

中汇观点

重磅：过渡期如何筹划年终奖发放 实现个人所得税税负最低？

财政部、国家税务总局在《关于个人所得税法修改后有关优惠政策衔接问题的通知》（财税〔2018〕164号）中明确，对于年终一次性奖金除以12个月，按照月换算后的综合所得月税率表计算个税的政策给予3年过渡期，延续到2021年12月31日。

鉴于自2019年起，年终奖仍然可按特殊算法，不并入综合所得计算，因此工资在年度中间如何发放则并不影响个人所得税税负。因此，对于单位的全部工资性收入，如何分解年终奖和剩余工资就是筹划的关键点。说句大白话，全年工资性收入税收筹划的关键就是，如何决定年终奖发放的数额，能实现个人所得税税负的最低，这个是我们需要关注的问题。

考虑到工资和年终奖都存在超额累进税率的问题，在一个既定的收入总额内，工资、年终奖之间的变动会涉及到各自税率的变动，要找到那个在既定收入总额下，能够使个人所得税税负最低的那个年终奖数额并非一个非常简单的问题，我们需要在一个一个的分段函数区间去探索。

为此，我们先随便举一个收入数字，来探索能实现个人所得税税负最低的年终奖数额决定的规律。

我们假设，某人的全年收入是820000元（为方便讨论，假设这个数额是已经扣除了6万费用、专项扣除和其他扣除后的金额，真实情况只要加上就可以）。我们可以先这么假设，如果820000元全部发年终奖，工资是0，然后通过不断减少年终奖发放，增加工资发放，由此来测算在哪个数值会实现全年个人所得税税负最低。

我们先假设，减少年终奖发放的数额为X（这个数额就是年度发放工资的数额），然后我们分别计算出此时年终奖和工资的个人所得税，我们用Y来定义全年个人所得税税负。我们的目的就是要找到使Y最小的值，即Min(Y)。

X (全年工资) 区间	年终奖税率	工资税率	Y (全年个税税负)	函数形式
(0, 36000]	35%	3%	$Y=T1-0.32X$	单调递减
(36000, 144000]	35%	10%	$Y=T2-0.25X$	单调递减
(144000, 160000)	35%	20%	$Y=T3-0.15X$	单调递减
[160000, 300000]	30%	20%	$Y=T4-0.1X$	单调递减
(300000, 400000)	30%	25%	$Y=T5-0.05X$	单调递减
[400000, 420000]	25%	25%	$Y=T6$	不变
(420000, 520000)	25%	30%	$Y=0.05X+T7$	单调递增
[520000, 660000]	20%	30%	$Y=0.1X+T8$	单调递增
(660000, 676000)	20%	35%	$Y=0.15X+T9$	单调递增
[676000, 784000]	10%	35%	$Y=0.25X+T10$	单调递增
(784000, 820000]	3%	35%	$Y=0.32X+T11$	单调递增

关于中汇


中汇是一家全国性的大型专业服务机构，在审计、税务、咨询、评估、工程服务领域具有专业领先性。我们具有财政部、证监会批准的从事证券、期货相关业务的审计与评估资格等行业最高等级的专业资质，具有中国注册会计师协会认定的税务师事务所最高等级AAAAA资质。在全国二十多个城市设有办公机构，共有2000多位员工，帮助客户在商业活动与资本市场中取得成功。

专业服务

中汇凭籍领先的专业知识、丰富的行业经验、出色的分析能力，以及与客户深入沟通，能为客户提供强有力的专业支持，协助客户提升价值。

IPO 与资本市场	审计
税务	评估
工程	风险咨询
人力资源咨询	培训

从上面的全年工资在不同区间上，工资和全年个人所得税税负的关系来看，在每个区间，Y和X要么是单调递减关系，要么是单调递增关系。比如在工资处于(0, 36000)这个区间，工资增加后，全年个人所得税税负是不断下降的。而到了(420000, 520000)这个区间，工资再增加，全年个人所得税税负就开始增加了。

但是，比较麻烦的是，由于税率跳档问题，这个函数在断点处是不连续的，即每个断点处前后Y的数字可能是跳跃的。也就是说，这个函数是一个不连续的区间函数，但在每个区间内部，函数是单调的，要么单调递减，要么单调递增。基于区间函数的数学性质，我们可以得出如下结论：

1、针对一个既定的全年工资性收入，一定存在一个唯一的工资和年终奖分配数额，能够实现全年税负最低或最高；
2、基于这个区间函数在每个区间内都是单调递减或递增的，实现全年税负最低或最高的点一定是处于区间的断点处；

3、鉴于这个区间函数是不连续的，为了找到那个实现全年税负最低的点，我们必须比较断点处的数值大小。

这里，我们分别考察公司发放420000元工资、420001元工资、520000元工资、660001元工资、676000元工资以及784001元工资时，全年个人所得税税负金额：

X对应区间	X断点处	全年税负合计
[400000, 420000]	420000	170420
(420000, 520000)	420001	170420.05
[520000, 660000]	520000	161670
(660000, 676000)	660001	175670.15
[676000, 784000]	676000	164879
(784000, 820000]	784001	189560.32

因为X在420001点处的全年税负比420000高，而X在(420000, 520000)区间是一个单调递减函数，也就是在这个区间，X越大全年税负反而越高，这是一个转折点。但是，我们进一步发现，在X=520000这个断点处，全年税负反而比X=420001处更低，且这个断点处的全年实际税负是所有后面断点处最低的。结合我们前面提到的函数性质，就是后期在各个区间，Y和X之间是单调递减关系。因此，我们可以证明，在X=520000处，该个人全年实际税负最低，即对于全年总收入在820000元的个人，发放300000元的年终奖和520000元的工资，这个人的全年实际税负最低。

这里，我们在数学上证明了，在国家年终奖3年过渡期间，对于全年收入的规划上，确实存在一个年终奖发放的数额能导致全年个人的个人所得税税负最低。

如何寻找这个数值呢，我们通过上面数学分析可以看到，实现全年个人所得税税负的点一定是在断点处，这个点实际也是年终奖税率跳档的点。因此，通过年终奖税率跳档点的测算，我们就可以很方便地针对各种情况的年收入总额，找到实现全年个人所得税税负最低的发放方案。

案例一

假设全年收入3200000元（为方便讨论，假设这个数额已经是扣除了6万费用、专项扣除和其他扣除后的金额）

由于在这个收入水平上，年终奖税率始终小于工资税率，处于单调递减区间，我们直接从断点处找税负最低的数值就可以。此时，我们发现，在年终奖发660000元时，该纳税人整体税负最低。

年收入		3200000				
工资收入	工资税率	工资个人所得税	年终奖	年终奖税率	年终奖个人所得税	全年税负合计
2240000	45%	826080	960000	35%	328840	1154920
2540000	45%	961080	660000	30%	193590	1154670
2780000	45%	1069080	420000	25%	102340	1171420
2900000	45%	1123080	300000	20%	58590	1181670
3056000	45%	1193280	144000	10%	14190	1207470
3164000	45%	1241880	36000	3%	1080	1242960

案例二

假设全年收入 1320002 元(为方便讨论,假设这个数额已经是扣除了 6 万费用、专项扣除和其他扣除后的金额):

年收入		1320002				
工资收入	工资税率	工资个人所得税	年终奖	年终奖税率	年终奖个人所得税	全年税负合计
360002	25%	58080.5	960000	35%	328840	386920.5
660002	35%	145080.7	660000	30%	193590	338670.7
900002	35%	229080.7	420000	25%	102340	331420.7
1020002	45%	277080.9	300000	20%	58590	335670.9
1176002	45%	347280.9	144000	10%	14190	361470.9
1284002	45%	395880.9	36000	3%	1080	396960.9

鉴于年终奖在 960000 元到 660000 元之间,年终奖税率还是高于工资税率,处于递减区间,这个肯定不是我们要找的区间。我们一定要在年终奖税率低于工资税率区间(递增区间)找,此时,我们发现,年终奖发 420000 元,个人所得税整体税负是最低的。

案例三

假设全年收入 600000 元(为方便讨论,假设这个数额已经是扣除了 6 万费用、专项扣除和其他扣除后的金额):

年收入		600000				
工资收入	工资税率	工资个人所得税	年终奖	年终奖税率	年终奖个人所得税	全年税负合计
180000	20%	19080	420000	25%	102340	121420
300000	20%	43080	300000	20%	58590	101670
456000	30%	83880	144000	10%	14190	98070
564000	30%	116280	36000	3%	1080	117360

(注:年终奖不能超过全年收入)

我们还是在年终奖税率低于工资税率的区间(递增区间)找,我们发现在年终奖是 144000 元时,该个人全年税负是最低的。

因此,通过这个方法,我们可以简便地找出对于全年收入,如何规划工资和年终奖发放,全年实际个人所得税税负会最低。

这个方法的前提是，我们没有考虑除单位工资外，个人其他劳务报酬、稿酬所得和特许权使用费所得。但是，对于每年6万费用的扣除，专项扣除的税额以及其他扣除（包括社会保险费、年金等其他，我们可以通过简单设置就能得出结论。

作者：中汇税务集团合伙人/全国技术总监 赵国庆

本文版权属于作者所有，更多与本文有关的信息，请联系我们：

电话：010-57961169

专项附加扣除信息年度中间发生变化应如何处理？

个人所得税专项扣除信息年度中间发生变化如何处理，结合国务院、财税文件和国家税务总局的相关答疑，我们把发生变化时的处理总结如下：

一、子女教育年度中间变化处理

序号	*子女姓名	*身份证件类型	*身份证件号码	*出生日期	*国籍(地区)	*当前受教育阶段	*当前受教育阶段起始时间	当前受教育阶段结束时间	教育终止时间	*当前就读国家(地区)	*当前就读学校	*本人扣除比例
1												
2												
3												
4												
5												
6												
7												
8												

专项附加扣除信息采集表中需要填写“当前受教育阶段起始时间”以及“当前受教育阶段结束时间”两项信息，其中结束时间为非必填项，我们认为，当纳税人能够确定子女当前受教育阶段的结束时间时应当填写结束时间，比如小学、初中、高中等固定学制的阶段，而当纳税人无法确定当前子女受教育阶段的结束时间时，可以不填写，比如子女攻读博士学位时暂无法确定准确的毕业时间。

因此，对于子女教育费，如果纳税人填写了某阶段结束时间，该阶段结束后其子女继续接受下一阶段的教育，比如当前小学教育阶段的结束时间为2019年8月，初中阶段自2019年9月开始，则纳税人应当在升学的当月即2019年9月提交变更信息。实际情况中，小学可能在6月毕业，而初中9月开学，我们认为中间的7、8月份应当属于寒暑假的范畴，按照总局的答疑口径可以正常扣除，无需中断。

如果纳税人填写了正常预计的结束时间，但其间子女因为各种原因在年度中间终止接受教育，如高中阶段就辍学，则纳税人应当在终止教育的当月报送信息进行变更，从终止教育的次月起不再扣除。如果纳税人没有填写结束时间，应当在子女实际终止接受教育的当月进行信息变更，次月起不再扣除。

二、继续教育年度中间变化处理

学历（学位）继续教育					
序号	*当前继续教育起始时间	*（预计）当前继续教育结束时间	*教育阶段	---	---
1				---	---
2				---	---
3				---	---
4				---	---
职业资格继续教育					
序号	*继续教育类型	*发证（批准）日期	*证书名称	*证书编号	*发证机关
1					
2					
3					
4					

从上面的信息采集表可以看出，不同于子女教育，继续教育支出表中起始时间和结束时间都是必填项，因此纳税人需要准确填写相关信息，在年度中间发生变化时及时进行信息变更，具体处理方法与子女教育类似。职业资格继续教育采用在取得证书当年一次性扣除的方法，不存在年度中间发生变更的问题。

三、住房贷款利息年度中间变化处理

*房屋坐落地址					
*本人是否借款人		*房屋证书类型		*房屋证书号码	是否婚前各自首套贷款，且婚后分别扣除50%
序号	*贷款类型	贷款银行	*贷款合同编号	*首次还款日期	*贷款期限（月数）
1					
2					

在住房贷款利息支出的采集表中，我们可以看到，主要的必填项目中包括“首次还款日期”与“贷款期限（月数）”两项，因此我们可以明确，若纳税人按照正常的还款计划进行还款，从贷款期限截止的次月起，住房贷款利息支出就应当停止扣除。

1. 提前还款的处理

需要注意的是，实际执行中贷款人提前还款的情况也比较常见，提前还款时如何处理？我们认为，按照支出实际发生的原则，纳税人提前还款后贷款全部还清，贷款合同立即终止，纳税人不再支付贷款利息也就不能继续扣除，应当及时变更信息，从贷款还清的次月起不再扣除。

2. 夫妻双方首套房年度中间结婚处理

在扣除方式的问题上，《暂行办法》相比原征求意见稿增加了一条规定，即第十五条规定：夫妻双方婚前分别购买住房发生的首套住房贷款，其贷款利息支出，婚后可以选择其中一套购买的住房，由购买方按扣除标准的100%扣除，也可以由夫妻双方对各自购买的住房分别按扣除标准的50%扣除，具体扣除方式在一个纳税年度内不能变更。

由于文件规定了扣除方式一经选定在一年之内不能变更，我们认为，对于婚前双方各自享受首套房贷款利息扣除的情况来说，如果两人在年度中间结婚，那么本年度剩余的月份，仍应按照原来各自扣除1000元标准执行，待下一个年度确认信息时再进行修改，按照第十五条规定的方式进行选择，但后期执行时是否按照这种方式来操作仍然具有不确定性。

四、住房租金年度中间变化处理

序号	*主要工作省份	*主要工作城市	出租方信息			*住房坐落地址	租赁信息		
			*类型	*出租方姓名 (组织名称)	出租方证件类型		*身份证件号码 (统一社会信用代码)	住房租赁合同编号	*租赁期起
1									
2									
3									
4									

对于住房租金支出年度中间发生变化的处理，我们认为应该区分以下三种情况。

1. 年度中间终止租赁住房

如果纳税人在租赁到期前年度中间终止租赁住房，不再支付住房租金，应当及时变更信息，于停止支付租金的次月起不再享受扣除。

2. 年度中间变更租赁合同

如果纳税人在年度中间变更租赁合同，如原合同到期后续签，或者原租赁的住房到期，换租另一处住房重新签订合同的情况，应当及时变更信息，衔接好前后两个合同，即可连续享受扣除。

3. 年度中间购买自有住房

如果纳税人原来租赁房屋居住，后在年度中间在主要工作城市购买了自有住房，这种情况可以分为两个阶段来分析：

(1) 签订购房合同，办理贷款，仍然租房居住。我们认为这一阶段应该仍然属于《暂行办法》第十七条规定的“在主要工作城市没有自有住房而发生的住房租金支出”，可继续享受租金扣除。

(2) 房屋交付，取得房产证，但房屋正在装修未入住，仍租房居住。我们认为这一阶段纳税人实际仍然支付租金，且该租金支出是必要的，应当允许纳税人选择继续扣除住房租金，直到当年年末，但后期如何执行目前还存在一定的不确定性。

五、赡养老人年度中间变化处理

*是否独生子女		分摊方式			*本年度月扣除金额	
被赡养人信息						
序号	*姓名	*身份证件类型	*身份证件号码	*国籍(地区)	*关系	*出生日期
1						
2						
3						
4						
共同赡养人信息						
序号	姓名	身份证件类型	身份证件号码	国籍(地区)	---	---
1					---	---
2					---	---
3					---	---
4					---	---

1. 赡养两位老人，年度中间一位老人去世

根据《暂行办法》的规定及总局相关答疑口径，现行规定是按照父母均健在的情形进行设计的，即按照两位老人的赡养标准测算的。按照规定只要父母其中一位年龄达到 60 周岁就可以享受扣除，不按照老人人数计算。因此，赡养两位老人，年度中间一位老人去世不影响原扣除方式。

2. 赡养一位老人，年度中间老人去世

从赡养老人支出信息采集表的结构来看，由于无需填写也无法确定赡养义务终止的时间，《暂行办法》中也有“具体分摊方式和额度在一个纳税年度内不能变更”的规定，结合总局的答疑口径，我们认为若被赡养人在年度中间去世，则纳税人可继续享受扣除至赡养义务终止的年末，即被赡养人去世年度剩余月份纳税人可以继续按照之前选定的标准扣除，次年再停止享受赡养老人专项附加扣除。

3. 老人原有两个子女，年度中一个子女去世

根据总局的答疑口径，按现行政策规定，独生子女是指一对夫妻生育的唯一子女，因兄弟姐妹去世只余一人的，不属于独生子女。因此，年度中间老人有子女去世，其他子女当年剩余月份仍按照原扣除方式继续扣除，待下一年可根据实际情况重新选择扣除方式，但仍应按照非独生子女的方式进行选择。

4. 老人原有独生子，年度中又育有一子，未成年

这种情况目前相关政策和总局答疑口径均没有进行明确，但是由于有“具体分摊方式和额度在一个纳税年度内不能变更”的规定，我们认为老人原独生子仍可按照原扣除方式，继续扣除到当年年末，后续扣除方法有待税务机关明确。

总结一下我们认为一个大的原则应该是，在填写专项附加扣除信息采集表时，若表格填写信息明确了专项附加扣除项目的截止日期或期限，则应当在截止的次月停止扣除；若表格填写信息未明确期限，则原则上可继续扣除至当年年末，其中赡养老人支出本身允许继续扣除，其他应当按照实际发生的期间扣除，纳税人应当在发生期间结束后及时变更信息，但相关操作目前仍有一定的不确定性。具体到每项扣除，在年度中间发生变化后的操作可总结如下表：

序号	明确情况	年度中间变化情形
1	确定可继续扣除	(1) 受教育子女升学仍在学历教育范围内
		(2) 租房期间签订购房合同
		(3) 一位/两位老人去世
		(4) 老人其他子女去世
		(5) 老人新育儿女
2	暂不确定是否可继续扣除	(1) 双方分别购买首套房后结婚
		(2) 租房期间购买住房取得房产证未入住
3	确定不可继续扣除	(1) 受教育子女终止接受教育
		(2) 纳税人终止继续教育
		(3) 住房贷款提前还贷
		(4) 终止租赁住房

作者：中汇税务集团合伙人/全国技术总监 赵国庆

本文版权属于作者所有，更多与本文有关的信息，请联系我们：

电话：010-57961169

中汇动态

四川大学“中汇杯”大学生财经素养大赛成功举办

12月29日，由中汇会计师事务所成都分所冠名赞助的四川大学“中汇杯”大学生财经素养大赛暨四川高校财经素养邀请赛决赛在蓉城拉开帷幕。本次大赛自启动以来受到了四川省各高校以及社会各界的关注，全省共有来自15所高校的228支队伍报名，报名学生人数达1000余人。经过近一个月的严格筛选，14支队伍从全省参赛队伍中脱颖而出，来到决赛现场展现财思、财德。中汇会计师事务所合伙人时斌先生出席现场并担任了评委阵容中的一员。



参赛队伍通过 PPT、视频等形式，结合自身专业知识，结合生活中的实际情况为大家带来了精彩绝伦的案例分析展示，充分体现了当代大学生的优秀财经素养。在答辩环节中，各位评委针对各队伍案例分析中的假设漏洞、合法合理性以及分析中运用到的财经知识进行提问，参赛队伍反应机敏、各抒己见，对评委所提问题进行了深入浅出的分析和解答。各参赛队伍的精彩表现赢得了评委和观众的一致肯定和热烈掌声。



此次比赛旨在推进在校大学生财经素养教育，强化大学生财经责任与理论认知，提升大学生财经技能及实践能力，同时也是将社会主义核心价值观教育融入学生二课堂实践的积极探索。中汇成都作为四川大学、西南财经大学、西华大学、四川农业大学等院校的学生实习实践基地，在发展前行的道路上，也将继续坚持专业能量的输出，汇财思，育财德，为新一代专业人才的培养做出一份贡献。

行业资讯

北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2018]第 11 号 ——集团财务报表的审计关注

大型企业集团，一般具有集团组成部分数量及级次众多、组成部分涉及多个行业和产业甚至具备完整的产业链、组成部分跨地区甚至跨国际、资产规模及业务规模巨大、参与大型集团审计的执业机构多等特点，从而使大型企业集团财务报表审计项目面临合并范围广、工作量大、执业人员来自多家会计师事务所的现状。由于各会计师事务所

执业人员的执业能力和执业规范不尽相同，如果集团项目组不能制定恰当的集团审计策略，不能充分了解各组成部分注册会计师并实施适当的沟通和复核，极易造成合并过程审计程序执行不充分、遗漏重要事项、未能及时发现合并报表重大错报，或无法按要求的标准、时间完成审计工作等集团层面的审计风险。因此，如何划分组成部分、确定重要组成部分，明确集团项目组和组成部分注册会计师的责任与配合，以获取充分、适当的审计证据，对集团财务报表发表审计意见，是注册会计师在制定集团财务报表审计策略时需要做出的特殊考虑。

本提示仅供会计师事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断。提示中所涉及审计程序的时间、范围和程度等，事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况、风险导向原则以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。

针对集团财务报表审计的特殊关注，财务报表审计专业技术委员会做如下提示：

一、集团报表组成部分和重要组成部分的确定

（一）根据《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》应用指南，通常情况下，可以按照集团的组织结构划分组成部分。在某些情况下，集团还可能将职能部门、生产过程、单项产品或劳务视为组成部分（详见应用指南二、（一）部分）。因此，大型集团财务报表审计项目会因为板块业务特征明显、地域分布广、下属企业多、合并级次多、通常全级次按照法律法规要求对财务报表发表审计意见等特点，存在不同层次的组成部分。在考虑用哪一个层级作为集团审计的组成部分时，通常需要综合考虑各层级的主要经营活动、业务特点、集团内部控制体系、集团管理层对财务信息的分析、管理及考核层级等因素。

（二）根据《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》，重要组成部分是指集团项目组识别出的具有下列特征之一的组成部分：单个组成部分对集团具有财务重大性；由于单个组成部分的特定性质或情况，可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险。

（三）在识别哪些组成部分可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险时，需要运用职业判断。集团项目组可以考虑以下因素（包括但不限于）：

1. 集团中从事特殊行业的组成部分，例如，某个工业制造集团中专门从事资金管理和金融服务的财务公司；
2. 当某一单个组成部分的某类交易、账户余额或披露超过集团财务报表整体重要性，或其性质和金额不符合集团项目组的预期时；
3. 当某一单个组成部分从事与集团其他同类组成部分不同的交易时，例如，在集团的多家贸易公司中，某一贸易公司因从事出口贸易而拥有大量外币，该公司为了规避外汇风险而从事外汇掉期交易。即使该公司对集团并不具有财务重大性，但仍可能存在使集团财务报表发生重大错报的特别风险；
4. 当某一单个组成部分的财务信息涉及重大会计估计和判断时，例如，组成部分管理层对固定资产剩余使用年限的估计变更使得固定资产折旧额发生重大变动；
5. 当某一单个组成部分的经营模式、业务流程、计算机信息技术系统、内部控制及关键管理人员发生重大变化时；
6. 以前年度审计中发现的，存在使集团财务报表发生重大错报的特别风险的组成部分；
7. 新收购的组成部分；
8. 由于被监管部门特别关注而被视为重要的组成部分。

（四）其他需要关注的问题

对集团财务报表的审计，除《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》及应用指南的相关要求外，集团项目组需要同时考虑定量和定性两方面因素，并运用大量的职业判断以确定对组成部分财务信息拟执行的工作的类型。建议对以下因素也一并予以考虑：

1. 未测试的不重要组成部分的范围，不重要组成部分的组织结构的分散程度，业务类别的一致程度，账户余额在集团组织结构内的集中程度，处理组成部分（重要组成部分和其他组成部分）之间交易的共享服务运行程度；
2. 不重要组成部分发生与集团相关的重大或非正常交易的程度；
3. 不重要的组成部分发生错误的历史水平，近期测试不重要的组成部分的范围，对不重要的组成部分实施法定审计的范围，以及法定财务信息与集团财务信息的一致程度。

（五）案例解析

1. 案例背景

甲公司是一家业务涉及制造业、软件技术、媒体和娱乐等行业的跨国公司，公司拥有 29 家法人实体。法人实体级别的公司才有财务信息，且该信息被公司管理层在合并过程中使用，其中，A、B、C、D 公司的财务信息如下：

法人实体	收入		支出	
	金额 (百万人民币)	占比 (%)	金额 (百万人民币)	占比 (%)
A 公司	290	20%	209	18%
B 公司	261	18%	197	17%
C 公司	204	14%	139	12%
D 公司*	174	12%	128	11%
其他实体**	510	36%	487	42%
合计	1,439	100%	1,160	100%

(1) 公司于本年度收购 D 公司

(2) 其他实体包括 25 个法人实体，其单个收入及支出百分比占公司 5% 及以下。

其他实体之一 E 公司于去年成立，今年累计收入 6,500 万人民币；另一个其他实体 F 公司，今年累计收入 3,000 万人民币；J 公司和 H 公司今年累计收入分别为 2,200 万人民币和 2,400 万人民币。

2. 以前年度审计情况

E 公司去年被识别为不重要的组成部分，今年风险评估程序中未发现异常；F 公司，过去三年被识别为不重要的组成部分，今年风险评估程序中未发现异常。

3. 本年度风险评估结果

集团项目组将管理层凌驾于控制之上和收入确认存在舞弊风险确认为重大错报风险。

4. 集团审计范围的确定

集团项目组在确定集团审计范围时，根据被审计单位的实际以及上年度审计情况，对以下事项进行了充分考虑：

(1) 组成部分从法人实体这一级别上来确认，项目组将 A 公司、B 公司、C 公司、D 公司和其他实体作为集团审计范围的组成部分。

(2) 通过专业判断，集团项目组确定收入占集团整体 15% 及以上的组成部分对集团财务报表具有财务重大性。因此，集团项目组将 A 公司和 B 公司确认为重要组成部分，计划对 A 公司和 B 公司进行全面审计。

(3) 由于 D 公司本年度刚被收购，集团项目组希望对其有更深入的了解，而被确定为其他重要组成部分。因此集团项目组计划对 D 公司实施财务信息审计。

(4) C 公司不是重要组成部分，但收入占比较高，且收入确认存在的舞弊风险为重大风险，因此集团项目组计划对 C 公司的营业收入实施审计。

(5) 另外，考虑到以下因素，集团项目组决定实施特定审计程序以解决 E 公司和 F 公司收入的截止和准确性问题：E 公司去年新成立，且去年被识别为不重要的组成部分；F 公司在过去三年中被识别为不重要的组成部分。

5. 案例结论

根据上述分析，集团项目组对组成部分的识别和审计工作范围确定如下：

法人实体	组成成分	审计工作范围
A公司和B公司	重要组成部分	财务信息审计
D公司	重要组成部分	财务信息审计
C公司	不重要组成部分	特定项目审计（营业收入）
E公司和F公司	不重要组成部分	特定审计程序（收入截止性&准确性）

实践中，在考虑对不重要组成部分执行的工作时，一定情况下，也可以通过及时完成法定审计工作来利用法定审计已执行的工作，即便在我们出具报告之前未完全完成法定审计。例如，组成部分的注册会计师，可能可以签署就他们在法定审计中已完成的年末存货实物监盘出具的指定程序报告。

二、集团项目组与组成部分注册会计师的责任

根据《中国注册会计师审计准则第1401号——对集团财务报表审计的特殊考虑》，集团项目组对整个集团财务报表审计工作及审计意见负全部责任，这一责任不因利用组成部分注册会计师的工作而减轻。

（一）集团项目组的责任

集团项目组需要在集团财务报表审计过程中履行集团项目全面管理、监控、协调、沟通职责，具体包括但不限于以下方面：

1. 了解、识别和评估集团财务报表存在重大错报风险的情况和事项；
2. 识别组成部分，确定重要组成部分；
3. 计划要求组成部分注册会计师执行组成部分财务信息的相关工作时，了解组成部分注册会计师；
4. 确定对合并过程或组成部分财务信息拟执行的工作的性质、时间安排和范围；
5. 制定集团财务报表审计统一执行标准、指令，及时向组成部分注册会计师通报工作要求；
6. 对集团合并报表构成重大影响的风险事项实施质量监控；
7. 统一集团同类会计问题及重大事项处理意见；
8. 监控工作进度，确保按计划完成审计工作；
9. 评价审计证据的充分性和适当性；
10. 保持与公司管理层和治理层、外部监管部门、组成部分注册会计师的沟通；
11. 组织评价组成部分注册会计师的工作。

（二）组成部分注册会计师的责任

组成部分注册会计师需要在集团财务报表审计过程中履行对组成部分审计职责，具体包括但不限于以下方面：

1. 对执行的组成部分审计工作负责；
2. 遵循集团项目组基于集团审计目的下达的对组成部分财务信息执行的相关工作的标准和指令；
3. 及时沟通报告集团项目组要求沟通及与得出集团审计结论相关的事项；
4. 在配合集团项目组时，如果法律法规未予禁止，组成部分注册会计师可以允许集团项目组接触相关审计工作底稿。

三、与组成部分注册会计师的沟通

在集团财务报表审计中，集团项目组与组成部分注册会计师之间的沟通是一项非常重要的工作。集团项目组与组成部分注册会计师之间的沟通应当清晰、及时，贯穿于审计工作的全过程。如果集团项目组与组成部分注册会计师之间未能建立有效的双向沟通关系，则存在集团项目组可能无法获取形成集团审计意见所依据的充分、适当的审计证据的风险。

沟通内容和方式主要包括：集团项目组在审计过程的不同阶段向组成部分注册会计师以书面形式通报的工作要求、提示；组成部分注册会计师就其已执行工作的书面汇报、可能导致集团层面重大错报风险事项的报告；双方就

舞弊、重大错报风险、重要性等事项进行的各种形式包括电邮、口头、电话方式的讨论；集团项目组通过对组成部分注册会计师相关底稿的复核与组成部分注册会计师的沟通等。

（一）在计划和实施阶段

1. 通过调查问卷等书面方式了解组成部分注册会计师所在机构的质量控制政策、审计方法，执业理念和遵守的法律法规；了解组成部分注册会计师的独立性和胜任能力，以确定集团项目组是否参与和参与的性质、时间安排和范围；并要求组成部分注册会计师就其是否已知悉其责任，确认其独立性和胜任能力等作出书面回复。

2. 对参与重要组成部分审计的组成部分注册会计师，集团项目组通过参与组成部分注册会计师风险评估程序，了解集团组成部分及其环境、重要的组成部分业务活动等，识别导致集团财务报表发生重大错报的特别风险，与组成部分注册会计师讨论其制定总体审计策略和具体计划的适当性。

3. 以书面形式通报工作要求。集团项目组通常采用指令函的形式向组成部分注册会计师通报工作要求。

通报主要包括：应执行的工作及工作标准、重要性水平和错报临界值、识别的特别风险、双方沟通形式和要求、关联方清单、审计质量控制要求等。

4. 针对集团项目组识别的组成部分可能存在重大错报、舞弊风险的重要会计事项或非正常交易，与组成部分注册会计师讨论其拟执行的审计程序的充分性。

5. 针对组成部分发生的重要会计政策变更、重大会计估计事项，与组成部分注册会计师讨论其合理性。

6. 参与组成部分注册会计师与组成部分管理层的重要沟通。

（二）在审计完成阶段

1. 与组成部分注册会计师，就总体复核发现的异常项目、关联交易、内部往来核对、法规遵守情况、舞弊、例外事项、重大诉讼和索赔事项等事项进行沟通。

2. 复核组成部分注册会计师完成阶段的审计工作底稿和重要交易、重要项目和特别事项审计证据的充分性，主要包括：重要性水平实际执行情况；组成部分注册会计师的总体发现、得出的结论和形成的意见等。

3. 集团项目组应当评价与组成部分注册会计师的沟通，以发现重大事项，确定是否有必要复核组成部分注册会计师审计工作底稿的相关部分，进而确定是否需要追加审计程序以及由谁来实施。

四、集团财务报表审计中其他常见风险

除上述对集团组成部分的划分、重要组成部分的确定，以及与组成部分注册会计师的沟通外，集团项目组执行集团财务报表审计时，还需对以下风险予以充分关注：

（一）组成部分财务信息多样化带来的项目组胜任能力不足的风险

由于集团内组成部分可能涉及不同行业、不同国家或地区，各组成部分按照其适用的财务报告基础编制财务报表，因而使得集团内财务报表标准多样；在有些集团财务报表审计中，分析程序还需要运用定量和定性相结合的绩效评价及数理统计模型，对集团项目合伙人和项目组的胜任能力提出了很高的要求。因此，集团审计往往面临复合型审计人员缺乏，胜任能力不足的风险。

（二）会计期间不同带来的整合风险

在集团财务报表审计中，往往存在境外子公司和境内公司年度财务报表会计期间不同的问题。如，有的境外子公司的年度报表日期是9月30日，境内财务报表日期为12月31日，且子公司聘请境外会计师事务所完成了报表审计。合并时，集团公司综合各种因素的考虑，往往不再对境外子公司进行审计。如果没有适当的组成部分审计策略，容易造成对该组成部分的审计程序缺失。

（三）重要性标准不统一带来的风险

在集团财务报表审计中，集团审计项目组根据集团合并未审报表确定了整体层面的重要性水平，并采用收入、利润等指标，综合分析后确定了各组成部分的重要性水平和错报临界值，下达指令给组成部分注册会计师。如果组成部分注册会计师对集团审计的理解不到位，按自己对组成部分的重要性水平的判断进行审计工作，一旦集团审计项目组对组成部分执行工作指令复核不到位，极有可能造成组成部分审计程序执行不充分，未能发现符合集团层面重要性要求的错报。

（四）出具报告时间差异带来的风险

在集团财务报表审计中，各组成部分完成审计工作的时间不一致，组成部分注册会计师出具报告的时间也不一致。如果审计策略不做安排，可能会造成集团财务报表披露的期后事项不完整。

（五）集团层面质量控制不到位带来的风险

实际工作中，组成部分财务报表审计机构可能出于自身经济利益的考虑，没有严格按照集团审计策略实施审计。因此，集团层面审计过程的质量控制显得尤为重要，也是最终审计质量的重要保障。

在会计师事务所总所为集团项目组，分所为组成部分注册会计师的情况下，也应执行《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑》的相关要求。

中国注册会计师协会关于做好上市公司 2018 年年报审计工作的通知

各省、自治区、直辖市注册会计师协会，各证券期货相关业务资格会计师事务所（以下简称事务所）：

现就做好上市公司 2018 年年报审计工作通知如下：

一、总体要求

2018 年年报审计工作要以党的十九大和十九届二中、三中全会会议精神为指导，认真落实实现经济高质量发展和打赢防范化解重大风险攻坚战的部署，切实担负起资本市场财务信息质量“看门人”职责，巩固拓展行业“质量提升年”主题活动成果，深入运用风险导向审计理念与方法，保持职业怀疑与职业谨慎态度，勇于直面问题，敢于坚持原则，为进一步提高上市公司年报质量作出新的贡献。

二、严格遵守职业道德要求

独立性是注册会计师执业的灵魂，注册会计师要在年报审计工作中，保持独立性和应有的职业关注，准确识别影响独立性的各种情形，采取有效防范措施，确保职业判断客观、公正。

专业胜任能力是高质量审计工作的基础，事务所要综合考虑业务复杂程度、审计资源、胜任能力、工作时间要求等因素，统一全所的项目管理和人员委派，确保项目组成员具备胜任能力和必要素质并承诺遵守职业道德要求。

三、强化新客户承接与业务执行

事务所要高度重视新客户的承接，严格执行风险评估。对于“炒鱿鱼 接下家”的上市公司，要向前任注册会计师了解上市公司变更事务所的真正原因，尤其应关注前任注册会计师与上市公司管理层在重大会计审计问题上的意见分歧、上市公司管理层是否存在正直和诚信方面的问题；前任注册会计师应当按照审计准则的规定予以必要的配合。

项目合伙人要严格按照准则要求指导、监督与执行审计业务，确保项目组按照事务所复核政策和程序，实施项目组内部复核。事务所要强化高风险业务的项目质量控制复核，重点关注项目组对复杂交易或重大事项等作出的判断及结论；要关注项目质量控制复核问题的解决情况，确保质量控制复核不走过场。

四、严格执行新审计报告准则

注册会计师要严格按照新审计报告准则的要求，强化与上市公司治理层关于关键审计事项的沟通，做到披露的事项完整、描述详略适当。要识别、沟通和披露真正的关键审计事项，避免避重就轻；要通过关键审计事项体现审计项目的个性化特点和注册会计师有针对性的审计应对，防止千篇一律、模板化；要避免将关键审计事项与持续经营相关的重大不确定性、强调事项和其他事项相混淆。在审计报告中沟通关键审计事项不能代替注册会计师按照有关审计准则要求发表非无保留意见。

五、防范化解年报审计风险

注册会计师要密切关注经济环境变化对上市公司经营情况可能产生的影响，严格贯彻风险导向审计理念，充分识别和评估可能存在的重大错报风险，特别是舞弊导致的重大错报风险。

（一）关注审计风险较高的上市公司

一是面临股票暂停交易和退市风险的上市公司。注册会计师要关注可能触发股票暂停交易和退市条件的各种情形，尤其应关注涉嫌重大违法和年报造假行为、净利润连续为负值、期末净资产为负值、营业收入低于 1000 万、上年被出具无法表示意见审计报告的上市公司；对被交易所实施风险警示的上市公司，应重点关注该类公司涉及非无

保留审计意见相关事项是否可以得到妥善解决。注册会计师还要关注控股股东高比例质押上市公司股票情况，分析判断实际控制权变动的可能性，以及对上市公司持续经营能力和财务报表的影响。

二是近3年发生重大资产重组的上市公司。注册会计师要关注近3年重大资产重组业绩承诺完成情况及其相关的补偿安排，关注交易完成后重组标的业绩表现，对于业绩承诺未达标的，应关注差异原因及原估值的公允性；对于业绩承诺“精准达标”的，应充分关注重组标的年度内出现的异常交易和经营活动的真实性、成本费用的完整性。注册会计师还要关注上市公司收购或转型进入互联网、网络游戏、影视等新兴业态的情形，针对特殊行业设计、实施更具针对性的审计程序。

三是发生重大非常规交易的上市公司。注册会计师应当保持应有的职业怀疑，关注上市公司是否利用缺乏商业实质的交易，或通过变更会计政策和会计估计操纵利润；关注交易定价的公允性、关联交易非关联化的异常情形和潜在的利益输送；关注各项财务数据及其与非财务数据的异常关系，有针对性地设计和实施审计程序。

注册会计师还要关注存在业绩常年处于盈亏临界点、业绩剧烈波动以及临近年报披露日期更换事务所等情况的上市公司。

（二）关注高风险审计领域

一是关注持续经营能力。注册会计师应重点关注公司的融资能力、未来经营状况和现金流量预期，评价管理层对企业持续经营能力的评估是否全面、恰当；与管理层和控股股东进行充分沟通，获取未来的详细经营计划，结合对市场情况的分析，评价管理层相关改善措施能否实质性消除对持续经营能力的重大疑虑；特别关注持续经营能力评价结果对审计意见的影响。

二是关注资产减值测试。注册会计师应充分考虑上市公司年度经营状况和未来盈利能力，综合判断相关资产是否存在减值迹象，检查减值准备计提的合理性和准确性；了解管理层是否聘请专家协助执行资产减值测试，并对其专业胜任能力、独立性以及评估采用的估值方法和基础数据进行评价，既要防止出现减值迹象不减值的，也要防止超额计提减值；对于报告期末大额商誉，要关注管理层是否定期或及时进行商誉减值测试，是否将商誉合理分摊至资产组或资产组组合进行减值测试，并关注商誉减值的会计处理及信息披露。

三是关注结构化主体的会计处理。注册会计师应重点关注公司设立或投资的合伙企业、投资基金等结构化主体，检查相关合伙协议、投资协议、产品说明等相关文件，结合交易各方背景、交易实质、可变回报，以及相关主体财务和经营决策、决策人员权力限制、利润分享或损失承担机制等因素，就上市公司对结构化主体是否具有实质性控制，是否应纳入合并范围，以及相关资产和负债的计量进行综合判断。

注册会计师还要关注信息系统审计、股份回购、股份支付、关联方关系及关联方交易、集团审计、境外业务等审计领域。

六、及时做好年报审计业务信息报备

上市公司变更财务报表审计机构或内部控制审计机构的，前后任事务所均要在变更发生之日（董事会通过变更审计机构的决议之日）起5个工作日内，以网上报备的形式在中国注册会计师行业管理信息系统（网址：<http://cmis.cicpa.org.cn>）中填报变更信息。若报备后信息变化的，应当在5个工作日内登录系统予以更正，并告知我会。

我会将根据《上市公司年报审计监管工作规程》的要求，对2018年上市公司财务报表审计和内部控制审计情况进行全程监控，重点关注年报审计期间更换审计机构和“炒鱿鱼 接下家”情况，并将及时启动年报审计监管约谈。对涉嫌违反执业准则和职业道德相关规定的事务所和注册会计师，我会将在2018年度执业质量检查中予以重点关注。

2018年12月27日

财政部会计司有关负责人就印发《政府会计准则第9号——财务报表编制和列报》答记者问

为了积极贯彻落实国务院批转财政部的《权责发生制政府综合财务报告改革方案》（以下简称《改革方案》），建立健全政府会计准则体系，规范政府会计主体个别财务报表和合并财务报表的编制与列报，近日，财政部制定发布了《政府会计准则第9号——财务报表编制和列报》（以下简称列报准则）。财政部会计司有关负责人就列报准则有关问题回答了记者的提问。

问：为什么要制定列报准则？

答：制定列报准则，主要有以下两方面原因：

一是建立权责发生制政府综合财务报告制度的内在要求。新《预算法》明确要求，各级政府财政部门应当按年度编制以权责发生制为基础的政府综合财务报告。《改革方案》规定，各单位应在政府会计准则体系和政府财务报告制度框架体系内，按时编制以资产负债表、收入费用表等财务报表为主要内容的财务报告。各部门应合并本部门所属单位的财务报表，编制部门财务报告。各级政府财政部门应合并各部门和其他纳入合并范围主体的财务报表，编制以资产负债表、收入费用表等财务报表为主要内容的本级政府综合财务报告。县级以上政府财政部门要合并汇总本级政府综合财务报告和下级政府综合财务报告，编制本行政区政府综合财务报告。因此，迫切需要通过列报准则来规范政府会计主体个别财务报表和合并财务报表的编制和列报，为权责发生制政府综合财务报告制度奠定基础。

二是建立健全政府会计标准体系的迫切要求。财务报表是财务会计确认和计量的最终结果体现，有关规范财务报表编制和列报的会计规定是会计准则体系的重要组成部分，国际公共部门会计准则和我国企业会计准则体系均对财务报表列报及合并财务报表进行了规范。2015年我部出台的《政府会计准则——基本准则》对政府财务报表的内容和结构进行了原则性规定，明确要求政府会计应当根据相关规定编制合并财务报表。2017年我部出台的《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（以下简称《政府会计制度》）对行政事业单位个别财务报表的格式及填制说明进行了规定，但并未对财务报表编制的基本要求以及合并财务报表的编制和列报等规定。因此，制定列报准则，是建立健全政府会计标准体系的迫切要求。

问：列报准则起草发布的过程是怎样的？

答：政府财务报表、特别是政府合并财务报表的编制问题，是国内外政府会计理论界和实务界公认的会计难题，也是权责发生制政府综合财务报告制度改革的关键问题。为此，我们按照立足国情、适度借鉴的原则，积极推进本准则的起草工作，主要经历了以下过程：

一是开展课题研究阶段。2015年至2017年我们设立了三项课题，从多个角度对政府财务报表的理论和实务问题等进行深入研究，对政府财务报表列报要求和政府合并财务报表的合并原则、合并范围和合并程序等问题提出了政策建议。相关课题的研究成果为规范财务报表的编制和列报奠定了坚实的理论基础。

二是起草准则讨论稿和征求意见稿阶段。2018年初，我们在前期研究基础上，积极借鉴《国际公共部门会计准则第6号——合并财务报表和单独财务报表》和《企业会计准则第30号——财务报表列报》《企业会计准则第33号——合并财务报表》等准则的相关规定，并适度吸收我部近年来推进的权责发生制政府综合财务报告试编和试点工作中的经验和成果，于5月份形成了列报准则讨论稿。随后，我们广泛征求了部分政府会计准则委员会咨询专家、参与政府综合财务报告试点编制的工作人员以及个别注册会计师和软件公司人员的意见，在此基础上对讨论稿进行了修改完善，形成了准则征求意见稿。

三是公开征求意见阶段。2018年7月份，我们印发了《关于征求〈政府会计准则第X号——财务报表编制和列报（征求意见稿）〉意见的函》（财办会〔2018〕22号），面向中央各部门单位、地方财政厅（局）、财政部驻各地专员办公开征求意见，同时也征求部内相关司局和政府会计准则委员会咨询专家的意见。截至2018年10月，我们共收到各方书面反馈意见100份，其中，提出意见建议的共48份，涉及216条具体意见和建议。另外，很多咨询专家和社会公众还通过电子邮件、电话等方式提出了意见建议。反馈意见总体上对征求意见稿表示赞同，有关方面也针对其中的具体内容提出了一些意见和建议。

此外，我们还依托财政部政府会计准则制度建设与实施工作联系点单位开展实地调研，就准则征求意见稿相关问题听取实务部门的意见并进行深入讨论，不断对征求意见稿进行修改完善。

四是送审发布阶段。2018年10月份以来，我们对所有反馈意见一一进行了梳理和分析，就其中主要问题与有关各方进行了多次沟通后达成共识，并根据有关反馈意见和建议对准则征求意见稿进行了修改和完善，形成了送审稿。12月以来，经会计司技术小组审核和司务会审议并据此进一步修订完善后，启动部内会签和报批程序，最终于12月26日由部领导签发。

问：列报准则的主要内容是什么？

答：列报准则主要规范了政府会计主体财务报表的编制和列报，具体内容有正文和附录两部分组成。

正文共四章61条：第一章为总则，主要规定本准则的制定依据、财务报表的概念和组成、本准则适用范围；第二章为基本要求，主要从编制基础、可比性、重要性、流动性、会计期间等方面规定财务报表编制和列报的基本要求；第三章为合并财务报表，分合并程序、部门（单位）合并财务报表、本级政府合并财务报表、行政区合并财务报表和附注五节内容，对各级次合并财务报表的概念、合并范围、合并程序和合并报表列示项目等进行了规定；第四章为附则，主要规定本准则的未尽事项以及生效日期。

附录提供了部门（单位）合并收入费用表的格式。

问：关于列报准则有哪些需要说明的重要事项？

答：关于列报准则，需要说明的重要事项有：

一是关于列报准则的适用范围。现行企业会计准则体系和国际公共部门会计准则体系中，对于财务报表列报和合并财务报表分别两项准则进行规范，但财务报表列报准则的规定既适用于个别财务报表，也适用于合并财务报表。考虑到目前政府会计相关制度中已经对个别财务报表的格式和编制等要求进行了规定，为更好地协调会计准则制度的关系，本准则将财务报表列报和合并财务报表两部分内容有机结合在一起，主要规定财务报表（包括个别财务报表和合并财务报表）列报的基本要求和合并财务报表的编制与列报。此外，为了与其他政府会计准则制度协调，列报准则规定，行政事业单位个别财务报表的编制和列报，还应遵循《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》的规定；其他政府会计主体个别财务报表的编制和列报，还应遵循其他相关会计制度。其他政府会计准则有特殊列报要求的，从其规定。

二是关于合并财务报表的组成。新《预算法》第九十七条规定，各级政府财政部门应当按年度编制以权责发生制为基础的政府综合财务报告，报告政府整体财务状况、运行情况和财政中长期可持续性，报本级人民代表大会常务委员会备案。《改革方案》明确提出，各级政府财政部门应合并各部门和其他纳入合并范围主体的财务报表，编制以资产负债表、收入费用表等财务报表为主要内容的本级政府综合财务报告。因此，本准则规定的合并财务报表由合并资产负债表、合并收入费用表和附注构成。

三是关于合并范围的确定。合并范围的确定是合并财务报表的关键。企业合并财务报表的合并范围以控制为基础予以确定，而控制一词主要基于投资方与被投资方的股权控制关系，如何判断控制在实务中存在一定困难。由于政府会计主体之间通常并不存在类似企业的投资控制关系，因此，政府合并财务报表合并范围不能直接以控制为基础确定。为了提高政府合并财务报表的可操作性，本准则没有引入控制概念及其判断标准，而是在立足我国国情基础上，对不同级次合并财务报表的合并范围进行了原则性规定，即部门（单位）合并财务报表的合并范围一般应当以财政预算拨款关系为基础予以确定，部门（单位）所属的企业不纳入部门（单位）合并财务报表的合并范围；本级政府合并财务报表的合并范围一般应当以财政预算拨款关系为基础予以确定；行政区政府合并财务报表的合并范围一般应当以行政隶属关系为基础予以确定。另外，考虑到列报准则主要侧重规范合并范围确定的原则，具体合并范围将由财政部另行规定。

四是关于合并财务报表项目及格式。报表项目及格式是列报准则的重要内容，本准则对部门（单位）、本级政府、行政区政府合并资产负债表和合并收入费用表至少应该单独列示的项目进行了明确规定。但是，在合并报表具体格式上，列报准则仅规定了部门（单位）合并资产负债表和合并收入费用表的格式，关于本级政府合并财务报表、行政区政府合并财务报表的格式以及部门（单位）合并财务报表附注的披露格式将由财政部另行规定。

问：关于列报准则，下一步还有哪些工作要做？

答：如前所述，列报准则主要对政府财务报表的编制和列报进行了原则性规定，但从合并财务报表编制角度而言，还有很多问题亟待明确。下一步，我们将会同部内有关司局深入开展研究，立足我国实际情况，就列报准则的

实际应用问题开展以下工作：一是明确各级合并财务报表的具体合并范围；二是明确本级政府合并财务报表、行政区政府合并财务报表等的格式；三是及时解决政府合并财务报表编制过程中涉及的会计处理问题。

关于征求《企业会计准则第×号——保险合同（修订）（征求意见稿）》意见的函

财办会〔2018〕34号

国务院有关部委、有关直属机构办公厅（室），各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财政局，财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处，有关单位：

为适应社会主义市场经济发展，完善我国企业会计准则体系，进一步规范保险合同的会计处理，提高财务报告质量和会计信息透明度，保持我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同，我们于近期草拟了《企业会计准则第×号——保险合同（修订）（征求意见稿）》。现印发给你们，请组织征求意见，并于2019年3月29日之前将意见反馈至财政部会计司。

联系人： 财政部会计司准则一处 戎越 朱超群
联系电话： 010-68552899 68552530
通讯地址： 北京市西城区三里河南三巷3号 100820
电子邮箱： rongyue@mof.gov.cn zhuchaoqun@mof.gov.cn

附件：[1. 企业会计准则第×号——保险合同（修订）（征求意见稿）](#)
[2. 《企业会计准则第×号——保险合同（修订）（征求意见稿）》起草说明](#)

财政部办公厅
2018年12月21日

2019年1月1日起，这些涉税新规开始实施！

1. 新个税法正式实施 6项专项附加扣除带来“大红包”

《全国人民代表大会常务委员会关于修改〈中华人民共和国个人所得税法〉的决定》已由中华人民共和国第十三届全国人民代表大会常务委员会第五次会议于2018年8月31日通过。此次个人所得税法修改，建立了综合与分类相结合的个人所得税制，对部分劳动性所得实行综合征税，优化调整了税率结构，提高了综合所得基本减除费用标准，设立了专项附加扣除项目，并相应健全了个人所得税征管制度。2019年1月1日起，新的个人所得税法将正式实施。

2. 新个人所得税法实施条例施行

修订后的《中华人民共和国个人所得税法实施条例》自2019年1月1日起与新个人所得税法同步施行。为保障新个人所得税法顺利实施，国务院对1994年制定的个人所得税法实施条例作了修改。修改的主要内容包括：加大对符合居民个人标准的境外人士税收优惠力度，以更好吸引境外人才；为支持鼓励自主创业，对个体工商户等经营主体在计算经营所得时给予家庭生计必要支出减除；明确个人缴付符合国家规定的企业年金、职业年金，购买符合国家规定的商业健康保险、税收递延型商业养老保险的支出，以及国务院规定的其他项目可以依法扣除；优化与专项附加扣除政策相关的纳税服务，明确工资、薪金所得可以由扣缴义务人在扣缴税款时减除专项附加扣除，其他综合所得在汇算清缴时减除专项附加扣除，纳税人可以委托扣缴义务人或者其他单位和个人办理汇算清缴。

3. 《个人所得税专项附加扣除暂行办法》开始实施

国务院日前印发《个人所得税专项附加扣除暂行办法》，自2019年1月1日起施行。《办法》明确了子女教育、继续教育、大病医疗、住房贷款利息或者住房租金、赡养老人等6项专项附加扣除的范围和标准。明确将根据教育、医疗、住房、养老等民生支出变化情况，适时调整专项附加扣除范围和标准。

4. 全年一次性奖金等优惠政策衔接问题明确

财政部、税务总局联合发布《关于个人所得税法修改后有关优惠政策衔接问题的通知》（财税〔2018〕164号）。《通知》明确了全年一次性奖金、中央企业负责人年度绩效薪金延期兑现收入和任期奖励，上市公司股权激励，保险营销员、证券经纪人佣金收入，个人领取企业年金、职业年金，解除劳动关系、提前退休、内部退养的一次性补偿收入，单位低价向职工售房，外籍个人有关津补贴的政策衔接问题。《通知》自2019年1月1日起执行。

5. 《税收完税证明》（文书式）开具管理有变化

国家税务总局发布《关于明确《税收完税证明》（文书式）开具管理有关事项的通知》（税总函〔2018〕628号），规定自2019年1月1日起，《税收完税证明》不再作为税收票证管理，不再套印“国家税务总局税收票证监制章”，加盖的税务机关印章由“征税专用章”调整为“业务专用章”。

6. 个税《税收完税证明》（文书式）调整为《纳税记录》

国家税务总局发布《关于将个人所得税〈税收完税证明〉（文书式）调整为〈纳税记录〉有关事项的公告》（国家税务总局公告2018年第55号），决定将个人所得税《税收完税证明》（文书式）调整为《纳税记录》。本公告自2019年1月1日起施行。

7. 新个税法若干征管衔接问题明确

国家税务总局发布《关于全面实施新个人所得税法若干征管衔接问题的公告》（国家税务总局公告2018年第56号），明确了居民个人的工资、薪金所得个人所得税，日常采取累计预扣法进行预扣预缴；劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得个人所得税，采取基本平移现行规定的做法预扣预缴；非居民个人则依照税法规定计算并扣缴个人所得税。本公告自2019年1月1日起施行。

8. 自然人纳税人识别号有关事项明确

国家税务总局发布《关于自然人纳税人识别号有关事项的公告》（国家税务总局公告2018年第59号）。明确将自然人纳税人识别号作为自然人纳税人办理各类涉税事项的唯一代码标识。有中国公民身份号码的，以其中国公民身份号码作为纳税人识别号；没有中国公民身份号码的，由税务机关赋予其纳税人识别号。纳税人首次办理涉税事项时，应当向税务机关或者扣缴义务人出示有效身份证件，并报送相关基础信息等。本公告自2019年1月1日起施行。

9. 《个人所得税专项附加扣除操作办法（试行）》施行

国家税务总局发布《关于发布〈个人所得税专项附加扣除操作办法（试行）〉公告》（国家税务总局公告2018年第60号），《办法》分总则、享受扣除及办理时间、报送信息及留存备查资料、信息报送方式和后续管理等五章共30条。本办法自2019年1月1日起施行。

10. 《个人所得税扣缴申报管理办法（试行）》施行

国家税务总局发布《关于发布〈个人所得税扣缴申报管理办法（试行）〉的公告》（国家税务总局公告2018年第61号），明确了居民个人工资、薪金所得预扣预缴税款的方法；预扣预缴环节享受专项附加扣除的方法；居民个人劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得预扣预缴税款的方法；非居民个人工资、薪金所得，劳务报酬所得，稿酬所得和特许权使用费所得代扣代缴税款的方法；扣缴义务人向纳税人反馈扣缴信息的规定；发现纳税人涉税信息与实际不符的处理方法；涉税资料和信息留存备查与保密的规定；代扣代缴手续费的规定；纳税人拒绝扣缴税款的处理方法。本公告自2019年1月1日起施行。

11. 个人所得税自行纳税申报有关问题明确

国家税务总局发布《关于个人所得税自行纳税申报有关问题的公告》（国家税务总局公告2018年第62号），《公告》共分九条，根据个人所得税法规定的需要自行纳税申报的情形，分别明确了综合所得汇算清缴、经营所得、扣缴义务人未扣缴税款、取得境外所得、移居境外注销中国户籍、非居民个人在中国境内从两处以上取得工资、薪金所得等六种需要办理自行纳税申报情形的适用对象、申报时间、申报地点、需要填写的申报表等，以及自行纳税申报的申报方式、表证单书和《公告》的施行时间。本公告自2019年1月1日起施行。

12. 科技企业孵化器大学科技园和众创空间税收优惠政策明确

财政部、税务总局、科技部、教育部发布《关于科技企业孵化器大学科技园和众创空间税收政策的通知》（财税〔2018〕120号），明确自2019年1月1日至2021年12月31日，对国家级、省级科技企业孵化器、大学科技

园和国家备案众创空间自用以及无偿或通过出租等方式提供给在孵对象使用的房产、土地，免征房产税和城镇土地使用税；对其向在孵对象提供孵化服务取得的收入，免征增值税。

13. 重大技术装备进口税收政策有关目录调整

财政部、发展改革委、工业和信息化部、海关总署、税务总局、能源局联合发布《关于调整重大技术装备进口税收政策有关目录的通知》（财关税〔2018〕42号），明确《国家支持发展的重大技术装备和产品目录（2018年修订）》《重大技术装备和产品进口关键零部件、原材料商品目录（2018年修订）》《进口不予免税的重大技术装备和产品目录（2018年修订）》自2019年1月1日起执行，符合条件条件的国内企业为生产本通知附件1所列装备或产品而确有必要进口附件2所列商品，免征关税和进口环节增值税。

14. 跨境电商零售进口商品交易限值调整

财政部、海关总署、税务总局联合发布《关于完善跨境电子商务零售进口税收政策的通知》（财关税〔2018〕49号），明确自2019年1月1日起，将跨境电子商务零售进口商品的单次交易限值由人民币2000元提高至5000元，年度交易限值由人民币20000元提高至26000元。

15. 跨境电商零售进口商品清单调整

财政部、发展改革委、税务总局等13个部委和相关部门联合发布《关于调整跨境电商零售进口商品清单的公告》（财政部公告2018年第157号），自2019年1月1日起实施。此次商品清单的调整涉及两个方面，一是将部分近年来消费需求比较旺盛的商品纳入清单商品范围，增加了葡萄汽酒、麦芽酿造的啤酒、健身器材等63个税目商品；二是根据税则税目调整情况，对前两批清单进行了技术性调整和更新，调整后的清单共1321个税目。

16. 《税务检查证管理办法》开始实施

国家税务总局发布《关于发布〈税务检查证管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2018年第44号）。本《办法》对税务检查证采取分级管理。本《办法》自2019年1月1日起施行，同时启用新式样的税务检查证。

17. 从事涉税服务人员个人信用指标施行

国家税务总局发布《关于发布〈从事涉税服务人员个人信用积分指标体系及积分记录规则〉的公告》（国家税务总局公告2018年第50号），《个人信用指标》包括四类一级指标：基本信息、执业记录、不良记录、纳税记录。积分采取三种计分方式：基本信息部分采取直接得分方式，执业记录部分采取累加计分方式，不良记录和纳税记录部分采取累计扣分方式。本公告自2019年1月1日起施行。

18. 《重大税收违法失信案件信息公布办法》施行

国家税务总局发布《关于发布〈重大税收违法失信案件信息公布办法〉的公告》（国家税务总局公告2018年第54号），对案件公布标准、信息公布内容、信用修复、案件撤出、惩戒措施等进行了修改。本办法自2019年1月1日起施行。《国家税务总局关于修订〈重大税收违法案件信息公布办法（试行）〉的公告》（国家税务总局公告2016年第24号，国家税务总局公告2018年第31号修改）同时废止。

19. 国家重大水利工程建设基金等政府非税收入项目征管职责划转有关事项明确

国家税务总局发布《关于国家重大水利工程建设基金等政府非税收入项目征管职责划转有关事项的公告》（国家税务总局公告2018年第63号），明确了八个方面内容：一是划转的具体项目和时间；二是按照属地原则相应确定划转项目的主管税务机关；三是划转项目对应的申报表；四是缴费人申报缴费的具体方式；五是缴纳期限和顺延规则；六是重大水利工程建设基金等5项非税收入的汇算清缴安排；七是划转项目的退库办理方法；八是各省税务局可根据本公告相应制定具体实施办法。《公告》自2019年1月1日起施行。

20. 电子商务法实施电商应依法纳税并依法享受税收优惠

2018年8月31日第十三届全国人民代表大会常务委员会第五次会议通过了《中华人民共和国电子商务法》，明确电子商务经营者应当依法履行纳税义务，并依法享受税收优惠。电子商务平台经营者应当依照税收征收管理法律、行政法规的规定，向税务部门报送平台内经营者的身份信息和与纳税有关的信息，并应当提示依照规定办理税务登记。本法自2019年1月1日起施行。

来源：中国税务报

新个税法热点咨询“五问答”来了！一定要看看

1. 2019年以后发放的全年一次性奖金，如何计算缴纳个人所得税？

为确保新税法顺利平稳实施，稳定社会预期，让纳税人享受税改红利，财政部、税务总局制发了《关于个人所得税法修改后有关优惠政策衔接问题的通知》（财税[2018]164号，以下简称《通知》），对纳税人在2019年1月1日至2021年12月31日期间取得的全年一次性奖金，可以不并入当年综合所得，以奖金全额除以12个月的数额，按照综合所得月度税率表，确定适用税率和速算扣除数，单独计算纳税，以避免部分纳税人因全年一次性奖金并入综合所得后提高适用税率。

对部分中低收入者而言，如将全年一次性奖金并入当年工资薪金所得，扣除基本减除费用、专项扣除、专项附加扣除等后，可能根本无需缴税或者缴纳很少税款。而如果将全年一次性奖金采取单独计税方式，反而会产生应纳税款或者增加税负。同时，如单独适用全年一次性奖金政策，可能在税率换档时出现税负突然增加的“临界点”现象。因此，《通知》专门规定，居民个人取得全年一次性奖金的，可以自行选择计税方式，请纳税人自行判断是否将全年一次性奖金并入综合所得计税。也请扣缴单位在发放奖金时注意把握，以便于纳税人享受减税红利。

2. 享受专项附加扣除政策怎么提交资料？

纳税人享受专项附加扣除政策，根据其选择享受的时点不同，只需要向扣缴单位（发工资预扣税款时享受情况下）或者税务机关（次年综合所得汇算清缴时享受情况下）填报相关信息即可，其他资料由纳税人自行留存备查。无论哪个时点享受，信息提交方式有多种，纳税人既可以选择通过手机或者电子税务局网页等远程办税端提交，也可以选择用电子或者纸质报表等方式提交。

3. “个人所得税”手机APP和专扣电子模板哪里下载？

【“个人所得税”手机APP下载】

下载方式：纳税人登录本省电子税务局网站，通过浏览器扫描二维码，下载“个人所得税”手机APP。2018年12月31日起，纳税人可以通过“个人所得税”手机APP申报个人所得税专项附加扣除。

【专扣电子模板下载】

多种渠道。可以从各地税务机关的门户网站或电子税务局网站下载，或者登录自然人税收管理系统扣缴客户端（如下图），进入专项附加扣除信息采集菜单，选择其中任意一项专项附加扣除入口，点击导入按钮，选择模板下载，即可下载最新的电子模板。

方式一：税务总局及各省税务局官网下载。



方式二：扣缴单位领取。

扣缴客户端软件下载地址：专项附加扣除信息采集-选择任一专项附加扣除项目-导入-模板下载



4. 如果纳税人在接受学历继续教育的同时取得技能人员职业资格证书或者专业技术人员职业资格证书的，如何享受继续教育扣除？

根据《个人所得税专项附加扣除暂行办法》，纳税人接受学历继续教育，可以按照每月 400 元的标准扣除，全年共计 4800 元；在同年又取得技能人员职业资格证书或者专业技术人员职业资格证书的，且符合扣除条件的，可按照 3600 元的标准定额扣除，因此对同时符合此类情形的纳税人，该年度可叠加享受两类扣除，当年其继续教育共计可扣除 8400 元（4800+3600）。

5. 独生子女家庭，父母离异后再婚的，如何享受赡养老人专项附加扣除？

对于独生子女家庭，父母离异后重新组建家庭，在新组建的两个家庭中，如果纳税人对其亲生父母的一方或者双方是唯一法定赡养人，则纳税人可以按照独生子女标准享受每月 2000 元赡养老人专项附加扣除。在填写专项附加扣除信息表时，纳税人需注明与被赡养人的关系。

来源：国家税务总局

个税 6 项专项附加扣除问答来了！今天学习赡养老人篇

2019 年 1 月 1 日起，纳税人计算个税应纳税所得额时，在 5000 元基本减除费用扣除和“三险一金”等专项扣除外，还可以享受子女教育、继续教育、大病医疗、住房贷款利息或住房租金，以及赡养老人等 6 项专项附加扣除。那么，6 项专项附加扣除到底怎么扣呢？我们将陆续为您发布相关问答，今天发布赡养老人篇。

1. 赡养老人专项附加扣除的扣除范围是怎么规定的？

答：纳税人赡养年满 60 岁以上父母以及子女均已去世的祖父母、外祖父母的赡养支出，可以税前扣除。

2. 赡养老人专项附加扣除的扣除标准是怎么规定的？

答：纳税人为独生子女的，按照每月 2000 元的标准定额扣除；纳税人为非独生子女的，应当与其兄弟姐妹分摊每月 2000 元的扣除额度。

3. 赡养老人专项附加扣除的分摊方式有哪几种？

答：赡养老人专项附加扣除的分摊方式包括由赡养人均摊或约定分摊，也可以由被赡养人指定分摊。采取指定分摊或者约定分摊方式的，每一纳税人分摊的扣除额最高不得超过每月 1000 元，并签订书面分摊协议。指定分摊与约定分摊不一致的，以指定分摊为准。

4. 赡养老人专项附加扣除的扣除方式是怎样的？

答：赡养老人专项附加扣除采取定额标准扣除方式。

5. 赡养老人专项附加扣除的扣除主体是谁？

答：赡养老人专项附加扣除的扣除主体包括：

一是负有赡养义务的所有子女。《婚姻法》规定：婚生子女、非婚生子女、养子女、继子女有赡养扶助父母的义务。

二是祖父母、外祖父母的子女均已经去世，负有赡养义务的孙子女、外孙子女。

6. 纳税人父母年龄均超过 60 周岁，在进行赡养老人扣除时，是否可以按照两倍标准扣除？

答：不能。根据《个人所得税专项附加扣除暂行办法》规定，只要父母其中一位达到 60 岁就可以享受扣除，不按照老人人数计算。

7. 由于纳税人的叔叔伯伯无子女，纳税人实际承担对叔叔伯伯的赡养义务，是否可以扣除赡养老人支出？

答：按照现行规定，被赡养人仅指纳税人的生父母、继父母、养父母或其他法定赡养人。如果纳税人年满 60 岁的叔叔伯伯属于上述所说的被赡养人范围，是可以享受赡养老人扣除政策的。如果不属于上述范围，则不能扣除。

来源：国家税务总局

个税 6 项专项附加扣除问答来了！今天学习住房租金篇

2019 年 1 月 1 日起，纳税人计算个税应纳税所得额时，在 5000 元基本减除费用扣除和“三险一金”等专项扣除外，还可以享受子女教育、继续教育、大病医疗、住房贷款利息或住房租金，以及赡养老人等 6 项专项附加扣除。那么，6 项专项附加扣除到底怎么扣呢？我们将陆续为您发布相关问答，今天发布住房租金篇。

1. 住房租金专项附加扣除的扣除范围是怎么规定的？

答：纳税人在主要工作城市没有自有住房而发生的住房租金支出，可以按照规定进行扣除。

2. 住房租金专项附加扣除中的主要工作城市是如何定义的？

答：主要工作城市是指纳税人任职受雇的直辖市、计划单列市、副省级城市、地级市（地区、州、盟）全部行政区域范围。

3. 住房租金专项附加扣除的扣除标准是怎么规定的？

答：住房租金专项附加扣除按照以下标准定额扣除：

（一）直辖市、省会城市、计划单列市以及国务院确定的其他城市，扣除标准为每月 1500 元；

（二）除第一项所列城市以外，市辖区户籍人口超过 100 万的城市，扣除标准为每月 1100 元；市辖区人口不超过 100 万（含）的城市，扣除标准为每月 800 元。纳税人的配偶在纳税人的主要工作城市有自有住房的，视同纳税人在主要工作城市有自有住房。

市辖区户籍人口，以国家统计局公布的数据为准。

4. 住房租金专项附加扣除的扣除主体是谁？

答：根据《办法》规定，住房租金支出由签订租赁住房合同的承租人扣除。夫妻双方主要工作城市相同的，只能由一方（即承租人）扣除住房租金支出。夫妻双方主要工作城市不相同的，且各自在其主要工作城市都没有住房的，可以分别扣除住房租金支出。夫妻双方不得同时分别享受住房贷款利息扣除和住房租金扣除。

5. 纳税人享受住房租金专项附加扣除应该留存哪些资料？

答：纳税人应当留存住房租赁合同、协议等有关资料备查。

6. 夫妻双方无住房，两人主要工作城市不同，各自租房，如何扣除？

答：夫妻双方主要工作城市不同，且都无住房，可以分别扣除。

7. 住房贷款利息和住房租金扣除可以同时享受吗？

答：不可以。住房贷款利息和住房租金只能二选一。如果对于住房贷款利息进行了抵扣，就不能再对住房租金进行抵扣。反之亦然。

8. 纳税人首次享受住房租金扣除的时间是什么时候？

答：纳税人首次享受住房租赁扣除的起始时间为租赁合同约定起租的当月，截止日期是租约结束或者在主要工作城市已有住房。

来源：国家税务总局

个税 6 项专项附加扣除问答来了！今天学习住房贷款利息篇

2019 年 1 月 1 日起，纳税人计算个税应纳税所得额时，在 5000 元基本减除费用扣除和“三险一金”等专项扣除外，还可以享受子女教育、继续教育、大病医疗、住房贷款利息或住房租金，以及赡养老人等 6 项专项附加扣除。那么，6 项专项附加扣除到底怎么扣呢？我们将陆续为您发布相关问答，今天发布住房贷款利息篇。

1. 住房贷款利息专项附加扣除的扣除范围是什么？

答：纳税人本人或其配偶单独或共同使用商业银行或住房公积金个人住房贷款为本人或其配偶购买中国境内住房，发生的首套住房贷款利息支出。

2. 住房贷款利息专项附加扣除的标准是怎么规定的？

答：在实际发生贷款利息的年度，按照每月 1000 元标准定额扣除，扣除期限最长不超过 240 个月。纳税人只能享受一次首套住房贷款的利息扣除。

3. 住房贷款利息专项附加扣除的扣除主体是谁？

答：经夫妻双方约定，可以选择由其中一方扣除，具体扣除方式在一个纳税年度内不能变更。

夫妻双方婚前分别购买住房发生的首套住房贷款，其贷款利息支出，婚后可以选择其中一套购买的住房，由购买方按扣除标准的 100%扣除，也可以由夫妻双方对各自购买的住房分别按扣除标准的 50%扣除，具体扣除方式在一个纳税年度内不能变更。

4. 住房贷款利息专项附加扣除的扣除方式是怎样的？

答：住房贷款利息专项附加扣除采取定额扣除方式。

5. 住房贷款利息专项附加扣除享受的时间范围？

答：纳税人的住房贷款利息扣除期限最长不能超过 240 个月，240 个月后不能享受附加扣除。对于 2019 年之后还处在还款期，只要符合条件，就可以扣除。

6. 夫妻双方婚前都有住房贷款，婚后怎么享受住房贷款利息专项附加扣除？

答：夫妻双方婚前分别购买住房发生的首套住房贷款，其贷款利息支出，婚后可以选择其中一套购买的住房，由购买方按扣除标准的 100%扣除，也可以由夫妻双方对各自购买的住房分别按扣除标准的 50%，具体扣除方式在一个年度内不得变更。

7. 住房贷款利息专项附加扣除中所称的首套住房贷款是如何定义的？

答：住房贷款利息专项附加扣除办法中所称的首套住房贷款是指购买住房享受首套住房贷款利率的住房贷款。同时办法中还规定，纳税人只能享受一次首套住房贷款的利息扣除，在实际操作中，可以按照纳税人用贷款购买首套住房的情形来掌握，即纳税人首套使用贷款购买住房的利息支出可以扣除。

来源：国家税务总局

个税 6 项专项附加扣除问答来了！今天学习大病医疗篇

2019 年 1 月 1 日起，纳税人计算个税应纳税所得额时，在 5000 元基本减除费用扣除和“三险一金”等专项扣除外，还可以享受子女教育、继续教育、大病医疗、住房贷款利息或住房租金，以及赡养老人等 6 项专项附加扣除。那么，6 项专项附加扣除到底怎么扣呢？我们将陆续为您发布相关问答，今天发布大病医疗篇。

1. 大病医疗专项附加扣除的扣除方式是怎样的？

答：对大病医疗扣除设定扣除金额上限，采取限额内据实扣除方式。

2. 大病医疗专项附加扣除何时扣除？

答：在次年3月1日至6月30日汇算清缴时扣除。

3. 纳税人配偶、子女的大病医疗支出是否可以在纳税人税前扣除？

答：纳税人发生的医药费用支出可以选择由本人或其配偶一方扣除；未成年子女发生的医药费用支出可以选择由其父母一方扣除。

纳税人及其配偶、未成年子女发生的医药费用支出，按规定分别计算扣除额。

4. 纳税人父母的大病医疗支出，是否可以在纳税人税前扣除？

答：目前未将纳税人的父母纳入大病医疗扣除范围。

5. 享受大病医疗专项附加扣除时，纳税人需要注意什么？

答：纳税人日常看病时，应当注意留存医疗服务收费相关票据原件（或复印件）备查，同时，可以通过医疗保障部门的医疗保障管理信息系统查询本人上一年度医药费用情况。纳税人在年度汇算清缴时填报相关信息申请退税。纳税人需留存医疗服务收费相关票据复印件备查。

来源：国家税务总局

司法部、财政部、国家税务总局负责人就个人所得税法实施条例修订答记者问

12月18日，国务院总理李克强签署国务院令，公布了修订后的《中华人民共和国个人所得税法实施条例》（以下简称实施条例），自2019年1月1日起施行。日前，司法部、财政部、国家税务总局负责人就修订实施条例有关问题回答了相关的提问。

问：实施条例修订的背景是什么？

答：2018年8月31日，第十三届全国人大常委会第五次会议通过了《关于修改〈中华人民共和国个人所得税法〉的决定》，自2019年1月1日起施行。修改后的个人所得税法建立了综合与分类相结合的个人所得税制，对部分劳动性所得实行综合征税，优化调整了税率结构，提高了综合所得基本减除费用标准，设立了专项附加扣除项目，并相应健全了个人所得税征管制度。

修订实施条例是落实修改后的个人所得税法，建立综合与分类相结合个人所得税制的制度保障。修订的总体思路是根据个人所得税法修改的内容，相应修改现行实施条例有关规定，确保与上位法保持一致；完善实施专项附加扣除政策所需制度保障；细化个人所得税法有关规定，进一步明确界限、增强可操作性，便于税务机关、纳税人、扣缴义务人以及其他有关方面更好地贯彻执行。

问：实施条例修订的主要内容有哪些？

答：一是明确对符合居民个人标准的境外人士的税收优惠。新个人所得税法将判定居民个人的标准由在中国境内居住满一年调整为满183天。为吸引境外人才，加大对符合居民个人标准的境外人士税收优惠力度，实施条例规定：在中国境内无住所的个人，在中国境内居住累计满183天的年度连续不满六年（现行实施条例为五年）的，经向主管税务机关备案，其来源于中国境外且由境外单位或者个人支付的所得，免于缴纳个人所得税；在中国境内居住累计满183天的任一年度中有一次离境超过30天的，其在中国境内居住累计满183天的年度的连续年限重新起算。

二是完善经营所得应纳税所得额的计算方法。修改后的个人所得税法将个体工商户的生产、经营所得和对企事业单位的承包经营、承租经营所得统一调整为经营所得。为支持鼓励自主创业，对个体工商户等经营主体给予家庭生计必要支出减除，实施条例规定：取得经营所得的个人，没有综合所得的，计算其每一纳税年度的应纳税所得额时应当减除费用6万元、专项扣除、专项附加扣除以及依法确定的其他扣除。

三是明确相关事项的政策界限。实施条例明确了个人所得税征收中一些重要事项的政策界限，包括个人所得税法所称依法确定的其他扣除包括个人缴付符合国家规定的企业年金、职业年金，个人购买符合国家规定的商业健康保险、税收递延型商业养老保险的支出，以及国务院规定可以扣除的其他项目；专项扣除、专项附加扣除和依法确定的其他扣除以居民个人一个纳税年度的应纳税所得额为限额，一个纳税年度扣除不完的不结转以后年度扣除等。

问：为保障新个人所得税法设立的专项附加扣除项目顺利落地，实施条例作了哪些规定？

答：为保障新个人所得税法设立的专项附加扣除项目顺利落地，实施条例主要作了以下几个方面规定：

一是工资、薪金所得可以由扣缴义务人在扣缴税款时减除专项附加扣除，其他综合所得在汇算清缴时减除专项附加扣除，纳税人可以委托扣缴义务人或者其他单位和个人办理汇算清缴。

二是纳税人、扣缴义务人应当按照规定保存与专项附加扣除相关的资料，税务机关可以对专项附加扣除信息进行抽查，发现纳税人提供虚假信息的，责令改正并通知扣缴义务人，情节严重的，有关部门应当依法予以处理，纳入信用信息系统并实施联合惩戒。

三是专项扣除、专项附加扣除和依法确定的其他扣除以居民个人一个纳税年度的应纳税所得额为限额，一个纳税年度扣除不完的不结转以后年度扣除。

问：实施条例施行后，现行个人所得税有关税收优惠政策是否继续执行？

答：新个人所得税法授权国务院制定税收优惠政策，为确保新个人所得税法顺利平稳实施，财政部、税务总局对个人所得税优惠政策进行了梳理，与新个人所得税法相衔接，经报国务院批准，继续保留现行有关税收优惠政策，并由国务院报全国人大常委会备案。

来源：国家税务总局

法规速递

关于做好挂牌公司 2018 年年度报告披露相关工作的通知

股转系统发〔2018〕2533 号

各挂牌公司、主办券商、会计师事务所：

为妥善做好挂牌公司 2018 年年度报告披露工作，根据《非上市公众公司监督管理办法》、《全国中小企业股份转让系统业务规则（试行）》、《全国中小企业股份转让系统挂牌公司信息披露细则》等相关规定，现就有关事项通知如下：

一、及时做好年度报告预约工作

挂牌公司应提前与主办券商协商确认披露时间，由主办券商在业务支持平台统一提交预约申请。挂牌公司应根据预约时间披露，尽量减少变更情况。如需变更披露时间的，应提前 5 个转让日向主办券商提出变更申请，说明变更理由并明确变更后的披露时间。确有特殊原因无法提前 5 个转让日提出申请的，应及时告知主办券商，并披露年度报告预约披露时间变更公告。

我司将于 2018 年 12 月 27 日 9:00 起开放年度报告预约系统。2018 年 12 月 31 日前挂牌的公司应当于 2019 年 1 月 4 日前完成年度报告披露时间的预约，2019 年 1 月 1 日至 4 月 30 日之间挂牌的公司应根据挂牌进度及时进行年度报告披露时间的预约。我司将根据主办券商报送的预约披露时间制作年度报告预约披露时间表并在全国股转公司指定信息披露平台（www.neeq.com.cn）予以公布。

二、认真做好年度报告编制及报送工作

（一）挂牌公司

1. 审计安排

挂牌公司年度报告中的财务报告必须经具有证券、期货相关业务资格的会计师事务所审计，并且根据自身情况提前与会计师事务所协商安排审计时间。挂牌公司不得随意变更会计师事务所，如需变更的，应当由董事会审议通过后提交股东大会审议，并披露相应临时公告。挂牌公司财务报告被注册会计师出具非标准审计意见的，应当向主办券商报送相关材料。

2. 年报编制

为落实差异化信息披露要求，我司针对不同层级的一般公司和八类金融行业的挂牌公司分别制定了年度报告披露模板（详见附件 2-11），挂牌公司应按照年度报告披露日所处层级及行业按对应的模板编制年度报告。

2018年以来，我司先后发布了软件和信息技术服务业、医药制造业、环境治理业等多个行业信息披露指引。归属上述行业的创新层挂牌公司在2018年年度报告编制时应履行分行业信息披露指引中规定的与年度报告相关的信息披露义务，披露行业经营信息，鼓励基础层挂牌公司自愿披露。

对于挂牌公司未登记为私募基金管理人但合并报表范围内的子企业登记为私募基金管理人的，挂牌公司应在第四节“管理层讨论与分析”中对子企业的私募基金业务进行专项披露，具体披露内容参照私募管理机构年度报告模板中“专门信息披露”的内容与格式。

3. 披露时间

挂牌公司应当在2019年4月30日前完成年度报告的披露，在2019年1月1日至2019年4月30日之间挂牌且公开转让说明书中的财务报告未涵盖2018年全年财务数据的公司，应按前述要求在2019年4月30日前披露2018年年度报告。在2019年4月30日后挂牌且公开转让说明书中的财务报告未涵盖2018年全年财务数据的公司，应在挂牌前的第二次信息披露后两个转让日内披露报表期末日为2018年12月31日的审计报告。挂牌公司年度报告的披露时间应不晚于母公司及合并报表范围内的控股子公司的定期报告披露时间。

4. 无法按期披露处理

挂牌公司预计不能在2019年4月30日前披露年度报告的，应当及时告知主办券商，并在2019年4月20日前就延期披露原因、延期期限、公司股票存在被暂停转让及终止挂牌的风险等事项进行公告。

对于未能在2019年4月30日前披露年度报告的挂牌公司，我司将于2019年5月第一个转让日暂停其股票转让。对于无正当理由未能在上述规定期限内披露年度报告的挂牌公司，我司将给予挂牌公司及相关责任主体公开谴责的纪律处分，并记入证券期货市场诚信档案数据库。对于未能在2019年6月30日前披露年度报告的挂牌公司，我司将终止其股票挂牌。

挂牌公司申请主动终止挂牌的，应在规定期限内披露最近一期年度报告，或未在规定期限内披露最近一期年度报告，但已在期满后两个月内补充披露。我司自2019年4月15日起不受理未披露年度报告的挂牌公司的主动终止挂牌申请。

5. 提高信息披露质量

挂牌公司应当严格执行企业会计准则，规范财务信息披露，按照《全国中小企业股份转让系统挂牌公司信息披露细则》的相关规定进行信息披露，重点关注以下事项：

(1) 重要事项

挂牌公司在第五节“重要事项”部分应认真梳理年度内发生的对外担保、资金占用、关联交易等事项，如实反映公司实际情况，避免不披、漏披重要事项，尤其是未履行审议程序的重要事项。

(2) 募集资金管理

挂牌公司在第七节“融资及利润分配情况”部分应披露募集资金的使用情况，重点说明募集资金的使用情况是否与公开披露的募集资金用途一致；存在募集资金用途变更的，应说明变更的具体情况以及是否履行相应的决策程序等。

(3) 公司治理

挂牌公司在第十节“公司治理及内部控制”部分应披露公司治理的基本情况，如公司治理机制是否健全，是否制定对外担保、关联交易、募集资金等相关的内部管理制度；三会运作是否规范，是否符合法律、法规的要求等。

(4) 执行新准则

2017年，财政部发布修订后的《企业会计准则第22号—金融工具确认和计量》等4项新金融工具准则及《企业会计准则第14号—收入》（以下简称“新收入准则”，与新金融工具准则合称“新准则”）。挂牌公司应自2019年1月1日起执行新金融工具准则（保险公司除外），自2020年1月1日起执行新收入准则。挂牌公司母公司在境外上市、或子公司在境外上市，且其境外财务报表按照新准则或与新准则相对应的国际财务报告准则或香港财务报告准则编制的，挂牌公司可提前采用新准则；挂牌公司拟于2018年1月1日以后在境外上市并采用国际财务报告准则、香港财务报告准则或我国企业会计准则（含新准则的有关规定）编制申报期财务报表的，可提前采用新准则。符合上述情况、选择提前采用新准则的挂牌公司，须同时采用新收入准则和新金融工具准则，不得只提前采用其中一项准则，同时应披露由于采用新准则对于财务报表的影响。

(5) 财务规范

挂牌公司应健全公司的财务制度，规范公司的财务核算，重点关注会计政策、会计估计变更及会计差错更正情况、费用跨期、资产减值计提不充分、会计科目列报不准确等问题。挂牌公司不得通过虚增收入、提前确认收入等方式调节利润，编制和披露虚假的财务会计报表。

挂牌公司在编制财务报告的过程中还应遵照《会计监管风险提示第8号——商誉减值》的要求，在资产负债表日判断商誉是否存在减值迹象并及时进行减值测试，对企业合并所形成的商誉，应当至少在年度终了进行减值测试。挂牌公司在财务报告中披露与商誉减值相关的信息时，应充分披露与商誉减值相关的关键信息、商誉减值测试相关的信息等。

6. 保密要求

挂牌公司董事、监事、高级管理人员、主办券商、会计师事务所等相关主体在年度报告披露前均负有保密义务，不得以任何形式向外界泄露年度报告的内容。

(二) 主办券商

主办券商应当指导和督促所督导挂牌公司规范履行信息披露义务，在年度报告披露期间，组织专门人员成立审查队伍，做好以下工作：

1. 事前审查

主办券商应对所督导挂牌公司的年度报告进行自查，并配合各证监局的全年现场检查工作。主办券商应安排符合规定的督导人员认真填写《挂牌公司2018年年度报告审查要点表》（见附件1，以下简称“《审查要点表》”），并在上传挂牌公司年度报告时同步提交《审查要点表》。

主办券商在审查挂牌公司年报时，应重点关注挂牌公司的财务规范性，如财务信息是否真实、主要财务数据、指标是否存在重大异常等；关注关联交易的合法合规性，如交易披露完整性、决策程序履行、定价公允情况等；关注资金占用情况，对外担保决策程序履行及披露情况，以及经营风险，如生产经营异常、重大未决诉讼、主要股东高比例股权质押等。

主办券商发现挂牌公司拟披露或已披露信息存在虚假记载、误导性陈述或重大遗漏的，应当要求挂牌公司进行更正或补充；挂牌公司拒不更正或补充的，主办券商应当在两个转让日内发布风险揭示公告，并向我司报告。

2. 非标准审计意见

主办券商收到挂牌公司报送的关于非标准审计意见的相关材料后，应当在两个转让日内向我司提交相关材料。非标准审计意见涉及事项属于违反企业会计准则及相关信息披露规范性规定的，主办券商应当督促挂牌公司对有关事项进行纠正。

3. 特殊报告事项

主办券商知悉挂牌公司2018年经审计的年度财务会计报告被会计师事务所出具否定意见或者无法表示意见，或其经审计的期末净资产为负值的，应当最迟在年度报告披露当日向我司报告。

符合被实施风险警示或撤销风险警示情形的，主办券商应于年度报告披露当日在日常业务系统提交股票特别处理或撤销股票特别处理申请。对于被实施风险警示的挂牌公司，主办券商还应于年度报告披露当日披露风险提示公告。

4. 无法按期披露处理

对预计无法在2019年4月30日前披露年度报告的挂牌公司，主办券商应及时发布风险揭示公告，并暂停受理挂牌公司控股股东和实际控制人的解除股份限售申请。

主办券商在年度报告披露期间应勤勉尽责，对挂牌公司披露的年度报告信息进行充分审查。我司将根据主办券商在年度报告披露期间的督导情况，对主办券商的执业质量进行评价。

(三) 会计师事务所

会计师事务所应认真学习和执行注册会计师执业准则及我司有关规定，勤勉尽责做好审计工作。在具体工作中，请注意以下事项：

1. 充分评估挂牌公司风险

会计师事务所在年度报告审计过程中，应严格贯彻风险导向审计理念，通过主办券商充分了解被审计单位及其环境，审慎评估重大错报风险。注册会计师应充分考虑由于融资、分层、IPO 及对赌等可能引起修饰财务报表的情况；关注现金收支、募集资金账户管理、金融衍生品投资、对外抵押担保等内控风险事项；根据企业的收入、净资产、偿债能力等运营数据，评估挂牌公司持续经营能力。

2. 提高审计业务质量

会计师事务所应严格遵照《中国注册会计师执业准则》、《会计监管风险提示第 6 号——新三板挂牌公司审计》等规定的要求开展挂牌公司审计业务，建立健全与挂牌公司审计业务相关的质量控制制度，切实提高审计执业质量。会计师事务所应重点关注挂牌公司的财务规范性，如收入确认、合并日确定、会计政策、会计估计变更及会计差错更正、资产减值准备、研发费用资本化等，以及关联交易、资金占用、对外担保、经营风险等情况。

3. 商誉减值事项的审计

会计师事务所应严格遵照《会计监管风险提示第 8 号——商誉减值》规定的要求高度重视商誉相关风险，严格按照相关法律法规和《中国注册会计师执业准则》的要求开展审计工作。在对商誉减值事项审计时，应保持合理的职业怀疑，对商誉减值实施充分、适当的审计程序，获取充分的审计证据并得出恰当的审计结论。

特此通知。

附件 1: [挂牌公司 2018 年年度报告审查要点表（主办券商事前审查）.xlsx](#)

附件 2: [创新层挂牌公司 2018 年年度报告内容与格式模板（一般公司）.docx](#)

附件 3: [基础层挂牌公司 2018 年年度报告内容与格式模板（一般公司）.docx](#)

附件 4: [挂牌公司 2018 年年度报告内容与格式模板（商业银行）.docx](#)

附件 5: [挂牌公司 2018 年年度报告内容与格式模板（证券公司）.docx](#)

附件 6: [挂牌公司 2018 年年度报告内容与格式模板（保险公司）.docx](#)

附件 7: [挂牌公司 2018 年年度报告内容与格式模板（期货公司）.docx](#)

附件 8: [挂牌公司 2018 年年度报告内容与格式模板（非银支付）.docx](#)

附件 9: [挂牌公司 2018 年年度报告内容与格式模板（私募管理机构）.docx](#)

附件 10: [挂牌公司 2018 年年度报告内容与格式模板（小贷公司）.docx](#)

附件 11: [挂牌公司 2018 年年度报告内容与格式模板（融资担保公司）.docx](#)

全国股转公司
2018 年 12 月 25 日

关于印发《政府会计准则第 9 号——财务报表编制和列报》的通知

财会〔2018〕37 号

党中央有关部门，国务院各部委、各直属机构，全国人大常委会办公厅，全国政协办公厅，高法院，高检院，各民主党派中央，有关人民团体，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财政局：

为了适应权责发生制政府综合财务报告制度改革需要，规范政府财务报表的编制和列报，提高会计信息质量，根据《政府会计准则——基本准则》，我部制定了《政府会计准则第 9 号——财务报表编制和列报》，现予印发，请遵照执行。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

附件：[政府会计准则第 9 号——财务报表编制和列报](#)

财 政 部
2018 年 12 月 26 日

关于印发《管理会计应用指引第 204 号——作业预算》等 5 项管理会计应用指引的通知

财会〔2018〕38 号

党中央有关部门，国务院各部委、各直属机构，全国人大常委会办公厅，全国政协办公厅，高法院，高检院，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财政局，财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处：

为促进企业加强管理会计工作，提升内部管理水平，促进经济转型升级，根据《管理会计基本指引》，我部制定了《管理会计应用指引第 204 号——作业预算》等第三批 5 项管理会计应用指引，现予印发，请各单位在开展管理会计工作中参照执行。

- 附件：[1. 《管理会计应用指引第 204 号——作业预算》](#)
[2. 《管理会计应用指引第 404 号——内部转移定价》](#)
[3. 《管理会计应用指引第 405 号——多维度盈利能力分析》](#)
[4. 《管理会计应用指引第 702 号——风险清单》](#)
[5. 《管理会计应用指引第 803 号——行政事业单位》](#)

财 政 部
2018 年 12 月 27 日

关于修订印发 2018 年度金融企业财务报表格式的通知

财会〔2018〕36 号

国务院有关部委、有关直属机构，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财政局，财政部驻各省、自治区、直辖市、计划单列市财政监察专员办事处，有关中央管理企业：

为进一步规范金融企业财务报表列报，保证会计信息质量，根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7 号）、《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》（财会〔2017〕8 号）、《企业会计准则第 24 号——套期会计》（财会〔2017〕9 号）、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（财会〔2017〕14 号，以上四项统称新金融工具准则）、《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号，简称新收入准则）、《企业会计准则第 16 号——政府补助》（财会〔2017〕15 号）、《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》（财会〔2017〕13 号）等七项企业会计准则的新变化，以及企业会计准则实施情况，我部对金融企业财务报表格式进行了修订，现予印发。

已执行新金融工具准则与新收入准则的金融企业应当按照企业会计准则和本通知要求编制财务报表；已执行新金融工具准则但未执行其他新准则的金融企业可参照本通知要求编制财务报表；已执行其他新准则但尚未执行新金融工具准则的金融企业暂不执行本通知要求。金融企业对不存在相应业务的报表项目可根据重要性原则并结合本企业的实际情况进行必要删减，对确需单独列示的内容可增加报表项目。执行本通知要求的金融企业不再执行我部于 2006 年 10 月 13 日印发的《企业会计准则——应用指南》（财会〔2006〕18 号）中的财务报表格式。

金融企业在执行中有何问题，请及时反馈我部。

附件：[2018 年度金融企业财务报表格式](#)

财 政 部
2018 年 12 月 26 日

关于取消 20 项税务证明事项的公告

国家税务总局公告 2018 年第 65 号

为贯彻落实党中央、国务院关于减证便民、优化服务的部署要求，根据《国务院办公厅关于做好证明事项清理工作的通知》（国办发〔2018〕47 号），按照《国家税务总局关于实施进一步支持和服务民营经济发展若干措施的通知》（税总发〔2018〕174 号）的安排，税务总局决定取消 20 项税务证明事项（详见附件），现予以发布。自发布之日起，附件所列证明事项停止执行。附件所列证明事项涉及的规范性文件，按程序修改后另行发布。

各级税务机关应认真落实取消税务证明事项有关工作，不得保留或变相保留，不得将税务机关的核查义务转嫁纳税人；应及时修改涉及取消事项的相关规定、表证单书和征管流程，明确事中事后监管要求；要树立诚信推定、风险监控、信用管理相关理念，进一步减少纳税人向税务机关报送的资料，探索推行告知承诺制。

各级税务机关应以本次清理工作为契机，进一步转变管理方式，规范监管行为，优化营商环境，更好地为市场主体增便利、添活力。

本公告自发布之日起施行。

特此公告。

附件：[取消的税务证明事项目录](#)

国家税务总局
2018 年 12 月 28 日

关于继续有效的个人所得税优惠政策目录的公告

财政部 税务总局公告 2018 年第 177 号

为贯彻落实修改后的《中华人民共和国个人所得税法》，现将继续有效的个人所得税优惠政策涉及的文件目录予以公布。

特此公告。

附：[继续有效的个人所得税优惠政策涉及的文件目录](#)

财政部 税务总局
2018 年 12 月 29 日

关于统一全国财政电子票据式样和财政机打票据式样的通知

财综〔2018〕72 号

党中央有关部门，国务院各部委、各直属机构，全国人大常委会办公厅，全国政协办公厅，高法院，高检院，有关人民团体，有关中央企业，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财政局：

为进一步深化财政票据领域“放管服”改革，按照个人所得税改革相关要求做好个人所得税专项附加扣除相关工作，加快推进财政电子票据管理改革，根据《财政票据管理办法》（财政部令第 70 号）、《财政部关于全面推开财政电子票据管理改革的通知》（财综〔2018〕62 号）规定，决定统一规范全国财政票据式样，启用全国统一的财政电子票据式样和财政机打票据式样。现将有关事项通知如下：

一、自 2019 年 1 月 1 日起，启用全国统一的财政电子票据式样和财政机打票据式样（具体式样见附件 1 和附件 2）。全国统一的财政电子票据式样和财政机打票据式样由财政部设计，各级财政部门按照职责权限做好相关管理工作。考虑到系统升级改造、票据管理实际情况，原则上各地区可设置一年过渡期，过渡期内各地区原有票据式样和全国统一的票据式样并行。

二、全国统一的财政电子票据式样和财政机打票据式样适用于各类财政票据。各类财政票据的适用范围及其他管理要求不因票据式样而改变。非税收入一般缴款书按照财政部有关规定执行。

三、为确保财政票据编码在全国范围内的唯一性，财政电子票据编码和财政机打票据编码应按全国统一的编码规则进行编制。财政电子票据编码按照《关于稳步推进财政电子票据管理改革的试点方案》（财综〔2017〕32号）规定的编码规则编制。财政机打票据编码参照财政电子票据编码规则，由财政机打票据代码和财政机打票据号码两部分组成。其中，财政机打票据代码设计为9位，在财政电子票据代码规则基础上，前面增加数字“1”；票据号码设计为10位，采用顺序号。

四、各级财政部门要高度重视全国统一的财政电子票据式样和财政机打票据式样启用工作，要根据本地区实际，制定切实可行的实施方案，做好全国统一票据式样的启用工作和原有式样票据的清理、核销等工作，确保相关工作平稳有序开展。

五、各级财政部门应积极开展本地区财政电子票据入账工作，推动财政电子票据的接收及归档。满足《会计档案管理办法》第八条、第九条所列条件的单位，可以财政电子票据数据文件为依据进行会计处理，并按照电子档案管理要求对电子票据进行归档保管。财政电子票据入账报销单位，应及时将电子票据入账状态、入账时间、入账金额等信息反馈至财政部门。不满足《会计档案管理办法》第八条、第九条所列条件的单位，可以财政电子票据版式文件打印件入账，并对电子票据及纸质打印件进行归档保管，同时建立纸质打印件与电子票据的检索关系。各单位应建立健全相关内部控制制度，确保票据真实可靠，并防止票据重复入账报销。

各级财政部门在启用全国统一的财政电子票据式样和财政机打票据式样工作中，如遇到新情况新问题，应当及时向财政部综合司（财政票据监管中心）反馈。

联系人：代宽 010-68554068

附件：[1. 财政电子票据式样](#)

[2. 财政机打票据式样](#)

财 政 部

2018年12月19日

中华人民共和国耕地占用税法

（2018年12月29日第十三届全国人民代表大会常务委员会第七次会议通过）

第一条 为了合理利用土地资源，加强土地管理，保护耕地，制定本法。

第二条 在中华人民共和国境内占用耕地建设建筑物、构筑物或者从事非农业建设的单位和个人，为耕地占用税的纳税人，应当依照本法规定缴纳耕地占用税。

占用耕地建设农田水利设施的，不缴纳耕地占用税。

本法所称耕地，是指用于种植农作物的土地。

第三条 耕地占用税以纳税人实际占用的耕地面积为计税依据，按照规定的适用税额一次性征收，应纳税额为纳税人实际占用的耕地面积（平方米）乘以适用税额。

第四条 耕地占用税的税额如下：

（一）人均耕地不超过一亩的地区（以县、自治县、不设区的市、市辖区为单位，下同），每平方米为十元至五十元；

（二）人均耕地超过一亩但不超过二亩的地区，每平方米为八元至四十元；

（三）人均耕地超过二亩但不超过三亩的地区，每平方米为六元至三十元；

（四）人均耕地超过三亩的地区，每平方米为五元至二十五元。

各地区耕地占用税的适用税额，由省、自治区、直辖市人民政府根据人均耕地面积和经济发展等情况，在前款规定的税额幅度内提出，报同级人民代表大会常务委员会决定，并报全国人民代表大会常务委员会和国务院备案。

各省、自治区、直辖市耕地占用税适用税额的平均水平，不得低于本法所附《各省、自治区、直辖市耕地占用税平均税额表》规定的平均税额。

第五条 在人均耕地低于零点五亩的地区，省、自治区、直辖市可以根据当地经济发展情况，适当提高耕地占用税的适用税额，但提高的部分不得超过本法第四条第二款确定的适用税额的百分之五十。具体适用税额按照本法第四条第二款规定的程序确定。

第六条 占用基本农田的，应当按照本法第四条第二款或者第五条确定的当地适用税额，加按百分之一百五十征收。

第七条 军事设施、学校、幼儿园、社会福利机构、医疗机构占用耕地，免征耕地占用税。

铁路线路、公路线路、飞机场跑道、停机坪、港口、航道、水利工程占用耕地，减按每平方米二元的税额征收耕地占用税。

农村居民在规定用地标准以内占用耕地新建自用住宅，按照当地适用税额减半征收耕地占用税；其中农村居民经批准搬迁，新建自用住宅占用耕地不超过原宅基地面积的部分，免征耕地占用税。

农村烈士遗属、因公牺牲军人遗属、残疾军人以及符合农村最低生活保障条件的农村居民，在规定用地标准以内新建自用住宅，免征耕地占用税。

根据国民经济和社会发展的需要，国务院可以规定免征或者减征耕地占用税的其他情形，报全国人民代表大会常务委员会备案。

第八条 依照本法第七条第一款、第二款规定免征或者减征耕地占用税后，纳税人改变原占地用途，不再属于免征或者减征耕地占用税情形的，应当按照当地适用税额补缴耕地占用税。

第九条 耕地占用税由税务机关负责征收。

第十条 耕地占用税的纳税义务发生时间为纳税人收到自然资源主管部门办理占用耕地手续的书面通知的当日。纳税人应当自纳税义务发生之日起三十日内申报缴纳耕地占用税。

自然资源主管部门凭耕地占用税完税凭证或者免税凭证和其他有关文件发放建设用地批准书。

第十一条 纳税人因建设项目施工或者地质勘查临时占用耕地，应当依照本法的规定缴纳耕地占用税。纳税人在批准临时占用耕地期满之日起一年内依法复垦，恢复种植条件的，全额退还已经缴纳的耕地占用税。

第十二条 占用园地、林地、草地、农田水利用地、养殖水面、渔业水域滩涂以及其他农用地建设建筑物、构筑物或者从事非农业建设的，依照本法的规定缴纳耕地占用税。

占用前款规定的农用地的，适用税额可以适当低于本地区按照本法第四条第二款确定的适用税额，但降低的部分不得超过百分之五十。具体适用税额由省、自治区、直辖市人民政府提出，报同级人民代表大会常务委员会决定，并报全国人民代表大会常务委员会和国务院备案。

占用本条第一款规定的农用地建设直接为农业生产服务的生产设施的，不缴纳耕地占用税。

第十三条 税务机关应当与相关部门建立耕地占用税涉税信息共享机制和工作配合机制。县级以上地方人民政府自然资源、农业农村、水利等相关部门应当定期向税务机关提供农用地转用、临时占地等信息，协助税务机关加强耕地占用税征收管理。

税务机关发现纳税人的纳税申报数据资料异常或者纳税人未按照规定期限申报纳税的，可以提请相关部门进行复核，相关部门应当自收到税务机关复核申请之日起三十日内向税务机关出具复核意见。

第十四条 耕地占用税的征收管理，依照本法和《中华人民共和国税收征收管理法》的规定执行。

第十五条 纳税人、税务机关及其工作人员违反本法规定的，依照《中华人民共和国税收征收管理法》和有关法律法规的规定追究法律责任。

第十六条 本法自2019年9月1日起施行。2007年12月1日国务院公布的《中华人民共和国耕地占用税暂行条例》同时废止。

附：

各省、自治区、直辖市耕地占用税平均税额表

省、自治区、直辖市	平均税额 (元/平方米)
上海	45
北京	40
天津	35
江苏、浙江、福建、广东	30
辽宁、湖北、湖南	25
河北、安徽、江西、山东、河南、重庆、四川	22.5
广西、海南、贵州、云南、陕西	20
山西、吉林、黑龙江	17.5
内蒙古、西藏、甘肃、青海、宁夏、新疆	12.5

图表：各省、自治区、直辖市耕地占用税平均税额表

中华人民共和国车辆购置税法

(2018年12月29日第十三届全国人民代表大会常务委员会第七次会议通过)

第一条 在中华人民共和国境内购置汽车、有轨电车、汽车挂车、排气量超过一百五十毫升的摩托车（以下统称应税车辆）的单位和個人，为车辆购置税的納税人，应当依照本法规定缴纳车辆购置税。

第二条 本法所称购置，是指以购买、进口、自产、受贈、获奖或者其他方式取得并自用应税车辆的行为。

第三条 车辆购置税实行一次性征收。购置已征车辆购置税的车辆，不再征收车辆购置税。

第四条 车辆购置税的税率为百分之十。

第五条 车辆购置税的应纳税额按照应税车辆的计税价格乘以税率计算。

第六条 应税车辆的计税价格，按照下列规定确定：

（一）納税人购买自用应税车辆的计税价格，为納税人实际支付给销售者的全部价款，不包括增值税税款；

（二）納税人进口自用应税车辆的计税价格，为关税完税价格加上关税和消费税；

（三）納税人自产自用应税车辆的计税价格，按照納税人生产的同类应税车辆的销售价格确定，不包括增值税税款；

（四）納税人以受贈、获奖或者其他方式取得自用应税车辆的计税价格，按照购置应税车辆时相关凭证载明的价格确定，不包括增值税税款。

第七条 納税人申报的应税车辆计税价格明显偏低，又无正当理由的，由税务机关依照《中华人民共和国税收征收管理法》的规定核定其应纳税额。

第八条 納税人以外汇结算应税车辆价款的，按照申报納税之日的人民币汇率中间价折合成人民币计算缴纳税款。

第九条 下列车辆免征车辆购置税：

- （一）依照法律规定应当予以免税的外国驻华使馆、领事馆和国际组织驻华机构及其有关人员自用的车辆；
- （二）中国人民解放军和中国人民武装警察部队列入装备订货计划的车辆；
- （三）悬挂应急救援专用号牌的国家综合性消防救援车辆；
- （四）设有固定装置的非运输专用作业车辆；
- （五）城市公交企业购置的公共汽电车辆。

根据国民经济和社会发展的需要，国务院可以规定减征或者其他免征车辆购置税的情形，报全国人民代表大会常务委员会备案。

第十条 车辆购置税由税务机关负责征收。

第十一条 纳税人购置应税车辆，应当向车辆登记地的主管税务机关申报缴纳车辆购置税；购置不需要办理车辆登记的应税车辆的，应当向纳税人所在地的主管税务机关申报缴纳车辆购置税。

第十二条 车辆购置税的纳税义务发生时间为纳税人购置应税车辆的当日。纳税人应当自纳税义务发生之日起六十日内申报缴纳车辆购置税。

第十三条 纳税人应当在向公安机关交通管理部门办理车辆注册登记前，缴纳车辆购置税。

公安机关交通管理部门办理车辆注册登记，应当根据税务机关提供的应税车辆完税或者免税电子信息对纳税人申请登记的车辆信息进行核对，核对无误后依法办理车辆注册登记。

第十四条 免税、减税车辆因转让、改变用途等原因不再属于免税、减税范围的，纳税人应当在办理车辆转移登记或者变更登记前缴纳车辆购置税。计税价格以免税、减税车辆初次办理纳税申报时确定的计税价格为基准，每满一年扣减百分之十。

第十五条 纳税人将已征车辆购置税的车辆退回车辆生产企业或者销售企业的，可以向主管税务机关申请退还车辆购置税。退税额以已缴税款为基准，自缴纳税款之日起至申请退税之日，每满一年扣减百分之十。

第十六条 税务机关和公安、商务、海关、工业和信息化等部门应当建立应税车辆信息共享和工作配合机制，及时交换应税车辆和纳税信息资料。

第十七条 车辆购置税的征收管理，依照本法和《中华人民共和国税收征收管理法》的规定执行。

第十八条 纳税人、税务机关及其工作人员违反本法规定的，依照《中华人民共和国税收征收管理法》和有关法律法规的规定追究法律责任。

第十九条 本法自2019年7月1日起施行。2000年10月22日国务院公布的《中华人民共和国车辆购置税暂行条例》同时废止。

关于发行2018年印花税票的公告

国家税务总局公告2018年第64号

2018年印花税票已印制完成并开始发行，现将有关事项公告如下：

一、税票图案内容

2018年印花税票以“红色税收记忆”为题材，一套9枚，各面值及图名分别为：1角（红色税收记忆·中央税务局）、2角（红色税收记忆·建章立制）、5角（红色税收记忆·征收管理）、1元（红色税收记忆·陕甘宁边区税务局）、2元（红色税收记忆·民主评税）、5元（红色税收记忆·取予结合）、10元（红色税收记忆·华北税务局）、50元（红色税收记忆·队伍建设）、100元（红色税收记忆·支战促建）。

印花税票图案右侧印有“中国印花税票”字样和图名；右上方印有面值，左上方有镂空篆体“税”字。各枚印花税票底边右侧按票面金额从小到大印有顺序号（9-X），左侧印有“2018”字样。

二、税票规格与包装

2018年印花税票打孔尺寸为50mm×30mm，齿孔度数为13.5×13.5。20枚1张，每张尺寸230mm×170mm，左右两侧出孔到边。各面值包装均为100张1包，5包1箱，每箱共计10000枚（20枚×100张×5包）。

三、税票防伪措施

- (一) 采用哑铃异形齿孔，左右两边居中；
- (二) 图内红版全部采用特制防伪油墨；
- (三) 每张税票喷 7 位连续墨号；
- (四) 其他技术及纸张防伪措施。

四、发行数量

2018 年印花税票发行 5700 万枚，各面值发行量分别为：1 角票 100 万枚、2 角票 100 万枚、5 角票 200 万枚、1 元票 1000 万枚、2 元票 500 万枚、5 元票 2700 万枚、10 元票 700 万枚、50 元票 100 万枚、100 元票 300 万枚。

五、其他事项

2018 年印花税票自本公告公布之日起启用，以前年度发行的各版印花税票仍然有效。
特此公告。

国家税务总局
2018 年 12 月 27 日

关于税务部门罚没收入等政府非税收入管理有关事项的通知

财税〔2018〕161 号

国家税务总局，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财政局：

为贯彻落实党和国家机构改革工作，明确改革后税务部门罚没收入等政府非税收入管理要求，现就有关事项通知如下：

一、税务部门在税收征缴过程中收取或产生的相关罚没收入、利息收入和违约金收入，全额上缴中央国库。

二、相关罚没收入，是指税务部门收取的各项罚没收入，不包括随各税种税款加收的滞纳金和罚款；利息收入，是指税务代保管资金账户中资金产生的利息收入；违约金收入，是指因税务部门委托代征人未履行代征义务，税务部门按《委托代征协议书》约定向代征人收取的违约金。

三、税务部门收取的上述罚没收入缴库时填列政府收支分类科目一般公共预算收入“税务部门罚没收入”（103050107 目）科目；利息收入缴库时填列政府收支分类科目一般公共预算收入“其他利息收入”（103070599 目）科目；违约金收入缴库时填列政府收支分类科目一般公共预算收入“其他收入”（1039999 项）科目。

四、各部门应严格执行上述规定，确保相关政府非税收入及时、足额上缴中央国库。

五、本通知自 2019 年 1 月 1 日起施行。

财政部
2018 年 12 月 26 日

北京·上海·杭州·深圳·成都·南京·宁波·无锡·苏州·济南·香港·洛杉矶
更多联系方式 · <http://www.zhcpa.cn/>

