

轻工财会工作简讯

中国总会计师协会
中国会计学会 轻工分会

目 录

二〇一七年第二期

总会动态

2017 年《转型时代财务人员管理能力提升专题培训班》

新政府会计准则制度背景下行政事业单位内控风险管理、绩效管理与滚动预算培训班

财税实务

2017 年，国际税事有哪些看点？

公益性捐赠税前扣除“五要点”

履职消费利益要缴纳个人所得税吗？

清算后再卖房产要缴土地增值税

“死亡税率”引发的税负问题思考

业务研讨

财政部会计司有关负责人就《行政事业单位内部控制报告管理制度（试行）》及 2016 年度行政事业单位内部控制报告编报工作答记者问

行政事业单位应规避财务管理的法律风险

内部控制审计能够发挥监督作用吗？

事业单位分类改革相关会计处理难点分析

管理杂谈

从墨菲定律悟到五条人生真言

新华社：中国资本市场进入“严监管时代”

总会动态

2017 年《转型时代财务人员管理能力提升专题培训班》

主管主办单位：中国总会计师协会

委托承办单位：北京国培创新教育科技有限公司(国培机构)

培训专题计划安排

专题一：转型管理会计背景下全面预算管理实施技巧专题培训班

专题二：基于价值链的全面成本管理专题培训班

专题三：新准则下财务报告分析与财务风险防范专题培训班

专题四：“互联网+”背景下企业投融资实操专题培训班

专题五：国企改革背景下企业并购重组实操专题培训班

专题六：企业内部控制实施技巧与各环节风险管理专题培训班

专题七：财务人员领导力提升与压力管理专题培训班

专题八：后营改增时代企业纳税技巧与税务稽查应对专题培训班

专题九：财务人员法律风险识别与处理技巧专题培训班

2017 年培训计划安排列表

时间	具体时间	地点	培训专题
2017 年上半 年度	3 月 21 日-27 日	厦 门	专题一、二、三
	4 月 11 日-17 日	杭 州	专题四、五、六
	5 月 9 日-15 日	成 都	专题七、八、九
	5 月 16 日-22 日	厦 门	专题一、二、三
2017 年上半 年度	6 月 6 日-12 日	云 南	专题四、五、六
	6 月 20 日-26 日	贵 阳	专题七、八、九
	7 月 11 日-17 日	青 岛	专题一、二、三

时间	具体时间	地点	培训专题
	7月11日-17日	西 宁	专题四、五、六
2017 年下半 年度	8月8日-14日	呼和浩特	专题七、八、九
	8月15日-21日	大 连	专题一、二、三
	8月22日-28日	云 南	专题四、五、六
	9月5日-11日	成 都	专题七、八、九
	9月12日-18日	贵 阳	专题一、二、三
	10月17日-23日	厦 门	专题四、五、六
	10月24日-30日	长 沙	专题七、八、九
	11月7日-13日	上 海	专题一、二、三
	11月14日-20日	昆 明	专题四、五、六
	12月12日-18日	海 南	专题七、八、九

1、各专题详细方案电子版，请登录中国总会计师协会网站和国培财经网下载；或直接联系我们，联系电话：010-53771881、53771882。

2、欢迎各会员单位和有关单位选择相关专题组织内训，我们将根据需求认真筹划、规范组织；烦请提前与我们联系，以预作准备。

3、培训班具体地点，在开班一周前随《报到通知》告知。

培训对象

中国总会计师协会与各分会和各地方协会会员，上市公司、国有企业、民营企业的董事会成员、监事会成员、总会计师、首席财务官、财务总监，财务经理、投资经理、财务主管、税务主管等高、中层财务管理人员及其后备人员；各行政事业单位、社会组织相关领导和主管部门负责人等。

师资力量

财政部管理会计咨询专家，跨国公司、上市公司中实战经验丰富的总会计师、首席财务官等，财政部财政科学研究所、国家会计学院、财

经高等院校的权威专家和全国会计领军人才等。

培训费用

专题培训班费用为每人每期 2,900 元；食宿统一安排，费用另计；往返交通及费用，请参训单位自行办理和支付。

参会办法

各地方总会计师协会、会员单位及相关单位可汇总本系统的参训人员填写报名表，传真至会务组或发送电子邮件。

传真电话：010-53771881、53771882

E-mail: cacfo@139.com （会务组）

参训人员可提前将培训费用汇入指定银行账号；并于每期培训班开班前十天，将银行汇款凭证和报名表传真至会务组，以便确认安排具体事宜。会务组将于每期培训班开班前七天通知参训人员报到的详细地点、行车路线及有关事项。

汇款方式:

户 名：北京国培创新教育科技有限公司

开户行：中国工商银行海淀支行营业部

帐 号：0200151609100016356

本《通知》文件信息发布见

中国总会计师协会网站

<http://www.cacfo.com>

国培财经网站

<http://www.guopecaijing.com>

培训证书

培训班学习期满，颁发中国注册会计师协会《财务岗位培训证书》。

联系方式

咨询电话：010-53771881、53771882

报名传真：010-53771882、53771881

联系人：攸兴臣，韦正龙，桑立强

新政府会计准则制度背景下行政事业单位 内控风险管理、绩效管理与滚动预算培训班

新政府会计准则制度背景下行政事业单位内控风险管理、绩效管理与
滚动预算培训班

主管主办单位：中国注册会计师协会

委托承办单位：北京国培创新教育科技有限公司(国培机构)

培训专题计划安排

专题一：新政府会计准则实施难点与政府会计制度动态解析和行政事业单位财务管理实操专题培训班

专题二：政府会计改革背景下的内部控制建设与预算绩效管理实操专题培训班

2017 年培训计划安排列表：

时间	具体时间	事业地点	培训专题
2017 年 上半年 度	3 月 15 日-20 日	海 南	专题一
	3 月 22 日-27 日	厦 门	专题二
	4 月 12 日-17 日	杭 州	专题一
	4 月 19 日-24 日	重 庆	专题二

时间	具体时间	事业地点	培训专题
	5 月 10 日-15 日	成 都	专题一
	5 月 17 日-22 日	厦 门	专题二
	5 月 24 日-29 日	云 南	专题一
	6 月 7 日-12 日	南 宁	专题一
	6 月 14 日-19 日	拉 萨	专题一
	6 月 21 日-26 日	大 连	专题二
	7 月 5 日-10 日	呼伦贝尔	专题一
	7 月 12 日-17 日	乌鲁木齐	专题二
	7 月 12 日-17 日	西 宁	专题一
	7 月 19 日-24 日	哈尔滨	专题二
2017 年 下半年 度	8 月 9 日-14 日	呼和浩特	专题一
	8 月 16 日-21 日	长 春	专题二
	8 月 16 日-21 日	青 岛	专题一
	8 月 23 日-28 日	云 南	专题二
	9 月 6 日-11 日	成 都	专题一
	9 月 6 日-11 日	乌鲁木齐	专题二
	9 月 13 日-18 日	贵 阳	专题一
	9 月 20 日-25 日	拉 萨	专题二
	10 月 18 日-23 日	厦 门	专题一
	10 月 18 日-23 日	重 庆	专题二
	10 月 25 日-30 日	长 沙	专题一
	11 月 8 日-13 日	上 海	专题一
	11 月 8 日-13 日	广 西	专题一
	11 月 15 日-20 日	昆 明	专题二
	12 月 6 日-11 日	西 安	专题一
	12 月 13 日-18 日	海 南	专题二
	12 月 13 日-18 日	广 州	专题一

1、各专题方案电子版，请登录中国总会计师协会网站和国培财

经网下载，联系电话：010-53771881、53771882。

2、欢迎各会员单位和有关单位选择相关专题组织内训，我们将根据需求认真筹划，规范组织；烦请提前与我们联系，以预做准备。

3、培训班具体地点，在开班一周前随《报到通知》告知。

培训对象

各行政事业单位、各级党政机关及所属单位、社会团体（社会组织）、中介机构等管理人员与分管财务工作的领导、总会计师、财务主管、财会部门负责人、预算管理处（科）长、计财处（科）长、审计处（科）长、资产管理部门负责人，人力资源处（科）长、部门负责人、业务骨干以及相关人員等。

师资力量

财政部相关司局，财政部财政科学研究所，北京、上海、厦门国家会计学院等高等院校的权威专家、领导、教授。

培训费用

专题培训班费用为每人每期 2,780 元；食宿统一安排，费用另计；往返交通及费用，请参训单位自行办理和支付。

参会办法

各地方总会计师协会、会员单位及相关单位可汇总本系统的参训人员填写报名表，传真至会务组或发送电子邮件。

传真电话：010-53771881、53771882

E-mail: cacfo@139.com （会务组）

参训人员可提前将培训费用汇入指定银行账号；并于每期培训班开班前十天，将银行汇款凭证和报名表传真至会务组，以便确认安排具体事宜。会务组将于每期培训班开班前七天通知参训人员报到的详细地点、行车路线及有关事项。

汇款方式:

户 名: 北京国培创新教育科技有限公司

开户行: 中国工商银行海淀支行营业部

帐 号: 0200151609100016356

本《通知》文件信息发布见

中国注册会计师协会网站

<http://www.cacfo.com>

国培财经网站

<http://www.guopecaijing.com>

培训证书

培训班学习期满, 颁发中国注册会计师协会《财务岗位培训证书》。

联系方式

咨询电话: 010-53771881、53771882

报名传真: 010-53771882、53771881

联 系 人: 攸兴臣, 韦正龙, 桑立强

财税实务

2017 年，国际税事有哪些看点？

从世界政治经济大形势看，2016年无疑是一个“黑天鹅”屡屡飞出的意外之年。这意味着，2017年国际政治经济运行的不确定因素将有所增加。2017年国际税事将有哪些看点？循着“黑天鹅”落下激起的涟漪，或许才能看到许多。

郭红雨

1 BEPS将完成最后一块拼图

2016年11月24日，经济合作与发展组织公布了《落实租税协定相关措施避免税基侵蚀与利润移转的多边公约》（以下简称多边公约）。这标志着举世瞩目的税基侵蚀与利润转移(BEPS)行动计划在历经近三年半之后，其全部15项内容终于逐一推进完毕。

2016年12月31日，该多边公约正式开放给各方签署，而首次高层签字仪式也将于2017年6月举行。作为BEPS行动计划中的最后一项，这个多边工具是由超过100个国家参与协商而来，主要设计目的，就是方便参与国能尽快落实BEPS行动计划中与租税协定相关的建议事项。

可以预见，作为经济合作与发展组织主导的BEPS行动的最大背书方，二十国集团(G20)将在2017年7月德国汉堡峰会上，继续以公报形式呼应G20杭州峰会上的有关内容，以促进BEPS15项行动计划最终成果的转变。

应该说，从政府立场出发，BEPS行动计划为国际税收事项的处理提供了创新性方法，构成了国际税收合作史上的一个转折点。然而，

从企业立场出发，这一计划的未来显然并非那么值得期许。据近期均富会计事务所对全球36个国家2600家企业进行的一份调查显示，BEPS行动计划对企业纳税计划的影响很小，78%的企业并未因BEPS项目而改变他们的纳税计划。调查称，很多企业被最近几年法律法规的变化搞得神经紧张，在法规明确之前，他们的行动会特别谨慎，而BEPS项目目前的模棱两可正是他们所不愿意看到的。

从这个意义上说，BEPS行动计划今年步入的落实阶段至关重要，必须在此过程中反映出全球经济瞬息万变的特性，以及迅速适应这种变化的客观需求，才会迎来真正的前景。

2 主要经济体竞相消减公司税

由于全球范围内的经济增长放缓，多年来过度依赖宽松货币政策刺激经济增长后，主要发达经济体的宏观经济政策重点正转向适度财政扩张，2017年将有越来越多的政府准备以减税提振经济成长。

对即将上任的美国当选总统特朗普来说，减税早已构成其竞选纲领的一部分，美国超高的公司税税率以及过时的税制设计是媒体常年批判的对象，也成为其承诺的改革重点。特朗普在竞选中和当选后都表示，将把美国联邦公司税率从目前的35%大幅降至15%，同时将对跨国企业汇回国内的海外利润只征收10%的所得税，尽管目前尚无具体方案，但考虑到特朗普不慎放大招的特性，这一坚如磐石的税改说不定真将在今年有所斩获，而美国一旦大幅消减公司税，可能造成的全球连锁反应也不容小觑。

对急于摆脱“脱欧”不利影响的英国首相梅而言，用为企业降低税负来增加经济竞争力的做法似乎早已成为英政府的“撒手锏”。据传，如果欧盟拒绝签订自由贸易协定或者阻止英国金融服务进入欧洲大陆市场，首相的智囊团会考虑将公司所得税从20%直接降到10%。目

前，首相梅的公开承诺是使英国公司税率于2020年下调到17%，甚至是全球20大经济体中的最低水准15%以下，以吸引在英国脱欧公投后不敢前来投资的企业。

在2017年处于大选的法国，目前领跑的总统候选人菲永也在其竞选纲领中承诺为纳税人减税。据研究机构税务基金会近日公布的调研报告，在经济与合作发展组织中，法国因企业所得税征收高达33.33%的税率，财产税税率高且结构不良，个人所得税税率高且采取累进税制，而在“税收制度体系最具竞争力的国家”排名中最末一位。因此，菲永的400亿欧元企业减税计划，以及取消富人税的主张，难免不被视为人们对于法国税制之怨的一种释放。

在日本，法人税实际税率也在不断下降。从2016年4月起，日本的法人税实际税率已由32.11%下调至29.97%，到2018年4月，这一数字还将进一步下调至29.74%。但与此同时为缓解消费税的累退性，日本自1989年引入该税以来一直采用的单一税率将于2017年4月1日结束，消费税税率届时将上调至10%，目前8%的税率则作为一档轻税率存在，预计此变化将给日本国内经济带来一定影响。

针对多国的“减税共识”，经济合作与发展组织于提前公布的半年度经济展望中表示，各国政府的确需要抛却对债务水平的执着，加大对成长利好型政策的支持，并在可能的情况下减轻税务负担，但该组织同时强调，并不鼓励各国盲目超前消费和全盘下调企业税，额外的公共支出应该放在基建、教育和研究等提振生产率的政策上，而减免政策应该将目标指向阻碍增长的特定税项上。

3 欧盟继续向税收一体化迈进

对于成员国竞相把税率降到最低，欧盟财政部长们表示担忧。这恐怕也是搁置数年的“统一企业所得税税基”（CCCTB）改革方案被欧

委会重新摆到桌面上的一個原因。

其实作为欧盟税收一体化进程中最为大胆的企业所得税改革方案CCCTB早在2001年就已产生理念，2011年获正式提案，因英国、爱尔兰等成员国反对而失败后，2015年又以欧委会《打造公平有效的企业所得税体系的行动计划》的方式卷土重来。2016年10月，欧委会再次提出CCCTB提案。有评论认为，脱欧公投结果甫出，欧盟就建议实施英国长期反对的统一企业所得税税基主张，正是其多项立法动议因英国脱欧而加快推出的一种体现。因此，有理由相信，到了2017年，原定的欧盟轮值主席国因英国弃任而改为马耳他，再加上德国人马丁·舒尔茨一直掌舵欧洲议会，统一企业所得税税基的进程会明显加快。

当然，在脱欧工作尚未终结，真正离开欧盟之前，英国仍有参与立法讨论的权利。如果英国继续保留单一市场成员资格，则新法也会对其造成影响，所以英国仍有可能对CCCTB构成威胁。但毋庸置疑，眼下，企业所得税税率仅为12.5%的爱尔兰依然是CCCTB立法的主要障碍之一。作为苹果、谷歌大等众多知名企业的“母国”，这个高度依赖境外直接投资的小国相当担心欧盟境内税基的统一最终会发展为税率的统一，因此也会坚决捍卫欧盟成员国自主确定税率的权利。

4 印度是否会推行更激进税改

如果说，眼下有哪个国家全然是因政府的翻云覆雨手而引发了全世界的关注，那一定非印度莫属。2016年8月，印度先是爆出重大税改新闻：一项旨在为印度全境实施统一货物与劳务税制扫平道路的宪法修正案终获通过。按计划，政府将于2017年4月出台新的货物与劳务税制，届时，印度各邦分散实行了几十年的间接税将得到废除，全国统一市场形成。应该说，这个十几年才求得的改革成果是占据天时

地利人和的莫迪政府化解了许多矛盾，做出了许多妥协才得到的。

然而，就在此项税改正排除万难，艰难前行的同时，莫迪却突然于2016年11月下达了一纸令全世界哗然的废钞令，目标即针对国内的影子经济，通过一夜之间废止占印度货币流通总量85%的钞票等一系列金融手段，以及配套的税收法规，迫使印度人一步纳入“银网”与“税网”，从而加强政府对整个经济的掌控。

无可避免地，在经历了最初的兑换乱象以及接下来的洗钱较量后，以现金交易为主的印度经济开始受到影响。实体经济的现金短缺抑制了生产计划和新订单的增加，打压了企业的采购活动和招聘计划，商业活动带来的现金因此减少，进而又使州政府的收入相应下降25%-40%。经济学家分析，废钞令造成的现金短缺将至少影响到今年上半年随后印度央行可能通过降息进一步刺激实体经济，印度经济将缓慢恢复。

但无论如何，经济发展还是受到了威胁，不期而至的废钞运动给货物与劳务税的改革带来了严重打击，据悉，目前由印度各邦参与的相关税改谈判已陷入僵局，莫迪政府恐怕将不得不推迟此项计划的实施时间。

此外，由于废钞已脱离传统的经新政策，且造成极大冲击，主流经济学家怀疑莫迪会再推激进改革。日前，一个称“莫迪有意对股市投资人征收长期资本利得税”的传闻就曾造成印度股市的震荡。如今又有新消息传出，称莫迪考虑的不是对股民课税，而是更激进的税制大变革——政府将借由限制现金使用，以银行交易税的单一税制取代当前所有税种，也就是说，废除所得税等课税，政府税收全靠对每笔银行交易征收2%的税款。姑且不论这种颠覆税制的方式是否可行恐怕单是“莫迪废钞是为了给更激进的税改铺路”这种说法就已经让人不

寒而栗。对此，我们只有拭目以待。

5 新兴经济体力图海外资产回流

印度正经历疯狂，但并不意味着那里发生的一切不具备参考性。金融危机结束后，全球资本数年间不断涌入新兴经济体，但如今趋势发生逆转，外国资本开始向发达经济体回归。因此，虽然各个新兴经济体情况各异，但2017年将不得不面对同一个致命威胁——资本流出，以及随之而来的债务超速积累，据路透社报道，新兴国家的政府和企业2017年应还外债超过3000亿美元，比2016年多1/3。

而与此同时，数据显示，过去10年中，亚洲的私人财富急剧上涨。新财富占亚太地区(不包括日本)总财富的60%，到2019年，这些财富预计将占全球金融财富的26%。这种情形下，不少亚洲新兴经济体国家的政府更加重视对私人藏匿财富的挖掘，希望以此增加税收。

和印度一样，为吸引被隐藏的海外资产重新回流，印度尼西亚政府2016年6月也颁布了一项税务特赦法案，无论对公司资产还是个人资产，只要在2017年3月底之前，主动申报资产或将海外资产转移回国保留至少3年，只需缴税2%-5%；若是将申报资产留在国外，税率则是4%-10%，无论如何都远低于顶级收入者在正常情况下所面对的30%税率，而且越早申报，特赦税率就越低。

在韩国，政府则希望通过继续落实BEPS行动计划而进一步强化国际税收征管。2016年年中，韩国国税厅通报2015年通过对企业和个人海外所得及财产进行调查所征收的逃税金额高达1.29万亿韩元(1美元约合1189.05韩元)。国税厅表示一方面将通过提高专业性、设立专门机构加强应对力量，另一方面要开展国家间金融、税收信息交流加强国际相关领域合作。

其实，对于税收的渴望，政府无须遮掩。因为即使是那些曾经“不

以税收为意”的海湾国家，局势也发生了逆转。为应对近年油价下跌而不断扩大的财政赤字，2016年6月，海湾阿拉伯国家合作委员会的六国(阿联酋、阿曼、巴林、卡塔尔、科威特和沙特阿拉伯)在历经两年协商后，终于达成增值税框架协议。这个拟于2018年1月1日开征的增值税，税率暂定5%左右，仍为世界较低水平，预计带动GDP提高2%，不过长远看，海合会国家的目标将是建立一个财政体制，促使收入来源多元化，增值税之外，未来还可能征收个人所得税等。

而在政治及经济形势都不太稳定的巴西，接任罗塞夫上台的新总统特梅尔也毫无例外地将税改列为头等大事。特梅尔承诺将实施结构性改革，从而带领巴西摆脱数十年来最为严重的一次衰退，2017年简化税法是当务之急，预计此次改革将会包括精简石油和天然气行业税收制度、金融业征税体系的改变，以及总体制度的简化。（引自中国税务报）

公益性捐赠税前扣除“五要点”

《企业所得税法实施条例》第五十一条规定，公益性捐赠是指企业通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门，用于《公益事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠。第五十三条明确，企业发生的公益性捐赠支出，不超过年度利润总额12%的部分，准予扣除。年度利润总额，是指企业依照国家统一会计制度的规定计算的年度会计利润。

实务中，企业发生公益性捐赠支出，如何按税法规定税前扣除呢？本文总结“五要点”，方便理解和把握。

受赠单位要分清

1. 受赠单位必须是县级以上人民政府及其部门和直属机构。如果受赠单位是乡级人民政府或街道办事处，则不能税前扣除。

2. 向公益性社会团体发生的公益性捐赠支出，必须是企业所得税汇算清缴所属年度，且受赠单位是在财政、税务、民政等部门联合发布的名单上。反之，不能税前扣除。

取得票据要合法

不能用行政事业单位结算票据税前扣除，而应提供省级以上(含省级)财政部门印制并加盖接受捐赠单位印章的公益性捐赠票据，或加盖接受捐赠单位印章的《非税收入一般缴款书》收据联，作为法定扣除凭证。

捐赠跨期要分摊

实务中，有的企业发生一次性公益捐赠数额大且跨期时间长，应按权责发生制原则，分摊计入当期营业外支出。如甲公司为取得政府投资的城市体育公园冠名权，2016年1月，以银行存款向市慈善总会(在市财政、税务与民政部门共同发布的名单上)捐赠800万元。按合同约定，甲公司取得冠名权期限5年，自2016年1月1日—2020年12月31日。受赠单位开具捐赠专用收据800万元 2016年应分摊计入“营业外支出”金额800) 万元 $160 \div (5)$ 。

直接捐赠要调整

企业发生的直接捐赠支出，要纳税调增。如基于政府帮扶解困的定向性，企业根据政府及相关部门扶贫计划，直接向贫困村、农户、城市生活困难的居民、农村小学和特困学生等捐赠。虽然这种行为具有公益性，但不符合税法规定的公益性捐赠要件。

利润不实要重算

实务中，企业先按自行编制的年度“利润表”预申报企业所得税，然后聘请会计师事务所进行会计报表审计发现会计核算差错，计算利润不实，就要对会计报表调整。企业应以调整后的利润总额，确定公益性捐赠税前扣除限额。如甲公司2016年向市慈善总会捐赠800万元，一次性计入营业外支出后的利润总额1000万元，无其他会计审计调整事项。经调整后的利润总额为1640万元（ $1000+800-160$ ），公益性捐赠税前扣除限额为 196.8 万元（ $1640 \times 12\%$ ）。甲公司当年可据实税前扣除公益性捐赠160万元。

履职消费利益要缴纳个人所得税吗？

如果我国个人所得税确立国际上通行的“现金等价”规则，就能有效解决当前关于履职消费等非现金利益是否应纳税的困惑。依据这一规则，月饼等非现金的实物利益有可能将其转换为等价现金，须缴纳个人所得税；而单位年终聚餐则无法将其转换为等价现金，故无须缴纳个人所得税。

履职消费是个人在履行工作职责中发生的由单位承担的支出，大体可分为履职待遇和业务支出。其中，履职待遇是单位对个人履行工作职责提供的工作保障和条件，如公务用车、办公用房和培训等方面的支出；业务支出是个人在履行工作职责中发生并由单位承担的业务支出，如业务招待、差旅和通信等方面的支出。毫无疑问，个人因履职消费获得的利益属于非现金利益，但这种履职消费利益是否要缴纳个人所得税呢？

个人所得税法实施条例第十条规定“个人所得的形式，包括现金、实物、有价证券和其他形式的经济利益。所得为实物的，应当按照取得的凭证上所注明的价格计算应纳税所得额，无凭证的实物或者凭证上所注明的价格明显偏低的，参照市场价格核定应纳税所得额；所得为有价证券的，根据票面价格和市场价格核定应纳税所得额；所得为其他形式的经济利益的，参照市场价格核定应纳税所得额。”由于个人所得税相关法规对非现金利益并无更进一步的规定，因此绝大多数人依据此条规定认为，个人各种形式的非现金利益均应缴纳个人所得税，自然履职消费利益也应缴纳个人所得税。

然而，这种认为个人所有的非现金利益均应缴纳个人所得税的观点似是而非。首先，这种观点机械地理解了税法规定。我国税法为成文税法，不可能穷尽所有应缴纳个人所得税的经济利益形式。但是，为防止出现以非现金利益大量替代现金利益从而逃避个人所得税的现象，个人所得税法实施条例第十条特地采用“其他形式的经济利益”的表述，其本意在于防止遗漏个人的应税经济利益形式。此条规定不采用“其他任何形式的经济利益”的表述，足见并非个人所有的非现金利益均应缴纳个人所得税。其次，这种观点在实践中无法回应质疑和困惑。以曾经引发社会热议的“月饼税”为例，一方面月饼等非现金的实物利益应缴纳个人所得税已无税法争议，但另一方面依据这种观点，同属非现金实物利益的单位年终聚餐也应缴纳个人所得税。显然，这不仅与税收征管实际不符，也违背税收伦理规则。面对这一质疑和困惑，税务机关无法作出有效回应。因此，我国应根据税法精神，结合履职消费等非现金利益的性质，进一步完善和明确应税非现金利益的个人所得税规则。

如果我国个人所得税确立国际上通行的“现金等价”规则，就能

有效解决当前关于履职消费等非现金利益是否应纳税的困惑。所谓“现金等价”规则，即只有在非现金利益可通过出售或其他方法转换为等价现金的情况下，才应缴纳个人所得税。

依据这一规则，前述的质疑和困惑迎刃而解。月饼等非现金的实物利益有可能将其转换为等价现金，须缴纳个人所得税；而单位年终聚餐则无法将其转换为等价现金，故无须缴纳个人所得税。

同样依据这一规则个人所得税就可以有效区别对待不同性质的履职消费利益。对于公务用车、办公用房和培训等履职待遇，因个人无法将其转换为等价现金，所以无须缴纳个人所得税。对于业务招待、差旅和通讯等业务支出，如果单位采取实报实销方式，个人同样无法将其转换为等价现金，所以也无须缴纳个人所得税。因此，原则上履职消费无须缴纳个人所得税。然而，如果个人因履职消费获取了实物所得或其他不记名可转让的经济利益，应视为可转换为等价现金，须缴纳个人所得税；如果个人因履职消费获取了记名不可转让的经济利益，则应视为不可转换为等价现金，无须缴纳个人所得税。当然，对于单位以履职消费为名而发放给个人的现金利益，无疑应缴纳个人所得税。

综上，我国个人所得税应尽快明确针对履职消费等非现金利益的“现金等价”规则，这既符合当前个人所得税征管实际，又能很好地回应质疑和困惑。

清算后再卖房产要缴土地增值税

本报讯(记者卢勋 通讯员陈龙) “已经进行了土地增值税清算，

再销售剩下房产应该不会引起税收机关的注意”。近日，深圳A公司为其这一小计量付出了代价被查补税款、滞纳金和罚款共计260万元。

深圳市地税局第二稽查局在对A公司实施税务检查的过程中发现，该公司开发的某处房产，已于2012年6月进行土地增值税清算，但之后该公司售出了部分剩余房产。《国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知(国税发[2006]187号)》第八条规定，在土地增值税清算时未转让的房地产，清算后销售或有偿转让的纳税人应按规定进行土地增值税的纳税申报。经过调查，稽查人员证实，A公司在完成土地增值税清算后再销售房产涉及土地增值税68万元，该公司并未申报缴纳。

“当初这么做是存在侥幸心理，以为税务机关不会注意土地增值税清算后的涉税事项呢。”面对得不偿失的结局，A公司负责人感到当初的“筹划”不值。最终，稽查人员对A公司作出补税、加收滞纳金和罚款的决定，查补金额合计260万元。

“死亡税率”引发的税负问题思考

税负问题向来是社会的痛点。日前福耀玻璃工业集团董事局主席曹德旺声称中国税负太高，计划赴美投资 10 亿美元建厂，引发众议。有观点认为中国税率已经让企业处于死亡边缘，高税负是逼走中国制造企业的真正原因。一时间，高关“死亡税率”的报道，频频见诸报端，成为舆论的焦点。那么，“死亡税率”的说法是否成立呢？

何为“死亡税率”？

“死亡税率”一说，源自天津财经大学财政学科的一份调查报告。

天津财经大学的“中国民营企业税负问题研究”课题组 2016 年上半年在武汉、大连等城市对 100 多家民营企业进行的调查显示，中国企业的实际税费负担率接近 40%。而依照世界银行世界发展指标中的总税率指标来衡量，2015 年中国企业总税率(企业税收和强制性的缴费占商业净利润的比例)高达 67.8%，鉴于大部分企业的利润率不足 10%，课题组负责人李炜光教授因而称，中国企业承担的实际上是“死亡税率”。

“死亡税率”之说是否成立？

用“死亡税率”来形容目前的税负问题，有失偏颇。因为，按照相关数据，我国的企业税负确实没有达到某些分析所反映的程度，即使按照大口径计算，我国的宏观税负也就在 30%左右，低于发达国家平均水平 42.8%，也低于发展中国家 平均水平 33.4%。此外，我国企业所得税税率为 25%，高新技术企业适用 15%税率，世界上征收企业所得税的 126 个国家标准税率平均为 23.7%，欧盟国家平均为 22.1%，OECD 国家平均为 24.8%；我国增值税标准税率为 17%，还高特有 13%、11%和 6%的低档税率，实行增值税国家标准税率平均为 15.7%，欧盟国家增值税标准税率平均为 21.6%。综上所述可以看出，我国的宏观税负水平总体上还是比较低的。当然，由于不同税种的计税依据不一，税率设定不同，对企业而言，衡量企业税负的轻或重，不能简单片面只看税率的高低，税率并不等于税负，应当从多维度综合衡量。

但是，如果按照企业的实际负担来看，却又存在“死亡税率”的现象。这其中税收负担只是一个方面，而且不是主要方面。除税收之外，融资成本、制度交易成本、收费、罚款等，也都是企业负担不可忽视的方面，这导致企业的实际负担远高于税收负担。

税负的结构分析

从税负构成及承担者来看，我国企业承担了 90%以上的各种税费，个人承担的各类税费占比不足 10%。相比较而言，西方国家个人所得税和社会保险税(费)占比较高，企业直接负担的税费显得并不言。

从税负的转嫁性来看，收费往往与政府提供公共产品和服务有关，与企业具体的经营活动相关联，难以转嫁；占我国税收收入比重 2/3 左右的流转税，由于依附于价格，受市场供求关系的影响，可以实现转嫁，纳税人与负税人分离，企业只履行缴税义务，并非负担者。流转税为主体的税制结构会导致按照世界银行公布的“总税率”指标计算的企业税负虚高。至于流转税的累退性，可以通过税制结构优化完成，但这是一个渐进的过程。

如何减少企业的税负“痛感”？

“死亡税率”在一定程度上反映了企业税负“痛感”强烈。要减少企业税负“痛感”，务实之策就是继续为企业降成本，减税降费。

一是推进清费立税进程。加大费改税力度，切实将适合税收形式征缴的收费项目、基金项目改为税收；在大力推进税制改革的进程中，适时将某些收费项目并入到税改方案中，统筹实施；在构建财税体制框架结构中，通过费改税，健全地方税体系，确保地方财源稳固。

二是加大减税降负力度。在明晰政府事权和规范政府支出的前提下，控制政府规模膨胀，减少政府对社会资源的强制占有和使用的份额，着力把握好减税降负主基调，为刺激企业投资增长、增加居民收入水平和扩大消费能力预留空间。妥善处理好政府与市场以及相互间资源占有和分配使用的关系，发挥市场在资源配置中的主导地位，为企业和市场松绑，为经济发展增添活力。

三是逐步提高直接税的比重。借营改增减税之机，进一步提高直接税比重，加快推进个人所得税综合与分类相结合的税制改革，积极研究房地产税立法，扩大企业所得税税基，规范税前扣除。通过税制改革，为政府实施精准调控预留空间。

业务研讨

财政部会计司有关负责人就 《行政事业单位内部控制报告管理制度（试行）》及 2016 年度行政事业单位内部控制报告编报工作答记 者问行政事业单位应规避财务管理的法律风险

为贯彻落实好党的十八届四中全会审议通过的《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》（以下简称《决定》）关于“对财政资金分配使用、国有资产监管、政府投资、政府采购、公共资源转让、公共工程建设等权力集中的部门和岗位实行分事行权、分岗设权、分级授权，定期轮岗，强化内部流程控制，防止权力滥用”的有关精神，推动我国行政事业单位全面开展内部控制建设工作，近日，财政部根据《财政部关于全面推进行政事业单位内部控制建设的指导意见》（财会〔2015〕24 号，以下简称《指导意见》）的有关要求，制定印发了《行政事业单位内部控制报告管理制度（试行）》（财会〔2017〕1 号，以下简称《管理制度》），同时印发了《财政部关于开展 2016 年度行政事业单位内部控制报告编报工作的通知》（财会函〔2017〕3 号，以下简称《通知》），组织全国各级各类行政事业单位（以下简称单位）开展 2016 年度内部控制报告编报工作。财政部会计司有关负责人就《管理制度》和《通知》回答了记者的提问。

问：请介绍财政部出台《管理制度》的有关背景。

答：自 2012 年财政部发布了《行政事业单位内部控制规范（试行）》（财会〔2012〕21 号，以下简称《规范》），特别是 2015 年财政部牵头落实党的十八届四中全会《决定》制定的《指导意见》发布实

施以来，各单位积极开展内部控制建设，并在提高单位内部管理水平，加强廉政风险防控机制建设，推动法治政府和服务型政府建设，推进国家治理体系和治理能力现代化等方面取得明显成效。

按照中央提出的以“钉钉子”精神抓好改革落实的要求，为进一步推动各单位加强内部控制建设，落实《指导意见》提出的“建立内控报告制度，促进内控信息公开”的改革任务和要求，2016年以来，财政部对我国单位内部控制建立与实施工作的开展情况进行了全面深入调研，根据《指导意见》和《规范》的有关规定，在向各地区、各部门全面了解内控建设工作进展情况的基础上，组织基础性评价、课题研究、专家研讨、广泛征求意见，制定了《管理制度》，以规范单位内部控制报告编报工作，提高单位内部控制报告质量，促进单位进一步加强内部控制建设工作，更好地发挥内部控制在提升单位内部治理水平、规范内部权力运行、促进依法行政、推进廉政建设中的重要作用。

问：《管理制度》和《通知》起草发布的过程如何？

答：《管理制度》和《通知》从起草到发布，大致经历了以下五个阶段：

一是启动阶段。2016年初，财政部会计司组织有关专家成立了“行政事业单位内部控制报告体系研究”课题组，启动了《管理制度》的研究制定工作。2016年上半年，课题组多次召开研讨会，初步明确了单位内部控制报告的目的、总体要求、报告机制及形式等内容。

二是调研阶段。通过向各地区、各部门发函，全面了解和掌握行政事业单位内部控制建设的进展情况、有关经验做法、取得的阶段性成效以及工作意见建议等，为研究制定《管理制度》和开展年度内部控制报告编报工作奠定了实践基础。

三是测试阶段。2016 年 6 月，财政部印发《关于开展行政事业单位内部控制基础性评价工作的通知》，对各级各类行政事业单位内部控制基础情况进行“摸底”测试，帮助各单位查找内部控制基础的不足之处和薄弱环节，通过“以评促建”的方式，推动各单位有效开展内部控制建立与实施工作，为年度内部控制报告编报工作积累了实践经验。

四是研讨阶段。2016 年下半年，财政部课题组组织召开了一系列专家研讨会，邀请了部分中央部门、地方财政部门、地方单位、《规范》实施财政部联系单位以及内部控制理论界专家、代表，针对《管理制度》以及单位如何开展内部控制报告编报工作进行了多次研讨，重点对单位内部控制报告的格式和内容及模板进行了讨论和完善。在研讨过程中，各方面专家、代表一致认为在我国全面开展行政事业单位内部控制报告编报工作是一项创新性工作，应尽可能避免给各部门及单位增加额外工作量。为此，课题组针对内部控制报告格式和要求进行了创新性设计，以标准化表格的填报形式代替文字性描述、以定性及定量相结合的客观性指标代替主观性描述，从而有效降低了单位编报内部控制报告的难度和工作强度，也提高了各地区、各部门汇总内部控制报告的效率和信息的准确性。

五是征求意见阶段。在课题报告、调研测试和深入研讨的基础上，2016 年 12 月，财政部会计司起草了《管理制度》和《通知》的征求意见稿向国家发改委、国务院国资委、国土资源部、环保部、交通运输部、商务部、审计署等部门征求了意见，并同时向财政部部内 10 多个司局征求了意见。反馈意见总体上对《管理制度》和《通知》表示赞同，有关各方也针对征求意见稿中具体内容提出了一些具体意见和建议。

六是完善和发布阶段。2017 年 1 月，在充分吸收借鉴有关方面的意见和建议的基础上，财政部会计司对《管理制度》和《通知》相关条款和内容进行了修改和完善，个别未直接吸收的意见建议也与相关部门和单位进行了沟通解释，取得共识，最终形成了《管理制度》和《通知》并正式印发。

问：《管理制度》的主要内容？

答：《管理制度》共八章，二十九条。主要内容包括：

1.总则。主要包括《管理制度》制定的目的和依据、适用范围、内部控制报告的定义、内部控制报告编制的原则、内部控制报告的责任主体、内部控制报告编报工作的开展方式等内容。

2.内部控制报告编报工作的组织。主要明确财政部、地方各级财政部门及各行政主管部门在分别组织实施全国、本地区、本部门单位内部控制报告编报工作过程中的责任及主要职责。

3.行政事业单位内部控制报告的编制与报送。主要包括各单位编制内部控制报告的工作要求、依据、审批过程及报送要求等内容。

4.部门行政事业单位内部控制报告的编制与报送。主要规定各行政主管部门汇总本部门所属单位内部控制报告的工作要求、依据，以及报送本部门内部控制报告的要求等内容。

5.地区行政事业单位内部控制报告的编制与报送。主要规定地方各级财政部门汇总本地区部门内部控制报告和下级财政部门内部控制报告的工作要求、依据，以及报送本地区内部控制报告的要求等内容。

6.行政事业单位内部控制报告的使用。主要对各地区、各部门、各单位在内部控制报告的分析及分析结果使用等方面作出规定。

7.行政事业单位内部控制报告的监督检查。主要包括行政事业单

位内部控制报告监督检查的总体要求、工作原则、工作方式、考核的落实、对违反规定的单位进行责任追究和处罚处分等内容。

8.附则。主要明确各地区、各部门可依据《管理制度》制定具体实施细则，以及《管理制度》的生效日期等内容。

问：各地区、各部门、各单位如何开展 2016 年度内部控制报告编报工作？

1.地方财政部门。地方各级财政部门收到《管理制度》和《通知》后，应当立即全面启动本地区内部控制报告编报工作，研究制定实施方案，广泛动员本地区各部门和下级财政部门积极开展内部控制报告编报工作，并及时汇总形成 2016 年度本地区行政事业单位内部控制报告。

各省级财政部门应当于 2017 年 5 月 20 日前完成对下级财政部门上报的地区行政事业单位内部控制报告及同级部门行政事业单位内部控制报告的审核和汇总工作，将本地区行政事业单位内部控制报告纸质版和电子版报送财政部（会计司）。其他地方各级财政部门应当按照上级财政部门的规定按时完成本地区所属单位内部控制报告的审核、汇总及报送工作。

各计划单列市财政部门应当于 2017 年 5 月 20 日前直接向财政部（会计司）报送本地区行政事业单位内部控制报告。

2.各部门。各部门应当研究制定本部门内部控制报告编报工作实施方案，积极组织所属各行政事业单位积极开展内部控制报告编制工作，并及时汇总形成 2016 年度本部门内部控制报告。

各中央部门应当于 2017 年 4 月 20 日前完成本部门所属单位内部控制报告的审核和汇总工作，将本部门行政事业单位内部控制报告纸质版和电子版报送财政部（会计司）。其他各级部门应当按照同级财

政部门的规定按时完成本部门所属单位内部控制报告的审核、汇总及报送工作。

3.行政事业单位。各单位应当以《管理制度》和《通知》为依据，在单位主要负责人的直接领导下，按照上级行政主管部门的有关要求，在规定的时间内，编制完成本单位 2016 年度内部控制报告，并按时报送上级行政主管部门。

问：财政部对《管理制度》和《通知》的贯彻实施有哪些要求？

答：一是高度重视，精心组织。各地区、各部门、各单位要提高对单位内部控制报告工作重要性的认识，加强组织领导，健全工作机制，强化协调配合，加大保障力度，加强内部控制人才队伍建设，积极做好内部控制报告编报、审核、分析和使用等工作。

二是数据准确，报送及时。各单位主要负责人对本单位内部控制报告的真实性和完整性负责。各单位应当在认真学习《指导意见》和《规范》的基础上，按照《管理制度》的有关规定，根据本单位建立与实施内部控制的实际情况，并按照《通知》及其附件要求及时编制和报送内部控制报告。

三是强化分析，推动整改。各地区、各部门要坚持问题导向，强化对内部控制重点、难点问题的分析及评价结果的应用。同时，加强对本地区（部门）所属单位内部控制报告工作的监督检查，每年应抽取一定比例的内部控制报告，对报告内容的真实性、完整性和规范性进行检查，推动所属单位做好内部控制问题整改，逐步完善单位内部控制建设工作。

四是加强宣传，交流经验。各地区、各部门要加大对单位内部控制报告编制工作的宣传推广力度，充分利用报刊、电视、广播、网络、微信等媒体资源，进行多层次、全方位的持续宣传报道。同时，探索

建立本地区（部门）内部控制工作联系点制度，选取内部控制工作开展成效突出的先进单位作为本地区（部门）的内部控制工作联系点。通过对联系点内部控制工作情况的总结、提炼形成经验、做法及典型案例，与其他单位分享经验和成果，充分发挥联系点的示范引领作用，全面推进本地区（部门）行政事业单位内部控制建设工作。

内部控制审计能够发挥监督作用吗？

一、上海家化：内部控制审计“变脸”

上海家化是以原上海家化(集团)有限公司为主体改组而成的，2001 年在上海证券交易所发行上市，代码 6003150 公司并列第一大股东上海家化(集团和上实日用化学品控股都是上海市国有企业，它们共持有上海家化 56.30%股份，因此，上海家化属于国有控股。

2011 年，平安信托以 51.09 亿元取得上海家化的第一大股东家化集团的全部股权，也相应成为上海家化的控股股东。上海家化已经借此顺利地改变身份，成为非国有企业。

从 2010 年起，上海家化就聘请安永华明进行审计。尽管当时没有对内部控制进行单独审计，但我们都知道，审计师在进行审计之前，需要对企业的内部控制进行测试。从安永华明 2010....， 2012 年连续三年

标准无保留审计意见报告可以推测：在安永华明看来，上海家化这期间的内部控制应该是健全、有效的。按照上海家化的年报和相关信息可知，2012 年，安永华明还为上海家化出具了内部控制审计报告，

但具体意见类型，公开资料检索不到。

2013 年，上海家化的审计师更换为普华永道中天，后者为上海家化出具了标准无保留意见的审计报告，以及一份否定意见的内部控制报告。导致否定意见的事项为：

——与识别、获取、确认关联方信息相关的财务报告内部控制设计失效。2013 年 12 月对此进行了整改，但整改后的控制运行时间尚短。

——部分子公司尚未建立会计期末对当期应付未付的销售返利和运输费进行统计和预提的内部控制。2013 年度还未完成整改工作，但在 2013 年财报中已作了恰当预提，并进行了追溯调整及重述。

——对财务人员的专业培训尚不够充分，财报中多个会计科目的准确性受到影响。2013 年度还未完成整改工作，但在 2013 年财报中已予以关注、避免和纠正，并进行了追溯调整及重述。

审计师认为上海家化的财报内控存在上述重大缺陷，因而出具了否定意见的内控报告；否定意见的内部控制审计报告并未对其 2013 年度的财务报表审计报告产生影响，因此，年报的审计意见仍然是标准无保留意见的审计报告。

2014 年 5 月 13 日，上海家化发布公告，因对内部控制“负有不可推卸的责任”解除王苗总经理及董事职务。

2014 年，上海家化的年报和内部控制都是标准无保留审计意见，审计师仍然是普华永道中天。

二、内部控制缺陷还是控制权之争

按照相关资料介绍，平安信托在收购家化集团时，曾经承诺不派董事、不参与管理、支持上海家化的发展战略，但是，自 2012 年起，平安信托与原上海家化之间就产生了对控制权的争夺。主要事件包括：

——2012 年 12 月，第四届董事会改组，平安信托提名董事人选，担任上海家化的董事长；上海家化原管理团队对此存有抵触。

——2013 年 5 月 11 日，上海平安信托免去葛文耀在家化集团的职务同时透过媒体公开批评家化管理层存在“账外库、小金库”，“涉案金额巨大”；葛文耀通过微博批评平安信托变卖资产、追加投资不实等“不守承诺”行为。平安信托与上海家化的控制权争夺公开化，后经上海市国资委调停。

——2013 年 5 月 16 日，上海家化年度股东大会上，通过审计机构变更议案，普华永道中天取代安永华明，成为新的审计师。

——2013 年 9 月 17 日，葛文耀提出辞职。

——2013 年 11 月，上海家化发布公告，中国证监会正式对上海家化立案调查。

——2014 年 3 月，上海家化的新任审计师普华永道出具否定意见的内部控制审计报告。

——2014 年 6 月，上海家化第三次临时股东大会发布公告，宣布解除王茁的总经理职务。主要理由就是“普华永道中天.....对内部控制出具否定意见.....公司形象及名誉出现重大损害”，“公司总经理作为公司内部控制制度的制定及执行事宜的主要责任人，对此负有不可推卸的责任”。

至此，平安信托已全面控制上海家化。

放在平安信托与上海家化原管理团队争夺对上海家化控制权这一大情境下，普华永道中天的否定意见内部控制审计报告，一定程度上成为控制权争夺的工具。

三、内部控制审计的作用：再认识

内部控制，无论设计多么严密，程序多么完备，它都有两个环节无法控制：第一，所有内部控制制度都是由人来执行，而不是机器、电脑的自动执行。只要是人来执行，就容易出现“人为”干预现象。第二，无论控制过程设计多么严密，都会留有一个“后门”最高决策者处在控制闭环之外，或者，控制环在这儿是“开口”的。如果公司最高决策层犯了错误，所带来的风险内部控制将难以控制。这也就可以部分解释，即使人们高度重视内部控制，一再发布新的、关于内部控制的相关规定，不断地修补已经发现的控制漏洞，但市场上还是不停地爆出公司舞弊事件，甚至包括 2008 年次贷危机那种大范围公司失败现象。

实证研究表明，内部控制能够降低企业风险。但是，内部控制能否达成有效降低企业风险、最大限度地保证企业运行合规要求等，管理层的影响与作用不可忽视。也正因为如此，与年报审计会失败类似，内部控制审计同样会失败。比如，我国资本市场最近几年出现多起上市公司董事长或总经理因为舞弊被“双规”，而这些公司前一年度的内部控制审计报告都是标准无保留意见。内部控制审计，一个重要的作用是帮助公司检查、确定内部控制的各环节健全，没有重大缺陷，同时，提醒公司管理层内部控制的重要性。从这一角度来看，至少，这些公司之前年度的内部控制审计报告，未能及时、有效地识别出该公司内部控制失效，内部控制审计报告是失败的。

什么时候需要出具否定意见的内部控制报告，这是一个职业判断问题，不同的审计师、不同的事务所，会有不同的职业判断。2013 年内控审计被出具非标意见的 47 家公司中，有 9 家被出具否定意见。依据有限的外部资料，很难判断上海家化的内部控制否定是否恰当，但是，对比另外 8 家被出具内部控制非标意见的公司，这些公司或者

陷入 ST 或*ST（如华锐风电、北大荒、天津磁卡等），或者因为其他事项以及被市场高度关注并被交易所、证监会警告或处罚（如西部矿业、五洲交通、泰达股份等）。相比而言，上海家化是内部人举报，牵扯出内部关联交易，在此之前，公司没有受到来自任何监管层的特别关注，公司经营业绩良好。2014 年，上海家化的经营业绩依然良好，无论是内部控制审计意见，还是财务报告审计意见，都是标准无保留意见报告。

2013 年、2014 年两年，共出具 33 份否定意见报告和无法表示意见报告。公开检索显示，除了上海家化外，没有发现其他公司管理层因为内部控制失败而被问责、免职的报道。

如果从公司控制权争夺的视角来看，上海家化的否定意见内部控制审计报告就显得有点特别了。上海家化借助更换审计师、出具否定意见审计报告，为董事会免去原管理层提供了正当理由。按照上海家化董事会的声明，因为被出具否定意见的内部控制审计报告公司形象受损。但有趣的是，审计报告公布当天，上海家化股票价格不跌反涨。一个可能的推断是：资本市场投资者并不认为上海家化的内部控制“失败”，并对公司经营产生重大影响。

按照作者的理解，内部控制审计是作为对萨班斯法案 404 条款的一种补充——最大限度地降低公司管理层的内控保证责任而产生的，对内部控制审计的作用需要结合其产生背景以及相应的法律制度环境来讨论。在一个管理层法律风险不高的制度环境下，内部控制审计可能发挥的作用必然有限。甚至，在特殊的情境下，内部控制审计会成为管理权争夺的工具。这时，内部控制审计意见更应该谨慎对待。

事业单位分类改革相关会计处理难点分析

一、转制过渡衔接阶段的会计处理难点分析

（一）事业单位转制为行政单位过渡衔接阶段应关注对外投资科目结转处理按照《行政单位财务规则》（财政部第 71 号令），规定“行政单位不得以任何形式用占有、使用的国有资产对外投资或者举办经济实体。对于未与行政单位脱钩的经济实体行政单位应当按照有关规定进行监管。”因此，《行政单位会计制度》未设置“短期投资”、“对外投资”科目。《事业单位财务规则》（财政部令第 68 号）规定“事业单位不得使用财政拨款及其结余进行对外投资，不得从事股票、期货、基金、企业债券等投资，国家另有规定的除外。”也就是说可能存在非财政拨款形成的股票、基金等投资。

转制时，事业单位应对原有的股权、债权投资进行清理处置，如股票投资可由上市公司定向回购、基金办理赎回、期货交割、企业债券回购等，所得款项可作为行政单位成立时的国家资本入账。转制基准日未处置完毕的投资，“短期投资”科目余额转入新账中“其他应收款”科目，“对外投资”科目余额应转入新账中“待处置资产损益”科目。

（二）事业单位转制为企业过渡衔接阶段应关注净资产类科目结转处理

1. 原账“事业基金”、“非流动资产基金”、“专用基金”科目余额结转处理。《企业会计准则》未设置“事业基金”、“非流动资产基金”、“专用基金”科目，但设置了“盈余公积”科目，用于弥补亏损、转增资本（或股本）；“法定公益金”科目，用于职工集体福利等。在转制时将原账中“事业基金”余额转入新账“盈余公积”科目，将“非

流动资产基金”余额转入新账“实收资本”科目，将“专用基金”余额转入新账“法定公益金”科目。

2. 原账“非财政补助结转”、“财政补助结转”、“财政补助结余”科目余额结转处理。《企业会计准则》未设置“非财政补助结转”、“财政补助结转”科目。考虑“非财政补助结转”、“财政补助结转”资金继续用于项目执行，建议将原账中“非财政补助结转”、“财政补助结转”余额转入新账“其他应付款”科目下设明细科目核算。

3. 原账“财政补助结余”科目余额结转处理。《企业会计准则》未设置“非财政补助结转”、“财政补助结转”、“财政补助结余”科目，但设置了“资本公积--拨款转入”科目，用于企业收到国家拨入的专门用于技术改造、技术研究等的拨款项目完成后，按规定转入资本公积的部分。原账中“财政拨款结余”余额，如按照相关规定需要上缴财政的部分转入新账“其他应付款”科目核算；如按照相关规定留存本单位使用，转入新账“资本公积--拨款转入”科目。

4. 原账“非财政补助结余分配”、“事业结余”、“经营结余”科目。“非财政补助结余分配”、“事业结余”和“经营结余”年末一般无余额，不需进行转账处理。如“经营结余”有借方余额（系经营亏损），转账时应转入新账中“利润分配”科目借方。

二、转制后的会计处理难点分析

（一）事业单位转行政单位后的会计处理难点分析

事业单位转制为行政单位后，较多会计处理是大体相同的，也有一些会计处理因财务规则不同、科目设置差异发生很大变化，需要特别注意。

1. 期末结转的会计核算。事业单位转制为行政单位，对财政资金期末结转的会计处理基本相同，主要难点是对非财政资金期末结转，

其中: (1) 年末对已完成的非财政专项资金结余的结转, 转制前后最主要区别是对留归本单位使用结余资金的会计处理, 事业单位结转处理是: 借记“非财政补助结转”, 贷记“事业基金(留归)”。行政单位结转处理是: 借记“其他资金结转结余--项目结转--结余调剂”, 贷记“其他资金结转结余--非项目结转--结余调剂(留归)”。(2) 年末对已完成的非财政非专项资金结余的结转, 转制前后主要区别是事业单位存在结余分配, 借记“事业结余”或“经营结余”, 贷记“非财政补助结余分配”; 而行政单位只结转不分配, 具体分录与非财政专项资金结余处理一致, 这是需要特别注意的地方。

2. 应付账款的会计核算。转制前, 事业单位应付账款核算不涉及净资产类科目, 转制后, 行政单位应付账款核算涉及净资产类科目。以行政单位外购存货为例: 发生应付款项时, 借记“存货”, 贷记“资产基金——存货”; 同时借记“待偿债净资产”, 贷记“应付账款”。偿还应付款时, 借记“应付账款”, 贷记“待偿债净资产”; 同时借记“经费支出”, 贷记“银行存款”等。

3. 资产基金的会计核算。转制前, 事业单位通过“非流动资产基金”科目核算长期投资、固定资产、在建工程和无形资产等 4 项非流动资产, 存货核算不涉及净资产类科目。转制后, 行政单位设置“资产基金”科目, 核算固定资产、在建工程、无形资产、预付账款、存货、政府储备物资、公共基础设施等 7 项资产。净资产核算范围发生变化, 增加了预付账款、存货、政府储备物资和公共基础设施等 4 项, 会计处理时一定要多加注意。

(二) 事业单位转企业后的会计处理难点分析

事业单位转制为企业的情况大体可以分为两类, 一类是转制前事业单位就是企业化管理, 日常全部经济业务按照《企业会计制度》进

行会计核算，年末编报企业决算报表，同时再按照《事业单位会计制度》编报一套事业单位决算报表，用于上报主管部门，这一类事业单位转制企业在会计核算上没有太多变化，会计人员在转制过程中不需要做过渡衔接阶段的会计处理，转制后执行企业会计制度也非常顺畅，不存在因制度转换出现不适应的问题。另一类是转制前事业单位就是执行《事业单位会计制度》，转制后执行《企业会计制度》，这一类事业单位转制时，需要做过渡阶段的会计处理，转制后，因执行的会计制度、核算原则存在较大差异，很多会计处理发生重大变化，如净资产、收入、支出科目完全不同财务人员按照新的企业会计制度要求进行核算慢慢体会适应，一般不会发生混淆。但也有一些科目转制后，虽然科目名称没有变化，但相同的会计业务核算方式方法发生重要转变，需要重点理解，正确使用。还有就是年末结转会计处理，事业单位和企业做法大不相同。结合账务处理差异较大的几个科目核算举例分析如下：

1. 固定资产的会计核算。转制前后，在固定资产会计核算中，购置需要安装的固定资产、固定资产处置等会计处理基本是一致的但对购入不需要安装的固定资产、计提月折旧、固定资产改扩建等后续改造、固定资产盘盈盘亏等会计处理、固定资产处置收入的会计处理不一致。具体如下：

（1）购入不需要安装固定资产。企业会计处理不通过净资产类科目，事业单位要通过"非流动资产基金"净资产类科目核算。

事业单位会计处理：借记“事业支出”等，贷记“银行存款”等；同时，借记“固定资产”，贷记“非流动资产基金——固定资产”。企业会计处理：借记“固定资产”，贷记“银行存款”。

（2）固定资产改良。企业按资本化进行会计处理，改良完成后

从在建工程转固定资产后，再通过折旧记支出；事业单位按资本化进行会计处理，但改良过程就要通过支出和净资产类科目。

事业单位会计处理：改良前，将固定资产转入在建工程，借记“在建工程”，贷记“非流动资产基金--在建工程”；同时，借记“非流动资产基金--在建工程”和“累计折旧”，贷记“固定资产”。改良过程中，按照实际支付的工程价款，借记“在建工程”，贷记“非流动资产基金--在建工程”；同时，借记“事业支出”，贷记“银行存款”等。改良完成后，借记“固定资产”，贷记“非流动资产基金--固定资产”；同时，借记“非流动资产基金--在建工程”，贷记“在建工程”。

企业会计处理：改良前，将固定资产转入在建工程，借记“在建工程”和“累计折旧”，贷记“固定资产”。改良过程中，按照实际支付的工程价款，借记“在建工程”，贷记“银行存款”等。改良完成后，借记“固定资产”，贷记“在建工程”。同时，按照重新确定的使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧，借记“制造费用”或“管理费用”等，贷记“累计折旧”。

（3）固定资产清查发生的盘盈。事业单位要记入“非流动资产基金”科目核算，而企业要记入“营业外收入”科目核算。

事业单位会计处理：按照清查出的盘盈资产确定的价值，借记“固定资产”，贷记“非流动资产基金--固定资产”。

企业单位会计处理：按照清查出的盘盈资产确定的价值，借记“待处理财产损溢”，贷记“营业外收入”。

（4）固定资产清查发生的盘亏或毁损、报废。事业单位要记入“非流动资产基金”科目核算，而企业要记入“营业外收入”和“营业外支出”科目核算。

事业单位会计处理：按照清查出的盘亏或毁损、报废固定资产确

定的价值，待批准处置后，借记“非流动资产基金--固定资产”，贷记“待处置资产损益”。处置净收入，事业单位需要上缴国库的借记“待处置资产损益--处置净收入”，贷记“应缴国库款”核算。企业会计处理：按照清查出的盘亏或毁损、报废固定资产确定的价值，待批准处置后，借记“营业外支出”，贷记“待处置资产损益”。处置净收入，借记“待处置资产损益”，贷记“营业外收入”。

2. 对外投资的会计核算。企业对外投资按照投资期限要分为长期短期，按照投资性质可分为股权投资和债权投资，按照投资内容可分为实物性资产投资、货币性资产投资 and 无形资产投资；投资核算方法也分为成本法和权益法；还要涉及减值准备核算等，相比事业单位会计核算，企业核算要复杂很多。下面仅以投资收益处理为例，说明需要注意的转制前后会计处理不同处。长期股权投资持有期间，收到利润等投资收益时，事业单位会计处理是按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“其他收入--投资收益”科目。企业会计处理：

（1）长期股权投资采用成本法核算的，应按被投资单位宣告发放的现金股利或利润中属于本企业的部分，借记“应收股利”科目，贷记“投资收益”科目；属于被投资单位在取得投资前实现净利润的分配额，应作为投资成本的收回，贷记“长期股权投资”。

（2）长期股权投资采用权益法核算的，资产负债表日，企业应根据被投资单位实现的净利润或经调整的净利润计算应享有的份额，借记“长期股权投资（损益调整）”，贷记“投资收益”科目。被投资单位发生亏损、分担亏损份额超过长期股权投资而冲减长期权益账面价值的，借记“投资收益”科目，贷记“长期股权投资（损益调整）”科目。被投资单位以后宣告发放现金股利或利润时，企业计算

应分得的部分，借记“应收股利”科目，贷记“长期股权投资（损益调整）”。收到被投资单位发放的股票股利，不进行账务处理，但应在备查簿中登记。发生亏损的被投资单位以后实现净利润的，企业计算应享有的份额，如有未确认投资损失的，应先弥补未确认的投资损失，弥补损失后仍有余额的，借记“长期股权投资（损益调整）”，贷记“投资收益”科目。

管理杂谈

从墨菲定律悟到五条人生真言

生活中，你是否经历过 1.等公车太久没来，你刚刚想走远打车，回头公车就来了。2.东西派不上用场，决定丢掉后；东西只要一丢掉，突然就会发现某一天它很有用。3.在超市里结帐，总觉得另一排动的比较快；你换到另一排，你原来站的那一排，就开始动的比较快了。4.你早到了，会议却取消；你准时到，却还要等；迟到，就是迟了。5.当你和别人共同出游，越是不想看到谁，往往越容易遇见谁。其实，这就是：“墨菲定律” 墨菲定律”是一种心理学效应，由爱德华·墨菲（Edward A. Murphy）工程师提出的。它的主要内容是：1、任何事都没有表面看起来那么简单 2、所有的事都会比你预计的时间长 3、会出错的事总会出错 4、如果你担心某种情况发生，那么它就更有可能会发生。知道了“墨菲定律”，我们应该学会 1.别跟傻瓜吵架，不然旁人会搞不清楚，到底谁是傻瓜。2.你往往会找到不是你正想找的东西。3.有能力的——让他做；没能力的——教他做；做不来的——管理他。4.做恶总是要遭报应的，现在未报，不是不报，只是时候未到。5.明天又是一个新的开始。

新华社：中国资本市场进入“严监管时代”

中国资本市场进入“严监管时代”。几乎所有关注资本市场的人都会给刚刚过去的猴年下一个这样的注解。

重拳打击首例信息操纵、首例国债期货操纵、首例利用沪港通操纵……随着稽查执法风暴的强势来袭，变革、重塑、定位三个关键词正标注着资本市场发展的新方位。

变革：稽查风暴呈现新特点

数据显示，2016 年，证监会做出行政处罚决定书 218 份，同比增长 21%；罚没金额 42.83 亿元，同比增长 288%，单个案件罚没款金额最高超过 10 亿元，为历史最高罚单。

在这些处罚结果之外，还有一组数字更值得关注。近两年，证监会新增立案 647 件，移交审理 463 件；向公安机关移送案件 110 件，通报线索 60 余件。

两组数字背后体现出监管层持续加强违法违规行为的惩处力度，保持执法高压态势。除了果断和魄力，在这场监管变革中，人们也发现了越来越多的新特点。

稽查执法的手段越来越多样。现场检查、专项核查、市场监察、舆情监测、投诉举报……每一天，都有无数线索汇集到监管部门。如何把这些分散的线索化零为整？大数据正在为证券期货违法违规者布下“天罗地网”。通过“数据建模+机器学习”，内幕交易、市场操纵和“老鼠仓”等违法行为的类案模型建立，随着大数据的积累，监管嗅觉将愈加灵敏。

2016 年也是证券期货跨境执法协作里程碑式的一年。首例利用沪港通实施的跨境操纵市场案被中国证监会与香港证监会联手“拿下”，借道沪股通交易机制反向操纵 A 股的“猫腻”最终难逃法律严惩。跨境协作正在成为全球证券监管机构的共识，据统计，全年境外监管机构向中国证监会请求协查案件 142 件，中国证监会请求境外监管机构协查案件 36 件。

在常态办案的同时，打击 IPO 欺诈发行及信息披露违法、中介机构未勤勉尽责、操纵市场、利用未公开信息交易等 4 大专项执法成为 2016 年稽查执法的亮点。

重塑：市场生态正在洗牌

健康的资本市场离不开良好的市场生态，监管层的稽查风暴正在重塑市场生态。

一系列稽查行动向市场传递着强烈警示信号：只有参与市场的各方遵守规则，市场生态才能达到净化和平衡。同时，通过典型个案的严厉查办，对每一名投资者形成“反射性防护”，对每一类违规手法调教纠偏。

作为资本市场最为严重的欺诈行为之一，IPO 欺诈发行及虚假披露一直是市场各方痛恨的“痼疾”。首家因欺诈发行退市的欣泰电气、首家因重大信息披露违法被退市的*ST 博元……监管层猴年剑指这一市场“痼疾”，对首发申请企业和相关中介产生了强烈警示。

据了解，目前已有近 70 家 IPO 企业主动撤回申请，让一些心存侥幸、意图“带病申报”的企业和中介机构知难而退。

对审计评估乱象的治理风暴同样来得猛烈。2016 年，在证监会首次集中专门对审计、评估机构开展的稽查执法行动中，6 家机构被查出。

证监会新闻发言人邓舸曾表示，在信息不对称，尤其是存在舞弊的情况下，如果缺乏信息披露可信度的独立保障机制，受巨大利益驱使，证券市场信息欺诈行为必然频发高发。

业内人士指出，公司财务会计信息和资产评估信息，直接关系投资者的判断决策。因其专业性、技术性和复杂性，资本市场设立了外部审计和评估制度来进行专业鉴证，由专业机构发挥有效监督作用。

治理审计评估乱象，亮明了稽查执法关注焦点：中介机构的履职尽责已成为监管重点，坚决抑制中介机构出具“量身定做”式的报告，审计评估机构要真正发挥市场看门人的作用。

定位：资本市场的“守护神”

从去年2月上任开始，证监会主席刘士余就提出了“依法监管、全面监管、从严监管”的监管理念，一年以来，从脱稿痛批野蛮收购到“逮鼠打狼，严惩资本大鳄”再到证券期货监管会上全面亮明加强监管的决心，监管思路和监管方向的定位日渐明晰。

刘士余指出，今年将深化依法全面从严监管，维护市场秩序，继续提升监管能力。他多次强调，持续打击资本市场违法违规行为，稽查执法力度只能加强，不能弱化。“坚持市场证明行之有效的监管政策和做法不动摇、不折腾，务求实效。”

值得注意的是，2016年证监会首次与公安部联合开展专项执法行动，探索建立和加强行政与刑事在信息共享、执法联动、案件移送等方面的协作机制，形成打击合力。此外，监管部门也正在与最高法、最高检、公安部等积极沟通，推动相关司法解释尽快出台。

透过对稽查执法的重点关注，不难看出监管部门的决心。作为增强监管威慑力和化解市场风险最直接、最有效的手段，稽查执法成为要牵住的“牛鼻子”。

作为资本市场“守护神”，监管层重点关注稽查执法是为了保护资本市场的投融资功能，更是为了保护投资者的合法权益。通过监管，引导资本市场回归“初心”，真正为实体经济注入活力。