



Raynen 睿能科技

热烈祝贺福建睿能科技股份有限公司 A股主板成功上市

福建睿能科技股份有限公司创立于2007年，公司主营业务为以针织横机电控系统的研发、生产和销售为主的制造业务及以IC产品授权分销为主的分销业务。

公司针织横机电控系统业务致力于为针织行业提供高品质、智能化的针织设备电控系统产品和先进的针织工艺软件、制版软件及针织设备联网等综合解决方案，公司依靠不断的技术创新，保持在针织横机电控系统领域领先的市场地位。公司目前拥有多项专利和软件著作权，研发中心被认定为“中国纺织机械行业电脑横机智能控制系统产品研发中心”。

公司IC产品授权分销业务与全球知名IC设计制造商紧密合作，为客户提供高品质的IC产品和专业的技术服务。凭借强大的技术支持能力和优秀的市场拓展能力，公司在IC分销行业中建立了良好的市场地位，成为众多电子企业与IC设计制造商的重要合作伙伴。

未来公司将继续坚持制造、分销两大业务协同发展的战略，秉承“诚信合作、开放创新、成就客户、共同成长”的经营理念，把握“中国制造2025”提供的良好发展机遇，坚持以客户需求为导向，持续为客户创造价值，实现企业价值与客户价值共同成长，使公司发展成为领先的针织设备电控系统供应商和IC产品授权分销商及方案提供商，努力以优良业绩回报社会、回报广大投资者。

股票简称：睿能科技 股票代码：603933 全国服务热线 /400-102-9696

地址：福建省福州市鼓楼区铜盘路软件大道89号软件园C区26号 邮箱：sales@raynen.cn(销售) support@raynen.cn(技术支持)
电话：0591-88267288 传真：0591-88267299 官网：<http://www.raynen.cn>

Raynen 睿能®



独立 客观 公正 优质 廉洁 高效



华兴会计师
HUAXING ACCOUNTANTS

2017年 第8期 | 总第259期



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



华兴所首席合伙人、党支部书记林宝明参加中国海峡人才市场“继承井冈山精神 锤炼党性修养”领导干部和党务骨干培训班



中国海峡人才市场党组书记、董事长兼总经理廖世铨(中)、党组成员、副总经理兼机关党委书记游诚志(右)和林宝明在结业式上合影

华兴所召开庆祝 中国共产党成立96周年党员大会



华兴所党支部召开庆祝中国共产党成立96周年党员大会



华兴所首席合伙人、党支部书记林宝明回顾华兴所党支部发展历程，宣布新一届支委分工



业务五部在福州万达广场商业物业管理有限公司仓山分公司审计



项目经理陈攀峰与福州万达广场商业物业管理有限公司仓山分公司财务经理沟通审计事项



余虹烨小组长传达财政部党组《关于推进注册会计师行业“两学一做”学习教育常态化制度化的指导意见》



刘芳青年委员传达《福建省注册会计师行业“质量提升年”主题活动实施方案》



业务六部在四川绿丹至诚种业有限公司审计



业务一部到北欧四国休假旅游



林辉副书记要求党员收看大型政论专题片《将改革进行到底》



党员观看《廖俊波先进事迹》微电影

HUAXING
ACCOUNTANTS

华兴会计师

2017年第8期（总第259期）

主 编：林宝明

副主编：刘延东 童益恭

蒋新红 郑丽惠

陈航晖 高 虹

编 委：（以姓氏笔画为序）

王永平 卢淑燕 许正瑞

刘久芳 刘见生 肖 军

张维永 陈碧芸 陈 蓁

林希敏 林桂富 林 辉

林 霞 郑永勤 郑 基

胡旭斌 徐锦腾 郭振宏

黄双兴 曹隆森 赖久立

谢达明

执行编辑：马醒钟 刘芷杉 曾廷希

主办单位：福建华兴会计师事务所

（特殊普通合伙）

地址：福州市湖东路152号

中山大厦B座6-9楼

邮编：350003

电话：0591-87809684

传真：0591-87840354

邮箱：postmaster@fjh×cpa.com

网址：www.fjh×cpa.com

编辑部邮箱：××@fjh×cpa.com

目 录

法规选载

关于印发《政府会计准则第6号——政府储备物资》的通知（财会〔2017〕23号）	03
关于印发《国有企业境外投资财务管理办法》的通知（财资〔2017〕24号）	05

会计

子公司股权处置形成同一控制下企业合并的财税处理	08
应把握无形资产具体准则五大关注点	10
8个案例分析简并税率下购进农产品核算	12
建筑挂靠工程的会计核算及其依据	15
政府补助新准则采用净额法的处理技巧	20

税收

营改增后哪些项目不缴纳增值税了	21
商场向供应商收取费用能开专票吗	22
“营改增”后房地产业土地增值税相关政策梳理	23
对生产企业自营出口退免增值税额的解析	27
隐匿在成本费用中的职工福利	29
研发费加计扣除应避免“六不”	31

审计

会计监管风险提示第 4 号——首次公开发行股票公司审计	32
-----------------------------	----

咨询信箱

挂牌公司计算相关交易是否达到重大资产重组标准时，其净资产额是否包括少数股东权益	38
销售产品后提供免费维修服务，需要缴纳增值税吗	38

企业文化

华兴所党支部庆祝中国共产党成立 96 周年	39
北欧休假团体游	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《政府会计准则第6号——政府储备物资》的通知

财会〔2017〕23号

为了适应权责发生制政府综合财务报告制度改革需要,规范政府储备物资的会计核算,提高会计信息质量,根据《政府会计准则——基本准则》,我部制定了《政府会计准则第6号——政府储备物资》,现予印发,自2018年1月1日起施行。实施范围另行通知。

执行中有何问题,请及时反馈我部。

附件:政府会计准则第6号——政府储备物资

财 政 部
2017年7月28日

政府会计准则第6号——政府储备物资

第一章 总 则

第一条 为了规范政府储备物资的确认、计量和相关信息的披露,根据《政府会计准则——基本准则》,制定本准则。

第二条 本准则所称政府储备物资,是指政府会计主体为满足实施国家安全与发展战略、进行抗灾救灾、应对公共突发事件等特定公共需求而控制的,同时具有下列特征的有形资产:

(一)在应对可能发生的特定事件或情形时动用;

(二)其购入、存储保管、更新(轮换)、动用等由政府及相关部门发布的专门管理制度规范。政府储备物资包括战略及能源物资、抢险抗灾救灾物资、农产品、医药物资和其他重要商品物资,通常情况下由政府会计主体委托承储单位存储。

第三条 企业以及纳入企业财务管理体系的事业单位接受政府委托收储并按企业会计准则核算的储备物资,不适用本准则。

第四条 政府会计主体的存货,适用《政府会计准则第1号——存货》。

第二章 政府储备物资的确认

第五条 通常情况下,符合本准则第六条规定的政府储备物资,应当由按规定对其负有行政管理职责的政府会计主体予以确认。

本准则规定的行政管理职责主要指提出或拟定收储计划、更新(轮换)计划、动用方案等。

相关行政管理职责由不同政府会计主体行使的政府储备物资,由负责提出收储计划的政府会计主体予以确认。

对政府储备物资不负有行政管理职责但接受委

托具体负责执行其存储保管等工作的政府会计主体,应当将受托代储的政府储备物资作为受托代理资产核算。

第六条 政府储备物资同时满足下列条件的,应当予以确认:

(一)与该政府储备物资相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体;

(二)该政府储备物资的成本或者价值能够可靠地计量。

第三章 政府储备物资的初始计量

第七条 政府储备物资在取得时应当按照成本进行初始计量。

第八条 政府会计主体购入的政府储备物资,其成本包括购买价款和政府会计主体承担的相关税费、运输费、装卸费、保险费、检测费以及使政府储备物资达到目前场所和状态所发生的归属于政府储备物资成本的其他支出。

第九条 政府会计主体委托加工的政府储备物资,其成本包括委托加工前物料成本、委托加工的成本(如委托加工费以及按规定应计入委托加工政府储备物资成本的相关税费等)以及政府会计主体承担的使政府储备物资达到目前场所和状态所发生的归属于政府储备物资成本的其他支出。

第十条 政府会计主体接受捐赠的政府储备物资,其成本按照有关凭据注明的金额加上政府会计主体承担的相关税费、运输费等确定;没有相关凭据可供取得,但按规定经过资产评估的,其成本按照评估价值加上政府会计主体承担的相关税费、运输费等确定;没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的,其成本比照同类或类似资产的市场价格加上政府会计主体承担的相

关税、运输费等确定。

第十一条 政府会计主体接受无偿调入的政府储备物资,其成本按照调出方账面价值加上归属于政府会计主体的相关税费、运输费等确定。

第十二条 下列各项不计入政府储备物资成本:

(一) 仓储费用;

(二) 日常维护费用;

(三) 不能归属于使政府储备物资达到目前场所和状态所发生的其他支出。

第十三条 政府会计主体盘盈的政府储备物资,其成本按照有关凭据注明的金额确定;没有相关凭据,但按规定经过资产评估的,其成本按照评估价值确定;没有相关凭据、也未经资产评估的,其成本按照重置成本确定。

第四章 政府储备物资的后续计量

第十四条 政府会计主体应当根据实际情况采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定政府储备物资发出的成本。计价方法一经确定,不得随意变更。

对于性质和用途相似的政府储备物资,政府会计主体应当采用相同的成本计价方法确定发出物资的成本。

对于不能替代使用的政府储备物资、为特定项目专门购入或加工的政府储备物资,政府会计主体通常应采用个别计价法确定发出物资的成本。

第十五条 因动用而发出无需收回的政府储备物资的,政府会计主体应当在发出物资时将其账面余额予以转销,计入当期费用。

第十六条 因动用而发出需要收回或者预期可能收回的政府储备物资的,政府会计主体应当在按规定的质量验收标准收回物资时,将未收回物资的账面余额予以转销,计入当期费用。

第十七条 因行政管理主体变动等原因而将政府储备物资调拨给其他主体的,政府会计主体应当在发出物资时将其账面余额予以转销。

第十八条 政府会计主体对外销售政府储备物资的,应当在发出物资时将其账面余额转销计入当期费用,并按规定确认相关销售收入或将销售取得的价款大于所承担的相关税费后的差额做应缴款项处理。

第十九条 政府会计主体采取销售采购方式对政府储备物资进行更新(轮换)的,应当将物资轮出视为物资销售,按照本准则第十八条规定处理;将物资轮入视

为物资采购,按照本准则第八条规定处理。

第二十条 政府储备物资报废、毁损的,政府会计主体应当按规定报经批准后将报废、毁损的政府储备物资的账面余额予以转销,确认应收款项(确定追究相关赔偿责任的)或计入当期费用(因储存年限到期报废或非人为因素致使报废、毁损的);同时,将报废、毁损过程中取得的残值变价收入扣除政府会计主体承担的相关费用后的差额按规定作应缴款项处理(差额为净收益时)或计入当期费用(差额为净损失时)。

第二十一条 政府储备物资盘亏的,政府会计主体应当按规定报经批准后将盘亏的政府储备物资的账面余额予以转销,确定追究相关赔偿责任的,确认应收款项;属于正常耗费或不可抗力因素造成的,计入当期费用。

第五章 政府储备物资的披露

第二十二条 政府会计主体应当在附注中披露与政府储备物资有关的下列信息:

(一) 各类政府储备物资的期初和期末账面余额。

(二) 因动用而发出需要收回或者预期可能收回,但期末尚未收回的政府储备物资的账面余额。

(三) 确定发出政府储备物资成本所采用的方法。

(四) 其他有关政府储备物资变动的重要信息。

第六章 附则

第二十三条 对于应当确认为政府储备物资,但已确认为存货、固定资产等其他资产的,政府会计主体应当在本准则首次执行日将该资产按其账面余额重分类为政府储备物资。

第二十四条 对于应当确认但尚未入账的存量政府储备物资,政府会计主体应当在本准则首次执行日按照下列原则确定其初始入账成本:

(一) 可以取得相关原始凭据的,其成本按照有关原始凭据注明的金额确定;

(二) 没有相关凭据可供取得,但按规定经过资产评估的,其成本按照评估价值确定;

(三) 没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的,其成本按照重置成本确定。

第二十五条 本准则自 2018 年 1 月 1 日起施行。

关于印发《国有企业境外投资财务管理办法》的通知

财资〔2017〕24号

为加强国有企业境外投资财务管理，防范境外投资财务风险，提高投资效益，提升国有资本服务于“一带一路”、“走出去”等国家战略的能力，财政部制定了《国有企业境外投资财务管理办法》。现予印发，请遵照执行。

附件：《国有企业境外投资财务管理办法》

财政部
2017年6月12日

国有企业境外投资财务管理办法

第一章 总 则

第一条 为加强国有企业境外投资财务管理，防范境外投资财务风险，提高投资效益，根据《中华人民共和国公司法》、《企业财务通则》等有关规定，制定本办法。

第二条 本办法所称国有企业，是指国务院和地方人民政府分别代表国家履行出资人职责的国有独资企业、国有独资公司以及国有资本控股公司，包括中央和地方国有资产监督管理机构和其他部门所监管的企业本级及其逐级投资形成的企业。

国有企业合营的企业以及国有资本参股公司可以参照执行本办法。

第三条 本办法所称境外投资，是指国有企业在香港、澳门特别行政区和台湾地区，以及中华人民共和国以外通过新设、并购、合营、参股及其他方式，取得企业法人和非法人项目[以下统称境外投资企业（项目）]所有权、控制权、经营管理权及其他权益的行为。

未从事具体生产经营、投资、管理活动的境外投资企业（项目），不执行本办法。

第四条 国有企业境外投资财务管理应当贯穿境外投资决策、运营、绩效评价等全过程。

国有企业应当建立责权利相统一、激励和约束相结合的境外投资管理机制，健全境外投资财务管理制度，提升境外投资财务管理水平，提高境外投资决策、组织、控制、分析、监督的有效性。

第五条 国有企业境外投资经营应当遵守境内法律、行政法规和所在国（地区）法律法规，并符合国有企业发展战略和规划。

第二章 境外投资财务管理职责

第六条 国有企业股东（大）会、党委（党组）、董事会、总经理办公会或者其他形式的内部机构（以下统称内部决策机构）按照有关法律法规和企业章程规定，对本企业境外投资企业（项目）履行相应管理职责。内部决策机构应当重点关注以下财务问题：

（一）境外投资计划的财务可行性；

（二）增加、减少、清算境外投资等重大方案涉及的财务收益和风险等问题；

（三）境外投资企业（项目）首席财务官或财务总监（以下统称财务负责人）人选的胜任能力、职业操守和任职时间；

（四）境外投资企业（项目）绩效；

（五）境外投资企业（项目）税务合规及税收风险管理；

（六）其他重大财务问题。

第七条 国有企业应当在董事长、总经理、副总经理、总会计师（财务总监、首席财务官）等企业领导班子成员中确定一名主管境外投资财务工作的负责人。

第八条 国有企业集团公司对境外投资履行以下财务管理职责：

（一）根据国家统一制定的财务制度和国际通行规则制定符合本集团实际的境外投资财务制度，督促所属企业加强境外投资财务管理；

（二）建立健全集团境外投资内部审计监督制度；

（三）汇总形成集团年度境外投资财务情况；

（四）组织所属企业开展境外投资绩效评价工作，汇总形成集团境外投资年度绩效评价报告；

（五）对所属企业财务管理过程中违规决策、失职、渎职等导致境外投资损失的，依法追究相关责任人员的责任。

各级人民政府有关部门和事业单位所监管企业，由该部门和事业单位履行上述职责。

第九条 各级人民政府财政部门（以下统称主管财政机关）对国有企业境外投资履行以下财务管理职责：

（一）国务院财政部门负责制定境外投资财务管理制度和内部控制制度，主管财政机关负责组织实施；

（二）汇总国有企业境外投资年度财务情况，分析监测境外投资财务运行状况；

(三) 本级人民政府授予的其他财务管理职责。

第三章 境外投资决策财务管理

第十条 国有企业应当按照《中共中央办公厅 国务院办公厅印发〈关于进一步推进国有企业贯彻落实“三重一大”决策制度的意见〉的通知》等有关要求，建立健全境外投资决策制度，明确决策规则、程序、主体、权限和责任等。

第十一条 国有企业以并购、合营、参股方式进行境外投资，应当组建包括行业、财务、税收、法律、国际政治等领域专家在内的团队或者委托具有能力并与委托方无利害关系中介机构开展尽职调查并形成书面报告。其中，财务尽职调查应当重点关注以下财务风险：

(一) 目标企业(项目)所在国(地区)的宏观经济风险，包括经济增长前景、金融环境、外商投资和税收政策稳定性、物价波动等。

(二) 目标企业(项目)存在的财务风险，包括收入和盈利大幅波动或不可持续、大额资产减值风险、或有负债、大额营运资金补充需求、高负债投资项目等。

第十二条 国有企业应当组织内部团队或者委托具有能力并与委托方无利害关系的外部机构对境外投资开展财务可行性研究。

对投资规模较大或者对企业发展战略具有重要意义的境外投资，国有企业应当分别组织开展内部和外部财务可行性研究，并要求承担可研的团队和机构独立出具书面报告；对投资标的价值，应当依法委托具有能力的资产评估机构进行评估。

第十三条 国有企业开展财务可行性研究，应当结合企业发展战略和财务战略，对关键商品价格、利率、汇率、税率等因素变动影响境外投资企业(项目)盈利情况进行敏感性分析，评估相关财务风险，并提出应对方案。

第十四条 国有企业内部决策机构应当在尽职调查、可行性研究等前期工作基础上进行决策。

第十五条 国有企业内部决策机构履行决策职责，应当形成书面纪要，并由参与决策的全体成员签名。内部决策机构组成人员在相关事项表决时表明异议或者提示重大风险的，应当在书面纪要中进行记录。

第十六条 国有企业境外投资决策事项涉及内部决策机构组成人员个人或者其直系亲属、重大利害关系人利益的，相关人员应当主动申请回避。

第四章 境外投资运营财务管理

第十七条 国有企业应当将境外投资企业(项目)纳入全面预算管理体系，明确年度预算目标，加强对其重大财务事项的预算控制。

第十八条 国有企业应当督促境外投资企业(项目)通过公司章程等符合境外国家(地区)法律法规规定的方式，界定重大财务事项范围，明确财务授权审批和财务风险管控要求。

对投资规模较大或者对企业发展战略具有重要意义的境外投资企业(项目)，国有企业还应当事先在投资协议中作出约定，向其选派具备相应资格的财务负责人或者财务人员，定期分析财务状况和经营成果，及时向国有企业报送财务信息，按规定报告重大财务事项；必要时，国有企业可以对境外投资企业(项目)进行专项审计。

第十九条 国有企业应当建立健全境外投资企业(项目)台账，反映境外投资目的、投资金额、持股比例(控制权情况)、融资构成、所属行业、关键资源或产能、重大财务事项等情况。

本办法所称境外投资企业(项目)重大财务事项，包括但不限于合并、分立、终止、清算，资本变更，重大融资，对外投资、对外担保，重大资产处置，重大资产损失，利润分配，重大税务事项，从事金融产品交易等高风险业务。

上述重大财务事项涉及资产评估的，应当按照《中华人民共和国资产评估法》等有关规定执行，境外国家(地区)法律法规另有规定的除外。

第二十条 境外国家(地区)法律法规无禁止性规定的，国有企业应当对境外投资企业(项目)加强资金管控，有条件的可实行资金集中统一管理。

第二十一条 国有企业应当督促境外投资企业(项目)建立健全银行账户管理制度。

国有企业应当掌握境外投资企业(项目)银行账户设立、撤销、重大异动等情况。

第二十二条 国有企业应当督促境外投资企业(项目)建立健全资金往来联签制度。

一般资金往来应当由境外投资企业(项目)经办人和经授权的管理人员签字授权。重大资金往来应当由境外投资企业(项目)董事长、总经理、财务负责人中的二人或多人签字授权，且其中一人须为财务负责人。

联签人之间不得存在直系亲属或者重大利害关系。

第二十三条 国有企业应当督促境外投资企业(项目)建立健全成本费用管理制度，强化预算控制。

国有企业应当重点关注境外投资企业(项目)佣金、回扣、手续费、劳务费、提成、返利、进场费、业务奖励等费用的开支范围、标准和报销审批制度的合法合规性。

第二十四条 国有企业应当督促境外投资企业(项目)

目)建立健全合法、合理的薪酬制度。

第二十五条 国有企业应当通过企业章程、投资协议、董事会决议等符合境外国家(地区)法律法规规定的方式,要求境外投资企业(项目)按时足额向其分配股利(项目收益),并按照相关税收法律规定申报纳税。

境内国有企业应收股利(项目收益)按照有关外汇管理规定要汇回境内的,应当及时汇回。

第二十六条 国有企业开展境外投资,应当按照有关外汇管理规定办理境外投资外汇登记,并办理境外投资购付汇、外汇资金划转、结汇及存量权益登记等手续。

第二十七条 境外国家(地区)法律法规无禁止性规定的,国有企业应当将境外投资企业(项目)纳入本企业财务管理信息化系统管理。

国有企业应当要求境外投资企业(项目)妥善保存各种凭证、账簿、报表等会计资料,并定期归档。年度财务报告、审计报告、重大决策纪要以及其他重要的档案应当永久保存,并以书面或电子数据形式向境内国有企业报送备份,境外国家(地区)法律法规有禁止性规定的除外。不属于永久保存的档案应当按我国和境外国家(地区)存档规定中较长的期限保存。

第五章 境外投资财务监督

第二十八条 国有企业应当建立健全对境外投资的内部财务监督制度。

第二十九条 国有企业应当对连续三年累计亏损金额较大或者当年发生严重亏损等重大风险事件的境外投资企业(项目)进行实地监督检查或者委托中介机构进行审计,并根据审计监督情况采取相应措施。

境外投资企业(项目)因投资回收期长、仅承担研发业务等合理原因出现上述亏损情形的,经国有企业内部决策机构批准,可以不进行实地监督检查和审计。

第三十条 国有企业应当发挥内部审计作用,建立健全境外投资企业(项目)负责人离任审计和清算审计制度。

国有企业对境外投资企业(项目)负责人、财务负责人任职时间没有明确要求且相关人员任职满5年的,应当对境外投资企业(项目)财务管理情况进行实地监督检查。

第三十一条 国有企业应当依法接受主管财政机关的财务监督检查和国家审计机关的审计监督。

上述监督结果应当作为同级人民政府相关部门对国有企业境外投资开展管理的重要参考。

第三十二条 主管财政机关及其工作人员在财务监

督检查工作中,存在滥用职权、玩忽职守、徇私舞弊或者泄露国家机密、企业商业秘密的,按照《中华人民共和国公务员法》、《中华人民共和国行政监察法》等国家有关规定追究相应责任;涉嫌犯罪的,移交司法机关处理。

第三十三条 国有企业集团公司应当汇总形成本集团年度境外投资财务情况,于下一年度4月底前随集团年度财务报告一并报送主管财政机关。

第三十四条 主管财政机关建立国有企业境外投资财务报告数据库,分析监测境外投资财务运行状况,制定完善相关政策措施。

第六章 境外投资绩效评价

第三十五条 国有企业应当建立健全境外投资绩效评价制度,定期对境外投资企业(项目)的管理水平和效益情况开展评价。

第三十六条 国有企业应当根据不同类型境外投资企业(项目)特点设置合理的评价指标体系。

第三十七条 国有企业对境外投资企业(项目)设立短期与中长期相结合的绩效评价周期。

对于符合国家战略要求、投资周期长的境外投资企业(项目),应当合理设定差异化的绩效评价周期。

第三十八条 国有企业应当组织开展境外投资企业(项目)绩效评价,形成绩效评价报告。必要时可以委托资产评估等中介机构开展相关工作。

第三十九条 绩效评价报告应当作为国有企业内部优化配置资源的重要依据。

对绩效评价结果长期不理想的境外投资企业(项目),国有企业应当通过关闭清算、转让股权等方式及时进行处置。

第四十条 国有企业集团公司应当汇总形成本集团境外投资年度绩效评价报告,单独或者一并随集团年度财务报告报送主管财政机关。

第四十一条 国有企业集团境外投资年度绩效评价报告应当综合反映境外投资成效,可以作为同级人民政府相关部门评估“走出去”政策实施效果、制定完善相关政策、进行国有资本注资等行为的重要参考。

第七章 附则

第四十二条 非国有企业开展境外投资可以参照本办法执行。

金融企业境外投资财务管理办法另行制定。

第四十三条 国有企业集团公司应当依据本办法,建立健全符合本集团实际的境外投资财务管理制度体系,并加强境外投资财务管理人才内部培训、内部选拔和外部聘用管理。

第四十四条 本办法自2017年8月1日起实施。

子公司股权处置形成同一控制下企业合并的财税处理

张 松

对于在集团内部的股权无偿划转问题,财政部和国家税务总局近年来先后发布了多个文件予以规范。

《关于印发<规范“三去一补”有关业务的会计处理规定>的通知》(财会〔2016〕7号文)规定了关于国有独资或全资企业之间无偿划拨子公司的会计处理。但对于因保壳需要而进行的同一集团内部股权置换行为,由于涉及不同准则间的衔接问题,能否确认损益而最终实现保壳目标,在理论和实务层面都有不同的理解。本文结合实例展开分析。

案例:A集团公司控股B公司和C公司,B公司控股D公司,其中B为上市公司。现B公司将D公司的股权处置给A公司,取得C公司的股权。相关置入置出公司均构成业务。由于B公司连续两年亏损,如果本期无法确认为当期损益,B公司将面临退市风险。

问题1: B公司的合并报表是否需要确认D公司的账面和公允价值差异的投资收益? 问题2: B公司如何合并C公司(假如B还有其他子公司)? 问题3: 对于集团内的该股权置换业务,A公司在编制合并会计报表时应如何处理?

一、被处置股权的控股公司账面与公允价值差异的投资收益的确认

针对问题1,按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》(以下简称2号准则)第5条规定,企业合并形成的长期股权投资,应当按照下列规定确定其初始投资成本: 同一控制下的企业合并,合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的,应当在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额,应当调整资本公积;资本公积不足冲减的,调整留存收益。

除企业合并形成的长期股权投资以外,其他方式

取得的长期股权投资,应当按照下列规定确定其初始投资成本: 通过非货币性资产交换取得的长期股权投资,其初始投资成本应当按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的有关规定确定。相关表述与《企业会计准则第20号——企业合并》的规定完全一致。

2号准则中并没有明确指出非现金资产账面金额与公允价值差额的处理问题。事实上,这里存在一个准则体系的内部矛盾。如果将案例理解为“按公允价值将D处置给A,再以B的公允价值作为成本取得C的控制权”这两项交易,也完全合理,因为准则中并未规定这类情况下应优先适用哪一项规定。

对于“三无投资”的可供出售金融资产来换取股权形成同一控制下企业合并的情况下,则更凸显准则冲突的情况。例如,同一控制下的企业合并,以交易性金融资产、可供出售金融资产作为合并对价,是否会形成处置金融资产的投资收益? 针对这个问题在现行准则体系中没有规定,也反映了同一控制下合并要求以账面价值计量且不确认损益的原则与金融工具会计中强调公允价值计量这两个体系之间的矛盾。

本案例中,从上市公司B的角度,因为对关联交易公允性的关注,关联交易都应当在经评估确定的公允价值基础上作价,所以后一种理解更接近于该类交易的经济实质。实务中,证监会发布的《2015年度上市公司年报会计监管报告》第8页也有对此问题的相关表述。监管层对于处置子公司股权形成同一控制下企业合并的业务是采取不确认股权处置损益的方式处理,即使该股权交换行为具有商业实质行为。

二、同一控制下企业合并中置出资产的会计处理

根据企业会计准则及相关规定,同一控制下的企业合并,合并方以支付现金、转让非现金资产或者承担债务方式作为合并对价的,应当以合并日在被合并方的账面价值计量。合并方取得的净资产账面价值与支付的

合并对价账面价值的差额,应当调整资本公积,资本公积不足冲减的,调整留存收益。通过对企业年报分析发现,个别上市公司与其控股股东之间的资产置换交易,换入的股权投资作为同一控制下的企业合并处理,但对于置出的原子公司股权,上市公司在合并报表层面作为资产转让处理,确认了相关股权转让损益。这样做的结果是,在置出资产交易部分,将资产公允价值与账面价值的差额确认了损益,但在置入资产交易部分,又将置出资产公允价值与同一控制下取得子公司有关资产账面价值的差额调整了权益,人为地将一项同一控制下的企业合并交易割裂成两项独立的交易,并基于不同的原则予以会计处理,不符合会计准则相关规定,导致会计处理在逻辑上不一致。

实际上,两种处理方式的差异主要是因为“同一控制下的企业合并”采用了权益结合法,但处置子公司的处理却不因为是否为同一控制下而有所不同,导致了不对称的处理。由于权益结合法的理论研究仍不完善,因此目前无法对此处不对称会计处理的理论基础及其恰当性给出完全令人信服的解释。

建议企业可以考虑在不构成“一揽子交易”的原则下,分两步骤完成该股权置换行为,并形成处置收益,完成保壳目标。

问题2,在C公司构成业务的前提下,B公司应按《企业会计准则解释第6号》第二项规定处理,即合并方编制财务报表时,在被合并方是最终控制方以前年度从第三方收购来的情况下,应视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时起,一直是一体化存续下来的,应以被合并方的资产、负债(包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉)在最终控制方财务报表中的账面价值为基础,进行相关会计处理。合并方的财务报表比较数据追溯调整的期间应不早于双方处于最终控制方的控制之下最晚的时间。

三、集团内股权置换业务合并会计报表的编制

案例中,该交易是A集团控制范围内经济资源的重组,不改变A集团所能控制的经济资源,对A集团而言不属于企业合并,也不对A合并集团整体对外财务状

况、经营成果和现金流量产生影响。因此在编制A集团合并报表时应视同该重大资产重组没有发生,即对A集团合并报表层面无影响,对于在合并报表范围内的资产和股权转让所形成的未实现损益,在编制合并报表时应当予以抵销。

实务中,需结合该集团的复杂程度等具体情况进行处理。如果是结构较简单的集团,在编制更上层母公司合并报表时可以对全部子公司都采用重新合并的方式,不用到中间层的合并结果,这样在一次合并过程中就可以不用再进行技术处理和调整;结构比较复杂的大集团,无法采用重新编制的,则只能在合并时减去被合并方年初至合并日期间的损益(减去一次以免重复)。

四、相关税务处理要点

由于该案例并非增资行为,因此不符合“居民企业以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得,可在不超过5年期限内,分期均匀计入相应年度的应纳税所得额的递延纳税”的规定。但在满足一定条件的情况下,可以考虑采用《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)第六条的规定,股权收购,收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的50%,且收购企业在该股权收购发生时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:(1)被收购企业的股东取得收购企业股权的计税基础,以被收购股权的原有计税基础确定。(2)收购企业取得被收购企业股权的计税基础,以被收购股权的原有计税基础确定。(3)收购企业、被收购企业的原有各项资产和负债的计税基础和其他相关所得税事项保持不变。

股权支付是指企业重组中购买、换取资产的一方支付的对价中,以本企业或其控股企业的股权、股份作为支付的形式。案例中,B公司以其控股子公司D的股权如果换取的C公司股权不低于其全部股权的50%,则可以考虑采取上述递延纳税的处理方式,以减少B公司当期的经济压力。对于A公司而言,也可以采用上述分析方式考虑是否可以递延纳税。

应把握无形资产具体准则五大关注点

林志新 高 璩

为了适应权责发生制政府综合财务报告制度改革需要,规范政府存货的会计核算,提高会计信息质量,根据《政府会计准则——基本准则》,财政部发布了《政府会计准则第4号——无形资产》。笔者认为,要准确把握无形资产具体准则的内涵和要求,应把握五大关注点。

科学界定无形资产核算范围

无形资产具体准则规定,“本准则所称无形资产,是指政府会计主体控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产,如专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术”。政府会计主体购入的不构成相关硬件不可缺少组成部分的软件,应当确认为无形资产。政府会计主体自创商誉及内部产生的品牌、报刊名等,不应确认为无形资产。这些规定科学界定了无形资产核算的范围,体现了准则制定的准确性。

严格把握无形资产的确认

严格把握无形资产的确认条件。无形资产具体准则规定,无形资产同时满足下列条件的,应当予以确认:一是与该无形资产相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体;二是该无形资产的成本或者价值能够可靠地计量。两个条件必须同时满足才能确认,不能只具备其中一个条件就确认,确认条件十分严格。

严格把握自行研究开发项目支出的处理原则。无形资产具体准则规定,政府会计主体自行研究开发项目的支出,应当区分研究阶段支出与开发阶段支出。政府会计主体自行研究开发项目研究阶段的支出,应当于发生时计入当期费用。政府会计主体自行研究开发项目开发阶段的支出,先按合理方法进行归集,如果最终形成无形资产的,应当确认为无形资产;如果最终未形成无形资产的,应当计入当期费用。政府会计主体自行研究开发项目尚未进入开发阶段,或者确实无法区分研究阶段支出和开发阶段支出,但按法律程序已申请取得无形资

产的,应当将依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用确认为无形资产。

严格把握无形资产后续支出的处理原则。无形资产具体准则规定,与无形资产有关的后续支出,符合本准则规定的确认条件的,应当计入无形资产成本;不符合本准则规定的确认条件的,应当在发生时计入当期费用或者相关资产成本。

以上从确认条件等方面严格把握无形资产的确认,体现了准则制定的严谨性。

细分不同取得方式下的初始计量

无形资产具体准则规定,无形资产在取得时应当按照成本进行初始计量。并且准则明确了通过不同方式取得的无形资产,其初始计量成本也不同。

一是政府会计主体外购的无形资产,其成本包括购买价款、相关税费以及可归属于该项资产达到预定用途前所发生的其他支出。政府会计主体委托软件公司开发的软件,视同外购无形资产确定其成本。

二是政府会计主体自行开发的无形资产,其成本包括自该项目进入开发阶段后至达到预定用途前所发生的支出总额。

三是政府会计主体通过置换取得的无形资产,其成本按照换出资产的评估价值加上支付的补价或减去收到的补价,加上换入无形资产发生的其他相关支出确定。

四是政府会计主体接受捐赠的无形资产,其成本按照有关凭据注明的金额加上相关税费确定;没有相关凭据可供取得,但按规定经过资产评估的,其成本按照评估价值加上相关税费确定;没有相关凭据可供取得、也未经资产评估的,其成本比照同类或类似资产的市场价格加上相关税费确定;没有相关凭据且未经资产评估、同类或类似资产的市场价格也无法可靠取得的,按照名义金额入账,相关税费计入当期费用。确定接受捐赠无形资产的初始入账成本时,应当考虑该项

资产尚可为政府会计主体带来服务潜力或经济利益的能力。

五是政府会计主体无偿调入的无形资产,其成本按照调出方账面价值加上相关税费确定。

以上细分5种不同取得方式分别进行初始计量,体现了准则制定的精确性。

根据实情进行无形资产的后续计量

正确进行无形资产的摊销。

一是合理确定其使用年限的时机。无形资产具体准则规定,政府会计主体应当于取得或形成无形资产时合理确定其使用年限。无形资产的使用年限为有限的,应当估计该使用年限。无法预见无形资产为政府会计主体提供服务潜力或者带来经济利益期限的,应当视为使用年限不确定的无形资产。

二是合理确定无形资产的摊销范围。无形资产具体准则规定,政府会计主体应当对使用年限有限的无形资产进行摊销,但已摊销完毕仍继续使用的无形资产和以名义金额计量的无形资产除外。使用年限不确定的无形资产不应摊销。

三是正确确定使用年限有限的无形资产摊销年限的原则。无形资产具体准则规定,对于使用年限有限的无形资产,政府会计主体应当按照以下原则确定无形资产的摊销年限:法律规定了有效年限的,按照法律规定的有效年限作为摊销年限;法律没有规定有效年限的,按照相关合同或单位申请书中的受益年限作为摊销年限;法律没有规定有效年限、相关合同或单位申请书也没有规定受益年限的,应当根据无形资产为政府会计主体带来服务潜力或经济利益的实际情况,预计其使用年限;非大批量购入、单价小于1 000元的无形资产,可以于购买的当期将其成本一次性全部转销。

四是正确选择无形资产的摊销时点与方法。无形资产具体准则规定,政府会计主体应当按月对使用年限有限的无形资产进行摊销,并根据用途计入当期费用或者相关资产成本。政府会计主体应当采用年限平均法或者工作量法对无形资产进行摊销,应摊销金额为其成本,不考虑预计残值。

五是明确重新摊销的情况。无形资产具体准则规

定,因发生后续支出而增加无形资产成本的,对于使用年限有限的无形资产,应当按照重新确定的无形资产成本以及重新确定的摊销年限计算摊销额。

正确进行无形资产的处置处理,根据处置方式的不同分别进行处理:

一是政府会计主体按规定报经批准出售无形资产,应当将无形资产账面价值转销计入当期费用,并将处置收入大于相关处置税费后的差额按规定计入当期收入或者做应缴款项处理,将处置收入小于相关处置税费后的差额计入当期费用。

二是政府会计主体按规定报经批准对外捐赠、无偿调出无形资产的,应当将无形资产的账面价值予以转销,对外捐赠、无偿调出中发生的归属于捐出方、调出方的相关费用应当计入当期费用。

三是政府会计主体按规定报经批准以无形资产对外投资的,应当将该无形资产的账面价值予以转销,并将无形资产在对外投资时的评估价值与其账面价值的差额计入当期收入或费用。

四是无形资产预期不能为政府会计主体带来服务潜力或者经济利益的,应当在报经批准后将该无形资产的账面价值予以转销。

根据实情进行无形资产的后续计量,体现了准则制定的客观性。

明确无形资产的披露形式与内容项目

无形资产具体准则规定,政府会计主体应当按照无形资产的类别在附注中披露与无形资产有关的下列信息:

无形资产账面余额、累计摊销额、账面价值的期初、期末数及其本期变动情况;自行开发无形资产的名称、数量,以及账面余额和累计摊销额的变动情况;以名义金额计量的无形资产名称、数量,以及以名义金额计量的理由;接受捐赠、无偿调入无形资产的名称、数量等情况;使用年限有限的无形资产,其使用年限的估计情况;使用年限不确定的无形资产,其使用年限不确定的确定依据;无形资产出售、对外投资等重要资产处置的情况。细致明确以附注形式披露6项信息内容,体现了准则制定的完备性。

8 个案例

分析简并税率下购进农产品核算

何广涛 曹远战 汪 杰

《财政部 国家税务总局关于简并增值税税率有关政策的通知》(财税〔2017〕37号)以及《国家税务总局关于调整增值税纳税申报有关事项的公告》(国家税务总局公告2017年第19号)发布后,纳税人购进农产品的增值税政策发生了较大变化。其中增值税进项税额加计扣除的规定,更是对《财政部关于印发〈增值税会计处理规定〉的通知》(财会〔2016〕22号)造成了较大冲击。有观点认为,应该以此为契机,实现彻底的“税会”分离,对加计扣除只进行税务处理而不做会计处理。笔者认为,应秉承财会〔2016〕22号文件精神,将增值税加计扣除纳入统一的增值税会计核算系统。

下面,笔者分别通过凭票扣除和核定扣除两种情况,举例分析增值税处理及会计核算。

凭票扣除体系的增值税会计处理

凭票扣除体系下会计处理的基本思路是,要与该体系下的增值税政策相适应,即税收政策允许当期抵扣的进项税额(含加计扣除增值税进项税额),计入“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,同时冲减农产品存货成本。

根据现行增值税政策,纳税人购进农产品可以抵扣进项税额的凭证共有5种:一般纳税人开具的增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、小规模纳税人代开的增值税专用发票、农产品销售发票以及收购发票。

当期可抵扣进项税额的确定,还要考虑纳税人购进农产品的用途,具体分3种情况。

(一)纳税人购进农产品,只用于生产销售11%税率货物(服务)或6%税率服务的,会计核算较为简单,依照财会〔2016〕22号文件规定的精神处理即可。

1. 取得11%税率的农产品专票及海关进口农产品专用缴款书,根据不含税金额借记“原材料”科目,根据申报抵扣的进项税额借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,根据应支付或者实际支付的价税

合计数,贷记“应付账款”、“银行存款”等科目。

例1 某饲料公司为一般纳税人,2017年8月15日自国外进口一批大豆用于生产饲料,取得海关进口增值税专用缴款书1张,金额20万元,税额2.2万元,款项已支付。会计处理如下:(单位:万元,下同)

借:原材料 20.0
 应交税费——应交增值税(进项税额) 2.2
 贷:银行存款 22.2

2. 自小规模纳税人处购进农产品,取得3%征收率的增值税专用发票,根据票面注明的金额与11%的乘积,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,根据应支付或者实际支付的价税合计数,贷记“应付账款”“银行存款”等科目,根据借贷差额借记“原材料”等科目。

例2 某酒店为一般纳税人,2017年8月15日自小规模纳税人处采购农产品一批,取得对方代开的专用发票1张,金额10万元,税额0.3万元,款项尚未支付。

借:原材料 9.2
 应交税费——应交增值税(进项税额) 1.1
 贷:应付账款 10.3

3. 自农业生产者购入自产农产品,取得免税的销售发票或自开收购发票,根据买价与11%的乘积借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,根据应支付或者实际支付的价税合计数,贷记“应付账款”“银行存款”等科目,根据借贷差额借记“原材料”等科目。

例3 某房地产开发企业为一般纳税人,2017年7月15日自某农民专业合作社购入对方自产苗木一批,取得对方开具的增值税普通发票1张,金额20万元,税额为0,款项已支付,苗木已用于开发项目绿化工程。

借:开发成本 17.8
 应交税费——应交增值税(进项税额) 2.2
 贷:银行存款 20

(二) 纳税人购进农产品, 只用于生产销售或委托受托加工17%税率货物的, 其会计处理方式略微复杂, 要分两步走:

第一步, 购进环节。按照上文所述方法进行会计处理, 也就是取得5种类型扣税凭证, 先按照11%正常抵扣。

例4 某家具厂为一般纳税人, 2017年9月15日采购原木10吨, 取得对方开具的增值税专用发票1张, 金额100万元, 税额11万元, 货款已支付, 材料尚未使用。

借: 原材料——家具用原木 100
 应交税费——应交增值税(进项税额) 11
 贷: 银行存款 111

第二步, 领用环节。用当期按简并税率前的扣除率与11%之间的差额计算当期可加计扣除的农产品进项税额, 计算公式为: 加计扣除农产品进项税额=当期生产领用农产品已按11%税率(扣除率)抵扣税额÷11%×(简并税率前的扣除率-11%)

根据上式计算得出的“加计扣除农产品进项税额”, 借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目, 贷记“原材料”等科目。

例5 假定例4中该家具厂于2017年10月15日全部领用上述购进原木, 用于生产家具。10月加计扣除农产品进项税额=11÷11%×(13%-11%)=2(万元)。

借: 应交税费——应交增值税(进项税额) 2
 贷: 原材料——家具用原木 2
 借: 生产成本 98
 贷: 原材料——家具用原木 98

(三) 纳税人购进农产品, 既用于生产销售17%税率货物的, 又用于生产销售其他税率货物服务的, 其会计核算最为复杂。

如果能够分别核算, 也就是纳税人必须能够清楚地区分购进的农产品的数量、金额、已按照11%抵扣的税额, 有多少是用于生产17%税率的货物, 有多少用于生产其他税率的货物和服务, 那么纳税人可以按照上文所述的第(一)种情况和第(二)种情况分别进行核算。

如果纳税人无法分清, 就不得加计扣除进项税

额。取得专用发票(含小规模纳税人的专票)和海关缴款书的, 根据申报抵扣的票载税额计入“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目; 取得销售发票和收购发票的, 根据买价与11%的税率计算的税额计入“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目。

核定扣除体系的增值税会计处理

根据现行核定扣除政策, 纳税人购进农产品进项税额的抵扣不再与扣税凭证挂钩, 而是根据购进农产品的用途, 采用不同的方法核定出当期可以抵扣的进项税额。

核定扣除体系下纳税人购进农产品的会计处理不仅要考虑购进环节, 还要考虑耗用或销售环节。其基本思路是, 采购环节将税额计入存货成本, 待实际耗用或者对外销售时, 再根据核定的允许抵扣的进项税额(含加计扣除增值税进项税额), 借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目, 贷记“主营业务成本”“其他业务成本”等科目。具体也分3种情况。

(一) 纳税人购进农产品, 不加工直接对外销售, 或者经初加工后仍属于《农业产品征税范围注释》(财税字[1995]52号)范围的农产品再对外销售, 销项税率为11%, 扣除率也为11%。

例6 某植物油生产企业为一般纳税人, 以外购菜籽为原料榨取毛菜油, 已纳入所在地区核定扣除试点范围。2017年7月8日, 自商贸小规模纳税人处收购菜籽200吨, 取得对方代开的增值税专用发票1张, 金额80万元, 税额2.4万元。假定该企业期初菜籽存货为零, 本月只此一笔采购业务, 则菜籽期末平均购买单价每吨为0.412万元(82.4÷200)。

2017年7月15日, 该企业对外销售菜籽90吨, 每吨含税售价4440元, 假定当地税务机关核定的损耗率为5%。

借: 应收账款 39.96
 贷: 其他业务收入 36.00
 应交税费——应交增值税(销项税额) 3.96

当期允许抵扣农产品增值税的进项税额=当期销售农产品数量÷(1-损耗率)×农产品平均购买单价×11%÷(1+11%)=90÷(1-5%)×0.412×11%÷

$(1+11\%)=3.87$ (万元)。

借: 其他业务成本 33.21

 应交税费——应交增值税(进项税额) 3.87

贷: 原材料 37.08

(二)购进农产品用于生产货物的,也就是以农产品为原材料进行深加工,扣除率为销售货物的适用税率均为11%;生产其他货物的,销项税率和扣除率均为17%。

这种情况下,无论纳税人适用投入产出法,还是成本法抑或参照法,其扣除率与产出对象的税率严格一致。因此,不涉及财税〔2017〕37号文件所说“维持原扣除力度不变”的问题,核定的进项税额统一填报在增值税纳税申报表附列资料(二)的第6栏,不填写金额和份数。

例7 某食品公司为一般纳税人,以猪肉为原材料生产酱卤猪肉,已纳入所在地区核定扣除试点范围,全市统一的单耗数量为1.8882。2017年10月,对外销售酱卤猪肉成品1 000公斤,每公斤含税售价234元,月末猪肉平均购买单价为50元/公斤。

借: 银行存款 23.4

贷: 主营业务收入 20

 应交税费——应交增值税(销项税额) 3.4

当期猪肉耗用数量=当期销售货物数量×农产品单耗数量=1 000×1.8882=1 888.2 (公斤)

当期允许抵扣猪肉增值税进项税额=当期农产品耗用数量×农产品平均购买单价×扣除率÷(1+扣除率)=1 888.2×0.005×17%÷(1+17%)=1.37 (万元)

假定1 000公斤酱卤猪肉的生产成本为16.37万元。

借: 主营业务成本 15.00

 应交税费——应交增值税(进项税额) 1.37

贷: 库存商品 16.37

(三)购进农产品用于生产经营但不构成货物实体的,如用作包装物、辅助材料、燃料、低值易耗品等,根据财税〔2017〕37号文件精神,扣除率取决于此类农产品产出对象的税率:产出对象为17%税率的货物,扣除率为13%;产出对象为11%税率的货物,扣除率为

11%。

例8 假定例7中,该食品公司2017年10月外购生产酱卤猪肉所需的大料、花椒、陈皮等调味品共计5万元。假定10月生产耗用调味品2万元,当月调味品核定扣除进项税额=2×13%÷(1+13%)=0.23 (万元)。

借: 应交税费——应交增值税(进项税额) 0.23

贷: 主营业务成本 0.23

注:核定扣除试点纳税人销售货物,应合并计算当期允许抵扣农产品增值税进项税额,因此例7和例8中的食品公司2017年10月应申报抵扣农产品进项税额1.6万元(1.37+0.23)。

1. 凭票扣除体系下,购进时先根据11%进行价税分离;涉及加计扣除的,在生产领用当期确认允许加计扣除的进项税额并冲减存货成本;不能分别核算17%税率货物和其他货物服务的,除不得加计扣除外,取得的小规模纳税人专票的,只能按照专票上注明的税额(3%)进行抵扣,如前期已按11%计算抵扣的,须作进项税额转出,计入存货成本。

2. 核定扣除体系下,购进时不作价税分离,存货成本为含税价,待实际耗用或对外销售时再进行价税分离,为保证期末农产品平均购买单价的准确性,建议将进项税额计入当期损益,也就是冲减“主营业务成本”或“其他业务成本”,而不是冲减存货成本。

3. 核定扣除体系下,试点纳税人抵扣进项税额不再以扣税凭证为依据,并不意味着纳税人采购农产品不再需要发票。无论是所得税的税前扣除,还是农产品扣除标准的核定,发票等税收凭证都是至关重要的。

4. 根据国家税务总局公告2017年第19号解读,增值税纳税申报表附列资料(二)第8a栏,用来单独体现未纳入农产品增值税进项税额核定扣除试点范围的纳税人,将购进的农产品用于生产销售或委托受托加工17%税率货物时,为维持原农产品扣除力度不变加计扣除的农产品进项税额。因此,适用核定扣除的纳税人加计扣除的进项税额,填入附列资料(二)第6栏。

5. 加计扣除的进项税额,相当于国家给予的政策红利,无论是冲减资产负债表项目,还是冲减利润表项目,最终都将增加纳税人的会计利润,在国家没有出台

建筑挂靠工程的会计核算及其依据

肖太寿

建筑企业挂靠业务的会计核算原则：一是以被挂靠方为会计核算主体，不能以挂靠方为会计核算主体；二是将挂靠方看成是被挂靠方的一个项目部。建筑企业挂靠工程的会计核算(以被挂靠方为建筑企业一般纳税人为例)具体分析如下。

被挂靠方收到挂靠方购买建筑材料款项的

账务处理

被挂靠方项目部专属账户收到挂靠方存入的购买建筑材料，特别是购买主材和设备垫资款时，账务处理如下：

借：银行存款——(项目部专属账户名称)

贷：其他应付款——(挂靠人名字)

特别提醒：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，以下简称财税〔2016〕36号)第十四条规定，下列情形视同销售服务、无形资产或者不动产：单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。根据以上税收政策规定，自然人无息借款给公司不视同销售，不缴纳利息的增值税。因此，挂靠人将垫资存入项目部专属账户，因属无利息的借款，不征收增值税。

被挂靠方收到业主预付工程款时的账务处理

被挂靠方收到业主预付工程款时的账务处理如下：根据财税〔2016〕36号附件1：《营业税改征增值税试点实施办法》第四十五条第(二)项的规定，纳税人提供建筑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。因此，被挂靠方凭借挂靠方提供工程项目所在地预缴税款完税凭证并交纳税金后，才向发包方开具预收款部分的增值税发票。另外，财政部会计司关于《增值税会计处理规定》有关问题的解读第三条“关于企业提供建筑服务确认销项税额的时点”规定：增值税纳税义务发生的时点早于企业向业

主办理工程价款结算的，应借记“银行存款”等科目，贷记“预收账款”和“应交税费——应交增值税(销项税额)”等科目。

基于以上政策依据，被挂靠方收到业主或发包方预付款的账务处理如下：

借：银行存款

贷：预收账款 [收到业主预付款/(1+11%)]

应交税费——应交增值税(销项税)

[收到业主预付款/(1+11%)×11%]

根据财税〔2016〕36号附件1：《营业税改征增值税试点实施办法》第四十五条第(二)项的规定，被挂靠方收到发包方或业主预付的工程款或开工保证金的情况下，被挂靠方必须履行依法在工程所在地的国家税务局预缴增值税。另外，根据国家税务总局《关于纳税人跨县(市、区)提供建筑服务增值税征收管理暂行办法》(国家税务总局公告2016年第17号，以下简称17号公告)第四条的规定，纳税人跨县(市、区)提供建筑服务，按照以下规定预缴税款：(1)一般纳税人跨县(市、区)提供建筑服务，适用一般计税方法计税的，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%的预征率计算应预缴税款。(2)一般纳税人跨县(市、区)提供建筑服务，选择适用简易计税方法计税的，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3%的征收率计算应预缴税款。(3)小规模纳税人跨县(市、区)提供建筑服务，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3%的征收率计算应预缴税款。

17号公告第五条规定，纳税人跨县(市、区)提供建筑服务，按照以下公式计算应预缴税款：(1)适用一般计税方法计税的，应预缴税款=(全部价款和价外费用-支付的分包款)÷(1+11%)×2%。(2)适用简易计税方法计税的，应预缴税款=(全部价款和价外费用-支付的

分包款) $\div(1+3\%) \times 3\%$ 。纳税人取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额为负数的,可结转下次预缴税款时继续扣除。纳税人应按照工程项目分别计算应预缴税款,分别预缴。

另外,根据17号公告第七条和国家税务总局《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)第八条第(三)项的规定,纳税人跨县(市、区)提供建筑服务,在向建筑服务发生地主管国税机关预缴税款时,需填报《增值税预缴税款表》,并出示以下资料:(1)与发包方签订的建筑合同复印件(加盖纳税人公章);(2)与分包方签订的分包合同复印件(加盖纳税人公章);(3)从分包方取得的发票复印件(加盖纳税人公章)。

17号公告第六条规定,如果被挂靠方是总承包方,而且发生分包时,被挂靠方从分包方取得的2016年5月1日后开具的增值税发票,备注栏必须注明建筑服务发生地所在县(市、区)、项目名称的增值税发票。第十二条规定,纳税人跨县(市、区)提供建筑服务,按照本办法应向建筑服务发生地主管国税机关预缴税款而自应当预缴之月起超过6个月没有预缴税款的,由机构所在地主管国税机关按照《中华人民共和国税收征收管理法》及相关规定进行处理。财政部、国家税务总局《关于纳税人异地预缴增值税有关城市维护建设税和教育费附加政策问题的通知》(财税〔2016〕74号)第一条的规定,建筑企业跨地区提供建筑服务应在建筑服务发生地预缴增值税时,以预缴增值税税额为计税依据,并按预缴增值税所在地的城市维护建设税适用税率和教育费附加征收率就地计算缴纳城市维护建设税和教育费附加。

因此,根据以上政策规定,被挂靠方在建筑企业在工程所在地国税局预交增值税时,挂靠方先垫资以被挂靠方的名义在工程所在地国税局预交增值税,并根据预交的增值税作为计税依据计算城市维护建设税及附加,在工程所在地地税局申报交纳。挂靠方凭工程所在地国税局预交税款凭证和工程所在地地税局缴纳的附加税费凭证,回被挂靠方财务部进行报销。被挂靠方的账务处理如下:

(1)预缴增值税时,账务处理如下:

借: 应交税费——预交增值税 [一般计税时: 应预缴税款=预收账款 $\div(1+11\%) \times 2\%$; 简易计税时: 应预缴税款=预收账款 $\div(1+3\%) \times 3\%$]

贷: 内部往来——挂靠人名字

(2)挂靠人代缴纳城市维护建设税及附加时,账务处理如下:

借: 税金及附加

贷: 内部往来——挂靠人名字

(3)挂靠人凭预缴税款凭证回被挂靠方财务部报销时,账务处理如下:

借: 内部往来——挂靠人名字

贷: 银行存款/库存现金

被挂靠方月末结转时,账务处理如下:

借: 应交税费——未交增值税

贷: 应交税费——预交增值税

以被挂靠方名义采购材料时, 被挂靠方的 账务处理

被挂靠方的财务部必须审核挂靠方以被挂靠方名义与材料或设备供应商签订的采购合同(该采购合同必须是被挂靠方备案的而且用被挂靠方统一版本格式的采购合同)、被挂靠方账户付给供应商的资金付款凭证、挂靠项目所在工地经挂靠方和供应商双方签字的验货确认清单和增值税专用发票四者都无误的情况下,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,以下简称财会〔2016〕22号)的规定,账务处理如下:

(1)当从一般纳税人供应商采购材料,获得增值税专用发票,没有进行网上认证的情况下。

借: 工程施工——合同成本(材料费用)

应交税费——待认证进项税额

贷: 银行存款/应付账款/应付票据

(2)当获得的增值税专用发票进行认证后,账务处理如下:

借: 应交税费——应交增值税(进项税)

贷: 应交税费——待认证进项税额

(3)当从小规模纳税人供应商采购材料,获得增值

税普通发票时

借：工程施工——合同成本(材料费用)

贷：银行存款/应付账款/应付票据

(4)如果被挂靠方与发包方承包的建筑施工合同签订的是甲供材合同，而且合同中约定被挂靠方(总承包方)选择简易计税方法计算增值税的情况下，依照税法规定，采购建筑材料只能获得增值税普通发票，而不能获得增值税专用发票。

如果采购建筑材料只能获得增值税普通发票，则被挂靠方的账务处理如下：

借：工程施工——合同成本(材料费用)

贷：银行存款/应付账款/应付票据

如果采购建筑材料只能获得增值税普通发票，而却获得增值税专用发票，还没有网上认证时，则被挂靠方的账务处理如下：

借：工程施工——合同成本(材料费用)

应交税费——待认证进项税额

贷：银行存款/应付账款/应付票据

经过认证后的账务处理：

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

财会〔2016〕22号文件第二条第2款规定：采购等业务进项税额不得抵扣的账务处理。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，取得增值税专用发票时，应借记相关成本费用或资产科目，借记“应交税费——待认证进项税额”科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目，经税务机关认证后，应借记相关成本费用或资产科目，贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目。

基于此规定，该被挂靠方选择简易计税方法的项目获得的增值税专用发票进行认证后，将增值税进项税额进行转出处理，账务处理如下：

借：工程施工——合同成本(材料费用)

贷：应交税费——应交增值税(进项税额转出)

材料已验收且已付款但未取得扣税凭证的

账务处理

以被挂靠方名义采购建筑材料时，材料已验收且已付款但尚未取得增值税扣税凭证，被挂靠方的账务处理如下：

借：工程施工——合同成本(材料费用)

应交税费——待认证进项税额(按未来可抵扣的增值税额)

贷：银行存款

待取得相关增值税扣税凭证并经认证后，

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

材料已验收但未取得扣税凭证并未付款的

账务处理

财政部《关于印发〈增值税会计处理规定〉的通知》(财会〔2016〕22号，以下简称财会〔2016〕22号)第二条第4款规定，一般纳税人购进的货物等已到达并验收入库，但尚未收到增值税扣税凭证并未付款的，应在月末按货物清单或相关合同协议上的价格暂估入账，不需要将增值税的进项税额暂估入账。下月初，用红字冲销原暂估入账金额，待取得相关增值税扣税凭证并经认证后，按应计入相关成本费用或资产的金额，借记“原材料”、“库存商品”、“固定资产”、“无形资产”等科目，按可抵扣的增值税额，借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目，按应付金额，贷记“应付账款”等科目。

基于此规定，被挂靠方的账务处理如下：

(1)在月末按货物清单或相关合同协议上的价格暂估入账，不需要将增值税的进项税额暂估入账，会计处理为：

借：工程施工——合同成本(材料费用)

贷：应付账款/应付票据

(2)下月初，用红字冲销原暂估入账金额，待取得相关增值税扣税凭证并经认证后，做以下会计分录：

借：工程施工——合同成本(材料费用)(红字)

贷：应付账款/应付票据(红字)

同时蓝字：

借：工程施工——合同成本(材料费用)
 应交税费——应交增值税(进项税额)
 贷：银行存款/应付账款/应付票据

给挂靠方计提工资和社保费用时被挂靠方的 账务处理

每月给自然人挂靠方计提工资和社会保险费用时，被挂靠方的账务处理如下：

(1)预提自然人挂靠方工资、社会保险和代扣的个人所得税时：

借：工程施工——合同成本(自然人挂靠方工资)
 贷：应付职工薪酬——自然人挂靠方税后工资
 其他应付款——应付自然人挂靠方社会保险费
 应交税费——应代扣自然人挂靠方个人所得税

(2)将自然人挂靠方的税后工资结转到“其他应付款”时：

借：应付职工薪酬——自然人挂靠方税后工资
 贷：其他应付款——自然人挂靠方税后工资

需要特别提醒的是：由于自然人挂靠方的工资和社会保险费用是要动今后被挂靠方实现的工程利润中扣除的，因此，前期不给自然人挂靠方发工资，只是在会计上进行计提，每月代扣代缴个人所得税，同时将税后工资结转到“其他应付款——自然人挂靠方税后工资”会计科目。等到提利润时，可以将多月工资一次性发放，不再扣缴个人所得税。但是必须在每年企业所得税汇算清缴年度的5月31日前发放给自然人挂靠方，否则，根据国家税务总局《关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》(国税函〔2009〕3号)的规定，自然人挂靠方的工资成本不可以在被挂靠方的企业所得税前进行扣除。

(3)当被挂靠方给自然人挂靠方支付未发的税后工资时：

借：其他应付款——自然人挂靠方税后工资
 贷：银行存款

被挂靠方向劳务分包方支付劳务款的账务处理

被挂靠方对劳务分包人的劳务进度款支付分两次进行，第一次支付的金额为劳务进度结算款的80%，剩余的20%支付时间为第一次支付款到账后。劳务分包

人首先用于支付所有农民工工资，被挂靠方收到劳务分包人提供经农民工本人签字加按手印并由劳务分包方负责人签字的工资发放表或银行代发农民工工资清单的复印件和农民工身份证复印件给被挂靠方后，由挂靠方管理人员在工程项目所在地工区醒目处张贴公示，5日后未接到任何投诉，被挂靠方即可支付。若接到投诉劳务分包方拖欠农民工工资或伪造工资表等造成对农民工不利行为，被挂靠方有权暂停对劳务分包方的任何支付，直接扣除劳务分包方的工程款向农民工支付工资。

被挂靠方向劳务分包方支付劳务款时，必须凭借劳务分包方与被挂靠方劳务进度结算确认单、开具合法合规的增值税专用发票进行付款，账务处理如下：

借：工程施工——合同成本(人工费用)
 贷：银行存款

以被挂靠方名义与业主工程结算时的账务处理

财政部会计司关于财会〔2016〕22号有关问题的解读第三条明确了关于企业提供建筑服务确认销项税额的时点，企业提供建筑服务，在向业主办理工程价款结算时，借记“应收账款”等科目，贷记“工程结算”科目，贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”等科目，企业向业主办理工程价款结算的时点早于增值税纳税义务发生的时点的，应贷记“应交税费——待转销项税额”等科目，待增值税纳税义务发生时再转入“应交税费——应交增值税(销项税额)”等科目；增值税纳税义务发生的时点早于企业向业主办理工程价款结算的，应借记“银行存款”等科目，贷记“预收账款”和“应交税费——应交增值税(销项税额)”等科目。

基于以上政策依据，挂靠方以被挂靠方的名义与发包方进行工程进度结算时的账务处理如下：

借：银行存款
 应收账款
 预收账款(收到业主预付款/(1+11%))
 贷：工程结算 [与业主结算的工程款/(1+11%)]
 应交税费——应交增值税(销项税)[(工程结算收到工程款部分)/(1+11%)×11%]
 应交税费——待转销项税额[(工程结算未

收到工程款部分)/(1+11%)×11%]

当业主拖欠的工程款收到时:

借: 应交税费——待转销项税额[(工程结算未收到工程款部分)/(1+11%)×11%]

贷: 应交税费——应交增值税(销项税)[(工程结算未收到工程款部分)]

工程收入、成本确认与计量

依据《企业会计准则第15号——建造合同》(以下简称“建造合同准则”),应根据完工百分比法确认合同收入和合同费用。完工百分比法,是指根据合同完工进度确认收入与费用的方法。营改增后,应以不含税的合同收入及合同费用,计算完工百分比,进行收入、成本的确认,账务处理如下:

借: 主营业务成本

工程施工——合同毛利

贷: 主营业务收入

借: 工程结算

贷: 工程施工

月末结账时的账务处理

末结账时:一般纳税人的被挂靠方月度终了从“应交增值税”或“预缴增值税”明细科目转入当月应交未交、多交或预缴的增值税额,以及当月交纳以前期间未交的增值税额。

(1)转出当月应交未交增值税时:

借: 应交税费——应交增值税(转出未交增值税)

贷: 应交税费——未交增值税

(2)转出当月多交的增值税时:

借: 应交税费——未交增值税

贷: 应交税费——应交增值税(转出多交增值税)

(3)企业月末将预缴增值税转入未交增值税时:

借: 应交税费——未交增值税

贷: 应交税费——预交增值税

(4)实际交纳以前期间未交的增值税时:

借: 应交税费——未交增值税

贷: 银行存款

挂靠方在预缴所得税后回被挂靠方报销时的

账务处理

挂靠方在工程项目所在地按照0.2%预缴企业所得税时,凭借有关缴税凭证回被挂靠方报销时的账务处理如下:

借: 所得税费用

贷: 内部往来(其他应付款)——挂靠人名字

当工程完工结算,收到发包方的工程款时,被挂靠方归还挂靠方垫付的采购材料款和缴纳的税费资金时:

借: 内部往来(其他应付款)——挂靠人名字

贷: 银行存款——项目部专属账户名称

另外,被挂靠方在被挂靠方所在地税局申报缴纳增值税及附加税费时的账务处理为:

借: 税金及附加

贷: 银行存款

被挂靠方应给挂靠人的本项目剩余资金的

账务处理

工程完工最后结算时,算出企业所得税税后工程利润。企业所得税税后工程利润=工程结算收入(账上主营业务收入)-主营业务成本-工程项目期间费用-企业所得税费用-税金及附加;挂靠人应分享的工程项目剩余利润=企业所得税税后工程利润-被挂靠人的管理费用;被挂靠方应给挂靠人的本项目剩余资金=挂靠人应分享的工程项目剩余利润-本项目应承担的应交增值税税额。

被挂靠方应给挂靠人的本项目剩余资金平均摊到工程预计完工的每年度,按照年终奖的方法扣缴个人所得税后给自然人挂靠方时的账务处理:

借: 工程施工——自然人挂靠方年终奖

贷: 应付职工薪酬——自然人挂靠方年终奖税后工资

应交税费——应代扣自然人挂靠方个人所得税

另外,杜绝包工头或项目经理接触民工工资现金的措施,即建筑企业工地上民工的工资必须由被挂靠方统一给民工在银行开设工资卡,由被挂靠方财务部统一通过民工工资卡向工地民工发放工资。

政府补助新准则采用净额法的处理技巧

周忠明 赵新贵

根据《财政部关于印发修订〈企业会计准则第16号——政府补助〉的通知》(财会〔2017〕15号)的规定,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;与收益相关的政府补助,分别不同情况计入相应期间的当期损益或冲减相关成本。可见,与修订前的准则相比,政府补助新准则的核算既可以采用总额法,也可以采用净额法。

案例:A公司为进行节能环保改造,2017年12月初购置一批设备。当月底,A公司收到当地政府财政性资金100万元,作为购置设备的补助。该批设备不含税价500万元,会计与税法上预计净残值均为50万元,以直线法计提折旧,折旧年限10年。该公司以净额法对政府补助进行会计处理。

收到政府补助的会计处理

1. 企业购置设备时:(单位:万元,下同)

借:固定资产 500
 应交税费——应交增值税(进项税额) 85
 贷:银行存款 585

2. 企业收到政府补助时:

借:银行存款 100
 贷:固定资产 100

3. 收到政府补助后固定资产的所得税会计处理

根据相关税法,企业取得的各类财政性资金,除属于国家投资和资金使用后要求归还本金以外,均应计入企业当年收入总额;同时符合规定的3个条件的,可以作为不征税收入。

(1)政府补助作为不征税收入时的所得税会计处理。2017年末,A公司购入设备的账面价值为400万元,由于不征税收入所形成资产计算的折旧不得在税前扣除,因此其计税基础也是400万元,不产生暂时性差异。

(2)政府补助作为应税收入时所得税会计处理。A公司应在取得当年将其全额计入当期应纳税所得额,所购买设备的计税基础应包含政府补助部分(即为500

万元),产生可抵扣暂时性差异100万元。但是,根据《企业会计准则第18号——所得税》,同时具有下列特征的交易中因资产或负债的初始确认所产生的递延所得税资产不予确认:该项交易不是企业合并;交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额。该交易并非企业合并,同时,该交易发生时会计上只影响相关资产科目,对会计利润并无影响;税法上固定资产只有在以后计提折旧时才能在税前扣除,交易发生时并不影响企业应纳税所得额。因此,这里产生的可抵扣暂时性差异不确认递延所得税资产。

收到政府补助的所得税纳税申报

1. 政府补助作为不征税收入时的处理。《A105040 专项用途财政性资金纳税调整明细表》适用于发生符合不征税收入条件的专项用途财政性资金用于支出进行纳税调整。在本年的“财政性资金”的“金额”列和“支出情况”的“支出金额”列分别填写100万元。与资产相关的不征税收入的政府补助且在以净额法核算下,对会计利润和应纳税所得额都无影响,且资产的账面价值等于计税基础,无需作其他纳税调整。

2. 政府补助作为应税收入时的处理。2017年收到政府补助时,应填报《A105020 未按权责发生制确认收入纳税调整明细表》。该表税收金额填写100万元,账载金额为0,纳税调整金额100万元。

净额法下会计上取得政府补助时直接冲减资产的账面价值,而非确认递延收益,以后年度也不会再按权责发生制确认收入,因此,以后年度的纳税调整应通过填报《A105080 资产折旧、摊销情况及纳税调整明细表》来实现。本例中,固定资产账面价值400万元,每年计提折旧额为35万元 $[(400-50) \div 10]$ 。计税基础500万元,每年税前扣除折旧额为45万元 $[(500-50) \div 10]$ 。2018年填报该表时,纳税调减10万元。10年后折旧期满,纳税调减额累计100万元,与收到政府补助年度在表A105020中纳税调增的金额相等。

营改增后哪些项目不缴纳增值税了

马泽方

非保本金融商品收益

旧法规：《销售服务、无形资产、不动产注释》规定，金融商品持有期间（含到期）利息（保本收益、报酬、资金占用费、补偿金等）收入，按照贷款服务缴纳增值税，不包括股票，因为持有股票取得的是股利，不是利息。但原营业税政策中包括股票。因此，企业取得的股票股利是否缴纳增值税存在争议。

新法规：《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）第一条规定，《销售服务、无形资产、不动产注释》（财税〔2016〕36号）第一条第（五）项第1点所称“保本收益、报酬、资金占用费、补偿金”，指合同中明确承诺到期本金可全部收回的投资收益。金融商品持有期间（含到期）取得的非保本的上述收益，不属于利息或利息性质的收入，不征收增值税。

变化：企业取得的股票股利不征收增值税。

资产管理产品持有至到期

旧法规：《销售服务、无形资产、不动产注释》规定，其他金融商品转让包括基金、信托、理财产品等各类资产管理产品和各种金融衍生品的转让。

因此，基金、信托和理财产品等各类资产管理产品的转让属于金融商品转让，适用6%的税率。

新法规：财税〔2016〕140号文件第二条规定，纳税人购入基金、信托和理财产品等各类资产管理产品持有至到期，不属于《销售服务、无形资产、不动产注释》（财税〔2016〕36号）第一条第（五）项第4点所称的金融商品转让。

变化：基金、信托和理财产品等各类资产管理产品持有至到期，不征收增值税。

提示：法规中规定的是“持有至到期”，非持有至到期的，则不适用财税〔2016〕140号文件的相关规定。

免租期

旧法规：纳税人在出租期限内提供了免租期，有些

税务机关的政策解读要求免租期间要视同销售。

新法规：《国家税务总局关于土地价款扣除时间等增值税征管问题的公告》（国家税务总局公告2016年第86号）第七条规定，纳税人出租不动产，租赁合同中约定免租期的，不属于《营业税改征增值税试点实施办法》（财税〔2016〕36号文件印发）第十四条规定的视同销售服务。

变化：出租方与承租方约定的免租期不视同销售缴纳增值税。

预付卡

旧法规：《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，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。

因此，发卡企业销售预付卡时开具发票，应当缴纳增值税。

新法规：《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）第三条第一款规定，单用途卡发卡企业或者售卡企业销售单用途卡，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。第三款规定，持卡人使用单用途卡购买货物或服务时，货物或者服务的销售方应按照现行规定缴纳增值税，且不得向持卡人开具增值税发票。多用途卡也是如此。

变化：发卡企业销售预付卡时，不缴纳增值税，待持卡人实际消费时，再缴纳增值税。

提示：发卡企业销售预付卡时，应开具增值税普通发票，不得开具增值税专用发票；待持卡人实际消费时，不得向持卡人开具增值税发票。

此前已征的应予免征或不征的增值税的处理

对于财税〔2016〕140号文件明确的免征或不征增值税的项目,2016年第86号公告第三条规定,(一)应予免征或不征增值税业务已按照一般计税方法缴纳增值税的,以该业务对应的销项税额抵减以后月份的销项税额,同时按照现行规定计算不得从销项税额中抵

扣的进项税额;(二)应予免征或不征增值税业务已按照简易计税方法缴纳增值税的,以该业务对应的增值税应纳税额抵减以后月份的增值税应纳税额。

同时,纳税人已就应予免征或不征增值税业务向购买方开具增值税专用发票的,应将增值税专用发票收回后方可享受免征或不征增值税政策。

商场向供应商收取费用能开专票吗

翟纯培 陈 默

商场向供应商收取各种费用,在营改增后遇到了开具专用发票的问题。主要原因是在增值税背景下,对于开具专用发票的限制。笔者认为在营改增后,该政策应适当进行调整。具体情形分析如下:

《国家税务总局关于商业企业向货物供应方收取的部分费用征收流转税问题的通知》(国税发〔2004〕136号)规定:

一、商业企业向供货方收取的部分收入,按照以下原则征收增值税或营业税:

(一)对商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额无必然联系,且商业企业向供货方提供一定劳务的收入,例如进场费、广告促销费、上架费、展示费、管理费等,不属于平销返利,不冲减当期增值税进项税金,应按营业税的适用税目税率征收营业税。

(二)对商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额挂钩(如以一定比例、金额、数量计算)的各种返还收入,均应按照平销返利行为的有关规定冲减当期增值税进项税金,不征收营业税。

二、商业企业向供货方收取的各种收入,一律不得开具增值税专用发票。

根据上述规定,商业企业向供应商收取费用分为两种情形:

一是与商品销售量、销售额无必然联系的费用,例如无论商品的销售情况如何,供应商均需向商场缴纳一定费用的进场费、展示费等。此种情况在营改增前,商场应缴纳营业税,应向供应商开具营业税发票。

另一种是与商品销售量、销售额挂钩的各种费用,例如销售商品达到一定的数量或者金额,商场向供应商收取一定比例关系的费用。无论何种名义的费用,

国税发〔2004〕136号文件规定均按照平销返利规定处理。供应商应就该费用向商场开具红字发票,减少销项税额,商场应作进项税额转出。

以上两种情形,可以发现,在营改增前商场均无法向供应商开具增值税专用发票:一是开具营业税发票,二是取得红字发票。因此,第二条规定的“商业企业向供货方收取的各种收入,一律不得开具增值税专用发票”在营改增前的背景下顺理成章地成立。

营改增后,第一种情形,即商场收取的与商品销售量、销售额无必然联系的费用,属于商场向供应商销售服务的行为,应缴纳增值税,没有任何理由不允许商场向供应商开具增值税专用发票。

《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)规定,纳税人发生应税行为,应当向索取增值税专用发票的购买方开具增值税专用发票,并在增值税专用发票上分别注明销售额和销项税额。

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。

综合以上分析,国税发〔2004〕136号文件中的“商业企业向供货方收取的各种收入,一律不得开具增值税专用发票”的规定,是营业税背景下的条款,而在营改增后已经明显不适应现在的业务形势,造成购买服务的供应商损失该部分进项税额。因此笔者建议,应在文件中予以澄清,或者单独将文件中的该条款作废。

“营改增”后房地产业土地增值税相关政策梳理

王继晨

自2016年5月1日起,“营改增”试点在全国范围内全面推开,包括房地产业、建筑业、金融业和生活服务业在内的四个行业均纳入“营改增”的范围。对房地产开发企业而言,除了和其他行业一样要面临增值税的变化,同时还要面临“营改增”后土地增值税的相关变化。

一、“营改增”对房地产开发企业土地增值税的影响

《土地增值税暂行条例》第二条规定:转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人,为土地增值税的纳税义务人,应依照本条例缴纳土地增值税。房地产开发企业以销售房地产为主,是土地增值税最主要的纳税义务人。在具体的纳税实务中,结合房地产项目开发周期较长的特点,土地增值税采用平时按每月收入的一定比率预缴,项目全部竣工、办理结算后再依据增值额和相应税率进行清算的方式缴纳税款。

“营改增”后,房地产开发企业既然已经缴纳了增值税,那么土地增值税的缴纳是否还有必要,土地增值税是否会因此停征的问题在“营改增”前后的一段时期内众说纷纭,但是截至目前尚无国家税务总局、财政部等部门关于停征的任何说法。因此,“营改增”后土地增值税依然存在。

“营改增”的核心内容体现在营业税转换为增值税的变化,但是对房地产开发企业而言,“营改增”对土地增值税的影响同样是颠覆性的。结合房地产业增值税相关政策法规的规定,“营改增”对房地产开发企业土地增值税纳税过程中预缴税款的依据、新老项目的划分、房地产转让收入、房地产开发成本、转让房地产有关的税金等项目均产生了极大的影响。鉴于此,

“营改增”后财政部和国家税务总局于2016年4月25日发布了《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),国家税务总局于2016年11月10日发布了《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),北京市、广州市等地方税务局亦出台了相关的文件对土地增值税相关问题进行说明和规范。

总体来看,一系列规范文件的出台在一定程度上解决了“营改增”后预缴税款、收入和成本确认等基本问题,但是,也出现了不同文件的规定口径相异、计算方法含糊、缺乏可操作性等实际问题。本文将以房地产开发企业土地增值税实务操作为立足点,结合土地增值税最新的财税法规,分为预缴和清算两个阶段,对“营改增”后土地增值税相关的几个核心问题进行分析和探讨。

二、土地增值税预缴阶段

由于房地产项目开发周期较长,土地增值税采用平时按收入预缴,项目竣工时清算的方式缴纳税款。以河南省为例,土地增值税预征率分别为:普通标准住宅1.5%;经济适用房0.5%;除普通标准住宅和经济适用房以外的其他住宅3.5%;除住宅以外的其他房地产项目4.5%。“营改增”之前,房地产开发企业当月应预缴的土地增值税为“当月预收款 $\times$ 预征率”,所以,“营改增”后预缴税款的核心问题就是如何确定预缴的基数。

依据财税〔2016〕43号文件中“三、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”的规定可以确定,“营改增”后土地增值税预缴的计税依据为“预收款 $\div$ ($1+$ 增值税税率或征收率)”。具体而言,对采用简易计税方法的房地产老项目应为“预收款 $\div$ ($1+5\%$)”,对采用一般计税方法的房地产新项目应为“预收款 $\div$ ($1+11\%$)”。由此,“营改增”前营业税缴纳和土地增值税预缴的计税依据均为当期预收款,“营改增”后增值税按3%预缴和土地增值税预缴的计税依据均为不含增值税的收入(扣除增值税的预收款),两者口径一致。自2016年5月份起,房地产开发企业亦按照该规定预缴土地增值税。

国家税务总局公告2016年第70号文件明确：“为方便纳税人，简化土地增值税预征税款计算，房地产开发企业采取预收款方式销售自行开发的房地产项目的，可按照以下方法计算土地增值税预征计征依据：土地增值税预征的计征依据=预收款-应预缴增值税税款。”以此分析，房地产开发企业应预缴的土地增值税为：

老项目应预缴的土地增值税=〔预收款-预收款/（1+5%）×3%〕×预征率

新项目应预缴的土地增值税=〔预收款-预收款/（1+11%）×3%〕×预征率

而依据《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）的规定，房地产开发企业应预缴增值税的计算为：

老项目应预缴的增值税=预收款/（1+5%）×3%

新项目应预缴的增值税=预收款/（1+11%）×3%

显然，“营改增”前主税种和土地增值税预缴的计税依据一致，“营改增”后主税种和土地增值税预缴的计税依据口径相异。对企业而言，除了税款计算的复杂性提升，预缴税额也有较大幅度的增加，加重了项目开发前期的资金负担。国家税务总局公告2016年第70号文件既然提到了“为方便纳税人，简化土地增值税预征税款计算”，那么应该统一增值税和土地增值税预缴的计税依据。

三、土地增值税清算阶段

房地产开发企业在进行项目土地增值税清算时，主要涉及转让房地产收入总额、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、与转让房地产有关的税金、财政部规定的其他扣除项目等的确认和计算问题。“营改增”后总体的原则是：增值税的进项税额和销项税额均不应包含在相关的收入、成本、费用类项目中。该原则容易被征纳双方所理解，但是已经颁布的相关政策法规对转让房地产收入总额、取得土地使用权所支付的金额等几个项目的确认尚未明确，容易引起争议。本文将对转让房地产收入总额、取得土地使用权所支付的金额、与转让房地产有关的税金三个项目进行详细的分析、探讨。

1. 转让房地产收入总额。国家税务总局公告2016年第70号文件规定：“营改增”后，纳税人转让房地产的土地增值税应税收入不含增值税。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。由此条款可以确定：采用简易计税方法的老项目应税收入=预收款/（1+5%）。但是，采用一般计税方法的新项目的应税收入按照“预收款/（1+11%）”计算会引起人们的争议。

国家税务总局公告2016年第18号文件规定：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。依据此项规定，土地增值税清算时对应税收入的确认存在以下两种理解：

模式1：应税收入=预收款/（1+11%）

模式2：应税收入=预收款-〔（预收款-可扣除的土地价款）/（1+11%）〕×11%

模式1的计算是扣除了理论上的销项税额，而模式2的计算是扣除了实际的销项税额。具体选择何种应税收入的计算模式，国家税务总局公告2016年第70号文件并未做出明确规定，所以，有必要与取得土地使用权所支付的金额这一项目综合考虑。

2. 取得土地使用权所支付的金额。房地产老项目清算中对该项目的确定比较清晰，因为是简易方法征收增值税，所以，取得土地时实际支付的价款即为该项目的金额，无需考虑增值税的扣除问题。

为了不增加房地产开发企业的税负，国家税务总局公告2016年第18号文件规定了在按照一般计税方法计算增值税时对土地价款的扣除办法，以抵减房地产销售额从而减少增值税销项税额。其实质是：虽然房地产开发企业获得土地使用权无法取得增值税专用发票，但仍将土地成本中包含的增值税进项税额进行了抵扣。当然，增加进项税额和减少销项税额在计算增值税应纳税额时的经济效果是一样的。所以，如果将土地价款的扣除看作是增加进项税额，则采用模式1：

应税收入=预收款/（1+11%）

取得土地使用权所支付的金额=可扣除的土地价款/(1+11%)

如果将土地价款的扣除看作是抵减销售额从而减少增值税销项税额,则采用模式2:

应税收入=预收款-[(预收款-可扣除的土地价款)/(1+11%)] ×11%

取得土地使用权所支付的金额=可扣除的土地价款

举例说明上述计算模式。假设房地产甲项目采用一般计税方法计算增值税,现已全部销售并达到土地增值税清算条件。甲项目共收到售房款11 100万元,取得项目建设用地共支付价款3 330万元。按照模式1计算如下:

应税收入=11 100/(1+11%)=10 000 (万元)

取得土地使用权所支付的金额=3 330/(1+11%)=3 000 (万元)

两者差额=10 000-3 000=7 000 (万元)

按照模式2计算如下:

应税收入=11 100-[(11 100-3 330)/(1+11%)] ×11%=10 330 (万元)

取得土地使用权所支付的金额=3 330 (万元)

两者差额=10 330-3 330=7 000 (万元)

此外,《土地增值税暂行条例实施细则》中明确指出,在计算增值额时,对从事房地产开发的纳税人可按取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本之和,加计20%扣除。考虑了加计20%扣除的因素后,纳税人选择模式2应该是更有利的。

针对上述两个项目的确认问题,广州市地方税务局于2016年8月8日发布了《关于印发2016年土地增值税清算工作有关问题处理指引的通知》(地税函[2016]188号),该文件是按照模式2来进行解释和处理的。但是国家税务总局公告2016年第70号文件没有对该问题进行更详细的解释和指导。

3. 与转让房地产有关的税金。毫无疑问,与转让房地产有关的税金的确定是“营改增”后土地增值税清算中最复杂的一个问题。

“营改增”前,与转让房地产有关的税金主要包括营业税、城市维护建设税(以下简称“城建税”)、

教育费附加和地方教育费附加,可以直接利用房地产销售收入乘以综合税率5.6%计算得出。“营改增”后,国家税务总局公告2016年第70号文件规定:“营改增”后,计算土地增值税增值额的扣除项目中“与转让房地产有关的税金”不包括增值税;房地产开发企业实际缴纳的城建税、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建税、教育费附加扣除。此项规定意味着“营改增”后与转让房地产有关的税金仅包括城建税、教育费附加和地方教育费附加三个税种,问题的关键在于城建税、教育费附加和地方教育费附加(以下简称“三税”)如何计算。

如果房地产开发企业只有一个老项目或者一个新项目,仅需按企业实际缴纳的三税金额之和确定即可。但是,如果房地产开发企业同时存在数个老项目和新项目,则三税不易确定。追根溯源,三税是在增值税的基础上计算得到的,在目前房地产开发企业按项目预交、在机构所在地汇总申报纳税的模式下,由于管理费用、销售费用和财务费用等期间费用所对应增值税进项税额的存在,准确计算数个项目各自缴纳的增值税几乎不可能实现,从而使得三税也不可能按项目准确计算。由此会导致房地产开发企业少扣除项目清算时将已经实际发生的三税,或者所有实际发生的三税有选择性地某一个清算项目中全部扣除,这样的结果对征纳双方都是有失公平的。所以,需要寻求一个既合理又具操作性的计算方法。

笔者建议可以采用按照不同项目在一定期间内的销售收款比例对城建税和教育费附加进行分摊的计算方法。具体方法举例如下:

例:“营改增”后,牡丹房地产开发有限公司有四个开发项目,其中A项目为老项目,B、C、D项目为新项目,各项目2016年5月1日后每年度销售收款情况如下表所示:

各项目每年度销售收款及缴纳增值税情况

单位:亿元

项目 年度	A项目 (老项目)	B项目 (老项目)	C项目 (老项目)	D项目 (老项目)	缴纳 增值税
2016年	1.05	1.11			0.080
2017年		1.11	2.22		0.096

2018年		1.11	2.22	3.33	0.195
2019年			2.22	3.33	0.158
2020年				3.33	0.097

假设各项目清算均发生在年初,清算时项目房产均已销售完毕;表中各项目销售收款均为含税价款;A项目在2016年5月1日前已预收房款3亿元;城建税、教育费附加、地方教育费附加税率分别为7%、3%、2%,为了简化计算,以三税综合税率12%进行计算。

假设A、B、C项目分别于2017年年初、2019年年初、2020年年初进行清算。以项目清算日期的上月末作为三税计算的截止时间。

A、B、C三个项目土地增值税清算时,与转让房地产有关的税金计算如下:

A项目作为老项目,“营改增”后按照简易办法计算征收增值税,只需按照“营改增”前缴纳的营业税和三税加上“营改增”后缴纳的三税即可。

“营改增”前缴纳营业税: $3 \times 5\% = 0.15$ (亿元)

“营改增”前缴纳三税: $0.15 \times 12\% = 0.018$ (亿元)

“营改增”后缴纳增值税: $1.05 / (1 + 5\%) \times 5\% = 0.05$ (亿元)

“营改增”后缴纳三税: $0.05 \times 12\% = 0.006$ (亿元)

与转让房地产有关的税金 = $0.15 + 0.018 + 0.006 = 0.174$ (亿元)

B项目作为新项目,笔者建议,三税的计算期间应自收到预收款的当月至项目清算的上月末止。

2016年度A项目缴纳增值税: $1.05 / (1 + 5\%) \times 5\% = 0.05$ (亿元)

2016年度B项目预缴增值税: $1.11 / (1 + 11\%) \times 3\% = 0.03$ (亿元)

2016年度缴纳的增值税总额减去本年度A项目缴纳的增值税和B项目预缴的增值税后余额为0 ($0.08 - 0.05 - 0.03$),所以2016年度B项目缴纳的三税为0.0036亿元 ($0.03 \times 12\%$)。

2017年度B项目预缴增值税: $1.11 / (1 + 11\%) \times 3\% = 0.03$ (亿元)

2017年度C项目预缴增值税: $2.22 / (1 + 11\%) \times 3\% = 0.06$ (亿元)

2017年度缴纳增值税总额减去本年度B、C项目预缴的增值税后余额为0.006亿元 ($0.096 - 0.03 - 0.06$)。

2017年度B项目缴纳的三税: $[1.11 / (1.11 + 2.22) \times 0.006 + 0.03] \times 12\% = 0.00384$ (亿元)

2017年度C项目缴纳的三税: $[2.22 / (1.11 + 2.22) \times 0.006 + 0.06] \times 12\% = 0.00768$ (亿元)

2018年度B项目预缴增值税: $1.11 / (1 + 11\%) \times 3\% = 0.03$ (亿元)

2018年度C项目预缴增值税: $2.22 / (1 + 11\%) \times 3\% = 0.06$ (亿元)

2018年度D项目预缴增值税: $3.33 / (1 + 11\%) \times 3\% = 0.09$ (亿元)

2018年度缴纳增值税总额减去本年度B、C、D项目预缴的增值税后余额为0.015亿元 ($0.195 - 0.03 - 0.06 - 0.09$)。

2018年度B项目缴纳的三税: $[1.11 / (1.11 + 2.22 + 3.33) \times 0.015 + 0.03] \times 12\% = 0.0039$ (亿元)

2018年度C项目缴纳的三税: $[2.22 / (1.11 + 2.22 + 3.33) \times 0.015 + 0.06] \times 12\% = 0.0078$ (亿元)

2018年度D项目缴纳的三税: $[3.33 / (1.11 + 2.22 + 3.33) \times 0.015 + 0.09] \times 12\% = 0.0117$ (亿元)

B项目与转让房地产有关的税金: $0.0036 + 0.00384 + 0.0039 = 0.01134$ (亿元)

C、D项目可以参照B项目的分配方法进行计算。

该方法的核心是将当年缴纳的增值税总额减去各新项目可以准确计算的预缴增值税的差额按照各项目当期销售款的比例进行分配,然后将各项目预缴增值税对应的三税金额和分配的差额对应的三税金额相加,就可以计算得出每个项目当年应分配的三税金额,项目开发期间的几个年度分配的三税金额之和即为与转让房地产有关的税金。当然,由于增值税存在难以在各个开发项目之间准确分配的特性,对三税的分配也只能是寻求相对合理的计算方法,以项目收入或者项目成本作为分配的依据也是可以考虑的。

对生产企业自营出口退免增值税额的解析

顾学锋 易光峰

一、生产企业自营出口退免增值税的政策剖析

根据《财政部国家税务总局关于进一步推进出口货物实行免抵退税办法的通知》(财税〔2002〕7号)的规定,对生产企业自营出口的自产货物免征销售环节增值税,生产企业自营出口的自产货物应予免征或退还的所耗用原材料、零部件等已纳税款抵顶内销货物的应纳税款,同时,生产企业自营出口在当月内应抵顶的进项税额大于应纳税额时,对未抵顶完的部分予以退税。其中:当期应纳税额-当期内销货物的销项税额-(期初留抵税额+当期进项税额-当期免抵退税不得免征和抵扣税额)。

1. 如果当期应纳税额 >0 ,即“应交税费——应交增值税”的余额在贷方,表示期末无留抵税额,不存在向税务部门申请当期免抵退税额。

2. 如果当期应纳税额 <0 ,即“应交税费——交增值税”的余额在借方,表示期末的退税前留抵税额,应向税务部门申请退税,但退税的具体金额取决于期末的退税前留抵税额与当期(可理解为本月)按规定税率计算的免抵退税额的大小比较。如果前者小于或等于后者,则当期应申请退税额为期末的退税前留抵税额,其差额部分已经抵扣;如果前者大于后者,则当期应申请退税额为当期(可理解为本月)按规定退税率计算的免抵退税额。因为从国家税源的角度,不可能退还超出当期按规定退税率计算的税额,其差额部分留待以后分期抵扣,即当期应退税额=当期免抵退税额。

3. 如果当期应纳税额 $=0$,表明既无退税,也无需交纳增值税,当期应申请的退税金额正好已经全部抵扣。

二、案例分析

例:江苏中淮纺织公司是具有进出口经营权的一

般纳税人生产企业,销售纺织类产品,出口产品实行“免、抵、退”政策,以人民币作为记账本位币,外币核算采用交易日即期汇率,增值税退税率13%。2015年一、二月份分别发生如下业务:

一月份:出口纺织类产品FOB价40万美元,汇率6.20,内销600万元;本月采购材料价格500万元,货已验收入库,并取得增值税专用发票;福利部门领用8万元自产产品用于发放职工(上年度期初“应交税费——应交增值税”无留抵税额)。

二月份:出口纺织类产品,FOB价35万美元,汇率6.22,内销480万元;本月采购材料价格600万元,货已验收入库,并取得增值税专用发票;企业在建工程建筑物领用18万元外购货物成本。本月出口退税凭证不全。

现逐月计算其应纳税所得额,并编制相关分录,计算过程如下:

(一)一月份

按常规方法计算:当期应纳税额: $(600+8) \times 17\% - [500 \times 17\% - 40 \times 6.20 \times (17\% - 13\%)] = 28.28 \text{万元} > 0$

当期免抵退税额 $= 40 \times 6.20 \times 13\% = 32.24 \text{万元}$

当期应计入成本税额 $= 40 \times 6.20 \times (17\% - 13\%) = 9.92 \text{万元}$

当期出口抵减内销产品应纳税额=当期免抵退税额 $= 32.24 \text{万元}$

由于“应交税费——应交增值税”科目的余额在贷方,表明当期免抵退税额已经全部抵扣,因此本月应纳增值税不再退税也无留抵税额(福利部门领用8万元自产产品用于发放职工视同销售货物)。为更好理解内、销项过程中如何抵扣,我们可以将出口外销的部分视同内销或按正常情况下的应交税费分两个步骤进行计算处理:

1. 出口销售视同内销或正常情况下:

当期应纳税额 $= (600+8) \times 17\% + 40 \times 6.20 \times 17\% - 500 \times 17\% = 60.52$ (万元) > 0

2. 根据政策规定应享有的退税额:

当期免抵退税额 $= 40 \times 6.20 \times 13\% = 32.24$ (万元)

两者合计, 差额部分仍应交纳 $60.52 - 32.24 = 28.28$ (万元)。

从上述分解中可以清楚地看到, 当期免抵退税额32.24万元已经全部抵扣于当期应纳税额中, 因此不必向税务机关申请退税。

同时, 针对常规计算方法中当期应纳税额的公式计算中扣减 $40 \times 6.20 \times (17\% - 13\%)$ 的部分, 可以做如下理解: 自营出口的自产货物免征销售环节增值税由于退税率的的不同, 是全额或部分征税, 对于不予免征或退税部分仍应交纳增值税额, 因此, 可以将计算公式: 当期应纳税额 $= (600+8) \times 17\% - [500 \times 17\% - 40 \times 6.20 \times (17\% - 13\%)] = 28.28$ (万元) 变为: $(600+8) \times 17\% + 40 \times 6.20 \times (17\% - 13\%) - 500 \times 17\% = 28.28$ (万元), 其中 $40 \times 6.20 \times (17\% - 13\%)$ 是由于不能享受退税理应计入成本并予以交税的金额, 虽然只对顺序作了简单调整, 但使处理流程更明晰。

在编制会计分录时, 首先考虑的是针对不能退税应纳入成本的部分,

借: 主营业务成本——自营出口成本——纺织品
99 200

贷: 应交税费——应交增值税(进项税额转出)
99 200

然后针对当期免抵退税额 $= 40 \times 6.20 \times 13\% = 32.24$ (万元),

借: 应交税费——应交增值税 322 400

贷: 应交税费——应交增值税(出口退税)
322 400

最后针对本期应予交纳的增值税额,

借: 应交税费——应交增值税(已交税金)
282 800

贷: 银行存款 282 800

(二) 二月份

当期应纳税额: $480 \times 17\% - [600 \times 17\% - 35 \times 6.22 \times (17\% - 13\%) - 18 \times 17\%] = -8.632 < 0$ (退税前留抵税额, 其中在建工程建筑物耗材属于增值税非应税项目, 不可以抵扣, 需要转出)

由于当期应纳税额 < 0 , 表明是应收款项, 即应向税务机关申请退税。根据当期免抵退税额与期末留抵税额的比较: 当期免抵退税额 $= 35 \times 6.22 \times 13\% = 28.301$ (万元) > 8.632 (万元), 应申请当期退税额: 8.632万元;

当期应计入成本税额 $= 35 \times 6.22 \times (17\% - 13\%) = 8.708$ (万元)

许多人对当期免抵退税额应该是 $35 \times 6.22 \times 13\% = 28.301$ (万元), 而最终应向税务机关申请退税8.632万元金额不能理解, 质疑其差额部分19.669万元 ($28.301 - 8.632$) 的去向。我们仍可以进行两步骤的分解:

1. 出口销售视同内销或正常情况下:

当期应纳税额 $= 480 \times 17\% + 35 \times 6.22 \times 17\% + 18 \times 17\% - 600 \times 17\% = 19.669$ (万元)

2. 根据政策规定应享有的退税额:

当期免抵退税额 $= 35 \times 6.22 \times 13\% = 28.301$ (万元)

两者合计, 差额部分为 $28.301 - 19.669 = 8.632$ (万元)。

从上述分解中可以清楚地看到当期如果不享受免抵退税额的规定, 应向税务机关交纳19.669万元, 而当期免抵退税额28.301万元全部抵扣后, 该部分应纳税额已经不存在, 并应向税务机关申请退税差额部分8.632万元。分录如下:

首先, 针对不能退税应纳入成本的部分,

借: 主营业务成本——自营出口成本——纺织品
87 080

贷: 应交税费——应交增值税 87 080

然后, 针对出口抵减内销的差额部分19.669万元,

借: 应交税费——应交增值税 196 690

贷: 应交税费——应交增值税(出口退税)

196 690

最后,针对本期应予以退税的增值税额,

借:其他应收款——应收出口退税 86 320

贷:应交税费——应交增值税 86 320

但由于本月出口退税资料不全,期末留抵税额8.632万元结转下期继续抵扣。因此,不存在出口抵减内销产品应纳税额及申请退税,会计分录如下:

借:主营业务成本——自营出口成本——纺织品

87 080

贷:应交税费——应交增值税 87 080

三、生产企业自营出口涉及免抵退税额抵减额的处理

免抵退税额抵减额是指出于生产加工的需要,生产企业从国内免税购进的原材料及从国外购进的进口加工料件,由于购进时分别按照一定的比例已经免征进项增值税,因此在申请退税时应予以扣除。

具体计算公式为:免抵退税额抵减额=免税购进原材料价格×出口货物退税率;免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额=免税购进原材料价格×(出口货物征税率-出口货物退税率);当期免抵退税不得免征和抵扣税额=出口货物离岸价×(出口货物征税率-出口货物退

税率)-免抵退税不得免抵退税额抵减额=(出口货物离岸价-免税购进原材料价格)×(出口货物征税率-出口货物退税率)。

以例中1月份业务为例,假设中淮纺织公司一月份出口纺织类产品FOB价40万美元,汇率6.20,该公司采用交易日即期汇率核算,内销600万元;本月国内采购材料价格500万元,已取得增值税专用发票;另外,当期海关核准免税进口料件10万元人民币,货已验收入库,福利部门领用8万元自产产品用于发放职工;增值税退税率13%(上年度期初“应交税费——应交增值税”无留抵税额)。

免抵退税额抵减额=10×13%=1.3(万元);免抵退税不得免抵退税额抵减额=10×(17%-13%)=0.4(万元);当期免抵退税不得免征和抵扣税额=40×6.20×(17%-13%)-10×(17%-13%)=(40×6.20-10)×(17%-13%)=9.52(万元)(扣除10万元是由于在进口时已经核准免税进口料件,不能重复计算);则:当期应纳税额:(600+8)×17%+9.52-50×17%=27.88(万元)>0;当期免抵退税额=(40×6.20-10)×13%=30.94(万元);当期应计入成本税额=9.52(万元)当期出口抵减内销产品应纳税额=当期免抵退税额=30.94(万元)。

隐匿在成本费用中的职工福利

孟明保 张文 石磊

某大型国有企业A公司(以下简称A公司),是20世纪60年代由工厂改制而来的,历史包袱比较重。A公司在甲市的基地,所设子公司B公司的厂区与职工家属区建在一起。双方共用蒸汽(暖气)主管道,导致A公司的热电公司(以下简称C公司)无法区分所供B公司厂区与职工家属区蒸汽费用。C公司按蒸汽主管道的流量核算销售收入金额,统一将增值税专用发票开给B公司。甲市国税局税收管理员在对B公司进行税务巡查时,发现B公司存在列支职工蒸汽费用不合理情形。

例:C公司2016年12月至2017年2月向B公司的厂区与职工家属区供应蒸汽30 000吨(不含税销售价每平方米4元/吨)。

B公司会计核算如下:

(1)2017年3月B公司收到C公司开具的蒸汽费增值税专用发票时:

借:共性费用 120 000

应交税费——应交增值税(进项税额)15 600

贷:银行存款 135 600

注：共性费用是B公司设置的过渡科目，月末无余额。

(2)月末分配蒸汽费时：

借：其他业务成本	7 000
管理费用	17 000
制造费用	76 000
销售费用	20 000
贷：共性费用	120 000

同时凭证附件显示，按1元/吨结转转供给职工的蒸汽费，计入其他业务成本。

(3)收到职工缴纳的蒸汽费时，计入其他业务收入：

借：银行存款	7 910
贷：其他业务收入	7 000
应交税费——应交增值税(进项税额转出)	910

甲市国税局税收管理员通过核对账务处理后，对为什么按每平方米1元/吨结转转供给职工的蒸汽费计入其他业务成本，与B公司财务部长约谈。B公司财务部长解释，由于职工家属区的职工是建厂之初的老职工，一直享受A公司核定的每平方米1元/吨（不含税）供应价的蒸汽福利待遇，B公司一直执行A公司这一政策。购进价与核定价的差额部分由B公司消化，将其放在成本费用中列支。B公司并没有按购进价收取职工家属区的蒸汽费，而是按照核定价收取，在计其他业务收入的同时按照核定价结转其他业务支出。购进价与核定价的差额计入B公司成本费用。B公司职工家属区共有100户居民，每户住宅面积70平方米，按购进价B公司应向职工家属区居民收蒸汽费28 000元（70×100×4），而B公司按核定价每平方米1元/吨向职工收取7 000元（70×100×1）的蒸汽费计入其他业务收入，按7 000元计入其他业务成本。差额21 000元（28 000-7 000）计入B厂成本费用。

了解这一情况后，税收管理员提出以下征管建议：

1.会计处理

按购进价与核定价已计入成本费用的差额部分转入其他应收账款，其中差额部分已在管理费用中列支1 000元，在制造费用中列支17 000元，在销售费用中列支了3 000元。

借：其他应收款	23 730
贷：管理费用	1 000
制造费用	17 000
销售费用	3 000
应交税费——应交增值税(进项税额转出)	2 730

当收到上述款项时：

借：银行存款	23 730
贷：其他应收款	23 730

2.税务处理

(一)增值税处理

将购进的蒸汽转供给职工家属区老职工，依据《增值税暂行条例》第十条第四项的规定用于集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务，进项税额不得从销项税额中抵扣。B公司应补缴增值税2 730元。

(二)企业所得税处理

依据《企业所得税法》第六条的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。《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》（国税函〔2008〕828号）第二条第三项的规定，用于职工奖励或福利，因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产，应按规定视同销售确定收入。第三条规定，企业发生本通知第二条规定情形时，属于企业自制的资产，应按企业同类资产同期对外销售价格确定销售收入；属于外购的资产，可按购入时的价格确定销售收入。因此，B公司应调增当期应纳税所得额21 000元，应补缴企业所得税5 250元（21 000×25%）。

研发费加计扣除应避免“六不”

杨爱红 陈兵浪 杨海麟

《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)对研发费用加计扣除进行了规范,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)进一步明确政策执行口径。实务中,纳税人在研发费加计扣除时要注意避免“六不”,规避涉税风险。

不符合研发活动范围。某公司2016年以“生产流水线常规改造升级”、“产品提供技术支持服务”等作为研发项目,税务机关认为这不属于研发活动范围,研发费不能加计扣除。政策规定,研发活动要创造性运用科学技术新知识,或实质性改进技术、产品(服务)、工艺,且实行负面清单管理,明确七种活动不适用加计扣除政策,如企业产品(服务)的常规性升级,对现存产品、服务、技术、材料或工艺流程进行的重复或简单改变等不适用税前加计扣除政策。对什么是常规性升级,什么是重复或简单改变等,企业需要注意把握,注重细节,认真甄别,还要加强与税务机关的沟通。

不设立研发费辅助账。某公司2016年立项开展研发项目5个,研发费用400余万元,但该公司既没有研发项目立项批准的决议文件或会议纪要(仅有简单的会议记录),也没有分项目进行核算,如研发专业人员名单、工资表等,更没有设立相应的辅助账,税务机关不认可其研发费用加计扣除。119号文件规定,企业应按照国家财务会计制度要求,对研发支出进行会计处理。同时,对享受加计扣除的研发费用按研发项目设置辅助账,准确归集核算当年可加计扣除的各项研发费用实际发生额。企业应对研发费用和生产、经营费用分别核算,准确、合理归集各项费用支出,对划分不清的,不得实行加计扣除。

不正确归集研发费用。某公司2016年发生研发费用120万元,但研发人员工资表中有行政管理人员、财务经理等(没有直接参与研发)。政策规定,直接从事研发活动人员的工资薪金、“五险一金”等人工费用,研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用,与研发活动直接相关的其他费用可实行加计扣除。非直接从事研发人员发生的费用及其他经营费用不得加计扣除。企业直接从事研发活动人员分为研究人员、技术人员和辅助人员(包括本企业和外聘人员,但不包括为研发活动从事间接及后勤服务的人员)。本企业员工按《研发项目可加计扣除研究开发费用情况归集表》进行归集,外聘人员则根据合同约定提供相关发票作为劳务费用进行归集。

加速折旧不计入加计扣除。某公司2016年购入一台价值70万元的设备,专门用于研发活动使用,符合加速折旧条件,会计处理中一次性计入成本费用,企业所得税申报时一次性税前扣除,且其他条件均符合规定,也未超过按税法计算的金额,但企业认为已加速折旧,未将这台设备加速折旧部分计算加计扣除。97号公告规定,企业用于研发活动的仪器、设备符合加速折旧的条件,并且财务上按照加速折旧进行会计处理、不超过按税法规定计算的金额的,加速折旧部分可以享受加计扣除优惠政策,少缴企业所得税。

不正确划分混用费用。某公司2016年进行一项目的研发,研发活动持续一年,符合加计扣除条件。其中一设备用于研发活动6个月,其余月份用于生产经营,该公司将该设备年折旧额17.5万元全部计入加计扣除费用,税务机关不予认可。97号公告规定,从事研发活动的人员和用于研发活动的仪器、设备、无形资产,同时从事或用于非研发活动的,应对其人员活动及仪器设备、

无形资产使用情况做必要记录,并将其实际发生的相关费用按实际工时占比等合理方法在研发费用和生产经营费用间分配,未分配的不得加计扣除。

不扣减研发特殊收入。某公司2016年研发一设备,将料、工、费等正确归集计入研发费用,研发结束后对研发活动进行全面清理结算,发生研发费200万元,出售下脚料和残次品取得收入7万元,销售研制成功的设备取得收入120万元(其中耗用材料75万元)。该公司所得税汇缴时将研发费用全部计入加计扣除,税务机

关认为其计算错误,将不能计入加计扣除的部分予以剔除。97号公告规定,企业在计算加计扣除的研发费用时,应扣减已按《通知》规定归集计入研发费用,但在当期取得的研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等特殊收入。也就是说,当期取得的研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等特殊收入,应冲减对应的可加计扣除的研发费用,以零为限。企业研发活动直接形成产品或作为组成部分形成的产品对外销售的,研发费用中对应的材料费用不得加计扣除。

会计监管风险提示第4号

——首次公开发行股票公司审计

中国证监会

为落实《关于进一步提高首次公开发行股票公司财务信息披露质量有关问题的意见》(证监会公告〔2012〕14号),促进新股发行中会计师事务所归位尽责,进一步提高首次公开发行股票公司财务信息披露质量,现就会计师事务所执行首次公开发行股票(IPO)公司审计业务的监管风险进行提示。

一、会计师事务所IPO审计项目质量控制

会计师事务所应当遵照《中国注册会计师执业准则》和《会计监管风险提示第3号——审计项目复核》的要求,完善并强化会计师事务所IPO审计项目质量控制制度及其执行。

(一) 常见问题

会计师事务所在IPO审计项目质量控制中,主要存在以下问题:

第一,在承接IPO审计业务时,未充分了解、分析发行人所处环境、公司治理、内部控制、财务状况、上市动机和管理层诚信情况;未充分了解发行人可能存在重大风险的领域并适当评估会计师事务所是否具有足够的胜任能力;未充分关注发行人在IPO过程中更换注册会计师的行为,未与前任注册会计师进行充分沟通。

第二,在选派项目组成员时,未充分识别和评价会计师事务所、IPO审计项目组成员的独立性和专业胜任能力。

第三,在IPO审计业务执行阶段,会计师事务所未完善有关监督、咨询、复核的体系;质量控制复核人员往往介入过晚,复核工作未充分关注发行人经营模式和经营特点对会计处理和财务报表的影响。

第四,在会计师事务所分所执行IPO审计业务时,总所未对分所执行IPO审计业务进行充分的业务指导,未对其IPO审计项目执业质量进行必要的复核和检查。

(二) 会计监管关注事项

在会计监管工作中,应当对会计师事务所执行IPO审计业务质量控制情况予以重点关注:

第一,在承接IPO审计业务时,应当对发行人上市动机、所处行业的基本情况及其行业地位、可能存在的高风险领域、公司治理情况及申报期基本财务指标等进行调查。对于发行人存在欺诈上市嫌疑或者注册会计师无法应对重大审计风险的情况,会计师事务所应坚决拒绝接受委托。如果发行人在IPO过程中曾经更换过注册会计师,后任注册会计师应就发行人更换注册会计师的原因与前任注册会计师进行沟通,以了解发行人管理层的诚信情况,发行人与前任注册会计师存在重大分歧的会计、审计问题及其他可能对审计造成重大影响的事项。

第二,在选派项目组成员时,应检查会计师事务所、IPO审计项目组成员等是否与发行人存在关联关系

或直接经济利益关系等影响独立性的行为；根据对审计风险的评估，检查项目组成员是否具有包括相应技术知识、相关行业审计实务经验等在内的专业胜任能力。

第三，在IPO审计业务执行阶段，会计师事务所应建立健全与监督、咨询和复核等有关的质量控制体系，始终将审计风险控制在可接受的范围。质量控制复核人员可尽早介入，结合行业特点、行业同期基本情况，全面分析发行人的经营模式、经营特点和在申报期内的变化情况，以及发行人会计处理的合理性和会计处理在申报期内的变化情况，以确定可能存在舞弊和重大错报风险的领域及其对财务报告的影响程度。

第四，会计师事务所总所应加强对其分所IPO审计业务执业质量的管理，定期对各分所进行执业质量培训和质量控制检查，提升分所IPO审计业务执业质量。

二、了解内部控制并进行内控测试

注册会计师应评价内部控制设计的合理性和执行的有效性，据以确定实质性测试的性质、时间和范围；同时还应当对发行人与财务报告相关的内部控制的有效性发表意见，并根据要求单独出具内部控制鉴证报告或内部控制审计报告。

（一）常见问题

注册会计师在评价发行人内部控制有效性及其对财务报表的影响时，通常存在以下问题：

第一，内部控制鉴证或内部控制审计中，对发现的内部控制缺陷，未正确判断其严重程度及其对内部控制鉴证报告或内部控制审计报告结论的影响。

第二，财务报表审计中，实质性测试时未充分考虑财务报表重大错报风险（包括控制风险）的评估结果，对实质性测试发现的财务报表重大错报，未考虑其是否与内部控制缺陷相关。

（二）会计监管关注事项

在会计监管工作中，应关注注册会计师是否了解发行人的内部控制并实施必要的控制测试，同时将发行人内部控制缺陷及其整改措施、整改结果记录于审计工作底稿：

第一，对于发行人内部控制缺陷，注册会计师应评价其严重程度，并考虑其对财务报表的影响程度；对于在实质性测试中发现的财务报表重大错报，应考虑其是否与内部控制缺陷相关；对于发行人财务会计

基础薄弱的，应特别关注其是否存在内部控制重大缺陷，并考虑对发行人内部控制有效性的影响。

第二，考虑发行人的内部控制缺陷是否在内部控制鉴证报告或内部控制审计报告中得到恰当反映。

第三，对审计委员会及内部审计部门是否切实履行职责进行尽职调查，并记录于审计工作底稿。

三、财务信息披露和非财务信息披露的相互印证

注册会计师应遵照《中国注册会计师审计准则第1521号——注册会计师对含有已审计财务报表的文件中的其他信息的要求》的要求，阅读发行人在招股说明书中对其经营、财务、行业趋势和市场竞争等情况的披露。对于识别的包含已审计财务报表的文件中的其他信息和已审计财务报表存在重大不一致的，注册会计师应当确定已审计财务报表或其他信息是否需要作出修改；如果管理层拒绝修改财务报表或其他信息，注册会计师应在审计报告中发表非无保留意见或增加其他事项段说明重大不一致，以及采取准则规定的其他应对措施。如果注册会计师认为在包括已审计财务报表的文件中的其他信息中存在对事实的重大错报，但是并不影响已审计财务报表的，在发行人管理层或治理层拒绝作出修改的情况下，注册会计师应当与保荐机构进行沟通。

（一）常见问题

注册会计师在核对包含已审计财务报表的文件中的其他信息时，通常存在以下问题：

第一，忽视招股说明书其他部分引用已审计财务报表中财务信息的准确性和一致性。

第二，忽视招股说明书中披露的业务数据与已审计财务报表的一致性。

第三，未结合发行人的经营特点对财务报表各项目进行客观分析。

（二）会计监管关注事项

在会计监管工作中，应关注注册会计师是否结合发行人的经营特点，重视申报期内年度财务报表各项目间的勾稽关系、联动性以及财务信息与非财务信息的相互印证。具体包括：

第一，发行人招股说明书披露的财务信息是否与已审计财务报表一致，如招股说明书中披露的申报期研发费用发生额是否与财务报表中披露的研发支出一致。

第二,发行人的经营模式、产销量和营业收入、营业成本、应收账款、期间费用等是否能够相互匹配;发行人的产能、主要原材料及能源耗用是否与产量相匹配;发行人资产的形成过程是否与发行人历史沿革和经营情况相互印证。

第三,招股说明书中披露的财务信息分析是否与注册会计师审计了解的发行人实际情况相符,如应收账款变动原因的分析是否合理。

四、发行人申报期内的盈利增长和异常交易

对于发行人申报期内存在的盈利异常增长和异常交易,注册会计师应根据证监会公告〔2012〕14号的相关要求,对盈利异常增长事项发表核查意见;同时,应关注异常交易的真实性、公允性、可持续性及其相关损益是否应界定为非经常性损益等,并督促发行人在招股说明书中作补充披露。

(一) 常见问题

注册会计师在核查发行人申报期内的盈利增长和异常交易时,通常存在以下问题:

第一,在分析发行人申报期内盈利增长异常时,缺乏对重要比率和趋势的科学预判、对异常变动的深入调查以及多个业务指标间的联动分析。

第二,在审计发行人申报期内异常交易时,局限于采用常规审计程序收集审计证据,忽视了对异常交易商业实质的考虑和取证。

(二) 会计监管关注事项

在会计监管工作中,应关注注册会计师是否针对发行人申报期内存在的盈利异常增长和异常交易执行了充分、适当的审计程序。

1. 申报期内存在盈利异常增长情况

在会计监管工作中,应关注注册会计师是否设计了合理的分析程序,是否对实质性分析结果的预期值进行了科学的预判,特别包括以下事项:

第一,对包括但不限于毛利率、期间费用率、应收账款周转率、存货周转率、预收账款变动率、产能利用率、产销率等影响发行人盈利增长的重要财务指标和非财务指标,是否进行多维度的分析。

第二,对于公司申报期内毛利率高于同行业水平,而应收账款周转率、存货周转率低于同行业水平,以及经营性现金流量与净利润脱节的情况是否追查其合理性,识别发行人是否存在利润操纵。

第三,为了识别发行人是否通过挤占申报期前后

的经营成果以美化申报期的财务报表,注册会计师在审计发行人申报期财务报表时,是否关注申报期前1至2年的财务报表和申报期财务报表日至财务报表报出日之间发行人的财务信息。

第四,注册会计师是否关注发行人在申报期内的盈利异常增长现象并发表核查意见,如申报期内发行人出现较大幅度波动的财务报表项目,或营业毛利、净利润的增长幅度明显高于营业收入的增长幅度等情况,并督促发行人在招股说明书中作补充披露。

2. 申报期内存在异常交易情况

异常交易往往具有如下特点:一是偶发性;二是交易标的不具备实物形态或对交易对手而言不具有合理用途;三是交易价格明显偏离正常市场价格。虽然这些异常交易支持其发生的各种形式和证据齐全、审计证据的收回率较高,但注册会计师对此仍应保持高度的职业怀疑态度。

注册会计师在审计异常交易的过程中不应仅满足于取得形式上的审计证据,而应着重于实质性的专业判断,考虑与上述交易相关的损益是否应界定为非经常性损益等,并督促发行人对上述交易情况在招股说明书中作详细披露。

五、关联方认定及其交易

注册会计师应当遵照《中国注册会计师执业准则》和我会《会计监管风险提示第2号——通过未披露关联方实施的舞弊风险》的要求,审计发行人是否严格按照《企业会计准则36号——关联方披露》、《上市公司信息披露管理办法》和证券交易所相关业务规则的规定,真实、准确、完整地披露关联方关系及其交易,关注发行人是否存在通过未披露关联方实施舞弊的行为。

(一) 常见问题

除《会计监管风险提示第2号——通过未披露关联方实施的舞弊风险》中提到的审计常见问题,注册会计师审计关联方及其交易通常还存在以下问题:

第一,仅限于查阅书面资料以获取发行人关联方关系,未实施其他必要的审计程序。

第二,忽视对发行人在申报期内注销或非关联化的关联方及其商业实质的甄别。

第三,忽视对重大关联交易价格公允性的检查。

(二) 会计监管关注事项

在会计监管工作中,应当关注注册会计师是否采

取《会计监管风险提示第2号——通过未披露关联方实施的舞弊风险》中提到的应对措施,并补充考虑:

第一,如果存在未披露关联交易迹象,注册会计师应当采取进一步措施核实是否存在未披露关联方的情况。注册会计师应调查申报期内与发行人存在重大、异常交易的交易对手背景信息,如股东、关键管理人员、业务规模、办公地址等信息,并与已经取得的申报期内发行人实际控制人、董事、监事、高级管理人员关系密切的家庭成员名单相互核对和印证。

第二,如果存在申报期内发行人关联方注销及非关联化的情况,注册会计师应关注发行人是否将关联方注销及非关联化之前的交易作为关联交易进行披露;应识别发行人将原关联方非关联化行为的动机及后续交易的真实性、公允性,以及发行人是否存在剥离亏损子公司或亏损项目以增加公司利润的行为。

第三,如果存在发行人与控股股东及其控制的企业发生重大关联交易等情形,注册会计师应扩大对关联交易的审计范围,必要时可要求发行人及控股股东配合,以核查关联方财务资料。

六、收入确认和成本核算

在从事IPO审计业务过程中,注册会计师应结合发行人所处行业特点,关注收入确认和成本核算的真实性、完整性,以及毛利率分析的合理性,尤其是在识别和评估舞弊导致的收入项目重大错报风险时,注册会计师应当基于收入确认存在舞弊风险的假定,对不同类型的交易进行重点关注。

(一) 常见问题

注册会计师在对发行人申报期收入确认和成本核算进行审计时,通常存在以下问题:

第一,忽视对发行人不同销售模式,特别是创新销售模式下收入确认的分析。

第二,忽视申报期内各期应收账款、预收款项、营业收入和经营活动现金流量等数据之间的逻辑关系,未发现其中的异常情况。

第三,忽视对发行人申报期内成本核算真实性、完整性和收入成本配比合理性的分析。

第四,忽视同行业公司毛利率分析,未能发现发行人毛利率异常背后的真实原因。

(二) 会计监管关注事项

在会计监管工作中,应关注注册会计师是否有针对性地执行了以下审计程序:

第一,申报期内发行人在不同销售模式下收入确认方式:

如果发行人采用经销商或加盟商模式,注册会计师应当关注发行人频繁发生经销商或加盟商加入及退出的情况,以及发行人申报期内经销商或加盟商收入的最终销售实现情况。同时,应考虑发行人收入确认会计政策是否符合《企业会计准则》及其应用指南的有关规定,包括对不稳定经销商或加盟商的收入确认是否适当、退换货损失的处理是否适当等。

如果发行人采用直销模式,注册会计师应当检查销售协议中收入确认条件、退换货条件、款项支付条件等是否能够证明与商品所有权相关的主要风险和报酬已经发生转移。

如果发行人存在其他特殊交易模式或创新交易模式,注册会计师应当合理分析盈利模式和交易方式创新对经济实质和收入确认的影响。只有在充分、适当的审计证据能够证明与商品所有权相关的主要风险和报酬已经发生转移时,发行人才能确认销售收入。在此过程中,注册会计师应注重从外部独立来源获取审计证据。

如果发行人采用完工百分比法确认销售收入,注册会计师应当核查发行人确认完工百分比的方式是否合理,从发行人内部不同部门获取资料中相关信息是否一致,以及完工百分比是否能够取得客户确认、监理报告、供应商结算单据等外部证据佐证,必要时可以聘请外部专家协助。

第二,注册会计师应考虑与营业收入相关的报表项目之间的逻辑关系:

如果发行人应收账款余额较大,或者应收账款增长比例高于销售收入的增长比例,注册会计师应当分析具体原因,并通过扩大函证比例、增加大客户访谈、增加截止测试和期后收款测试的比例等方式,加强应收账款的实质性测试程序。

如果发行人经营性现金流量与利润严重不匹配,注册会计师应要求发行人分析经营性现金流量与净利润之间产生差异的原因,并逐项核对差异是否合理。

第三,注册会计师应当关注发行人申报期内成本核算的真实性、完整性和收入成本配比的合理性,具体包括:

(1) 发行人成本核算的会计政策是否符合发行人实际经营情况。

(2) 如果发行人毛利率与同行业公司相比明显偏高且与行业发展状况不符、存货余额较大、存货周转率较低,注册会计师应核查发行人是否存在通过少转成本虚增毛利润的行为。如,发行人为满足高新技术企业认定条件,将应计入生产成本项目的支出在管理费用的研发费用中核算和列报。

(3) 注册会计师应核查发行人是否向实际控制人及其关联方或其他第三方转移成本,以降低期末存货和当期营业成本。

(4) 注册会计师应进行截止测试,检查发行人是否通过调节成本确认期间在各年度之间调节利润。

第四,如果发行人报告期毛利率变动较大或者与同行业上市公司平均毛利率差异较大,注册会计师应当采用定性分析与定量分析相结合的方法,从发行人行业及市场变化趋势、产品销售价格和产品成本要素等方面对发行人毛利率变动的合理性进行核查。

七、主要客户和供应商

注册会计师应当核查申报期内发行人是否为主要客户建立客户档案,确定其授信额度,并在授信额度内对客户进行赊销;核查发行人是否建立合格供应商名录,是否在合格供应商名录内选择供应商;是否对发行人主要客户和供应商情况进行核查,并根据重要性原则进行实地走访或电话访谈,将相关情况记录于审计工作底稿。

(一) 常见问题

核实主要客户和供应商信息是注册会计师执行IPO审计业务一项非常重要的程序,注册会计师在核查中通常存在以下问题:

第一,未对发行人或保荐人提供的主要客户和供应商信息执行必要的审计程序以核实其真实性。

第二,未对取得的主要客户和供应商信息保持必要的职业怀疑态度,未识别出关联方或者存在异常的客户和供应商。

第三,未对审计中发现的委托采购、集合销售等名义采购、销售业务的真实性执行进一步审计程序。

(二) 会计监管关注事项

在会计监管工作中,应关注注册会计师是否有针对性地执行了以下审计程序:

第一,对发行人主要客户和供应商(如前十名客户或供应商)情况进行核查,取得客户或供应商的工商登记资料;根据重要性原则,对主要客户和供应商进行

实地走访或电话访谈,并记录于审计工作底稿。特别注意甄别客户和供应商的实际控制人及关键经办人员与发行人是否存在关联方关系。

第二,对比历年主要客户和供应商名单,对报告期新增的主要客户核查其基本情况,必要时通过实地走访等方式核实其交易的真实性;对于与原有主要客户、供应商交易额大幅减少或合作关系取消的情况,应关注变化原因。如果注册会计师直接与发行人有业务往来的客户或供应商处获取审计证据存在困难,在不违反《中国注册会计师职业道德守则》对注册会计师独立性相关规定的前提下,可以要求发行人以适当方式或者聘请第三方调查机构进行背景调查以帮助注册会计师获取审计证据。

第三,注册会计师应关注发行人与主要客户交易的真实性,客户所购货物是否有合理用途、客户的付款能力和货款回收的及时性,以及供应商的真实性和供货来源。

八、资产盘点和资产权属

注册会计师应关注存货和其他资产的真实性和减值准备计提是否充分,了解发行人是否建立主要资产的定期盘点制度,包括盘点频率、盘点执行人、监盘人等,盘点结果是否形成书面记录;注册会计师应在存货盘点现场实施监盘,并对期末存货记录实施审计程序,以确定其是否准确反映实际的存货盘点结果。

(一) 常见问题

执行监盘程序和核实资产权属是注册会计师在IPO审计业务中应特别重视的审计程序,注册会计师审计中主要存在以下问题:

第一,忽视异地存放或由第三方保管或控制的存货。

第二,忽视申报期第1年和第2年年末存货余额的审计。

第三,忽视货币资金的受限情况,忽视房屋及建筑物、交通工具、矿权等资产权属的抵押、质押情况。

第四,未能正确判断自身对资产监盘的专业胜任能力,未能及时聘请专家执行监盘工作。

第五,混淆发行人盘点和注册会计师监盘之间的不同责任。

(二) 会计监管关注事项

在会计监管工作中,应关注注册会计师是否有针对性地执行以下审计程序:

第一,如果存在异地存放和由第三方保管或控制的存货,注册会计师应当针对发行人实际情况,执行异地盘点或向第三方发函等审计程序。

第二,如果注册会计师在申报期第1年或第2年结束后接受委托担任发行人的注册会计师,可能无法对发行人第1年或第2年年末的存货实施监盘,注册会计师应考虑能否实施有效替代程序(包括取得、使用并评估前任会计师的监盘结果)以获取充分、适当的审计证据,否则注册会计师应考虑上述情况对审计意见的影响。

第三,在进行银行函证时,关注是否存在受限货币资金;对于房屋及建筑物、交通工具、矿权等资产的监盘,注册会计师除实地查看外,应同时查看资产权属证明原件,了解是否设定对外抵押,并取得复印件作为工作底稿;对于正在办理权属证明的大额资产,注册会计师应了解权属证明办理情况,确认是否存在权属纠纷或实质性障碍。

第四,如果实施监盘程序确有困难,注册会计师应考虑能否实施有效替代程序(包括聘请专家执行监盘程序)以获取充分、适当的审计证据,否则注册会计师应考虑上述情况对审计意见的影响。

第五,注册会计师应当关注发行人不同时期存放存货的仓库变动情况,以确定发行人盘点范围是否完整,是否存在因仓库变动未将存货纳入盘点范围的情况发生。

九、货币资金

注册会计师应充分关注发行人现金收支管理制度是否完善、有效,以及大额现金收支交易的真实性;同时,关注银行存款余额及其发生额,尤其是大额异常资金转账的合理性。

(一) 常见问题

注册会计师在对IPO公司货币资金进行审计时,通常存在以下问题:

第一,忽视对发行人申报期内大额现金收支交易真实性的审计,未能针对现金收支交易取得充分、适当的审计证据。

第二,未将对货币资金特别是现金收支交易的审计,和发行人与货币资金相关的内部控制设计和执行的有效性测试结合起来。

第三,对申报期内银行询证函等外部证据的取得不够重视。

第四,将货币资金的审计简单等同于申报期内货币资金余额的确认。

(二) 会计监管关注事项

在会计监管工作中,应关注注册会计师是否针对发行人的实际情况,实施必要的审计程序,取得充分、适当的审计证据:

第一,注册会计师在对发行人大额现金收支交易进行审计时,应当:(1)关注大额现金使用范围是否符合《现金管理暂行条例》的规定;(2)以收取现金方式实现销售的,应核对付款方和付款金额与合同、订单、出库单是否一致,以确定款项确实由客户支付;(3)必要时,向现金交易客户函证申报期内各期收入金额,以评估现金收入的发生和完整性认定是否恰当。

第二,注册会计师在对与发行人申报期内货币资金相关内部控制执行有效性进行测试时,应当:(1)评价发行人是否已按《现金管理暂行条例》明确了现金的使用范围及办理现金收支业务时应遵守的规定,已按照《支付结算办法》及有关规定制定了银行存款的结算程序,相关内部控制的设计是否合理;(2)对申报期内现金的收支、费用的开支和备用金的管理等按规定的审批权限、支取流程和程序作重点抽查;(3)复核银行存款余额调节表,核对调节项的合理性,同时结合期后回款(付款)情况验证银行存款余额调节表项目的真实性;(4)在选取申报期内货币资金控制测试样本时要增加审计程序的不可预见性,谨慎选取样本,认真对待抽样发现的异常。

第三,注册会计师在执行与货币资金有关的实质性审计程序时,不应仅局限于银行函证、现金盘点和检查银行存款余额调节表等常规审计程序,还应该结合发行人申报期内的销售、采购交易等情况,适当运用分析性程序以识别风险:(1)申报期内开户银行的数量及分布与发行人实际经营的需要是否一致;(2)银行账户的实际用途是否合理,尤其关注申报期内大额资金往来和新开账户;(3)申报期内注销账户原因,防止因发行人注销账户而降低注册会计师对该账户的风险预期等;(4)结合对利息收入和银行手续费的审计,分析发行人货币资金余额和交易的合理性。

第四,注册会计师应转变余额审计观念,重视核对发行人申报期内银行交易:(1)设定重要性水平,分账户详细核对申报期内重要大额交易;(2)要求发行人提供加盖银行印章的对账单,必要时可以重新向银

行取得对账单,以获取真实的银行对账单作为外部证据;(3)核对收付发生额时要高度谨慎,如高度重视长期未达账项,查看是否存在挪用资金等事项;(4)关注收付业务内容与公司日常收支的相关性,以识别发行人转移资金或者出借银行账户的情况;(5)结合应收应付账款科目审计,防止发行人粉饰现金流量;(6)核对会计核算系统发生额与网上银行流水。

十、财务异常信息的审计

注册会计师应了解发行人的生产经营情况,将发行人申报期财务数据进行多纬度的对比分析,并分析发行人选用会计政策和会计估计的适当性。同时,注册会计师还应关注会计政策和会计估计在申报期内的一致性,关注发行人是否存在利用会计政策和会计估计变更从而人为改变正常经营活动以影响申报期各年度利润的行为。

(一) 常见问题

针对财务异常信息的审计,注册会计师通常存在以下问题:

第一,忽视发行人申报期各年度财务数据、申报期财务数据与申报期前历史数据、申报期财务数据与同行业公司财务数据以及申报财务报表与原始财务报表数据的对比,未能发现发行人申报期财务指标变动存在的异常情况。

第二,忽视与同行业公司财务数据的对比,未能发现发行人申报期财务数据变动与同行业公司之间的显

著差异情况。

第三,忽视对发行人申报期内会计政策和会计估计变更原因及其合理性的分析。

(二) 会计监管关注事项

在会计监管工作中,应关注注册会计师是否保持足够的职业怀疑态度,并针对发行人的实际情况,取得充分、适当的审计证据,以证明财务异常信息的合理性,具体包括:

第一,发行人申报期各年度财务数据、申报期财务数据与申报期前历史数据的变动情况,是否与注册会计师了解的发行人基本情况保持一致;申报期财务数据与同行业公司财务数据相比是否存在异常,分析异常原因;申报财务报表与原始财务报表是否存在差异,分析差异原因,并评价是否与发行人会计基础薄弱或管理层舞弊有关。

第二,发行人所采用的会计政策和会计估计是否与同行业公司存在明显差异,分析其是否利用会计政策和会计估计变更操纵利润,如降低坏账计提比例、改变存货计价方式、改变投资性房地产的计价方式、改变收入确认方式等。

第三,发行人是否人为改变正常经营活动以粉饰业绩,如发行人放宽付款条件促进短期销售增长、推迟广告投入减少销售费用、短期降低员工工资、引进临时客户等。

挂牌公司计算相关交易是否达到重大资产重组标准时,其净资产额是否包括少数股东权益

问: 挂牌公司计算相关交易是否达到重大资产重组标准时,其净资产额是否包括少数股东权益?

答: 挂牌公司根据《非上市公众公司重大资产重组管理办法》第二条、第三十五条的规定,计算购买、

出售的资产净额占挂牌公司最近一个会计年度经审计的合并财务会计报表期末净资产额的比例时,前述挂牌公司净资产额不应包括少数股东权益。

销售产品后提供免费维修服务,需要缴纳增值税吗

问: 销售产品后提供免费维修服务,需要缴纳增值税吗?

答: 公司的产品在保修期内出现问题,进行免费维修消耗的材料或免费更换的配件,属于用于增值税应税项目,不属于《增值税暂行条例》第十条规定的不得抵扣的情形,不需作进项税额转出处理。

根据《增值税暂行条例实施细则》(财政部 国家税务总局令第50号)第四条关于视同销售的规定,保修期内免费保修业务作为销售合同的一部分,有关收入实际已经在销售时获得,该公司已就销售额缴纳了税款,免费保修时无需再缴纳增值税,维修领用零件也不需视同销售缴纳增值税。

华兴所党支部庆祝中国共产党成立96周年

2017年7月19日下午华兴所党支部召开庆祝中国共产党成立96周年党员大会。会议主要内容：一、林宝明书记介绍华兴所和华兴所党支部成立及发展情况；二、宣布华兴所党支部第三届支委选举结果和分工情况；三、传达财政部关于非公企业党建的“双覆盖”、“双理顺”要求；四、学习贯彻中共财政部党组印发的《关于推进注册会计师行业“两学一做”学习教育常态化制度化的指导意见》；五、学习贯彻中共福建省注册会计师行业委员会印发的《福建省注册会计师行业“质量提升年”主题活动实施方案》；六、传达中共中国海峡人才市场流动人才委员会印发的《关于进一步深入学习廖俊波同志先进事迹的通知》；七、要求党员收看大型政论专题片《将改革进行到底》；八、全体党员现场观看《廖俊波先进事迹》微电影。

华兴所首席合伙人、党支部书记林宝明介绍，华兴所创立于1981年，1998年12月底与原主管单位福建省财政厅脱钩，改制为福建华兴有限责任会计师事务所，2013年12月9日起改制为福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙），是目前唯一一家总部在福建省的具有证券期货审计资格的会计师事务所。华兴所党支部成立于1994年，主管单位是福建省财政厅直属机关委员会，于2004年12月23日转入中国海峡人才市场党委，成为中国海峡人才市场流动人才党委第37支部。支部重视党建工作，为推动事务所健康、和谐、稳定、持续发展作出了贡献。林宝明书记宣布了2017年3月16日选举产生第三届7位支委名单及分工情况：支部书记林宝明，支部副书记兼组织委员高虹，支部副书记林辉，纪检委员郭振宏，统战委员张维永，宣传委员兼保卫委员曾廷希，青年委员刘芳。另外重点强调事务所党建工作中的“双覆盖”、“双理顺”重要性和严肃性，望各位党员认识到位，确保党的方针政策贯彻执行。

余虹烨小组长带领大家学习中共财政部党组印发的《关于推进注册会计师行业“两学一做”学习教育常态化制度化的指导意见》。推进“两学一做”学习教育常态化制度化，进一步用习近平总书记系列重要讲话精神武装全党，加强和规范党内政治生活，保持党的

先进性和纯洁性，增强党的生机活力，确保全党更加紧密地团结在以习近平同志为核心的党中央周围，激励全党为实现崇高理想和宏伟目标而不懈奋斗，不断开创中国特色社会主义事业新局面。

刘芳青年委员带领大家学习中共福建省注册会计师行业委员会印发的《福建省注册会计师行业“质量提升年”主题活动实施方案》。质量提升是一项长期系统工程，开展行业“质量提升年”主题活动，要立足当前，着眼长远，盯紧行业发展方向和服务质量存在的突出问题，完善制度机制，围绕经济建设对行业服务的需求，全面提升发展和服务质量，全面提高注册会计师对质量至上理念的认同，使追求更高的执业质量成为每一个注册会计师的工作自觉。

孙露党员传达中共中国海峡人才市场流动人才委员会印发的《关于进一步深入学习廖俊波同志先进事迹的通知》。廖俊波同志以党和人民事业为最高追求，始终做到心中有党、心中有民、心中有责、心中有戒，是“两学一做”学习教育中涌现出的先进典型，是用生命践行忠诚干净担当要求的好干部。学习廖俊波同志，最重要的是学他的思想、学他的精神，最根本的是学习他对党忠诚、心系群众、忘我工作、无私奉献的优秀品质。

林辉副书记要求党员收看大型政论专题片《将改革进行到底》。把收看专题片与深入学习习近平总书记系列重要讲话和治国理政新理念新思维新战略结合起来谈体会作为当前一项重要的政治任务，作为全面推进深化改革的一项实际行动，作为“两学一做”学习教育的一项重要内容。

会议在观看《廖俊波先进事迹》微电影后结束，大家深刻认识到我们党96周年的光辉历史，是党领导中国人民不断取得革命、建设、改革胜利的历史，追昔抚今，我们要认真学习时代楷模，立足本职工作，诚信地为社会各领域服务，为早日实现中华民族的伟大复兴，再创辉煌。

福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）党支部

北欧休假团体游

业务一部 肖亚南

夏日北欧，期待许久。经过一个多月的精心准备，6月19日，我们业务一部开始了北欧四国休假之旅。

第一站，我们来到了千湖之国芬兰的首都——有“波罗的海的女儿”之称的赫尔辛基。湛蓝的天空、深绿的森林、清澈的湖泊和新鲜的空气，这座宛如隐藏在大自然中的城堡，让我们在炎炎夏日体会到了“残云收夏暑，新雨带秋岚”的清凉感觉。我们首先拜访了波尔沃小镇，木制房屋和鹅卵石街道，鲜花装扮的商店，蜿蜒的小河边，座落着五颜六色的小房子，美得令人心醉。随后参观了被誉为芬兰独立精神基石的波尔沃大教堂，感受芬兰人民对独立自由的向往。次日我们来到了位于赫尔辛基西北的努克西奥国家森林公园，开始了徒步旅行，我们一路欢声笑语，跟着木制路标，沿着绿荫小道，来到了森林最高处。站在布满苔藓的古老悬崖边上，茂密的森林环抱着一片清澈的湖水，枯朽的树木倒在湖水边，一群野鸭在水中嬉戏觅食，森林里不时传来山雀的鸣叫，眼前这一幅宁静祥和的景象，深深陶醉了我们。接下来的两天，我们还分别参观了红白大教堂、西贝柳斯公园，其气势恢弘的建筑艺术，都令我们印象深刻、难以忘怀。

忽闻海上有仙山，山在虚无缥缈间。第二站，我们乘坐维京号游轮横跨波罗的海，来到了被誉为“北方威尼斯”的瑞典首都——斯德哥尔摩。它坐落在被海水环绕的14个岛屿上，风景秀丽，若隐若现，如同海中的精灵。干净整洁的道路、井然有序的交通秩序以及过马路时车辆对行人的礼让，无不体现了瑞典人民良好的环境保护意识以及较高的文明素质。在这里，我们参观了举行诺贝尔奖颁奖晚宴的市政厅，古老的斯德哥尔摩皇宫广场以及神奇的瓦萨沉船博物馆，其宏伟壮丽与神秘莫测都深深地震撼了我们。此外，我们还游览了座落在各小巷中淳朴淡然的名人故居，给我们一种既是在

观看凝固历史，又是在欣赏艺术精品的感觉。

第三站，我们来到了让我终生难忘的挪威。我们首先去了挪威首都奥斯陆的维格兰雕塑公园，参观了著名的雕像“愤怒的小孩”，他双手握拳，脚使劲跺地，其愤怒之情栩栩如生。然后我们紧接着来到了弗洛姆小镇，乘坐著名的弗洛姆小火车，行走在曲折蜿蜒的松恩峡湾，两边奇峰异石云雾缭绕，多条从高耸雪山流下的雪水汇聚成的瀑布激流而下，犹如苍穹挂下的雪白绸缎，我们纷纷留影合照，记录下这仙境般的画面。最后我们还去了挪威西部的港口城市卑尔根，在这里，我们享受了海鲜大餐，还有雪白的海鸥一路上追随着我们觅食。餐后行走在落日雨后古旧条石铺就的海边，清新微咸的海风吹拂在脸上，不禁想起“落霞与孤鹜齐飞，秋水共长天一色”的佳句，简直美妙极了。

次日早上，我们来到了最后一站——童话世界丹麦，在它的首都——美丽、安静、生动的哥本哈根，我们和他的美人鱼来了个亲密接触，忧郁的小美人鱼似乎正在述说那个凄美的故事。然后在阳光明媚的下午，我们漫步在街边的橱窗、书店、咖啡店，感受了当地悠闲自在的生活节奏，大家脸上洋溢的笑容，充满了对这种生活的向往。由于时间紧迫，我们未能参观安徒生铜像，留下了些许遗憾。

春风得意马蹄疾，一日看尽长安花。行走万里路，方知出门难。这次旅行虽一路辛苦，但我们收获了友谊，得到了锻炼，开阔了视野，也增进了相互之间的交流与团队协作。久在樊笼里，复得返自然。这次休假团体游扫除了大家上半年工作带来的疲惫，在大忙之后得到了充分的喘息，不仅收获了相机里的照片，还有心中的许多快乐。

这次北欧之行让我们流连忘返，终身难忘。期待下次旅行的到来。