

福建省船舶工业集团有限公司简介

福建省船舶工业集团有限公司（下称福船集团）组建于1982年，以船舶及海洋工程装备制造、木材加工及木竹制造、新能源装备制造及现代服务三大产业板块为主，配套设计研发、销售贸易、林业金融、融资租赁、技工培训、钢结构制作、地产物业等多功能制造业实体，注册资本8亿元，年造船能力300万载重吨，木材加工能力100万立方米，产业工人超过两万人。连续6年保持国资系统经营业绩考核A类等级。2016年工业总产值突破100亿元，出口创汇11.07亿美元。

集团骨干企业有：福建船政重工股份有限公司、马尾造船股份有限公司、厦船重工股份有限公司、东南造船有限公司、船政海外发展有限公司、福船海洋工程技术研究院、福宁船舶重工有限公司、省船舶技校，省林业投资公司、福人集团有限公司，福建福船投资有限公司、福船一帆新能源有限公司、中铁福船海洋工程有限公司和福建海上风电运维服务有限公司等。

船舶产品畅销国内和英国、西班牙、荷兰、美国等20多个国家或地区。林业核心产品“福人”牌中高密度纤维板、刨花板、强化木地板等，是中国名牌产品、国家银质奖、国家免检产品，“福人”商标被认定为中国驰名商标。风电新能源板块拥有2艘国内最先进、投资额最高的海上风电安装船，以及省内规模最大的海上风电钢构制造基地。

地址：福建省福州市江滨东大道166号

邮编：350015

电话：83333736

网址：<http://www.fsigc.com/>



独立 客观 公正 优质 廉洁 高效



华兴会计师

HUAXING ACCOUNTANTS

2017年 第4期 | 总第255期



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



华兴所党支部委员参加中国海峡人才市场流动党员支部书记 2017 第一期培训班学习



华兴所等培训班学员参观闽东苏区纪念馆



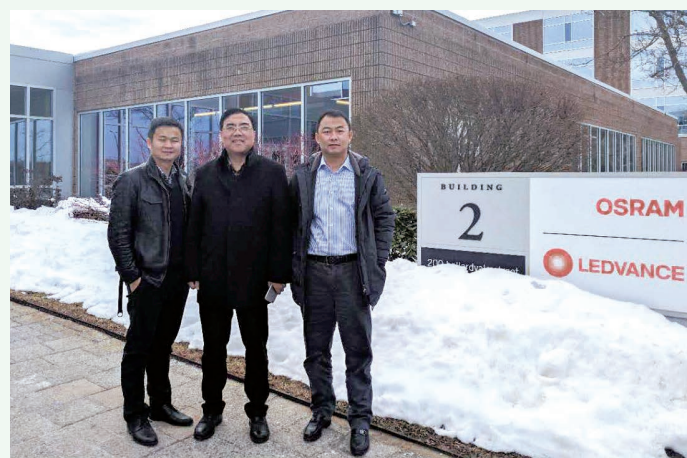
华兴所召开质控会



评估部举办业务培训会



华兴所等中介机构到美国访谈 IPO 项目客户 FEIT 公司



华兴所等中介机构到美国访谈 IPO 项目客户 OSRAM 公司



业务一部在福建省船舶工业集团有限公司审计



审计师肖宇与福建省船舶工业集团有限公司财务经理沟通审计事项



几内亚比绍国民议会议长接见华兴所等国际项目购并尽职调查组



几内亚比绍舒鲁酋长会见华兴所等国际项目购并尽职调查组



业务六部在福建吉星智能科技股份有限公司审计



注册会计师李立帆与福建吉星智能科技股份有限公司沟通审计事项

HUA×ING
ACCOUNTANTS

华兴会计师

2017年第04期（总第255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

关于印发修订《企业会计准则第 22 号 ——金融工具确认和计量》的通知	3
关于印发修订《企业会计准则第 23 号 ——金融资产转移》的通知	3
关于印发修订《企业会计准则第 24 号 ——套期会计》的通知	3
关于证券行业准备金支出企业所得税税前 扣除有关政策问题的通知	4
关于发布《研发机构采购国产设备增值税 退税管理办法》的公告	5
《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	7
《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	16

会计

免租期和跨年租赁咋处理	21
销售汽车赠送礼品视同销售吗	23
生活服务业营改增，这8项日常业务咋核算	24
实例解析公益性股权捐赠财税差异	26

5个案例分析营改增后转让金融商品的增值税处理 27

税收

例解跨境劳务增值税处理新规 30

政府土地返还款是否计入房产计税原值 31

无形资产投资后转让股权如何缴纳个税 33

营改增企业进项税抵扣应注意三个“W” 34

审计

风险导向下注册会计师的审计风险 36

咨询信箱

公司以设备对外投资,可以分期缴纳企业所得税吗 39

企业文化

闽东红色记忆 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

关于印发修订《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的通知

财会〔2017〕7号

为了适应社会主义市场经济发展需要,规范金融工具的会计处理,提高会计信息质量,根据《企业会计准则——基本准则》,我部对《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》进行了修订,现予印发。在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报告的企业,自2018年1月1日起施行;其他境内上市企业自2019年1月1日起施行;执行企业会计准则的非上市企业自2021年1月1日起施行。同时,鼓励企业提前执行。执行本准则的企业,不再执行我部于2006年2月15日印发的《财政部关于印发〈企业会计准则第1号——存货〉等38项具体准则的

通知》(财会〔2006〕3号)中的《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》。

执行本准则的企业,应当同时执行我部2017年修订印发的《企业会计准则第23号——金融资产转移》(财会〔2017〕8号)和《企业会计准则第24号——套期会计》(财会〔2017〕9号)。

执行中有何问题,请及时反馈我部。

附件:《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》(略)

财政部

2017年3月31日

关于印发修订《企业会计准则第23号——金融资产转移》的通知

财会〔2017〕8号

为了适应社会主义市场经济发展需要,规范金融工具的会计处理,提高会计信息质量,根据《企业会计准则——基本准则》,我部对《企业会计准则第23号——金融资产转移》进行了修订,现予印发。在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报告的企业,自2018年1月1日起施行;其他境内上市企业自2019年1月1日起施行;执行企业会计准则的非上市企业自2021年1月1日起施行。同时,鼓励企业提前执行。执行本准则的企业,不再执行我部于2006年2月15日印发的《财政部关于印发〈企业会计准则第1号——存货〉等38项具体准则的通知》

(财会〔2006〕3号)中的《企业会计准则第23号——金融资产转移》。

执行本准则的企业,应当同时执行我部于2017年修订印发的《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》(财会〔2017〕7号)和《企业会计准则第24号——套期会计》(财会〔2017〕9号)。

执行中有何问题,请及时反馈我部。

附件:《企业会计准则第23号——金融资产转移》(略)

财政部

2017年3月31日

关于印发修订《企业会计准则第24号——套期会计》的通知

财会〔2017〕9号

为了适应社会主义市场经济发展需要,规范金融工具的会计处理,提高会计信息质量,根据《企业会计准则——基本准则》,我部对《企业会计准则第24号

——套期会计》进行了修订,现予印发。在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报告的企业,自2018年1月1日

起施行；其他境内上市企业自2019年1月1日起施行；执行企业会计准则的非上市企业自2021年1月1日起施行。同时，鼓励企业提前执行。执行本准则的企业，不再执行我部于2006年2月15日印发的《财政部关于印发〈企业会计准则第1号——存货〉等38项具体准则的通知》（财会〔2006〕3号）中的《企业会计准则第24号——套期保值》，以及我部于2015年11月26日印发的《商品期货套期业务会计处理暂行规定》（财会〔2015〕18号）。

执行本准则的企业，应当同时执行我部于2017年

修订印发的《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7号）和《企业会计准则第23号——金融资产转移》（财会〔2017〕8号）。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

附件：《企业会计准则第24号——套期会计》（略）

财政部

2017年3月31日

关于证券行业准备金支出企业所得税 税前扣除有关政策问题的通知

财税〔2017〕23号

根据《中华人民共和国企业所得税法》和《中华人民共和国企业所得税法实施条例》的有关规定，现就证券行业准备金支出企业所得税税前扣除有关政策问题明确如下：

一、证券类准备金

（一）证券交易所风险基金。

上海、深圳证券交易所依据《证券交易所风险基金管理暂行办法》（证监发〔2000〕22号）的有关规定，按证券交易所交易收取经手费的20%、会员年费的10%提取的证券交易所风险基金，在各基金净资产不超过10亿元的额度内，准予在企业所得税税前扣除。

（二）证券结算风险基金。

1. 中国证券登记结算公司所属上海分公司、深圳分公司依据《证券结算风险基金管理暂行办法》（证监发〔2006〕65号）的有关规定，按证券登记结算公司业务收入的20%提取的证券结算风险基金，在各基金净资产不超过30亿元的额度内，准予在企业所得税税前扣除。

2. 证券公司依据《证券结算风险基金管理暂行办法》（证监发〔2006〕65号）的有关规定，作为结算会员按人民币普通股和基金成交金额的十万分之三、国债现货成交金额的十万分之一、1天期国债回购成交额的千万分之五、2天期国债回购成交额的千万分之十、3天期国债回购成交额的千万分之十五、4天期国债回购成交额的千万分之二十、7天期国债回购成交额的千万分之五十、14天期国债回购成交额的十万分之一、28天期国债回购成交额的十万分之二、91天期国债回购成交额的十万分之六、182天期国债回购成交额的十万分之

十二逐日缴纳的证券结算风险基金，准予在企业所得税税前扣除。

（三）证券投资者保护基金。

1. 上海、深圳证券交易所依据《证券投资者保护基金管理办法》（证监会令第27号、第124号）的有关规定，在风险基金分别达到规定的上限后，按交易经手费的20%缴纳的证券投资者保护基金，准予在企业所得税税前扣除。

2. 证券公司依据《证券投资者保护基金管理办法》（证监会令第27号、第124号）的有关规定，按其营业收入0.5%—5%缴纳的证券投资者保护基金，准予在企业所得税税前扣除。

二、期货类准备金

（一）期货交易所风险准备金。

大连商品交易所、郑州商品交易所和中国金融期货交易所依据《期货交易管理条例》（国务院令第489号）、《期货交易所管理办法》（证监会令第42号）和《商品期货交易财务管理暂行规定》（财商字〔1997〕44号）的有关规定，上海期货交易所依据《期货交易管理条例》（国务院令第489号）、《期货交易所管理办法》（证监会令第42号）和《关于调整上海期货交易所风险准备金规模的批复》（证监函〔2009〕407号）的有关规定，分别按向会员收取手续费收入的20%计提的风险准备金，在风险准备金余额达到有关规定的额度内，准予在企业所得税税前扣除。

（二）期货公司风险准备金。

期货公司依据《期货公司管理办法》（证监会令第

43号)和《商品期货交易财务管理暂行规定》(财商字[1997]44号)的有关规定,从其收取的交易手续费收入减去应付期货交易所手续费后的净收入的5%提取的期货公司风险准备金,准予在企业所得税税前扣除。

(三) 期货投资者保障基金。

1.上海期货交易所、大连商品交易所、郑州商品交易所和中国金融期货交易所依据《期货投资者保障基金管理办法》(证监会令第38号、第129号)和《关于明确期货投资者保障基金缴纳比例有关事项的规定》(证监会 财政部公告[2016]26号)的有关规定,按其向期货公司会员收取的交易手续费的2%(2016年12月8日前按3%)缴纳的期货投资者保障基金,在基金总额达到有关规定的额度内,准予在企业所得税税前扣除。

2.期货公司依据《期货投资者保障基金管理办法》

(证监会令第38号、第129号)和《关于明确期货投资者保障基金缴纳比例有关事项的规定》(证监会 财政部公告[2016]26号)的有关规定,从其收取的交易手续费中按照代理交易额的亿分之五至亿分之十的比例(2016年12月8日前按千万分之五至千万分之十的比例)缴纳的期货投资者保障基金,在基金总额达到有关规定的额度内,准予在企业所得税税前扣除。

三、上述准备金如发生清算、退还,应按规定补征企业所得税。

四、本通知自2016年1月1日起至2020年12月31日止执行。《财政部 国家税务总局关于证券行业准备金支出企业所得税税前扣除有关政策问题的通知》(财税[2012]11号)同时废止。

财政部 国家税务总局
2017年3月21日

关于发布《研发机构采购国产设备 增值税退税管理办法》的公告

国家税务总局公告2017年第5号

根据《财政部 商务部 国家税务总局关于继续执行研发机构采购设备增值税政策的通知》(财税[2016]121号)规定,经商财政部,国家税务总局制定了《研发机构采购国产设备增值税退税管理办法》,现予以发布,自2016年1月1日至2018年12月31日施行。《国家

税务总局关于印发〈研发机构采购国产设备退税管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2011年第73号)到期停止执行。

特此公告。

研发机构采购国产设备增值税退税管理办法

第一条 为规范研发机构采购国产设备退税管理,根据《财政部 商务部 国家税务总局关于继续执行研发机构采购设备增值税政策的通知》(财税[2016]121号)规定,制定本办法。

第二条 适用退税政策的研发机构(包括内资研发机构和外资研发中心,以下简称“研发机构”)采购的国产设备,按本办法实行全额退还增值税。

第三条 本办法第二条所称研发机构、采购的国产设备的范围,按财税[2016]121号文件规定执行。

第四条 主管研发机构退税的国家税务局(以下简称“主管国税机关”)负责办理研发机构采购国产设备退税的备案、审核、核准及后续管理工作。

第五条 研发机构享受采购国产设备退税政策,应于首次申报退税时,持以下资料向主管国税机关办理采购国产设备的退税备案手续:

(一)符合财税[2016]121号文件第一条、第二条规定的研发机构的证明资料;

(二)内容填写真实、完整的《出口退(免)税备案表》(附件1),其中“退税开户银行账号”须从税务登记的银行账号中选择一个填报;

(三)主管国税机关要求提供的其他资料。

本办法下发前已办理采购国产设备退税备案的,无需再办理采购国产设备的退税备案。

第六条 研发机构采购国产设备退税备案资料齐

全,《出口退(免)税备案表》填写内容符合要求,签字、印章完整的,主管国税机关应当予以备案;备案资料或填写内容不符合上述要求的,主管国税机关应一次性告知研发机构,待其补正后再予备案。

第七条 已备案研发机构的《出口退(免)税备案表》中的内容发生变更的,须自变更之日起30日内,持相关证件、资料向主管国税机关办理变更内容的备案。

第八条 研发机构发生解散、破产、撤销以及其他依法应终止采购国产设备退税事项的,应持相关证件、资料向其主管国税机关办理撤回采购国产设备退税备案。主管国税机关应按规定为该研发机构结清退税款后,再予办理撤回采购国产设备退税备案。

外资研发中心在其退税资格复审前,因自身条件发生变化不再符合财税〔2016〕121号文件第二条规定条件的,自条件变化之日起,停止享受采购国产设备退税政策。上述外资研发中心应自条件变化之日起30日内办理撤回退税备案。未按时办理撤回退税备案并继续享受采购国产设备退税政策的,按本办法第十七条规定执行。

研发机构办理注销税务登记的,应先向主管国税机关办理撤回退税备案。

第九条 研发机构采购国产设备退税的申报期限,为采购国产设备之日(以发票开具日期为准)次月1日起至次年4月30日前的各增值税纳税申报期。逾期申报的,主管国税机关不再受理研发机构采购国产设备退税申报。

2016年研发机构采购国产设备退税申报期限延长至2017年6月30日前的增值税纳税申报期。

第十条 已备案的研发机构应在退税申报期内,凭下列资料向主管国税机关办理采购国产设备退税:

- (一)《购进自用货物退税申报表》(附件2);
- (二)采购国产设备合同;
- (三)增值税专用发票,或者开具时间为2016年1月1日至本办法发布之日前的增值税普通发票;
- (四)主管国税机关要求提供的其他资料。

上述增值税专用发票,为认证通过或通过增值税发票选择确认平台选择确认的增值税专用发票。

第十一条 研发机构发生的真实采购国产设备业务,因《国家税务总局关于〈出口货物劳务增值税和消费税管理办法〉有关问题的公告》(国家税务总局公告2013年第12号)第二条第(十八)项规定的有关情形,无法在规定的退税申报期限内收齐单证的,可在退税申

报期限截止之日前,向主管国税机关提出延期申请,并提供相关证明材料。经主管国税机关核准后,可延期申报。

第十二条 属于增值税一般纳税人研发机构申报的采购国产设备退税,主管国税机关经审核符合规定的,应受理申报并审核办理退税手续。

研发机构申报的采购国产设备退税,属于下列情形之一的,主管国税机关应发函调查,在确认增值税发票真实、发票所列设备已按规定申报纳税后,方可办理退税:

- (一)审核中发现疑点,经核实后仍不能排除的;
- (二)一般纳税人申报退税时使用增值税普通发票的;
- (三)非增值税一般纳税人申报退税的。

第十三条 研发机构采购国产设备的应退税额,为增值税发票(包括增值税专用发票、增值税普通发票,下同)上注明的税额。

第十四条 研发机构采购国产设备取得的增值税专用发票,已申报进项税额抵扣的,不得申报退税;已申报退税的,不得申报进项税额抵扣。

第十五条 主管国税机关应建立研发机构采购国产设备退税情况台账,记录国产设备的型号、发票开具时间、价格、已退税额等情况。

第十六条 研发机构已退税的国产设备,自增值税发票开具之日起3年内,设备所有权转移或移作他用的,研发机构须按照下列计算公式,向主管国税机关补缴已退税款。

应补税款=增值税发票上注明的金额×(设备折余价值÷设备原值)×增值税适用税率

设备折余价值=设备原值-累计已提折旧

设备原值和已提折旧按照企业所得税法的有关规定计算。

第十七条 研发机构以假冒采购国产设备退税资格、既申报抵扣又申报退税、虚构采购国产设备业务、提供虚假退税申报材料等手段骗取采购国产设备退税款的,主管国税机关应追回已退增值税税款,并依照税收征管法的有关规定处理。

第十八条 本办法未明确的其他退税管理事项,比照出口退税有关规定执行。

第十九条 本办法施行期限为2016年1月1日至2018年12月31日,以增值税发票开具日期为准。

国家税务总局
2017年3月14日

《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 (2017年2月28日修订)

一、非无保留意见的类型(参见本准则第三条)

1. 下表列示了注册会计师对导致发表非无保留意见的事项的性质和这些事项对财务报表产生或可能产生影响的广泛性作出的判断,以及注册会计师的判断对审计意见类型的影响。

导致发表非无保留意见的事项的性质	这些事项对财务报表产生或可能产生影响的广泛性	
	重大但不具有广泛性	重大且具有广泛性
财务报表存在重大错报	保留意见	否定意见
无法获取充分、适当的审计证据	保留意见	无法表示意见

二、应当发表非无保留意见的情形

(一) 重大错报的性质(参见本准则第七条第(一)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》规定,为了形成审计意见,针对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报,注册会计师应当得出结论,确定是否已就此获取合理保证。在得出结论时,注册会计师需要按照《中国注册会计师审计准则第1251号——评价审计过程中识别出的错报》的规定评价未更正错报对财务报表的影响。

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》给出了错报的定义,即错报是指某一财务报表项目的金额、分类、列报或披露,与按照适用的财务报告编制基础应当列示的金额、分类、列报或披露之间存在的差异。财务报表的重大错报可能源于:

- (1) 选择的会计政策的恰当性;
- (2) 对所选择的会计政策的运用;

(3) 财务报表披露的恰当性或充分性。

(二) 选择的会计政策的恰当性

4. 在选择会计政策的恰当性方面,当出现下列情形时,财务报表可能存在重大错报:

(1) 选择的会计政策与适用的财务报告编制基础不一致;

(2) 财务报表(包括相关附注)没有按照公允列报的方式反映交易和事项。

5. 财务报告编制基础通常对会计处理、披露和会计政策变更提出要求。如果被审计单位变更了重大会计政策,且没有遵守这些要求,财务报表可能存在重大错报。

(三) 对所选择的会计政策的运用

6. 在对所选择的会计政策的运用方面,当出现下列情形时,财务报表可能存在重大错报:

(1) 管理层没有按照适用的财务报告编制基础的要求一贯运用所选择的会计政策,包括管理层未在不同会计期间或对相似的交易和事项一贯运用所选择的会计政策(运用的一致性);

(2) 不当运用所选择的会计政策(如运用中的无意错误)。

(四) 财务报表披露的恰当性或充分性

7. 在财务报表披露的恰当性或充分性方面,当出现下列情形时,财务报表可能存在重大错报:

(1) 财务报表没有包括适用的财务报告编制基础要求的所有披露;

(2) 财务报表的披露没有按照适用的财务报告编制基础列报;

(3) 财务报表没有作出必要的披露以实现公允反映。

(五) 无法获取充分、适当的审计证据的情形(参见本准则第七条第(二)项)

8. 下列情形可能导致注册会计师无法获取充分、适当的审计证据(也称为审计范围受到限制):

(1) 超出被审计单位控制的情形;

(2) 与注册会计师工作的性质或时间安排相关的情形;

(3) 管理层施加限制的情形。

9. 如果注册会计师能够通过实施替代程序获取充分、适当的审计证据,则无法实施特定的程序并不构成对审计范围的限制。如果无法实施替代程序,则本准则第八条第(二)项和第十至十一条的规定适用。管理层施加的限制可能对审计产生其他影响,如注册会计师对舞弊风险的评估和对业务保持的考虑。

10. 超出被审计单位控制的情形举例如下:

(1) 被审计单位的会计记录已被毁坏;

(2) 重要组成部分的会计记录已被政府有关机构无限期地查封。

11. 与注册会计师工作的性质或时间安排相关的情形举例如下:

(1) 被审计单位需要使用权益法对联营企业进行核算,注册会计师无法获取有关联营企业财务信息的充分、适当的审计证据以评价是否恰当运用了权益法;

(2) 注册会计师接受审计委托的时间安排,使注册会计师无法实施存货监盘;

(3) 注册会计师确定仅实施实质性程序是不充分的,但被审计单位的控制是无效的。

12. 管理层对审计范围施加的限制致使注册会计师无法获取充分、适当的审计证据的情形举例如下:

(1) 管理层阻止注册会计师实施存货监盘;

(2) 管理层阻止注册会计师对特定账户余额实施函证。

三、确定非无保留意见的类型

(一) 注册会计师承接审计业务后,因管理层施加限制导致无法获取充分、适当的审计证据的后果(参见本准则第十四条第(二)项和第十五条)

13. 解除审计业务约定是否可行,可能取决于管理层施加审计范围限制时注册会计师完成审计业务的阶段。如果基本上完成了审计业务,注册会计师可能决定在解除业务约定前尽量完成审计业务,发表无法表示意见,并在形成无法表示意见的基础部分说明审计范围受到的限制。

14. 在某些情况下,如果法律法规要求注册会计师

继续执行审计业务,则注册会计师可能无法解除审计业务约定。这种情况可能包括:

(1) 注册会计师接受委托审计公共部门实体的财务报表;

(2) 注册会计师接受委托审计涵盖特定期间的财务报表,或者接受一定期间的委托,在完成财务报表审计前或在受托期间结束前,不允许解除审计业务约定。

在这些情况下,注册会计师可能认为需要在审计报告中增加其他事项段。

15. 如果注册会计师认为由于审计范围受到限制有必要解除审计业务约定,根据职业准则、法律法规或监管机构的要求,注册会计师可能需要向监管机构或被审计单位的股东报告与解除审计业务约定相关的事项。

(二) 与发表否定意见或无法表示意见相关的其他考虑(参见本准则第十六条)

16. 在同一审计报告中包含无保留意见,不会与对财务报表整体发表的否定意见或无法表示意见相矛盾的情形举例如下:

(1) 对财务报表按照既定的财务报告编制基础编制发表无保留意见,并在同一审计报告中对同一财务报表按照不同的财务报告编制基础编制发表否定意见;

(2) 对经营成果、现金流量(如相关)发表无法表示意见,对财务状况发表无保留意见(参见《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》)。在这种情况下,注册会计师没有对财务报表整体发表无法表示意见。

四、非无保留意见审计报告的格式和内容

(一) 形成审计意见的基础(参见本准则第十七条、第十八条、第二十条和第二十二条)

17. 审计报告的一致性有助于提高使用者的理解和识别存在的异常情况。因此,尽管不可能统一非无保留意见的措辞和对导致非无保留意见的原因的描述,但仍有必要保持审计报告格式和内容的一致性。

18. 举例来说,如果存货被高估,注册会计师可以在形成审计意见的基础部分说明该重大错报的财务影响,即量化其对所得税、税前利润、净利润和股东权益的影响。

19. 如果存在下列情形之一,则在形成审计意见的

基础部分中披露遗漏的信息是不切实际的:

(1) 管理层还没有作出这些披露,或管理层已作出但注册会计师不易获取这些披露;

(2) 根据注册会计师的判断,在审计报告中披露该事项过于庞杂。

20. 注册会计师可能已在审计报告形成审计意见的基础部分中对导致否定意见或无法表示意见的事项作出了说明,但这并不能成为注册会计师不对识别出的、可能导致非无保留意见的其他事项进行说明的正当理由。这是因为,对注册会计师注意到的其他事项的披露可能与财务报表使用者的信息需求相关。

(二) 审计意见 (参见本准则第二十三条)

21. 修改这一标题能够使财务报表使用者清楚注册会计师发表了非无保留意见,并能够表明非无保留意见的类型。

(三) 保留意见 (参见本准则第二十四条)

22. 当注册会计师发表保留意见时,在审计意见部分中使用“由于上述解释”或“受……影响”等措辞是不恰当的,因为这些措辞不够清晰或没有足够的说服力。

(四) 审计报告的参考格式 (参见本准则第二十三条)

23. 本指南附录中的参考格式1和参考格式2分别列示了由于财务报表存在重大错报而发表保留意见和否定意见的审计报告的参考格式。

24. 本指南附录中的参考格式3列示了由于注册会计师无法获取充分、适当的审计证据而发表保留意见的审计报告的参考格式。参考格式4列示了由于无法针对财务报表单一要素获取充分、适当的审计证据而发表无法表示意见的审计报告的参考格式。参考格式5列示了由于无法针对财务报表多个要素获取充分、适当的审计证据而发表无法表示意见的审计报告的参考格式。在后两种参考格式中,无法获取充分、适当的审计证据对财务报表可能的影响重大且具有广泛性。其他包含报告要求的中国注册会计师审计准则,包括《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》,其附录也包含非无保留意见审计报告的参考格式。

(五) 当对财务报表发表无法表示意见时,对注册会计师审计财务报表责任的表述 (参见本准则第二十九条)

25. 当注册会计师对财务报表发表无法表示意见时,以下说明最好置于审计报告中的“注册会计师对财务报表审计的责任”部分(如本指南附录中参考格式4和参考格式5所示):

(1) 将按照《中国注册会计师审计准则第1501号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》第二十八条第(一)项的规定作出的说明,修改为:注册会计师的责任是按照中国注册会计师审计准则的规定,对被审计单位财务报表执行审计工作;

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

(六) 当注册会计师对财务报表发表无法表示意见时的考虑 (参见本准则第三十条)

26. 在审计报告的无法表示意见的基础部分提供注册会计师无法获取充分、适当的审计证据的原因,为使用者理解为什么注册会计师对财务报表发表无法表示意见提供了有用的信息,也可以进一步防止对财务报表的不恰当信赖。然而,除导致发表无法表示意见的事项外,沟通任何其他关键审计事项,可能会暗示财务报表整体在这些事项方面比实际情况更为可信,也可能与对财务报表整体发表无法表示意见不一致。类似地,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,在审计报告中包含其他信息部分以反映注册会计师对其他信息与财务报表之间是否一致的考虑,也是不恰当的。因此,当注册会计师对财务报表发表无法表示意见时,本准则第三十条禁止在审计报告中包含关键审计事项部分或其他信息部分,除非法律法规另行要求注册会计师沟通关键审计事项或报告其他信息。

五、与治理层的沟通 (参见本准则第三十一条)

27. 注册会计师与治理层沟通拟发表非无保留意见的情况和使用的措辞,是为了实现以下目的:

(1) 提醒治理层注意拟发表的非无保留意见和拟发表非无保留意见的原因(或情形);

(2) 就发表非无保留意见寻求治理层的同意,或证实与管理层存在分歧的事项;

(3) 治理层有机会向注册会计师提供与导致非无保留意见的事项相关的进一步信息和解释。

附录：

非无保留意见审计报告的参考格式

参考格式 1: 由于财务报表存在重大错报而发表保留意见的审计报告

参考格式 2: 由于合并财务报表存在重大错报而发表否定意见的审计报告

参考格式 3: 由于注册会计师无法获取关于一家境外联营公司的充分、适当的审计证据而发表保留意见的审计报告

参考格式 4: 由于注册会计师无法针对合并财务报表单一要素获取充分、适当的审计证据而发表无法表示意见的审计报告

参考格式 5: 由于注册会计师无法针对财务报表多个要素获取充分、适当的审计证据而发表无法表示意见的审计报告

参考格式 1: 由于财务报表存在重大错报而发表保留意见的审计报告

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. 存货存在错报，该错报对财务报表影响重大但不具有广泛性（即保留意见是恰当的）；

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，且导致对财务报表发表保留意见的事项也影响了其他信息；

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¹

（¹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）保留意见

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，除“形成保留意见的基础”部分所述事项产生的影响外，后附的财务报表在所有重大方面按照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）形成保留意见的基础

ABC公司20×1年12月31日资产负债表中存货的列示金额为×元。ABC公司管理层（以下简称管理层）根据成本对存货进行计量，而没有根据成本与可变现净值孰低的原则进行计量，这不符合企业会计准则的规定。ABC公司的会计记录显示，如果管理层以成本与可变现净值孰低来计量存货，存货列示金额将减少×元。相应地，资产减值损失将增加×元，所得税、净利润和股东权益将分别减少×元、×元和×元。

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，为发表保留意见提供了基础。

（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6。该参考格式中其他信息部分的最后一段需要进行改写,以描述导致注册会计师对财务报表发表保留意见并且也影响其他信息的事项。]

(四) 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。除“形成保留意见的基础”部分所述事项外,我们确定下列事项是需要在审计报告中沟通的关键审计事项。

[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。]

(五) 管理层和治理层对财务报表的责任

[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》的规定报告,见《〈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》参考格式1。]

(六) 注册会计师对财务报表审计的责任

[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》的规定报告,见《〈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》参考格式1。]

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

[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》的规定报告,见《〈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》参考格式1。]

××会计师事务所

(盖章)

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)

中国××市

20×2年×月×日

参考格式 2: 由于合并财务报表存在重大错报而发表否定意见的审计报告

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. 合并财务报表因未合并某一子公司而存在重大错报,该错报对合并财务报表影响重大且具有广泛性(即否定意见是恰当的),但量化该错报对合并财务报表的影响是不切实际的;

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. 适用《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》。然而,注册会计师认为,除形成否定意见的基础部分所述事项外,无其他关键审计事项;

8. 注册会计师在审计报告日前已获取所有其他信息,且导致对合并财务报表发表否定意见的事项也影响了其他信息;

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²

(²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) 否定意见

我们审计了ABC股份有限公司及其子公司(以下简称ABC集团)的合并财务报表,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, 由于“形成否定意见的基础”部分所述事项的重要性, 后附的合并财务报表没有在所有重大方面按照××财务报告编制基础的规定编制, 未能公允反映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) 形成否定意见的基础

如财务报表附注×所述, 20×1年ABC集团通过非同一控制下的企业合并获得对XYZ公司的控制权, 因未能取得购买日XYZ公司某些重要资产和负债的公允价值, 故未将XYZ公司纳入合并财务报表的范围。按照××财务报告编制基础的规定, 该集团应将这一子公司纳入合并范围, 并以暂估金额为基础核算该项收购。如果将XYZ公司纳入合并财务报表的范围, 后附的ABC集团合并财务报表的多个报表项目将受到重大影响。但我们无法确定未将XYZ公司纳入合并范围对合并财务报表产生的影响。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, 为发表否定意见提供了基础。

(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7。该参考格式中其他信息部分的最后一段需要进行改写, 以描述导致注册会计师对财务报表发表否定意见并且也影响其他信息的事项。〕

(四) 关键审计事项

除“形成否定意见的基础”部分所述事项外, 我们认为, 没有其他需要在我们的报告中沟通的关键审计事项。

(五) 管理层和治理层对合并财务报表的责任

〔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》的规定报

告, 见《〈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》参考格式2。〕

(六) 注册会计师对合并财务报表审计的责任

〔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》的规定报告, 见《〈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》参考格式2。〕

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

〔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》的规定报告, 见《〈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》参考格式2。〕

××会计师事务所

(盖章)

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)

中国××市

20×2年×月×日

参考格式3: 由于注册会计师无法获取关于一家境外联营公司的充分、适当的审计证据而发表保留意见的审计报告

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. 对一家境外联营公司, 注册会计师无法获取充分、适当的审计证据, 这一事项对合并财务报表可能产生的影响重大, 但不具有广泛性(即保留意见是恰当的);

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，且导致对合并财务报表发表保留意见的事项也影响了其他信息；

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³

（³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）保留意见

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，除“形成保留意见的基础”部分所述事项可能产生的影响外，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）形成保留意见的基础

如财务报表附注×所述，ABC集团于20×1年取得了境外XYZ公司30%的股权，因能够对XYZ公司施加重大影响，故采用权益法核算该项股权投资，于20×1年度确认对XYZ公司的投资收益×元，该项股权投资于20×1年12月31日合并资产负债表上反映的账面价值为×元。由于我们未被允许接触XYZ公司的财务信息、管理层和执行XYZ公司审计的注册会计师，我们无法就

该项股权投资的账面价值以及ABC集团确认的20×1年度对XYZ公司的投资收益获取充分、适当的审计证据，也无法确定是否有必要对这些金额进行调整。

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，为发表保留意见提供了基础。

（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6。该参考格式中其他信息部分的最后一段需要进行改写，以描述导致注册会计师对财务报表发表保留意见并且也影响其他信息的事项。〕

（四）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。除“形成保留意见的基础”部分所述事项外，我们确定下列事项是需要在审计报告中沟通的关键审计事项。

〔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。〕

（五）管理层和治理层对合并财务报表的责任

〔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》的规定报告，见《〈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》参考格式2。〕

（六）注册会计师对合并财务报表审计的责任

〔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》的规定报告，见《〈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》参考格式2。〕

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

〔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》的规定报告，见《〈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》参考格式2。〕

××会计师事务所
(盖章)

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)

中国××市

20×2年×月×日

参考格式4：由于注册会计师无法针对合并财务报表单一要素获取充分、适当的审计证据而发表无法表示意见的审计报告

背景信息：

1. 对非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. 对合并财务报表的某个要素，注册会计师无法获取充分、适当的审计证据。在本例中，对一家共同经营享有的利益份额占该被审计单位净资产的比例超过90%，但注册会计师无法获取该共同经营财务信息的审计证据。这一事项对合并财务报表可能产生的影响被认为是重大的且具有广泛性（即无法表示意见是恰当的）；

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. 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；

7. 按照审计准则要求在注册会计师的责任部分作出有限的表述；

8. 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⁴

（⁴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）无法表示意见

我们接受委托，审计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。

我们不对后附的ABC集团合并财务报表发表审计意见。由于“形成无法表示意见的基础”部分所述事项的重要性，我们无法获取充分、适当的审计证据以作为对合并财务报表发表审计意见的基础。

（二）形成无法表示意见的基础

ABC集团对共同经营XYZ公司享有的利益份额在该集团的合并资产负债表中的金额（资产扣除负债后的净影响）为×元，占该集团20×1年12月31日净资产的90%以上。我们未被允许接触XYZ公司的管理层和注册会计师，包括XYZ公司注册会计师的审计工作底稿。因此，我们无法确定是否有必要对XYZ公司资产中ABC集团共同控制的比例份额、XYZ公司负债中ABC集团共同承担的比例份额、XYZ公司收入和费用中ABC集团的比例份额，以及合并现金流量表和合并股东权益变动表中的要素作出调整。

（三）管理层和治理层对合并财务报表的责任

〔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》的规定报告，见《〈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》参考格式2。〕

（四）注册会计师对合并财务报表审计的责任

我们的责任是按照中国注册会计师审计准则的规定，对ABC集团的合并财务报表执行审计工作，以出具审计报告。但由于“形成无法表示意见的基础”部分所述的事项，我们无法获取充分、适当的审计证据以作为发表审计意见的基础。

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。

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

〔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》的规定报告，见《〈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》参考格式2。]

××会计师事务所
(盖章)

中国注册会计师: ×××
(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5: 由于注册会计师无法针对财务报表多个要素获取充分、适当的审计证据而发表无法表示意见的审计报告

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. 对财务报表的多个要素,注册会计师无法获取充分、适当的审计证据。例如,对被审计单位的存货和应收账款,注册会计师无法获取审计证据,这一事项对财务报表可能产生的影响重大且具有广泛性;

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. 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;

7. 按照审计准则要求在注册会计师的责任部分作出有限的表述;

8. 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⁵

(⁵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)无法表示意见

我们接受委托,审计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。

我们不对后附的ABC公司财务报表发表审计意

见。由于“形成无法表示意见的基础”部分所述事项的重要性,我们无法获取充分、适当的审计证据以作为对财务报表发表审计意见的基础。

(二)形成无法表示意见的基础

我们于20×2年1月接受委托审计ABC公司财务报表,因而未能对ABC公司20×1年初金额为×元的存货和年末金额为×元的存货实施监盘程序。此外,我们也无法实施替代审计程序获取充分、适当的审计证据。并且,ABC公司于20×1年9月采用新的应收账款电算化系统,由于存在系统缺陷导致应收账款出现大量错误。截至报告日,ABC公司管理层(以下简称管理层)仍在纠正系统缺陷并更正错误,我们也无法实施替代审计程序,以对截至20×1年12月31日的应收账款总额×元获取充分、适当的审计证据。因此,我们无法确定是否有必要对存货、应收账款以及财务报表其他项目作出调整,也无法确定应调整的金额。

(三)管理层和治理层对财务报表的责任

[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》的规定报告,见《〈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》参考格式3。]

(四)注册会计师对财务报表审计的责任

我们的责任是按照中国注册会计师审计准则的规定,对ABC公司的财务报表执行审计工作,以出具审计报告。但由于“形成无法表示意见的基础”部分所述的事项,我们无法获取充分、适当的审计证据以作为发表审计意见的基础。

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。

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

[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》的规定报告,见《〈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》参考格式1。]

××会计师事务所
(盖章)

中国注册会计师: ×××
(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

《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 (2017年2月28日修订)

一、审计报告中强调事项段和关键审计事项之间的关系(参见本准则第三条和第九条第(二)项)

1. 根据《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,关键审计事项是指注册会计师根据职业判断认为对本期财务报表审计最为重要的事项。关键审计事项从注册会计师已与治理层沟通过的事项中选取,后者包括本期财务报表审计中的重大审计发现。沟通关键审计事项能够为财务报表预期使用者提供额外的信息,以帮助其了解注册会计师根据职业判断认为对本期财务报表审计最为重要的事项。沟通关键审计事项还能够帮助预期使用者了解被审计单位,以及已审计财务报表中涉及重大管理层判断的领域。当《中国注册会计师审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》适用时,强调事项段的使用不能代替对某项关键审计事项的描述。

2. 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》的规定被确定为关键审计事项的事项,根据注册会计师的职业判断,也可能对财务报表使用者理解财务报表至关重要。在这些情况下,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》的规定将该事项作为关键审计事项沟通时,注册会计师可能希望突出或提请进一步关注其相对重要程度。在关键审计事项部分,注册会计师可以使该事项的列报较其他事项更为突出(例如,作为第一个事项),或在关键审计事项的描述中增加额外的信息,以指出该事项对财务报表使用者理解财务报表的重要程度。

3. 根据《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,某一事项可能未被确定为关键审计事项(因该事项不是重点关注过的事项),但根据注册会计师的职业判断,该事项对财务报表使用者理解财务报表至关重要(例如期

后事项)。根据本准则的规定,如果认为有必要提请财务报表使用者关注该事项,注册会计师应当将该事项包含在审计报告的强调事项段中。

二、审计报告中的强调事项段

(一)需要增加强调事项段的情形(参见本准则第五条和第九条)

4. 本准则附录1列示的其他审计准则,对注册会计师在特定情况下在审计报告中增加强调事项段提出具体要求。这些情形包括:

(1)法律法规规定的财务报告编制基础是不可接受的,但其是基于法律法规作出的规定;

(2)提醒财务报表使用者关注财务报表按照特殊目的编制基础编制;

(3)注册会计师在审计报告日后知悉了某些事实(即期后事项),并且出具了新的或经修改的审计报告。

5. 注册会计师可能认为需要增加强调事项段的情形举例如下:

(1)异常诉讼或监管行动的未来结果存在不确定性;

(2)在财务报表日至审计报告日之间发生的重大期后事项;

(3)在允许的情况下,提前应用对财务报表有重大影响的新会计准则;

(4)存在已经或持续对被审计单位财务状况产生重大影响的特大灾难。

6. 过于广泛使用强调事项段,可能会降低注册会计师对强调事项所作沟通的有效性。

(二)在审计报告中包含强调事项段(参见本准则第十条)

7. 在审计报告中包含强调事项段不影响审计意见。包含强调事项段不能代替下列情形:

(1)根据审计业务的具体情况,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) 适用的财务报告编制基础要求管理层在财务报表中作出的披露，或为实现公允列报所需的披露；

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

8. 本指南第 16 段至第 17 段为在具体情况下强调事项段放置的位置提供了进一步指引。

三、审计报告中的其他事项段（参见本准则第十一条至第十二条）

（一）可能需要增加其他事项段的情形 与使用者理解审计工作相关的情形

9. 《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》要求注册会计师就计划的审计范围和时间安排与治理层进行沟通，包括沟通注册会计师识别的特别风险。尽管与特别风险相关的事项可能被确定为关键审计事项，根据《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》对关键审计事项的定义，其他与计划及范围相关的事项（例如，计划的审计范围或审计中对重要性的运用）不太可能构成关键审计事项。然而，法律法规可能要求注册会计师在审计报告中沟通与计划及范围相关的事项，或者注册会计师可能认为有必要在其他事项段中沟通这些事项。

10. 在少数情况下，即使由于管理层对审计范围施加的限制导致无法获取充分、适当的审计证据可能产生的影响具有广泛性，注册会计师也不能解除业务约定。在这种情况下，注册会计师可能认为有必要在审计报告中包含其他事项段，解释为何不能解除业务约定。

与使用者理解注册会计师的责任或审计报告相关的情形

11. 法律法规或得到广泛认可的惯例可能要求或允许注册会计师详细说明某些事项，以进一步解释注册会计师在财务报表审计中的责任或审计报告。当其他事项部分包含多个事项，并且根据注册会计师的职业判断，这些事项与财务报表使用者理解审计工作、注册会计师的责任或审计报告相关时，对每个事项使用

不同的子标题可能是有帮助的。

12. 增加其他事项段不涉及以下两种情形：

(1) 除审计准则规定的责任外，注册会计师还有其他报告责任（参见《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》第三十六条至第三十八条）；

(2) 注册会计师可能被要求实施额外的规定程序并予以报告，或对特定事项发表意见。

对两套或两套以上财务报表出具审计报告的情形

13. 被审计单位可能按照通用目的编制基础（如×国财务报告编制基础）编制一套财务报表，且按照另一个通用目的编制基础（如国际财务报告准则）编制另一套财务报表，并委托注册会计师同时对两套财务报表出具审计报告。如果注册会计师已确定两个财务报告编制基础在各自情形下是可接受的，可以在审计报告中增加其他事项段，说明该被审计单位根据另一个通用目的编制基础编制了另一套财务报表以及注册会计师对这些财务报表出具了审计报告。

限制审计报告分发和使用的情形

14. 为特定目的编制的财务报表可能按照通用目的编制基础编制，因为财务报表预期使用者已确定这种通用目的的财务报表能够满足他们对财务信息的需求。由于审计报告旨在提供给特定使用者，注册会计师可能认为在这种情况下需要增加其他事项段，说明审计报告只是提供给财务报表预期使用者，不应被分发给其他机构或人员或者被其他机构或人员使用。

（二）在审计报告中增加其他事项段

15. 其他事项段的内容明确反映了未被要求在财务报表中列报或披露的其他事项。其他事项段不包括法律法规或其他职业准则（如中国注册会计师职业道德守则中与信息保密相关的规定）禁止注册会计师提供的信息。其他事项段也不包括要求管理层提供的信息。

四、强调事项段和其他事项段在审计报告中的位置（参见本准则第十条和第十二条）

16. 强调事项段或其他事项段在审计报告中的位置取决于拟沟通信息的性质，以及与按照《中国注册会计师审计准则 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》的规定需要报告的其他要素相比较，注册会计师针对该信息对财务报表预期使用者的相对重要程度的判断。例如：

强调事项段

(1) 当强调事项段与适用的财务报告编制基础相关时,包括当注册会计师确定法律法规规定的财务报告编制基础不可接受时,注册会计师可能认为有必要将强调事项段紧接在“形成审计意见的基础”部分之后,以为审计意见提供合适的背景信息;

(2) 当审计报告中包含关键审计事项部分时,基于注册会计师对强调事项段中信息的相对重要程度的判断,强调事项段可以紧接在关键审计事项部分之前或之后。注册会计师可以在“强调事项”标题中增加进一步的背景信息,例如“强调事项——期后事项”,以将强调事项段和关键审计事项部分描述的每个事项予以区分。

其他事项段

(1) 当审计报告中包含关键审计事项部分,且其他事项段也被认为必要时,注册会计师可以在“其他事项”标题中增加进一步的背景信息,例如“其他事项——审计范围”,以将其他事项段和关键审计事项部分描述的每个事项予以区分;

(2) 当增加其他事项段旨在提醒使用者关注与审计报告中提及的其他报告责任相关的事项时,该段落

可以置于“按照相关法律法规的要求报告的事项”部分内;

(3) 当其他事项段与注册会计师的责任或使用者的理解审计报告相关时,可以单独作为一部分,置于“对财务报表出具的审计报告”和“按照相关法律法规的要求报告的事项”之后。

17. 本指南附录中的参考格式 1 列示了当审计报告中同时包含关键审计事项部分、强调事项段和其他事项段时,有关它们之间相互影响的参考格式。参考格式 2 列示了针对非上市实体出具的保留意见审计报告的参考格式,其中包含强调事项段,且不存在需要沟通的关键审计事项。

五、与治理层的沟通(参见本准则第十三条)

18. 按照本准则第十三条的规定与治理层的沟通能使治理层了解注册会计师拟在审计报告中所强调的特定事项的性质,并在必要时为治理层提供向注册会计师作出进一步澄清的机会。对于连续审计业务,当某一特定事项在每期审计报告的其他事项段中重复出现时,除非法律法规另有规定,注册会计师可能认为没有必要在每次审计业务中重复沟通。

附录:**审计报告参考格式**

参考格式1: 包含关键审计事项部分、强调事项段及其他事项段的审计报告

参考格式2: 由于偏离适用的财务报告编制基础导致的带强调事项段的保留意见审计报告

参考格式1: 包含关键审计事项部分、强调事项段及其他事项段的审计报告

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. 在财务报表日至审计报告日之间,被审计单位的生产设备发生了火灾,被审计单位已将其作为期后事项披露。根据注册会计师的判断,该事项对财务报表使用者理解财务报表至关重要,但在本期财务报表审计中不是重点关注过的事项;

8. 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;

9. 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；

10. 已列报对应数据，且上期财务报表已由前任注册会计师审计。法律法规不禁止注册会计师提及前任注册会计师对对应数据出具的审计报告，并且注册会计师已决定提及；

11. 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；

12. 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¹

（¹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）强调事项

我们提醒财务报表使用者关注，财务报表附注×描述了火灾对ABC公司的生产设备造成的影响。本段内容不影响已发表的审计意见。

（四）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。〕

（五）其他事项

20×0年12月31日的资产负债表，20×0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由其他会计师事务所审计，并于20×1年3月31日发表了无保留意见。

（六）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。〕

（七）管理层和治理层对财务报表的责任

〔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》的规定报告，见《〈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》参考格式1。〕

（八）注册会计师对财务报表审计的责任

〔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》的规定报告，见《〈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》参考格式1。〕

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

〔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》的规定报告，见《〈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》参考格式1。〕

××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2：由于偏离适用的财务报告编制基础的规定导致的带强调事项段的保留意见审计报告

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. 由于偏离企业会计准则的规定导致发表保留意见;

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. 在财务报表日至审计报告日之间,被审计单位的生产设备发生了火灾,被审计单位已将其作为期后事项披露。根据注册会计师的判断,该事项对财务报表使用者理解财务报表至关重要,但在本期财务报表审计中不是重点关注过的事项;

8. 注册会计师未被要求,并且也决定不沟通关键审计事项;

9. 注册会计师在审计报告日前未获取任何其他信息;

10. 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;

11. 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

(一) 保留意见

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,除“形成保留意见的基础”部分所述事项产生的影响外,后附的财务报表在所有重大方面按照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) 形成保留意见的基础

ABC公司20×1年12月31日资产负债表中以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的列示金额为×元。ABC公司管理层(以下简称管理层)根据成本

对以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产进行计量,而没有根据公允价值进行计量,这不符合企业会计准则的规定。ABC公司的会计记录显示,如果管理层以公允价值来计量以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产,ABC公司20×1年度利润表中公允价值变动损益将减少×元,20×1年12月31日资产负债表中以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产列示金额将减少×元。相应地,所得税、净利润和股东权益将分别减少×元、×元和×元。

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,为发表保留意见提供了基础。

(三) 强调事项——火灾的影响

我们提醒财务报表使用者关注,财务报表附注×描述了火灾对ABC公司的生产设备造成的影响。本段内容不影响已发表的审计意见。

(四) 管理层和治理层对财务报表的责任

〔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》的规定报告,见《〈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》参考格式3。〕

(五) 注册会计师对财务报表审计的责任

〔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》的规定报告,见《〈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》参考格式3。〕

二、按照相关法律法规的要求报告的事项

〔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》的规定报告,见《〈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》参考格式1。〕

××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

免租期和跨年租赁咋处理

季云

企业出租房产,除了常见的按月(年)收取租金外,还存在免租期和一次性收取跨年租金的情况。

营改增后,对于一次性收取跨年租金的,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。出租方在一次性收取跨年租金的当期缴纳增值税。

对于免租期,根据《国家税务总局关于土地价款扣除时间等增值税征管问题的公告》(国家税务总局公告2016年第86号)第七条规定,纳税人出租不动产,租赁合同中约定免租期的,不属于《营业税改征增值税试点实施办法》第十四条规定的视同销售服务。出租方与承租方约定的免租期不视同销售缴纳增值税。

但在企业所得税方面,不同的租金收取方式,会计和税务处理都不相同,应当关注。

免租期的处理

(一)会计处理

按照《企业会计准则》规定,在出租人提供了免租期的情况下,应将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内,按直线法或其他合理的方法进行分配,免租期内应确认租赁收入。

例1:甲公司(一般纳税人)出租一栋房屋给乙公司,租赁期为2016年9月1日~2019年12月31日,月租金10万元,2016年9月1日~12月31日为免租期,2016年9月1日、2018年1月1日、2019年1月1日分别收取租金120万元。甲公司会计处理如下:(单位:万元,下同)

1.2016年

在免租期内也应确认租金收入,2016年确认租金收入=120÷1.11×3÷40×4=32.43(万元),缴纳增值税=120÷1.11×11%=11.89(万元)。

(1)9月1日

借:银行存款 120
贷:预收账款 108.11
应交税费——应交增值税(销项税额) 11.89

(2)12月31日

借:预收账款 32.43
贷:其他业务收入 32.43

2.2017年

2017年确认租金收入=120÷1.11×3÷40×12=97.30(万元)。

借:预收账款 97.30
贷:其他业务收入 97.30

3.2018年~2019年

2018年~2019年,分别确认租金收入=120÷1.11×3÷40×12=97.30(万元),缴纳增值税=120÷1.11×11%=11.89(万元)。

(1)1月1日

借:银行存款 120
贷:预收账款 108.11
应交税费——应交增值税(销项税额) 11.89

(2)12月31日

借:预收账款 97.30
贷:其他业务收入 97.30

(二)税务处理

1.2016年

《企业所得税法实施条例》第十九条第二款规定,租金收入,按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。因此,产生税会差异。

2016年在税收上确认租金收入=120÷1.11=108.11(万元),纳税调增=108.11-32.43=75.68(万元)。

2.2017年

2016年在税收上确认租金收入0元,纳税调减97.30万元。

3.2018年~2019年

2018年和2019年分别在税收上确认租金收入=120÷1.11=108.11(万元),纳税调增=108.11-97.30=10.81(万元)。

一次性收取跨年租金的处理

(一)会计处理

按照《企业会计准则》规定,出租人在经营租赁下收取的租金应当在租赁期内的各个期间按直线法确认为收入,如果其他方法更合理,也可以采用其他方法。

例2:甲公司出租一栋房屋给乙公司,租赁期为

2016年9月1日~2019年12月31日,月租金10万元,2016年9月1日一次性收取租金400万元。甲公司会计处理如下:

1.2016年

2016年确认租金收入 $=400 \div 1.11 \div 40 \times 4 = 36.04$ (万元),缴纳增值税 $=400 \div 1.11 \times 11\% = 39.64$ (万元)。

(1)9月1日

借: 银行存款	400
贷: 预收账款	360.36
应交税费——应交增值税(销项税额)	39.64

(2)12月31日

借: 预收账款	36.04
贷: 其他业务收入	36.04

2.2017年~2019年

2017年~2019年分别确认租金收入 $=400 \div 1.11 \div 40 \times 12 = 108.11$ (万元)。

借: 预收账款	108.11
贷: 其他业务收入	108.11

(二) 税务处理

甲公司有两种税务处理方法,一是按照《企业所得税法实施条例》第十九条第二款规定,在收取租金时一次性确认收入;二是按照《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,根据《实施条例》第十九条的规定,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。

若甲公司采用国税函[2010]79号文件第一条规定,则没有税会差异;若采用《企业所得税法实施条例》第十九条第二款规定,则存在税会差异。

1.2016年

2016年在税收上确认租金收入 $=400 \div 1.11 = 360.36$ (万元),纳税调增 $=360.36 - 36.04 = 324.32$ (万元)。

2.2017年~2019年

2017年~2019年分别在税收上确认租金收入0元,纳税调减108.11万元。

免租期和跨年租赁并存的处理

(一) 会计处理

例3:甲公司出租一栋房屋给乙公司,租赁期为2016年9月1日~2019年12月31日,月租金10万元,2016年9月1日~12月31日为免租期,2016年9月1日一次性收取租金360万元。甲公司会计处理如下:

1.2016年

2016年确认租金收入 $=360 \div 1.11 \div 40 \times 4 = 32.43$ (万元),缴纳增值税 $=360 \div 1.11 \times 11\% = 35.68$ (万元)。

(1)9月1日

借: 银行存款	360
贷: 预收账款	324.32
应交税费——应交增值税(销项税额)	35.68

(2)12月31日

借: 预收账款	32.43
贷: 其他业务收入	32.43

2.2017年~2019年

2017年~2019年分别确认租金收入 $=360 \div 1.11 \div 40 \times 12 = 97.30$ (万元)。

借: 预收账款	97.30
贷: 其他业务收入	97.30

(二) 税务处理

1.若甲公司采用《企业所得税法实施条例》第十九条第二款规定:

(1)2016年

2016年在税收上确认租金收入 $=360 \div 1.11 = 324.32$ 万元,纳税调增 $324.32 - 32.43 = 291.89$ 万元。

(2)2017年~2019年

2017年~2019年分别在税收上确认租金收入0元,纳税调减97.30万元。

2.若甲公司采用国税函[2010]79号文件第一条规定,则税会无差异。

注意事项

需要注意的是,国税函[2010]79号文件第一条的前提条件有两个,一是租赁期限跨年度,二是租金提前一次性支付,缺一不可。如上例1,2016年9月1日收取的2016年9月1日~2017年12月31日的租金虽然满足租赁期限跨年度,但不满足租金提前一次性支付,因此只能适用《企业所得税法实施条例》第十九条第二款的规定,不能适用国税函[2010]79号文件第一条规定。

销售汽车赠送礼品视同销售吗

谷建华 王桂威 王国红

某汽车经销商,为了促进汽车销售,采取销售一辆汽车赠送一块手表活动:2016年5月份,购进汽车10辆,单价为98 000元/辆,价款共计为98万元(不含税,下同);购进手表10块,单价为1 000元块,价款共计为1万元。当月将购进10辆汽车已全部销售,销售收入为100万元,购进10块手表已随同汽车销售赠送给客户。那么,赠送手表价款1万元是否视同销售?

税务处理

《增值税暂行条例实施细则》第四条规定,单位或者个体工商户将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人,视同销售货物。

《河北省国家税务局关于企业若干销售行为征收增值税问题的通知》(冀国税函〔2009〕247号)第二条规定,企业在促销中,以“买一赠一”、购物返券、购物积分等方式组合销售货物的,对于主货物和赠品(返券商品、积分商品,)不开发票的,就其实际收到的货款征收增值税。对于主货物与赠品开在同一张发票的,或者分别开具发票的,应按发票注明的合计金额征收增值税。纳税义务发生时间均为收到货款的当天。企业应将总的销售金额按各项商品的公允价值的比例,分摊确认各项销售收入。

《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函〔2008〕875号)第三条规定,企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品的,不属于捐赠,应将总的销售金额按各项商品公允价值的比例,分摊确认各项的销售收入。

两种不同的会计处理方法

(一)汽车销售中不含赠品

1.购进汽车时

借:库存商品——汽车	980 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	166 600
贷:应付账款	1 146 600
2.购进手表时	
借:营业费用——手表	10 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	1 700
贷:应付账款	11 700

3.销售汽车时

借:应收账款	1 170 000
贷:主营业务收入	1 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	170 000

4.结转销售成本

借:主营业务成本	980 000
贷:库存商品——汽车	980 000

5.计算应纳税金(不考虑城市维护建设税及教育附加,不考虑其他费用和小型微利企业所得税优惠政策,下同)

按税法规定,赠送手表视同销售应缴纳增值税
 $=10\,000 \times 17\% = 1\,700$ (元)

销项税额 $=170\,000 + 1\,700 = 171\,700$ (元)

进项税额 $=166\,600 + 1\,700 = 168\,300$ (元)

应缴增值税 $=171\,700 - 168\,300 = 3\,400$ (元)

应缴企业所得税 $= (1\,000\,000 - 980\,000 - 10\,000) \times 25\% = 2\,500$ (元)

(二)汽车销售中含赠

1.购进汽车和手表时

借:库存商品——汽车	980 000
库存商品——手表	10 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	168 300
贷:应付账款	1 158 300

2.销售汽车时

应将总的销售金额按各项商品的公允价值比例,分摊确认各项的销售收入。

(1)汽车销售收入:

$1\,000\,000 \div (1\,000\,000 + 10\,000) \times 1\,000\,000 = 990\,099.01$ (元)

(2)手表销售收入:

$1\,000\,000 \div (1\,000\,000 + 10\,000) \times 10\,000 = 9\,900.99$ (元)

借:应收账款	1 170 000
贷:主营业务收入——汽车	990 099.01
主营业务收入——手表	9 900.99
应交税费——应交增值税(销项税额)	170 000

3. 结转销售成本

借：主营业务成本	990 000
贷：库存商品——汽车	980 000
库存商品——手表	10 000

4. 计算应纳税金

应缴交增值税=170 000-168 300=1 700(元)

应缴企业所得税=(1 000 000-990 000)×25%=2 500(元)

从上述会计和税务处理可以看出,销售汽车赠送

礼品是否视同销售,会计处理非常重要。如果购进的礼品计入了期间费用,不构成组合销售,赠送的礼品要视同销售。如果购进的礼品计入库存商品,构成组合销售,礼品随同汽车销售赠送,并按公允价值的比例来分摊确认各项的销售收入,赠送的礼品就不视同销售,按实际收到的货款交纳增值税。通过上述举例分析可以看出,视同销售对增值税有一定的影响,视同销售比不视同销售多交增值税1 700元,对企业所得税没有影响。

生活服务业营改增,这8项日常业务咋核算

李明泰

生活服务企业在营改增后如何正确计算应缴纳的增值税?下面笔者通过一个企业2016年8月发生的几项业务详细分析解读。

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)1 431万元,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(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(2016年6月购买),租金收入(含税)5.55万元。

(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1 700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。

计算鸿达公司2016年8月应缴纳的增值税(假设不考虑其他因素)。

1. 正确做出每笔业务的会计分录,就要计算出每笔业务的销项税额、进项税额。

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第十五条第(一)款规定,提供餐饮住宿服务,税率为6%;第二十二规定,销项税额=销售额×税率;第二十三条规定,一般计税方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,按照下列公式计算销售额:销售额=含税销售额÷(1+税率)。因此业务(1)销项税额=1 431÷(1+6%)×6%=81(万元)。

会计分录为:(单位:万元,下同)

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):根据财税〔2016〕36号文件附件1第十五条第(一)款规定,提供旅游服务,税率为6%。销项税额=212÷(1+6%)×6%=12(万元)。支付交通费、门票费和住宿费127.2元,进项税额=127.2÷(1+6%)×6%=7.2(万元)。

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。

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): 根据财税[2016]36号文件附件1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)。

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): 根据财税[2016]36号文件附件1第十五条第(二)款规定,提供不动产租赁服务,税率为11%。业务(3)销项税额=5.55÷(1+11%)×11%=0.55(元)。

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。

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1.2万元。
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 2.12

业务(7): 根据《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=买价×扣除率=100×13%=13(万元),原材料的农产品成本=100-13=87(万元)。

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《增值税暂行条例》第二条规定,自来水适用税率为13%,电、材料(非农产品)及用品适用税率为17%。因此,支付水费进项税额=6×13%=0.78(万元);支付电费进项税额=6×17%=1.02(万元);购买材料(非农产品)及用品进项税额=80×17%=13.6(万元)。

借: 主营业务成本——水费 6
主营业务成本——电费 6
原材料 80
应交税费——应交增值税(进项税额) 15.4
贷: 银行存款 107.4

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);
应缴纳增值税=97.8-36.8=61(万元)。

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月应纳的增值税=61-1.17=59.83(万元)。

实例解析公益性股权捐赠财税差异

汪恬

第十二届全国人民代表大会第四次会议通过了我国的第一部规范慈善活动的法律《中华人民共和国慈善法》。为配合《慈善法》的实施,让公益捐赠企业享受税收优惠,财政部、国家税务总局发布《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),规定自2016年1月1日起,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。2017年2月24日,第十二届全国人民代表大会常务委员第二十六次会议决定对《中华人民共和国企业所得税法》第九条作如下修改,企业发生的公益性捐赠支出,在年度利润总额12%以内的部分,准予在计算应纳税所得额时扣除;超过年度利润总额12%的部分,准予结转以后三年内在计算应纳税所得额时扣除。

上述政策的推出解决了企业公益性股权捐赠的税前扣除问题,那么关于公益性股权捐赠财税差异作如下分析:

案例及分析

2017年5月1日A公司将其拥有10 000股B公司的股票捐赠给中国红十字会,用于发展中国的慈善事业。该捐赠项目符合《证券法》及有关证券监管的其他规定,并办妥了相关的股权转让手续。已知B公司股票为2016年5月购入,每股市价100元,A公司将购入的B公司股票作为交易性金融资产核算。2016年12月31日,B公司股价上涨,每股市价为110元。2017年5月1日捐赠时股价为每股价格为114元。A公司本年会计利润为500万元,企业所得税税率为25%,不考虑其他税费。

(一) 2016年财税处理

1. 财务处理

(1) 2016年5月1日购入股票时:

因为交易性金融资产是指企业以赚差价为目的持有,准备近期内出售而持有的债券投资、股票投资和基金投资。所以A公司购入股票时应作为交易性金融资产

入账,应当按照交易性金融资产取得时的公允价值作为其初始确认金额,计入“交易性金融资产——成本”科目。会计处理如下:(单位:万元,下同)

借: 交易性金融资产——成本	100
贷: 银行存款	100

(2) 2016年12月31日公允价值高于账面价值时:

资产负债表日,交易性金融资产应当按照公允价值计量,公允价值与账面余额之间的差额计入当期损益。

(即计入“公允价值变动损益”账户)。

借: 交易性金融资产——公允价值变动	10
贷: 公允价值变动损益	10

同时,在编制年度报告之前将公允价值变动损益结转到“本年利润”账户。

借: 公允价值变动损益	10
贷: 本年利润	10

2. 税务处理

根据《企业所得税法实施条例》第五十六条规定,企业的各项资产,包括固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货等,以历史成本为计税基础。前款所称历史成本,是指企业取得该项资产时实际发生的支出,所以在购买时对资产的计税基础没有差异。《企业所得税法实施条例》第十七条规定,股息、红利等权益性投资收益,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,按照被投资方作出利润分配决定的日期确认收入的实现。

因此,A公司产生的公允价值变动损益在税法上不作为收入,应在年报申报时,纳税调减10万元。

(二) 2017年财税处理

1. 财务处理

2017年5月1日向红十字会捐赠该批股票时:

处置交易性金融资产时,应将该金融资产处置时的公允价值与账面余额之间的差额计入投资收益,将交易费用也计入投资收益,同时调整公允价值变动损

益。处置交易性金融资产时,应按实际收到的金额,借记“银行存款”科目,按该金融资产的账面余额,贷记“交易性金融资产”科目,按其差额,贷记或借记“投资收益”科目。但是因为A公司是捐赠,根据《企业会计准则——基本准则》第五章第二十七条,损失是指由企业非日常活动所发生的,会导致所有者权益减少的,与向所有者分配利润无关的经济利益的流出,所以应通过“营业外支出”科目核算。

借: 交易性金融资产——公允价值变动	4
贷: 公允价值变动损益	4
借: 营业外支出	114
贷: 交易性金融资产——成本	100
交易性金融资产——公允价值变动	14
借: 公允价值变动损益	14
贷: 投资收益	14

2. 税务处理

根据财税〔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。视同转让收入为100万元,成本为100万元,投资收益14万元中影响损益的为4万元,10万元的公允价值变动损益结转的投资收益在2016年已做调减,不影响其所得税,所以2017年调减应纳税所得额4万元。

根据财税〔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。所以该企业应确认的捐赠额应为100万元,当年可以扣除的限额为60万元(500万×12%),应纳税调增捐赠支出54万元(114-60),剩余的捐赠额为40万元(100-60),准予结转以后三年内在计算应纳税所得额时扣除。

5个案例分析营改增后转让金融商品的增值税处理

江林青 赖鑫 陈志坚

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)对于“金融商品转让按规定以盈亏相抵后的余额作为销售额的账务处理”规定,具体会计处理如下:

(1) 金融商品实际转让月末,如产生转让收益,则应纳税额处理:

借: 投资收益
贷: 应交税费——转让金融商品应交增值税

(2) 如产生转让损失,则按可结转下月抵扣税额:

借: 应交税费——转让金融商品应交增值税
贷: 投资收益

(3) 实际缴纳增值税:

借: 应交税费——转让金融商品应交增值税
贷: 银行存款

(4) 年末,本科目如有借方余额:

借: 投资收益
贷: 应交税费——转让金融商品应交增值税

税务处理

《财政部、国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2016〕36号)附件2第一条规定,金融商品转让按照卖出价扣除买入价后的余额为销售额。转让金融商品出现的正负差,按盈亏相抵后的余额为销售额。若相抵后出现负差,可结转下一纳税期与下期转让金融商品销售额相抵,但年末时仍出现负差的,不得转入下一个会计年度。

财税(2016)36号文件附件1第二十一条规定,一般计税方法的应纳税额,是指当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额。应纳税额计算公式:应纳税额=当期销项税额-当期进项税额

当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时,其不足部分可以结转下期继续抵扣。

具体账务处理

1.根据上述规定,如果纳税期内转让金融商品出现的负差,按盈亏相抵后的余额为负数,金融商品转让的亏损不能由其他销售货物或者提供服务的销售收入来弥补,则转让金融商品销售额为0,不需要缴纳增值税,相抵后出现负差,可结转下一纳税期与下期转让金融商品销售额相抵,同时需要做好相关备查账,具体账务处理为:

借:应交税费——转让金融商品应交增值税

贷:投资收益

上述情况如果是年末,“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目如有借方余额,则:

借:投资收益

贷:应交税费——转让金融商品应交增值税

例1:企业为一般纳税人,按月度申报缴纳增值税,2017年3月纳税申报期提供一般计税方法咨询服务销售额100万元,产生销项税额6万元,当期取得进项税额按规定认证及申报,进项税额8万元,当月买卖金融商品,取得买卖负差价159万元,不考虑其他情况,则转让金融商品涉及的账务处理:(单位:万元,下同)

(1)2017年3月产生转让损失159万元,则按可结转下月抵扣税额:

借:应交税费——转让金融商品应交增值税

9

贷:投资收益

9

(2)如果截止到2017年末,企业没有转让金融商品业务,则“应交税费——转让金融商品应交增值税”出现借方余额,则2017年年末账务处理:

借:投资收益

9

贷:应交税费——转让金融商品应交增值税 9

2.根据上述规定,如果纳税期内转让金融商品出现的正负差,按盈亏相抵后的余额为正数,则转让金融商品销售额为盈亏相抵后的余额,同时按照“一般计税方法的应纳税额,是指当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额”计算纳税人当期应纳税额,也就是说纳税人“当期应纳税额”不仅仅是盈亏相抵后的余额为销

售额计算的应纳税额,还可以抵扣纳税人当期进项税额,存在以下两种情形:

第一种情况,纳税人不考虑转让金融商品计算一般计税方法当期应纳税额大于0,也就是说,纳税人转让金融商品要“全额”缴税,则做如下账务处理:

(1)金融商品实际转让月末,如产生转让收益,则按应纳税额:

借:投资收益

贷:应交税费——转让金融商品应交增值税

(2)实际缴纳增值税时:

借:应交税费——转让金融商品应交增值税

贷:银行存款

例2:企业为一般纳税人,按月度申报缴纳增值税,2017年3月纳税申报期提供一般计税方法咨询服务销售额100万元,产生销项税额6万元,当期取得进项税额按规定认证及申报,进项税额4万元,当月转让金融商品,取得买卖正差价159万元,由于纳税人不考虑转让金融商品计算一般计税方法当期应纳税额2万元,则转让金融商品取得买卖正差价159万元,要全额缴纳增值税9万元,不考虑其他情况,按照一般计税方法缴纳则转让金融商品涉及的账务处理:

(1)2017年3月产生转让盈利159万元,则按规定计算应纳税额:

借:投资收益

9

贷:应交税费——转让金融商品应交增值税 9

(2)2017年3月申报期内按照实际交纳增值税时:

借:应交税费——转让金融商品应交增值税

9

贷:银行存款

9

第二种情况,纳税人不考虑转让金融商品计算一般计税方法当期应纳税额小于0,也就是说,纳税人转让金融商品可以抵扣进项税额后缴税,由于财会〔2016〕22号文件对于“金融商品转让按规定以盈亏相抵后的余额作为销售额的账务处理”规定中没有具体涉及其会计核算,为避免出现当期尚有没有抵扣的进项税额,纳税人转让金融商品取得买卖正差价(即卖出价大于买入价)全额纳税,造成多缴增值税和多留抵进项税额,则建议将当期参与一般计税方法的“转让

金融商品应交增值税”中可抵扣当期进项税的金额，从“应交税费——转让金融商品应交增值税”转入“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目，进而按照一般计税方法计算当期应纳税额，具体账务处理：

产生转让收益，先按应纳税额借记“投资收益”等科目，贷记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目进行账务处理：

借：应交税费——转让金融商品应交增值税

贷：投资收益

将当期“转让金融商品应交增值税”中可抵扣当期进项税的金额，从“应交税费——转让金融商品应交增值税”转入“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目，参与纳税人当期应纳税额计算，同时需要做好相关备查账：

借：应交税费——转让金融商品应交增值税

贷：应交税费——应交增值税（销项税额）

3.如果纳税人在同一个会计年度下一纳税期申报期再出现负差，按照政策规定，若相抵后出现负差，可结转同一会计年度下一纳税期与下期转让金融商品销售额相抵，没有说可以和同一会计年度上一纳税期相抵，所以不需要考虑上期“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目转入“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目的情形。

例3：企业为一般纳税人，按月度申报缴纳增值税，2017年3月纳税申报期提供一般计税方法咨询服务销售额100万元，产生销项税额6万元，当期取得进项税额按规定认证及申报，进项税额7.8万元，当月转让金融商品，取得买卖正差价159万元，由于纳税人不考虑转让金融商品计算一般计税方法产生未抵扣进项税额1.8万元，则转让金融商品取得买卖负正差价159万元，不需要全额缴纳增值税9万元，其中1.8万元可以按规定抵扣进项税额，只需缴纳7.2万元（9-1.8）增值税税额，不考虑其他情况，按照一般计税方法缴纳则转让金融商品涉及的账务处理：

（1）2017年3月产生转让盈利159万元，则按规定计算应纳税额：

借：投资收益

9

贷：应交税费——转让金融商品应交增值税 9

（2）将当期“转让金融商品应交增值税”中可抵扣当期进项税的金额1.8万元，从“应交税费——转让金融商品应交增值税”转入“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目，参与纳税人当期应纳税额计算，同时需要做好相关备查账：

借：应交税费——转让金融商品应交增值税

1.8

贷：应交税费——应交增值税（销项税额）

1.8

（3）2017年3月申报期内按照实际缴纳增值税时：

借：应交税费——转让金融商品应交增值税

7.2

贷：银行存款

7.2

例4：接上例3，如果纳税人当期购买不动产产生大额进项税额，当期取得进项税额按规定认证及申报，可抵扣进项税额16万元，由于纳税人不考虑转让金融商品计算一般计税方法产生抵扣税额10万元，则转让金融商品取得买卖正差价159万元，不需要全额缴纳增值税9万元，其中9万元可以按规定全额抵扣进项税额，不需缴纳增值税税额，不考虑其他情况，按照一般计税方法缴纳则转让金融商品涉及的账务处理：

（1）2017年3月产生转让盈利159万元，则按规定计算应纳税额：

借：投资收益

9

贷：应交税费——转让金融商品应交增值税 9

（2）将当期“转让金融商品应交增值税”科目中可抵扣当期进项税的金额9万元，从“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目转入“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目，参与纳税人当期应纳税额计算，同时需要做好相关备查账：

借：应交税费——转让金融商品应交增值税

9

贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 9

例5：接上例，不考虑其他情况，2017年4月买卖金融商品，取得买卖负差价63.6万元，具体账务处理按照例1处理。

例解跨境劳务增值税处理新规

翟纯培

财政部于2016年12月发出《财政部关于印发〈增值税会计处理规定〉的通知》(财会〔2016〕22号),对营改增后的增值税账务处理进行了规范。其中对于境内购买方扣缴境外销售方在境内应缴纳的增值税规定如下:购买方作为扣缴义务人的账务处理。按照现行增值税制度规定,境外单位或个人在境内发生应税行为,在境内未设有经营机构的,以购买方为增值税扣缴义务人。境内一般纳税人购进服务、无形资产或不动产,按应计入相关成本费用或资产的金额,借记“生产成本”、“无形资产”、“固定资产”、“管理费用”等科目,按可抵扣的增值税额,借记“应交税费——进项税额”科目(小规模纳税人应借记相关成本费用或资产科目),按应付或实际支付的金额,贷记“应付账款”等科目,按应代扣代缴的增值税额,贷记“应交税费——代扣代缴增值税”科目。实际缴纳代扣代缴增值税时,按代扣代缴的增值税额,借记“应交税费——代扣代缴增值税”科目,贷记“银行存款”科目。

为准确理解该规定,通过案例的形式阐述如下,同时对其增值税与企业所得税的税务处理也进行解析。

境内企业扣缴跨境劳务增值税的账务处理

例:甲企业为生产企业,增值税一般纳税人,2017年1月从境外乙公司进口设备一台。2017年2月因设备故障,由乙公司派遣人员在境内提供维修设备劳务,2月完成维修后乙公司请求支付劳务费用人民币1.17万元。双方合同约定在2017年3月支付该费用,甲企业实际在2017年4月支付。

账务处理如下:

1.2月计算税费

借: 制造费用——维修费	10 000
应交税费——待抵扣进项税额	1 700
贷: 应交税费——代扣代缴增值税	1 700
应交税费——代扣代缴城建税及附加	204 (1 700×12%)
应付账款——乙公司	9 796

需要注意: (1) 企业会计准则指南提出,生产车间发生的固定资产修理费用在管理费用核算,但是在实务中一般计入制造费用。

(2) 虽然财会〔2016〕22号文件要求将扣缴增值税计入“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目。但在实务中,未扣缴增值税前,不宜计入该科目。因为,由于扣缴境外增值税的缴款凭证,不需认证稽核即可申报抵扣。但是计入增设的“应交税费——未认证进项税额”科目似乎也并不合适,笔者暂计入“应交税费——待抵扣进项税额”科目。

(3) 根据增值税计算的扣缴城建税及附加,财会〔2016〕22号文件并未说明如何处理。根据文件精神,笔者认为通过“应交税费——代扣代缴城建税及附加”科目较为合理。

2.3月扣缴增值税及附加

借: 应交税费——应交增值税(进项税额)	1 700
贷: 应交税费——待抵扣进项税额	1 700
借: 应交税费——代扣代缴增值税	1 700
应交税费——代扣代缴城建税及附加	204
贷: 银行存款	1 904

为何在2017年3月扣缴增值税及附加呢? 根据《增值税暂行条例》规定,增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天,而境外纳税人已经提供了修理修配劳务,并且在2017年3月取得索取销售款项凭据(合同约定的付款日期为3月),因此境外纳税人在2017年3月在境内已经达到了增值税纳税义务发生时间,所以甲企业作为扣缴义务人,应在3月扣缴增值税。

3.4月支付税后费用

借: 应付账款——乙公司	9 796
贷: 银行存款	9 796

企业所得税与增值税的不同税务处理

1. 增值税的税务处理

根据《增值税暂行条例实施细则》规定, 条例第一条所称在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务, 其中提供的应税劳务发生在境内。

因此, 境外乙公司提供的修理修配劳务发生在境内, 应在境内计征增值税, 在境内无经营机构和代理人的, 由购买方甲企业履行扣缴增值税义务。

2. 企业所得税的税务处理

《企业所得税法实施条例》第七条规定, 企业所得税法第三条所称来源于中国境内、境外的所得, 其中原则之一是提供劳务所得, 按照劳务发生地确定。

因此, 境外乙企业提供的修理修配劳务发生地在境内, 属于来源于境内的所得。

《国家税务总局令第19号〈非居民承包工程作业和提供劳务税收管理暂行办法〉》(国家税务总局令第19号)第二条规定, 本办法所称非居民, 包括非居民企业和非居民个人。非居民企业指依照外国(地区)法律成立且实际管理机构不在中国境内, 但在中国境内设立机构、场所的, 或者在中国境内未设立机构、场所, 但有

来源于中国境内所得的企业。第五条规定, 非居民企业在中国境内承包工程作业或提供劳务的, 应当自项目合同或协议(以下简称合同)签订之日起30日内, 向项目所在地主管税务机关办理税务登记手续。第十二条规定, 非居民企业依据税收协定在中国境内未构成常设机构, 需要享受税收协定待遇的, 应提交《非居民企业承包工程作业和提供劳务享受税收协定待遇报告表》(以下简称报告表), 并附送居民身份证明及税务机关要求提交的其他证明资料。非居民企业未按上述规定提交报告表及有关证明资料, 或因项目执行发生变更等情形不符合享受税收协定待遇条件的, 不得享受税收协定待遇, 应依照企业所得税法规定缴纳税款。

根据上述规定, 境外乙企业在境内提供应税劳务, 属于取得来源于中国境内所得的非居民企业, 本应在中国境内计征企业所得税, 但根据两国签订的税收协定, 乙企业在境内不构成常设机构(在境内提供劳务时间不超过6个月), 因此可以在履行国家税务总局令第19号文件规定的程序后享受税收协定待遇, 在境内不计征企业所得税。

政府土地返还款是否计入房产计税原值

万军

《财政部、国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》(财税〔2010〕121号)明确要求, 无论纳税人在会计上如何处理, 计征房产税的房屋原价必须包含地价。实践中, 对于土地出让环节地方政府给予土地受让人的地价返还款是否应当从地价中剔除, 各地意见不统一, 需要在税收政策上作进一步明确。

2012年4月, A公司拍得一块土地, 并向当地政府支付土地出让金6 000万元。根据事先约定, 当地政府于2012年6月向A公司返还土地出让金2 000万元。A公司在该土地上陆续建造了厂房若干。

存在争议

在确定此地块上房产的房产税计税原值时, 对于

地价的确认实践中存在两种不同的意见:

第一种意见认为, 该土地的地价应当确定为6 000万元。

主要依据: 一是按6 000万元确定地价, 符合公允价值计量原则, 能够体现公平; 二是会计处理时政府返还的土地出让金应当作为“政府补助”, 而不能冲减买价; 三是在确定地价时应当以土地出让合同为准。

第二种意见认为, 该土地的地价应当确定为4 000万元。主要依据: 一是当前确定地价计入房产原值的原则是“实际支付原则”, 而不是“公允价值计量原则”; 二是政府是土地的卖方, 对于卖方给予的减免或返还会计上应当作为“折扣”处理; 三是土地受让方与政府约定地价返还, 应当视为对土地出让合同的变更。

案例分析

在当前房产税政策环境下,笔者更倾向于第二种意见。

1.从税收政策的角度看,地价计入房产原值应执行“实际支付原则”。

财税〔2010〕121号文件规定,对按照房产原值计税的房产,无论会计上如何核算,房产原值均应包含地价,包括为取得土地使用权支付的价款、开发土地发生的成本费用等。从上述规定不难看出,现行房产税政策并未要求按照土地的公允价值计入房产原值。地价计入房产原值的实际执行标准是多支付多计、少支付少计、不支付不计。例如《江苏省财政厅、江苏省地方税务局转发〈财政部、国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知〉的通知》(苏财税〔2011〕3号)规定,通过划拨方式取得土地使用权的,计入房产原值的地价为零。

笔者认为,对于先支付后返还的地价应当视同“未支付”。

2.从会计处理的角度看,政府返还的地价与一般政府补助存在本质区别。

《企业会计准则第16号——政府补助》规定,政府补助指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产,但不包括政府作为企业所有者投入的资本。从上述规定可以看出,政府补助具有“无偿性”,不以企业的任何给付为前提。而土地受让者与政府之间属于“交易”性质,政府返还的地价以“土地交易”的成立为前提,政府向企业“返还”的性质是“减少支付”而不是“无偿补助”,虽然此类返还从政府的角度看具有补贴性质,但并非“无偿”。政府在“土地交易”中实质上处于“卖方”角色,卖方对买方的返还从会计的角度认定为“销售折扣”更为合理。从公平交易的角度出发,如果政府不给予地价返还,那么“土地交易”很可能不会成交,因此扣除土地返还款后的地价才是真实的成交价格。

笔者认为,在本例中,A公司应做如下会计处理(取得出让金票据与土地入账金额不一致的,应当附相关原始凭证予以说明):(单位:万元)

(1)支付价款:

借:无形资产

4 000

其他应收款

2 000

贷:银行存款

6 000

(2)收到返还款:

借:银行存款

2 000

贷:其他应收款

2 000

3.从公平负担的角度看,直接减免与事后返还不应当存在差异。

如果政府对地价采取直接减免的方式,并以减免后的金额开具出让金票据(实践中存在政府要求第三方垫付部分土地出让价款的情形,笔者认为此情形可视同直接减免),那么地价按减免后的金额确认并不存在争议。政府在土地交易完成后返还部分地价款与直接减免部分地价并不存在本质性差异,因此在适用房产税政策上,直接减免与事后返还应当适用相同的房产税口径。

4.从税种衔接的角度看,各税种对于政府返还地价的税务处理应当保持一致。

从土地增值税政策执行情况来看,目前各地一般不允许将政府已经返还的地价计入“取得土地使用权支付金额”,即返还的地价必须冲减土地成本。例如《江苏省地方税务局关于土地增值税有关业务问题的公告》(苏地税规〔2012〕1号)规定,纳税人为取得土地使用权所支付的地价款,在计算土地增值税时,应以纳税人实际支付土地出让金(包括后期补缴的土地出让金),减去因受让该宗土地政府以各种形式支付给纳税人的经济利益后予以确认。

从企业所得税政策执行情况来看,如果要求将政府返还的地价作为“政府补助”计入当期应纳税所得额,则必然产生极大的不合理性。例如某新办企业甲公司,以3亿元的价格受让一块土地,政府返还地价1亿元,如果作为“政府补助”来处理,则意味着甲公司在没有开始生产经营的情况下,因购买土地而产生应缴企业所得税2500万元,这显然会让纳税人难以接受。因此,目前大多数税务机关并未要求将政府返还地价直接计入收入,而是允许冲减土地买价。

笔者认为,在政府返还款的税务处理问题上,房产税、土地增值税和企业所得税的税务处理应当保持一致,而不能仅从多征税款的角度考虑问题。

无形资产投资后转让股权如何缴纳个税

单荣艳 胡映月

在“大众创业、万众创新”的时代，不少科技人才以自身拥有的科技创新成果进行投资。此类投资者取得股权后再转让，应依法缴纳个人所得税。税务机关在办理此类股权转让时，时常发现纳税人因错误理解政策，导致少缴纳税款的现象发生。本文结合案例具体剖析个人以无形资产投资后再进行股权转让，应如何正确缴纳个人所得税。

案例简介

2016年12月，某自然人股东甲将自己在A公司的全部份额转让给某上市B公司，股权转让合同总金额51 719万元，其中取得现金收入5 746万元，取得受让方公司的股份价值45 973万元。对应股权原值为2 268万元，其中货币出资金额1 179万元，知识产权出资1 089万元。

纳税人自己计算的应纳税额如下：应纳税总额为9 890.2万元 $[(51\,719-2\,268)\times 20\%]$ ，现金部分应纳税款为1099万元 $[(5\,746\div 51\,719)\times 9\,890.2]$ ，对价部分应纳税额为8 791.2万元 $(9\,890.2-1\,099)$ 。纳税人认为当期应入库税款1 099万元，办理分期备案缴纳税款8 791.2万元。

案例分析

税务人员初步审阅，开始觉得纳税人的计算过程似乎没有什么问题，对取得的现金部分按照取得全部价款的比例纳税也似乎很有道理。但对该案例仔细分析后，发现纳税人少计算一个环节的税款，同时取得的现金部分也没有足额纳税。

对纳税人的转让行为进一步分析可以看出：此次转让实际存在两次纳税义务。一是自然人甲以1 089万元的无形资产入资，取得A公司股权。按《财政部、国家税务总局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41号文件）规定，个人以非货币性资产投资，属于个人转让非货币性资产和投资同时发生。对个人转让非货币性资产的所

得，应按照“财产转让所得”项目，依法计算缴纳个人所得税，而该案例中纳税人并没有计算该笔税款。二是自然人甲将对A公司的投资转让给B公司，取得B公司股权时，属于再次转让非货币资产行为。对个人非货币性资产投资转让所得，仍应按照“财产转让所得”项目，依法计算缴纳个人所得税。

正确计算方法

1.第一次非货币性资产投资的应纳税额：

对于第一次非货币性资产投资，税务人员需要获取自然人甲以无形资产入资时的资产原值。经过调查取证，纳税人甲提供了2015年9月开发无形资产时的相关成本费用票据20万元，于是税务机关可以认定该项无形资产的原值为20万元。第一次非货币性资产投资应纳税额确认为213.8万元 $[(1\,089-20)\times 20\%]$ 。按41号文件规定，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。个人以非货币性资产投资交易过程中取得现金补价的，现金部分应优先用于缴税；现金不足以缴纳的部分，可分期缴纳。由于此次投资，纳税人并没有取得现金收入，因此可以根据文件规定，到税务机关办理备案手续，享受分期纳税的优惠政策，税款在2019年末结清即可。

2.第二次非货币性资产投资的应纳税额：

自然人甲将A公司的全部份额转让给B公司，取得了B公司的股权，由于是取得了对方的股权，同样可以认定为非货币性资产投资。此次投资的应纳税额为9 890.2万元 $[(51\,719-2\,268)\times 20\%]$ 。本次投资，取得了现金对价5 746万元。根据41号文件规定，个人在分期缴税期间转让其持有的上述全部或部分股权，并取得现金收入的，该现金收入应优先用于缴纳尚未缴清的税款。因此，该现金应首先缴纳第一次非货币性资产投资

产生的税款213.8万元,由于取得的现金收入5 746万元远远大于该次投资产生的税款213.8万元,此时享受分期纳税的优惠截止,应结清税款213.8万元。结清该笔税款后,剩余现金5 532.2万元(5 746-213.8),要优先用于缴纳第二次非货币性资产投资产生的税款9 890.2万元,尚未足额缴纳的部分4 358万元(9 890.2-

5 532.2)可以办理备案,享受分期纳税的优惠政策,税款可以递延至2020年结清即可。

税务人员根据上述分析,对纳税人进行了详细的税政政策辅导,使纳税人缴纳了税款5 746万元(213.8+5 532.2),同时办理了4 358万元的分期纳税备案。

营改增企业进项税抵扣要注意三个“W”

盛景

增值税是“以票控税”的税种,营改增纳税人应高度重视增值税发票,积极学习增值税发票管理等有关内容,抵扣中注重合规合法,避免用票过程出现风险。

WHEN: 什么时候抵扣?

1.营改增纳税人获得增值税一般纳税人资格以前取得的专用发票不得抵扣。纳税人自办理税务登记至认定或登记为一般纳税人期间,未取得生产经营收入,未按照销售额和征收率简易计算应纳税额申报缴纳增值税的,其在此期间取得的增值税扣税凭证也不能抵扣。

2.取得的增值税专用发票超过法定认证期限180天不可以抵扣进项税额。但有例外,按照《国家税务总局关于逾期增值税扣税凭证抵扣问题的公告》(国家税务总局公告2011年第50号)规定,对增值税一般纳税人发生真实交易但由于客观原因造成增值税扣税凭证逾期的,经主管税务机关审核、逐级上报,由国家税务总局认证、稽核比对后,比对相符的增值税扣税凭证,允许纳税人继续抵扣其进项税额。

营改增后,根据《国家税务总局关于按照纳税信用等级对增值税发票使用实行分类管理有关事项的公告》(国家税务总局公告2016年第71号)等规定,纳税信用A级、B级、C级的增值税一般纳税人取得销售方使用增值税发票升级版开具的增值税发票,可以不再进行扫描认证,通过增值税发票税控开票软件登录本省增值税发票查询平台,查询、选择用于申报抵扣或者出口退税的增值税发票信息。这并不是取消认证,而是

改为网上数据认证,增值税专用发票等扣税凭证抵扣期限还是原规定的180天。

3.取得的增值税专用发票应在认证通过的当月核算并申报抵扣。按照《关于增值税一般纳税人取得防伪税控系统开具的增值税专用发票进项税额抵扣问题的通知》(国税发[2003]17号)要求,增值税一般纳税人认证通过的防伪税控系统开具的增值税专用发票,应在认证通过的当月按照增值税有关规定核算当期进项税额并申报抵扣,否则不予抵扣进项税额。

4.成为增值税一般纳税人后,对原营业税纳税人期间所开具发票,发生的中止、折让、开票有误的情形开具红字专用发票冲减当期销售额,并重新向服务接收方开具专用发票。对于营改增前已经提供应税服务并开具营业税发票的纳税人,如果营改增后需要“红冲”,由于对应业务属于营改增之前的业务,所以不能开具红字专用发票和红字货运专票冲销营改增后产生的销售额,只能开具红字营业税发票。但此时营业税发票已经缴销,服务提供方无法自行开具红字营业税发票,只能向原主管地税机关申请核准退还已缴纳的营业税。

5.增值税辅导期一般纳税人取得的增值税专用发票需进行抵扣联交叉稽核后才能抵扣。辅导期纳税人按增值税一般纳税人取得的增值税专用发票抵扣联应在交叉稽核比对无误后方可申报抵扣进项税额。比对后,没有返回比对结果或比对不符时,其进项税额不允许抵扣。

WHAT: 抵扣什么?

对于增值税一般纳税人来说,不是所有的专用发票都能抵扣。

《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)文件附件《营业税改征增值税试点实施办法》第二十七条对不能抵扣的专用发票作了详细规定,可以简单概括为以下四种:一是用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产。二是非正常损失的购进货物、在产品、产成品、不动产、不动产在建工程及与其所耗用的购进货物(不包括固定资产)和相关的应税劳务和服务。三是非正常损失的应税劳务服务。四是购进的旅客运输服务、贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务。这几种不能抵扣的情况可以理解为税收抵扣链条已经终结,不再进行抵扣。

因此,同一种物品,如果规定的使用用途不同,就有可能从不能抵扣变为可以抵扣。例如,某报社购买的电视机,如果安装在单位职工宿舍或者职工餐厅,那就是职工的一项福利,则不能抵扣。如果是专门为体育新闻采访部门购买,便于体育记者收看球赛直播来写新闻稿,那就是为了新闻产品的生产,可以抵扣。再例如,只要是企业生产经营使用,进口的豪华轿车也可以抵扣。

HOW: 如何抵扣?

增值税发票中最重视的是三流合一,即物流、资金流、发票流要一致,只要其中有一流不符,就不能抵扣。

《国家税务总局关于加强增值税征收管理若干问题的通知》(国税发〔1995〕192号)第三条规定,纳税人购进货物或应税劳务,支付运输费用,所支付款项的单位,必须与开具抵扣凭证的销货单位、提供劳务的单位一致,才能够申报抵扣进项税额,否则不予抵扣。

《国家税务总局关于纳税人对外开具增值税专用发票有关问题的公告》(国家税务总局公告2014年第39号)规定了受票方只有取得符合以下情形的增值税专用发票,才可以作为增值税扣税凭证抵扣进项税额:一是有真实的交易;二是资金流向相符;三是发票流向相符。

从上述两个文件来看,都规定了抵扣的原则是“货物、劳务及应税服务流”“资金流”“发票流”必须是同一受票方,只是相对于国税发〔1995〕192号文件,国家税务总局公告2014年第39号中的“资金流”略为宽泛,将俗话说的“三方协议”纳入了“资金流”范围。

这一要求对于营改增纳税人来说,由于原有经营方式的约束,极易造成“三流”不一致的情况,也就是我们常说的“第三方发票”。特别是房地产企业和建筑企业,原来大量采用的是总公司收取管理费,挂靠公司交挂靠费的经营模式,而营改增后的税收管理则要求挂靠方预缴、总公司开票抵扣。这就可能出现两个问题:一是总公司本身没有该项目的成本、收入、费用的核算,也没有提供相应的劳务,因此,一旦总公司开具发票便成为虚开发票的主体;二是由于挂靠多为个体建筑队,自己不需要增值税专用发票,但总公司出于利益的考虑,很可能要求这些个体建筑队以总公司的名义取得其取得的购进材料、劳务的专用发票,并提供给总公司进行抵扣,这样又出现了取得第三方发票的情况。

值得注意的是,在《关于〈国家税务总局关于纳税人对外开具增值税专用发票有关问题的公告〉的解读》中提出了一种特别的模式,即:挂靠方式模式,但这种挂靠模式与传统意义上的“挂靠”模式不同,这种挂靠仍然强调“三流合一”。该解读指出,如果挂靠方以被挂靠方名义,向受票方纳税人销售货物、提供增值税应税劳务或者应税服务,应以被挂靠方为纳税人。被挂靠方作为货物的销售方或者应税劳务、应税服务的提供方,按照相关规定向受票方开具增值税专用发票,属于39号公告规定的“不属于对外虚开增值税专用发票情形”。但实务操作中,还需要满足“资金流”的条件。解读同时指出,如果挂靠方以自己名义向受票方纳税人销售货物、提供增值税应税劳务或者应税服务,则被挂靠方与此项业务无关,则应以挂靠方为纳税人。如挂靠运输企业的个体运输者,自己拥有运输车辆,同时使用自己的运输车辆为受票方纳税人提供交通运输服务,在这种情况下,因没有“货物、劳务及应税服务流”,被挂靠方运输企业向受票方纳税人就该项业务开具增值税专用发票,就属于虚开发票。

风险导向下注册会计师的审计风险

苏婉玲 刘婷

“审计风险”是指财务报表存在重大错报而注册会计师发表不恰当审计意见的可能性。自从2006年我国颁布了新注册会计师审计准则以来,我国就建立起了风险导向的审计准则体系,2010年修订后的注册会计师审计准则实现了对风险导向审计的进一步完善。在全球化背景下,面临全球金融危机冲击下多国实体经济低迷带来的传导效应,我国企业经营风险显著提高,企业进行财务舞弊的压力徒增,加之业务创新与复杂化,都使得审计风险空前增大。我们聚焦于审计风险,探讨风险导向下审计业务的再造,并结合五粮液审计失败的教训,提出新形势下防范审计风险的应对措施,以期对新常态下注册会计师审计工作提供借鉴。

坚持风险导向审计对于应对经济全球化所带来的风险联动效应势在必行。受到2008年全球金融危机的后续影响,我国经济近年来从高速增长转变为中高速增长,进入了新常态的发展模式,实体经济出现销售萎缩、资产减值、业绩下滑。在巨大的压力下,企业管理层粉饰财务报表的动机日趋强烈。此外,在互联网和物联网技术的冲击下,我国很多企业进行了互联网+的转型,商业模式创新、盈利模式创新比比皆是;金融创新蓬勃发展,金融衍生工具越来越复杂,为会计估值技术提出了更高的要求。这些变化都增大了审计风险,为了提高信息透明度,降低资本市场不确定性,要求提高识别审计风险的有效性,切实维护公众利益。

根据《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》,审计风险取决于重大错报风险和检查风险。其中,重大错报风险是指财务报表在审计前存在重大错报的可能性,检查风险是指某一认定存在错报,该错报单独或连同其他错报是重大的,但注册会计师没有发现这种错报的可能性。因此,注册会计师应当实施审计程序,评估重大错报风险,并根据评估结果设计和实施进一步审计程序,以控制检查风险。

原有的审计风险模型是: 审计风险=固有风险×控制风险×检查风险

新的审计风险模型是: 审计风险=重大错报风险×检查风险

这不是简单地将固有风险和控制风险合并称为重大错报风险,而是重大的实质性改进。不仅明确了审计工作以评估财务报表重大错报风险作为新的正确起点和导向,而且与现行审计目标和责任定位紧紧相扣,有利于履行审计责任,实现审计目标。

一、风险导向对审计业务的影响

(一) 审计业务流程再造

原有的审计风险模型要求注册会计师通过综合评估固有风险和控制风险来控制检查风险,但由于固有风险难以评估,注册会计师往往将其定义为高水平,审计的起点是内部控制测试,如果没有必要测试内部控制,审计的起点则是实质性测试。由于忽略对固有风险的评价,注册会计师往往不注重从宏观层面上了解企业及其环境,如行业状况、法律监管环境、企业的性质,以及目标、战略和经营风险,而直接进行控制测试和实质性测试,容易出现一叶障目、不见泰山的错误。而新的审计风险二要素模型,将审计业务流程及程序分为三大块:(1)了解被审计单位及其环境,包括内部控制,其目的是评估财务报表总体层次和认定层次的重大错报风险,该审计程序称为“风险评估程序”。

(2)必要时实施控制测试,目的是测试内部控制在防止或发现并纠正认定层次重大错报风险方面的有效性,并据此评估重大错报风险。(3)实施实质性程序,目的是检查认定层次的重大错报风险。其中(2)(3)程序统称为“进一步审计程序”。因为风险评估程序本身并不足以发表审计意见提供充分适当的审计证据,因此注册会计师应当设计和实施进一步审计程序,即控制测试和实质性程序。

其基本思路是,根据实施风险评估程序的结果和

必要时执行控制测试的结果来对认定层次的重大错报风险进行评估,以此评估结果为依据,考虑在既定的审计风险水平下,确定可接受的检查风险水平,再据此计划和实施实质性程序。

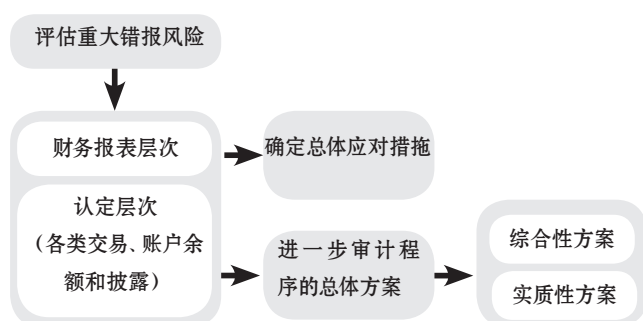
在既定的审计风险水平下,可接受的检查风险水平与认定层次的重大错报风险的评估结果成反向关系。评估的重大错报风险越高,可接受的检查风险越低;评估的重大错报风险越低,可接受检查风险越高。检查风险取决于实质性程序设计和执行的有效性。注册会计师必须合理设计实质性程序的性质、时间和范围并有效执行,将检查风险降至可接受的水平。

审计业务流程做上述改进后,要求注册会计师全程关注财务报表的重大错报风险,并将风险评估作为整个审计工作的先导、前提和基础。因此,注册会计师应首先花费大量的时间和精力去识别和评估重大的错报风险,再据此采取相应的措施,合理保证财务报表不存在重大错报。评估重大错报风险的失当,必将导致整个审计工作的失败。所以,能否合理评估财务报表的重大错报风险,将成为评价会计师事务所及注册会计师专业胜任能力,考验审计质量及效果的关键性尺度与决定性因素。

(二) 根据不同层次的重大错报风险采取不同应对措施

注册会计师通过了解被审计单位及其环境(包括内部控制),区分并评估财务报表整体层次和认定的重大错报风险,之后有针对性地采取不同的有效应对措施。针对财务报表层次的重大错报风险,应当确定总体应对措施;针对认定层次的重大错报风险,应当设定进一步审计程序的总体方案,并据此制定综合性方案和实质性方案,如下图所示:

图1 不同层次重大错报风险的应对措施



1、强调获取列报与披露认定的审计证据的重要性
认定层次的构成分为三个类别: 各类交易、账户余额、列报与披露。注册会计师要从这三个方面来识别和评估认定层次的重大错报风险。在日益重视财务报表错报和披露的今天, 根据新的审计风险模型, 强调单独针对财务报表列报与披露认定获取审计证据, 对切实提高审计效果和财务报表信息披露质量具有特别重要的意义。

2、强调保持职业怀疑的态度

新审计风险模型进一步强调保持职业怀疑态度的极端重要性, 要求注册会计师以职业怀疑态度计划和实施审计工作, 充分考虑可能存在导致财务报表发生重大错报的情形。在计划和执行审时, 注册会计师不能只听信管理层的一家之言, 即管理层声明书不能代替获取充分适当的审计证据, 只有充分适当的审计证据才能得出作为审计意见基础的合理结论。

3、强调对特别风险的识别及评估

注册会计师在风险评估中需要运用职业判断, 确定识别的风险哪些是特别风险, 对特别风险需要作特别的审计考虑。在确定哪些风险是特别风险时, 要考虑风险的性质、潜在错报的重要程度以及风险发生的可能性。在确定风险的性质时, 注册会计师一般考虑下列事项:

①是否有舞弊迹象; ②是否近期经济环境、会计核算和其他方面的重大变化相关; ③交易的复杂程度; ④是否涉及重大的关联方交易; ⑤ 财务信息计量的主观程度; ⑥是否涉及异常或超出正常业务范围的重人交易。

4、强调与治理层和与管理层沟通并重

新审计风险模型要求注册会计师与治理层沟通和管理层沟通并重。及时沟通内控问题, 将其注意到的内部控制设计或执行方面的重大缺陷告知客户适当层次的治理层或管理层。如果识别出客户未加控制或控制不当的重大错报风险, 或认为客户的风险评估过程存在的重大缺陷, 注册会计师应当就内部控制缺陷与治理层进行沟通。

二、五粮液审计失败案例

2009年9月,五粮液股份有限公司(以下简称“五粮液”)被证监会立案调查。9月23日,证监会有关部门负责人通报该案调查的进展:发现五粮液涉嫌存在三项违法违规行为,分别是未按规定披露重大证券投资行为及较大投资损失,并导致财务报表虚假记载;未如实披露重大证券投资损失,而涉嫌虚增利润;披露的主营业务收入数据存在差距。2001年4月10日,五粮液控股子公司宜宾五粮液投资(咨询)有限责任公司(以下简称“五粮液投资”)向宜宾五粮液集团有限公司(以下简称“五粮液集团”)借款8 000万元,由亚洲证券有限责任公司(以下简称“亚洲证”)委托理财,到2007年亏损5 500万元。2000年~2002年,五粮液以关联公司名义投入2 000万元进行证券投资,最后形成520万元投资损失。为隐瞒亏损事实,五粮液投资将此投资事项虚构成借款,并于2002年从上述合作投资款项中划回2 000万元冲账。五粮液投资于2000年7月,投入13 000万元在中国科技证券有限责任公司(以下简称中科证券)设立账户并进行投资,到2005年底,其资金余额仅为8 761.79万元。2007年中科证券破产后,五粮液投资申报债权,2008年仅收回中科证券破产财产分配资金458.81万元。五粮液在2006年、2007年、2008年半年报和年报中,均将上述资金作为正常货币资金予以反映。未计提相应减值准备,涉嫌虚增利润。

基于上述案例中涉及的审计风险,我们的分析如下:

(一)未能恰当运用风险导向审计

为五粮液提供审计服务的会计师事务所是四川华信会计师事务所(以下简称“四川华信”),该所从2001年开始一直为五粮液提供年报审计服务。该事务所以及五粮液事件中的签字注册会计师均在证监会有处罚记录。如:2002年该事务所因四川电器虚增利润,被证监会对签字的两名会计师陈更生、杨仕珍提出警告;2004年7月,因在中川国际重组过程中违反证券法律法规,证监会再次对该所做出警告处罚;甚至在为五粮液提供审计服务期间,因该所注册会计师程渝、刘均没有审计五粮液将账面价值2062.40万元的6000吨酿酒车

间,及道路转让给五粮液集团子公司环球塑胶有限公司而受到证监会的通报批评,同时对其给予警告处分。但是,他们仍然为五粮液进行年报审计,且从2001年到2008年均出具了无保留意见审计报告。五粮液本身存在的问题,通过从实质上运用现代风险导向审计是不难发现的。但是,注册会计师和会计师事务所均没有发现。例如:2007年披露的主营业务收入与实际数据相差10亿元,证监会调查结果显示,年报存在录入差错未及时更正,该录入差错导致营业收入虚增10亿元。这说明注册会计师在审计工作中缺少应有的职业关注,未保持应有的职业怀疑态度,在现代风险导向审计的运用方面仍不成熟,在审计质量控制方面存在着缺陷。

(二)注册会计师对公司治理制度和内部控制关注不够

通过对五粮液内部控制及公司治理制度的调查了解发现,公司的董事会缺乏应有的独立性,管理层都是经董事会任命,总经理和副总经理通常又兼任公司的董事,多年以来董事会均未从外界公开招聘过高级经理等高级管理人员,都是从公司内部提拔任用。注册会计师在审计五粮液时,未发现并及时披露上述内控问题,说明我国注册会计师在运用现代风险导向审计模型时,还有很多需要改进的地方。

(三)会计师事务所缺乏独立性

审计责任实质上是一种受托责任,审计应向所有者负责。在这种委托关系下,注册会计师的报酬取决于所有者的满意程度,从而使得审计和经营者之间没有利益依赖关系,注册会计师可以不受经营者的利益威胁,从而使其无法干预审计人员的工作。这种业务委托模式使得审计服务的市场需求和供给之间可以形成良性循环,自然形成独立性高、审计质量高的审计。但是在实际中,这一点很难被做到。目前比较普遍的做法是:企业自行聘用或解聘会计师事务所。这表明实际上事务所与被审计单位是雇佣关系,会导致事务所在利益的驱动下,做出违法违规行为或者降低审计质量。

三、防范审计风险的应对措施

第一,应加强中国注册会计师的道德品质修养,加大违法行为的惩戒力度。会计师事务所要建立一系

列监管与审核注册会计师的道德品质机制,且提高对其任务的管理程度。第二,应提高会计师的专业能力水准,让其正确了解与使用全新的会计注册,进而减免导致客观性的审核风险出现。全新审核标准要加强提高对职业的推断,准则侧重于规定注册会计师在审计过程中处理事项,而并不是细化注册会计师应该实施的主要流程。应当重视其人力资源的管理和企业文化的建设,与时俱进,保持高度掌控力。房地产企业的会计、税务以及企业管理人员都需要及时树立起适应、学习新制度的意识,保持正确、好学的态度,积极地更新其知识结构,提升其实践应用实务的能力,也需要紧密配合、积极应对我国各项财务和税收政策。

风险导向审核是完全新颖的现代化审计途径,其主要是指以被审计单位的经营风险分析作为导向来进行独立审计工作。该方法的特点主要是需要严谨的风险测评以及风险估算。借鉴国际上大型事务所和审计机构的现代信息化审计方式来预防审计风险,通过风险导向审计的应用,能够大大提升审计工作的质量,有效规避审计风险。面对怎样以有效率以及方法的形式完成审计工作,新审计准则要求严格遵守审计要求的方式,从审计工作的组织、编制以及确立等流程,对被审计单位的审计工作给出指导和实施细则。

加强审计工作的外部环境分析,防范审计风险。一是加强会计事务所内部会计和审计从业人员的职业道德修养,主动按照会计职业道德要求来要求自己,减少主观的违规行为;二是不断提高会计、审计人员的专业

能力,并提高其综合素质。会计从业人员要尽量完全了解与掌握有关的会计审计实务,并对我国的有关准则和法规有准确的把握,以防止在客观方面出现会计数据失真的现象。与此同时,我国在外部环境方面,需要加强会计监督的法律法规建设,对会计数据造假举动应该更加严格地惩罚,并追究会计数据造假所有责任人的民事责任,这样能够减少会计数据造假违法行为的出现。

现代风险导向审核是在传统风险导向审计的基础上,进行完善和更新,并结合体系论、战略理论构建主要思路。现代风险导向审核要求注册会计师在审核中以被审计单位对重大错报危险的认识、测评等为审计的主要流程,获取可能出现的主要错报因素,再依照风险测评标准给出合理的审计资源,能够目标明确,提高审计准确度和有效性。充分强调现代战略风险导向型审计,完全表现了风险导向审计的宗旨,明确了风险导向审计的理论。注册会计师依照被审计单位的特殊性,为有针对性地科学规划和执行审计程序奠定了一定的前期基础。

综上所述,随着我国市场经济的不断深化,我国的会计准则、审计准则也在不断地更新。在政策的新环境下,对我国的审计工作产生了一定程度的影响。面对这种新形势,怎样能在复杂的环境中规避审计风险,保证审计行业的职业操守,提高处理复杂局面的独立审计能力,变得越来越重要。

公司以设备对外投资 可以分期缴纳企业所得税吗

问: 公司以设备对外投资,可以分期缴纳企业所得税吗?

答: 根据《财政部、国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》(财税〔2014〕116号)第一条规定,居民企业(以下简称企业)以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得,可在不超过5年期限内,分期均匀计入相应年度的应纳税所得

额,按规定计算缴纳企业所得税。

但企业应同时根据《财政部 国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》(财税〔2014〕116号)《国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税有关征管问题的公告》(国家税务总局公告2015年第33号)等规范性文件的具体要求做好税务处理工作。

闽东红色记忆

2017年3月17日下午,为着力推进“两学一做”学习教育常态化制度化,提升支部书记、支委党性修养和履职能力,中国海峡人才市场组织的流动党员支部书记、支委赴寿宁、福安现场教学拉开序幕。福建华兴会计师事务所(特殊普通合伙)党支部派我和林辉两个支委参加学习。我们一行四十人乘坐大巴经过四个多小时颠簸,到达党性教育教学基地寿宁县下党乡。

18日早晨我们走了“党群连心路”,这是时任宁德地委书记的习近平同志当年顶烈日、冒酷暑走过的一条崎岖不平的山间小路。我们重温了当年干部下乡工作的艰难,以及群众生活和生产的艰辛。在路边的凉亭里,党校老师介绍了当年下党群众送给习总书记解渴、防暑的绿豆汤和草药茶的场景,表达了老区人民对习总书记的深厚感情,也反映出当年群众希望习总书记能带领他们早日脱贫致富的迫切愿望。

走完“党群连心路”,不知不觉来到了一座廊桥——鸾峰桥,它建于明代,为全国单孔跨度最长,是寿宁县现存的19座贯木拱廊桥中最壮观的。桥前溪石峥嵘、环境优美,在如此壮观、宏伟的桥面前,我们心中洋溢出的只有无数的赞美之词,以及对建造者鬼斧神工的赞叹。

党校老师娓娓道来习总书记三进下党乡往事:1989年7月19日,习总书记第一次到下党乡。当时乡党委、政府在王氏宗祠办公,地点十分简陋狭窄。习总书记一行就在下党鸾峰桥边的小学校里现场办公。深入细致地了解了当地情况。这一天,习总书记一行从寿宁县城出发乘车5小时,步行4个半小时,开会座谈访贫问苦2个小时,一路风尘,大汗淋漓,辛苦程度不言而喻。

1989年7月26日,下党乡发生百年不遇的暴雨洪灾,习总书记第二次冒雨赶往受灾现场,视察灾情,部署抗灾救灾和灾后重建工作,并安排解决公路、防洪堤坝、学校修缮等工作,以解燃眉之急。

1996年8月7日,时任福建省委副书记的习近平带领扶贫办等部门负责人来到全省最贫困的下党乡。习近平沿河视察水毁后修缮起来的防洪堤工程,到群众家里

慰问困难群众。所到之处不时与群众打招呼,和群众亲切握手,了解群众的生产和生活情况。解决了当地许多发展难题,为现在的发展打下良好的基础。

听完党校老师介绍后,我们才真正理解习总书记说的“异常艰苦、异常难忘”,也让我们对这座桥的印象更为深刻,此时令人难忘的是那段艰苦的回忆,那段我们不能忘却的记忆。在当时习总书记因地制宜的扶贫决策指引下,干部群众坚持“滴水穿石”、“弱鸟先飞”的精神,用自己的双手改变了下党乡面貌。我们在鸾峰桥上重温了入党誓词,不忘初心,为人民服务。

我们来到曾在寿宁县当过四年知县的明代通俗文学家冯梦龙的纪念馆。我们一边聆听着解说员讲述当年冯梦龙在任上的种种事迹,一边真切地感受到冯梦龙那颗“一念为民之心”,促使我们向冯梦龙那刚正不阿、革除弊习、兴利除害的高尚品德致敬。

19日我们前往福安市廉村,该村被喻为开闽进士第一村,村民薛令之是福建的第一位进士,且为官清廉,所以被御赐为“廉村”。廉村历代人才辈出,获取各种功名众多,自唐至清,仅进士就有23人之多。这使廉村的美名更加有分量,给我们上了一堂生动的廉政奉公教育课。

我们在车上热议“廉村”事迹,不知不觉到了位于福安市溪柄镇的闽东苏区纪念馆。馆中展示了300多幅闽东苏维埃革命斗争的珍贵资料和图片。仰视这一幅幅的历史图片,心潮澎湃,革命志士面对着敌人高官厚禄不动心,严刑拷打不屈服,宁愿付出自己的鲜血和生命才换来了今天和平、美好的幸福生活。我们应该铭记历史,牢记革命先烈为人民谋幸福的遗愿。

19日晚上我们回到各自的工作单位,短短的两天半红色学习,收获颇多。作为一名党员,更应该深入基层,密切联系群众,为人民谋福利,为官一任,造福一方,不忘初心、继续前行,为实现一个“中国梦”、两个“一百年”的目标而努力奋斗!

华兴所党支部 曾廷希