

茶花现代家居用品股份有限公司简介

茶花现代家居用品股份有限公司成立于1997年，专业从事现代家居用品的研发、生产和销售，是中国塑料家居用品行业的龙头企业。公司“茶花”商标2002年被评为福建省著名商标，并于2010年荣获中国驰名商标。

公司目前拥有3个大型生产基地，配备先进的生产设备以及自动化生产线，具有强大的产品研发能力，不断开发出新颖、时尚、独具一格的家居用品，引领国内现代家居用品行业的新潮流。目前公司产品分类齐全、系列品项丰富，涵盖家居生活的方方面面。

经过近二十年的发展，公司建立了完善的营销通路和网络，在全国范围拥有省、地级茶花专营销代理商，独特的营销模式铸就了强大的渠道优势。公司的主要销售终端集中在大卖场和全国各地的地方性超市，并与沃尔玛、家乐福、大润发、永辉、人人乐、物美、卜蜂莲花、欧尚等国内外全国性连锁超市建立了密切的长期合作伙伴关系。

2016年12月28日，茶花现代家居用品股份有限公司新股首发通过发审委审核。公司一贯坚持开拓创新、规模经营和品牌经营并举。茶花人以振兴民族品牌、引领行业发展为己任，为向广大消费者奉献高品质、新时尚的家居用品而不断努力奋斗！

地址：福建省福州市晋安区鼓山镇蕉坑路168号

邮编：350014 传真：0591-83963225

网站：<http://www.chahuaajj.com/>



独立 客观 公正 优质 廉洁 高效



华兴会计师

HUAXING ACCOUNTANTS

2017年 第1期 | 总第251期



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



福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）

首席合伙人 林宝明

祝广大客户和全体员工鸡年事业发达快乐幸福！

财政厅领导来华兴所调研党建工作



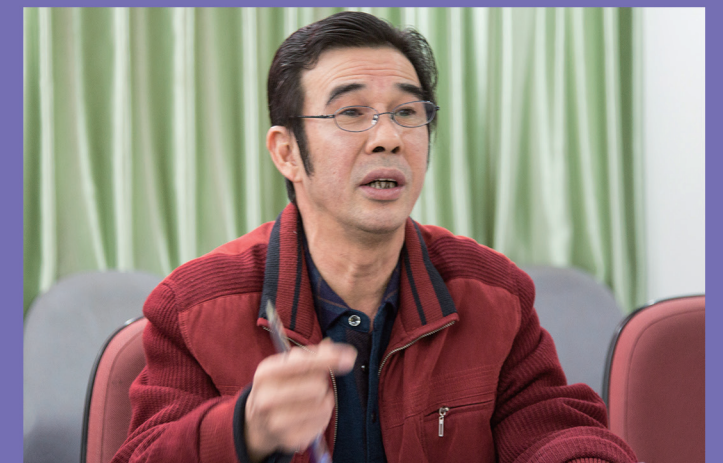
财政厅领导来华兴所调研党建工作



财政厅总会计师、省注册会计师行业党委书记万崇伟到华兴所调研党建工作



财政厅会计处处长黄卓恕陪同调研



省注协副会长、秘书长林阳发传达上级推进党建工作“双覆盖”的精神



华兴所首席合伙人、党支部书记林宝明汇报党建工作



财政厅领导与华兴所领导合影

HUA×ING
ACCOUNTANTS

华兴会计师

2017年第01期（总第252期）

主 编：林宝明

副主编：刘延东 童益恭

蒋新红 郑丽惠

陈航晖 高 虹

编 委：（以姓氏笔画为序）

王永平 卢淑燕 许正瑞

刘久芳 刘见生 肖 军

张维永 陈碧芸 陈 蓁

林希敏 林桂富 林 辉

林 霞 郑永勤 郑 基

胡旭斌 徐锦腾 郭振宏

黄双兴 曹隆森 赖久立

谢达明

执行编辑：马醒钟 刘芷杉 曾廷希

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

新年贺词

华兴启航 再创辉煌 3

法规选载

关于印发《中国注册会计师审计准则第 1504 号 4

——在审计报告中沟通关键审计事项》

等 12 项准则的通知

（财会〔2016〕24 号）

中国注册会计师审计准则第 1504 号 5

——在审计报告中沟通关键审计事项

（2016 年 12 月 23 日发布）

中国注册会计师审计准则第 1501 号 7

——对财务报表形成审计意见和出具审计报告

（2016 年 12 月 23 日修订）

中国注册会计师审计准则第 1502 号 12

——在审计报告中发表非无保留意见

（2016 年 12 月 23 日发布）

中国注册会计师审计准则第 1503 号 15

——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段

（2016 年 12 月 23 日修订）

中国注册会计师审计准则第 1151 号 16

——与治理层的沟通

（2016 年 12 月 23 日修订）

中国注册会计师审计准则第 1324 号 19

——持续经营

（2016 年 12 月 23 日修订）

关于启用增值税普通发票（卷票）有关事项的 22

公告（国家税务总局公告 2016 年第 82 号）

国家税务总局关于土地价款扣除时间等 23

增值税征管问题的公告

（国家税务总局公告 2016 年第 86 号）

会计

营改增后房企收到政府土地返还款的财税处理 “预交增值税”如何做账？3个案例给你讲明白	24
会计如何把关审核报销费用？差旅费审核要抓8个要点	30
长期股权投资会计和税务处理的差异分析	31
母公司控股的全资子公司改为分公司的会计处理	33

税收

“营改增”后土地增值税清算，收入确认的5原则	35
股权转让“带走”的债权债务咋处理	37
纳税人申请代开增值税普通发票需要提供什么资料	38

审计

关于上市公司重大资产重组前发生业绩“变脸”或本次重组存在拟置出资产情形的相关问题与解答	38
---	----

咨询信箱

企业支付的贷款利息能在税前列支吗	39
技术转让所得可以减免企业所得税吗	40

企业文化

福建省财政厅总会计师万崇伟一行到华兴所调研党建工作	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)
 江西分所：0797-8234046
 0797-8211670 (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

华兴启航 再创辉煌

福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）首席合伙人

林宝明

一元复始，万象更新。刚刚过去的2016年，是“十三五”规划开局之年，全面深化改革蹄疾步稳，经济增长领先全球；从严治党正风深得人心，为变革世界增添正能量。2016年是福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）转制的第三年，在福建省财政厅、中国注册会计师协会和福建省注册会计师协会等有关部门的关心和支持下，华兴所各项工作顺利，取得较佳效益，业务收入再创新高，连续13年榜列全国会计师事务所综合评价前百家。这一年11月下旬在风景美丽的武夷山隆重召开管理合伙人换届大会，在热烈的氛围中，产生第二届管理合伙人、首席合伙人、合伙事务监督委员会，顺利通过了所有的议案，还吸收了新的合伙人。这些成绩的取得归功于各级领导和有关部门的关心指导，归功于广大客户的大力支持及全所员工的团结协作和勤奋努力。值此辞旧迎新之际，我谨代表福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙），通过《华兴会计师》月刊向各级领导、有关部门、广大客户以及全体员工致以衷心的感谢和崇高的敬意！

2017年是实施“十三五”规划重要一年，是供给侧结构性改革的深化之年。这一年是华兴所转制第四年，机遇和挑战等待着我们，要把握经济新方位、践行发展新理

念，激发新状态、展现新作为。我们以党的十八届六中全会精神为指引，遵守诚信、独立、客观、公正职业道德，以严谨的态度，创新的意识和务实的工作作风，更好地服务国家经济建设。2017年金冬时节，在江西赣州设立分所，至此，华兴所已设立七个分所和资产评估、税务公司，进一步做大、做强，再上新台阶。华兴所要进一步注重内部改革治理，加快人才培养，控制审计风险，竭力诚信为广大客户提供更优质的专业服务。

《华兴会计师》自创刊以来，一直竭力为广大客户提供政策和法规信息，建立业务交流和咨询服务的平台，同时为活跃企业文化，加强团队精神创造归属感。新的一年，我们将进一步充实内容，办好刊物，真诚希望《华兴会计师》月刊成为广大客户和会计、审计人员及全体员工的精神家园。

新的一年，新的征程。让我们携手并肩在各自岗位上自觉履行职责，肩负社会重任，风雨同行、大胆创新，在改革发展征途中为各领域业务服务，为迎接党的十九大胜利召开，为实现中华民族伟大复兴大业，不忘初心，追梦前行，新年启航，再创辉煌！

恭祝大家鸡年事业腾飞，吉祥如意！

关于印发《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》等12项准则的通知

财会〔2016〕24号

为了提高注册会计师审计报告的信息含量，满足资本市场改革与发展对高质量会计信息的需求，保持我国审计准则与国际准则的持续全面趋同，中国注册会计师协会拟订了《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》等12项准则（以下统称本批准则），现予批准印发。有关事项通知如下：

1.对于A+H股公司供内地使用的审计报告，应于2017年1月1日起执行本批准则；对于A+H股公司供境外使用的审计报告，如果选择按照中国注册会计师审计准则出具审计报告，应于2017年1月1日起执行本批准则；对于H股公司的财务报表审计业务，如果选择按照中国注册会计师审计准则出具审计报告，应于2017年1月1日起执行本批准则。

2.对于股票在沪深交易所交易的上市公司（即主板公司、中小板公司、创业板公司，包括除A+H股公司以外其他在境内外同时上市的公司）、首次公开发行股票的申请企业（IPO公司），其财务报表审计业务，应于2018年1月1日起执行本批准则。

3.对于股票在全国中小企业股份转让系统公开转让的非上市公众公司（新三板公司）中的创新层挂牌公司、面向公众投资者公开发行债券的公司，应视同上市公司，其财务报表审计业务，应于2018年1月1日起执行本批准则。

4.对于其他实体的财务报表审计业务，暂不要求执行本批准则中仅针对上市实体审计业务的规定；对于本批准则中的其他规定，应于2018年1月1日起执行。

5.允许和鼓励提前执行本批准则。

本批准则生效实施后，《财政部关于印发〈中国注册会计师审计准则第1101号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求〉等38项准则的通知》（财会〔2010〕21号）中《中国注册会计师审计准则第1111号——就审计业务约定条款达成一致意见》等11项准则（详见附件3）同时废止。

执行中有任何情况和问题，请及时反馈中国注册会计师协会。

附件：

- 1.本批审计准则一览表(略)
- 2.《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》等12项准则
 - 2.1.中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项
 - 2.2.中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告
 - 2.3.中国注册会计师审计准则第1502号——在审计报告中发表非无保留意见
 - 2.4.中国注册会计师审计准则第1503号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段
 - 2.5.中国注册会计师审计准则第1151号——与治理层的沟通
 - 2.6.中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营
 - 2.7.中国注册会计师审计准则第1521号——注册会计师对其他信息的责任（见下期）
 - 2.8.中国注册会计师审计准则第1111号——就审计业务约定条款达成一致意见（见下期）
 - 2.9.中国注册会计师审计准则第1131号——审计工作底稿（见下期）
 - 2.10.中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据（见下期）
 - 2.11.中国注册会计师审计准则第1332号——期后事项（见下期）
 - 2.12.中国注册会计师审计准则第1341号——书面声明（见下期）
- 3.本批审计准则生效实施后废止的11项准则（见下期）

财政部

2016年12月23日

中国注册会计师审计准则第1504号

——在审计报告中沟通关键审计事项

(2016年12月23日发布)

第一章 总 则

第一条 为了明确注册会计师在审计报告中沟通关键审计事项的责任，制定本准则。

第二条 本准则规范注册会计师如何确定关键审计事项以及如何在审计报告中沟通关键审计事项，包括沟通的形式和内容。

第三条 沟通关键审计事项，旨在通过提高已执行审计工作的透明度增加审计报告的沟通价值。沟通关键审计事项能够为财务报表预期使用者提供额外的信息，以帮助其了解注册会计师根据职业判断认为对本期财务报表审计最为重要的事项。沟通关键审计事项还能够帮助财务报表预期使用者了解被审计单位，以及已审计财务报表中涉及重大管理层判断的领域。

第四条 在审计报告中沟通关键审计事项，还能够为财务报表预期使用者就与被审计单位、已审计财务报表或已执行审计工作相关的事项进一步与管理层和治理层沟通提供基础。

第五条 在审计报告中沟通关键审计事项以注册会计师已就财务报表整体形成审计意见为背景。在审计报告中沟通关键审计事项不能代替下列事项：

(一) 管理层按照适用的财务报告编制基础在财务报表中作出的披露，或为使财务报表实现公允反映而作出的披露(如适用)；

(二) 注册会计师按照《中国注册会计师审计准则第1502号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定，根据审计业务的具体情况发表非无保留意见；

(三) 当可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性时，注册会计师按照《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》的规定进行报告。

在审计报告中沟通关键审计事项也不是注册会计师就单一事项单独发表意见。

第六条 本准则适用于对上市实体整套通用目的财务报表进行审计，以及注册会计师决定或委托方要求在审计报告中沟通关键审计事项的其他情形。如果法律法规要求注册会计师在审计报告中沟通关键审计事项，本准则同样适用。根据《中国注册会计师审计准则第1502号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定，注册会计师在对财务报表发表无法表示意见时，不得在审计报告中沟通关键审计事项，除非法律法规要求沟通。

第二章 定 义

第七条 关键审计事项，是指注册会计师根据职业判断认为对本期财务报表审计最为重要的事项。关键审计事项从注册会计师与治理层沟通通过的事项中选取。

第三章 目 标

第八条 注册会计师的目标是，确定关键审计事项，并在对财务报表形成审计意见后，以在审计报告中描述关键审计事项的方式沟通这些事项。

第四章 要 求

第一节 确定关键审计事项

第九条 注册会计师应当从与治理层沟通通过的事项中确定在执行审计工作时重点关注过的事项。在确定时，注册会计师应当考虑下列方面：

(一) 按照《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》的规定，评估的重大错报风险较高的领域或识别出的特别风险；

(二) 与财务报表中涉及重大管理层判断(包括被认为具有高度估计不确定性的会计估计)的领

域相关的重大审计判断；

（三）本期重大交易或事项对审计的影响。

第十条 注册会计师应当从根据本准则第九条的规定确定的事项中，确定哪些事项对本期财务报表审计最为重要，从而构成关键审计事项。

第二节 沟通关键审计事项

第十一条 除本准则第十四条和第十五条规定的情形外，注册会计师应当在审计报告中单设一部分，以“关键审计事项”为标题，并在该部分使用恰当的子标题逐项描述关键审计事项。关键审计事项部分的引言应当同时说明下列事项：

（一）关键审计事项是注册会计师根据职业判断，认为对本期财务报表审计最为重要的事项；

（二）关键审计事项的应对以对财务报表整体进行审计并形成审计意见为背景，注册会计师不对关键审计事项单独发表意见。

第十二条 如果按照《中国注册会计师审计准则第1502号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定，某些事项导致注册会计师应当发表非无保留意见，注册会计师不得在审计报告的关键审计事项部分沟通这些事项。

第十三条 在审计报告的关键审计事项部分逐项描述关键审计事项时，注册会计师应当分别索引至财务报表的相关披露（如有），并同时说明下列内容：

（一）该事项被认定为审计中最为重要的事项之一，因而被确定为关键审计事项的原因；

（二）该事项在审计中是如何应对的。

第十四条 除非存在下列情形之一，注册会计师应当在审计报告中描述每项关键审计事项：

（一）法律法规禁止公开披露某事项；

（二）在极少数情形下，如果合理预期在审计报告中沟通某事项造成的负面后果超过在公众利益方面产生的益处，注册会计师确定不应在审计报告中沟通该事项。如果被审计单位已公开披露与该事项有关的信息，则本项规定不适用。

第十五条 根据《中国注册会计师审计准则第1502号——在审计报告中发表非无保留意见》的规

定导致非无保留意见的事项，或者根据《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》的规定可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性，就其性质而言都属于关键审计事项。然而，这些事项不得在审计报告的关键审计事项部分进行描述，并且本准则第十三条至第十四条的要求不适用于这些情况。注册会计师应当按照适用的审计准则的规定报告这些事项，并在关键审计事项部分提及形成保留（否定）意见的基础部分或与持续经营相关的重大不确定性部分。

第十六条 如果注册会计师根据被审计单位和审计业务的具体事实和情况，确定不存在需要沟通的关键审计事项，或者仅有的需要沟通的关键审计事项是本准则第十五条所述的事项，注册会计师应当在审计报告中单设的关键审计事项部分对此进行说明。

第三节 与治理层的沟通

第十七条 注册会计师应当就下列事项与治理层沟通：

（一）注册会计师确定的关键审计事项；

（二）根据被审计单位和审计业务的具体事实和情况，注册会计师确定不存在需要在审计报告中沟通的关键审计事项（如适用）。

第四节 审计工作底稿

第十八条 注册会计师应当在审计工作底稿中记录下列事项：

（一）注册会计师根据本准则第九条的规定确定的在执行审计工作时重点关注过的事项，以及针对每一事项，根据本准则第十条的规定是否将其确定为关键审计事项及理由；

（二）注册会计师确定不存在需要在审计报告中沟通的关键审计事项的理由，或者仅有的需要沟通的关键审计事项是本准则第十五条所述的事项（如适用）；

（三）注册会计师确定不在审计报告中沟通某项关键审计事项的理由（如适用）。

中国注册会计师审计准则第1501号

——对财务报表形成审计意见和出具审计报告

(2016年12月23日修订)

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师对财务报表形成审计意见,以及作为财务报表审计结果出具的审计报告的格式和内容,制定本准则。

第二条 《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》对注册会计师在审计报告中沟通关键审计事项的责任作出规范。《中国注册会计师审计准则第1502号——在审计报告中发表非无保留意见》和《中国注册会计师审计准则第1503号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段》规定了注册会计师在审计报告中发表非无保留意见、增加强调事项段或其他事项段时,审计报告的格式和内容如何进行相应调整。其他审计准则也包含出具审计报告时适用的报告要求。

第三条 本准则建立在注册会计师执行整套通用目的财务报表审计业务的基础上,适用于整套通用目的财务报表审计。

《中国注册会计师审计准则第1601号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑》规定了注册会计师对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑。《中国注册会计师审计准则第1603号——对单一财务报表和财务报表特定要素审计的特殊考虑》规定了注册会计师对单一财务报表或财务报表特定要素、账户或项目审计的特殊考虑。当某一审计业务适用《中国注册会计师审计准则第1601号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑》或《中国注册会计师审计准则第1603号——对单一财务报表和财务报表特定要素审计的特殊考虑》时,本准则同样适用于该审计业务。

第四条 本准则中的要求旨在两个方面作出恰当平衡:一是要保持审计报告的一致性、可比

性,二是要在审计报告中提供对使用者更相关的信息以增加审计报告的价值。在已按照中国注册会计师审计准则的规定执行审计工作的情况下,注册会计师保持审计报告的一致性,将有助于使用者更容易识别已按照中国注册会计师审计准则的规定执行的审计项目,从而增强审计报告的可信性,同时有助于使用者理解审计工作和识别发生的异常情况。

第二章 定 义

第五条 本准则所称财务报表,是指整套通用目的财务报表,包括相关附注。相关附注通常包括重要会计政策和会计估计。适用的财务报告编制基础的规定决定了财务报表的形式和内容,以及整套财务报表的构成。

第六条 通用目的财务报表,是指按照通用目的编制基础编制的财务报表。

第七条 通用目的编制基础,是指旨在满足广大财务报表使用者共同财务信息需求的财务报告编制基础。

第八条 审计报告,是指注册会计师根据审计准则的规定,在执行审计工作的基础上,对财务报表发表审计意见的书面文件。

第九条 无保留意见,是指当注册会计师认为财务报表在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础的规定编制并实现公允反映时发表的审计意见。

第三章 目 标

第十条 注册会计师的目标是:

(一) 在评价根据审计证据得出的结论的基础上,对财务报表形成审计意见;

(二) 通过书面报告的形式清楚地表达审计意见。

第四章 要 求

第一节 对财务报表形成审计意见

第十一条 注册会计师应当就财务报表是否存在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础的规定编制并实现公允反映形成审计意见。

第十二条 为了形成审计意见，针对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报，注册会计师应当得出结论，确定是否已就此获取合理保证。

在得出结论时，注册会计师应当考虑下列方面：

（一）按照《中国注册会计师审计准则第1231号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施》的规定，是否已获取充分、适当的审计证据；

（二）按照《中国注册会计师审计准则第1251号——评价审计过程中识别出的错报》的规定，未更正错报单独或汇总起来是否构成重大错报；

（三）本准则第十三条至第十六条要求作出的评价。

第十三条 注册会计师应当评价财务报表是否存在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础的规定编制。

在评价时，注册会计师应当考虑被审计单位会计实务的质量，包括表明管理层的判断可能出现偏向的迹象。

第十四条 注册会计师应当依据适用的财务报告编制基础特别评价下列内容：

（一）财务报表是否充分披露了所选择和运用的重要会计政策；

（二）所选择和运用的会计政策是否符合适用的财务报告编制基础，并适合被审计单位的具体情况；

（三）管理层作出的会计估计是否合理；

（四）财务报表列报的信息是否具有相关性、可靠性、可比性和可理解性；

（五）财务报表是否作出充分披露，使预期使用者能够理解重大交易和事项对财务报表所传递信

息的影响；

（六）财务报表使用的术语（包括每一财务报表的标题）是否适当。

第十五条 按照本准则第十三条和第十四条的规定作出的评价还应当包括财务报表是否实现公允反映。

在评价财务报表是否实现公允反映时，注册会计师应当考虑下列方面：

（一）财务报表的整体列报、结构和内容是否合理；

（二）财务报表（包括相关附注）是否公允地反映了相关交易和事项。

第十六条 注册会计师应当评价财务报表是否恰当提及或说明适用的财务报告编制基础。

第二节 审计意见的类型

第十七条 如果认为财务报表在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础的规定编制并实现公允反映，注册会计师应当发表无保留意见。

第十八条 当存在下列情形之一时，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第1502号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定，在审计报告中发表非无保留意见：

（一）根据获取的审计证据，得出财务报表整体存在重大错报的结论；

（二）无法获取充分、适当的审计证据，不能得出财务报表整体不存在重大错报的结论。

第十九条 如果财务报表没有实现公允反映，注册会计师应当就该事项与管理层讨论，并根据适用的财务报告编制基础的规定和该事项得到解决的情况，决定是否有必要按照《中国注册会计师审计准则第1502号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定在审计报告中发表非无保留意见。

第三节 审计报告

第二十条 审计报告应当采用书面形式。

第二十一条 审计报告应当包括下列要素：

（一）标题；

- (二) 收件人；
- (三) 审计意见；
- (四) 形成审计意见的基础；
- (五) 管理层对财务报表的责任；
- (六) 注册会计师对财务报表审计的责任；
- (七) 按照相关法律法规的要求报告的事项（如适用）；
- (八) 注册会计师的签名和盖章；
- (九) 会计师事务所的名称、地址和盖章；
- (十) 报告日期。

在适用的情况下，注册会计师还应当按照《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》、《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》、《中国注册会计师审计准则第1521号——注册会计师对其他信息的规定》的相关规定，在审计报告中对与持续经营相关的重大不确定性、关键审计事项、被审计单位年度报告中包含的除财务报表和审计报告之外的其他信息进行报告。

第二十二条 审计报告应当具有标题，统一规范为“审计报告”。

第二十三条 审计报告应当按照审计业务约定的要求载明收件人。

第二十四条 审计报告的第一部分应当包含审计意见，并以“审计意见”作为标题。

第二十五条 审计意见部分还应当包括下列方面：

- (一) 指出被审计单位的名称；
- (二) 说明财务报表已经审计；
- (三) 指出构成整套财务报表的每一财务报表的名称；
- (四) 提及财务报表附注，包括重大会计政策和会计估计；
- (五) 指明构成整套财务报表的每一财务报表的日期或涵盖的期间。

第二十六条 如果对财务报表发表无保留意见，除非法律法规另有规定，审计意见应当使用“我们认为，后附的财务报表在所有重大方面按照〔适用的财务报告编制基础（如企业会计准则等）〕的规定编制，公允反映了〔……〕”的措辞。

第二十七条 如果适用的财务报告编制基础是国际财务报告准则、国际公共部门会计准则或者其他国家或地区的财务报告准则，注册会计师应当在审计意见部分指明适用的财务报告编制基础是国际财务报告准则、国际公共部门会计准则，或者指明财务报告编制基础所属的国家或地区。

第二十八条 审计报告应当包含标题为“形成审计意见的基础”的部分。该部分应当紧接在审计意见部分之后，并包括下列方面：

(一) 说明注册会计师按照审计准则的规定执行了审计工作；

(二) 提及审计报告中用于描述审计准则规定的注册会计师责任的部分；

(三) 声明注册会计师按照与审计相关的职业道德要求独立于被审计单位，并履行了职业道德方面的其他责任。声明中应当指明适用的职业道德要求，如中国注册会计师职业道德守则；

(四) 说明注册会计师是否相信获取的审计证据是充分、适当的，为发表审计意见提供了基础。

第二十九条 审计报告应当包含标题为“管理层对财务报表的责任”的部分。审计报告中应当使用特定国家或地区法律框架下的恰当术语，而不必限定为“管理层”。在某些国家或地区，恰当的术语可能是“治理层”。

第三十条 管理层对财务报表的责任部分应当说明管理层负责下列方面：

(一) 按照适用的财务报告编制基础的规定编制财务报表，使其实现公允反映，并设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报；

(二) 评估被审计单位的持续经营能力和使用持续经营假设是否适当，并披露与持续经营相关的事项（如适用）。对管理层评估责任的说明应当包括描述在何种情况下使用持续经营假设是适当的。

第三十一条 当对财务报告过程负有监督责任的人员与履行上述第三十条所述责任的人员不同时，管理层对财务报表的责任部分还应当提及对财务报告过程负有监督责任的人员。在这种情况下，该部分的标题还应当提及“治理层”或者特定国家或地区法律框架中的恰当术语。

第三十二条 审计报告应当包含标题为“注册会计师对财务报表审计的责任”的部分。

第三十三条 注册会计师对财务报表审计的责任部分应当包括下列内容：

（一）说明注册会计师的目标是对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，并出具包含审计意见的审计报告；

（二）说明合理保证是高水平的保证，但并不能保证按照审计准则执行的审计在某一重大错报存在时总能发现；

（三）说明错报可能由于舞弊或错误导致。

在说明错报可能由于舞弊或错误导致时，注册会计师应当从下列两种做法中选取一种：

（一）描述如果合理预期错报单独或汇总起来可能影响财务报表使用者依据财务报表作出的经济决策，则通常认为错报是重大的；

（二）根据适用的财务报告编制基础，提供关于重要性的定义或描述。

第三十四条 注册会计师对财务报表审计的责任部分还应当包括下列内容：

（一）说明在按照审计准则执行审计工作的过程中，注册会计师运用职业判断，并保持职业怀疑；

（二）通过说明注册会计师的责任，对审计工作进行描述。这些责任包括：

1.识别和评估由于舞弊或错误导致的财务报表重大错报风险，设计和实施审计程序以应对这些风险，并获取充分、适当的审计证据，作为发表审计意见的基础。由于舞弊可能涉及串通、伪造、故意遗漏、虚假陈述或凌驾于内部控制之上，未能发现由于舞弊导致的重大错报的风险高于未能发现由于错误导致的重大错报的风险。

2.了解与审计相关的内部控制，以设计恰当的审计程序，但目的并非对内部控制的有效性发表意见。当注册会计师有责任在财务报表审计的同时对内部控制的有效性发表意见时，应当略去上述“目的并非对内部控制的有效性发表意见”的表述。

3.评价管理层选用会计政策的恰当性和作出会计估计及相关披露的合理性。

4.对管理层使用持续经营假设的恰当性得出结论。同时，根据获取的审计证据，就可能对导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况是否存在重大不确定性得出结论。如果注册会计师得出结论认为存在重大不确定性，审计准则要求注册会计师在审计报告中提请报表使用者关注财务报表中的相关披露；如果披露不充分，注册会计师应当发表非无保留意见。注册会计师的结论基于截至审计报告日可获得的信息。然而，未来的事项或情况可能导致被审计单位不能持续经营。

5.评价财务报表的总体列报、结构和内容（包括披露），并评价财务报表是否公允反映相关交易和事项。

（三）当《中国注册会计师审计准则第1401号——对集团财务报表审计的特殊考虑》适用时，通过说明下列事项，进一步描述注册会计师在集团审计业务中的责任：

1.注册会计师的责任是就集团中实体或业务活动的财务信息获取充分、适当的审计证据，以对合并财务报表发表审计意见；

2.注册会计师负责指导、监督和执行集团审计；

3.注册会计师对审计意见承担全部责任。

第三十五条 注册会计师对财务报表审计的责任部分还应当包括下列内容：

（一）说明注册会计师与治理层就计划的审计范围、时间安排和重大审计发现等事项进行沟通，包括沟通注册会计师在审计中识别的值得关注的内部控制缺陷；

（二）对于上市实体财务报表审计，指出注册会计师就已遵守与独立性相关的职业道德要求向治理层提供声明，并与治理层沟通可能被合理认为影响注册会计师独立性的所有关系和其他事项，以及相关的防范措施（如适用）；

（三）对于上市实体财务报表审计，以及决定按照《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》的规定沟通关键审计事项的其他情况，说明注册会计师从与治理层沟通的事项中确定哪些事项对本期财务报表审计最为

重要，因而构成关键审计事项。注册会计师应当在审计报告中描述这些事项，除非法律法规禁止公开披露这些事项，或在极少数情形下，注册会计师合理预期在审计报告中沟通某事项造成的负面后果超过在公众利益方面产生的益处，因而确定不应在审计报告中沟通该事项。

第三十六条 除审计准则规定的注册会计师责任外，如果注册会计师在对财务报表出具的审计报告中履行其他报告责任，应当在审计报告中将其单独作为一部分，并以“按照相关法律法规的要求报告的事项”为标题，或使用适合于该部分内容的其他标题，除非其他报告责任涉及的事项与审计准则规定的报告责任涉及的事项相同。如果涉及相同的事项，其他报告责任可以在审计准则规定的同一报告要素部分列示。

第三十七条 如果将其他报告责任在审计准则要求的同一报告要素部分列示，审计报告应当清楚区分其他报告责任和审计准则要求的报告责任。

第三十八条 如果审计报告将其他报告责任单独作为一部分，本准则第二十四条至第三十五条的要求应当置于“对财务报表出具的审计报告”标题下；“按照相关法律法规的要求报告的事项”部分置于“对财务报表出具的审计报告”部分之后。

第三十九条 审计报告应当由项目合伙人和另一名负责该项目的注册会计师签名和盖章。

第四十条 注册会计师应当在对上市实体整套通用目的财务报表出具的审计报告中注明项目合伙人。

第四十一条 审计报告应当载明会计师事务所的名称和地址，并加盖会计师事务所公章。

第四十二条 审计报告应当注明报告日期。审计报告日不应早于注册会计师获取充分、适当的审计证据，并在此基础上对财务报表形成审计意见的日期。

在确定审计报告日时，注册会计师应当确信已获取下列两方面的审计证据：

（一）构成整套财务报表的所有报表（包括相关附注）已编制完成；

（二）被审计单位的董事会、管理层或类似机构已经认可其对财务报表负责。

第四十三条 注册会计师在按照中国注册会计师审计准则执行审计工作时，还可能同时被要求按照其他国家或地区审计准则执行审计工作。在这种情况下，审计报告除了提及中国注册会计师审计准则外，还可能同时提及其他国家或地区审计准则。只有在同时符合下列条件时，注册会计师才应当同时提及：

（一）其他国家或地区审计准则与中国注册会计师审计准则不存在冲突，即不会导致注册会计师形成不同的审计意见，也不会导致在中国注册会计师审计准则要求增加强调事项段或其他事项段的情形下，其他国家或地区的审计准则不要求增加；

（二）如果使用其他国家或地区审计准则规定的结构或措辞，审计报告至少应当包括本准则第二十一条规定的所有要素。

第四十四条 如果审计报告同时提及中国注册会计师审计准则和其他国家或地区审计准则，审计报告应当指明审计准则所属的国家或地区。

第四节 与财务报表一同列报的补充信息

第四十五条 如果被审计单位将适用的财务报告编制基础未作要求的补充信息与已审计财务报表一同列报，注册会计师应当根据职业判断，评价补充信息是否由于其性质和列报方式而构成财务报表的必要组成部分。如果补充信息构成财务报表的必要组成部分，应当将其涵盖在审计意见中。

第四十六条 如果认为适用的财务报告编制基础未作要求的补充信息不构成已审计财务报表的必要组成部分，注册会计师应当评价这些补充信息的列报方式是否充分、清楚地使其与已审计财务报表相区分。如果未能充分、清楚地区分，注册会计师应当要求管理层改变未审计补充信息的列报方式。如果管理层拒绝改变，注册会计师应当指出未审计的补充信息，并在审计报告中说明这些补充信息未审计。

中国注册会计师审计准则第1502号

——在审计报告中发表非无保留意见

(2016年12月23日发布)

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师在财务报表审计中出具非无保留意见的审计报告,制定本准则。

第二条 当按照《中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定形成审计意见时,如果认为有必要发表非无保留意见,注册会计师应当遵守本准则。

本准则规定了当注册会计师在审计报告中发表非无保留意见时,审计报告的格式和内容如何进行相应调整。

在任何情形下,《中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的报告要求均适用,本准则不再重述其规定,除非本准则明确涉及或修改这些报告要求。

第三条 本准则规定了三种类型的非无保留意见,即保留意见、否定意见和无法表示意见。

注册会计师确定恰当的非无保留意见类型,取决于下列事项:

(一)导致非无保留意见的事项的性质,是财务报表存在重大错报,还是在无法获取充分、适当的审计证据的情况下,财务报表可能存在重大错报;

(二)注册会计师就导致非无保留意见的事项对财务报表产生或可能产生影响的广泛性作出的判断。

第二章 定 义

第四条 非无保留意见,是指对财务报表发表的保留意见、否定意见或无法表示意见。

第五条 广泛性,是描述错报影响的术语,用以说明错报对财务报表的影响,或者由于无法获取充分、适当的审计证据而未发现的错报(如存在)对财务报表可能产生的影响。

根据注册会计师的判断,对财务报表的影响具有广泛性的情形包括下列方面:

(一)不限于对财务报表的特定要素、账户或项目产生影响;

(二)虽然仅对财务报表的特定要素、账户或项目产生影响,但这些要素、账户或项目是或可能是财务报表的主要组成部分;

(三)当与披露相关时,产生的影响对财务报表使用者理解财务报表至关重要。

第三章 目 标

第六条 注册会计师的目标是,当存在下列情形之一时,对财务报表清楚地发表恰当的非无保留意见:

(一)根据获取的审计证据,得出财务报表整体存在重大错报的结论;

(二)无法获取充分、适当的审计证据,不能得出财务报表整体不存在重大错报的结论。

第四章 要 求

第一节 应当发表非无保留意见的情形

第七条 当存在下列情形之一时,注册会计师应当在审计报告中发表非无保留意见:

(一)根据获取的审计证据,得出财务报表整体存在重大错报的结论;

(二)无法获取充分、适当的审计证据,不能得出财务报表整体不存在重大错报的结论。

第二节 确定非无保留意见的类型

第八条 当存在下列情形之一时,注册会计师应当发表保留意见:

(一)在获取充分、适当的审计证据后,注册会计师认为错报单独或汇总起来对财务报表影响重大,但

不具有广泛性；

(二) 注册会计师无法获取充分、适当的审计证据以作为形成审计意见的基础，但认为未发现的错报(如存在)对财务报表可能产生的影响重大，但不具有广泛性。

第九条 在获取充分、适当的审计证据后，如果认为错报单独或汇总起来对财务报表的影响重大且具有广泛性，注册会计师应当发表否定意见。

第十条 如果无法获取充分、适当的审计证据以作为形成审计意见的基础，但认为未发现的错报(如存在)对财务报表可能产生的影响重大且具有广泛性，注册会计师应当发表无法表示意见。

第十一条 在极少数情况下，可能存在多个不确定事项。尽管注册会计师对每个单独的不确定事项获取了充分、适当的审计证据，但由于不确定事项之间可能存在相互影响，以及可能对财务报表产生累积影响，注册会计师不可能对财务报表形成审计意见。在这种情况下，注册会计师应当发表无法表示意见。

第十二条 在承接审计业务后，如果注意到管理层对审计范围施加了限制，且认为这些限制可能导致对财务报表发表保留意见或无法表示意见，注册会计师应当要求管理层消除这些限制。

第十三条 如果管理层拒绝消除本准则第十二条提及的限制，除非治理层全部成员参与管理被审计单位，注册会计师应当就此事项与治理层沟通，并确定能否实施替代程序以获取充分、适当的审计证据。

第十四条 如果无法获取充分、适当的审计证据，注册会计师应当通过下列方式确定其影响：

(一) 如果未发现的错报(如存在)可能对财务报表产生的影响重大，但不具有广泛性，注册会计师应当发表保留意见；

(二) 如果未发现的错报(如存在)可能对财务报表产生的影响重大且具有广泛性，以至于发表保留意见不足以反映情况的严重性，注册会计师应当在可行时解除业务约定(除非法律法规禁止)；如果在出具审计报告之前解除业务约定被禁止或不可行，应当发表无法表示意见。

第十五条 如果根据本准则第十四条第(二)项的规定解除业务约定，注册会计师应当在解除业务约定前，与治理层沟通在审计过程中发现的、将会导致发表

非无保留意见的所有错报事项。

第十六条 如果认为有必要对财务报表整体发表否定意见或无法表示意见，注册会计师不应在同一审计报告中对按照相同财务报告编制基础编制的单一财务报表或者财务报表特定要素、账户或项目发表无保留意见。在同一审计报告中包含无保留意见，将会与对财务报表整体发表的否定意见或无法表示意见相矛盾。

第三节 非无保留意见审计报告的格式和内容

第十七条 如果对财务报表发表非无保留意见，除在审计报告中包含《中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》规定的审计报告要素外，注册会计师还应当：

(一) 将《中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》第二十八条中规定的“形成审计意见的基础”这一标题修改为恰当的标题，如“形成保留意见的基础”、“形成否定意见的基础”或“形成无法表示意见的基础”；

(二) 在该部分对导致发表非无保留意见的事项进行描述。

第十八条 如果财务报表中存在与具体金额(包括财务报表附注中的定量披露)相关的重大错报，注册会计师应当在形成审计意见的基础部分说明并量化该错报的财务影响。如果无法量化财务影响，注册会计师应当在该部分说明这一情况。

第十九条 如果财务报表中存在与叙述性披露相关的重大错报，注册会计师应当在形成审计意见的基础部分解释该错报错在何处。

第二十条 如果财务报表中存在与应披露而未披露信息相关的重大错报，注册会计师应当：

(一) 与治理层讨论未披露信息的情况；

(二) 在形成审计意见的基础部分描述未披露信息的性质；

(三) 如果可行并且已针对未披露信息获取了充分、适当的审计证据，在形成审计意见的基础部分包含对未披露信息的披露，除非法律法规禁止。

第二十一条 如果因无法获取充分、适当的审计证据而导致发表非无保留意见，注册会计师应当在形

成审计意见的基础部分说明无法获取审计证据的原因。

第二十二條 即使发表了否定意见或无法表示意见,注册会计师也应当在形成审计意见的基础部分说明注意到的、将导致发表非无保留意见的所有其他事项及其影响。

第二十三條 在发表非无保留意见时,注册会计师应当对审计意见部分使用恰当的标题,如“保留意见”、“否定意见”或“无法表示意见”。

第二十四條 当由于财务报表存在重大错报而发表保留意见时,注册会计师应当在审计意见部分说明:注册会计师认为,除形成保留意见的基础部分所述事项产生的影响外,后附的财务报表在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础的规定编制,公允反映了〔……〕。

当由于无法获取充分、适当的审计证据而导致发表保留意见时,注册会计师应当在审计意见部分使用“除……可能产生的影响外”等措辞。

第二十五條 当发表否定意见时,注册会计师应当在审计意见部分说明:注册会计师认为,由于形成否定意见的基础部分所述事项的重要性,后附的财务报表没有在所有重大方面按照适用的财务报告编制基础的规定编制,未能公允反映〔……〕。

第二十六條 当由于无法获取充分、适当的审计证据而发表无法表示意见时,注册会计师应当:

(一)说明注册会计师不对后附的财务报表发表审计意见;

(二)说明由于形成无法表示意见的基础部分所述事项的重要性,注册会计师无法获取充分、适当的审计证据以作为对财务报表发表审计意见的基础;

(三)修改《中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》第二十五条第(二)项中规定的财务报表已经审计的说明,改为注册会计师接受委托审计财务报表。

第二十七條 当发表保留意见或否定意见时,注册会计师应当修改《中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》第二十八条第(四)项规定的表述,在对注册会计师是否获取了充分、适当的审计证据以作为形成审计意见的基

础的说明中,包含恰当的措辞如“保留”或“否定”。

第二十八條 当注册会计师对财务报表发表无法表示意见时,审计报告中不应当包含《中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》第二十八条第(二)项和第(四)项规定的要素,即:

(一)提及审计报告中用于描述注册会计师责任的部分;

(二)说明注册会计师是否已获取充分、适当的审计证据以作为形成审计意见的基础。

第二十九條 当由于无法获取充分、适当的审计证据而发表无法表示意见时,注册会计师应当对按照《中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》第三十三条至第三十五条的规定在审计报告中对注册会计师责任作出的表述进行修改,仅包含下列内容:

(一)注册会计师的责任是按照中国注册会计师审计准则的规定,对被审计单位财务报表执行审计工作,以出具审计报告;

(二)但由于形成无法表示意见的基础部分所述的事项,注册会计师无法获取充分、适当的审计证据以作为发表审计意见的基础;

(三)按照《中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》第二十八条第(三)项的规定,关于注册会计师在独立性和职业道德方面的其他责任的声明。

第三十條 除非法律法规另有规定,当对财务报表发表无法表示意见时,注册会计师不得在审计报告中包含《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》规定的关键审计事项部分,也不得在审计报告中包含《中国注册会计师审计准则第1521号——注册会计师对其他信息的规定》规定的其他信息部分。

第四节 与治理层的沟通

第三十一條 当拟在审计报告中发表非无保留意见时,注册会计师应当与治理层沟通导致拟发表非无保留意见的情况,以及拟使用的非无保留意见措辞。

中国注册会计师审计准则第1503号

——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段

(2016年12月23日修订)

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师在审计报告中增加强调事项段和其他事项段,以提供必要的补充信息,制定本准则。

第二条 如果认为必要,注册会计师可以在审计报告中提供补充信息,以提醒使用者关注下列事项:

(一)尽管已在财务报表中列报或披露,但对使用者理解财务报表至关重要的事项;

(二)未在财务报表中列报或披露,但与使用者理解审计工作、注册会计师的责任或审计报告相关的事项。

第三条 《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》及其应用指南针对注册会计师如何确定关键审计事项以及如何在审计报告中沟通关键审计事项作出了规定并提供了指引。如果审计报告中包含关键审计事项部分,本准则规范了关键审计事项和按照本准则的规定在审计报告中提供的补充信息之间的关系。

第四条 《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》及其应用指南针对审计报告中与持续经营相关的沟通作出了规定并提供了指引。《中国注册会计师审计准则第1521号——注册会计师对其他信息》及其应用指南针对审计报告中与其他信息相关的沟通作出了规定并提供了指引。

第五条 本准则附录1和附录2列示的其他审计准则,对在审计报告中增加强调事项段和其他事项段提出具体要求。在这些情况下,本准则对强调事项段或其他事项段格式的要求同样适用。

第二章 定 义

第六条 强调事项段,是指审计报告中含有的一段,该段落提及已在财务报表中恰当列报或披露

的事项,且根据注册会计师的职业判断,该事项对财务报表使用者理解财务报表至关重要。

第七条 其他事项段,是指审计报告中含有的一段,该段落提及未在财务报表中列报或披露的事项,且根据注册会计师的职业判断,该事项与财务报表使用者理解审计工作、注册会计师的责任或审计报告相关。

第三章 目 标

第八条 注册会计师的目标是,在对财务报表形成审计意见后,如果根据职业判断认为有必要在审计报告中增加强调事项段或其他事项段,通过明确提供补充信息的方式,提醒财务报表使用者关注下列事项:

(一)尽管已在财务报表中恰当列报或披露,但对财务报表使用者理解财务报表至关重要的事项;

(二)未在财务报表中列报或披露,但与财务报表使用者理解审计工作、注册会计师的责任或审计报告相关的其他事项。

第四章 要 求

第一节 审计报告中的强调事项段

第九条 如果认为有必要提醒财务报表使用者关注已在财务报表中列报或披露,且根据职业判断认为对财务报表使用者理解财务报表至关重要的事项,在同时满足下列条件时,注册会计师应当在审计报告中增加强调事项段:

(一)按照《中国注册会计师审计准则第1502号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定,该事项不会导致注册会计师发表非无保留意见;

(二)当《中国注册会计师审计准则第1504号——

在审计报告中沟通关键审计事项》适用时，该事项未被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项。

第十条 如果在审计报告中包含强调事项段，注册会计师应当采取下列措施：

（一）将强调事项段作为单独的一部分置于审计报告中，并使用包含“强调事项”这一术语的适当标题；

（二）明确提及被强调事项以及相关披露的位置，以便能够在财务报表中找到对该事项的详细描述。强调事项段应当仅提及已在财务报表中列报或披露的信息；

（三）指出审计意见没有因该强调事项而改变。

第二节 审计报告中的其他事项段

第十一条 如果认为有必要沟通虽然未在财务报表中列报或披露，但根据职业判断认为与财务报表使用者理解审计工作、注册会计师的责任或审计报告相关的事项，在同时满足下列条件时，注册会计师应当在审计报告中增加其他事项段：

（一）未被法律法规禁止；

（二）当《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》适用时，该事项未被确定为在审计报告中沟通的关键审计事项。

第十二条 如果在审计报告中包含其他事项段，注册会计师应当将该段落作为单独的一部分，并使用“其他事项”或其他适当标题。

第三节 与治理层的沟通

第十三条 如果拟在审计报告中包含强调事项段或其他事项段，注册会计师应当就该事项和拟使用的措辞与治理层沟通。

附录1：其他审计准则对强调事项段的具体要求

下列审计准则要求注册会计师在特定情况下在审计报告中包含强调事项段，但其规定并不影响本准则的普遍适用性。

1. 《中国注册会计师审计准则第1111号——就审计业务约定条款达成一致意见》第十九条第（二）项；

2. 《中国注册会计师审计准则第1332号——期后事项》第十五条第（二）项和第十九条；

3. 《中国注册会计师审计准则第1601号——对按照特殊目的编制基础编制的财务报表审计的特殊考虑》第十五条。

附录2：其他审计准则对其他事项段的具体要求

下列审计准则要求注册会计师在特定情况下在审计报告中包含其他事项段，但其规定并不影响本准则的普遍适用性。

1. 《中国注册会计师审计准则第1332号——期后事项》第十五条第（二）项和第十九条；

2. 《中国注册会计师审计准则第1511号——比较信息：对应数据和比较财务报表》第十六条、第十七条、第十九条、第二十条和第二十二条。

中国注册会计师审计准则第1151号 ——与治理层的沟通 (2016年12月23日修订)

第一章 总 则

第一条 为了明确注册会计师在财务报表审计中与治理层沟通的责任，制定本准则。

第二条 本准则适用于各种治理结构和规模被审计单位的财务报表审计，并针对治理层全部成员参与管理的情形以及上市实体提出了特殊考虑。本准则并

不规范注册会计师与管理层或所有者的沟通，除非他们同时履行治理职责。

第三条 本准则是针对财务报表审计制定的，但对于其他历史财务信息审计，如果治理层对其他历史财务信息的编制负有监督责任，注册会计师可以根据具体情况遵守本准则的相关规定。

第四条 考虑到有效的双向沟通在财务报表审计

中的重要性,本准则为注册会计师与治理层的沟通提供了一个基础框架,并明确了应当与其沟通的一些具体事项。

作为对本准则沟通要求的补充,本准则附录列示的其他审计准则对需要沟通的补充事项作出了规定。此外,《中国注册会计师审计准则第1152号——向治理层和管理层通报内部控制缺陷》针对注册会计师向治理层通报在审计过程中识别出的值得关注的内部控制缺陷,提出了具体要求。

法律法规、业务约定或其他规定可能要求沟通本准则或其他审计准则没有规定的其他事项,本准则并不禁止注册会计师就此与治理层沟通。

第五条 本准则主要规范注册会计师向治理层的沟通。但是,有效的双向沟通十分重要,这有助于:

(一)注册会计师和治理层了解与审计相关事项的背景,并建立建设性的工作关系,在建立这种关系时,注册会计师需要保持独立性和客观性;

(二)注册会计师向治理层获取与审计相关的信息,例如,治理层可以帮助注册会计师了解被审计单位及其环境,确定审计证据的适当来源,以及提供有关具体交易或事项的信息;

(三)治理层履行其对财务报告过程的监督责任,从而降低财务报表重大错报风险。

第六条 注册会计师有责任与治理层沟通本准则要求的事项,管理层也有责任就治理层关心的事项与治理层进行沟通,但注册会计师的沟通并不减轻管理层的这种责任。同样,管理层与治理层就应当由注册会计师沟通的事项进行的沟通,也不减轻注册会计师沟通这些事项的责任。但是,管理层就这些事项进行的沟通可能会影响注册会计师与治理层沟通的形式或时间安排。

第七条 清晰地沟通审计准则要求的特定事项是每项审计业务的必要组成部分。但是,审计准则并不要求注册会计师专门实施程序,以识别与治理层沟通的任何其他事项。

第八条 法律法规可能限制注册会计师就某些事项与治理层沟通。例如,法律法规可能明确禁止某些沟通或其他行为,以避免妨碍有关机构调查实际发生的或涉嫌的非法行为。

在某些情形下,注册会计师的保密义务与沟通义

务之间的潜在冲突可能十分复杂,此时注册会计师可以考虑获取法律咨询意见。

第二章 定义

第九条 治理层,是指对被审计单位战略方向以及管理层履行经营管理责任负有监督责任的人员或组织。治理层的责任包括对财务报告过程的监督。在某些被审计单位,治理层可能包括管理层成员。

第十条 管理层,是指对被审计单位经营活动的执行负有管理责任的人员。在某些被审计单位,管理层包括部分或全部的治理层成员。

第三章 目标

第十一条 注册会计师的目标是:

(一)就注册会计师与财务报表审计相关的责任、计划的审计范围和时间安排的总体情况,与治理层进行清晰的沟通;

(二)向治理层获取与审计相关的信息;

(三)及时向治理层通报审计中发现的与治理层对财务报告过程的监督责任相关的重大事项;

(四)推动注册会计师和治理层之间有效的双向沟通。

第四章 要求

第一节 沟通的对象

第十二条 注册会计师应当确定与被审计单位治理结构中的哪些适当人员进行沟通。

第十三条 如果注册会计师与治理层的下设组织(如审计委员会)或个人沟通,应当确定是否还需要与治理层整体进行沟通。

第十四条 在某些情况下,治理层全部成员参与管理被审计单位,例如,在一家小企业中,仅有的一名业主管理该企业,并且没有其他人负有治理责任。此时,如果就本准则第十七条第(三)项要求沟通的事项已与负有管理责任的人员沟通,且这些人员同时负有治理责任,注册会计师无需就这些事项再次与负有治理

责任的相同人员沟通。然而,注册会计师应当确信与负有管理责任人员的沟通能够向所有负有治理责任的人员充分传递应予沟通的内容。

第二节 沟通的事项

第十五条 注册会计师应当与治理层沟通注册会计师与财务报表审计相关的责任,包括:

(一)注册会计师负责对管理层在治理层监督下编制的财务报表形成和发表意见;

(二)财务报表审计并不减轻管理层或治理层的责任。

第十六条 注册会计师应当与治理层沟通计划的审计范围和时间安排的总体情况,包括识别出的特别风险。

第十七条 注册会计师应当与治理层沟通审计中发现的下列事项:

(一)注册会计师对被审计单位会计实务(包括会计政策、会计估计和财务报表披露)重大方面的质量的想法。在适当的情况下,注册会计师应当向治理层解释为何某项在适用的财务报告编制基础下可以接受的重大会计实务,并不一定最适合被审计单位的具体情况;

(二)审计工作中遇到的重大困难;

(三)已与管理层讨论或需要书面沟通的审计中出现的重大事项,以及注册会计师要求提供的书面声明,除非治理层全部成员参与管理被审计单位;

(四)影响审计报告形式和内容的情形(如有);

(五)审计中出现的、根据职业判断认为与监督财务报告过程相关的所有其他重大事项。

第十八条 如果被审计单位是上市实体,注册会计师还应当与治理层沟通下列内容:

(一)就审计项目组成员、会计师事务所其他相关人员以及会计师事务所和网络事务所按照相关职业道德要求保持了独立性作出声明;

(二)根据职业判断,注册会计师认为会计师事务所、网络事务所与被审计单位之间存在的可能影响独立性的所有关系和其他事项,包括会计师事务所和网络事务所在财务报表涵盖期间为被审计单位和受被审计单位控制的组成部分提供审计、非审计服务的收费总额。这些收费应当分配到适当的业务类型中,以帮助治

理层评估这些服务对注册会计师独立性的影响;

(三)为消除对独立性的不利影响或将其降至可接受的水平,已经采取的相关防范措施。

第三节 沟通的过程

第十九条 注册会计师应当就沟通的形式、时间安排和拟沟通的基本内容与治理层沟通。

第二十条 对于审计中发现的重大问题,如果根据职业判断认为采用口头形式沟通不适当,注册会计师应当以书面形式与治理层沟通。书面沟通不必包括审计过程中的所有事项。

第二十一条 注册会计师应当就本准则第十八条要求的注册会计师的独立性,以书面形式与治理层沟通。

第二十二条 注册会计师应当及时与治理层沟通。

第二十三条 注册会计师应当评价其与治理层之间的双向沟通对实现审计目的是否充分。如果认为双向沟通不充分,注册会计师应当评价其对重大错报风险评估以及获取充分、适当的审计证据的能力的影响,并采取适当措施。

第四节 审计工作底稿

第二十四条 如果本准则要求沟通的事项是以口头形式沟通的,注册会计师应当将其包括在审计工作底稿中,并记录沟通的时间和对象。

如果本准则要求沟通的事项是以书面形式沟通的,注册会计师应当保存一份沟通文件的副本,作为审计工作底稿的一部分。

附录:(参见本准则第四条)

质量控制准则和其他审计准则对与治理层沟通的具体要求

《质量控制准则第5101号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》和下列审计准则要求注册会计师与治理层沟通特定事项,但其规定并不影响本准则的普遍适用性:

1.《中国注册会计师审计准则第1141号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》第二十二、四十二、四十四至四十六、四十七、四十八、四十九、五十、五十一、五十二、五十三、五十四、五十五、五十六、五十七、五十八、五十九、六十、六十一、六十二、六十三、六十四、六十五、六十六、六十七、六十八、六十九、七十、七十一、七十二、七十三、七十四、七十五、七十六、七十七、七十八、七十九、八十、八十一、八十二、八十三、八十四、八十五、八十六、八十七、八十八、八十九、九十、九十一、九十二、九十三、九十四、九十五、九十六、九十七、九十八、九十九、一百条；

2.《中国注册会计师审计准则第1142号——财务报表审计中对法律法规的考虑》第十四、十五、十六、十七、十八、十九、二十、二十一、二十二、二十三、二十四、二十五、二十六、二十七、二十八、二十九、三十、三十一、三十二、三十三、三十四、三十五、三十六、三十七、三十八、三十九、四十、四十一、四十二、四十三、四十四、四十五、四十六、四十七、四十八、四十九、五十、五十一、五十二、五十三、五十四、五十五、五十六、五十七、五十八、五十九、六十、六十一、六十二、六十三、六十四、六十五、六十六、六十七、六十八、六十九、七十、七十一、七十二、七十三、七十四、七十五、七十六、七十七、七十八、七十九、八十、八十一、八十二、八十三、八十四、八十五、八十六、八十七、八十八、八十九、九十、九十一、九十二、九十三、九十四、九十五、九十六、九十七、九十八、九十九、一百条；

3.《中国注册会计师审计准则第1152号——向治理层和管理层通报内部控制缺陷》第十、十一、十二、十三、十四、十五、十六、十七、十八、十九、二十、二十一、二十二、二十三、二十四、二十五、二十六、二十七、二十八、二十九、三十、三十一、三十二、三十三、三十四、三十五、三十六、三十七、三十八、三十九、四十、四十一、四十二、四十三、四十四、四十五、四十六、四十七、四十八、四十九、五十、五十一、五十二、五十三、五十四、五十五、五十六、五十七、五十八、五十九、六十、六十一、六十二、六十三、六十四、六十五、六十六、六十七、六十八、六十九、七十、七十一、七十二、七十三、七十四、七十五、七十六、七十七、七十八、七十九、八十、八十一、八十二、八十三、八十四、八十五、八十六、八十七、八十八、八十九、九十、九十一、九十二、九十三、九十四、九十五、九十六、九十七、九十八、九十九、一百条；

4.《中国注册会计师审计准则第1251号——评价审计过程中识别出的错报》第十三、十四、十五、十六、十七、十八、十九、二十、二十一、二十二、二十三、二十四、二十五、二十六、二十七、二十八、二十九、三十、三十一、三十二、三十三、三十四、三十五、三十六、三十七、三十八、三十九、四十、四十一、四十二、四十三、四十四、四十五、四十六、四十七、四十八、四十九、五十、五十一、五十二、五十三、五十四、五十五、五十六、五十七、五十八、五十九、六十、六十一、六十二、六十三、六十四、六十五、六十六、六十七、六十八、六十九、七十、七十一、七十二、七十三、七十四、七十五、七十六、七十七、七十八、七十九、八十、八十一、八十二、八十三、八十四、八十五、八十六、八十七、八十八、八十九、九十、九十一、九十二、九十三、九十四、九十五、九十六、九十七、九十八、九十九、一百条；

5.《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》第十六、十七、十八、十九、二十、二十一、二十二、二十三、二十四、二十五、二十六、二十七、二十八、二十九、三十、三十一、三十二、三十三、三十四、三十五、三十六、三十七、三十八、三十九、四十、四十一、四十二、四十三、四十四、四十五、四十六、四十七、四十八、四十九、五十、五十一、五十二、五十三、五十四、五十五、五十六、五十七、五十八、五十九、六十、六十一、六十二、六十三、六十四、六十五、六十六、六十七、六十八、六十九、七十、七十一、七十二、七十三、七十四、七十五、七十六、七十七、七十八、七十九、八十、八十一、八十二、八十三、八十四、八十五、八十六、八十七、八十八、八十九、九十、九十一、九十二、九十三、九十四、九十五、九十六、九十七、九十八、九十九、一百条；

6.《中国注册会计师审计准则第1323号——关联方》第二十八、二十九、三十、三十一、三十二、三十三、三十四、三十五、三十六、三十七、三十八、三十九、四十、四十一、四十二、四十三、四十四、四十五、四十六、四十七、四十八、四十九、五十、五十一、五十二、五十三、五十四、五十五、五十六、五十七、五十八、五十九、六十、六十一、六十二、六十三、六十四、六十五、六十六、六十七、六十八、六十九、七十、七十一、七十二、七十三、七十四、七十五、七十六、七十七、七十八、七十九、八十、八十一、八十二、八十三、八十四、八十五、八十六、八十七、八十八、八十九、九十、九十一、九十二、九十三、九十四、九十五、九十六、九十七、九十八、九十九、一百条；

7.《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》第二十四、二十五、二十六、二十七、二十八、二十九、三十、三十一、三十二、三十三、三十四、三十五、三十六、三十七、三十八、三十九、四十、四十一、四十二、四十三、四十四、四十五、四十六、四十七、四十八、四十九、五十、五十一、五十二、五十三、五十四、五十五、五十六、五十七、五十八、五十九、六十、六十一、六十二、六十三、六十四、六十五、六十六、六十七、六十八、六十九、七十、七十一、七十二、七十三、七十四、七十五、七十六、七十七、七十八、七十九、八十、八十一、八十二、八十三、八十四、八十五、八十六、八十七、八十八、八十九、九十、九十一、九十二、九十三、九十四、九十五、九十六、九十七、九十八、九十九、一百条；

8.《中国注册会计师审计准则第1331号——首次审计业务涉及的期初余额》第九、十、十一、十二、十三、十四、十五、十六、十七、十八、十九、二十、二十一、二十二、二十三、二十四、二十五、二十六、二十七、二十八、二十九、三十、三十一、三十二、三十三、三十四、三十五、三十六、三十七、三十八、三十九、四十、四十一、四十二、四十三、四十四、四十五、四十六、四十七、四十八、四十九、五十、五十一、五十二、五十三、五十四、五十五、五十六、五十七、五十八、五十九、六十、六十一、六十二、六十三、六十四、六十五、六十六、六十七、六十八、六十九、七十、七十一、七十二、七十三、七十四、七十五、七十六、七十七、七十八、七十九、八十、八十一、八十二、八十三、八十四、八十五、八十六、八十七、八十八、八十九、九十、九十一、九十二、九十三、九十四、九十五、九十六、九十七、九十八、九十九、一百条；

9.《中国注册会计师审计准则第1332号——期后事

项》第十条第二款第(二)项和第(三)项,第十三条第二款第(一)项,第十六条第(二)项,第十七条第二款第(一)项,第二十条;

10.《中国注册会计师审计准则第1401号——对集团财务报表审计的特殊考虑》第六十二、六十三、六十四、六十五、六十六、六十七、六十八、六十九、七十、七十一、七十二、七十三、七十四、七十五、七十六、七十七、七十八、七十九、八十、八十一、八十二、八十三、八十四、八十五、八十六、八十七、八十八、八十九、九十、九十一、九十二、九十三、九十四、九十五、九十六、九十七、九十八、九十九、一百条;

11.《中国注册会计师审计准则第1502号——在审计报告中发表非无保留意见》第十三、十四、十五、十六、十七、十八、十九、二十、二十一、二十二、二十三、二十四、二十五、二十六、二十七、二十八、二十九、三十、三十一、三十二、三十三、三十四、三十五、三十六、三十七、三十八、三十九、四十、四十一、四十二、四十三、四十四、四十五、四十六、四十七、四十八、四十九、五十、五十一、五十二、五十三、五十四、五十五、五十六、五十七、五十八、五十九、六十、六十一、六十二、六十三、六十四、六十五、六十六、六十七、六十八、六十九、七十、七十一、七十二、七十三、七十四、七十五、七十六、七十七、七十八、七十九、八十、八十一、八十二、八十三、八十四、八十五、八十六、八十七、八十八、八十九、九十、九十一、九十二、九十三、九十四、九十五、九十六、九十七、九十八、九十九、一百条;

12.《中国注册会计师审计准则第1503号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段》第十三、十四、十五、十六、十七、十八、十九、二十、二十一、二十二、二十三、二十四、二十五、二十六、二十七、二十八、二十九、三十、三十一、三十二、三十三、三十四、三十五、三十六、三十七、三十八、三十九、四十、四十一、四十二、四十三、四十四、四十五、四十六、四十七、四十八、四十九、五十、五十一、五十二、五十三、五十四、五十五、五十六、五十七、五十八、五十九、六十、六十一、六十二、六十三、六十四、六十五、六十六、六十七、六十八、六十九、七十、七十一、七十二、七十三、七十四、七十五、七十六、七十七、七十八、七十九、八十、八十一、八十二、八十三、八十四、八十五、八十六、八十七、八十八、八十九、九十、九十一、九十二、九十三、九十四、九十五、九十六、九十七、九十八、九十九、一百条;

13.《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》第十七、十八、十九、二十、二十一、二十二、二十三、二十四、二十五、二十六、二十七、二十八、二十九、三十、三十一、三十二、三十三、三十四、三十五、三十六、三十七、三十八、三十九、四十、四十一、四十二、四十三、四十四、四十五、四十六、四十七、四十八、四十九、五十、五十一、五十二、五十三、五十四、五十五、五十六、五十七、五十八、五十九、六十、六十一、六十二、六十三、六十四、六十五、六十六、六十七、六十八、六十九、七十、七十一、七十二、七十三、七十四、七十五、七十六、七十七、七十八、七十九、八十、八十一、八十二、八十三、八十四、八十五、八十六、八十七、八十八、八十九、九十、九十一、九十二、九十三、九十四、九十五、九十六、九十七、九十八、九十九、一百条;

14.《中国注册会计师审计准则第1511号——比较信息:对应数据和比较财务报表》第二十一、二十二、二十三、二十四、二十五、二十六、二十七、二十八、二十九、三十、三十一、三十二、三十三、三十四、三十五、三十六、三十七、三十八、三十九、四十、四十一、四十二、四十三、四十四、四十五、四十六、四十七、四十八、四十九、五十、五十一、五十二、五十三、五十四、五十五、五十六、五十七、五十八、五十九、六十、六十一、六十二、六十三、六十四、六十五、六十六、六十七、六十八、六十九、七十、七十一、七十二、七十三、七十四、七十五、七十六、七十七、七十八、七十九、八十、八十一、八十二、八十三、八十四、八十五、八十六、八十七、八十八、八十九、九十、九十一、九十二、九十三、九十四、九十五、九十六、九十七、九十八、九十九、一百条;

15.《中国注册会计师审计准则第1521号——注册会计师对其他信息的责任》第十八、十九、二十、二十一、二十二、二十三、二十四、二十五、二十六、二十七、二十八、二十九、三十、三十一、三十二、三十三、三十四、三十五、三十六、三十七、三十八、三十九、四十、四十一、四十二、四十三、四十四、四十五、四十六、四十七、四十八、四十九、五十、五十一、五十二、五十三、五十四、五十五、五十六、五十七、五十八、五十九、六十、六十一、六十二、六十三、六十四、六十五、六十六、六十七、六十八、六十九、七十、七十一、七十二、七十三、七十四、七十五、七十六、七十七、七十八、七十九、八十、八十一、八十二、八十三、八十四、八十五、八十六、八十七、八十八、八十九、九十、九十一、九十二、九十三、九十四、九十五、九十六、九十七、九十八、九十九、一百条;

16.《质量控制准则第5101号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》第四十五、四十六、四十七、四十八、四十九、五十、五十一、五十二、五十三、五十四、五十五、五十六、五十七、五十八、五十九、六十、六十一、六十二、六十三、六十四、六十五、六十六、六十七、六十八、六十九、七十、七十一、七十二、七十三、七十四、七十五、七十六、七十七、七十八、七十九、八十、八十一、八十二、八十三、八十四、八十五、八十六、八十七、八十八、八十九、九十、九十一、九十二、九十三、九十四、九十五、九十六、九十七、九十八、九十九、一百条。

中国注册会计师审计准则第1324号

——持续经营

(2016年12月23日修订)

第一章 总 则

第一条 为了规范注册会计师在财务报表审计中与持续经营相关的责任以及对审计报告的影响,制定本准则。

第二条 在持续经营假设下,财务报表是基于被审计单位持续经营并在可预见的将来继续经营下去的假设编制的。

通用目的财务报表是运用持续经营假设编制的,除非管理层计划清算被审计单位、终止运营或别无其他现实的选择。特殊目的财务报表可以根据需要按照(或不按照)与持续经营假设相关的财务报告编制基础编制(例如,在特定国家或地区,持续经营假设与某些按照计税核算基础编制的财务报表无关)。

如果运用持续经营假设是适当的,则被审计单位对其资产和负债的记录是建立在正常经营过程中能够

变现资产、清偿债务的基础上的。

第三条 某些财务报告编制基础(如我国企业会计准则)明确要求管理层对被审计单位持续经营能力作出专门评估,并规定了与此相关的需要考虑的事项和作出的披露。相关法律法规还可能对管理层评估持续经营能力的责任和有关财务报表披露作出具体规定。

第四条 其他财务报告编制基础可能没有明确要求管理层对持续经营能力作出专门评估。然而,如本准则第二条所述,如果持续经营假设是编制财务报表的基本原则,即使其他财务报告编制基础没有对此作出明确规定,管理层也需要在编制财务报表时评估持续经营能力。

第五条 管理层对持续经营能力的评估涉及在特定时点对事项或情况的未来结果作出判断,这些事项或情况的未来结果具有固有不确定性。下列因素与管理层的判断相关:

(一) 某一事项或情况或其结果出现的时点距离管理层作出评估的时点越远, 与事项或情况的结果相关的不确定性程度将显著增加。因此, 大多数明确要求管理层对持续经营能力作出评估的财务报告编制基础规定了管理层应当考虑所有可获得信息的期间;

(二) 被审计单位的规模和复杂程度、经营活动的性质和状况以及被审计单位受外部因素影响的程度, 将影响对事项或情况的结果作出的判断;

(三) 对未来的所有判断都以作出判断时可获得的信息为基础。管理层作出的判断在当时情况下可能是合理的, 但之后发生的事项可能导致事项或情况的结果与作出的判断不一致。

第六条 注册会计师的责任是, 就管理层在编制财务报表时运用持续经营假设的适当性获取充分、适当的审计证据并得出结论, 并根据获取的审计证据就被审计单位持续经营能力是否存在重大不确定性得出结论。

即使编制财务报表时采用的财务报告编制基础没有明确要求管理层对持续经营能力作出专门评估, 注册会计师的这种责任仍然存在。

第七条 如果存在可能导致被审计单位不再持续经营的未来事项或情况, 审计的固有限制对注册会计师发现重大错报能力的潜在影响会加大。注册会计师不能对这些未来事项或情况作出预测。相应地, 注册会计师未在审计报告中提及与被审计单位持续经营能力相关的重大不确定性, 不能被视为对被审计单位持续经营能力的保证。

第二章 目 标

第八条 注册会计师的目标是:

(一) 就管理层编制财务报表时运用持续经营假设的适当性, 获取充分、适当的审计证据, 并得出结论;

(二) 根据获取的审计证据, 就可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况是否存在重大不确定性得出结论;

(三) 按照本准则的规定出具审计报告。

第三章 要 求

第一节 风险评估程序和相关活动

第九条 在按照《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》的规定实施风险评估程序时, 注册会计师应当考虑是否存在可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况。在进行考虑时, 注册会计师应当确定管理层是否已对被审计单位持续经营能力作出初步评估。

如果管理层已对持续经营能力作出初步评估, 注册会计师应当与管理层进行讨论, 并确定管理层是否已识别出单独或汇总起来可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况。如果管理层已识别出这些事项或情况, 注册会计师应当与其讨论应对计划。

如果管理层未对持续经营能力作出初步评估, 注册会计师应当与管理层讨论其拟运用持续经营假设的理由, 询问管理层是否存在单独或汇总起来可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况。

第十条 针对有关可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况的审计证据, 注册会计师应当在整个审计过程中保持警觉。

第二节 评价管理层的评估

第十一条 注册会计师应当评价管理层对被审计单位持续经营能力作出的评估。

第十二条 在评价管理层对被审计单位持续经营能力作出的评估时, 注册会计师的评价期间应当与管理层按照适用的财务报告编制基础或法律法规(如果法律法规要求的期间更长)的规定作出评估的涵盖期间相同。

如果管理层评估持续经营能力涵盖的期间短于自财务报表日起的十二个月, 注册会计师应当提请管理层将其至少延长至自财务报表日起的十二个月。

第十三条 在评价管理层作出的评估时, 注册会

计师应当考虑该评估是否已包括注册会计师在审计过程中注意到的所有相关信息。

第三节 询问超出管理层评估期间的事项或情况

第十四条 注册会计师应当询问管理层是否知悉超出评估期间的、可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况。

第四节 识别出事项或情况时实施追加的审计程序

第十五条 如果识别出可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，注册会计师应当通过实施追加的审计程序（包括考虑缓解因素），获取充分、适当的审计证据，以确定可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况是否存在重大不确定性（以下简称重大不确定性）。

这些程序应当包括：

（一）如果管理层尚未对被审计单位持续经营能力作出评估，提请其进行评估；

（二）评价管理层与持续经营能力评估相关的未来应对计划，这些计划的结果是否可能改善目前的状态，以及管理层的计划对于具体情况是否可行；

（三）如果被审计单位已编制现金流量预测，且在评价管理层未来应对计划时对预测的分析是考虑事项或情况未来结果的重要因素，评价用于编制预测的基础数据的可靠性，并确定预测所基于的假设是否具有充分的支持；

（四）考虑自管理层作出评估后是否存在其他可获得的事实或信息；

（五）要求管理层和治理层（如适用）提供有关未来应对计划及其可行性的书面声明。

第五节 审计结论

第十六条 注册会计师应当评价是否已就管理层编制财务报表时运用持续经营假设的适当性获取了充分、适当的审计证据，并就运用持续经营假设的适当性得出结论。

第十七条 注册会计师应当根据获取的审计证

据，运用职业判断，就单独或汇总起来可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况是否存在重大不确定性得出结论。

如果注册会计师根据职业判断认为，鉴于不确定性潜在影响的重要程度和发生的可能性，为了使财务报表实现公允反映，管理层有必要适当披露该不确定性的性质和影响，则表明存在重大不确定性。

第十八条 如果认为管理层运用持续经营假设适合具体情况，但存在重大不确定性，注册会计师应当确定：

（一）财务报表是否已充分披露可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的主要事项或情况，以及管理层针对这些事项或情况的应对计划；

（二）财务报表是否已清楚披露可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况存在重大不确定性，并由此导致被审计单位可能无法在正常的经营过程中变现资产和清偿债务。

第十九条 如果已识别出可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况，但根据获取的审计证据，注册会计师认为不存在重大不确定性，则注册会计师应当根据适用的财务报告编制基础的规定，评价财务报表是否对这些事项或情况作出充分披露。

第六节 对审计报告的影响

第二十条 如果财务报表已按照持续经营假设编制，但根据判断认为管理层在财务报表中运用持续经营假设是不适当的，注册会计师应当发表否定意见。

第二十一条 如果运用持续经营假设是适当的，但存在重大不确定性，且财务报表对重大不确定性已作出充分披露，注册会计师应当发表无保留意见，并在审计报告中增加以“与持续经营相关的重大不确定性”为标题的单独部分，以：

（一）提醒财务报表使用者关注财务报表附注中对本准则第十八条所述事项的披露；

（二）说明这些事项或情况表明存在可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性，并说明该事项并不影响发表的审计意见。

第二十二条 如果运用持续经营假设是适当的，

但存在重大不确定性，且财务报表对重大不确定性未作出充分披露，注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第1502号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定，恰当发表保留意见或否定意见。

注册会计师应当在审计报告“形成保留（否定）意见的基础”部分说明，存在可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的重大不确定性，但财务报表未充分披露该事项。

第二十三条 如果运用持续经营假设是适当的，但存在重大不确定性，且管理层不愿按照注册会计师的要求作出评估或延长评估期间，注册会计师应当考虑这一情况对审计报告的影响。

第七节 与治理层沟通

第二十四条 注册会计师应当与治理层就识别出的可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况进行沟通，除非治理层全部成员参与管

理被审计单位。

与治理层的沟通应当包括下列方面：

（一）这些事项或情况是否构成重大不确定性；

（二）管理层在编制财务报表时运用持续经营假设是否适当；

（三）财务报表中的相关披露是否充分；

（四）对审计报告的影响（如适用）。

第八节 严重拖延对财务报表的批准

第二十五条 如果管理层或治理层在财务报表日后严重拖延对财务报表的批准，注册会计师应当询问拖延的原因。如果认为拖延可能涉及与持续经营评估相关的事项或情况，注册会计师应当实施本准则第十五条所述的有必要实施的追加的审计程序，并考虑对注册会计师根据本准则第十七条的规定，就是否存在重大不确定性得出的结论的影响。

关于启用增值税普通发票（卷票）有关事项的公告

国家税务总局公告2016年第82号

为了满足纳税人发票使用需要，税务总局决定自2017年1月1日起启用增值税普通发票（卷票），现将有关事项公告如下：

一、增值税普通发票（卷票）规格、联次及防伪措施

增值税普通发票（卷票）分为两种规格：57mm×177.8mm、76mm×177.8mm，均为单联。增值税普通发票（卷票）的防伪措施为光变油墨防伪（详见附件1）。

二、增值税普通发票（卷票）代码及号码

增值税普通发票（卷票）的发票代码为12位，编码规则：第1位为0，第2-5位代表省、自治区、直辖市和计划单列市，第6-7位代表年度，第8-10位代表批次，第11-12位代表票种和规格，其中06代表57mm×177.8mm增值税普通发票（卷票）、07代表76mm×177.8mm增值税普通发票（卷票）。

增值税普通发票（卷票）的发票号码为8位，按年度、分批次编制。

三、增值税普通发票（卷票）内容

增值税普通发票（卷票）的基本内容包括：发票名称、发票监制章、发票联、税徽、发票代码、发票号码、机打号码、机器编号、销售方名称及纳税人识别号、开票日期、收款员、购买方名称及纳税人识别号、项目、单价、数量、金额、合计金额（小写）、合计金额（大写）、校验码、二维码码区等。增值税普通发票（卷票）票样见附件2。

四、其他事项

（一）增值税普通发票（卷票）由纳税人自愿选择使用，重点在生活性服务业纳税人中推广使用。

（二）增值税普通发票（卷票）的真伪鉴别按照《中华人民共和国发票管理办法实施细则》第三十三条有关规定执行。

本公告自2017年1月1日起实施。

附件：1.增值税普通发票（卷票）防伪措施的说明

2.增值税普通发票（卷票）票样

国家税务总局

2016年12月13日

国家税务总局关于土地价款扣除时间等 增值税征管问题的公告

国家税务总局公告2016年第86号

为细化落实《财政部 国家税务总局关于明确金融 房地产开发 教育辅助服务等增值税政策的通知》（财税〔2016〕140号）和进一步明确营改增试点运行中反映的操作问题，现将有关事项公告如下：

一、房地产开发企业向政府部门支付的土地价款，以及向其他单位或个人支付的拆迁补偿费用，按照财税〔2016〕140号文件第七、八条规定，允许在计算销售额时扣除但未扣除的，从2016年12月份（税款所属期）起按照现行规定计算扣除。

二、财税〔2016〕140号文件第九、十、十一、十四、十五、十六条明确的税目适用问题，按以下方式处理：

（一）不涉及税率适用问题的不调整申报；

（二）纳税人原适用的税率高于财税〔2016〕140号文件所明确税目对应税率的，多申报的销项税额可以抵减以后月份的销项税额；

（三）纳税人原适用的税率低于财税〔2016〕140号文件所明确税目对应税率的，不调整申报，并从2016年12月份（税款所属期）起按照财税〔2016〕140号文件执行。

纳税人已就相关业务向购买方开具增值税专用发票的，应将增值税专用发票收回并重新开具；无法收回的不再调整。

三、财税〔2016〕140号文件第十八条规定的“此前已征的应予免征或不征的增值税，可抵减纳税人以后月份应缴纳的增值税”，按以下方式处理：

（一）应予免征或不征增值税业务已按照一般计税方法缴纳增值税的，以该业务对应的销项税额抵减以后月份的销项税额，同时按照现行规定计算不得从销项税额中抵扣的进项税额；

（二）应予免征或不征增值税业务已按照简易计税方法缴纳增值税的，以该业务对应的增值税应纳税额抵减以后月份的增值税应纳税额。

纳税人已就应予免征或不征增值税业务向购买方

开具增值税专用发票的，应将增值税专用发票收回后方可享受免征或不征增值税政策。

四、保险公司开展共保业务时，按照以下规定开具增值税发票：

（一）主承保人与投保人签订保险合同并全额收取保费，然后再与其他共保人签订共保协议并支付共保保费的，由主承保人向投保人全额开具发票，其他共保人向主承保人开具发票；

（二）主承保人和其他共保人共同与投保人签订保险合同并分别收取保费的，由主承保人和其他共保人分别就各自获得的保费收入向投保人开具发票。

五、《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）第五条中，“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”，是指计容积率地上建筑面积，不包括地下车位建筑面积。

六、纳税人办理无偿赠与或受赠不动产免征增值税的手续，按照《国家税务总局关于进一步简化和规范个人无偿赠与或受赠不动产免征营业税、个人所得税所需证明资料的公告》（国家税务总局公告2015年第75号，以下称《公告》）的规定执行。《公告》第一条第（四）项第2目“经公证的能够证明有权继承或接受遗赠的证明资料原件及复印件”，修改为“有权继承或接受遗赠的证明资料原件及复印件”。

七、纳税人出租不动产，租赁合同中约定免租期的，不属于《营业税改征增值税试点实施办法》（财税〔2016〕36号文件印发）第十四条规定的视同销售服务。

本公告自发布之日起施行。

国家税务总局

2016年12月24日

营改增后房企收到政府土地返还款的财税处理

肖太寿

实践中,不少工业企业、房地产企业与地方土地储备中心签订土地出让合同时,往往会出现地方政府给予工业企业、房地产企业一定的土地返还款现象。这种土地返还款表面上看来是企业支付给土地储备中心购买土地款的一部分,实质上是财政资金的一部分。在土地出让合同中,政府往往会与购买土地的工业企业或房地产企业约定土地返还款特别的用途。例如,约定土地返还款用于奖励给企业;用于房地产企业进行拆迁补偿;用于房地产企业就地建安置房;用于房地产企业项目外城市道路、供水、排水、燃气、热力、防洪等基础设施工程建设。针对这些土地返还款不同用途的约定,企业应如何进行账务和税务处理?对此,笔者将做详细介绍。

案例介绍

房地产开发企业乙(以下简称“乙企业”)通过招拍挂购入土地100亩,与国土部门签订的出让合同价格为10 000万元,企业已缴纳10 000万元。协议约定,土地出让金入库后,政府以财政支持的方式给予乙企业补助3 000万元,对于该笔补助款,可能会有如下几种使用情况。

(1)在该项目土地上进行回迁房建设,回迁房建成后无偿移交给动迁户。受让建安置房土地支付土地出让金900万元。

(2)用于该项目10 000平方米土地及地上建筑物的拆迁费用支出。国土部门委托房地产开发公司进行建筑物拆除、平整土地并代委托方国土部门向原土地使用权人支付拆迁补偿费。约定返还的3 000万中,用于拆迁费用1 000万元,用于动迁户补偿2 000万元。企业实际向动迁户支付补偿款1 500万元。

(3)用于该项目的拆迁补偿支出。

(4)用于该项目外城市道路、供水、排水、燃气、热力、防洪等基础设施工程建设。

(5)用于企业在开发区内建造的会所、物业管理场

所、电站、热力站、水厂、文体场馆、幼儿园等配套设施。

(6)用于乙企业招商引资奖励和生产经营财政补贴。

请分析这3 000万元补助款(土地返还款)的财务和税务处理。

账务处理和税务处理

本案例中的房地产企业与国土部门签订的土地出让合同中,对政府给予的土地返还款用途进行了不同的约定,根据“不同的合同约定决定不同的账务处理”的原理,房地产企业必须根据合同中的不同约定条款进行不同的账务处理,否则会有税收风险。有鉴于此,本案例中的账务处理如下。

(一)第一种情况的账务和税务处理(单位:万元)

土地出让金返还用于建设购买安置回迁房,实质上是房地产企业开发的回迁房销售给政府,然后政府再无偿把回迁房移交给拆迁户。

为此,乙企业土地返还款的账务处理如下:

借:银行存款 3 000

贷:预收账款 3 000

另外,土地出让金返还用于建设购买安置回迁房实质上也是政府出资购买回迁房,用于安置动迁户,对房地产开发企业来说,属于销售回迁房行为。土地返还款3 000万元相当于回迁房组成计税价格确认收入,房地产开发企业应按取得售房3 000万元收入万元(含增值税)计算缴纳增值税、土地增值税、企业所得税和契税。

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,以下简称“财税〔2016〕36号”)附件1《营业税改征增值税试点有关事项的规定》)第一条第(三)项之第10款规定,房地产开发企业中的一般纳税人销售其开发的房地产项目(选择简易计税方法的房地产老项目除外),以取得的全

部价款和价外费用,扣除受让土地时向政府部门支付的土地价款后的余额为销售额。国家税务总局《关于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,以下简称“18号公告”)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) $\div$ (1+11%)”。同时,18号公告第十条和第十一条规定,一般纳税人采取预收款方式销售自行开发的房地产项目,应在收到预收款时按照3%的预征率预缴增值税。应预缴税款按照以下公式计算:应预缴税款=预收款 $\div$ (1+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。

基于以上税收政策规定,乙企业在安置房所在地国家税务局预缴增值税时的账务处理如下:

借:应交税费——预缴增值税
 $[3\,000 \div (1+11\%) \times 3\%]$ 81
 贷:银行存款 81
 完工结转收入时:
 借:预收账款 3 000
 贷:主营业务收入 2 702.7
 应交税费——应交增值税(销项税)
 $[3\,000 \div (1+11\%) \times 11\%]$ 297.3

同时,乙企业因扣除土地成本减少销售额的会计处理如下:

借:应交税费——应交增值税(销项税额抵减)
 $[900 \div (1+11\%) \times 11\%]$ 89.2
 贷:主营业务成本(开发成本) 89.2

(二)第二种情况的账务处理和税务处理(单位:万元)

目前,招拍挂制度要求土地以“熟地”出让,但现实工作中一些开发商先期介入拆迁,政府或生地招拍挂,由开发商代为拆迁。在开发商交纳土地出让金后,政府部门对开发商进行部分返还,用于拆迁或安置补

偿。土地返还款用于房地产企业代理拆迁和代理支付拆迁补偿费的税务处理如下。

1.增值税的处理。根据财税〔2016〕36号文件附件《销售服务、无形资产、不动产注释》第一条第(四)项建筑服务的规定,拆除建筑物或者构筑物应依照“建筑服务”缴纳增值税。同时,根据财税〔2016〕36号附件2《营业税改征增值税试点有关事项的规定》第一条第(四)项第4款的规定,经纪代理服务,以取得的全部价款和价外费用,扣除向委托方收取并代为支付的政府性基金或者行政事业性收费后的余额为销售额计算缴纳增值税。因此,本案例土地返还款3 000万元的增值税税务处理是:

第一,由于拆迁建筑劳务是清包工劳务,根据财税〔2016〕36号附件2:《营业税改征增值税试点有关事项的规定》第一条第(七)项的规定,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。基于此规定,乙企业将拆迁建筑劳务外包给拆迁公司,拆迁公司提供建筑物拆除、平整土地劳务取得的收入1 000万元,应按建筑服务业,选择简易计税方法缴纳增值税29.1万元 $[1\,000\text{万元} \div (1+3\%) \times 3\%]$,并且拆迁公司向乙企业开具3%的增值税专用发票。

第二,代理支付动迁补偿款不可以在计算增值税销售额时进行扣除。直接支付给被拆迁户的拆迁补偿款,由于被拆迁户收到的拆迁补偿款没有发生增值税义务,不需要向房地产公司开具发票,所以,房地产公司代国土部门向原土地使用权人支付拆迁补偿费不可以抵扣增值税。

基于以上分析,乙企业应缴纳增值税销项税为169.8万元 $[3\,000 \div (1+6\%) \times 6\%]$ 。因此,乙企业应缴纳增值税为140.7万元(169.8万元-29.1万元)。

2.企业所得税的处理。土地返还款3 000万元的企业所得税处理是:

第一,支付给拆迁公司提供建筑物拆除、平整土地劳务款970.9万元 $[1\,000\text{万元} \div (1+3\%)]$,应从企业所得税前扣除。

第二,代理支付动迁补偿款差额1 500万元,应从企业所得税前扣除。

第三,乙企业应计入企业所得税的应纳税所得额为359.3万元 $[3\,000 \div (1+6\%) - 970.9 - 1\,500\text{万元}]$ 。应缴纳的企业所得税额为89.9万元 $(359.3 \times 25\% = 89.9\text{万元})$ 。

3.土地增值税。《土地增值税暂行条例》第二条的规定,转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人,为土地增值税的纳税义务人。《土地增值税暂行条例实施细则》第二条规定:

“条例第二条所称的转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入,是指以出售或者其他方式有偿转让房地产的行为。”本案例,乙企业取得的土地返还款3 000万中,属于提供建筑物拆除、平整土地劳务取得的收入和代理服务取得的收入,不属于转让不动产收入,此收入不计算土地增值税清算收入。因此,企业取得的土地返还款3 000万元不征收土地增值税。

4. 乙企业的会计处理:

收到土地返还款:

借: 银行存款	3 000
贷: 其它业务收入	2 830.2
应交税费——应交增值税(销项税)	169.8

代理支付动迁补偿款和拆迁工程款业务时:

借: 其它业务成本——拆迁补偿款	1 500
其它业务成本——支付拆迁公司拆迁支出	970.9
应交税费——应交增值税(进项税)	29.1
贷: 现金或银行存款	2 500

(三)合同约定第三种情况的账务和税务处理

根据《土地增值税暂行条例实施细则》第七条的规定,在计算土地增值税增值额时,具体的扣除项目为:开发土地和新建房及配套设施的成本,是指纳税人房地产开发项目实际发生的成本,包括土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、公共配套设施费、开发间接费用。其中土地征用及拆迁补偿费的项目范围具体为:土地征用费、耕地占用税、劳动力安置费及有关地上、地下附着物拆迁补偿的净

支出,安置动迁用房支出等。这里要特别注意的是,作为开发成本中的房地产企业拆迁补偿费用全部支出是“净支出”,也就是全部补偿支出减除拆迁过程中的各种收入后的实际净支出,因此,政府给予企业的拆迁补偿款应从企业实际发生的拆迁补偿支出中扣除,而且政府给予企业的拆迁补偿款不作为土地增值税征税收入,但是要冲减开发成本中的补偿支出,从而减少计算土地增值税时的扣除项目金额。

另外,由于被拆迁户获得的拆迁补偿款没有发生增值税纳税义务,不缴纳增值税,不给房地产公司开具发票,或有的地方国家税务局规定,支付被拆迁户的拆迁补偿款时,必须统一使用省国家税务局印制的收据,但不缴纳增值税。因此,支付给被拆迁户的拆迁补偿款不能够抵扣增值税进项税额。

因此,土地返还款用于拆迁补偿支出的账务处理如下(单位:万元):

借: 银行存款	3 000
贷: 开发成本——拆迁补偿费	3 000

(四)合同约定第四种情况的财税处理

目前,招拍挂制度要求土地以“熟地”出让,但现实工作中,一些房地产开发企业先期介入,或生地招拍挂,政府为减轻开发商的负担,对开发商进行基础设施建设部分进行返还。一般情况下,由于实施了土地的储备制度,政府将生地转化为熟地后再进行“招拍挂”,动拆迁问题已妥善得到解决,土地的开发工作也已经基本完成,周边的市政建设将逐步完善,水、电、煤等市政都有计划地分配到位。即在招标、拍卖、挂牌活动开始前,国土部门已将拟出让的土地处置为净地,即权属明晰、界址清楚、地面平整、无地面附着物的宗地。但是在经营性用地招标、拍卖、挂牌的实际工作中,大量存在着“毛地”出让的情况,尤其是在企业改革、改制处置土地资产时,这种情况更比比皆是。因此,很多政府部门在招、拍、挂出让土地后,都会以土地出让金返还的形式,用于开发项目相关城市道路、供水、排水、燃气、热力、防洪等工程建设的补偿。其中土地返还款用于该项目外城市道路、供水、排水、燃气、热力、防洪等基础设施工程建设(即红线之外建基础设施)的实质

是房地产企业代替或代理政府从事红线之外的基础设施建设,没有产生税收义务行为。因此,本案例中,乙企业取得的土地返还款3 000万用于红线之外建设基础设施,在“专项应付款”中核算,不缴纳增值税、土地增值税和企业所得税。

收到返还款时(单位:万元):

借:银行存款 3 000
贷:专项应付款 3 000

支付建筑企业工程款时:

借:专项应付款 3 000
贷:银行存款 3 000

如果支付建筑工程款后还有剩余的“专项应付款”,则应把剩余的“专项应付款”结转到“营业外收入”。

(五)合同约定第五种情况的财税处理

公共配套设施是开发项目内发生的、独立的、非营利性的,且产权属于全体业主的,或无偿赠与地方政府、政府公用事业单位的公共配套设施。公共配套设施是企业立项时承诺建设的,其成本费用应由企业自行承担,而且开发商在制定房价时,已经包含了公共配套设施的内容。

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》第十四条第(二)项规定,单位或者个人向其他单位或者个人无偿转让不动产视同销售不动产,但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。关于房地产企业在项目内建设的医院、学校、幼儿园、供水设施、变电站、市政道路等配套设施无偿赠送或移交给政府如何征收增值税问题,还要参照各省国税局的规定而定。例如,海南省和湖北省国税规定,上述配套设施在可售面积之内,作为无偿赠送的服务用于公益事业不视同销售;如果上述配套设施不在可售面积之内,则应视同销售,征收增值税。福建省国税局规定,上述配套设施如果未单独作价进行核算,作为无偿赠送的服务用于公益事业不视同销售;如果上述配套设施单独作价进行核算,则应视同销售,征收增值税。

国家税务总局《关于房地产开发经营业务企业所得税处理办法》(国税发〔2009〕31号)第十八条规定:

“企业在开发区内建造的邮电通讯、学校、医疗设施应单独核算成本,其中,由企业与国家有关业务管理部门、单位合资建设,完工后有偿移交的,国家有关业务管理部门、单位给予的经济补偿可直接抵扣该项目的建造成本,抵扣后的差额应调整当期应纳税所得额。”

实践当中,房地产企业在项目内建设的会所、物业管理场所、电站、热力站、水厂、文体场馆和道路等配套设施,都不会单独作价核算,而是进公共配套设施核算,而且都不计算在可售面积之内,归全体业主所有。但是房地产企业在项目内建设的学校、医院、幼儿园和公安派出所等设施都会单独作价核算,在可售面积之外。因此,房地产企业在项目内建设的会所、物业管理场所、电站、热力站、水厂、文体场馆和道路等配套设施不视同销售,征收增值税;在项目内建设的学校、医院、幼儿园和公安派出所等设施无偿赠送或移交给当地政府,也不视同销售缴纳增值税。

具体的账务处理分两种情况处理

第一种是,如果协议约定土地返还款用于项目内开发企业自行承担,且产权属于全体业主,或无偿赠与地方政府、政府公用事业单位的城市道路、供水、排水、燃气、热力、防洪、会所、物业管理场所等基础设施工程支出,则收到的财政返还的土地出让金冲减“开发成本——土地征用费及拆迁补偿费”,例如大连市地税局《关于进一步加强土地增值税清算工作的通知》(大地税函〔2008〕188号)规定:“纳税人应当凭政府或政府有关部门下发的《土地批件》、《土地出让金缴费证明》以及财政、土地管理等部门出具的土地出让金缴纳收据、土地使用权购置发票、政府或政府部门出具的相关证明等合法有效凭据,计算取得土地使用权所支付的金额。凡取得票据或者其他资料,但未实际支付土地出让金或购置土地使用权价款或支付土地出让金、购置土地使用权价款后又返还的,不允许计入扣除项目。”《青岛市地税局房地产开发项目土地增值税税款清算管理暂行办法》(青地税发〔2008〕100号)规定:“对于开发企业因从事拆迁安置、公共配套设施建设等原因,

从政府部门取得的补偿以及财政补贴款项,抵减房地产开发成本中的土地征用及拆迁补偿费的金额。”根据以上规定,大连和青岛市发生以上案例中的情况,其账务处理如下(单位:万元):

借:银行存款 3 000
贷:开发成本——土地征用费及拆迁补偿费 2 702.7
应交税费——应交增值税(进项税金转出) 297.3

第二种是如果协议约定土地返还款用于项目内幼儿园、学校和公安派出所等配套设施,并要进行移交给政府和有关部门的,是一种公益事业的行为,不视同销售,不征收增值税。收到的土地返还款应冲减开发成本,账务处理如下(单位:万元):

借:银行存款 3 000
贷:开发成本——土地征用费及拆迁补偿费 2 702.7
应交税费——应交增值税(进项税金转出) 297.3

(六)合同约定第六种情况的财税处理

在土地招拍挂制运作过程中,出于招商引资等各种考虑,在开发商交纳土地出让金后,政府部门对开发商进行返还,用于企业经营奖励、财政补贴等等,其账务处理如下(单位:万元):

借:银行存款 3 000
贷:营业外收入 3 000

本案例中的乙企业土地返还款3 000万元不征增值税和土地增值税,但要缴纳企业所得税。

“预交增值税”如何做账? 3个案例给你讲明白

李树昌 秦文娇

根据《增值税会计处理规定》(财会〔2016〕22号),增值税一般纳税人应当在“应交税费”科目下设置二级科目“预交增值税”,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,以及其他按现行增值税制度规定应预缴的增值税额。

财税处理趋同

财会〔2016〕22号文件的“预交增值税”科目设置,相较于《企业会计准则——应用指南》附录“会计科目和主要账务处理”的设置,为增设科目。此设置基本参照了《财政部关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2016〕36号)规定,包括了营改增后增加的四类需要预缴税款的情形,量身定做,财税处理逐步和谐趋同,纳税申报简单快捷,财报列示信息对称。企业预缴增值税时,借记“应交税费——预交增值税”科目,贷记“银行存款”科目。月末,企业应将“预交增值税”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——预交增值税”科目。但是对于房地产企业等相关

行业,“预交税款”的期末余额在纳税义务发生之前不能结转入“未交增值税”,应直至纳税义务发生时方可从“应交税费——预交增值税”科目结转至“应交税费——未交增值税”科目。

分项目案例解析

第一例:纳税人采取预收款方式销售自行开发的房地产项目

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,同时收到客户乙支付的预收款80万元,甲房地产项目采用一般计税方法计税。账务处理如下(单位:万元,下同)

1.预收房款

一般计税方法预缴增值税按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)。

收到预收款时:

借:银行存款 80
贷:预收账款 80
借:应交税费——预交增值税 2.16

贷：银行存款 2.16

注：收到预收款的当天不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。

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)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	2.16
贷：应交税费——预交增值税	2.16

第二例：纳税人出租不在同一县(市、区)的不动产

甲公司是一般纳税人，2016年10月1日与乙公司签订办公楼租赁合同，起租日为2016年10月1日，租期2年，出租的办公楼采用成本模式计量。该办公楼是甲公司2012年4月29日购入，原值1080万元，预计使用年限20年，采用直线法折旧，假设不考虑净残值。合同约定每月收取租金8.75万元。(假设该办公楼所在地与甲公司机构所在地不在同一市)

(1) 出租时：

借：投资性房地产	1080
累计折旧	216 (1080 ÷ 20 × 4)
贷：固定资产	1080
投资性房地产累计折旧	216

(2) 每月收取租金时：

借：银行存款	8.75
贷：预收账款	8.75
(3) 在不动产所在地预缴增值税：	
借：应交税费——预缴增值税	0.42
贷：银行存款	0.42
(4) 在不动产所在地申报时：	
借：预收账款	8.75
贷：其他业务收入 8.33 [8.75 ÷ (1+5%)]	
应交税费——应交增值税(销项税额)	0.42

第三例：纳税人跨县(市、区)提供建筑服务

山东滨州市甲公司承包了山西洪洞县一个合同值为1000万元的工程项目，并把其中300万元的部分项目分包给具有相应资质的分包人乙公司。

建筑施工采用简易计税方法时，发票开具采用差额计税但全额开票。税额为： $1000 \div (1+3\%) \times 3\% = 29.12$ (万元)。金额为： $1000 - 29.12 = 970.88$ (万元)。发票备注栏要注明建筑服务发生地所在县(市、区)及项目名称。简易计税的情况下，一般纳税人预缴税款等于向机构所在地主管税务机关纳税申报的税额。甲纳税申报按差额计算税额： $(1000 - 300) \div (1+3\%) \times 3\% = 20.38$ (万元)，简易计税情况下，异地预交增值税等于机构申报数额。

甲公司在洪洞预缴增值税税款 = $(1000 - 300) \div (1+3\%) \times 3\% = 20.38$ (万元)

甲在洪洞县缴纳城建税及教育费附加 = $20.38 \times (5\% + 3\% + 2\%) = 2.038$ (万元)

会计处理：“应交税费——简易计税”科目核算一般纳税人采用简易计税方法发生的增值税计提、扣减、预缴、缴纳等业务。

借：应交税费——简易计税	20.38
贷：银行存款	20.38
借：税金及附加	2.038
贷：应交税费——城建税和教育费附加	2.038
借：应交税费——城建税和教育费附加	2.038
贷：银行存款	2.038

会计如何把关审核报销费用？差旅费审核要抓8个要点

刘作华

在日常的付款审核工作中，会计人员都要面对大量的差旅费凭证。如何把关审核报销费用？笔者认为需要从如下要点考虑。

1.审核出差报销是否“先斩后奏”。要注意是否有经过授权批准的出差申请表，如果没有，除非特别审批方可报销。

2.审核出差标准是否“避实就虚”。如有的单位对出差标准规定早餐30元，中餐及晚餐各80元，一天不超过190元。如果报销人员拿来一张晚餐150元的发票。从表面上看这项报销没有超过一天的金额，但是针对一餐而言，就是超标了。

3.审核花费是否“铺张浪费”。会计人员需要关注报销人员的实际报销凭证金额是否超标，是否私自购买礼品赠送客户或私自招待客户，是否不按规定线路而绕路游山玩水等。超过企业负担的标准，相关报销费用由个人自理。

4.审核报销附件是否“充分完整”。如酒店发票的后面，需要附上明细清单。明细清单上可以更清楚地列明，企业与个人各承担哪些费用。有的企业规定，饮用酒店小冰箱里的饮料，费用由个人承担，通过报销清单则会一清二楚。

5.审核费用流程是否“有序进行”。每个企业都有自己的差旅费报销审批的流程，一般的流程应是费用报销申请单由部门负责人审批，然后由财会部门审核，如果符合报销要求且在部门负责人审批范围之内，则进入付款流程。如果还需更高权限审批人审批，再由该审批人审批签字。

实践中需要注意，有的报销人员直接把费用报销单递交到最高权限审批人那里，签字后再来找部门负

责人及财会部门审核。如果财会部门审核认为其中有的单据不符合报销规定要剔除，报销人员可能将“领导都批过了，你有什么权力不给报”作挡箭牌，从而导致同事之间的关系紧张。

6.审核是否“预付在先”。如果有预付款情况，需要及时冲账处理，否则这笔预付款一直挂在账上，也说明在财务管理上做得不到位。

7.对差旅费用应“总额控制”及“明细核算”相结合。在审核差旅费时，不仅要检查本次将要报销的费用，还要留心检查实际本年累计发生的费用及本月的预测数。如果突破预算，则要提醒部门负责人加强出差管控。对于经常出差的部门（如销售部门）还要追踪到每个人的累计实际及累计预算金额，以便企业所投入的费用能与销售员产出的订单、新增的客户以及销售额相比较。

8.对出差补贴、费用包干应“具体问题具体分析”。如企业规定了在出差期间给予一定金额的包括差旅费津贴（一般参照当地财政部门指定的公务员差旅补贴标准）、误餐补助，符合《国家税务总局关于印发〈征收个人所得税若干问题的规定〉的通知》（国税发〔1994〕89号）及《财政部、国家税务总局关于误餐补助范围确定问题的通知》（财税字〔1995〕82号）的规定，不需考虑代扣代缴个人所得税。如果公司制度规定住宿费用包干，超支不予报销、节约给予奖励的办法或员工以私家车为公司出差报销相应燃油费的情况，那对于节约奖励等部分还要计入报销人的工薪所得代扣代缴个人所得税。实务中不是所有企业都能执行到位，但至少应清楚其中的一些涉税风险。

长期股权投资会计和税务处理的差异分析

张 眉 邓思思 萧 煜

随着经济发展形式的多样化,企业的投资方式也日益丰富,其中长期股权投资就是一个常见又复杂的业务。而纳税人又常常因为不清楚其会计处理和税务规定的异同,导致错误填报相关信息,从而面临被税务机关纳税调整的风险。本文尝试从长期股权投资的取得、持有期间、转增资本、处置等不同环节,来浅析其会计和税务处理的种种异同。

一、取得投资的处理

长期股权投资会计上的初始成本和税法规定的计税成本之间存在比较大的差异,会计准则将初始投资成本按企业合并和非企业合并的方式分成两大类,其中企业合并形成的长期股权投资又分为同一控制下和非同一控制下两种情况。不同的情况对应的长期股权投资初始成本并不一样,有可能是以被合并企业所有者权益的价值的份额来确定,有可能是以支付的现金、转让的非现金资产来确定。而税法的一般性规定则按照企业所得税法和实施条例的政策,以历史成本作为计税基础,即通过支付现金方式取得的投资资产,以购买价款为成本;通过支付现金以外的方式取得的投资资产,以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。税法上的特殊规定主要来自重组的政策,按照一般重组和特殊重组来划分,其初始成本分别以公允价值和账面价值来确定。

不过,企业在取得投资的环节并不产生纳税义务,之所以强调其会计和税务上的差异,是因为在资产转让或处置环节会由于会计成本和计税成本的不同引起转让或处置所得的差异。

另外,在企业所得税年度申报表《A105000 纳税调整项目明细表》中,有个专门针对初始投资调整的项目是第五行的“按权益法核算长期股权投资对初始投资成本调整确认收益”。这一行反映的是按权益法核算的初始投资成本小于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额,计入取得投资当期的

营业外收入金额。举个例子, P公司出资1000万购买了S公司30%的股权,采用权益法核算, S公司当时的可辨认净资产公允价值为6000万。发生投资行为时P公司的会计分录是:

借: 长期股权投资——S公司	1800万
贷: 银行存款	1000万
营业外收入	800万

800万的营业外收入计入了当期损益,但税法并不认可这部分收入,认为这其实是没实现的“虚增”的会计利润,要进行纳税调减。因此,这笔投资的会计成本是1800万,计税成本则是1000万,这个成本差异在转让或处置股权的时候又会产生相应的所得差异。而我们看到附表这一行只有纳税调减,却没有纳税调增,是因为权益法核算下只有初始投资成本小于被投资单位可辨认净资产公允价值份额时才要将差额计入当期损益,如果是大于被投资单位可辨认净资产公允价值份额,则按实际发生的初始成本入账,会计上不计损益,也就不必进行纳税调整。

二、持有期间收益的处理

根据企业所得税法的规定,符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益属于免税收入。但是什么是符合条件的股息红利呢,这里就要注意其会计和税务定义的不同了。

企业所得税法实施条例第十七条规定,企业所得税法第六条第(四)项所称股息、红利等权益性投资收益,是指企业因权益性投资从被投资方取得的收入。同时第八十三条又规定了其免税的范围,即符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益,是指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益。股息、红利等权益性投资收益,不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月取得的投资收益。

根据企业会计准则第2号的规定,企业持有的长期

股权投资,根据投资企业对被投资单位的影响程度及是否存在活跃的市场、公允价值能否可靠取得等划分,应当分别采用成本法及权益法进行核算。

在成本法情况下,投资企业确认长期股权投资的投资收益时间,是以被投资企业董事会作出利润分配方案宣告分派现金股利时,这和税法的规定是一致的,进行成本法核算的长期股权的分红不需要进行应纳税调整。

权益法情况下,投资企业在每个会计年度末,应根据权责发生制基本假设的要求,以取得投资时被投资企业单位的各项可辨认资产的公允价值为基础,对投资单位的净利润或净亏损进行调整后,按应享有或应分担的份额确认投资收益或损失。简单的说,就是被投资企业的净利润,要根据相对应的份额反映在投资企业的会计账上。由此可见,所确认的投资收益其实是个“虚增”的会计利润,投资企业既没有因为被投资企业盈利增加现金的流入,也没有因为其亏损发生实际的损失,因此这部分的投资收益在税收上不予确认,应做应纳税所得额调减。

举例说明,假设P公司和S公司均为居民企业,P支付300万获得了S30%的股权,P对S能实施重大影响,采取权益法核算。S公司在2016年实现利润200万,2017年3月召开了股东大会,会上做出了将其中的50万税后利润进行分红的决议。P公司的处理如下:

①实现利润时:

借:长期股权投资——损益调整

60 (200*30%)

贷:投资收益 60

2016年投资收益60万计入当期损益,但税法上不计收入,应做纳税调减。

②股东决议分红派息时:

借:应收股利 15 (50*30%)

贷:长期股权投资——损益调整 15

分红派息在会计上冲减了长期股权投资的成本,但税法上计入当期损益,应做纳税调增。由于居民企业之间的股息红利属于免税范围,因此15万应确认为免税收入。这里提醒大家注意的是,如果P获取S的股票是通过二级证券市场上购买的,那么P必须在持有S

的股票超过12个月以后获得的分红派息才属于免税收入,如果持有期小于12个月,则属于应税收入。

另外一个需要注意到是收入确认的时间问题,很多企业会认为,既然是2016年的税后利润分红,理所当然就应该并入2016年的收入,尤其是在汇算清缴前召开股东大会确认的分红,十有八九会有企业将其反映在2016年度的汇缴中。然而根据79号文的规定,权益性投资取得股息、红利等收入,以被投资企业股东会或股东大会作出利润分配或转股决定的日期确定收入的实现。也就是说,2017年召开的股东大会作出的分红决议,不管派发的是属于哪一年的税后利润,都应该在2017年确认收入。同样道理,2016年计提的分红也不属于当年度税收确认的收入,应做应纳税所得额调减。

三、所有者权益转增资本的情况

被投资方以资本公积、盈余公积、未分配利润转增资本,投资方无论是成本法还是权益法核算都不做账务处理。但税务上以累积盈余公积和未分配利润转增资本视同分红,应同时确认股息红利所得和增加长期股权投资的计税基础。为何会计不做账务处理而企业所得税要做处理呢,因为所有者权益转增资本其实可以分解为两个事项,一个是被投资方将税后利润分配给股东,另一个是股东将获得的红利再投资于公司,所以会引起长期股权投资计税成本的增加。

但并不是所有所有者权益转增资本都要做税务处理,根据79号文的规定,被投资企业将股权(票)溢价所形成的资本公积转为股本的,不作为投资方企业的股息、红利收入,投资方企业也不得增加该项长期投资的计税基础。

还有一种情况是被投资方宣告派发和实际发放股票股利。因为被投资方发放股票股利既不影响投资方的资产也不影响其所有者权益,所以投资方不用做会计处理,但要在备查簿上登记。税务上要如何处理税收法规目前没有明确规定,但笔者认为,股票红利和所有者权益转增资本的本质是一样的,也是要分割成确认股息收入和增加了长期股权投资的计税成本两个事项来处理。

四、资产减值损失的处理

根据《企业会计准则第8号—资产减值》的规定,

长期股权投资于年终要进行测试,确实发生减值的确认资产减值损失。然而企业所得税法实施条例第五十六条规定,企业持有各项资产期间资产增值或者减值,除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外,不得调整该资产的计税基础。那么在什么情况下税务上允许长期股权投资损失在税前列支呢?根据财税〔2009〕57号的规定,企业的股权投资只有在满足被投资方破产注销、连续停止经营3年以上、资不抵债、已完成清算、或其他等五个条件之一的,投资方才可以扣减股权投资损失。

五、转让或处置的处理

企业所得税法实施条例第七十一条规定,企业在

转让或者处置投资资产时,投资资产的成本,准予扣除。也就是说,股权转让所得等于股权转让收入减去合理税费和成本,这里所指的成本就是计税成本。长期股权投资的计税成本应遵循企业所得税法规定的历史成本原则,追加或减少投资同步调整计税成本,收到现金股息不调整,税后利润转增资本或收到股票股利调整,税法不认可的资产减值准备不调整。如果企业转让的是限售股,根据国家税务总局公告2011年第39号的规定,企业未能提供完整、真实的限售股原值凭证,不能准确计算该限售股原值的,主管税务机关一律按该限售股转让收入的15%,核定为该限售股原值和合理税费。

母公司控股的全资子公司改为分公司的会计处理

张 松

2015年11月4日发布的《企业会计准则解释第7号》(以下简称第7号解释)第四条关于母公司直接控股的全资子公司改为分公司,该母公司应如何进行会计处理的规定与之前的实务操作有很大不同。本文结合案例对该问题进行分析。

一、规定中应注意的要点

第7号解释第四条规定,原母公司(即子公司改为分公司后的总公司)应当对原子公司(即子公司改为分公司后的分公司)的相关资产、负债,按照原母公司自购买日所取得的该原子公司各项资产、负债的公允价值(如为同一控制下企业合并取得的原子公司则为合并日账面价值)以及购买日(或合并日)计算的递延所得税负债或递延所得税资产持续计算至改为分公司日的各项资产、负债的账面价值确认。在此基础上,抵销原母公司与原子公司内部交易形成的未实现损益,并调整相关资产、负债,以及相应的递延所得税负债或递延所得税资产。在对第7号解释第四条规定的运用方面应注意以下几点:

1. 母公司直接控股的全资子公司改为分公司的业务不是企业合并。因为无论是“同一控制”还是“非同一控制”都由一个企业取得了对一个或多个业务的控

制权,而子公司始终是在母公司的控制范围之内的,因此适用准则时不能按照《企业会计准则第20号》的处理方式去理解。

2. 对子公司改为分公司的业务属于集团内部资本重组,而集团控制的资源并未发生变化,因此不应确认新的资产或负债,也不会产生新的利得或损失。故子公司资产、负债在合并报表/母公司报表中的价值不变。

3. 如母公司吸收合并非全资子公司,母公司应先取得该子公司的少数股权,将其变为全资子公司后,再按照第7号解释的规定处理。

4. 第7号解释的规定实际上是针对母公司个别报表而言的,如果母公司还需编制合并报表,因母公司控制的资源并未发生变化,因此合并报表层面应继续延续原先的合并抵销分录,确保母子公司之间的吸收合并事项对母公司的合并报表不产生影响。

5. 如果母公司直接控股的全资子公司未改为分公司,而是直接被母公司吸收合并(例如以事业部形式)则其会计处理与子公司被吸收合并后成立分公司应保持一致。因为无论是否成立分公司,母公司所控制的资源均未发生变化。

6. 原非同一控制下企业合并的折价购买利得仍计

人留存收益。但对于具体会计科目,第7号解释并未明确。建议直接调整留存收益(在资产负债表中单设一个调整项),而不通过利润表。而对于原非同一控制下企业合并的商誉及原同一控制下企业合并中最终控制方收购原于公司时形成的商誉,由于商誉所依附的资产组仍存在,故商誉也不会因为法人实体的消失而消失,只是从原合并报表转为原母公司个别报表。

7. “专项储备”和“一般风险准备”由于其专用性,需按原计提及使用情况持续反映其余额,并不会因法人主体的消失而消失。

二、案例分析

2016年2月A公司吸收合并全资子公司B。该子公司是A公司于2014年通过非同一控制下的企业合并取得,A公司长期股权投资成本1000万元,确认商誉金额100万元。截至吸收合并完成日B公司以购买日为基础持续计算的各项资产、负债的公允价值分别为2000万元和900万元。净资产中包含了B公司可供出售公允价值变动产生的其他综合收益50万元,以及购买日至改为分公司日B公司实现的净损益150万元。此外,A公司销售给B公司产品净利10万元且B公司尚未将该标的存货对外销售;B公司销售给A公司产品净利5万元,且A公司尚未将该标的存货对外销售。税务机关认可该部分顺流存货的计税基础保持其在B公司的原计税基础不变(考虑内部交易递延所得税影响)。那么,对于内部往来交易合并抵销如何处理,个别报表和合并报表如何处理呢?

1. A公司销售给B公司(顺销交易)的标的存货,该部分存货应按照在A公司的合并报表层面的价值(即原先的内部交易成本)入账。由此导致A公司取得B公司净资产的入账价值小于B公司净资产原账面价值的差额应在吸收合并完成时确认的留存收益科目中调整。

B公司销售给A公司的存货(逆销交易)原先(吸收合并之前)已在A公司的账面上,并非本次通过吸收合并重新获得,本次吸收合并不应改变该部分存货在A公司个别报表层面的计量基础。由此将导致该部分逆销交易的标的存货在A公司个别报表和合并报表层面的计量基础不一致,在合并报表层面应继续延续原先的内部购销业务抵销分录,直至该部分存货被A公司对外出售为止。

2. 母公司吸收合并全资子公司,在母公司个别财务报表层面。应于吸收合并完成日,按照该子公司的各项资产、负债在母公司合并报表层面的账面价值对所取得的子公司各项资产、负债进行初始计量,同时终止确认原有对该公司的长期股权投资。按上述原则确定的取得该子公司净资产初始确认金额与被终止确认的对该子公司长期股权投资账面价值之间的差额中,属于该子公司的可供出售金融资产公允价值变动等其他综合收益项目的部分,贷记或借记“其他综合收益”科目,其他差额确认为资本公积。

会计处理(单位:万元)如下:

借: B公司各项资产(内部抵销10)	1990
商誉	100
递延所得税资产	(10.25%)2.5
贷: B公司各项负债	900
长期股权投资——B	1000
其他综合收益	50
留存收益	140
资本公积	2.5

(1)原处理方式是将子公司净资产与母公司长期股权投资的差额全部计入“投资收益”科目。此外,虽然第7号解释第四条将资本公积项目作为最终的平衡数,但在正常情况下出现资本公积作为平衡数的情况应不多见,主要来源可能会是同一项资产、负债在母公司个别报表层面和子公司的计税基础不一致导致的递延所得税确认的影响。而如果确实需要以资本公积为最终平衡数,则其二级明细科目应为其他资本公积,且这部分资本公积后期应不会再转出到损益。

(2)其他综合收益50万元需等到对应的资产对外处置时,才能将该金额转入当期损益(投资收益)。

(3)对计入留存收益的具体会计科目,第7号解释并未明确。建议在资产负债表中单设一个调整项目。而如采用追溯调整的方法,实务中难以操作。因此一般考虑是计入本期发生额中的特殊单列项目,不调整年初数,也不通过本年度的利润表。

(4)逆流交易未实现损益10应当冲减留存收益而不是资本公积,因为在合并报表层面,是减少了自购买日公允价值持续计算的子公司吸收合并日净资产,体现为

子公司累计实现收益的减少。

(5)如题目涉及递延所得税则应遵循《企业会计准则18号》的原则处理。

如母公司吸收合并非全资子公司,应视作母公司先取得该子公司的少数股权,将其变为全资子公司后,再按上述原则处理。对于母公司以现金方式购买的少数股权,在母公司个别报表层面应按照《企业会计准则第2号》第六条的原则处理:除企业合并形成的长期股权投资以外,其他方式取得的长期股权投资,应当按照下列规定确定其初始投资成本:以支付现金取得的长期股权投资,应当按照实际支付的购买价款作为初始投资成本。初始投资成本包括与取得长期股权投资直接相关的费用、税金及其他必要支出。但在母公司合并报表层面,该购买少数股权行为应按照《企业会计准则第33号》第四十七条的原则处理:在合并财务报表中,因

购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额,应当调整资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积不足冲减的,调整留存收益。

在A公司的合并报表层面,对于母公司吸收合并全资子公司,属于集团内部资本重组,集团控制的资源并未发生变化,因此应延续原先的合并抵消分录,确保母子公司之间的吸收合并事项对A公司的合并报表层面不产生影响。但在合并报表层面,对因吸收合并导致的递延所得税变动,对应调整“所得税费用——递延所得税费用”而不体现为对资本公积的调整。例题中应将资本公积贷方数字2.5万元调整至“所得税费用——递延所得税费用”科目。

“营改增”后土地增值税清算,收入确认的5原则

马昌尧

营改增以后你所在的房产企业是否又将要进行土地增值税的清算了呢?营业税时期的土地增值税清算和增值税时期的土地增值税清算又有什么不一样呢?

一、不含税收入的确认原则

确认原则:

(一)纳税人选用增值税简易计税方法

土地增值税预征、清算收入=含税销售收入/(1+5%)

(二)纳税人选用增值税一般计税方法

1、土地增值税预征收入=含税销售收入/(1+11%)

2、土地增值税清算收入=(含税销售收入+本项目土地价款×11%)/(1+11%)

即:纳税人按规定允许以本项目土地价款扣减销售额而减少的销项税金,应调增土地增值税清算收入。

操作案例:

诚丰房地产开发企业为一般纳税人按照增值税一般计税方法计税。企业预售一套房产,取得含税销售收入1110万,假设对应允许扣除的土地价款为400万。则甲企业预售房产时土地增值税预征收入为 $1110/(1+11\%)=1000$ 万。甲企业按照财税〔2016〕36号文规定,到期申报应交增值税为 $(1110-400)/(1+11\%) \times 11\%=70.36$ 万,则甲企业土地增值税清算收入为 $1110-70.36=(1110+400 \times 11\%)/(1+11\%)=1039.64$ 万。

政策依据:

根据财税〔2016〕43号文第三条规定,土地增值税纳税人转让房地产取得的收入为不含增值税收入。

二、全额开票的收入确认原则

确认原则:

已经全额开具商品房销售发票的,则按照发票所载金额确认收入,在不同的计算方法下,不含税收入金额是不一样的,原则参照本文第一条。

操作案例：

诚丰公司销售了一套商品房，合同总金额180万元，发票开具也是180万元，那么在进行土地增值税清算时，就按照180万元确认为含税收入，根据不同的计算方法再确认不含税收入金额。

政策依据：

根据《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》（国税函〔2010〕220号）的解释，在进行土地增值税清算时，如果纳税人已经全额开具商品房销售发票的，则按照发票所载金额确认收入。

三、未开具发票或未全额开具发票时的收入确认原则

确认原则：

未开具发票或未全额开具发票的，以交易双方签订的销售合同所载的售房金额及其他收益确认收入，在不同的计算方法下，不含税收入金额是不一样的，原则参照本文第一条。

操作案例：

诚丰公司销售了一套商品房，合同总金额180万元，由于客户只交了首付款30%，因此发票也只开了54万元，那么在进行土地增值税清算时，就按照180万元确认为含税收入，根据不同的计算方法再确认不含税收入金额。

政策依据：

根据《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》（国税函〔2010〕220号）文的规定，在进行土地增值税清算时，纳税人未开具发票或未全额开具发票的，以交易双方签订的销售合同所载的售房金额及其他收益确认收入。

四、开发自用房产的收入确认原则

确认原则：

房地产开发企业自用的商品房在进行土地增值税税款清算时，不用确认销售收入。

操作案例：

诚丰公司将开发的一套商品房，市场销售金额180万元，由于公司管理的需要，将该房产用作公司自持物业对外出租，计税成本为110万元，这时，会计上就不能

按市场价值180万元做收入处理，只能按账面成本110万元结转固定资产。但是与其相对应的成本费用也不能在计算土地增值税时扣除。

政策依据：

根据《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》（国税函〔2006〕187号）第三条第二款“房地产开发企业将开发的部分房地产转为企业自用或用于出租等商业用途时，如果产权未发生转移，不征收土地增值税，在税款清算时不列收入，不扣除相应的成本和费用”

五、开发房产用于职工福利、奖励、投资等的收入确认原则

确认原则：

房地产开发企业将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等，发生所有权转移时应视同销售房地产，根据同类房地产的平均价格确认收入。

操作案例：

诚丰公司将开发的一套商品房，市场销售金额180万元，奖励给公司业绩突出的员工，并将房产证办理到了员工名下，计税成本为110万元，这时，会计上就应该按照180万元确认为含税收入，根据不同的计算方法再确认不含税收入金额。

政策依据：

根据《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知》（国税函〔2006〕187号）第三条第一款规定，房地产开发企业将开发产品用于职工福利、奖励、对外投资、分配给股东或投资人、抵偿债务、换取其他单位和个人的非货币性资产等，发生所有权转移时应视同销售房地产，其收入按下列方法和顺序确认：

- 1.按本企业在同一地区、同一年度销售同类房地产的平均价格确定；
- 2.由主管税务机关参照当地当年、同类房地产的市场价格或评估价值确定。

股权转让“带走”的债权债务咋处理

在转让公司股权过程中,由于购买方对公司的原债权债务可能难以控制,因此通常将“转让方承担公司的全部或部分债权债务”作为股权转让的前提条件。转让方(自然人股东)承担债权债务时,如何确定个人实际所得计征个人所得税问题?

适用个人所得税政策

《国家税务总局关于股权转让收入征收个人所得税问题的批复》(国税函[2007]244号)规定,某温泉公司原全体股东,通过签订股权转让协议,以转让公司全部资产方式将股权转让给新股东,协议约定时间以前的债权债务由原股东负责,协议约定时间以后的债权债务由新股东负责。根据《个人所得税法》及其实施条例的规定,原股东取得股权转让所得,应按“财产转让所得”项目计征个人所得税。

实例分析

(一) 承担债务

例1: A公司为一人公司,投资人李某出资1000万元。2015年8月,李某将其全部股权转让给王某,转让总价3000万元。但协议同时约定,李某须承担A公司的一项债务800万元(应付甲公司)。股权转让时李某持有股权的计税成本仍为1000万元,假设不考虑股权转让过程中的相关税费。

对于李某的股权转让所得,笔者认为应当按个人的实际所得征税,李某偿还公司负债后的实际所得应为1200万元($2000 - 800$),应缴个人所得税240万元($1200 \times 20\%$)。李某代为承担A公司的债务会导致A公司净资产增加,可视为对A公司的追加投资,账务处理如下:(单位:万元,下同)

借: 应付账款——甲公司	800
贷: 实收资本——李某	800

李某持有A公司股权的计税成本应为初始投资成

本与追加投资成本之和1800万元($1000 + 800$),其股权转让所得应为1200万元($3000 - 1800$)。需要注意的是,李某承担A公司指定债务是股权转让交易不可分割的组成部分,其行为是有偿的,不能视为对A公司的无偿捐赠。上述账务处理可回避因接受捐赠而多缴企业所得税的风险。

另外,如果李某不承担800万元负债,持有A公司股权的公允价值应当是2200万元($3000 - 800$),王某只需付出2200万元即可获取A公司全部股权。因此本例也可转换为以下交易:王某先借800万元给A公司偿还甲公司债务,再用2200万元购买股权。A公司账务处理如下:

借: 银行存款	800
贷: 其他应付款——王某	800
借: 应付账款——甲公司	800
贷: 银行存款	800

李某的股权转让所得仍为1200万元($2200 - 1000$)。王某取得A公司股权的计税成本为2200万元(另外800万元形成应收债权)。

(二) 承担债权

例2: 接上例股权转让协议同时约定,李某可获得A公司的一项债权800万元(应收乙公司),其他条件不变。笔者认为,对李某取得的A公司债权可视为A公司对李某的利润分配,或者李某收回部分投资。账务处理如下:

1. 利润分配	
借: 利润分配	800
贷: 应付股利——李某	800
借: 应付股利——李某	800
贷: 应收账款——乙公司	800

李某因转让股权实际取得的所得为2000万元

(3000-1000), 应缴个人所得税400万元(2000×20%)。李某取得分红800万元, 应缴个人所得税160万元(800×20%)。李某合计应缴个人所得税560万元(400+160)。

2. 收回投资

借: 实收资本(资本公积、盈余公积等) 800

贷: 应收账款——乙公司 800

李某持有A公司股权的计税成本应为200万元(1000-800), 股权转让所得为2800万元(3000-200), 应缴个人所得税560万元(2800×20%)。应缴个人所得税与第一种账务处理相同。

注意事项

根据国税函[2007]244号文件规定, 转让股权涉及转让方承担债权债务的, 个人所得税应纳税所得额=(原股东股权转让总收入-原股东承担的债务总额+原股东所收回的债权总额-注册资本额-股权转让过程中的有关税费)×原股东持股比例(以下简称公式一); 或者个人所得税应纳税所得额=原股东分配取得股权

转让收入+原股东清收公司债权收入-原股东承担公司债务支出-原股东向公司投资成本(以下简称公式二)。在适用上述计算公式时需要注意两点:

一是公式中的债权、债务都应当按照公允价值(而不是账面价值)计量。在实践中主管税务机关应当审核转让方是否存在承担虚拟债务(实际不存在的债务, 或者实际需承担的债务金额小于账面金额), 或者取得隐含债权(取得账面未反映的债权, 或者取得债权的公允价值大于账面金额)来逃避缴纳个人所得税的情形。

二是公式一的表述不够严谨, 应改为“个人所得税应纳税所得额=(原股东股权转让总收入-原股东承担的债务总额+原股东所收回的债权总额-股权转让过程中的有关税费)×该股东持股比例-该股东投资的计税成本”。股东投资的计税成本等于初始投资和追加投资时, 用于投资资产的公允价值之和(股东投资的计税成本不一定等于计入“注册资本”的金额)。公式二中“原股东向公司投资成本”同样应改为“原股东向公司投资的计税成本”。

纳税人申请代开增值税普通发票需要提供什么资料

问: 纳税人申请代开增值税普通发票需要提供什么资料?

答: 除销售取得的不动产和其他个人出租不动产代开增值税发票业务外, 纳税人申请代开增值税普通发票不再需要提供付款方相关书面确认证明; 申请代

开增值税专用发票或增值税普通发票时统一填写《代开增值税发票缴纳税款申报表》。

依据: 《国家税务总局改进征管优化服务进一步做好全面推开营改增试点工作的通知》(税总发[2016]165号)

关于上市公司重大资产重组前发生业绩“变脸”或本次重组存在拟置出资产情形的相关问题与解答

问: 上市公司重大资产重组前发生业绩“变脸”或本次重组存在拟置出资产情形, 对中介机构有哪些要求?

答: 上市公司重大资产重组前一会计年度发生业绩

“变脸”、净利润下降50%以上(含由盈转亏), 或本次重组拟置出资产超过现有资产50%的, 为避免相关方通过本次重组逃避有关义务、责任, 独立财务顾问、律师、会计师和评估师应当勤勉尽责, 对上市公司(包括但不

限于)以下事项进行专项核查并发表明确意见:

1.上市后的承诺履行情况,是否存在不规范承诺、承诺未履行或未履行完毕的情形。

2.最近三年的规范运作情况,是否存在违规资金占用、违规对外担保等情形,上市公司及其控股股东、实际控制人、现任董事、监事、高级管理人员是否曾受到行政处罚、刑事处罚,是否曾被交易所采取监管措施、纪律处分或者被我会派出机构采取行政监管措施,是否有正被司法机关立案侦查、被我会立案调查或者被其他有权部门调查等情形。

3.最近三年的业绩真实性和会计处理合规性,是否存在虚假交易、虚构利润,是否存在关联方利益输

送,是否存在调节会计利润以符合或规避监管要求的情形,相关会计处理是否符合企业会计准则规定,是否存在滥用会计政策、会计差错更正或会计估计变更等对上市公司进行“大洗澡”的情形,尤其关注应收账款、存货、商誉大幅计提减值准备的情形等。

4.拟置出资产的评估(估值)作价情况(如有),相关评估(估值)方法、评估(估值)假设、评估(估值)参数预测是否合理,是否符合资产实际经营情况,是否履行必要的决策程序等。

上市公司应当在公布重组草案的同时,披露上述专项核查意见。

企业支付的贷款利息能在税前列支吗

问:企业支付的贷款利息可否在所得税税前列支?有没有关于贷款用途或者贷款利率的限制呢?

答:根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》文件的规定:

第三十八条 企业在生产经营活动中发生的下列利息支出,准予扣除:

(一)非金融企业向金融企业借款的利息支出、金融企业的各项存款利息支出和同业拆借利息支出、企业经批准发行债券的利息支出;

(二)非金融企业向非金融企业借款的利息支出,不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分。

《财政部、国家税务总局关于企业关联方利息支出税前扣除标准有关税收政策问题的通知》(财税[2008]121号)规定:

一、在计算应纳税所得额时,企业实际支付给关联方的利息支出,不超过以下规定比例和税法及其实施条例有关规定计算的部分,准予扣除,超过的部分不得在发生当期和以后年度扣除。

企业实际支付给关联方的利息支出,除符合本通知第二条规定外,其接受关联方债权性投资与其权益性投资比例为:

(一)金融企业,为5:1;

(二)其他企业,为2:1。

二、企业如果能够按照税法及其实施条例的有关规定提供相关资料,并证明相关交易活动符合独立交易原则的;或者该企业的实际税负不高于境内关联方的,其实际支付给境内关联方的利息支出,在计算应纳税所得额时准予扣除。

三、企业同时从事金融业务和非金融业务,其实际支付给关联方的利息支出,应按照合理方法分开计算;没有按照合理方法分开计算的,一律按本通知第一条有关其他企业的比例计算准予税前扣除的利息支出。

四、企业自关联方取得的不符合规定的利息收入应按照有关规定缴纳企业所得税。

因此,对符合上述规定的利息支出可以在税前扣除。

技术转让所得可以减免企业所得税吗

问：符合条件的技术转让所得免征、减征企业所得税，这里的“符合条件”指的是什么？在帐务处理时应怎么处理？

答：《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九十条 企业所得税法第二十七第（四）项所称符合条件的技术转让所得不超过500元的部分，免征企业所得税；超过500元的部分，减半征收企业所得税。

该条强调了三个方面：三是减免标准线为年度转让所得总和，企业签订的技术转让合同应符合上述三个要点才能享受减免税优惠。

此项免税所得在期末企业所得税申报表中，直接作为应纳税所得额的减项申报即可，帐务处理上按正常处置无形资产处理。

转让时

借：银行存款

无形资产减值准备

累计形资产

贷：无形资产

营业外收入-处置非流动资产利得

福建省财政厅总会计师万崇伟一行到华兴所调研党建工作

2016年12月15日下午，福建省财政厅党组成员、总会计师、省注册会计师行业党委书记万崇伟到福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）调研党建工作，福建省财政厅会计处处长黄卓恕、福建省注册会计师管理中心主任、省注协秘书长、省注协副会长、省注册会计师行业党委副书记林阳发、福建省财政厅会计处主任科员刘屏萍、福建省注册会计师协会监管部主任陈燕等人陪同调研。

林阳发秘书长传达了“福建省非公企业和社会组织党的组织和工作覆盖推进会”会议精神；与会党员深受启发，认识党建工作的重要性。

华兴所首席合伙人、党支部书记林宝明汇报了事务所党建工作及“两学一做”教育活动情况，也汇报党建工作中存在问题和遇到的困难。重点汇报四个方面：一、党建组织机构及党员队伍情况；二、开展党建工作和“两学一做”教育活动情况；三、抓“两学一做”教育活动，取得的成果；四、存在问题和建议。

万崇伟总会计师在听取事务所汇报后，充分肯定了福建华兴会计师事务所党建工作，要求事务所认真

贯彻省委组织部“双覆盖”推进会精神，贴近行业特点、贴近业务工作、贴近党员思想，不断总结党建工作经验，加强对外宣传。同时，在党建工作中要做到“三个强化”：一要强化党建工作的引领作用，推进优秀员工积极向党组织靠拢，以扎实有效的党建工作引领业务工作持续拓展；二要强化党员的示范作用，做到“一带一”、“一帮一”，落实“双培”方案，提升党建工作整体水平；三要强化党纪的约束作用，教育全体党员、特别是注册会计师党员时刻自觉遵守党规党纪，诚信执业。希望华兴所在业务做大做强的同时也为我省非公企业和社会组织党建工作树立一面旗帜。

座谈会结束后，总会计师万崇伟一行人观看党建宣传栏、党建工作计划、“两学一做”教育活动计划及实施方案、会议记录、支部组织活动照片等，现场了解情况并指导。省财政厅领导的关心和支持，给了华兴所全体党员极大鼓舞。

华兴所党支部