不符，例如：合并现金流量表附表中的“净利润” $\neq$ 合并利润表里的“净利润”；合并现金流量表附表中“资产减值准备” $\neq$ 合并利润表里的“资产减值损失”。(2) 合并现金流量表主表中部分数据与合并现金流量表附表部分数据勾稽不符，例如：合并现金流量表主表中“经营活动产生的现金流量净额” $\neq$ 合并现金流量表附表中“经营活动产生的现金流量净额”。

改进建议：CPA应该熟练掌握合并财务报表工作底稿中表与表、表与附注之间存在的多项勾稽关系，并且在审计过程中进行全面检查校验，以复核所审计的被审计单位的合并财务报表不存在重大或低级错报。

浅谈企业财务报表舞弊及审计对策

黄进敏

财务报表的舞弊现象屡见不鲜,此行为对于社会造成了极其不良的社会影响,使社会中出现信任危机并不断恶化。因此,该问题应引起社会的重视,努力对财务报表舞弊现象进行深入分析很探讨,从中找到解决方案,维护财务报表的真实性。

一、财务报表舞弊出现的原因

财务报表是会计主体对外提供的、反映会计主体财务状况和经营的会计报表,包括资产负债表、利润表、现金流量表及填附表和附注。

财务报表舞弊是指通过对财务报告中列示数字或报表附注世行主观性的错报或忽略,从而达到欺骗报告使用者的目的。公司财务报表舞弊主要有以下原因。

(一) 公司内部治理结构失衡,内部约束机制不完善

公司治理结构是一种权力分配和制衡关系的制度安排。具体来讲,是股东大会董事会、监事会职责及功能的一种企业组织结构。但在我国,上市公司股权结构的畸形直接导致了股东大会、董事会、监事会的内部治理结构相互制衡关系的扭曲,利用公司治理结构缺陷来操纵其信息披露。以实现从上市公司转移优质资产和高价套现的目的。在这样的公司治理结构下,会计信息质量受到极大的威胁,严重影响我国会计透明度的实现。

内部约束机制不完善是导致我国公司财务报表舞弊的内在原因。我国上市公司“一股独大”的股权特征非常明显,“内部人控制”是普遍现象,因此,难以形成有效的法人治理结构;对于股权相对分散的国有上市公司,其股东、董事、监事绝大部分都是国有资产的代表,而不是国有资产的所有者,因此,出现了产权主体虚置的现象;对于中小民营上市公司,则又会因资产私

有并要求不断获得最大化利润的性质,法人治理结构各主体往往会“拧成一股绳”,致使内部监管制衡在财务舞弊方面完全失效。一些公司尽管在形式上设置了内部审计机构但实质上却形同虚设,管理层凌驾于内部控制之上。

(二) 外部监管不力

外部监管不力是导致我国上市公司财务舞弊的外在原因。证监会是我国上市公司最主要的监管者,但因成立时间短、市场监管经验不足,致使一些公司以虚假信息蒙蔽过关而发行上市,证监会对上市公司发布的各种财务报表难以逐一审核。一些地方政府为了扶持本地公司上市并体现本地企业的经济实力,对所辖公司的财务舞弊行为睁一只眼闭一只眼,根本没有起到监管作用。一些社会服务机构出于自身利益,不仅不能履行应有职责,还直接参与并帮助上市公司进行财务舞弊筹划,如会计师事务所出具虚假审计报告等。在内部制衡和管理失控的情况下,外部监管不到位,上市公司财务报表舞弊就是“自然而然”的事了。

(三) 法律法规不完善,惩罚力度不够

法律法规不完善、惩罚力度不够是导致我国上市公司财务报表舞弊的关键原因。尽管我国初步形成了以《会计法》为主体,相关法律、法规等规范性文件为补充的全方位、多层次的会计监管体系。但是,我国会计监管法制建设力度还不够,相关的法律法规还很少,一些保障投资者核心利益的重要法律还没有出台,这就使我国目前对会计信息披露违规案件的处罚基本是無法可依,只能以行政处罚为主。而行政处罚的力度也很小,会计监管配套的法律法规不完善,上市公司不法经营和财务舞弊行为往往是惩罚力度不够,财务报表舞弊成本过小,使上市公司财务舞弊行为失去了最后的障

碍而变成了普遍行为,也成为了影响我国投融资环境健康有序发展的重要障碍。

二、企业财务报表舞弊的常用手段

(一)往来科目舞弊

其他应收款和其他应付款被称为会计报表中的“垃圾桶”和“聚宝盆”前者隐瞒潜亏,后者隐瞒利润。上市公司通过这两个往来科目舞弊达到隐藏费用调节成本或者隐藏利润、偷逃税款的目的。

(二)存货舞弊

存货舞弊常见的手段有操纵流通环节,虚增成本;操纵盘点环节,虚构存货,隐瞒盘亏事实;故意错误地实行存货资本化,以达到虚增存货资产、减少当期费用虚增当期利润的目的。

(三)收入舞弊

上市公司通常采用扩大销售核算范围、提前确认收入或记录有问题的收入和利用财务报表合并技术等手段来达到虚增收入及利润的目的。

(四)费用舞弊

提前或延后确认费用是上市公司费用舞弊的惯用手段。常见做法有:将本该计人。长期待摊费用”的支出一次性计人当期损益;一次性大额、全额计提坏账准备资产减值准备,来年再采取有关办法收回,同时冲减上年费用,调剂各年利润;减少无形资产的摊销期限,增加摊销费用。

(五)关联方交易舞弊

关联方交易舞弊,是指管理当局利用关联方交易掩饰亏损、虚构利润,未在报表及附注中按规定做出恰当、充分的披露,由此生成的信息将会对报表使用者产生极大误导的一种舞弊方法。通常,企业会采用以下几种方式来虚构利润。

1.关联购销舞弊。指上市公司利用关联方之间的购销活动进行的舞弊。

2.受托经营舞弊。上市公司往往将不良资产委托

给关联方经营,按双方协议价收取高额回报。这样不仅避免了不良资产生成的亏损,还凭空获得利润,而这笔回报又常常挂在往来账上的,没有真正的现金流入,只是一种虚假的“报表利润”。

3.费用分担舞弊。指上市公司通过操纵与关联方之间应各自分摊的销售和管理费用,实现调节利润的目的。上市公司利润不佳时,关联方会通过种种手段,如调低上市公司费用交纳标准,代替承担上市公司各项费用,甚至退还以前年度交纳的费用等,“帮助”上市公司提高利润。

(六)公司并购舞弊

指通过操纵并购日期、交易内容和会计方法的选择,以达到虚增利润的目的。

三、财务报表舞弊的审计对策

(一)强化内部控制环境

内部控制系统由管理当局根据总目标建立,目的在于帮助企业的经营活动合理化,维护资产和资源的安全,保证会计记录的准确和完整,提供及时、可靠的财务预算和管理信息。科学的内部控制系统可以作为查账人员的一个工作平台,减少查账的工作量和难度。因而,了解企业的内部控制系统对于查证和防范会计错弊就显得尤为重要了。目前,部分企业频频出现财务造假行为,归根结底是内部控制环境不到位,导致监督力度跟不上企业管理。财务造假可以带来巨大的利益,想要从根本上遏制财务造假行为,就要使造假的机会成本增大,让造假所获得的利益和风险成正比例变动,需要有相当严格的内部控制监督环境,发现财务造假并给予严厉的打击。因此,要想改变会计信息失真的现象,必须强化内部控制环境,加大司法介入和惩治的力度,迫使相关人员增强责任意识。

(二)开展诚信教育

财务报表舞弊出现的主要原因不是审计人员的审计能力问题,而是企业相关人员的素质修养、职业道德

问题。所以,应该加强对审计人员、企业管理层、注册会计师等有与财务有联系人员的诚信教育。

(三) 强化实地调查意识

进行实地调查并邀请经验丰富的专家参与审计工作。对查找财务报表舞弊的工作能力进行相应的优化,提升查找的概率,在调查过程中采取内外同时进行的调查方法,内部的调查方法即加强对被审计企业工作人员的询问,从中获得更多关于企业的信息,外部的调查方法则加强对于企业生产情况的调查,将内外部相结合使获得的企业信息更加准确,对舞弊的情况进行避免。

(四) 分析性复核

当审计进入以风险为基础的审计阶段,分析性复核成了最主要的审计方法和程序。从整体看,我国的注册会计师在审计时往往更注重加总合计。摘抄明细,从而只见树木、不见森林。一套完善的分析性复核体系不仅包括对企业财务数据的会计分析、财务分析,还包括更高层次的行业分析和前景分析。如果注册会计师能恰当地运用这一程序,就可以把握被审计单位会计报表认定的总体合理性。从而事半功倍地发现舞弊。例如,对所得税占利润总额比例的分析,可以揭示出许多潜在的问题。在应付税款法下,企业所得税费用是根据税法计算而得,由于税法与企业会计制度在收入与成本的计算口径和确认时间上存在差异,根据利润表中“利润总额”与“所得税”计算的账面税率通常不等于法定税率,如果账面税率显著小于法定税率,则说明企业的会计利润质量可能存在问题。

(五) 强化审计人员的职业怀疑理念,灵活运用非常规审计程序

审计人员应恪守职业道德,保持客观的怀疑态度,积极识别有关预警信号。具体包括:一,管理层面的预警信号。高管人员有舞弊或其他违反法律法规的不良记

录,重大决策由少数关键人物左右,且常逾越决策程序等;二,关系层面的预警信号。贷款对企业经营或财务决策构成重大问题;频繁更换金融服务机构或商业信用恶化;三,组织结构和行业层面的预警信号。组织机构过于庞杂,缺乏有效沟通与内控机制;四,财务成果与经营层面的预警信号:公司增长迅速,扩张过快;业绩出奇的好;举债过度;过激的薪酬制度。结合这些预警信号捕捉疑点。审计人员需要加强其自身的素质,才能辨别财务报表舞弊现象。

审计人员只是按照常规审计程序开展审计工作,往往很难突破舞弊人员预先设置的障碍或防范措施。审计人员可以改变常规审计程序,运用非常规审计程序,针对管理层舞弊,采用有针对性的审计程序。如可以改变常规实质性程序的内容、时间、范围等,以获取可靠的数据信息、扩大样本规模,从而提高舞弊审计的效果。审计人员审计时还应注意个体方面的行为,不仅要加强内部控制 消除舞弊,还要通过消除动机防范管理舞弊。

四、结语

企业财务报表舞弊不仅严重影响了投资者、债权人的利益,而且也严重影响了企业自身的形象和长远利益,还会阻碍我国社会经济的发展。目前,公司造假成风的现状决定了在当前一段时期内,对财务报表舞弊的审计应成为注册会计师工作的重点。虽然报表舞弊手段增加了我国注册会计师审计工作的难度,但是只要方法得当,还是有可能发现这些舞弊的。审计人员通过实施专门的分析程序、灵活运用非常规审计程序和强化职业怀疑理念等强化财务报表舞弊审计策略,发现财务舞弊现象,促进上市公司的健康发展。同时,更应该完善公司治理结构,加强社会监督,提高企业经营管理水平和风险防范能力,促进企业的可持续发展,维护社会主义市场经济秩序和社会公众利益。

个人以非货币性资产投资， 应如何确定应纳税所得额

问：个人以非货币性资产投资，应如何确定应纳税所得额？

答：根据《财政部、国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知》（财税

〔2015〕41号）第二条规定，个人以非货币性资产投资，应按评估后的公允价值确认非货币性资产转让收入。非货币性资产转让收入减除该资产原值及合理税费后的余额为应纳税所得额。

业务七部为福建福日电子2017年财务系统 会计培训班讲解新会计准则

2017年11月，为提升业务水平，更好地学习掌握新企业会计准则，福建福日电子股份有限公司举办2017年财务系统会计培训班，邀请福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）业务七部三位老师授课。

17日上午高级经理陈敏主讲2017年新修订的四项金融工具准则。下午授信合伙人林红主讲新修订的《企业会计准则第16号——政府补助》、新出台的《企业会计准则第42号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》、《2016年度监管关注事项和2017年年度报告的关键事项》、《商誉的确认及后续处理》。18日合伙人、业务七部副总经理江叶瑜对新修订的《企业会计准则第14号——收入》进行了全面详细的讲解，并从监管角度解读内部控制及年报审计中关注的问题。

三位老师拥有丰富的实践经验，对新企业会计准则理解深刻，讲课生动活泼、精彩纷呈，主讲内容贴近实务，结合企业的实际情况，对各项要点进行了深刻解读，以大量案例剖析财务会计实际工作，让受训学员受益匪浅，深受学员好评。

通过授课与讨论的形式，事务所同客户之间进行密切的交流与学习，帮助客户公司有关财务人员把握新会计准则执行中的重点、难点问题，准确掌握财务合规性要求，全面拓宽了财务视野，提高风险意识，规避财务风险，提升财务人员在实务中熟练运用会计准则和有效判断的能力，最终保证了财务报表能够客观公允地反映公司的财务状况、经验成果和现金流量情况。

业务七部

华兴快讯

一、2017年12月11日华兴所党支部在八楼会议室召开党员大会，参会人员共有52名（含1名预备党员）。

会议由支部书记林宝明主持，主要内容：讨论兰团英同志的转正问题和党小组调整。

首先兰团英同志介绍了自己在成为预备党员的一年以来，在思想、工作、学习和生活中时刻以党员的标准严格要求自己，积极发挥党员的作用，在各方面都有了较大的进步。同时也表示如果因自身原因不能按期转正，也绝不气馁，会积极向党组织靠拢，使自己成为一名合格的共产党员。

与会林辉副书记、曾廷希支委、及林丹和苏博涵党员都分别发言，表示同意她按期转正。

然后与会党员对兰团英同志进行无记名投票，投票结果：一致同意兰团英同志按期转正。

最后，支部书记宣布调整后四个党小组的组长和成员。

二、2017年12月15日华兴所党支部书记林宝明、副书记高虹、支委曾廷希等代表华兴所前往尤溪县溪尾中心小学、溪尾乡秀峒村老人会开展捐资助学和助老活动。