

福建省马尾造船股份有限公司简介

福建省马尾造船股份有限公司是福建省船舶工业集团有限公司权属骨干企业，前身为福建省马尾造船厂，创办于 1866 年，时称福建船政，是中国最早建立的机器造船企业。2016 年，马尾造船公司搬迁至连江粗芦岛，厂区占地面积约 1060 亩，建有中型海工船坞（长 280 米、宽 82 米、深 13.5 米），配套 700 吨龙门吊车，拥有使用岸线长度 1326 米的舾装码头三个，满足 8 万吨钢材加工的船体联合车间一座。

公司是商务部、工信部首批授予的 12 家“国家船舶出口基地”企业之一，是首批符合工信部《船舶行业规范条件》企业，连续九年被评为福建省百家重点工业企业，是福建省首批战略性新兴产业骨干企业、福建省海洋经济十佳龙头企业、福建省“高新技术企业”。

在近 150 年的发展历程中，公司不断与时俱进，开拓创新，赢得了海内外及社会各界的广泛赞誉。公司设计建造的 700TEU、880TEU 集装箱船被评为“福建省名牌产品”，700TEU 集装箱船更是被誉为“世界标杆”产品；成功开发了 56/58/60/70/75/87 米等海工船舶，多次荣获省、市科技进步奖；成功交付世界首艘 84 米 CSS 双体半潜式居住辅助平台，在英国荣获“2014 年度海工支持船”称号。目前，在建的全球首制 227 米深海采矿船，多项先进技术的研发应用，得到国内外造船专家的瞩目。

地址：福建省福州市连江县琯头镇粗芦岛船政大道 1 号

电话：0591-83682478 传真：0591-83682198

网址：<http://www.maweiship.com>

邮箱：trade@maweiship.com

newbuilding@maweiship.com



独立 客观 公正 优质 廉洁 高效



华兴会计师
HUAXING ACCOUNTANTS

2017年 第6期 | 总第257期



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



中共中国海峡人才市场党组成员、副总经理叶金山来华兴所调研



华兴所首席合伙人、党支部书记林宝明汇报事务所党建工作情况



华兴所经营班子开会研究工作



北京分所参加教育部中央高校改善基本办学条件项目评审布置会



中国海峡人才市场领导来华兴所调研



中国海峡人才市场领导与华兴所党支部成员合影



北京分所员工对中央高校项目评审工作进行认真讨论



北京分所参加教育部专家评审小组在中国地质大学进行评审



新一届华兴所党支部委员会召开民主生活会



新一届华兴所工会委员会研究工作计划



业务七部员工在整理工作底稿



华兴所部分注册会计师到厦门国家会计学院参加后续教育

HUAXING
ACCOUNTANTS

华兴会计师

2017年第06期（总第257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 16 号——	
政府补助》的通知（财会〔2017〕15 号）	03
关于广告费和业务宣传费支出税前扣除	
政策的通知（财税〔2017〕41 号）	04
《上市公司股东、董监高减持股份的若干规	
定》（中国证券监督管理委员会公告	
〔2017〕9 号）	04

会计

增值税一般纳税人外购农产品的税务与会计	
处理	06
上市公司并购重组资产评估监管存在哪些典	
型问题	08
房企跨期与差额征税的业务梳理	10
预收租赁费增值税账务处理辨析	12
新准则下借款费用内部分配规则及其会计核	
算研究	15
预缴增值税会计处理应“计提”	21
不结转收入可否结转“税金及附加”	21

税收

代收的电费需缴增值税	23
增值税税率由 13% 降至 11%，企业应注意哪	
些问题	24

以资本公积、留存收益转增注册资本（股本），	
如何扣缴股东所得税	26
委托研发加计扣除须注意四个变化	28
营改增后销售代金券如何处理	30
企业亏损情形不同 税前弥补方法有别	30

审计

CPA 在函证程序中存在的问题和改进建议	33
会计监管风险提示第 3 号——审计项目复核	37

咨询信箱

企业外聘研发人员的劳务费用可以加计扣除吗	38
企业购买的专业书籍能否作为职工教育经费在企业所得税前计算扣除	38

企业文化

中国海峡人才市场党组成员、副总经理叶金山到华兴所调研党建工作	39
只有马克思主义才能救中国	39

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16号——政府补助》的通知

财会〔2017〕15号

为了适应社会主义市场经济发展需要，规范政府补助的会计处理，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16号——政府补助》进行了修订，现予印发，在所有执行企业会计准则的企业范围内施行。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

附件：《企业会计准则第16号——政府补助》

财政部

2017年5月10日

企业会计准则第 16 号——政府补助

第一章 总则

第一条 为了规范政府补助的确认、计量和列报，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 本准则中的政府补助，是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产。

第三条 政府补助具有下列特征：

（一）来源于政府的经济资源。对于企业收到的来源于其他方的补助，有确凿证据表明政府是补助的实际拨付者，其他方只起到代收代付作用的，该项补助也属于来源于政府的经济资源。

（二）无偿性。即企业取得来源于政府的经济资源，不需要向政府交付商品或服务作为对价。

第四条 政府补助分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。

与资产相关的政府补助，是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。

与收益相关的政府补助，是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助。

第五条 下列各项适用其他相关会计准则：

（一）企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，适用《企业会计准则第 14 号——收入》等相关会计准则。

（二）所得税减免，适用《企业会计准则第 18 号——所得税》。

政府以投资者身份向企业投入资本，享有相应的所有者权益，不适用本准则。

第二章 确认和计量

第六条 政府补助同时满足下列条件的，才能予以

确认：

（一）企业能够满足政府补助所附条件；

（二）企业能够收到政府补助。

第七条 政府补助为货币性资产的，应当按照收到或应收的金额计量。

政府补助为非货币性资产的，应当按照公允价值计量；公允价值不能可靠取得的，按照名义金额计量。

第八条 与资产相关的政府补助，应当冲减相关资产的账面价值或确认为递延收益。与资产相关的政府补助确认为递延收益的，应当在相关资产使用寿命内按照合理、系统的方法分期计入损益。按照名义金额计量的政府补助，直接计入当期损益。

相关资产在使用寿命结束前被出售、转让、报废或发生毁损的，应当将尚未分配的相关递延收益余额转入资产处置当期的损益。

第九条 与收益相关的政府补助，应当分情况按照以下规定进行会计处理：

（一）用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的，确认为递延收益，并在确认相关成本费用或损失的期间，计入当期损益或冲减相关成本；

（二）用于补偿企业已发生的相关成本费用或损失的，直接计入当期损益或冲减相关成本。

第十条 对于同时包含与资产相关部分和与收益相关部分的政府补助，应当区分不同部分分别进行会计处理；难以区分的，应当整体归类为与收益相关的政府补助。

第十一条 与企业日常活动相关的政府补助，应当按照经济业务实质，计入其他收益或冲减相关成本费用。与企业日常活动无关的政府补助，应当计入营业外收支。

第十二条 企业取得政策性优惠贷款贴息的,应当区分财政将贴息资金拨付给贷款银行和财政将贴息资金直接拨付给企业两种情况,分别按照本准则第十三条和第十四条进行会计处理。

第十三条 财政将贴息资金拨付给贷款银行,由贷款银行以政策性优惠利率向企业提供贷款的,企业可以选择下列方法之一进行会计处理:

(一)以实际收到的借款金额作为借款的入账价值,按照借款本金和该政策性优惠利率计算相关借款费用。

(二)以借款的公允价值作为借款的入账价值并按照实际利率法计算借款费用,实际收到的金额与借款公允价值之间的差额确认为递延收益。递延收益在借款存续期内采用实际利率法摊销,冲减相关借款费用。

企业选择了上述两种方法之一后,应当一致地运用,不得随意变更。

第十四条 财政将贴息资金直接拨付给企业,企业应当将对应的贴息冲减相关借款费用。

第十五条 已确认的政府补助需要退回的,应当在需要退回的当期分情况按照以下规定进行会计处理:

(一)初始确认时冲减相关资产账面价值的,调整资产账面价值;

(二)存在相关递延收益的,冲减相关递延收益账

面余额,超出部分计入当期损益;

(三)属于其他情况的,直接计入当期损益。

第三章 列报

第十六条 企业应当在利润表中的“营业利润”项目之上单独列报“其他收益”项目,计入其他收益的政府补助在该项目中反映。

第十七条 企业应当在附注中单独披露与政府补助有关的下列信息:

(一)政府补助的种类、金额和列报项目;

(二)计入当期损益的政府补助金额;

(三)本期退回的政府补助金额及原因。

第四章 衔接规定

第十八条 企业对 2017 年 1 月 1 日存在的政府补助采用未来适用法处理,对 2017 年 1 月 1 日至本准则施行日之间新增的政府补助根据本准则进行调整。

第五章 附则

第十九条 本准则自 2017 年 6 月 12 日起施行。

第二十条 2006 年 2 月 15 日财政部印发的《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 16 号——政府补助》同时废止。

财政部此前发布的有关政府补助会计处理规定与本准则不一致的,以本准则为准。

关于广告费和业务宣传费支出 税前扣除政策的通知

财税〔2017〕41号

根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(国务院令 第 512 号)第四十四条规定,现就有关广告费和业务宣传费支出税前扣除政策通知如下:

一、对化妆品制造或销售、医药制造和饮料制造(不含酒类制造)企业发生的广告费和业务宣传费支出,不超过当年销售(营业)收入 30% 的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。

二、对签订广告费和业务宣传费分摊协议(以下简称分摊协议)的关联企业,其中一方发生的不超过当年销售(营业)收入税前扣除限额比例内的广告费和业务宣传费支出可以在本企业扣除,也可以将其中的部分或

全部按照分摊协议归集至另一方扣除。另一方在计算本企业广告费和业务宣传费支出企业所得税税前扣除限额时,可将按照上述办法归集至本企业的广告费和业务宣传费不计算在内。

三、烟草企业的烟草广告费和业务宣传费支出,一律不得在计算应纳税所得额时扣除。

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 税务总局

2017 年 5 月 27 日

《上市公司股东、董监高减持股份的若干规定》

中国证券监督管理委员会公告〔2017〕9号

现公布《上市公司股东、董监高减持股份的若干规定》，自公布之日起施行。

中国证监会
2017年5月26日

上市公司股东、董监高减持股份的若干规定

第一条 为了规范上市公司股东及董事、监事、高级管理人员（以下简称董监高）减持股份行为，促进证券市场长期稳定健康发展，根据《公司法》《证券法》的有关规定，制定本规定。

第二条 上市公司控股股东和持股 5%以上股东（以下统称大股东）、董监高减持股份，以及股东减持其持有的公司首次公开发行前发行的股份、上市公司非公开发行的股份，适用本规定。

大股东减持其通过证券交易所集中竞价交易买入的上市公司股份，不适用本规定。

第三条 上市公司股东、董监高应当遵守《公司法》《证券法》和有关法律、法规，中国证监会规章、规范性文件，以及证券交易所规则中关于股份转让的限制性规定。

上市公司股东、董监高曾就限制股份转让作出承诺的，应当严格遵守。

第四条 上市公司股东、董监高可以通过证券交易所的证券交易卖出，也可以通过协议转让及法律、法规允许的其他方式减持股份。

因司法强制执行、执行股权质押协议、赠与、可交换债换股、股票权益互换等减持股份的，应当按照本规定办理。

第五条 上市公司股东、董监高减持股份，应当按照法律、法规和本规定，以及证券交易所规则，真实、准确、完整、及时履行信息披露义务。

第六条 具有下列情形之一的，上市公司大股东不得减持股份：

（一）上市公司或者大股东因涉嫌证券期货违法犯罪，在被中国证监会立案调查或者被司法机关立案侦查期间，以及在行政处罚决定、刑事判决作出之后未满 6 个月的。

（二）大股东因违反证券交易所规则，被证券交易所公开谴责未满 3 个月的。

（三）中国证监会规定的其他情形。

第七条 具有下列情形之一的，上市公司董监高不

得减持股份：

（一）董监高因涉嫌证券期货违法犯罪，在被中国证监会立案调查或者被司法机关立案侦查期间，以及在行政处罚决定、刑事判决作出之后未满 6 个月的。

（二）董监高因违反证券交易所规则，被证券交易所公开谴责未满 3 个月的。

（三）中国证监会规定的其他情形。

第八条 上市公司大股东、董监高计划通过证券交易所集中竞价交易减持股份，应当在首次卖出的 15 个交易日前向证券交易所报告并预先披露减持计划，由证券交易所予以备案。

上市公司大股东、董监高减持计划的内容应当包括但不限于：拟减持股份的数量、来源、减持时间区间、方式、价格区间、减持原因。减持时间区间应当符合证券交易所的规定。

在预先披露的减持时间区间内，大股东、董监高应当按照证券交易所的规定披露减持进展情况。减持计划实施完毕后，大股东、董监高应当在两个交易日内向证券交易所报告，并予公告；在预先披露的减持时间区间内，未实施减持或者减持计划未实施完毕的，应当在减持时间区间届满后的两个交易日内向证券交易所报告，并予公告。

第九条 上市公司大股东在 3 个月内通过证券交易所集中竞价交易减持股份的总数，不得超过公司股份总数的 1%。

股东通过证券交易所集中竞价交易减持其持有的公司首次公开发行前发行的股份、上市公司非公开发行的股份，应当符合前款规定的比例限制。

股东持有上市公司非公开发行的股份，在股份限售期期满后 12 个月内通过集中竞价交易减持的数量，还应当符合证券交易所规定的比例限制。

适用前三款规定时，上市公司大股东与其一致行动人所持有的股份应当合并计算。

第十条 通过协议转让方式减持股份并导致股份出让方不再具有上市公司大股东身份的，股份出让方、受

让方应当在减持后6个月内继续遵守本规定第八条、第九条第一款的规定。

股东通过协议转让方式减持其持有的公司首次公开发行前发行的股份、上市公司非公开发行的股份，股份出让方、受让方应当在减持后6个月内继续遵守本规定第九条第二款的规定。

第十一条 上市公司大股东通过大宗交易方式减持股份，或者股东通过大宗交易方式减持其持有的公司首次公开发行前发行的股份、上市公司非公开发行的股份，股份出让方、受让方应当遵守证券交易所关于减持数量、持有时间等规定。

适用前款规定时，上市公司大股东与其一致行动人所持有的股份应当合并计算。

第十二条 上市公司大股东的股权被质押的，该股东应当在该事实发生之日起2日内通知上市公司，并予公告。

中国证券登记结算公司应当统一制定上市公司大股东场内场外股权质押登记要素标准，并负责采集相关信息。证券交易所应当明确上市公司大股东办理股权质押登记、发生平仓风险、解除股权质押等信息披露内容。

因执行股权质押协议导致上市公司大股东股份被出售的，应当执行本规定。

第十三条 上市公司股东、董监高未按照本规定和证券交易所规则减持股份的，证券交易所应当视情节采取书面警示等监管措施和通报批评、公开谴责等纪律处分措施；情节严重的，证券交易所应当通过限制交易

的处置措施禁止相关证券账户6个月内或12个月内减持股份。

证券交易所为防止市场发生重大波动，影响市场交易秩序或者损害投资者利益，防范市场风险，有序引导减持，可以根据市场情况，依照法律和交易规则，对构成异常交易的行为采取限制交易等措施。

第十四条 上市公司股东、董监高未按照本规定和证券交易所规则减持股份的，中国证监会依照有关规定采取责令改正等监管措施。

第十五条 上市公司股东、董监高未按照本规定和证券交易所规则披露信息，或者所披露的信息存在虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏的，中国证监会依照《证券法》第一百九十三条的规定给予行政处罚。

第十六条 上市公司股东、董监高减持股份超过法律、法规、中国证监会规章和规范性文件、证券交易所规则设定的比例的，依法予以查处。

第十七条 上市公司股东、董监高未按照本规定和证券交易所规则减持股份，构成欺诈、内幕交易和操纵市场的，依法予以查处。

第十八条 上市公司股东、董监高违反本规定和证券交易所规则减持股份，情节严重的，中国证监会可以依法采取证券市场禁入措施。

第十九条 本规定自公布之日起施行。《上市公司大股东、董监高减持股份的若干规定》（证监会公告〔2016〕1号）同时废止。

增值税一般纳税人外购农产品的税务与会计处理

王国林

涉农企业外购农产品，为什么取得小规模纳税人开具的增值税专用发票的按扣除率计算进项税额，而不按注明税金作为进项税额？

外购的农产品用于深加工，即便是增值税一般纳税人开具的发票，也不按发票注明的税金作为进项税额，而按13%扣除率计算？

进行农产品深加工也进行初级农产品加工的，其进项税额是否要分别核算？不分别核算扣税又该如何处理？外购农产品如何进行会计处理？

从农业生产者处购买农产品

从农业生产者购买农产品，以两种扣税凭证作为扣税凭证，一是自行开具的收购发票；二是农业生产者开具的自产农产品销售发票。

如果外购的农产品用于深加工，也就是适用税率为17%的货物，按扣除凭证和13%扣除率计算进项税额；如果外购的农产品用于农产品初级加工及销售服务，也就是适用11%税率货物以及税率为11%或6%的销售服务，按扣除凭证和11%扣除率计算进项税额。

需要注意的是，纳税人从批发、零售环节购进适用免征增值税政策的蔬菜、部分鲜活肉蛋而取得的普通发票，不得作为计算抵扣进项税额的凭证。

例1：某玉米面粉加工厂，向农户收购玉米5 000元，并开具了收购发票5 000元；从某玉米生产合作社购买自产的玉米5 000元，并取得该合作社开具的自产玉米销售发票；从某超市外购蔬菜1 000元，并取得了增值税普通发票。外购的玉米用于加工玉米面粉。

分析: 该企业是一家农产品初级加工企业。加工后的玉米面粉仍然是农产品, 适用税率为11%。从农业生产者购买的农产品直接按照收购发票和自产的农产品销售发票金额和11%计算进项税额, 从超市购买的蔬菜不是农业生产者销售的农产品, 在超市也是免税的, 在此不得计算进项税额。

会计分录:

借: 原材料——玉米 8 900
——蔬菜 1 000
 应交税费——应交增值税(进项税额) 1 100
贷: 银行存款(现金) 11 000

例2: 某玉米淀粉加工厂, 外购的玉米用于加工淀粉, 适用税率为17%, 并且外购的玉米及蔬菜的数据与上例相同。

会计分录:

借: 原材料——玉米 8 700
——蔬菜 1 000
 应交税费——应交增值税(进项税额) 1 300
贷: 银行存款(现金) 11 000

从小规模纳税人处外购农产品

从小规模纳税人处外购农产品, 取得的增值税专用发票虽然注明的税率为3%, 如果外购的农产品用于深加工, 则按增值税专用发票注明的金额和13%扣除率计算进项税额; 如果外购的农产品用于农产品初级加工及销售服务, 则按增值税专用发票注明的金额和11%扣除率计算进项税额。

例3: 某玉米面粉加工厂, 向小规模纳税人购买玉米用于加工玉米面粉, 取得的增值税专用发票注明的税金为300元, 金额为10 000元。

分析: 该企业是一家农产品初级加工企业, 加工的玉米面粉适用税率为11%, 取得小规模纳税人开具的增值税专用发票, 直接按发票注明的金额和11%扣除率计算进项税, 其进项税额为1 100元。

会计分录:

借: 原材料——玉米 9 200
 应交税费——应交增值税(进项税额) 1 100
贷: 银行存款(或现金) 10 300

例4: 某企业是一家玉米淀粉加工厂, 向小规模纳税人, 外购的玉米用于加工淀粉, 适用税率为17%, 增值税专用发票注明的金额为10 000元, 税金为300元。

分析: 该企业是一家农产品深加工企业, 加工的玉米淀粉适用税率为17%, 取得小规模纳税人开具的增值税专用发票, 直接按发票注明的金额和13%扣除率计算进项税, 其进项税额为1 300元。

会计分录:

借: 原材料——玉米 9 000
 应交税费——应交增值税(进项税额) 1 300
贷: 银行存款(现金) 10 300

从一般纳税人处外购农产品

从增值税一般纳税人处外购农产品, 增值税专用发票注明的税率为11%, 如果外购的农产品用于深加工, 按增值税专用发票注明的金额和13%扣除率计算进项税额; 如果外购的农产品用于农产品初级加工和销售服务, 则按增值税专用发票注明的税金作为进项税额。

例5: 某玉米面粉加工厂, 向增值税一般纳税人购买玉米用于加工面粉, 取得增值税专用发票注明的税金为1100元, 金额为10 000元。

分析: 该企业是一家农产品初级加工企业, 适用税率为11%。外购玉米按取得增值税一般纳税人发票注明的税金作为进项税额。

会计分录:

借: 原材料——玉米 10 000
 应交税费——应交增值税(进项税额) 1 100
贷: 银行存款(或现金) 11 100

例6: 某企业是一家玉米淀粉加工厂, 向增值税一般纳税人购买玉米用于加工淀粉, 取得增值税专用发票注明的税金为1 100元, 金额为10 000元。

会计分录:

借: 原材料——玉米 9 800
 应交税费——应交增值税(进项税额) 1 300
贷: 银行存款(现金) 11 100

值得注意的是, 纳税人购进农产品既用于生产销售或委托受托加工17%税率货物又用于生产销售其他货物服务的, 应当分别核算用于生产销售或委托受托加工17%税率货物和其他货物服务的农产品进项税额。

未分别核算的, 统一以增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额为进项税额, 或以农产品收购发票或销售发票上注明的农产品买价和11%的扣除率计算进项税额, 按此规定, 则上述例2、例4和例6的会计分录就不存在了, 全部要按照例1、例3和例5的会计分录处理。

此外, 属于农产品增值税进项税额核定扣除试点的纳税人, 如购进农产品直接销售的, 则扣除率为11%; 如购进农产品用于生产经营且不构成货物实体的(包括包装物、辅助材料、燃料、低值易耗品等), 如货物的税率为17%, 则按13%扣除, 如货物的适用税率为11%, 则按11%扣除。

上市公司并购重组资产评估监管存在哪些典型问题

王军辉 徐伟建

对标的资产估值是上市公司并购重组事件中的重要工作和重点关注内容,目前在我国资本市场中,经财政部、证监会审批具有证券期货资产评估资质的评估机构提供了90%以上的并购评估服务,证监会每年度会对提供资产评估服务的资产评估机构进行年度检查。笔者对证监会2012年至2017年公布的上一年度评估机构检查典型问题进行分析,以期帮助上市公司并购交易双方了解资产评估工作、协助资产评估机构出具符合规则的评估结果。

目前,证监会重点监管的项目类型包括客户经营业绩大幅波动、舞弊风险较高、收购形成大额商誉且存在业绩承诺压力以及评估增值幅度较大、多次评估结果差异较大,涉及影视传媒、网络游戏、信息科技、矿业权、商誉减值、借壳上市等的评估执业项目。从证监会2012年至2017年公布的上一年度资产评估监管典型问题看,上市公司并购重组资产评估中存在六个方面的问题。

现场勘察

现场勘察可以归纳为:并购项目必须进行现场勘察、现场勘察工作要到位、重点勘察内容要做好记录并留档备查。

现场勘察存在的具体问题包括以下五方面:(1)程序履行不充分;(2)未收录大额发电设备现场勘察与技术鉴定工作底稿;(3)现场调查工作不充分;(4)未履行适当现场调查程序;(5)调查、分析、核验等评估程序执行不到位。

现场勘察方面的问题集中在证监会2012年至2014年检查公告中出现,2017年再度出现在监管典型问题中。

资料收集

资料收集可以归纳为:按照规定确定收集资料分类、重要资料必须收集齐全、必须对收集的资料进行必要分析整理,以防出现工作底稿与报告内容不符。

资料收集存在的具体问题包括以下四方面:(1)基

准日重要财务数据搜集不全;(2)工作底稿不完善;(3)收集的资料未进行必要分析整理;(4)未按规定履行核查、验证程序,评估程序存在重大缺陷、瑕疵,交易合同、付款凭证等重要证据收集不充分。

资料收集方面的问题主要在证监会2012年至2014年、2016年检查公告中出现。

评估方法选取

评估方法选取可以归结为一点:就是评估方法的选取是否符合评估准则选择要求、是否依据充分而不是单单为了满足某些特定目的,如并购重组中为了规避业绩承诺而采用市场法评估。

评估方法存在的具体问题包括以下三方面:(1)评估方法选取依据不充分;(2)评估方法选择不当;(3)评估方法选取不恰当、理由不充分。

评估方法选取方面的问题分别在证监会2012年、2014年、2015年检查公告中出现。

评估假设

评估假设可以归纳为:评估假设内容是否合理,进一步判断假设设置的合理性主要从三个方面进行:第一个是与估值要素内涵是否一致,比如市场价值评估报告和投资价值评估报告对评估假设的约束不同,估值结果是建立在合理假设和评估工作基础上的专业判断还是评估假设预定评估结果;第二个方面是与标的资产现存情况及未来可预期情况是否切合,比如对于重要参数设定脱离企业实际的假设;第三个方面是与标的所处行业发展环境是否匹配,比如新创造一个行业进而假设脱离现有行业竞争结构的数据指标。

评估假设存在的问题主要有以下四方面:(1)个别评估假设欠缺合理性;(2)关键评估假设与现实明显不符且无法提供合理解释;(3)重要评估假设不合理;(4)评估假设适用不当。

评估假设方面的问题集中在证监会2015年至2017年的检查公告中出现,之前还在2013年检查公告中出现。

评定估算

评定估算方面的问题出现在证监会每年度检查公告中,几乎占到证监会2012年至2017年年度检查公告所列问题的一半、近六年17次出现。从问题内容看,评定估算问题分类为三个方面,包括收益法、市场法和成本法、估算程序。

(一)收益法方面的问题

收益法方面问题主要包括:一是职业怀疑不足,具体表现是在计划和实施评估工作中,不能保持必要的职业怀疑,对于异常情况甚至舞弊迹象不予有效识别或应对,比如标的企业相比同类上市公司毛利率水平异常、标的企业客户集中度极高、标的企业历史年度业绩“变脸”现象明显并最近两年明显好转等;二是执行准则不到位,具体表现是程序流于形式、基本程序执行不到位、获取评估资料不充分,比如收益法预测关键参数指标缺乏合理依据、未对企业提供的盈利预测数据进行有效核实并取得证据等;三是职业判断不合理,具体表现是形成的关于评估事项处理意见背离资产评估的基本原则,比如收益预测指标与历史年度明显不符且无合理解释、收益预测指标与评估基准日企业实际情况严重不符等。

除此之外,收益法方面还存在以下问题:(1)收益法计算公式错误;(2)盈利预测分析不全面;(3)未来经营需求未审慎分析;(4)收入预测缺乏收入预测依据;(5)预测指标与历史、现实明显不符而无合理解释;(6)对上市公司财务造假表现的毛利率偏差大、销售集中度畸高等异常现象未保持应有的职业怀疑;(7)关键评估参数确定缺乏依据,如收益法对价格和销量的预测;(8)收益预测与历史、现实情况明显不符且无合理解释。

(二)市场法和成本法方面的问题

市场法监管问题出现在2015年和2017年的检查公告中,问题是选取的可比公司明显缺乏可比性,这个问题有三个方面的内涵:首先,可比公司选取是市场法操作的第一步,如果资本市场不存在与标的资产可比的公司,而将不可比公司“设定”为可比公司,实际意味着市场法应用条件不具备;其次,现有可比公司如果不满足项目估值要求,扩大“可比”范围导致缺乏可比性;最后,市场法运用规则目前尚未形成统一认识,可比公司选取标准不统一。

成本法问题体现在关键评估参数确定缺乏依据,比如重要设备缺乏询价记录等。

(三)估算程序方面的问题

估算程序方面监管问题主要体现在三个方面,第一方面是估算错误,错误意味着无可辩驳,导致的结果往往是处罚。评定估算过程中的错误表现在四个维度,包括专业错误(比如评估指标界定错误)、计算错误(比如计算公式设置错误)、逻辑错误(比如专业概念计算公式错误)、引用错误(比如不同计算表之间结果引用错误);第二方面是重要、关键评估参数确定缺乏合理、充分依据,包含三个内涵,包括明晰估值项目重要、关键评估参数,明确重要、关键参数影响因素,取得支持重要、关键参数未来指标值的合理、充分依据;第三方面是重要、关键参数预测与现实明显不符且无法提供合理解释,包含三个关注点,包括关注重要、关键参数指标预测与历史、现实明显不符的情况,明显不符情况下是否有相关资料支持,支持性资料是否有效。

除此之外,估算程序方面还存在八个方面的问题:

(1)重要参数确定未履行必要程序和获取充分证据;(2)评估资料分析不到位;(3)评估参数选取缺乏合理理由;(4)重要评估参数缺乏充分依据;(5)关键评估参数选取缺乏合理依据;(6)关键参数与现实明显不符且无法提供合理解释;(7)计算过程中存在明显专业、计算、逻辑或引用错误;(8)评估参数选用不恰当、评估计算公式设置不正确。

违反法规

违反法规的问题主要表现在:(1)未对自委托方、被评估单位取得的资料进行独立分析、调查与判断,而直接以此为依据测算;(2)出具虚假评估报告,迎合委托人需要,执业程序“走过场”,相关报告“量身定做”;(3)存在明显预测错漏,倒签报告日期,允许其他机构或个人以本机构名义执业。

违反法规方面的问题连续在2015年至2017年证监会监管问题中出现。随着2016年12月1日《资产评估法》的实施以及资产评估行业法规体系的健全,对资产评估机构和资产评估师的规范性要求将越来越严格,另一方面也将极大促进资产评估行业执业质量的提升,更好地为资本市场服务。

违反法规方面的问题从执业角度考虑主要涉及的

是委托人或被评估单位提供的财务预测等对评估结果有重要影响的资料引用问题。在证监会2015年和2016年监管问题中明确了此问题的解决思路,有三点要注意,第一点,委托人和被评估单位提供的此类资料不得直接作为评估依据;第二点,作为评估依据的前提是资产评估师依据评估经验对此类资料进行合理性的分析判断、依据市场调研取得的证据资料对此类资料进行可用性的调查判断;第三点,不得出具虚假评估报告,也就是明知企业提供了不实的资料或者根据专业经验应该能够辨别资料真伪但未识别,而是故意隐瞒事实或假装不知实情,配合甚至“出谋划策”满足委托人要求出具报告。

在资产评估执业过程中,资产评估机构必须依法

合规执业、监督指导资产评估专业人员提高职业道德,教育提高资产评估专业人员执业水平。按照监管部门的要求就是一要明确定位,深刻理解证券期货相关业务作为法定业务的属性,秉持独立、专业、公共的立场;二是要勤勉尽责,严格按照执业准则和监管规则的要求从业,时刻保持执业谨慎态度,对所依据的文件资料内容的真实性、准确性、完整性进行核查和验证;三是要不断学习,提升专业胜任能力,既要加强对新业务领域、新执业规则的学习,也要及时、准确地把握监管规则;四是要完善管理,加快总部与分支机构的实质性统一,建立健全质量控制体系和独立性制度,加大人员、资金和技术投入。

房企跨期与差额征税的业务梳理

段晖

为适应营改增的业务需求,财政部发布了《增值税会计处理规定》(财会〔2016〕22号)等相关规定,然而房地产开发企业跨期项目和差额征税业务,在财会〔2016〕22号文件中并未给出详尽规定,本文拟就这两大特殊业务的增值税会计处理进行梳理和探讨。

跨期业务

案例1: 甲公司为房地产开发企业, A项目为营改增跨期项目, 营改增后甲公司选择简易计税, 具体业务如下:

1. 2016年1月1日预售, 预收房款80 000万元, 开具营业税发票。

根据《营业税暂行条例》第二十五条第一款的规定, 纳税人销售不动产, 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。

会计处理如下: (单位: 万元, 下同)

①预收房款时

借: 银行存款	80 000
贷: 预收账款	80 000

②缴纳营业税

借: 应交税费——应交营业税	4 000
贷: 银行存款	4 000

2. 2016年12月31日尾盘预售, 预收房款6 300万元,

开具“不征税”增值税普通发票。

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第四十五条规定, 预收房款时不具备增值税纳税义务时间。

《国家税务总局关于发布〈房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法〉的公告》(国家税务总局公告2016年第18号)第十条和第十一条规定, 一般纳税人采取预收款方式销售自行开发的房地产项目, 应在收到预收款时按照3%的预征率预缴增值税。应预缴税款=预收款÷(1+5%)×3%。

会计处理如下:

①预收房款时

借: 银行存款	6 300
贷: 预收账款	6 300

②预交增值税时

借: 应交税费——简易计税	180
贷: 银行存款	180

3. 2017年2月28日交房并符合收入确认条件。

交房并符合收入确认条件时, 会计上应当确认收入, 增值税具备纳税义务发生时间。从客观上讲, 营业税的价内税核算和增值税的价外税核算, 带来的会计

核算口径差异,在实务中如何操作,财会〔2016〕22号文件并没有给出具体规定。笔者建议,可分别营改增前后两个时段,分别不同的口径确认收入。

会计处理如下:

①结转营改增前的预收房款

借:预收账款 80 000
贷:主营业务收入 80 000

②计提营改增前的营业税

借:税金及附加 4 000
贷:应交税费——应交营业税 4 000

③结转营改增后的预收房款

借:预收账款 6 300
贷:主营业务收入 6 000
应交税费——简易计税 300

④申报缴纳增值税时,抵减预缴的增值税

借:应交税费——简易计税 120
贷:银行存款 120

差额征税

案例2:乙公司为房地产开发企业,B项目为新项目,适用增值税一般计税,具体业务如下:

1.2016年5月8日支付土地出让金62 160万元,并取得合规财政票据。

财会〔2016〕22号文件第二条第(三)款第1项规定,企业发生相关成本费用按现行增值税制度规定允许扣减销售额的,在发生成本费用时,按应付或实际支付的金额,借记“主营业务成本”或“存货”等科目,贷记“应付账款”或“银行存款”等科目。待纳税义务发生时,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”或“存货”等科目。

会计处理:

借:开发成本 62 160
贷:银行存款 62 160

2.2017年12月31日B项目完工,假定其他开发成本(不含土地出让金)50 000万元。

按照《企业产品成本核算制度(试行)》(财会〔2013〕17号)的规定,结转完工产品成本。

会计处理:

借:开发产品 112 160
贷:开发成本 112 160

3.2018年5月1日交房并符合收入确认条件,交房面积占可售面积的85%,结转预售房款157 620万元。

根据国家税务总局公告2016年第18号文件第四条和第五条的规定,房地产开发企业中的一般纳税人销售自行开发的房地产项目,适用一般计税方法计税,按照取得的全部价款和价外费用,扣除当期销售房地产项目对应的土地价款后的余额计算销售额。

销售额=(全部价款和价外费用-当期允许扣除的土地价款)÷(1+11%)

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

因此,本次允许抵减的销项税额=(62 160×85%)÷(1+11%)×11%=5 236(万元)。会计处理:

①确认收入时

借:预收账款 157 620
贷:主营业务收入 142 000
应交税费——应交增值税(销项税额) 15 620

②结转成本时

借:主营业务成本 95 336 (112 160×85%)
贷:开发产品 95 336

③根据财会〔2016〕22号文件第二条第(三)款第1项规定,享受差额征税政策时

借:应交税费——应交增值税(销项税额抵减) 5 236
贷:主营业务成本 5 236

综上会计处理,差额征税前的销项税额为15 620万元,差额征税后的销项税额为10 384万元(15 620-5 236)。

根据《国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点后增值税纳税申报有关事项的公告》(国家税务总局公告2016年第13号)的规定,《增值税纳税申报表附列资料(一)》第4行第10列“销项税额”应当填写15 620万元,《增值税纳税申报表附列资料(一)》第4行第14列“销项税额”和《增值税纳税申报表(一般纳税人适用)》第11行“本月数”列“销项税额”应当填写10 384万元。

需要注意的是,在土地增值税清算时,其收入和成本的确认,与会计处理以及增值税的规定不同,将另行探讨。

预收租赁费增值税账务处理辨析

徐田强

一、问题的提出

“营改增”实施以前,企业将机器设备以及房屋用于经营性租赁属营业税计征范围,预先收取的租赁费需按“服务业”租赁服务开票,并计入当期应纳营业税税额。在账务处理时,应缴纳的营业税记入“主营业务税金及附加”科目借方,同时贷记“应交税费——应交营业税”科目。2016年5月财政部、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)全面实施之后,经营性租赁属于该文件所规定的销售服务,纳入增值税征收范围,需按增值税新规计算缴纳增值税。

但值得注意的是,增值税与营业税不同,增值税属于价外税,企业在收到预付租赁款并承担纳税义务时,不能采用与营业税相同的会计处理方法,直接将增值税税款记入“主营业务税金及附加”等费用类科目,而应采用过渡科目进行结转。与此同时,为配合全面“营改增”所带来的增值税法规变化,2016年12月,财政部颁布实施了《关于印发〈增值税会计处理规定〉的通知》(财会〔2016〕22号),对全面“营改增”后的增值税会计科目设置、账务处理方法以及报表项目相关列示进行了说明,但并没有提及在取得预收租赁费时,该如何进行增值税会计处理。由于上述种种原因,导致当前实务界对预收租赁款的会计处理存在不同观点和做法,相关争论也常见诸报刊和论坛。对此,本文拟予以专门探讨。

二、当前常见的几种账务处理方式

例:假设某制造型企业属增值税一般纳税人,2016年12月将其一处闲置的办公场所(同地)用于出租,月底收到某承租单位缴纳的2017年第一季度租金333万元。根据财税〔2016〕36号文件的规定及当地税务部门认定,企业不动产租赁服务适用的增值税税率为11%。

上述业务并不复杂,但在财税〔2016〕36号文件实施之后,涉及租赁业务由先前征收营业税改征增

值税的问题,加之财政部为配合增值税法规调整、规范涉税业务会计处理,在财会〔2016〕22号文件中对会计科目及专栏设置进行了调整,由此导致实务界在增值税会计科目使用、增值税会计核算上比较混乱,出现多种不同的会计处理方法。主要有以下三种:

做法一:收到租赁费并向对方开票时,确认增值税销项税额,并计入待转销项税额;然后从下年第一季度开始,分月进行转销并确认租赁费收入。

账务处理如下:①借:银行存款333;贷:预收账款——某承租单位333。②借:应交税费——待转销项税额33;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)33 $[333 \div (1+11\%) \times 11\%]$ 。③2017年1~3月,每月月底确认租金收入:借:预收账款——某承租单位111;贷:其他业务收入100,应交税费——待转销项税额11。

做法二:在收到租赁费并向对方开票时,需确认增值税预交税额,然后月底转入未交增值税;从下一年起,按月确认租赁费收入及销项税额。

账务处理如下:①借:银行存款333;贷:预收账款——某承租单位333。②借:预收账款——某承租单位33;贷:应交税费——预交增值税33。借:应交税费——预交增值税33;贷:应交税费——未交增值税33。③2017年1~3月,每月月底确认租金收入:借:预收账款——某承租单位111;贷:其他业务收入100,应交税费——应交增值税(销项税额)11。

做法三:收到租赁费并向对方开票时,直接确认增值税销项税额,并记入“应收账款”科目;从下一年度开始,按月确认租赁费收入。

账务处理如下:①借:银行存款333;贷:预收账款——某承租单位333。②借:应收账款——某承租单位33;贷:应交税费——应交增值税(销项税额)33。③2017年1~3月,每月月底确认租金收

入：借：应收账款——某承租单位100；贷：其他业务收入100。④2017年第一季度末，双方对账后核销预收账款：借：预收账款——某承租单位333；贷：应收账款——某承租单位333。

三、对上述处理方法的讨论

1. 实际账务处理争论的焦点。企业在提供不动产租赁服务时预收租赁费，实质上属于预付费业务。即承租方根据租赁合同，向出租方预先支付租赁费，作为履约的保证；出租方则在取得租赁费后，承担向承租方按时、按要求提供租赁服务的义务。在全面“营改增”实施后，出租方收到的预付租赁费由两部分构成：租赁费收入和增值税税款。结合上述账务处理来看，对预收租赁费争论的焦点在于这两个部分：一是该如何对所缴纳增值税的性质进行判定，采用哪个会计科目核算；二是如何对预收租赁费进行价税分离处理。对上述两点理解的不同，导致会计处理方法存在较大差异。

2. 对上述三种处理方法的评价和分析。做法一在企业收到租赁费预收款时计算并确认增值税销项税额，这一点符合财税〔2016〕36号文附件《营业税改征增值税试点实施办法》第四十五条关于增值税纳税义务发生时间的规定，即“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”。但在进行账务处理时，将“应交税费——待转销项税额”作为“应交税费——应交增值税（销项税额）”的过渡科目，并按月进行结转，则与现行增值税会计处理规定不符。因为，根据财会〔2016〕22号文件的规定，“待转销项税额”属于“应交税费”科目的二级科目，主要用于核算一般纳税人销售货物、提供加工修理修配劳务、提供服务等，已确认相关收入（或利得）但尚未发生增值税纳税义务，而需于以后期间确认销项税额的增值税额。换言之，只有当收入确认时间早于纳税义务发生时间时，才会涉及“应交税费——待转销项税额”科目。显然，从本例来看，收入的确认时间要晚于增值税纳税义务发生时间，因此将增值税销项税额确认为待转销项税额并按月摊销，明显是错误的。

做法二将收到租赁款并开票时确认的增值税额作为预交增值税处理，也与现行税收法规及账务处理规定不符。根据财税〔2016〕36号文件及国家税务总局发布的《纳税人转让不动产增值税征收管理暂行办法》《纳税人提供不动产经营租赁服务增值税征收管理暂行办法》《纳税人跨县（市、区）提供建筑服务增值税征收管理暂行办法》《房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法》的规定，纳税人转让异地不动产、异地提供不动产经营租赁服务、异地提供建筑服务、以预收款方式销售房地产等四种情形，需要按照规定的方法在经营地预缴增值税。为配合该项规定，财政部在财会〔2016〕22号文件中增设了“预交增值税”明细科目，以核算纳税人增值税预交情况。本例中，企业从事本地不动产租赁业务，不属于上述应预缴增值税的四种情形，也不涉及“应交税费——预交增值税”科目核算。此外，做法二在按月确认收入时计提增值税销项税额，则是将收入的确认时间与纳税义务时间混同，违背了《营业税改征增值税试点实施办法》第四十五条的规定。

做法三在账务处理上使用了“应收账款”会计科目，主要是基于以下两点考虑：一是财会〔2016〕22号文件对销售业务账务处理的规定，即企业在销售业务、提供加工修理修配劳务及提供服务时，应当按照应收或已收的金额借记“应收账款”“应收票据”“银行存款”等科目，按取得的收入金额贷记“主营业务收入”“其他业务收入”“固定资产清理”等科目，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”或“应交税费——简易计税”科目。二是增设“应收账款”科目便于双方期末对账。“预收账款”科目期末贷方余额反映实际已收到的租赁方租赁费，可与增值税发票金额相互勾稽；“应收账款”科目借方余额则反映企业按权责发生制核算的应收账款总额，这样方便企业对账及填列资产负债表。上述考虑在逻辑上没有问题，但需注意的是：在承租方已预付租赁费的情况下，增设“应收账款”科目既不利于财务人员理解，也缺乏直接依据，使得简单的问题复杂化，增加了账务处理的复杂性。

四、预收租赁费的账务处理思路

对预收租赁费进行账务处理的关键是厘清以下两个问题：一是根据财税〔2016〕36号文件规定，企业收到租赁费预付款时，即承担增值税纳税义务，应通过“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目进行核算，在此过程中不涉及“待转销项税额”及“预交增值税”等二级科目；二是租赁费由租赁收入和应纳增值税两部分构成。根据《企业会计准则第14号——收入》及《企业会计准则第21号——租赁》相关规定，预收租赁收入需在服务期内按直线法进行确认。在收入的确认与增值税纳税义务不同步的情况下，进行预收租赁费价税分离处理，笔者认为有两个思路：一是直接通过“预收账款”科目分步结转；二是借助“递延收益”科目进行过渡结转。

1. 直接通过“预收账款”科目分步结转。账务处理如下：①借：银行存款333；贷：预收账款——某承租单位333。②借：预收账款——某承租单位33；贷：应交税费——应交增值税（销项税额）33。③2017年1～3月，每月月底确认租金收入：借：预收账款——某承租单位100；贷：其他业务收入100。

2. 借助“递延收益”过渡科目进行结转。账务处理如下：①借：银行存款333；贷：预收账款——某承租单位333。②借：预收账款——某承租单位33；贷：递延收益——不动产租赁收益300；应交税费——应交增值税（销项税额）33。③2017年1～3月，每月月底确认租金收入：借：递延收益——不动产租赁收益100；贷：其他业务收入100。

思路一的做法是在收到预付租赁款并向对方开票时，直接从预收账款中结转增值税销项税额。因为增值税是流转税，表面上是出租方承担了纳税义务，但最终税款会通过租赁费转嫁给租赁方，所以预付租赁款所含增值税可直接抵减预收账款。抵减后的剩余部分属于未实现租赁收入，按照会计准则规定，在每个月月底按直线法进行确认即可。思路二的做法则是在向对方开票时，将预收账款一次性全部结转，一部分计入增值税销项税额，另一部分计入递延收益；然后在后续租赁服务期内，依次将递延收益结转为其他业务收入。

综合来看，两种做法在收到预付租赁款时，都是先通过扣减预收账款来确认增值税销项税额。不同的是，思路一是直接通过“预收账款”科目进行后续租赁收入确认，而思路二则是借助“递延收益”科目进行收入确认。“预收账款”和“递延收益”在资产负债表中都属于负债类项目，在租赁收入确认前，发挥暂时归集、汇总预收账款的作用。所以，从处理税法 and 会计差异的基本思路来看，两种做法没有本质区别；但从实务操作来看，思路一只需在财务报表中披露预收账款的变动情况，处理简单，易于理解，并且方便与承租方进行对账，思路二由于预收账款一次性结转，且增设了“递延收益”科目，需分别说明、披露预收账款和递延收益的变动情况，略显繁冗。因此，相比之下思路一的做法在实务操作中更具有可行性。

五、结语

在“营改增”全面实施之后，对预收租赁费的账务处理要谨记两点：一是在税款的计算缴纳上，要严格遵守财税〔2016〕36号文件关于销售服务计税方法及纳税义务时间的规定。在预收租赁费时，应依据税收法规要求，开票确认增值税销项税额，承担增值税纳税义务。二是在账务处理上，要贯彻遵循财会〔2016〕22号文件和会计准则有关要求。对于预收租赁费所含的增值税销项税额，通过“预收账款”科目进行结转；对于未实现租赁收入，则租赁期内按月通过“预收账款”科目结转确认。同其他方法相比，该方法既符合税收法规及增值税会计处理规定，又简单、清晰、易懂，且易于被财务人员接受。

另外，值得注意的是，随着“营改增”的全面实施，增值税业务的会计核算也日趋复杂。以增值税会计科目为例，与“营改增”之前相比，除在“应交税费”科目下保留“应交增值税”和“未交增值税”二级明细科目外，还根据“营改增”纳税管理要求增设了“预交增值税”“待抵扣进项税额”“待转销项税额”“简易计税”等二级明细科目。对此，财务人员要认真领会其适用范围及要求，不要混淆各明细科目的使用方法，从而提高增值税会计核算的准确性。

新准则下借款费用内部分配规则及其会计核算研究

姚雪超

借款费用是指企业在借款的时间内发生的摊销费用、利息、折价后价值、外币汇兑出现的汇兑差额和辅助费用。从借款费用准则指定的出发点而言,主要是基于规范借款费用会计处理,如实反映资产的价值和借款费用,减少企业操控利润的机会。其使用对象,是发生借款费用的企业。在会计实务中,借款费用发生的主体不再是单一的生产经营主体。但在资金实行集中归口管理的集团企业中,集中进行借款资金活动,通常是贷款的使用者和申请者不是同一人,借款费用由贷款申请者承担,两者之间存在借款费用如何进行内部分配的问题。这一点,在会计准则中是没有明确说明的。会计准则仅就借款费用本身的确认与计量进行了规范,对借款费用资本化的确认问题并未进行详细说明,在会计实务中,此类企业凭职业判断进行处理,没有统一的规则,本文以此切入点结合福田汽车公司案例进行研究。

一、新会计准则对企业借款费用会计处理的影响分析

新会计准则对企业借款费用的会计处理有了新的规定,对企业产生了一系列影响。首先,借款费用在经营中的资本化过程就是对时点的控制,在资本化过程中对企业存在影响。新的借款费用和传统的会计制度相比存在着不同,其在资本化停止时点上会出现一定的差距,不仅仅体现在固定资产结项的资金和货物结算以及借款费用停止资本化的过程,而是以是否达到可使用状态的关节点。这样,在执行中就会维护企业的利益,避免企业出现推迟竣工以及资金的交付,使企业采用有效的对策进行建设和使用。是企业延长借款费用资本化期间,减少了当期财务费用,从而虚增了企业利润,美化了企业的会计报表。其次,借款费用中准许资本化的范围对企业存在影响。原有会计制度规定,专门借款就是全部的借款和利息在实际中资本化的过程。无论实际资本化的多少,一定程度上会造成企业的专项资金的使用不当。新准则规定:资产的生产和购建

可以直接实现资本化,那么其计入相关的资本成本,而其他根据借款的性质确认为费用,计入当期损益。企业可以根据资产的使用途径规定企业的经济效益的最大化,这样就加强了信息的公开、透明,避免了资产负债表中出现利润和资产的高估,使企业在一定程度上减少损失。最后,新的借款费用准则将固定资产和借款的利息相结合,重点分析金额的资本化程度。同时规定了资本化金额的限额,规定了借款费用停止资本化的时间界限,体现了借款费用资本化的经济实质,而不是具体形式,这就为会计人员对借款费用资本化的实质操作界定了明确的时间界限和具体的会计处理原则。

二、福田汽车公司借款费用核算及其内部分配存在的问题

(一)福田汽车公司借款费用情况

福田汽车公司从金融机构贷得款项,专门借款和一般借款是根据资金使用的方法进行分类。专门借款是在符合一定条件资本化过程中,专门介入有关的生产款项作为专门化的对象,一般有银行的项目贷款审批及标明用途的项目贷款合同为依据。对于专门借款应当专户管理且专款专用。一般借款是指除专门借款之外的借款,相对于专门借款而言,一般借款在借入时,一般情况下对资本化的资产反映不够明显,没有符合特定的生产资金的使用条件。

(二)借款费用的核算

(1)专门借款费用。会计准则规定,通过向银行借入专项借款,对符合资本化的资产进行分类,对当期发生的费用减去存入银行利息收入期的投资收益,可以通过设立专项借款,把暂时性的收益计入资本化的金额,实现利润的最大化。

根据目前公司资金管理规定,各成员企业不得出借、转让其在集团资金结算中心开立的各类账户,业务范围只限于办理本企业的资金收付及资金清算。外部借款由资金结算中心直接管理执行,事业部无权对外借款。专门借款利息支出由资金结算中心按期对银行

支付, 计入财务费用——利息支出科目。尚未动用的借款资金存入银行取得的利息收入, 计入财务费用——利息收入科目, 投资收益中暂时性取得的金额, 计入投资收益科目。此部分利息的资本化需要明确承建主体是否已成立。如果正式成立了独立的项目核算主体, 有明确的费用归属, 则资金结算中心会在对外支付利息的当月, 向该主体收取利息费用, 由其做资本化处理。对于没有明确项目核算主体的, 需要由公司总部的会计核算机构暂时代为核算, 资金结算中心向其收取该部分利息, 总部进行资本化处理, 待正式成立独立的核算主体后, 再将该部分资产进行移交处理。在账务处理方面, 资金结算中心与核算主体之间的利息收取是通过往来款项进行账务转移的。在项目达到可使用状态之前, 收取利息费用的会计分录如下:

资金结算中心:

借: 其他应收款——项目核算(代)主体

贷: 财务费用——利息支出

核算主体或代核算主体:

借: 财务费用——利息支出

贷: 其他应付款——资金结算中心

借: 在建工程

贷: 财务费用——利息支出

利息资本化的核算仅涉及到利息支出部分, 尚未动用款项的利息收入在借款费用资本化过程中未做抵减处理。由此看出, 公司的借款费用资本化核算方面存在漏洞。尽管项目核算主体事业部没有直接接触该笔利息, 但通过内部转账规则, 公司将此部分借款费用进行了分配, 且涉及的核算主体单一, 属于专项借款的定向分配。另一方面, 在合并报表层面, 利息支出部分全额进行了资本化, 未做抵减处理的利息收入部分进入损益, 致使利润虚高。从会计准则执行角度分析, 公司在专门借款的核算方面存在偏差, 忽视了尚未动用款项的利息收入在借款费用资本化过程中的存在。从公司财务管理角度分析, 专门借款的借款费用分配不彻底, 存在管理死角, 直接导致公司合并报表利润虚高。

(2)一般借款费用。借入一般贷款应该根据用途建立符合资本化的特定资金和资产, 为了维持建设项目的正常开展。会计准则规定: 通过一般借款实现生产资本

化的过程, 根据累计资产的加权平均数, 实现专门借款和一般借款的资本化比例的建设, 实现资本化率的建设计算出借款的利息。资本化率通过借款的加权平均实现资本化期间的时点建设, 在某一时点上停止资本化的费用。福田汽车公司目前核算此部分借款费用时, 将其进行了费用化处理, 不考虑资本化率。内部借款包括技改贷款、流动资金贷款等。资金结算中心对外支付一般借款利息, 计入财务费用——利息支出。

事业部向资金结算中心支付内部借款利息分录:

借: 财务费用——利息支出

贷: 其他应付款——资金结算中心

资金结算中心收事业部内部借款利息分录:

借: 其他应收款——事业部

贷: 财务费用——利息收入

以上分录直接反映出资金结算中心对一般借款利息进行了费用化处理, 事业部对所有借款费用也进行了费用化的处理。同时, 在合并报表层面, 事业部与资金结算中心之间的内部借款利息进行了抵消。从表面上分析, 之所以全部进行了费用化处理, 是因为福田汽车公司主要的结算中心和事业经营地点分离, 这就造成了资金结算在一定程度上出现了偏差。资金结算中心可以直接碰触到一般借款利息, 但不具备建设工程核算的资质, 没有资格进行利息的资本化处理, 事业部尽管负责工程项目的具体核算事项, 但支付的是内部借款的利息支出, 最终是与资金结算中心的利息收入进行合并抵消的。从具体的实务操作层面分析, 内部借款是将所有贷得的外部一般借款再加上公司留存的流动资金一起混合在资金池中提供给内部单位, 不是单纯的某一笔“一般借款”, 而且多笔借款涉及多个利率, 那么准则中规定的一般借款的资本化率是不能直接使用的, 于是在公司不是迫切地要求进行盈余管理的情况下, 公司直接采用费用化处理是最简便的核算方式。因此, 对于规模较大的集团性企业, 一般借款活动发生较频繁, 并且涉及的利率水平不同。基于一般借款的本身属性, 公司会综合所有项目的用款需求进行贷款, 只有在使用该类借款时才能区分其用途, 且不全部使用在工程建设方面。会计准则尽管做出了详细规定: “生产商品中符合资本化的固定资产和无形资产挤占了一般借款的费用, 计算确定一般借款资本化的利

息就要从资产的支持为基础,进行专门借款的加权平均实现资本化率的建设。”但企业在进行实际操作时,仍然需要对该条款进行适当调整,以利于借款费用的核算。

(3)福田汽车怀柔重型机械项目中借款费用具体核算。假设201X年公司对该项目实际投入8亿元,该项目是新建工厂,没有流动资金,全部依靠公司拨款完成建设。当年投资中,专门借款4亿元,上年末资金到位,利率为5.76%,尚未动用部分资金存入银行的利率为0.5%,资金结算中心下拨4亿元。假设资金下拨当月事业部即进行对外支付。每月的资金投入报表见表1:

表1 1-6月怀柔重型机械项目资金投入报表 单位(万元)				
期间	资金投入	其中		资本化金额
		专门借款	内部技改贷款	
1月	2 000		2 000	175.33
2月	5 623		5 623	175.33
3月	23 520	20 000	3 520	183.67
4月	1 520		1 520	183.67
5月	2 521		2 521	183.67
6月	978		978	183.67

每月专门借款利息支出为 $40\,000 \times 5.76\% / 12 = 192$ 万元;1-2月份每月利息收入 $40\,000 \times 0.5\% / 12 = 16.67$ 万元;3-6月份每月利息收入 $20\,000 \times 0.5\% / 12 = 8.33$ 万元;1-2月每月专门借款产生的利息资本化金额为175.33万元,3-6月每月专门借款产生的利息资本化金额为183.67万元;内部技改贷款产生的内部借款利息不进行资本化处理。

(三)借款费用内部分配存在的问题分析

就目前借款费用会计准则及其相关解读材料而言,其规范内容侧重于借款费用资本化核算方面,并且是对单一经营主体而言。在公司实际业务中,借款费用的会计实务更加复杂。不同的组织机构、不同的资金管理方式都会影响借款费用的实务操作。对于资金集中化管理的集团型企业,各类资金收付均采用统收统支的原则,由资金结算中心统一管理,且事业部的资金收支均由结算中心监控,事业部之间不得拆借资金。这种管理规定的目的是加速集团公司资金周转,降低资金成本,提高经济效益,有效控制风险,并为资金结算中心成员企业的资金管理提供“优质、快捷、有效”的服务,使其成为集团内部功能完善的资金结算、监督和信贷中心。在这种系统范围内,资金流、资金流随之产生的借款费用流在不同级别的主体之间的会计处理

是有差别的。

首先,资金实现集中、高效管理之后,资金借贷产生的借款费用的处理成了不可避免的问题。在伴随着资金上下流动,集团层面与成员单位层面发生的借款费用之间是怎样的关系?是各自核算各自的借款费用互不相干,还是集团的借款费用全部转移到成员单位?要解释这个问题,需要按照集团与成员单位之间的借款流这个线索逐步进行清理,探究借款费用内部分配的问题。一方面要分析借款资金的类别,厘清其中的区别与联系,另一方面要对不同类别的借款利息进行确认与计量,从中反映出内部分配的问题。

其次,从借款费用会计准则及应用指南来看,准则条款仅就借款费用核算相关的一般基本事项进行了规范,并以借款主体即是资金使用主体为前提,未考虑借款主体与资金使用主体的差异。在此种情况下,借款费用的实际处理方式必然与会计准则存在错位。在会计实务操作领域,企业需要从管理会计的角度对借款费用在核算管理方面进行规范,制定企业内部的借款费用分配规则。

最后,通过对福田汽车公司借款费用管理现状的案例分析,再比照借款费用准则,该公司在借款费用核算方面是存在漏洞的,同时也反映出企业在财务管理方面的缺失。究其原因,是企业的盈余管理策略导致。对于应该资本化的费用进行了费用化的处理,没有虚增利润,对外不会夸大企业业绩,但从分配股东红利的角度考虑,缩小了当期未分配利润,减少了分红规模。在影响金额不大的情况下,审计师方面不会强调该问题。若从企业会计基础核算规范角度分析,该公司应完善借款费用核算规则,仔细分析资金结算中心与各单位之间在借款及借款费用结算方面的各种帐务事项,设定符合会计准则规定。

三、借款费用内部分配问题解决方案

(一)专门借款费用的内部分配。专门借款就是实现资金的专门化管理,通过资产符合资本化条件的生产性服务,实现专款专用主要模式。准则规定,专门借款资本化的过程就是利息收入在当期的净资产减去借款资金索要支付的贷款费用,这样取得的投资收益的净产值。

在集团型企业中,专门借款通常由企业的资金结

算中心与银行签订贷款合同,专门约定款项用途。企业的资金结算中心定期支付利息,尚未动用的款项存入银行或进行暂时性投资。该笔专门借款根据付款计划下拨到专项资产核算单位,即专门借款的内部分配是定向的及有限的,该下属单位再进行对外支付。此处的资金流是正常的资金流动状态。再分析借款费用的去向。资金结算中心定期支付专门借款的利息,同时没有使用的资金存入银行获取利息,或者对暂时性的收益进行资本确认,这样的一出一进完成了借款费用的外部流动。本着“谁使用、谁受益、谁承担”的原则,资金结算中心需要向资金使用单位,即专项资产核算单位收取资金使用费用。一般情况下,专项资产核算单位是唯一的,资金结算中心支付了多少专门借款利息,专项资产核算单位就应该上交多少。但也存在一项资产由两个或两个以上单位共同购建或生产的情况。此时,资金结算中心可以按照下拨专门借款的比例收取各单位的当期利息。例如,资金结算中心应下拨4亿元专门借款资金给AB两个单位,其中,A单位3亿元,B单位1亿元,则每期A单位承担75%,B单位承担25%的借款费用。同时没有使用的资金存入银行获取利息,或者对暂时性的收益进行资本确认,也应当按照以上方法进行分配。最终,资金结算中心会得出专门借款的利息净额,负责月度向专项资产核算单位提供双方进行账务处理。相关单位购建或生产符合资本化条件的资产,应在资本化期间对专门借款利息净额予以资本化。

其中,资金结算中心账务处理如下:

收到专门借款:

借: 银行存款

贷: 长期借款

支付专门借款利息:

借: 财务费用

贷: 银行存款

没有使用的资金存入银行获取利息,或者对暂时性的收益进行资本确认:

借: 银行存款

贷: 财务费用或投资收益

向专门借款使用单位下拨资金:

借: 其他应收款——××事业部

贷: 银行存款

收取相关单位专门借款利息:

借: 其他应收款——××事业部

贷: 财务费用

其中,专项资产核算单位账务处理如下:

收到下拨资金:

借: 银行存款

贷: 其他应付款——资金结算中心

支付专门借款费用:

借: 财务费用

贷: 其他应付款——资金结算中心

资本化期间对专门借款利息净额予以资本化:

借: 在建工程

贷: 财务费用

(二) 一般贷款费用的内部分配

一般借款是指专门借款以外的其他借款,如短期贷款、长期贷款、公司债等。在集团型企业中,通常是由公司的资金结算中心与各银行签署相关的借款协议,由资金结算中心按照协议规定定期支付借款利息。公司将借得的款项投入其资金池中,根据下属单位的用款计划通过内部资金结算系统进行支付。这种借款资金的流动方向较为简单,也是通常的做法。由此产生的内部一般借款费用,资金结算中心需要向资金使用单位收取,同时收取的过程也是一般借款费用的内部分配过程。那么集团公司不断发生的一般借款费用应该以什么样的原则收取?“谁使用、谁受益、谁承担”这一原则显得较为公平,体现了权利与义务的对等关系,这也是一般借款费用的内部分配规则的制定基础。

一般借款下拨到资金使用单位是随机的,且与公司其他自有资金混合在资金池中,资金使用单位收到的下拨款项不能区分是结算中心借来的哪笔具体的借款,于是借款费用的分配没有明确的金额。会计准则中并未对此类具体的事项进行规范,企业只能在较为公允的基础上制定个性化的内部分配规则。这个公允的基础就是将资金池中的自有流动资金的使用成本或机会成本等同于一般借款的使用成本,资金结算中心用于一般贷款的结算,对单位贷款进行内部分配。使得外部一般借款费用的内部分配活动演变成内部贷款费用的分配活动。这个基础也是从企业实际会计处

理的角度考虑的,一般借款费用在集团与下属单位两个层级上出现了概念断层,两个层级发生的借款费用不能统一起来,同时又要满足“谁使用、谁受益、谁承担”这一原则,只能将一般借款替换成内部贷款,将一般借款费用的核算准则套用在内部贷款费用的核算中去,从而为一般借款费用的内部分配问题搭起理论的桥梁。

在集团层级的资金结算中心发生的一般借款费用向资金使用单位做内部分配的过程中,一方面要考虑资金使用去向,是用于购建或生产符合资本化条件的资产,还是用于单位的日常生产经营,另一方面要考虑借款费用资本化的总规模不超过资金结算中心对外支付的借款费用总规模。前者是一般借款费用内部分配规则的首要条件,后者是对内部分配规则的限定条件。若内部贷款用于购建或生产符合资本化条件的资产,需按借款费用准则的规定,对该笔资金的利息进行资本化处理,同时将资本化的利息费用上交至资金结算中心,相当于资金结算中心被动收取利息。此时需要保证资本化利息之和不超过当期财务费用的利息支出总额。若内部贷款用于成员单位的日常生产经营,则对于该部分贷款的利息进行费用化处理,由资金结算中心主动收取利息。本文分别就资金两个流向的内部分配规则做详细说明。

(1)内部贷款若用于购建或生产符合资本化条件的资产。此类内部贷款仍套用“一般借款”的概念,集团的借款费用进行内部分配的依据是一般借款加权平均利率,即资本化率。会计准则规定,根据累计资产的分析,购建和资产符合资本化的条件就需要计算一般借款的资本化率,实现资产和借款之间的加权平均,规定有关予以资本化的构建和生产性的贷款,这种资本化率应该体现公司的总体支出和收益。符合资本化条件的资产通常指技改或研发投入的资产。一般借款加权平均利率的计算举例如下:

〔例1〕公司在技术引进和使用的研发费用通常挤占了借款费用:(1)向甲银行长期贷款5亿元,于20X2年1月1日借入,期限为5年,年利率为4.92%,年度支付利息。(2)向乙银行长期贷款3.12亿元,于20X2年1月1日借入,期限为5年,年利率为5.76%,年度支付利息。(3)发行公司债券10亿元,于20X2年1月1日发行,期限为5年,

年利率为5.68%,年度支付利息。

分析:20X3年一般借款加权平均利率(年)

$$=(5 \times 4.92\% + 3.12 \times 5.76\% + 10 \times 5.68\%) / (5 + 3.12 + 10)$$

$$=5.48\%$$

集团资金结算中心下拨给各单位的技改或研发资金,各单位每月应对各技改或研发项目,根据资金结算中心定期已下发的资本化率及资金占用天数计算利息资本化的金额。每月末,各单位将计算确定的资本化利息金额上交到资金结算中心。在各单位的单体报表上,内部贷款产生的利息支出进行了资本化处理,合并报表中结算中心收取的利息收入与各单位内部贷款的利息支出进行了抵消,结算中心支付的外部贷款利息实际上有一部分已经进行了资本化的处理。各单位利息资本化的计算过程如下:

在建工程利息资本化=该月技改投入(即当月发生额)×(占用天数÷30)×年资本化率÷12+以前月度技改投入(即月初累计余额)×(占用天数÷30)×年资本化率÷12;

开发支出利息资本化=该月开发支出(即当月发生额)×(占用天数÷30)×年资本化率÷12+以前月度开发支出(即月初累计余额)×(占用天数÷30)×年资本化率÷12

资金结算中心账务处理如下:

收到外部借款时:

借:银行存款

贷:长期借款

短期借款

应付债券

各单位向结算中心贷款时:

借:其他应收款——××单位

贷:银行存款

月度支付银行利息:

借:财务费用

贷:银行存款

内部单位归还内部贷款及结息时:

借:银行存款

贷:其他应收款——××单位

财务费用

月度上收各单位资本化利息:

借：其他应收款——××单位

贷：财务费用

各单位财务部账务处理如下：

各单位向结算中心贷款时：

借：银行存款

贷：其他应付款——结算中心

每月计算利息资本化：

借：在建工程

开发支出或相关科目

贷：财务费用

月度上交各单位资本化利息

借：财务费用

贷：其他应付款——结算中心

内部单位归还内部贷款及结息时

借：其他应付款——结算中心

财务费用

贷：银行存款

(2)内部贷款若用于单位的日常生产经营。内部贷款包括流动贷款和技改贷款。流动贷款是指借款期在一年以内的用于非技改支出的短期借款，利率原则上执行同期中国人民银行贷款利率，每年初由资金结算中心公布一次，年度中不进行调整，每年调整一次。技改贷款是资金结算中心根据公司年度技改预算、月度支付计划，由制造工程本部、信息技术部等相关部门提出申请，资金结算中心拨付到成员单位，再由成员单位支付给施工单位或供应商，期限一般设定为三年，利率按照三年期贷款利率计算。所有资金使用单位均按照统一的利率水平向结算中心贷款，结算中心每月末收取当月内部贷款利息。各单位将此部分借款费用做费用化处理。流动贷款利率为资金结算中心外部各类贷款的加权平均利率。

〔例2〕公司在20X3年有三笔贷款，情况分别如下：(1)向甲银行长期贷款5亿元，于20X2年1月1日借入，期限为5年，年利率为4.92%，年度支付利息。(2)向乙银行长期贷款3亿元，于20X2年1月1日借入，期限为1年，年利率为5.28%，年度支付利息。(3)发行公司债券10亿元，于20X2年1月1日发行，期限为5年，年利率为5.68%，年度支付利息。

分析：20X3年流动贷款的加权平均利率（年）

$$=(5 \times 4.92\% + 3 \times 5.28\% + 10 \times 5.68\%) / (5 + 3 + 10) = 5.40\%$$

技改贷款期限一般为三年，利率参照央行一年期与三年期的贷款利率比例，将流动贷款利率乘以该比例得出。例如，央行一年期利率6%，三年期利率6.15%，流动贷款按照上例中5.40%计算，则技改贷款利率=流动贷款利率×（央行三年期利率/一年期利率）-5.40%×（6.15%/6%）=5.54%。利率确定后，会随着央行的利率政策进行调整，原则上季度滚动调整。资金结算中心负责计算、调整及下发流动贷款利率与技改贷款利率。各成员单位依据确定的内部贷款利率向资金结算中心支付内部贷款使用费用，并作费用化处理，反映在单体的利润表中。在合并报表层面，资金结算中心的财务费用利息收入与各成员单位的财务费用利息支出进行抵消，对外合并报表不反映内部贷款产生的利息。

资金结算中心账务处理如下：

各单位向结算中心贷款时：

借：其他应收款——××单位

贷：银行存款

月度支付银行利息：

借：财务费用

贷：银行存款

内部单位归还内部贷款及结息时：

借：银行存款

贷：其他应收款——××单位

财务费用

各单位财务部账务处理如下：

各单位向结算中心贷款时：

借：银行存款

贷：其他应付款——结算中心

结算中心收取月度利息

借：财务费用

贷：其他应付款——结算中心

内部单位归还内部贷款及结息时

借：其他应付款——结算中心

财务费用

贷：银行存款

预缴增值税会计处理应“计提”

王琦 潘洪新

全面营改增后,销售不动产、不动产租赁、销售建筑服务,特定条件下需要预缴增值税。如一般纳税人跨县(市)提供建筑服务,适用一般计税方法计税的,应以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额,按照2%的预征率在建筑服务发生地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。再如房地产开发企业一般纳税人采取预收款方式销售自行开发的房地产项目,应在收到预收款时,按照3%的预征率预缴增值税。

假定A房地产开发公司甲项目(老项目、一般计税)于2016年6月1日采用预收款方式销售住房一套,收取款项111万元,6月份期末由“应交税费——应交增值税”结转至“应交税费——未交增值税”金额为7万元(暂不考虑其他业务)。根据《房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法》(国家税务总局公告2016年第18号)相关规定,A公司应在7月申报期内,向项目所在地主管税务机关预缴增值税3万元($111 \div 1.11 \times 3\%$)。如果不计提应预缴的税款,而是直接在7月份缴纳:

借: 应交税费——预交增值税 3
贷: 银行存款 3

这样做,会有两个麻烦,一是在7月申报期内需要重新梳理、核对6月预收房款的情况,然后计算并缴纳应预缴的增值税;二是在7月缴纳6月应纳税款时,需要一并做下面的会计处理:

借: 应交税费——未交增值税 7
贷: 应交税费——预交增值税 3
银行存款 4

如果不做上述会计处理,直接按7月“应交税费——未交增值税”的期初余额申报缴纳增值税,会使预缴的增值税不能抵减应缴纳的增值税。

出现这两个麻烦,是因为在发生预缴义务时,未做预缴税款的“计提”处理。根据预缴增值税的规定,发生纳税义务(如销售建筑服务)或收到预收款(如预售房屋)时,纳税人负有预缴税款的义务,此时,应确认为企业的一项负债,通过“应交税费——预缴增值税”科目核算,由于该负债可以抵减未来应纳增值税款,所以,同时应当将其确认为一项资产,通过“应交税费——未交增值税”科目来核算。于是上面的案例中,在收到预收款111万元的6月,应进行下面的会计处理:

借: 应交税费——未交增值税 3
(确认为资产)
贷: 应交税费——预交增值税 3
(确认为负债)

这样会计处理后,6月期末,“应交税费——未交增值税”科目余额是贷方4万元(7-3),“应交税费——预交增值税”科目余额是贷方3万元。在7月申报期内,无须核对上月预收房款情况,只需根据7月份期初“应交税费——未交增值税”、“应交税费——预缴增值税”科目余额情况,在申报期内缴纳税款即可:

借: 应交税费——预交增值税 3
应交税费——未交增值税 4
贷: 银行存款 7

应预缴的税款做计提的会计处理,还有一个好处是:提醒纳税人按期预缴增值税。不按规定预缴增值税,后果也很严重。国家税务总局公告2016年第18号第二十八条规定,房地产开发企业销售自行开发的房地产项目,未按本办法规定预缴或缴纳税款的,由主管税务机关按照《税收征收管理法》及相关规定进行处理。因此,纳税人未按规定预缴增值税,税务机关会处以少缴税款50%到五倍的罚款。如果没有少缴,但未按期预缴,则要自滞纳之日起按日加收万分之五的滞纳金。

不结转收入可否结转“税金及附加”

吕丽 樊剑英

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),原“营业税金及附加”科目的名称调整为“税金及附加”科目。同时,利润表中的“营业税金及附加”项目也调整为“税金及附加”项目。

目。

值得注意的是,名称调整后的“税金及附加”科目,核算的税费种类也同时发生了重大改变。根据财会〔2016〕22号文件精神,“税金及附加”科目核算企业

经营活动发生的消费税、城市维护建设税、资源税、教育费附加、地方教育附加及房产税、城镇土地使用税、车船税、印花税和土地增值税等相关税费。这些税费在原“营业税金及附加”和“管理费用”科目分两部分核算,但是具体如何操作,财会〔2016〕22号文件并未给出明确的规定。

案例1: A房地产开发企业2016年10月销售开发产品预收款2220万元,企业所得税预计计税毛利率15%,一般计税方式下预缴增值税60万元,根据预缴增值税申报缴纳城市维护建设税4.20万元、教育费附加1.80万元、地方教育附加1.20万元;当月申报缴纳城镇土地使用税30万元、印花税1万元、车船税2万元、土地增值税43.20万元。如何会计处理?

方案一: 根据实际缴纳税金结转至“税金及附加”科目。(单位: 万元,下同)

借: 应交税费——预交增值税	60
应交税费——城市维护建设税	4.20
应交税费——教育费附加	1.80
应交税费——地方教育附加	1.20
应交税费——土地增值税	43.20
应交税费——城镇土地使用税	30
应交税费——印花税	1
应交税费——车船税	2
贷: 银行存款	143.40
借: 税金及附加	83.40
贷: 应交税费——城市维护建设税	4.20
应交税费——教育费附加	1.80
应交税费——地方教育附加	1.20
应交税费——土地增值税	43.20
应交税费——城镇土地使用税	30
应交税费——印花税	1
应交税费——车船税	2

假定该企业除上述业务外,并无其他业务,则2016年第四季度企业所得税预缴申报时,利润总额为-83.40万元,特定业务计算的应纳税所得额为300万元 $[2220 \div (1+11\%) \times 15\%]$ 。实际利润额为216.60万元 $(-83.40+300)$,应预缴企业所得税54.15万元 $(216.60 \times 25\%)$ 。

方案二: 不结转收入,“税金及附加”科目也不全部结转计提。

借: 应交税费——预交增值税	60
应交税费——城市维护建设税	4.20
应交税费——教育费附加	1.80
应交税费——地方教育附加	1.20

应交税费——土地增值税	43.20
应交税费——城镇土地使用税	30
应交税费——印花税	1
应交税费——车船税	2
贷: 银行存款	143.40
借: 税金及附加	33
贷: 应交税费——城镇土地使用税	30
应交税费——印花税	1
应交税费——车船税	2

假定该企业除上述业务外,并无其他业务,则2016年第四季度企业所得税预缴申报时,利润总额为-32万元,特定业务计算的应纳税所得额为300万元。实际利润额为268万元 $(-32+300)$,应预缴企业所得税67万元 $(268 \times 25\%)$ 。与方案一税金相差12.85万元 $(67-54.15)$ 。

为什么有上述差异呢?《中华人民共和国企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(A类,2015年版)填报说明》第5行“特定业务计算的应纳税所得额”规定:从事房地产开发等特定业务的纳税人,填报按照税收规定计算的特定业务的应纳税所得额。房地产开发企业销售未完工开发产品取得的预售收入,按照税收规定的预计计税毛利率计算的预计毛利额填入此行。这里并未包括税金及附加,城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加、土地增值税合计50.40万元在企业所得税季度申报阶段没有能够扣除。

案例2: B房地产开发企业2016年12月预收房屋一年租金111万元,当期无进项税额抵扣,申报缴纳增值税11万元、城市维护建设税0.77万元、教育费附加0.33万元、地方教育附加0.22万元,税金及附加合计1.10万元,当月结转收入8.33万元 $[111 \div (1+11\%) \div 12]$ 。请问配比结转8.33万元的税金及附加是0.0917万元 $(1.10 \div 12)$,还是直接结转全部租金的税金及附加1.10万元呢?显然这里应当结转全部租金的税金及附加。

营改增前,营业税税金及附加与收入存在配比关系,营改增后,一般计税方式下,增值税与收入不存在直接配比关系,相应税金及附加与收入也不存在配比关系,预缴税款及简易计税尽管可以做到配比结转,但是增值税无论一般计税或者简易计税,从简化处理方面考虑应该有一贯性的原则。

根据上述案例分析,无论会计是否结转收入成本,笔者均主张当期实际缴纳的税金及附加可以一次性结转。

购买服务无偿“赠送”，增值税咋处理

钱震亚 潘洪新

《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第十四条第一项规定，单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务视同销售服务，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

案例1: A商务酒店主要提供餐饮住宿服务，其重要关系单位B公司一行6人入住该酒店，A商务酒店作了免单处理，则A商务酒店向B公司无偿提供住宿服务应视同销售住宿服务(假定该住宿服务成本800元，最近时期销售同类服务平均价格为1 000元)。会计及增值税处理如下：

借：管理费用——业务招待费	860
贷：主营业务成本	800
应交税费——应交增值税(销项税额)	60(1 000×6%)

类似的业务还有：为了交际应酬、宣传广告等目的，餐饮企业在本企业招待客户就餐；旅游娱乐企业使用本企业资源招待客户旅游或娱乐；文化体育企业免费为用户办理健身卡提供健身服务；美容美发企业免费为他人美容美发；广播影视企业免费为其他单位或个人提供播映服务；建筑企业无偿为其他单位或个人提供建筑服务等。

上述视同销售服务有两个特点：一是服务为“自产”，即提供者是纳税人自己；二是无偿，即纳税人提供服务并不向服务接受方收取款项或获取其他形式的、直接的经济利益。但是，单位或者个体工商户如果不是“自产”，而是购买服务无偿赠送其他单位或者个人，增值税又应当如何处理呢？

案例2: 甲公司本身不提供餐饮住宿服务，其重要关系单位C公司一行人入住B商务酒店，甲公司支付相应款项，取得了增值税专用发票。

案例3: 出于宣传广告的需要，乙公司在某旅行社报团，组织一批潜在客户(个人)免费旅游，支付了款项，取得了发票。

案例4: 非保险公司出于业务宣传需要，在一家保险公司为潜在客户办理保险，支付了款项，取得了发票。

案例5: 展销会期间，丙公司从运输公司租用车辆往返机场与会展中心之间，免费接送参展客商，支付了款项，取得了增值税专用发票。

案例6: 出于联系感情的需要，丁制造企业与一家建筑企业签订合同，为其大客户M公司建造一间传达室，工程完工后，按合同约定，丁公司支付了工程款项，取得了增值税专用发票，传达室的规划、立项手续均由M公司办理，M公司通过“在建工程”科目核算。

类似的业务还有很多，这些业务很像“购进”服务后无偿向其他单位或者个人提供，如果按购进货物无偿赠送其他单位或者个人视同销售来类推，上述业务的增值税似乎应做视同销售服务来处理。那么，真的是这样吗？

与商务酒店免单接待客户住宿等业务视同销售服务不同，案例2至案例6的服务提供者是第三方，购买方不是服务提供者，只是负担费用而已。不提供服务，自然不符合财税〔2016〕36号文件附件1第十四条第一项规定的要求，无须做增值税的视同销售服务处理。

那么，上述业务所取得的进项税额能否抵扣呢？这要看业务的具体内容。如属于财税〔2016〕36号附件1第二十七条规定的情形，即使取得增值税专用发票、取得增值税进项税额，也不得抵扣。如本文案例2，甲公司安排酒店供C公司一行人入住，办理结算、支付款项，取得了增值税专用发票、取得了进项税额，但由于是用于交际应酬，所以不得抵扣。

另外，虽然有购买行为、也不属于第二十七条规定的情形，但未购进和消费，即使取得进项税额，也须转出，否则属于虚假抵扣。如案例6中，丁公司购买了建筑服务，但并未购进和消费建筑服务，建筑服务的价值并未“进入”M公司自己持有的在建工程，即使取得了增值税专用发票和进项税额，也须做进项税额转出，否则属于虚假抵扣。

如不属于上述不可抵扣的情形，则可以抵扣。如，甲制造公司外请专家组一行协助研发，按合同约定提供酒店供专家组住宿，甲公司办理结算、支付款项，取得了增值税专用发票、取得了进项税额，按规定，这笔进项税额应当允许抵扣。

增值税税率由13%降至11%，企业应注意哪些问题

刘天永

4月19日，国务院总理李克强主持召开了国务院常务会议，会上决定推出进一步减税措施，持续推进实体经济降成本增后劲。其中一条规定：(1)从今年7月1日起，将增值税税率由四档减至17%、11%和6%三档，取消13%这一档税率；(2)将农产品、天然气等增值税税率从13%降至11%；(3)对农产品深加工企业购入农产品维持原扣除力度不变，避免因进项抵扣减少而增加税负。

这一减税举措不仅涉及到适用13%税率销售或者进口货物的相关企业，而且还关系到企业新旧税率适用如何衔接的问题。笔者就税率变更带来的问题做出相应的解读。

增值税税率取消13%档，哪些企业将享受税收红利？

根据我国《增值税暂行条例》第二条第二款的规定，增值税一般纳税人销售或者进口下列货物，按13%的低税率计征增值税：(1)粮食、食用植物油；(2)自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、沼气、居民用煤炭制品；(3)图书、报纸、杂志；(4)饲料、化肥、农药、农机、农膜；(5)国务院及其有关部门规定的其他货物。

国务院及国家税务总局等有关部门还颁布了其相关文件，规定某些行业适用13%的税率，在此就不一一列举。本次将增值税税率由四档减至三档，取消13%这一档税率，对于销售或者进口上述货物的企业而言，无疑会减轻其相关税负，带来一定的减税红利。

购入农产品扣除力度不变，增值税抵扣额度不受影响。

本次会议明确了“农产品深加工企业购入农产品维持原扣除力度不变”，有效保障了下游产业进项税额的稳定性。值得关注的是，在销售、进口农产品的税

率均由13%降至11%的情形下，如何确保“扣除力度不变”将需要进一步的税收政策予以明确。

具体来说，农产品深加工企业直接采购农产品时，一般采用计算抵扣或核定扣除的方法来确认增值税进项税，要实现农产品深加工企业购入农产品维持原扣除力度不变，需要进一步的税收政策予以明确，同时还可能对农产品深加工企业的采购模式、农产品的批发、零售商带来商业模式的调整。基于这一政策的不确定性，农产品深加工企业还可以有针对性地调整原材料的采购计划，待相关扣除政策明确后再进一步筹划原材料采购事项。

税率由13%降至11%，过渡期应如何确定适用税率？

税率调整后，企业必然要面对税率适用上前后衔接的问题。如何做到正确地适用税率，防范涉税风险是企业应当开始考虑的问题。做到这些首先应对增值税纳税义务发生时间有所了解。为了便于大家系统掌握和熟悉纳税人纳税义务的政策、掌握实务操作，特将增值税纳税义务发生时间政策规定总结如下，详见下页图。

总结以上法律法规，增值税纳税义务发生的时间基本上可以概括为：纳税人发生应税行为并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。

在一般情形下可以根据纳税义务发生的时间来确定如何适用税率，以上条文中所说的“当天”如发生在6月30日以前的适用13%的税率，发生在7月1日以后的则适用11%的税率。

在现实中，根据交易情形的不同，具体分为以下四类：

(1)如果纳税人在6月30日以前发生销售行为且收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据，开票行为同

样发生在6月30日以前,那么纳税义务发生在6月30日以前,应当适用13%的税率。

(2)如果纳税人在6月30日以前发生销售行为且收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据,而开票行为发生在7月1日以后,那么纳税义务发生在6月30日以前,应当适用13%的税率。

(3)如果纳税人在7月1日以后发生销售行为且收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据,开票行为同样发生在7月1日以后,那么纳税义务发生在7月1日以后,应当适用11%的税率。

(4)如果纳税人在7月1日以后发生销售行为且收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据,但开票行为发生在6月30日以前,那么纳税义务发生在6月30日以前,应当适用13%的税率。

因此,纳税人应当注意的是,只要(1)发生应税行为并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据,或者(2)开具发票两种行为有一种发生在6月30日之前,均应适用13%的税率。

错误适用11%税率将面临严重税收风险。

现实中,常常会出现因为企业操作上的失误,对于应当适用13%税率的情形错误适用了11%的税率,导致少缴税款,进而被税务机关追征的情形。譬如,企业在7月1日之前已完成了相关交易并已收讫相关款项和销售款凭证,但是企业在7月1日后按照11%的税率开票并进行纳税申报,就会出现少缴税款的情形。

我国《税收征收管理法》第五十二条明确规定:

“对因税务机关的责任,致使纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款的,税务机关在三年内可以要求纳税人、扣缴义务人补缴税款,但是不得加收滞纳金。因纳税人、扣缴义务人计算错误等失误,未缴或者少缴税款的,税务机关在三年内可以追征税款、滞纳金;有特殊情况的,追征期可以延长到五年。对偷税、抗税、骗税的,税务机关追征其未缴或者少缴的税款、滞纳金或者所骗取的税款,不受前款规定期限的限制。”因此,纳税人因计算错误等失误造成适用税率错误的,税务机关在三年(五年)内发现的,则纳税人需补交税款及滞纳金;构成偷税的,可以无限期追征,纳税人需

补缴税款、滞纳金,并承担相应的罚款。

此次国务院常务会议确定的减税举措力度很大,在国内外错综复杂的形势下,通过这样精准的税收减免政策,降低企业负担,可以进一步“放水养鱼”,激活实体经济内生动力,我国经济也可以借此涵养税源。涉及到企业层面,相关企业应当做好税率变更带来的一系列准备措施,无论是账务处理还是申报纳税都应做到合理规范,以免后期增加与税务机关的交涉成本。

图:

法律法规	具体条文
《增值税暂行条例》	第十九条规定,增值税纳税义务发生时间:(一)销售货物或者应税劳务,为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天;先开具发票的,为开具发票的当天。(二)进口货物,为报关进口的当天。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。
《增值税暂行条例实施细则》	第三十八条规定,条例第十九条第一款第(一)项规定的收讫销售款项或者取得索取增值税销售款项凭据的当天,按销售结算方式的不同,具体为:(一)采取直接收款方式销售货物,不论货物是否发出,均为收到销售款或者取得索取销售款凭据的当天。(二)采取托收承付和委托银行收款方式销售货物,为发出货物并办妥托收手续的当天:
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》	第四十五条规定,增值税纳税义务、扣缴义务发生的时间为:(一)纳税人发生应税行为并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天;先开具发票的,为开具发票的当天。收讫销售款项,是指纳税人销售服务、无形资产、不动产过程中或者完成后收到款项。取得索取销售款项凭据的当天,是指书面合同确定的付款日期:……
国家税务总局《关于增值税纳税义务发生时间有关问题的公告》(国家税务总局公告2011年第40号)	纳税人生产经营活动中采取直接收款方式销售货物,已将货物,移送对方并暂估销售收入入账,但既未取得销售款或取得索取销售款凭据也未开具销售发票的,其增值税纳税义务发生时间为取得销售款或取得销售款凭据的当天;先开具发票的,为开具发票的当天。

以资本公积、留存收益转增注册资本（股本） 如何扣缴股东所得税

郝 喜

出于经营管理需要，有时企业会将所有者权益中的资本公积、盈余公积或未分配利润等项目转增注册资本或股本（为方便讨论，以下将该行为简称为“转增”）。随之产生税务上的疑问，企业的投资者是否发生所得税纳税义务？

上述问题的关键，是企业“转增”时，是否应当视同企业先向投资者分配股息红利，再由投资者将取得的资金作为实收资本或股本投入企业。一旦“转增”被认为是企业分配股息红利性质的行为，就涉及到企业投资者取得股息红利所得的纳税义务。虽然问题简单明了，答案却无法一言蔽之，必须根据资金来源、股东身份等信息分情况讨论。根据企业投资者取得股息红利所得需缴纳个人所得税还是企业所得税，划分为以下两种情况。

一、企业投资者缴纳个人所得税

企业的投资者若为自然人、个人独资企业或者合伙企业，被投资企业分配股息红利时，投资者应当缴纳个人所得税。在个税领域，又需要将“转增”区分为一般情形和特殊情形，其中特殊情形是指企业被整体股权收购后进行的“转增”，下文将详细说明。

（一）一般情形下的“转增”

一般情形下，企业进行“转增”，投资者是否发生个人所得税纳税义务，主要由“转增”的资金来源决定。

1. 不征收个人所得税的情形

股份制企业以股票溢价发行收入所形成的资本公积转增股本的，投资者个人取得转增的股本，不属于股息红利性质的分配，不缴纳个人所得税。这是由以下两个文件予以明确的：《国家税务总局关于股份制企业转增股本和派发红股征免个人所得税的通知》

（国税发〔1997〕198号）规定：“一、股份制企业用资本公积金转增股本不属于股息、红利性质的分配，对个人取得的转增股本数额，不作为个人所得，不征收个人所得税。”《国家税务总局关于原城市信用社在转制为城市合作银行过程中个人股增值所得应纳个人所得税的批复》（国税函发〔1998〕289号）对上述规定作了进一步解释，明确所称“资本公积金”是指股份制企业股票溢价发行收入所形成的资本公积金。

需要指出的是，“股份制企业”这个概念的理解一直存在争议。一种观点认为，此处的“股份制企业”仅指股份有限公司，不包括有限责任公司。这种观点坚持严格的文义解释，将不征税所得限于字面上规定的“股票溢价发行收入”转增“股本”的情形，不允许扩展到资本溢价转增注册资本。另一种观点则相反，认为应当包含有限责任公司，其采取的是体系和论理解释的方法，理由有两点：一是《股份制企业试点办法》（体改生〔1992〕30号）曾明确“我国的股份制企业主要有股份有限公司和有限责任公司两种组织形式”；二是从理论上分析，国税发〔1997〕198号规定股票发行溢价收入转增股本不征收个人所得税，是因为股票发行溢价本身就是股东直接投入企业的钱，并非企业经营积累的收益，从根本上讲并不具有股息红利所得的性质，而资本溢价转增注册资本道理相同，自然也不应当征税。

以上两种解释都有一定的道理，那么税务机关到底认可哪种解释呢？目前笔者尚无确切的答案。企业财务人员在实际工作中遇到此类问题还需谨慎处理，多与主管税务机关沟通。

2. 征收个人所得税的情形

除上述不征税情形外，一般情况下企业以未分配

利润、盈余公积和其他资本公积转增注册资本或股本的，投资者取得注册资本或股本，要按照股息红利所得缴纳个人所得税。

《国家税务总局关于进一步加强高收入者个人所得税征收管理的通知》（国税发〔2010〕54号）规定：“加强企业转增注册资本和股本管理，对以未分配利润、盈余公积和除股票溢价发行外的其他资本公积转增注册资本和股本的，要按照‘利息、股息、红利所得’项目，依据现行政策规定计征个人所得税。”例如，企业将资产评估增值形成的资本公积转增注册资本，分配给个人投资者的部分，要按照股息红利所得代扣代缴个人所得税。

（二）整体收购后的“转增”

这种“转增”的特殊情形，是由《国家税务总局关于个人投资者收购企业股权后将原盈余积累转增股本个人所得税问题的公告》（国家税务总局公告2013年第23号）规定的。具体是指“1名或多名个人投资者以股权收购方式取得被收购企业100%股权，股权收购前，被收购企业原账面金额中的‘资本公积、盈余公积、未分配利润’等盈余积累未转增股本，而在股权交易时将其一并计入股权转让价格并履行了所得税纳税义务。股权收购后，企业将原账面金额中的盈余积累向个人投资者（新股东）转增股本”的情形。此处又需分情况处理，区分依据是比较股权交易价格与被收购企业净资产价格的高低。

1. 股权交易价格不低于被收购企业净资产价格

该情形下，新股东在收购后被收购企业的“资本公积、盈余公积、未分配利润”等盈余积累转增股本，不征收个人所得税。原因是被收购企业的“资本公积、盈余公积、未分配利润”的金额已经被计入了股权交易价格中，作为财产转让所得由股权转让方（原股东）履行了所得税纳税义务，如果在收购后“转增”时再由新股东按股息红利所得纳税，会产生重复征税。此外，如果对该收购后的“转增”征税，股权交易前利润分配与股权交易后利润分配两种情形下的税负

会产生不合理差异，影响税负平衡，有违税负公平原则。

2. 股权交易价格低于被收购企业净资产价格

这种情形下，我们认为被收购企业的“资本公积、盈余公积、未分配利润”等盈余积累仅有一部分被计入了股权交易价格并履行了所得税纳税义务，新股东取得这部分盈余积累转增的股本，不征收个人所得税。而对于股权交易价格低于被收购企业净资产价格的差额部分，未被计入股权交易价格，新股东取得该部分对应的盈余积累转增的股本，应按照股息红利所得征收个人所得税。

该公告附有官方解读文件，举例说明了上述部分不征税的情况。案例中，甲企业账面净资产（所有者权益）金额为5000万元，其中：实收资本1000万元，资本公积、盈余公积、未分配利润等盈余积累合计4000万元。新股东收购甲企业100%股权，收购价款为4500万元。收购完成后，甲企业将资本公积、盈余公积、未分配利润等盈余积累4000万元向新股东转增实收资本。新股东应当如何履行个人所得税纳税义务？

案例中，股权收购价款4500万元，低于甲企业净资产账面价值。其中，股权收购价款4500万减去实收资本1000万元的部分，即3500万元，为甲企业资本公积、盈余公积、未分配利润等盈余积累被计入股权交易价格并履行了纳税义务的部分，在收购后的“转增”中属于不征税范围。而股权交易价格4500万与甲企业账面净资产5000万元的差额500万元，为未计入股权交易价格的部分。在收购后“转增”时，投资者取得这500万转增的实收资本，需要按股息红利所得缴纳个人所得税。

此外，国家税务总局2013年第23号公告还对各部分转增的顺序作了规定，要求“先转增应税的盈余积累部分，然后再转增免税的盈余积累部分”。结合上述案例，如果甲企业只将3000万的盈余积累转增实收资本，需要视为先将500万应税部分转增，再将余下的2500万免税部分转增。

二、企业投资者缴纳企业所得税

与个人所得税层层分类的规定相比,投资者为企业所得税纳税义务人时的规定更为简单。

首先,与个税规定相同,如果是被投资企业将股票溢价所形成的资本公积转增股本的,不作为投资企业的股息红利所得,不征收企业所得税,同时投资企业也不得增加该项长期投资的计税基础。依据的文件是《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)。

其次,如果被投资企业以盈余公积、未分配利润以及除股票溢价发行外的其他资本公积等转增注册

资本(股本)的,理论上也应当视为被投资企业分配股息红利。但相比个税股息红利所得的减免税规定,企业所得税上的免税范围要大得多。根据《企业所得税法》第二十六条以及《企业所得税法实施条例》第八十三的规定,如果投资者为中国居民企业或在中国境内设立机构、场所的非居民企业,其投资于中国居民企业所取得的股息红利所得,都可能享受免税优惠。这一差别会被应用在企业股权架构设计中,通过提前的税收筹划来构建企业的投资和运营体系,从而在以后的经营和资本运作中实现合理节税的目的。

委托研发加计扣除须注意四个变化

马泽方 沈 砣

2016年度汇算清缴是新研发费用加计扣除规定适用的首个汇算清缴期,新法规有诸多变化,就委托研发而言,委托方加计扣除,受托方不能加计扣除没有变化,但其他方面变化较大。本文就委托研发加计扣除的四个变化提示企业注意。

委托研发费用按80%加计扣除

《国家税务总局关于印发〈企业研究开发费用税前扣除管理办法(试行)〉的通知》(国税发〔2008〕116号,被财税〔2015〕119号文件废止)规定委托研发费用100%加计扣除。

《财政部、国家税务总局、科技部关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》(财税〔2015〕119号)第二条第一款规定,企业委托外部机构或个人进行研发活动所发生的费用,按照费用实际发生额的80%计入委托方研发费用并计算加计扣除,受托方不得再进行加计扣除。委托外部研究开发费用实际发生额应按照独立交易原则确定。

该规定在业内有两种观点。

例1,甲公司委托其他公司进行研发,支付研发费用100万元。一种观点认为:加计扣除= $100 \times 80\% \times 50\% = 40$ (万元),税前扣除研发费用= $100 + 40 = 140$ (万元);另一种观点认为:委托研发“按照费用实际发生额的80%计入委托方研发费用”,即委托研发的费用只能按照80%计入研发费用,甲公司税前扣除研发费用= $100 \times 80\% + 40 = 120$ (万元)。

大家对委托研发费用只能加计扣除80%没有异议,但是对委托研发费用本身是100%税前扣除还是80%税前扣除存在争议。

财税〔2015〕119号文件第二条第一款规定,似乎是委托研发费用只能按照80%计入研发费用。《国家税务总局关于企业研究开发费用税前加计扣除政策有关问题的公告》(国家税务总局公告2015年第97号)第三条规定,企业委托外部机构或个人开展研发活动发生的费用,可按规定税前扣除;加计扣除时按照研发活动发生费用的80%作为加计扣除基数。

委托研发费用“按规定”税前扣除,这个规定就

是所指财税〔2015〕119号文件，似乎还是委托研发费用只能按照80%计入研发费用。

究竟哪种观点正确呢？本文认为2015年第97号公告的政策解读对该条款的解释是：委托方发生的费用，可按规定全额税前扣除；加计扣除时按照委托方发生费用的80%计算加计扣除。

至此明确，委托研发费用100%计入研发费用，但只能按照80%加计扣除。因此，甲公司可以加计扣除140万元。

若企业部分委托研发，即自主研发中包括委托研发，自主研发部分全额加计扣除，委托研发部分只能80%加计扣除。

例2，甲公司自主研发，发生研发费用100万元，其中包括一部分委托外单位研发支付的费用10万元。甲公司可加计扣除的金额为 $(100-10) \times 50\% + 10 \times 80\% \times 50\% = 49$ （万元）。

委托个人研发的费用可以加计扣除

国税发〔2008〕116号文件第六条规定，对企业委托给外单位进行开发的研发费用，凡符合上述条件的，由委托方按照规定计算加计扣除，受托方不得再进行加计扣除。

只规定“企业委托给外单位进行开发”，并没有提及个人，企业委托个人研发不能加计扣除。

财税〔2015〕119号文件第二条第一款规定，企业委托个人研发的费用也可以加计扣除，符合当前鼓励科研人员创业创新的政策导向。需要注意的是，2015年第97号公告第三条规定：委托个人研发的，应凭个人出具的发票等合法有效凭证在税前加计扣除。企业委托个人研发，应取得发票。

委托境外研发的费用不能加计扣除

国税发〔2008〕116号文件对于委托境外研发没有禁止性规定，企业委托境外研发的费用也可以加计扣除。

财税〔2015〕119号文件第二条第一款规定，企业委托境外机构或个人进行研发活动所发生的费用，不得加计扣除。有利于鼓励我国企业提高科技创新水平和能力。2015年第97号公告第三条对此解释为：企业委托境外研发所发生的费用不得加计扣除，其中受托研发的境外机构指依照外国和地区（含港澳台）法律成立的企业和其他取得收入的组织。受托研发的境外个人指外籍（含港澳台）个人。

因此，在新研发费用加计扣除政策下，企业委托境外研发的费用不能加计扣除。

委托非关联方研发

不用提供研发项目费用支出明细情况

国税发〔2008〕116号文件第六条规定，对委托开发的项目，受托方应向委托方提供该研发项目的费用支出明细情况，否则，该委托开发项目的费用支出不得实行加计扣除。

财税〔2015〕119号文件第二条第一款规定，委托方与受托方存在关联关系的，受托方应向委托方提供研发项目费用支出明细情况。

也就是说，在新研发费用加计扣除政策下，企业委托非关联方研发的，不必提供研发项目费用支出明细情况；只有委托关联方研发的，才须提供研发项目费用支出明细情况。

这是因为，委托研发费用中既包括研发支出，也包括受托方的利润，受托方的利润不应享受加计扣除，但受托研发利润属于受托方的商业机密，受托方大多不会如实告知委托方。因此，新法规规定委托研发只能按照80%加计扣除，且不再提供研发项目费用支出明细情况。

需要注意的是，虽然不再提供研发项目费用支出明细情况，但委托研发费用实际发生额应符合独立交易原则。

营改增后销售代金券如何处理

邱晓玲 朱建元

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，有纸质的，有电子的，既有赠送也有销售。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。

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

《国家税务总局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”）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。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。

国家税务总局公告2016年第53号第九条规定，《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），另外第（十一）项增加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元抵100元） 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的销售折扣，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元抵100元的代金券，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元

抵100元代金券一张”。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,如果商家有发售代金券的计划和文件,就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。

企业亏损情形不同 税前弥补方法有别

樊其国

税法规定,企业经营期间发生了亏损,允许用以后年度的应纳税所得在税前进行弥补。

税前弥补亏损,是指以纳税人计算应缴企业所得税前的“利润总额”,对已经过主管税务机关审核认定、并且在弥补期内的往年亏损额进行弥补。弥补以前年度亏损,在会计处理上如果以前各年的利润总和为负,本年实现的利润要首先弥补这部分亏损,其剩余部分作为应纳税所得额,申报缴纳企业所得税。

企业经营亏损弥补是企业所得税处理中的重要事项。企业亏损情形不同,税前弥补方法有别。在汇算清缴过程中,正确弥补以前年度亏损是计算应纳税所得额的一个关键步骤。笔者将针对企业亏损的不同情形,为企业纳税申报时提供帮助。

筹办期、核定征收前亏损的认定

《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)第七条明确,企业自开始生产经营的年度,为开始计算企业损益的年度。企业从事生产经营之前进行筹办活动期间发生筹办费用支出,不得计算为当期的亏损,应按照《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》(国税函〔2009〕198号)第九条规定执行。

第九条规定,关于开(筹)办费的处理,新税法中开(筹)办费未明确列作长期待摊费用,企业可以在开始经营之日的当年一次性扣除,也可以按照新税法有关长期待摊费用的处理规定处理,但一经选定,不得改

变。企业在新税法实施以前年度的未摊销完的开办费,也可根据上述规定处理。

发生在核定征收前的亏损,应转换为查账征收年度时继续弥补。

《国家税务总局关于印发(企业所得税核定征收办法)(试行)的通知》(国税发〔2008〕30号)第六条规定,采用应税所得率方式核定征收企业所得税的,应纳税所得额计算公式如下:应纳税所得额=应纳税所得额×适用税率。

而在应税收入的确认上,《国家税务总局关于企业所得税核定征收若干问题的通知》(国税函〔2009〕377号)规定,应税收入额等于收入总额减去不征税收入和免税收入后的余额。用公式表示为:应税收入额=收入总额-不征税收入-免税收入,其中,收入总额为企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入。

由此可见,实行企业所得税核定征收的纳税人,其以前年度应弥补而未弥补的亏损不能在核定征收年度弥补。但在以后转换为查账征收年度时,在政策规定的期限内仍可继续弥补亏损。

上市公司亏损认定

上市公司亏损,不得在资本公积金转增股本同时缩股方式弥补。中国证监会发布的《上市公司监管指引第1号——上市公司实施重大资产重组后存在未弥补亏损情形的监管要求》规定,公司资本公积金不得用于弥

补亏损、不得采用资本公积金转增股本同时缩股方式弥补亏损。

对于上市公司因实施重组事项可能导致长期不能弥补亏损,进而影响公司分红和公开发行证券的情形,监管指引规定了四方面的监管要求:一是相关上市公司应当遵守公司法规定,公司的资本公积金不得用于弥补公司的亏损;二是相关上市公司不得采用资本公积金转增股本同时缩股以弥补公司亏损的方式规避上述法律规定;三是相关上市公司应当在临时公告和年报中充分披露不能弥补亏损的风险并作出特别风险提示;四是相关上市公司在实施重大资产重组时,应当在重组报告中充分披露全额承继亏损的影响并作出特别风险提示。

对于分支机构的亏损,应由总机构统一汇总计算应纳税所得额。依据《国家税务总局关于印发〈跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理暂行办法〉的通知》(国税发〔2008〕28号)规定,不具备法人资格的分支机构,由总机构负责进行企业所得税年度汇算清缴,统一计算企业的年度应纳税所得额和应纳税额。因此,分支机构的亏损已汇总到总机构统一计算应纳税所得额,分支机构不再单独弥补亏损。

同时,对取消合并纳税的亏损,应分配其合并成员企业弥补。

《国家税务总局关于取消合并纳税后以前年度尚未弥补亏损有关企业所得税问题的公告》(国家税务总局公告2010年第7号)规定,在取消合并申报缴纳企业所得税后,对汇总在企业集团总部、尚未弥补的累计亏损,由企业集团分配给成员企业在剩余结转期限内弥补。

合并分立前和之后的亏损认定

根据《财政部、国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税〔2009〕59号)和《国家税务总局关于发布〈企业重组业务企业所得税管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2010年第4号)的规定,重组适用一般性税务处理的,被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补;企业分立相关企业的亏损不得相互结转弥补。主要规定了以下4种情况:1. 适用一般性税务处理的合并,被合并企业的亏损

不得在合并企业结转弥补;2. 适用一般性税务处理的分立,相关企业的亏损不得相互结转弥补;3. 适用特殊性税务处理的合并,可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额=被合并企业净资产公允价值×截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率;4. 适用特殊性税务处理的分立,被分立企业未超过法定弥补期限的亏损额可按分立资产占全部资产的比例进行分配,由分立企业继续弥补。

财税〔2009〕59号文第六条规定,企业重组符合规定条件的,且企业股东在该企业合并发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%,以及同一控制下且不需要支付对价的企业合并,合并双方可以选择按以下规定进行特殊性税务处理。

1. 合并企业接受被合并企业资产和负债的计税基础,以被合并企业的原有计税基础确定;2. 被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继;3. 可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额=被合并企业净资产公允价值×截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率;4. 被合并企业股东取得合并企业股权的计税基础,以其原持有的被合并企业股权的计税基础确定。

国家税务总局公告2010年第4号文第二十六条规定,可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额,是指按《税法》规定的剩余结转年限内,每年可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额。

此外,财税〔2009〕59号文规定,被分立企业所有股东按原持股比例取得分立企业的股权,分立企业和被分立企业均不改变原来的实质经营活动,且被分立企业股东在该企业分立发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%。可以选择按以下规定处理:被分立企业未超过法定弥补期限的亏损额可按分立资产占全部资产的比例进行分配,由分立企业继续弥补。

其他亏损视情况而定

被投资企业亏损,由被投资企业按规定结转弥补。《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》(国家税务总局公告2011年第34号)第五条要求,被投资企业发生的经营亏损,由被投资企业按规定结转弥补;投

投资企业不得调整减低其投资成本,也不得将其确认为投资损失。

政策性搬迁亏损,从法定亏损结转弥补年限中减除。《国家税务总局关于发布〈企业政策性搬迁所得税管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2012年第40号)第二十一条明确,企业以前年度发生尚未弥补的亏损的,凡企业由于搬迁停止生产经营无所得的,从搬迁年度次年起,至搬迁完成年度前一年度止,可作为停止生产经营活动年度,从法定亏损结转弥补年限中减除;企业边搬迁、边生产的,其亏损结转年度应连续计算。

境内亏损、境外弥补不得超过当年境外应纳税所得额。《关于印发〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表〉的通知》(国税发〔2008〕101号)规定:企业在所得税汇算清缴时,其境外营业机构的盈利可以弥补

境内营业机构的亏损,但用于弥补境内亏损的部分最大不得超过企业当年的全部境外应纳税所得。

《关于企业境外所得税抵免有关问题的通知》(财税〔2009〕125号)第三条第五款规定,在汇总计算境外应纳税所得额时,企业在境外同一国家(地区)设立不具有独立纳税地位的分支机构,按照企业所得税法及实施条例的有关规定计算的亏损,不得抵减其境内或他国(地区)的应纳税所得额,但可以用同一国家(地区)其他项目或以后年度的所得按规定弥补。

《国家税务总局关于发布〈企业境外所得税收抵免操作指南〉的公告》(国家税务总局公告2010年第1号)明确,企业在同一纳税年度的境内外所得加总为正数的,其境外分支机构发生的亏损,由于上年结转弥补的限制而发生的未予弥补的部分,今后在该分支机构的结转弥补期限不受5年期限限制。

CPA在函证程序中存在的问题和改进建议

李亚进

函证程序是指注册会计师(以下简称“CPA”)直接从第三方(被询证者)获取书面答复以作为审计证据的过程。书面答复可以采用纸质、电子或其他介质等形式。当针对的是特定账户余额及其相关项目的认定时,函证常常是相关的审计程序。恰当地设计和实施函证程序可以为相关认定提供可靠的审计证据,也是应对舞弊风险的有效方式之一。

函证包括积极式函证和消极式函证两种。积极式函证是指要求被询证者直接向注册会计师回复,表明是否同意询证函所列示的信息,或填列所要求的信息的一种询证方式;消极式函证,是指要求被询证者只有在不同意询证函所列示的信息时才直接向注册会计师回复的一种询证方式。鉴于消极式函证比积极式函证提供的审计证据的说服力低,注册会计师审计实务中,积极式函证被普遍采用。在未回函的情况下,注册会计师应当实施替代程序以获取相关、可靠的审计证据。

函证及其替代审计程序是注册会计师财务报表审计实质性程序中常用的细节测试,但部分注册会计

师及项目组其他成员对往来款项函证及其替代审计程序执行不到位。

函证程序执行不到位的表现及改进建议

(一)执行不到位的表现之一:函证由他人代发或回收,函证的对象仅以大额为判断标准

询证函由被审计单位会计人员或其他部门人员代为发送和回收,部分CPA认为底稿中有纸质函证回函佐证即可。实施函证的对象选取仅以“大”金额为判断标准,即仅函证几笔期末余额系大金额的,一定金额以下的一概不实施函证,而对金额大小的判断往往又因人而异,主观色彩很强。

对以上两点的改进建议:《审计准则第1312号——函证》(以下简称《函证准则》)第十四条规定,当实施函证程序时,注册会计师应当对询证函保持控制,包括:(1)确定需要确认或填列的信息;(2)选择适当的被询证者;(3)设计询证函,包括正确填列被询证者的姓名和地址,以及被询证者直接向注册会计师回函的地址等信息;(4)发出询证函并予以跟进,必要时再次向被询证者寄发询证函。

《函证准则》要求CPA应当直接控制询证函的发送和回收。一是询证函经被审计单位盖章后应由CPA直接发出；二是必须在询证函中指明直接向接受审计业务委托的会计师事务所回函。部分CPA将询证函的发送和回收交由被审计单位的会计人员或其他部门人员代为办理，可能使回函的可靠性受到严重影响，甚至为被审计单位舞弊提供了方便。实务中一些大型的会计师事务所成立了函证中心，函证中心专门专人负责对被审计单位往来款等函证的寄发和回收工作。

《函证准则》要求选择适当的被询证者；对函证程序实施的范围做出了明确规定。如果采用审计抽样的方式确定函证程序的范围，无论采用统计抽样方法，还是非统计抽样方法，选取的样本应当足以代表总体。根据对被审计单位的了解、评估的重大错报风险以及所测试总体的特征等，CPA可以确定从总体中选取特定项目进行测试。《函证准则应用指南》明确，选取的特定项目可能包括：(1)金额较大的项目；(2)账龄较长的项目；(3)交易频繁但期末余额较小的项目；(4)重大关联方交易；(5)重大或异常的交易；(6)可能存在争议、舞弊或错误的交易。

建议对新增的客户，即使年末应收账款余额小，如果审计当期收入金额大，也应当实施函证；至少对附注披露的前五名客户和供应商的应收账款和收入、应付账款和采购金额独立回函确认。若有其他重要客户或供应商，也应当回函确认。

(二)执行不到位的表现之二：对债务不进行函证

改进建议：在一般情况下，可能确实不需要对债务进行函证。但如果被审计单位控制风险较高，债务金额较大或被审计单位处于财务困难阶段，则应该对“应付账款”和“预收账款”中的重大项目进行函证。该问题实际上暴露了一些CPA在审计实务中重债权轻债务的问题。

(三)执行不到位的表现之三：未保留发函及回函信封，未记录函证的取得方式

改进建议：函证的取得方式包括邮寄、跟函、电子形式函证。对于采取财务邮寄方式函证的，发函及回函信封是证明CPA独立发函独立接收回函的关键审计证据，应将其整理好附在回函的询证函后作为审计底稿。

对于跟函的需要，在询证函上记录“某年某月某日，某某现场函证”，并同时记录对方联系人和被审计单位跟随人的姓名、工号及联系方式。

对于电子形式的函证，当注册会计师存有疑虑时，可以与被询证者联系以核实回函的来源及内容。例如，当被询证者通过电子邮件回函时，注册会计师可以通过电话联系被询证者，确定被询证者是否发送了回函(注意录音)。必要时，注册会计师可以要求被询证者提供回函原件。

(四)执行不到位的表现之四：将传真件作为审计证据

改进建议：由于传真件没有法律效力，同时CPA无法核实传真电话的真实归属，因此传真件不能作为有效的审计证据。

函证的替代测试程序执行不到位的

表现及改进建议

函证的替代测试程序执行不到位情况主要有：部分注册会计师对未回函的没有执行替代测试程序，或者执行了替代测试程序，但是做得不到位。对于未回函的应收应付款项，一些CPA习惯复印有关往来账户的明细账页，再根据账页上记录的凭证号码和经济内容随便抄录几笔会计凭证(没有考虑区分借、贷方分别抽凭的要求)，然后在固定格式工作底稿中“检查内容”或“核对栏”的空格上打勾，表示已经履行了“检查”或“核对”程序，最后在审计结论中写上“余额可以确认”。

在操作实务中，上述替代测试程序是不到位的，替代审计程序应执行包括针对单一的往来账户实施专门的抽查凭证测试等审计程序，而不具有针对性和系统性的抽查，其结果不能证明具体账户余额的完整性、真实性和正确性。即对没有回函或回函不满意的往来账户实施替代审计程序时，应从有关往来账户及原始凭证所涉及的具体业务出发，检查整个业务发生的过程、对相关内部控制的遵循以及原始凭证记载的正确性，而不能仅是检查往来账簿中记录的发生额甚至仅仅抄录记账凭证、复印有关合同、发票。

改进建议：对未回函应收账款的替代测试程序如下：

(1)检查期后收款情况，CPA通过检查被审计单位

资产负债表日后收到有关款项的记录和凭证,包括银行进账单、汇款证明、银行存款(或现金)日记账等,能为应收账款的存在性提供重要审计证据。

(2)检查应收账款明细账户及相关会计凭证。按照原始订单(或合同)顺序抽查该应收账款账户记载的业务发生情况,检查所抽查样本的会计凭证及相关原始凭证,如销售合同、销售订单、销售发票副本、出库单、货运凭证、对方收货单等,以验证相关往来款项发生额和余额的正确性和真实性。重点关注向客户开出发票的货物在资产负债表日前是否已发运,客户的验收单是否在资产负债表日或之前,是否存在跨期事项。

但须注意三点:一是需分别对借、贷方发生额进行抽查并分别计算抽查比例;二是抽查总额必须达到根据审计计划所设计的样本规模;三要特别注意由被审计单位内部所产生原始凭证的真实性、可靠性。

(3)检查被审计单位与客户的对账单,核对双方对账是否相符,并检查被审计单位与客户之间的函电记录。这有助于发现被审计单位与客户之间交易是否真实发生,是否对应收账款余额存在异议。

(4)在对账户余额正确性和真实性做出判断后,还要分析该应收账款账户余额的可收回性,在对可收回性没有疑议的情况下,才可以做出余额可以确认的审计判断。

应收款项的可收回性可以从对方往来单位的信誉、往来结算的历史记录情况、往来账户的账龄分析情况以及双方合同中对货款结算的约定等方面进行考虑和分析。检查期后收款记录是确认应收款项可收回性的重要方法,但值得注意的是,CPA还需收集审计证据,验证期后收款确实源于资产负债表日前已存在的应收账款,而不是源于期后新发生的交易。

对未回函的应付账款的替代测试则应该检查期后付款或与供应商的往来函件、其他记录,如货物收讫凭证等。

对关键客户未回函的未发表 非标意见及改进建议

被审计单位的应收款项占资产总额的比例很高,但关键客户却没有能够对函证回函,一些CPA出于维系客户的考虑,仍旧出具标准无保留意见审计报告。该种做法不仅承担了很大的职业风险,而且犯了严重的

错误。

改进建议:《注册会计师审计准则第1312号——函证》(以下简称《函证准则》)第二十条规定,如果注册会计师认为取得积极式函证回函是获取充分、适当的审计证据的必要程序,则替代程序不能提供注册会计师所需要的审计证据(替代无效)。在这种情况下,如果未获取回函,注册会计师应当按照《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》(以下简称“1502号准则”)的规定,确定其对审计工作和审计意见的影响。

1502号准则明确,无法获取充分、适当的审计证据以作为形成审计意见的基础,但认为未发现的错报(如存在)对财务报表可能产生的影响重大,但不具有广泛性,注册会计师应当发表保留意见。1502号准则还明确,如果无法获取充分、适当的审计证据以作为形成审计意见的基础,但认为未发现的错报(如存在)对财务报表可能产生的影响重大且具有广泛性,注册会计师应当发表无法表示意见。

对回函金额不符的

未执行进一步审计程序及改进建议

部分注册会计师及项目组其他成员对于回函金额不符的往来款项询证函,采取的措施是弃置一边,不予理睬,并且不将其归入审计底稿中。

《函证准则》第二十一条规定,注册会计师应当调查不符事项,以确定是否表明存在错报。

改进建议:回函有差异的,审计底稿中应对回函差异形成完整的审计记录。注册会计师需要逐一编制或取得函证回函差异调节表,取得有关审计证据进行落实,并在底稿中就差异进行检查说明,并评估是会计差错还是非会计差错,结合重要性水平考虑对被审计单位财务报表的影响,即对会计差错考虑是否需要进行调整。

仅函证往来款项期末余额及改进建议

部分注册会计师习惯了根据往来款项询证函的制式模板仅函证应收款项等往来款项的期末余额。

改进建议:为了取得更好的审计效果,注册会计师应补充如下函证内容:

(1)与收入有关的函证。在函证应收账款期末或期初余额的同时,将收入的重要内容一并实施。例如,收

入相关的重要合同条款、收入实现方式(如:何时验收)、结算方式及金额、运输费用承担、退换货、后期维护等,涉及的预收款项发生额及余额与应收账款应一并进行函证。通过印证上述数据之间的勾稽关系,以取得收入真实性、完整性及准确性方面有力的第三方证据。

尤其是执行《企业会计准则第15号——建造合同》(以下简称《建造合同准则》)的被审计单位,被审计单位应严格按照完工百分比确认收入(不完全依据发票),如果对方单位不执行建造合同准则,仅是依据发票来确认成本或费用,则函证时如果仅函证应收账款期末余额,往往函证余额回复不符或得不到对方回函,函证基本不理想。此时,注册会计师函证的内容可以改成要求被审计单位的上游甲方单位确认具体项目的合同金额、预计总成本、已完成的工作量、工程进度、工程结(决)算书等信息;对下游分包方的函证内容可以是合同金额、已完成的工作量、工程进度、工程结(决)算书等信息。

(2)采购有关的函证。注册会计师可以考虑在存货监督盘点的基础上,追加对采购情况、结算及余额方面的函证。如选取合适样本的供应商,在报告期内对其采购合同的主要条款,如对采购商品的规格、数量及单价、运输费用承担、退换货、验收情况、结算方式及金额、应付及预付款项等一并进行函证。通过印证上述数据之间的勾稽关系,取得采购真实性、完整性及准确性方面有力的第三方证据。

(3)关联方有关的函证。一般情况下,关联交易非关联化是关联方识别及披露中的主要风险。为了更有效地识别这些隐蔽的关联方,注册会计师可以考虑对于重要客户、供应商及往来单位的函证中增加是否为关联方的内容。同时考虑到函证对方可能对关联方的理解存在不一致,建议在询证函中对关联方进行恰当定义,以提高回函质量。

(4)或有事项及其他重要事项的函证。在识别和检查或有事项及其他重要事项时一般均依赖于企业提供的内部证据,这种做法存在较大的审计风险。注册会计师可以考虑在对重要客户、供应商及往来单位的函证中,增加询证是否与对方存在诉讼、担保、重大财务承诺及期后事项的内容,以获取充分适当的外部证

据。

函证的日期选取过于机械及改进建议

部分注册会计师习惯了根据制式模板,在年后外勤审计期间实施往来款项的期末余额函证。

改进建议:《函证准则》应用指南明确,如果重大错报风险评估为低水平,注册会计师可选择资产负债表日前适当日期为截止日实施函证,例如,可以在每年的预审阶段,选取9月30日、或10月31日等预报表日进行函证,并对所函证项目自该截止日起至资产负债表日止发生的变动实施实质性程序。

对被审计单位不同意

寄发函证的处理不正确及改进建议

部分注册会计师对被审计单位管理层不同意向一些客户寄发询证函的处理方式仅是执行部分替代测试程序,没有进一步考虑对审计报告意见的影响。

改进建议:《函证准则》明确,如果管理层不允许寄发询证函,注册会计师应当:(1)询问管理层不允许寄发询证函的原因,并就其原因的正当性及合理性收集审计证据;(2)评价管理层不允许寄发询证函对评估的相关重大错报风险(包括舞弊风险),以及其他审计程序的性质、时间安排和范围的影响;(3)实施替代程序,以获取相关、可靠的审计证据。第十六条,如果认为管理层不允许寄发询证函的原因不合理,或实施替代程序无法获取相关、可靠的审计证据,注册会计师应当按照《注册会计师审计准则第1151号——与治理层的沟通》的规定,与治理层进行沟通。注册会计师还应当按照1502号准则的规定,确定其对审计工作和审计意见的影响。

如果注册会计师认为管理层的要求不合理,且被其阻挠而无法实施函证,注册会计师应当视为审计范围受到限制,并考虑对审计报告可能产生的影响。无法获取充分、适当的审计证据以作为形成审计意见的基础,但认为未发现的错报(如存在)对财务报表可能产生的影响重大,但不具有广泛性,注册会计师应当发表保留意见。如果无法获取充分、适当的审计证据以作为形成审计意见的基础,但认为未发现的错报(如存在)对财务报表可能产生的影响重大且具有广泛性,注册会计师应当发表无法表示意见。

会计监管风险提示第3号——审计项目复核

中国证监会

复核是控制项目审计质量的重要手段。在审计实务中,存在复核制度设计不合理、执行流于形式的情况,未能发现审计中存在的重大问题,未将审计风险降低至可接受的较低水平。在会计监管工作中应高度重视审计项目复核相关问题,督促会计师事务所进一步提高复核质量。现对与复核相关的质量控制政策和程序及会计监管风险进行提示。

一、复核政策和程序

按照《中国注册会计师执业准则》的规定,会计师事务所应当结合自身组织架构特点和质量控制体系建设需要,强化分所在内的统一质量控制管理,制定包括复核在内的质量控制政策和程序,明确现场负责人、项目合伙人及项目质量控制复核人员等各级复核人员的复核重点、范围及复核责任。复核工作包括项目组内部复核和独立于项目组的项目质量控制复核。项目的总体质量由项目合伙人负责。

复核工作应当按照经验较丰富的人员对经验较少人员的工作进行复核的原则进行,分别由具备专业胜任能力的不同级别人员对审计项目开展内部复核和项目质量控制复核。项目质量控制复核人员选拔与设置也应满足经验较丰富人员对经验较少人员的工作进行复核的原则。复核工作应当围绕审计工作底稿和审计报告等重点内容展开,确保审计工作记录真实、完整,财务报表合规且公允反映,审计结论恰当并具备充分、适当的证据基础。

在对会计师事务所内部质量控制实施监管时,应重点关注会计师事务所是否建立健全有效的复核政策和充分履行适当的复核程序。会计师事务所复核工作至少包括以下要素:

(一) 项目组内部复核

1. 在外勤工作实施阶段的复核。现场负责人在现场工作的时间充分足够,能够确保对助理人员工作的有效复核。主要通过对助理人员工作底稿的逐张复

核,确认既定的审计程序是否已全部执行,收集的审计证据是否充分、适当,审计结论与审计证据是否一致,审计工作底稿之间的勾稽关系是否清晰、正确,审计工作底稿项目填写是否完整,现场负责人提出的修改意见是否执行完毕等。

2. 外勤工作临近结束时的复核。主要通过对重要会计账项的审计、重要审计程序的执行以及建议被审计单位调整事项等进行复核,确认针对审计重点的选择与安排是否合理,重要审计程序的执行情况是否达到预期目的,建议被审计单位调整事项的证据是否充分,建议被审计单位调整事项的会计处理是否恰当等。

3. 审计意见形成阶段的复核。主要通过对审计中的重大会计审计问题、重大审计调整事项及重要审计工作底稿进行复核,确认对财务报表重要项目认定的审计判断是否恰当,重大审计调整事项是否适当,重要审计工作底稿是否完整齐备等。

(二) 项目质量控制复核

项目质量控制复核由独立于审计项目组的合伙人或符合条件的其他人员实施,对项目组做出的重大判断和在编制审计报告时得出的结论进行客观评价。评价工作包括与项目合伙人讨论重大事项、复核财务报表和拟出具的审计报告、复核重大判断相关的审计工作底稿等。

二、复核存在的常见问题

会计师事务所复核制度通常存在如下问题: 1. 制度上没有明确复核的层级和各层级复核的内容,以及对复核人员的要求。2. 质量控制复核人员的薪酬考核机制存在问题,例如复核人员与项目组经济利益一致,导致复核人员难以保持独立性。3. 未对各级人员复核工作记录进行详细规定。4. 对未勤勉尽责的复核人员没有相应的责任追究机制。

会计师事务所复核工作执行通常存在如下问题:

1. 事务所未合理配置具备专业胜任能力的复核人员。
2. 对重点领域复核关注程度不够。部分项目总体审计策略、具体审计计划及确定的高风险领域审计工作未经复核；部分重大会计处理、审计调整是否恰当缺乏复核。
3. 审计证据复核不足。事务所较普遍存在重报告复核、轻审计证据复核的情况，或审计报告与审计证据、审计程序与审计证据复核相脱节等，导致审计意见缺乏必要的证据基础。
4. 没有复核记录或复核记录不完整。
5. 项目组对各级复核人员复核意见未及时回复或回复不完整。

三、会计监管关注事项

会计监管工作中应关注并督促会计师事务所采取相应措施，完善复核制度、强化复核工作，防范相关风险：

（一）建立健全复核制度。会计师事务所是否系统梳理查找复核制度存在的不足，按照执业准则的要求完善复核相关的质量控制制度，明确复核的层级、各层级复核的内容及对复核人员的要求，并对各级人员复核记录提出明确要求，建立复核责任追究机制。

（二）委派适当的复核人员。会计师事务所和项目组是否选拔和委派具有专业胜任能力的人员从事复核工作，确保复核人员具备相关行业经验和专业知识。同时，是否排除项目合伙人对项目质量控制复核人的影响，确保其独立性。

（三）加强重点领域的复核。各级复核人员是否按照事务所制定的具体要求开展复核工作。项目合伙人是否充分关注重大会计审计问题、重大审计调整事项及重要审计工作底稿；项目质量控制复核人员是否充分关注审计意见的恰当性、财务报表的合规性和公允性、重大问题审计证据的充分性和适当性。

（四）强化复核记录。各级复核人员对复核工作是否有明晰的复核记录，是否对复核工作开展情况、复核发现的问题、解决情况进行必要记录并存放于审计工作底稿。

（五）加大复核不到位的责任追究。会计师事务所是否采取措施检查复核工作执行情况，将检查结果与相关人员考核晋升挂钩，加大对复核不到位人员的责任追究。

企业外聘研发人员的劳务费用可以加计扣除吗

问：企业外聘研发人员的劳务费用可以加计扣除吗？

答：根据《财政部 国家税务总局 科技部关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》（财税〔2015〕119号，以下简称“119号文”）第一条第一项规定，允许加计扣除的人员人工费用，包括“直接从事研

发活动人员的工资薪金、基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金，以及外聘研发人员的劳务费用”。

因此，企业从事研发活动，外聘研发人员的劳务费用可以加计扣除。

企业购买的专业书籍能否作为职工教育经费在企业所得税前计算扣除

问：企业购买的专业书籍能否作为职工教育经费在企业所得税前计算扣除？

答：《企业所得税法实施条例》第四十二条规定，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业发生的职工教育经费支出，不超过工资、薪金总额2.5%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转

扣除。

《关于企业职工教育经费提取与使用管理的意见》（财建〔2006〕317号）第三条第（五）项规定，企业职工教育培训经费列支范围包括：

1. 上岗和转岗培训；
2. 各类岗位适应性培训；

3. 岗位培训、职业技术等级培训、高技能人才培训；
4. 专业技术人员继续教育；
5. 特种作业人员培训；
6. 企业组织的职工外送培训的经费支出；
7. 职工参加的职业技能鉴定、职业资格认证等经费支出；
8. 购置教学设备与设施；

9. 职工岗位自学成才奖励费用；
10. 职工教育培训管理费用；
11. 有关职工教育的其他开支。

根据上述规定，如果企业购买的书籍是为提高职工专业素质，可计入职工教育经费并按规定税前扣除。如果购买的是工具书，作为工作中的一个应用工具，为解决工作中遇到的问题查资料用的书籍，可以计入固定资产或办公费按规定税前扣除。

中国海峡人才市场党组成员、副总经理 叶金山到华兴所调研党建工作

2017年6月8日上午，中国海峡人才市场党组成员、副总经理叶金山到福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）调研党建工作及对中共中国海峡人才市场流动人才委员会换届选举征求基层组织意见。

华兴所首席合伙人、党支部书记林宝明汇报了事务所基本情况和党建工作情况：一、党组织机构及党员队伍情况；二、建立和打造学习型党支部；三、如何在事务所中实现党的组织和工作“双覆盖”、党组织隶属关系和党员组织关系“双理顺”，推动党建与业务两结合、两促进；四、党建工作中存在的问题及建议。同时也对中共中国海峡人才市场流动人才委员会换届选举工作发表了意见和建议。

中国海峡人才市场副总经理叶金山认真听取汇报

后，充分肯定了华兴所党建工作，对事务所的党建工作谈了两点感想：一、华兴所重视党建工作，工作扎实，能在流动党支部党建工作中起标杆作用，值得其他流动党支部学习和借鉴；二、华兴所党支部对中共中国海峡人才市场流动人才委员会换届选举工作提出了建设性意见，中国海峡人才市场机关党委要认真考虑研究，加强与基层党组织联系，做好服务工作。

中国海峡人才市场流动党员中心主任彭实、中国海峡人才市场流动党员中心支部书记卑晓峰、中国海峡人才市场流动党员中心主任助理、党务主管刘春生等陪同调研。

福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）党支部

只有马克思主义才能救中国 ——当代中国的学与思

前言：七一前夕，适逢福建华兴会计师事务所党支部圆满完成换届选举工作。我们重温经典颂党恩，为党的96岁生日送上一份深切的祝福。

“十月革命的一声炮响，给中国送来了马克思列宁主义”。毛主席的这一论断深入人心，马列主义成为中国革命的理论基础和指导思想正是自十月革命伊始。回首近现代中国的百年岁月，面对孱弱不堪的近代中国，无数爱国志士，纷纷开展起轰轰烈烈的救亡图存运动。尝试过许多道路，经历了多次失败，反观如今繁荣

昌盛的新中国，最终的历史和现实皆证明：只有马克思主义才能救中国，只有高举马克思主义伟大旗帜的无产阶级政党——中国共产党才能拯救中国。这是历史的选择，也是人民的福祉。

马克思主义理论体系由现代唯物主义和科学社会主义构成。利用科学完善的世界观和方法论作为指导，研究人类社会发展的规律、趋势及架构。马克思主义中国化的发展，正是遵循了它的内在逻辑，符合了马克思主义哲学的联系观、发展观，由马克思主义理论联系实

际的科学内涵所决定的。改革开放以来,由小平同志确立,经几代中国共产党人不断发展的中国特色社会主义理论体系,是马克思主义中国化的最新成果。如今我们紧密团结在以习近平同志为核心的党中央周围,继续深耕细作,发展和完善马克思主义中国化理论,建设中国特色社会主义,为中华民族的伟大复兴添砖加瓦。

谈及马克思主义,念及2017年下半年即将召开的中国共产党第十九次全国代表大会,2012年召开的十八大还仿佛历历在目。结合十八大精神和我党五年间的努力,我们可以更好地理解马克思主义在中国的发展,更加深切地体会到中国特色社会主义的光明前途。

“高举中国特色社会主义伟大旗帜,以邓小平理论、“三个代表”重要思想、科学发展观为指导,解放思想,改革开放,凝聚力量,攻坚克难,坚定不移沿着中国特色社会主义道路前进,为全面建成小康社会而奋斗。”简明扼要的阐述,我们便清晰地了解到我党的理论指导、发展方向和战略目标。心怀方向,便有了主心骨。中国特色社会主义道路是实现途径,中国特色社会主义理论体系是行动指南,中国特色社会主义制度是根本保障,三者统一于中国特色社会主义伟大实践。十八大上出现的新观点、新提法的背后,都有着深刻的马克思主义理论作为支撑。作为马克思主义的灵魂,唯物主义辩证法和辩证唯物主义,支撑着马克思主义在中国的历久弥新。“问渠那得清如水,为有源头活水来。”经过历代共产党人对马克思主义中国化的不断探索,即马克思主义实践观和认识论辩证统一的过程,形成了振奋人心的十八大报告及其精神内核。这是理论联系实际的杰出成果。马克思主义将人民的实践作为推动社会发展的根本动力,可以理解“必须更加自觉地把以人为本作为深入贯彻落实科学发展观的核心立场”这一贯彻落实科学发展观的新要求。在实践观、认识论的推动下,佐之以发展观、联系观,我们便更好地认识到“必须更加自觉地把全面协调可持续作为深入贯彻落实科学发展观的基本要求”、“必须更加自觉地把统筹兼顾作为深入贯彻落实科学发展观的根本方法”这其中的应有之义。辩证的发展过程,是马克思主义教会我们的观念和认知:审慎分析,谨慎做事,不畏艰险,心怀乐观。十八大报告的主题是与其高度一致的。

“以经济建设为中心是兴国之要,发展仍是解决我国所有问题的关键。”这是全面客观分析我国发展现状得出的科学结论,更是对马克思主义的深刻把握。它冷静地抓住了我国当前的主要矛盾,稳定而不动摇。十八大以来,我国的成就举世瞩目。从战略层面看,十八届三中全会将“丝绸之路经济带”(“一带一路”)上升为国家战略,最令人鼓舞和憧憬。前期举行的“一带一路”国际合作高峰论坛,更是让人切身感受到中国在国际交往领域包容、开放的心态。高峰论坛各国政府、地方、企业等达成的一系列合作共识、重要举措及务实成果,涵盖了政策沟通、设施联通、贸易畅通、资金融通、民心相通5大类,共76大项、270多项具体成果,真切地体现了“一带一路”的顺利建设和初显效应,提升了中国在世界的身誉及影响力。习总书记指出:“‘一带一路’是一个惠及全球四十多亿人口的工程,开展跨国互联互通,提高贸易和投资合作水平,推动国际产能和装备制造合作,本质上是通过提高有效供给来催生新的需求,实现世界经济再平衡。”其中蕴含的统筹、共赢、合作、平衡等理念,体现了我党极高的执政智慧和发展理念。“天下大同”、“实现共产主义”永远不是一句空话,因为中国共产党和中国人民正以实际行动践行着中国传统智慧和马克思主义精神。

由此看来,马克思主义渗透于中国的方方面面。百年前为我们带来了拯救中国的新思路,今天的中国共产党仍然在马克思主义中国化,即中国特色社会主义理论体系的指导下,谋划着中国人民乃至世界人民的福祉。为此,作为一名共产党员,学习马克思主义理论不仅是时代的要求,更应该是一个自觉行为。今天讲求修身齐家治国平天下的中华民族,正以马克思主义作为思想武器,在进步发展的道路上奋力前行。“苟利国家生死以,岂因祸福避趋之”,个人命运与国家前途从来休戚与共。马克思主义理论及其在中国的最新成果,不仅是中国共产党的指导思想,更是我们为人处世的生活原则。

这便是马克思主义给予我们的:一位人生向导,一本生活智慧以及一个繁荣昌盛的新中国。

福建华兴会计师事务所党支部 高虹