

本 辑 要 目

总会动态

中国会计学会 关于举办政府会计基本准则实施与应用高级培训班的通知.....	2
中国注册会计师协会 关于印发《中国注册会计师协会 2016 年度教育培训计划》的通知	5
中国注册会计师协会 关于举办《财务管理人员实务操作与素质提升》系列培训班的通知	10
中国注册会计师协会 关于 2016 年举办《新常态下企业财务管理转型升级与人才培养系列专题培训班》的通知	12
中国注册会计师协会 关于 2016 年继续举办《行政事业单位财务和管理人员综合能力提升专题培训班》的通知	14
中国注册会计师协会 关于不再参与美国管理会计师协会（IMA）所属美国注册管理会计师（CMA）项目推广的声明	16

财税信息

国家税务总局 关于企业研究开发费用税前加计扣除政策有关问题的公告.....	16
关于《国家税务总局关于企业研究开发费用税前加计扣除政策有关问题的公告》的解读	19

国家税务总局 关于营业税改征增值税试点期间有关增值税问题的公告.....23

关于《国家税务总局关于营业税改征增值税试点期间有关增值税问题的公告》的解读24

财税咨询

“一照一码” 配套改革：尽快清理账户25

例解小微企业第四季度企业所得税申报表27

汇算清缴：应重视业务招待费的纳税调整30

企业所得税汇算清缴 关键环节别忘了32

非货币性资产投资 计税基础应时而动34

盈余积累转增资本如何计算个人所得税35

所得税预缴与汇缴中的权限待明确37

财经数据

.....40

新春贺辞

过去的一年，我国经济运行尽管遇到了冲击与挑战，但这一切都会像不久前遭遇的极寒，严冬已是强弩之末，温暖的春天依旧会欣然而至。

值此新春到来之际，中总协、中会学轻工分会秘书处，谨向给予我们工作支持的会员单位和轻工财务系统的新老朋友，致以问候和祝福，祝你们在新的一年里，身体健康，工作顺利，阖家幸福！

新春伊始，我们要紧跟经济迈进的步伐，以“互联网+”为驱动，以财税改革为契机，让财务管理工作融入大数据的舞台，在本职工作中树立大局意识，立足当前，着眼未来，把应对现实挑战，推动长远发展和实施改革攻坚紧密结合起来，用改革新成效谱写发展新篇章。

愿我们在 2016，把握机遇，勤勉工作，赢取挑战，收获成果。

中总协、中会学轻工分会

秘书处

2016 年 1 月 28 日

中国会计学会文件

会学[2016]2 号

关于举办政府会计基本准则实施与应用 高级培训班的通知

各有关单位：

财政部近期发布的《政府会计基本准则》将于 2017 年 1 月 1 日起在国家机关、军队、政党组织、社会团体、事业单位等施行。《政府会计基本准则》对于准确反映政府运行成本，科学评价政府绩效，提升政府工作透明度具有重要意义，同时也将推动相关单位的会计工作从核算型向管理型转变，从报账、记账为主向管理、分析、决策并重转变，单位财务信息将得到更多重视。为了推动政府会计基本准则精准“落地”，帮助相关单位会计人员应对新挑战，掌握新本领，提升新素质，中国会计学会决定于今年上半年，举办 5 期培训班。聘请财政部政府会计基本准则起草者和造诣精深的理论界专家，重点讲解《政府会计基本准则》出台背景、主要思路、重点内容、基本功能、制度衔接，以及《权责发生制政府综合财务报告》、《行政事业单位会计制度》、《预算法》、《行政事业单位国有资产管理条例》、《关于全面推进行政事业单位内部控制建设的指导意见》等相关法规的实施与执行（课程安排详见附件 1）。现将有关事项通知如下：

一、培训对象

- 1、各级政府和部门、事业单位、社会团体财会、内审人员；
- 2、军队各单位具有中级以上职称的财会、内审人员；
- 3、高等院校会计专业教师；
- 4、会计师事务所相关人员及从事审计工作的项目负责人。

二、培训时间、地点

厦门 1 班，2016 年 3 月 18—21 日，18 日（周五）报到。培训地点为厦门国家会计学院。

厦门 2 班，2016 年 4 月 15—18 日，15 日（周五）报到。培训地点为厦门国家会计学院。

北京班，2016 年 5 月 13—16 日，13 日（周五）报到。培训地点为北京国家会计学院。

成都班，2016 年 6 月 17—20 日，17 日（周五）报到。培训地点为成都市（具体地点另行通知）。

厦门 3 班，2016 年 7 月 22—25 日，22 日（周五）报到。培训地点为厦门国家会计学院。

三、培训报名

1、传真报名。请您填写《2016 年政府会计基本准则实施与应用高级培训班报名回执》（详见附件 2），加盖单位公章后传真至中国会计学会培训部（010-68536090）。

2、报名审核。中国会计学会将对学员资格进行审核，并以电子邮件或短信方式通知您报名是否成功。培训班开班前 1 周，我们再以电子邮件或短信通知您具体报到事宜，并将报到事项在中国会计学会网站（www.asc.org.cn）公布。

3、培训班自本通知发出之日起开始报名，开班前 1 周停止报名。鉴于场地、名额有限，额满后实时截止报名。

近期发现有机构假冒中国会计学会名义发放《培训通知》，中国会计学会郑重声明没有授权任何机构承办培训班。如需了解准确的中国会计学会培训班信息，请登录中国会计学会官网（www.asc.org.cn）的“培训信息”、“学会通知”栏目查阅，或直接与中国会计学会培训部联系。

四、培训费用

1、培训费。参加培训的学员，每人收取 2000 元培训费。培训费请在报到现场交纳（现金、刷卡均可），也可提前汇款至中国会计学会：

开户单位：中国会计学会

开户银行：兴业银行北京首体支行

账 号：32 128 01 001 000614 71

2、食宿费。培训班统一安排食宿，食宿费自理。双人标间食宿费标准约为每人每天 300 元左右。

未尽事宜，请与中国会计学会培训部联系。

联系电话：010-68522625、13911728519、13911728529

电子信箱：asc68522625@163.com

地址：北京市西城区月坛南街 14 号月新大厦六层 609

邮编：100045

- 附件：** 1、政府会计基本准则实施与应用高级培训班课程表
2、2016 年政府会计基本准则实施与应用高级培训班报名回执

中国会计学会
2016 年 1 月 22 日

附件 2

2016 年政府会计基本准则实施与应用高级培训班 _____（班）报名回执

单位名称				
联系人姓名			手机/ 电子邮箱	
学员姓名(正 楷填写)	性别	职称/职务	住宿标准(双 人标间/单间)	联系方式
				座机: 手机: Email:
				座机: 手机: Email:
				座机: 手机: Email:
需要授课老师解答的问题:			单位盖章	

- 注：** (1) 本表可从中国会计学会网站（www.asc.org.cn）下载、复印。
(2) 座机、手机、Email 用正楷填写，以避免我们无法通知到您。
(3) 填好并盖章后，请将本回执传真至中国会计学会培训部（010—68536090），或发送邮箱 asc68522625@163.com，额满后实时截止报名。

关于印发《中国总会计师协会 2016 年度 教育培训计划》的通知

中总秘〔2016〕2 号

各地方总会计师协会、各分会，各理事及理事单位、会员及会员单位，各委托培训机构：

为积极贯彻落实十八届五中全会精神和“十三五”规划新理念，主动参与财税体制改革总体进程，不断提升协会教育培训工作质量，更好地为财政会计中心工作服务、为行业健康发展服务、为会员和财会人员能力素质提升服务，根据协会 2015 年度教育培训工作开展情况及 2016 年度行业教育培训需求，特制定《中国总会计师协会 2016 年度教育培训计划》，现予以印发，请认真学习并积极组织人员参加。

附件：《中国总会计师协会 2016 年度教育培训计划》

中国总会计师协会秘书处
二〇一六年元月七日

附件：

中国总会计师协会 2016 年教育培训计划

序号	培训（研讨）班名称	培训（研讨）内容	主（承）办单位	培训天数	培训期数	培训时间	培训地点
一、总会计师大讲堂							
1	国学智慧与管理之道	1、研读国学经典、品味国学真谛、汲取国学智慧，修心养性、启心开智。 2、探讨以仁（人）为本的管理基础，以德为先的管理前提，以义为重的管理方针，以和为贵的管理艺术，以礼为数，以法为准的管理手段，义利兼顾的管理目标，无为不争的管理心态。	中总协培训部	1 天	1 期	5 月	上海
2	互联网+与企业财务转型升级	1、互联网金融平台 2、管理会计信息化 3、财务共享服务中心管理升级和技术升级	中总协培训部	1 天	1 期	10 月	深圳

序号	培训（研讨）班名称	培训（研讨）内容	主（承）办单位	培训天数	培训期数	培训时间	培训地点
	级	4、工业 4.0 与大数据、云计算和移动互联网 5、业财融合与价值创造 6、知名企业参访					
二、企业类专题培训							
3	新常态下企业财务管理转型升级与人才培养	专题一、 管理会计理论实践与企业战略工具方法应用 专题二、 决策支持型财务的全面预算管理实施操作技巧 专题三、 管理会计多维视角下的战略成本管理实战 专题四、“互联网+” 背景下企业投融资实操与营运资金风险管理 专题五、 管理会计技能与企业内部控制实施环节管控 专题六、 财务报告分析与财务风险防范 专题七、 企业会计准则最新变动与难点梳理实战应用 专题八、 税务稽查最新趋势与企业全面纳税筹划实务技巧	中总协委托培训机构	5 天	17 期	4-12 月	昆明 厦门 成都 广西 贵阳 青岛 西宁 呼和浩特 大连 云南 成都 长沙 厦门 上海 海南
4	基于风险管理的内部控制及内部审计实战技能	专题一：企业基于风险管理的内部控制 1、风险管理预备知识 2、财务风险评估 3、战略风险评估 专题二：企业内部控制审计体系与方法 1、内控审计的体系与方法 2、特定内控项目的审计 3、基于数据分析的内控缺陷识别	中总协委托培训机构	3 天	1 期	4 月	扬州
5	资金管理、危机管理与风险防范应对	1、企业财务风险的分析与防范 2、防范财务风险的重点业务领域及存在的主要问题 3、资金运营必要的预算体系与后期监控机制的建立	中总协委托培训机构	3 天	1 期	6 月	拉萨
6	企业内部控制与法律风险防范	专题一：企业内部控制 1、企业内控建设流程与方法 2、内控评价与审计 3、内控信息化建设 专题二：法律风险 1、财务人员的法律意识提升与培养 2、合同、抵押等日常法律问题与解决方案	中总协委托培训机构	2 天	3 期	8、10 月	大连 南宁

序号	培训（研讨）班名称	培训（研讨）内容	主（承）办单位	培训天数	培训期数	培训时间	培训地点
7	财务共享服务中心建设与运营、运营风险的管控	1、共享服务的特征和财务共享服务中心建设的优势 2、实施财务共享服务中心建设的可行性分析 3、财务共享服务中心建设的项目管理 4、云计算、大数据、互联网背景下的财务共享服务 5、财务共享服务中心运营风险的管控	中总协委托培训机构	3天	1期	5月	西安
8	财务报表分析与会计准则最新变化	专题一：财务报表分析 1、资产负债表分析 2、利润表分析 3、现金流量表分析 4、财务报告撰写 专题二：会计准则最新变化 1、最新会计准则政策解读与案例分析 2、最新会计准则改革与财务工作的启发	中总协委托培训机构	3天	2期	5、6月	厦门 青岛
9	新常态下预算管理体系建设与优化、成本管理及绩效管理	1、基于战略的企业全面预算构建与实施 2、现代企业成本管理的理论框架 3、现代企业成本管理的方法研究与案例分析 4、现代企业成本管理、绩效管理的操作 5、预算管理、成本管理、绩效管理的结合	中总协委托培训机构	3天	1期	7月	银川
10	资本运营、投融资管理与企业并购重组的政策与实务	1、了解我国的资本运营、投融资、并购政策 2、理解兼并收购的风险源，掌握解决风险管控的理念、方法及最新实务和机制建设 3、改善企业资本运作的理念、思维、视野，提高资本运作能力 4、掌握基于各种交易目的的方案设计要点 5、掌握兼并收购中税务、会计、评估和法律等处理	中总协委托培训机构	3天	1期	8月	烟台
11	财税管控及利润管理、税务筹划实务操作、营改增	1、税收政策热点与筹划平台 2、流转税的税务筹划案例解析 3、所得税税务筹划案例解析 4、营改增最新政策解读	中总协委托培训机构	3天	1期	10月	珠海
12	税务检查与风险应对	模块一：税务检查 1、纳税评估与税务稽查的关系、评估重点 2、纳税风险评估指标及运用 3、纳税评估的分析方法及数据模型 模块二：风险应对 1、各税种纳税评估要点、常见风险及应对策略	中总协委托培训机构	3天	3期	7、9、12月	贵阳 西安 深圳

序号	培训（研讨）班名称	培训（研讨）内容	主（承）办单位	培训天数	培训期数	培训时间	培训地点
23	《会计档案管理办法》解析暨全国会计档案管理实务培训	1、《会计档案管理办法》解析 2、会计档案管理中存在的问题与解决措施	中总协委托培训机构	3 天	4 期	3-12 月	桂林 西宁 青岛 杭州
三、管理会计专题培训班							
24	管理会计师专业能力培训	1、财务报表分析与企业绩效提升 2、互联网+时代的企业战略管理与风险防范 3、公司治理与审计实务 4、信息化背景下的管理会计实务操作与应用 5、全面预算管理的理论与实务 6、企业税务管理与筹划实务	中总协委托培训机构	5 天	10 期	3-12 月	全国
25	新常态下企业管理会计人才培养工程研修	1、经济发展新常态及其对企业发展的影响 2、我国企业管理会计人才培养现状分析 3、经济发展新常态下的企业管理会计人才培养模式分析	中总协委托培训机构	3 天	1 期	11 月	海口
26	管理会计技能提升与所得税汇算清缴	专题一：管理会计技能提升 1、集团公司战略与财务战略和管控机制的整合 2、全面预算管理 3、绩效管理与业绩评价 4、战略成本管理 5、集团公司资金管控模式的创新与实践 专题二：所得税汇算清缴 1、所得税汇算清缴实务	中总协委托培训机构	3 天	9 期	3-11 月	昆明 深圳 成都 乌鲁木齐 呼和浩特 西宁 重庆
四、行政事业单位专题培训							
27	新《预算法》与《政府会计准则——基本准则》背景下行政事业单位财务会计	1、《预算法》修改内容解析与应用 2、《政府会计准则——基本准则》难点解析与应用 3、《财政总预算会计制度》应用全面解析 4、国务院批转财政部关于《权责发生制政府综合财务报告制度改革方案》全面解析与行政事业单位会计改革最新变动与趋势分析 5、新《行政单位财务规则》、《行政单位会计制度》	中总协委托培训机构	5 天	16 期	全年	海南 杭州 厦门 云南 拉萨 青岛 银川 呼和

序号	培训（研讨）班名称	培训（研讨）内容	主（承）办单位	培训天数	培训期数	培训时间	培训地点
	管理实操	和《新旧行政单位会计制度有关衔接问题的处理规定》解析与应用 6、新《事业单位财务规则》、《事业单位会计准则》、《事业单位会计制度》与《新旧事业单位会计制度有关衔接问题的处理规定》的实际应用解析 7、新《高等学校会计制度》和《医院会计制度》解析与应用 8、新规则下行政事业单位的收入管理 9、新规则下行政事业单位支出管理 10、新规则下行政事业单位净资产管理 11、新规则下行政事业单位国有资产管理 12、新规则下行政事业单位负债管理					浩特 西宁 成都 贵阳 长沙 广西 重庆 深圳
28	新《预算法》背景下行政事业单位预算绩效管理和内部控制应用	1、财税体制改革进度及趋势解析 2、《预算法》修改内容解析与应用 3、中期财政规划与三年滚动预算操作实务 4、行政性事业单位绩效工资管理 5、新规则下行政事业单位的绩效预算及决算管理 6、行政事业单位内部控制	中总协委托培训机构	5 天	15 期	全年	昆明 重庆 成都 广西 贵阳 乌鲁木齐 哈尔滨 长春 云南 拉萨 上海 海南
五、境外培训项目							
32	美国密苏里州立大学 MBA 项目	1、组织行为 2、管理会计 3、投资管理 4、计量方法决策 5、高级财务管理 6、组织战略与政策 7、衍生品市场 8、国际财务管理 9、经济与全球化 10、高级财务研讨会 11、管理战略中的高级研讨会	中总协培训部	1 年	1 期	2016.08 至 2017.09	美国

关于举办《财务管理人员实务操作与素质提升》系列培训班的通知

中总秘〔2016〕5号

各地方总会计师协会（研究会）、各分会，各副会长单位，各常务理事、理事及会员单位等有关单位：

为深入推进会计强国战略，全面提升会计工作总体水平，推动经济更有效率、更加公平、更可持续发展，财政部继《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》之后，近期发布了《管理会计指引体系（征求意见稿）》，全面推进管理会计体系建设，是会计改革与发展的重要方向。

财务管理人员既是企业管理的参与者，也是公司战略决策的执行人，财务管理人员的道德修养和专业素质、分析判断和组织协调能力、参与决策和沟通交流能力直接关系企业转型升级和创新发展的成败。

为体现服务财政会计中心工作、服务行业健康发展、服务财会人员能力素质提升的教育培训工作宗旨，中国总会计师协会决定举办《财务管理人员实务操作与素质提升》系列培训班，由北京华夏星源国际文化传播有限公司具体承办。

本次系列培训课程旨在通过管理会计技能提升、所得税汇算清缴、财务报表分析、会计准则最新变化等专题讲解，全面提升企业财务管理人员的专业能力与业务素养，培养适应经济发展新常态、知识体系完备、富有创新精神的财务管理人员，为企业创新发展提供智力支撑和决策支持。

培训班具体工作方案及报名方式见本通知附件，欢迎各企业和相关单位组织人员参加培训学习。

附件：1、《财务管理人员实务操作与素质提升》系列培训班工作方案
2、《财务管理人员实务操作与素质提升》系列培训班报名回执表

中国总会计师协会秘书处

二〇一六年元月十四日

附件 2:

《财务管理人员实务操作与素质提升》 系列培训班报名回执表

单位名称					传 真	
通讯地址					邮 编	
联系人			联系方式			
学员姓名	性别	民族	职务	联系电话	手机号码	电子邮箱 地点

请将培训费汇至以下账号：

开户名：北京华夏星源国际文化传播有限公司

账 号：0109 0308 7001 2010 8782 728

开户行：北京银行金台路支行

学习顾问：王丹
电 话 ：010-85913279 传真：010-85913281 手机：18911280109

注：1、本报名表可复制；

2、请将参训地点（昆明、深圳、厦门、成都、青岛、乌鲁木齐）填入“地点”栏。

关于 2016 年举办《新常态下企业财务管理转型升级与人才培养系列专题培训班》的通知

中总秘〔2016〕4 号

各地方总会计师协会（研究会）、各分会，各副会长单位，各常务理事、理事、会员单位等各有关单位：

2016 年是十三五规划的开局之年，是推进结构性改革的攻坚之年，也是不断深化财税体制改革，建立现代财政制度的关键之年。随着中国发展改革与全球治理的深度融合，伴随互联网云计算和大数据技术的快速发展以及企业财务共享中心等新的财务管理模式的不断兴起，企业对财务管理人员的要求已经由传统的“报告型会计”向“战略经营型管理会计”转变。供给侧改革、创新驱动、转型升级对企业财务管理及会计工作提出新的目标和方向，要求企业财务管理人员必须牢固树立创新、协调、绿色、开放、共享的发展理念，主动适应和引领企业发展新常态，不断提升自身财务管理和会计工作专业能力和综合素养。

为进一步贯彻落实党的十八届五中全会和十三五规划总体部署，积极参与财税体制改革总体进程，主动发挥行业协会组织推动作用，加强会计人才培养，推动企业财务管理工作迈上新台阶，中国总会计师协会决定在 2016 年组织举办《新常态下企业财务管理转型升级与人才培养系列专题培训班》。

现将培训专题与安排予以印发，请各单位接到通知后积极做好相关人员的组织和报名工作。

- 附件：**1、2016 年《新常态下企业财务管理转型升级与人才培养系列专题培训班》工作方案
- 2、2016 年《新常态下企业财务管理转型升级与人才培养系列专题培训班》专题介绍
- 3、2016 年《新常态下企业财务管理转型升级与人才培养系列专题培训班》报名表

中国总会计师协会秘书处
二〇一六年元月七日

附件 3:

2016 年《新常态下企业财务管理转型升级与人才培养 系列专题培训班》报名表

单位(盖章):

时间: 年 月 日

单位名称					
地 址				邮 编	
联系人			联系电话		
E-mail			传 真		
参会人员姓名	性别	职务	手 机	时间及地点	住宿标准(打勾)
					单住 ☐ 合住 ☐
					单住 ☐ 合住 ☐
					单住 ☐ 合住 ☐
					单住 ☐ 合住 ☐
					单住 ☐ 合住 ☐
					单住 ☐ 合住 ☐
					单住 ☐ 合住 ☐
					单住 ☐ 合住 ☐
					单住 ☐ 合住 ☐
					单住 ☐ 合住 ☐
					单住 ☐ 合住 ☐
					单住 ☐ 合住 ☐
电汇金额	万 仟 佰 拾 元			电汇日期	
开 户 行	中国工商银行海淀支行营业 部			帐 号	02001516091000 16356
开户名称	北京国培创新教育科技有限公司				
期望与专家 交流的问题					

注: (1) 本报名表可传真到 010-82103251、82103250; 或发送电子邮件至:

cacfo@139.com

(2) 表中“合住”为 2 人合住。

(3) 本报名表可复制。

关于 2016 年继续举办《行政事业单位财务和 管理人员综合能力提升专题培训班》的通知

中总秘〔2016〕3 号

各地方总会计师协会（研究会）、各分会，各副会长单位，各常务理事、理事单位，会员单位及各行政事业、社会组织等有关单位：

中国总会计师协会（以下称：中总协）自 2009 年开始组织举办行政事业单位财务和管理人员相关专题培训班，七年来持续有效推进，受到各行政事业、机关院校和机关直属单位等的重视，相关领导、财会部门负责人、财务主管、业务骨干以及相关人士积极参加。党的十八大以来，为适应经济发展的新形势，国务院及财政部门又应时修订发布了一系列行政事业单位财务管理、规范经济活动的最新制度规定。为使行政事业及相关单位和相关部门领导与财务主管等人员及时学习并系统掌握行政事业单位最新财务管理制度，提升行政事业单位的会计服务质量和水平，提高规范单位经济活动和社会经济秩序的能力，根据相关单位和会员的提议与建议，经研究确定，中总协在 2016 年继续举办《行政事业单位财务和管理人员综合能力提升专题培训班》。

请各单位接到通知后，积极做好相关人员的组织和报名工作。

附件：1、2016 年《行政事业单位财务和管理人员综合能力提升专题培训班》

工作方案

2、2016 年《行政事业单位财务和管理人员综合能力提升专题培训班》

专题介绍

3、2016 年《行政事业单位财务和管理人员综合能力提升专题培训班》

报名表

中国总会计师协会秘书处

二〇一六年元月七日

附件 3:

2016 年《行政事业单位财务和管理人员综合能力提升 专题培训班》报名表

单位(盖章):

时间: 年 月 日

单位名称					
单位地址				邮编	
联系人		电 话			
E-mail		传 真			
参会人员姓名	性别	职务	手 机	时间及地点	住宿标准 (打勾)
					单住 ☐ 合住 ☐
					单住 ☐ 合住 ☐
					单住 ☐ 合住 ☐
					单住 ☐ 合住 ☐
					单住 ☐ 合住 ☐
					单住 ☐ 合住 ☐
					单住 ☐ 合住 ☐
					单住 ☐ 合住 ☐
					单住 ☐ 合住 ☐
					单住 ☐ 合住 ☐
					单住 ☐ 合住 ☐
					单住 ☐ 合住 ☐
电汇金额	万 仟 佰 拾 元			电汇日期	
开 户 行	中国工商银行海淀支行营业 部			帐 号	02001516091000 16356
开户名称	北京国培创新教育科技有限公司				
期望与专家 交流的问题					

注: (1) 本报名表可传真到 010-82103251、82103250; 或发送电子邮件至:

cacfo@139.com

(2) 表中“合住”为 2 人合住。

(3) 本报名表可复制。

关于不再参与美国管理会计师协会（IMA） 所属美国注册管理会计师（CMA） 项目推广的声明

中国总会计师协会（以下简称中总协）于 2010 年 10 月与国家外国专家局培训中心就美国管理会计师协会（IMA）所属美国注册管理会计师（CMA）项目签订合作推广协议，为期两年，2012 年 10 月到期。

协议到期后，中总协已向国家外国专家局培训中心提出不再续签协议，并停止一切与 CMA 项目有关的宣传和推广活动。中总协 2010 年 12 月 28 日签发的《关于组织开展美国管理会计师认证培训的通知》（中总秘[2010]74 号）同时废止。

但目前发现有社会培训机构仍使用中总协名义进行 CMA 项目宣传推广。鉴于国家外国专家局培训中心 2015 年 12 月 1 日在其网站发布了《关于与美国管理会计师协会（IMA）终止合作的公告》，中总协郑重声明：自中总协与国家外国专家局培训中心合作推广协议到期日起，CMA 项目的市场推广、宣传和商业运作等活动均与中总协无关。请各培训机构在 CMA 项目宣传推广中不得再使用“中国总会计师协会认可”等表述或中总协 LOGO。敬请配合。

特此声明。

中国总会计师协会
二〇一六年一月七日

财税信息

国家税务总局 关于企业研究开发费用 税前加计扣除政策有关问题的公告

国家税务总局公告 2015 年第 97 号

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例（以下简称税法）、《财政部国家税务总局科技部关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》（财税〔2015〕119 号，以下简称《通知》）规定，现就落实完善研究开发费用（以

下简称研发费用) 税前加计扣除政策有关问题公告如下:

一、研究开发人员范围

企业直接从事研发活动人员包括研究人员、技术人员、辅助人员。研究人员是指主要从事研究开发项目的专业人员;技术人员是指具有工程技术、自然科学和生命科学中一个或一个以上领域的技术知识和经验,在研究人员指导下参与研发工作的人员;辅助人员是指参与研究开发活动的技工。

企业外聘研发人员是指与本企业签订劳务用工协议(合同)和临时聘用的研究人员、技术人员、辅助人员。

二、研发费用归集

(一) 加速折旧费用的归集

企业用于研发活动的仪器、设备,符合税法规定且选择加速折旧优惠政策的,在享受研发费用税前加计扣除时,就已经进行会计处理计算的折旧、费用的部分加计扣除,但不得超过按税法规定计算的金额。

(二) 多用途对象费用的归集

企业从事研发活动的人员和用于研发活动的仪器、设备、无形资产,同时从事或用于非研发活动的,应对其人员活动及仪器设备、无形资产使用情况做必要记录,并将其实际发生的相关费用按实际工时占比等合理方法在研发费用和生产经营费用间分配,未分配的不得加计扣除。

(三) 其他相关费用的归集与限额计算

企业在一个纳税年度内进行多项研发活动的,应按照不同研发项目分别归集可加计扣除的研发费用。在计算每个项目其他相关费用的限额时应当按照以下公式计算:

其他相关费用限额=《通知》第一条第一项允许加计扣除的研发费用中的第1项至第5项的费用之和 $\times 10\%/(1-10\%)$ 。

当其他相关费用实际发生数小于限额时,按实际发生数计算税前加计扣除数额;当其他相关费用实际发生数大于限额时,按限额计算税前加计扣除数额。

(四) 特殊收入的扣减

企业在计算加计扣除的研发费用时,应扣减已按《通知》规定归集计入研发费用,但在当期取得的研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等特殊收入;不足扣减的,允许加计扣除的研发费用按零计算。

企业研发活动直接形成产品或作为组成部分形成的产品对外销售的,研发费用中对应的材料费用不得加计扣除。

(五) 财政性资金的处理

企业取得作为不征税收入处理的财政性资金用于研发活动所形成的费用或

无形资产，不得计算加计扣除或摊销。

（六）不允许加计扣除的费用

法律、行政法规和国务院财税主管部门规定不允许企业所得税前扣除的费用和支出项目不得计算加计扣除。

已计入无形资产但不属于《通知》中允许加计扣除研发费用范围的，企业摊销时不得计算加计扣除。

三、委托研发

企业委托外部机构或个人开展研发活动发生的费用，可按规定税前扣除；加计扣除时按照研发活动发生费用的 80%作为加计扣除基数。委托个人研发的，应凭个人出具的发票等合法有效凭证在税前加计扣除。

企业委托境外研发所发生的费用不得加计扣除，其中受托研发的境外机构是指依照外国和地区（含港澳台）法律成立的企业和其他取得收入的组织。受托研发的境外个人是指外籍（含港澳台）个人。

四、不适用加计扣除政策行业的判定

《通知》中不适用税前加计扣除政策行业的企业，是指以《通知》所列行业业务为主营业务，其研发费用发生当年的主营业务收入占企业按税法第六条规定计算的收入总额减除不征税收入和投资收益的余额 50%（不含）以上的企业。

五、核算要求

企业应按照国家财务会计制度要求，对研发支出进行会计处理。研发项目立项时应设置研发支出辅助账，由企业留存备查；年末汇总分析填报研发支出辅助账汇总表，并在报送《年度财务会计报告》的同时随附注一并报送主管税务机关。研发支出辅助账、研发支出辅助账汇总表可参照本公告所附样式（见附件）编制。

六、申报及备案管理

（一）企业年度纳税申报时，根据研发支出辅助账汇总表填报研发项目可加计扣除研发费用情况归集表（见附件），在年度纳税申报时随申报表一并报送。

（二）研发费用加计扣除实行备案管理，除“备案资料”和“主要留存备查资料”按照本公告规定执行外，其他备案管理要求按照《国家税务总局关于发布〈企业所得税优惠政策事项办理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 76 号）的规定执行。

（三）企业应当不迟于年度汇算清缴纳税申报时，向税务机关报送《企业所得税优惠事项备案表》和研发项目文件完成备案，并将下列资料留存备查：

1. 自主、委托、合作研究开发项目计划书和企业有权部门关于自主、委托、合作研究开发项目立项的决议文件；
2. 自主、委托、合作研究开发专门机构或项目组的编制情况和研发人员名单；

3. 经科技行政主管部门登记的委托、合作研究开发项目的合同；
4. 从事研发活动的人员和用于研发活动的仪器、设备、无形资产的费用分配说明（包括工作使用情况记录）；
5. 集中研发项目研发费决算表、集中研发项目费用分摊明细情况表和实际分享收益比例等资料；
6. “研发支出”辅助账；
7. 企业如果已取得地市级（含）以上科技行政主管部门出具的鉴定意见，应作为资料留存备查；
8. 省税务机关规定的其他资料。

七、后续管理与核查

税务机关应加强对享受研发费用加计扣除优惠企业的后续管理和监督检查。每年汇算清缴期结束后应开展核查，核查面不得低于享受该优惠企业户数的20%。省级税务机关可根据实际情况制订具体核查办法或工作措施。

八、执行时间

本公告适用于 2016 年度及以后年度企业所得税汇算清缴。

特此公告。

- 附件：**
1. 自主研发“研发支出”辅助账
 2. 委托研发“研发支出”辅助账
 3. 合作研发“研发支出”辅助账
 4. 集中研发“研发支出”辅助账
 5. “研发支出”辅助账汇总表
 6. 研发项目可加计扣除研究开发费用情况归集表

国家税务总局

2015 年 12 月 29 日

关于《国家税务总局关于企业研究开发费用税前加计扣除政策有关问题的公告》的解读

一、公告出台背景

为进一步鼓励企业加大研发投入，有效促进企业研发创新活动，10 月 21 日

国务院第 109 次常务会议决定，进一步完善企业研发费用税前加计扣除政策。根据国务院决定，10 月 30 日，财政部、国家税务总局和科技部制定下发了《关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》（财税〔2015〕119 号，以下简称《通知》），对研发费用税前加计扣除政策进行了明确。为进一步明确政策执行口径，保证优惠政策的贯彻实施，根据现行企业所得税法及通知的规定，制订本公告。

二、公告主要内容

（一）明确从事研发活动人员的范围

公告明确研发人员包括研究人员、技术人员和辅助人员三类。研发人员既可以是本企业的员工，也可以是外聘的。外聘研发人员明确为与本企业签订劳务用工协议（合同）或临时聘用的研究人员、技术人员、辅助人员，劳务派遣的研究人员、技术人员、辅助人员也包括在内。上述人员中的辅助人员不应包括为研发活动从事后勤服务的人员。

（二）明确同时享受加速折旧的固定资产加计扣除折旧额的计算

企业开展研发活动中实际发生的研发费用可按规定享受加计扣除，因此公告明确，企业用于研发活动的仪器、设备，符合税法规定且选择享受加速折旧优惠政策的，在享受研发费用加计扣除政策时，就已经进行会计处理计算的折旧、费用的部分加计扣除，且不得超过按税法规定计算的金额。

例 1：甲汽车制造企业 2015 年 12 月购入并投入使用一专门用于研发活动的设备，单位价值 1200 万元，会计处理按 8 年折旧，税法上规定的最低折旧年限为 10 年，不考虑残值。甲企业对该项设备选择缩短折旧年限的加速折旧方式，折旧年限缩短为 6 年（ $10 \times 60\% = 6$ ）。2016 年企业会计处理计提折旧额 150 万元（ $1200/8=150$ ），税收上因享受加速折旧优惠可以扣除的折旧额是 200 万元（ $1200/6=200$ ），申报研发费用加计扣除时，就其会计处理的“仪器、设备的折旧费”150 万元可以进行加计扣除 75 万元（ $150 \times 50\% = 75$ ）。若该设备 8 年内用途未发生变化，每年均符合加计扣除政策规定，则企业 8 年内每年均可对其会计处理的“仪器、设备的折旧费”150 万元进行加计扣除 75 万元。

例 2：接上例，如企业会计处理按 4 年进行折旧，其他情形不变。则 2016 年企业会计处理计提折旧额 300 万元（ $1200/4=300$ ），税收上可扣除的加速折旧额为 200 万元（ $1200/6=200$ ），申报享受研发费用加计扣除时，对其在实际会计处理上已确认的“仪器、设备的折旧费”，但未超过税法规定的税前扣除金额 200 万元可以进行加计扣除 100 万元（ $200 \times 50\% = 100$ ）。若该设备 6 年内用途未发生变化，每年均符合加计扣除政策规定，则企业 6 年内每年均可对其会计处理的“仪器、设备的折旧费”200 万元进行加计扣除 100 万元。

（三）明确多用途对象的费用归集要求

考虑到企业尤其是中小企业，从事研发活动的人员同时也会承担生产经营管理等职能，用于研发活动的仪器、设备、无形资产同时也会用于非研发活动，《通知》对允许加计扣除的研发费用不再强调“专门用于”。为有效划分这类情形，公告明确，企业应对此类人员活动情况及仪器、设备、无形资产的使用情况做必要记录，并将其实际发生的相关费用按实际工时占比等合理方法在研发费用和生产经营费用间分配，未分配的不得加计扣除。

（四）明确其他相关费用的归集与限额计算

研发费用的归集范围除其他相关费用外仅限于《通知》列举的项目，考虑到其他相关费用名目不一，不能穷尽列举，因此《通知》参照高新技术企业研发费用的相关规定，明确与研发活动直接相关的其它相关费用，不得超过可加计扣除研发费用总额的 10%。公告进一步明确了该限额的计算：应按项目分别计算，每个项目可加计扣除的其他相关费用都不得超过该项目可加计扣除研发费用总额的 10%。按照《通知》规定，假设某一研发项目的其他相关费用的限额为 X，《通知》第一条允许加计扣除的研发费用中的第 1 项至第 5 项费用之和为 Y，那么 $X = (X+Y) \times 10\%$ ，即 $X = Y \times 10\% / (1-10\%)$ 。

例：某企业 2016 年进行了二项研发活动 A 和 B，A 项目共发生研发费用 100 万元，其中与研发活动直接相关的其他费用 12 万元，B 共发生研发费用 100 万元，其中与研发活动直接相关的其他费用 8 万元，假设研发活动均符合加计扣除相关规定。A 项目其他相关费用限额 = $(100-12) \times 10\% / (1-10\%) = 9.78$ ，小于实际发生数 12 万元，则 A 项目允许加计扣除的研发费用应为 97.78 万元 $(100-12+9.78=97.78)$ 。B 项目其他相关费用限额 = $(100-8) \times 10\% / (1-10\%) = 10.22$ ，大于实际发生数 8 万元，则 B 项目允许加计扣除的研发费用应为 100 万元。

该企业 2016 年可以享受的研发费用加计扣除额为 98.89 万元 $[(97.78+100) \times 50\% = 98.89]$ 。

（五）明确特殊收入应扣减可加计扣除的研发费用

企业开展研发活动中实际发生的研发费用可按规定享受加计扣除政策，实务中常有已归集计入研发费用、但在当期取得的研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等特殊收入，此类收入均为与研发活动直接相关的收入，应冲减对应的可加计扣除的研发费用。为简便操作，公告明确，此类收入应冲减当期可加计扣除的研发费用，不足冲减的，允许加计扣除的研发费用按零计算。

生产单机、单品的企业，研发活动直接形成产品或作为组成部分形成的产品对外销售，产品所耗用的料、工、费全部计入研发费用加计扣除不符合政策鼓励本意。考虑到材料费用占比较大且易于计量，为强化政策导向，公告明确，研发活动直接形成产品或作为组成部分形成的产品对外销售的，研发费用中对应的材

料费用不得加计扣除。

（六）明确财政性资金用于研发形成的研发费支出不得加计扣除

《企业所得税法实施条例》规定，企业的不征税收入用于支出所形成的费用或者资产，不得扣除或者计算对应的折旧、摊销扣除。据此，《公告》明确，企业取得作为不征税收入处理的财政性资金用于研发活动所形成的费用或无形资产，不得计算加计扣除。未作为不征税收入处理的财政性资金用于研发活动所形成的费用或无形资产，可按规定计算加计扣除。

（七）明确允许加计扣除的研发费用的基本要求

研发费用的核算无论是计入当期损益还是形成无形资产，可加计扣除的研发费用都应属于《通知》及公告规定的范围，同时应符合法律、行政法规和国家税务总局的税前扣除的相关规定，即不得税前扣除的项目也不得加计扣除。对于研发支出形成无形资产的，按照无形资产成本的 150%摊销，其摊销年限应符合企业所得税法实施条例规定，即除法律另有规定外，摊销年限不得低于 10 年。

（八）明确委托开发过程中委托方可加计扣除的研发费用金额

委托开发情形下，考虑到涉及商业秘密等原因，《通知》规定，企业委托外部机构或个人进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的 80%由委托方加计扣除，受托方不得再进行加计扣除；除关联方外委托方加计扣除时不再需要提供研发项目的费用支出明细情况。公告进一步明确，委托方发生的费用，可按规定全额税前扣除；加计扣除时按照委托方发生费用的 80%计算加计扣除。公告特别强调委托个人研发的，应凭个人出具的发票等合法有效凭证计算税前加计扣除。

《通知》规定企业委托境外研发不得加计扣除，公告进一步对受托研发的境外机构或个人的范围作了解释，受托研发的境外机构是指依照外国和地区（含港澳台）法律成立的企业和其他取得收入的组织。受托研发的境外个人是指外籍（含港澳台）个人。

（九）明确不适用加计扣除优惠政策行业企业的具体判定

《通知》列明了不适用加计扣除优惠政策的七个行业，考虑到当前企业经营多元化的情况，为合理判断纳税人所属行业，《公告》明确，《通知》所列七个行业企业是指以上述行业业务为主营业务，其研发费用发生当年的主营业务收入占企业按税法第六条规定计算的收入总额减除不征税收入和投资收益的余额 50%（不含）以上的企业。

（十）明确研发项目辅助账的式样及日常管理

《通知》规定对享受加计扣除的研发费用按研发项目设置辅助账，准确归集核算当年可加计扣除的各项研发费用实际发生额。为引导企业准确核算，同时便于税务机关后续管理与核查，公告对允许加计扣除的研发费用项目设置了“研发

支出”辅助账和“研发支出”辅助帐汇总表样式，企业在研发项目立项时参照样式设置研发支出辅助账，年末按样式填报“研发支出”辅助帐汇总表。

（十一）明确企业享受加计扣除优惠的申报及备案管理

为保证优惠政策正确执行，公告明确，年度纳税申报时，根据研发支出辅助账汇总表，填报研发项目可加计扣除研发费用情况归集表，在年度纳税申报时随申报表一并报送。

研发费用加计扣除实行备案管理，除“备案资料”和“主要留存备查资料”按照本公告规定执行外，其他备案管理要求按照《国家税务总局关于发布〈企业所得税优惠政策事项办理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 76 号）的规定执行。

根据《技术合同认定登记管理办法》（国科发政字〔2000〕63 号）第六条规定，未申请认定登记和未予登记的技术合同，不得享受国家对有关促进科技成果转化规定的税收、信贷和奖励等方面的优惠政策。据此，涉及委托、合作研究开发的合同需经科技主管部门登记，该资料需要留存备查。

若企业的研发项目已取得地市级（含）以上科技行政主管部门出具的鉴定意见，也应作为资料留存备查。

（十二）明确税务机关强化研发费用加计扣除后续管理与核查要求

为进一步落实简政放权放管结合的工作要求，《通知》要求税务部门加强研发费用加计扣除优惠政策的后续管理，公告进一步提出了后续管理的具体要求，即每年汇算清缴期结束后应开展核查，核查面不得低于享受该优惠企业户数的 20%。省级税务机关可根据实际情况制订具体核查办法或工作措施。

（十三）明确施行时间

与《通知》的执行时间相一致，公告适用于 2016 年度及以后年度企业所得税汇算清缴。

国家税务总局 关于营业税改征增值税 试点期间有关增值税问题的公告

国家税务总局公告 2015 年第 90 号

为统一政策执行口径，现将营业税改征增值税试点期间有关增值税问题公告如下：

- 一、蜂窝数字移动通信塔（杆），属于《固定资产分类与代码》（GB/T

14885-1994) 中的“其他通讯设备”(代码 699), 其增值税进项税额可以按照现行规定从销项税额中抵扣。

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

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

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

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

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

本公告自 2016 年 2 月 1 日起施行, 此前未处理的事项, 按本公告规定执行。特此公告。

国家税务总局
2015 年 12 月 22 日

关于《国家税务总局关于营业税改征增值税试点期间有关增值税问题的公告》的解读

近期, 部分地区反映, 在营改增试点期间, 一些增值税政策执行不尽一致, 希望予以明确。根据《中华人民共和国增值税暂行条例》及其实施细则、《营业税改征增值税试点实施办法》以及现行增值税相关政策规定, 税务总局发布了《国家税务总局关于营业税改征增值税试点期间有关增值税问题的公告》(以下简称《公告》), 以统一政策口径。

《公告》明确了五个方面的内容：

一是蜂窝数字移动通信塔（杆）抵扣问题。明确电信企业使用的蜂窝数字移动通信塔（杆），属于《固定资产分类与代码》（GB/T14885-1994）中“通信设备——其他通讯设备”（代码 699）。

二是对纳税人销售自己使用过的固定资产，现行政策规定适用简易办法依照 3%征收率减按 2%征收增值税的，可以放弃享受优惠政策，适用简易办法依照 3%征收率缴纳增值税，并可以开具增值税专用发票。

三是对融资性售后回租业务，明确了从销售额中扣除向承租方收取的有形动产价款本金的处理方式。

四是鉴于融资租赁保理业务的本质是融资租赁公司向银行进行融资的行为，明确保理业务模式下，融资租赁公司与承租方之间的融资租赁服务关系并未解除，应当继续按照现行规定缴纳增值税。

五是明确蜂窝数字移动通信铁塔经营业务，应根据业务内容按照现行规定分别适用不同的税目缴纳增值税。

财税咨询

“一照一码”配套改革：尽快清理账户

“一照一码”制度的实施，是社会诚信体系建设的基础。但社会诚信体系的建设在“一照一码”的基础上还需要推进其他配套措施的改革，其中清理账户是必需的一个环节，相应地还需要技术手段的支持和法律制度的保障。

“一照一码”文件的系列推出，体现了市场主管各部门对此工作的高度重视。

“一照一码”制度的实施，对深化国家治理体系的建设和改革提出了诸多迫切的要求。“一照一码”制度的最终目标是建立全社会信用体系，而“一照一码”制度的推行仅仅是奠定了社会信用体系的基石，社会信用体系大厦的建设必须伴随着一系列的支柱、构架的建设才能实现，其中一项首要的支柱性工作就是清理账户。

为什么要清理账户？

账户，是法人或自然人从业、管理货币资产、实现资金流转而在金融部门开设的户头，是金融机构为国民经济各部门、各企事业单位、个体经营者和自然人办理资金收付等各项业务，进行记录所设置的一种簿籍。通过这种金融账户，可以对社会经济生活进行反映、调节、监督和管理，是开展经济活动的必要基础。经济活动中，一切国家机关、团体、部队、学校、企事业单位和个人，均须在银行或相关金

融机构开立账户，才能方便地通过金融账户办理信贷、结算和现金存取业务。

金融账户中，日常大额资金周转常用的应该还是银行账户。银行账户可以分为基本账户、专用账户和辅助账户三类。其中，基本账户为客户日常办理转账资金收付和现金收付的账户。根据不同的单位及其资金性质，可以分别开立存款户、往来户、预算内存款户、经费限额支出户、预算外存款户、其他存款户等账户。同时，随着业务工作的需要，经营者会在不同的金融机构开设账户，并有意识地区分关联发票的账户和无发票业务的账户。这种多头设立账户的行为与过去多种执业代码管理的混乱关系交织在一起，为经营者逃避金融监管、洗钱、逃税营造了生存土壤，也为经营者做假账、设立几套账提供了方便。这种现状不做彻底的治理，地下经济就不可能得到彻底根治，掺杂其中的不良信用也会影响经济的健康发展。

清理账户，是指在全面实行“一照一码”制度的基础上，对“一照一码”名下的所有账户进行清理。所谓清，是要搞清楚经营者名下在多少家金融机构、什么地方、开设有多少账户；所谓理，就是将经营者开设的各种账户归结到“一照一码”名下，市场主管、协管的各个部门都可以在执法过程中，在“一照一码”的名下顺藤摸瓜了解和掌握经营者账户的收支情况。清理账户的前期工作，应首先将“一照一码”制度实施前的旧代码体系，尽快统筹改革置换为“一照一码”制度下统一的新代码。统一置换新代码后，要求“一照一码”的标的主体到其开户金融机构撤换备注代码。限期未撤换备注代码的账户，相关金融机构有义务冻结该账户的运作，直到撤换备注代码后解冻。

清理账户需要做哪些工作？

统一代码。清理账户的必备条件是统一代码。虽然 2015 年 10 月 1 日后工商、税务、质检部门登记代码合而为一，但大量的市场主体是此前登记的业户单位，需要尽快限期将其旧代码更新为统一代码。相关部门对旧代码向新代码的更新统一尚未列入议事日程，代码不统一，就不能顺利地清理金融账户，统一“一照一码”的预期目标也就无法实现。所以，“一照一码”制度实施后的首要工作是尽快推进代码的更新统一和相关部门的多证合一。

监管主体。事关社会诸多领域的重大事项改革，必须要有相关的权威部门牵头推进和监管。由于账户管理关系是在金融机构开设，在其他相关部门报备，所以，账户清理的推进工作最好由金融监管部门牵头推进和督促，其他相关部门配合协助。金融机构负责建立“一照一码”与账户码的关联关系和标准化工作，账号标准最好是金融机构分类码+市场主体识别代码，可以方便社会识别市场主体账户“多户一码”和隶属金融机构关系，方便全社会的共同监督。

账户信息共享。金融机构按照“一照一码”要求清理账户后，应将相关信息与工商、税务等相关部门共享，充实社会征信体系内容，可以方便相关人员查询

市场主体开有多少个账户，在什么地方、哪家金融机构开设账户，方便涉税汇算清缴、稽查和经济纠纷等司法核查账户信息。

法律保障。按照“一照一码”要求清理账户并实现数据共享是一项系统工作，关系社会的各个领域，需要法定原则保障。首先，“一照一码”、“多证合一”的实施，不能仅凭某一会议决议文件就形成系统制度，要有明确的法律文件予以规范其法律关系，并制定相关的实施细则完善其具体内容和相关责任；其次，要出台相关的法律文件，推进账户清理工作，明确账户清理是社会治理体系建设的基础性工作，明确责任机构的监管义务和社会责任；再次，要出台相关法律文件，明确市场主体账户共享信息相关部门的法律关系和责任。通过法律形式，将“一照一码”关联的账户信息的法律关系确定下来，确保建立一个保障“一照一码”账户信息健康运行的法律环境。

总之，“一照一码”制度改革，并非仅仅是质检、工商和税务三个部门登记合而为一那么简单。它是社会信用体系建立的基石和支柱，在整个国家治理体系和治理能力现代化建设中都具有非常重要的意义。社会相关部门都应突破狭隘的部门利益和旧的管理体制束缚，牢牢把握机遇，推动征信治理体系和治理能力现代化建设。展望未来，税收管理工作必将融入现有的社会网络资源和征信体系中，让社会网络资源和征信体系充分为我所用，实现互联、互通、互利，做到事半功倍，互利共赢。

例解小微企业第四季度企业所得税申报表

因为 2015 年 10 月施行新的税收优惠政策，所以 2015 年第四季度企业所得税申报与以往的季度或年度申报有所不同，小型微利企业应注意，必须填报的附表 3《减免所得税额明细表》有很多特殊的填报方式。

法规变化过程

《财政部、国家税务总局关于进一步扩大小型微利企业所得税优惠政策范围的通知》（财税〔2015〕99 号）和《国家税务总局关于贯彻落实进一步扩大小型微利企业减半征收企业所得税范围有关问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 61 号）规定，自 2015 年 10 月 1 日~2017 年 12 月 31 日，对年应纳税所得额在 20 万元~30 万元之间的小型微利企业，其所得减按 50%（减半征税）计入应纳税所得额，按 20%的税率（减低税率）缴纳企业所得税。

该税收优惠法规从 2015 年 10 月 1 日起执行，这意味着对所得不超过 30 万元减半征税的新政仅适用于 2015 年 10 月 1 日之后的利润或应纳税所得额；而在

1月~9月仍只能按“对年应纳税所得额低于20万元的小型微利企业，其所得减按50%计入应纳税所得额，按20%的税率缴纳企业所得税”的原法规执行。

一个指标分段计算

由于上述法规的变化，随之出现一个很纠结的认知和计算过程。因为企业所得税是一个年度性税种，对于能否享受减半征税的优惠，仍须以年度全部应纳税所得额（季度预缴时可以是利润额或应纳税所得额，以下统称“应税所得”）为判别指标，按照前述规定，对于在2015年度享受减半征税优惠的“小小微企业”，应分为两个时间段、两个金额标准确定：

1. 全年应税所得不超过20万元的或新法规施行日以后开业，全年累计应税所得不超过30万元的，可全额享受减低税率和减半征税的“小小微优惠”。

2. 全年应税所得大于20万元但不超过30万元的，全额可享受减低税率（20%）的优惠，但只有10月~12月的应税所得可以享受减半征税的优惠，其他月份的所得则不能享受减半征税的优惠。

预缴申报表的填报

按照国家税务总局《关于修改企业所得税月（季）度预缴纳税申报表的公告》（国家税务总局公告2015年第79号）的规定，符合条件的小型微利企业在进行2015年第四季度企业所得税预缴时，查账征收企业应按《企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A类，2015年版）》第9行或第20行的全年累计所得，分不同情形填报附表3《减免所得税额明细表》第2行“一、符合条件的小型微利企业”（以下称“本行”）的累计和本期减免所得税额（包括减低税率和减半征税所减免的税额）。“累计金额”列的填报按规定计算方式计算的减免税额，“本期金额”由此次申报累计金额—上次申报累计金额计算得出。

1. 全年应税所得≤20万元的企业

将累计应税所得×15%的积填入本行“累计金额”栏，同时，该金额填入第3行“其中：减半征收”的“累计金额”栏。

2. 新政施行日后成立，全年应税所得≤30万元的企业

将累计应税所得×15%的积填入本行“累计金额”栏，同时，该金额填入第3行“其中：减半征收”的“累计金额”栏。

3. 新法规施行日前成立，20万元<全年应税所得≤30万元的企业

（1）将减半征税税额+减低税率税额之和填入本行“累计金额”栏，同时，减半征税税额填入第3行“其中：减半征收”的“累计金额”栏。其中：

减半征税税额=累计应税所得×15%×（新法规施行日之后经营月份数÷2015年度经营月份数）

减低税率税额=累计应税所得×5%×（新法规施行日之前经营月份数÷

2015 年度经营月份数)

(2) 企业可以利用《小型微利企业所得税优惠比例查询表》，根据本企业“成立时间”在表中所在行次及对应的“优惠率”和“其中减半”，简便计算填报。

将申报属期的“优惠率”对应的比例与累计应税所得的乘积，填入本行“累计金额”栏。

将申报属期的“其中减半”对应的比例与累计应税所得的乘积，填写第 3 行“其中：减半征税”的“累计金额”栏。

小型微利企业所得税优惠比例查询表

成立时间/申报所属期	12/4 季度/年度	
	优惠率	其中减半
2015 年 1 月及以前	7.50%	3.75%
2015 年 2 月	7.73%	4.09%
2015 年 3 月	8.00%	4.50%
2015 年 4 月	8.33%	5.00%
2015 年 5 月	8.75%	5.63%
2015 年 6 月	9.29%	6.43%
2015 年 7 月	10.00%	7.50%
2015 年 8 月	11.00%	9.00%
2015 年 9 月	12.50%	11.25%
2015 年 10 月	15.00%	
2015 年 11 月		
2015 年 12 月		

例解：小型微利甲公司（查账征收，按季申报）2015 年 3 月成立，3 月～12 月累计利润额 21 万元（10 月～12 月实现 9 万元），虽然该公司在新法规施行日以前的利润只有 12 万元并未超过 20 万元，但其年度利润 21 万元已超过 20 万元为限的原“小小微企业”标准。其 2015 年经营月份数为 10 个月，新法规施行日后的经营月份数 3 个月。2015 年 10 月预缴 3 月～9 月税款时已按“小小微”优惠申报缴纳企业所得税 1.2 万元（享受优惠 1.8 万元），2016 年 1 月预缴时这样填报：

1. 按规定的公式计算

(1) 3 月～9 月适用减低税率政策的实际利润额 = $21 \times (7 \div 10) = 14.70$ (万元)

(2) 10 月～12 月适用减半征税政策的实际利润额 = $21 \times (3 \div 10) = 6.30$ (万元)

(3) 全年减免税额 = $14.70 \times (25\% - 20\%) + 6.30 \times [25\% - (1 - 50\%) \times 20\%] = 0.735 + 0.945 = 1.68$ (万元)

(4) 减半征税 = $6.30 \times [25\% - (1 - 50\%) \times 20\%] = 0.945$ (万元)

2. 按优惠比例查询表计算

(1) 减免税额 = $21 \times 8\%$ (优惠率) = 1.68 (万元)

(2) 减半征税 = $21 \times 4.5\%$ (减半比例) = 0.945 (万元)

企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(A类, 2015年版)附表3:

减免所得税额明细表

单位: 元

行次	项目	本期金额	累计金额
1	合计(2行+4行+5行+6行)		
2	一、符合条件的小型微利企业	-1200	16800
3	其中: 减半征税	-8500	9450

企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(A类, 2015年版)

单位: 元

行次	项目	本期金额	累计金额
1	按照实际利润额预缴		
9	实际利润额(4行+5行-6行-7行-8行)	90000	210000
10	税率(25%)	25%	25%
11	应纳所得税额(9行×10行)	22500	52500
12	减: 减免所得税额(请填附表3)	-1200	16800

定率征税企业申报

核定应税所得率的小型微利企业, 2015年第四季度预缴和2015年度汇算清缴时, 按《企业所得税月(季)度预缴和年度纳税申报表(B类, 2015年版)》第11行或第14行的累计应税所得, 分别类比前述查账征收企业的计算方法, 填报第17行“减: 符合条件的小型微利企业减免所得税额”和第18行“其中: 减半征税”的“累计金额”栏次。

特别说明事项

企业2016年度预缴和定率征税企业汇算清缴享受小型微利企业所得税优惠政策, 仍按照国家税务总局关于发布《企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(2015年版)等报表》的公告(国家税务总局公告2015年第31号)相关规定填报。

汇算清缴: 应重视业务招待费的纳税调整

企业所得税法实施条例第四十三条规定, 企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出, 按照发生额的60%扣除, 但最高不得超过当年销售(营业)收

入的 5%。会计制度规定，业务招待费作为企业生产、经营业务的合理费用，可以据实列支。

合理界定业务招待费的范围

业务招待费的支付范围通常界定为餐饮、香烟、水果、食品、正常的娱乐活动等产生的费用支出。具体范围包括：因生产经营需要而宴请或工作餐的开支、赠送纪念品的开支、发生的景点参观费及其他费用的开支、发生的业务关系人员的差旅费开支。一般来讲，外购礼品用于赠送的，应作为业务招待费。

计算业务招待费基数

根据税法及会计准则的规定，业务招待费扣除限额的计算基数不仅包括利润表中的营业收入，还包括以下几个方面：

一是纳税人根据国家统一会计制度确认的主营业务收入、其他业务收入，以及根据税收规定确认的视同销售收入作为计算业务招待费扣除限额的计算基数，营业外收入不包括在内。

二是股权投资企业计算业务招待费的基数。《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79 号）第八条规定，对从事股权投资业务的企业（包括集团公司总部、创业投资企业等），其从被投资企业所分配的股息、红利以及股权转让收入，可以按规定的比例计算业务招待费扣除限额。

三是查补收入可以作为计提业务招待费的基数。《国家税务总局关于查增应纳税所得额弥补以前年度亏损处理问题的公告》（国家税务总局公告 2010 年第 20 号）第一条规定，查补收入可以弥补以前年度亏损。

业务招待费扣除限额的计算

一是开办（筹建）期间业务招待费的处理。《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 15 号）规定，企业在筹建期间，发生的与筹办活动有关的业务招待费支出，可按实际发生额的 60% 计入企业筹办费，并按有关规定在税前扣除。

二是生产经营期间业务招待费扣除限额的确定。税法规定，企业发生的与生产经营有关的业务招待费支出，按照发生额的 60% 扣除，但最高不得超过当年销售（营业）收入的 5%。业务招待费扣除限额 = 当年销售（营业）收入 × 5%。

注意事项

业务招待费与会议费的区别。纳税人发生的与其经营活动有关的会议费，税务机关要求提供证明资料的，应能够提供证明其真实性的合法凭证，否则不得在税前扣除。

业务招待费与业务宣传费的区别。外购礼品用于赠送的，应作为业务招待费。如果礼品和赠品是纳税人自行生产或经过委托加工，对企业的形象、产品有标记

及宣传作用的，也可作为业务宣传费。同时，要区分给客户的回扣、贿赂等非法支出，以及与企业生产经营活动无关的职工福利、职工奖励、企业销售产品而产生的佣金和支付给个人的劳务支出，这些费用均不能作为业务招待费支出。

业务招待费与误餐费的区别。误餐费是企业职工因工作无法回企业食堂或者家中进餐而得到补偿，而业务招待费是对外接待业务企业和个人而发生的吃、喝、用等费用，它的消费主体是企业以外的个人，不是本企业的员工。

企业所得税汇算清缴 关键环节别忘了

企业所得税汇算清缴已经开始。2015 年出台了不少新法规，汇缴工作难度不小。做好企业所得税汇算清缴，应在细节上下功夫，要关注法规的变化，纳税事项的调整，税收优惠的运用，纳税申报表的填写等关键环节。

仔细填写申报表

汇算清缴时年度纳税申报表的填写十分重要。首先，纳税人应明确报表填报的先后顺序，结合现行税收法规，分析其数据来源于哪个相关附表，然后先填写该附表的数据，再填写主表该行数据。其次，注意报表的勾稽关系，比如，分期收款、政府补助等同一项业务在不同报表中的分配。政府补助，一部分在《未按权责发生制确认收入纳税调整明细表》（A105020）第 9 行反映，一部分又在《专项用途财政性资金纳税调整明细表》（A105040），且这两种表中的纳税调整信息都要关联到《纳税调整项目明细表》（A105000）中并最终反映到主表。为了避免被重复调整，在对政府补贴的填表中要分类，属于享受不征税收入的政府补贴填入《专项用途财政性资金纳税调整明细表》（A105040），要征税的政府补助填入《未按权责发生制确认收入纳税调整明细表》（A105020）。再次，注意报表调整栏次填写，比如，申报表主表将境外所得和税基优惠项目从纳税调整项目中剔除，单独作为计算应纳税所得额的项目。这样，对利润总额进行纳税调整计算纳税调整后所得，就包括三个方面的纳税调整：一是境外所得的纳税调整，二是社会差异的纳税调整，三是税基计算过程优惠产生的纳税调整。

注意新旧政策的衔接

2015 年出台了一些所得税新政策，比如，《财政部 国家税务总局关于小型微利企业所得税优惠政策的通知》（财税〔2015〕34 号）、《财政部 国家税务总局关于进一步扩大小型微利企业所得税优惠政策范围的通知》（财税〔2015〕99 号）对小型微利企业优惠所得额进行调整，汇算清缴时要根据政策进行相应调整。

再比如，国家税务总局发布的《关于企业工资薪金和职工福利费等支出税前扣除问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 34 号）明确了企业福利性补贴支出、企业年度汇算清缴结束前支付汇缴年度工资薪金、企业接受外部劳务派遣用工支出等的税前扣除问题，与原政策有较大的不同。还有，《财政部 国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税〔2014〕75 号）对生物药品制造业、专用设备制造业等 6 个行业的企业 2014 年 1 月 1 日新购进的固定资产，《财政部 国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》（财税〔2015〕106 号）对轻工、纺织、机械、汽车等四个领域重点行业的企业 2015 年 1 月 1 日后新购进的固定资产，可由企业选择缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。这些新政策，对所得税影响较大，要特别关注，按照相关政策办理汇缴事宜。

把握收入费用计税标准

税法中的收入与会计规定有差异。有些收入或所得，在会计上不确认为收入，但按税法规定应确认为收入或所得，如视同销售收入；也有些收入或所得，在会计上确认为收入，但按照税法规定则作为免税收入或不征税收入，如国债利息收入，要注意进行纳税调整。企业年度内发生的有些费用，按照会计制度规定可以列支，但按税法规定却不能税前列支或税法规定了一定的税前扣除标准。汇算清缴时，必须调减超标费用，调增应纳税所得额。这些费用主要有广告和业务宣传费、业务招待费、销售佣金、折旧费用、捐赠支出、各种跌价准备和减值准备、各项行政罚款和滞纳金等。另外，对企业发现以前年度实际发生的、按照税收规定应在企业所得税前扣除而未扣除或者少扣除的支出，在年度末的 5 个月内，企业做出专项申报及说明后，准予追补至该项目发生年度计算扣除，但追补确认期限不得超过 5 年。如果企业在以前年度存在未弥补完的亏损，未超过 5 年的，企业可以用当年的应纳税所得额弥补以前年度的亏损。

关注优惠政策的运用

国家税务总局关于发布《企业所得税优惠政策事项办理办法》的公告（2015 年第 76 号公告）明确，企业所得税优惠政策均实行备案管理。备案分为正常备案、变更备案二种，正常备案指企业享受优惠政策所履行的一种备案方式；变更备案主要针对享受定期减免税的企业，其在享受定期减免税政策的第 1 年履行备案手续后，在此后优惠政策有效期限内，如果减免税条件未发生变化的，不再备案。企业已经享受税收优惠，但在汇算清缴期间未按照规定备案的，应在发现后及时补办备案手续，同时提交《企业所得税优惠事项备案管理目录》，列示优惠事项对应的留存备查资料。

对相关事项纳税调整

由于税法规定与会计制度规定在涉税事项处理上存在一定的不同，企业一定时期的税前会计利润与纳税所得之间由于计算口径或计算时间不同而产生的差异可分为永久性差异和时间性差异，对于时间性差异的纳税调整，企业应作好备查，避免以后时间性差异转回时，因为遗忘在税前进行反向调整而给企业带来损失。

非货币性资产投资 计税基础应时而动

《国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税有关征管问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 33 号）、《财政部、国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》（财税〔2014〕116 号）就非货币性资产投资涉及的企业所得税政策进行了明确，本文就如何确定非货币性资产投资的计税基础及逐年调整作例解。

投资企业的股权计税基础

非货币性资产，是指现金、银行存款、应收账款、应收票据以及准备持有至到期的债券投资等货币性资产以外的资产。

《财政部、国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59 号）第四条第三款规定，企业重组，除符合本通知规定适用特殊性税务处理规定的外，企业股权收购、资产收购重组交易，相关交易应按以下规定处理：

1. 被收购方应确认股权、资产转让所得或损失。
2. 收购方取得股权或资产的计税基础应以公允价值为基础确定。
3. 被收购企业的相关所得税事项原则上保持不变。

财税〔2009〕59 号文件第三条规定，企业以非货币性资产对外投资而取得被投资企业的股权，应以非货币性资产的原计税成本为计税基础，加上每年确认的非货币性资产转让所得，逐年进行调整。

例：2014 年 1 月，甲公司（居民企业）将其持有的土地使用权作为投资，对乙公司（居民企业）进行投资，该土地使用权的账面价值为 1500 万元，公允价值为 1600 万元，假设：与乙公司对应的股权原有计税基础为 1400 万元，对应的股权评估后价值为 1600 万元，并以此价作为股权收购价，不考虑其他税费。

财税〔2014〕116 号文件第一条的规定，居民企业以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得，可在不超过 5 年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额，按规定计算缴纳企业所得税。需注意的是，国家税务总局公告

2015 年第 33 号第一条规定，居民企业是指实行查账征收的居民企业，不含企业所得税核定征收企业。同时，财税〔2014〕116 号文件第二条规定，企业以非货币性资产对外投资，应对非货币性资产进行评估并按评估后的公允价值扣除计税基础后的余额，计算确认非货币性资产转让所得。则甲公司因非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得为： $1600-1500=100$ （万元），可以分 5 年均匀计入相应年度的应纳税所得额，每年计入的应纳税所得额为： $100\div 5=20$ （万元），每年甲公司调整后的股权计税基础见文尾表。

甲公司因股权计税基础的调整，造成会计确认的长期股权投资账面价值与股权计税基础产生的差异，应确认递延所得税负债。2014 年度纳税调减为： $100-20=80$ （万元），2015 年～2018 年每年纳税调增 20 万元。

被投资企业取得非货币性资产的计税基础

被投资企业取得非货币性资产的计税基础，应按非货币性资产的公允价值确定。

乙公司接受的土地使用权计税基础为 1600 万元，可按照无形资产的相关规定在企业所得税税前通过累计摊销扣除。

两点说明：一是关联企业之间发生的非货币性资产投资行为，投资协议生效后 12 个月内尚未完成股权变更登记手续的，于投资协议生效时，确认非货币性资产转让收入的实现。二是通知规定的企业非货币性资产投资行为，同时又符合《财政部、国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59 号）、《财政部、国家税务总局关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》（财税〔2014〕109 号）规定的特殊性税务处理条件的，可由企业选择其中一项政策执行，且一经选择，不得改变。

2014 年至 2018 年该项股权的计税基础调整计算表

（单位：万元）

年度	2014	2015	2016	2017	2018	合计
原股权计税基础	1500	1520	1540	1560	1580	—
每年确认的非货币性资产转让所得	20	20	20	20	20	100
调整后股权计税基础	1520	1540	1560	1580	1600	—

盈余积累转增资本如何计算个人所得税

甲科技有限公司成立于 2006 年 8 月，注册资本 100 万元，由自然人 A、B

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

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

2. 1 月 20 日，将资本公积 150 万元转增资本。其中 C、D 按持股比例增加实收资本 135 万元、15 万元。

3. 1 月 25 日，将部分盈余公积 50 万元、未分配利润 450 万元转增资本，C、D 分别增资 450 万元、50 万元。

C、D 股东如何计算个人所得税，分析如下：第一项交易。按个人所得税法规定，D 股东投入资本金 200 万元不需计算个人所得税。

第二项交易。以资本溢价 150 万元转增资本是 D 投入的，按其持股比例计算的份额 15 万元，D 自然人不需计算个人所得税。C 用资本公积转增资本应计算个人所得税。《国家税务总局关于发布股权转让所得个人所得税管理办法（试行）的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 67 号）规定，被投资企业以资本公积、盈余公积、未分配利润转增资本，个人股东已依法缴纳个人所得税，以转增额和相关税费之和确认其新增股本的股权原值。该文件明确，被投资单位用资本公积转增自然人股东资本，应计算个人所得税，否则在转让时，不能扣除资本公积转增资本金额，还要补缴个人所得税。

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

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

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

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

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

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

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

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

所得税预缴与汇缴中的权限待明确

有企业将本应月度或季度预缴的税款，拖到企业所得税汇算清缴时才一并缴清。这种行为是违规的税收筹划吗？该如何认定其性质？税务机关对这种行为是否应给予处罚？

预缴所得税延迟到汇算期清缴，算偷税吗？

某市国税局稽查局最近在检查中发现，A 公司将部分本应在 2014 年年中入账的收入，直到当年 12 月才最后确认，涉及税款在当年企业所得税汇算清缴期内全部缴清。

经过进一步检查，稽查人员发现，这并非个案，很多企业或多或少存在此类情况。

对于这类延迟收入或增加支出的处理，稽查人员不能确定纳税人是否存在主观故意，是不是属于合法合规的税收筹划，应不应该给予偷税处理。

这在该局内部引发争议。

有人认为，按照企业所得税法规定，企业应当按照月度或者季度的实际利润额预缴企业所得税。A 公司延迟预缴企业所得税的行为显然违规，税务稽查部门

对其应给予偷税处理甚至处罚。

有人则认为，企业所得税是遵循“按年计征，分月（或季）预缴，年终汇算清缴，多退少补”的法律原则征收的，预缴是为了保证税款均衡入库，并不能准确对应企业当期的应纳税所得额，因为企业的收入和费用列支要到企业的一个会计年度结束后才能准确计算出来。因此，企业在预缴中少缴的税款不应作为偷税处理。

应如何看待预缴与汇算清缴的法律关系？

在笔者看来，要回答上述案例中的问题，需要先厘清我国企业月度或季度预缴所得税与汇算清缴的法律关系。

企业所得税是针对纳税人在一段时间内的净收入为征税对象课征的一种直接税，由于企业所得有起伏，我国税法将这一时间段固定为纳税年度。企业所得税的申报缴纳，是企业对其一个纳税年度内的所得汇算、确定并缴纳其应纳税额的过程。

传统的税法精神强调的是税法的单边性和强制性，这决定国家与纳税人之间是命令与服从的关系，税法程序变成税务机关对税法的实施方式与步骤，纳税人处于从属地位。而现今税法中，企业所得税申报制度在征收方式上打破了单边性的常规，采取纳税人自我课税的方式，原则上应根据纳税人的申报确定应纳税额，只有在纳税人未自动申报或申报不适当的情况下，才由税务机关重新确定。并且现行企业所得税法采取的是无过错责任原则，即不管纳税人在申报纳税时主观上是否存在过错，纳税人都要对自己不依法申报纳税的行为负全责。

由于所得税与纳税人的收入直接相关，各国政府尽可能减少惩罚性规则在所得税领域的适用，具有惩罚性的所得税法规则有减少和取消的趋势。

在此背景下，我国企业所得税法第 54 条及其实施条例第 128 条规定，企业应当按照月度或者季度的实际利润额预缴企业所得税，有困难的，可以按照上一纳税年度应纳税所得额的月度或者季度平均额预缴，或者按照经税务机关认可的其他方法预缴。同时，企业应当自年度终了之日起 5 个月内，向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表，并汇算清缴，结清应缴应退税款。

这个规定打破了常规单边性的企业所得税征收办法，借鉴了大多数国家的做法，以纳税申报、汇算清缴、税款征收三项程序制度为基础，遵循“按年计征，分月（或季）预缴，年终汇算清缴，多退少补”的法律原则。

依据此规定，纳税申报程序是由纳税人依照税法规定自行计算应纳税额并主动提供税法证据的法律行为，也是征税机关及时和准确掌握应税事实计税证据的重要环节。月度或季度预缴税款是企业根据实际会计利润预缴的；应纳税额的确定是税务机关根据纳税人自我申报行为及其提供的应税证据，对照税法规定进行审查、核实、确定应纳税额的过程；税款征收程序是税务机关依法将纳税人的应纳税额征收入库的过程。

然而，由于企业所得税的应税所得额是以企业全年的会计利润为基础，到年终根据税法与会计处理差异计算调整后才能确定，理论上企业所得税在年终确定应税所得额后才能缴纳。但因国家财政收入必须均衡，所得税需要先分期预缴，年终再清算。

在这种关系下，该如何对纳税人少预缴税款的行为定性？

国家税务总局在对广东的一份复函——《关于在企业所得税预缴中对偷税行为如何认定问题的复函》（国税函〔1996〕8号）中明确指出，企业所得税是采取“按年计算，分期预缴，年终汇算清缴”的办法征收的，预缴是为了保证税款均衡入库的一种手段。企业的收入和费用列支要到企业的一个会计年度结束后才能准确计算出来，平时在预缴中无论是采用按纳税期限的实际数预缴，还是按上一年度应纳税所得额的一定比例预缴，或者按其他方法预缴，都存在不能准确计算当期应纳税所得额的问题。因此，企业在预缴中少缴的税款不应作为偷税处理。

这或许可为本文开篇提及案例提供一种解决思路。

对适当让渡的利益，是否应不再追征税款？

少预缴税款不算偷税，对延迟至年底缴纳的税款是否应追征滞纳金？现行企业所得税法及其实施条例并未提及，国家税务总局在《关于加强企业所得税预缴工作的通知》中也只是指出，对未按规定申报预缴企业所得税的，按照现行税收征管法及其实施细则的有关规定处理。

有人可能会质疑：税法有预缴税款的规定，企业却在前几个季度通过多预提费用等方式调整会计利润，少预缴企业所得税，年底再调账，从而获得税款延迟缴纳的好处。对这种税收筹划若不处理，岂不是一种误导，也是对其他守法纳税人的不公？

根据税收征管法第64条规定，纳税人、扣缴义务人编造虚假计税依据的，由税务机关责令限期改正，并处五万元以下的罚款。对照来看，企业滥用会计政策，估计调减季度间会计利润，以不真实会计数据填报税收申报表，应属于编造虚假计税依据的行为，税务机关依法可予以处罚。

但通过前述分析可知，企业所得税预缴，是国家为均衡财政收入，以法规形式提前占用了纳税人的资金。而预缴的计税基础是暂时预估的企业会计利润，仅在处理时间段中是准确的。若依据不确定的计税基础计算滞纳金，结果不会准确。笔者以为，纳税人在年终汇算清缴时依法缴清税款后，少预缴税款产生的滞纳金，作为国家提前占用纳税人资金后让渡给纳税人的利益，不再追征为妥。

税法作为一种公法，需要清晰界定公共利益与纳税人税收权利之间的界限，对纳税人权利的限制应坚持以必要性、目的性和适度性为前提。

依据我国企业所得税法及实施条例规定，企业所得税汇算清缴是将纳税申报

的责任还原给纳税人，纳税人必须对照税法规定自我确定其应纳税额并主动向税务机关申报，并对其纳税申报的材料负全部责任。相关规定同时赋予了纳税人救济权利，比如以年度终了之日起五个月为界，纳税人可对税会差异、享受优惠等部分进行纳税调整；在申报期内，纳税人可以补充申报。这体现了立法机关遵循的一个原则，即预缴中的会计处理不是最终的，汇算清缴才是最后一道防线。不过，这个权利不是无限期的，申报期过后，税务机关对已过申报期的纳税人查补的税款，应课征滞纳金。

随着民主和法治的推进，税收应作为一种“公法上的债务给付”来理解，不能只强调纳税人的义务，也应确认纳税人的程序权利，这对实现税收公平和效率的目标具有重要作用。

财经数据

我国家庭平均资产已达 91.9 万元

中国家庭金融调查与研究中心公布的最新调研数据显示，2015 年中国家庭平均资产水平为 91.9 万元，其中房产占比高达 69.2%。

我国注册会计师已逾 25 万人

目前，我国会计师事务所已经超过 8300 家，具有注册会计师资质的人员超过 25 万人，全行业从业人员超过 30 万人，成为国家建设的一支重要力量。

1-11 月全国财政收入近 14 万亿元

1-11 月全国财政收入 139935 亿元，同比增长 8%。其中，11 月份全国财政收入 11087 亿元，同比增长 11.4%；财政支出 16069 亿元，同比增长 25.9%。

国资委直管企业降至 106 家

12 月 29 日，中国外运长航集团有限公司整体并入招商局集团有限公司，这是 2015 年央企的第 5 次重大战略重组，至此国资委直接监管企业已从最初的 196

家减至 106 家，锐减 90 家。

A 股下半年市值蒸发逾 22 万亿

WIND 统计数据显示，截至 12 月 9 日收盘，全市场的总市值在震荡之后回升至 56.08 万亿元，较 6 月 12 日收盘时的 78.38 万亿元跌去了 28.5%，足足 22.3 万亿元的市值就此烟消云散。

我国 2015 年资本外流超 5000 亿美元

据国际金融协会(IIF)报告，中国 2015 年资本外流规模将达到创纪录的逾 5000 亿美元。2015 年第四季中国资本外流可能为 1500 亿美元，第三季资本外流为创纪录的 2250 亿美元。

前三季度消费对经济增长贡献近 60%

前三季度，消费对经济增长贡献接近 60%，比上年同期提高了近 10 个百分点，比投资高 15 个百分点，创近年新高。

11 月我国外汇储备下降 872.2 亿美元

中国央行 12 月 7 日公布的数据显示，11 月底外汇储备余额为 3.438 万亿美元，较 10 月末的 3.526 万亿美元下降 872.2 亿美元。这是中国外汇储备 2013 年 2 月份以来的最低水平。

我国国际市场份额升至 13% 继续保持全球第一

根据 WTO 月度统计，我国国际市场份额由 2014 年底的 12.4%提升至 13%，继续保持全球第一贸易大国地位。

前三季度服务业 GDP 占比达 51.4%

前三季度，服务业占 GDP 的比重达到 51.4%，比上年同期提高 2.3 个百分点，自 2012 年首次超过二产以来，连续三年上升。

私募基金规模已达 4.96 万亿元

截至 11 月底，私募机构管理的私募基金规模达到 4.96 万亿元，较 2014 年末增长了 133.1%。

发改委 PPP 推介项目总投资 3.5 万亿

国家发展和改革委员会日前推出第二批 PPP 推介项目，共计 1488 个、总投资 2.26 万亿元。目前发展改革委 PPP 项目库总计包含 2125 个项目，总投资 3.5 万亿元。

数据速览

1. 前三季度人均可支配收入实际增长 7.7%。（来源：国家统计局）
2. 11 月末 M2 同比增长 13.7%，M1 同比增长 15.7%，M0 同比增长 3.2%。（来源：央行）
3. 11 月银行结售汇逆差 3490 亿元人民币。（来源：外汇管理局）
4. 11 月份 CPI 同比涨 1.5%；PPI 同比下降 5.9%，连续第 45 个月为负。（来源：国家统计局）
5. 前 11 个月我国进出口总值 22.08 万亿元，同比下降 7.8%。（来源：海关总署）
6. 11 月份社会融资规模增量为 1.02 万亿元，比上月多 4878 亿元。（来源：央行）
7. 前三季度我国新登记企业 315.9 万户。（来源：工商总局）