

# 上市公司并购“高业绩承诺高估值” 为哪般？

近期，影视圈的税务问题一直为社会舆论所关注。殊不知，税务问题只是冰山一角，资本市场才是影视圈闪展腾挪、攫取利益的主要战场。这次对于影视圈税务问题的曝光，使得之前某些上市公司的非正常并购行为再次引发关注。

2015年10月，华谊兄弟发布公告，以7.56亿收购浙江东阳浩瀚影视娱乐有限公司70%的股权。令人惊讶的是，这家公司成立仅有一天，其注册资本仅有1000万，持有这家公司共计85%股权的是冯绍峰等6位明星股东。2015年11月，华谊兄弟再以10.5亿元收购浙江东阳美拉传媒有限公司70%的股权。这是一家资产总额1.36万，负债总额1.91万，而净资产为-0.55万的公司。净资产为负的公司可以卖到10.5亿，只因为这家公司的投资人叫冯小刚。

华谊发起的两起并购，给予了很高的购买估值，如果运用传统的财务管理方法，很难对这种估值进行解释。传统上对于被并购的公司，往往采用未来现金流折现的方法，需要运用被并购对象的财务数据，具体运用市盈率、市净率和市销率等指标，依此对被并购对象进行估值。显然，如果运用这些指标，华谊并购的两家公司并不值这么多钱。华谊之所以愿意花大价钱购买这两家公司，也并非看中这两家公司的实物资产，而是看中这两家公司背后的“明星”。华谊的高价并购也不是无条件的，它需要“明星”对未来的业绩做出承诺。比如在第一起并购中，明星们需要承诺2015年向华谊贡献不低于9000万的净利润，

且5年内每年递增不低于15%。

这最易引起疑问。明星对业绩的承诺仅是预期，未来能否实现还是未知数。对于一个未知的事物，它并没有形成实实在在的业绩，不应构成资本市场价格的支撑。但这种承诺却提前“变现”了，是上市公司花股东们的真金白银去购买的，因此，它又不是完全虚幻的东西。这种高价购买的承诺可以成为影响市价的重大因素吗？当然会的。因为投资者对于上市公司估值存在一定盲目性和冲动性，而且资本市场对于上市公司的价值是基于企业业绩的预期。明星们的承诺很好地利用了市场的“预期”特性，虽然这种建立在承诺上的预期并不可靠。

华谊这两起并购，如果从行业特点的角度去理解，确有其合理之处，因为对于一家影视公司来说，核心资源就是明星演员和明星导演，如果控制了这些核心资源，一家影视公司更有机会创造出良好业绩。但是，控制行业核心资源的意图，通过这种并购的方式去操作，却有待商榷。因为华谊这两起并购，从会计处理的角度说，减少的是资金，增加的是长期股权投资和“商誉”，而商誉能否给企业带来收益，尚不确定，一旦明星和导演们承诺的业绩没有实现，之前并购花的钱却很难收回了，投资者就会面临重大损失。若业绩没有完成，商誉会摊销到成本中去，但也是几年后的事儿了。短期内上市公司股票会被推高，股价上升有利于华谊的大股东质押股票变现。所以，这种异常并购，无论对于明星演员、导演和华谊控股人可谓皆大欢喜，但对市场和普通投资者来说却风险巨大。<sup>④</sup>

《财会世界》主编 白庆辉

主 办 | 中华会计网校·税务网校  
主 编 | 白庆辉  
高级编辑 | 张 磊 李 英  
资深校对 | 王春如  
新媒体编辑 | 张 馨  
编 辑 | 祁真珍 杨滨帆 杜荣湛 王思阳  
视觉总监 | 关 殷  
美术编辑 | 程倩倩 马佩佩 王 硕  
广告经理 | 聂佩佩  
发行中心 | 田 柳 刘江朋  
顾 问 | 顾金亮 盛金枝 雷雯雯

#### 全国各地服务中心

北 京	010-82330080	湖 南	0731-88515258
黑 龙 江	0451-82515139	苏 州	0512-68669706
内 蒙 古	0471-3911905	浙 江	0571-89715374
新 疆	0991-2692313	重 庆	023-68813296
吉 林	0431-81049222	广 西	0771-2368233
辽 宁	024-66892810	福 建	0591-62715555
大 连	0411-84113979	云 南	0871-65357558
河 北	0311-68023336	河 南	0371-67770586
山 西	0351-2152269	四 川	028-85954885
陕 西	029-89652843	江 西	0791-86585919
青 岛	0532-80914799	广 东	020-28301180
山 东	0531-62331808	甘 肃	0931-2683791
江 苏	025-66165230	宁 夏	0951-3913499
安 徽	0551-65285788	海 南	0898-68560672
湖 北	027-88864648		



中华会计网校税务网校  
微信公众号



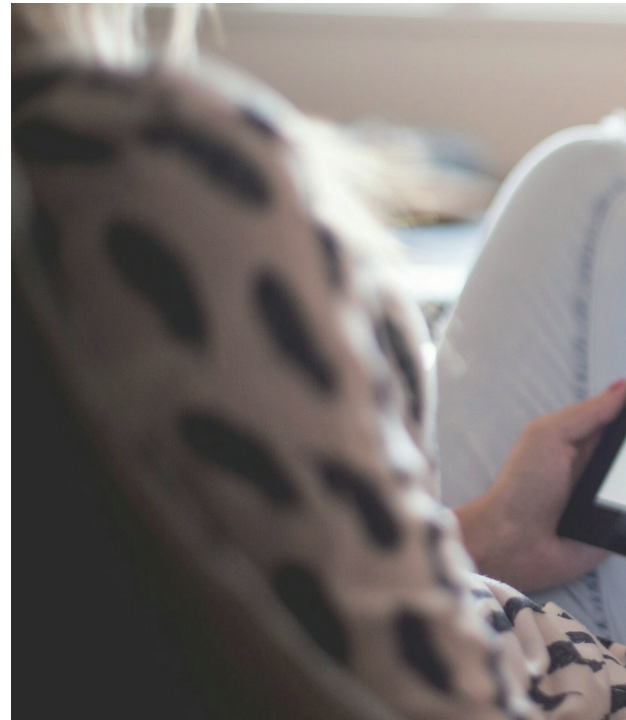
中华会计网校税务网校  
官方网站

#### 版权声明

本刊编辑对发布专业文章保留一切权利,如欲转载,须本刊编辑部同意。监督热线:010-82318888/400-810-4588

#### 欢迎投稿

欢迎各界专业人士及各位会员朋友们投稿,对您的稿件,我们将在审核并编辑后,在本刊发表。



## 资讯快报

04 国地税合并迈关键步骤:  
省级税务机关挂牌……等 7 则

## 政策解读

06 收到走逃失联企业发票的税务处理思考  
08 固定资产改良支出的财税干货,  
了解一下?

## 财税热点

11 AI 会计及其推进路线图(四)

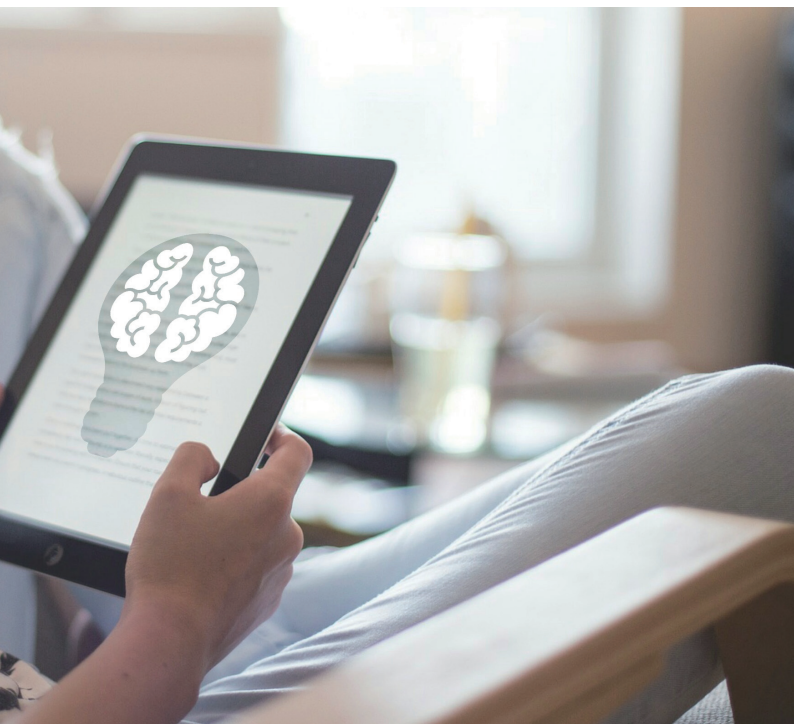
## 专家视点

19 企业如何运用美国内控理论  
管理税务风险(三)

## 时税追踪

22 “阴阳合同”事件引发的思考





P22

## “阴阳合同”事件引发的思考

业务合同是公司经营中重要的法律凭证，合同的签署、保管应该有严格的制度。如果不是合同管理不善，怎么会把那么重要的内部资料传到了第三方手中？所以首先引发深思的是一个单位的合同管理怎么出现严重失误。

24 运动员转会费的涉税处理探究

27 CRS 对高净值人士的风险与应对策略

### 管理论坛

34 业财融合要适“度”而行

36 基于 PDCA 循环理论构建全面预算管理标准

39 并购财务尽职调查的关注要点梳理

### 会计实务

42 长期挂账的“其他应收款”该怎么处置

44 工业企业产成品存货的变动特征分析

### 经典案例

46 私募资本对于创业企业控制权的影响

### 实务答疑

50 取得监理服务增值税专用发票，  
可以全额抵扣进项税吗？……等 50 则

P27

## CRS 对高净值人士的风险与应对策略



P34

## 业财融合要适“度”而行



## 国地税合并迈关键步骤： 省级税务机关挂牌



6月15日，全国省级新税务机关统一挂牌。当天，国家税务总局印发了《关于税务机构改革有关事项的公告》，明确纳税人在综合性办税服务厅、网上办税系统可统一办理原国税、地税业务，实行“一厅通办”“一网通办”“主税附加税一次办”。12366纳税服务热线不再区分国税、地税业务，实现涉税业务“一键咨询”。纳税人、扣缴义务人按规定需要向原国税、地税机关分别报送资料的，相同资料只需提供一套；按规定需要在原国税、地税机关分别办理的事项，同一事项只需申请一次。按照改革总体安排，在7月底前，市、县级税务局将逐级分步完成集中办公、新机构挂牌等改革事项。<sup>①</sup>

## 《企业所得税税前扣除凭证管理办法》发布

近日，国家税务总局发布了《企业所得税税前扣除凭证管理办法》。税前扣除凭证是企业计算企业所得税应纳税所得额时，扣除相关支出的依据。《办法》明确税前扣除凭证分为内部凭证和外部凭证。内部凭证是指企业根据国家会计法律、法规等相关规定，在发生支出时，自行填制的用于核算支出的会计原始凭证。如企业支付给员工的工资，工资表等会计原始凭

证即为内部凭证。外部凭证是指企业发生经营活动和其他事项时，取得的发票、财政票据、完税凭证、分割单以及其他单位、个人出具的收款凭证等。其中，发票包括纸质发票和电子发票，也包括税务机关代开的发票。《办法》自2018年7月1日起施行。<sup>②</sup>

## 新办纳税人首次申领增值税发票时间缩短

为了进一步深化税务系统“放管服”改革，总局发布《关于新办纳税人首次申领增值税发票有关事项的公告》。新办纳税人首次申领增值税发票主要包括发票票种核定、增值税专用发票（增值税税控系统）最高开票限额审批、增值税税控系统专用设备初始发行、发票领用等涉税事项。同时满足下列条件的新办纳税人首次申领增值税发票，主管税务机关应当自受理申请之日起2个工作日内办结，有条件的主管税务机关当日办结：（一）纳税人的办税人员、法定代表人已经进行实名信息采集和验证；（二）纳税人有开具增值税发票需求，主动申领发票；（三）纳税人按照规定办理税控设备发行等事项。<sup>③</sup>

## 委托境外研发费税前加计扣除政策明确

财政部、税务总局、科技部发布《企业委托境外研究开发费用税前加计扣除有关政策问题的通知》，自2018年1月1日起执行。通知明确委托境外进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的80%计入委托方的委托境外研发费用。委托境外研发费用不超过境内符合条件的研发费用三分之二的部分，可以按规定在企业所得税前加计扣除。上述费用实际发生额应按照独立交易原则确定。委托方与受托方存在关联关系的，受托方应向委托方提供研发项目费用支出明细情况。<sup>④</sup>



## 我国对原产于美国的 500 亿美元进口商品加征关税



6月15日，美国政府再次挑起贸易战，发布了加征关税的商品清单，将对从中国进口的约500亿美元商品加征25%的关税。我国国务院关税税则委员会随后作出反应，对原产于美国的659项约500亿美元进口商品加征25%的关税。对农产品、汽车、水产品等545项商品，自2018年7月6日起实施加征关税，包括了鸡肉、牛肉、大豆、电动车、越野车等；对化工品、医疗设备、能源产品等114项商品，加征关税实施时间另行公告，含煤炭、原油等；对原产于美国的部分进口商品，在现行征税方式、适用关税税率基础上加征25%的关税，现行保税、减免税政策不变，此次加征的关税不予减免。<sup>①</sup>

## 宣传文化增值税优惠政策继续实施

财政部、国家税务总局日前发布通知，自2018年1月1日起至2020年12月31日，继续实施宣传文化增值税优惠政策。根据通知，对中国共产党和各民主党派的各级组织的机关报纸和机关期刊，专为少年儿童出版发行的报纸和期刊，中小学的学生课本，专为老年人出版发行的报纸和期刊，少数民族文字出

版物，盲文图书和盲文期刊，经批准在五个自治区内注册的出版单位出版的出版物等在出版环节执行增值税100%先征后退的政策。对各类图书、期刊、音像制品、电子出版物在出版环节执行增值税先征后退50%的政策，对少数民族文字出版物的印刷或制作业务等执行增值税100%先征后退的政策。免征图书批发、零售环节增值税；对科普单位的门票收入，以及县级及以上党政部门和科协开展科普活动的门票收入免征增值税。<sup>②</sup>

## 一般企业财务报表格式再次修订



财政部于近日对一般企业财务报表格式再次进行了修订完善。本次修订包含两套财务报表格式，分别适用于尚未执行新金融工具准则和新收入准则的非金融企业和已执行新金融工具准则或新收入准则的非金融企业。企业对不存在相应业务的报表项目可结合本企业的实际情况进行必要删减，企业根据重要性原则并结合本企业的实际情况可以对确需单独列示的内容增加报表项目。执行企业会计准则的金融企业应当根据金融企业经营活动的性质和要求，比照一般企业财务报表格式进行相应调整。财政部于2017年12月发布的《关于修订印发一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2017〕30号）同时废止。<sup>③</sup>

# 收到走逃失联企业发票的 税务处理思考

文 / 盛老师

## 作者简介

中华会计网校答疑专家，注册会计师、税务师，拥有丰富会计师事务所和税务师事务所工作经验；在国内上市公司和多元化集团公司从事多年核算工作和税务管理工作，持续整理研读财税政策法规，有较丰富的财税风险管控经验。



A企业近日接到税务局的核查通知。通知称A企业于2017年5月采购工程物资取得的发票的开票方为走逃失联企业，因此该采购发票需转出已抵扣的进项税，并按抵扣当期计算缴纳滞纳金。那么，企业收到走逃失联企业发票是否合法呢？

下面我们从政策层面分析一下。

## 一、走逃失联企业的判定

走逃（失联）企业，是指不履行税收义务并脱离税务机关监管的企业。

根据税务登记管理有关规定，税务机关通过实地调查、电话查询、涉税事项办理核查以及其他征管手段，仍对企业和企业相关人员查无下落的，或虽然可以联系到企业代理记账、报税人员等，但其并不知情也不

能联系到企业实际控制人的，可以判定该企业为走逃（失联）企业。

## 二、取得走逃失联企业开具的增值税专用发票需转出进项税

《国家税务总局关于走逃（失联）企业开具增值税专用发票认定处理有关问题的公告》（国家税务总局公告2016年第76号）规定，增值税一般纳税人取得异常凭证，尚未申报抵扣或申报出口退税的，暂不允许抵扣或办理退税；已经申报抵扣的，一律先作进项税额转出。

## 三、转出进项税是否可以再抵扣

经核实，符合现行增值税进项税额抵扣或出口退



税相关规定的，企业可继续申报抵扣，或解除担保并继续办理出口退税。

#### 四、核查后进项税的处理

《国家税务总局关于走逃（失联）企业涉嫌虚开增值税专用发票检查问题的通知》（税总发〔2016〕172号）规定：根据审理意见定性虚开的，稽查部门出具《已证实虚开通知单》并附相关证据材料，发往下游受票企业所在地税务机关依法处理。达到刑事案件移送标准的，按照相关规定移送公安机关。

《国家税务总局关于纳税人对外开具增值税专用发票有关问题的公告》（国家税务总局公告2014年第39号）规定：纳税人通过虚增增值税进项税额偷逃税款，但对外开具增值税专用发票同时符合以下情形的，不属于对外虚开增值税专用发票：

（一）纳税人向受票方纳税人销售了货物，或者提供了增值税应税劳务、应税服务；

（二）纳税人向受票方纳税人收取了所销售货物、所提供应税劳务或者应税服务的款项，或者取得了索取销售款项的凭据；

（三）纳税人按规定向受票方纳税人开具的增值税专用发票相关内容，与所销售货物、所提供应税劳务或者应税服务相符，且该增值税专用发票是纳税人合法取得、并以自己名义开具的。

受票方纳税人取得的符合上述情形的增值税专用发票，可以作为增值税扣税凭证抵扣进项税额。

企业收到虚开的发票不符合39号公告的条件，则进项税要转出。那么转出的进项税是否要交滞纳金呢？

《国家税务总局关于纳税人善意取得虚开增值税专用发票已抵扣税款加收滞纳金问题的批复》（国税函〔2007〕1240号）规定：纳税人善意取得虚开的增值税专用发票被依法追缴已抵扣税款的，不属于税收征收管理法第三十二条“纳税人未按照规定期限缴纳税款”的情形，不适用该条“税务机关除责令限期缴纳外，从滞纳金税款之日起，按日加收滞纳金税款万分之

五的滞纳金”的规定。

#### 五、企业收到走逃（失联）企业发票，核查确认前转出的进项税是否要交滞纳金

通过以上政策，可以看到，企业在收到协查通知转出进项税时，并没有完全确认是不可以抵扣的进项税，此时要求交滞纳金真的合适吗？

以下是黄山市国税局的意见，个人认为还是比较公允的：

异常抵扣凭证，是在当期申报表做进项税转出处理还是更正申报所属期申报表？（发布日期：2018-03-14）

问：我局按规定处理辖区一企业异常抵扣凭证，该企业对这批发票进行了更正申报并缴纳了滞纳金。后续该批发票经核实，属于正常。企业又进行了再次更正申报，请问，由此产生的滞纳金可否退还？

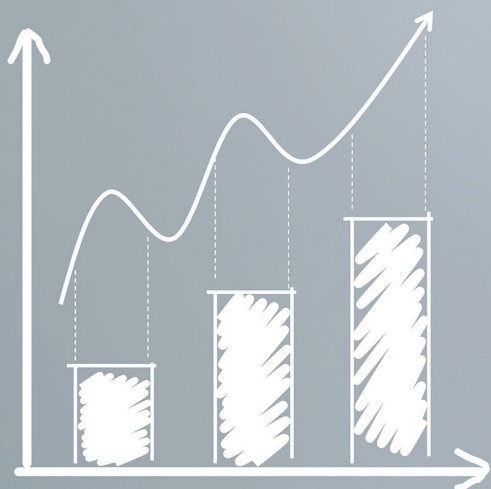
答：你好！根据国家税务总局《关于异常增值税扣税凭证抵扣问题的通知》（税总发〔2015〕148号）第二条“主管税务机关应对纳税人取得的异常凭证进行调查核实。尚未申报抵扣的异常凭证，暂不允许抵扣，经主管税务机关核实后，符合现行增值税进项税抵扣规定的，应当允许纳税人继续申报抵扣。已经申报抵扣的异常凭证，经主管税务机关核实后，凡不符合现行增值税进项税抵扣规定的，一律作进项税转出。”国家税务总局《关于走逃（失联）企业开具增值税专用发票认定处理有关问题的公告》（国家税务总局公告2016年第76号）第二条第二款“增值税一般纳税人取得异常凭证，尚未申报抵扣或申报出口退税的，暂不允许抵扣或办理退税；已经申报抵扣的，一律先作进项税额转出；……。经核实，符合现行增值税进项税额抵扣或出口退税相关规定的，企业可继续申报抵扣，或解除担保并继续办理出口退税。”根据上述规定，处理异常抵扣凭证，应首先做“进项税转出”而不是“更正申报”。进项税转出，在当期申报时处理，不会产生滞纳金。如果企业误做了更正申报而产生滞纳金，可以按规定申请退还。🔗

# 固定资产改良支出的财税干货，了解一下？

文 / 刘老师

## 作者简介

中华会计网校答疑专家



**最**近，诸多学员询问固定资产改良支出的相关财税处理问题，譬如：不动产装修费用产生的增值税进项税额需要分期抵扣吗？固定资产的维修费用如何在计算企业所得税时税前扣除？固定资产会计核算等等。现将相关政策干货整理给大家，咱们依据政策分析操作。

## 一、税务处理

### （一）增值税

#### 1. 政策依据

（1）《国家税务总局关于发布〈不动产进项税额分期抵扣暂行办法〉的公告》（国家税务总局公告2016年第15号）

第二条：增值税一般纳税人（以下称纳税人）2016年5月1日后取得并在会计制度上按固定资产核算的不动产，以及2016年5月1日后发生的不动产在建工程，其进项税额应按照本办法有关规定分2年从销项税额中抵扣，第一年抵扣比例为60%，第二

表 1:

情形		企业所得税处理
未足额提取折旧前进行改扩建	推倒重置	资产原值减除提取折旧后的净值, 应并入重置后的固定资产计税成本, 在固定资产投入使用后的次月起, 按照税法规定的折旧年限, 一并计提折旧
	提升功能、增加面积	固定资产的改扩建支出, 并入该固定资产计税基础, 改扩建完工投入使用后的次月起, 重新按税法规定的该固定资产折旧年限计提折旧, 如该改扩建后的固定资产尚可使用的年限低于税法规定的最低年限的, 可以按尚可使用的年限计提折旧
已足额提取折旧后进行的改建支出		作为长期待摊费用, 按照规定摊销扣除
租入资产的改扩建支出		作为长期待摊费用, 按照规定摊销扣除
大修理支出		作为长期待摊费用, 按照规定摊销扣除
修缮费用		直接在费用发生当年税前扣除

年抵扣比例为 40%。

取得的不动产, 包括以直接购买、接受捐赠、接受投资入股以及抵债等各种形式取得的不动产。

纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产, 属于不动产在建工程。

房地产开发企业自行开发的房地产项目, 融资租入的不动产, 以及在施工现场修建的临时建筑物、构筑物, 其进项税额不适用上述分 2 年抵扣的规定。

第三条: 纳税人 2016 年 5 月 1 日后购进货物和设计服务、建筑服务, 用于新建不动产, 或者用于改建、扩建、修缮、装饰不动产并增加不动产原值超过 50% 的, 其进项税额依照本办法有关规定分 2 年从销项税额中抵扣。

不动产原值, 是指取得不动产时的购置原价或作价。

上述分 2 年从销项税额中抵扣的购进货物, 是指构成不动产实体的材料和设备, 包括建筑装饰材料和给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备及配套设施。

## 2. 涉税分析

依据上述政策, 改良不动产并增加不动产原值超过 50% 的支出, 其进项税额依照国家税务总局公告 2016 年第 15 号的规定分 2 年从销项税额中抵扣, 此

外的支出, 均可在发生时一次性认证抵扣。

有些学员就疑惑了, 项目改扩建时, 我不知道是否增加不动产原值超过 50%, 该如何处理呢? 我们建议先按照预算审批金额判断是否超过 50%, 如果最后发现未超过 50% 但前期分期抵扣了, 可将待抵扣的进行税额一次性转入当期进项税额中。

需要注意的是, 只有以直接购买、接受捐赠、接受投资入股以及抵债等各种形式取得的不动产进行的改良支出, 涉及分 2 年抵扣进项税的事项。其余形式取得的资产改良支出可以一次性认证抵扣。

## (二) 企业所得税

### 1. 政策依据

#### (1) 《中华人民共和国企业所得税法》

第十三条: 在计算应纳税所得额时, 企业发生的下列支出作为长期待摊费用, 按照规定摊销的, 准予扣除:

- ①已足额提取折旧的固定资产的改建支出;
- ②租入固定资产的改建支出;
- ③固定资产的大修理支出;
- ④其他应当作为长期待摊费用的支出。

#### (2) 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》

第五十八条: 固定资产按照以下方法确定计税基础:

⑥改建的固定资产，除企业所得税法第十三条第①项和第②项规定的支出外，以改建过程中发生的改建支出增加计税基础。

第六十八条：企业所得税法第十三条第①项和第②项所称固定资产的改建支出，是指改变房屋或者建筑物结构、延长使用年限等发生的支出。

第六十九条：企业所得税法第十三条第③项所称固定资产的大修理支出，是指同时符合下列条件的支出：

①修理支出达到取得固定资产时的计税基础 50% 以上；

②修理后固定资产的使用年限延长 2 年以上。

(3) 《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》(国家税务总局公告 2011 年第 34 号)

第四条“关于房屋、建筑物固定资产改扩建的税务处理问题”规定：企业对房屋、建筑物固定资产在未足额提取折旧前进行改扩建的，如属于推倒重置的，该资产原值减除提取折旧后的净值，应并入重置后的固定资产计税成本，并在该固定资产投入使用后的次月起，按照税法规定的折旧年限，一并计提折旧；如属于提升功能、增加面积的，该固定资产的改扩建支出，并入该固定资产计税基础，并从改扩建完工投入使用后的次月起，重新按税法规定的该固定资产折旧年限计提折旧，如该改扩建后的固定资产尚可使用的年限低于税法规定的最低年限的，可以按尚可使用的年限计提折旧。

## 2. 涉税分析

依据上述政策可见，固定资产的改良支出是可以企业所得税税前扣除的，只是由于情形的不同，税前扣除的方法不同，现将情形整理如下：

改扩建的条件：改变房屋或者建筑物结构、延长使用年限等发生的支出。

大修理支出的条件：

① 修理支出达到取得固定资产时的计税基础 50% 以上；

② 修理后固定资产的使用年限延长 2 年以上。

修缮费用的条件：不符合大修理支出和改扩建支出的其他零星修缮费用。

## 二、财务处理

### 1. 政策依据

(1) 《企业会计准则应用指南——会计科目和主要账务处理》

1801 长期待摊费用：本科目核算企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在 1 年以上的各项费用，如以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出等。

(2) 《〈企业会计准则第 4 号——固定资产〉应用指南》

固定资产的后续支出是指固定资产在使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等。

固定资产的更新改造等后续支出，满足本准则第四条规定确认条件的，应当计入固定资产成本，如有被替换的部分，应扣除其账面价值；不满足本准则第四条规定确认条件的固定资产修理费用等，应当在发生时计入当期损益。

(2) 《企业会计准则第 4 号——固定资产》

第四条：固定资产同时满足下列条件的，才能予以确认：

- ① 与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业；
- ② 该固定资产的成本能够可靠地计量。

### 2. 账务分析

实务中，改良支出的核算通常分为以下三种核算情形：

(1) 计入“固定资产”成本，如有被替换的部分，应扣除其账面价值；

(2) 计入“长期待摊费用”；

(3) 计入当期损益。

由上述政策可见，会计准则及应用指南并未规定固定资产改良支出核算方式的金额标准，选择何种核算方式需结合实际业务情况、重要性标准去判断。<sup>④</sup>



# AI 会计及其 推进路线图(四)

文 / 汪一凡



## 作者简介

知名会计学者，厦门大学会计系副教授

## 复式簿记不妨“同源分流”表达

接下来应该对 AI 会计的设计有所描述了，复式簿记当然是首先必须涉及的。

我们先介绍“正负记账法”。请见表 1，表上的每一横行代表一份记账凭证，规则是“有正必有负，正负必相等”，行代数之和为零。某一账户所在的纵列代表该账户的发生额，该列的代数和就是账户当前余额，最后“合计”行的代数和也为零。只要记住“+”是借，“-”就是贷，一行行业务地理解下来，很快就能看懂这个表了。

一旦进入人工智能主导的过程，人类的理解难易

表 1：正负记账法简例

编号	摘要	银行 存款	原 材料	产 成品	实收 资本	总 赚钱	生产 成本	销售 收入	销售 成本
	投资	+1000			-1000				
	购料	- 900	+ 900						
	投产		- 700				+700		
	交库			+600			-600		
	销售	+ 700						-700	
	结转			-500					+500
	配比					-200		+700	-500
	合计	+800	+ 200	+100	-1000	-200	+100	0	0



日期	凭证号	摘要	资金占用					资金来源			
			库存现金	银行存款	原材料	生产直接成本	库存商品	长效贵重资产	短期借款	实收资本	未分配总赚钱
		期初金额		1,500,000.00							
2017-01-31	0001	投资到账		-500,000.00	500,000.00					1,500,000.00	
2017-01-31	0002	购买原材料			-500,000.00	500,000.00					
2017-01-31	0003	领料投产		-300,000.00		300,000.00					
2017-01-31	0004	发放工资				-800,000.00					
2017-01-31	0005	产品完工交库					800,000.00				400,000.00
2017-01-31	0006	出售库存商品		1,200,000.00			-800,000.00				400,000.00
		期末余额		1,900,000.00	0.00	0.00	0.00				

图 4：平面表增减记账法表达

程度就不再那么重要，智能化数据处理设施如何高效工作才更重要，“正负记账法”就是系统的内部记录方式。至于它的外部表现，也不妨是“同源分流”的。

财务会计按准则规定，要采用借贷记账法，那么在查询和打印时，可以将记账凭证和会计账簿自动转换为常见的借贷表现方式。

管理会计是要跨界普及的，为了让人们容易看懂，在查询和打印时就用“增减记账法”表现方式。1960年代，原商业部财会局的会计专家张以宽先生，南开大学会计系毕业，现在是北京工商大学的教授，他根据中国“阴阳平衡”的原理，原创性地设计了全新的复式簿记，叫“增减记账法”，效果很好。

在增减记账法看来，资金可以分为“资金来源”和“资金占用”两类，各种业务无非是发生以下几种情况之一：

**资金进入企业，占用与来源增加相同的金额。例如股东投资，存款和股权同时增加；**

**资金退出企业，占用与来源减少相同的金额。例如银行抽贷，存款和债权同时减少；**

**占用之间的变化，同类账户此增彼减，金额相同。例如购货，存款减少，存货增加；**

**来源之间的变化，同类账户此增彼减，金额相同。例如债转股，股权增加，债权减少。**

处理一笔业务同时用到资金占用类和资金来源类账户的，叫异类账户。处理一笔业务只用到同类的两个账户的，叫同类账户。可以把上面的四种情况简化为两句话：异类账户同增同减，同类账户有增有减。这就点出会计处理的实质。

以“增减记账法”思想为基础，笔者再加上一招：把所有业务放在一张“平面表”上来直观地表现。那么，就简明得“天下无敌”了。读者结合图 4 中的例子，逐一业务地理解，相信马上就能看懂的。

### “黑科技”时代的复式簿记

对于这个时代频频爆出的科技成果，笔者一向心存敬畏，特别是“区块链”技术，总觉得它迟早会在会计领域搞出事来。

从互联网说起吧。在有互联网之前，人们的通信要经过某个中心来中转。例如打电话要经过总机转接，如果总机大楼被炸了，所有通信也就中断了。出于战争对策的思考，人们发现最好不要有总机之类的中心，但要有炸不断的线路，来实现“点对点”的直接通信，从而就开发出“传输控制协议/网间网协议”（TCP/IP）的底层技术，来完成“去中心化”的任务，其结果是我们都已经受益了。

不过，互联网还没有解决所有的问题。以电子邮件为例，互联网发送的其实是邮件的“副本”，就是他收到了，但你自己手头也还有，还不能满足传递“原件”的需求。什么叫传递原件？以汇款为例，你给他了，必须确保你手中的“原件”就没有了，否则岂不乱套了？目前这是通过银行系统作为中介来确保双方正确交接的，但这类中转中心的存在，同样意味着风险和不利之处。例如，转账中心的系统自身也可能出故障，转账中心凭借垄断地位要收取高额费用，转账中心可能有意延长汇款“在途时间”以从中牟利，等等。类似的“原件交接”需求还有许多，同样要借助于某种“中心”来完成。如卖出房屋，要通过土房局权籍中心收回旧证并发放新证，其实只要房产证上不标明业主，买卖时只需要双方直接“付款收证 / 收款交证”就行了，等等，这些都是互联网还不能解决的、新型的“去中心化”需求。

有鉴于此，人们设想有一套全世界的“账本”，两两账户之间，无须再通过银行转账之类的形式。可以直接“点对点”地完成一加一减的变动记录，实现“原件”的妥善交接。从而就开发出“区块链”的底层技术，来确保任何人无法篡改交易记录，这样，就可以完成这种新的“去中心化”任务了。所以，“区块链”应当是互联网之后又一项重大的技术变革。

联系未来的大趋势，似乎可以将某些会计账户，主要是代表“原件”的“货币资金”和“非货币资产”账户，视为区块链交易“全球账本”的有机组成部分，那么放眼望去，所有的“会计主体”和“非会计主体”，就勾联成无边无际的“全球大网络”了，这将会带来什么变化，尚难预料。其次，在“正负记账法”下，金额在账户之间一加一减的方式，似乎天然地与“区块链交易”理念有暗通款曲之妙。我的预感是，由于人们会更多地去关注区块链的交易记录形式，以“正负记账法”为标准形式的会计核算，有可能因其哲理已经被广泛认同，从此“泯然众人矣”。换言之，复式簿记虽不是“消失”，但很可能是大家都在用，不再是会计“专享”的技术方法，所以无须一再强调，

慢慢地就没人提起了。如果只是这样的冲击，我们当然也乐见其成，期待“黑科技”们前来扫荡！

## 管理会计应当是“科学会计”

任何自动设施在设计并投入使用以前，都需要经过对现状进行提炼优化的过程。在长期的发展过程中，财务会计可说是积累了重重弊端，离科学越来越远。不改不行，要改又难免受当前会计准则的制约，特别是受既得利益集团的牵制，进退两难。不过，从财务会计领域得到的经验教训，却可以换个领域，毫无阻碍地用到 AI 化管理会计的设计中。

近现代财务会计所犯的重大方向性错误，是日益看重企业的“浮盈”，想把它定量化并进入复式簿记的近乎偏执的努力，这导致它离科学越来越远。

所谓“浮盈”，就是好像能赚到，但并没有真正赚到的钱。假设进价为 5 元的商品以 8 元卖出，如果收到现金，当然是赚到了 3 元，如果还没收到现金，这 3 元就是浮盈。当然，钱还在别人手里时，谁也不好意思直接说浮盈就是赚钱，那就虚构一个“利润”来偷换概念吧，“利润”作为人造的指标，可以同时包含“真”和“假”的两种情况，“收到现金”和“应收账款”两种不同情况，经会计处理后没有本质差别，都算作利润，这可能是关于“浮盈”的最早期实践，至少可以追溯到 1940 年以前。就在那一年，美国会计学会发表《公司会计准则导论》，对“应收账款”美其名曰“准现金”（near-cash）。这个“曾祖父辈”的造假经典手法不但至今有效，并且在“关联交易”等障眼法配合下，运用面还越来越广泛。

后来是越发展越玄乎了。隔壁老王的房子昨天以 800 万卖出了，老张很高兴，好像自己花 200 万买的房也“赚到”了 600 万似的。他就没想到，虽然户型相同，老王的“面朝大海，春暖花开”，自己的却是靠山背阴，能不能找到买主，是不是也值这价格还两说。他更没想到的，老王卖的是闲置房，自己的单套住房则根本别想卖，除非全家流落街头，这“浮盈”岂不是白高兴一场？



对老张们来说，尽管没赚到钱，不如隔壁老王有魅力，但还有个“浮盈”可以念想着，总是强打精神活下去的目标和希望，也算是升斗小民的“中国梦”吧，是完全可以理解、应当充分尊重的。不过，它并不严谨，正常的分析判断回路里，在“IF…?”（如：“是否已收到现金？”）的设问之后，会有“yes”和“no”两个分支，然后各走各的路，各有不同的处理和结果。与此不同，浮盈只需要依靠一种“IF…THEN…”式的简单思维逻辑：如果这房子以这样的价格卖出去，就赚到多少多少了。还不知道能不能卖出去，还不知道卖给谁，还不知道能卖多少，还不知道能不能收到钱，就能知道赚多少了？作为个人这么想当然不妨，作为商业记录的会计如果也这么做，则是明显欠缺科学素养的，可是，财务会计上把这浮盈叫“公允价值变动收益”，偏偏就这么做了。

再吹上天去，浮盈也还是没赚到手的钱。一般性地判断浮盈有多少并记录下来，其实“老张们”都能做，完全没有“技术含量”可言。有“技术含量”的，是财务会计近百年来不辞劳苦地在做的，要在貌似严谨的复式簿记核算里，把浮盈偷偷摸摸地塞进去，再从财务报表里“弄假成真”地显摆出来，不过是四则运算而已，还让人误以为会计的学问有多高深。但是，这是违反人类“弃繁就简”天性的，“事出反常必有妖”！此类“浮盈造假”的招数实在太多，成功地发挥了忽悠的作用。唯一的好处就是“人人都会做假账”，更可怕的是其反面“这世界上已经没有人知道真账怎么记”。

科学研究是经过探索，有所发明或有所发现的过程。科学上的基本判断标准就是“重现”，无论是发明或是发现，你公布了，别人“照谱炒菜”地重复这



个过程，也能得到同样的结果，这个成果才算大致得到确认。就像同样条件下“欧姆定律”只能有一个答案，把这个标准用于判断“会计是否科学”上，就转化为“谁来做账，都能得到同样的结果”。

考虑到“应计制造假规律”是：已入账的“非现金资产”，实物数量并没有发生变化，却要基于似是而非的理由改变其金额，必然要在会计恒等式两边作金额“同增同减”的操作。设计中的管理会计当然要回归科学，具体的做法是，当且仅当“货币资金”或“非货币资产”数量发生变化时，才依据“历史成本”原则启动处理。

## AI化管理会计的基本特征

在财务内控中心产生的“原始电子数据”基础上，AI化管理会计每天启动，处理上一天发生的业务，按管理会计的核算要求“分流核算”，运行后得到当前动态结果。所以，完全可以按指定期间，随时提供相关的报表。由于周而复始地常态运行，管理会计将显示强烈的存在感。在下文中，笔者提炼出管理会计系统的主要特征，限于篇幅，只作简单说明，不拟过多地展开。

1. 根据管理会计“可控性”原则，未收现的应收账款暂不入账，只登记“库存商品”向“发出商品”的转变。因为钱还在别人手中，这从自身地位来说是“不可控”的。但还未付现金的应付账款要入账，因为钱在自己手中，是可控的。可见，这既不同于“应计制”，也不同于“现金收付实现制”；

2. 以造血量、输血量、净赚钱和总赚钱为核心指标。造血量和输血量的意思不言自明，这两者是表现企业状态的指标。其中，输血量又可以分“股权输血量”和“债权输血量”，同样不言自明。“本期净赚钱 = 本期造血量 + 本期已发放现金股利”，是一种可供考核的业绩指标。“本期末分配总赚钱 = 本期造血量 + 存货直接成本增量 + 投资项目增量 + 结算性项目增量”，也是可供考核的业绩指标。以这些核心指标为基础，构成互为补充的指标体系和报表体系。作

个类比，完全不同于加进了很多杂质的财务会计报表，管理会计下“赚钱与分配总表”是纯净版的“利润表”，“现金流平衡表”是纯净版的“资产负债表”，真正向投资者和债权人提供有助于决策的会计信息。

3. 重新建立存货库存明细账，补强财务会计软件的缺陷，也是重要的基本任务；

4. 存货计价采用移动加权平均法；

5. 产品成本核算采用直接成本法，可以全过程自动计算产品直接成本。

## 现金流诊断与项目造血能力

我们先来想象一个常见的电影桥段：两部轿车相向而行，靠近时都停下来，车门大开，各钻出一个扎着马尾辫，戴着墨镜，穿着黑西装的彪形大汉来。两人分别打开手中的密码箱，让对方看清箱子里的东西，然后交换手中的密码箱，各自钻回车里。说时迟，那时快，两部车无声无息地离开了……这是最典型的“钱货两清”交易场面，接下来，花开两枝，各表一朵，就看镜头要跟踪的是“得钱一方”，还是“得货一方”的动静了。

企业对外交换活动也是如此，现金与实物的运动是互为逆向的，首先是“付款/收料”，最后是“收款/交货”，从不同的运动方向来观察，当然会有不同的感受和结论。会计上习惯于把“货币资金”简称为“现金”，现金流诊断是以现金流为主线的财务分析，为了有别于传统财务分析，笔者作此定名。在“实物流视角”和“现金流视角”中，“现金流视角”特别有优势，因为它有助于形成看问题的“大局观”。

一个原因是现金流数据的可比性。假设公司老总听汇报，本月卖出了冰箱1万台，彩电1万台，这种说法无异于“苹果和香蕉各卖出了1斤，总共2斤”。而换一种说法，本月的销售金额是冰箱2千万元，彩电2千万元，老总就可以知道，从销售额看，两种产品各占了半壁江山，甚至可以借此推算自家产品在市场上所占的份额。……也就是说，因其独具的可比性，现金流是最能让人产生“感觉”的数据。



另一个原因是现金流数据的穿透性。在“现金出/实物进”的对外交换之后，我们就有了原材料；原材料经过生产过程，最后转换为库存商品；库存商品经过“实物出/现金进”的对外交换，最终又还原为现金。所以，现金是生产经营的“出发点”，也是生产经营的“回归点”。不过，在出发点与回归点之间，存在着不断变换、令人眼花缭乱的实物生产加工过程，相当复杂难解。偏重于观察实物流，往往不得要领。反过来，偏重于观察现金流就不一样了。中式簿记“现金收付”的思想方式，是用现金出现了“虚收虚付”来解释和理解实物变动的。例如，成本为1000元的原材料投入生产，相当于把原材料卖了1000元，又以这1000元支付给在制品；产成品交库也类似，是相当于把在制品卖了，用同样的钱支付在库存商品上……根据这个思维，不论实物怎么变化，这中间都有“现金”在流动着。换句话说，会计对实物采用的是“数量核算”与“金额核算”并行登记的方式。完成这种双重记录之后，在物理上不断形变、在空间上不断位移的实物流就不再重要，因为现金流已经可以“穿透”整个过程，描绘出前后一致的图景了。

老听到有人说管理会计也需要非财务指标，事实是，只有当你要采取具体措施，解决具体问题时，才需要牵涉到非财务指标，特别是技术性指标，那已经在较低的层面上了。现金流诊断是纯粹的财务指标视野，它有如下优点。

### 一、黑箱方法论

我们看问题时，“黑箱方法论”是最简便的，即尽可能从外部着眼于大局，不过多地拘泥于内部的细节。以温度计为例，无论是水银温度计、酒精温度计、热电偶温度计，还是其他类型温度计，只要它们对同样的外部输入（气温环境），都能给出同样的读数（温度），就可认为这些温度计是“同构”的“黑箱”。至于其工作原理和内部构造有何不同，是无关紧要的，不打开看也行，这就得以避开许多难以理解的专业技术障碍。

现金流诊断就是如此，现金进入公司后，无论它

转换成什么具体形式，具体地用什么技术、采取什么工艺、用什么原料、出什么产品、属于什么行业、内部如何运作，等等，都不必太在意，可以先避开这类细节，重在从外部来观察其输入和输出的关系。这种观察和剖析公司的方式，当然特别适合于董事会、高中级管理层和外部观察者。

### 二、现金流诊断聚焦于“增收节支”

既然以现金流为主线，每个项目只有“现金增加”和“现金减少”两种状态，极为简明。想要改变的话，也只有从“增加收入”和“节约开支”两个方向分别努力，分别取得见效，具体评估标准就是“尽可能多收现金，尽可能早收现金；尽可能少付现金，尽可能迟付现金”。当然更理想的状态，是一项举措便可达到“两者兼而有之”的效果，例如以某项新产品替代老产品，优胜劣汰的结果是，不但因畅销而增收，还因低碳降耗而节支。

三、可以层层深入，而又不脱离“增收节支”的总目标

完成某一层面的观察后，可以和“俄罗斯套娃”一样，层层深入，进一步观察公司内部更小的“现金池黑箱”，作更专题性的诊断。更重要的是，在过程中一直服从于“增收节支”的总目标，一直保持其间相同的基因。而对各种生产经营流程、各种投资项目、各种责任中心等，从上到下，由外而内地一层层剖析之后，自然而然地形成了“大局观”，该怎么做也胸有成竹了。

因了以上的优势，从现金流视角来观察公司各种项目的造血能力，是再恰当不过了。大致可以说，举凡企业的各类生产线、各种商品经营、各种理财产品的设计、各种保险产品的精算、各种服务性业务的构想，等等，都可视为项目。而有的项目又可以区分为子项目，例如某生产线所生产的三种产品就是它的子项目。围绕项目发生的管理行为，可以分为“项目投资”和“项目经营”两大类。

先说项目投资。

公司如果只靠少数项目存活，并且一味守成、不思进取，那么一旦时过境迁，原有的项目不再赚钱之时，也是公司准备关门之日。所以，从公司创建时的初始项目开始，经过接续不断的项目投资决策，项目不断地新陈代谢，决定了公司的“规模”或“厚度”，逐步地勾勒出公司运作的总轮廓，确保公司“长期可持续赚钱”的竞争能力，也大致确定了公司的核心价值和社会影响力。现在正在为公司赚钱的项目，就是过去的项目投资决策所留下的。

当然，要开发新项目是需要经过深度研发的，最好有所超前，能否基于创新能力和研发实力，设计出足够多的备选项目，直接决定了项目投资决策的水准，是公司将来能不能活得好的基础。在备选方案设计过程中，可资借鉴运用的有目标成本法、产品生命周期、头脑风暴、价值工程、工业工程等思想方法。这些方法中所蕴含的哲理都相当深厚，限于篇幅而无法逐一细述。但显而易见的是，它们都有助于备选方案的设计。

对投资项目的备选方案，在财务上要有前后一致的筛选标准，努力方向是使项目的预期现金收入尽可能高，预期直接成本尽可能低，资金使用效率尽可能高。这里，可资运用的评估方法有净现金流量法、贴现的净现金流量法、投资回收期法等，同样不拟细述。

项目投资决策总是属于“预期”，实际投入后还要监控其运行结果，以便及时扩展能造血的项目，及时淘汰不理想的项目。需要定期对这些项目重新启动评估，扩展赚钱的项目，监控或叫停亏钱的项目。这种重新启动评估，分别“关停并转扩”的工作，也是项目投资决策的内容。

再说项目经营。

在厂房、机器设备等长效贵重资产已经到位，形成预定生产经营规模后，进入投产状态的该项目由谁来管理，如何设法产生更多的造血量就提上了议事日程。公司当然可以有伟大的理想，但是首先要确保在到达终极目标之前还能活得好好的。除了“输血”行为之外，更重要的是如何从各个项目产生更多的造血量，以避免“出师未捷身先死”的遗憾。所以，确保

每个项目的造血能力，是“短期内赚出钱来”的根本。

每一个项目都是由一个或多个责任中心来管理的，现金收入是要有人去促成的，现金支出也是应有人要求而支付的，所以项目经营决策的主体是各类“现金收支责任中心”。“现金收入”和“现金支出”总目标可以落实到公司内部各单位上，要求只是“尽可能多收现金，早收现金；尽可能少付现金，尽付现金”；最后又可以不作任何调整地以代数和形式“合成”在一起，回归为总目标，这就是“现金收支责任中心”考核所依据的基本哲理。所以，只需要为各类“现金收支责任中心”制定恰当的考核目标，就可以交由各类“现金收支责任中心”灵活机动地自主决策了。

### 如何诊断与调控

过去常有人以为，管理信息化以后，管理水平就会提高，结果发现问题反而更多了。这是很正常的，自动数据处理并不擅长于解决管理问题，但它却很能暴露管理问题。“赚钱为王管理会计”将与AI管理会计系统配套地同步发展，形成完整实用的新兴课程，限于篇幅，下文只作简要设想。

前已述及，企业外部和内部的环境因素是不断变化的，影响着企业目标的实现，管理层为确保目标实现，需要不时采取调控措施，环境因素与调控措施两者形成的合力导致了会计数据变化，而新的数据启示人类再次采取管理调控措施。管理会计信息系统运行后，可以提供丰富的金额信息，动态地反映真实的经营成果和财务状况。试举几个直接利用报表数据的例子。

在《赚钱与分配总表》中，明文列示“主营业务现金亏绌”、“其他业务现金亏绌”等亏钱的业务，就是该在第一时间清除的“现金黑洞”。如果经过多方努力，本期“未分配总赚钱”仍是负值的话，意味着公司整体只靠输血为生，已成为最大的“现金黑洞”，如果近期没有重大项目可望逆转大势的话，就该考虑关门了。

产品成本/项目成本采用“直接成本法”核算，由“直接材料”、“直接人工”和“其他直接费用”构成。



凡是难以认定为直接成本的，都作为间接费用。间接费用包括“管理费用”、“销售费用”和“其他间接费用”，如果某项费用发生了，却说不清与产品/项目有何直接关系，可能正是问题之所在，需要具体分析，争取以后不再发生，正所谓“省钱就是赚钱”。对比之下，传统的“制造成本法”先以“制造费用”将杂项费用都包揽进来，再借助于作业成本分析，试图剔除其中的“间接费用”，就绕了个不必要的大弯。

除了报表直接提供的指标以外，还要强调，现金流是企业最重要的循环系统，由许多“微循环”所构成，“通则不痛，痛则不通”，本质上是周转速度问题。在这里，“比率分析”能提供更丰富多彩的工具，有助于锁定发生阻滞的“痛点”。大致而言，公司业务是许多项目“在时间上不断继起，在空间上同时并存”的，前者是时期数，后者是时点数。而所有会计账户都可以分解为“期初余额”、“本期流入”、“本期流出”和“期末余额”四个部分，俨然是一个个“现金池”，都可以归结于“流量”与“存量”的关系。不妨试着构建比率，任意地以某些“流量”和某些“存量”对比，或某些“流量”与另一些“流量”对比，或某些“存量”与另一些“存量”对比，然后判断所形成的比率是否有分析意义，逻辑上是否成立，借由这个比率体系，判断所适用的整体或局部的问题，再研究改进之法。

管理会计已经开发出来的方法有很多，举其要者如“全面质量管理”、“适时生产制”和“企业流程再造”，等等。无论实际采用什么管理理念或管理方法，只要属于如下状况之一，其结果均是有利的，很容易判断。

1. 现金收入增加，同时直接成本降低；
2. 现金收入增加，同时直接成本不变；
3. 现金收入有较大幅度的增加，同时直接成本有较小幅度的增加；
4. 现金收入不变，同时直接成本降低；
5. 现金收入有较大幅度地减少，同时直接成本有较大幅度地降低；
6. 间接费用减少；

## 7. 货币资金周转速度提高。

总而言之，系统动态运行后，在一系列指标的启发和提示下，人们可以发现当前有待“开源节流”的项目或部位，立即采取有效的调控措施加以改正，改正的效果会在系统运行后表现出来。然后，在新的状态下，人们又能发现新问题…由于“增收节支”的总目标一如既往地存在着，随时随处都有提升赚钱水平的机会，随时随处都有堵住“跑冒滴漏”的可能，都需要采取调控措施去“开源节流”。过程中是没有“轻重缓急”之分的，见到一个，就动手解决一个，无论大小举措都能见到效果。…就这样，所有措施“排名不分先后”，不断地修正，不断地优胜劣汰，“按下葫芦又起了瓢”，企业就能越改越好，越来越赚钱，进入良性循环状态。如果经过努力，所有项目的造血能力提升仍然有限时，努力目标就指向了开发新项目的必要性。

这是一种新型的管理咨询，“现金流诊断及调控措施”要在动态运行的管理会计系统支持下，根据每天的最新数据，常态性地提供管理咨询，对会计人而言，就有望完成华丽转身，从“被动的财务负担”变为“主动的赚钱参谋”，是大有前途的新职业。可见，它不同于传统财务软件，设计起点太低，只能按月度、季度和年度出几张报表，发挥不了多大的作用。也不同于传统的管理咨询，手中没有软件工具，给出一套文字方案后，就没了“抓手”来继续推动。

## AI化财务会计

在推进路线图上还有个“AI化财务会计”，考虑到在这个领域里，世界上不知道有多少团队正在争先恐后地研发，笔者担心一旦说多了，让其中的某个团队受到启发，莽撞地抢先推出“AI化财务会计”，那就破坏了我们推行的先后顺序，不好办了。再说了，对于争夺人类会计就业机会的自动设施是如何设计的，也未必会有多少读者感兴趣。所以，对于这个题目，先不说也罢。🌲



# 企业如何运用美国内控理论 管理税务风险（三）

文 / 董为众

## 作者简介

美国金门大学教授，博士，美国注册  
税务师，国际知名税务筹划专家；为  
众咨询公司总裁。

## 内部控制和税务风险

### 内部控制综合框架

美国 The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission（以下简称“COSO”）最初建立于 1985 年，它是一个独立的机构，目的是协助“美国欺诈性财务报告全国委员会”研究产生欺诈性财务报告的动机和因素，向上市公司及独立审查机构、SEC、美国立法机构以及教育系统提出对欺诈性财务报告进行防范等建设性建议。COSO 得到美国会计协会、美国注会协会、国际财务总长组织、内部审计协会及全国管理会计师协会等五家美国主要职业协会的赞助。COSO 为不受以上机构所制约的独立委员会，由各领域的专业代表组成，包括：各行业、各大会计事务所、投资公司、以及纽约证券交易所等。

1990 年代，COSO 发布了《内部控制——综合

框架》（以下简称“《综合框架》”），其旨意在帮助企业和其它主体建立有效的内部控制系统。此《综合框架》迄今已被众多的企业接受并融入其内部控制体系，并以此为基础建立有效的企业内部控制规章。《综合框架》经历了十几年的时间考验，至今广泛被接受为财务金融领域里的一大标准。

随着 2002 年 SOX 法案的颁布和执行，企业的风险管理达到了一个非常时期，为了使企业明了风险管理的原则和理论并向企业提供风险管理的一整套管理模式和框架，COSO 在 2004 年以《综合框架》为基础将内部控制进一步延伸到企业的风险管理，并出版了《企业风险管理——综合框架》（以下简称“《风险框架》”）。迄今为止，COSO 的《综合框架》和《风险框架》在国际上最为广泛接受并成为国际标准。

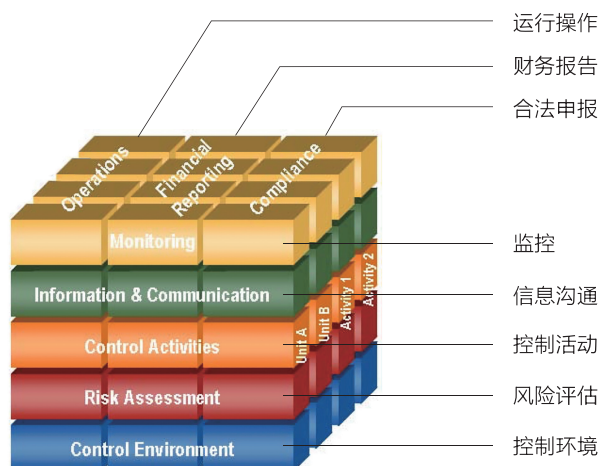
《风险框架》在遵循《综合框架》的原理基础上

延伸并着重于内部控制框架中的风险评估组成部分，将评估伸展到三个不同的层次组成部分：事态的鉴定，风险评估和风险反应。此外，《风险框架》将设立目的视为脱离控制环境的单独组成部分，其涵义是企业高层已具备在企业总体策略中目标的设立和程序的调整，而该程序与企业对风险的忍耐度相一致。此涵义在《综合框架》中应包括在控制环境组成部分。由于原先的《综合框架》比较全面，也较符合美国 SOX 法案所提出的对企业内部控制的要求，所以在这里我们用《综合框架》来分析阐述企业的税务风险管理。

### 内部控制定义

《综合框架》将内部控制定义为“一个受到主体董事会、管理阶层和其他人员所支控而设计的合理保证的过程，以达到以下三个方面的目标：（1）企业运作高效性；（2）财务报告可依赖性；以及（3）依法程序中符合适用的法律和法规。”

虽然内部控制是一个过程，它会随着时间的推移而产生变化，但是企业内部控制的效率却是这个过程所带来的在某个固定时间内的状况和表现。内部控制的目的是帮助企业实现其高业绩和安全保护企业的资产，同时它也能帮助企业实现高依赖性的财务报告，合乎各项法律程序申报从而避免对企业可能的声誉和其它损失。《综合框架》在全球范围内的广泛运用，无可怀疑地使它成为税务风险管理的依据模式。



### 内部控制组成部分

《综合框架》展示了五个相互关联的组成部分，即：控制环境、风险评估、控制活动、信息沟通和监控。此框架适用于各种类型和各种规模的企业内部控制系统，因此也同样适用于企业的风险管理。

控制环境——内部控制环境包含组织的基调，它为主体内的人员如何认识和对待风险制定了基础，包括风险管理理念和风险容忍度、诚信和道德价值观，以及他们所处的经营环境。

控制环境是企业总体的气氛，包括企业文化，如：企业员工执行他们所有职责的方式，对待内部控制的态度和对待企业风险的认真性。控制的环境是基于个体员工和企业高层管理人员的态度，如诚实性、职业道德、能力和威望等。控制环境是所有内部控制组成部分的基础，也是建立企业整体的自然平台。如果风险管理被视为可有可无，员工不认真地执行内部控制的运作程序，那么，在企业中引进具体税务风险规章制度、程序管理和控制都将毫无意义。

风险评估——通过考虑风险产生的可能性和可能带来的影响来加以分析，并以此决定如何进行风险管理。风险评估应立足于固有风险和剩余风险。风险评估是企业面对风险时所有的意识形态和反应，企业必须建立必要的过程和程序以鉴定、评价和管理这些风险，税务风险评估的目的必须与企业其它风险管理相结合。

控制活动——制订和执行政策与程序以确保风险应对得以有效实施。这些控制活动必须在企业运行中有效地进行以便管理和转移风险，这些活动必须与企业总体的目标相一致。

信息沟通——相关的信息可以确保员工在执行其职责时识别风险，信息传递的方式和时机极为重要，恰当地应用信息沟通方法可以及时地识别风险并对风险加以管理和控制。有效沟通的含义比较广泛，包括信息在主体中各方位的流向。信息和互通系统是用来支持其它四个组成部分以确保企业人员了解、捕捉、互换和记录管理和控制风险所需的信息。信息与沟通

也是符合评估企业如何运作、企业的目标是否达到之所需。

监控——对企业风险管理进行全面监控，必要时加以修正。监控可以通过持续的管理活动、个别评价或者两者结合来完成。总体监控过程，特别是控制程序必须加以监控来评估内部控制的有效性，并指出薄弱环节以便纠正。不断地监控能及时发现内部控制的薄弱环节，提醒企业做出相应的措施使内部控制重新进入正常的轨道。

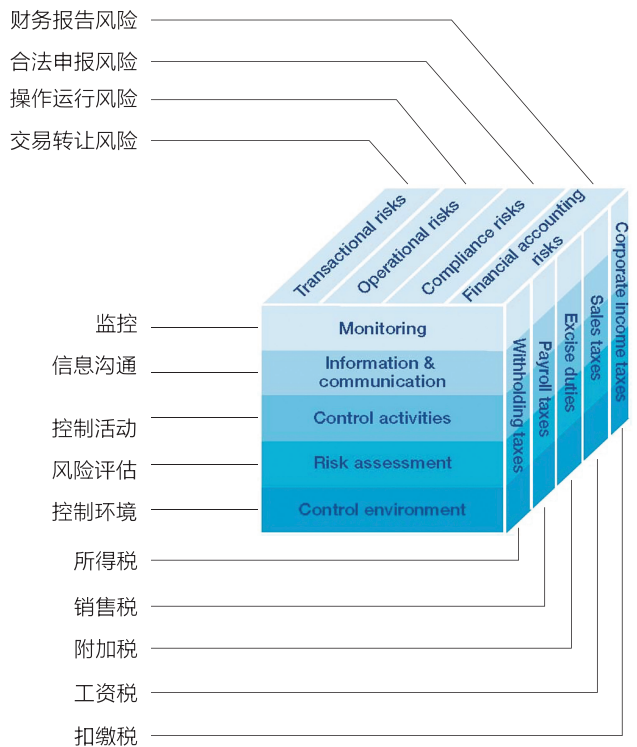
以上每一个组成部分都相互关联、相互影响，实施这些组成部分因不同企业而异。对于税务风险管理，这五个组成部分必须在任何企业的内部控制综合体中存在以达到有效地进行企业的内部控制。这些组成部分与三个内部控制的目标（即：企业运行高效率，财务报告高信赖度，和合法申报）有着直接密切的关联，在以下的章节中我们将进一步阐述这些关系以及如何运用这些组成部分来有效地管理税务风险。

### 《综合框架》在税务风险管理中应用

如何运用 COSO 的《综合框架》来进行企业的税务风险管理应该从以上所述的三个内部控制目标着手，即：企业运行高效率，财务报告高信赖度，和合法申报。企业税务风险的种类（交易转让风险，操作运行风险，税务申报风险，财务会计风险，和企业声誉风险）广义上说与《综合框架》的三个目标紧紧相连：

- 企业运行高效率——交易转让风险、操作运行风险
- 财务报告高信赖度——财务会计风险
- 合法申报——税务申报风险
- 企业声誉风险是各种风险管理成败的产生物

在税务方面因此将三个广意上的内部控制目标替换成五个特别种类的税务风险。税务风险管理是一个持续发展的领域，没有唯一正确的答案和方法，我们将“企业内部控制模式立方体”改称“税务风险管理意义上的立方体”，如下显示：



在立体方形的右面是不同种类的税项，《综合框架》方形上显示的是企业内各单位。企业中的内部结构基本反映该企业中心控制制度，在税务方面，税务风险管理的目的和为达到每个目的的内部控制结构必须考虑企业中每一个不同类型的税种，如上所示。当然，如果企业已趋向于成熟，税务运作也可以地理位置、部门或单位来划分，即将右边的税种替换成区域、运作单位等。事实上，现在财务报告的内部控制审计偏向于每一个重大商务单位中所具有的各税种。

在实际最佳模式中，五类内部控制组成部分在所有不同种类的税务风险管理中都应该存在，并贯穿于整个企业所有的税种，或地理区域。这个税务风险管理的综合模式应用内部控制的五个成分贯穿四个具体税务风险领域（声誉风险不在具体税务风险之内，属于企业总体风险之一），并覆盖整个企业（或不同税种，或不同商务区域和单位）。<sup>④</sup>

（待续）



# “阴阳合同”事件引发的思考

文 / 顾老师

## 作者简介

中华会计网校答疑专家，注册税务师、审计师，拥有十多年的会计和税务审计、咨询服务从业经历，为数千名企业财税会员提供会计和税务方面的咨询答疑服务。

**沸**沸扬扬的娱乐圈“阴阳合同”事件最近赚足了眼球，老顾作为一名吃瓜群众，也从中看到了一些是是非非。通过这件事情，对于广大财务人员来说，应该有一些自己的认识，先给大家抛几块砖，希望能引起大家更深度的思考。

## 一、合同管理问题

业务合同是公司经营中重要的法律凭证，合同的签署、保管应该有严格的制度。如果不是合同管理不善，怎么会把那么重要的内部资料传到了第三方手中？所以首先引发深思的是一个单位的合同管理如何保证不出现严重失误。

鉴于业务合同的重要性和特殊性，结合合同管理的实际工作，建议各单位合同管理部门在管理中注意以下几个方面的问题：

（1）公司所有合同均由专人（机构）统一登记编号、经办人签名后归档。

（2）建立合同管理台账。

（3）保存的合同文档定期清理核对一次，如有遗失、损毁，要查明原因，及时处理，并追究相关人员责任。

（4）因工作需要，经批准可以查阅合同文档，确因工作需要须借出查阅，需要公司主管领导签字同意后，方可办理相关借阅手续，以复印件借出，合同原件无特殊情况不得外借。

## 二、关于合同价格约定引发的税务处理问题

在大多数的公对公的合同中，双方约定的都是含税价，或者价税分开约定，一般也很少涉及代扣代缴问题。在实务中，很多公对私（即公司与个人）签订的合同中，经常会出现税后金额的约定，个人不承担税费，由支付方（公司）承担，这其中就会涉及到个人所得税的代扣代缴问题。

### 1. 关于个人所得税扣缴规定

《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。

《个人所得税法》第三十五条规定：扣缴义务人在向个人支付应税款项时，应当依照税法规定代扣税款，按时缴库，并专项记载备查。前款所说的支付，包括现金支付、汇拨支付、转账支付和以有价证券、实物以及其他形式的支付。



依据上述税法规定,在履行公对私签订的合同时,支付方在向个人支付款项时,必须按规定代扣代缴个人所得税,及时入库。

## 2. 处罚规定

《税收征管法》第六十九条规定:扣缴义务人应扣未扣、应收而不收税款的,由税务机关向纳税人追缴税款,对扣缴义务人处应扣未扣、应收未收税款百分之五十以上三倍以下的罚款。

因此,对于扣缴义务人来说,不及时扣缴入库,后果是很严重的,这问题要引起重视。对于纳税人来说,千万要记得跟对方要一份完税凭证复印件,以证明自己履行了纳税义务。

## 三、关于偷逃税的处罚问题

如果是采用“阴阳合同”支付相关款项,首先产生的编造虚假计税依据,那么依据《税收征管法》第六十四条规定,对于纳税人、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。

对于该影视从业人员签订“阴阳合同”中的涉税问题,江苏省地税局表示已组织主管税务机关等依法开展调查核实。如发现违反税收法律法规的行为,将严格依法处理。其结果有待于税局公示。

如果涉及偷税的问题,应该依据《税收征管法》第六十九条规定进行处罚,即:对纳税人偷税的,由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金,并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款;构成犯罪的,依法追究刑事责任。

扣缴义务人采取前款所列手段,不缴或者少缴已扣、已收税款,由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金,并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款;构成犯罪的,依法追究刑事责任。

同时参考《中华人民共和国刑法》第二百零一条规定,经税务机关依法下达追缴通知后,补缴应纳税款,缴纳滞纳金,已受行政处罚的,不予追究刑事责任。但是,五年内因逃避缴纳税款受过刑事处罚或者被税

务机关给予二次以上行政处罚的除外。

至于能否追究刑事责任,还需看能否达到立案标准,大家可以参考《最高人民法院公安部关于公安机关管辖的刑事案件立案追诉标准的规定(二)》第五十七条规定:[逃税案(刑法第二百零一条)]逃避缴纳税款,涉嫌下列情形之一的,应予立案追诉:

(一)纳税人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报,逃避缴纳税款,数额在五万元以上并且占各税种应纳税总额百分之十以上,经税务机关依法下达追缴通知后,不补缴应纳税款、不缴纳滞纳金或者不接受行政处罚的;

(二)纳税人五年内因逃避缴纳税款受过刑事处罚或者被税务机关给予二次以上行政处罚,又逃避缴纳税款,数额在五万元以上并且占各税种应纳税总额百分之十以上的;

(三)扣缴义务人采取欺骗、隐瞒手段,不缴或者少缴已扣、已收税款,数额在五万元以上的。

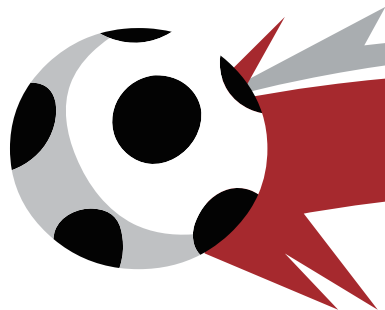
纳税人在公安机关立案后再补缴应纳税款、缴纳滞纳金或者接受行政处罚的,不影响刑事责任的追究。

上述行政处罚和犯罪问题,需要明确一个关键问题:如何界定偷税数额?

可以参考《最高人民法院关于审理偷税抗税刑事案件具体应用法律若干问题的解释》规定:偷税数额,是指在确定的纳税期间,不缴或者少缴各税种税款的总额。

偷税数额占应纳税额的百分比,是指一个纳税年度中的各税种偷税总额与该纳税年度应纳税总额的比例。不按纳税年度确定纳税期的其他纳税人,偷税数额占应纳税额的百分比,按照行为人最后一次偷税行为发生之日前一年中各税种偷税总额与该年纳税总额的比例确定。纳税义务存续期间不足一个纳税年度的,偷税数额占应纳税额的百分比,按照各税种偷税总额与实际发生纳税义务期间应当缴纳税款总额的比例确定。

以上是该“阴阳合同”的事件引发的需要注意事项和相关处罚规定,大家可以结合自己的实务及该事件的影响,继续关注事件的处理结果,然后改进自己的实操问题才最主要的。🔗



# 运动员转会费的涉税处理探究

文 / 路莹碧

## 作者简介

北京大学金融工程硕士，主要研究金融与财务。



俄罗斯世界杯正如火如荼进行之中。在职业足球运动中，运动员在各个俱乐部之间转会经常发生的事情。那么，转会费是何性质？又如何征税呢？

## 一、转会费 (Transfer Fee) 概述

### (一) 转会费的定义

运动员转会是伴随着职业化和职业体育自由转会的产生而发展起来的。运动员转会是指其雇佣关系发生了变化。根据《中国足球协会运动员身份及转会规定》第九条规定“凡在中国足球协会及其会员协会注册的运动员，可以申请转会，俱乐部也可以根据需要申报运动员转会。”从行为性质上来看，运动员转会是一种对体育劳动力的经营活动，即对各类体育人才根据生产的需求进行交换、流动的一种活动。

### (二) 转会费的条件

球员一开始是以自由球员身份以签约或者租借形式加入球队。但在规定的时间后，球队或俱乐部决定是否与球员签订年限合同，一般合同时长最短为一年，最长为五年。合同生效后，球员成为合同球员。合同期间，球员或俱乐部双方有一方违约，则要按照合同赔偿对方损失。合同到期后，如果球队不选择与该球员续约，或者球员拒绝续约，则球员转为自由球员。而转会则是指在球员与俱乐部合同期间内，有另外一家俱乐部申请购买该球员，提出适当的报价，在球员和原先俱乐部都同意的情况下，完成该交易，这一过程便是转会，期间后一家俱乐部提出的报价则是转会费。所以转会存在于两个条件，首先球员必须在与原俱乐部的合同还在生效期间，其次有俱乐部提出球员的转会。

### (三) 球员与俱乐部之间的关系

职业足球俱乐部是一个向公众提供足球竞技表演

服务及相关产品的企业化组织,是自主经营、自负盈亏、自我约束、自我发展的法人实体。也就是说,职业足球俱乐部是以足球竞技比赛为主营业务,以利益最大化为主要目的。它要实现俱乐部价值的最大化,就必须不断提高其产品(足球比赛)质量,吸引广大消费者(球迷),从而极大促进了竞技足球运动水平的提高。

作为法人实体的俱乐部,要提高自身竞技水平,就必须引进高水平的运动员,就必须与球员签订合同。俱乐部与球员之间的合同为劳动合同,双方之间为劳动合同关系。

## 二、转会费涉税处理的探究

关于对转会费征税应该以什么样的名义,学术界众说纷纭,大体可以分为:财产收益,劳务所得,违约金、非专利技术、特许权使用费。

### (一) 财产收益

财产收益,即财产转让所得,在所得税上通常是指纳税人因转让各种具有资本性质的财产的所有权所取得的收益。有学者将转会费视为俱乐部的财产转让所得,俱乐部之间的转会是一种买卖行为,标的是运动员本身,也就是说运动员本身是俱乐部的财产,俱乐部有权处理自己的财产并获取收益。但是,在法理上尚存在障碍,即任何自然人和法人都是权利主体,不可能作为财产附属他人,只有物和权利才能作为转让的标的,否则球员转会几乎与贩卖人口无异。

### (二) 劳务所得

有观点认为,转会费的性质属于劳务所得。球员转会之前,原俱乐部对球员的培养消耗了一定的人力物力,特别是对潜力较大的球员进行专项投资和培养,为其日后成为顶尖球员铺平了道路。劳务所得的主张认为,运动员转会费中的很大一部分是对运动员的原培训机构或者俱乐部的培训费做出的补偿。从这一思路出发,转会费其实是转出俱乐部因提供培训劳务而获得的对价,因此其性质应界定为劳务所得。

但是,劳务关系是劳动者与用工者根据口头或书面约定,由劳动者向用工者提供一次性的或者是特定

的劳动服务,用工者依约向劳动者支付劳务报酬的一种有偿服务的法律关系。劳务关系是由两个或两个以上的平等主体,通过劳务合同建立的一种民事权利义务关系。原俱乐部和转会俱乐部之间的劳务法律关系是建立在劳务合同的基础之上,也就是说在对球员进行培养训练之前,俱乐部之间已经达成了委托培养协议。但是,事实上,俱乐部在选择适合转会的球员时,不会通过委托培养的方式来作为转会的球员,只会通过球员的年龄,实力,技能与俱乐部需要短期内决定目标球员。所以说,将转会费视作是一种劳务费用并不合适,因为俱乐部之间并未签订任何委托培养的劳务合同。

### (三) 违约金

当事人完全不履行或不适当履行债务时,必须按约定给付对方的一定数额的金钱或者金钱以外的其他财产。违约金是合同经济方式的一种,也是对违约的一种经济制裁。有观点认为,这种观点认为球员转会费属于违约金,球员与原俱乐部的合同尚未到期,球员转会新俱乐部违反合同约定,需向原俱乐部支付一笔违约金,新俱乐部获得球员的转会,转会费被认定为是新俱乐部代球员支付的违约金。

如果转会费被定义为违约金,那么根据我国《增值税暂行条例实施细则》规定,违约金是一种价外费用,属于销售额的范畴,应当缴纳增值税。所以在取得违约金收入后,俱乐部应当按照数额交纳增值税。

而笔者认为,将转会费定义为违约金并不准确,因为按照合同的相对性,合同违约金的支付应当由合同的当事人支付,而转会费则是由俱乐部支付的,俱乐部并非劳动合同的一方,劳动合同的违约金应当由球员提供,按照合同的相对性。其次,违约金的产生是因为合同一方产生了违约的行为,而这种违约行为是违背合同一方的意志的,然而转会费和转会本身是由球员、效力俱乐部和转会俱乐部三方协调一致的结果,没有违背任何一方的意志,原俱乐部并不反对球员的离开,有时还反而予以推动。最后,违约金的功功能侧重于补偿性,所以违约金的数额确定应当根据未



违约方的损失大小，然而转会费的数额并非根据原俱乐部的损失来确定，一方面球员的离开对俱乐部算不上是财产的损失，球员是人而非物，俱乐部的损失较为抽象，另一方面，转会费的确定往往和球员的个人能力，竞技水平和未来潜力成正比，与俱乐部本身并无太大关联。综上所述，把转会费视作为违约金较为牵强。

#### （四）非专利技术

2015年，韩国籍球员河太均转会延边长白山足球俱乐部，延边俱乐部为此向韩国水原三星俱乐部支付了高额转会费。吉林省延吉市国税局针对该项涉税业务，为延边俱乐部开出了一份税额为150452.3元的税收电子缴款书。延吉市国税局确定该行为属于“研发和技术服务”类别中的技术转让服务，对应增值税税率为6%。这是我国税务机关对转会费的首次认定。

《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）所附的“应税服务范围注释”中，部分现代服务业是指围绕制造业、文化产业、现代物流产业等提供技术性、知识性服务的业务活动。包括研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、有形动产租赁服务、鉴证咨询服务、广播影视服务。其中，研发和技术服务中的“技术转让服务”，是指转让专利或者非专利技术的所有权或者使用权的业务活动。足球俱乐部引进球员看重的是球员的足球技术，球员转会实质是足球技术的转移，而足球技术是否属于非专利技术呢？

《中华人民共和国企业所得税法》第六条第（七）项，特许权使用费收入中包括提供非专利技术使用权取得的收入。对此，《中华人民共和国所得税法实施条例》释义中，对非专利技术这一概念的解释为：非专利技术，是指除专利技术以外，具有技术性、秘密性、实用性的技术。非专利技术包括技术知识、经验等，能产生经济价值或竞争优势，且采取了保密措施，包括在授权他人使用时也要求他人承担保密义务。非专利技术是商业秘密的一种。这也是在税收上对非专利技术这一概念的唯一解释。

对于“转让非专利技术”，《最高人民法院关于审理科技纠纷案件的若干问题的规定》（法发〔1995〕6号）中明确，非专利技术成果应具备下列条件：一是包括技术知识、经验和信息的技术方案或技术诀窍；二是处于秘密状态，即不能从公共渠道直接获得；三是有实用价值，即能使所有人获得经济利益或竞争优势；四是拥有者采取了适当保密措施，并且未曾在没有约定保密义务的前提下将其提供他人。

踢球技术是完全没有采取保密措施的，运动员在场上踢球都是公开进行，没有哪场球赛是秘密举行的。由此可见，踢球技术不属于税法领域的技术，运动员转会费在现行法律法规下界定为非专利技术转让所得值得商榷。

#### （五）特许权使用费

有观点认为，运动员的技能水平可以作为俱乐部的无形资产，转会费是转出俱乐部将球员的运动才能和专业技能授权给转入俱乐部使用所获得的补偿，那么对转会费可以以特许权使用费的名义征收。

根据此种观点，俱乐部之间转让的不是球员本身，而是球员所附加的能力和技术的使用权。根据《中国足球俱乐部企业处理规定》第五条规定，职业足球运动员是足球技术的载体，在无形资产科目下设“球员技术”，并以运动员名称进行明细核算。第七条规定，球员技术资产的处置规定：运动员永久转出，运动员转会到其它俱乐部，按无形资产销售核算；运动员临时转出，运动员租借到其它俱乐部，依照租金收入核算。因此，由此可见，在我国会计实务中将运动员永久转会的转会费作为无形资产转让的对价处理，球员价值是作为无形资产进行计算的。

因此，在税收处理上，运动员永久转会取得的转会费，应当按出售无形资产6%税率缴纳增值税，同时缴纳企业所得税；运动员租借费，应当按出租无形资产6%税率缴纳增值税，同时缴纳企业所得税。对于外援，外国足球俱乐部一般是在外国成立，但有来源于中国境内的收入，属于非居民企业，中国足球俱乐部应当代扣代缴增值税和企业所得税。<sup>④</sup>



# CRS 对高净值人士的风险与应对策略

文 / 王娜

## 作者简介

中海软银投资管理有限公司风控高级经理，CIA。

## 一、CRS 概述

CRS 是 Common Reporting Standard 的英文缩写，中文翻译为“统一报告标准”，它是由经济合作与发展组织（OECD）在 2014 年 7 月发布的《金融账户涉税信息自动交换标准》（Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters, AEOI）的一个构成部分。大致可概括为签署国间相互披露对方国家税务公民在本国的经济财产状况，以提升税收透明度和打击跨境逃税。

CRS 需要交换非税收居民的金融账户信息，交换的信息可分为三部分：

一是个人或控制人的身份识别信息，包括名称、地址、税收居民国（地区）、纳税人识别号、出生日期、出生地；

如果持有人是实体，则报告实体的名称、地址、税收居民国（地区）、居民国（地区）纳税人识别号。

二是账户信息，主要包括：账户、报告信息的金融机构名称和识别号。

三是金融资产信息，主要包括账户余额或价值、年度内计入该账户的总收入。

## 二、CRS 对高净值人士的影响

CRS 实施之后，通过离岸金融来达到隐匿资产、避税、逃税的行为，将变得越来越困难。具体来说，CRS 的实施主要会给高净值纳税人带来双重影响：

第一重影响：

跨境配置金融资产的高净值人士，其金融资产信息将被交换。比如：

（1）中国税收居民在海外拥有金融资产的，其信息可能会被交换回中国。

（2）已移民海外的中国人在中国境内拥有金融资产，其信息会被交换给移民国。

（3）在中国有金融资产的外国税收居民，其信息会从中国交换回其居民国。

中国的高净值人群中，有很大一部分人在境外拥有金融账户，可能会深受影响。

第二重影响：

金融账户信息交换之后，可能面临补缴税款、滞纳金和罚款的风险，严重者甚至需负刑事责任。

## 三、如何应对 CRS？

### （一）概述

近期，高净值人士首先要做的是对自己的资产做系统梳理，了解自己及家人与所控制的企业名下资产的情况，其次要了解资产所在辖区参与和执行 CRS 的基本情况，聘请税务师、律师等专业人士针对具体情况在合法合规的前提下进行筹划。

在做资产配置筹划时，需要考虑的因素包括但不限于：现有资产状况和配置；未来资产的营利模式；个人及家人的工作、学习、生活地域选择；经营企业的所在辖区以及法律法规监管要求、家族财富传承等。这是一个非常复杂的系统工程，需要针对个案的实际情况进行设计筹划。

可以考虑的方向：利用信托、基金、保险、投资实体、房地产等形式的资产配置，对于房地产可以在法律、税务等各方面可行的前提下考虑由个人持有或设立信托持有；对于珠宝、字画、古董、游艇等非金融资产可以考虑个人持有等。在确保资产安全的前提下，可以将资产配置到非 CRS 辖区或者 CRS 执行力度相对宽松的国家或者地区。

对于 CRS 应对方案，特别是某些金融机构设计



的规避 CRS 产品，需要谨慎判断。某些方案虽然规避 CRS 的信息交换，但可能会带来其他后果，导致资产安全面临较大的风险，实际得不偿失，选择时一定要慎之又慎，综合考虑。

## （二）资产转移至非 CRS 参与辖区

如果在各 CRS 辖区进行信息采集之前转移资产，或许可以规避信息交换。但是在信息采集后再转移资产，则无法规避信息暴露。

以中国为例：中国于 2017 年 7 月 1 日开始尽职调查，采集账户信息，并于 2018 年 9 月开始对外交换涉税信息。所以，国外居民在 2017 年 7 月 1 日前将中国资产转移至非 CRS 辖区，或许可以规避信息交换。而在 2017 年 7 月 1 日之后做资产转移，则面临很大风险，因为金融机构已经尽职调查，信息很可能已经被采集了。在 2017 年 12 月 31 日前，中国金融机构对高净值账户（100 万美元以上）完成尽职调查，在 2018 年 12 月 31 日前，低净值账户与实体账户也将完成尽职调查。在调查完成后，再转移资产的意义就不大了。

您可以考虑将资产转移至非 CRS 辖区，但如果资产原本是配置在 CRS 辖区之内，想要转到非 CRS 辖区，将涉及很多问题：

比如，资产能否转移，如股权、债权等非现金资产的转移、变现都比较难，也可能涉及比较高的税负成本；

再比如资产转移到非 CRS 辖区后，能否实现资产的安全及增值也会需要考虑；

再者，在全球税收环境透明化的趋势下，加入 CRS 为大势所趋，现在讲资产转移至非 CRS 辖区，并不能保证该国永远不会加入 CRS，一旦非 CRS 辖区加入 CRS，资产仍然会被调查到，这只是时间问题。

## （三）移民

1. 通过移民取得海外身份，可以避免境外资产信息交换回中国吗？

移民不一定可以避免境外资产信息交换回中国。

有些人把国籍和税收居民相混淆，以为换个国籍

就可以避免信息被交换了。实际上，信息交换给谁，谁来征税是以税收居民身份来判断的，而不是根据国籍，移民并不必然改变税收居民身份。

例如您是加拿大国籍，但是数年都在中国工作居住，那可能还是中国税收居民，如果在 CRS 参与辖区（并且和中国自愿匹配的辖区）有金融资产，相关信息仍会被交换至中国税务机关。更重要的是，移民海外之后，要经过相当长的一段时间之后才能取得对方国家的国籍和护照，在此之前，仍然需要持中国护照开户，即使取得了移民国护照，如果在移民目的国没有地址和电话，留下的地址和电话仍然是中国地址和电话，信息也有很大机会被交换。

简而言之，如果想通过移民避免信息被交换，除了需要取得移民国的居民签证或国籍，还需要确实定居在移民国，真正成为移民国的税收居民。需要注意的是，全球大多数国家是全球征税制度，在成为移民国的税收居民之后，有来源于中国的收入也需要在移民国申报纳税，因此，在移民之前，建议慎重考虑，选择合适的移民目的国。

2. 如果移民可以降低信息交换的风险，移民哪个国家比较好？

单纯从避免信息交换的角度，可以考虑以下几类国家的移民：

### （1）非 CRS 辖区

目前已有 106 个辖区确认了会根据 CRS 实施自动交换信息的意向。如果选择移民 106 个辖区之外的非 CRS 辖区，如：摩尔多瓦、摩洛哥、尼日尔、巴布亚新几内亚、巴拉圭、菲律宾、塞内加尔、泰国、多哥、突尼斯、乌克兰、乌干达、坦桑尼亚、卢旺达等，用这些辖区的护照在海外开户，其金融资产信息不会被交换。

要注意的是，OECD 在 2017 年 6 月 28 日德国汉堡的 G20 领导人峰会上发布了一份黑名单，名单列出了在 CRS 等国际税务透明统一标准的执行上未达标的辖区，同时将考虑对黑名单辖区采取反制措施。

在选择移民目的国时，税收只是考虑的一个因素，

还需要考虑移民目的国的政治制度、经济发展、社会稳定和教育环境，非 CRS 辖区在这些方面都不太理想。

#### （2）海外收入豁免地

从税务角度，可考虑移民到豁免海外收入的辖区，比较理想的移民地是中国香港、中国澳门，这两个地区单纯行使来源地管辖权，对来自海外的收入不征税，对于来源于本地的收入，税率也较低。

#### （3）美国

从税务角度，并非理想的移民目的地。美国除了个税，还有遗产税等，而且税率较高。并且，只要取得美国绿卡，不管您是否在美国居住，都会成为美国的税收居民，需要在美国就全球所得申报或纳税。

然而，美国因为实施 FATCA，没有成为参与 CRS 辖区之一，同时特朗普上台之后，推行大幅度的税制改革，降低所得税，并呼吁废除遗产税。因此，对于高净值人士，美国也是个比较理想的选择。

#### （四）税务筹划

##### 筹划一：税收居民的筹划

移民至非 CRS 辖区或者税负较低的辖区。大多数情况下，办理护照并不能解决税收居民身份的转换问题，更重要的因素是纳税人实际居住的地点和居住时间。

##### 筹划二：境外财富架构筹划

中国高净值人士个人境外财富架构筹划处于一个初级阶段，大部分人士仅利用 BVI 等避税天堂架构进行避税，依赖离岸公司的保密性而忽视个人境外财富架构筹划。然而在 CRS 实施之后，无商业实质的避税地架构的隔离功能或将失效，实际控制人被穿透识别，有关信息将被报告到国内税务机关。

因此，高净值人士可以选择中国香港、新加坡等低税率辖区搭建实质经营架构，同时在资产配置和管理也可以积极引入信托架构，以实现账户保密的功能。通过灵活安排财产持有人身份、中间架构的形式和注册地的选择、家族企业内交易模式和风险内控等方面，可以合法合理实现税收利益最大化。

##### 筹划三：利用股权架构

对外投资的法律组织形式不同，在税法上的纳税义务和申报规则差异很大，公司相比较于个人，具有递延纳税的功能。通过股权架构的合理搭建，利用税收优惠政策和公司间合理进行的转让定价也是常用的筹划方式。

#### （五）应对税务机关调查

1. 税务机关在调查我的境外资产是否完税时，该如何向税务机关解释？

针对该问题，要分析金融资产的纳税义务和实际纳税情况，具体向税务机关解释。解释的目的是要证明境外金融资产已经完全履行了中国的纳税义务。在回答税务机关的询问时，首先要能够清晰说明金融资产的来源，其次要证明该笔资产对应的收入已经在中国履行了相应的纳税义务，包括提交完税证明、银行流水等。

情形一：境外资产已经全部履行纳税义务。应该尽量提交能证明您已经履行纳税义务的文件，如银行转账单、完税证明凭证等。

情形二：境外资产没有全部履行纳税义务，则需要根据实际情况，按法律后果最轻的方法适当解释，建议寻求税务专家协助。

2. 我不想税务局未来调查我，可以主动向税务局沟通补税吗？

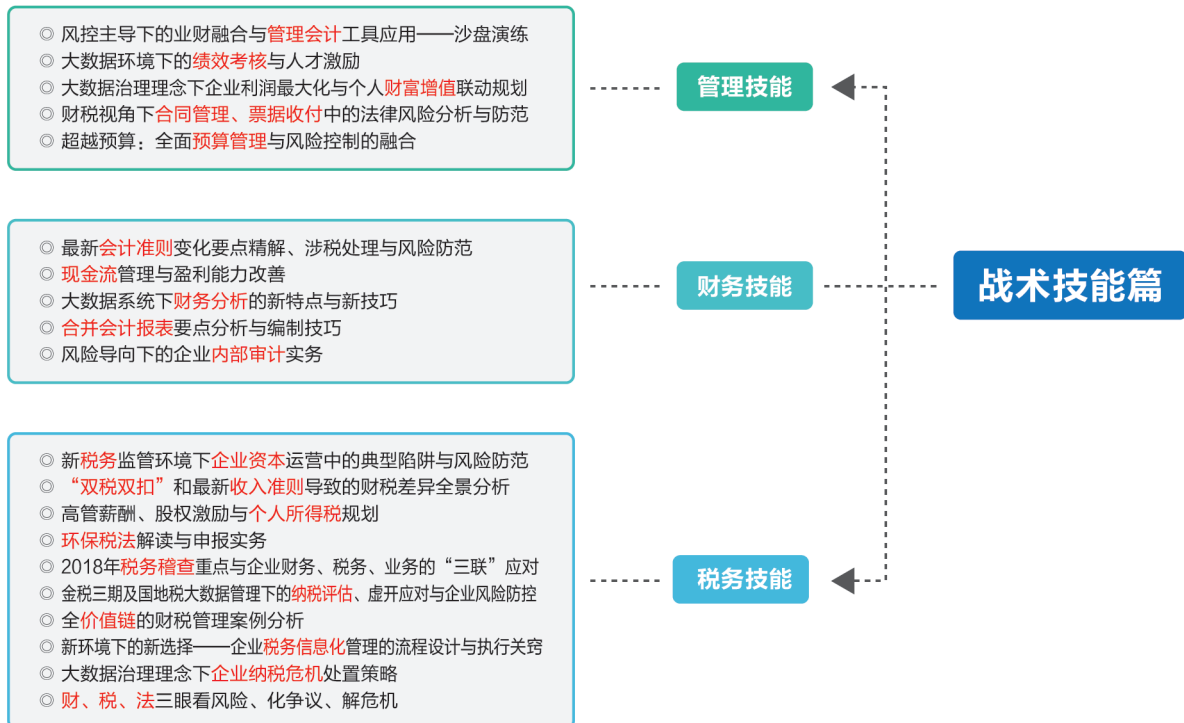
可以考虑通过主动与税务机关沟通补税来避免未来调查。

根据税收征管法相关规定，境外金融资产信息被交换回中国税务机关后，经查实未在中国交税，面临追讨税款并加收滞纳金和罚款，甚至面临刑事责任。但在实际情况中，中国金融账户和业务量之多会给税务机关带来庞大的工作量，因此不排除中国政府可能借鉴美国“自愿报告项目”推出类似的税务主动申报制度，减轻滞纳金或罚款，免除行政和刑事责任来鼓励纳税人主动报告未申报的离岸账户信息、资产及所得。实际上，按照税收征管法，纳税人主动沟通补税，自行申报的结果通常是补税和补缴滞纳金，可以避免高额的罚款。❶



# 面授课程能力体系

获取前沿财务发展趋势，规避日常业务风险，打造优秀财务团队，为企业创造更大价值！







# 面授课程能力体系

获取前沿财务发展趋势，规避日常业务风险，打造优秀财务团队，为企业创造更大价值！

## 行业

- ◎ 互联网企业财税规范设计、实施及流程控制
- ◎ 房地产开发企业全流程税收管控
- ◎ 建筑安装企业全流程税收管控
- ◎ 教育培训行业的财税管控转型
- ◎ 制造业涉税案例集锦与财税管控价值提升
- ◎ 进出口企业的涉税业务疑难及应对
- ◎ 两票制背景下医药企业商业模式转型及财税风险应对
- ◎ 大资管时代金融保险企业的增值税风险应对和管理规划

## 名企标杆学习

- ◎ 阿里——企业创新管理之道
- ◎ 海尔——财务智能化管理
- ◎ 中兴——IT管理与信息安全体系
- ◎ 腾讯——企业文化建设实践
- ◎ 蒙牛——集团化企业财务管控与信息化实践
- ◎ 娃哈哈——多元化商业战略推广之道
- ◎ 浪潮——数据转型下的财务共享
- ◎ 万科——品牌建设与市场营销之道

## 国策改革

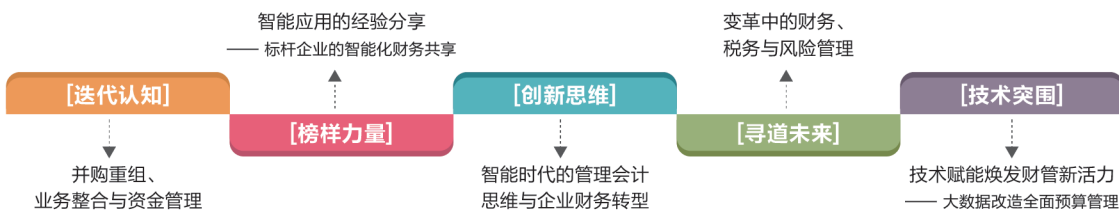
- ◎ “一带一路”战略下——跨境企业&涉外税收的全球化涉税安排
- ◎ 创新驱动战略下财税新方略：洞悉商机、融合业务、控制分线
- ◎ 国企混改的财税规划实务

## 高校深造

- ◎ 中国人民大学  
战略财务管理与金融创新能力提升研修班
- ◎ 厦门国家会计学院  
信息化背景下管理会计高级研修班

## 高管集训营

陕西/安徽/内蒙古/江西/海南





# 线上课程知识体系

300+精品网课，20+财税直播，500+小时的视频课程

分类	财务会计	管理会计	涉税管控	资本与资金	行业专题	工具&软技能
细分专题	岗位会计 财务软件 财税处理 会计准则解析 国际会计准则 中外会计准则对比 财务报表编制 财务报表阅读 合并财务报表	业务、财务、信息一体化 智能管控 财务共享中心 全面预算 成本管理 内控风险 内审实务 财务分析 财务转型	票据管理 企业所得税 行业汇算 增值税实务 税收风险管理 营改增 税收优惠政策 个人所得税实务 小税种 纳税自查 税务稽查 税企沟通 行业案例解析 税务申报	新三板 上市实务 兼并购 投资者关系 投融资 股权涉税 现金管理 费用管理	房地产 建安 医药 金融 互联网 电商 高新 软件 汽车4S 生产制造 连锁商业 餐饮酒店 PPP 进出口 物业管理	EXCEL技能 PPT应用 管理思维 团队建设 职业心态 职业礼仪 职业规划
课时统计	80+课时	97+课时	120+课时	82+课时	112+课时	28+课时

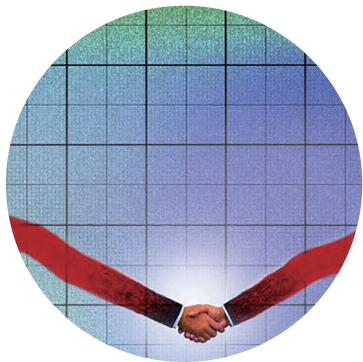
马上扫我 / 查看详细课程





# 全面系统的网络课程 —— 知识体系





# 业财融合要适“度”而行

文 / 徐剑锋

## 作者简介

高级会计师、高级技师、注册会计师、广东省第一批会计领军（后备）人才，就职于中国移动南方基地

业财融合是长期被业界所忽视的领域，但随着财政部全面推进管理会计体系建设的开展，理论界和实务界对业财融合的讨论才被提上日程，近年来讨论的频次却呈几何式增长，甚至到了无业财融合不管理会计的程度。从管理会计的视角看业财融合，就要求企业业务和财务双向有机互融，通过两者的深度协同为企业管理提供决策支持，其中对融合“度”的探讨是业财融合不容回避的问题。

## 一、业财融合“度”该如何理解？

“度”能够从一个侧面反映出业务和财务的管理协同程度，比如高度、中度还是低度。当前企业业财协同程度整体不高，财务管理人员融于业务的主动性不够，业财管理需要进行进一步融合的观念也容易得到大家的共识，特别是在企业的关键管理环节和重要业务领域，但业财融合究竟做到什么程度才算得上是深度融合，有没有具体可行的量化标准？这确实是个比较棘手的问题，对该问题的回答可能仁者见仁、智者见智，目前在实务管理中很难总结出一套明确的、放之四海而皆准的量化标准。

作为企业精细化管理的重要内容，业财融合服务于企业精细化管理的目标，业财融合程度同样需要和企业精细化管理程度相适配，因此适合企业运营管理实际的才应该是最好的。事实上，业财融合“度”并非越高越好，当企业的管理能力超出了实际运营水平时，就会过犹不及，陷入为管理而管理的怪圈，从而

本末倒置；业财融合“度”更非越低越好，两者如果朝着不同的方向管理，甚至会成为企业发展的掣肘，影响各自比较优势的发挥和协同效应的产生。企业在进行业财融合“度”整体设计时，要从企业当前的管理实际出发，综合考虑企业管理层特别是一把手的重视程度、企业财务人员配备情况和管理能力、业务部门的实际和潜在涉财诉求、企业信息化支撑程度、配套的评价和激励措施等。具体到业财融合切入点上，应考虑统筹规划、分步实施，实施初期不易追求大而全，应根据实际管理需求找到企业关键价值领域的薄弱环节进行切入，力求做实做细。

因此，业财融合落地时对“度”的拿捏非常重要，具体操作起来也比较微妙。既不能无限放大其作用，也不能刻意的缩小否认；不能因为强调业财融合而弱化了原有的管理职能边界，如以业财融合来否认企业的管理分工，现阶段的企业管理水平远不具备否认职能分工的条件，业财之间仍需建立平衡的责权利关系。

## 二、如何进行业财融合“度”管理？

对业财融合“度”的管理可以从纵向和横向两个维度上进行，纵向上侧重于考量企业价值链关键环节中的具体操作，横向上则关注企业对业财数据的整体协同能力。下面笔者拟结合某电信企业业财融合度管理的成功应用实践，梳理总结其中具有共性的内容，以期为其他企业进行业财融合度管理提供参考。



### （一）纵向：价值链关键环节的业财融合“度”管理

1. 战略规划方面：侧重于是否已建立适配的业财管理制度、机制并运作有效，业财是否共同参与企业中长期规划的编制，企业财务战略和企业战略、企业市场战略是否匹配，是否对大额投资项目的经济可行性进行协同评估，中长期规划能否有效与企业年度计划、能力达成、运营项目、资源配置进行衔接等。

2. 采购仓储方面：侧重于是否已建立适配的业财管理制度、机制并运作有效，财务是否作为企业采购项目立项、方案设计、项目决策的组成成员，是否有采购单价、工作量及采购效益协同评估体系并有效运作，是否进行重大项目采购风险识别与风险控制，采购管理、合同管理、仓储管理是否与企业预算管理相匹配并与后续会计账务处理环节打通，是否进行企业仓储效率和效益的协同分析等。

3. 投资运维方面：侧重于是否已建立适配的业财管理制度、机制并运作有效，是否建立起业财对企业投资前期的项目立项、资产形成过程的验收与决算、资产存续使用的运维方式、资产的实际使用效率、资产退出的测算等全面协同评估体系，是否对网络维修费用进行归口管理、建立企业资产维修费标杆库等。

4. 产品管理方面：侧重于是否已建立适配的业财管理制度、机制并运作有效，是否协同对企业商业模式进行设计与选择，是否对企业产品的设计、产品的研发、产品的定价、产品的上市、产品的运营及产品的退市进行全链条评估或专项评估，是否有适配企业的成熟评估、分析、评价、决策模型，以及在组织内部相互提供服务时是否开展基于市场化契约的真实或虚拟结算等。

5. 市场营销方面：侧重于是否已建立适配的业财管理制度、机制并运作有效，财务是否作为企业市场营销方案评审决策的成员，是否协同对企业营销方案的设计、广告宣传媒介的选择与投放、终端补贴标准的制订、社会渠道合作方式的确定与管理、社会渠道酬金的测算进行评估等。

6. 客户服务方面：侧重于是否已建立适配的业财管理制度、机制并运作有效，企业积分政策的设计、上线是否经过充分论证，是否对企业积分计划兑换、客户服务内容、客户服务方式、客户服务外包项目进行业财协同评估等。

7. 其他管理方面：对于上述6项内容未能涵盖的业务和管理领域，特别是企业出现了新业务、新模式、新管理时，企业是否已建立起协同的业财解决机制，能够及时从不同角度共同为企业的发展提供支持。

### （二）横向：数据支撑能力的业财融合“度”管理

1. 财务报表数据方面：侧重于能否正常对披露外报告及获取整体运营业绩数据，收入、成本COA核算的颗粒度是否与业务需要、决策需求相匹配，收入、营收能否按组织、区域、产品、客户等维度进行分类统计，成本、费用能否归集到具体的预算、项目、合同等。

2. 管理会计数据方面：侧重于是否进行独立的管理会计核算，企业是否建立起管理会计信息的收集、整理、分析、报送管理机制，是否能够出具独立的管理会计报告，补充报告是否包含全成本净利润表、全网产品收支效益表及渠道效益表、客户效益表、关键数据业务效益表、营销案效益表等。

3. 价值标杆数据方面：侧重于是否建立企业运营健康度预警评价指标体系，是否建立标杆数据的监控管理信息系统，是否能对运营标杆数据及时出具监控报告，是否建立针对异常评价指标的整改、跟踪、督办机制等。

4. 业务统计数据方面：侧重于是否建立全业务统计指标体系，是否建立业务统计数据传导机制，前端业务数据口径是否标准、统一等。

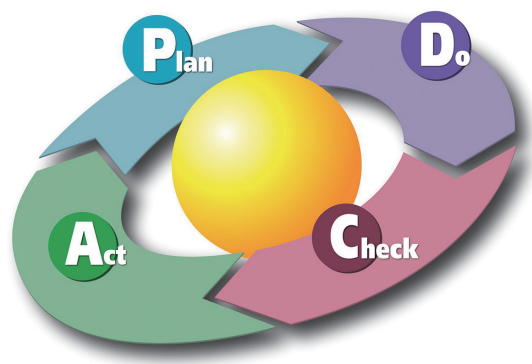
5. 信息系统支撑方面：侧重于企业信息系统建设是否有统一规划，企业核心记账系统、财务管理系统和业务运营系统是否能够连贯打通，各类管理数据的归集能否实现自动化，是否有成熟、常态的数据分析模型和分析体系，能否及时的进行信息传导及进行结果展示等。④

# 基于 PDCA 循环理论 构建全面预算管理标准

文 / 陈莹

## 作者简介

注册会计师，某大型管理咨询公司高级咨询顾问。



## 一、引言

PDCA 循环理论，主要包括计划（Plan）、实施（Do）、检查（Check）和处理（Action）四个阶段和八个步骤，PDCA 闭环管理方法是周而复始、持续修正改进的循环管理方法。PDCA 循环理论的应用实践，使得企业质量管理工作方法和工作步骤更加系统化、条理化、标准化和科学化。

近年来，全面预算管理在我国企业财务管理中得到了广泛实践应用与发展。全面预算管理存在的突出问题之一是预算松弛。信息不对称等因素极易引发企业出现不同程度的预算松弛现象。预算松弛扭曲了企业预算资源配置，弱化了预算责任主体责任，一定程度上抑制了企业发展潜力。

笔者尝试利用 PDCA 循环管理方法中计划阶段前端和处理阶段后端的管控机制构建全面预算管理标准，以图解决预算松弛问题。

## 二、全面预算管理标准的构建思路

全面预算管理标准的构建，是一个动态的不断修正标准的闭环循环管理过程，其实质是对 PDCA 循环管理方法中计划（Plan）阶段前端和处理（Action）阶段后端的管控机制构建，标准重在不断适应企业内外部环境因素变化并符合企业战略业务发展方向。

对企业全面预算管理标准的构建，应以集团企业

总体战略发展、经营策略为导向，通过建立选取营运能力、偿债能力、盈利能力等量化标准指标，运用指标公式法，结合企业历史数据或行业标准构建各业务板块的业务预算、资金预算、投资预算、薪酬预算、成本费用预算等的标准参考值，区分为约束性指标与指导性指标，形成具体指标控制措施，建立起多层次立体架构的全面预算管理标准体系。

集团企业可以年度为一个标准预算周期，每年初由集团企业总部以文件或管理方案的方式下达各事业部与预算责任主体企业的全面预算管理标准，作为预算年度全面预算编制、管理、考核的标准，经过 PDCA 闭环管理的实施、检查阶段后，于每年 10-11 月进行预算年度全面预算调整时，对预算年度的预算管理标准进行修正，形成更加符合企业战略发展且切实可行的全面预算管理修订标准，进而促进企业 PDCA 闭环管理的再循环。

## 三、案例说明全面预算管理标准的构建方法

【案例】A 集团为一家国有大型集团企业，主要从事大宗商品贸易业务。近年来，国内大宗商品价格持续大幅波动，A 集团预计 2018 年及今后几年行业前景不乐观，集团战略主要着眼于防控业务风险、抑制资产规模过度膨胀、稳固现有优质客户并获取持续利润的稳健经营策略。

### （一）业务预算标准构建

业务预算标准的构建，通过设立不同业务板块约束性与指导性指标的控制标准值，对各业务板块的资产周转、销售毛利、获利水平等进行引导与规范。企业约束性与指导性指标，应综合权衡内外部环境因素变化影响，结合企业各业务板块实际经营策略与特点，进行科学、合理、适当的构建与选取。

可选指标范围：

1. 销售毛利率 = 毛利 / 营业收入 × 100% = (营业收入 - 营业成本) / 营业收入 × 100%
2. 销售直接利润率 = 直接利润 / 营业收入 × 100%
3. 资产直接利润率 = 直接利润 / 业务资产日均余额 × 100%
4. 应收账款周转率 = 主营业务收入 / 应收账款日平均余额
5. 预付账款周转率 = 主营业务成本 / 预付账款日平均余额
6. 存货周转率 = 主营业务成本 / 存货日平均余额
7. 业务资产周转率 = 营业收入 / 业务资产日均余额

A 集团在构建业务预算标准时，选取销售直接利润率、资产直接利润率、存货周转率、业务资产周转率指标作为集团钢铁业务板块的约束性指标，选取回款周期指标作为集团钢铁业务板块的指导性指标。A 集团以稳健经营策略为导向，制定业务预算指标控制标准，约束性指标不低于 A 集团钢铁业务板块前三年平均值，且销售规模与资产规模不高于 A 集团钢铁业务板块前三年最高值。

### （二）资金预算标准构建

资金预算标准的构建，通过设立不同业务板块约束性与指导性指标的控制标准值，对各业务板块的资金配置、资金获利水平、资金成本、资金回流能力、偿债能力等进行引导与规范。

可选指标范围：

1. 业务资金规模 = 营业收入 × 1.2 × (1 - 毛利率) / 业务资金周转次数

公式中，业务资金周转次数 = 营业收入 / 业务资金占用规模，业务资金占用规模 = 应收账款日平均余额 + 应收票据日平均余额 + 预付账款日平均余额 + 存货日平均余额 + 其他应收款（保证金、押金）日平均余额 + 银行保证金日平均余额 - 应付账款日平均余额 - 预收账款日平均余额 - 其他应付款（保证金、押金）日平均余额。

2. 业务资金利润率 = 直接利润 / 业务资金占用规模 × 100%
3. 财务费用 = 利息支出 - 利息收入 + 汇兑损失 - 汇兑收益 + 金融机构手续费 + 票据手续费 + 债券发行费 + 债券利息支出 + 其他财务费用
4. 经营性现金净流量 = 经营活动现金流入 - 经营活动现金流出
5. 资产负债率 = 负债总额 / 资产总额 × 100%
6. 现金流量比率 = 经营性现金净流量 / 期末流动负债 × 100%

A 集团在构建资金预算标准时，选取业务资金规模、业务资金利润率、财务费用、资产负债率、现金流量比率指标作为集团钢铁业务板块的约束性指标，选取经营性现金净流量指标作为集团钢铁业务板块的指导性指标。A 集团业务资金规模、财务费用约束性指标不高于 A 集团钢铁业务板块前三年平均值；业务资金利润率约束性指标不低于 A 集团钢铁业务板块前三年平均值；资产负债率约束性指标取最小值： $\text{Min}(\text{XX}_{n-1} \text{年资产负债率} \times 20\% + \text{XX}_{n-2} \text{年资产负债率} \times 30\% + \text{XX}_{n-3} \text{年资产负债率} \times 50\%, \text{XX}_{n-1} \text{年资产负债率})$ ；为增强集团偿债能力，现金流量比率约束性指标高于 A 集团钢铁业务板块前三年最高值；经营性现金净流量指导性指标为正，且与业务资金规模相匹配。

### （三）投资预算标准构建

投资预算标准的构建，通过设立不同业务板块的固定资产、无形资产、投资性房地产、股权投资等约束性与指导性指标的控制标准值，对企业投资行为、投资规模进行引导与规范。



可选指标范围：

1. 固定资产（无形资产、投资性房地产）年增幅比率 = 固定资产（无形资产、投资性房地产）本期增加 / 固定资产（无形资产、投资性房地产）期初值 × 100%

2. 股权投资年增幅比率 = 股权投资本期增加 / 股权投资期初值 × 100%

A 集团定位于稳健经营策略，在构建投资预算标准时，选取固定资产年增幅比率、股权投资年增幅比率指标作为集团钢铁业务板块的约束性指标。A 集团钢铁业务板块电子设备类固定资产年增幅比率为 2%，其他类固定资产（无形资产、投资性房地产）、股权投资未经集团审批均不得投资。

#### （四）薪酬预算标准构建

薪酬预算标准的构建，通过设立工资总额、人均工资、人均工资增长率等约束性与指导性指标的控制标准值，对企业薪酬总额及增长情况进行引导与规范。

可选指标范围：

1. 人均工资 = 工资总额 / 人数

2. 人均工资增长率 =  $(XX_n \text{ 年人均工资} - XX_{n-1} \text{ 年人均工资}) / XX_{n-1} \text{ 年人均工资} \times 100\%$

A 集团构建薪酬预算标准时，选取工资总额指标作为约束性指标；选取人均工资、人均工资增长率指标作为指导性指标。A 集团为优化薪资结构，调动员工工作积极性与主动性，工资总额约束性指标为集团前三年平均值增长 10%；人均工资指标不低于行业人均工资标准参考值，人均工资增长率指标不低于行业人均工资增长率标准参考值。

#### （五）成本费用预算标准构建

成本费用预算标准的构建，通过设立不同业务板块约束性与指导性指标的控制标准值，对各业务板块的成本费用支出总额及费用细分项目等进行引导与规范。

可选指标范围

1. 销售费用增长率 =  $(XX_n \text{ 年销售费用} - XX_{n-1} \text{ 年销售费用}) / XX_{n-1} \text{ 年销售费用} \times 100\%$

2. 管理费用增长率 =  $(XX_n \text{ 年管理费用} - XX_{n-1} \text{ 年管理费用}) / XX_{n-1} \text{ 年管理费用} \times 100\%$

3. 消费性支出总额上限 = 营业收入预算 × 消费性支出占营业收入比重 × 50% + 利润总额预算 × 消费性支出占利润总额比重 × 50%

4. 消费性支出增长率 =  $(XX_n \text{ 年消费性支出} - XX_{n-1} \text{ 年消费性支出}) / XX_{n-1} \text{ 年消费性支出} \times 100\%$

公式中，消费性支出是企业日常经营活动中发生的差旅费、会议费、办公费、交通费、业务招待费等费用支出项目。

A 集团构建成本费用预算标准时，选取销售费用增长率、管理费用增长率、消费性支出总额上限指标作为集团钢铁业务板块的约束性指标。A 集团销售费用增长率、管理费用增长率约束性指标不高于 A 集团钢铁业务板块前三年平均值，且不高于预算年度销售直接利润增长率；集团为降本增效，严控消费性支出，消费性支出总额上限约束性指标低于 A 集团钢铁业务板块前三年平均值，且消费性支出增长率不高于预算年度销售直接利润增长率。

## 四、小结

基于 PDCA 的全面预算管理标准构建思路与方法，有利于树立预算责任主体责任意识与认识，改善信息不对称状况的同时，强化预算动态修正与纠偏，规范预算责任主体预算编制行为，缓解预算松弛，发挥全面预算的资源匹配功能，从而提高企业预算管控水平。

基于 PDCA 的全面预算管理标准体系与管控机制拥有广阔的多行业应用空间。例如，工业生产制造企业，更为重视企业原材料、燃料和动力、直接人工和制造费用等生产成本的控制，依据企业内外部环境、行业特征、企业战略、业务模式、生产组织、企业管理等方面因素，业务预算标准构建可以增加分车间、班组的生产效率、产品质量类约束性与指导性指标，成本费用预算标准构建可以增加分车间、班组的生产成本类约束性与指导性指标，以提高企业劳动生产效率与效益管控，构建企业全面预算管理标准。④





# 并购财务尽职调查的关注要点梳理

文 / 曲波

## 作者简介

中审众环会计师事务所（特殊普通合伙）经理，注册会计师、税务师、资产评估师，东北财经大学MPACC 会计硕士。

**并**购作为一项复杂的资本运作，实现了资本扩张，同时也暗藏着并购失败的风险。从并购战略确立阶段开始，到方案策划、谈判协商、签订协议，再到并购整合，风险贯穿始终，具体环节涉及从事前的目标公司筛选、尽职调查、价值评估、融资与支付方式的选择一直到并购之后的财务整合。在并购中忽视尽职调查，对目标公司缺乏足够的信息不对称是并购失败的一个关键原因。本文针对财务尽职调查的关注要点进行一番梳理，以期抛砖引玉，防范并购财务风险，助力于“一带一路”战略及供给侧改革中并购项目的实施。

## 一、并购财务尽职调查遵循的原则

### （一）客观性原则

财务尽职调查应当保持客观公正的态度，坚持独

立性，全面、及时地进行尽职调查，做到调查内容真实、完整。对于所调查的资料、内容及发现的问题，客观地反应目标公司真实状况，不得受制于委托人或目标公司的立场及要求作虚假记载、误导性陈述。

### （二）完整性原则

财务尽职调查的目的是为了形成对目标公司全面、完整的信息资料掌握和了解，在从事尽职调查时不得有重大遗漏，应当在时间上、空间上涵盖目标公司有关财务管理和会计核算涉及的全面内容。如涉及国有股权的转让，要审核转让时程序的合法合规，是否有资产评估报告，是否通过产权交易中心挂牌转让，是否存在审批瑕疵等。对重要的信息要能互相印证，出现矛盾的地方还需深度挖掘和重点关注，追根究底找出问题所在，调查充分，核查到位，做到疏而不漏。

### （三）谨慎性原则

财务尽职调查中应该保持职业谨慎态度，有针对性的凭借敏锐目光和专业的嗅觉，通过专业的知识和职业判断去发现问题，识别潜藏的风险点，窥斑见豹，防患于未然。如房地产的收入核查须实地察看各期楼盘开发销售进展情况，根据已售楼号、门牌号、车位、储藏室编制房产销售分户明细表，对照销售合同约定收款时间，收款方式与“主营业务收入”和“预收账款”明细账进行比对，核实取得的收入是否真实、准确、完整，有无多报收入的问题等。认真、严谨对待尽职调查，勤勉尽责，综合分析，不走形式和过场是谨慎性原则的核心思想。

#### （四）重要性原则

对于目标公司处于不同的行业、不同的发展周期阶段，不同的尽职调查目的，依照风险水平重点调查的方面也不同。对于初创期的高科技领域的独角兽类的目标公司，侧重于创业团队、商业模式、行业前景、知识产权等领域的调研；对于改制的老工业企业，要关注历史沿革、改制规范性、环境污染、历史欠税等。

#### （五）穷尽性原则

魔鬼往往藏在细节处，而细节决定并购的成败，并购中的财务尽职调查应穷尽全部细节。调查材料要全面，调查内容要涉及方方面面，如目标公司的概况了解，要关乎公司的成立、历史沿革、股东的构成、治理结构、关联交易公允性等。财务尽职调查方法要穷尽，采用望、闻、问、切等方法及手段，对目标公司的团队、管理、技术、市场、财务等经营方面进行详细调研。在并购中，由于信息的不对称，存在着财务陷阱、或有负债陷阱等，因而，在尽职调查应保持合理谨慎的态度，与细微处见真实；然而，即使穷尽了尽职调查的手段，仍没有一种调查能穷尽地提示目标公司所有的潜藏风险，不可能完全解决信息不对称的问题。

## 二、并购财务尽职调查的内容框架

并购中的财务尽职调查要涉及到目标公司方方面面，如图 1 所示，从公司成立到合法经营，从股权架

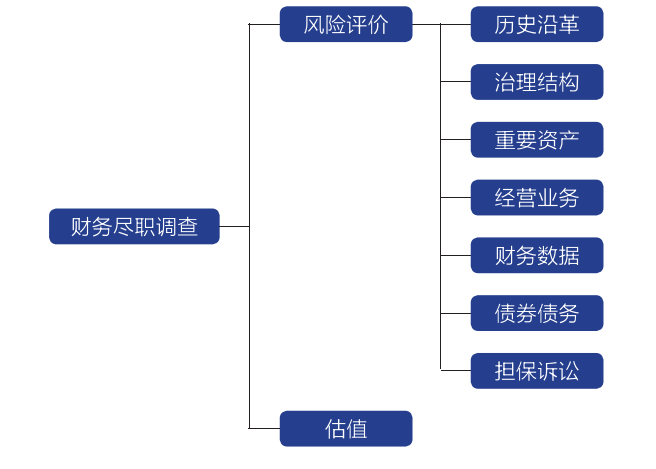


图 1 并购财务尽职调查的内容框架

构到债权债务，从生产流程到财务分析，从无形资产到人事劳资，从纳税情况到抵押担保，从管理团队到战略规划，从行业背景到竞争对手，从内控规范到同业竞争等，事无巨细都得关注到位，坚持履行核查程序，做透调查，挖掘潜在的风险，发现真实的价值。

## 三、并购财务尽职调查的关注要点

### （一）目标公司基本概况

考察目标公司的历史沿革合法合规，关注战略规划、股权结构、高管结构、制度汇编及企业文化等概况。通过前往工商行政部门，调取目标公司自设立以来的工商档案进行查阅分析，目标公司是否是依法设立并有效存续的，股东出资是否全部到位，公司的历史沿革及实际控制人的变化情况是否合法合规；还应当通过外部访谈及调查，以股权为脉络，核实目标公司股权结构是否清晰，是否存在股权质押、股权代持的瑕疵情形；获取会议纪要等了解目标公司的法人治理结构、议事规则、组织架构，董事、监事及高级管理人员的简因、任职资格及诚信情况等；了解财务组织结构、财务管理模式，财务人员构成、会计电算化程度及管理系统的申请情况等；调查了解关联公司、关联往来及关联交易等信息；公司的环境保护问题。

### （二）重要财产情况

以业务流程为主线核查目标公司的财产情况，如

房产、土地、无形资产、在建工程、车辆知识产权及账外资产的权属状况、对外担保、租赁情况。关注产权是否清晰，是否存在抵押、质押等权利限制，是否涉及诉讼、仲裁、司法强制执行等重大争议或者存妨碍权属转移的实质障碍情形。如果是不动产，应当要求目标公司提供资产权属证书，应当凭权属证书前往国土局、房管局进行外部调查，核实目标公司所有的不动产的产权是否清晰、是否存在查封、抵押的情况。

### （三）财务分析

收集有关财务状况，进行审阅、分析、核查，关注对估值的影响。了解现行会计政策，核实会计报表的合并原则及范围；获取目标公司近三年财务数据，分析销售收入、销售量、单位售价、单位成本、毛利率变化趋势，索取合同、发票、银行回单、运费单据等对收入的真实性进行核查，了解大客户的变化及销售收入集中度；了解成本结构、驱动成本关键因素及其对成本变化的影响作分析，关注产品结构变化趋势；核实主要费用如人工成本、折旧等变化；对外投资情况及投资效益；融资计划、融资条件和融资可能性；获取纳税申报表，了解税费种类、税费率及税收优惠政策等是否依法纳税情况。深度分析资产负债率、流动比率、资产周转率、应收账款周转天数、销售毛利率、净资产收益率及经营活动净现金流等主要财务指标，掌握资产质量、偿债能力及获利能力等；重点关注涉及标的公司净资产的特殊调整事项，考虑对估值的影响。

### （四）商业模式

弄清目标公司的商业模式，即如何盈利。业务模式是提供什么产品或服务，业务流程如何实现，技术是否具前瞻竞争力，公司的人力、资金、资源是否足以支撑；营销模式是如何推广自己的产品或服务，销售渠道、销售激励机制如何建设等。

### （五）行业竞争格局、目标公司核心竞争力及行业地位

收集行业背景、行业竞争格局的数据资料，对竞争对手分析；围绕竞争力为核心对产品、市场调查，通过 SWOT 分析优势、劣势、机会及威胁及在产业链

中地位、声誉及影响力；与高管面谈了解近期发展规划和长期发展战略。

### （六）生产工艺与生产能力

了解生产流程与工艺，对生产线产能、耗能、仓储和运输能力等核查，获取生产产量分布，关注存货分类及趋势变化等，了解产品质量、产品竞争力及新产品研发能力等。

### （七）人力资源

主要是对管理团队与核心竞争力的关系进行评估分析，对高管层的优点和不足进行评价，对目标公司与劳动者签署劳动合同的情况、社保和公积金的缴纳情况、员工手册以及对薪酬激励体系等方面进行统计分析，还要关注潜在的解聘补偿金支付等等。

### （八）重大债权债务情况

披露目标公司的重大债权债务情况，包括但不限于目标公司签订的重大合同、对外担保、抵押及质押协议等，对银行债务、经营债务的真实性、完整性核实调查。

### （九）法律问题

查询、收集未完结的诉讼、仲裁案件、行政处罚事项等。应首先要求目标公司提供涉诉情况的列表，然后登陆中国裁判文书网、全国法院被执行人查询信息网、无讼案例等网站进行查询，对目标公司所有法律情况进行详实披露。

### （十）或有负债

关注目标公司是否刻意隐瞒负债情况，不披露民间借贷，是否私下签订融资租赁、抵押担保协议，由于上述交易均未在工商、国土部门进行备案登记，并购方承接股权后将面临极大的潜在表外负债风险敞口。在当前诚信体系尚未健全的情况下，很难通过尽职调查完全排查目标公司的或有负债，杜绝并购风险。

综上，在并购财务尽职调查中，坚持独立、勤勉、审慎原则，不断总结尽调方法、穷尽核查内容，将目标公司的客观情况真实地还原，以助于并购方作出匹配战略诉求的商业研判，从而最大化发挥并购协同效应，实现多赢。④



# 长期挂账的“其他应收款”该怎么处置

文 / 袁国辉

## 作者简介

高级会计师，会计自媒体大V“指尖上的会计”。  
曾在华为等大型企业任职，有丰富的会计工作经验，  
是会计圈内知名的培训讲师。

经常有粉丝问我，公司长期挂账的其他应收款该如何平账。这些“其他应收款”绝大部分是收不回来的，它们要么是没有取得发票的费用，要么是送出去的“人情”，要么是老板拿走了的分红，要么是变相的薪酬。当初之所以把它们记作“其他应收款”有许多现实的“无奈”。现在问题是，账务要规范化，公司要降低税务风险，长期应收款如何处理呢？

## 一、长期应收款该如何平账呢？

### （一）凭票入账不等于找替票入账

会计人员有根深蒂固的“凭票入账”观念。很多会计人第一想法是找发票报销，却苦恼于找不到合情、合理、合法的发票。于是想起了“邪路”，找替票报销。所谓替票，通俗地讲就是用A类发票报销B类费用。这种做法明显是违法的，会计人员可能会因此承担法律责任。

### （二）没有发票也可入账

如果费用果真发生了，没有发票该怎么办呢？无需着急，没有发票一样可以入账的。如果有证据表明其他应收款是挂账的费用，同样能以费用名义入账，

只是这部分费用不能在所得税前扣除。入账时需提供的证据可以是收据、小票等。

特殊情况下，费用发生后可能拿不到发票。但大多数时候没有发票并非对方不开具，而是企业选择不要发票。譬如商家为了逃税，会提出不要发票可以降价的条件。不少企业会因此选择要低价格，不要发票。这是自己的“自私”选择，不能抱怨不能取得发票。值得说明的是，这样的选择要谨慎，不要发票虽能降低点价格，但后续可能会多交企业所得税、增值税、附加税。

### （三）不能证实费用真实发生的，有被认定偷逃个税的风险

最极端的情况是，既没有取得发票，又没有证据表明挂账的其他应收款是费用。这时会计做账要小心了。这种情况下如果直接费用化处理，费用除了不能在所得税前扣除，还可能面临被认定偷逃个税的风险。税务可能会把这种情况认定为企业给员工发放薪酬福利；如果是外部人员借款，可能会被视作劳务报酬。

### （四）计提坏账也是一种处理方式

除了做费用报销外，有没有稳妥点的处理办法呢？



有，不妨考虑计提资产减值。其他应收款也是能计提坏账准备的。

做账与计税是两个不同的概念。针对长期挂账的其他应收款，应分类处置，属于费用的需费用化；属于薪酬、分红的，应补交个税。实在收不回来的借款，会计做账时可根据会计政策计提坏账。但要注意，计提的坏账不一定能得到税务的认可，汇算清缴时要记得做纳税调整。

### （五）股东大额借款很敏感

有些股东为了逃避个税，将工资、奖金、分红等长期挂在其他应收款，这正是税务要处罚的“自作聪明”。

还有一种情况是股东从公司把钱拿走了。这是很敏感的事情，如果金额比较大，上述处理方式都不适用此种情形。下面就重点讲讲大股东借款可能存在的风险。

按照税务的规定，股东借款当年没有归还，且不能证明是用于生产经营的，税务会将之视作分红。不少民营企业的大股东个人资金与企业资金不分，或许无心逃税，却可能躺着中枪。

## 二、大股东从公司借钱不还，需提防三个风险

民营企业“家财务”的现象是一个胎里带的顽疾：老板的钱就是公司的钱，公司的钱也是老板的钱，混淆了法人与个人的界限。老板从一开始就把公司当成自己的提钱机器，甚至没有考虑过这么做还会存在风险。

在会计核算上，大股东从公司把钱“拿走”或借走，会计分录为：

借：其他应收款——大股东

贷：银行存款

这么做分录等于是确认大股东对公司负有一笔债务。债务长期挂账可能会触及三个方面的风险：

### 1. 债务风险

欠债还钱这是天经地义的事。如果公司股东只有大股东一人，或大股东夫妻两人，这笔债务公司不会

主动向大股东追偿。一旦公司发生了股权变更，第三方股东就可能要求大股东归还所欠公司债务。

还有，如果公司到期不能偿还外部债务，而大股东却又占用公司大额资金的，债权人可以向法院提起诉讼让大股东承担连带偿还责任。

### 2. 税务风险

按照税务的规定，股东借款超过一年没有归还，且不能证明是用于生产经营的，税务会将之视作分红，应按 20% 的比率缴纳个税。不少企业的大股东个人资金、企业资金不分，或许无心逃税，但可能因此躺着中枪。建议大股东要有这方面的税务风险意识，至少做到在年末的时候能把钱还给公司。哪怕第二年再借出来，也要安全一些。当然，凡事不能做过头，还款和借款之间最好要有一段时间差。

### 3. 违法风险

如果大股东从公司借款，手续不完整，极易触发刑事责任。现在虽不再提抽逃注册资本了，但此行为很容易靠上挪用资金或职务侵占。

夫妻店的公司无所谓，如果公司另有第三方小股东，大股东从公司抽走资金就要担心了。此时公司不再是一家人的了，大股东从公司借钱如果没有取得小股东的同意，很可能被小股东举报。举报一旦成立，大股东的借钱行为无论被定性为挪用资金还是职务侵占，都要承担相应的刑事责任。

大股东因为有公司的实际控制权，在资金安排上有极大便利。便宜行事不可糊涂行事，大股东一定要注意保护好自己，千万不要迷信股东关系，不要迷信口头约定。要防止上述三类风险，建议采纳下面两个建议：

第一，借款之前通过董事会决议或股东会决议，取得股东或董事的支持，明确大股东借款不是个人私下的行为；

第二，签订借款协议，约定借款期限，约定借款利息，企业逐月计提借款利息，明确借款属性。

当然，更希望大股东能做到公私分明，规范财务管理，这是杜绝此类风险的最佳方法。🔒



# 工业企业产成品存货的变动特征分析

文 / 朱学义

## 作者简介

南通理工学院二级教授，中国矿业大学博士生导师；研究方向：会计理论及应用，资本运作，资源经济与管理



工业企业产成品库存保持多少合适，不仅要看经济大环境（经济周期），更重要的是看产品的销售情况。如果产品销售旺盛，一般需要储存足够多的产成品供销售；如果产品销售萎缩，产成品库存就要相对减少。因此，工业企业产成品库存与产成品销售是一个动静结合的相互配比的关系。2014年12月至2017年4月，全国规模以上工业企业产成品库存、销售及工业增加值情况见表1：

## 一、用月度指标分析产成品存货的大环境特征

利用表1中产成品存货累计增长率（x）与工业增加值累计增长率（y）数据，采用SPSS22.0进行相关性分析得出的结论是：工业企业月度产成品存货与月度工业增加值之间在1%的水平上显著相关（显著性系数Sig.为 $0.000 < 0.01$ ；皮尔逊系数pearson为0.762）。线性回归分析的方程是：

$$y=0.059+0.094x$$

当 $x=0.03854$ （26个的产成品存货增长率平均值）时， $y=0.062623$ ；

当 $x=0.0389254$ （产成品存货增长率平均值 $0.03854 \times 1.01=0.0389254$ ）时， $y=0.062659$ ；

$0.062659 \div 0.062623 - 100\% = 0.06\%$ 。即产成品存货增长率上升1个百分点，工业增加值增长率上升0.06个百分点。

计算结果表明，2014年12月至2017年4月，全国规模以上工业企业产成品月度数据跟经济大环境（工业增加值）仍具有稳合性。

## 二、用月度指标分析产成品存货同产成品销售的适应性特征

利用表1指标绘制的产成品库存增长率与主营业务收入增长率的关系图见图1：

从图1可见，2014年12月至2017年4月，全国规模以上工业企业产成品存货增长率与主营业务收入增长率显示为两段关系，两条线的交叉点在2016年2月，即2014年12月至2016年2月，全国规模以上工业企业产成品存货增长率与主营业务收入增长率处于同步下降阶段；2016年2月至2017年4月，全国规模以上工业企业产成品存货增长率与主营业务收入增长率除了前8个月反向变动外，后5个月处于同步上升阶段。因此，总体上说，26个月的指标显示产成品库存同产成品销售具有良好的配比性和适应性。

表 1: 2014.12-2017.4 年全国工业企业产成品库存、销售及工业增加值情况表

指标	14/12	15/2	15/3	15/4	15/5	15/5	15/7	15/8	15/9	15/10	15/11	15/12	16/2
产成品存货累计增长 %	12.6	8.5	7.7	7.0	7.1	7.1	6.8	5.7	4.9	4.5	4.6	3.3	0.7
主营业务收入累计增长 %	7.0	2.9	2.0	1.6	1.3	1.3	1.3	1.3	1.2	1.0	1.0	0.8	1.0
主营业务成本累计增长 %	7.5	3.3	2.2	1.7	1.4	1.4	1.4	1.4	1.3	1.1	1.1	0.8	0.7
工业增加值累计增长 %	8.3	6.8	6.4	6.2	6.2	6.2	6.3	6.3	6.2	6.1	6.1	6.1	5.4
指标	16/3	16/4	16/5	16/6	16/7	16/8	16/9	16/10	16/11	16/12	17/2	17/3	17/4
产成品存货累计增长 %	0.0	-1.2	-1.1	-1.9	-1.8	-1.6	-0.8	-0.3	0.5	3.2	6.1	8.2	10.4
主营业务收入累计增长 %	2.4	2.3	2.9	3.0	3.3	3.6	3.7	3.9	4.4	4.9	13.7	14.0	13.5
主营业务成本累计增长 %	2.0	2.1	2.7	3.0	3.1	3.4	3.5	3.7	4.2	4.8	13.3	13.8	13.4
工业增加值累计增长 %	5.8	5.8	5.9	6.0	6.0	6.0	6.0	6.0	6.0	6.0	6.3	6.8	6.7

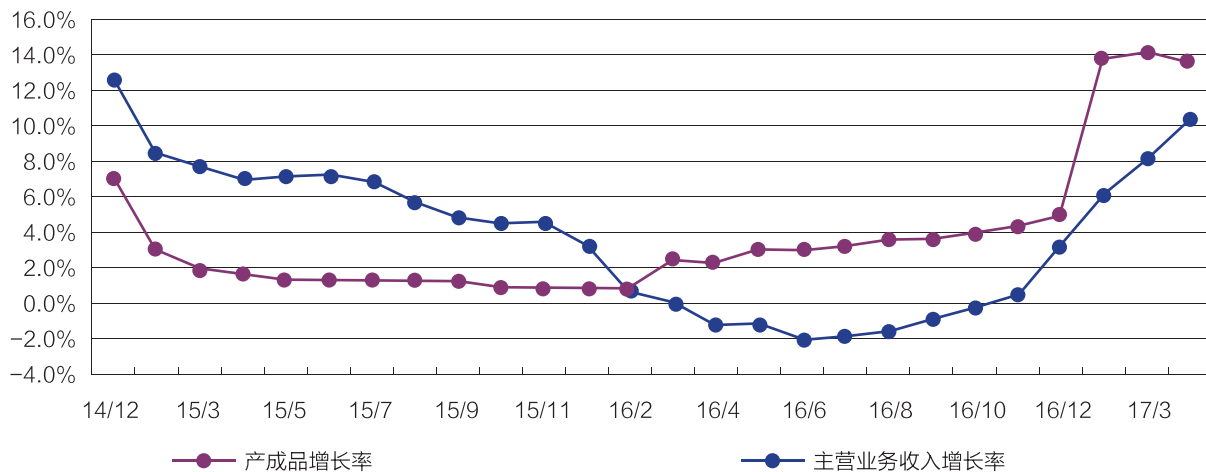


图 1 2014.12-2017.4 年全国工业企业产成品存货增长率与主营业务收入增长率关系图

### 三、用月度指标分析产成品存货的“触底”特性

从表 1、图 1 分析，产成品存货的“触底”时点是 2016 年 6 月，增长率为 -1.9%（最低）。认真研究图 1 不难看出，工业企业产成品存货“触底”特性有三：

(1) 触底是一个渐进过程。表现为产成品存货累计增长率在渐进地变动，表现为平稳的“软着落”，不是跌宕起伏的“硬着落”。

(2) 触底呈现出 U 形状。表现为产成品存货累计增长率先是逐渐下降，由正增长转向负增长，再由负增长逐渐回升为正增长。这说明，中央 2015 年、

2016 年经济工作会议从宏观调控角度提出“去库存”涉及到经济运行的实质，并产生了良好的效应。

(3) 库存触底在围绕着收入变动。图形显示：当企业收入不断下降时，企业库存也跟着下降；当企业收入上升时，企业先是积极处理积余的库存，而后随收入同步上升。这说明，工业企业管理者不仅顺从政府调控，更注重市场调节。<sup>④</sup>

#### 注

基金项目：江苏省“十三五”工商管理一级重点建设学科项目（编号：SJY201609）

# 私募资本对于创业企业控制权的影响

## ——基于雷士照明的案例分析

文 / 常颜路

### 作者简介

注册会计师，税务师，弘澄投资高级投资经理。

### 一、引言

创业企业遭遇资金瓶颈是不可避免的事情，融资难一直是制约创业企业发展的主要问题之一。因此引入以私募为代表的外部资本在所难免。外部机构资本的投入介入缓解了创业企业资金短缺的问题，然而也给创业企业的治理结构带来了深远的影响。私募资本的引入是把双刃剑，外部资本的引入往往会分散创始人的控制权，投资者与企业创始人在经营理念、管理方式及利益分配等方面都存在或多或少的冲突，这为控制权之争埋下了矛盾的种子。无论控制权之争的结果如何，都会对创投双方造成重大的负面影响，要么创始人失去控制权被迫离开自己一手创办的企业，要么投资方无法取得自己预期的收益黯然退出；而公司的正常经营通常会受到巨大的负面影响，经营业绩不断恶化，同时，发生控制权之争的上市公司股价也会在争夺控制权的过程中暴跌，这极大地损害了公众利益。

这种现象不禁令人思索：引入私募资本对于创业

企业是蜜糖还是砒霜？企业应当如何处理以控制权为代表的公司治理问题。我们不妨来看看雷士照明这一典型案例。

### 二、雷士照明的控制权博弈

1998年，雷士照明由吴长江、杜刚和胡永宏三人在重庆惠州注册成立，2010年5月在香港联交所主板上市。雷士照明在行业率先导入品牌专卖模式和运营中心模式，成为中国领先的照明产品供应商。

2016年12月，雷士照明创始人吴长江被宣判“挪用资金罪、职务侵占罪”罪名成立，雷士照明多次控制权之争落下帷幕。雷士照明控制权之争反映了以创始人吴长江为核心的企业原股东与外部私募机构投资者形成的股权控制之间的较量。

#### 第一次控制权之争：吴长江 VS 胡永宏、杜刚。

吴长江与他的同学杜刚与胡永宏三人共同出资100万元在1998年底创立了雷士照明。其中，吴长江





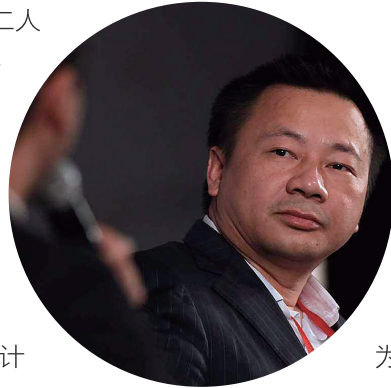
出资 45 万，占股比例为 45%，胡、杜二人各出资 27.5 万，各占 27.5%。在雷士创立之初，由杜刚担任董事长，吴长江担任总经理主管企业生产运营，胡永宏担任副总经理主管市场销售。

2005 年 4 月，吴长江与胡永宏、杜刚二人在公司发展战略和收益分配问题上产生激烈冲突，胡、杜二人股权合计超过吴，吴被迫辞职。然而峰回路转，数日后全体经销商力挺吴长江，要求吴长江重回雷士掌权。最终，雷士照明第一次控制权之争以胡、杜二人各自以 8000 万元出让股权离开雷士照明落幕。此次控制权争夺，吴长江获得雷士全部股份，但 1.6 亿元股权转让费使公司陷入严重的现金流危机。为此，吴不得不开始引入外部私募资本。

### 第二次控制权之争：吴长江 VS 软银赛富、施耐德。

2006 年，软银赛富以 2200 万美元入股。此轮融资后，吴长江占股 41.79%，软银赛富占股 35.71%，吴长江仍然是雷士的第一大股东。但董事会中，吴长江控制两席，软银赛富控制三席。2008 年，雷士照明决定收购世通投资有限公司，但由于缺乏资金，不得不再次寻找私募资本。此轮融资特意引入了高盛，最终高盛以 3655 万美元购入雷士 9.39% 的股份。同时，软银赛富也立刻增资 1000 万美元，吴长江迫于缺乏资金无法跟投，股权被迫进一步稀释到 34.40%，软银赛富持股比例为 36.05%，软银赛富成为雷士第一大股东。

2011 年 7 月，雷士又引入法国施耐德电气作为战略投资，吴长江的股份被进一步稀释到 15.33%。2012 年 5 月 25 日，吴长江被毫无征兆地“因个人原因”被辞去雷士照明一切职务，接替他出任董事长的是软银赛富的阎焱，接替出任 CEO 的则是来自施耐德的张开鹏。吴长江随后通过公司员工罢工和各大供应商、经销商停止供货、进货等手段试图夺回控制权，公司董事会不得不就吴长江重回雷士进行妥协。



### 第三次控制权之争：吴长江 VS 德豪润达。

为了重新担任 CEO，吴长江在 2012 年 12 月引入德豪润达并与其结为一致行动人，通过交叉持股增加股权资本。德豪润达以总价 13.4 亿元获得雷士照明 20.25% 的股份，成为雷士的第一大股东，吴长江则通过定向增发成为德豪润达的第二大股东。双方联手后，吴长江在雷士的股份下降到 6.79%，但德豪润达与吴长江共同持股的比例达到 27.04%，已接近软银赛富和施耐德两大股东所持股份。

随着德豪润达董事长王冬雷入主公司董事会，参与雷士照明治理，吴与王的利益冲突日益凸显。2014 年 8 月，冲突彻底爆发，王指责吴滥用职权，谋取私利；吴则控诉王越权管理，企图掏空雷士。8 月底，雷士照明董事会正式做出罢免吴长江一切职务的决议，并于 10 月底完成了法人变更。与前两次控制权争夺不同的是，德豪润达此时拥有的股东资源远超吴长江，且其控制了维系雷士照明发展的几乎所有关键资源，而吴长江频繁利用私权进行关联交易，损害了其在利益相关者中的形象。因此，大部分供应商、经销商等纷纷倒戈，吴长江再次失去雷士照明的控制权。2015 年 1 月，吴长江涉嫌挪用资金罪被批准逮捕，在此次控制权争夺中彻底失败。

## 三、雷士照明案例启示

雷士照明作为我国典型的民营创业企业，三次控制权争夺的背后隐藏着我国大部分创业企业引入外部资本发展到一定规模后都可能存在的弊病。如何解决创始股东和外部私募投资者之间的利益冲突和控制权争夺值得思考。

### 第一，谨慎引入私募资本。

企业应对资本的逐利性有深刻的认识与理解。私募资本实质上并不如同“天使投资”这个词那么单纯高尚，其投资企业的唯一目的就是获利，而且是在

短时间内获取巨大收益。一旦企业的决策不符合私募资本的利益时，往往会介入企业经营管理，甚至试图取而代之，“创投”之争由此在所难免。其次，处于财务困境的企业不要轻易引入私募资本。如果必须引入，则一定要谨慎选择投资者。当企业处于财务困境时进行私募融资，本身就决定了企业在谈判过程中并没有足够的话语权，而此时投资人很可能会“趁人之危”，提出十分苛刻的投资条件。比如在引入软银赛富时，为了保证投资绩效，软银赛富与雷士签订了一系列的投资协议，包括对每年的绩效、奖金、转让限制、优先购买权、赎回权都做了明确的要求；在引入高盛的资本时，吴长江与高盛甚至签订了对赌协议。由于私募资本本身的专业性，双方在制定合约时创业企业一方往往是天然的弱势群体，在条款设计方面比较容易吃亏，而当企业处于财务困境时，创业企业在谈判时则更是处于被动状态。创业企业不要为了摆脱暂时的财务困境而随意引入私募资本，因为这无异于饮鸩止渴。对于急需引入资本的创业企业来说，要以清晰的心态，谨慎地选择理念与公司的发展愿景相一致的投资者，才可能减少未来合作中的矛盾与摩擦。

## 第二，规范公司治理。

雷士照明的发展与创始人吴长江密不可分，以吴为中心节点，构建了员工、供应商、经销商的社会关系网络，凭借着这张关系网络，雷士汲取着企业发展、成长所需的信息、资金等资源，获得了快速发展。其中，雷士渠道更是成为雷士核心竞争优势，反过来成为雷士吸引合作伙伴的最大亮点。庞大的渠道和过硬的品牌质量也成为了雷士业绩的坚实保障，造就了雷士式发展速度，雷士毫无悬念地成为了业界公认的发展最快的国内照明企业。随着企业一轮一轮的融资，吴逐渐让渡了其在董事会和管理层中的部分控制权，创始人的股权控制链被弱化。吴通过建立企业内外部关系网络、强化自身权威地位，不断积累着社会资本，并加强社会资本对吴本人的依附性和专有性，从而牢牢把握着企业经营层面的控制权。社会资本在企业内部反映为，企业管理层和员工之间关系治理的模式（创



始人权威），反映在企业外是企业与外部环境之间的隐形契约，如企业与上下游的关系、与政府之间的关系等等，这些关系资源都深深的打上了创始人的烙印，这些关系契约与创始人之间密不可分。在企业不断融资，创始人遭遇股权稀释和控制权让渡的困境时，社会资本能在一定程度上加强创始人对公司的控制，降低股权稀释对其控制权的不利影响。

成也萧何败也萧何。吴凭借着经营雷士多年所累积的各类社会资本，牢牢把持着雷士的主导权，同时吴也通过建立私人公司、关联交易等多个渠道对其社会关系网络进行回报和巩固，客观上成为引爆创始人和投资者之间矛盾的导火索。并且吴本人亦存在极大缺陷，不拘于条条框框的约束，将个人权威凌驾于董事会之上，个人一言堂，按照上市公司的有关规定通过董事会或者股东大会作出决议，很多管理制度只是流于形式，关联交易、私下担保、秘密协议、管理者随意动用公司资金等等，这些都是私募资本投资者所不能接受的。在创始人权威治理下极易发生控制权私利风险，损害各利益相关者的利益，吴长江在雷士照明治理过程中，滥用其拥有的控制权进行违规担保、





关联交易等，损害了利益相关者的利益，导致员工、供应商等纷纷倒戈，最终在第三次控制权之争中失去一手创立的雷士照明。

在现代企业治理中，应平衡和调节社会资本和股权资本的关系。将以创始人为核心的企业社会资本控制链和以外部机构投资者为核心的股权资本控制链契合，实现有效链接，构建资本控制网，产生企业治理协同效应和规模效应，提高企业治理效率。其次，董事会在企业治理过程中发挥监督与制衡机制的作用。合理的董事会结构，不仅能够平衡不同创始股东之间的利益关系，也可以协调解决创始股东与外部机构投资者之间的利益冲突，从而形成战略联盟、利益共赢的局面。同时，还应建立与完善创始人与外部机构投资者的沟通机制，尽量促使创始人与外部机构投资者在利益目标、经营理念和组织文化等方面保持一致，提升社会资本与股权资本的耦合度。

### 第三，合理配置控制权，保护利益相关者权益。

在雷士照明案例中，可以清楚看到，吴长江开始对于控制权并不敏感，其在雷士的股权由最初的100%到41.79%并一度被稀释到微不足道的2.54%。

此外，雷士在引进软银赛富的时候，吴长江并不在乎董事会席位的问题，这使得吴长江一方在董事会只有两个席位，而赛富拥有三个席位，只要阎焱不答应的事，吴长江就很难做成。在股权被大幅度稀释过程中，吴长江此前并没有感受到危机，而是一直自信地以为作为雷士的创始人，自己对公司、渠道商及供应商的控制力强大，不用担心控制权问题。虽然在中国的企业中，控制权并不完全等于股权，因为这还包含其他内外部关系纽带，例如雷士照明案例中供应商、经销商甚至员工的支持，而这也是吴长江最引以为豪的控制权资本。但是吴长江没有注意到的是，这些社会资本的支持并不是无条件的，这其中很大部分也是出于自身利益的考虑。一旦创始人的股权稀释到一定水平，在企业中不在拥有绝对话语权时，这些供应商、经销商为了自身利益不再支持创始人。创始股东需要妥善处理与外部机构投资者在企业控制权和决策权层面的分配问题，控制权主体相互监督制衡，保护各利益相关者的合法权益。优化权力配置，形成核心控制权，是实现创始股东和外部机构投资者互惠相容、确保治理转型成功的关键与基础。<sup>[4]</sup>

## 01 取得监理服务增值税专用发票，可以全额抵扣进项税吗？

### ★会员

企业建不动产取得的监理服务的增值税专用发票，可以全额抵扣进项税吗？

### ★专家

《国家税务总局关于发布〈不动产进项税额分期抵扣暂行办法〉的公告》（国家税务总局公告2016年第15号）第三条规定：“纳税人2016年5月1日后购进货物和设计服务、建筑服务，用于新建不动产，或者用于改建、扩建、修缮、装饰不动产并增加不动产原值超过50%的，其进项税额依照本办法有关规定分2年从销项税额中抵扣。”

监理服务属于鉴证服务，不适用上述政策，因此不动产建设中发生监理费取得的增值税专用发票，可以一次全额抵扣进项税。

## 02 企业将房产无偿提供给企业办的幼儿园，是否要交房产税？

### ★会员

企业将房产无偿提供给企业办的幼儿园，是否要交房产税？

### ★专家

《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2009〕128号）规定：“无租使用其他单位房产的应税单位和个人，依照房产余值代缴纳房产税。”

《财政部 国家税务总局检发〈关于房产税若干具体问题的解释和暂行法规〉、〈关于车船使用税若干具体问题的解释和暂行法规〉的通知》（财税地字〔1996〕

8号）规定：“企业办的各类学校、医院、托儿所、幼儿园自用的房产，可以比照由国家财政部门拨付事业经费的单位自用的房产，免征房产税。”

因此，企业办幼儿园无租使用其他单位的房产，应当可以申请免征房产税。

## 03 母公司招拍挂出让土地使用权由子公司办理产权，要交契税吗？

### ★会员

母公司招拍挂出让土地使用权后签订三方协议，由子公司最终签订土地出让合同并办理产权与开发的，母公司要按转让交契税吗？

### ★专家

《财政部 国家税务总局关于企业以售后回租方式进行融资等有关契税政策的通知》（财税〔2012〕82号）规定：“以招拍挂方式出让国有土地使用权的，纳税人为最终与土地管理部门签订出让合同的土地使用权承受人。”

因此，最终签订土地使用出让合同的是子公司，则由子公司交契税、母公司不需要交契税。

## 04 企业注册时申请一般纳税人还未批复，可否抵扣进项？

### ★会员

企业注册时申请一般纳税人还没有批复，取得购买房屋的增值税专用发票，可以抵扣进项税额吗？

### ★专家

《国家税务总局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）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。”

## 05 退休人员工资和福利费可否税前扣除？

### ★会员

企业发给退休人员的工资和福利费，是否可以在企业所得税前扣除？

### ★专家

《国家税务总局办公厅关于强化部分总局定点联系企业共性税收风险问题整改工作的通知》（税总办函〔2014〕652号）规定：“按照《中华人民共和国企业所得税法》第八条及《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十七条的规定，与企业取得收入不直接相关的离退休人员工资、福利费等支出，不得在企业所得税前扣除。”

## 06 企业购置土地使用权自建办公楼，能分两期抵扣进项税吗？

### ★会员

企业购置土地使用权自建办公楼，并取得增值税专用发票，要分两期抵扣进项税吗？

### ★专家

《国家税务总局关于发布〈不动产进项税额分期抵扣暂行办法〉的公告》（国家税务总局公告2016年第15号）规定：“增值税一般纳税人2016年5月1日后取得并在会计制度上按固定资产核算的不动产，以及2016年5月1日后发生的不动产在建工程，其进项税额应按照本办法有关规定分2年从销项税额

中抵扣，第一年抵扣比例为60%，第二年抵扣比例为40%。”

因此，企业购置的作为无形资产核算的土地使用权，取得的进项税额可以一次抵扣。

## 07 增值税税收返还是计入“其他收益”科目吗？

### ★会员

增值税税收返还是计入“其他收益”科目吗？

### ★专家

根据《企业会计准则第16号——政府补助》第十一条规定：“与企业日常活动相关的政府补助，应当按照经济业务实质，计入其他收益或冲减相关成本费用。与企业日常活动无关的政府补助，应当计入营业外收支。”

因此，增值税税收返还应计入“其他收益”科目。

## 08 办税人员辞职可作为不可抗力延期办理纳税申报吗？

### ★会员

纳税人、扣缴义务人因不可抗力不能按期办理纳税申报或者报送代扣代缴、代收代缴税款报告表的，可以延期申报。请问：企业常见的不可抗力是什么？比如办税人员辞职了导致的可以吗？

### ★专家

税收相关法律未对不可抗力进行解释和定义。但是我国《民法通则》第一百五十三条规定，不可抗力是指“不能预见、不能避免和不能克服的客观情况”。也就是说，不可抗力是指当事人自身能力不能抗拒也无法预防的客观情况或事故。不可抗力可以是自然原

因酿成的，也可以是人为的、社会因素引起的。前者如地震、水灾、旱灾等，后者如战争、政府禁令、罢工等。

《税收征收管理法实施细则》第二条规定，凡依法由税务机关征收的各种税收的征收管理，均适用税收征管法及本细则；税收征管法及本细则没有规定的，依照其他有关税收法律、行政法规的规定执行。

因此，根据《民法通则》的规定，办税人员辞职不属于不可抗力。

## 09 本月开具 11% 的工程发票，怎么填报增值税申报表？

### ★会员

本月开具 11% 的工程发票，怎么填报增值税申报表？

### ★专家

根据《国家税务总局关于调整增值税纳税申报有关事项的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 17 号）规定：“将《国家税务总局关于调整增值税纳税申报有关事项的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 19 号）附件 1 中的《增值税纳税申报表附列资料（一）》（本期销售情况明细）中的第 1 栏、第 2 栏、第 4a 栏、第 4b 栏项目名称分别调整为‘16% 税率的货物及加工修理修配劳务’‘16% 税率的服务、不动产和无形资产’‘10% 税率的货物及加工修理修配劳务’‘10% 税率的服务、不动产和无形资产’。本公告施行后，纳税人申报适用 17%、11% 的原增值税税率应税项目时，按照申报表调整前后的对应关系，分别填写相关栏次。”

因此，本月开具 11% 的工程发票，应在《增值税纳税申报表附列资料（一）》（本期销售情况明细）中的第 4b 栏项目名称为“10% 税率的服务、不动产和无形资产”栏填报。

## 10 停产整顿期间，发电机组计提的折旧可以税前扣除吗？

### ★会员

某公司发电厂因为环保不达标，被政府责令停产整顿半年，发电机组停止运转半年。请问，停产整顿期间发电机组计提的折旧可以税前扣除吗？

### ★专家

根据《企业所得税法实施条例》第五十九条规定：“固定资产按照直线法计算的折旧，准予扣除。企业应当自固定资产投入使用月份的次月起计算折旧；停止使用的固定资产，应当自停止使用月份的次月起停止计算折旧。”

因此，公司整顿期间继续计提的折旧，不能税前扣除。

## 11 公司迁移前的亏损，能用新公司盈利弥补亏损吗？

### ★会员

我公司有亏损 600 万，迁移到其他地区，迁移前的亏损能用新公司盈利继续弥补亏损吗？

### ★专家

《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）规定：

“企业发生其他法律形式简单改变的，可直接变更税务登记，除另有规定外，有关企业所得税纳税事项（包括亏损结转、税收优惠等权益和义务）由变更后企业承继，但因住所发生变化而不符合税收优惠条件的除外。”

因经营地址发生变化，变更了主管税务机关，属于法律形式的简单改变，纳税人办理变更税务登

记证后，有关企业所得税纳税事项由变更后的纳税人承继，包括之前未弥补完的亏损，可在规定的限期内继续弥补。”

因此，贵公司迁移前 600 万亏损如果未超过 5 年可以由以后年度新公司盈利继续弥补亏损。

## 12 员工办公电脑租赁费可否一次性税前扣除？

### ★会员

员工办公电脑是租赁的，支付的租赁费可以一次性税前扣除吗？

### ★专家

根据《企业所得税法实施条例》第九条规定：“企业应纳税所得额的计算，以权责发生制为原则，属于当期的收入和费用，不论款项是否收付，均作为当期的收入和费用；不属于当期的收入和费用，即使款项已经在当期收付，均不作为当期的收入和费用。”

因此，支付的电脑租赁费所属期间若没有跨年，可以一次性在税前扣除；支付的电脑租赁费所属期间若跨年了，按受益期分摊在税前扣除。

## 13 主管税务机关改变，增值税留抵可否继续使用？

### ★会员

企业有增值税留抵 500 万，存货 400 万，从青岛市迁移到济南市（涉及到主管税务机关改变），请问：此留抵可否在迁移到济南之后继续使用？

### ★专家

《国家税务总局关于一般纳税人迁移有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 71 号）

第一条规定：“增值税一般纳税人（以下简称纳税人）因住所、经营地点变动，按照相关规定，在工商行政管理部门作变更登记处理，但因涉及改变税务登记机关，需要办理注销税务登记并重新办理税务登记的，在迁达地重新办理税务登记后，其增值税一般纳税人资格予以保留，办理注销税务登记前尚未抵扣的进项税额允许继续抵扣。”

第三条规定：“迁达地主管税务机关应将迁出地主管税务机关传递来的《增值税一般纳税人迁移进项税额转移单》与纳税人报送资料进行认真核对，对其迁移前尚未抵扣的进项税额，在确认无误后，允许纳税人继续申报抵扣。”

因此，该进项税额留抵可以在迁达地济南继续抵扣。

## 14 个人承包土方工程，个人所得税怎样计算？

### ★会员

个人承包土方工程，个人所得税怎样计算？

### ★专家

根据《建筑安装业个人所得税征收管理暂行办法》（国税发〔1996〕127号）第三条规定：“承包建筑安装业各项工程作业的承包人取得的所得，应区别不同情况计征个人所得税：

经营成果归承包人个人所有的所得，或按照承包合同（协议）规定，将一部分经营成果留归承包人个人的所得，按对企事业单位的承包经营、承租经营所得项目征税；

以其他分配方式取得的所得，按工资、薪金所得项目征税。

从事建筑安装业的个体工商户和未领取营业执照承揽建筑安装业工程作业的建筑安装队和个人，以及建筑安装企业实行个人承包后工商登记改变为个体经

济性质的，其从事建筑安装业取得的收入应依照个体工商户的生产、经营所得项目计征个人所得税。

从事建筑安装业工程作业的其他人员取得的所得，分别按照工资、薪金所得项目和劳务报酬所得项目计征个人所得税。”

## 15 “税金及附加”科目核算哪些内容？

### ★会员

“税金及附加”科目核算哪些内容？

### ★专家

根据《增值税会计处理规定》（财会〔2016〕22号）的规定，“税金及附加”科目核算企业经营活动发生的消费税、城市维护建设税、资源税、教育费附加及房产税、土地使用税、车船税、印花税等相关税费。

## 16 竞业禁止补偿金如何缴纳个人所得税？

### ★会员

公司与个人签订的《竞业禁止协议》约定三年内不得到同行业就职，按月支付一定补偿金额，该补偿金如何缴纳个人所得税？

### ★专家

根据《财政部 国家税务总局关于企业向个人支付不竞争款项征收个人所得税问题的批复》（财税〔2007〕102号）的规定：

“不竞争款项是指资产购买方企业与资产出售方企业自然人股东之间在资产购买交易中，通过签订保密和不竞争协议等方式，约定资产出售方企业自然人股东在交易完成后一定期限内，承诺不从事有市场竞争的相关业务，并负有相关技术资料的保密义务，资产购买方企业则在约定期限内，按一定方式向资产出

售方企业自然人股东所支付的款项。

根据《中华人民共和国个人所得税法》第二条第十一项有关规定，鉴于资产购买方企业向个人支付的不竞争款项，属于个人因偶然因素取得的一次性所得，为此，资产出售方企业自然人股东取得的所得，应依照《中华人民共和国个人所得税法》第二条第十项‘偶然所得’项目计算缴纳个人所得税，税款由资产购买方企业在向资产出售方企业自然人股东支付不竞争款项时代扣代缴。”

因此，离职员工取得的竞业禁止补偿金收入，按“偶然所得”项目缴纳个人所得税。

## 17 委托代建工程，委托方、代建方与施工单位之间的发票如何开具？

### ★会员

关于委托代建工程，委托方，代建方与施工单位之间的发票如何开具？

### ★专家

参考财税〔2016〕36号文及国税函〔1998〕554号文精神，代建工程业务的发票开具应该按以下原则处理：

（1）如果工程施工单位与业主签订工程建设合同，代建单位只负责代办手续及工程监管，代建单位收取的管理费按提供代理服务征收增值税，代建单位给委托方开具服务费发票。

（2）如果工程施工单位与代建单位签订工程建设合同，且代建单位与业主间不需办理产权转移手续，代建单位按提供建筑服务征税，向业主开具建筑服务发票；施工单位按提供建筑服务征税，向代建单位开具增值税发票。

（3）如果工程施工单位与代建单位签订工程建设合同，且代建单位与业主间需要办理产权转移手续，代建单位按销售不动产征税，向业主开具增值税发票；



施工单位按提供建筑服务征税，向代建单位开具建筑服务的增值税发票。

## 18 免税项目转变用途用于应税项目，是否还能抵扣进项税额？

### ★会员

原购入机器设备用于免税项目，并取得增值税专用发票，认证后进行了进项税额转出处理，现在转变用途用于应税项目，是否还能抵扣进项税额？

### ★专家

根据《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）附件2《营业税改征增值税试点有关事项的规定》的规定：

“按照《试点实施办法》第二十七条第（一）项规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产、无形资产、不动产，发生用途改变，用于允许抵扣进项税额的应税项目，可在用途改变的次月按照下列公式计算可以抵扣的进项税额：

可以抵扣的进项税额 = 固定资产、无形资产、不动产净值 / (1 + 适用税率) × 适用税率

上述可以抵扣的进项税额应取得合法有效的增值税扣税凭证。”

## 19 公司汽车商业险未签订合同，要缴纳印花税吗？

### ★会员

公司汽车商业险未签订合同，要缴纳印花税吗？

### ★专家

依据《印花税法》第二条规定，印花税法所称应税凭证包括购销、加工承揽、建设工程承包、财

产租赁、货物运输、仓储保管、借款、财产保险、技术合同或者具有合同性质的凭证。

根据《印花税法》第四条第二款的规定，具有合同性质的凭证，是指具有合同效力的协议、契约、合约、单据、确认书及其他各种名称的凭证。

因此，企业即使未签订合同，具有合同性质的凭证也需缴纳印花税。

## 20 企业申请个税手续费返还，税务机关支付的时限是多久？

### ★会员

企业申请个人所得税手续费返还，税务机关支付的时限是多久？

### ★专家

根据《财政部 国家税务总局 中国人民银行关于进一步加强代扣代收代征税款手续费管理的通知》（财行〔2005〕365号）规定：“税务机关应在‘三代’单位和个人申报并结报票款后，按有关规定支付‘三代’税款手续费。对不能及时支付的，应予说明，并在一个季度内结清，最长不得超过6个月。”

## 21 货物运输服务发票的备注栏如何填写？

### ★会员

货物运输服务发票的备注栏应该填写哪些内容？

### ★专家

参考《增值税发票开具指南》（税总货便函〔2017〕127号）规定，纳税人提供货物运输服务，使用增值税专用发票和增值税普通发票，开具发票时应将起运地、到达地、车种车号以及运输货物信息等内

容填写在发票备注栏中，如内容较多可另附清单。铁路运输企业发票开具规定铁路运输企业受托代征的印花税款信息，可填写在发票备注栏中。

## 22 2016 年费用未预提，现在取得发票可否追补到 2016 年扣除？

### ★会员

2016 年发生的费用没有预提，现在取得发票，可以追补到 2016 年扣除吗？

### ★专家

《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：“根据《中华人民共和国税收征收管理法》的有关规定，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，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。”

## 23 汇算清缴收入成本与年报审计报告上的不一致，是否有风险？

### ★会员

企业所得税汇算清缴的收入、成本与会计年报审计报告上的不一致，是否有风险？

### ★专家

企业所得税汇算清缴中收入、成本与审计报告不一致，需要分析具体原因，不能说一定存在税务风险。如果是正常的会计和税收差异造成的，则没有风险。

比如，2017 年度结束后，2017 年 12 月的销售在 2018 年 1 月发生售退货（属于资产负债表日后调

整事项），年报审计会冲减 2017 年的收入、成本，所得税上则根据《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）的规定“企业已经确认销售收入的售出商品发生销售折让和销售退回，应当在发生当期冲减当期销售商品收入。”，冲减 2018 年的收入、成本，这样在 2017 年度汇算清缴时，汇算清缴的收入、成本与年报审计报告就会不一致，但不会存在风险。

## 24 签订工程施工合同，分包不缴纳工程保证金，适用银行保函吗？



### ★会员

总分包之间签订工程施工合同，约定分包入场前提供工程保证金，分包提出不缴纳工程保证金提供银行保函，这种情况适用银行保函吗？

### ★专家

根据《建设工程质量保证金管理办法》（建质〔2017〕138 号）规定，推行银行保函制度，承包人可以以银行保函替代预留保证金。合同约定由承包人以银行保函替代预留保证金的，保函金额不得高于工程价款结算总额的 3%。

因此，您说的这种情况可以适用银行保函，一般银行可以开具“履约保函”，会有银行承诺的赔偿额度，具体可以让对方咨询开户银行。

## 25 转让持有股权，如何确认转让所得？

### ★会员

A公司投资B公司7千万，借给B公司8亿，现在B公司净资产为负数，A公司以2.5亿元转让了持有的股权，怎么确认转让所得？

### ★专家

根据《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)规定：“企业转让股权收入，应于转让协议生效、且完成股权变更手续时，确认收入的实现。转让股权收入扣除为取得该股权所发生的成本后，为股权转让所得。企业在计算股权转让所得时，不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。”

## 26 支付的职工旅游费能否作为职工福利费列支？

### ★会员

组织职工旅游，支付的旅游费能否作为职工福利费列支？

### ★专家

《国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》(国税函[2009]3号)规定：

“《实施条例》第四十条规定的企业职工福利费，包括以下内容：

(一)尚未实行分离办社会职能的企业，其内设福利部门所发生的设备、设施和人员费用，包括职工食堂、职工浴室、理发室、医务所、托儿所、疗养院等集体福利部门的设备、设施及维修保养费用和福利部门工作人员的工资薪金、社会保险费、住房公积金、

劳务费等。

(二)为职工卫生保健、生活、住房、交通等所发放的各项补贴和非货币性福利，包括企业向职工发放的因公外地就医费用、未实行医疗统筹企业职工医疗费用、职工供养直系亲属医疗补贴、供暖费补贴、职工防暑降温费、职工困难补贴、救济费、职工食堂经费补贴、职工交通补贴等。

(三)按照其他规定发生的其他职工福利费，包括丧葬补助费、抚恤费、安家费、探亲假路费等。”

因此，公司支付的职工旅游费支出，不能作为职工福利费列支。

## 27 股权转让损失填报《财产损失税前扣除及纳税调整明细表》吗？

### ★会员

公司有股权转让损失，汇算清缴时填报完A105030《投资收益纳税调整明细表》后，为什么系统提示让填报A105090《财产损失税前扣除及纳税调整明细表》？

### ★专家

根据《国家税务总局关于发布〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类,2017年版)〉的公告》(国家税务总局公告2017年第54号)关于A105030《投资收益纳税调整明细表》填报说明，本表适用于发生投资收益纳税调整项目的纳税人及从事股权投资业务的纳税人填报。处置投资项目按税收规定确认为损失的，本表不作调整，在《财产损失税前扣除及纳税调整明细表》(A105090)进行纳税调整。

股权转让损失如果有税会差异，A105030《投资收益纳税调整明细表》不做调整，应在A105090《财产损失税前扣除及纳税调整明细表》进行纳税调整，所以企业所得税申报表申报系统会提示企业填报A105090“财产损失税前扣除及纳税调整明细表”。

## 28 销售自产农膜免征增值税，可否给对方开具专用发票？

### ★会员

企业销售自产的农膜，免征增值税，可以给对方开具专用发票吗？

### ★专家

根据《增值税暂行条例实施细则》规定：“属于下列情形之一的，不得开具增值税专用发票：（一）向消费者个人销售货物或者应税劳务的；（二）销售货物或者应税劳务适用免税规定的；所以企业销售免税的农膜，不可以开具增值税专用发票。”

## 29 住宿费取得专用发票，可以抵扣进项吗？

### ★会员

支付住宿费，取得增值税专用发票，可以抵扣进项吗？

### ★专家

《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）附件1《营业税改征增值税试点实施办法》规定：

“下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

（一）用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产。其中涉及的固定资产、无形资产、不动产，仅指专用于上述项目的固定资产、无形资产（不包括其他权益性无形资产）、不动产。

纳税人的交际应酬消费属于个人消费。

（二）非正常损失的购进货物，以及相关的加工

修理修配劳务和交通运输服务。

（三）非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物（不包括固定资产）、加工修理修配劳务和交通运输服务。

（四）非正常损失的不动产，以及该不动产所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

（五）非正常损失的不动产在建工程所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产，均属于不动产在建工程。

（六）购进的旅客运输服务、贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务。

（七）财政部和国家税务总局规定的其他情形。”

因此，企业发生的住宿费只要不属于上述情况，其进项税额可以抵扣。

## 30 发现以前年度漏记累计折旧，可否在2017年年报中更正？

### ★会员

发现2016年漏记了部分累计折旧，可否在2017年年报中更正？

### ★专家

根据《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：

“根据《中华人民共和国税收征收管理法》的有关规定，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，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。

企业由于上述原因多缴的企业所得税税款，可以在追补确认年度企业所得税应纳税款中抵扣，不足抵扣的，可以向以后年度递延抵扣或申请退税。”



因此，2016 年漏记的累计折旧，不能在 2017 年企业所得税年报中更正，应采取专项申报的方式调整更正 2016 年企业所得税申报表计算扣除，多缴的企业所得税税款，可以在追补确认年度企业所得税应纳税款中抵扣，不足抵扣的，可以向以后年度递延抵扣或申请退税。

## 31 员工差旅费补贴是否缴纳个税？

### ★会员

发给员工的差旅费补贴是否缴纳个人所得税？

### ★专家

根据《国家税务总局关于印发〈征收个人所得税若干问题的规定〉的通知》（国税发〔1994〕89 号）规定，差旅费津贴不属于工资、薪金性质的补贴、津贴或者不属于纳税人本人工资、薪金所得项目的收入，不征税。

因此，发给员工的差旅费补贴不缴纳个人所得税。

## 32 取得不征税收入超过 5 年，未使用完的部分怎么处理？

### ★会员

取得不征税收入已超过 5 年，没有使用完的部分怎么处理？

### ★专家

根据《财政部 国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》（财税〔2011〕70 号）规定：“企业将符合本通知第一条规定条件的财政性资金作不征税收入处理后，在 5 年（60 个月）内未发生支出且未缴回财政部门或其他拨付资金的政府部门的部分，应计入取得该资金第六年的应税收入总

额；计入应税收入总额的财政性资金发生的支出，允许在计算应纳税所得额时扣除。”

## 33 发现 2014 年税款计算错误导致多缴纳税款，可以申请退税吗？

### ★会员

纳税人 2018 年发现 2014 年税款计算错误导致多缴纳税款，可以申请退税吗？

### ★专家

根据《税收征收管理法》规定，纳税人超过应纳税额缴纳的税款，纳税人自结算缴纳税款之日起三年内发现的，可以向税务机关要求退还多缴的税款并加算银行同期存款利息，税务机关及时查实后应当立即退还。

纳税人 2018 年发现 2014 年税款计算错误导致多缴纳税款，时限超过 3 年，因此，不能申请退税。

## 34 固定资产损失在发生当年未申报抵扣损失，汇算清缴如何处理？

### ★会员

我公司某项固定资产损失在 2016 年度发生当年未申报抵扣损失，2017 汇算清缴是否可以申报该项损失？

### ★专家

根据《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》（国家税务总局公告 2011 年第 25 号）第六条规定：

“企业以前年度发生的资产损失未能在当年税前扣除的，可以按照本办法的规定，向税务机关说明并进行专项申报扣除。其中，属于实际资产损失，准予追补至该项损失发生年度扣除，其追补确认期限一般

不得超过五年，但因计划经济体制转轨过程中遗留的资产损失、企业重组上市过程中因权属不清出现争议而未能及时扣除的资产损失、因承担国家政策性任务而形成的资产损失以及政策定性不明确而形成资产损失等特殊原因形成的资产损失，其追补确认期限经国家税务总局批准后可适当延长。属于法定资产损失，应在申报年度扣除。

企业因以前年度实际资产损失未在税前扣除而多缴的企业所得税税款，可在追补确认年度企业所得税应纳税款中予以抵扣，不足抵扣的，向以后年度递延抵扣。

企业实际资产损失发生年度扣除追补确认的损失后出现亏损的，应先调整资产损失发生年度的亏损额，再按弥补亏损的原则计算以后年度多缴的企业所得税税款，并按前款办法进行税务处理。”

## 35 一人有限责任公司 2016 年营改增后转让股权，是否涉及增值税？

### ★会员

一人有限责任公司 2016 年营改增后转让持有的上市公司股权，是否涉及增值税？

### ★专家

根据《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）附件1《营业税改征增值税试点实施办法》附《销售服务、无形资产、不动产注释》规定，金融服务，是指经营金融保险的业务活动。包括贷款服务、直接收费金融服务、保险服务和金融商品转让。金融商品转让，是指转让外汇、有价证券、非货物期货和其他金融商品所有权的业务活动。

上市公司股权以股票形式为载体，股票属于有价证券，是增值税的征税范围，因此，一人有限责任公司转让上市公司股权，应缴纳增值税。

## 36 分两次转让股权给同一客户，何时缴纳企业所得税？

### ★会员

2016 年底签订股权转让协议，转让 30% 的股权，已完成股权变更手续，2017 年又协商将剩余的 70% 股权再转让给该客户，企业所得税什么时候缴纳？

### ★专家

《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）规定，企业转让股权收入，应于转让协议生效、且完成股权变更手续时，确认收入的实现。

因此，企业转让 30% 的股权，2016 年底已完成股权变更手续，应于 2016 年底缴纳企业所得税；2017 年又协商将剩余的 70% 股权再转让给该客户，企业所得税应在转让协议生效、且完成股权变更手续时确认收入缴纳企业所得税。

## 37 聘请退休人员，协议一年一签如何代扣代缴个人所得税？

### ★会员

公司想聘请一个退休专家，协议一年一签，如何代扣代缴个人所得税？

### ★专家

依据《国家税务总局关于个人兼职和退休人员再任职取得收入如何计算征收个人所得税问题的批复》（国税函〔2005〕382号）的规定，个人兼职取得的收入应按照“劳务报酬所得”应税项目缴纳个人所得税；退休人员再任职取得的收入，在减除按个人所得税法规定的费用扣除标准后，按“工资、薪金所得”应税项目缴纳个人所得税。

关于离退休人员再任职界定，依据《国家税务总局关于离退休人员再任职界定问题的批复》（国税函〔2006〕526号）、《国家税务总局关于个人所得税有关问题的公告》（国家税务总局公告2011年第27号），需同时符合下列条件：

一、受雇人员与用人单位签订一年以上（含一年）劳动合同（协议），存在长期或连续的雇用与被雇用关系；

二、受雇人员因事假、病假、休假等原因不能正常出勤时，仍享受固定或基本工资收入；

三、受雇人员与单位其他正式职工享受同等福利、培训及其他待遇；

四、受雇人员的职务晋升、职称评定等工作由用人单位负责组织。

## 38 接受捐赠取得固定资产，可以分期确认收入吗？

### ★会员

公司接受捐赠，取得固定资产，可以分期确认收入吗？

### ★专家

《企业所得税法实施条例》第二十一条规定：“企业所得税法第六条第（八）项所称接受捐赠收入，是指企业接受的来自其他企业、组织或者个人无偿给予的货币性资产、非货币性资产。”

《国家税务总局关于企业取得财产转让等所得企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告2010年第19号）第一条规定：“企业取得财产（包括各类资产、股权、债权等）转让收入、债务重组收入、接受捐赠收入、无法偿付的应付款收入等，不论是以货币形式、还是非货币形式体现，除另有规定外，均应当一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税。”

因此，贵公司接受捐赠收入，按照实际收到捐赠

资产的日期确认收入的实现。

## 39 个人股东用专有技术进行增资，能否代开发票？

### ★会员

个人股东用专有技术对我公司进行增资，是否交增值税，能否给我公司代开发票？

### ★专家

根据《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）附件3《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》规定，纳税人提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务免征增值税。试点纳税人申请免征增值税时，须持技术转让、开发的书面合同，到纳税人所在地省级科技主管部门进行认定，并持有有关的书面合同和科技主管部门审核意见证明文件报主管税务机关备查。

个人股东用专有技术对外投资属于增值税征税范围，符合36号文规定的免税条件，可以享受免税，可以向税务机关申请代开发票。

## 40 企业从事蔬菜种植和家禽饲养，有什么企业所得税优惠政策？

### ★会员

企业从事蔬菜种植和家禽饲养，有什么企业所得税优惠政策？

### ★专家

根据《企业所得税法》与《企业所得税法实施条例》规定，企业从事蔬菜、谷物、薯类、油料、豆类、棉花、麻类、糖料、水果、坚果的种植，农作物新品种选育，

中药材种植，林木培育和种植，牲畜、家禽饲养，林产品采集，灌溉、农产品初加工、兽医、农技推广、农机作业和维修等农、林、牧、渔服务业项目，远洋捕捞项目所得免征企业所得税。企业从事花卉、茶以及其他饮料作物和香料作物种植，海水养殖、内陆养殖项目所得减半征收企业所得税。

## 41 企业支付个人所得税可以计入营业外支出吗？

### ★会员

企业支付个人所得税可以计入营业外支出吗？

### ★专家

根据《国家税务总局关于纳税人取得不含税全年一次性奖金收入计征个人所得税问题的批复》（国税函〔2005〕715号）规定：“根据企业所得税和个人所得税的现行规定，企业所得税的纳税人、个人独资和合伙企业、个体工商户为个人支付的个人所得税款，不得在所得税前扣除。”

企业将个人所得税计入营业外支出，相当于替个人承担个人所得税，该项金额不能在所得税前扣除。

## 42 计算股权转让个人所得税时，如何理解股权原值？

### ★会员

计算股权转让个人所得税时，如何理解股权原值？

### ★专家

根据《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：

个人转让股权的原值依照以下方法确认：

（一）以现金出资方式取得的股权，按照实际支付的价款与取得股权直接相关的合理税费之和确认股权原值；

（二）以非货币性资产出资方式取得的股权，按照税务机关认可或核定的投资入股时非货币性资产价格与取得股权直接相关的合理税费之和确认股权原值；

（三）通过无偿让渡方式取得股权，具备本办法第十三条第二项所列情形的，按取得股权发生的合理税费与原持有人的股权原值之和确认股权原值；

（四）被投资企业以资本公积、盈余公积、未分配利润转增股本，个人股东已依法缴纳个人所得税的，以转增额和相关税费之和确认其新转增股本的股权原值；

（五）除以上情形外，由主管税务机关按照避免重复征收个人所得税的原则合理确认股权原值。

## 43 三年以上应付未付款项，是否作为收入并入应纳税所得额？

### ★会员

三年以上的应付未付款项，是否应作为收入并入应纳税所得额？

### ★专家

《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第（九）项所称其他收入，是指企业取得的除企业所得税法第六条第（一）项至第（八）项规定的收入外的其他收入，包括企业资产溢余收入、逾期未退包装物押金收入、确实无法偿付的应付款项、已作坏账损失处理后又收回的应收款项、债务重组收入、补贴收入、违约金收入、汇兑收益等。”

目前，税法对确实无法偿付的应付款项确认其他收入，并没有量化时间为三年以上的规定，公司如有证据显示该三年以上的应付未付款项，确属于无法偿



付的应付款项，可以作为收入并入应纳税所得额。企业若能够提供确凿证据证明债权人没有确认损失并在税前扣除的，可以不计入当期应纳税所得额。

## 44 跨区域提供建筑服务 是否需要开具外经证？

### ★会员

跨区域提供建筑服务是否需要开具外出经营活动税收管理证明？

### ★专家

根据《国家税务总局关于创新跨区域涉税事项报验管理制度的通知》（税总发〔2017〕103号）规定，纳税人跨区域经营前不再开具相关证明，改为填报《跨区域涉税事项报告表》。纳税人跨省（自治区、直辖市和计划单列市）临时从事生产经营活动的，不再开具《外出经营活动税收管理证明》，改向机构所在地的国税机关填报《跨区域涉税事项报告表》。纳税人在省（自治区、直辖市和计划单列市）内跨县（市）临时从事生产经营活动的，是否实施跨区域涉税事项报验管理由各省（自治区、直辖市和计划单列市）税务机关自行确定。

## 45 固定资产已申报损失， 残值收入如何处理？

### ★会员

我公司某项固定资产在2016年度报废，在当年汇算清缴时已申报损失，2017年度将相关残值变卖取得收入，该如何处理？

### ★专家

根据《财政部 国家税务总局关于企业资产损失税

前扣除政策的通知》（财税〔2009〕57号）规定：“企业在计算应纳税所得额时已经扣除的资产损失，在以后纳税年度全部或者部分收回时，其收回部分应当作为收入计入收回当期的应纳税所得额。”

## 46 土地评估增值， 是否需要缴纳企业所得税？

### ★会员

我们公司的土地发生资产评估增值，是否需要缴纳企业所得税？

### ★专家

根据《企业所得税法实施条例》第五十六条规定：“企业的各项资产，包括固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货等，以历史成本为计税基础。前款所称历史成本，是指企业取得该项资产时实际发生的支出。企业持有各项资产期间资产增值或者减值，除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外，不得调整该资产的计税基础。”

贵公司对资产进行评估时，如果评估后该项资产的所有权仍属于贵公司，其资产的计税成本不变，资产评估增值部分不缴纳企业所得税。

## 47 企业获得高新技术企业资格后， 何时可以享受所得税优惠？

### ★会员

企业获得高新技术企业资格后，何时可以享受企业所得税优惠？

### ★专家

根据《国家税务总局关于实施高新技术企业所得税优惠政策有关问题的公告》（国家税务总局公告

2017年第24号)规定:“企业获得高新技术企业资格后,自高新技术企业证书注明的发证时间所在年度起申报享受税收优惠,并按规定向主管税务机关办理备案手续。”

因此,企业获得高新技术企业资格后,应按规定向主管税务局办理备案手续后,自高新技术企业证书注明的发证时间所在年度起享受企业所得税优惠。

## 48 未按规定季度预缴企业所得税, 是否有滞纳金?

### ★会员

未按规定季度预缴企业所得税, 是否有滞纳金?

### ★专家

对于未按规定季度预缴企业所得税,原《国家税务总局关于企业未按期预缴所得税加收滞纳金问题的批复》(国税函发〔1995〕593号)规定,对纳税人未按法规的缴库期限预缴所得税的,应视同滞纳金行为处理,除责令其限期缴纳税款外,同时按法规加收滞纳金。但是,《国家税务总局关于公布全文失效废止部分条款失效废止的税收规范性文件目录的公告》(国家税务总局公告2011年第2号)将593号文全文废止。

因此,从2011年起,未按规定预缴季度企业所得税,企业不会被加收滞纳金,在年度汇算清缴的时候把全年应补的所得税补缴即可。

## 49 什么企业需要缴纳残疾人保障金?

### ★会员

什么样的企业需要缴纳残疾人保障金?

### ★专家

根据《残疾人就业保障金征收使用管理办法》,

保障金是为保障残疾人权益,由未按规定安排残疾人就业的机关、团体、企业、事业单位和民办非企业单位(以下简称用人单位)缴纳的资金。

用人单位安排残疾人就业的比例不得低于本单位在职职工总数的1.5%。具体比例由各省、自治区、直辖市人民政府根据本地区的实际情况规定。用人单位安排残疾人就业达不到其所在地省、自治区、直辖市人民政府规定比例的,应当缴纳保障金。

根据《财政部关于取消、调整部分政府性基金有关政策的通知》(财税〔2017〕18号),自工商登记注册之日起3年内,对安排残疾人就业未达到规定比例、在职职工总数30人以下(含30人)的小微企业,免征保障金。

## 50 一般纳税人跨市提供建筑服务, 办理预缴增值税需准备哪些资料?

### ★会员

我公司是一般纳税人,现在跨市提供建筑服务,办理预缴增值税时,需准备哪些资料?

### ★专家

根据《国家税务总局关于营改增试点若干征管问题的公告》(国家税务总局公告2016年第53号)规定:

“纳税人跨县(市、区)提供建筑服务,在向建筑服务发生地主管国税机关预缴税款时,需填报《增值税预缴税款表》,并出示以下资料:

(一)与发包方签订的建筑合同复印件(加盖纳税人公章);

(二)与分包方签订的分包合同复印件(加盖纳税人公章);

(三)从分包方取得的发票复印件(加盖纳税人公章)。”<sup>①</sup>