



## 企业简介 / Company Introduction

### 福建文化企业十强

福建广电网络集团作为省文化骨干企业，主营全省有线电视传输基本业务和付费电视、高清电视、互动电视、视频传输、视频监控、宽带上网、阳光政务、电子商务、物联网、远程教育等增值业务，同时经营网络工程建设、文化传播、文化投资等业务。集团下辖93家分公司，6家全资子公司，总资产过百亿，员工近万名，2016年主要经济发展指标名列全国同行业前列，全省有线数字化率达96.3%，居全国第五名，党媒精准扶贫的“福广模式”得到中央领导的充分肯定，全省有线电视用户突破700万户，在线电视终端超1000万台，高清用户突破240万户，互动、宽带用户均突破100万；被列为我省上市后备企业，连续四年被评选为“福建省文化企业十强”。

### 福建广电网络——智慧城市的生力军

福建广电网络拥有覆盖全省的传输网络，实现了省、市、县、乡、村的全面覆盖，并直连国家广电网络的高速光纤传输网络，是可管、可控的绿色“党网”，是“数字福建”、“智慧城市”等信息化建设的基础承载网络。为各级政府、军警、金融、企业等行业客户提供智慧社区、视频监控、视频会议等数据传输专网及系统集成服务。同时福建广电网络充分利用有线数字电视网络的入户资源和带宽优势，投资建设了福建省高清互动云电视平台，为用户提供党员远教、海上福建、智能酒店等高清晰度数字电视节目视频内容服务和综合信息服务。



# 华兴会计师

## HUAXING ACCOUNTANTS

2017年 第3期 | 总第254期



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



## 新春审计忙



华兴所领导到江西分所调研并进行业务培训



管理合伙人童益恭讲解“IPO发行条件与相关问题”



华兴所领导会见上海东洲资产评估有限公司客人



业务五部在福建纳川管材科技股份有限公司审计



质控部副总经理郭振宏讲解“内部控制制度审计相关问题”



江西分所员工认真听课



业务一部在福建三木集团股份有限公司审计



业务六部在泉州市路通管业科技有限公司监盘



华兴所工会组织女员工欢度“三八节”并听健康讲座



福建协和医院宋传贵主任医师应邀讲授乳腺保健与防治知识



评估部在福建广电网络集团股份有限公司审计



评估部总经理张维永与福建广电网络集团股份有限公司财务经理沟通审计事项



HUA×ING  
ACCOUNTANTS

华兴会计师

2017年第03期（总第254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

|                                                                               |    |
|-------------------------------------------------------------------------------|----|
| 关于印发《政府会计准则第3号——固定<br>资产》应用指南的通知                                              | 3  |
| 中国注册会计师协会关于印发《〈中国注册<br>会计师审计准则第1504号——在审计<br>报告中沟通关键审计事项〉应用指南》<br>等16项应用指南的通知 | 5  |
| 《中国注册会计师审计准则第1504号<br>——在审计报告中沟通关键审计事项》<br>应用指南                               | 6  |
| 《中国注册会计师审计准则第1501号<br>——对财务报表形成审计意见和出具<br>审计报告》应用指南                           | 14 |

## 会计

|                          |    |
|--------------------------|----|
| 股份支付会计准则与企业所得税法差异的<br>处理 | 26 |
| 生活服务业营改增后如何计算应纳增值税       | 30 |
| 单位固定资产核算应特别关注三大方面        | 32 |
| 售后回租：“租”转“贷”留意两点区别       | 33 |

## 税收

|                              |    |
|------------------------------|----|
| 营改增后，销售代金券缴增值税吗？如何开票<br>及做账？ | 35 |
|------------------------------|----|



|                  |    |
|------------------|----|
| 房屋装修增值税该如何处理     | 36 |
| 新增增值税核算科目对年报有何影响 | 37 |

## 审计

|                                                  |    |
|--------------------------------------------------|----|
| 北京注册会计师协会与专家委员会提示<br>第 12 号——关于房地产企业利息<br>资本化的审计 | 38 |
|--------------------------------------------------|----|

## 咨询信箱

|                                      |    |
|--------------------------------------|----|
| 子公司之间固定资产无偿调拨缴何税                     | 40 |
| 劳务派遣用工支出是否可以作为工资薪金<br>支出并作为三项经费的计提基数 | 40 |

## 企业文化

|        |    |
|--------|----|
| 特别的三月八 | 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



关于印发《政府会计准则第3号——固定资产》应用指南的通知  
财会〔2017〕4号

根据《政府会计准则——基本准则》（中华人民共和国财政部令第78号）和《政府会计准则第3号——固定资产》，我们制定了《政府会计准则第3号——固定资产》应用指南，现予印发，与《政府会计准则第3号——固定资产》同步实施。纳入政府财务报告编制试点范围的各行政事业单位，在试点工作中应当参照本应用指南所规定的折旧年限对固定资产计提折旧。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

附件：《政府会计准则第3号——固定资产》应用指南

财 政 部  
2017年2月21日

附件：  
《政府会计准则第3号——固定资产》应用指南  
一、关于固定资产折旧年限  
（一）通常情况下，政府会计主体应当按照表1规定确定各类应计提折旧的固定资产的折旧年限。

表1: 政府固定资产折旧年限表

| 固定资产类别 | 内容            | 折旧年限（年） |
|--------|---------------|---------|
| 房屋及构筑物 | 业务及管理用房       | 钢结构     |
|        |               | 钢筋混凝土结构 |
|        |               | 砖混结构    |
|        |               | 砖木结构    |
|        | 简易房           |         |
|        | 房屋附属设施        |         |
|        | 构筑物           |         |
| 通用设备   | 计算机设备         |         |
|        | 办公设备          |         |
|        | 车辆            |         |
|        | 图书档案设备        |         |
|        | 机械设备          |         |
|        | 电气设备          |         |
|        | 雷达、无线电和卫星导航设备 |         |
|        | 通信设备          |         |
|        | 广播、电视、电影设备    |         |
|        | 仪器仪表          |         |
|        | 电子和通信测量设备     |         |
|        | 计量标准器具及量具、衡器  |         |



|          |                 |        |
|----------|-----------------|--------|
| 专用设备     | 探矿、采矿、选矿和造块设备   | 10-15  |
|          | 石油天然气开采专用设备     | 10-15  |
|          | 石油和化学工业专用设备     | 10-15  |
|          | 炼焦和金属冶炼轧制设备     | 10-15  |
|          | 电力工业专用设备        | 20-30  |
|          | 非金属矿物制品工业专用设备   | 10-20  |
|          | 核工业专用设备         | 20-30  |
|          | 航空航天工业专用设备      | 20-30  |
|          | 工程机械            | 10-15  |
|          | 农业和林业机械         | 10-15  |
|          | 木材采集和加工设备       | 10-15  |
|          | 食品加工专用设备        | 10-15  |
|          | 饮料加工设备          | 10-15  |
|          | 烟草加工设备          | 10-15  |
|          | 粮油作物和饲料加工设备     | 10-15  |
|          | 纺织设备            | 10-15  |
|          | 缝纫、服饰、制革和毛皮加工设备 | 10-15  |
|          | 造纸和印刷机械         | 10-20  |
|          | 化学药品和中药专用设备     | 5-10   |
|          | 医疗设备            | 5-10   |
|          | 电工、电子专用生产设备     | 5-10   |
|          | 安全生产设备          | 10-20  |
|          | 邮政专用设备          | 10-15  |
|          | 环境污染防治设备        | 10-20  |
|          | 公安专用设备          | 3-10   |
|          | 水工机械            | 10-20  |
|          | 殡葬设备及用品         | 5-10   |
|          | 铁路运输设备          | 10-20  |
|          | 水上交通运输设备        | 10-20  |
|          | 航空器及其配套设备       | 10-20  |
|          | 专用仪器仪表          | 5-10   |
|          | 文艺设备            | 5-15   |
|          | 体育设备            | 5-15   |
|          | 娱乐设备            | 5-15   |
| 家具、用具及装具 | 家具              | 不低于 15 |
|          | 用具、装具           | 不低于 5  |

(二) 国务院有关部门在遵循本应用指南中表1所规定的固定资产折旧年限的情况下, 可以根据实际需要进一步细化本行业固定资产的类别, 具体确定各类固定资产的折旧年限, 并报财政部审核批准。

(三) 政府会计主体应当在遵循本应用指南、主管

部门有关折旧年限规定的情况下, 根据固定资产的性质和实际使用情况, 合理确定其折旧年限。

具体确定固定资产的折旧年限时, 应当考虑下列因素:

1. 固定资产预计实现服务潜力或提供经济利益的



期限；

2. 固定资产预计有形损耗和无形损耗；
3. 法律或者类似规定对固定资产使用的限制。

(四) 固定资产的折旧年限一经确定，不得随意变更。

因改建、扩建等原因而延长固定资产使用年限的，应当重新确定固定资产的折旧年限。

(五) 政府会计主体盘盈、无偿调入、接受捐赠以及置换的固定资产，应当考虑该项资产的新旧程度，按

照其尚可使用的年限计提折旧。

## 二、关于固定资产折旧计提时点

固定资产应当按月计提折旧，当月增加的固定资产，当月开始计提折旧；当月减少的固定资产，当月不再计提折旧。

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

# 中国注册会计师协会关于印发 《〈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〉应用指南》 等16项应用指南的通知 会协〔2017〕11号

《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项准则于2016年12月23日由财政部批准发布。为了指导注册会计师正确理解和运用上述准则，我会拟订了《〈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〉应用指南》等16项应用指南（以下统称本批应用指南），现予发布，与对应的审计准则同步施行。

应用指南是对执业准则重要条款的进一步解释、说明和举例，旨在为注册会计师更好地理解和运用执业准则提供指引。注册会计师应当掌握执业准则及应用指南的全部内容，以理解每项准则的目标并恰当遵守其要求。

本批应用指南生效实施后，我会于2010年11月1日发布的《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〉应用指南》等38项应用指南的通知（会协〔2010〕94号）中《〈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〉应用指南》等15项应用指南同时废止。执行中有何问题，请及时反馈我会。

中国注册会计师协会  
2017年2月28日

附件 1: 本批应用指南名称一览表

## 一、新制定的审计准则应用指南（1 项）

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》应用指南。

## 二、实质性修订的审计准则应用指南（6 项）

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》应用指南；

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》应用指南；

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》应用指南；

5. 《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》应用指南；

6. 《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》应用指南；

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》应用指南。

## 三、仅作出文字调整的审计准则应用指南（9 项）

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》应用指南；

9. 《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》应用指南；

10. 《中国注册会计师审计准则第 1131 号——审计工作底稿》应用指南；



11. 《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》应用指南;

12. 《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》应用指南;

13. 《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》应用指南;

14. 《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》应用指南;

15. 《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》应用指南;

16. 《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》应用指南。

**附件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〉应用指南》等16项应用指南(略)

**附件3:** 本批应用指南生效实施后废止的15项应用指南

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》应用指南;

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》应用指南;

3. 《中国注册会计师审计准则第1131号——审计工作底稿》应用指南;

4. 《中国注册会计师审计准则第1151号——与治

理层的沟通》应用指南;

5. 《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》应用指南;

6. 《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》应用指南;

7. 《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》应用指南;

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》应用指南;

9. 《中国注册会计师审计准则第1332号——期后事项》应用指南;

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》应用指南;

11. 《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》应用指南;

12. 《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》应用指南;

13. 《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》应用指南;

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》应用指南;

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》应用指南。

## 《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》应用指南 (2017年2月28日发布)

### 一、本准则的范围(参见本准则第三条)

1. 重要程度可以表述为某一事项在具体情形下的相对重要性。某一事项的重要程度是由注册会计师结合具体情形判断的。重要程度可以结合定量因素和定性因素来考虑,例如,相对规模、所涉及对象的性质、对所涉及对象的影响,以及预期使用者所表现出来的兴趣。判断某一事项的重要程度,需要对事实和情况作出客观分析,包括分析与治理层沟通的性质和范围。

2. 按照《中国注册会计师审计准则第1151号——与治理层的沟通》的规定,注册会计师应当与治理层进行双向沟通,其中可能就某些事项进行的沟通最为充分,财务报表使用者对这些事项感兴趣,并且呼吁增加这些沟通的透明度。例如,使用者对了解注册会计师

在对财务报表整体形成审计意见时作出的重大判断尤其感兴趣,因为这些判断通常与管理层在编制财务报表时作出的重大判断领域相关。

3. 要求注册会计师在审计报告中沟通关键审计事项,可能有助于加强注册会计师与治理层就这些事项进行的沟通,同时还可能提高管理层和治理层对审计报告中提及的财务报表披露的关注程度。

4. 根据《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重大性》的规定,就审计而言,注册会计师针对财务报表使用者作出下列假定是合理的:

(1) 拥有经营、经济活动和会计方面的适当知识,并有意愿认真研究财务报表中的信息;



(2) 理解财务报表是在运用重要性水平基础上编制、列报和审计的;

(3) 认可建立在对估计和判断的应用以及对未来事项的考虑的基础上的会计计量具有固有不确定性;

(4) 依据财务报表中的信息作出合理的经济决策。

由于审计报告后附已审计财务报表, 通常认为审计报告使用者与财务报表预期使用者相同。

**(一) 关键审计事项、审计意见及审计报告其他要素之间的关系** (参见本准则第五条、第十二条和第十五条)

5. 《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》及其应用指南就对财务报表形成审计意见作出规定并提供指引。沟通关键审计事项并不代替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实现财务报表的公允反映而需要作出的披露。《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》及其应用指南规范了注册会计师认为财务报表披露在恰当性或充分性方面存在重大错报的情形。

6. 当注册会计师按照《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》的规定发表保留意见或否定意见时, 在“形成保留(否定)意见的基础”部分描述导致非无保留意见的事项有助于预期使用者了解并识别存在的这些事项。因此, 将这些事项与“关键审计事项”部分描述的其他关键审计事项区分开来单独沟通, 能够使其在审计报告中得以适当地突出显示(参见本准则第十五条)。《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》应用指南的附录列示了当注册会计师发表保留意见或否定意见并在审计报告中沟通其他关键审计事项时, “关键审计事项”部分的引言如何受到影响。本指南第58段列示了当注册会计师确定除审计报告“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”部分说明的事项外, 不存在其他需要在审计报告中沟通的关键审计事项时, “关键审计事项”部分如何进行说明。

7. 如果注册会计师对财务报表发表保留意见或否定意见, 沟通其他关键审计事项仍有助于增强预期使用者对审计工作的了解, 因而确定关键审计事项的要求仍然适用。然而, 否定意见是在注册会计师得出结论认为错报单独或汇总起来对财务报表产生的影响重大且具有广泛性时发表的, 因此:

(1) 根据导致否定意见的事项的重要程度, 注册

会计师可能确定不存在其他关键审计事项。在这种情况下, 本准则第十五条的要求适用。

(2) 如果除导致否定意见的事项外, 还存在一项或多项其他事项被确定为关键审计事项, 则鉴于已发表否定意见, 对这些其他关键审计事项的描述不要暗示财务报表整体在这些事项方面比实际情况更为可靠, 这一点非常重要。

8. 《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, 注册会计师在认为必要时可以在审计报告中增加强调事项段和其他事项段。通过这种方式, 该准则为注册会计师建立了在审计报告中进一步沟通的机制。在这些情况下, 审计报告中的强调事项段或其他事项段需要与关键审计事项部分分开列示。如果某事项被确定为关键审计事项, 则不能以强调事项段或其他事项段代替按照本准则第十三条的规定对该关键审计事项的描述。《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》应用指南就关键审计事项与强调事项段之间的关系提供了进一步指引。

**二、确定关键审计事项** (参见本准则第九条至第十条)

9. 注册会计师确定关键审计事项的决策过程, 旨在从与治理层沟通的事项中筛选出较少数量的事项, 这基于注册会计师就哪些事项对本期财务报表审计最为重要作出的判断。

10. 即使已审计财务报表包含比较财务报表(即审计意见涉及财务报表列报的每个期间), 注册会计师确定的关键审计事项仅限于对本期财务报表审计最为重要的事项。

11. 尽管注册会计师确定关键审计事项是为了本期财务报表审计, 并且本准则并不要求注册会计师更新上期审计报告中的关键审计事项, 但注册会计师考虑上期财务报表审计的关键审计事项对本期财务报表审计而言是否仍为关键审计事项可能是有用的。

**(一) 重点关注过的事项** (参见本准则第九条)

12. 重点关注的概念基于这样的认识: 审计是风险导向的, 注重识别和评估财务报表重大错报风险, 设计和实施应对这些风险的审计程序, 获取充分、适当的审计证据, 以作为形成审计意见的基础。对于特定账户余额、交易类别或披露, 评估的认定层次重大错报风险越高, 在计划和实施审计程序并评价审计程序的结果时通常涉及的判断就越多。在设计进一步审计程序时, 注册会计师评估的风险越高, 就需要获取越有说服力



的审计证据。当由于评估的风险较高而需要获取更具说服力的审计证据时,注册会计师可能需要增加所需审计证据的数量,或者获取更具相关性或可靠性的证据,如更多地从第三方获取证据或从多个独立渠道获取互相印证的证据。

13. 因此,对注册会计师获取充分、适当的审计证据或对财务报表形成审计意见构成挑战的事项可能与注册会计师确定关键审计事项尤其相关。

14. 注册会计师重点关注过的领域通常与财务报表中复杂、重大的管理层判断领域相关,因而通常涉及困难或复杂的注册会计师职业判断。相应地,重点关注过的事项通常影响注册会计师的总体审计策略以及这些事项相关的审计资源分配和审计工作力度。这些影响的例子可能包括较高级别的审计项目组成员参与审计业务的程度,或者注册会计师的专家或在会计、审计的专业领域具有专长的人员(这些人员由会计师事务所聘请或雇用)对这些领域的参与。

15. 多项中国注册会计师审计准则要求注册会计师与治理层以及其他可能与重点关注过的领域相关的人员进行特定的沟通。例如:

(1)《中国注册会计师审计准则第1151号——与治理层的沟通》要求注册会计师与治理层沟通审计工作中遇到的重大困难(如有)。这些困难可能包括:

①关联方交易,特别是对注册会计师获取关联方交易与公平交易在所有其他方面(除价格外)都等同的审计证据的能力存在的限制。

②集团审计受到的限制,如集团项目组接触某些信息受到的限制。

(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》要求项目合伙人就疑难问题或争议事项进行适当咨询。例如,注册会计师可能已就某一重大技术事项向会计师事务所内部或外部其他人员进行咨询,可能表明该事项构成关键审计事项。该准则还要求项目合伙人与项目质量控制复核人员讨论在审计过程中遇到的重大事项。

**(二) 确定重点关注过的事项时的考虑**(参见本准则第九条)

16. 在计划审计工作时,注册会计师可以先就哪些事项很可能属于在审计中重点关注的领域因而可能构成关键审计事项形成一个初步的看法。按照《中国注册会计师审计准则第1151号——与治理层的沟通》的规定,注册会计师可以在与治理层讨论计划的审计范围和时间安排时沟通这一看法。然而,注册会计师对关键审计事项的确定需要基于执行审计程序的结果或整

个审计过程中获取的审计证据。

17. 本准则第九条规定了注册会计师在确定重点关注过的事项时应当进行的特定考虑。这些考虑着眼于与治理层沟通过的事项的性质,这些事项通常与财务报表中披露的事项相关联,并且旨在反映预期使用者对于财务报表审计可能特别感兴趣的领域。要求注册会计师进行这些考虑,并不意味着与之相关的事项必然构成关键审计事项,只有当按照本准则第十条的规定被认为对审计工作最为重要时,相关事项才构成关键审计事项。由于这些考虑可能是相互关联的(例如,与本准则第九条第(二)至(三)项所描述情形相关的事项也可能被识别为特别风险),对与治理层沟通过的某一特定事项,如同时适用本准则第九条第(一)至(三)项中的两项以上,可能增加注册会计师将其识别为关键审计事项的可能性。

18. 除与本准则第九条要求的特定考虑相关的事项外,还可能存在其他与治理层沟通过、需要注册会计师重点关注的事项,因而可能根据本准则第十条的规定构成关键审计事项。这些事项可能包括与已执行审计工作相关但可能不被要求在财务报表中披露的事项等。例如,在会计期间内上线一套新的IT系统(或现有IT系统的重大变更)可能构成重点关注过的领域,尤其是当这种变更对注册会计师的总体审计策略具有重大影响,或与一项特别风险相关时(例如,影响收入确认的系统的变更)。

**根据《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**(参见本准则第九条第(一)项)

19.《中国注册会计师审计准则第1151号——与治理层的沟通》要求注册会计师与治理层沟通识别出的特别风险。根据该准则应用指南第13段的解释,注册会计师还可以与治理层沟通注册会计师计划如何应对评估的重大错报风险较高的领域。

20.《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》将特别风险定义为注册会计师识别和评估的、根据判断认为需要特别考虑的重大错报风险。重大管理层判断领域和重大非常规交易通常可能被识别为存在特别风险。因而,特别风险通常属于需要重点关注的领域。

21. 并非所有特别风险都属于需要注册会计师重点关注的领域。例如,《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》假定在收入确认方面存在舞弊风险,并要求注册会计师将



评估的由于舞弊导致的重大错报风险作为特别风险。该准则还指出,由于管理层凌驾于控制之上的行为发生方式不可预见,这种风险属于由于舞弊导致的重大错报风险,从而也是一种特别风险。这些风险是否需要重点关注,需要视其性质而定。如果这些风险不需要重点关注,注册会计师在按照本准则第十条的规定确定关键审计事项时可能不必加以考虑。

22. 根据《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,注册会计师对认定层次重大错报风险的评估结果,可能随着审计过程中不断获取审计证据而作出相应的变化。针对财务报表的特定领域修改注册会计师的风险评估结果并重新评价计划实施的审计程序(即审计方案的重大变化,例如,注册会计师的风险评估基于预期特定控制运行有效这一判断,而注册会计师获取的证据表明这些控制在被审计期间内并未有效运行,尤其是在评估的重大错报风险较高的领域)可能导致某一领域被确定为需要重点关注的领域。

**与财务报表中包含重大管理层判断(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**(参见本准则第九条第(二)项)

23. 《中国注册会计师审计准则第1151号——与治理层的沟通》要求注册会计师与治理层沟通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。在很多情况下,这涉及关键会计估计和相关披露,很可能属于重点关注领域,也可能被识别为特别风险。

24. 按照《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》的规定被识别为具有高度估计不确定性的会计估计可能未被确定为存在特别风险,然而财务报表使用者对这些会计估计很感兴趣。这些估计高度依赖管理层判断,通常是财务报表中最为复杂的领域,并且可能同时需要管理层的专家和注册会计师的专家的参与。对财务报表具有重大影响的会计政策(以及这些政策的重大变化)对财务报表使用者理解财务报表特别相关,尤其是当被审计单位的实务与同行业其他实体不一致时。

**本期重大交易或事项对审计的影响**(参见本准则第九条第(三)项)

25. 对财务报表或审计工作具有重大影响的事项或交易可能属于重点关注领域,并可能被识别为特别风险。例如,在审计过程中的各个阶段,注册会计师可能已与管理层和治理层就重大关联方交易或超出被审

计单位正常经营过程的重大交易,或在其他方面显得异常的交易对财务报表的影响进行了大量讨论。管理层可能已就这些交易的确认、计量、列报或披露作出困难或复杂的判断,这可能已对注册会计师的总体审计策略产生重大影响。

26. 那些影响管理层假设或判断的经济、会计、法规、行业或其他方面的重大变化也可能影响注册会计师的总体审计方案,由此成为需要注册会计师重点关注的事项。

**(三) 最为重要的事项**(参见本准则第十条)

27. 注册会计师可能已就需要重点关注的事项与治理层进行了较多的互动。就这些事项与治理层进行沟通的性质和范围,通常能够表明哪些事项对审计而言最为重要。例如,对于较为困难和复杂的事项,注册会计师与治理层的互动可能更加深入、频繁或充分,这些事项(如重大会计政策的运用)构成重大的注册会计师判断或管理层判断的对象。

28. 运用最为重要的事项这一概念,需要以被审计单位和已执行的审计工作为背景。因此,注册会计师确定和沟通关键审计事项的目的在于识别出该审计项目特有的事项,并就这些事项相对于审计中其他事项的重要程度作出判断。

29. 在确定某一与治理层沟通过的事项的相对重要程度以及该事项是否构成关键审计事项时,下列考虑也可能是相关的:

(1) 该事项对预期使用者理解财务报表整体的重要程度,尤其是对财务报表的重要性。

(2) 与该事项相关的会计政策的性质或者与同行业其他实体相比,管理层在选择适当的会计政策时涉及的复杂程度或主观程度。

(3) 从定性和定量方面考虑,与该事项相关的由于舞弊或错误导致的已更正错报和累积未更正错报(如有)的性质和重要程度。

(4) 为应对该事项所需要付出的审计努力的性质和程度,包括:

① 为应对该事项而实施审计程序或评价这些审计程序的结果(如有)在多大程度上需要特殊的知识或技能。

② 就该事项在项目组之外进行咨询的性质。

(5) 在实施审计程序、评价实施审计程序的结果、获取相关和可靠的审计证据以作为发表审计意见的基础时,注册会计师遇到的困难的性质和严重程度,尤其是当注册会计师的判断变得更加主观时。

(6) 识别出的与该事项相关的控制缺陷的严重程



度。

(7) 该事项是否涉及多项可区分但又相互关联的审计考虑。例如,长期合同可能在收入确认、诉讼或其他或有事项等方面需要重点关注,并且可能影响其他会计估计。

30. 从需要重点关注的事项中,确定哪些事项以及多少事项对本期财务报表审计最为重要属于职业判断。需要在审计报告中包含的关键审计事项的数量可能受被审计单位规模和复杂程度、业务和经营环境的性质,以及审计业务具体事实和情况的影响。一般而言,最初确定为关键审计事项的事项越多,注册会计师越需要重新考虑每一事项是否符合关键审计事项的定义。罗列大量关键审计事项可能与这些事项是审计中最为重要的事项这一概念相抵触。

### 三、沟通关键审计事项

(一) 在审计报告中单设关键审计事项部分(参见本准则第十一条)

31. 将单设的关键审计事项部分置于接近审计意见的位置,能够突出这些信息,同时向财务报表预期使用者展示项目特定信息在其眼中的价值。

32. 在关键审计事项部分列示每一事项的顺序属于职业判断。例如,这些信息可能基于注册会计师对其相对重要程度的判断进行列示,也可能与事项在财务报表中的披露方式相对应。本准则第十一条关于增加子标题的要求旨在进一步区分这些事项。

33. 如果列报了比较财务信息,关键审计事项部分的引言需要作相应调整,以提醒所描述的关键审计事项仅与本期财务报表审计相关这一事实,还可以指明这些财务报表涵盖的具体期间(例如,20×1年度)。

(二) 描述单一关键审计事项(参见本准则第十三条)

34. 对某项关键审计事项的描述是否充分属于职业判断。对关键审计事项进行描述的目的在于提供一种简明、不偏颇的解释,以使预期使用者能够了解为何该事项是对审计最为重要的事项之一,以及这些事项是如何在审计中加以应对的。限制使用过于专业的审计术语也能够帮助那些不具备适当审计知识的预期使用者了解注册会计师在审计过程中关注特定事项的原因。注册会计师提供信息的性质和范围需要在相关方各自责任的背景下作出权衡(即注册会计师以一种简明且可理解的形式提供有用的信息,但避免不恰当地提供有关被审计单位的原始信息)。

35. 原始信息是指与被审计单位相关、尚未由被审计单位公布(例如,未包含在财务报表中、未包含在审

计报告日可获取的其他信息或者管理层或治理层的其他口头或书面沟通中,如财务信息的初步公告或投资者简报)的信息。这些信息是被审计单位管理层和治理层的责任。

36. 在描述关键审计事项时,注册会计师需要避免不恰当地提供与被审计单位相关的原始信息。对关键审计事项的描述本身通常不构成有关被审计单位的原始信息,这是由于对关键审计事项的描述是在对财务报表进行审计的背景下进行的。然而,注册会计师可能认为提供进一步信息用于解释为何该事项被认为对审计最为重要因而被确定为关键审计事项,以及这些事项如何在审计中加以应对是有必要的,除非法律法规禁止披露这些信息。如果确定披露这些信息是必要的,注册会计师可以鼓励管理层或治理层进一步披露信息,而不是在审计报告中提供原始信息。

37. 基于注册会计师将要在审计报告中沟通某一关键审计事项这一事实,管理层或治理层可能决定在财务报表或年度报告的其他位置就该事项增加或强化相关披露。增加或强化相关披露可能提供有关下列事项的更充分的信息:

(1) 会计估计对关键假设变化的敏感性;

(2) 当在适用的财务报告编制基础下,被审计单位对会计实务或会计政策存在多种选择时,被审计单位采用某项会计实务或会计政策的理由。

38. 《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》对年度报告作出定义,并规范了注册会计师与年度报告中包含的其他信息相关的责任。根据该准则的应用指南,以下一项或多项文件可能构成年度报告:

(1) 董事会报告;

(2) 公司董事会、监事会及董事、监事、高级管理人员保证年度报告内容的真实、准确、完整,不存在虚假记载、误导性陈述或重大遗漏,并承担个别和连带法律责任的声明;

(3) 公司治理情况说明;

(4) 内部控制自我评价报告。

尽管对财务报表发表的审计意见并不涵盖其他信息,注册会计师在对某项关键审计事项进行描述时,可以考虑这些其他信息,以及从被审计单位或其他可靠渠道获取的公开信息。

39. 注册会计师在审计过程中编制的审计工作底稿也能够帮助其形成对某项关键审计事项的描述。例如,与治理层之间的书面或口头沟通形成的记录以及其他审计工作底稿,能够为注册会计师在审计报告中沟



通关键审计事项提供有用的基础。这是因为，按照《中国注册会计师审计准则第1131号——审计工作底稿》的规定编制的审计工作底稿，旨在记录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。审计工作底稿记录了已实施审计程序的性质、时间安排和范围，实施审计程序的结果以及获取的审计证据。审计工作底稿可以帮助注册会计师形成对关键审计事项的描述，并在描述中解释该事项的重要程度，还有助于注册会计师遵守本准则第十八条的要求。

**索引至财务报表中对该事项的披露**（参见本准则第十三条）

40. 本准则第十三条要求注册会计师在逐项描述关键审计事项时，说明该事项被认定为审计中最为重要的事项之一的原因，以及该事项在审计中是如何应对的。因此，对关键审计事项的描述不是对财务报表披露内容的简单重复。然而，对财务报表相关披露的索引能够使预期使用者进一步了解管理层在编制财务报表时如何应对这些事项。

41. 除索引至相关披露外，注册会计师还可以提醒财务报表使用者关注这些披露的关键方面。管理层就有关某一特定事项如何影响本期财务报表的具体方面或因素所进行披露的程度，可能帮助注册会计师准确描述其在审计中如何应对该事项的特定方面，从而使得预期使用者能够了解为何该事项构成关键审计事项。例如：

（1）如果被审计单位对会计估计披露充分，注册会计师可以提醒使用者关注财务报表中对关键假设、可能出现的结果的区间，以及与估计不确定性的关键原因或关键会计估计相关的其他定性和定量信息的披露，以作为说明为何该事项是审计中最为重要的事项之一以及如何在审计中应对该事项的部分内容。

（2）如果注册会计师根据《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》的规定，认为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不存在重大不确定性，注册会计师仍可能确定在按照该准则的规定执行审计工作得出结论时，与该结论相关的一项或多项事项构成关键审计事项。在这种情况下，注册会计师在审计报告中对这些关键审计事项的描述可以包括财务报表中披露的、已识别出的事项或情况，如重大经营亏损、可获得的借款安排和潜在的债务重组，或者违反贷款协议及相关缓解因素。

**注册会计师认为该事项是审计中最为重要的事项之一的原因**（参见本准则第十三条第（一）项）

42. 在审计报告中描述关键审计事项的目的在于提供为何将该事项确定为关键审计事项的见解。本准则第九条至第十条的要求，以及本指南第12段至第29段的内容与确定关键审计事项有关，因而也可能有助于注册会计师考虑如何在审计报告中沟通这些事项。例如，解释什么因素导致注册会计师认为某个特定事项需要重点关注并且对审计最为重要，这很可能是预期使用者的兴趣所在。

43. 在确定对关键审计事项的描述需要包含的信息时，注册会计师需要考虑对于预期使用者而言该信息的相关性。这可能包括相关描述是否有助于使用者更好地了解审计工作和注册会计师的判断。

44. 将某事项直接联系到被审计单位的特定情况，也可能有助于最大程度上降低这种描述随着时间的推移而变得过于标准化和有用性降低的可能性。例如，由于某行业的特定情况或财务报告的复杂程度，某些事项可能对于该行业的多个实体普遍构成关键审计事项。注册会计师在描述为何认为该事项是最为重要的事项之一时，强调被审计单位的特定方面（例如，影响本期财务报表中作出的判断的情形）以使这种描述对预期使用者而言更为相关可能是有用的。这对于描述某一在多个期间重复发生的关键审计事项而言也可能是重要的。

45. 这种描述也可以提及注册会计师根据审计的具体情况将某一事项确定为最为重要的事项之一时作出的主要考虑，例如：

（1）影响注册会计师获取审计证据能力的经济状况，如某些金融工具的市场缺乏流动性。

（2）新的或新兴领域的会计政策，如项目组在会计师事务所内部咨询的被审计单位特有的或行业特有的事项。

（3）对财务报表具有重大影响的被审计单位战略或经营模式发生变化。

**该事项在审计中是如何应对的**（参见本准则第十三条第（二）项）

46. 在审计报告中描述一项关键审计事项在审计中如何应对时，描述的详细程度属于职业判断。根据本准则第十三条第（二）项的要求，注册会计师可以描述下列要素：

（1）审计应对措施或审计方案中，与该事项最为相关或对评估的重大错报风险最有针对性的方面；

（2）对已实施审计程序的简要概述；

（3）实施审计程序的结果；

（4）对该事项的主要看法。



法律法规可能就关键审计事项的描述规定特定的形式或内容,也可能明确规定对关键审计事项的描述应包含上述一项或多项要素。

47. 为使预期使用者能够理解在对财务报表整体进行审计的背景下关键审计事项的重要程度,以及关键审计事项和审计报告其他要素(包括审计意见)之间的关系,注册会计师可能需要注意用于描述关键审计事项的语言,使之:

(1) 不暗示注册会计师在对财务报表形成审计意见时尚未恰当解决该事项。

(2) 将该事项直接联系到被审计单位的具体情况,避免使用一般化或标准化的语言。

(3) 能够体现出对该事项在相关财务报表披露(如有)中如何应对的考虑。

(4) 不对财务报表单一要素单独发表意见,也不暗示是对财务报表单一要素单独发表意见。

48. 描述注册会计师针对某一事项的应对措施或审计方案,尤其是当审计方案需要根据被审计单位的事实和情况专门制定时,可能有助于预期使用者了解异常情况以及注册会计师用于应对重大错报风险的重大职业判断。此外,某一特定期间的审计方案可能受被审计单位具体情况、经济状况或行业发展的影响。注册会计师提及与治理层就该事项进行沟通的性质和范围也可能是有用的。

49. 例如,在描述对某项被认为具有高度估计不确定性的会计估计(如复杂金融工具的估价)采用的审计方案时,注册会计师可能希望强调其雇用或聘请了专家。提及利用专家的工作并不减轻注册会计师对财务报表发表审计意见的责任,因而与《中国注册会计师审计准则第1421号——利用专家的工作》第十五条至第十六条的规定并无不一致。

50. 描述审计程序可能存在挑战,尤其是在较为复杂、涉及判断的审计领域。简明扼要地汇总已实施的审计程序,以充分沟通注册会计师对评估的重大错报风险采取的应对措施以及所涉及的重大注册会计师判断可能尤其困难。尽管如此,注册会计师可能认为有必要描述已实施的特定程序,以沟通该事项在审计中是如何应对的。这种描述通常可能是高度概括的,而非包含对程序的详细描述。

51. 如本指南第46段所述,注册会计师在审计报告中描述关键审计事项时,也可能指出注册会计师采取的应对措施的结果。然而,如果这样做,注册会计师需要避免使预期使用者认为这种描述是针对单一关键审计事项发表单独的意见,也需要避免使预期使用者

对财务报表整体的审计意见产生疑问。

### (三) 不在审计报告中沟通关键审计事项的情形 (参见本准则第十四条)

52. 法律法规可能禁止管理层或注册会计师公开披露某一被确定为关键审计事项的事项。例如,法律法规可能明确禁止任何可能损害相关机构对某项违法行为或疑似违法行为(如与洗钱相关或疑似与洗钱相关的行为)进行调查的公开披露。

53. 如本准则第十四条第(二)项所述,不在审计报告中沟通某项关键审计事项属于极少数情形。这是因为,为预期使用者提高审计的透明度通常被认为符合公众利益。因此,仅当合理预期在审计报告中沟通某项关键审计事项对被审计单位或公众造成的负面后果非常严重以至于超过在公众利益方面产生的益处时,不沟通该事项的判断才是适当的。

54. 确定不沟通某项关键审计事项,需要考虑与该事项相关的事实和情况。与管理层和治理层沟通有助于注册会计师了解管理层对沟通某一事项可能导致的负面后果的严重程度的看法,尤其是能够在下列方面帮助注册会计师确定是否沟通该事项:

(1) 帮助注册会计师了解被审计单位未公开披露该事项的原因(例如,法律法规或特定财务报告编制基础允许延迟披露或不披露该事项)以及管理层对披露所带来的负面后果(如有)的看法。管理层可能提醒注册会计师关注法律法规或其他权威要求中的某些规定可能与考虑负面后果相关(例如,可能涉及对被审计单位的商业谈判或竞争地位造成损害)。然而,管理层关于负面后果的看法本身并不能减轻注册会计师按照本准则第十四条第(二)项的规定确定该负面后果是否可能被合理预期超过在公众利益方面产生的益处的需要。

(2) 关注被审计单位是否已就该事项与适当的执法或监管机构进行沟通,尤其是这些沟通看起来是否能够支持管理层关于公开披露该事项不适当的认定。

(3) 在适当时,使注册会计师能够鼓励管理层和治理层公开披露与该事项相关的信息。如果管理层和治理层关于沟通的顾虑仅限于与该事项相关的特定方面,因而与该事项相关的某些信息可能不太敏感从而能够沟通,在这种情况下尤其可能使得管理层和治理层同意公开披露相关信息。

注册会计师还可能认为有必要从管理层获取关于公开披露该事项为何不适当的书面声明,包括管理层对沟通该事项可能带来的负面后果的严重程度的看法。

55. 注册会计师可能有必要结合相关职业道德要求考虑沟通某一关键审计事项带来的影响。此外，法律法规可能要求注册会计师与适当的执法或监管机构沟通该事项，而无论该事项是否在审计报告中沟通。这种沟通也可能有助于注册会计师考虑沟通该事项可能带来的负面后果。

56. 注册会计师决定不沟通某一事项所需要进行的考虑是复杂的，包含重大职业判断。因此，注册会计师可能认为获取法律意见是适当的。

#### **(四) 其他情形下关键审计事项部分的形式和内容** (参见本准则第十六条)

57. 本准则第十六条的要求适用于下列三种情形：

(1) 注册会计师根据本准则第十条的规定，确定不存在关键审计事项 (参见本指南第59段)。

(2) 注册会计师根据本准则第十四条的规定，确定不在审计报告中沟通某一关键审计事项，并且不存在其他关键审计事项。

(3) 仅有的关键审计事项是根据本准则第十五条的规定进行沟通的事项。

58. 如果注册会计师确定不存在需要沟通的关键审计事项，可以在审计报告中作如下表述：

##### **关键审计事项**

除形成保留 (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所描述的事项外，我们确定不存在其他需要在审计报告中沟通的关键审计事项。

或者：

##### **关键审计事项**

我们确定不存在需要在审计报告中沟通的关键审计事项。

59. 确定关键审计事项涉及对需要重点关注的事项的相对重要程度作出判断。因此，对上市实体整套通用目的财务报表进行审计的注册会计师，确定与治理层沟通的事项中不存在任何一项需要在审计报告中沟通的关键审计事项，可能是较为少见的情况。然而，在某些有限的情况下 (如某上市实体的经营业务非常有限)，注册会计师可能确定由于不存在需要重点关注的重大事项，因而根据本准则第十条的规定，不存在关键审计事项。

#### **四、与治理层沟通** (参见本准则第十七条)

60. 《中国注册会计师审计准则第1151号——与治理层的沟通》要求注册会计师及时与治理层沟通。沟通关键审计事项的适当时间安排因业务具体情况的不

同而不同。然而，注册会计师可以在讨论计划的审计范围和时间安排时沟通有关关键审计事项的初步看法，也可以在沟通审计发现时进一步讨论这些事项。这样做可能有助于减轻实务中在财务报表即将完成并对外公布时才试图就关键审计事项进行充分的双向沟通所带来的挑战。

61. 与治理层沟通能够使治理层注意到注册会计师拟在审计报告中沟通的关键审计事项，并给治理层提供在必要时进一步澄清的机会。注册会计师可能认为向治理层提供审计报告草稿以方便这一讨论是有帮助的。与治理层的沟通确认了治理层在监督财务报告过程中的重要作用，同时为治理层提供了了解注册会计师如何确定关键审计事项以及将如何在审计报告中描述这些事项的机会。这也能够使治理层考虑鉴于这些事项将在审计报告中进行沟通，作出新的披露或提高披露质量是否有用。

62. 本准则第十七条第 (一) 项要求的与治理层的沟通也适用于不在审计报告中沟通某一关键审计事项的极少数情形 (参见本准则第十四条和本指南第54段)。

63. 本准则第十七条第 (二) 项中关于当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时与治理层进行沟通的要求，能够为注册会计师提供机会，使其与熟悉审计工作以及审计中遇到的重大事项的其他人员 (包括项目质量控制复核人员，如有) 作进一步沟通。这些讨论能够促使注册会计师重新评价不存在关键审计事项的决定。

#### **五、审计工作底稿** (参见本准则第十八条)

64. 根据《中国注册会计师审计准则第1131号——审计工作底稿》第十条的规定，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重大职业判断。就关键审计事项而言，这些职业判断包括从与治理层沟通的事项中确定重点关注过的事项，以及这些事项中的每一项是否构成关键审计事项。注册会计师对此作出的判断很可能能够通过对于治理层沟通形成的工作底稿、与每个事项相关的工作底稿 (参见本指南第39段)，以及对审计中遇到的重大事项形成的其他工作底稿 (如审计工作总结) 来支持。然而，本准则并不要求注册会计师记录其他与治理层沟通的事项不构成重点关注过的事项的原因。



# 《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》应用指南

(2017年2月28日修订)

## 一、被审计单位会计实务的质量(参见本准则第十三条)

1. 管理层需要对财务报表中的金额和披露作出大量判断。

2. 《中国注册会计师审计准则第1151号——与治理层的沟通》及其应用指南包含对会计实务质量方面的讨论。在考虑被审计单位会计实务的质量时,注册会计师可能注意到管理层判断中可能存在的偏向。注册会计师可能认为缺乏中立性产生的累积影响,连同未更正错报的影响,导致财务报表整体存在重大错报。管理层缺乏中立性可能影响注册会计师对财务报表整体是否存在重大错报的评价。缺乏中立性的迹象包括下列情形:

(1) 管理层对注册会计师在审计期间提请其注意的错报进行选择性的更正。例如,如果更正某一错报将增加盈利,则对该错报予以更正,反之如果更正某一错报将减少盈利,则对该错报不予更正;

(2) 管理层在作出会计估计时可能存在偏向。

3. 《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》涉及管理层在作出会计估计时可能存在的偏向。在得出单项会计估计是否合理的结论时,可能存在管理层偏向的迹象本身并不构成错报。然而,这些迹象可能影响注册会计师对财务报表整体是否不存在重大错报的评价。

## 二、披露重大交易和事项对财务报表所传递信息的影响(参见本准则第十四条第(五)项)

4. 按照通用目的编制基础编制的财务报表通常反映被审计单位的财务状况、经营成果和现金流量。对于通用目的的财务报表,注册会计师需要评价财务报表是否作出充分披露,以使财务报表预期使用者能够理解重大交易和事项对被审计单位财务状况、经营成果和现金流量的影响。

## 三、对适用的财务报告编制基础的说明(参见本准则第十六条)

5. 如《〈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〉应用指南》所述,管理层和治理层(如适用)编制的财务报表需要恰当说明适用的财务报告编制基础。这种说明向财务报表使用者告知编制财务报表所依据的编制基础。

6. 只有当财务报表符合适用的财务报告编制基础的所有要求(在财务报表所涵盖的期间内有效)时,声明财务报表按照该编制基础编制才是恰当的。

7. 在对适用的财务报告编制基础的说明中使用不严谨的修饰语或限定性的语言(如“财务报表实质上符合国际财务报告准则的要求”)是不恰当的,因为这可能误导财务报表使用者。

### (一)提及两个或两个以上财务报告编制基础

8. 在某些情况下,财务报表可能声明按照两个财务报告编制基础(如某一国家或地区的财务报告编制基础和国际财务报告准则)编制。这可能是因为管理层被要求或自愿选择同时按照两个编制基础的规定编制财务报表,在这种情况下,两个财务报告编制基础都是适用的财务报告编制基础。只有当财务报表分别符合每个财务报告编制基础的所有要求时,声明财务报表按照这两个编制基础编制才是恰当的。财务报表需要同时符合两个编制基础的要求并且不需要调节,才能被视为按照两个财务报告编制基础编制。在实务中,同时遵守两个编制基础的可能性很小,除非某一国家或地区采用另一财务报告编制基础(如国际财务报告准则)作为本国或地区的财务报告编制基础,或者已消除遵守另一财务报告编制基础的所有障碍。

9. 如果财务报表按照某一财务报告编制基础编制,并且包含附注或补充报表,以将其结果调节至按照另一财务报告编制基础编制的结果,并不意味着该财

务报表是按照另一财务报告编制基础编制的。这是因为该财务报表并没有按照另一财务报告编制基础要求的方式列示所有信息。

10. 然而, 财务报表可能按照某一适用的财务报告编制基础编制, 另外在财务报表附注中说明该财务报表符合另一财务报告编制基础的程度(如按照某一国家或地区财务报告编制基础编制的财务报表, 可能说明其符合国际财务报告准则的程度)。这种说明可能构成本准则第四十六条讨论的补充财务信息, 如果该信息不能与财务报表清楚区分, 则将涵盖在审计意见中。

#### 四、审计报告(参见本准则第二十条)

11. 书面形式的审计报告包括以纸质或电子介质形式存在的报告。

12. 本指南附录列示了包含本准则第二十条至第四十二条规定的要素的审计报告的参考格式。除审计意见部分和形成审计意见的基础部分之外, 本准则对审计报告要素的排列顺序未作要求。然而, 本准则要求使用特定的标题, 以使按照审计准则执行审计出具的报告更易识别, 特别是当审计报告要素的排列顺序不同于本指南附录中的审计报告参考格式时。

#### (一) 按照中国注册会计师审计准则的规定执行审计工作出具的审计报告

##### 标题(参见本准则第二十二條)

13. 审计报告的标题统一规范为“审计报告”。

##### 收件人(参见本准则第二十三條)

14. 在某些国家或地区, 法律法规或业务约定条款可能指定审计报告致送的对象。注册会计师通常将审计报告致送给财务报表使用者, 一般是被审计单位的股东或治理层。

##### 审计意见(参见本准则第二十五条至第二十六條)

##### 提及已审计财务报表

15. 审计报告说明, 注册会计师审计了被审计单位的财务报表, 包括[指明适用的财务报告编制基础规定的构成整套财务报表的每一财务报表的名称、日期或涵盖的期间]以及相关财务报表附注。

16. 如果知悉已审计财务报表将包括在含有其他信息的文件(如年度报告)中, 在列报格式允许的情况下, 注册会计师可以考虑指出已审计财务报表在该文件中的页码。这有助于财务报表使用者识别与审计报告相

关的财务报表。

#### 在所有重大方面公允反映

17. 当注册会计师发表无保留意见时, 使用“基于上述说明”或“取决于”等措辞是不适当的, 因为这暗示是有条件的意见, 或者是对意见的弱化或修改。

#### 描述财务报表及其反映的事项

18. 审计意见涵盖由适用的财务报告编制基础所确定的整套财务报表。例如, 在许多通用目的编制基础中, 财务报表包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表和相关附注(通常包括重要会计政策和会计估计以及其他解释性信息)。在某些国家或地区, 额外的信息也可能被认为是财务报表的必要组成部分。

19. 审计意见说明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, 公允反映了财务报表旨在反映的事项。例如, 对于按照企业会计准则的规定编制的财务报表, 这些事项是“被审计单位期末的财务状况、截至期末某一期间的经营成果和现金流量”。因此, 当适用的财务报告编制基础是企业会计准则时, 本准则第二十六條中的[……]可用前一句中的引号中的内容替代; 如果适用其他的财务报告编制基础, 则用描述财务报表旨在反映的事项的措辞替代。

#### 对适用的财务报告编制基础的描述及其可能对审计意见的影响

20. 在审计意见中指出适用的财务报告编制基础, 旨在告知审计报告使用者注册会计师发表审计意见的背景, 而非为了限制注册会计师按照本准则第十五條的规定作出的评价。注册会计师可以使用诸如下列措辞指明适用的财务报告编制基础: “……按照国际财务报告准则的规定”或者“……按照企业会计准则的规定……”。

21. 如果适用的财务报告编制基础包括财务报告准则和法律法规的规定, 可以使用诸如下列措辞指明适用的财务报告编制基础: “……按照国际财务报告准则和[×国家公司法]的要求”。《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》规范了如何处理财务报告准则与相关部门的规定存在冲突的情况。

22. 如本指南第8段所述, 财务报表可能按照两个



财务报告编制基础编制,在这种情况下,这两个编制基础都是适用的财务报告编制基础。在对财务报表形成审计意见时,需要分别考虑每个编制基础,并按照本准则第二十六条和第二十七条的规定以下列方式在审计意见中提及这两个编制基础:

(1) 如果财务报表分别符合每个编制基础,注册会计师需要发表两个意见:即一个意见是,财务报表按照其中一个适用的财务报告编制基础(如×国财务报告编制基础)编制;另一个意见是,财务报表按照另一个适用的财务报告编制基础(如国际财务报告准则)编制。这两个意见可以分别表述,也可以在一个句子中表述(例如,财务报表在所有重大方面按照×国财务报告编制基础和国际财务报告准则的规定编制,公允反映了[……])。

(2) 如果财务报表符合其中一个编制基础(如×国财务报告编制基础)而没有符合另一个编制基础(如国际财务报告准则),注册会计师需要对财务报表按照其中一个编制基础(如×国财务报告编制基础)编制发表无保留意见,而按照《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,对财务报表按照另一个编制基础(如国际财务报告准则)编制发表非无保留意见。

23. 如本指南第10段所述,财务报表可能声称符合某一财务报告编制基础的所有要求,并补充披露财务报表对另一财务报告编制基础的符合程度。这种补充信息如果不能与财务报表清楚地区分,将涵盖在审计意见中(参见本准则第四十五条至第四十六条,以及本指南第60段至第66段)。因此:

(1) 如果有关财务报表符合另一财务报告编制基础的披露具有误导性,注册会计师需要按照《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,发表非无保留意见;

(2) 如果有关财务报表符合另一财务报告编制基础的披露不具有误导性,但是注册会计师认为该披露对财务报表使用者理解财务报表至关重要,注册会计师需要按照《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,以提醒财务报表使用者关注。

### 形成审计意见的基础(参见本准则第二十八条)

24. 形成审计意见的基础部分提供关于审计意见的重要背景。因此,本准则要求审计报告中形成审计意见的基础部分紧接在审计意见部分之后。

25. 提及使用的审计准则是为了向审计报告使用者说明,注册会计师按照审计准则的规定执行了审计工作。

### 相关职业道德要求

26. 指明相关职业道德要求所属的国家或地区,能够增加这些与特定审计业务有关的要求的透明度。《〈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〉应用指南》说明相关职业道德要求通常是指中国注册会计师职业道德守则中与财务报表审计相关的规定。当相关职业道德要求包括国际职业会计师道德守则的要求时,声明中可能也提及国际职业会计师道德守则。如果国际职业会计师道德守则构成与审计相关的所有职业道德要求,声明中无需指出所属的国家或地区。

27. 在某些国家或地区,相关职业道德要求可能存在于多个不同来源中,例如职业道德守则以及法律法规中额外的规则和要求。当独立性和其他相关职业道德要求来源数目有限时,注册会计师可以选择指出来源的名称(例如,该国家或地区适用的守则、规则和法规的名称),或者可以提及被普遍理解并且恰当概括这些来源的术语(例如,×国家或地区私营实体审计的独立性要求)。

28. 法律法规和审计业务约定条款等可能要求注册会计师在审计报告中就适用于财务报表审计的相关职业道德要求的来源提供更具体的信息,包括关于独立性的职业道德要求。

29. 如果与财务报表审计相关的职业道德要求有多个来源,在确定要包含在审计报告中的恰当信息量时,一个重要的考虑是平衡增加透明度与掩盖审计报告中其他有用信息的风险。

### 对集团审计的特殊考虑

30. 在集团审计中,当相关职业道德要求(包括与独立性相关的要求)有多个来源时,在审计报告中提及的国家或地区一般与集团项目组适用的相关职业道德要求相关。这是因为在集团审计中,组成部分注册会计

师也受到与集团审计相关的职业道德要求的约束。

31. 审计准则不制定关于注册会计师(包括组成部分注册会计师)的独立性或职业道德的具体要求,因此,不扩展或超越集团项目组适用的职业道德守则所作的独立性要求或其他职业道德要求,也不要求组成部分注册会计师在所有情况下都受到集团项目组适用的同一特定独立性要求的约束。因此,在集团审计中,相关职业道德要求(包括与独立性相关的要求)可能是复杂的。《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》就注册会计师对组成部分财务信息执行工作提供了指引,包括组成部分注册会计师不能满足与集团审计相关的独立性要求的情形。

#### 关键审计事项(参见本准则第二十一条第二款)

32. 法律法规可能要求在对非上市实体的审计报告中沟通关键审计事项,例如被法律法规认定为公共利益实体的实体。

33. 注册会计师也可能决定在对其他实体的审计中沟通关键审计事项,包括可能涉及重大公众利益的实体。例如,实体拥有数量众多且分布广泛的利益相关者,以及考虑到实体业务的性质和规模。举例来说,这些实体可能包括金融机构(如银行、保险公司和养老金)以及慈善机构等。

34. 《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》要求注册会计师就审计业务约定条款与管理层和治理层(如适用)达成一致意见,并说明在就业务约定条款达成一致意见时,管理层和治理层担任的角色取决于被审计单位的治理结构和相关法律法规的规定。该准则还要求在审计业务约定书或其他适当形式的书面协议中提及注册会计师拟出具的审计报告的预期形式和内容。当注册会计师不被要求沟通关键审计事项时,该准则说明,注册会计师在审计业务约定条款中提及可能在审计报告中沟通关键审计事项,可能是有帮助的;在某些国家或地区,注册会计师在审计业务约定条款中提及这一可能性可能是必要的,因为这将使其保留沟通关键审计事项的能力。

#### 对公共部门实体的特殊考虑

35. 在公共部门,上市实体并不常见。然而,因其规

模、复杂程度或公众利益方面,公共部门实体可能是重要的。在这种情况下,法律法规可能要求在审计报告中沟通关键审计事项,或在法律法规未做要求时,注册会计师可能决定在审计报告中沟通关键审计事项。

#### 对财务报表的责任(参见本准则第二十九条至第三十条)

36. 《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》说明了注册会计师按照审计准则的规定执行审计工作的前提。管理层和治理层(如适用)认可其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的责任。管理层也认可其设计、执行和维护内部控制,以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报的责任。审计报告中对管理层责任的说明包括提及这两种责任,因为这有助于向财务报表使用者解释执行审计工作的前提。《中国注册会计师审计准则第1151号——与治理层的沟通》使用治理层这一术语来描述对被审计单位负有监督责任的人员或组织,并对不同国家或地区以及不同被审计单位治理结构的多样性进行了讨论。

37. 某些情况下,在特定国家或地区或者基于被审计单位的性质,管理层和治理层承担与财务报表编制相关的额外责任,注册会计师在本准则第三十条和第三十一条所述责任的基础上增加对额外责任的说明是适当的。

38. 《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》要求注册会计师在审计业务约定书或其他适当形式的书面协议中约定管理层的责任。《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》允许注册会计师作出以下灵活处理:如果法律法规规定了管理层和治理层(如适用)与财务报告相关的责任,注册会计师根据判断可能确定法律法规规定的责任与《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》的规定在效果上是等同的。对于在效果上等同的责任,注册会计师可以使用法律法规的措辞,在业务约定书或其他适当形式的书面协议中描述管理层的责任。在这种情况下,注册会计师也可以在审计报告中使用这些措辞描述本准则第三十条第(一)项提及的管理层的责任。在其他情况下,包括业务约定书采用法律法



规规定的措辞而注册会计师决定不在审计报告中使用时,使用本准则第三十条第(一)项中的措辞。除按照本准则第三十条的规定在审计报告中描述管理层的责任外,注册会计师还可以通过索引,指出在何处有对这些信息的更详细描述(例如,被审计单位的年度报告或适当机构的网站)。

39. 法律法规可能提及管理层对会计账簿和记录或会计系统的适当性所承担的责任。因为会计账簿和记录或会计系统是内部控制必要的组成部分(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》所定义),所以《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》和本准则第三十条没有特别提及。

40. 本指南附录提供的参考格式演示了当适用的财务报告编制基础为企业会计准则时如何运用本准则第三十条第(二)项的要求。如果使用企业会计准则之外的其他适用的财务报告编制基础,则需要对参考格式进行调整,以反映所使用的其他财务报告编制基础。

**对财务报告过程的监督**(参见本准则第三十一条)

41. 当部分监督财务报告过程的人员同时参与编制财务报告时,可能需要对本准则第三十一条所要求的描述进行修改,以恰当反映被审计单位的特定情况。当监督财务报告过程的人员与负责编制财务报告的人员相同时,无需提及监督责任。

**注册会计师对财务报表审计的责任**(参见本准则第三十二条至第三十五条)

42. 按照本准则第三十二条至第三十五条的要求对注册会计师责任的描述可以进行调整,以反映被审计单位的特定性质,例如,当针对合并财务报表出具审计报告时。本指南附录的参考格式2提供了在此情况下可能的示例。

**注册会计师的目标**(参见本准则第三十三条第(一)项)

43. 审计报告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。这与管

理层编制财务报表的责任相区分。

**描述重要性**(参见本准则第三十三条第二款)

44. 本指南附录提供了按照本准则第三十三条第二款第(一)项的要求描述重要性的参考格式。如果按照本准则第三十三条第二款第(二)项的要求描述重要性,则可能需要对参考格式进行调整,以反映所使用的其他财务报告编制基础。

**注册会计师与《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》相关的责任**(参见本准则第三十五条第(三)项)

45. 在描述注册会计师的责任时,注册会计师可能认为提供超出本准则第三十五条第(三)项要求之外的额外信息是有用的。例如,注册会计师可以提及《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》第九条关于确定在执行审计工作时重点关注过的事项的要求。根据该要求,在确定执行审计工作时重点关注过的事项时,注册会计师应当考虑下列方面:

(1) 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;

(2) 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;

(3) 本期重大交易或事项对审计的影响。

**其他报告责任**(参见本准则第三十六条至第三十八条)

46. 注册会计师可能承担报告其他事项的额外责任,这些责任是对审计准则规定的注册会计师责任的补充。例如,如果注册会计师在财务报表审计中注意到某些事项,可能被要求对这些事项予以报告。此外,注册会计师可能被要求实施额外的规定程序并予以报告,或对特定事项(如会计账簿和记录的适当性、财务报告内部控制或其他信息)发表意见。

47. 在某些情况下,相关法律法规可能要求或允许注册会计师将对这些其他责任的报告作为对财务报表出具的审计报告的一部分。在另外一些情况下,相关法律法规可能要求或允许注册会计师在单独出具的报告

中进行报告。

48. 仅当其他报告责任和审计准则规定的报告责任涉及同一事项，并且审计报告的措辞能够将其他报告责任与审计准则规定的责任予以清楚地区分时，本准则第三十六条至第三十八条才允许将其合并列示。为进行清楚地区分，可能有必要在审计报告中指出其他报告责任的来源并说明这些责任超出了审计准则规定的责任。否则，准则要求在审计报告中将其他报告责任单独作为一部分，并冠以“按照相关法律法规的要求报告的事项”或与其内容相称的其他标题。在此情况下，本准则第三十八条要求注册会计师将审计准则规定的报告责任冠以“对财务报表出具的审计报告”这一标题。

**项目合伙人的姓名**（参见本准则第三十九条至第四十条）

49. 《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》要求会计师事务所制定政策和程序，为项目按照职业标准和适用的法律法规要求执行提供合理保证。尽管该准则已提出这些要求，在审计报告中指明项目合伙人有助于进一步增强对审计报告使用者的透明度。

50. 注册会计师可能决定在审计报告中包含项目合伙人姓名之外的信息，以进一步识别项目合伙人。

**注册会计师的签名和盖章**（参见本准则第四十一条）

51. 本准则要求注册会计师在审计报告中签名和盖章。

52. 在某些情形下，法律法规可能允许在审计报告中使用时使用电子签名。

**审计报告的日期**（参见本准则第四十二条）

53. 审计报告的日期向审计报告使用者表明，注册会计师已考虑其知悉的、截至审计报告日发生的交易和事项的影响。注册会计师对审计报告日后发生的交易和事项的责任，在《中国注册会计师审计准则第1332号——期后事项》中作出了规定。

54. 由于审计意见是针对财务报表发表的，并且编制财务报表是管理层的责任，所以只有在注册会计师获取证据证明构成整套财务报表的所有报表（包括相关附注）已经编制完成，并且管理层已认可其对财务报

表的负责的情况下，注册会计师才能得出已经获取充分、适当的审计证据的结论。

55. 财务报表需经董事会或类似机构批准后才可对外报出。法律法规明确了负责确定构成整套财务报表的所有报表（包括相关附注）已经编制完成的个人或机构（如董事会），并规定了必要的批准程序。在这种情况下，注册会计师需要在签署审计报告前获取财务报表已得到批准的证据。

56. 财务报表的批准日期是一个比较早的日期，即经认可的有权机构（如董事会）确定构成整套财务报表的所有报表（包括相关附注）已经编制完成，并声称对此负责的日期。

**对公共部门实体的特殊考虑**

57. 执行公共部门实体审计的注册会计师可能能够根据法律法规在审计报告中或补充报告中公开报告特定事项，这可能包含与《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》的目标相一致的信息。在这些情况下，注册会计师可能需要按照《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》的要求，对在审计报告中沟通的关键审计事项的某些方面进行调整，或在审计报告中提及补充报告中对该事项的描述。

**（二）同时按照中国注册会计师审计准则和其他国家或地区审计准则执行审计工作出具的审计报告**（参见本准则第四十三条）

58. 如果遵守了与审计工作相关的每项中国注册会计师审计准则，同时还遵守了其他国家或地区的审计准则，注册会计师可以在审计报告中提及，审计工作同时按照中国注册会计师审计准则和其他国家或地区的审计准则的规定执行。

59. 如果中国注册会计师审计准则和其他国家或地区的审计准则存在冲突，并且该冲突将导致注册会计师形成不同的审计意见，或者不能增加中国注册会计师审计准则在特定情形下要求的强调事项段或其他事项段，那么声称同时遵守中国注册会计师审计准则和其他国家或地区的审计准则是不恰当的。在这种情况下，注册会计师只应提及在编制审计报告时遵守的审计准则（中国注册会计师审计准则或者其他国家或地区审计准则）。



### 五、与财务报表一同列报的补充信息（参见本准则第四十五条至第四十六条）

60. 在某些情况下，被审计单位可能根据法律法规的要求，或出于自愿选择，与财务报表一同列报适用的财务报告编制基础未作要求的补充信息。例如，被审计单位列报补充信息以增强财务报表使用者对适用的财务报告编制基础的理解，或者对财务报表的特定项目提供进一步解释。这种补充信息通常在补充报表中或作为额外的附注进行列示。

61. 本准则第四十五条明确，如果补充信息因其性质或列报方式构成财务报表的必要组成部分，则审计意见涵盖该补充信息。作出这一评价需要运用职业判断。例如：

（1）当财务报表附注中包含关于该财务报表对另一财务报告编制基础符合程度的说明或调节事项时，注册会计师可能认为这是与财务报表无法明确区分的补充信息。审计意见也涵盖与财务报表进行交叉索引的附注或补充报表。

（2）当列示费用具体项目的额外损益表作为财务报表附录中的单独表格进行披露时，注册会计师可能认为这是可以与财务报表明确区分的补充信息。

62. 如果审计报告在描述整套财务报表时对附注的提及是充分的，则注册会计师不必在审计报告中特别提及审计意见涵盖的补充信息。

63. 法律法规可能不要求对补充信息进行审计，管理层也可能决定不要求注册会计师将补充信息包括在财务报表审计范围内。

64. 注册会计师在评价未审计补充信息的列报方式是否会使财务报表使用者认为审计意见涵盖该补充信息时的考虑，举例来说包括，评价相对于财务报表和已审计补充信息，未审计补充信息列报的位置，以及是否被清楚地标明为“未审计”。

65. 管理层可能通过下列方法改变未审计补充信息的列报方式，以避免补充信息被认为涵盖在审计意见中：

（1）删除从财务报表到未审计补充报表或未审计附注的交叉索引，以使已审计信息和未审计信息的界限足够清楚；

（2）将未审计补充信息移出财务报表，如果这样

做不可行，至少将所有未审计附注汇集起来一并置于要求披露的财务报表附注之后，并明确标明未审计。这是因为和已审计附注列在一起的未审计附注可能被误解为已审计。

66. 补充信息未审计的事实，不能减轻《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》所规定的注册会计师责任。

### 附录：

#### 审计报告参考格式

参考格式1：对上市实体财务报表出具的审计报告

参考格式2：对上市实体合并财务报表出具的审计报告

参考格式3：对非上市实体财务报表出具的审计报告

#### 参考格式1：对上市实体财务报表出具的审计报告

背景信息：

1. 对上市实体整套财务报表进行审计。该审计不属于集团审计（即不适用《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》）；

2. 管理层按照企业会计准则编制财务报表；

3. 审计业务约定条款体现了《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》中关于管理层对财务报表责任的描述；

4. 基于获取的审计证据，注册会计师认为发表无保留意见是恰当的；

5. 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则；

6. 基于获取的审计证据，根据《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》，注册会计师认为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不存在重大不确定性；

7. 已按照《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》的规定沟通了关键审计事项；

8. 注册会计师在审计报告日前已获取所有其他信息，且未识别出信息存在重大错报；

9. 负责监督财务报表的人员与负责编制财务报表

的人员不同;

10. 除财务报表审计外,注册会计师还承担法律法规要求的其他报告责任,且注册会计师决定在审计报告中履行其他报告责任。

## 审计报告

ABC股份有限公司全体股东:

## 一、对财务报表出具的审计报告<sup>1</sup>

(<sup>1</sup> 如果审计报告中不包含“按照相关法律法规的要求报告的事项”部分, 则不需要加入此标题。)

## (一) 审计意见

我们审计了ABC股份有限公司（以下简称ABC公司）财务报表，包括20×1年12月31日的资产负债表，20×1年度的利润表、现金流量表、股东权益变动表以及相关财务报表附注。

我们认为，后附的财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允反映了ABC公司20×1年12月31日的财务状况以及20×1年度的经营成果和现金流量。

## （二）形成审计意见的基础

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于ABC公司，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们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。

### (三) 关键审计事项

关键审计事项是我们根据职业判断，认为对本期财务报表审计最为重要的事项。这些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，我们不对这些事项单独发表意见。

〔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》的规定描述每一关键审计事项。〕

#### (四) 其他信息

〔按照《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》的规定报告,见《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>应用指南》附录2中的参考格式1。]

#### （五）管理层和治理层对财务报表的责任

ABC公司管理层（以下简称管理层）负责按照企业会计准则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。

在编制财务报表时,管理层负责评估ABC公司的持续经营能力,披露与持续经营相关的事项(如适用),并运用持续经营假设,除非管理层计划清算ABC公司、终止运营或别无其他现实的选择。

治理层负责监督ABC公司的财务报告过程。

## （六）注册会计师对财务报表审计的责任

我们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。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。错报可能由于舞弊或错误导致，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。

在按照审计准则执行审计工作的过程中,我们运用职业判断,并保持职业怀疑。同时,我们也执行以下工作:

(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<sup>2</sup>。

(<sup>2</sup>如果注册会计师结合财务报表审计对内部控制的有效性发表意见,应当删除“但目的并非对内部控制的有效性发表意见”的措辞。)



(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,就可能导致对ABC公司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。如果我们得出结论认为存在重大不确定性,审计准则要求我们在审计报告中提请报表使用者注意财务报表中的相关披露;如果披露不充分,我们应当发表非无保留意见。我们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ABC公司不能持续经营。

(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。

我们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,包括沟通我们在审计中识别出的值得关注的内部控制缺陷。

我们还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我们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)。

从与治理层沟通过的事项中,我们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。我们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,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,我们确定不应在审计报告中沟通该事项。

## 二、按照相关法律法规的要求报告的事项

[本部分的格式和内容,取决于法律法规对其他报告责任性质的规定。本部分应当说明相关法律法规规定的事项(其他报告责任),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。

当其他报告责任和审计准则规定的报告责任涉及同一事项,并且审计报告中的措辞能够将其他报告责任与审计准则规定的责任(如存在差异)予以清楚地区分时,可以将两者合并列示(即包含在“对财务报表出

具的审计报告”部分中,并使用适当的副标题)。]

××会计师事务所

(盖章)

中国××市

中国注册会计师:×××  
(项目合伙人)

(签名并盖章)

中国注册会计师:×××  
(签名并盖章)

20×2年×月×日

## 参考格式2: 对上市实体合并财务报表出具的审计报告

背景信息:

1. 对上市实体整套合并财务报表进行审计。该审计属于集团审计,被审计单位拥有多个子公司(即适用《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》);

2. 管理层按照××财务报告编制基础编制合并财务报表,该编制基础允许被审计单位只列报合并财务报表;

3. 审计业务约定条款体现了《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》中关于管理层对合并财务报表责任的描述;

4. 基于获取的审计证据,注册会计师认为发表无保留意见是恰当的;

5. 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则;

6. 基于获取的审计证据,根据《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》,注册会计师认为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不存在重大不确定性;

7. 已按照《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》的规定沟通了关键审计事项;

8. 注册会计师在审计报告日前已获取所有其他信息,且未识别出信息存在重大错报;

9. 负责监督合并财务报表的人员与负责编制合并财务报表的人员不同;

10. 除合并财务报表审计外,注册会计师还承担法律法规要求的其他报告责任,且注册会计师决定在审

计报告中履行其他报告责任。

## 审计报告

ABC股份有限公司全体股东：

### 一、对合并财务报表出具的审计报告<sup>3</sup>

(<sup>3</sup> 如果审计报告中不包含“按照相关法律法规的要求报告的事项”部分，则不需要加入此标题。)

#### (一) 审计意见

我们审计了ABC股份有限公司及其子公司(以下简称ABC集团)合并财务报表,包括20×1年12月31日的合并资产负债表,20×1年度的合并利润表、合并现金流量表、合并股东权益变动表以及相关合并财务报表附注。

我们认为,后附的合并财务报表在所有重大方面按照××财务报告编制基础的规定编制,公允反映了ABC集团20×1年12月31日的合并财务状况以及20×1年度的合并经营成果和合并现金流量。

#### (二) 形成审计意见的基础

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对合并财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则,我们独立于ABC集团,并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信,我们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。

#### (三) 关键审计事项

关键审计事项是我们根据职业判断,认为对本期合并财务报表审计最为重要的事项。这些事项的应对以对合并财务报表整体进行审计并形成审计意见为背景,我们不对这些事项单独发表意见。

[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》的规定描述每一关键审计事项。]

#### (四) 其他信息

[按照《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》的规定报告,见《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》应用指南附录2中的参考格式1。]

### (五) 管理层和治理层对合并财务报表的责任

ABC集团管理层(以下简称管理层)负责按照××财务报告编制基础的规定编制合并财务报表,使其实现公允反映,并设计、执行和维护必要的内部控制,以使合并财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。

在编制合并财务报表时,管理层负责评估ABC集团的持续经营能力,披露与持续经营相关的事项(如适用),并运用持续经营假设,除非管理层计划清算ABC集团、终止运营或别无其他现实的选择。

治理层负责监督ABC集团的财务报告过程。

### (六) 注册会计师对合并财务报表审计的责任

我们的目标是对合并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。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。错报可能由于舞弊或错误导致,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合并财务报表作出的经济决策,则通常认为错报是重大的。

在按照审计准则执行审计工作的过程中,我们运用职业判断,并保持职业怀疑。同时,我们也执行以下工作:

(1) 识别和评估由于舞弊或错误导致的合并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<sup>4</sup>。

(<sup>4</sup> 如果注册会计师结合财务报表审计对内部控制的有效性发表意见,应当删除“但目的并非对内部控制的有效性发表意见”的措辞。)

(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,就可能导致对ABC集



团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。如果我们得出结论认为存在重大不确定性,审计准则要求我们在审计报告中提请报表使用者注意合并财务报表中的相关披露;如果披露不充分,我们应当发表非无保留意见。我们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ABC集团不能持续经营。

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

(6) 就ABC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。我们负责指导、监督和执行集团审计,并对审计意见承担全部责任。

我们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,包括沟通我们在审计中识别出的值得关注的内部控制缺陷。

我们还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我们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)。

从与治理层沟通过的事项中,我们确定哪些事项对本期合并财务报表审计最为重要,因而构成关键审计事项。我们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,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,我们确定不应在审计报告中沟通该事项。

## 二、按照相关法律法规的要求报告的事项

[本部分的格式和内容,取决于法律法规对其他报告责任性质的规定。本部分应当说明相关法律法规规定的事项(其他报告责任),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。当其他报告责任和审计准则规定的报告责任涉及同一事项,并且审计报告中的措辞能够将其他报告责任与审计准则规定的责任(如存在差异)予以清楚地区分时,可以将两者合并列

示(即包含在“对合并财务报表出具的审计报告”部分中,并使用适当的副标题)。]

|          |              |
|----------|--------------|
| ××会计师事务所 | 中国注册会计师: ××× |
|          | (项目合伙人)      |
| (盖章)     | (签名并盖章)      |
|          | 中国注册会计师: ××× |
|          | (签名并盖章)      |
| 中国××市    | 20×2年×月×日    |

## 参考格式3: 对非上市实体财务报表出具的审计报告

背景信息:

1. 对非上市实体整套财务报表进行审计。该审计不属于集团审计(即不适用《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》);

2. 管理层按照企业会计准则编制财务报表;

3. 审计业务约定条款体现了《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》中关于管理层对财务报表责任的描述;

4. 基于获取的审计证据,注册会计师认为发表无保留意见是恰当的;

5. 适用的相关职业道德要求为中国注册会计师职业道德守则;

6. 基于获取的审计证据,根据《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》,注册会计师认为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不存在重大不确定性;

7. 注册会计师未被要求,并且也决定不沟通关键审计事项;

8. 注册会计师在审计报告日前已获取所有其他信息,且未识别出信息存在重大错报;

9. 负责监督财务报表的人员与负责编制财务报表的人员不同;

10. 除财务报表审计外,注册会计师不承担法律法规要求的其他报告责任。

## 审计报告

ABC股份有限公司全体股东:

## 一、审计意见

我们审计了ABC股份有限公司（以下简称ABC公司）财务报表，包括20×1年12月31日的资产负债表，20×1年度的利润表、现金流量表、股东权益变动表以及相关财务报表附注。

我们认为，后附的财务报表在所有重大方面按照企业会计准则的规定编制，公允反映了ABC公司20×1年12月31日的财务状况以及20×1年度的经营成果和现金流量。

## 二、形成审计意见的基础

我们按照中国注册会计师审计准则的规定执行了审计工作。审计报告的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分进一步阐述了我们在这些准则下的责任。按照中国注册会计师职业道德守则，我们独立于ABC公司，并履行了职业道德方面的其他责任。我们相信，我们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。

## 三、其他信息

〔按照《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》的规定报告，见《〈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〉应用指南》附录2中的参考格式1。〕

## 四、管理层和治理层对财务报表的责任

ABC公司管理层（以下简称管理层）负责按照企业会计准则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。

在编制财务报表时，管理层负责评估ABC公司的持续经营能力，披露与持续经营相关的事项（如适用），并运用持续经营假设，除非管理层计划清算ABC公司、终止运营或别无其他现实的选择。

治理层负责监督ABC公司的财务报告过程。

## 五、注册会计师对财务报表审计的责任

我们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。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。错报可能由于舞弊或错误导致，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。

在按照审计准则执行审计工作的过程中，我们运用职业判断，并保持职业怀疑。同时，我们也执行以下工作：

（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<sup>5</sup>。

（<sup>5</sup> 如果注册会计师结合财务报表审计对内部控制的有效性发表意见，应当删除“但目的并非对内部控制的有效性发表意见”的措辞。）

（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，就可能导致对ABC公司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。如果我们得出结论认为存在重大不确定性，审计准则要求我们在审计报告中提请报表使用者注意财务报表中的相关披露；如果披露不充分，我们应当发表非无保留意见。我们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ABC公司不能持续经营。

（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。

我们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，包括沟通我们在审计中识别出的值得关注的内部控制缺陷。

××会计师事务所  
(盖章)

中国××市

中国注册会计师：×××  
(签名并盖章)

中国注册会计师：×××  
(签名并盖章)

20×2年×月×日



# 股份支付会计准则与企业所得税法差异的处理

邓示文 李涛江

股份支付会计准则规范了以权益结算的股份支付和以现金结算的股份支付,对于有等待期的情况,会计处理与税法处理会产生一定的暂时性差异,因而需要在会计期末既作纳税调整,又要进行递延所得税的调整。本文对可行权日后结算的股份支付会计处理与税法处理差异的所得税纳税调整与账务处理进行分析探讨。

## 一、企业会计准则与所得税法的规定

企业会计准则规定,对于有等待期的权益结算的股份支付,企业应当在等待期内的每个资产负债表日,将取得职工或其他方提供的服务计入当期费用或资产成本,同时确认所有者权益。计入成本或费用的金额应当按照授予日权益工具的公允价值计量,即使权益工具的公允价值发生变动,也不确认其后续公允价值变动。未来可行权的职工人数发生变动时,企业还必须根据最新取得的可行权职工人数变动等后续信息作出最佳估计,修正预计可行权的权益工具数量。这样根据上述权益工具的公允价值和预计可行权的权益工具数量,计算截至本期累计应确认的成本或费用金额,再减去前期累计已确认的金额,作为本期应确认的成本或费用金额。

准则还规定,对于有等待期的现金结算的股份支付,企业应当在等待期内的每个资产负债表日,以对可行权情况的最佳估计为基础,按照企业承担负债的公允价值,将本期取得的服务计入相关资产成本或费用,而且计入负债,在可行权日之后不再确认成本或费用。在可行权日至结算日之间的每个资产负债表日和结算日对负债的公允价值重新计量,将其变动计入当期公允价值变动损益。

企业所得税法规定,工资薪金支出是纳税人每一纳税年度支付在本企业任职或与其有雇佣关系的员工的所有现金或非现金形式的劳动报酬。企业发生的合

理工资薪金支出,准予扣除。因此,笔者认为,企业对职工的股份支付,无论是现金结算的还是权益结算的,凡支付的对象是本单位的雇员,就都应作为工资薪金支出处理,而且只有等到工资薪金实际支付后,才准予税前扣除。

## 二、差异分析及纳税调整

### (一)有等待期的权益结算的股份支付

企业会计准则在等待期内的每个资产负债表日,将取得职工或其他地方提供的服务在本期是作为一项费用或资产成本处理,而所得税法是将其作为一项资产处理,只不过该项资产的期末账面价值为零,期末计税基础为计入成本、费用的金额。由于资产的账面价值小于其计税基础,从而在本期产生可抵扣暂时性差异,需要进行纳税调增处理,如果符合所得税会计准则规定的确认条件,产生的可抵扣暂时性差异还应确认为“递延所得税资产”。而在以后职工实际行权时,则视同发放工资薪金,允许税前据实扣除,调减行权期的应纳税所得额,同时转回前期确认的可抵扣暂时性差异与“递延所得税资产”。

例1:宏兴公司为上市公司。2014年12月公司董事会批准了一项股份支付协议。协议规定,2015年1月1日,公司向其200名管理人员每人授予800份股票期权,这些管理人员,从2015年1月1日起必须在该公司连续服务三年,服务期满时才能以每股6元的价格购买800股宏兴公司的股票。公司估计该期权在授予日(2015年1月1日)的公允价值为15元,2018年12月31日为行权日。服务期内宏兴公司管理人员的变动情况如下:第一年有18名管理人员离开公司,估计三年中离开管理人员比例将达到18%,第二年又有9名管理人员离开公司,公司将估计管理人离开的比例修正为14%,第三年又有13名管理人员离开公司,实际行权人数为1611人,第四年年末(2018年12月31日),留下的160名管理人员全部行权,股

票的面值为每股1元,这些管理人员以每股6元的价格购买。

假设宏兴公司2015年至2018年度每年实现的利润总额均为300万元,适用的所得税税率为25%,预计未来年度也不会改变,每年均无其它纳税调整事项:同时假设宏兴公司预计未来期间有足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异。

分析:由资料可知,宏兴公司确定的向其200名管理人员每人授予800份股票期权,属于有等待期的以权益结算的股权支付。

(1)等待期内的2015年12月31日。会计上将取得管理人员提供的服务作为一项费用处理,计入当期“管理费用”,其金额: $200 \times (1-18\%) \times 800 \times 15 \times 1 \div 3 = 656\,000$  (元);而所得税法是将其作为一项资产处理,该项资产的年末账面价值为0,年末计税基础为656 000元(未来抵税的金额)。显然,年末账面价值小于年末计税基础,因而该项资产在当年产生了可抵扣暂时性差异656 000元。由题中假设条件可知,预计未来期间有足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异,故当年产生的可抵扣暂时性差异满足所得税会计准则规定的递延所得税资产的确认条件,需要在当年确认“递延所得税资产”164 000元( $656\,000 \times 25\%$ )。账务处理为:借记“递延所得税资产”164 000元,贷记“资本公积——其他资本公积”164 000元。年终宏兴公司申报所得税时,还应调增应纳税所得额656 000元。由于公司无其他纳税调整因素,所以,宏兴公司2015年度应交所得税的金额= $(3\,000\,000+656\,000) \times 25\% = 914\,000$  (元)。账务处理为借记“所得税费用”914 000元,贷记“应交税费——应交所得税”914 000元。

(2)等待期内的2016年12月31日。与(1)同理,会计上将取得管理人员提供的服务计入当期“管理费用”的金额= $200 \times (1-14\%) \times 800 \times 15 \times 2 \div 3 - 656\,000 = 720\,000$  (元)。按所得税法规定,该项资产在当年产生了可抵扣暂时性差异720 000元。由假设条件,宏兴公司应确认“递延所得税资产”180 000元( $720\,000 \times 25\%$ )。账务处理为:借记“递延所得税资产”180 000元,贷记“资本公积——其他资本公积”180 000元。年终宏

兴公司申报所得税时,还应调增当年的应纳税所得额720 000元。由于公司无其他纳税调整因素,所以,宏兴公司2016年度应交所得税的金额= $(3\,000\,000+720\,000) \times 25\% = 930\,000$  (元)。账务处理为:借记“所得税费用”930 000元,贷记“应交税费——应交所得税”930 000元。

(3)等待期内的2017年12月31日。与(1)同理,会计上将取得管理人员提供的服务计入当期“管理费用”的金额= $(200-18-9-13) \times 800 \times 15 \times 3 \div 3 - (656\,000+720\,000) = 544\,000$  元。按所得税法规定,该项资产在当年产生了可抵扣暂时性差异544 000元。由假设条件,宏兴公司应确认“递延所得税资产”136 000元( $544\,000 \times 25\%$ )。账务处理为:借记“递延所得税资产”136 000元,贷记“资本公积——其他资本公积”136 000元。年终宏兴公司申报所得税时,还应调增当年的应纳税所得额544 000元。由于公司无其他纳税调整事项,所以,2017年度应交所得税的金额= $(3\,000\,000+544\,000) \times 25\% = 886\,000$  (元)。账务处理为:借记“所得税费用”886 000元,贷记“应交税费——应交所得税”886 000元。

(4)2018年12月31日(行权日)。宏兴公司留下来的160名管理人员全部行权,以每股6元的价格购买公司800份股票,按前述所得税法规定,应视同发放工资薪金,准予税前据实际扣除。宏兴公司应在当年调减应纳税所得额1 920 000元( $656\,000+720\,000+544\,000$ ),同时转回前三年累计产生的可抵扣暂时性差异1920 000元及累计确认的“递延所得税资产”480 000元( $164\,000+180\,000+136\,000$ )。账务处理为:借记“资本公积——其他资本公积”480 000元,贷记“递延所得税资产”480 000元。年终宏兴公司申报当年所得税时,应调减当年的应纳税所得额1 920 000元,由于公司无其他纳税调整事项,所以,宏兴公司2018年度应交所得税的金额= $(3\,000\,000-1\,920\,000) \times 25\% = 270\,000$  (元)。账务处理为:借记“所得税费用”270 000元,贷记“应交税费——应交所得税”270 000元。

## (二)现金结算的股份支付

现金结算的股份支付,在实际行权或结算之前实



质上是企业欠职工的一项薪酬负债。由于等待期计入管理费用的应付职工薪酬没有实际发放,根据所得税法的规定,不得在当年税前扣除,而只能等到以后行权的当期实际支付现金奖励时,才允许税前扣除。按所得税法确定的“应付职工薪酬”的期末计税基础=期末账面价值-未来抵税的金额=0,显然,“应付职工薪酬”这项负债的期末账面价值大于其期末计税基础,从而存本期产生了可抵扣暂时性差异,需要进行纳税调增处理,倘若符合所得税会计准则规定的确认条件,可抵扣暂时性差异还应确认为“递延所得税资产”。而在以后会计期末实际行权支付现金奖励时,再据实调减应纳税所得额,并转回原已确认的“递延所得税资产”。

例2:宏达公司为上市公司,2012年年初公司决定为其250名中层以上职员每人授了500份现金股票增值权,规定这些职员从2012年1月1日起在该公司连续服务三年,就可按照当时股价的增长幅度获得现金,该增值权在2016年12月31日之前行使。宏达公司估计,该增值权在负债结算之前的每一资产负债表日及结算日的公允价值分别为2012年年末18元、2013年年末22元、2014年年末25元、2015年年末28元,可行权后的每份增值权现金支出额分别为:2014年年末22元、2015年年末26元、2016年年末32元。服务期内宏达公司中层以上职员的变动情况及从第一年末开始职员行使股份增值权的情况如下:

2012年有25名职员离开公司,宏达公司估计一年中还将有20名职员离开,2013年又有15名职员离开公司,宏达公司估计还将有15名职员离开,2014年又有20名职员离开公司。2014年年末,有90人行使股份增值权取得了现金,2015年年末,有70人行使了股份增值权,2016年年末,剩余的30人也行使了股份增值权。

假设宏达公司2012年至2016年度每年实现的利润总额均为200万元,适用的所得税税率为25%,预计未来年度也不会改变,每年均无其它纳税调整事项。2012年年初,无递延所得税资产和递延所得税负债的余额。同时假设宏达公司预计未来期间有足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异。

分析:由资料可知,宏达公司确定的为其250名中

层以上职员每人授了500份现金股票增值权,属于有等待期的以现金结算的股份支付:

(1)等待期内的2015年12月31日:会计上将取得中层以上职员提供的服务计入管理费用,并确认“应付职工薪酬”这项负债,其金额 $= (250 - 45) \times 500 \times 18 \times 1 \div 3 = 615\,000$ (元),即“应付职工薪酬”的年末账面价值=615 000元,而“应付职工薪酬”的年末计税基础=0。因“应付职工薪酬”年末账面价值大于其年末计税基础,故该项负债在本年产生了可抵扣暂时性差异615 000元,需要调增当年的应纳税所得额。同时,由假设条件,宏达公司对当年产生的可抵扣暂时性差异可以确认“递延所得税资产”153 750元 $(615\,000 \times 25\%)$ 。年终宏达公司申报所得税时,由于无其他纳税调整事项,故计算当年应缴纳的所得税 $= (2\,000\,000 + 615\,000) \times 25\% = 653\,750$ (元),确认的所得税费用 $= 653\,750 - 153\,750 = 500\,000$ (元)。账务处理为:借记“所得税费用”500 000元、“递延所得税资产”500 000元,贷记“应交税费——应交所得税”653 750元:

(2)等待期内的2013年12月31日。与(1)同理,会计上将取得中层以上职员提供的服务计入管理费用,确认“应付职工薪酬”这项负债本年的金额 $= (250 - 55) \times 500 \times 22 \times 2 \div 3 - 615\,000 = 815\,000$ (元),则2013年年末“应付职工薪酬”的账面价值 $= 615\,000 + 815\,000 = 1\,430\,000$ (元),大于其年末计税基础0,因而该项负债本年累计产生了可抵扣暂时性差异1 430 000元(其中当年产生815 000元)。由假设条件,宏达公司在本年末累计可以确认“递延所得税资产”357 500元 $(1\,430\,000 \times 25\%)$ ,再减去“递延所得税资产”账户的年初余153 750元,得到本年应确认的“递延所得税资产”203 750元。年终宏达公司申报所得税时,由于无其他纳税调整事项,故计算当年应缴纳的所得税 $= (2\,000\,000 + 815\,000) \times 25\% = 703\,750$ (元),确认的所得税费用 $= 703\,750 - 203\,750 = 500\,000$ (元)。账务处理为:借记“所得税费用”500 000元、“递延所得税资产”203 750元,贷记“应交税费——应交所得税”703 750元。

(3)2014年12月31日(可行权日):与(1)同理,会计

上将取得中层以上职员提供的服务计入管理费用, 确认“应付职工薪酬”这项负债本年的金额 $= (250 - 60 - 90) \times 500 \times 25 \times 3 / 3 - 1430000 + 90 \times 500 \times 22 = 810000$ (元), 年末有90人行使了股份增值权, 需支付现金990 000元, 应冲减“应付职工薪酬”的账面价值990 000元。则2014年年末“应付职工薪酬”的账面价值1 250 000元 $(615000 + 815000 + 810000 - 990000)$ , 大于其计税基础0, 因而该项负债至本年末累计产生了可抵扣暂时性差异1 250 000元。由题中假设条件, 宏达公司在本年末累计可以确认“递延所得税资产”312 500元 $(1250000 \times 25\%)$ , 再减去“递延所得税资产”账户的年初余额357 500元 $(153750 + 203750)$ , 结果为-45 000元, 表示本年应转回原已确认的“递延所得税资产”450 000元。

年终宏达公司申报所得税时, 应调增当年的应纳税所得额810 000元, 同时按所得税法规定, 薪金实际支付后还应调减当年的应纳税所得额990 000元, 两项合计应调减当年的应纳税所得额180 000元。由于公司无其他纳税调整事项, 故计算当年应缴纳的所得税 $= (2000000 - 180000) \times 25\% = 455000$ (元), 确认的所得税费用 $= 455000 + 45000 = 500000$ (元)。账务处理为: 借记“所得税费用”500 000元, 贷记“递延所得税资产”45 000元、“应交税费——应交所得税”455 000元。

(4)2015年12月31日(结算日)。会计上需要对“应付职工薪酬”这项负债的公允价值重新计量, 其变动的金额 $= (250 - 60 - 90 - 70) \times 500 \times 28 - 1250000 + 70 \times 500 \times 26 = 420000 - 1250000 + 910000 = 80000$ (元), 应计入当年的公允价值变动损益; 年末有70人行使了股份增值权, 需支付现金910 000元, 应冲减“应付职工薪酬”的账面价值910 000元。则2015年年末“应付职工薪酬”的账面价值为420 000元 $(1250000 + 80000 - 910000)$ , 大于其计税基础0, 因而该项负债至本年末累计产生了可抵扣暂时性差异420 000元。由假设条件, 宏达公司在本年末累计可确认“递延所得税资产”

105 000元 $(420000 \times 25\%)$ , 再减去“递延所得税资产”账户的年初余额312 500元, 结果为-207 500元, 表示本年应转回原已确认的“递延所得税资产”207 500元。年终宏达公司申报所得税时, 按所得税法规定, 公允价值变动损益不能计入应纳税所得额, 故对公允价值变动损失应调增当年的应纳税所得额800 000元, 同时对当年实际支付的薪金调减当年的应纳税所得额910 000元, 两项合计应调减当年的应纳税所得额830 000元。由于公司无其他纳税调整事项, 故计算当年应缴纳的所得税 $= (2000000 - 830000) \times 25\% = 292500$ (元), 确认的所得税费用 $= 292500 + 207500 = 500000$ (元)。账务处理为 借记“所得税费用”500 000元, 贷记“递延所得税资产”207 500, “应交税费——应交所得税”292 500元。

(5)2016年12月31日(结算日)。与(4)同理, 会计上需要对“应付职工薪酬”这项负债的公允价值重新计量, 由于剩下的30人也行使了股份增值权, 故其变动的金额 $= 0 - 420000 + 30 \times 500 \times 32 = -420000 + 480000 = 60000$ (元)应计入当年的公允价值变动损益, 年末还需支付剩余30人行权的现金奖励, 因而应冲减“应付职工薪酬”的账面价值480 000元。则2016年年末“应付职工薪酬”的账面价值 $= 0(420000 + 60000 - 480000)$ , 等于其计税基础, 这样该项负债至本年末不存在暂时性差异了, 故宏达公司应将原已确认的与该项负债相关的“递延所得税资产”账户的余额105 000元 $(153750 + 203750 - 45000 - 207500)$ 全部转回。年终宏达公司申报所得税时, 一方面应调增当年的应纳税所得额60 000元, 另一方面应调减当年的应纳税所得额480 000元, 两项合计应调减当年的应纳税所得额420 000元。由于公司无其他纳税调整事项, 故计算当年应缴纳的所得税 $= (2000000 - 420000) \times 25\% = 395000$ (元), 确认的所得税费用 $= 395000 + 105000 = 500000$ (元)。账务处理为: 借记“所得税费用”500 000元, 贷记“递延所得税资产”105 000元、“应交税费——应交所得税”395 000元。



# 生活服务业营改增后如何计算应纳增值税

李明泰

自2016年5月1日起在全国范围内全面推开营业税改征增值税,现在建筑业、房地产业、金融业、生活服务业纳税人由原来缴纳营业税改为缴纳增值税。这次营改增涉及税制转换和政策调整,较为复杂。为了让广大纳税人和税务人员尽快熟悉和掌握营改增政策,笔者通过下面一个生活服务企业2016年8月发生的几项业务,解读生活服务企业在营改增后如何正确计算应缴纳的增值税。

**案例:**某市区的鸿达餐饮服务有限责任公司为增值税一般纳税人,经营范围是餐饮住宿服务、旅游服务。2016年8月发生如下经营业务:

(1)取得业务收入(含税)1431万元,其中餐饮收入901万元,住宿收入530万元。

(2)取得旅游收入(含税)212万元,其中支付交通费、门票费和住宿费127.2万元(鸿达公司取得增值税专用发票)。

(3)餐饮设备出租收入(含税)29.25万元。

(4)租赁新购入经营用房租金收入(含税)5.55万元,该经营用房是2016年6月购买。

(5)初次购买增值税税控系统专用设备,取得增值税专用发票。增值税专用发票注明的价款为1万元,增值税税额为0.17万元。

(6)支付咨询费21.2万元,取得增值税专用发票。增值税专用发票注明的价款为20万元,增值税税额为1.2万元。

(7)从农民专业合作社购买蔬菜等原材料100万元,取得农产品收购发票。

(8)支付水费6万元,支付电费6万元,购买材料(非农产品)及用品80万元。支付水、电费和购买材料及用品均取得增值税专用发票。

要求:

1.做出业务(1)——业务(8)的会计分录。

2.计算鸿达公司2016年8月份应纳的增值税(假设不考虑其它因素)。

**案例解析:**

1.要想正确做出每笔业务的会计分录,就要计算

出每笔的销项税额、进项税额。本案例既考核了营改增相关知识,又考核了会计基本功。

业务(1):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》第十五条第(一)款规定,提供餐饮住宿服务,税率为6%;《实施办法》第二十三条规定,一般计税办法的销售额不包括销项税额,纳税人采用销售额和销项税额合并定价方法的,按照下列公式计算不含税销售额:不含税销售额=含税销售额÷(1+税率);《实施办法》第二十二条规定,销项税额=销售额×税率。业务(1)销项税额=1431÷(1+6%)×6%=81万元。

会计分录为:(涉及单位均为万元)

|                   |       |
|-------------------|-------|
| 借:现金或银行存款         | 1 431 |
| 贷:主营业务收入          | 1 350 |
| 应交税费——应交增值税(销项税额) | 81    |

业务(2):根据《实施办法》第十五条第(一)款规定,提供旅游服务,税率为6%。业务(2)销项税额为12万元[212÷(1+6%)×6%],支付交通费、门票费和住宿费127.2万元,进项税额为7.2万元[127.2÷(1+6%)×6%]。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)规定,增值税一般纳税人应在“应交增值税”明细账内设置“销项税额抵减”专栏,记录一般纳税人按照现行增值税制度规定因扣减销售额而减少的销项税额。按现行增值税制度规定企业发生相关成本费用允许扣减销售额的,发生成本费用时,按应付或实际支付的金额,借记“主营业务成本”“存货”“工程施工”等科目,贷记“应付账款”“应付票据”“银行存款”等科目。待取得合规增值税扣税凭证且纳税义务发生时,按照允许抵扣的税额,借记“应交税费——应交增值税(销项税额抵减)”,贷记“主营业务成本”“存货”“工程施工”等科目。可见,营改增差额征税导致“少缴增值税”的收益,不是增加收入类科目,而是冲减成本费用类科目,即贷方对应的科目是成本费用类科目,借方是对应的增值税核算会计科目。

会计分录为:

借: 主营业务成本 127.2  
 贷: 银行存款 127.2  
 借: 应交税费——应交增值税(销项税额抵减) 7.2  
 贷: 主营业务成本 7.2  
 借: 银行存款等 212  
 贷: 主营业务收入 200  
 应交税费——应交增值税(销项税额) 12

业务(3): 根据《实施办法》第十五条第(三)款规定, 提供有形动产租赁服务, 税率为17%。业务(3)销项税额=29.25÷(1+17%)×17%=4.25万元。

会计分录为:

借: 银行存款 29.25  
 贷: 主营业务收入——租金收入 25  
 应交税费——应交增值税(销项税额) 4.25

业务4: 根据《实施办法》第十五条第(二)款规定, 提供不动产租赁服务, 税率为11%。业务(4)销项税额=5.55÷(1+11%)×11%=0.55万元。

会计分录为:

借: 银行存款 5.55  
 贷: 主营业务收入——租金收入 5  
 应交税费——应交增值税(销项税额) 0.55

业务(5): 根据《财政部、国家税务总局关于增值税税控系统专用设备和技术维护费用抵减增值税额有关政策的通知》(财税[2012]15号)规定, 自2011年12月1日起, 增值税一般纳税人初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用可在增值税应纳税额中全额抵减(抵减额为价税合计额), 不足抵减的可结转下期继续抵减。

会计分录为:

借: 固定资产——税控设备 1.17  
 贷: 银行存款 1.17  
 抵减当期应缴纳的增值税时  
 借: 应交税费——应交增值税(减免税款) 1.17  
 贷: 管理费用 1.17

业务(6): 增值税进项税额为1.2万元。

会计分录为:

借: 管理费用——咨询费 20

应交税费——应交增值税(进项税额) 1.2

贷: 银行存款 21.2

业务(7): 根据《中华人民共和国增值税暂行条例》第八条规定, 购进农产品, 按照农产品收购发票上注明的农产品买价和13%的扣除率计算的进项税额准予从销项税额中抵扣。进项税额计算公式: 进项税额=买价×扣除率=100×13%=13万元, 原材料中农产品成本=100-13=87万元。

会计处理如下:

借: 原材料——农产品 87  
 应交税费——应交增值税(进项税额) 13  
 贷: 银行存款 100

业务(8): 根据《中华人民共和国增值税暂行条例》第二条第(二)款规定, 自来水适用税率为13%, 支付水费进项税额=6×13%=0.78万元; 根据《中华人民共和国增值税暂行条例》第二条第(一)款规定, 电适用税率为17%, 支付电费进项税额=6×17%=1.02万元; 根据《中华人民共和国增值税暂行条例》第二条第(一)款规定, 材料(非农产品)及用品适用税率为17%, 购买材料(非农产品)及用品进项税额=80×17%=13.6万元。

会计处理如下:

借: 主营业务成本——水费 5.22  
 主营业务成本——电费 4.98  
 原材料 66.4  
 应交税费——应交增值税(进项税额) 15.4  
 贷: 银行存款 92

## 2. 计算应纳增值税

销项税额=81+12+4.25+0.55=97.8万元

进项税额=7.2+1.2+13+15.4=36.8万元

应纳增值税=销项税额-进项税额=97.8-36.8=61

万元

根据财税[2012]15号规定, 自2011年12月1日起, 增值税一般纳税人初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用可在增值税应纳税额中全额抵减(抵减额为价税合计额), 不足抵减的可结转下期继续抵减。所以业务(5)抵减额1.17万元可在增值税应纳税额中全额抵减, 抵减后鸿达公司2016年8月份应纳的增值税=61-1.17=59.83万元。



# 单位固定资产核算应特别关注三大方面

李立扬

财政部今年发布的《政府会计准则第3号——固定资产》(下称《固定资产准则》),自2017年1月1日起施行。笔者认为,《固定资产准则》在固定资产会计核算上提出了新要求,其中有3个方面需要特别关注。

## 对固定资产的确认要正确

第一,应注意对固定资产的确认要同时满足以下两个条件,而不是只满足以下任意一个条件就确认。这两个条件是指:一是与该固定资产相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体;二是该固定资产的成本或者价值能够可靠地计量。

第二,要注意《固定资产准则》对固定资产确认的时间规定:在通常情况下,购入、换入、接受捐赠、无偿调入不需安装的固定资产,在固定资产验收合格时确认;购入、换入、接受捐赠、无偿调入需要安装的固定资产,在固定资产安装完成交付使用时确认;自行建造、改建、扩建的固定资产,在建造完成交付使用时确认。

第三,要注意不同情况下对固定资产的确认是不同的。第一种情况,固定资产的各组成部分具有不同使用年限,或者以不同方式为政府会计主体实现服务潜力或提供经济利益。适用不同折旧率或折旧方法且可以分别确定各自原价的,应当分别将各组成部分确认为单项固定资产。第二种情况,应用软件构成相关硬件不可缺少的组成部分的。应当将该软件的价值包括在所属的硬件价值中,一并确认为固定资产;不构成相关硬件不可缺少的组成部分的。应当将该软件确认为无形资产。第三种情况,购建房屋及构筑物时,不能分清购建成本中的房屋及构筑物部分与土地使用权部分的,应当全部确认为固定资产;能够分清购建成本中的房屋及构筑物部分与土地使用权部分的,应当将其中的房屋及构筑物部分确认为固定资产,将其中的土地使用权部分确认为无形资产。

## 对固定资产的初始计量要准确

行政事业单位在取得固定资产时应当按照成本进行初始计量。

其一,外购的固定资产。其成本包括购买价款、相关税费以及固定资产交付使用前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。要注意这里未列举的,不等于不包括在其购入成本中。如车辆购置税、保险费、包装费、途中保管费、中介费等也属于外购固定资产的成本。对于以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产,应当按照各项固定资产同类或类似资产市场价格的比例对总成本进行分配。分别确定各项固定资产的成本,而不能以笼统的办公用房或一批电子设备的购入成本进行初始计量。

其二,自行建造的固定资产,其成本要包括该项资产至交付使用前所发生的全部必要支出。在原有固定资产基础上进行改建、扩建、修缮后的固定资产,其成本要按照原固定资产账面价值加上改建、扩建、修缮发生的支出。再扣除固定资产被替换部分的账面价值后的金额确定。为建造固定资产借入的专门借款的利息,属于建设期间发生的,计入在建工程成本;不属于建设期间发生的,计入当期费用。已交付使用但尚未办理竣工决算手续的固定资产,应当按照估计价值入账,待办理竣工决算后再按实际成本调整原来的暂估价值。

其三,通过置换取得的固定资产,其成本应按照换出资产的评估价值加上支付的补价或减去收到的补价,加上换入固定资产发生的其他相关支出确定。

其四,接受捐赠的固定资产,其成本要按照有关凭据注明的金额加上相关税费、运输费等确定;没有相关凭据可供取得,但按规定经过资产评估的,其成本按照评估价值加上相关税费、运输费等确定;没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的,其成本比照同类或类似资产的市场价格加上相关税费、运输费等确定;没有相关凭据且未经资产评估、同类或类似资产的市场价格也无法可靠取得的,按照名义金额入账,相关税费、运

输费等计入当期费用。如受赠的系旧的固定资产,在确定其初始入账成本时应当考虑该项资产的新旧程度。也就是要按其成新率打折后的价值入账。

其五,无偿调入的固定资产,其成本按照调出方账面价值加上相关税费、运输费等确定。

其六,盘盈的固定资产,按规定经过资产评估的,其成本按照评估价值确定;未经资产评估的,其成本按照重置成本确定。

#### 对固定资产的后续计量要细致

如何做到后续计量细致,具体来说,体现在计提固定资产折旧方面:

一要注意不是所有的固定资产都要在预计使用年限内,按照确定的方法计提折旧。《固定资产准则》规定,下列各项固定资产不计提折旧:文物和陈列品;动植物;图书、档案;单独计价入账的土地;以名义金额计量的固定资产。

二要注意计提固定资产折旧时不要象企业那样考虑预计净残值,而应按照确定的方法对应计的不考虑预计净残值的折旧额进行系统分摊。同时,对暂估入账的固定资产计提折旧,在实际成本确定后不需要再调整原已计提的折旧额。

三要注意确定固定资产使用年限时,应当考虑下列因素:预计实现服务潜力或提供经济利益的期限;预计

有形损耗和无形损耗;法律或者类似规定对资产使用的限制。例如,国家车辆使用管理部门对行政事业单位日常使用频率较高的办案用车就有15年使用年限的规定。

四要注意固定资产提足折旧后,无论能否继续使用,均不再计提折旧;提前报废的固定资产,也不再补提折旧。已提足折旧的固定资产,可以继续使用的,应当继续使用,并且要规范实物管理。

五要注意固定资产因改建、扩建或修缮等原因而延长其使用年限的,应当按照重新确定的固定资产的成本以及重新确定的折旧年限计算折旧额。

在对固定资产处置的账务处理方面。第一,应注意按规定报经批准出售、转让固定资产或固定资产报废、毁损的,应当将固定资产账面价值转销计入当期费用,并将处置收入扣除相关处置税费后的差额按规定作应缴款项处理或计入当期费用。第二,应注意按规定报经批准对外捐赠、无偿调出固定资产的,应当将固定资产的账面价值予以转销,对外捐赠、无偿调出中发生的归属于捐出方、调出方的相关费用应当计入各自的当期费用。第三,应注意按规定报经批准以固定资产对外投资的。应当将该固定资产的账面价值予以转销,并将固定资产在对外投资时的评估价值与其账面价值的差额计入当期收入或费用。

## 售后回租：“租”转“贷”留意两点区别

李卫平

《营业税改征增值税试点实施办法》(财税〔2017〕36号)对融资性售后回租业务(以下简称售后回租)政策作了重大调整,需要纳税人高度重视其中的政策变化,并对新政策下的不同选择进行辨别取舍。

#### 一、售后回租营改增税制要素的重大变化

1.税目变化为贷款服务,税率调整为6%。售后回租从有形动产租赁服务改变为金融服务下的贷款服务,适用税率也由原来的17%变更为6%。新政策承认了售后回租的“融资性”,将其从有形动产租赁的外在形式中剥离

出来,更符合售后回租业务的本质特点。

2.销售额不包含本金,继续享受差额征收。由于贷款服务的销售额为全部利息和利息性质的收入,因此,售后回租的销售额不再包含本金,解决了2012年营改增开始试点以来,困扰售后回租纳税人已久的本金发票问题。同时财税〔2017〕36号文件还延续了差额征收政策,可以从销售额中扣除对外支付的借款利息、发行债券利息。

3.回租利息不得作为下游的进项抵扣项目。财税



[2017]36号文件规定纳税人购进的贷款服务不得从销项税额中抵扣,由于售后回租属于贷款服务,因此承租方从租赁方取得的租金部分专用发票将不能够抵扣进项税额,与营改增前政策相比发生重大变化。

4.除注册资本外,明确实收资本要求。对经授权部门批准从事融资租赁业务的纳税人,原来政策下享受差额征收和即征即退政策规定了1.7亿元注册资本的条件要求。随着商事登记制度的改革,注册资本由实缴登记制改为认缴登记制,新政策明确了除注册资本外,实收资本也必须达到1.7亿元的要求,同时给予了2个月的过渡期。

## 二、纳税人需要重点注意的两点区别

从事有形动产租赁售后回租的纳税人需要从以下两个方面认真辨别:

### 1. 区分融资租赁与融资性售后回租。

新政策将融资租赁服务(直租)与融资性售后回租(回租)分置在不同税目下,对于从事有形动产租赁的纳税人来说,业务是直租还是回租,其税率、差额扣除和抵扣范围的政策都不一样。

(1)从税率上看,直租仍属于租赁服务范围,适用17%税率,而售后回租适用6%税率。

(2)从差额征收政策上看,售后回租扣除的范围为借款利息和债券利息,而直租的扣除范围除了借款利息和债券利息外,还包括了车辆购置税。

(3)出租方和承租方的抵扣范围不同。直租业务下,出租方可以抵扣其购入有形动产的进项税额,承租方也可以抵扣租赁费专用发票中的进项税额。售后回租业务下,承租方销售环节不征收增值税,出租方出租环节仅就利息部分征收增值税,但承租方不得抵扣相应的进项税额。

### 2. 对于老合同来说,区分贷款服务和融资租赁服务。

对于2016年4月30日前签订的有形动产售后回租赁合同(以下简称老合同),在合同到期前可继续按有形动产融资租赁服务缴纳增值税,且还可选择两种销售额计算方式。这也就意味着,对于老合同来说存在三种选择:(1)贷款服务如前文所述,贷款服务适用6%税率,销售额不包含本金,可以扣除借款利息和债券利息,但

下游客户不得抵扣利息的进项税额。

(2)扣除本金的融资租赁服务。出租方销售额可以扣除本金、借款利息和债券利息,向承租方收取的本金部分不得开具专票。这种方式延续了原来的规定,下游客户可以抵扣利息部分的进项税额,但出租方差额扣除本金的发票问题仍然存在。

(3)不扣除本金的融资租赁服务。出租方可以从销售额中扣除借款利息和债券利息,与贷款服务一样不扣除本金。但不同的是,本金作为销售额的一部分,出租方可以向承租方全额开具专用发票。这种方式下,承租方获益较大,相当于重复抵扣了同一标的物所含的进项税额;但对于出租方来说,需要就包含本金和利息在内的价款缴纳增值税,将承担较大的增值税负担。

## 三、售后回租会计处理

选择贷款服务的售后回租业务会计处理有所改变:一是本金部分无需计提增值税销项税额;二是利息部分税率发生变化。

假设甲公司从事售后回租业务,购入乙公司融资租赁设备公允价值1200万元,租赁合同规定起租日为2017年1月1日,租期3年,按年利率8%计算,甲公司每年年末收取等额租金465.64万元,其中本金369.64万元,利息96万元,最低租赁收款额为1396.92万元( $369.64 \times 3$ ),未实现融资收益为196.92万元。会计处理如下:(单位:万元,下同)

### 1. 销售环节

|          |       |
|----------|-------|
| 借:融资租赁资产 | 1 200 |
| 贷:银行存款   | 1 200 |

### 2. 租出环节

|                  |          |
|------------------|----------|
| 借:长期应收款——应收融资租赁款 | 1 396.92 |
| 贷:融资租赁资产         | 1 200    |
| 未实现融资收益          | 196.92   |

### 3. 收回租金环节

|                   |        |
|-------------------|--------|
| 借:银行存款            | 465.64 |
| 贷:长期应收款——应收融资租赁款  | 465.64 |
| 借:未实现融资收益         | 96     |
| 贷:租赁收入            | 90.57  |
| 应交税费——应交增值税(销项税额) | 5.43   |

# 营改增后，销售代金券缴增值税吗？如何开票及做账？

邱晓玲

商家为促进销售，做市场推广通常推出优惠券活动。优惠券的形式多样，有纸式的，有电子的，即有赠送也有销售。通常为100元代金券以低于100元金额进行销售（如：80元等），消费者购入该代金券可到商家进行购物消费。笔者就商家销售代金券形式进行分析。

## 案例

某商场为推动消费者下载使用其客户端，对首次下载并安装其客户端的注册客户可以50元购入100元代金券。客户取得该代金券到该商场购物，可直接抵减价款但不能退款。商场销售该代金券及客户凭该代金券购物应如何缴税，开票及做账？

## 税收政策

《关于营改增试点若干征管问题的公告》（国家税务总局公告2016年第53号）第三条规定，单用途商业预付卡（以下简称“单用途卡”）业务按照以下规定执行：

（一）单用途卡发卡企业或者售卡企业（以下统称“售卡方”）销售单用途卡，或者接受单用途卡持卡人充值取得的预收资金，不缴纳增值税。售卡方可按照本公告第九条的规定，向购卡人、充值人开具增值税普通发票，不得开具增值税专用发票。

（四）销售方与售卡方不是同一个纳税人的，销售方在收到售卡方结算的销售款时，应向售卡方开具增值税普通发票，并在备注栏注明“收到预付卡结算款”，不得开具增值税专用发票。

售卡方从销售方取得的增值税普通发票，作为其销售单用途卡或接受单用途卡充值取得预收资金不缴纳增值税的凭证，留存备查。

第九条规定，《国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点有关税收征收管理事项的公告》（国家税务总局公告2016年第23号）附件《商品和服务税收分类与编码（试行）》中的分类编码调整以下内容，纳税人应将增值税税控开票软件升级到最新版本

（V2.0.11）：

（十一）增加6“未发生销售行为的不征税项目”，用于纳税人收取款项但未发生销售货物、应税劳务、服务、无形资产或不动产的情形。

“未发生销售行为的不征税项目”下设601“预付卡销售和充值”、602“销售自行开发的房地产项目预收款”、603“已申报缴纳营业税未开票补开票”。

使用“未发生销售行为的不征税项目”编码，发票税率栏应填写“不征税”，不得开具增值税专用发票。

《增值税暂行条例》第七条规定，纳税人销售货物或者应税劳务的价格明显偏低并无正当理由的，由主管税务机关核定其销售额。

## 销售代金券

客户以50元购入100元代金券时，商场取得预收资金不属于增值税征税范围，不需缴纳增值税，同时也不涉及企业所得税。

该代金券性质与预付卡相同，即以50元购入100元预付卡，到购物结算时以该代金券所注金额100元抵减部分价款。商场销售代金券时，不能向客户开具增值税专用发票，应向客户开具增值税普通发票。开具增值税普通发票时，需使用“未发生销售行为的不征税项目”编码中的601“预付卡销售和充值”开具，发票税率栏应填写“不征税”。虽然代金券金额为100元，由于商场收款金额为50元，应按50元开具增值税普通发票。开具的50元不征税增值税发票，不体现在增值税申报表中。

商场会计分录如下：

|                      |    |
|----------------------|----|
| 借：银行存款               | 50 |
| 贷：其他应付款——代金券（50抵100） | 50 |

## 客户购物

客户拿代金券到商场购买商品时，由于代金券所注金额与原销售代金券的实收金额不一致，该差额属于商场对客户销售折扣，商场需按折扣后的金额确认收入。商场不能按商品销售金额向客户开具发票。客



户使用代金券时,代金券部分商场不能向客户开票,仅对客户补付货款部分开具发票,如果客户不需补付价款,商场不应向客户开具发票。

比如,客户到商场购入234元的杯子,使用1张50抵100的代金券,实际支付134元。商场应按134元金额向客户开具发票,发票备注栏可注明“使用50抵100代金券一张”。增值税申报时,含税销售额134元作为已开具发票销售额申报,含税销售额50元作为未开具发票销售额申报;如果实收134元未向客户开具发票,则按含税销售额184元作为未开具发票销售额申报。

会计分录如下:

|                    |        |
|--------------------|--------|
| 借:银行存款             | 134    |
| 其他应付款——代金券(50抵100) | 50     |
| 贷:主营业务收入           | 157.26 |
| 应交税费——应交增值税(销项税额)  | 26.74  |

那么,原本卖234元的杯子,实际只卖184元,是否会被税务机关界定为没有正当理由的价格明显偏低情况而被核定销售额呢?对此情况,商家有发售代金券的计划和文件,属于正常的市场推广活动,虽价格偏低但不应界定为无正当理由情况,通常不存在调整销售额的风险。

## 房屋装修增值税该如何处理

李明泰

去年,全面推行营改增试点后,不动产装修也随之有了新变化。根据国家税务总局关于发布《不动产进项税额分期抵扣暂行办法》的公告(2016年第15号)第三条规定,纳税人2016年5月1日后购进货物和设计服务、建筑服务,用于改建、扩建、修缮、装饰不动产并增加不动产原值超过50%的,其进项税额依照本办法有关规定分2年从销项税额中抵扣。不动产原值,是指取得不动产时的购置原价或作价。上述分2年从销项税额中抵扣的购进货物,是指构成不动产实体的材料和设备,包括建筑装饰材料和给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备及配套设施。

不动产装修工程,分别按照如下情况处理:1.如果购进的该部分材料成本未计入不动产原值(不动产原值,是指取得不动产时的购置原价或作价),则该项购进材料进项税额可于当期全部抵扣。

2.如果购进的该部分材料成本计入不动产原值,那么仍应区分以下两种情况:购进该部分材料成本未超过不动产原值的50%,则该项购进材料的进项税额可于当期全部抵扣。

购进该部分材料成本超过不动产原值的50%,根据《办法》的相关规定,该项购进材料进项税额中的60%于当期抵扣,剩余的40%于取得扣税凭证的第13个月抵扣。

为了便于理解,笔者通过案例详细解读房屋装修如何进行增值税涉税处理。

案例:2016年8月10日,一般纳税人鸿安商贸有限

责任公司购入一批建筑材料用于新建的综合办公大楼装修,取得增值税专用发票并认证相符,专用发票注明的增值税税额为300万元。可分三种情况:第一种情况是购进该部分材料成本未超过不动产原值的50%,第二种情况是购进该部分材料成本超过不动产原值的50%,第三种情况是购进的该部分材料成本未计入不动产原值,假设2016年8月销项税额是400万元,不考虑其它情况,请问在这三种情况下分别如何处理?在第一种情况下,由于购进建筑材料成本未超过不动产原值的50%,根据《办法》的相关规定,该300万元进项税额在购进的当期可全额抵扣,2016年8月应纳增值税=销项税额-进项税额=100万元(400-300)。

在第二种情况下,由于购进建筑材料成本超过不动产原值的50%,根据《办法》的相关规定,该项购进材料进项税额中的60%于当期抵扣,剩余的40%于取得扣税凭证的第13个月抵扣。2016年8月允许抵扣的进项税额为180万元(300×60%),待抵扣进项税额为120万元(300×40%),记入“应交税费——待抵扣进项税额”科目,2017年8月再重新记入“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,允许抵扣120万元。2016年8月应纳增值税=销项税额-进项税额=220万元(400-180)。

在第三种情况下,由于购进的建筑材料成本未计入不动产原值,根据《办法》的相关规定,该项购进材料进项税额可于当期全部抵扣,2016年8月应纳增值税=销项税额-进项税额=100万元(400-300)。

# 新增增值税核算科目对年报有何影响

邱晓玲

《财政部关于印发〈增值税会计处理规定〉的通知》(财会〔2016〕22号)对企业增值税会计核算作了详细规定,是对《企业会计准则》、《企业会计制度》、

《财政部关于印发〈营业税改征增值税试点有关企业会计处理规定〉的通知》(财会〔2012〕13号)和《财政部关于小微企业免征增值税和营业税的会计处理规定的通知》(财会〔2013〕24号)等文件的系统性补充和更新,在一定程度上填补了企业增值税会计核算中的不规范,并使企业财务报表列报更真实。

财会〔2016〕22号文件出台后,一般纳税人企业如何进行正确会计核算及报表列报? 本文将对新增增值税会计核算科目如何管理、在新的核算方法下,对企业报表列报是否有影响进行分析。

## “已交税金”三级科目

在财会〔2016〕22号文件出台前,“已交税金”科目也是三级科目,主要核算:(1)根据《国家税务总局关于印发〈增值税一般纳税人纳税辅导期管理办法〉的通知》(国税发〔2010〕40号)第九条的规定,辅导期纳税人一个月内多次领购专用发票的,应从当月第二次领购专用发票起,按照上一次已领购并开具的专用发票销售额的3%预缴增值税。(2)90年代,部分主管税局要求出口企业按4%预缴增值税(该法规目前已经不存在了),出口预缴的增值税也在该科目中核算。

财会〔2016〕22号文件出台后,“已交税金”科目仍然是三级科目,但核算内容更新为:记录一般纳税人当月已缴纳的应交增值税额。由于“已交税金”是二级科目“应交增值税”下的三级科目,期末都结转到一级科目“应交税费”科目下设置的所属二级科目,因此按财会〔2016〕22号文件进行会计核算后,对往期和当期资产负债表列示没有影响。

## “待认证进项税额”二级科目

在财会〔2016〕22号文件出台前,企业对“待认证进项税额”是核算在“其他应收款——待认证进项税额”借方,期末对本科目进行重分类,列示为资产负债

报表项目“其他流动资产”项。在财会〔2016〕22号文件出台后,企业需要将原“其他应收款——待认证进项税额”科目借方,转到新二级科目“应交税费——待认证进项税额”科目。“待认证进项税额”仍重分类列示在资产负债表“其他流动资产”项目,故对资产负债表列报没有影响。

## “待转销项税额”二级科目

“待转销项税额”明细科目,核算一般纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产,已确认相关收入(或利得)但尚未发生纳税义务而需于以后期间确认为销项税额的增值税额。在财会〔2016〕22号文件出台前,对尚未发生增值税纳税义务而需要于以后期间确认销项税额的增值税额,一般在“其他应付款——待转销项税额”科目贷方核算。

在财会〔2016〕22号文件生效后,企业需要将原“其他应付款——待转销项税额”贷方余额,结转到新增二级科目“应交税费——待转销项税额”贷方。按照财会〔2016〕22号文件规定,“待转销项税额”仍重分类列示在资产负债表“其他流动负债”项目,故对资产负债表列报没有影响。

## “转让金融商品应交增值税”二级科目

“转让金融商品应交增值税”明细科目,核算增值税纳税人转让金融商品发生的增值税额。在财会〔2016〕22号文件出台前,企业在核算转让金融商品发生的增值税额时,一般是直接计提销项税额“应交税费——应交增值税——销项税额”科目贷方。在财会〔2016〕22号文件出台前,虽然“转让金融商品应交增值税”科目是在“应交增值税——销项税额”三级科目核算,由于企业转让金融商品计提的销项税是在“应交增值税”二级科目下,期末要结转到“多交增值税或未交增值税”科目,因此对资产负债表列报没有影响。

## “代扣代缴增值税”二级科目

“代扣代缴增值税”明细科目,核算纳税人购进在境内未设经营机构的境外单位或个人在境内的应税



行为代扣代缴的增值税。在财会〔2016〕22号文件出台前,企业对境内未设经营机构的境外单位或个人在境内的应税行为代扣代缴的增值税,一般是在“应交税费——应交增值税——销项税额”三级科目核算。在文件出台后,代扣代缴增值税已在“应交税费——代扣代缴增值税”二级科目下核算,并在报表中列报,但企业执行财会〔2016〕22号文件后,对往期和当期资产负债表列报没有影响。

### “预交增值税”二级科目

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。在财会〔2016〕22号文件出台前,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,一般是在“应交增值税——已交税金”科目核算。由于“已交税金”三级科日期末无余额。因此,在执行财会〔2016〕22号文件后,对往期和当期资产负债表列报没有影响。

需要注意的是,房地产企业在执行财会〔2016〕22号文件时,要注意房地产开发企业等在预缴增值税后,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。

## 北京注册会计师协会与专家委员会提示〔2016〕12号 ——关于房地产企业利息资本化的审计

房地产属于周期性行业,在房地产行业的自身发展周期与调控政策的不同阶段企业的业绩波动较大。房地产开发占用资金量大,企业一般通过借款进行运作,利息费用较高,而不同项目的盈利能力相去甚远。因此,为了保持一定的盈利水平,企业可能会不适当的利用利息资本化的处理方式平滑业绩,导致会计报表失真。

本提示仅供事务所及相关从业人员在执业时参考,不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断。提示中所涉及审计程序的时间、范围和程度等,事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况、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。

《企业会计准则第17号——借款费用》对企业的利息资本化进行了规范。但鉴于房地产行业有其特殊性,为了有针对性的实施审计工作,需要对房地产企业利息费用处理进行特别分析。针对房地产企业借款利息审计需要关注的事项,房地产审计专家委员会做如下提示:

### 一、借款费用是否符合资本化条件

《企业会计准则第17号——借款费用》第四条规定

“企业发生的借款费用,可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的,应当予以资本化,计入相关资产成本;其他借款费用,应当在发生时根据其发生额确认为费用,计入当期损益。符合资本化条件的资产,是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产。”

一般情况下,房地产开发企业符合资本化条件的资产包括计入存货核算的开发项目、在建投资性房地产和固定资产。在审计过程中,注册会计师需要关注企业是否已取得符合资本化条件的资产的所有权凭据,如已签署的国有土地出让合同等。

### 二、资本化期间确定是否合理

#### (一) 利息费用开始资本化时点

《企业会计准则第17号——借款费用》第五条规定“为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始”时,借款费用才可以资本化。对于房地产项目而言,购建活动开始的标志不一定是如挖坑、打桩等物理上的开工,在签订土地出让协议并部分交纳土地出让金的前提下,勘察设计活动、物理

上的开工其中一个事项开始即视为购建或者生产活动已经开始。

在审计过程中,注册会计师需要通过复核企业提供的项目开工的支持性文件以及勘察设计合同,以判断企业开始借款费用资本化的时点是否正确。

### (二)利息费用暂停资本化时点

《企业会计准则第17号—借款费用》第十一条规定“符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生非正常中断且中断时间连续超过3个月的,应当暂停借款费用的资本化。”即如属于正常中断或中断不超过3个月的,相关借款费用仍可资本化。

非正常中断,通常是由于企业管理决策上的原因或者其他不可预见的原因等所导致的中断。例如,企业因与施工方发生了质量纠纷;工程、生产用料没有及时供应;资金周转发生了困难;施工、生产发生了安全事故;发生了与资产购建、生产有关的劳动纠纷等原因,导致资产购建或者生产活动发生的中断。

非正常中断与正常中断显著不同。正常中断通常仅限于因购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的程序,或者事先可预见的不可抗力因素导致的中断。例如,某些工程建造到一定阶段必须暂停下来进行质量或者安全检查,检查通过后才可继续下一阶段的建造工作,这类中断是在施工前可以预见的,而且是工程建造必须经过的程序,属于正常中断。某些地区的工程在建造过程中,由于雨季或冰冻季节等可预见的不可抗力因素导致施工出现停顿,也属于正常中断。

在审计过程中,如果相关资产购建或者生产的中断时间较长(超过3个月),而且满足非正常中断的其他规定条件的,相关借款费用应当暂停资本化。实务中,注册会计师可以通过检查开发项目工期是否超过国有土地出让合同中约定的开发周期,来判断是否可能存在中断情形。

### (三)利息费用停止资本化的时点

《企业会计准则第17号—借款费用》第十二条规定“购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使

用或者可销售状态时,借款费用应当停止资本化。在符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态之后所发生的借款费用,应当在发生时根据其发生额确认为费用,计入当期损益。”

根据《城市房地产管理法》和《城市商品房预售管理办法》,满足“投入开发建设的资金达到工程建设总投资的25%以上,并已经确定施工进度和竣工交付日期”及其他相关条件的可以申请预售许可进行预售。但是,达到可预售状态不应被视为达到“预定可使用或可销售状态”,而是应结合达到法律规定的、合同约定的可交房状态,来判断停止资本化的时点。

通常,房地产开发项目是在办理竣工验收后停止资本化。但注册会计师仍需根据项目具体情况,判断达到预定可使用状态的时点。例如,部分房地产公司可能会选择延期办理竣工验收手续。审计时应重点关注除利息费用外无其他费用或仅发生极少的其他费用,且该情况已持续一段时间的开发项目。判断该项目实质上是否已达到预定可使用或可销售状态,注册会计师可结合销售合同中约定的房屋交付日期、施工方交付使用记录及质检、消防等相关部门的验收记录,判断资本化期间是否合理。

### 三、利息资本化金额是否正确

根据《企业会计准则第17号—借款费用》,专项借款和一般借款的利息资本化原则各不相同。注册会计师应检查企业的借款合同,复核企业对于专项借款和一般借款的划分是否正确,与专项借款和一般借款相对应的利息支出是否按照各自的资本化原则进行核算。

此外,在对房地产集团公司审计时,还需要考虑集团层面资金投入及调拨,对于合并财务报表中利息资本化金额的影响。例如,母公司将借款作为实收资本投入子公司用于存货的建造,母公司应在合并财务报表层面反映借款利息的资本化金额;子公司支付的利息不应高于母公司的借款成本,超出部分应在合并层面予以费用化。



## 子公司之间固定资产无偿调拨缴何税

**问：**A和B公司是我集团公司下属的全资子公司，A和B之间因业务改变，现有部分资产，主要是机器设备和部分房产等固定资产从A公司无偿调拨到B公司，请问专家，这一调拨行为涉及什么税，文件依据是什么？

**答：**(1) 调拨机器设备的增值税

根据《增值税问题解答（之一）》（国税函发〔1995〕288号）转让自己使用过的、同时具备以下三个条件：“（一）属于企业固定资产目录所列货物；（二）企业按固定资产管理，并确已使用过的货物；（三）销售价格不超过其原值的货物。”的固定资产，暂免征收增值税。

(2) 房产营业税

根据营业税暂行条例实施细则第四条法规，“单位

将不动产无偿赠予他人，视同销售不动产”，应当征收营业税。

(3) 房产土地增值税

《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》第二条规定，以继承、赠与方式无偿转让房地产的行为不征土地增值税。

(4) 印花税

根据《中华人民共和国印花税暂行条例》及其实施细则的规定，房产所有权变更合同应按产权转移书据计贴印花。

(5) 企业所得税

根据条例第二十五条规定，企业财产对外无偿赠送的，应当视同转让财产计征企业所得税。

## 劳务派遣用工支出是否可以作为工资薪金支出并作为三项经费的计提基数

**问：**劳务派遣用工支出能否作为工资薪金支出并作为三项经费的计提基数？

**答：**劳务派遣用工，依据国家税务总局公告2015年第34号第三条规定，应分两种情况按规定在税前扣除：

(1) 按照协议（合同）约定直接支付给劳务派遣公

司的费用，应作为劳务费支出；

(2) 直接支付给员工个人的费用，应作为工资薪金支出和职工福利费支出。其中属于工资薪金支出的费用，准予计入企业工资薪金总额的基数，作为计算其他各项相关费用扣除的依据。

## 特别的三月八 信息咨询部

3月8日国际劳动妇女节，不仅仅是一个属于女性的神圣节日，更是一种关爱的象征，彰显着社会对广大女性的尊重与爱护。

这一天，华兴所工会特邀福建协和医院乳腺外科主任医师宋传贵教授，为所内女员工的健康问题进行了一次直面的讲座、咨询与体检，表达了华兴所对女员工真挚的关心与亲切的关怀。

宋传贵主任系复旦大学肿瘤学博士，获复旦大学优秀博士论文奖，于美国安德森肿瘤中心高级访修；作为国内重量级学者活跃在乳腺癌学术领域，受邀在亚太及国内大型学术会议上演讲，积极从事中青年交流平台的建立，为福建省乳腺癌中青年论坛及多省中青年论坛的发起人及组织者。

众所周知，会计师事务所这个行业女性工作者居

多，而大部分的时间，又没有像朝九晚五般的正常。经常加班加点工作的女会计师们，俨然成了十项全能的女汉子。在忙碌的工作之余，女性健康不容忽视，尤其是常伴女性的乳腺健康问题。宋主任说：“对于高智商职业女性的乳腺健康，要给予更多的理性思维，更多的感性认知”。在讲座中，宋主任为所内女员工介绍了关于乳房各类疾病的病症、病发率等，利用自己丰富的专业知识、临床经验向女员工们生动形象地介绍了相关防治等方面的知识技巧，并对部分女员工进行了健康检查，大家受益匪浅的同时也很感谢宋主任的细心指导。

在现如今的时代大舞台上，女性朋友们正翩然起舞、独领风骚，成为世界上一道亮丽的风景线。愿天下女性永远自信、善良、乐观、健康、平安！