



揽院
YARD 低密度精英生活

首付5万

137m²送70m²
复式电梯微墅

城里的家业，山湖中的院子

负公摊0浪费·户户露台·浪漫花院·全龄配套

三木31年 家在情长在

三木集团简介

三木集团于1984年成立，1996年在深交所成功上市，
是一家大型综合类企业集团，
主营业务包括：房地产开发、基础设施建设和进出口贸易。
31年风雨兼程，三木收获硕果累累，
未来更志在成为海峡两岸经济区具有影响力的上市公司，
成为值得信赖的企业长青树。

三木地产 水岸江山 出品

968893 项目地址：马尾登龙支路1号 全程代理：联众天格/天知地产营销



华兴会计师

独立 客观 公正

优质 廉洁 高效

01
2016



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



福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）
首席合伙人林宝明
祝广大客户猴年事业发达、新春快乐如意！



华兴所召开后勤工作协调会



质控部开会研究工作



业务一部在福建三木集团股份有限公司审计



审计师李政与福建三木集团股份有限公司
高管沟通审计工作



业务八部在福建嘉里国际贸易中心有限公司审计



项目经理黄玉润与福建嘉里国际贸易中心
有限公司财务经理沟通审计事项

HUAXING
ACCOUNTANTS

华兴会计师
2016年第01期（总第240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 蓁 赖振南
林希敏 林桂富 林 辉
林 霞 郑永勤 曹隆森
郑 基 胡旭斌 徐锦腾
郭振宏 黄双兴

执 行 编 辑：卢淑燕 郑永勤 马醒钟
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

金猴跃长空 华兴再启航	3
关于印发《企业会计准则解释第8号》的通知 （财会〔2015〕23号）	4
关于完善港口建设费征收政策有关问题的通知 （财会〔2015〕131号）	6
关于修改《车辆购置税征收管理办法》的决定 （国家税务总局令第38号）	6
关于有限合伙制创业投资企业法人合伙人 企业所得税有关问题的公告 （国家税务总局公告2015年第81号）	9
关于《适用增值税零税率应税服务退（免）税 管理办法》的补充公告 （国家税务总局公告2015年第88号）	10
关于发布《市场采购贸易方式出口货物免税 管理办法（试行）》的公告 （国家税务总局公告2015年第89号）	11
关于营业税改征增值税试点期间有关增值税 问题的公告 （国家税务总局公告2015年第90号）	12

会计

“应发”与“实发”账务处理有差别	13
税费存在不同的会计核算方式	14
企业限售股权会计如何处理	15
关于新三板挂牌公司申报期每股收益 计算问题的分析	17
深度解析增值税三级账户核算法	19
小企业以前年度损益调整事项如何核算	20
年末结账如何检查财务报表是否合适	22
长期待摊费用的会计核算	23



非货币性资产投资应确认所得	24
企业承租房屋装修费的财税处理	25

税收

企业“营改增”需把握七个点	26
把握小微企业所得税优惠政策三大变化	29
企业分立业务的税收处理	30
职工教育经费可分三种情形扣除	30
购物赠品如何开具发票有讲究	31
盈余积累转增资本怎样计算个人所得税	33
增值税抵扣八种情形无须转出进项税额	34
企业支付安置残疾人员工资可享加计扣除	35

审计

函证及其替代测试的四大误区	36
---------------	----

咨询信箱

分配股利如何代扣代缴个人所得税	38
个人以非货币性资产投资取得所得如何计征 个人所得税	39
代扣代缴个人所得税手续费如何确认收入	39

审计

结束也是新的开始	39
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
顾问室：87843101
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
内控部：87271910
业务一部：87841405 87828491
业务二部：87827014 87851449
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
业务九部：87271910
业务十部：87113401 87115045
业务十一部：87834201 87837114
传真（7楼）：87859142
传真（8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
 0592—2694788（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

2016新年献词

金猴跃长空 华兴再启航

福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）首席合伙人

林宝明

一元复始山河美，万象更新锦绣春。刚刚过去的2015年是福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）改制的第二年，在福建省财政厅、中国注册会计师协会和福建省注册会计师协会等有关部门的关心和支持下，华兴所各项工作顺利，取得较佳效益，业务收入再创新高，连续12年榜列全国会计师事务所综合评价前百家。这些成绩的取得归功于各级领导和有关部门的关心指导，归功于广大客户的大力支持及全所员工的团结协作和勤奋努力。值此辞旧迎新之际，我谨代表福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙），通过《华兴会计师》月刊向各级领导、有关部门、广大客户以及全体员工致以衷心的感谢和崇高的敬意！

2016年是十三五规划开局之年，也是决胜全面小康开局之年。前景令人鼓舞，催人奋进。这一年是福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）转制第三年，机遇和挑战等待着我们，我们要以十八届五中全会精神为指引，贯彻“创新、协调、

绿色、开发、共享”五大发展理念，遵守诚信、独立、客观、公正职业道德，以严谨的态度，创新的意识和务实的工作作风，更好地服务国家经济建设。同时进一步注重事务所内部改革治理，加快人才培养，控制审计风险，进一步做强、做大再上台阶，竭力为广大客户提供更优质的专业服务。

《华兴会计师》自创刊以来，一直竭力为广大客户提供政策和法规信息，建立业务交流和咨询服务的平台，同时为活跃企业文化，加强团队精神创造归属感。新的一年，我们将进一步充实新内容，办好刊物，真诚希望《华兴会计师》月刊成为广大客户和会计、审计人员及全体员工的精神家园。

新的一年，充满希望，让我们携手并肩在各自岗位上自觉履行职责，肩负社会重任，在社会开拓市场改革发展征途中为各领域业务服务，再添宏图！

恭 祝 大 家 猴 年 事业 腾飞，吉 祥 如意！

关于印发《企业会计准则解释第8号》的通知
财会〔2015〕23号

为了深入贯彻实施企业会计准则，解决执行中出现的问题，同时，实现企业会计准则持续趋同和等效，我部制定了《企业会计准则解释第8号》，现予印发，请遵照执行。

财政部
2015年12月16日

附件：

企业会计准则解释第8号

一、商业银行及其子公司（以下统称为“商业银行”）应当如何判断是否控制其按照银行业监督管理委员会相关规定发行的理财产品（以下称为“理财产品”）？

答：商业银行应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》（以下简称《合并财务报表准则》）的相关规定，判断是否控制其发行的理财产品。如果商业银行控制该理财产品，应当按照《合并财务报表准则》的规定将该理财产品纳入合并范围。

商业银行在判断是否控制其发行的理财产品时，一、商业银行及其子公司（以下统称为“商业银行”）应当如何判断是否控制其按照银行业监督管理委员会相关规定发行的理财产品（以下称为“理财产品”）？

答：商业银行应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》（以下简称《合并财务报表准则》）的相关规定，判断是否控制其发行的理财产品。如果商业银行控制该理财产品，应当按照《合并财务报表准则》的规定将该理财产品纳入合并范围。

商业银行在判断是否控制其发行的理财产品时，应当综合考虑其本身直接享有以及通过所有子公司（包括控制的结构化主体）间接享有权利而拥有的权力、可变回报及其联系。分析可变回报时，至少应当关注以下方面：

可变回报通常包括商业银行因向理财产品提供管理服务获得的决策者薪酬和其他利益：前者包括各种形式的理财产品管理费（含各种形式的固定管理费和业绩报酬等），还可能包括以销售费、托管费以及其他各种服务收费的名义收取的实质上为决策者薪酬的收费；后者包括各种形式的直接投资收益，提供信

用增级或支持等而获得的补偿或报酬，因提供信用增级或支持等而可能发生或承担的损失，与理财产品进行其他交易或者持有理财产品其他利益而取得的可变回报，以及销售费、托管费和其他各种名目的服务收费等。其中，提供的信用增级包括担保（例如保证理财产品投资者的本金或收益、为理财产品的债务提供保证等）、信贷承诺等；提供的支持包括财务或其他支持，例如流动性支持、回购承诺、向理财产品提供融资、购买理财产品持有的资产、同理财产品进行衍生交易等。

商业银行在分析享有的可变回报时，不仅应当分析与理财产品相关的法律法规及各项合同安排的实质，还应当分析理财产品成本与收益是否清晰明确，交易定价（含收费）是否符合市场或行业惯例，以及是否存在其他可能导致商业银行最终承担理财产品损失的情况等。商业银行应当慎重考虑其是否在没有合同义务的情况下，对过去发行的具有类似特征的理财产品提供过信用增级或支持的事实或情况，至少包括以下几个方面：

1. 提供该信用增级或支持的触发事件及其原因，以及预期未来发生类似事件的可能性和频率。
2. 商业银行提供该信用增级或支持的原因，以及做出这一决定的内部控制和管理流程；预期未来出现类似触发事件时，是否仍将提供信用增级和支持（此评估应当基于商业银行对于此类事件的应对机制以及内部控制和管理流程，且应当考虑历史经验）。
3. 因提供信用增级或支持而从理财产品获取的对价，包括但不限于该对价是否公允，收取该对价是否存在不确定性以及不确定性的程度。

4. 因提供信用增级或支持而面临损失的风险程度。

如果商业银行按照《合并财务报表准则》判断对所发行的理财产品不构成控制，但在该理财产品的存续期内，商业银行向该理财产品提供了合同义务以外的信用增级或支持，商业银行应当至少考虑上述各项事实 and 情况，重新评估是否对该理财产品形成控制。经重新评估后认定对理财产品具有控制的，商业银行应当将该理财产品纳入合并范围。同时，对于发行的具有类似特征（如具有类似合同条款、基础资产构成、投资者构成、商业银行参与理财产品而享有可变回报的构成等）的理财产品，商业银行也应当按照一致性原则予以重新评估。

二、商业银行应当如何对其发行的理财产品进行会计处理？

答：商业银行发行的理财产品应当作为独立的会计主体，按照企业会计准则的相关规定进行会计处理。

（一）会计核算

对于理财产品持有或发行的金融工具，在采用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（以下简称《金融工具确认计量准则》）、《企业会计准则第37号——金融工具列报》（以下简称《金融工具列报准则》）和《企业会计准则第39号——公允价值计量》（以下简称《公允价值计量准则》）时，应当至少考虑以下内容：

1. 分类

对于理财产品持有的金融资产或金融负债，应当根据持有目的或意图、是否有活跃市场报价、金融工具现金流量特征等，按照《金融工具确认计量准则》有关金融资产或金融负债的分类原则进行恰当分类。

如果理财产品持有的非衍生金融资产由于缺乏流动性而难以在市场上出售（如非标准化债权资产），则通常不能表明该金融资产是为了交易目的而持有的（如为了近期内出售，或者属于进行集中管理的可辨认金融工具组合的一部分，且有客观证据表明近期采用短期获利方式对该组合进行管理），因而不应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产中的交易性金融资产。

如果理财产品持有的权益工具投资在活跃市场中没有报价，且采用估值技术后公允价值也不能可靠计

量，则不得将其指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

如果商业银行因为估值流程不完善或不具备估值能力，且未能或难以有效利用第三方估值等原因，无法或难以可靠地评估理财产品持有的金融资产或金融负债的公允价值，则通常不能表明其能以公允价值为基础对理财产品持有的金融资产或金融负债进行管理和评价，因而不得依据《金融工具确认计量准则》，将该金融资产或金融负债指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具。

理财产品发行的金融工具，应当按照《金融工具列报准则》的相关规定进行分类。

在对理财产品进行会计处理时，应当按照企业会计准则的相关规定规范使用会计科目，不得使用诸如“代理理财投资”等可能引起歧义的科目名称。

2. 计量

对于理财产品持有的金融资产或金融负债，应当按照《金融工具确认计量准则》、《公允价值计量准则》和其他相关准则进行计量。其中：

（1）公允价值计量

对于以公允价值计量的金融资产或金融负债，应当按照《公允价值计量准则》的相关规定确定其公允价值。通常情况下，金融工具初始确认的成本不符合后续公允价值计量要求，除非有充分的证据或理由表明该成本在计量日仍是对公允价值的恰当估计。

（2）减值

理财产品持有的除以公允价值计量且其变动计入当期损益之外的金融资产，应当按照《金融工具确认计量准则》中有关金融资产减值的规定，评估是否存在减值的客观证据，以及确定减值损失的金额并进行会计核算。

（二）列报

商业银行是编报理财产品财务报表的法定责任人。如果相关法律法规或监管部门要求报送或公开理财产品财务报表，商业银行应当确保其报送或公开的理财产品财务报表符合企业会计准则的要求。

三、商业银行应当在2016年年度及以后期间的财务报告中适用本解释要求。本解释生效前商业银行对理财产品的会计处理与本解释不一致的，应当进行追溯调整，追溯调整不可行的除外。

关于完善港口建设费征收政策有关问题的通知

财税〔2015〕131号

为进一步规范港口建设费征收管理，切实减轻外贸和水运企业负担，促进水运基础设施建设，现就完善港口建设费征收政策有关问题通知如下：

一、对水运进港货物中属于船过船作业以及卸船未提离港口库场又直接办理转船转运的，无论收货人（或其代理人）是否发生变更，在水运全过程只征收一次港口建设费。但在转运港口提离港口库场并重新办理托运手续的，在转运港口应征收港口建设费。

（一）对国外进口货物，收货人（或其代理人）向第一次转运港口的海事管理机构报送货物中转信息，并缴纳港口建设费。对该货物在其他转运港口均不再征收港口建设费。

（二）对国内出口货物，托运人（或其代理人）在装船港办理转运出港手续时，应向装船港的海事管理机构报送货物中转信息，并缴纳港口建设费。对该货物在其他转运港口均不再征收港口建设费。其中，装船港不是对外开放口岸港口的，第一次在对外开放口岸港口转运时，收货人（或其代理人）应向该港口的海事管理机构报送货物中转信息，并缴纳港口建设费。

（三）货物中转信息发生变化的，收货人（或其代理人）应及时向转运港海事管理机构提供货物贸易合同、运输合同等相关证明材料；不能提交的，应缴纳港口建设费。

二、对国内出口货物，装船港是南京长江大桥以上长江干线和其他内河的非对外开放口岸港口，且卸船

港或转运港是沿海和南京长江大桥以下长江干线对外开放口岸港口的，由卸船港或转运港按现行征收标准减半征收港口建设费。

三、货物的装船港和卸船港均为对外开放口岸港口，且托运人（或其代理人）未按规定在装船港缴纳港口建设费的，收货人（及其代理人）应在卸船港按装船港和卸船港适用的征收标准择高缴纳港口建设费。

四、对30英尺以下的非标准集装箱，按20英尺集装箱的征收标准征收港口建设费。对30英尺（含30英尺）以上的非标准集装箱，按40英尺集装箱的征收标准征收港口建设费。

五、港口经营人应当配合海事管理机构做好港口建设费征收工作，及时向海事管理机构提供货物装卸作业信息，在办理货物装船提离港口手续时应核对港口建设费缴讫凭证或其他缴费证明。对未缴清港口建设费的货物，港口经营人不得办理货物装船或提离港口手续，并向海事管理机构报告。交通运输部海事局要加快完善港口建设费征稽管理系统，并与港口经营人货物装卸作业信息系统联网，实时掌握应缴费货物进出港信息。各地海事管理机构应加强对国内航行船舶所载货物缴讫港口建设费情况的稽查，提升港口建设费应征尽征管理能力。

六、本通知自2016年4月1日起实施。

财政部 交通运输部
2015年12月18日



关于修改《车辆购置税征收管理办法》的决定

国家税务总局令第38号

《国家 税务总局关于 修改〈车 辆购置 税征收管 理办法〉的决定》，已经2015年12月17日国家税务总局2015年度第2次局务会议审议通过，现予公布，自2016

年2月1日起施行。

国家税务总局局长：王军
2015年12月28日

国家税务总局关于修改《车辆购置税征收管理办法》的决定

根据《国务院关于取消非行政许可审批事项的决定》（国发〔2015〕27号），国家税务总局决定对《车辆购置税征收管理办法》作如下修改：

将第二十一条修改为：“ 国家税务总局定期编列免税图册。车辆购置税免税图册管理办法由国家税务总局另行制定。”

本决定自2016年2月1日起施行。
《车辆购置税征收管理办法》根据本决定作相应

的修改，重新公布。

车辆购置税征收管理办法

（2014年12月2日国家税务总局令第33号公布根据
2015年12月28日《国家税务总局关于修改〈车辆购置税
征收管理办法〉的决定》修正）

第一条 根据《中华人民共和国税收征收管理法》
（以下简称税收征管法）、《中华人民共和国税收征收
管理法实施细则》、《中华人民共和国车辆购置税暂行
条例》（以下简称车辆购置税条例）及有关法律法规规
定，制定本办法。

第二条 车辆购置税的征税、免税、减税范围按照
车辆购置税条例的规定执行。

第三条 纳税人应到下列地点办理车辆购置税纳
税申报：

（一）需要办理车辆登记注册手续的纳税人，向车
辆登记注册地的主管税务机关办理纳税申报；

（二）不需要办理车辆登记注册手续的纳税人，
向纳税人所在地的主管税务机关办理纳税申报。

第四条 车辆购置税实行一车一申报制度。

第五条 纳税人购买自用应税车辆的，应自购买之
日起60日内申报纳税；进口自用应税车辆的，应自进口
之日起60日内申报纳税；自产、受赠、获奖或者以其他
方式取得并自用应税车辆的，应自取得之日起60日内申
报纳税。

第六条 免税车辆因转让、改变用途等原因，其免
税条件消失的，纳税人应在免税条件消失之日起60日
内到主管税务机关重新申报纳税。

免税车辆发生转让，但仍属于免税范围的，受让方
应当自购买或取得车辆之日起60日内到主管税务机关
重新申报免税。

第七条 纳税人办理纳税申报时应如实填写《车辆
购置税纳税申报表》（以下简称纳税申报表），同时提
供以下资料：

- （一）纳税人身份证明；
- （二）车辆价格证明；
- （三）车辆合格证明；
- （四）税务机关要求提供的其他资料。

第八条 免税条件消失的车辆，纳税人在办理纳税
申报时，应如实填写纳税申报表，同时提供以下资料：

（一）发生二手车交易行为的，提供纳税人身份证
明、《二手车销售统一发票》和《车辆购置税完税证明》
（以下简称完税证明）正本原件；

（二）未发生二手车交易行为的，提供纳税人身份
证明、完税证明正本原件及有效证明资料。

第九条 车 辆购置 税计 税价格 按照以下情 形确
定：

（一）纳税人购买自用的应税车辆，计税价格为纳
税人购买应税车辆而支付给销售者的全部价款和价外
费用，不包含增值税税款；

（二）纳税人进口自用的应税车辆：

计税价格=关税完税价格+关税+消费税

（三）纳税人购买自用或者进口自用应税车辆，申
报的计税价格低于同类型应税车辆的最低计税价格，
又无正当理由的，计税价格为国家税务总局核定的最
低计税价格；

（四）纳税人自产、受赠、获奖或者以其他方式取
得并自用的应税车辆的计税价格，主管税务机关参照
国家税务总局规定的最低计税价格核定；

（五）国家税务总局未核定最低计税价格的车辆，
计税价格为纳税人提供的有效价格证明注明的价格。
有效价格证明注明的价格明显偏低的，主管税务机关
有权核定应税车辆的计税价格；

（六）进口旧车、因不可抗力因素导致受损的车
辆、库存超过3年的车辆、行驶8万公里以上的试验车
辆、国家税务总局规定的其他车辆，计税价格为纳税人
提供的有效价格证明注明的价格。纳税人无法提供车
辆有效价格证明的，主管税务机关有权核定应税车辆
的计税价格；

（七）免税条件消失的车辆，自初次办理纳税申报
之日起，使用年限未满10年的，计税价格以免税车辆初
次办理纳税申报时确定的计税价格为基准，每满1年扣
减10%；未满1年的，计税价格为免税车辆的原计税价
格；使用年限10年（含）以上的，计税价格为0。

第十条 价外费用是指销售方价外向购买方收取的
基金、集资费、违约金（延期付款利息）和手续费、包装
费、储存费、优质费、运输装卸费、保管费以及其他各种
性质的价外收费，但不包括销售方代办保险等而向购
买方收取的保险费，以及向购买方收取的代购买方缴
纳的车辆购置税、车辆牌照费。

第十一条 最低计税价格是指国家税务总局依据
机动车生产企业或者经销商提供的车辆价格信息，参
照市场平均交易价格核定的车辆购置税计税价格。

车辆购置税最低计税价格管理办法由国家税务总局另行制定。

第十二条 纳税人购买自用或者进口自用的应税车辆，申报的计税价格低于同类型应税车辆的最低计税价格，又无正当理由的，是指除本办法第九条第（六）项规定车辆之外的情形。

第十三条 主管税务机关应对纳税申报资料进行审核，确定计税价格，征收税款，核发完税证明。

第十四条 主管税务机关对已经办理纳税申报车辆的征管资料及电子信息按规定保存。

第十五条 已缴纳车辆购置税的车辆，发生下列情形之一的，准予纳税人申请退税：

- （一）车辆退回生产企业或者经销商的；
- （二）符合免税条件的设有固定装置的非运输车辆但已征税的；
- （三）其他依据法律法规规定应予退税的情形。

第十六条 纳税人申请退税时，应如实填写《车辆购置税退税申请表》（以下简称退税申请表），由本人、单位授权人员到主管税务机关办理退税手续，按下列情况分别提供资料：

（一）车辆退回生产企业或者经销商的，提供生产企业或经销商开具的退车证明和退车发票。

未办理车辆登记注册的，提供原完税凭证、完税证明正本和副本；已办理车辆登记注册的，提供原完税凭证、完税证明正本、公安机关车辆管理机构出具的机动车注销证明。

（二）符合免税条件的设有固定装置的非运输车辆但已征税的，未办理车辆登记注册的，提供原完税凭证、完税证明正本和副本；已办理车辆登记注册的，提供原完税凭证、完税证明正本。

（三）其他依据法律法规规定应予退税的情形，未办理车辆登记注册的，提供原完税凭证、完税证明正本和副本；已办理车辆登记注册的，提供原完税凭证、完税证明正本、公安机关车辆管理机构出具的机动车注销证明或者税务机关要求的其他资料。

第十七条 车辆退回生产企业或者经销商的，纳税人申请退税时，主管税务机关自纳税人办理纳税申报之日起，按已缴纳税款每满1年扣减10%计算退税额；未满1年的，按已缴纳税款全额退税。

其他退税情形，纳税人申请退税时，主管税务机关依据有关规定计算退税额。

第十八条 纳税人在办理车辆购置税免（减）税手续时，应如实填写纳税申报表和《车辆购置税免（减）税申报表》（以下简称免税申报表），除按本办法第七

条规定提供资料外，还应根据不同情况，分别提供下列资料：

（一）外国驻华使馆、领事馆和国际组织驻华机构及其外交人员自用的车辆，分别提供机构证明和外交部门出具的身份证明；

（二）中国人民解放军和中国人民武装警察部队列入军队武器装备订货计划的车辆，提供订货计划的证明；

（三）设有固定装置的非运输车辆，提供车辆内、外观彩色5寸照片；

（四）其他车辆，提供国务院或者国务院授权的主管部门的批准文件。

第十九条 车辆购置税条例第九条“设有固定装置的非运输车辆”，是指列入国家税务总局下发的《设有固定装置非运输车辆免税图册》（以下简称免税图册）的车辆。

第二十条 纳税人在办理设有固定装置的非运输车辆免税申报时，主管税务机关应当依据免税图册对车辆固定装置进行核实无误后，办理免税手续。

第二十一条 国家税务总局定期编列免税图册。车辆购置税免税图册管理办法由国家税务总局另行制定。

第二十二条 主管税务机关要加强完税证明管理，不得交由税务机关以外的单位核发。主管税务机关在税款足额入库后发放完税证明。

完税证明不得转借、涂改、买卖或者伪造。

第二十三条 完税证明分正本和副本，按车核发，每车一证。正本由车主保管，副本用于办理车辆登记注册。

税务机关积极推行与车辆登记管理部门共享车辆购置税完税情况电子信息。

第二十四条 购买二手车时，购买者应当向原车主索要完税证明。

第二十五条 完税证明发生损毁丢失的，车主在补办完税证明时，填写《车辆购置税完税证明补办表》（以下简称补办表），分别按照以下情形予以补办：

（一）车辆登记注册前完税证明发生损毁丢失的，主管税务机关应依据纳税人提供的车辆购置税完税凭证联次或者主管税务机关车辆购置税完税凭证留存联次或者其电子信息、车辆合格证明补办；

（二）车辆登记注册后完税证明发生损毁丢失的，主管税务机关应依据车主提供的《机动车行驶证》或者《机动车登记证书》，核发完税证明正本（副本留存）。

第二十六条 完税证明内容与原申报材料不一致时，纳税人可以到发 证 税务机关办理完税证明的更正。

第二十七条 完税证明的样式、规格、编号由国家税务总局统一规定并印制。

第二十八条 主管税务机关应加强税源管理。发现纳税人不按规定进行纳税申报，造成不缴或者少缴应纳税款的，按税收征管法有关规定处理。

第二十九条 本办法涉及的纳税申报表、补办表、

退税申请表、免税申报表、车辆信息表的样式、规格由国家税务总局统一规定，另行下发。各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局自行印制使用，纳税人也可在主管税务机关网站自行下载填写使用。

第三十条 本办法自2015年2月1日起实施。《车辆购置税征收管理办法》（国家税务总局令第15号）、《国家税务总局关于修改〈车辆购置税征收管理办法〉的决定》（国家税务总局令第27号）同时废止。



关于有限合伙制创业投资企业法人合伙人 企业所得税有关问题的公告

国家税务总局公告2015年第81号

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、《财政部 国家税务总局关于将国家自主创新示范区有关税收试点政策推广到全国范围实施的通知》（财税〔2015〕116号）规定，现就有限合伙制创业投资企业法人合伙人企业所得税有关问题公告如下：

一、有限合伙制创业投资企业是指依照《中华人民共和国合伙企业法》、《创业投资企业管理暂行办法》（国家发展和改革委员会令第39号）和《外商投资创业投资企业管理规定》（外经贸部、科技部、工商总局、税务总局、外汇管理局令2003年第2号）设立的专门从事创业投资活动的有限合伙企业。

二、有限合伙制创业投资企业的法人合伙人，是指依照《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例以及相关规定，实行查账征收企业所得税的居民企业。

三、有限合伙制创业投资企业采取股权投资方式投资于未上市的中小高新技术企业满2年（24个月，下同）的，其法人合伙人可按照对未上市中小高新技术企业投资额的70%抵扣该法人合伙人从该有限合伙制创业投资企业分得的应纳税所得额，当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣。

所称满2年是指2015年10月1日起，有限合伙制创业投资企业投资于未上市中小高新技术企业的实缴投资满2年，同时，法人合伙人对该有限合伙制创业投资企业的实缴出资也应满2年。

如果法人合伙人投资于多个符合条件的有限合伙制创业投资企业，可合并计算其可抵扣的投资额和应分得的应纳税所得额。当年不足抵扣的，可结转以后纳税年度继续抵扣；当年抵扣后有结余的，应按照企业所

得税法的规定计算缴纳企业所得税。

四、有限合伙制创业投资企业的法人合伙人对未上市中小高新技术企业的投资额，按照有限合伙制创业投资企业对中小高新技术企业的投资额和合伙协议约定的法人合伙人占有限合伙制创业投资企业的出资比例计算确定。其中，有限合伙制创业投资企业对中小高新技术企业的投资额按实缴投资额计算；法人合伙人占有限合伙制创业投资企业的出资比例按法人合伙人对有限合伙制创业投资企业的实缴出资额占该有限合伙制创业投资企业的全部实缴出资额的比例计算。

五、有限合伙制创业投资企业应纳税所得额的确定及分配，按照《财政部 国家税务总局关于合伙企业合伙人所得税问题的通知》（财税〔2008〕159号）相关规定执行。

六、有限合伙制创业投资企业法人合伙人符合享受优惠条件的，应在符合条件的年度终了后3个月内向其主管税务机关报送《有限合伙制创业投资企业法人合伙人应纳税所得额分配情况明细表》（附件1）。

七、法人合伙人向其所在地主管税务机关备案享受投资抵扣应纳税所得额时，应提交《法人合伙人应纳税所得额抵扣情况明细表》（附件2）以及有限合伙制创业投资企业所在地主管税务机关受理后的《有限合伙制创业投资企业法人合伙人应纳税所得额分配情况明细表》，同时将《国家税务总局关于实施创业投资企业所得税优惠问题的通知》（国税发〔2009〕87号）规定报送的备案资料留存备查。

八、本公告自2015年10月1日起执行。2015年度符合优惠条件的企业，可统一在2015年度汇算清缴时办

理相关手续。《国家税务总局关于苏州工业园区有限合伙制创业投资企业法人合伙人企业所得税政策试点有关征收管理问题的公告》（国家税务总局公告2013年第25号）同时废止。

附件：1.有限合伙制创业投资企业法人合伙人应

纳税所得额分配情况明细表（略）

2.法人合 伙 人 应 纳 税 所 得 额 抵 扣情况明细表（略）

国家税务总局
2015年11月16日



关于《适用增值税零税率应税服务退（免）
税管理办法》的补充公告
国家税务总局公告2015年第88号

根据《财政部 国家税务总局关于影视等出口服务适用增值税零税率政策的通知》（财税〔2015〕118号），经商财政部同意，现对《适用增值税零税率应税服务退（免）税管理办法》（国家税务总局公告2014年第11号发布）补充公告如下：

一、适用增值税零税率应税服务的广播影视节目（作品）的制作和发行服务、技术转让服务、软件服务、电路设计及测试服务、信息系统服务、业务流程管理服务，以及合同标的物在境外的合同能源管理服务的范围，按照《营业税改征增值税试点实施办法》（财税〔2013〕106号文件印发）所附的《应税服务范围注释》对应的应税服务范围执行；适用增值税零税率应税服务的离岸服务外包业务的范围，按照《离岸服务外包业务》（附件1）对应的适用范围执行。以上适用增值税零税率的应税服务，本公告统称为新纳入零税率范围的应税服务。

境内单位和个人向国内海关特殊监管区域及场所内的单位或个人提供的应税服务，不属于增值税零税率应税服务适用范围。

二、向境外单位提供新纳入零税率范围的应税服务的，增值税零税率应税服务提供者申报退（免）税时，应按规定办理出口退（免）税备案。

三、增值税零税率应税服务提供者收齐有关凭证后，可在财务作销售收入次月起至次年4月30日前的各增值税纳税申报期内向主管国税机关申报退（免）税；逾期申报的，不再按退（免）税申报，改按免税申报；未按规定申报免税的，应按规定缴纳增值税。

四、实行免抵退办法的增值税零税率应税服务提供者，向境外单位提供研发服务、设计服务、新纳入零税率范围的应税服务的，应在申报免抵退税时，向主管国税机关提供以下申报资料：

（一）《增值税零税率应税服务免抵退税申报明细

表》（附件2）。

（二）《提供增值税零税率应税服务收讫营业款明细清单》（附件3）。

（三）《免抵退税申报汇总表》及其附表。

（四）当期《增值税纳税申报表》。

（五）免抵退税正式申报电子数据。

（六）下列资料及原始凭证的原件及复印件：

1.提供增值税零税率应税服务所开具的发票（经主管国税机关认可，可只提供电子数据，原始凭证留存备查）。

2.与境外单位签订的提供增值税零税率应税服务的合同。

提供软件服务、电路设计及测试服务、信息系统服务、业务流程管理服务，以及离岸服务外包业务的，同时提供合同已在商务部“服务外包及软件出口管理信息系统”中登记并审核通过，由该系统出具的证明文件；提供广播影视节目（作品）的制作和发行服务的，同时提供合同已在商务部“文化贸易管理系统”中登记并审核通过，由该系统出具的证明文件。

3.提供电影、电视剧的制作服务的，应提供行业主管部门出具的在有效期内的影视制作许可证明；提供电影、电视剧的发行服务的，应提供行业主管部门出具的在有效期内的发行版权证明、发行许可证明。

4.提供研发服务、设计服务、技术转让服务的，应提供与提供增值税零税率应税服务收入相对应的《技术出口合同登记证》及其数据表。

5.从与之签订提供增值税零税率应税服务合同的境外单位取得收入的收款凭证。

跨国公司经外汇管理部门批准实行外汇资金集中运营管理或经中国人民银行批准实行经常项下跨境人民币集中收付管理的，其成员公司在批准的有效期内，可凭银行出具给跨国公司资金集中运营（收付）公司符

合下列规定的收款凭证，向主管国税机关申报退（免）税：

（1）收款凭证上的付款单位须是与成员公司签订提供增值税零税率应税服务合同的境外单位或合同约定的跨国公司的境外成员企业。

（2）收款凭证上的收款单位或附言的实际收款人须载明有成员公司的名称。

（七）主管国税机关要求提供的其他资料及凭证。

五、实行免退税办法的增值税零税率应税服务提供者，应在申报免退税时，向主管国税机关提供以下申报资料：

（一）《外贸企业外购应税服务出口明细申报表》（附件4）。

（二）《外贸企业出口退税进货明细申报表》（需填列外购对应的增值税零税率应税服务取得增值税专用发票情况）。

（三）《外贸企业出口退税汇总申报表》。

（四）免退税正式申报电子数据。

（五）从境内单位或者个人购进增值税零税率应税服务出口的，提供应税服务提供方开具的增值税专用发票；从境外单位或者个人购进增值税零税率应税服务出口的，提供取得的解缴税款的中华人民共和国税收缴款凭证。

（六）本公告第四条第（六）项所列资料及原始凭证的原件及复印件。

六、主管国税机关受理增值税零税率应税服务退（免）税申报后，应按规定进行审核，经审核符合规定的，应及时办理退（免）税；不符合规定的，不予受理，按有关规定处理；存在其他审核疑点的，对应的退（免）税暂缓办理，待排除疑点后，方可办理。

七、主管国税机关对申报的对外提供研发、设计服务以及新纳入零税率范围的应税服务退（免）税，应审核以下内容：

（一）申报的增值税零税率应税服务应符合适用增值税零税率应税服务规定。

（二）增值税零税率应税服务合同签订对方应为境外单位。

（三）增值税零税率应税服务收入的支付方应为之签订增值税零税率应税服务合同的境外单位。对跨国公司的成员公司申报退（免）税时提供的收款凭证是银行出具给跨国公司资金集中运营（收付）公司的，应要求企业补充提供中国人民银行或国家外汇管理局的批准文件，且企业提供的收款凭证应符合本公告的规定。

（四）申报的增值税零税率应税服务收入应小于或等于从与之签订增值税零税率应税服务合同的境外单位取得的收款金额；大于收款金额的，应要求企业补充提供书面说明材料及相应的证明材料。

（五）外贸企业外购应税服务出口的，除应符合上述规定外，其申报退税的进项税额还应与增值税零税率应税服务对应。

八、本公告未明确的其他增值税零税率应税服务退（免）税管理事项，按现行规定执行。

九、本公告自2015年12月1日起施行，以增值税零税率应税服务提供者提供增值税零税率应税服务并在财务作销售收入的日期为准。《适用增值税零税率应税服务退（免）税管理办法》第十二条第二款、第十三条第（五）项第3目、第十四条、第十五条第（二）项同时废止。

- 附件：1.离岸服务外包业务（略）
2.增值税零税率应税服务免抵退税申报明细表（略）
3.提供增值税零税率应税服务收讫营业款明细清单（略）
4.外贸企业外购应税服务出口明细申报表（略）

国家税务总局
2015年12月14日



关于发布《市场采购贸易方式出口货物 免税管理办法（试行）》的公告

国家税务总局公告2015年第89号

为规范统一市场采购贸易方式出口货物免税管
理，国家税务总局制定了《市场采购贸易方式出口货
物免税管理办法（试行）》，现予发布，自公布之日起施

行。

国家税务总局
2015年12月17日

市场采购贸易方式出口货物免税管理办法（试行）

第一条 为规范市场采购贸易方式出口货物的免税管理，根据《中华人民共和国税收征收管理法》、《中华人民共和国增值税暂行条例》及其实施细则、《国务院办公厅关于促进进出口稳定增长的若干意见》（国办发〔2015〕55号），以及《财政部 国家税务总局关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知》（财税〔2012〕39号）和《国家税务总局关于发布〈出口货物劳务增值税 和消费税管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2012年第24号）等规定，制定本办法。

第二条 本办法所称市场采购贸易方式出口货物，是指经国家批准的专业市场集聚区内的市场经营户（以下简称市场经营户）自营或委托从事市场采购贸易经营的单位（以下简称市场采购贸易经营者），按照海关总署规定的市场采购贸易监管办法办理通关手续，并纳入涵盖市场采购贸易各方经营主体和贸易全流程的市场采购贸易综合管理系统管理的货物（国家规定不适用市场采购贸易方式出口的商品除外）。

第三条 市场经营户自营或委托市场采购贸易经营者以市场采购贸易方式出口的货物免征增值税。

第四条 委托出口的市场经营户应与市场采购贸易经营者签订《委托代理出口货物协议》。受托出口的市场采购贸易经营者在货物报关出口后，应在规定的期限内向主管国税机关申请开具《代理出口货物证明》。

第五条 市场经营户或市场采购贸易经营者应按以下要求时限，在市场采购贸易综合管理系统中准确、及时录入商品名称、规格型号、计量单位、数量、单价和金额等相关内容形成交易清单。

（一）自营出口，市场经营户应当于同外商签订采购合同时自行录入；

（二）委托出口，市场经营户将货物交付市场采购贸易经营者时自行录入，或由市场采购贸易经营者录

入。

第六条 市场经营户应在货物报关出口次月的增值税纳税申报期内按规定向主管国税机关办理市场采购贸易出口货物免税申报；委托出口的，市场采购贸易经营者可以代为办理免税申报手续。

第七条 税务机关应当利用海关相关数据和市场采购贸易综合管理系统相关信息，结合实际情况，加强市场采购贸易方式出口货物免税管理工作。

第八条 市场经营户未按本办法规定在市场采购贸易综合管理系统中录入商品名称等相关内容、办理免税申报或签订《委托代理出口货物协议》或者存在其他违反税收管理行为的，主管国税机关可以告知有关主管部门停止其使用市场采购贸易综合管理系统。

第九条 市场采购贸易经营者未按规定申请开具《代理出口货物证明》或未按本办法规定在市场采购贸易综合管理系统中录入商品名称等相关内容，或者存在其他 违反税收管理行为的，主管国税机关除按《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则规定进行处理外，可告知有关主管部门停止其使用市场采购贸易综合管理系统。

第十条 未纳入本办法规定的其他货物出口事项，依照相关规定执行。

第十一条 经国务院批准开展市场采购贸易方式试点的市场集聚区，其市场采购贸易综合管理系统的免税管理系统经国家税务总局验收后，出口货物免税管理事项执行本办法规定，不实行免税资料备查管理和备案单证管理。

第十二条 本办法自公布之日起施行。《国家税务总局关于浙江省义乌市市场采购贸易方式出口货物免税管理试行办法的批复》（税总函〔2013〕547号）同时废止。



关于营业税改征增值税试点期间
有关增值税问题的公告
国家税务总局公告2015年第90号

为统一政策执行口径，现将营业税改征增值税试点期间有关增值税问题公告如下：

一、蜂窝数字移动通信用塔（杆），属于《固定资产分类与代码》（GB/T 14885-1994）中的“其他通讯

设备”（代码699），其增值税进项税额可以按照现行规定从销项税额中抵扣。

二、纳税人销售自己使用过的固定资产，适用简易办法依照3%征收率减按2%征收增值税政策的，可以放弃减税，按照简易办法依照3%征收率缴纳增值税，并可以开具增值税专用发票。

三、纳税人提供有形动产融资性售后回租服务，计算当期销售额时可以扣除的有形动产价款本金，为书面合同约定的当期应当收取的本金。无书面合同或者书面合同没有约定的，为当期实际收取的本金。

四、提供有形动产融资租赁服务的纳税人，以保理方式将融资租赁合同项下未到期应收租金的债权转让给银行等金融机构，不改变其与承租方之间的融资租赁关系，应继续按照现行规定缴纳增值税，并向承

租方开具发票。

五、纳税人通过蜂窝数字移动通信用塔（杆）及配套设施，为电信企业提供的基站天线、馈线及设备环境控制、动环监控、防雷消防、运行维护等塔类站址管理业务，按照“信息技术基础设施管理服务”缴纳增值税。

纳税人通过楼宇、隧道等室内通信分布系统，为电信企业提供的语音通话和移动互联网等无线信号室分系统传输服务，分别按照基础电信服务和增值电信服务缴纳增值税。

本公告自2016年2月1日起施行，此前未处理的事项，按本公告规定执行。

国家税务总局
2015年12月22日



“应发”与“实发”账务处理有差别

谷建华 申玉平

一般企业的工资表包括：应发工资、应扣款项、实发工资、领款人签章和备注五个部分。应发工资包括标准工资、加班工资、奖金、津贴等；应扣款项包括应扣个人负担的基本社会保险费、个人负担的住房公积金、代扣代缴个人所得税和应扣职工请假、罚款等。应发工资减去应扣款项等于实发工资，那么，应扣款项即应发工资与实发工资之间的差额，税务和会计如何处理。

例如，某公司共有10名员工，2014年10月工资表金额合计如下：

应发工资45 000元，应扣个人负担的基本社会保险费和住房公积金1 950元，代扣代缴个人所得税7 500元，应扣职工请假、罚款1 500元，实发工资34 050元。

税务处理

企业所得税法实施条例第三十五条规定，企业依照国务院有关主管部门或者省级人民政府规定的范围和标准为职工缴纳的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等基本社会保险费和住房公积金（以下简称五险一金），准予扣除。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。因

此，应由员工个人承担的五险一金1 950元，属于个人支出行为，与取得收入无关，不得在税前扣除。

企业所得税法实施条例第二十二条规定，企业所得税法第六条所称其他收入，是指企业取得的除企业所得税法第六条规定的收入外的其他收入。因为应付工资总额45 000元已在税前扣除，因此，企业对本单位职工请假扣发的工资、违反管理制度规定给予的罚款1 500元，属于企业的其他收入，应缴纳企业所得税。

个人所得税法第八条规定，个人所得税，以所得人为纳税义务人，以支付所得的单位或者个人为扣缴义务人。扣缴义务人应当按照国家规定办理全员全额扣缴申报。经计算该公司2014年10月应代扣代缴个人所得税7 500元。

会计处理

1.计提10月工资：

借：管理费用——应付工资	45 000
贷：应付职工薪酬——应付工资	45 000

2.计提和缴纳10月五险一金19 250元，其中单位负担17 300元，个人负担1 950元。

（1）计提五险一金

借：管理费用——五险一金	17 300	贷：其他应收款——五险一金	1 950
其他应收款——五险一金	1 950	应交税费——应交个人所得税	7 500
贷：应付职工薪酬——五险一金	19 250	营业外收入——员工请假罚款	1 500
（2）缴纳五险一金		库存现金	34 050
借：应付职工薪酬——五险一金	19 250	4.代扣代缴个人所得税	
贷：银行存款	19 250	借：应交税费——应交个人所得税	7 500
3.发放10月工资		贷：银行存款	7 500
借：应付职工薪酬	45 000		



税费存在不同的会计核算方式

李霄羽

纳税人经营活动中缴纳的税费在会计核算上有两种形式：一是无论纳税人适用什么会计政策或事项产生的税费，会计核算都固定不变，比如，消费税；二是缴纳的税费应根据纳税人适用的会计政策或是具体的交易事项确定税费会计核算方式。本文主要就第二种形式下的会计核算概述如下。

根据适用会计政策确定会计核算方式

城镇土地使用税、房产税、车船税、印花税、矿产资源补偿费和排污费。适用《企业会计准则》的纳税人，在“管理费用”科目中核算。计算缴纳税费额时，借记“管理费用”科目，贷记“应交税费——应交城镇土地使用税（或房产税、车船税、矿产资源补偿费）”科目。缴纳印花税和排污费时，借记“管理费用”科目，贷记“银行存款（或现金）”科目。

根据不同的交易或事项确定会计核算方式

（一）营业税、城市维护建设税 和教育费附加。如果纳税人发生的业务属于主营业务或其他业务范围的，发生的营业税、城市维护建设税和教育费附加均在“营业金税及附加”科目核算。计算缴纳税费额时，借记“营业金税及附加”科目，贷记“应交税费——应交营业税（或城市维护建设税、教育费附加）”等科目。

如果纳税人发生的业务最终确认为营业外收入或营业外支出的，则计算缴纳的营业税、城市维护建设税和教育费附加，应分别在“固定资产清理”、“营业外收入”、“ 营业外支出”等科目核算。

例如①：某公司出售一座建筑物，取得价款300 000元，应缴纳营业税15 000元、城市维护建设税1 050元、

教育费附加450元，会计核算为：

借：固定资产清理	16 500
贷：应交税费——应交营业税	15 000
应交税费——应交城市维护建设税	1 050
应交税费——应交教育费附加	450
例如②：某公司拥有一项专利技术成本为100 000元，已摊销金额为50 000元，对外出售取得价款60 000元，应交营业税3 000元、城市维护建设税210元、教育费附加等90元。会计核算为：	
借：银行存款	60 000
累计摊销	50 000
贷：无形资产	100 000
应交税费——应交营业税	3 000
应交税费——应交城市维护建设税	210
应交税费——应交教育费附加	90
营业外收入	6 700

假如，该项专利技术对外出售取得价款40 000元，其他条件不变，则会计核算为：

借：银行存款	40 000
累计摊销	50 000
营业外支出	12 200
贷：无形资产	100 000
应交税费——应交营业税	2 000
应交税费——城市维护建设税	140
应交税费——教育费附加	60

（二）土地增值税。主营和兼营房地产业务的企业应缴纳的土地增值税应在“营业金税及附加”科目核

算。计算缴纳税额时，借记“营业税金及附加”科目，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目。

转让的国有土地使用权连同地上建筑物及其他附着物一并在“固定资产”或“在建工程”等科目核算

的，转让时应缴纳的土地增值税，借记“固定资产清理”、“ 在建工程”等科目，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目。



企业限售股权会计如何处理

秦文娇

企业在股权分置改革过程中持有对被投资单位在重大影响以上的股权，应当作为长期股权投资，对上市公司不具有控制、共同控制或重大影响的，应当划分为可供出售金融资产或以公允价值计量且其变动计人当期损益的金融资产。限售股权作为会计考试的知识点，希望大家多加关注。

限售股权会计处理的发展过程

所谓限售股权，就是有一定时间、一定条件限制出售的股票。以前的上市公司（特别是国企），有相当部分的法人股。这些法人股跟流通股同股同权，但成本极低（即股价波动风险全由流通股股东承担），唯一不同的就是不能在公开市场自由买卖。

后来通过股权分置改革，实现企业所有股份自由流通买卖。按照证监会规定，股改后的公司原非流通股份的出售，应当遵守下列规定：一是自改革方案实施之日起，在12个月内不得上市交易或者转让；二是持有上市公司股份总数5%以上的原非流通股股东，在前项规定期满后，通过证券交易所挂牌交易出售原非流通股股份，出售数量占该公司股份总数的比例在12个月内不得超过5%，在24个月内不得超过10%。

取得流通权后的非流通股，由于受到以上流通期限和流通比例的限制，被称之为限售股。

《企业会计准则实施问题专家工作组意见（第三期）》以及新《企业会计准则讲解（2008）》规定，企业持有上市公司限售股权且对上市公司不具有控制、共同控制或重大影响的，应当按照新《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定，将该限售股权划分为可供出售金融资产，除非满足该准则规定条件划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

《企业会计准则解释第3号》规定与上述内容基本

一致，不同的是增加了一条限制性规定，即上市公司限售股权不包括股权分置改革中持有的限售股权。

《企业会计准则解释第1号》对股权分置限售股的会计处理问题作了明确规定：企业在股权分置改革过程中持有对被投资单位在重大影响以上的股权，应当作为长期股权投资，视对被投资单位的影响程度分别采用成本法或权益法核算；企业在股权分置改革过程中持有对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响的股权，应当划分为可供出售金融资产，其公允价值与账面价值的差额，在首次执行日应当追溯调整，计入资本公积。

即《企业会计准则解释第1号》对股改限售股的处理以对被投资单位是否具有重大影响为界线，在重大影响以上的，应当作为长期股权投资，视对被投资单位的影响程度分别采用成本法或权益法核算；界线之下的应当划分为可供出售金融资产。

股权分置限售股权与其他限售股权的最大不同

我国股市一直存在非流通股与流通股二类股份，此二类股同股不同权、同股不同权，这 就是“股权分置。由于历史原因，“股权分置”一直是困扰股市发展的头号难题，其弊端长久地严重影响股市的发展。股权分置改革，就是要把不可流通的股份变为可流通的股份，真正实现同股同权。促进资本市场健康和谐发展。

股权分置限售股权与其他限售股权的不同是，重大影响以上公允价值能可靠计量的股权分置限售股权，只能划分为可供出售金融资产，而不能划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，这是由交易性金融资产与可供出售金融资产不同决定的。

一是持有意图不同。交易性金融资产主要是指企业为了近期内出售而持有的金融资产，相对于交易性金

额资产而言，可供出售金融资产的持有意图不太明确。

二是公允价值变动损益的归属不同。交易性金融资产和可供出售金融资产，都是按公允价值进行后续计量，前者公允价值变动计入当期损益（公允价值变动损益），后者公允价值变动计入所有者权益（资本公积——其他资本公积），在该金融资产终止确认时，将“资本公积——其他资本公积”转出，计入“投资收益”。

三是减值的计提不同。交易性金融资产不计提减值准备。可供出售金融资产发生减值时，可以计提减值准备。

案例分析

案例：1.2008年3月10日，三和公司购买利达上市公司的限售股权300万股，成交价为每股14.98元，另付交易费用6万元，占利达公司表决权的5%。经董事会决定，作为可供出售金融资产。

2.2008年12月31日，该限售股票每股市价为11元，三和公司预计股票价格下跌是暂时的。

3.2009年12月31日，由于国家出台了一系列宏观调控政策，利达公司限售股权每股市价上升为14元。

4.2010年该限售股解禁期满，允许上市流通，三和公司以4 300万元出售该限售股票。

要求：编制三和公司有关限售股权的会计分录。假设每步都考虑所得税的影响，所得税率25%，以上两个公司都是居民企业。金额单位为万元。

案例解析：

1.2008年3月10日，购买利达公司发行的股票，成本=300×14.98+6=4500（万元）

借：可供出售金融资产——成本	4 500
贷：银行存款	4 500

2.2008年12月31日，该股票每股市价为11元，公允价值变动=4 500-300×11=1 200（万元）

借：资本公积——其他资本公积 1 200
 贷：可供出售金融资产——公允价值变动
1 200

所得税会会计处理:

借：递延所得税资产 300 (1 200×25%)
 贷：资本公积——其他资本公积 300

3.2009年12月31日，每股市价上升为14元。

借：可供出售金融资产——公允价值变动
900 (300×(14-11))

贷：资本公积——其他资本公积 900

转回以前确认的递延所得税资产：

借：资本公积——其他资本公积
225 (900×25%)

贷：递延所得税资产 225

4.2010年以4 300万元卖掉此股票。

借：银行存款	4 300
可供出售金融资产——公允价值变动	300
投资收益	125
贷：可供出售金融资产——成本	4 500
资本公积——其他资本公积	225

另外，由于该资产已经离开了企业，所以将递延所得税资产余额全部冲回。

借：所得税费用	75
贷：递延所得税资产	75 (300-225)

由于限售股权已经处置，公允价值变动记入资本公积的数额已经全部释放到损益类科目，所以此时应借记所得税费用科目

延伸分析：

如果将该限售股划分为交易性金融资产，其他条件不变，暂不考虑所得税会计处理。

1、2008年3月10日

借：交易性金融资产——成本	4 494
投资收益	6
贷：银行存款	4 500

2、2008年12月31日，该股票每股市价为11元，公允价值变动=4 494-300×11=1 194（万元）

借：公允价值变动损益 1 194
贷：交易性金融资产——公允价值变动 1 194

3、2009年12月31日，每股市价上升为14元。

借：交易性金融资产——公允价值变动
 900（ $300 \times (14 - 11)$ ）
 贷：公允价值变动损益 900

4、2010年以4 300万元卖掉此股票。

借：银行存款	4 300
交易性金融资产——公允价值变动	294
投资收益	194
贷：交易性金融资产——成本	4 494
公允价值变动损益	294

关于新三板挂牌公司申报期每股收益计算问题的分析

高霖宇 张智广 谭红旭

在目前的新三板挂牌的公司中，很多是由有限（责任）公司按照经审计的账面净资产折股整体变更的。鉴于新三板挂牌会计处理实务中，会计师对于股改前后每股收益计算方法存在不同理解，笔者欲就此进行分析。

一、案例

A公司申请新三板挂牌的申报财务报表报告期是2013、2014年两个完整的会计年度。2013年1月1日，有限（责任）公司的实收资本是8 000万元，2014年10月1日，有限（责任）增资扩股，新增注册资本2 000万元，注册资本增加到1亿元，2014年12月1日，有限（责任）公司以2014年10月31日经审计的账面净资产1. 8亿元折股，变更为股份有限公司，初始股本为1. 5亿股，每股面值1元，差额作为资本公积。

二、相关问题探讨

就本案例而言，股改前的2013年是否需要计算每股收益？2014年股改当年计算每股收益时，股份数是采用股改后的数量还是采用加权平均数？实务中对该问题有两种处理方式，具体分析如下：

（一）第一种处理方式：股改前不需要计算并披露每股收益，股改当期按股改折股数计算每股收益

依据2011年10月证监会发行部审核二处有关IPO会计问题审核提示中关于每股收益的处理方法：

1. 总体原则

整体变更以前年度是有限（责任）公司阶段，可不列示每股收益，折股后与上市公司保持一致，列示基本每股收益，折股当年用折股数为期初股本计算每股收益。即有限（责任）公司阶段不用计算并披露每股收益，股份有限公司设立后当年及以后期间计算并披露每股收益。

2. 处理方法

有限（责任）公司整体变更为股份有限公司当年的期初股本数按折股时股本计算，即股份有限公司设立前的增资扩股不考虑。股份有限公司设立后的增资扩

股，执行证监会关于《公开发行证券的公司信息披露编报规则第9号——净资产收益率和每股收益的计算及披露》（2010年修订），考虑权重变化加权计算每股收益。申报财务报表中股本栏披露为股本（实收资本）。以具体事例说明，例如：甲公司拟申请IPO，申报期为2009年、2010年和2011年，2010年2月有限（责任）公司注册资本（实收资本）由3 000万元增资至5 000万元，5月份以基准日3月31日账面净资产1.2亿元折股整体变更为股份有限公司，折合股本1亿股，资本公积2 000万元，此后未发生股份变动。则按照“有限（责任）公司阶段不用计算并披露每股收益，股份有限公司设立后当年及以后期间计算并披露每股收益”的原则，该事例中，2009年甲公司不用计算并披露每股收益，则股本披露为公司注册资本（实收资本）3 000万元；股改当期——2010年期初甲公司应用折股数作为期初股本并计算每股收益，则股本数为1亿股，即整体变更发生时账面净资产中“折合股本1亿股”；此后因甲公司未发生股份变动事宜，故股本依旧1亿股，并据此来计算每股收益。

根据“一、案例”，2014年12月1日，A公司以2014年10月31日经审计的账面净资产由有限（责任）公司变更为股份有限公司。2013年A公司仍为有限（责任）公司，根据“总体原则”中“有限（责任）公司阶段不用计算并披露每股收益”，故2013年A公司不用计算并披露每股收益；2014年12月1日A公司始变更为股份有限公司，根据“总体原则”，股份有限公司设立当年用折股数为期初股本计算每股收益，2014年12月1日A公司变更为股份有限公司时，是以2014年10月31日经审计的账面净资产折股，初始股本为1. 5亿股，故2014年A公司用折股数1. 5亿股作为期初股本计算每股收益。

（二）第二种处理方式：股改前需要计算并披露每股收益，股改当期要分段计算每股收益

《首次公开发行股票并上市管理办法》（证监会令第32号）第九条规定，“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，持续经营时间可以从有限（责任）公司成立之日起计算”。即，因原有限（责任）公司和整体变更后的股份有限公司实质上是一个延续的会计主体，在申报IPO时原有限（责任）公司的业绩也纳入连续计算的范围，在申报财务报表中，应当确保各年度或期间信息披露格式的一贯性和可比性，对原有限（责任）公司存续期间的财务信息也应当按照会计准则和证监会信息披露规范进行列报和披露，具体到每股收益，变更为股份有限公司之前及之后年度的信息均应当列报。

鉴于变更前即有限（责任）公司阶段与变更后即股份有限公司阶段的权益结构不同，为保证每股收益信息在各年度的可比性，可按相应原则作出处理。

1. 总体原则

（1）根据《企业会计准则第34号—每股收益》的有关规定，如果股份数量的变动没有同时伴随着经济资源的流入或者流出，即所有者权益总额保持不变，仅仅是所有者权益各项目之间的内部结转，则应当按调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。就有限（责任）公司以账面净资产整体折股变更为股份有限公司的情形而言，在变更这一时点，股东权益总额并未发生变化，净资产整体折股的经济后果与以未分配利润和公积金转增资本实质是相同的，因此应当参照上述规定，以股份有限公司设立后的股份数（而不是原有限（责任）公司的实收资本数）作为计算设立前各年度每股收益指标的分母。

（2）有限（责任）公司在变更为股份有限公司之前会先进行增资扩股，引入新投资者，新投资者需要以货币、实物等方式出资，此时，增资扩股伴随着经济资源的流入。此时计算股份有限公司变更前年度每股收益的加权平均普通股股数就需要分段计算，公式如下：

公式一：自增资扩股完成后至变更为股份有限公司。这一期间的加权平均普通股股数等于股份有限公司设立后的股份数。

公式二：增资扩股前各年度的加权平均普通股数=增资扩股前原有限（责任）公司的实收资本×股份有限公司设立后的股份数 / 自增资扩股后至变更为股份有限公司这一期间内原有限（责任）公司的实收资本。

2. 处理方法

依据上述“总体原则”本文“一、案例”中，A公司在计算申报期每股收益时股数的确定应区分股改前、股改当期，其中股改当期还需分为增资扩股前和自增资扩股完成后至变更为股份有限公司两个阶段。A公司计算申报期每股收益时股数的确定如下：

（1）2013年度：A公司仍为有限（责任）公司，且尚未增资扩股，应套用前述公式二来计算每股收益所依据的加权平均普通股股数。A公司增资扩股前原有限（责任）公司的实收资本是8 000万元，A公司变更为股份有限公司后的初始股本为1 5亿股，A公司增资扩股后至变更为股份有限公司这一期间内原有限（责任）公司的实收资本为1亿元，则2013年度加权平均普通股股数=0.8×1.5/1=1.2（亿股）。

（2）2014年度：A公司于2014年10月1日增资扩股，在计算每股收益所依据的加权平均普通股股数时，需以2014年10月1日为界分段计算，其中：2014年1~9月为A公司增资扩股前，应套用前述公式二来计算每股收益所依据的加权平均普通股股数，计算过程与2013年度同，得到2014年1~9月A公司的加权平均普通股股数为1. 2亿股；2014年10~12月为A公司自增资扩股完成后至变更为股份有限公司的期间，据前述公式一，这一期间的加权平均普通股股数等于股份有限公司设立后的股份数，则2014年10~12月A公司的加权平均普通股股数为1. 5亿股。则2014年全年加权平均普通股股数：= 1. 2×9 / 12+1. 5×3 / 12=1.275（亿股）。

三、建议处理方式

通过前述两种处理方式比较，笔者认为第二种处理方式优于第一种。原因在于，第一种处理方式即“股改前不需要计算并披露每股收益，股改当期按股改折股数计算每股收益”的处理方式，虽然简单，但是没有考虑增资扩股的影响，没有考虑同一个会计主体信息的可比性；第二种处理方式即“股改前需要计算并披露每股收益，股改当期要分段计算每股收益”的处理方式，在申报IP时将原有限（责任）公司的业绩也纳入连续计算的范围，确保了申报财务报表中各年度或期间信息披露格式的一贯性和可比性，更符合会计准则的要求。

深度解析增值税三级账户核算法

黄朝建

企业实行“营改增”后，与原营业税会计核算不同的是，增值税属于价外税，即无论是销售商品、提供劳务收到的销项税额还是购进商品、接受劳务支付的进项税额，都必须在销售价款之外单独核算。

这种价外税的会计核算方法可以根据企业增值税业务的繁简区分3种方法，即，简易核算法、二级账户核算法和三级账户核算法。其中，三级账户核算法更适用于增值税业务多且项目比较复杂的大中型企业一般纳税人。

三级账户核算法，是指增值税核算在“应交税费”总账（一级）科目下设置“应交增值税”、“未交增值税”、“ 增值税检查调整”和“抵扣进项税额”等二级明细科目，分别核算应交增值税、未交增值税、增值税检查调整和抵扣进项税额等。

在“应交增值税”二级科目下再设置“进项税额”、“已交税金”、“减免税款”、“出口抵减内销产品应纳税额”、“ 转出未交增值税”、 销项税额”、 出口退税”、“ 进项税额转出”、 转出多交增值税”等科目。

三级明细科目核算方法适用于增值税业务多且项目比较复杂的大中型企业一般纳税人。其账簿格式应采用多栏式明细账。在这种方法下，各二级科目的核算内容为以下4点。

第一，“应交增值税”二级科目，借方记录企业购进货物或接受劳务支付的进项税额、已交增值税、减免税款、出口抵减内销产品应纳税额和月末转出当月应交未交增值税；贷方记录企业销售货物或提供劳务收到的销项税额、出口退税、进项税额转出和月末转出多交增值税；期末借方余额，反映企业尚未抵扣的增值税。

第二，“未交增值税”二级科目，借方记录企业月末时转入的多交的增值税；贷方记录企业月末时转入的当月应交未交增值税；期末借方余额反映多交的增值税，贷方余额反映未交的增值税。

第三，“增值税检查调整”二级科目，是根据国家税务总局《增值税日常检查办法》的规定，一般纳税人在税务机关对其增值税纳税情况检查后涉及增值税账务调整而设置的专门科目。

检查后，按应调减的进项税额或调增销项税额、

进项税额转出的金额，借记有关科目，贷记应交税费——增值税检查调整；按应调增的进项税额或调减销项税额、进项税额转出的金额，借记应交税费——增值税检查调整，贷记有关科目；全部调账事项完成后，应结出该账户的余额并分别四种不同情况进行处理。

余额在借方时，应全部视同留抵进项税额，转到“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目。

余额在贷方，且“应交税费——应交增值税”无余额时，应全额结转到“应交税费——未交增值税”科目。

若该科目余额在贷方，“应交税费——应交增值税”科目有借方余额且多于该贷方余额时，将该科目贷方余额全部转到“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。

若该科目余额在贷方，“应交税费——应交增值税”科目有借方余额但小于这个贷方余额，应将该贷方余额先冲转“应交税费——应交增值税”科目，剩余部分再转入“应交税费——未交增值税”科目。

第四，“ 待抵扣进项税额”二级科目，是“营改增”一般纳税人在辅导期内所设置的专用科目。

该科目用于核算辅导期一般纳税人取得尚未进行交叉稽核比对的已认证专用发票抵扣联、海关进口增值税专用缴款书、废旧物资普通发票以及货物运输发票等的进项税额。

具体会计处理如下：在辅导期一般纳税人取得规定扣税凭证时：

借：应交税费——待折扣进行税额

贷：有关科目

在经过交叉稽核比对无误后：

借：应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：应交税费——待折扣进项税额

经核实不得抵扣进项税额时，用红字编制一张冲销凭证：

借：应交税费——待折扣进项税额

贷：相关科目

一般纳税人应在“应交税费——应交增值税”二级科目下设置“进项税额”、“已交税金”、“减免税款”、“ 出口抵减内销产品应纳税额”、 转出未交增值

税”、“销项税额”、出口退税”、进项税额转出”和“转出多交增值税”等三级科目，用于分别核算进项税额、已交税金、减免税款、出口抵减内销产品应纳税

额、转出未交增值税、销项税额、出口退税、进项税额转出、转出多交增值税等业务的发生情况。



小企业以前年度损益调整事项如何核算

程辉

以前年度损益调整，是指企业对以前年度多计或少计的重大盈亏数额所进行的调整事项。实务中财务审计都可能涉及到差错调整、利润分配、应交税费等的处理。

《小企业会计准则》和《企业会计准则》中关于以前年度损益调整的规定不同处理存在很大差异。《小企业会计准则》里没有“以前年度损益调整”科目，《小企业会计准则》以前年度损益调整事项核算原则不追溯到以前期间，直接计入当前期间。虽然《小企业会计准则》作了具体规定，但会计实务中仍有许多财务人员错漏百出，本文就此问题做一简述。

调整采用未来适用法

小企业以前年度损益调整事项核算原则采用未来适用法。未来适用法是指将变更后的会计政策应用于变更日及以后发生的交易或事项，或者在会计估计变更当期和未来期间确认会计估计变更影响数的方法。

《小企业会计准则》第八十八条规定：小企业在处理会计政策、会计估计变更时遵循未来适用法。本年度发现的前期差错（前期差错包括：计算错误、应用会计政策错误、应用会计估计错误等），无论重要与否，都不进行追溯调整，将损益直接记入当期利润表。

《小企业会计准则》还规定，资产负债表日后发生的会计差错，小企业不论年度财务报告是否批准报出，均视为发现当期的差错进行会计处理，直接调整发现当期的财务报表。这实际上是未来适用法的延伸，本文将其定义为未来适用原则。

以前年度损益调整的会计处理

《小企业会计准则》规定，小企业的收入、费用、利得和损失，不论属于本年度还是属于以前年度，都在发生时计入当期损益，即不需要通过“以前年度损益调整”科目加以处理。

收入 小企业收入一般包括销售商品收入和提供劳务收入。涉及到以前年度收入调整的情况最常见的

就是销售退回和少计收入。

不论属于本年度还是属于以前年度的销售，销售退回，是指小企业售出的商品由于质量、品种不符合要求等原因发生的退货。销售折让，是指小企业因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给予的减让。

《小企业会计准则》第六十一条规定，小企业已经确认销售商品收入的商品发生销售退回，应当在发生时冲减当期销售商品收入。

同样，少计收入的情况也直接在当期进行调整。《小企业会计准则》下关于以前年度销售退回的处理：冲销收入：

借：主营业务收入

 应交税费——应交增值税（销项税额）

 贷：应收账款/银行存款

调整退货成本：

借：库存商品

 贷：主营业务成

会计期末按照正常程序结转收入和成本至“本年利润”。

成本费用。《小企业会计准则》第六十五条规定：企业的成本费用包括营业成本、营业税金及附加、销售费用、管理费用、财务费用等。《小企业会计准则》第六十六条则规定：小企业的费用（不论属于当期还是属于以前年度）应当在发生时按照其发生额计入当期损益。

小企业若发生需要调减费用的情况，如以前年度多记了制造费用、管理费用、折旧等处理如下（调增费用做相反分录）：

调减费用：

借：银行存款（或累计折旧）

 贷：制造费用（或管理费用）

会计期末按照正常程序结转费用类科目至“本年利润”。

营业外收支。《小企业会计准则》第六十八条规定：营业外收入包括非流动资产处置净收益、政府补助、捐赠收益、盘盈收益、汇兑收益、出租包装物和商品的租金收入、逾期未退包装物押金收益、确实无法偿付的应付款项、已作坏账损失处理后又收回的应收款项、违约金收益等。

第七十条规定：企业的营业外支出包括存货的盘亏、毁损、报废损失，非流动资产处置净损失，坏账损失，无法收回的长期债券投资损失、长期股权投资损失，自然灾害等不可抗力因素造成的损失，税收滞纳金，罚金，罚款，被没收财物的损失，捐赠支出，赞助支出等。

通常，小企业的营业外收支应当在发生时按照其发生额计入当期损益，不进行追溯调整。

小企业调增以前年度事项涉及营业外收入时，如补记各种营业外收益、盘盈资产等（调减收入做相反分录）：

调增收入：
借：银行存款（其他应收款、其他应付款、应付账款、待处理财产损益）
贷：营业外收入

会计期末按照正常程序结转营业外收入至“本年利润”。小企业调增以前年度事项涉及营业外支出时，如补记各种营业外支出费用、盘亏资产等（调减支出做相反分录）：

调增支出：
借：营业外支出
贷：银行存款（其他应收款、其他应付款、应付账款、固定资产）

会计期末按照正常程序结转营业外支出至“本年利润”。

案例解析：
例：A公司为一家小型生产制造企业，适用企业所得税税率为25%，公司按净利润的10%提取盈余公积，但不计提任意盈余公积。A公司2013年的汇算清缴工作已于2014年4月1日前完成。2014年7月1日，A公司内部审计人员对账务进行复核时发现：A公司自行建造的办公楼已于2013年6月30日达到预定可使用状态并投入使用。但A公司至今并未办理竣工决算及结转固定资产手续。2013年6月30日，“ 在建工程”科目的账面余额为2 000万元。2013年12月31日，“ 在建工程”科目的账面

余额为2 190万元，其中包括建造该办公楼相关的专门借款在2013年7月至12月期间发生的利息50万元，应计入管理费用的支出140万元。该办公楼竣工决算的建造成本为2 000万元，A公司预计该办公楼使用年限为20年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。A公司适用《小企业会计准则》的规定，调整分录中不涉及年初利润分配类科目。

解析：
（1）调整固定资产账面价值：
借：固定资产 2 000
贷：在建工程 2 000
借：管理费用 50
贷：累计折旧 50
（2）确认借款费用与管理费用：
借：管理费用 140
财务费用 50
贷：在建工程 190
（3）确认当期折旧：
借：管理费用 50
贷：累计折旧 50

以上调整分录全部在本期财务报表中体现。
从以上会计核算处理中，可以发现在《小企业会计准则》下，上述调整事项使得企业财务状况发生如下变化：2014年当期应纳税所得额减少290万元（管理费用240+财务费用50），应交税费减少72.5〔（240+50）×25%〕万元。

因为2013年所得税汇算清缴工作已经结束，上期多缴的所得税应转至本期抵减，因此，2014年A公司需抵减的所得税为72.5万元（60+12.5）。

假设其他条件不变，则期末未分配利润减少195.75（217.5-21.75）万元，盈余公积减少21.75（217.5×10%）万元。

由于《小企业会计准则》取消了“以前年度损益调整”科目。企业所得税采用“应付税款法”核算。

因此假设A公司需要补交企业所得税，则可以直接做如下账务处理：
借：所得税费用 72.5
贷：应交税费—应交企业所得税 72.5
借：本年利润 72.5
贷：所得税费用 72.5

年末结账如何检查财务报表是否合适

马靖昊

年末有些财务人员编制财务报表的时候，由于业务不熟练，可能编制出来的报表勾稽关系都对不上或者干脆偏离很大，这样，可能会导致税务局发现异常而认为企业编制的报表不准确或者虚假报表，从而引发税务稽查的风险。下面就给大家介绍编制财务报表过程中的一些勾稽关系，希望大家能够掌握这些小技巧，以便圆满地做好年度报表的编制工作。

- 1、资产负债表中期末“未分配利润”=利润表中“净利润”+资产负债表中“未分配利润”的年初数。
- 2、资产负债表中期末“应交税费”=应交增值税（按利润表计算本期应交增值税）+应交城建税教育附加（按利润表计算本期应交各项税费）+应交所得税（按利润表计算本期应交所得税）。这几项还必须与现金流量表中支付的各项税费项目相等。这其中按利润表计算各项目计算方法如下：
 - ①本期应交增值税金额=本利润表中的“营业收入”×17%－本期进货×17%；
 - ②本期营业收入=本期利润表中的“营业收入”金额；
 - ③本进货金额=本期资产负债表中“存货”期末金额+本期利润表中“营业成本”金额－本期资产负债表中“存货”期初金额；
 - ④本期应交城建税教育附加=本期利润表中的“营业税金及附加”；
 - ⑤本期应交所得税=本期利润表中的“所得税”金额；
 - ⑥本期应交城建税教育附加=本期应交增值税×（7或5%+3%）；若是小规模纳税人则以上都不考虑，可以用以下公式：
 - ⑦应交增值税=利润表中“营业收入”×3%（报表中的营业收入是不含税价）；
 - ⑧应交城建税教育附加=应交增值税（利润表中“营业收入”×3%）×（7或5%+3%）；
 - ⑨应交所得税=利润表中的“所得税”金额。
- 3、现金流量表中的“现金及现金等价物净额”=

- 资产负债表中“货币资金”期末金额－期初金额
- 4、现金流量表中“销售商品、提供劳务收到的现金”=利润表中的主营业务收入+其他业务收入（一般指的是销售材料、提供劳务）+按利润表中（“主营业务收入”+“其他业务收入”）计算的应交税金（应交增值税——销项税额（参照前面计算方法得来））+（应收票据的期初余额-期末余额）+（应收账款的期初余额-期末余额）+（预收账款的期末余额-期初余额）-当期计提的坏账准备-票据贴现造成的借记财务费用额-非现金抵账+收回以前的坏账。
 - 需注意的是：应收账款的期初、期末余额在报表中是无法直接找到的，需按照以下方法去推导：
应收账款的期初余额-期末余额=（应收账款的期初净额-应收账款的期末净额）+（坏账准备的期初余额-坏账准备的期末余额）。
- 5、现金流量表中“购买商品、接受劳务支付的现金”=利润表中的主营业务成本+其他业务成本（对应存货减少的部分，如：销售材料结转的成本）+资产负债表中存货的意外减少（指的是未对应“主营业务成本”和“其他业务支出”的存货减少部分。如：管理部门领用材料）+本期进项税发生额+（存货期末余额－存货年初余额）+（应付账款年初余额－应付账款期末余额）+（应付票据年初余额－应付票据期末余额）+（预付账款期末余额－预付账款年初余额）-存货的意外增加（当期列入生产成本、制造费用的职工薪酬+当期列入生产成本、制造费用的折旧费）。
 - 这里需注意的是：存货的期初、期末余额在报表中是无法找到的，需按照以下方法去推导：
存货的期末余额-期初余额=（存货的期末净额-存货的期初净额）+（存货跌价准备的期末余额－存货跌价准备的期初余额）。
- 6、现金流量表中“支付给职工及为职工支付的现金”=资产负债表中应付职工薪酬年初余额+本期为职工支付的工资和福利总额（包含在生产成本、制造费用、管理费用中职工薪酬）－资产负债表中应付职工薪酬期末余额。

7、现金流量表中“支付的各项税费”=（应交所得税期初余额+利润表中的当期所得税费用－应交所得税期末余额）+支付的各种税费+应交税费－应交增值税（已交税金）。

8、现金流量表中“支付的其他与经营活动有关的现金”=支付其他与经营活动有关的现金=支付其他管理费用+支付的销售费用+支付的制造费用。（该项

目反映企业除上述各项目外所支付的其他与经营活动有关的现金，如经营租赁支付的租金、支付的罚款、差旅费、业务招待费、保险费等。此外包括支付的销售费用，及支付的制造费用。）

如果你将上面的这些主要的勾稽关系全部核对了一遍，估计税务局一般不会找你的麻烦，当然前提是你必须基本遵守了各项税法制度的规定。



长期待摊费用的会计核算

郭继宏

小企业长期待摊费用是指小企业已经支出，待以后年度分期摊销的费用。长期待摊费用的特点是先支出，跨年摊销，虚拟资产。先支出，就是小企业支出在先，受益在后；跨年摊销，就是摊销期在一年以上，不得短于一年；虚拟资产就是小企业资产负债表上的资产，实际上属于跨年摊销的费用。它是小企业会计核算的一项重要内容。

哪些支出算长期待摊费用

按照小企业会计准则有关规定，小企业长期待摊费用主要包括4项内容，即已提足折旧固定资产的改建支出、经营租赁租入固定资产的改建支出、固定资产大修理支出和其他费用。

已提足折旧固定资产的改建支出是指超过预计使用年限的固定资产发生的改建支出。这种超过预计使用年限的固定资产所发生的改建支出如果计入固定资产原值，由于该固定资产已经提足折旧，不再计提折旧，无法得以补偿。所以，按照小企业会计准则有关规定，已提足折旧固定资产的改建支出应作为长期待摊费用分期摊销。

经营租赁租入固定资产的改建支出是指小企业经营租赁租入的固定资产发生的改建支出。由于该固定资产产权不属于承租小企业，因而不能计提租入固定资产折旧。其发生的改建支出也不能计入该租赁固定资产价值。所以，小企业发生的租入固定资产改建支出也作为长期待摊费用核算。

固定资产大修理支出是对小企业固定资产的局部更新。按照小企业会计准则有关规定，小企业的大修

理支出计入长期待摊费用，应符合两个条件：一是一次大修理支出应超过其计税基础（原值）的50%，而不是累计支出；二是大修理后预计延长两年以上使用寿命。否则，修理支出应计入当期损益。

其他支出属于小企业会计准则的兜底性条款。即除了以上计入长期待摊费用的支出外，其余已经支出，待以后摊销两年以上的费用均属于其他支出。

如何核算

小企业对已经提足折旧的固定资产进行改建时，其发生的各项支出应计入“在建工程”科目，待完工交付使用时，再转入“长期待摊费用”科目，并按照改建后固定资产剩余使用时间摊销。

〔例1〕某小企业有设备一台，预计使用5年，现使用6年。现进行改建，改建时，领用原材料一批，价款3万元，发生职工薪酬2万元，以支票支付相关费用1万元。改建后交付使用，预计使用3年。有关会计处理如下（单位：万元，下同）。

发生改建支出	
借：在建工程	6
贷：原材料	3
应付职工薪酬	2
银行存款	1
验收后，交付使用	
借：长期待摊费用	6
贷：在建工程	6
按年摊销时	
借：管理费用	2

贷：长期待摊费用 2

小 企业 对经营租 入的固定资产进行改建时，其发生的各项支出也计入“在建工程”科目，并按明细科目核算。待改建完工交付使用时，再转入“长期待摊费用”科目，并按照改建后经营租入合同规定的剩余使用时间摊销。

〔例2〕某小企业租入房屋一幢，合同规定租期4年。租入后进行改建，改建时，领用原材料一批，价款2万元，增值税0.34万元；以支票支付改建费用1.66万元。改建后交付使用。有关会计处理如下：

发生改建支出

借：在建工程——租入固定资产改建工程 4

贷：原材料 2

应交税费——应交增值税（进项税额转出） 0.34

银行存款 1.66

验收后，交付使用

借：长期待摊费用 4

贷：长期待摊费用——租入固定资产改建工程 4

摊销：

借：管理费用 1

贷：长期待摊费用 1

小企业发生固定资产修理费应与固定资产计税基础即原值比较：如修理费小于固定资产原值则计入“制造费用”科目或“管理费用”科目；如修理费用大于固定资产原值则计入“长期待摊费用”科目，跨年摊销。

〔例3〕某制造业小企业对甲、乙两幢房屋进行修理：甲、乙两幢房屋原值均为15万元，预计剩余使用年限均为5年。甲幢房屋发生修理费3万元，以支票付讫；乙幢房屋发生修理费8万元，其中：领用材料成本4万元，增值税0.68万元；负担职工薪酬费用3.32万元。修理完工后交付使用。

有关会计处理如下：

甲幢房屋发生修理费支出

借：管理费用 3

贷：银行存款 3

乙幢房屋发生修理支出

借：在建工程——大修工程 8

贷：原材料 4

应缴 税费—— 应缴 增值 税（进项 税额 转出） 0.68

应付职工薪酬 3.32

比较修理支出：8/15≥50%，则应计入“长期待摊费用”科目

借：长期待摊费用 8

贷：在建工程——大修工程 8

按年摊销：

借：管理费用 1.6

贷：长期待摊费用 1.6

小企业发生的其他摊销期在两年以上的支出为其他费用，不属于上述长期待摊费用。如开办费等。这些费用摊销时“算尾不算头”，一般从发生的次月开始摊销。开办费从产生营业收入的次月开始摊销，一般摊销期为3年。对于开办费摊销，税法没有明确界定，因此也可以一次摊销。

〔例4〕某小企业开办之初，发生咨询费、刻章费、办理资质费、业务招待费等共计4.2万元。其中，以现金支付0.3万元，其余通过银行转账支付。

会计处理如下：

发生时

借：长期待摊费用 4.2

贷：库存现金 0.3

银行存款 3.9

按3年进行摊销时

借：管理费用 1.4

贷：长期待摊费用 1.4



非货币性资产投资应确认所得

汤勇 朱恭平

2013年11月，甲有限公司股东会作出决定，成立全资乙有限公司，注册资本3 000万元，分两次出资，总额11 800万元。第一次以货币出资900万元。第二次以

A地的工业用房、土地出资，经评估机构评估，公允价值10 900万元，并在当月办理权属变更手续。土地使用权于2008年11月购入，原值580万元，预计使用年限50

年，按直线法摊销，累计摊销金额58万元，净值522万元。房屋在2009年11月投入使用，原值6 860万元，预计使用年限25年，预计净残值为0，按年限平均法计提折旧，累计折旧1 097.60万元，净值5 762.40万元。公司执行《企业会计准则》。

投资时会计处理为：

借：长期股权投资	900
贷：银行存款	900
借：固定资产清理	5 762.4
累计折旧	1 097.6
贷：固定资产	6 860
借：长期股权投资	6 284.4
累计摊销	58
贷：无形资产	580
固定资产清理	5 762.4
2013年11月末，长期股权投资余额＝900＋6 284.4	
＝7 184.4（万元）。	

2013年12月，甲公司管理层通过股权转让决议，将其持有乙公司80%股权转让给丙公司，转让价格9 440万元（11 800×80%）。当月办理工商变更登记等手续。会计处理：

借：银行存款	9 440
贷：长期股权投资	5 747.52（7 184.4×80%）
投资收益	3 692.48
假设投资、转让中不考虑交易环节缴纳的其他税费。审计人员结合2013年企业所得税汇算清缴，分析以非货币性资产投资、转让的财税处理。	

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》应用指南解释，非货币性资产交换是指交易双方通过存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换。当货币性资产补价占整个资产交换金额的比例低于25%时，也属于非货币性资产交换。换入的资产在风险、时间和金额方面与换出资产显著不同

时，说明交易具有商业实质。在公允价值能可靠计量未发生补价前提下，长期股权投资的入账成本应以换出资产的公允价值作为换入资产的成本。换出资产为固定资产、无形资产的，换出资产的公允价值与账面价值的差额，计入营业外收支。

《国家税务总局关于企业取得财产转让等所得企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告2010年第19号）规定，企业取得财产（包括各类资产、股权、债权等）转让收入、债务重组收入、接受捐赠收入、无法偿付的应付款收入等，不论是以货币形式、还是非货币形式体现，除另有规定外，均应一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税。

根据相关财税法规，甲公司以房屋、土地投资时，应确认资产交易利得＝10 900－〔（6 860－1 097.6）＋（580－58）〕＝4 615.6（万元）。从投资到转让间隔时间很短，且按该地块所处位置和当时房地产市场行情分析判断，土地和房屋产生增值的可能性几乎为零。因此甲公司在投资环节不确认非货币资产交易利得，而在转让时确认投资收益的财税处理不正确，应作如下调整分录（结转损益和计提盈余公积分录略）：

借：长期股权投资	4 615.6
贷：以前年度损益调整——调整营业外收入项目	4 615.6
借：以前年度损益调整——调整投资收益项目	3 692.48
贷：长期股权投资	3 692.48
经调整后，2013年度资产负债表中长期股权投资	

余额＝900＋6 284.4－5 747.52＋4 615.6－3 692.48＝2 360（万元），是按现金和非货币资产公允价值之和的20%计算的结果。利润表中“营业外收入”项目反映非货币性资产交易利得4 615.6万元，也是税法认定的金额。



企业承租房屋装修费的财税处理

盛雅彬 于潞 秦文娇

企业为提升公司形象，改善办公环境，往往会对房屋进行装修。对于经营租入的房屋装修费的会计与税

务处理，企业在具体操作中可谓是五花八门。为了方便企业掌握相关处理，本文做一介绍。

会计处理

《企业会计准则应用指南》附录会计科目和主要账务处理规定,“ 长期待摊费用”科目核算企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在1年以上的各项费用,如以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出等。

根据上述规定,企业租用办公用房装修后能持续使用1年以上,该装修支出应计入“长期待摊费用”,按租用期限与装修使用年限孰短的年限在摊销年限内平均摊销,按用途分期计入当期损益成本。

税务处理

《企业所得税法》第十三条规定,在计算应纳税所得额时,企业发生的下列支出作为长期待摊费用,按照规定摊销的,准予扣除:(一)已足额提取折旧的固定资产的改建支出;(二)租入固定资产的改建支出;(三)固定资产的大修理支出;(四)其他应当作为长期待摊费用的支出。

《企业所得税法实施条例》第六十八条规定,《企业所得税法》第十三条第(一)项和第(二)项所称固定资产的改建支出,是指改变房屋或者建筑物结构、延长使用年限等发生的支出。

《企 业 所 得 税 法》第十三条第(一)项 规 定 的支出,按照固定资产预计尚可使用年限分期摊销;第(二)项规定的支出,按照合同约定的剩余租赁期限分

期摊销。

《企业所得税法》第七十条规定,《企业所得税法》第十三条第(四)项所称其他应当作为长期待摊费用的支出,自支出发生月份的次月起,分期摊销,摊销年限不得低于3年。

因此,租入固定资产的装修支出,如属于租入固定资产的改建支出,按剩余租赁期限分期摊销;否则按照长期待摊费用不低于3年摊销。

(案例)某公司为扩大经营网点,经营租入某沿街房,租期5年,并对该房屋进行装修,共发生装修费用60万元,含外购材料40万元,其中取得增值税进项税额6.8万元,已通过认证并获抵扣。

装修费的相关处理为:

借: 长期待摊费用	66.8万元
贷: 原材料	40万元
银行存款等	20万元
应交税费——应交增值税(进项税额转出)	6.8万元

每月摊销费用:

借: 管理费用	1.1万元
贷: 长期待摊费用	1.1万元
	(66.8÷5÷12=1.1)



企业“营改增”需要把握七个点

林雪锋

根据国务院批转发展改革委《关于2015年深化经济体制改革重点工作的意见》的安排,生活服务业、金融业、建筑业以及房地产业等行业即将纳入增值税管理的范围。对于营业税纳税人来说,及早准备可以减少“营改增”带来的冲击和影响,规避税务方面的风险。但究竟应该从哪些方面着手呢?虽然上述行业“营改增”方案仍未最终出台,但通过对现代服务业、交通运输业等行业改革情况的了解,可以为这些行业“营改增”提供参考。笔者拟根据前期“营改增”情况,对即将“营改增”的企业提出一些需要关注的要点。

关注点一: 适用税率

在本次“营改增”的改革中,税率是纳税人最为关注的问题之一,税率的高低将直接影响行业实际税收负担。虽然目前“营改增”方案仍未确定,但从前期改革的情况来看,出于简化原则的考虑,“营改增”在税率上仍会尽量维持原有的档次,即一般纳税人适用税率为6%、11%和17%,小规模纳税人对应征收率为3%。

对于即将纳入“营改增”范围的企业来说,如沿用原产品定价方式,可能面临竞争对手价格调整而导致市场份额减少、税负水平变化导致利润下降等问题,因

此，企业需要从以下两个方面着手：一方面，就现有产品定价进行分析，预测各档税率对企业税负和利润率的影响，重新确定“营改增”后合理的销售价格；另一方面，围绕增值税为价外税的问题，需要适当修改合同的相关条款，重点明确产品价格是否包含增值税价款的问题。

关注点二：纳税身份选择

对于营业税纳税人来说，虽然行业有所差异，但身份并无不同，而“营改增”之后，纳税人面临一般纳税人和小规模纳税人两种不同纳税身份的选择。两种情况计税方法各有不同：一般纳税人采用一般计税方法，即按照销项税额减去进项税额的差额计算应纳税额；小规模纳税人采用简易计税方法，与营业税类似，都是按照收入额与征收率的乘积计算应纳税额。

根据《关于营业税改征增值税试点增值税一般纳税人资格认定有关事项的公告》（国家税务总局公告〔2013〕75号）的规定，营改增试点实施前应税服务年销售额超过500万元的试点纳税人，应申请办理增值税一般纳税人资格认定手续；如实施前应税服务年销售额未超过500万元，如符合相关规定条件，也可以向主管税务机关申请增值税一般纳税人资格认定。按照以上标准，房地产业、金融业企业一般都属于达标情况，申请认定一般纳税人是唯一的选择。大多数生活服务业年销售额在500万元以下，属于小规模纳税人。而对于未达标的企业来说，是否需要申请呢？主要取决于企业自身的具体情况。销售对象方面，如果企业客户群体以一般纳税人为主，需要取得增值税专用发票，则企业认定为一般纳税人的需求更加迫切。以建筑业为例，如果下游客户房地产业均认定为一般纳税人，自然要求建筑业企业提供专用发票进行抵扣，那么办理申请认定为一般纳税人是“营改增”后的重要任务。进项发票方面，作为增值税纳税人，需要凭借增值税专用发票、海关缴款书等进项抵扣凭证进行抵扣，因此，即将纳入“营改增”范围的企业，需要与自身供货商进行沟通，全面梳理自身货物采购的相关情况，包括购进货物或服务对应的税率，供货商是否为一般纳税人，能否取得增值税专用发票等，如果综合分析后认为抵扣凭证较少，出于考虑降低税收负担的考虑，可能继续保留小规模纳税人身份对“营改增”企业更为有利。以生活服

务业为例，部分企业除固定资产外，其他方面可抵扣进项较少，“营改增”后的征收率3%比原营业税税率5%低，保持小规模纳税人身份不失为较为明智选择。

关注点三：发票使用及管理

目前对于应税劳务，营业税纳税人需要开具营业税发票，具体规定由各地地方税务局制定。“营改增”全面铺开 after，原营业税纳税人不仅开具的发票将调整为增值税发票，发票开具方式也将发生变化。根据《国家税务总局关于推行增值税发票系统升级版有关问题的公告》的规定，对于2015年1月1日起新认定的增值税一般纳税人和新办的小规模纳税人，应在互联网连接状态下在线使用增值税发票系统升级版开具发票，并在纳税申报期内将上月开具发票汇总情况通过增值税发票系统升级版进行网络报税。显然，“营改增”企业即将需要使用增值税发票系统升级版。虽然目前互联网普及率十分高，但仍有部分纳税人未开通使用，为方便今后开票及申报，该部分纳税人可尽早开通网络，避免离线开票的限制。

在发票类型上，营业税发票虽然因行业的不同略有区别，但并未开具对象方面的限制。而增值税发票分为普通发票和专用发票两种类型，专用发票仅限于一般纳税人使用，如果是向消费者个人提供应税服务，或适用免征增值税规定的应税服务，则不得开具增值税专用发票。目前营业税纳税人中，生活服务业以消费者个人为主，金融业、建筑业以及房地产业则是各种类型都有所涉及，因此，企业需要提前分析客户构成，测算各类型发票使用数量，为“营改增”后的发票申请做好充分准备。

进项发票方面，由于“营改增”后需要抵扣进项税额，因此，企业需要重新审核采购合同相关条款，明确税款负担、发票开具具体要求等事项，细化采购、财务等各岗位在发票管理方面的责任，建立完善发票跟踪抵扣制度，确保能够开具后180天内取得对应发票并进行抵扣，避免逾期抵扣造成不必要的损失。

关注点四：减免税备案

对于已经实施“营改增”的行业，出于政策延续性方面的考虑，对于纳税人已经按照有关政策规定享受了营业税税收优惠，在剩余税收优惠政策期限内，继续享受对应的增值税优惠。对于即将纳入“营改增”范

围的其他行业，按正常情况推断，原营业税的优惠政策也将得到延续。虽然国税、地税之间可通过数据交换掌握纳税人营业税优惠的享受情况，但从前期实践来看，出于规范管理的考虑，部分国税主管税务机关会对新纳入“营改增”业户原营业税的优惠享受情况进行核实。为避免企业优惠享受情况受影响，建议营业税企业应提前准备自身符合条件的各证明材料，以备税务机关检查。

此外，对于跨境服务，“营改增”后可享受免税优惠。根据《国家税务总局关于重新发布〈营业税改征增值税跨境应税服务增值税免税管理办法（试行）〉的公告》（国家税务总局公告2014年第49号），企业提供免税跨境服务必须与服务接受方签订跨境服务书面合同，否则不予免征增值税，同时，办理备案手续时，需提交服务地点、服务接受方机构所在地在境外的证明材料。上述规定对于即将纳入“营改增”范围的其他行业具有较强的参考意义。对于提供跨境服务的营业税纳税人来说，需要掌握跨境服务免税申请的流程，尽早准备文件要求提供的材料。针对该部分的业务，必须与客户签订书面合同，并在合同中明确服务接收方在证明所在地及服务地点方面应承担的责任，避免责任划分不清而导致企业在提供资料方面存在困难，从而影响享受免税优惠。

关注点五：会计核算

营业税计算较为简单，发生业务时借记“营业税金及附加”，贷记“应交税费——应交营业税”。“营改增”之后，企业面临着会计科目设置的调整，需要增设“应交税费——应交增值税”等科目，核算企业增值税进销项及应纳税额的具体情况。对于小规模纳税人来说，会计核算健全，能够提供准确的税务资料，是申请一般纳税人资格认定的前提条件；对于一般纳税人来说，会计核算不健全，或者不能够提供准确税务资料，需要按照销售额和增值税税率计算应纳税额，不得抵扣进项税额，也不得使用增值税专用发票对于提供适用不同税率或者征收率的应税服务的，未分别核算的，从高适用税率；对于兼营免税、减税项目的，未分别核算的，不得免税、减税。可见，对于增值税纳税人来说，健全会计核算至关重要。参考增值税暂行条例的规定以及一般纳税人资格认定管理办法的要求，建议

即将纳入“营改增”范围的企业，特别是拟申请办理一般纳税人认定手续的企业，提前对自身会计核算情况开展自查，确保能够严格按照财务会计制度的规定进行核算。

关注点六：采购支出

根据《关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2013〕106号）的规定，用于非增值税应税项目的购进货物、接受加工修理修配劳务或者应税服务，其进项税额不得从销项税额中抵扣。对于营业税纳税人来说，不管生活服务业、金融业，还是建筑业、房地产业，现阶段都属于非增值税应税项目的范围，其购进货物、劳务或服务对应进项都不得抵扣，如果企业计划在这方面进行较大的投入，建议推迟采购时间，在“营改增”全面铺开后再进行采购。同样，对于计划认定一般纳税人的营业税纳税人或增值税一般纳税人来说，如计划购置房产、建造翻新厂房或办公场所，建议待建筑业和房地产业纳入增值税范围后再开展，因为以上项目往往投资较大，涉及税款金额较多，“营改增”后对应的进项税可从销项税中抵扣，明显降低企业的税收负担。

关注点七：组织架构设置

营业税一般以收入全额为计税依据，实行比例税率，虽然计算简便，便于征收，但存在重复征税的问题，导致全职能企业税负较低，不利于行业的专业分工。全面“营改增”后，将实行税款抵扣制度，企业税负将不受外购货物或服务的影响，因此，企业可以通过将服务外包，或成立专业公司的方式，提高市场竞争力。当然，由于“营改增”后，存在多档不同税率，不同行业适用税率可能存在差别，所以如将服务外包，需要考虑不同环节对应的税率问题，充分分析高征低抵情况对税负的影响。

对于销售规模达标的营业税企业来说，“营改增”后需要申请认定一般纳税人，如果进项税抵扣金额较小，将直接导致税收负担过重，对企业的经营造成一定影响，对此，可以提前谋划，从组织架构设置方面设计，通过成立子公司或分公司形式，将部分业务转移至子公司或分公司，从而达到降低单个公司销售额、保留小规模纳税人身份的目的。

把握小微企业所得税优惠政策三大变化

刘志耕

2015年9月2日，财政部、国家税务总局发出了《关于进一步扩大小型微利企业所得税优惠政策范围的通知》（财税〔2015〕99号），9月10日，国家税务总局又发出了《关于贯彻落实进一步扩大小型微利企业减半征收企业所得税范围有关问题的公告》（国家税务总局公告2015年第61号）。这两大文件使得对小微企业所得税减半征收的范围进一步扩大，为小微企业带来的机会的同时也使得业内对究竟应该如何计算2015年度对小微企业的减免税议论纷纷。对此，笔者认为，主要应把握好以下三大方面的变化。

第一，优惠范围进一步扩大。

财税〔2015〕99号通知第一条明确规定：自2015年10月1日起至2017年12月31日，对年应纳税所得额在20万元到 30万元（含30万元，下同）之间的小型微利企业，其所得减按50%计入应纳税所得额，按20%的税率缴纳企业所得税。”该通知第三条还规定了财税〔2015〕34号继续执行。由此可见，对小微企业所得税减半征收的范围，已从2015年起年应纳税所得额20万元以内的小微企业，扩大到从2015年10月1日起的年应纳税所得额30万元以内的小微企业，优惠范围进一步扩大。但需注意的是，仅是优惠范围扩大，优惠幅度没有扩大。

第二，优惠期间分时段计算。

尽管财税〔2015〕34号和财税〔2015〕99号确定的优惠截止期没有变化，均为2017年12月31日，但根据财税〔2015〕99号通知第二条的规定：对本通知规定的小型微利企业，其2015年10月1日至2015年12月31日间的所得，按照2015年10月1日后的经营月份数占其2015年度经营月份数的比例计算。”由此可见，财税〔2015〕99号已将原2015年至2017年整个3年的优惠期以2015年9月底为分界点分为两个时段，2015年前9个月为年应纳税所得额不超过20万元的小微企业可以享受对小微企业的优惠政策，2015年10月至2017年底为年应纳税所得额不超过30万元的小微企业可以享受对小微企业的优惠政策。

第三，如何正确理解和执行分段计算。

由于财税〔2015〕99号通知要求将小微企业2015年前9个月及后3个月的所得分别计算，但究竟如何理解和执行分段计算，实务中往往有一些误区或茫然。实际上，这里不仅是如何分段计算的问题，更是涉及到对财税〔2015〕99号通知如何全面理解和正确执行的问题。结合61号公告的相关补充规定，笔者认为，应该分以下三种情形分别理解和执行：

1.完全符合优惠规定的情形。如果小微企业2015年度的全年累计计税所得额不超过20万元（含20万元，下同），或2015年10月1日以后成立，当年度实现计税所得额不超过30万元，或2016年至2017年各年实现的计税所得额不超过30万元，则小微企业均可以将其所得减按50%计入应纳税所得额，再按20%的税率缴纳企业所得税。

2.部分符合优惠规定的情形（此情况仅适用于2015年度）。如果小微企业2015年度实现的计税所得额超过20万元但不高于30万元，由于2015年9月底前可以享受小微企业所得税减半征收优惠政策的年度计税所得额仅以20万元为限，所以，按照全年度折算的9月底前的计税所得额不可以享受减半征收的优惠政策。

但由于2015年10月起对小微企业可以享受减半征收优惠政策的计税所得额提高到30万元，所以，折算的10至12月份的计税所得额可以享受对小微企业的优惠政策，即对按照2015年10月1日后的经营月份数占其2015年度经营月份数的比例计算的所得，可以享受减按50%计入应纳税所得额，并按20%的税率缴纳企业所得税。这也正是分段计算计税所得额的目的所在。

但必须注意的是，此情形下小微企业在2015年前3个季度预缴企业所得税时执行减半征收优惠政策的预缴数，作为汇算清缴时已缴数，多退少补。

3.不符合优惠的情形。如果小微企业2015年至2017年每年的计税所得额均超过30万元，则均不可以享受对小微企业所得税的优惠政策。根据61号公告的规定，在年度中预缴企业所得税时因享受减半征收少缴的企业所得税，在汇算清缴时应予补缴。

企业分立业务的税收处理

栾方洺 张希建

企业分立以原有法人资格是否消灭为标准，可划分为新设分立和派生分立，按被分立企业股东换取的对价方式分为股权支付、非股权支付或两者相结合。笔者一一探讨分立过程中可能涉及的税收处理。

流转税处理

根据国家税务总局2011年第13号、2011年第51号和2013年第66号公告，纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产，以及与其相关联的债权、债务和劳动力一并转让给其他单位和个人的行为，不属于营业税和增值税征收范围。其中涉及的不动产、土地使用权转让，不征收营业税；涉及的货物转让，不征收增值税。

土地增值税处理

根据《财政部国家税务总局关于企业改制重组有关土地增值税政策的通知》，房地产开发企业以外的企业分设为两个或两个以上与原企业投资主体相同的企业，对原企业将国有土地、房屋权属转移、变更到分立后的企业，暂不征土地增值税。但是，对如何掌握“与原企业投资主体相同”未作规定。笔者建议将“与原企业投资主体相同”明确为分立前后出资人不发生变动、出资人的出资比例也不发生变动。

企业所得税处理

按照《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》和《国家税务总局关于企业重组业务企业所得税征收管理若干问题的公告》的规定，分立业务可以根据不同条件，分别适用一般性税务处理和特殊性税务处理。因为暂不确认有关资产的转让所得或损失，一些企业往往在特殊性税务处理上做文章，实务中应当严格执行其标准。企业如果选用特殊性税务处理，分立时暂不缴纳企业所得税，但是新分立企业取得资产的计税基础不变，后期经营时会相对调增应纳税所得额而多缴纳企业所得税。

个人所得税处理

税法对自然人股东在分立时取得新设企业的股权如何征收个人所得税没有明确规定。笔者认为，可以参考财税〔2009〕59号文和国家税务总局2011年第41号公告的精神，如果被分立企业的自然人股东在分立发生时取得的股权支付金额是其交易支付总额的100%，且该自然人股东在新设企业中股权比例与被分立企业的股权比例保持一致，则该自然人股东以被分立企业分立出去的净资产占被分立企业全部净资产的比例，先调减原持有的被分立企业股权的计税基础，再将调减的计税基础作为新设企业股权的计税基础，暂不确认分立过程中的个人所得。如果不符合以上条件，自然人股东取得的股权及其他所得应按照“财产转让所得”项目计算缴纳个人所得税。



职工教育经费可分三种情形扣除

樊剑英 李体彪

《财政部、国家 税务总局关于中关村、东湖、张江国家自主创新示范区和合芜蚌自主创新综合试验区有关职工教育经费税前扣除试点政策的通知》（财税〔2013〕14号）以及《财政部、国家税务总局关于苏州工业园区职工教育经费税前扣除和股权激励个人所得税试点政策的通知》（财税〔2013〕95号）曾规定，中关

村、东湖、张江三个国家自主创新示范区和合芜蚌自主创新综合试验区（以下统称试点地区）、苏州工业园区内的高新技术企业发生的职工教育经费支出不超过工资、薪金总额8%的部分，准予在计算企业所得税应纳税所得额时扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。日前，《财政部、国家税务总局关于高新技术企

业职工教育经费税前扣除政策的通知》（财税〔2015〕63号）将此范围扩展至所有高新技术企业，并自2015年1月1日起执行。此后，职工教育经费税前扣除将分为三种情形，纳税人在实务操作时应加以区别。

第一种情形。一般企业（特殊规定外的企业）发生的职工教育经费支出，不超过工资、薪金总额2.5%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

第二种情形。高新技术企业与技术先进型服务企业。

1.高新技术企业发生的职工教育经费支出，不超过工资、薪金总额8%的部分，准予在计算企业所得税应纳税所得额时扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

2.根据《财政部、国家税务总局、商务部、科技部、国家发展改革委关于技术先进型服务企业有关企业所得税政策问题的通知》（财税〔2010〕65号），经认定的技术先进型服务企业发生的职工教育经费支出，不超过工资、薪金总额8%的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

第三种情形。职工培训费。

1.根据《财政部、国家税务总局关于进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展企业所得税政策的通知》（财税〔2012〕27号），集成电路设计企业和符合条件软件企业发生的职工培训费用全额税前扣除。

2.根据《财政部、国家税务总局关于扶持动漫产业发展有关税收政策问题的通知》（财税〔2009〕65号），认定的动漫企业的职工培训费用全额税前扣除。

3.核电厂操纵员培养费。根据《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》（国家税务总局公告2014年第29号），核力发电企业为培养核电厂操纵员发生的培养费用，可作为企业的发电成本在税前扣除。

4.航空企业空勤训练费。根据《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），航空企业实际发生的飞行员养成费、飞行训练费、乘务训练费和空中保卫员训练费等空勤训练费用，根据《实施条例》第二十七条规定，可以作为航空企业运输成本在税前扣除。



购物赠品如何开具发票有讲究

储俏武

近期，有媒体报道部分商家销售商品时赠送的物品没有开具发票，导致赠品出现质量问题无法保修。赠品要不要开具发票以及是否缴税，笔者对相关内容作如下简述。

商家赠送类别和发票开具规定

商家的赠送可以分为两类，一类是企业向客户销售商品或提供服务同时的赠送行为，即购物赠品销售；另一类是企业向非直接购买其商品或服务的客户进行的赠送，即无偿赠送。

“购物赠品”的赠予与一般的无偿赠送不同，属于利用消费者心理进行变相促销，这种赠予的前提是消费者付款购物才能得到赠品，赠品也应被视为经营者提供的商品。根据《中华人民共和国发票管理办法》第二十条“所有单位和从事生产、经营活动的个人在购买

商品、接受服务以及从事其他经营活动支付款项，应当向收款方取得发票”的规定，商家销售商品都应开具发票。

购物赠品的涉税处理

1.企业所得税处理

购物赠品与企业销售行为直接相关，在销售商品同时赠送物品是出于利润动机的正常交易，属于捆绑销售或降价销售。正常情况下企业所得税应根据《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）关于企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品不属于捐赠的规定，将总销售金额按各项商品的公允价值按比例来分摊确认各项的销售收入，计缴所得税。

2.增值税因开票不同的两种处理

增值税从整体价值链角度来看属于折扣销售行为，应以企业销售活动取得的收入为准征收增值税，不产生除取得收入以外的增值税负担，可以有以下两种开票方式。

一是将赠品实际价值与商品一同计价，再将赠品价格作为折扣，在同一张发票的“金额”栏注明折扣额。对此《国家税务总局关于印发〈增值税若干具体问题的规定〉的通知》（国税发〔1993〕154号）规定，纳税人采取折扣方式销售货物，如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的，可按销售额的折扣额征收增值税；如果将折扣额另开发票，不论其在财务上如何处理，均不得从销售额中减除折扣额。《国家税务总局关于折扣额抵减增值税应税销售额问题通知》（国税函〔2010〕56号）进一步明确国税发〔1993〕154号文件规定的销售额和折扣额在同一张发票上分别注明，具体指销售额和折扣额在同一张发票上的“金额”栏分别注明，可按折扣后的销售额征收增值税；未在同一张发票“金额”栏注明折扣额，而仅在发票的“备注”栏注明折扣额的，折扣额不得从销售额中减除。

例：A公司平时销售某型号电视机 不含 税价格 2 500元/台，购进成本为不含税价格2 100元/台，正常情况下销售一台电视机应纳增值税=2 500×17%-2 100×17%=68（元）；应纳税所得额=2 500-2 100=400（元），企业所得税按25%税率计算税款为100元。现开展促销活动，客户按2 500元/台购买该型号电视机一台，附送一台电磁炉，该电磁炉不含税销售价格为230元/台，购进成本为不含税180元/台。

在发票“金额”栏注明折扣额，即发票上分别开具电视机2 500元、电磁炉230元，再在发票的金额栏注明折扣金额230元，取得不含税销售收入2 500元。

二是在开具销售发票时，借鉴《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）第三条的规定，在开具销售发票时，将赠品和商品总的销售金额按各项商品公允价值比例分摊确认赠品和商品的销售收入，按总的销售金额征收增值税。

即在发票上分别开具电视机2 290元（2 500×2 500÷（2 500+230））、电磁炉210元（2 500×230÷（2 500+230）），合计取得不含税销售收入2 500元。

上述两种开票方式下，A公司销售一台电视机附送一台电磁炉增值税销项税为425元（2 500×17%），进项税=2 100×17%+180×17%=387.6（元），应纳增值税37.4元；企业所得税应纳税所得额=2 500-2 100-180=220（元），按25%税率计算的税款为55元。

3.个人所得税处理

客户取得的赠品电磁炉，根据《财政部、国家税务总局关于企业促销展业赠送礼品有关个人所得税问题的通知》（财税〔2011〕50号）的规定，不予征收个人所得税。

无偿赠送的涉税处理

如果在购物赠品销售中会计上将商品按公允价值开具发票作销售收入、赠品作为销售费用处理；或者未将赠品金额作为折扣额在销售商品的同一张发票“金额”栏注明，而仅在发票的“备注”栏注明；以及商家向非直接购买其商品或服务的客户进行的赠送，按《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第十六条的规定，应按视同销售货物处理，赠品不仅计算缴纳增值税，而且计算缴纳企业所得税。

接上例：A公司销售一台电视机时按电视机不含税价2 500元开具发票，附送的一台电磁炉按作为销售费用，或者仅在发票的“备注”栏注明赠送一台电磁炉，那么电磁炉在增值税处理上将按视同销售处理。在购进电磁炉专为此促销的情况下，可按购进的价格计算销项税额。整个销售业务增值税销项税额为455.6元（2 500×17%+180×17%），进项税=2 100×17%+180×17%=387.6元，应纳增值税68元；电磁炉购进成本和应计的销项税额作为销售费用，企业所得税应纳税所得额=2 500-2 100-（180+180×17%）=189.4元，按25%税率计算的税款为47.35元。

客户购买电视机取得的赠品电磁炉，A公司将赠品作为销售费用处理或是在发票的备注栏注明赠品，根据《财政部、国家税务总局关于企业促销展业赠送礼品有关个人所得税问题的通知》（财税〔2011〕50号）的规定，不征收个人所得税。

如果个人不是购买电视机而是从A公司随机获取赠品电磁炉，则对个人应按“其他所得”项目，按A公司实际购买电磁炉金额210.6元（180+180×17%）确定个人所得适用20%的税率缴纳个人所得税，税款由赠送礼品的A公司代扣代缴。

盈余积累转增资本怎样计算个人所得税

邱志远 朱恭平

甲科技有限公司成立于2006年8月，注册资本100万元，由自然人A、B共同出资，持股比例为60%、40%。2013年12月，甲公司股东会通过决议，将A、B持有的股权全部转让给C自然人。三方协商，以2013年11月末，净资产500万元为基础确定股权价格，其中实收资本100万元、盈余公积40万元、未分配利润360万元，最终成交价格为420万元。当月办理了股权和工商登记变更，并由C代扣代缴个人所得税64万元。2015年1月，按增资协议和公司章程规定，甲公司发生下列股权交易：

1.1月1日，D自然人向甲公司出资200万元人民币。其中50万元增加D的实收资本，持股比例10%；150万元增加资本公积。

2.1月20日，将资本公积150万元转增资本。其中C、D按持股比例增加实收资本135万元、15万元。

3.1月25日，将部分盈余公积50万元、未分配利润450万元转增资本，C、D分别增资450万元、50万元。

C、D股东如何计算个人所得税，分析如下：

第一项交易。按个人所得税法规定，D股东投入资本金200万元不需计算个人所得税。

第二项交易。以资本溢价150万元转增资本是D投入的，按其持股比例计算的份额15万元，D自然人不需计算个人所得税。C用资本公积转增资本应计算个人所得税。《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）规定，被投资企业以资本公积、盈余公积、未分配利润转增资本，个人股东已依法缴纳个人所得税，以转增额和相关税费之和确认其新增股本的股权原值。该文件明确，被投资单位用资本公积转增自然人股东资本，应计算个人所得税，否则在转让时，不能扣除资本公积转增资本金额，还要补缴个人所得税。

因此，C股东用资本溢价转增资本，应缴个人所得税=135×20%=27（万元）。

第三项交易。按个人所得税法规定，C、D自然人将盈余公积和未分配利润转增资本，应计算个人所得

税。对C自然人而言，应作具体分析。

《国家税务总局关于个人投资者收购企业股权后将原盈余积累转增股本个人所得税问题的公告》（国家税务总局公告2013年第23号）规定，1名或多名投资者以股权收购方式取得被收购企业100%股权，股权收购前，被收购企业账面金额中的“资本公积、盈余公积、未分配利润”等盈余积累未转增资本，而在股权交易时一并计入股权交易价格并履行所得税纳税义务。股权收购后，企业将原账面金额中的盈余积累向个人投资者（新股东）转增股本，有关个人所得税问题区分以下情形处理：

1.新股东以不低于净资产价格收购股权的，企业原盈余积累已全部计入股权交易价格，新股东取得盈余积累转增资本的部分，不征收个人所得税。

2.新股东以低于净资产价格收购股权的，企业原盈余积累中，对于股权收购价格减去原股本的金额部分已经计入股权交易价格，新股东取得盈余积累转增资本的部分，不征收个人所得税；对于股权收购价格低于原所有者权益的差额部分未计入股权交易价格，新股东取得盈余积累转增资本的部分，应按照“利息、股息、红利所得”项目征收个人所得税。

C股东从原A、B股东购入甲公司100%股权，以成交价格420万元扣减实收资本100万元的差额为320万元，即是盈余积累部分，已计入原交易价格，此次转增资本不用缴纳个人所得税。但按2013年11月末净资产计算的股权转让价格应为500万元，少确认股权交易价格80万元（500—420），即为盈余积累部分，未缴个人所得税。因此，C股东用这部分盈余积累转增资本时，应一并计算个人所得税=（450—320）×20%=26（万元）。

D股东用盈余公积和未分配利润转增资本，应缴个人所得税=50×20%=10（万元）。

综上所述，自然人股东C在2015年1月发生股权变动时机，应缴个人所得税=27+26=53（万元）。自然人股东D应缴个人所得税10万元。

增值税抵扣八种情形无须转出进项税额

谢德明

我国增值税实行进项税额抵扣制度，即应缴增值税是销项税额减去进项税额之差。而增值税进项税额转出,是将那些按税法规定不能抵扣，但购进时已作抵扣的进项税额如数转出，也就是说，将企业已作进项抵扣但后来转作他用，而税法不允许抵扣的进项税额，从当期进项税额中转出，在会计处理中记入“进项税额转出”。除此以外，税法还规定一些特定情况下，纳税人已经抵扣的进项税额不作转出处理。那么，一般纳税人增值税哪些进项税额无需作转出处理呢？

市场发生变化导致资产评估减值不作进项税转出

《关于企业改制中资产评估减值发生的流动资产损失进项税额抵扣问题的批复》（国税函〔2002〕1103号）规定：企业由于资产评估减值而发生流动资产损失，如果流动资产未丢失或损坏，只是由于市场发生变化，价格降低，价值量减少，则不属于《增值税暂行条例实施细则》中规定的非正常损失，不作进项税额转出处理。

《国家税务总局关于修改若干增值税规范性文件引用法规规章条款依据的通知》（国税发〔2009〕10号）解释，自 2009年1月1日起，将此条中“《增值税暂行条例实施细则》第二十一条规定：‘非正常损失是指生产、经营过程中正常损耗外的损失’”修改为“《增值税暂行条例实施细则》第二十四条规定，非正常损失是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失。”

一般纳税人转为小规模纳税人其存货

不作进项税转出

《关于增值税若干政策的通知》（财 税〔2005〕165号）第六条明确，一般纳税人注销或被取消辅导期一般纳税人资格，转为小规模纳税人时，其存货不作进项税额转出处理，其留抵税额也不予以退税。

增值税视同销售不作进项税转出

视同销售是指在会计上不作为销售核算，而在税收上作为销售确认收入计缴 税金的商品或劳务的转移行为。《增值税暂行条例实施细则》第四条规定，单位或者个体工商户的下列行为，视同销售货物：（1）将货物交付其他单位或者个人代销；（2）销售代销货物；（3）设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构用于销售，但相关机构设在同一县（市）的除外；（4）将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目；（5）将自产、委托加工的

货物用于集体福利或者个人消费；（6）将自产、委托加工或者购进的货物作为投资，提供给其他单位或者个体工商户；（7）将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者；（8）将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人。对于一项经济业务事项，增值税“视同销售”和“进项税转出”不能共存，即“视同销售”，就不能“进项税转出”。对于改变用途的自产或委托加工的货物，无论是用于内部还是外部，都应作视同销售处理。而对于改变用途的外购货物或应税劳务，若是用于外部的，即用于投资、分配或无偿赠送，应作视同销售处理；若是用于内部的，即用于免税项目、非应税项目、集体福利或个人消费，则应作进项税额转出处理。

境外供应商退还或返还资金不作进项税转出

纳税人进口货物报关后，境外供货商向国内进口方退还或返还的资金，或进口货物向境外实际支付的货款低于进口报关价格的差额，是否应当作进项税额转出？《国家税务总局关于纳税人进口货物增值税进项税额抵扣有关问题的通知》（国税函〔2002〕350号）规定，纳税人从海关取得的完税凭证上注明的增值税额准予从销项税额中抵扣。因此，纳税人进口货物取得的合法海关完税凭证，是计算增值税进项税额的唯一依据，其价格差额部分以及从境外供应商取得的退还或返还的资金，不作进项税额转出处理。

购货方退货开具红字专用发票不作进项税转出

增值税一般纳税人开具增值税专用发票后，发生销货退回、销售折让以及开票有误等情况需要开具红字专用发票的，应视情况按以下规定办理：因专用发票抵扣联、发票联均无法认证的，由购买方填报“开具红字增值税专用发票申请单”，并在申请单上填写具体原因以及相对应蓝字专用发票的信息，主管税务机关审核后出具“开具红字增值税专用发票通知单”，购买方不作进项税额转出处理。

自然灾害损失不需作进项税转出

自然灾害损失是否要作进项税额转出，关键要看是否属于非正常损失。《增值税暂行条例》第十条规定，非正常损失的购进货物及相关的应税劳务不得从销项税额中抵扣。非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务不得从销项税额中抵扣。《增值税暂行条例实施细则》第二十四条规定，非正常

损失，是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失。这其中不包括自然灾害损失。因此自然灾害损失不需作进项税额转出，比如洪灾损失不属于管理不善造成的损失，不需作进项税转出。

农村电网维护费不作进项税转出

《关于供电企业收取的免税农村电网维护费有关增值税问题的通知》（国税函〔2005〕778号）规定，对供电企业收取的免征增值税的农村电网维护费，不应分摊转出外购电力产品所支付的进项税额。《国家税务总局关于农村体制改革中农村电网维护费征免增值税问题的批复》（国税函〔2002〕421号）第三条，关于“供电企业应按规定计算农村电网维护费应分担的不得抵

扣的进项税额，已计提进项税额的要作进项税额转出处理”的规定同时废止。也就是说，对免征增值税的农村电网维护费的免税项目，不作进项税额转出处理。

交通意外货物毁损不需进项税转出

比如，某企业买进一批货物，在运输途中发生交通事故，货物全部毁损。根据《增值税暂行条例》第十条第二项规定，非正常损失的购进货物及其相关的应税劳务的进项税额不得从销项税额中抵扣。非正常损失是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失。因此，企业发生的交通意外导致的损失不属于非正常损失，不需要进行进项税额转出。



企业支付安置残疾人员工资可享加计扣除

程辉

鼓励和扶持企业安置残疾人员就业，一直是我国企业所得税优惠政策中的重要内容。《企业所得税法》第三十条第二项规定，企业安置残疾人员及国家鼓励安置的其他就业人员所支付的工资，可以在计算应纳税所得额时加计扣除。财政部、国家税务总局《关于安置残疾人员就业有关企业所得税优惠政策问题的通知》（财税〔2009〕70号）、《国家税务总局关于促进残疾人就业税收优惠政策相关问题的公告》（国家税务总局公告2015年第55号）中对安置残疾人员就业有关企业所得税优惠政策做了进一步的细化规定。为了让安置残疾人就业的企业充分享受好这一税收优惠政策，本文解读残疾人员工资加计扣除规定，同时就一些具体实务作出分析。

加计扣除的条件

根据财税〔2009〕70号第三条规定：“企业享受安置残疾职工工资100%加计扣除应同时具备以下4个条件：

第一，依法与安置的每位残疾人签订了1年以上（含1年）的劳动合同或服务协议，并且安置的每位残疾人在企业实际上岗工作。

第二，为安置的每位残疾人按月足额缴纳了企业所在区县人民政府根据国家政策规定的基本养老保险、基本医疗保险、失业保险和工伤保险等社会保险。特别注意的是国家税务总局公告2015年第55号规定安置残疾人的机关事业单位以及由机关事业单位改制后的企业，为残疾人缴纳的机关事业单位养老保险，属于

财税〔2009〕70号第五条第（三）款规定的“基本养老保险”范畴，可按规定享受相关税收优惠政策。

第三，定期通过银行等金融机构向安置的每位残疾人实际支付了不低于企业所在区县适用的经省级人民政府批准的最低工资标准的工资。

第四，具备安置残疾人上岗工作的基本设施。财税〔2009〕70号文件规定，残疾人员的范围适用《中华人民共和国残疾人保障法》的有关规定。即残疾人是指在心理、生理、人体结构上，某种组织、功能丧失或者不正常，全部或者部分丧失以正常方式从事某种活动能力的人。残疾人包括视力残疾、听力残疾、言语残疾、肢体残疾、智力残疾、精神残疾、多重残疾和其他残疾的人。

加计扣除的比例

《中华人民共和国企业所得税法》第三十条（二）项规定：“安置残疾人员所支付的工资可以在计算应纳税所得额时加计扣除。”《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九十六条第一款规定：“企业所得税法第三十条第（二）项所称企业安置残疾人员所支付的工资的加计扣除，是指企业安置残疾人员的，在按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上，按照支付给残疾职工工资的100%加计扣除。

加计扣除的时点

《企业所得税法实施条例》第九十六条规定，《企业所得税法》第三十条第（二）项所称企业安置残疾人员所支付的工资的加计扣除，是指企业安置残疾人员

的，在按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上，按照支付给残疾职工工资的100%加计扣除。对此，财税〔2009〕70号文件第一条第二款明确规定，企业就支付给残疾职工的工资，在进行企业所得税预缴申报时，允许据实计算扣除；在年度终了进行企业所得税年度申报和汇算清缴时，再依照本条第一款的规定计算加计扣除。

这一规定要求企业在实际操作时，不仅要注意加计扣除额计算的基数是实际支付给残疾职工的工资额，而且还要注意允许加计扣除的时点是年度终了进行企业所得税年度申报和汇算清缴时。企业所得税减免税申请办理时限最迟为年度终了后第45日，备案时间

为年度纳税申报前，截止时间为5月底前。
加计扣除的备案

财税〔2009〕70号文规定，企业就支付给残疾职工的工资，在进行企业所得税预缴申报时，允许据实计算扣除；在年度终了进行企业所得税年度申报和汇算清缴时，再依照规定计算加计扣除。

企业应在年度终了进行企业所得税年度申报和汇算清缴时，向主管税务机关报送本通知第四条规定的相关资料、已安置残疾职工名单及其《中华人民共和国残疾人证》或《中华人民共和国残疾军人证（1至8级）》复印件和主管税务机关要求提供的其他资料，办理享受企业所得税加计扣除优惠的备案手续。



函证及其替代测试的四大误区

刘志耕

对于注册会计师来说，函证一直是审计程序中的重要环节，《中国注册会计师审计准则第1312号——函证》（下称“第1312号准则”）第五条则规定：“函证（即外部函证），是指注册会计师直接从第三方（被询证者）获取书面答复作为审计证据的过程，书面答复可以采用纸质、电子或其他介质等形式。”该准则第十条还规定：“在使用函证程序时，注册会计师的目标是，设计和实施函证程序，以获取相关、可靠的审计证据。”但是，不管是正在参加CPA从业资格考试的考生，还是已经在会计师事务所执业的CPA，往往由于对函证及其替代测试的理解和认识上的偏颇，使得对函证及其替代的计划、设计、实施及对相关审计证据的理解和评价存在着一些误区。笔者为此从4大方面对有关误区专题分析如下。

误区一：实施函证程序时不对询证函保持控制

第1312号准则第十四条规定：“当实施函证程序时，CPA应当对询证函保持控制”。但是，在日常审计实务中，一些CPA往往为了图省事，或不知道究竟应该如何控制，将实施函证的程序交给被审计单位的财务人员实施，放弃了对询证函保持控制，这使得询证函回函的可靠性受到严重影响，由此潜伏了严重的审计风险。

因此，CPA一定要按照审计准则的要求，严格执行对询证函的控制，具体应包括第1312号准则第十四条规定的4个方面：“（一）确定需要确认或填列的信息；（二）选择适当的被询证者；（三）设计询证函，包括

正确填列被询证者的姓名和地址，以及被询证者直接向CPA回函的地址等信息；（四）发出询证函并予以跟进，必要时再次向被询证者寄发询证函。”以上4方面实际上就是要求CPA对从开始到结束的整个函证过程保持控制，即不可以由包括被审计单位财务人员在内的其他人员控制。但实际操作时可以由CPA的助理人员在CPA控制下具体操作执行函证程序，助理人员对CPA负责。

误区二：不实施函证程序，全部直接实施替代测试

一些CPA往往以等待回函时间过长、影响正常审计进度、函证回函率低、对银行存款函证费用高等理由不愿意实施函证，而是直接实施相关替代审计程序。这些认识都是错误的。

第1312号准则第十二条规定：“CPA应当对银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息实施函证程序，除非有充分证据表明某一银行存款、借款及与金融机构往来的其他重要信息对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低。如果不对这些项目实施函证程序，CPA应当在审计工作底稿中说明理由。”第十三条还规定：“CPA应当对应收账款实施函证程序，除非有充分证据表明应收账款对财务报表不重要，或函证很可能无效。如果认为函证很可能无效，CPA应当实施替代审计程序，获取相关、可靠的审计证据。如果不对应收账款函证，CPA应当在审计工作底稿中说明理由。”从上述两条规定可以看出，银行存款、借款及与

金融机构往来的其他重要信息（下称“银行存款等项目”）以及对应收账款实施函证程序的规定有共同点也有不同点。

共同点有3个：一是CPA应当，即必须对上述各项目实施函证；二是不实施函证的共性前提是，有充分证据表明上述各项目对财务报表不重要；三是如果不对上述各项目实施函证程序，CPA应当在审计工作底稿中说明理由。

不同点也有3个：一是不实施函证的不同原因。对银行存款等项目不实施函证程序的原因，除了前述相同原因外，还必须同时具备与之相关的重大错报风险很低。审计准则此处对两项原因使用的是连词“且”（此为考生的考点），即两项原因必须同时具备。对应收账款不实施函证的另一原因是函证很可能无效，但不必同时具备。二是对银行存款等项目不能以函证很可能无效为由不实施函证，而对应收账款则能以此为由不实施函证。三是对银行存款等项目不能以函证很可能无效为由直接实施替代审计程序的问题，而对应收账款则能以函证很可能无效为由直接实施替代审计程序。

可以看出，CPA在对银行存款等项目以及应收账款进行审计时，必须注意3方面：一是必须首先选择执行函证程序，除非出现准则规定的上述列举的相应原因才可以不实施函证；二是必须在审计工作底稿中对银行存款等项目及应收账款不实施函证的理由予以说明，说明的理由必须充分、证据必须充足，不说明、说明不充分、证据不足或没有证据等都应该纠正；三是CPA不应该对银行存款等项目以函证很可能无效为由不实施函证而直接实施替代审计程序，但可以也仅能以对应收账款的函证很可能无效为由对应收账款直接实施替代审计程序。

误区三：不知道如何判断和说明不实施函证程序的理由

根据第1312号准则的规定，CPA不对银行存款等项目实施函证的理由是：除非有充分证据表明某一银行存款等项目对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低。值得注意的是，这两种原因必须同时具备。CPA不对应收账款实施函证程序的理由也有两点：一是除非有充分证据表明应收账款对财务报表不重要，二是或函证很可能无效。请注意，这两点理由不需要同时具备。

问题是究竟如何判断银行存款等项目对财务报表不重要且与之相关的重大错报风险很低?又如何判断应收账款对财务报表不重要?对于这些问题，一些CPA往往不知道如何对重要性及重大错报风险的高低作出

判断，也不重视将不实施函证的原因在审计工作底稿中予以必要的说明，或说明不充分、证据不足。

笔者认为，可以从以下四大方面综合考虑并说明原因：

一是CPA可以通过风险评估审计程序，特别是对应收账款及银行存款等项目相关内部控制的了解和评价，对应收账款及银行存款等项目是否存在重大错报风险、重大错报风险的高低及重大错报风险可能存在的领域或环节进行分析、评价并判断。

二是可以通过实施的实质性分析程序对应收账款及银行存款等项目进行必要的分析和评价，以获取相关、可靠的审计证据并作出判断。

三是结合考虑确定的重要性水平。

四是结合日常会计核算中企业相关账户的性质、用途、规范化程度、发生额及余额等情况进行综合分析和判断。

另外，日常审计实务中，究竟哪些银行存款账户可以不实施函证?主要包括以下3种：

一是企业的纳税账户、社保账户等有专门用途、不可能发生融资业务及其他交易的专户，且已核对这些账户的银行对账单原件无异常的，可以考虑不函证。

二是账户发生额小，余额小（请注意，需结合确定的重要性水平充分考虑并分析），业务发生简单、清晰，且已核对这些账户银行对账单原件无异常的，可以考虑不函证。

三是企业为了方便工作开展，提高工作效率，常常以相关办事人员名义开立单位银行卡并存入一定资金作为备用金使用，如果银行卡余额不大、接报及时、使用规范，且已核对相关银行对账单原件无异常的，可以考虑不函证。

但必须注意两点：一是对是否不需要实施函证程序，除了依据审计准则的规定外，还必须结合CPA自己的职业经验和职业判断；二是如果CPA最终确定不对有关银行账户等项目实施函证程序，但必要、充分的抽证测试不能缺少。

误区四：直接以未收到回函为由实施替代审计程序

由于第1312号准则第十九条规定：“在未回函的情况下，CPA应当实施替代程序以获取相关、可靠的审计证据。”于是，一些CPA便以未收到回函为由直接实施相关替代审计程序，但实际上审计工作底稿中并没有准备和已发询证函的相关记录，不能证明属于已发询证函未回函的情况。所以，在未实施函证程序的情况下，CPA不能以未收到回函为由直接实施替代审计程序。

但必须特别注意第1312号准则第二十条的规定，

即“如果CPA认为取得积极式函证回函是获取充分、适当的审计证据的必要程序，则替代程序不能提供CPA所需要的审计证据。在这种情况下，如果未获取回函，CPA应当按照第1502号准则的规定，确定其对审计工作和审计意见的影响。”从该条规定可以看出，如果CPA依据职业判断认为，对应收账款及银行存款等项目取得积极式函证回函是获取充分、适当的审计证据的必要程序，即判断这些报表项目对财务报表很重要，且与银行存款等项目相关的重大错报风险可能很高，则属

于第1312号准则第十二条、第十三条所规定的应当实施函证的情形。

在这种情况下，即使CPA确实寄发了询证函，但只要被询证者未回函或回函不完整，CPA不应该再使用替代审计程序（此为日常实务中的常见错误），因为替代审计程序已不能为CPA提供对相关报表项目所需要的充分、适当的审计证据。此时，应当按照第1502号准则的规定，确定其对审计工作和审计意见的影响。



分配股利如何代扣代缴个人所得税

问：有两家公司，其中一家是员工集资出资设立的，现在要把这个员工持股的企业转让给我公司，那么员工把股权转让给我公司，需要交纳个人所得税，我们想让这个企业先分配再转让，先把分配的股利计入“应付股利”，那么是在分配时代扣代缴个税，还是在支付时？

答：分配股利如何代扣代缴个人所得税的判定观点不同，是“权责发生制”还是“收付实现制”，如果按“权责发生制”，那么应付未付的股息、红利应判定为有所得，就应在作出分配个人名下的会计处理时履行代扣代缴义务。如果按“收付实现制”，那么，应付未付的股息不能判定为“有所得”，自然就不发生代扣代缴义务。

根据《个人所得税法》第一条和第七条的规定，在中国境内有住所，或者无住所而在境内居住满一年的个人，其从中国境内和境外取得的利息、股息、红利等个人所得应交纳个人所得税。关于这部分所得的扣缴义务，第八条规定：所得人为纳税义务人，支付所得的单位或者个人为扣缴义务人。对扣缴义务如何履行，《个人所得税法实施条例》第三十五条明确，扣缴义务人在向个人支付应税款项时，应当依照税法规定代扣税款，按时缴库，并专项记载备查。这条规定中所说的支付，其表现形式可以为现金支付、汇拨支付、转账支付或者以有价证券、实物以及其他形式支付。根据上述规定，企业在向负有纳税义务的自然人股东分配股息、红利时，应代扣代缴个人所得税。

但是，在有些情况下，股息分配不会那么顺畅。比如，虽然股东大会已经作出了分配股息、红利的决定，但因公司资金紧张，暂时无力支付；另一种情况是，虽然有支付能力，但为了避免支付股息、红利所要代扣的巨额个人所得税，故意拖延不支付。从权责发生制的

角度来说，公司应支付的股息、红利已经成为一种负债，股东已经有了所有权，因此，即使暂时没有实际支付，也应全额计算并扣缴相应的个人所得税。另一个理由是，国家税务总局《关于利息、股息、红利所得征税问题的通知》（国税函〔1997〕656号，以下简称国税函〔1997〕656号）明确规定：扣缴义务人将属于纳税义务人应得的利息、股息、红利收入，通过扣缴义务人的往来会计科目分配到个人名下，收入所有人有权随时提取。在这种情况下，扣缴义务人将利息、股息、红利所得分配到个人名下时，即应认为所得的支付。按这一判定，扣缴义务人应按规定代扣代缴股息、红利个人所得税。

扣缴义务人将纳税义务人应得的利息、股息、红利所得分配到个人名下时，即为纳税人对利息、股息、红利拥有所有权；未分配到个人名下，但将应得的利息、股息红利用于个人消费或投资，视同其个人收入实现。

从个人所得税法的立法精神来看，个人所得税的判定原则遵循的是“收付实现制”，即实际收到款项时才有所得，实际支付时才有扣缴义务，虽然国税函〔1997〕656号文件或省级税务机关下发的文件有比较明确的规定，但这类规范性文件的效力级次极低，并不能对抗《个人所得税法》及实施条例的规定，并且这类规定更多的是从方便征管的角度出发，是为了保证税款不被漏掉，而有意从时间和范围上扩大了扣缴义务人的责任。

那么，面对这个没有定论、不同地区税务机关会有不同解读和执行标准的问题，如果遇到这种情况，最好的办法还是在事前与当地税务机关进行沟通，在了解当地对这一问题的处理意见后再选择合适和分配和税务处理的方式，以免带来不必要的税务风险。

个人以非货币性资产投资取得所得如何计征个人所得税

问：个人以非货币性资产投资取得所得如何计征个人所得税？

答：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） 第一条规定：个人以非货币性资产投资，属于个人转让非货币性资产和投资同时发生。对个人转让非货币性资产的所得，应按照“财产转让所得”项目，依法计算缴纳个人所得税。



代扣代缴个人所得税手续费如何确认收入

问：“代扣代缴个人所得税手续费5万元”确认收入？要交什么税？

答：（1）《财政部国家税务总局中国人民银行关于进一步加强代扣代收代征税款手续费管理的通知》（财行〔2005〕365号）“六）“三代”单位所取得的手续费收入应该单独核算，计入本单位收入，用于“三代”管理支出，也可以适当奖励相关工作人员。”

（2）《个人所得税代扣代缴暂行办法》（国税发〔1995〕065号）规定“对扣缴义务人按照所扣缴的税款，付给2%的手续费。扣缴义务人可将其用于代扣代

缴费用开支和奖励代扣代缴工作做得较好的办税人员。”根据上述文件规定，对于企业取得代扣个人所得税代手续费返还，从用途上讲应该有两种，一种是用于代扣代缴工作的管理性支出，另一种是用于奖励有关工作人员。

（3）关于个人取得该笔手续费的个人所得税的相关规定：《财政部国家税务总局关于个人所得税若干政策问题的通知》（财税字〔1994〕20号）“二、下列所得，暂免征收个人所得税：（五）个人办理代扣代缴税款手续，按规定取得的扣缴手续费。”



结束也是新的一种开始

业务三部 范言长

2015年， 81.75，CPA考试在这个不高不低的分数中结束了。

很荣幸今天能够和大家分享我在CPA考试中的心得体会，希望对大家的CPA之旅有些许的帮助。

首先，我想说的是，无论做什么事情，都是一个熟能生巧的过程，CPA也是如此，只不过CPA备考过程艰辛而漫长，我们需要坚定的信念和持之以恒的耐力，需要在学习、工作和生活中寻找到平衡，并坚持下去。CPA考试就是努力+信心毅力+1%的运气。

对于CPA备考的总体安排，从专业阶段到综合阶段，我 都是按三阶段来复习的。第一阶段，基 础知识学习。该阶段主要学习材料为教材和某华基础班的课件。先简单快速的看一遍教材，接下来开始听课件，带着教材听课。对于简单的内容，加速听课，用1.5至2倍速来听，像会计第一至十二章（除长投和金融资产），

基本用2倍速度听一遍即可；将节约下来的时间重点复习重难点章节，对于一些难点，甚至听两遍三遍，反复推敲，直至理解掌握。这个时候，不要为了赶复习计划而将不理解的知识点略过，多花点时间来理解掌握，比起以后重新找时间来学习划算得多。当然，对于一些确实无法理解的知识点，也不必死扛，做好记号，在第二阶段再来加强（CPA考试中，这种情况基本很少出现）。第二阶段，知识点强化阶段。该阶段主要是对教材内容建立总体框架，熟悉重难点内容，并针对重难点做相应练习。第二阶段，不再拘泥于教材章节顺序，应将相关联的章节结合起来复习，比如会计的长投，企业合并及合并报表；财务管理中的报表分析、财务预测、企业价值评估、项目投资等章节结合起来复习。经过第二阶段，基本实现对教材知识点的掌握。第三阶段，练习巩固及回归教材阶段。主要是做历年真题和模拟

题。针对套题，个人觉得认真做两三套就够了。一来，在第一、二阶段已经做了部分习题了；另外，对于一边工作一边考试的上班族来说，只能追求时间使用上的边际效用最大化。时间上，第一阶段，通常在8周左右，第二阶段，约2周时间，第三阶段，考前1周左右。第一阶段和第二阶段之间，安排一周的时间过渡。粗略一看，是不是感觉时间还挺充足。其实不然，扣除掉出外勤，出差，或者突然增加一个项目要做，真正能用来学习的时间就不多了。以上这三个阶段的安排，也是CPA复习的计划，备考的时候，我是按报考的科目数量去平衡时间，完善计划。比如第一阶段有复习八周的时间，税法科目一共十五章，其中增值税和所得税是重难点，各安排一周时间，税法剩下十四章，根据知识点难易和数量一周复习两到三章，再具体到每天复习哪章哪几节。对于时间的安排，我是用倒推的方法，比如三个阶段一共十二周的时间。假设CPA考试是九月的第二周，那复习的开始时间就往前推十二周。人都是有惰性的，两三个月以后的事情，总觉得还很远。用倒推时间的方法，我们就能做到心中有数，不慌不忙。

备考资料对于CPA考试极其重要，我主要使用的是教材和网校的课件。教材是基本的，也是最重要的，前面提到的三阶段复习安排，教材都是最基本的资料，不管时间多紧，教材的复习必须全面和细致到位。另外，会计网校的课件，第一阶段对应基础班或提高班，主要看自己对某个科目的熟悉程度；比如，会计，开始备考之前，我们就比较熟悉，那就选择提高班，比如，审计科目，如果基础比较薄弱，那就选择基础班。第二阶段对应习题班，习题班以课件为主，以做练习的方式复习，错题和不熟悉的再选择听课，对于已经掌握的内容就不再听习题班的课件了。第三阶段对应会计网校的模拟题和真题。我一般只做两套，对于这两套题目，选择一个时间段，按考试的时间要求去做，当做现场考试一样去完成。做完以后，按标准答案核对。对于这两套习题，复核的时间跟考试的时间一样，甚至复核的时间要花更多。三阶段复习完后，考前三天，回归教材，以及看一下前面做错的习题。整个备考过程中，纸质的资料只有教材，其他的都是非纸质形式的。刚开始的时候，可能会不太习惯，但是，现在CPA所有科目的考试都是机考，如果在备考的过程中，我们使用的都是纸质的材料，习题也在纸质上完成，面对机考，难免会觉得陌生和不习惯，与其在考前还要花时间去熟悉

机考模式，还不如在日常复习中，直接在电脑上做练习题（网校有记录错题的功能，方便后续复习），以后在考场上面对机考也就习惯了。

CPA的考试，既有大量的计算，又有大量文字性的考点。随着CPA考试的发展，单纯考察记忆的题目越来越少，依靠死记硬背通过考试的机会越来越小。死记硬背是一件很辛苦的事情，耗时费力还容易忘。应着重于理解，并在理解的基础上运用，比如审计，光靠记忆的效果并不好，复习审计，我基本没有花时间去背诵知识点，真正去背诵的也就考前一个晚上背一下各种审计意见的表述。我花时间背诵的地方，也只有那种考题上出现了，就只能一字不差地默写的知识点。对于这些知识点，我一般都是在考前一两天的时候背诵一下。这种考点，在CPA的整个备考中并不多。

CPA的备考过程是辛苦的，但吃苦是守恒的，早吃苦总比晚受苦要好得多。在心生倦怠的时候，学会调整自己的心态。唐僧当年也是经过九九八十一难才成功到达西天取得真经的，而一章一个知识点也只是我们去领证道路中的小小一步。我们不妨将每次挫折都当成是一次锻炼自己的机会，熬过它，我们就距离我们的梦想更近一些。

在这里要特别感谢华兴所和我的领导们、同事们，在CPA备考过程中给了我极大的帮助和支持。首先，华兴所作为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，客户不仅包括上市公司，国有企业，还有各类IPO企业等等，丰富的客户资源为我们提供了数量庞大的案例，通过日常工作实践，不断加深对会计准则、税法以及审计等知识的理解，教材上空洞刻板的理论，也变得生动鲜活，对CPA考试有极大的帮助。我们身边还有一群经验丰富的CPA们，不管是平时工作中遇到不理解的地方，还是备考复习过程中看教材不太明白的地方，他们就是我们的良师益友。另外，领导们也特别支持我们考试，考前两三个月就尽量少给我们安排工作，不给我们安排出差的项目，让我们有充足的时间复习备考。

虽然考试结束了，但CPA的道路才刚刚开始，实践才是检验真理的唯一标准，不管有没有考试，CPA的学习都需要持之以恒，最后用一句话勉励自己，也送给小伙伴们：子贡倦于学，告仲尼曰：愿有所息。”仲尼曰：“生无所息。”也预祝大家早日拿到CPA证书。