

漳州视瑞特光电科技股份有限公司简介

漳州视瑞特光电科技股份有限公司是一家专业从事广电影视监视器、HD-SDI/HDMI监视器、触摸液晶显示器（监视器）研发、制造和销售的高科技公司。作为国内最早研制监视器的厂商之一，视瑞特始终走在监视器研制的前列。

产品种类涉及广播影视类、航拍设备类、工业控制类等。产品兼容性强，结构坚固，色彩还原度好，支持多元信号等优点深受国内外主流新闻媒体的摄录部门、影视剧等节目拍摄和制作部门、广电设备租赁公司及独立媒体节目制作工作室及个人的喜爱，并被广泛应用于石油、化工、能源、机械、冶金、交通、电力、水利、医疗、铁路、航空、安防等领域，成为媒体、高科技、重工产业的有力臂膀。目前产品已远销全球五大洲，主要销往欧洲、北美、澳洲、韩国、日本、台湾，香港和中国大陆等经济发达的国家和地区，产品质量受到国际认可，市场占有率逐年上升。

地址：福建省漳州市芗城区金峰工业区金闽路9号福星工业园9A厂房

业务热线：0596-2672627

传真：0596-2672617

网址：<http://www.feelworld.cn> <https://www.feelworld.1688.com>

邮箱：sales@feelworld.cn



华兴会计师

独立 客观 公正

优质 廉洁 高效

10
2016



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

华兴所召开业务培训工作所务会



华兴所召开培训前所务会



首席合伙人林宝明对业务培训工作提出严肃要求

2016年华兴所南京红色之旅



华兴所党员瞻仰雨花台



观看革命烈士生平介绍



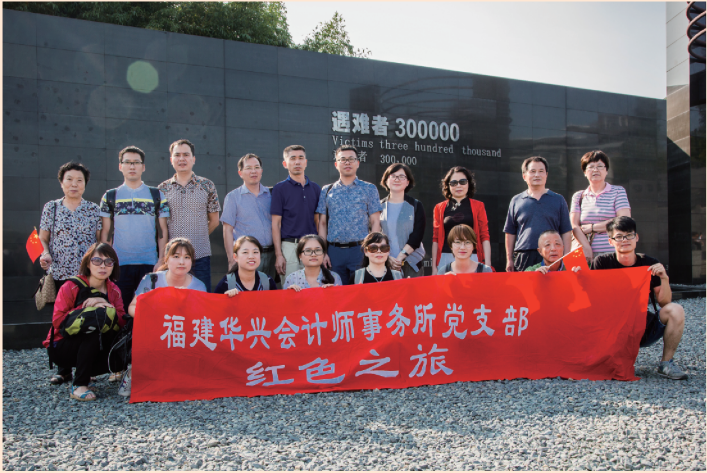
质控部总经理郭振宏介绍培训内容



管理合伙人童益恭强调审计软件培训的重要性



在革命烈士纪念碑前合影



参观侵华日军南京大屠杀遇难同胞纪念馆



管理合伙人郑丽惠要求合伙人参加讨论时结合工作踊跃发言



业务四部总经理肖军对培训工作提出建议



参观南京博物馆



红色之旅行程中庆祝党员林美珍生日

红色南京之行

9月18日福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）党支部组织党员前往南京和扬州开展红色之旅活动，清早6:45出发，上午11点多抵达南京，下午，就前往参观南京雨花台烈士陵园。烈士陵园位于南京市雨花台区雨花台丘陵中岗，是新中国规模最大的纪念性陵园，国家首批AAAA级旅游景区，全国重点文物保护单位，全国爱国主义教育示范基地，面积1.13平方千米。陵园包括雨花台主峰等5个山岗，以主峰为中心形成南北向中轴线，自南向北有南大门、广场、纪念馆、纪念桥、革命烈士纪念碑、北殉难处烈士大型雕像、北大门以及西殉难处烈士墓群、东殉难处烈士，纪念亭等。

南京雨花台烈士陵园风景秀丽，松柏葱郁，这样风景秀美的地方，在国民党统治时期，却成了屠杀共产党人和革命烈士的刑场。我们参观了烈士陵园纪念馆，仰望一幅幅革命历史照片，党员同志们缓步前行，怀着崇敬的心情聆听革命烈士的英雄事迹，观看了馆内陈列的烈士遗物、珍贵图片和文献资料，心灵经受巨大的震撼，不少党员流下眼泪。自1927—1949年，约有10万革命烈士殉难于此。新中国成立后，为缅怀先烈的英灵，在雨花台上建造了这座烈士陵园。

19日参观侵华日军南京大屠杀遇难同胞纪念馆，凭吊30万死难同胞。纪念馆选址于南京大屠杀江东门集体屠杀遗址及遇难者丛葬地，馆藏文物史料20万余件，是中国首批国家一级博物馆，首批全国爱国主义教育示范基地，全国重点文物保护单位，是为铭记侵华日军攻占中国首都南京后制造了惨无人道的南京大屠杀的暴行而建造，是中国人民承担全民族灾难的实证性、遗址型专史纪念馆，也是中国唯一一座有关侵华日军南京大屠杀的专史陈列馆及国家公祭日主办地。

刚刚到达纪念馆，就看到了入口处参观人群排起了长龙般的队伍。我们也加入队伍中。在排队缓慢的前进过程中，我们陆陆续续看到了几幅雕像，就已经感受那凝重惨烈的气氛。整个场馆的气氛都是很沉重，里面很阴暗，给人一种很压抑的感觉。心潮澎湃，悲痛欲绝! 不忍再看一眼。纪念馆地上都铺上一层鹅卵石，光秃秃一片，荒凉、颓废，给人一种悲凉的氛围，正对门，一个巨型雕塑，上写着“南京大屠杀纪念碑”，让人

心生凄凉。远处，一个巨大的吊钟静穆地立着，有人说这是象征着和平的“和平钟”，在我们看来，更像着警示钟，警示着国人——落后就要挨打、软弱就要被欺。

走进纪念馆内，光线阴沉昏暗，悲惨相片出现在眼前。1937年12月13日，日军攻入南京城，对手无寸铁的南京民众进行了长达6周惨无人道的大规模屠杀。纪念馆的图片大部份展示日军烧杀奸淫、惨绝人寰的暴行，杀害我们同胞三十万。那一刻我们才真正体会到了日本军国主义给中国人民造成了多大的灾难，使多少幸福的家庭家破人亡，使多少鲜活的生命就此丧生。追忆这一切，并不是纠缠过去，而是永远铭记中华民族的文明之殇，化悲痛为力量，忍辱负重、卧薪尝胆，在党的领导下，团结奋进、拼搏进取、篆刻辉煌，走一条科学和谐的民族复兴之路，让中华民族永远屹立于世界民族之林。

20日参观南京博物院。这是我国第一座由国家兴建的国立大型综合博物馆，它座落于南京紫金山南麓，院内有各类藏品40余万件，以宏扬祖国文化遗产，弘扬民族优秀传统文化，提高全民思想道德和文化素质为己任。以各种陈列展览为媒介，展陈精美，品位高雅。深受社会各界的赞誉和欢迎。通过参观对历史文物进一步了解，发扬传统文化精神，建设好现代文化。

21日前往扬州古城，扬州作为中国首批历史文化名城，一直以“人文、宜居、精致、生态”闻名于世，充满人文气息。改革开放以来扬州经济社会建设发展很快，令人印象深刻。红色之旅途中为党员林美珍过生日，庆祝活动简单又十分有意义，她很激动，深表感谢。

21日晚回到福州，第二天大家准时上班。紧张的四天红色之旅顺利完成，收获巨大，永生难忘，真实地上了一堂活生生的爱国主义教育课。

支部活动结束后，全体党员更加精神充沛地投入工作中去，继承革命传统，进一步加强爱国主义教育，勤奋工作，履行职责，扎实开展“两学一做”教育，推进创新服务再上新台阶。与时俱进开拓创新，为我国经济发展，为华兴所事业发展再绘蓝图。

福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）党支部

HUAXING
ACCOUNTANTS

华兴会计师

2016年第10期（总第247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 张福明 陈 蓁

林希敏 林桂富 林 辉

林 霞 陈奋辉 郑永勤

郑 基 胡旭斌 徐锦腾

郭振宏 黄双兴 曹隆森

赖振南

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@fjhxcpa.com

网址：www.fjhxcpa.com

编辑部邮箱：xx@fjhxcpa.com

目 录

法规选载

关于建立国有企业违规经营投资责任追究制度的意见（国办发〔2016〕63号）	03
关于股权激励和技术入股所得税征管问题的公告（国家税务总局公告2016年第62号）	07
关于调整化妆品进口环节消费税的通知（财关税〔2016〕48号）	08
关于印发《规范“三去一降一补”有关业务的会计处理规定》的通知（财会〔2016〕17号）	09
关于开展赋予海关特殊监管区域企业增值税一般纳税人资格试点的公告（国家税务总局 财政部 海关总署公告2016年第65号）	11
关于进一步优化外贸综合服务企业出口货物退（免）税管理的公告（国家税务总局公告2016年第61号）	12

会 计

投资性房地产出租关注营改增新政变化	13
房地产开发企业“营改增”后增值税的会计处理	14
子公司少数股东增资后母公司的合并报表处理	15
实收资本减少时的会计处理	18
异地预缴增值税及附加, 财税咋处理	19

房地产开发企业“营改增”后不同计税方式的账务处理	20
营改增后, 房企会计核算易发的十大税务风险	23

税收

营改增进项税额抵扣的九大误区	26
建筑业营改增需关注的几个关键性问题	28
不动产销售增值的纳税主体与方法	31
案解不动产进项税额抵扣的账务处理	34

审计

上市公司虚构收入的审计对策	37
---------------	----

咨询信箱

预收账款的汇兑收益是否要在当期缴纳企业所得税	39
购置二手设备能否享受固定资产加速折旧	39

企业文化

红色南京之行	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
 0594—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

由于其开户银行提供的银行对账单未显示付款方，从对账单上难以发现造假问题。在这种情况下，其销售单据是虚开的真实发票，销售回款也确实存在，函证银行存款余额也没有问题，此时若不进行资金流和物流层面的详细审计，将很难发现疑点。因此，对于存在虚构收入舞弊嫌疑的公司，一定要在信息流审计的基础上进一步开展资金流和物流审计，保持职业怀疑态度，获取更多审计证据。

3.基于实质重于形式原则，加强对隐性关联方关系的审计。从舞弊的发展趋势看，虚构收入由早期的“形式上假、实质上也假”发展为“形式上真、实质上

预收账款的汇兑收益是否要在当期缴纳企业所得税

问：我公司是外贸公司，由于欧元汇率持续下跌，
我有预收国外货款导致期末调汇出现很多的汇兑收益，
请问一下这种预收账款产生的未实现的汇兑收益是否要
并入应纳税所得额交所得税，还是做为递延收益？

答：根据企业所得税法实施条例规定，企业应纳

购置二手设备能否享受固定资产加速折旧

问：我公司主要从事生物药品制造，近日向其他单位
购置了二手仪器设备专门用于技术研发，售价76万元，
该项仪器、设备支出能否在企业所得税税前一次性扣除？

答：根据《关于固定资产加速折旧税收政策有关问题的通知》
(国家税务总局公告2014年第64号)的规定，企业在2014年1月1
日后购进并专门用于研发活动的仪器、设备，单位价值不超
过100万元的，可以一次性在计算应纳税所得额时扣除；单
位价值超过100万元的，允许按不低于企业所得税法规定折
旧年限的60%缩短折旧年限，或选择采取双倍余额递减法或
年数总和法进行加速折旧。企业采取缩短折旧年限方法的，对
其购置的新固定资产，最低折旧年限不得低于企业所得税法
实施条例第六十条规定的折旧年限的60%；企业购

假”，利用隐藏的关联方制造出虚假关联交易，这些交易从
形式上看均合法合规，但实质上却是制造出来的虚假交易。因
此，审计这类舞弊需立足实质重于形式的原则，审计的关键在
于查找出那些隐藏在背后的关联关系。此时，不仅要调查主要
客户与被审计单位之间的关系，也要了解供应商与被审单位之
间的关系，以及主要客户、供应商与被审单位之间的三角关
系。识别客户、供应商与被审单位之间的关联关系是审计虚构
收入的一个重要突破口，倘若未能发现这些隐藏的关联方关系，一
些针对虚构收入非常重要的审计程序（如函证）便名存实亡。

税所得额的计算，以权责发生制为原则，属于当期的收入和
费用，不论款项是否收付，均作为当期的收入和费用；不属
于当期的收入和费用，即使款项已经在当期收付，均不作为当
期的收入和费用。

因此，若你司上述汇兑收益不是因当期的收入所产生，不
计入当期收入计征企业所得税

置已使用过的固定资产，其最低折旧年限不得低于实施条例
规定的最低折旧年限减去已使用年限后剩余年限的60%。
最低折旧年限一经确定，一般不得变更。

根据《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）的规定，对
所有行业企业2014年1月1日后新购进的专门用于研发的
仪器、设备，单位价值不超过100万元的，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；单位价值超过100万元的，可缩短折旧年限或采取加速折
旧的方法。

因此，企业2016年新购进的二手仪器、设备，单位价值不
超过100万元的，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。

无对应的产量和可供销售的产品,为了舞弊,这类公司需要同时在采购和生产环节进行造假,即虚构采购、虚构生产,进而虚构销售,形成整个供应链的舞弊。采购端舞弊的核心是供应商造假,其手法主要也有三种,即伪造或虚构供应商、利用真实供应商造假以及通过隐蔽的关联方造假。

二、虚构收入的供应链特征

(一)以销售环节为核心,覆盖采购及生产环节

虚构收入是销售、采购乃至生产整个供应链上的造假。在这三个环节中,生产环节的造假存在较大的难度和复杂性,如原料成本、人工成本以及间接费用的造假难度远大于销售造假,特别是水电费等一些间接费用。因此,虚构收入的公司往往会表现出收入大幅增加但成本却控制得很好。由于这一特点,虚构收入通常具有以下异常信号:

1. 成本不正常或产量不正常。相对于披露的成本,其报告的高产量难以实现;或相对于披露的产量,其报告的低成本不切实际。
2. 异常偏高的毛利率。成本偏低、收入大幅增长,会直接反映在毛利率这一指标上,使该指标明显高于同行业平均水平。

(二)以信息流造假为基础,辅之以资金流造假甚至货物流造假

1. 信息流造假,无资金流和货物流。此时虚构的收入虚挂在应收账款上,大幅增加的应收账款是其舞弊的重要预警信号。同时,由于没有真实的货物流出,实物流转和会计信息不相匹配,审计人员可以结合存货审计发现舞弊线索。

2. 信息流造假,配合资金流造假,但无货物流。这类舞弊相对隐蔽,常规的审计思维认为收到货款的销售收入其真实性较高。因此,这种制造了销售回款的虚构收入,极易误导审计人员和其他会计信息使用者,使审计人员在主观上降低对这类交易的风险评估等级,导致在实质性审计阶段未能采取充分有效的审计程序。此类舞弊是当前虚构收入的主流。

3. 信息流造假,同时配合资金流和货物流共同造假。这类舞弊不仅虚构销售信息进行资金流造假,同时还制造真实的货物流,其舞弊成本更高,审计难度也

更大。

三、虚构收入的审计策略

(一)审计计划阶段,重视舞弊风险的评估

舞弊风险评估是舞弊审计的关键,对于收入审计,在正常情况下,审计人员认为那些收到货款的销售其真实性更高,往往不会向客户进行函证,函证客户一般是针对赊销(应收账款)。然而,通过舞弊案例可以发现,即便收到货款,收入也可能存在造假,因此仍然有必要对客户进行函证,甚至还需要进一步调查客户的背景,看其有无关联关系存在。可见,舞弊审计对审计程序和审计范围的要求远远超过常规审计。

关于舞弊风险评估,审计准则提出三大风险评估程序:询问、分析性程序、观察和检查。在这三大程序中,询问、观察和检查有助于审计人员发现管理层是否进行了财务报告舞弊,即报告层面的总体风险。分析性程序则有助于进一步定位具体风险点,即报告认定层面的具体风险。不同的舞弊手段对财务报表的影响也不尽相同,识别出虚构收入舞弊风险,分析性程序非常重要。根据上文分析,虚构收入的异常信号有:应收账款增幅大于收入的增幅、收入异常增加、成本明显偏低、产量不切实际、毛利率异常偏高等。对于一些特殊行业的上市公司,舞弊风险高,更需关注其财务指标的变化。当发现这些预警信号时,审计人员要警惕被审单位可能存在虚构收入的舞弊问题,制定下一步的审计对策。

(二)实质性审计阶段,拓展风险应对程序

- 1.基于业务整合视角,开展全方位的供应链舞弊审计。虚构收入是整个供应链上的系统性舞弊。在实质性审计阶段,需树立审计的整体观和系统观,不能就事论事,孤立地审查某一环节,审计重点应由原先的销售端扩展为供产销全过程,基于供应链的业务逻辑开展全方位舞弊审计。这样才能更有效、更全面地发现问题所在。

- 2.基于业务流程视角,重视供应链的“三流”审计。针对虚构收入,应对采购、生产、销售各个业务循环的“三流”进行审查,三个层面的证据需相互支持、相互印证,缺少其中任何一环都可能导致审计失败。如万福生科造假案,该公司通过现金流造假制造销售回款,

关于建立国有企业违规经营投资责任追究制度的意见

国办发〔2016〕63号

根据《中共中央 国务院关于深化国有企业改革的指导意见》、《国务院办公厅关于加强和改进企业国有资产监督防止国有资产流失的意见》(国办发〔2015〕79号)等要求,为落实国有资本保值增值责任,完善国有资产监管,防止国有资产流失,经国务院同意,现就建立国有企业违规经营投资责任追究制度提出以下意见。

一、总体要求

(一)指导思想。全面贯彻党的十八大和十八届三中、四中、五中全会精神,按照“五位一体”总体布局和“四个全面”战略布局,牢固树立和贯彻落实创新、协调、绿色、开放、共享的发展理念,深入贯彻习近平总书记系列重要讲话精神,认真落实党中央、国务院决策部署,坚持社会主义市场经济改革方向,按照完善现代企业制度的要求,以提高国有企业运行质量和经济效益为目标,以强化对权力集中、资金密集、资源富集、资产聚集部门和岗位的监督为重点,严格问责、完善机制,构建权责清晰、约束有效的经营投资责任体系,全面推进依法治企,健全协调运转、有效制衡的法人治理结构,提高国有资本效率、增强国有企业活力、防止国有资产流失,实现国有资本保值增值。

(二)基本原则。

- 1.依法合规、违规必究。以国家法律法规为准绳,严格执行企业内部管理规定,对违反规定、未履行或未正确履行职责造成国有资产损失以及其他严重不良后果的国有企业经营管理有关人员,严格界定违规经营投资责任,严肃追究问责,实行重大决策终身责任追究制度。

- 2.分级组织、分类处理。履行出资人职责的机构和国有企业按照国有资产分级管理要求和干部管理权限,分别组织开展责任追究工作。对违纪违法行,严格依纪依法处理。

- 3.客观公正、责罚适当。在充分调查核实和责任认定的基础上,既考量的标准也考虑质的不同,实事求是

是地确定资产损失程度和责任追究范围,恰当公正地处理相关责任人。

- 4.惩教结合、纠建并举。在严肃追究违规经营投资责任的同时,加强案例总结和警示教育,不断完善规章制度,及时堵塞经营管理漏洞,建立问责长效机制,提高国有企业管理水平。

(三)主要目标。在2017年年底,国有企业违规经营投资责任追究制度和责任倒查机制基本形成,责任追究的范围、标准、程序和方式清晰规范,责任追究工作实现有章可循。在2020年年底,全面建立覆盖各级履行出资人职责的机构及国有企业的责任追究工作体系,形成职责明确、流程清晰、规范有序的责任追究工作机制,对相关责任人及时追究问责,国有企业经营投资责任意识和责任约束显著增强。

二、责任追究范围

国有企业经营管理有关人员违反国家法律法规和企业内部管理规定,未履行或未正确履行职责致使发生下列情形造成国有资产损失以及其他严重不良后果的,应当追究责任:

(一)集团管控方面。所属子企业发生重大违纪违法问题,造成重大资产损失,影响其持续经营能力或造成严重不良后果;未履行或未正确履行职责致使集团发生较大资产损失,对生产经营、财务状况产生重大影响;对集团重大风险隐患、内控缺陷等问题失察,或虽发现但没有及时报告、处理,造成重大风险等。

(二)购销管理方面。未按照规定订立、履行合同,未履行或未正确履行职责致使合同标的价格明显不公允;交易行为虚假或违规开展“空转”贸易;利用关联交易输送利益;未按照规定进行招标或未执行招标结果;违反规定提供赊销信用、资质、担保(含抵押、质押等)或预付款项,利用业务预付或物资交易等方式变相融资或投资;违规开展商品期货、期权等衍生业务;未按规定对应收款项及时追索或采取有效保全措施等。

（三）工程承包建设方面。未按规定对合同标的进行调查论证，未经授权或超越授权投标，中标价格严重低于成本，造成企业资产损失；违反规定擅自签订或变更合同，合同约定未经严格审查，存在重大疏漏；工程物资未按规定招标；违反规定转包、分包；工程组织管理混乱，致使工程质量不达标，工程成本严重超支；违反合同约定超计价、超进度付款等。

（四）转让产权、上市公司股权和资产方面。未按规定履行决策和审批程序或超越授权范围转让；财务审计和资产评估违反相关规定；组织提供和披露虚假信息，操纵中介机构出具虚假财务审计、资产评估鉴证结果；未按规定执行回避制度，造成资产损失；违反相关规定和公开公平交易原则，低价转让企业产权、上市公司股权和资产等。

（五）固定资产投资方面。未按规定进行可行性研究或风险分析；项目概算未经严格审查，严重偏离实际；未按规定履行决策和审批程序擅自投资，造成资产损失；购建项目未按规定招标，干预或操纵招标；外部环境发生重大变化，未按规定及时调整投资方案并采取止损措施；擅自变更工程设计、建设内容；项目管理混乱，致使建设严重拖期、成本明显高于同类项目等。

（六）投资并购方面。投资并购未按规定开展尽职调查，或尽职调查未进行风险分析等，存在重大疏漏；财务审计、资产评估或估值违反相关规定，或投资并购过程中授意、指使中介机构或有关单位出具虚假报告；未按规定履行决策和审批程序，决策未充分考虑重大风险因素，未制定风险防范预案；违规以各种形式为其他合资合作方提供垫资，或通过高溢价并购等手段向关联方输送利益；投资合同、协议及标的企业公司章程中国有权益保护条款缺失，对标的企业管理失控；投资参股后未行使股东权利，发生重大变化未及时采取止损措施；违反合同约定提前支付并购价款等。

（七）改组改制方面。未按规定履行决策和审批程序；未按规定组织开展清产核资、财务审计和资产评估；故意转移、隐匿国有资产或向中介机构提供虚假信息，操纵中介机构出具虚假清产核资、财务审计与资产评估鉴证结果；将国有资产以明显不公允低价折股、出售或无偿分给其他单位或个人；在发展混合所有制经济、实施员工持股计划等改组改制过程中变相套取、私

分国有股权；未按规定收取国有资产转让价款；改制后的公司章程中国有权益保护条款缺失等。

（八）资金管理方面。违反决策和审批程序或超越权限批准资金支出；设立“小金库”；违规集资、发行股票（债券）、捐赠、担保、委托理财、拆借资金或开立信用证、办理银行票据；虚列支出套取资金；违规以个人名义留存资金、收支结算、开立银行账户；违规超发、滥发职工薪酬福利；因财务内控缺失，发生侵占、盗取、欺诈等。

（九）风险管理方面。内控及风险管理制度缺失，内控流程存在重大缺陷或内部控制执行不力；对经营投资重大风险未能及时分析、识别、评估、预警和应对；对企业规章制度、经济合同和重要决策的法律审核不到位；过度负债危及企业持续经营，恶意逃废金融债务；瞒报、漏报重大风险及风险损失事件，指使编制虚假财务报告，企业账实严重不符等。

（十）其他违反规定，应当追究责任的情形。

三、资产损失认定

对国有企业经营投资发生的资产损失，应当在调查核实的基础上，依据有关规定认定损失金额及影响。

（一）资产损失包括直接损失和间接损失。直接损失是与相关人员行为有直接因果关系的损失金额及影响。间接损失是由相关人员行为引发或导致的，除直接损失外、能够确认计量的其他损失金额及影响。

（二）资产损失分为一般资产损失、较大资产损失和重大资产损失。涉及违纪违法和犯罪行为查处的损失标准，遵照相关党内法规和国家法律法规的规定执行；涉及其他责任追究处理的，由履行出资人职责的机构和国有企业根据实际情况制定资产损失程度划分标准。

（三）资产损失的金额及影响，可根据司法、行政机关出具的书面文件，具有相应资质的会计师事务所、资产评估机构、律师事务所等中介机构出具的专项审计、评估或鉴证报告，以及企业内部证明材料等进行综合研判认定。相关经营投资虽尚未形成事实损失，经中介机构评估在可预见未来将发生的损失，可以认定为或有资产损失。

四、经营投资责任认定

国有企业经营管理有关人员任职期间违反规定，未履行或未正确履行职责造成国有资产损失以及其他

借：营业外支出	7 961
贷：在建工程	6 850
应交税金——应交增值税（进项税额转出）	666.60
应交税金——待抵扣进项税额——厂房B	444.40

这里特别提请注意的是，在分期抵扣不动产进项税额时，应按照《国家税务总局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）的要求，据实填报

《增值税纳税申报表附列资料（五）》（不动产分期抵扣计算表）。建议纳税人建立不动产和不动产在建工程台账，分别记录、归集不动产和不动产在建工程的成本、费用、扣税凭证及进项税额抵扣情况，留存备查。对适用简易计税方法的计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的不动产和不动产在建工程，也应在台账中记录。纳税人未按照以上规定抵扣不动产和不动产在建工程进项税额的，主管税务机关将按照《中华人民共和国税收征收管理法》及有关规定进行处理。

上市公司虚构收入的审计对策

倪敏 李华

一、虚构收入的手法

（一）销售环节

1.对外销售。

（1）伪造或虚构客户。即虚构一个不存在或不知情的客户，在此基础上制作假订单、假发票、假合同、假发运凭证等。由于业务和凭证全部造假，一般来说其审计难度并不大，审计人员可以通过验证凭证真伪、函证客户等手段进行检查。因此，如果不存在审计合谋和监管合谋的情况，大多数企业并不敢通过该种手段造假，而敢于采用这种方式的公司通常具有某种行业特殊性，使审计人员难以通过上述手段进行查证。如农业类上市公司，其客户通常是农户这样的自然人，在一定程度上加大了函证、检查凭证等常规审计手段的审计难度，因此，农业类公司常常会使用这种舞弊手段。

（2）利用真实客户，夸大收入规模。即在现有真实销售的基础上多报收入，将一部分虚构的收入分散到众多真实客头上。利用真实客户进行舞弊，往往是虚开真实发票或开具“鸳鸯发票”，增加了审计难度。

（3）利用隐蔽的关联方，虚构交易。包括：①直接设立空壳公司、虚构交易。这些空壳公司表面上看与舞弊公司没有任何关联关系，但其业务和财务实际上完全由舞弊公司所控制，②故意隐瞒关联方关系，虚构交易。通过隐蔽的关联方虚构交易，舞弊公司通常虚开真实的销售发票，并无真正的经济交易发生，即发票本身是真的，但其所反映的经济业务子虚乌有。

2. 销售回款。针对虚构收入，销售回款环节最简单且成本最低的做法是借除销名义虚挂应收账款，但这样做会导致期末应收账款大幅增加，容易被发现。应收账款增加是收入质量低的一个重要预警信号，异常的应收账款不仅会引起投资者的怀疑，也会引起审计师的注意。因此，越来越多的舞弊公司在销售回款环节并不会选择除销方式，而是想方设法通过现金流造假，制造虚构销售的回款，使期末收入增加的同时，经营活动现金流也相应增加。具体而言，销售回款的现金流造假主要通过以下途径：一是利用公司自有资金。在这种情况下，舞弊公司需先将公司资金通过某种方式转移至体外，再借销售回款的名义转回体内。转出资金的手法主要包括以采购业务或自建项目的名义转出资金和利用子公司或其他关联方进行现金流造假。二是利用外部资金，包括利用外部拆借资金和利用其他收入来源充当销售回款。三是虚构现金流。在既无自有资金又缺少外部资金的情况下，便可能通过虚构现金流进行造假。但不存在的资金很容易在审计时被发现，因此，需要进一步的造假来填补资金黑洞。常见的做法是将虚构的资金以采购或是投资的名义转至存货、固定资产、在建工程等较难审计的科目上。

（二）采购及生产环节

一般来说，企业是根据市场需求来组织采购和生产计划，即以销定产，这是企业处理产销关系的重要原则。对于虚构收入的公司，由于销售是虚构的，往往并

(2)水泥用于不动产在建工程时:

借: 在建工程 3 000

 贷: 原材料——水泥 3 000

3. 接受设计服务时:

借: 在建工程 50

 应交税金——应交槽值税(进项税额) 1.8

 应交税金——待抵扣进项税额——厂房B 1.2

 贷: 银行存款 53

4. 购入给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防等设备:

借: 在建工程 1 000

 应交税金——应交增值税(进项税额) 102

 应交税金——待抵扣进项税额——厂房B 68

 贷: 银行存款 1 170

5.9月工程完工, 当月投入使用:

(1) 借在建工程 800

 应交税金——应交增值税(进项税额) 52.8

 应交税金——待抵扣进项税额——厂房B 35.2

 贷: 银行存款 888

(2) 借: 固定资产 6 850

 贷: 在建工程 6 850

6.2017年6月, H公司将2016年6月接受设计服务40%的待抵扣进项税额从销项税额中抵扣:

借: 应交税金——应交增值税(进项税额) 1.2

 贷: 应交税金——待抵扣进项税额——厂房B 1.2

7.2017年6月, H公司将2016年6月转用于厂房B建设的原材料钢材40%的待抵扣进项税额从销项税额中抵扣:

借: 应交税金——应交增值税(进项税额) 136

 贷: 应交税金——待抵扣进项税额——厂房B 136

需要注意的是, 购进时已全额抵扣进项税额的货物转用于不动产在建工程时, 其已抵扣进项税额的40%部分在转用的当期从进项税额中扣减计入待抵扣进项税额后, 于转用的当月起第13个月从销项税额中抵扣, 而非取得扣税凭证的当月。

8.2017年6月, H公司将2016年6月用于厂房B建设的原材料水泥40%的待抵扣进项税额从销项税额中抵扣:

借: 应交税金——应交增值税(进项税额) 204

 贷: 应交税金——待抵扣进项税额——厂房B 204

9.2017年7月, H公司将2016年7月用于厂房B购入的给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防等设备40%的待抵扣进项税额从销项税额中抵扣:

借: 应交税金——应交增值税(进项税额) 68

 贷: 应交税金——待抵扣进项税额——厂房B 68

10.2017年9月, H公司将2016年9月接受建筑服务40%的待抵扣进项税额从销项税额中抵扣:

借: 应交税金——应交增值税(进项税额) 35.2

 贷: 应交税金——待抵扣进项税额——厂房B 35.2

11. 假设H公司在厂房B的施工现场修建了临时工棚, 购进相应材料(假设不考虑其他支出)100万元(不含税), 取得的增值税专用发票上注明的增值税税额为17万元。

国家税务总局公告2016年第15号文件规定, 房地产开发企业自行开发的房地产项目, 融资租入的不动产, 以及在施工现场修建的临时建筑物、构筑物, 其进项税额不适用分2年抵扣的规定。

(1) 搭建时:

借: 在建工程 100

 应交税金——应交增值税(进项税额) 17

 贷: 银行存款 117

(2) 投入使用:

借: 临时设施 100

 贷: 在建工程 100

12.假设2016年9月, 已完工的厂房B被某行政部门依据相关法律法规认定为违法建筑被依法拆除。(其他业务略)

国家税务总局公告2016年第15号文件规定, 不动产在建工程发生非正常损失的, 其所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务已抵扣的进项税额应于当期全部转出; 其待抵扣进项税额不得抵扣。

该公司耗用的购进货物、设计服务和建筑服务支出=1 000+2 000+3 000+800+50=6 850(万元)

已抵扣的进项税额=340-136+306+1.8+102+52.8=666.60(万元)

待抵扣进项税额=136+204+1.2+68+35.2=444.40(万元)

严重不良后果的, 应当追究其相应责任; 已调任其他岗位或退休的, 应当纳入责任追究范围, 实行重大决策终身责任追究制度。经营投资责任根据工作职责划分为直接责任、主管责任和领导责任。

(一) 直接责任是指相关人员在 its 工作职责范围内, 违反规定, 未履行或未正确履行职责, 对造成的财产损失或其他不良后果起决定性直接作用时应当承担的责任。

企业负责人存在以下情形的, 应当承担直接责任: 本人或与他人共同违反国家法律法规和企业内部管理规定; 授意、指使、强令、纵容、包庇下属人员违反国家法律法规和企业内部管理规定; 未经民主决策、相关会议讨论或文件传签、报审等规定程序, 直接决定、批准、组织实施重大经济事项, 并造成重大财产损失或其他严重不良后果; 主持相关会议讨论或以文件传签等其他方式研究时, 在多数人不同意的情况下, 直接决定、批准、组织实施重大经济事项, 造成重大财产损失或其他严重不良后果; 将按有关法律法规制度应作为第一责任人(总负责)的事项、签订的有关目标责任事项或应当履行的其他重要职责, 授权(委托)其他领导干部决策且决策不当或决策失误造成重大财产损失或其他严重不良后果; 其他失职、渎职和应当承担直接责任的行为。

(二) 主管责任是指相关人员在 its 直接主管(分管)工作职责范围内, 违反规定, 未履行或未正确履行职责, 对造成的财产损失或不良后果应当承担的责任。

(三) 领导责任是指主要负责人在其工作职责范围内, 违反规定, 未履行或未正确履行职责, 对造成的财产损失或不良后果应当承担的责任。

五、责任追究处理

(一) 根据财产损失程度、问题性质等, 对相关责任人采取组织处理、扣减薪酬、禁入限制、纪律处分、移送司法机关等方式处理。

1. 组织处理。包括批评教育、责令书面检查、通报批评、诫勉、停职、调离工作岗位、降职、改任非领导职务、责令辞职、免职等。

2. 扣减薪酬。扣减和追索绩效年薪或任期激励收入, 终止或收回中长期激励收益, 取消参加中长期激励资格等。

3. 禁入限制。五年内直至终身不得担任国有企业董事、监事、高级管理人员。

4. 纪律处分。由相应的纪检监察机关依法依规查处。

5. 移送司法机关处理。依据国家有关法律规定, 移送司法机关依法查处。

以上处理方式可以单独使用, 也可以合并使用。

(二) 国有企业发生财产损失, 经过查证核实和责任认定后, 除依据有关规定移送司法机关处理外, 应当按以下方式处理:

1. 发生较大资产损失的, 对直接责任人和主管责任人给予通报批评、诫勉、停职、调离工作岗位、降职等处理, 同时按照以下标准扣减薪酬: 扣减和追索责任认定年度50%—100%的绩效年薪、扣减和追索责任认定年度(含)前三年50%—100%的任期激励收入并延期支付绩效年薪, 终止尚未行使的中长期激励权益、上缴责任认定年度及前一年度的全部中长期激励收益、五年内不得参加企业新的中长期激励。

对领导责任人给予通报批评、诫勉、停职、调离工作岗位等处理, 同时按照以下标准扣减薪酬: 扣减和追索责任认定年度30%—70%的绩效年薪、扣减和追索责任认定年度(含)前三年30%—70%的任期激励收入并延期支付绩效年薪, 终止尚未行使的中长期激励权益、三年内不得参加企业新的中长期激励。

2. 发生重大资产损失的, 对直接责任人和主管责任人给予降职、改任非领导职务、责令辞职、免职和禁入限制等处理, 同时按照以下标准扣减薪酬: 扣减和追索责任认定年度100%的绩效年薪、扣减和追索责任认定年度(含)前三年100%的任期激励收入并延期支付绩效年薪, 终止尚未行使的中长期激励权益、上缴责任认定年度(含)前三年的全部中长期激励收益、不得参加企业新的中长期激励。

对领导责任人给予调离工作岗位、降职、改任非领导职务、责令辞职、免职和禁入限制等处理, 同时按照以下标准扣减薪酬: 扣减和追索责任认定年度70%—100%的绩效年薪、扣减和追索责任认定年度(含)前三年70%—100%的任期激励收入并延期支付绩效年薪, 终止尚未行使的中长期激励权益、上缴责任认定年度(含)前三年的全部中长期激励收益、五年内不得参加企业新的中长期激励。

3.责任人在责任认定年度已不在本企业领取绩效年薪的,按离职前一年度全部绩效年薪及前三年任期激励收入总和计算,参照上述标准追索扣回其薪酬。

4.对同一事件、同一责任人的薪酬扣减和追索,按照党纪政纪处分、责任追究等扣减薪酬处理的最高标准执行,但不合并使用。

(三)对资产损失频繁发生、金额巨大、后果严重、影响恶劣的,未及时采取措施或措施不力导致资产损失扩大的,以及瞒报、谎报资产损失的,应当从重处理。对及时采取措施减少、挽回损失并消除不良影响的,可以适当从轻处理。

(四)国有企业违规经营投资责任追究处理的具体标准,由各级履行出资人职责的机构根据资产损失程度、应当承担 responsibility 等情况,依照本意见制定。

六、责任追究工作的组织实施

(一)开展国有企业违规经营投资责任追究工作,应当遵循以下程序:

1.受理。资产损失一经发现,应当立即按管辖规定及相关程序报告。受理部门应当对掌握的资产损失线索进行初步核实,属于责任追究范围的,应当及时启动责任追究工作。

2.调查。受理部门应当按照职责权限及时组织开展调查,核查资产损失及相关业务情况、核实损失金额和损失情形、查清损失原因、认定相应责任、提出整改措施等,必要时可经批准组成联合调查组进行核查,并出具资产损失情况调查报告。

3.处理。根据调查事实,依照管辖规定移送有关部门,按照管理权限和相关程序对相关责任人追究责任。相关责任人对处理决定有异议的,有权提出申诉,但申诉期间不停止原处理决定的执行。责任追究调查情况及处理结果在一定范围内公开。

4.整改。发生资产损失的国有企业应当认真总结吸取教训,落实整改措施,堵塞管理漏洞,建立健全防范损失的长效机制。

(二)责任追究工作原则上按照干部管理权限组织开展,一般资产损失由本企业依据相关规定自行开展责任追究工作,上级企业或履行出资人职责的机构认为有必要的,可直接组织开展;达到较大或重大资产损失标准的,应当由上级企业或履行出资人职责的机

构开展责任追究工作;多次发生重大资产损失或造成其他严重不良影响、资产损失金额特别巨大且危及企业生存发展的,应当由履行出资人职责的机构开展责任追究工作。

(三)对违反规定,未履行或未正确履行职责造成国有资产损失的董事,除依法承担赔偿责任外,应当依照公司法、公司章程及本意见规定对其进行处理。对重大资产损失负有直接责任的董事,应及时调整或解聘。

(四)经营投资责任调查期间,对相关责任人未支付或兑现的绩效年薪、任期激励收入、中长期激励收益等均应暂停支付或兑现;对有可能影响调查工作顺利开展的相关责任人,可视情采取停职、调离工作岗位、免职等措施。

(五)对发生安全生产、环境污染责任事故和重大不稳定事件的,按照国家有关规定另行处理。

七、工作要求

(一)各级履行出资人职责的机构要明确所出资产企业负责人在经营投资活动中须履行的职责,引导其树立责任意识和风险意识,依法经营,廉洁从业,坚持职业操守,履职尽责,规范经营投资决策,维护国有资产安全。国有企业要依据公司法规定完善公司章程,建立健全重大决策评估、决策事项履职记录、决策过错认定等配套制度,细化各类经营投资责任清单,明确岗位职责和履职程序,不断提高经营投资责任管理的规范化、科学化水平。履行出资人职责的机构和国有企业应在有关外聘董事、职业经理人聘任合同中,明确违规经营投资责任追究的原则要求。

(二)各级履行出资人职责的机构和国有企业要按照本意见要求,建立健全违规经营投资责任追究制度,细化经营投资责任追究的原则、范围、依据、启动机制、程序、方式、标准和职责,保障违规经营投资责任追究工作有章可循、规范有序。国有企业违规经营投资责任追究制度应当报履行出资人职责的机构备案。

(三)国有企业要充分发挥党组织、审计、财务、法律、人力资源、巡视、纪检监察等部门的监督作用,形成联合实施、协同联动、规范有序的责任追究工作机制,重要情况和问题及时向履行出资人职责的机构报告。履行出资人职责的机构要加强与外派监事会、巡视

门用于对内部职工提供育儿、医疗服务。

国家税务总局公告2016年第15号文件第七条规定,已抵扣进项税额的不动产,发生非正常损失,或者改变用途,专用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的,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=(已抵扣进项税额+待抵扣进项税额)×不动产净值率

不动产净值率=(不动产净值÷不动产原值)×100%

不得抵扣的进项税额小于或等于该不动产已抵扣进项税额的,应于该不动产改变用途的当期,将不得抵扣的进项税额从进项税额中扣减。不得抵扣的进项税额大于该不动产已抵扣进项税额的,应于该不动产改变用途的当期,将已抵扣进项税额从进项税额中扣减,并从该不动产待抵扣进项税额中扣减不得抵扣进项税额与已抵扣进项税额的差额。

门市房A 净值=5 000-20.83×8=4 833.36(万元)
不动产净值率=(4 833.36÷5 000)×100%
=96.67%

不得抵扣的进项税额=(330+220)×96.67%
=531.69(万元)

不得抵扣进项税额与已抵扣进项税额的差额=531.69-330 =201.69(万元)

因此,不得抵扣的进项税额531.69 万元>已抵扣进项税额330 万元。账务处理:

借:固定资产 531.69
贷:应交税金——应交增值税(进项税额转出) 330
应交税金——待抵扣进项税额——门市房A 201.69

6. 假设H公司2017年1月被一家上市公司收购,根据收购协议办理注销手续。对于购买门市房A尚未抵扣完毕的待抵扣进项税额,于注销清算的当期从销项税额中抵扣。

借:应交税金——应交增值税(进项税额) 220
贷:应交税金——待抵扣进项税额——门市房A 220

如果纳税人注销清算时,当期销项税额大于其尚未抵扣完毕的待抵扣进项税额,则全额扣除;如果计算后出现留抵税额,则不予退税。

(二)2016年6月15日,H公司新建一厂房B,使用2016年4月11日购进的钢材一批,价款2 000万元(不含税),取得的增值税专用发票上注明的税额为340万元

(已在当月认证并抵扣)。6月,H公司支付给某建筑设计院厂房设计服务费为50万元(不含税),取得的增值税专用发票上注明的增值税税额为3万元。6月17日,购进水泥用于新建厂房B,价款3 000万元(不含税),取得的增值税专用发票上注明的增值税税额为510万元。7月15日,购入给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防等设备,支付某公司贷款1 000万元(不含税),取得的增值税专用发票上注明的增值税税额为170万元。9月工程完工,取得某建筑公司开具的价款为800万元(不含税)的增值税专用发票,注明增值税税额为88万元。(其他业务略)

1.H公司领用4月份购进的钢材用于建设厂房B的账务处理。国家税务总局公告2016年第15号文件规定:“购进时已全额抵扣进项税额的货物和服务,转用于不动产在建工程的,其已抵扣进项税额的40%部分,应于转用的当期从进项税额中扣减,计入待抵扣进项税额,并于转用的当月起第13个月从销项税额中抵扣。”

(1)购进钢村时:
借:原材料——钢材 2 000
应交税金应交增值税(进项税额) 340
贷:银行存款 2 340
(2)钢材转用于不动产在建工程时:
借:在建工程 2 000
贷:原材料——钢材 2 000
(3)已抵扣进项税额的40%部分于转用的当期从进项税额中扣减时:
借:应交税金——待抵扣进项税额——厂房B 136
贷:应交税金——应交增值税(进项税额转出) 136

2.H公司购进水泥用于建设厂房B的账务处理。国家税务总局公告2016年第15号文件规定,纳税人2016年5月1日后购进货物和设计服务、建筑服务,用于新建不动产,或者用于改建、扩建、修缮、装饰不动产并增加不动产原值超过50%的,其进项税额分2年从销项税额中抵扣,其中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。

(1)购进水泥时:
借:原材料——水泥 3 000
应交税金——应交增值税(进项税额) 306
应交税金——待抵扣进项税额——厂房B 204
贷:银行存款 3 510

案解不动产进项税额抵扣的账务处理

杨 臻

我国全面推开营改增后，不动产被纳入增值税抵扣链条，这对各个行业的纳税人来说是重大利好。那么，纳税人对购入的不动产应如何进行进项税额抵扣？以直接购买、接受捐赠、接受投资入股以及抵债等不同形式取得不动产的抵扣政策有无区别？不动产改变用途，以及不动产、不动产在建工程发生非正常损失时进项税额如何抵扣？企业注销时，尚有未抵扣完毕的待抵扣进项税额应如何处理？针对这一系列税务问题，笔者结合国家税务总局发布的《不动产进项税额分期抵扣管理暂行办法》（国家税务总局公告2016年第15号）及具体案例，对以上问题进行探讨：

案例：某大型工业制造公司（增值税一般纳税人，以下简称H公司）发生如下业务（以下业务取得的增值税专用发票已在当月通过认证，除增值税以外的其他税费略）：

（一）2016年5月15日，H公司从某房地产公司购买一个门市房A，用于对外出租，购置价款为5 000万元（不含税），取得的增值税专用发票上注明的增值税税额为550万元，当月计入“固定资产”科目核算。

1.2016年5月15日购进门市房A。根据国家税务总局公告2016 年第15号文件规定，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%。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。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，并建立不动产和不动产在建工程台账，记录并归集不动产和不动产在建工程的成本、费用、扣税凭证及进项税额抵扣情况，留存备查。

H公司账务处理如下（单位：万元，下同）：

借：固定资产	5 000
应交税金——应交增值税（进项税额）	330
应交税金——待抵扣进项税额——门市房A	220
贷：银行存款	5 550

2.H公司从6月开始计提折旧，按20 年计提，假设残值为0：

月折旧额=5 000÷（20×12）=20.83（万元）	
借：其他业务支出	20.83
贷：累计折旧	20.83
3.2017 年5 月（取得扣税凭证的当月起第13 个月）抵扣购进门市房A 的待抵扣进项税额：	
借：应交税金——应交增值税（进项税额）	220
贷：应交税金——待抵扣进项税额——门市房A	220

4. 假设2017年1月，H公司将门市房A销售给甲公司，售价5 800万元（含税）。

国家税务总局公告2016年第15号文件第六条规定：“纳税人销售其取得的不动产或者不动产在建工程时，尚未抵扣完毕的待抵扣进项税额，允许于销售的当期从销项税额中抵扣。”需要注意的是，根据国家税务总局发布的《纳税人转让不动产增值税征收管理暂行办法》（国家税务总局公告2016年第14号）规定，一般纳税人转让其2016年5月1日后取得（不含自建）的不动产，适用一般计税方法，以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应以取得的全部价款和价外费用扣除不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额，按照5%的预征率向不动产所在地主管地税机关预缴税款，向机构所在地主管国税机关申报纳税。

H公司向门市房A 所在地主管地税机关预缴税款=（5 800-5 000）÷（1+5%）×5%=38.10（万元）

账务处理：

（1）借：应交税金——应交增值税（进项税额）	220
贷：应交税金——待抵扣进项税额——门市房A	220
（2）借：应交税金——应交增值税（已交税金）	38.10
贷：银行存款	38.10
（3）借：银行存款	5 800
累计折旧	166.64
贷：固定资产	5 000
应交税金——应交增值税（销项税额）	574.77
营业外收入	391.87

5. 假设2017年1月，H公司将门市房A改变用途，专

组、审计机关、纪检监察机关、司法机关的协同配合，共同做好国有企业违规经营投资责任追究工作。对国有企业违规经营投资等重大违法违纪违规问题应当发现而未发现或敷衍不追、隐匿不报、查处不力的，严格追究企业和履行出资人职责的机构有关人员的失职渎职责任。

（四）各级履行出资人职责的机构和国有企业要做好国有企业违规经营投资责任追究相关制度的宣传解释工作，凝聚社会共识，为深入开展责任追究工作营

造良好氛围；要结合对具体案例的调查处理，在适当范围进行总结和通报，探索向社会公开调查处理情况，接受社会监督，充分发挥警示教育作用。

本意见适用于国有及国有控股企业违规经营投资责任追究工作。金融、文化等国有企业违规经营投资责任追究工作，中央另有规定的依其规定执行。

国务院办公厅

2016年8月2日

关于股权激励和技术入股所得税征管问题的公告

国家税务总局公告2016年第62号

为贯彻落实《财政部 国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知》（财税〔2016〕101号，以下简称《通知》），现就股权激励和技术入股有关所得税征管问题公告如下：

一、关于个人所得税征管问题

（一）非上市公司实施符合条件的股权激励，本公司最近6个月在职职工平均人数，按照股票（权）期权行权、限制性股票解禁、股权激励获得之上月起前6个月“工资薪金所得”项目全员全额扣缴明细申报的平均人数确定。

（二）递延纳税期间，非上市公司情况发生变化，不再同时符合《通知》第一条第（二）款第4至6项条件的，应于情况发生变化之次月15日内，按《通知》第四条第（一）款规定计算缴纳个人所得税。

（三）员工以在一个公历月份中取得的股票（权）形式工资薪金所得为一次。员工取得符合条件、实行递延纳税政策的股权激励，与不符合递延纳税条件的股权激励分别计算。

员工在一个纳税年度中多次取得不符合递延纳税条件的股票（权）形式工资薪金所得的，参照《国家税务总局关于个人股票期权所得缴纳个人所得税有关问题的补充通知》（国税函〔2006〕902号）第七条规定执行。

（四）《通知》所称公平市场价格按以下方法确定：

1.上市公司股票的公平市场价格，按照取得股票当日的收盘价确定。取得股票当日为非交易日的，按照上一个交易日收盘价确定。

2.非上市公司股票（权）的公平市场价格，依次按照净资产法、类比法和其他合理方法确定。净资产法按照取得股票（权）的上年末净资产确定。

（五）企业备案具体按以下规定执行：

1.非上市公司实施符合条件的股权激励，个人选择递延纳税的，非上市公司应于股票（权）期权行权、限制性股票解禁、股权激励获得之次月15日内，向主管税务机关报送《非上市公司股权激励个人所得税递延纳税备案表》（附件1）、股权激励计划、董事会或股东大会决议、激励对象任职或从事技术工作情况说明等。实施股权激励的企业同时报送本企业及其奖励股权标的企业上一纳税年度主营业务收入构成情况说明。

2.上市公司实施股权激励，个人选择在不超过12个月期限内缴税的，上市公司应自股票期权行权、限制性股票解禁、股权激励获得之次月15日内，向主管税务机关报送《上市公司股权激励个人所得税延期纳税备案表》（附件2）。上市公司初次办理股权激励备案时，还应一并向主管税务机关报送股权激励计划、董事会或股东大会决议。

3.个人以技术成果投资入股境内公司并选择递延纳税的,被投资公司应于取得技术成果并支付股权之次月15日内,向主管税务机关报送《技术成果投资入股个人所得税递延纳税备案表》(附件3)、技术成果相关证书或证明材料、技术成果投资入股协议、技术成果评估报告等资料。

(六)个人因非上市公司实施股权激励或以技术成果投资入股取得的股票(权),实行递延纳税期间,扣缴义务人应于每个纳税年度终了后30日内,向主管税务机关报送《个人所得税递延纳税情况年度报告表》(附件4)。

(七)递延纳税股票(权)转让、办理纳税申报时,扣缴义务人、个人应向主管税务机关一并报送能够证明股票(权)转让价格、递延纳税股票(权)原值、合理税费的有关资料,具体包括转让协议、评估报告和相关票据等。资料不全或无法充分证明有关情况,造成计税依据偏低,又无正当理由的,主管税务机关可依据税收征管法有关规定进行核定。

二、关于企业所得税征管问题

(一)选择适用《通知》中递延纳税政策的,应当为实行查账征收的居民企业以技术成果所有权投资。

(二)企业适用递延纳税政策的,应在投资完成后首次预缴申报时,将相关内容填入《技术成果投资入

股企业所得税递延纳税备案表》(附件5)。

(三)企业接受技术成果投资入股,技术成果评估值明显不合理的,主管税务机关有权进行调整。

三、实施时间

本公告自2016年9月1日起实施。中关村国家自主创新示范区2016年1月1日至8月31日之间发生的尚未纳税的股权奖励事项,按《通知》有关政策执行的,可按本公告有关规定办理相关税收事宜。《国家税务总局关于3项个人所得税事项取消审批实施后续管理的公告》(国家税务总局公告2016年第5号)第二条第(一)项同时废止。

附件:1.《非上市公司股权激励个人所得税递延纳税备案表》及填报说明(略)

2.《上市公司股权激励个人所得税延期纳税备案表》及填报说明(略)

3.《技术成果投资入股个人所得税递延纳税备案表》及填报说明(略)

4.《个人所得税递延纳税情况年度报告表》及填报说明(略)

5.《技术成果投资入股企业所得税递延纳税备案表》及填报说明(略)

国家税务总局
2016年9月28日

选择一般计税方法的,以全部价款和价外费用计算应纳税额。以全部价款和价外费用作为销售额,按照5%的预征率向不动产所在地主管税局预缴税款,向机构所在地税局申报纳税。

假定A公司2015年1月自建一不动产,2016年5月按照150万元的含税价转让该不动产,则预缴税额和应纳税额分别是:预缴税额=150÷(1+5%)×5%=7.14万元,应纳税额=150÷(1+11%)×11%-7.14=7.72万元。

4.转让2016年5月1日后取得的非自建的不动产。一般纳税人转让其2016年5月1日后取得的非自建的不动产,如果适用一般计税方法,以取得的全部价款和价外费用为销售额,计算应纳税额。以全部价款和价外费用扣除购置原价或作价后的余额,按照5%的预征率向不动产所在地税局预缴,向机构所在地税局申报。

假定A公司2016年5月购置一不动产,价款100万,税款11万,2016年12月,按照200万的价格转让,销项税是22万。则预缴税额和应纳税额分别是:预缴税额=(222-111)÷(1+5%)×5%=5.29万元,应纳税额=22-11-5.29=5.71万元。

5.转让2016年5月1日后自建的不动产。转让2016年5月1日后自建的不动产,如果适用一般计税方法,以全部价款和价外费用计算应纳税额。按照全部价款和价外费用及5%的预征率,计算向不动产所在地预缴的税额,同时向机构所在地主管税局申报纳税。

假定A公司2016年5月自建一不动产,取得的有关支出专用发票日期在2016年5月1日之后的进项税额,是4万元,2016年12月以200万的价格转让,销项税是22万元,则预缴税额和应纳税额分别是:预缴税额=222÷(1+5%)×5%=10.57万元,应纳税额=22-4-10.57=7.43万元。

扣减销售额的不同凭证

解决增值税的抵扣问题,分为扣税和扣额。扣税,是指直接抵扣进项税。扣额,是指扣减销售额。如果没有可以抵扣进项税的四种凭证,不能抵扣进项税,但可以采用扣减销售额的方式。房地产开发企业自销售额中抵扣地价款,应当取得省以上(含省)财政部门监制的财政票据。非房地产企业自销售额中扣减购置原价

或取得不动产时的作价,应提供如下凭证:税务部门监制的发票;法院判决书、裁定书、调解书、仲裁裁决书、公正债权文书;总局规定的其他凭证。

发票开具的不同规定

(一)房地产企业开具发票

房地产开发企业销售自行开发的项目,自行开具专用发票。但是向个人销售房地产,不得开具专用发票。房地产企业在2016年4月30日之前收取款项并已经缴纳营业税但是未开具营业税发票的,可以开具增值税普通发票。

(二)非房地产企业开具发票

向个人转让其取得的不动产,不得开具或申请开具增值税专用发票。

纳税地点的不同规定

房地产开发企业和非房地产开发企业的纳税地点不同。房地产开发企业,只向其机构所在地主管税务局申报纳税,即使预收款的预缴税额,也向机构所在地主管税务局申报。非房地产开发企业,有两个纳税地点,按照50%的预征率预缴税款时,预缴的税款,缴给不动产所在地税务局,还要向机构所在地主管税务局申报。

简易计税和一般计税的选择方法

以房地产开发企业为例,老项目到底是选择一般计税方法还是简易计税方法?从原理上分析,老项目之所以允许选择简易计税方法,是因为老项目的进项税可能已经发生在营改增之前,没有多少进项税可以抵扣,为防止税负增加太多,允许选择简易计税方法。因此,凡是预计没有多少进项税可以抵扣的老项目,选择简易计税,税负可能低一些。反之,可以考虑选择一般计税方法。

A公司一老项目,销售额预计是111万元,如果选择简易计税,则应纳税额=111(1+5%)×5%=5.3万元;如果选择一般计税,销项税额=111÷(1+11%)×11%=11万元。11万元-5.3万元=5.7万元。

因此,如果老项目还可以抵扣的进项税大于5.7万元,比如还有6万元,则一般计税方法的应纳税额是5万元,低于简易计税方法。

关于调整化妆品进口环节消费税的通知 财关税〔2016〕48号

为引导合理消费,经国务院批准,对化妆品的消费

税政策进行调整,现将有关问题通知如下:

一、调整化妆品进口环节消费税税目税率,具体如下:

(一)将征收范围调整为高档美容修饰类化妆品、高档护肤类化妆品。高档美容修饰类和高档护肤类化妆品界定标准为进口完税价格在10元/毫升(克)或15

元/片(张)及以上。调整后的税目见附件。

(二)将进口环节消费税税率由30%下调为15%。

二、本通知自2016年10月1日起执行。

附件:化妆品进口环节消费税税目税率表(略)

财政部 国家税务总局
2016年9月30日

按照5%的征收率计算税额。

假定A公司2015年1月购置一不动产,购置价是100万,2016年5月转让,转让价是150万,则按照简易计税方式计算的应纳税额是: $(150-100) \div (1+5\%) \times 5\%=2.38$ 万元

2. 转让自建不动产

一般纳税人转让2016年4月30日之前自建的不动产,如果选择简易计税方式,以取得的全部价款和价外费用为销售额,按照5%的征收率计算应纳税额。需要注意的是,不得自销售额中扣除自建成本。

假定A公司2015年1月自建一不动产,2016年5月转让该不动产,转让价是150万元,则按照简易计税方式计算的应纳税额是: $150 \div (1+5\%) \times 5\%=7.14$ 万元。

一般计税方法的不同规定

房地产开发企业和非房地产开发企业一般计税方式,也有不同。

(一) 房地产开发企业的一般计税方式

一般计税方式的应纳税额计算,在遵照一般规定的同时,也有一些针对房地产开发企业的特殊规定。

1. 应纳税额的计算公式

当期应纳税额=当期销项税额-当期进项税额-已预缴税款。销项税额=销售额 $\times$ 税率

2. 土地价款自销售额中扣除

对房地产开发企业而言,计算销售额时,可以扣除土地价款,方法如下。销售额=(全部价款和价外费用-当期允许扣除的土地价款) $\div (1+11\%)$ 。当期允许扣除的土地价款=(当期销售房地产项目建筑面积 $\div$ 房地产项目可供销售建筑面积) $\times$ 支付的土地价款。当期销售建筑面积,是指与当期申报销售额对应的建筑面积。可供销售建筑面积,是指房地产项目可以出售的总建筑面积,不包括未单独作价结算的配套公共设施的建筑面积。分母中不含公共配套面积,实际加大了土地扣除的价款,对纳税人有利。

3. 土地价款的定义

土地价款是指向政府、土地管理部门或受政府委托收取土地价款的单位直接支付的土地价款。也就是说,直接支付给拆迁居民的拆迁款是不能抵扣的。

4. 已预缴税款

如果采用预收款方式销售自行开发的房地产项目,

在收到预收款时,按照3%的预征率预缴增值税。应预缴税款=预收款 $\div (1+11\%) \times 3\%$ 。

5. 不得抵扣进项税额的区分

房地产企业销售自行开发的房地产项目,如兼有一般计税方法、简易计税方法、免征增值税的项目无法划分不得抵扣的进项税额的,按照《建筑工程施工许可证》注明的“建设规模”划分:不得抵扣的进项税额=当期无法划分的全部进项税额 $\times$ (简易计税、免税房地产项目建设规模 $\div$ 房地产项目总建设规模)。

(二) 非房地产开发企业的一般计税方式

非房地产开发企业的一般计税方式,分为自建和非自建,自建和非自建又分为2016年5月1日之前和之后,有4种情况。5月1日之前和之后的区别在于,5月1日之前取得的,无论是自建还是非自建,都没有可以抵扣的进项税,5月1日之后取得的,理论上是有可以抵扣的进项税。

1. 应纳税额的一般计算方法

纳税人转让其取得的不动产,向不动产所在地主管税局预缴的增值税税款,可在当期应纳税额中抵减,抵减不完的,结转下期继续抵减。当然,抵减预缴税款,应有完税凭证。应纳税额=当期销项税额-当期进项税额-已预缴税额。

2. 转让2016年4月30日前取得的非自建不动产

一般纳税人转让2016年4月30日前取得的非自建的不动产,如果选择一般计税方法,以全部价款和价外费用,作为计税销售额。但是需要向不动产所在地税局预缴税款,预缴税款的销售额是全部价款和价外费用扣除购置原价或取得时作价后的余额,按照5%的预征率计算。在预缴的同时,还要向机构所在地主管税务局申报纳税。向不动产所在地预缴,同时向主管税务局申报,可以平衡不动产所在地与机构所在地的利益关系。

假定A公司2015年1月购置一不动产,价款100万元。2016年5月按照150万元的含税价格转让该不动产,则预缴税款和应纳税款分别是:预缴税额= $(150-100) \div (1+5\%) \times 5\%=2.38$ 万元,应纳税额= $150 \div (1+11\%) \times 11\%-2.38=12.48$ 万元。

3. 转让2016年4月30日前自建的不动产

一般纳税人转让2016年4月30日前自建的不动产,

关于印发《规范“三去一降一补”有关业务的会计处理规定》的通知

财会〔2016〕17号

为贯彻落实《国务院关于钢铁行业化解过剩产能实现脱困发展的意见》(国发〔2016〕6号)和《国务院关于煤炭行业化解过剩产能实现脱困发展的意见》(国发〔2016〕7号)等文件精神,推动“三去一降一补”工作,根据《中华人民共和国会计法》和国家统一的会计制度相关规定,我部制定了《规范“三去一降一补”有关业务的会计处理规定》,现予印发,请遵照执行。

附件:规范“三去一降一补”有关业务的会计处理规定

财政部

2016年9月22日

附件:

规范“三去一降一补”有关业务的会计处理规定

一、关于国有独资或全资企业之间无偿划拨子公司的会计处理

在“三去一降一补”工作中,有关企业集团出于深化国企改革或去产能、调结构等原因,按照国有资产监管部门(以下简称国资监管部门)有关规定,对所属的子公司的股权进行集团之间的无偿划拨。本规定所称的国有独资或全资企业,包括国有独资公司、非公司制国有独资企业、国有全资企业、事业单位投资设立的一人有限责任公司及其再投资设立的一人有限责任公司。国有独资或全资企业之间按有关规定无偿划拨子公司,导致对被划拨企业的控制权从划出企业转移到划入企业的,应当进行以下会计处理:

(一) 划入企业的会计处理。

1.个别财务报表。被划拨企业按照国有产权无偿划拨的有关规定开展审计等,上报国资监管部门作为无偿划拨依据的,划入企业在取得被划拨企业的控制权之日,编制个别财务报表时,应当根据国资监管部门批复的有关金额,借记“长期股权投资”科目,贷记“资本公积(资本溢价)”科目(若批复明确作为资本金投入的,记入“实收资本”科目,下同)。

2.合并财务报表。划入企业在取得被划拨企业的控制权后编制合并财务报表,一般包括资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等:

(1)合并资产负债表。划入企业应当以被划拨企业经审计等确定并经国资监管部门批复的资产和负债的账面价值及其在被划拨企业控制权转移之前发生的变动为基础,对被划拨企业的资产负债表进行调整,

调整后应享有的被划拨企业资产和负债之间的差额,计入资本公积(资本溢价)。

(2)合并利润表。划入企业编制取得被划拨企业的控制权当期的合并利润表时,应包含被划拨企业自国资监管部门批复的基准日起至控制权转移当期期末发生的净利润。

(3)合并现金流量表。划入企业编制取得被划拨企业的控制权当期的合并现金流量表时,应包含被划拨企业自国资监管部门批复的基准日起至控制权转移当期期末产生的现金流量。

(4)合并所有者权益变动表。划入企业编制当期的合并所有者权益变动表时,应包含被划拨企业自国资监管部门批复的基准日起至控制权转移当期期末的所有者权益变动情况。合并所有者权益变动表可以根据合并资产负债表和合并利润表编制。

(二) 划出企业的会计处理。

1.个别财务报表。划出企业在丧失对被划拨企业的控制权之日,编制个别财务报表时,应当按照对被划拨企业的长期股权投资的账面价值,借记“资本公积(资本溢价)”科目(若批复明确冲减资本金的,应借记“实收资本”科目,下同),贷记“长期股权投资(被划拨企业)”科目;资本公积(资本溢价)不足冲减的,依次冲减盈余公积和未分配利润。

2.合并财务报表。划出企业在丧失对被划拨企业的控制权之日,编制合并财务报表时,不应再将被划拨企业纳入合并财务报表范围,终止确认原在合并财务报表中反映的被划拨企业相关资产、负债、少数股东权

益以及其他权益项目,相关差额冲减资本公积(资本溢价),资本公积(资本溢价)不足冲减的,依次冲减盈余公积和未分配利润。同时,划出企业与被划拨企业之间在控制权转移之前发生的未实现内部损益,应转入资本公积(资本溢价),资本公积(资本溢价)不足冲减的,依次冲减盈余公积和未分配利润。

二、关于即将关闭出清的“僵尸企业”的会计处理

(一)即将关闭出清的“僵尸企业”自身的会计处理。

根据《国务院关于钢铁行业化解过剩产能实现脱困发展的意见》(国发〔2016〕6号)和《国务院关于煤炭行业化解过剩产能实现脱困发展的意见》(国发〔2016〕7号)等文件规定,地方可以综合运用兼并重组、债务重组和破产清算等方式,加快处置“僵尸企业”,实现市场出清。

企业按照政府推动化解过剩产能的有关规定界定为“僵尸企业”且列入即将关闭出清的“僵尸企业”名单的(以下简称此类“僵尸企业”),应自被列为此类“僵尸企业”的当期期初开始,对资产改按清算价值计量、负债改按预计的结算金额计量,有关差额计入营业外支出(收入)。此类“僵尸企业”不应再对固定资产和无形资产计提折旧或摊销。

此类“僵尸企业”应在附注中披露财务报表的编制基础及其原因、财务报表上有关资产和负债的状况、清理的进展情况、是否会因资产变现以及负债清偿等原因需预计大额的损失或额外负债等重要信息。

此类“僵尸企业”进入破产清算程序且被法院指定的破产管理人接管的,应改按有关破产清算的会计处理规定进行会计处理。

(二)即将关闭出清的“僵尸企业”的母公司的会计处理。

此类“僵尸企业”的母公司(以下简称母公司)应当区分个别财务报表和合并财务报表进行会计处理:

1.母公司在编制个别财务报表时,对该子公司长期股权投资,应当按照资产负债表日的可收回金额与账面价值孰低进行计量,前者低于后者的,其差额计入资产减值损失。

2.母公司在编制合并财务报表时,应当以该子公司按本条规定编制的财务报表为基础,按与该子公司相同的基础对该子公司的资产、负债进行计量,计量金额与原在合并财务报表中反映的相关资产、负债以及商誉

的金额之间的差额,应计入当期损益。母公司因其所属子公司进入破产清算程序且被法院指定的破产管理人接管等,丧失了对该子公司控制权的,不应再将其纳入合并财务报表范围。

3.母公司应当在合并财务报表附注中披露子公司财务报表的编制基础及其原因、母公司计量基础的有关变化对其当期财务状况、经营成果、现金流量等方面的影响、子公司清理的进展情况、是否会因资产变现以及负债清偿等原因需预计大额的损失或额外负债等重要信息。

(三)即将关闭出清的“僵尸企业”的母公司以外的其他权益性投资方的会计处理。

本规定所称的其他权益性投资方,是指对此类“僵尸企业”具有共同控制或能够施加重大影响的投资企业。这些投资企业对该“僵尸企业”的长期股权投资,应当按照可收回金额与账面价值孰低进行计量,前者低于后者的,其差额计入资产减值损失。

三、关于中央企业对工业企业结构调整专项奖补资金的会计处理

根据《财政部关于印发〈工业企业结构调整专项奖补资金管理办法〉的通知》(财建〔2016〕253号,以下简称253号文),中央财政将安排工业企业结构调整专项奖补资金(以下简称专项奖补资金),用于支持地方政府和中央企业推动钢铁、煤炭等行业化解过剩产能。

中央企业在收到预拨的专项奖补资金时,应当暂通过“专项应付款”科目核算,借记“银行存款”等科目,贷记“专项应付款”科目。中央企业按要求开展化解产能相关工作后,按照253号文规定的计算标准等,能够合理可靠地确定因完成任务所取得的专项奖补资金金额的,借记“专项应付款”科目,贷记有关损益科目;不能合理可靠地确定因完成任务所取得的专项奖补资金金额的,应当经财政部核查清算后,按照清算的有关金额,借记“专项应付款”科目,贷记有关损益科目;预拨的专项奖补资金小于企业估计应享有的金额的,不足部分的差额借记“其他应收款”;因未能完成有关任务而按规定向财政部缴回资金的,按缴回资金金额,借记“专项应付款”科目,贷记“银行存款”等科目。

四、本规定自发布之日起施行,不要求追溯调整。

不动产销售增值税的纳税主体与方法

王冬生

销售不动产,不同的纳税主体适用不同的纳税方法。房地产开发企业销售不动产,适用《关于发布〈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〉的公告》(国家税务总局公告2016年第18号,以下简称《18号公告》);非房地产开发企业和个人销售不动产,适用《关于发布〈纳税人转让不动产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14号,以下简称《14号公告》)。本文结合《18号公告》和《14号公告》的规定,分别介绍房地产开发企业、非房地产企业销售不动产的不同的纳税方法。包括以下几项内容:不动产的不同来源;新老不动产的区分及意义;简易计税方法的不同规定;一般计税方法的不同规定;扣减销售额的不同凭证;发票开具的不同规定;纳税地点的不同规定;简易计税和一般计税的选择方法。

不动产的不同来源

房地产开发企业、非房地产开发企业,销售不动产的来源是不同的,房地产开发企业是自己开发的,非房地产企业则来源多样。

(一)房地产开发企业销售不动产来源

《18号公告》规范的是房地产企业销售自行开发的房地产项目。自行开发,包括两种情况:1.在取得土地使用权的土地上进行基础设施和房屋建设;2.以接盘等形式购入未完工的项目,继续开发并销售。

(二)非房地产企业销售不动产

《14号公告》规范的是纳税人转让取得的不动产。取得,包括直接购买、接受捐赠、接受投资入股、自建以及抵债等各种形式。如果是房地产企业销售购进的房地产,也适用《14号公告》。

新老不动产的区分及意义

房地产企业、非房地产企业,都需要区分新老不动产,只是名称不同。区分的意义在于,老不动产可以选择适用简易计税方法,新不动产只能适用一般计税方法。

(一)房地产企业新老项目的划分

房地产开发企业销售老项目,可以选择适用简易计税方法,适用5%的征收率。老项目的标准有两个:1.施工许可证日期。《建筑工程施工许可证》注明的合同开工日期在2016年4月30日之前。2.工程合同日期。《建筑工程施工许可证》没有开工日期或根本就没有许可证,但是承包合同注明的开工日期在2016年4月30日之前。

(二)非房地产开发企业新老不动产的划分

非房地产开发企业销售2016年4月30日之前取得或自建的不动产,可以选择适用简易计税方法。那么如何界定取得的日期?《14号公告》对此没有规定,但从理论上讲,有权利处分不动产,才算取得,有权利处分应该是取得房产证。在没有明确规定之前,建议按照取得房产证的时间为准。

简易计税方法的不同规定

房地产开发企业、非房地产开发企业销售老不动产,都可以选择简易计税方式。一经选择,36个月内不得变更。但是36个月后,可以选择用一般计税方式。

(一)房地产开发企业的简易计税方式

房地产开发企业销售自行开发的老项目,可以选择简易计税方法,按照5%的征收率计算税额。需要注意的是,简易计税的销售额,是销售不动产取得的全部价款和价外费用,不得扣除对应的土地价款。如果有预收款,应在收到预收款时,按照3%的预征率预缴增值税。应预缴税款=预收款÷(1+5%)×3%。应纳税额=当期销售额÷(1+5%)×5%-已预缴税款。

(二)非房地产企业的简易计税方式

非房地产开发企业的简易计税方式,分为自建和非自建,相对复杂一点。简易征收的增值税,全部交给不动产所在地税局。

1、转让非自建不动产

一般纳税人转让其2016年4月30日前取得的非自建不动产,也就是购置的不动产,如果选择简易计税方式,以取得的全部价款和价外费用扣除不动产购置原价或取得不动产时的作价后的余额,作为计税销售额,

甲供材的计税销售额,为扣除工程发包方自行采购的全部或部分设备、材料、动力后的施工合同价款。企业在执行中主要的难点在于如何界定主材及辅材。为了便于征收管理,通常只有由乙方自行购买的材料才可计入乙方的计税销售额,但其选择了简易计税方法后,购进材料的进项税额不允许抵扣。当然,假设施工企业为了获得价格的优惠,从小规模纳税人处购买辅材,则其选择简易计税方法是更优的选择。由于增值税是价外税,无论采用的是一般计税法还是简易计税法,其计税销售额均必须是个不含有增值税的“裸价”。为了配合营改增,住建部颁布的《关于做好建筑业营改增建设工程计价依据调整准备工作的通知》(建办标〔2016〕4号)中明确规定:“工程造价可按以下公式计算:工程造价=税前工程造价 $\times$ (1+11%)。其中,11%为建筑业拟征增值税税率,税前工程造价为人工费、材料费、施工机具使用费、企业管理费、利润和规费之和,各费用项目均以不包含增值税可抵扣进项税额的价格计算,相应计价依据按上述方法调整。”

三、关于总包混合销售的问题

建筑业的发展已从粗放型向集约型转变,因此我国将会大力发展总承包业务。所谓的总承包就是既包括建筑服务,又包括设计服务和购买工程物资及工程设备。由于在增值税的相关规定中,建筑服务的税率为11%,购买工程物资及工程设备的税率为17%,而设计服务的税率为6%。因此,一个总承包合同涉及了多档增值税税率。

财税〔2016〕36号文件附件1中第三十九条规定:“纳税人兼营销售货物、劳务、服务、无形资产或者不动产,适用不同税率或者征收率的,应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额;未分别核算的,从高适用税率。”第四十条规定:“一项销售行为如果既涉及服务又涉及货物,为混合销售。从事货物的生产、批发或者零售的单位 and 个体工商户的混合销售行为,按照

销售货物缴纳增值税;其他单位和个体工商户的混合销售行为,按照销售服务缴纳增值税。”

由此可以判断,兼营与混合销售问题的关键在于是否属于一项销售行为,如果不属于一项销售行为,则应该根据不同税率的项目分别核算;若属于同一项销售行为,则从事货物的生产、批发或者零售单位的混合销售行为,按照销售货物缴纳增值税,其他单位的混合销售行为,按照销售服务缴纳增值税。建筑施工的总承包合同属于同一项销售行为,并且施工企业属于从事货物的生产、批发或者零售以外的单位,因此应该按照销售服务缴纳增值税。

但施工企业依然会存在着这样一个疑惑:总承包合同到底适用于建筑服务的11%税率还是设计服务的6%税率?一般来说,总承包资质是有严格管理的,通常具有特级资质等的总承包是以建筑企业的身份去投标的,因此,建筑总承包合同按照11%的建筑服务税率计征更为恰当。当然,也有部分施工企业存在这样的情况,甲方为了最大化的抵扣进项税额,要求把总承包合同分拆,EPC合同(Engineering Procurement Construction,即公司受业主委托,按照合同约定对建设工程项目的设计、采购、施工、试运行等实行全过程或若干阶段的承包)就是典型的例子。许多项目是在一个框架协议下分拆为3个合同,那么也就会涉及多档增值税税率。其实,这种做法同样存在上文中所提到的认识误区,一个材料销售合同,销售方需要收取购买方17%的增值税额,这样购买方才可抵扣17%;一个适用11%税率的施工合同,虽然甲方只获得11%的进项抵扣,但是其付出的进项成本也仅有11%。因此,严格来说,分拆合同在税金方面不会产生任何的节税效果。

综上所述,建筑业由于业态的复杂性,施工企业应该高度重视营改增的相关问题,本文仅提到其中3个迫切需要关注的问题,事实上还有许多建筑业营改增的相关问题需要征纳双方进一步研究。

关于开展赋予海关特殊监管区域企业增值税一般纳税人资格试点的公告

国家税务总局 财政部 海关总署公告2016年第65号

根据《国务院关于促进外贸回稳向好的若干意见》(国发〔2016〕27号),国家税务总局、财政部和海关总署选择部分海关特殊监管区域开展赋予企业增值税一般纳税人资格试点,现将有关事项公告如下:

一、在昆山综合保税区、苏州工业园综合保税区、上海松江出口加工区、河南郑州出口加工区、郑州新郑综合保税区、重庆西永综合保税区和深圳盐田综合保税区开展赋予企业增值税一般纳税人资格试点。

上述试点区域内符合增值税一般纳税人登记管理有关规定的企业,可自愿向试点区域所在地主管税务机关、海关申请成为试点企业,向主管税务机关依法办理增值税一般纳税人资格登记。

二、试点企业自增值税一般纳税人资格生效之日起,适用下列税收政策。

(一)试点企业进口自用设备(包括机器设备、基建物资和办公用品)时,暂免征收进口关税、进口环节增值税、消费税(以下简称进口税收)。上述暂免进口税收按照该进口自用设备海关监管年限平均分摊到各个年度,每年年终对本年暂免的进口税收按照当年内外销比例进行划分,对外销比例部分执行试点企业所在海关特殊监管区域的税收政策,对内销比例部分比照执行海关特殊监管区域外(以下简称区外)税收政策补征税款。

(二)除进口自用设备外,购买的下列货物适用保税政策:

- 1.从境外购买并进入试点区域的货物。
- 2.从海关特殊监管区域(试点区域除外)或海关保税监管场所购买并进入试点区域的保税货物。
- 3.从试点区域内非试点企业购买的保税货物。
- 4.从试点区域内其他试点企业购买的未经加工的保税货物。

(三)销售的下列货物,向税务机关申报缴纳增值税、消费税:

- 1.向境内区外销售的货物。
- 2.向保税区、不具备退税功能的保税监管场所销售的货物(未经加工的保税货物除外)。
- 3.向试点区域内其他试点企业销售的货物(未经加工的保税货物除外)。

试点企业销售上述货物中含有保税货物的,按照保税货物进入海关特殊监管区域时的状态向海关申报缴纳进口税收,并按照规定补缴缓税利息。

(四)向海关特殊监管区域或者海关保税监管场所销售的未经加工的保税货物,继续适用保税政策。

(五)销售的下列货物(未经加工的保税货物除外),适用出口退(免)税政策,税务机关凭海关提供的与之对应的出口货物报关单电子数据审核办理试点企业申报的出口退(免)税。

- 1.离境出口的货物。
- 2.向海关特殊监管区域(试点区域、保税区除外)或海关保税监管场所(不具备退税功能的保税监管场所除外)销售的货物。
- 3.向试点区域内非试点企业销售的货物。

(六)除财政部、海关总署、国家税务总局另有规定外,试点企业适用区外关税、增值税、消费税的法律、法规。

三、区外销售给试点企业的加工贸易货物,继续按现行税收政策执行;销售给试点企业的其他货物(包括水、蒸汽、电力、燃气)不再适用出口退税政策,按照规定缴纳增值税、消费税。

四、税务、海关两部门加强税收征管和货物监管的信息交换。对适用出口退税政策的货物,海关向税务部门传输出口报关单结关信息电子数据。

五、本公告自2016年11月1日起施行。

国家税务总局 财政部 海关总署
2016年10月14日

关于进一步优化外贸综合服务企业出口货物退（免）税管理的公告

国家税务总局公告2016年第61号

为贯彻落实《国务院关于促进外贸回稳向好的若干意见》（国发〔2016〕27号），加快建立与外贸综合服务企业发展相适应的管理模式，推进外贸综合服务企业试点工作，进一步优化外贸综合服务企业出口货物退（免）税管理，现将有关事项公告如下：

一、国税机关应按照风险可控、放管服结合、利于遵从、便于办税的原则，对外贸综合服务企业（以下简称综服企业）进行分类管理，并严格按照《国家税务总局关于发布修订后的〈出口退（免）税企业分类管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2016年第46号）规定的分类标准，评定和调整综服企业的出口退（免）税企业管理类别（以下简称退税管理类别），有效实施分类管理，落实相关服务措施。

二、国税机关可为退税管理类别为一类的综服企业提供绿色办税通道（特约服务区），优先办理出口退税，并建立重点联系制度，及时解决企业有关出口退（免）税问题。

三、国税机关应根据综服企业退税管理类别，采取以下措施办理退（免）税：

（一）退税管理类别为一类的综服企业申报的出口退（免）税，国税机关经审核，同时符合下列条件的，应自受理企业申报之日起，5个工作日内办结出口退（免）税手续：

- 1.申报的电子数据与海关出口货物报关单结关信息、增值税专用发票信息比对无误。
- 2.出口退（免）税额计算准确无误。
- 3.不涉及税务总局和省国家税务局确定的预警风险信息。

4.接受其提供服务的中小生产企业的纳税信用等级为A级或B级。

（二）退税管理类别为二类的综服企业申报的出口退（免）税，国税机关经审核，同时符合下列条件的，应自受理企业申报之日起，10个工作日内办结出口退（免）税手续：

- 1.符合出口退（免）税相关规定。
- 2.申报的电子数据与海关出口货物报关单结关信息、增值税专用发票信息比对无误。
- 3.未发现审核疑点或者审核疑点已排除完毕。

（三）退税管理类别为三类的综服企业申报的出口退（免）税，国税机关经审核，同时符合下列条件的，应自受理企业申报之日起，15个工作日内办结出口退（免）税手续：

- 1.符合出口退（免）税相关规定。
- 2.申报的电子数据与海关出口货物报关单结关信息、增值税专用发票信息比对无误。
- 3.未发现审核疑点或者审核疑点已排除完毕。

（四）退税管理类别为四类的综服企业申报的出口退（免）税，国税机关应按下列规定进行审核，审核完成并排除所有审核疑点后，应自受理企业申报之日起，20个工作日内办结出口退（免）税手续：

- 1.申报的纸质凭证、资料应与电子数据相互匹配且逻辑相符。
- 2.申报的电子数据应与海关出口货物报关单结关信息、增值税专用发票信息比对无误。
- 3.对该类企业申报出口退（免）税的外购出口货物，国税机关应对每户供货企业的发票，必须抽取一定的比例发函调查。

四、纳入商务部、海关总署、税务总局、质检总局和外汇局联合开展综服企业试点工作范围的综服企业：中建材国际贸易有限公司、宁波世贸通国际贸易有限公司、厦门嘉晨供应链股份有限公司和广东汇富控股集团股份有限公司，申报出口退（免）税时，经国税机关审核符合本办法规定的，应在5个工作日内办结出口退（免）税手续。

上述试点企业存在以下情形之一的，其申报的出口退（免）税，国税机关应按规定予以核实、处理，不受5个工作日办结出口退（免）税手续时限的限制：

- （一）因涉嫌骗取出口退税被立案查处的。

值税税率没有超过原有的营业税税率，但是，一个在建项目选择在2016年5月1日前和5月1日后验工计税或竣工结算，其主管税务机关及税种的划分是有差异的，即：营改增前企业需向地税局缴纳营业税，营改增后企业需向国税局缴纳增值税。从施工企业的角度看，在营改增前结算需要考虑是否具有足够的现金流，以及甲方是否需要进行增值税进项税额抵扣的问题。营改增后结算则需要考虑项目的总价与已结算并缴纳营业税的工程价款之间的关系。原则上，一个项目不能重复缴税，对于已缴纳营业税但尚未开具发票的遗留问题应尽快解决。对于施工企业与地税局之间存在的营业税历史欠旧问题，财税〔2016〕36号文件附件2中明确规定：“试点纳税人发生应税行为，按照国家有关营业税政策规定差额征收营业税的，因取得的全部价款和价外费用不足以抵减允许扣除项目金额，截至纳入营改增试点之日前尚未扣除的部分，不得在计算试点纳税人增值税应税销售额时抵减，应当向原主管地税机关申请退还营业税。”这意味着增值税与营业税之间不存在交叉问题，对于营业税的相关问题，施工企业仍需与地税局进行沟通及协调。

此外，据许多施工企业反映，他们对于在建项目的总包方能否允许差额计税十分担忧，若不能，则会造成重复征税。其实，在财税〔2016〕36号文件附件2中已有明确规定：“试点纳税人提供建筑服务适用简易计税方法的，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为销售额。”这意味着施工企业的在建项目一旦符合认定为老项目的条件，即使采用简易计税法，作为施工的总包方也允许就总包与分包之间的差额进行计税，但只有实际支付的分包款才能扣除。关于纳税地点的问题，附件2中也作了明确的规定：“一般纳税人跨县（市）提供建筑服务，选择适用简易计税方法计税的，应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为销售额，按照3%的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在建筑服务发生地

预缴税款后，向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。”由于我国施工企业跨地区经营十分普遍，因此，总包方和分包方在建筑服务发生地预缴税款后，回各自机构所在地主管税务机关进行纳税申报，这样能够更好地衔接税收征管的相关问题。

二、关于甲供材及清包工的问题

从税收的角度看，甲供材及清包工在本质上是同一类型的问题。财税〔2016〕36号文件附件2中规定：“一般纳税人以清包工方式提供的建筑服务，可以选择适用简易计税方法计税。以清包工方式提供建筑服务，是指施工方不采购建筑工程所需的材料或只采购辅助材料，并收取人工费、管理费或者其他费用的建筑服务。一般纳税人为甲供工程提供的建筑服务，可以选择适用简易计税方法计税。甲供工程，是指全部或部分设备、材料、动力由工程发包方自行采购的建筑工程。”这意味着，无论是甲供材还是清包工，均可以忽略甲方购买材料导致乙方无法抵扣的问题，乙方仅就自身收取的劳务费用等按简易计税法，征收3%的增值税。之所以这样规定，主要原因是目前甲方业控制材料的情况非常普遍，由于建筑业适用的税率为11%，主材适用的税率为17%，因此甲方认为进项税额抵扣可以降低其增值税应纳税额。其实，这是一种认识上的误区，按照增值税的基本原理，销售货物或提供劳务的增值税额通常是由购买方来负担，因此从某种意义上来说，购买方支付了17%的税额则可以抵扣17%，支付了11%的税额则可以抵扣11%，抵扣的越多，支付的也越多。但是，要在短时期内消除误区有一定的难度。此外，不排除购买方在价税合计总额不变的前提下，选择更高税率的项目为了获得更多的进项税额抵扣。因此，在政策上规定甲供材及清包工可以选择简易计税的方法，解决了除购买材料之外，纯劳务没有过多进项税额可以抵扣的问题。

清包工的计税销售额，除人工费、管理费或者其他费用的建筑服务之外，还包含采购辅助材料的价款。

建筑业营改增需关注的几个关键性问题

李旭红

此次营改增改革，涉及近1 000万户纳税人，其中包括大量的建筑业企业。

为确保营改增平稳有序、顺利推开，2016年3月，财政部国家税务总局发布了《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号），该文件包含4个附件，其中，附件1“营业税改征增值税试点实施办法”主要解释了税制要素，附件2“营业税改征增值税试点有关事项的规定”回应了大量在政策调研期间企业反映的行业特殊性问题，例如建筑业的甲供材、混合销售、清包工、在建项目等。根据财税〔2016〕36号文件的相关规定，建筑业在营改增政策落地过程中，需关注以下几个关键性问题：

一、关于在建项目的问题

在营改增过渡期间，施工企业存在大量在建工程，如何对在建工程的税收政策进行规定，与众多企业的经营业务息息相关。财税〔2016〕36号文件附件2中规定：“一般纳税人为建筑工程老项目提供的建筑服务，可以选择适用简易计税方法计税。”同时，还对“建筑工程的老项目”进行了界定：（1）《建筑工程施工许可证》注明的合同开工日期在2016年4月30日前的建筑工程项目；（2）未取得《建筑工程施工许可证》的，建筑工程承包合同注明的开工日期在2016年4月30日前的建筑工程项目。根据上述规定可以判断，建筑施工企业的老项目如果拟采用简易计税方法，则必须取得注明合同开工日期在2016年4月30日前的《建筑工程施工许可证》，或者建筑工程承包合同注明的开工日期在2016年4月30日前。需要注意的是，纳税人只需符合以上规定的其中一项即可，主要原因在于我国建筑行业具有一些特殊情况，大量在建项目迄今未取得《建筑工程施工许可证》。允许这些有“老合同”项目的施工企业可按照简易计税法计税是对他

们的保护，因为根据住房和城乡建设部之前的造价规则，施工企业通常是基于3%的营业税率进行报价，营改增之后，建筑服务的税率为11%，这意味着若在建项目仍按照一般计税法，施工企业在报价中只向合同的甲方收取3%的营业税税金成本，却要缴纳11%的增值税，其需要额外支付8%的税金成本，而这部分成本通常很难从甲方获得额外的补偿。所谓的简易计税法，即按照销售额乘以增值税征收率计算增值税额，不得抵扣进项税额。建筑业的征收率为3%，意味着施工企业的在建项目假设选择简易计税方法，其税率由营业税的3%变更为增值税的3%，由于增值税是价外税，在价税分离之后，施工企业所负担的实际税率为2.9%（即：3%÷（1+3%）=2.9%），由此可见，施工企业在过渡期间并未因为税制的变化而导致税负上升。

在具体执行中，还需注意以下三个问题：

1. 施工企业如果采用简易计税法，则不得抵扣进项税额。但是，一些施工企业把采购的原材料既用于新项目也用于老项目，根据财税〔2016〕36号文件附件1的相关规定：“适用一般计税方法的纳税人，兼营简易计税方法计税项目、免征增值税项目而无法划分不得抵扣的进项税额，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）÷当期全部销售额，主管税务机关可以按照上述公式依据年度数据对不得抵扣的进项税额进行清算。”因此，为了规避税务风险，建议企业按照新、老项目分别核算，准确归集进项税额。据笔者调研，有的大型施工企业由于项目众多，为了规范管理，其将企业的税务管理人员，按照新、老两类项目进行工作分配，以确保过渡期间准确核算税金。

2. 虽然按照简易计税方法计算后，施工企业的增

（二）骗取出口退税的。
（三）不配合国税机关实施出口退（免）税管理，以及未按规定收集、装订、存放出口退（免）税凭证及备案单证的。
（四）国家税务总局规定的其他情形。
五、综服企业受中小企业委托代理出口的货物，由综服企业申请开具《代理出口货物证明》的，综服企业应在《代理出口货物证明申请表》“备注”栏内注明“WMZHFW”标识；国税机关不再出具纸质《代理出

口货物证明》，将电子信息传递给委托方中小企业的主管国税机关。

由综服企业开具了《代理出口货物证明》的出口业务，按现行规定由委托企业申报出口退（免）税，委托企业申报退（免）税时，不再提供纸质《代理出口货物证明》。

六、本公告自2016年10月1日起施行。

国家税务总局
2016年9月19日

投资性房地产出租关注营改增新政变化

涂晓芸 李体彪

投资性房地产指为赚取租金或资本增值，或者两者兼有而持有的房地产。投资性房地产是企业为完成经营目标所从事的一种经营性活动。对于出租的建筑物、土地使用权等投资性房地产营改增后的税务处理，势必影响到会计的账面价值以及会计报表的列示。

一、会计处理

投资性房地产应当能够单独计量和出售。投资性房地产的范围包括：

- 1.已出租的土地使用权，指企业通过出让或转让方式取得的、以经营租赁方式出租的土地使用权。例如，甲公司以拍卖方式在土地交易市场取得一宗土地使用权，使用年限为50年，甲公司将该土地使用权以经营租赁方式出租给乙公司，则土地使用权属于投资性房地产。
 - 2.持有并准备增值后转让的土地使用权，指企业通过出让或转让方式取得并准备增值后转让的土地使用权。例如，企业发生转产或厂址搬迁，部分土地使用权停止自用，管理层决定继续持有这部分土地使用权，待其增值后转让以赚取增值收益，则属于投资性房地产。
 - 3.已出租的建筑物，指企业拥有产权并以经营租赁方式出租的房屋等建筑物。
- ## 二、增值税处理
- 根据《国家税务局关于发布〈纳税人提供不动产

经营租赁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16号），纳税人出租不动产营改增主要政策见右表。

例：甲为增值税一般纳税人，土地使用权、不动产及不动产经营租赁服务适用的增值税率为11%，采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，假定按年计提折旧和进行摊销，其出租的不动产与其机构所在地在同一县的，不需要预缴增值税，直接在机构所在地申报缴纳。有关资料如下：

1.2013年10月2日以1000万元购入一宗土地使用权，预计使用年限为50年，取得当日即开始建造一栋写字楼。2014年12月写字楼完工使用，建造成本为50000万元(包含建造期间土地使用权的摊销)、预计使用年限为40年。写字楼和土地使用权的预计净残值均为零，均采用直线法计提折旧和摊销。

2.2015年12月18日，甲与乙签订租赁合同，合同约定，甲将上述写字楼整体出租给乙公司，租期为3年，不含税年租金为2000万元，从2016年起每年末支付。2015年12月31日为租赁期开始日。

（1）2015年12月31日转为投资性房地产：（单位：万元，下同）

借：投资性房地产——写字楼	50 000
——土地使用权	1 000
累计折旧	1 250

累计摊销	45	(万元);影响2016年营业利润的金额=2 000-1 270	
贷: 固定资产	50 000	=730(万元)。	
无形资产	1 000	(3) 假定租赁期满后将其出售, 含税售价为	
投资性房地产累计折旧	1 250	66 600万元:	
投资性房地产累计摊销	45	借: 银行存款	66 600
(2) 2016年末:		贷: 其他业务收入	60 000
借: 银行存款	2 220	应交税费——应交增值税(销项税额)	
贷: 其他业务收入	2 000		6 600
应交税费——应交增值税(销项税额)	220	借: 其他业务成本	45 895
借: 其他业务成本	1 270	投资性房地产累计折旧	5 000
贷: 投资性房地产累计折旧	1 250	投资性房地产累计摊销	105
投资性房地产累计摊销	20	贷: 投资性房地产——写字楼	50 000
2016年末投资性房地产在会计报表中的列示金额		——土地使用权	1 000
= (50 000+1 000) - (1 250+45) (1 250+2) =48 435			

房地产开发企业“营改增”后增值税的会计处理

段光勋 徐艳

5月1日,全国全面实施“营改增”试点后,房地产开发企业增值税的会计处理尤为重要。在增值税制度下,企业的增值税会计核算面临价税分离、抵扣纳税、一般与简易计税方式并存等挑战。

房地产开发企业“营改增”后,一般说来核算增值税时,应在“应交税费”一级会计科目下设置“应交增值税”“未交增值税”“待抵扣进项税额”“增值税留抵税额”“增值税检查调整”5个二级明细科目进行会计处理。

其中大部分增值税的会计核算,是通过“应交税费——应交增值税”二级科目的借、贷方设专栏来进行的。

在“应交增值税”科目下设三级科目

借方应设置5个专栏来填写会计分录。

进项税额:记录企业购进货物、无形资产、不动产、接收加工修理修配劳务、应税服务用蓝字;退回购进货物、无形资产、不动产、接收加工修理修配劳务、应税服务用红字。

已交税金:记录企业已缴纳的增值税额,包括一般计税方式下,房地产企业在不动产所在地预缴的增

值税。企业已缴纳的增值税额用蓝字登记;退回多缴的增值税额用红字登记。

转出未交增值税:记录企业月末将当月应交未交的增值税转出的金额。

减免税款:记录企业按规定抵减的增值税应纳税额。

土地款抵减的销项税额:记录房地产开发企业一般计税方式下土地款抵减的销项税额。

贷方应设置以下3个专栏:

销项税额:记录企业购进货物、无形资产、不动产、接收加工修理修配劳务、应税服务用蓝字;退回购进货物、无形资产、不动产、接收加工修理修配劳务、应税服务用红字。

进项税额转出:记录企业购进货物、无形资产、不动产、接收加工修理修配劳务、应税服务发生非正常损失以及其他原因而不应从销项税额中抵扣,按规定转出的进项税额。同时也记录企业兼有简易计税项目和免征增值税项目,存在无法划分不得抵扣的进项税额的情况,应按照规定公式计算不得抵扣进项税额。

转出多交增值税:记录企业月末将当月多交的增

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》)规定,适用一般计税方法的试点纳税人,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,或者2016年5月1日后取得的不动产及在建工程,其进项税额应自取得之日起分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%。取得不动产,包括以直接购买、接受捐赠、接受投资入股、自建以及抵债等各种形式取得不动产,不包括房地产开发企业自行开发的房地产项目。融资租入的不动产以及在施工现场修建的临时建筑物、构筑物,其进项税额不适用上述分2年抵扣的规定。

误区六: 不动产分两年抵扣是指两年内任意时间

〔正解〕根据《36号文》有关规定,进项税额应自取得之日起分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%。进项税额中的60%将在取得扣税凭证本期抵扣,剩余的40%于取得扣税凭证的当月起第13个月抵扣。

国家税务总局政策培训参考材料对此举例:2016年6月5日,某增值税一般纳税人购进办公大楼一座,该大楼用于公司办公,计入固定资产,并于次月开始计提折旧。6月20日,该纳税人取得该大楼的增值税专用发票并认证相符,专用发票注明的增值税税额为1 000万元。根据《36号文》,1 000万元进项税额中的60%将在本期(2016年6月)抵扣,剩余的 40%于取得扣税凭证的当月起第 13个月(2017年6月)抵扣。

误区七: 无法从个人处取得增值税专票用于抵扣

〔正解〕根据《纳税人提供不动产经营租赁服务增值税征收管理暂行办法的公告》(2016年第16号)规定,小规模纳税人中的单位和个体工商户出租不动产,不能自行开具增值税发票的,可向不动产所在地主管国税机关申请代开增值税发票。其他个人出租不动产,可向不动产所在地主管地税机关申请代开增值税发票。

误区八: 增值税进项抵扣没有清算之说

〔正解〕《36号文》规定,适用一般计税方法的纳税

人,兼营简易计税方法计税项目、免征增值税项目而无法划分不得抵扣的进项税额,按照下列公式计算: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)÷当期全部销售额。主管税务机关可以按照上述公式,依据年度数据对不得抵扣的进项税额进行清算。

国家税务总局培训解释引入了“年度清算”概念。

对于纳税人而言,进项税额转出是按月进行的,但由于年度内取得进项税额的不均衡性,有可能会造成按月计算的进项转出与按年度计算的进项转出产生差异,主管税务机关可在年度终了对纳税人进项转出计算公式进行清算,可对相关差异进行调整。

误区九: 无形资产、不动产按比例抵扣

〔正解〕《36号文》规定,下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣:用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产。其中涉及的固定资产、无形资产、不动产,仅指专用于上述项目的固定资产、无形资产不包括其他权益性无形资产、不动产。

国家税务总局培训材料指出,对属于兼用于允许抵扣项目和上述不允许抵扣项目情况的,其进项税额准予全部抵扣。之所以如此规定,主要是因为固定资产、无形资产、不动产项目发生上述兼用情况的较多,且比例难以准确区分。以固定资产进项税额抵扣为例,纳税人购进一台发电设备,既可以用于增值税应税项目,也可以用于增值税免税项目,二者共用且比例并不固定,难以准确区分。如果按照对其它项目进项税额的一般处理原则办理,不具备可操作性,因此选取了有利于纳税人的如下特殊处理原则:对纳税人涉及的固定资产、无形资产、不动产项目的进项税额,凡发生专用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费项目的,该进项税额不得予以抵扣;发生兼用于上述不允许抵扣项目情况的,该进项税额准予全部抵扣。

确定,逐步扣除。也就是说,只有房企将所有“可供”销售的面积卖完时,土地价款才会全部扣除。因此,在计算应税销售额时,非当期对应的土地价款不得扣除。当期允许扣除的土地价款计算公式为:当期允许扣除的土地价款=(当期销售房地产项目建筑面积÷房地产项目可供销售建筑面积)×支付的土地价款。

支付土地价款没有取得事业性收据 支付的土地价款,是指向政府、土地管理部门或受政府委托收取土

地价款的单位直接支付的土地价款,并应当取得省级以上(含省级)财政部门监(印)制的财政票据。在计算销售额时从全部价款和价外费用中扣除土地价款,应当取得省级以上(含省级)财政部门监(印)制的财政票据。扣除的向政府支付的土地价款,以省级以上(含省级)财政部门监(印)制的财政票据为合法有效凭证。

营改增进项税额抵扣的九大误区

左岸金戈

全面营改增后,有些人对进项税额抵扣还存在一些误区,在工作中出现了差错。本文总结了一些经常出现的抵扣误区,以供大家参考。

误区一: 增值税发票只能扫描认证抵扣

〔正解〕根据《国家税务总局关于优化完善增值税发票查询平台功能有关事项的公告》(国家税务总局公告2016年第32号)规定,自2016年3月1日起,国家税务总局对部分增值税一般纳税人(以下简称“纳税人”)取消了增值税发票扫描认证,纳税人可登录本省增值税发票查询平台,查询、选择、确认用于申报抵扣或者出口退税的增值税发票信息。

误区二: 使用增值税发票查询平台勾选确认没时限

〔正解〕根据《国家税务总局关于优化完善增值税发票查询平台功能有关事项的公告》(国家税务总局公告2016年第32号)规定,将延长确认发票信息时限,纳税人确认当月用于抵扣税款或者出口退税的增值税发票信息的最后时限,由当月最后1日延长至次月纳税申报期结束前2日。

误区三: 认证抵扣期限都是180天

〔正解〕第一,根据《增值税暂行条例》、《国家税务总局关于调整增值税扣税凭证抵扣期限有关问题的通知》(国税函〔2009〕617号)等文件规定,目前仅对增值

税专用发票、海关完税凭证和部分运输发票设定了抵扣期限。对于农产品收购发票和销售发票,尚未规定具体的抵扣时限。

第二,根据《财政部 国家税务总局关于进一步明确全面推开营改增试点有关劳务派遣服务、收费公路通行费抵扣等政策的通知》(财税〔2016〕47号)规定,2016年5月1日至7月31日,一般纳税人支付的道路、桥、闸通行费,暂凭取得的通行费发票(不含财政票据,下同)上注明的收费金额按照下列公式计算可抵扣的进项税额:高速公路通行费可抵扣进项税额=高速公路通行费发票上注明的金额÷(1+3%)×3%。

误区四: 7月后运输业发票抵扣仍采用货运专票

〔正解〕《国家税务总局关于停止使用货物运输业增值税专用发票有关问题的公告》(国家税务总局公告2015年第99号)规定,增值税一般纳税人提供货物运输服务,使用增值税专用发票和增值税普通发票,开具发票时应将起运地、到达地、车种车号以及运输货物信息等内容填写在发票备注栏中,如内容较多可另附清单。为避免浪费,方便纳税人发票使用衔接,货运专票最迟可使用至2016年6月30日,7月1日起停止使用。

误区五: 5月1日后取得不动产都可分两年抵扣

〔正解〕根据《财政部 国家税务总局关于全面推开

增值税转出的金额。

“未交增值税”科目下应设置两个科目

下设如下两个3级科目:

应交税费——未交增值税(一般计税)。

借方记录转入“应交税费——应交增值税——转出多交增值税”;核算当月实际缴纳以前月份的增值税额。

贷方记录企业转入“应交税费——应交增值税——转出未交增值税”的金额。

应交税费——未交增值税(简易计税)。

借方核算“简易计税”方式下,企业满足收入确认条件时,转入以前按照预收款除以1.05,再乘以3%的预征率缴纳的增值税金;当月实际缴纳的以前月份的增值税额。

贷方记录企业“简易计税”方式下,按照销售额和5%的征收率计算当期应纳税额。

此外,在应交税费的科目下企业还应设置3个以下二级科目。

“应交税费——待抵扣进项税额”二级会计科目。记录企业取得不动产当月的待抵扣40%部分的进项税额,取得扣税凭证的当月起第13个月从销项税额中

抵扣,转入“应交税金——应交增值税(进项税额)”科目。

“应交税费——增值税留抵税额”二级会计科目。记录兼有应税服务的原增值税一般纳税人,截止到2016年4月30日的增值税留抵税额,按照营改增有关规定不得从应税服务的销项税额中抵扣的,应在“应交税费”科目下增设“增值税留抵税额”明细科目。

自2016年5月1日起,企业应按不得从应税服务的销项税额中抵扣的增值税留抵税额,借记“应交税费——增值税留抵税额”科目,贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目。待以后期间允许抵扣时,按允许抵扣的金额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“应交税费——增值税留抵税额”科目。

“应交税费——增值税检查调整”二级会计科目。

凡企业被检查后应调减账面进项税额或调增销项税额和进项税额转出的数额,借记有关科目,贷记本科目;凡检查后应调增账面进项税额或调减销项税额和进项税额转出的数额,借记本科目,贷记有关科目;全部调账事项入账后,应结出本账户的余额。

子公司少数股东增资后母公司的合并报表处理

郭建华 赵淑慧

《企业会计准则第33号——合并财务报表》应用指南和《企业会计准则解释第7号》就子公司的少数股东增资而稀释母公司拥有的股权比例的会计处理作了原则上的规定,没有全面系统地对其合并报表会计处理予以说明。为此笔者在学习上述文件之后,结合参与的两家上市公司案例的研究,对会计准则或解释公告进行了全面梳理。

一、因子公司的少数股东增资而稀释母公司拥有的股权比例。

《企业会计准则第33号——合并财务报表》应用指南规定,子公司的其他股东对子公司进行增资,由此稀释了母公司对子公司的股权比例,在这种情况下,应当按照增资前的母公司股权比例计算其在增资前子公司账面净资产中的份额,该份额与增资后按母公司持股比例计算的在增资后子公司账面净资产份额之间的

差额计入合并财务报表资本公积,资本公积不足冲减的,调整留存收益。投资方因其他投资方对其子公司增资而导致本投资方持股比例下降,从而丧失控制权但能实施共同控制或施加重大影响的,《企业会计准则解释第7号》规定,在个别财务报表中,应当对该项长期股权投资从成本法转为权益法核算。首先,按照新的持股比例确认本投资方应享有的原子公司因增资扩股而增加净资产的份额,与应结转持股比例下降部分所对应的长期股权投资原账面价值之间的差额计入当期损益;然后,按照新的持股比例视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整,在合并报表中,投资方在合并财务报表中,应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理。

二、案例分析

案例:粤报股份有限公司(下称粤报公司)为上市

公司。

资料(1) 粤报公司于2014年3月1日与华建公司的控股股东签订了股权转让合同,以华建公司2014年3月31日为评估基准点,经评估确认的净资产为基础,粤报公司定向增发本公司普通股股票1 000万股(每股面值1元)支付给华建公司的原大股东,以取得其80%的股权,确定每股价格为6.1元。粤报公司该并购事项于2014年4月1日经中国证监会、国资委、商务部批准,作为对价定向发行的股票于2014年6月30日发行,当日收盘价为每股6.52元,并于当门办理了股权登记手续。粤报公司为增发普通股股票,向券商支付了相关佣金、手续费20万元;对华建公司资产进行评估,向评估事务所支付评估费用10万元。

粤报公司于2014年6月30日定向增发普通股股后,对华建公司董事会进行改组并取得绝对控制权。2014年6月30日,以2014年3月31日评估确认的净资产为基础,华建公司不含递延所得税的可辨认净资产的账面价值为6 400万元(其中股本2 000万元、资本公积900万元、其他综合收益100万元、盈余公积510万元、未分配利润2 890万元),不含递延所得税可辨认净资产的公允价值为8 400万元。华建公司可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值仅有以下四项资产存在差异(见表1)。

上述华建公司资产均未计提减值,资产和负债的计税基础等于其原账面价值。购买日,华建公司资产和负债的计税基础与其公允价值之间形成的暂时性差异均满足确认递延所得税的条件,除非有特别说明,华建公司资产和负债的账面价值与计税基础相同。各个公司所得税税率均为25%,预计在未来期间不会发生变化;预计未来期间可抵扣暂时性差异能够转回。在合并财务报表层面出现的暂时性差异均符合递延所得税资产或递延所得税负债确认条件。

截至2014年年末,华建公司应收账款按购买日评估确认的200万元收回并将其转入资产减值损失;存货发生的评估增值200万元至年末已全部对外销售并将其转入营业成本;固定资产发生的评估增值1 000万元,尚可使用年限为20年,采用直线法计提折旧;不考虑预计净残值;无形资产发生的评估增值1 000万元,尚可使用年限为5年,采用直线法摊销,不考虑预计净残值;假定华建公司的固定资产、无形资产均为管理部门使用;固定资产、无形资产的折旧、摊销年限、折旧、摊销方法和预计净残值会计规定与税法规定完全一致。

其他有关资料如下: 粤报公司与华建公司原大股东在交易前不存在任何关联方关系,合并前粤报公司

与华建金司未发生任何内部交易。粤报公司拟长期持有华建公司的股权,没有出售计划。华建公司2014年1~6月和7~12月实现的净利润均为677.5万元,2014年下半年计提盈余公积135.5万元,分配现金股利500万元,因可供出售金融资产公允价值变动确认其他综合收益税后净额300万元。2015年华建公司实现净利润为2 022.5万元,当年计提盈余公积202.25万元,年末分配现金股利200万元,可供出售金融资产发生公允价值变动损失100万元(已扣除所得税影响),其他所有者权益变动增加150万元。

根据资料(1),粤报公司2014年合并财务报表的会计处理如下:

①购买日2014年6月30日企业合并成本=1 000×6.52=6 520(万元)。

②合并商誉=6 520-(6 400+2 000×75%)×80%=200(万元)。

③至2015年12月31日粤报公司合并财务报表确认的华建公司可辨认净资产按照购买日的公允价值持续计算的账面价值=华建公司购买日可辨认净资产的公允价值(6 400+2 000×75%)+调整后的净利润2 531.25〔调整前的净利润(677.5+2 022.5)+应收账款200×75%-存货200×75%-固定资产折旧1 000÷20×1.5×75%-无形资产1 000÷10×1.5×75%〕-分配现金股利(500+200)+其他综合收益(300-100)+其他所有者权益变动增加150=10 081.25(万元)。

资料(2)假定一: 2016年1月2日,X公司(少数股东)对华建公司增资1 500万元(华建公司确认股本250万元,资本公积1 250万元),增资后粤报公司占华建公司股权比例由原来的80%稀释为70%。该交易完成之后粤报公司仍控制华建公司。

根据资料(2)假定一,2016年1月2日粤报公司合并财务报表会计处理如下:

①粤报公司合并资产负债表中应调增资本公积=增资后按新的持股比例(70%)享有的华建公司净资产账面价值为8 106.88万元〔(10 081.25+1 500)×70%〕-增资前按原持股比例(80%)享有的华建公司净资产账面价值8 065万元(10 081.25×80%)=41.88(万元)。

同时,在控制权未发生变化的情况下,为保持合并资产负债表中的合并商誉的数额与购买日确认的200万元相同,应调整增加长期股权投资账面价值。调整分录如下(单位:万元,下同):

借:长期股权投资 41.88
贷:资本公积 41.88

②抵销母公司长期股权投资与子公司所有者权益。抵销分录如下:

房地产企业开具3%的增值税专用发票。

第二,土地成本大小。土地成本的大小取决于取得时间、区域、取得类型(毛地、净地)。本次营改增一大亮点是,在一般计税方式下,房地产企业的土地成本可以扣除。简易计税下,不得扣除对应的土地价款。

第三,融资成本大小。本次营改增后,企业购进的贷款服务的成本和利息是不能进行扣除的。对于资本运作型的房地产企业需要充分考虑到这一具体规定。

第四,预计毛利率。房地产项目毛利率会影响项目的增值情况,一般而言,增值大的项目适用简易征收有利。

第五,土地增值税。根据最新规定,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。

延续营业税优惠政策适用错误

营改增后,房地产业新老项目有过渡性税收优惠政策,如果延续营业税优惠政策适用错误,将可能承受优惠政策调整的税收风险。营改增的税收制度设计上,原房地产业的部分营业税政策在增值税体系下得以延续,从而确保房地产业实现营改增的平稳过渡。比如,出租老不动产,纳税人可以选择简易计税方法按5%征收率计税;资产重组过程中,通过合并、分立、出售、置换等方式,将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人,其中所涉及的不动产、土地使用权转让行为,不征收增值税;房地产主管部门或者其指定机构、公积金管理中心、开发企业以及物业管理单位代收的住宅专项维修资金,不征收增值税;无偿转让不动产将视同销售,但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外,等等。正确的延续原营业税优惠政策,对房企来讲是直接的经济利益,而错误延续税收优惠政策则会成为潜在的税务风险。有的税务风险的存在是非常显著的,影响也是非常直接的。因此,房企应当重新审查目前享受的税收优惠政策,警惕不当延续原营业税优惠政策的税务风险。

增值税税控系统通用设备抵减增值税额

按税法有关规定,增值税一般纳税人初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用,以及缴纳的技术维护费,允许在增值税应纳税额中全额抵减。但是,与之相配套的电脑、打印机、扫描仪等属于通用设备,不属于防伪税控系统的专用设备。因此,这些设备不适用《财政部、国家税务总局关于增值税税控系统专用设备和技術维护费用抵减增值税税额有关政策的通知》(财税〔2012〕15号)文件规定的可以抵扣的项目。

房地产项目销售额超范围扣除土地价款

房地产开发企业中的一般纳税人销售自行开发的房地产项目,适用一般计税方法计税,按照取得的全部价款和价外费用,扣除当期销售房地产项目对应的土地价款后的余额计算销售额。支付的土地价款,是指向政府、土地管理部门或受政府委托收取土地价款的单位直接支付的土地价款。除此之外,不得抵扣增值税进项税额的有以下几项。

土地价款以外的其他土地成本项目。土地成本除了土地买价或出让金允许抵扣增值税进项税额以外,其他土地成本构成项目一律不得抵扣增值税进项税额。包括大市政配套费、契税、耕地占用税、土地使用费、土地闲置费、土地变更用途补交的地价及相关税费、拆迁补偿支出、安置及动迁支出、回迁房建造支出、农作物补偿费、危房补偿费等。

超过纳税人实际支付的土地价款一般纳税人应建立台账登记土地价款的扣除情况,扣除的土地价款不得超过纳税人实际支付的土地价款。

销售自行开发房地产老项目适用简易计税方法计税。一般纳税人销售自行开发的房地产老项目适用简易计税方法计税的,以取得的全部价款和价外费用为销售额,不得扣除对应的土地价款。

预收款预缴增值税土地价款。房地产开发企业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。对房地产开发企业预收款预缴增值税,在计算预缴增值税时不能扣除土地价款。

计算应税销售额非当期对应的土地价款。土地价款并非一次性从销售额中扣除,而是要随着销售额的

别核算销售额的,按照以下方法适用税率或者征收率。

1.兼有不同税率的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产,从高适用税率。2.兼有不同征收率的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产,从高适用征收率。3.兼有不同税率和征收率的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产,从高适用税率。

适用一般计税方法的纳税人,兼营简易计税方法计税项目、免征增值税项目而无法划分不得抵扣的进项税额,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)÷当期全部销售额。

此外,需要重点提示的是,原增值税一般纳税人兼有销售服务、无形资产或者不动产的,截止到纳入营改增试点之日前的增值税期末留抵税额,不得从销售服务、无形资产或者不动产的销项税额中抵扣。

兼营免税减税项目,未分别核算不得免税和减税

纳税人兼营免税、减税项目的,应当分别核算免税、减税项目的销售额;未分别核算的,不得免税和减税。因此,会计核算不是单纯的财务问题,也是税务管理的一个组成部分。增值税全面覆盖以后,企业不再需要对增值税和营业税分别核算,但应根据具体经营内容正确选择税目和适用税率,避免增值税未分别核算税收风险的发生。

服务与货物混合销售的纳税方法处理不当

一项销售行为如果既涉及服务又涉及货物,为混合销售。从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户的混合销售行为,按照销售货物缴纳增值税;其他单位和个体工商户的混合销售行为,按照销售服务缴纳增值税。由此可见,营改增试点税收政策中的混合是服务与货物的混合,并不涉及不动产与货物、不动产与服务。所称从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户,包括以从事货物的生产、批发或者零售为主,并兼营销售服务的单位和个体工商户在内。自从我国引进增值税以来,混合销售业务的涉税风险一直困

扰着纳税人,其原因是当事人无法将税法与业务流程结合起来。纳税人在实务操作过程中应关注混合销售内涵的变化。防范混合销售业务处理的涉税风险。

视同销售行为,未按规定确认收入

视同销售是指在会计上不作为销售核算,而在税收上作为销售,确认收入计缴税金的商品或劳务的转移行为。《36号文》附件一《营业税改征增值税试点实施办法》第十四条明确,下列情形视同销售服务、无形资产或者不动产:1.单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务,但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外;2.单位或者个人向其他单位或者个人无偿转让无形资产或者不动产,但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外;3.财政部和国家税务总局规定的其他情形。除用于公益事业或者以社会公众为对象的外,向其他单位或者个人无偿提供服务、无偿转让无形资产或者不动产,按照现行税收政策规定,均应视同销售货物、服务、无形资产或者不动产,计征增值税和其他相关税费。

老项目计税方法选择风险

房地产老项目,是指:1.《建筑工程施工许可证》注明的合同开工日期在2016年4月30日前的房地产项目;2.《建筑工程施工许可证》未注明合同开工日期或者未取得《建筑工程施工许可证》但建筑工程承包合同注明的开工日期在2016年4月30日前的建筑工程项目。根据“营改增”最新政策,一般纳税人销售自行开发的房地产老项目,可以选择适用简易计税方法按照5%的征收率计税。考虑到房地产一般纳税人“营改增”后适用11%的税率,因此,房地产企业对于符合条件的“老项目”恰当选择简易计税,可以实现有效控制税负的目的。在一般计税下,进项税额以及土地成本可以抵扣。事实上,老项目本身也是千差万别,有的项目已近尾声,有的项目可能还没有实际开工,是否适用简易征收,在具体判定上需要综合考虑以下几个因素。

第一,开发进度及可抵扣成本占比。开发进度越靠后,可抵扣成本越少,适用简易征收可能更有利。对于建筑企业,符合条件的老项目也可以适用简易征收,为

表1 单位:万元

项目	账面价值	公允价值
应收账款	400	200
存款	1 500	1 700
固定资产	5 000	6 000
无形资产	8 000	9 000
合计	14 900	16 900

借:股本(2 000+250) 2 250
资本公积(900+2 000×75%+150+1 250) 3 800
其他综合收益(100+300-100) 300
盈余公积(510+135.5+202.25) 847.75
未分配利润 4 383.5
商誉(8 306.88-11 581.25×70%) 200
贷:长期股权投资(8 265+41.88) 8 306.88
少数股东权益(11 581.25×30) 3 474.37
注:未分配利润=年初未分配利润2 890+调整后的净利润2 531.25〔调整前的净利润(677.5+2 022.5)+应收账款200×75%-存货200×75%-固定资产折旧1 000÷20×1.5×75%-无形资产1 000÷10×1.5×75%〕-分配现金股利(500+200)-提取盈余公积(135.5+202.25)=4 383.5(万元),长期股权投资=个别报表6 520+〔调整后的净利润2 531.25-分配现金股利(500+200)+其他综合收益(300-100)+其他权益变动150〕×80%=8 265(万元)。

资料(3):假定二:2016年1月2日,Y公司(少数股东)对华建公司增资1 5 000万元,增资后粤报公司占华建公司股权比例由原80%稀释为30%。该交易完成后粤报公司无法控制华建公司,由成本法转换为权益法进行核算,剩余股权公允价值3 000万元。

根据资料(3)假定二,粤报公司2016年1月2日个别财务报表会计处理如下:

①确认相关投资收益=按新持股比例(30%的股权)确认应享有的原子公司因增资扩股而增加的净资产的份额4 500(15 000×30%)-持股比例下降部分(50%的股权)所对应的投资原账面价值4 075(6 520×50%÷80%)=425(万元)。

借:长期股权投资 425
贷:投资收益 425

②追溯调整长期股权投资账面价值,由成本法转换为权益法。

借:长期股权投资——损益调整
〔(2 531.25-500-200)×30%〕 549.38
——其他综合收益

〔(300-100)×30%〕 60
——其他权益变动
〔(0+150)×30%〕 45
贷:盈余公积(549.38×10%) 54.94
利润分配——未分配利润(549.38×90%) 494.44

其他综合收益 60
资本公积——其他资本公积 45
追溯调整后长期股权投资账面价值=6 520+425+(549.38+60+45)=7 599.38(万元)。

粤报公司2016年1月2日合并财务报表会计处理如下:

①在合并财务报表终止确认全部股权投资、商誉等的账面价值,并终止确认少数股东权益、少数股东的其他综合收益的账面价值。

②合并报表确认的投资收益=(处置股权取得的对价+剩余股权公允价值3 000)-按购买日公允价值持续计算的2015年年末(2016年年初)华建公司可辨认净资产的公允价值为10 081.25×原持股比例80%-商誉200+华建公司其他综合收益(300-100)×原持股比例80%+华建公司其他所有者权益150×原持股比例80%=-4 985(万元)。

调整抵销分录如下:

a.视同在丧失控制权之日处置子公司,并按当日剩余30%股权的公允价值3 000万元重新计量该剩余股权。

借:长期股权投资(合并财务报表剩余30%股权的公允价值) 3 000
投资收益 4 599.38

贷:长期股权投资(个别财务报表追溯调整后长期股权投资账面价值) 7 599.38

合并报表层面,视同为处置原有的股权再按照公允价值购入一项新的股权。

b.对于个别财务报表中的部分处置收益的归属期间进行调整。

借:投资收益〔(2 531.25-500-200)×50%〕 915.63

贷:年初未分配利润 915.63

c.从资本公积、其他综合收益转出与剩余股权相对应的原计入权益的资本公积、其他综合收益,重分类转入合并报表当期损益。

借:其他综合收益〔(300-100)×30%〕 60
资本公积〔(0+150)×30%〕 45
贷:投资收益 105

实收资本减少时的会计处理

杜志新 高璦

企业实收资本减少,主要有两大原因,一是资本过剩;二是企业发生重大亏损需要减少实收资本。实务中以企业因资本过剩减资为主,必然产生相应的核算问题。

资本过剩减资的处理

企业生产经营过程中,当资金充足,为减少利润或股利支付,往往进行减资,应区分企业性质不同而采取不同的处理方法。

有限责任公司和一般企业的处理。企业因资本过剩而减资,一般要发还股款。有限责任公司和一般企业发还投资的处理比较简单,按照法定程序报经批准减少注册资本的,借记“实收资本”或“股本”科目,贷记“库存现金”或“银行存款”等科目。

例1.某有限责任公司2015年12月31日因资本过剩而减资,按照法定程序报经批准减少注册资本20 000万元,通过银行存款支付,该有限责任公司的账务处理如下:

借: 实收资本	20 000
贷: 银行存款	20 000

股份有限公司的处理。由于股份有限公司采用的是发行股票的方式筹集股本,发还股款时,则要回购发行的股票,发行股票的价格与股票面值可能不同,回购股票的价格也可能与发行价格不同,处理比较复杂。

股份有限公司因减少注册资本而回购本公司股份的,应按实际支付的金额,借记“库存股”科目,贷记“银行存款”等科目。注销库存股时,应区分回购价格与回购股份所对应的股本的数量关系不同而采取不同的处理方法。

对于回购价格高于回购股份所对应的股本处理,注销库存股时,应按股票面值和注销股数计算的股票面值总额,借记“股本”科目,按注销库存股的账面余额,贷记“库存股”科目,按其差额,冲减股票发行时原记入资本公积的溢价部分,借记“资本公积——股本溢价”科目,回购价格超过上述冲减“股本”及“资本公积——股本溢价”科目的部分,可采用以下两种处理方法:

一是顺序冲减法。按照盈余公积与未分配利润项目在资产负债表上列示顺序,依次冲减的方法,即先冲减“盈余公积”科目,“盈余公积”科目不足部分,再冲减“利润分配——未分配利润”科目。

例2.某股份有限公司2014年12月31日共发行股票40 000万股,股票面值为1元,发行价为每股3元,股本溢价为80 000万元,2015年12月31日因经营需要,回购股票10 000万并注销,每股回购价为10元,此时“盈余公积”科目贷方余额为6 000万元,“利润分配——未分配利润”科目贷方余额为44 000万元,不考虑其他因素,该股份有限公司的账务处理如下:

库存股的成本=10 000×10=100 000 (万元)	
借: 库存股	100 000
贷: 银行存款	100 000
借: 股本	10 000
资本公积——股本溢价	80 000
盈余公积	6 000
利润分配——未分配利润	4 000
贷: 库存股	100 000

二是比例冲减法。按照盈余公积与未分配利润项目所占比例,分配剩余差额部分,计算公式为:

盈余公积项目应分配剩余差额=剩余差额÷(“盈余公积”科目余额+“利润分配——未分配利润”科目余额)×“盈余公积”科目余额。

未分配利润项目应分配剩余差额=剩余差额÷(“盈余公积”科目余额+“利润分配——未分配利润”科目余额)×“利润分配——未分配利润”科目余额。

例3.资料如例2,则有:

剩余差额部分=100 000-10 000-80 000=10 000 (万元)

盈余公积项目应分配剩余差额=10 000÷(6 000+44 000)×6 000=1 200 (万元)

未分配利润项目应分配剩余差额=10 000÷(6 000+44 000)×44 000=8 800 (万元)

该股份有限公司的账务处理如下:

借: 库存股	100 000
贷: 银行存款	100 000
借: 股本	10 000
资本公积——股本溢价	80 000
盈余公积	1 200
利润分配——未分配利润	8 800
贷: 库存股	100 000

对于回购价格低于回购股份所对应的股本处理,如

营改增后, 房企会计核算易发的十大税务风险

樊其国

营改增后的税务环境,要求只有会计核算规范的企业才能正确进行纳税申报。自《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》财税〔2016〕36号发布起,房企一般纳税人在会计核算方面都发生了重大改变。增值税采用抵扣核算模式,账务处理难度明显加大。同样,营改增不仅改变了房企会计核算体系,同时还带来了开票系统、报税系统、认证抵扣、税款缴纳等操作方面的一系列新问题,账务处理稍有不慎便会产生风险。

营改增后,房企增值税的会计核算主要依据《财政部关于增值税会计处理的规定》(财会〔1993〕83号)和《营业税改征增值税试点有关企业会计处理规定》(财会〔2012〕13号),以及《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)执行。纳税人在进行会计核算相关事项时,应当按照有关税收政策法规和会计制度的规定办理。如果房企营改增会计核算违规税务处理,极易引发相关的税务风险,进而带来的经济损失不可低估。基于此,笔者系统梳理房企营改增会计核算违规税务处理的十大系列税务风险,供房企纳税人参考和借鉴。

会计核算不健全,不得抵扣增值税进项税额

会计核算健全,是指能够按照国家统一的会计制度规定设置账簿,根据合法、有效凭证核算。纳税人应当按照国家统一的会计制度进行增值税会计核算,按照销售额和增值税税率计算应纳税额。

会计核算不健全,一是账务设置过于简化,尤其是税法明确规定应当设置而未设置的有关账簿,无法满足申报纳税的必备明细核算需求;二是不能按照会计制度和税务机关的要求准确核算成本、收入、费用、应缴税金等账簿的有关数据,尤其是不能准确核算增值税的销项税额、进项税额和应纳税额;三是会计科目逻辑关系混乱,对应关系出现差错;四是有关会计数

据在原始凭证、记账凭证、明细账、总账、会计报表和申报表之间缺乏逻辑对应关系;五是缺乏原始凭证或者原始凭证不符合规定要求。

在增值税税制下,对企业财务核算的规范下要求很高。现行税法规定,一般纳税人会计核算不健全,或者不能够提供准确税务资料的,企业应当按照销售额和增值税税率计算应纳税额,不得抵扣进项税额,也不得使用增值税专用发票。即如果一般纳税人企业税务核算不合规,按照企业适用的增值税税率(17%、11%和6%)直接计算当期应纳增值税。

应税行为价格异常,税务机关有权确定销售额

纳税人发生应税行为价格明显偏低或者偏高且不具有合理商业目的,或者发生应税行为而无销售额,主管税务机关有权按照下列顺序确定销售额:1. 按照纳税人最近时期销售同类服务、无形资产或者不动产的平均价格确定;2. 按照其他纳税人最近时期销售同类服务、无形资产或者不动产的平均价格确定;3. 按照组成计税价格确定。组成计税价格的公式为:组成计税价格=成本×(1+成本利润率)。成本利润率由国家税务总局确定。不具有合理商业目的,是指以谋取税收利益为主要目的,通过人为安排,减少、免除、推迟缴纳增值税税款,或者增加退还增值税税款。

兼营行为未分别核算,从高适用增值税税率

增值税纳税人提供适用不同税率或者征收率的应税服务,应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额;未分别核算的,从高适用税率。

纳税人兼营销售货物、劳务、服务、无形资产或者不动产,适用不同税率或者征收率的,应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额;未分别核算的,从高适用税率。

试点纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产适用不同税率或者征收率的,应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额,未分

项目、集体福利或者个人消费的,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=(已抵扣进项税额+待抵扣进项税额)×不动产净值率

不动产净值率=(不动产净值÷不动产原值)×100%

不得抵扣的进项税额小于或等于该不动产已抵扣进项税额的,应于该不动产改变用途的当期,将不得抵扣的进项税额从进项税额中扣减。

不得抵扣的进项税额大于该不动产已抵扣进项税额的,应于该不动产改变用途的当期,将已抵扣进项税额从进项税额中扣减,并从该不动产待抵扣进项税额中扣减不得抵扣进项税额与已抵扣进项税额的差额。

不动产净值率=(95÷100)×100%=95%
不得抵扣的进项税额=(6.6+4.4)×95%=10.45

若不得抵扣的进项税额(10.45)大于该不动产已抵扣进项税额的(6.6),应于该不动产改变用途的当期,将已抵扣进项税额(6.6)从进项税额中扣减,并从该不动产待抵扣进项税额中扣减不得抵扣进项税额与已抵扣进项税额的差额(10.45-6.6=3.85)。

2016年11月预收房屋销售款:

借: 银行存款 1 110
贷: 预收账款 1 110

文件依据: 税总2016年第18号公告中第十条、第十一条、第十二条规定: 第十条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。

第十一条应预缴税款按照以下公式计算:
应预缴税款=预收款÷(1+适用税率或征收率)×3%。

适用一般计税方法计税的,按照11%的适用税率计算; 适用简易计税方法计税的,按照5%的征收率计算。

第十二条一般纳税人应在取得预收款的次月纳税申报期向主管税务机关预缴税款。

预缴税款:〔1110÷(1+11%)〕×3%=30, 甲公司在次月申报期之内,按照3%预征率,向项目所在地高新区国税局预缴税款。

借: 应交税费——未交增值税 30

贷: 银行存款 30

2016年12月向客户开具增值税发票:

借: 预收账款 110
贷: 应交税费——应交增值税(销项税额) 110

预售房屋对应的土地价款税额:

借: 应交税费——应缴增值税(营改增抵减的销项税额) 27.50

贷: 营业外收入 27.50

允许扣除的土地价款(0.4884÷44)×25 000=277.50

土地价款所对应的税额: 277.50÷(1+11%)×11%=27.50

文件依据: 税总2016年第18号公告中第四条规定,房地产开发企业中的一般纳税人(以下简称一般纳税人)销售自行开发的房地产项目,适用一般计税方法计税,按照取得的全部价款和价外费用,扣除当期销售房地产项目对应的土地价款后的余额计算销售额。

销售额的计算公式如下:

销售额=(全部价款和价外费用-当期允许扣除的土地价款)÷(1+11%)

同时,第五条规定,当期允许扣除的土地价款按照以下公式计算:

当期允许扣除的土地价款=(当期销售房地产项目建筑面积÷房地产项目可供销售建筑面积)×支付的土地价款

2016年12月应纳增值税:

借: 应交税费——应交增值税(转出未交增值税) 48.50

贷: 应交税费——未交增值税 48.50

12月应纳增值税=销项税额-营改增抵减的销项税额-进项税额+进项税额转出=110-27.50-(6.6+34+3.85)+(6.6+3.85)=48.50

申报缴纳的税款:

借: 应交税费——未交增值税 18.50
贷: 银行存款 18.50

申报缴纳的税款=应纳增值税-预缴税款=48.50-30=18.50, 按照财税〔2016〕36号附件2第一条第(十)款项规定,向公司机构所在地经开区国税局纳税申报。

借: 股本 5 000

贷: 库存股 4 000

资本公积——股本溢价 1 000

发生重大亏损减资的处理

企业发生重大亏损,为维护企业财务状况,改善经营成果,树立良好形象,可动用资本进行减资,按照法定程序报经批准减少注册资本的数额,借记“实收资本”或“股本”科目,贷记“利润分配——未分配利润”科目。

例5.某有限责任公司2015年12月31日因发生重大亏损而减资,按照法定程序报经批准减少注册资本15 000万元,该有限责任公司的账务处理如下:

借: 实收资本 15 000
贷: 利润分配——未分配利润 15 000

异地预缴增值税及附加, 财税咋处理

孙宏伟

随着《财政部、国家税务总局关于纳税人异地预缴增值税有关城市维护建设税和教育费附加政策问题的通知》(财税〔2016〕74号)的出台,建筑业异地预缴附加税的处理终于尘埃落定,伴随着《关于征求〈关于增值税会计处理的规定(征求意见稿)〉意见的函》(财办会〔2016〕27号)的发布,建筑业异地预缴增值税及附加的财税处理,终于明朗。

增值税处理

根据《财政部、国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2016〕36号)及《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),建筑业营改增主要政策如下:

- 1.适用一般计税方法计税的,应预缴税款=(全部价款和价外费用-支付的分包款)÷(1+11%)×2%
- 2.适用简易计税方法计税的,应预缴税款=(全部价款和价外费用-支付的分包款)÷(1+3%)×3%

城建税及附加税务处理

财税〔2016〕74号文件规定,自2016年5月1日起:

- 1.纳税人跨地区提供建筑服务、销售和出租不动产的,应在建筑服务发生地、不动产所在地预缴增值税

时,以预缴增值税税额为计税依据,并按预缴增值税所在地的城建税适用税率和教育费附加征收率就地计算缴纳城建税和教育费附加。

- 2.预缴增值税的纳税人在其机构所在地申报缴纳增值税时,以其实际缴纳的增值税税额为计税依据,并按机构所在地的城建税适用税率和教育费附加征收率就地计算缴纳城建税和教育费附加。

增值税会计处理

财办会〔2016〕27号文件规定,增值税一般纳税人应在“应交税费”科目下设置预缴增值税明细科目,核算一般纳税人转让不动产、提供不动产经营租赁服务、提供建筑服务、采用预收款方式销售自行开发的房地产项目等,按现行增值税制度规定应预缴的增值税额。企业预缴增值税,借记“应交税费——预缴增值税”科目,贷记“银行存款”科目。月末,企业应将预缴增值税明细科目余额转入未交增值税明细科目,借记“应交税费——未交增值税”科目,贷记“应交税费——预缴增值税”科目。

例: A 省某市建筑企业(一般纳税人)2016年8月在B省某县提供建筑服务(非简易计税项目),当月分别取得建筑服务收入(含税)4 662万元,分别支付分包

款1 332万元（取得增值税专用发票上注明的增值税额为132万元），支付不动产租赁费用111万元（取得增值税专用发票上注明的增值税额为11万元），购入建筑材料1 170万元（取得增值税专用发票上注明的增值税额为170万元）。

1.在B省某县的建筑服务应向建筑服务发生地主管国税机关预缴增值税。当期预缴税款=（4662-1332）÷（1+11%）×2%=60（万元），在B省某县缴纳城建税3万元（60×5%），缴纳教育费附加1.8万元（60×3%），缴纳地方教育费附加1.2万元（60×2%）。

预缴税款：（单位：万元，下同）		
借：应交税费——预缴增值税	60	
贷：银行存款		60
计提附加：		
借：营业税金及附加	6	
贷：应交税费——应交城建税		3
应交税费——应交教育费附加		1.8
应交税费——应交地方教育费附加		1.2
缴纳附加：		
借：应交税费——应交城建税	3	
应交税费——应交教育费附加		1.8
应交税费——应交地方教育费附加		1.2
贷：银行存款		6

房地产开发企业“营改增”后不同计税方式的账务处理

孙兆秋

自财税2016年36号“营改增”纲领性文件发布后，国家税务总局又出台了涉及不动产的14号、15号、16号、18号等公告，这也突显房地产业营改增的复杂程度。

“营改增”后，适用于不同计税方式有着不同的账务处理，房地产企业需要根据自身实际情况选择计税方案。

适用简易计税方法

案例：A公司为房地产开发企业，A公司在主管国税机关登记为一般纳税人，并且将其房地产老项目备案为按简易计税方式征税。2016年5月销售房地产老项目楼盘一套，销售合同中注明含税价105万元，当月收到预收房款42万元，8月收到剩余房款63万元，并向客户全额开具发票。（以下涉及单位均为“万元”）

2.回到机构所在地A省某市向主管国税机关申报纳税：当期应纳税额=4 662÷（1+11%）×11%-132-11-170=149（万元），当期应补税额89万元（149-60），在A省某市缴纳城建税6.23万元（89×7%），缴纳教育费附加2.67万元（89×3%），缴纳地方教育费附加1.78万元（89×2%）。

月末会计处理：

借：应交税费——未交增值税	60
贷：应交税费——预缴增值税	60
借：应交税费——应交增值税——转出未交增值税	149
贷：应交税费——未交增值税	149
借：应交税费——未交增值税	89
贷：银行存款	89
借：营业税金及附加	10.68
贷：应交税费——应交城建税	6.23
应交税费——应交教育费附加	2.67
应交税费——应交地方教育费附加	1.78
借：应交税费——应交城建税	6.23
应交税费——应交教育费附加	2.67
应交税费——应交地方教育费附加	1.78
贷：银行存款	10.68

问：做出A公司2016年5月—9月相关会计分录。

案例解析：

2016年5月收到预收款：

借：银行存款	42
贷：预收账款	42

2016年6月预缴税款：

借：应交税费——未交增值税	1.2
贷：银行存款	1.2

预缴税款=〔42÷（1+5%）〕×3%=1.2

文件依据：税总2016年第18号公告中第十条、第十一条、第十二条规定：

第十条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。

第十一条应预缴税款按照以下公式计算：

应预缴税款=预收款÷（1+适用税率或征收率）×3%。

适用一般计税方法计税的，按照11%的适用税率计算；适用简易计税方法计税的，按照5%的征收率计算。

第十二条一般纳税人应在取得预收款的次月纳税申报期向主管国税机关预缴税款。

2016年8月收到剩余房款，确认收入：

借：银行存款	63
预收账款	42
贷：主营业务收入	100
应交税费——未交增值税	5

2016年9月申报缴税：

借：应交税费——未交增值税	3.8
贷：银行存款	3.8

申报缴税额=应纳税额-预缴税额=5-1.2=3.8

文件依据：税总2016年第18号公告中第十五条规定，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《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。

适用一般计税方法

案例：甲公司为房地产开发企业，机构所在地位于经开区，开发的佳和林苑小区项目位于高新区。2016年5月“营改增”后，甲公司在主管国税机关登记为一般纳税人，甲公司财务人员经过测算，预计该项目形成的成本费用支出能够取得足够的增值税进项发票进行抵扣，故对该项目选择了一般计税方法。

甲公司为开发佳和林苑小区项目，取得土地10万平方米，支付土地出让金25 000万元，并取得合规票据。佳和林苑小区可售面积44万平方米。为开发此小区，甲公司发生如下业务：

1.2016年5月，购进A办公楼一栋，用于办公。甲公司将A办公楼计入固定资产核算，取得增值税专用发票上注明价款100万元，税额11万元。款项已经通过银行付讫。

2.2016年6月，购进用于佳和林苑小区项目的钢材200万元，进项税额34万元，款项尚未支付。

3.2016年10月，为了满足职工住宿的需要，甲公司决定将A办公楼整体用于职工宿舍，假设A办公楼净值为95万元。

4.2016年11月，佳和林苑小区项目尚未完工，取得预售楼盘款1 110万元，对应的建筑面积0.4884万平方米。

5.2016年12月，将11月预售的楼盘款1 110万元，给业主开具了增值税发票。

问：做出甲公司2016年5月至12月相关会计分录。

案例解析：

2016年5月购入办公楼：

借：固定资产	100
应交税费——应交增值税（进项税额）	6.6
应交税费——待抵扣进项税额	4.4
贷：银行存款	111

文件依据：税总2016年第15号公告中第二条规定，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%。

2016年6月购进钢材：

借：原材料	200
应交税费——应交增值税（进项税额）	34
贷：应付账款	234

2016年10月将办公楼用于职工宿舍：

借：固定资产	6.6
贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）	6.6

借：应交税费——应交增值税（进项税额）	3.85
贷：应交税费——待抵扣进项税额	3.85

借：固定资产	3.85
贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）	3.85

文件依据：税总2016年第15号公告中第七条规定：已抵扣进项税额的不动产，发生非正常损失，或者改变用途，专用于简易计税方法计税项目、免征增值税