

福建亚亨机械股份有限公司简介

福建亚亨机械股份有限公司是隶属福建亚亨集团的专门从事设计、制造蓄电池生产机械设备的专业化服务型公司。“亚亨机械”成立于1997年，位于国家级风景区武夷山南麓，座落在历史文化名城—建阳区。公司拥有一支专业的研发、设计、生产、销售队伍，凭借二十余年的蓄电池制造经验，为蓄电池行业提供经济、实用、高效的生产设备。公司产品开发以国家相关行业标准 and 规格为依据，充分利用最新微电脑技术实现产品的精确智能、稳定高效、轻巧便捷、操作简单、安全耐用的特点，确保了蓄电池产品高效质量的优秀产品。

“以人为本，精业铸名牌；以客为尊，敬业促发展”是公司始终奉行的质量方针，公司已通过ISO9001；2000质量管理体系认证，并拥有十几项发明专利和实用新型专利，为铅酸蓄电池行业彻底改变了电池铸焊和极群包板的两个工序完全依赖手工操作的落后生产方式，提高了生产效率和电池品质，实现了洁净化生产，产品深受广大蓄电池企业欢迎，公司于2015年完全股改，2016年4月25日在新三板挂牌上市，股票代码836894。

福建亚亨机械股份有限公司将以技术上的不断创新、产品不断升级并以产品质量，全心全意地为蓄电池行业做出自己的贡献。

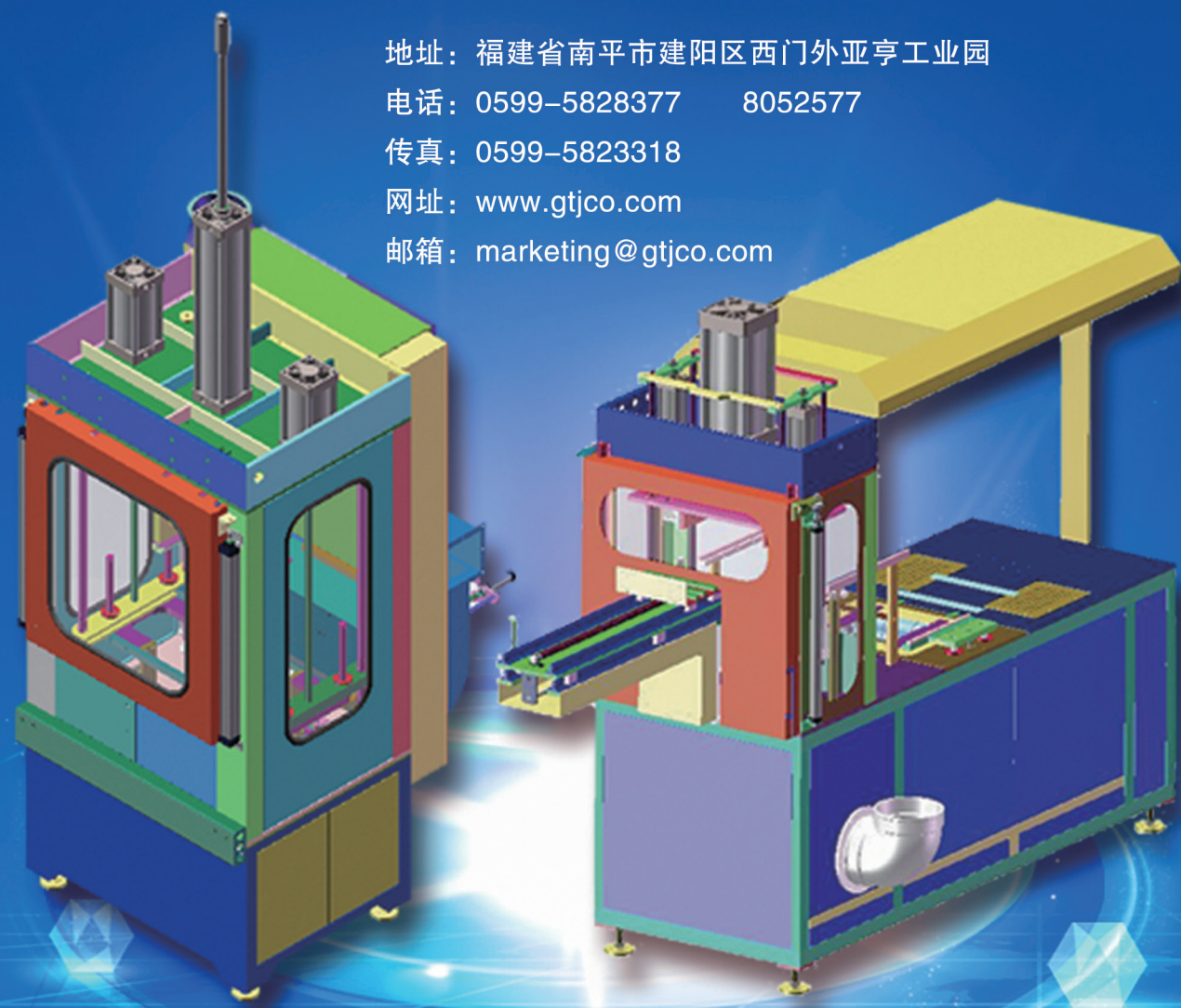
地址：福建省南平市建阳区西门外亚亨工业园

电话：0599-5828377 8052577

传真：0599-5823318

网址：www.gtjco.com

邮箱：marketing@gtjco.com



独立 客观 公正 优质 廉洁 高效



华兴会计师

HUAXING ACCOUNTANTS

2017年 第2期 | 总第253期



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

华兴所隆重举办2017迎春晚宴



福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）隆重举办迎春晚宴



首席合伙人林宝明热情洋溢致新春贺辞



第二届管理合伙人和合伙事务监督委员同全体员工共祝鸡年吉祥



管理合伙人祝华兴所更上一层楼



林宝明与各分所负责人同祝华兴所事业兴旺



青年员工喜获特别奖

开春审计忙



鸡年开门红



业务五部总经理陈碧芸参加福建亚亨机械股份有限公司在新三板市场挂牌



业务四部在福建青山纸业股份有限公司监盘



业务六部在福建凤竹纺织科技股份有限公司监盘



厦门分所在福建柒牌服饰科技股份有限公司监盘



业务九部在厦门顾德益电器有限公司监盘

HUA×ING
ACCOUNTANTS

华兴会计师

2017年第02期（总第253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

法规选载

中国注册会计师审计准则第1521号	3
——注册会计师对其他信息的责任	
中国注册会计师审计准则第 1111 号	5
——就审计业务约定条款达成一致意见	
中国注册会计师审计准则第 1131 号	8
——审计工作底稿	
中国注册会计师审计准则第 1301 号	10
——审计证据	
中国注册会计师审计准则第 1332 号	12
——期后事项	
中国注册会计师审计准则第 1341 号	14
——书面声明	
本批审计准则生效实施后废止的	16
11 项准则	
关于做好会计师事务所 2016 年度	16
报备工作的通知	

会计

企业预缴增值税的会计处理	17
完全权益法下逆顺流交易调整抵消的换位思考	19
提足折旧房产重建要分两步走	21

税收

税收新政破解股权捐赠困局	22
八种年终奖发放形式的个税计算方法	24
新三板公司股改时应如何缴纳个税	26
汇算清缴莫忽视营改增的影响	28
房产出租要合理选择计税方法	30
非专用发票不得抵扣? “营改增”	32
七种特殊情形例外	
30 种不需要发票的税前扣除情形	34

审计

北京注册会计师协会专家委员会专家提示	36
〔2016〕第 11 号——房地产企业	
持续经营风险识别与审计应对	

咨询信箱

企业销售软件产品, 增值税有何优惠政策	39
关联企业之间发生的利息支出, 如何税前扣除	39

企业文化

记华兴所 2017 迎春晚宴	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

〔续上期〕

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 (2016年12月23日修订)

第一章 总 则

第一条 本准则规范了注册会计师对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的责任,无论其他信息是财务信息还是非财务信息。被审计单位的年度报告可能是一份单独的文件,也可能是服务于相同目的系列文件组合。

第二条 本准则以注册会计师执行财务报表审计为背景。因此,本准则规定的注册会计师的目标应以《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》第二十五条中描述的注册会计师的总体目标为背景来理解。注册会计师对财务报表发表的审计意见不涵盖其他信息,本准则也不要求注册会计师获取超过形成财务报表审计意见所需要的审计证据。

第三条 本准则要求注册会计师阅读和考虑其他信息,是由于如果其他信息与财务报表或者与注册会计师在审计中了解到的情况存在重大不一致,可能表明财务报表或其他信息存在重大错报,两者均会损害财务报表和审计报告的可信性。此类重大错报也可能不恰当地影响审计报告使用者的经济决策。

第四条 本准则也可能有助于注册会计师遵循相关的职业道德要求,即要求注册会计师不应当在明知的情况下与以下信息发生关联:含有严重虚假或误导性的陈述;含有缺少充分依据的陈述或信息;存在遗漏或含糊其辞的信息,且这种遗漏或含糊其辞会产生误导。

第五条 其他信息中,某些金额或其他项目旨在与财务报表中的金额或其他项目相一致,或者对其进行概括,或者为其提供更详细的信息;针对某些金额或其他项目,注册会计师在审计中已经了解到一些情况。

第六条 无论在审计报告日之前还是之后获取其他信息,注册会计师对其他信息的责任(除适用的报告

责任外)均适用。

第七条 本准则不适用于:

- (一)财务信息初步公告;
- (二)证券发行文件,包括招股说明书。

第八条 本准则对注册会计师设定的责任,不构成对其他信息的鉴证。本准则也不要求注册会计师对其他信息提供一定程度的保证。

第九条 法律法规可能就其他信息对注册会计师提出超出本准则范围的要求。在此情况下,注册会计师应当遵守法律法规的要求。

第二章 定 义

第十条 年度报告,是指管理层或治理层根据法律法规的规定或惯例,一般以年度为基础编制的、旨在向所有者(或类似的利益相关方)提供实体经营情况和财务业绩及财务状况(财务业绩及财务状况反映于财务报表)信息的一个文件或系列文件组合。一份年度报告包含或随附财务报表和审计报告,通常包括实体的发展,未来前景、风险和不确定事项,治理层声明,以及包含治理事项的报告等信息。

第十一条 其他信息,是指在被审计单位年度报告中包含的除财务报表和审计报告以外的财务信息和非财务信息。

第十二条 其他信息的错报,是指对其他信息作出不正确陈述或其他信息具有误导性,包括遗漏或掩饰对恰当理解其他信息披露的事项必要的信息。

第三章 目 标

第十三条 注册会计师的目标是,在已经阅读其他信息的情况下:

- (一)考虑其他信息与财务报表之间是否存在重

大不一致；

（二）考虑其他信息与注册会计师在审计中了解到的情况之间是否存在重大不一致；

（三）当注册会计师识别出此类重大不一致似乎存在时，或者注册会计师知悉其他信息似乎存在重大错报时，予以恰当应对；

（四）根据本准则的规定进行报告。

第四章 要求

第一节 获取其他信息

第十四条 注册会计师应当：

（一）通过与管理层讨论，确定哪些文件组成年度报告，以及被审计单位计划公布这些文件的方式和时间安排；

（二）就及时获取组成年度报告的文件的最终版本与管理层作出适当安排。如果可能，在审计报告日之前获取；

（三）如果本条第（一）项中确定的部分或全部文件在审计报告日后才能取得，要求管理层提供书面声明，声明上述文件的最终版本将在可获取时并且在被审计单位公布前提供给注册会计师，以使注册会计师可以完成本准则要求的程序。

第二节 阅读并考虑其他信息

第十五条 注册会计师应当阅读其他信息。在阅读时，注册会计师应当：

（一）考虑其他信息和财务报表之间是否存在重大不一致。作为考虑的基础，注册会计师应当将其他信息中选取的金额或其他项目（这些金额或其他项目旨在与财务报表中的金额或其他项目相一致，或对其进行概括，或为其提供更详细的信息）与财务报表中的相应金额或其他项目进行比较，以评价其一致性；

（二）在已获取审计证据并已得出审计结论的背景下，考虑其他信息与注册会计师在审计中了解到的情况是否存在重大不一致。

第十六条 当根据本准则第十五条阅读其他信息

时，注册会计师应当对与财务报表或注册会计师在审计中了解到的情况不相关的其他信息中似乎存在重大错报的迹象保持警觉。

第三节 当似乎存在重大不一致或其他信息似乎存在重大错报时的应对

第十七条 如果注册会计师识别出似乎存在重大不一致，或者知悉其他信息似乎存在重大错报，注册会计师应当与管理层讨论该事项，必要时，实施其他程序以确定：

（一）其他信息是否存在重大错报；

（二）财务报表是否存在重大错报；

（三）注册会计师对被审计单位及其环境的了解是否需要更新。

第四节 当注册会计师认为其他信息存在重大错报时的应对

第十八条 如果注册会计师认为其他信息存在重大错报，应当要求管理层更正其他信息：

（一）如果管理层同意作出更正，注册会计师应当确定更正已经完成；

（二）如果管理层拒绝作出更正，注册会计师应当就该事项与治理层进行沟通，并要求作出更正。

第十九条 如果注册会计师认为审计报告日前获取的其他信息存在重大错报，且在与治理层沟通后其他信息仍未得到更正，注册会计师应当采取恰当措施，包括：

（一）考虑对审计报告的影响，并就注册会计师计划如何在审计报告中处理重大错报与治理层进行沟通；

（二）在相关法律法规允许的情况下，解除业务约定。

第二十条 如果注册会计师认为审计报告日后获取的其他信息存在重大错报：

（一）如果其他信息得以更正，注册会计师应当根据具体情形实施必要的程序；

（二）如果与治理层沟通后其他信息未得到更正，注册会计师应当考虑其法律权利和义务，并采取恰当

的措施,以提醒审计报告使用者恰当关注未更正的重大错报。

第五节 当财务报表存在重大错报或注册会计师对被审计单位及其环境的了解需要更新时的应对

第二十一条 如果注册会计师通过实施本准则第十五条至第十六条所述的程序,认为财务报表存在重大错报,或者注册会计师对被审计单位及其环境的了解需要更新,注册会计师应当根据其他审计准则作出恰当应对。

第六节 报 告

第二十二条 如果在审计报告日存在下列两种情况之一,审计报告应当包括一个单独部分,以“其他信息”为标题:

(一)对于上市实体财务报表审计,注册会计师已获取或预期将获取其他信息;

(二)对于上市实体以外其他被审计单位的财务报表审计,注册会计师已获取部分或全部其他信息。

第二十三条 如果根据本准则第二十二条的要求,审计报告应当包含其他信息部分,该部分应当包括:

(一)管理层对其他信息负责的说明。

(二)指明:

1.注册会计师于审计报告日前已获取的其他信息(如有);

2.对于上市实体财务报表审计,预期将于审计报告日后获取的其他信息(如有)。

(三)说明注册会计师的审计意见未涵盖其他信息,因此,注册会计师对其他信息不发表(或不会发表)审计意见或任何形式的鉴证结论。

(四)描述注册会计师根据本准则的要求,对其他信息进行阅读、考虑和报告的责任。

(五)如果审计报告日前已经获取其他信息,则选择下列二者之一进行说明:

1.说明注册会计师无任何需要报告的事项;

2.如果注册会计师认为其他信息存在未更正的重大错报,说明其他信息中的未更正重大错报。

第二十四条 如果注册会计师根据《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》的规定发表保留或者否定意见,注册会计师应当考虑导致非无保留意见的事项对本准则第二十三条第(五)项要求的说明的影响。

第七节 审计工作底稿

第二十五条 根据《中国注册会计师审计准则第1131号——审计工作底稿》中与本准则相关的要求,注册会计师应当就下列事项形成审计工作底稿:

(一)按照本准则的规定实施的程序;

(二)注册会计师按照本准则的规定执行工作所针对的其他信息的最终版本。

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 (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确定审计的前提条件是否存在,以及与管理层就审计业务约定条款达成一致意见,制定本准则。

第二条 本准则规范被审计单位控制范围内的,注册会计师与管理层有必要达成一致意见的事项。《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计

实施的质量控制》规范注册会计师控制范围内的业务承接的有关事项。

第二章 定 义

第三条 审计的前提条件,是指管理层在编制财务报表时采用可接受的财务报告编制基础,以及管理层对注册会计师执行审计工作的前提的认同。

第四条 在本准则中单独提及的管理层,应当理解为管理层和治理层(如适用)。

第三章 目 标

第五条 注册会计师的目标是,只有通过实施下列工作就执行审计工作的基础达成一致意见后,才承接或保持审计业务:

(一)确定审计的前提条件存在;

(二)确认注册会计师和管理层已就审计业务约定条款达成一致意见。

第四章 要 求

第一节 审计的前提条件

第六条 为了确定审计的前提条件是否存在,注册会计师应当:

(一)确定管理层在编制财务报表时采用的财务报告编制基础是否是可接受的;

(二)就管理层认可并理解其责任与管理层达成一致意见。

管理层的责任包括:

(一)按照适用的财务报告编制基础编制财务报表,并使其实现公允反映(如适用);

(二)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;

(三)向注册会计师提供必要的工作条件,包括允许注册会计师接触与编制财务报表相关的所有信息(如记录、文件和其他事项),

向注册会计师提供审计所需要的其他的信息,允许注册会计师在获取审计证据时不受限制地接触其认为必要的内部人员和其他相关人员。

第七条 如果管理层或治理层在拟议的审计业务约定条款中对审计工作的范围施加限制,以致注册会计师认为这种限制将导致其对财务报表发表无法表示意见,注册会计师不应将该项业务作为审计业务予以

承接,除非法律法规另有规定。

第八条 如果审计的前提条件不存在,注册会计师应当就此与管理层沟通。在下列情况下,除非法律法规另有规定,注册会计师不应承接拟议的审计业务:

(一)除本准则第十九条规定的情形外,注册会计师确定被审计单位在编制财务报表时采用的财务报告编制基础不可接受;

(二)注册会计师未能与管理层达成本准则第六条第一款第(二)项提及的一致意见。

第二节 就审计业务约定条款达成一致意见

第九条 注册会计师应当就审计业务约定条款与管理层或治理层(如适用)达成一致意见。

第十条 注册会计师应当将达成一致意见的审计业务约定条款记录于审计业务约定书或其他适当形式的书面协议中。审计业务约定条款应当包括下列主要内容:

(一)财务报表审计的目标与范围;

(二)注册会计师的责任;

(三)管理层的责任;

(四)指出用于编制财务报表所适用的财务报告编制基础;

(五)提及注册会计师拟出具的审计报告的预期形式和内容,以及对在特定情况下出具的审计报告可能不同于预期形式和内容的说明。

第十一条 如果法律法规足够详细地规定了审计业务约定条款,注册会计师除了记录适用的法律法规以及管理层认可并理解其责任的事实外,不必将本准则第十条规定的事项记录于书面协议。

第十二条 如果法律法规规定的管理层的责任与本准则第六条第二款的规定相似,注册会计师根据判断可能确定法律法规规定的责任与本准则第六条第二款的规定在效果上是等同的。如果等同,注册会计师可以使用法律法规的措辞,在书面协议中描述管理层的责任;如果不等同,注册会计师应当使用本准则第六条第二款的措辞,在书面协议中描述这些责任。

第三节 连续审计

第十三条 对于连续审计,注册会计师应当根据具体情况评估是否需要审计业务约定条款作出修改,以及是否需要提醒被审计单位注意现有的条款。

第四节 审计业务约定条款的变更

第十四条 在缺乏合理理由的情况下,注册会计师不应同意变更审计业务约定条款。

第十五条 在完成审计业务前,如果被审计单位或委托人要求将审计业务变更为保证程度较低的业务,注册会计师应当确定是否存在合理理由予以变更。

第十六条 如果审计业务约定条款发生变更,注册会计师应当与管理层就新的业务约定条款达成一致意见,并记录于业务约定书或其他适当形式的书面协议中。

第十七条 如果注册会计师不同意变更审计业务约定条款,而管理层又不允许继续执行原审计业务,注册会计师应当:

(一)在适用的法律法规允许的情况下,解除审计业务约定;

(二)确定是否有约定义务或其他义务向治理层、所有者或监管机构等报告该事项。

第五节 业务承接时的其他考虑

第十八条 如果相关部门对涉及财务会计的事项作出补充规定,注册会计师在承接审计业务时应当确定该补充规定是否与财务报告编制基础存在冲突。

如果存在冲突,注册会计师应当与管理层沟通补充规定的性质,并就下列事项之一达成一致意见:

(一)在财务报表中作出额外披露能否满足补充规定的要求;

(二)对财务报表中关于适用的财务报告编制基础的描述是否可以作出相应修改。

如果无法采取上述任何措施,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,注册会计师应当确定是否有必要发表非无保留意见。

第十九条 如果相关部门要求采用的财务报告编制基础不可接受,只有同时满足下列所有条件,注册会计师才能承接该项审计业务:

(一)管理层同意在财务报表中作出额外披露,以避免财务报表产生误导;

(二)在审计业务约定条款中明确,注册会计师按照《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》的规定,在审计报告中增加强调事项段,以提醒使用者关注额外披露;注册会计师在对财务报表发表的审计意见中不使用“财务报表在所有重大方面按照〔适用的财务报告编制基础〕编制,公允反映了……”等措辞,除非法律法规另有规定。

第二十条 如果不具备本准则第十九条规定的条件,但相关部门要求注册会计师承接该项审计业务,注册会计师应当:

(一)评价财务报表误导的性质对审计报告的影响;

(二)在审计业务约定条款中适当提及该事项。

第二十一条 如果相关部门规定的审计报告的结构或措辞与审计准则要求的明显不一致,注册会计师应当评价:

(一)使用者是否可能误解从财务报表审计中获取的保证;

(二)如果可能存在误解,审计报告中作出的补充解释是否能够减轻这种误解。

如果认为审计报告中作出的补充解释不能减轻可能的误解,除非法律法规另有规定,注册会计师不应承接该项审计业务。

按照相关部门的这类规定执行的审计工作,并不符合审计准则的要求。因此,注册会计师不应在审计报告中提及已按照审计准则的规定执行了审计工作。

中国注册会计师审计准则第1131号

——审计工作底稿

(2016年12月23日修订)

第一章 总 则

第一条 为了规范审计工作底稿的格式、内容和范围以及审计工作底稿的归档,明确注册会计师在财务报表审计中编制审计工作底稿的责任,制定本准则。

第二条 本准则附录中列示的其他审计准则,对在特定情况下就相关事项编制审计工作底稿提出具体要求,但并不构成对本准则普遍适用性的限制。相关法律法规也可能对编制审计工作底稿提出额外要求。

第三条 在符合本准则和其他相关审计准则要求的情况下,审计工作底稿能够实现下列目的:

- (一) 提供证据,作为注册会计师得出实现总体目标结论的基础;
- (二) 提供证据,证明注册会计师按照审计准则和相关法律法规的规定计划和执行了审计工作。

第四条 审计工作底稿还可以实现下列目的:

- (一) 有助于项目组计划和执行审计工作;
- (二) 有助于负责督导的项目组成员按照《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量控制》的规定,履行指导、监督与复核审计工作的责任;
- (三) 便于项目组说明其执行审计工作的情况;
- (四) 保留对未来审计工作持续产生重大影响的事项的记录;
- (五) 便于会计师事务所按照《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》的规定,实施质量控制复核与检查;
- (六) 便于监管机构和注册会计师协会根据相关法律法规或其他相关要求,对会计师事务所实施执业质量检查。

第二章 定 义

第五条 审计工作底稿,是指注册会计师对制定的审计计划、实施的审计程序、获取的相关审计证据,以及得出的审计结论作出的记录。

第六条 审计档案,是指一个或多个文件夹或其他存储介质,以实物或电子形式存储构成某项具体业务的审计工作底稿的记录。

第七条 有经验的专业人士,是指会计师事务所内部或外部的具有审计实务经验,并且对下列方面有合理了解的人士:

- (一) 审计过程;
- (二) 审计准则和相关法律法规的规定;
- (三) 被审计单位所处的经营环境;
- (四) 与被审计单位所处行业相关的会计和审计问题。

第三章 目 标

第八条 注册会计师的目标是,编制审计工作底稿以便:

- (一) 提供充分、适当的记录,作为出具审计报告的基础;
- (二) 提供证据,证明注册会计师已按照审计准则和相关法律法规的规定计划和执行了审计工作。

第四章 要 求

第一节 及时编制审计工作底稿

第九条 注册会计师应当及时编制审计工作底稿。

第二节 记录实施的审计程序和获取的审计证据

第十条 注册会计师编制的审计工作底稿,应当使得未曾接触该项审计工作的有经验的专业人士清楚了解:

- (一) 按照审计准则和相关法律法规的规定实施的审计程序的性质、时间安排和范围;
- (二) 实施审计程序的结果和获取的审计证据;
- (三) 审计中遇到的重大事项和得出的结论,以及在得出结论时作出的重大职业判断。

第十一条 在记录已实施审计程序的性质、时间安排和范围时,注册会计师应当记录:

- (一) 测试的具体项目或事项的识别特征;
- (二) 审计工作的执行人员及完成审计工作的日期;
- (三) 审计工作的复核人员及复核的日期和范围。

第十二条 注册会计师应当记录与管理层、治理层和其他人员对重大事项的讨论,包括所讨论的重大事项的性质以及讨论的时间、地点和参加人员。

第十三条 如果识别出的信息与针对某重大事项得出的最终结论不一致,注册会计师应当记录如何处理该不一致的情况。

第十四条 在极其特殊的情况下,如果认为有必要偏离某项审计准则的相关要求,注册会计师应当记录实施的替代审计程序如何实现相关要求的目的以及偏离的原因。

第十五条 在某些例外情况下,如果在审计报告日后实施了新的或追加的审计程序,或者得出新的结论,注册会计师应当记录:

- (一) 遇到的例外情况;
- (二) 实施的新的或追加的审计程序,获取的审计证据,得出的结论,以及对审计报告的影响;
- (三) 对审计工作底稿作出相应变动的时间和人员,以及复核的时间和人员。

第十六条 编制审计工作底稿的文字应当使用中文。少数民族自治地区可以同时使用少数民族文字。中

国境内的中外合作会计师事务所、国际会计公司成员所可以同时使用某种外国文字。会计师事务所执行涉外业务时可以同时使用某种外国文字。

第三节 审计工作底稿的归档

第十七条 注册会计师应当在审计报告日后及时将审计工作底稿归整为审计档案,并完成归整最终审计档案过程中的事务性工作。

审计工作底稿的归档期限为审计报告日后六十天内。

如果注册会计师未能完成审计业务,审计工作底稿的归档期限为审计业务中止后的六十天内。

第十八条 在完成最终审计档案的归整工作后,注册会计师不应在规定的保存期限届满前删除或废弃任何性质的审计工作底稿。

第十九条 会计师事务所应当自审计报告日起,对审计工作底稿至少保存十年。

如果注册会计师未能完成审计业务,会计师事务所应当自审计业务中止日起,对审计工作底稿至少保存十年。

第二十条 除本准则第十五条规定的情况外,在完成最终审计档案归整工作后,如果注册会计师发现有必要修改现有审计工作底稿或增加新的审计工作底稿,无论修改或增加的性质如何,注册会计师均应当记录:

- (一) 修改或增加审计工作底稿的理由;
- (二) 修改或增加审计工作底稿的时间和人员,以及复核的时间和人员。

附录: 其他审计准则对编制审计工作底稿的具体要求

本附录列示了其他审计准则对注册会计师在特定情况下就相关事项编制审计工作底稿的具体要求。考虑本附录中列示的事项,并不能代替考虑本准则和应用指南中的规定。

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》第十条至第十二条；

2.《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量控制》第三十九条和第四十条；

3.《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》第四十八条至第五十一条；

4.《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》第二十九条；

5.《中国注册会计师审计准则第1151号——与治理层的沟通》第二十四条；

6.《中国注册会计师审计准则第1201号——计划审计工作》第十二条；

7.《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》第三十五条；

8.《中国注册会计师审计准则第1221号——计划和执行审计工作时的的重要性》第十四条；

9.《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》第二十八条至第三十条；

10.《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》第十六条；

11.《中国注册会计师审计准则第1321号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露》第二十八条；

12.《中国注册会计师审计准则第1323号——关联方》第二十九条；

13.《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》第六十三条；

14.《中国注册会计师审计准则第1411号——利用内部审计人员的工作》第十三条；

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责任》第二十五条。

中国注册会计师审计准则第1301号 ——审计证据

（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确定审计证据的构成，明确注册会计师设计和实施审计程序以获取充分、适当的审计证据的责任，制定本准则。

第二条 本准则适用于注册会计师在审计过程中获取和评价所有审计证据。其他审计准则对获取和评价审计证据提出了进一步要求。例如，《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》等准则规范了审计的具体方面对审计证据的要求；《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》等准则规范了针对特定问题需要获取的审计证据；《中国注册会计师审计准则第1313号——分析程序》等准则规范了获取审计证据需要实施的具体程序；《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》和《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》等准则规范了对已获取审计证据的充分性和适当性的评价。

第三条 审计证据的可靠性受其来源和性质的影响，并取决于获

取审计证据的具体环境。判断审计证据可靠性的一般原则包括：

（一）从被审计单位外部独立来源获取的审计证据比从其他来源获取的审计证据更可靠；

（二）相关控制有效时内部生成的审计证据比控制薄弱时内部生成的审计证据更可靠；

（三）直接获取的审计证据比间接获取或推论得出的审计证据更可靠；

（四）以文件记录形式（包括纸质、电子或其他介质）存在的审计证据比口头形式的审计证据更可靠；

（五）从原件获取的审计证据比从复印、传真或通过拍摄、数字化或其他方式转化成电子形式的文件获

取的审计证据更可靠。

通常情况下,注册会计师以函证方式直接从被询证者获取的审计证据,比被审计单位内部生成的审计证据更可靠。通过函证等方式从独立来源获取的相互印证的信息,可以提高注册会计师从会计记录或管理层书面声明中获取的审计证据的保证水平。

第二章 定义

第四条 审计证据,是指注册会计师为了得出审计结论和形成审计意见而使用的信息。审计证据包括构成财务报表基础的会计记录所含有的信息和从其他来源获取的信息。

第五条 会计记录,是指对初始会计分录形成的记录和支持性记录。例如,支票、电子资金转账记录、发票和合同;总分类账、明细分类账、会计分录以及对财务报表予以调整但未在账簿中反映的其他分录;支持成本分配、计算、调节和披露的手工计算表和电子数据表。

第六条 审计证据的充分性,是对审计证据数量的衡量。注册会计师需要获取的审计证据的数量受其对重大错报风险评估的影响,并受审计证据质量的影响。

第七条 审计证据的适当性,是对审计证据质量的衡量,即审计证据在支持审计意见所依据的结论方面具有的相关性和可靠性。

第八条 管理层的专家,是指在会计、审计以外的某一领域具有专长的个人或组织,其工作被管理层利用以协助编制财务报表。

第三章 目标

第九条 注册会计师的目标是,通过恰当的方式设计和实施审计程序,获取充分、适当的审计证据,以得出合理的结论,作为形成审计意见的基础。

第四章 要求

第一节 充分、适当的审计证据

第十条 注册会计师应当根据具体情况设计和实施恰当的审计程序,以获取充分、适当的审计证据。

第二节 用作审计证据的信息

第十一条 在设计和实施审计程序时,注册会计师应当考虑用作审计证据的信息的相关性和可靠性。

第十二条 如果用作审计证据的信息在编制时利用了管理层的专家的工作,注册会计师应当考虑管理层的专家的工作对实现注册会计师目的的重要性,并在必要的范围内实施下列程序:

(一)评价管理层的专家的胜任能力、专业素质和客观性;

(二)了解管理层的专家的工作;

(三)评价将管理层的专家的工作用作相关认定的审计证据的适当性。

第十三条 在使用被审计单位生成的信息时,注册会计师应当评价该信息对实现审计目的是否足够可靠,包括根据具体情况在必要时实施下列程序:

(一)获取有关信息准确性和完整性的审计证据;

(二)评价信息对实现审计目的是否足够准确和详细。

第三节 选取测试项目以获取审计证据

第十四条 在设计控制测试和细节测试时,注册会计师应当确定选取测试项目的方法,以有效实现审计程序的目的。

第四节 审计证据之间存在不一致或对审计证据可靠性存有疑虑

第十五条 如果存在下列情形之一,注册会计师应当确定需要修改或追加哪些审计程序予以解决,并考虑存在的情形对审计其他方面的影响:

(一)从某一来源获取的审计证据与从另一来源获取的不一致;

(二)注册会计师对用作审计证据的信息的可靠性存有疑虑。

中国注册会计师审计准则第1332号

——期后事项

(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对期后事项的责任,制定本准则。对于与注册会计师在审计报告日后获取的其他信息的责任相关的事项,本准则不予规范,而是由《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》作出规范。然而,这种其他信息可能揭示出本准则范围内的期后事项。

第二条 财务报表可能受到财务报表日后发生的事项的影响。

适用的财务报告编制基础通常专门提及期后事项,将其区分为下列两类:

(一)对财务报表日已经存在的情况提供证据的事项;

(二)对财务报表日后发生的情况提供证据的事项。

审计报告的日期向财务报表使用者表明,注册会计师已考虑其知悉的、截至审计报告日发生的事项和交易的影响。

第二章 定 义

第三条 期后事项,是指财务报表日至审计报告日之间发生的事项,以及注册会计师在审计报告日后知悉的事实。

第四条 财务报表日,是指财务报表涵盖的最近期间的截止日期。

第五条 审计报告日,是指注册会计师按照《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》的规定在对财务报表出具的审计报告上签署的日期。

第六条 财务报表报出日,是指审计报告和已审计财务报表提供给第三方的日期。

第七条 财务报表批准日,是指构成整套财务报表的所有报表(包括相关附注)已编制完成,并且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

报表负责的日期。

第三章 目 标

第八条 注册会计师的目标是:

(一)获取充分、适当的审计证据,以确定财务报表日至审计报告日之间发生的、需要在财务报表中调整或披露的事项是否已经按照适用的财务报告编制基础在财务报表中得到恰当反映;

(二)恰当应对在审计报告日后注册会计师知悉的、且如果在审计报告日知悉可能导致注册会计师修改审计报告的事实。

第四章 要 求

第一节 财务报表日至审计报告日之间发生的事项

第九条 注册会计师应当设计和实施审计程序,获取充分、适当的审计证据,以确定所有在财务报表日至审计报告日之间发生的、需要在财务报表中调整或披露的事项均已得到识别。但是,注册会计师并不需要对之前已实施审计程序并已得出满意结论的事项执行追加的审计程序。

第十条 注册会计师应当按照本准则第九条的规定实施审计程序,以使审计程序能够涵盖财务报表日至审计报告日(或尽可能接近审计报告日)之间的期间。

在确定审计程序的性质和范围时,注册会计师应当考虑风险评估的结果。这些程序应当包括:

(一)了解管理层为确保识别期后事项而建立的程序;

(二)询问管理层和治理层(如适用),确定是否已发生可能影响财务报表的期后事项;

(三)查阅被审计单位的所有者、管理层和治理层在财务报表日后举行会议的纪要,在不能获取会议纪要的情况下,询问此类会议讨论的事项;

(四)查阅被审计单位最近的中期财务报表(如有)。

第十一条 在实施本准则第九条和第十条规定的审计程序后,如果注册会计师识别出需要在财务报表中调整或披露的事项,应当确定这些事项是否按照适用的财务报告编制基础的规定在财务报表中得到恰当反映。

第十二条 注册会计师应当按照《中国注册会计师审计准则第1341号——书面声明》的规定,要求管理层和治理层(如适用)提供书面声明,确认所有在财务报表日后发生的、按照适用的财务报告编制基础的规定应予调整或披露的事项均已得到调整或披露。

第二节 注册会计师在审计报告日至财务报表报出日前知悉的事实

第十三条 在审计报告日后,注册会计师没有义务针对财务报表实施任何审计程序。

在审计报告日至财务报表报出日前,如果知悉了某事实,且若在审计报告日知悉可能导致修改审计报告,注册会计师应当:

- (一)与管理层和治理层(如适用)讨论该事项;
- (二)确定财务报表是否需要修改;
- (三)如果需要修改,询问管理层将如何在财务报表中处理该事项。

第十四条 如果管理层修改财务报表,注册会计师应当:

- (一)根据具体情况对有关修改实施必要的审计程序;
- (二)除非本准则第十五条所述的情形适用,将本准则第九条和第十条规定的审计程序延伸至新的审计报告日,并针对修改后的财务报表出具新的审计报告。新的审计报告日不应早于修改后的财务报表被批准的日期。

第十五条 在有关法律法规或适用的财务报告编制基础未禁止的情况下,如果管理层对财务报表的修改仅限于反映导致修改的期后事项的影响,被审计单位的董事会、管理层或类似机构也仅对有关修改进行批准,注册会计师可以仅针对有关修改将本准则第九条和第十条所述的审计程序延伸至新的审计报告日。在这种情况下,注册会计师应当选用下列处理方式之一:

- (一)修改审计报告,针对财务报表修改部分增加补充报告日期,从而表明注册会计师对期后事项实施的

的审计程序仅限于财务报表相关附注所述的修改;

(二)出具新的或经修改的审计报告,在强调事项段或其他事项段中说明注册会计师对期后事项实施的审计程序仅限于财务报表相关附注所述的修改。

第十六条 在某些国家或地区,法律法规或财务报告编制基础可能不要求管理层报出经修改的财务报表,相应地,注册会计师也无需出具经修改的或新的审计报告。然而,如果认为管理层应当修改财务报表而没有修改,注册会计师应当分别以下情况予以处理:

(一)如果审计报告尚未提交给被审计单位,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》的规定发表非无保留意见,然后再提交审计报告;

(二)如果审计报告已经提交给被审计单位,注册会计师应当通知管理层和治理层(除非治理层全部成员参与管理被审计单位)在财务报表作出必要修改前不要向第三方报出。如果财务报表在未经必要修改的情况下仍被报出,注册会计师应当采取适当措施,以设法防止财务报表使用者信赖该审计报告。

第三节 注册会计师在财务报表报出后知悉的事实

第十七条 在财务报表报出后,注册会计师没有义务针对财务报表实施任何审计程序。

在财务报表报出后,如果知悉了某事实,且若在审计报告日知悉可能导致修改审计报告,注册会计师应当:

- (一)与管理层和治理层(如适用)讨论该事项;
- (二)确定财务报表是否需要修改;
- (三)如果需要修改,询问管理层将如何在财务报表中处理该事项。

第十八条 如果管理层修改了财务报表,注册会计师应当:

- (一)根据具体情况对有关修改实施必要的审计程序;
- (二)复核管理层采取的措施能否确保所有收到原财务报表和审计报告的人士了解这一情况;
- (三)除非本准则第十五条所述的情形适用,将本准则第九条和第十条规定的审计程序延伸至新的审计报告日,并针对修改后的财务报表出具新的审计报告,新的审计报告日不应早于修改后的财务报表被批准的日期;

(四)如果本准则第十五条所述的情形适用,应当按照本准则第十五条的规定修改审计报告或提供新的审计报告。

第十九条 注册会计师应当在新的或经修改的审计报告中增加强调事项段或其他事项段,提醒财务报表使用者关注财务报表附注中有关修改原财务报表的详细原因和注册会计师提供的原审计报告。

第二十条 如果管理层没有采取必要措施确保所有收到原财务报表的人士了解这一情况,也没有在注册

会计师认为需要修改的情况下修改财务报表,注册会计师应当通知管理层和治理层(除非治理层全部成员参与管理被审计单位),注册会计师将设法防止财务报表使用者信赖该审计报告。

如果注册会计师已经通知管理层或治理层,而管理层或治理层没有采取必要措施,注册会计师应当采取适当措施,以设法防止财务报表使用者信赖该审计报告。

中国注册会计师审计准则第1341号

——书面声明

(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向管理层获取书面声明,制定本准则。

第二条 本准则附录中列示的其他审计准则,对注册会计师在特定情况下就相关事项获取书面声明提出具体要求,但并不构成对本准则普遍适用性的限制。

第三条 审计证据是注册会计师为了得出审计结论和形成审计意见而使用的信息。书面声明是注册会计师在财务报表审计中需要获取的必要信息,也是审计证据。

第四条 尽管书面声明提供必要的审计证据,但其本身并不为所涉及的任何事项提供充分、适当的审计证据。而且,管理层已提供可靠书面声明的事实,并不影响注册会计师就管理层责任履行情况或具体认定获取的其他审计证据的性质和范围。

第二章 定 义

第五条 书面声明,是指管理层向注册会计师提供的书面陈述,用以确认某些事项或支持其他审计证据。

书面声明不包括财务报表及其认定,以及支持性账簿和相关记录。

第六条 在本准则中单独提及管理层时,应当理解为管理层和治理层(如适用)。管理层负责按照适用的财务报告编制基础编制财务报表并使其实现公允反映。

第三章 目 标

第七条 注册会计师的目标是:

(一)向管理层获取其认为自身已履行编制财务报表和向注册会计师提供完整信息的责任的书面声明;

(二)如果注册会计师认为有必要或其他审计准则有要求,通过书面声明支持与财务报表或具体认定相关的其他审计证据;

(三)恰当应对管理层提供的书面声明或管理层不提供注册会计师要求的书面声明的情况。

第四章 要 求

第一节 提供书面声明的管理层

第八条 注册会计师应当要求对财务报表承担相应责任并了解相关事项的管理层提供书面声明。

第二节 针对管理层责任的书面声明

第九条 针对财务报表的编制,注册会计师应当要求管理层提供书面声明,确认其根据审计业务约定条款,履行了按照适用的财务报告编制基础编制财务报表并使其实现公允反映(如适用)的责任。

第十条 针对提供的信息和交易的完整性,注册会计师应当要求管理层就下列事项提供书面声明:

(一)按照审计业务约定条款,已向注册会计师提供所有相关信息,并允许注册会计师不受限制地接触

所有相关信息以及被审计单位内部人员和其他相关人员。

(二)所有交易均已记录并反映在财务报表中。

第十一条 注册会计师应当要求管理层按照审计业务约定条款中对管理层责任的描述方式,在本准则第九条和第十条要求的书面声明中对管理层责任进行描述。

第三节 其他书面声明

第十二条 除本准则和其他审计准则要求的书面声明外,如果注册会计师认为有必要获取一项或多项其他书面声明,以支持与财务报表或者一项或多项具体认定相关的其他审计证据,注册会计师应当要求管理层提供这些书面声明。

第四节 书面声明的日期和涵盖的期间

第十三条 书面声明的日期应当尽量接近对财务报表出具审计报告的日期,但不得在审计报告日后。书面声明应当涵盖审计报告针对的所有财务报表和期间。

第五节 书面声明的形式

第十四条 书面声明应当以声明书的形式致送注册会计师。如果法律法规要求管理层就其责任作出书面公开陈述,并且注册会计师认为这些陈述提供了本准则第九条和第十条要求的部分或全部声明,则这些陈述所涵盖的相关事项不必包括在声明书中。

第六节 对书面声明可靠性的疑虑以及管理层不提供要求的书面声明

第十五条 如果对管理层的胜任能力、诚信、道德价值观或勤勉尽责存在疑虑,或者对管理层在这些方面的承诺或贯彻执行存在疑虑,注册会计师应当确定这些疑虑对书面或口头声明和审计证据总体的可靠性可能产生的影响。

第十六条 如果书面声明与其他审计证据不一致,注册会计师应当实施审计程序以设法解决这些问题。如果问题仍未解决,注册会计师应当重新考虑对

管理层的胜任能力、诚信、道德价值观或勤勉尽责的评估,或者重新考虑对管理层在这些方面的承诺或贯彻执行的评估,并确定书面声明与其他审计证据的不一致对书面或口头声明和审计证据总体的可靠性可能产生的影响。

第十七条 如果认为书面声明不可靠,注册会计师应当采取适当措施,包括本准则第十九条所提及的按照《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,确定其对审计意见可能产生的影响。

第十八条 如果管理层不提供要求的一项或多项书面声明,注册会计师应当:

(一)与管理层讨论该事项;

(二)重新评价管理层的诚信,并评价该事项对书面或口头声明和审计证据总体的可靠性可能产生的影响;

(三)采取适当措施,包括本准则第十九条提及的按照《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,确定该事项对审计意见可能产生的影响。

第十九条 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,如果存在下列情形之一,注册会计师应当对财务报表发表无法表示意见:

(一)注册会计师对管理层的诚信产生重大疑虑,以至于认为其按照本准则第九条和第十条的要求作出的书面声明不可靠;

(二)管理层不提供本准则第九条和第十条要求的书面声明。

附录:其他审计准则对书面声明的具体要求

下列审计准则要求注册会计师在特定情况下就相关事项获取书面声明,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》第四十三条;

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》第十六条;

3.《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》第十五条;

4.《中国注册会计师审计准则第1311号——对存

货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》第十二条；

5. 《中国注册会计师审计准则第1321号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露》第二十七条；

6. 《中国注册会计师审计准则第1323号——关联方》第二十七条；

7. 《中国注册会计师审计准则第1324号——持续

经营》第十五条第二款第（五）项；

8. 《中国注册会计师审计准则第1332号——期后事项》第十二条；

9. 《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》第十二条；

10. 《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》第十四条第（三）项。

本批审计准则生效实施后废止的11项准则

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；

2. 中国注册会计师审计准则第1131号——审计工作底稿；

3. 中国注册会计师审计准则第1151号——与治理层的沟通；

4. 中国注册会计师审计准则第1301号——审计证据；

5. 中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营；

6. 中国注册会计师审计准则第1332号——期后事项；

7. 中国注册会计师审计准则第1341号——书面声明；

8. 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；

9. 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；

10. 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；

11. 中国注册会计师审计准则第1521号——注册会计师对含有已审计财务报表的文件中的其他信息的责任。

关于做好会计师事务所2016年度报备工作的通知

财办会〔2017〕5号

各省、自治区、直辖市财政厅（局），深圳市财政委员会：

根据《会计师事务所审批和监督暂行办法》（财政部令第24号）、《会计师事务所财务管理暂行办法》（财会〔2010〕14号）、《会计师事务所从事中国内地企业境外上市审计业务暂行规定》（财会〔2015〕9号）、《会计师事务所职业责任保险暂行办法》（财会〔2015〕13号）、《会计师事务所职业风险基金管理办法》（财会函〔2007〕9号）和《关于规范和简化会计师事务所信息报备工作的通知》（财会〔2013〕22号）等相关规定，现就会计师事务所2016年度报备工作通知如下：

一、各省级财政部门（含深圳市财政委员会，下同）应当高度重视，通过多种渠道和方式督促本地区会计师事务所按时完成报备。会计师事务所报备完成后，各省

级财政部门应当对本行政区域内的报备信息及相关行政管理工作进行汇总分析，形成综合管理报告上报财政部会计司，具体要求见本通知第五条。

二、会计师事务所2016年度报备全部实行网上报备。网上报备地址为财政会计行业管理网（www.acc.gov.cn），会计师事务所年度报备时间为2017年3月1日至2017年5月31日。各省级财政部门应当于6月30日之前完成汇总数据核对并在网上提交行业管理综合报告和本通知附件的附表2-1、附表2-2、附表2-3。

三、会计师事务所年度报备内容为：

（一）对本次报备情况的简要说明，含对网上报备和书面报备内容真实性、完整性的承诺，由首席合伙人（主任会计师）签章；

（二）会计师事务所（含分所）基本情况表（附

表1-1)；

(三) 会计师事务所合伙人(股东)情况汇总表(附表1-2)；

(四) 会计师事务所2016年度财务报告,包括《会计师事务所业务收入明细表》(附表1-3)、《会计师事务所支出明细表》(附表1-4)、上年末资产负债表和上年度利润表；

(五) 会计师事务所2016年度境外(含港澳台及外国)审计业务情况表(附表1-5)和非审计业务情况表(附表1-6)；

(六) 会计师事务所总分所之间一体化管理制度的执行情况说明；

(七) 会计师事务所及其注册会计师接受检查、被处罚情况(含行政处罚和行业惩戒)以及由于执行业务涉及法律诉讼情况说明。

会计师事务所投保职业责任保险的,还应当提交保单复印件(保险期间应当涵盖2016年1月1日至报备日)。

以上材料,涉及签章的,合伙会计师事务所(含特殊普通合伙所)由首席合伙人签章,有限责任公司会计师事务所由主任会计师签章。

四、在中国(上海)自由贸易试验区(以下简称上海自贸区)设立分所的会计师事务所,应当以总所名义向上海市财政局提交上海自贸区分所相关情况的书面说明。书面说明应当包括上海自贸区分所业务开展情况,总分所在人事、财务、执业标准、质量控制、信息管理等方面的“五统一”管理情况等。

五、各省级财政部门应当在会计师事务所年度报

备的基础上,认真做好报备信息及相关行政管理工作的汇总分析,形成本地区的行业管理综合报告,经分管厅(局)领导审定同意后,于2017年6月30日之前报财政部会计司(注册会计师处),并上传到财政会计行业管理网。

各地区行业管理综合报告应当包括本通知附件中的附表2-1、附表2-2和附表2-3,会计师事务所后置审批改革情况总结和意见反馈,本地区在深化行业改革、管理和发展中的重要措施及成效、存在问题和意见建议等。

六、各省级财政部门应当认真核查会计师事务所的报备材料,发现会计师事务所未保持设立条件的,要严格按照《会计师事务所审批和监督暂行办法》第四十八条的规定处理。对未按规定及时、完整报备相关材料的会计师事务所,由所在地省级财政部门予以通报,列为重点监管对象并就其是否持续符合设立条件等进行专项检查。

本通知涉及的相关附表样式可以从财政会计行业管理网(www.acc.gov.cn)和财政部会计司网(kjs.mof.gov.cn)下载。不得在财政会计行业管理网上传、处理、传输标注密级的文件资料。

通讯地址:北京市西城区三里河南三巷3号

联系电话:010-68552535(带传真)

010-68553012(带传真)

技术支持电话:010-68553117

财政部办公厅

2017年1月26日

企业预缴增值税的会计处理

李松华 秦文娇

根据《增值税会计处理规定》(财会〔2016〕22号)文件,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。

财税处理逐步趋同

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”,“预交增值税”为增设科目,此设置基本参照了《关于全面推开营业税改征增值税

试点的通知》(财税〔2016〕36号)文件规定,总括了“营改增”后增加的4种需要预缴税款的情形,量身定做单独设置的科目,财税处理逐步和谐趋同,会计核算一目了然,纳税申报简单快捷,财报列示信息对称,“营改增”会计处理豁然开朗,账务处理简单明了。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。

值得注意的是,不可惯性思维,对于房地产企业等企业,“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。

预缴附加税费微调变动

根据《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),纳税人跨地区提供建筑服务、销售和出租不动产的,应在建筑服务发生地、不动产所在地预缴增值税时,以预缴增值税税额为计税依据,并按预缴增值税所在地的城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。

《增值税会计处理规定》(财会〔2016〕22号)规定,全面试行营业税改征增值税后,“营业税金及附加”科目名称调整为“税金及附加”科目,该科目核算企业经营活动发生的消费税、城市维护建设税、资源税、教育费附加及房产税、土地使用税、车船使用税、印花税等相关税费;利润表中的“营业税金及附加”项目调整为“税金及附加”项目。

目前我国税种有18个,基本可以分为价内税与价外税,对于增值税以外的价内税,此前分别计入不同的成本费用科目,例如营业税及附加计入“营业税金及附加”科目,“房产税”等计入“管理费用”科目,所得税计入“所得税费用”科目。财会〔2016〕22号文件不再分门别类,除所得税外,一律归入“税金及附加”科目,不再五花八门。

分项目案例解析

【例1】某房地产开发公司开发甲房地产项目(纳税人采取预收款方式销售自行开发的房地产项目),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,甲房地产项目采用一般计税方法计税。

【解析】以下会计分录单位为万元。

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,应预缴增值税为2.16万元 $[80 \div (1+11\%) \times 3\%]$ 。

收到预售款时:

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: 其他应付款	2.16

次月申报:

借: 其他应付款	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

对于预缴税款的抵减,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	2.16
贷: 应交税费——预交增值税	2.16

【例2】(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日与乙公司签定办公楼租赁合同,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9月29日购入,原值1 080万元,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)

【解析】出租时:

借: 投资性房地产	1080
累计折旧	216 $(1\ 080 \div 20 \times 4)$
贷: 固定资产	1 080
投资性房地产累计折旧	216

每月收取租金时:

借: 银行存款	8.75
贷: 预收账款	8.75

在不动产所在地预缴增值税:

借: 应交税费——简易计税	0.42
贷: 银行存款	0.42

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——简易计税	0.42

注:“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。

【例3】(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金额为1 000万元的工程项目,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。

【解析】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,这与销售不动产、劳务派遣、人力资源外包服务、旅游服务等差额开票不同,甲公司可全额开具增值税专用发票。税额为29.12万元 $[(1\ 000\div(1+3\%)\times3\%)]$;收入金额为970.88万元 $(1\ 000-29.12)$ 。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。在简易计税的情况下,一般纳税人预缴税款等于向机构所在地主管税务机关申报的税额。甲纳税申报按差额计算税额为20.38万元

$[(1\ 000-300)\div(1+3\%)\times3\%]$,在简易计税情况下,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为20.38万元 $[(1\ 000-300)\div(1+3\%)\times3\%]$ 。

甲在洪洞县缴纳城建税为1.019万元 $(20.38\times5\%)$ 。

甲在洪洞县缴纳教育费附加为0.6114万元 $(20.38\times3\%)$ 。

甲在洪洞县缴纳地方教育费附加为0.4076万元 $(20.38\times2\%)$ 。

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

完全权益法下逆顺流交易调整抵消的换位思考

沈亚娟

一、完全权益法核算的投资方需要编制合并报表时的情形

采用完全权益法的长期股权投资在个别报表的核算比较简单,但当投资方存在子公司或与其他方存在控制关系时,投资方作为母公司需要编制合并报表时则比较复杂。笔者发现,根据投资方与被投资单位之间关系不同,内部逆顺流交易分为以下三种情形:一是投资方与存在控制关系的子公司之间的逆顺流内部交易;二是投资方与合营或联营企业之间的逆顺流内部交易;三是投资方既存在具有控制关系的子公司又存在联合营企业时其逆顺流内部交易。研究第三种情况的相关文献较少。鉴于此,笔者通过具体实例,针对存在联(合)营企业同时又存在子公司的投资方需要编制合并报表时的情形,先假定投资方与联(合)营企业之间需要编制合并报表时要做的调整抵消,换位思考、层层分析,厘清逆顺流交易合并报表抵消,进而过渡至投资方存在子公司需要编制合并报表时的顺逆流内部交易的调整抵消。

二、逆顺流交易在合并报表思路下调整抵消

(一) 逆流交易合并报表角度的调整抵消

逆流交易是联(合)营企业向投资方的销售商品,由于该商品并未对独立的第三方销售,所产生的销售利润并未实现,在投资方个别报表上的按投资方持股比例抵消内部未实现利润。而站在投资方需要编制合并报表的角度其抵消分录从案例1着手进行分析。

案例1: 甲公司于2015年1月取得乙公司20%有表决权股份,能够对乙公司施加重大影响。假定甲公司取得该项投资时,乙公司各项可辨认资产,负债的公允价值与其账面价值相同。2015年8月,乙公司将其成本为600万元的某商品以1 000万元的价格出售给甲公司,甲公司将取得的商品作为存货。至2015年资产负债表日,甲公司对第三方出售该存货的60%。乙公司2015年实现净利润为3 200万元。假定不考虑所得税因素。若甲公司有子公司,需要编制合并财务报表。假定至2016年资产负债表日,甲公司将剩余的40%全部对第三方出售该存货。

2015年,站在个别报表角度,甲公司个别报表上应编制如下分录1和分录2(单位:万元,下同);站在合并

报表角度(甲公司与其子公司构成的整体),先假设甲公司与乙公司构成的整体需要编制合并报表。需要注意的是:合并报表的抵消思路是未实现利润全额抵消,少数股东权益,也应纳入合并报表范围,将其内部未实现损益进行全额抵消(见分录3)。但是,乙公司并未被甲公司控制,并不需纳入合并报表编制范围,因此,乙公司的营业收入和营业成本不能被抵消而且乙公司的营业利润是按比例体现在甲公司个别报表的投资收益中,故最终的抵消处理应为分录4。由于合并报表是在个别报表的基础上做的调整抵消分录,甲公司个别报表中已做调整未实现利润的分录(见分录2),为了得到准确(见分录4)结果,故应做基于甲公司与其子公司构成的整体合并报表的调整抵消分录(见分录5)。

1: 借: 长期股权投资——损益调整(3 200×20%)	640
贷: 投资收益	640
2: 借: 投资收益[(1 000-600)×40%×20%]	32
贷: 长期股权投资——损益调整	32
3: 借: 营业收入(1 000×40%)	400
贷: 营业成本(600×40%)	240
存货	160
4: 借: 投资收益(160×20%)	32
贷: 存货	32
5: 借: 长期股权投资	32
贷: 存货	32

假定乙公司2016年实现净利润仍为3 200万元。至2016资产负债表日,甲公司将剩余的40%全部对第三方出售该存货。站在个别报表上,需要将已实现的40%部分的利润加回来。

借: 长期股权投资——损益调整(3 200×20%)	640
贷: 投资收益	640
借: 长期股权投资——损益调整	
[(1 000-600)×40%×20%]	32
贷: 投资收益	32
合并报表: 由于全部向第三方售出,不存在未实现	

的内部损益,合并报表无需调整。

(二)顺流交易合并报表角度的调整抵消

顺流交易是投资方向联(合)营企业销售商品由于该商品并未对独立的第一方销售,所产生的销售利润并未实现,在投资方个别报表上按投资方持股比例抵消内部未实现利润。站在投资方需要编制合并报表的角度,从案例2着手展开分析。

案例2: 甲公司于2015年1月取得乙公司20%有表决权股份,能够对乙公司施加重大影响。假定甲公司取得该项投资时,乙公司各项可辨认资产负债的公允价值与其账面价值相同。2015年8月,甲公司将其成本为600万元的某商品以1 000万元的价格出售给乙公司。乙公司将取得的商品作为存货。至2015年资产负债表日,乙公司对第三方出售其60%。乙公司如2015年实现净利润为3 200万元。假定不考虑所得税因素。若甲公司有子公司,需要编制合并财务报表。

站在个别报表角度,甲公司的会计处理与上例相同。而站在合并报表角度(甲公司与其子公司构成的整体),为了便于理解,先假设甲公司与乙公司构成的整体需要编制合并报表,则要将其内部未实现损益进行全额抵消,分录与上例亦相同(见分录3)。但乙公司并未被甲公司控制,并不需纳入合并报表编制范围,因此乙公司存货不能被抵消,且乙公司的存货是按比例体现在甲公司个别报表的长期股权投资中的,则最终的处理见分录6。合并报表的抵消分录是在个别报表的基础上做出的,甲公司个别报表中已做调整未实现损益的分录(见分录2),为得到正确处理(见分录6)结果,应做合并报表抵消分录(见分录7)。

6: 借: 营业收入(1 000×20%)	200
贷: 营业成本(600×20%)	120
长期股权投资	80
7: 借: 营业收入(1 000×20%)	200
贷: 营业成本(600×20%)	120
投资收益	80

站在合并报表角度,对于顺流内部交易,无论是否对第三方出售,均应将内部销售收入及内部销售成本按照持股比例予以抵消。因此至2016年资产负债表日无需编制合并抵消分录。这是与逆流内部交易最大的区别。

三、总结

在个别报表上,由于投资方与被投资单位并未存在控制关系,逆顺流交易的抵消处理均需按持股比例抵消内部交易未实现利润。投资方与被投资单位之间存在逆流交易的内部未实现利润体现在个别报表的长期股权投资中。而投资方与被投资单位之间存在顺流交易的内部未实现利润反映在个别报表的投资收益中。在投资方的个别报表中,内部未实现利润的抵消分录

(分录2)均相同。

在合并报表中,内部未实现利润都应抵消其具体科目,需要抵消投资方个别报表上的具体项目,而不能抵消联(合)营企业报表上的项目,因为两者之间并没有控制关系,不需要编制合并报表。但其区别是:在逆流交易中,按照未实现内部交易损益抵消对应存货等,而在顺流交易中,不管对外销售的比例是多少,抵消的都是内部所有的营业利润。

提足折旧房产重建要分两步走

李霄羽

某宾馆大楼于1990年8月建成并投入使用,账面原值为300万元,采用年限平均法计提折旧,预计净残值率为房屋原值的3%,预计使用年限为20年。2010年9月已提足折旧,折旧额为291万元。

2015年8月1日该宾馆决定对大楼进行推倒重置。8月20日至12月20日新宾馆大楼完工并办理验收手续,同时投入使用,发生支出为2 000万元。拆除大楼时发生支出10万元,取得残料收入2万元(发生的流转税略)。

会计处理

提足折旧的房产推倒重置并不属于固定资产改建范畴,发生的支出不能按固定资产后续支出进行会计处理。该宾馆大楼使用时间超过了预计使用年限,已达到了报废程度,应按固定资产清理和新建两笔业务进行会计处理。

(一)固定资产清理(单位:万元,下同)

(1)固定资产转让清理时

借: 固定资产清理 9
 累计折旧 291
 贷: 固定资产 300

(2)发生拆除支出时

借: 固定资产清理 10
 贷: 银行存款 10

(3)取得残料收入时

借: 银行存款 2
 贷: 固定资产清理 2

(4)结转固定资产清理净损益时

借: 营业外支出——处置非流动资产损失 17
 贷: 固定资产清理 17

(二)新建房屋

(1)发生建设支出时

借: 在建工程 2 000
 贷: 银行存款 2 000

(2)房屋完工时

借: 固定资产 2 000
 贷: 在建工程 2 000

税务处理

(一)企业所得税的处理

《国家税务总局关于发布〈企业资产损失所得税税前扣除管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2011年第25号)第九条规定,企业固定资产达到或超过使用年限而正常报废清理的损失,应以清单申报的方式向税务机关申报扣除。因此,推倒原宾馆大楼发生的损失17万元,应以清单申报的方式向税务机关申报扣除。

(二)房产税的处理

《财政部、国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》(财税〔2008〕152号)第三条规定,纳税人因房产、土地的实物或权利状态发生变化而依法终止房产税、城镇土地使用税纳税义务的,其应纳税款的计算应截止到房产、土地的实物或权利状态发生变化的当月末。因此,原宾馆大楼应从2014年9月起停止缴纳房产税。

《财政部税务总局关于房产税若干具体问题的解释和暂行规定》(财税地字〔1986〕8号)第十九条规定,纳税人委托施工企业建设的房屋,从办理验收手续之次月起征收房产税。纳税人在办理验收手续前已使用或出租、出借的新建房屋,应按规定征收房产税。因此,新宾馆大楼应从2015年1月起缴纳房产税。

税收新政破解股权捐赠困局

马泽方

2011年4月,福耀玻璃创始人曹德旺家族企业捐赠福耀玻璃3亿股给其成立的河仁慈善基金会,市值高达35.49亿元。由于这是国内首次股权捐赠,引发多次关注与争议,据媒体报道,这笔股权捐赠将产生超过5亿元的企业所得税。2016年4月,财政部、国家税务总局发出《关于公益股权捐赠企业所得税政策问题的通知》(财税〔2016〕45号),使股权捐赠迎来利好。

财税〔2016〕45号文件之前的税务处理

《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》(国税函〔2008〕828号)第二条第(五)项规定,企业将用于对外捐赠的资产移送他人,因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产,应按规定视同销售确定收入。第三条规定,企业发生本通知第二条规定情形时,属于企业自制的资产,应按企业同类资产同期对外销售价格确定销售收入;属于外购的资产,可按购入时的价格确定销售收入。2016年12月,《国家税务总局关于企业所得税有关问题的公告》(国家税务总局公告2016年第80号)将国税函〔2008〕828号文件第三条修改为“除另有规定外,应按照被移送资产的公允价值确定销售收入。”

福耀玻璃股权捐赠,股票所有权属已发生改变,应视同销售。福耀玻璃3亿股股票属于“企业自制的资产,应按企业同类资产同期对外销售价格确定销售收入”,按照当时的市值35.49亿元确认视同销售收入,因此产生巨额所得,但由于捐赠企业没有取得资金,难以承担巨额税款,由此引发争议。

财税〔2016〕45号文件之后的税务处理

财税〔2016〕45号文件第一条规定,企业向公益性社会团体实施的股权捐赠,应按规定视同转让股权,股权转让收入额以企业所捐赠股权取得时的历史成本确定。前款所称的股权,是指企业持有的其他企业的股权、上市公司股票等。

根据新政策规定,福耀玻璃股权捐赠仍然视同销

售,但股权转让收入额以企业所捐赠股权取得时的历史成本确定。因此,股权捐赠不产生所得,不用缴纳企业所得税,大幅减轻企业负担。

财税〔2016〕45号文件第三条规定,本通知所称公益性社会团体,指注册在中华人民共和国境内,以发展公益事业为宗旨且不以营利为目的,并经确定为具有接受捐赠税前扣除资格的基金会、慈善组织等公益性社会团体。

根据《财政部、国家税务总局、民政部关于公布获得2013年度第二批公益性捐赠税前扣除资格的公益性社会团体名单的通知》(财税〔2014〕36号)、《财政部、国家税务总局、民政部关于2014年度公益性社会团体捐赠税前扣除资格名单(第二批)的公告》(财政部、国家税务总局、民政部公告2015年第103号)规定,福耀玻璃股权捐赠的河仁慈善基金会将被认定为2013、2014年度具有公益性捐赠税前扣除资格的公益性社会团体。因此,若河仁慈善基金会能否持续被认定为具有公益性捐赠税前扣除资格的公益性社会团体,曹德旺家族企业再向其捐赠股票将大大减轻纳税负担。

股权捐赠的财税处理

例:甲公司2016年初投资2000万元持有乙公司40%股权,采用权益法核算,2016年乙公司实现净利润750万元,2017年乙公司实现净利润1250万元。2018年初,甲公司将持有乙公司股权的一半捐赠给具有公益性捐赠税前扣除资格的公益性社会团体,市值为1200万元。财税处理如下:(单位:万元,下同)

1.2016年度

(1)2016年初

借:长期股权投资——成本	1 000
贷:银行存款	1 000

(2)2016年末

借:长期股权投资——损益调整	300
贷:投资收益	300

税收上不确认该投资收益,调减300万元。

2.2017年度

借:长期股权投资——损益调整 500
贷:投资收益 500

税收上不确认该投资收益,调减500万元。

3.2018年度

借:营业外支出 900(1 800÷2)
贷:长期股权投资——成本 500(1 000÷2)
——损益调整 400(800÷2)

税务处理分为三步:

一是调整股权转让损失。根据《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。投资资产按照以下方法确定成本:(一)通过支付现金方式取得的投资资产,以购买价款为成本。

该股权捐赠税收上所得500万元(0-500),即损失500万元。会计上确认损失900万元,调增400万元。

二是调整视同销售。根据财税〔2016〕45号文件第一条规定,股权捐赠视同销售收入按历史成本确定,视同销售收入与视同销售成本相等,不用纳税调整。

三是企业调整捐赠支出。财税〔2016〕45号文件第二条规定,企业实施股权捐赠后,以其股权历史成本为依据确定捐赠额,并依此按照企业所得税法有关规定在所得税前予以扣除。公益性社会团体接受股权捐赠后,应按照捐赠企业提供的股权历史成本开具捐赠票据。

甲公司税收上的捐赠额为500万元,会计上的捐赠额为900万元,调增400万元。

假设2018年度甲公司利润总额为12 000万元(见表1)。既然新政策前与新政策后纳税调整不变,财税〔2016〕45号文件意义在于:

一是自产产品视同销售对应支出的计税基础确定为按公允价值确认。以前,大多数人(包括税务机关)认为自产产品视同销售对应支出的计税基础就是历史成本,即本例中“捐赠支出税收金额”为500万元,调增400万元(900-500),比上例多调增700万元(400+300)。

目前,多数人(包括税务机关)认为视同销售对应支出的计税基础应为公允价值,即本例中“捐赠支出税收金额”为1200万元,当然也有不同意见。财税〔2016〕45号文件明确口径,避免争议,现行的调整方法扩大了捐赠支出税收金额,在超过税前扣除限额的情况下,增加了纳税调增金额,因此需要减少捐赠支出税收金额。在减少捐赠支出税收金额的同时,配比减少视同销售收入,以实现平衡。

二是在超过公益性捐赠税前扣除限额的情况下,企业能够减少纳税。

假设2018年度甲公司利润总额为8000万元(见表2)。企业公益性股权捐赠,在超过税前扣除限额的情况下,企业能够减少纳税。

唯一可能有不利影响的就是视同销售收入减少,将减少广告费和业务宣传费、业务招待费税前扣除基数。但与捐赠支出相比,微不足道。

表1: 2018年度甲公司利润总额为12000万元

项目	45号文件之前	45号文件之后
会计股权转让损失	-900	-900
税收股权转让损失	-500	-500
纳税调增	400	400
视同销售收入	1 200	500
视同销售成本	500	500
纳税调增	700	0
捐赠支出账载金额	900	900
捐赠支出税收金额	1 200	500
税前扣除限额	12 000 × 12%=1 440	12 000 × 12%=1 440
纳税调增	-300	400
合计调增	400+700-300=800	400+400=800

表2: 2018年度甲公司利润总额为8000万元

项目	45号文件之前	45号文件之后
会计股权转让损失	-900	-900
税收股权转让损失	-500	-500
纳税调增	400	400
视同销售收入	1 200	500
视同销售成本	500	500
纳税调增	700	0
捐赠支出账载金额	900	900
捐赠支出税收金额	1200	500
税前扣除限额	8000 × 12%=960	8000 × 12%=960
纳税调增	(900-1 200)+(1 200-960)=-300+240=-60	400
合计调增	400+700-60=1 040	400+400=800

八种年终奖发放形式的个税计算方法

顾学锋

企业发放年终奖,个人所得税如何缴纳是纳税人关注的焦点。

任职时间不足一年而取得的年终奖

在没有新的补充规定之前,在本单位任职时间不足一年的员工,仍然可以按照《国家税务总局关于调整个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税方法问题的通知》(国税发[2005]9号)规定,将雇员当月内取得的全年一次性奖金,除以12个月,按其商数确定适用税率和速算扣除数。

例1:2016年6月,周某大学毕业,7月入职某企业。每月取得的工资4000元均已按规定办理了纳税申报手续。12月取得年终奖24000元,无其他收入。周某应补缴多少个人所得税?

年终奖找税率: $24000 \div 12 = 2000$ (元),适用税率为10%,速算扣除数为105。应缴纳个人所得税 = $24000 \times 10\% - 105 = 2295$ (元)。

一年内任职两个以上单位而取得的年终奖

《国家税务总局关于印发个人所得税自行申报纳税暂行办法的通知》(国税发[1995]077号)规定,纳税人从两处以上取得工资、薪金所得的,可选择并固定在其中一地税务机关申报纳税。

例2:2016年7月,孙某由石油公司跳槽到电信公司工作,每个月取得的工资均已按规定办理了纳税申报手续。12月,取得年终奖60000元,无其他收入。孙某应补缴多少个人所得税?

年终奖找税率: $60000 \div 12 = 5000$ (元),适用税率20%,速算扣除数555。应缴纳个人所得税 = $60000 \times 20\% - 555 = 11445$ (元)。

一月内取得两个以上单位的年终奖

由于全年一次性奖金,除以12个月,按其商数确定适用税率和速算扣除数的计税办法,根据国税发

[2005]9号文件规定,在一个纳税年度内,每一个纳税人只允许采用一次。因此,员工从另一单位取得的年终奖合并到当月工资、薪金项目计算纳税。

例3:2016年12月,唐某取得工资4000元,同时取得本单位发放的年终奖48000元,另取得兼职单位发放的年终奖6000元,无其他收入。唐某应缴纳多少个人所得税?

工资、薪金应纳税 = $(4000 + 6000 - 3500) \times 20\% - 555 = 745$ (元)

本单位年终奖适用税率: $48000 \div 12 = 4000$ (元),适用税率10%,速算扣除数105。

应缴纳个人所得税 = $48000 \times 10\% - 105 = 4695$ (元)

当月合计应纳税 = $745 + 4695 = 5440$ (元)。

年薪和绩效工资

国税发[2005]9号文件规定,实行年薪制和绩效工资的单位,个人取得年终兑现的年薪和绩效工资,比照全年一次性奖金计税方法,计算缴纳个人所得税。

例4:卞某2016年年薪12万元,每月取得的工资5000元,均已按规定办理了纳税申报手续。2016年12月,终按照绩效考核,取得年度剩余年薪60000元,无其他收入。卞某应补缴多少个人所得税?

补发年薪找适用税率: $60000 \div 12 = 5000$ (元),适用税率20%,速算扣除数555。

应缴纳个人所得税 = $60000 \times 20\% - 555 = 11445$ (元)。

其他各种名目奖金

国税发[2005]9号文件规定,雇员取得除全年一次性奖金以外的其他各种名目奖金,如半年奖、季度奖、加班奖、先进奖、考勤奖等?一律与当月工资、薪金收入合并,按税法规定缴纳个人所得税。

例5: 2016年12月, 吴某取得工资4 000元、年终奖30 000元, 同时取得下半年考核奖6 000元、先进奖800元, 无其他收入。吴某当月应缴多少个人所得税?

工资、薪金应纳税 = $(4\,000 + 6\,000 + 800 - 3\,500) \times 20\% - 555 = 905$ (元)

年终奖找适用税率: $30\,000 \div 12 = 2\,500$ (元), 适用税率10%, 速扣105。

应缴纳个人所得税 = $30\,000 \times 10\% - 105 = 2\,895$ (元)

吴某当月合计应纳税 = $905 + 2\,895 = 3\,800$ (元)。

雇主为雇员代付全部或部分税款的全年一次性奖金

《国家税务总局关于雇主为雇员承担全年一次性奖金部分税款有关个人所得税计算方法问题的公告》(国家税务总局2011年28号公告)规定, 雇主为雇员负担全年一次性奖金部分个人所得税款, 属于雇员又额外增加了收入, 应将雇主负担的这部分税款并入雇员的全年一次性奖金, 换算为应纳税所得额后, 按照规定方法计征个人所得税。

应纳税所得额 = $(\text{未含雇主负担税款的全年一次性奖金收入} - \text{当月工资薪金低于费用扣除标准的差额} - \text{不含税级距的速算扣除数} \times \text{雇主负担比例}) \div (1 - \text{不含税级距的适用税率} \times \text{雇主负担比例})$

例6: 2016年度王某每月工资收入5 000元, 均已按规定办理了纳税申报手续。2016年12月, 王某取得了全年一次性奖金24 000元, 年终奖的个人所得税由单位全部负担, 无其他收入。王某的年终奖应申报缴纳多少个人所得税?

应纳税所得额 = $(24\,000 - 105 \times 100\%) \div (1 - 10\% \times 100\%) = 26\,550$ (元)

找适用税率: $26\,550 \div 12 = 2\,212.50$, 适用税率10%, 速扣105。

应缴纳个人所得税 = $26\,550 \times 10\% - 105 = 2\,550$ (元)。

多发1元年终奖金可导致所得与税额的不匹配

由于国税发〔2005〕9号文件规定的年终奖计算方法是年终奖除12找税率, 但速算扣除数只允许减除一次, 而不是十二次, 由此会造成年终奖拿得多的员

工, 可能要比年终奖拿得少的员工实际到手的税后收入会更少。

例7: 员工蔡某、陈某每月取得的工资均已按规定办理了纳税申报手续。2016年12月, 两人取得的年终奖分别为18 000元和18 001元, 试计算两人分别应补缴多少个人所得税? 两人税后收入分别是多少?

蔡某取得年终奖18 000元, 找税率: $18\,000 \div 12 = 1\,500$ (元), 适用税率为3%。应缴纳个人所得税 = $18\,000 \times 3\% = 540$ (元); 税后收入为 $18\,000 - 540 = 17\,460$ (元)。

陈某取得年终奖18 001元, 找税率: $18\,001 \div 12 = 1\,500.10$ (元), 适用税率为10%, 速算扣除数为105。应缴纳个人所得税 = $18\,001 \times 10\% - 105 = 1\,695.10$ (元); 税后收入 = $18\,001 - 1\,695.10 = 16\,305.90$ (元)。

陈某的年终奖因为多得1元, 造成多缴个人所得税1 154.10元 ($1\,695.10 - 540$); 税后收入反而比蔡某少1 154.10元 ($17\,460 - 16\,305.90$)。

避免出现上述不合理现象, 一是减少或增加一定数额年终奖, 使发放的年终奖在无效区间外; 二是在无效区间内的部分年终奖, 转化为其他奖励或补贴, 与当月工资合并纳税。

员工低价购房所得比照全年一次性奖金

《财政部、国家税务总局关于单位低价向职工售房有关个人所得税问题的通知》(财税〔2007〕13号)规定, 单位按低于购置或建造成本价格出售住房给职工, 职工因此而少支出的差价部分, 属于个人所得税应税所得, 按“工资、薪金所得”项目比照全年一次性奖金的征税方法计算缴纳个人所得税。

例8: 2016年12月, 某单位将一购置或建造成本750 000元的住房按600 000元的价格出售给员工李某。李某取得的当月工资已按规定办理了纳税申报手续, 无其他收入。李某当月应补缴多少个人所得税?

低价购房所得比照全年一次性奖金找税率: $(750\,000 - 600\,000) \div 12 = 12\,500$ (元); 适用税率25%, 速扣1005。

应缴纳个人所得税 = $(750\,000 - 600\,000) \times 25\% - 1005 = 36495$ (元)。

新三板公司股改时应如何缴纳个税

新三板工作室

公司要到新三板挂牌,必须将有限公司改制为股份有限公司,这一改制过程通称为“股改”。无论是新三板还是IPO企业,股改时往往以公司净资产整体折股,或是以净资产中一部分折股,剩余部分纳入资本公积。股改过程中,个人所得税成为股东特别是实际控制人必须面对的实际问题。

与现金分红自然人股东取得货币资金不同的是,有限公司留存收益、资本公积转化为股份有限公司股本或资本公积金时,自然人股东并没有取得货币资金,要缴个人所得税就要个人另掏腰包,一次要掏几十万、上百万元甚至上千万元,绝大多数人是难以承担的,因此,股改公司应详细掌握相关税收政策,以减少税收。

什么是“净资产折股”?

净资产是属企业所有、并可以自由支配的资产,即所有者权益。根据我国2007年1月1日实施的新的《企业会计准则——基本准则》第二十六条和二十七条规定,所有者权益指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益,又称为股东权益。其来源包括:所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等,一般由实收资本或者股本、资本公积、盈余公积和未分配利润等构成。

有限责任公司以净资产折股整体变更为股份有限公司时,通常分为三种情况,即:(1)按照1:1比例整体折股;(2)净资产中一部分折股,其余转入资本公积,公司股本大于整体变更前股本;(3)净资产中一部分折股,其余转入资本公积,公司股本在整体变更前后未发生变化。

我国现行《公司法》明确规定了资本公积金可以直接转为公司资本的用途。对于净资产中的其他构成部分折股的情况,其实质分别是:

对于情况(1),如果存在公司将未分配利润或者将从税后利润中提取的法定公积金和任意公积金转增注册资本的,实际上是该公司将未分配利润或盈余公积金以股息、红利方式向股东进行了分配,股东再以分得的股息、红利增加注册资本。

对于情况(2),鉴于其增加了股本总额,如果存在情况(1)中所述情形,则同样是公司分配股息、红利、股东再增资的过程。

对于情况(3),鉴于股本总额在整体变更前后为发

生变化,实际上只是公司将盈余公积和未分配利润直接转入了资本公积,仅是公司净资产在不同会计科目间的变动,且并未形成向股东派发股息、红利等情况。而对于盈余公积和未分配利润直接转入了资本公积的情况,也通常只产生于有限责任公司整体变更为股份有限公司的特定条件下。

总之,以净资产折股不外乎是以下四种实质结果:

(1)资本公积转增股本;(2)盈余公积(法定公积金和任意公积金)转增股本;(3)未分配利润转增股本;(4)未分配利润和盈余公积转为资本公积。下文将对该四种实质结果予以分析。

以资本公积转增股本

国家税务总局《关于股份制企业转增股本和派发红股征免个人所得税的通知》(国税发[1997]198号,以下简称“国税发[1997]198号”)文中明确规定,“股份制企业用资本公积金转增股本不属于股息、红利性质的分配,对个人取得的转增股本数额,不作为个人所得,不征收个人所得税。”在国家税务总局《关于原城市信用社在转制为城市合作银行过程中个人股增值所得应纳个人所得税的批复》(国税函[1998]289号)中又进一步明确了国税发[1997]198号文中所表述的“资本公积金”是指股份制企业股票溢价发行收入所形成的资本公积金。将此转增股本由个人取得的数额,不作为应税所得征收个人所得税。而与此不相符合的其他资本公积金分配个人所得部分,应当依法征收个人所得税。由此可知,对于资本(或股本)溢价发行收入所形成的资本公积金转增股本时,自然人股东不用缴纳个人所得税。

但资本公积科目在会计处理上一般包括“资本(或股本)溢价”、“接受捐赠非现金资产准备”、“股权投资准备”、“拨款转入”、“外币资本折算差额”、“关联交易差价”、“其他资本公积”等明细科目。需要注意的是,在《企业会计准则》实施后,资本公积科目仅保留资本公积和其他资本公积。对于除资本(或股本)溢价发行收入之外形成的资本公积金,其转作股本时自然人股东是否应该缴纳个人所得税目前依然未有明确规定。因此,资本(或股本)溢价是原股东以自有资产投入公司而形成的所有权权益,而有限责任公司变更为股份有限公司时,折合的实收股本总额不得高于公司净资

产额,故该部分资产形成的资本公积转增股本时并未在股票票面价值上使原股东直接受益,即并未取得我国现行《个人所得税法》上所称的“所得”,因而不需纳税。但对于除此以外的原因构成的资本公积金,因并非原股东直接投入公司的财产,如果该类资本公积金转增股本,则应该被认为属于《个人所得税法》上所称的“所得”,应该依法缴纳个人所得税。

以盈余公积(法定公积金和任意公积金)转增股本

国税发〔1997〕198号除对资本公积金转增股本是否应该纳税情况予以规定外,还规定“股份制企业用盈余公积金派发红股属于股息、红利性质的分配,对个人取得的红股数额,应作为个人所得征税”。该政策在国家税务总局《关于盈余公积金转增注册资本征收个人所得税的问题的批复》(国税函发〔1998〕第333号,以下简称“国税函〔1998〕第333号”)中得到进一步强调和说明。国税函〔1998〕第333号文指出,“青岛路邦石油化工有限公司将从税后利润中提取的法定公积金和任意公积金转增注册资本,实际上是该公司将盈余公积金向股东分配了股息、红利,股东再以分得的股息、红利增加注册资本。因此,依据国税发〔1997〕198号精神,对属于个人股东分得并再投入公司(转增注册资本)的部分应按照‘利息、股息、红利所得’项目征收个人所得税,税款由股份有限公司在有关部门批准增资、公司股东会决议通过后代扣代缴。”

实务中,各地亦是按照上述政策具体操作的。例如在《山东省地方税务局关于企业类型变更过程中实收资本变动征免个人所得税问题的批复》(鲁地税函〔2009〕97号)中,明确答复,“山东尤洛卡自动化装备股份有限公司整体改制过程中,用盈余公积金和未分配利润转增的股本1 825.77万元(其中:盈余公积金转增198.91万元,未分配利润转增1 626.86万元)部分,应按照‘利息、股息、红利所得’项目征收个人所得税。”故而,对于盈余公积(法定公积金和任意公积金)转增股本的情况,自然人股东需要缴纳个人所得税。

以未分配利润转增股本

该种情况与盈余公积转增股本类似。国家税务总局《关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》(国税发〔2000〕118号)规定,“除另有规定者外,不论企业会计账务中对投资采取何种方法核算,被投资企业会计账务上实际做利润分配处理(包括以盈余公积和未分配利润转增资本)时,投资方企业应确认投资所得的实现。”因此,有限责任公司整体变更为股份有限公司时以净资产中的未分配利润转增股本的视同为利润分

配行为,因而自然人股东亦需缴纳个人所得税。

以未分配利润和盈余公积转为资本公积

按照现行《个人所得税法》的规定,自然人是就其“所得”依法纳税。对于未分配利润和盈余公积转为资本公积的情况,自然人股东并未实际取得相应收入,现行的税收法律、法规及规范性文件亦未明确规定该种情况下个人需缴纳税款,且从我国关于公司整体变更时自然人股东纳税义务发生时间的规定来看,亦暗含上述意思。因而,笔者认为仅仅是发生未分配利润和盈余公积转为资本公积,而并未伴随相应的配股等分配行为时,自然人股东无需缴纳个人所得税。

总体来说,资本公积转增部分不需要缴纳个人所得税,而未分配利润和盈余公积转增部分需要缴纳个人所得税。

个人所得税的缴纳时点

股改缴纳个人所得税的法律依据主要是:

1.国税发〔1997〕198号规定,股份制企业用盈余公积金派发红股属于股息、红利性质的分配,对个人取得的红股数额,应作为个人所得征税。

2.国税函〔1998〕333号规定,对属于个人股东分得并再投入公司(转增注册资本)的部分应按照“利息、股息、红利所得”项目征收个人所得税,税款由股份有限公司在有关部门批准增资、公司股东会通过后代扣代缴。

3.国家税务总局《关于进一步加强高收入者个人所得税征收管理的通知》(国税发〔2010〕54号)规定,对以未分配利润、盈余公积和除股票溢价发行外的其他资本公积转增注册资本和股本的,要按照“利息、股息、红利所得”项目,依据现行政策规定计征个人所得税。

4.2015年3月30日,财政部、国家税务总局发布《关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知》(财税〔2015〕41号,以下简称“财税〔2015〕41号”)。依据财税〔2015〕41号规定,企业整体变更为股份有限公司时,自然人股东缴纳的个税可申请在5个公历年度内分期缴纳。财税〔2015〕41号规定,从2015年4月1日起,国家对个人转让非货币性资产的所得(包括股改)征收20%的个人所得税。不过,纳税人一次性缴税有困难的,可合理确定分期缴纳计划并报主管税务机关备案后,在不超过5年内分期缴纳个税。

5.财政部、国家税务总局《关于推广中关村国家自主创新示范区税收试点政策有关问题的通知》(财税〔2015〕62号)要求,凡是在实施范围内的中小高新技

术企业,以未分配利润、盈余公积、资本公积向个人股东转增股本,个人股东应按照“利息、股息、红利所得”项目,适用20%税率征收个人所得税;在个人股东一次缴纳个人所得税确有困难的情况下,经主管税务机关审核,可分期缴纳,但最长不得超过5年。

上述规范性文件对企业用盈余公积、未分配利润转增股本应当缴纳个人所得税的规定相对明确,而对于资本公积金转增股本是否需要缴纳个人所得税问题的规定,实务中一直存在争议。大部分地方税务机关都认为应当缴个人所得税,但是不同的地方税务机关实际征收方式不同,其征税的计税依据和计算方法也不相同。有的税务机关以审计报告截止日的所有盈余公积和未分配利润作为计税依据,有的税务机关以自然人股东取得的盈余公积、未分配利润转增股本作为计税依据,还有的税务机关以自然人股东取得的资本公积、盈余公积、未分配利润转增股本作为计税依据。

新三板挂牌企业涉及个税问题相关的案例分析

在2015年8月12日挂牌的杰尔斯案中,整体变更前有限公司的注册资本为2 001万元。根据致同审字(2015)第441ZB1338号审计报告显示,有限公司经审计的净资产为3 682.66万元,其中,资本公积为0元,盈余公积为1 863 686.13元,未分配利润为14 952 937.30元。2015年3月,公司整体变更,公司以2014年12月31日为改制基准日,已经审计的净资产折股总额31 000 000股,每股面值1元,剩余净资产为5 826 623.43元全部计入股份公司资本公积。本案中存在以未分配利润转增股本的问题。

就此,律师认为,在2015年3月30日(2015年3月公司整体变更),财税〔2015〕41号已于2015年4月1日生效。根据财税〔2015〕41号的规定,对个人以非货币性资产投资所获得的收入,应按照“财产转让所得”项目,依法计算缴纳个人所得税,个人应在发生上述应税行为的次月15日内向主管税务机关申报纳税。纳税人一次性缴税有困难的,可合理确定分期缴纳计划并报主管税务机关备案后,自发生上述应税行为之日起不超过5个公历年度内(含)分期缴纳个人所得税,即企业整体变更为股份有限公司时,自然人股东缴纳的个税可申请在5个公历年度内分期缴纳。

根据公司的说明及律师的查询,公司仅在整体变更为股份公司时,存在以未分配利润转增股本的情况。所以,依据国税函〔1998〕333号、财税〔2015〕41号中的相关规定,公司自然人股东需就公司股改阶段以未分配利润转增股本缴纳个人所得税,而公司也应相应履行代扣代缴自然人股东个税的义务。

就公司履行代扣代缴自然人股东个人所得税的情况,公司向律师做出如下回复:截至本反馈意见回复之日,公司尚未代扣代缴个人所得税。公司目前正在根据上述通知及最新的现行有效的税收政策向深圳市中小企业服务署申请个人所得税缓交备案。就股东个人所得税缴纳事宜,公司自然人股东均已出具承诺函。

综上,律师认为,相关股东及公司已就个税的缴纳事宜采取了规范措施,且该等规范措施具有可行性。

汇算清缴莫忽视营改增的影响

马泽方

2016年5月1日起,营改增试点全面推开,部分企业只关注了营改增对流转税的影响,而忽视了对企业所得税的影响。现在2016年度企业所得税汇算清缴临近,企业应注意营改增对企业所得税的影响。

营改增对企业所得税的影响

(一) 收入减少

营改增之前,企业按照含税价格确认收入。营改增后,企业按照不含税价格确认收入,比营改增前收入减少。

例1:营改增前,某建筑企业取得收入100万元,营业税税率3%,该项业务企业应确认收入100万元,营业税金及附加3万元。会计处理如下:

借:银行存款 1 000 000

贷:主营业务收入 1 000 000

借:营业税金及附加 30 000

贷:应交税费——应交营业税 30 000

营改增后,该建筑企业登记为一般纳税人,增值税税率11%,取得收入100万元,应确认收入90.09万元(100÷1.11),比营改增前有所减少,同时以销售(营业)收入为扣除基数的广告费和业务宣传费、业务招待费的税前扣除限额也相应减少。会计处理如下:

借:银行存款 1 000 000

贷:主营业务收入 900 900

应交税费——应交增值税(销项税额)

99 100

(二) 税前扣除项目减少

1.可扣除的流转税减少

营改增前,企业缴纳的营业税可以在企业所得税税前全额扣除。营改增之后,企业缴纳增值税不能在税前扣除,应纳税所得额增加。这是营改增对企业所得税最明显、也是最简单的影响。

2.可扣除的成本费用减少

营改增之前,企业支付的运费、租金或其他服务费用,可以作为企业的成本费用在税前扣除。营改增后,这部分费用由于可以抵扣增值税进项税额,包含进项税额的部分就不能再作为成本费用在企业所得税前扣除。

(三)购进固定资产计税基础的变化

营改增前,非试点企业购进的固定资产不能抵扣,计税基础是价税合计价。营改增后可以抵扣,计税基础是不含税价,导致折旧发生变化。

例2:某银行于2016年2月购买了一辆车,不含税价格为20万元,外购的固定资产计税基础是价税合计金额23.4万元($20+20\times 17\%$)。按照5年折旧,2016年3月和4月的月折旧额是0.39万元($23.4\div 5\div 12$)。会计处理如下:

借:固定资产 234 000
贷:银行存款 234 000

营改增后,该银行登记为一般纳税人,2016年6月又购买了一辆车,能够抵扣进项税额,计税基础是不含税金额20万元。企业按照5年折旧,2016年7月~12月的月折旧额是0.33万元($20\div 5\div 12$)。会计处理如下:

借:固定资产 200 000
应交税费——应交增值税(进项税额) 34 000
贷:银行存款 234 000

也就是说,同样价格的车,在营改增前后确认的计税基础是不同的,营改增后的计税基础要小于营改增前的计税基础,从而折旧金额也要小于营改增前的折旧金额。

汇算清缴案例分析

(一)营改增前后缴纳企业所得税对比

例3:某酒店全年取得营业收入5000万元(含税),当年购买原材料2000万元(假设均为17%税率,可以税前扣除),支付租金1000万元,其他相关费用800万元。无纳税调整。

1.营改增前:

缴纳营业税: $5000\times 5\%=250$ (万元);
缴纳城市维护建设税和教育费附加: $250\times 10\%=25$

(万元);

会计利润: $5000-2000-1000-800-250-25=925$ (万元);

缴纳企业所得税: $925\times 25\%=231.25$ (万元)。

2.营改增后(假设原材料和租金都取得专用发票):

缴纳增值税: $5\ 000\div 1.06\times 6\%-(2\ 000\div 1.17\times 17\%+1\ 000\div 1.11\times 11\%)=-106.68$ (万元);

会计利润: $5\ 000\div 1.06-2\ 000\div 1.17-1\ 000\div 1.11-800=1\ 306.68$ (万元);

缴纳企业所得税: $1\ 306.68\times 25\%=326.67$ (万元)。

例4:接例3,该酒店原材料2 000万元中只有500万元取得专用发票,租金取得专用发票。

缴纳增值税: $5\ 000\div 1.06\times 6\%-(500\div 1.17\times 17\%+1\ 000\div 1.11\times 11\%)=111.27$ (万元);

缴纳城市维护建设税和教育费附加:

$111.27\times 10\%=11.13$ (万元);

会计利润: $5\ 000\div 1.06-500\div 1.17-1\ 500-1\ 000\div 1.11-800-11.13=1\ 077.6$ (万元);

缴纳企业所得税: $1\ 077.6\times 25\%=269.4$ (万元)。

例5:接例3,该酒店原材料2 000万元都没取得专用发票,租金取得专用发票。

缴纳增值税:

$5\ 000\div 1.06\times 6\%-1\ 000\div 1.11\times 11\%=183.92$ (万元);

缴纳城市维护建设税和教育费附加:

$183.92\times 10\%=18.39$ (万元);

会计利润: $5\ 000\div 1.06-2\ 000-1\ 000\div 1.11-800-18.39=997.69$ (万元);

缴纳企业所得税: $997.69\times 25\%=249.42$ (万元)。

(二)2016年分段计算

需要注意的是,新试点企业2016年1月1日至4月30日取得的收入是含税收入,支出也是含税支出。2016年5月1日至12月31日取得的收入是不含税收入,支出若可以抵扣也是不含税支出。企业所得税按年度计算,因此收入和支出都要分段计算。

例6:某酒店全年取得营业收入5 000万元,当年购买原材料2 000万元,支付租金1 000万元,其他相关费用800万元,其中业务招待费41万元(均为餐费),6月购入一台固定资产,按10年计算折旧(该折旧不包含在800万元内)。

1.2015年度汇算清缴时:

缴纳营业税: $5\ 000\times 5\%=250$ (万元);

缴纳城市维护建设税和教育费附加: $250\times 10\%=25$

(万元);

固定资产折旧: $100 \div 10 \div 2 = 5$ (万元);

会计利润: $5\,000 - 2\,000 - 1\,000 - 800 - 250 - 25 - 5 = 920$ (万元);

可以税前扣除的业务招待费:

$5\,000 \times 0.5\% = 25 > 41 \times 60\% = 24.6$ (万元), 调增: $41 - 24.6 = 16.4$ (万元);

应纳税所得额: $920 + 16.4 = 936.4$ (万元);

缴纳企业所得税: $936.4 \times 25\% = 234.1$ (万元)。

2.2016年度汇算清缴,情况如下表(单位:万元)

2016年度	收入	原材料	租金	相关费用
1月~4月	1 500	500	300	300
5月~12月	3 500	1 500	700	500
合计	5 000	2 000	1 000	800

营改增后购入的原材料、固定资产,支付的租金均取得专用发票并抵扣。

缴纳营业税: $1\,500 \times 5\% = 75$ (万元);

缴纳增值税: $3\,500 \div 1.06 \times 6\% - (1\,500 \div 1.17 \times 17\% + 700 \div 1.11 \times 11\% + 100 \div 1.17 \times 17\%) = -103.74$ (万元),留

抵。

缴纳城建税和教育费附加: $75 \times 10\% = 7.5$ (万元);

固定资产折旧: $100 \div 1.17 \div 10 \div 2 = 4.27$ (万元);

会计利润: $(1\,500 + 3\,500 \div 1.06) - [(500 + 1\,500 \div 1.17) + (300 + 700 \div 1.11) + 800 + 75 + 7.5 + 4.27] = 1\,202.44$ (万元);

可以税前扣除的业务招待费: $(1\,500 + 3\,500 \div 1.06) \times 0.5\% = 24.01 < 41 \times 60\% = 24.6$ 万元,调增 $41 - 24.01 = 16.99$ (万元);

应纳税所得额: $1\,202.44 + 16.99 = 1\,219.43$ (万元);

应缴纳企业所得税: $1\,219.43 \times 25\% = 304.86$ (万元)。

对比一看,营改增后比营改增前多缴纳企业所得税70.76万元 ($304.86 - 234.1$),是税负增加了吗?

企业赚的是税后利润(简化计算),该酒店:

2015年度税后利润: $936.4 - 234.1 = 702.3$ (万元);

2016年度税后利润: $1\,219.43 - 304.86 = 914.57$ (万元)。

营改增后比营改增前税后利润增加212.27万元 ($914.57 - 702.3$),即企业多赚了212.27万元,这就是减税的成效。

房产出租要合理选择计税方法

谌祖江 谢兴奎

甲公司为M市从事货物加工销售的增值税一般纳税人,适用的增值税率为17%。2017年1月,甲公司将A、B两项房产对外出租,其中:A房产地处甲公司机构所在地,2015年2月购置,年租金252万元,租期2年。B房产地处异地N市,2016年10月购置,年租金133.2万元,租期1年。本案例仅考虑增值税的会计与税务处理。

房租的增值税处理

根据《财政部、国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2016〕36号)附件1《营业税改征增值税试点实施办法》第四十五条第二款规定,纳税人提供建筑服务、租赁服务采取预收款方式的,其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。甲公司出租A、B两项房产,均为一次性全额收取租金,其纳税义务发生时间均为收到预收款的当天。

1.A房产

《国家税务总局关于发布〈纳税人提供不动产经营租赁服务增值税征收管理暂行办法〉的公告》(国家税务总局公告2016年第16号)第三条第一款规定,一般纳税人出租其2016年4月30日前取得的不动产,可以

选择适用简易计税方法,按照5%的征收率计算应纳税额。不动产所在地与机构所在地不在同一县(市、区)的,纳税人应按照上述计税方法向不动产所在地主管国税机关预缴税款,向机构所在地主管国税机关申报纳税。不动产所在地与机构所在地在同一县(市、区)的,纳税人向机构所在地主管国税机关申报纳税。

A房产地处甲公司机构所在地,且为2016年4月30日前取得的不动产,不需预缴增值税款,只需向机构所在地主管国税机关申报纳税。经租赁双方协商,甲公司出租A房产选择简易计税方法。

甲公司一次性收2年租金504万元 (252×2),应缴增值税 = $504 \div (1 + 5\%) \times 5\% = 24$ (万元)。

2.B房产

(1) 计税方法及税款预缴。根据国家税务总局公告2016年第16号第三条第二款规定,一般纳税人出租其2016年5月1日后取得的不动产,适用一般计税方法计税。不动产所在地与机构所在地不在同一县(市、区)的,纳税人应按照3%的预征率向不动产所在地主管国税机关预缴税款,向机构所在地主管国税机关申报纳

税。不动产所在地与机构所在地在同一县(市、区)的,纳税人应向机构所在地主管国税机关申报纳税。一般纳税人出租其2016年4月30日前取得的不动产适用一般计税方法计税的,按照上述规定执行。因B房产与甲公司机构所在地不在同一县(市、区),且为2016年5月1日后取得的不动产。甲公司出租B房产需在N市主管国税机关预缴增值税款,且只能选择一般计税方法。

(2) 预缴税款。根据国家税务总局公告2016 年16号第七条第一款规定,纳税人出租不动产适用一般计税方法计税的,按照以下公式计算应预缴税款:应预缴税款=含税销售额 $\div$ (1+11%) $\times$ 3%。甲公司出租B房产预缴增值税=133.2 $\div$ (1+11%) $\times$ 3%=3.6(万元)。

(3) 税款的计算。向甲公司机构所在地主管国税机关申报应缴增值税=133.2 $\div$ (1+11%) $\times$ 11%=13.2(万元),扣除预缴税款3.6万元后,应缴纳税款9.6万元。

增值税的会计处理

甲公司房产出租,为经营租赁,根据《企业会计准则第21号——租赁》第二十二的规定,对于经营租赁的租金,承租人应当在租赁期内各个期间按照直线法计入相关资产成本或当期损益;其他方法更为系统合理的,也可以采用其他方法。出租企业发生的初始直接费用,应当计入当期损益。甲公司对出租的房产租金按直线法分月计入当期损益。

1.A房产

甲公司出租A房产选择简易计税方法,根据《财政部关于印发〈增值税会计处理规定〉的通知》(财会〔2016〕22号)的规定,“简易计税”明细科目,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。

(1) 2017年1月收到房屋租金:(单位:万元,下同)

借:银行存款 504
贷:预收账款 504

(2) 计提增值税

借:预收账款 24
贷:应交税费——简易计税 24

(3) 每月结转房屋租金收入=480 $\div$ (2 $\times$ 12)=20(万元)

借:预收账款 20
贷:其他业务收入 20

(4) 2017年2月缴纳税金

借:应交税费——简易计税 24
贷:银行存款 24

2.B房产

根据财会〔2016〕22号文件规定,“预交增值税”明细科目,核算一般纳税人转让不动产、提供不动产经营租赁服务、提供建筑服务、采用预收款方式销售自行开发的房地产项目等,以及其他按现行增值税制度规定应预缴的增值税额。

(1) 2017年1月收到房屋租金

借:银行存款 133.2
贷:预收账款 133.2

(2) 2017年1月末,结转预交增值税

借:应交税费——未交增值税 3.6
贷:应交税费——预交增值税 3.6

(3) 计提增值税

借:预收账款 13.2
贷:应交税费——应交增值税(销项税额) 13.2

(4) 每月结转房屋租金收入=120 $\div$ 12=10(万元)。

借:预收账款 10
贷:其他业务收入 10

(5) 在N市预缴税款

借:应交税费——预交增值税 3.6
贷:银行存款 3.6

(6) 2017年2月缴纳税金

借:应交税费——未交增值税 9.6
贷:银行存款 9.6

综合上述案例分析,企业对房产出租的会计与税务处理时,还应顾及以下方面:

1.合理选择计税方法。根据财税〔2016〕36号文件附件1第十八条规定,一般纳税人发生应税行为适用一般计税方法计税。一般纳税人发生财政部和国家税务总局规定的特定应税行为,可以选择适用简易计税方法计税,但一经选择,36个月内不得变更。企业出租房产,符合条件可选择一般计税方法或简易计税方法计税的,可从房产出租的净收益及承租客户需求等方面去综合考虑。

2.正确计算企业所得税。根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函〔2010〕79号)第一条规定,企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的租金收入,应按交易合同或协议规定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。其中,如果交易合同或协议中规定租赁期限跨年度,且租金提前一次性支付的,根据《实施条例》第九条规定的收入与费用配比原则,出租人可对上述已确认的收入,在租赁期内,分期均匀计入相关年度收入。

企业在预收跨年房产租金计交相关税金时,需注意增值税与企业所得税的处理差异。

3.正确进行会计处理。如预缴增值税,不一定通过“预交增值税”科目核算。选择简易计税方法计预缴增值税,要通过“简易计税”科目核算。财会〔2016〕22号文件规定,“营业税金及附加”科目名称调整为“税

金及附加”,核算企业经营活动发生的消费税、城市维护建设税、资源税、教育费附加及房产税、土地使用税、车船使用税、印花税等相关税费。利润表中的“营业税金及附加”项目调整为“税金及附加”项目。为此,企业出租房产所产生的房产税、城市维护建设税、教育费附加等应通过“税金及附加”科目核算。

非专用发票不得抵扣?“营改增”七种特殊情形例外

樊其国

“营改增”增值税进项税额抵扣,其前提条件是必须取得合法的扣税凭证。增值税抵扣凭证,是指能作为合法单据抵扣增值税进项税额的凭据,准予从销项税额中抵扣进项税额的合法单据。一般而言,纳税人取得的增值税专用发票,其进项税额准予从销项税额中抵扣。除此之外,“营改增”新税政还明确了若干种特殊非增值税专用发票允许抵扣增值税进项税额。非增值税专用发票抵扣凭证,是指税收法律法规规定可以据以抵扣增值税进项税金的非增值税专用发票。因此,“营改增”增值税抵扣凭证,包括增值税专用发票和七种特殊情形的非增值税专用发票。“营改增”试点纳税人按照规定,应当取得符合法律、行政法规和国家税务总局规定的有效凭证。纳税人取得的增值税扣税凭证不符合法律、行政法规或者国家税务总局有关规定的,其进项税额不得从销项税额中抵扣。“营改增”非专用发票不得抵扣么?新税政明确特殊情形的扣税凭证例外。笔者依据“营改增”进项税抵扣新税政,归纳总结出允许抵扣进项税额的七种非增值税专用发票的扣税凭证,供“营改增”试点企业参考和借鉴。

特殊抵扣凭证一:农产品收购发票

农产品收购发票,是指收购单位向农业生产者个人收购农产品时开具的发票。购进农产品,除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外,按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和13%的扣除率计算的进项税额允许抵扣。实行农产品进项税额核定扣除办法的纳税人不得抵扣。一般纳税人从农业生产者收购自产农产品时开具,按农产品买价乘以13%计算抵扣,实行农产品进项税额核定扣除办法的纳税人除外。向批发零售商购买农产品,或者向农业生产者购买非自产农产品,不得开具收购发票。

特殊抵扣凭证二:农产品销售发票

是指小规模纳税人销售农产品,依照3%征收率缴

纳增值税而自行开具或委托税务机关代开的普通发票。批发、零售纳税人享受免税政策后开具的普通发票不得作为抵扣凭证。

特殊抵扣凭证三:购进农产品核定抵扣无需扣税凭证

试点纳税人购进农产品核定抵扣无需扣税凭证。自2012年7月1日起,以购进农产品为原料生产销售液体乳及乳制品、酒及酒精、植物油的增值税一般纳税人,纳入农产品增值税进项税额核定扣除试点范围,其购进农产品无论是否用于生产上述产品,增值税进项税额均按照《农产品增值税进项税额核定扣除试点实施办法》的规定抵扣。试点纳税人购进农产品不再凭增值税扣税凭证抵扣增值税进项税额。农产品增值税进项税额核定方法试点纳税人购进农产品直接销售的,农产品增值税进项税额按照以下方法核定扣除:

当期允许抵扣农产品增值税进项税额=当期销售农产品数量÷(1-损耗率)×农产品平均购买单价×13%÷(1+13%)

(一)投入产出法:参照国家标准、行业标准确定销售单位数量货物耗用外购农产品的数量。当期允许抵扣农产品增值税进项税额依据农产品单耗数量、当期销售货物数量、农产品平均购买单价和农产品增值税进项税额扣除率计算。公式为:

当期允许抵扣农产品增值税进项税额=当期农产品耗用数量×农产品平均购买单价×扣除率÷(1+扣除率)

(二)成本法:依据试点纳税人年度会计核算资料,计算确定耗用农产品的外购金额占生产成本的比例。当期允许抵扣农产品增值税进项税额依据当期主营业务成本、农产品耗用率以及扣除率计算。公式为:

当期允许抵扣农产品增值税进项税额=当期主营业务成本×农产品耗用率×扣除率÷(1+扣除率)

(三)参照法:新办的试点纳税人或者试点纳税人新增产品的,试点纳税人可参照所属行业或者生产

结构相近的其他试点纳税人确定农产品单耗数量或者农产品耗用率。次年,试点纳税人向主管税务机关申请核定当期的农产品单耗数量或者农产品耗用率,并据此计算确定当年允许抵扣的农产品增值税进项税额,同时对上一年增值税进项税额进行调整。

特殊抵扣凭证四: 完税凭证

接受境外单位或者个人提供的应税服务,从税务机关或者境内代理人取得的解缴税款的中华人民共和国税收完税凭证上注明的增值税额允许抵扣。纳税人购买境外单位或者个人提供的服务、转让的无形资产或者不动产,从税务机关或者扣缴义务人取得的解缴税款的完税凭证上注明的增值税额准予抵扣。“完税凭证”包括《税收缴款书》和《税收完税证明》两种票证。接受境外单位或者个人提供的应税服务,从税务机关或者境内代理人取得的税收完税凭证,以及从银行取得加盖银行转(收)讫章的电子缴税付款凭证。原增值税一般纳税人接受境外单位或者个人提供的应税服务,按照规定应当扣缴增值税的,准予从销项税额中抵扣的进项税额为从税务机关、或者代理人取得的解缴税款的税收缴款凭证上注明的增值税额。纳税人凭税收缴款凭证抵扣进项税额的,应当具备书面合同、付款证明和境外单位的对账单或者发票。资料不全的,其进项税额不得从销项税额中抵扣。据此,对因接受境外单位提供的应税服务支付费用时所代扣代缴的增值税额,只要具备书面合同、付款证明和境外单位的对账单或者发票,可以凭从税务机关取得的税收缴款凭证申报抵扣进项税额。否则,不得抵扣进项税额。

特殊抵扣凭证五: 出口货物转内销证明

外贸企业发生原记入出口库存账的出口货物转内销或视同内销货物征税的,以及已申报退(免)税的出口货物发生退运并转内销的,外贸企业于发生内销或视同内销货物的当月向主管税务机关申请开具。外贸企业应在取得出口货物转内销证明的下一个增值税纳税申报期内申报纳税时,以此作为进项税额的抵扣凭证使用。外贸企业出口视同内销征税的货物,申请开具《出口货物转内销证明》时,需提供规定的凭证资料及计提销项税的记账凭证复印件。

特殊抵扣凭证六: 收费公路通行费发票

通行费,是指有关单位依法或者依规设立并收取的过路、过桥和过闸费用。《关于收费公路通行费增值税抵扣有关问题的通知》财税〔2016〕86号第一条明确,增值税一般纳税人支付的道路、桥、闸通行费,暂凭取得的通行费发票上注明的收费金额按照下列公式计算可抵扣的进项税额:

(一) 高速公路通行费可抵扣进项税额=高速公路通行费发票上注明的金额 $\div(1+3\%) \times 3\%$

(二) 一级公路、二级公路、桥、闸通行费可抵扣进项税额=一级公路、二级公路、桥、闸通行费发票上注明的金额 $\div(1+5\%) \times 5\%$

最后,需要提醒增值税一般纳税人的是,以上九种增值税扣税凭证,是增值税进项税额抵扣的合法、有效凭据。纳税人取得的其他增值税扣税凭证,如果不符合法律、行政法规或者国家税务总局有关规定的,其进项税额是不得从销项税额中抵扣的。

特殊抵扣凭证七: 开具土地价款取得的省级财政票据

房地产项目土地成本,以差额扣除方式予以抵扣。差额征税,是指营改增纳税人以取得的全部价款和价外费用扣除支付给规定范围纳税人的规定项目价款后的不含税余额为销售额进行征税的方法。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。

(一) 销售额计算公式

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

1. 房地产开发企业一般纳税人适用一般计税方法计税,允许差额扣除销售房地产项目所对应的土地价款。对选择简易计税方法的房地产老项目,则不允许差额扣除。

2. 土地价款并非一次性从销售额中全额扣除,而是要随着销售额的确认,逐步扣除。

3. 计算销售额时,按当期取得的全部价款和价外费用扣除土地价款后,要按11%适用税率换算为不含税价款。

(二) 当期允许扣除土地价款计算公式

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

1. 当期销售房地产项目建筑面积,是指当期进行纳税申报的增值税销售额对应的建筑面积。

2. 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。

3. 支付的土地价款,是指向政府、土地管理部门或受政府委托收取土地价款的单位直接支付的土地价款。扣除的土地价款不得超过纳税人实际支付的土地价款。差额扣除凭据以省级以上(含省级)财政部门监

(印)制的财政票据为合法有效凭证。

(三)扣除土地价款必须取得合法有效凭证

在计算销售额时从全部价款和价外费用中扣除土地价款,应当取得省级以上(含省级)财政部门监(印)

制的财政票据。扣除的向政府支付的土地价款,以省级以上(含省级)财政部门监(印)制的财政票据为合法有效凭证。

30种不需要发票的税前扣除情形

小陈税务

是不是一定要见票才能税前扣除呢?肯定不是,那么哪些未取得发票的支出也可按照相关规定企业所得税税前扣除呢?

1.企业支付的政府性基金、行政事业性收费,以财政或税务机关开具的《地方性收费、基金专用缴款书》为税前扣除凭证。

2.企业缴纳的可在税前扣除的各类税金(不包括抵扣的增值税和企业所得税),以税务机关开具的完税证明为税前扣除凭证,不能只以银行付款凭证作为扣除依据。税前可扣除的税金不包括增值税一般纳税人缴纳的增值税,代扣代缴、代收代缴的税费,以及税务罚款、税收滞纳金。

3.企业拨缴的职工工会经费,以税务机关或工会组织开具的《税收通用完税证》或《税收缴款书》为税前扣除凭证。

4.企业支付的土地出让金,以土地管理部门开具的财政票据为税前扣除凭证。

5.企业缴纳的各类社会保险费,以税务机关开具的《社保费专用凭证》或《社保费专用缴款书》为税前扣除凭证。

6.企业缴纳的残疾人保障金,以税务机关开具的《税收通用完税证》或《地方性收费、基金专用缴款书》为税前扣除凭证。

7.企业缴纳的住房公积金,以收缴单位开具的专用票据为税前扣除凭证。

8.企业通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门,用于公益事业的捐赠支出,以财政厅印制并加盖接受捐赠单位印章的公益性捐赠票据,或加盖接受捐赠单位印章的《非税收入一般缴款书》收据联,为税前扣除凭证。

9.企业根据法院判决、调解、仲裁等发生的支出,以法院判决书、裁定书、调解书,以及可由人民法院执行的仲裁裁决书、公证债权文书和付款单据等为税前扣除凭证。

10.本文未列各项税、费、政府性基金,凡按照税法

规定允许税前扣除的,以相关收缴部门开具的收缴凭证扣除。

11.企业上缴的协会会费,以该组织开具的《全国性社会团体会费统一收据》为税前扣除凭证,社会团体费票据,指依法成立的社会团体向会员收取会费时开具的凭证。

12.航空运输电子客票行程单和火车票

13.行程单和火车票作为旅客购买电子客票的付款凭证和报销凭证。

14.取得的铁路票据属于规定的中国铁路总公司及其所属运输企业(含分支机构)自行印制的铁路票据为合法有效的凭证,即“**铁路局退票费报销凭证”,可以作为税前扣除的凭证。

15.解除劳动合同(辞退)补偿金、非增值税征收范围的拆迁补偿等非应税项目支出,取得盖有收款单位印章的收据或收款个人签具的收据、收条或签收花名册等单据,并附合同(如拆迁、回迁补偿合同)等凭据以及收款单位或个人的证照或身份证明复印件为辅证。

16.支付给中国境外单位或个人的款项,应当提供合同、外汇支付单据、单位、个人签收单据等。税务机关在审查时有疑义的,需要提供境外公证机构的确认证明并经税务机关审核认可。

17.资产损失

(1)货币资产损失,包括现金损失、银行存款损失和应收及预付款项损失等。此类损失应提供相关的证据,如现金盘点表、银行存款对账单、法院判决书、破产清算公告、工商部门注销吊销营业执照证明、公安机关等有关部门对债务人个人的死亡失踪证明等有关证据

(2)非货币资产损失,包括存货损失、固定资产损失、无形资产损失、在建工程损失、生产性生物资产损失等。此类损失应提供相关的证据,如存货盘点表、内部关于存货报废、毁损、变质、残值情况说明及核销资料、公安机关报案记录、涉及责任人赔偿的,应当有赔偿情况说明,损失数额较大的应有专业技术鉴定报告

或法定资质中介机构出具的专项报告等。

(3) 投资损失, 包括债权性投资损失和股权(权益)性投资损失。此类损失应提供相关的证据, 如原始凭证、合同或协议、会计核算等相关资料、保险赔偿证明、资产清偿证明、被投资企业破产公告、破产清偿文件, 工商行政管理部门注销、吊销被投资单位营业执照文件, 政府有关部门对被投资单位的行政处理决定文件, 被投资企业终止经营、停止交易的法律或其他证明文件, 被投资企业资产处置方案、成交及入账材料, 企业法定代表人、主要负责人和财务负责人签章证实有关投资(权益)性损失的书面申明, 会计核算资料等其他相关证据材料。

(4) 其他资产损失, 应提供的税前扣除依据, 如出具资产处置方案、各类资产作价依据、出售过程的情况说明、出售合同或协议、成交及入账证明、资产计税基础、损失原因证明材料或业务监管部门定性证明、损失专项说明、公安机关、人民检察院的立案侦查情况或人民法院的判决书等损失原因证明材料。

18. 加计扣除

(1) 研发费用加计扣除

《企业所得税法实施条例》第九十五条: 企业所得法第三十条第(一)项所称研究开发费用的加计扣除, 是指企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用, 未形成无形资产计入当期损益的, 在按照规定据实扣除的基础上, 按照研究开发费用的50%加计扣除; 形成无形资产的, 按照无形资产成本的150%摊销。

按照规定可以税前扣除的“50%加计”部分不需要发票。

(2) 安置残疾人员工资加计扣除

《企业所得税法实施条例》第九十六条: 企业所得法第三十条第(二)项所称企业安置残疾人员所支付的工资的加计扣除, 是指企业安置残疾人员的, 在按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上, 按照支付给残疾职工工资的100%加计扣除。残疾人员的范围适用《中华人民共和国残疾人保障法》的有关规定。

按照规定可以税前扣除的“100%加计扣除”部分不需要发票。

19. 未发生销售行为的不征税项目除以下三种情况以外, 不需要发票:

预付卡销售和充值、销售自行开发的房地产项目、预收款已申报缴纳营业税未开票补开票。

上述三种情况发票税率栏应填写“不征税”, 不得开具增值税专用发票。

20. 内部凭证税前扣除项目以企业内部自制凭证, 如工资单、工资费用汇总表、材料成本核算表(入库单、领料单、耗用汇总表等)、资产折旧或摊销表、制造费用归集与分配表、产品成本计算单等, 作为税前扣除凭证。

21. 关联企业间的广告费和业务宣传费

对签订广告费和业务宣传费分摊协议(以下简称分摊协议)的关联企业, 其中一方发生的不超过当年销售(营业)收入税前扣除限额比例内的广告费和业务宣传费支出可以在本企业扣除, 也可以将其中的部分或全部按照分摊协议归集至另一方扣除。另一方在计算本企业广告费和业务宣传费支出企业所得税税前扣除限额时, 可将按照上述办法归集至本企业的广告费和业务宣传费不计算在内。

22. 发生违约金、赔偿费、罚款

纳税人按照经济合同规定支付的违约金(包括银行罚息)和诉讼费可以扣除。其扣除依据是: (1) 法院判决书或调解书; (2) 仲裁机构的裁定书; (3) 双方签订的提供应税货物或应税劳务的协议; (4) 双方签订的赔偿协议。

(1) 卖方向买方支付赔偿款或违约金, 因买方未向卖方, 进行销售、提供应税劳务或服务, 不属于增值税或营业税(2016年5月1日全面营改增后不需要缴纳营业税, 下同)暂行条例规定的征收范围, 不缴纳增值税或营业税, 不需开具发票。

其中卖方“指销售方、提供应税劳务或服务方”, 买方指“购买方、接受应税劳务或服务方”。

〔例〕企业因产品(服务)质量问题发生的赔款和违约金等支出, 以当事人双方签订的质量赔款协议、质量检验报告(或质量事故鉴定)、相关合同、法院文书以及付款单据为税前扣除凭证。

(2) 购买方、接受应税劳务或服务方向销售方、提供应税劳务或服务方支付赔偿款或违约金, 分以下两种情况:

①支付赔偿款或违约金时, 相关的纳税义务已经发生了, 赔偿款或违约金属于增值税暂行条例规定的价外费用, 需要并入销售额, 缴纳增值税, 并开具发票;

②支付赔偿款或违约金时, 相关的纳税义务未发生, 赔偿款或违约金不属于增值税暂行条例规定的价外费用, 不需要并入销售额或营业额, 不属于增值税暂行条例规定的征收范围, 不缴纳增值税, 不可开具发票。

注意: 纳税人生产、经营违反国家法律、法规和规

章,被有关部门处以的罚款以及被没收财物的损失不得扣除;税收滞纳金也不得扣除。

23.企业按照有关规定向其员工及家属支付的赔偿费,以企业与职工(或家属)签订的赔偿协议、相关部门出具的鉴定报告(或证明)、法院文书以及当事人签字的付款单据为税前扣除凭证,如涉及到个人所得税缴纳,还需个人所得税完税证明资料。

24.现金折扣支出不需要发票,可凭双方盖章确认的有效合同、根据实际情况计算的折扣金额明细、银行付款凭据、收款收据等证明该业务真实发生的合法凭据据实列支。

25.单位以现金方式给出差人员发放交通费、误餐补助、餐费补贴等一些补助属于工资薪金的一部分,纳入工资薪金中按规定缴纳个税,不需要发票;如按照实报实销制度,凭出差人员实际发生的交通费、餐费发票作为公司费用予以报销,同时不需要作为个人所得征收个税。

特别提醒的是:差旅费津贴、误餐补助不属于工资、薪金性质的补贴、津贴或者不属于纳税人本人工资、薪金所得项目的收入,不征税,但是各地方关于“差旅费津贴、误餐补助”有标准,在标准内,不征税,超过标准,就超过的部分纳入工资薪金中按规定缴纳个税。

不征个人所得税的误餐补助,是指按财政部门规定,个人因公在城区、郊区工作,不能在工作单位或返回就餐,确实需要在外就餐的,根据实际误餐顿数,按规定的标准领取的误餐费。

26.企业向单位内部食堂拨付属于内部核算,不需要发票。但是食堂购买米、菜、肉等能按规定取得合法有效凭证(如向超市购买取得发票或小摊贩可到税务机关申请代开发票,代开发票不需要缴纳增值税和个税)可以作为福利费在税前列支,如无正式发票则不能在税前列支。

27.企业为员工发放的丧葬补助费,不属于经营性行为,不需要取得发票。企业按照国家统一财务会计制度的相关规定确定入账凭证并进行相应账务处理即可,但有关凭证需在税法规定的期限内取得。同时,丧葬补助费应作为职工福利费,按规定比例在企业所得税税前扣除。

28.企业按照有关规定向其员工及家属支付的赔偿费,以企业与职工(或家属)签订的赔偿协议、相关部门出具的鉴定报告(或证明)、法院文书以及当事人签字的付款单据为税前扣除凭证,如涉及到个人所得税缴纳,还需个人所得税完税证明资料。

29.固定资产盘盈收入,以同类固定资产的重置完全价值(计税基础)先并入当年应纳税所得额,计算缴纳企业所得税,后在计税基础上按规定计提折旧税前扣除,不需要开具发票。

30. 可以税前扣除的汇兑损失

企业在货币交易中,以及纳税年度终了时将人民币以外的货币性资产、负债按照期末即期人民币汇率中间价折算为人民币时产生的汇兑损失,除已经计入有关资产成本以及向所有者进行利润分配相关的部分外,准予扣除。

北京注册会计师协会专家委员会专家提示

〔2016〕第11号——房地产企业持续经营风险识别与审计应对

随着经济增速放缓、供给侧结构性改革推进,房地产行业在经过十多年的超速发展后,目前已经成为去库存压力较大的行业。行业库存高企、三线以下城市市场需求疲软、盈利能力下降等,导致房地产企业经营风险增大,甚至部分企业的持续经营受到影响。因此,审计中,注册会计师应对房地产企业持续经营风险应予以高度关注,避免审计失败的发生。

本提示仅供事务所及相关从业人员在执业中参考,不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则及注册会计师职业判断。提示中所涉及的审计时间、范围和程度等,事务所及相关从业人员在执业中需结合实际

情况、风险导向原则以及注册会计师的职业判断确定,不能直接照搬照抄。

房地产企业持续经营风险识别和审计,关键是识别被审计单位是否存在影响持续经营能力的事项和情况。注册会计师通过充分了解被审计单位财务信息,及时掌握房地产企业特殊宏观政策,熟练运用相关法律、法规和政策,结合企业的经营情况和市场环境,充分识别影响被审计单位持续经营能力的事项和情况。针对房地产企业财务风险、经营风险方面导致房地产企业持续经营风险的识别和审计,房地产企业审计专家委员会做出以下提示:

一、对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况
注册会计师审计中，应对以下可能对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况予以重点关注：

(一) 财务方面

1. 企业难以通过有效手段筹集资金用于偿付到期债务，出现债务违约或无法继续履行重大借款合同的有关条款；
2. 企业更依赖于非传统的融资方式，如通过信托借款、社会资金借款等；
3. 企业过度依赖短期借款；
4. 企业的信用评级机构的评级降低，在获取必要的资本和信用方面出现更多的限制；
5. 企业库存高企，去库存压力大，资金周转困难，或累计经营性亏损数额巨大，资不抵债；
6. 企业营运资金出现负数，需要寻求新的资金来源或融资方式来维持日常经营活动，或需要处置重要资产才能维持运营；
7. 企业难以获得开发必要新项目或进行必要投资所需资金；
8. 企业存在因对外巨额担保等或有事项引发的或有负债。

(二) 经营方面

1. 企业过度依赖某个项目的盈利；
2. 企业在房地产供给严重过剩的地区开发了重大的房地产项目、持有大量的土地储备；
3. 企业在重大项目开发过程中，因为设计、施工条件，环境条件变化等因素导致开发成本提高；
4. 企业重大土地开发项目出现市政规划调整风险、土地闲置风险、地价变化的风险，或主要开发项目已经出现非正常停工；
5. 企业土地储备不足，未来无项目可开发，需要对经营政策作出重大调整；
6. 企业的重要子公司无法持续经营且未进行处理；
7. 企业被司法机关立案调查或可能面临行政处罚。

二、对房地产企业持续经营风险的识别

(一) 了解被审计单位

在了解被审计单位时，注册会计师要在整个审计过程中保持警觉，全面了解被审计单位的目标和战略，

深入了解和全面识别可能导致财务报表重大错报的经营风险，把对是否存在影响持续经营能力的事项及经营风险的关注贯穿于审计的始终。

(二) 复核管理层对持续经营的初步评估

1. 如果管理层对持续经营作出了初步评估，注册会计师应进行复核，以确定管理层是否识别出影响被审计单位持续经营能力的事项和情况，并复核管理层提出的应对措施。

例如，注册会计师了解到被审计单位存在无法偿还到期的大额银行债务，影响被审计单位的持续经营能力，应复核管理层是否识别出该事项。如果管理层未识别出该事项，注册会计师应提请关注，并要求管理层提出应对计划。如果管理层识别出该事项，注册会计师应复核管理层应对计划的结果是否可能改善目前的状况，以及管理层的计划对于具体情况是否可行。

再如，注册会计师了解到被审计单位土地储备不足，未来无项目可开发，需要对经营政策作出重大调整，影响被审计单位的持续经营能力。应复核管理层是否识别出该事项。如果管理层未识别出该事项，注册会计师应提请关注，并要求管理层提出应对计划。如果管理层识别出该事项，注册会计师应复核应对计划，包括已经计划获取其他土地进行开发或经营转向等，确定被审计单位不会出现停业、歇业。通过核实应对计划以确定该等计划是否存在重大不确定性。

2. 如果管理层没有对持续经营能力作出初步评估，注册会计师要与管理层讨论应用持续经营假设的理由，询问是否存在影响被审计单位持续经营能力的事项和情况，并决定是否提请管理层对持续经营能力作出评估。

如果注册会计师在审计中没有发现被审计单位存在影响持续经营能力的事项和情况，被审计单位的财务状况、经营情况及现金流量情况均正常，管理层没有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基础，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。如果管理层的持续经营假设是合理的，也不存在影响持续经营能力的事项和情况，注册会计师可以不要求管理层对持续经营能力作出评估。

如果注册会计师在审计中发现了被审计单位存

在影响持续经营能力的事项和情况,比如存在本提示一所列举的事项和情况,应提请管理层关注,并要求管理层对持续经营能力作出初步评估,并提出应对计划。

3. 在评价管理层对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的规定(如果法律法规要求的期间更长)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。

(三) 评估重大错报风险

注册会计师要根据在实施风险评估程序时识别出的事项和情况,判断对重大错报风险评估是否充分,考虑是否要补充实施风险评估程序。同时,考虑计划实施的进一步审计程序的性质、时间和范围的适当性,确定总体应对措施。

例如,注册会计师了解到被审计单位存在无法偿还到期的大额银行债务,影响持续经营能力。根据职业判断,注册会计师认为管理层在财务报表中运用持续经营假设是不适当的。但是,管理层并未识别出该事项,财务报表在持续经营基础上编制。对此,注册会计师首先应要求管理层对被审计单位的持续经营能力重新进行评估。同时考虑实施的风险评估程序是否有疏漏,是否仍存在未识别的重大错报,如是,应补充实施风险评估程序;如不需补充风险评估程序,应针对该项重大错报实施进一步审计程序。如:全面了解被审计单位的融资、债务情况;获取债务合同,了解债务性质、金额、偿付条件等;核实不能按期偿还债务的原因;核实管理层未能识别该事项的原因;获取充分、适当的审计证据,评估该事项对被审计单位财务状况、经营情况的影响,并考虑该项重大错报对审计报告的影响等。

三、针对识别出的风险实施进一步审计程序

当注册会计师识别出影响房地产企业持续经营的事项和情况,应实施以下进一步审计程序(包括但不限于):

(一) 复核管理层的计划

注册会计师应当询问管理层的应对计划,包括是否准备变卖资产、借款或债务重组、削减或延缓开支以及获得新的投资等。同时,要对管理层作出持续经营

能力评估后发生的事实,或可能获得的信息予以考虑。针对管理层作出的不同应对计划,注册会计师应考虑的重点也不同。

例如,被审计单位存在无法偿还到期的大额银行债务,影响持续经营能力。如管理层的应对计划是进行债务重组,注册会计师则应了解和核实债务重组的情况,收集充分适当的审计证据判断债务重组的可实现性,判断债务重组对被审计单位财务状况的影响;如管理层的应对计划是寻找其他有效的融资办法融资,偿还银行债务,注册会计师则应了解和核实融资情况,判断该融资的可行性、融资的条件,结合被审计单位的经营情况判断是否能解决被审计单位现在和未来资金周转;如管理层的应对计划是变卖资产偿还债务,注册会计师则应了解变卖资产的可变现情况、变卖资产可获得的资金量,以及变卖资产后对被审计单位的生产经营产生的影响等。

(二) 实施相关审计程序

注册会计师判断管理层应对计划是否可行、应对结果能否改善持续经营能力,应当实施的审计程序主要包括(但不限于)以下方面:

1. 与管理层分析讨论现金流量预测、盈利预测及其他相关预测,并考虑以下四个方面情况:一是被审计单位生成相关信息的信息系统是否可靠;二是管理层作出现金流量预测所依赖的假设是否有充分的依据;三是将最近若干期的预测性财务信息与实际结果进行比较;四是将本期的预测性财务信息与截止目前的实际结果进行比较;

2. 与管理层分析和讨论最近的中期财务报表。通过对最近一期财务报表的分析,注册会计师可以进一步了解影响被审计单位持续经营假设合理性的事项和情况,及这些事项和情况的发展变化;

3. 复核债券和借款协议并确定是否存在违约情况;

4. 审阅股东会、董事会以及相关委员会会议有关财务困境的记录;

5. 向被审计单位的律师询问被审计单位是否存在诉讼或索赔,对诉讼或索赔结果及财务影响的估计是否合理;

6. 确认财务支持协议的存在性、合法性和可行性,并对提供财务支持的关联方或第三方的财务能力作出

评价;

7.考虑被审计单位准备如何处理尚未履行的购销合同;

8.复核期后事项并考虑其是否可能改善或影响持续经营能力。

(三)取得管理层声明书

如果预期不存在其他充分、适当的审计证据时,注册会计师应就对会计报表有重大影响的事项向管理层

获取书面声明。

目前,随着供给侧结构性改革的进一步深入,房地产行业去库存力度的不断加大,中小房地产企业持续经营所面临的风险日益加剧。再次提请注册会计师在审计的整个过程中予以充分关注,保持应有的职业怀疑态度,配备具有胜任能力的审计人员,将审计风险减小到可接受水平。

企业销售软件产品, 增值税有何优惠政策

问: 企业销售软件产品, 增值税有何优惠政策?

答: 根据《财政部、国家税务总局关于软件产品增值税政策的通知》(财税〔2011〕100号)

一、软件产品增值税政策

(一) 增值税一般纳税人销售其自行开发生产的软件产品, 按17%税率征收增值税后, 对其增值税实际税负超过3%的部分实行即征即退政策。

(二) 增值税一般纳税人将进口软件产品进行本地化改造后对外销售, 其销售的软件产品可享受本条第一款规定的增值税即征即退政策。

本地化改造是指对进口软件产品进行重新设计、改进、转换等, 单纯对进口软件产品进行汉化处理不包括在内。

(三) 纳税人受托开发软件产品, 著作权属于受托

方的征收增值税, 著作权属于委托方或属于双方共同拥有的不征收增值税; 对经过国家版权局注册登记, 纳税人在销售时一并转让著作权、所有权的, 不征收增值税。

根据《财政部、国家税务总局关于动漫产业增值税和营业税政策的通知》(财税〔2013〕98号)

一、对属于增值税一般纳税人企业的动漫企业销售其自主开发生产的动漫软件, 按17%的税率征收增值税后, 对其增值税实际税负超过3%的部分, 实行即征即退政策。动漫软件出口免征增值税。上述动漫软件, 按照《财政部 国家税务总局关于软件产品增值税政策的通知》(财税〔2011〕100号)中软件产品相关规定执行。

关联企业之间发生的利息支出, 如何税前扣除

问: 关联企业之间发生的利息支出, 如何税前扣除?

答: 根据《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)

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。

记华兴所2017迎春晚宴

电脑部 林岩

灵猴辞旧岁，金鸡报春来！福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）全体同仁于1月24日晚相聚在西湖大酒店，举办一年一度的迎新春晚宴。

夜伴西湖，波光粼粼。伴随着深冬丝丝凉意，华兴所员工踏着轻快的脚步来到西湖大酒店。外头的冷风丝毫没有吹走大家的兴致，个个在会场门口签到领着大红包进场，笑容洋溢。会场里，伴着节日喜庆的乐曲，大家谈笑风生，其乐融融欢聚一堂。

主持人激情澎湃、妙趣横生的开场白拉开了晚宴的序幕，身着帅气西装的华兴所首席合伙人林宝明致开幕词。

2016年是我国十三五规划的第一年，也是华兴所改制运行的第三年，同时也是管理合伙人期满改选之年。2016年11月26日在武夷山召开的合伙人会议上，选举产生第二届管理合伙人和第二届合伙事务监督委员会委员。2016年我所业务收入比2015年度有较大幅度的增长。2016年华兴所在江西设立了分所，同时正在筹办上海分所和在上海建立有证券评估资质的评估所。这些成绩的取得得益于全体合伙人和全体员工的共同努力，得益于政府有关部门的支持和指导。

过去的2016可谓是华兴所丰收的一年，是硕果累累的一年。2017，华兴所必将以崭新的企业风貌再铸新的辉煌！

美酒佳肴，热气腾腾的饭菜，牵动着华兴所几百人温暖的心。此刻的我们，内心是多么激动，就像是自己家里的年夜饭，大家围着餐桌，你来我往的唠嗑，热乎热乎的。更精彩的是晚宴期间的抽奖活动了，那叫一个激动的，台下的伙伴们紧张并期待着，都希望着自己的名字出现在显示屏上，都希望着自己的名字被主持人大声念出。小奖抽完来大奖，过个年，要是能换上一部最新的苹果手机那真可谓是喜气洋洋不亦乐乎啊。台上中奖的幸运儿高举酒杯，庆祝自己的喜悦，台下的伙伴们一个个眨巴着大眼睛，不停闪烁着羡慕的眼神，而晚宴上的终极大奖苹果电脑更是落入业务四部的伙伴手中。

欢乐的时光总是短暂的，却也留下了我们华兴人最美的笑容。难忘今宵，今宵难忘。让我们把感动埋在心间，来年挥洒汗水，在改革发展的征途中肩负社会重任，自觉履行职责，秉承“独立、客观、公正，优质、廉洁、高效”的宗旨为各领域业务服务。让我们肩并肩一起同行，不忘初心，共同创造华兴辉煌的明天！