

恒立实业发展集团股份有限公司
关于原计提土地增值税及拆迁费余额会计核算回复

北京永拓会计师事务所（特殊普通合伙）

恒立实业发展集团股份有限公司
关于原计提土地增值税及拆迁费余额会计核算回复

京永函字（2019）第 710265 号

恒立实业发展股份有限公司：

恒立实业发展集团股份有限公司（以下简称为“贵公司”）于 2019 年 8 月 14 日向北京永拓会计师事务所（特殊普通合伙）（简称“我所”）发函，对 2016 年转让全资子公司“岳阳恒通实业有限责任公司”（简称“恒通公司”）股权转让，计提 11291.80 万元土地增值税及搬迁费用。截至目前账面余额为 20,539,029.38 元。贵公司认为应适用会计估计变更，该金额应记入 2019 年当期损益。贵公司咨询我所对该余额应适用何种会计准则及采取的账务处理方式提供意见，现将相关问题回复如下：

一、咨询事项内容经过

贵公司 2014 年成立“恒通公司”，将原贵公司土地过户到子公司“恒通公司”名下，房产在贵公司名下。于 2016 年底、2017 年与“长沙丰泽房地产咨询有限公司”、“长沙道明房地产有限公司”签署协议，将贵公司下属全资子公司“岳阳恒通实业有限责任公司”股权的 80%、20%分别转让给上述两家公司，转让对价合计人民币约 29,101.00 万元。其中不动产评估价格为 27813.59 万元。2016 年股权转让时，计提土地增值税 10513.16 万元，2016 年度审计时，根据我所要求重新测算，计提土地增值税及拆迁费合计 11291.80 万元，具体计算过程如下表：

土地增值税计提表 万元

1	不动产转让总价	27813.59
2	土地取得成本	6500
3	预估搬迁费用	4600
4	可抵扣成本合计(2+3)	11100
5	增值额(1-4)	16713.59
6	增值率(5/4)	150.57%
7	适用税率	50%
8	速算扣除率	15%
9	应交土地增值税(5*7-4*8)	6691.795

并且 2016 年度将贵公司拆迁范围内房屋余额全额计提减值损失，账面价值为 0，以上计算结果得到了我所的认可，并披露于贵公司 2016 年的年报当中。

2017 年初贵公司计划启动地面建筑物拆迁、人员安置工作，并聘请当地税务师事务所进行税收筹划。在整体转让收入不变的前提下，对旧房按评估重置成本 6543.75 万元过户，并缴纳相关税费 373.93 万元，重新计算股权转让环节涉及的土地增值税并进行了预清算。经重新计算后旧房过户和股权转让的税费情况如下表：

旧房过户及股权转让税费计算表 万元

	旧房过户	股权转让	小计
收入总额	6,543.75	21,269.84	27,813.59
简易办法征收增值税	311.61		311.61
扣除项目金额合计			
其中：取得土地使用权的金额		6,500.00	6,500.00
拆迁补偿支出		5,860.00	5,860.00
与转让房地产有关的税金	44.40	11.64	56.04
其中：城建税	21.81		21.81
教育费附加	15.58		15.58
印花税	3.27	11.64	14.91
水利建设基金	3.74		
增值额		8,898.20	8,898.20
增值率		71.92%	
适用税率	6%	40%	
速算扣除系数		5%	
应交土地增值税税额	373.93	2,940.70	3,314.63
税费合计	729.94	2,952.34	3,682.28

上述事项贵公司和我所进行沟通，我所对贵公司土地过户后直接抵扣减少收入总额方法不予认可，要求取得税务机构认可。

贵公司所有拆迁补偿工作于 2019 年 7 月完成，最终经第三方审计机构认定的金额为 5297.21 万元，比预清算时估计的 5860 万元减少 562.79 万元（比年审时预估搬迁费用 4600 万元多 697.21 万元），因此贵公司补交土地增值税 253.26 万元，原计提土地增值税及拆迁费合计 11291.80 万元，现节余约 2053.90 万元。

至此，贵公司转让恒通公司股权涉及土地增值税已经补缴，税务问题已经结清。

贵公司认为土地增值税及拆迁费余额 2053.90 万元金额应记入 2019 年当期损益。

二、会计准则及相关规定

《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》第八条规定：“企业据以进行估计的基础发生了变化，或者由于取得新信息、积累更多经验以及后来的发展变化，可能需要对会计估计进行修订。会计估计变更的依据应当真实、可靠。

会计估计变更，是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产和负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。”

《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》第十一条规定：“前期差错，是指由于没有运用或错误运用下列两种信息，而对前期财务报表造成省略或错报：（一）编报前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息；（二）前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。“前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响以及存货、固定资产盘盈等。”

《企业会计准则讲解（2010）》第二十九章会计政策、会计估计变更和差错更正中规定：“会计估计，是指企业对结果不确定的交易或者事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。由于商业活动中内在的不确定因素影响，许多财务报表中的项目不能精确地计量，而只能加以估计。估计涉及以最近可利用的、可靠的信息为基础所作的判断。会计估计的存在是由于经济活动中内在的不确定性因素的影响。进行会计估计时，往往以最近可利用的信息或资料为基础”“企业应当

严格区分会计估计变更和前期差错更正，对于前期根据当时的信息、假设等作了合理估计，在当期按照新的信息、假设等需要对前期估计金额作出变更的，应当作为会计估计变更处理，不应作为前期差错更正处理。”

《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》第 32 段规定：“由于商业活动中内在的不确定因素影响，许多财务报表中的项目不能精确地计量，而只能加以估计。估计涉及以最近可利用的、可靠的信息为基础所作的判断。”

《国际会计准则第 8 号——会计政策、会计估计变更和差错》第 34 段规定：“如果据以进行估计的事实发生变化，或者由于新的信息或更多的经验，可能不得不对估计进行修正。按其性质，对估计的修正与前期无关并且不属于会计差错更正。”

中国证监会发布的《关于做好上市公司 2010 年财务报告及相关工作的公告》（证监会公告[2010]37 号）规定：“会计估计是企业对结果不确定的交易或事项以历史积累的和最近可利用的信息为基础所作的判断。会计估计所涉及的交易或事项均有内在的不确定性，进行会计估计的过程是一种集主、客观因素于一体的综合判断过程。因此，不能简单以对或错来评价会计估计，而应评价会计估计确定过程及其依据的合理性。上市公司在年报编制过程中，应合理区分会计估计变更和会计差错更正，并按照会计准则规定进行会计处理，不得利用会计估计变更和差错更正在不同会计期间操纵利润。”

《上市公司执行企业会计准则监管问答解答》（2010 年第 1 期，总第 4 期）规定：“尽管会计估计所涉及的交易和事项具有内在的不确定性，但如果上市公司在进行会计估计时，已经充分考虑和合理利用了当时所获得的各方面信息，一般不存在会计估计差错。例如由于上市公司据以进行估计的基础发生了变化，或者由于取得新信息、积累更多经验以及后来的发展变化，可能需要对会计估计进行修订，这种修订不属于前期会计差错。只有上市公司能够提供确凿证据表明由于重大人为过失或舞弊等原因，并未合理使用编报前期报表时已经或能够取得的可靠信息做出会计估计，导致前期会计估计结果未恰当反映当时的情况，应按照《企业会计准则第 28 号会计政策、会计估计变更和差错更正》进行前期差错更正，其他情况下会计估计变更及影响应采用未来适用法进行会计处理。”

《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》(2013年第1期,总第8期)指出:“不应简单将会计估计与实际结果对比认定存在差错只有在上市公司能够提供确凿证据,表明由于重大人为过失或舞弊等原因,未能合理使用前期报表编报时已经存在且能够取得的可靠信息,导致前期会计估计结果未恰当反映当时情况,才能认定前期会计估计存在差错。前期会计估计存在差错,并不必然进行追溯调整,只有当上市公司确定相关因素导致会计估计差错累计影响数切实可行且该差错重要时,才采用追溯重述法调整前期报表,否则应采用未来适用法。”

会计估计变更与差错更正有时难以区分,尤其是难以区分会计估计变更和由于会计估计错误导致的差错更正。区分这两者的关键是判定前期做出的会计估计是否存在错误。如果在做出会计估计的当时,没有考虑或没有正确运用编报财务报表时能够合理预计取得的可靠信息,那么这一会计估计就是错误的,属于前期差错,需要遵循差错更正的会计处理方法。反之,如果当时做出的会计估计是以当时存在的、预期能够取得的可靠事实为基础的,而后的会计估计变更又是由于资产和负债的当前状况及预期未来经济利益和义务发生了变化而做出的,那就属于会计估计变更,适用会计估计变更的处理方法。

三、咨询事项分析及答复

根据企业会计准则的相关规定,会计估计,是指企业对结果不确定的交易或者事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。会计估计变更主要是因为赖以进行估计的基础发生变化,或者由于取得了新的信息、积累了更多的经验或后来的发展,可能不得不对会计估计进行修订。而会计估计发生前期差错主要是由于重大人为过失或舞弊等原因,未能合理使用前期财务报表编报时已经存在且能够取得的可靠信息,导致前期会计估计结果未能恰当反映当时的情况。从理论上讲,会计估计变更与差错更正之间存在明显的区别。但在实务中,因难以确定哪些是做出前期会计估计时已经存在且能够取得的可靠信息,企业往往容易混淆会计估计变更与由于会计估计错误导致的前期差错更正,区分两者的关键是判断前期做出的会计估计是否存在错误。如果企业在前期做出会计估计时,存在对前期能够取得的可靠信息的忽略或不当使用的情形,该会计估计就当时情况而言是不合理的,则属于前期差错,应当适用前期差错更正的会计处理方法。如果企业前期的会计估计是以当时存在且能够取得的可靠信息为基础做出的,以后因资产和负债

的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化而变更会计估计的，则属于会计估计变更，应当适用会计估计变更的会计处理方法。

在贵公司咨询事项中，关键判断有两处，一处为 2016 年度计提土地增值税及拆迁费 11291.80 万元会计估计是否存在错误，存在对前期能够取得的可靠信息的忽略或不当使用的情形。二处为 2017 年进行税务筹划是否应该重新作为会计估计变更，具体时点问题。

贵公司税收筹划做为纳税调整事项是一个较为复杂的事项，其中涉及很多对具体情形的判断。将此纳税调整事项能否作为前期会计差错更正、还是作为会计估计变更处理，主要取决于贵公司在编制年度财务报表，是否能够取得可靠信息以对该纳税事项进行恰当的会计处理。

贵公司成立子公司“岳阳恒通实业有限责任公司”时，土地过户到“岳阳恒通实业有限责任公司”名下，房产建筑物在贵公司名下。2016 年贵公司重组时，没有考虑拆迁费，按转让价扣除土地价款余额计提土地增值税 10513.16 万元。2016 年度年审时，按我所要求预估了土地拆迁费，计提了 4600 万元拆迁费，调整后计提的土地增值税及拆迁费合计 11291.80 万元。上述事项均公开披露并接受问询，不存在故意隐瞒和欺骗，说明 2016 年度会计估计是合理的。

我们认为 2016 年计提土地增值税及拆迁费 11291.80 万元，2019 年产生余额 2053.90 元。之所以产生如此大误差是由于 2017 年税收筹划，将账面价值为 0 的建筑物过户到恒通公司名下，在整体转让收入不变的前提下，对旧房按评估重置成本 6,543.75 万元过户，将原来已经账面价值为 0 的房产作为转让子公司价款一部分，并没有影响原股权交易的价格，并且交易除了调整税收外，没有商业实质。而纳税调整的结果很大程度上取决于税收部门的判断及认定，而企业一般无法直接依照相关税收法律法规计算出需调整的金额。并且贵公司评估重置成本 6543.75 万元是否能够取得税务部门认可也具有不确定性。因此我们要求取得税务机关结论后在做处理。多数情况下税务机关认定了纳税调整的事项，企业才能获知该信息。因此我们认为 2017 年贵公司税收筹划不适用会计估计变更或会计差错。

目前贵公司已经完税，取得税务机关最终结果。虽然贵公司在 2017 年度就进行税务筹划及相关操作，但 2019 年度才取得税务机关最终认可，因此可以认

定贵公司在 2019 年度获知该信息，并且整个事情的过程可以看出贵公司不存在前期能够取得的可靠信息的忽略或不当使用的情形。该实际结果与前期所计提预计负债金额存在差异，并不表明前期会计估计是错误的。相反，由于取得了最新的信息，使得原先的会计估计不再符合实际，贵公司根据纳税结果不得不对原先的会计估计进行修订，我们倾向与此种情形属于会计估计确认。

因此，贵公司将计提土地增值税及拆迁费余额 2053.90 万元作为会计估计后续处理，并计入 2019 年度损益。我们认为是恰当的。

特此回函！

北京永拓会计师事务所（特殊普通合伙）

2019 年 月 24 日

