

本 辑 要 目

总会动态

中国会计学会“2016 中国特色管理会计素质提升工程”高级研修班招生简章	2
中国总会计师协会与英国皇家特许管理会计师公会（CIMA）在京联合发布《CGMA 管理会计能力框架》（中文版）	7
中国总会计师协会培训认证项目专家研讨会在京举行	9
助力财政会计改革、深化管理会计实践	9
关于申报 2016 年度中国总会计师协会研究课题及特别立项课题的通知.....	10

理论研究

管理会计发展的趋势前瞻	14
管理会计体系建设的机遇和挑战	15

财税咨询

准则再修订：细数那些新变化	21
“互联网+代账”软件企业转型财务生态圈	23
研发费加计扣除 谨防 15 个误区	24
企业所得税汇算清缴时必须填报的申报表	27

“营改增”中这些问题不可小觑	28
研发费追溯扣除应把握三个时点	30
获得一般纳税人资格前的进项税额该如何抵扣	31
捐赠路径不同 享受优惠有差异	32
购物赠品如何开具发票有讲究	34
“应发”与“实发”账务处理有差别	36
一般纳税人资格注销后如何界定纳税义务	38
税收筹划与合理避税可以画等号吗?	40
改变持股比例：如何选择增资方式	41

致 读 者

《轻工财会工作简讯》自 2006 年创立至今，已走过十个年头。秉承宣传国家财税政策，服务轻工行业财务工作的宗旨，经过多年的摸索和改进，《简讯》在及时转发国家财税政策法规，按时发布重要财经数据，适时转载重要文件及通知等方面，为读者提供了便捷的资讯来源，深受大家的喜爱，也日渐成为轻工行业财务工作者重要的业务伴侣。

随着互联网技术带来的传播方式的变革，她也像其他刊物一样，终将迎来发行方式上的改变。从 2015 年 12 月，我们试行在“会、社资财网”和《轻工手工业财会之窗》微信公众号上刊发了《简讯》的电子版，至今已与纸质刊同步发行了五期，让读者体验到快捷方便的同时，更扩大了受众的范围。

今年四月，我们要和纸质《简讯》说声再见了，尽管有些不舍，但必须与时俱进。请相信，通过我们的努力，《简讯》电子刊将以更新的面貌，承载更丰富的讯息，以更快的速度呈现在您的手边。

最后，《简讯》编辑部的全体人员感谢您十年来的陪伴与呵护，更期待您继续支持、配合，在我们共同努力下，让《简讯》这片园地繁花似锦，春色满园。

《轻工财会工作简讯》编辑部

2016 年 3 月 1 日

中国会计学会文件

会学[2016]3号

“2016 中国特色管理会计素质提升工程” 高级研修班招生简章

为全面贯彻落实《财政部关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》（2014）、《管理会计基本指引（征求意见稿）》（2015），促进企业和行政事业单位加强管理会计工作，中国会计学会与北京国家会计学院合作，推出具有中国特色的“管理会计素质提升工程”系列课程。

一、我们的培训优势

在目标上，我们致力于推动中国管理会计职业化，培养具有中国特色的管理会计师与高级管理会计人才。

在资源上，深度整合中国会计学会、北京国家会计学院、CMA、ACCA、CIMA 的师资资源与课程资源，推出中国最具权威、最前沿、最高端的管理会计素质提升工程系列课程。

在内容上，从战略思维高度，推动企业财务人员如何进行财务转型，真正落地管理会计，实现战略型财务、业财一体化。

在方法上，在我们的培训内容侧重于理论结合实践，突出案例教学、结构化研讨与项目咨询实务导向。

在培训前，我们采用先进的在线视频技术，对已经面授的内容实时实地进行了录制，学员可以复习和缺课时反复观看。

在培训后，我们将高端论坛（免费）、沙龙研讨（免费）、标杆案例讲解（免费）、等活动相结合，为您所在的企业搭建与管理会计政策制定者、最佳实践的沟通交流平台。

二、我们的目标学员

上市公司、国有企业、行政事业单位分管财务部门的企业高管、管理者。

财务总监、总会计师、财务处处长等财务部门负责人。

高校从事管理会计理论与实务教学的教师。

准备从事和提供管理会计咨询服务的会计师事务所、咨询公司、管理会计信息化软件公司从业人员。

三、我们的课程安排

(一) 管理会计背景模块：从财务转型说起

“十三五”期间我国会计行业改革与发展
中国管理会计实施的背景与政策解读
企业集团为什么进行财务转型
财务转型的目标与所达到的标准是什么
何谓一体化的战略型财务与业务型财务
财务转型始于共享服务
战略规划转型与财务组织架构的设计
集团管控目标与管控模式的梳理与正确定位
案例：某大型企业集团管理会计背景下的财务转型始末

(二) 管理会计实战模块一：管理会计应用环境建设

理论分析：管理会计概念框架
管理会计环境分析与企业自身的应用重点分析
管理会计在企业应用中的组织架构体系搭建
管理会计责任主体与岗位职责
管理会计报告与汇报关系的梳理
管理会计的财务资源配置价值实现模式

(三) 管理会计实战模块二：战略规划与执行

战略规划与执行的工具选择
预算管理在管理会计中的地位
战略导向全面预算管理实施中的现实问题与有效执行
作业预算法的实施
如何做好月度财务分析与滚动计划与预测
企业情景与应急规划

(四) 管理会计实战模块三：财务分析与财务决策

企业财务分析的具体思路与内容框架
如何做好企业的企业财务分析：投资决策分析为例
企业财务决策的基础数据采集与大数据建设
企业财务决策的一般工具、方法与应用模型

企业财务决策内容框架与决策要点分析（购、产、销、投、融五大环节）

（五）管理会计实战模块四：管理控制系统运行与维护

中国内部控制建设实践与未来政策走向

战略执行与管理控制、内部控制、集团管控之间的关系梳理

以管理会计为核心的管理控制系统塑造

战略导向的运营管控体系：框架设计与最佳实践

从企业集团管理控制视角看待企业内部控制建设

内部控制与风险管理的关系梳理与建设差异性分析

管理控制系统有效运行的维护：管理审计

（六）管理会计实战模块五：绩效管理评价

平衡计分卡在管理会计中的应用与实施

企业关键绩效指标的建立与对标分析

绩效棱柱模型简介

企业价值链分析与客户关系管理

精益企业与精益管理会计实施

质量管理工具与方法

作业成本法实施与不同企业的应用要点

（七）管理会计落地实施模块：会计信息化

观点：管理会计实施必须首先通过信息化释放会计核算生产力

XBRL 与中国企业会计信息化建设讲解

中国财务共享服务中心的现实与未来的发展趋势

中国财务共享服务典型案例分析

企业司库管理的最佳实践与落地实施

信息化的基础管理与配套建设

会计档案管理办法讲解与案例操作

电子发票使用与管理讲解与案例操作

（八）管理会计案例模块

中国会计学会全国优秀管理会计案例分享

四、专家阵容

我们的师资主要采用 1+1+1 模式，即师资由理论、政策、实务三个主要层面构成，将理论与实务、政策完美结合。每期会根据课程设计情况确定最终师资安排。届时我们也将邀请来自财政部会计司、国家税务总局、审计署参与和直接起草上述政策的相关人员进行现场讲解。

五、时间与地点（北京、四天）

序号	报到时间	培训时间	结束时间	培训地点
第1期	3月24日下午-晚上	3月25日-28日	3月28日 17:00	北京国家会计学院
第2期	4月21日下午-晚上	4月22日-25日	4月25日 17:00	北京国家会计学院
第3期	5月26日下午-晚上	5月27日-30日	5月30日 17:00	北京国家会计学院
第4期	6月23日下午-晚上	6月24日-27日	6月27日 17:00	北京国家会计学院

六、结业及考核

学员培训完成后颁发北京国家会计学院与中国会计学会共同办法的管理会计课程结业证书。

七、收费标准

1. 培训费：每期班培训费 4000 元/人。同一单位单次报名超过 5 人的，每人每期优惠 200 元。发票抬头为培训费。

2. 食宿费：在北京国家会计学院举办的培训可提供食宿，食宿收费标准 340 元/人/天（单人标准间、含三餐、游泳、健身、宽带上网等费用）。

3. 我们接受集团公司定制化课程培训，价格可以根据人数和时间给予优惠，具体电话咨询。

特别提示：如因报名人数不足开班人数要求，举办方有权取消该班，并在开班前三天告知，对学员已缴纳的培训费用，予以全额退还，但不承担任何赔偿。对任何因信赖该班可以如期举行而导致的任何直接、间接损失，包括但不限于差旅费损失、误工费损失等，举办方均不承担法律责任。

八、缴费方式

1. 报到时直接缴纳现金或者现场刷银行卡、信用卡；

2. 银行汇款：单位名称：北京国家会计学院

账号：11001020100056030985 开户行：建行北京市分行顺义天竺支行

注：汇款的学员请于报到当日持汇款复印件报到，否则视同未汇款，需重新交纳培训费用。

九、报名方式

1. 邮件报名：北京国家会计学院报名邮箱：zhengw@mail.nai.edu.cn

中国会计学会报名邮箱：asc68522625@163.com

2. 发送完报名信息后请致电或发邮件到北京国家会计学院和中国会计学会核实，联系及咨询方式：北京国家会计学院：郑老师：010—64505132

中国会计学会培训部咨询电话：010-68522625

附件：1、报名回执

2、北京国家会计学院行车路线说明

中国会计学会
2016年2月3日

附件 1:

2016 中国特色管理会计素质提升工程高级研修班 _____（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 (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。

附件 2:

北京国家会计学院行车路线说明

行车路线图请链接下列网址: <http://www.nai.edu.cn/bottom/dljt.htm>

北京国家会计学院位于温榆河畔、顺义天竺开发区, 距首都机场 3 公里、东

直门 16 公里。从市内方向到学院：

1、公交车：东直门，乘坐 850 路（或 955 路），在“天竺花园”站下车，换乘“顺 27 路”，在“国家会计学院站”下车；

2、地铁：于市区换乘地铁 15 号线，于国展站下车，打车至学院 2 公里可达；

3、出租车：走机场高速，杨林大道出口下，沿北京国家会计学院路标指示，行驶约 500 米即可到达；

首都机场到学院的出租车费 30 元以内（含高速费）；地铁国展站至学院出租车费用 15 元左右，北京站到学院出租车费 80 元左右；北京西站到学院出租车费 120 元左右。

中国总会计师协会与英国皇家特许 管理会计师公会（CIMA）在京联合发布 《CGMA 管理会计能力框架》（中文版）

2016 年 1 月 27 日，新年伊始，由中国总会计师协会（CACFO）与英国皇家特许管理会计师公会（CIMA）联合编译的《CGMA 管理会计能力框架》（中文版）在北京隆重发布。中国总会计师协会会长刘红薇女士、副会长兼秘书长高兴国先生、副会长兼管理会计分会会长、中国兵器装备集团公司副总经理兼总会计师李守武先生、皇家特许管理会计师公会（CIMA）全球执行董事 Andrew Harding 先生、北亚区总裁李颖女士、北亚区理事会理事、伊顿（中国）投资有限公司亚太区首席财务官金岩先生、中国大陆顾问委员会理事、合一集团（优酷土豆）首席财务官吴辉先生、中国大陆事务总监徐国栋先生等出席了发布会。在两会众多会员、学员、合作伙伴及媒体朋友们的见证下，由刘红薇女士和 Andrew Harding 先生代表两会共同发布了《CGMA 管理会计能力框架》（中文版）。会上，高兴国和 Andrew Harding 先生代表两会分别致辞，李守武先生和金岩先生、吴辉先生也在活动现场结合自身的管理会计实践经验，对《CGMA 管理会计能力框架》进行了生动且“接地气”的解读。

2012 年初，由英国皇家特许管理会计师公会（CIMA）与美国注册会计师协会（AICPA）共同推出全球特许管理会计师（CGMA），旨在提升管理会计职业的全球影响力。作为两会合作的一项基础成果，2014 年 4 月，CIMA 和 AICPA 联合发布了《全球特许管理会计师能力框架（CGMA COMPETENCY

FRAMEWORK)》，简称“《CGMA 管理会计能力框架》”。《CGMA 管理会计能力框架》对管理会计人才提出了全面的能力标准及要求。它以道德、诚信和专业精神为基础，构建了全球特许管理会计师的四方面职业技能：技术技能、商业技能、人际技能和领导技能，并基于此重新构建了 CIMA 职业资格框架及考试大纲。

在中国，管理会计已经在企业、行政事业单位得到应用，虽然起步晚，但起点高。在财政部的领导下，管理会计已从企业、行政事业单位自发应用向自觉、有序推进转变，已从积累经验向制度建设推进。财政部明确提出了“在 3-5 年内培养出一批管理会计人才；在 5-10 年内管理会计人才队伍显著加强”的目标。在这样的时刻，中总协与 CIMA 中国就《CGMA 管理会计能力框架》（中文版）发布事宜进行了沟通合作。发布《CGMA 管理会计能力框架》（中文版），就是为了借鉴国际上其他国家的经验，为建立适合中国国情的管理会计制度体系，推动管理会计在中国进一步发展做出积极贡献。

【中国总会计师协会（CACFO）】

中国总会计师协会（China Association of Chief Financial Officers，简称“CACFO”）成立于 1990 年，属全国非营利一级社团组织。单位会员主要是各省、市、自治区，计划单列市总会计师协会，央企、事业单位，国有大中型企业以及具有一定规模的民营企业等。个人会员主要是企业、行政事业单位的总会计师，包括首席财务官、管理合伙人、财务主管、财务总监等，以及在企业、行政事业单位和民间非营利组织履行总会计师职责的会计师等。CACFO 自成立以来，主要立足于服务财政、服务会员、维护会员合法权益、实行会员自律管理。CACFO 在推动中国总会计师制度改革、促进总会计师制度与国外 CFO 制度国际趋同、推动管理会计体系建设以及加强会计人才队伍建设方面发挥了重要作用，得到有关部门的重视和社会广泛好评。

【皇家特许管理会计师公会（CIMA）】

皇家特许管理会计师公会（CIMA）成立于 1919 年，属非营利性组织，拥有 22.7 万会员和学员，遍布 179 个国家。CIMA 会员身居管理要职，以扎实的财务知识，卓越的管理能力和出色的战略思维在工商界、政府部门及各类非营利机构发挥着举足轻重的作用。

CIMA 通过与企业的紧密合作及资助前沿研究，不断更新教育认证体系，职业资格要求及职业发展计划，通过致力于不断提高财务管理专业的专业水准并加强职业道德规范，普及管理会计师的公信力。

2012 年初，CIMA 与美国注册会计师协会（AICPA）联合推出了全球公认的管理会计师新头衔——CGMA（全球特许管理会计师）。

中国注册会计师协会培训认证项目 专家研讨会在京举行

2016年1月25日上午，中国注册会计师协会（以下称中总协）培训认证项目专家研讨会在京举行。中总协李林池常务副会长、高兴国秘书长、孙莉莉副秘书长及各培训认证项目专家出席了会议。会议听取了培训认证部关于中总协2015年培训认证工作总体情况汇报和2016年培训认证工作计划。

与会专家认为2015年协会培训认证工作在面临宏观经济下行压力加大，国务院全面清理整顿各部委和全国性行业协会的准入类职业资格和水平评价类项目，以及各企事业单位不断压缩教育培训经费支出的整体环境下，开展工作并取得突出成绩实属不易。2016年培训认证工作计划目标明确、条理清晰、重点突出，符合国家财税体制改革以及财政部关于大力开展管理会计的发展需要，并与协会整体发展战略吻合，切实可行。

希望各培训认证项目不断加大管理力度、完善项目体系、规范项目流程。要加强与上级主管部委的沟通联系；把项目教学内容贴近广大财务人员需求和市场调研作为今年工作的重点，充分了解市场反映，掌握市场动态，为项目可持续发展做好基础工作，同时也为进一步开拓市场，开发新项目提供相关依据；做好项目课题优化、教材更新、增值服务等环节的相关工作。

中总协常务副会长李林池在讲话中指出，中总协一贯重视培训认证工作，效果显著。成绩的取得得益于各位专家的鼎力支持，也是各培训认证项目品牌质量有力地保障。目前所面临的整体环境既是机遇也是挑战，要抓住市场需求，助力供给侧改革，维护协会金字招牌，开拓创新，迎接挑战。要求培训认证部针对专家所提意见建议进行系统分析，逐步采纳，进一步做好培训认证工作。最后感谢各位专家长期以来对协会培训认证工作的大力支持，希望今后继续为中总协的培训认证工作提供智力支持和专业指导。

助力财政会计改革、深化管理会计实践

为贯彻落实财政部楼继伟部长关于打造中国会计工作“升级版”的重点在于大力培育和发展管理会计的重要讲话精神，发挥中国注册会计师协会做为全国性行

业自律性组织的职能作用，大力推进管理会计工作，主动融入管理会计改革，承接相关管理会计课题研究，参与构建中国特色管理会计标准体系，加强管理会计人才培养，深化管理会计实践，是当前及今后一段时期内中国注册会计师协会的工作重点。

中国注册会计师协会推出管理会计师专业能力培训项目，旨在通过强化管理会计应用，提升企业管理，增强企业核心竞争力和价值创造力，促进企业转型升级；有助于行政事业单位加强内部管理，建立完善、规范、透明、高效的现代政府预算管理制度，进而促进建立现代财政制度。该项目做为管理会计职业化的有益尝试，目标定位于培养造就具有中国特色的管理会计人才，以及推进管理会计职业化发展；汇聚研究领域及院校一线教学师资力量和课程资源，教学模式侧重于理论联系实际，强调培养战略性思维，突出案例分析研究；教材编写前沿务实，将包括成本管理、预算管理、风险控制、绩效评价等管理会计要素贯穿于始终。

管理会计师专业能力培训项目已于 2016 年 1 月成功举办首期培训班，有来自国有大中型企业和行政事业单位的近百位财务管理人员参加了培训及能力测评，反映良好、效果显著。未来随着项目的全面展开，在规范管理、严把质量的前提下，以项目为契机，进一步发挥中国注册会计师协会行业协会的桥梁纽带作用，真正服务于行业、服务于市场、服务于经济，争创行业发展的新局面。

中国注册会计师协会培训部
二〇一六年二月十七日

关于申报 2016 年度中国注册会计师协会 研究课题及特别立项课题的通知

中总协（2016）3 号

各地方注册会计师协会（研究会）、各分会、南京代表处、各会员单位及会员：

为深入开展科研工作，提高科研工作水平，更好地为会计行业服务，为财政工作服务，现将中国注册会计师协会（以下简称中总协）2016 年度研究课题及特别立项课题申报通知下发给你们，请各单位及会员积极组织申报。

一、各地方协会、分会、研究会、各会员单位及会员请于 2016 年 4 月 10 日前将申报单位、课题负责人及参加研究人员、研究课题名称、主要研究内容及

研究论证摘要上报中总协，以利于尽快确定和下达科研课题立项计划，启动 2016 年度课题研究工作。

二、申报者应重点选择与管理会计体系建设、总会计师事业发展、企业税收管理体制改革等相关的内容，并确保课题研究的质量。2016 年度研究课题仍按省部级标准管理。研究课题的管理及评审工作按中总协[2011]13 号文件执行。

三、中总协选取总会计师综合服务体系研究、管理会计应用指引、管理会计师综合管理研究三个课题作为 2016 年度特别立项课题，采用公开招标的方式确定。

四、课题组形成研究课题结题报告于次年二月底前一式六份上报中总协科研部，电子版报送公布的邮箱备档。中总协有使用研究成果的权利并根据工作需要向有关主管部门予以推荐。

五、结题报告格式如下：

1、结题报告由封面、摘要、目录、正文以及参考文献五部分组成，可根据实际情况添加附件。

2、封面：注明课题名称、研究时间、研究单位、课题组负责人及课题组成员；

3、摘要：500 字以内。

4、正文：宋体小四号字体，1.5 倍行距，内容分段编排（不排章节），按一、（一）、1、（1）、• 依次进行排序。

5、按 word 格式输入。

6、注明课题组参与人员信息：以附页形式放到课题后，注明姓名、工作单位、职务/职称、通信地址、邮政编码、联系电话、电子邮件等信息。

六、为提高课题质量，扩大课题成果，本年度研究课题将部分实行现场验收办法。为抓好重点课题的组织验收工作，中总协将组织专家组具体实施。原则上不少于 5 人，确定 1 名组长。验收主要采取实地考察、现场测试、功能演示、会议审查、查阅资料等方式进行。

七、为使本年度课题研究取得必要的财力支持，欢迎有关单位有关方面予以支持，对课题项目提供赞助。

联系地址：北京市海淀区阜成路甲 28 号新知大厦 1820 室

邮政编码：100142

联系电话：010-88191888、88191889

电子信箱：keyanbu@cacfo.com

联系人：宋威 郭伟

赞助收款单位：中国注册会计师协会

开户行：招商银行北京西三环支行

帐号：862082937210001

附件：1、2016年度中国注册会计师协会研究课题选择指南

2、中国注册会计师协会课题申请书

中国注册会计师协会

二〇一六年二月十七日

附件一：

2016年度中国注册会计师协会研究课题选择指南

- 1、管理会计理论体系建设。
- 2、管理会计人才队伍建设。
- 3、管理会计的信息系统建设。
- 4、企业管理会计职业能力及框架研究。
- 5、新形势下进一步完善注册会计师制度问题研究。
- 6、企业成本管理研究。
- 7、加强企业内部控制、防范企业财务风险研究。
- 8、企业财务管理评价研究。
- 9、加强会计行业管理的研究。
- 10、企业税制问题的研究。
- 11、注册会计师综合服务体系研究。
- 12、管理会计应用指引。
- 13、管理会计师综合管理研究。

附件二：

中国注册会计师协会课题申请书

申请单位	
课题名称	

课 题 负 责 人			
姓 名		职务/职称	
办公电话		手 机	
通讯地址			
电子邮箱		邮 编	
其他参加人员基本情况：			
主要研究内容及论证摘要（3000 字内，可加附页）			

中国注册会计师协会特别立项课题申请书

申请单位			
课题名称			
课 题 负 责 人			
姓 名		职务/职称	
办公电话		手 机	
通讯地址			
电子邮箱		邮 编	
其他参加人员基本情况：			
主要研究内容及论证摘要（3000 字内，可加附页）			

管理会计发展的趋势前瞻

由于高新技术的迅猛发展和经济全球化步伐的日益加快，新技术和商业模式挑战层出不穷，管理会计作用的对象及其外部环境都已经发生了巨大的变化。与此同时，企业的营销和销售技巧越来越以客户为中心，需要前瞻性规划；企业的运营经理越来越注重通过消除浪费、缩短生产周期、提高效率来改善生产力。在这样的背景下，管理会计领域也在经历一场转向更先进的方法和实践的变革。这场变革的主要趋势有哪些呢？

一、从产品至渠道和客户盈利分析的拓展

造成这一趋势的原因，是因为公司的费用并不仅仅与产品相关，还包括销售与分销渠道中发生的费用，以及由客户产生的“服务成本”。首先，获得新客户比保留现有客户要贵得多。其次，随着产品的标准化和同质化，更大的竞争优势来自于客户服务。此外，企业的长期目标在于维护客户关系和提高企业的盈利能力。市场营销与销售部门需要将客户视为一项投资，用明智的决策和措施来发掘其潜力。但销售量最高的客户并不一定同时带来最高的利润。所以，管理会计要运用作业成本法等成熟的方法，帮助市场营销部门锁定更加有利可图的客户。公司需要在客户忠诚度和股东价值最大化之间找到平衡点，这正是管理会计的用武之地。

二、和企业绩效管理（EPM）的融合

主要是非财务数据方面的融合。在企业绩效管理中运用管理会计的一个重要范例是战略执行，管理会计信息能够提供一个关键绩效指标组，将绩效转换成财务指标，可以作为监测目标数据的比对参照，在企业绩效管理中为销售与市场营销部门提供帮助。因此，企业需要通过管理会计来保证战略从基层到高层的全面执行。

三、向预测会计的转变

管理会计师们所报告的信息与管理人员和员工所需要的信息之间存在的差距越来越大。从滚动财务预测、客户终身价值（CLV）两个方面来看，很多企业的预算只是会计师的数字游戏，和战略没有任何关系。作为应对，企业除了运用作业成本法计算经常性需求驱动的部分，还要进行风险管理，做好预算准备。因此，商业分析特别是预测分析越来越引起企业的重视。由此可以看出，未来管理会计会向预测会计转变，即从报告成本和利润的管理会计转变为包含影响未来的决策支持与分析的管理经济学。

四、运用商业分析

分析需求可能是企业唯一可持续的长期竞争优势。商业分析不但有能力回答问题，关键是能提出问题。以第一个趋势“从产品至渠道和客户盈利分析的拓展”为例，将高盈利客户从非赢利客户中区分出来的这个“为什么花”的问题并不好回答。但根据分析递归分区和决策树方法，计算机可以告诉你原因。会计的功能在不断演变进步，合理把握，便可以通过分析竞争力和能力来建立竞争优势。

五、多种成本法并存

究竟哪种成本核算方式最合适？这在管理会计界一直存在争论，甚至存在对立阵营。这一趋势提出了一个颠覆传统的问题来解决困境，即如何为两个甚至更多共存的管理会计方法提供支持，因为不同类型的经理和雇员团队会为不同目的而采用不同的成本方法。具备革新思维的管理会计师需要考虑本组织中不同类型经理的不同需求，采用更具智慧的方式来评估成本复杂程度和类型。

六、把信息技术和共享服务当作业务来管理

过去十年中，IT 领域的迅猛发展使其从后台支持功能转向了关键决策功能，更多组织将成本管理和绩效改善的重点放在了信息技术部门。但由于没有绩效管理方法，无法实现实质性的成本减少。IT 部门必须被看作是为组织增加价值或提供战略能力的一部分，提供服务的成本必须获得理解并成为决策制定过程的一部分。IT 绩效管理方法使得 IT 部门向用户、客户和服务转变，也使得 IT 部门能够以服务为中心，并与组织保持一致，为用户面临的问题和机会提供解决方案。管理会计需要支持内部 IT，共享服务需要作为一项业务来管理。

七、管理会计师需要提升技巧和能力

管理会计的好处显而易见，哪些因素仍阻碍着管理会计的推行？相关专家分析，这些障碍是社会、行为和文化方面的，包括不愿共享信息和数据、实施过程的“复杂”与“昂贵”、企业文化的障碍、缺乏领导力、对改变的天然抗拒、对于真相的恐惧，等等。管理会计师需要学习社会学家、心理学家的方式，学习激励理论和方法，成为组织的变革管理专家。

管理会计体系建设的机遇和挑战

【编者按】

2014 财政部印发《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》。《意见》

提出，要加强管理会计标准建设，形成以管理会计基本指引为统领、以管理会计应用指引为具体指导、以管理会计案例示范为补充的管理会计指导体系，达到提升单位价值创造力的目标。

为响应财政部号召，由美国管理会计师协会（以下简称“IMA”）主办的第二届管理会计体系建设高峰论坛于2015年10月16日-17日在北京举行。本次管理会计体系建设高峰论坛的主题贯穿管理会计体系，关注当下热点议题，中国经济环境、新兴税务研发服务、以及热门的财务共享中心、大数据、互联网思维、实用的组织变革管理等主题都有重量级嘉宾到场讲解。对于管理会计体系建设，IMA有自己的独到见解，将管理会计体系分为7个模块——治理结构体系建设、管理控制体系建设、内部计量体系建设、建立外部报告体系、组织领导力建设、国际商业环境体系建设、以及促进财务职能转变——构建了针对企业的一套管理会计思想引领计划，为管理会计体系建设提供有力的支撑。

本次论坛已于10月17日下午圆满结束，本刊摘选论坛演讲嘉宾的精彩言论，以飨读者。

Jeffrey C. Thomson：风险管理和内部控制很有趣

CMA, CAE, 美国管理会计师协会（IMA）总裁兼首席执行官

当前，无论是商业领域还是会计行业，都面临着竞争的风险，整合的风险，更加复杂化的风险，以及产品的风险。今天，我想就风险管理和内部控制这个管理会计非常重要的部分分享自己的想法。

第一，风险管理和内控其实并不是分开的，而是相辅相成的。只有这样，我们才能够更好地进行企业的内部管理和治理。

第二，不管企业的规模、性质、结构或地点如何，风险管理和内控的应用都会非常有效。我曾经在AT&T工作了25年，这是世界上最大的电信企业。风险管理和内控不仅适用于AT&T，也适用于IMA，还适用于其他各种类型的企业，包括所有在座各位所属的企业。

第三，风险管理和内控并不只是财务部门的事情，它是整个企业上下所有部门的事情，是公司所有部门共同的职责，它是一种商业责任，可以帮助我们更好地推动市场、技术和人力资源的发展。因为企业的风险是来自于方方面面的，有些是财务的，有些是客户的，有些是其他领域的，但所有这些风险都会影响到我们的品牌以及声誉。更重要的是，对于你或你的企业来讲，不管是你的个人品牌还是你的企业品牌，你的声誉，你的立足之本就在于此，所以并不是说会计要负责这些事情，要帮你去明确风险在哪里，去控制风险。其实它是一种商业领域整体的问题。

第四，风险管理和内控是要远远超出合规和遵纪守法的范畴。风险管理和内控可以帮助企业实现自己的战略目标、精益求精，改善企业的业绩和内部的治理，过去几十年当中，中国政府和中国社会，已经对公司企业治理方面做出了很多的贡献。

第五，风险管理和内控其实是很有趣的。这可能听起来有点不可思议，但这个行业是一个非常非常奇妙的行业。作为 CFO 的经历告诉我，虽然做管理会计很累，但是它也帮助我极大地丰富和提升了我的职业生涯，也让我更加关注公共事务，参与公共事务，并且具备了更高的影响力。但是在整个过程当中，我们其实是有很多乐趣可言的，我们会笑，会感谢其他人的工作，也会面临更多的挑战，这些其实都是很有意思的。

李守武：企业管理会计体系构建的探索与实践

中国南方工业集团副总经理、总会计师

我们要构建一个企业的管理会计体系，首先要确定它的目标是什么。

围绕战略的需求，我们来确定管理会计的目标。我们认为管理会计目标要有四个体现：一是体现实用性，作为企业来讲，你的目标一定要简练，实用；二是要体现管理会计的本质，管理会计的内涵是什么，外延是什么；三是要体现管理会计的最新发展，管理会计在过去的一百年里，经过了若干个发展阶段，它的内涵和目的都发生了非常大的变化；四是要体现管理会计的多元，管理会计的多元是指管理会计的工具是多元化的，管理会计服务的对象是多元化的，不同的单位和组织对管理会计的需求也是多元化的。围绕这些，我们最终确定了一个总的目标，管理会计体系的目标必须要服务于战略，来创造价值。

在确定了管理会计体系的目标后，一定要把管理会计的内涵和外延搞清楚。在这个基础上，我们再确立管理会计运用的基本原则，这里我们确定了四项原则。

第一是相关性原则。所谓相关性原则，就是从企业实务上讲能不能用。如果一个管理会计的工具和方法跟企业没有关系，那再先进的方法对企业来说也是没有价值的。所以相关性原则，就是会计信息以及非会计信息要和使用者的经济决策相关联。第二是适用性原则。它用来评估我们所提出的这个战略，对在战略分析中所确定的组织环境的适应程度，以及一个组织保持和改进其竞争地位的能力。管理会计所有的方法、工具对这个组织来说，应该说是适用的，适应的。第三是有效性原则。就是你完成活动和达到结果的程度，必须要有效果。第四个原则实际上讲了一个标准就是价值导向，管理会计在企业内应用，你最终评判它有用没用，适用不适用，能用不能用，你的标准是什么？就是有没有创造价值。我

们觉得你在构建一个企业管理会计体系的时候，必须坚持这四条。

目标和原则确定了，要构建一个企业的管理会计体系都有哪些要素呢？从构建要素的角度上讲，它可以包括四个要素。第一个是应用环境，管理会计应用的宏观和微观，外部和内部环境，组织与人才等不同的内容，这个都在应用环境里面。第二个要素就是管理活动，包括事先规划、计划，事中控制，事后评价等内容，包括我们常讲的企业管理从研发到市场、生产、营销、售后整个环节。第三个要素就是信息沟通，包括管理会计的报告，通过管理会计工具的运用，会形成一系列的报告，供决策层使用，也包括管理会计的信息化，社会责任等等内容。第四个要素就是持续改善，利益相关者协调，可持续发展，这是和我们管理会计的目标相关联的。

通过以上的分析，管理会计体系的总体框架也就出来了。

同时，我认为在管理会计体系构建时要注意四点：第一要注重前瞻性，体系框架的构建要科学合理，它的科学性要经得住推敲；第二要注重边界性，就是一定要清楚管理会计做什么，不做什么，哪些是管理会计要做的事情，哪些不是管理会计做的事情，边界要区分清楚；第三，注重实用性，充分考虑企业不同的情况，不同企业对管理会计体系的构建也是不同的；第四要注重开放性，要随着实践不断发展完善。在管理会计的目标、原则、要素确定之后，在管理会计工具的选用上是非常开放的。

Kip Krumwiede：优化管理控制系统

CMA、CPA、博士、美国管理会计师协会（IMA）研究总监

管理会计体系必须要符合企业的战略。战略不光是我们要把营业额提高10%，而是如何来提高10%，哪些客户是我们的目标客户，哪些产品是我们销售的，哪些服务是我们的核心服务，我们所处的环境，以及企业有哪些优势，哪些能力，哪些机遇等等，我们要把这些和企业的会计系统结合在一起。

IMA提出的管理会计体系建设包括治理结构体系建设、管理控制体系建设、内部计量体系建设、建立外部报告体系、组织领导力建设、国际商业环境体系建设、以及促进财务职能转变七大模块。今天我要讲的重点是管理控制系统，这是一个很专业的说法。在美国有时候我们可能会把它作为一个比较宽泛的概念，指的是所有的管理活动，我一般将其分为四种类别。

第一是规划控制。主要讲的是战略战术的一些规划。另外还有控制论方面的控制，就是跟你的预期相比，你怎么去进行其他方面的控制？比如预算、财务和非财务的衡量，另外还有一些组合的测量方式，比如平衡计分卡等等，因为有时候一个企业需要财务和非财务的衡量方式。这种控制论的控制需要我们有反馈，

能够让我们知道目标是否已经实现。接下来我们还有一个奖惩的控制，它可以帮助我们更好地实现战略目标，我们会把给予管理团队和员工进行奖励，激励他们更好地向着我们的战略目标前进。

第二是行政管理的控制。包括治理结构、组织结构，以及策略和流程等等，这些可以帮助我们更好地分析风险，我们哪些方面要加强管理，哪些方面要减少控制等等。接下来是文化控制，这一点特别重要。当然这个不是技术的内容，更多的叫做软技术，但是同样重要，甚至对管理层来讲是一个核心的内容。因为我们是要去帮助影响管理层来做出更好的决策，我们也希望去更好地激励我们的团队实现更高的目标，所以我们必须能够在企业内部建立起一种文化。特别重要的就是作为管理会计师，我们还必须要有足够强大的信息系统和软件知识，我们要用技术来解决问题，分析数据，来加强我们的业绩。

第三是内部测量机制。这是另外很重要的一块，其中包括很多不同的部分，比如预测，年度的营运规划，还有一些知识性的安排，另外还有预算的不同类型，我们必须评测这些东西对我们的企业有多大的重要性。比如说竞争力框架，等等，都是以知识以信息为基础的，主要是帮助我们更好地去评估这样的东西对我们的企业有没有用。还有成本核算，因为有很多决策要做，尤其是怎么确定成本，确定产品的成本，跟踪这些直接和间接成本，把成本的推动力进行分类等等，很多内容都包括在这个领域。

第四是财务报表的分析和决策。作为管理会计，我们的任务就是帮助这些管理经理人去做决策。我们不仅需要去准备这些财务报表，还需要能够去分析这些报表，把它变成有用的商业决策。同时在这样一个全球化的年代，我们还必须要考虑到很多其他的问题。比如国际性的企业需要考虑汇率等问题。还有企业财务、运营决策分析、资本投资决策等，所有这些问题都需要去进行管理。而要使这些管理发挥作用，我们必须参与其中，所以管理会计的作用就是把所有这些作为一个整体推进，这样我们可以更好地执行我们所规划的战略。以投资决策为例，我们要帮助决策层预测我们的某些产品是否能够实现既定的财务目标，我们能否进入这个市场，能否满足市场的相关需求，其中可能包括分包以及跟其他国家企业的合作，等等。这些投资类的决策主要包括一些长期资产的购买，比如像土地、机器设备、厂房等，主要都是围绕我们的战略目标而进行的。

刘刚：海尔实施管理会计的三个阶段

海尔集团财务战略总监

大家看到很多媒体上的声音，尤其近几年普遍评价海尔是一个愿意折腾的企

业。为什么折腾呢？取决于整个中国的家电环境。上个月，中欧工商管理学院的老师去我们那里调研，中国加入 WTO 十五年以来，通过开放，没有被颠覆的行业，家电是其中之一。家电无论是研发、制造还是渠道，都是由我们中国内资这些企业来掌控的。从整个家电环境来看，我们集团张瑞敏讲过一句话，利润像刀片一样薄。我们把整个家电分成白色家电和黑色家电两大类。白色家电包括冰箱、洗衣机、空调、热水器以及厨房类的家电，黑色家电包括大中小三屏，电视、电脑和手机。目前从白色家电来看，五大类中只有热水器这一类不是我们中国品牌市场份额占第一的。黑色家电中，手机方面今年华为的数字已经超过了苹果，成为第一。中国的企业一直都在进行管理的变革和探索，海尔诞生于 1984 年，至今，已经走过了三十多年的历程。我们经历了五个战略阶段，第一个阶段我们用七年的时间把冰箱做成了第一，第二个阶段我们开始进行多元化的拓展，第三个阶段我们开始走出去，第四个阶段我们开始进行全球化的布局，第五个阶段我们进入网络化的战略阶段。

回到财务领域的变革，我们的管理会计从 2006 年开始，到现在经历了九年的时间，每三年是一个阶段。第一个阶段我们叫做集中共享阶段，我们用了三年的时间建立起了集团的共享服务中心。非常重要的一点，能够把全集团 600 多家法人公司的标准、流程统一起来。有很多人包括我们，最早做共享中心的时候，IBM 是我们的咨询顾问。他们说做共享中心是提高效率，降低成本，对我们非常重要的一点就是统一标准，统一流程。有了标准、流程统一以后，我们的财务人员就有精力去做决策支持的工作，所以进入了事先算赢阶段。以前批评我们叫死后验尸，预算多少，差了多少，为什么差说不清，说不清肯定是不行的，我们逐步调整财务人员的工作。现在我们把整个工作更多地偏重于事先去看。第三个阶段，非常重要的一点，也是具有海尔特色的，跨边界整合集团的所有职能部门，传统企业当中有财务、人力、战略、法律、信息化，在我们集团是这五大职能部门。我们用了三年的时间把这五大职能部门整合成一个组织，即汇报关系的整合，考核关系的整合，升迁关系的整合，全部要统一，以便更好地支持业务发展。管理会计的创新在我们集团看来，家电类的企业始终在转型，造成边界不清晰。边界不清晰，就带来了创造价值的空间，这个也是非常有海尔特色的。每三年我们分别聚焦了一张表，前三年做了一张表，人单投表，拆成两千多个自主经营体，我们衡量自主经营体的价值。第二个阶段用的一个工具叫战略损益表，从战略到组织到业务流程到考核机制，如何把它落地。第三个阶段，我们用了一张表——供应增值表，取得了一些效果。

《企业会计准则第 14 号——收入（修订）（征求意见稿）》发布

准则再修订：细数那些新变化

近期，财政部草拟了《企业会计准则第 14 号——收入（修订）（征求意见稿）》，准则修订了 4 方面主要内容和 12 个问题，《征求意见稿》不仅统一了现行收入和建造合同两项准则，并借鉴国际准则对于包含多重交易安排的合同的会计处理提供了明确的指引，意义重大，影响深远。

与时俱进，实时保持与国际持续趋同

为适应社会主义市场经济发展，进一步完善我国企业会计准则体系，提高财务报表列报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，2014 年至今，财政部就出台的一系列准则，修订或新增了《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》、《会计准则第 33 号——合并财务报表》、《企业会计准则第 9 号——职工薪酬准则》、《企业会计准则第 30 号——财务报表列报会计准则》等，发布了《企业会计准则 39 号——公允价值计量》、《企业会计准则第 40 号——合营安排》、《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》等 7 项会计准则、《企业会计准则解释第 6 号》、《企业会计准则解释第 7 号》两项准则解释。《征求意见稿》则是这次大规模准则修订的延续。

2006 年 2 月，财政部发布《企业会计准则第 14 号——收入》和《企业会计准则第 15 号——建造合同》要求，销售商品收入、提供劳务收入和让渡资产使用权收入适用《企业会计准则第 14 号——收入》，建造合同形成的收入适用《企业会计准则第 15 号——建造合同》。其中，销售商品收入主要以风险和报酬转移为基础确认，提供劳务收入和建造合同收入主要采用完工百分比法确认，这种对于收入确认、计量和相关信息的披露，已经难以适应日益发展的市场经济、日趋复杂交易事项，实务中收入确认和计量面临越来越多的问题。

另外，2014 年 5 月，国际会计准则理事会和美国财务会计准则委员会联合发布了《国际财务报告准则第 15 号——与客户之间的合同产生的收入》，自 2018 年 1 月 1 日起生效（采用美国财务会计准则的企业自 2017 年 12 月 15 日起实施）。该准则的核心原则是，主体确认收入的方式应当反映其向客户转让商品和服务的模式，确认金额应当反映主体预计因交付该商品和服务而有权获得的金额。现行的收入准则很难与以上国际准则相趋同。

收入准则的发展历程，是我国经济发展的微观聚焦，也是企业信息质量不断提高的要求。修订《企业会计准则第 14 号——收入》，是在国际通行做法下的必然选择，也是我们推进会计国际趋同的整体需要。

求实创新，确保新准则切实可行

从具体内容来看，《征求意见稿》共分为 8 章 43 条，主要对修订的 4 大内容进行了明列举：（一）将现行收入和建造合同两项准则纳入统一的收入确认模型。征求意见稿采用统一的收入确认模型来规范所有与客户之间的合同产生的收入，并且就“在一段时间内”还是“在某一时点”确认收入提供具体指引，有助于更好地解决目前收入确认时点的问题，提高会计信息可比性。（二）以控制权转移替代风险报酬转移作为收入确认时点的判断标准。征求意见稿则打破商品和劳务的界限，要求企业在履行合同中的履约义务，即客户取得相关商品（或服务）控制权时确认收入。（三）对于包含多重交易安排的合同的会计处理提供更明确的指引。（四）对于某些特定交易（或事项）的收入确认和计量给出了明确规定。

以上四个问题从多个角度全方位的就收入准则进行了规定，将 2 项准则统一标准，既符合中国特色又吸取国际准则的意见，具有较强的指引性，实务操作不再模棱两可或者无据可查，对提高会计信息的质量，指导会计实践不言而喻。

多策并用，确保准则掷地有声

为使会计准则更符合实际，更具有发展可持续性，这次《征求意见稿》主要对 7 大类 12 个主要问题广泛征求意见：关于合同的识别；关于单独履约义务的识别；关于收入确认时点；关于收入计量；关于特定交易的会计处理；关于相关信息列报；关于准则实施等有的放矢、分类别征求意见和建议。征求意见的 12 个问题在此次企业会计准则修订完善过程中，不断改进，从课题研究起步，多次广泛征求意见，提前进行实地测试，反复进行修改完善，多个角度全方位地就收入价值准则进行了规定，与国际准则保持趋同互动，确保了新企业会计准则的高质量。

事实上，伴随着市场经济建设的不断深入和改革开放的不断深化，我国企业会计准则体系建设一直在不断创新推进。财政部按照《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》的要求，顺应了中央深化改革、改进治理、扩大开放、防范风险以及促进国民经济市场化、法制化、规范化的需要，也保持了我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同，意义重大，影响深远。

“互联网+代账”软件企业转型财务生态圈

日前，国内管理软件企业金蝶、用友频频出手对相关业务和部门进行整合，推出系列基于大数据的“互联网+代账”财务生态圈产品，特别是金蝶公司推出‘账无忧’代账服务平台，掀起了互联网时代的财务软件企业新一轮“互联网+代账”竞争态势，而小微企业和代账公司也将因此受益。

以金蝶‘账无忧’代账服务平台为例，它是面向小微企业的代账服务平台，不仅为小微企业提供贴心安心省心的一站式财税服务，而且利用大数据技术为代账公司打造一个新型的财税服务生态圈。

对于中国绝大多数小微企业而言，寻找一位专职会计成本高，对于公司账务情况无法随时监控及查看，复杂的财税问题还是得寻求更专业的财税专家解决；另一方面，也担心代账公司的可靠度及安全性。而对代理记账行业来说，经历了十几年传统的运营模式，人工成本高、客户沟通不及时、记账报税易错、客户易流失成为代理记账公司面临的最棘手问题。

新一轮的“互联网+代账”软件平台，给出了让人耳目一新的解决方案：它可让小微企业主通过手机随时随地“掌控”财务，其企业端 App 支持手机下单一键支付，单据拍照一键上传，财务利润表、纳税额一键显示，服务流程一键查看，消息进度一键浏览，服务问题一键咨询。

首先，商机引流。平台不仅可以为代账公司带来商机，获得客户，而且代账公司可以自己通过 APP 分享功能，获取客户，并且提供完善的客户跟进机制，帮助代账公司抓住每一个商机。

其次，消息互通。平台全面升级代账管家功能。按照平台内部业务流程进行角色划分，明确每个角色职责，虽然角色职责分明，但每个角色并不孤立。平台通过业务流程消息来推动每个角色的工作进度，并且系统会提供多角度多维度的预警消息，帮助代账公司内部沟通顺畅，提高工作效率。

再次，创新智能。账无忧平台支持扫描单据影像或客户直接拍照记账，避免单据快递交接中的遗失。同时账无忧平台提供行业记账规则，预置单据记账标准，保证代账公司记账质量，避免因为人员流失或记账人员水平等原因造成的错误记账。账无忧平台依照最新的《会计档案管理办法》推出电子账簿，客户可在 App 上实时查看账簿。

研发费加计扣除 谨防 15 个误区

2016年1月1日起,《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)施行。在研发费用新政执行过程中,纳税人需避免15个误区,更准确地享受加计扣除的优惠。

误区 1: 所有企业均可享受

正解: 财税〔2015〕119号文件规定,本通知适用于会计核算健全、实行查账征收并能够准确归集研发费用的居民企业。企业所得税法及其实施条例规定,依照中国法律、行政法规成立的个人独资企业、合伙企业不适用企业所得税法。因此,只有符合条件、缴纳企业所得税的居民企业才可以享受研发费用税前加计扣除。

误区 2: 员工费用均可税前加计扣除

正解: 财税〔2015〕119号文件规定,直接从事研发活动人员的工资薪金、基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金,以及外聘研发人员的劳务费用,允许加计扣除。而对于间接人员的人工费用,比如非直接从事研发活动的后勤保障人员工资以及“五险一金”,不允许加计扣除。

误区 3: 所有研发活动的费用均可税前加计扣除

正解: 财税〔2015〕119号文件规定,享受加计扣除的研发活动,指企业为获得科学与技术新知识,创造性运用科学技术新知识,或实质性改进技术、产品(服务)、工艺而持续进行的具有明确目标的系统性活动。不包括下列活动:企业产品(服务)的常规性升级;对某项科研成果的直接应用,如直接采用公开的新工艺、材料、装置、产品、服务或知识等;企业在商品化后为顾客提供的技术支持活动;对现存产品、服务、技术、材料或工艺流程进行的重复或简单改变;市场调查研究、效率调查或管理研究;作为工业(服务)流程环节或常规的质量控制、测试分析、维修维护;社会科学、艺术或人文学方面的研究。因此,文件列示的7项研发活动不得享受研发费用税前加计扣除优惠

误区 4: 居民企业均可享受

正解: 财税〔2015〕119号文件规定,下列行业不适用研发费用税前加计扣除税收优惠:烟草制造业;住宿和餐饮业;批发和零售业;房地产业;租赁和商务服务业;娱乐业;财政部和国家税务总局规定的其他行业。

误区 5: 用于研发活动的固定资产折旧费均可税前加计扣除

正解: 财税〔2015〕119号文件规定,用于研发活动的仪器、设备的折旧费,

可以税前加计扣除。因此，固定资产折旧费的税前加计扣除，只适用于研发活动发生的有形动产折旧费用，对于房屋、建筑物等不动产的折旧费用不得税前加计扣除。

误区 6：投入的费用均可税前加计扣除

正解：财税〔2015〕119号文件规定，下列直接投入的费用，允许税前加计扣除：研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用；用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费，不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费，试制产品的检验费；用于研发活动的仪器、设备的运行维护、调整、检验、维修等费用，以及通过经营租赁方式租入的用于研发活动的仪器、设备租赁费。

由此看来，与研发活动没有直接联系的投入费用不能税前加计扣除。比如，企业在日常经营活动中，消耗的与研发活动无直接联系的材料投入、运输费用等相关费用，不得加计扣除；企业通过经营租赁方式租入的房屋、建筑物租赁费，也不得加计扣除。

误区 7：其他直接相关费用不允许税前加计扣除

正解：财税〔2015〕119号文件规定，与研发活动直接相关的其他费用，如技术图书资料费、资料翻译费、专家咨询费、高新科技研发保险费，研发成果的检索、分析、评议、论证、鉴定、评审、评估、验收费用，知识产权的申请费、注册费、代理费，差旅费、会议费等。此项费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的10%。可见，在与研发活动直接相关的其他费用是否税前加计扣除的问题上，新旧政策的规定不同，新规定允许企业在一定的比例范围内税前加计扣除。

误区 8：研发和生产划分不清的企业，由主管税务机关核定其扣除额

正解：财税〔2015〕119号文件规定，企业应对研发费用和生产经营费用分别核算，准确、合理归集各项费用支出，对划分不清的，不得实行加计扣除。所以，在研发费用和生产经营费用方面划分不清的企业，不得享受加计扣除税收优惠。

误区 9：创意设计活动不允许税前加计扣除

正解：财税〔2015〕119号文件规定，企业为获得创新性、创意性、突破性的产品进行创意设计活动而发生的相关费用，可按照规定进行税前加计扣除。创意设计活动，指多媒体软件、动漫游戏软件开发，数字动漫、游戏设计制作；房屋建筑工程设计（绿色建筑评价标准为三星）、风景园林工程专项设计；工业设计、多媒体设计、动漫及衍生产品设计、模型设计等。因此，新旧规定不同，新规定进一步明确了创意设计活动可以税前加计扣除。

误区 10：亏损企业不得享受加计扣除税收优惠

正解：《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》（国税函〔2009〕98号）规定，企业技术开发费加计扣除部分已形成企业年度亏损，可以用以后年度所得弥补，但结转年限最长不得超过5年。所以，亏损企业也可以享受研发费用税前加计扣除优惠，但结转期限不超过5年。

误区 11：研发费用归集和汇总不准确的企业不得税前加计扣除

正解：财税〔2015〕119号文件规定，企业研发费用各项目的实际发生额归集不准确、汇总额计算不准确的，税务机关有权对其税前扣除额或加计扣除额进行合理调整。所以，对于企业研发费归集和汇总不准确的，税务机关可以调整，但并非禁止扣除。

误区 12：预缴所得税时，企业不得税前加计扣除

正解：《国家税务总局关于发布〈中华人民共和国企业所得税月（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）规定，纳税人预缴企业所得税时，需填报《不征税收入和税基类减免应纳税所得额明细表》，该表明确指出，纳税人发生新产品、新工艺、新技术研发费用的，可以在预缴时填报“新产品、新工艺、新技术研发费用加计扣除”金额。所以，预缴所得税时可以享受加计扣除税收优惠。

误区 13：汇算清缴后不得享受研发费用税前加计扣除

正解：财税〔2015〕119号文件规定，企业符合规定的研发费用加计扣除条件，而在2016年1月1日以后未及时享受该项税收优惠的，可以追溯享受并履行备案手续，追溯期限最长为3年。所以，未在汇算清缴期间加计扣除研发费用的，可在汇算清缴期后三年内追溯享受。

误区 14：委托开发的研发费用可全额税前加计扣除

正解：财税〔2015〕119号文件规定，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%计入委托方研发费用并计算加计扣除，受托方不得再进行税前加计扣除，委托外部研究开发费用实际发生额应按照独立交易原则确定。另外，企业委托境外机构或个人进行研发活动所发生的费用，不得税前加计扣除。所以，对于企业委托外部进行研发活动，新旧规定有区别，旧规定允许全额扣除，而新规定对此作了严格规定，对于国内的委托开发，只允许税前加计扣除80%；对于境外的委托开发，不允许税前加计扣除。

误区 15：已享受加速折旧的固定资产不再享受加计扣除优惠

正解：《国家税务总局关于固定资产加速折旧税收政策有关问题的公告》（国家税务总局公告2014年第64号）规定，企业在2014年1月1日后购进并专门用于研发活动的仪器、设备，单位价值不超过100万元的，可以一次性在计算应纳税所得额时扣除；单位价值超过100万元的，允许按不低于企业所得税法规定

折旧年限的 60% 缩短折旧年限, 或选择采取双倍余额递减法或年数总和法进行加速折旧。同时, 该文件规定, 企业专门用于研发活动的仪器、设备已享受加速折旧优惠政策的, 在享受研发费加计扣除时, 就已经进行会计处理的折旧、费用等金额进行加计扣除。所以, 企业专门用于研发活动的仪器、设备, 在享受加速折旧税收优惠后, 还可以享受加计扣除优惠。

企业所得税汇算清缴时必须填报的申报表

2015 年度企业所得税汇算清缴已拉开帷幕, 查账征收和核定征收的纳税人使用的都是 2014 年版的企业所得税申报表, 尤其是查账征收的纳税人适用的新版企业所得税申报表多达 41 张。那么, 有哪些申报表是必须要填报的呢? 这是很多纳税人都迫切想知晓的。

实行查账征收的企业所得税纳税人, 必须报送的有:《企业所得税年度纳税申报表填报表单》、《企业基础信息表 (A000000)》、《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表 (A 类) (A100000)》。

1.《企业所得税年度纳税申报表填报表单》列示申报表全部表单名称及编号。纳税人在填报申报表之前, 应根据自身的业务情况, 选择“填报”或“不填报”的申报表。凡涉及的就选择“填报”, 并完成该表格相关内容的填报; 不涉及的则选择“不填报”, 对选择“不填报”的表格均无需填报, 也不需以零数据上报税务机关。

2.《企业基础信息表 (A000000)》为必填表。主要反映纳税人的基本信息, 包括纳税人基本信息、主要会计政策、股东结构和对外投资情况等。纳税人填报申报表时, 首先填报此表并为后续申报提供指引。另外, 查账征收的符合条件的小型微利企业, 在享受减低税率和减半征税的税收优惠时, 只需通过填报此表的“从业人数、资产总额、从事国家非限制和禁止行业”等栏次自动履行备案手续, 无需税务机关事先审核批准和再另行报送其他资料专门备案。

3.《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表 (A 类) (A100000)》为必填表。体现企业所得税计税流程, 即在会计利润的基础上, 按照税法进行纳税调整, 计算应纳税所得额, 扣除税收优惠数额等, 最后计算应补 (退) 税款。此表是纳税人计算申报缴纳企业所得税的主表。

其他纳税申报表 (附表) 由纳税人根据企业的涉税业务选择是否填报。但是应注意, 在纳税调整项目明细表 (A105000~A105120) 系列, 有 5 张虽名为纳

税调整项目表,却系即便不存在纳税调整事项,但只要有相应税前扣除事项发生,就需报送的“发生即填报”的申报表:

1.《职工薪酬纳税调整明细表(A105050)》适用于发生职工薪酬等相关支出及存在纳税调整项目的纳税人填报。为加强企业职工薪酬的企业所得税和个人所得税比对分析,只要发生了职工薪酬的税前扣除事项即使不需纳税调整,纳税人也需填报此表。

2.《捐赠支出纳税调整明细表(A105070)》适用于发生捐赠支出纳税调整项目的纳税人填报,纳税人只要会计上发生了捐赠支出,不管是否需要按照税法规定进行纳税调整,就应填报此表。

税法规定全额税前扣除的公益性捐赠不在本表填报。

3.《资产折旧、摊销情况及纳税调整明细表(A105080)》适用于发生资产折旧、摊销及存在资产折旧、摊销纳税调整的纳税人填报。也就是只要发生了资产折旧、摊销的税前扣除事项即使没有税会差异的纳税调整,也需填报此表。

4.《资产损失税前扣除及纳税调整明细表(A105090)》适用于发生资产损失税前扣除项目及纳税调整项目的纳税人填报。也就是只要发生了资产损失(含清单申报和专项申报)的税前扣除事项即使没有税会差异的纳税调整,也需填报此表。

5.《特殊行业准备金纳税调整明细表(A105120)》适用于发生特殊行业准备金纳税调整项目的纳税人填报。保险、证券、期货、金融等特殊行业纳税人提取的准备金,即使符合税收政策规定无需进行特殊事项调整,也应当填报此表。

此外,《减免所得税优惠明细表(A107040)》适用于享受减免所得税优惠的纳税人填报。因此,符合条件的小型微利企业,根据税法及相关税收政策规定享受减低税率、减半征税的优惠政策时,必须填写此表报送本年发生的减免企业所得税优惠情况。

“营改增”中这些问题不可小觑

《财政部、国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2013〕106号)自2014年1月1日实施以来,几经修订,其中有些内容被取消,有些内容被新的政策取代,从实际执行情况来看,有三个问题不容忽视。

问题 1：税收优惠取消审批后续管理服务

根据《国务院关于取消和调整一批行政审批项目等事项的决定》(国发〔2015〕11 号)及《国家税务总局关于明确部分增值税优惠政策审批事项取消后有关管理事项的公告》(国家税务总局公告 2015 年第 38 号)规定,对财税〔2013〕106 号文件附件 3:《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》第一条第(十)款“随军家属就业”中“但税务部门应当进行相应的审查认定”、第一条第(十一)款“从事个体经营的军队转业干部”中“经主管税务机关批准”、第一条第(十一)款“为安置自主择业的军队转业干部就业而新开办的企业”中“经主管税务机关批准”、第一条第(十二)款“城镇退役士兵就业”中“税务机关审核”等内容自 2015 年 5 月 29 日同时废止,此举为纳税人提供了方便、快捷的服务。但在实际工作中,仍有少部分纳税人在咨询相关审批事宜,甚至个别纳税人还在向税务机关报送相关审批资料。

问题 2：离岸服务外包业务免征增值税停止执行时间节点要重视

财税〔2013〕106 号文件在附件 3:《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》中明确:“自 2014 年 1 月 1 日至 2018 年 12 月 31 日,试点纳税人提供的离岸服务外包业务”免征增值税,但根据《财政部、国家税务总局关于影视等出口服务适用增值税零税率政策的通知》(财税〔2015〕118 号)规定,对《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》第一条第(六)项即上述离岸服务外包业务免征增值税政策自 2015 年 12 月 1 日起停止执行,按照财税〔2015〕118 号文件规定,离岸服务外包业务自 2015 年 12 月 1 日起实行增值税零税率政策。

问题 3：技术转让服务等部分境外应税服务项目实行零税率核算

根据财税〔2015〕118 号文件规定,境内单位和个人向境外单位提供下列应税服务,自 2015 年 12 月 1 日起,适用增值税零税率政策:

- (一) 广播影视节目(作品)的制作和发行服务;
- (二) 技术转让服务、软件服务、电路设计及测试服务、信息系统服务、业务流程管理服务,以及合同标的物在境外的合同能源管理服务;
- (三) 离岸服务外包业务。

也就是说,从 2015 年 12 月 1 日起,财税〔2013〕106 号文件附件 4:《应税服务适用增值税零税率和免税政策的规定》第(六)项“在境外提供的广播影视节目(作品)的发行、播映服务”中的“发行”以及第(九)项“向境外单位提供的下列应税服务”中的“技术转让服务”、“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”、“广播影视节目(作品)制作服务”和“合同标的物在境内的合同能源管理服务”等免征增值税的政策规定停止执行。从财税〔2013〕106 号文件对上述项目免征增值税到财税〔2015〕

118号文件适用增值税零税率政策，虽然税负没有增加，但由“免”到“零税率”体现了“营改增”政策的过渡性、延续性、严肃性，“零税率”很明显是征税，则不过适用税率为零。

针对上述税收优惠免于审批政策在2015年度中途发生的变化，建议税务机关要加大税收宣传力度，微观细化到相关企业单位，做好个别辅导工作，尽量减轻纳税人的负担；针对上述离岸服务外包业务及技术转让服务等部分境外应税服务项目实行零税率的执行时间是自2015年12月1日起，也就是说从2016年1月份申报时才体现这项政策的落实情况，在会计核算上对2015年12月份取得的上述业务收入要按照零税率进行相应的税收会计核算，并进行纳税申报。

研发费追溯扣除应把握三个时点

2015年11月，财政部、国家税务总局、科技部发出了《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），该通知第五条第4项规定，企业符合本通知规定的研发费用加计扣除条件而在2016年1月1日以后未及时发现该项税收优惠的，可以追溯享受并履行备案手续，追溯期限最长为3年。

如何正确理解上述新规以确保得到正确执行呢？笔者认为，企业需把握好三个时点：

1. 必须是2016年1月1日以后发生的研发费用。

财税〔2015〕119号通知对可以追溯扣除费用的规定是：“企业符合本通知规定的研发费用”，由于通知自2016年1月1日起执行，所以，只能是2016年1月1日以后发生的研发费用，才符合财税〔2015〕119号通知对费用发生时间规定的要求。

2. 实际开始追溯加计扣除的起始时点应为2016年度企业所得税汇算清缴结束后。

由于企业2016年度发生的研发费用要等到2017年上半年汇算清缴时才可以加计扣除，所以，如果企业在办理完2016年度所得税汇算清缴后，发现存在未能及时加计扣除的研发费用，如果发现时间在2017年5月底以前，即汇算清缴结束前，企业可以对2016年度的所得税汇算清缴进行补充申报，如果发现时间在2017年5月底以后，则需办理追溯扣除手续，但需办理相关备案事项。所以，2017年6月起，才是开始执行追溯加计扣除的时点。

3. 追溯期限最长为 3 年。

财税〔2015〕119 号通知规定了追溯期限最长为 3 年，即只要未加计或少加计扣除研发费用的发生在 3 年以内，企业就可以执行追溯加计扣除政策。如企业 2016 年 6 月份发生的研发费用未能及时加计扣除，企业最迟可以在 2019 年 6 月底以前对 2016 年的相关费用追溯加计扣除。

获得一般纳税人资格前的进项税额 该如何抵扣

筹建期内企业购买商品劳务时会取得增值税进项发票，但由于未获得一般纳税人资格，无法抵扣相应的进项税额，这成了新设企业烦恼的问题。《关于纳税人认定或登记为一般纳税人前进项税额抵扣问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 59 号，以下简称 59 号公告）化解了新设企业难题，那么纳税人该如何享受纳税人认定或登记为一般纳税人前进项税额抵扣呢？

首先，企业要准确判断是否向前追溯抵扣进项税额的资格。59 号公告规定，“纳税人自办理税务登记至认定或登记为一般纳税人期间，未取得生产经营收入，未按照销售额和征收率简易计算应纳税额申报缴纳增值税的，其在此期间取得的增值税扣税凭证，可以在认定或登记为一般纳税人后抵扣进项税额。”也就是说，公告只适用于在小规模纳税人状态期间未开展生产经营取得收入，同时未按照简易方法缴纳过增值税的纳税人。企业需严格按照会计制度和税法的规定，真实记录和准确核算小规模纳税人状态期间的经营结果，尤其避免利用隐匿生产经营收入、延迟确认营业收入等方式，来骗取追溯抵扣进项税资格。税务机关会在事后审核管理中关注企业此项税收风险。

其次，要积极解决抵扣凭证无法办理认证或者稽核比对的问题。一方面，当前处在增值税发票系统升级的衔接时期，部分企业在升级前取得的发票无法在现有设备条件下办理认证和稽核比对。因此，59 号公告提出由销售方红字冲销旧版发票，重新开具新版蓝字增值税发票。购买方纳税人需按照国家税务总局公告 2014 年第 73 号规定，在填开《开具红字增值税专用发票信息表》或《开具红字货物运输业增值税专用发票信息表》时，选择“所购货物或劳务、服务不属于增值税扣税项目范围”或“所购服务不属于增值税扣税项目范围”。

最后，纳税人取得海关进口增值税专用缴款书或超过认证抵扣期限的增值税

专用发票，需按照《国家税务总局关于逾期增值税扣税凭证抵扣问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 50 号）规定的程序，经国家税务总局稽核比对相符后抵扣进项税额。纳税人要关注不同抵扣凭证的抵扣时限，现行政策规定增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书认证期限为 180 天，农产品收购发票、农产品销售发票和税收缴款凭证则暂无具体抵扣期限。

捐赠路径不同 享受优惠有差异

近日，北京师范大学中国公益研究院发布《2015 中国捐赠百杰榜》，王健林以 3.6 亿元捐赠额排行第 5 名；马云则以 2.3 亿多元捐赠额排名第 10 名，引发舆论关注。一些媒体翻出 2015 年 12 月 22 日新华社的一篇文章——《慈善税收优惠：“口惠”变“实惠”，还得有细则》，呼吁税收政策支持慈善事业，给予“慈善税收优惠”。

税法并非不支持慈善事业，只是有严格的规定。为使公众了解相关税收政策，笔者对当前税收支持慈善事业的相关规定予以梳理，对公众的误解予以澄清。本文主要讲述对捐赠者的政策。

税法对于捐赠者的支持不叫免税，不是一种税收优惠，它主要体现在税前扣除上，我国税法对捐赠支出有严格的限制，但由于主导企业慈善活动的是企业家，对税收政策了解不多，因而容易做了好事反倒产生税务风险。

企业

1. 公益性捐赠的范围

企业的捐赠应当是为公益事业。《财政部、国家税务总局关于通过公益性群众团体的公益性捐赠税前扣除有关问题的通知》（财税〔2009〕124 号）第三条规定，公益事业的捐赠支出具体范围包括救助灾害、救济贫困、扶助残疾人等困难的社会群体和个人的活动；教育、科学、文化、卫生、体育事业；环境保护、社会公共设施建设；促进社会发展和进步的其他社会公共和福利事业。

上述四项涵盖了大部分慈善事项，企业捐赠范围应在这四项之内，否则就不是税法认同的公益性捐赠了。

2. 公益性捐赠不一定能够全额税前扣除

不少企业家认为国家对公益性捐赠有优惠政策，可以全额在税前扣除，但实际不是这样的。企业所得税法第九条规定，企业发生的公益性捐赠支出，在年度利润总额 12% 以内的部分准予税前扣除。因此，若企业的公益性捐赠支出在限额

以内，可以全额扣除，若超出了税法规定的范围，则超出的部分不能在税前扣除，也不能结转以后年度扣除。

3. 公益性捐赠要通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门

现在不少企业不信任公益组织，更愿意直接把捐赠的财物送到受捐助对象手中，但这样是有税务风险的。企业所得税法实施条例第五十一条规定，企业的公益性捐赠必须通过“公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门”，否则不能在税前扣除。公益性社会团体以每年民政、财政、税务部门公布的名单为准。

4. 亏损企业的公益性捐赠支出不能在税前扣除

在每年汇算清缴中都能发现，有些企业是亏损的，但是有符合条件的公益性捐赠支出，需全额纳税调增。财税〔2009〕124号文件第一条规定，年度利润总额，指企业依照国家统一会计制度的规定计算的大于零的数额。由于亏损企业利润总额小于零，其公益性捐赠支出不能在税前扣除。企业从事慈善事业应当量力而行，不要影响了企业的正常经营。

5. 非货币性捐赠应视同销售

现在很多企业喜欢实物捐赠，但实物捐赠会涉及视同销售的问题。无论企业所得税还是增值税，以实物对外捐赠都应视同销售。这是因为国家鼓励现金捐赠，不鼓励非货币性捐赠，非货币性捐赠将带来公允价值的确认、捐赠物品的质量、接受单位的保管等一系列问题。

个人

个人公益性捐赠税收政策与企业有相似之处，捐赠金额也不一定都能“免税”。个人所得税法实施条例第二十四条规定，个人通过中国境内的社会团体、国家机关向教育和其他社会公益事业以及遭受严重自然灾害地区、贫困地区的捐赠，捐赠额未超过纳税人申报的应纳税所得额 30% 的部分，可以从其应纳税所得额中扣除。

首先，同企业所得税一样，个人的直接捐赠也不能税前扣除，必须通过社会团体、国家机关等组织。

其次，个人捐赠在应纳税所得额 30% 的部分可以税前扣除，超过不允许扣除。

特殊事项

上述是一般规定，也有例外，企业通过公益性社会团体、县级以上人民政府及其部门向汶川、玉树、舟曲、芦山、鲁甸等灾区的公益性捐赠支出可以据实全额扣除，不受税法规定的比例、盈亏限制，实物捐赠也免征增值税。个人除了向前述灾区捐赠外，通过公益组织、县级以上政府部门向红十字事业、农村义务教育、公益性青少年活动场所等的公益性捐赠也可以全额税前扣除。

购物赠品如何开具发票有讲究

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

商家赠送类别和发票开具规定

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

“购物赠品”的赠予与一般的无偿赠送不同，属于利用消费者心理进行变相促销，这种赠予的前提是消费者付款购物才能得到赠品，赠品也应被视为经营者提供的商品。根据《中华人民共和国发票管理办法》第二十条“所有单位和从事生产、经营活动的个人在购买商品、接受服务以及从事其他经营活动支付款项，应当向收款方取得发票”的规定，商家销售商品都应开具发票。

购物赠品的涉税处理

1. 企业所得税处理

购物赠品与企业销售行为直接相关，在销售商品同时赠送物品是出于利润动机的正常交易，属于捆绑销售或降价销售。正常情况下企业所得税应根据《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》（国税函〔2008〕875号）关于企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品不属于捐赠的规定，将总销售金额按各项商品的公允价值的比例来分摊确认各项的销售收入，计缴所得税。

2. 增值税因开票不同的两种处理

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

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

栏分别注明，可按折扣后的销售额征收增值税；未在同一张发票“金额”栏注明折扣额，而仅在发票的“备注”栏注明折扣额的，折扣额不得从销售额中减除。

例：A公司平时销售某型号电视机不含税价格2500元/台，购进成本为不含税价格2100元/台，正常情况下销售一台电视机应纳增值税=2500×17%-2100×17%=68（元）；应纳税所得额=2500-2100=400（元），企业所得税按25%税率计算税款为100元。现开展促销活动，客户按2500元/台购买该型号电视机一台，附送一台电磁炉，该电磁炉不含税销售价格为230元/台，购进成本为不含税180元/台。

在发票“金额”栏注明折扣额，即发票上分别开具电视机2500元、电磁炉230元，再在发票的金额栏注明折扣金额230元，取得不含税销售收入2500元。

二是在开具销售发票时，借鉴《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》（国税函〔2008〕875号）第三条的规定，在开具销售发票时，将赠品和商品总的销售金额按各项商品公允价值比例分摊确认赠品和商品的销售收入，按总的销售金额征收增值税。

即在发票上分别开具电视机2290元 $[2500 \times 2500 \div (2500 + 230)]$ 、电磁炉210元 $[2500 \times 230 \div (2500 + 230)]$ ，合计取得不含税销售收入2500元。

上述两种开票方式下，A公司销售一台电视机附送一台电磁炉增值税销项税为425元（2500×17%），进项税=2100×17%+180×17%=387.6（元），应纳增值税37.4元；企业所得税应纳税所得额=2500-2100-180=220（元），按25%税率计算的税款为55元。

3. 个人所得税处理

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

无偿赠送的涉税处理

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

接上例：A公司销售一台电视机时按电视机不含税价2500元开具发票，附送的一台电磁炉按作为销售费用，或者仅在发票的“备注”栏注明赠送一台电磁炉，那么电磁炉在增值税处理上将按视同销售处理。在购进电磁炉专为此次促销

的情况下，可以按购进的价格计算销项税额。整个销售业务增值税销项税额为 455.6 元（ $2500 \times 17\% + 180 \times 17\%$ ），进项税 = $2100 \times 17\% + 180 \times 17\% = 387.6$ 元，应纳增值税 68 元；电磁炉购进成本和应计的销项税额作为销售费用，企业所得税应纳税所得额 = $2500 - 2100 - (180 + 180 \times 17\%) = 189.4$ 元，按 25% 税率计算的税款为 47.35 元。

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

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

“应发”与“实发”账务处理有差别

在实际工作中，企业应注意应付工资与实发工资之间的区别，不能按实发工资直接进行账务处理，应付工资和应扣款项都应进行账务处理，才能符合税务和会计的规定。

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

例如，某公司共有 10 名员工，2014 年 10 月工资表金额合计如下：

应发工资 45000 元，应扣个人负担的基本社会保险费和住房公积金 1950 元，代扣代缴个人所得税 7500 元，应扣职工请假、罚款 1500 元，实发工资 34050 元。

税务处理

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

下简称五险一金), 准予扣除。企业所得税法第八条规定, 企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出, 包括成本、费用、税金、损失和其他支出, 准予在计算应纳税所得额时扣除。因此, 应由员工个人承担的五险一金 1950 元, 属于个人支出行为, 与取得收入无关, 不得在税前扣除。

企业所得税法实施条例第二十二条规定, 企业所得税法第六条所称其他收入, 是指企业取得的除企业所得税法第六条规定的收入外的其他收入。因为应付工资总额 45000 元已在税前扣除, 因此, 企业对本单位职工请假扣发的工资、违反管理制度规定给予的罚款 1500 元, 属于企业的其他收入, 应缴纳企业所得税。

个人所得税法第八条规定, 个人所得税, 以所得人为纳税义务人, 以支付所得的单位或者个人为扣缴义务人。扣缴义务人应当按照国家规定办理全员全额扣缴申报。经计算该公司 2014 年 10 月应代扣代缴个人所得税 7500 元。

会计处理

1. 计提 10 月工资:

借: 管理费用——应付工资 45000

贷: 应付职工薪酬——应付工资 45000

2. 计提和缴纳 10 月五险一金 19250 元, 其中单位负担 17300 元, 个人负担 1950 元。

(1) 计提五险一金

借: 管理费用——五险一金 17300

其他应收款——五险一金 1950

贷: 应付职工薪酬——五险一金 19250

(2) 缴纳五险一金

借: 应付职工薪酬——五险一金 19250

贷: 银行存款 19250

3. 发放 10 月工资

借: 应付职工薪酬 45000

贷: 其他应收款——五险一金 1950

应交税费——应交个人所得税 7500

营业外收入——员工请假罚款 1500

库存现金 34050

4. 代扣代缴个人所得税

借: 应交税费——应交个人所得税 7500

贷: 银行存款 7500。

一般纳税人资格注销后如何界定纳税义务

随着税收法治进程的不断推进，纳税人维权意识日益加强，税务行政执法的质量将面临更多的司法考验。本文所说案例即为发生在河北省的一则税务行政诉讼。

案情简介

A公司于2003年6月1日成为一般纳税人，2008年9月，注销税务登记。2011年1月20日，重新填报税务登记，2012年12月，第二次注销税务登记，营业执照一直未注销。

2013年8月13日，某市国税局发现：该公司2005年9月至2009年2月取得销售收入未申报纳税。2011年，A公司补开发票并申报纳税，申报时按3%的税率，而不是按照业务发生时适用的17%税率，导致少缴税款。2014年2月14日，国税局认定该公司偷税，作出行政处罚事项告知书并随后作出行政处罚决定书。

A公司不服该行政处罚决定，向人民法院提起行政诉讼，一审法院以程序违法为由判决撤销该行政处罚决定书。某市国税局提起上诉。二审法院认定国税局行政程序合法，A公司构成偷税，遂判决撤销一审判决，并驳回被上诉人诉讼请求。该案终结。

争议焦点

本案有多个争议焦点，其中企业注销一般纳税人资格后的纳税义务如何界定，是重点问题之一。A公司认为其主动补缴部分税款，少缴税款是因为税务机关核准其注销一般纳税人资格，从而恢复为小规模纳税人，客观上导致税率差异，自己没有过错。而某市国税局认为该公司在业务发生期间为一般纳税人，应按照17%税率缴纳增值税。

法理分析

在本案中，涉案企业以注销了一般纳税人资格为由，认为自己是小规模纳税人，应该按照3%的征收率计算应纳税额。期间该企业还几次注销过税务登记。我们一并就一般纳税人资格注销、税务登记注销、工商营业执照吊销和注销对于纳税义务的影响进行分析。

1. 一般纳税人资格注销的意义

《增值税暂行条例》第三十四条规定，“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，应按销售额依照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。”在这种情况下，税务机关可以暂停

纳税人的一般纳税人资格，纳税人暂时丧失抵扣进项税额和开具增值税专用发票的资格。由此可见，一般纳税人资格的丧失或暂停并不意味着小规模纳税人的恢复，它的意义仅仅在于可以进项抵扣和申请领用、开具增值税专用发票。

《增值税暂行条例实施细则》第三十三条规定：“除国家税务总局另有规定外，纳税人一经认定为一般纳税人后，不得转为小规模纳税人”。到目前为止，国家税务总局没有出台任何规定允许一般纳税人转为小规模纳税人。

按现行规定，在纳税人申请注销税务登记之前，需要先注销一般纳税人资格。而在注销一般纳税人资格之后、注销营业执照之前，“抵扣进项税额，使用增值税专用发票”的资格确定已经丧失，但因为国家税务总局的特别规定，并没有转为小规模纳税人，因此不能按 3% 征收率计算应纳税额，只能继续按增值税税率 17% 来纳税。该案中，A 公司于 2003 年 6 月 1 日经批准成为一般纳税人。2008 年 9 月，注销一般纳税人和税务登记。在这期间，该纳税人只是丧失了“不得抵扣进项税额，也不得使用增值税专用发票”的资格，但由于没有转为小规模纳税人，所以仍应该按 17% 税率计算应纳税额。该公司主观上故意隐瞒收入，客观上少缴税款，应定性为偷税。

而上述结论是一系列法律推理的结果，实践中确实有好多纳税人和税务人员对此有误解，认为两者“非此即彼”。税法现在需要明确的是，一般纳税人按“权利”状态应该分为两种：正常的一般纳税人和“失格”或“失权”的一般纳税人。注销一般纳税人资格或被税务机关暂停资格后，只是丧失了抵扣进项税金和领用、开具增值税专用发票的资格或权利而成为“失格”或“失权”的一般纳税人，而不是本案中 A 公司理解的转为了小规模纳税人。

2. 税务登记注销的意义

税务登记是税务机关加强税务管理、税源监控的一种手段。一般情况下，纳税人在注销营业执照之前要向税务机关申请注销税务登记，而税务机关也只有在纳税人表明要停止营业并进行清算后，才受理纳税人的注销税务登记的申请。如果纳税人在注销了税务登记后没有及时注销营业执照，在这段时间内又进行了营业活动，并不阻碍纳税人纳税义务的产生。

《增值税暂行条例》第一条规定：“在中华人民共和国境内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，为增值税的纳税人，应当依照本条例缴纳增值税。”从这一规定可以看出，增值税的纳税义务并不以税务登记为纳税要件，所以注销税务登记并不影响纳税人的纳税义务。

3. 营业执照吊销和注销的意义

在这个问题上，学界并没有太大的争议。营业执照的吊销意味着营业主体营业资格的丧失，企业法人主体仍然保留，只要进行了应税活动，就会产生应税义

务。而营业执照注销后，由于企业法人主体归于消灭，企业的纳税义务消灭。如果原企业人员仍以企业名义进行应税活动，相关纳税义务应由当事人承担。

建议

在当前“依法治国”大背景下，提高税收执法质量刻不容缓。应该进一步明确界定一般纳税人资格及税务登记的注销、营业执照吊销及注销对纳税义务的影响，一方面能夯实税收执法质量，另一方面便于纳税人理解和接受，减少纳税争议，提高纳税服务的质量。

税收筹划与合理避税可以画等号吗？

税收筹划在形式上，以明确的法律条文为依据；在实践中，顺应税法立法意图。合理避税，从形式上看似乎合理合法，但实质上扭曲了经济运行规律，违背了税负公平原则，是一种有悖于国家税收立法宗旨的行为。

近年来，我国深度参与全球税务合作，积极融入 BEPS（税基侵蚀和利润转移）行动计划，围绕税收筹划和合理避税的话题渐渐增多起来。相当一部分人认为，税收筹划目的就是合理避税，尽可能地延缓或减轻企业税收负担，达到企业经济效益最大化。

那么，税收筹划与合理避税真的可以画上等号吗？

我们在百度上搜索税收筹划词条，答案是：税收筹划又称合理避税。它来源于 1935 年英国的“税务局长诉温斯特大公”案。当时参与此案的英国上议院议员汤姆林爵士对税收筹划作了这样的表述：“任何一个人都有权安排自己的事业。如果依据法律所做的某些安排可以少缴税，那就不能强迫他多缴税。”这一观点得到了法律界的认同。经过半个多世纪的发展，税收筹划的规范化定义得以逐步形成，即“在法律规定许可的范围内，通过对经营、投资、理财活动的事先筹划和安排，尽可能取得节税（Tax Savings）的经济利益”。

笔者认为，百度搜索对税收筹划的规范化定义是可以接受的；但是，税收筹划又称合理避税的提法值得商榷。

为此，笔者查阅了相关资料，目前对税收筹划概念的权威解释是：税收筹划（Tax planning），是纳税行为发生前，在税法允许的范围内，通过对纳税主体的经营活动或投资行为等涉税事项作出事先的安排。税收筹划首先是一种合法和超前的涉税谋划，其次是一种顺应税收政策导向的税收策略，具备合法性、事先性、目的性、风险性的特点；税收筹划既不同于合理避税，更不同于逃税。它是基于

纳税人自觉遵从，在法律许可的范围内，遵循税法依据，深刻理解和灵活运用税法精神，最终在多项应税方案中，酝酿作出缴纳税负最低的选择。在形式上，它以明确的法律条文为依据；在实践中，又顺应税法立法意图，可以说动机是合理的，手段是合法的。站在国家税法的角度讲，当属合理合法，是被税法允许甚至是鼓励的。

合理避税（Tax avoidance），是纳税人利用税法漏洞、制度缺陷或修辞理解钻空取巧，通过对经营或财务行为的精心安排，以期达到纳税负担最小的经济行为。合理避税是利用税收法律的相对漏洞和措辞上的不严谨，在不违反税收法规的范围内，减少本应承担的应纳税额，从而实现最大的利润。合理避税，从形式上看，似乎合理合法，但实质上扭曲了经济运行规律，违背了税负公平原则，是一种有悖于国家税收立法宗旨的行为。这种行为本身合理不违法，却是国家税法希望加以规范、约束的，但囿于现行税法漏洞对此无可奈何；就今后而言，这也将是国家进一步完善税法和堵塞漏洞的修法重点。

由此可见，税收筹划与合理避税在实质上存在明显区别，因此，不能将税收筹划和合理避税混为一谈。

改变持股比例：如何选择增资方式

A 公司注册资本 500 万元，由甲、乙公司共同出资成立，其中，甲公司持股 90%，乙公司持股 10%。经营若干年后，A 公司所有者权益公允价值 5000 万元。此时，为扩大生产经营规模，甲、乙公司决定 A 公司注册资本增加至 1500 万元，并协议调整甲、乙公司两公司持股比例，即甲公司由持股 90% 减至 30%，乙公司由持股 10% 提高至 70%。

乙公司如何增资最省钱，本文总结三种增资方式，并简析其企业所得税处理。

方案一：甲公司不增资，全部由乙公司出资

这种情况下，相当于 A 公司按原持股比例分配所有者权益后，加上乙公司增资部分，来变更双方持股比例。增资前，按原持股比例，甲公司应持有权益 $5000 \times 90\% = 4500$ （万元），乙公司应持有权益 $5000 \times 10\% = 500$ （万元）。

假设，乙公司单独出资 X 万元，出资后乙公司持股比例 70%，得出计算公式： $(500 + X) \div (5000 + X) \times 100\% = 70\%$ ， $X = 10000$ （万元）。也就是说，在甲公司不增资的情况下，单独由乙公司全部出资 10000 万元，其中 1000 万元用于增加注册资本，即可达到甲公司占比 30%，乙公司占比 70% 之目的。

此时，甲公司持有权益 = $(5000 + 10000) \times 30\% = 4500$ (万元)，与增资前权益一致；乙公司持有权益 = $(5000 + 10000) \times 70\% = 10500$ (万元)，较增资前增加权益 10000 万元。

方案二：双方共同增资，再由乙公司进行股权收购

A 公司注册资本增加至 1500 万元，共需增资 1000 万元，其中甲公司 $1000 \times 90\% = 900$ (万元)，乙公司 $1000 \times 10\% = 100$ (万元)。此时，A 公司所有者权益为 $5000 + 1000 = 6000$ (万元)，其中：甲公司持有权益 $6000 \times 90\% = 5400$ (万元)，乙公司持有权益 $6000 \times 10\% = 600$ (万元)。

A 公司在工商部门办理增资手续后，甲公司持股比例为 90%，其中占 A 公司 60% 股权由乙公司收购，以其对应的账面所有者权益计算，乙公司应支付甲公司股权转让款 $6000 \times 60\% = 3600$ (万元)。

股权收购完成后，A 公司仍需再次到工商部门办理股权变更手续。

在此过程中，乙公司累计发生资金支付： $3600 + 100 = 3700$ (万元)，甲公司收到股权转让款 3600 万元。

方案三：甲公司放弃增资权，获取补偿款

根据方案二，甲公司应增资 900 万元，甲公司卖给乙公司 60% 股权所对应的所有者权益 $6000 \times 60\% = 3600$ (万元)。一般情况下，甲公司若放弃增资 900 万元，获取补偿款，必须以其对应的所有者权益公允价值为限，取得其中的留存收益，即补偿款 = $6000 \times 60\% - 1500 \times 60\% = 2700$ (万元)。在此过程中，乙公司除支付甲公司补偿款 2700 万元外，还须注入资本金 $900 + 100 = 1000$ (万元) 合计 3700 万元。然后，A 公司持相关文件到工商部门办理增资手续。

乙公司持股比例：按注册资本计算，即 $(500 \times 10\% + 1000) \div 1500 = 70\%$ ；或者按所有者权益公允价值计算，由于甲公司放弃增资 900 万元，并获取对应的部分权益 2700 万元由乙公司补偿。因此，当乙公司注入资本 1000 万元以后，其中增资 900 万元部分，在 A 公司中对应的所有者权益 2700 万元就应由乙公司享有。故乙公司持股比例 $(5000 \times 10\% + 2700 + 1000) \div 6000 = 70\%$ 。

通过上述三个方案的比较，可以看出，方案一在保留甲公司原有权益价值不变的前提下，乙公司需要支付资金最多，而方案二与方案三则最省钱。

在所得税处理上，由于方案一是单纯增资，不涉及所得税问题。方案二和方案三的本质是一样的，都属于股权转让性质，只是获取所得的方式不同而已。因此，甲公司股权转让所得 = 股权转让收入 - 持股成本 = $3600 - 1500 \times 60\% = 2700$ (万元) 或以收到的补偿款金额 2700 万元，申报缴纳企业所得税。