

福建省中煌立体文化有限公司简介

福建省中煌立体文化有限公司成立于2010年10月，位于交通便利、地域广阔的三明市梅列区小蕉工业园区。公司拥有企业标准厂房和3D研发中心，工厂占地面积25亩，总建筑面积约4200平方米，基础设施完善，是一家专业从事3D立体技术研发、产品设计、生产制作和销售为一体的省级科技型文化企业。公司拥有一支以本专科生为主的技术研发团队，致力于研发、应用3D图像UV直打印技术，达到国内外领先水平。2014年，3D图像UV直打印技术项目参加第三届中国创新创业大赛荣获总决赛前十二强（第九名），相关技术已申请十四项国家专利，3D行业最核心的技术

3D立体画UV直打印方法的发明专利已获得授权。公司用3D数字印刷取代胶版印刷，真正实现了3D图像产品生产的工业化、标准化、产能化、规模化生产，迅速成为3D行业内的领跑者。3D立体产品广泛应用于广告宣传、装饰装潢、文化用品、婚纱摄影等行业，并且先后在国内工艺品博览会上累获四项金奖二十八项大奖，赢得社会各界的一致好评，产品销往国内外。

公司主营立体广告宣传、立体装饰装潢、立体婚纱摄影、立体文化用品、立体出版物、立体包装用品和3D打印设备、软件、材料供应

办公地址：福建省三明市新市中路南永新村31幢

电 话：0598-8306288



华兴会计师

独立 客观 公正

优质 廉洁 高效

11
2016



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

华兴所举办 2016 年度业务培训



福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）在贵安举办 2016 年度业务培训



质控部总经理郭振宏主持培训工作



绑腿跑



背人跑



首席合伙人林宝明致开班辞



戚庆余律师为合伙人讲解证券法、公司法和注册会计师法律责任



瞎子敲锣



拔河



王道田老师讲解 WORD 高级商务应用



冯雪老师讲解审计软件应用与实务



业务一部员工主动帮忙收拾运动器材



业务七部荣获运动会团体第一名



业务五部表演诗朗诵《好久不见》



泉州分所表演小品《算命》



张伟老师解读营改增政策与实务



熊伟老师讲解风险导向审计技术



八十分大赛



华兴所举办第五届趣味运动会



合伙人研讨事务所管理工作



培训课堂济济一堂



跳鞍马



夹球跑



员工们专注听讲



业务五部总经理陈碧芸向老师请教审计工作遇到的问题

华兴所举办文艺晚会和趣味运动会



华兴所在培训期间举办文艺晚会



党员合唱《没有共产党就没有新中国》



业务一部表演舞蹈《战斗吧，Auditor》



厦门分所表演话剧《非诚勿扰》



漳州分所表演哑剧《诊室风波》



业务七部表演话剧《审计那些事儿之情人节（劫）》



业务四部表演小品《总监驾到》



业务八部表演相声《童年》



龙岩分所表演相声《电台无极限》



业务九部表演话剧《空中医生》



业务三部表演小品《手机综合症》



评估部表演小品《魔术大赛》

HUA×ING
ACCOUNTANTS

华兴会计师

2016年第11期（总第250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@fjh×cpa.com

网址：www.fjh×cpa.com

编辑部邮箱：××@fjh×cpa.com

目 录

法规选载

关于修改〈上市公司重大资产重组管理办法〉的决定 （中国证券监督管理委员会令第127号）	3
关于提高机电、成品油等产品出口退税率的通知 （财税2016年第113号）	3
关于规范全国千户集团及其成员企业 纳税申报时附报 （国家税务总局公告2016年第67号）	3
关于调整增值税普通发票防伪措施 有关事项的公告 （国家税务总局公告2016年第68号）	4
关于在境外提供建筑服务等有关问题的公告 （国家税务总局公告2016年第69号）	4

会计

透视结果能够可靠估计的建造合同账务处理	5
企业如何处理赠送礼品或返券	7
BOT业务的会计处理解析	10
政府补助的财税处理	13
固定资产资本化后续支出的会计处理	15
建筑企业老项目如何应对“营改增”	16
房企预收账款增值税的会计处理	18
“营改增”后视同销售收入应怎样处理	19

税收

代扣代缴个税手续费也应缴纳增值税	21
营改增后小规模纳税人须用好免税政策	21
非上市公司股权激励可享“双减”优惠	23
营改增后无形资产入股是否缴税	24
关注房地产业营改增几个典型的涉税问题	24

允许“小规模”抵扣进项税需认清政策要点	26
如何计算“营改增”后无法划分的进项税额	26
股权激励、技术入股税收政策让企业	28
尽享六项实惠	
房地产开发企业营改增后一般纳税人	30
税务实操分析	
抵债资产不足偿还本息是否还要纳税	33
营改增后异地建筑施工如何纳税	34
总分包方互相提供建材及水电应缴纳增值税	34

审计

“认定”的作用、意义及运用	35
---------------	----

咨询信箱

库存商品转为固定资产是否缴增值税	37
一般纳税人迁移未抵完的进项税如何处理	38

企业文化

福建华兴会计师事务所(特殊普通合伙)	38
举办2016年业务培训班	
一个人的时光	38
浅析影响会计师事务所人力资源管理的主要因素	39
记生动的业务培训和第五届趣味运动会	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

关于修改〈上市公司重大资产重组管理办法〉的决定

中国证券监督管理委员会令第127号

《关于修改〈上市公司重大资产重组管理办法〉的决定》已经2016年9月1日中国证券监督管理委员会2016年第10次主席办公会议审议通过，现予公布，自公布之日起施行。

中国证券监督管理委员会主席：刘士余

2016年9月8日

附件：《关于修改〈上市公司重大资产重组管理办法〉的决定》（略）

关于提高机电、成品油等产品出口退税率的公告

财税〔2016〕113号

经国务院批准，提高机电、成品油等产品的增值税出口退税率。现就有关事项通知如下：

一、将照相机、摄影机、内燃发动机、汽油、航空煤油、柴油等产品的出口退税率提高至17%。提高出口退税率的产品清单见附件。

二、本通知自2016年11月1日起执行。本通知所列

货物适用的出口退税率，以出口货物报关单上注明的出口日期界定。

附件：提高出口退税率的产品清单（略）

财政部 国家税务总局

2016年11月4日

关于规范全国千户集团及其成员企业纳税申报时附报财务会计报表有关事项的公告

国家税务总局公告2016年第67号

为进一步加强大企业税收服务和管理工作，根据《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则、《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的相关规定，现将国家税务总局确定的重点大企业集团（以下简称“全国千户集团”）及其成员企业纳税申报时附报财务会计报表有关事项公告如下：

一、全国千户集团总部及其成员企业应在企业所得税预缴纳税申报时附报本级财务会计报表，以及税务机关根据实际需要要求附报的其他纳税资料，境外成员企业可暂不附报。年度终了，应在企业所得税年度纳税申报时，附报本级年度财务会计报表，以及税务机关根据实际需要要求附报的其他纳税资料。按照会计准则、会计制度等要求编制合并财务报表的全国千户集团总部，应在每年5月31日前附报上一年度的合并财

务报表。

二、全国千户集团及其成员企业应附报的财务会计报表，是指按照企业所适用的会计准则、会计制度等编制的财务会计报表，包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益（股东权益）变动表、附注等。原则上，所有资料应以电子形式附报。企业编制的原始财务会计报表与税务机关核心征管系统中报表格式不一致的，应将原始财务会计报表以EXCEL表格式，作为附件一并附报。企业应确保报送的财务会计报表数据的真实、完整、准确。

三、本公告自2016年12月1日起施行。

国家税务总局

2016年10月26日

关于调整增值税普通发票防伪措施有关事项的公告

国家税务总局公告2016年第68号

税务总局决定调整增值税普通发票防伪措施,自2016年第四季度起印制的增值税普通发票采用新的防伪措施。现将有关事项公告如下:

调整后的增值税普通发票的防伪措施为灰变红防伪油墨(详见附件)。增值税普通发票各联次颜色:第一联为蓝色,第二联为棕色,第三联为绿色,第四联为

紫色,第五联为粉红色。

税务机关库存和纳税人尚未使用的增值税普通发票可以继续使用。

本公告自发布之日起实施。

国家税务总局
2016年11月2日

关于在境外提供建筑服务等有关问题的公告

国家税务总局公告2016年第69号

为进一步推进全面营改增试点平稳运行,现将境外提供建筑服务等有关征管问题公告如下:

一、境内的单位和个人为施工地点在境外的工程项目提供建筑服务,按照《国家税务总局关于发布〈营业税改征增值税跨境应税行为增值税免税管理办法(试行)〉的公告》(国家税务总局公告2016年第29号)第八条规定办理免税备案手续时,凡与发包方签订的建筑合同注明施工地点在境外的,可不再提供工程项目在境外的其他证明材料。

二、境内的单位和个人在境外提供旅游服务,按照国家税务总局公告2016年第29号第八条规定办理免税备案手续时,以下列材料之一作为服务地点在境外的证明材料:

(一)旅游服务提供方派业务人员随同出境的,出境业务人员的出境证件首页及出境记录页复印件。

出境业务人员超过2人的,只需提供其中2人的出境证件复印件。

(二)旅游服务购买方的出境证件首页及出境记录页复印件。

旅游服务购买方超过2人的,只需提供其中2人的出境证件复印件。

三、享受国际运输服务免征增值税政策的境外单位和个人,到主管税务机关办理免税备案时,提交的备案资料包括:

(一)关于纳税人基本情况和业务介绍的说明;

(二)依据的税收协定或国际运输协定复印件。

四、纳税人提供建筑服务,被工程发包方从应支付的工程款中扣押的质押金、保证金,未开具发票的,以纳税人实际收到质押金、保证金的当天为纳税义务发生时间。

五、纳税人以长(短)租形式出租酒店式公寓并提供配套服务的,按照住宿服务缴纳增值税。

六、境外单位通过教育部考试中心及其直属单位在境内开展考试,教育部考试中心及其直属单位应以取得的考试费收入扣除支付给境外单位考试费后的余额为销售额,按提供“教育辅助服务”缴纳增值税;就代为收取并支付给境外单位的考试费统一扣缴增值税。教育部考试中心及其直属单位代为收取并支付给境外单位的考试费,不得开具增值税专用发票,可以开具增值税普通发票。

七、纳税人提供签证代理服务,以取得的全部价款和价外费用,扣除向服务接受方收取并代为支付给外交部和外国驻华使(领)馆的签证费、认证费后的余额为销售额。向服务接受方收取并代为支付的签证费、认证费,不得开具增值税专用发票,可以开具增值税普通发票。

八、纳税人代理进口按规定免征进口增值税的货物,其销售额不包括向委托方收取并代为支付的货款。

向委托方收取并代为支付的款项,不得开具增值税专用发票,可以开具增值税普通发票。

九、纳税人提供旅游服务,将火车票、飞机票等交通费发票原件交付给旅游服务购买方而无法收回的,以交通费发票复印件作为差额扣除凭证。

十、全面开展住宿业小规模纳税人自行开具增值税专用发票试点。月销售额超过3万元(或季销售额超过9万元)的住宿业小规模纳税人提供住宿服务、销售货物或发生其他应税行为,需要开具增值税专用发票的,可以通过增值税发票管理新系统自行开具,主管国税机关不再为其代开。

住宿业小规模纳税人销售其取得的不动产,需要开具增值税专用发票的,仍须向地税机关申请代开。

住宿业小规模纳税人自行开具增值税专用发票应

缴纳的税款,应在规定的纳税申报期内,向主管税务机关申报纳税。在填写增值税纳税申报表时,应将当期开具专用发票的销售额,按照3%和5%的征收率,分别填写在《增值税纳税申报表》(小规模纳税人适用)第2栏和第5栏“税务机关代开的增值税专用发票不含税销售额”的“本期数”相应栏次中。

十一、本公告自发布之日起施行,此前已发生未处理的事项,按照本公告规定执行。《国家税务总局关于部分地区开展住宿业增值税小规模纳税人自开增值税专用发票试点工作有关事项的公告》(国家税务总局公告2016年第44号)同时废止。

国家税务总局

2016年11月4日

透视结果能够可靠估计的建造合同账务处理

林志新 高璿

建造合同是指为建造一项或数项在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的资产而订立的合同,包括固定造价合同和成本加成合同,其账务处理应区分建造合同的结果能否可靠估计而采取不同的处理方法,建造合同的结果能够可靠估计的,按照建造合同收入与费用确认的基本原则,企业应根据完工百分比法在资产负债表日确认合同收入和合同费用。完工百分比法是根据合同完工进度确认合同收入和费用的方法,运用这种方法确认合同收入和费用,能为报表使用者提供有关合同进度及本期业绩的有用信息。

建造合同的结果能够可靠估计的认定标准

固定造价合同的结果能够可靠估计的认定标准为同时具备以下4个条件:合同总收入能够可靠计量;与合同相关的经济利益很可能流入企业;实际发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量;合同完工进度和为完成合同尚需发生的成本能够可靠地确定。

成本加成合同的结果能够可靠估计的认定标准为同时具备以下两个条件:与合同相关的经济利益很可能流入企业;实际发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量。

完工进度的确定

确定合同完工进度有以下3种方法:

根据累计实际发生的合同成本占合同预计总成本

的比例确定。该方法是确定合同完工进度比较常用的方法,计算式如下:

合同完工进度=累计实际发生的合同成本÷合同预计总成本×100%

累计实际发生的合同成本是指形成工程完工进度的工程实体和工作量所耗用的直接成本和间接成本,不包括与合同未来活动相关的合同成本(如施工中尚未安装、使用或耗用的材料成本),以及在分包工程的工作量完成之前预付给分包单位的款项(根据分包工程进度支付的分包工程进度款,应构成累计实际发生的合同成本)。

根据已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例确定。该方法适用于合同工作容易确定的建造合同,如道路工程、土石方挖掘、砌筑工程等,计算公式如下:

合同完工进度=已经完成的合同工作量÷合同预计总工作量×100%

根据实际测定的完工进度确定。该方法是在无法根据上述两种方法确定合同完工进度时所采用的一种特殊的技术测量方法,适用于一些特殊的建造合同,如水下施工工程等,需要注意的是,这种技术测量并不是由建造承包商自行随意测定,而应由专业人员现场进行科学测定。

当期合同收入与费用确认

确定建造合同的完工进度后,就可以根据完工百分比法确认和计量当期的合同收入和费用。当期确认的合同收入和费用可用下列公式计算:

当期确认的合同收入=合同总收入×完工进度-以前会计期间累计已确认的收入

当期确认的合同费用=合同预计总成本×完工进度-以前会计期间累计已确认的费用

当期确认的合同毛利=当期确认的合同收入-当期确认的合同费用

上述公式中的完工进度指累计完工进度。

对于当期完成的建造合同,应当按照实际合同总收入扣除以前会计期间累计已确认收入后的余额,确认为当期合同收入;同时,按照累计实际发生的合同成本扣除以前会计期间累计已确认费用后的余额,确认为当期合同费用。

〔案例分析〕某建筑公司签订了一项总金额为20 000万元的固定造价合同,合同完工进度按照累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定。工程已于2013年1月1日开工,预计2015年12月31日完工。最初预计的工程总成本为18 000万元,到2014年12月底,由于材料价格上涨等因素调整了预计总成本,预计工程总成本为22 500万元。该建筑公司于2005年10月提前三个月完成了建造合同,工程质量优良,客户同意支付奖励款2 500万元。(建造该工程的其他有关资料见表,单位:万元)

项目	2013年	2014年	2015年
累计实际发生成本	7 200	20 250	22 400
预计完成合同尚需要发生成本	10 800	2 250	
结算合同价款	8 800	9 500	4 200
实际收到价款	8 000	9 000	5 500

该建筑公司对本项建造合同的有关账务处理如下(为简化起见,会计分录以汇总数反映,有关纳税业务的会计分录省略,单位:万元):

1.2013年账务处理如下:

(1) 登记实际发生的合同成本:

借: 工程施工——合同成本 7 200
贷: 原材料、应付职工薪酬、机械作业等 7 200

(2) 登记已结算的合同价款:

借: 应收账款 8 800
贷: 工程结算 8 800

(3) 登记实际收到的合同价款:

借: 银行存款 8 000

贷: 应收账款 8 000

(4) 确认计量当年的合同收入和费用,并登记入账:

2013年的完工进度=7 200÷(7 200+10 800)×100%=40%

2013年确认的合同收入=20 000×40%-0=8 000(万元)

2013年确认的合同费用=(7 200+10 800)×40%-0=7 200(万元)

2013年确认的合同毛利=8 000-7 200=800(万元)

借: 主营业务成本 7 200

工程施工——合同毛利 800

贷: 主营业务收入 8 000

2.2014年账务处理如下:

(1) 登记实际发生的合同成本(20 250-7 200=13 050万元):

借: 工程施工——合同成本 13 050

贷: 原材料、应付职工薪酬、机械作业等 13 050

(2) 登记已结算的合同价款:

借: 应收账款 9 500

贷: 工程结算 9 500

(3) 登记实际收到的合同价款:

借: 银行存款 9 000

贷: 应收账款 9 000

(4) 确认计量当年的合同收入和费用,并登记入账:

2014年的完工进度=20 250÷(20 250+2 250)×100%=90%

2014年确认的合同收入=20 000×90%-8 000=10 000(万元)

2014年确认的合同费用=(20 250+2 250)×90%-7 200=13 050(万元)

2014年确认的合同毛利=10 000-13 050=-3 050(万元)

2014年确认的合同预计损失=(20 250+2 250-20 000)×(1-90%)=250(万元)

在2014年年底,由于该合同预计总成本22 500万元大于合同总收入20 000万元,预计发生损失总额为2 500万元,由于已在“工程施工——合同毛利”中反映了-2 250(800-3 050)万元的亏损,因此应将剩余的为

完成工程发生的预计损失250万元确认为当期费用:

借: 主营业务成本	13 050
贷: 主营业务收入	10 000
工程施工——合同毛利	3 050
借: 资产减值损失	250
贷: 存货跌价准备	250

3.2015年账务处理如下:

(1) 登记实际发生的合同成本2015 (22 400-20 250) 万元:

借: 工程施工——合同成本	2 150
贷: 原材料、应付职工薪酬、机械作业等	2 150

(2) 登记已结算的合同价款:

借: 应收账款	4 200
贷: 工程结算	4 200

(3) 登记实际收到的合同价款:

借: 银行存款	5 500
贷: 应收账款	5 500

(4) 确认计量当年的合同收入和费用, 并登记入账:

2015年确认的合同收入=(20 000+2 500)-

(8 000+10 000)=4 500 (万元)

2015年确认的合同费用=22 400-(72 00+13 050)=2 150 (万元)

2015年确认的合同毛利=4 500-2 150=2 350 (万元)

借: 主营业务成本	2 150
工程施工——合同毛利	2 350
贷: 主营业务收入	4 500

2015年工程全部完工, 应将“存货跌价准备”科目相关余额冲减“主营业务成本”, 同时将“工程施工”科目的余额与“工程结算”科目的余额相对冲:

借: 存货跌价准备	250
贷: 主营业务成本	250
借: 工程结算	22 500
贷: 工程施工——合同成本	22 400
——合同毛利	100

企业如何处理赠送礼品或返券

刘孝鹏

商家打折优惠活动频频上线, 活动主办方通过在销售商品的同时赠送礼品和返还代金券的方式连行促销。

会计核算方式的比对选择, 要站在公司财务管理的角度考量。赠送消费者礼品活动方案, 选择销售费用进行会计核算对公司经济利益的影响最大。

第一, 赠送的礼品属于增值税视同销售的行为, 需缴纳增值税; 第二, 赠送的礼品按照企业所得税的规定, 成本不允许税前扣除; 第三, 赠送的礼品, 公司需代扣代缴客户个人所得税。

当然, 市场推广活动方案的拟定不应仅仅局限于财务的角度进行考虑, 还应综合活动方案宣传效果、潜在客户集采、社会效益等多方面因素进行权衡决定。

三种反馈形式

结合某网络有限公司“有线电视用户节”市场推广活动方案中涉及的礼品赠送及代金券发放等三个反馈项目, 分别从税负、毛利、税前利润及现金流等四个

视角提出会计核算方式及税收筹划的选择建议。

回馈一: 现场办理交费业务均赠送礼品一份 (卫生纸一提)。

回馈二: 正常续费的用户或新入网用户只要购买“高清畅享馆”全馆或单馆的, 均可获赠一台高清机顶盒副机, 与主机绑定后享受机免费政策。

回馈三: 返现场购物券

新装: 套餐价396元, 公允价值316.16元; 返券100元, 公允价值79.84元。

标准版: 套餐价360元, 公允价值324元; 返券40元, 公允价值36元。

时尚版: 套餐价396元, 公允价值336.52元; 返券70元。公允价值59.48元。

幸福一家套餐: 套餐价560元, 公允价值514.10元; 返券50元, 公允价值45.90元。

尊享券业务版: 套餐价660元, 公允价值537.78元; 返券150元, 公允价值122.22元。

高清畅享馆单馆:套餐价168元,公允价值105.31元;返券100元,公允价值62.69元。

高清畅享馆全馆:套餐价288元,公允价值189.37元;返券150元,公允价值98.63元,

礼品赠送的会计核算方式

不同的市场推广活动方案,决定了不同的会计核算模式,也间接影响着公司需承担的税负、现金流量和利润。正因如此,市场推广活动方案的拟定也离不开财务人员的谋划,给公司带来最大的经济效益。

目前市场推广活动促销形式采用的会计核算主要有三种模式,分别为公允价值分摊模式、销售费用模式、递延收益模式。

礼品赠送方案涉及的会计处理主要有两种方式,一是公允价值分摊,二是销售费用。

结合“有线电视用户节”活动回馈一,给现场办理业务的客户赠送卫生纸一提,会计核算分别为:

1.公允价值分摊。

该核算模式下,商业实质是公司销售的商品为两种,有线电视业务和卫生纸,向客户收取的价格为两种商品之和,两种商品收入确认按照公允价值分摊。假设客户办理有线电视标准版赠送卫生纸一提,标准版价额360元,卫生纸价额40元(标准版成本200元,假设一提卫生纸的含税进价为28元),向客户收取的合计金额为360元。会计分录为:

借: 现金/银行存款	360
贷: 主营业务收入—有线电视业务	305.66
其他业务收入——促销商品收入	30.77
应交税费——应交增值税——销项税	18.34 (6%税率部分)
应交税费——应交增值税——销项税	5.23 (17%税率部分)

2.销售费用。

该核算模式下,商业实质为赠送客户的卫生纸为我公司销售有线电视业务产生的销售费用,是广告费和业务宣传费的变相支付方式,会计分录为:

借: 现金/银行存款	360
销售费用	28
营业外支出	5.98
贷: 主营业务收入——有线电视业务	339.62
应交税费——应交增值税——销项税	20.38
库存商品——卫生纸	23.93

应交税费——应交增值税——销项税
4.07

应交税费——应交个人所得税
5.98

同时,按照所得税法规定,企业在业务宣传、广告等活动中,随机向本单位以外的个人赠送礼品,对个人取得的礼品所得,按照“其他所得”项目全额适用20%的税率缴纳个人所得税。取得该项所得个人应依法缴纳个人所得税,税款由赠送礼品的企业代扣代缴,且赠送的礼品不允许在企业所得税税前扣除。

基于以上分析,两种会计核算方式下,同一项业务的毛利、税负、税前利润和现金流分别为:

(1)公允价值核算模式下:

毛利=305.66+30.77-200÷1.06-28÷1.17=123.82元

增值税=[(36-28)÷1.17×17%+(324-200)÷1.06×6%]=8.18元

营业税金及附加=8.18×13%=1.06元(营业税金及附加为以增值税为计税依据的附加税。其中:城建税7%,教育费附加3%,地方教育税附加2%,地方水利基金1%)

税前利润=123.82-1.06=122.76元(不剔除期间费用的不完全税前利润)

现金流=360-200÷1.06-28÷1.17-8.18-1.06=138.15元

(2)销售费用模式下:

毛利=339.62-200÷1.06-28÷1.17-5.98=121.03元(赠送礼品的成本不允许所得税前扣除,个人所得税公司承担)

增值税=[(28-28)÷1.17×17%+(360-200)÷1.06×6%]=9.06元

营业税金及附加=9.06×13%=1.18元(营业税金及附加为以增值税为计税依据的附加税。其中:城建税7%,教育费附加3%,地方教育税附加2%,地方水利基金1%)

税前利润=121.03-1.18=119.85元(不剔除期间费用的不完全税前利润)

现金流=360-200÷1.06-28÷1.17-9.06-1.18-5.98=131.17元

显而易见,采用公允价值分摊会计核算方式对公司更为有利,有线电视用户节活动反馈二同理采用该会计核算方式处理。

返还代金券的会计核算方式

返还代金券的促销方式又分为两种,一种是活动主办方返还代金券,受让方持其向活动主办方消费;一种是活动主办方返还代金券,受让方持其向第三方消费,第

三方向活动主办方结算费用。

1, 活动主办方返代金券, 受让方持其向活动主办方消费。

该种业务模式下, 返还代金券的会计核算有销售费用、递延收益两种核算方式。

销售费用模式:

这种促销模式的商业实质是刺激客户再次消费, 只不过是客户在再次消费的时候获得了使用代金券的权利。对活动主办方来说, 代金券起到了广告宣传的作用, 是广告宣传费支付的变种。客户在领取代金券的时候极有可能再次消费使用。这种解释符合确认预计负债的条件。结合公司有线电视用户节活动, 以高清畅享馆全馆业务(为方便比对不同核算方式下税金的影响, 不考虑进项税的影响因素)为例, 账务处理如下:

借: 现金/银行存款 288
 贷: 主营业务收入——增值业务收入 271.70
 应交税费——应交增值税——销项税 16.30
 借: 销售费用 150
 贷: 预计负债 150
 客户再次消费使用代金券时, 确认收入:
 借: 预计负债 150
 贷: 主营业务收入——增值业务收入 141.51
 应交税费——应交增值税——销项税 8.49

客户不再消费时, 相应冲减预计负债转营业外收入。

这种核算模式下, 实际收到的现金为288元, 收入确认413, 21元, 销项税金24, 79元, 销售费用150元。该会计核算模式虚增了收入, 多计提了增值税税金。

递延收益模式:

活动主办方赠送给客户的代金券, 是客户在满足一定消费额度的条件下给予的, 类似于给客户的积分。因此, 活动主办方返券促销业务, 应将销售所取得的款项在本次商品销售收入与返还的代金券的公允价值之间进行分配, 将销售所取得的货款扣除所返还的代金券的公允价值后的金额确认为本次收入, 代金券的公允价值确认为递延收益, 在客户消费时计入当期损益。结合公司有线电视用户节活动, 以高清畅享馆全馆业务(为方便比对不同核算方式下税金的影响, 不考虑进项税的影响因素)为例, 账务处理如下:

借: 现金/银行存款 288
 贷: 主营业务收入——增值业务 178.65

递延收益98.63

应交税费——应交增值税——销项税 10.72(6%税率部分)

客户实际消费时, 返还的代金券抵当现金使用, 冲销递延收益。会计处理如下:

借: 递延收益 98.63
 贷: 主营业务收入——增值业务 93.05
 应交税费——应交增值税——销项税 5.58(6%税率部分)

基于以上分析, 两种会计核算方式下, 同一项业务的毛利、税金、税前利润和现金流分别为:

销售费用模式:

毛利=271.10+141.51-150=262.61元(客户再次消费使用代金券)

增值税=16.30+8.49=24.79元

营业税金及附加=24.79×13%=3.22元(营业税金及附加为以增值税为计税依据的附加税。其中: 城建税7%, 教育费附加3%, 地方教育税附加2%, 地方水利基金1%,)

税前利润=262.61-3.22=259.39元(不剔除期间费用的非完全利润)

现金流=288-24.79-3.22=259.99元

递延收益模式:

毛利=271.1元

增值税=10.72+5.58=16.30元

营业税金及附加=16.30×13%=2.12元(营业税金及附加为以增值税为计税依据的附加税。其中: 城建税7%, 教育费附加3%, 地方教育税附加2%, 地方水利基金1%)

税前利润=271.1-2.12=268.98元(不剔除期间费用的非完全利润)

现金流=288-16.3-2.12=269.58元

由此可见, 递延收益核算模式无论是在毛利、税金、税前利润还是现金流方面, 均比销售费用核算模式有利。

2, 活动主办方返代金券, 受让方持其向第三方消费, 第三方持代金券向活动主办方结算。

这种促销方式实质上是第三方销售商品收取的费用由客户和活动主办方共同承担, 第三方向活动主办方开具收款发票, 活动主办方列支销售费用, 具体会计处理为:

借: 销售费用——市场推广费
 贷: 现金/银行存款

BOT业务的会计处理解析

魏素芳

BOT项目, 全称为“建设经营移交业务”, 是世界通用的政府吸收民间资金进行公共基础设施建设的方式之一。本文从BOT业务的概念、条件的介绍, 到项目公司、项目施工、收入和资产确认, 再到后续经营和移交, 探讨BOT业务中项目公司的会计处理规范。

BOT业务的概念、条件和签约

(一) 概念

BOT, 是英文“建造、经营、移交”几个词的首字母缩写。其真实意义是国家或地方政府与特定企业签订特许经营权合同, 政府出地、出收费许可证, 企业出钱, 由企业出面筹资和建设基础公共设施。企业在特定期间内拥有、运营和维护该项设施, 通过提供服务和收取服务费用, 回收投资、偿还贷款并赚取一定利润。特许经营期届满后, 基础设施项目无偿移交给政府部门。如此, 为基础设施建设提供一个平台, 使政府和企业互惠、互利基础上, 合理分配资源、风险和收益。

作为BOT业务纲领的特许经营权合同, 企业会计准则未作专门规范。但财政部在《企业会计准则解释第2号》(财会〔2008〕11号, 以下简称《解释第2号》) 文件中, 对BOT业务作了专门规定。本文以下所述的依据就是《解释第2号》的相关内容。

(二) 条件

《解释第2号》规定, BOT业务应当同时满足以下条件。

1. 合同授予方为政府及其有关部门或政府授权进行招标的企业。

2. 合同投资方为按照有关程序取得该特许经营权合同的企业(以下简称“合同投资方”)。合同投资方按照规定设立项目公司(以下简称“项目公司”), 进行项目建设和运营。项目公司除取得建造有关基础设施的权利以外, 在基础设施建造完成以后的一定期间内, 负责提供后续经营服务并收取费用。

3. 政府和合同投资方及项目公司应就特许经营权签订合同。

(三) 签约

特许经营权合同中, 应当对所建造基础设施的质量标准、工期、开始经营后提供服务的对象、收费标准及后续调整作出约定。同时应约定在合同期满, 合同

投资方负有将有关基础设施移交给合同授予方的义务, 并对基础设施在移交时的性能、状态等作出明确规定。

资金筹集和账务处理

特许经营权合同主要通过项目公司的一系列运作完成。项目公司的施工及运营资金, 也是通过项目公司自筹、借入和由授予方拨付等几个方面取得, 其中借入资金占最大比例。

1. 项目公司通过合同投资方提供担保、自有财产抵押(基础设施项目不能用于抵押担保)等方法从金融机构借入贷款时, 借记“银行存款”科目, 贷记“短期借款”、“长期借款”等科目; 从合同投资方等非金融机构借入资金, 按融资处理, 借记“银行存款”等科目, 贷记“其他应付款”等科目。

2. 项目公司收到授予方拨付的资金, 如果属应付合同价款的一部分, 应借记“银行存款”等科目, 贷记“预收账款”、“应收账款”等科目; 如果属政府无偿补助, 则借记“银行存款”等科目, 贷记“递延收益”、“营业外收入”等科目; 如果收到的款项与特定的服务项目有关, 应借记“银行存款”等科目, 贷记“预收账款”、“应收账款”等科目。

3. 如果授予方拨付的是设备、工程物资等实物资产, 则借记“工程物资”、“固定资产”等科目, 贷记“递延收益”、“营业外收入”等科目。

施工

施工建造, 可以由项目公司自办, 也可以由项目公司发包给其他企业承建。本文介绍的, 是由项目公司自建。

《解释第2号》规定, 建造期间, 项目公司对所提供的建造服务, 应当按照《企业会计准则第15号——建造合同》确认相关收入和费用。

(一) 工程核算

1. 发生的人工费、材料费、机械使用费等直接费用, 借记“工程施工——合同成本”科目, 贷记“银行存款”、“应付职工薪酬”、“原材料”等科目; 发生管理人员薪酬、固定资产折旧费、财产保险费等间接费用, 借记“工程施工——间接费用”科目, 贷记“应付职工薪酬”、“累计折旧”、“银行存款”等科目。

2.施工期间发生贷款利息等借款费用时,按规定应予资本化的部分,借记“工程施工——间接费用”科目,贷记“银行存款”等科目;应予费用化的部分,借记“财务费用”等科目,贷记“银行存款”等科目。

3.月末,将间接费用分配计入有关分设项目合同成本,借记“工程施工——合同成本(××分项目)”科目,贷记“工程施工——间接费用”。

(二)施工收入、工程成本的确认

尽管《解释第2号》规定建造期间项目公司对于其提供建造服务应当按照《企业会计准则第15号——建造合同》确认相关的收入和费用,但实际操作时并不能按照第15号准则第八条规定的以“合同规定的初始收入”加上“因合同变更、索赔、奖励等形成的收入”作为合同收入,原因是授予方按特许经营权合同拨付给提供建造服务的项目公司的款项(价款),只占建造基础设施造价的一小部分,甚至基础设施建造应付价款,授予方分文不承担,完全由项目公司计入其成本费用,授予方只是以一定期限的特许经营权即收益权相交换。《解释第2号》规定,项目公司在有关基础设施建成后,从事经营的一定期限内有权向获取服务的对象收取费用……项目公司应在确认收入的同时确认无形资产。

因此,本文中:

1.合同总收入=BOT合同规定授予方应支付的合同价款+特许经营权(即收益权)的价值。

2.公共基础设施建设均为大型工程,一般均采用完工百分比法确认施工收入和计算应转工程成本。完工百分比有多种确认方法:项目公司应根据工程施工的实际情况,选择自己认为最合理的方法计算确定完工百分比,然后按照完工百分比和以下公式计算相应数据:

——当期应确认的项目收入=合同总收入×完工百分比-以前累计已确认的项目收入;

——当期应确认的项目成本=合同预计总成本×完工百分比-以前累计已确认的项目成本;

——当期应确认的合同毛利=当期应确认的项目收入-当期应确认的项目成本。

以上公式中完工百分比均为累计完工百分比。

3.建造合同收入和成本确认,按照“项目成本+合同毛利=合同收入”的模型设定会计分录,合同毛利不直接与银行存款等项目挂钩。

(三)工程结算,以及收益权的确认和计量

BOT作为一种特殊的建造合同,其工程结算按照“已收和应收的合同价款+收益权价值=工程结算总额=合同总收入”的模型设定。《解释第2号》规定:建造合同应当按照收取或应收对价的公允价值计量,并视以下情况在确认收入的同时,分别确认金融资产和无形资产:

应收工程价款的确认。合同规定项目建成后一定期间内,项目公司可以无条件地自授予方收取确定金额的货币资金或其他金融资产的,或者在项目公司提供经营服务的收费低于某一限定金额的情况下,授予方按照合同规定负责将差价补偿给项目公司的,应当在确认收入的同时确认金融资产,确认的金融资产应按照金融工具准则进行计量。

2.收益权的确认。项目公司应当根据支付对价的公允价值,减去授予方支付款项后的余额,借记“无形资产——特许经营权(收益权)”科目,贷记“工程结算”科目。

解读上述规定:(1)这是项目公司对于所建基础设施收益权的确认。向公共基础设施使用者收费,是一项财产权利,即有期限的特许经营权。(2)该项权利的行使,无特定对象,因此不能确认为应收款项,但作为财产权利,取得时已支付对价,可以在未来期间获得利益流入,有价值且可以计量,因此应按照支付的对价净额确认为无形资产。

(四)基础设施建成并交付运营

按《解释第2号》规定,项目公司不能将基础设施确认为固定资产,而是在此前已将一定时期的收益权确认为无形资产,再在收费、服务期间对财产权利(收益权)的价值进行摊销,计入营业成本。

工程竣工的会计处理,在于结转“工程施工”、“工程结算”账面余额,将基础设施记录在“无形资产——特许经营权”和“累计摊销”两个科目。

结转工程成本时,按工程施工的余额,借记“工程结算”科目;按工程毛利账面余额,借记或贷记“工程施工——合同毛利”科目;按其差额,贷记“工程施工——合同成本”科目。

运营

《解释第2号》要求,实施特许经营权的BOT项目,后续运营应按照《企业会计准则14号——收入》确认与后续经营相关的收入。

(一)收费

项目公司由政府授予的特许经营权获准对项目服

务对象进行收费,借记“银行存款”等科目,贷记“主营业务收入”科目。

(二) 成本费用的核算

项目公司在后续经营中开支的经营成本、期间费用,核算方法与一般性服务企业无大的差别,主要费用项目包括管理费用、维修保养费用、费用化的借款利息、营业税(增值税)金及附加、与经营活动无紧密关联的营业外支出等。支出时,借记“主营业务成本”、“管理费用”、“销售费用”、“财务费用”、“营业税(增值税)金及附加”、“营业外支出”等科目,贷记“银行存款”、“应付账款”、“应付职工薪酬”等科目。

(三) 收益权摊销

列入无形资产核算的特许经营收益权价值,应在特许经营期内,按直线法进行摊销,借记“主营业务成本”科目,贷记“累计摊销”科目。

与BOT项目建设和运营相关的其他会计事项

(一) 预提和使用运营后期移交前的修缮费用

《解释第2号》规定,企业为使有关基础设施保持一定的服务能力或在移交给合同授予方之前保持一定的使用状态,预计将发生的支出,按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定处理。

涉及此项规定的会计处理,可分如下几个方面。

1.预提。(1)会计处理。对于特许经营期届满前,项目公司及投资方将基础设施移交给合同授予方并保持合同约定的使用状态,移交方将开支一定修缮费用。这些费用应当在施工期间预提并按适当的利率折现,作为施工期间的间接费用计入预计负债,即按折现后预提金额,借记“工程施工——间接费用”科目,贷记“预计负债”科目。(2)预提费用的折现计算。应确认的预提费用现值=收费年限届满前应支付修缮费用终值 $\times$ 每元现值=费用终值 $\times [1 \div (1 + \text{年利率})^m]$ (m为收费年限)。

2.调整。(1)会计处理。施工后期按移交时应开支修缮费用现值计提的预计负债,如果实际使用之前不调整为终值,自然不够实际使用。应在收费期间计算应负担修缮费用利息,计入财务费用并调整预计负债,以保证修缮费用需要数额与预计负债相等或相近。确认当期应负担修缮费用利息的分录为,借记“财务费用”科目,贷记“预计负债”科目。(2)计算。当期应负担修缮费用利息=修缮费用现值 $\times$ 利率 $\times (1 + \text{年利率})^{n-1}$ (n为年序数)。

3.使用。(1)支付:使用预提和调整后预提修缮费用时,借记“预计负债”科目,贷记“银行存款”等科目。(2)达到特许经营权合同规定的移交时公共基础设施的性能、状态标准即修缮完工时,如果预提款项有结余,应转回冲减成本费用,即按结余额,借记“预计负债”科目,贷记“以前年度损益调整”科目;如果已预提和调整后款项不够支付修缮费用,其透支额计入成本费用,借记“主营业务成本”、“以前年度损益调整”等科目,贷记“银行存款”等科目。

4.所得税调整。按照《企业所得税法》及其实施条例的规定,企业预提费用在税前扣除不符合所得税费用的实际发生原则,应在实际计入成本费用日的当期,通过调增应纳税所得额在税收上予以调回。具体做法是在预提增加时在税收上调增所得额,在使用或冲回时调减所得额。相应的,会计上在不同时期分别确认和转回递延所得税资产,涉及损益时,在“所得税费用——递延所得税费用”科目核算。

(二) BOT项目的政府补助和预收款项的转销

1.项目公司在施工和运营过程中都可能收到政府补助,如果收到的补助是补贴收入或是对已经支出的补偿,应在收到时直接计入营业外收入;如果收到的政府补贴是对项目公司以后费用、建设的补偿,则在收到时计入递延收益,在相关费用、建设发生时,再从递延收益转入营业外收入。

2.预收款项的处理。(1)收到专门用途资产时应计入预收账款,提供相关服务时确认服务收入,转销预收账款。(2)会计处理:收到相关资产时,借记“银行存款”、“固定资产”等科目,贷记“预收账款”等科目;提供相关服务时,借记“预收账款”等科目,贷记“主营业务收入”科目。

BOT项目公司的终结特

许经营权合同履行完毕,项目公司按合同规定将已修缮一新并符合约定性能、状态的公共基础设施移交给授予方,应做终结BOT项目的会计处理。除应依法结束税金特别是企业所得税的税收处理外,会计上首先应按照递延所得税资产的余额,借记(或贷记)“所得税费用——递延所得税费用”科目,贷记(或借记)“递延所得税资产”科目。同时应当按照原确认无形资产(特许经营权)累计摊销金额,借记“累计摊销”科目;按特许收益权价值,贷记“无形资产——特许经营权”科目。以上二者如有差额,应借记或贷记营业外收支科目。

政府补助的财税处理

齐洪涛

目前,政府补助种类繁多,形式多样,且容易与政府提供的其他资金或实物帮助相混淆,加之会计制度和税法对政府补助各有规定,企业财务人员取得政府补助后如何进行正确的财税处理,给一些财务人员带来了不小的困扰。本文即对政府补助的财税问题进行分析。

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,但不包括政府作为企业所有者投入的资本。政府补助通常表现为货币性资产形式,如财政拨款、财政贴息和税收返还,有时也存在非货币性资产形式的情况,如无偿划拨非货币性资产。

会计政策规定

根据政府补助给企业带来经济利益或者弥补相关成本或费用的形式不同,从而在具体账务处理上存在差别,根据《企业会计准则第16号——政府补助》的规定,将其划分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。

(一)与资产相关的政府补助

与资产相关的政府补助是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。这种情况下,企业不能全额确认为当期收益,应当随着相关资产的使用逐渐计入以后各期的收益。即先确认为递延收益,然后自相关资产可供使用时起,在该项资产使用寿命内平均分配,计入当期的营业外收入。

(二)与收益相关的政府补助

与收益相关的政府补助是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助。企业通常应当在实际收到款项时按照到账的实际金额确认和计量。只有存在确凿证据表明该项补助是按照固定的定额标准拨付的,可以在该项补助成为应收款时予以确认并按照应收的金额计量。企业应当在其补偿的相关费用或损失发生的期间计入当期损益,即:用于补偿企业以后期间费用或损失的,在取得时先确认为递延收益,然后在确认相关费用的期间计入当期营业外收入;用于补偿企业已发生费用或损失的,取得时直接计入当期营业外收入。

现行税法规定

《企业所得税法实施条例》及财政部 国家税务总局《关于财政性资金、行政事业性收费、政府性基金有关企业所得税政策问题的通知》(财税〔2008〕151号)规定,企业取得的各类财政性资金,除属于国家投资和资金使用后要求归还本金的以外,均应计入企业当年收入总额;对企业取得的由国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的财政性资金,准予作为不征税收入,在计算应纳税所得额时从收入总额中减除。同时,不征税收入用于支出所形成的费用,不得在计算应纳税所得额时扣除;用于支出所形成的资产,其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。

国家税务总局《关于广西合山煤业有限责任公司取得补偿款有关所得税处理问题的批复》(国税函〔2009〕18号)规定,根据《企业所得税法》及其实施条例规定的权责发生制原则,广西合山煤业有限责任公司取得的未来煤矿开采期间因增加排水或防止浸没支出等而获得的补偿款,应确认为递延收益,按直线法在取得补偿款当年及以后的10年内分期计入应纳税所得,如实际开采年限短于10年,应在最后一个开采年度将尚未计入应纳税所得的赔偿款全部计入应纳税所得。

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,以下简称“财税〔2011〕70号”)规定,企业取得准予作为不征税收入的财政性资金应同时符合以下条件:(1)企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件;(2)财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求;(3)企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

另外,企业将符合不征税收入条件的财政性资金作不征税收入处理后,在5年(60个月)内未发生支出且未缴回财政部门或其他拨付资金的政府部门的部分,应计入取得该资金第六年的应税收入总额;计入应税收入总额的财政性资金发生的支出,允许在计算应纳税所得额时扣除。

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)规定,企业取得的不征税收入,应按照财税〔2011〕70号文件的规定进行处理;凡未按规定进行管理的,应作为企业应税收入计入应纳税所得额,依法缴纳企业所得税。

国家税务总局《关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》(国家税务总局公告2014年第29号)还规定,县级以上人民政府(包括政府有关部门)将国有资产无偿划入企业,凡指定专门用途并按财税〔2011〕70号文件规定进行管理的,企业可作为不征税收入进行企业所得税处理。其中,该项资产属于非货币性资产的,应按政府确定的接收价值计算不征税收入。

财税处理的差异分析

对于企业取得的政府补助,会计与税务处理存在明显的差异。

(一)确认为应税收入的政府补助

1.企业取得与资产相关的政府补助。会计上确认为递延收益,自相关资产可供使用时起,在该项资产使用寿命内平均分配,计入当期营业外收入。税法则规定应作为取得当期的应税收入一并缴纳企业所得税。

2.企业取得与收益相关的政府补助。用于补偿以后期间的相关费用或损失的,会计上先确认为递延收益,然后在确认相关费用的期间计入当期营业外收入。税法则规定应作为取得当期的应税收入缴纳企业所得税。用于补偿以前期间的相关费用或损失的,会计和税务处理基本一致,均应作为当期的收入。如果存在确凿证据表明政府补助是按照固定的定额标准拨付的,企业可以在这项补助成为应收款时确认营业外收入,而税法规定依然应在实际收到款项时确认相应的收入。

(二)确认为不征税收入的政府补助

企业取得与资产相关的政府补助,会计上确认为递延收益,自相关资产可供使用时起,在该项资产使用寿命内平均分配,计入当期营业外收入。税法规定作为不征税收入,同时不得扣除与财政性资金相关资产的折旧、摊销费用。

企业取得用于补偿以后期间相关费用或损失的政府补助,会计上确认为递延收益,然后在确认相关费用的期间计入当期营业外收入。税法规定作为不征税收

入,同时不得扣除财政性资金支出相关资产的折旧、摊销费用。

另外,对企业取得的符合不征税收入条件的财政性资金,如果在5年(60个月)内未全部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,会计上可能依然保留在“递延收益”科目,而税法规定应计入取得该资金第6年的应税收入总额,计入第6年度应税收入总额的财政性资金,在此之后期间发生的相关费用或相关资产的折旧、摊销额,允许在计算应纳税所得额时扣除。

特殊事项说明

(一)符合条件的非货币性资产政府补助可以作为不征税收入处理。

政府补助有时表现为政府向企业无偿划拨长期非货币性资产,企业应当在实际取得资产并办妥相关受让手续时按照其公允价值确认和计量,凡指定专门用途并按财税〔2011〕70号文件规定进行管理的,企业可作为不征税收入进行企业所得税处理。

(二)增值税出口退税不属于政府补助。

根据相关税法规定,对增值税出口货物实行零税率,即对出口环节的增值部分免征增值税,同时退回出口货物前道环节所征的进项税额。由于增值税是价外税,出口货物前道环节所含的进项税额是抵扣项目,体现为企业垫付资金的性质,增值税出口退税实质上是政府归还企业事先垫付的资金,不属于政府补助,因此也不属于不征税收入。

(三)税收返还外的税收优惠不属于政府补助。

税收返还是政府按照国家有关规定采取先征后返(退)、即征即退等办法向企业返还的税款,属于以税收优惠形式给予的一种政府补助。除税收返还外,税收优惠还包括直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等形式。这类税收优惠并未直接向企业无偿提供资产,不作为本准则规范的政府补助。

(四)政府资本性投入不属于政府补助。

政府以投资者身份向企业投入资本,享有企业相应的所有权,企业有义务向投资者分配利润,政府与企业之间是投资者与被投资者的关系。政府拨入的投资补助等专项拨款中,国家相关文件规定作为“资本公积”处理的,也属于资本性投入的性质。政府的资本性投入无论采用何种形式,均不属于政府补助。

固定资产资本化后续支出的会计处理

张文明

〔案例〕

甲公司有关固定资产更新改造的资料如下:

(1) 2010年12月30日, 该公司自行建成了一条生产线, 建造成本为1 136 000元; 采用年限平均法计提折旧; 预计净残值率位3%, 预计使用寿命为6年。

(2) 2016年1月1日, 由于生产的产品适销对路, 现有生产线的生产能力已难以满足公司生产发展的需要, 但若新建生产线则建设周期过长。甲公司决定对现有生产线进行改扩建, 以提高其生产能力。假定该生产线未发生减值。

(3) 2016年1月1日至3月31日, 经过3个月的改扩建, 完成了对这条印刷生产线的改扩建工程, 达到预定可使用状态共发生支出537 800元。全部以银行存款支付。

(4) 该生产线改扩建工程达到预定可使用状态后, 大大提高了生产能力, 预计将其使用寿命延长4年, 即为10年。假定改扩建后的生产线的预计净残值率为改扩建后固定资产账面价值的3%; 折旧方法仍为年限平均法。

(5) 为简化计算过程, 整个过程不考虑其他相关税费: 公司按年度计提固定资产折旧。

要求: 假设不考虑其他相关税费, 写出甲公司相关账务处理。

〔参考答案〕

(1) 固定资产后续支出发生时:

该条生产线的应计折旧额=1 136 000×(1-3%)=1 101 920(元)

年折旧额=1 101 920÷6≈183 653.33(元)

2014和2015两年计提固定资产折旧的账务处理为:

借: 制造费用 183 653.33
贷: 累计折旧 183 653.33

(2) 2016年1月1日, 固定资产的账面价值=1 136 000-183 653.33×2=768 693.34(元)

固定资产转入改扩建:

借: 在建工程 768 693.34
累计折旧 367 306.66

贷: 固定资产 1 136 000.00

(3) 2016年1月1日生改扩建工程支出:

借: 在建工程 537 800

贷: 银行存款等 537 800

(4) 2016年3月31日, 生产线改扩建工程达到预定可使用状态, 固定资产的入账价值=768 693.34+537 800=1 306 493.34(元)

借: 固定资产 1 306 493.34

贷: 在建工程 1 306 493.34

(5) 2016年3月31日, 转为固定资产后, 按重新确定的使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧:

应计折旧额=1 306 493.34×(1-3%)=1 267 298.54(元)

月折旧额=1 267 298.54/(7×12+9)=13 626.87(元)

年折旧额=13 626.87×12=163 522.39(元)

2016年应计提的折旧额=13 626.87×9=12 2641.83(元)

会计分录为:

借: 制造费用 122 641.83

贷: 累计折旧 122 641.83

〔解析〕

企业一般应将该固定资产的原价、已计提的累计折旧和减值准备转销, 将固定资产的账面价值转入在建工程。因已转入在建工程, 停止计提折旧。2016年1月1日开始进行改扩建, 需要将固定资产净值转入“在建工程”, 后续发生的改扩建支出计入“在建工程”。

在固定资产发生的后续支出完工并达到预定可使用状态时, 再从在建工程转为固定资产, 并按重新确定的固定资产原价、使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。2016年3月31日完成改扩建, 按照重新确定的使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。

为什么改扩建后, 折旧按照(7×12+9)月来计提折旧? 这是因为对于固定资产更新改造之后, 按照新的折旧年限与折旧方法进行折旧处理。更新后的固定资产总的年限变为10年, 之前计提2年的折旧在2×10年的前3个月, 并且, 由于处于改造期, 是不需要计提折旧

的,因此相应的计提折旧的月为93个月($7 \times 12 + 9$)。

现时本案例,概括如下:

一是对该扩建支出符合固定资产确认条件的,应当计入固定资产成本,同时将被替换部分的账面价值扣除;不符合固定资产确认条件的,应计入当期损益。

二是企业发生的某些固定资产后续支出可能涉及替换原固定资产的某组成部分,当发生的后续支出符

合固定资产确认条件时,应将其计入固定资产成本,同时将被替换部分的账面价值扣除。

三是企业对固定资产进行定期检查发生的大修理费用,符合资本化条件的,可以计入固定资产成本,不符合资本化条件的,应当费用化,计入当期损益。固定资产在定期大修理间隔期间,照提折旧。

建筑企业老项目如何应对“营改增”

黄笑萍

《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2016〕36号)附件2第一条第七款第三项规定: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。建筑工程老项目,是指:一是《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;二是未取得《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。

例:甲建筑公司(以下简称甲公司)有一个在外市的工程,于2016年1月初办理了《建筑工程施工许可证》,上面注明了合同开工日期为2016年1月5日,实际开工日期也是这天,总金额为8 000万元,地基工程分包给A建筑公司(以下简称A公司),2016年3月收到A公司300万元的发票,4月开给发包方发票500万元,4月办理了营改增手续,且购买了金税盘490元并支付了防伪税控技术服务费330元,取得增值税专用发票,4月初和4月底分别收到A公司500万元和200万元的发票,A公司于4月底完成了全部的地基工程。5月开给发包方发票500万元,7月开给发包方发票500万元。7月机构所在地的老工程项目的余款3万元开了发票。无其他开票。甲和A两公司营改增后都是增值税一般纳税人。甲公司的城市维护建设税的税率为7%,教育费附加的费率为3%,地方教育附加的费率2%。工程项目所在地的税率及费率也相同。会计分录如下(单位:元):

2016年3月收到A公司发票:

借:工程施工——合同成本 3 000 000
贷:应付账款——A公司 3 000 000

4月开发票500万元给发包方:

借:应收账款——发包方 5 000 000
贷:工程结算 5 000 000

根据《中华人民共和国营业税暂行条例》(国务院令540号)第五条第三款规定:纳税人将建筑工程分包给其他单位的,以其取得的全部价款和价外费用扣除其支付给其他单位的分包款后的余额为营业额。

在工程项目所在地缴纳如下税款:

借:应交税费——应交营业税
60 000 $[(5 000 000 - 3 000 000) \times 3\%]$
应交税费——应交城市维护建设税
4 200 $(60 000 \times 7\%)$
应交税费——应交教育费附加
1 800 $(60 000 \times 3\%)$
应交税费——应交地方教育附加
1 200 $(60 000 \times 2\%)$
管理费用——税金(印花税)
24 000 $(80 000 000 \times 0.3\%)$
贷:银行存款 91 200

计提税费:

借:营业税金及附加 67 200
贷:应交税费——应交营业税 60 000
应交税费——应交城市维护建设税 4 200
应交税费——应交教育费附加 1 800
应交税费——应交地方教育附加 1 200

4月购买金税盘的发票和防伪税控技术服务费的发票未认证:

借:管理费用 820
贷:银行存款 820

4月初和4月底收到A公司500万元和200万元的发票:

借: 工程施工——合同成本 5 000 000
 贷: 应付账款——A公司 5 000 000
 借: 工程施工——合同成本 2 000 000
 贷: 应付账款——A公司 2 000 000

5月1日起营改增, 5月开给发包方发票500万元, 甲公司选择采用简易计税方法。

借: 应收账款——发包方 5 000 000
 贷: 工程结算 4 854 368.93
 应交税费——未交增值税 145 631.07

在工程项目所在地预缴增值税税款。根据财税[2016]36号附件2第一条第七款第五项规定: 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。4月初收到A公司500万元的发票可以在此扣除, 因此, 扣除后的余额为零, 不需缴纳增值税及附加税费。

因扣除500万元分包款而少缴的增值税。

借: 应交税费——未交增值税 145 631.07
 贷: 工程施工——合同成本 145 631.07

7月开给发包方发票500万元:

借: 应收账款——发包方 5 000 000
 贷: 工程结算 4 854 368.93
 应交税费——未交增值税 145 631.07

虽然还有一笔4月底收到的分包方的发票200万元, 可以用来抵减总包款, 但是, 根据《纳税人跨县(市、区)提供建筑服务增值税征收管理暂行办法》(国家税务总局公告2016年第17号)第六条规定, 纳税人从取得的全部价款和价外费用中扣除支付的分包款, 应当取得符合法律、行政法规和国家税务总局规定的合法有效凭证, 否则不得扣除。上述凭证是指: 从分包方取得的2016年4月30日前开具的建筑业营业税发票, 只能在2016年6月30日前可作为预缴税款的扣除凭证。因此, 4月底收到的分包方的发票200万元已不能用于7月在工程项目所在地预缴税款时扣除, 即7月开的发票500万元作为全额含税销售额来计算应纳税额。

在项目所在地预缴的税款:

借: 应交税费——未交增值税 145 631.07
 贷: 银行存款 145 631.07
 借: 应交税费——应交城市维护建设税 10 194.17 (145 631.07×7%)
 应交税费——应交教育费附加

4 368.93 (145 631.07×3%)

应交税费——应交地方教育附加

2 912.62 (145 631.07) 7×2%)

贷: 银行存款 17 475.72

计提税费:

借: 营业税金及附加 17 475.72

贷: 应交税费——应交城市维护建设税

10 194.17

应交税费——应交教育费附加

4 368.93

应交税费——应交地方教育附加

2 912.62

开具的机构所在地项目3万元发票:

借: 应收账款 30 000
 贷: 工程结算 29 126.21
 应交税费——未交增值税 873.79

机构所在地项目的开票不用预缴税款, 只需在下月申报期内进行纳税申报并缴纳。

根据《财政部、国家税务总局关于增值税税控系统专用设备和和技术维护费用抵减增值税税额有关政策的通知》(财税[2012]15号)规定, 一是增值税纳税人2011年12月1日(含, 下同)以后初次购买增值税税控系统专用设备(包括分开票机)支付的费用, 可凭购买增值税税控系统专用设备取得的增值税专用发票, 在增值税应纳税额中全额抵减(抵减额为价税合计额), 不足抵减的可结转下期继续抵减, 增值税纳税人非初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用, 由其自行承担, 不得在增值税应纳税额中抵减。二是增值税纳税人2011年12月1日以后缴纳的技术维护费(不含补缴的2011年1月30日以前的技术维护费), 可凭技术维护服务单位开具的技术维护费发票, 在增值税应纳税额中全额抵减, 不足抵减的可结转下期继续抵减。

已入账的金税盘和技术维护费需作如下会计处理(单位: 元):

借: 应交税费——应交增值税(减免税款) 820

贷: 管理费用 820

由于所属期七月有增值税873.79元需在下月申报期内纳税申报, 故820元的减免税款可以全额抵减。

借: 应交税费——未交增值税 820

贷: 应交税费——应交增值税(减免税款)

820

8月申报期申报所属期7月的应纳税税额为53.79 (873.79-820) 元。

房企预收账款增值税的会计处理

王惠玲 冯建荣

例一：某房地产开发公司开发甲房地产项目，2016年5月18日，预售房屋一套，售价100万元，同时，收到客户乙交付的预收款80万元，该项目按简易计税方法计算，征收率5%。

会计处理如下：（单位：万元，下同）

1. 预收房款

（1）收到预收款时

借：银行存款 80
贷：预收账款 80

（2）预缴申报

国家税务总局公告2016年第18号文件规定，一般纳税人采取预收款方式销售自行开发的房地产项目，应在收到预收款时按3%的预征率预缴增值税。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。

借：应交税费——预交增值税（简易预缴） 2.29
贷：银行存款 2.29

该公司预缴的税款2.29万元应填报《增值税预缴税款表》进行纳税申报，营改增后，收到预收款的当天不再是销售不动产的纳税义务发生时间。只有开具售房发票或不动产产权发生转移以及合同约定的交房日期方可确认纳税义务发生。所以，无需在《增值税纳税申报表》第1行“按适用税率计税销售额”栏中填报。仅在《增值税预缴税款表》中第2行的第1列填写80万元，第2列填写0，第3列填写3%，第4列填写2.29万元，同时，增值税纳税申报表附列资料（四）对预缴的税款进行台账登记，第4行第2列填写本月发生的应在以后抵减的预缴增值税额。

2. 销售房屋

（1）确认收入

房地产开发公司2016年6月20日交房，同时收取房款的差额20万元。

借：银行存款 20
预收账款 80
贷：主营业务收入 95.24
应交税费——未交增值税（简易计税） 4.76

（2）预缴税款的抵减

国家税务总局公告2016年第18号文件规定，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。

假设该公司没有发生其他业务，2016年5月，预缴增值税（简易预缴）借方余额为2.29万元，2016年6月，应交税费——未交增值税（简易计税）贷方发生额4.76万元。根据税法规定，将以前月度预缴的增值税在本月应缴的增值税中抵减，从预缴增值税科目转入未缴增值税科目予以抵减。

本月应纳税额=4.76-2.29=2.47（万元）
借：应交税费——未交增值税（简易计税） 2.29
贷：应交税费——预交增值税（简易预缴） 2.29

（3）2016年7月缴纳税款的会计处理

借：应交税费——未交增值税（简易计税） 2.47
贷：银行存款 2.47

该公司本月已经向客户交房，此时增值税纳税义务已经发生，应在《增值税纳税申报表附列资料（一）》第9行的第1列填写95.24万元，第2列填写4.76万元，在《增值税纳税申报表附列资料（四）》第4行的第1列和第4列各填写2.29万元。《增值税纳税申报表》主表“一般项目”列“本月数”栏目内填写或生成如下数字：第5行95.24万元，第21行4.76万元，第27行和第28行2.29万元，第32行和第34行2.47万元。通过以上处理，应缴增值税的会计明细科目与增值税申报表数据基本一致。

例二：接上例，如果甲房地产项目采用一般计税方

法计税(纳税申报参照简易计税)。

1.预收房款

一般计税方法预收账款的会计处理与简易计税方法一致,预缴增值税按11%的适用税率和3%的预征率计算,应预缴增值税=80÷(1+11%)×3%=2.16(万元),记入“应交税费——预交增值税(一般预缴)”科目,以区别简易计税预缴的增值税。

2.销售房屋

(1) 确认收入

借: 银行存款	20
预收账款	80
贷: 主营业务收入	90.09
应交税费——应交增值税(销项税额)	9.91

(2) 预缴税款的抵减

国家税务总局公告2016年第18号文件规定,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的,应按税法规定的纳税义务发生时间,以当期销售额和11%的适用税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。

甲公司将本月应抵减的预缴税款转入“未交增值税”科目

借: 应交税费——未交增值税(一般计税)

2.16

贷: 应交税费——预交增值税(一般预缴)

2.16

(3) 计算本月应缴纳的增值税税额

假设,本月应抵扣进项税额为5万元,应纳增值税=9.91-5=4.91(万元)

借: 应交税费——应交增值税(转出未交销项)

4.91

贷: 应交税费——未交增值税(一般计税)

4.91

(4) 抵减后应缴纳的增值税款

借: 应交税费——未交增值税(一般计税)

2.75

贷: 银行存款

2.75

增值税简易计税的会计核算比较简单,只在“应交税费”下设“应交增值税”科目中核算增值税的应缴和未交数,当增值税一般纳税人既涉及简易计税又涉及一般计税时,“应交增值税”科目就不能再用作简易计税核算了,因为原增值税会计核算规定,“应交增值税”科目用于一般计税的应纳税额和留抵税额等相关数据的计算,月末余额在贷方,为本月应纳增值税额,月末余额在借方为增值税留抵额。如果简易计税的预缴税款在“应交增值税”科目核算,就会混淆留抵额和预缴额。

“营改增”后视同销售收入应怎样处理

卢晓晨

全面实施“营改增”后,应税服务和转让无形资产、不动产均纳入增值税的征税范围内,所以原来增值税条例中的一些视同销售情况有所变化。为了方便大家理解,笔者对增值税、所得税和会计中对视同销售业务的不同处理进行了归纳和总结,方便大家对照使用。

货物用于捐赠。

增值税、所得税均视同销售,会计处理:不确认收入,按成本价入账,按售价计算增值税。

账务处理:

借: 营业外支出

贷: 库存商品(成本入账)

 应交税费——应交增值税(销项税额)

将自产或外购货物用于本企业不动产类在建工程。

增值税、所得税均不视同销售,进项税额可以抵扣,会计处理:不确认收入.按成本价入账。

账务处理:

借: 在建工程(不动产)

贷: 库存商品(成本入账)

将自产或外购货物用于动产类在建工程。

增值税、所得税均不视同销售，进项税额可以抵扣，会计处理：不确认收入，按成本价入账。

账务处理：

借：在建工程（动产）

贷：库存商品（成本入账）

将自产货物用于职工福利。

增值税、所得税处理与会计一致，会计处理：确认收入；

账务处理：

借：应付职工薪酬——非货币性福利

贷：主营业务收入（按售价计收入）

应交税费——应交增值税（销项税额）

同时，结转成本。

借：主营业务本

贷：库存商品

将外购货物用于职工福利。

增值税不视同销售，进项税额不可以扣除，所得税视同销售，会计处理：

不确认收入，购进货物时支付的进项税额不允许抵扣，如果已经申报抵扣，应作“进项税额转出”处理，直接计入成本。

账务处理：

借：应付职工薪酬——非货币性福利

贷：库存商品（包含购进货物时支付的进项税额）

将自产或外购货物用于投资、分配。

增值税、所得税均视同销售。

会计处理：确认收入。

账务处理：

1.投资。

借：长期股权投资

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本

贷：库存商品

2.分配。

借：应付利润（股利）

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本

贷：库存商品

借：利润分配——应付利润

贷：应付利润（股利）

将货物交付他人代销。

增值税、所得税处理与会计一致。

会计处理：确认收入。

账务处理：

注意：纳税义务发生时间为收到代销清单或代销款二者之中的较早者。若均未收到，则于发货后的180天缴纳增值税。

借：应收账款

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

根据收到的手续费结算。

借：销售费用

贷：应收账款

收到代销款时：

借：银行存款

贷：应收账款

无偿提供服务、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的除外。

增值税、所得税均视同销售。

会计处理：不确认收入

账务处理：

1.无偿提供服务。

借：营业外支出

贷：银行存款

应交税费——应交增值税（销项税额）

2.无偿转让无形资产。

借：营业外支出

贷：无形资产

应交税费——应交增值税（销项税额）

3.无偿转让不动产。

借：固定资产清理

累计折旧

贷：固定资产

借：营业外支出

贷：固定资产清理

应交税费——应交增值税（销项税额）

代扣代缴个税手续费也应缴纳增值税

史玉峰 陈斌才

营改增后,关于个人所得税代扣代缴手续费是否应缴纳增值税的问题成了争论的热点。

很多纳税人认为不应缴纳,其理由主要有以下几条:一是代扣代缴个人所得税属于法定义务,因此是扣缴义务人的非经营活动。二是代扣代缴手续费属于税收收入的退还,不属于企业经营收入。三是代扣代缴不属于《财政部、国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2016〕36号)附件1《营业税改征增值税试点实施办法》附《销售服务、无形资产、不动产注释》中“商务辅助服务”税目下的“经纪代理服务”,按此税目征税于法无据。总而言之,代扣代缴手续费不是企业经营活动产生的收入,按照实施办法第十条,非经营活动不缴纳增值税。

综上所述,笔者认为,个人所得税代扣代缴手续费收入属于非经营活动,进而得出不应缴纳增值税的结论是不成立的。

代扣代缴行为属于非经营活动

按照《个人所得税法》第八条规定“个人所得税……以支付所得的单位或者个人为扣缴义务人”,扣缴义务人没有选择权。但是这不能说明代扣代缴行为属于企业的非经营活动。扣缴义务人代扣纳税人应纳税款而从税务机关取得手续费是履行扣缴义务的对价,因此这一义务不是无偿履行的,扣缴义务人因为履行义务而获得手续费收入和有偿履行其他种类义务获得收入同样应当承担纳税义务。

代扣代缴手续费不属于税收收入的退还

认为手续费属于税收收入退还的理由,是《个人所得税法实施条例》第四十四条规定“税务机关……付

给扣缴义务人手续费时,应当按月填开收入退还书发给扣缴义务人”。但在扣缴行为中,扣缴义务人只是代替纳税人履行纳税义务,最终纳税义务应由纳税人而非扣缴义务人承担,如果“税收退还说”成立,手续费作为纳税义务的减少,应当支付给纳税人而非扣缴义务人。可见不能认为扣缴义务人获得的手续费是“税收收入退还”,进而否认其经营收入的性质。

应按照“经纪代理服务”征税

前文已述,扣缴义务人并不是纳税人,只是鉴于直接对纳税人征税有困难或征税成本高,法律要求扣缴义务人承担代纳税人缴纳税款的义务,“代缴”的前提是“代扣”,即税款的最终负担者不是扣缴义务人,而是纳税人。可见,代扣代缴行为符合“行为后果由被代理人承担”的特点,因此按照“经纪代理服务”征税并无不妥。

退一步讲,即使认为手续费不应缴纳增值税的三条理由能够成立,可以得出此项活动属于扣缴义务人“非经营行为”的结论,也不能援引实施办法第十条作为此项手续费不应缴纳增值税这一结论的法律依据。因为第十条对“非经营行为”采用的是正列举方式,虽然规定了兜底条款“财政部和国家税务总局规定的其他情形”,但目前没有任何规范性文件规定代扣代缴个人所得税的手续费属于征收增值税的“除外”情形。

因此,以个人所得税代扣代缴手续费属于非经营收入为由,得出不应缴纳增值税的结论是不能成立的。换言之,代扣代缴手续费属于增值税的征收范围,扣缴义务人的主管税务机关有权力也有义务对此项手续费征收增值税。

营改增后小规模纳税人须用好免税政策

段文涛 朱倩

近日,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有关税收征收管理事项的公告》(国家税务总局公告2016年第23号),该公告对营改增后小

规模纳税人免征增值税的有关税收征管事项进行了明确。

23号公告第六条第(二)项规定,增值税小规模纳

税人应分别核算销售货物,提供加工、修理修配劳务的销售额,和销售服务、无形资产的销售额。增值税小规模纳税人销售货物,提供加工、修理修配劳务月销售额不超过3万元(按季纳税9万元),销售服务、无形资产月销售额不超过3万元(按季纳税9万元)的,自2016年5月1日起至2017年12月31日,可分别享受小微企业暂免征收增值税优惠政策。

初看此项规定,只是《财政部、国家税务总局关于进一步支持小微企业增值税和营业税政策的通知》(财税〔2014〕71号),以及《国家税务总局关于小微企业免征增值税和营业税有关问题的公告》(国家税务总局公告2014年第57号)“增值税小规模纳税人月销售额不超过3万元(按季纳税9万元)的,免征增值税”规定在营改增后的延续,但细读23号公告第六条第(二)项的上述规定,却可发现,该项规定是把原对月销售额或营业额不超过3万元(按季纳税9万元)的增值税小规模纳税人或营业税纳税人,分别给予的免征增值税和营业税优惠政策,平移并且合并到营改增后的增值税小规模纳税人。

从2016年5月1日起,兼有的原增值税业务与营改增后的增值税业务的小规模纳税人,应注意将原增值税业务的销售货物,提供加工、修理修配劳务的销售额,与本次营改增后的销售服务、无形资产的销售额分别核算,当这两类业务的月销售额均不超过,或者其中一类超过但另一类没有超过3万元(按季纳税9万元)时,可分别就没有超过标准的销售额,享受小微企业暂免征收增值税优惠政策。

同时应注意税制转换交替期的特殊规定:实行按季申报的原营业税(5月份营改增)纳税人,2016年5月申报期内,向主管地税机关申报税款所属期为4月份的营业税。

2016年7月申报期内,向主管国税机关申报税款所属期为5月、6月的增值税,其申报的增值税应税销售额中,销售货物,提供加工、修理修配劳务的销售额不超过6万元,销售服务、无形资产的销售额不超过6万元的,可分别享受小微企业暂免征收增值税优惠政策。

简而言之,兼营原增值税业务(销售货物,提供加

工、修理修配劳务)和营改增业务(销售服务、无形资产)的小规模纳税人,无需将两类业务的销售额合并计算后来判别,而是分别予以判别;其营改增项目销售服务的销售额既不与营业税营业额合并,也不与同期的原增值税项目合并计算。

从某种意义上讲,在其中一类业务的月销售额等于3万元时,该纳税人享受免税的月销售额标准提升到了6万元(按季纳税18万元)。

例1:按季纳税的小规模纳税人甲公司,2016年4月取得营业税劳务收入(营业额)7万元,取得销售货物的销售额3万元;在5月、6月合计取得营改增后的服务销售额6万元,取得销售货物和修理劳务的销售额5万元。

解析:甲公司4月~6月这个季度的增值税应税销售额为14万元(3+6+5),如果按照财税〔2014〕71号文件的规定,甲公司只能就4月取得的营业额7万元享受免征营业税的优惠。该季度取得的销售额14万元已经超过免征增值税的标准(9万元),从而不能免征增值税。5月、6月合计取得增值税销售额11万元(6+5),也超过了免征增值税的标准(9万元),也不能免征增值税。

而按照本次23号公告的规定,甲公司应在5月向主管地税机关申报所属期4月的(免征)营业税。而在7月申报时,因其5月、6月营改增项目的应税服务销售额合计为6万元;原增值税项目的销售额为5万元,两类业务的销售额分别均未超过6万元的标准,因此,甲公司取得的上述收入可享受免征增值税的优惠。

例2:按季纳税的小规模纳税人乙公司,2016年4月取得营业税劳务收入(营业额)3万元;5月、6月取得销售货物的销售额5万元,取得营改增项目(销售服务)销售额7万元。

解析:乙公司在7月申报的2016年5月、6月增值税应税销售额中,其5月、6月销售货物的销售额为5万元,可享受免征增值税的优惠政策;其5月、6月营改增项目的应税服务销售额合计为7万元,虽说没有超过9万元的季度免税标准上限,但超过了6万元,也不能享受免征增值税的优惠政策。

非上市公司股权激励可享“双减”优惠

何建堂

为支持国家大众创业、万众创新战略的实施,促进我国经济结构转型升级,日前,财政部、国家税务总局发出《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),自2016年9月1日起符合条件的股权激励可享受递延纳税政策。

政策规定

财税〔2016〕101号文件规定,非上市公司授予本公司员工的股票期权、股权期权、限制性股票和股权奖励,符合规定条件的,经向主管税务机关备案,可实行递延纳税政策,即员工在取得股权激励时可暂不纳税,递延至转让该股权时纳税;股权转让时,按照股权转让收入减除股权取得成本以及合理税费后的差额,适用“财产转让所得”项目,按照20%的税率计算缴纳个人所得税。对比以前的规定,新政策对纳税人有以下好处:

减少了纳税环节。此次政策调整,对非上市公司符合条件的股票(权)期权、限制性股票、股权奖励,由调整前分别按“工资、薪金所得”和“财产转让所得”两个环节征税,合并为只在一个环节征税,即股权转让时一次性征税。

减轻了税负。在转让环节的一次性征税统一适用20%的税率,比原来平均税负降低10%~20%,有效降低了纳税人税收负担。

享受“双减”优惠的条件

享受递延纳税优惠的股权激励应同时满足以下条件:

一是激励计划实施主体:应为境内居民企业。

二是激励计划的制定:须经公司董事会、股东(大)会审议通过。未设立股东(大)会的国有单位,须经上级主管部门审核批准。股权激励计划应列明激励目的、对象、标的、有效期、各类价格的确定方法、激励对象获取权益的条件、程序等。

三是激励标的:应为境内居民企业的本公司股权。为鼓励科技创研,规定股权激励的标的可以是技术成果投资入股到其他境内居民企业所取得的股权。

四是激励对象:应为公司董事会或股东(大)会决定的技术骨干和高级管理人员,激励对象人数累计不

得超过本公司最近6个月在职职工平均人数的30%。

五是股权持有时间:期权自授予日起应持有满3年,且自行权日起持有满1年;限制性股票自授予日起应持有满3年,且自限售条件解除之日起持有满1年;股权激励奖励自获得奖励之日起应持有满3年。

六是行权时间:股票(权)期权自授予日至行权日的时间不得超过10年。

七是实施股权激励的公司及其奖励股权标的公司所属行业:为《股权激励税收优惠政策限制性行业目录》范围以外的行业。

条件发生变化的税收处理

实施股权激励的企业情况发生变化时如何进行税收处理?

享受递延纳税期间,有关情况发生变化,不再符合上述第4项至第6项条件的,该股权激励计划不能继续享受递延纳税政策,税款应及时缴清。递延纳税期间,企业主营业务所属行业发生变化,进入负面清单行业的,已经实施的股权激励计划可继续享受递延纳税政策;行业变化之日起新实施的股权激励计划不得享受递延纳税优惠政策。

上市公司股权激励递延纳税延长到12个月

对上市公司股权激励不递延至转让股票时缴税,仍按现行政策执行。即对其股票期权行权、限制性股票解禁以及获得股权激励时确认的所得,按“工资、薪金所得”项目计算应纳税款。员工将行权后的股票在证券二级市场上转让获得的所得,按照“财产转让所得”适用的征免规定计算缴纳个人所得税。但此次政策对上市公司股权激励的纳税期限作出了调整,由原来6个月延长至12个月。

此外,对全国中小企业股份转让系统(俗称“新三板”)挂牌公司,按照非上市公司股权激励递延纳税政策执行。

另外,由于在中关村试点的股权奖励递延纳税政策已于2015年底到期,中关村自2016年9月1日按新政策执行,对中关村2016年1月1日~8月31日之间发生的尚未纳税的股权奖励事项,符合条件的可按新政策执行。

营改增后无形资产入股是否缴税

郭红霞 靳万一

税法规定

《财政部、国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36号)附件1:《营业税改征增值税试点实施办法》第十条规定,销售服务、无形资产或者不动产,指有偿提供服务、有偿转让无形资产或者不动产。第十一条规定,有偿,指取得货币、货物或者其他经济利益。

财税[2016]36号文件附件2:《营业税改征增值税试点有关事项的规定》第一条第四款进项税额中规定,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。

综合上述规定,企业将无形资产、不动产投资入股换取被投资企业的股权行为,属于有偿取得“其他经济利益”,且被投资企业取得不动产包括接受投资入股形式取得的不动产,其进项税额同样准予从销项税额中抵扣。这就意味着投资企业以不动产投资应缴纳增值税,并可计算销项税额、开具增值税专用发票,交给被投资企业作为抵扣进项税额的凭据,打通了增值税“环环征收、层层抵扣”的链条,从而说明以不动产投资入股行为列入了增值税“销售不动产”税目的征税范围。因此,营改增后企业以无形资产、不动产投资入股行

为,应按有偿销售不动产、无形资产行为征收增值税。

至于股权转让是否征收增值税问题,从财税[2016]36号文件附件1:《营业税改征增值税试点实施办法》所附《销售服务、无形资产、不动产注释》中看,此次营改增试点征收范围不包括股权转让行为,也就是说,股权转让行为不属于营改增试点征收范围,因此,笔者认为,股权转让行为原来不征营业税,营改增后也不征增值税。

会计规定

根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定,非企业合并情况下通过非货币性资产交换取得的长期股权投资,其初始投资成本应当按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》确定。投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资应当采用权益法核算,并分下列情况处理: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,小于时,计入当期损益,同时调整长期股权投资的成本。

假如以固定资产投资入股相关会计分录:

借:固定资产清理

累计折旧

贷:固定资产

借:长期股权投资

贷:固定资产清理

应交税费——应交增值税(销项税额)

营业外收入(贷差)。

关注房地产业营改增几个典型的涉税问题

梁致豪 陈俊峰

对于需要大量个人代开发票的涉税业务,如企业有实际经营需要的,从便民利民的角度出发可由企业申请汇总代开增值税普通发票。

全面推行营改增试点工作开展以来,许多行业涉税业务处理发生较大变化,截至10月14日,深圳市光明

新区国税局通过开展座谈会、走访纳税人、开通网络反馈渠道等手段,收到了纳税人反馈营改增涉税业务问题56条,笔者认为房地产业部分涉税业务问题较为典型,值得关注。

母子公司财政票据扣除问题

某房地产集团在光明新区竞拍到一块土地，为了更好地开发这个房地产项目，该集团在光明新区成立了一个100%控股的子公司，全权开发该土地项目。按照《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）相关规定，房地产开发企业可以依据财政票据金额扣除土地价款。上述业务中，相关财政票据开具给了母公司而非子公司，企业就全资子公司能否凭该票据金额扣除相应的土地价款向税务机关咨询。

根据财税〔2016〕36号文件及《国家税务总局关于发布〈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》（2016年第18号）规定：

“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。”由于子公司成立时间滞后于母公司购地时间，从增值税“三流一致”的角度来看，资金支付方、合同实际签订方、土地使用权所属方均是母公司，因此，子公司虽然是母公司旗下新成立的全资控股子公司，但从税务意义上是两个独立的个体，子公司不能以该财政票据来申请作销售额扣除。

母子公司土地使用权划转涉税问题

某房地产集团在土地开发过程中，向税务机关咨询了土地使用权划转问题，根据《财政部、国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》（财税〔2002〕191号）规定：“1.以无形资产、不动产投资入股，参与接受投资方利润分配，共同承担投资风险的行为，不征收营业税；2.对股权转让不征收营业税。”如果母公司以土地作价入股子公司的名义转让企业旗下的土地使用权是否可免征增值税？

企业以不动产作价入股其他公司，参与接受投资方利润分配，共同承担投资风险的行为可免征营业税，但是母子公司本身就是100%控股隶属关系，以不动产作价再入股的扩资行为是否也适用免征营业税政策值得商榷。同时，全面推开营改增后，国家税务总局并未就母子公司间资产划转发布相关增值税优惠政策文件，也未明确财税〔2002〕191号文件可否继续沿用至

增值税，此类资产划转暂不能享受免征增值税优惠政策。

土地平整涉税业务问题

某公司承接一个当地村委政府的房地产工程项目，项目内容是完成某片区土地平整开发工作，目前，正在筹划该片区土地拆迁赔付工作。该公司提出以下两个问题：拆迁补偿款能否按土地价款作销售额扣除？由于该片区赔偿对象涉及上千户居民，企业在取得成本发票方面存在困难，该如何解决？

拆迁补偿款不能按土地价款作销售额扣除；企业对上千户居民进行支付赔偿款时，存在开票难的问题，可以由该企业申请汇总代开增值税普通发票，而不需要每一户拆迁户居民前来申请代开供企业做账列支成本，理由如下。

一是根据《房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法》第五条规定：“支付的土地价款，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。”拆迁补偿款明显不属于文件规定的土地价款范畴。

二是根据《国家税务总局关于个人保险代理人税收征管有关问题的公告》（2016年第45号）第七条规定：“证券经纪人、信用卡和旅游等行业的个人代理人比照上述规定执行。信用卡、旅游等行业的个人代理人计算个人所得税时，不执行本公告第二条有关展业成本的规定。”由于文件中并非正列举，从服务纳税人、便利纳税人的角度出发，类似企业需要大量个人代开发票做账列支成本的涉税事项，如不涉及企业实际抵扣问题，可比照该文件执行，由企业申请汇总代开增值税普通发票。

由上述案例延伸开来，营改增之后出现许多需要向大量个人支付款项的企业，此类业务中不仅企业需要花费大量的精力协助个人（如拆迁户）代开发票，税务机关也需要花费大量的人力物力逐户开票。对于需要大量个人代开发票的涉税业务，如企业有实际经营需要的，从便民利民的角度出发可比照国家税务总局2016年第45号公告执行，由企业申请进行汇总代开增值税普通发票。

允许“小规模”抵扣进项税需认清政策要点

周正强

目前,国家对小规模纳税人尤其是处于创业初期的小规模纳税人政策上的红利主要体现在三点:1.小规模纳税人在小规模纳税人期间可取得增值税专用发票;2.小规模纳税人转为一般纳税人之后可抵扣小规模纳税人期间的进项税额,前提是转为一般纳税人之后,销售方配合红冲发票(专票),新开蓝字增值税专用发票;3.试点地区住宿业小规模纳税人可自开增值税专用发票。

小规模纳税人在小规模期间取得的增值税专用发票如何处理才能抵扣进项税额呢?

《国家税务总局关于纳税人认定或登记为一般纳税人前进项税额抵扣问题的公告》(国家税务总局公告2015年第59号)规定,纳税人自办理税务登记至认定或登记为一般纳税人期间,未取得生产经营收入,未按照销售额和征收率简易计算应纳税额申报缴纳增值税的,其在此期间取得的增值税扣税凭证,可在认定或登记为一般纳税人后抵扣进项税额。

该公告的实质就是允许小规模纳税人抵扣进项税额,但应注意两个问题:一是小规模纳税人经营一段时间后取得了一般纳税人资格,二是其取得一般纳税人资格之后,取得了冲红新开的增值税专用发票(认定或申请为一般纳税人之后的日期供应商为其开具的专用发票)。

至于如何开具红字专用发票,可参见《国家税务总局关于红字增值税发票开具有关问题的公告》(国税总局公告2016年第47号),按最新规定执行即可。

实务举例:ABC公司是一家经营商务专机销售的民营企业,2016年4月6日成立,因各种原因在筹建期尚未及时取得一般纳税人资格,未取得生产经营收入,未按销售额和征收率简易计算应纳税额申报缴纳增值

税。其购入一架国内小型商务机价税合计117万元(税率17%、税额17万元),取得增值税专用发票,因当时处于小规模纳税人期间,无法抵扣进项税额。当时入账分录:(单位:万元,下同)

借:库存商品 117(含增值税价款)
贷:银行存款 117

该公司在2016年6月1日取得了一般纳税人资格(未实行辅导期)。该公司财务人员依据国家税务总局公告2015年第59号文件、国家税务总局公告2016年第47号文件相关规定,在2016年8月8日取得了冲红新开的增值税专用发票,而后调整了库存商品价值,入账分录如下:

借:应交税费——应交增值税——进项税额 17
贷:库存商品 17

该公司小规模纳税人期间购买了一台网络服务器4.68万元,为增值税普通发票(税额0.68万元、税率17%)。小规模纳税人期间入账处理如下:

借:固定资产 4.68
贷:银行存款 4.68

取得一般纳税人资格之后,清查固定资产时,发现规格型号开票严重有误,经协商请对方同意取得了新开的增值税专用发票(作废了原增值税普通发票),账务处理如下:

借:应交税费——应交增值税——进项税额 0.68
贷:固定资产 0.68

同时调整了固定资产卡片。

可见该政策的效应,尤其是在大型固定资产的采购上会发生很大的金额差异,比如几年前某新成立的民用通用航空公司购买飞机就损失掉了该进项税额。

如何计算“营改增”后无法划分的进项税额

傅伟刚 丁国文

随着“营改增”政策全面试点,原缴纳营业税的应税行为全部转变为缴纳增值税。增值税纳税人分为一般纳税人与小规模纳税,一般纳税人一般计税方法适用当期的销项税额减去当期的进项税额,计算出当

期应纳税额。但由于一般纳税人特殊应税行为可适用简易计税方法,因此存在进项税额无法划分而需要计算不得抵扣的情形。

一般企业政策

《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〕年36号)附件1第二十九条规定,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 $\times$ 当期简易计税方法计税项目销售额 $\div$ 当期全部销售额

〔案例一〕:Y公司主要经营房屋出租,同时还代收水电费,系增值税一般纳税人。由于出租的房屋在2016年5月1日之前购入,其出租收入按照政策可适用简易计税方法。

2016年8月份取得房租不含税收入100万元,代收电费不含收入10万元。当月取得进项税额:电费12万元(其中3万元系办公部门耗用),进项税额2.04万元;取得其他办公用及汽车油费进项税额0.8万元。

企业财务人员计算8月份应纳增值税:①简易计税出租收入应缴增值税为5万元($100\times 5\%$);②一般计税计算应缴增值税为-1.14万元($10\times 17\%-2.04-0.8$),即留抵税额为1.14万元。这样计算出来的增值税是否正确呢?

②计算是不正确的。Y公司取得收入分两部分:出租收入、电费收入,此时纳税人管理部门耗用的电费及办公支出,有服务于一般计税方法的,也有服务于简易计税的,因此其取得的进项税额有用于一般计税也有用于简易计税。当无法准确对其进行划分时,就要运用公式来计算不得抵扣的进项税额。

不得抵扣的进项税额为1.19万元 $[(3\times 17\%+0.8)\times 100\div (100+10)]$,Y公司一般计税计算应纳增值税为0.05万元 $[10\times 17\%-(2.04+0.8-1.19)]$ 。

房产企业政策

〔案例二〕:Z房产公司开发A、B两个楼盘,A项目适用简易计税方法,B楼盘适用一般计税方法。2016年7月发生广告费106万元(取得专用发票,税额6万元),假设该广告费无法区分专门针对哪个楼盘。A楼盘已符合交房条件,当月确认销售收入为5 000万元。B楼盘尚处于预售阶段,当月预售房款为2 000万元。

此时,计算不得抵扣的进项税额为6万元 $[6\times 5\,000\div (5\,000+0)]$ 显然是不正确的。

如若单纯依据财税〔2016〕年36号规定,计算出来的结果无可厚非,但《国家税务总局关于发布〈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)进一步对此进行了明确,房产公司开发的房地产项目,兼有一般计税方法计税、简易计税方法计税、免征增值税的房地产项目而无法划分不得抵扣的进项税额的,应以《建筑工程施工许可证》注明的“建设规模”为依据进行划分。

而此处的“建设规模”是建筑面积,假设案例中的两个楼盘建设规模分别为2万和4万平方米,则不得抵扣的进项税额为2万元 $[6\times 2\div (2+4)]$ 。

房产企业兼营其他业务如何处理

〔案例三〕:Y房产公司开发C、D二个楼盘,C项目适用简易计税方法,D楼盘适用一般计税方法。C楼盘已符合交房条件,2016年9月确认销售收入为5 000万元。D楼盘尚处于预售阶段,当月预售房款为2 000万元。同时Y房产公司将C楼盘的二间商铺出租,取得出租收入21万元。企业当月取得办公用及汽车油费进项税额发票1万元,假设无其他进项发票。

企业财务人员根据《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再保险不动产租赁和非学历教育等政策的通知》(财税〔2016〕68号)规定,对房租含税收入21万元选择适用简易计税方法征收,换算为不含税收入为20万元 $[21\div (1+5\%)]$,但对于取得进项税额如何处理产生了困难。如果按财税〔2016〕年36号计算不得抵扣的进项税额为1万元 $[1\times (20+5\,000)\div (20+5\,000+0)]$,计算出的结果没有考虑按一般计税方法计算的D楼盘情况;而按18号公告来计算则没有考虑房租收入因素。上述问题产生,是由于房产行业特殊性,适用两个不同计算方法。

房地产行业应用个性化政策加以处理有一定的合理性,但可能导致某些业务不便于执行。鉴于本案,还是按收入来划分,并且建议按预收款作为房地产的收入划分标准。

股权激励、技术入股税收政策让企业尽享六项实惠

程辉

在这大众创业、万众创新的时代，为留住优秀人才，越来越多企业开始实施以人力资本为激励对象的股权激励机制。

在这一背景下，财政部、国家税务总局联合印发《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），进一步加大税收优惠，降低相关税负。

实行递延纳税政策

创业公司和上市公司实行不同的股权激励政策。此次出台针对非上市公司的规定是由于非上市公司的特殊性决定的。创业公司早期会面临资金不够、员工工资不高等问题，需要股权激励等政策提高员工的积极性，但是创业公司离上市还需要时间，员工的股权期权难以变现，征收过高的税率对员工不能很好地起到激励作用。

根据财税〔2016〕101号文，变现能力相对较弱的非上市公司（包括新三板挂牌企业）如果实施股权激励，经向主管税务机关备案，员工在取得股权激励时可暂不纳税，递延至转让该股权时纳税，包括股票期权、股权期权、限制性股票和股权奖励。

在财税〔2016〕101号文出台前，企业在推行期权、限制性股票、股权奖励等激励安排时会有两个环节涉税，即员工在行权等前端环节，需要按照“工资薪金所得”和超额累进税率（3%—45%）缴纳个人所得税，这一要求在实践中给不少员工造成了现金流困难。员工后续处置股权时，获得的收益部分，还需按照“财产转让所得”缴纳20%的个人所得税，实际上员工承担了两次税负。财税〔2016〕101号文的递延纳税政策无疑将极大缓解员工的现金流压力。

在合并纳税环节实质降低税负。股权转让时，按照股权转让收入减除股权取得成本以及合理税费后的差额，适用“财产转让所得”项目，按照20%的税率计算缴纳个人所得税。

员工在取得股权激励时可暂不纳税，递延至转让该股权时纳税；股权转让时，按照股权转让收入减除股权取得成本以及合理税费后的差额，适用“财产转让所得”项目，按照20%的税率计算缴纳个人所得税。

股权转让时，股票（权）期权取得成本按行权价确定，限制性股票取得成本按实际出资额确定，股权奖励取得成本为零。

实行查账征收的居民企业可以享受企业技术成果投资入股递延纳税政策。考虑到核定征收企业通常不能准确核算收入或支出情况，因此明确只有实行查账征收的居民企业才能适用上述政策。

非上市公司须满足七项前提条件

对非上市公司而言，财税〔2016〕101号的税收优惠政策并不会自动适用，享受递延纳税政策的非上市公司股权激励（包括股票期权、股权期权、限制性股票和股权奖励，下同）须同时满足以下7个条件：

仅限于境内居民企业的股权激励计划。股权激励计划经公司董事会、股东（大）会审议通过。激励标的应为境内居民企业的本公司股权，授予关联公司股权的不纳入优惠范围。激励对象为公司董事会或股东（大）会决定的技术骨干和高级管理人员。股权持有时间符合以下条件，股票（权）期权为自授予日起应持有满3年，且自行权日起持有满1年；限制性股票自授予日起应持有满3年，且解禁后持有满1年；股权奖励自获得奖励之日起应持有满3年。股票（权）期权自授予日至行权日的时间不得超过10年。限制性行业范围。通过负面清单方式，对住宿和餐饮、房地产、批发和零售业等明显不属于科技类的行业企业，限制其享受股权奖励税收优惠政策。

值得注意的是，上述7个条件缺一不可。企业实施的股权激励计划享受递延纳税期间，企业有关情况发生变化，不再符合政策文件中所列的可享受递延纳税优惠政策的条件第4项、第5项或第6项，该股权激励计划不能继续享受递延纳税政策，税款应及时缴清。

递延纳税期间，企业主营业务所属行业发生变化，进入负面清单行业的，已经实施的股权激励计划可继续享受递延纳税政策；自行业变化之日起新实施的股权激励计划不得享受递延纳税优惠政策。

对上市公司适当延长纳税期限

股权激励递延纳税优惠政策只适用于非上市公司。上市公司股权激励税收政策也有调整与变化。

按照现行税收政策规定,对个人从二级市场取得的上市公司股票,其股票转让所得以及持股1年以上取得的股息红利所得均已实行免征个人所得税优惠政策,优惠力度非常大。

同时,考虑到上市公司股票流动性强,变现快,因此对上市公司股权激励不再递延至转让股票时缴税,仍按现行政策执行,即对其股票期权行权、限制性股票解禁以及获得股权奖励时确认的所得,按“工资薪金所得”项目计算应纳税款。

考虑《公司法》等相关法律对上市公司高管人员在转让本公司股票方面有一定的期限约束,为解决上市公司股权激励对象缴税在时间方面的困难,此次政策调整进一步延长了上市公司股权激励的纳税期限,由现行政策规定的6个月延长至12个月。

此前,《财政部国家税务总局关于上市公司高管人员股票期权所得缴纳个人所得税有关问题的通知》(财税〔2009〕40号)明确,对上市公司高管人员取得股票期权在行权时纳税确有困难的,经主管税务机关审核,可自其股票期权行权之日起,在不超过6个月的期限内分期缴纳个人所得税。

此外,对全国中小企业股份转让系统(俗称“新三板”)挂牌公司,考虑其属于非上市公司,且股票变现能力较弱,因此按照非上市公司股权激励递延纳税政策执行。

调整后降低税负10%—20%

按照调整前的税收政策,企业给予员工的股票(权)期权、限制性股票、股权奖励等,员工应在行权等环节,按照“工资薪金所得”项目,适用3%—45%的7级累进税率征税;对员工之后转让该股权获得的增值收益,则按“财产转让所得”项目,适用20%的税率征税。

为减轻股权激励获得者的税收负担,解决其当期纳税现金流不足问题,此次政策调整,一是对非上市公司符合条件的股票(权)期权、限制性股票、股权奖励,由分别按“工资薪金所得”和“财产转让所得”两个环节征税,合并为只在一个环节征税。二是在转让环节的一次性征税时统一适用20%的税率,比原来税负降低10%—20%,有效降低纳税人税收负担。上述政策进一步加大对创新创业的支持力度,对于激励科技人员创新创业、增强经济发展活力、促进我国经济结构转型升级将发挥重要作用。

递延纳税期间实施股权激励企业的税收处理

企业实施的股权激励计划享受递延纳税期间,企业有关情况发生变化,不再符合政策文件中所列的可享受递延纳税优惠政策的条件第4项、第5项或第6项,该股权激励计划不能继续享受递延纳税政策,税款应及时缴清。

递延纳税期间,企业主营业务所属行业发生变化,进入负面清单行业的,已经实施的股权激励计划可继续享受递延纳税政策;自行业变化之日起新实施的股权激励计划不得享受递延纳税优惠政策。

员工取得的股权激励,区分符合条件、实行递延纳税政策的股权激励和不符合条件、未递延纳税的股权激励,适用不同的税收政策分别计算纳税。

对技术成果投资入股实施选择性税收优惠

财税〔2016〕101号文规定,技术成果投资入股税收政策可二选一。新、旧政策的适用与否,要看是否真正递延,取决于何时转让股权。

根据现行税收政策,企业或个人以技术成果投资入股,应就评估增值部分缴纳所得税,并允许在5年内分期纳税。财税〔2016〕101号文进一步明确了递延纳税的政策选择,企业或个人选择技术成果投资入股递延纳税政策的,经向主管税务机关备案,投资入股当期可暂不纳税,允许递延至转让股权时,按股权转让收入减去技术成果原值和合理税费后的差额计算缴纳所得税。

特别提醒注意以下4点:

1.企业或个人以技术成果投资入股到境内居民企业,被投资企业支付的对价全部为股票(权)的,企业或个人可选择继续按现行有关税收政策执行,也可选择适用递延纳税优惠政策。

2.企业或个人选择适用上述任一项政策,均允许被投资企业按技术成果投资入股时的评估值入账并在企业所得税前摊销扣除。

3.技术成果是指专利技术(含国防专利)、计算机软件著作权、集成电路布图设计专有权、植物新品种权、生物医药新品种,以及科技部、财政部、国家税务总局确定的其他技术成果。

4.技术成果投资入股,是指纳税人将技术成果所有权让渡给被投资企业、取得该企业股票(权)的行为。

房地产开发企业营改增后一般纳税人税务实操分析

高金平

从2016年5月1日起,我国全面实施营改增,房地产业被纳入增值税体系。本文依据《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)、《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)等文件,重点对营改增后房地产开发企业一般纳税人的税务实操问题进行全面分析。

一、房地产开发企业及开发产品的界定

房地产开发企业销售开发项目与其他纳税人销售不动产在计征增值税时有所不同。房地产开发企业不仅要具有商品房开发的经营资质,还要具备开发经营资质。房地产开发企业以接盘等形式购入未完工的房地产项目,以自己的名义立项销售的,视同销售开发产品,需要计征增值税。房地产开发企业将开发产品转为自用或出租,并办理《房屋所有权证》的,再对外出售时不作为开发产品处理。

二、房地产开发企业增值税计税方法

房地产开发企业在计算增值税时区分一般纳税人和小规模纳税人。小规模纳税人适用简易计税方法;一般纳税人适用一般计税方法,但对其中的房地产老项目(是指《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;《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》但建筑工程总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)可以选择按简易计税方法。房地产开发企业适用简易计税方法的,按照5%的征收率计征增值税,进项税额不予抵扣。房地产老项目一经选择简易计税方法的,36个月内不得变更为一般计税方法。房地产开发企业以《建筑工程施工许可证》对应的项目为依据,同一家房地产开发企业有多个房地产老项目的,可分别选择不同的计税方法。

三、房地产开发企业一般纳税人应纳税额的计算及征管办法

(一)预缴税款

1. 房地产开发企业的一般纳税人采取预收款方式销售自行开发的房地产项目,无论是一般计税项目还是简易计税项目,均应在收到预收款时按照3%的预征率预缴增值税,并填报《增值税预缴税款表》。房地产开发企业预缴的增值税可抵减当期应纳增值税,未抵减

完的预缴税款可结转下期继续抵减。

$$\text{应预缴税款} = \text{预收款} \div (1 + \text{适用税率或征收率}) \times 3\%$$

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。

房地产开发企业的开发项目所在地通常与机构所在地一致,跨县(县级市、区)开发的,在项目所在地预缴增值税,回机构所在地主管税务机关办理纳税申报。

2. 房地产开发企业为促销、融资等目的,在未签订房屋销售合同之前以诚意金、意向金等名义取得的款项,属于“预约登记费”性质,不作为预收账款处理。

3. 房地产开发企业收取预售房款(包括首付款、全部房款)时,只要求预缴增值税,不具备增值税纳税义务发生时间,不得开具增值税发票。鉴于业主按揭贷款需要提供发票的传统做法,一些地区的国税机关明确了过渡办法,允许按零税率开具增值税普通发票,但并不改变增值税纳税义务发生时间。

(二)简易计税方法

房地产开发企业的老项目选择简易计税方法的,应于开发产品交付给业主的当天开具增值税发票,并按下列公式计算增值税:

$$\text{各期销售开发产品应缴增值税} = \text{全部价款和价外费用} \div (1 + 5\%) \times 5\%$$

(三)一般计税项目

1. 销项税额。房地产开发企业销售开发产品增值税纳税义务发生时间为开发产品交付给业主的当天,增值税发票应于纳税义务发生的当月开具。

房地产开发企业的一般计税项目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。

$$\text{销售额} = (\text{全部价款和价外费用} - \text{当期允许扣除的土地价款}) \div (1 + 11\%)$$

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,并取得省级以上(含省级)财政部门监(印)制的财政票据。

$$\text{当期允许扣除的土地价款} = (\text{当期销售房地产项目}$$

建筑面积÷ 房地产项目可供销售建筑面积)× 支付的土地价款。

房地产项目可供销售建筑面积,是指房地产项目可以出售的总建筑面积,不包括销售房地产项目时未单独作价结算的配套公共设施的建筑面积。

销项税额= 含税销售额÷ (1+11%)×11%

借: 预收账款

贷: 主营业务收入

应交税费——应交增值税——销项税额

营改增抵减的销项税额= 当期允许扣除的土地价款÷ (1+11%)×11%

借: 应交税费——应交增值税——营改增抵减的销项税额

贷: 主营业务成本

房地产开发企业若收到首付款时就开具增值税发票的,纳税义务发生时间为发票开具的当天。允许扣除的土地价款= 土地价款× (本套商品房的建筑面积÷ 总可售建筑面积)× (首付款÷ 本套房价)

2. 进项税额。房地产开发企业外购项目支付的进项税额,凭扣税凭证抵扣销项税额。允许抵扣的外购项目主要有: 建筑服务、设计服务、材料采购、固定资产购置、广告服务、房屋中介费、物业管理费、水电费、电信费、不动产租赁费、办公用品、审计费、咨询费等。

下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣:

(1) 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,以及专用于上述项目的固定资产、无形资产(不含其他权益性无形资产)和不动产。

(2) 非正常损失的购进货物,以及相关的加工修理修配劳务和交通运输服务。

(3) 非正常损失的不动产(含在建工程),以及该不动产所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

(4) 购进的旅客运输服务、贷款服务及与贷款相关的融资利息、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务。

一般纳税人销售自行开发的房地产项目,兼有一般计税方法计税、简易计税方法计税、免征增值税的房地产项目而无法划分不得抵扣的进项税额的,按下列公式计算:

不得抵扣的进项税额= 当期无法划分的全部进项税额× (简易计税、免税房地产项目建筑面积÷ 房地产项目总建筑面积)

一般纳税人既有一般计税项目,又有简易计税和免税房地产项目,同时兼营应税服务收入的,应分步计

算不得抵扣的进项税额:

第一步: 当期房地产项目应分摊的无法划分的进项税额= 当期无法划分的全部进项税额× (当期简易计税、免税房地产项目销售额÷ 当期一般计税房地产项目销售额)÷ 当期全部销售额。

第二步: 当期不得抵扣的进项税额= 当期房地产项目应分摊的无法划分的进项税额× (当期简易计税、免税房地产项目建筑面积÷ 房地产项目总建筑面积)。

(四)其他

1. 房地产开发企业在2016年4月30日之前取得的预售房款缴纳营业税,2016年5月1日之后取得的预收房款缴纳增值税。缴纳营业税的预收账款结转收入时,不再计提增值税。

2. 房地产开发企业购入在建工程以自己名义重新立项开发的,对于试点前计算营业税尚未扣除的买入价余额,按财税[2016]36号文件处理,即“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”。

3. 试点纳税人发生应税行为,在纳入营改增试点之日前已缴纳营业税,营改增试点后因发生退款减除营业额的,应当向原主管地税机关申请退还已缴纳的营业税。

4. 从2016年5月1日起,单位或个人以土地使用权或不动产投资于房地产开发企业或房地产开发企业将土地使用权或开发产品对外投资,应按转让土地使用权或销售开发产品计征增值税,可以开具增值税专用发票。

5. 根据《营业税改征增值税试点实施办法》第十四条规定,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,凡用于公益事业或者以社会公众为对象的,不征增值税。根据该规定,房地产开发企业在开发区内建造公园或在红线外修建道路后无偿移交政府的行为,属于“用于公益事业或者以社会公众为对象”的无偿赠与行为,不作视同销售处理。房地产开发企业向业主“赠送”的无产权车位是以业主购买房屋为前提,不属于“无偿赠送”行为,不缴纳增值税。

6. 房地产开发企业“买房送汽车”、“买房送空调”等促销活动,其实质是“既卖房又卖车”,在进行

税务处理时应按兼营行为处理。按照《营业税改征增值税试点相关事项的规定》中关于“试点纳税人销售电信服务时,附带赠送用户识别卡、电信终端等货物或者电信服务的,应将其取得的全部价款和价外费用进行分别核算,按各自适用的税率计算缴纳增值税”之规定,房地产开发企业应将卖房送汽车取得的全部价款和价外费用分别进行核算,分别按照销售不动产、销售货物适用的税率计算缴纳增值税。

与之相对应,《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函[2008]875号)规定:“企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品的,不属于捐赠,应将总的销售金额按各项商品的公允价值的比例来分摊确认各项的销售收入。”

7. 营改增后,增值税凭扣税凭证抵扣,财税[2016]36号文件取消了非应税项目进项税额不得抵扣的规定,因此,除税法另有规定外,房地产老项目适用一般计税方法时,在试点后按规定取得的增值税专用发票,可以作为扣税凭证抵扣销项税额。

8. 属于一般纳税人的房地产开发企业出租2016年4月30日前开工的自建不动产,可以选择按简易计税方法计算增值税。纳税人转租2016年4月30日之前承租的不动产可选择按简易计税方法计税,纳税人转租2016年5月1日之后承租的不动产按一般计税方法计税。

四、发票开具

1. 房地产开发企业一般纳税人销售自行开发的房地产项目,自行开具增值税发票。

2. 房地产开发企业一般纳税人销售自行开发的房地产项目,其2016年4月30日前收取并已向主管地税机关申报缴纳营业税的预收款,未开具营业税发票的,可以开具增值税普通发票,不得开具增值税专用发票。

3. 房地产开发企业一般纳税人向其他个人销售自行开发的房地产项目,不得开具增值税专用发票。

五、案例分析

A 房地产开发企业(以下简称“A 公司”)于2014年1月从国土局受让土地使用权开发两栋精装修精品住宅楼,支付土地出让金3亿元,按照政府要求,A 公司承担拆迁补偿费5 000万元,缴纳契税1 050万元(契税税率3%)。该地块总可售建筑面积为20万平方米,公共配套设施建筑面积为5 万平方米。

该项目于2014年8月领取《建筑工程施工许可证》,施工许可证注明的开工日期为2014年10月15日。

该项目于2015年3月开始预售,均价1万元/平方米,预计总售价20亿元。2015年3月~2016年4月,已

预售14万平方米,并收回全款14亿元,已申报缴纳营业税。A公司与甲施工企业签订的工程承包合同约定,工程总价款3亿元,甲施工单位负责垫资,工程款于工程竣工验收时一次性支付工程价款的95%,剩余5%作为质保金,预计工程竣工决算时间在2016年8月,房屋交付日期为2016年12月31日。

2016年8月,工程如期竣工。验收后,甲施工企业取得增值税专用发票3亿元。A公司自行采购全部建材及软装材料,并委托乙装饰公司进行装修,A公司共从一般纳税人供应商采购材料1亿元,支付乙公司装修费5 000万元,均取得了增值税专用发票。

假设一期项目2016年5月销售剩余6万平米取得预售房款6亿元,2016年12月如期交房。A公司2016年期间费用3 000万元,其中2016年5月1日之后取得的增值税专用发票上注明的进项税额总额300万元。该项目开发成本(开发间接费用)列支向商业银行贷款支付贷款利息5 000万元。

开发成本中除工程服务、装饰服务、装饰材料外,其他允许扣除的前期开发费、基础设施费、开发间接费用(不含利息)1 600万元,均为营业税发票或增值税普通发票。

假设除上述已知条件外,未发生其他业务,所有开发产品全部于2016年12月交付。A公司选择一般计税方法缴纳增值税,甲、乙公司均选择简易计税方法缴纳增值税。上述所有货物、服务、不动产价款均为含税金额,清算土地增值税时,管理费用和销售费用按照土地与开发成本之和的5%计算扣除。城市维护建设税7%、教育费附加3%、地方教育附加2%。请计算:

(1) A公司2016年12月应纳增值税额。

(2) A公司该项目应纳土地增值税额。

解析:

1. A公司2016年12月增值税应纳税额计算如下:

2016年5月, 预缴税款=60 000÷(1+11%)×3%=1 621.62(万元);

2016年12月初留抵税额=30 000÷(1+3%)×3%+10 000÷(1+17%)×17%+5 000÷(1+3%)×3%+300=2 772.41(万元);

2016年12月计算销售额时允许扣除的土地价款=土地价款×(本期销售建筑面积÷总可售建筑面积)=30 000×(60 000÷200 000)=9 000(万元)

2016年12月应纳增值税额=(全部价款和价外费用-当期允许扣除的土地价款)÷(1+11%)×11%-进项税额-预缴税款=(60 000-9 000)÷(1+11%)×11%-

$2\,772.41 - 1\,621.62 = 660.02$ (万元)。

2.A 公司应纳土地增值税计算如下:

(1) 收入总额= 缴纳营业税的房款收入+不含增值税房款收入 $=140\,000 + 60\,000 \div (1+11\%) = 140\,000 + 54\,054.05 = 194\,054.05$ (万元)

(2) 扣除项目总额计算过程如下:

允许扣除的土地价款= 土地出让金+ 契税 $= 30\,000 + 1\,050 = 31\,050$ (万元)

允许扣除的开发成本 $= 5\,000 + 30\,000 \div (1+3\%) + 10\,000 \div (1+17\%) + 5\,000 \div (1+3\%) + 1\,600 = 49\,127.59$ (万元)

允许扣除的开发费用 $= (31\,050 + 49\,127.59) \times 5\% + 5\,000 = 9\,008.88$ (万元)

允许扣除的营业税金及附加= 营业税+ (营业税

+ 增值税) $\times (7\% + 3\% + 2\%) = 140\,000 \times 5\% + (140\,000 \times 5\% + 1\,621.62 + 660.02) \times (7\% + 3\% + 2\%) = 7\,000 + 1\,113.8 = 8\,113.80$ (万元)

加计扣除额 $= (31\,050 + 49\,127.59) \times 20\% = 16\,035.52$ (万元)

扣除项目总额 $= 31\,050 + 49\,127.59 + 9\,008.88 + 8\,113.80 + 16\,035.52 = 113\,335.79$ (万元)

(3) 增值额= 收入总额- 扣除项目总额 $= 194\,054.05 - 113\,335.79 = 80\,718.26$ (万元)

(4) 增值率= 增值额 $\div$ 扣除项目总额 $\times 100\% = 80\,718.26 \div 113\,335.79 \times 100\% = 71.22\%$

(5) 应纳土地增值税额= 增值额 $\times$ 税率- 扣除额 $\times$ 扣除率 $= 80\,718.26 \times 40\% - 113\,335.79 \times 5\% = 32\,287.30 - 5\,666.79 = 26\,620.51$ (万元)

抵债资产不足偿还本息是否还要纳税

陈飞 景钧

案例

2014年4月, 罗某与苟某签订抵押借款合同, 苟某向罗某借款1 000万元用于生意周转, 借款期限为1年。借款到期后, 苟某因生意失败无力偿还本金及利息1 150万元。2015年7月, 执行法院裁定, 将抵押财产作价865.17万元执行给罗某, 用于偿还罗某本息。

对于本案罗某取得的抵债资产, 是否应当缴纳个人所得税, 征纳双方存在不同的意见。

政策依据

按个人所得税法及其实施条例的规定, 个人拥有债权、股权而取得的“利息、股息、红利所得”应缴纳个人所得税。民间借贷取得利息应该征收个人所得税, 而取得偿还的本金不征收个人所得税。

不同看法

1.应当缴税

税务机关认为, 《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国合同法〉若干问题的解释(二)》(法释[2009]5号)第21条规定, 债务人除主债务之外还应当支付利息和费用, 当其给付不足以清偿全部债务时, 并且当事人没有约定的, 人民法院应当按照下列顺序抵充: (一) 实现债权的有关费用; (二) 利息; (三) 主债务。本案罗某取得的该财产抵偿物应先抵充借款利息150万元, 因此, 应该缴纳利息所得个人所得税。

2.不应当缴税

纳税人认为, 法院执行的该抵债资产价值小于借款本金, 应该先抵充借款本金, 抵充本金尚且不足, 自然没有利息所得。因此, 本案中罗某不应该缴纳借款利息所得个人所得税。

分析

本案在执行过程中, 法院原裁定未明确本息抵充顺序, 征纳双方对是否涉及个人所得税应税行为发生较大争议, 法院执行财产抵偿借贷本息先后顺序成为是否缴纳个人所得税的焦点。2016年4月, 本案执行法院作出了新的执行裁定, 明确抵债财产用于偿还借款本金。据此, 罗某取得的抵债资产不含借款利息。《国家税务总局关于税务机关协助执行人民法院裁定有关问题的批复》(税总函[2013]466号)规定, 人民法院的生效判决、裁定, 税务机关应当执行。主管税务机关明确罗某取得抵债资产不征收个人所得税。由此可见, 税务机关在处理民间借贷涉税事项时, 债务人偿还借款本金及利息, 当其给付不足以清偿全部本息的, 没有明确给付款物抵偿顺序的, 应按最高法院司法解释, 优先受偿借款利息, 出借人应按规定缴纳个人所得税。但法院执行裁定时, 明确了给付款物抵充的是借款本金, 出借人不缴纳个人所得税。

营改增后异地建筑施工如何纳税

简生仁

案例

A省某建筑企业(增值税一般纳税人)2016年10月分别在B省和C省提供建筑服务(非简易计税项目),当月分别取得建筑服务收入(含税)1665万元和2997万元,分别支付分包款555万元(取得增值税专用发票上注明的增值税额为55万元)和777万元(取得增值税专用发票上注明的增值税额为77万元),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170万元(取得增值税专用发票上注明的增值税额为170万元)。假设A省、B省和C省城市维护建设税税率均为5%。在11月纳税申报期,该企业如何申报缴纳增值税和城市维护建设税?

分析

该建筑公司应当在B省和C省就两项建筑服务分别计算并预缴税款:

1.就B省的建筑服务计算并向建筑服务发生地主管国税机关预缴增值税。当期预缴增值税税款= $(1665-555) \div (1+11\%) \times 2\% = 20$ (万元)。

根据《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)“按预缴增值税所在地

的城市维护建设税适用税率和教育费附加征收率就地计算缴纳城市维护建设税和教育费附加”的规定,该建筑公司应当在B省缴纳城市维护建设税= $20 \times 5\% = 1$ (万元)。

2.就C省的建筑服务计算并预缴增值税:当期预缴税款= $(2997-777) \div (1+11\%) \times 2\% = 40$ (万元)。

根据财税[2016]74号文件的规定,该建筑公司应当在C省缴纳城市维护建设税= $40 \times 5\% = 2$ (万元)。

3.分项目预缴后,需要回到机构所在地A省向主管国税机关申报纳税:当期应纳税额= $(1665+2997) \div (1+11\%) \times 11\% - 55 - 77 - 11 - 170 = 149$ (万元);

当期应补税额= $149 - 20 - 40 = 89$ (万元)。

根据财税[2016]74号文件“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市维护建设税适用税率和教育费附加征收率就地计算缴纳城市维护建设税和教育费附加”的规定,该建筑公司应当在A省缴纳城市维护建设税= $89 \times 5\% = 4.45$ (万元)。

需要注意的是,按照财税[2016]74号文件规定,教育费附加和地方教育附加如何缴纳,按城建税的规定执行。

总分包方互相提供建材及水电应缴纳增值税

段文涛

日前,某基层税务机关接到纳税人咨询:营改增后建筑业总包方向分包方提供部分建材、水电,能否直接减少原材料、冲销费用,同时从应付的分包款中扣除相应的价款?是否涉及增值税问题?

建筑企业将其承包工程的一部分发包给其他建筑企业,这是建筑业中常见的分包模式。在这种模式下,工程施工中出现材料短缺时,总包与分包企业、各分包企业之间会互相提供建材。同时,总包及各分包企业在同一工地施工,往往会共用一个水表、电表。因此,使用方需要向提供方支付所用材料、水电的款项。

在全面营改增前,建筑企业主要缴纳营业税,总包与分包企业、各分包企业之间互相提供建材,分用水

电,均不属于营业税征税范围。提供方往往采取冲销原材料或成本、费用,冲销应付分包款或其他应付款项等方式进行账务处理。例如,总包企业向分包企业提供价值8万元的建材,因总包企业要向分包企业支付工程款40万元,便直接抵消应付分包企业的工程款8万元,只支付32万元给分包企业。

营改增后,按照相关税收规定,提供建筑服务的单位和个人为增值税的纳税人。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。一般纳税人跨县(市)提供建筑服务,适用一般计税方法计税的,以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余

额,按照2%的预征率在建筑服务发生地预缴税款,再以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报(同时抵减预缴税款)。纳税人按照上述规定从取得的全部价款和价外费用中扣除支付的分包款,应当取得符合法律、行政法规和国家税务总局规定的合法有效凭证(发票),否则不得扣除。

因此,即便总包企业按包括支付给分包企业的分包款在内的全额向建设方开具发票,分包企业也要向总包企业开具分包款的发票,两者均是独立的增值税纳税人。

同时,根据《增值税暂行条例》的规定,销售货物的单位和个人为增值税的纳税人,应当依照规定缴纳增值税。因此,总包与分包企业、各分包企业之间相互提供建材、自来水和电力的行为,均属于销售货物的应税行为。提供建材及水、电的建筑企业,应按自身的纳税人身份所适用的计税方法,依适用税率(征收率)计算缴纳增值税。适用税率如下:

向分包企业或总包企业销售建材及水、电的建筑企业,属于小规模纳税人的,其销售货物的行为按简易计税方法适用3%的征收率计缴增值税;属于一般纳税人的建筑企业,应按一般计税方法计算销项税额,当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额为应纳税额。

属于一般纳税人的建筑企业,销售(转售)购进的钢材、水泥、木材、砖、瓦、石灰、砂、石、油料等建材以及电力应适用17%的税率。如该建筑企业销售的是自产的砂、土、石料或系以自己采掘的砂、土、石料或其他矿物连续生产的砖、瓦、石灰(不含黏土实心砖、瓦),则可以选择按简易计税方法适用3%的征收率。

属于一般纳税人的建筑企业,销售(转售)自来水,应适用13%的税率。至于能否以扣除其对外支付的自来水水费后的余额为销售额,按照简易计税办法适用3%的征收率计缴增值税,如果该建筑企业符合“提供物业管理服务的纳税人向服务接收方收取的自来水水费”的条件,则可以适用,否则不能适用。

“认定”的作用、意义及运用

刘志耕

一、认定的概念及含义

《中国注册会计师审计准则第1211号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》第三条指出,认定,是指管理层在财务报表中作出的明确或隐含的表达,CPA将其用于考虑可能发生的不同类型的潜在错报。我们可以从两方面理解认定的含义。

一方面,认定是管理层对各类交易、账户余额、列报(包括披露,下同)等财务报表组成要素的确认、计量、列报作出的表达,有明确和隐含两种形式。例如,如果企业管理层在资产负债表中列报的存货金额为850万元,则意味着企业管理层作出了三项明确的表达:一是记录的850万元存货是存在的(对存在性的表达和认定);二是存货以恰当的金额包括在财务报表中,与之相关的计价调整已恰当记录(对计价和分摊的表达和认定);三是存货已按照企业会计准则(或制度)的规定在财务报表中作出了恰当列报和披露(对列报和披露的表达和认定)。但与此同时,也意味着管理层作出了两项隐含的表达:一是所有应当记录的存货均已记录(对完整性的表达和认定);二是记录的存货

由被审计单位拥有或控制(对权利和义务的表达和认定)。由此可见,认定实际上是被审计单位管理层对其财务报表各组成要素从不同角度所作的性质不同的表达。

另一方面,CPA应该将认定应用于考虑可能发生的不同类型的潜在错报。之所以要划分为不同类型的认定,不仅是为了将被审计单位对财务报表各组成要素的表达按照不同性质进行划分,更主要的是为了CPA能从不同的角度出发,分别考虑被审计单位财务报表可能潜在的不同性质和类型的错报,以便更准确地判断和应对各类潜在的错报,所以,CPA应该将认定用于考虑可能发生的不同类型的潜在错报。

二、认定的作用及意义

由于CPA的审计目标就是确定被审计单位管理层对其财务报表的认定是否恰当,即对各类交易、账户余额、列报所做的明确和隐含的表达是否恰当作出判断,并以此作为评估重大错报风险以及设计和实施进一步审计程序的基础,因此,CPA应当详细和正确运用认定,以正确确定对各类交易、账户余额、列报的具体审

计目标。如在对存货项目的审计中,如果CPA在风险评估及控制测试过程中发现被审计单位对存货的认定可能存在错报,则首先必须分析错报的性质,即分析错报究竟是属于对存货的存在、完整性、计价和分摊、权利和义务还是列报方面的认定中存在问题,然后在实质性测试中,针对存在的具体错报,选择实施最具有针对性、有效性的审计程序。比如,如果发现被审计单位的存货可能潜在虚假购进的错报,该错报主要属于存在性方面的问题,则应该实施以监盘、截止测试等程序为主的最有针对性、有效性的审计程序;再如,如果发现被审计单位可能存在多转销售成本隐瞒利润的错报,该错报主要属于计价和分摊方面的问题,则应该实施以计价测试程序为主的最有针对性、有效性的审计程序。

由此可见,将被审计单位管理层对财务报表的各类交易、账户余额、列报的表达按照不同性质分为若干不同类别的认定,可以将风险评估和控制测试中发现的错报分别归集到相应类别,以便CPA有更为明确和具体的审计目标,从而更有针对性、有效性地采取并实施相应的审计程序。这不仅是审计准则启用认定概念的作用和意义所在,实际上也是规范和有效实施风险评估审计程序、将风险导向审计理念全面贯彻并最终落实到位的重要举措。

三、认定、审计目标和审计程序三者的对应关系

在中国注册会计师协会2011年修订的《财务报表审计工作底稿编制指南》的实质性审计程序中,对每一报表项目审计第一部分的标题都是“认定、审计目标和审计程序对应关系”,其中第一项为“审计目标与认定对应关系表”,第二项为“审计目标与审计程序对应关系表”。

在“审计目标与认定对应关系表”中,列示了审计目标与财务报表认定的对应关系。其中:对期末账户余额运用(资产负债表)的认定通常分为存在、权利和义务、完整性、计价和分摊四类;对各类交易和事项运用(利润表)的认定通常分为发生、完整性、准确性、截止、分类五类;对列报运用(财务报表)的认定通常分为发生及权利和义务、完整性、分类和可理解性、准确性和计价四类。从该表可以看出,每一认定与每一审计目标都是固定的一一对应关系。例如,针对货币资金的审计,审计目标是“资产负债表中记录的货币资金是存在的”,其对应的是对存在性的认定;反过来也同样是固定的对应关系。

在“审计目标与审计程序对应关系表”中,可以看出两方面的对应关系。

一方面,可以看出各具体审计程序对应着其能够实现的各具体审计目标。例如在对库存现金审计的“审计目标与审计程序对应关系表”中,该表可供选择的审计程序一栏,对库存现金审计列示的第一项审计程序为“核对库存现金日记账与总账的金额是否相符,检查非记账本位币库存现金的折算汇率及折算金额是否正确”,其对应的审计目标是计价和分摊,即CPA在规范履行该审计程序后,将会实现对库存现金计价和分摊认定的审计目标。再比如对存货的审计程序表中的第三项审计程序“实施存货监盘程序,编制存货监盘报告”,其对应的审计目标是存在、完整性及计价和分摊,即CPA在规范履行了对存货监盘的审计程序后,将会实现对存货的存在、完整性及计价和分摊三个方面认定的审计目标。由此可见,CPA在规范实施一项审计程序后,至少能够完成对被审计单位财务报表某项组成要素中某一认定的审计,即至少可以为一项审计目标提供审计证据,但究竟能够为几项审计目标提供证据,则由各具体审计程序自身的性质和特点决定。

另一方面,可以看出每一项审计目标可能与多项审计程序相对应,即要实现一项审计目标,可能需要至少实施一项以上的审计程序。实施多少项审计程序才可以实现审计目标,不仅要看具体的审计目标,更要看所实施审计程序对实现审计目标能否提供充分、适当的审计证据。如果已经实施的审计程序已能够提供充分、适当的审计证据,则可以不再实施其他审计程序。

四、认定与需从实质性程序获取的保证程度之间的关系

在《财务报表审计工作底稿编制指南》的实质性审计程序中,对每一报表项目审计第二部分的标题都是“计划实施的实质性程序”。CPA需要根据此前对被审计单位相关交易、账户余额、列报进行风险评估和控制测试的结果,判断对每一认定项目的审计需从实质性程序获取的保证程度后,再据以计划需要实施实质性审计程序。该表仅有两大栏。左边“项目”一栏有四项内容:一是“评估的重大错报风险水平”;二是“控制测试结果是否支持风险评估的结论”;三是“需从实质性程序获取的保证程度”;四是“计划实施的实质性程序”。右边“财务报表认定”一栏中,各项认定栏下的内容需要根据左边一栏每一项的实际情况对应填写。主要有四大步骤:

步骤一：对“评估的重大错报风险水平”所对应的各项认定，应根据此前对各类交易、账户余额和列报认定实施风险评估的结果，并依据所评估重大错报风险水平的高低，将风险依次确定为“高”、“中”、“低”三个层次。但必须注意的是，确定的层次要与此前风险评估中计划矩阵表的结果保持一致。日常实务中这部分内容往往直接取自计划矩阵表。

步骤二：对“控制测试结果是否支持风险评估结论”所对应的各项认定，应根据此前对各类交易、账户余额和列报认定所属业务循环进行内部控制测试的结果填列。控制测试的结果分为三类：支持，是指控制测试表明控制有效，支持风险评估结论；不支持，是指控制测试表明控制无效，不支持风险评估结论；不适用，是指认定不适用于该交易、账户或披露。在评估各项认定重大错报风险水平时，如果预期内部控制的运行有效，或者认为仅实施实质性程序不足以提供认定层次充分、适当的审计证据，则CPA应当实施控制测试，以获取支持认定层次重大错报风险评估结果的证据。如果实施控制测试的结果表明内部控制运行有效，则不需要修正此前对重大错报风险的评估结论。此情况下，应在与“控制测试结果是否支持风险评估结论”对应的认定栏中填“支持”；反之，填“不支持”，同时还需将此前对重大错报风险评估的结论修正为“高”。事实上，只要实施了控制测试，只要控制测试的结果不支持风险评估的结论，就应当根据控制测试的结果修正此前评估的重大错报风险水平。

步骤三：对“需从实质性程序中获取的保证程

度”所对应的各项认定，应分别根据此前“评估的重大错报风险水平”和“控制测试结果是否支持风险评估的结论”填列。需从实质性程序中获取的保证程度分为高、低两个档次。对重大错报风险水平的评估结果无非是高、中、低三个层次。根据审计风险模型（ $\text{审计风险} = \text{重大错报风险} \times \text{检查风险}$ ），在既定的审计风险水平下，可接受的检查风险水平与认定层次重大错报风险的评估结果呈反向关系。如果评估的某项认定重大错报风险水平为“高”，则该认定可接受的检查风险水平应为“低”，因而需从实质性程序获取的保证程度为“高”。此情况下，CPA 需要注意对相关认定实施更为充分、必要的审计程序，以获取更为充分、适当的审计证据，将审计风险降低至可接受的低水平，反之亦然。但是，如果某交易、账户余额和列报本身不重要，且相关认定不存在重大错报风险，则对相关交易、账户余额和列报各项认定“需从实质性程序中获取的保证程度”都可以填写为“低”。

步骤四：与以上三项步骤不同的是，对“计划实施的实质性程序”需要考虑三个方向的衔接问题。一是要向上考虑此前实施风险评估和控制测试中对各类交易、账户余额和列报认定进行风险评估和控制测试的结论，即要区分对各类认定重大错报风险水平高低判断程度的不同；二是要横向考虑各财务报表项目的认定，即评估的重大错报风险所影响到的相关认定及影响程度；三是要针对评估的重大错报风险，结合成本效益原则，向下考虑并填列计划实施那些最有针对性、有效性的实质性审计程序。

库存商品转为固定资产是否缴增值税

问：企业购入一批沙箱，计入库存商品账，后因其在生产产品时可反复使用，又转入固定资产账中，由库存商品转入固定资产，是否需要缴纳增值税？

答：根据《增值税暂行条例实施细则》第四条规定，单位或者个体工商户的下列行为，视同销售货物：

1.将货物交付其他单位或者个人代销。2.销售代销货物。3.设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构用于销售，但相关机构设在同一县（市）的除外。4.将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目。5.将自产、委托加工的货物

用于集体福利或者个人消费。6.将自产、委托加工或者购进的货物作为投资，提供给其他单位或者个体工商户。7.将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者。8.将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人。因此，企业将外购的货物从库存商品转为固定资产，若没有作为投资提供给其他单位或者个体工商户、分配给股东或者投资者以及无偿赠送给其他单位或者个人，不属于视同销售行为，不缴纳增值税。

一般纳税人迁移未抵完的进项税如何处理

问：我单位属一般纳税人企业，最近由于地点从厦门搬迁到漳州。请问，我单位是否要重新申请认定一般纳税人资格，尚未抵扣的增值税进项税额应如何处理？

答：《国家税务总局关于一般纳税人迁移有关增值税问题的公告》规定，增值税一般纳税人因住所、经营地点变动，按照相关规定，在工商行政管理部门作变更登记处理，但因涉及改变税务登记机关，需要办理

注销税务登记并重新办理税务登记的，在迁达地重新办理税务登记后，其增值税一般纳税人资格予以保留，办理注销税务登记前尚未抵扣的进项税额允许继续抵扣。本公告自2012年1月1日起执行。此前已经发生的事项，不再调整。因此，上述单位经营地点迁移后如果仍继续经营，其增值税相关税务事宜应按国家税务总局2011年第71号文件规定处理。

福建华兴会计师事务所(特殊普通合伙) 举办2016年业务培训班

福建华兴会计师事务所(特殊普通合伙)于10月27日—11月1日在福州贵安世纪金源大酒店举办业务培训班。来自华兴总所、分所及华兴集团成员所的300多名从业人员齐聚一堂。华兴所质控部总经理郭振宏主持培训班仪式，首席合伙人林宝明致开班词。

2016年度业务培训得到福建省注册会计师协会的精心指导及全所各部、室、分所的大力支持。华兴所组织了强有力的师资力量，培训课程的设计力求紧跟热点、紧贴实务、紧扣需求，立足解决实务工作中的重点、难点、疑点问题；内容涵盖了合伙制文化建设与法律实务、办公软件高级商务应用、OA系统应用、审计作业系统实务、营改增政策解读及并购重组税收实务、风险导向审计实务落地等。精选的授课老师戚庆余、王道田、贾月凤、冯雪、张伟、熊伟老师均为相关领域的专家，

理论造诣深厚、实务经验丰富、授课风格生动；他们用一个个生动翔实的案例、一句句风趣幽默的话语让艰深的理论变得通俗易懂，让晦涩的条文变得清晰明了，让深奥的内容变得朗朗上口。老师们精彩的授课受到全体学员的热烈欢迎和高度评价。参与培训的全体学员专心听讲，相互交流心得，认真参加考试，收效很大。

在为期6天的业务培训过程中插空安排了华兴所晚会和第五届趣味运动会，经过五天业务“充电”和一天运动会、晚会活动，增进集体荣誉感、丰富了企业文化内涵、提高了企业凝聚力，展示了事务所与时俱进、开拓进取的崭新风貌。

华兴所质控部

一个人的时光

业务五部陈胜前为华兴所2016届文艺联欢晚会诗朗诵“好久不见”填词。

爱情 已是远去
街道 早已空荡
悲伤 充斥着你和我的心灵
时光 回不去了
我们 也走散了
那些 我们的爱 早已破碎且支离
寒风 就这么吹
秋叶 就这么落
就算 风吹落了秋叶
也不乱 我的心 和我的情
一个人 我独自走

一个人 我独自哭
一个人 我独自笑
一个人 我想起你
倏然间 就想起你
忽然间 就想着你
突然间 就想着你和我
你和我之间的故事
一个人 在这条街
这条街 满目疮痍
疮痍中 有你和我的背影
背影 背影

作曲：石进

填词：业务五部/陈胜前

浅析影响会计师事务所人力资源管理的主要因素

国内外一系列财务舞弊丑闻被暴露出来之后,引发了经济学各界广泛而深入的思考。导致舞弊的原因是多方面的,其中作为提供审计报告的审计主体——注册会计师和会计师事务所,肯定也是难辞其咎。就会计师事务所而言,其行业的管制方式、自身的组织形式、内部的人力资源管理等各个方面存在的问题都是导致财务丑闻爆发的原因。然而,由于注册会计师行业是一个典型的知识密集型行业,这就决定了会计师事务所的人力资源管理存在的问题是导致审计质量低下、竞争力减弱、合谋丑闻爆发的最为重要的一个方面。因此加强对会计师事务所人力资源管理就显得尤为重要。

注册会计师准入门槛低,素质不高是造成人力资源管理问题的主要原因。目前世界上许多国家为了保证审计工作质量,保护投资者合法权益,维护注册会计师职业在公众心目中应有的权威性,都相继制定了较完善的注册会计师考试和注册制度。我国虽然也有相关的制度,但相对来讲,条件放得较宽。

从报考必须具备的资格条件上看,其它国家拿美国为例,注册会计师考试的报考资格虽由各州自定,但有一个共同点,就是考生要有会计、商法、经济学等相应学科的学分,而且需要一定的实践经验。从2000年起,各州会计委员会已将考生报考学分要求从120分提高到150分,按美国大学生每学年可修30学分计,四年制本科生已无资格报考注册会计师,要再修30学分才能报考。实际上,美国已把考生的学历资格提高到硕士研究生水平。而在我国,本来同行学历学生的平均综合能力可能就低于美国,可报考条件却只需高等专科学历,而且没有同时要求任何相关的实践经验。虽然我们有自己的国情,但问题是存在的。比如,很多连会计是怎么回事都不清楚的本科生靠死记硬背可以一年把六科考试科目全部通过,但因为缺乏实践经验,对书本上的知识并不能理解和吸收,考过也就快忘光了,导致真正执业的时候不能很好地灵活运用那些知识。学历要求低,意味着对理论水平要求低,加之没有相关的实践要求,导致参加注册会计师考试的人员素质参差不齐,给日后会计师事务所人力资源的管理带来了隐患。

从通过考试和获得资格证书的难易程度上看,美国注册会计师协会每年举办两次考试,共考四科,每

科通过标准为该科总分数的75%,四科一次全部通过即可获得注册会计师资格。如果有两科通过,另两科在50分以上,可以保留已通过成绩,在未来的六次考试中通过该两科考试,也可获得注册会计师资格。在我国,考试成绩达到60分即可通过,而且不管其他科目的成绩有多低都可以把本次考试中通过的科目的成绩保留5年。相比较而言,我国注册会计师考试中单科成绩得到保留的资格条件低而且保留的时间长。在经济形势日新月异、知识更新速度如此之快的现实情况下,这种做法对保证注册会计师的质量显然是很不利的。

人员流动性强,市场的竞争带来了更为激烈的人才竞争。直接导致会计师事务所人员高流动性的主要原因有以下几方面。

同业间的竞争性吸引。由于事务所之间为扩展业务而广招人员,国际会计公司以较优越的条件吸收中国当地的专业人员,北京、上海等地实行吸引人才的开放条件,上市公司、证券公司、证券管理机构、证券交易所等越来越欢迎具有注册会计师工作经验的人员加盟等原因,使得注册会计师行业人才的竞争日趋激烈。

行业工作性质。注册会计师的工作更依赖知识、工作技能 and 创新能力,因此,他们更在乎自身价值的实现和社会的认可,不愿意受制于人。从马斯诺需求层次理论来讲,注册会计师在工作中追求的层次较高,所以本身也容易跳槽。另外,安然事件后注册会计师普遍感到行业风险和工作压力加大,得到的报酬与付出的劳动和承担的风险不对等。

人力资源配置不合理。目前一些事务所一方面人员过剩,有些人员的素质较差,不适合从事注册会计师工作,但是要辞退他们又很难;另一方面合格的执业人员又太少,无法按执业需要设置工作岗位和合理配备执业人员。这种人力资源结构,严重地挫伤了注册会计师的积极性。

积极地发现问题、解决问题,才能使注册会计师行业发展成知识化、信息化为专业的国际化服务行业。加强会计师事务所人力资源管理,提高注册会计师整体素质,才能培养出能够承担审计业务、符合行业发展要求的高层次注册会计师人才队伍。

华兴所人力资源部

记生动的业务培训和第五届趣味运动会

业务一部 刘芳

丹桂飘香、秋风送爽。伴着深秋的脚步，福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）迎来了2016年度业务培训。为了加强员工的业务技能和团队精神，华兴所不仅为大家组织安排了生动务实的课堂教学培训，还组织安排了精彩的文艺联欢晚会以及趣味运动会，让大家平日紧绷的神经得以放松，也让大家有更多的机会进行交流沟通。

10月26号下午，我们来到了被誉为“福州后花园，天然大氧吧”的贵安，吸收着天然的养分，养精蓄锐，准备开启第二天的培训活动。

微软动力VIP讲师王道田老师为我们进行了WORD 高级商务应用的培训。文字、段落以及图文排版、表格编辑，在老师的手中简直如鱼得水般的轻松，键盘上几个小小的快捷键组合，更是为文档的处理带来了便利。最头疼的要数编写财务报表附注了，针对我们平日里遇到的问题，老师用案例解析的方式为我们一一进行了讲解，让我们茅塞顿开。

2016年5月起“营改增”政策全面启动，张伟老师针对“营改增”的新变化为我们作了两天详细的政策解读以及实务解析。税法的改革对我们的工作有着十分重要的影响，我们必须时刻关注和深刻理解新的制度，才有助于日常与客户的沟通交流，有利于保证审计工作准确无误。

熊伟老师为我们带来了风险导向审计技术的精彩讲解，让我们对重大错报风险识别与评估、重大错报风险的应对、审计抽样、重要性水平有了更新、更全面的认识与了解，并通过集团报表审计实务的练习，巩固加深了我们的业务知识水平与技能。

事务所平日的工作离不开OA系统的应用以及审计软件的操作，贾月凤与冯雪老师分别为我们进行了相关系统的实务操作应用并对平日工作中遇到的问题逐一进行解答，戚庆余老师就注册会计师的法律责任，证券法、公司法的相关内容，对管理合伙人进行了详细的解读。培训期间，合伙人针对公司的管理和业务工作进行了研讨。

为了缓解大家平日工作时紧绷的大脑与课堂学习的乏味，华兴所团支部组织了文艺联欢晚会。事务所平时工作紧张、繁忙，特别是到了年底，几乎难有以喘息的时间，每个部门的同事们为了能为大家带来出彩的节目，利用下班时间，争分夺秒地排练节目。今年恰逢红军长征胜利80周年、中国共产党95岁的生日，晚会开始，华兴所党支部用一首“没有共产党就没有新中国”唱响晚会的开场。舞台上，主持人的妙语连珠为晚会推波助澜，各部门的同事也脱去了平日工作时的严谨之态，为大伙带来了欢声笑语，也为自己的努力搏得了认可与掌声。我们部门的节目更是有幸被评为“一等奖”、“最佳人气奖”，业务三部荣获“二等奖”，业务七部荣获“三等奖”，漳州分所的同事更是凭借自身优秀的演技获得了一致好评，被评为“最佳个人风采奖”。

劳逸结合不仅仅在于晚会中丰富多彩的表演，更有大家期待已久的第五届趣味运动会。11月1日，大家早早来到运动场地，个个摩拳擦掌跃跃欲试。待参赛队伍列队完毕，首席合伙人林宝明发表了开幕词，希望大家在比赛中享受乐趣，赛出华兴人的风采。从指压板上的男女混合接力，到蒙眼大象转10圈的瞎子敲锣，再到最耗体力、呼声最大的拔河项目，每个环节都充斥着大家的激情、热情、欢笑。在团体奖上，“一等奖”花落业务七部，业务一部荣获“二等奖”，业务三部、厦门分所、漳州分所并列获得“三等奖”。在事务所，团队的协作尤为重要，这一系列的活动更好地促进了同事之间的交流、协作，也有利于今后工作中更好地相互的配合。

为期6天的培训活动圆满落下帷幕。感恩华兴所给了我们这样一个学习、交流的大平台，让我们不断积累业务知识，不断完善自身的业务能力，提高业务技能。在面对纷繁复杂的工作时，我们不能只知埋头苦干，而不去思考如何灵活应用、融会贯通。这次培训，也锻炼了我们的团队组织协调能力，让我们更加懂得了团队的重要性。我们会带着一颗感恩之心、祝福之心，投入接下来的工作中，与事务所共同努力共同发展。