

福建天志互联信息科技股份有限公司概况

福建天志互联信息科技股份有限公司创建于2011年3月11日，注册资本1176.4706万元，员工132人，大专以上学历占98%，是一家移动互联网公司。公司于2011年4月入驻福建火炬高新技术创业园，主要从事移动应用产品开发、移动游戏媒体、分发渠道及工具开发，为泛娱乐领域各商业模块提供综合营销解决方案。

公司的搞趣网是国内限时免费第一品牌，提供最新最全最快App每日限免服务，是中国手游市场最具营销影响力的媒体之一，获得多个奖项。《手机助手》荣获2014年第三届全球移动互联网拳头奖“最佳工具应用”。

公司高度重视知识产权保护工作，已拥有计算机软件著作权22件，商标43件及多项技术创新。公司在资质方面已取得《增值电信业务经营许可证》、《网络文化经营许可证》；2012年9月公司被认定为福建省软件企业；2016年9月公司被认定为福建省科技型企业；2016年12月公司成为福建省高新技术企业。目前公司挂牌新三板上市。

地址：福建省福州市鼓楼区工业路611号海峡技术转移中心大楼11层

电话：0591-83580890

网址：<http://www.tandyinfo.com/>

邮箱：gao7@gao7.com



独立 客观 公正 优质 廉洁 高效



华兴会计师

HUAXING ACCOUNTANTS

2017年 第7期 | 总第258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流动人才委员会 召开第二次代表大会



华兴所党员代表参加中共海峡人才市场流动人才第二次代表大会



中国海峡人才市场党组书记、董事长兼总经理
廖世铨出席会议并讲话



分组讨论换届选举工作



中国海峡人才市场党组成员、副总经理叶金山
当选流动人才党委书记

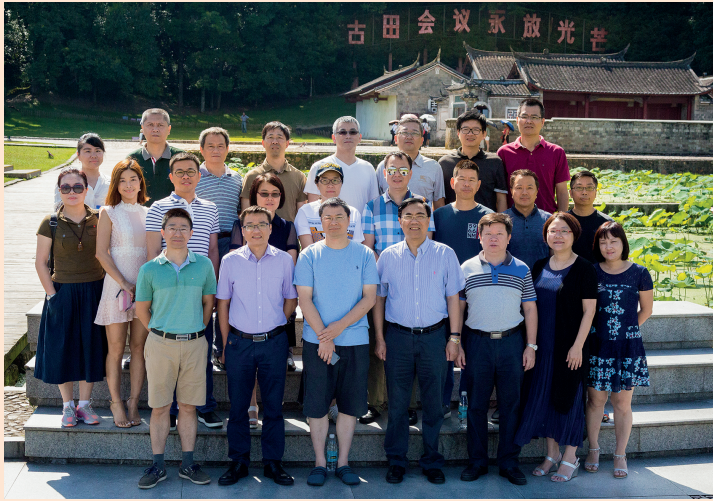


华兴所首席合伙人、党支部书记林宝明当选流动人才党委副书记



廖世铨等领导与新当选的流动人才党委成员合影

华兴所召开2017年合伙人会议



华兴所合伙人参观古田会议旧址



合伙人向毛主席雕像敬献花篮



华兴所在上杭古田召开2017年合伙人会议



首席合伙人林宝明作管理合伙人2016年度工作报告



管理合伙人刘延东作2016年度财务决算和2017年度财务预算报告



华兴所在龙岩召开分所负责人会议

HUAXING
ACCOUNTANTS

华兴会计师

2017年第07期（总第258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《企业会计准则解释第9号——关于权益法下投资净损失的会计处理》的通知（财会〔2017〕16号）	03
关于印发《企业会计准则解释第10号——关于以使用固定资产产生的收入为基础的折旧方法》的通知（财会〔2017〕17号）	03
关于印发《企业会计准则解释第11号——关于以使用无形资产产生的收入为基础的摊销方法》的通知（财会〔2017〕18号）	04
关于印发《企业会计准则解释第12号——关于关键管理人员服务的提供方与接受方是否为关联方》的通知（财会〔2017〕19号）	05
关于印发《小企业内部控制规范（试行）》的通知（财会〔2017〕21号）	05
关于建筑服务等营改增试点政策的通知（财税〔2017〕58号）	08

会计

解读新规下销售机器设备时增值税的会计处理《增值税会计处理规定》在集团化建筑施工企业中的应用	09
试析合并报表中几个特殊业务的会计处理	12
支付违约金，区分不同操作方法	19

税收

取得不得抵扣的专用发票怎么办	21
----------------	----

营改增背景下房开业务土地增值税征缴的六项风险提示	22
所得税预缴邂逅减税新政 十二种情形这样应对	25
7 种亏损不得税前弥补	28

审计

浅析优化国有企业内部控制审计的对策	31
审计风险提示第 15 号——与申请政府补助相关的专项审计业务	33
CPA 在财报审计中如何执行抽凭程序	35

咨询信箱

以协议方式、股票发行方式进行挂牌公司收购的，如何界定《非上市公司收购管理办法》第十六条中“事实发生之日”的时点	38
挂牌公司重大资产重组使用评估报告作为标的资产定价依据的，有何信息披露要求	38
在重大资产重组中，对重组标的资产审计报告的有效期限是否有特别规定	39
招待客户的住宿费专票能否抵扣	39
个人如何自行申报限售股转让所得个税	39

企业文化

红旗跃过汀江，直下龙岩上杭——记 2017 年华兴所合伙人会议	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
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 87809213

业务一部：87841405 87828491

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

87827014 87851449

业务九部：87271910 87309071

业务十部：87113401 87115045

传真(7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

福建华兴财务咨询有限公司：87809684

关于印发《企业会计准则解释第9号——关于权益法下投资净损失的会计处理》的通知

财会〔2017〕16号

为了深入贯彻实施企业会计准则，解决执行中出现的问题，同时，实现企业会计准则持续趋同和等效，我部制定了《企业会计准则解释第9号——关于权益法下投资净损失的会计处理》，现予印发，请遵照执行。

附件：企业会计准则解释第9号——关于权益法下投资净损失的会计处理

财政部

2017年6月12日

企业会计准则解释第9号——关于权益法下有关投资净损失的会计处理

一、涉及的主要准则

该问题主要涉及《企业会计准则第2号——长期股权投资》（财会〔2014〕14号，以下简称第2号准则）。

二、涉及的主要问题

第2号准则第十二条规定，投资方确认被投资单位发生的净亏损，应以长期股权投资的账面价值以及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益（简称其他长期权益）冲减至零为限，投资方负有承担额外损失义务的除外。被投资单位以后实现净利润的，投资方在其收益分享额弥补未确认的亏损分担额后，恢复确认收益分享额。

根据上述规定，投资方在权益法下因确认被投资单位发生的其他综合收益减少净额而产生未确认投资净损失的，是否按照上述原则处理？

三、会计确认、计量和列报要求

投资方按权益法确认应分担被投资单位的净亏损或被投资单位其他综合收益减少净额，将有关长期股权投资冲减至零并产生了未确认投资净损失的，被投资单位在以后期间实现净利润或其他综合收益增加净额时，投资方应当按照以前确认或登记有关投资净损失时的相反顺序进行会计处理，即依次减记未确认投资净损失金额、恢复其他长期权益和恢复长期股权投资

的账面价值，同时，投资方还应当重新复核预计负债的账面价值，有关会计处理如下：

（一）投资方当期对被投资单位净利润和其他综合收益增加净额的分享额小于或等于前期未确认投资净损失的，根据登记的未确认投资净损失的类型，弥补前期未确认的应分担的被投资单位净亏损或其他综合收益减少净额等投资净损失。

（二）投资方当期对被投资单位净利润和其他综合收益增加净额的分享额大于前期未确认投资净损失的，应先按照以上（一）的规定弥补前期未确认投资净损失；对于前者大于后者的差额部分，依次恢复其他长期权益的账面价值和恢复长期股权投资的账面价值，同时按权益法确认该差额。

投资方应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》的有关规定，对预计负债的账面价值进行复核，并根据复核后的最佳估计数予以调整。

四、生效日期和新旧衔接

本解释自2018年1月1日起施行。本解释施行前的有关业务未按照以上规定进行处理的，应进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。本解释施行前已处置或因其他原因终止采用权益法核算的长期股权投资，无需追溯调整。

关于印发《企业会计准则解释第10号——关于以使用固定资产产生的收入为基础的折旧方法》的通知

财会〔2017〕17号

为了深入贯彻实施企业会计准则，解决执行中出现的问题，同时，实现企业会计准则持续趋同和等效，我部制定了《企业会计准则解释第10号——关于以使用固定资产产生的收入为基础的折旧方法》，现予印发，请遵照执行。

附件：企业会计准则解释第10号——关于以使用固定资产产生的收入为基础的折旧方法

财政部

2017年6月12日

企业会计准则解释第10号——关于 以使用固定资产产生的收入为基础的折旧方法

一、涉及的主要准则

该问题主要涉及《企业会计准则第4号——固定资产》(财会〔2006〕3号,以下简称第4号准则)。

二、涉及的主要问题

第4号准则第十七条规定,企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式,合理选择固定资产折旧方法。可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。

根据上述规定,企业能否以包括使用固定资产在内的经济活动产生的收入为基础计提折旧?

三、会计确认、计量和列报要求

企业在按照第4号准则的上述规定选择固定资产

折旧方法时,应当根据与固定资产有关的经济利益的预期消耗方式做出决定。由于收入可能受到投入、生产过程、销售等因素的影响,这些因素与固定资产有关经济利益的预期消耗方式无关,因此,企业不应以包括使用固定资产在内的经济活动所产生的收入为基础进行折旧。

四、生效日期和新旧衔接

本解释自2018年1月1日起施行,不要求追溯调整。本解释施行前已确认的相关固定资产未按本解释进行会计处理的,不调整以前各期折旧金额,也不计算累积影响数,自施行之日起在未来期间根据重新评估后的折旧方法计提折旧。

关于印发《企业会计准则解释第11号——关于 以使用无形资产产生的收入为基础的摊销方法》的通知 财会〔2017〕18号

为了深入贯彻实施企业会计准则,解决执行中出现的问题,同时,实现企业会计准则持续趋同和等效,我部制定了《企业会计准则解释第11号——关于以使用无形资产产生的收入为基础的摊销方法》,现予印发,请遵照执行。

附件:企业会计准则解释第11号——关于以使用无形资产产生的收入为基础的摊销方法

财政部
2017年6月12日

企业会计准则解释第11号——关于 以使用无形资产产生的收入为基础的摊销方法

一、涉及的主要准则

该问题主要涉及《企业会计准则第6号——无形资产》(财会〔2006〕3号,以下简称第6号准则)。

二、涉及的主要问题

第6号准则第十七条规定,企业选择的无形资产摊销方法,应当反映与该无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定预期实现方式的,应当采用直线法摊销。

根据上述规定,企业能否以包括使用无形资产在内的经济活动产生的收入为基础进行摊销?

三、会计确认、计量和列报要求

企业在按照第6号准则的上述规定选择无形资产摊销方法时,应根据与无形资产有关的经济利益的预期消耗方式做出决定。由于收入可能受到投入、生产过程和销售等因素的影响,这些因素与无形资产有关经济利益的预期消耗方式无关,因此,企业通常不应以包括使用无形资产在内的经济活动所产生的收入为基础进行摊销,但是下列极其有限的情况除外:

1.企业根据合同约定确定无形资产固有的根本性

限制条款(如无形资产的使用时间、使用无形资产生产产品的数量或因使用无形资产而应取得固定的收入总额)的,当该条款为因使用无形资产而应取得的固定的收入总额时,取得的收入可以成为摊销的合理基础,如企业获得勘探开采黄金的特许权,且合同明确规定该特许权在销售黄金的收入总额达到某固定的金额时失效。

2.有确凿的证据表明收入的金额和无形资产经济利益的消耗是高度相关的。

企业采用车流量法对高速公路经营权进行摊销的,不属于以包括使用无形资产在内的经济活动产生的收入为基础的摊销方法。

四、生效日期和新旧衔接

本解释自2018年1月1日起施行,不要求追溯调整。本解释施行前已确认的无形资产未按本解释进行会计处理的,不调整以前各期摊销金额,也不计算累积影响数,自施行之日起在未来期间根据重新评估后的摊销方法计提摊销。

关于印发《企业会计准则解释第12号——关于关键 管理人员服务的提供方与接受方是否为关联方》的通知

财会〔2017〕19号

为了深入贯彻实施企业会计准则，解决执行中出现的问题，同时，实现企业会计准则持续趋同和等效，我部制定了《企业会计准则解释第12号——关于关键管理人员服务的提供方与接受方是否为关联方》，现予印发，请遵照执行。

附件：企业会计准则解释第12号——关于关键管理人员服务的提供方与接受方是否为关联方

财政部
2017年6月12日

企业会计准则解释第12号——关于关键 管理人员服务的提供方与接受方是否为关联方

一、涉及的主要准则

该问题主要涉及《企业会计准则第36号——关联方披露》(财会〔2006〕3号，以下简称第36号准则)。

二、涉及的主要问题

根据第36号准则第四条，企业的关键管理人员构成该企业的关联方。

根据上述规定，提供关键管理人员服务的主体(以下简称服务提供方)与接受该服务的主体(以下简称服务接受方)之间是否构成关联方?例如，证券公司与其设立并管理的资产管理计划之间存在提供和接受关键管理人员服务的关系的，是否仅因此就构成了关联方，即证券公司在财务报表中是否将资产管理计划作为关联方披露，以及资产管理计划在财务报表中是否将

证券公司作为关联方披露。

三、会计确认、计量和列报要求

服务提供方或服务接受方提供关键管理人员服务的，服务接受方在编制财务报表时，应当将服务提供方作为关联方进行相关披露；服务提供方在编制财务报表时，不应仅仅因为向服务接受方提供了关键管理人员服务就将其认定为关联方，而应当按照第36号准则判断双方是否构成关联方并进行相应的会计处理。

服务接受方可以不披露服务提供方所支付或应支付给服务提供方有关员工的报酬，但应当披露其接受服务而应支付的金额。

四、生效日期和新旧衔接

本解释自2018年1月1日起施行，不要求追溯调整。

关于印发《小企业内部控制规范(试行)》的通知

财会〔2017〕21号

为贯彻落实党中央、国务院关于“稳增长、促改革、调结构、惠民生、防风险”的有关要求，引导和推动小企业加强内部控制建设，提升经营管理水平和风险防范能力，促进小企业健康可持续发展，根据《中华人民共和国会计法》《中华人民共和国公司法》等法律法规及《企业内部控制基本规范》，财政部制定了《小企业内部控制规范(试行)》，现予印发。请各小企业参照执行。

执行中有何问题，请及时反馈我们。

财政部
2017年6月12日

小企业内部控制规范(试行)

第一章 总 则

第一条 为了指导小企业建立和有效实施内部控制，提高经营管理水平和风险防范能力，促进小企业健

康可持续发展，根据《中华人民共和国会计法》《中华人民共和国公司法》等法律法规及《企业内部控制基本规范》，制定本规范。

第二条 本规范适用于在中华人民共和国境内依法设立的、尚不具备执行《企业内部控制基本规范》及其配套指引条件的小企业。

小企业的划分标准按照《中小企业划型标准规定》执行。

执行《企业内部控制基本规范》及其配套指引的企业集团，其集团内属于小企业的母公司和子公司，也应当执行《企业内部控制基本规范》及其配套指引。

企业集团、母公司和子公司的定义与《企业会计准则》的规定相同。

第三条 本规范所称内部控制，是指由小企业负责人及全体员工共同实施的、旨在实现控制目标的过程。

第四条 小企业内部控制的目标是合理保证小企业经营管理合法合规、资金资产安全和财务报告信息真实完整可靠。

第五条 小企业建立与实施内部控制，应当遵循下列原则：

（一）风险导向原则。内部控制应当以防范风险为出发点，重点关注对实现内部控制目标造成重大影响的风险领域。

（二）适应性原则。内部控制应当与企业发展阶段、经营规模、管理水平等相适应，并随着情况的变化及时加以调整。

（三）实质重于形式原则。内部控制应当注重实际效果，而不局限于特定的表现形式和实现手段。

（四）成本效益原则。内部控制应当权衡实施成本与预期效益，以合理的成本实现有效控制。

第六条 小企业建立与实施内部控制应当遵循下列总体要求：

（一）树立依法经营、诚实守信的意识，制定并实施长远发展目标和战略规划，为内部控制的持续有效运行提供良好环境。

（二）及时识别、评估与实现控制目标相关的内外部风险，并合理确定风险应对策略。

（三）根据风险评估结果，开展相应的控制活动，将风险控制在可承受范围之内。

（四）及时、准确地收集、传递与内部控制相关的信息，并确保其企业内部、企业与外部之间的有效沟通。

（五）对内部控制的建立与实施情况进行监督检查，识别内部控制存在的问题并及时督促改进。

（六）形成建立、实施、监督及改进内部控制的管理闭环，并使其持续有效运行。

第七条 小企业主要负责人对本企业内部控制的建立健全和有效实施负责。

小企业可以指定适当的部门（岗位），具体负责组织协调和推动内部控制的建立与实施工作。

第二章 内部控制建立与实施

第八条 小企业应当围绕控制目标，以风险为导向确定内部控制建设的领域，设计科学合理的控制活动或对现有控制活动进行梳理、完善和优化，确保内部控制体系能够持续有效运行。

第九条 小企业应当依据所设定的内部控制目标和内部控制建设工作规划，有针对性地选择评估对象开展风险评估。

风险评估对象可以是整个企业或某个部门，也可以是某个业务领域、某个产品或某个具体事项。

第十条 小企业应当恰当识别与控制目标相关的内外部风险，如合规性风险、资金资产安全风险、信息安全风险、合同风险等。

第十一条 小企业应当采用适当的风险评估方法，综合考虑风险发生的可能性、风险发生后可能造成的影响程度以及可能持续的时间，对识别的风险进行分析和排序，确定重点关注和优先控制的风险。

常用的风险评估方法包括问卷调查、集体讨论、专家咨询、管理层访谈、行业标杆比较等。

第十二条 小企业开展风险评估既可以结合经营管理活动进行，也可以专门组织开展。

小企业应当定期开展系统全面的风险评估。在发生重大变化以及需要对重大事项进行决策时，小企业可以相应增加风险评估的频率。

第十三条 小企业开展风险评估，可以考虑聘请外部专家提供技术支持。

第十四条 小企业应当根据风险评估的结果，制定相应的风险应对策略，对相关风险进行管理。

风险应对策略一般包括接受、规避、降低、分担等四种策略。

小企业应当将内部控制作为降低风险的主要手段，在权衡成本效益之后，采取适当的控制措施将风险控制在本企业可承受范围之内。

第十五条 小企业建立与实施内部控制应当重点关注下列管理领域：

- （一）资金管理；
- （二）重要资产管理（包括核心技术）；
- （三）债务与担保业务管理；
- （四）税费管理；

- (五)成本费用管理;
- (六)合同管理;
- (七)重要客户和供应商管理;
- (八)关键岗位人员管理;
- (九)信息技术管理;
- (十)其他需要关注的领域。

第十六条 小企业在建立内部控制时,应当根据控制目标,按照风险评估的结果,结合自身实际情况,制定有效的内部控制措施。

内部控制措施一般包括不相容岗位相分离控制、内部授权审批控制、会计控制、财产保护控制、单据控制等。

第十七条 不相容岗位相分离控制要求小企业根据国家有关法律法规的要求及自身实际情况,合理设置不相容岗位,确保不相容岗位由不同的人员担任,并合理划分业务和事项的申请、内部审核审批、业务执行、信息记录、内部监督等方面的责任。

因资源限制等原因无法实现不相容岗位相分离的,小企业应当采取抽查交易文档、定期资产盘点等替代性控制措施。

第十八条 内部授权审批控制要求小企业根据常规授权和特别授权的规定,明确各部门、各岗位办理业务和事项的权限范围、审批程序和相关责任。常规授权是指小企业在日常经营管理活动中按照既定的职责和程序进行的授权。特别授权是指小企业在特殊情况、特定条件下进行的授权。小企业应当严格控制特别授权。

小企业各级管理人员应当在授权范围内行使职权、办理业务。

第十九条 会计控制要求小企业严格执行国家统一的会计准则制度,加强会计基础工作,明确会计凭证、会计账簿和财务会计报告的处理程序,加强会计档案管理,保证会计资料真实完整。

小企业应当根据会计业务的需要,设置会计机构;或者在有关机构中设置会计人员并指定会计主管人员;或者委托经批准设立从事会计代理记账业务的中介机构代理记账。

小企业应当选择使用符合《中华人民共和国会计法》和国家统一的会计制度规定的会计信息系统(电算化软件)。

第二十条 财产保护控制要求小企业建立财产日常管理和定期清查制度,采取财产记录、实物保管、定期盘点、账实核对等措施,确保财产安全完整。

第二十一条 单据控制要求小企业明确各种业务和事项所涉及的表单和票据,并按照规定填制、审核、归档和保管各类单据。

第二十二条 小企业应当根据内部控制目标,综合运用上述内部控制措施,对企业面临的各类内外部风险实施有效控制。

第二十三条 小企业在采取内部控制措施时,应当对实施控制的责任人、频率、方式、文档记录等内容做出明确规定。

有条件的小企业可以采用内部控制手册等书面形式来明确内部控制措施。

第二十四条 小企业可以利用现有的管理基础,将内部控制要求与企业管理体系进行融合,提高内部控制建立与实施工作的实效性。

第二十五条 小企业在实施内部控制的过程中,可以采用灵活适当的信息沟通方式,以实现小企业内部各管理层级、业务部门之间,以及与外部投资者、债权人、客户和供应商等有关方面之间的信息畅通。

内外部信息沟通方式主要包括发函、面谈、专题会议、电话等。

第二十六条 小企业应当通过加强人员培训等方式,提高实施内部控制的责任人的胜任能力,确保内部控制得到有效实施。

第二十七条 在发生下列情形时,小企业应当评估现行的内部控制措施是否仍然适用,并对不适用的部分及时进行更新优化:

- (一)企业战略方向、业务范围、经营管理模式、股权结构发生重大变化;
- (二)企业面临的风险发生重大变化;
- (三)关键岗位人员胜任能力不足;
- (四)其他可能对企业产生重大影响的事项。

第三章 内部控制监督

第二十八条 小企业应当结合自身实际情况和管理需要建立适当的内部控制监督机制,对内部控制的建立与实施情况进行日常监督和定期评价。

第二十九条 小企业应当选用具备胜任能力的人员实施内部控制监督。

实施内部控制的责任人开展自我检查不能替代监督。

具备条件的小企业,可以设立内部审计部门(岗位)或通过内部审计业务外包来提高内部控制监督的独立性和质量。

第三十条 小企业开展内部控制日常监督应当重点关注下列情形:

- (一) 因资源限制而无法实现不相容岗位相分离;
- (二) 业务流程发生重大变化;
- (三) 开展新业务、采用新技术、设立新岗位;
- (四) 关键岗位人员胜任能力不足或关键岗位出现人才流失;
- (五) 可能违反有关法律、法规;
- (六) 其他应通过风险评估识别的重大风险。

第三十一条 小企业对于日常监督中发现的问题,应当分析其产生的原因以及影响程度,制定整改措施,及时进行整改。

第三十二条 小企业应当至少每年开展一次全面系统的内部控制评价工作,并可以根据自身实际需要开展不定期专项评价。

第三十三条 小企业应当根据年度评价结果,结合内部控制日常监督情况,编制年度内部控制报告,并提交小企业主要负责人审阅。

内部控制报告至少应当包括内部控制评价的范围、内部控制中存在的问题、整改措施、整改责任人、整改时间表及上一年度发现问题的整改落实情况等内容。

第三十四条 有条件的小企业可以委托会计师事务所对内部控制的有效性进行审计。

第三十五条 小企业可以将内部控制监督的结果纳入绩效考核的范围,促进内部控制的有效实施。

第四章 附 则

第三十六条 符合《中小企业划型标准规定》所规定的微型企业标准的企业参照执行本规范。

第三十七条 对于本规范中未规定的业务活动的内部控制,小企业可以参照执行《企业内部控制基本规范》及其配套指引。

第三十八条 鼓励有条件的小企业执行《企业内部控制基本规范》及其配套指引。

第三十九条 本规范由财政部负责解释。

第四十条 本规范自2018年1月1日起施行。

关于建筑服务等营改增试点政策的通知

财税〔2017〕58号

现将营改增试点期间建筑服务等政策补充通知如下:

一、建筑工程总承包单位为房屋建筑的地基与基础、主体结构提供工程服务,建设单位自行采购全部或部分钢材、混凝土、砌体材料、预制构件的,适用简易计税方法计税。

地基与基础、主体结构的范围,按照《建筑工程施工质量验收统一标准》(GB50300-2013)附录B《建筑工程的分部工程、分项工程划分》中的“地基与基础”“主体结构”分部工程的范围执行。

二、《营业税改征增值税试点实施办法》(财税〔2016〕36号印发)第四十五条第(二)项修改为“纳税人提供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”。

三、纳税人提供建筑服务取得预收款,应在收到预收款时,以取得的预收款扣除支付的分包款后的余额,按照本条第三款规定的预征率预缴增值税。

按照现行规定应在建筑服务发生地预缴增值税的项目,纳税人收到预收款时在建筑服务发生地预缴增值税。按照现行规定无需在建筑服务发生地预缴增值

税的项目,纳税人收到预收款时在机构所在地预缴增值税。

适用一般计税方法计税的项目预征率为2%,适用简易计税方法计税的项目预征率为3%。

四、纳税人采取转包、出租、互换、转让、入股等方式将承包地流转给农业生产者用于农业生产,免征增值税。

五、自2018年1月1日起,金融机构开展贴现、转贴现业务,以其实际持有票据期间取得的利息收入作为贷款服务销售额计算缴纳增值税。此前贴现机构已就贴现利息收入全额缴纳增值税的票据,转贴现机构转贴现利息收入继续免征增值税。

六、本通知除第五条外,自2017年7月1日起执行。《营业税改征增值税试点实施办法》(财税〔2016〕36号印发)第七条自2017年7月1日起废止。《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》(财税〔2016〕36号印发)第一条第(二十三)项第4点自2018年1月1日起废止。

财政部 税务总局
2017年7月11日

解读新规下销售机器设备时增值税的会计处理

贲友红 李芸达

随着营业税改征增值税试点的全面推开,以及处置固定资产方式的多样化和税收征收方式的复杂化,目前一些会计类教材在销售机器设备时涉及增值税的会计账务处理方面的讲解较不规范,由此可能引发涉税风险。本文拟以固定资产中机器设备的整体出售收入和报废时的残值收入为例,结合《企业会计准则》,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),具体阐述一般纳税人企业和小规模纳税企业在销售生产机器设备类固定资产时涉及增值税的会计处理。这里所指的机器设备类固定资产包括机器设备、器具、工具等固定资产。

一、一般纳税人企业销售机器设备时涉及增值税的会计处理

固定资产的处置,按处置情形分为整体出售固定资产和残值出售固定资产两种情形,根据税法政策的规定,一般纳税人企业销售机器设备取得收入时,涉及增值税时有适用税率征收和简易征收两类征收方式。究竟采用何种方式征收增值税,需要考虑机器设备的用途、购置的时间点和出售的时间点,以及开具增值税发票的类型。

1. 适用税率征收方式下涉及增值税的会计处理。根据《财政部国家税务总局关于全面实施增值税转型改革若干问题的通知》(财税〔2008〕170号)规定,一般纳税人企业整体出售2009年1月1日后购入已经抵扣过进项税额的固定资产,若固定资产使用期未满未提足折旧,仍具有使用价值时,该固定资产的销售确认为正常货物的出售,应按适用税率征收增值税。制定此条规定,实质上是因为当初固定资产购入时的进项税额已经被抵扣过,由此保证了增值税扣税链条的连续完整性。

此外,企业将已经提足折旧的固定资产进入报废

环节以残值的形式出售,确认为货物的出售,也应按适用税率征收增值税。需要指出的是,残值出售固定资产不需要考虑原先购进或者自制固定资产的时间点以及处置固定资产的时间点。

一般纳税人企业出售机器设备采用适用税率征收方式时,应设置“应交税费——应交增值税(销项税额)”账户进行核算,涉及的增值税销项税额记入该账户的贷方。

2. 简易征收方式下涉及增值税的会计处理。一般纳税人销售自己使用过的不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产按简易办法征收增值税,但是要考虑销售固定资产时开具的增值税发票的两种类型。

对于开具增值税普通发票的情况,《财政部国家税务总局关于简并增值税征收率政策的通知》(财税〔2014〕57号)规定,一般纳税人自2014年7月1以后出售2008年12月31日以前购入未被抵扣进项税额的固定资产,如按简易征收办法依照3%的征收率实际减按2%征收增值税,其中1%为减免税款,则开具增值税普通发票。这主要是因为2008年12月31日以前购进固定资产时其进项税额尚未被认证抵扣过,造成增值税扣税链条的断裂,该类固定资产的再次出售就不能按适用税率纳税,只能按简易办法计算缴纳增值税。2014年7月1日以后可按简易方式征收增值税政策的固定资产还包括以下几种:①用于特殊用途的固定资产,如用于免征增值税项目、集体福利或个人消费以及非增值税应税项目的固定资产;②特殊时期取得的固定资产,即自2012年2月1日起,认定为一般纳税人后销售的固定资产是曾经以小规模纳税人身份购进的固定资产。

对于开具增值税专用发票的情况,《国家税务总局关于营业税改征增值税试点期间有关增值税问题的公告》(国家税务总局公告2015年90号)规定,一般纳税

人若在2016年2月1日以后出售上述的按照简易方法征收增值税政策的固定资产,一旦放弃减税,不享有1%的减免税款,实际按照征收率3%缴纳增值税,就可以开具增值税专用发票。此规定表明,自2016年2月1日后,适用简易征收办法的纳税人销售生产用的固定资产,在开具销售发票的种类上,具有更大的选择权。

根据财会〔2016〕22号文件的规定,一般纳税人企业出售机器设备按简易办法征收增值税时,自2016年12月3日后,不再记入“应交税费——未交增值税”账户,而应在“应交税费”账户的贷方开设“简易计税”专栏进行核算。涉及的增值税应纳税额记入“应交税费——简易计税”账户的贷方,涉及的1%减免税款金额记入“应交税费——应交增值税(减免税款)”账户的借方。

3. 案例分析。宏景公司为一般纳税人,公司于2016年12月28日经领导同意,将第一车间使用的机器设备F出售,出售机器设备时的款项已经收到并已经存入银行,出售当月固定资产折旧已经计提。原先购入设备时取得了增值税专用发票,价款20 000元,进项税额3 400元,预计使用年限10年,预计残值1 000元,无其他任何费用。试根据以下情况分别进行会计账务处理:

第一种情况,若设备F于2011年12月10日购入,该设备系企业冗余设备,现拟出售给该市的华美公司使用,开具增值税专用发票,价款12 040元,增值税税率17%,税额2 046.8元。

第二种情况,若设备F于2006年12月10日购入,使用期满后拟出售给该市的某回收公司,开具了增值税专用发票,价款800元,增值税税率17%,税额136元。

第三种情况,若设备F于2006年12月10日购入,使用期满后拟整体销售给某二手设备调剂市场,设备仍可使用,开具的是增值税普通发票,发票显示销售金额2 101.2元。

第四种情况,若设备F于2006年12月10日购入,使用期满后拟整体出售给二手设备调剂B市场,设备仍可使用,开具的是增值税专用发票,发票显示销售价款2 040元,增值税额61.2元。

为减少文章篇幅,下文仅仅针对销售机器设备类固定资产取得收入时涉及的增值税事项编制会计分录,关于处置固定资产其他的核算不再编制会计分录。

第一种情况,按适用税率征收增值税。此种情形下,2011年12月购入该用于生产的设备时,其进项税额已经认证抵扣过,出售该设备时也就产生了增值税纳税义务,销项税额=12 040×17%=2 046.8(元)。根据增值税专用发票记账联等原始凭证编制会计分录:借:银行存款14 086.8;贷:固定资产清理——设备F 12 040,应交税费——应交增值税(销项税额) 2 046.8。

第二种情况,按适用税率征收增值税。此种情形下的残值出售,按适用税率17%确认增值税销项税额,销项税额=800×17%=136(元)。根据增值税专用发票记账联等原始凭证编制会计分录:借:银行存款936;贷:固定资产清理——设备F 800,应交税费——应交增值税(销项税额) 136。

第三种情况,按简易征收方式征收增值税,因为2006年12月购进机器设备时的进项税额不符合抵扣政策而未能被抵扣。此种情形下,企业选择开具了增值税普通发票,表明会计处理既需要确认简易计税金额,还需要确认税收减免款。

确认简易计税的会计处理:

不含税销售额=含税销售额÷(1+3%)=2 101.2÷(1+3%)=2 040(元),按征收率征收的增值税简易税额=2 040×3%=61.2(元)。取得出售机器设备的收入时,根据增值税普通发票的记账联等原始凭证编制会计分录:借:银行存款 2 101.2;贷:固定资产清理——设备F 2 040,应交税费——简易计税61.2。

确认1%的税收减免款的会计处理:

税收减免的增值税额=2 040×1%=20.40(元),记入“应交税费——应交增值税(减免税款)”科目的借方,在12月底进行增值税申报时,根据简易办法征收增值税的纳税申报表,编制会计分录:借:应交税费——应交增值税(减免税款) 20.40;贷:营业外收入 20.40。

上述会计处理说明企业实际的应纳增值税额
 $=2\,040 \times 2\% = 40.8$ (元)。

第四种情况,应按简易征收方式征收增值税,因为2006年12月购进机器设备时的进项税额未能被抵扣。此种情形下,企业选择开具了增值税专用发票,表明企业放弃了减税1%的税收减免优惠,实际缴纳的增值税税额为销售额的3%,即应纳增值税额 $=2\,040 \times 3\% = 61.2$ (元),记入“应交税费——简易计税”科目的贷方。

根据增值税专用发票记账联等原始凭证,编制会计分录:借:银行存款2 101.2;贷:固定资产清理——设备F 2 040,应交税费——简易计税61.2。

二、小规模纳税企业销售机器设备时涉及增值税的会计处理

1. 理论分析。《财政部 国家税务总局关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》(财税〔2009〕9号)表明,小规模纳税企业出售使用过的但仍具有使用价值的固定资产时,企业只能开具增值税普通发票,并且按简易征收方式征收增值税,即按照征收率3%实际减按2%计税,无需考虑销售的时间节点;如果以残值形式出售固定资产则确认为货物销售,按适用税率3%征收增值税,也无需考虑销售的时间节点。

按简易办法征收增值税时,在会计处理方面,与一般规模纳税企业不同的是:根据财会〔2016〕22号文件的规定,小规模纳税企业核算增值税应纳税额时,不通过“应交税费——简易计税”账户进行核算,而是运用“应交税费——应交增值税”账户进行核算,这是在会计核算中要注意区分的。

2. 案例分析。光明公司为小规模纳税人,公司于2016年12月31日经领导同意,将生产车间使用的机器设备M出售,出售机器设备时的款项已经收到并存入银行,出售当月固定资产折旧已经计提。设备购入时取得了增值税普通发票,设备原值20 000元,预计使用年限10年。试根据以下情况,仅仅针对企业取得机器设备收入时,进行小规模纳税企业关于应纳增值税的会计账

务处理。

第一种情况,若设备M于2010年12月10日购入,整体出售给二手设备调剂市场,设备仍可继续使用,开具的增值税普通发票显示销售金额2 101.2元。

第二种情况,若设备M于2006年12月10日购入,使用期满后以残值出售给该市的甲回收公司,开具增值税普通发票显示销售金额824元。

第一种情况,按简易征收方式征收增值税:

此种情形下,小规模纳税企业取得机器设备的含税销售收入时,计算不含税销售额 $=\text{含税销售额} \div (1+3\%) = 2\,101.2 \div (1+3\%) = 2\,040$ (元),应纳增值税 $=2\,040 \times 3\% = 61.2$ (元)。

在取得处置机器设备的销售收入时,根据增值税普通发票的记账联等,编制会计分录:借:银行存款2 101.2;贷:固定资产清理——设备M 2 040,应交税费——应交增值税61.2。在当月底进行增值税申报时,根据简易办法征收增值税的纳税申报表,享受税收优惠的增值税额 $=2\,040 \times 1\% = 20.4$ (元),确认1%的税收减免款时编制会计分录:借:应交税费——应交增值税20.4;贷:营业外收入20.4。

上述的会计处理说明,企业实际的应纳增值税额 $=2\,040 \times 2\% = 61.2 - 20.4 = 40.8$ (元),其会计处理与上一个案例中的第三种情况类似。由此可见,从2014年7月1日以后,采用简易征收方式时,小规模纳税企业和一般规模纳税企业处置使用过的机器设备实现了征收率的统一,只是会计处理时运用的账户不同。

第二种情况,按适用税率方式征收增值税:

此种情形下,小规模纳税企业取得机器设备的残值收入时,按征收率3%征收计算应纳增值税。不含税销售额 $=\text{含税销售额} \div (1+3\%) = 824 \div (1+3\%) = 800$ (元),应纳增值税 $=800 \times 3\% = 24$ (元)。

根据增值税专用发票记账联等原始凭证,取得残值收入时应缴纳增值税,编制会计分录:借:银行存款824;贷:固定资产清理——设备M 800,应交税费——应交增值税24。

《增值税会计处理规定》 在集团化建筑施工企业中的应用

蔡 彬

集团化建筑施工企业通常按照项目设置单独账套,进行施工过程中各项经济活动的核算。总部机构采取账套或报表合并的方式汇总管辖各项目数据,进而反映法人机构总体的财务和经营状况。在现有的会计核算模式下,各项目在账套中核算增值税业务,反映项目的纳税义务和税额抵减,最终反映项目各期应纳税额。如果把单个项目看成虚拟的纳税主体,可以清晰地反映出施工项目税务管理情况。在这种情况下,法人机构的增值税汇总需要在各项目增值税业务核算的基础上通过必要的往来划转和辅助台账调整得出法人机构的增值税业务信息。此外,针对建筑行业纳税义务时间和按照建造合同确认收入的时间常常存在差异的情况,可设置过渡性科目以完整体现债权。

一、科目设置

在科目设置方面,《增值税会计处理规定》(财会〔2016〕22号,以下简称22号文)对增值税核算科目的一级至三级科目做出了规定,可设置四级、五级明细科目。例如对应交税费——应交增值税(进项税额)按照纳税申报表中进项税额结构明细表设置四、五级明细科目(如表1所示)。

表1 增值税进项税额四、五级科目设置

四级科目	五级科目
17%税率	固定资产/有行动产租赁/其他
13%税率	
11%税率	运输服务/基础电信服务/建筑安装服务/不动产租赁服务/受让土地使用权/其他
6%税率	增值电信服务/金融保险服务/生活服务/取得无形资产/其他
5%征收率	不动产租赁服务/其他
3%征收率	货物及修理修配劳务/运输服务/电信服务/建筑安装服务/金融保险服务/有形动产租赁服务/生活服务/取得无形资产/其他
减按1.5%征收率的进项	
其他	购建不动产并以此性抵扣/通行费/其他

应交税费——应交增值税(销项税额)可按纳税申报表中销售情况明细表一般计税方法17%、13%、11%、6%的税率设置四级科目;应交税费——应交增值税(进项税额转出)可按纳税申报表中进项税额明细转出

明细设置四级科目。

应交税费——简易计税可按纳税申报表中销售情况明细表简易计税方法6%、5%、3%的征收率及其他设置四级明细科目,为明晰体现简易计税方法项目的税金计算过程,可设置计提、预交、抵扣、交纳四个五级科目。以3%征收率的建筑安装服务为例:计提反映增值税纳税义务发生时,按照取得的全部价款和价外费用 $\div (1+3\%) \times 3\%$ 计提的应纳增值税额;抵扣反映取得的可扣除分包款增值税发票上注明的增值税额;预交反映在建筑服务发生地按照3%的征收率预缴的税款;交纳可反映特殊情况下在机构所在地补交的税金。

为反映与分包队伍结算时应计提的抵扣税额和实际收到分包队伍增值税发票的业务流程,可设置其他应收款——待确认增值税科目(按一般计税和简易计税设置三级科目,设置往来单位辅助核算)。在与分包队伍结算时借记本科目,在取得增值税发票时将本科目金额结转至应交税费科目,确认已获得可扣税的合法凭证。

为反映按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点不同于按照国家统一的会计制度确认收入或利得的情形应预提增值税和按照增值税纳税义务发生时实际计提增值税的业务流程,可设置应收账款——待转销项税额科目,并按一般计税和简易计税设置三级科目。在增值税纳税义务发生时计入应交税费科目,在实际收到业主监理确权单时,结转本科目。

此外,法人机构需要将各一般计税项目进项税额、销项税额、预交税金汇总计算机构应纳增值税额,可在应交税费——应交增值税下设置结转进项税额、结转销项税额将各项目进、销项税额通过内部往来结转至总部机关账面,各项目可通过应交税费——预交增值税贷方结转至总部机关账面。总部机关账面可反映纳税主体的各项增值税构成,便于总部机关准确核算税金和应对税务机关、审计等外部检查。

二、施工企业(项目)的会计核算

1.一般计税法项目增值税业务会计处理

(1)购进原材料、临时设施,设备租赁,接受运输服务和其他可抵扣服务,取得合法可抵扣凭证并认证后,确认进项税额,会计分录如下:

应收账款——待转销项税额(一般计税)
($\text{结算金额} \div 1.11 \times 11\%$)

(8)月末,建造合同收入确认之后,若累计收入大于工程结算,则按照累计收入减去工程结算的差额按照11%计提增值税,会计分录如下:

借: 应收账款——待转销项税额(一般计税)
[($\text{累计收入} - \text{工程结算}$) $\times 11\%$]
贷: 应交税费——待转销项税额(一般计税)
[($\text{累计收入} - \text{工程结算}$) $\times 11\%$]

若累计收入小于工程结算,由于前期业主结算时项目已计提了销项税额,因此,收入确认之后无需补提或冲提,无需做税务方面的账务处理。

下月月初,将上月补提的税金原路冲回,会计分录如下:

借: 应收账款——待转销项税额(一般计税)
红字 [($\text{累计收入} - \text{工程结算}$) $\times 11\%$]
贷: 应交税费——待转销项税额(一般计税)
红字 [($\text{累计收入} - \text{工程结算}$) $\times 11\%$]

2. 简易计税法项目增值税业务会计处理

取得相关的成本费用发票时,由于简易计税法项目不能抵扣进项税,原则上不应收取增值税专用发票,如果收到增值税专用发票,应当在有效期内认证,并于认证当月做进项税额转出,会计分录如下:

借: 原材料 / 临时设施 / 在建工程 / 工程施工 / 管理费用等
应交税费——应交增值税(进项税额)
贷: 应付账款 / 银行存款等
借: 原材料 / 临时设施 / 在建工程 / 工程施工 / 管理费用等
贷: 应交税费——应交增值税(进项税额转出)

与分包队伍结算的增值税会计处理与一般计税法项目相同,只是计算时将税率11%改为征收率3%,应交税费——应交增值税(进项税额)科目改为应交税费——简易计税(抵扣)科目,其他应收款——待确认增值税(一般计税)(往来单位)三级明细科目改为简易计税。

与业主结算的增值税会计处理与一般计税法项目相同,只是计算时将税率11%改为征收率3%,应交税费——应交增值税(销项税额)科目改为应交税费——简易计税(计提)科目,应收账款——待转销项税额(一般计税)三级明细科目改为简易计税。

三、施工企业(项目)与总部机关的划转

在实务管理方面,区别一般计税法和简易计税法项目进行增值税会计处理,达到与纳税申报数据相符的要求。

1. 一般计税法项目的增值税结转至总部机关的会计处理

(1)项目进项税额结转至总部机关的会计分录如下:

借: 内部往来
贷: 应交税费——应交增值税(结转进项税额)
总部机关将转来的进项税额记入机关进项税,会计分录如下:

借: 应交税费——应交增值税(进项税额)
贷: 内部往来

(2)销项税额结转至总部机关的会计分录如下:

借: 应交税费——应交增值税(结转销项税额)
贷: 内部往来
总部机关将转来的销项税记入机关销项税,会计分录如下:

借: 内部往来
贷: 应交税费——应交增值税(销项税额)

(3)预交增值税结转至总部机关的会计分录如下:

借: 内部往来
贷: 应交税费——预交增值税
总部机关将转来的预交增值税记入借方。

2. 简易计税法项目的增值税结转至总部机关的会计处理
简易计税法项目由于增值税在项目所在地已缴足,总部机关对简易计税项目税金只申报不缴纳,可不对税金结转,只需要复核项目交税和纳税申报是否一致。

3. 总部机关月末对税金的核算的会计处理

(1)将月末预交增值税余额转入未交增值税,会计分录

如下:
借: 应交税费——未交增值税
贷: 应交税费——预交增值税

(2)按当月销项税额与进项税额、已交税金的差额,计算应转出的未交、多交增值税,会计分录如下:

借: 应交税费——应交增值税(转出多、未交增值税)
贷: 应交税费——未交增值税

试析合并报表中几个特殊业务的会计处理

陈 建

合并报表的编制原理和应用一直是会计领域的难题,但合并财务报表对于从整体上衡量和度量集团的财务信息以及为报表阅读者和利益相关者提供全面、真实的信息起到了十分重要的作用。欧美国家经济发展早于我国,而且资本市场尤其是股权市场和债券市场的成熟程度均领先于我国,相应的在合并报表的理论发展和信息披露、应用方面也优于我国。其合并报表的规范和应用也在不断修改和完善,发展历史可以追溯到100多年以前,根据经济环境的发展、市场经济和竞争格局的改变,剔除了影响合并报表信息的规则,增加了合理的编制和披露的方法和方式。比如,美国会计准则和国际会计准则都规定采用“成本法”编制合并报表,既简洁又清晰,不需要将成本法调整成权益法,之后采用调整抵消方法消除集团内股权投资和权益变动的影响以及集团内部交易。同时,美国的合并会计准则根据“权益结合法”存在的可能操纵会计利润和资产的弊端,从20世纪40年代逐步进行严格限制之后,现在已完全取消了这种编制方法。而且随着资本市场的完善和合并交易发展类型的变化和增加,国际合并会计准则还探讨和增加了母公司购买少数股权和处置子公司等特殊业务的会计处理原理和方法,逐步完善了合并会计处理的原理和方法。

我国会计准则正逐步向国际趋同,其步伐在加快、距离在缩短,主要是因为我国资本市场和交易市场在不断完善和成熟,出现的交易类型、合并类型也在不断增加。就合并报表领域来看,不断出现母公司收购少数股权或处置子公司股权,丧失控制权或获得控制权,交叉持股等特殊现象。从合并整体视角来看,如何对这些现象进行合并处理,怎样才能对外报送合理的、符合逻辑的、可靠的合并信息,对于保护利益者相关权益、促进资本市场的规范和有效运作都具有十分重要的理论和现实意义。

一、追加对子公司的投资

1. 母公司购买子公司少数股权。母公司对子公司已经实施了控制,然后又从子公司少数股东手中购入股权,比如母公司原来持有子公司60%的股权,现在又从子公司少数股东那里购入股权,达到80%的股权,这种情况就是母公司购入少数股权的情形。发生这种交易后,并没有改变母公司的控制地位和子公司被控制的地位,也就是说,这种交易没有改变控制的本质属性,之后的会计处理正是基于这一理由,没有改变后续判断和处理方法,披露的信息质量也没有变化。从合并财务报表角度来看,母公司付出对价给子公司少数股东取得少数股权,比如母公司从子公司少数股东那里购入股权后,其控股比例由60%增加到80%,少数股东的股权由40%下降至20%,控股关系没有改变,但持股数量发生了变化。更值得玩味的是,母公司付出对价取得少数股权,从实体理论来看,少数股权也是所有者权益,因此,我们把这种交易称作合并报表中的权益性交易。

由于控制权没有发生改变,该种交易又属于权益性交易,因而商誉金额只能反映原来投资部分,新增持股比例部分在合并报表中不确认商誉。这就意味着在进行会计处理时,要把个别报表上确认的投资价值调整到归属于母公司的被购买方按公允价值持续计算的净资产的份额,这样长期股权投资与被购买方所有者权益抵消后就不会出现差额,即不会再次出现新的商誉。

更值得关注的是:购买少数股权没有改变控制权关系,所以该行为不属于企业合并,不能确认以整体为概念的新商誉,仍然只能反映原投资部分的商誉。因为是权益性交易,不能改变控制关系,也不能确认损益。这也就导致新增长期股权投资的成本与享有的购买日持续计算的净资产公允价值的份额的差异只能通过资

本公积或者未分配利润进行调整,而不能通过损益类科目进行调整,因为只有这样调整才不会使子公司所有者权益与母公司长期股权投资出现新的差额,或者说是使新的商誉的出现。

2. 因追加投资能够对非同一控制下的被投资方实施控制。追加投资通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并,在合并报表一般处理中就涉及这方面的基本会计处理方法,但在这种情况下涉及的特殊情况是:①如果不属于“一揽子交易”,这种交易改变了控制权关系,投资者以前没有控制权,现在拥有了控制权,而且是针对非同一控制而言的,所以整个会计处理过程都可能涉及购买法、先卖出再买进的问题,也就是说,涉及对于被购买公司股权要按照购买日公允价值重新计量的问题,以及相关公允价值和账面价值之间的差额计入当期损益的问题。②如果属于“一揽子交易”,对于分步取得控制权会计处理,每步交易都作为取得子公司控制权的交易进行会计处理。

值得进一步研究的是,区分是否属于“一揽子交易”的主要标准是:这些交易是否是考虑了彼此影响而达成的,这些交易是否达成一项整体商业结果,前后交易的逻辑关系,单独交易是否经济。此外,由于被投资方重新计量设定收益计划净负债或者净资产变动而产生的其他综合收益等,不能归于这种情况考虑,另有准则规范。

这种情况下计算商誉时,合并成本是原投资公允价值与新增投资公允价值之和,可辨认净资产公允价值份额是指购买日金额,引起的商誉问题与母公司购买子公司少数股权下的商誉问题类似。

3. 通过多次交易分步实现同一控制的企业合并。这种情况的前提是同一控制,所以其会计处理的基本思路采用的是权益结合法,不能随意确认损益。其次,在编制比较合并报表时,把握合并方和被合并方处于最终控制方下的时点开始,将被合并方有关资产、负债并入合并方财务报表中,增加的净资产调整相关的权益项目。因为是同一控制,还要注意编制合并利润表时涉及的“孰晚”和“重述”的问题。

二、处置对子公司的投资

1. 母公司处置部分对子公司的长期股权投资但没有丧失控制权。这种情况也没有改变原来控制权的属性,尽管母公司处置了部分子公司的股权,但没有“伤筋动骨”,仍然是权益性交易,这就决定了会计处理的以下原则:①属于权益性交易,合并报表核算调整中不能出现商誉,也不能核算损益,合并报表中不能为此出现投资收益;②合并报表中不能因为持股比例改变而改变商誉;③合并财务报表中,售价与出售日应享有的子公司按照购买日公允价值持续计算的金额对应处置比例的份额之差通过资本公积核算,不能计入商誉和损益;④原购买日商誉不变,若不出现商誉的减值问题,就不会改变商誉的原貌。

2. 公司处置部分对子公司的长期股权投资但丧失控制权。这种情况改变了控制的格局,需要按照买卖交易进行会计处理,其基本思路是按照将股权全部卖掉后再把剩余的买回来的情况进行会计处理。这样也就改变了会计计量的属性,允许出现损益了,并且公允价值在里面起到了主导作用。其具体处理需要分情况进行分析。

3. 一次交易处置子公司。具体情形主要包括:①终止确认长期股权投资、商誉和少数股东权益的账面价值;②用公允价值重新计量丧失控制权时的剩余股权价值,剩余股权作为长期股权投资或者金融工具核算;③处置收入和剩余股权公允价值之和与持续计算份额和商誉之和的差额作为丧失控制权的收益(因为失去了控制权,所以要减掉全部商誉);④与原有子公司的股权投资相关的其他综合收益、其他所有者权益变动,应当转入损益。

其实上述处理方法的理念就是母公司将持有的子公司股权全部卖了,因此就有出售股权的收入(出售价款加上没有出售但视同出售的剩余股权的公允价值)减去持有成本(购买日公允价值持续计算的份额加上全部商誉),得到的差额计入投资收益;也就出现了原持有子公司股权投资时形成的其他综合收益和所有者权益变动转入损益的问题。另外要注意的是,商誉与子公司整体相关,因为视同将原来作为整体控制的子公司全部卖掉了,所以与子公司整体相关的商誉也要全

部消除掉。

4. 多次分步交易处置子公司。首先判断是否属于“一揽子交易”，如果不是“一揽子交易”，则会计处理方法应当参照权益结合法进行处理。也就是说，每一步处置交易，均视为处置股权做账务处理，处置收入与处置成本的差额不能计入当期损益，最后一步处置交易丧失控制权时，再转为买卖处理，处置差额计入当期损益，将原股权份额和商誉全部消除，同时把原来计入其他综合收益或者其他股东权益的金额转入当期损益。

如果是“一揽子交易”，则处理方法应当是将每一步处置交易都当买卖处理，但是处置差额不是计入当期损益，而是计入其他综合收益，待最后一步处置交易丧失控制权时，将处置差价计入当期损益，且将原来每一步处置交易计入其他综合收益的差额均转入当期损益。需要特别说明的是，国际会计准则对这种情况的处理与我国不同。国际会计准则的处理方法是：只要是“一揽子交易”，每一步交易产生的收入与成本（自购买日持续计算的可辨认净资产的账面价值份额和商誉）的差额均计入当期损益，也就是说，将每一步处置交易都看作是买卖处理。笔者认为，国际会计准则的处理方法简洁、清晰，而且便于实务操作，值得借鉴。

三、子公司少数股东增资导致母公司股权稀释

少数股东增加对母公司控制的子公司的股权投资，这样势必导致母公司在子公司中占有的股权比例下降，称之为母公司股权稀释。这实际上是所有者（母公司）与所有者（子公司少数股东）之间的交易，所以是权益性交易，进行会计处理时应该遵循权益结合法，交易中产生的差额不应该计入当期损益，而是通过资本公积和留存收益来处理。

上述权益交易产生的差额主要是指母公司按股权稀释后的持股比例在子公司享有的新的净资产账面价值的份额与母公司按原有持股比例在子公司原净资产账面价值份额的差额。需要说明的是：一是母公司持股比例是指母公司在子公司总股份中占有的比例；二是子公司净资产账面价值是组建子公司各方投入的资本

与子公司实现净利润及子公司少数股东增加的资本投资之和。

四、交叉持股合并会计处理

母公司和子公司相互持有对方股份称作交叉持股。站在合并报表层面，母公司持有子公司的股权按照正常的合并抵消原则处理，即母公司长期股权投资与子公司所有者权益对冲。

子公司持有母公司股权的处理分成两种情况：一是子公司持有母公司股权原是作为长期股权投资核算的，则从合并报表角度来看，应该是合并报表中的库存股，相当于站在整体基础上母公司把留在子公司手上的股份买回来但没有注销，所以作为库存股。在编制合并报表时，这部分库存股列示在所有者权益之下，做“减：库存股”披露。二是子公司持有的母公司股权原来是作为可供出售金融资产分类核算的，以公允价值计量，编制合并报表时应冲销子公司累计的公允价值变动，对于子公司从母公司核算的投资收益应该抵消，母公司从子公司获得的投资收益也应该抵消，抵消方法参照正常合并报表抵消内部收益的方法。

五、逆流交易合并会计处理

站在合并报表的角度来看，母子公司之间发生内部交易，产生的未实现内部损益是要抵消的，少数股东是否要承担这部分未实现的内部损益呢？如果是顺流交易，少数股东不需要承担这部分损益；但如果是逆流交易，则少数股东需要承担这部分损益。

从逻辑分析来看，少数股东的投资是对子公司的投资，只与子公司的损益相关，顺流交易是母公司对子公司的投资，未实现损益是在母公司这边，所以少数股东不承担这部分损益。而逆流交易正好相反，逆流交易的未实现损益是在子公司这边，所以少数股东要承担逆流交易的未实现损益，当然必须是按照少数股东对子公司的投资比例来承担，而不是全部承担。

六、结论与建议

合并报表中合并调整和抵消的会计处理一直是个重大的会计难题，欧美国家资本市场和市场竞争体制比较完善和成熟，集团内部交易、重组、合并、兼并等市场行为的发生频率较高，相应的企业合并理论和应

用规则也比较健全。不仅仅是合并的一般规则,比如以成本法为理论基础的合并原理、母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵消处理、内部交易会计处理、内部收益与分配抵消处理、相关递延所得税会计处理等,还包括合并中特殊业务的会计处理也逐步完善和发展。

就目前的情况来看,我国由于相应经济体制、市场体制和资本市场环境还处于平稳成长的时期,合并会计处理的一般理论和应用尚需进一步改进和完善,特殊业务的会计处理研究也是刚刚起步。因此,迫切需要根据我国实际情况,大胆借鉴欧美和国际会计准则中合并准则的相关规则,制定出在理论上和实务上均适合我国市场交易的,具有保护性、公开性、信息化的规则。尤其是我国的母公司针对子公司追加投资、处置子公司、少数股东增资、交叉持股、逆流交易等特殊业务越来越多,对于这些业务,从合并报表的角度如何进行会计处理,需要制定可行的、适用的规范。

为此,通过本文的研究并结合我国实际情况,提出如下建议:

1. 采用成本法编制合并报表。我国遵循的合并报表编制的方法原理仍然停留在美国20世纪90年代的水平,即以权益法为基础编制合并报表。其理论依据是将成本法的处理结果调整成权益法的处理结果后,母公司对子公司的长期股权投资就能保持与公司的股东权益对应,因为权益法的依据就是如果子公司所有者权益发生变化,母公司的长期股权投资就跟着成比例调整。同时,采用完全权益法时,考虑到内部未实现收益等因素,还要将子公司实现的会计净利润进行调整,按照自购买日起持续计算的金额去调整,最后确定母公司长期股权投资和少数股东权益。殊不知,最后在将母公司长期股权投资与子公司所有者权益对冲时,调整出来的数据全部抵消了,也就是说,这个调整过程只是走个过场,没有任何实际意义。

因为合并报表的数据信息才是有意义的,采用权益法与采用成本法所编制的合并报表的结果是一样的,何不采用成本法编制合并报表呢?成本法省掉了

采用权益法时的调整过程,简洁而准确。采用权益法编制合并报表的步骤复杂且多余,因此建议采用成本法编制合并报表。

2. 改变教学规则和本科教学培养方案。要求教师在教学过程中将长期股权投资、完全权益法和合并报表编制的内容结合起来进行讲解。长期股权投资实际上是代表了被投资子公司的所有者权益,既然已经将子公司资产与负债合并进来了,就没有必要再用长期股权投资代表子公司所有者权益,所以就产生了母公司长期股权投资与子公司所有者权益对冲的问题。

因此,建议教学者在教学过程中就告知学生长期股权投资的真实经济含义及其与子公司所有者权益的关联性、完全权益法的意义、商誉的形成、合并基础的理论意义。也就是说,应该把长期股权投资、完全权益法、合并报表编制这三个有紧密关联的概念用一种通俗易懂但十分有内涵的方式表达出来,否则学生在学习合并报表编制时,很多概念性问题需要重新理解。并且孤立地去理解这些概念的现实结果是,学生学习长期股权投资时,不知道隐含商誉是什么意思,不知道为什么母公司付出成本小于在被投资方可辨认净资产占有的份额时差额作为营业外收入而不作为商誉,但又称之为负商誉;学生在学习合并报表编制时,又不知道母公司长期股权投资为什么要与子公司所有者权益对冲。迫切期待真正有效率的、整合资源的培养方案出现,也希望会计教师能更加融会贯通地传授这方面的知识。

3. 废除“权益结合法”。本文所分析的五个合并报表中特殊业务的会计处理,均不同程度地涉及权益结合法,也就是所有者权益之间的交易,只要出现这个问题,就会出现不能确认新增商誉、不能确认损益、合并利润表要从合并当年年初开始还原编制(哪怕合并日不是在年初)等问题。其实,这种方法容易给会计人员操作合并收益和合并权益提供空间。建议参照国际会计准则废除这种方法,还原包括特殊业务在内的真实信息,避免误导投资者。

支付违约金，区分不同操作方法

李霄羽

企业在经营活动中由于某种原因造成不能履行经济合同的约定，一般来说需要向对方支付违约金。违约金种类的划分，一般分为合同已履行支付的违约金和合同未履行支付的违约金两种，而这两种违约金中又有购买方支付违约金或销售方支付违约金两种情形。现以案例的形式，对违约金的不同情况进行会计与税务处理分析。

合同已履行支付的违约金

(一) 购买方支付违约金

案例1: A电器生产企业和B电器经销商签订一份含税价格80万元的购销合同，合同中约定，B电器经销商应在提货后30日内支付货款，逾期1日应支付违约金2 000元。B电器经销商因逾期10日支付货款，因此，向A电器生产企业支付违约金20 000元。

(1) A电器生产企业的财税处理

① 增值税的处理

《增值税暂行条例》第六条第一款及《实施细则》第十二条规定，销售额为纳税人销售货物或者应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用，但是不包括收取的销项税额。价外费用，包括价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费。

《国家税务总局关于增值税若干征管问题的通知》(国税发[1996]155号)第一条规定，对增值税一般纳税人(包括纳税人自己或代其他部门)向购买方收取的价外费用和逾期包装物押金，应视为含税收入，在征税时换算成不含税收入并入销售额计征增值税。

根据上述规定，A电器生产企业收取的违约金属于价外费用，构成了销售电器的销售额，应当缴纳增值税。

② 会计处理

借：银行存款	820 000
贷：应交税费——应交增值税(销项税额)	119 145.30
主营业务收入	700 854.70

③ 发票的开具

由于A电器生产企业收取的违约金属于价外费用，构成了销售电器的销售额，因此应把违约金和电器价格合计起来开具在一张增值税专用发票中，即增值税专用发票中金额栏应填写价款为700 854.70元、增值税税额为119 145.30元。

(2) B电器经销商的财税处理

① 增值税的处理

由于B电器经销商支付的违约金构成了购买电器含税价格的一部分，因此支付的违约金一部分属于电器的采购成本，一部分属于进项税额。

② 会计处理

借：库存商品	700 854.70
应交税费——应交增值税(进项税额)	119 145.30
贷：银行存款	820 000

(二) 销售方支付违约金

案例2: C运输公司和D汽车销售公司于7月10日签订一份汽车购销合同。其中合同约定，D汽车销售公司应在7月25日前把该批汽车交付给C运输公司，每逾期1日支付违约金1 000元。D汽车销售公司于7月30日才把该批汽车交付给C运输公司，因此支付违约金5 000元。

(1) D汽车销售公司的财税处理

① 增值税的处理

按照《增值税暂行条例》第六条第一款规定，销售方支付的违约金不属于价外费用，不需要缴纳增值税。

② 会计处理

借：营业外支出 5 000
 贷：银行存款 5 000

③企业所得税的处理

《企业所得税法》第八条规定,企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除。

《企业所得税法实施条例》第三十三条规定，企业所得税法第八条所称其他支出，是指除成本、费用、税金、损失外，企业在生产经营活动中发生的与生产经营活动有关的、合理的支出。

企业在经营活动中,违反经济合同的相关规定支付的违约金,属于《企业所得税法》第八条规定的与取得收入有关的、合理的支出。因此,允许在企业所得税税前扣除。

(2) C运输公司的财税处理

① 增值税的处理

按照《增值税暂行条例》第六条第一款规定,由于C运输公司是购买方不是销售方,因此,C运输公司取得的违约金不属于价外费用。因此,不需要缴纳增值税。

②会计处理

借: 银行存款	5 000
贷: 营业外收入	5 000

③企业所得税的处理

《企业所得税法》第六条规定,企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入,为收入总额。

《企业所得税法实施条例》第二十二条规定，企业所得税法第六条第（九）项所称其他收入，包括企业资产溢余收入、逾期未退包装物押金收入、确实无法偿付的应付款项、已作坏账损失处理后又收回的应收款项、债务重组收入、补贴收入、违约金收入、汇兑收益等。

因此, C运输公司取得的违约金即营业外收入应缴纳企业所得税。

④ 发票的开具

《发票管理办法》第三条规定，本办法所称发票，是指在购销商品、提供或者接受服务以及从事其他经营活动中，开具、收取的收付款凭证。由于C运输公司取得的收入不是经营活动收入，因此，不能给D汽车销售公司开具发票。但应当提供合法有效的凭证，如双方签订的购销合同、法院的判决书或调解书、支付款项的凭证等文书。

合同未履行支付的违约金

案例3: E公司和F公司签订一份购销合同, 后因F公司没有购买E公司的产品, F公司向E公司支付违约金10 000元。

(一) E公司的财税处理

(1) 增值税的处理

按照《增值税暂行条例》第六条第一款规定,由于E公司没有销售货物,因此取得的违约金不属于价外费用,这样也就没有缴纳增值税的义务。

(2) 会计处理

借: 银行存款 10 000
贷: 营业外收入 10 000

(3) 企业所得税的处理

根据《企业所得税法》第六条及《实施条例》第二十二條規定，应当繳納企業所得稅。

(4) 发票的开具

根据《发票管理办法》第三条规定,由于合同未履行说明没有发生经济交易,因此,不符合开具发票的规定,但应当向支付违约金的一方提供合法有效的凭证,如双方签订的购销合同、法院的判决书或调解书、支付款项凭证等文书。

（二）F公司的财税处理

(1) 会计处理

借: 营业外支出 10 000
贷: 银行存款 10 000

(2) 企业所得税的处理

按照《企业所得税法》第八条及《实施条例》第三十三条规定，支付的违约金允许在企业所得税前扣除。

取得不得抵扣的专用发票怎么办

马泽方

2016年5月1日全面营改增后,不少纳税人经常会提出两个问题,一是不能抵扣的项目能否开具专用发票?二是取得了不得抵扣的专用发票怎么办?

首先,不能抵扣的项目也可以开具专用发票。

《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》第五十三条第二款规定,属于下列情形之一的,不得开具增值税专用发票:

- (一)向消费者个人销售服务、无形资产或者不动产;
- (二)适用免征增值税规定的应税行为。除此之外,都可以开具专用发票。能否抵扣进项税额与能否开具专用发票没有必然关系,购进餐饮服务、娱乐服务、贷款服务等不能抵扣进项税额,但销售这些服务都可以开具专用发票。

其次,既然开票方可以开具专用发票,那么受票方取得了不得抵扣的专用发票怎么办?笔者认为有下面三种方法可以使用。

方法一:不认证、不抵扣

企业取得了不得抵扣的专用发票,因为无法抵扣,所以不认证、不抵扣,在会计上视同取得普通发票处理:

借:相关科目

贷:银行存款

这种方法的优点是简便,缺点是形成滞留票。滞留票是指销售方已开出并抄报税,而购货方没进行认证抵扣的增值税专用发票。滞留票是税务机关风险管理的重点,企业需要就形成滞留票的原因进行说明,比较麻烦。

方法二:只认证、不抵扣

企业取得了不得抵扣的专用发票,认证但不抵扣。会计处理如下:

①取得增值税专用发票时

借:相关科目

应交税费——待认证进项税额

贷:银行存款

②借:相关科目

贷:应交税费——待认证进项税额

这种方法的优点也是简便,缺点是不符合财政部关于增值税的会计处理要求,可能会对以后不得抵扣项目改变用途变为可抵扣项目造成不利影响。

方法三:认证、抵扣、进项税额转出

企业取得了不得抵扣的专用发票,先正常认证、抵扣,再作进项税额转出。这种方法的优点是不会形成滞留票,缺点是比较麻烦。会计上,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)第二条第一款第二项,以及《财政部会计司关于〈增值税会计处理规定〉有关问题的解读》第一条规定,一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产,用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或个人消费等,其进项税额按照现行增值税制度规定不得从销项税额中抵扣的。会计处理如下:

①取得增值税专用发票时

借:相关科目

应交税费——待认证进项税额

贷:银行存款(“应付账款”等)

②经税务机关认证后

借:应交税费——应交增值税(进项税额)

贷:应交税费——待认证进项税额

③按现行增值税制度规定转出时

借:相关科目

贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)

这种方法虽然比较麻烦,但是最稳妥的做法。

需要说明的是,对购进的不能抵扣的固定资产、无形资产、不动产,在以后转为可抵扣时,必须是购进时已经认证过的专用发票。根据财税〔2016〕36号文件第

一条第四款第二项规定,不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产、无形资产、不动产,发生用途改变,用于允许抵扣进项税额的应税项目,可在用途改变的次月计算可以抵扣的进项税额。并特别强调“上述可以抵扣的进项税额应取得合法有效的增值税扣税凭证。”《国家税务总局关于发布〈不动产进项税额分期抵扣暂行办法〉的公告》(国家税务总局公告2016年第15号)第九条规定,按照规定不得抵扣进项税额的不动产,发生用途改变,用于允许抵扣进项税额项目的,在改变用途的次月计算可抵扣进项税额。并特别强调“依照本条规定计算的可抵扣进项税额,应取得2016年5月1日后开具的

合法有效的增值税扣税凭证。”

“合法有效的增值税扣税凭证”并不是取得一张增值税专用发票就行了,而是要认证相符。若取得时没有认证,待以后改变用途时也不能抵扣,将会追悔莫及。

综上所述,若购买永远不能抵扣的服务,如餐饮服务、娱乐服务、贷款服务等,建议不要取得专用发票,要求对方开具普通发票;若购买暂时不能抵扣的固定资产、无形资产、不动产,要取得专用发票并认证、抵扣、转出,待以后改变用途时再按照相关规定计算可抵扣的金额。

营改增背景下房开业务 土地增值税征缴的六项风险提示

薛 娟

营改增对房地产开发业务土地增值税的申报缴纳产生了较大的影响。这些影响不仅表现在预征环节,也反映在清算环节,不仅体现在转让房地产应税收入的确认上,也显现在扣除项目的协调处理上。本文结合案例提示营改增背景下房地产开发业务土地增值税申报缴纳的六类风险。

风险提示一:土地增值税和增值税预征税款计征依据存在税差差异

根据现行政策,纳税人采取预收款方式销售自行开发的房地产项目土地增值税和增值税均实行先预缴后清算(申报)的征管模式,但土地增值税和增值税计算预缴税款的计征依据并不相同,存在税差差异。《国家税务总局关于营改增后土地增值税若干征管规定的公告》(国家税务总局公告2016年第70号,以下简称70号公告)规定,土地增值税预征的计征依据=预收款-应预缴增值税税款。《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2016年18号公告,以下简称18号公告)规定,纳税人应预缴增值税=预收款÷(1+适用税率或征收率)×3%,适用一般计税方法计税的,按照11%的适用税率计算;适用简易计税方法计税的,按照5%的征收率计算。根据前述规定,纳税人

采取预收款方式销售自行开发的房地产项目无论是适用一般计税方法还是简易计税方法,其土地增值税预征税款的计征依据都与增值税预缴税款的计征依据不同。

例1: A房地产开发公司自行开发了B商业地产项目,《建筑工程施工许可证》注明的开工日期为2015年3月15日,2016年8月取得未完工开发产品预售收入11 100万元。确定土地增值税预征税款的计征依据。

1.A公司选择一般计税方法缴纳增值税

增值税预缴税款计征依据=11 100÷(1+11%)=10 000万元

应预缴增值税=10 000×3%=300万元

土地增值税预征税款的计征依据=11 100-300=10 800万元

2.A公司选择简易计税方法缴纳增值税

增值税预缴税款计征依据=11 100÷(1+5%)=10 571.43万元

应预缴增值税=10 571.43×3%=317.15万元

土地增值税预征税款的计征依据=11 100-317.15=10 782.85万元

风险提示二:土地增值税应税收入确认需把握两个要点

《财政部、国家税务总局关于营改增后契税、房产税、土地增值税、个人所得税计税依据问题的通知》（财税〔2016〕43号，以下简称43号文）规定，土地增值税纳税人转让房地产取得的收入为不含增值税收入。70号公告进一步明确，适用增值税一般计税方法的纳税人，其转让房地产的土地增值税应税收入不含增值税销项税额；适用简易计税方法的纳税人，其转让房地产的土地增值税应税收入不含增值税应纳税额。由于房地产开发业务增值税差额征税规定和预缴规定的存在，使得土地增值税应税收入确认容易出现错误。防范此类风险需把握以下两个要点：一是差额征税情形下土地增值税应税收入与增值税不含税销售额不一致，存在税税差异，土地增值税应税收入应当按增值税实际税率进行价税分离。二是土地增值税应税收入不包含的增值税是指纳税人申报的增值税销项税额或应纳税额，而非预缴的增值税额。

例2：A 房地产企业为增值税一般纳税人，自行开发了 B 商业地产项目，《建筑工程施工许可证》注明的开工日期为 2015 年 3 月 15 日，2016 年 10 月将 B 项目中一栋商业大楼转让给 C 公司，收到预收款 5 250 万元，12 月办理交房及房产权转移手续。商业大楼可售面积占项目总可售面积的 50%，项目用地的土地价款及拆迁补偿费为 2 000 万元。

1.A 公司选择一般方式计算缴纳增值税

根据 18 号公告以及《财政部、国家税务总局关于明确金融、房地产开发、教育辅助服务等增值税政策的通知》（财税〔2016〕140 号）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的，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、拆迁补偿费用后的余额计算销售额。房地产开发企业应当在收到预收款时按照 3% 的预征率预缴增值税，在发生增值税纳税义务时申报纳税。

A 公司应预缴的增值税 = $5\,250 \div (1+11\%) \times 3\% = 141.90$ 万元

A 公司应申报的增值税销项税额 = $(5\,250 - 2\,000 \times 50\%) \div (1+11\%) \times 11\% = 421.18$ 万元

A 公司土地增值税应税收入 = $(5\,250 - 421.18) = 4\,828.82$ 万元

2.A 公司选择简易计税方法缴纳增值税

A 公司应预缴的增值税 = $5\,250 \div (1+5\%) \times 3\% = 150$ 万元

A 公司应申报的增值税应纳税额 = $5\,250 \div (1+5\%) \times 5\% = 250$ 万元

A 公司土地增值税应税收入 = $5\,250 - 250 = 5\,000$ 万元

风险提示三：允许抵减的增值税销项税额在土地增值税清算时应当调增房地产开发成本

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，以下简称 22 号文）规定，房地产开发企业适用一般计税方法的，因允许从销售收入中扣减土地价款、拆迁补偿费等而允许抵减的销项税额应当贷记“开发成本”科目，即适用一般计税方法允许抵减的增值税销项税额会计上作冲减“开发成本”处理。

根据 70 号公告规定，适用增值税一般计税方法的纳税人，其转让房地产的土地增值税应税收入不含增值税销项税额，即土地增值税应税收入的确认按照增值税实际税率进行价税分离。由于销项税额在计算时已扣除土地价款、拆迁补偿费等，即依据 18 号公告和 140 号文件计算的销项税额已经抵减了允许抵减的销项税额，故土地增值税确认的转让房地产应税收入中包含允许抵减的销项税额。

综上，纳税人自行开发房地产项目并适用增值税一般计税方法的，因从转让房地产收入中扣减土地价款、拆迁补偿费等而允许抵减的增值税销项税额会计上冲减房地产开发成本，而土地增值税则确认为应税收入，产生税会差异。尽管土地增值税的增值额是依据税法规定计算的增值额而非会计上核算的增值额，但土地增值税清算时允许扣除的房地产开发成本仍然是以会计上核算的房地产开发成本为基础确定的，而根据现行土地增值税规定，实际发生的房地产开发成本允许在土地增值税清算时扣除。故土地增值税清算时，由于确认的转让房地产应税收入已包含允许抵减的增值税销项税额，而会计上对允许抵减的增值税销项税额又作了冲减房地产开发成本处理，则清算时应当相应调增房地产开发成本，否则将导致该允许抵减的增值税销项税额被重复确认，造成土地增值税多缴。

例 3：A 房地产企业（一般纳税人）自行开发了 B 商业地产项目，施工许可证注明的开工日期是 2015 年 3 月

15日,2016年10月转让给C公司其中一栋商业大楼,收到预收款5 250万元,同月办理交房及房产产权转移手续。商业大楼可售面积占项目总可售面积的50%,项目用地的土地价款为2 000万元。A公司选择一般方式计税。

A公司申报的增值税销项税额= $(5\,250 - 2\,000 \times 50\%) \div (1+11\%) \times 11\% = 421.17$ 万元

A公司因扣减土地价款而抵减的增值税销项税额= $(2\,000 \times 50\%) \div (1+11\%) \times 11\% = 99.10$ 万元

A公司土地增值税应税收入= $5\,250 - 421.17 = 4\,828.83$ 万元

会计分录:(单位:万元,下同)

1.收到转让房地产收入

借:银行存款 5 250

贷:主营业务收入 $4\,729.73 [5\,250 \div (1+11\%)]$

应交税费——应交增值税(销项税额) 520.27

2.取得合法凭据计算可以抵减的销项税额

借:应交税费——应交增值税(销项税额抵减)

99.10

贷:开发成本 99.10

会计上确认的转让房地产收入为4 729.73万元,允许抵扣的销项税额冲减开发成本99.10万元。清算时,土地增值税确认的应税收入为4 828.83万元,已包含允许抵减的销项税额99.10万元。如果“房地产开发成本”按会计口径计算将导致允许抵减的增值税销项税额重复确认。故清算时应当按抵减的销项税额调增“房地产开发成本”99.10万元。

风险提示四:不得抵扣的进项税额应当区分情况记入相关扣除项目

43号文规定增值税进项税额,允许在销项税额中计算抵扣的,不计入扣除项目,不允许在销项税额中计算抵扣的,可以计入扣除项目。22号文规定一般纳税人不得抵扣的进项税额借记相关成本费用或资产科目,即不得抵扣的进项税额应当增加相关成本、费用或调增资产的计税基础。根据《企业会计准则》、《小企业会计准则》等规定,因管理不善造成购进货物、固定资产、无形资产等被盗、丢失、霉烂变质不得抵扣的进项税额应当记入“管理费用”;因自然灾害、意外事故、违反法律法规被依法没收、销毁、拆除等造成货物、固定

资产、无形资产等不得抵扣的进项税额应当记入“营业外支出”。如前所述,房地产开发业务土地增值税成本、费用项目的划分以会计上的划分为基础确定,现行土地增值税规定中也未对不得抵扣进项税额的划分作出特殊规定,故纳税人自行开发房地产项目不得抵扣的进项税额应当根据会计规定区分情况分别确认为“取得土地使用权所支付的金额”、“房地产开发成本”、“房地产开发费用”和“营业外支出”。其中计入“取得土地使用权所支付的金额”、“房地产开发成本”的依法加计扣除;计入“房地产开发费用”的依法计算扣除;计入“营业外支出”的因不属于可以扣除的项目,在清算时不得扣除。

风险提示五:警惕印花税扣除错误

根据《财政部、国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税字[1995]48号)规定,房地产开发企业转让房地产时缴纳的印花税记入“管理费用”作为“房地产开发费用”计算扣除。22号文规定,全面试行营业税改征增值税后,“营业税金及附加”科目名称调整为“税金及附加”科目,该科目核算企业经营活动发生的消费税、城市维护建设税、资源税、教育费附加及房产税、土地使用税、车船使用税、印花税等相关税费。根据前述规定,房地产开发企业2016年12月3日之后缴纳的与转让房地产有关的印花税不再通过“管理费用”科目而通过“税金及附加”科目核算,导致该部分印花税无法作为“房地产开发费用”予以计算扣除,因此,清算时应当将其作为“与转让房地产有关的税金”予以扣除。

风险提示六:警惕城市维护建设税和教育费附加扣除错误

70号公告规定,营改增后,房地产开发企业实际缴纳的城市维护建设税和教育费附加,凡能够按清算项目准确计算的,允许据实扣除。凡不能按清算项目准确计算的,则按该清算项目预缴增值税时实际缴纳的城市维护建设税、教育费附加扣除。根据18号公告规定,房地产开发企业增值税申报是合并纳税期内所有房地产开发项目进行的。因此,如果房地产开发企业不能按清算项目对增值税的进项税额、销项税额、应纳税额进行区分,将导致城市维护建设税和教育费附加不能按清算项目准确计算,进而无法据实全额扣除。

所得税预缴邂逅减税新政 十二种情形这样应对

段文涛

按照企业所得税“分月或者分季预缴”的征管规定,随着6月份的结束,马上就是二季度的企业所得税预缴期了。虽说季度(月)预缴企业所得税对于纳税人是规定动作了,但是今年的二季度所得税预缴,对于很多纳税人来讲,将会因一项企业所得税新政策的实施而面临新的申报情形。

根据《财政部、税务总局关于扩大小型微利企业所得税优惠政策范围的通知》(财税〔2017〕43号)及《国家税务总局关于贯彻落实扩大小型微利企业所得税优惠政策范围有关征管问题的公告》(国家税务总局公告2017年第23号)的规定,自2017年1月1日至2019年12月31日,将小型微利企业的年应纳税所得额上限由2016年的30万元提高至50万元,对年应纳税所得额低于50万元(含)的小型微利企业,其所得减按50%计入应纳税所得额,按20%的税率缴纳企业所得税(以下简称“减半征税政策”)。

【具体适用对象】从事国家非限制和禁止行业且年度应纳税所得额不超过50万元,从业人数不超过100人,资产总额不超过3 000万元的工业企业;从业人数不超过80人,资产总额不超过1 000万元的其他企业,无论采取查账征收方式还是核定征收方式,均可享受上述小型微利企业的“减半征税政策”。

【预缴周期统一】符合条件的小型微利企业,统一实行按季度预缴企业所得税。

实行查账征收企业所得税的居民企业填报《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)》,实行核定征收企业所得税的居民企业填报《中华人民共和国企业所得税月(季)度和年度纳税申报表(B类,2015年版)》,申报预缴季度税款。

【“以报代备”备案】符合条件的小型微利企业,通过填写纳税申报表的相关内容,即可享受减半征税

政策,无需税务机关事先审核批准和再另行报送其他资料进行专门备案。

在季度预缴税款时,查账征收的企业在A类《预缴纳税申报表》最后一行,核定征收的企业在B类《纳税申报表》“预缴申报时填报”这一行,即小型微利企业判定栏次——“是否属于小型微利企业”的选项中勾选“是”,完成备案。

【多种预缴情形】按现行小型微利企业税收优惠政策,季度预缴时可按“上一纳税年度为符合条件的小型微利企业;上一纳税年度为不符合小型微利企业条件的企业;本年度新成立的企业”三种类型来处理。

(本文例题,除应纳税所得额各异外,其他指标均符合小型微利企业条件)

应注意所称的上一纳税年度小型微利企业规定条件的变化,即:2016年度应纳税所得额不超过30万元,2017年及以后年度为应纳税所得额不超过50万元,从业人数、资产总额等标准符合《企业所得税法实施条例》第九十二条规定。

在每年预缴第1季度企业所得税时,如未完成上一纳税年度汇算清缴,无法判断上一纳税年度是否符合小型微利企业条件的,可暂按企业上一纳税年度第4季度的预缴申报情况判别。

一、上一纳税年度为符合条件的小型微利企业,可按以下几类情形分别处理预缴事项:

(一)按照实际利润额预缴的查账征收企业,季度预缴时累计实际利润不超过50万元的,可以享受减半征税政策。

【例解一】闻涛咨询服务有限公司2016年汇算清缴的应纳税所得额为28万元。2017年1~6月份累计利润50万元,1季度已预缴所得税2万元,7月份申报预缴所得税时,可以享受减半征税政策。2017年2季度应预缴所

得税： $50 \times 50\% \times 20\% - 2 = 3$ （万元）

【注】如果符合新政规定条件的小型微利企业（包括查账征收、核定征收的企业）因新政出台前按原政策（如利润超过30万元等情形）不能享受小型微利企业优惠，在2017年度第1季度预缴时，应享受未享受减半征税政策而多预缴的企业所得税，在以后季度应预缴的企业所得税税款中抵减。

【例解二】闻涛科技有限公司2016年汇算清缴的应纳税所得额为28万元。2017年1~6月份累计利润52万元，1季度已预缴所得税2万元，7月份申报预缴所得税时，虽然上一纳税年度为符合条件的小型微利企业，但是由于本次预缴时累计利润超过了50万元，因此本次预缴暂时不能享受减半征税政策。2017年2季度应预缴所得税： $52 \times 25\% - 2 = 11$ （万元）

【例解三】（例解二延伸）闻涛科技有限公司2016年汇算清缴的应纳税所得额为28万元。2017年6月份累计利润52万元，9月份累计利润48万元，本年累计预缴所得税13万元。由于6月份累计利润超过了50万元，因此当时预缴2季度所得税时暂时不能享受减半征税政策；但10月份申报预缴3季度所得税时，此时的本年利润未超过50万元，则本次预缴所得税时可以享受减半征税政策。2017年3季度应预缴所得税： $48 \times 50\% \times 20\% - 13 = -8.2$ （万元）

截止3季度本年累计多缴所得税8.2万元，可在第4季度预缴以及年终汇算清缴时与当期应缴所得税合并计算后形成应补（退）所得税额，再按规定处理。

（二）按照核定应税所得率方式核定征收（定率）的企业，季度预缴时累计实际利润不超过50万元的，可以享受减半征税政策。

【例解四】闻涛商务发展有限公司2016年汇算清缴的应纳税所得额为25万元。主管税务局核定其主营业务（商务服务）应税所得率为18%，该公司2017年1~6月份取得商务服务收入（不含税）130万元；取得股权转让差价收入15万元（该项股权投资成本55万元，转让价70万元），1季度已预缴所得税2.1万元，其2017年6月份累计应纳税所得额为36万元，可以享受减半征税政

策。

（1）2017年2季度累计应纳税所得额：

$(130 + 70) \times 18\% = 36$ （万元）

（2）2017年2季度应预缴所得税：

$36 \times 50\% \times 20\% - 2.1 = 1.5$ （万元）

【注】此类企业，如果当季的累计应纳税所得额超过50万元，本期预缴所得税时不能享受减半征税政策，应按适用税率25%预缴所得税（同“例解二”）。但如果本年内以后季度的累计应纳税所得额又低于50万元（含）时，届时则可按“例解三”所述的方式进行税务处理。

（三）按照上一纳税年度应纳税所得额平均额预缴的企业，预缴时可以享受减半征税政策。

按照现行税法规定，企业原则上应当按照月度或季度的实际利润额预缴企业所得税，按实际利润额预缴确有困难的，可以按照上一纳税年度应纳税所得额的月度或季度平均额预缴。需要注意的是，对于采取实际利润额预缴以外的其他企业所得税预缴方式（按照上一纳税年度应纳税所得额平均额预缴等）的核定属于行政许可。

【例解五】闻涛教育培训有限公司2016年汇算清缴的应纳税所得额为24万元。2017年3月向主管税务机关提出申请后，其企业所得税预缴方式已经核定为按照上一纳税年度应纳税所得额平均额预缴。该公司2017年6月份累计利润51万元，1季度已预交所得税0.6万元。

初看，其2017年6月累计利润已经超过50万元，貌似已不能享受减半征收政策了。但是，由于其2016年度属于符合条件的小型微利企业，而该公司又是按照上一纳税年度应纳税所得额（肯定不超过30万元）的平均额预缴所得税，因此，尽管其2017年6月累计利润已经超过50万元，但预缴时仍可享受减半征税政策。2017年2季度应预缴所得税： $24 \div 12 \times 6 \times 50\% \times 20\% - 0.6 = 0.6$ （万元）

二、根据最新减半征税政策规定需要调减定额的定额征收企业，由主管税务机关按照程序调整，依照原

办法征收。

定额征收是核定征收的方式之一，与定率征收的主要差异就是：定率征收的企业，应税所得率虽已核定但实际应纳税额将随应税收入额（或成本费用支出额）的增减而变化；而定额征收的企业，年度应纳税额是既定的，不受应税收入额（或成本费用支出额）增减的影响。

【例解六】定额征收企业闻涛餐饮有限公司已经税务机关核定2017年应纳所得税额12万元，2017年1季度缴纳所得税3万元。现根据核定的年税额12万元按25%的税率可折算出其当年应纳税所得额为48万元，因此，该公司符合新政规定的小型微利企业条件，可以享受减半征税政策。主管税务机关根据本次新政调减定额，重新核定该公司2017年度应纳所得税额为4.8万元。

(1) 2017年度应纳所得税额：

$$48 \times 50\% \times 20\% = 4.8 \text{ (万元)}$$

(2) 2017年2季度应缴纳所得税：

$$4.8 \div 4 \times 2 - 3 = -0.6 \text{ (万元)}$$

(3) 2017年3季度应缴纳所得税：

$$4.8 \div 4 \times 3 - 3 = 0.6 \text{ (万元)} \text{ 或 } 4.8 \div 4 - 0.6 = 0.6 \text{ (万元)}$$

(4) 2017年4季度应缴纳所得税：

$$4.8 - 3 - 0.6 = 1.2 \text{ (万元)} \text{ 或 } 4.8 \div 4 = 1.2 \text{ (万元)}$$

【例解七】定额征收企业闻涛娱乐有限公司已经税务机关核定2017年应纳所得税额13万元，每个季度应缴纳所得税3.25万元。现根据核定的年税额13万元按25%的税率可折算出其当年应纳税所得额为52万元，因此，该公司仍不符合新政规定的小型微利企业条件，不能享受减半征税政策。

【注】企业所得税的应纳税额为应纳税所得额乘以税率之积。适用本项政策，调整定额重点对象在原核定年税额7.5万元至12.5万元之间的定额征收企业。

鉴于B类《纳税申报表》“预缴申报时填报——是否属于小型微利企业”栏次的填报说明已修改为“核定定额征收纳税人，换算应纳税所得额大于50万元的填‘否’”。因此，符合条件的核定征收企业填报时此处

应选择“是”，以便“以报代备”顺利完成备案程序。

三、上一纳税年度为不符合小型微利企业条件的企业，预计本年度符合条件的，预缴时累计实际利润或应纳税所得额不超过50万元的，可以享受减半征税政策。

【例解八】闻涛服饰有限公司2016年汇算清缴的应纳税所得额为40万元。2017年1~6月份累计利润32万元，1季度已预缴所得税1.2万元。7月份申报预缴所得税时，虽然上一纳税年度不符合小型微利企业条件，但是预计2017年的应纳税所得额不会超过50万元，且本季预缴时6月份累计利润未超过50万，因此本次预缴时可以享受减半征税政策。2017年2季度应预缴所得税：

$$32 \times 50\% \times 20\% - 1.3 = 1.9 \text{ (万元)}$$

【例解九】闻涛食品有限公司2016年汇算清缴的应纳税所得额为40万元。2017年1~6月份利润54万元，1季度已预缴所得税1.2万元。该公司虽预计2017年的应纳税所得额不会超过50万元，但由于其上一纳税年度不符合小型微利企业条件，且本季预缴时6月份累计利润又已超过50万，因此本次预缴时不能享受减半征税政策。2017年2季度应预缴所得税：

$$54 \times 25\% - 1.2 = 12.3 \text{ (万元)}$$

【注】此类企业，如果本年内以后季度的累计应纳税所得额又低于50万元（含）时，则可按“例解三”所述的方式进行税务处理。

四、本年度新成立的企业，预计本年度符合小型微利企业条件的，预缴时累计实际利润或应纳税所得额不超过50万元的，可以享受减半征税政策。

【例解十】闻涛庆典策划有限公司系2017年新开业的企业，2017年3~6月份累计利润40万元，已预缴1季度所得税1.6万元，预计2017年符合小型微利企业条件。2017年2季度应预缴所得税：

$$40 \times 50\% \times 20\% - 1.6 = 2.4 \text{ (万元)}$$

【注】企业在一个纳税年度中间开业，或者终止经营活动，使该纳税年度的实际经营期不足十二个月的，应当以其实际经营期为一个纳税年度。相应，在预缴时也是以实际经营期为一个预缴周期（季度）。

五、预缴时享受了减半征税政策，年度汇算清缴时不符合小型微利企业条件的企业，应当按照规定补缴税款。

【例解十一】闻涛建筑有限公司2017年1~12月份累计利润48万元，已按季预缴所得税合计4.8万元。2018年5月份办理2017年度企业所得税汇算清缴时，进行纳税调整后的应纳税所得额为52万元。该公司预缴时享受了减半征税政策，但由于年度汇算清缴时不符合小型微利企业条件，2017年度汇算清缴应补缴所得税： $52 \times 25\% - 4.8 = 8.2$ （万元）

【例解十二】闻涛商贸有限公司2017年3季度累计利润38万元，已预缴所得税合计3.8万元；4季度实现利润14万元，全年累计利润52万元。2018年5月份办理2017年度企业所得税汇算清缴时，进行纳税调整后的应纳税所得额为48万元。

(1) 2017年4季度应预缴所得税：

$52 \times 25\% - 3.8 = 9.2$ （万元）

(2) 2017年度汇算清缴应补（退）所得税：

$48 \times 50\% \times 20\% - (3.8 + 9.2) = -8.2$ （万元）

【注】季度预缴时因不符合小型微利企业条件而不能享受减半征税政策，但年度汇算清缴时符合条件的企业，仍然可以享受减半征税政策。

【重点注意事项】为了不给企业和基层税务机关增加负担，本次小型微利企业减半征税政策，在税收征管方面基本沿用了以往规定。虽然实务中情形各异，但总的原则就是：在预缴申报时，累计实际利润或应纳税所得额不超过50万元的，以及上年符合小型微利企业条件且经核准按照上一纳税年度应纳税所得额平均额预缴的企业，可以直接享受减半征税优惠政策；年度汇算清缴时，不符合小型微利企业条件的企业不能享受减半征税政策。

7种亏损不得税前弥补

顾学锋 易光峰

依照现行税法的规定，企业纳税年度发生的亏损，准予向以后年度结转，最长不得超过五年。那么，是否只要是五年内的亏损，就可以全部在税前结转弥补了呢？答案是否定的。下列七种亏损，即使发生在五年之内，也不得税前弥补。

1、企业筹办期亏损不得作为当期亏损

《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）第七条规定，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〕98号）第九条规定执行。

国税函〔2009〕98号文件第九条规定，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未摊销完的开办费，可根据上述规定处理。

例如，某企业2014年开始筹建，筹建期历时3年，开办费为1 000万元，2016年取得经营收入。如果2014年、2015年的开办费都作为当年的亏损处理，意味着亏损弥补期少了3年。而按国税函〔2009〕98号文件规定，2016年度作为开办费扣除年度，有效延长了亏损弥补期限。如果2016年仍则没有足够所得可以弥补亏损，则该笔开办费可选择作其他长期待摊费用，递延3年扣除。

2、合伙企业的亏损不允许合伙人扣除

《财政部、国家税务总局关于合伙企业合伙人所得税问题的通知》(财税〔2008〕159号)第五条规定,合伙企业的合伙人是法人和其他组织的,合伙人在计算其缴纳企业所得税时,不得用合伙企业的亏损抵减其盈利。

例如,某合伙企业由甲、乙、丙组成,出资比例分别为60%、30%、10%。合同约定年终盈亏按此比例分成或担负。2016年该合伙企业亏损100万元,按照约定,甲、乙、丙应承担的亏损额分别为60万元、30万元、10万元。2016年,甲、乙、丙从事其他生产经营获利,应纳税所得额分别为80万元、40万元、20万元。那么,根据上述规定,3名人合伙人2016年应纳税所得额不能抵减其合伙企业应承担的亏损。该合伙企业亏损,只能从该合伙企业以后五个纳税年度内,合伙人获得的利润中弥补。

3、被投资企业亏损不得在投资方扣除

《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)第五条第二款规定,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。

例如,某公司投资另外一家企业,持有其40%的股权,该公司采取权益法做账。2016年被投资企业亏损1500万元,该公司在会计上调减了600万元会计利润。但权益法确认的投资收益在税法上不做收入处理,对应的被投资企业的亏损也不允许在企业所得税前扣除。因此,该公司这笔600万元应做纳税调增处理。

4、境内盈利不可抵减境外亏损

《企业所得税法》第十七条规定,企业在汇总计算缴纳企业所得税时,其境外营业机构的亏损不得抵减境内营业机构的盈利。

例如,某居民企业境外设有一个营业机构,2016年境外营业机构亏损100万元,企业境内盈利为150万元。根据规定,企业2015年境内盈利的150万元,不得

抵减境外亏损100万元。

5、核定征收亏损不得弥补

《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进行弥补。但在以后转换为查账征收年度时,在法规规定的期限内仍可继续弥补亏损。但结转年限应连续计算,最长不得超过五年。也就是说,核定征收年度也计算弥补亏损年度。核定征收期间的亏损也不得在以后年度结转弥补。

例如,某企业2013年为查账征收所得税企业,累计未弥补亏损170万元,其中:2011年、2012年、2013年未弥补的亏损额分别为20万元、30万元、120万元。2014年采取核定征收,前期亏损不允许在2014年度税前弥补。其2015年又转为查账征收,实现利润50万元。根据上述规定,2015年可弥补2011年、2012年度亏损50万元。假如2016年实现利润160万元,仍可弥补2013年度亏损120万元,剩余40万元再按规定计算缴纳企业所得税。

6、合并分立前亏损一般性重组不得结转弥补

《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)第四条第(四)项规定,企业在一般性重组中,被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补。

例如,2016年,甲企业合并了另一家企业,并以其名称对外营业,被合并企业依法注销。合并前,被合

并企业经过所得税清算,留有80万元亏损。根据上述规定,这80万元亏损不得在甲企业应纳税所得额中弥补。

值得注意的是,企业合并的亏损,特殊性重组可由被合并企业限额弥补。

财税〔2009〕59号文件第六条第(四)项规定,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。

《国家税务总局关于印发〈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)第二十六条规定,财税〔2009〕59号文件第六条第(四)项所规定的可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额,指按《企业所得税法》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。

例如,2016年,乙公司合并丙公司,并以其名称对外经营,丙公司依法注销。丙公司被合并前的账面净资产为3 000万元,尚未弥补的亏损1 200万元,其中2013年、2014年、2015年的亏损额分别为200万元、400万元、600万元。经评估,丙公司净资产的公允价值为6 000万元。假如合并后,乙公司当年实现的应纳税所得额为4 000万元,当年年末国家发行的最长期限的国债利率为4.41%,企业符合并选择适用特殊性税务处理。则,乙公司2016年应纳税所得额4 000

万元中,可以弥补丙公司亏损的限额为264.60万元($6\ 000 \times 4.41\%$)。对丙公司合并前尚未弥补的亏损935.40($1\ 200 - 264.60$)万元,乙公司可以在亏损弥补的剩余年限内继续弥补,但每年允许税前弥补额不能超过264.60万元。

需要注意的是,《国家税务总局关于企业重组业务企业所得税征收管理若干问题的公告》(国家税务总局公告2015年第48号)第四条规定,企业重组业务适用特殊性税务处理的,重组各方应在该重组业务完成当年,办理企业所得税年度申报时,分别向各自主管税务机关报送《企业重组所得税特殊性税务处理报告表及附表》和申报资料。合并、分立中重组一方涉及注销的,应在尚未办理注销税务登记手续前进行申报。重组主导方申报后,其他当事方向其主管税务机关办理纳税申报时,还应附送重组主导方经主管税务机关受理的《企业重组所得税特殊性税务处理报告表及附表》。

7、上市公司资本公积金不得用于弥补亏损

《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》(中国证券监督管理委员会公告2012年第6号)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,应当在重组报告书中充分披露全额承继亏损的影响并作出特别风险提示。

浅析优化国有企业内部控制审计的对策

宋国敏

随着《企业内部控制基本规范》、《企业内部控制配套指引》的发布,我国已基本确立内部控制审计制度,越来越多的企业开始实施内部控制审计,并取得一定的成效。而作为国民经济支柱的国有企业,由其特殊性质与复杂的内部环境,致使其内部控制审计仍然存在许多问题。

一、国有企业内部控制审计存在的问题

(一) 内部环境复杂,实施内部控制审计的难度大

国有企业一般是大中型企业,许多国有企业还以企业集团的形式存在,其具有企业规模大、经营多元化的特点。同时,国有企业还是由国家出资或控股的特殊企业,因而与其他性质的企业相比,其还具有特殊的产权结构与治理结构。国有企业的这些特点决定了其具有特殊、复杂的内部环境,这种特殊的内部环境给注册会计师实施内部控制审计带来了较大的难度。

(二) 审计单位变动小,审计独立性受影响

我国的内部控制审计制度要求由外部独立审计人员来执行企业的内部控制审计工作。目前,实施内部控制审计的企业一般聘请会计师事务所来执行该项审计工作。同时,我国的内部控制审计制度允许对内部控制实施单独审计,也允许将内部控制审计与财务报表审计整合进行。因此,许多企业(包括国有企业在内)基于成本效益的考虑,将内部控制审计与财务报表审计整合进行,并存在连续聘请同一家会计师事务所实施内部控制审计与财务报表审计的现象,导致审计人员的独立性会受到影响。

(三) 审计人员的执业能力还存在不足

国有企业主要分布在战略性竞争产业、战略性资源产业、自然垄断产业、战略性高技术产业、公用事业及管制性垄断产业等关系国民经济命脉的重要行业和

关键领域,如钢铁、汽车、化工、电网、造船、石油、有色金属、煤炭、航天航空工业、核工业、电信业等。目前,国有企业内部控制制度尚待健全,其复杂的业务范围与内部环境需要高水平的专业审计人员开展内部控制审计工作,现有审计人员能力尚待提高,开展内部控制审计工作也会遇到一定的困难。

二、加强国有企业内部控制审计的必要性

(一) 市场经济优胜劣汰的必然要求

科学、合理、有效的内部控制制度有助于提高企业竞争力,使其适应市场经济的发展要求。国有企业通过产权制度改革,逐步向企业发展,最终必然要经历市场经济优胜劣汰的考验。而加强国有企业内部控制审计,是督促企业健全内部控制制度,进而适应市场优胜劣汰竞争的必然要求,只有建立有效的内部控制制度,才能保证企业适应市场经济发展的需要。

(二) 促进企业可持续发展的需要

科学有效的内部控制制度有助于促进企业实现其发展战略,提高企业运营效率,合理配置企业现有资源,更有助于推动企业的健康、可持续发展。国有企业在国民经济中具有重要地位,要想保证国有企业健康、可持续的发展,就必须建立健全内部控制制度。而加强国有企业内部控制审计是督促国有企业建立健全内部控制制度的重要手段之一,同时,也是增强企业竞争力、保持企业活力、促进企业可持续发展的需要。

(三) 保护国有资产安全的需要

国有企业由国家出资或控股,保护国有资产安全是国有企业的责任与义务,而良好、有效的内部控制制度有助于保护企业资产安全。因此,国有企业必须建立健全内部控制制度,并保证内部控制制度科学、有效的运行。加强国有企业内部控制审计,不仅有利于督促国

有企业建立、健全企业内部控制制度,还是发挥社会监督作用的重要途径之一,更是保护国有资产安全的需要。

(四)履行企业社会责任的需要

国有企业与其他性质的企业有所不同。一般企业是以营利为目的,国家并未强制其履行社会责任。而国有企业有其应有的使命和责任,除了获取经济利益外,还应发挥其表率作用,积极履行社会责任。国有企业要增强社会责任意识,节约资源、保护环境,促进人与自然的协调发展,积极履行社会责任,并成为以人为本、构建和谐社会的表率,带动全社会企业增强社会责任意识,履行社会责任,努力成为全社会企业的榜样。而企业完善的内部控制制度是企业履行社会责任的重要前提,企业只有建立有效、科学的内部控制制度,才能保证企业持续、健康发展,才能为履行社会责任奠定基础。而对企业实施内部控制审计是督促企业建立健全内部控制的有效措施。因此,对国有企业实施内部控制审计,是国有企业履行社会责任的需要。

三、优化国有企业内部控制审计的对策

(一)借鉴国外先进的内部控制审计经验

国外许多发达国家的内部控制制度建设早于我国,英国1994年颁布了Cadbury报告,要求董事会出具的内部控制评估报告必须经内部审计师和外部审计师的双重审核。美国审计准则要求审计人员应当在进行财务报表审计的同时对与企业财务报告相关的内部控制实施审计。日本则以法律的形式将对企业内部控制进行评价及审计列入法律规定。国外实施内部控制审计工作早于我国,在优化国有企业的内部控制审计时,结合我国实际,可以积极吸取其经验教训,借鉴其先进的内部控制审计经验,以优化国有企业的内部控制审计。

(二)提升内部控制审计人员的综合能力与素质

我国开展内部控制审计工作的时间尚短,执行内部控制审计的审计人员在能力与经验上还有所不足。尤其是国有企业因其特殊性质,其内部环境、控制活动、业务范围等尤为复杂,给内部控制审计人员带来较大挑

战。为进一步加强国有企业内部控制审计工作,审计人员必须不断提升其综合素质与执业技能,并深入了解国有企业的特征,为实施国有企业内部控制审计做好充足的应对。

(三)实行内部控制审计与财务报表审计分离

我国允许企业聘请会计师事务所开展独立的内部控制审计工作,也允许将内部控制审计工作与财务报表审计工作整合开展。目前,多数企业基于成本效益的考虑,聘请会计师事务所来开展整合审计,如此可能会导致审计工作的独立性受到影响。为加强国有企业内部控制审计工作,保证审计独立性,建议国有金业聘请不同的会计师事务所分别开展内部控制审计与财务报表审计,或者接受整合审计委托的会计师事务所,将内部控制审计工作外包给其他会计师事务所。同时,建议国有企业定期更换会计师事务所,避免长期聘请同一家会计师事务所,影响审计独立性。

(四)充分发挥审计机关与内部审计人员的作用

按照审计主体不同,审计可以分为审计主体为审计机关的国家审计、审计主体为注册会计师的社会审计以及审计主体为企业内部审计人员的内部审计。在内部控制审计过程中,审计主体为注册会计师,属于社会审计范畴,有利于发挥社会监督的作用。但是,注册会计师的审计结果不如国家审计具有强制性,同时,注册会计师也不如内部审计人员了解国有企业。因此,在优化国有企业内部控制审计、督促国有企业建立健全其内部控制制度时,还需要充分发挥审计机关与国有企业内部控制审计人员的作用。

四、结语

加强国有企业内部控制审计,建立健全企业内部控制制度,是国有企业适应市场经济发展、维持企业健康可持续发展、保护国有资产安全、履行企业社会责任的需要。只有不断的优化其内部控制审计措施,加强内部控制审计工作,才能充分内部控制的作用,保障国有企业的长远发展,才能保证国民经济的健康有序发展。

审计风险提示第15号—— 与申请政府补助相关的专项审计业务

福建省注册会计师协会

审计风险提示由福建省注册会计师协会起草,不能替代中国注册会计师准则及其应用指南的相关要求,仅供注册会计师在执业过程中参考。由于被审计单位的情况千差万别,风险提示亦并非对所有可能出现问题的全面描述,其结论亦可能会因不同情况而有所改变,注册会计师在使用时应当合理运用职业判断。

审计风险提示第15号

——与申请政府补助相关的专项审计业务

实务中,企业在向政府部门申请某些财政专项补助时,需要按照政府部门的要求编制与计算补助相关的财务报表特定要素明细表(包括相关附注,如有要求,以下同)(以下简称“明细表”),并委托会计师事务所对这类明细表进行审计出具审计报告。如,申请新增固定资产补助,需要对特定期间新增固定资产明细表进行审计。再如,申请农业补贴、中小企业贷款贴息时可能也会有相关的审计要求。行业协会在进行执业质量检查中,发现这类业务(以下简称“政府补助专项审计”)普遍存在一些共性问题,相关风险提示如下:

审计风险提示1: 业务承接时的考虑

由于政府补助专项审计更多受制于政府政策规定的特殊要求,且要求不一,因而注册会计师在接受委托之前,必须将政府有关文件精神吃透,以了解和确定业务约定事项、鉴证对象、使用的标准、预期使用者的需求、责任方及可能对鉴证业务产生重大影响的其他相关事项。在此基础上,注册会计师需考虑所承接业务的类型、目标和准则适用情况,如,是基于责任方认定的业务还是直接报告业务;是提供合理保证,还是有限保证;是适用《中国注册会计师审计准则第1603号——对单一财务报表和财务报表特定要素审计的特殊考虑》,还是适用《中国注册会计师其他鉴证业务准则第3101号——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》或其

他执业规范等。中国注册会计师协会对部分特定业务发布的一些指引,对于如何开展政府补助专项审计业务也有一定的指导和借鉴意义,如:《高新技术企业认定专项审计指引》、《外商投资企业外方权益确认表审核指导意见》等。

审计业务约定书是会计师事务所与被审计单位签订的,用于记录和确认审计业务的委托与受托、审计目标和范围、双方的责任、适用的财务报告编制基础以及拟出具报告的预期形式等事项的书面协议。注册会计师应当按照所适用准则的要求,在充分开展初步业务活动并确定承接业务后,在与被审计单位充分沟通取得一致意见的基础上,签订审计业务约定书。

需要特别提醒的是,根据《中国注册会计师审计准则第1603号——对单一财务报表和财务报表特定要素审计的特殊考虑》第九条及其应用指南第5-6段:

《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》规定注册会计师应当遵守与审计工作相关的所有审计准则。即使注册会计师仅是对财务报表特定要素进行审计,这些要求仍然适用。而在审计实务中,有些会计师事务所没有同时接受委托审计被审计单位的整套财务报表,遵守与财务报表特定要素相关的审计准则的要求可能是不切实际的。对于财务报表特定要素审计,某些审计准则规定的审计工作可能与所审计的特定要素不成比例。例如,虽然《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》的要求可能与应收账款明细表审计的具体情况相关,但由于所需的审计成本,遵守这些要求可能不切实际。如果认为按照审计准则对单一财务报表和财务报表特定要素进行审计不切实际,注册会计师可以与管理层讨论其他类型的业务是否更加可行。

审计风险提示2: 注册会计师在执行政府补助专项审计时, 仍然需要计划审计工作, 并充分考虑业务特点对计划的影响

《中国注册会计师审计准则第1201号——计划审计工作》要求注册会计师制定总体审计策略和具体审计计划, 以使审计工作以有效的方式得到执行。在《中国注册会计师审计准则第1603号——对单一财务报表和财务报表特定要素审计的特殊考虑》及《中国注册会计师其他鉴证业务准则第3101号——历史财务信息审计或审阅以外的鉴证业务》等准则中, 也均有计划工作的相关要求。为了保证政府补助专项审计的执业质量, 注册会计师应当按照适用准则的要求计划审计工作, 并形成审计计划工作底稿。这不仅是审计准则的要求, 在其他法律事务层面也会涉及。如, 《最高人民法院关于审理涉及会计师事务所在审计业务活动中民事侵权赔偿案件的若干规定》第六条中就提及“制定的审计计划存在明显疏漏; 未依据执业准则、规则执行必要的审计程序”等情形, 人民法院应当认定会计师事务所存在过失。执业检查中发现的未制定审计计划或者未形成审计计划工作底稿的情形均不符合注册会计师执业准则的相关规定。

还需要提醒注意的是, 由于政府补助专项审计业务的特殊性, 注册会计师在计划审计工作时, 亦需要做出特殊的考虑。

例如, 注册会计师需要仔细考虑每项审计准则的相关性。即使审计对象仅是一个财务报表特定要素, 《中国注册会计师审计准则第1141号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》原则上亦是相关的, 这是因为财务报表特定要素可能由于舞弊的影响而存在错报, 如被审计单位为达到符合规定的财政补助申请指标或为了获取尽可能多的政府补助而对财务报表实施舞弊。

再如, 注册会计师为财务报表特定要素确定的重要性, 可能低于为整套财务报表确定的重要性, 这将影响审计程序的性质、时间安排和范围, 以及对未更正错报的评估。

审计风险提示3: 对审计程序的性质和范围的考虑

注册会计师在执行财务报表审计时获取审计证据的审计程序包括: 检查、观察、询问、函证、重新计算、重新执行、分析程序等。这些审计程序根据审计需要既可以单独, 也可以综合运用实施。同样, 政府补助专项审计也可以根据需要, 单独或综合运用上述审计程序。如, 在考虑是否存在舞弊风险时, 使用询问、分析程序; 在进行细节测试时, 则更多采用检查、重新计算、函证等。

注册会计师在实施审计程序时需要选取测试项目以获取审计证据时, 选取测试项目的方法包括三种: 一是选取全部项目(100%检查); 二是选取特定项目; 三是审计抽样。鉴于政府补助专项审计的审计范围一般只是针对财务报表的某一个特定要素, 拟测试总体的规模不大; 同时, 考虑到被审计单位往往有尽可能多获取政府补助的舞弊动机, 所审财务信息的真实性(存在/发生认定)通常存在较高的重大错报风险, 甚至是特别风险; 且某些政府文件要求的审计结论甚至可能是确定性的金额。因此, 注册会计师在执行政府补助专项审计时, 应当更多考虑选取全部项目、获取所有的支持性文件进行测试。

审计风险提示4: 应当在审计报告中明确被审计单位管理层的责任、涉及的政府补助文件依据以及报告分发的限制

鉴于政府补助专项审计有着特定使用目的, 以及很强时效性。随着经济环境发生变化, 政府可能会调整政策。同时, 被审计单位所编制的明细表通常在遵循通用目的财务报告编制基础的同时, 还要满足政府补助相关文件的编报要求。因此, 注册会计师不仅应当根据适用的准则要求, 在审计报告中明确说明被审计单位管理层的责任, 且应当在管理层责任段中, 明确说明管理层编制明细表所依据的财务报告编制基础和具体的政府文件名称和文号。

此外, 由于被审计单位编制的明细表, 其目的仅是为了申请财政专项补助使用, 不适于其他用途, 注册会计师需要在审计报告中说明对分发和使用的限制。

CPA在财报审计中如何执行抽凭程序

李亚进

凭证抽查是会计师事务所财务报表审计中经常执行的一个基本审计程序,凭证抽查可以为风险评估和分析性复核程序进一步提供交易背景和业务实质的证据。凭证抽查是会计师事务所控制审计风险的最根本防线,一旦凭证抽查出现问题,可能埋下很大的审计风险隐患。

但在审计实务中,很多会计师事务所是将凭证抽查程序交给刚入行的审计助理或实习生来执行的,从实际执行效果来看,并不是太理想。一些项目抽查凭证(简称“抽凭”)底稿就是为了抽凭而抽凭,审计人员在抽凭时不思考、不记录;甚至一些项目存在凭证抽查程序明显流于形式的情况,一些助理人员以为凭证抽查就是复印合同、复印发票、出入库单和会计凭证等。那么,注册会计师在财务报表审计中如何执行凭证抽查程序呢?对此,笔者将做详细介绍。

凭证抽查的性质

凭证抽查属于注册会计师的一项细节测试。凭证抽查应该基于项目组对被审计客户的了解和风险评估、分析性复核的基础之上,选取一些具体的测试点进行检查、印证、分析。凭证抽查应服从于报表各项目审计程序的需要,即报表各项目审计程序的侧重点不同,凭证抽查的测试点也不尽相同。

凭证抽查的目的

凭证抽查的主要目的是确定经济事项的真实性、可靠性和及时性,直接或间接证明财务报表项目的有关认定。

例如:固定资产审计中,被审计单位本期新增两台大型设备,合计原值1 000万元。通过凭证抽查,检查会计分录及凭证后附的采购安装合同以及验收单据、购置发票等信息,结合固定资产监盘,可以证实新增固定资产的“存在”、“计价和分摊”认定。

凭证抽查与其他审计程序的关系

凭证抽查以风险评估、分析性程序为基础,执行过程中应结合询问、观察、重新计算等审计程序一起执行以收到更好的审计效果。例如:对于在建工程

——某某工程,凭证抽查时既需要检查入账发票也需要向财务人员、基建人员询问工程进度,必要时(如金额很大)还需要去工程项目现场进行观察,以做到眼见为实。

凭证抽查有时是与其他审计程序互为补充的。比如,通过凭证抽查印证了之前风险评估环节或者查看账簿环节发现的一些职业怀疑,则项目组可能就需要执行进一步的审计程序或扩大凭证抽查、合同检查等的样本量;再比如,通过凭证抽查印证了之前的一些职业怀疑是不存在的,则项目组可能就需要更改一些审计程序或减少一些样本量。

凭证抽查的样本选取

(一) 凭证抽查样本选取的整体思路

资产负债表期初余额和期末余额变化较大(一般超过30%)的项目,利润表、现金流量表本期发生额和上期发生额变化较大(一般超过30%)的项目,通常需要抽查部分凭证,以印证变化的依据是否真实、合理,是否存在跨期的情况。

(二) 凭证抽查样本选取时既要考虑有关报表项目的性质,也要考虑有关业务的发生金额。

1.性质特殊的业务。通常涉及到实收资本、资本公积、营业外收支、递延收益——政府补助、长期股权投资等会计科目的凭证;调整以前年度损益、红字冲销类记账凭证;资产置换、重组、预计负债等特殊业务,通常要求抽取更多凭证甚至百分之百抽查。

2.发生金额较大的业务。实务中可以结合明细账簿摘要,结合凭证金额大小进行随机抽样、分层抽样、等距抽样等抽样方法。

3.被审计单位的性质。实务中还应结合被审计单位的财务报表披露特点和要求进行凭证抽查样本的选取。

如果审计单位是上市公司,由于上市公司要披露年报、中报、季报,年初、季末、年末通常是企业账务调整较多的月份,因此宜选取1月(考虑上一年的调整事项因为已结账原因,只能做在次年1月份处理)、3月

(一季报的最后一个月,可能存在调整事项或大额异常事项)、6月(中期报告结账前调整事项一般较多)、9月(三季报的最后一个月,可能存在调整事项或大额异常事项)、12月(年终结账前调整事项一般较多)的部分凭证进行抽查。

如果被审计单位是非上市公司,则通常宜选取1月(考虑上一年的调整事项因为已结账原因,只能做在下一月份处理)、12月(年终结账前调整事项较多)的部分凭证进行抽查。

4.凭证抽查的样本应当具有一定的针对性。例如:对应收账款记账凭证的抽查,就要求通过会计凭证分录及所附原始凭证的抽查,不仅能够判定其经济事项的真实性,而且还能够对被审计单位的下游客户有一定的了解。针对性越强,凭证抽查的效果越好。

5.凭证抽查的样本不能太少,太少的样本代表不了整体,注册会计师需要在抽凭底稿中注明选取样本的理由。

6.凭证抽查的样本选取需要考虑风险导向原则和重要性原则,以降低审计风险、提高审计效率。凭证抽查的样本应该是在对报表项目执行完风险评估和对报表项目的变化执行完分析性程序之后安排的。

凭证抽查的注意事项

(一)逐一核对

应对凭证上记载的会计分录与后附的发票等附件进行逐一互相核对,对于后附的合同或协议等应该熟读主要条款并用不同颜色的彩笔做好标记。

(二)应对检查的凭证样本形成有效的延伸检查

例如,对销售与收款、采购与付款循环业务的凭证抽查,应延伸至核对合同、出入库单、运单、交接手续等,不能仅依据凭证后附的发票进行确认。对新增在建工程的凭证抽查,应延伸检查至立项申请及立项批准文件、概算预算、施工合同、发票、工程物资领用清单(或汇总表)、付款单据、建设合同、运单、工程进度表及验收报告等原始凭证。

(三)分析会计分录和附件的匹配性,详细记录凭证抽查有关底稿

1.抽凭人员应将会计分录与附件相结合,执行重新计算、询问、分析性复核等程序。判断会计分录是否正确,会计分录是否与附件相互支持,会计分录是否

能够反映附件的经济业务实质。检查会计分录是否存在日期与附件明显不符的情况,判断会计分录是否存在提前或滞后入账的情况。附件是否错误或不全,导致附件不支持会计分录,附件中的合同关键条款是否合理、公允等情况。

例如,对本期新增“固定资产——电脑”抽凭,就需要结合电脑发票和购置协议、资金预算等分析增加电脑的原因和合理性,增加电脑的原因是否是升级换代,还需要进一步考虑原固定资产的处置。如果增加的电脑是给新进员工使用的,还要检查新员工相对应的工资及办公费、差旅费等其他费用是否同步增加等。

2.凭证抽查底稿需要把检查到的相关重要细节随时记录下来,包括一些审计疑点。有关底稿应填写完整,尤其是“附件”栏及“检查内容”核对栏必须在认真核实的基础上完整填写。

常见的重要报表项目抽查凭证的注意事项

(一)货币资金

对于一般的公司来说,现金大多是用来报销一些日常小额开支,如果出现大额现金收付必定要十分关注。另外,既然是费用报销,那么需留意发票的时间,防止出现费用跨期现象,当然这一点在查阅费用类的凭证中也是需要注意的。同时,审计师还要注意日常报销的发票是否有抵票现象,是否是正规发票,是否有伪造。

抽查银行存款凭证最好与核对银行流水一起执行,了解一个公司资金的来龙去脉对于公司审计是大有益处的。银行类原始凭证最多的便是各种银行进账单,对于进账单的检查,一要看日期,防止跨期;二要看双方账户,查看己方账户是否存在于公司银行开户信息查询中,查看对方账户是否与记账凭证中对方公司名称一致;三要看金额;四要看银行业务章,防止伪造银行流水。

(二)应收账款

对于应收账款,主要查看发票的购货方是否与记账凭证上的明细单位一致。对于收回应收款的情况,主要查看进账单的付款方与记账凭证的明细单位是否一致。对于往来款项的替代测试需要注意防止出现“张冠李戴”,即用甲单位冲减乙单位的现象。

另外需要根据具体原始凭证内容判断对方单位是

否与本公司营业收入相关，如果只是普通的非销售业务往来，通常应将其归入其他应收款项目核算。

（三）存货

存货对于制造业企业来说，通常是公司最重要最复杂的科目，它所涉及的范围很广，因为不同行业内的公司，其存货的类型存在很大的差别。仅以制造业企业为例考虑存货抽凭注意事项，存货科目的凭证有三类，一是购入存货，二是存货以各种不同的形态在原材料、在产品、库存商品、发出商品等流动，三是存货的耗用，即各部门领用或结转成本。

存货的购入，一是查看发票类型，确定进项税是否可以抵扣，二是查看发票日期及存货入库单日期，确定存货是否存在跨期，三是查看对方公章。对于存货以各种形态流动这类凭证一般只有内部的领料单或者出库单，同样需要关注日期，防止跨期。对于存货结转成本，一是查看出库单日期，二是与收入结转的发票核对，查看出库的存货品种数量与发票记录的品种数量是否一致。

（四）固定资产

固定资产的新增业务抽凭，一是看购入的发票类型和使用范围，确定增值税进项税额是否可以抵扣；二是看入账时间、预转固时间或竣工转固时间来确定开始计提折旧的日期；三是看发票购货方是否为本公司，防止出现以公司现金为股东或员工购买车辆房屋却记录在本公司固定资产的情况。

结合固定资产监盘，对本期新结转的固定资产向工程部门、财务部门人员询问，检查在建工程结转固定资产的时点是否及时正确，是否存在提前结转或滞后结转，以多提或少提折旧的方式来调节公司利润的情况。

除此之外，还要关注累计折旧是否按固定资产的使用部门将折旧费正确分配入成本费用。固定资产的清理或处置业务抽凭，一是检查被审计单位的内部决策程序；二是检查固定资产处置的“下家单位”是否是关联方，交易价格是否公允；三是检查清理或处置业务的会计处理是否正确、及时，有没有存在已经清理完毕或清理业务长期挂账，但出于企业利润指标考虑一直未予结转清理的情形。

（五）长短期借款

收到借款，着重关注借款单上的借款日期、借款期限、借款利率，这些都是测算利息支付是否合理的依据。归还借款，重点关注归还借款日期，确定利息测算的截止日。

（六）应付职工薪酬

关于应付职工薪酬计提或发放，凭证后附的文件主要为人力资源管理部门提供的工资明细表或按部门统计的工资汇总表，关注公司是否按部门将工资正确地分配入成本费用，是否存在跨期入账的情况。

（七）应交税费

应交税费关注借方缴税发生额，建议将缴税单据和纳税申报表相互核对。对于贷方税费计提，可以在税金及附加科目里一并抽查。另外，通过税费的测算也能满足对税费计提的审计需求。

（八）营业收入

部分企业主要以信用销售为主，则营业收入的凭证抽查可以结合应收账款的审计一并执行。

营业收入抽凭时主要关注发票日期或出库单日期，以确定是否跨期，查看发票数量与出库单或送货单数量确认收入成本的数量是否一致。实务中应结合合同等其他相关文件实施细节测试，例如判断发票价格与合同规定的价格是否相符，返利等是否及时结算，是否存在返利明显滞后跨期入账的情况。

（九）营业成本

营业成本与产成品（库存商品）的出库是结合在一起的，凭证后附单据一般只有出库单。抽凭时重点查看出库单日期确定是否跨期，查看出库单数量与实际出售数量是否一致。

（十）销售费用（管理费用）

销售费用（管理费用）的二级明细通常较多，如办公费、差旅费、广告费、宣传费、业务招待费等。费用抽凭的主要目的是证实费用的真实性、看本期费用有没有低估、有没有舞弊风险。

对于真实性检查，则发票号、发票日期、发票摘要、对方单位名称和金额需要重点关注，大额费用需结合协议或合同进行检查，检查时还需关注协议或合同的公允性。对于费用有没有低估的检查，则需要关注大额费用发票的日期和记账凭证、合同或协议执行条款的日期是否相符，是否存在跨期或提前（滞后）开票

的情况。

（十一）财务费用

一些公司没有对长短期借款计提利息，而是以银行实际扣除的利息为准，抽凭时需结合项目组的利息测算底稿，对大额的借款利息，检查银行是否计算错误。

（十二）政府补助

抽凭时重点检查政府补助的相关文件，关注被审计单位对于政府补助分类的合理性，特别是关注企业是否存在将应划分为与资产相关的政府补助而划分为与收益相关的政府补助以调节利润粉饰业绩的情形。

（十三）会计政策和会计估计变更

抽凭时重点检查被审计单位对于会计政策和会计估计变更的内部决策程序和变更依据。关注并评价

会计政策变更是否能更准确地反映公司的交易或事项，会计估计变更的依据是否真实、可靠，警惕公司利用会计政策和会计估计变更在不同会计期间操纵利润。注册会计师应当选择几家同行业企业的会计政策和会计估计进行比较，识别被审计单位变更后的会计政策或会计估计是否明显不合理，必要时利用外部专家的工作对变更的合理性做出评估。

对于因企业会计准则变化而导致的会计政策变更，应当关注新会计准则的遵循适用情况，会计处理是否恰当，信息披露内容是否充分，追溯调整是否准确。

对抽查凭证中发现的异常事项应该随时记录并汇报给项目经理，由项目经理考虑是否追加进一步的审计程序或调整其他细节测试程序及其样本量。

以协议方式、股票发行方式进行挂牌公司收购的， 如何界定《非上市公司收购管理办法》 第十六条中“事实发生之日”的时点

问：以协议方式、股票发行方式进行挂牌公司收购的，如何界定《非上市公司收购管理办法》第十六条中“事实发生之日”的时点？

答：以协议方式进行挂牌公司收购的，相关协议签订之日为“事实发生之日”。收购人应当在相关协议签订之日起2个转让日内履行《非上市公司收购管

理办法》第十六条规定的信息披露义务。

通过股票发行方式进行挂牌公司收购的，挂牌公司董事会审议通过股票发行方案之日为“事实发生之日”。收购人应当在挂牌公司披露董事会决议公告、股票发行方案的同时，履行《非上市公司收购管理办法》第十六条规定的信息披露义务。

挂牌公司重大资产重组使用评估报告作为标的 资产定价依据的，有何信息披露要求

问：挂牌公司重大资产重组使用评估报告作为标的资产定价依据的，有何信息披露要求？

答：挂牌公司重大资产重组使用评估报告作为标的资产定价依据的，应当根据评估方法的不同着重披露定价相关信息，并就重大资产重组所涉及的资产定价公允、不存在损害挂牌公司和股东合法权益的情形进行说明：

采用成本法评估的，应当着重列明单项资产增减

值的具体情况，并逐项说明资产增减值原因。

采用收益法评估的，应当着重对评估标的未来收入预测及折现率计算过程进行详细说明。未来收入预测趋势与重组标的历史财务数据不匹配的，应当着重对该差异的合理性进行说明。

采用市价法评估的，应当着重对参照对象与评估标的的是否具有较强的可比性，是否针对有关差异进行了全面、适当的调整进行说明。

在重大资产重组中，对重组标的资产审计报告的有效期是否有特别规定

问：在重大资产重组中，对重组标的资产审计报告的有效期是否有特别规定？

答：重大资产重组中，标的资产审计报告应当在《非上市公司信息披露内容与格式准则第6号——重大资产重组报告书》第四条规定的财务资料有

效期之内披露。但对于发行股份购买资产且发行后股东人数超过200人的重组，挂牌公司在向中国证监会提交核准申请文件时，重组报告书中引用的经审计的最近1期财务资料的剩余有效期应当不少于1个月。

招待客户的住宿费专票能否抵扣

问：招待客户的住宿费专票能否抵扣？

答：不可以抵扣！

《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)附件1：营业税改征增值税试点实施办法第二十七条下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

(一)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。其中涉及的固定资产、无形资产、不动产，仅指专用于上述项目的固定资产、无形资产(不包括其他权益性无形资产)、不动产。

纳税人的交际应酬消费属于个人消费。

个人如何自行申报限售股转让所得个税

问：个人如何自行申报限售股转让所得个税？

答：根据《财政部 国家税务总局 证监会关于个人转让上市公司限售股所得征收个人所得税有关问题的补充通知》(财税〔2010〕70号)第二条规定：“根据《个人所得税法实施条例》第八条、第十条的规定，个人转让限售股或发生具有转让限售股实质的其他交易，取得现金、实物、有价证券和其他形式的经济利益均应缴纳个人所得税。限售股在解禁前被多次转让的，转让方对每一次转让所得均应按规定缴纳个人所得税。对具有下列情形的，应按规定征收个人所得税：

(一)个人通过证券交易所集中交易系统或大宗交易系统转让限售股；(二)个人用限售股认购或申购交易型开放式指数基金(ETF)份额；(三)个人用限售股接受要约收购；(四)个人行使现金选择权将限售股转让给提供现金选择权的第三方；(五)个人协议转让限售股；(六)个人持有的限售股被司法扣划；(七)个人因依法继承或家庭财产分割让渡限售股所有权；(八)个人用限售股偿还上市公司股权分置改革中由大股东代其向流通股股东支付的对价；(九)其他具有转让实质的情形。”

第四条第二款规定：“纳税人发生第二条第(五)、(六)、(七)、(八)项情形的，采取纳税人自行申报纳税的方式。纳税人转让限售股后，应在次月15日内到主管税务机关填报《限售股转让所得个人所得税清算申报表》，自行申报纳税。主管税务机关审核确认后应开具完税凭证，纳税人应持完税凭证、《限售股转让所得个人所得税清算申报表》复印件到证券登记结算公司办理限售股过户手续。纳税人未提供完税凭证和《限售股转让所得个人所得税清算申报表》复印件的，证券登记结算公司不予办理过户。”

根据《财政部 国家税务总局关于证券机构技术和制度准备完成后个人转让上市公司限售股有关个人所得税问题的通知》(财税〔2011〕108号)第六条规定：“对采取自行纳税申报方式的纳税人，其个人转让限售股不需要纳税或应纳税额为零的，纳税人应持经主管税务机关审核确认并加盖受理印章的《限售股转让所得个人所得税清算申报表》原件，到证券登记结算公司办理限售股过户手续。未提供原件的，证券登记结算公司不予办理过户手续。”

红旗跃过汀江，直下龙岩上杭 ——记2017年华兴所合伙人会议记

业务三部 翁杰菁

1929年夏天，红四军三次攻占龙岩，连克永定上杭连城部分乡镇，开辟了闽西革命根据地。

红旗跃过汀江，直下龙岩上杭。

1929年的金秋时节，闽西红色政权不断巩固，革命热情空前高涨。

岁岁重阳，今又重阳，战地黄花遍地香。

1929年12月28日，毛主席在古田会议当选红四军前敌委员会书记，经历了长征，抗日战争，解放战争，直到新中国成立，历时20年。

八十八年，弹指一挥间。

2017年华兴所合伙人会议，首席合伙人林宝明特别选择在革命圣地——龙岩古田召开。会议选择在古田举行，意味深长。古田，是我们确立思想建党、政治建军的地方，是我军政治工作奠基的地方，是新型人民军队定型的地方。

7月11日上午，华兴所合伙人首先参观了古田会议旧址和古田会议纪念馆。踏入旧址与纪念馆的那一刻，大家的心情是激动的。古田会议，是中国共产党历史上的一次重要会议，会议认真总结了南昌起义以来建军建党的经验，确立了人民军队建设的基本原则，核心内容党指挥枪，重申了党对红军实行绝对领导，规定了红军的性质、宗旨和任务等事关党的事业兴衰成败的根本性问题。由毛泽东同志起草的著名的古田会议决议的第一部分——《关于纠正党内的错误思想》，是中国共产党及其领导的人民军队建设的纲领性文献，其精神至今仍然是人民解放军行动的基本遵循和原则。

7月11日下午，合伙人会议正式开始。管理合伙人童益恭主持会议，首席合伙人林宝明做工作总结报告。

华兴所的前身由福建华兴会计师事务所改制而来，创立于1981年，隶属于福建省财政厅，是福建省成立的第一家会计师事务所。1998年脱钩改制为福建华兴会计师事务所有限公司，2014年1月转制为福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）。

2017年上半年，是华兴人奋发有为的半年，在这半

年间，茶花股份、德艺文创、坤彩科技、金牌厨柜、睿能科技共5家IPO顺利过会，星网锐捷完成重组，成绩斐然。

成绩固然可喜，风险不可不防。

过去的半年里，在新一届证监会刘士余主席三个监管精神指引下，注册会计师行业也经受了风雨的洗礼。质量是华兴的生命线，必须要把质量控制的理念贯彻到每个合伙人心里，贯彻到每一个华兴人心里。

积极开拓新业务，业务、党建和工会工作两不误。新的形势要求所有的合伙人更有战斗力，精益求精，诚心做人，感恩当下。这是华兴作为证券业务服务机构的基本要求。

的确，在经历过风风火火的行业整合之后，大家对行业形势的判断更加清楚了。

我们还是这句话：遵守职业道德，守住职业底线。

管理合伙人刘延东作了2016年度财务决算和2017年预算的报告。在热烈的气氛中，所有的合伙人顺利通过了各项决议，完成了预定的议程。

次日，在龙岩分所举行了2017华兴所分所工作会议。会上，首席合伙人林宝明分析了当前行业发展的现状与监管重点，各分所代表汇报了业务发展状况并探讨了未来发展的方向。

清新福建，红色古田。波平如镜，岁月无声。

雄关漫道真如铁，而今迈步从头越。

1981年到2017年，华兴所已经经历了36个不凡之年。从人生的角度讲，36年光阴已足以让我们成年，当很多合伙人已经步入不惑之年的时候，当我们立在古田会议旧址院内的时候，当我们回首往事展望前程的时候，我们已经清晰地感知到，还有什么力量可以让我们不忘初心，还有什么前程引导我们继续前进，还需要怎么做才能让我们的事业基业长青。

谨以泰戈尔的诗作为结尾吧：怀揣着希望去努力，静待美好的出现。

不忘初心，继续前进。让我们一起共勉。