

福建省双阳建筑工程有限公司简介

福建省双阳建筑工程有限公司成立于一九九六年（原泉州双阳华侨建筑工程有限公司），拥有房屋建筑工程施工总承包一级、市政公用工程施工总承包一级、钢结构工程专业承包一级、地基与基础工程专业承包一级、土石方工程专业承包一级、建筑装饰装修工程专业承包一级、园林古建筑工程专业承包一级等承包施工资质。

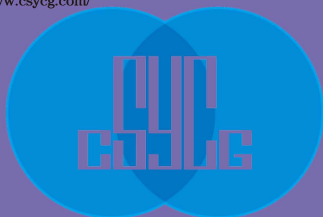
公司自创建以来，工程业务稳步增长，企业不断发展壮大，承建的工程项目达200多个，所完成的工程中获得国、省、市级优质工程奖的工程项目有25项，荣获过中国建筑工程鲁班奖，泉州市建设工作质量、施工安全管理先进单位，泉州市建筑业先进企业，福建省“守合同、重信用”单位，福建省建筑效益100佳企业，福建省先进建筑业企业，泉州市建筑业诚信企业，福建民营企业300强企业，中国农业银行福建省分行授予AAA级信用等级企业等诸多荣誉称号，取得了良好的经济效益和社会效益。

公司奉行“敬业、诚信、开拓”理念，贯彻“诚信高效、塑造精品、安全稳步、持续改进”一体化管理方针，坚持以人为本的科学发展观，竭诚为建设和谐、美好城市贡献力量！

地址：福建省泉州市丰泽区体育街269号1号楼13层

电话：0595-285518888

网址：<http://www.csycg.com/>



福建省雙陽建築工程有限公司
Fujian Shuang Yang Construction Engineering Co., Ltd



独立 客观 公正
优质 廉洁 高效

04
2015



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

审计现场



“第十六次闽台会计师学术研讨会”在厦门隆重召开



福建省财政厅领导和华兴所首席合伙人林宝明参加研讨会



管理合伙人童益恭在大会上作专题演讲



华兴所首席合伙人林宝明等领导拜访武平县领导



业务二部在中国（福建）对外贸易中心集团有限责任公司审计



审计师张秀梅与中国（福建）对外贸易中心集团有限责任公司财务处长沟通审计事项



业务三部在福建盐业集团有限责任公司审计



项目经理林隽与福建盐业集团有限责任公司财务总监沟通审计事项



华兴所首席合伙人林宝明一行赴龙岩分所调研



首席合伙人林宝明等领导参加龙岩分所做大做强座谈会



业务八部在福建福晶科技股份有限公司审计



项目经理欧阳孝禄与福建福晶科技股份有限公司高管沟通审计工作

关于公布若干废止和失效的会计准则制度类规范性文件目录的通知

财会〔2015〕3号

根据已发布的企业会计准则和小企业会计准则，财政部对从“两则”“两制”（1992年）至企业会计准则颁布实施之间相关准则制度类会计规范性文件进行了清理。现将全文废止或失效的相关文件明确如下：

1. 财政部关于印发《中华人民共和国外商投资企业会计制度》的通知（财会字〔1992〕33号）
2. 财政部关于印发《工业企业会计制度》的通知（财会字〔1992〕67号）
3. 财政部关于印发《旅游、饮食服务企业会计制度》的通知（财会字〔1992〕68号）
4. 财政部关于印发《商品流通企业会计制度》的通知（财会字〔1992〕69号）
5. 财政部关于印发《施工企业会计制度》的通知（财会字〔1992〕70号）
6. 财政部关于印发《房地产开发企业会计制度》的通知（财会字〔1993〕2号）
7. 财政部关于印发《对外经济合作企业会计制度》的通知（财会字〔1993〕3号）
8. 财政部关于科技企业执行新的行业会计制度有关问题的通知（财会字〔1993〕22号）
9. 财政部关于印发《工业企业会计制度若干问题的补充规定》的通知（财会字〔1993〕29号）
10. 财政部关于印发《商品流通企业有关会计处理补充规定》的通知（财会字〔1993〕35号）
11. 财政部关于出口应税消费品有关消费税会计处理问题的复函（财会四字〔1994〕4号）
12. 财政部关于外商投资企业以未分配利润转账增资适用汇率问题的复函（财会一字〔1994〕15号）
13. 财政部关于消费税会计处理有关问题的复函（财会一字〔1994〕26号）
14. 财政部关于印发《企业执行现行会计制度有关问题的解答》的通知（财会字〔1994〕31号）
15. 财政部关于企业提取住房折旧会计处理的复函（财会二字〔1995〕6号）
16. 财政部关于对外经济合作企业若干会计处理问题的通知（财会字〔1995〕8号）
17. 财政部关于印发《企业缴纳残疾人就业保障金有关会计处理规定》的通知（财会字〔1995〕10号）
18. 财政部关于印发《合并会计报表暂行规定》的通知（财会字〔1995〕11号）
19. 财政部关于旅行社缴纳质量保证金有关会计处理的通知（财会字〔1995〕13号）
20. 财政部关于民用航空企业代理售票手续费收入有关会计处理问题的复函（财会一字〔1995〕14号）
21. 财政部关于优势国有企业兼并困难国有工业企业后有关银行贷款利息会计处理的通知（财会字〔1995〕19号）
22. 财政部关于股份有限公司进行资产评估增值处理的复函（财会二字〔1995〕25号）
23. 财政部关于编报进出口商品销售利润（亏损）表格式及编制说明的通知（财会字〔1995〕30号）
24. 财政部关于中外合作经营企业归还投资有关会计处理的复函（财会一字〔1995〕36号）
25. 财政部关于进出口企业向海关报送有关会计报表的补充通知（财会字〔1995〕72号）
26. 财政部关于合并会计报表合并范围请示的复函（财会二字〔1996〕2号）
27. 财政部关于印发《汽车运输企业内部单车承包租赁产权转让经营会计核算办法（试行）》的通知（财会字〔1996〕65号）

28. 财政部关于印发《企业兼并有关会计处理问题暂行规定》的通知（财会字〔1997〕30号）
29. 财政部关于对契税会计处理办法请示的复函（财会字〔1998〕36号）
30. 财政部关于物业管理企业执行《房地产开发企业会计制度》有关问题的通知（财会字〔1999〕44号）
31. 财政部关于《股份有限公司会计制度有关会计处理问题补充规定》问题解答（财会字〔1999〕49号）
32. 财政部关于印发《企业会计准则——或有事项》的通知（财会字〔2000〕6号）
33. 财政部关于印发《企业会计准则——无形资产》等8项准则的通知（财会〔2001〕7号）
34. 财政部关于印发《企业会计准则——固定资产》、《企业会计准则——存货》的通知（财会〔2001〕57号）
35. 财政部关于印发《企业会计准则——资产负债表日后事项》的通知（财会〔2003〕12号）
36. 财政部关于印发《证券公司执行〈金融企业会计制度〉有关问题衔接规定》的通知（财会〔2003〕17号）
37. 财政部关于印发《金融企业会计制度——证券公司会计科目和会计报表》的通知（财会〔2003〕32号）
38. 财政部关于印发《小型工业企业执行〈小企业会计制度〉衔接规定》的通知（财会〔2004〕16号）
39. 财政部关于印发《信托业务会计核算办法》的通知（财会〔2005〕1号）

财政部

2015年2月16日

关于企业改制重组有关土地增值税政策的通知

财税〔2015〕5号

为贯彻落实《国务院关于进一步优化企业兼并重组市场环境的意见》（国发〔2014〕14号），现将企业在改制重组过程中涉及的土地增值税政策通知如下：

一、按照《中华人民共和国公司法》的规定，非公司制企业整体改建为有限责任公司或者股份有限公司，有限责任公司（股份有限公司）整体改建为股份有限公司（有限责任公司）。对改建前的企业将国有土地、房屋权属转移、变更到改建后的企业，暂不征土地增值税。

本通知所称整体改建是指不改变原企业的投资主体，并承继原企业权利、义务的行为。

二、按照法律规定或者合同约定，两个或两个以上企业合并为一个企业，且原企业投资主体存续的，对原企业将国有土地、房屋权属转移、变更到合并后的企业，暂不征土地增值税。

三、按照法律规定或者合同约定，企业分设为两个或两个以上与原企业投资主体相同的企业，对原企业将国有土地、房屋权属转移、变更到分立后的企业，暂不征土地增值税。

四、单位、个人在改制重组时以国有土地、房屋进行投资，对其将国有土地、房屋权属转移、变更到被投资的企业，暂不征土地增值税。

五、上述改制重组有关土地增值税政策不适用于房地产开发企业。

六、企业改制重组后再转让国有土地使用权并申报缴纳土地增值税时，应以改制前取得该宗国有土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定缴纳的有关费用，作为该企业“取得土地使用权所支付的金额”扣除。企业在重组改制过程中经省级以上（含省级）国土资源管理部门批准，国家以国有土地使用权作价出资入股的，再转让该宗国有土地使用权并申报缴纳土地增值税时，应以该宗土地作价入股

时省级以上（含省级）国土资源部门批准的评估价格，作为该企业“取得土地使用权所支付的金额”扣除。办理纳税申报时，企业应提供该宗土地作价入股时省级以上（含省级）国土资源部门的批准文件和批准的评估价格，不能提供批准文件和批准的评估价格的，不得扣除。

七、企业按本通知有关规定享受相关土地增值税优惠政策的，应及时向主管税务机关提交相关房产、国有土地权证、价值证明等书面材料。

八、本通知执行期限为2015年1月1日至2017年12月31日。《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕48号）第一条、第三条，《财政部 国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》（财税〔2006〕21号）第五条同时废止。

财政部 国家税务总局

2015年2月2日

关于小型微利企业所得税优惠政策的通知

财税〔2015〕34号

为了进一步支持小型微利企业发展，经国务院批准，现就小型微利企业所得税政策通知如下：

一、自2015年1月1日至2017年12月31日，对年应纳税所得额低于20万元（含20万元）的小型微利企业，其所得减按50%计入应纳税所得额，按20%的税率缴纳企业所得税。

前款所称小型微利企业，是指符合《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称企业所得税法）及其实施条例规定的小型微利企业。

二、企业所得税法实施条例第九十二条第（一）项和第（二）项所称从业人数，包括与企业建立劳动关系的职工人数和企业接受的劳务派遣用工人数。

从业人数和资产总额指标，应按企业全年的季度平均值确定。具体计算公式如下：

季度平均值 = (季初值 + 季末值) ÷ 2

全年季度平均值 = 全年各季度平均值之和 ÷ 4

年度中间开业或者终止经营活动的，以其实际经营期作为一个纳税年度确定上述相关指标。

上述计算方法自2015年1月1日起执行，《财政部 国家税务总局关于执行企业所得税优惠政策若干问题的通知》（财税〔2009〕69号）第七条同时停止执行。

三、各级财政、税务部门要密切配合，严格按照本通知的规定，抓紧做好小型微利企业所得税优惠政策落实工作。同时，要及时跟踪、了解优惠政策的执行情况，对发现的新问题及时反映，确保优惠政策落实到位。

财政部 国家税务总局

2015年3月13日

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

为进一步鼓励和引导民间个人投资，经国务院批准，将在上海自由贸易试验区试点的个人非货币性资产投资分

期缴税政策推广至全国。现就个人非货币性资产投资有关个人所得税政策通知如下：

一、个人以非货币性资产投资，属于个人转让非货币性资产和投资同时发生。对个人转让非货币性资产的所得，应按照“财产转让所得”项目，依法计算缴纳个人所得税。

二、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。

个人以非货币性资产投资，应于非货币性资产转让、取得被投资企业股权时，确认非货币性资产转让收入的实现。

三、个人应在发生上述应税行为的次月15日内向主管税务机关申报纳税。纳税人一次性缴税有困难的，可合理确定分期缴纳计划并报主管税务机关备案后，自发生上述应税行为之日起不超过5个公历年度内（含）分期缴纳个人所得税。

四、个人以非货币性资产投资交易过程中取得现金补价的，现金部分应优先用于缴税；现金不足以缴纳的部分，可分期缴纳。

个人在分期缴税期间转让其持有的上述全部或部分股权，并取得现金收入的，该现金收入应优先用于缴纳尚未缴清的税款。

五、本通知所称非货币性资产，是指现金、银行存款等货币性资产以外的资产，包括股权、不动产、技术发明成果以及其他形式的非货币性资产。

本通知所称非货币性资产投资，包括以非货币性资产出资设立新的企业，以及以非货币性资产出资参与企业增资扩股、定向增发股票、股权置换、重组改制等投资行为。

六、本通知规定的分期缴税政策自2015年4月1日起施行。对2015年4月1日之前发生的个人非货币性资产投资，尚未进行税收处理且自发生上述应税行为之日起期限未超过5年的，可在剩余的期限内分期缴纳其应纳税款。

财政部 国家税务总局

2015年3月30日

关于进一步做好小微企业税收优惠政策 贯彻落实工作的通知

税总发〔2015〕35号

为支持小微企业（含个体工商户，下同）发展和创新创业，全面落实小微企业各项税收优惠政策，释放小微企业税收优惠政策红利，根据国务院决策部署，税务总局决定围绕四个方面，采取10项有效措施，进一步做好小微企业各项税收优惠政策贯彻落实工作。现通知如下：

一、全力宣传，确保每一户应享受税收优惠的小微企业“应享尽知”

1. 持续开展小微企业税收优惠政策宣传工作。各级税务机关充分利用报纸、杂志、电视、网站、12366纳税服务热线等载体，持续性开展小微企业税收优惠政策的普及性宣传。在税务网站开辟“小微企业税收优惠”专栏，编制和发布小微企业税收优惠政策目录，自动链接并及时维护。

2. 开展“小微企业税收优惠政策宣传周”活动。结合税法宣传月和“便民办税春风行动”，今年3月底至4月上

旬，各级税务机关开展“小微企业税收优惠政策宣传周”活动，通过在线访谈、新闻发布等方式，加大小微企业各项税收优惠政策宣传力度。各省国税局、地税局联合编印小微企业税收优惠政策宣传手册，免费送达每一户小微企业。

3. 加强政策业务培训。抓好税务干部税收优惠政策业务培训，使其熟练掌握税收政策，帮助纳税人享受税收优惠政策。

二、全程服务，努力让每一户小微企业办理税收优惠手续更为便捷

4. 将专门备案改为通过填写纳税申报表自动履行备案手续。税务总局将进一步修改企业所得税季度预缴申报表，使纳税人通过填写申报表有关栏次自动履行备案手续，不再另行报送专门备案材料，进一步减轻小微企业办税负担。

5. 完善小微企业所得税纳税申报软件。省税务机关通过核心征管系统或开发应用小微企业纳税申报税务端软件，运用软件自动识别小微企业身份，主动提示享受优惠政策。同时通过手机短信或其他形式告知纳税情况，使其享受税收优惠更便捷、更明白。

6. 对未享受优惠的小微企业及时采取补救措施。对于因各种原因未及时享受优惠政策的小微企业，主管税务机关要及时采取电话、上门温馨提示等跟踪服务，进一步提高享受税收优惠政策的纳税人覆盖面。

7. 严格定额征税管理。采取民主评议、公示等程序按规定时间调整小微企业纳税定额，对违反规定调整定额增加小微企业税收负担的，一经发现，严肃追究有关税务人员责任。

三、全年督查，切实让每一级税务机关履行好落实小微企业税收优惠政策的责任

8. 把落实小微企业税收优惠政策作为今年税务部门“一号督查”事项和绩效考评事项。税务总局已组成督查组开展督查，以后每季度督查一次，并通过报纸、网站公开督查情况。把落实小微企业税收优惠列入各级税务机关绩效考评项目，严格实行绩效考评。今年7月份，税务总局将委托第三方社会评估机构，对小微企业税收优惠政策落实情况开展评估。

9. 建立小微企业咨询服务岗和12366反映诉求平台。在办税服务厅设立“小微企业优惠政策落实咨询服务岗”，实行“首问责任制”。依托12366纳税服务热线、税务网站“局长信箱”受理纳税人投诉。一旦纳税人反映应享受未享受税收优惠政策情况，接收当日转办，当地主管税务机关要专人全程负责，在3个工作日内调查核实，确保税收优惠政策落实到位。

四、全面分析，尽力让每一申报期间内的小微企业税收优惠政策效应分析工作具体深入

10. 加强统计分析工作。及时、全面掌握小微企业各项减免税户数、减免税额等数据，建立典型企业调查制度，开展减免税效果分析，查找问题及差距，全面实施小微企业税收优惠政策落实情况的跟踪问效。

国家税务总局

2015年3月13日

关于贯彻落实扩大小型微利企业减半征收企业所得税范围有关问题的公告

国家税务总局公告2015年第17号

为落实国务院第83次常务会议关于扩大小型微利企业减半征收企业所得税优惠政策实施范围的决定，根据《中

华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、《财政部 国家税务总局关于小型微利企业所得税优惠政策的通知》（财税〔2015〕34号）规定，对落实小型微利企业所得税优惠政策问题公告如下：

一、符合条件的小型微利企业，无论采取查账征收还是核定征收方式，均可享受小型微利企业所得税优惠政策。

小型微利企业所得税优惠政策，包括企业所得税减按20%税率征收（以下简称减低税率政策），以及财税〔2015〕34号文件规定的优惠政策（以下简称减半征税政策）。

二、符合条件的小型微利企业，在季度、月份预缴企业所得税时，可以自行享受小型微利企业所得税优惠政策，无须税务机关审核批准。

小型微利企业在预缴和汇算清缴时通过填写企业所得税纳税申报表“从业人数、资产总额”等栏次履行备案手续，不再另行专门备案。在2015年企业所得税预缴纳税申报表修订之前，小型微利企业预缴申报时，暂不需提供“从业人数、资产总额”情况。

三、小型微利企业预缴时享受企业所得税优惠政策，按照以下规定执行：

（一）查账征收的小型微利企业。上一纳税年度符合小型微利企业条件，且年度应纳税所得额不超过20万元（含）的，分别按照以下情况处理：

1. 本年度按照实际利润额预缴企业所得税的，预缴时累计实际利润额不超过20万元的，可以享受小型微利企业所得税减半征税政策；超过20万元的，应当停止享受减半征税政策。

2. 本年度按照上年度应纳税所得额的季度（或月份）平均额预缴企业所得税的，可以享受小型微利企业减半征税政策。

（二）定率征税的小型微利企业。上一纳税年度符合小型微利企业条件，且年度应纳税所得额不超过20万元（含）的，本年度预缴企业所得税时，累计应纳税所得额不超过20万元的，可以享受减半征税政策；超过20万元的，不享受减半征税政策。

（三）定额征税的小型微利企业，由主管税务机关根据优惠政策规定相应调减定额后，按照原办法征收。

（四）本年度新办的小型微利企业预缴企业所得税时，凡累计实际利润额或应纳税所得额不超过20万元的，可以享受减半征税政策；超过20万元的，停止享受减半征税政策。

（五）企业根据本年度生产经营情况，预计本年度符合小型微利企业条件的，季度、月份预缴企业所得税时，可以享受小型微利企业所得税优惠政策。

四、企业预缴时享受了小型微利企业优惠政策，但年度汇算清缴超过规定标准的，应按规定补缴税款。

五、《国家税务总局关于发布〈中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（2014年版）等报表〉的公告》（国家税务总局公告2014年第28号）附件2、附件4及以下相关行次的填报说明中，原10万元统一修改为20万元：

（一）附件2《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A类，2014年版）》填报说明第五条第（一）项之13. 第14行的填报说明。

（二）附件2《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A类，2014年版）》填报说明第五条第（二）项之5. 第25行的填报说明。

（三）附件4《中华人民共和国企业所得税月（季）度和年度纳税申报表（B类，2014年版）》填报说明第三条

第（三）项之1. 第12行的填报说明。

六、本公告适用于2015年至2017年度小型微利企业申报缴纳企业所得税。本公告发布之日起，《国家税务总局关于扩大小型微利企业减半征收企业所得税范围有关问题的公告》（国家税务总局公告2014年第23号）废止。

国家税务总局

2015年3月18日

关于企业向境外关联方支付费用有关企业所得税问题的公告

国家税务总局公告 2015 年第 16 号

为进一步规范和加强企业向境外关联方支付费用的转让定价管理，根据《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称企业所得税法）及其实施条例的有关规定，现就企业向境外关联方支付费用有关转让定价问题公告如下：

一、依据企业所得税法第四十一条，企业向境外关联方支付费用，应当符合独立交易原则，未按照独立交易原则向境外关联方支付的费用，税务机关可以进行调整。

二、依据企业所得税法第四十三条，企业向境外关联方支付费用，主管税务机关可以要求企业提供其与关联方签订的合同或者协议，以及证明交易真实发生并符合独立交易原则的相关资料备案。

三、企业向未履行功能、承担风险，无实质性经营活动的境外关联方支付的费用，在计算企业应纳税所得额时不得扣除。

四、企业因接受境外关联方提供劳务而支付费用，该劳务应当能够使企业获得直接或者间接经济利益。企业因接受下列劳务而向境外关联方支付的费用，在计算企业应纳税所得额时不得扣除。

（一）与企业承担功能风险或者经营无关的劳务活动；

（二）关联方为保障企业直接或者间接投资方的投资利益，对企业实施的控制、管理和监督等劳务活动；

（三）关联方提供的，企业已经向第三方购买或者已经自行实施的劳务活动；

（四）企业虽由于附属于某个集团而获得额外收益，但并未接受集团内关联方实施的针对该企业的具体劳务活动；

（五）已经在其他关联交易中获得补偿的劳务活动；

（六）其他不能为企业带来直接或者间接经济利益的劳务活动。

五、企业使用境外关联方提供的无形资产需支付特许权使用费的，应当考虑关联各方对该无形资产价值创造的贡献程度，确定各自应当享有的经济利益。企业向仅拥有无形资产法律所有权而未对其价值创造做出贡献的关联方支付特许权使用费，不符合独立交易原则的，在计算企业应纳税所得额时不得扣除。

六、企业以融资上市为主要目的，在境外成立控股公司或者融资公司，因融资上市活动所产生的附带利益向境外关联方支付的特许权使用费，在计算企业应纳税所得额时不得扣除。

七、根据企业所得税法实施条例第一百二十三条的规定，企业向境外关联方支付费用不符合独立交易原则的，税务机关可以在该业务发生的纳税年度起10年内，实施特别纳税调整。

八、本公告自发布之日起施行。

国家税务总局

2015 年 3 月 18 日

关于调整增值税一般纳税人管理有关事项的公告

国家税务总局公告 2015 年第 18 号

按照《国务院关于取消和调整一批行政审批项目等事项的决定》（国发〔2015〕11号）精神，国家税务总局对增值税一般纳税人管理有关事项进行了调整，现公告如下：

一、增值税一般纳税人（以下简称一般纳税人）资格实行登记制，登记事项由增值税纳税人（以下简称纳税人）向其主管税务机关办理。

二、纳税人办理一般纳税人资格登记的程序如下：

- （一）纳税人向主管税务机关填报《增值税一般纳税人资格登记表》（附件1），并提供税务登记证件；
- （二）纳税人填报内容与税务登记信息一致的，主管税务机关当场登记；
- （三）纳税人填报内容与税务登记信息不一致，或者不符合填列要求的，税务机关应当场告知纳税人需要更正的内容。

三、纳税人年应税销售额超过财政部、国家税务总局规定标准（以下简称规定标准），且符合有关政策规定，选择按小规模纳税人纳税的，应当向主管税务机关提交书面说明（附件2）。

个体工商户以外的其他个人年应税销售额超过规定标准的，不需要向主管税务机关提交书面说明。

四、纳税人年应税销售额超过规定标准的，在申报期结束后20个工作日内按照本公告第二条或第三条的规定办理相关手续；未按规定时限办理的，主管税务机关应当在规定期限结束后10个工作日内制作《税务事项通知书》，告知纳税人应当在10个工作日内向主管税务机关办理相关手续。

五、除财政部、国家税务总局另有规定外，纳税人自其选择的一般纳税人资格生效之日起，按照增值税一般计税方法计算应纳税额，并按照规定领用增值税专用发票。

六、本公告自2015年4月1日起施行。《增值税一般纳税人资格认定管理办法》（国家税务总局令第22号）第四条第二款第（一）项、第七条、第八条、第九条、第十一条暂停执行，相应条款将依照规定程序修订后，重新予以公布。

附件：1. 增值税一般纳税人资格登记表（略）

2. 选择按小规模纳税人纳税的情况说明（略）

国家税务总局

2015 年 3 月 30 日

中国注册会计师审计准则问题解答第13号——持续经营

国家税务总局公告 2015 年第 18 号

《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》对注册会计师在财务报表审计中与管理层编制财务报表时运用持续经营假设相关的责任作出规范。本问题解答旨在针对财务报表审计中与管理层编制财务报表时运用持续经营假设相关的实务问题，强调注册会计师应保持职业怀疑，提示注册会计师在开展审计工作时需要关注和考虑的事

项。

一、为履行在财务报表审计中与管理层编制财务报表时运用持续经营假设相关的责任，注册会计师需要开展哪些方面的工作？

答：根据《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》的规定，为履行在财务报表审计中与管理层编制财务报表时运用持续经营假设相关的责任，注册会计师需要开展以下几个方面的工作：

(1) 在实施风险评估程序时，考虑是否存在导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，并在整个审计过程中保持警觉；

(2) 评价管理层对被审计单位持续经营能力的评估；

(3) 当识别出可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况时，实施追加的审计程序，以确定是否存在与这些事项或情况有关的重大不确定性；

(4) 评估财务报表是否已充分披露与可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况有关的重大不确定性；

(5) 考虑被审计单位持续经营能力对审计报告的影响；

(6) 与治理层就识别出的可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况进行沟通，除非治理层全部成员参与管理被审计单位。

二、哪些事项或情况可能导致对被审计单位的持续经营能力产生重大疑虑？

答：除《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》及其应用指南中列出的事项或情况外，单独或汇总起来可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况还包括以下示例。这些示例并未涵盖所有事项或情况，也不意味着存在其中一个或多个事项或情况就一定表明可能导致对持续经营能力产生重大疑虑。

财务方面：

(1) 坏账大幅度增加，或重要客户经营状况恶化；

(2) 需要寻求新的资金来源或融资方式来维持日常经营活动，或需要处置重要资产才能维持运营；

(3) 贸易条款的改变(包括贸易信贷的可获得性)对被审计单位严重不利；

(4) 更依赖于非传统的融资方式；

(5) 难以通过有效手段筹集资金用于偿付到期债务；

(6) 在获取必要的资本和信用方面出现更多的限制；

(7) 信用评级机构的评级降低。

经营方面：

(1) 过度依赖某个项目的成功；

(2) 需要对经营政策作出重大调整；

(3) 被审计单位所属行业发生重大变化；

(4) 在经济不稳定地区(如高通胀国家、货币大幅贬值国家)有重大经营活动；

(5) 重要经营活动易受市场不稳定的影响；

(6) 主要生产线已经出现非正常停产；

(7) 产品和服务的需求出现大幅下滑或结构性调整；

(8) 预期之外的公司组织结构和经营管理的变化；

(9) 被审计单位被司法机关立案调查或可能面临行政处罚。

某些措施可能减轻这些事项或情况的严重性。例如，被审计单位无法正常偿还债务的影响，可能由管理层通过替代方法(如处置资产、重新安排贷款偿还或获得额外资本金)计划保持足够的现金流量所抵销。类似地，主要供应商的流失也可以通过寻找适当的替代供应来源以降低损失。

三、当识别出可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况时，为确定是否存在与这些事项或情况有关的重大不确定性，注册会计师需要评价管理层与持续经营能力评估相关的未来应对计划。在这一过程中，注册会计师可以关注哪些事项？

答：管理层与持续经营能力评估相关的未来应对计划可能包括变卖资产、债务融资、缩减或延缓开支、增加权益资本、获取母公司或其他方面的支持、调整营销策略等。结合《〈中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营〉应用指南》第15段所列示的审计程序，针对不同类型的应对计划，注册会计师关注的事项可能包括：

(一) 变卖资产

(1) 对于拟处置的资产，确定支持证据的充分性；

(2) 考虑是否存在处置资产的限制，例如，在贷款协议中存在有限制处置资产的条款；

(3) 考虑拟处置资产的变现能力；

(4) 确定拟处置资产的潜在直接或间接影响；

(5) 从资产处置中获取资金的充足性和及时性。

(二) 债务融资

(1) 阅读公司债券和借款合同的条款并确定是否存在违约情况，或者在可预见的未来可能违约；

(2) 确认授信合同的存在性、条款和充分性；

(3) 考虑债务融资的可获得性；

(4) 考虑被审计单位现有的借款合同是否对继续举债存在限制条款；

(5) 检查被审计单位与金融机构就固定期限借款展期的协议，如固定期限借款合同尚未到期，了解被审计单位与金融机构就展期进行的沟通情况。

(三) 缩减或延缓开支

(1) 考虑缩减管理费用等间接费用、推迟固定资产维修、推迟项目研发等的可行性；

(2) 评价缩减或延缓开支的直接或间接影响；

(3) 考虑管理层缩减或延缓开支计划的详细程度。

(四) 增加权益资本

(1) 考虑增加权益资本计划的可行性；

(2) 评价增加权益资本对被审计单位的影响。

(五) 获取母公司或其他方面的支持

(1) 向关联方或第三方确认提供或保持财务支持的协议的存在性、合法性和可执行性，并对其提供额外资金的能力作出评估；

(2) 评价母公司或其他方面提供支持的可能性。

(六) 调整营销策略，预计市场改善

- (1) 评价基础数据的恰当性和可靠性，以及增长率和利润率的可实现性；
- (2) 确定销售预测的可靠性；
- (3) 考虑行业的发展情况和宏观经济环境。

四、注册会计师在对被审计单位预测进行评价时需要注意哪些问题？

答：对被审计单位预测的评价，是注册会计师评价管理层对被审计单位持续经营能力评估的重要方面。在评价被审计单位编制的预测时，需注意的问题包括以下方面：

- (1) 高级管理层和治理层是否适当参与预测的制定，并给予相应的关注；预测是否由适当人员完成；
- (2) 预测中所使用的基础数据是否准确，财务信息相关的主要假设是否具有充分依据以及是否合理，例如，预测中采用的增长率是否与宏观经济环境及行业经济发展趋势相吻合；
- (3) 预测是否足够详细，例如，预测是否按月编制，如果是，预测是如何反映收入和支出情况的；
- (4) 预测是否显示现金不充足的月份，如是，了解、评价相关影响及管理层计划采取的应对措施；
- (5) 预测是否存在管理层偏向；
- (6) 比较管理层以前年度预算与实际结果，评价管理层预算的可靠性；
- (7) 预测中是否考虑了潜在的收入下滑；
- (8) 预测中是否考虑了融资成本的上升对管理层决策的影响；
- (9) 管理层是否进行了适当的敏感性分析，例如，考虑销售预测的变化可能对整体现金流量预测产生的影响；
- (10) 预测中如何考虑资产变现的问题，包括变现是否可行以及金额是否合理；
- (11) 预测中是否涵盖了对被审计单位履行未来债务协议要求的考虑。

关于印发《企业内部控制审计问题解答》的通知

会协〔2015〕7号

为了进一步指导注册会计师解决在企业内部控制审计中遇到的实务问题，防范审计风险，我会制定了《企业内部控制审计问题解答》，现予印发。

使用中有什么问题，请及时反馈我会。

附件：企业内部控制审计问题解答

中国注册会计师协会

2015年2月5日

附件

企业内部控制审计问题解答

除特别说明外，本问题解答以注册会计师将财务报表审计和内部控制审计整合执行（以下简称整合审计）为前提，内部控制均指财务报告内部控制。

一、内部控制审计与财务报表审计有哪些共同点？

答：内部控制审计和财务报表审计之间存在多方面的共同点，例如：

（一）两者的终极目的一致。虽然各有侧重，但终极目的都是提高财务报表预期使用者对财务报表的信赖程度。

（二）两者都采用风险导向审计方法。注册会计师首先实施风险评估程序，识别和评估财务报表重大错报风险（包括由于舞弊导致的重大错报风险），在此基础上，针对评估的重大错报风险，通过设计和实施恰当的应对措施，获取充分、适当的审计证据。

（三）两者运用的重要性水平相同。注册会计师在财务报表审计中运用重要性水平，旨在计划和执行财务报表审计工作，评价识别出的错报对审计的影响以及未更正错报对财务报表和审计意见的影响，以对财务报表整体是否不存在重大错报获取合理保证；注册会计师在内部控制审计中运用重要性水平，旨在计划和执行内部控制审计工作，评价识别出的内部控制缺陷单独或组合起来是否构成内部控制重大缺陷，以对被审计单位是否在所有重大方面保持了有效的内部控制获取合理保证。由于内部控制的目标是合理保证财务报告及相关信息的真实、完整，因此对于同一财务报表，在两种审计中运用的重要性水平应当相同。

（四）两者识别的重要账户、列报及其相关认定相同。注册会计师在识别重要账户、列报及其相关认定时应当评价的重大错报风险因素对于内部控制审计和财务报表审计而言是相同的，因此对于同一财务报表，在两种审计中识别的重要账户、列报及其相关认定应当相同。

（五）两者了解和测试内部控制设计和运行有效性的基本方法相同，都可能实施询问、观察、检查以及重新执行程序。

二、内部控制审计与财务报表审计有哪些区别？

答：内部控制审计是对内部控制的有效性发表审计意见，并对内部控制审计过程中注意到的非财务报告内部控制重大缺陷进行披露；财务报表审计是对财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制发表审计意见。虽然内部控制审计和财务报表审计存在多方面的共同点，但财务报表审计是对财务报表进行审计，重在审计“结果”，而内部控制审计是对保证财务报表质量的内部控制的有效性进行审计，重在审计“过程”。发表审计意见的对象不同，使得两者存在区别，例如：

（一）对内部控制进行了解和测试的目的不同

在财务报表审计和内部控制审计中，注册会计师都需要了解与审计相关的内部控制，并都可能涉及测试相关内部控制运行的有效性，但两者目的不同。注册会计师在财务报表审计中了解和测试内部控制，是为了识别、评估和应对重大错报风险，据此确定实质性程序的性质、时间安排和范围，并获取与财务报表是否在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础编制相关的审计证据，以支持对财务报表发表的审计意见；注册会计师在内部控制审计中了解和测试内部控制，是为了对内部控制的有效性发表审计意见。

（二）测试内部控制运行有效性的范围要求不同

在财务报表审计中，针对评估的认定层次重大错报风险，注册会计师可能选择采用实质性方案或综合性方案。如果采用实质性方案，注册会计师可以不测试内部控制的运行有效性；如果采用综合性方案，注册会计师综合运用控制测试和实质性程序，因而需要测试内部控制的运行有效性。根据《中国注册会计师审计准则第1231号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》的相关规定，当存在下列情形之一时，注册会计师应当设计和实施控制测试，针对相关控制运行的有效性，获取充分、适当的审计证据：

（1）在评估认定层次重大错报风险时，预期控制的运行是有效的（即在确定实质性程序的性质、时间安排和范围时，注册会计师拟信赖控制运行的有效性）；

（2）仅实施实质性程序并不能够提供认定层次充分、适当的审计证据。

也就是说，如果以上两种情况均不存在，注册会计师可能对部分认定，甚至全部认定都不测试内部控制的运行有效性。

在内部控制审计中，注册会计师应当针对所有重要账户和列报的每一个相关认定获取控制设计和运行有效性的审计证据，以便对内部控制整体的有效性发表审计意见。

（三）内部控制测试的期间要求不同

首先，在财务报表审计中，针对评估的认定层次重大错报风险，如果注册会计师选择综合性方案，需要获取内部控制在整个拟信赖期间运行有效的审计证据，而在内部控制审计中，注册会计师对于基准日的内部控制运行有效性发表意见，则仅需要对内部控制在基准日前足够长的时间（可能短于整个审计期间）内的运行有效性获取审计证据。

其次，尽管连续审计时注册会计师在财务报表审计和内部控制审计中都可以考虑以前审计中所了解和测试的情况，但在执行内部控制审计时，注册会计师不得采用《中国注册会计师审计准则第1231号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》第十四条中提及的“每三年至少对控制测试一次”的方法，而应当在每一年度审计中测试内部控制（对自动化应用控制在满足特定条件情况下所采用的与基准相比较策略除外）。

（四）对控制缺陷的评价和沟通要求不同

在内部控制审计中，注册会计师应当评价识别出的内部控制缺陷是否构成一般缺陷、重要缺陷或重大缺陷。在财务报表审计中，注册会计师需要确定识别出的内部控制缺陷单独或连同其他缺陷是否构成值得关注的内部控制缺陷。

相应地，两者的沟通要求存在不同。

在财务报表审计中：

1. 注册会计师应当以书面形式及时向治理层通报值得关注的内部控制缺陷，致送书面沟通文件的时间可能根据注册会计师对治理层履行监督责任需要的考虑确定（对于上市实体，治理层可能需要在批准财务报表前收到注册会计师的沟通文件；对于其他实体，注册会计师可能会在较晚日期致送书面沟通文件，但需要满足完成最终审计档案的归档要求）。

2. 注册会计师还应当及时向相应层级的管理层通报：

（1）已向或拟向治理层通报的值得关注的内部控制缺陷，除非在具体情况下不适合直接向管理层通报。此项应采用书面方式通报。

（2）在审计过程中识别出的、其他方未向管理层通报而注册会计师根据职业判断认为足够重要从而值得管理层关注的内部控制其他缺陷。此项对沟通形式没有强制要求，可以采用书面或口头形式。

在内部控制审计中：

对于重大缺陷和重要缺陷，注册会计师应当以书面形式与管理层和治理层沟通，书面沟通应在注册会计师出具内部控制审计报告前进行；如果注册会计师认为审计委员会和内部审计机构对内部控制的监督无效，应当就此以书面形式直接与董事会沟通。此外，注册会计师应当以书面形式与管理层沟通其在审计过程中识别的所有其他内部控

制缺陷（包括注意到的非财务报告内部控制缺陷），并在沟通完成后告知治理层。

（五）审计报告的形式和内容以及所包括的意见类型不同

内部控制审计报告的形式和内容不同于财务报表审计报告。注册会计师应当分别按照中国注册会计师审计准则和《企业内部控制审计指引》及《企业内部控制审计指引实施意见》的相关规定，出具财务报表审计报告和内部控制审计报告。此外，内部控制审计报告不存在保留意见的意见类型，如果内部控制存在一项或多项重大缺陷，除非审计范围受到限制，注册会计师应当对内部控制发表否定意见；如果审计范围受到限制，注册会计师应当解除业务约定或出具无法表示意见的内部控制审计报告。

三、注册会计师如何基于内部控制审计与财务报表审计的共同点，整合审计工作以同时实现内部控制审计和财务报表审计的目标？

答：财务报表审计和内部控制审计存在多方面的共同点。注册会计师基于统一的风险评估，为财务报表审计和内部控制审计制定整合的审计计划，有助于实现整合审计的目标，减少重复工作，提高审计效率和效果。

具体而言，财务报表审计与内部控制审计至少在以下几个方面是可以整合共享的：

1. 重要性水平的确定；
2. 固有风险的评估；
3. 集团审计中重要组成部分和非重要组成部分的确定；
4. 重要账户、列报及其相关认定的确定；
5. 内部控制设计与运行有效性的测试；
6. 内部控制缺陷的识别和评价。

在审计工作的具体执行过程中，注册会计师还需要按照《企业内部控制审计指引实施意见》第九部分中有关“审计证据和结论的相互参照”的指引，在财务报表审计中考虑内部控制审计中实施的、所有针对内部控制设计与运行有效性的测试结果对所计划实施的实质性程序性质、时间安排和范围的影响。同时，也要在内部控制审计中评价财务报表审计中所实施实质性程序的结果对控制有效性结论的影响。

实务中，在整合审计的情况下，注册会计师可以只编制一套整合的审计工作底稿，将内部控制审计和财务报表审计的整合考虑贯穿审计的整个过程，以更有效地实现整合审计的目标，并同时满足财务报表审计和内部控制审计的需要。

四、注册会计师如何计划内部控制设计与运行有效性的测试工作，以实现内部控制审计和财务报表审计的有机整合？

答：《企业内部控制审计指引》第五条规定，在整合审计中，注册会计师应当对内部控制设计与运行的有效性进行测试，以同时实现下列目标：

1. 获取充分、适当的证据，支持其在内部控制审计中对内部控制有效性发表的意见。
2. 获取充分、适当的证据，支持其在财务报表审计中对控制风险的评估结果。

考虑到财务报表审计与内部控制审计中对内部控制设计和运行有效性测试的共同点和区别，注册会计师可以做出以下安排：

一是在适当的情况下，尽量对重要账户和列报的相关认定采用综合性方案。通过综合性方案中内部控制设计和运行有效性的测试，注册会计师在获取证据以支持其对内部控制有效性发表意见的同时，如果内部控制设计和运行

测试有效，也能够基于对控制风险的评估结果，相应调整实质性程序的性质、时间安排和范围，例如，当重大错报风险（由固有风险和控制风险决定）评估为低时，注册会计师可能不需要调整实质性程序的性质以获取更具说服力的审计证据，或者认为可以在期中而非期末实施某些审计程序，从而节省实施实质性程序所需的审计资源，更有效率地实现整合审计的目标。

二是控制测试的时间安排尽量同时满足内部控制审计和财务报表审计的要求。具体包括，在确定测试某项控制运行涵盖的期间时，在内部控制审计所要求的“足够长的期间”和财务报表审计中所要求的“拟信赖的期间”中取其长者；同时，注册会计师可以通过合理安排控制测试的时间，给被审计单位留有整改的时间。

此外，注册会计师在每年度的整合审计中需要针对所有重要账户和列报的每个相关认定获取内部控制设计和运行有效的审计证据，而不利用《中国注册会计师审计准则第1231号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》第十四条提及的“每三年至少对控制测试一次”的方法（对自动化应用控制在满足特定条件情况下所采用的与基准相比较策略除外）。

五、在内部控制审计过程中，注册会计师如何区分财务报告内部控制和非财务报告内部控制？

答：根据《企业内部控制基本规范》第三条的规定，内部控制的目标包括合理保证企业经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实完整，提高经营效率和效果，促进企业实现发展战略。所谓财务报告内部控制，即由公司的董事会、监事会、经理层及全体员工实施的旨在合理保证财务报告及相关信息真实、完整而设计和运行的内部控制，以及用于保护资产安全的内部控制中与财务报告可靠性目标相关的控制。具体而言，财务报告内部控制主要包括下列方面的政策和程序：

1. 保存充分、适当的记录，准确、公允地反映企业的交易和事项；
2. 合理保证按照适用的财务报告编制基础的规定编制财务报表；
3. 合理保证收入和支出的发生以及资产的取得、使用或处置经过适当授权；
4. 合理保证及时防止或发现并纠正未经授权的、对财务报表有重大影响的交易和事项。

财务报告内部控制以外的其他内部控制，属于非财务报告内部控制。

注册会计师考虑某一控制是否是财务报告内部控制的关键依据是控制目标，财务报告内部控制是那些与企业的财务报告可靠性目标相关的内部控制。例如，《企业内部控制应用指引第9号——销售业务》第十二条要求“企业应当指定专人通过函证等方式，定期与客户核对应收账款、应收票据、预收账款等往来款项”，企业为此建立的定期对账及差异处理控制与其往来款项的存在、权利和义务、计价和分摊等认定相关，属于财务报告内部控制；《企业内部控制应用指引第8号——资产管理》第十一条要求“企业应当根据各种存货采购间隔期和当期库存，综合考虑企业生产经营计划、市场供求等因素、充分利用信息系统，合理确定存货采购日期和数量，确保存货处于最佳库存状态”，企业为达到最佳库存的经营目标而建立的对存货采购间隔时间进行监控的相关控制与经营效率效果相关，而不直接与财务报表的认定相关，属于非财务报告内部控制。

当然，相当一部分的内部控制能够实现多种目标，主要与经营目标或合规性目标相关的控制可能同时也与财务报告可靠性目标相关。因此，不能仅仅因为某一控制与经营目标或合规性目标相关而认定其属于非财务报告内部控制，注册会计师需要考虑特定控制在特定企业环境中的目标、性质及作用，根据职业判断考虑该控制在具体情况下是否属于财务报告内部控制。

需要指出的是，在实务中注册会计师对财务报告内部控制的考虑是融于其所采用的自上而下的审计方法过程中

的。《企业内部控制审计指引实施意见》要求注册会计师采用自上而下的方法选择拟测试的内部控制，其中包括从财务报表层次初步了解内部控制整体风险，识别、了解和测试企业层面控制，基于财务报表层次识别重要账户、列报及其相关认定，了解潜在错报的来源，并识别企业用于应对这些错报或潜在错报的控制，然后选择拟测试的内部控制。基于自上而下的方法，注册会计师需要识别财务报表的重要账户和列报及其相关认定，以及与相关认定有关的业务流程中可能发生重大错报的环节。鉴于注册会计师识别的相关认定以及可能发生重大错报的环节均与财务报表相关，注册会计师针对这些错报或潜在错报来源识别的相应内部控制通常是财务报告内部控制。

六、如何理解内部控制审计与企业内部控制自我评价之间的关系，如两者的测试范围是否需要一致？注册会计师需要对企业内部控制自我评价执行什么工作？

答：根据《企业内部控制基本规范》的规定，企业应当对内部控制的有效性进行自我评价，出具自我评价报告，并聘请会计师事务所对内部控制的有效性进行审计。同时，根据《企业内部控制审计指引实施意见》的规定，被审计单位认可并理解其责任，其中包括对内部控制的有效性进行评价并编制内部控制评价报告的责任，也是注册会计师接受或保持内部控制审计业务的前提之一。

内部控制审计与内部控制自我评价之间的关系可以概括为“各自独立、单方面利用”。也就是说，两者之间是相互独立的。内部控制审计可以根据《企业内部控制审计指引实施意见》“利用他人的工作”部分的具体要求，考虑利用内部控制自我评价的工作（企业层面内部控制除外）。同时，根据《企业内部控制审计指引》的规定，注册会计师完成审计工作后，应当取得经企业签署的书面声明，声明企业没有利用注册会计师执行的审计程序及其结果作为自我评价的基础。

内部控制审计与内部控制自我评价是相互独立的，两者测试工作的具体内容可能不同。企业应当根据《企业内部控制评价指引》的规定对自身的内部控制进行测试、评价并编制自我评价报告。在执行内部控制审计时，注册会计师所选取测试的组成部分、控制活动和测试方法，可能与企业在进行自我评价时选取纳入测试范围的组成部分、控制活动和测试方法不同。注册会计师应当根据《企业内部控制审计指引》和《企业内部控制审计指引实施意见》的要求，运用职业判断，选取拟测试的组成部分和控制活动，并确定测试方法，无须受企业在自我评价中确定的测试工作的限制。

根据《企业内部控制审计指引》的规定，注册会计师是对财务报告内部控制的有效性直接发表审计意见，并非是对企业内部控制评价报告发表审计意见。在内部控制审计中，注册会计师对企业内部控制自我评价开展的工作主要包括：

1. 注册会计师应当对企业内部控制自我评价工作进行评估，判断是否利用企业内部审计人员、内部控制评价人员和其他相关人员的工作以及可利用的程度，相应减少可能本应由注册会计师执行的工作。

对此，在实务中，注册会计师可以在每个年度的较早时期与管理层就内部控制自我评价工作（包括自我评价的工作范围、工作方法、样本选取方法及样本规模等）进行沟通，并获取必要的管理层自我评价文档。如果管理层就内部控制评价工作定期召开会议，注册会计师可以要求参加会议以及时了解内部控制自我评价工作的实际进展以及前期遇到的问题。上述步骤及获取的文档有助于注册会计师确定其内部控制审计的时间安排，以及在多大程度上可以利用被审计单位的评价工作。

2. 注册会计师应当识别、了解和测试对内部控制有效性具有重要影响的企业层面控制。企业内部控制自我评价是企业层面控制的重要组成部分，与控制环境、对控制的监督这两项要素相关，注册会计师应将其包括在企业层

面控制的范围进行考虑。

3. 在形成审计意见时，注册会计师应当查阅从各种来源获取的审计证据，包括企业本年度涉及内部控制的内部审计报告或类似报告，并评价这些报告中指出的控制缺陷。

4. 考虑企业内部控制评价报告的影响。注册会计师还需要按照《企业内部控制审计指引实施意见》的相关要求，考虑企业内部控制评价报告对注册会计师内部控制审计报告的可能影响，包括评价企业内部控制评价报告对相关法律法规规定要素的列报是否完整和恰当；如果内部控制存在重大缺陷，企业是否已经在内部控制评价报告中对其进行了公允反映等。

七、如果集团企业有部分子公司尚未按照企业内部控制规范体系的标准建立健全其内部控制，注册会计师应当如何考虑其对内部控制审计的影响？

答：《企业内部控制基本规范》第四条指出，企业建立与实施内部控制，应当遵循全面性原则等五项原则。其中，全面性原则要求企业的内部控制应当贯穿决策、执行和监督全过程，覆盖企业及其所属单位的各种业务和事项。因此，对于按照相关法律法规的规定应当实施企业内部控制规范体系（包括《企业内部控制基本规范》和《企业内部控制配套指引》）的企业，原则上应当在其所有子公司按照企业内部控制规范体系的标准建立健全内部控制。

企业在按照企业内部控制规范体系的标准建立健全内部控制时，可能由于各种原因未能覆盖所有子公司。注册会计师应当评估其对内部控制审计的影响，在实施风险评估、控制测试及缺陷评价中充分考虑这一情况的影响，并据此得出审计结论和出具审计报告。在此过程中，注册会计师需要考虑的因素可能包括：

1. 尚未按照企业内部控制规范体系的标准建立健全内部控制的子公司的财务信息在集团财务报表整体中的重要程度，例如，是否是重要组成部分，是否存在对集团财务报表有重大影响的重要账户、列报及其相关认定；
2. 企业的董事会及管理层是否以及如何采取措施，以确保相关子公司在尚未按照企业内部控制规范体系的标准建立健全内部控制体系时，仍能保持有效的财务报告内部控制；
3. 未按照企业内部控制规范体系的标准建立健全内部控制的子公司是否存在其他替代性的内部控制制度和程序，虽然不完全符合内部控制规范体系的要求，仍能够有效防止、发现并纠正影响集团财务报表的重大错报；
4. 在以前年度及当年度审计中，是否发现这些尚未按照企业内部控制规范体系的标准建立健全内部控制的子公司存在内部控制重大缺陷或财务报表重大错报。

注册会计师应当结合内部控制审计中发现的问题，向企业的治理层和管理层沟通，提请其尽快全面贯彻实施企业内部控制规范体系的要求。

如果法律法规的相关豁免规定允许被审计单位不将某些实体纳入内部控制评价范围，注册会计师可以不将这些实体纳入内部控制审计的范围。这种情况不构成审计范围受到限制，但注册会计师应当在内部控制审计报告中增加强调事项段或者在注册会计师的责任段中，就这些实体未被纳入评价范围和内部控制审计范围这一情况，作出与被审计单位类似的恰当陈述。¹注册会计师应当评价相关豁免是否符合法律法规的规定，以及被审计单位有关该项豁免的陈述是否恰当。如果认为被审计单位有关该项豁免的陈述不恰当，注册会计师应当提请其作出适当修改。如果被审计单位未作出适当修改，注册会计师应当在内部控制审计报告的强调事项段中说明被审计单位的陈述需要修改的理由。

八、在开展整合审计时，会计师事务所如何组建项目组？

答：当财务报表审计延伸成为整合审计后，审计的范围和复杂程度大大增加，需要注册会计师作出很多新的职

业判断，这些判断包括集团审计中确定组成部分内部控制审计的范围、利用他人工作的程度、设计控制测试以实现整合审计的双重目标、财务报表审计中发现的问题对内部控制审计的影响、评价控制缺陷的严重程度等。

会计师事务所在开展整合审计时，需要统筹考虑，挑选具有胜任能力的人员组成项目组。在组建项目组时，需要考虑下列事项：

1. 委派掌握内部控制审计知识和方法的审计人员，如有可能，考虑配备有内部控制审计经验的审计人员；
2. 必要时配备专家，如信息系统等方面的专家。这些专家在审计项目的前期就要参与审计工作，从而判断在审计过程中哪些领域需要更深参与才能对相关内部控制的设计和运行有效性获取充分、适当的审计证据。

项目合伙人及其他有经验的项目组成员需要参与整合审计计划的制定，以便及时作出上述职业判断，避免项目组中经验较少的成员作出不恰当的决定从而影响审计效果和效率。特别是在首次执行整合审计时，项目合伙人、项目经理以及参与审计项目的有关专家往往需要付出更多时间。项目合伙人要做出恰当安排，确保在执行审计的过程中及时指导并复核审计工作，充分考虑财务报表审计和内部控制审计的互相参照与整合。另外，会计师事务所应当按照《企业内部控制审计指引实施意见》的规定，考虑是否委派适当的项目质量控制复核人员，以客观评价项目组作出的重大判断以及在编制内部控制审计报告时得出的结论。

在整合审计中，财务报表审计和内部控制审计原则上应由同一个项目组执行。如果项目组又被划分为承担不同具体工作的团队，则需要考虑团队间的沟通和协调配合，不同的团队需要站在“整合”的角度来制定审计策略、评估测试结果，一方面减少重复工作，另一方面兼顾两类审计的要求，保证内部控制审计和财务报表审计的审计证据和结论可以相互参照，避免审计判断出现不一致的情况。

九、确定与控制相关的风险对确定控制测试的性质、时间安排和范围有什么作用？

答：与控制相关的风险，包括一项控制可能无效的风险，以及如果该控制无效，可能导致重大缺陷的风险。与控制相关的风险越高，注册会计师需要获取的审计证据就越多。注册会计师对控制相关风险的评价将直接影响控制测试的性质、时间安排和范围。

（一）对控制测试性质的影响

注册会计师在测试控制的有效性时，应当综合运用询问、观察、检查和重新执行等方法。注册会计师测试控制有效性实施的程序，按提供证据的效力，由弱到强排序通常为：询问、观察、检查和重新执行。其中询问本身并不能为得出控制是否有效的结论提供充分、适当的证据。

在内部控制审计中，与控制相关的风险越高，注册会计师对审计证据的效力要求也越高。

（二）对控制测试时间安排的影响

一般而言，与控制相关的风险越高，注册会计师对控制的测试时间越应接近基准日。当注册会计师选择内部控制测试期间时，还应当考虑测试涵盖的期间能否为内部控制在基准日之前一段足够长的期间内有效运行提供足够的审计证据。

即便注册会计师认为与控制相关的风险较高，因而决定对控制的测试时间应接近基准日，仍可在期中测试，但应调整针对剩余期间进行的前推测试的性质和范围。

（三）对控制测试范围的影响

注册会计师确定的控制测试范围，应当足以使其获取充分、适当的审计证据，为基准日内部控制是否不存在重大缺陷提供合理保证。与控制相关的风险越高，注册会计师需要获取的证据就越多。

对于人工控制,《企业内部控制审计指引实施意见》提供了采用检查或重新执行程序测试控制运行有效性时的最小样本量区间表,供注册会计师参照使用。

政府补助特殊业务的会计与税务处理

高金平

政府补助是指企业从政府无偿取得货币资产或非货币性资产,但不包括政府作为企业所有者投入的资本。企业取得与资产相关的政府补助,不能直接确认为当期损益,应当确认为递延收益,自相关资产达到预定可使用状态时起,在该资产使用寿命内平均分配,分次计入以后各期的损益。取得与收益相关的政府补助,用于补偿企业以后期间的相关费用或损失的,取得时确认为递延收益,在确认相关费用的期间计入当期损益;用于补偿企业已发生的相关费用或损失的,取得时直接计入当期损益。

一、会计处理

(一) 与收益相关的政府补助和与资产相关的政府补助的区分

《企业会计准则第16号——政府补助》第三条规定,政府补助分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。与资产相关的政府补助,是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。与收益相关的政府补助,是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助。

对于一些综合性的政府补助,《企业会计准则讲解(2010)》中指出:“企业对于综合性项目的政府补助,需要将其分解为与资产相关的部分和与收益相关的部分,分别进行会计处理;难以区分的,将政府补助整体归类为与收益相关的政府补助,视情况不同计,计入当期损益或者在项目期内分期确认为当期收益。”

通常只有在相关政府补助文件中指明了收到的补助资金所对应的项目,且是用于购建或以其他方式形成长期资产的,才将收到的政府补助判定为与资产相关的政府补助。

案例1. A公司为上市公司,2013年12月与其所在地工业园管委会签订协议,实施异地搬迁扩建。A公司将在该工业园建设新厂房。协议约定:

(1) A公司耗以150元/平方米的单价取得20万平方米土地使用权,土地出让金总额为3 000万元。

(2) A 公司缴纳全部土地出让金后5个工作日内,管委会以“进园企业科技创新扶持资金”的形式向A公司支付3000万元扶持资金。

A公司认为,在缴纳土地出让金之后。工业园管委会就有财政收入,故约定科技创新扶持资金应该在其收到土地出让金之后拨付,考虑到该资金并不是针对土地款进行的补偿,应该将其作为与收益相关的政府补助。

问题: A公司将3 000万元科技创新扶持资金作为与收益相关的政府补助是否恰当?

案例分析:

根据《企业会计准则第16号——政府补助》规定,与资产相关的政府补助是指用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。本案例中,按照协议约定,A公司收到的3 000万元资金是以“进园企业科技创新扶持资金”的形式取得的,并不是针对土地款所进行的补偿,也不是针对随后的厂房建设。之所以要以土地出让金的缴纳为前提,是出于对政府财政资金的考虑。此外,A公司在申请补助时,也是以扶持科技创新的名义提出的。

因此,本案例中没有充分证据表明A公司收到的3 000万元科技创新扶持资金是与资产相关的政府补助,应将其

作为与收益相关的，政府补助处理。

（二）政府补助与政府采购的区分

政府补助是指企业从政府无偿取得货币资产或非货币性资产，但不包括政府作为企业所有者投入的资本，而政府采购是指政府作为购买资产或劳务的一方向另一方支付交易对价。

有时，政府虽不直接向企业采购商品或劳务，但根据国家政策规定，应按照一定标准定额或定量持续给予企业补助，如果该补助与企业日常经营活动密切相关，也应判定为收入。

《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第1号——非经常性损益（2008）》（中国证券监督管理委员会公告〔2008〕43号）规定：“非经常性损益是指与公司正常经营业务无直接关系，以及虽与正常经营业务相关，但由于其性质特殊和偶发性，影响报表使用人对公司经营业绩和盈利能力做出正常判断的各项交易和事项产生的损益。”根据该解释，对于与公司正常经营业务密切相关，符合国家政策规定、按照一定标准定额或定量持续享受的政府补助（按权责发生制核算），不作为政府补助处理，而应确认主营业务收入或其他业务收入。

案例2. C公司为上市公司，从2007年开始受政府委托进口医药类特种原料M，再将原料M销售给国内生产企业进行加工，加工出产品N销售给最终顾客。产品N的销售价格由政府确定，由于国际市场上原料M价格的上涨，而国内产品N的价格保持稳定不变，形成进销倒挂的局面。2013年之前，C公司以原料M的进口价格为基础定价销售给生产企业，国家财政对下游生产企业进行补贴；2013年之后，国家规范补贴款管理，限制了C公司对生产企业的销售价格，C公司的进销差价损失由国家财政给予补助。差价补助金额按照改革前一年加权平均销售价格减去加权平均采购成本的价差乘以销售给生产企业的数量计算。

问题：C公司收到的财政补助是否应作为政府补助进行处理？

案例分析：

本案例中，2013年之前，国家直接将财政补助支付给下游生产企业，2013年之后改为补贴给C公司，转变前后，交易的性质没有发生变化，但是在C公司报表中2013年之前体现为收入，之后却体现为政府补助。

从公司风险看，公司经营该项业务的进销差价损失由国家财政给予补助，购销原料M不会给C公司带来亏损，但是C公司报表中的主营业务却表现为亏损。

从交易的实质看，购销原料M业务是代替政府履行职能，因此，不能机械地将财政补助理解为无偿取得，而应视同交易对价的一部分。如果将同一项交易从两处取得的对价，一部分确认为主营业务收入，另一部分确认为营业外收入，这样的处理方式在一定程度上并没有公允地反映交易实质。

从公司的经营模式看，从国外进口原料M，按照固定价格销售给指定企业，然后从政府获取差价补助，可看成是C公司的日常经营方式，更符合收入的定义。

综上所述，C公司收到的财政补助不应作为政府补助进行处理，应作为主营业务收入处理。

二、税务处理

（一）企业所得税的相关规定

《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，企业取得的各类财政性资金，除属于国家投资和资金使用后要求归还本金的以外，均应计入企业当年收入总额。对企业取得的由国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的财政性资金，准予作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除。

《财政部国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》（财税〔2011〕70号）规定，企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，凡同时符合以下条件的，可以作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除：（一）企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；（二）财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求；（三）企业能够对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。上述不征税收入用于支出所形成的费用，不得在计算应纳税所得额时扣除；用于支出所形成的资产，其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。凡作为不征税收入处理的财政性资金，在5年（60个月）内未发生支出且未缴回财政部门或其他拨付资金的政府部门的部分，应计入取得该资金第六年的应税收入总额；计入应税收入总额的财政性资金发生的支出，允许在计算应纳税所得额时扣除。

（二）纳税调整

1. 应纳税收入的纳税调整。与资产相关的政府补助，按照实收金额计量，分期计入营业外收入。与收益相关的政府补助，按照应收金额或实收金额计量，一次性或分期计入营业外收入。

以上两类补助在计算企业所得税时，均应于实际收到政府补助的当年确认收入，企业只需针对收入确认时间的差异作纳税调整即可。

2. 不征税收入的纳税调整。与收益相关的政府补助，无论是按照应收金额计量，还是按实收金额计量，其一次性或分期确认的营业外收入作纳税调减处理，与之相对应的费用作纳税调增处理。

与资产相关的政府补助，按实收金额计量，自相关资产达到预定可使用状态时起，在该资产使用寿命内平均分配，分次计入营业外收入。企业应将计入营业外收入的金额作纳税调减处理，并对当期相关资产折旧、摊销作纳税调增处理。资产折旧或摊销调增金额以不征税收入额为限。

无论是与收益相关的政府补助，还是与资产相关的政府补助，凡政府补助（递延收益）已作不征税收入处理，如果从取得政府补助的次月起连续60个月未发生相关支出，也未缴回财政部门或其他拨付资金的政府部门，应于第61个月的当年将递延收益一次性调增所得，为避免重复征税，当年及以后期间将递延收益结转营业外收入的金额应作纳税调减处理。以后期间发生的相关费用或相关资产折旧、摊销额，允许在税前扣除，不作纳税调整。

案例3. 20*1年1月5日，政府拨付D企业450万元财政拨款（同日到账），要求用于购买大型科研设备1台。20*1年1月31日，D企业购入大型设备（假设不需安装），实际成本为480万元，其中30万元以自有资金支付，使用寿命10年，采用直线法计提折旧（假设无残值）。20*9年2月1日，D企业出售了这台设备，取得价款120万元。假定不考虑设备转让过程中的其他税费等因素，现区分应纳税收入和不征税收入两种情形，分别作纳税调整如下：

（1）20*1年1月5日实际收到财政拨款，确认政府补助：

借：银行存款	4 500 000
贷：递延收益	4 500 000

应纳税收入的处理：企业应于实际收到财政拨款时一次性调增应纳税所得额450万元。

不征税收入的处理：递延收益不确认所得，不作纳税调整。

（2）20*1年1月31日购入设备：

借：固定资产	4 800 000
贷：银行存款	4 800 000

（3）自20*1年2月起每个资产负债表日，计提折旧，同时分摊递延收益：

①计提折旧

借：研发支出 40 000（4 800 000/120个月）

贷：累计折旧 40 000（4 800 000/120个月）

应税收入的处理：研发支出允许在税前扣除，不作纳税调整。

不征税收入的处理：研发支出不得在税前扣除，各月研发支出中3.75万元需调增应纳税所得额。

②分摊递延收益

借：递延收益 37 500（4 500 000/120个月）

贷：营业外收入

37 500（4 500 000/120个月）

应税收入的处理：由于政府补助已于收到时一次性调增应纳税所得额，为避免重复征税，后期财务上确认的营业外收入3.75万元应作纳税调减处理。

不征税收入的处理：因符合财税〔2011〕70号文件中不征税收入确认的三个条件，财务上分期确认的营业外收入3.75万元，作纳税调减处理。

（4）20*9年2月1日出售设备，同时转销递延收益余额：

①出售设备

借：固定资产清理 960 000

累计折旧 3 840 000

贷：固定资产 4 800 000

借：银行存款 1 200 000

贷：固定资产清理 960 000

营业外收入 240 000

应税收入的处理：固定资产净值96万元允许在税前扣除，不作纳税调整。

不征税收入的处理：固定资产净值中96万元中90万元不得在税前扣除，调增应纳税所得额90万元。

②转销递延收益余额

借：递延收益 900 000

贷：营业外收入 900 000

应税收入的处理：由于政府补助已于收到时一次性调增应纳税所得额，为避免重复征税，本期营业外收入90万元作纳税调减处理。

不征税收入的处理：因符合财税〔2011〕70号文件中不征税收入确认的三个条件，本期营业外收入90万元作纳税调减处理。

资产减值的财税处理差异

蔡昌

资产减值是指资产的可收回金额低于其账面价值。资产减值的会计处理与税务处理存在差异，对此，笔者将作详细介绍。

资产减值的会计处理

（一）准则的有关规定

1. 企业资产是否提取减值的判断。企业在会计期末是否计提资产减值准备，取决于资产是否存在减值迹象。企业会计准则规定，企业应当在会计期末判断资产是否存在可能发生减值的迹象。如果资产不存在减值迹象，则既不必估计资产的可收回金额，也不必确认减值损失。资产只有在存在减值迹象的情况下，才要求估计其可收回金额。但是，因企业合并所形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产，无论是否存在减值迹象，每年都应当进行减值测试。

2. 资产可收回金额的确定方法。资产可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

3. 已计提减值准备不允许转回。企业按照资产减值准备的计提方法已经计提资产减值准备的，不允许以后期间转回。

4. 改变了商誉处理方法。企业合并形成的商誉，每年至少进行一次减值测试，并结合相关资产组和资产组组合进行测试。只要有活跃市场，就可以使用公允价值，而且一旦使用了公允价值，就必须停止使用历史成本。

（二）可能发生减值资产的迹象

对于可能发生减值的资产，企业应当在会计期末判断资产是否存在可能发生减值的迹象。企业合并所形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产，无论是否存在减值迹象，每年都应当进行减值测试。当存在下列迹象的，表明资产可能发生了减值：

（1）资产的市价当期大幅度下跌，其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌。

（2）企业经营所处的经济、技术或者法律等环境以及资产所处的市场在当期或者将在近期发生重大变化，从而对企业产生不利影响。

（3）市场利率或者其他市场投资回报率在当期已经提高，从而影响企业计算资产预计未来现金流量现值的折现率，导致资产可收回金额大幅度降低。

（4）有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏。

（5）资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置。

（6）企业内部报告的证据表明资产的经济绩效已经低于或者将低于预期，如资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润（或者损失）远远低于预计金额等。

（7）其他表明资产可能已经发生减值的迹象。

（三）资产可收回金额的计量

1. 资产可收回金额的判断。当资产存在减值迹象时，应当估计其可收回金额。可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。处置费用包括与资产处置有关的法律费用、相关税金、搬运费以及为使资产达到可销售状态所发生的直接费用等。

企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象。资产存在减值迹象的，应当进行减值测试，估计资产的可收回金额。在估计资产可收回金额时，应当遵循重要性要求：（1）以前报告期间的计算结果表明，资产可收回金额显著高于其账面价值，之后又没有发生消除这一差异的交易或者事项的，资产负债表日可以不重新估计该资产的可收回金额。（2）以前报告期间的计算与分析表明，资产可收回金额相对于某种减值迹象反应不敏感，在报告期间又发生了该减值迹象的，可以不因该减值迹象的出现而重新估计该资产的可收回金额。比如，当期

市场利率或市场投资报酬率上升，对计算资产未来现金流量现值采用的折现率影响不大的，可以不重新估计资产的可收回金额。

2. 资产的公允价值减去处置费用后净额的计量。资产的公允价值减去处置费用后的净额，应当根据公平交易中有法律约束力的销售协议价格减去直接归属于该资产处置费用的金额确定；没有法律约束力销售协议的，但存在资产活跃市场的，应当按照该资产的市场价格减去处置费用后的金额确定，资产的市场价格通常应当根据资产的买方出价确定。

在既没有法律约束力的销售协议、又不存在活跃市场的情况下，应当以可获取的最佳信息为基础，估计资产的公允价值减去处置费用后的净额，同行业类似资产的最近交易价格或者结果可以作为估计资产公允价值减去处置费用后的净额的参考。

企业按照上述规定仍然无法可靠估计资产的公允价值减去处置费用后的净额的，应当以该资产未来现金流量的现值作为其可收回金额。

3. 资产未来现金流量现值的计量

资产未来现金流量的现值，应当按照资产在持续使用过程中和最终处置时所产生的预计未来现金流量，选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。预计资产未来现金流量的现值，应当综合考虑资产的预计未来现金流量、使用寿命和折现率等因素。

（1）预计资产未来现金流量。预计资产未来现金流量应当包括的内容有：其一，资产持续使用过程中预计产生的现金流入；其二，为实现资产持续使用过程中产生的现金流入所必需的预计现金流出（包括为使资产达到预定可使用状态所发生的现金流出）。该现金流出应当是可直接归属于或者可通过合理的基础分配到资产中的现金流出；其三，资产使用寿命结束时，处置资产所收到或者支付的净现金流量。该现金流量应当是在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行交易时，企业预期可从资产的处置中获取或者支付的、减去预计处置费用后的金额。预计资产未来现金流量时，企业管理层应当在合理和有依据的基础上对资产剩余使用寿命内整个经济状况进行最佳估计。

预计资产未来现金流量应当考虑的主要因素包括：第一，预计资产未来现金流量和折现率，应当在一致的基础上考虑因一般通货膨胀而导致物价上涨等因素的影响。如果折现率考虑了这一影响因素，资产预计未来现金流量也应当考虑；如果折现率没有考虑这一影响因素，预计未来现金流量也不予考虑。第二，预计资产未来现金流量，应当分析以前期间现金流量预计数与实际数的差异情况，以评判预计当期现金流量所依据假设的合理性。通常应当确保当期预计现金流量所依据假设与前期实际结果相一致。第三，预计资产未来现金流量应当以资产的当前状况为基础，不应包括与将来可能会发生的、尚未作出承诺的重组事项有关或者与资产改良有关的预计未来现金流量。未来发生的现金流出是为了维持资产正常运转或者原定正常产出水平所必需的，预计资产未来现金流量时应当将其考虑在内。第四，预计在建工程、开发过程中的无形资产等未来现金流量，应当包括预期为使该资产达到预定可使用或可销售状态而发生的全部现金流出。第五，资产的未来现金流量受内部转移价格影响的，应当采用在公平交易前提下企业管理层能够达成的最佳价格估计数进行预计。

预计资产未来现金流量，通常根据资产未来期间最有可能产生的现金流量进行预测，应当采用期望现金流量法预计资产未来现金流量。

采用期望现金流量法，资产未来现金流量应当根据每期现金流量期望值进行预计，每期现金流量期望值按照各

种可能情况下的现金流量乘以相应的发生概率加总计算。

预计资产的未来现金流量，应当以管理层批准的最近财务预算或者预测数据，以及该预算或者预测期之后年份稳定的或者递减的增长率为基础，企业管理层如能证明递增的增长率是合理的，可以以递增的增长率为基础。建立在预算或者预测基础上的预计现金流量最多涵盖5年，企业管理层如能证明更长的期间是合理的，可以涵盖更长的期间。

在对预算或者预测期之后年份的现金流量进行预计时，所使用的增长率除了企业能够证明更高的增长率是合理的之外，不应超过企业经营的产品、市场、所处的行业或者所在国家或者地区的长期平均增长率，或者该资产所处市场的长期平均增长率。预计资产的未来现金流量，应当以资产的当前状况为基础，不应包括与将来可能会发生的、尚未作出承诺的重组事项或者与资产改良有关的预计未来现金流量。

预计资产的未来现金流量也不应当包括筹资活动产生的现金流入或者流出以及与所得税收付有关的现金流量。

企业已经承诺重组的，在确定资产的未来现金流量的现值时，预计未来现金流入和流出数，应当反映重组所能节约的费用和由重组所带来的其他利益，以及因重组所导致的估计未来现金流出数。其中，重组所能节约的费用和由重组所带来的其他利益，通常应当根据企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据进行估计；因重组所导致的估计未来现金流出数应当根据《企业会计准则第13号——或有事项》所确认的因重组所发生的预计负债金额进行估计。

（2）折现率的确定方法。折现率应当是一个反映当前市场货币时间价值和资产特定风险的税前利率。它是企业在购置或者投资资产时所要求的必要报酬率。在预计资产的未来现金流量时已经对资产特定风险的影响作了调整的，估计折现率不需要再考虑这些特定风险。如果用于估计折现率的基础是税后的，应当将其调整为税前的折现率。

折现率的确定通常应当以该资产的市场利率为依据。无法从市场获得的，可以使用替代利率估计折现率。替代利率可以根据加权平均资金成本、增量借款利率或者其他相关市场借款利率作适当调整后确定。调整时，应当考虑与资产预计未来现金流量有关的特定风险以及其他有关货币风险和价格风险等。

估计资产未来现金流量现值时，通常应当使用单一的折现率；资产未来现金流量的现值对未来不同期间的风险差异或者利率的期限结构反应敏感的，应当使用不同的折现率。

（3）资产未来现金流量限制的预计。在预计资产未来现金流量和折现率的基础之上，资产未来现金流量的现值只需将该资产的预计未来现金流量按照预计的折现率在预计期限内加以折现即可确定。

（4）预计资产未来外币现金流量的计量。预计资产的未来现金流量涉及外币的，应当以该资产所产生的未来现金流量的结算货币为基础，按照该货币适用的折现率计算资产的现值；然后将该外币现值采用计算资产未来现金流量现值当日的即期汇率进行折算，从而折现成按照记账本位币表示的资产未来现金流量的现值。

在该现值基础上，将其与资产公允价值减去处置费用后的净额相比较，确定其可收回金额，根据可收回金额与资产账面价值相比较，确定是否需要确认减值损失以及确认多少减值损失。

4. 资产减值损失的确定

（1）资产减值损失的处理原则。可收回金额的计量结果表明，资产的可收回金额低于其账面价值的，应当将资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。

资产减值损失确认后，减值资产的折旧或者摊销费用应当在未来期间作相应调整，以使该资产在剩余使用寿命

内，系统地分摊调整后的资产账面价值（扣除预计净残值）。

考虑到固定资产、无形资产、商誉等资产发生减值后，一方面价值回升的可能性比较小，通常属于永久性减值；另一方面从会计信息谨慎性要求考虑，为了避免确认资产重估增值和操纵利润，资产减值准则规定：资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。此规定是专门针对资产减值准备的计提和转回操纵利润的问题。

（2）资产减值准备的会计处理。固定资产发生减值时，应设置“固定资产减值准备”科目核算企业提取的固定资产减值准备，借记“资产减值损失”科目，贷记“固定资产减值准备”科目；已计提的减值准备不得转回。本科目期末贷方余额，反映各单位已提取的固定资产减值准备。

无形资产发生减值时，应设置“无形资产减值准备”科目核算企业提取的无形资产减值准备，借记“资产减值损失”科目，贷记“无形资产减值准备”科目；已计提减值准备不得转回。本科目期末贷方余额，反映各单位已提取的无形资产减值准备。

固定资产减值操作实务中，一是要把握判断资产减值的原则，即应确保资产在以不超过其可收回金额的前提下进行计量，如果资产账面价值超过其可收回金额，则该资产视为已经减值，则资产应确认减值损失。二是计量资产减值应核查两个重要金额，即确认被核查资产的公允价值减去处置费用后的净额和未来预计现金流量现值。三是分步进行评估减值①评估一项资产是否存在减值迹象；②确认资产可收回金额与账面价值比较；③资产减值损失的会计处理。

（四）资产组的认定及减值处理

资产组是企业可以认定的最小资产组合，其产生的现金流入应当基本上独立于其他资产或者资产组。资产组应当由创造现金流入相关的资产组成。有迹象表明一项资产可能发生减值的，企业应当以单项资产为基础估计其可收回金额。企业难以对单项资产的可收回金额进行估计的，应当按照该资产所属的资产组为基础确定资产组的可收回金额。

1. 资产组的认定。（1）认定资产组最关键的因素是该资产组能否独立产生现金流入。企业的某一生产线、营业网点、业务部门等，如果能够独立于其他部门或者单位等形成收入、产生现金流入，或者其形成的收入和现金流入绝大部分独立于其他部门或者单位、且属于可认定的最小资产组合的，通常应将该生产线、营业网点、业务部门等认定为一个资产组。几项资产的组合生产的产品（或者其他产出）存在活跃市场的，无论这些产品（或者其他产出）是用于对外出售还是仅供企业内部使用，均表明这几项资产的组合能够独立产生现金流入，应当将这些资产的组合认定为资产组。（2）企业对生产经营活动的管理或者监控方式、以及对资产使用或者处置的决策方式等，也是认定资产组应考虑的重要因素。比如，某服装企业有童装、西装、衬衫三个工厂，每个工厂在核算、考核和管理等方面都相对独立，在这种情况下，每个工厂通常为一个资产组。再如，某家具制造商有A车间和B车间，A车间专门生产家具部件（该家具部件不存在活跃市场），生产完后由B车间负责组装，该企业对A车间和B车间资产的使用和处置等决策是一体的，在这种情况下，A车间和B车间通常应当认定为一个资产组。

资产组一经确定，各个会计期间应当保持一致，不得随意变更。如需变更，企业管理层应当证明该变更是合理的，并根据本准则在附注中作相应说明。

2. 资产组账面价值与其可收回金额的计量。资产组减值测试的原理和单项资产是一致的，即企业需要预计资产组的可收回金额和计算资产组的账面价值，并将两者进行比较，如果资产组的可收回金额低于其账面价值的，表明资产组发生了减值损失，应当予以确认。

资产组账面价值的确定基础应当与其可收回金额的确定方式相一致。资产组的账面价值包括可直接归属于资产组和可以合理且一致地分摊至资产组的资产账面价值，通常不应当包括已确认负债的账面价值，但如不考虑该负债金额就无法确定资产组可收回金额的除外。资产组的可收回金额应当按照该资产组的公允价值减去处置费用后的净额与其预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。资产组在处置时如要求购买者承担一项负债（如环境恢复负债等）、该负债金额已经确认并计入相关资产账面价值，而且企业只能取得包括上述资产和负债在内的单一公允价值减去处置费用后的净额的，为了比较资产组的账面价值和可收回金额，在确定资产组的账面价值及其未来现金流量的现值时，应当将已确认的负债金额从中扣除。

3. 企业总部资产减值的计量。企业总部资产包括企业集团或者事业部的办公楼、电子数据处理设备等资产。总部资产的显著特征是难以脱离其他资产或者资产组产生独立的现金流入，而且其账面价值难以完全归属于某一资产组。

有迹象表明某项总部资产可能发生减值的，企业应当计算确定该总部资产所归属的资产组或者资产组组合的可收回金额，然后将其与相应的账面价值相比较，据以判断是否需要确认减值损失。资产组组合，是指由若干个资产组组成的最小资产组组合，包括资产组或者资产组组合，以及按合理方法分摊的总部资产部分。对某一资产组作减值测试时，首先应当认定所有与该资产组相关的总部资产。然后，根据相关总部资产能否按照合理和一致的基础分摊至该资产组分别处理。

对于相关总部资产能够按照合理和一致的基础分摊至该资产组的部分，企业应当将该部分总部资产的账面价值分摊至该资产组，再据以比较该资产组的账面价值（包括已分摊的总部资产的账面价值部分）和可收回金额，并按照关于资产组或者资产组组合减值的规定处理。

对于相关总部资产中有部分资产难以按照合理和一致的基础分摊至该资产组的，应当按照下列步骤处理：首先在不考虑相关总部资产的情况下，估计和比较资产组的账面价值和可收回金额，并按照关于资产组或者资产组组合减值的规定处理；其次认定由若干个资产组组成的最小的资产组组合，该资产组组合应当包括所测试的资产组和可以按照合理和一致的基础把该部分总部资产的账面价值分摊其上的部分；最后比较所认定的资产组组合的账面价值（包括已分摊的总部资产的账面价值部分）和可收回金额，并按照关于资产组或者资产组组合减值的规定处理。

4. 资产组或者资产组组合减值的确认计量

资产组或者资产组组合的可收回金额低于其账面价值的（总部资产和商誉分摊至某资产组或者资产组组合的，该资产组或者资产组组合的账面价值应当包括相关总部资产和商誉的分摊额），应当确认相应的减值损失，损失的金额应当按照下列顺序进行分摊，以抵减资产组或者资产组组合中资产的账面价值：首先抵减分摊至资产组或者资产组组合中商誉的账面价值；然后根据资产组或者资产组组合中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。

以上资产账面价值的抵减，应当作为各单项资产的减值损失处理，计入当期损益。抵减后的各资产的账面价值不得低于以下三者之中最高者：该资产的公允价值减去处置费用后的净额（如可确定的）、该资产预计未来现金流量的现值（如可确定的）和零。因此而导致的未能分摊的减值损失金额，应当按照相关资产组或者资产组组合中其他各项资产的账面价值所占比重进行分摊。

（五）商誉减值的处理

1. 商誉与其相关的资产组或者资产组组合的认定

企业合并所形成的商誉，至少应当在每年年度终了进行减值测试，不再摊销，这是趋同于国际会计准则的处理方法。商誉难以独立于其他资产为企业单独产生现金流量，应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。相关的资产组或者资产组组合应当是能够从企业合并的协同效应中受益的资产组或者资产组组合，不应当大于按照《企业会计准则第35号——分部报告》所确定的报告部分。这就要求企业自合并日起应当将合并产生的商誉分摊至相关的资产组。

2. 商誉账面价值的分摊

为了达到减值测试的目的，企业应当自购买日起将因企业合并形成的商誉的账面价值按照合理的方法分摊至相关的资产组；难以分摊至相关的资产组的，应当将其分摊至相关的资产组组合。

在将商誉的账面价值分摊至相关的资产组或者资产组组合时，应当按照各资产组或者资产组组合的公允价值占相关资产组或者资产组组合公允价值总额的比例进行分摊。公允价值难以可靠计量的，按照各资产组或者资产组组合的账面价值占相关资产组或者资产组组合账面价值总额的比例进行分摊。

企业因重组等原因改变了其报告结构，从而影响到已分摊商誉的一个或者若干个资产组或者资产组组合构成的，应当按照合理的分摊方法，将商誉重新分摊至受影响的资产组或者资产组组合。

3. 商誉与其相关的资产组或者资产组组合的减值测试

（1）商誉减值测试的一般原则

在对包含商誉的相关资产组或者资产组组合进行减值测试时，如与商誉相关的资产组或者资产组组合存在减值迹象的，应当首先对不包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，计算可收回金额，并与相关账面价值相比较，确认相应的减值损失。此步骤首先判断与商誉相关的相关资产组或资产组组合本身是否发生相应的减值损失，如果发生减值，要确认、计量相关资产组或者资产组组合本身的减值。然后，再对包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，比较这些相关资产组或者资产组组合的账面价值（包括所分摊的商誉的账面价值部分）与其可收回金额，如相关资产组或者资产组组合的可收回金额低于其账面价值的，应当按照资产组或者资产组组合减值的规定处理，确认减值损失。此步骤确认的减值损失包括两部分，一部分是属于商誉的，另一部分是属于与商誉相关的相关资产组或者资产组组合的。

（2）存在少数股东权益情况下的商誉减值测试

根据《企业会计准则第20号——企业合并》的规定，在合并财务报表中反映的商誉，不包括子公司归属于少数股东权益的商誉。但对相关的资产组（或者资产组组合，下同）进行减值测试时，应当将归属于少数股东权益的商誉包括在内，调整资产组的账面价值，然后根据调整后的资产组账面价值与其可收回金额进行比较，以确定资产组（包括商誉）是否发生了减值。

上述资产组发生减值的，应当按照该准则第二十二规定进行处理，但由于根据上述步骤计算的商誉减值损失包括了应由少数股东权益承担的部分，应当将该损失在可归属于母公司和少数股东权益之间按比例进行分摊，以确认归属于母公司的商誉减值损失。

增值税免税收入如何进行会计处理

段 晖 吴世安

《国家税务总局关于小微企业免征增值税和营业税有关问题的公告》（国家税务总局公告2014年第57号）规定，自2014年10月1日起，对增值税小规模纳税人和营业税纳税人，月销售额或营业额不超过3万元的，免征增值税或营业税。

增值税免税收入的会计处理，实务中主要有两种方法。一是价税分离记账法，二是价税合计记账法。究竟采用哪种方法更合理？

两种方法的分析诊断

1. 价税分离记账法

政策依据：《财政部关于减免和返还流转税的会计处理规定的通知》（财会字〔1995〕6号，以下简称6号文件）第二条第二款规定，对于直接减免的增值税，借记“应交税金——应交增值税（减免税款）”科目，贷记“补贴收入”科目。

会计分析：纳税人销售免税项目，尽管不能开具增值税专用发票，但是开具给购买方的普通发票金额应该是销售额和销项税额的合计数。如果不向购买方收取销项税额，纳税人的“补贴收入”从何而来？

会计处理：销售免税项目时，借记“银行存款”等科目，贷记“主营业务收入”和“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目；直接减免时，按照销项税的金额借记“应交税费——应交增值税（减免税款）”科目，贷记“补贴收入”科目。

税务诊断：增值税暂行条例第十条规定，用于免征增值税项目的进项税额不得抵扣。同时，免税只是免征本环节的增值税。而价税分离记账法，“应交税费——应交增值税（减免税款）”科目核算的减免税款是销项税额，不是本环节的增值税。

2. 价税合计记账法

政策依据：《国家税务总局关于国有粮食购销企业开具粮食销售发票有关问题的通知》（国税明电〔1999〕10号，以下简称10号文件）第三条规定，国有粮食购销企业开具增值税专用发票时，应当比照非免税货物开具增值税专用发票，企业记账销售额为“价税合计”数。

会计分析：增值税免税的目的，不是让税于纳税人，而是让税于负税人，也就是说，企业应当以无税价格销售货物或者提供劳务（服务）。2007年1月26日天津市保税区国家税务局《关于防伪税控一机多票系统纳税人开具免税货物增值税普通发票有关问题的通知》规定，防伪税控一机多票系统纳税人暂以零税率开具免税货物的增值税普通发票。

会计处理：销售免税项目时，按价税合计金额借记“银行存款”等科目，贷记“主营业务收入”科目。

税务诊断：当是否享受免税政策尚不确定的时候，价税合计记账法是无法操作的。如小微企业的月销售额是否超过2万元，在月度中间不能判定。而且在企业所得税方面，如果该项免征的增值税符合不征税收入条件，价税合计记账法却不能单独核算，会使应有的政策得不到享受。

免税收入的会计处理

增值税免税收入的会计处理问题，应关注6号文件和10号文件。其中，6号文件规定“直接减免的增值税”，它减免的对象是“税款”而非“收入”。如服务型企业招用失业人员可依法定额（每人每年4 000元）扣减增值税等税款。10号文件规定“对承担粮食收储任务的国有粮食购销企业销售的粮食免征增值税”，它是对“收入”的一种免税。

以上分析，可以得出这样的结论：

1. 对于增值税税款的直接减免，应适用6号文件。

例1：某货运公司（增值税一般纳税人）当月运费收入（含税）288.6万元，当月成本费用支出180万元（其中：进项税额10万元），当年新招用失业人员10人，经税务机关依法确认定额扣减增值税4万元。会计处理如下（单位：元，下同）：

实现收入时：

借：银行存款	2 886 000	
贷：主营业务收入	2 600 000	
应交税费——应交增值税（销项税额）		286 000

支出成本费用时：

借：主营业务成本	1 700 000	
应交税费——应交增值税（进项税额）		100 000
贷：银行存款	1 800 000	

减免增值税款时：

借：应交税费——应交增值税（减免税款）		40 000
贷：营业外收入——补贴收入	40 000	

2. 对于确定的增值税免税收入，应适用10号文件的基本精神，即价税合计记账法。在企业所得税方面，如符合不征税收入条件，可将本环节免征的增值税作为“补贴收入”处理。

例2：某县新华书店（增值税一般纳税人）本月购进图书5 000册，款项从银行支付，取得增值税普通发票注明价款10万元，税款1.3万元。本月销售图书6 000册，款项全部存入银行共计15万元。会计处理如下：

购进图书时：

借：库存商品	113 000	
贷：银行存款		113 000

销售图书时：

借：银行存款	150 000	
贷：主营业务收入	150 000	

确认不征税收入时：

借：主营业务收入	4 256.64	
贷：营业外收入——补贴收入	4 256.64	

注：150 000÷1.13×13%—13000=4 256.64（元）

3. 对于不确定的增值税免税收入，适用价税分离记账法。其免征的增值税作为“补贴收入”处理。

例3：某设计公司（小规模纳税人、小微企业）2013年8月10日取得设计收入8 000元，26日取得设计收入12 000

元，均含税。本月无其他收入，会计处理如下：

8月10日取得收入时：

借：银行存款	8 000
贷：主营业务收入	7 766.99
应交税费——应交增值税	233.01

8月26日取得收入时：

借：银行存款	12 000
贷：主营业务收入	11 650.49
应交税费——应交增值税	349.51

月底确认免征增值税收入时：

借：应交税费——应交增值税	582.52
贷：营业外收入——补贴收入	582.52

企业重组与纳税

纪宏奎 周 琴

随着社会经济的发展，企业重组方式呈现多样化，企业重组方式主要有：一是企业合并方式，二是企业分立方式，三是股权收购方式，四是资产收购方式。当然，企业重组方式还很多，企业重组必然涉及企业房产、土地、存货等资产的转移，资产发生转移是否应当纳税以及如何纳税？本文仅对上述四种企业重组方式的有关税收政策分别进行梳理：

一、企业重组与营业税

根据《国家税务总局关于纳税人资产重组有关营业税问题的公告》（国家税务总局公告2011年第51号）的规定，纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、债务和劳动力一并转让给其他单位和个人的行为，不属于营业税征收范围，其中涉及的不动产、土地使用权转让，不征收营业税。

二、企业重组与增值税

根据《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告2011年第13号）的规定，纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，不属于增值税的征税范围，其中涉及的货物转让，不征收增值税。另外应当注意对企业资产重组的留抵增值税的抵扣。根据《国家税务总局关于纳税人资产重组增值税留抵税额处理有关问题的公告》（国家税务总局公告2012年第55号）的规定，企业进行资产重组，其所有的资产、负债和人员全部由重组后的新企业承接，作为该企业债权之一的增值税留抵税款，理应也由重组后新公司继续享有。同时，为避免税

收漏洞，严格管理，对原企业的留抵税数额应经主管税务机关审核确认，并通过《增值税一般纳税人资产重组进项留抵税额转移单》将留抵税额信息传递至重组后新企业的主管税务机关，主管税务机关与企业核对无误后，允许重组后新企业继续抵扣该部分留抵税额。

三、企业重组与土地增值税

1. 企业合并。根据《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕48号）第三条规定，在企业兼并中，对被兼并企业将房地产转让到兼并企业中的，暂免征收土地增值税。1989年国家体改委、国家计委、财政部、国家国有资产管理局发布的《关于企业兼并的暂行办法》规定，本办法所称企业兼并，是指一个企业购买其他企业的产权，使其他企业失去法人资格或改变法人实体的一种行为，不通过购买方式实行的企业之间的合并，不属本办法规范。1996年财政部颁布的《企业兼并有关财务问题暂行规定》对此进行了修正，认为兼并是指“一个企业通过购买等有偿方式取得其他企业的产权，使其丧失法人资格或虽然保留法人资格但改变投资主体的一种行为。”《国务院关于促进企业兼并重组的意见》（国发〔2010〕27号）文中也没有给出兼并的定义，但从其内容看兼并重组包括合并和股权、资产收购等多种形式。比如一般的股权收购实现的兼并，不涉及房产土地的权属转移，不是土地增值税的征收范围，也谈不上免征的问题。《公司法》第一百八十四条规定，公司合并可以采取吸收合并和新设合并两种形式。一个公司吸收其他公司为吸收合并，被吸收的公司解散。两个以上公司合并设立一个新的公司为新设合并，合并各方解散，被合并企业的法人资格消灭。

对合并企业将上述房地产再转让的，应征收土地增值税。这里对于将上述房地产再转让会涉及土地增值税的扣除问题。合并企业将上述房地产再转让多为旧房，而旧房的土地成本扣除是按土地使用权所支付的地价款确定。笔者观点为，兼并企业将上述房地产再转让所扣除的地价是兼并企业取得被兼并企业的地价，而不是被兼并企业购置的土地使用权的地价。被兼并企业将房地产转让到兼并企业时，暂免征收土地增值税，不能因为兼并企业将上述房地产再转让而征收已经免征的部分。

2. 企业分立。公司分立主要是指将一家公司分成两个以上具有相互独立的法律地位而互不具有股权连接关系的公司。企业分立过程中，可能涉及房产、土地的分割。《土地增值税暂行条例》（国务院令〔1993〕第138号）第二条规定，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，应当依照本条例缴纳土地增值税。《土地增值税暂行条例实施细则》第五条对收入作出明确，即转让房地产的全部价款及有关的经济收益。土地增值税是对企业转让土地及地上建筑及附着物时所实现的增值额进行征税。企业分立过程中，对房产、土地的分割，被分立公司未取得相应的收入和其他经济利益，也没有实现土地转让增值额。因此，企业分立对房产、土地的分割不是土地增值税的征税范围，无须缴纳土地增值税。

3. 股权收购。股权转让是股东间交易，被收购企业并不涉及房屋产权和土地使用权转让，单纯的股权转让是不征收土地增值税的。而对于特殊的以转让房地产为盈利目的股权转让是否征收土地增值税则应予以重视。《国家税务总局关于以转让股权名义转让房地产行为征收土地增值税问题的批复》（国税函〔2000〕687号）规定，你局《关于以转让股权名义转让房地产行为征收土地增值税问题的请示》（桂地税报〔2000〕32号）收悉。鉴于深圳市能源集团有限公司和深圳能源投资股份有限公司一次性共同转让深圳能源（钦州）实业有限公司100%的股权，且这些以股权形式表现的资产主要是土地使用权、地上建筑物及附着物，经研究，对此应按土地增值税的规定征税。

《安徽省地方税务局关于对股权转让如何征收土地增值税问题的批复》（皖地税政三字〔1996〕367号）规定，你局《关于省旅游开发中心转让部分股权如何计征土地增值税的请示》（黄地税一字〔1996〕第136号）悉。经研究，

并请示国家税务总局，现批复如下：据了解，目前股权转让（包括房屋产权和土地使用权转让）情况较为复杂。其中，对投资联营一方由于经营状况等原因而中止联营关系，正常撤资的，其股权转让行为，暂不征收土地增值税；对以转让房地产为盈利目的的股权转让，应按规定征收土地增值税。因此，你局请示中的省旅游开发中心的股权转让，可按上述原则前款进行确定。

从以上文件可以看出，第一，这是对股东以转让股权名义转让房地产行为税收筹划的一种封堵措施。那么这里土地增值税的纳税人是以转让股权名义转让房地产行为的股东，而不是拥有土地使用权的被收购企业；第二，股权转让以转让房地产为盈利目的，征收土地增值税。如何判断股权转让是否以转让房地产为盈利目的，从文件规定看有两点：其一，判断被收购企业的资产是否主要是土地使用权、地上建筑物及附着物；其二，股东的转让股权比例。国税函（2000）687号只是对个案的批复，股权转让情况较为复杂，上述的原则性规定难以参照。实务中以转让房地产为盈利目的的股权转让征收土地增值税的政策有待明确。

4. 资产收购。资产收购和企业合并不同，企业合并后被合并企业的法人资格消灭，资产收购不论是部分资产收购还是整体资产收购，被收购企业法人资格仍然保留。资产收购不是财税字（1995）48号文件中所说的企业兼并。因此，被收购企业将房地产转让到收购企业中的，应按规定征收土地增值税。

四、企业重组与企业所得税

根据《财政部、国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59号等有关规定，企业重组的税务处理区分不同条件分别适用一般性税务处理规定和特殊性税务处理规定，一般性税务处理规定区分不同企业重组方式分别处理。

1. 企业合并，当事各方应按下列规定处理：合并企业应按公允价值确定接受被合并企业各项资产和负债的计税基础。被合并企业及其股东都应按清算进行所得税处理。被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补。

2. 企业分立，当事各方应按下列规定处理：被分立企业对分立出去资产应按公允价值确认资产转让所得或损失。分立企业应按公允价值确认接受资产的计税基础。被分立企业继续存在时，其股东取得的对价应视同被分立企业分配进行处理。被分立企业不再继续存在时，被分立企业及其股东都应按清算进行所得税处理。企业分立相关企业的亏损不得相互结转弥补。

3. 企业股权收购、资产收购重组交易，相关交易应按以下规定处理：被收购方应确认股权、资产转让所得或损失。收购方取得股权或资产的计税基础应以公允价值为基础确定。被收购企业的相关所得税事项原则上保持不变。

企业重组同时符合下列条件的，适用特殊性税务处理规定：①具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。②被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合本通知规定的比例。③企业重组后的连续12个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。④重组交易对价中涉及股权支付金额符合本通知规定比例。⑤企业重组中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续12个月内，不得转让所取得的股权。“企业重组后的连续12个月内”是指自重组日起计算的连续12个月内。“原主要股东”是指原持有转让企业或被收购企业20%以上股权的股东。特殊性税务处理规定区分不同企业重组方式分别处理。

企业合并，企业股东在该企业合并发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%，以及同一控制下且不需要支付对价的企业合并，可以选择按以下规定处理：合并企业接受被合并企业资产和负债的计税基础，以被合并企业的原有计税基础确定。被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继。可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额=被合并企业净资产公允价值×截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率。被合

并企业股东取得合并企业股权的计税基础，以其原持有的被合并企业股权的计税基础确定。

企业分立，被分立企业所有股东按原持股比例取得分立企业的股权，分立企业和被分立企业均不改变原来的实质经营活动，且被分立企业股东在该企业分立发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%，可以选择按以下规定处理：分立企业接受被分立企业资产和负债的计税基础，以被分立企业的原有计税基础确定。被分立企业已分立出去资产相应的所得税事项由分立企业承继。被分立企业未超过法定弥补期限的亏损额可按分立资产占全部资产的比例进行分配，由分立企业继续弥补。被分立企业的股东取得分立企业的股权（以下简称“新股”），如需部分或全部放弃原持有的被分立企业的股权（以下简称“旧股”），“新股”的计税基础应以放弃“旧股”的计税基础确定。如不需放弃“旧股”，则其取得“新股”的计税基础可从以下两种方法中选择确定：直接将“新股”的计税基础确定为零；或者以被分立企业分立出去的净资产占被分立企业全部净资产的比例先调减原持有的“旧股”的计税基础，再将调减的计税基础平均分配到“新股”上。

股权收购，收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的75%，且收购企业在该股权收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%，可以选择按以下规定处理：被收购企业的股东取得收购企业股权的计税基础，以被收购股权的原有计税基础确定。收购企业取得被收购企业股权的计税基础，以被收购股权的原有计税基础确定。收购企业、被收购企业的原有各项资产和负债的计税基础和其他相关所得税事项保持不变。

资产收购，受让企业收购的资产不低于转让企业全部资产的75%，且受让企业在该资产收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%，可以选择按以下规定处理：转让企业取得受让企业股权的计税基础，以被转让资产的原有计税基础确定。受让企业取得转让企业资产的计税基础，以被转让资产的原有计税基础确定。

五、企业重组与印花税

《财政部、国家税务总局关于企业改制过程中有关印花税政策的通知》（财税〔2003〕183号）的规定，以合并或分立方式成立的新企业，其新启用的资金账簿记载的资金，凡原已贴花的部分可不再贴花，未贴花的部分和以后新增加的资金按规定贴花；企业因改制签订的产权转移书据，免于贴花。《国家税务总局关于印花税若干具体问题的解释和规定的通知》（国税发〔1991〕155号）规定：“产权转移书据”税目中“财产所有权”的转移书据的征税范围是：经政府管理机关登记注册的动产、不动产的所有权转移所立的书据，以及企业股权转让所立的书据。而财税〔2003〕183号文件规定，企业因改制签订的产权转移书据属于免于贴花的范围。

六、企业重组与契税

根据《财政部、国家税务总局关于企业事业单位改制重组契税政策的通知》（财税〔2012〕4号）的规定，自2012年1月1日起至2014年12月31日，对企业重组契税按以下规定处理：

1. 公司合并。两个或两个以上的公司，依据法律规定、合同约定，合并为一个公司，且原投资主体存续的，对其合并后的公司承受原合并各方的土地、房屋权属，免征契税。
2. 公司分立。公司依照法律规定、合同约定分设为两个或两个以上与原公司投资主体相同的公司，对派生方、新设方承受原企业土地、房屋权属，免征契税。
3. 公司股权（股份）转让。在股权（股份）转让中，单位、个人承受公司股权（股份），公司土地、房屋权属不发生转移，不征收契税。
4. 企业出售。国有、集体企业整体出售，被出售企业法人予以注销，并且买受人按照《中华人民共和国劳动法》等国家有关法律法规政策妥善安置原企业全部职工，与原企业全部职工签订服务年限不少于三年的劳动用工合

同的，对其承受所购企业的土地、房屋权属，免征契税；与原企业超过30%的职工签订服务年限不少于三年的劳动用工合同的，减半征收契税。

七、企业重组与个人所得税

第一，企业合并、分立过程中，如对资产评估增值，并将增值部分通过资本公积等转增股本，实际上是企业对股东的派息红利。根据《国家税务总局关于资产评估增值计征个人所得税问题的通知》（国税发〔2008〕115号）：个人以评估增值的非货币性资产对外投资取得股权的，对个人取得相应股权价值高于该资产原值的部分，属于个人所得，按照“财产转让所得”项目计征个人所得税。税款由被投资企业在个人取得股权时代扣代缴。以及《国家税务总局关于个人以股权参与上市公司定向增发征收个人所得税问题的批复》（国税函〔2011〕89号）规定：南京浦东建设发展有限公司自然人以其所持该公司股权评估增值后，参与苏宁环球股份有限公司定向增发股票，属于股权转让行为，其取得所得，应按照“财产转让所得”项目缴纳个人所得税。

第二，投资个人转让所持有的股权以及出售个人投资的企业，其取得的所得属于财产转让所得，应按“财产转让所得”项目计算缴纳个人所得税。根据《国家税务总局关于加强股权转让所得征收个人所得税管理的通知》（国税函〔2009〕285号）规定，对扣缴义务人或纳税人申报股权转让的计税依据明显偏低（如平价和低价转让等）且无正当理由的，主管税务机关可参照每股净资产或个人股东享有的股权比例对应的净资产份额，核定征收个人所得税。

免抵退税不得免征和抵扣税额的计算填报

陈 刚

《国家税务总局关于调整出口退（免）税申报办法的公告》（国家税务总局2013年第61号公告）发布后，很多纳税人在实际工作中对第三条规定所涉及的计算填表和纳税申报有困难，为便于纳税人学习，本文结合企业出口退（免）税申报业务对61号公告规定的免抵退税不得免征和抵扣税额的计算填报进行说明。

例：菁花服装有限公司为增值税一般纳税人，纳税人识别号（略），海关代码（略），主要经营服装内外销业务，属于出口收汇重点监管企业，依据相关政策规定在申报免抵退税时必须提供出口收汇凭证。已知出口服装征税率为17%、出口退税率为16%。

（一）2014年6月发生如下业务：

1. 当月国内销售服装经银行转账取得内销收入1 000 000元，销项税为170 000元，并开具增值税专用发票。
2. 当月购进一批服装面辅料计1 764 705.88元（不含税价款），进项税额为300 000元，经银行办理电汇支付，并取得增值税专用发票，发票认证无误。该企业上期留抵进项税额为0（简化处理）。
3. 当月发生三笔出口业务，其中，第一笔在6月19日出口，出口服装数量为54 000件，出口额为502 200美元（FOB价），在当期收齐了出口货物报关单并且信息齐全，并在银行办理了货款收汇手续取得了收汇凭证并结汇（手续费293美元，计1 808元）。当月结汇汇率：1：6.21。

第二笔在6月21日出口，出口服装件数为43 000件，出口额为369 800元（CFR价），其中海运费为3 500美元（已支付给货代公司）。在当期收齐了出口货物报关单并且信息齐全，并在银行办理了货款收汇手续取得了收汇凭证并

结汇（手续费1 808元，简化），当月结汇汇率：1：6.21。

第三笔在6月29日出口，出口服装数量为62 000件，出口额514 600美元（FOB价），在当期未收齐出口货物报关单且信息不全，同时企业也未在当期收到国外货款，不符合申报免抵退税的条件，此笔业务不能在6月份的增值税申报期内正式申报免抵退税。

已知6月1日的美元汇率为1：6.171，上述三笔业务外销收入换算人民币价格分别为3 099 076.20元、2 260 437.30元〔（369 800—3 500）×6.171〕和3 175 596.60元，月底计入外销收入账，填报在6月所属期《增值税纳税申报表（一般纳税人适用）》（表1）第7栏的“免、抵、退税办法出口销售额”为8 535 110.10元。

4. 在当月收齐一笔5月16日出口服装的报关单且信息齐全，在6月收汇取得了收汇凭证。出口服装数量为32 000件，393 600美元（FOB）价，已知5月1日的美元汇率中间价为1：6.14，该笔在5月出口服装的外销收入换算成人民币为2 416 704元，并在5月底计入外销收入账。

（二）该公司6月业务的账务处理、免抵退税预申报、不得免征和抵扣税额计算、增值税申报表填列的操作如下：

1. 借：银行存款	1 170 000	
贷：主营业务收入——内销收入	1 000 000	
应交税费——应交增值税（销项税额）		170 000
2. 借：原材料——辅料	1 764 705.88	
应交税费——应交增值税（进项税额）		300 000
贷：银行存款	2 064 705.88	
3. （1）借：应收账款（502 200美元）	3 099 076.20	
贷：主营业务收入——一般贸易收入		3 099 076.20
借：银行存款	3 116 842.57	
财务费用——手续费（293美元）	1 808	
贷：财务费用——汇兑差额	19 574.37	
应收账款（502200美元）	3 099 076.20	
（2）借：其他应付款	21 598.50	
贷：银行存款（3 500美元）	21 598.50	
借：应收账款（369800美元）	2 282 035.80	
贷：主营业务收入——一般贸易收入		2 260 437.30
其他应付款		21 598.50
借：银行存款	2 294 638.47	

财务费用——手续费	1 808
财务费用——汇兑差额14 410.67（红字）	
贷：应收账款	2 282 035.80

（3）借：应收账款（514600美元）3 175 596.60

贷：主营业务收入——一般贸易收入

3 175 596.60

4. 借：银行存款 24.44256

财务费用——汇兑差额 27 552（红字）

贷：应收账款（393 600美元） 2 416 704

5. 6月结转内销和外销的主营业务成本（略）

6. 免抵退税预申报。为了使当期不得免征和抵扣税额在《增值税纳税申报表（一般纳税人适用）（表1）》和《免抵退税申报汇总表（表4）》相一致不出现误差，建议企业先向主管税务机关进行免抵退税预申报，以审核确认当期形成申报免抵退税出口销售额的准确性。经审核，该单位可以申报免抵退税出口销售额为6月收齐单证且信息齐全的872 000美元（扣减海运费后为868 500美元，折合人民币为5 359 513.50元）和5月393 600美元，折合人民币2 416 704元。

以上三笔业务合计7 776 217.50元（5 359 513.50+

2 416 704）注意点：在6月出口的第三笔514 600美元服装因信息不齐，只参与当期增值税纳税的外销收入申报（即填入《增值税纳税申报表（一般纳税人适用）（表1）》的第7栏免、抵、退税出口销售额，该数据在导入免税申报数据时自动生成），不参与当期不得免征和抵扣税额和免抵退税计算，待收齐单证且信息齐全的当期再进行申报。

如前所述，在确定当期收齐单证的出口收入后，来计算当期不得免征和抵扣税额。在7月初的免抵退税预申报时，要达到到账金额、《增值税纳税申报表》（表1）第14栏“进项税额转出”（不存在其他性质的进项税额转出时，表3第18栏填好后自动生成）、“免抵退税申报汇总表（表4）当期正式申报的”免抵退税不得免征和抵扣税额“三者相一致”。如果有不一致时，存在两种情况：

（1）当免抵退税申报汇总表（表4）25栏的免抵退税不得免征和抵扣税额大于《增值税纳税申报表附列资料（二）》（表3）第18栏“免抵退税办法出口货物不得抵扣进项税额”产生25C栏有差额时，可在当期调整冲减（表4）25栏“免抵退税不得免征和抵扣税额”，使两表之间的金额一致。

（2）当（表4）25栏的免抵退税不得免征和抵扣税额小于（表3）第18栏产生25栏有差额时，可在当期调整25栏“免抵退税不得免征和抵扣税额”。使两表之间的金额保持一致。

在先进行免抵退税预申报确定不得免征和抵扣税额时，只需表内调整，无需账务处理，本例中，由于（表4）第25栏的不得免征和抵扣税额为85 351.10元（ $8\,535\,110.10 \times (17\% - 16\%) = 85\,351.10$ ）与（表3）18栏数77 762.18元（ $7\,776\,217.50 \times (17\% - 16\%)$ ）之差为7 588.92元，故在（表4）25栏C调整7 588.92元，使两表之间的金额一致。

7. 当期不得免征和抵扣税额计算与账务处理。

借：主营业务成本 77 762.18

贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）

不得免征和抵扣税额 = (免抵退税出口销售额 7 776 217.50) × (17% - 16%) = 77 762.18 (元)

8. 增值税纳税申报

对所属期6月的业务，该公司在7月初填报《增值税纳税申报表（一般纳税人适用）》（表1）及其附表如下：

（1）当期内销收入1 000 000元，填报在（表1）第1栏“按适用税率征税销售额”与第2栏“其中：应税货物销售额”

（2）销项税额170 000元，填报在（表1）第11栏“销项税额”和（表2）《增值税纳税申报表附列资料（一）》（本期销售情况明细）第1栏“按17%税率的货物及加工修理修配劳务”。

（3）进项税额300 000元，填报在（表3）第1栏“认证相符的税控增值税专用发票”和第2栏“其中：本期认证相符且本期申报抵扣”。

（4）当期外销收入8 535 110.10元，填报在（表1）第7栏“免抵退税办法出口销售额”和（表2）第16栏“货物及加工修理修配劳务”。

（5）当期不得免征和抵扣税额77 762.18元，填报在（表1）第14栏“进项税额转出”和（表3）第13栏和（表3）第18栏。

（6）当期期末留抵税额52 237.82元，填报在（表1）第20栏“期末留抵税额”。

（7）表（1）第15栏“免抵退应退税额”，出于简化处理视作上期（表4）即所属期5月份未产生应退税额。因此，此栏为0。

（8）（表1）其他附表填报（略）。

企业重组中撤回投资 所得税如何处理

樊剑英

案情：某税务分局在对市区A公司（居民企业）检查时发现，该公司于2013年发生股权减持业务，业务情况如下：A公司于2009年取得B公司10%的股权，支付对价1 000万元，2013年12月份B公司股权结构发生重组，A公司撤回该部分投资，取得收入2 000万元。截至2013年11月30日，B公司被投资企业的所有者权益总额10 000万元，其中实收资本5 000万元，盈余公积2 000万元，未分配利润3 000万元。此业务中，A公司将取得的撤回投资收入2 000万元与投资原始成本1 000万元的差额作为投资收益处理，企业所得税汇算清缴时按照2 000 - 1 000 = 1 000（万元），计入应纳税所得额缴纳所得税1 000 × 25% = 250（万元）。

分析：根据《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）第五条规定，投资企业撤回投资或减少投资，其取得的资产中，相当于初始出资的部分，应确认为投资收回；相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，应确认为股息所得；其余部分确认为投资资产转让所得。企业所得税法第二十六条规定，符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益，为免税所得。

本案例中，该企业因撤回投资收回的2 000万元补偿收入中，1 000万元属于投资收回，不缴纳企业所得税；按撤资比率的10%计算，应享有被投资企业累计盈余公积和累计未分配利润的部分为 $(2\,000+3\,000)\times 10\%=500$ （万元）的部分应确认为股息所得，属于免税所得，免征企业所得税；其余部分为 $2000-1000-500=500$ （万元），应确认为股权转让所得，应缴纳企业所得税为 $500\times 25\%=125$ （万元）。

另外需注意，假如A公司收回其投资，只收到1 400万元，应缴纳的所得税是多少？会计确认了投资收益为 $1\,400-1\,000=400$ （万元），根据国家税务总局公告2011年第34号第五条规定处理，那么，该企业因撤回投资收回的1 400万元补偿收入中，1 000万元属于投资收回，不缴纳企业所得税；按撤资比率的10%计算应享有被投资企业累计盈余公积和累计未分配利润的部分为 $(2\,000+3\,000)\times 10\%=500$ （万元），应确认为股息所得，属于免税所得，免征企业所得税；其余部分为 $1\,400-1\,000-500=-100$ （万元），应确认为股权转让损失。但是，纳税人在填报A107011和A107010表时，根据目前的填报规则，只能填报400万元。

见本文附表1：符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益优惠明细表（A107011）（略）

见本文附表2：免税、减计收入及加计扣除优惠明细表（A107010）如表所示，在A107011表中，减少投资股息所得的确认出现了一个新的“孰小”规则。（略）

在减资中，免税的股息所得根据第13列“取得资产中超过收回初始投资成本部分”与第14列“撤回或减少投资应享有被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积”孰小来确认。即34号公告规定“投资企业从被投资企业撤回或减少投资，其取得的资产中，相当于初始出资的部分，应确认为投资收回；相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，应确认为股息所得；其余部分确认为投资资产转让所得。”这里产生了一个新的意义，即在减资环节，投资企业如果产生资产转让损失，则免税的股息所得不再“按照撤回或减少投资应享有被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积”计算确认，只能“按照取得资产中超过收回初始投资成本部分”计算确认，这样，资产转让所得只能以0计算，不产生资产转让损失。

增值税退税收入按收付实现制确认

王有军 朱恭平

甲公司作为一家安置残疾人就业的单位，享受即征即退增值税税收优惠。2013年企业所得税汇缴清缴中，注册税务师在审核中发现，该公司2013年12月份自行计算，当期应交增值税20万元，应退增值税15万元，并进行会计处理。借记：“其他应收款”150 000元；贷记：“营业外收入”150 000元。在“营业外支出”中列支向市民政局捐赠18万元，并取得捐赠专用收据。2013年“利润表”中利润总额150万元。2014年1月份，甲公司涉嫌税务案件，主管税务机关暂停2013年12月份增值税退税。2013年第四季度申报的《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表》（A类）中，反映全年累计免税收入115万元。

注册税务师依据现行政策，分析上述事项财税处理的恰当性。

《企业会计准则第16号——政府补助》应用指南规定，货币性资产的政府补助，其主要形式是财政拨款、财政贴息和税收返还。其中税收返还包括按照国家有关规定采取先征后返（退）、即征即退等办法向企业返还的税款，属于以税收优惠形式给予的一种政府补助。对于货币性资产的补助，通常按照实际收到的金额计量；存在确凿证据表明该项补助是按照定额标准拨付的，可以按照应收的金额计量。

在税收实务中，政府补助要区分应税收入、免税收入和不征税收入三种不同的税收待遇。《财政部、国家税务总局关于促进残疾人就业税收优惠政策的通知》（财税〔2007〕92号）规定，对实际安置的每位残疾人，实行由税

务机关按单位实际安置残疾人的人数，限额即征即退增值税或减征营业税的办法。企业所得税法规定，企业发生的公益性捐赠支出，不超过年度利润总额12%的部分，准予税前扣除。

注册税务师认为，甲公司将2013年12月份应退增值税按权责发生制原则确认政府补助的会计处理不正确，应调整会计报表。借记：“以前年度损益调整”150 000元；贷记：“其他应收款”150 000元。经调整后利润总额135万元，符合会计制度的规定。2013年度公益性捐赠税前扣除限额为 $135 \times 12\% = 16.2$ （万元），超标准列支金额为 $18 - 16.2 = 1.8$ （万元），应纳税调增。2013年增值税退税的免税收入为 $115 - 15 = 100$ （万元）。甲公司应按此金额重新向主管税务机关办理免税收入备案手续。

浅谈存货舞弊与审计方法

郑学武

存货是企业资产项目的重要组成部分，流动性是其区别于固定资产等非流动资产的最基本特征。存货项目因其种类繁多、流动性强、计价方法多样性、收发频繁等特点，在企业营运资本中所占比重很大。由于是变现能力较弱的流动资产，所以大多数不诚信企业往往将存货作为调节企业利润和成本的工具，在存货环节进行舞弊。因此，内部审计应将存货作为企业资产审计的重点之一，重点对存货信息管理决策进行分析。

一、对不同企业的存货，采取不同的审计方法

存货(包括原材料、在产品、半成品、产成品、商品、周转材料)是企业流动资产的重要组成部分，是生产经营的关键环节。作为流动资产的重要组成部分，存货的特点有：一是种类繁多。不同类型企业的存货种类各不相同，即使同一企业，其所生产的不同类型产品及其相对应的原材料也各不相同。二是价值差异大。不同存货价值不同，即使是同一类存货，受到毁损、陈旧、过时及残次、管理不善等各种因素的影响，在不同时点的价值也会相应变化波动。三是成本计算复杂。不同类型的企业存货成本计算方法不同，即使是同类企业，成本计算方法也有可能因为其他原因导致不同。四是存放地分散。针对以上特点，审计人员应有针对性地编制相应的审计方案，采取不同的审计方法。

二、企业存货舞弊的动机和操纵手段

存在存货舞弊情况的企业通常利用组合手段来实现舞弊，如虚构不存在的存货，操纵存货盘点，以及错误地对存货进行资本化，其目的是为虚增存货的价值。

（一）主要动机。

1. 经营者为获得约定条件下投资者承诺的股权和期权等大额奖励；2. 为满足对外融资的需要，如发行股票、发行企业债券、进行融资租赁、取得银行贷款以及其他商业信用资金等；3. 迫于资本市场的压力，如公司面临退市或可能被收购、股票大幅下降等严重影响公司持续经营的情况；4. 为高估存货规避税赋，偷逃国家税费；5. 在公司改制、资产重组、清产核资等涉及资产或产权价值结构变动等重大经济活动中试图侵占股东资产和损害债权人利益；6. 为了出于资本质量需要，特别是流动资产占整个资产的比重较高时；7. 其他，如经管者贪污、挪用、私分存货等情况。

（二）存货舞弊的手段。

1. 虚构存货。通过对实际不存在的存货，捏造存货数量，如临时向同行借入产品，伪造装箱单、验收单、定购单、出入库数量，以非法手段购买增值税专用发票，在无依据的情况下暂估入账，通过往来单位虚增销售、虚减成本以编造存货账面数，甚至将合格产品以报废形式处理等少计存货数量，达到人为调节存货账面信息的目的。

2. 不按照配比原则分配归集成本费用。如将应列入销售费用和管理费用的费用列入制造费用以增加存货的价值；将应列入制造费用的费用列入销售费用和管理费用以降低存货的价值；多转或少转已消耗的原材料价值以调节存货价值；多摊或少摊制造费用以调节存货的价值等。

3. 操纵存货盘点。企业通过对存货的重复盘点，将已经盘点过的存货放到将要盘点的存货里去，进行二次盘点，已达到虚增存货数量的目的，如自制近日存货盘点表或临时向同行借入产品以虚增存货；转移产品以减少存货价值；以货到票未到的商品抵作被挪用的商品等。

4. 随意变更存货的计价方法。企业可以根据自身的需要选用企业会计准则规定的存货计价方法，但方法一经确定，不得随意变更。如确实需要变更，则必须在财务报表中披露变更原因及对财务状况的影响。但舞弊企业可能会随意变更计价方式，造成会计指标前后各期口径不一致，人为调节存货价值，以达到调节生产销售成本及当期利润的目的。

5. 非法销售。主要是企业经营者与财务人员相勾结，将本单位存货对外销售，所得款项不入帐，伪造票据冲销产品或材料记录，调整账务，达到账面平衡。

6. 不恰当的会计资本化。经营者利用职务之便弄虚作假，错误地把销售费用和管理费用计入产成品的成本，或将产成品成本误记入销售费用和管理费用，使得存货违规资本化，影响利润和产品成本。

7. 其他，舞弊企业为获得额外收入，或进行一些非法支出，可能会将账内一定比例的物资转移到账外，以备周转。如领用的材料剩余，则将其计入成本费用，采用退料退库不退账的方式，积少成多，形成账外“小金库”。此外，还有虚增存货费用、出售零碎物资不入账，自制材料不入账，外发加工退回材料的余料不入账等情况。

三、存货舞弊审计方法

（一）了解基本情况，初步评价内部控制，确定审计重点。

企业内控制度的目的在于预防、发现和纠正错误与舞弊。在了解企业存货内控制度的基础上，通过其采购、生产、销售、核算等环节的存货实物流转程序和记录程序进行测试，以了解企业存货内控制度的建设情况及落实情况。审计人员要对内控管理系统进行测试评估，根据评价结论确定下一步审计的重点和范围，设计和调整对存货进行实质性测试的审计程序。

（二）注重财务细节，发觉存货舞弊迹象。

审计人员要保持良好的职业敏感性，细心关注企业财务软件以及ERP软件的账务处理流程，高度关注舞弊动机和舞弊迹象，防微杜渐。下列迹象表明存在存货舞弊行为的可能性：

1. 企业面临融资压力。企业的融资程序一般非常复杂，财务情况对项目的开展至关重要。在企业改制、资产重组、清产核资等涉及产权价值、结构变动的重大经济活动中，企业管理者有可能出于薪酬与其经营业绩挂钩的考量，对存货舞弊，以使公司账面财务状况达到融资所需的要求。

2. 存货占总资产的比重变动过速，但理由不充分；在企业经营状况无重大变化的情况下，单位产品及销售成本大幅波动。

3. 与以前年度相比，在产品的账面价值波动过大；存货以及存货相关账户对企业损益的影响导致重大的会计调整；存货账面数与实际库存长期核对不清；销售成本的账簿记录与税收报告所述不符；存在用以增加存货的重大调整分录；会计期间结束后，发现过入存货账户的调整转回分录等。

一般情况下，还可以通过与以前年度、与行业平均水平或同行业其他企业的相关数据进行分析比较，通过对企

业财务报表科目的比率分析，发现存货舞弊迹象。

（三）检查存货计价及账龄分析。

存货计价正确与否，直接影响资产负债表存货期末余额的真实性。因此，做好存货计价方面的审查工作，对于存货风险的防范至关重要。首先企业选用不同的计价方法，所计算出的存货价值存在差异。其次，企业也会利用选用不同的成本计价方法，来调节资产平衡利润。另外，当企业产品成本大于销售价格或因市场价格低于其账面成本时，应区分不同情况，按照相应比例计提存货跌价准备。所以在存货审计中，一要关注企业存货计价方法的选用是否恰当，计算是否准确；二要关注选用的计价方法是否遵循一贯性原则；三要通过存货账龄分析，确认存货是否已发生减值，检查企业存货是否计提跌价准备或计提比例是否恰当，有无滥用会计估计的情况等。

（四）关注存货的挂账现象。

应关注通过预付账款、其他应付款、材料采购（在途材料）、应付账款等科目应付未付的，或当期无借贷发生额但挂账时间偏长的往来款；以及实质上已经耗用的，已转变成产品成本和费用的存货。对于此类情况，应对企业的生产经营现状、产品的生产周期、采购合同付款期限、耗用原材料的品种、往来款的账龄进行综合分析，确认挂账的金额是否已全部真实，存货是否已入库耗用，从而做出正确的判断。

（五）加强对存货的监盘和抽盘。

存货通常是价值较大、品种繁多的一类资产，往往也是实施财务舞弊的首要阵地。所以在存货审计中，盘点是审计的重要内容之一。由于存货须经过整理分类，因此计量器具、盘点表、标签等应充分准备。在实施盘点时，审计人员必须到场，必要时亲自抽盘部分存货。盘点时要注意存货的质量、包装、期效等因素，对重大或不寻常的盘点差异以及随行人员格外关注及记录等异常情况引起重视。存货的盘点或抽盘的比例应根据企业的存货管理水平和内部控制制度的执行情况确定，并根据盘点结果决定是否扩大抽查范围或对某些存货进行重新盘点。

（六）对有异常现象存货账户及相关原始凭证应予关注。

对于价值高、数量单价变动幅度大、长期账实不符、积压毁损报废的存货账户，核算方法有重大变化的成本核算账户，有重大会计调整事项的账户，审计人员应重点关注其取得或自制原始凭证结转核算过程中的资料，正确判断及分析是否存在舞弊现象。

四、提高审计素质，避免审计风险

存货审计的要求越来越高，不但要求审计人员具有丰富的实践经验，同时还要具有敏锐的职业判断和对异常现象的感知能力及综合分析能力。在信息化时代下，审计人员在提高职业素质的基础上，应熟悉企业各种财务软件和ERP软件的操作程序，避免审计结果差错。此外，还要熟悉了解企业生产流程和产品性能，保质期限、生产日期等细节，避免在存货审计中出现误判。存货审计业务中有很多环节都需依靠审计人员的职业判断，审计人员只有具备会计、评估、市场等复合性的知识结构，才会具备高水平的职业判断能力。对政策的把握、对企业风险的选择都对审计人员提出了更高更严的要求，提高审计人员的职业素质势在必行。要不断完善审计技术，切实提高查处舞弊的能力，以将存货审计出现的风险降至最低。审计人员要时刻保持警惕性，加强自身学习，提高职业判断能力，对审计对象财务报告中不合理的操作方法加以仔细审查和推敲，以便高效完成审计任务。

以土地使用权对外投资涉及哪些税

问：2013年9月，A公司（以下简称A公司）与B公司共同出资设立甲机械制造有限公司（以下简称甲公司），其中A公司以一宗11 700平方米土地使用权（工业用地）出资。经评估机构评估其价值300万元，会计师事务所按评估

金额出具验资报告。2013年9月，A公司办理土地使用权变更手续。

请根据目前税收政策，结合相关资料，分析投资方A公司以土地使用权对外投资涉及税种与计算？（注：A公司属于生产机床工业企业，在市经济开发区内，执行《企业会计准则》。）

答：一、营业税

《财政部、国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》（财税〔2002〕191号）规定，从2003年1月1日起，以无形资产、不动产投资入股，与接受投资方利润分配，共同承担投资风险的行为，不征收营业税。在投资后转让其股权的也不征收营业税。

A公司以土地使用权投资入股，按甲公司章程条款“投资双方按各自实缴的出资比例分配利润、承担亏损和风险”，符合不征收营业税的规定。

二、土地增值税

《财政部、国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字〔1995〕48号）第一条规定，对于以房地产进行投资、联营的，投资、联营的一方以土地（房地产）作价入股进行投资或作为联营条件，将房地产转让到所投资、联营的企业中时，暂免征收土地增值税。对投资、联营企业将房地产再转让的，应征收土地增值税。

《财政部、国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》（财税〔2006〕21号）第五条规定，对于以土地（房地产）作价入股进行投资或联营的，凡所投资、联营的企业从事房地产开发的，或者房地产开发企业以其建造的商品房进行投资和联营的，均不适用免征增值税的规定。甲公司与A公司均为工业制造企业，适用暂免土地增值税政策。

虽然A公司以土地使用权投资免征营业税和土地增值税，但仍应按主管税务机关的规定办理备案手续。

三、印花税

A公司与甲公司订立的土地使用权转让合同，属于产权转移书据，应按转让合同金额的万分之五缴纳印花税。
应缴税额=300×0.05%=1500（元）。

四、城镇土地使用税

A公司2001年8月取得国有土地使用权证，占地面积61200平方米，使用年限50年。取得土地使用权记入“无形资产”金额5 453 800元，每平方米购入价89.11元。

《财政部、国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152号）第三条规定，从2009年1月1日起，纳税人因房产、土地的实物或权利状态发生变化而依法终止房产税、城镇土地使用税纳税义务的，其应纳税款的计算应截止到房产、土地的实物或权利状态发生变化的当月末。A公司以11 700平方米土地投资，其应纳税款的计算应截止到2013年9月末。从第四季度起实际占地面积=61 200—11 700=49 500（平方米），当地税务机关规定城镇土地使用税按每平方米5元征收。2013年第四季度应交城镇土地使用税=49 500×5×3/12=61 875（元）。

五、房产税

A公司房屋产权证、“固定资产——房屋”明细账和2013年1月～8月房产税申报表反映，建筑面积57 000平方米，房屋入账金额8 370万元，本期未发生对外出租业务，全部按从价计征申报房产税。

《财政部、国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》（财税〔2010〕121号）第三条规定，对按照房产原值计税的房产，无论会计上如何核算，房产原值均应包含地价，包括为取得土地使用权支付的价款、开发土地发生的成本费用等。宗地容积率低于0.5的，按房产建筑面积的2倍计算土地面积并据此确定计入房产原值的地

价。经计算，A公司以土地投资后的容积率=57 000/49 500=1.15大于0.5，土地价值应按原入账金额减投资后的余额计入房产价值，计入房屋的土地金额=49 500×89.11=4 410 945（元）。税务机关规定对经营自用的房屋，按房产原值一次扣除30%后的余值计税。2013年第四季度从价计征房产税金额=（83 700 000+4 410 945）×（1-30%）×1.2%×3/12=185 032.98（元）。

六、企业所得税

A公司以土地使用权对甲公司投资，属于非货币性资产交换，即以土地使用权换取股权。企业所得税法实施条例第二十五条规定，企业发生的非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的，应当视同销售货物转让财产或者提供劳务，但国务院、税务主管部门另有规定的除外。

转让土地使用权账面金额=11 700×89.11=1 042 587（元）。

A公司按直线法摊销土地使用权，2001年8月~2013年8月累计145个月，应结转转让土地使用权摊销金额=1 042 587/（50×12）×145=251 958.53（元）。

转让土地使用权净收益=3 000 000-（1 042 587-251 958.53）=2 209 371.53（元）。

《国家税务总局关于企业取得财产转让等所得企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告2010年第19号）规定，企业取得财产（包括各类资产、股权、债权）转让收入、债务重组收入、接受捐赠收入、无法偿付的应付款收入等，不论是以货币形式、还是非货币形式体现，除另有规定外，均应一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税。A公司以土地使用权投资确认的净收益2 209 371.53元，应全额计入2013年度计算缴纳企业所得税。

会计分录：

借：长期股权投资	3 000 000.00
累计摊销	251 958.53
贷：无形资产	1 042 587.00
营业外收入	2 209 371.53

支付佣金有何税收规定

问：我们是一家国有企业，现因一些自然人给的介绍项目支付佣金，请问支付佣金税收有何规定？

答：财政部 国家税务总局《关于企业手续费及佣金支出税前扣除政策的通知》：

一、企业发生与生产经营有关的手续费及佣金支出，不超过以下规定计算限额以内的部分，准予扣除；超过部分，不得扣除。其他企业：按与具有合法经营资格中介服务机构或个人（不含交易双方及其雇员、代理人 and 代表人等）所签订服务协议或合同确认的收入金额的5%计算限额。

二、企业应与具有合法经营资格中介服务企业或个人签订代办协议或合同，并按国家有关规定支付手续费及佣金。除委托个人代理外，企业以现金等非转账方式支付的手续费及佣金不得在税前扣除。企业为发行权益性证券支付给有关证券承销机构的手续费及佣金不得在税前扣除。

三、企业不得将手续费及佣金支出计入回扣、业务提成、返利、进场费等费用。

四、企业已计入固定资产、无形资产等相关资产的手续费及佣金支出，应当通过折旧、摊销等方式分期扣除，不得在发生当期直接扣除。

五、企业支付的手续费及佣金不得直接冲减服务协议或合同金额，并如实入账。

六、企业应当如实向当地主管税务机关提供当年手续费及佣金计算分配表和其他相关资料，并依法取得合法真实凭证。请依法遵照以上税收规定执行。

华兴所首席合伙人林宝明、管理合伙人童益恭参加第十六次闽台会计师学术研讨会

2015年3月25日，由福建省注册会计师协会、台湾省会计师公会、台北市会计师公会、高雄市会计师公会、台中市会计师公会联合主办，厦门国家会计学院协办的“第十六次闽台会计师学术研讨会”在厦门国家会计学院隆重召开。

福建省人大常委会原副主任、福建省注册会计师协会会长马潞生，福建省财政厅副巡视员林玉榜、厦门国家会计学院副院长黄世忠、中国注册会计师协会研究发展部主任殷德全出席会议。福建省注册会计师协会副会长兼秘书长翁国雄主持会议。来自台湾地区的30多名会计师公会代表和我省部分高等院校以及注册会计师行业资深会员代表共80余人参加了本次研讨会。

马潞生会长在会上作重要讲话，他对两岸会计界的交流历史进行了回顾，充分肯定了闽台会计交流的作用和成效。他希望闽台会计学界在前面15次研讨会的基础上，进一步加强合作，共谋发展，为增进两岸人民福祉共同努力。福建省财政厅副巡视员林玉榜代表省财政厅作了重要讲话，表示将继续深入推进两岸会计界的交流合作。厦门国家会计学院副院长黄世忠代表学院致欢迎词，中国注册会计师协会研究发展部主任殷德全、台湾省会计师公会理事长刘昇昌、高雄市会计师公会理事长黄奕睿和台中市会计师公会理事长黄桂珠也分别致辞。

学术研讨环节，与会学者和代表为绕会议主题发表精彩演讲。同时，还针对平潭综合实验区、福建自由贸易实验区、21世纪丝绸之路、经济新常态等经济发展新热点和行业发展新趋势等问题展开了热烈的讨论。闽台同行在交流中增进了共识，促进了海峡两岸注册会计师事业的共同发展，对闽台两岸发展具有重要意义。

福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）首席合伙人林宝明、管理合伙人童益恭参加研讨会。管理合伙人童益恭代表福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）在大会上作了《找准定位，持续发展——当前注册会计师行业面临的问题与对策》的演讲。

信息咨询部

福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）首席合伙人林宝明一行赴龙岩分所调研

2015年3月26日至28日，福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）首席合伙人林宝明、管理合伙人童益恭、陈

航晖等亲临华兴龙岩分所，进行了为期两天的调研。

龙岩市通称闽西，位于福建省西部，地处闽粤赣三省交界，是全国著名革命老区，原中央苏区的重要组成部分；是享誉海内外的客家祖地和著名侨区。近年来龙岩成为海西加快崛起的新兴城市，它是国家可持续发展实验区、国家可持续发展产业示范基地、国家园林城市、国家级加工贸易梯度转移重点承接地。其支柱产业有机械产业、有色金属产业、烟草产业、能源精化产业。华兴龙岩分所地处龙岩市内，主要为闽西广大企事业和客户服务，进一步推动闽西经济跨越发展。

首席合伙人林宝明一行首先拜访了龙岩交通发展集团有限公司、武平县政府、武平县国有资产投资公司等单位。与各部门领导进行热情交流，在交流中，首席合伙人林宝明介绍了华兴所的发展情况，提出了为龙岩资本市场服务的初步构想。参与交流的各级领导对龙岩的经济建设情况、龙岩资本市场的发展现状做了介绍，赞扬华兴所树立的良好品牌形象，期望华兴龙岩分所能扎根服务龙岩，为龙岩的经济发展贡献力量，并表示下一步将对华兴龙岩分所给予政策、市场等全方位的支持，交流取得满意效果。

2015年3月27日，首席合伙人林宝明一行参加了龙岩分所做大做强座谈会。首席合伙人林宝明、管理合伙人童益恭、陈航晖与龙岩分所赖振南所长及评估业务负责人赖久立等进行了亲切交流。龙岩分所汇报了分所一年来的发展历程，围绕如何做大做强龙岩分所进行了深入探讨发言。首席合伙人林宝明总结了龙岩分所一年来取得的成绩与不足，并对龙岩分所的下一步发展提出了目标和要求。林宝明对龙岩分所一年来在赖振南所长的带领下取得的成绩给予了充分肯定，同时对龙岩分所下一步在风险管理、品牌推广、市场开拓、团队建设等方面的发展提出了要求和殷切希望，勉励龙岩分所全体合伙人及多元化业务负责人统一思想、齐心协力、众志成城，为华兴所在闽西的崛起和发展贡献力量。

林 辉