**北京注册会计师协会专家委员会专家提示[2017]第1号——2016年度财务报表审计对“营改增”的特殊考虑**

2017-02-16 10:19:22

http://www.bicpa.org.cn/dtzj/zxgg/B1487211507564243.html

   
    2016年5月1日起,全国范围内所有缴纳营业税的企业全面实施营业税改征增值税（以下称营改增）。自此，营业税正式退出历史舞台，增值税覆盖全国所有行业。本次营改增是1994年迄今影响最大的一次税制改革。由于增值税与营业税在税收原理、计量方法、纳税义务认定、会计核算等诸多方面存在较大差异，因此，税制转换会对2016年企业年度会计报表产生较大影响。  
  
    本提示仅供注册会计师在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断。提示中所涉及审计程序的时间、范围和程度等，注册会计师在执业中需结合项目实际情况、风险导向原则以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。  
  
    针对税制转换对2016年度当期会计报表可能产生的影响，北京注协税务咨询委员会建议注册会计师在审计时，对如下六个风险点予以特殊考虑。  
  
    一、营改增前后跨期发票抵扣风险  
  
    （一）营改增企业  
  
    对于本轮营改增纳税人而言，有可能存在两方面问题：  
  
    1.进项税额抵扣不合规。有的营改增企业于2016年4月30日前采购商品并投入使用，但要求销售方提供2016年5月1日后的增值税专用发票，并据此认证抵扣销项税额。  
  
    该行为应按照《中华人民共和国增值税暂行条例》第十条第一款的规定，不得抵扣进项或将此进项予以转出。  
  
    2.增值税专用发票开具不合规。营改增企业于2016年4月30日前提供了服务，应缴纳营业税并开具营业税发票。为使购买方（原增值税企业）增加可抵扣的进项税额，营改增企业于2016年5月1日后才开具专用发票。  
  
该行为属于未按发票管理办法开具发票，存在极大的税务行政处罚风险。  
  
    （二）增值税企业  
  
    对于原增值税企业而言，与上述情形相对应，也存在两类问题：  
  
    1.企业纳税义务于4月30日前已经产生，为让对方在营改增后增加进项，故延至5月1日后才开具增值税专用发票。  
  
    该行为属于未按发票管理办法开具发票，存在极大的税收行政处罚风险。  
  
    2.已接受营改增企业于4月30日前提供的服务，为了增加进项，要求营改增企业延至5月1日后开具增值税专用发票，并据此抵扣。  
  
    该行为应根据《关于全面推开营业税改征增值税试点有关税收征收管理事项的公告》第三点第七款规定，对于营改增企业在营改增前已产生了纳税义务的，应在地税机关申报缴纳营业税。如未开具发票，2016年5月1日以后需要补开发票的，可于2016年12月31日前开具增值税普通发票，而非增值税专用发票。所以，对于取得的专用发票，同样应在专用发票认证后作进项税额转出。  
  
    注册会计师在审计中，需对5月1日前后的交易事项实施截止测试。应结合相应采购合同以及入库验收单的审查，确定被审计单位5月1日之后认证的专用发票是否符合增值税管理规定；对被审计单位5月1日之前发生的购进业务，在5月1日之后取得增值税专用发票进行抵扣的，应按规定作进项税额转出处理。  
  
    二、取得不合规增值税发票的风险  
  
    国家税务总局《关于全面推开营业税改征增值税试点有关税收征收管理事项的公告》，对发票开具的某些细节进行了详细规定，纳税人应严格遵守。公告第四条第三款规定，纳税人取得建筑业的增值税发票，备注栏应注明建筑服务发生地县（市、区）名称及项目名称；第四款规定，纳税人取得不动产销售发票，“货物或应税劳务、服务名称”栏应填写不动产名称及房屋产权证书号码（无房屋产权证书的可不填写），“单位”栏填写面积单位，备注栏应注明不动产的详细地址。  
  
    对于纳税人以不符合要求的增值税专用发票进行抵扣的，税务机关在检查时会要求企业作进项税额转出并予以处罚。因此，注册会计师在2016年度财务报表审计中，应关注企业所取得发票的开具细节。如果发现存在上述问题，应提请被审计企业更换发票或进项税额转出，并在计算企业所得税时作相应纳税调整。  
  
    三、取得不合规营业税发票的风险  
  
    在税制转换期，基于方便纳税人的特殊考虑，对于原营业税发票的使用时效，国家税务总局《关于全面推开营业税改征增值税试点有关税收征收管理事项的公告》规定：“原营业税发票原则上使用至2016年6月30日，特殊情况经省国税局确定，可适当延长使用期限，最迟不超过2016年8月31日。”  
  
    基于上述规定，注册会计师在审计过程中应关注企业取得的营业税发票日期。如为不合规票据，则存在不得在企业所得税税前扣除的风险。注册会计师应及时提请企业更换发票，或在计算企业所得税时作相应调整。  
  
    四、增值税会计处理的变化及涉税风险  
  
    2016年12月3日，财政部出台《关于印发<增值税会计处理规定>的通知》（财会（2016）22号）（以下称22号文），对增值税会计处理进行了规定。  
  
    （一）本轮营改增企业  
  
    营改增前，建筑、金融等行业普遍存在较大金额的“应交税费-应交营业税”的贷方余额（以下简称“营业税贷方余额”）。此部分贷方余额，一部分是应交未交营业税，另一 部分是税法和会计核算差异形成的时间性差异。在22号文出台前，对于该部分贷方余额，企业的处理方式均不相同。有的企业挂账，有的企业将应交营业税调整为应交增值税，有的企业参照会计政策变更，对以前年度营业收入及工程施工与工程结算进行追溯调整。  
  
    注册会计师在实施2016年度财务报表审计时，对于营业税贷方余额应全面了解分析，根据是否形成了营业税纳税义务进行区分，并按照22号文的要求处理。  
  
    如果对2016年4月30日之前已产生营业税纳税义务的营业税贷方余额，属于应交未交营业税，应提请被审计单位及时补缴，在税制转换时无需进行账务调整。  
  
    对税法和会计核算差异形成的贷方余额，根据22号文规定，应按如下方式处理：企业营改增前已确认收入，但因未产生营业税纳税义务而未计提营业税的，在达到增值税纳税义务时点时，企业应在确认应交增值税销项税额的同时冲减当期收入；已经计提营业税且未缴纳的，在达到增值税纳税义务时点时，应借记“应交税费—应交营业税”、“应交税费—应交城市维护建设税”、“应交税费—应交教育费附加”等科目，贷记“主营业务收入”科目，并根据调整后的收入计算确定计入“应交税费—待转销项税额”科目的金额,同时冲减收入。  
  
    （二）原增值税企业  
  
    22号文规定：自2016年5月1日开始，原增值税企业的“营业税金及附加”科目名称调整为“税金及附加”。该科目核算企业经营活动发生的消费税、城市维护建设税、资源税、教育费附加及房产税、土地使用税、车船税、印花税等相关税费；利润表中的“营业税金及附加”项目调整为“税金及附加”。  
  
根据上述规定，企业应将5月1日至12月31日间发生的，原在“管理费用”科目中核算的房产税、土地使用税、车船税、印花税调整至“税金及附加”科目核算。  
  
    五、纳税主体及计税方法的变化及涉税风险  
  
    2016年度出台了大量的营改增相关法规，建议对以下在纳税主体及计税方法方面发生的变化予以重点关注：  
  
    (一) 营改增后，根据《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》附件一第十四条规定，企业间无偿资金借贷，需视同销售缴纳增值税。  
  
    (二) 2016年8月29号，国家税务总局《关于营改增试点若干征管问题的公告》第五条明确提出，企业转让限售股的所得，应缴纳增值税，并按限售股的不同形成原因分别计算其转让成本（买入价）。  
  
    (三) 2016年12月21日，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》第四点规定，资管产品运营过程中发生的增值税应税行为，以资管产品管理人为增值税纳税人。2017年1月6日发布《关于资管产品增值税政策有关问题的补充通知》规定，上述纳税主体的2017年7月1日（含）以后执行。  
  
    六、税制转换期的重复纳税风险  
  
    税制转换期间，下面一些特殊经济业务，容易被忽视而导致重复交税，注册会计师审计中应予以专注。  
  
    （一）四类预收业务  
  
    营业税暂行条例规定下的转让土地使用权、销售不动产、提供建筑业劳务、提供租赁业劳务四类业务，无论会计上是否确认收入，只要在4月30日之前发生了预收款，则纳税义务即已发生，无论发票开具时间是否在5月1日后，均应缴纳营业税。如在4月30日之后开具增值税普通发票并确认会计收入，也不再重复缴纳增值税。  
  
    （二）一次性预收业务  
  
    企业在年初一次性预收当年全年的租赁款，全额开具了营业税发票，按规定企业应一次性缴纳营业税。有的企业实际执行中按月确认会计收入并分月申报计算缴纳营业税，在营改增后则缴纳增值税。对此，注册会计师应提请企业按规定补缴营业税和相关的滞纳金，并申请退回已交增值税。  
  
 