

智恒科技股份有限公司简介

智恒科技股份有限公司于2003年7月在福建福州创立，是我国早期从事管网漏耗监控及智能远程数据采集系统的集硬件+软件+平台+服务的产业化科技型企业。公司于2015年8月完成股份制改造，正式成立“智恒科技股份有限公司”，并于2016年1月11日在“新三板”挂牌。（证券简称：智恒科技，证券代码：835351）。公司主营供水行业的智能远传抄表及软件系统的研发、销售及技术咨询服务，致力于物联网技术在水务行业的应用，产品已基本覆盖前端水表表盘数据的远程采抄环节和对回传数据的分析与应用环节。

公司通过ISO质量管理体系认证，是国家高新技术企业、软件企业、创新型企业；研发中心被福建省科技厅评为“福建省城市物联网能源综合管控工程研究中心”，是国家住建部《智慧水务信息系统建设与应用指南》和《城镇供水信息工程技术标准》的主编单位，被国家标准化委员会推荐为2017年第二批国家标准制定的主编单位，主导《建筑及居住区数字化技术应用基础数据元》国家标准的制定。先后获得福建省名牌产品称号和福建省著名商标等荣誉；产品先后获得几十项国家知识产权及多项发明专利，被国家建设部确定为科技成果推广项目，列入国家水利部《2016年水利先进实用技术重点推广指导目录》，2017年入选《全国水利系统优秀产品招标重点推荐目录》。

地址：福州市台江区达道路68号华兴广场五楼三区

邮编：350009

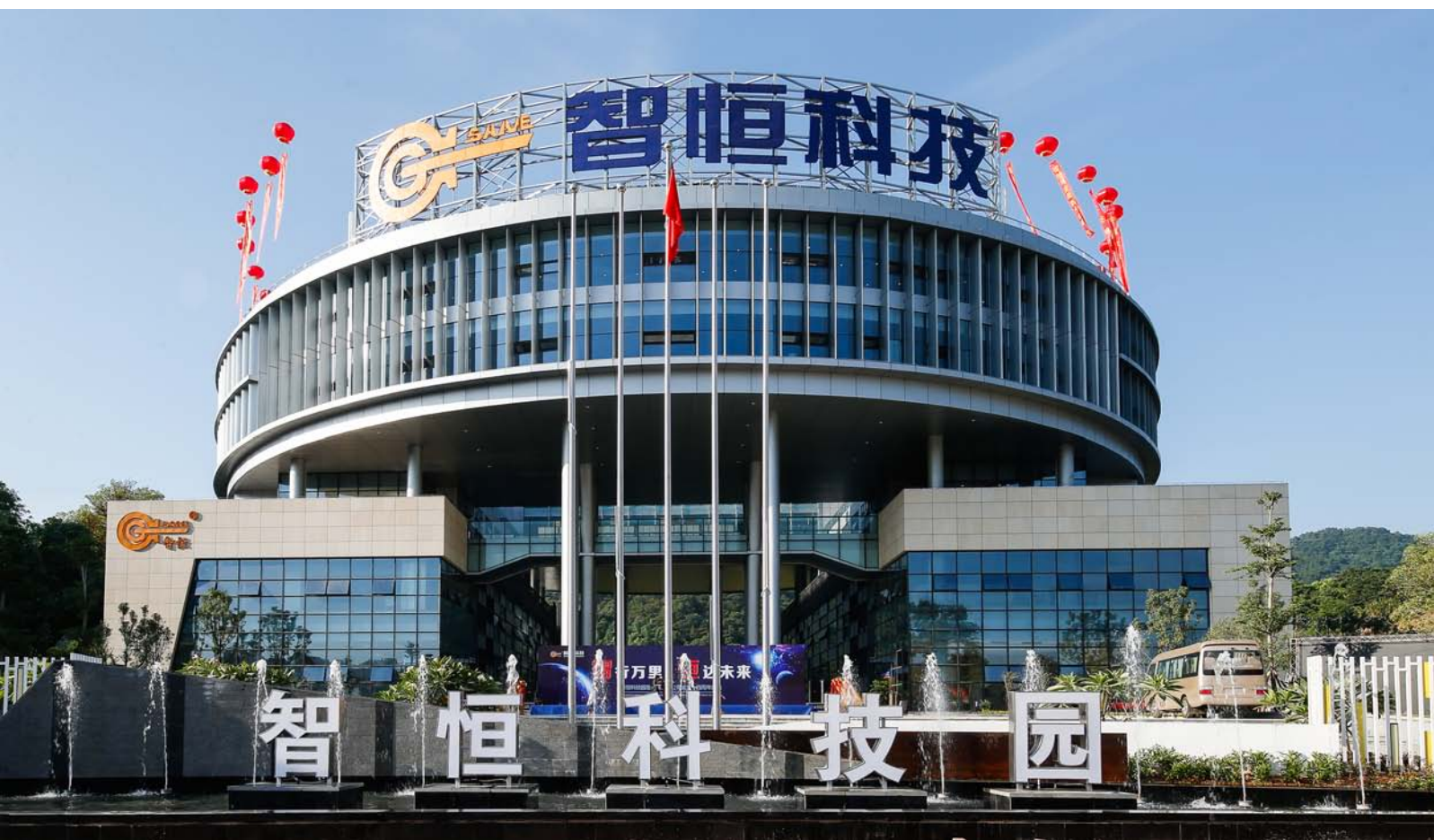
服务热线：400-050-5858

电话：0591-63310000

传真：0591-83209469

网址：www.gszzh.cn

邮箱：gszzh@gszzh.cn



独立 客观 公正 优质 廉洁 高效



华兴会计师

HUAXING ACCOUNTANTS

2017年 第9期 | 总第260期



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

华兴所参加省注协第二届“诚信杯”羽毛球赛



华兴所羽毛球代表队



男单选手肖宇



男单选手谢宗义



女单选手王榕琼



男双选手白灯满和林招通



混双选手林岩和刘芷杉

华兴所 2017 年团员素质拓展活动



华兴所 2017 年团员素质拓展活动



“铁道式攀登”——从一个全新的角度来欣赏周边的无限风光



“飞夺泸定桥”——挑战与趣味兼备



“飞龙在天”——惊险与刺激交错



迎难而上,没有什么是做不到的



开启我们青春的“小火车”

HUAXING
ACCOUNTANTS

华兴会计师

2017年第9期（总第260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 璇 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：陈 璇 马醒钟 刘芷杉

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《资产评估基本准则》 的通知（财资〔2017〕43号）	03
关于修订《全国中小企业股份转让系统股票 挂牌条件适用基本标准指引》的公告（股 转系统公告〔2017〕366号）	05

会计

警惕资产负债表日后事项“陷阱”	08
企业破产清算的会计处理	10
固定资产一次性计入成本费用，应选择哪种 会计处理方式	13
由绿大地看或有事项如何处理	15
营改增后自建不动产处理要“吐故纳新”	16
建筑服务差额征税注意新规变化	18
案例解释集团内股份支付的判断与会计处理	19

税收

怎样才算企业所得税合规扣除凭证	24
股权置换中自然人股东如何申报个税	25
转让无偿取得的股权如何纳税	27
租用政府房产和土地怎样纳税申报	28
转让房地产，不含税销售额如何计算	29

关于印发《资产评估基本准则》的通知

财资〔2017〕43号

为规范资产评估执业行为,保护资产评估当事人合法权益和公共利益,维护社会主义市场经济秩序,根据《中华人民共和国资产评估法》等有关规定,财政部制定了《资产评估基本准则》,现予印发,自2017年10月1日起施行。

附件:资产评估基本准则

财 政 部

2017年8月23日

资产评估基本准则

第一章 总 则

第一条 为规范资产评估行为,保证执业质量,明确执业责任,保护资产评估当事人合法权益和公共利益,根据《中华人民共和国资产评估法》《资产评估行业财政监督管理办法》等制定本准则。

第二条 资产评估机构及其资产评估专业人员开展资产评估业务应当遵守本准则。法律、行政法规和国务院规定由其他评估行政管理部门管理,应当执行其他准则的,从其规定。

第三条 本准则所称资产评估机构及其资产评估专业人员是指根据资产评估法和国务院规定,按照职责分工由财政部门监管的资产评估机构及其资产评估专业人员。

第二章 基本遵循

第四条 资产评估机构及其资产评估专业人员开展资产评估业务应当遵守法律、行政法规的规定,坚持独立、客观、公正的原则。

第五条 资产评估机构及其资产评估专业人员应当诚实守信,勤勉尽责,谨慎从业,遵守职业道德规范,自觉维护职业形象,不得从事损害职业形象的活动。

第六条 资产评估机构及其资产评估专业人员开展资产评估业务,应当独立进行分析和估算并形成专业意见,拒绝委托人或者其他相关当事人的干预,不得直接以预先设定的价值作为评估结论。

第七条 资产评估专业人员应当具备相应的资产评估专业知识和实践经验,能够胜任所执行的资产评估业务,保持和提高专业能力。

第三章 资产评估程序

第八条 资产评估机构及其资产评估专业人员开展资产评估业务,履行下列基本程序:明确业务基本事项、订立业务委托合同、编制资产评估计划、进行现场调查、收集整理评估资料、评定估算形成结论、编制出具评估报告、整理归集评估档案。

资产评估机构及其资产评估专业人员不得随意减少资产评估基本程序。

第九条 资产评估机构受理资产评估业务前,应当明确下列资产评估业务基本事项:

- (一) 委托人、产权持有人和委托人以外的其他资产评估报告使用人;
- (二) 评估目的;
- (三) 评估对象和评估范围;
- (四) 价值类型;
- (五) 评估基准日;
- (六) 资产评估报告使用范围;
- (七) 资产评估报告提交期限及方式;
- (八) 评估服务费及支付方式;
- (九) 委托人、其他相关当事人与资产评估机构及其资产评估专业人员工作配合和协助等需要明确的重要事项。

资产评估机构应当对专业能力、独立性和业务风险进行综合分析和评价。受理资产评估业务应当满足专业能力、独立性和业务风险控制要求,否则不得受理。

第十条 资产评估机构执行某项特定业务缺乏特定的专业知识和经验时,应当采取弥补措施,包括利用专家工作等。

第十一条 资产评估机构受理资产评估业务应当与委托人依法订立资产评估委托合同,约定资产评估机构和委托人权利、义务、违约责任和争议解决等内容。

第十二条 资产评估专业人员应当根据资产评估业务具体情况编制资产评估计划,包括资产评估业务实施的主要过程及时间进度、人员安排等。

第十三条 执行资产评估业务,应当对评估对象进行现场调查,获取资产评估业务需要的资料,了解评估对象现状,关注评估对象法律权属。

第十四条 资产评估专业人员应当根据资产评估业务具体情况收集资产评估业务需要的资料。包括:委托人或者其他相关当事人提供的涉及评估对象和评估范围等资料;从政府部门、各类专业机构以及市场等渠道获取的其他资料。

委托人和其他相关当事人依法提供并保证资料的

真实性、完整性、合法性。

第十五条 资产评估专业人员应当依法对资产评估活动中使用的资料进行核查和验证。

第十六条 确定资产价值的评估方法包括市场法、收益法和成本法三种基本方法及其衍生方法。

资产评估专业人员应当根据评估目的、评估对象、价值类型、资料收集等情况,分析上述三种基本方法的适用性,依法选择评估方法。

第十七条 资产评估专业人员应当在评定、估算形成评估结论后,编制初步资产评估报告。

第十八条 资产评估机构应当对初步资产评估报告进行内部审核后出具资产评估报告。

第十九条 资产评估机构应当对工作底稿、资产评估报告及其他相关资料进行整理,形成资产评估档案。

第四章 资产评估报告

第二十条 资产评估机构及其资产评估专业人员出具的资产评估报告应当符合法律、行政法规等相关规定。

第二十一条 资产评估报告的内容包括:标题及文号、目录、声明、摘要、正文、附件。

第二十二条 资产评估报告正文应当包括下列内容:

- (一)委托人及其他资产评估报告使用人;
- (二)评估目的;
- (三)评估对象和评估范围;
- (四)价值类型;
- (五)评估基准日;
- (六)评估依据;
- (七)评估方法;
- (八)评估程序实施过程 and 情况;
- (九)评估假设;
- (十)评估结论;
- (十一)特别事项说明;
- (十二)资产评估报告使用限制说明;
- (十三)资产评估报告日;
- (十四)资产评估专业人员签名和资产评估机构印章。

第二十三条 资产评估报告载明的评估目的应当唯一。

第二十四条 资产评估报告应当说明选择价值类型的理由,并明确其定义。

第二十五条 资产评估报告载明的评估基准日应当与资产评估委托合同约定的评估基准日一致,可以是过去、现在或者未来的时点。

第二十六条 资产评估报告应当以文字和数字形式表述评估结论,并明确评估结论的使用有效期。

第二十七条 资产评估报告的特别事项说明包括:

- (一)权属等主要资料不完整或者存在瑕疵的情形;
- (二)未决事项、法律纠纷等不确定因素;
- (三)重要的利用专家工作情况;

(四)重大期后事项。

第二十八条 资产评估报告使用限制说明应当载明:

(一)使用范围;

(二)委托人或者其他资产评估报告使用人未按照法律、行政法规规定和资产评估报告载明的使用范围使用资产评估报告的,资产评估机构及其资产评估专业人员不承担责任;

(三)除委托人、资产评估委托合同中约定的其他资产评估报告使用人和法律、行政法规规定的资产评估报告使用人之外,其他任何机构和个人不能成为资产评估报告的使用人;

(四)资产评估报告使用人应当正确理解评估结论。评估结论不等同于评估对象可实现价格,评估结论不应当被认为是对其评估对象可实现价格的保证。

第二十九条 资产评估报告应当履行内部审核程序,由至少两名承办该项资产评估业务的资产评估专业人员签名并加盖资产评估机构印章。

法定评估业务资产评估报告应当履行内部审核程序,由至少两名承办该项资产评估业务的资产评估师签名并加盖资产评估机构印章。

第五章 资产评估档案

第三十条 资产评估档案包括工作底稿、资产评估报告以及其他相关资料。

资产评估档案应当由资产评估机构妥善管理。

第三十一条 工作底稿应当真实完整、重点突出、记录清晰,能够反映资产评估程序实施情况、支持评估结论。工作底稿分为管理类工作底稿和操作类工作底稿。

管理类工作底稿是指在执行资产评估业务过程中,为受理、计划、控制和管理资产评估业务所形成的工作记录及相关资料。

操作类工作底稿是指在进行现场调查、收集资产评估资料 and 评定估算程序时所形成的工作记录及相关资料。

第三十二条 资产评估档案保存期限不少于十五年。属于法定资产评估业务的,不少于三十年。

第三十三条 资产评估档案的管理应当严格执行保密制度。除下列情形外,资产评估档案不得对外提供:

- (一)财政部门依法调阅的;
- (二)资产评估协会依法依规调阅的;
- (三)其他依法依规查阅的。

第六章 附 则

第三十四条 中国资产评估协会根据本准则制定资产评估执业准则和职业道德准则。资产评估执业准则包括各项具体准则、指南和指导意见。

第三十五条 本准则自2017年10月1日起施行。2004年2月25日财政部发布的《关于印发〈资产评估准则——基本准则〉和〈资产评估职业道德准则——基本准则〉的通知》(财企〔2004〕20号)同时废止。

关于修订《全国中小企业股份转让系统股票挂牌条件适用基本标准指引》的公告

股转系统公告〔2017〕366号

为进一步明确挂牌条件的适用标准,适应市场发展需要,全国中小企业股份转让系统有限责任公司对《全国中小企业股份转让系统股票挂牌条件适用基本标准指引(试行)》(以下简称“《指引》”)进行了修订,现予以发布。

新修订的《指引》将于2017年11月1日生效实施。自2017年11月1日起申请挂牌的公司需满足新修订的《指引》的要求。自新修订的《指引》生效实施之日起,《全国中小企业股份转让系统挂牌业务问答——关于挂牌条件适用若干问题的解答(一)》、《全国中小企业股份转让系统挂牌业务问答——关于挂牌条件适用若干问题的解答(二)》均废止。

附件:全国中小企业股份转让系统股票挂牌条件适用基本标准指引

全国中小企业股份转让系统有限责任公司
2017年6月12日

全国中小企业股份转让系统股票挂牌条件适用基本标准指引

全国中小企业股份转让系统有限责任公司按照“可把控、可举证、可识别”的原则,对《全国中小企业股份转让系统业务规则(试行)》规定的六项挂牌条件进行细化,形成基本标准如下:

一、依法设立且存续满两年

(一)依法设立,是指公司依据《公司法》等法律、法规及规章的规定向公司登记机关申请登记,并已取得《企业法人营业执照》。

1. 公司设立的主体、程序合法、合规。

(1)国有企业需提供相应的国有资产监督管理机构或国务院、地方政府授权的其他部门、机构关于国有股权设置的批复文件。

国有企业应严格按照国有资产管理法律法规的规定提供国有股权设置批复文件,但因客观原因确实无法提供批复文件且符合以下条件的,在公司和中介机构保证国有资产不流失的前提下,可按以下方式解决:以国有产权登记表(证)替代国资监管机构的国有股权设置批复文件;公司股东中含有财政参与出资的政府引导型股权投资基金的,可以基金的有效投资决策文件替代国资监管机构或财政部门的国有股权设置批复文件;国有股权由国资监管机构以外的机构监管的公司以及国有资产授权经营单位的下属子公司,可提供相关

监管机构或国有资产授权经营单位出具的批复文件或经其盖章的产权登记表(证)替代国资监管机构的国有股权设置批复文件;公司股东中存在为其提供做市服务的国有做市商的,暂不要求提供该类股东的国有股权设置批复文件。

(2)外商投资企业须提供商务主管部门出具的设立批复或备案文件。

(3)《公司法》修改(2006年1月1日)前设立的股份公司,须取得国务院授权部门或者省级人民政府的批准文件。

2. 公司股东的出资合法、合规,出资方式及比例应符合《公司法》相关规定。

(1)以实物、知识产权、土地使用权等非货币财产出资的,应当评估作价,核实财产,明确权属,财产权转移手续办理完毕。

(2)以国有资产出资的,应遵守有关国有资产评估的规定。

(3)公司注册资本缴足,不存在出资不实情形。

(二)存续两年是指存续两个完整的会计年度。

(三)有限责任公司按原账面净资产值折股整体变更为股份有限公司的,存续时间可以从有限责任公司成立之日起计算。

整体变更不应改变历史成本计价原则,不应根据资产评估结果进行账务调整,应以改制基准日经审计的净资产额为依据折合为股份有限公司股本。公司申报财务报表最近一期截止日不得早于股份有限公司成立日。

二、业务明确,具有持续经营能力

(一)业务明确,是指公司能够明确、具体地阐述其经营的业务、产品或服务、用途及其商业模式等信息。

(二)公司可同时经营一种或多种业务,每种业务应具有相应的关键资源要素,该要素组成应具有投入、处理和产出能力,能够与商业合同、收入或成本费用等相匹配。

(三)公司业务在报告期内应有持续的营运记录。营运记录包括现金流量、营业收入、交易客户、研发费用支出等。公司营运记录应满足下列条件:

1. 公司应在每一个会计期间内形成与同期业务相关的持续营运记录,不能仅存在偶发性交易或事项。
2. 最近两个完整会计年度的营业收入累计不低于1 000万元;因研发周期较长导致营业收入少于1 000万元,但最近一期末净资产不少于3 000万元的除外。
3. 报告期末股本不少于500万元。
4. 报告期末每股净资产不低于1元/股。

(四)持续经营能力,是指公司在可预见的将来,有能力按照既定目标持续经营下去。

公司存在以下情形之一的,应认定为不符合持续经营能力要求:

1. 存在依据《公司法》第一百八十条规定解散的情形,或法院依法受理重整、和解或者破产申请。
2. 公司存在《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》应用指南中列举的影响其持续经营能力的相关事项或情况,且相关事项或情况导致公司持续经营能力存在重大不确定性。
3. 存在其他对公司持续经营能力产生重大影响的事项或情况。

三、公司治理机制健全,合法规范经营

(一)公司治理机制健全,是指公司按规定建立股东大会、董事会、监事会和高级管理层(以下简称“三

会一层”)组成的公司治理架构,制定相应的公司治理制度,并能证明有效运行,保护股东权益。

1. 公司依法建立“三会一层”,并按照《公司法》、《非上市公众公司监督管理办法》及《非上市公众公司监管指引第3号——章程必备条款》等规定制定公司章程、“三会一层”运行规则、投资者关系管理制度、关联交易管理制度等,建立全面完整的公司治理制度。

2. 公司“三会一层”应按照公司治理制度进行规范运作。在报告期内的有限公司阶段应遵守《公司法》的相关规定。

3. 公司董事会应对报告期内公司治理机制执行情况进行讨论、评估。

4. 公司现任董事、监事和高级管理人员应具备《公司法》规定的任职资格,履行《公司法》和公司章程规定的义务,且不应存在以下情形:

(1)最近24个月内受到中国证监会行政处罚,或者被中国证监会采取证券市场禁入措施且期限尚未届满,或者被全国中小企业股份转让系统有限责任公司认定不适合担任挂牌公司董事、监事、高级管理人员;

(2)因涉嫌犯罪被司法机关立案侦查或者涉嫌违法违规被中国证监会立案调查,尚未有明确结论意见。

5. 公司进行关联交易应依据法律法规、公司章程、关联交易管理制度的规定履行审议程序,保证交易公平、公允,维护公司的合法权益。

6. 公司的控股股东、实际控制人及其关联方存在占用公司资金、资产或其他资源情形的,应在申请挂牌前予以归还或规范(完成交付或权属变更登记)。

占用公司资金、资产或其他资源的具体情形包括:从公司拆借资金;由公司代垫费用、代偿债务;由公司承担担保责任而形成债权;无偿使用公司的土地房产、设备动产等资产;无偿使用公司的劳务等人力资源;在没有商品和服务对价情况下其他使用公司的资金、资产或其他资源的行为。

(二)合法合规经营,是指公司及其控股股东、实际控制人、下属子公司(下属子公司是指公司的全资、控股子公司或通过其他方式纳入合并报表的公司或其他法人,下同)须依法开展经营活动,经营行为合法、合

规,不存在重大违法违规行为。

1. 公司及下属子公司的重大违法违规行为是指公司及下属子公司最近24个月内因违犯国家法律、行政法规、规章的行为,受到刑事处罚或适用重大违法违规情形的行政处罚。

(1) 行政处罚是指经济管理部门对涉及公司经营活动的违法违规行为给予的行政处罚。

(2) 重大违法违规情形是指,凡被行政处罚的实施机关给予没收违法所得、没收非法财物以上行政处罚的行为,属于重大违法违规情形,但处罚机关依法认定不属于的除外;被行政处罚的实施机关给予罚款的行为,除主办券商和律师能依法合理说明或处罚机关认定该行为不属于重大违法违规行为的外,都视为重大违法违规情形。

(3) 公司及下属子公司最近24个月内不存在涉嫌犯罪被司法机关立案侦查,尚未有明确结论意见的情形。

2. 控股股东、实际控制人合法合规,最近24个月内不存在涉及以下情形的重大违法违规行为:

(1) 控股股东、实际控制人受刑事处罚;

(2) 受到与公司规范经营相关的行政处罚,且情节严重;情节严重的界定参照前述规定;

(3) 涉嫌犯罪被司法机关立案侦查,尚未有明确结论意见。

3. 公司及下属子公司业务如需主管部门审批,应取得相应的资质、许可或特许经营权等。

4. 公司及其法定代表人、控股股东、实际控制人、董事、监事、高级管理人员、下属子公司,在申请挂牌时应不存在被列为失信联合惩戒对象的情形。

5. 公司及下属子公司业务须遵守法律、行政法规和规章的规定,符合国家产业政策以及环保、质量、安全等要求。

公司及下属子公司所属行业为重污染行业的,根据相关规定应办理建设项目环评批复、环保验收、排污许可证以及配置污染处理设施的,应在申请挂牌前办理完毕;不属于重污染行业的,但根据相关规定必须办理排污许可证和配置污染处理设施的,应在申请挂牌前

办理完毕。

6. 公司财务机构设置及运行应独立且合法合规,会计核算规范。

(1) 公司及下属子公司应设有独立财务部门,能够独立开展会计核算、作出财务决策。

(2) 公司及下属子公司的财务会计制度及内控制度健全且得到有效执行,会计基础工作规范,符合《会计法》、《会计基础工作规范》以及《公司法》、《现金管理条例》等其他法律法规要求。

(3) 公司应按照《企业会计准则》和相关会计制度的规定编制并披露报告期内的财务报表,在所有重大方面公允地反映公司的财务状况、经营成果和现金流量,财务报表及附注不得存在虚假记载、重大遗漏以及误导性陈述。

公司财务报表应由具有证券期货相关业务资格的会计师事务所出具标准无保留意见的审计报告。财务报表被出具带强调事项段的无保留审计意见的,应全文披露审计报告正文以及董事会、监事会和注册会计师对强调事项的详细说明,并披露董事会和监事会对审计报告涉及事项的处理情况,说明该事项对公司的影响是否重大、影响是否已经消除、违反公允性的事项是否已予纠正。

(4) 公司存在以下情形的应认定为财务不规范:

① 公司申报财务报表未按照《企业会计准则》的要求进行会计处理,导致重要会计政策适用不当或财务报表列报错误且影响重大,需要修改申报财务报表(包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表);

② 因财务核算不规范情形被税务机关采取核定征收企业所得税且未规范;

③ 其他财务信息披露不规范情形。

四、股权明晰,股票发行和转让行为合法合规

(一) 股权明晰,是指公司的股权结构清晰,权属分明,真实确定,合法合规,股东特别是控股股东、实际控制人及其关联股东或实际支配的股东持有公司的股份不存在权属争议或潜在纠纷。

1. 公司的股东不存在国家法律、法规、规章及规

范性文件规定不适宜担任股东的情形。

2. 申请挂牌前存在国有股权转让的情形, 应遵守国资管理规定。

3. 申请挂牌前外商投资企业的股权转让应遵守商务部门的规定。

(二) 股票发行和转让合法合规, 是指公司及下属子公司的股票发行和转让依法履行必要内部决议、外部审批(如有)程序。

1. 公司及下属子公司股票发行和转让行为合法合规, 不存在下列情形:

(1) 最近36个月内未经法定机关核准, 擅自公开或者变相公开发行过证券;

(2) 违法行为虽然发生在36个月前, 目前仍处于持续状态, 但《非上市公众公司监督管理办法》实施前形成的股东超200人的股份有限公司经中国证监会确认的除外。

2. 公司股票限售安排应符合《公司法》和《全国中小企业股份转让系统业务规则(试行)》的有关规定。

(三) 公司曾在区域股权市场及其他交易市场进行融资及股权转让的, 股票发行和转让等行为应合法合规; 在向全国中小企业股份转让系统申请挂牌前应在区域股权市场及其他交易市场停牌或摘牌, 并在全国中小企业股份转让系统挂牌前完成在区域股权市场及其他交易市场的摘牌手续。

五、主办券商推荐并持续督导

(一) 公司须经主办券商推荐, 双方签署了《推荐挂牌并持续督导协议》。

(二) 主办券商应完成尽职调查和内核程序, 对公司是否符合挂牌条件发表独立意见, 并出具推荐报告。

六、全国股份转让系统公司要求的其他条件

无

警惕资产负债表日后事项“陷阱”

翟纯培

对于资产负债表日后的调整事项, 准则要求调整报告年度的相关报表, 因此企业在进行报告年度的汇算清缴时, 应按照调整以后的利润表填报企业所得税年度申报表。企业所得税相关政策在此可能会产生差异, 比如销售退回业务按照资产负债表日后调整事项处理的情况。如纳税人不知此税会差异, 则很有可能产生税务风险。同时, 如税会差异不会影响报告年度的企业所得税应纳税额, 则建议应修订原准则指南中对于企业所得税的相关调整分录。

案例(改编自准则讲解案例)

甲公司2017年12月20日销售一批商品给丙企业, 取得收入100万元(不含税, 增值税率17%)。甲公司发出商品后, 按照正常情况已确认收入, 并结转成本80万元。此笔货款到年末尚未收到, 甲公司未对应收账款计提坏账准备。2018年1月18日, 由于产品质量问题, 本批货物被退回。企业于2018年2月28日完成2017年所得税

汇算清缴。公司适用的所得税税率为25%。假设2017年全年销售收入1 000万元, 销售成本800万元。

本例中, 销售退回业务发生在资产负债表日后事项涵盖期间内, 应属于资产负债表日后调整事项。

甲公司的账务处理如下:(单位: 万元)

(1) 2018年1月18日, 调整销售收入

借: 以前年度损益调整	100
应交税费——应交增值税(销项税额)	17
贷: 应收账款	117

(2) 调整销售成本

借: 库存商品	80
贷: 以前年度损益调整	80

(3) 调整应缴纳的所得税

借: 应交税费——应交所得税	5
	[(100-80) × 25%]

贷: 以前年度损益调整	5
-------------	---

(4) 将“以前年度损益调整”科目余额转入未分配利润

借：利润分配——未分配利润	15
贷：以前年度损益调整	15

调整盈余公积等分录略。

(5) 调整报告年度相关财务报表

利润表项目的调整：调减营业收入100万元；调减营业成本80万元。

销售退回属于资产负债表日后调整事项的汇算清缴处理

根据准则相关规定，上述案例中的销售退回，2017年在账务上无需进行处理，而是调减2017年利润表的收入100万元，调减营业成本80万元。因此，《企业所得税年度纳税申报表》主表《A100000 企业所得税年度纳税申报表A类》中，根据调整后的利润表，营业收入填报900万元（1000-100），营业成本填报720万元（800-80）。

如果企业如此申报后不进行调整，则很可能产生税务风险。

根据《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》（国税函〔2008〕875号）规定，企业已经确认销售收入的售出商品发生销售折让和销售退回，应当在发生当期冲减当期销售商品收入。

此处产生了税会差异，准则上要求调整报告年度（2017年）的损益，而国税函〔2008〕875号文件则要求调整发生当期（2018年度）的损益。

《A105000 纳税调整项目明细表》填报说明指出，第10行“（八）销售折扣、折让和退回”：填报不符合税法规定的销售折扣和折让应进行纳税调整的金额，和发生的销售退回因会计处理与税法规定有差异需纳税调整的金额。第1列“账载金额”填报纳税人会计核算的销售折扣和折让金额及销货退回的追溯处理的净调整额。第2列“税收金额”填报根据税法规定可以税前扣除的折扣和折让的金额及销货退回业务影响当期损益的金额。第1列减第2列，若余额 ≥ 0 ，填入第3列“调增金额”；若余额 < 0 ，将绝对值填入第4列“调减

金额”，第4列仅为销货退回影响损益的跨期时间性差异。

根据上述说明，甲企业2017年度《A105000 纳税调整项目明细表》第10行，“（八）销售折扣、折让和退回”填报如下：

第1列“账载金额”填报纳税人会计核算的销货退回的追溯处理的净调整额，甲企业虽然在2017年未进行账务处理，但是在利润表上追溯处理减少了20万元的净调整额，因此此处应填报20万元。

第2列“税收金额”填报根据税法规定销货退回业务影响当期损益的金额。根据国税函〔2008〕875号文件的规定，销售退回业务不应调整2017年的损益，因此在税法上影响2017年损益的金额为0万元。

第3列“调增金额”为第1列-第2列=20-0=20（万元）。

甲企业在2017年汇算清缴时，应纳税调增20万元应纳税所得额。

2018年汇算清缴时，由于2018年的利润表中并未减少20万元的利润，因此应纳税调减20万元应纳税所得额。

准则上的账务处理应相应改变

准则规定，涉及报告年度所属期间的销售退回发生于报告年度所得税汇算清缴之前，应调整报告年度利润表的收入、成本等，并相应调整报告年度的应纳税所得额以及报告年度应缴纳的所得税等。

根据以上分析，本案例中，即使销售退回业务发生在汇算清缴前，也不会影响报告年度的企业所得税应纳税所得额，因此，上述分录中的第（3）步骤：

（3）调整应缴纳的所得税

借：应交税费——应交所得税	5
贷：以前年度损益调整	5

应予以取消。

步骤（4）也应相应改为：

借：利润分配——未分配利润	20
贷：以前年度损益调整	20

企业破产清算的会计处理

王艳红 王 力

为规范企业破产清算的会计处理,财政部于2016年12月20发布了《企业破产清算有关会计处理规定》(以下简称破产清算处理),并自发布之日起施行,《国有企业试行破产有关会计处理问题暂行规定》(财会字[1997]28号)同时废止。破产清算处理分为总则、编制基础和计量属性、确认和计量、清算财务报表的列报、附则五章,共二十二条。

一、破产清算处理的适用范围、适用前提和会计期间

(一)破产清算处理适用于经法院宣告破产处于破产清算期间的企业法人(以下简称破产企业)

破产清算是指债务人不能清偿到期债务时,经人民法院裁定,宣告破产后依照法律程序进行的清算。法院以裁定的形式宣告债务人破产后,债务人进入破产清算程序。

企业法人是指具有符合国家法律规定的资金数额、企业名称、组织章程、组织机构、住所等法定条件,能够独立承担民事责任,经主管机关核准登记取得法人资格的社会经济组织。企业法人既包括国有企业,也包括非国有企业如中外合资经营企业法人、中外合作经营企业法人和外商独资企业法人等。

(二)破产企业会计确认、计量和报告以非持续经营为前提

非持续经营则意味着企业正常经营活动的终止,进入清算状态。在此前提下,企业将采用与持续经营假设下不同的编制基础、确认和计量方法以及不同的财务报表的列报。

(三)会计期间为破产清算期间,会计时点为按照法院或债权人会议要求的时点

破产清算处理第四条规定:“企业经法院宣告破产的,应当按照法院或债权人会议要求的时点(包括破产

宣告日、债权人会议确定的编报日、破产终结申请日等,以下简称破产报表日)编制清算财务报表,并由破产管理人签章。”破产清算期间具有不确定性,不分年度和中期,可能跨年度。

二、破产企业资产的确认和计量

(一)破产企业资产的确认

破产清算处理第五条规定,破产企业在破产清算期间的资产应当以破产资产清算净值计量。本规定所称的资产,是指破产法规定的债务人(破产企业)财产。

《中华人民共和国企业破产法》(以下简称破产法)第三十条规定:“破产申请受理时属于债务人的全部财产,以及破产申请受理后至破产程序终结前债务人取得的财产,为债务人财产。”破产法第一百零七条规定,债务人被宣告破产后,债务人称为破产人,债务人财产称为破产财产。因此,破产企业的资产是指破产财产。

《最高人民法院〈关于审理企业破产案件若干问题的规定〉》(以下简称破产规定)第六十四条至第七十一条对破产财产做了详细的规定。通过对破产规定的总结,将债务人财产分为破产财产和非破产财产。非破产财产是指根据有关法律、法规的规定,具有专门用途的、不能用于偿付破产债务的财产,主要包括占用的他人财产、担保财产、特定物、抵销财产、受托财产、工会的财产、其他非破产财产等。破产财产包括债务人在破产宣告时所有的或者经营管理的全部财产,债务人在破产宣告后至破产程序终结前取得的财产,应当由债务人行使的其他财产权利。

由此可见,并不是存放于破产企业的任何资产都属于破产企业资产的核算范围,破产企业资产的确认除了符合资产的一般定义外,还需是能够清偿债务、可以对资产进行必要处分、符合法律规定时限的资产。

（二）破产企业资产的计量

破产清算处理第五条规定，破产企业在破产清算期间的资产应当以破产资产清算净值计量。本规定所称的资产，是指破产法规定的债务人（破产企业）财产。破产资产清算净值，是指在破产清算的特定环境下和规定时限内，最可能的变现价值扣除相关的处置税费后的净额。最可能的变现价值应当为公开拍卖的变现价值，但是债权人会议另有决议或国家规定不能拍卖或限制转让的资产除外；债权人会议另有决议的，最可能的变现价值应当为其决议的处置方式下的变现价值；按照国家规定不能拍卖或者限制转让的，应当将按照国家规定的方式处理后的所得作为变现价值。

三、破产企业资产的账务处理

（一）破产宣告日资产余额结转的账务处理

破产清算处理的《会计科目使用说明及账务处理》中规定，法院宣告企业破产时，应当根据破产企业移交的科目余额表，将部分会计科目的相关余额转入以下新科目，并编制新的科目余额表。涉及资产类的科目“商誉”、“长期待摊费用”和“递延所得税资产”科目的余额转入“清算净值”科目。

例1：甲公司2010年1月设立，因经营管理不善，连年亏损，无力清偿到期债务，经债务人申请，于20XX年6月10日经人民法院宣告破产，当日资产类账户余额表见表1。编制破产宣告日的会计调整分录。

（1）商誉的调整分录为：

借：清算净值 10 000
贷：商誉 10 000

（2）长期待摊费用的调整分录为：

借：清算净值 40 000
贷：长期待摊费用 40 000

（二）资产的确认与评估的账务处理

破产清算处理的《会计科目使用说明及账务处理》中规定，破产企业应当对拥有的各类资产（包括原账面价值为零的已提足折旧的固定资产、已摊销完毕的无形资产等）登记造册，估计其破产资产清算净值，按

照其破产资产清算净值对各资产科目余额进行调整，并相应调整“清算净值”科目。

表1 甲公司资产类账户余额表 单位：元

账 户	借 方	贷 方
库存现金	50 000	
银行存款	150 000	
应收票据	60 000	
应收账款	450 000	
坏账准备		80 000
原材料	240 000	
库存商品	420 000	
固定资产	520 000	
累计折旧		130 000
无形资产	60 000	
商誉	10 000	
长期待摊费用	40 000	
合计	2 000 000	210 000

在破产清算期间通过清查、盘点等方式取得的未入账资产，应当按照取得日的破产资产清算净值，借记相关资产科目，贷记“其他收益”科目。

例2：续例1，经核查，甲公司的注册商标（已摊销完毕）具有一定知名度，并且还有6年的有效期，专业评估公司评估的市场价值为20 000元，应收账款中有80 000元的货款已确定无法收回，盘点时发现有20 000元原材料未入库，固定资产中的机器设备未改造升级，目前的市场价值为320 000元。编制相应的会计分录和余额表。

（1）注册商标的调整分录为：

借：无形资产 20 000
贷：破产资产和负债净值变动净损益 20 000

（2）应收账款的调整分录为：

借：破产资产和负债净值变动净损益 80 000
贷：应收账款 80 000

（3）原材料的调整分录为：

借：原材料 20 000
贷：其他收益 20 000

(4) 固定资产的调整分录为:

借: 破产资产和负债净值变动净损益 (390 000—320 000)	70 000
贷: 固定资产	70 000

(三) 处置破产企业资产的账务处理

1. 收回应收款等债权的账务处理。破产清算处理的《会计科目使用说明及账务处理》中规定, 破产企业收回应收票据、应收款项类债权、应收款项投资, 按照收回的款项, 借记“现金”、“银行存款”等科目, 按照应收款项类债权或应收款项类投资的账面价值, 贷记相关资产科目, 按其差额, 借记或贷记“资产处置净损益”科目。

例3: 续例2, 甲公司管理人收回应收票据50 000元, 账面余额60 000元, 余款确定无法收回, 收回应收账款260 000元, 账面余额为290 000元, 其中30 000元确定无法收回。编制会计分录如下。

(1) 应收票据的会计分录为:

借: 银行存款	50 000
资产处置净损益	10 000
贷: 应收票据	60 000

(2) 应收账款的会计分录为:

借: 银行存款	260 000
资产处置净损益	30 000
贷: 应收账款	290 000

2. 变现破产企业实物资产的账务处理。破产清算处理的《会计科目使用说明及账务处理》中规定, 破产企业出售存货、投资性房地产、固定资产及在建工程等实物资产, 按照收到的款项, 借记“现金”、“银行存款”等科目, 按照实物资产的账面价值, 贷记相关资产科目, 按应当缴纳的税费贷记“应交税费”科目, 按上述各科目发生额的差额, 借记或贷记“资产处置净损益”科目。

例4: 续例3, 甲公司管理人出售原材料, 账面价值260 000元, 售价300 000元, 应交增值税51 000元; 出

售库存商品的账面价值为420 000元, 售价为400 000元, 应交增值税68 000元; 出售固定资产的账面价值为320 000元, 处置收入为300 000元, 应缴纳增值税为9 000元。编制会计分录如下。

(1) 出售原材料的会计分录为:

借: 银行存款	351 000
贷: 原材料	260 000
应交税费——应交增值税(进项税额转出)	51 000
资产处置净损益	40 000

(2) 出售库存商品的会计分录为:

借: 银行存款	468 000
资产处置净损益	20 000
贷: 库存商品	420 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	68 000

(3) 出售固定资产的会计分录为:

借: 银行存款	300 000
资产处置净损益	29 000
贷: 固定资产	320 000
应交税费——未交增值税	9 000

3. 处置无形资产的账务处理。破产清算处理的《会计科目使用说明及账务处理》中规定, 破产企业出售无形资产, 按照收到的款项, 借记“现金”、“银行存款”等科目, 按照无形资产的账面价值, 贷记“无形资产”科目, 按应当缴纳的税费贷记“应交税费”科目, 按上述各科目发生额的差额, 借记或贷记“资产处置净损益”科目。

例5: 续例4, 甲公司无形资产账面价值为80 000元, 实际转让收入为85 000元, 应缴纳增值税4 250元; 商誉和长期待摊费用确定不能形成现金流。编制会计分录如下。

(1) 转让无形资产的会计分录:

借: 银行存款	85 000
---------	--------

贷：无形资产	80 000
应交税费——未交增值税	4 250
资产处置净损益	750

(2) 处置商誉和长期待摊费用的会计分录：

借：资产处置净损益	50 000
贷：清算净值	50 000

四、破产企业资产在财务报表和附注中的列报

企业的财务报表一般包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益（或股东权益）变动表和附注：破产清算处理第十五条规定，破产企业编制的财务报表包括清算资产负债表、清算损益表、清算现金流量表、债务清偿表及相关附注。

破产企业虽然无需编制所有者权益（或股东权益）变动表，但是需要编制债务清偿表。破产企业资产涉及清算资产负债表、清算现金流量表和相关附注。

清算资产负债表反映破产企业在破产报表日资产的破产资产清算净值，以及负债的破产债务清偿价值。资产项目和负债项目的差额在清算资产负债表中作为清算净值列示。

破产清算处理第十五条规定，法院宣告企业破产的，破产企业应当以破产宣告日为破产报表日编制清算资产负债表及相关附注。

清算财务报表附注就是对清算资产负债表、清算损益表、清算现金流量表、债务清偿表中列示项目的文字描述或明细资料，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。破产企业资产应当在清算财务报表附注中披露：破产资产明细信息；破产管理人依法追回的账外资产明细信息；破产管理人依法取回的质物和留置物的明细信息；资产处置损益的明细信息，包括资产性质、处置收入、处置费用及处置净收益等。

固定资产一次性计入成本费用 应选择哪种会计处理方式

李霄羽

《财政部 国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税〔2014〕75号）第一条规定，对生物药品制造业，专用设备制造业，铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业，计算机、通信和其他电子设备制造业，仪器仪表制造业，信息传输、软件和信息技术服务业等6行业的小型微利企业2014年1月1日后新购进的研发和生产经营共用的仪器、设备，单位价值不超过100万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧。第二条规定，对所有行业企业2014年1月1日后新购进的专门用于研发的仪器、设备，单位价值不超过100万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧。第三条规定，

对所有行业企业持有的单位价值不超过5 000元的固定资产，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧。

符合上面规定条件允许一次性计入当期成本费用的固定资产，如何进行会计处理？在实务中，一般存在两种会计处理方式，现以案例的形式进行分析，哪种方式比较合理。

案 例

A公司于2016年3月购置一台专门用于研发的设备，增值税专用发票上记载价款为50万元，进项税额为8.5万元，以银行存款支付，该研发设备预计净残值率为3%。

1.第一种方式会计处理（单位：万元，以下相同）：

借：管理费用——研发支出 50
 应交税费——应交增值税（进项税额） 8.5
 贷：银行存款 58.5

研发设备在备查登记簿中单独记载保管。

2.第二种方式会计处理如下：

(1)购置研发设备时

借：固定资产——研发设备 50
 应交税费——应交增值税（进项税额） 8.5
 贷：银行存款 58.5

(2)研发设备预计净残值为： $50 \times 3\% = 1.5$ （万元），一次性计入成本费用金额为： $50 - 1.5 = 48.5$ （万元）。

①一次性计提折旧时

借：研发支出——费用化支出 48.5
 贷：累计折旧 48.5

②同时把一次性折旧费计入成本费用时

借：管理费用 48.5
 贷：研发支出——费用化支出 48.5

分 析

在《企业会计准则》和《小企业会计准则》中，并没有专门对固定资产一次性计入成本费用的会计处理规定。那么，对上面的两种会计处理方式，只能根据有关会计规定进行分析判断，确认哪种方式比较合理。

《企业会计准则第4号——固定资产》第三条规定，固定资产指同时具有下列特征的有形资产：（一）为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的；（二）使用寿命超过一个会计年度。第四条规定，固定资产同时满足下列条件的，才能予以确认：（一）与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业；（二）该固定资产的成本能够可靠地计量。

《企业会计准则——基本准则》第二章第十二条规定，企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告，如实反映符合确认和计量要

求的各项会计要素及其他相关信息，保证会计信息真实可靠、内容完整。这是会计信息质量要求中的可靠性原则。企业应当做到以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量，将符合会计要素定义及其确认条件的资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等如实反映在财务报表中。第十七条规定，企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的所有重要交易或者事项。这是会计信息质量要求中的重要性原则。企业应当根据其所处环境和实际情况，从项目的性质和金额大小两方面加以判断。

从上面的规定可知，研发设备具备固定资产的属性，属于固定资产，如果是固定资产而不入账，也就是不做会计处理，显然不符合会计信息质量要求中可靠性原则和重要性原则。

但是财税〔2014〕75号文件对研发设备单位价值不超过100万元的，允许一次性计入当期成本费用，并不是对会计处理的规定，而是对税收的规定。因此，符合会计规定条件的固定资产，无论税收如何规定，在账务处理上都应当按照会计的规定进行处理。

财税〔2014〕75号文件规定，研发设备单位价值不超过100万元，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧。也就是说，在税前扣除的折旧额，不是一般固定资产按年度计提折旧并税前扣除，而是把固定资产使用年限内应计提的折旧加起来，其总和在取得固定资产的当期一次性在税前扣除。既然一次性税前扣除的是固定资产使用年限内折旧总和，按照会计规定，应当是扣除净残值后的余额进行折旧。因此，财税〔2014〕75号文件规定，研发设备单位价值不超过100万元允许一次性在税前扣除，应当指研发设备扣除净残值后的余额。

根据上述分析，笔者认为固定资产一次性计入成本费用的会计处理，上面的第二种处理方式比较合理。

由绿大地看或有事项如何处理

刘 华

众所周知，或有事项有待将来实际发生或不发生予以证实，但如何判断发生的可能性？何时可以认为有可能会发生？是否需要作为一项预计负债来确认？

在实务中，对或有事项的性质进行准确判断是有难度的。更为复杂的是，为了尽可能利用到最新证据，方便更准确地做出判断，或有事项的处理往往需要考虑资产负债表日后事项的影响。

例如，资产负债表日后事项属于调整事项还是非调整事项？或有的性质是否消除，以及何时消除，并成为确定的事项？这些判断会决定对外报告所属的年度，以及是否适合作为一项预计负债来处理。

同时，预计负债的初始会计处理和后续会计处理也有可能出现差异，前后差异属于会计政策变更、会计估计变更和重大会计差错更正，相应采用追溯调整法、未来使用法还是追溯重述法？这些会计判断更为棘手，需要综合运用相关会计知识。

在以往的注册会计师《会计》考试中，将或有事项、资产负债表日后事项以及会计政策变更、会计估计变更还是重大会计差错更正相结合来出题，是较为常见的。此外，在或有事项的会计处理中，如何从费用和损失的定义出发区分营业费用和营业外支出，也是一大难点。例如公司受到刑事处罚和行政处罚，需要判断是否属于日常活动，如果为日常活动，需要计入管理费用；而如果为非日常活动，则需要计入营业外支出。

绿大地是我国中小板欺诈上市第一股，案发后的刑事诉讼一波三折，证监会的行政处罚接踵而至，再三遭受处罚打击的公司要实现年报盈利困难重重。为避免报告亏损，进而避免退市甚至实现摘帽和正常交易，公司盈余管理的动机较强。此案例较为典型，影响也较为重大，涉及知识点包括或有事项特别是预计负债的处理，会计政策变更、会计估计变更、会计差错更正的处理，资产负债表日后事项的处理，以及营业费用和损失的区分。

案 例

2011年12月2日，昆明市官渡区人民法院对“绿大

地案”（注：绿大地全称为云南绿大地生物科技股份有限公司，证券代码002200，公司被认定依靠造假上市圈钱3.46亿元）一审判决，对公司判处罚金400万元，何学葵、蒋凯西、庞明星、赵海丽、赵海艳五名高级管理人员全部被判缓刑。

2012年1月31日，公司收到昆明市人民检察院《刑事抗诉书》。检察院认为，绿大地欺诈发行案件一审判决确有错误，原审法院对欺诈发行股票罪部分量刑偏轻，应当认定被告单位及各被告人违规披露重要信息罪，且原审审级违法。

2012年4月26日，公司公布2011年年度报告。

2013年2月7日，昆明市中级人民法院对绿大地欺诈发行股票案做出一审判决，认定绿大地犯欺诈发行股票罪、伪造金融票证罪、故意销毁会计凭证罪。判处有期徒刑1040万元；公司实际控制人何学葵被判处有期徒刑10年，其他高管分别被判处6年至2年3个月不等的有期徒刑并处相应罚金。

2013年2月17日，在上诉截至期限之前，绿大地原董事长何学葵向云南省高级人民法院提起上诉。

2013年2月20日，公司公告，对昆明市中院《刑事判决书》判处的罚金，2011年年度报告中对案件罚金已计提了400万元的预计负债，超出2011年度预提部分的640万元确认为前期会计差错，增加预计负债640万元，追溯调整2011年营业外支出640万元。

2013年2月27日，公司披露2012年度业绩快报，预计盈利324.4万元，实现扭亏。

2013年3月25日，公司收到证监会下发的《行政处罚及市场禁入事先告知书》，证监会对公司罚款60万元。

2013年4月3日，公司收到云南省高院的刑事裁定书，维持昆明市中级人民法院原判为终审判决。

2013年4月24日，公司公布2012年年度报告。

问 题

1. 绿大地2011年公司年报中，应如何处理昆明市官渡区人民法院对公司判处的400万元罚金：确认为预计负债，还是其他应付款？

2. 绿大地对昆明市中院《刑事判决书》判处的1 040万元罚金,应确认为预计负债,还是其他应付款?

3. 绿大地对昆明市中院《刑事判决书》判处的1 040万元罚金中新增的640万元罚金,应追溯调整2011年年报,还是调整2012年年报,或在2013年年报中反映?

4. 绿大地对证监会罚款60万元应如何处理:应确认为预计负债,还是其他应付款?应反映在2012年年报中,还是2013年年报中?

5. 绿大地2012年年报应报告盈利,还是报告亏损?

解析

1. 昆明市官渡区人民法院对公司判处了400万元罚金,尽管绿大地公司及犯罪当事人均服从判决并表示不再上诉,是很有可能发生的(成为终审判决的可能性较大)、金额能够可靠计量(400万元)的现时义务(法律义务),但由于昆明市人民检察院提出抗诉,最终审判结果尚存在重大不确定性,应作为或有事项,并确认预计负债。

2. 绿大地对昆明市中院《刑事判决书》判处的1 040万元罚金,是2012年资产负债表日已存在状况的补充证据,应作为期后调整事项。由于官司已审结,不再具备不确定性,即不再是或有事项,需要支付的罚金应确认为其他应付款。

3. 绿大地对昆明市中院《刑事判决书》判处的1 040万元罚金,属于期后调整事项,不应在2013年处理。2013年年初昆明市中院的《刑事判决书》(2012年年报正式批准报出之前),应作为2012年资产负债表日已存在状况的补充证据,不能用于评判2011年资产负债表日已存在状况,不能作为2011年年报出现重大会计差错的证明,即2011年年报依据昆明市官渡区人民法院的判处进行会计处理是恰当的,因此属于会计估计变更,适用未来适用法,新增的640万元罚金应调整2012年年报,而不是追溯调整2011年年报。

4. 绿大地对证监会罚款60万元,由于是事先告知书,公司仍有上诉申请复议的机会,未来结果尚存在重大不确定性,属于或有事项。同时,证监会对查实的上市公司欺诈上市行为事后进行处罚是大概率事件,是2012年资产负债表日已存在状况的补充证据,应作为2012年年报的期后调整事项,并作为或有事项确认预计负债,反映在2012年年报中。

5. 考虑两笔期后调整事项的影响,昆明市中院新增的640万元罚金和证监会罚款60万元,是非日常活动产生的损失,均应计入2012年度的营业外支出项目,超过原预计盈利324.4万元,所以绿大地2012年年报实际应报告亏损。

营改增后自建不动产处理要“吐故纳新”

秦文娇

营改增倏忽一年,与之相关的法律、法规日臻完善。但是,营业税时期的计税思想仍潜伏在不少企业财税人员记忆中难以忘怀。在日常工作中,许多人仍在新旧法规中左右为难,不知所措,如自建不动产如何进行财税处理等问题,困扰着大家的思维。笔者结合案例,具体阐述此问题的正确理解。

自产产品用于自建不动产

不少财务人员提出,一般纳税人领取本企业产品建造动产和不动产的增值税处理一致吗?笔者认为,处理相同。

《增值税暂行条例实施细则》第四条第(四)项规

定,将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目要视同销售货物。但全面营改增后,“非应税项目”已经不复存在,建造动产和不动产的增值税处理一致,都属于用于增值税的应税项目,不需要再视同销售,不需要计提增值税销项税额。会计处理时,自产产品用于自建不动产和动产的处理均按照成本结转。

例1. 彤升公司为增值税一般纳税人,2017年6月1日领用本企业自产产品建设一条生产线,成本价10万元,计税价格为公允价值12万元。另外,在建生产车间领用自产产品,成本价20万元,计税价格为公允价值24万元。

会计处理:

借: 在建工程——生产线 10
 在建工程——生产车间 20
 贷: 库存商品 30

外购材料用于自建不动产

外购材料用于自建不动产, 在营改增之前要作进项税额转出处理。营改增后, 根据《财政部、国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2016〕36号)第二十七条规定, 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)、不动产等的进项税额不得从销项税额中抵扣。

因此, 不动产在建工程领用外购原材料的进项税额, 若不属于上述规定不得抵扣项目, 准予从销项税额中抵扣, 否则应作进项税额转出处理。但是, 需要注意进项税额分期抵扣问题。根据《不动产进项税额分期抵扣暂行办法》(国家税务总局公告2016年第15号)第二条的规定, 增值税一般纳税人2016年5月1日发生的不动产在建工程, 其进项税额应按照本办法有关规定分2年从销项税额中抵扣, 第一年抵扣比例为60%, 第二年抵扣比例为40%。

根据《财政部关于印发〈增值税会计处理规定〉的通知》(财会〔2016〕22号)规定, 一般纳税人自2016年5月1日后取得并按固定资产核算的不动产或者2016年5月1日后取得的不动产在建工程, 其进项税额按现行增值税制度规定自取得之日起分2年从销项税额中抵扣的, 应当按取得成本, 借记“固定资产”“在建工程”等科目, 按当期可抵扣的增值税额, 借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目, 按以后期间可抵扣的增值税额, 借记“应交税费——待抵扣进项税额”科目, 按应付或实际支付的金额, 贷记“应付账款”“应付票据”“银行存款”等科目。尚未抵扣的进项税额待以后期间允许抵扣时, 按允许抵扣的金额, 借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目, 贷记“应交税费——待抵扣进项税额”

例2. 彤升公司为增值税一般纳税人, 2017年1月开

工兴建生产厂房, 采购建筑材料234万元, 取得增值税专用发票注明税额34万元, 当月认证通过。会计处理如下: (单位: 万元, 下同)

借: 在建工程 200

应交税费——待抵扣进项税额
 13.6 (34×40%)

应交税费——应交增值税(进项税额)
 20.4 (34×60%)

贷: 应付账款等 234

在第13个月(2018年1月), 可以抵扣进项税额时:

借: 应交税费——应交增值税(进项税额) 13.6

贷: 应交税费——待抵扣进项税额 13.6

例3. 接例2, 假设彤升公司建造的是专用于职工的集体宿舍, 则属于(财税〔2016〕36号)第二十七条规定的, 专用于集体福利的在建工程, 因此不动产在建工程领用外购的原材料不能抵扣进项税额, 需作进项税额转出处理。

借: 在建工程 200

应交税费——应交增值税(进项税额) 34

贷: 应付账款等 234

同时:

借: 在建工程 34

贷: 应交税费——应交增值税(进项税额转出)

34

根据上述规定, 不动产在建工程领用自产产品不再视同销售, 不动产在建工程领用外购的原材料一般要分期抵扣进项税。

总结建议

1. 一般纳税人购进固定资产、无形资产和不动产三类资产时, 无论法律法规的规定能否抵扣进项税额, 为了防止后期资产改变用途, 允许可以抵扣进项税, 建议取得增值税专用发票先认证申报抵扣, 同时作进项税额转出处理。财税人员在处理时, 要有发展的眼光和执业判断力。

2. 一般纳税人取得增值税专用发票, 无论是否属于进项税额抵扣范围, 建议先认证申报, 若不允许抵扣, 再作进项税额转出处理。此做法主要是为了规避滞留票的风险, 财税处理时刻要有防范税务风险的意识。

建筑服务差额征税注意新规变化

吴周顺 许亚莉

《财政部、国家税务总局关于建筑服务等营改增试点政策的通知》(财税〔2017〕58号)规定,自2017年7月1日起取得预收款不再是建筑服务的纳税义务发生时间。同时明确了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。这项政策的调整是继《国家税务总局关于进一步明确营改增有关征管问题的公告》(国家税务总局公告2017年第11号)关于“同一地级行政区范围内跨县(市、区)提供建筑服务不再向建筑服务发生地主管国税机关预缴税款”之后,推送给纳税人的又一重大利好消息。

那么,对于涉及分包项目的建筑服务业务,应该如何进行账务处理?

政策规定

1.《财政部关于印发〈增值税会计处理规定〉的通知》(财会〔2016〕22号)涉及企业发生相关成本费用允许扣减销售额,差额征税的会计处理总结如下:

(1)发生成本费用时:

借:主营业务成本(存货、工程施工等)

贷:应付账款(应付票据、银行存款)

(2)取得合规增值税扣税凭证且纳税义务发生时:

借:应交税费——应交增值税(销项税额抵减)

(一般计税方法)

或应交税费——简易计税(简易计税方法)

或应交税费——应交增值税(小规模纳税人)

贷:主营业务成本(存货、工程施工等)

2.《财政部、国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2016〕36号)附件1第四十五条第二项规定,纳税人提供建筑服务、租赁服务采取预收款方式的,其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。但是财税〔2017〕58号文件明确,自2017年7月1日起建筑服务纳税义务发生时间不再是收到预收款的当天。而是适用财税〔2016〕36号文件附件1第四十五条第一项规定,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。

根据上述规定,企业收到预收款时“应交税费”的财税处理、当期及后期纳税申报表的填写,都需要做相应的调整。在会计处理方面:

(1)一般计税方法:

a.预收款时,无须开具发票:

借:银行存款

贷:预收账款

借:应交税费——预交增值税

贷:银行存款

b.月末将预缴税转入未交增值税科目

借:应交税费——未交增值税

贷:应交税费——预交增值税

c.开工时,开具发票:

借:预收账款

贷:工程结算

应交税费——应交增值税(销项税额)

(2)简易计税方法:

a.预收款时,无须开具发票:

借:银行存款

贷:预收账款

借:应交税费——简易计税(预缴)

贷:银行存款

b.开工时,开具发票:

借:预收账款

贷:工程结算

应交税费——简易计税

实务解析

以一家“差额征税、全额开票”的建筑企业为例,分析差额征税业务的实务处理。

安徽省合肥市A建筑公司为增值税一般纳税人,2017年8月在安徽省安庆市承包了一项工程项目(该工程符合财税〔2017〕58号文件第一条的规定,适用简易计税方式),工程价值100万元,当月收取B公司工程款100万元。同月,A公司将其中80万元的建筑项目分包给具有相应资质的分包人C公司,支付C公司分包款80万元,取得的增值税专用发票上注明销售金额720 720.72元,税率11%,税额 79 279.28元。工程完工后,项目最

终结算价款为100万元,发生除分包以外的合同成本累计5万元(假设不考虑其他业务)。

1.会计处理(单位:万元)

(1)完成合同成本:

借:工程施工——合同成本	5
贷:原材料等	5

(2)收到总承包款时:

借:银行存款	100
贷:预收账款	100

收到预收款的同时向项目所在地国税局预缴税款
 $= (100 - 80) \div (1 + 3\%) \times 3\% = 0.58$ (万元)。

借:应交税费——简易计税	0.58
贷:银行存款	0.58

(3)分包工程结算时:

借:工程施工——(分包)合同成本	77.67
应交税费——简易计税	2.33
贷:应付账款——C公司	80

(4)全额支付分包工程款时:

借:应付账款——C公司	80
贷:银行存款	80

(5)A公司开具发票,确认该项目收入与费用时:

借:预收账款	100
贷:工程结算	97.08
应交税费——简易计税	2.92

借:主营业务成本	82.67
工程施工——合同毛利	14.41
贷:主营业务收入	97.08

(6)工程结算与工程施工对冲结平:

借:工程结算	97.08
贷:工程施工——合同成本	82.67

工程施工——合同毛利

14.41

应补(退)税额 $= 2.92 - 2.33 - 0.58 = 0$ 。

提示:按照财会〔2016〕22号文件规定,一般纳税人采用简易计税方法发生的增值税计提、扣减、预缴、缴纳全部通过“简易计税”科目核算。

2.发票开具

以取得的全部价款和价外费用全额开具增值税专用发票,注明销售额97.08万元,税额2.92万元(虽然差额征税,但需全额开票用于抵扣)。

政策提示

《国家税务总局关于发布〈纳税人跨县(市、区)提供建筑服务增值税征收管理暂行办法〉的公告》(国家税务总局公告2016年第17号)规定,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依3%的征收率差额(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)计税,同时按上述方法向建筑服务发生地主管国税机关预缴税款,向机构所在地主管国税机关申报纳税。

如果选择一般计税方法计税的,应以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额,依2%的征收率向建筑服务发生地主管国税机关预缴税款。

上述政策的规定在财税〔2017〕58号文件第三条第三款中同样得以明确。

需要特别注意的是,《国家税务总局关于进一步明确营改增有关征管问题的公告》(国家税务总局公告2017年第11号)第三条规定,纳税人在同一地级行政区范围内跨县(市、区)提供建筑服务不实行异地预征的征管模式。

案例解释集团内股份支付的判断与会计处理

王建军

《企业会计准则第11号——股份支付》将股份支付定义为“企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易”,并据此区分了以权益结算的股份支付和以现金结算的股份支付。

《企业会计准则第11号——股份支付》应用指南指

出,企业授予职工期权、认股权证等衍生工具或其他权益工具,对职工进行激励或补偿,以换取职工提供的服务,实质上属于职工薪酬的组成部分,但由于股份支付是以权益工具的公允价值为计量基础,因此由股份支付准则进行规范。

股份支付具有如下三个特征:

1. 股份支付是企业与职工或向企业提供服务的其他方之间发生的交易。

2. 股份支付是以获取职工或其他方服务为目的的交易。

3. 股份支付交易的对价或其定价与企业自身权益工具未来的价值密切相关。

股份支付交易与企业与其职工间其他类型交易的最大不同,是交易对价或其定价与企业自身权益工具未来的价值密切相关。在股份支付中,企业要么向职工支付其自身权益工具,要么向职工支付一笔现金,而其金额高低取决于结算时企业自身权益工具的公允价值。

股份支付准则所指的权益工具是指企业自身的权益工具,包括企业本身、企业的母公司或同集团其他会计主体的权益工具。

从实体理论来讲,因为少数股东权益和控股股东的权益并列于合并资产负债表的所有者权益中,也就是说,非控股股东在集团中的股份也是集团自身的权益工具。因此,站在集团合并财务报表层面,无论是母公司将自身的权益工具授予职工,或者是将同集团其他会计主体(子公司)的权益工具授予职工,甚至是非控股股东将其持有的股份授予职工,均属于企业集团授予权益工具,在集团财务报表层面均有可能形成股份支付。

如果在集团财务报表层面形成股份支付,则涉及集团合并财务报表、接受职工服务企业财务报表的会计处理。如果接受服务企业不是结算股份支付的企业,则还会涉及结算企业财务报表的会计处理。前已述及,结算企业可以是接受服务企业自身、集团内其他企业或任一集团内企业的任一股东。

根据企业会计准则解释4号的规定,企业集团(由母公司和其全部子公司构成)内发生的股份支付交易,应当按照以下规定进行会计处理:

(一) 结算企业以其本身权益工具结算的,应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理;除此之外,应当作为现金结算的股份支付处理。

结算企业是接受服务企业的投资者的,应当按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值确认为对接受服务企业的长期股权投资,同时确认资

本公积(其他资本公积)或负债。

(二) 接受服务企业没有结算义务或授予本企业职工的是其本身权益工具的,应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理;接受服务企业具有结算义务且授予本企业职工的是企业集团内其他企业权益工具的,应当将该股份支付交易作为现金结算的股份支付处理。

本文用几个案例来解释企业集团内发生的股份支付的判断和会计处理问题。

案例 1

2017年8月,A公司控股股东C将其持有的A公司的20%的股权(200万股,对应可辨认净资产200万元)转让给A公司部分高级管理人员,转让价款为300万元(即1.5元/股)。股权转让后C公司仍然控制A公司。同期风险投资机构对A公司的入股价格为1.5元/股(假设该定价为公允价值,下同)。

分析: 应当不属于股份支付。从经济实质分析,由于股权转让作价公允,该项交易应当不是以获取职工服务为目的,而是股东之间的交易行为。具体会计处理如下:

(1) C公司合并财务报表,应当根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》第四十九条的规定,按照处置子公司股权但未丧失控制权的权益性交易进行会计处理,处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额,应当调整资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积不足冲减的,调整留存收益。

(2) C公司个别财务报表,应当根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》第十七条的规定进行会计处理,其账面价值与实际取得价款之间的差额,计入当期损益。

(3) 对于A公司财务报表,这是其股东之间的交易,A公司只需将实收资本的对应单位变换一下即可,并不影响其各权益项目金额及权益总额。

案例 2

2017年8月,A公司控股股东C将其持有的A公司的20%的股权(200万股,对应可辨认净资产200万元)转让给A公司部分高级管理人员,转让价款为300万元(即

1.5元/股)。股权转让后C公司仍然控制A公司。假设同期风险投资机构对A公司的入股价格为5元/股。不考虑其他条件。

案例解析: 由于股权转让价款低于市场公允价值,从经济实质判断,很可能是企业集团为换取职工的服务,从而以低于公允价值价格向职工让渡经济利益。也就是说,本次交易很可能是企业集团与职工之间发生的交易(即管理人员的身份是职工而不是股东),并且交易的目的是为了获取职工提供的服务。

站在集团层面考虑,非控股股东在集团中的股份也是集团自身的权益工具。交易发生后C公司合并财务报表少数股东权益将增加200万元,在集团层面属于向职工授予自身权益工具。【注:资本公积(股本溢价)也将增加100万元】。

实际上,从集团合并财务报表层面,可以认为是管理人员(职工)先按照公允价格1 000万元对企业集团增资,然后企业集团再向职工发放薪酬700万元。

从上述情况分析,本案例在C公司合并财务报表层面存在股份支付。同时,对于处于结算地位的C公司个别财务报表、接受职工服务的A公司财务报表来说,也存在企业集团内发生的股份支付交易的会计处理问题。

实务中,进行判断时要关注可能存在某些例外情况,如果有证据表明是企业集团与作为其权益工具持有者身份的企业职工发生的交易,则交易中不存在股份支付。例如,企业以低于公允价值价格向所有股东增资扩股,则职工以股东身份参加配股交易不属于股份支付范畴。

具体会计处理:

(1) C公司合并财务报表

首先,应当根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》第四十九条的规定,按照处置子公司股权但未丧失控制权的权益性交易进行会计处理。处置价款300万元与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额200万元之间的差额100万元,应当调整增加资本公积(股本溢价)。

其次,应当根据企业会计准则解释4号的规定,对股份支付进行会计处理。在C公司合并财务报表中,企

业集团作为接受服务企业授予本企业职工的是其本身权益工具,应当作为权益结算的股份支付处理。本案例权益工具的公允价值是700万元,因此在C公司合并财务报表层面应当增加职工薪酬支出(管理费用—管理人员薪酬费用)700万元,增加资本公积(股本溢价)700万元。

需要说明的是,本案例假设无可行权条件(以下案例同),实务中还需要根据股份支付的具体安排,按照《企业会计准则第11号——股份支付》的规定进行会计处理。

实际上,如果在C公司合并财务报表层面按照管理人员(职工)先以公允价格1 000万元对企业集团增资,然后企业集团再向职工发放薪酬700万元的方式进行会计处理,同上述处理的结果是一致的。

(2) C公司个别财务报表

首先,应当根据企业会计准则解释4号的规定,对股份支付进行会计处理。在C公司个别财务报表中,C公司作为结算企业不是以其本身权益工具结算,应当作为现金结算的股份支付处理。C公司是接受服务企业A的投资者,应当按照授予日承担负债的公允价值700万元确认为对接受服务企业的长期股权投资,确认负债700万元。同时,由于假设本案例无可行权条件,所以应当立即终止确认该项负债700万元,并同时冲减长期股权投资700万元(相当于C公司最终以长期股权投资700万元结算了该项负债,而不是以现金进行结算)。

其次,应当根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》第十七条的规定对处置股权进行会计处理,其账面价值与实际取得价款300万元之间的差额,计入当期损益。

(3) A公司财务报表

作为接受职工服务的A公司,授予本企业职工的是其本身权益工具,根据企业会计准则解释4号的规定,应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理。即A公司财务报表中增加职工薪酬支出(管理费用—管理人员薪酬费用)700万元,增加资本公积(股本溢价)700万元。

案例 3

2017年8月,A公司控股股东C将其持有的子公司B

公司的20%的股权(200万股,对应可辨认净资产200万元)转让给A公司部分高级管理人员,转让价款为300万元(即1.5元/股)。股权转让后C公司仍然控制B公司。假设同期风险投资机构对B公司的入股价格为5元/股。不考虑其他条件。

案例解析:本案例同案例2唯一不同的是,控股股东C公司不是将其持有的A公司(接受服务企业)的权益工具授予A公司的职工,而是将其持有的其他子公司B公司的权益工具授予A公司的职工。

(1) C公司合并财务报表

因为在股权转让后C公司仍然控制B公司,所以从企业集团角度来看,仍然属于向职工授予自身权益工具,因此在企业集团层面属于以权益结算的股份支付。

具体会计处理过程同案例2。

(2) C公司个别财务报表

具体会计处理过程同案例2完全相同。

(3) A公司财务报表

作为接受职工服务的A公司,对于该项股份支付交易没有结算义务,根据企业会计准则解释4号的规定,应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理。具体会计处理过程同案例2。

注:本案例属于接受服务的企业对于该项股份支付交易没有结算义务,案例2属于授予本企业职工的是接受服务企业本身权益工具,根据企业会计准则解释4号的规定,这两种情况对于接受服务企业来讲,都属于以权益结算的股份支付。

(4)同时,B公司仅涉及股东的变化,只需将实收资本的对单位变换一下即可,并不影响其各权益项目金额及权益总额。

案例 4

2017年8月,A公司控股股东C将其持有的子公司B公司的全部60%的股权(600万股,对应可辨认净资产600万元)转让给A公司部分高级管理人员,转让价款为900万元(即1.5元/股)。假设B公司股权的公允价值是5元/股。不考虑其他条件。

案例解析:由于股权转让价款低于市场公允价格,从经济实质判断,很可能是企业集团为换取职工的服务,从而以低于公允价值的价格向职工让渡经济利益。

也就是说,本次交易很可能是企业集团与职工之间发生的交易(即管理人员的身份是职工而不是股东),并且交易的目的是为了获取职工提供的服务。

但是,本交易发生后C公司失去了对B公司的控制权,站在企业集团的角度,交易发生后,企业集团不能将B公司纳入合并范围,相当于企业集团将纳入合并范围的B公司的资产和负债(注:可能构成一项业务)全部出售/转移给了职工。可以看出,在C公司合并财务报表层面不存在向职工授予权益工具的情形。

同时,本案例并不符合“交易的对价或其定价与企业自身权益工具未来的价值密切相关”这一股份支付的特征。股份支付交易与企业与其职工间其他类型交易的最大不同,是交易对价或其定价与企业自身权益工具未来的价值密切相关。在股份支付中,企业要么向职工支付其自身权益工具,要么向职工支付一笔现金,而其金额高低取决于结算时企业自身权益工具的公允价值。对价的特殊性是股份支付定义中最突出的特征。

综合以上分析,站在集团财务报表层面,该项交易不属于以股份为基础的股份支付。

需要关注的是,虽然不存在以股份为基础的股份支付,但是该项交易的经济实质仍然属于职工薪酬的范畴,可以在企业集团层面视为处置B公司60%的股权对应的净资产(实际上就是企业集团处置资产和负债),并以应获得的对价3 000万元和实际获得的现金900万元的差额2 100万元支付职工薪酬费用。

C公司个别财务报表、A公司财务报表,可能均涉及权益性交易的会计处理。

具体会计处理:

(1) C公司合并财务报表

首先,应当根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》第五十条的规定进行会计处理,企业因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资方的控制权的,在编制合并财务报表时,以所处置B公司60%股权的公允价值3 000万元,减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产的份额600万元之间的差额,计入丧失控制权当期的投资收益,同时冲减商誉(如有)。同时,如存在与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等,应当在丧失控制权

时转为当期投资收益。

其次,应当根据《企业会计准则第9号——职工薪酬》的规定,将B公司60%股权对应的公允价值3 000万元扣除获取的股权受让价款900万元的差额2 100万元,作为职工薪酬费用处理。

(2) C公司个别财务报表

C公司个别财务报表涉及权益性交易的会计处理问题,虽然其实际获得股权转让价款为900万元,但是该部分股权对应的公允价值为3 000万元,经济实质上视同C公司将差额投入到A公司,作为资本性投入。具体会计处理如下:

进行会计处理时,应当根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》第十五条的相关规定,编制个别财务报表时,所持股权在丧失控制之日的公允价值3 000万元与账面价值间的差额计入当期损益。同时,60%股权对应的公允价值3 000万元扣除获得的股权转让款900万元后的差额2 100万元,作为对A公司的长期股权投资处理。

(3) A公司财务报表

A公司财务报表同样涉及权益性交易的会计处理。实务中,如果一项交易使得交易一方明显的、单方面的从中获益,并且该交易是基于企业与所有者的特殊身份才得以发生,则应当按照“实质重于形式”原则,将该交易界定为权益性交易进行会计处理。在本交易中,A公司作为接受职工服务的企业,相关的职工薪酬费用没有自己承担,而是由其控股股东承担。A公司属于明显的、单方面的从交易中获益,并且交易是基于其与投资者的特殊身份才得以发生的,所以,A公司应当按照权益性交易进行会计处理。

A公司应当按照控股股东C承担的本企业的职工薪酬支出2 100万元,确认为一项职工薪酬费用,同时增加资本公积(股本溢价)。

案例 5

2017年8月,A公司控股股东C将其持有的B公司的20%的股权(200万股)转让给A公司部分高级管理人员,转让价款为300万元(即1.5元/股)。转让前A公司持有B公司20%的股权,对B公司具有重大影响。假设股

权转让时B公司股权的公允价值为5元/股。不考虑其他条件。

案例解析: 本案例的基本结论同案例4,唯一区别就是在集团层面不是处置一项业务(资产-负债=子公司净资产)后,用公允价值和获得的价款的差额来支付职工薪酬费用。而是处置一项长期股权投资后,用公允价值和获得的价款的差额来支付职工薪酬费用。

案例 6

2017年8月,A公司控股股东C将其持有的B公司的20%的股权(200万股)转让给A公司部分高级管理人员,转让价款为300万元(即1.5元/股)。转让前A公司持有B公司20%的股权,对B公司具有重大影响。B公司实际是A公司的员工持股平台,仅有的一项重大资产是持有A公司5%(500万股)的股权。假设股权转让时B公司股权的公允价值为5元/股,A公司股权的公允价值是10元/股。不考虑其他条件。

案例解析: 对于A公司控股股东C来说,形式上是转让B公司的股权,但是实质上是实现了转让A公司股权的行为,并且转让后A公司仍然是其子公司。交易完成后,从合并财务报表的角度看少数股东权益增加,属于在集团层面向职工授予自身权益工具。

由于股权转让价款低于市场公允价格,从经济实质判断,很可能是企业集团为换取职工的服务,从而以低于公允价值的价格向职工让渡经济利益。也就是说,本次交易很可能是企业集团与职工之间发生的交易(即管理人员的身份是职工而不是股东),并且交易的目的是为了获取职工提供的服务。

从集团合并财务报表层面,可以认为是管理人员(职工)先按照公允价格对企业集团增资,然后企业集团再以增资金额和实际获得的现金之间的差额向职工发放薪酬。

从上述情况分析,本案例在C公司合并财务报表层面存在股份支付。同时,对于处于结算地位的C公司个别财务报表、接受职工服务的A公司财务报表来说,也存在企业集团内发生的股份支付交易的会计处理问题。

具体会计处理过程如案例2。

怎样才算企业所得税合规扣除凭证

徐松年

企业所得税法规定,企业每一纳税年度的收入总额,减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额,为应纳税所得额。应纳税所得额直接影响着企业的税负,而各项扣除又直接影响着应纳税所得额的多少。笔者发现,各项扣除的政策标准相对比较清晰,纳税人容易把握,但对于扣除凭证的问题却一直争议不断,企业、税务机关和司法部门对此的看法也不尽相同。笔者认为,在税前扣除方面,发票作为合法证据的重要性不容忽视。

两个典型的司法判例

案例1: 海南省高级人民法院行政判决书(2013)琼行提字第3号载明(与扣除凭证无关判决内容省略,下同),申请再审人(一审被告、二审被上诉人)海南省国税局第三稽查局在检查该公司账簿凭证时发现,该公司购进的原材料及发生的费用为33 573 788.15元,未取得发票,并在申报2009年度企业所得税税前扣除,应调增应纳税所得额。被申请人(一审原告、二审上诉人)海南鑫海建材有限公司则认为,公司的生产成本费用是客观存在的,应当在应纳税所得额中予以扣减。

一审法院认为,海南省国税局第三稽查局认定鑫海公司购买货物未按规定取得发票,不得税前扣除是正确的,对其未取得发票部分不允许税前扣除的处理是适当的,故驳回鑫海公司的诉讼请求。二审法院认为,未取得发票的支出不得作税前扣除的主张于法无据,为此调增应纳税所得额的处理决定不当,撤销该项税务处理决定。

海南省高级人民法院认为,从现行税收法律法规来看,发票并不是唯一合法有效的凭证,款项支付对象不同,对合法有效凭证的要求也不一样。用于购买原材料,支付的对象是我国境内的单位或个人,且上述单位或个人生产销售的原材料是属于增值税征税范围的,应当以发票作为唯一合法有效的凭证。本案再审,维持

一审判决。

案例2: 江苏省淮安市中级人民法院行政判决书(2015)淮中行终字第00034号载明,被上诉人(原审原告)淮安市友邦商贸有限公司于2011年取得23份已证实虚开的增值税专用发票,金额为2 272 826.82元,在2011年成本已结转。上诉人(原审被告)淮安市国税局稽查局于2014年5月6日作出按善意取得虚开增值税专用发票的税务处理决定,追缴增值税款,同时根据不符合规定的发票不得作为税前扣除凭证的规定,要求淮安市友邦商贸有限公司补缴2011年度企业所得税568 206.71元。一审法院认为,税法对违规取得发票或凭据不得在税前扣除作了规定,但没有排除用其他合法有效的凭证来作为税前扣除凭证。因此,撤销了被告淮安市国税局稽查局税务决定书中该事项。二审法院维持了一审法院的判决。

怎样才算合规扣除凭证

上述案例涉及的焦点问题是:未取得发票的成本支出是否可以在计算应纳税所得额时扣除?笔者认为,要解决这个问题,需要厘清以下4个重要问题。

一是税前扣除费用需要合法有效凭证是否于法有据。笔者认为,这是讨论企业所得税税前扣除问题的必要前提。如果对合法有效凭证没有法定要求,争议焦点也就不复存在。案例1中,海南省高级人民法院认为,根据税收征管法第十九条规定,纳税人、扣缴义务人应按照规定设置账簿,根据合法、有效凭证记账、核算。根据《国家税务总局关于印发〈进一步加强税收征管若干具体措施〉的通知》(国税发〔2009〕114号,以下简称114号文件)第六条规定,未按规定取得的合法有效凭证不得在税前扣除。此外,《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)第六条规定,企业当年度实际发生的相关成本、费用,

由于各种原因未能及时取得该成本、费用的有效凭证，企业预缴季度所得税时，可暂按账面余额核算，但在汇算清缴时，应补充提供该成本、费用的有效凭证。也就是说，根据上述规定，要求企业利用合法有效凭证税前扣除成本、费用是有法律依据的。

二是真实发生原则与凭证扣除原则之间的关系。根据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。这条规定体现了支出的真实发生原则，是税前扣除的前提条件，而合法有效凭证是税前扣除应具备的必要条件。两者之间应是内容与形式的关系，既不能相互背离，也不能徒具其一。案例1中一审法院和高院的判决中均体现了这样的观点。

三是发票是否是唯一合法有效凭证。笔者认为，以发票不是唯一合法有效凭证的逻辑，推导其他合法有效凭证可以将其替代的判断，是一个认识误区。税收征管法及发票管理办法规定，个人在购销商品、提供或者接受经营服务以及从事其他经营活动中，应当按照规定开具、使用、取得发票。案例1中，海南省高级人民法院认为，根据税法规定，款项支付对象不同，对合法有效凭证的要求也不一样，用于购买原材料，支付的

对象是我国境内的单位或个人，且上述单位或个人生产销售的原材料是属于增值税征税范围的，应当以发票作为唯一合法有效的凭证，这一理解是符合法律精神、法律规定的。案例2中，法院认为，根据114号文件第六条规定：“未按规定取得的合法有效凭据不得在税前扣除”，该文件明确规定了对违规取得的发票或凭据不得在税前扣除，但没有否定用其他合法有效的凭证来作为税前扣除凭证的有效性。笔者认为，这种对文件字面逻辑上的推断理解，与前述税收征管法及发票管理办法中相关经营活动应当取得发票的规定是相悖的。

四是发票管理在税收管理中的地位及作用。从发票管理的立法层次来看，税收征管法和发票管理办法分别从法律、法规的层阶对发票管理作出规定。从发票管理的实践来看，国家通过对发票的管理，加强财务监督，准确核算企业应缴增值税和企业所得税等，在保障国家税收收入，维护经济秩序方面发挥了无可替代的作用。从税收管理发展趋势来看，发票管理新系统的升级、网络发票、电子发票的运用，将有助于推动经济发展，促进税收管理迈上新台阶。因此，笔者认为，只有充分认识发票管理在税收管理中的地位及作用，才能更好地把握各项税收政策的贯彻落实，这也是案例1、案例2两种司法判决差异所在。

股权置换中自然人股东如何申报个税

居敬谊 沈 岩

企业间为了引入战略投资者或合作伙伴，通过股权置换的形式实现公司股东与战略伙伴之间的交叉持股在实务中较为常见。股权置换中有自然人股东时，会涉及多项个人所得税申报、备案事项，相关纳税人应该熟悉相关规定，防止因漏缴或少缴个人所得税而面临税务风险

案 例

A、B两个独立公司决定开展战略合作，通过股权置换形式实现交叉持股，即A公司全部股东将持有的A公司全部股份评估作价后，换取B公司等价值增资扩股股份。股权置换后，B公司为A公司的股东，A公司原股

东成为B公司股东。今年3月6日，A、B两公司完成资产评估，A公司股权评估价值10亿元人民币。双方股权评估价值均高于账面净资产价值。5月15日，A公司召开股东大会，通过了该项股权置换决议。6月12日，双方签订股权置换协议，并于签订当日生效。7月31日，A、B两公司完成股权变更手续。A公司有一个自然人股东甲，持有10%股份，初始投资金额为1 000万元人民币。B公司无自然人股东。

根据《国家税务总局关于发布〈股权转让所得个人所得税管理办法（试行）〉的公告》（国家税务总局公告2014年第67号，以下简称67号文件）规定，从个人所得

税的角度看, A公司为被投资单位, 甲股东为纳税人, B公司为扣缴义务人, A公司所在地地税机关为主管税务机关。需要注意的是, 由于本案涉及非货币资产投资分期缴纳个人所得税事项, 甲股东需自行办理申报缴纳事项。因此, B公司实际不代扣代缴甲股东个人所得税。

分 析

本案中, 股权置换可以分为两个步骤, 第一步, A公司股东将持有的股份转让给B公司; 第二步, A公司股东用持有的股权投资到B公司。那么, 这两个步骤中涉及的申报及备案事项有哪些呢?

第一步中涉及的申报及备案事项

被投资单位A公司涉及的申报备案事项。根据67号文件第二十二条第一款规定, 被投资企业应当在董事会或股东会结束后5个工作日内, 向主管税务机关报送与股权变动事项相关的董事会或股东会决议和会议纪要等资料。本案中, A公司于5月15日召开股东会通过决议, 应在5月15日后的5个工作日内向主管税务机关报送相关资料。

根据67号文件第二十二条第二款规定, 被投资企业发生个人股东变动或者个人股东所持股权变动的, 应当在次月15日内向主管税务机关报送含有股东变动信息的《个人所得税基础信息表(A表)》及股东变更情况说明。本案中, A公司于7月31日完成股权变更手续, 应在8月15日前向主管税务机关报送相关报表及资料。

扣缴义务人B公司涉及的申报备案事项。根据67号文件第六条规定, 扣缴义务人应于股权转让相关协议签订后5个工作日内, 将股权转让的有关情况报告主管税务机关。本案中, 双方于6月12日签订了股权置换协议, B公司应于6月12日后的5个工作日内向主管税务机关报告有关情况。这里的主管税务机关为A公司所在的主管税务机关, 而不是B公司自己的主管税务机关。

根据67号文件第二十条规定, 具有下列情形之一的, 扣缴义务人、纳税人应当依法在次月15日内向主管税务机关申报纳税: (一) 受让方已支付或部分支付股权转让价款的; (二) 股权转让协议已签订生效的; (三) 受让方已经实际履行股东职责或者享受股东权益的; (四) 国家有关部门判决、登记或公告生效的; (五) 本办法第三条第四至第七项行为已完成的; (六) 税务

机关认定的其他有证据表明股权已发生转移的情形。

本案中, 双方于6月12日签订了股权置换协议, 并于当日生效。因此, B公司应在8月15日内向主管税务机关提交67号文件第二十一条列举资料做纳税申报。这里的主管税务机关同样为A公司所在的主管税务机关, 而不是B公司自己的主管税务机关。

第二步中涉及的申报及备案事项

根据《财政部、国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知》(财税〔2015〕41号, 以下简称41号文件) 规定, 个人发生非货币资产投资一次性缴税有困难的, 可合理确定分期缴纳计划并报主管税务机关备案后, 自发生上述应税行为之日起不超过5个公历年度内(含)分期缴纳个人所得税。

本案中, 甲股东持有A公司10%的股份评估价值为1亿元, 初始投资为1 000万元, 不考虑其他税费, 应纳个人所得税1 800万元, 金额较大。由于本次股权置换没有货币支付, 甲股东一次性缴纳个人所得税确实有困难, 符合41号文件的规定条件, 可以享受分期5年缴纳个人所得税的政策。

根据《国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税征管问题的公告》(国家税务总局公告2015年第20号) 规定, 非货币性资产投资个人所得税以发生非货币性资产投资行为并取得被投资企业股权的个人为纳税人; 非货币性资产投资个人所得税由纳税人向主管税务机关自行申报缴纳。同时规定, 纳税人非货币性资产投资需要分期缴纳个人所得税的, 应于取得被投资企业股权之日的次月15日内, 自行制定缴税计划并向主管税务机关报送《非货币性资产投资分期缴纳个人所得税备案表》、纳税人身份证明、投资协议、非货币性资产评估价格证明材料、能够证明非货币性资产原值及合理税费的相关资料。

本案中, B公司于7月31日完成股东变更, 甲股东取得B公司的股份。因此, 甲股东应在8月15日前自行向主管税务机关办理分期备案手续。主管税务机关为A公司所在的主管税务机关。分期申报缴纳税款时应由甲股东自行办理相关事项。B公司虽然是67号文件规定的扣缴义务人, 但是并不实际代扣代缴甲股东个人所得税。

转让无偿取得的股权如何纳税

刘 剑 姜玲玲

案 例

大型国企A公司持有B公司100%股权,该项股权由A公司的上级公司于2013年划拨给A公司,当时A公司作为长期股权投资,做了如下会计分录:(单位万元)

借:长期股权投资——B公司——成本 5 000

长期股权投资——B公司——权益法核算 2 306

贷:资本公积 7 306

A公司2016年转让该项股权,取得转让收入12 000万元,账面确认转让股权投资收益4 694万元。

该企业仅提供了B公司2016年度财务报表,其资产负债表中显示实收资本余额5 000万元,资本公积科目余额0元。在企业所得税汇算清缴中,税务师事务所和A公司就该项股权转让如何纳税有疑义。关键问题是,该项长期股权投资的计税基础是多少?A公司需要提供哪些资料,来证明其长期股权投资的计税基础?

分 析

A公司取得的该项股权是其上级公司无偿划拨的,A公司没有支付对价及相关税费,如果以取得该长期股权投资的历史成本为计税基础,则其计税基础为0。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第七十一条规定,通过支付现金以外的方式取得的投资资产,以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。

但是如果该资产的划拨符合企业重组的特殊性税务处理要求,则A公司所取得长期股权投资的计税基础,以被划转股权或资产的原账面净值确定,即5 000万元。《关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》(财税〔2014〕109号,以下简称109号文件)规定,对100%直接控制的居民企业之间,以及受同一或相同多家居民企业100%直接控制的居民企业之间,按账面净值划转股权或资产,凡具有合理商业目的、不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的,股权或资产划转后,连续12个月内不改变被划转股权或资产原来实质性经

营活动,且划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益的,可以选择按以下规定进行特殊性税务处理:

1.划出方企业和划入方企业均不确认所得。

2.划入方企业取得被划转股权或资产的计税基础,以被划转股权或资产的原账面净值确定。

3.划入方企业取得的被划转资产,应按其原账面净值计算折旧扣除。

《关于资产(股权)划转企业所得税征管问题的公告》(国家税务总局公告2015年第40号,以下简称40号公告)规定,“划入方企业取得被划转股权或资产的计税基础,以被划转股权或资产的原账面净值确定”,是指划入方企业取得被划转股权或资产的计税基础,以被划转股权或资产的原计税基础确定。此案例中,被划转股权的原计税基础为A公司的上级公司的初始投资成本5 000万元,因此划入A公司的该股权计税基础,应该没有发生变化,仍为初始投资成本5 000万元(与B公司资产负债表一致),按权益法核算的部分不属于投资成本,因此按照转让收入12 000万元,减除该项投资成本,应确认转让投资收益7 000万元,调增当期应纳税所得额2 306万元。

上述案例的特殊之处在于,尽管股权划转行为符合特殊性重组的规定,但是由于该股权划转行为发生在2013年,109号文件和40号公告尚未发布,A公司未按以上规定报送《居民企业资产(股权)划转特殊性税务处理申报表》和相关资料,因此该股权划转行为是否能按特殊性重组进行处理存在不确定性。

对于政策执行追溯问题,109号文件规定,本通知自2014年1月1日起执行,本通知发布前尚未处理的企业重组,符合本通知规定的可按本通知执行;40号公告规定,本公告适用2014年度及以后年度企业所得税汇算清缴,此前尚未进行税务处理的股权、资产划转,符合《通知》第三条和本公告规定的可按本公告执行。以上两个文件在政策追溯上均使用“可按本通知、本公告执行”的表述方式,而不是“应按本通知、本公告执

行”。由于政策追溯上的非强制性，在以前年度发生的股权划转是否应按109号文件和40号公告的规定，追溯准备特殊性重组的相关备案或申报材料，存在疑问。A公司由此认为其不用追溯准备特殊性重组的相关申报材料。笔者认为这种观点存在税务风险，且有可能导致企业不能按特殊性重组来确认其计税基础5 000万元，在A公司无偿获得该股权且未计入应税收入的情况下，其计税基础很有可能会被认定为是0元。这种情况下，按照转让收入12 000万元，减除该项投资成本0元（无偿取得股权）后，应确认转让投资收益12 000万元，调增当期应纳税所得额7 306万元。

建 议

如果企业选择按109号文件的规定进行特殊性重组的税务处理，那么也应符合政策的程序性要求。建议企业与主管税务机关充分沟通，按特殊性重组的程序性要求，完善相关资料，降低税务风险。

根据40号公告的规定，交易双方应在企业所得税年度汇算清缴时，分别向各自主管税务机关报送《居民

企业资产（股权）划转特殊性税务处理申报表》和相关资料（一式两份）。相关资料包括：

1. 股权或资产划转总体情况说明，包括基本情况、划转方案等，并详细说明划转的商业目的；
2. 交易双方或多方签订的股权或资产划转合同（协议），需有权部门（包括内部和外部）批准的，应提供批准文件；
3. 被划转股权或资产账面净值和计税基础说明；
4. 交易双方按账面净值划转股权或资产的说明（需附会计处理资料）；
5. 交易双方均未在会计上确认损益的说明（需附会计处理资料）；
6. 12个月内不改变被划转股权或资产原来实质性经营活动的承诺书。

交易双方应在股权或资产划转完成后的下一年度的企业所得税年度申报时，各自向主管税务机关提交书面情况说明，以证明被划转股权或资产自划转完成后连续12个月内，没有改变原来的实质性经营活动。

租用政府房产和土地怎样纳税申报

魏海乐 朱恭平

2017年6月，X公司与某市Y镇政府签订房屋、土地经营租赁合同，准备投资建厂。合同主要内容包括：1. Y镇政府将2008年3月自建的位于创业园区原行政办公用房（建筑面积0.15万平方米、占地面积0.3万平方米），租赁给X公司用于生产经营。2. 房产租赁期20年，其中2017年9月1日~2027年8月31日无偿使用；2027年9月1日~2037年8月31日，每年房屋含税租金6万元。据查实，该房屋原值700万元，土地以划拨取得。主管税务机关规定，从价计征房产税，按原值一次扣除30%后的余值计税；城镇土地使用税按每平方米5元计算缴纳。那么此份合同双方涉及哪些税收问题？

涉及的税种与纳税申报事项分述如下：

1. 印花税

依据《印花税法暂行条例》规定，X公司、Y镇政府均为印花税纳税义务人。财产租赁合同的计税依据为租金收入，按税率0.1%计算，双方分别缴纳印花税

$=6 \times 10 \times 0.1\% = 0.06$ （万元）。

2. 增值税

X公司作为承租方，不需缴纳增值税。

Y镇政府根据《财政部、国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点办法的通知》（财税〔2016〕36号）附件1第一条规定，为增值税纳税人。实务中，Y镇政府可选择小规模纳税人纳税申报。依据《国家税务总局关于土地价款扣除时间等增值税征管问题的公告》（国家税务总局公告 2016年第86号）的规定，纳税人出租不动产，租赁合同中约定免租期的，不属于财税〔2016〕36号第十四条规定的视同销售服务。Y镇政府在2017年9月1日~2027年8月31日，不需申报增值税。2027年9月1日~2037年8月31日，按不含税租金收入和5%的征收率计算缴纳增值税，年应纳增值税 $=6 \div 1.05 \times 5\% = 0.29$ （万元）。相应缴纳城建税和教育费附加 $=0.29 \times (5\% + 5\%) = 0.03$ （万元）。

3. 房产税

X公司为承租方, 不需缴房产税。

Y镇政府按照《房产税暂行条例》规定, 属于房产税纳税人。将原行政办公用房对外出租, 不能享受免征房产税待遇, 分两种情况计算房产税。

免收租金期间。应按《财政部、国家税务总局关于安置残疾人就业城镇土地使用税等政策的通知》(财税〔2010〕121号)规定执行。对出租房产, 租赁双方签订的租赁合同约定有免收租金期限的, 免收租金期间内产权所有人按照房产原值缴纳房产税。2017年9月1日~2017年12月31日, 应缴房产税=700×(1-30%)×1.2%÷12×4=1.96(万元)。

收取租金期间。以不含税租金收入和12%税率计算房产税。2027年全年应缴房产税=700×(1-30%)×1.2%÷12×8+6÷1.05×12%÷12×4=3.92+0.23=4.15

(万元)。

4. 城镇土地使用税

《国家税务总局关于城镇土地使用税若干具体问题的补充规定的通知》((1989)国税地字第140号)规定, 对纳税单位无偿使用免税单位的土地, 纳税单位应照章缴纳城镇土地使用税。

X公司每年应缴纳城镇土地使用税额=0.3×5=1.5(万元)。

Y镇政府无须缴城镇土地使用税。

X公司会计处理如下:(单位: 万元)

借: 税金及附加	1.5
贷: 应交税费——应交城镇土地使用税	1.5
借: 税金及附加	0.06
贷: 应交税费——应交城镇土地使用税	1.5
借: 银行存款	1.56

转让房地产, 不含税销售额如何计算

夏林树 王春香

在实务中, 土地增值税纳税人转让房地产取得的收入如何计算不含税销售额, 一直存在争议。这一争议源自《财政部、国家税务总局关于营改增后契税、土地增值税、个人所得税计税依据问题的通知》(财税〔2016〕43号)中的一项规定: 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。那么, 含税销售额究竟是以销售房地产时取得的全部价款和价外费用, 减除实际申报的销项税额后的余额, 还是以取得的全部价款和价外费用扣除支付土地价款后的余额, 再换算成不含税销售额? 对此, 上述文件并没有明确。

案 例

房地产开发企业甲公司转让房地产, 取得收入1 110万元。假设其支付的土地价款为222万元, 则在计算该公司转让房地产的土地增值税时, 其增值税销项税额是按不含税销售额计算。这样, 不含税销售额为: 1 110万元÷(1+11%)=1 000万元, 销项税额为: 1 000万元×11%=110万元。如果以取得的收入扣除支付的土地价款后的余额换算成不含税销售额, 那么不含税销售额为: (1 110万元-222万元)÷(1+11%)=800万元,

那么销项税额为: 800万元×11%=88万元。可见, 不同的理解, 计算的销项税额是不一样的。

分 析

根据《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), 纳税人转让房地产的土地增值税应税收入究竟含不含增值税? 对于适用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; 对于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。

《国家税务总局关于发布〈房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法〉的公告》(国家税务总局公告2016年18号)第四条规定, 房地产开发企业中的一般纳税人销售自行开发的房地产项目, 适用一般计税方法计税, 按照取得的全部价款和价外费用, 扣除当期销售房地产项目对应的土地价款后的余额计算销售额。销售额的计算公式如下: 销售额=(全部价款和价外费用-当期允许扣除的土地价款)÷(1+11%)。销项税额=(全部价款和价外费用-

当期允许扣除的土地价款) $\div (1+11\%) \times 11\%$ 。

也就是说,在一般计税办法下,增值税的销售额与土地增值税的清算收入并不相同,即增值税中土地价款对应抵减的销项税额,在土地增值税清算时,应重新调整计入土地增值税清算收入,并缴纳土地增值税。如上例,甲公司含增值税销售额为800万元,销项税额为88万元,土地增值税清算收入为: $1\,110\text{万元}-88\text{万元}=1\,022\text{万元}$ 。

对于适用增值税简易计税办法的,因不涉及扣减土地价款,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,增值税的销售额与土地增值税清算

收入一致。对于预缴税款,由于预缴时尚无法确定清算项目对应扣除的土地价款,故对预缴税款采取从简计算的方式。

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,可按照以下方法确定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。例如,房地产企业一般纳税人销售房产取得预收款1 110万元,不含税收入为: $1\,110\text{万元} \div (1+11\%) = 1\,000\text{万元}$,应预缴增值税税款为: $1\,000\text{万元} \times 3\% = 30\text{万元}$ 。按照上述公式,预缴土地增值税的计征依据为: $1\,110\text{万元}-30\text{万元}=1\,080\text{万元}$ 。

合作项目利润操纵及审计对策

黎占露

“战略风险管理”一词首次出现于Miller,KentD. 1992年在《国际商业研究杂志》发表的文章“国际商业中的综合风险管理架构”中。Miller指出企业对于战略环境不确定性的五种一般反应:规避、控制、合作、模仿以及适应。

其中,“合作”是企业对战略环境中的不确定性进行风险管理的一种手段,具体包括与供应商或客户的长期合约、自愿性竞争限制条件、联盟或合资、特许经营、技术使用协定、参与行业公会等。笔者在审计实践中发现一些合作项目已被个别企业利用并成为其操纵利润的工具,在此举例说明。

案例基本情况

1.合作项目概况

A公司是某大型主板上市公司的子公司,贸易的主要农产品具有种类繁多、价格差别大、市价变动快等特点。

由于A公司贸易的主要农产品市场价格受客观因素影响较大,同时其行业特性决定了公司利润水平较低,为了降低不确定性因素对公司业绩可能产生的重大影响,A公司决定选择某些市价处于低位的商品实施战略性采购。

但是,由于资金不足,同时也为了分散风险,A公司决定通过项目合作的方式实施战略性采购。

在确定合作伙伴B公司后,合作双方决定采取以在

农产品产区“定点定向采购”的模式开展合作项目,即选择具备较强收购能力以及储存条件的合作收购代理商,由其直接向当地农户或小贩进行收购。

合作项目各方权责是:A公司负责研究市场、执行采购与最终销售;B公司负责提供项目大部分运作资金。项目收益及成本费用按约定比例由合作双方共同分摊。合作收购代理商负责与农户议价、垫付部分收购周转资金并协助开具增值税进项发票等。

2.合作项目实施细节

为确保合作项目顺利实施,合作双方对项目的实施细节进行约定。合作过程可划分为采购、储存及销售三个环节。

2.1采购环节

在合作项目资金到位后,A公司对潜在目标商品的市价及未来走势进行分析、判断与初选。当双方对购入决策达成一致意见后,双方共同选择合作收购代理商进行收购。收购过程以A公司名义进行。

2.2储存环节

为控制储存成本,方便保管保养和减少迂回运输,项目收购的存货储存于产区仓库中,待实现销售后直接发货至客户。

2.3销售环节

当合作双方对项目存货市价已达到高位的观点达

成一致意见后，将项目存货售出并实现项目收益。销售流程是，合作双方首先对A公司账面的项目存货按约定收益分享比例进行划分；其中A公司享有收益部分的存货由A公司直接销售；B公司享有收益部分的存货则先由A公司销售至B公司，再由B公司销售，B公司通过价差实现项目收益。

3.合作项目进展

2014年是合作项目开展的第一年。由于对市场走势判断准确，合作双方通过年初低价购入、年末市价上升后销售的方式取得了可观的利润。

2015年，合作双方均预计F商品价格会继续上升，因此决定加大项目投入。不料，大量采购后，F商品的市场供货量大幅上升，同时市场需求量大幅下降，F商品市价大幅下滑，导致A公司账面存货大量减值。为此，A公司须计提大额存货跌价准备导致账面出现大额亏损。

由于A公司属于上市公司子公司，业绩压力较大，如公司出现大额亏损，很可能导致公司管理层更换并终止清算项目；一旦合作项目终止，合作双方将不得不低价评估现有项目存货，导致项目由账面潜亏转为真实亏损。

而B公司属于私营企业，更重视项目的实际盈亏情况。所以为维持项目正常运作，待项目存货市价回升后扭亏为盈，B公司同意承担项目存货的账面亏损。为此，合作双方协商同意通过一系列交易避免A公司账面出现亏损。

利润操纵方法

1.交易设计方法

为避免A公司财务报表出现重大亏损，合作双方设计了以下交易：

首先，A公司将库存F商品平价销售至其下属子公司，下属子公司再以合理的利润水平将F商品销售至合作伙伴B公司，从而实现账面盈利。

其次，B公司将该批F商品以较低的价格销售至合作收购代理商，由合作收购代理商再重新销售至A公司。

最后，A公司采购后作为另一规格的F商品入账，并重新开始以上循环。

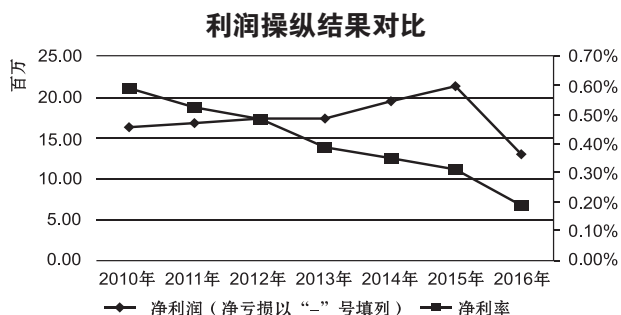
合作双方约定现有项目存货待未来市价回升后再逐步消化，经多次循环，年末主要项目存货留存于B公司账面，最终实现由B公司承担项目存货减值损失、A公

司通过交易实现账面盈利并反映到合并报表中的目标，实现利润操纵。

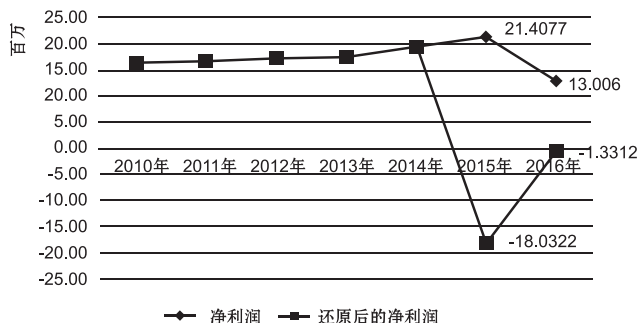
2.应对外部审计方法

在A公司内部，由于此合作项目属于公司高度机密，因而公司内部除高管及个别经办人员知悉外，其他人员均对合作项目一无所知，而且集团公司聘任了新的会计师事务所进行年度审计。

为应对外部审计，A公司对注册会计师隐瞒了A公司与B公司、合作收购代理商之间的合作关系，将合作项目相关交易解释为一般购销业务。A公司为每笔购销业务准备了完整的合同、资金流向及业务单据等记录，还与B公司、收购代理商就审计询证函的回复进行了沟通。



上图显示了A公司利用合作项目收益认定进行利润操纵后的财务账面利润。虽然A公司净利率呈现逐年下降，但合作项目开展后，2014-2015年净利润延续了上升趋势，2016年虽然出现下滑但账面仍然盈利。



上图对A公司的合作项目收益进行了剔除以便还原其实际利润水平（未包括合作项目存货减值）。图中显示，2015年，A公司账面净利润2140.77万元，但剔除合作项目收益后出现亏损1803.22万元。2016年，A公司账面净利润1300.6万元，但净利润还原后亏损133.12万元。由此可见，A公司利用合作项目收益认定实现了利润操纵，使账面净利润因此扭亏为盈，从而避免了财务报表出现大额亏损。

审计对策

1. 常规审计程序的执行结论

由于F商品价格差别大、市价变动快,注册会计师难以评估交易发生时销售定价的合理性。而审计截止日的主要项目存货留存于B公司账面,且每笔购销业务均有完整的合同、资金流向及业务单据等记录,B公司及收购代理商也对注册会计师发出的审计询证函进行了肯定回复。

虽然注册会计师在实质性测试阶段抽查了较高比例的样本进行细节测试,执行了包括现金流分析、合作协议及原始单据检查、收入及应收账款发函确认等审计程序,甚至还对B公司及部分产地收购代理商进行了走访核实,但审计程序的执行结果均未见异常。

2. 进一步审计程序

出于职业敏感,注册会计师感觉A公司在某些方面可能存在异常。遵从勤勉尽责的职业精神,注册会计师从内部控制出发,进一步取得其他资料进行深入审计,以检查A公司是否存在利润操纵行为。

首先,注册会计师在A公司事先不了解意图的情况下,获取并检查了公司用章登记记录。检查发现,A公司曾与B公司签订了合作项目协议,并以此为线索,获悉A公司与B公司之间的合作伙伴关系及合作项目的总体轮廓。

其次,为还原得到合作项目存货的数量流向,注册会计师对合作各方的权责及业务流程进行了严密分析,明晰了合作项目运作流程及业务数据之间的内在逻辑,进一步推算出项目存货的整体业务流向,并计算还原得到审计截止日账面项目存货数量。

再次,为还原得到合作项目存货的价值流向,注册会计师根据项目存货的数量流向,对项目整体购销过程的购销金额进行了计算与还原,计算得出已采购金额、已销售金额、剩余项目存货的原始采购成本、A公司账面已透支利润、已实现利润等关键数据。

根据以上关键数据,推算得出审计截止日的剩余项目存货的账面成本。根据审计截止日的项目存货数量及最近销售价格,评估得出项目存货的公允价值。

最后,注册会计师将剩余项目存货公允价值与账面成本进行对比,计算得出应计提的存货跌价准备,再按照约定比例进行分摊,最终计算得出A公司应承担的合作项目亏损额并进行审计调整。

案例启示

1. 对注册会计师的启示

通过以上案例,可以得出针对企业利用合作项目收益认定进行利润操纵的三个审计重点:

1.1为实现利润操纵,被审计单位会对合作项目进行隐瞒,因此,确定合作项目各方的合作关系,确定合作各方的权力与义务,深入理解项目的运作流程及内在逻辑关系,这是第一个重点。

1.2为把利润操纵业务隐藏于正常业务中,合作各方之间会进行大量的往来交易。因此,根据合作项目内在逻辑关系还原得到合作项目的真实业务流向,这是第二个重点。

1.3根据真实业务流向还原计算得出合作项目的真实盈亏情况,并按约定比例进行分摊,这是第三个重点。

2. 对企业的启示

尽管A公司实际亏损严重,但通过合作项目可以帮助公司实现账面盈利。可见,对于为满足业绩要求的亏损企业,合作项目收益认定可以成为其操纵利润的一种手段。

但是,以上方式不能使企业的经营情况从根本上有所改观,盲目追求虚假利润会给陷入财务困境的企业带来另外三个财务问题:

2.1从现金流量角度看,虽然此方法可帮助企业实现账面大额利润,却无法带来现金流入,同时企业还须承担因利润虚增而带来的额外成本。

2.2此方法虽帮助企业对外粉饰了财务状况,但在蒙蔽报表使用者的同时,也导致企业管理层难以发现合作项目亏损的真实情况,以至于不能很好地分析真实风险,同时还会造成企业存货管理混乱,进而导致会计核算混乱。

2.3合作项目清算时,企业可能出现由合作项目亏损、已预支利润、交易成本所构成的大额亏损,因而失去投资者信任,甚至导致资金链断裂。

以上问题最终将导致企业陷入更深的财务困境。因此应加强监管部门的监管力度,遏制企业利润操纵行为。否则,不仅会阻碍企业自身发展,还会影响证券市场的稳定性,影响公众对上市公司财务信息的信任,进而对证券市场的健康发展产生不利影响。

会计监管风险提示第6号——新三板挂牌公司审计

中国证监会

为强化新三板挂牌公司审计业务监管,督促会计师事务所所在新三板挂牌公司审计业务中归位尽责,进一步提高新三板挂牌公司财务信息披露质量,现就会计师事务所执行新三板挂牌公司审计业务的监管风险进行提示。

本提示所称新三板挂牌公司审计指会计师事务所为新三板挂牌公司提供的年报审计服务和为被审计单位申请挂牌提供的相关审计服务。会计师事务所执行新三板挂牌公司审计业务,应严格遵照相关法律法规和《中国注册会计师执业准则》的要求开展工作,建立健全与新三板挂牌公司审计业务相关的质量控制制度,督促相关注册会计师加强对证券期货相关法律法规的学习,确保审计执业质量。

一、审计项目质量控制

由于新三板挂牌备案速度快、公司存量基数大,部分会计师事务所为了抢占市场,只重视业务承揽而忽视了业务质量控制,导致审计质量控制不到位,执业质量偏低。会计师事务所应当遵照《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量控制》《质量控制准则第5101号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制》的要求,提高并完善新三板挂牌公司审计项目质量控制。

(一) 常见问题

会计师事务所所在新三板挂牌公司审计项目质量控制中,通常存在以下问题:

一是在业务承接时未获取必要信息以充分评估自身的胜任能力和被审计单位管理层的诚信情况,未对新三板挂牌公司审计项目进行恰当的风险分类。

二是被审计单位变更会计师事务所时,后任注册会计师未与前任注册会计师进行充分、必要的沟通,未对沟通结果进行有效评价。

三是在业务执行过程中,未严格执行项目质量控制复核,未由独立的项目质量控制复核人员对项目组作出的重大判断和编制审计报告时得出的结论进行客观

评价。

(二) 会计监管关注事项

在会计监管工作中,应关注会计师事务所是否制定了新三板挂牌公司审计的质量控制制度,并在具体项目中严格执行。具体包括:

一是在业务承接方面,会计师事务所原则上应将新三板挂牌公司审计项目分类为高风险业务,重点针对以下方面考虑是否承接:

1. 了解被审计单位的基本情况。包括企业基本情况、历史沿革、所处行业、主要业务模式、主要财务数据分析、内部控制情况、管理层诚信情况等。

2. 评估会计师事务所是否拥有足够的具有胜任能力和必要素质的人员来执行审计业务。

二是在接受委托前,后任注册会计师应当提请被审计单位以书面方式同意前任注册会计师对其询问作出充分答复。基于合理、具体的原则,后任注册会计师应向前任注册会计师询问是否发现被审计单位管理层存在正直和诚信方面的问题;与管理层是否存在重大会计、审计等问题上的意见分歧;是否存在管理层舞弊、违法违规行为以及值得关注的内部控制缺陷以及变更会计师事务所的原因。后任注册会计师应对前任注册会计师的答复进行评价,并根据答复情况考虑是否接受委托。

三是会计师事务所应对新三板挂牌公司审计项目执行质量控制复核,委派具有胜任能力的质量控制复核人员。质量控制复核人员应及时介入,结合行业特点、行业报告期内基本情况和被审计单位经营情况,客观评价项目组作出的重大判断和得出的结论是否适当。

二、通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险

根据《中国注册会计师审计准则第1211号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》的要求,注册会计师应当通过实施询问、分析等风险评估程序,了解被审计单位及其环境,从而为识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险提供基

础。注册会计师在新三板挂牌公司审计项目中实施风险评估程序时,应结合被审计单位的具体情况,重点考虑可能存在高风险的领域。

(一) 常见问题

注册会计师在新三板挂牌公司审计项目中实施风险评估程序时,通常存在以下问题:

一是在了解被审计单位及其环境时,实施的风险评估程序流于形式,导致未全面和充分地了解被审计单位及其环境。

二是在了解内部控制并识别和评估重大错报风险时,未恰当识别由于管理层凌驾于内部控制之上从而规避控制所导致的重大错报风险。

(二) 会计监管关注事项

在会计监管工作中,应关注注册会计师在实施风险评估程序时是否恰当应用职业判断以识别和评估重大错报风险:

一是在了解被审计单位及其环境时,应针对性地重点了解以下方面:

1. 相关行业状况和监管环境。对属于新兴高新技术行业的被审计单位,除了需要了解行业的基本情况和发 展现状以外,还应重点关注行业的稳定性、发展趋势、竞争程度和特有风险(如政策风险等)。

2. 被审计单位的性质,包括是否存在特殊的业务模式、所有权和治理结构是否明晰、筹资和投资活动是否存在重大限制、是否存在超出被审计单位正常经营过程的重大关联方交易及资金占用情况等。

3. 对会计政策的选择和运用,特别是某些新兴行业可能涉及的在缺乏权威性标准或共识、有争议的或新兴领域采用的重要会计政策。

4. 经营风险,例如对于成立时间较短、处于发展或成长期的被审计单位,可能存在开发新产品或提供新服务失败或者业务扩张失败等导致的经营风险。

5. 了解被审计单位是否存在由于融资、分层调整、首次公开发行股票及对赌等原因产生的粉饰财务报表的压力和动机。如果存在这种情况,注册会计师应当考虑提高对尚未发现和更正的错报风险的预期。

二是在了解与财务报表相关的内部控制时,由于部分被审计单位可能存在内部控制系统较为简单,缺少正式的风险评估过程,或者股东、治理层和管理层高度

重合等情况,注册会计师应当保持职业怀疑态度并恰当实施风险评估程序,以识别这些内部控制特点可能导致的管理层凌驾于内部控制之上的重大错报风险,并采取恰当的措施应对该等由舞弊导致的重大错报风险。

三、持续经营

根据《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》的要求,注册会计师应当就管理层在编制财务报表时运用持续经营假设的适当性获取充分、适当的审计证据并得出结论,并就持续经营能力是否存在重大不确定性得出结论。

(一) 常见问题

注册会计师在新三板挂牌公司审计项目中对持续经营假设是否适当进行考虑时,通常存在以下问题:

一是未恰当评价管理层对被审计单位持续经营能力的评估。

二是在审计过程中未保持足够的职业怀疑,对可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况未保持警觉。

三是当识别出可能导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况时,未恰当实施追加的审计程序。

(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保持了足够的职业怀疑,并遵照《中国注册会计师审计准则第1324号——持续经营》的要求和指引实施了恰当的审计程序,具体包括:

一是处于发展或成长期的被审计单位管理层通常对公司业务的成长性存在较高预期,在评估持续经营能力时往往过于乐观。因此,注册会计师应当识别可能存在的管理层偏向,谨慎评价管理层对被审计单位持续经营能力的评估。

二是注册会计师在实施风险评估程序时应特别注意是否存在导致对被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况,如发生重大经营亏损、法律或政策变化预期产生重大不利影响、主要高层管理人员离职且无人替代、关键客户或供应商流失、逾期归还银行借款及其他债务且融资困难、涉及重大诉讼或其他重大或有事项等,并在整个审计过程中保持警觉。

三是当识别出可能导致对被审计单位持续经营能

力产生重大疑虑的事项或情况时,管理层可能会提出相关的未来应对计划。注册会计师应实施恰当的追加审计程序,以评价管理层是否具有明确的意图和足够的能力来实施应对计划,确定可能导致被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况是否存在重大不确定性。

四、收入确认

由于新三板挂牌对盈利水平没有硬性要求,而是更关注主营业务的成长性和未来业务发展的可持续性,因此,较A股上市公司而言,收入和毛利率两项指标对于挂牌公司更显重要。在从事新三板挂牌公司审计业务的过程中,注册会计师应结合被审计单位所处的行业特点,关注收入确认的真实性、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

注册会计师在新三板挂牌公司审计项目中对报告期间收入确认进行审计时,通常存在以下问题:

一是注册会计师未按照审计准则的要求恰当识别存在舞弊风险的收入、收入交易或具体认定。

二是对于报告期间收入高增长的被审计单位,注册会计师忽视了报告期间内各期应收账款、预收款项、主营业务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。

三是注册会计师未恰当关注报告期内被审计单位所在行业发展情况以及竞争对手经营业务情况。

(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:

一是《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》要求注册会计师在识别和评估由于舞弊导致的重大错报风险时,应当假定收入确认存在舞弊风险,在此基础上评价哪些类型的收入、收入交易或认定导致舞弊风险。注册会计师需要结合对被审计单位及其环境的具体了解,考虑收入确认舞弊可能如何发生。例如,如果管理层难以实现预期的财务目标,则可能有高估收入的动机或压力;相

反,如果被审计单位预期难以达到下一年度的销售目标,就可能倾向于将本期的收入推迟至下一年度确认。如果注册会计师认为收入确认存在的舞弊风险假定不适用于业务的具体情况而未将收入确认为由于舞弊导致的重大错报风险领域,注册会计师应当在审计工作底稿中记录得出该结论的理由。

二是注册会计师在执行审计程序的过程中,应考虑与主营业务收入相关的财务报表项目之间的逻辑关系。具体有以下几点:

1. 如果被审计单位应收账款余额较大,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、增加客户访谈、增加截止性测试和期后收款测试等方式,加强应收账款实质性测试程序。

2. 对于被审计单位在报告期间主营业务的增长,注册会计师还应分析该增长是否与对应的投入增长率、劳动生产率、销售费用率、产能、水电能耗及运输数量等相匹配。

3. 如果被审计单位经营性现金流量与利润严重不匹配,则注册会计师应要求管理层分析经营性现金流量与净利润之间产生差异的原因,并逐项考虑差异的合理性。

三是对于被审计单位报告期间主营业务的高增长,注册会计师还应将其与行业总体增长情况以及竞争对手的财务数据进行比较分析,如果存在重大偏差,则应要求管理层给予合理的解释,并对相关解释执行审计程序加以验证。

五、关联方认定及其交易

注册会计师应当遵照《中国注册会计师审计准则第1323号——关联方》的要求和指引,审计被审计单位是否严格按照《企业会计准则第36号——关联方披露》《全国中小企业股份转让系统挂牌公司信息披露细则(试行)》和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

注册会计师在新三板挂牌公司审计项目中核查新三板挂牌公司关联方交易时,通常存在以下问题:

一是管理层未向注册会计师完整披露关联方关

系,注册会计师未能完整识别出重大的关联方交易。

二是注册会计师未对关联方交易是否具有商业实质进行职业判断,未执行有效的审计程序来核实关联方交易的真实性及是否存在关联方非经营性资金占用情形。

三是对于超出被审计单位正常经营过程的关联交易,注册会计师未将其识别为特别风险,未设计和执行有针对性的实质性审计程序加以应对。

(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:

一是注册会计师应关注被审计单位关联方关系识别的完整性,例如关注与被审计单位办公地址、联系电话、工作人员等信息重合的相关企业及关联自然人直接或间接控制的企业等是否为潜在关联方,通过查询全国企业信用信息公示系统、企业信用报告等方式进行核对,检查财务信息与纳税申报表关联交易信息、企业信用报告中担保及被担保信息等相关文件的一致性。

二是对于重大关联交易,在整个审计过程中注册会计师应保持合理的职业怀疑态度,如在货币资金等相关项目审计中发现可能涉及关联方交易的异常情况,应采取有针对性的实质性程序进一步调查。

三是如果被审计单位在报告期间存在超出正常经营过程的关联交易,注册会计师根据审计准则在风险评估中应将其认定为特别风险,制定并实施有效的审计程序。在针对关联交易设计和执行审计程序时,除了诸如函证等常规审计程序外,注册会计师还应考虑直接取得该关联方的相关财务信息,用以佐证关联方与被审计单位之间交易的真实性和合理性。注册会计师在无法获取相关的关联方信息或其他相关审计证据时,需要考虑对审计意见的影响。关联方的相关财务信息包括但不限于:

1. 关联方对外实现销售的最终客户的相关信息;
2. 关联方的业务规模是否与其和被审计单位的交易金额数量级匹配;
3. 关联方与被审计单位进行交易是否具有真实的商业目的和合理性。

六、货币资金

注册会计师应充分关注被审计单位货币资金的余额及其发生额,尤其是大额异常资金转账的合理性。

(一) 常见问题

注册会计师在新三板挂牌公司审计项目中对货币资金进行审计时,通常存在以下问题:

一是在进行银行存款函证时,只对年末余额较大的账户发询证函,忽视了发生额较大但余额较小的账户、异地开立的账户以及重要分支机构开立的账户。

二是对银行存款函证未实施有效控制,对函证过程中出现的舞弊迹象未采取恰当的应对措施。

三是不恰当识别和评估与管理层伪造审计证据相关的舞弊风险,对于存疑账户未亲自从银行取得相关账户的发生额信息,而只是依赖公司管理层提供的相关单据执行审计程序。未对金额重大、性质异常或非经常性的交易进行实质性测试。

四是未取得并核对原始凭证原件,而只是依赖公司提供的原始单据复印件、扫描件执行审计程序。

五是忽视了银行账户完整性检查。

六是未关注定期存款与利息收入之间的勾稽关系。

七是未关注部分货币资金受限制的情况。

(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:

一是注册会计师应遵照《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》的要求对银行存款实施函证程序,对于发生额较大但余额较小的账户也应将其纳入函证范围。

二是在函证过程中,注册会计师需要始终保持职业怀疑,对舞弊风险迹象保持警觉。注册会计师应遵照《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》及其应用指南的要求和指引,对银行存款函证实施有效控制,确保函证过程独立于被审计单位;评价实施函证程序的结果是否能够提供相关、可靠的审计证据,或是否有必要进一步获取审计证据。

三是如果注册会计师对被审计单位银行对账单的真实性存有疑虑,应在被审计单位协助下亲自到银行获取银行对账单。通过核对所获取银行对账单收、付款累计发生额与银行存款日记账的借、贷方累计发生额是否

相符来检查银行存款日记账记录的完整性；对于具有较高风险特征的交易，例如异常的一一对应的资金收支、收款方或付款方显示为关联方的交易、付款方与销售客户或收款方与采购客户不一致的交易、资产负债表日前后发生的金额重大的资金收支等交易，应向公司管理层询问异常交易的原因和性质，视情况考虑执行进一步的审计程序予以追查。

四是对于银行进出账单等关键原始凭证，注册会计师应查看原始单据，并与客户提供的复印件或扫描件进行核对，确保二者信息没有差异。

五是注册会计师应设计和实施相应的审计程序，检查被审计单位银行账户的完整性。如果注册会计师对被审计单位银行账户的完整性存有疑虑，应亲自从中国人民银行或基本户开立银行查询并打印被审计单位的账户清单，以确认被审计单位账面记录的银行账户的完整性。

六是注册会计师应结合财务费用审计测算利息收入的合理性，判断是否存在体外资金循环的情形。

七是注册会计师应关注报告期货币资金的期初余额、本期发生额和期末余额，分析是否存在异常增减变动情况。对于资产负债率较高，但期末货币资金余额较大的公司，重点关注其货币资金是否存在受限制的情形，例如可通过函证获取合理保证，或查询企业信用报告中的担保信息等。

七、费用确认和计量

在执行新三板挂牌公司审计业务的过程中，注册会计师需根据被审计单位主营业务的行业特性，结合各报告期的业务规模，关注费用确认和计量的真实性和完整性，费用的归属期间是否正确，费用化支出与资本化支出划分是否合理，并对偶发的异常大额费用支出进行重点关注。

（一）常见问题

注册会计师在新三板挂牌公司审计项目中对费用项目进行审计时，通常存在以下问题：

一是未对费用进行恰当的风险评估，设计和执行审计程序时未充分关注各主要费用项目与营业收入、应付职工薪酬等其他财务数据和非财务数据之间的逻辑关系。

二是对研发支出的内容是否合理未执行必要的审

计程序，对研发支出是否符合资本化条件未获取充分的审计证据。

三是对异常的或偶发的大额费用，缺少对其商业合理性的分析。

（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有针对性地执行了以下审计程序：

一是注册会计师应基于对被审计单位及其环境的了解进行充分的风险评估，并设计有针对性的审计程序：

1. 在风险评估阶段，应关注被审计单位是否存在少计费用虚增利润或虚增费用少交税的意图或动机；是否存在费用波动与业务规模、业务模式不匹配的情况；是否存在体外列支收入费用的迹象等。如果存在上述情形，且管理层对费用波动缺乏合理解释，注册会计师应将相关费用项目识别为重大错报风险。

2. 在设计和执行审计程序时，应考虑具体费用项目与相关财务数据及非财务数据的逻辑关系，如公司收入与销售佣金、运输费用是否同步增长，或未同步增长的原因；销售模式的变更对佣金的影响；员工人数是否与公司业务规模相匹配等。对于存在异常的情况，注册会计师应考虑舞弊的可能。

二是注册会计师应关注研发支出的内容是否合理，研发支出资本化的依据是否充分，具体包括：

1. 检查被审计单位对研究阶段和开发阶段的确认时点是否合理，研究阶段支出是否全部费用化；对于开发阶段的资本化支出，是否已满足资本化条件；对于无法区分研究阶段和开发阶段的支出，是否已全部费用化。对于研发支出资本化，注册会计师应获取充分的支持性证据，必要时可利用外部专家工作。

2. 对于享受税收优惠的高新技术企业，注册会计师还需关注被审计单位归集的重大研发支出是否为研发活动所发生及相关依据，并结合当年研发支出占销售收入的比例等评价被审计单位是否持续符合高新技术企业认定条件。

三是注册会计师应当关注费用项目中异常的大额费用，了解费用的合理性，审计过程中可以通过以下方面发现被审计单位的异常费用：

1. 偶发性的费用；

2. 没有经济实质的费用；
3. 与相应经济活动内容或规模不相符的费用；
4. 原始凭证或单据不完整的费用；
5. 与关联方的费用；
6. 与特殊事项或特殊会计处理相关的费用。

对于发现的异常费用，注册会计师除获取相关的合同、发票和付款凭证外，还应结合被审计单位的业务需求分析该费用的合理性。

八、内部控制有效性问题

客观上，新三板挂牌公司的公司治理、财务管理等内控体系相对薄弱和欠缺，注册会计师应充分评估被审计单位内部控制的有效性，并据此设计和执行实质性测试程序。

（一）常见问题

注册会计师在新三板挂牌公司审计项目中，涉及内部控制有效性评估时，通常存在以下问题：

一是未充分识别被审计单位用以应对舞弊风险的内部控制，以及对该内部控制执行有效性的评估。

二是未测试被审计单位信息系统一般性控制的有效性，或者测试结论为“无效”，但后续审计程序未对此加以应对。

（二）会计监管关注事项

在会计监管工作中，针对上述注册会计师可能存在的问题，应重点关注以下方面：

一是与A股上市公司相比，新三板挂牌公司通常业务规模较小，业绩期间较短，且控制权较为集中，客观造成了其面临更高的管理层舞弊风险。因此，在审计过程中，注册会计师应对此有特殊考虑，并设计和执行相应的审计程序加以应对。但实务中，由于在新三板申请挂牌的公司通常有较紧迫的时间要求，客观上可能会导致注册会计师对舞弊风险的评估和相关内部控制有效性测试不充分，进而使得审计结论出现偏差。

二是由于新三板挂牌公司通常规模较小，其内部的财务管理可能对计算机系统的依赖程度不高，因此，注册会计师在执行审计的过程中，应首先判断是否计划依赖被审计单位计算机信息系统一般控制。如不依赖计算机信息系统一般控制或经测试无效，在后续的审计过程中，应基于以上结论设计和执行实质性测试程序。实务中，对于用作审计证据的被审计单位系统生

成信息，注册会计师不能在不执行相关程序的情况下直接依赖，而应通过测试信息系统一般控制和应用控制的有效性或其他实质性测试程序，验证其准确性和完整性。

九、财务报表披露

根据《全国中小企业股份转让系统业务规则（试行）》《全国中小企业股份转让系统挂牌公司信息披露细则（试行）》《全国中小企业股份转让系统挂牌公司年度报告内容与格式指引》的规定，挂牌公司应当按照《企业会计准则》的要求编制财务报告，年度财务报表附注参照《公开发行证券的公司信息披露编报规则第15号——财务报告的一般规定》（2014年修订）的相关规定编制，然而部分挂牌公司并未完全遵循上述信息披露规范的要求。由于财务报表披露对报表使用者理解财务报表至关重要，注册会计师应当实施恰当审计程序，确保被审计单位财务报表披露真实、准确、完整。

（一）常见问题

注册会计师在新三板挂牌公司审计项目中对财务报表披露进行审计时，通常存在以下问题：

一是未检查财务报表是否已按照上述信息披露规范的要求充分披露。

二是未就财务报表披露事项是否真实、准确取得充分、适当的审计证据。

（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对财务报表披露实施了恰当审计程序，具体包括：

一是注册会计师应检查财务报表及附注是否已根据《企业会计准则》和《公开发行证券的公司信息披露编报规则第15号——财务报告的一般规定》（2014年修订）的要求编制，重点关注会计政策和会计估计变更、前期差错更正、收入确认等会计政策的个性化披露，所得税费用与会计利润关系的说明，与金融工具相关的风险等披露事项是否完整。

二是注册会计师应取得充分、适当的审计证据，以确保财务报表披露事项真实、准确。同时，注册会计师还应阅读被审计单位年度报告中的其他信息，考虑其是否与财务报表或注册会计师在审计过程中了解到的情况存在重大不一致或者可能存在重大错报。

税务稽查补缴的城建税和教育附加费能否在企业所得税申报时税前扣除

问：税务稽查补缴的城建税和教育附加费能否在企业所得税申报时税前扣除？

答：一、根据《中华人民共和国企业所得税法》（中华人民共和国主席令第63号）第八条的规定：“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。”

二、根据《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令 第512号）第三十一条的规定：“企业所得税法第八条所称税金，是指企业发生的除企业所得税和允许抵扣的增值税以外的各项税金及其附加。”

三、根据《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》（国家税务总局公告2012年第15号）第六条规定：“关于以前年度发生应扣未扣支出的税务处理问题，根据《中华人民共和国税收征收管理法》的有关规定，对企业发现以前年度实际发生的、按照税收规定应在企业所得税前扣除而未扣除或者少扣除的支出，企业做出专项申报及说明后，准予追补至该项目发生年度计算扣除，但追补确认期限不得超过5年。”

因此，企业补缴的城建税和教育附加费，在企业做出专项申报及说明后，准予追补至该项目发生年度计算扣除，但追补确认期限不得超过5年。

企业为退休人员缴纳的补充养老保险补充医疗保险在企业所得税税前可以扣除吗

问：企业为退休人员缴纳的补充养老保险、补充医疗保险在企业所得税税前可以扣除吗？

答：根据《财政部国家税务总局关于补充养老保险费补充医疗保险费有关企业所得税政策问题的通知》（财税〔2009〕27号）规定：“自2008年1月1日起，企业根据国家有关政策规定，为在本企业任职或者受雇

的全体员工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费，分别在不超过职工工资总额5%标准内的部分，在计算应纳税所得额时准予扣除；超过的部分，不予扣除。”

因退休人员不属于文件规定的在本企业任职或者受雇的员工，所以企业支付的这部分费用不能在企业所得税前扣除。

记华兴所2017年团员素质拓展

福州的夏，漫长，福州的热，炎炎酷热。要是能在这艳阳高照的日子，来些丝丝清凉，再好不过了。这不，迎着9月的到来，华兴所团支部联合工会，给咱们所里的青年们举办了一次为期一天的户外素质拓展活动。

9月1日上午7点30分，我们一行人，乘着车，在福州市登山协会教练的打趣中，来到了闽侯南屿旗山之麓的侠客谷。放眼望去，这里崇山峻岭，茂林修竹，清流激湍，映带左右，为这炎热的天气，带来了一丝清爽。

放下行囊，教练对这天所要进行的各个项目做了一个耐心的讲解，大伙穿戴上了安全装备，整装待发。

随之而来的是第一关黑木崖——铁道式攀登。铁道式攀登，指的是修建在岩壁上、利用铁索、脚蹬的辅助，进行峭壁攀爬的登山方式。对于非专业的我们，这个项目保留了野外攀岩的惊险刺激，同时降低了对我们的专业技术要求，使我们从一个全新的角度来欣赏周边的无限风光，给我们惊险刺激的同时，又不失乐趣与探索。

第二关——飞龙在天。180米的索道，越过峡谷，人在竹梢、清潭上空飞驰，怎一个“爽”字了得。胆子稍微小点的同伴，在滑的过程中，会发出一些惊呼声；胆

大点的同事呢，则是双手松开，对着天空，似乎迎风飞翔，对着相机，露出勇敢的笑容。

第三关的“飞夺泸定桥”、第四关的“渐入佳境”与第五关的“一苇渡江”，则是利用钢索、Z形桥等具有挑战性与趣味性结合的方式，借助攀登挽索，到达彼岸。很多小伙伴们在这里，对自己前后的“战友”们动起了“小脑筋”——摇摆钢索，惹得周围的伙伴们走走停停，哭笑不得。

第六关——临渊履薄，在两根钢索之间搭架的具有间隔的木板上行走，如临深渊，如履薄冰。

第七关——神龙摆尾，瀑布、峭壁就在脚下，坐在秋千架上，通过自己努力与团队协助下，一摇一摆到达彼岸，有一种飘然欲仙的感觉。

第八关——凌波微步，深潭深不可测，峭壁滑不可攀，瀑布飞流直下，每前进一步都伴随着紧促的呼吸。

第九关铸剑池——震惊百里，这一路上，大伙互相帮助，互相打气，大功即将告成，精美绝伦的壶穴奇观现于眼前。

炎炎夏日，对于水上运动，我想这个诱惑力是十足的了。午休过后，我们进行溯溪活动。穿上救生衣的我们，一个接一个的扑通扑通钻进水里。会游泳的游得欢快，不会的，也能浮起来，跟着队伍蹬着腿前进，再不行，周围的伙伴们一个搭一个的牵着游。对于途经的每一个小小关卡，都充满了无限的乐趣与挑战，青苔打湿的石面，溯溪的坡道等都在考验着大家的协调性和团队精神。

一天下来，挥洒汗水，欢声笑语。素质拓展，促进了平素联系不多的我们彼此之间的了解，密切了我们之间的关系，一个转身，一次伸手，一个微笑，都是彼此之间最好的信任、最温暖的关爱，也使得我们更加热爱这个集体、热爱华兴这个大家庭。经过这次活动，增强了我们的自信心和团队意识，在困难中我们学会超越自我，经受住了严峻的考验。我相信在以后的工作中，我们更会懂得生存之道，更能为我们、为华兴的明天增光添彩。

业务一部 肖宇

阳光总在风雨后

为迎接党的十九大胜利召开，增强注册会计师行业凝聚力，展现行业广大从业人员良好风貌，9月9——10日，由福建省注册会计师协会主办的“喜迎十九大服务新福建”注册会计师行业第二届“诚信杯”羽毛球比赛在福州成功举办，来自全省行业70余名运动员参加了比赛。

从接到比赛通知至比赛时日，不过3周多一点的时间，对于业余的我们来说，时间挺紧凑的。刚开始，有过那种差不多得了的一闪而过的念头，也有在打听到“敌军”情报后消极的心态，但是，队友们的热情，那勇往直前、无所畏惧的精神感染了我。人往往都是这样，有时候想放弃了，却在那一刻被你身边的伙伴们激起了心间那一团小小的斗志。每个业务部门的工作量不同，我们大家的时间也都是交错开来，为了更好的训练，更好的短时间磨合我们彼此的默契，大家建了个微信群，折中出时间一起训练。有的要照顾家庭的，接完孩子马上赶来球场，有的一边整底稿一边出报告的，打完球又立马赶回去加班加点。短短几天，我们建立了新的友谊，球场上的我们，尽情地享受这运动的乐趣，汗

水的洗涤，却让我们越加兴奋。

赛场上，我们没有年龄的划分，我们每一次跳跃、每一个用力挥拍，镜头为我们记录下了最年轻、最活力的瞬间。汗水浸湿了我们的衣裳，笑容是我们永不泯灭的印记。那一秒，我们英姿飒爽，那一刻，我们斗志昂扬。无疑，我们是运动场上的健儿，我们是关注的焦点。

鲜花之所以美艳，是有了绿叶的衬托。在我们的身后，还有那么一群最美的后勤工作者。他们任劳任怨，忙碌地为我们订场地、买水等琐碎的小事，东奔西跑。带着药箱上赛场，最怕我们一个不小心磕碰了，对于他们，我们心怀感激。

在我们的眼中，没有过分地在乎胜利的欢乐或者失败的眼泪，我们只想尽情的跳跃，尽情的挥洒汗水，我们想要展示生命跳跃的节拍。我们品味这过程中的点点滴滴，总结经验，继续努力。阳光总在风雨后，我们坚信，付出的背后，就是胜利，无论成功与否，我们，都是最棒的！这一次，我们为华兴而战！我们为自己而战！

电脑部 林岩