

福建嘉博联合设计股份有限公司简介

福建嘉博联合设计股份有限公司（原嘉博（福建）联合设计有限公司）成立于1993年，专业从事城市规划、建筑工程设计、各建筑专项业务设计及相关建筑工程服务，尤其擅长房地产项目的策划、设计、运营及工程管理的开发全程服务，具有建筑工程设计综合甲级资质。公司拥有一批专业水平高、经验丰富并极具敬业精神的建筑工程技术及经营管理人员，其中福州总部237人（国家一级注册建筑师10人、国家一级注册结构师10人、国家注册公用设备师6人），并在上海、厦门设立了相应的分支机构。先后获得2006亚洲杰出建筑设计机构、2013年度全国最具影响力建筑设计机构、2015年全国人居经典建筑金奖等荣誉称号。

作为福建省第一家民营设计企业，公司已为恒大、保利、万科、融侨等省内外一线房企提供了大量而且成功的设计技术服务，有着丰富的与国内外知名方案设计团队进行合作和项目统筹的经验与能力，凭借骄人业绩，名列中国民营建筑设计19强。

总部地址：福州市晋安区长乐北路116号立洲大厦10—12层

电话：0591-87430679 0591-87430658

传真：0591-87430678 0591-87430680

邮箱：share@gbfj.com

网址：<http://www.jia-design.cn/>



华兴会计师

独立 客观 公正

优质 廉洁 高效



06
2016



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

中国海峡人才市场流动党员 2016年第二期书记培训班



中国海峡人才市场在上杭举办流动党员**2016年**第二期书记培训班



华兴所党支部书记林宝明参加“两学一做”培训班学习



林宝明参观古田会议纪念馆



培训班学员参观古田会议旧址



向毛主席雕像
敬献花圈



中国海峡人才市场流动人才党委委员在才溪乡调查纪念馆合影

审计大忙



业务三部在麦斯特（福建）人力资源服务有限公司审计



项目经理林招通与麦斯特（福建）人力资源服务有限公司高管沟通审计工作



业务八部在福建嘉博联合设计股份有限公司审计



项目经理邱尔杰与福建嘉博联合设计股份有限公司高管沟通审计工作



业务六部在福建永安物业管理有限公司审计



业务十部在福建省轻纺（控股）有限责任公司专项审计

HUAXING
ACCOUNTANTS

华兴会计师

2016年第06期（总第245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 蓁 赖振南

林希敏 林桂富 林 辉

林 霞 郑永勤 曹隆森

郑 基 胡旭斌 徐锦腾

郭振宏 黄双兴

执行编辑：卢淑燕 郑永勤 马醒钟

主办单位：福建华兴会计师事务所

（特殊普通合伙）

地址：福州市湖东路152号

中山大厦B座6-9楼

邮编：350003

电话：0591-87809684

传真：0591-87840354

邮箱：postmaster@fjh×cpa.com

网址：www.fjh×cpa.com

编辑部邮箱：××@fjh×cpa.com

目 录

法规选载

关于发布《营业税改征增值税跨境应税行为 增值税免税管理办法（试行）》的公告 （国家税务总局公告2016年第29号）	3
关于全面推开营业税改征增值税试点后增值 税纳税申报有关事项的公告 （国家税务总局公告2016年第13号）	7
关于修改按经费支出换算收入方式核定非居 民企业应纳税所得额计算公式的公告 （国家税务总局公告2016年第28号）	8
关于营业税改征增值税试点有关文化事业建设 费政策及征收管理问题的补充通知 （财税〔2016〕60号）	8

会计

不动产分期抵扣 会计这样做账	9
包装物押金收入的涉税核算	10
以非货币性资产对外投资的五种财税处理	12
股价异常变化条件下长期股权投资会计核算 研究	16
“会说话”的现金流	20
公司新三板改制挂牌财务规范问题	21
母公司持股比例变化对合并报表编制影响分析	23
委托加工业务消费税会计核算方法的改进	28

税收

营改增后同是预收款 税务处理为啥不同	32
企业清算 要缴哪些税	33

审计

如何将内部控制审计做到位	35
--------------	----

咨询信箱

外贸企业取得的增值税专用发票, 逾期未认证, 是否可以申请退税	40
长期挂账的“应付账款”如何处理	40
低于5000元的固定资产需要计提折旧吗	40
企业发生的员工服饰费用支出, 如何在企业所得税前扣除	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
 顾问室: 87843101
 办公室: 87858259 87852574

人力资源部: 87273791
 财务部: 87842390
 IT 部: 87842345

信息咨询部: 87809684
 质控部: 87828063
 内控部: 87271910

业务一部: 87841405 87828491
 业务二部: 87827014 87851449
 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
 业务九部: 87271910

业务十部: 87113401 87115045
 业务十一部: 87834201 87837114
 传真(7楼): 87859142

传真(8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
 0592-2694788 (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

关于发布《营业税改征增值税跨境应税行为 增值税免税管理办法(试行)》的公告

国家税务总局公告2016年第29号

国家税务总局制定了《营业税改征增值税跨境应税行为增值税免税管理办法(试行)》，现予以公布，自2016年5月1日起施行。《国家税务总局关于重新发布〈营业税改征增值税跨境应税服务增值税免税管理办法(试行)〉的公告》(国家税务总局公告2014年第49

号)同时废止。

附件：1.跨境应税行为免税备案表(略)

2.放弃适用增值税零税率声明(略)

国家税务总局

2016年5月6日

营业税改征增值税跨境应税行为增值税免税管理办法 (试行)

第一条 中华人民共和国境内(以下简称境内)的单位和个体(以下称纳税人)发生跨境应税行为,适用本办法。

第二条 下列跨境应税行为免征增值税:

(一)工程项目在境外的建筑服务。

工程总承包方和工程分包方为施工地点在境外的工程项目提供的建筑服务,均属于工程项目在境外的建筑服务。

(二)工程项目在境外的工程监理服务。

(三)工程、矿产资源在境外的工程勘察勘探服务。

(四)会议展览地点在境外的会议展览服务。

为客户参加在境外举办的会议、展览而提供的组织安排服务,属于会议展览地点在境外的会议展览服务。

(五)存储地点在境外的仓储服务。

(六)标的物在境外使用的有形动产租赁服务。

(七)在境外提供的广播影视节目(作品)的播映服务。

在境外提供的文化体育服务和教育医疗服务,是指纳税人在境外现场提供的文化体育服务和教育医疗服务。

为参加在境外举办的科技活动、文化活动、文化演出、文化比赛、体育比赛、体育表演、体育活动而提供的组织安排服务,属于在境外提供的文化体育服务。

通过境内的电台、电视台、卫星通信、互联网、有线

电视等媒体向境外单位或个人提供的文化体育服务或教育医疗服务,不属于在境外提供的文化体育服务、教育医疗服务。

(九)为出口货物提供的邮政服务、收派服务、保险服务。

1.为出口货物提供的邮政服务,是指:

(1)寄递函件、包裹等邮件出境。

(2)向境外发行邮票。

(3)出口邮册等邮品。

2.为出口货物提供的收派服务,是指为出境的函件、包裹提供的收件、分拣、派送服务。

纳税人为出口货物提供收派服务,免税销售额为其向寄件人收取的全部价款和价外费用。

3.为出口货物提供的保险服务,包括出口货物保险和出口信用保险。

(十)向境外单位销售的完全在境外消费的电信服务。

纳税人向境外单位或者个人提供的电信服务,通过境外电信单位结算费用的,服务接受方为境外电信单位,属于完全在境外消费的电信服务。

(十一)向境外单位销售的完全在境外消费的知识产权服务。

服务实际接受方为境内单位或者个人的知识产权服务,不属于完全在境外消费的知识产权服务。

(十二)向境外单位销售的完全在境外消费的物流辅助服务(仓储服务、收派服务除外)。

境外单位从事国际运输和港澳台运输业务经停我国机场、码头、车站、领空、内河、海域时，纳税人向其提供的航空地面服务、港口码头服务、货运客运站场服务、打捞救助服务、装卸搬运服务，属于完全在境外消费的物流辅助服务。

(十三) 向境外单位销售的完全在境外消费的鉴证咨询服务。

下列情形不属于完全在境外消费的鉴证咨询服务：

1. 服务的实际接受方为境内单位或者个人。
2. 对境内的货物或不动产进行的认证服务、鉴证服务和咨询服务。

(十四) 向境外单位销售的完全在境外消费的专业技术服务。

下列情形不属于完全在境外消费的专业技术服务：

1. 服务的实际接受方为境内单位或者个人。
2. 对境内的天气情况、地震情况、海洋情况、环境和生态情况进行的气象服务、地震服务、海洋服务、环境和生态监测服务。
3. 为境内的地形地貌、地质构造、水文、矿藏等进行的测绘服务。
4. 为境内的城、乡、镇提供的城市规划服务。

(十五) 向境外单位销售的完全在境外消费的商务辅助服务。

1. 纳税人向境外单位提供的代理报关服务和货物运输代理服务，属于完全在境外消费的代理报关服务和货物运输代理服务。

2. 纳税人向境外单位提供的外派海员服务，属于完全在境外消费的人力资源服务。外派海员服务，是指境内单位派出属于本单位员工的海员，为境外单位在境外提供的船舶驾驶和船舶管理等服务。

3. 纳税人以对外劳务合作方式，向境外单位提供的完全在境外发生的人力资源服务，属于完全在境外消费的人力资源服务。对外劳务合作，是指境内单位与境外单位签订劳务合作合同，按照合同约定组织和协助中国公民赴境外工作的活动。

4. 下列情形不属于完全在境外消费的商务辅助服务：

- (1) 服务的实际接受方为境内单位或者个人。
- (2) 对境内不动产的投资与资产管理服务、物业

管理服务、房地产中介服务。

(3) 拍卖境内货物或不动产过程中提供的经纪代理服务。

(4) 为境内货物或不动产的物权纠纷提供的法律代理服务。

(5) 为境内货物或不动产提供的安全保护服务

(十六) 向境外单位销售的广告投放地在境外的广告服务。

广告投放地在境外的广告服务，是指为在境外发布的广告提供的广告服务。

(十七) 向境外单位销售的完全在境外消费的无形资产（技术除外）。

下列情形不属于向境外单位销售的完全在境外消费的无形资产：

1. 无形资产未完全在境外使用。
2. 所转让的自然资源使用权与境内自然资源相关。

3. 所转让的基础设施资产经营权、公共事业特许权与境内货物或不动产相关。

4. 向境外单位转让在境内销售货物、应税劳务、服务、无形资产或不动产的配额、经营权、经销权、分销权、代理权。

(十八) 为境外单位之间的货币资金融通及其他金融业务提供的直接收费金融服务，且该服务与境内的货物、无形资产和不动产无关。

为境外单位之间、境外单位和个人之间的外币、人民币资金往来提供的资金清算、资金结算、金融支付、账户管理服务，属于为境外单位之间的货币资金融通及其他金融业务提供的直接收费金融服务。

(十九) 属于以下情形的国际运输服务：

1. 以无运输工具承运方式提供的国际运输服务。
2. 以水路运输方式提供国际运输服务但未取得《国际船舶运输经营许可证》的。
3. 以公路运输方式提供国际运输服务但未取得《道路运输经营许可证》或者《国际汽车运输行车许可证》，或者《道路运输经营许可证》的经营范围未包括“国际运输”的。
4. 以航空运输方式提供国际运输服务但未取得《公共航空运输企业经营许可证》，或者其经营范围未包括“国际航空客货邮运输业务”的。
5. 以航空运输方式提供国际运输服务但未持有

《通用航空经营许可证》，或者其经营范围未包括“公务飞行”的。

(二十)符合零税率政策但适用简易计税方法或声明放弃适用零税率选择免税的下列应税行为：

- 1.国际运输服务。
- 2.航天运输服务。
- 3.向境外单位提供的完全在境外消费的下列服务：

- (1)研发服务；
- (2)合同能源管理服务；
- (3)设计服务；
- (4)广播影视节目(作品)的制作和发行服务；
- (5)软件服务；
- (6)电路设计及测试服务；
- (7)信息系统服务；
- (8)业务流程管理服务；
- (9)离岸服务外包业务。

- 4.向境外单位转让完全在境外消费的技术。

第三条 纳税人向国内海关特殊监管区域内的单位或者个人销售服务、无形资产，不属于跨境应税行为，应照章征收增值税。

第四条 2016年4月30日前签订的合同，符合《财政部国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2013〕106号)附件4和《财政部国家税务总局关于影视等出口服务适用增值税零税率政策的通知》(财税〔2015〕118号)规定的免税政策条件的，在合同到期前可以继续享受免税政策。

第五条 纳税人发生本办法第二条所列跨境应税行为，除第(九)项、第(二十)项外，必须签订跨境销售服务或无形资产书面合同。否则，不予免征增值税。

纳税人向外国航空运输企业提供空中飞行管理服务，以中国民用航空局下发的航班计划或者中国民用航空局清算中心临时来华飞行记录，为跨境销售服务书面合同。

纳税人向外国航空运输企业提供物流辅助服务(除空中飞行管理服务外)，与经中国民用航空局批准设立的外国航空运输企业常驻代表机构签订的书面合同，属于与服务接受方签订跨境销售服务书面合同。外国航空运输企业临时来华飞行，未签订跨境服务书面合同的，以中国民用航空局清算中心临时来华飞行记录为跨境销售服务书面合同。

施工地点在境外的工程项目，工程分包方应提供工程项目在境外的证明、与发包方签订的建筑合同原件及复印件等资料，作为跨境销售服务书面合同。

第六条 纳税人向境外单位销售服务或无形资产，按本办法规定免征增值税的，该项销售服务或无形资产的全部收入应从境外取得，否则，不予免征增值税。

下列情形视同从境外取得收入：

(一)纳税人向外国航空运输企业提供物流辅助服务，从中国民用航空局清算中心、中国航空结算有限责任公司或者经中国民用航空局批准设立的外国航空运输企业常驻代表机构取得的收入。

(二)纳税人与境外关联单位发生跨境应税行为，从境内第三方结算公司取得的收入。上述所称第三方结算公司，是指承担跨国企业集团内部成员单位资金集中运营管理职能的资金结算公司，包括财务公司、资金池、资金结算中心等。

(三)纳税人向外国船舶运输企业提供物流辅助服务，通过外国船舶运输企业指定的境内代理公司结算取得的收入。

(四)国家税务总局规定的其他情形。

第七条 纳税人发生跨境应税行为免征增值税的，应单独核算跨境应税行为的销售额，准确计算不得抵扣的进项税额，其免税收入不得开具增值税专用发票。

纳税人为出口货物提供收派服务，按照下列公式计算不得抵扣的进项税额：

不得抵扣的进项税额=当期无法划分的全部进项税额×(当期简易计税方法计税项目销售额+免征增值税项目销售额-为出口货物提供收派服务支付给境外合作方的费用)÷当期全部销售额

第八条 纳税人发生免征增值税跨境应税行为，除提供第二条第(二十)项所列服务外，应在首次享受免税的纳税申报期内或在各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局规定的申报征期后的其他期限内，到主管税务机关办理跨境应税行为免税备案手续，同时提交以下备案材料：

(一)《跨境应税行为免税备案表》(附件1)；

(二)本办法第五条规定的跨境销售服务或无形资产的合同原件及复印件；

(三)提供本办法第二条第(一)项至第(八)项和

第(十六)项服务,应提交服务地点在境外的证明材料原件及复印件;

(四)提供本办法第二条规定的国际运输服务,应提交实际发生相关业务的证明材料;

(五)向境外单位销售服务或无形资产,应提交服务或无形资产购买方的机构所在地在境外的证明材料;

(六)国家税务总局规定的其他资料。

第九条 纳税人发生第二条第(二十)项所列应税行为的,应在首次享受免税的纳税申报期内或在各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局规定的申报征期后的其他期限内,到主管税务机关办理跨境应税行为免税备案手续,同时提交以下备案材料:

(一)已向办理增值税免抵退税或免退税的主管税务机关备案的《放弃适用增值税零税率声明》(附件2);

(二)该项应税行为享受零税率到主管税务机关办理增值税免抵退税或免退税申报时需报送的材料和原始凭证。

第十条 按照本办法第八条规定提交备案的跨境销售服务或无形资产合同原件为外文的,应提供中文翻译件并由法定代表人(负责人)签字或者单位盖章。

纳税人无法提供本办法第八条规定的境外资料原件的,可只提供复印件,注明“复印件与原件一致”字样,并由法定代表人(负责人)签字或者单位盖章;境外资料原件为外文的,应提供中文翻译件并由法定代表人(负责人)签字或者单位盖章。

主管税务机关对提交的境外证明材料有明显疑义的,可以要求纳税人提供境外公证部门出具的证明材料。

第十一条 纳税人办理跨境应税行为免税备案手续时,主管税务机关应当根据以下情况分别做出处理:

(一)备案材料存在错误的,应当告知并允许纳税人更正。

(二)备案材料不齐全或者不符合规定形式的,应当当场一次性告知纳税人补正。

(三)备案材料齐全、符合规定形式的,或者纳税人按照税务机关的要求提交全部补正备案材料的,应当受理纳税人的备案,并将有关资料原件退还纳税人。

(四)按照税务机关的要求补正后的备案材料仍

不符合本办法第八、九、十条规定的,应当对纳税人的本次跨境应税行为免税备案不予受理,并将所有报送材料退还纳税人。

第十二条 主管税务机关受理或者不予受理纳税人跨境应税行为免税备案,应当出具加盖本机关专用印章和注明日期的书面凭证。

第十三条 原签订的跨境销售服务或无形资产合同发生变更,或者跨境销售服务或无形资产的有关情况发生变化,变化后仍属于本办法第二条规定的免税范围的,纳税人应向主管税务机关重新办理跨境应税行为免税备案手续。

第十四条 纳税人应当完整保存本办法第八、九、十条要求的各项材料。纳税人在税务机关后续管理中不能提供上述材料的,不得享受本办法规定的免税政策,对已享受的减免税款应予补缴,并依照《中华人民共和国税收征收管理法》的有关规定处理。

第十五条 纳税人发生跨境应税行为享受免税的,应当按规定进行纳税申报。纳税人享受免税到期或实际经营情况不再符合本办法规定的免税条件的,应当停止享受免税,并按照规定申报纳税。

第十六条 纳税人发生实际经营情况不符合本办法规定的免税条件、采用欺骗手段获取免税、或者享受减免税条件发生变化未及时向税务机关报告,以及未按照本办法规定履行相关程序自行减免税的,税务机关依照《中华人民共和国税收征收管理法》有关规定予以处理。

第十七条 税务机关应高度重视跨境应税行为增值税免税管理工作,针对纳税人的备案材料,采取案头分析、日常检查、重点稽查等方式,加强对纳税人业务真实性的核实,发现问题的,按照现行有关规定处理。

第十八条 纳税人发生的与香港、澳门、台湾有关的应税行为,参照本办法执行。

第十九条 本办法自2016年5月1日起施行。此前,纳税人发生符合本办法第四条规定的免税跨境应税行为,已办理免税备案手续的,不再重新办理免税备案手续。纳税人发生符合本办法第二条和第四条规定的免税跨境应税行为,未办理免税备案手续但已进行免税申报的,按照本办法规定补办备案手续;未进行免税申报的,按照本办法规定办理跨境服务备案手续后,可以申请退还已缴税款或者抵减以后的应纳税额;已开具增值税专用发票的,应将全部联次追回后方可办理跨境应税行为免税备案手续。

关于全面推开营业税改征增值税试点后增值税 纳税申报有关事项的公告

国家税务总局公告2016年第13号

为保障全面推开营业税改征增值税改革试点工作顺利实施,现将增值税纳税申报有关事项公告如下:

一、中华人民共和国境内增值税纳税人均应按照本公告的规定进行增值税纳税申报。

二、纳税申报资料

纳税申报资料包括纳税申报表及其附列资料和纳税申报其他资料。

(一) 纳税申报表及其附列资料

1. 增值税一般纳税人(以下简称一般纳税人)纳税申报表及其附列资料包括:

(1) 《增值税纳税申报表(一般纳税人适用)》。

(2) 《增值税纳税申报表附列资料(一)》(本期销售情况明细)。

(3) 《增值税纳税申报表附列资料(二)》(本期进项税额明细)。

(4) 《增值税纳税申报表附列资料(三)》(服务、不动产和无形资产扣除项目明细)。

一般纳税人销售服务、不动产和无形资产,在确定服务、不动产和无形资产销售额时,按照有关规定可以从取得的全部价款和价外费用中扣除价款的,需填报《增值税纳税申报表附列资料(三)》。其他情况不填写该附列资料。

(5) 《增值税纳税申报表附列资料(四)》(税额抵减情况表)。

(6) 《增值税纳税申报表附列资料(五)》(不动产分期抵扣计算表)。

(7) 《固定资产(不含不动产)进项税额抵扣情况表》。

(8) 《本期抵扣进项税额结构明细表》。

(9) 《增值税减免税申报明细表》。

2. 增值税小规模纳税人(以下简称小规模纳税人)纳税申报表及其附列资料包括:

(1) 《增值税纳税申报表(小规模纳税人适用)》。

(2) 《增值税纳税申报表(小规模纳税人适用)附列资料》。

小规模纳税人销售服务,在确定服务销售额时,

按照有关规定可以从取得的全部价款和价外费用中扣除价款的,需填报《增值税纳税申报表(小规模纳税人适用)附列资料》。其他情况不填写该附列资料。

(3) 《增值税减免税申报明细表》。

3. 上述纳税申报表及其附列资料表样和填写说明详见附件1至附件4。

(二) 纳税申报其他资料

1. 已开具的税控机动车销售统一发票和普通发票的存根联。

2. 符合抵扣条件且在本期申报抵扣的增值税专用发票(含税控机动车销售统一发票)的抵扣联。

3. 符合抵扣条件且在本期申报抵扣的海关进口增值税专用缴款书、购进农产品取得的普通发票的复印件。

4. 符合抵扣条件且在本期申报抵扣的税收完税凭证及其清单,书面合同、付款证明和境外单位的对账单或者发票。

5. 已开具的农产品收购凭证的存根联或报查联。

6. 纳税人销售服务、不动产和无形资产,在确定服务、不动产和无形资产销售额时,按照有关规定从取得的全部价款和价外费用中扣除价款的合法凭证及其清单。

7. 主管税务机关规定的其他资料。

(三) 纳税申报表及其附列资料为必报资料。纳税申报其他资料的报备要求由各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局确定。

三、纳税人跨县(市)提供建筑服务、房地产开发企业预售自行开发的房地产项目、纳税人出租与机构所在地不在同一县(市)的不动产,按规定需要在项目所在地或不动产所在地主管国税机关预缴税款的,需填写《增值税预缴税款表》,表样及填写说明详见附件5至附件6。

四、主管税务机关应做好增值税纳税申报的宣传和辅导工作。

五、本公告自2016年6月1日起施行。《国家税务总局关于调整增值税纳税申报有关事项的公告》(国家税务总局公告2012年第31号)、《国家税务总局关于营

和个人(以下称缴纳义务人),应按照本通知以及《财政部国家税务总局关于营业税改征增值税试点有关文化事业建设费政策及征收管理问题的通知》(财税〔2016〕25号)的规定缴纳文化事业建设费。

二、缴纳义务人应按照提供娱乐服务取得的计费销售额和3%的费率计算娱乐服务应缴费额,计算公式如下:

娱乐服务应缴费额=娱乐服务计费销售额×3%

娱乐服务计费销售额,为缴纳义务人提供娱乐服务取得的全部含税价款和价外费用。

三、未达到增值税起征点的缴纳义务人,免征文

化事业建设费。

四、本通知所称娱乐服务,是指《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)的《销售服务、无形资产、不动产注释》中“娱乐服务”范围内的服务。

五、本通知自2016年5月1日起执行。《财政部 国家税务总局关于印发〈文化事业建设费征收管理暂行办法〉的通知》(财税字〔1997〕95号)同时废止。

财政部 国家税务总局

2016年5月13日



不动产分期抵扣 会计这样做账

季云

营改增最大亮点在于企业购进的不动产可以抵扣进项税额,减税力度极大,备受关注,但需要注意的是,不是一次性抵扣,而是分为两年,第一年抵扣60%,第二年抵扣40%。首次提出的分期抵扣的概念,导致企业会计处理发生相应变化,本文将重点介绍不动产分期抵扣的会计处理。

《国家税务总局关于发布〈不动产进项税额分期抵扣暂行办法〉的公告》(国家税务总局公告2016年第15号)第二条第一款规定,增值税一般纳税人2016年5月1日后取得并在会计制度上按固定资产核算的不动产,以及2016年5月1日后发生的不动产在建工程,其进项税额应按照本办法有关规定分2年从销项税额中抵扣,第一年抵扣比例为60%,第二年抵扣比例为40%。第四条第二款规定,上述进项税额中,60%的部分于取得扣税凭证的当期从销项税额中抵扣;40%的部分为待抵扣进项税额,于取得扣税凭证的当月起第13个月从销项税额中抵扣。

如果企业购入的是可抵扣动产,会计处理如下:

借: 固定资产

 应交税费——应交增值税

贷: 银行存款

但由于不动产实行分期抵扣,不动产入账时进项税额只有60%,会导致账实不符,为解决这一问题,必须新增相应会计科目记录待抵扣的进项税额。

15号公告第十一条第一款规定,待抵扣进项税额记入“应交税金——待抵扣进项税额”科目核算,并于可抵扣当期转入“应交税金——应交增值税(进项税

额)”科目。新增“应交税金——待抵扣进项税额”科目核算待抵扣的进项税额。

例:某企业(一般纳税人)于2016年8月购进一项不动产,购入价1 110万元,取得增值税专用发票。则:

进项税额=1 110÷(1+11%)×11%=110(万元)

取得扣税凭证的当期,即2016年8月可抵扣进项税额=110×60%=66(万元)

取得扣税凭证的当月起第13个月,即2017年8月可抵扣进项税额=110×40%=44(万元)

2016年8月会计处理如下:(单位:万元,下同)

借: 固定资产	1 000
应交税费——应交增值税	66
应交税费——待抵扣进项税额	44
贷: 银行存款	1 110

2017年8月会计处理如下:

借: 应交税费——应交增值税	44
贷: 应交税费——待抵扣进项税额	44

需要注意的是,15号公告第十一条第二款规定,对不同的不动产和不动产在建工程,纳税人应分别核算其待抵扣进项税额。

提示:营改增后,企业购入不动产取得扣税凭证的当期只能抵扣60%,待抵扣的40%计入“应交税费——待抵扣进项税额”借方,保证账实相符;待取得扣税凭证的当月起第13个月抵扣剩余的40%时,再将“应交税费——待抵扣进项税额”中的金额转入“应交税费——应交增值税(进项税额)”。

包装物押金收入的涉税核算

付春

配比原则又称“配合”原则，指凡是收入与费用之间能够反映出因果关系时，费用必须联系收入在相同期间予以确认。这里提到的费用不仅指为取得收入已耗资产的成本，还包括抵减当期收益的税项等非成本项目。因此，会计上确认收入的同时，除了要结转成本，还要计提相应的税金。本文仅探讨收入与税金的“配比”，且税金仅限于流转税。

一、应用“配比”原则解读包装物押金涉税政策

对于应税消费品的包装物，其押金涉及的流转税主要有增值税和消费税。流转税征税原则是：当会计上确认收入之后，计提税金与之形成“配比”，表现为“会税一致”。此处“收入”不仅包括主营业务收入、其他业务收入，也包括营业外收入（利得）。因此，一般应税消费品不论以何种形式收取的包装物押金（分为出租出借收取及随同产品销售又另外收取两种形式），在会计上未确认收入之前，即记入负债类科目，通常无需纳税。当逾期未收回包装物而将押金没收，此时会计上将其记入收入类科目，才产生纳税义务，按照所包装货物的适用税率缴纳增值税和消费税。而对于酒类生产企业销售除啤酒、黄酒以外的酒类产品而收取的包装物押金，无论其最终是否返还，均应在收取时并入产品销售额中征收增值税及消费税。

二、应用“配比”原则例解包装物押金收入的涉税核算

（一）一般应税消费品（以化妆品为例）包装物押金涉税核算

1. 装物出借随同产品销售收取押金

例1：甲企业是一家化妆品生产企业，为增值税一般纳税人，20X6年1月销售化妆品取得不含税收入100 000元，随同化妆品销售出借包装盒收取押金10 000元，化妆品消费税税率为30%。

（1）假定包装盒按期返还，则甲企业会计处理如

下（单位：元，下同）：

①销售化妆品

借：银行存款	117 000
贷：主营业务收入	100 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	17 000

②计提化妆品应缴消费税

借：营业税金及附加	30 000
贷：应交税费——消费税	30 000

③收取押金

借：银行存款	10 000
贷：其他应付款	10 000

④退回押金

借：其他应付款	10 000
贷：银行存款	10 000

（2）假定包装盒逾期未返还，则甲企业会计处理

如下：

①~③分录同上。

④计提押金应缴增值税1 452.99元（10 000÷1.17×17%）

借：其他应付款	1 452.99
贷：应交税费——应交增值税（销项税额）	1 452.99

⑤没收押金并确认收入8 547.01元（10 000-1 452.99）

借：其他应付款	8 547.01
贷：其他业务收入	8 547.01

⑥计提押金应缴消费税2 564.10元（8 547.01×30%）

借：营业税金及附加	2 564.10
贷：应交税费——消费税	2 564.10

2. 包装物作价随同产品销售，另外收取押金

例2：沿用例1，随同化妆品销售的包装盒不含税收入为10 000元，为促进购货人将到期时将包装盒退回，另收取押金1 000元。

（1）假定包装盒按期返还，则甲企业会计处理如下：

①销售化妆品及包装盒,计提增值税18 700元(110 000 ×17%)

借: 银行存款	128 700
贷: 主营业务收入	100 000
其他业务收入	10 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	18 700

②计提化妆品及包装盒应缴消费税 33 000元
(110 000 ×30%)

借: 营业税金及附加	33 000
贷: 应交税费——消费税	33 000

③收取押金

借: 银行存款	1 000
贷: 其他应付款	1 000

④退回押金

借: 其他应付款	1 000
贷: 银行存款	1 000

(2)假定包装盒逾期未返还,则甲企业会计处理如下:

①~③分录同本例(1)。

④计提押金应缴增值税145.30元(1 000÷1.17×17%)
消费税256.41元(1 000÷1.17×30%)

借: 其他应付款	401.71
贷: 应交税费——应交增值税(销项税额)	145.30
应交税费——应交消费税	256.41

⑤没收押金并确认利得

借: 其他应付款	598.29
贷: 营业外收入	598.29

(二)酒类产品(以红酒为例)包装物押金涉税核算

1.包装物出借随同产品销售收取押金

例3:乙企业是一家红酒生产企业,为增值税一般纳税人,20X6年1月销售红酒取得不含税收入100 000元,随同红酒销售出借酒瓶收取押金10 000元,红酒消费税税率为10%。

(1)假定酒瓶按期返还,则乙企业会计处理如

下:

①销售红酒

借: 银行存款	117 000
贷: 主营业务收入	100 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	17 000

②计提红酒应缴消费税

借: 营业税金及附加	10 000
贷: 应交税费——消费税	10 000

③收取押金

借: 银行存款	10 000
贷: 其他应付款	10 000

④计提押金应缴增值税和消费税

借: 其他应付款	2 307.69
贷: 应交税费——应交增值税(销项税额)	1 452.99
应交税费——应交消费税	854.70

⑤退回押金并确认费用2 307.69元(1 452.99+854.70)

借: 其他应付款	7 692.31
销售费用	2 307.69
贷: 银行存款	10 000

(2)假定酒瓶逾期未返还,则乙企业会计处理如

下:

①~④分录同本例(1)。

⑤没收押金并确认收入

借: 其他应付款	8 547.01
贷: 其他业务收入	8 547.01

⑥调整计提消费税科目

借: 营业税金及附加	854.70
贷: 其他应付款	854.70

2.包装物作价随同产品销售,另外收取押金

例4:沿用例3,随同红酒销售的酒瓶不含税收入为10 000元,另收取押金1 000元。

(1)假定酒瓶按期返还,则乙企业会计处理如下:

①销售红酒及酒瓶

借: 银行存款	128 700
---------	---------

贷: 主营业务收入 100 000
其他业务收入 10 000
应交税费——应交增值税(销项税额) 18 700

②计提红酒及酒瓶应缴消费税

借: 营业税金及附加 11 000
贷: 应交税费——消费税 11 000

③收取押金

借: 银行存款 1 000
贷: 其他应付款 1 000

④计提押金应缴增值税及消费税

借: 其他应付款 230.77
贷: 应交税费——应交增值税(销项税额) 145.3

应交税费——应交消费税 85.47

⑤退回押金并确认损失230.77元(145.30 + 85.47)

借: 其他应付款 769.23
营业外支出 230.77
贷: 银行存款 1 000

(2)假定酒瓶逾期未返还,则乙企业会计处理如下:

①~④分录同本例(1)。

⑤没收押金并确认利得769.23元(1 000-230.77)

借: 其他应付款 769.23
贷: 营业外收入 769.23

以非货币性资产对外投资的五种财税处理

吴明泉 高允斌

以非货币性资产对外投资是企业重组的常见形态,按照《企业所得税法实施条例》第二十五条规定,应当对投资资产视同销售处理。但是,由于在此过程中投资方总体上未获得现金支付对价,如果对投资资产的增值立即确认所得征收企业所得税,会产生沉重的财务成本从而有可能影响企业重组。为支持具有合理商业实质的资产重组,国家陆续发布了一系列的财税政策,开辟了重组税收处理的“特殊通道”。本文拟对此进行梳理和分析。

一、居民企业以整体资产对另一居民企业进行投资的特殊税务处理

《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)规定,受让企业(即被投资企业)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(即投资企业)对转让

的资产可不确认所得或损失,其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。

为进一步降低适用上述特殊税务处理政策的“门槛”,在《财政部 国家税务总局关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》(财税〔2014〕109号)第二条中规定,将财税〔2009〕59号文件第六条第(三)项中有关“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%”规定调整为“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50%”。

对于上述政策,企业应注意以下几点:

1.如果选择特殊性税务处理的,投资企业(转让企业)应作为重组主导方准备相关资料,会同被投资企业(受让企业),按照《国家税务总局关于企业重组业务企业所得税征收管理若干问题的公告》(国家税务总局公告2015年第48号)规定,在该重组业务完成当年

办理企业所得税年度申报时,分别向各自主管税务机关报送《企业重组所得税特殊性税务处理报告表及附表》和申报资料。所谓的重组业务完成当年,是指重组日所属的企业所得税纳税年度。资产收购,以转让合同(协议)生效且当事各方已进行会计处理的日期为重组日。

2.在报送申报资料时必须说明资产重组业务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。被投资企业须承诺重组后的连续12个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动,转让企业必须承诺在重组后连续12个月内不转让所取得的股权。

3.受让企业收购的资产不低于转让企业全部资产的50%,这是特殊税务处理的必要条件之一。这里的“资产”是总资产还是净资产?实务中一般掌握为总资产,用公式表示为:投资资产/总资产 $\geq$ 50%。下一个问题:是按资产的账面价值还是按公允价值作为计算依据?笔者认为资产的账面价值。这是因为,在用非货币性资产对外投资时,只会对投资资产进行评估,而不会对投资企业的全部资产进行评估。

4.被投资企业对其取得的投资资产通常按公允价值入账,而计税基础则为资产的原有计税基础,因此,被投资企业应确认递延所得税资产或负债。投资企业确认长期股权投资的账面价值通常是以投资资产公允价值为基础的,其计税基础则以被转让资产的原有计税基础确定,因而两者之间也存在差异。按《企业会计准则》的规定,投资企业是否确认递延所得税资产或负债,要视投资企业持有投资的意图而定,如果其准备长期持有的,可不予确认。

5.如果投资企业从被投资企业获得了少量的非股权支付,《企业会计准则》规定不确认非货币性交易损益,但仍应在交易当期确认相应的资产转让所得或损失,调整相应资产的计税基础。

非股权支付对应的资产转让所得或损失=(被转

让资产的公允价值-被转让资产的计税基础) $\times$ (非股权支付金额 $\div$ 被转让资产的公允价值)

值得注意的是,如何“调整相应资产的计税基础”,税法中并未作具体说明,实务中存在不同的理解和计算方法,在此不作展开。

6.适用特殊性税务处理的企业,在以后年度转让或处置重组资产(股权)时,应在年度纳税申报时对资产(股权)转让所得或损失情况进行专项说明,包括特殊性税务处理时确定的重组资产(股权)计税基础与转让或处置时的计税基础的比对情况,以及递延所得税负债的处理情况等。

二、居民企业以非货币性资产对另一个非居民企业进行投资

财税〔2009〕59号文第七条、第八条规定:居民企业以其拥有的资产或股权向其100%直接控股的非居民企业进行投资,投资资产的评估增值部分可以在10个纳税年度内均匀计入各年度应纳税所得额。

适用此项规定的相关企业应注意的是:

1.投资双方除应满足上述规定外,还须另行满足财税〔2009〕59号文的第五条规定,即当涉及非居民企业时,若要采取特殊税务处理需要满足“5+1”条件。不过,境内税务机关如何监管境外被投资企业重组日后的12个月内是否改变了重组资产实质性的经营活动,税收政策尚未明确。

2.当涉及非居民企业时,非货币性投资的对象被局限于100%直接控股的子公司。

3.投资企业应按照国家税务总局公告2015年第48号的规定,准确记录应予确认的资产转让收益总额,并在相应年度的企业所得税汇算清缴时对当年确认额及分年结转额的情况做出说明。

三、居民企业以非货币性资产对另一居民企业进行投资

当对外投资的非货币性资产规模达不到财税〔2009〕59号文、财税〔2014〕109号文规定的标准时,就

无法适用本文第一部分所述的特殊税务处理。在此情况下,如果投资资产增值,就必须对投资企业确认所得,同样会对投资企业产生纳税相关的现金流方面的要求。为此,《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)规定,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,分期均匀计入相应年度的应纳税所得额,按规定计算缴纳企业所得税。

适用该项政策时,应注意和考虑以下几点:

1.与财税〔2009〕59号文规定不同的是,该文件规定投资企业应分期确认所得,故被投资企业取得非货币性资产的计税基础,可按非货币性资产的公允价值确定。其资产的账面价值与计税基础之间不存在差异。

2.投资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。企业在对外投资5年内转让上述股权或投资收回的,应停止执行递延纳税政策,并就递延期内尚未确认的非货币性资产转让所得,在转让股权或投资收回当年的企业所得税年度汇算清缴时,一次性计算缴纳企业所得税。

例如,某公司以一幢房产对外投资,该房产的账面价值为3 000万元,与计税成本之间无差异,公允价值为5 000万元。该公司选择分4年均匀确认所得。则第一年对外投资时,其取得的股权投资的计税基础为3 000万元,年度汇算清缴时,应确认的所得为: $(5\,000-3\,000)/4=500$ (万元)。第二年,股权投资的计税基础上升到3 500万元,第二年汇算清缴时再确认500万元所得。第三年年初,股权投资的计税基础上升到4 000万元。如果第三年的9月份,投资企业将该项股权以6 800万元的价格转让,则在当年汇算清缴时应确认的股权转让所得为: $6\,800-4\,000=2\,800$ (万元),该股

权转让所得中实际上包含了一次确认的剩余资产转让所得1 000万元。

由此可见,在一定时间内,投资企业股权投资的账面价值与计税基础之间是存在差异的。

3.财税〔2014〕116文明确规定,政策既适用于以非货币性资产出资设立新的居民企业,也可以是将非货币性资产注入现存的居民企业。这为财税〔2014〕59号文执行过程中的一些税企争议事项提供了一个参照。有的税务机关认为,只有企业以50%以上的资产投资于一家现存的企业才能适用特殊税务处理,不适用于发起设立一家新公司,理由是新企业在未成立之前是不能收购他人资产的。

4.一般认为,投资企业选择一次性确认所得似乎是不明智的。其实不然,如果投资方存在巨额的亏损特别是即将逾期的亏损,或者享受以企业整体为对象的所得税减免税优惠,选择一次性确认所得,不仅可以弥补亏损,还可以使投资企业按公允价值确认股权投资的计税基础。

5.企业如果符合财税〔2009〕59号文规定的特殊税务处理条件,既可以选择特殊税务处理,也可以选择一般税务处理(当期确认应纳税所得额),也可以选择按财税〔2014〕116号文在五年内分期均匀计入相应年度的应纳税所得额,一经选择,不得改变。如上文所述,投资双方可以综合考量自身情况,选择最优的纳税方案。

四、资产划转业务

财税〔2014〕109号文第三条规定,对100%直接控制的居民企业之间,以及受同一或相同多家居民企业100%直接控制的居民企业之间按账面净值划转股权或资产,凡具有合理商业目的、不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的,股权或资产划转后连续12个月内不改变被划转股权或资产原来实质性经营活动,且划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益的,可以选择按以下规定进行特殊性税务处理:划出方企业

和划入方企业均不确认所得；划入方企业取得被划转股权或资产的计税基础，以被划转股权或资产的原账面净值确定；划入方企业取得的被划转资产，应按其原账面净值计算折旧扣除。

本来，资产划转与以非货币性资产对外投资并无关联。但是，在《国家税务总局关于资产（股权）划转企业所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告2015年第40号）第一条第（一）项中对财税〔2014〕109号文的上述规定进一步明确为：“100%直接控制的母公司之间，母公司向子公司按账面净值划转其持有的股权或资产，母公司获得子公司100%的股权支付。母公司按增加长期股权投资处理，子公司按接受投资（包括资本公积，下同）处理。母公司获得子公司股权的计税基础以划转股权或资产的原计税基础确定。”显然，该项政策将母公司对全资子公司的非货币资产投资视为资产划转的一种形态了。对于该项政策应注意如下两点：

1.它对投资资产的规模并无要求，而仅适用于境内的100%直接控制的母公司之间。

2.该文件将财税〔2014〕109号文第三条重新表述为：划入方企业取得被划转股权或资产的计税基础，以被划转股权或资产的原计税基础确定

五、国有企业改制上市中的资产评估增值

在《财政部国家税务总局关于企业改制上市资产评估增值企业所得税处理政策的通知》（财税〔2015〕65号，该文件的执行期限为2015年1月1日至2018年12月31日）规定，国有企业100%控股（控制）的非公司制企业、单位，在改制为公司制企业环节发生的资产评估增值，应缴纳的企业所得税可以不征税入库，作为国家投资直接转增改制后公司制企业的国有资本金。经确认评估增值资产，可按评估价值入账并按有关规定计提折旧或摊销，在计算应纳税所得额时允许扣除。

对于投资企业来说，投资前100%持有被投资企业的股权，应该采用成本法核算，被投资企业进行公司制改造后，投资企业如果仍然采用成本法核算其股权投资，则投资的账面价值未发生变化，但该股权投资的计税基础是否可以改为以评估确认的公允为基础，文件中没有正面回答，但笔者认为是可以的，因为文件中隐含的意见是：投资企业所持股权的评估增值对应的企业所得税视同先交给国家，再由国家返回给投资企业，又由投资企业作为出资注入被投资企业（改制企业），所以，投资企业所持股权投资的计税基础应该发生变化。而如果投资企业改为权益法核算，则会按其在子公司增加的权益调增股权投资的账面价值，也会与计税基础趋同。



股价异常变化条件下 长期股权投资会计核算研究

侯林芳

随着国内经济的快速发展，资本市场与金融市场监督管理机制也在不断完善，在生产经营活动之外，企业也会进行投资活动，这些对外投资行为逐步成为企业重要的经济活动之一。合理进行对外投资，不但可以帮助

企业有效地利用资金、提升资金收益效率，还可以链接企业上下游之间的业务活动、拓展企业运营模式。尤其是在2005年国内资本市场股权分置变革之后，依照政策规定原有的非流通股逐步获取上市流通的资格，

企业股权投资行为的收益效用得到完美的诠释。所以,愈来愈多的企业在条件允许的范围内,会采取各种形式的长期或短期的投资行动,尤其是长期股权投资活动更是在企业界普遍存在。

2014年3月,财政部以财会〔2014〕14号印发修订后的《企业会计准则第2号——长期股权投资》(CAS2),自2014年7月1日起施行。CAS2〔2014〕所称长期股权投资是指投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资,以及对其合营企业的权益性投资。CAS2〔2014〕规范的长期股权投资,投资方承担的是被投资方的经营风险,不具有控制、共同控制和重大影响的其他投资,投资方承担的是投资资产的价格变动风险、被投资方的信用风险。出于风险管理的要求,对于不同的投资具有不同的风险控制机制,因而也应当在不同的会计准则中进行规范。在国际财务报告准则体系中,企业持有的不具有控制、共同控制、重大影响,且其公允价值不能可靠计量的股权投资作为按成本计量的可供出售金融资产进行核算,不作为长期股权投资核算。修订后的准则体系对于不具有共同控制或重大影响的投资,不再区分公允价值是否可靠计量,而是全部将其纳入CAS2〔2006〕,其减值的处理也参照CAS2〔2006〕。

长期股权投资是企业一项十分重要的金融性资产,国内现有的会计准则对长期股权投资的处理方法进行了规定,指出需要依据投资企业长期股权投资可收回金额与账面价值的差异,来确定长期股权投资的会计处理方法。所以,长期股权投资会计核算受股价异常变化的影响。导致股价异常变化的要素有很多,既有企业自身的内在影响,也有各种外在的要素影响。在实际中,企业长期股权投资出现变动的情形比较普遍,同时也会带来相对比较复杂的会计核算问题。在此领域中,相应的会计准则仍需进一步改善。本文对股价异常变化条件下长期股权投资会计核算问题进行探讨,并提出了相应的建议。

一、股价异常变化条件下长期股权投资问题研究

的理论依据

我国新企业会计准则对长期股权投资问题进行了规定,规范了长期股权投资范围、确定了初始投资成本、确认了投资企业持有期间账面价值的损益与调整等内容。具体为:第一,投资单位可以对被投资企业进行控制的权益性投资,也就是对子公司投资可以运用成本法进行核算;第二,投资单位和其他合营方一起对被投资企业进行控制的权益性投资,也就是对合营企业投资时可以选用权益法进行核算;第三,投资单位对被投资企业具有较大影响效用的权益性投资,也就是对联营性质企业投资时可以选用权益法进行核算;第四,投资单位持有的对被投资企业不具有重大影响效用,同时在资本市场中尚未报价、公允价值不能有效计量的权益性投资行为,可以选用成本法进行核算。

新企业会计准则对金融资产进行了具体归类:以公允价值核算且其变动计入企业当期损益的金融资产、可供出售的金融资产、贷款以及各种应收类款项、持有至到期的股权投资。对于股价异常变化情况可以用公允价值的变动来计量,即为熟知情况的交易双方在公平的交易情境中,自愿进行债务清偿或者是资产交换的金额。在整个长期股权投资过程中,交易双方都应满足持续经营这一前提假设,不存在破产清算、企业重组等情况。处于活跃市场下的金融资产或负债,其股价应以市场中的报价来确定,其中活跃市场上的报价具体是指定期从行业协会、经济管理者以及交易所等服务性机构中获取的价格,代表了公平情境中的股价。股价的确定过程中应注意以下三个方面:第一,利用估值技术来确定股价变动时,应尽可能将信用风险、商品价格、汇率、偿还风险、股价指数及股价状况等市场参数考虑在内;第二,投资企业需要定期对公开交易的股价计量技术进行修正和重组;第三,应将金融资产的成交价界定为初始确认的股价。

综合上述,可以总结出长期股权投资的会计处理方法,具体见表1所示。

二、实例分析

本文以A企业为实例,进一步分析股价异常变化条件下长期股权投资会计处理问题。

表1 长期股权投资的会计处理方法

投资对象	核算科目	计价模式
子公司(单独控制)	长期股权投资	成本核算法
合营公司(共同控制)		权益核算法
联营公司(重大影响)		权益核算法
其他形式的股权投资	长期股权投资	成本核算法
	交易性金融资产	市价
	可供出售金融资产	市价+交易成本

(一) A企业概况

A企业是一家国有大型集团式公司,旗下有30多家子公司,营业范围具体包含有水电、风电、风机制造、物业等,该企业自2008年执行了新企业会计准则,投资是主要的业务,在企业母公司会计信息报表中,2011年年底长期股权投资数额已经达到企业资产的70%,长期股权投资会计核算流程决定着A企业会计信息质量状况。A企业母公司利润的来源主要是投资收益,2011年实现利润总额高达21.3亿元,而投资收益为16.1亿元,其中合营企业与联营企业的投资收益为13.6亿元,占到投资收益的85%左右。这些投资类收益在报表合并时是无法抵减的,2011年,A企业报表合并中的投资收益是14.4亿元,主要源自于母公司的对外投资行为。

(二) A企业股价异常变化情形

1. 投资单位控制的企业股价变动

2008年,A企业与某一小股东共同出资成立了A1分公司,A企业投资额度为2 500万元,拥有80%的A1股权,小股东出资额是1 000万元,拥有20%的A1股权,A1成立之后依托当地矿产资源,主要从事冶炼工作。A企业与小股东签有协议,即A1三年内不盈利,小股东就可以收回其投入的本金1 000万元,并辅以银行同期存款的利息。A企业对A1长期性股权投资的会计核算主要用的是成本核算法,同时还可以控制A1的财务政策与管理决策。

〔例题1〕A1企业在运营过程中,所用原材料质量

较差,运营成本增加,与预期出现了偏颇,致使其连年亏损,且A1企业是高污染性行业,存在被政府强制性管制关闭的风险,因此市场前景并不好。2012年,小股东便提出了撤资要求,与此同时,A企业与小股东寻觅其他投资者无果,在这种情况下,A企业只能以原价购买小股东全部股权,辅以银行同期存款利息,支付总金额数为1 020万元。本例题中A企业股价并没有发生变化,仍然采用成本核算方法,故而核算方法也没有发生变动,仅需要对新增加的1 020万元购买的股票进行确认,不需要调整当期损益。具体会计分录如下所示:

借:长期股权投资 1 020

贷:银行存款 1 020

假设由于受到其他要素的影响,使得A1企业股价变动,造成A企业对A1持有的长期股权额下降到60%,此时A企业还具有控股权,所以还是选择成本核算法,不存在损益问题的处理。

〔例题2〕A企业2009年成立子公司A2,投资额15 000万元,持股比例为100%,A2公司的公允价值与净资产的账面价值均为15 000万元。A2公司主营业务是自然能源的研究与开发,运营了两年之后,经营绩效并没有达到预期的目标,两年内的累计亏损额为1 500万元,净资产的账面价值是13 500万元,公允价值为11 000万元,银行负债15 000万元不能预期偿还,管理层分析运营不善的原因在于技术设备陈旧,核心竞争力不明显。为了偿还银行借款,A2企业与银行商榷,只有进行债务重组的方式才能够解救A2企业,与此同时,还与一家拥有先进能源开发技术的外资企业展开合作,建构中外合资模式企业,商讨结果为银行免去A2企业借款利息,将15 000万元转为对A2的投资,外资企业投入先进技术,三方各占二分之一的股份,对A2的发展共同控制。至此,A企业的股份下降为33%,由单独控制转为共同控制,核算方式也由此发生改变。具体会计账务处理如下:

2009年初,将长期股权投资确认为初始投资成本,核算方法为成本法:

借：长期股权投资 15 000
贷：银行存款 15 000

两年后,2011年底企业进行了债务重组,A企业持股比率下降,公允价值发生变动,核算方法也转为权益核算法。

(1)调整初始投资. 剩余股权的公允价值为15 000 $\times$ 33% = 4950万元,比初始的投资资本15 000万元低,因此不需要调整初始投资成本,仅需要做明细科目调整即可:

借：长期股权投资——成本 15 000
贷：长期股权投资——A2公司 15 000

(2)股权持有期调整. 在股权持有期间A2公司亏损了1 500万元,A企业需要调整的留存收益为1 500 $\times$ 33% = 495万元. 其他原因造成的A2企业净值减少2 500元,A企业持有的为2 500 $\times$ 33% = 825万元,需要对资本公积进行调减。

借：利润分配——未分配利润 445.5
盈余公积 49.5
资本公积 825
贷：长期股权投资——损益调整 495
其他权益变动 25

2.重大影响下长期投资企业的股价变动

长期投资企业在重大影响或者是共同控制下,股价会有一定的变动,股权在一定程度上会被稀释,上市公司通常在股票回购、引入战略投资者的情况下发生股权稀释现象。

〔例题3〕A企业在2004年与风能等其他4家企业以及某些自然人共同建立了公司A3,A3性质属股份制企业,注册总股本是4 230万,每股面值1元人民币。A3公司主要经营风能机组的制造、研发以及销售,A3历经了三次扩股增资与一次性发股,截至2009年末,A3企业股本总值达55 000万元人民币,同年实现了A股上市。2009年~2012年经过资本公积转增实收资本变更额是255 000万,风能企业持有股占18.3%,成为A3公

司最大的控股股东,A企业持有16.1%的股份,是第二大股东,尽管A企业不是第一大股东,但是对A3公司有着重大的影响效用,所以选用的核算方法是权益法。

2011年发行股票,以每股18.1的价格在境外出售,企业在股票回购过程中可能会稀释A企业持有A3公司的股份,股权被稀释之后,A3公司的股价就有可能下降,造成A企业对A3的控制力度受阻,但是在短时间内不会改变其重大影响效用,因此仍旧采用权益法进行核算。倘若部分股权的出售造成了企业持股比例的下降,那么企业实际获取的价款与应结转的长期股权投资的账面价值之差应计入到企业的当期损益中。在2011年企业的财务决算过程中,A3企业当年确认的投资收益为8.1亿元,占到了A企业利润总额的60%。但是,从现实上来讲,股权被稀释对于企业的发展有不利的影响,股权被稀释之后,A企业对子公司A3的控制能力就会进一步被削弱,由于A3是A企业一个重要的子公司,年年都有稳定的收益和分红,在会计处理上对A企业不利却转换成有利因素,这在一定程度上违背了会计核算原则,造成企业会计信息质量下降,对外披露虚假的高业绩会计信息。很明显,证监会相关的规定与企业实际的经营业务是相悖的,比如A企业主要业务是投资,利润来源主要是投资公司,对优质企业股份持有量较多时企业是有利的,当优质股份被稀释时,对投资企业来讲是坏消息,但此时证监会却要求来确认投资收益,就会造成A企业呈现出利润上涨的假象,进而传输错误的会计信息,在一定程度上影响了会计信息质量的真实性要求。

A企业在特定情境中股权稀释计入到企业当期损益的8.1亿元,应该进行缓冲进入到企业资本公积中去,等到A企业真正主动处置投资时,再进行结转的账务处理,这样不仅满足经济业务发展的本质,还能够真实反映出A企业的财务状况与经营成果。倘若A企业持有股份被进一步稀释,一直降到10%,那么此时A企业对A3就不再具有重大的影响效用,而且在公开市场中

没有公允价值作参考,就不能再继续选用权益法进行核算,就需要采用成本法来核算企业的初始成本。不牵涉到损益的状况。

〔例题4〕A企业对上市公司A4公司的控股权达32%,另一大股东持有40%的A4股份,同时还控制着A4。此时A企业对A4有着重大的影响效用,会计核算上主要选用权益法。2010年A4公司回购了大股东股票并进行了注销,与此同时A4的实收资本减少,在此次股票回购之后,A企业持有股比例得以提升,上升为38.4%,依据公司章程可以对A4公司进行财务政策和管理决策的控制,此时,A企业的核算方法转为成本法。依据成本效益与重要性原则,由于A企业获取控制权之后,A4需要纳入到合并报表的范畴中,故而可以将A4财务数据合并到A企业财务报表中去,同时,A企业不需要追溯调整对A4长期股权投资,即可以按原有权益法核算出来的账面价值作为成本法下的初始化投资成本。

3. 长期股权投资企业持有股票量下降造成股价变动

〔例题5〕A企业于2009年与乙企业以及另外几个自然人一起出资创设了A5公司,该公司的原始资本为2500万元,乙企业投资800万元,持有股权占30%,是公司A5最大的控股股东,A企业及其他几个自然人出资额为400万元,拥有A5公司股权均是10%。A5成立初期,A企业公允价值与净资产账面价值都是2500万元,由于A5成立后所进行的研发业务在国内处于领先地位,在三年的研发之后,2012年申请了国家专利,企业发展前景广阔。B公司是国内一家民营企业,2012年出现了资金短缺的情况,需要出售持有A5公司的部分股权缓解资金短缺的危机。A企业依据最新制定的企业发展战略,主营业务不再是风电制造业,不会再对A5公司进行注资;然而,B公司在股票出售时所要求股价溢价相对较高,其余自然人也无法承接B企业转出的股权,经董事会商讨,决定引入两家风险投资者,商谈后决定两家风险投资者的持有股各占10%。这样A企业就可以与B企业以及风险投资者一起

控制公司A5公司。截至2012年12月31日,A5全部事项已经处理完毕,此时,其公允价值为6500万元,净资产账面价值为4000万元,创设之初到2012年年底,A5实现的利润额为1500万元,在引入风险投资者之前没有进行利润分配,A企业处在参股地位时运用成本核算方法,风险投资者引入之后A企业处在共同控制的地位,需要将成本法转变为权益法。具体核算如下:

初始投资:A企业原有10%投资部分公允价值与账面价值相等,应享有的净资产公允价值份额是 $2500 \times 10\% = 250$ 万元,其原始投资250万元,无须再调整。

投资新增部分:A企业尚未有新增性质的投资,所有不必做分录。

投资期间公允价值变动:2012年12月31日A5公司公允价值是6500万元,增加额为4000万元,其中1500万元是被投资企业实现的净利润,剩余2500万元由于其他要素造成,此时,会计分录如下:

借:长期股权投资	400 (4000×10%)
贷:利润分配	135 (1500×10%×90%)
盈余公积	15 (1500×10%×10%)
资本公积	250 (2500×10%)

三、研究结论

本文对股价异常变化条件下长期股权投资会计核算问题进行了探讨,通过分析可以得出以下结论:首先,在现实条件下,长期股权投资公允价值变动是普遍存在的。从投资人的角度上来看,此时的利得和损失通常与企业日常活动无关,是不应该计入到企业当期损益中,应计入到所有者权益账户。从外人角度上来看,长期股权投资者通常不能客观看待企业的利得和损失,存在有主观调控的可能性。从公平理论上讲,利得和损失需要计入到所有者权益中去。其次,企业长期股权投资的计量方法随着情景的变动而发生改变。再次,在情景变动条件下,投资者可以分为独立控制、共同控制和重大影响效用的地位,而对应的会计核算方法是成本核算、权益核算以及成本核算。

“会说话”的现金流

王丽新 卢珊

收入与现金流入的关系

根据企业会计准则,相关的经济利益很可能流入企业即可予以确认。现金流量表中的“销售商品、提供劳务收到的现金”项目反映企业因销售产品或提供劳务实现的现金流入。采用赊销方式时,利润表中“主营业务收入”增加,但当期并未收到款项,因此并不增加“销售商品、提供劳务收到的现金”;收到预收款项时,资金实现流入,会增加“销售商品、提供劳务收到的现金”,但是收入并未实现,不会增加“主营业务收入”。因此,“销售商品、提供劳务收到的现金”和“主营业务收入”之间可能存在差额,但是两者之间可以通过如下公式互相推算:

主营业务收入=销售商品、提供劳务收到的现金-增值税销项税额-(应收账款年初余额-应收账款期末余额)-(应收票据年初余额-应收票据期末余额)-(预收账款期末余额-预收账款年初余额)

现金流在税务稽查中的运用

在增值税和企业所得税检查中,可以结合现金流量表中“销售商品、提供劳务收到的现金”项目金额和资产负债表中的应收、预收项目的增减变化金额,根据上述公式推算被检查企业的主营业务收入,若明显大于利润表中的对应金额,则应关注企业是否存在少计收入、少申报销项税额的情况。举例说明如下。

(一)某增值税一般纳税人A公司是一家以销售家用电器为主的商贸企业,适用税率17%。应收账款年初余额为0万元,预收款年初余额为70万元。2015年发生以下业务:(价格均不含税)

业务1:销售洗衣机,取得收入12万元,存入银行。

业务2:销售空气净化器,售价18万元,产品已发出,约定2016年1月支付货款。

业务3:11月1日,采取预收款方式向K公司销售一批空调,价款100万元,并收到预付款117万元。A公司12月1日发货,并开具增值税专用发票。

(二)企业真实账务处理

业务1:

借:银行存款	14.04
贷:主营业务收入	12
应交税费——应交增值税	2.04

业务2:

借:应收账款	21.06
贷:主营业务收入	18
应交税费——应交增值税	3.06

根据分录,此业务仅影响收入,不影响现金流。

业务3:

借:银行存款	117
贷:预收账款	117
借:预收账款	117
贷:主营业务收入	100
应交税费——应交增值税	17

业务1和3,根据分录,此2项业务同时影响收入与现金流。

根据现金流推算收入:收入推算额(不含税)=销售商品、提供劳务收到的现金(14.04+117)-增值税销项税额(2.04+3.06+17)-(应收账款年初余额-应收账款期末余额)(0-21.06)-(预收账款期末余额-预收账款年初余额)(70-70)=130(万元)。

由此可见,根据现金流推算的收入额与利润表中“主营业务收入”项目本年发生额130万元(即12+18+100)相等。

(三)企业虚假进行账务处理

业务1:

借:银行存款	14.04
贷:其他应付款	14.04

业务2:

借:应收账款	21.06
贷:其他应付款	21.06

业务3:

借:银行存款	117
贷:预收账款	117

根据现金流推算收入：收入推算额（含税）= 销售商品、提供劳务收到的现金（14.04+117）-（应收账款年初余额-应收账款期末余额）（0-21.06）-（预收账款期末余额-预收账款年初余额）（187-70）=35.1（万元）。

因上述计算过程中未扣除增值税，因此，根据现金流推算的35.1万元为含税收入额，与“主营业务收入”本年发生额0元存在差异。

推算收入与利润表收入差异分析：推算出的35.1万元之间差额由以下业务产生。

业务1：通过计入“其他应付款”科目，

业务2：少计收入及销项税额。上述二项少计收入及销项税额，即少计含税收入共35.1万元

值得注意的是，业务3中的少计100万元收入行为，未反映在推算出的差额中。也就是说，若收到的款项计入预收账款，但在销售实现时未结转到收入类会计科目，那么通过上述公式无法测算出正确的收入。鉴于此，若企业财务报表中存在预收账款且金额较大时，应通过检查明细账、分析账龄等方式予以重点关注。



公司新三板改制挂牌财务规范问题

宋晓敏 白羽

一、财务基础规范问题

准备在新三板挂牌的企业大多数处于初创期、成长期的中小企业，财务机构的设置和财务人员的配备普遍比较薄弱，财务核算没有标准化的核算流程和办法。《全国中小企业股份转让系统挂牌业务问答——关于挂牌条件适用若干问题的解答（一）》对于申请挂牌公司在财务规范性方面作出了明确要求，申请挂牌公司财务不规范的，不符合挂牌条件。因此，准备在新三板挂牌公司的管理层应当重视财务基础工作，完善财务机构设置，提高财务人员素质，保证财务机构及人员能够独立作出财务决策，保证财务报表的编制符合企业会计准则和相关会计制度的规定。同时，在规范过程中也要结合新三板企业的实际状况，既要尽量规范、满足信息披露要求，也要避免规范成本过高，企业无法承受，真正做到“有理有据”、“抓大放小”。

二、会计政策选择问题

公司在新三板改制挂牌前会计政策的选择大多存在随意性，如收入确认方法不清晰，收入确认采用开票时确认收入或者在风险和报酬未发生转移时提前确认收入；应收款项不计提坏账准备或者计提比例偏低，其他资产减值准备政策不稳健、不合

规；固定资产折旧年限和折旧方法与资产实际状况不匹配或者随意改变折旧政策；合并会计报表的合并范围和合并程序以及特殊事项的处理不符合会计准则的规定等。

公司在新三板挂牌改制前应当按照企业会计准则的规定，参照同行业上市公司或者已挂牌公司的会计政策，结合公司自身业务性质和特点，制定稳健的会计政策，同时对申报期内相同或相似的经济业务会计政策的选用应保持一致，不得随意变更。

三、内部控制问题

新三板挂牌公司作为非上市公众公司，应当按照规定建立会计核算体系、财务管理和风险控制等制度，确保公司财务报告真实可靠。然而，新三板挂牌公司多为中小企业，公司在挂牌改制前内部控制制度大多存在制度设计不健全、执行不到位的问题。

实务中在改制挂牌过程中要求公司全面执行内控规范标准是不现实的，应该以财务报告为内部控制的核心，根据公司及行业的特点制定资金管理、采购付款、销售收款、固定资产管理、成本费用相关的业务流程，以保证财务报告内部控制体系的有效性。另外，公司在申报期内应对内部控制进

行规范，而内部控制的运行是需要一个过程的，所以至少要保证在申报期内最后一个完整年度的内部控制有效。

四、税务问题

公司在新三板改制挂牌过程中可能遇到与税务有关的问题，主要包括申报期内核定征税问题，流转税及所得税的调整问题，公司以资本公积、盈余公积、未分配利润向股东转增股本所得税问题等。

公司因财务核算不规范等情形被税务机关采取核定征收企业所得税的，应当在改制前及时进行规范，调整为查账征收，同时注意以前年度核定征税的合规性以及可能由此带来的潜在损失。对于因调整申报期内利润需要补交税款的公司应关注以下两点：一是期内利润需要补交税款的公司需要关注补税的基础是否有合理的解释，是否会造成对申报期财务报表的重大差错更正，是否可能导致申报期财务报表存在财务舞弊的情形；二是补税必然需要缴纳滞纳金，缴纳滞纳金并不会构成税务处罚行为，只要有合理的原因，也不会对改制挂牌构成实质性障碍。公司以资本公积、盈余公积、未分配利润向股东转增股本的，自然人股东应当按照《关于股权激励和转增股本个人所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告2015年第80号）规定缴纳个人所得税，公司改制挂牌过程中要关注自然人股东个人所得税缴纳情况；法人股股东通常不需要缴纳企业所得税，但是如果法人股股东适用的所得税率高于公司所适用的所得税率时，法人股股东需要补缴所得税的差额部分。

五、原始财务报表认定问题

《全国中小企业股份转让系统挂牌申请文件内容与格式指引（试行）》中要求申请挂牌公司最近两年原始财务报表与申报财务报表存在差异时，需要提供差异比较表。通常情况下原始财务报表为公司当年提供给地方工商、税务部门的法定财务报表。

实务中如果公司申报期内财务报表经过审计的，则经过审计的财务报表为原始财务报表；申报

期内财务报表未经审计的，用于纳税申报的财务报表为原始财务报表；如果新三板改制挂牌过程中申报期内财务报表经审计后，对财务报表进行了重述调整，需要重新进行申报纳税的，原始报表为重新申报的财务报表。

六、关联交易问题

关联交易是否构成新三板挂牌的实质障碍，全国中小企业股份转让系统业务规则并没有作出明确规定。对于关联交易问题，还是需要从关联交易存在的必要性和交易价格的公允性上来进行判断。如果存在的关联交易有着特定的历史背景和原因，具有商业实质，公司对关联交易不构成重大依赖，关联交易在公司改制挂牌阶段直接清理不具有经济性和可行性的，企业可以逐步进行规范。

七、现金交易问题

一些特殊行业的挂牌公司，例如农业类挂牌公司可能存在大量的个人供应商和客户，现金交易是不可避免的问题，大量的现金交易可能影响公司收入确认的真实性和完整性，还可能存在收入确认不开具发票带来的税务问题以及内部控制有效性问题。对于现金交易的问题，公司一方面应该通过设计和制定与现金结算有关的内部控制制度来确保交易和资金的安全、完整；另一方面，要通过调整相关的采购和销售的结算政策和流程来逐步降低现金交易的比重。

八、持续经营能力问题

公司在新三板挂牌必须具备持续经营能力。关于持续经营能力的判断，《全国中小企业股份转让系统挂牌业务问答——关于挂牌条件适用若干问题的解答（一）》中规定，申请挂牌公司未能在每一个会计期间内形成与同期业务相关的持续营运记录；报告期连续亏损且业务发展受产业政策限制；报告期期末净资产额为负数；存在其他可能导致对持续经营能力产生重大影响的事项或情况，应被认定其不具有持续经营能力。挂牌公司在申报期内应当形成稳定持续的经营记录，不能单纯依靠一次性、偶发性的交易或事项。

母公司持股比例变化 对合并报表编制影响分析

李莉

在保证母公司对子公司控制的前提下, 母公司持股比例的变化主要由下列六类交易引起: 母公司向少数股东购买股份; 母公司向少数股东出售股份; 子公司向母公司增发股份; 子公司从母公司回购股份; 子公司向少数股东增发股份; 子公司从少数股东回购股份。从2008年起, “权益性交易”的术语开始出现在我国会计规范文件中。权益性交易是指所有者以其所有者身份与主体之间, 以及不同所有者之间的交易。权益性交易的一个显著特点是与交易有关的利得或损失不得确认损益, 而应直接计入权益。上述前两项属于不同所有者之间的交易, 后四项则属于所有者以其所有者身份与主体之间的交易。显然, 在不丧失母公司控制地位的前提下, 引起母公司所有权比例变化的交易都属于权益性交易。母公司持股比例的变化会使合并报表的编制变得更为复杂。在编制合并报表时, 不需要将长期股权投资由成本法调整为权益法, 按照成本法直接编制合并财务报表, 可以简化复杂交易下的报表编制工作。因此本文中笔者都将按照成本法进行相关调整、抵销分录的编制。

一、母公司向少数股东购买股份的影响

母公司向少数股东购买股份, 会增强其在子公司的控制地位。母公司与少数股东之间的股份交易不会使子公司的股东权益总额发生变化, 仅仅是股东名册的变更, 但会引起归属于母公司股东和少数股东的权益发生变化(张维宾, 2009)。《企业会计准则第33号——合并财务报表》第47条规定“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或合并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。”即体现了权益性交易的处理特点。

〔例1〕2014年12月31日, P公司支付8 500万取得S公司80%的股权, 该日S公司的可辨认净资产公允价值等于账面价值。股东权益为: 股本4 000万, 资本公积4 000万, 留存收益2 000万, 合计10 000万。2015年S公司盈利1 000万, 没有分配股利。2015年12月31日, P公司又支付2 000万从少数股东取得S公司15%的股权。P公司并购S公司属于非同一控制下的企业合并。

按购买日长期股权投资与子公司股东权益进行抵销:

借: 股本	4 000
资本公积	4 000
留存收益	2 000
商誉	500
贷: 长期股权投资	8 500
少数股东权益	2 000 (10 000×20%)
确认子公司的盈利对少数股东权益的影响:	
借: 少数股东损益	200 (1 000×20%)
贷: 少数股东权益	200

调整少数股东权益的账面价值:

处置前少数股东权益的金额为2 200万(2 000+200), 处置部分的账面价值是1 650万(2 200/0.2×0.15), 收到的对价是2 000万。这意味着在该交易中, 是以损失母公司股东的权益为代价贴补了少数股东权益, 因此应调减母公司的资本公积, 如资本公积不足以冲减应调整留存收益, 编制的调整分录为:

借: 少数股东权益	1 650
资本公积(P公司)	350
贷: 长期股权投资	2 000

处置后少数股东权益为550万(2 200-1 650)为2015年12月31日S公司可辨认净资产公允价值11 000万的5%。

二、母公司向少数股东出售股份的影响

母公司向少数股东出售股份但并没有丧失控制地位时, 母公司依然需要编制集团的合并财务报表。在母公司的个别报表中会确认和处置股份有关的损益, 但在合并报表的角度, 该权益性交易不应确认损益, 需要将个别报表中的损益进行抵销。《合并财务报表》准则第49条规定“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或合并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。”

〔例2〕承〔例1〕, 2015年12月31日, P公司向少数股东处置15%的股权, 取得现金2 000万。处置后P公司持股比例为65%, 依然控制S公司。

按照购买日的长期股权投资与子公司股东权益进行抵销:

借: 股本	4 000
资本公积	4 000
留存收益	2 000

商誉 500
 贷：长期股权投资 8 500
 少数股东权益 2 000
 确认子公司的盈利对少数股东权益的影响：
 借：少数股东损益 200
 贷：少数股东权益 200
 调整少数股东权益的账面价值：

P公司处置的长期股权投资账面价值为1 593.75万（8 500/0.8×0.15），在股权处置日该部分股份对应净资产份额为1 650万（1 1000×15%），差额56.25万作为母公司股东对少数股东的贡献，应调整母公司资本公积或留存收益。

借：长期股权投资 1 593.75
 资本公积（P公司） 56.25
 贷：少数股东权益 1 650

调整母公司处置长期股权投资的收益：

P公司在其个别报表中将收到的对价2 000万与处置部分的成本1 593.75万之间的差额406.25万作为投资收益处理，合并报表中需要将投资收益抵销并调整资本公积。

借：投资收益 406.25
 贷：资本公积 406.25

至此，少数股东权益的金额为3 850万，为2015年12月31日S公司可辨认净资产公允价值11 000万的35%。

三、子公司向母公司增发股份的影响

子公司向母公司增发股份时，增发的价格不同，对少数股东权益的影响是不同的。当增发股份的价格等于每股账面价值时，母公司增加的长期股权投资与子公司增加的所有者权益相同，因此少数股东权益不变；当增发股份的价格和每股账面价值不相等时，势必会导致母公司增加的长期股权投资与子公司增加的所有者权益不相同，该差额将影响少数股东权益的变化。

〔例3〕2015年1月1日，P公司支付1 800万获得S公司800万股股份，持股比例为80%。该日S公司的可辨认净资产公允价值等于账面价值。股东权益为：股本1 000万，资本公积600万，留存收益400万，合计2 000万。假设2015年S公司无盈利无股利分配。2015年12月31日，S公司分别以（1）2元；（2）3.5元；（3）1.5元的价格向P公司增发股份200万股。P公司并购S公司属于非同一控制下的企业合并。

购买日，P公司支付的对价1 800万与取得的S公司可辨认净资产公允价值的份额1 600万之间的差额200万为商誉，增发股份前每股账面价值为2 000万÷1 000万=2元。不同的增发价格对少数股东权益的影响如表1所示。

表1 不同增发价格对少数股东权益的影响

单位：万元

项目	增发之前	以每股2元增发	以每股3.5元增发	以每股1.5元增发
股本	1 000	1 200	200	200
资本公积	600	800	100	700
留存收益	400	400	400	400
S公司股东权益合计	2 000	2 400	2 700	2 300
P公司的持股比例	80%	$\frac{800+200}{1\,000+200}=83.33\%$	83.33%	83.33%
少数股东的持股比例	20%	16.67%	16.67%	6.67%
少数股东在S公司的权益	400	400	450	383.41

（1）以2元增发股份时。按购买日长期股权投资与子公司股东权益进行抵销：

借：股本 1 000
 资本公积 600
 留存收益 400
 商誉 200
 贷：长期股权投资 1 800
 少数股东权益 400

抵销增发的股份：

借：股本 200
 资本公积 200
 贷：长期股权投资 400

由于增发的股份是按照每股账面价值进行的，因此该交易不影响少数股东权益。期末的少数股东权益400万等于S公司可辨认净资产公允价值2 400万的16.67%。

（2）以3.5元增发股份时。按购买日长期股权投资与子公司股东权益进行抵销：

借：股本 1 000

资本公积	600
留存收益	400
商誉	200
贷：长期股权投资	1 800
少数股东权益	400

抵销增发的股份：

借：股本	200
资本公积	500
贷：长期股权投资	700

调整少数股东权益：

以高于每股账面价值的金额增发股份，母公司支付了700的对价，在S公司净资产中的份额由过去的1 600万（2 000×80%）增至2 250万（2 700×83.33%），即增加了650万。该50万差额是母公司股东对少数股东的贡献，使少数股东权益由400万增至450万，所以应调整母公司的资本公积或留存收益。

借：资本公积（P公司）	50
贷：少数股东权益	50

期末的少数股东权益450万，等于S公司可辨认净资产公允价值2 700万的16.67%。

（3）以1.5元增发股份时。按购买日的长期股权投资与子公司股东权益进行抵销：

借：股本	1 000
资本公积	600
留存收益	400
商誉	200
贷：长期股权投资	1 800
少数股东权益	400

抵销增发的股份：

借：股本	200
资本公积	100
贷：长期股权投资	300

调整少数股东权益：

以低于每股账面价值的金额增发股份，母公司支付了300万的对价，在S公司净资产中的份额由过去的1 600万（2 000×80%）增至1 916.59万。（2 300×83.33%），即增加了316.59万。该1 659万差额作为少数股东对母公司股东的贡献，使少数股东权益由400万降为383.41万，同时调整母公司的资本公积。

借：少数股东权益	16.59
贷：资本公积（P公司）	16.59

期末的少数股东权益383.41万，等于S公司可辨认净资产公允价值2 300万的16.67%。

四、子公司从母公司回购股份的影响

子公司从母公司回购的股份形成了子公司的库存股。母公司对处置股权在个别报表中确认的损益，需在

合并报表中抵销。不同的回购股份价格对于少数股东权益的影响也会不同。

〔例4〕承〔例3〕2015年12月31日，S公司分别以（1）每股2元；（2）每股3.5元；（3）每股1.5元从P公司购回40万股股份。不同的回购价格对少数股东权益的影响如表2所示。

表2 不同回购价格对少数股东权益的影响

单位：万元

项目	回购之前	以每股2元回购	以每股3.5元回购	以每股1.5元回购
股本	1 000	1 000	1 000	1 000
资本公积	600	600	600	600
减：库存股		2 × 40 = 80	3.5 × 40 = 140	1.5 × 40 = 60
留存收益	400	400	400	400
S公司股东权益合计	2 000	1 920	1 860	1 94
P公司的持股比例	80%	800 - 40 / 1 000 - 40 = 79.17%	79.17%	79.17%
少数股东的持股比例	20%	20.83%	20.83%	20.83%
少数股东在S公司的权益	400	400	387.44	404.1

（1）以每股2元回购股份。按购买日长期股权投资与子公司股东权益进行抵销：

借：股本	1 000
资本公积	600
留存收益	400
商誉	200
贷：长期股权投资	1 800
少数股东权益	400

抵销回购的库存股：

借: 长期股权投资 90
 贷: 库存股 80
 投资收益 10

在P公司的个别报表中, 处置40万股时收到的对价80万与处置部分的成本90万 ($1\ 800/800 \times 40$) 之间的差额为投资损失10万。但在合并报表的角度, 子公司从母公司回购股票是权益性交易, 不应确认损益。因此需要抵销个别报表中确认的投资收益。由于按每股账面价值进行股份回购, 少数股东在S公司账面价值份额不变, 期末少数股东权益400万等于S公司可辨认净资产公允价值1 920万的20.83%。

(2) 以每股3.5元回购股份。按购买日长期股权投资与子公司股东权益进行抵销:

借: 股本 1 000
 资本公积 600
 留存收益 400
 商誉 200
 贷: 长期股权投资 1 800
 少数股东权益 400

抵销回购的库存股:

借: 长期股权投资 90
 投资收益 50
 贷: 库存股 140

调整少数股东权益:

由于以高于每股账面价值进行股份回购, 少数股东权益减少 $400 - 387.44 = 12.56$ 万, 这是牺牲少数股东的权益对母公司股东的贡献, 因此在合并报表中调整子公司的少数股东权益的同时调整母公司的资本公积。

借: 少数股东权益 12.56
 贷: 资本公积(P公司) 12.56

期末少数股东权益为387.44万等于S公司可辨认净资产公允价值1 860 万的20.83%。

(3) 以每股1.5元回购股份。按购买日长期股权投资与子公司股东权益进行抵销:

借: 股本 1 000
 资本公积 600
 留存收益 400
 商誉 200
 贷: 长期股权投资 1 800
 少数股东权益 400

抵销回购的库存股:

借: 长期股权投资 90
 贷: 库存股 60
 投资收益 30

调整少数股东权益:

由于以低于每股账面价值进行股份回购, 少数股东权益增加了 $404.1 - 400 = 4.1$ 万, 这是以母公司股东的权益弥补了少数股东的权益, 所以还应有下列调整分录:

借: 资本公积/留存收益(P公司) 4.1
 贷: 少数股东权益 4.1

期末少数股东权益为404.1万, 等于S公司可辨认净资产公允价值1 940万的20.83%。

五、子公司向少数股东增发股份的影响

当子公司向少数股东增发股份时, 会相应降低母公司持股比例。少数股东增加持有股份, 会在合并报表中增加少数股东权益的金额。虽然母公司没有参与增发股份, 但不同的增发价格, 会影响母公司在子公司的权益份额。

表3 不同增发价格对母公司股东权益的影响

单位: 万元

项目	增发股份前	以2元增发股份	以3.5元增发股份	以1.5元增发股份
股本	1 000	1 200	1 200	1 200
资本公积	600	800	1 100	700
留存收益	400	400	400	400
S公司股东权益合计	2 000	2 400	2 700	2 300
P公司的持股比例	80%	$800/1\ 000 + 20\ 066.67\%$	66.67%	66.67%
P公司在S公司的股东权益	1 600	1 600	1 800	1 533

[例5] 承[例3] 2015年12月31日, S公司分别以(1)2元; (2)3.5元; (3)1.5元的价格向少数股东增发股份200万股。不同增发价格对母公司股东权益的影响如表3所示。

(1) 以2元价格增发股份时。按购买日长期股权投资与子公司股东权益进行抵销:

借: 股本 1 000
 资本公积 600
 留存收益 400
 商誉 200
 贷: 长期股权投资 1 800
 少数股东权益 400

将增发的股份确认为少数股东权益:

借: 股本 200

资本公积 200
贷：少数股东权益 400

由于按照每股账面价值增发股份，母公司的权益份额没有变化。期末少数股东权益800万为S公司可辨认净资产公允价值2 400万的33.33%。

(2)以3.5元价格增发股份时。按购买日长期股权投资与子公司股东权益进行抵销：

借：股本 1 000
资本公积 600
留存收益 400
商誉 200
贷：长期股权投资 1 800
少数股东权益 400

将增发的股份确认为少数股东权益：

借：股本 200
资本公积 500
贷：少数股东权益 700

调整少数股东权益：

子公司按照高于每股账面价值的金额增发股份，相当于少数股东对子公司的超额缴入，使得母公司的股权份额增加了200万(1 800-1 600)。由于P公司的个别报表中长期股权投资按成本法核算，没有体现该交易对投资账面价值的影响。因此在编制合并报表时，通过对少数股东权益的调整，增加母公司的资本公积。编制的调整分录为：

借：少数股东权益 200
贷：资本公积(P公司) 200

期末少数股东权益900万(400+700-200)等于S公司可辨认净资产公允价值2 700万的33.33%。

(3)以1.5元价格增发股份时。按购买日长期股权投资与子公司股东权益进行抵销：

借：股本 1 000
资本公积 600
留存收益 400
商誉 200
贷：长期股权投资 1 800
少数股东权益 400

将增发的股份确认为少数股东权益：

借：股本 200
资本公积 100
贷：少数股东权益 300

调整少数股东权益：

子公司以低于每股账面价值的金额增发股份时，少数股东的“廉价”投资实质上损害了母公司股东的权益，因此差额67万(1 600-1 533)应当调减母公司的资本公积，如果资本公积不足冲减，将调整留存收益。

借：资本公积/留存收益(P公司) 67
贷：少数股东权益 67

期末少数股东权益767万(400+300+67)等于S公司可辨认净资产公允价值2 300万的33.33%。

表4 不同回购价格对母公司股东权益的影响
单位：万元

项目	回购之前	以每股2元回购	以每股3.5元回购	以每股1.5元回购
股本	1 000	1 000	1 000	1 000
资本公积	600	600	600	600
减：库存股		2 × 40 = 80	3.5 × 40 = 140	1.5 × 40 = 60
留存收益	400	400	400	400
S公司股东权益合计	2 000	1 920	1 860	1 940
P公司的持股比例	80%	800/1 000 - 40 = 83.33%	83.33%	83.33%
P公司在S公司的股东权益	1 600	1 600	1 550	1 616.6

六、子公司从少数股东回购股份的影响

由于少数股东并不能对子公司施加控制，当子公司回购股份的价格高于每股账面价值时，少数股东是愿意进行该笔交易的，况且股份回购后母公司的持股比例相对提高，有利于巩固控制地位，因此母公司也乐意让子公司进行股份回购交易。少数股东减持股份，会减少合并财务报表中少数股东权益的金额，但是不同的回购价格对母公司的权益份额影响也会不同。

〔例6〕承〔例3〕2015年12月31日，S公司分别以(1)每股2元；(2)每股3.5元；(3)每股1.5元从少数股东回购40万股股份。不同回购价格对母公司股东权益的影响如表4所示。

(1)以每股2元回购股份时。按购买日长期股权投资与子公司股东权益进行抵销：

借：股本 1 000
资本公积 600
留存收益 400
商誉 200
贷：长期股权投资 1 800
少数股东权益 400

抵销回购的库存股:

借: 少数股东权益 80
贷: 库存股 80

按照每股账面价值的金额回购股份, 虽然母公司的持股比例上升, 但在S公司中的权益份额没有变化。期末少数股东权益为320万, 等于S公司可辨认净资产公允价值1 920的16.67%。

(2) 以每股3.5元回购股份时。按购买日长期股权投资与子公司股东权益进行抵销:

借: 股本 1 000
资本公积 600
留存收益 400
商誉 200
贷: 长期股权投资 1 800
少数股东权益 400

抵销回购的库存股:

借: 少数股东权益 140
贷: 库存股 140

调整少数股东权益:

按照大于每股账面价值的金额回购股份, 对少数股东的额外补偿损害了母公司在S公司的权益, 母公司的股东权益下降了50万(1 600-1 550), 因此编制合并报表时, 应编制下列调整分录:

借: 资本公积(P公司) 50
贷: 少数股东权益 50

期末少数股东权益为310万(400-140+50), 等于S公司可辨认净资产公允价值1 860万的16.67%。

(3) 以每股1.5元回购股份时。按购买日长期股权投资与子公司股东权益进行抵销:

借: 股本 1 000
资本公积 600
留存收益 400

商誉 200
贷: 长期股权投资 1 800
少数股东权益 400

抵销回购的库存股:

借: 少数股东权益 60
贷: 库存股 60

调整少数股东权益:

由于按照低于每股账面价值的金额回购股份, 相当于牺牲少数股东权益来增加母公司的股东权益, 母公司的权益增加了16.6万(1 616.6-1 600), 因此编制合并报表时, 编制下列调整分录:

借: 少数股东权益 16.6
贷: 资本公积(P公司) 16.6

期末少数股东权益为323.4万(400-60-16.6), 等于S公司可辨认净资产公允价值1 940万的16.67%。

七、结论

交易越复杂, 利用成本法编制合并报表的优势越明显, 这也是新修订的《合并财务报表》准则取消按权益法调整之后才能进行合并报表编制的主要原因。综上所述, 母公司持股比例发生变动时的合并报表编制存在以下三个要点: 首先, 利用成本法编制合并报表时, 购买日或合并日对长期股权投资与子公司股东权益的抵销是“以不变应万变”的分录, 在不同权益性交易下都需进行该分录的编制, 并且在连续编制合并报表时也只需简单复制即可。其次, 注意子公司盈利、分配股利、所有者权益发生变动等事项都会对少数股东权益的变动产生影响, 只要正确计算期末少数股东权益的金额, 就可以保证合并报表编制的正确。最后, 需要秉承权益性交易不得确认损益的原则, 将母公司和少数股东之间的权益转化调整母公司的所有者权益项目。

委托加工业务消费税会计核算方法的改进

徐田强

委托加工应税消费品业务包含原料发出、代垫辅料、受托加工、代收代缴消费税等诸多环节, 业务内容繁杂。而其中涉及消费税的核算主要体现在两处: ①委托方收回应税消费品时, 需由受托方(个人除外)代收代缴消费税; ②委托方将收回的应税消费品用于出售或连续加工时, 需通过销售价格与计税价格的比较, 进行消费税免缴、补缴或税款抵扣处理。但由于现行会

计准则和税收政策的差异, 二者不能有效对接, 使得消费税的会计处理面临着与税收规定脱节、核算欠规范等问题。为此, 有必要对委托加工业务消费税的会计核算方法予以改进, 以提高会计核算与税收法规的一致性。

一、当前委托加工业务消费税的会计核算方法

当前, 关于委托加工业务消费税会计核算的规定

主要有：①《企业会计准则第1号——存货》对存货成本的计量规定：存货成本包括采购成本、加工成本及其他成本，在其他成本中，价内税（含消费税）也应计入存货成本。②《企业会计准则——应用指南（2006）》对会计科目“1408委托加工物资”核算规定：对于需要缴纳消费税的委托加工物资，由受托方代收代缴的消费税，借记本科目（收回后直接用于出售）或“应交税费——应交消费税”科目（收回后用于连续加工）。可见，会计准则对委托加工业务消费税的会计处理的规定主要依据的是所收回应税消费品的后续用途或去向。

1. 委托加工应税消费品收回后直接用于出售。

例1：甲公司（增值税一般纳税人）委托乙公司加工一批应税消费品，发出原材料100 000元，支付加工费40 000元，增值税6 800元。由于乙公司没有同类消费品出售，根据组成计税价格公式按30%适用税率，代收代缴消费税60 000元。加工完毕后，甲公司将产品收回，验收入库并支付所有款项。假定该批产品直接用于出售，不含税价格为200 000元。

根据现行规定，委托方的会计处理如下：

（1）发出原材料：

借：委托加工物资	100 000
贷：原材料	100 000

（2）支付加工费、增值税款及对方代收代缴的消费税：

借：委托加工物资	100 000 (40 000+60 000)
应交税费——应交增值税(进项税额)	6 800
贷：银行存款	106 800

（3）收回委托加工应税消费品：

借：库存商品	200 000
贷：委托加工物资	200 000

根据财政部、国家税务总局发布的《关于〈中华人民共和国消费税暂行条例实施细则〉有关条款解释的通知》（财法〔2012〕8号）相关规定，委托方将收回的应税消费品，以不高于受托方的计税价格出售的，为直接出售，不再缴纳消费税。本例中，因为出售价格不高于组成计税价格 $[(100\,000+40\,000)\div(1-30\%)=200\,000$ （万元）]，所以甲公司不需缴纳消费税。

2. 委托加工应税消费品收回后用于连续加工。

例2：若甲公司将产品收回后，用于连续加工应税消费品，且最终消费品不含税售价为300 000，其余条件与例1一致。则例1中步骤（2）的账务处理应调整为：

借：委托加工物资	40 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	6 800
——应交消费税	60 000
贷：银行存款	106 800

计算最终消费品应缴纳的消费税，会计处理为：

借：营业税金及附加	90 000
贷：应交税费——应交消费税	90 000 (300 000× 30%)

当期应补缴消费税为“应交税费——应交消费税”科目贷方余额30 000元（90 000-60 000）。

二、存在的主要问题

上述会计核算主要依据的是消费税相关法规中关于委托加工应税消费品的计税规定。但在税收实践中，随着有关委托加工应税消费品税收细则的不断完善，上述会计处理与现行税收实务操作存在着脱节的问题。主要体现在以下几个方面：

1. 委托加工应税消费品收回后直接出售的会计处理与税收规定脱节。根据2009年施行的《消费税暂行条例实施细则》相关规定，委托加工的应税消费品直接出售的，不再缴纳消费税。而为避免企业借此进行纳税筹划以少缴税款，财政部与国家税务总局在财法〔2012〕8号文件中又解释规定：“委托方将收回的应税消费品，以不高于受托方的计税价格出售的，为直接出售，不再缴纳消费税；委托方以高于受托方的计税价格出售的，不属于直接出售，需按照规定申报缴纳消费税，在计税时准予扣除受托方已代收代缴的消费税。”依据该规定，当企业委托加工的应税消费品出售价格确定时，可通过与计税价格的比较来确定是否通过记入“应交税费——应交消费税”科目实现税款抵扣。但当出售价格波动较大或取决于市场需求时，预测未来时点的出售价格便具有不可预知性。在此情况下，应如何进行账务处理，会计准则没有予以明确说明。例1中，假

设原定出售价格为200 000元的应税消费品,由于市场需求增加,企业将出售价格提高到210 000元,按照规定,企业可以抵扣委托加工环节已缴纳的消费税。但由于先前已将消费税计入委托加工物资成本中,此时该如何处理,会计准则没有明确规定。

2.委托加工应税消费品收回后用于连续加工的会计处理未体现消费税抵扣规定。由于消费税实行单环节征收,在将委托加工收回的应税消费品用于连续加工时,根据消费税相关法规的规定,对已缴纳的消费税可予以抵扣。但需注意的是,消费税的抵扣同增值税不同。增值税中,企业外购货物已缴纳的增值税只要在当期通过认证,无论货物是否全部用于生产,均可以在当期全部抵扣。而按照消费税相关法规的规定,企业将委托加工收回的应税消费品用于连续生产时,当期可予以抵扣的消费税需根据生产领用情况确定(当期可抵扣消费税税额=期初库存的委托加工应税消费品已纳税额+本期增加的委托加工应税消费品已纳税额-期末库存的委托加工应税消费品已纳税额)。换言之,同增值税的“全额抵扣法”不同,消费税实行的是“实耗抵扣法”。因此,在账务处理时,除应对最终消费品应缴税款进行会计核算外,还应根据生产领用实际情况对已纳消费税进行转出处理,而现行会计准则对消费税抵扣的明细核算未予以明确说明。

3.“应交税费——应交消费税”科目余额不能反映当期实际应缴税款。接例2,在委托加工应税消费品收回后用于连续加工的情况下,假设甲公司将收回的应税消费品的70%用于连续生产,则根据消费税相关政策规定,当期可予以抵扣的消费税税额为42 000元($60\,000 \times 70\%$,假定不存在期初余额),本期实际应交消费税48 000元($300\,000 \times 30\% - 42\,000$)。但从会计核算来看,当期“应交税费——应交消费税”科目贷方余额为30 000元($90\,000 - 60\,000$)。可见,在现有会计核算方法下,“应交税费——应交消费税”科目余额在企业未将委托加工收回的应税消费品全部用于生产时,不能全面反映当期实际应交消费税。

三、委托加工业务消费税会计核算方法的改进建议

(一)对学术界观点的商榷

造成上述问题的原因主要有两点:①在将委托加工应税消费品收回后直接出售时,出售价格的不确定使得已缴纳的消费税是否可以抵扣也面临不确定性;②委托加工收回的应税消费品用于连续加工时,未能对已纳税款抵扣、转出情况进行明细核算,造成期末“应交税费——应交消费税”科目余额失真。

对此,国内有学者建议:在委托加工应税消费品收回后出售价格不能确定时,可先将已代收代缴的消费税记入“委托加工物资”科目。待出售时,在不低于计税价格的情况下,不再计提消费税;若高于计税价格,则只需按以售价计算的应交消费税扣除已代收代缴的消费税后的金额缴税,将差额贷记“应交税费——应交消费税”即可。而对于将委托加工收回的应税消费品用于连续加工的,有学者建议可通过设置“应交税费——应交消费税(待抵扣税款)”科目,对已纳消费税进行抵扣和转出处理,从而与税收规定保持一致。

对上述建议,笔者认为值得商榷。首先,在将委托加工应税消费品收回后用于出售的情况下,若直接将已缴税款记入“委托加工物资”科目,虽符合会计准则关于存货成本的计量规定,但在按差额补缴税款的情况下,未能全面反映最终消费品应交消费税税额,从而与消费税申报核算脱节。而在将委托加工应税消费品用于连续加工的情况下,若设置“应交税费——应交消费税(待抵扣税款)”科目,实际上是仿照增值税税款抵扣的制度规定。但前已述及,增值税税款抵扣实行的是“全额抵扣法”,而消费税是“实耗抵扣法”,若照此操作,期末“应交税费——应交消费税”科目余额反映的是待抵扣税款与应缴税款相抵后的差额,并未准确反映企业实际应交消费税税额。

(二)改进思路与建议

综上所述,委托加工业务消费税的会计处理关键是如何正确反映消费税的缴纳和抵扣情况。由于现行税收政策对已纳消费税的抵扣采用“实耗抵扣法”,所以笔者建议,将已纳消费税的核算独立出来,即通过设置“应交税费——待抵扣消费税”科目的方式,对委托加工应税消费品的税款缴纳和转出情况进行明细核算。这样处理的好处有:①在委托加工应税消费品出

售价格不能确定的情况下,可先将已纳消费税放在该科目进行归集。当出售价格高于计税价格时,可将其转出并抵减“应交税费——应交消费税”科目余额;若出售价格不高于计税价格,则将应交税费——待抵扣消费税”科目余额转出,计入产品销售成本。②在委托加工应税消费品收回后用于连续加工的情况下,可根据应税产品的生产领用情况,将“应交税费——待抵扣消费税”余额转出,冲减当期“应交税费——应交消费税”,从而使会计核算与税收规定保持一致。同时,期末“应交税费——应交消费税”科目余额可直接反映企业当期的应交消费税。

(三)改进后的会计核算方法

1.委托加工应交税消费品回收后直接用于出售

(1)发出委托加工所需原材料:

借: 委托加工物资	100 000
贷: 原材料	100 000

(2)支付加工费、增值税和代收代缴的消费税:

借: 委托加工物资	40 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	6 800
——待抵扣消费税	60 000
贷: 银行贷款	106 800

(3)加工后收回并验收入库:

借: 库存商品	140 000
贷: 委托加工物资	140 000

(4)若甲方公司收回以210 000元的价格出售(高于计税价格200 000元):

借: 营业税金及附加	63 000
贷: 应交税费——应交消费税	63 000 (210 000 × 30%)

(5)委托加工环节已纳消费税扣除:

借: 应交税费——应交消费税	60 000
贷: 应交税费——待抵扣消费税	60 000

“应交税费——应交消费税”借贷相抵后的科目余额为3 000元(63 000-60 000),即当期的消费税应纳税额。

(6)若甲公司收回后以200 000元价格出售(不高

于计税价格200 000元),则将待抵扣税款同商品成本全部结转至主营业务成本(出售价格不高于计税价格,不缴纳消费税),即:

借: 主营业务成本	200 000
贷: 应交税费——待抵扣消费税	60 000
库存商品	140 000

2.委托加工应税消费品收回后用于连续加工。若将委托加工应税消费品收回后用于连续加工,则委托加工环节的原材料发出、付加工费、验收入库等会计处理同上。

假设当期收回的委托加工产品生产实际领用70%,且最终消费品不含税售价为300 000元。

(1)计算最终消费品应交消费税:

借: 营业税金及附加	90 000
贷: 应交税费——应交消费税	90 000 (300 000 × 30%)

(2)按生产领用比例,结转当期准予抵扣的已纳消费税税款:

借: 应交税费——应交消费税	42 000
贷: 应交税费——待抵扣消费税	42 000 (60 000 × 70%)

则“应交税费——应交消费税”科目借贷相抵后的余额为48 000元(90 000-42 000),即为最终应税消费品的消费税应纳税额保持一致。

四、结语

从改进的会计核算方法来看,一方面,解决了委托加工应税消费品收回后,在出售价格不确定时,如何对已纳消费税进行财务处理及抵扣转出的问题,使得会计核算与财法[2012]8号文件规定保持一致;另一方面,通过设置“应交税费——待抵扣消费税”科目,可更好地对已纳消费税进行归集、转出等明细核算,从而使“应交税费——应交消费税”科目余额能准确反映企业实际的应交消费税情况,提高了会计信息的准确性。综上,建议对现行委托加工业务消费税的会计核算方法予以改进,以实现会计准则与税收法规的有效衔接。

营改增后同是预收款 税务处理为啥不同

徐允标

营改增试点纳税人收到预收款时,根据行业或经营业务不同,税务处理也有所不同。

预收款的税务处理不同,主要是纳税义务发生时间不同。对此,《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《营业税改征增值税试点实施办法》第四十五条规定了纳税义务发生时间的判定规则,其中:

(一) 一般为纳税人发生应税行为并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) 纳税人提供建筑服务、租赁服务采取预收款方式的,其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

案例一:一般企业收到预收款的税务处理

甲为交通运输企业,与托运人签订运输合同,合同约定,签订合同时托运人预付1 000 000元,一个月后装货出运。

税务处理:此时甲预收1 000 000元,但未提供应税服务,不符合“发生应税行为并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据”的要件,纳税义务未发生,不需要做税务处理。纳税人将收到的款项计入预收账款即可。

案例二:提供建筑服务收到预收款的税务处理

乙为注册在某省A市的建筑公司,属于一般纳税人,2016年5月7日与同省B市的某房地产公司签订建设合同,合同签订时取得预收款1 000 000元。不存在其他可以选择简易计税的情形。

根据财税〔2016〕36号文件的规定:“纳税人提供建筑服务、租赁服务采取预收款方式的,其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。”因此,乙在收到预收款时纳税义务发生。

《国家税务总局关于发布〈纳税人跨县(市、区)提供建筑服务增值税征收管理暂行办法〉的公告》(国

家税务总局公告2016年第17号)第四条规定:“一般纳税人跨县(市、区)提供建筑服务,适用一般计税方法计税的,以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额,按照2%的预征率计算应预缴税款。”该公告第十一条进一步规定:“纳税人跨县(市、区)提供建筑服务预缴税款时间,按照财税〔2016〕36号文件规定的纳税义务发生时间和纳税期限执行。”

所以,乙跨县(市、区)提供该建筑服务,适用一般计税方法,应向服务发生地的税务机关预缴税款: $1\,000\,000 \div (1+11\%) \times 2\% = 18\,018.01$ (元),填报《增值税预缴税款表》,在《增值税预缴税款表》中第1行的第1列“销售额”填写1 000 000(含税),第2列“扣除金额”填写0,第3列“预征率”填写2%,第4列“预征税额”填写18 018.01。

根据国家税务总局公告2016年第17号第八条规定,“纳税人跨县(市、区)提供建筑服务,向建筑服务发生地主管国税机关预缴的增值税税款,可以在当期增值税应纳税额中抵减,抵减不完的,结转下期继续抵减。纳税人以预缴税款抵减应纳税额,应以完税凭证作为合法有效凭证。”当月申报确认增值税应税收入时,销项税额为: $1\,000\,000 \div (1+11\%) \times 11\% = 99\,099.09$ (元),假设预缴的增值税税款可以在当期增值税应纳税额中全额抵减且没有期初余额,则在《增值税纳税申报表附列资料(四)》(税额抵减情况表)序号3“建筑服务预征缴纳税款”的第2列“本期发生额”和第4列“本期实际抵减税额”各填写18 018.01,该数据对应《增值税纳税申报表》主表“一般项目”列“本月数”栏目内填写或生成如下数字:第27栏“本期已缴税额”(=28栏“分次预缴税额”)18 018.01,并提供预缴税款完税凭证原件及复印件。

案例三:房地产企业收到预收款的税务处理

丙公司为房地产开发企业,为一般纳税人,机构所在地为A区,开发的房地产项目也在A区。项目《建筑工

程施工许可证》登记的开工日期在2016年4月30日前，计税方法选择简易征收。2016年5月5日预售，取得预收款1 000 000元。

根据《房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法》（国家税务总局公告2016年第18号）第十条规定：“一般纳税人采取预收款方式销售自行开发的房地产项目，应在收到预收款时按照3%的预征率预缴增值税。”该公告第十九条也规定小规模纳税人也应在收到预收款时按照3%的预征率预缴增值税。

因为丙公司采取预收款的方式销售自行开发的房地产项目，取得收入1 000 000元，应在收到预收款时按照3%的预征率预缴增值税： $1\,000\,000 \div (1+5\%) \times 3\% = 28\,571.42$ （元），在《增值税预缴税款表》中第2行“销售不动产”的第1列“销售额”填写1 000 000（含税），第2列“扣除金额”填写0，第3列“预征率”填写3%，第4列“预征税额”填写28 571.42。根据国家税务总局公告2016年第18号第十五条规定，“一般纳税人销售自行开发的房地产项目适用简易计税方法计税的，应按照财税〔2016〕36号文件附件1《营业税改征增值税试点实施办法》第四十五条规定的纳税义务发生时间，以当期销售额和5%的征收率计算当期应纳税额，抵减已预缴税款后，向主管国税机关申报纳税。未抵减完的预缴税款可以结转下期继续抵减。”在增值税纳税义务

发生确认增值税应税收入时，假设预缴税款足以全额抵减，在《增值税纳税申报表附列资料（四）》（税额抵减情况表）序号4“销售不动产预征缴纳税款”的第1列“期初余额”和第4列“本期实际抵减”各填写28 571.42，该数据对应《增值税纳税申报表》主表“一般项目”列“本月数”栏目内填写或生成如下数字：第27栏“本期已缴税额”（=28栏“分次预缴税额”）28 571.42。

提示：对于开发商销售不动产的纳税义务时间，根据《营业税改征增值税试点实施办法》第四十五条规定，只有建筑企业和提供租赁服务，纳税义务发生时间为收到预收款的当天。收到预收款的当天不是房地产企业销售不动产的纳税义务发生时间，一般认为房地产公司销售不动产，以房地产公司将不动产交付给买受人的当天作为应税行为发生的时间。

在营业税时，收到预收款时纳税义务发生，房地产开发企业会同时开具发票给购房者。但营改增后纳税人要注意，根据《营业税改征增值税试点实施办法》第四十五条规定，先开具发票的，纳税义务发生为开具发票的当天。营改增后如果在收到预收款的时候开具发票，纳税义务一旦发生，就产生销项税额，不再仅是预缴税款了。对此，纳税人应及时关注开票与申报的税收风险。



企业清算要缴哪些税

肖太寿

《公司法》规定，当公司营业期限届满或者公司章程规定的其他解散事由出现；股东会或者股东大会决议解散；依法被吊销营业执照、责令关闭或者被撤销；公司经营管理发生严重困难，继续存续会使股东利益受到重大损失，持有公司全部股东表决权百分之十以上的股东请求人民法院解散公司，公司应进入清算程序。《财政部国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕60号）（以下

简称“财税〔2009〕60号”）规定了企业清算业务企业所得税处理，其中涉及到清算企业及清算企业股东的相关纳税义务，本文为您做出详细解读。

清算程序

根据《公司法》的相关规定，企业进行清算，大致需要经过以下程序（1）组建清算组。（2）清理企业财产，分别编制资产负债表和财产清单。（3）通知、公告债权人。债权人应自接到通知书之日或者自公告之日

起,向清算组提供相关证明材料,申报其债权。(4)处理与清算有关的公司未了结的业务。在清理公司财产、编制资产负债表和财产清单后,应当制定清算方案,并报股东会、股东大会或者人民法院确认。(5)清偿企业债务公司财产按照支付清算费用、职工的工资、社会保险费用、法定补偿金、缴纳所欠税款、公司债务的顺序,清偿公司债务。(6)分配剩余财产公司财产在清偿上述公司债务后的剩余财产,按照比例分配给股东。

(7)清算组制作清算报告,申请注销公司登记,公告公司终止。公司清算结束后,清算组应当制作清算报告,报股东会、股东大会或者人民法院确认,并报送公司登记机关,申请注销公司登记,公告公司终止。

清算税务处理

清算过程中,清理公司财产时,清算公司负有流转税及其他相关税种纳税义务;确定清算所得后,清算公司还要就清算所得缴纳企业所得税;清偿公司相关债务后,公司向股东分配剩余财产时,股东应确认所得或者损失,并缴纳相关税款。

1.清理企业财产及清偿企业债务过程中,清算企业负有流转税、其他相关税种纳税义务在清理公司财产过程中,清算企业涉及流转税或相关税种的纳税义务;在清偿相关债务时,如属于非货币性资产交换,清算企业也涉及流转税或相关税种的纳税义务。

2.确定清算所得后,清算企业就清算所得负有企业所得税纳税义务。清算企业应将清算期作为一个独立的纳税年度,全部资产均应按可变现价值或交易价格,确认资产转让所得或损失;确认债权清理、债务清偿的所得或损失;改变持续经营核算原则,对预提或待摊性质的费用进行处理;在前述税务处理基础上,确定清算所得。企业的清算所得,为全部资产可变现价值或交易价格,减除资产的计税基础、清算费用、相关税费,加上债务清偿损益等后的余额。清算企业在确定清算所得后,应同时计算并缴纳清算所得税。

3.向股东分配剩余资产,股东负有纳税义务。企业

全部资产的可变现价值或交易价格减除清算费用,职工的工资、社会保险费用和法定补偿金,结清清算所得税、以前年度欠税等税款,清偿企业债务,按规定计算可以向所有者分配的剩余资产。

被清算企业的股东分得的剩余资产的金额,其中相当于被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中按该股东所占股份比例计算的部分,应确认为股息所得;剩余资产减除股息所得后的余额,超过或低于股权投资成本的部分,应确认为股东的投资转让所得或损失。

其中,就股息所得部分,企业股东取得投资收益,应缴纳企业所得税。但居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益免税,但不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月取得的投资收益。在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益免税,但不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月取得的投资收益。个人股东取得非上市公司分红,应缴纳个人所得税;个人股东取得上市公司分红,应按照财政部、国家税务总局《关于上市公司股息红利差别化个人所得税政策有关问题的通知》(财税〔2015〕101号)的规定,缴纳个人所得税。但外籍个人从外商投资企业取得的股息、红利所得可按照财政部、国家税务总局《关于个人所得税若干政策问题的通知》(财税字〔1994〕20号)免征个人所得税。投资转让所得或损失部分,视为股东转让股权、股份产生的应税收益,个人和企业股东都应计算并缴纳所得税,同时,由于视为股权、股份转让产生的应税收益,还可能涉及到营业税纳税义务。

企业清算过程中,可能会因为未规范履行税务注销清算程序,或对现行税收政策存在误区,及与相关管理部门之间缺乏沟通与协调,导致一些清算风险的出现,可能会导致清算久而不决。对此,企业可以聘请相关专业人士,以防范相关风险。

如何将内部控制审计做到位

唐建华 万寿琼

财务报告内部控制审计(以下简称内部控制审计)制度自2011年试点实施以来,已逐步推广至全部主板上市公司。作为一项新的审计业务,如何将其做到位是一个值得审视的问题。本文从理论上阐述内部控制审计应有的工作力度,并通过示例演示实务中如何将其做到位。

一、内部控制审计应有的工作力度

在财务报表审计中,注册会计师需要运用“认定”的概念。其基本逻辑是:注册会计师要对整套财务报表发表审计意见,就需要知道财务报表反映的各账户余额、各类交易和各项列报是否有错报;而要知道各账户余额、各类交易和各项列报是否有错报,就需要确定各账户余额、各类交易和各项列报的各项认定是否有错报。因此,注册会计师要围绕各账户余额、各类交易和各项列报的各项认定收集充分、适当的审计证据。可以说,“认定”是财务报表审计精细化的基石。

同样,在内部控制审计业务中,注册会计师对内部控制的了解和测试工作应当涵盖每项相关认定。如果某财务报表认定可能存在一个或多个错报,这些错报将具有合理可能性导致财务报表发生重大错报,则该认定为相关认定。有效的内部控制应当能够合理保证财务报表的可靠性。财务报表反映的是一项项认定,有效的内部控制也应当能够合理保证财务报表中反映的每项相关认定不存在重大错报。因此,《企业内部控制审计指引实施意见》规定,注册会计师应当针对每一相关认定获取控制有效性的审计证据,以便对内部控制整体的有效性发表意见;注册会计师应当对被审计单位的控制是否足以应对评估的每个相关认定的错报风险形成结论。针对每项相关认定,注册会计师至少应当测试一项关键控制。

换个角度看,在财务报表审计中,注册会计师需要在充分了解被审计单位及其环境的基础上,识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险。在内部控制审计中,注册会计师需要确定是否有控制足以应对这两个层次的重大错报风险。换言之,内部控制审计应当至少涵盖识别的两个层次的重大错报风险。

二、示例分析

(一) 示例一: 每月手工调节控制

注册会计师在审计XYZ公司的财务报告内部控制时,确定应收账款是一个重要账户。通过与被审计单位人员进行讨论和查阅公司的文件记录,注册会计师了解到被审计单位人员每月将应收账款明细账与总账进行调节。为确定是否能及时发现应收账款的错报(存在、计价和完整性),注册会计师决定对每月调节程序中存在的控制进行测试。根据应收账款账户的数量、金额和账户中发生的交易量,选取应收账款调节表若干样本,对调节控制进行测试。注册会计师决定在10月份实施测试调节控制的程序,控制测试的对象总体是1月份到9月份的调节控制。在测试调节控制时,注册会计师执行如下程序:

1. 向实施此控制的被审计单位人员进行询问。注册会计师向执行调节流程的人员提出了若干问题,这些问题包括:

- (1) 是否有文件记录描述账户调节流程?
- (2) 从事该项工作多长时间?
- (3) 处理调节项目的过程?
- (4) 有关人员对调节表进行正式复核和签署的频率?
- (5) 向谁报告调节过程中发现的重大问题?
- (6) 每月平均有多少个调节项目?

(7) 如何处理长期存在的调节项目?

(8) 如何在信息系统中对调节项目作出更正(如有需要)?

(9) 调节项目的一般性质?

2. 观察和检查控制的执行。注册会计师观察被审计单位人员实施调节的过程。对于非经常性的调节项目,注册会计师检查调节表是否针对每个项目的性质、采取的解决措施以及该项目是否得到及时解决作出了清晰的说明。

3. 重新执行该控制。最后,注册会计师检查调节表并重新执行调节程序。对于5月份和9月份的调节表,注册会计师以抽查的形式将调节项目与原始文件进行核对。这些调节表中包括的调节项目只有前一天放入保险箱但尚未记入客户账户的现金。注册会计师继续追查这些项目,以确定这些调节项已在下一个工作目得到处理。

注册会计师还粗略浏览了包含本年度所有调节表的文件夹,发现调节表均已及时完成。为了解被审计单位至年末的剩余期间里有没有对调节控制程序作出重大变更,注册会计师向被审计单位人员进行询问,确定这些程序在剩余期间内未发生变化。因此,注册会计师通过浏览月度账户调节表证实控制在剩余期间得到及时执行,从而验证控制在剩余期间仍然有效。

此外,注册会计师评价和测试了计算机一般控制,包括程序变化(例如确认对软件功能没有未经授权的更改,对报告的更改已经适当授权、在实施前已经测试和批准)和逻辑接触(例如用户对存货和应付账款模块的接触和对报告源代码保管地的接触),得出结论认为这些控制运行有效。既然计算机被认为以系统的方式运行,注册会计师认为只需对一个项目执行穿行测试就已经足够。

根据注册会计师实施的程序,注册会计师认为截至本年末,该调节控制是有效的。

(二) 示例二: 每日手工预防性控制

注册会计在审计XYZ公司的财务报告内部控制时,确定银行存款和应付账款是重要账户。通过与被审计单位人员进行讨论,注册会计师了解到公司人员只有在将发票与订购单信息核对一致后,才会付款。为确定是否能及时地预防银行存款(存在)和应付账款(存在、计价和完整性)中存在的错报,注册会计师对“将发票与订购单信息核对一致后再付款”这一控制实施了测试。

注册会计师从1月至9月的银行支付明细账中随意选取了25笔付款记录。在本例中,注册会计师的测试对象是被审计单位员工对常规的支付交易所执行的手工控制,因此注册会计师认为测试25笔付款交易是适当的。而且,注册会计师根据较早实施的企业层面控制测试的结果,预期该控制不会出现错误。(如果注册会计师发现了一个控制偏差,应分析出现偏差的根本原因,并追加测试项目。如果发现了第二个控制偏差,即认定该控制是无效的。注册会计师因此需要在财务报表审计中增加对银行存款和应付账款实施的实质性程序的范围。)

1. 在取得相关凭证后,注册会计师检查发票上是否有应付账款财务人员的签字,证明其已执行了核对控制。但是,在凭证上签字并不一定说明工作人员在签字前已认真复核了相关信息。工作人员可能只是草草复核或根本没有复核凭证就签字。

2. 注册会计师决定签字不足以证明该控制在测试期间内有效运行。为了获取更多的证据,注册会计师重新执行了与签字相关的核对控制,包括检查发票以确定发票信息与订购单信息一致,且发票金额的计算是准确的。

由于注册会计师在期中实施控制测试,因此注册会计师通过询问应付账款财务人员该控制是否仍然存在并有效运行,将该测试前推至年末(从10月份至12月份)。通过对12月份的一笔交易实施穿行测试,证实了询问所获得的信息。

根据注册会计师实施的程序，注册会计师认为截至本年末，“将发票与订购单信息核对一致后再付款”这一控制是有效的。

（三）示例三：每日自动化预防性控制和每周人工发现性控制

注册会计师确定现金、应付账款和存货在财务报告审计中是重要账户。通过与客户人员的讨论，注册会计师了解到客户的计算机系统对收货单、请购单和采购发票执行三单匹配程序。如果有例外，系统生成未匹配项目的清单，客户人员每周进行复核和跟进处理。

在本例中，计算机匹配是程序化的应用控制，人工对未匹配项目报告进行复核和跟进是检查性控制。为确定能够及时防止或发现现金（存在性）、应付账款和存货（存在性、计价和完整性）的错报，注册会计师决定测试这两项控制。

1. 测试自动控制

为测试程序化的应用控制，注册会计师执行如下程序：

（1）通过与客户人员的讨论，注册会计师识别出用以处理收货单和采购发票的软件。该软件系从第三方购入，包括几个模块。

（2）通过与客户人员的进一步讨论，确定客户没有修改软件的核心功能，只是有时对报告进行个性化的处理以满足业务变化的需要。根据以前对客户信息技术环境了解的经验，注册会计师认为这些变化不常发生，客户的信息技术程序控制很成熟。

（3）通过与客户人员的进一步讨论，存货模块处理收货，包括将收货单与未了结的请购单匹配。购货发票由应付账款模块处理，将购货发票与经批准的、已有有效的收货单支持的请购单相匹配。该模块同时生成未匹配项目的报告，该报告格式是一个标准的报告，由软件自带且客户没有做过任何修改。该信息与软件供应商的文档记录一致，也与客户信息管理部门的文档记

录一致。

（4）通过与客户人员的讨论及检查软件供应商的文档记录，识别用于处理该功能的可执行文件（应用软件）的名称、文件大小和位置。注册会计师识别应用软件的编辑日期并将其与应用软件的初装日期核对一致。将报告源代码的编辑日期与信息管理部门持有的、与对报告最后一次修改（格式的修改）有关的文档记录一致。

（5）识别将测试应用软件的目標。是为了确定：收到的货物是否恰当（例如，与有效的请购单匹配）；过账的采购价格是否恰当（例如，将有效的收货单与请购单匹配，无重复号码）；未匹配的项目列于例外报告中。注册会计师重新执行了应用软件中所有各种不同情况以确定应用软件如所描述的那样运行。每种测试只要一笔即可。

此外，注册会计师评价和测试了计算机一般控制，包括程序变化（例如确认对软件功能没有未经授权的更改，对报告的更改已经适当授权、在实施前已经测试和批准）和逻辑接触（例如用户对存货和应付账款模块的接触和对报告源代码保管地的接触），得出结论认为这些控制运行有效。既然计算机被认为以系统的方式运行，注册会计师认为只需对一个项目执行穿行测试就已经足够。

为确定应用控制是否有效运行，注册会计师在7月执行了穿行测试，并执行和记录了下列内容：

（1）收货部门在没有将收货单与系统中请购单匹配的情况下不能记录已收到货物。注册会计师通过试图在没有请购单的情况下记录已收到货物来测试该项控制，然而，系统不允许注册会计师这么做。相反，系统生成一个出错信息，指出没有有效的请购单不能将货物记录为已收到。

（2）除非系统能够将收货单和购货发票与经批准的请购单匹配，否则不能为发票付款。注册会计师通过

试图批准为发票付款来测试该项控制,然而,系统不允许注册会计师这么做。相反,系统生成一个出错信息,指出没有有效的请购单和收货单不能为发票付款。

(3)系统不允许处理具有相同发票号码和相同供应商的发票。并且,针对同一张请购单,系统不允许处理两张发票,除非这两张发票的总和小于请购单上批准的数量。注册会计师通过试图处理重复的发票来测试该项控制,然而,系统生成一个出错信息,指出该发票已经处理过。

(4)系统将发票金额与请购单进行比较。如果存在数量乘以价格的差异,并且差异超过经批准的容忍范围,系统不允许处理该发票。注册会计师通过试图处理差异超过可容忍范围10件或1 000美元的发票来测试该项控制,然而,系统不允许注册会计师这么做。相反,系统生成一个出错信息,指出由于差异不能处理该发票。

(5)系统只对供货商主文档中包含的供货商付款。注册会计师通过试图处理不在供货商主文档中的一名供货商开具的发票来测试该项控制,然而,系统不允许处理付款。

(6)注册会计师测试了用户对供货商主文档的访问,通过试图访问并更改主文档来测试用户是否能够修改文档,然而,系统不允许注册会计师执行该项操作。相反,系统生成一个出错信息,指出用户没有授权执行该项操作。

(7)注册会计师通过验证一个报告中未匹配项目和一个未在报告中的已匹配项目,测试了未匹配项目报告的准确性和完整性。

2.测试人工控制

为测试对未匹配项目进行复核和跟进的发现性控制,注册会计师针对1~7月在7月执行了以下程序:

(1)询问客户的人员。为了解以确保所有未匹配项目均已被适当跟进,并且及时作出更正而实施的控制,注册会计师向跟进未匹配项目报告周报的人员进行了

询问。每周,控制要求该人员复核未匹配项目报告以确定项目列入报告的原因。该人员的复核包括适当跟进项目,包括确定:

是否未了结请购单在可接受的时间内或者予以了结,或者予以作废?

是否定期通知请购方请购单的状况及原因?

请购单未了结的原因是否是供货商未全部发货,如果是,是否通知了供货商?

是否有应当与采购部门讨论解决的数量问题?

(2)观察该控制的执行。注册会计师观察该人员对7月份首周产生的未匹配项目执行的控制。

(3)重新执行该控制。注册会计师选择了5个星期未匹配项目报告,从每个中选出几项,重新执行了该人员执行的控制。注册会计师浏览了其他的未匹配项目报告以确定控制在整个拟依赖期间都已执行。

为确定客户在剩余期间没有对控制做出重大修改,注册会计师与客户讨论了作出修改所需的程序。既然程序自期中至年末没有被修改,注册会计师通过浏览未匹配项目报告周报来确定控制在剩余期间被及时执行,得出结论认为控制仍然在运行。

基于注册会计师的程序,注册会计师认为该人员能够及时处理例外事项,控制在年末有效运行。

(四) 示例四: 测试管理层审阅控制

在审计一个有四个类似分支机构的商业公司时,注册会计师决定测试一项每月运行一次的控制,该控制针对的是包括工资、公共事业费、设施及折旧费等在内的销售费用、管理费用、一般性费用的存在(发生)、完整和计价与分摊认定。这项控制是:每个分支机构的财务总监每月执行一项分析,即将该分支机构财务报表中的和这些费用相关的项目与前年或预测的财务报表相比较,如果差异超过公司财务总监预先确定的门槛值,则需要调查差异。每个分支机构的财务总监与公司财务总监讨论分析的结果,以使公司财务总监能够理解重大差异的基础和决定是否需要财务报表作出

调整,或采取其他纠正措施。

由于该项管理层审阅控制针对几个重要账户的多项认定(评估的重大错报风险不一),注册会计师评估的、与该项控制相关的风险为“较高”。

注册会计师的审计程序可能包括:

1.评价该项控制能否如设想的那样应对与销售费用、管理费用、一般性费用的存在(发生)、完整和计价与分摊认定相关的重大错报风险。

2.评价分支机构前年和今年预测的信息是否能够作为预期的适当基础,以识别潜在的错报。

3.评价财务总监预先确定的门槛值是否适当,即分支机构财务总监根据该门槛值是否能够识别对财务报表重要的错报。

4.基于注册会计师在本期和以前期间对个人的了解等,评价公司和分支机构的财务总监的专业胜任能力。

5.评价控制的运行频率是否足够,即是否在错报对财务报表产生重大影响前能够予以预防或发现。

6.对所选择的控制运行样本项目,获取分支机构财务总监分析中使用的信息,了解其调查重大差异所采取的步骤,重新执行分析并将注册会计师识别的重大差异、对结果的评价(包括识别的错报)与分支机构财务总监的分析相比较。

7.对公司财务总监和分支机构讨论分析结果的会议进行观察或查阅其会议记录,检查呈报给公司财务总监的信息,评价所讨论事项、得出的结论及采取的纠正措施。

注册会计师还应确定控制使用的财务报表和预测信息是由同一信息系统生成和报告的。公司的信息系统是集中管理的,并且该信息系统的控制是与公司其他与财务报表相关的信息的控制一起测试的。

值得注意的是,该例演示的是测试常规和可预测的账户的方法,对于复杂的或不可预测的账户或认定,在测试针对这些账户或认定的内部控制时,主要由将

账面反映数与上年数和预测数相比较组成的管理层审阅控制可能精确度不够。在此情况下,除测试管理层审阅控制外,可能有必要测试其他控制,以得出控制是否足以应对重要账户的相关认定的重大错报风险。

三、分析与结论

从上面的示例可以看出,内部控制审计业务也需要做得精细,才能到位。对每项控制的测试,均需要确定控制测试的性质、时间安排和范围。在期中测试控制的情况下,还需要追加审计工作,以将审计结论合理延伸至审计基准日。某些人工控制的运行,可能依赖信息系统产生的报告或数据,这时,还需要测试针对这些报告或数据产生过程中的控制。

美国上市公司会计监督委员会(PCAOB)曾连续发布内,部控制审计实施检查报告。在2012年发布的检查报告中,指出了内部控制审计中常见的不到位之处:一是没有识别和充分测试旨在应对重大错报风险的控制;二是对于用以监控经营成果的管理层审阅控制,未能充分测试其设计和运行有效性;三是未能获取充分的证据,以将期中测试内部控制的结果更新至年末;四是未能充分测试针对系统产生的数据和报告的控制,而这些数据和报告支持重要控制的运行;五是对利用他人的工作,未能实施程序;六是未能充分评估识别的控制缺陷。这些不足以说明未能完全执行内部控制审计技术标准。

做好内部控制审计业务不仅与建立财务报表可靠性的机制直接相关,还关系到会计师事务所财务报表审计方法的升级,需要从实质性方案过渡至综合性方案,这在越来越多的被审计单位广泛使用信息技术的背景下尤为重要。将来,越来越多的重大错报风险属于“仅通过实质性程序无法应对的风险”,从而实质性方案无法应对,也就是说,绕过内部控制进行审计的方法越来越行不通。会计师事务所应当借实施内部控制审计业务的契机,将内部控制审计业务做实做精做到位,实现财务报表审计技术方法的升级。

外贸企业取得的增值税专用发票，逾期未认证，是否可以申请退税

问：外贸企业取得的增值税专用发票，逾期未认证，是否可以申请退税？

答：根据《国家税务总局关于外贸企业使用增值税专用发票办理出口退税有关问题的公告》（国家税务总局公告2012年第22号）第一条规定：“外贸企业可使用经税务机关审核允许纳税人抵扣其进项税额的增值税专用发票做为出口退税申报凭证向主管税务机关申报出口退税。”

根据《国家税务总局关于外贸企业使用增值税专

用发票办理出口退税有关问题的公告》（国家税务总局公告2012年第22号）第二条规定：“外贸企业办理出口退税提供经税务机关审核允许纳税人抵扣其进项税额的增值税专用发票，分别按以下对应要求申报并提供相应资料：……（四）《国家税务总局关于逾期增值税扣税凭证抵扣问题的公告》（2011年第50号）规定的允许抵扣的增值税专用发票，外贸企业可凭增值税专用发票（原件丢失的，可凭增值税专用发票复印件）向主管出口退税的税务机关申报出口退税。”

长期挂账的“应付账款”如何处理

问：我公司账上有一笔5万元的“应付账款”因债权人原因无法支付，长期挂账已超过3年，在2015年度企业所得税汇算清缴时是否需要缴纳企业所得税？

答：根据《企业所得税法》及其《实施条例》的规定，企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入，为收入总额。包括：销售货物收入；提供劳务收入；转让财产收入；股息、红利等权益性投资收益；利

息收入；租金收入；特许权使用费收入；接受捐赠收入；其他收入。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。

因此，若企业存在确实无法偿付的应付款项，应计入企业收入总额计算缴纳企业所得税。

低于5 000元的固定资产需要计提折旧吗

问：近日，我公司购入扫描仪和空调等固定资产，预计残值率为5%，且购入价均低于5 000元。请问：我公司新购入的这批固定资产是否需要计提折旧并税前扣除？

答：《财政部 国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税〔2014〕75号）第三条规定，自2014年1月1日起，对所有行业企业持有的单位价值不超过5 000元的固定资产，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分

年度计算折旧。

由此可见，以上规定“允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除”指的是单位价值不超过5 000元的固定资产的全部价值。你公司新购入的价值低于5 000元的固定资产不再分年度进行折旧，可以一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，进行一次性扣除时可不考虑会计预计的净残值，依据固定资产的价值据实计入当期成本费用进行税前扣除。

企业发生的员工服饰费用支出，如何在企业所得税前扣除

问：企业发生的员工服饰费用支出，要如何在企业所得税前扣除？

答：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）第二条

规定，企业根据其工作性质和特点，由企业统一着装所发生的工作服饰费用，根据《企业所得税法实施条例》第二十七条规定，可以作为企业合理的支出在在税前扣除。