

《增值税（营改增）与重要会计理念、方法》讲座◆

目录

第一部分 增值税与营改增

第一讲 增值税

第二讲 营改增

第二部分 重要会计理念与方法

- 一、会计理论基础：资产负债观
- 二、财务报告、财务报表和会计报表有何区别？
- 三、如何区分别报、列示和披露？
- 四、资产账面余额与账面价值有何区别？
- 五、负债账面余额与账面价值有何区别？
- 六、收入与利得有何联系、区别？
- 七、费用与损失有何联系、区别？
- 八、资产可作哪些分类？
- 九、通过什么途径把资产搞实？
- 十、各种资产盘盈、盘亏的会计处理有何区别？
- 十一、比较各种资产减值的异同？
- 十二、企业发生的支出有哪些列支渠道？
- 十三、金融资产与其他资产有何区别？分清金融资产意义何在？
- 十四、金融资产期末有哪两种计量方法？
- 十五、金融资产与金融负债如何按照摊余成本计量？
- 十六、我国土地使用权在资产负债表上有哪四个列报项目？
- 十七、投资性房地产成本模式与公允价值模式有何区别？
- 十八、长期股权投资成本法与权益法有何区别？
- 十九、无形资产出售和出租的会计处理有何区别？
- 二十、实际利率与票面利率有何不同？
- 二十一、应收利息和利息收入有何区别？
- 二十二、应交所得税和所得税费用有何区别与联系？
- 二十三、价外税与价内税有何区别？各种税金的会计处理有何规律？
- 二十四、政府补助何时计入营业收入、何时计入递延收益？
- 二十五、如何区分权益工具和金融负债？
- 二十六、净利润与其他综合收益有何区别？
- 二十七、预计负债与或有负债有何区别？
- 二十八、库存股是不是资产？库存股分不分股利？
- 二十九、权益结算与现金结算的股份支付会计处理有何不同？
- 三十、提取盈余公积、分配现金股利和股票股利的会计处理有何不同？

正文

第一部分 增值税与营改增

第一讲 增值税

增值税是就货物（生产销售货物和进口货物）或应税劳务（加工劳务和修理修配劳务）的增值部分征收的一种税。增值税纳税人可分为一般纳税人和小规模纳税人，税款计算和会计处理差异很大，现分述如下：

一、一般纳税人

一般纳税人应掌握二句话：应交增值税和缴纳增值税。一般纳税人核算科目如下：

一般纳税人科目设置

一级科目	二级科目	三级科目
应交税费	应交增值税	进项税额
		进项税额转出
		销项税额
		已交税金
		出口退税
		减免税款
		出口抵减内销产品应纳税额
		转出未交增值税
		转出多交增值税
		营改增抵减的销项税额（营改增用）
		未交增值税
		增值税检查调整
		待抵扣进项税额（营改增用）
		增值税留抵税额（营改增用）

1. 应交增值税

应纳税额=销项税额—进项税额—上期末留抵税额

(1) 进项税额的处理

进项税额分为可以抵扣的进项税额、不得抵扣的进项税额和进项税额转出三种情况：

① 可以抵扣的进项税额有三个来源：取得了增值税专用发票、取得了海关进口增值税专用缴款书、计算得出（按运费的 7%、购进免税农产品按买价的 13%和废旧物资按收购价的 10%计算进项税额）。可以抵扣的进项税额应价税分离入账。

【例 1】甲家具公司于 2013 年 6 月 1 日购入木材作为原材料，取得的增值税专用发票上注明的价款为 100 万元，增值税税额为 17 万元，货款已用银行存款付清，材料已验收入库，则甲公司账务处理如下：

借：原材料 100

 应交税费——应交增值税（进项税额） 17（代垫）

贷：银行存款 117

② 不得抵扣的进项税额主要有购进的货物用于非应税项目（即用于应交营业税的项目）、购进的货物用于免税项目（如古旧图书）、购进的货物用于集体福利和个人消费。应特别注意的是，购入的固定资产用于生产经营，其进项税额可以抵扣。如果进项税额不得抵扣，应价税合一入账。

【例2】甲公司于2013年6月1日购入一台设备用于集体福利，取得的增值税专用发票上注明的价款为50万元，增值税税额为8.5万元，货款已用银行存款付清，设备已验收投入使用，则甲公司账务处理如下：

借：固定资产 58.5
贷：银行存款 58.5

③如果购进的货物原定用于生产经营，进项税额已作抵扣，但其后因改变了原生产经营用途或发生了非常损失（不包括地震、水灾等自然灾害），相应的进项税额不得抵扣，则已作抵扣的进项税额应作转出处理，见下列例：

【例3】甲家具公司于2013年6月1日购入木材作为原材料，取得的增值税专用发票上注明的价款为100万元，增值税税额为17万元，货款已用银行存款付清，材料已验收入库，则甲公司账务处理如下：

借：原材料 100
应交税费——应交增值税（进项税额） 17（代垫）
贷：银行存款 117

假设发生了管理不善造成损失（被盗）：

借：待处理财产损益 117
贷：原材料 100
应交税费——应交增值税（进项税额转出） 17

批准前列作损失：

借：营业外支出 117
贷：待处理财产损益 117

值得注意的是，由于管理不善造成的非常损失（不包括地震、水灾等自然灾害），相应的进项税额不得抵扣，则已作抵扣的进项税额应作转出处理，即甲公司为国家代垫资金国家不承认，全部经营风险都由企业承担。但是，自然灾害造成的损失可以抵扣（汶川大地震后），无须转出，体现了人文关怀。

（2）销项税额的处理

销项税额可由一般销售和视同销售产生：

①一般销售时，根据不含税销售额和税率计算销项税额。

【例4】甲家具公司将100万元木材加工成产品，取得不含税销售额为200万元，增值税税额34万元，款项已收，则账务处理如下：

借：银行存款 234
贷：主营业务收入 200
应交税费——应交增值税（销项税额） 34（代收）

②视同销售。按照增值税有关规定，企业将自产产品、委托加工或购买的货物分配给股东、用于对外投资、用于发放福利或个人消费，应视同销售，计算销项税额。实际上，随着会计改革，这些视同销售，会计上也计入收入了，因此，会计与税收基本没有差异，不能说是视同销售了。

【例5】甲公司将自产货物用于工程，该商品成本为80万元，不含税销售价格为100万元，增值税税率为17%，则账务处理如下：

借：在建工程 97
贷：库存商品 80
应交税费——应交增值税（销项税额）（100*17） 17

2. 缴纳增值税

缴纳增值税分两种情况：一种是正常缴纳，即本月增值税在下月 15 日前缴纳；另一种是预交，如本月预交一次，下月 15 日前结清。预交增值税通过“应交税费——应交增值税（已交税金）”科目核算，正常缴纳增值税通过“应交税费——未交增值税”科目核算。现对缴纳增值税的各种情形举例如下：

【例 6】假设 2013 年 9 月 18 日预交本月增值税 100 万元，则会计处理是：

借：应交税费——应交增值税（已交税金） 100
贷：银行存款 100

9 月 30 日，已知本月销项税额为 500 万元，进项税额为 385 万元，则本月应交增值税税额 115 万元；因已预交 100 万元，下月初尚需交 15 万元，账务处理是：

借：应交税费——应交增值税（转出未交增值税） 15
贷：应交税费——未交增值税 15

10 月 15 日前缴纳时：

借：应交税费——未交增值税 15
贷：银行存款 15

【例 7】假设 2013 年 9 月 18 日预交本月增值税税额 100 万元，则会计处理是：

借：应交税费——应交增值税（已交税金） 100
贷：银行存款 100

9 月 30 日，已知本月销项税额为 480 元，进项税额为 385 万元，则本月应交增值税税额 95 万元；因已预交 100 万元，多交 5 万元应转出，账务处理是：

借：应交税费——未交增值税 5
贷：应交税费——应交增值税（转出多交增值税） 5

（注意：多交的 5 万元可抵下月应交增值税。）

【例 8】如果 2013 年 9 月 18 日预交本月增值税税额 100 万元，9 月 30 日，已知本月销项税额为 375 万元，进项税额为 385 万元，则本月应交增值税为-10 万元，即下月可留抵进项税额 10 万元；因已预交 100 万元，多交 100 万元应转出，账务处理是：

借：应交税费——未交增值税 100
贷：应交税费——应交增值税（转出多交增值税） 100

（注意：多交的 100 万元可抵下月应交增值税）

综上所述，“应交税费——应交增值税”期末贷方没有余额，借方可能有余额，表示下月可留抵的进项税额；“应交税费——未交增值税”贷方余额表示应交的增值税，借方余额表示多交的增值税。

二、小规模纳税人

小规模纳税人核算增值税，应设置“应交税费——应交增值税”科目。在会计处理时应注意二点：

1. 购进货物时其支付的增值税额不能抵扣，应计入购入货物的成本。

【例 9】甲小规模纳税人购入原材料，取得的增值税专用发票上注明的价款为 100 万元，增值税税额为 17 万元，货款已用银行存款付清，材料已验收入库，则甲公司账务处理如下：

借：原材料 117
贷：银行存款 117

2. 销售货物时按不含税价格乘以征收率 3% 计算应交增值税。

【例 10】甲企业为小规模纳税人，取得含税收入 103 元，编制会计分录如下：

借：银行存款 103
贷：主营业务收入 $[103 / (1 + 3\%)]$ 100
应交税费——应交增值税 $(100 \times 3\%)$ 3

总结：从哪三个方面快速理解增值税？

(1) 增值税属于价外税，企业与国家就是代收代垫的关系，企业按照负债核算增值税。上述例中，甲公司为国家代垫17万元，为国家代收34万元，所以应交给国家17万元。

提问：增值税的最终负担人是谁？

(2) 增值税就增值部分按17%交税。上述例中，购入木材100万元，销售产品价格200万元，该木材在甲公司增值100万元，应交增值税=增值额100×增值税税率17%=17万元。

提问：增值税的优点是什么，为什么增值税会成为国际上的主流税种？为什么要营改增？未来增值税的税率是提高还是降低？

(3) 从技术角度看，按照下列公式计算应交增值税：

应交增值税=当期销售税额—当期进项税额=34—17=17万元。

提问：为什么国家要搞金税工程？

第二讲 营改增

一、营改增试点概况

1. 2011年11月16日，财政部和国家税总发布经国务院同意的《营业税改征增值税试点方案》（财税[2011]110号），明确从2012年1月1日起，在上海市交通运输业和部分现代服务业开展营业税改征增值税试点，目的是减轻企业税负，促进社会分工，提高劳动效率。

2. 2012年7月25日国务院又决定，从2012年8月1日起至年底，试点范围扩大到北京、天津、江苏、浙江、安徽、福建、湖北、广东等省市。

3. 按照规划，最快有望在十二五（2011年—2015年）期间完成“营改增”，即取消营业税。

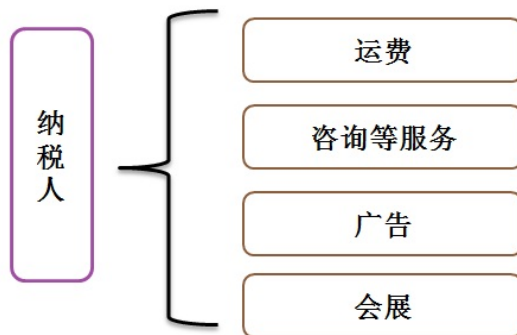
4. 从目前试点情况看，营改增的好处有：

(1) 小规模纳税人的税负明显下降。

(2) 大部分一般纳税人的税负略有下降。

根据《经济日报》刊登的数据，上海试点的一般纳税人中，85%的研发技术和有形动产租赁服务、75%的信息技术和鉴证咨询服务、70%的文化创意服务业纳税人税负均有不同程度下降。

(3) 原增值税一般纳税人的税负因进项税额抵扣范围增加而普遍下降。



5. 税收征管问题的衔接

纳税人在试点前发生的营业税涉税事项仍由地方税务局负责。

(1) 试点纳税人自试点起提供的应税服务，应按规定申报缴纳增值税，在此之前提供的，仍然按原规定缴纳营业税。

(2) “营改增”试点纳税人提供应税服务在试点前已缴纳营业税，试点后因发生退款减除

营业额的，应报地税机关核准后退还未缴营业税。

(3) “营改增”试点纳税人试点前欠缴的税款及其滞纳金、罚款，由地税机关负责追缴，国税机关采取相关措施积极协助地税机关追缴欠税。

(4) “营改增”试点纳税人自行发现其试点前提供的“应税服务”需要补缴税款的，应按照现行政策规定向地税机关补缴相应税款；涉及需要补开发票的，开具地税发票。

(5) “营改增”试点纳税人试点之前发生少缴税款或偷、逃、骗、抗税等税收违法行为的，由地税机关负责追缴处理；涉及需要补开发票的，开具地税发票。

二、营改增的税务处理

(一) 营改增的征税范围

增值税是对销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人就其实现的增值额征收的一个税种。营改增政策实施后，在营改增试点地区增值税征税范围增加了**交通运输业**和**部分现代服务业**。

1. 交通运输业的具体征税范围

交通运输业，是指使用运输工具将货物或者旅客送达目的地，使其空间位置得到转移的业务活动。包括陆路运输服务、水路运输服务、航空运输服务和管道运输服务。

交通运输业的增值税征税范围

行业大类	服务类型	征税范围
交通运输业	陆路运输服务	通过陆路（地上或者地下）运送货物或者旅客的运输业务活动，包括公路运输、缆车运输、索道运输及其他陆路运输（暂不包括铁路运输）。注意： (1) 在试点地区，装卸搬运将不再属于交通运输业 (2) 包车服务属于交通运输业
	水路运输服务	通过江、河、湖、川等天然、人工水道或者海洋航道运送货物或者旅客的运输业务活动。 (远洋运输的程租、期租业务，属于水路运输服务)
	航空运输服务	通过空中航线运送货物或者旅客的运输业务活动。（航空运输的湿租业务，属于航空运输服务）
	管道运输服务	通过管道设施输送气体、液体、固体物质的运输业务活动

问题：快递业务是否属于本次营业税改征增值税范围？

《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点实施办法》（财税〔2011〕111号附件1）第八条规定，应税服务，是指陆路运输服务、水路运输服务、航空运输服务、管道运输服务、研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、有形动产租赁服务、鉴证咨询服务。《财政部国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》（财税〔2003〕16号）第二条第（二）款规定，单位和个人从事快递业务按“邮电通信业”税目征收营业税。

因此，**快递业务属于营业税“邮电通信业”税目范围**，不属于本次营业税改征增值税的范围。

2. 部分现代服务业的具体征税范围

部分现代服务业，是指围绕制造业、文化产业、现代物流产业等提供技术性、知识性服务的业务活动。包括研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、有形动产租赁服务、鉴证咨询服务。

部分现代服务业的增值税征税范围

行业大类	服务类型	征税范围
------	------	------

部分现代服务业	研发和技术服务	研发服务、技术转让服务、技术咨询服务、合同能源管理服务、工程勘察勘探服务。
	信息技术服务	利用计算机、通信网络等技术对信息进行生产、收集、处理、加工、存储、运输、检索和利用，并提供信息服务的业务活动。包括软件服务、电路设计及测试服务、信息系统服务和业务流程管理服务。
	文化创意服务	包括设计服务、商标著作权转让服务、知识产权服务、广告服务和会议展览服务。
	物流辅助服务	包括航空服务、港口码头服务、货运客运场站服务、打捞救助服务、货物运输代理服务、代理报关服务、仓储服务和装卸搬运服务。注意： (1) 搬家公司提供搬运家具的服务，是否属于营改增范围？ 财税[2011]111号文件中《应税服务范围注释》第二条第四款第八项规定：“装卸搬运服务，是指使用装卸搬运工具或人力、畜力将货物在运输工具之间、装卸现场之间或者运输工具与装卸现场之间进行装卸和搬运的业务活动。”因此，搬家公司提供搬运家具的服务属于装卸搬运服务，属于营改增范围。 (2) 船舶代理服务统一按照港口码头服务缴纳增值税。 《财政部 国家税务总局关于交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点若干税收政策的通知》（财税[2011]133号）第四条中“提供船舶代理服务的单位和个人，受船舶所有人、船舶经营人或者船舶承租人委托向运输服务接收方或者运输服务接收方代理人收取的运输服务收入，应当按照水路运输服务缴纳增值税”的规定相应废止。
	有形动产租赁服务	包括有形动产融资租赁和有形动产经营性租赁（远洋运输的光租业务、航空运输的干租业务，属于有形动产经营性租赁）。注意：不包括不动产租赁，不动产租赁缴纳营业税。
鉴证咨询服务	包括认证服务、鉴证服务和咨询服务。咨询服务，是指提供和策划财务、税收、法律、内部管理、业务运作和流程管理等信息或者建议的业务活动。注意：不包括劳务派遣、工程监理。	

财政部 国家税务总局《关于交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点应税服务范围等若干税收政策的补充通知》财税[2012]86号规定：

- 建筑图纸审核服务、环境评估服务、医疗事故鉴定服务，按照“鉴证服务”征收增值税；
- 代理记账服务按照“咨询服务”征收增值税；文印晒图服务按照“设计服务”征收增值税；
- 组织安排会议或展览的服务按照“会议展览服务”征收增值税；广告促销费属于会展服务。
- 港口设施经营人收取的港口设施保安费按照“港口码头服务”征收增值税；
- 网站对非自有的网络游戏提供的网络运营服务按照“信息系统服务”征收增值税；
- 出租车公司向出租车司机收取的管理费用，出租车属于出租车公司的，按照“陆路运输服务”征收增值税，出租车属于出租车司机的，不征收增值税。

3.在确定征税范围时，还应注意以下三点：

(1) 纳税人提供上述应税服务时应是有偿的。有偿，是指取得货币、货物或者其他经济利益。注意：单位和个体工商户的下列情形，视同提供应税服务：

① 向其他单位或者个人无偿提供交通运输业和部分现代服务业服务，但以公益活动为目的或者以社会公众为对象的除外。② 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

(2) 非营业活动中提供的交通运输业和部分现代服务业服务不属于提供应税服务。**非营业活动**是指：

① 非企业性单位按照法律和行政法规的规定，为履行国家行政管理和公共服务职能收取政府性基金或者行政事业性收费的活动。

② 单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或者雇主提供交通运输业和部分现代服务业服务。

③ 单位或者个体工商户为员工提供交通运输业和部分现代服务业服务。

注意：对员工的界定：依法签订了劳动合同；员工提供的岗位性服务属于非营业活动范畴。比如，某公司的销售人员利用自己的货车为单位提供运输劳务收取的运费则属于营业活动。

④ 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

(3) 只针对在境内提供的应税服务征税

在境内提供应税服务，是指应税服务提供方或者接受方在境内。下列情形不属于在境内提供应税服务：

① 境外单位或者个人向境内单位或者个人提供完全在境外消费的应税服务。

如：法国本地的旅行社为在法国旅游的中国团队提供的运输服务。

② 境外单位或者个人向境内单位或者个人出租完全在境外使用的有形动产。

如：在德国的某汽车租赁公司为中国游客提供汽车租赁服务。

③ 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

(二) 应税服务的纳税人

1. 纳税人

在中华人民共和国境内（以下称境内）提供交通运输业和部分现代服务业服务（以下称应税服务）的单位和个人，为增值税纳税人。纳税人提供应税服务，应缴纳增值税，不再缴纳营业税。上述单位，是指企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。上述个人，是指个体工商户和其他个人。

注意：单位以承包、承租、挂靠方式经营的，承包人、承租人、挂靠人（以下称承包人）以发包人、出租人、被挂靠人（以下称发包人）名义对外经营并由发包人承担相关法律责任的，以该发包人为纳税人；否则，以承包人为纳税人。

① 同时满足以下两个条件的，以发包人为纳税人：以发包人名义对外经营；由发包人承担相关法律责任。

② 不同时满足上述两个条件的，以承包人为纳税人。

例：2012年10月，北京通达运输公司与河北宏图运输公司签订挂靠协议，以宏图运输公司名义对外经营，但通达运输公司拥有独立营运证件，自备运输工具在北京独立开展运输服务并承担法律责任，那么按照规定通达运输公司应办理税务登记，并确定为营业税改征增值税的试点纳税人。

2. 两类纳税人的认定及管理

营改增试点纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人。

(1) 关于纳税人的一般规定

① 应税服务的年应征增值税销售额（以下称应税服务年销售额）超过500万元的纳税人为一般纳税人，未超过的纳税人为小规模纳税人。

营改增一般纳税人和小规模纳税人的界定

业务类型	从事货物生产或者提供应税劳务的纳税人，以及以从事货物生产或者提供应税劳务为主，并兼营货物批发或者零售的纳税人	批发或零售的纳税人	交通运输和部分现代服务业
------	--	-----------	--------------

小规模纳税人	年应税销售额≤50万元	年应税销售额≤80万元	应税服务年销售额≤500万元
一般纳税人	年应税销售额>50万元	年应税销售额>80万元	应税服务年销售额>500万元

问题：试点地区A公司从事货物生产并兼营运输业务。试点前，A公司已被认定是货物生产的一般纳税人，试点后其是否还需要被认定为从事运输业务的一般纳税人，假设其年营业额只有10万元。

应税货物及劳务的销售额与应税服务的销售额，应分别按各自标准判断是否符合一般纳税人认定的条件。试点前已经取得一般纳税人资格的纳税人，如果其兼营应税服务，则不需重新申请认定。

应税服务年销售额，是指试点纳税人在连续不超过12个月的经营期内，提供交通运输业和部分现代服务业服务的累计销售额，含免税、减税销售额。

问题：连续12个月的起始计算时间应从何时算起？

因各省市营改增试点的时间不尽相同，因此连续12个月的起始计算时间也不相同。

国家税务总局公告2012年第38号：计算应税服务营业额的具体起、止时间由试点地区省级国家税务局（包括计划单列市，下同）根据本省市的实际情况确定。

如：江苏省规定试点开始前，2011年7月至2012年6月期间应税服务年销售额超过500万元的纳税人为增值税一般纳税人。

② 应税服务年销售额超过500万元的其他个人不属于一般纳税人；非企业性单位、不经常提供应税服务的企业和个体工商户可选择按照小规模纳税人纳税。

问题：试点地区甲税务师事务所，在连续12个月内应税服务额为510万元。其应税服务年销售额是否构成试点地区一般纳税人标准？

a.根据国家税务总局公告2012年第38号第一条规定，试点纳税人试点实施前的应税服务年销售额按以下公式换算：应税服务年销售额=连续不超过12个月应税服务营业额合计÷(1+3%)。

应税服务年销售额=5100000÷(1+3%)=4951456.31元<5000000元。

b.按照现行营业税规定差额征收营业税的试点纳税人，其应税服务营业额是按差额计算还是全额计算？

要按未扣除之前的营业额计算。◆

例：某纳税人税改前连续不超过12个月的经营期内累计交通运输业应税全部收入为560万元，支付给合作运输方的运费为80万元。

税改前应纳税营业税=(560-80)×3%=14.4(万元)

税改后应税服务年销售额=560÷(1+3%)=543.69(万元)>500(万元)

该纳税人符合一般纳税人条件。

③ 小规模纳税人会计核算健全，能够提供准确税务资料的，可以向主管税务机关申请一般纳税人资格认定，成为一般纳税人。

会计核算健全，是指能够按照国家统一的会计制度规定设置账簿，根据合法、有效凭证核算。

注意：一经认定为一般纳税人后，不得转为小规模纳税人。

④ 有下列情形之一者，应当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：

a.一般纳税人会计核算不健全，或者不能够提供准确税务资料的。

b.应当申请办理一般纳税人资格认定而未申请的。

(2) 应税服务年销售额未超过小规模纳税人标准以及新开业的试点纳税人，可以向主管税务机关申请一般纳税人资格认定。◆

新开业纳税人是指自税务登记日起，30日内申请一般纳税人资格认定的纳税人；未超标小规模纳税人是指在连续不超过12个月的经营期内累计应税服务年销售额（包括免税销售额）未超过财政部和国家税务总局规定标准的纳税人。

提出申请并且同时符合下列条件的试点纳税人，主管税务机关应当为其办理一般纳税人资格认定：◆

① 有固定的生产经营场所；◆

② 能够按照国家统一的会计制度规定设置账簿，根据合法、有效凭证核算，能够提供准确税务资料。

(3) 原一般纳税人混业经营应税服务的纳税人

问题：试点实施前已取得一般纳税人资格并兼有应税服务的试点纳税人，是否需要重新申请认定为一般纳税人？

根据财税〔2011〕111号附件2第三条、国家税务总局公告2012年第38号第二条规定，试点实施前已取得一般纳税人资格并兼有应税服务的试点纳税人，不需重新申请认定，由主管税务机关制作、送达《税务事项通知书》，告知纳税人。（其中：年应税服务营业额无论是否超过小规模规定标准）

(4) 不认定一般纳税人的范围

超标小规模纳税人属于非企业性单位、不经常提供应税服务的企业和个体工商户可选择按照小规模纳税人纳税，可以申请不认定一般纳税人。

(5) 申请一般纳税人资格的程序

申请：《增值税纳税人申请认定表》

受理：《文书受理回执单》

审批

告知：《税务事项通知书》

3. 汇总纳税

问题：A运输公司（总机构）为试点地区的一般纳税人，其运输业务按增值税一般的计税方法征税，而其分支机构B公司不在试点地区，其运输业务仍计征营业税。请问总机构A运输公司应如何汇总纳税？

注意：两个或两个以上的试点纳税人，经财政部和国家税务总局批准可以视为一个纳税人合并纳税。

思路如下：

- 公司总部及其分公司、子公司均认定为增值税一般纳税人
- 分别在各自所在地纳税；
- 其次汇总纳税信息；
- 最后抵减算税。

财政部 国家税务总局关于中国东方航空公司执行总机构试点纳税人增值税计算缴纳暂行办法的通知（财税〔2011〕132号）

(1) **总机构应当汇总计算总机构及其分支机构的应交增值税**，抵减分支机构已缴纳的增值税和营业税税款后，解缴入库。分支机构按现行规定计算缴纳增值税和营业税，并按规定归集汇总已缴纳的增值税和营业税数据，传递给总机构。

问题：总机构需要汇总计算分支机构的应交增值税，但分支机构缴纳的是营业税，怎样把营业税额变为增值税额。

如：A公司是试点地区的总机构，其当期应纳增值税为540万元，B公司为A公司的分支机构，其在非试点地区，当期应纳的营业税为170万元，在汇总纳税时，170万元的营业

税应核定为多少增值税税额。

(2) 总机构的汇总应征增值税销售额由以下两部分组成：

- ① 总机构及其分支机构的应征增值税销售额；
- ② 非试点地区分支机构发生《试点实施办法》中《应税服务范围注释》所列业务的销售额。

计算公式如下：

销售额 = 应税服务的营业额 ÷ (1 + 增值税适用税率)

应税服务的营业额，是指非试点地区分支机构发生《应税服务范围注释》所列业务的营业额。增值税适用税率，是指《试点实施办法》规定的增值税适用税率。

例：以中国东方航空公司（简称“东航”且在试点地区）为例，假设 2012 年 2 月，东航山东分公司（在非试点地区）航运业务收入 1000 万元，上海航空公司（为东航的分公司且在试点地区）航运业务收入 2000 万元，其当期可抵扣的进项税额为 10 万元，中国东方航空公司总机构收入 17000 万元，其当期可抵扣的进项税额 400 万元。请问东航应怎样汇总纳税？

a. 各自分别在所在地缴纳税款

东航当期应纳增值税 = $17000 \div (1 + 11\%) \times 11\% - 400 = 12846846.85$ (元)

上海航空公司当期应纳增值税 = $2000 \div (1 + 11\%) \times 11\% - 10 = 1881981.98$ (元)

山东分公司当期应缴营业税 = $1000 \times 3\% = 300000$ (元)

b. 汇总信息

分支机构在各自所在地缴纳的营业税、增值税以《营业税传递单》、《增值税传递单》的形式，传递至总机构确认纳税。

总机构及其分支机构的应征增值税销售额

东航当期销售额 = $17000 \div (1 + 11\%) = 153153153.15$ (元)

上海航空公司当期销售额 = $2000 \div (1 + 11\%) = 18018018.02$ (元)

山东分公司当期销售额 = $1000 \div (1 + 11\%) = 9009009$ (元)

汇总销售额 = $153153153.15 + 18018018.02 + 9009009 = 180180180.17$ (元)

c. 抵减计算

总机构应当汇总计算总机构及其分支机构的应缴增值税，抵减分支机构已缴纳的增值税和营业税款后，解缴入库。

总机构应缴增值税 = $180180180.17 \times 11\% - 4000000 - 100000 - 300000 = 1541.98$ (万元)。

(3) 发应税服务行为的非试点地区分支机构，应按月将当月的营业税应税营业额和已缴纳的营业税税款归集汇总，填写《营业税传递单》，报送主管地税机关签章确认后，于次月 10 日前传递给总机构。

销售货物、提供加工修理修配劳务和应税服务的分支机构，应按月将当月应征增值税销售额、进项税额和已缴纳的增值税税款归集汇总，填写《增值税传递单》，报送主管国税机关签章确认后，于次月 10 日前传递给总机构。

(4) 总机构的增值税纳税期限为一个季度。

总机构应当在开具增值税专用发票的次月 15 日前向主管税务机关报税。

总机构的增值税进项税额，应当在认证当季终了后的申报期内申报抵扣。

注意：只有财政部和国家税务总局规定的总机构及其分支机构适用上述办法。

(三) 税率和征收率

1. 营改增征税范围适用税率

行业	内容	增值税税率（征收率）
交通运输业	陆路运输	11% (3%)

	水路运输	
	航空运输	
	管道运输	
部分现代服务业	研发和技术服务	6% (3%)
	信息技术服务	
	文化创意服务 (其中动漫设计可选择按 3%征收率简易征收)	
	物流辅助服务	
	鉴证咨询服务	
	有形动产租赁服务 (其中经营租赁可选择按 3%征收率简易征收)	17% (3%)

问题：搬家公司成为试点纳税人后，税负会增加还是减少？

搬家公司	试点前	试点后	
税种	营业税	增值税	
税率	3%	3%	6%
税负变化		下降	可能会上升

问题：纳税人如何解决成为试点纳税人后带来的税负增加问题？

关注当地的过渡性扶持政策，通过申请政策扶持，减少税负。

(1) 北京市财政局 北京市国家税务局北京市地方税务局关于实施营业税改征增值税试点过渡性财政扶持政策的通知京财税【2012】2149号

① 财政扶持对象

财政扶持的对象是：在营业税改征增值税试点以后，按照新税制（即试点政策）规定缴纳的增值税比按照老税制（即原营业税政策）规定计算的营业税确实有所增加的试点企业。

② 财政扶持资金

设立“营业税改征增值税试点改革财政扶持资金”

③ 财政资金的管理

财政扶持资金按照“企业据实申请、财税按月监控、财政按季预拨、资金按年清算、重点监督检查”的方式进行管理。

(2) 福建省财政厅关于实施营业税改征增值税试点过渡性财政扶持政策的公告

① 过渡扶持对象

在营业税改征增值税试点以后，按照新税制（即试点政策）规定缴纳的增值税比按照老税制（即原营业税政策）规定计算的营业税实际税负增加的试点企业（不包含核定征收企业）。

② 过渡扶持期限

自 2012 年 11 月 1 日起执行，原则上执行到此次试点行业（交通运输业和部分现代服务业）营改增在全国全面推行为止。

③ 过渡扶持资金

设立“营业税改征增值税试点改革专项扶持资金”。

④ 过渡扶持方式

财政部门采用“企业据实申请，财政年中拨付资金，年度终了结算资金余额，政策期满后统一清算”的方式，对税负升高企业予以扶持。

2.营改增试点地区的单位和个人提供的国际运输服务、向境外单位提供的研发服务和设计服务适用增值税零税率。

(1) 国际运输服务，是指：在境内载运旅客或者货物出境；在境外载运旅客或者货物入境；、在境外载运旅客或者货物。

财政部、国家税务总局《关于交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点应税服务范围等若干税收政策的补充通知》财税[2012]86号规定：

营改增试点地区的试点纳税人提供的往返台湾、香港、澳门的交通运输服务以及在台湾、香港、澳门提供的交通运输服务，适用增值税零税率。

(2) 试点地区的单位和个人提供国际运输服务适用增值税零税率的，应当取得相关的《经营许可证》，且具备相关的经营许可。

如：《道路运输经营许可证》、《台湾海峡两岸间水路运输许可证》、《公共航空运输企业经营许可证》等。

(3) 向境外单位提供的设计服务，不包括对境内不动产提供的设计服务。

(四) 应纳税额的计算

1. 增值税的计税方法概述

增值税的计税方法，包括一般计税方法和简易计税方法。

一般计税方法下，应纳税额 = 销项税额 - 进项税额 - 上期末留抵税额

简易计税方法下，应纳税额 = 销售额 × 征收率

(1) 通常情况下，一般纳税人提供应税服务适用一般计税方法。

试点地区的增值税一般纳税人兼有销售货物、提供加工修理修配劳务或者提供应税服务的，凡未规定可以选择按照简易计税方法计算缴纳增值税的，其全部销售额应一并按照一般计税方法计算缴纳增值税。

(2) 一般纳税人提供财政部和国家税务总局规定的特定应税服务，可以选择适用简易计税方法计税，也可以选择适用一般计税方法计税。但对一项特定应税服务，一般纳税人一经选择适用简易计税方法计税的，在选定后的 36 个月内不得再变更计税方法。

① 试点纳税人中的一般纳税人提供的公共交通运输服务（包括轮客渡、公交客运、轨道交通、出租车），可以选择按照简易计税方法计算缴纳增值税。

财政部、国家税务总局《关于交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点应税服务范围等若干税收政策的补充通知》财税[2012]86号规定：**长途客运、班车**（指按固定路线、固定时间运营并在固定停靠站停靠的运送旅客的陆路运输服务）、**地铁、城市轻轨**服务属于上述所称的公共交通运输服务。

② 一般纳税人，销售自己使用过的在试点实施之后购进或自制的固定资产，按照适用税率征收增值税；销售自己使用过的在试点实施之前购进或者自制的固定资产，按照 4% 征收率减半征收增值税。使用过的固定资产，是指纳税人根据财务会计制度已经计提折旧的固定资产。

例：某运输企业为试点地区一般纳税人，2012 年 12 月销售一台使用过的设备，取得销售收入 27000 元，该设备为 2007 年 11 月购入，则该项销售行为应纳增值税是多少？

应纳税额 = $27000 / (1 + 4%) \times 4% \times 50% = 519.2$ 元

例：某服装生产企业为一般纳税人，2012 年 12 月销售一台使用过的设备，取得含税收入 27000 元，该设备为 2010 年 11 月购入，已抵扣过进项税额，则该项销售行为应计算的销项税额是多少？

销项税额 = $27000 / (1 + 17%) \times 17% = 3923.08$ 元

(3) 小规模纳税人提供应税服务适用简易计税方法计税。

(4) 境外单位或者个人在境内提供应税服务，在境内未设有经营机构的，扣缴义务人按照下列公式计算应扣缴税额：

应扣缴税额 = 接受方支付的价款 ÷ (1 + 税率) × 税率

例：境外公司在试点地区为某纳税人提供咨询服务，合同价款 212 万元，且该境外公司没有在境内设立经营机构，也没有代理人的，应以接收方为增值税扣缴义务人，则接收方应当扣缴的税额计算如下：

应扣缴增值税 = 212 万 ÷ (1 + 6%) × 6% = 12 万元

2. 一般计税方法

一般计税方法的应纳税额 = 当期销项税额 - 当期进项税额 - 上期留抵税额

当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时，其不足部分可以结转下期继续抵扣。

例：试点地区某一般纳税人 2012 年 9 月取得交通运输收入 120 万元（含税），当月外购汽油 15 万元（不含税），购入运输车辆 30 万元（不含税），发生的联运支出 50 万元（不含税）。以上支出均取得了税法认可的增值税专用发票

该纳税人 2012 年 7 月应纳税额 = 销项 120 ÷ (1 + 11%) × 11% - 进项 15 × 17% - 进项 30 × 17% - 抵减销项 50 × 11% = - 1.26 万元，即留抵下期继续抵扣税额为 1.26 万元。

(1) 销项税额

销项税额 = 销售额 × 税率

应注意：

① 销售额是指纳税人提供应税服务取得的全部价款和价外费用。价外费用，是指价外收取的各种性质的价外收费，但不包括代为收取的政府性基金或者行政事业性收费。销售额不包括销项税额：

不含税销售额 = 含税销售额 ÷ (1 + 税率)

例：北京大成广告公司为一般纳税人。2012 年 11 月 10 日，其与客户签订了一份广告代理合同，合同含税总价为 1060 万元，该广告于 12 月 2 日发布。

合同的不含税价 = 1060 ÷ (1 + 6%) = 1000 (万元)，增值税销项税额 = 1000 × 6% = 60 (万元)

账务处理如下：

借：银行存款 10600000

贷：主营业务收入 10000000

应缴税费——应缴增值税（销项税额） 600000

② 销售额以人民币计算。

纳税人按照人民币以外的货币结算销售额的，应当折合成人民币计算，折合率可以选择销售额发生的当天或者当月 1 日的人民币汇率中间价。纳税人应当在事先确定采用何种折合率，确定后 12 个月内不得变更。

③ 纳税人提供适用不同税率或者征收率的应税服务，应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额；未分别核算的，从高适用税率。

例：某试点地区增值税一般纳税人既从事汽车修理业务又从事运输业务。2012 年 12 月其修理和运输业务的全部收入为 100 万元，未分开核算。请问该纳税人应如何计算增值税销项税额？

销项税额 = 100 × 17% = 17 (万元)

④ 纳税人兼营营业税应税项目的，应当分别核算应税服务的销售额和营业税应税项目的营业额；未分别核算的，由主管税务机关核定应税服务的销售额。

例：某试点地区增值税一般纳税人既从事运输业务又从事建筑业。

⑤ 纳税人兼营免税、减税项目的，应当分别核算免税、减税项目的销售额；未分别核算的，不得免税、减税。

⑥ 纳税人提供应税服务，开具增值税专用发票后，提供应税服务中止、折让、开票有误等情形，应当按照国家税务总局的规定开具红字增值税专用发票。未按照规定开具红字增值专

用发票的，不得扣减销项税额或者销售额。

(2) 进项税额

进项税额是指纳税人购进货物或者接受加工修理修配劳务和应税服务，支付或者负担的增值税税额。

① 下列项目的进项税额准予从销项税额中抵扣：

A 从货物销售方、加工修理修配劳务或者应税服务提供方取得的增值税专用发票上注明的增值税额准予抵扣。增值税专用发票具体包括以下三种：

a. 《增值税专用发票》。《增值税专用发票》是增值税一般纳税人销售货物或者提供应税劳务和应税服务开具的发票。

b. 《货物运输业增值税专用发票》。《货物运输业增值税专用发票》是试点地区增值税一般纳税人提供货物运输服务开具的发票。

c. 《机动车销售统一发票》。《机动车销售统一发票》是增值税一般纳税人从事机动车零售业务开具的发票。

B 从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额。

C 购进农产品进项税额的抵扣

a. 从一般纳税人购进农产品，按照取得的增值税专用发票上注明的增值税额，从销项税额中抵扣。

b. 进口农产品，按照取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额，从销项税额中抵扣。

c. 进农产品，按照取得的销售农产品的增值税普通发票上注明的农产品买价和 13% 的扣除率计算的进项税额，从销项税额中抵扣。

d. 从农户收购农产品，按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和 13% 的扣除率计算的进项税额。

进项税额 = 买价 × 扣除率

买价是指纳税人购进农产品在农产品收购发票或者销售发票上注明的价款和按规定缴纳的烟叶税。

例：某超市为增值税一般纳税人，2012 年 5 月从农户手中购买粮食 20000 公斤，开出的农产品收购凭证注明的买价为 10 万元，请计算粮食可以抵扣的进项税额。

可抵扣的进项税额 = 10 万元 × 13% = 1.3 (万元)

D 接受运输服务进行税额抵扣的情形

a. 接受试点地区的一般纳税人提供的货物运输服务，取得其开具的货物运输业增值税专用发票，按照该发票上注明的增值税额，从销项税额中抵扣。

b. 接受试点地区的小规模纳税人提供的货物运输服务，取得其委托税务机关代开的货物运输业增值税专用发票，按照该发票上注明的价税合计金额和 7% 的扣除率计算进项税额，从销项税额中抵扣。

c. 接受非试点地区的单位和个人提供的交通运输劳务，取得其开具的运输费用结算单据，按照该运输费用结算单据上注明的运输费用金额和 7% 的扣除率计算的进项税额，从销项税额中抵扣。

上述运输费用金额，是指运输费用结算单据上注明的运输费用（包括铁路临管线及铁路专线运输费用）、建设基金，不包括装卸费、保险费等其他杂费。

注意：从试点地区取得的试点实施之后开具的运输费用结算单据（铁路运输费用结算单据除外），不得作为增值税扣税凭证。

E 接受境外单位或者个人提供应税服务，从税务机关或者境内代理人取得的解缴税款的中华人民共和国通用税收缴款书上注明的增值税额准予抵扣。

应税服务的接受方取得通用缴款书包括如下两种方式：

a.境外单位或者个人在境内提供应税服务，在境内未设有经营机构，以境内代理人为增值税扣缴义务人情况的，由境内代理人按照规定扣缴税款并向主管税务机关申报缴纳相应税款，税务机关向境内代理人出具通用缴款书。境内代理人将取得的通用缴款书转交给接受方。接受方从境内代理人取得通用缴款书后，按照该通用缴款书上注明的增值税额，从销项税额中抵扣。

b.境外单位或者个人在境内提供应税服务，在境内未设有经营机构，且在境内没有代理人，以接受方为增值税扣缴义务人情况的，由接受方按照规定扣缴税款并向主管税务机关申报缴纳相应税款，税务机关向接受方出具通用缴款书。接受方从税务机关取得通用缴款书后，按照该通用缴款书上注明的增值税额，从销项税额中抵扣。

注意：纳税人凭通用缴款书抵扣进项税额的，应当具备书面合同、付款证明和境外单位的对账单或者发票。资料不全的，其进项税额不得从销项税额中抵扣。境外单位或者个人提供应税服务，无论以境内代理人还是接受方为增值税扣缴义务人的，抵扣税款方均为接受方。

② 下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

A 用于适用**简易计税方法计税项目、非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费**的购进货物、接受加工修理修配劳务或者应税服务。其中涉及的固定资产、专利技术、非专利技术、商誉、商标、著作权、有形动产租赁，仅指专用于上述项目的固定资产、专利技术、非专利技术、商誉、商标、著作权、有形动产租赁。

上述个人消费，包括纳税人的交际应酬消费。

B 非正常损失的购进货物及相关的加工修理修配劳务和交通运输业服务。

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，以及被执法部门依法没收或者强令自行销毁的货物。

例：某水果加工厂系增值税一般纳税人。2012年4月份外购水果一批10000千克，取得的增值税发票上注明的增值税款2600元。在运输途中因管理不善腐烂变质1000千克。请计算该水果加工厂当月可抵扣的进项税额。

【解析】腐烂变质的1000千克水果属于非正常损失，其所涉及的进项税额不得抵扣。

【答案】当月可抵扣的进项税额 = $2600 \times (9000 \div 10000) = 2340$ 元

C 非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物（不包括固定资产）、加工修理修配劳务或者交通运输业服务。

例：某水果加工厂系增值税一般纳税人。2012年4月份外购水果一批10000千克，取得的增值税发票上注明的增值税款2600元。在运输途中因管理不善腐烂变质1000千克。运回后加工成果酱3000千克，其中2500千克用于直接销售，500千克因管理不善被盗。请计算该水果加工厂当月可抵扣的进项税额。

【解析】腐烂变质的1000千克水果属于非正常损失，其所涉及的进项税额不得抵扣。因管理不善被盗的500千克果酱属于非正常损失的产成品，其耗用的原材料涉及的进项税额不得抵扣。

【答案】当月可抵扣的进项税额 = $2600 \times (9000 \div 10000) \times (2500 \div 3000) = 1950$ 元

D 接受的旅客运输服务。

E 自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇，但作为提供交通运输业服务的运输工具和租赁服务标的物的除外。

(3) 一般纳税人应纳税额的计算

一般纳税人应纳税额 = 当期销项税额 - 当期进项税额 - 上期留抵税额

例：北京通达公司，2012年9月为试点地区营改增一般纳税人，其经营范围主要货物运输和汽车修理修配。当月，北京通达公司通达公司已开具增值税专用发票注明的修理业务收入

为 100 万元，开具增值税专用发票注明的运输收入为 120 万元，当期发生的进项税额为 28 万元，已通过认证并在当期抵扣。上期留抵税额 10 万元，本期已通过认证。请计算北京通达公司 9 月应纳的增值税。

应税劳务的销项税额 = $100 \times 17\% = 17$ (万元)

应税服务的销项税额 = $120 \times 11\% = 13.2$ (万元)

当期可抵扣进项税额 = 28 (万元)

期留抵税额 = 10 (万元)

注意：

《财政部、国家税务总局关于在北京等 8 省市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2012〕71 号)：试点地区的原增值税一般纳税人兼有应税服务的，截止到该地区试点实施之日前的增值税期末留抵税额，不得从应税服务的销项税额中抵扣。

{ (17 + 13.2) - 28 } - 10，这里的 10 万元是否可以这样抵减？

根据《关于上海市开展营业税改征增值税试点有关预算管理问题的通知》(财预〔2011〕538 号)的规定：纳税人兼有适用一般计税方法计税的应税服务和销售货物或者应税劳务的，按照销项税额的比例划分应纳税额，分别作为改征增值税和现行增值税收入入库。

① 计算原则

a. 当期应纳税额 > 0 时，才涉及上述方式的计算。

b. 按比例划分是应纳税额，不是进项额的划分，所以要算出企业营业税改征增值税的应纳税额，再去划分。

② 计算步骤

a. 未抵减挂账留抵税额条件下，计算企业整体应纳税额。

应纳税额 = $100 \times 17\% + 120 \times 11\% - 28 = 30.2 - 28 = 2.2$ (万元)

注意：试点以后企业存在的上期留抵税额，不是“留抵税额”；

b. 计算销项税额比例；

销售货物和提供劳务的销项税额比重 = $100 \times 17\% \times (100 \times 17\% + 120 \times 11\%) = 56\%$

c. 未抵减挂账留抵税额条件下，按照比例计算应税货物和劳务的应纳税额；

销售货物和提供劳务的应纳税额 = $2.2 \times 56\% = 1.232$ (万元)

d. 抵减挂账留抵税额条件下，计算可抵减的挂账留抵税额。比较未抵减挂账留抵税额时货物和劳务的应纳税额与上期留抵税额(本年累计)，取小值；

$1.232 < 10$ ，本期可以抵减的留抵税额为 1.232 万元。

e. 整体计算应纳税额及期末留抵税额。

当期实际应纳税额 = $100 \times 17\% + 120 \times 11\% - 28 - 1.232 = 0.968$ (万元)

期末留抵税额 = $10 - 1.232 = 8.768$ (万元)

3. 简易计税方法

应纳税额 = 销售额 × 征收率

纳税人提供的适用简易计税方法计税的应税服务，因服务中止或者折让而退还给接受方的销售额，应当从当期销售额中扣减。扣减当期销售额后仍有余额造成多缴的税款，可以从以后的应纳税额中扣减。

4. 城市维护建设税、教育费附加及文化事业建设费相关问题

(1) 城市维护建设税 = (增值税额 + 消费税额 + 营业税额) × 适用税率

(2) 教育费附加 = (增值税额 + 消费税额 + 营业税额) × 3%

城市维护建设税、教育费附加仍交到地方税务局。

(五) 增值税差额征税办法

问题：试点前可以的差额计税的营业税纳税人，在营改增后成为增值税纳税人的，是否还可以差额计算增值税？

《财政部 国家税务总局关于在上海市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知》（财税[2011]111号）有关规定：

试点纳税人提供应税服务，按照国家有关营业税政策规定差额征收营业税的，允许其以取得的全部价款和价外费用，扣除支付给非试点纳税人（指试点地区不按照《试点实施办法》缴纳增值税的纳税人和非试点地区的纳税人）价款后的余额为销售额。

1. 增值税差额征税应税服务项目及允许扣除价款项目的具体规定

目前按照国家有关营业税政策规定，差额征收营业税改征增值税的具体项目包括以下五类：**有形动产融资租赁、交通运输业服务、试点物流承揽的仓储业务、勘察设计单位承担的勘察设计劳务和代理等。**

(1) 交通运输业服务

纳税人将承揽的运输业务分给其他单位或者个人的，以其取得的全部价款和价外费用扣除其支付给其他单位或者个人的运输费用后的余额为营业额。

(2) 部分现代服务业服务

① 试点物流承揽的仓储业务

试点企业（此处指国家发改委和国家税务总局联合确认纳入试点名单的物流企业及所属企业）将承揽的仓储业务分给其他单位并由其统一收取价款的，应以该企业取得的全部收入减去付给其他仓储合作方的仓储费后的余额为营业额计算征收营业税。

② 勘察设计单位承担的勘察设计劳务

对勘察设计单位将承担的勘察设计劳务分包或转包给其他勘察设计单位或个人并由其统一收取价款的，以其取得的勘察设计总收入减去支付给其他勘察设计单位或个人的勘察设计费后的余额为营业税计税营业额。

③ 代理业务

纳税人从事代理业务，应以其向委托人收取的全部价款和价外费用减除现行税收政策规定的可扣除部分后的余额为计税营业额。代理业务范围如下：知识产权代理；广告代理；货物运输代理；船舶代理服务；无船承运业务；包机业务（包机业务，是指航空运输企业与包机公司签订协议，由航空运输企业负责运送旅客或货物，包机公司负责向旅客或货主收取运营收入，并向航空运输企业支付固定包机费用的业务）；代理报关业务。

④ 有形动产融资租赁

有形动产融资租赁，是指具有融资性质和所有权转移特点的有形动产租赁业务活动。即出租人根据承租人所要求的规格、型号、性能等条件购入有形动产租赁给承租人，合同期内设备所有权属于出租人，承租人只拥有使用权，合同期满付清租金后，承租人有权按照残值购入有形动产，以拥有其所有权。不论出租人是否将有形动产残值销售给承租人，均属于融资租赁。

经中国人民银行、外经贸部和国家经贸委批准经营融资租赁业务的单位从事融资租赁业务的，以其向承租者收取的全部价款和价外费用（包括残值）减除出租方承担的出租货物的实际成本后的余额为营业额。

以上所称出租货物的实际成本，包括由出租方承担的货物的购入价、关税、增值税、消费税、运杂费、安装费、保险费和贷款的利息（包括外汇借款和人民币借款利息）。

经营上述业务的纳税人，在营改增后成为增值税纳税人的，上述业务的营业额就变成了增值税的含税的应税销售额。

2. 计税销售额的计算

销售额是指纳税人提供应税服务取得的全部价款和价外费用

含税销售额=取得的全部含税价款和价外费用

(1) 一般纳税人差额计税的规定

计税销售额= (取得的全部含税价款和价外费用 - 支付给其他单位或个人的含税价款) ÷ (1 + 对应应税服务适用的增值税税率或征收率)

例：北京甲运输公司是增值税一般纳税人，2012年11月取得全部收入200万元，其中，国内客运收入185万元，支付非试点联运企业运费50万元并取得交通运输业专用发票，销售货物取得12万元（含税），运送该批货物取得运输收入3万元。假设该企业本月无进项税额，期初无留抵税额。

由于客运收入属于营业税改征增值税的应税服务，属交通运输业服务税率为11%，销售货物属于增值税应税货物，税率为17%。

甲运输公司应交增值税额 = (185 + 3 - 50) ÷ (1 + 11%) × 11% + 12 ÷ (1 + 17%) × 17% = 15.42 (万元)。

(2) 小规模纳税人差额计税的规定

计税销售额= (取得的全部含税价款和价外费用 - 支付给其他单位或个人的含税价款) ÷ (1 + 征收率)

3. 当期扣除支付给其他单位或个人价款的规定

(1) 当期发生属于规定扣除项目支付给其他单位或个人的价款，除有形动产融资租赁外，可以全部计入当期允许扣除项目申报扣除。

当期允许扣除的支付给其他单位或个人的价款 = 上期转入本期允许扣除的支付给其他单位或个人的价款余额 + 本期发生的允许扣除的支付给其他单位或个人的价款

(2) 当期允许扣除的支付给其他单位或个人的价款小于等于当期取得的全部含税价款和价外费用的，当期实际扣除的价款为当期允许扣除的支付给其他单位或个人的价款。

(3) 当期允许扣除的支付给其他单位或个人的价款大于当期取得的全部含税价款和价外费用的，当期实际扣除的价款为当期取得的全部含税价款和价外费用。

不足扣除的支付给其他单位或个人的价款可以转到下期继续扣除。

4. 现行法律法规涉及差额征税的基本规定

(1) 试点纳税人提供应税服务，按照国家有关营业税政策规定差额征收营业税的，允许其以取得的全部价款和价外费用，扣除支付给非试点纳税人（指试点地区不按照《试点实施办法》缴纳增值税的纳税人和非试点地区的纳税人）价款后的余额为销售额。

(2) 试点纳税人中的小规模纳税人提供交通运输业服务和国际货物运输代理服务，按照国家有关营业税政策规定差额征收营业税的，其支付给试点纳税人的价款，也允许从其取得的全部价款和价外费用中扣除。

(3) 试点纳税人中的一般纳税人提供国际货物运输代理服务，按照国家有关营业税政策规定差额征收营业税的，其支付给试点纳税人的价款，也允许从其取得的全部价款和价外费用中扣除；其支付给试点纳税人的价款，取得增值税专用发票的，不得从其取得的全部价款和价外费用中扣除。

4. 兼有多项差额征税应税服务的核算管理

纳税人兼有多项差额征税应税服务经营的，应根据适用的差额征税政策按具体应税服务项目、免税和免抵退税应税服务项目分别核算含税销售额、扣除项目金额和计税销售额。

如：同时经营交通运输业服务、货物代理、报关代理、融资租赁服务、适用免税应税服务和出口适用免抵退应税服务的纳税人，应对上述不同项目的应税服务分别核算含税销售额、扣除项目金额和计税销售额。

需分别核算的上述扣除项目金额包括：期初余额、本期发生额、本期可抵减金额、本期实际抵减金额和期末余额。

6. 管理规定

试点纳税人从全部价款和价外费用中扣除价款，应当取得符合法律、行政法规和国家税务总局有关规定的凭证。否则，不得扣除。上述凭证是指：

(1) 支付给境内单位或者个人的款项，且该单位或者个人发生的行为属于增值税或营业税征收范围的，以该单位或者个人开具的**发票**为合法有效凭证。

(2) 支付的行政事业性收费或者政府性基金，以开具的**财政票据**为合法有效凭证。

(3) 支付给境外单位或者个人的款项，以该单位或者个人的**签收单据**为合法有效凭证，税务机关对签收单据有疑义的，可以要求其提供境外公证机构的确认证明。

(4) 国家税务总局规定的其他凭证。

(六) 纳税、扣缴义务发生时间和纳税地点

1. 增值税纳税义务发生时间

(1) 纳税人提供应税服务并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。

收讫销售款项，是指纳税人提供应税服务过程中或者完成后收到款项。

取得索取销售款项凭据的当天，是指书面合同确定的付款日期的当天；未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的，为应税服务完成的当天。

(2) 纳税人提供有形动产租赁服务采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

(3) 纳税人发生视同提供应税服务的，其纳税义务发生时间为应税服务**完成**的当天。

(4) 增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天。

2. 增值税纳税地点

(1) 固定业户应当向其机构所在地或者居住地主管税务机关申报纳税。总机构和分支机构不在同一县（市）的，应当分别向各自所在地的主管税务机关申报纳税；

经财政部和国家税务总局或者其授权的财政和税务机关批准，可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报纳税。

(2) 非固定业户应当向应税服务发生地的主管税务机关申报纳税；未申报纳税的，由其机构所在地或者居住地的主管税务机关补征税款。

(3) 扣缴义务人应当向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报缴纳其扣缴的税款。

3. 增值税的纳税期限

增值税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度。纳税人的具体纳税期限，由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定。以1个季度为纳税期限的规定适用于小规模纳税人以及财政部和国家税务总局规定的其他纳税人。不能按照固定期限纳税的，可以按次纳税。

纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期的，自期满之日起15日内申报纳税；以1日、3日、5日、10日或者15日为1个纳税期限的，自期满之日起5日内预缴税款，于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。

(七) 税收减免

1. 试点地区的单位和个人提供的下列应税服务免征增值税，但财政部和国家税务总局规定适用零税率的除外：

(1) 工程、矿产资源在境外的工程勘察勘探服务。

(2) 会议展览地点在境外的会议展览服务。

(3) 存储地点在境外的仓储服务。

(4) 标的物在境外使用的有形动产租赁服务。

(5) 提供国际运输服务，但未取得相关的《经营许可证》，或未具备相关的经营许可。

(6) 向境外单位提供的下列应税服务：

① 技术转让服务、技术咨询服务、合同能源管理服务、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、商标著作权转让服务、知识产权服务、物流辅助服务（仓

储服务除外)、认证服务、鉴证服务、咨询服务。

但不包括：合同标的物在境内的合同能源管理服务，对境内货物或不动产的认证服务、鉴证服务和咨询服务。

② 广告投放地在境外的广告服务。

2.试点纳税人提供应税服务适用免税、减税规定的，可以放弃免税、减税，依照本办法的规定缴纳增值税。放弃免税、减税后，36个月内不得再申请免税、减税。

(八) 出口退税

1.试点地区的单位和个人提供的国际运输服务、向境外单位提供的研发服务和设计服务适用增值税零税率。

(1) 国际运输服务，是指：在境内载运旅客或者货物出境；在境外载运旅客或者货物入境；在境外载运旅客或者货物。

(2) 试点地区的单位和个人适用增值税零税率，以水路运输方式提供国际运输服务的，应当取得《国际船舶运输经营许可证》；以陆路运输方式提供国际运输服务的，应当取得《道路运输经营许可证》和《国际汽车运输行车许可证》，且《道路运输经营许可证》的经营范围应当包括“国际运输”；以航空运输方式提供国际运输服务的，应当取得《公共航空运输企业经营许可证》且其经营范围应当包括“国际航空客货邮运输业务”。

(3) 向境外单位提供的设计服务，不包括对境内不动产提供的设计服务。

2.试点地区的单位和个人提供适用零税率的应税服务，如果属于适用增值税一般计税方法的，实行免抵退税办法，**退税率为适用的增值税税率**；如果属于适用简易计税方法的，实行免征增值税办法。

3.试点地区的单位和个人提供适用零税率的应税服务，按月向主管退税的税务机关申报办理增值税免抵退税或免税手续。具体管理办法由国家税务总局商财政部另行制定。

(九) 发票管理

1.关于试点地区发票使用问题◆

(1) 自本地区试点实施之日起，试点地区增值税一般纳税人（以下简称一般纳税人）从事增值税应税行为（提供货物运输服务除外）统一使用增值税专用发票（以下简称专用发票）和增值税普通发票，一般纳税人提供货物运输服务统一使用货物运输业增值税专用发票（以下简称货运专用发票）和普通发票。◆

小规模纳税人提供货物运输服务，接受方索取货运专用发票的，可向主管税务机关申请代开货运专用发票。代开货运专用发票按照代开专用发票的有关规定执行。◆

(2) 自本地区试点实施之日起，**试点地区纳税人不得开具公路、内河货物运输业统一发票。**◆

(3) 试点地区提供港口码头服务、货运客运场站服务、装卸搬运服务以及旅客运输服务的一般纳税人可以选择使用定额普通发票。◆

(4) 试点地区从事国际货物运输代理业务的一般纳税人，应使用六联增值税专用发票或五联增值税普通发票，其中第四联用作购付汇联；从事国际货物运输代理业务的小规模纳税人开具的普通发票第四联用作购付汇联。◆

(5) 纳税人于本地区试点实施之日前提供改征增值税的营业税应税服务并开具发票后，如发生服务中止、折让、开票有误等，且不符合发票作废条件的，应开具红字普通发票，不得开具红字专用发票和红字货运专用发票。对于需重新开具发票的，应开具普通发票，不得开具专用发票和货运专用发票。◆

2.关于货运专用发票开具问题◆

(1) 一般纳税人提供应税货物运输服务使用货运专用发票，提供其他应税项目、免税项

目或非增值税应税项目不得使用货运专用发票。◆

(2) 一般纳税人提供货物运输服务, 开具货运专用发票后, 发生应税服务中止、折让、开票有误以及发票抵扣联、发票联均无法认证等情形, 且不符合发票作废条件, 需要开具红字货运专用发票的, 实际受票方或承运人应向主管税务机关填报《开具红字货物运输业增值税专用发票申请单》, 经主管税务机关审核后, 出具《开具红字货物运输业增值税专用发票通知单》。承运方凭《通知单》在货物运输业增值税专用发票税控系统中以销项负数开具红字货运专用发票。

(十) 纳税申报

纳税申报资料包括纳税申报表及其附列资料和纳税申报其他资料两类。◆

1. 纳税申报表及其附列资料◆

(1) 增值税一般纳税人(以下简称一般纳税人)纳税申报表及其附列资料包括:◆

《增值税纳税申报表(适用于增值税一般纳税人)》;◆

《增值税纳税申报表附列资料(一)》(本期销售情况明细);◆

《增值税纳税申报表附列资料(二)》(本期进项税额明细);◆

《增值税纳税申报表附列资料(三)》(应税服务扣除项目明细);◆

一般纳税人提供营业税改征增值税的应税服务, 按照国家有关营业税政策规定差额征收营业税的, 需填报《增值税纳税申报表附列资料(三)》。其他一般纳税人不填写该附列资料。

《固定资产进项税额抵扣情况表》。◆

(2) 增值税小规模纳税人(以下简称小规模纳税人)纳税申报表及其附列资料包括:◆

《增值税纳税申报表(适用于增值税小规模纳税人)》;

《增值税纳税申报表(适用于增值税小规模纳税人)附列资料》。◆

小规模纳税人提供营业税改征增值税的应税服务, 按照国家有关营业税政策规定差额征收营业税的, 需填报《增值税纳税申报表(适用于增值税小规模纳税人)附列资料》。其他小规模纳税人不填写该附列资料。◆

2. 纳税申报其他资料◆

(1) 已开具的税控《机动车销售统一发票》和普通发票的存根联;◆

(2) 符合抵扣条件且在本期申报抵扣的防伪税控《增值税专用发票》、《货物运输业增值税专用发票》、税控《机动车销售统一发票》、《公路、内河货物运输业统一发票》的抵扣联;

(3) 符合抵扣条件且在本期申报抵扣的海关进口增值税专用缴款书、购进农产品取得的普通发票、运输费用结算单据的复印件;

(4) 符合抵扣条件且在本期申报抵扣的代扣代缴增值税的税收通用缴款书及其清单, 书面合同、付款证明和境外单位的对账单或者发票;◆

(5) 已开具的农产品收购凭证的存根联或报查联;◆

(6) 应税服务扣除项目的合法凭证及其清单;◆

(7) 主管税务机关规定的其他资料。◆

三、营改增的会计处理

1. 营改增一般会计处理

(1) 一般纳税人购进货物和接受应税劳务, 按照增值税专用发票上注明的价款, 借记“原材料”、“固定资产”、“管理费用”、“主营业务成本”、“其他业务成本”等科目, 按照专用发票上注明的增值税额, 借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”, 按照实际支付的金额, 贷记“银行存款”等科目。

【例 1】2013 年 2 月 1 日, 上海甲试点信息技术服务企业(属于增值税一般纳税人),

当月购进计算机作为固定资产，增值税专用发票注明的货款为 10000 元，增值税税额 1700 元，款项已用银行存款付讫。甲公司的账务处理是：

借：固定资产 10000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 1700
 贷：银行存款 11700

(2) 一般纳税人提供应税劳务，按照确认的收入和按规定收取的增值税额，借记“应收账款”、“银行存款”等科目，按确认的收入，贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”等科目，按照按规定收取的增值税额，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。

【例 2】2013 年 4 月 1 日，北京甲试点物流企业（为增值税一般纳税人），本月取得交通运输收入 50 万元（不含税，增值税税率 11%），取得物流辅助收入 60 万元（增值税税率 6%），按照适用税率，分别开具增值税专用发票，款项已收。

① 甲公司取得运输收入时：

借：银行存款 55.5
 贷：主营业务收入 50
 应交税费——应交增值税（销项税额）（50*11%） 5.5

② 甲公司取得物流辅助收入时：

借：银行存款 63.6
 贷：主营业务收入 60
 应交税费——应交增值税（销项税额）（60*6%） 3.6

(3) 一般纳税人辅导期管理

试点纳税人取得一般纳税人资格后，发生增值税偷税、骗取退税和虚开增值税扣税凭证等行为的，主管税务机关可以对其实行不少于 6 个月的纳税辅导期管理。辅导期内纳税人税务处理：

① 抵扣——交叉稽核；

【例 3】A 运输公司为试点地区的一般纳税人，因逃避增值税等违反税法行为，而被纳入辅导期管理对象，2012 年 11 月 3 日，其购进 3500 元的轮胎（含税）。请对 A 运输公司的购进行为进行账务处理。

借：原材料——轮胎 2991.45
 应交税费——应交增值税（待抵扣进项税额） 508.55
 贷：银行存款 3500

收到《稽核通知书》后

借：应交税费——应交增值税（进项税额） 508.55
 贷：应交税费——应交增值税（待抵扣进项税额） 508.55

如果经税务机关核实后有不得抵扣的进项税额，则账务处理如下：

借：应交税费——应交增值税（待抵扣进项税额） 508.55（红字）
 贷：原材料——轮胎 508.55（红字）

② 发票领购限额限量：数量 ≤ 25 份

③ 预缴增值税：预缴比例 3%。

【例 4】假设 A 运输公司上一期领用并开出的增值税专用发票注明的销售额为 20 万元，请计算 2012 年 11 月 A 运输公司应预缴的增值税。

应预缴的增值税 = 20 × 3% = 6000 元

④ 预缴的税款可以冲抵当期应纳税额。

【例 5】假设 A 运输公司当期按销项税额冲减进项税额计算出的应纳税额为 10 万元，请计算 2012 年 11 月实际应纳的增值税。

实际应纳的增值税 = 100000 - 6000 = 94000 (元)

(4) 小规模纳税人提供应税服务, 按确认的收入和按规定收取的增值税税额, 借记“银行存款”等科目, 按确认的收入, 贷记“主营业务收入”等科目, 按规定收取的增值税额, 贷记“应交税费——应交增值税”科目。

【例6】2013年1月份, 某小规模纳税人提供软件服务, 实现含税收入20600元, 适用增值税征收率为3%。会计处理如下:

借: 银行存款 20600
贷: 主营业务收入 (20600/(1+3%)) 20000
 应交税费——应交增值税 (20000*3%) 600
下月初缴纳时:
借: 应交税费——应交增值税 600
 贷: 银行存款 600

2. 营改增特殊事项的会计处理

为配合营业税改征增值税试点工作, 根据《财政部 国家税务总局关于印发《营业税改征增值税试点方案》的通知》(财税[2011]11号)等相关规定, 财政部制定了《营业税改征增值税试点有关企业会计处理规定》(财会[2012]13号), 对差额征税、增值税期末留抵税额、取得过渡性财政扶持资金以及增值税税控系统专用设备和技术维护费用抵减增值税额等特殊事项的会计处理作出了如下的规定。

(1) 试点纳税人差额征税的会计处理

增值税差额征税, 是指试点地区提供营业税改征增值税应税服务的纳税人, 按照国家有关营业税差额征税的政策规定, 以取得的全部价款和价外费用扣除支付给规定范围纳税人的规定项目价款后的不含税余额为销售额的征税方法。

① 一般纳税人的会计处理

一般纳税人提供应税服务, 试点期间按照营业税改征增值税有关规定允许从销售额中扣除其支付给非试点纳税人价款的, 应在“应交税费——应交增值税”科目下增设“营改增抵减的销项税额”专栏, 用于记录该企业因按规定扣减销售额而减少的销项税额; 同时, “主营业务收入”、“主营业务成本”等相关科目应按经营业务的种类进行明细核算。

企业接受应税服务时, 按规定允许扣减销售额而减少的销项税额, 借记“应交税费——应交增值税(营改增抵减的销项税额)”科目, 按实际支付或应付的金额与上述增值税额的差额, 借记“主营业务成本”等科目, 按实际支付或应付的金额, 贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

【例7】上海甲运输公司2012年1月为生产企业A公司提供运输劳务, A公司需支付甲公司1110万元。甲公司将承揽A公司的部分运输业务分给非试点货物运输企业乙公司, 甲公司共需支付乙公司555万元运输费用。上述甲、乙公司差额纳税会计处理如下:

甲公司为A公司提供应税服务:

借: 银行存款 1110
 贷: 主营业务收入 (1110/(1+11%)) 1000
 应交税费——应交增值税(销项税额) (1000*11%) 110

甲公司接受乙公司提供的劳务

借: 主营业务成本 500 555/(1+11%)=500
 应交税费——应交增值税(营改增抵减的销项税额) (500*11%) 55
 贷: 银行存款 555

对于期末一次性进行账务处理的企业，期末，按规定当期允许扣减销售额而减少的销项税额，借记“应交税费——应交增值税（营改增抵减的销项税额）”科目，贷记“主营业务成本”等科目。

②小规模纳税人的会计处理

小规模纳税人提供应税服务，试点期间按照营业税改征增值税有关规定允许从销售额中扣除其支付给非试点纳税人价款的，按规定扣减销售额而减少的应交增值税应直接冲减“应交税费——应交增值税”科目。

企业接受应税服务时，按规定允许扣减销售额而减少的应交增值税，借记“应交税费——应交增值税”科目，按实际支付或应付的金额与上述增值税额的差额，借记“主营业务成本”等科目，按实际支付或应付的金额，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

【例8】上海甲运输公司（小规模纳税人）2012年1月为生产企业A公司提供运输劳务，A公司需支付甲公司10.3万元。甲公司将承揽A公司的部分运输业务分给非试点货物运输企业乙公司，甲公司共需支付乙公司3.09万元运输费用。上述甲、乙公司差额纳税会计处理如下：

甲公司为A公司提供应税服务：

借：银行存款 10.3

贷：主营业务收入(10.3/(1+3%)) 10

应交税费——应交增值税 (10*3%) 0.3

甲公司接受乙公司提供的劳务

借：主营业务成本 (3.09/(1+3%)) 3

应交税费——应交增值税 (3*3%) 0.09

贷：银行存款 3.09

对于期末一次性进行账务处理的企业，期末，按规定当期允许扣减销售额而减少的应交增值税，借记“应交税费——应交增值税”科目，贷记“主营业务成本”等科目。

(2) 增值税期末留抵税额的会计处理

试点地区兼有应税服务的原增值税一般纳税人，截止到开始试点当月月初的增值税留抵税额按照营业税改征增值税有关规定不得从应税服务的销项税额中抵扣的，应在“应交税费”科目下增设“增值税留抵税额”明细科目。开始试点当月月初，企业应按不得从应税服务的销项税额中抵扣的增值税留抵税额，借记“应交税费——增值税留抵税额”科目，贷记“应交税费——应交增值税（进项税额转出）”科目。待以后期间允许抵扣时，按允许抵扣的金额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“应交税费——增值税留抵税额”科目。

“应交税费——增值税留抵税额”科目期末余额应根据其流动性在资产负债表中的“其他流动资产”项目或“其他非流动资产”项目列示。

【例9】甲公司为上海试点地区原增值税一般纳税人。甲公司既从事计算机硬件的销售业务，又兼有技术服务的应税服务。截止到开始试点当月月初的增值税留抵税额100万元，2012年1月发生如下业务：

(1) 销项税额

2012年1月10日，销售PC机一批，开具防伪税控《增值税专用发票》，销售额100万元，销项税额17万元； 17%

2012年1月16日，取得技术服务收入106万元，开具防伪税控《增值税专用发票》，销售额100万元，销项税额6万元。 6%

(2) 进项税额的情况

2012年1月15日，购进PC机一批，取得防伪税控《增值税专用发票》，金额10万元，税额1.7万元；

2012年1月25日，购进货车一台（固定资产），取得税控《机动车销售统一发票》，金额20万元，税额3.4万元。

企业未发生其他与增值税有关的业务。甲公司账务处理如下：

(1) 2012年1月初，企业应按不得从应税服务的销项税额中抵扣的增值税留抵税额转出：

借：应交税费——增值税留抵税额 100

贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出） 100

(2) 1月末，计算允许抵扣的金额

①企业整体虚拟应纳税额=（当期销项税额-当期进项税额-上期留抵税额（本月数））=（17+6）-（1.7+3.4）=17.9（万元）

②货物、劳务销项数额比例=17/（17+6）=73.91%

③应税货物、劳务的应纳税额=17.9*73.91%=13.23（万元）

应税服务的应纳税额=17.9*（1-73.91%）=4.67（万元）

应税货物、劳务的应纳税额13.23万元小于上期留抵税额（本年累计）100万元，则允许抵扣的金额为13.23万元。

④本期应补税额=（应税货物、劳务应纳税额+应税服务的应纳税额）-预缴税额=（13.23-13.23）+4.67-0=4.67（万元）。留抵税额账务处理：

借：应交税费——应交增值税（进项税额） 13.23

贷：应交税费——增值税留抵税额 13.23

(3) 取得过渡性财政扶持资金的会计处理

试点纳税人在新老税制转换期间因实际税负增加而向财税部门申请取得财政扶持资金的，期末有确凿证据表明企业能够符合财政扶持政策规定的相关条件且预计能够收到财政扶持资金时，按应收的金额，借记“其他应收款”等科目，贷记“营业外收入”科目。待实际收到财政扶持资金时，按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“其他应收款”等科目。

【例10】甲公司为上海市试点地区原增值税一般纳税人。假设该公司从事货物运输，4月份向相关部门申请财政扶持政策。5月15日，得到确凿证据表明企业能够满足财政扶持政策，能够得到财政扶持资金补贴4万元，5月28日收到财政扶持资金4万元。则相关会计处理如下：

5月15日：

借：其他应收款 4

贷：营业外收入 4

5月28日：

借：银行存款 4

贷：其他应收款 4

(4) 增值税税控系统专用设备和技術维护费用抵减增值税额的会计处理

① 增值税一般纳税人会计处理

按税法有关规定，增值税一般纳税人初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及缴纳的技术维护费允许在增值税应纳税额中全额抵减的，应在“应交税费——应交增值税”科目下增设“减免税款”专栏，用于记录该企业按规定抵减的增值税应纳税额。企业购入增值税税控系统专用设备，按实际支付或应付的金额，借记“固定资产”科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。按规定抵减的增值税应纳税额，借记“应交税费——应交增值税（减免税款）”科目，贷记“递延收益”科目。按期计提折旧，借记“管理费用”等科目，贷记“累计折旧”科目；同时，借记“递延收益”科目，贷记“管理费用”等科目。

【例11】试点地区甲公司（一般纳税人）2012年10月份初次购买增值税税控系统专用

设备，支付价款4800元（含税价）：

借：固定资产——税控设备 4800

贷：银行存款 4800

按规定抵扣的增值税应纳税额：

借：应交税费——应交增值税（减免税额） 4800

贷：递延收益 4800

假设企业按4年计提折旧，净残值为0，则每月计提折旧=4800/(4*12)=100（元），

11月份计提折旧：

借：管理费用 100

贷：累计折旧 100

借：递延收益 100

贷：管理费用 100

企业发生技术维护费，按实际支付或应付的金额，借记“管理费用”等科目，贷记“银行存款”等科目。按规定抵减的增值税应纳税额，借记“应交税费——应交增值税（减免税款）”科目，贷记“管理费用”等科目。

【例12】试点某企业（一般纳税人）2013年1月份缴纳技术维护费600元（含税）：

借：管理费用 600

贷：银行存款 600

按规定抵减的增值税应纳税额时：

借：应交税费——应交增值税（减免税额） 600

贷：管理费用 600

②小规模纳税人的会计处理

按税法有关规定，小规模纳税人初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及缴纳的技术维护费允许在增值税应纳税额中全额抵减的，按规定抵减的增值税应纳税额应直接冲减“应交税费——应交增值税”科目。

企业购入增值税税控系统专用设备，按实际支付或应付的金额，借记“固定资产”科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。按规定抵减的增值税应纳税额，借记“应交税费——应交增值税”科目，贷记“递延收益”科目。按期计提折旧，借记“管理费用”等科目，贷记“累计折旧”科目；同时，借记“递延收益”科目，贷记“管理费用”等科目。

【例13】营改增试点甲公司（小规模纳税人）2012年10月份初次购买增值税税控系统专用设备，支付价款4800元（含税价）：

借：固定资产——税控设备 4800

贷：银行存款 4800

按规定抵扣的增值税应纳税额：

借：应交税费——应交增值税 4800

贷：递延收益 4800

假设企业按4年计提折旧，净残值为0，则每月计提折旧=4800/(4*12)=100（元），

11月份计提折旧：

借：管理费用 100

贷：累计折旧 100

借：递延收益 100

贷：管理费用 100

企业发生技术维护费，按实际支付或应付的金额，借记“管理费用”等科目，贷记“银行存

款”等科目。按规定抵减的增值税应纳税额，借记“应交税费——应交增值税”科目，贷记“管理费用”等科目。

【例14】营改增试点某企业（小规模纳税人）2013年1月份缴纳技术维护费600元（含税）：

借：管理费用 600

贷：银行存款 600

按规定抵减的增值税应纳税额时：

借：应交税费——应交增值税 600

贷：管理费用 600

应注意的是，“应交税费——应交增值税”科目期末如为借方余额，应根据其流动性在资产负债表中的“其他流动资产”项目或“其他非流动资产”项目列示；如为贷方余额，应在资产负债表中的“应交税费”项目列示。

第二部分 重要会计理念与方法

一、会计理论基础：资产负债观

1. 资产负债观产生的背景

在国际上，财务会计目标理论存在两个学派：

(1) 受托责任学派

上世纪二十年代，现代企业所有权与经营权分离，当时企业股权很集中，一股独大（如第一大股东持股80%），大股东要考核经营者的经营业绩，反映受托责任的履行情况，并以此来确定经营者。为反映经营业绩，就需要确定收益，从而强调权责发生制、配比、划分收益性支出和资本性支出。

在受托责任观下，会计本质上是收入和成本费用的配比过程，资产负债表沦为成本摊销表，如在资产负债表中有大量的待摊费用和预提费用，计量属性主要采用历史成本。受托责任学派因注重收益，就形成了“收入费用观”。

(2) 决策有用学派

上世纪七十年代，随着公司规模越来越大，股权越来越分散（如万科公司第一大股东持股15%，可口可乐公司第一大股东持股13%），大部分股东不再关注于选择经营者，而是通过分析资产负债表中反映的预期给企业带来的未来现金流量信息，决定是买入股票还是卖出股票（即由用手投票变成用脚投票）。

证券市场分析师、财务分析师为了分析公司的投资价值，非常关注公司未来的现金流量；在资产负债表中，可以通过资产预测未来的现金流入，通过负债预测未来的现金流出，未来现金净流量越大，企业价值就越高。决策有用学派因注重资产负债，就形成了“资产负债观”。

从上世纪七十年代后，人们更重视资产负债表所提供的信息，逐渐从“收入费用观”转变为“资产负债观”，成为制定会计准则的主要依据。我国现行的会计准则就是采用了“资产负债观”来制定的。由于采用了资产负债观，使会计确认、计量的方法发生了一系列重大变化。因此，应深刻认识资产负债观，才能对新准则有一个高层次的把握。

2. 资产负债观的概念

资产负债观是指会计准则制订者在制定规范某类交易或事项的会计准则时，应首先定义并规范由此类交易产生的资产或负债的计量；然后，再根据所定义的资产和负债的变化来确认收益，即认为收益是企业期初净资产和期末净资产比较的结果。在资产负债观下，利润表成为资产负债表的附属产物。现将两种收入费用观和资产负债观下收益的计算比较如下：

(1) 在收入费用观下：收益=收入—费用，应分别确认收入和费用发生额。

(2) 在资产负债观下：收益=年末净资产—年初净资产（扣除与所有者的交易）。现将收益的计算过程归纳如图 1：

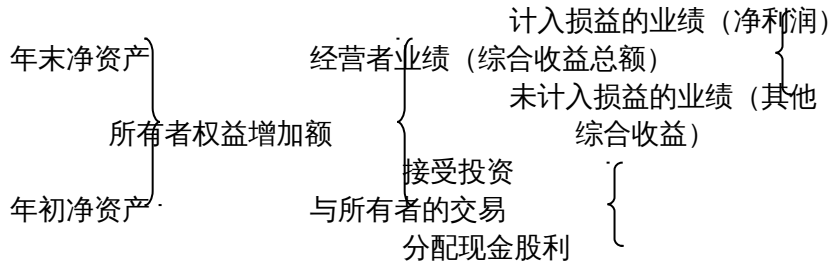


图 1

3. 资产负债观的典型运用

(1) 取消了预提费用和待摊费用

在收入费用观下，为计算损益，非常强调配比原则，产生了预提费用和待摊费用；在资产负债观下，预提费用、待摊费用不符合资产、负债的定义，故取消了预提费用和待摊费用。

(2) 用综合收益取代传统收益

为了全面反映经营者业绩，采用了综合收益代替传统收益。国际上，用“综合收益表”取代了“利润表”。我国从 2009 年开始，利润表名称没有变化，但内容与国际趋同，也是以综合收益总额作为经营者总业绩。利润表新格式见下表 1：

表 1 利润表（新格式）

会企 02 表

编制单位： 2012 年 单位：元

项 目	本期金额	上期金额(略)
一、营业收入		
减：营业成本		
营业税金及附加		
销售费用		
管理费用		
财务费用		
资产减值损失		
加：公允价值变动收益		
投资收益		
二、营业利润		
加：营业外收入		
减：营业外支出		
三、利润总额		
减：所得税费用		
四、净利润		

五、每股收益：		
（一）基本每股收益		
（二）稀释每股收益		
六、其他综合收益		
七、综合收益总额		

【例 1】现场讲解万科、宇通客车等案例。

（3）适度采用公允价值进行计量

为了提高会计信息的相关性，在会计计量上，更多地采用公允价值进行计量是国际潮流，我国在新准则中，也更多采用了公允价值。比如，交易性金融资产以公允价值计量、可供出售金融资产采用公允价值计量、投资性房地产可以用公允价值计量、非货币性交换和债务重组收到的存货等应该以公允价值计量等。

【例 2】甲公司于 2010 年 12 月 5 日购入股票 100 万元，作为交易性金融资产，年末股票的公允价值为 110 万元，则资产负债表中反映该股票公允价值 110 万元，将股票上涨 10 万元反映在利润表中，使利润总额增加 10 万元（公允价值变动损益），使资产增加 10 万元。甲公司账务处理如下：

2010 年 12 月 5 日购入股票时：

借：交易性金融资产——成本 100

贷：银行存款 100

2010 年 12 月 31 日，股票按公允价值计量：

借：交易性金融资产——公允价值变动 10

贷：公允价值变动损益 10（未实现收益）

（4）存货发出取消了后进先出法

【例 3】甲公司 2010 年 12 月初库存杯子 1 个，单价 10 元；12 月 5 日购入 1 个，单价 20 元，12 月 25 日销售 1 个杯子，则 12 月末库存 1 个杯子。

如果采用先进先出法，月末库存杯子账面价值为 20 元；采用加权平均法，月末库存杯子账面价值为 15 元；采用后进先出法，月末库存杯子账面价值为 10 元。按照资产负债观，期末资产价值应该是 20 元。因此，后进先出法与资产负债观是相违背的，故取消了存货发出的后进先出法。

（5）所得税费用的核算采用资产负债表债务法

所得税费用的核算在理论上有应付税款法和纳税影响会计法，见图 2：

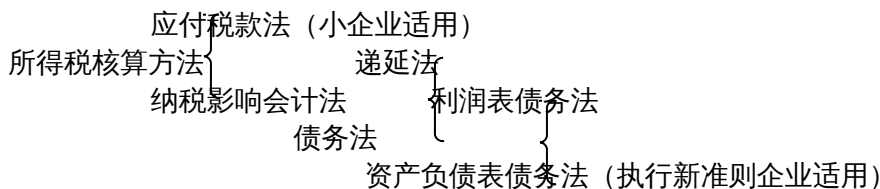


图 2

按照会计准则规定，企业应采用资产负债表债务法核算所得税费用。资产负债表债务法是从资产负债表出发，通过比较资产负债表上列示的资产、负债按照企业会计准则规定确定的账面价值与按照税法规定确定的计税基础，对于两者之间的差异（即暂时性差异）分别应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异，确认相应的递延所得税负债与递延所得税资产，并在此基础上确定每一会计期间利润表中的所得税费用。

【例4】甲公司适用的所得税税率为25%，2010年亏损1000万元，税法规定，将来五年可以在税前弥补。如果甲公司预计将来五年内税前利润在1000万元以上，则可以全额弥补，将来可以少交所得税金额=1000×25%=250（万元）。因为将来可以少交所得税，资产就留下了，相当于资产就增加了，按照资产负债观，在2010年12月31日应确认资产250万元。甲公司账务处理如下：

借：递延所得税资产 250（将来可以少交所得税金额）
贷：所得税费用 250

（6）内部退休的会计处理

【例5】翠花是甲公司的一名员工，在2010年12月31日内部退休，将于2015年12月31日正式退休。假设在每年年末应支付翠花内退工资和福利5万元，并假定折现率为6%。则甲公司会计处理如下：

①2010年12月31日

由于翠花内退，后面5年不为甲公司创造价值，但甲公司承诺支付25万元。按照资产负债观，内退日应将未来5年薪酬现值确认为负债。

$$\begin{aligned} \text{应付职工薪酬现值} &= 5 / (1+6\%) + 5 / (1+6\%)^2 + 5 / (1+6\%)^3 + 5 / (1+6\%)^4 + 5 / (1+6\%)^5 \\ &= 4.72 + 4.45 + 4.20 + 3.96 + 3.74 = 21.07 \text{（万元）}。 \end{aligned}$$

借：管理费用 21.07
未确认融资费用 3.93
贷：应付职工薪酬 25

在2010年年末资产负债表中，应列示应付职工薪酬21.07万元，因为应付职工薪酬期末摊余成本=应付职工薪酬账面余额25—未确认融资费用3.93=21.07（万元）。

②2011年12月31日

从2011年开始，应确认利息费用，见下表2：

表2 各年利息费用计算表

日期	支付的职工薪酬	利息费用 (6%)	归还的本	应付职工薪酬摊 余成本(本金)
2010年12月31日				21.07
2011年12月31日	5(本+息)	1.26	3.74	17.33
2012年12月31日	5(本+息)	1.04	3.96	13.37
2013年12月31日	5(本+息)	0.80	4.20	9.17
2014年12月31日	5(本+息)	0.55	4.45	4.72

2015年12月31日	5 (本+息)	0.28	4.72	0
-------------	---------	------	------	---

根据表2，2011年12月31日确认利息费用：

借：财务费用 1.26

贷：未确认融资费用 1.26

2011年末支付内退工资和福利：

借：应付职工薪酬 5

贷：银行存款 5

③2012年末

2012年12月31日确认利息费用：

借：财务费用 1.04

贷：未确认融资费用 1.04

2012年末支付内退工资和福利：

借：应付职工薪酬 5

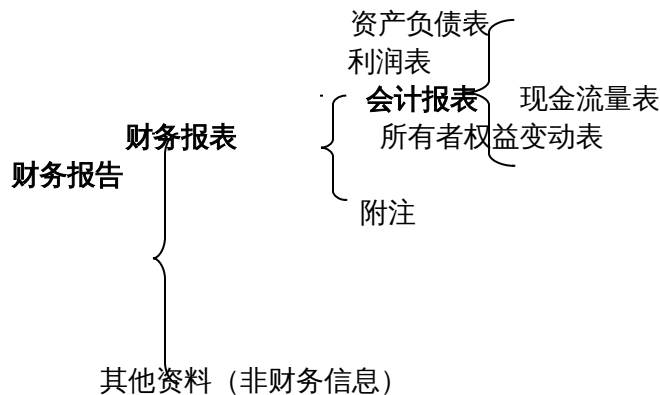
贷：银行存款 5

2013-2015年同理，略。

总之，深刻领会资产负债观，对把握新准则在实务中灵活运用具有重要的意义。

二、财务报告、财务报表和会计报表有何区别？

财务报告，是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。财务报告、财务报表和会计报表三者之间的关系如下：



三、如何区分列报、列示和披露？

列报、列示和披露三个常用的术语。《企业会计准则第30号——财务报表列报》中规定，财务报表列报包括二个内容：会计报表列示和附注披露，即：

财务报表列报=表内列示+表外披露

四、资产账面余额与账面价值有何区别？

资产账面余额是资产账户的账面余额，而资产账面价值是资产账面余额扣除了累计折旧、累计摊销以及减值准备等金额后的净额。资产账面余额与资产账面价值可能相等，也可能不相等。

1. 资产账面余额与资产账面价值相等

比如，银行存款账面余额与账面价值相等；库存现金的账面余额与账面价值相等。

2. 资产账面余额与账面价值可能不等

(1) 应收账款账面价值 = 应收账款账面余额 - 坏账准备

【例 1】2010 年 12 月 31 日，甲公司应收乙公司货款 800 万元，预计在 1 年内能收回 750 万元，其余无法收回。假设不考虑货币时间价值，则应计提坏账准备 50 万元。

2010 年 12 月 31 日应收账款账面价值 = 应收账款账面余额 800 - 坏账准备 50 = 750 (万元)

(2) 固定资产账面价值 = 固定资产账面余额 - 累计折旧 - 固定资产减值准备

【例 2】甲公司 2010 年 12 月 31 日“固定资产”科目账面余额 500 万元，“累计折旧”科目余额为 300 万元，“固定资产减值准备”科目余额为 60 万元。

2010 年 12 月 31 日固定资产账面价值 = 固定资产账面余额 500 - 累计折旧 300 - 固定资产减值准备 60 = 140 (万元)

(3) 无形资产账面价值 = 无形资产账面余额 - 累计摊销 - 无形资产减值准备

【例 3】甲公司 2010 年 12 月 31 日“无形资产”科目账面余额 1000 万元，“累计摊销”科目余额为 600 万元，“无形资产减值准备”科目余额为 100 万元。

2010 年 12 月 31 日无形资产账面价值 = 无形资产账面余额 1000 - 累计摊销 600 - 无形资产减值准备 100 = 300 (万元)

(4) 长期应收款账面价值 = (长期应收款账面余额 - 未实现融资收益) - 坏账准备

【例 4】甲公司 2010 年 1 月 1 日销售一台大型设备给乙公司，分别在 2010 年末、2011 年末和 2012 年末收取货款 1000 万元，共计 3000 万元，假设在发出商品时开出增值税专用发票，注明的增值税税额为 510 万元，并于当日收到增值税税额 510 万元；该设备的成本为 1800 万元。则 2010 年 1 月 1 日确认的收入为长期应收款的现值，假设必要报酬率(折现率)为 6%。

①2010 年 1 月 1 日销售时

长期应收款现值 = $1000 \div (1 + 6\%) + 1000 \div (1 + 6\%)^2 + 1000 \div (1 + 6\%)^3 = 943.4 + 890 + 839.62 = 2673.02$ (万元)。

长期应收款 3000 (本 + 息) 万元与收入 2673.02 万元之间的差额 326.98 万元计入“未实现融资收益”。

借：长期应收款 3000 (本 + 息)

 银行存款 510

贷：主营业务收入 2673.02 (本金，代垫)

 应交税费——应交增值税 (销项税额) (3000 × 17%) 510

 未实现融资收益 326.98 (利息)

借：主营业务成本 1800

 贷：库存商品 1800

②2010 年 12 月 31 日

a. 收取价款

借：银行存款 1000 (本 + 息)

 贷：长期应收款 1000

b. 确认利息收入

利息收入 = 长期应收款期初摊余成本 × 实际利率 × 期限

长期应收款摊余成本 = 长期应收款账面余额 - 未实现融资收益

 未实现融资收益分摊表 (利息收入计算表)

日期	收款额 (本 + 息)	本期利息收入	归还的本金	本金余额
	①	②= 期 初 ④×6%	③ = ① - ②	④ = 期初④ - ③
2010.1.1				2673.02
2010.12.31	1000 (本 + 息)	160.38	839.62	1833.40
2011.12.31	1000 (本 + 息)	110	890	943.40
2012.12.31	1000 (本 + 息)	56.60	943.40	0
合计	3000	326.98	2673.02	

借：未实现融资收益 160.38

贷：财务费用 (利息收入) 160.38

c. 计提减值

2010 年末计提减值准备前，长期应收款摊余成本 = 长期应收款账面余额 (3000-1000) - 未实现融资收益 (326.98-160.38) = 2000 - 166.6 = 1833.4 (万元)

如果 2010 年末该长期应收款计提坏账准备 200 万元，则：

2010 年末长期应收款账面价值 = 长期应收款账面余额 2000 - 未实现融资收益 166.6 - 坏账准备 200 = 1633.4 (万元)

五、负债账面余额与账面价值有何区别？

负债账面余额就是负债账户的账面余额，而负债账面价值是负债账面余额扣除了未确认融资费用后的金额。负债账面余额与负债账面价值可能相等，也可能不相等。

1. 负债账面余额与负债账面价值相等

比如，应付账款的账面余额与账面价值相等；短期借款的账面余额与账面价值相等，等等。

2. 负债账面余额与账面价值可能不等

货币是有时间价值的，在考虑了货币时间价值后，负债的账面余额与账面价值就不等。

(1) 长期应付款账面价值 = 长期应付款账面余额 - 未确认融资费用

【例 1】甲公司 2010 年 1 月 1 日从乙公司购入大型机器作为固定资产使用，该机器已收到。购货合同约定，大型机器的总价款为 1000 万元（假设不考虑增值税），分 3 年支付，2010 年 12 月 31 日支付 500 万元，2011 年 12 月 31 日支付 300 万元，2012 年 12 月 31 日支付 200 万元。假定折现率为 6%。

① 2010 年 1 月 1 日

计算总价款的现值作为固定资产入账价值 (公允价值)

$$2010 \text{ 年 } 1 \text{ 月 } 1 \text{ 日的现值} = 500 / (1+6\%) + 300 / (1+6\%)^2 + 200 / (1+6\%)^3 \\ = 471.70 + 267.00 + 167.92 = 906.62 \text{ (万元)}$$

总价款与现值的差额作为未确认融资费用

未确认融资费用 = 总价款 1000 - 现值 906.62 = 93.38 (万元)

借：固定资产 906.62 (本)

未确认融资费用 93.38 (息)

贷：长期应付款 1000 (本 + 息)

② 2010 年 12 月 31 日

a. 支付货款

借：长期应付款 500 (本 + 息)

贷：银行存款 500

b.计算利息

利息费用 = 长期应付款期初摊余成本 × 实际利率 × 期限

长期应付款摊余成本 = 长期应付款账面余额 - 未确认融资费用

未确认融资费用分摊表 (利息费用计算表)

日期	还款额 (本 + 息)	确认的融资费用 (本期利息费用)	应付本金减少额 (归还的本金)	应付本金余额 (本金余额)
	①	② = 期 初 ④ × 6%	③ = ① - ②	④ = 期初④ - ③
2010.1.1				906.62
2010.12.31	500 (本 + 息)	54.40	445.61	461.02
2011.12.31	300 (本 + 息)	27.66	272.34	188.68
2012.12.31	200 (本 + 息)	11.32	188.67	0
合计	1000	93.38 (息)	906.62 (本 金)	

借：财务费用 54.39

贷：未确认融资费用 54.39

c.2010年末长期应付款账面价值 = 长期应付款账面余额 (1000-500) - 未确认融资费用 (93.38-54.39) = 500 - 38.99 = 461.01 (万元)

(2) 应付职工薪酬账面价值 = 应付职工薪酬账面余额 - 未确认融资费用

【例2】见上述翠花例子。

六、收入与利得有何联系、区别？

收入和利得是比较容易混淆的概念，两者的共同点都是经济利益的流入，只不过收入是由日常活动引起，利得是由非日常活动引起。

收入与利得的联系和区别

	共同点	不同点	例子
收入	经济利益流入	日常活动引起	销售商品、提供劳务、让渡资产使用权
利得	经济利益流入	非日常活动引起	出售固定资产、出售无形资产

收入在会计处理时，有二个去向：可以计入主营业务收入或者其他业务收入；利得在会计处理时，也有二个去向：分别计入营业外收入和资本公积。

收入与利得的列示方法

	列示方法
收入	主营业务收入、其他业务收入
利得	营业外收入或计入资本公积

七、费用与损失有何联系、区别？

费用和损失也是比较容易混淆的概念，应注意两者的共同点都是经济利益的流出，只不过费用是由日常活动引起，损失是由非日常活动引起。

	共同点	不同点	例子
费用	经济利益流出	日常活动引起	差旅费、广告费、销售产品成本
损失	经济利益流出	非日常活动引起	非常损失、处置固定资产损失

费用在会计处理时，可以计入主营业务成本、其他业务成本或者管理费用等；而损失有二个去向，分别计入营业外支出和冲减资本公积。现归纳如下：

	列支渠道
费用	主营业务成本、其他业务成本、管理费用、销售费用、财务费用等
损失	营业外支出或冲减资本公积

八、资产可作哪些分类？

(1) 按是否具有实物形态，资产可以分为有形资产和无形资产。

(2) 按其来源不同，资产可分为自有资产和租入资产。经营租入资产不能作为资产入账，只能备查登记；只有融资租入资产才能入账。

(3) 按其流动性不同，资产可分为流动资产和非流动资产。流动性越大，变现能力越强，风险越小。

(4) 按其未来现金流量是否固定，可分为货币性资产和非货币性资产。

① 货币性资产，是指企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产，包括现金、银行存款、应收账款和应收票据以及准备持有至到期的债券投资等。

② 非货币性资产，指货币性资产以外的资产，包括存货、固定资产、无形资产、股权投资以及不准备持有至到期的债券投资等。

区别货币性资产和非货币性资产的依据是未来现金流入金额是否是固定的或可确定的。如果资产未来现金流入金额是固定的或可确定的，那么该项资产就是货币性资产；反之，资产未来现金流入金额是不固定的或不可确定的，那么该项资产就是非货币性资产。因此，货币性资产因为未来现金流量固定或可确定，具有风险小、报酬低的特点。

(5) 资产可以分为经营性资产和闲置性资产。

九、通过什么途径把资产搞实？

资产，是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。根据资产的定义，资产具有以下几个方面的特征：(1) 资产预期会给企业带来经济利益；(2) 资产应为企业拥有或者控制的资源；(3) 资产是由企业过去的交易或者事项形成的。

资产的本质特征是预期能带来经济利益，如果不能带来经济利益，则通过二个途径将资产由虚变实：一是通过资产清查，做到账实相符；二是通过计提减值，使得资产的账面价值反映预期能带来的经济利益。

十、各种资产盘盈、盘亏的会计处理有何区别？

各种资产盘盈、盘亏会计处理的区别

项目	会计处理方法
----	--------

盘盈	现金盘盈	计入营业外收入
	存货盘盈	冲减管理费用
	固定资产盘盈	作为前期差错处理
盘亏	现金盘亏	应由责任人赔偿部分，计入其他应收款；应由企业承担部分，计入管理费用
	存货盘亏	应由责任人或保险公司承担部分，计入其他应收款；应由企业承担部分计入管理费用；非常损失部分计入营业外支出
	固定资产盘亏	计入营业外支出

十一、各种资产减值的会计处理有何区别？

各种资产减值比较表

资产减值类别	适用的准则	计提标准	能否转回
存货减值	《企业会计准则第 1 号——存货》	成本大于可变现净值	可以转回
贷款和应收款项减值、持有至到期投资减值	《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》	账面价值大于未来现金流量现值	可以转回
可供出售金融资产减值	《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》	累计损失	可以转回
不具有重大影响、在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资减值	《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》	账面价值大于未来现金流量现值	不得转回
固定资产、无形资产、采用成本模式后续计量的投资性房地产、对子公司、合营企业和联营企业的长期股权投资、商誉等资产减值	《企业会计准则第 8 号——资产减值》	账面价值大于可收回金额	不得转回
建造合同形成的资产减值	《企业会计准则第 15 号——建造合同》	预计总成本超过预计总收入，未完工部分应计提减值	可以转回
未担保余值减值	《企业会计准则第 21 号——租赁》	账面价值大于可收回金额	可以转回

十二、企业发生的支出有哪些列支渠道？

企业支出的四个列支渠道

支出的列支渠道	适用情形	会计处理方法	最终结果
1. 费用化	发生的期间费用	计入管理费用、销售费用、财务费用、投资收	计入当期利润表，反映经营者业绩

		益、营业外支出	
2. 资本化	形成资本的支出	计入存货、固定资产、无形资产等	计入当期或以后期间利润表，反映经营者业绩
3. 计入负债	发行债券、借入借款发生的增量费用	冲减应付债券、长期借款等，调增了实际利率	计入当期或以后期间利润表，反映经营者业绩
4. 计入所有者权益	发行股票发生的增量费用	冲减股本溢价、盈余公积、未分配利润	不计入利润表，与经营者业绩无关

【例 1】说明资本化

2010 年 12 月 1 日，甲公司支付 5000 万元购买一栋办公楼，以银行存款付讫。则甲公司的账务处理为：

借：固定资产——办公楼 50 000 000
贷：银行存款 50 000 000

假设办公楼预计使用 50 年，预计净残值为 0，采用直线法计提折旧，则每年折旧额为 100 万元，计提折旧的账务处理为：

借：管理费用 1 000 000
贷：累计折旧 1 000 000

【例 2】说明费用化

2010 年 12 月 1 日，甲公司总经理报销差旅费 2 万元，用银行存款付讫。则账务处理为：

借：管理费用 20 000
贷：银行存款 20 000

【例 3】说明计入负债

甲公司于 2011 年 1 月 1 日从银行借入 100 万元，借款期限 2 年，年利率 6%，利息每年支付一次。为了借入该款项，甲公司支付了财务资料鉴证费用 2 万元。假设 2011 年发生的利息费用可以资本化，2012 年发生的利息费用应费用化。甲公司账务处理如下：

2011 年 1 月 1 日借款时：

借：银行存款 100
贷：长期借款——本金 100
借：长期借款——利息调整 2
贷：银行存款 2

长期借款期初摊余成本为 98 万元。

2011 年末，计算应付利息和利息费用

① 应付利息 = 本金 × 名义利率 × 期限 = 100 × 6% × 1 = 6 (万元)

② 利息费用 = 长期借款期初摊余成本 × 实际利率 × 期限

按插值法计算实际利率：

$$6 \div (1+r) + 106 \div (1+r)^2 = 98$$

当 r = 7% 时

$$6 \div (1+7\%) + 106 \div (1+7\%)^2 = 5.61 + 92.58 = 98.19$$

当 $r = 8\%$ 时

$$6 \div (1 + 8\%) + 106 \div (1 + 8\%)^2 = 5.56 + 90.88 = 96.44$$

7%	98.19
r	98
8%	96.44

$$(r - 7\%) \div (8\% - 7\%) = (98 - 98.19) \div (96.44 - 98.19)$$

$$r = (98 - 98.19) \div (96.44 - 98.19) \times (8\% - 7\%) + 7\% = 7.11\%$$

计算各年利息费用 (实际利率法)

项目	应付利息	利息费用	利息调整	摊余成本
	① = 本金 × 名义利率	② = 上一期 ④ × 实际利率 7.11%	③ = ② - ①	④ = 上一期④ + ③
2011.1.1				98
2011.12.31	6	6.97	0.97	98.97
2012.12.31	6	7.03	1.03	100
合计	12	14	2	

2011年12月31日

借：在建工程 6.97 (利息费用)

贷：应付利息 6

 长期借款——利息调整 0.97

2012年12月31日

借：财务费用 7.03 (利息费用)

贷：应付利息 6

 长期借款——利息调整 1.03

【例4】说明计入所有者权益

甲股份有限公司发行普通股 1000 万股，每股面值为 1 元，发行价格为 5 元。股款 5000 万元已经全部收到，发行过程中支付给证券商佣金手续费 200 万元。账务处理如下 (单位：万元)：

借：银行存款 5 000

 贷：股本 1 000

 资本公积——股本溢价 4 000

借：资本公积——股本溢价 200

 贷：银行存款 200

以上两个分录也可合并为下列分录：

借：银行存款 4800

 贷：股本 1000

 资本公积——股本溢价 3800

这说明本次通过发行股票筹集资金为 4800 万元，而不是 5000 万元。

十三、金融资产与其他资产有何区别？分清金融资产意义何在？

金融资产是《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的主要内容。金融工具是指形成一个企业的金融资产，并形成其他单位的金融负债或权益工具的合同。

例如，甲公司通过发行债券筹集资金 5000 万元，则购入债券方形成金融资产（如持有至到期投资），发行债券方形成金融负债（应付债券）；又如，甲公司通过发行股票筹集资金，则购入股票方形成金融资产，发行股票方形成权益工具（股本）。

金融资产与其他非金融资产的区别，主要是：金融资产是“合同权利”带来的经济利益。因此，金融资产主要包括库存现金、银行存款、应收账款、应收票据、贷款、其他应收款、应收利息、债权投资、股权投资、基金投资、衍生金融资产等。

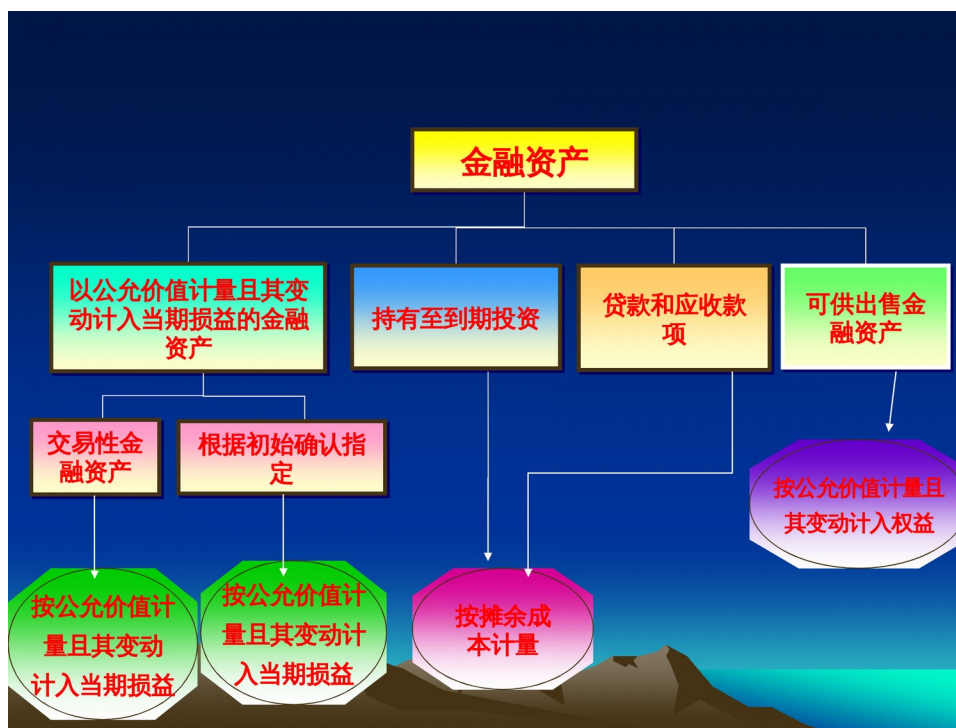
分清金融资产的意义在于，如果保证实现该合同权利，管理金融资产与非金融资产差异很大。比如，管理货币资金、股权投资等，与管理存货差异很大。

十四、金融资产期末有哪两种计量方法？

企业应当结合自身业务特点和风险管理要求，将取得的金融资产在初始确认时分为以下几类：

(1)以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；(2)持有至到期投资；(3)贷款和应收款项；(4)可供出售的金融资产。

应将四类金融资产分为二条线，期末分别按“公允价值”和“摊余成本”计量：



① 交易性金融资产、可供出售金融资产有一个共同点：期末按公允价值计量；不同点在于交易性金融资产将公允价值的变动计入当期损益，可供出售金融资产将公允价值变动计入资本公积（计提减值应计入当期损益）。

② 持有至到期投资、贷款和应收款项的共同点是：期末按摊余成本计量。资产负债表日应按票面利率计算“应收利息”，按实际利率计算“利息收入”。

十五、金融资产与金融负债如何按照摊余成本计量？

持有至到期投资、贷款和应收款项等金融资产以及长期借款、应付债券等金融负债期末按摊余成本计量。摊余成本，是指该金融资产的初始确认金额经下列调整后的结果：①扣除已偿还的本金；②加上或减去采用实际利率法将该初始确认金额与到期日金额之间的差额进行摊销形成的累计摊销额；③扣除已发生的减值损失。

【例 1】说明持有至到期投资期末按摊余成本计量

甲公司 2010 年 1 月 1 日购入某公司于 2010 年 1 月 1 日发行的三年期债券，作为持有至到期投资。该债券票面金额为 100 万元，票面利率为 10%，甲公司实际支付 106 万元。该债券每年付息一次，最后一年还本金并付最后一次利息，假设甲公司按年计算利息。相关会计处理如下：

(1) 2010 年 1 月 1 日购入时

借：持有至到期投资——成本 100（即面值）
——利息调整 6（即溢价）

贷：银行存款 106

(2) 2010 年 12 月 31 日计算应收利息和确认利息收入

① 应收利息 = 票面金额 100 × 票面利率 10% × 期限 1 = 10（万元）

② 利息收入 = 持有至到期投资期初摊余成本 × 实际利率 × 期限

a. 先计算该债券的实际利率 $r=7.7\%$ 。计算过程如下：

(本 + 息的现值) = $10 \div (1+r) + 10 \div (1+r)^2 + 110 \div (1+r)^3 = 106$

当 $r=8\%$ 时：

$10 \div (1+8\%) + 10 \div (1+8\%)^2 + 110 \div (1+8\%)^3 = 9.2593 + 8.5734 + 87.3215 = 105.1542$

当 $r=7\%$ 时：

$10 \div (1+7\%) + 10 \div (1+7\%)^2 + 110 \div (1+7\%)^3 = 9.3458 + 8.7344 + 89.7928 = 107.873$

8%	105.1542
r	106
7%	107.873

$(r - 8\%) \div (7\% - 8\%) = (106 - 105.1542) \div (107.873 - 105.1542)$

$r = (106 - 105.1542) \div (107.873 - 105.1542) \times (7\% - 8\%) + 8\%$

$= 0.8458 \div 2.7188 \times (-1\%) + 8\%$

$= 0.3111 \times (-1\%) + 8\%$

$= 8\% - 0.3111\% = 7.7\%$

b. 再计算各年利息收入

应收利息和利息收入计算表

项目	应收利息	利息收入	溢价摊销 (还本)	本金 (摊余 成本)
	① = 面值 × 票 面利率	② = 上一期 ④ × 实际利 率 7.7%	③ = ① - ②	④ = 上一期④ - ③
2010.1.1				106
2010.12.31	10 (本 +	8.15	1.85	104.15

	息)			
2011.12.31	10 (本 + 息)	8.01	1.99	102.16
2012.12.31	10 (本 + 息)	7.84	2.16	100
合计	30	24	6	

2010年12月31日，账务处理如下：

借：应收利息 10 (本+息)

贷：投资收益 8.15 (利息收入)

持有至到期投资——利息调整 1.85 (即溢价摊销，还本额)

借：银行存款 10

贷：应收利息 10

2010年12月31日持有至到期投资摊余成本 = 初始确认金额 106 - 摊销额 1.85 = 104.15 (万元)

(3) 2011年12月31日计算应收利息和确认利息收入

借：应收利息 10

贷：投资收益 8.01 (利息收入)

持有至到期投资——利息调整 1.99 (即溢价摊销，还本额)

借：银行存款 10

贷：应收利息 10

(4) 2012年12月31日计算应收利息和确认利息收入，并收回本息

借：应收利息 10

贷：投资收益 7.84 (利息收入)

持有至到期投资——利息调整 2.16 (即溢价摊销，还本额)

借：银行存款 110

贷：持有至到期投资——成本 100 (即面值)

应收利息 10

十六、我国土地使用权在资产负债表上有哪四个列报项目？

土地使用权在资产负债表上的四个列报项目

土地使用权的列报项目	适用情形
计入无形资产	自用、有使用期限 (有偿取得)
计入固定资产	自用、无使用期限 (无偿拨入)
计入投资性房地产	已出租以及持有并增值后转让的土地使用权
计入存货	用于开发商品房的土地使用权

十七、投资性房地产成本模式与公允价值模式有何区别？

成本模式与公允价值模式会计处理的比较

项目	取得时	持有期间	处置时
成本模式	付出资产的公允	应计提折旧、摊销	将出售取得价款计入其他业务收入，

	价值与相关税费之和作为投资性房地产的成本	和计提减值	将投资性房地产账面价值计入其他业务成本
公允价值模式	同上	期末按公允价值计量并把公允价值变动计入当期损益	将出售取得价款计入其他业务收入，将投资性房地产账面价值计入其他业务成本，同上将相关的公允价值变动损益和其他资本公积计入其他业务成本

十八、长期股权投资成本法与权益法有何区别？

长期股权投资成本法与权益法会计处理的区别

	成本法	权益法
适用范围	对子公司投资、对没有重大影响、活跃市场没有报价、公允价值不能可靠计量的权益性投资	对合营公司投资、对联营公司投资
1.取得时	确定初始投资成本（账面价值或公允价值）	①确定初始投资成本 ②调整初始投资成本（成本 > 份额不调；成本 < 份额调入营业外收入）
2.持有期间	①被投资单位宣告发放股利时确认投资收益 ②期末计提减值	①确认权益（投资收益、其他资本公积） ②期末计提减值
3.处置时	将取得的价款与长投账面价值的差额计入投资收益	将取得的价款与长投账面价值的差额计入投资收益，同时将相应的其他资本公积转入投资收益

十九、无形资产出售和出租的会计处理有何区别？

无形资产出售和出租的会计处理有何区别

	会计处理方法
1.无形资产出租	将租金收入计入其他业务收入，将无形资产摊销金额计入其他业务成本；将应交营业税计入营业税金及附加
2.无形资产出售	将取得价款扣除无形资产账面价值和营业税后的金额计入营业外收入或营业外支出

二十、实际利率与票面利率有何不同？

项目	含义	用途
票面利率	发行债券票面注明的利率	用来计算应收利息或应付利息
实际利率	实际利率，是指将金融资产或金融负债在预期存续期间或适用的更短期间内的未来现金流量，折现为该金融资产或金融负债当前账面价值所使用的利率	用来计算利息收入或利息费用

二十一、应收利息和利息收入有何区别？应付利息和利息费用有何区别？

应收利息和利息收入的区别

项目	计算公式不同	账务处理不同	列报不同
应 收 利息	应收利息 = 面值 × 票面利率 × 期限	分期付息时计入“应收利息”； 到期一次还本付息时计入“持有至到期投资——应计利息”	列示在资产负债表
利 息 收入	利息收入 = 期初摊余成本 × 实际利率 × 期限	计入投资收益或冲减财务费用	列示在利润表

应付利息和利息费用的区别

项目	计算公式不同	账务处理不同	列报不同
应 付 利息	应付利息 = 面值 × 票面利率 × 期限	分期付息时计入“应付利息”； 到期一次还本付息时计入“应付债券——应计利息”	列示在资产负债表
利 息 费用	利息费用 = 期初摊余成本 × 实际利率 × 期限	资本化或费用化	列示在利润表或资产负债表

二十二、应交所得税、递延所得税和所得税费用有何区别与联系？

应交所得税、递延所得税、所得税费用的区别与联系

	内涵	计算公式
应交所得税	根据税法规定计算；作为负债要素；列示在资产负债表	应交所得税 = 应纳税所得额 × 所得税税率
递延所得税	账面价值与计税基础不同产生暂时性差异；应纳税暂时性差异，一般应确认递延所得税负债，从而增加所得税费用；可抵扣暂时性差异，一般应确认递延所得税资产，从而减少所得税费用	递延所得税 = (期末递延所得税负债 - 期初递延所得税负债) - (期末递延所得税资产 - 期初递延所得税资产)
所得税费用	根据会计规定计算；作为费用要素；列示在利润表	所得税费用 = 应交所得税 + 递延所得税

【例1】现场讲解万科公司所得税。

二十三、价外税与价内税有何区别？各种税金的会计处理有何规律？

增值税为价外税，按照负债核算；营业税、消费税等其余税种都是价内税，应计入成本费用中。

各种税金的会计处理

	会计处理	备注
1. 增值税	通过“应交税费——应交增值税”作为负债核算	
2. 消费税	① 计入营业税金及附加（销售） ② 计入资产成本（用于生产产品、用于工程、委托加工后直接销售、进口货物）	
3. 营业税	① 计入营业税金及附加（销售不动产） ② 计入固定资产清理（处置作为固定资产的不动产）	
4. 资源税	① 计入营业税金及附加（销售） ② 计入资产成本（自产自用、收购未税矿产品）	

- ⑦ 期权合同中的普通股数量 1000 股
 ⑧ 2011 年 2 月 1 日期权的公允价值（期权费） 5000 元
 ⑨ 2011 年 12 月 31 日期权的公允价值（当日市价） 3000 元（内在价值 2000+时间价值 1000）
 ⑩ 2012 年 1 月 31 日期权的公允价值 2000 元（内在价值 2000+时间价值 0）

注：2012 年 1 月 31 日期权公允价值=期权内在价值+时间价值=（股票市场价格 104-行权价格 102）×1000 股+到期日时间价值为 0=2000 元。

假定不考虑其他因素，甲公司（卖出期权方）的账务处理如下：

情形 I：期权将以现金净额结算

甲公司：2012 年 1 月 31 日，向乙公司支付相当于本公司普通股 1000 股市值的金额。

乙公司：2012 年 1 月 31 日，向甲公司支付 1000 股×102 元=102000 元。

① 2011 年 2 月 1 日，甲公司确认发行的看涨期权：

借：银行存款 5000
 贷：衍生工具——看涨期权 5000（其他应付款）

注：乙公司向甲公司支付 5000 元，购入看涨期权（即 2012 年 2 月 1 日有权利以 102 元购入甲公司股票 1000 股）。因为合同签订是按照现金净额结算，甲公司将收到的期权费作为负债，相当于其他应付款；月末编制资产负债表时，可以列示在“衍生金融负债”报表项目中。

② 2011 年 12 月 31 日，甲公司确认期权公允价值减少：

借：衍生工具——看涨期权 2000
 贷：公允价值变动损益 2000

注：期权公允价值由 5000 元减少到 3000 元，该期权期末按公允价值计量，甲公司把公允价值减少计入公允价值变动收益。借方衍生工具 2000 元，表示其他应付款冲回 2000 元。

③ 2012 年 1 月 31 日，确认期权公允价值减少：

借：衍生工具——看涨期权 1000
 贷：公允价值变动损益 1000

注：2012 年 1 月 31 日，该期权公允价值又减少了 1000 元，甲公司可以少支付 1000 元，冲回其他应付款 1000 元。

在同一天，乙公司行使了该看涨期权，合同以现金净额方式进行结算。甲公司有义务向乙公司交付 104000(104×1000)元，并从乙公司收取 102000(102×1 000)元，甲公司实际支付净额为 2000 元。甲公司反映看涨期权结算的账务处理如下：

借：衍生工具——看涨期权 2000
 贷：银行存款 2000

注：甲公司卖出期权收到期权费 5000 元，结算时，乙公司有权利以 102 元价格购入当时市价是 104 元的甲公司股票，甲公司应付给乙公司 2000 元，甲公司将收到的期权费 5000 元减去损失 2000 元后，甲公司实现收益 3000 元，反映在公允价值变动收益中。

情形 2：以普通股净额结算

除期权以普通股净额结算外，其他资料与情形 I 相同。因此，除以下账务处理外，其他账务处理与情形 I 相同。

2012 年 1 月 31 日甲公司账务处理：

借：衍生工具——看涨期权 2000
 贷：股本——乙公司（2000/104） 19.2
 资本公积——股本溢价 1980.8

注：甲公司应付给乙公司 2000 元，不是用现金支付，而是用甲公司的普通股抵债。当日甲公司股票市价为 104 元，故以新发行股票 19.2 股抵债（2000/104）。这种情况在实务操作

中很复杂，一般不会选择这种方式结算。

情形 3：以现金换普通股方式结算

采用以现金换普通股方式结算，是指乙公司如行使看涨期权，甲公司将交付固定数量的普通股，同时从乙公司收取固定金额的现金。即乙公司如果行权，乙公司将真正购入甲公司 1000 股新发行的普通股。

①2011 年 2 月 1 日，甲公司发行看涨期权；确认该期权下，一旦乙公司行权将导致甲公司发行固定数量股份，并收到固定金额的现金。甲公司账务处理如下：

借：银行存款 5000
贷：资本公积——股本溢价 5000

注：因为合同规定以现金换普通股方式结算，甲公司只能将收到的期权费计入资本公积，不作为负债。因为甲公司卖出期权，属于衍生工具，且企业只有通过交付固定数量的自身权益工具，换取固定数额的现金进行结算，那么该期权应确认为权益工具。

②2011 年 12 月 31 日，不需进行账务处理。因为没有发生现金收付。

③2012 年 1 月 31 日，反映乙公司行权。该合同以总额进行结算，甲公司义务向乙公司交付 1000 股本公司普通股，同时收取 102000 元现金。甲公司账务处理：

借：银行存款 (1000×102) 102000
贷：股本——乙公司 (1000×1) 1000
资本公积——股本溢价 101000

【例 2】说明发行看跌期权，如何区分权益工具或金融负债

甲公司于 2011 年 2 月 1 日与乙公司签订一项期权合同。根据该合同，甲公司有权要求乙公司于 2012 年 1 月 31 日购入甲公司普通股 1000 股，对价为 98000 元，即每股 98 元（甲公司买入一个权利，即在 2012 年 1 月 31 日将公司股票每股 98 元价格出售给乙公司的权利；如果当日市价低于 98 元，甲公司就行权）。因此，甲公司实际购入了以股份为标的的看跌期权。如甲公司到时不行权，不需要作出任何支付。其他有关资料如下：

- (1)合同签订日 2011 年 2 月 1 日
- (2)行权日(欧式期权，仅能在到期时行权) 2012 年 1 月 31 日
- (3)2011 年 2 月 1 日甲股票每股市价 100 元
- (4)2011 年 12 月 31 日每股市价 95 元
- (5)2012 年 1 月 31 日每股市价 95 元
- (6)2012 年 1 月 31 日应支付的固定行权价格 98 元
- (7)期权合同中的普通股数量 1000 股
- (8)2011 年 2 月 1 日期权的公允价值 5000 元 (1000*5)
- (9)2011 年 12 月 31 日期权的公允价值 4000 元 (内在价值 3000+时间价值 1000)
- (10)2012 年 1 月 31 日期权的公允价值 3000 元 [(98-95) ×1000]

假定不考虑其他因素，甲公司的账务处理如下：

情形 I：期权将以现金净额结算

(1)2011 年 2 月 1 日，甲公司确认购入看跌期权：

期权合同签订日，普通股的 market 价格为 100 元；期权合同的初始公允价值为 5000 元，甲公司于合同签订日支付给乙公司 5000 元期权费购入了以 98 元价格卖出股票的权利。合同签订日，期权的内在价值为零，仅有时间价值，因为其行权价格 98 元低于股票当时的 market 价格 100 元。也就是说，对甲公司而言，行权是“不经济”的，该期权属于价外期权。

借：衍生工具——看跌期权 5000 (其他应收款)
贷：银行存款 5000

注：甲公司支付的期权费 5000 元计入“衍生工具”科目借方（相当于其他应收款），在期末

应列示在“衍生金融资产”报表项目。

(2)2011年12月31日，确认期权的公允价值下降：

股票的公允价值下降为95元，看跌期权的公允价值下降为4000元（市价），其中3000 $[(98-95)\times 1000]$ 元属于内在价值，1000元属于剩余的时间价值。即期权公允价值=内在价值3000+时间价值1000=4000元。

借：公允价值变动损益 1000
贷：衍生工具——看跌期权 1000

注：期权公允价值减少，对于买入权利的甲公司来说，等于资产价值减少了1000元。

(3)2012年1月31日，确认期权公允价值下降：

股票的公允价值仍然为95元，期权合同的公允价值下降为3000 $[(98-95)\times 1000]$ 元，均属于内在价值，因为不再剩下时间价值。

借：公允价值变动损益 1000
贷：衍生工具——看跌期权 1000

在同一天，甲公司行使了该看跌期权，合同以现金净额方式进行结算。乙公司有义务向甲公司交付98000 (98×1000) 元，甲公司有义务向乙公司支付95000 (95×1000) 元，甲公司实际收到净额为3000元。甲公司确认期权合同的结算：

借：银行存款 3000
贷：衍生工具——看跌期权 3000

注：甲公司支付期权费5000元，结算收回3000元，该交易发生损失2000元。

情形2：以普通股净额结算

除要求以普通股净额结算而不是以现金净额结算外，其他资料如情形1。因此，与情形1相比，只有2012年1月31日的账务处理不同。

2012年1月31日，甲公司行权且以普通股净额结算。乙公司有义务向甲公司交付与98000 (98×1000) 元等值的甲公司普通股，甲公司有义务向乙公司交付与95000 (95×1000) 元等值的甲公司普通股。两者相抵，乙公司有义务向甲公司交付与3000元等值的甲公司普通股31.6 $(3000/95)$ 股：

借：股本 31.6
资本公积——股本溢价 2968.4
贷：衍生工具——看跌期权 3000

注：乙公司应支付3000元给甲公司，以甲公司的普通股抵债，相当于甲公司回购本公司股票。

情形3：以现金换普通股方式结算

采用以现金换普通股方式结算，是指甲公司如行权，乙公司将收到固定数量甲公司普通股，同时向甲公司支付固定金额的现金。除此结算方式外，其他资料与情形1和情形2相同。因此，甲公司的固定行权价为98元。如果甲公司行权，将以每股98元的价格向乙公司出售本公司普通股1000股。甲公司账务处理如下：

(1)2011年2月1日，确认支付期权费，获得期权：

借：资本公积——股本溢价 5000
贷：银行存款 5000

(2)2011年12月31日，不需进行账务处理。因为没有现金收付，且期权合同符合甲公司权益工具的定义。

(3)2012年1月31日，反映甲公司行权。该合同以总额进行结算，乙公司有义务从甲公司购入1000股甲公司普通股，同时支付给甲公司98000元现金。甲公司账务处理如下：

借：银行存款（1000股 \times 98） 98000
贷：股本——乙公司（1000股 \times 1） 1000

二十六、净利润与其他综合收益有何区别？

净利润与其他综合收益的区别

经营者业绩的组成			区别
综合收益 总额	净利润	——	已计入损益的业绩
	其他综合收益	① 大部分其他资本公积 ② 外币报表折算差额	未计入损益的业绩

链接：

1.在处置可供出售金融资产时，应将相应的“资本公积——其他资本公积”转入投资收益就是为了将未计入损益的业绩转为已计入损益的业绩。

2.在处置公允价值模式计量的投资性房地产时，应将相应的“资本公积——其他资本公积”转入“其他业务成本”，就是为了将未计入损益的业绩转为已计入损益的业绩；将“公允价值变动损益”转入“其他业务成本”，就是将未实现收益转为已实现收益。

3.出售境外子公司时，应将“外币报表折算差额”转入当期损益，也是为了将未计入损益的业绩转为已计入损益的业绩。

二十七、预计负债与或有负债有何区别？

预计负债与或有负债的区别

项目	定义	会计处理
预计负债	如果与或有事项相关的义务同时符合以下三个条件，企业应将其确认为预计负债：①该义务是企业承担的现时义务；②履行该义务很可能导致经济利益流出企业；③该义务的金额能够可靠地计量。	确认为负债，表内列示
或有负债	或有负债是指过去的交易或事项形成的潜在义务，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实；或过去的交易或事项形成的现时义务，履行该义务不是很可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠计量。	不是负债，不能在表内列示，只能在表外披露（极小可能导致经济利益流出企业不披露）

二十八、库存股是不是资产？库存股分不分股利？

《中华人民共和国公司法》第一百四十三条规定，公司不得收购本公司股份。但是，有下列情形之一的除外：

- (1) 减少公司注册资本；
- (2) 与持有本公司股份的其他公司合并；
- (3) 将股份奖励给本公司职工；
- (4) 股东因对股东大会作出的公司合并、分立决议持异议，要求公司收购其股份的。

公司收购本公司流通在外的股票形成库存股，库存股不是资产，应作为所有者权益的减项，其实质是股本的备抵项目。库存股也不分配股利。

【例 1】甲公司经股东大会批准，以现金回购本公司股票 100 万股并注销。假定甲公司按每股 10 元回购股票，不考虑其他因素，甲公司的会计处理如下：

- ① 回购本公司股票时的会计分录：
借：库存股 1000
 贷：银行存款 (100×10) 1000
- ② 注销本公司股票时的会计分录：
借：股本 100
 资本公积——股本溢价 900
 贷：库存股 1000

二十九、权益结算与现金结算的股份支付会计处理有何不同？

权益结算与现金结算的股份支付会计处理的区别

	权益结算	现金结算
1.授予日	除了立即可行权的股份支付外，企业在授予日均不做会计处理	同左
2.等待期内	应当按照授予日权益工具的公允价值计入成本费用和资本公积(其他资本公积)	应当按照资产负债表日权益工具的公允价值计入成本费用和应付职工薪酬
3.可行权日后	不再对已确认的成本费用和所有者权益总额进行调整	应继续确认权益工具公允价值变动，将其变动计入公允价值变动损益和应付职工薪酬
4.行权日	应在行权日确认股本和股本溢价，同时结转等待期内确认的资本公积(其他资本公积)	用现金进行结算

三十、提取盈余公积、分配现金股利和股票股利的会计处理有何不同？

利润分配会计处理方法的比较

业务事项	事项性质		账务处理		财务报表列报
	调整事项	非调整事项	会计处理时点	会计分录	
1.提取法定盈余公积	√		年度结账时	借：利润分配——提取法定盈余公积 贷：盈余公积——法定盈余公积	列示在报告年度报表中；在报表附注中披露
2.提取任意盈余公积		√	股东大会批准后	借：利润分配——提取任意盈余公积 贷：盈余公积——任意盈余公积	列示在次年年报；在报告年度报表附注中披露
3.分配现金股利		√	股东大会批准后	借：利润分配——应付股利 贷：应付股利	列示在次年年报；在报告年度报表附注中披露
4.分配股票股利		√	工商行政管理部门办理完变更手续后	借：利润分配——转作普通股股利 贷：股本	列示在次年年报；在报告年度报表附注中披露

(结束)