



福建省中国旅行社简介

福建省中国旅行社始建于1949年，是新中国第一家旅行社。经过六十多年的发展，成为入境游、出境游、国内游三业并举，享有赴台游组团权，集商务会展、票务代理、代办签证等多元化服务的综合性国际旅行社。在2011年—2014年国家旅游局全国百强旅行社评选中，连续四年进入百强旅行社前二十名。凭借优质服务、诚信经营，被评为中国会奖旅游行业20强、首批服务质量信用5A旅行社、首家金牌旅行社、首批旅游标准化试点单位，综合实力连年跻身全国百强行列和福建省旅行社行业榜首。

目前，福建省中国旅行社共有员工485人，专职导游员50人，其中高级导游员7人。拥有10家旅行社（4家出境组团社和6家国内社），经营网点有141个，遍及全省9地市及上海、香港和东南亚等地区。

全省统一客服电话：968877

网址：www.ctsfj.com

福建省中国旅行社（总部）：福州市湖东路171号中旅大厦六层

电话：0591—88371688 FX:0591—87535110



华兴会计师

独立 客观 公正



优质 廉洁 高效

07
2016



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

华兴所召开2015年度合伙人大会



华兴所召开**2015**年度合伙人大会



管理合伙人童益恭主持会议

华兴所党支部庆祝建党95周年



华兴所党支部召开庆祝建党**95**周年大会



书记林宝明传达“两学一做”的要求，号召大家不忘初心，开拓创新，做合格党员



首席合伙人林宝明作**2015**年度工作报告



管理合伙人刘延东作**2015**年度财务决算和利润分配及**2016**年度预算报告的说明



纪检委员林辉带领大家学习党章、廉洁自律准则等文件



小组长余虹烨带领大家学习习近平总书记在中共中央政治局第三十三次学习会上的讲话



合伙事务监督人肖军作**2015**年度合伙事务监督工作报告



大会表决通过各项决议



小组长李滔滔带领大家学习习近平总书记系列重要讲话读本



副书记卢淑燕汇报2016年党建工作和党、团支部受表彰情况

HUAXING
ACCOUNTANTS

华兴会计师

2016年第07期（总第246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

关于印发《政府会计准则第1号——存货》等4项具体 准则的通知 (财会〔2016〕12号)	3
关于营改增后契税 房产税 土地增值税 个人所得税计税依据问题的通知 (财税〔2016〕43号)	10
关于金融机构同业往来等增值税政策的补充通知 (财税〔2016〕70号)	10
关于公益股权捐赠企业所得税政策问题的通知 (财税〔2016〕45号)	11

会计

应收款项转让核算中应注意的三个问题	11
企业减资业务的财税处理	14
企业不征税收入的财税处理及建议	17
长期股权投资转换核算时, 如何编制合并财务报表	21
合并会计报表固定资产减值准备抵销	23

税收

以前年度应扣未扣支出如何“追补”	26
------------------	----

企业跨境经营要履行六大税收义务	27
九个案例解读房企常见营改增业务	30
内外销业务易混淆 科目细化可避风险	31
生活服务业营改增 哪些事项需注意	33

审计

四种方法可做好高校科研经费审计	34
-----------------	----

咨询信箱

在新三板挂牌的中小高新技术企业转增股本 是否可以分期缴税	36
---------------------------------	----

企业文化

预算绩效评价指标体系研究——以F省地方剧种 公益性演出绩效评价为例	36
华兴所党支部庆祝中国共产党成立95周年	38
永泰嵩口游记	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

关于印发《政府会计准则第1号——存货》等 4项具体准则的通知

财会〔2016〕12号

为了适应权责发生制政府综合财务报告制度改革需要,规范政府存货、投资、固定资产和无形资产的会计核算,提高会计信息质量,根据《政府会计准则——基本准则》,我部制定了《政府会计准则第1号——存货》、《政府会计准则第2号——投资》、《政府会计准则第3号——固定资产》和《政府会计准则第4号——无形资产》,现予印发,自2017年1月1日起施行。实施范围另行通知。

执行中有何问题,请及时反馈我部。

- 附件: 1. 政府会计准则第1号——存货
2. 政府会计准则第2号——投资
3. 政府会计准则第3号——固定资产
4. 政府会计准则第4号——无形资产

财政部
2016年7月6日

附件1:

政府会计准则第1号——存货

第一章 总 则

第一条 为了规范存货的确认、计量和相关信息的披露,根据《政府会计准则——基本准则》,制定本准则。

第二条 本准则所称存货,是指政府会计主体在开展业务活动及其他活动中为耗用或出售而储存的资产,如材料、产品、包装物和低值易耗品等,以及未达到固定资产标准的用具、装具、动植物等。

第三条 政府储备物资、收储土地等,适用其他相关政府会计准则。

第二章 存货的确认

第四条 存货同时满足下列条件的,应当予以确认:

- (一) 与该存货相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体;
- (二) 该存货的成本或者价值能够可靠地计量。

第三章 存货的初始计量

第五条 存货在取得时应当按照成本进行初始计量。

第六条 政府会计主体购入的存货,其成本包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及使得存货达到目前场所和状态所发生的归属于存货成本的其他支出。

第七条 政府会计主体自行加工的存货,其成本包括耗用的直接材料费用、发生的直接人工费用和按照一定方法分配的与存货加工有关的间接费用。

第八条 政府会计主体委托加工的存货,其成本包括委托加工前存货成本、委托加工的成本(如委托加

工费以及按规定应计入委托加工存货成本的相关税费等)以及使存货达到目前场所和状态所发生的归属于存货成本的其他支出。

第九条 下列各项应当在发生时确认为当期费用,不计入存货成本:

(一) 非正常消耗的直接材料、直接人工和间接费用。

(二) 仓储费用(不包括在加工过程中为达到下一个加工阶段所必需的费用)。

(三) 不能归属于使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。

第十条 政府会计主体通过置换取得的存货,其成本按照换出资产的评估价值,加上支付的补价或减去收到的补价,加上为换入存货发生的其他相关支出确定。

第十一条 政府会计主体接受捐赠的存货,其成本按照有关凭据注明的金额加上相关税费、运输费等确定;没有相关凭据可供取得,但按规定经过资产评估的,其成本按照评估价值加上相关税费、运输费等确定;没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的,其成本比照同类或类似资产的市场价格加上相关税费、运输费等确定;没有相关凭据且未经资产评估、同类或类似资产的市场价格也无法可靠取得的,按照名义金额入账,相关税费、运输费等计入当期费用。

第十二条 政府会计主体无偿调入的存货,其成本按照调出方账面价值加上相关税费、运输费等确定。

第十三条 政府会计主体盘盈的存货,按规定经过资产评估的,其成本按照评估价值确定;未经资产评估的,其成本按照重置成本确定。

第四章 存货的后续计量

第十四条 政府会计主体应当根据实际情况采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定发出存货的实际成本。计价方法一经确定，不得随意变更。

对于性质和用途相似的存货，应当采用相同的成本计价方法确定发出存货的成本。

对于不能替代使用的存货、为特定项目专门购入或加工的存货，通常采用个别计价法确定发出存货的成本。

第十五条 对于已发出的存货，应当将其成本结转为当期费用或者计入相关资产成本。

按规定报经批准对外捐赠、无偿调出的存货，应当将其账面余额予以转销，对外捐赠、无偿调出中发生的归属于捐出方、调出方的相关费用应当计入当期费用。

第十六条 政府会计主体应当采用一次转销法或者五五摊销法对低值易耗品、包装物进行摊销，将其成本计入当期费用或者相关资产成本。

第十七条 对于发生的存货毁损，应当将存货账面余额转销计入当期费用，并将毁损存货处置收入扣除相关处置税费后的差额按规定作应缴款项处理（差额为净收益时）或计入当期费用（差额为净损失时）。

第十八条 存货盘亏造成的损失，按规定报经批准后应当计入当期费用。

第五章 存货的披露

第十九条 政府会计主体应当在附注中披露与存货有关的下列信息：

（一）各类存货的期初和期末账面余额。

（二）确定发出存货成本所采用的方法。

（三）以名义金额计量的存货名称、数量，以及以名义金额计量的理由。

（四）其他有关存货变动的重要信息。

第六章 附 则

第二十条 本准则自2017年1月1日起施行。

附件2：

政府会计准则第2号——投资

第一章 总 则

第一条 为了规范投资的确认、计量和相关信息的披露，根据《政府会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则所称投资，是指政府会计主体按规定以货币资金、实物资产、无形资产等方式形成的债权或股权投资。

第三条 投资分为短期投资和长期投资。

短期投资，是指政府会计主体取得的持有时间不超过1年（含1年）的投资。

长期投资，是指政府会计主体取得的除短期投资以外的债权和股权性质的投资。

第四条 政府会计主体外币投资的折算，适用其他相关政府会计准则。

第二章 短期投资

第五条 短期投资在取得时，应当按照实际成本（包括购买价款和相关税费，下同）作为初始投资成本。

实际支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息，应当于收到时冲减短期投资成本。

第六条 短期投资持有期间的利息，应当于实际收到时确认为投资收益。

第七条 期末，短期投资应当按照账面余额计量。

第八条 政府会计主体按规定出售或到期收回短

期投资，应当将收到的价款扣除短期投资账面余额和相关税费后的差额计入投资损益。

第三章 长期投资

第九条 长期投资分为长期债权投资和长期股权投资。

第一节 长期债权投资

第十条 长期债券投资在取得时，应当按照实际成本作为初始投资成本。

实际支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息，应当单独确认为应收利息，不计入长期债券投资初始投资成本。

第十一条 长期债券投资持有期间，应当按期以票面金额与票面利率计算确认利息收入。

对于分期付息、一次还本的长期债券投资，应当将计算确定的应收未收利息确认为应收利息，计入投资收益；对于一次还本付息的长期债券投资，应当将计算确定的应收未收利息计入投资收益，并增加长期债券投资的账面余额。

第十二条 政府会计主体按规定出售或到期收回长期债券投资，应当将实际收到的价款扣除长期债券投资账面余额和相关税费后的差额计入投资损益。

第十三条 政府会计主体进行除债券以外的其他债权投资，参照长期债券投资进行会计处理。

第二节 长期股权投资

第十四条 长期股权投资在取得时,应当按照实际成本作为初始投资成本。

(一)以支付现金取得的长期股权投资,按照实际支付的全部价款(包括购买价款和相关税费)作为实际成本。

实际支付价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利,应当单独确认为应收股利,不计入长期股权投资初始投资成本。

(二)以现金以外的其他资产置换取得的长期股权投资,其成本按照换出资产的评估价值加上支付的补价或减去收到的补价,加上换入长期股权投资发生的其他相关支出确定。

(三)接受捐赠的长期股权投资,其成本按照有关凭据注明的金额加上相关税费确定;没有相关凭据可供取得,但按规定经过资产评估的,其成本按照评估价值加上相关税费确定;没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的,其成本比照同类或类似资产的市场价格加上相关税费确定。

(四)无偿调入的长期股权投资,其成本按照调出方账面价值加上相关税费确定。

第十五条 长期股权投资在持有期间,通常应当采用权益法进行核算。政府会计主体无权决定被投资单位的财务和经营政策或无权参与被投资单位的财务和经营政策决策的,应当采用成本法进行核算。

成本法,是指投资按照投资成本计量的方法。

权益法,是指投资最初以投资成本计量,以后根据政府会计主体在被投资单位所享有的所有者权益份额的变动对投资的账面余额进行调整的方法。

第十六条 在成本法下,长期股权投资的账面余额通常保持不变,但追加或收回投资时,应当相应调整其账面余额。

长期股权投资持有期间,被投资单位宣告分派的现金股利或利润,政府会计主体应当按照宣告分派的现金股利或利润中属于政府会计主体应享有的份额确认为投资收益。

第十七条 采用权益法的,按照如下原则进行会计处理:

(一)政府会计主体取得长期股权投资后,对于被投资单位所有者权益的变动,应当按照下列规定进行处理:

1.按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额,确认为投资损益,同时调整长期股权投资的账面余额。

2.按照被投资单位宣告分派的现金股利或利润计算应享有的份额,确认为应收股利,同时减少长期股权

投资的账面余额。

3.按照被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动的份额,确认为净资产,同时调整长期股权投资的账面余额。

(二)政府会计主体确认被投资单位发生的净亏损,应当以长期股权投资的账面余额减记至零为限,政府会计主体负有承担额外损失义务的除外。

被投资单位发生净亏损,但以后年度又实现净利润的,政府会计主体应当在其收益分享额弥补未确认的亏损分担额等后,恢复确认投资收益。

第十八条 政府会计主体因处置部分长期股权投资等原因无权再决定被投资单位的财务和经营政策或者参与被投资单位的财务和经营政策决策的,应当对处置后的剩余股权投资改按成本法核算,并以该剩余股权投资在权益法下的账面余额作为按照成本法核算的初始投资成本。其后,被投资单位宣告分派现金股利或利润时,属于已计入投资账面余额的部分,作为成本法下长期股权投资成本的收回,冲减长期股权投资的账面余额。

政府会计主体因追加投资等原因对长期股权投资的核算从成本法改为权益法的,应当自有权决定被投资单位的财务和经营政策或者参与被投资单位的财务和经营政策决策时,按成本法下长期股权投资的账面余额加上追加投资的成本作为按照权益法核算的初始投资成本。

第十九条 政府会计主体按规定报经批准处置长期股权投资,应当冲减长期股权投资的账面余额,并按规定将处置价款扣除相关税费后的余额作应缴款项处理,或者按规定将处置价款扣除相关税费后的余额与长期股权投资账面余额的差额计入当期投资损益。

采用权益法核算的长期股权投资,因被投资单位除净损益和利润分配以外的所有者权益变动而将应享有的份额计入净资产的,处置该项投资时,还应当将原计入净资产的相应部分转入当期投资损益。

第四章 投资的披露

第二十条 政府会计主体应当在附注中披露与投资有关的下列信息:

(一)短期投资的增减变动及期初、期末账面余额。

(二)各类长期债权投资和长期股权投资的增减变动及期初、期末账面余额。

(三)长期股权投资的投资对象及核算方法。

(四)当期发生的投资净损益,其中重大的投资净损益项目应当单独披露。

第五章 附 则

第二十一条 本准则自2017年1月1日起施行。

附件3:

政府会计准则第3号——固定资产

第一章 总 则

第一条 为了规范固定资产的确认、计量和相关信息的披露,根据《政府会计准则——基本准则》,制定本准则。

第二条 本准则所称固定资产,是指政府会计主体为满足自身开展业务活动或其他活动需要而控制的,使用年限超过1年(不含1年)、单位价值在规定标准以上,并在使用过程中基本保持原有物质形态的资产,一般包括房屋及构筑物、专用设备、通用设备等。

单位价值虽未达到规定标准,但是使用年限超过1年(不含1年)的大批同类物资,如图书、家具、用具、装具等,应当确认为固定资产。

第三条 公共基础设施、政府储备物资、保障性住房、自然资源资产等,适用其他相关政府会计准则。

第二章 固定资产的确认

第四条 固定资产同时满足下列条件的,应当予以确认:

(一)与该固定资产相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体;

(二)该固定资产的成本或者价值能够可靠地计量。

第五条 通常情况下,购入、换入、接受捐赠、无偿调入不需安装的固定资产,在固定资产验收合格时确认;购入、换入、接受捐赠、无偿调入需要安装的固定资产,在固定资产安装完成交付使用时确认;自行建造、改建、扩建的固定资产,在建造完成交付使用时确认。

第六条 确认固定资产时,应当考虑以下情况:

(一)固定资产的各组成部分具有不同使用年限或者以不同方式为政府会计主体实现服务潜力或提供经济利益,适用不同折旧率或折旧方法且可以分别确定各自原价的,应当分别将各组成部分确认为单项固定资产。

(二)应用软件构成相关硬件不可缺少的组成部分的,应当将该软件的价值包括在所属的硬件价值中,一并确认为固定资产;不构成相关硬件不可缺少的组成部分的,应当将该软件确认为无形资产。

(三)购建房屋及构筑物时,不能分清购建成本中的房屋及构筑物部分与土地使用权部分的,应当全部确认为固定资产;能够分清购建成本中的房屋及构筑物部分与土地使用权部分的,应当将其中的房屋及构筑物部分确认为固定资产,将其中的土地使用权部分确认为无形资产。

第七条 固定资产在使用过程中发生的后续支出,符合本准则第四条规定的确认条件的,应当计入固定资产成本;不符合本准则第四条规定的确认条件的,应当在发生时计入当期费用或者相关资产成本。

将发生的固定资产后续支出计入固定资产成本的,应当同时从固定资产账面价值中扣除被替换部分的账面价值。

第三章 固定资产的初始计量

第八条 固定资产在取得时应当按照成本进行初始计量。

第九条 政府会计主体外购的固定资产,其成本包括购买价款、相关税费以及固定资产交付使用前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产,应当按照各项固定资产同类或类似资产市场价格的比例对总成本进行分配,分别确定各项固定资产的成本。

第十条 政府会计主体自行建造的固定资产,其成本包括该项资产至交付使用前所发生的全部必要支出。

在原有固定资产基础上进行改建、扩建、修缮后的固定资产,其成本按照原固定资产账面价值加上改建、扩建、修缮发生的支出,再扣除固定资产被替换部分的账面价值后的金额确定。

为建造固定资产借入的专门借款的利息,属于建设期间发生的,计入在建工程成本;不属于建设期间发生的,计入当期费用。

已交付使用但尚未办理竣工决算手续的固定资产,应当按照估计价值入账,待办理竣工决算后再按实际成本调整原来的暂估价值。

第十一条 政府会计主体通过置换取得的固定资产,其成本按照换出资产的评估价值加上支付的补价或减去收到的补价,加上换入固定资产发生的其他相关支出确定。

第十二条 政府会计主体接受捐赠的固定资产,其成本按照有关凭据注明的金额加上相关税费、运输费等确定;没有相关凭据可供取得,但按规定经过资产评估的,其成本按照评估价值加上相关税费、运输费等确定;没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的,其成本比照同类或类似资产的市场价格加上相关税费、运输费等确定;没有相关凭据且未经资产评估、同类或类似资产的市场价格也无法可靠取得的,按照名义金额入账,相关税费、运输费等计入当期费用。

如受赠的系旧的固定资产,在确定其初始入账成本时应当考虑该项资产的新旧程度。

第十三条 政府会计主体无偿调入的固定资产,其成本按照调出方账面价值加上相关税费、运输费等确定。

第十四条 政府会计主体盘盈的固定资产,按规定经过资产评估的,其成本按照评估价值确定;未经资产评估的,其成本按照重置成本确定。

第十五条 政府会计主体融资租赁取得的固定资产,其成本按照其他相关政府会计准则确定。

第四章 固定资产的后续计量

第一节 固定资产的折旧

第十六条 政府会计主体应当对固定资产计提折旧,但本准则第十七条规定的固定资产除外。

折旧,是指在固定资产的预计使用年限内,按照确定的方法对应计的折旧额进行系统分摊。

固定资产应计的折旧额为其成本,计提固定资产折旧时不考虑预计净残值。

政府会计主体应当对暂估入账的固定资产计提折旧,实际成本确定后不需调整原已计提的折旧额。

第十七条 下列各项固定资产不计提折旧:

- (一) 文物和陈列品;
- (二) 动植物;
- (三) 图书、档案;
- (四) 单独计价入账的土地;
- (五) 以名义金额计量的固定资产。

第十八条 政府会计主体应当根据相关规定以及固定资产的性质和使用情况,合理确定固定资产的使用

年限。

固定资产的使用年限一经确定,不得随意变更。

政府会计主体确定固定资产使用年限,应当考虑下列因素:

- (一) 预计实现服务潜力或提供经济利益的期限;
- (二) 预计有形损耗和无形损耗;
- (三) 法律或者类似规定对资产使用的限制。

第十九条 政府会计主体一般应当采用年限平均法或者工作量法计提固定资产折旧。

在确定固定资产的折旧方法时,应当考虑与固定资产相关的服务潜力或经济利益的预期实现方式。

固定资产折旧方法一经确定,不得随意变更。

第二十条 固定资产应当按月计提折旧,并根据用途计入当期费用或者相关资产成本。

第二十一条 固定资产提足折旧后,无论能否继续使用,均不再计提折旧;提前报废的固定资产,也不再补提折旧。已提足折旧的固定资产,可以继续使用的,应当继续使用,规范实物管理。

第二十二条 固定资产因改建、扩建或修缮等原因而延长其使用年限的,应当按照重新确定的固定资产的成本以及重新确定的折旧年限计算折旧额。

第二节 固定资产的处置

第二十三条 政府会计主体按规定报经批准出售、转让固定资产或固定资产报废、毁损的,应当将固定资产账面价值转销计入当期费用,并将处置收入扣除相关处置税费后的差额按规定作应缴款项处理(差额为净收益时)或计入当期费用(差额为净损失时)。

第二十四条 政府会计主体按规定报经批准对外捐赠、无偿调出固定资产的,应当将固定资产的账面价值予以转销,对外捐赠、无偿调出中发生的归属于捐出方、调出方的相关费用应当计入当期费用。

第二十五条 政府会计主体按规定报经批准以固定资产对外投资的,应当将该固定资产的账面价值予以转销,并将固定资产在对外投资时的评估价值与其账面价值的差额计入当期收入或费用。

第二十六条 固定资产盘亏造成的损失,按规定报经批准后应当计入当期费用。

第五章 固定资产的披露

第二十七条 政府会计主体应当在附注中披露与固定资产有关的下列信息:

(一) 固定资产的分类和折旧方法。

(二) 各类固定资产的使用年限、折旧率。

(三) 各类固定资产账面余额、累计折旧额、账面价值的期初、期末数及其本期变动情况。

(四) 以名义金额计量的固定资产名称、数量, 以及以名义金额计量的理由。

(五) 已提足折旧的固定资产名称、数量等情况。

(六) 接受捐赠、无偿调入的固定资产名称、数量

等情况。

(七) 出租、出借固定资产以及以固定资产投资的情况。

(八) 固定资产对外捐赠、无偿调出、毁损等重要资产处置的情况。

(九) 暂估入账的固定资产账面价值变动情况。

第六章 附则

第二十八条 本准则自2017年1月1日起施行。

附件4:

政府会计准则第4号——无形资产

第一章 总 则

第一条 为了规范无形资产的确认、计量和相关信息的披露, 根据《政府会计准则——基本准则》, 制定本准则。

第二条 本准则所称无形资产, 是指政府会计主体控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产, 如专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术等。

资产满足下列条件之一的, 符合无形资产定义中的可辨认性标准:

(一) 能够从政府会计主体中分离或者划分出来, 并能单独或者与相关合同、资产或负债一起, 用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换。

(二) 源自合同性权利或其他法定权利, 无论这些权利是否可以从政府会计主体或其他权利和义务中转移或者分离。

第二章 无形资产的确认

第三条 无形资产同时满足下列条件的, 应当予以确认:

(一) 与该无形资产相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体;

(二) 该无形资产的成本或者价值能够可靠地计量。

政府会计主体在判断无形资产的服务潜力或经济利益是否很可能实现或流入时, 应当对无形资产在预计使用年限内可能存在的各种社会、经济、科技因素做出合理估计, 并且应当有确凿的证据支持。

第四条 政府会计主体购入的不构成相关硬件不可缺少组成部分的软件, 应当确认为无形资产。

第五条 政府会计主体自行研究开发项目的支出, 应当区分研究阶段支出与开发阶段支出。

研究是指为获取并理解新的科学或技术知识而进

行的独创性的有计划调查。

开发是指在进行生产或使用前, 将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计, 以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。

第六条 政府会计主体自行研究开发项目研究阶段的支出, 应当于发生时计入当期费用。

政府会计主体自行研究开发项目开发阶段的支出, 先按合理方法进行归集, 如果最终形成无形资产的, 应当确认为无形资产; 如果最终未形成无形资产的, 应当计入当期费用。

政府会计主体自行研究开发项目尚未进入开发阶段, 或者确实无法区分研究阶段支出和开发阶段支出, 但按法律程序已申请取得无形资产的, 应当将依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用确认为无形资产。

第七条 政府会计主体自创商誉及内部产生的品牌、报刊名等, 不应确认为无形资产。

第八条 与无形资产有关的后续支出, 符合本准则第三条规定的确认条件的, 应当计入无形资产成本; 不符合本准则第三条规定的确认条件的, 应当在发生时计入当期费用或者相关资产成本。

第三章 无形资产的初始计量

第九条 无形资产在取得时应当按照成本进行初始计量。

第十条 政府会计主体外购的无形资产, 其成本包括购买价款、相关税费以及可归属于该项资产达到预定用途前所发生的其他支出。

政府会计主体委托软件公司开发的软件, 视同外购无形资产确定其成本。

第十一条 政府会计主体自行开发的无形资产, 其成本包括自该项目进入开发阶段后至达到预定用途前

所发生的支出总额。

第十二条 政府会计主体通过置换取得的无形资产,其成本按照换出资产的评估价值加上支付的补价或减去收到的补价,加上换入无形资产发生的其他相关支出确定。

第十三条 政府会计主体接受捐赠的无形资产,其成本按照有关凭据注明的金额加上相关税费确定;没有相关凭据可供取得,但按规定经过资产评估的,其成本按照评估价值加上相关税费确定;没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的,其成本比照同类或类似资产的市场价格加上相关税费确定;没有相关凭据且未经资产评估、同类或类似资产的市场价格也无法可靠取得的,按照名义金额入账,相关税费计入当期费用。

确定接受捐赠无形资产的初始入账成本时,应当考虑该项资产尚可为政府会计主体带来服务潜力或经济利益的能力。

第十四条 政府会计主体无偿调入的无形资产,其成本按照调出方账面价值加上相关税费确定。

第四章 无形资产的后续计量

第一节 无形资产的摊销

第十五条 政府会计主体应当于取得或形成无形资产时合理确定其使用年限。

无形资产的使用年限为有限的,应当估计该使用年限。无法预见无形资产为政府会计主体提供服务潜力或者带来经济利益期限的,应当视为使用年限不确定的无形资产。

第十六条 政府会计主体应当对使用年限有限的无形资产进行摊销,但已摊销完毕仍继续使用的无形资产和以名义金额计量的无形资产除外。

摊销是指在无形资产使用年限内,按照确定的方法对应摊销金额进行系统分摊。

第十七条 对于使用年限有限的无形资产,政府会计主体应当按照以下原则确定无形资产的摊销年限:

(一)法律规定了有效年限的,按照法律规定的有效年限作为摊销年限;

(二)法律没有规定有效年限的,按照相关合同或单位申请书中的受益年限作为摊销年限;

(三)法律没有规定有效年限、相关合同或单位申请书也没有规定受益年限的,应当根据无形资产为政府会计主体带来服务潜力或经济利益的实际情况,预计其使用年限;

(四)非大批量购入、单价小于1 000元的无形资产,可以于购买的当期将其成本一次性全部转销。

第十八条 政府会计主体应当按月对使用年限有限的无形资产进行摊销,并根据用途计入当期费用或者

相关资产成本。

政府会计主体应当采用年限平均法或者工作量法对无形资产进行摊销,应摊销金额为其成本,不考虑预计残值。

第十九条 因发生后续支出而增加无形资产成本的,对于使用年限有限的无形资产,应当按照重新确定的无形资产成本以及重新确定的摊销年限计算摊销额。

第二十条 使用年限不确定的无形资产不应摊销。

第二节 无形资产的处置

第二十一条 政府会计主体按规定报经批准出售无形资产,应当将无形资产账面价值转销计入当期费用,并将处置收入大于相关处置税费后的差额按规定计入当期收入或者做应缴款项处理,将处置收入小于相关处置税费后的差额计入当期费用。

第二十二条 政府会计主体按规定报经批准对外捐赠、无偿调出无形资产的,应当将无形资产的账面价值予以转销,对外捐赠、无偿调出中发生的归属于捐出方、调出方的相关费用应当计入当期费用。

第二十三条 政府会计主体按规定报经批准以无形资产对外投资的,应当将该无形资产的账面价值予以转销,并将无形资产在对外投资时的评估价值与其账面价值的差额计入当期收入或费用。

第二十四条 无形资产预期不能为政府会计主体带来服务潜力或者经济利益的,应当在报经批准后将该无形资产的账面价值予以转销。

第五章 无形资产的披露

第二十五条 政府会计主体应当按照无形资产的类别在附注中披露与无形资产有关的下列信息:

(一)无形资产账面余额、累计摊销额、账面价值的期初、期末数及其本期变动情况。

(二)自行开发无形资产的名称、数量,以及账面余额和累计摊销额的变动情况。

(三)以名义金额计量的无形资产名称、数量,以及以名义金额计量的理由。

(四)接受捐赠、无偿调入无形资产的名称、数量等情况。

(五)使用年限有限的无形资产,其使用年限的估计情况;使用年限不确定的无形资产,其使用年限不确定的确定依据。

(六)无形资产出售、对外投资等重要资产处置的情况。

第六章 附则

第二十六条 本准则自2017年1月1日起施行。

关于营改增后契税 房产税 土地增值税 个人所得税计税依据问题的通知

财税〔2016〕43号

经研究，现将营业税改征增值税后契税、房产税、土地增值税、个人所得税计税依据有关问题明确如下：

- 一、计征契税的成交价格不含增值税。
- 二、房产出租的，计征房产税的租金收入不含增值税。
- 三、土地增值税纳税人转让房地产取得的收入为不含增值税收入。
- 《中华人民共和国土地增值税暂行条例》等规定的土地增值税扣除项目涉及的增值税进项税额，允许在销项税额中计算抵扣的，不计入扣除项目，不允许在销项税额中计算抵扣的，可以计入扣除项目。
- 四、个人转让房屋的个人所得税应税收入不含增值税，其取得房屋时所支付价款中包含的增值税计入

财产原值，计算转让所得时可扣除的税费不包括本次转让缴纳的增值税。

个人出租房屋的个人所得税应税收入不含增值税，计算房屋出租所得可扣除的税费不包括本次出租缴纳的增值税。个人转租房屋的，其向房屋出租方支付的租金及增值税额，在计算转租所得时予以扣除。

五、免征增值税的，确定计税依据时，成交价格、租金收入、转让房地产取得的收入不扣减增值税额。

六、在计征上述税种时，税务机关核定的计税价格或收入不含增值税。

本通知自2016年5月1日起执行。

财政部 国家税务总局
2016年4月25日



关于金融机构同业往来等增值税政策的补充通知

财税〔2016〕70号

经研究，现将营改增试点期间有关金融业政策补充通知如下：

一、金融机构开展下列业务取得的利息收入，属于《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》（财税〔2016〕36号，以下简称《过渡政策的规定》）第一条第（二十三）项所称的金融同业往来利息收入：

（一）同业存款。

同业存款，是指金融机构之间开展的同业资金存入与存出业务，其中资金存入方仅为具有吸收存款资格的金融机构。

（二）同业借款。

同业借款，是指法律法规赋予此项业务范围的金融机构开展的同业资金借出和借入业务。此条款所称“法律法规赋予此项业务范围的金融机构”主要是指农村信用社之间以及在金融机构营业执照列示的业务范围中有反映为“向金融机构借款”业务的金融机构。

（三）同业代付。

同业代付，是指商业银行（受托方）接受金融机构（委托方）的委托向企业客户付款，委托方在约定还款日偿还代付款项本息的资金融通行为。

（四）买断式买入返售金融商品。

买断式买入返售金融商品，是指金融商品持有人（正回购方）将债券等金融商品卖给债券购买方（逆回购方）的同时，交易双方约定在未来某一日期，正回购方再以约定价格从逆回购方买回相等数量同种债券等金融商品的交易行为。

（五）持有金融债券。

金融债券，是指依法在中华人民共和国境内设立的金融机构法人在全国银行间和交易所债券市场发行的、按约定还本付息的有价证券。

（六）同业存单。

同业存单，是指银行业存款类金融机构法人在全国银行间市场上发行的记账式定期存款凭证。

二、商业银行购买央行票据、与央行开展货币掉期和货币互存等业务属于《过渡政策的规定》第一条第（二十三）款第1项所称的金融机构与人民银行所发生的资金往来业务。

三、境内银行与其境外的总机构、母公司之间，以及境内银行与其境外的分支机构、全资子公司之间的资金往来业务属于《过渡政策的规定》第一条第（二十三）款第2项所称的银行联行往来业务。

四、人民币合格境外投资者（RQFII）委托境内公司在中国从事证券买卖业务，以及经人民银行认可的境外机构投资银行间本币市场取得的收入属于《过渡政策的规定》第一条第（二十二）款所称的金融商品转让收入。

银行间本币市场包括货币市场、债券市场以及衍生品市场。

五、本通知自2016年5月1日起执行。

财政部 国家税务总局
2016年6月30日

关于公益股权捐赠企业所得税政策问题的通知

财税〔2016〕45号

为支持和鼓励公益事业发展,根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例有关规定,经国务院批准,现将股权捐赠企业所得税政策问题通知如下:

一、企业向公益性社会团体实施的股权捐赠,应按规定视同转让股权,股权转让收入额以企业所捐赠股权取得时的历史成本确定。

前款所称的股权,是指企业持有的其他企业的股权、上市公司股票等。

二、企业实施股权捐赠后,以其股权历史成本为依据确定捐赠额,并依此按照企业所得税法有关规定在所得税前予以扣除。公益性社会团体接受股权捐赠后,应按照捐赠企业提供的股权历史成本开具捐赠票据。

三、本通知所称公益性社会团体,是指注册在中华人民共和国境内,以发展公益事业为宗旨、且不以营利为目的,并经确定为具有接受捐赠税前扣除资格的基金会、慈善组织等公益性社会团体。

四、本通知所称股权捐赠行为,是指企业向中华人民共和国境内公益性社会团体实施的股权捐赠行为。企业向中华人民共和国境外的社会组织或团体实施的股权捐赠行为不适用本通知规定。

五、本通知自2016年1月1日起执行。

本通知发布前企业尚未进行税收处理的股权捐赠行为,符合本通知规定条件的可比照本通知执行,已经进行相关税收处理的不再进行税收调整。

财政部 国家税务总局

2016年4月20日



应收款项转让核算中应注意的三个问题

冷琳

一、附追索权的应收票据转让的会计处理

在实际工作中,受让方出于风险控制的考虑,绝大多数的应收票据转让是附追索权的转让。比如,在采购业务中,采购方将自己持有的尚未到期的商业汇票背书转让给供应商。如果采用附追索权的方式,采购方承担付款人到期不能付款时的连带还款责任,则在商业汇票转让时,与该商业汇票所有权相关的风险与报酬并未转移。依据实质重于形式的原则,“应收票据”、

“应收利息”等金融资产不能终止确认,只能视为以该商业汇票作质押从供应商那里赊购了材料。贷方应记“应付账款”科目。并且该金额应等于商业汇票的到期值。如果票据到期值与采购价税款有差异。则依据双方

协议规定支付差额款项。

而当转让的商业汇票到期时,付款人如果如期足额向受让方付款,视同转让方(收款人)到期收回票据款,此时其只需借记“应付账款”科目,贷记“应收票据”、“应收利息”和“财务费用”科目。但如果付款人到期无力付款(无论是无法全额支付还是完全无法支付票据款),由转让方承担连带还款责任时,都视同转让方(收款人)到期未能收回票据款,转让方应借记“应付账款”科目,贷记“银行存款”科目。并同时借记“应收账款”科目,贷记“应收票据”科目。而如果商业汇票的付款人与转让方到期都无力付款,转让方只需借记“应收账款”科目,贷记“应收票据”科目。转让方

到期不能收回票据款项时,未计提的利息收入依据谨慎性的要求暂时不计提,实际收到时再作为收到当期的利息收入。

例1:中意公司采购一批材料,价款100 000元,税款17 000元,将面值为100 000元的带息商业汇票背书转让给黄山公司,票据到期值为105 000元。至转让日的利息为3 000元(已计提)。差额以银行存款支付。双方约定,如果黄山公司到期不能收回票据款项,中意公司承担连带责任。中意公司会计分录为:

借:原材料	100 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	17 000
贷:应付账款	105 000(票据到期值)
银行存款	12 000(117 000-105 000)

而当商业汇票到期时,第一种情况:付款人能足额支付票据到期值给黄山公司,会计分录为:

借:应付账款	105 000
贷:应收票据	100 000
应收利息	3 000
财务费用	2 000

第二种情况:付款人不能支付票据到期值给黄山公司,而中意公司承担了全额的连带还款责任,其会计分录为:

借:应付账款	105 000
贷:银行存款	105 000
借:应收账款	100 000
贷:应收票据	100 000

如果中意公司承担的只是部分连带还款责任(其余部分付款人已承担),只需将第一笔分录的金额更改即可。

第三种情况:付款人与中意公司都无力支付票据款项给黄山公司,中意公司会计分录为:

借:应收账款	100 000
贷:应收票据	100 000

第二种情况与第三种情况均视同中意公司到期不

能收回票据款,尚未计提的2 000元利息暂时不提,等到连带还款责任免除后再作为当期的利息收入。

二、不附追索权的应收账款转让的会计处理

不附追索权的应收账款转让损益,目前绝大多数教材是计入营业外收支,但并未指出原因,容易让人心生疑惑:因为这原本是属于企业的一种短期融资行为,应计入“财务费用”。对此,笔者的理解是:如果计入“财务费用”。不是不可以,但转让企业会面临需要在融资期限内分期摊销利息费用的问题,而且转让时确认的损益是建立在估计的销售退回等情形基础上的,如果以后实际发生的销售退回等数额有变化,还需要对该笔利息费用进行修正,会计核算相当复杂。当然也可以将不附追索权的应收账款转让,比照固定资产或无形资产转让行为,作为一种非日常活动产生的利得或损失,将其计入转让当期的营业外收支,会计核算相对更简洁。

另外,目前大多数教材只讲述了在不附追索权的应收账款转让时,应估计可能发生的销售退回、折让或现金折扣,将其计入“其他应收款”,并未提及当原先估计的销售退回、折让或现金折扣与实际发生额不相等时应如何处理,而这在实际工作中肯定会遇到,因为企业的估计数不可能绝对准确。

对此,笔者的看法是:商品销售以后实际发生的销售退回、折让或现金折扣与估计数的差额应遵循一贯性的原则,对应金额计入转让时确认的“营业外支出”或“营业外收入”,作为对原先估计的转让损益金额的修正。

例2:2016年9月15日,某企业销售一批商品给A公司,增值税专用发票上注明的价款100 000元,增值税额为17 000元,款项尚未收到。双方约定,A公司应于2016年12月31日付款。2016年9月30日,经与中国银行协商后约定:企业将应收A公司的货款以不附追索权的方式出售给中国银行,价款为90 000元。企业根据以往经验,预计该批商品将发生的销售退回金额为5 850元,实际发生的销售退回由企业承担。2016年11月15日,企

业收到A公司退回的商品,价税合计9 360元。假定不考虑其他因素。

分析:该应收账款不附追索权转让时,会计分录为:

借:银行存款	90 000
其他应收款	5 850
营业外支出	21 150
贷:应收账款——B公司	117 000

当以后实际发生的销售退回金额9 360元大于原先估计数5 850元时,超过部分冲减“营业外支出”,会计分录为:

借:主营业务收入	8 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	1 360
贷:其他应收款	5 850
营业外支出	3 510

如果以后实际发生的销售退回金额小于原先估计数时,差额部分增加“营业外支出”,如上例中假定以后实际发生的销售退回金额为3 510元时,会计分录为:

借:主营业务收入	3 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	510
营业外支出	2 340
贷:其他应收款	5 850

三、附追索权的商业汇票贴现时的利息的处理

附追索权的商业汇票贴现时,有的教材是将贴现的利息一次性计入“财务费用”,而目前注会教材是将贴现的利息先计入“短期借款——利息调整”,再在票据贴现期间采用实际利率法分期确认为财务费用。

对此笔者的理解是:具体情况应具体分析。注会教材的核算方法严格依据权责发生制的原则,将贴现利息在贴现期间分期摊销,确实合理合规。但也可以依据重要性的要求简化核算:如果贴现利息金额不大并且不跨年度,可以简化处理,直接将贴现利息一次性作为

贴现当期的损益,计入“财务费用”;但如果贴现金额较大或跨年度,则将贴现利息在贴现时先记入“短期借款——利息调整”科目,在贴现期间分期摊销计入“财务费用”,但不必采用实际利率法摊销,直接依据贴现利息的计算公式分期计算各期利息即可。

例3:中意公司2016年3月1日将当日出票的不带息商业汇票背书转让给银行,且银行享有追索权。已知该商业汇票的面值为200 000元,期限为6个月,贴现利率为72%,依贴现公式计算出来的贴现利息为7 360元。

分析:因为该笔贴现业务未跨年度,如果依据中意公司当期财务数据或项目性质,已经涉及贴现当期盈亏等情形,该笔贴现利息金额判断为重大金额,则不能一次性计入贴现当期损益,应分期摊销。3月1日贴现时的会计分录为:

借:银行存款	192 640
短期借款——利息调整	7 360
贷:短期借款——本金	200 000

3月31日分摊利息:

借:财务费用	1 200
贷:短期借款——利息调整	1 200 (200 000×72%÷360×30)

5月31日分摊利息:

借:财务费用	1 240
贷:短期借款——利息调整	1 240 (200 000×72%÷360×31)

其他月份按实际日历天数计算分摊利息,贴现日与到期日算头不算尾或算尾不算头即可。

如果依据中意公司当期财务数据或项目性质,该笔贴现利息金额判断为非重大金额,为简化核算,该笔利息费用可以一次性计入贴现当期损益,不必分期摊销。即3月1日贴现时的会计分录为:

借:银行存款	192 640
财务费用	7 360
贷:短期借款	200 000

企业减资业务的财税处理

张松

减资是指公司根据需要,依照法定条件和程序,减少公司的资本总额。实务中,企业可根据实际情况,使各股东按照出资比例或持股比例同步减少出资,即减资后各个股东的股权比例或持股比例不发生变化;也可以是各个股东改变原出资比例或者持股比例而减少出资,有的股东减少出资,有的股东则不减少出资。此外,减资还可以采取返还出资、免除出资义务或以注销股权或者股份等方式。

一、减资企业的个别报表处理

例1:某股份制公司净资产构成为实收资本500万元(每股1元),资本公积(股本溢价)100万元,未分配利润300万元,现因为资产瑕疵需要减资。经股东大会批准减少100万股,公司以现金250万元回购100万股并注销。

被减资公司的账务处理,首先按减少实收资本的金额减少实收资本,减资款超出所减少的实收资本的差额依次冲减资本公积(资本溢价)、盈余公积、未分配利润。会计处理为(单位:万元):

借:股本	100
资本公积	100
未分配利润	50
贷:银行存款	250

1.除少数特殊行业(大多为金融业)对企业注册资本有最低限额规定外,在2014年3月1日执行修订后的《公司法》中,已经取消了对股份有限公司最低注册资本500万元的限制,并不再限制公司设立时全体股东(发起人)的首次出资比例、公司全体股东(发起人)的货币出资金额占注册资本的比例,以及公司股东(发起人)缴足出资的期限。因此例1中减资后的注册资本符合新公司法的要求。

2.在减资过程中发生的各种交易费用及其他费用的处理原则在企业会计准则中没有规定,笔者建议可以参照企业发行权益性证券过程中发生的各种交易费用的处理原则,即《企业会计准则第37号——金融工具列报》第二十三条的相关规定,与权益性交易相关的交易费用应当从权益中扣减。交易费用指可直接归属于购买、发行或处置金融工具的增量费用。增量费用指企业不购买、发行或处置金融工具就不会发生的费用。

企业发行或取得自身权益工具时发生的交易费用(例如登记费,承销费,法律、会计、评估及其他专业服务费,印刷成本和印花税等),可直接归属于权益性交易的,应当从权益中扣减。终止的未完成权益性交易所发生的交易费用应当计入当期损益。

因此,对于减资中涉及的相关费用也应以此方式处理。如例1中减资发生审计评估费用2万元,广告费1万元。则广告费1万元需直接计入当期损益,与减资直接相关的审计评估费2万元则应当从权益中扣减,例1中借方的未分配利润数字应为52万元。

3.对在减资过程中发生的应冲减权益的各种交易费用(如审计评估费用),还需注意如取得的为增值税专用发票,则可以抵扣进项税额。实务中很多企业对该问题存在疑问。《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第十条中规定,下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣:用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务;非正常损失的购进货物及相关的应税劳务;非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务;国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品;本条第(一)项至第(四)项规定的货物的运输费用和销售免税货物的运输费用。因此对在减资过程中发生

的应冲减权益的各种交易费用,如取得增值税专用发票,不属于第十条所列举不得抵扣的事项,即可以抵扣进项税额。

4.对现金流量表的处理原则是:

(1) 该减资企业的现金流量中应将250万元作为支付其他与筹资活动有关现金。

(2) 该减资企业母公司个别报表——现金流量中应将250万元作为收回投资收到现金。

(3) 该减资企业母公司的合并现金流量中应将250万元作为支付给少数股东的金额,即作为支付其他与筹资活动有关现金。

5.减资企业的所有者权益变动表中应将250万元列入所有者投入和减少资本列中其他行。

二、减资企业的所得税处理

《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,以下简称34号公告)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。

例2: A公司2015年以1 000万元注册M公司,占M公司30%股份,2016年1月经股东会决议,同意A公司抽回其投资, A公司分得现金2 500万元。截至2015年年底, M公司共有未分配利润和盈余公积3 000万元。

按照A公司注册资本比例计算, A公司应该享有900万元。因此, A公司股权撤资所得=2 500-1 000-900=600(万元)。

需要说明的是《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税若干税收问题的通知》(国税函[2010]79号,以下简称79号文)第三条规定,企业转让股权收入,应于转让协议生效且完成股权变更手续时,确认收入的实现。转让股权收入扣除为取得该股权所发生的成本

后,为股权转让所得。企业在计算股权转让所得时,不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。

34号公告强调的是减资过程中留存收益可作为股息所得额应属于特殊情况的税务处理原则。而79号文则是一般情况下的处理原则,即按比例享有的留存收益部分不能减少股权转让所得。因此很多企业发生处置股权业务时多采用先分配留存收益再股权转让的方式处理。

此外,类似34号公告中留存收益可以按投资企业所占比例作为股息所得的处理方式除了减资业务外还有企业清算业务。其具体税务处理原则可以参照《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[2010]60号)中的相关规定。

在实务操作中。国家税务总局在2014年新修订的《企业所得税汇算清缴表》第A107011(股息红利优惠明细表)中专门设置了“撤回或减少投资确认金额”栏目,并在填报说明中解释了填写原则及表内、表间关系等。对有涉及减资业务的企业可以按照该填报说明的要求及表中的勾稽关系进行填写。

三、减资企业母公司的合并会计报表处理

例3: 子公司A的实收资本1 000万元,资本公积2 000万元,未分配利润2 000万元,合计所有者权益5 000万元。母公司B持股80%,少数股东合计持股20%。其中,少数股东中的一半(即占A股权10%的股东)按照原出资金额减资。减资后A公司的实收资本变化为900万元,资本公积2 000万元,未分配利润2 000万元,合计权益变为4 900万。

减资后母公司B的持股比例变为88.89%(800/900),其享有的所有者权益为4 900×88.89%=4 355.56(万元)。而B原来占有4 000万元,等于在所有者权益中原少数股东所享有的份额中的355.56万元让渡给了大股东B。因此,在B的合并会计报表中应按“权益性交

易”原则处理,将355.56万元在B的合并会计报表中增加资本公积(股本溢价)科目。

该业务在合并口径的报表处理相当于母公司B购买子公司A的少数股东所拥有的子公司股权。因此,合并报表的处理原则可以参考《企业会计准则第33号——合并财务报表》第四十七条的规定:母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权,在合并财务报表中,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。

子公司A的个别报表会计处理(单位:万元):

借: 实收资本	100
贷: 银行存款	100
母公司B的合并报表——资产负债表	
借: 实收资本	900
资本公积	2 000
未分配利润	2 000
贷: 少数股东权益	544.44
资本公积(股本溢价)	355.56
长期股权投资	4 000

上述会计分录中的长期股权投资金额是按照原持股比例采用权益法计算后得出的(长期股权投资成本800万元,权益法核算3 200万元,合计金额4 000万元)。少数股东权益544.44万元是根据减资后少数股东的持股比例变为11.11%(100/900)计算的,其享有的所有者权益金额为 $4\ 900 \times 11.11\% = 544.44$ (万元)。

该案例中需要注意以下几点:

1.资本公积——股本溢价金额355.56万元属于权益性交易形成,如B公司今后处置A公司则不能转出,该金额应永久保留在B公司的合并会计报表中。B公司编制合并报表时需通过利润分配——期初未分配利润科

目进行勾稽。

2.在B的合并报表——损益表中应区分减资之前和之后分段计算少数股东损益(假如减资导致少数股权变化)。

3.在B的合并报表——现金流量表中应将支付给少数股东减资金额作为支付其他与筹资活动有关现金。

例4: 本公司系A公司母公司。A公司原实收资本为1 000万元,2014年1月末A公司所有者权益1 200万元(资本1 000万元、盈余公积10万元,未分配利润190万元)。2014年12月实现净利润20万元。2015年1月~8月实现净利润为80万元,9月~12月实现净利润为20万元。本公司原持有A公司70%的股权(账面长期投资为700万元),其他300万元股权系少数股东持有。

2014年11月30日,A公司减资300万元,但只是少数股东单方面减资300万元。根据决议和有关协议约定,减资时少数股东以2014年11月30日净资产为依据收回360万元,另外A公司需按5%的利率支付从2014年12月1日至变更完成日(实际退款日)止的利息。A公司所有法律变更手续及款项支付均于2015年8月31日完成,实际退款373.50万元(360+13.5)利息(少数股东出具发票)。A公司减资时点为2014年11月30日还是2015年8月31日?在合并报表中母公司如何处理?

少数股东的减资日应当是少数股东不再享有股东权利的开始日期。在例4中,如果减资的股东会决议在2014年11月30日或之前作出,少数股东自2014年11月30日后不再享有和承担A公司的盈利或亏损,其对A公司只有债权(收取减资款和约定利息的权利),则可以认为2014年11月30日作为减资日。母公司合并报表层面体现为收购少数股权的权益性交易(因为子公司净资产份额和减资款相同,故调整资本公积的金额为零)。但后续合并报表层面也需要体现出合同约定的利息支出(计入财务费用)。

企业不征税收入的财税处理及建议

伊虹

不征税收入这一概念是在2008年1月1日起施行的《企业所得税法》中首次被提出的,是国家通过对某些特定收入给予不征税待遇,以减轻企业当前税收负担,促进经济协调发展的一项税收政策。不征税收入政策在鼓励和扶持特定项目的实施方面发挥了积极的作用。但在实施过程中也存在着一些问题。

一、企业不征税收入在财税处理方面存在问题

1.不征税收入的会计处理缺乏统一标准。不征税收入会计处理的主要依据是《企业会计准则第16号——政府补助》,其界定的政府补助,是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产,不包括政府作为企业所有者投入的资本。税法规定的的不征税收入不仅包括这种类型的政府补助,还包括其他形式的收入。

《企业会计准则》的相关规定没有涵盖不征税收入的全部情况,因此目前对不征税收入的会计核算缺乏统一标准,不利于会计报表阅读者了解不征税收入的具体信息,不利于国家对不征税收入进行管理。

2.企业不征税收入的财税处理方法不一致。由于会计和税法的服务主体不同,企业不征税收入的财税处理存在差异,主要表现为:当企业收到不征税收入时,按会计规定应确认为营业外收入,而按税法规定应作不征税收入处理,并调减应纳税所得额。税法规定,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,其计提的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除,对于这部分会计确认的成本费用,需要调增应纳税所得额。对于由不征税收入形成的长期资产,如果其折旧、摊销期限较长,则纳税调整工作将更加频繁、复杂,增加了财税核算的工作量。

3. 对不征税收入的使用效果缺乏明确的考核机

制。不征税收入是国家运用税收政策调节经济的一种手段,其使用效果直接影响税收政策作用的发挥。当前,很多企业在争取不征税收入时积极主动,但取得后就不再关心其使用效果,存在取得不征税收入后多年未使用的情况,造成不征税收入的闲置、浪费。虽然《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)中规定对于企业作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,计征企业所得税,但该规定并没有体现出对企业不征税收入使用效果的要求。

4.对不征税收入在企业清算环节的处理几乎没有相关法律规定。目前,存在一些企业收到不征税收入后因各种原因废业清算的情况,对不征税收入形成的资产在清算过程中应如何处理《公司法》和《企业破产法》等相关法律均缺乏明确规定。即使在规定资金专项用途的资金拨付文件中,也很少提到不征税收入对应的资金在清算环节应如何处理,导致这部分资金在清算后被投资者收回,违背了设置不征税收入的初衷。

二、对企业不征税收入财税处理的建议

本文以企业收到的不征税收入作为研究对象(不包括财政拨款)。分别对企业收到的各种类型的的不征税收入提出财税处理建议。

(一) 依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金的财税处理

税法规定,对企业依照法律法规及国务院有关规定收取并上缴财政的政府性基金和行政事业性收费,准予作为不征税收入,于上缴财政的当年在计算应纳

税所得额时从收入总额中减除；未上缴财政的部分，不得从收入总额中减除。上述规定与流转税中对于不属于价外费用的政府性基金或行政事业性收费的界定是一致的，只有上缴财政的部分才能不计征流转税。

这种类型的非征税收入。其实质为特定企业代政府部门收取的规定款项，如自来水公司代收的永污水处理费、物业公司代收的城市垃圾处理费等。由于这些企业经营活动的特殊性，使其代政府部门收取规定款项方便易行，因此国家赋予其代为收取规定款项的权利，并规定只有上缴财政才能作为非征税收入。企业应及时将代收的款项上缴财政部门，以避免产生多缴纳企业所得税的风险。

企业依法代收的款项，在未上缴财政前是对政府部门的一项负债，应记入“其他应付款”科目，财税处理建议为：

收到代收款项时：

借：银行存款

贷：其他应付款——代收××款项

上缴代收款项时：

借：其他应付款——代收××款项

贷：银行存款

政府部门对企业的代收行为往往会给予一定的资金补助，形成未上缴财政的资金结余，这部分资金不属于非征税收入，应转入“营业外收入”，计征企业所得税。

借：其他应付款——代收××款项

贷：营业外收入

（二）国务院规定的其他非征税收入的财税处理

国务院规定的其他非征税收入，是指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。这类非征税收入的一个突出特点是：企业收到资金时作非征税收入处理，不计入应纳税所得额；之后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。其计提的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。这类非征税收入的另一特点是强调专项用途并要求单独进行核算，企业只有单独对该资金的收支进行核算。才能享受非征税收入待遇。

因此，本文基于有效减少财税核算工作量的思路。针对各种类型的非征税收入的特点，提出相关财税处理建议，尽可能减少不必要的纳税调整工作。此外，在会计核算中还要关注非征税收入的管理问题，对该资金单独进行核算。设置能反映资金特点的会计科目，使所提供的会计信息能够满足非征税收入管理的需要。国务院规定的其他非征税收入主要包括财政补助、补贴、贷款贴息。直接减免的增值税和即征即退、先征后退、先征后返的各种税收，企业取得的专项用途财政性资金。

1. 财政补助、补贴、贷款贴息的财税处理。这种类型的非征税收入，主要是国家对一些政策性亏损企业和特定项目发放的非征税收入，如对粮、棉、油等生产或储备企业给予的定额补贴、贷款贴息，是符合《企业会计准则》规定的政府补助，其会计处理完全可以按照《企业会计准则》的规定进行。收到的当期政府补助直接记入“营业外收入”科目，取得的与资产相关或与以后期间收益相关的政府补助，应先记入“递延收益”科目，以后再按规定分期记入“营业外收入”科目。

由于这种类型的非征税收入主要是对亏损企业的一种弥补，企业将其计入营业外收入后减少了当期的亏损，通常对企业所得税的缴纳影响不大，企业不需要将其界定为税收上的非征税收入，调整应纳税所得额。资金支付时可以直接计入相关成本费用，也不需要纳税调整。这种类型的政府补助是根据企业经营情况发放的，是一种经常性的政府补助，按照征税收入进行税务处理，可以有效地减少财税核算工作。另外，这种类型的非征税收入主要是用于补充企业生产经营

方面的资金，政府部门通常不需要对该类资金进行跟踪管理。

2.直接减免的增值税和即征即退、先征后退、先征后还的各种税收的财税处理。只有国务院财政、税务主管部门明确规定专项用途的税收返还，才可以作为不征税收入处理。主要包括：①对安置残疾人的社会福利单位，按单位实际安置残疾人的人数，限定即征即退的增值税税额或减征的营业税税额，并免征企业所得税。企业收到的减免税数必须单独列帐、专项管理，按规定用于企业技术改造、扩大再生产、补充流动资金、职工集体福利。②符合条件的软件企业按照规定取得的即征即退增值税款，由企业专项用于软件产品研发和扩大再生产并单独进行核算的，可以作为不征税收入。③核能发电企业取得的增值税退税款，专项用于还本付息的，不征收企业所得税。

这类税收返还形成的不征税收入，相关法律法规明确规定了其使用范围，企业在未使用前可以理解为是对国家的一项负债，国家对这部分资金拥有所有权。根据《企业会计准则》设定的会计科目中，“专项应付款”属于负债类科目，核算企业取得政府作为企业所有者投入的具有专项或特定用途的款项。企业收到的政府部门明确规定专项用途的税收返还，选择“专项应付款”科目进行会计核算，最符合业务的特点，财税处理建议为：

(1) 收到国务院财政、税务主管部门明确规定专项用途的税收返还时：

借：银行存款

贷：专项应付款——××税收返还

(2) 按规定使用专项用途的税收返还时：

借：专项应付款——××税收返还

贷：银行存款

“专项应付款——××税收返还”科目的贷方余额反映企业尚未使用的税收返还资金。

3.企业取得的专项用途财政性资金。这类不征税收入主要是指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，是目前运用最广的一类不征税收入。

根据财税〔2011〕70号文件的规定，这类不征税收入在取得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。由于其最终应确认为收入，应选择“递延收益”科目进行会计核算，财税处理建议为：

(1) 收到专项用途财政性资金时：

借：银行存款

贷：递延收益——××政府部门拨付资金

(2) 支出专项用途财政性资金。形成成本费用时：

借：递延收益——××政府部门拨付资金

贷：银行存款

(3) 专项用途财政性资金形成的资产计提折旧或摊销时：

借：递延收益——××政府部门拨付资金

贷：累计折旧（累计摊销）

“递延收益”科目的贷方余额反映企业尚未使用的专项用途财政性资金或形成的资产尚未计提的折旧（摊销）。

(4) 企业作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，在第六年应转入“营业外收入”。

借：递延收益——××政府部门拨付资金

贷：营业外收入

从上述财税处理建议可以看出，企业收到不征税收入时记入相关负债类科目。没有确认为收入，支出时冲销对应的负债类科目，也没有确认为成本费用。符合

税法对不征税收入的规定。按照税法的规定进行会计核算,可以减少纳税调整事项,提高财会工作效率。此外,企业可以通过在会计报表附注中披露不征税收入的信息,使报表阅读者充分了解不征税收入的真实情况。

三、加强对企业不征税收入管理建议

1. 加强对企业不征税收入财税信息披露的管理。

(1) 增加对不征税收入会计方面的相关规定。财政部可以在《企业会计准则——应用指南》或《企业会计准则讲解》中补充对不征税收入会计处理的相关规定,使企业有明确的法律依据进行会计核算,确保企业提供的不征税收入会计信息具有可比性,便于国家对不征税收入进行管理。

(2) 完善企业所得税申报表对不征税收入的信息披露。《企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)》中,《A105000纳税调整项目明细表》的第8行“不征税收入”和第24行“不征税收入用于支出所形成的费用”反映不征税收入的纳税调整情况。

《A105040专项用途财政性资金纳税调整明细表》作为不征税收入的附表,反映5个纳税年度专项用途财政性资金的纳税调整情况。上述报表只披露了需要进行纳税调整的不征税收入,并且只对专项用途财政性资金的纳税调整情况进行披露,而对财税处理一致,不需要进行纳税调整的不征税收入没有披露,也未对除专项用途财政性资金以外的其他不征税收入的相关信息进行披露。

随着不征税收入的广泛使用,国家越来越关注不征税收入的拨付和使用情况。需要掌握全面的不征税收入信息。笔者建议在不征税收入的附表中设置“税会处理一致”和“税会处理不一致”两种情况,要求只要取得不征税收入的企业,无论其财税处理是否一致,是否需要进行纳税调整,都必须填写不征税收入

的附表。企业可以按照自身的财税处理方法,选择适用“税会处理一致”或“税会处理不一致”栏目进行信息的填写,披露不征税收入的取得及使用状况。国家可以通过企业所得税网上申报系统取得不征税收入的全部信息。便于掌握不征税收入在调节经济方面发挥的作用。

2. 允许企业根据不征税收入的特点并结合自身情况选择财税处理方法。实际工作中,企业取得的不征税收入可能是多种多样的,在遵循会计和税法相关规定的前提下,赋予企业对不征税收入财税处理的选择权,可以有效减少企业的纳税调整事项,提高财会工作效率。同时,必须要求企业单独对不征税收入进行核算。并按规定提供完整准确的不征税收入信息,以加强对不征税收入的管理。

3. 建立对企业不征税收入使用效果的考核机制。

政府部门有权对企业不征税收入的使用效果进行考核,要求企业在申请资金时,必须制定切实可行的资金使用计划,计划中必须包括资金的使用范围,时间安排及应达到的使用效果;企业收到拨付资金后,必须严格按照规定范围,及时合理地使用资金;政府部门应对企业不征税收入的使用情况进行考核,对不按计划使用资金、资金使用效果差的企业可以收回拨付资金。政府部门通过建立对不征税收入使用效果的考核机制,可以提高资金的使用效率。

4. 通过立法加强对不征税收入在企业清算环节的管理。相关政府部门可以在《公司法》和《企业破产法》中做出明确的法律规定,要求企业在废业清算时,将未使用的不征税收入上缴财政,或者用于规定的专项用途方面,还可以用于下岗职工的安置等,不可以由个人投资者收回不征税收入对应的资金。上述规定还可以督促企业及时使用不征税收入资金,有利于发挥不征税收入调节经济的作用。

长期股权投资转换核算时,如何编制合并财务报表

李亚进

长期股权投资由成本法转为权益法是各级会计考试的热点和难点。这类业务涉及到对于剩余股权按照权益法核算并进行追溯调整以及在转换日如何编制合并财务报表的复杂问题。

案例: 2X13年6月30日, A公司以现金9 000万元取得了B公司60%的股权, 并自该日起控制B公司, 当日B公司可辨认净资产公允价值为10 000万元。假定合并前A公司与B公司不存在任何关联方关系, 不考虑相关税费等其他因素影响。

2X15年6月30日, A公司以8 000万元的对价将其持有的B公司40%股权出售给第三方公司, 处置后对B公司的剩余持股比例降为20%。剩余20%股权的公允价值为4 000万元。假定自此A公司对B公司具有重大影响。当日, B公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值为1.07亿万元。

B公司2X13年6月30日至2X15年6月30日按购买日公允价值计算实现净利润600万元(其中2X15年1月—6月净利润100万元), 其他综合收益100万元(均发生在2X15年1月—6月)。其他综合收益源自B公司的联营公司的其他综合收益变动, A公司合并报表层面商誉未减值(不考虑所得税影响)。A公司按净利润的10%提取法定盈余公积。

A公司个别报表的处理

A公司个别报表层面涉及到非同一控制下企业合并和长期股权投资由成本法转为权益法的核算问题。

因A公司与B公司在合并前不存在任何关联方关系, 应作为非同一控制下的企业合并处理, 合并日为2X13年6月30日。

根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》第六条的规定, 以支付现金取得的长期股权投资, 应当按

照实际支付的购买价款作为初始投资成本。初始投资成本包括与取得长期股权投资直接相关的费用、税金及其他必要支出。第十条规定, 长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的, 不调整长期股权投资的初始投资成本; 长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的, 其差额应当计入当期损益, 同时调整长期股权投资的成本。

(1) 2X13年6月30日, A公司对B公司的初始投资成本为9 000万元, 大于A公司投资时应享有被投资单位B公司可辨认净资产公允价值份额为6 000万元($10\ 000 \times 60\%$), 不调整长期股权投资的初始投资成本。(单位: “万元”)

借: 长期股权投资	9 000
贷: 银行存款	9 000

(2) 2X15年6月30日, A公司以8 000万元的对价将其持有的B公司40%股权出售给第三方公司, 需确认长期股权投资处置损益。

借: 银行存款	8 000
贷: 长期股权投资	6 000 ($9\ 000 \div 60\% \times 40\%$)
投资收益	2 000

(3) 2X15年6月30日, A公司处置 40%股权投资后, 对于剩余的20%股权投资涉及到长期股权投资成本法和权益法的转换。

《企业会计准则第2号——长期股权投资》第十五条规定, 投资方因处置部分权益性投资等原因丧失了对被投资单位的控制的, 在编制个别财务报表时, 处置后的剩余股权能够对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的, 应当改按权益法核算, 并对该剩余股权投资同自取得时即采用权益法核算进行调整。

值得一提的是,成本法转为权益法需要追溯调整。

如果处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的,应当改按《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理。其在丧失控制之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益。

①剩余长期股权投资账面价值为3 000万元(9 000-6 000),大于原剩余投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额2 000万元($10\ 000 \times 20\%$),不用调整剩余20%长期股权投资的投资成本。

②两个交易日之间B公司实现净利润600万元(其中2X13年6月30日——2X14年12月31日500万元、2X15年1月——6月100万元)

借:长期股权投资——损益调整

120 ($600 \times 20\%$)

贷:期初未分配利润 100 ($500 \times 20\%$)

投资收益 20 ($100 \times 20\%$)

③两个交易日之间B公司实现其他综合收益100万元(2X15年1月——6月100万元)

借:长期股权投资——其他综合收益

20 ($100 \times 20\%$)

贷:其他综合收益 20

④2X15年6月30日,权益法核算的对B公司长期股权投资账面价值为3 140万元($3\ 000+120+20$)。

A公司合并报表层面的处理

《企业会计准则第33号——合并财务报表》第50条规定,企业因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资方的控制权的,在编制合并财务报表时,对于剩余股权,应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和,减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产的份额之间的差额,

计入丧失控制权当期的投资收益,同时冲减商誉。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等,应当在丧失控制权时转为当期投资收益。第33条、第39条、第44条规定,母公司在报告期内处置子公司以及业务,编制合并资产负债表时,不应当调整合并资产负债表的期初数。应当将该子公司以及业务期初至处置日的收入、费用、利润、现金流量纳入合并利润表、合并现金流量表。

分析: A公司自2X15年6月30日起不应将B公司资产负债表再纳入合并范围,但是编制2X15年1月——6月的合并利润表、合并现金流量表时仍应将B公司2X15年1月-6月的相关数据纳入合并范围。

(1)合并报表层面需按丧失控制权当日(2X15年6月30日)剩余20%股权的公允价值(4 000万元)重新计量该剩余股权。

(2)合并报表中投资收益的分析。

①处置股权取得的对价(8 000万元)与剩余20%股权公允价值(4 000万元)之和12 000万元,减去按原持股比例(60%)计算应享有B公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额6 420万元($10\ 700 \times 60\%$)以及与原合并B公司的相关商誉3 000万元之间的差额2 580万元($12\ 000-6\ 420-3\ 000$),计入丧失控制权当期的投资收益。

(3)合并报表应确认投资收益为2 580万元,而A公司个别报表层面已确认处置股权的投资收益2 000万元。因此合并报表层面尚少确认投资收益580万元($2\ 580-2\ 000$)。为A公司合并报表层面需作出如下调整分录:

①对于剩余20%股权,应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。

借:长期股权投资 860 ($4\ 000-3\ 140$)

贷:投资收益 860

②对于A公司个别财务报表层面中部分处置收益

的归属期间进行调整,也可以理解为处置40%股权时,由于A公司个别报表层面没有对该部分长期股权投资采用权益法核算,导致从合并报表层面理解A公司个别报表层面当时多确认了投资收益280万元,此时需在合并报表层面予以冲回。

借: 投资收益	280
贷: 期初未分配利润	200 (500×40%)
未分配利润	40 (100×40%)

其他综合收益 40 (100×40%)

经过上述分录处理后的合并报表投资收益为2 580万元 [2 000+(860-280)]。

(4) 与原有子公司B股权投资有关的其他综合收益中归属于A公司的部分60万元 (100×60%) 也应当转为当期投资收益。

借: 其他综合收益	60 (100×60%)
贷: 投资收益	60

合并会计报表固定资产减值准备抵销

戴 华

随着国有企业股份化、集团化趋势的日益凸显,企业合并现象频繁出现,合并会计报表成为投资者了解财务状况、规模、经营业绩的直接途径。因此,企业编制合并会计报表的目的在于反映和报告在其共同控制之下的一个企业集团的财务状况和经营成果的总括情况,以便满足财务报表使用者对该经济实体的会计信息的需求。而编制合并会计报表时,主要是与内部交易相关的经济业务,如:母子公司之间的投资业务、购销业务、计提减值准备等需要抵销。

在个别会计报表上,若母公司将存货销售给子公司,子公司形成了固定资产,那么子公司期末的这项固定资产有可能计提了减值准备。而固定资产的价值通常不会因为存放的地点不同而发生变化。因此,子公司对持有的固定资产进行减值测试时,所确定的可收回金额也就是从整个企业集团的角度所确定的可收回金额。但从整个企业集团看,该固定资产的账面价值一般不等于子公司的账面价值,因而个别会计报表上所计提的固定资产减值准备也往往不等于整个企业集团应该计提的减值准备,在编制合并工作底稿时应该进行分析,确定应该调整和抵销的金额。减值准备是否应该抵销或补提,需要根据内部交易是产生未实现内部销售利润还是未实现内部销售亏损,以及从企业集团看固定资产的账面价值与可收回金额孰高孰低的不同情况分别确定。

一、内部交易产生未实现内部销售利润

(一) 固定资产减值额小于未实现内部销售利润时,计提的减值准备应全部抵销

如果子公司固定资产的可收回金额低于母公司售价但仍高于母公司的实际成本,说明该固定资产并未发生减值。按照《资产减值》准则规定,子公司计提的减值准备不能确认,需要全部抵销。连续编制合并会计报表时,如果固定资产的可收回金额继续下跌,只要尚未跌至母公司实际成本,都应将减值准备全部抵销。

(二) 固定资产减值额大于未实现内部销售利润时,计提的减值准备应按未实现内部销售利润抵销

如果子公司固定资产的可收回金额低于母公司的实际成本,说明该固定资产发生了真正的减值。因此,需要将子公司已计提的减值金额相当于未实现内部销售利润的减值额加以抵销。而留下来的减值金额就是可收回金额低于账面价值的差额。连续编制合并会计报表时,如果可收回金额继续下跌或者上升,应该只确认可收回金额低于账面价值的差额,而将未实现内部销售利润计提的减值准备抵销。

例:20X5年1月1日,M公司(母公司)将一批成本为6 000万元的商品销售给N公司(子公司)作为管理用固定资产,不含税价为8 000万元,N公司确定该项固定资产的使用年限为10年,采用直线法计提折旧,无残值。20X5年末、20X6年末该固定资产可收回金额分别为6 300万元、4 000万元。假设母子公司分别申

报所得税, 所得税税率为25%。(单位用万元表示)

20X5年

N公司应计提的折旧=8 000÷10=800(万元)

集团公司应计提的折旧=6 000÷10=600(万元)

N公司该固定资产净值=8 000-800=7 200(万元)

集团公司该固定资产净值=6 000-600=5 400(万元)

由于N公司该固定资产20×5年末账面价值7 200万元大于其可收回金额6 300万元, N公司个别会计报表上应计提的减值准备为900万元, 但从集团的角度来看, 该固定资产账面价值为5 400万元, 资产并未发生减值, 因此编制合并会计报表时应将N公司计提的减值准备全额抵销。

其次, N公司个别会计报表上对于固定资产减值的所得税处理为:

借: 递延所得税资产	225
[(8 000-800-900)-(8 000-800)]×25%	
贷: 所得税费用	225

合并会计报表的抵销分录为:

借: 营业收入	8 000
贷: 营业成本	6 000
固定资产	2 000
借: 固定资产——累计折旧	200
贷: 管理费用	200
借: 固定资产减值准备	900
贷: 资产减值损失	900
借: 所得税费用	225
贷: 递延所得税资产	225

另外, N公司个别会计报表上虚增的营业收入2 000万元, 已计算交纳了所得税, 在编制合并报表时应予以抵销。

借: 递延所得税资产	500 (2 000×25%)
贷: 所得税费用	500

与上一笔也可以合并处理:

借: 递延所得税资产	275
贷: 所得税费用	275

20X6年

N公司应计提的折旧=(8 000-800-900)÷9=700(万元)

集团公司应计提的折旧=(6 000-600)÷9=600(万元)

N公司该固定资产净值=6 300-700=5 600(万元)

集团公司该固定资产净值=5 400-600=4 800(万元)

N公司该固定资产20X6年末账面价值5 600万元大于其可收回金额4 000万元, N公司个别会计报表上应计提的减值准备为5 600-4 000-900=700(万元)。但从集团的角度来看, 该固定资产账面价值为4 800万元, 可收回金额4 000万元, 应计提的减值准备为4 800-4 000=800(万元)。而N公司个别会计报表上已计提了减值准备700万元, 因此编制合并会计报表时需补提100万元减值准备。N公司个别会计报表上, 所得税的会计处理为:

借: 递延所得税资产	175
贷: 所得税费用	175

因此合并会计报表的抵销分录应为:

借: 年初未分配利润	2 000
贷: 固定资产	2 000
借: 固定资产——累计折旧	200
贷: 年初未分配利润	200
借: 固定资产减值准备	700
贷: 年初未分配利润	700
借: 递延所得税资产	275
贷: 年初未分配利润	275
借: 固定资产——累计折旧	100
贷: 管理费用	100
借: 资产减值损失	100
贷: 固定资产减值准备	100
借: 所得税费用	175
贷: 递延所得税资产	175

二、内部交易产生未实现内部销售亏损

(一) 减值额大于未实现内部销售亏损, 已计提的减值准备全部保留并补提部分减值准备

内部交易形成固定资产的减值额大于未实现内部销售亏损时, 说明固定资产的可收回金额不仅低于母公司的实际成本, 而且低于母公司的售价。因此可收回金额低于实际成本的全部差额均应作为该项固定资产的减值处理。这一差额由两部分构成: 一是子公司对该

固定资产减值准备应全部保留,以反映可收回金额低于母公司售价发生的减值;二是母公司售价低于实际成本的部分,需要在合并会计报表中补提。连续编制合并会计报表时,如果可收回金额继续下跌,或者回升但未升至母公司售价之前,均应全额保留子公司计提的减值准备,并对母公司售价低于实际成本的部分计提减值准备。

(二) 减值额小于未实现内部销售亏损, 全额补提跌价准备

若固定资产的减值额大于未实现内部销售亏损时,子公司尚未对该固定资产计提减值准备,按照《资产减值》准则规定,可收回金额低于账面价值(实际成本)的部分应作为固定资产的减值处理。所以,应对可收回金额低于母公司实际成本的部分在合并会计报表中补提减值准备。连续编制合并报表时,只要可收回金额尚未低于母公司售价,均应对可收回金额低于母公司实际成本的部分在合并报表中补提减值准备。

以上题为例,假设M公司销售给N公司存货的售价为5 000万元,20X5年末、20X6年末该固定资产可收回金额分别为4 000万元、3 000万元。

N公司应计提的折旧=5 000÷10=500(万元)

集团公司应计提的折旧=6 000÷10=600(万元)

N公司该固定资产净值=5 000-500=4 500(万元)

集团公司该固定资产净值=6 000-600=5 400(万元)

由于N公司该固定资产20×5年末账面价值4 500万元大于其可收回金额4 000万元,N公司个别会计报表上应计提的减值准备为500万元,但从集团的角度来看,该固定资产账面价值为6 000万元,该固定资产计提的减值准备应为1 400万元(5 400-4 000),因此编制合并会计报表时应补提减值准备900万元(1 400-500)。抵销分录为:

借: 营业收入	5 000
固定资产	1 000
贷: 营业成本	6 000
借: 管理费用	100
贷: 固定资产——累计折旧	100

借: 资产减值损失	900
贷: 固定资产减值准备	900
借: 递延所得税资产	225 (900×25%)
贷: 所得税费用	225

20X6年

N公司应计提的折旧=(5 000-500-500)

÷9≈444(万元)

集团公司应计提的折旧=(6 000-600-1 400)

÷9=444(万元)

N公司该固定资产净值=4 500-500-444=3 556(万元)

集团公司该固定资产净值=5 400-1 400-444=3 556(万元)

N公司该固定资产20X6年末账面价值3 556万元大于其可收回金额3 000万元,N公司个别会计报表上应计提的减值准备为3 556-3 000=556(万元),而20X5年已计提了减值准备500万元,根据《资产减值》准则规定,资产减值损失一经确认后,在以后会计期间不得转回。N公司对减值可不作会计处理。但从集团的角度来看,该固定资产账面价值为3 556万元,可收回金额3 000万元,应计提的减值准备为3 556-3 000=556(万元)。而N公司个别会计报表上已计提了减值准备500万元,因此编制合并会计报表时需补提56万元减值准备。

抵销分录为:

借: 固定资产	1 000
贷: 年初未分配利润	1 000
借: 年初未分配利润	100
贷: 固定资产——累计折旧	100
借: 年初未分配利润	900
贷: 固定资产减值准备	900
借: 递延所得税资产	225
贷: 年初未分配利润	225
借: 资产减值损失	56
贷: 固定资产减值准备	56
借: 递延所得税资产	14 (56×25%)
贷: 所得税费用	14

以前年度应扣未扣支出如何“追补”

肖钢

《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》(国家税务总局公告2012年第15号)第六条就以前年度发生应扣未扣支出的税务处理问题进行了明确:根据《税收征收管理法》有关规定,对企业发现以前年度实际发生的、按照税收规定应在企业所得税前扣除而未扣除或者少扣除的支出,企业做出专项申报及说明后,准予追补至该项目发生年度计算扣除,但追补确认期限不得超过5年。

亏损企业追补确认以前年度未在企业所得税前扣除的支出,或盈利企业经过追补确认后出现亏损的,应首先调整该项支出所属年度的亏损额,然后按照弥补亏损的原则计算以后年度多缴的企业所得税款,并按前款规定处理。本文就该项规定在企业所得税实际汇算清缴中如何运用作例解。

企业作出专项申报及说明后,盈利企业的追补。

例:某市居民企业在2015年度企业所得税汇算中,发现该企业2012年发生的实际财产损失80万元,未在当年税前扣除。该企业于2015年按规定向税务机关作出专项申报及说明后,对2012年未扣除的实际财产损失进行专项申报扣除。已知该企业2012年应纳税所得额为200万元,2013年应纳税所得额为120万元,2014年应纳税所得额为70万元,2015年应纳税所得额为160万元。

假设除此外不考虑其他纳税调整事项,该企业按照国家税务总局公告2012年第15号文件规定,2015年度在汇算清缴时,实际应缴纳的企业所得税应该这样计算:

该企业2012年发生的未扣除实际财产损失80万元,应追补至2012年扣除,因此该企业2012年实际应纳税所

得额为120万元($200 - 80$),多缴纳企业所得税20万元($80 \times 25\%$)。2012年该企业多缴的企业所得税税款,可以在2015年度汇算清缴的应纳税额中予以抵扣。该企业2015年应纳税所得额为160万元,实际应缴纳企业所得税20万元($160 \times 25\% - 20$)。

企业作出专项申报及说明后,亏损企业追补。

例:某市居民企业在2015年度企业所得税汇算中,发现该企业2013年发生的实际财产损失50万元,未在当年税前扣除。该企业于2015年按规定向税务机关作出专项申报及说明后,对2013年未扣除的实际财产损失进行专项申报扣除。已知该企业2013年全年亏损40万元,2014年全年亏损30万元,2015年应纳税所得额为160万元。

假设除此外不考虑其他纳税调整事项,该企业按照国家税务总局公告2012年第15号文件规定,2015年度在汇算清缴时,实际应缴纳的企业所得税应这样计算:

该企业2013年发生的未扣除实际财产损失50万元,应追补至2013年扣除。那么,该企业2013年全年亏损额为90万元($40 + 50$),2014年全年亏损30万元。按《企业所得税法》第十八条规定,企业纳税年度发生的亏损,准予向以后年度结转,用以后年度的所得弥补,但结转年限最长不得超过5年。

因此,该企业2013年全年亏损90万元,可以用2015年度盈利来弥补,即: $160 - 90 = 70$ (万元),2014年全年亏损30万元,可以用2015年度弥补完2013年度剩余的盈利来弥补,即: $70 - 30 = 40$ (万元)。2015年度盈利弥补完2013年、2014年全年亏损后剩余的40万元所得,应缴纳企业所得税10万元($40 \times 25\%$)。

企业跨境经营要履行六大税收义务

姚振标 范玲 孙军

2015年我国对外投资7 350.8亿元人民币,同比增长14.7%。资本的频繁跨境流动也伴随频繁的跨境涉税风险。G20启动的“税基侵蚀和利润转移”(BEPS)行动计划,正在拉开国际税制改革的大幕。

在此背景下,江苏省地税局发布《关于纳税人从事跨境业务涉税事宜的温馨提示》,提醒跨国纳税人强化税收风险意识,不断健全税收风险评估和管理机制,以应对国际化的税收风险挑战。当前,应特别重视履行跨境经营的六大税收业务:对外支付的扣缴义务、关联业务往来的申报义务、境外投资所得和信息报告义务、享受税收协定待遇的报告义务、非居民间接转让境内应税财产的报告义务、居民个人所得税的纳税申报义务。

对外支付的扣缴义务

根据企业所得税法第三十七条、第四十条以及《非居民企业所得税税源扣缴管理暂行办法》(国税发[2009]3号)规定,居民企业向非居民企业支付股息红利等权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得、转让财产所得及其他所得的,需作为法定扣缴义务人,在每次支付或到期应支付时代扣企业所得税,并自代扣之日起七日内到其企业所得税主管税务机关缴入国库。未履行扣缴义务不缴或者少缴已扣税款,或者应扣未扣税款的,税务机关将按照征管法及实施细则有关规定处理。

案例解析:2016年初,江苏省A医药公司出资16亿元收购香港某投资公司持有的两家医药公司的股权,该公司就股权转让的企业所得税扣缴问题咨询主管税务机关,主管税务机关向纳税人耐心解释,居民企业向非居民企业支付股权转让的价款,应作为法定扣缴义务人,扣缴财产转让的企业所得税税款。经过税务机关细致的政策辅导,帮助企业确定股权转让收入、成本、应纳税额,该企业签订股权转让协议后,按

照规定扣缴了非居民企业所得税1.55亿元。

关联业务往来的申报义务

根据企业所得税法第四十三条~第四十四条、《特别纳税调整实施办法(试行)》第十一条和《国家税务总局关于印发〈中华人民共和国企业关联业务往来报告表〉的通知》(国税发[2008]114号)规定,实行查账征收的居民企业以及在中国设立机构、场所并据实申报缴纳企业所得税的非居民企业,需要在报送年度企业所得税纳税申报表时,就其与关联方之间的业务往来附送《中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表》。

案例解析:江苏省B居民企业从事转口贸易,在境外设立了转口子公司,先将货物转让给该公司,再向独立第三方销售。在企业所得税汇缴期间,向12366咨询关联申报相关事宜。咨询员为其做了详细的解答:需进行关联申报的企业包括所有实行查账征收的居民企业以及在中国设立机构、场所并据实申报缴纳企业所得税的非居民企业。对于该公司与境外转口子公司之间的关联关系和关联交易,企业应据实填写《中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表》中《关联关系表》(表一)、《关联交易汇总表》(表二)和《购销表》(表三)。

境外投资所得和信息报告义务

根据《国家税务总局关于居民企业报告境外投资 and 所得信息有关问题的公告》(国家税务总局公告2014年第38号)规定,居民企业成立或参股外国企业,或者处置已持有的外国企业股份或有表决权股份,符合以下情形之一的,且按照中国会计制度可确认的,应当在办理企业所得税预缴申报时向主管税务机关填报《居民企业参股外国企业信息报表》:

(1)居民企业直接或间接持有外国企业股份或有表决权股份达到10%(含)以上;

(2)在总局公告施行之日后,居民企业在被投资外国企业中直接或间接持有的股份或有表决权股份自不足10%的状态改变为达到或超过10%的状态;

(3)在总局公告施行之日后,居民企业在被投资外国企业中直接或间接持有的股份或有表决权股份自达到或超过10%的状态改变为不足10%的状态。

但是在本公告实施前,企业已按照国家税务总局公告2014年第38号第八条、国税发〔2008〕114号文件的规定填报有关对外投资信息,且未发生变化的,在本公告实施后可不再重复报送。

根据企业所得税法第四十五条、《特别纳税调整实施办法(试行)》(国税发〔2009〕2号)第八十四条和国家税务总局公告2014年第38号文件规定,由居民企业或由居民企业和中国居民控制的设立在实际税负明显低于12.5%的国家(地区)的外国企业,并非出于合理经营需要对利润不作分配或减少分配的,应归属于该居民企业的部分,计入该居民企业的当期收入,并按照所得税法或协定规定进行抵免。该居民企业办理年度企业所得税申报时,需填报《受控外国企业信息报告表》,并附报按照中国会计制度编报的年度独立财务报表。

根据《国家税务总局关于境外注册中资控股企业依据实际管理机构标准认定为居民企业有关问题的通知》(国税发〔2009〕82号)、《境外注册中资控股企业所得税管理办法(试行)》(国家税务总局公告2011年第45号)和《国家税务总局关于依据实际管理机构标准实施居民企业认定各有关问题的公告》(国家税务总局公告2014年第9号)规定,中国境内企业或企业集团作为主要控股投资者,在中国内地以外国家或地区(含香港、澳门、台湾)注册成立的企业,若其实际管理机构在中国境内,可自行判定并向其中国境内主要投资者登记注册地主管税务机关提出居民企业认定申请,经省级税务机关确认后,自被认定为居民企业的年度起,从中国境内其他居民企业取得的股息、红利等权益性投资收益,符合企业所得税法第二十六条及其实施条例第十七条、第八十三条规定的

可以享受免税待遇。

案例解析:2016年,江苏省C公司对其新加坡子公司进行增资,增资后持股比例由原先的8%上升为14%。在本案中,由于C公司直接持有新加坡子公司的持股比例已超过10%,应当在办理企业所得税预缴申报时向主管税务机关填报《居民企业参股外国企业信息报告表》。

享受税收协定待遇的报告义务

根据《国家税务总局关于发布〈非居民纳税人享受税收协定待遇管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2015年第60号)、《非居民纳税人享受税收协定待遇管理规程(试行)》(税总发〔2015〕128号)的规定,非居民纳税人符合享受协定待遇条件的,可在纳税申报时,或通过扣缴义务人在扣缴申报时,自行享受协定待遇,并接受税务机关的后续管理。非居民纳税人需享受协定待遇的,应在纳税申报时自行报送或由扣缴义务人在扣缴申报时报送以下报告表和资料:

(一)《非居民纳税人税收居民身份信息报告表》。

(二)《非居民纳税人享受税收协定待遇情况报告表》。

(三)由协定缔约对方税务主管当局在纳税申报或扣缴申报前一个公历年度开始以后出具的税收居民身份证明;享受税收协定国际运输条款待遇或国际运输协定待遇的企业,可以缔约对方运输主管部门在纳税申报或扣缴申报前一个公历年度开始以后出具的法人证明代替税收居民身份证明;享受国际运输协定待遇的个人,可以缔约对方政府签发的护照复印件代替税收居民身份证明。

(四)与取得相关所得有关的合同、协议、董事会或股东会决议、支付凭证等权属证明资料。

(五)其他税收规范性文件规定非居民纳税人享受特定条款税收协定待遇或国际运输协定待遇应当提交的证明资料。

(六)非居民纳税人可以自行提供能够证明其符

合享受协定待遇条件的其他资料。

案例解析：2016年初，江苏省内D公司向瑞士母公司（持股比例为80%）派发2015年度分红共计2 868万元，根据《中华人民共和国政府和瑞士联邦委员会关于对所得和财产避免双重征税的协定》的股息条款，由于母公司持股比例超过25%，该事项可享受5%的协定优惠税率，减免税款为143万元，但应在自行申报或扣缴申报时报送规定的报告表和相关资料，并接受税务机关的后续管理。

非居民间接转让境内应税财产的报告义务

根据《国家税务总局关于非居民企业间接转让财产企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告2015年第7号）规定，间接转让中国应税财产的交易双方及被间接转让股权的中国居民企业可以向主管税务机关报告股权转让事项，并提交以下资料：

（一）股权转让合同或协议（为外文文本的需同时附送中文译本，下同）；

（二）股权转让前后的企业股权架构图；

（三）境外企业及直接或间接持有中国应税财产的下属企业上两个年度财务、会计报表；

（四）间接转让中国应税财产交易不适用本公告第一条的理由。

间接转让中国应税财产的交易双方和筹划方，以及被间接转让股权的中国居民企业，应按照主管税务机关要求提供以下资料：

（一）本公告第九条规定的资料（已提交的除外）；

（二）有关间接转让中国应税财产交易整体安排的决策或执行过程信息；

（三）境外企业及直接或间接持有中国应税财产的下属企业在生产经营、人员、账务、财产等方面的信息，以及内外部审计情况；

（四）用以确定境外股权转让价款的资产评估报告及其他作价依据；

（五）间接转让中国应税财产交易在境外应缴纳所得税情况；

（六）与适用公告第五条和第六条有关的证据信息；

（七）其他相关资料。

案例解析：2016年2月，江苏省内F公司以1.69亿元收购了某离岸G公司75%股权，该离岸公司在BVI设立全资子公司H，H公司属于控股型投资公司，没有具体的经营业务，H公司100%持有境内I公司股权。此笔交易中，表面上看起来是非居民转让境外企业股权，但诸多迹象表明，其实质可能构成了非居民间接转让境内企业股权。F公司主动向主管税务机关报告该股权转让事项，并报送了相关资料。主管税务机关经与F企业沟通，确定该事项属于间接转让境内应税财产，应扣缴相关税款700多万元。在本案中，由于F公司履行了主动报告义务，如果发生扣缴义务人未扣缴，且股权转让方未缴纳应纳税款的情况，事先报送资料可以减轻或免除相关责任。

居民个人所得税的纳税申报义务

根据个人所得税法及其实施条例、《个人所得税自行纳税申报办法（试行）》（国税发〔2006〕162号）规定，中国居民个人对源于全球所得均需在中国履行纳税义务。对其从境外取得所得且有扣缴义务人的，需要扣缴义务人办理全员全额明细申报；没有扣缴义务人的，纳税人需要在纳税年度终了后30日内，向其户籍所在地或经常居住地主管税务机关办理自行申报。纳税人或扣缴义务人未按规定期限办理申报或报送纳税资料的、编造虚假计税依据的，将按照税收征管法相关规定处理。

案例解析：中国人王先生受境外某机构邀请，于2016年5月起在M国讲授中国文学，时间为3个月。王先生2016年3月到主管税务机关申请开具中国居民身份证证明，在审核相关材料后，主管税务机关向其开具了中国居民身份证证明，并善意提醒：王先生为中国居民纳税人，应就全球所得在中国进行申报并履行纳税义务，王先生为个人出访，无扣缴义务人，由其本人自年度终了之日起30日内，向户籍所在地或经常居住地办理纳税申报。

九个案例解读房企常见营改增业务

乔新永 慕振年

房地产开发企业在营改增后,由于政策的变化导致会计核算的变化,尤其是“应交税费——应交增值税”科目的应用变化最大。本文以一般纳税人资格下的房地产开发企业为例,梳理其涉及的增值税主要会计处理。

例1: 2016年4月29日购入增值税税控系统专用设备一套,价值3 000元。(单位: 元)

借: 固定资产	3 000
贷: 银行存款	3 000
借: 应交税费——应交增值税(减免税款)	
	3 000
贷: 递延收益	3 000
日后发生的技术维护费	
借: 管理费用	300
贷: 银行存款	300
借: 应交税费——应交增值税(减免税款)	
	300
贷: 营业外收入	300

例2: 2016年6月支付土地出让金666万取得一块土地,开发空中花园小区,适用一般计税法。建筑总规模1 300平方米,可供出售建筑面积1 000平方米。2017年5月开始预售,当月预售500平方米,预收房款2 220万元,需要预缴增值税60万元。

已有的“应交税金——应交增值税(已交税金)”科目习惯上用于核算月内缴纳当月应纳增值税,这与本次营改增出现的预收账款的预缴税金是有区别的。但考虑到尚未有相应规定出台,故暂时在此科目核算。(单位: 万元,下同)

借: 应交税费——应交增值税(已交税金)	60
贷: 银行存款	60

例3: 购进货物、劳务、服务等产生进项税额。2016年7月购进钢材100万元,进项税17万元;购进建筑服务

200万元,进项税22万元。

借: 工程物资——钢材	100
开发成本	200
应交税费——应交增值税(进项税额)	39
贷: 银行存款	339

其他购进比照本方式类比处理。而购进可以抵扣增值税的农产品如苗木、花卉等,则为如下处理:

借: 开发成本	87
应交税费——应交增值税(进项税额)	13
贷: 银行存款	100

例4: 2016年7月企业请国外著名建筑设计单位,为其开发的空中花园进行整体规划设计,价款总计106万元,该企业于纳税义务发生时代扣代缴了应扣缴的增值税6万元。

借: 开发成本	100
应交税费——应交增值税(进项税额)	6
贷: 银行存款等	106

例5: 假设该企业同时兼有简易计税项目和免征增值税项目的,存在无法划分不得抵扣的进项税额的情况,应按规定公式计算不得抵扣进项税额。比如管理费用科目当月发生的不得抵扣进项税额为70万元,可于月末一次性调账。

借: 管理费用	70
贷: 应交税费——应交增值税(进项税额转出)	70

例6: 2017年11月空中花园预售部分办理产权转移(交房),开具发票,则应将预售房款转入营业收入,计提销项税额。

借: 预收账款	2 220
贷: 应交税费——应交增值税(销项税额)	220
主营业务收入	2 000

例7: 计算2017年11月空中花园项目可扣除的土地

价款冲减的销项税额。则本月可作为冲减销项税额的
土地价款基数为 $666 \times (500 \div 1\,000) = 333$ 万元,可冲减
的销项税额为 $333 \div 1.11 \times 11\% = 33$ 万元。

借：应交税费——应交增值税（营改增抵减的销项税额） 33

贷：主营业务成本 33

鉴于本次营改增对于房地产企业土地价款可抵减销项税额的时间是在对应的房产纳税义务确认时点，不同于其他差额征税的购进服务是在购进当期抵减。故也可考虑将上述例6、例7合并处理如下：

借: 预收账款 2 220

贷: 应交税费——应交增值税(销项税额) 187

主营业务收入 2 033

需要说明的是,在企业取得土地时,不建议直接将其中的日后可抵减销项税额部分直接计入“应交税费

——应交增值税(待抵扣进项税额)”科目,因为根据国税发〔2010〕40号文件规定,该科目主要用于辅导期一般纳税人已认证待抵扣账务处理。

例8: 假设该企业其他简易计税项目无应税行为发生, 除上述业务外, 该企业无其他涉税业务, 则2017年11月末, 计算的销项税额扣减以前月份发生的可以抵扣的进项税额后, 实现应纳税额198.67万元, 企业累计预缴税金60万元, 则其当月实际应纳138.67万元。

138.67

贷：应交税费——未交增值税 138.67

例9: 2017年12月申报期内,企业将上月应纳增值税申报入库。

借: 应交税费——未交增值税 138.67

贷: 银行存款	138.67
---------	--------

内外销业务易混淆 科目细化可避风险

翟纯垲

外贸企业出口退税的特征

1.退税的计算方式特征

外贸企业出口退税方式与生产企业的不同，外贸企业由于本身没有生产能力，只能购买货物或委托加工后收回再销售，因此其出口货物劳务与其进项税是可以做到一一对应的，外贸企业出口退的是进货凭证上（以下均以增值税专用发票为例）注明的增值税额，而且该增值税专用发票与出口报关单是一一对应的。这里的“一一对应”不是指一张发票对应一张报关单，而是指一个完整的“采购——出口”业务中，报关单（一张或几张）与增值税专用发票（一张或几张）是对应的。

2.申报表填报特征

以上特点也体现在申报表填报上。外贸企业在增值税申报表上,将出口与内销对应的进项税严格分开,此功能通过增值税附表二实现。外贸企业申报表填报另外一个重要的特点是,增值税申报表与出口退税系

统在当期申报时，没有紧密的勾稽关系。纳税人填报增值税申报表与填报退税系统的时间可能是不一致的，申报表填报出口的进项税，但不一定当期申报出口退税。因此，即使当期勾稽，意义也不大。但是，当期不勾稽并不意味着以后不勾稽，有各种方式来核查这种关系，纳税人千万不要抱侥幸心理。

一般来讲,退税系统的退税审核不受申报表的影
响,主要根据报关单以及增值税专用发票等进行退税。
但也有特殊情况,比如外贸企业在报出口退税时,报关
单中的产品既有退税产品,又有视同内销产品,此时可
能就需要将视同内销的产品在申报表中的情况同时报
送,这里不再详述。

抵扣和退税的进项税申报

案例：外贸企业某月出口收入1 000万元，对应的增值税专用发票注明税额为136万元；内销收入不含税500万元，销项税额为85万元；对应的增值税专

用发票注明税额为51万元。合计进项税187万元全部认证相符。征税率17%，退税率13%。该月增值税应纳税额 $=85-51=34$ （万元）；该月增值税应退税额 $=136\div 17\%\times 13\%=104$ （万元）。本月认证相符的税额为187万元，将其中出口对应的进项税136万元，填报到增值税附表二的26、27行中，计入待抵扣进项税额，该进项税额就不参与内销应纳税额的计算。本期可抵扣的进项税额为 $187-136=51$ （万元）。结果是，一共187万元的进项税额，抵扣51万元，退税104万元。

填错的情况：1.误将内销业务作为出口业务处理，在附表二中26、27行填报187万元的税额，相当于放弃了187万元的抵扣，该月抵扣增值税为0，应纳增值税 $=85-0=85$ （万元）。当月不会因为少抵扣而增加应退税额，企业仍然只能根据增值税专用发票注明的136万元计算退税为104万元。结果是187万元的进项税，抵扣0元，退税104万元。

情况2.误将出口业务作为内销业务处理，在附表二的26、27行填报0，该月抵扣增值税为187万元，应纳增值税 $=85-187=-102$ （万元）。虽然出口的进项税在增值税申报表中进行了抵扣，但申报退税时按照发票注明税款计算应退税额仍然为104万元。根据上述情况，当期增值税申报表与退税系统没有严密的勾稽关系，因此，两边的申报均可通过。结果是187万元的进项税，抵扣187万元，退税104万元。

应对及防范措施

1.应对措施：上例情况1中，如果企业误将内销业务作为出口业务处理，则浪费了51万元的进项税抵扣。根据《国家税务总局关于发布〈出口货物劳务增值税和消费税管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2012年第24号）规定，外贸企业发生原记入出口库存账的出口货物转内销或视同内销货物征税的，以及已申报退税的出口货物发生退运并转内销的，外贸企业应于发生内销或视同内销货物的当月向主管税务机关申请开具出口货物转内销证明。外贸企业应在取得出口货物转内销证明的下一个增值税纳税申报期内申报纳税时，以此作为进项税额的抵扣凭证使用。

因此，外贸企业发生上例情况1时，可以根据法规规定，向税务机关申请开具出口货物转内销证明，税务机关批准开具的，外贸企业将该证明作为进项税额的抵扣凭证使用。

上述情况2中，误将出口业务作为内销业务处理，出口对应的进项税136万元，既用于退税（104万元），又用于抵扣。导致当期应纳增值税额34万元变成了留抵102万元，违反了增值税及征管法相关规定，应尽快通过重新申报等方式补缴税款及滞纳金等。有的纳税人在以后期间将出口的进项税填到待抵扣项目，或者是进项税转出，认为总体并未少缴纳增值税。这种理解是不正确的，具有较高的税务风险。

2.防范措施：完善内部控制管理制度。如建立类似于ERP、SAP这样的企业管理系统，将其嵌入系统内部全程监控。

在财务上加强管理。根据《财政部、国家税务总局关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知》（财税〔2012〕39号）对于外贸企业核算要求规定，外贸企业应单独设账核算出口货物的购进金额和进项税额，若购进货物时不能确定是用于出口的，先记入出口库存账，用于其他用途时应从出口库存账转出。

根据笔者经验，只单独核算出口货物的购进金额和进项税额，是远远不能满足核算要求的。对于外贸企业的内外销业务，建议在“应缴税费——应交增值税”科目下增设“出口”和“内销”两个三级明细科目。将出口对应的进项税，进项税转出，出口退税等科目，全部纳入“出口”明细科目下，一般情况下，由于出口对应的进项税额 $=$ 征退税率差的进项税转出 $+$ 出口退税，因此“应缴税费——应交增值税——出口”期末科目余额应为0，否则，账务处理错误或是将内外销混淆。将出口之外的所有增值税相关科目，均计入“内销”明细下（注：包括出口视同内销的业务），该科目的期末余额应为0或者是借方余额，借方余额即增值税申报表中的期末留抵税额。

这样账务处理的优点是简洁明晰，方便核对，对于外贸企业内外销混淆有很好的防范及监督作用。

生活服务业营改增 哪些事项需注意

高金平

生活服务业与大众日常生活最为紧密,将其全面纳入营改增试点直接影响纳税人的税收获得感。《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2016〕36号,以下简称36号文件)明确了生活服务业的业务认定、抵扣资格和兼营拆分等事项,笔者根据生活服务业具体分类为读者梳理了一些注意事项。

餐饮服务

1.区分餐饮与外卖

试点前,根据《国家税务总局关于旅店业和餐饮业纳税人销售食品有关税收问题的公告》(国家税务总局公告2011年第62号)、《国家税务总局关于旅店业和餐饮业纳税人销售非现场消费食品增值税有关问题的公告》(国家税务总局公告2013年第17号)文件,餐饮业纳税人销售非现场消费的食品应当缴纳增值税,不缴纳营业税,如果不经常发生的,可选择按小规模纳税人缴纳增值税。试点后,36号文件对于餐饮服务亦强调是指通过同时提供饮食和饮食场所的方式为消费者提供饮食消费服务的业务活动。因此,饭店提供的外卖、食品销售等非现场消费行为,不属于餐饮服务,属于货物销售,需按17%缴纳增值税,可以开具增值税专用发票,非个人消费者对于取得的增值税专用发票可以作为进项抵扣。

2.会所服务性质的界定

餐饮业的商业模式日益新颖,传统的大型饭店逐渐向会所转型,该类会所不仅提供餐饮服务,还增加了许多文化高端服务。例如,会所会承接一些小型的商业会务活动,提供投影、音效等设施,期间安排精致茶歇。又如,部分会所还会提供展览服务,陈列古籍、文玩、字画供来客欣赏,此类会所模式已突破单纯的餐饮服务,为顾客提供了更多的精神附加值。对于此类会所提供的服务,在税收上的定性较为模糊。笔者认为,如果此类会所提供的是附着在会务安排之中的个性化服务,应属于“现代服务”范畴,会所取得收入时可以开具增值税专用发票。如果此类会所提供的是会务安排

之外的服务,不能简单地定性为餐饮,对于其提供的综合性服务可归类为其他生活服务,并可向非个人消费者开具增值税专用发票。

3.员工用餐问题

36号文件明确规定,餐饮服务不得开具增值税专用发票,因此,对于福利性或加班补偿性的员工就餐取得的发票,无论是否以公司为发票抬头,一律不得用于抵扣增值税进项税额。

4.交际应酬费与业务招待费

这是两个较容易混淆的概念,例如某咨询单位请客户打高尔夫球,属于交际应酬费,但不属于业务招待费。业务招待费属于交际应酬费的范畴之内,由于交际应酬费属于个人消费不允许进项抵扣,故业务招待费取得的增值税专用发票均不允许进项抵扣。

住宿服务

1.进项抵扣问题

购买的餐饮服务不得抵扣增值税进项税额,但是住宿服务开具的增值税专用发票可以进项抵扣。因此员工因出差、会务培训等取得的住宿类进项发票均可用于抵扣,但需注意,发票抬头需为公司,否则容易被定性为个人消费。这将会是个风险多发的领域,以员工出差为例,一般酒店也会提供餐饮服务,由于餐饮与住宿税率均为6%,如果该酒店未分别核算餐饮与住宿项目,酒店可能会提高住宿价格,同时相应减少餐饮消费收入。另外,由于酒店经营范围较为多元,其提供的住宿服务中,通常还会包括美容、健身、游泳、影院、棋牌、歌厅和游艺等项目,此时是否需要将上述收入进行明细拆分?笔者认为,如果这些项目发生时需要另外收费,则属于兼营行为;如果住宿费用已包括相关消费,即客户进行游泳、健身等消费时不需另行付费,则无需对此划分,直接按照食宿费收入征税即可。

2.住宿与不动产租赁的划分

实务中有时很难划分住宿与不动产租赁收入,常见于当前各地盛行的“民宿”。36号文件对住宿服务定

义为：提供住宿场所及配套服务等活动的，包括宾馆、旅馆、旅社、度假村和其他经营性住宿场所提供的住宿服务。而不动产租赁不包括相关配套服务，故民宿应按住宿服务税目更合适。

旅游服务

1. 差额计税

36号文件规定，“试点纳税人提供旅游服务，可以选择以取得的全部价款和价外费用，扣除向旅游服务购买方收取并支付给其他单位或者个人的住宿费、餐饮费、交通费、签证费、门票费和支付给其他接团旅游企业的旅游费用后的余额为销售额。选择上述办法计算销售额的试点纳税人，向旅游服务购买方收取并支付的上述费用，不得开具增值税专用发票，可以开具普通发票。”住宿费、餐饮费、交通费、签证费和门票费等发票抬头开给旅游公司，属于旅游公司的成本，旅游公司

给旅游者只能开具增值税普通发票。

2. 境外旅游服务

境外旅游已成为消费常态，在税务处理上，需区分下列几种情形：

(1) 对于境内消费者向境内旅游公司购买的境外旅游套餐，境内旅游公司在向境外旅游公司支付旅游费用时，需按6%代扣代缴增值税，同时取得的增值税完税凭证上注明的增值税额可以作为进项抵扣（注：凭完税凭证抵扣进项税额的，需具备书面合同、付款证明和境外单位的对账单或者发票）。

(2) 对于境内消费者直接向境外旅游公司购买的境外旅游套餐，属于境外单位向境内单位或者个人销售的完全在境外发生的服务，不征收增值税。

(3) 对于境内旅游公司在境外提供的旅游服务，免征增值税。

四种方法可做好高校科研经费审计

余志勇

近年来，随着中国科技投入大幅增加，科研经费使用中存在的问题越来越受到关注，有关科研经费使用不规范现象的报道屡见报端。其中，高校管理和制度有其自身特点，其科研经费的管理也具有特殊性，相关部门应有针对性地开展审计工作。

理清科研经费管理不规范现象

在对高校科研经费进行审计之前，理清其特点及存在的问题是关键。具体来说，目前，我国高校科研经费管理存在以下几大问题。

第一，高校会计制度与相关科研经费法规不协调。

相关科研经费管理办法的实施在一定程度上规范了科研经费的使用，同时也为审计机关进行科研经费审计提供了参照标准和定性依据。但是，这些法规在实际应用中存在着相互不协调的问题，严重影响了科研经费审计的效果，增加了审计难度。

第二，科研经费财务管理制度不完善。

由于财务管理制度不健全以及财务管理制度执行不严格，高校缺乏规范有效的监督手段，对于科研经费报销中不符合规定的费用宽松对待，支出不合理、经费开支的各项比例失控的现象非常严重。

第三，“课题制”项目负责人权限大。

在“课题制”项目中，负责人权限过大，缺乏监督制约机制，导致科研经费使用的随意性和隐蔽性很高，加大了审计难度。

第四，科研经费未全成本核算。

高校以财政拨款为主，以收付实现制作为会计核算的基础，不进行相关成本核算，不计算利润，一般以学校直接从科研经费中提取科研管理费的形式补偿相关间接费用。因此，科研项目全成本核算在实践中较难实施。

第五，对科研资产管理不严。

相关政策明确规定,科研经费必须统一纳入学校财务管理,但部分高校的课题组在外设立公司,逃避学校财务的监督,或将进入学校财务账户的资金以各种名义转移至校外,使科研资金转为私人资金。这些做法都造成了科研资产的浪费、流失和失控。

第六,经费结题不结账现象普遍。

结题不结账导致固定资产不能及时进行清理,结余资金不能分配。有的课题负责人为给个人或课题组牟取私利,将剩余经费长期挂账,报销餐费、电话费等与科研无关的支出,造成科研资金的极大浪费,增加了财务人员会计核算的负担,同时也给财务管理带来了一定的难度。

据来源确定审计重点

高等院校科研经费的来源渠道通常分为纵向和横向两类。

纵向科研课题指的是国家各部委、省市级各行业主管部门等下达的纵向课题。横向科研课题指的是高等院校进行科研成果转化与企业之间签订的技术咨询、技术服务、技术成果转让等科研项目。

由于科研经费来源渠道的多元化,不同来源的科研项目相应的经费管理要求也不一致。这就带来了科研经费管理及核算的特殊性和复杂性,加大了经费管理及审计的难度。

在审计经费来源的合法合规性时,由于纵向科研与横向科研的经费取得形式不同,审计的重点也就不同。纵向科研费用的取得一般都经过国家、部委或地方政府部门的专家组严格审核,可不再进行专门审查。横向科研费用的审计应着重审查科研合同的合法性、科研计划的可行性、经费预算的合理性、人员配备的真实性、科研手续的完整性等。

在审计科研经费支出的合法、相关、有效性时,审查重点应包括是否按照规定的使用范围和开支标准进行支出;是否专款专用,有无挤占挪用、转移资金、损失浪费等现象;项目完成或中途中止应进行结算,审查结余资金是否按规定比例进行分配等。

选择审计方法和要点是关键

科研经费审计中一般注重经费开支的合法性、合理性和合规性,但由于高校科研经费审计的复杂性,与一般科研单位相比有其特殊性,因此对高校科研经费进行审计更应注意方法的采用。高校科研经费审计可采用如下四种方法。

第一种方法是专项审计法,即将科研经费作为专项资金进行审计。纵向科研项目审计一般采用该方法,审计时按照相关经费管理法规的要求对开支范围、资金支付、使用效率进行审查。

第二种方法是定期审计法,即每隔一段时间,通过对预算内外资金的季报和年度决算审计,将科研经费作为预算外资金审计的重点。因纵向科研归财务处统一核算,定期审计审查科研资金的使用情况,能及时有效地制止一些不合理开支。

第三种方法是分类审计法,即选择同类课题中的同类开支项目进行详细审计,以求发现普遍存在的问题。一个学校往往有许多纵向课题,而每一个课题至少跨越一两年,要对所有的课题从科研计划的制定、拨款、经费使用到结余经费结算全部进行详细审计,无论时间还是人力都是不允许的。针对这一特点,相关部门可有针对性地采取分类抽查的方式进行审计。

第四种方法是财税检查附带法。由于高校科研经费规模大,而现实中审计人员少,因此可以采用与财务大检查相结合的办法来完成审计任务。

此外,高校科研经费审计还需要抓住要点,包括审查科研经费管理制度的建立情况、经费预算执行情况、合法性情况、专款是否专用、经费结余情况以及资产的购置、使用、管理情况等。

比如,专款是否专用情况的审查可通过核查会计账簿等会计资料,了解高校是否把科研经费纳入学校财务部门统一管理、单独核算;查阅经费支出的会计凭证,核实所有支出是否均在所设的专户中列支,有无真正做到专款专用;审查科研经费拨转款项的真实性,结合核查已获批准项目的立项申请书或已签约的项目合同书等立项申报资料,判断是否违反国家规定或合同约定转拨、转移科研经费等情况。

在新三板挂牌的中小高新技术企业 转增股本是否可以分期缴税

问：在新三板挂牌的中小高新技术企业转增股本可以分期缴税吗？

答：根据《国家税务总局关于股权奖励和转增股本个人所得税征管问题的公告》（税务总局公告2015年80号）规定，非上市的中小高新技术企业或未在全国中小企业股份转让系统挂牌的中小高新技术企业以未分配利润、盈余公积、资本公积向个人股东转增股本，并

且个人股东一次缴纳个人所得税确有困难的，可以分期缴纳个人所得税；非上市及未在全国中小企业股份转让系统挂牌的其他企业转增股本，应及时代扣代缴个人所得税。在全国中小企业股份转让系统（新三板）挂牌的企业转增股本（不含以股票发行溢价形成的资本公积转增股本），按现行有关股息红利差别化政策执行。



预算绩效评价指标体系研究——以F省地方剧种 公益性演出绩效评价为例

林博晗

摘要：预算绩效评价是一项能够有效衡量、改善财政项目支出绩效的重要管理工具之一，其推行的难点和重点在于如何用一套指标体系系统和科学地度量政府预算的绩效。本文通过对预算绩效评价工作意义的解析，结合F省地方剧种公益性演出绩效评价的实例，尝试从评价指标体系设计方面为财政项目预算绩效评价体系的设计提供一些建议。

关键词：预算绩效评价；指标体系；设计

一、预算绩效评价相关概念及意义

1.1 绩效的概念

绩效一词来源于英文中的Performance，最早的意思是完成一项承诺或履行一项义务。在中文里，绩主要是指工作成绩、业绩，指的是事情本身；效主要是指效果、功效，做事情的一种结果。绩效既涉及到履行和执行这样的行为过程，又包含了表现和成绩等行为的结果。绩效包括质和量的配合，兼顾效能和效率的并重。力求以最少的行政成本获得最大的效果。

1.2 预算绩效评价的概念

预算绩效评价指借助于绩效指标，运用科学的方法、标准和程序，对财政项目支出的效果做出客观评

价，在此基础上对财政绩效进行改善和提高。绩效评价是预算绩效管理的基本环节，是决定改革成败的关键因素。财政绩效评价有三大特点，即经济性、效率性及有效性。经济性，是指以最低费用取得一定质量的资源，在达到一定支出目标的情况下，如何实现支出最小。效率性，是指财政的投入与产出的关系，可用投入产出比来衡量。有效性，是指财政收支活动结果在多大程度上达到了社会、经济、政治等方面的预期目标。

1.3 预算绩效指标的概念

预算绩效评价指标是指衡量绩效目标实现程度的考核工具，是预算绩效评价内容的载体，也是政府绩效评价内容的外在表现。预算绩效评价指标具有科学性、实用性的特点。科学性是说指标是在理论结合实践的基础之上并采用科学的方法建立，是用定量和定性结合的方法对客观事实进行的描述。实用性是说指标便于规范化的操作，例如便于数据的采集，便于预算管理。

1.4 预算绩效评价的意义

预算绩效评价有三大重要意义：第一，预算绩效评价有利于政府支出范围准确化、具体化。通过预算

绩效评价,可以将各部门的职能与财政支出的供给范围及规模紧密结合起来,保证将财政资金的使用严格限制在公共产品和服务的提供方面,从而真正解决财政资金供给中存在的缺位与越位问题。第二,预算绩效评价有利于预算管理水平的提高。通过对各政府部门本年度项目支出的绩效评价,可以促进各部门积极采取有效措施,使政府支出行为逐步规范化、科学化。第三,预算绩效评价有利于我国政府财政支出决策科学化。通过将政府部门的绩效计划执行情况公之于众,公众不仅可以了解政府部门的行政过程,还可以通过对不同部门的工作绩效以及同一部门不同程度的绩效比较分析,了解和监督预算资金的使用情况及其有效性。

1.5 F省地方剧种公益性项目绩效评价简介

F省为保护地方剧种,繁荣剧种创作,对该省列入非物质文化遗产的地方剧种公益性演出进行补助,要求成为补助对象的剧团每年以较低票价演出规定场次。为了解F省地方剧种公益性演出补助专项资金的使用情况,提高财政资金的使用绩效,对列入F省地方剧种公益性演出补助对象的剧团开展绩效评价工作。该绩效评价采用材料审核和现场审核相结合的方式。材料审核重点审核各剧团所报材料是否符合F省地方剧种公益性演出补助专项资金的求;现场重点审核演出完成情况、项目社会和经济效益。审核主要采用审查材料、走访了解情况、访谈及座谈等。该项绩效评价指标共四个一级指标:项目单位管理情况、资金管理情况、单位演出情况、演出效果,每个一级指标下设二级和三级明细指标,共计14个评价指标,多角度综合评价F省地方剧种公益性演出财政资金使用情况。

二、预算绩效评价的现状存在的问题

1.1 预算绩效评价的发展历程

我国最早提出预算绩效管理是2003年中共十六届三中全会,会议提出“建立预算绩效评价体系”。2008年中共十七届二中全会提出了“推行政府绩效管理和行政问责制度”,2010年的十七届五中全会又提出了“完善政府绩效评估制度”。2011年,国务院召开了

第一次政府绩效管理工作会议,确定了中国绩效管理两大体系:以监察部为主的政府绩效管理和以财政部为主的预算绩效管理。为此,财政部2011年出台了《关于推进预算绩效管理的指导意见》,提出了统一领导、分级管理、积极试点、稳步推进、程序规范,重点突出和客观公正,公开透明等四原则。

1.2 预算绩效评价的现状

目前,预算绩效评价工作已在我国全面展开,成为我国预算改革的重要内容。但是,由于我国目前各级地方财政在预算绩效评价方面刚刚起步,预算绩效评价基本上停留在传统的预算合规性考评层面,我国尚存在着绩效评价质量还不高,评价制度尚不够规范,以及评价结果的采用率不高等问题。这表明,我国预算绩效评价的路还很长。而能走多远,除领导决心外,主要取决于技术方法:绩效指标体系的科学化水平。

1.3 F省地方剧种公益性演出预算绩效评价指标存在的问题

通过对F省地方剧种公益性演出绩效评价指标的分析与研究,发现在设计指标中存在一些不足之处,将其核心问题概括为以下两点:

第一、该预算支出绩效评价指标重点关注项目支出是否符合现行财务政策和国家的有关规定,而忽视了剧团为达到这些要求所进行的活动是否具有合理性,是否真正对公众有益。例如该指标体系规定,每年展演率100%得20分,100%-80%得15分,80%-60%得5分,低于60%不得分。某些剧团为达到演出数量的要求,在年末集中进行展演,只重数量不重质量。其造成的结果是,剧团虽然达到了上级部门的要求,而社会公众却没有真正受益。

第二、该预算评价指标体系权数的选择不够科学。指标权数确定是否科学合理及计算是否准确对评价结果的可信度及指导价值尤为重要。指标赋权方法的选择,尤其影响到指标体系的设计、指标权重的确定,以及对评价结果的应用。对F省地方剧种公益性演出绩效评价项目的指标权数的确定使用直接赋权法,例如直接指定票价低于20元的得5分,票价高于20元的

不得分,该法虽简便易行,但未充分考虑每个剧目投入资金、人力的不同,演出规模,场地等因素的影响,指标赋权随意性很大,这种技术性缺陷,可能影响最终评价结果的可信度。

三、F省地方剧种公益性演出预算绩效评价指标体系的设计

1.1 概括性指标与具体性指标相结合

F省地方剧种公益性演出绩效评价项目的指标设计中不仅含有概括性指标,例如考核支出实现率是否达到70%以上;又含有具体性评价指标,例如考核每年是否推出2台以上新剧目。这种概括性指标与具体性指标相结合的评价方法充分考虑了支出对象的层次性,支出内容的多样性。从不同侧面、不同角度反映事物的全貌,在注重指标全面性的同时,也能够做到对细节的把握,集中注意力在某一特定要点上,既有深度又有广度。

1.2 定量指标与定性指标相结合

F省地方剧种公益性演出绩效评价项目的指标对不同的评价目的设计了不同种类的指标。例如在考核资金使用情况时,应用了支出实现率,宣传比率,观众满意率等一系列定量指标。而在考核项目单位管理情况时,则应用了是否具备专人管理、是否制定明确管理办法等定性指标。定量指标可以具体的反映财政支出效益的大小,定性指标可以反映财政支出与产出在因果关系以及同其他因素的相关性。定性指标是定量指标

的前提和基础。定量指标是定性指标的深化,它将定性的内容数量化,二者存在密切的联系。将定量指标与定性指标相结合,才能准确地反映财政支出绩效的状况。

1.3 短期指标与长期指标相结合

对于一些财政支出项目来说,通过分析短期指标即可得出项目支出情况是否具有经济性和效率性。但是,一些基于战略发展角度的财政项目支出具有初期见效慢,周期长的特点,这就需要利用长期指标来评价其绩效结果。考虑到这一因素,F省地方剧种公益性演出绩效评价项目的指标设计了例如:每年招收新学员或者举办培训活动是否达到规定数量的指标,从短期看,这一指标与财政资金支出关系不大,但从长远角度,这一指标的衡量有利于剧团培养新人,加强团队建设促进了地方剧种的繁荣发展。这一长期指标的加入,有利于对F省地方剧种公益性演出财政补助绩效做出综合、准确的评价。

四、小结

开展财政预算绩效评价工作,并将评价结果作为预算分配的重要依据,是把财政支出绩效评价和预算编制改革有机结合的有效手段,是财政支出管理关口的前移,能够完善和规范财政预算编制。因此事业单位应广泛推行绩效预算,把绩效理念贯穿进整个部门预算管理过程,积极探索预算绩效评价,建立完整的预算绩效评价指标体系。



华兴所党支部庆祝中国共产党成立95周年

7月1日下午福建华兴会计师事务所(特殊普通合伙)党支部在本所八楼召开庆祝中国共产党成立95周年大会。林宝明书记主持会议。会议主要内容:一、书记传达“两学一做”要求;二、学习党章和习近平总书记系列重要讲话读本;三、2016年党建工作开展情况;四、关于2016年党员活动事宜;五、其他事宜:(一)支部换届工作,(二)小组长调整,(三)组织发展,(四)其他事项。

林宝明书记说,今天是中国共产党的95周年,

我们党历经艰苦征程,取得辉煌成就,每个共产党员都为之自豪,要不忘初心,继续前进。当前开展“两学一做”是面向全体党员深化党内教育的重要实践,是加强党的思想政治建设的一项重要部署。他重点讲三个问题:一、“两学一做”的要求:(一)党员要坚守信仰,不忘初心,理想信念是共产党人政治灵魂,用行动践行理想信念;(二)学习党章,遵守党规,深刻领会党的性质、党员条件和义务、权利;(三)正确处理好学习与工作关系,做到学习和工作两不误,两促进;(四)

认真学习习总书记系列重要讲话读本,用总书记重要讲话精神武装头脑,指导和推动审计工作;(五)如何做合格党员:1.立足本职岗位,敬业做好本职工作;2.自觉遵守党章规定,牢记宗旨;3.吃苦在前,享受在后。在生产、工作、学习和社会生活中起先锋模范作用;4.廉洁自律,要求党员、员工在审计工作中遵守职业道德,廉洁奉公,优质诚信服务客户;5.积极献爱心,回馈社会,帮助灾区、贫困地区、弱势群体等;6.要有顾全大局的精神。二、中国正跨越百年梦中,华兴所要做强、做大,不断开拓创新,快速发展:1.我们党成立一百年时,我们就要实现第一个百年奋斗目标,全国建成小康社会。我们珍惜机遇,加强总所与分所管理、要进一步做强、做大,开拓创新;2.做稳业务,加强审核,完善工作底稿;3.抓好质量,坚持诚信、独立、客观、公正职业道德,为社会各领域业务服务;三、要学好、用好党章,抓好“两学一做”教育,不忘初心,继续前进。

林辉纪检委员带领大家学习《中国共产党章程》、《中国共产党廉洁自律准则》、《中国共产党纪律处分条例》,深刻领会党的性质、宗旨、指导思想、奋斗目标、组织原则、优良传统,深入领会党员条件和义务、权利、牢记入党誓词,掌握各类违纪行为的情况和处分规定,努力提高思想政治素质和理论水平。

李滔滔小组长带领大家学习习近平总书记系列重要讲话读本,深入领会治国理政新理念新思想新战略;用总书记重要讲话精神武装头脑,指导实践、推动工作。

余虹辉小组长带领大家学习6月28日在中共中央政治局第三十三次集体学习会上习近平总书记的讲话,强调严肃党内政治生活净化党内政治生态,为全面从严治党打下重要政治基础。开展严肃认真的党内生活,是我们党的优良传统。坚持正确用人导向,真正让那些忠诚、干净、担当的干部到褒奖重用,实现干部清正、政府清廉、政治清明,使我们党始终成为中国特色社会主义伟大事业坚强领导核心。

卢淑燕副书记汇报2016年党建工作情况:一、抓好党建各项具体工作:1.制定2016年党建工作和学习计划;2.及时完成《党员基本情况登记表》填写、审核、上

报工作;3.制定“两学一做”学习教育计划安排、“两学一做”学习教育的实施方案;4.认真准时完成上报中共福建省直机关、中共中国海峡人才市场、中共福建省注协等上级党组织的先进党支部和个人先进材料;5.协助团支部及时完成上报中注协、省注协团组织先进材料;6.抓好“两学一做”学习、宣传活动,布置好宣传栏;7.安排好“七一”前后活动;二、通报2016年华兴所党支部、团支部及党员、团员受表彰情况:

(一)党支部受表彰情况

1.省直机关党工委:(1)党支部被评为先进基层党组织,(2)林宝明书记被评为优秀党支部书记。

2.海峡人才市场流动人才党委:(1)党支部被评为2015年度先进党支部;(2)林宝明被评为2015年度优秀党支部书记;(3)林辉、陈依航被评为2015年度优秀共产党员。

3.福建省注协党委:(1)党支部被评为2015年度先进基层党组织;(2)郭振宏、白灯满、林文英被评为2015年度优秀共产党员;(3)林宝明被评为2015年度优秀党务工作者;(4)童益恭被评为2015年度支持事务所党建工作(党外)合伙人。

(二)团支部受表彰情况

1.中注协团委:肖宇评为2015年度全国注册会计师行业优秀共青团员。

2.福建省注协团委:(1)华兴所团支部被评为2015年度五四红旗团支部;(2)蔡斌、陈雅芳被授予2015年度青年五四奖章;(3)肖宇、高煦评为2015年度优秀共青团员;(4)刘芳、林晟评为2015年度优秀共青团干部。

会议中,大家深刻认识到我们党95周年的光辉历史,是党领导中国人民不断赢得革命、建设、改革胜利的历史,回顾历史,展望未来,我们要牢记“不忘初心,继续前进”。认真抓好“两学一做”学习教育活动,立足审计工作岗位,诚信地为社会各领域服务。为保持社会和谐稳定,为我国经济飞跃发展,为早日实现“中国梦”,再创新辉煌。

福建华兴会计师事务所(特殊普通合伙)党支部

永泰嵩口游记

质控部 熊志平

五月，正是踏青的好时节。在结束了紧张而忙碌的年报审计复核工作后，伴着明媚的阳光，我们质控部一行6人驱车福州南上福永高速，前往千年古镇——永泰嵩口。

一番舟车劳顿，刚进入嵩口，就有种进入世外桃源之感。春意盎然，阳光明媚，流水潺潺，绿意满眼，顿生清凉之感。安顿下来，抬眼一见，对面竟然是古镇的著名景点鹤形路，石头垒砌的土墙上络石花清新雅丽，路面中间为土层，寓意鹤食管，整条道路弯弯曲曲、活灵活现，土黄素淡的色调，别处难见。从客栈二楼俯视，恰似一只鹤的形状。仙鹤在中国传统文化中有长寿、吉祥之意，为了讨个彩头，大伙纷纷涌向巷道。沿着弯弯曲曲的土路晃到走道的尽头，一片气势恢宏的古厝映入眼帘，土墙青瓦，宅高院深。厝内廊深径曲，厝中有厝，大厅套小厅，大天井套小天井，造型奇特，别有天地。高高的门槛和顶天的木门、旧时的民俗用具、一扇扇精美镂空的窗花、一幅幅花鸟鱼虫人物故事木雕、历经百年而不褪色的彩绘装饰屋瓦门梁、围墙而生的青竹、爬满鲜绿苔藓的马槽，无一不诉说着过去的故事、旧时的气派，不禁让人感慨物是人非。穿过当年拍摄拍过电视剧《聊斋——狐仙》的下新厝，就到了直街，迎着斜阳，走在明清时期铺就的鹅卵石小路上，触摸着寂寞的树木投影在墙壁上的片片斑驳，看着三三两两闲地坐在门前晒太阳闲聊的老人们，对视之间，才发现我们竟已成了彼此的风景。依街而行，犹如行走于旧照片中，依稀回到年少时奔跑在古镇青石板上追逐嬉戏的日子。走到路的尽头，看向大樟溪的对岸，树也葱葱，水也葱葱。古镇在这幽静的山水间，美得让世人差点忘了它的存在。畅游在青山绿水之中，心中不禁涌出了那首小诗“我想和你一起生活，在某个小镇，共享无尽的黄昏，和绵绵不绝的钟声。”

天色渐晚，回到客栈，我们在宽大的厨房里开始着手为自己准备晚餐。大伙一起烹饪聚餐，粗茶淡饭却能欢饮畅谈，从食物到作息，我们还原了嵩口本地人日常本真的生活方式，卸下忙碌过后的疲惫，恣意而无拘

无束。夜晚微凉，喝点小酒，坐在门槛上，恍惚见“东邻女自墙上来窥。视之，美。近之，微笑。招以手，不来亦不去。”追赶出去，只见红帐古灯，月色轻晃，不复见狐仙，才知道月醉了，夜醉了，人也醉了。

第二天清晨，伴随着古镇上清脆的鸟鸣声，或有人早起漫步，看看青山，看看绿水，看看漫山的花海，看看素未谋面的猫猫；或有人在这静谧的客栈内品茗看书，用心聆听着古镇灵魂的悠悠歌唱；或有人凭窗沉思，让温暖的阳光洒进心扉，激荡着心灵深处的温馨诗行，用心窥探乡间原汁原味的秘密……一切都是如此的宁静而又安详。

午后，我们再次踏上行程，前往月洲村。大樟溪畔的月洲村，因桃花溪在村中绕了个大弯，流成“月”字，又分隔出一个沙洲而得名。大家沿溪前行，忽逢李林，夹岸数百步，中无杂树，芳草鲜美，落英缤纷，果然是“世外桃源”。恰逢结果时节，月洲村里的芙蓉李树上结满了星星点点的李子，风吹摇曳，美不胜收，只是“今宵无月不须灯，千树李花如昼明”的极盛韶光不见，略有遗憾。

返程的路上，古镇的画境仍一幕幕缓缓呈现在眼前，弥漫在心间的古色香气仍不时的四溢飘散。嵩口，是一个值得细细品味的小镇，它的每一条古老的街，每一块青石板，每一株挺拔的植物，都承载着小镇居民创建美好的生活态度。在这里我们获得了身心的放松和心灵的慰藉，学会了把棘手的工作看作是对自己的一种挑战，并且满怀喜悦和热情地投入其中。但你若要读懂这样一座千年古镇，只两天是不够的，希望下次再来，能把脚步放慢，把心放宽，细细品味这一古老小镇的风韵。

欢乐的时光总是短暂的，结束了两天轻松、愉悦的旅程，接下来将再次投入进新一轮紧张而又艰巨的审计复核中。审计工作面临着各种各样的挑战，质控部又把控着整个所工作的质量，我们将更进一步，为华兴所的明天更加美丽而奋斗！