

内部刊物

仅供参考

目录

刊首语

1 2008,我们出发

财税视野

2 新企业所得税纳税申报表的变化及缺陷

5 企业所得税 折旧误区及其破解之道

8 企业所得税筹划若干问题的再认识

14 战略成本管理理论演进及其发展方向

业务指南

20 年终结账前应关注的税务问题

30 员工激励的税收筹划

33 进出口退税操作流程

36 出口收汇退税流程

业务咨询

38 案例咨询

地方财税

41 关于实施《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例有关问题的公告

法规速递

42 企业所得税过渡优惠政策的通告

47 国务院关于经济特区和上海浦东新区新设立高新技术企业实行过渡性税收优惠的通告

主办单位：珠海中拓正泰税务师事务所有限公司

主 编：黄志刚 编 委：罗叹 温广智

地 址：珠海市香洲柠溪路 338 号 I 段太和商务中心 10 层 邮 编：519001

网 址：<http://www.ztzt.cn> 电子邮件：ztzt@ztzt.cn 电 话：0756-3322336 传 真：0756-3322339

2008，我们出发

——张连起

我带着憧憬，踉踉跄跄说出一句话：

“你好，2008！现在，我们出发！”

出发？当然

2008，奥运年

改革军报 30 周年

中国注册会计师协会成立 20 周年

中国注册会计师行业创建 90 周年

有人说，CPA 是公共利益的保护人

也有人说，CPA 是经济社会的盲肠

我说，CPA 就是 CPA

一个曾经多年的决策咨询

一个专业人士的薪火与荣光

在回望的时刻，我选择仰望星空

因为一个行业、一个专业人士不能只是冥心静下的守候

在拥抱希望的时刻，我希望 CPA 可以来换

因为一份拼搏的期待，可以掀起时代的风暴

2008，行业有你，中国有你！



新企业所得税纳税申报表的变化及缺陷

来源：财会通讯 作者：文小才

一、新企业所得税纳税申报表的变化

（一）形式的主要变化新纳税申报表在形式上的变化主要体现在：主表进一步简化，由原来 80 多行减少到 35 行，附表进一步细化，由 9 类增加到 14 类；增加了《纳税调整增加项目明细表》、《纳税调整减少项目明细表》、《免税所得及减免抵税明细表》等附表，可以完整记录企业的调整数据，以便于税务部门、纳税人准确核算和掌握税收政策；明确了适合所有查账征收企业的所得税预缴纳税申报表；增加了适用于核定征收企业的纳税申报表；实行分类申报制度，在主表统一的前提下，对执行不同会计制度的纳税人分别设计了不同附表，以适应企业会计核算的不同要求；明确了主表与附表及附表间的勾稽关系，要求纳税人申报纳税时先填附表，再由附表相关数据生成主表；针对会计与税收差异较多的特点，新申报表在报表设计上还突出对主要纳税调整点加以反映。

（二）内容的主要变化第一，收入项目的变化。（1）新表的“销售（营业）收入”口径反映的是纳税人按照会计制度核算的“主营业务收入”、“其他业务收入”，以及根据税收规定应确认为当期收入的视同销售收入。视同销售又分为“自产、委托加工产品视同销售的收入”和“处

置非货币性资产视同销售的收入”，其中“处置非货币性资产视同销售的收入”填报将非货币性资产用于投资、分配、捐赠、抵偿债务等方面，按照税收规定应视同销售确认收入的金额。旧表上该栏填报口径是从事工商各业的基本业务收入，销售材料、废料、废旧物资的收入，技术转让收入（特许权使用费收入单独反映），转让固定资产、无形资产的收入，出租、出借包装物的收入（含逾期的押金），自产、委托加工产品视同销售的收入。这样的变化进一步方便了纳税人核算，减小了税收与会计的收入差异，只需根据“主营业务收入”、“其他业务收入”余额加上税收规定应确认为当期收入的视同销售收入填列即可；变化中需要引起纳税人高度关注的方面也很多，旧申报表中的无形资产转让和转让固定资产类收入在会计制度中放在“营业外收入”核算，新申报表中则不再列入“销售（营业）收入”。（2）现金折扣在旧申报表中以“销售（营业）收入”的扣减项目填列，而新申报表中明确将纳税人经营业务中发生的现金折扣计入财务费用，其他折扣以及销售退回一律以净额反映在“主营业务收入”。（3）旧申报表中“投资收益”栏填报企业取得的存款利息收入、债权投资的利息收入和股权投资的股息性所得。新申报表中该栏不再填列存款利息收入，



即外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用证存款、信用卡存款的应计利息不再视作“投资收益”。股息性所得填报也发生了变化，旧申报表要求全部股权投资的股息、分红、联营分利、合作或合伙分利等应计股息性质的所得应按财政部、国家税务总局[1994]财税字第 009 号文件规定进行还原计算，但新申报表填报中明确表示在此行不用再进行还原计算，为被投资单位向纳税人的实际分配额。（4）明确了广告费、业务招待费、业务宣传费等项扣除的计算基数为申报表主表第 1 行“销售（营业）收入”，对主要从事对外投资的纳税人，其投资所得就是主营业务收入。即广告费、业务招待费、业务宣传费等项目扣除基数为纳税人按照会计制度核算的“主营业务收入”、“其他业务收入”。以及根据税收规定应确认为当期收入的视同销售收入，彻底结束了过去扣除额计提时有关销售收入、销售营业收入、全年销售（营业）收入净额等计提基数的争议。

第二，扣除项目的变化。新旧申报表扣除项目变化不大，与“销售（营业）收入”口径的变化相对应，旧申报表“销售（营业）成本”填报各种经营业务的直接和间接成本，以及销售材料、下脚料、废料、废旧物资发生的相关成本，技术转让发生的直接支出，无形资产转让的直接支出，固定资产转让、清理发生的转让和清理费用，出租、出借包装物的成本，自产、委托加工产品视同销售结转的相关成本。新申报表“销售（营业）成本”填报纳税人按照会计制度核

算的“主营业务成本”、“其他业务支出”，以及与视同销售收入相对应的成本。

第三，应纳税所得额计算项目的变化。首先，工会经费的计提基数由工资总额调整为按税收规定允许税前扣除的计税工资额，减小了计提基数。国家税务总局《关于工会经费税前扣除问题的通知》（国税函[2000]678 号）文件规定，建立工会组织的企业、事业单位、社会团体，按每月全部职工工资总额的 2% 向工会拨交的经费，凭工会组织开具的《工会经费拨缴款专用收据》在税前扣除。国税发[2006]56 号文件就国税函[2000]678 号文件中的“每月全部职工工资总额”作出了明确解释：是指按税收规定允许税前扣除的工资额。该数额是允许税前扣除的工会经费的计算基数，未提供缴纳工会经费专用缴款收据的，计提的工会经费应全额纳税调增。其次，新申报表中允许扣除的公益性捐赠的计算基数由旧表中的“纳税调整前所得”变为“纳税调整后所得”，相应扩大了捐赠扣除的计算基数。新申报表规定，成本支出中的其他扣除项目（包括营业外支出）不包括公益性捐赠、非公益性捐赠及赞助支出。从这个口径比较，纳税调整后所得将大于纳税调整前所得，相应扩大了捐赠的计算基数。再次，明确查补的应纳税所得额应并入所属年度应纳税所得中，按税法规定计算应补税额，但不得弥补以前年度亏损，不得作为计算公益、救济性捐赠税前扣除的基数。第四，新申报表规定技术开发费支出符合税收规定的，允许按



技术开发费实际发生额的 150%扣除,但不得使申报表主表第(16-17-18+19-20)行的余额为负数。根据国务院《关于印发实施〈国家中长期科学和技术发展规划纲要(2006~2020 年)〉若干配套政策的通知》(国发[2006]6 号)文件的规定,“实际发生的技术开发费当年抵扣不足部分,可按税法规定在 5 年内结转抵扣”。而新申报表在规定上也延续了本条的立法理念与宗旨,主表并未禁止加计扣除后未用完的部分结转至以后年度扣除。新申报表运用后,有技术开发费支出的企业也要考虑合理运用该条政策,尽量把技术开发费放在可能有盈利的年度,而不能因亏损而浪费优惠政策。

二、新企业所得税纳税申报表的缺陷

(一) 捐赠方面的缺陷新申报表对捐赠扣除作出了如下变化:(1) 捐赠扣除限额的计算依据发生了变化。原纳税申报表上以“纳税调整前所得额”为依据,“纳税调整前所得额”属于已经扣除捐赠的数额,其性质介于会计利润与应纳税所得额之间,比较接近会计利润;而新纳税申报表上以“纳税调整后所得”为依据,性质比较接近于应纳税所得额。(2) 捐赠扣除限额的计算方式发生了变化。原纳税申报表在填表说明里要求计算一个总的限额,再将总捐赠支出与限额作比较,以确定纳税调整增加数。新纳税申报表各自计算限额,分别作出比较,以确定可扣除的捐赠数额。这里存在“分”和“合”的不同,这种不同的效果在于“超出限额的部分”和“不足限额的部分”能否互相弥补。这种区别在税

制中多有体现:如“分期”意味着期与期之间不得互相弥补;“分类”意味着类与类之间不得互相弥补;“分国”意味着国与国之间不得互相弥补;“不分项”意味着项与项之间可以互相弥补。很明显,如果出现了“超出限额的部分”和“不足限额的部分”互相弥补的情形,说明超出限额的部分也得到了扣除,不符合税法规定。从上述变化可知,新纳税申报表虽有所改进,但仍然存在不足。

《捐赠支出明细表》填表说明中规定,当第 16 行“纳税调整后所得”小于或等于零时,扣除限额均为零,所有捐赠均不得扣除。笔者认为此处不符合税法规定。因为税法规定的是“全额”扣除,而上述规定将所谓的“全额扣除”变成了“不得扣除”。制表人在表格里将捐赠分成“1.5%”、“3%”、“10%”、“100%”几类是不妥当的,“100%”与“1.5%”、“3%”、“10%”不应并列。所谓 100%指捐赠额的 100%,而 1.5%、3%和 5%指纳税调整后所得的 1.5%、3%和 5%,如果纳税调整后所得为零或者小于零,1.5%、3%和 5%三类捐赠的扣除限额当然也为零,但“全额扣除的捐赠”限额是其本身的 100%而不是纳税调整后所得的 100%,当然不应该为零。

(二) 亏损弥补方面的缺陷用应纳税所得、应补税投资收益、免税所得弥补亏损其效果是不同的,因此,必须分出先后顺序。税法规定的补亏顺序为应纳税所得、应补税投资收益、免税所得。但纳税申报表上设计的顺序存在不足:(1) 第 16 行纳税调整后所得是包含以上三种所得的总额。用一个总额弥补亏损很显然



没有分出先后顺序,虽然第 18 行“减:免税所得”反映了免税所得的最后顺序,但在应纳税所得和应补税投资收益之间并不能区分出顺序,因此减去 18 行后的余额是两者的混合。纳税申报表的填表说明中规定第 19 行“应补税投资收益已缴纳所得税”金额为本表第 2 行的数额用于弥补以前年度亏损,再扣减“免税所得”后的余额所对应的在被投资企业已缴纳的所得税税款。那么本表第 2 行应该先弥补亏损,如此的顺序当然不符合税法规定。(2) 亏损弥补顺序不利于确定“本年亏损”。根据税法规定,本年留待以后年度弥补的亏损,应该是先用本年免税所得弥

补后的余额。但是本年的免税所得已经在第 18 行被减掉,因此,第 22 行“应纳税所得额”如果为负数,也并不是本年留待以后年度弥补的亏损数。(3) 第 19 行的定性不妥。表中第 22 行“应纳税所得”为“+19 行应补税投资-收益已交所得税额 20 行允许扣除的公益救济性捐赠额-21 行加计扣除额”,很明显,免税所得都用于弥补亏损了,应纳税所得并没有用于弥补亏损。而且,当第 19 行以前的计算结果为零,第 20 行和 21 行也为零时,会出现“应交所得税=应补税投资收益已缴纳所得税×适用税率-境内投资所得抵免税额”的怪异结果。

企业财务分析的误区及其破解之道

来源:上海国姿

作者:葛迎平

只有把财务数据背后的故事讲清楚,才能让财务分析报告更鲜活,避免陷入“就数据论数据”的误区。

随着企业财务人员素质的不断提高和企业会计准则的逐步推行,企业基础性财务问题逐步得到解决,我们对财务信息的真实性需求也逐步转化为财务信息的价值性研究。通过对财务信息的分析和研究,提高财务信息的实用性,更好地为管理决策提供支持,已成为企业经营者、投资者和监管方共同关心的话题。

财务分析以财务信息为基础,从不同的角度展开分析,包括企业运营业绩、资产负债状况、资金到位状况、未来发展前景的综合概括和高度总结,既是企业自身财务管理的重要工具,也是监管部门实施财务监管的重要手段。

企业财务分析的几个误区

财务分析工作如此重要,但做好财务分析并非易事。多数财务分析报告读来枯燥无味、没有结论、或者主观臆断,普遍缺乏深度,使用价值低。造成这些问题的原因与财务分析的几个误区有关。



误区一：为折为折，与财务折需求脱节

新财务折工促企与折报告需求者的沟通，没有真正领会折的真正用途，等到财务数据急于进行折。这样的财务折，仅仅为折为折，折报告的数量、折范围和折重点的选择基本靠主观臆断，与折的需求基本脱节，折报告的使用者也难以从中得到真正有用的信息。

误区二：就财务论财务，与企业管理脱节

新财务折工促企进行财务折时，往往难以跳出财务固有的思维惯性，拿着一堆财务数据进行以数和折，对企业的重大经营决策、重要经营情况缺乏了解，因而使财务折仅仅停留在财务领域，不能真正从企业经营管理的高度出发来折企业财务状况和财务数据。

误区三：就报表论报表，表外事项关注度不高

新财务折工促企仅仅停留在财务报表层次，主要就3张会计报表展开折，乃至企业经营环境、土地价值、对外担保情况、或有事项等重要表外事项的折于不顾。这样的财务折，由于折基础受限，容易忽视那些报表未能涵盖的企业潜在的潜在风险和亏损，也难以把握那些业绩糟糕的企业潜在价值，得出的折结论也常常给人以误导。

误区四：就数据论数据，真正的缺陷、提炼少

新财务折的数据描述篇幅很多，数据折的力度很小，或者缺乏数据之间的对比折、因果折，或者未把各项财务数据和财务指标串联起来折，或者没有把数据缺陷和提炼出来，因而不能把握财务数据背后的经济实质、形成恰当的折结论。这样的财务折，没有经济理论支撑，只能算是一种简单的统计。

误区五：综合折等于“综合”，忽略了因果分析

新财务折特别是综合性财务折，仅仅围绕综合数据展开，没有按照不同的业务板块或企业层次层层展开折，难以反映企业的实际情况。在多元化发展模式下的企业集团财务折尤其如此，不同的业务或企业，或好或坏，或增或减，如果只看整体、不看结构，就易于笼统，得到的结论往往趋于“中性”、“平淡”，看不出企业的整体情况，特别是容易掩盖一些真正好的状况。

误区六：就历史数据折历史，对未来展望少

财务折的目的不仅仅在于通过历史的财务数据，了解企业的过去和现状，更重要的是通过对企业发展趋势的折，洞察未来、预测企业今后的发展态势。但是，很多财务折恰恰忽略了这一点，对过去和现在的状况折较多，对未来的预测和展望很少，因而大大降低了财务折的“导航器”作用。

破题之道



要写出以上财务分析报告的几个误区，写出一份高质量的财务分析报告，需要多观察、多摸索、多思考。

首先，要立足需求，争取有关方面的支持和配合。企业经营者、投资人、监管机构对财务分析的要求各不相同，在开展财务分析工作之前，必须立足分析需求，弄清楚为谁而析、为什么而析，避免走入“为析而析”的误区。

同时，财务分析工作是一项综合性较强的工作，涉及资金管理、资产管理、生产经营、市场营销规划、政策制订等多个部门。因此，要做好财务分析，必须得到领导的支持和有关方面的配合。否则，财务分析容易走入“就财务论财务”的误区。

此外，监管部门或管理咨询机构对外部单位进行企业财务分析时，应取得企业的信任 and 配合，深入企业调研，尽可能多地掌握分析的第一手资料。

其次，要及时反馈，密切关注企业经营环境的变化和动态。企业所处的经营环境包括国家宏观经济环境和同行业竞争态势的情况等。企业在其发展过程中面临的不确定、不可控的因素越来越多，企业经营环境变化的影响也越来越大。

企业财务分析工作者应拓宽视野，与时俱进，结合行业和企业特点，密切关注企业经营环境的变化和动态，以便于及时调整经营政策和财务安排，提高驾驭市场的能力。

第三，要理清思路，搭建一个清晰的财务

分析报告结构。写好财务分析报告，理清思路是关键。思路决定了分析视角，同时也决定了分析报告的结构，综合性的财务分析更是如此。涵盖范围不同的分析报告，结构也不尽相同。

通常以某一区域企业为对象开展分析，可依据宏观经济形势、区域情况、行业情况、重点企业经营情况依次从小到大依次展开分析；而对某一企业集团进行财务分析，横向可依据经营业绩、资产配置、资金流转、风险控制等多个方面展开，纵向可按集团总部和各业务板块两个层面展开，横向分析和纵向分析可以适当结合起来。

一般来说，经营业绩的分析应回答“企业的利润来自哪里、主营业务是否明确、主营业务增长趋势如何”等问题；资产配置的分析应回答“资产的结构状况如何、资产的周转状况是否合理、资产的素质怎么样”等问题；资金流转的分析应回答“企业的资金来源、投向、偿债及融资能力如何”等问题；风险控制应回答“企业目前和未来面临的风险是什么、如何应对”等问题。

第四，要结合实际，制订一套适当的分析评价指标体系。财务分析的应用不同，评价指标体系也不一样，分析指标也将有不同的选择。因此应根据财务分析的实际需求，制订和建立一套适当的分析评价指标体系。

在此有几点值得注意：一是应突破传统的3张会计报表的局限，增加对资产负债情况、人员情况、成本费用情况等辅助报表的分析，增加对土地、品牌、网络、研发、担保、诉讼等



表外重要事项的分析；二是结合企业自身特点和行业的实际需要，选择一些重要的考评指标进行绩效分析，如全国国有资本水平、沪深A股上市公司水平、行业水平、竞争对手情况等，找准自身的位置；此外还应善于运用各种表格、图示等表述形式，突出表述分析的内容，使分析结论更加直观、醒目。

第五，挖掘潜能，寻找业绩提升后的增长点或实质。业绩提升的背后往往存在着一定的关联，业绩提升后面也隐藏着某种趋势或原因。也只有把业绩提升后的增长点或实质挖掘出来，才能把业绩分析报告写得更鲜活，避免陷入“数据堆砌数据”误区。

例如，可以通过业绩分析发现，新企业收入大幅度增长，但受制于成本费用增长过快，企业增收不增利的现象明显；新企业利润大

幅增长，但主要依靠规模扩张成本支撑，主业不强、主业不强的状况令人担忧；新企业的发展仍属于投资拉动型的简单规模扩张，内生的自主创新动力、核心主业竞争力尚未形成趋势。

第六，要着眼未来，用发展的眼光进行分析总结和评价。写好业绩分析的关键之处在于业绩分析总结和评价部分，需要注意以下几点：一是业绩分析结论要有理有据，又要高度概括，不能过于冗长、随便，否则容易使报告使用者造成误解；二是要用发展的眼光来进行业绩分析的总结和评价，可以尝试从企业的发展状态、发展平台、发展中面临的风险、发展前景等几个方面进行展开；三是业绩分析的总结和评价应结合企业的中长期发展规划，以全局的、长远的眼光分析和预测企业未来的发展。

企业财务战略若干问题的再认识

来源：财会通讯 作者：程淮中

一、财务战略的本质范畴

当战略管理理论风靡西方多年后，H.I.安索夫（1976）发现：从目前的实际情况看，无论在理论上还是在实务上，战略管理与财务资源管理之间并没有形成足够紧密的联系。美国的梅厄教授（1984）也指出，尽管财务理论取得了很大的发展，但它对战略规划却几乎无影响，

财务理论必须加以扩展，以便协调财务和战略分析。还有不少学者认为：企业内部的财务决策是公司财务的关键问题（J.F.Weston, 1992），并将财务管理定义为“有关创造财富的决策”（A.J.Keown, 1997），其决策功能包括“投资决策、融资决策和资产决策”（J.C.Van Home, 1998），但是并没有说明这些决策的制定是如



何适应、支持公司战略与经营战略，或者说财务决策如何与企业的战略决策相互动。这表明公司财务与战略管理两者间没有必然的联系，但事实并非如此。人们第一次认识到这两者之间的关系是来自一项实证调查（在这之后财务理论界还引发了一轮研究财务战略的高潮）。麦肯锡公司通过每年与全球范围内数百家大公司的合作，研究持续改进经营状况的战略，发现过去十年来，思想与活动都曾水火不相融的两大管理学分支——公司财务与公司战略，经剧烈冲突后融为一体。公司财务不再是财务专家的禁地，公司战略也不再是总经理的特区，战略与财务之间的联系日趋紧密和明显（汤姆·科普兰，1997）。尽管财务活动就其本质而言不能说是全局性的，而是企业活动的一个职能领域，但某些内容对企业全局的长期发展确有重大影响，因此“财务战略应该是整个企业战略的一个不可或缺的部分（滕维藻，1992）。20世纪90年代中后期，公司财务与战略管理两者之间存在着某种内在逻辑的一致性已日渐被人们所接受，并有选择地应用于实践。这种辩证统一的关系，是一种相互影响、相互印证、相互协调的动态反馈关系。即一方面企业战略居主导地位，对财务战略有指导作用；另一方面，财务战略又具有一定的相对独立性，对企业战略起着制约和支持作用”（刘志远，1997）。明确了公司财务与企业战略管理的辩证关系后，再看财务战略的本质范畴。应该说，“财务战略”的出现，远滞后于战略管理理论，即使是

在发达的西方国家，其财务管理或战略管理方面的教科书一般极少出现财务战略一词，通常只是用一定的篇幅论述在作财务决策时应考虑战略因素的影响，或在战略管理中应注意的财务问题（魏明海，2001）。如美国战略管理专家 W·H·纽曼（1996）曾指出：在制定关于资本运用和来源的战略时，最需要关注的是现金流量。对“财务战略”一词没有明确的定义，更缺少系统的研究。由此可见，财务战略理论研究尚属“婴儿期”，人们对“财务战略”持有不同的认识也就不足为奇。西方学者哈利森和约翰（1998）认为：财务战略的本质旨在企业为配合其发展与竞争战略的实施而须提供的资本结构与资金的计划。卢斯·班德和凯斯·沃德（2003）认为：财务战略是企业通过采用最适当的方式筹集资金并且有效管理这些所筹集资金的使用，包括企业所创盈利再投资或分配政策。近年来我国学者对财务战略的本质范畴也进行了探索，其中最具代表性的观点主要有：财务战略关注的焦点是企业资金流动，这是财务战略不同于其他各种战略的质的规定性（刘志远，1997）；财务战略是对企业总体的长期发展有重大影响的财务活动的指导思想和原则，其出发点必须是站在企业全局的立场之上的（陆正飞，1999）；“财务战略是在企业战略统筹下，以价值分析为基础，以促进企业资金长期均衡有效地流动和配置为衡量标准，以维持企业长期盈利能力为目的的战略性思维方式和决策活动（魏明海，2001）；科学地界定财务战略的本质，既要反



映财务战略的‘战略’共性，又要揭示其‘财务’个性（陈兴述，2003）等。

上述学者从不同的战略管理角度，对财务战略本质范畴作了开拓性研究，但仍有商榷之处。资本结构和资金计划是财务管理所要达到的一种境界或目标；以适当的方式筹集并有效管理资金是财务管理的一项基础性工作；关注企业的资金流动，并非财务管理所独有；将财务战略界定为指导思想和原则，并未揭示其事物的本质属性；而“战略性思维方式和决策活动只是财务战略实施的一种过程。笔者认为，财务战略的本质是基于企业价值分析之上的一种竞争性财务。因为现代企业财务管理是一种价值管理；企业价值是财务战略管理的最高价值管理层次；竞争战略理论是财务战略思想的渊源；财务战略联盟是一种全新的组织；财务战略是现代财务管理的发展，其重点是培育和发展企业核心竞争力，为顾客创造价值，将企业发展置身于可持续盈利的竞争优势上。”

二、财务战略制定的逻辑起点及战略财务管理目标

对于财务战略制定的逻辑起点的研究，可以说是一个理解并应用财务战略的重要基点，同时还在很大程度上决定了财务战略理论研究的方法论取向。长期以来，我国财务理论界研究财务管理理论总是以财务本质为起点，进而阐述财务管理的概念、对象、职能、原则和方法等理论问题。鉴于财务战略管理是现代财务管理在战略方向上的一种延伸，是发展财务理

论的重要组成部分，于是有相当一部分学者很自然地将财务战略的本质范畴作为财务战略制定的逻辑起点。事实上财务战略的本质是一个纯粹理论性的范畴，缺乏与实践的直接联系。

财务战略的制定必须遵循一定的逻辑推理，以财务战略本质作为逻辑起点，不符合形式逻辑的基本原理，违背了科学的思维方法。此外，财务战略本质呈现出动态性，根源是理财环境的变化，作为起点制定财务战略，不能直接反映社会经济环境对财务战略管理系统的影响。

陆正飞（1999）认为：对企业目标与财务目标的分析和研究，是企业发展财务战略分析的逻辑起点。这种观点在一定程度上克服了“本质起点论”理论脱离实际的缺陷，突出了财务战略管理理论的应用功能及其对环境的适应性，有助于财务战略管理理论的有效运行。但企业目标和财务目标受财务战略本质范畴的制约，具有强烈的主观意识，会强烈地感受到社会经济环境变动的影响，不是财务战略管理理论体系中最本源的理论要素，不能作为逻辑起点。而且实证研究表明，企业目标与财务目标并不是完全一致的，有时还会出现较大的偏差。古人云“知己知彼，百战不殆”。“知”是财务战略谋划的起点，没有正确的“知”就没有对“行”的正确谋划，“知”是一切竞争行为的基础和前提。笔者认为，理财环境决定了企业目标和财务目标，并进一步决定财务战略管理的程序和方法。研究财务战略制定的逻辑起点，必须从理财环境入手，才能制定行之有效的财务战略，实现预期的战



略目标。理财环境具有高度综合性，包含了财务战略管理实践的全部内容，孕育着财务战略管理理论要素的全部“胚胎”，以此点出发制定财务战略符合推理逻辑，可以揭示财务战略管理理论发展过程的全部因素和客观规律。

不同的财务战略制定的逻辑起点，说明了财务理论研究者们对财务战略的本质范畴有着不同的认识，对财务战略理论研究还持有不同的方法，而这又势必影响到战略财务管理目标的确立。大卫·艾伦（1997）认为：财务战略决策者的作用就是要通过买卖活动管理现金流量，财务战略的目标就是公司所有者的预计现金流量现值的最大化；陆正飞（1999）认为：财务战略的目标是增加利润与实现企业的成长；魏明海（2001）将财务战略管理目标界定为：维持企业长期盈利能力；赵月圆认为：长期利润最大化、技术上切实可行、现金净流量有结余是财务战略管理最为合理的目标；陈兴述（2003）从研究财务战略的基本范畴出发，提出财务战略目标是财务战略思想的具体体现，它规定了企业未来一定时期财务活动的方向和任务；卢斯·班德和凯斯·沃德（2003）则认为：财务战略目标就是使管理人员掌握运用最佳的财务策略来增加公司的未来利润。笔者认为，财务战略管理目标是企业财务战略管理活动所要达到的根本目的，是企业财务战略管理活动的出发点与归宿，其源于企业战略目标并为企业战略目标服务。许多学者在研究领先企业时发现，企业战略目标的“财务”个性表现得愈

突出，企业保持竞争优势的可持续盈利能力愈强，企业就会获得长足的发展。在现代市场中，企业发展的可持续性是一个比管理效率更为重要的课题。企业的可持续成长是财务战略管理追求的基本目标。成长是企业存在和发展的基础和动力，追求成长是财务战略管理者精神本质的体现。从财务角度看，企业的成长性是提高盈利能力最重要的前提，也是实现企业价值最大化的基本保证。惠普公司的创始人之一帕卡德说：只有持续的成长，我们才能达到其他的目标，同时保持竞争力。而盈利和成长能力则是财务能力体系中的核心能力，正如国内学者朱开悉（2002）所言：企业可持续盈利成长能力的基础是盈利，目的是成长，关键是可持续，三者缺一不可。在现阶段，就整个企业的财务战略管理来看，应以增强企业核心能力-保持企业长期竞争优势为出发点，把企业的可持续盈利成长能力最大化作为财务战略管理目标，精心培育和发展企业的核心能力，并不断进行财务创新，无疑具有十分重要的现实意义。

三、财务战略的类型及其选择

因研究者对企业财务战略研究的视角不同，因而呈现出不同类型的财务战略。一般按照战略的目的性，可分为成长型战略和竞争性战略；按照战略对市场环境变化的适应度，可分为进攻战略、防守战略和撤退战略；按照战略的地位，可分为总体战略和分战略；按战略所涉及的内容，可分为资金筹措战略、投资战略、企业并购战略、公司控股战略、成本管理



战略、风险管理战略等。根据企业发展阶段论和寿命周期规律,张延波(2002)认为,如按照企业集团发展阶段不同,可分为初创期财务战略、发展(成长)期财务战略、成熟期财务战略、更新调整期财务战略;按所在行业领域的寿命周期,可分为行业幼稚期财务战略、行业成长期财务战略、行业成熟期财务战略和行业衰退期财务战略。李选利(2002)则在细致考察了制定财务战略应注意的几个问题后提出三种类型的财务战略,即:快速扩张型财务战略,其特征表现为“高负债,低收入、少分配”;稳健发展型财务战略,其一般特征是“低负债、高收益、中分配”和防御收缩型财务战略,其主要特征是“高负债、低收益、多分配”。文献中关于财务战略的类型论述,还有其他各种,但基本上是大同小异,此处不再赘述。无论人们对财务战略的类型如何划分,关键是战略管理者如何选择适当的财务战略,这才是企业财务战略管理的关键所在。企业财务战略的选择,应以财务战略目标为指导,从一系列备选的财务战略方案中选择最合适、最满意的战略方案,决定着企业财务资源配置的取向和模式,影响着企业财务活动的行为与效率。近年来学术界一种很流行的观点就是从分析财务战略环境入手,进而选择不同的财务战略。这里的财务战略环境与通常所说的企业理财环境在内涵上是有区别的。前者是指那些会对企业的长期发展产生重大影响,从而制约和影响企业财务战略安排的环境因素;后者是指那些会对企业的日

常理财过程的某些方面产生一定影响,但不会严重影响企业长远发展,从而对企业的财务战略安排基本不具影响的环境因素(陆正飞,1999)。根据重要性原则,构成财务战略环境的因素,主要有政治法律、经济体制、社会经济结构、经济周期、通货膨胀、行业竞争、投资、管理创新、全球经济一体化、社会文化等(程淮中,2001)。郭复初(1998)认为:财务战略的选择和实施要坚持以经济效益和资本扩大化为中心的财务战略思想,与经济运行周期相配合:公司不同的发展阶段应该有不同的财务战略与之相适应;伴随着经济增长方式的转变,公司应科学选择财务战略。同上所述,蔡一珍(2003)则从环境导向角度研究企业财务战略的选择行为,认为企业财务战略选择必须着眼于企业未来发展、经济周期波动、企业发展阶段、企业战略联盟、企业经济增长方式和现代信息技术发展等,并要求及时对企业财务战略进行相应的调整,以动态地保持企业核心竞争力。’另有学者还对财务战略的选择赖以存在的前提作了相关基础性的研究,赵月圆(2002)认为:企业的一切战略选择都应当满足三个前提条件:长期利润最大化;技术上切实可行;现金净流量有结余。由此可见,必须建立这样的财务战略选择机制,尤其是知道如何开展战略目标、财务战略环境和战略管理者三者间的沟通与协调。

四、财务战略研究的思考

首先,目前财务战略理论研究处于严重滞



后的现状,“财务战略”还没有上升到学科的高度来加以系统的研究与开发,特别是财务战略基础性理论研究缺位较多,成果不多,诸如“战略财务管理者的行为机制问题”、“财务战略的制度基础问题”、“财务战略利益相关者问题”、“财务战略文化管理问题”、“财务战略选择一道德困境问题”等。从事财务战略理论研究的学术界和实务界没有形成一股合力,致使很多经理还停留在经验管理和主观确定战略阶段,对财务战略与公司整体竞争合作战略的关系还体会不深(卢斯·班德、凯斯·沃德,2003)。第二,财务战略理论研究的方法论有待突破与创新。目前财务战略理论的研究主要采用的是“理论导向型”思路,即按照企业战略理论体系分类的要求,沿着企业战略理论发展的逻辑,分析企业财务战略面临的问题。这种规范研究思路往往使得财务战略难以形成一个相对独立的理论体系,战略管理中的“财务”个性无法从感性逾越到理性,同时对于同一战略问题由于不同角度的分析可能会得到不同的答案,导致企业财务战略理论的研究在某种程度上类似于“盲人摸象”。为了克服财务战略“理论导向型”研究思路的不足,企业财务战略理论的研究,应该引入实证研究的方法。研究方法的价值在于其能够更加有效地研究问题,实证研究主要依靠的是数据,我国目前已经具备了实证研究所需的基本条件。证券市场的发展及其规模的扩大为实证研究提出了很多课题,也提供了数据上的可能。我国特殊的经济环境为我们提供了特有的研究课

题,如股权结构和治理结构等,使我们能作出与其他国家不同的研究(张朝宓、苏文兵,2001)。通过实证研究所得出的结论能在更大程度上对企业战略财务管理发挥指导作用。第三,财务战略思想管理模式高度缺乏。企业如何将财务战略与其战略目标和经营战略相配合,即在一定环境下,企业如何制定与选择其财务战略(包括财务战略的类型与选择模式),以支持、服务其经营战略,包括提供经营战略实施所需的资金以及控制经营战略实施中的风险,最终协助实现企业战略目标。第四,要用“科学发展观”来指导发展经济工作。企业近期最为突出的问题是如何实现可持续发展。企业的可持续发展是建立在企业的核心能力、企业的长期竞争优势和创新基础之上的。从企业可持续发展角度看,企业可持续盈利成长能力最大化应该作为企业的财务战略目标。研究和探索可持续的财务战略理论,无疑成为当前学术界所要面临的富有挑战意义的现实课题。第五,不能将战略管理直接等同于战略财务管理。尽管战略与财务有着传统哲学意义上的关系,但在国外财务战略是作为一门独立的课程进行组织教学的。相反在我国没有一家经济类院校在本科段开设“企业财务战略”课程。即便是在研究生阶段,也仅仅将“财务战略”作为“高级财务管理”教程中的一个章节而予以讲解。可见,“财务战略管理”不仅是属于如何进一步研究、深化和提升的问题,更为关键的是如何通过教学媒体进行有效传播的问题。



战略成本管理理论演进及其发展方向

来源：财会通讯 作者：邱昭忠

一、帕雷托原则与卡普兰新发现

1906 年意大利经济学家维弗雷多·帕雷托（Vilfredo Pareto）发现了社会 80% 的财富积累掌握在 20% 的人手中的规律。20 世纪 40 年代，Joseph Juran 博士通过研究发现了适用于各领域通用的原则，指出 20% 的事情常常对 80% 的结果负责。帕雷托原则（Pareto Principle），即 80/20 法则，指出关键的少数创造重要的多数，原因与结果、投入与产出、努力与报酬之间的关系是不平衡的，用数学方式测量分析，得到的基准线是 80/20 关系，即百分之八十的结果源自于百分之二十的因子。帕雷托原则是有益的经验法则，对企业改进管理发挥了重要作用，而且将会继续指导企业实践。20 世纪 80 年代末，美国哈佛大学商学院罗伯特·S·卡普兰（Robert S. Kaplan）在进行作业成本研究中发现，一些公司 20% 的客户创造了等值于 225% 的总利润，而其余 80% 的客户合计减少了等值于 125% 的总利润。认为传统成本会计存在功能失调且具有误导作用，应用作业成本法重新统计各种产品的成本分配后同样存在 20/225 现象。这表明随着科学技术的进步、经营环境的变化、生产复杂程度的提高和企业生产作业成本结构的变化，帕雷托经验法则在某些方面已不能完全反映企业真实状况，特别是在企业众多的产品品

种中，有相当多的产品不仅没有创造利润，反而侵蚀了 125% 的总利润。作业成本法是战略成本管理的应用，卡普兰对作业成本的研究突显了战略成本管理的意义，因此，应走出帕雷托原则的误区，从战略的高度来审视和研究成本管理问题，进一步提升企业竞争力。

二、战略成本管理演进的社会经济背景

（一）传统成本管理与企业经济增长方式的矛盾 根据马克思《资本论》关于扩大再生产两种形式的论述，前苏联经济学家于 20 世纪 60 年代后期提出了经济增长方式的概念，认为依靠自然资源、资本和劳动等资源投入实现的增长为外延增长，依靠提高效率实现的增长为内涵增长，即要素增加等于外延方式，要素生产率提高等于内涵方式。从二十世纪的下半叶开始，除了企业生产规模的迅速扩大以外，企业经济效益的增长模式正经历着从外延增长到内涵增长的深刻变革。面对企业经济增长方式的转变，传统成本管理在管理观念、方法和对象等方面，显露出诸多的缺陷：从管理观念和目的看，节约是传统成本管理降低成本最重要的观念，且局限于企业生产过程，是事后反馈机制，侧重于分析成本的实际发生情况，目的是力图从可控费用出发，减少在生产过程中的无谓消耗以及改进工作方式节约成本支出，表



现为工厂的“成本维持”和“成本改善”两种形式。但过度成本控制可能导致产品和服务质量的降低，从长期来看往往会削弱企业的竞争力。从管理方法看，早期的成本管理只是生产的附属职能，泰勒的科学管理原理思想诞生后，标准成本管理思想将成本计划、控制、核算和分析有机结合，随着现代运筹学、信息工程技术的应用，传统成本管理发展为事前计划、事中控制、事后核算反馈的完整过程，但仍以事中控制和事后反馈为主，侧重于对企业生产经营活动的指导、规范和约束。从管理对象看，传统成本管理立足于企业内部生产经营的局部过程，重点是显性成本，通常划分为固定成本和变动成本两大类，而没有包括企业外部的价值链和隐性成本等方面，对投资、研发、采购和售后服务环节较少关注，成本信息管理系统不能随企业经营环境变化及时进行调整。而现代企业增长方式的转变，要求企业必须立足于全局和长远，着眼于企业的未来利益，寻找新的、持续的效益增长点，而不仅是当期的成本削减。传统成本管理的上述特点，与企业增长方式转变的矛盾充分显现，并对成本管理提出了新的要求，即成本管理必须具有前瞻性，形成前馈观念；成本管理必须围绕企业价值链和产品生命周期进行全方位、多角度的分析；成本管理必须从开放竞争的市场环境洞察其变化的成本动因等。

（二）现代战略管理理论催生战略成本管理思想 现代企业竞争的日益激烈，迅速推动

了管理思想的发展。《公司战略》（Ansoff, 1965）是现代企业战略管理理论的起点。《从战略规划到战略管理》（Ansoff、Deelerk 和 Hayes, 1976）标志着现代战略管理理论体系的形成，提出了战略管理是企业高层领导为保证企业持续经营和不断发展，根据企业内部条件和外部环境的分析，对企业的全部生产经营活动所进行的根本性和长远性的谋划和指导。战略管理是一组管理决策和行动，决定了组织的长期绩效。1981年，英国注册管理会计师肯尼斯·西蒙兹（Kenneth Simmonds）率先提出“战略管理会计”概念，并定义为“关于企业及其竞争者管理会计指标的准备和分析，用来建立和监督企业战略”，对传统管理会计提出挑战，不再从企业内部效率角度看待效益增长，而是从企业市场竞争视角重新审视这一问题。美国哈佛大学迈克尔·波特（Michael E.Porter）的《竞争战略》（1980）和《竞争优势》（1985）提出了成本领先战略等三种战略方式，并运用价值链进行战性成本分析，认为企业的成本地位源于其价值活动的成本行为，成本行为取决于影响成本的一些结构性因素，即成本驱动因素。随着战略管理理论的不断创新发展，直接催生了战略成本管理思想。1993年，美国管理会计学者杰克·桑克（Jack Shank）和维杰·戈文德瑞亚（vijay Govindarajan）等人，提出了战略成本管理的概念，价值链管理真正成为战略成本管理的重要分析工具。

三、战略成本管理理论概述



（一）战略成本管理内涵 企业的竞争性环境决定了成本管理的地位，桑克和戈文德瑞亚将战略成本管理定义为在管理的一个或多个阶段对成本信息的管理性运用，是企业获得竞争优势的新工具。罗宾·库珀（Robin Cooper）和斯拉莫得（Regine Slagmulder）认为，战略成本管理是指企业运用一系列成本管理方法来同时达到降低成本和提高战略地位的目的。笔者认为，战略成本管理是指企业要以市场为导向，充分利用成本信息进行战略定位与优化调整，并贯穿于战略循环的全过程，在不同的战略下组织实施不同的成本管理模式，从战略高度对成本结构和成本动因进行控制和改善，寻找成本持续降低的最佳路径，使企业获得持续的经济利益和持久的竞争优势。

（二）战略成本管理基本特征 战略成本管理将成本动因与企业竞争战略有机联系，有效适应经营环境的变化，成为企业获得持久竞争优势的重要手段，革新了企业成本管理的思想观念，与传统成本管理相比，战略成本管理具有以下基本特征：一是面向未来的竞争性。组织绩效的差异是由于其战略上及竞争能力方面的差异造成的，成本管理与企业战略的结合，目的是通过对企业及其竞争对手成本信息的收集、分析和运用，提高企业的长期绩效管理水平，以建立和保持企业未来持久的竞争优势。二是立足预警的前瞻性。战略成本管理重在成本避免，立足预警是企业在进行战略策划时，对一系列具有源流特质的成本动因进行分析，

从宏观上控制成本源头，充分发挥其前瞻性。

三是成本动因的市场导向性。企业竞争的日益激烈，生产技术和电子商务的发展，顾客需求导向的变化，以及社会、政治和文化环境的变化，改变了竞争的性质和管理者的管理方法，产生了对成本管理新的战略方法需求，从而突出了成本动因的市场导向分析，以适应企业经营环境的变化。四是信息收集的综合性。仅强调财务信息会导致管理强调削减成本而忽略甚至降低质量标准，综合信息是实施战略管理的迫切需要。成本结构的变化，使战略成本管理深入到研发、采购、生产、营销和售后服务部门，其范围从企业内部价值链延伸到外部，战略管理的有效性更加依赖信息来源的准确性和科学性，战略性方法需要综合性思维，即有能力从跨越职能角度识别和解决问题，建立综合性的成本管理信息系统。

（三）战略成本管理思想的代表（1）美国管理思想。美国学者杰克·桑克（Jack Shank）和维杰·戈文德瑞亚（vijay Govindarajan）通过对成本信息在战略管理各阶段（战略的简单表述、战略的交流、战略的推行和战略的控制）发挥作用的研究，指出成本管理战略是成本信息直接针对战略管理循环的管理化应用，战略成本管理主要包括价值链分析、战略定位分析和成本动因分析等方面。罗宾·库珀（Robin Cooper）和罗伯特·卡普兰（Robert S.Kaplan）通过对作业成本的研究，在传统成本管理体系中引入作业成本法，将作业成本贯穿于企业价值链，关



注企业竞争力的改进,提出了以作业成本管理为核心的战略成本管理模式。斯拉莫得(RegineSlagmulder)从目标成本与价值工程入手,对战略成本管理进行了研究,认为战略成本管理是运用一系列管理方法同时达到降低成本与加强战略地位的目的。布朗维斯(Bromwich)和威尔逊(Wilson)分别从产品市场、竞争者成本及成本结构和外部指向与前瞻性等方面进行了研究。价值链(Value-chain)是企业用来进行设计、生产、营销、交货以及对产品起辅助作用的各种活动的集合。企业价值链既是企业价值的创造过程,也是其成本的同步发生过程,这种联系可以更加全面地理解和分析各项价值活动的成本性态,从而对不经济的价值活动进行控制或削减,以降低企业价值链的总成本。价值活动是企业物资和技术上相互分离的各项活动,每种价值活动与经济效果结合如何进行,将决定一个企业在成本方面相对竞争能力的高低。实现企业价值链内在联系的最优化和协调一致,是获得竞争优势的重要方法。产品生命周期是指从产品设计、原料采购到产成品的配送及服务的全部步骤,战略成本管理思想在运用价值链分析的基础上,突破传统成本管理只专注企业生产、检测、包装和储存成本的范围,通过对产品生命周期成本的预测控制,明确成本控制目标,创造更高的顾客价值,以全面透视产品成本及其盈利性。研究表明,产品成本的80%以上是在研发阶段确定的,后续阶段成本影响较小,从产品构想

到顾客使用的生命周期成本研究,为企业提供了产品成本在各阶段的分布状况,使成本控制的主要环节得以清晰显现。从价值链到产品生命周期,企业获得成本竞争优势的关键是识别核心成本动因。成本动因是导致总成本变化的任何因素,包括作业基础、数量基础、结构性和执行性成本动因四种类型,结构性和执行性成本动因用于促进战略决策和经营决策,是战略成本管理关注的核心因素。作业基础管理(Activity-Based Management,ABM)是通过对作业的管理,旨在提高顾客价值而实现利润的增加,作业成本法(Activity-Based Costing,ABC)则是基于产品或服务对作业的消耗而导致资源消耗进行成本分配的方法。ABC和ABM紧密相连,ABM运用成本动因分析、作业分析和业绩计量,确定关键作业的有效性,从而将资源分配给关键作业,ABC是建立在ABM基础上维持和处理企业资源的财务系统,通过准确的作业成本计量分析,明确企业的竞争优势与劣势,实现对企业管理的持续改进。ABC和ABM辨别了关键作业、成本动因及为降低成本动因而改善过程的途径,关注企业运营效率与效果,能够帮助企业发现增加价值的战略机会。(2)日本管理思想。日本的组织管理体制具有综合性战略管理体制的特征,包括团队精神、透明管理、全员质量管理等构成要素。日本式的战略成本管理思想,包括价值工程和目标成本等基础理论均源自于美国,但这些基础理论与日本独特的组织管理体制相融合,构成了当今世



界极富特色的日本式战略成本管理理论与模式，这些都是在企业的应用与创新中形成的。西村明教授认为，日本战略成本管理是成本管理与组织管理、产品市场战略与前馈成本管理的综合体现，突出表现于成本企划与成本改进方面。价值工程（Value Engineering）由美国通用电气工程师 Lawnmee D.Miles 于 20 世纪 40 年代提出，认为顾客购买的是附着在产品上的某种功能，而不是产品本身，价值工程是在产品、设备设计、系统或服务过程中，用于分析和改进价值的专业应用、功能导向和系统团队协作的强有力方法，用来解决问题及（或）削减成本，同时达到改进业绩和质量需求的目的。企业产品或服务的竞争能力由功能和成本两个条件决定，其核心是通过功能分析，提升产品功能或降低产品成本来增加顾客满意度和企业价值，实现产品成本与功能的最优配置。日本价值工程协会认为，价值工程是以最低的全生命周期成本，为确实达成必须的功能，对产品或服务所倾注的组织努力。成本企划（Target costing）是 20 世纪 90 年代日本战略成本管理模式的核​​心和精华，其思想源自于 60 年代初期丰田汽车公司的新产品开发。成本企划是在企划、开发产品时，设定符合顾客需求的品质、价格、信用、交货期等目标，并通过从上游到下游的所有过程，希望同时达到这些目标的综合性利益管理活动。日本学者加登丰认为：成本企划是一种追溯探讨成本产生的起源，按价值工程的方法进行设计、开发，更进一步在商品策划

阶段便开始计算成本的活动。成本企划与生产适时制紧密相连，价值工程成为成本企划活动展开的有效手段。成本企划的实质是前馈控制，体现了源流管理思想，即成本管理的起点定位于产品的研发、设计阶段，通过对企划对象起始点的透彻分析，力求回避后续过程的无效作业，以促成大幅度成本削减目标实现的可能。其原理是在产品策划设计阶段进行市场调研，确定具有特定功能的目标产品在未来市场上富有竞争力的目标价格，以及企业的目标利润，达成可容许的产品全生命周期目标成本（即：目标成本=“期望售价-目标利润”或“期望售价 $\times$ （1-目标利润率）”），从而将成本要素融入产品构想，从工程学和技术层面来实现降低成本与提高功能、质量的统一规划。成本企划是一种先导性的成本管理方式，具有源流设计、市场导向、系统开放和价值链贯通参与等特点。成本筑入实质上是成本企划的核心，是将成本“嵌入”设计之中，但又是自成体系的环节。日本学者清水信匡认为，成本结构是以最低成本进行生产的加工方法与投入的组合，对于成本尚未最低化的结构，可通过“技术选择”削减非效率因素而降低成本，对于成本已经最低化的结构，则必须通过技术革新来降低成本。认为成本筑入是为选择达成目标成本的技术与投入的最优组合，根据需要开发出的伴随着成本降低的技术。（3）我国战略成本管理的理论与实践。西南财经大学会计研究所战略成本管理课题组对我国实施战略成本管理进行了系统研究，先



后发表了《论战略成本管理产生的社会经济背景和现实意义》、《战略成本管理基本框架》等论文；陈胜群（2000）、夏宽云（2000）、陈轲（2001）对价值链分析、成本动因分析等战略成本管理基本理论与方法，进行了全面系统介绍，陈轲还对战略成本信息系统的构建进行了系统分析研究；余绪缨（1994）、王平心（2000）对作业成本管理的理论与实践进行了大量研究。陈胜群、冯巧根等学者还对日本的成本企划思想进行系统的研究。我国战略成本管理的应用较为典型的是邯钢经验，通过对成本动因的分析控制，实行“模拟市场核算”，推行“成本否决”，获得并保持了低成本的竞争优势，充分体现了作业成本管理和成本企划的思想。镇海炼化正在推行的“总成本采购法”，将设备采购价格与使用成本综合考虑，以获取最低的成本结构，也充分体现了现代战略成本管理思想。

四、战略成本管理的经济意义及其发展方向

战略成本管理理论的发展与应用，具有深刻的经济意义，主要表现在以下方面：一是促进了成本管理观念的更新，成本管理的外延和方法不断得到拓展，使成本管理不再是简单的成本削减，而是立足于企业的长期盈利和竞争优势；二是战略成本管理的应用，促进了企业对管理绩效的持续改进，不断提高管理效率；三是战略成本管理通过前馈机制有效降低成

本，减少了同等功能的资源消耗，促进了社会资源的节约与可持续发展。面对日益激烈的市场竞争环境，企业获取和保持竞争优势的主要途径，表现为“以同样的成本为顾客提供更优的使用价值”或“以较低成本提供相同的使用价值”。战略成本管理的目的是使企业获得成本领先优势，其先导性的控制思想立足于成本回避，其研究方向将继续秉承前馈思想而发展。在理论研究方面，随着近年来环境会计学的发展。以及社会可持续发展的客观要求，企业必须考虑其生产行为对社会环境带来的影响。环境成本是指本着对环境负责的原则，为管理企业活动对环境造成的影响而被要求采取的措施成本，以及因企业执行环境目标和要求所付出的其他成本，企业成本管理的范围纳入了消费者购入产品后发生的使用成本、废弃处置成本，从而使环境成本成为未来战略成本管理的研究方向。同时，基于战略风险管理的需要，针对战略过程的各种不确定性风险因素的防范，进行企业风险成本的研究，也将成为战略成本管理的新课题。在实践应用方面，随着现代信息技术的发展，ERP（EnterpriseResourcePlanning）等信息系统的集成应用，对战略成本管理信息系统的综合构建提供了有力支撑，如何建立适应企业发展战略的战略成本管理信息系统，将是企业实务界的研究重点。

来源：财会通讯 作者：邱昭忠



年终结帐前应关注的税务问题

一、正确核算收入项目：重点关注

- 1、**赊销,延迟变现销售行为**
- 2、**视同销售**
- 3、**废料销售**
- 4、**包装物收入**
- 5、**在建工程试运行收入**
- 6、**超过一年以上的建筑、安装、装配工程的劳务收入**
- 7、**利息收入**
- 8、**应付未付收入**
- 9、**资产盘盈收入**
- 10、**财产转让收入**

视同销售

企业将自己生产的产品，用于在建工程、管理部门、非生产性机构、捐赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利奖励等方面时，应视同对外销售处理。其产品的销售价格，应参照同期同类产品的市场销售价格；没有参照价格的，应按成本加合理利润的方法组成计税价格

包装物收入

企业收取的包装物押金，凡逾期未退还买方的，应确认为收入，依法计征企业所得税。逾期是指按照合同规定已逾期未退还的押金。纳税人为销售货物出租出借包装物而收取的押金，无论包装物周转使用期限长短，超过一年（含一年）以上仍不退还的均并入销售额征税。企业向有长期固定购销关系的客户收取的可循环使用包装物的押金，其收取的合理的押金在循环期间不作为收入。

在建工程试运行收入

企业在建工程发生的试运行收入，应并入总收入征税，不能直接冲减在建工程成本。外资企业根据税法的规定，对生产性的外商投资企业在筹办期内取得的非生产性经营收入，减除与上述收入有关的成本、费用和损失后的余额，应当作为企业当期应纳税所得额，并依照税法第五条、第七条



规定（仅适用经济特区的生产性企业）的税率计算缴纳企业所得税，但不作为计算减免税优惠期的获利年度。

超过一年以上的建筑、安装、装配工程的劳务收入

建筑、安装、装配工程的提供劳务，持续时间超过一年的，可按以完工进度或者完成的工作量确定收入的实现。

收入项目下的财务处理重点

- 1、盘点实物、盘点帐务（仓库帐、往来帐、成本、费用帐）；
 - 1）对实物比帐面缺少部分是否属于应计收入行为，及时调整作收入处理；
 - 2）已收取款项的收入项目是否尚挂在往来帐中未调整总收入；
 - 3）对长期应付未付款项是否已达税法规定年限应计收入处理；
 - 4）对费用、成本、资产项目中的直接计减收入行为是否符合规定。
- 2、废料收入是否已在帐上反映，是否符合企业经营的客观情况；
- 3、公司是否有规范的盘点制度，有对盘盈资产是否已作帐务处理；
- 4、往来应收款项中有否企业间借贷，是否计提了当年应收利息；
- 5、按完工进度和工程量确定收入，是否已有足够客观依据。

二、正确核算费用项目：重点关注

1.关注利息：

- | | |
|---------|-----------------|
| ①列支标准用途 | ②对外投资借款及关联方具体规定 |
| ③集团模式 | ④资本化的规定 |

列支标准-用途

企业在生产经营期间向金融机构的借款利息支出，按实际发生数扣除；企业向非金融机构的借款利息支出标准（包括纳税人之间相互拆借的利息支出、向个人借款利息支出及经批准集资的利息支出），在不高于按照金融机构同类、同期贷款利率（我县暂确定为12%）计算数额以内部分，准予按实扣除。纳税人利息支出在税前扣除应附借款合同及合法凭据（支付给企业的为有税务机关监制章的收款收据或地税发票、支付给个人的为地税发票）

纳税人发生的经营性借款费用，符合上述对利息水平限定条件的，可以直接扣除。为购置、建造和生产固定资产、无形资产而发生的借款，在有关资产购建期间发生的借款费用，应将其资本化，作为资本性支出计入有关资产的成本；当有关资产交付使用后发生的借款费用，可在发生当期扣除。



对外投资借款及关联方具体规定

纳税人为对外投资而从关联方借入资金，借款金额超过其注册资本 50% 的，超过部分的利息支出，不得在税前扣除。50% 以内的部分，符合上述对利息水平限定条件的，可以直接扣除。纳税人为对外投资而发生的借款费用，符合上述对利息水平限定条件的，可以直接扣除，不需要资本化计入有关投资的成本。

集团模式下的利息列支

集团公司与所属企业之间的资金管理模式符合“集团公司统一贷款，所属企业申请使用”的，所属企业所承担的相应利息可税前扣除，如集团所属企业利用集团的贷款再次向下一级企业拨付资金，下一级企业所承担的相应利息也可税前扣除。所属企业可税前扣除的利息，不得高于金融机构同类同期贷款利率。

利息资本化的有关规定有关借款费用是否资本化，需注意以下几方面的情况：

（1）购置固定资产时，如果发生非正常中断，且中断时间在 3 个月以上的，其中断期间发生的借款费用，不计入所购置固定资产的成本，直接在发生当期扣除；但如果中断是使购置固定资产达到可使用状态所必需的程序，则中断期间发生的借款费用，仍应予资本化。

（2）企业借款除非明确用于开发无形资产，一般情况下，不将非指明用途的借款费用分配计入无形资产成本。如果企业自行研制开发无形资产的费用，已按技术开发费（研究开发费）进行归集的，有关开发所需借款的利息费用按技术开发费用的有关规定，可以直接计入发生当期的管理费用，而不予资本化。

（3）借款费用是否资本化与借款期间长短无直接关系。如果某纳税年度企业发生长期借款，并且没有指定用途，当期也没有发生购置固定资产支出，则其借款费用全部可直接扣除。但从事房地产开发业务的企业除外。

（4）企业筹建期间发生的长期借款费用，除购置固定资产而发生的长期借款费用外，计入开办费。

外资企业的特殊规定：

投资者在规定期限内未缴足其应缴资本额的外资企、业，对外借款所发生的利息，相当于投资者实缴资本与在规定期限内应缴资本的差额应计付的利息，在计算企业应纳税所得额时，不予列支。



利息项目下的财务处理重点

- (1) 有否需要有单独资本化项目需从财务费用中转出;
- (2) 建议集团内资金(关联企业间)统一一个帐务往来结算;
- (3) 年度间的利息支出是否需要通过预提费用来调整;
- (4) 关注超标准、非合法列支凭证的利息列支项目;
- (5) 外资企业准备利息列支报备案资料。

2、关注工资

- ①工资薪金支出范围
- ②列支标准
- ③支付时间规定
- ④三项经费的列提

工资薪金支出范围

工资薪金支出是纳税人每一纳税年度支付给在本企业任职或与其有雇佣关系的员工(包括固定职工、合同工、临时工)的所有现金或非现金形式的劳动报酬,包括基本工资、奖金、津贴(含差旅费津贴)、补贴(含地区补贴、物价补贴和误餐补贴)、年终加薪、加班工资,以及与任职或者受雇有关的其他支出。

纳税人发生的下列支出,不作为工资薪金支出:

- (4) 各项劳动保护支出; (7) 独生子女补贴; (8) 纳税人负担的住房公积金;

列支标准自 2006 年 7 月 1 日起,将企业工资支出的税前扣除限额调整为人均每月 1600 元。企业实际发放的工资额在上述扣除限额以内的部分,允许在企业所得税税前据实扣除;超过上述扣除限额的部分,不得扣除。

对企业在 2006 年 6 月 30 日前发放的工资仍按政策调整前的扣除标准执行,超过规定扣除标准的部分,不得结转到今年后 6 个月扣除。

支付时间规定企业在年末已计提的应付工资,应在 2006 年 1 月底以前实际支付,否则应调减已计提的工资总额(去年县局内资政策)

三项经费的列提

- 1、企业按计税工资的 14%提取的职工福利费可在税前扣除。



2、建立工会组织的企业、事业单位、社会团体，按每月全部职工工资总额的百分之二向工会拨交的经费，凭工会组织开具的《工会经费拨缴款专用收据》在税前扣除。凡不能出具《工会经费拨缴款专用收据》的，其提取的职工工会经费不得在企业所得税前扣除。

3、企业按计税工资的 1.5%提取的职工教育经费可在税前扣除。

外资企业的规定:

企业支付给中、外籍职工的工资，可由企业董事会按照有关法律、行政法规的规定自行决定工资总额并从实列支，但应当对企业的支付标准和所依据的文件及有关资料，上报税务机关备案。

对于年终奖、先进工作者奖、创造发明奖等非经常性的奖励支出，应从职工奖励及福利基金中支出，不得列入成本、费用。

工资项目下的财务处理重点

(1) 非工资项目的费用是否单独核算，如冷饮高温费、通讯费、独生子女费、个人负担的住房公积金等；

(2) 上、下半年间的工资计提和发放是否单独计列；

(3) 尽可能在年底前在帐务中实付工资；

(4) 三项经费的准确计提，足额使用职工教育经费；

(5) 外资企业准备工资报批备案资料。

3.关注限额性费用

业务招待费广告费业务宣传费劳动保护费

通讯费：仍按主要负责人 500 元/月，其他人员 300 元/月标准掌握，企业应在 2 月底前报主管税务机关审核。

保险费:企业为全体雇员缴纳补充养老保险、补充医疗保险，补充养老保险在不超过本企业工资总额 5%的范围内、补充医疗保险在不超过本企业工资总额 4%的范围内，可在税前扣除上述工资总额的计算应与基本养老保险、基本医疗保险计算的基数一致。

劳动保护费

(1) 企业发生的劳动保护费据实列支。

(2) 对属于职工劳动保护费范围的服装费支出，盈利企业按在职允许着装的职工人均 1000 元/年以内按实税前扣除，亏损企业按在职允许着装的职工人均 700 元/年以内按实税前扣除，超过部分应进行纳税调整。特殊工种职工的劳动保护服的支出费用可从实列支。



(3) 每年职工夏季清凉饮料费发放的时间为 4 个月, 其中高温作业工人每人每月 120 元; 非高温作业工人每人每月 100 元; 一般工作人员每人每月 95 元。企业职工防暑降温补贴可在上述标准内, 在税前据实扣除。

(4) 企业以劳动保护支出的名义发放现金的, 应一并计入工资总额。

限额性费用的财务处理重点

- (1) 是否单独设置归案科目;
- (2) 是否已足额享受, 非足额时, 有否计入其他科目的费用;
- (3) 超额列支情况下, 是否有归案错误情况, 或选择其他列支途径。

4.关注折旧

折旧范折旧率和折旧政策纳税人的固定资产, 应当从投入使用月份的次月起计提折旧; 停止使用的固定资产, 应当从停止使用月份的次月起, 停止计提折旧。

固资的原始凭证:企业通过各种方式购置固定资产(包括拍买购入), 必须取得正式发票。对已使用过的固定资产的折旧年限确认, 主管税务机关应根据已使用过固定资产的新旧磨损程度、使用情况以及是否进行改良等因素合理估计新旧程度, 与该固定资产的法定折旧年限相乘确定。对固定资产的新旧程度难以准确估计的, 可参考资产评估机构的评估鉴定。企业按税务机关确定的年限计算税前可扣除的折旧。

折旧项目下财务处理重点:

- (1) 新增固定资产的归类、折旧率、已提折旧是否符合政策;
- (2) 是否有停用与其他未予列支折旧的固定资产;
- (3) 是否足额准确计提(未提足和超提都是损失)。

5.关注摊销

无形资产递延资产待摊费用

低值易耗品

摊销项目下财务处理重点:

正确汇集费用, 当年应摊销部分在年末一次性计入成本、准备金项目下财务处理重点:

- (1) 内资企业按政策提足坏帐准备;
- (2) 其他税法上未予列支的准备金尽可能不要计提。



6.关注准备金

可提坏帐准备的标准和方法其他准备金

关于坏帐准备金的提取范围

企业经税务机关批准可提取 5% 的坏帐准备金在税前扣除。为简化起见，允许企业计提坏帐准备金的范围按《企业会计制度》的规定执行。即：企业应当在期末分析各项应收款项的可收回性，并预计可能产生的坏帐损失，对预计可能发生的坏帐损失，计提坏帐准备。计提坏帐准备的范围包括应收帐款和其他应收款。预付帐款和应收票据转入“其他应收款”和“应收帐款”科目后计提坏帐准备，向职工个人的垫付款项不得计提坏帐准备。

关于企业提取的准备金

(1) 企业所得税前允许扣除的项目，原则上必须遵循真实发生、据实扣除的原则，除国家税收规定外，企业根据财务会计制度等规定提取的任何形式的准备金（包括资产准备、风险准备或工资准备等）不得在企业所得税前扣除。

(2) 企业已提取减值、跌价或坏帐准备的资产，如果申报纳税时已调增应纳税所得，因价值恢复或转让处置有关资产而冲销的准备应允许企业做相反的纳税调整。上述资产中的固定资产、无形资产，可按提取准备前的帐面价值确定可扣除的折旧或摊销金额。

(3) 企业已提取并作纳税调整的各项准备，如因确凿证据表明属于不恰当地运用了谨慎原则，并已作为重大会计差错进行了更正的，可作相反纳税调整。

7.关注佣金

纳税人发生的佣金符合下列条件的，可计入销售费用：

- (1) 有合法真实凭证；
- (2) 支付的对象必须是独立的有权从事中介服务的纳税人或个人(支付对象不含本企业雇员)；
- (3) 支付给个人的佣金，除另有规定者外，不得超过服务金额的 5%。

8.关注技术开发费

范围条件列支申报程序

纳税人享受技术开发费加计扣除政策，应在年度申报前向主管税务机关办理审核手续并上报县局，同时报送以下资料：

- (1) 由县以上科技部门认可的技术项目开发计划（立项书）和技术开发费预算；
- (2) 技术开发专门机构的编制情况和专业人员名单；
- (3) 上年及当年技术开发费实际发生项目和发生额的有效凭据和实际支出明细表。



关注技术开发费

企业研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的各项费用，包括新产品设计费、工艺规程制定费、设备调整费、原材料和半成品的试验费、技术图书资料费、未纳入国家计划的中间试验费、研究机构人员的工资、研究设备的折旧、与新产品的试制、技术研究有关的其他经费以及委托其他单位进行科研试制的费用，不受比例限制，计入管理费用。

企业技术开发费加计扣除的管理

取消该审批项目后，技术开发费的加计扣除改由纳税人根据上述政策规定自主申报扣除。主管税务机关应着重以下方面加强管理：

（1）纳税人享受技术开发费加计扣除的政策，必须帐证健全，并能从不同会计科目中准确归集技术开发费用实际发生额。

（2）纳税人在年度纳税申报时应报送以下材料：技术项目开发计划（立项书）和技术开发费预算；技术研发专门机构的编制情况和专业人员名单；上年及当年技术开发费实际发生项目和发生额的有效凭据。

（3）主管税务机关应对纳税人的纳税申报表及有关资料的真实性和合理性进行认真审查评估。着重审查其帐证是否健全，技术开发费用的范围是否符合《财政部 国家税务总局关于促进企业技术进步有关财务税收问题的通知》（财工字〔1996〕41号）和《国家税务总局关于促进企业技术进步有关税收问题的补充通知》（国税发〔1996〕152号）的规定。对帐证不健全、不能完整、准确提供有关资料的纳税人，不得享受技术开发费加计扣除的政策。

技术开发费项目下的财务处理重点：

- （1）单独设立费用项目；
- （2）足额计入相关费用，特别是：工资、折旧、差旅费、培训费、无形资产摊销等特殊费用；
- （3）准备报批资料。

9.关注特殊费用规定

防伪税控系统设备列支企业购置增值税防伪税控系统专用设备发生的费用，准予在当期计算缴纳企业所得税前一次性列支。

技术改造设备列支企业为开发新技术、研制新产品所购置的试制用关键设备、测试仪器，单台价值在10万元以下的，可一次或分次摊入管理费用，其中达到固定资产标准的应单独管理，不再提取折旧



纳税人因各种原因不列少列、未提少提的有关项目，应在汇算清缴申报时做好纳税申报调整，未调整的，除不得在当年扣除外，也不得转移到以后年度补提补扣。

企业经稽查查实确属善意取得的虚开增值税专用发票，其购入货物实际支付的不含税价款，在结转成本时，准予在税前扣除。

10、关注关联企业间费用

纳税人为其他独立纳税人提供与本身应纳税收入无关的贷款担保等，因被担保方还不清贷款而由该担保纳税人承担的本息等，不得在税前扣除。

应按照独立企业之间的业务往来收取或支付价款、费用。不按照独立企业之间的业务往来收取或支付价款、费用，而减少其应纳税所税额的，税务机关有权进行合理调整。

三、关注财产损失

1、当年损失当年进成本当年抵扣；

2、正常损失.具备证据直接扣除列支；

3、非常损失经审批才能扣除 4.报审时间规定.证据程序 5.损失不予扣除的列外情况。

财产损失

这里所指的，不包括企业在生产经营过程中发生的财产正常损耗。主要指：

（1）固定资产损失。企业发生的固定资产盘亏（不能盈亏相抵）、毁损、报废净损失，是指企业固定资产清理结束并作出相应的会计财务处理后的净损失，即发生损失的固定资产原值加上固定资产清理费减去累计折旧减去残值收入后的净值为损失金额。

（2）流动资产损失。企业发生的流动资产盘亏（不能盈亏相抵）、毁损、报废净损失，是指企业流动资产清理结束并作出相应财务处理后的净损失，即发生损失的流动资产成本价加相应的增值税进项税金减残料收入后的净值为损失金额。

（3）坏账损失

具备下列条件之一的均为坏帐损失：

（1）因债务人破产，在以其破产财产清偿后，仍然不能收回的应收款项；

（2）因债务人死亡，在以其遗产偿还后，仍然不能收回的应收款项；

（3）因债务人逾期未履行偿债义务，已超过 2 年，仍然不能收回的应收款项。



财产损失中帐务处理重点：

- (1) 盘点流动资产，固定资产；
- (2) 处理帐务：及时列入当年成本；
- (3) 准备报批材料、及时上报审批。

四、关注不合法凭证

企业在生产经营过程中自制或取得的不合法凭证，在计算企业所得税应纳税所得额时，不能作为税前扣除的依据。

企业年末已计提的应交税金及附加、赊购的固定资产已提的折旧及预估入账购入存货已结转销售成本的部分，应在办理年度申报汇算清缴前取得合法有效凭证，否则应作纳税调整。

不合法列支凭证的帐务处理重点：

- (1) 平时严格审查；
- (2) 结帐前关注大额凭证；
- (3) 能调整和挽救的及时处置。

五、关注减免税资格的确认和审批

纳税人符合报批类减免税条件的，最迟在2月底前应提出申请，逾期税务机关不再受理，在办理汇算清缴时，必须取得税务机关同意批复，否则不得享受减免税。

六、关于亏损

纳税人某一纳税年度发生亏损，准予用以后年度的应纳税所得弥补，一年弥补不足的，可以逐年连续弥补，弥补期最长不得超过5年，5年内不论是盈利或亏损，都作为实际弥补年限计算。

税法所指亏损的概念，不是企业财务报表中反映的亏损额，而是企业财务报表中的亏损额经税务机关按税法规定核实调整后的金额。如果一个企业既有应税项目，又有免税项目，其应税项目发生亏损时，按照规定可以结转以后年度弥补的亏损，应是冲抵免税项目后的余额。此外，因纳税调整项目（弥补亏损、联营企业分回利润、境外收益、技术转让收益、治理三废收益、股息收入、国库券利息收入、国家补贴收入及其他项目）引起的企业应纳税所得额负数，不作年度亏损，不能用企业下一年度的应纳税所得额弥补。



员工激励的税收筹划

来源：财会信报 作者：庄粉荣 徐辉

如何激励员工，提高企业员工，特别是高级管理人员的工作积极性？这是投资人（企业的人力资源管理部门）所要研究的一个重要课题。

目前，许多中国境内的公司作为吸收、稳定人才的手段，按照有关法律规定及本公司规定，向其雇员发放（内部职工）认股权证，并承诺雇员在公司达到一定工作年限或满足其他条件，可凭该认股权证按事先约定价格（一般低于当期股票发行价格或市场价格）认购公司股票；或者向达到一定工作年限或满足其他条件的雇员，按当期市场价格的一定折价转让本企业持有的其他公司（包括外国公司）的股票等有偿证券；或者按一定比例为该雇员负担其股票等有偿证券的投资。所以到了分配的时候，人们自然关心如何取得收入问题。

本文探讨员工取得期权的税收筹划，高层激励的税收筹划将于以后的财税专刊中讨论。

期权的税务管理要求

（一）申报与扣缴。

为了强化期权的个人所得税管理，税法从两方面明确了期权征收个人所得税的管理措施。一方面是规定了扣缴义务人。实施股票期权计划的境内企业为个人所得税的扣缴义务人，应按税法规定履行代扣代缴个人所得税的义务。另一方面明确自行申报纳税。员工从两处或两处以上取得股票期权形式的工资薪金所得和没有扣缴义务人的，该个人应在个人所得税法规定的纳税申报期限内自行申报缴纳税款。

（二）报送有关资料。

实施股票期权计划的境内企业，应在股票期权计划实施之前，将企业的股票期权计划或实施方案、股票期权协议书、授权通知书等资料报送主管税务机关；应在员工行权之前，将股票期权行权通知书和行权调整通知书等资料报送主管税务机关。扣缴义务人和自行申报纳税的个人在申报纳税或代扣代缴税款时，应在税法规定的纳税申报期限内，将个人接受或转让的股票期权以及认购的股票情况（包括种类、数量、施权价格、行权价格、市场价格、转让价格等）报送主管税务机关。

（三）处罚。

实施股票期权计划的企业和因股票期权计划而取得应税所得的自行申报员工，未按规定报送上述有关报表和资料，未履行申报纳税义务或者扣缴税款义务的，按《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则的有关规定进行处理。



财政部、国家税务总局《关于个人股票期权所得征收个人所得税问题的通知》（财税[2005]35号）自2005年7月1日起执行。同时明确《国家税务总局关于个人认购股票等有价证券而从雇主取得折扣或补贴收入有关征收个人所得税问题的通知》（国税发[1998]9号）的规定与本通知不一致的，按本通知规定执行。

期权个人所得税筹划的思路

通过上述有关规定的分析，我们可以发现，税法对期权个人所得税的征收和管理存在不同的规定，这就为纳税人筹划个人所得税提供了操作的可能性，在这里我们不妨作一个初步分析。

一是在工资与期权之间的选择。从被激励对象的角度而言，如果自己可以在取得工资和期权之间作出选择，应当考虑工资是既定的收入，而期权存在不确定性，因此，如果选择期权，就存在取得收入数量多少的风险。

二是发放方式的选择。作为工资薪金收入，根据我国的个人所得税法规定，按5%到45%的九级超额累进征收个人所得税；如果选择期权，还可以在“财产转让”所得税或者“利息、股息、红利”等征税项目中进行筹划。

筹划案例

李天华是一个企业管理人才，2004年1月1日应聘来长江环保设备制造有限公司的一家子公司担任总经理。长江环保设备制造有限公司是一家上市公司，对人才的使用十分重视。人力资源部的张经理认为，如果双方合同约定，平时公司每月向李天华支付工资6000元，作为日常生活费用，即年收入为72000元。如果工作满三年，就可以按当天市价40%的价格购买公司的股票10万股。假设2006年12月31日，李天华按规定行权，取得期权所得109.2万元。

方案一

平均发放。企业月向李天华支付工资6000元，同时将激励奖金分摊到每个月发放，即将1308000元分摊到三年的每一个月中发放。

在采用平均发放的方案下，李天华所要缴纳的个人所得税合计为：

$$[(1308000/36-1600) \times 25\% - 1375] \times 36 = 263099.97 \text{ (元)}。$$

方案二

进行期权激励。工作满三年，就可以按当天市价40%的价格购买公司的股票10万股。三年合计取得收入1308000元。根据现行规定，李天华三年内应当计算缴纳个人所得税如下：

其一，平时发放工资时应当缴纳的个人所得税合计为：

$$(6000-1600) \times 15\% - 125] \times 36 = 19260 \text{ (元)}$$



其二，享受期权激励取得的行权所得应当缴纳个人所得税为：

应纳税额=（股票期权形式的工资薪金应纳税所得额/规定月份数×适用税率－速算扣除数）×规定月份数

$$= (1092000/12 \times 40\% - 10375) \times 12 \\ = 312300 \text{ (元)}$$

三年内李天华合计应计算缴纳个人所得税为：

$$19260 + 312300 = 331560 \text{ (元)}。$$

方案三

在行权次数上的选择。如果对李天华每年的年底进行一次期权激励，假设可以获得 36.4 万元的行权所得，三年合计发放激励奖金 109.2 万元。根据现行规定，李天华三年内应当计算缴纳个人所得税如下：

其一，平时发放工资时应当缴纳的个人所得税合计为：

$$(6000 - 1600) \times 15\% - 125 \times 36 = 19260 \text{ (元)}$$

其二，享受期权激励取得的行权所得应当缴纳个人所得税为：

$$(364000 \times 25\% - 1375) \times 3 = 268875 \text{ (元)}$$

三年内李天华合计计算缴纳个人所得税为：

$$19260 + 268875 = 288135 \text{ (元)}。$$

方案四

其一，平时发放工资时应当缴纳的个人所得税合计为：

$$(6000 - 1600) \times 15\% - 125 \times 36 = 19260 \text{ (元)}$$

其二，如果通过筹划，将 1308000 元转化为“财产转让”所得税或者“利息、股息、红利”等征税项目（假设企业出现某种机会，通过筹划并获得主管税务机关的认可），则：

$$1308000 \times 20\% = 261600 \text{ (元)}：$$

三年内李天华合计计算缴纳个人所得税为：

$$19260 + 261600 = 280860 \text{ (元)}。$$

显然，通过以上计算和分析我们可以发现，对职工进行激励，从税收的角度讲存在较大的操作空间。从企业的角度讲，将奖金平均分摊到每个月发放，其所缴纳的个人所得税最少，但可能达不到激励的效果。而采用期权激励，是让被激励者对未来的一种希望，未来的收入与公司的市场前景存在直接的联系，这就是期权激励能够产生的最大效果。



进口付汇核销流程

一、进口付汇核销监管部门的职责

(一) 整理银行报送的进口付汇核销单，录入有关数据。一般要求隔日录入完毕并按付汇日期将核销单归档。对有问题的核销单及时与银行联系改正。待国际收支统计申报 2.0 版软件稳定运行之后，进口付汇核销单数据直接从该软件系统中提取，取消手工录入工作。

(二) 审查进口单位的进口到货报审和未到货报审，并在三个工作日内将报审表录入计算机。审查三项内容：

- 1、进口单位在报审表上填写的内容与所附单据的内容是否一致无误；
- 2、审核付汇单证与报关单内容是否一致；
- 3、手工操作时审核进口单位提供的报关单表面是否与海关的要求一致，即是否有防伪标签、海关编号，是否有清晰的海关验讫章等；使用报关单核查系统后用计算机核查报关单的真伪。

经审核无误，即在报审表和报关单上加盖报审章，将报关单和报审表（第一联）归档存放，将报审表（第二联）的内容录入计算机；如第一项有问题，则请进口单位更正报审表的内容后再报审；如第二项、第三项有问题，以及报关单属于按规定应办理二次核对的范围之内，则留存有关报关单进行二次核对，经鉴别

结果为真实者即将报关单退还进口单位留存，经证实存在问题的即按有关规定移交外汇检查部门处理。

(三) 进口付汇备案表审核及签发

进口付汇备案表是针对一些核销方式较特殊、银行资金风险较大及逃套汇发生频率较高的进口付汇，如远期信用证、异地付汇、转口贸易、预付款等所采用的一种事前登记、初审办法。办理备案表表明外汇局已对上述付汇进行了重点跟踪、登记，并按期要求进口单位凭有关凭证向外汇局办理核销报审。

二、进口付汇核销报审流程

(一) 进口付汇到货的数据报审

1、概念

进口付汇到货报审是进口单位根据《进口付汇核销监管暂行办法》的要求，按月将“贸易付汇到货核销表”及所附单证报送外汇局审查的业务过程和手续。

2、业务审核单据

根据《进口付汇核销监管暂行办法》规定，进口单位“应当在有关货物进口报关后一个月内向外汇局办理核销报审手续”。进口单位在办理到货报审手续时，须对应提供下列单据：

(1) 进口付汇核销单（如核销单上的结算方式为“货到付款”，则报关单号栏不得为空）；



(2) 进口付汇备案表（如核销单付汇原因为“正常付汇”，企业可不提供该单据）；

(3) 进口货物报关单正本（如核销单上的结算方式为“货到付汇”，企业可不提供该单据）；

(4) 进口付汇到货核销表（一式两份，均为打印件并加盖公司章）；

(5) 结汇水单及收帐通知单（如核销单付汇原因不为“境外工程使用物资”及“转口贸易”，企业可不提供该单据）；

(6) 外汇局要求提供的其他凭证、文件。
上述单据的内容必须真实、完整、清晰、准确。

3、办理进口付汇报审业务手续：

(1) 进口单位须备齐上述单据，一并交外汇局进口核销业务人员初审。

(2) 初审人员对于未通过审核的单据，应在向企业报审人员明确不能报审的原因后退还进口单位。

(3) 初审结束后，经办人员签字并转交其他业务人员复核；

(4) 复核人员对于未通过审核的单据，应在向企业报审人员明确不能报审的原因后退还进口单位。

(5) 复核无误，则复核员签字并将企业报审的全部单据及 IC 卡留存并留下企业名称、联系电话、联系人。

(6) 外汇局将留存的报关单及企业 IC 卡通过报关单检查系统检验报关单的真伪。如无误，则将 IC 卡退进口单位，并在到货报审表和

报关单上加盖“已报审”章；如报关单通不过检查，则将有关材料及情况转检查部门。

(二) 进口付汇备案手续

进口付汇备案是外汇管理局依据有关法规要求企业在办理规定监督范围内付汇或开立信用证前向外汇局核销部门登记，外汇局凭以跟踪核销的事前备案业务。

1、企业在办理下列付汇或开立信用证业务时，须办理备案手续：

(1) 开立 90 天以上（不含 90 天）的远期信用证；

(2) 信用证开立日期距最迟装运日期超过 90 天（不含 90 天）；

(3) 办理 90 天以上（不含 90 天）承兑交单的承兑业务；

(4) 提单签发日期距付汇日期超过 90 天（不含 90 天）的付汇交单业务；

(5) 付汇日期距预计到货日期超过 90 天的预付货款；

(6) 超过合同总额的 15%且超过等值 10 万美元的预付货款；

(7) 报关单签发日期距付汇日期超过 90 天（不含 90 天）的货到汇款业务；

(8) 境外工程使用物资采购的付款、开证业务；

(9) 转口贸易的付款、开证业务；

(10) 不在名录内企业付汇、开证业务；

(11) “受外汇局真实性审核进口单位名单”内企业的付汇、开证业务；



(12) 经外汇局了解认为确系特殊情况，有必要重点跟踪付汇业务。

企业在办理上述备案业务前，须对应报审已签发的预计到货日期在上月 1 日前的备案表的到货情况；否则，不予办理。

2、进口单位在办理备案业务时，须对应提供下列单证：

(1) 进口付汇备案申请函（申请函内容应包含申请备案原因及备案内容）；

(2) 进口合同正本及主要条款复印件；

(3) 开证申请书（如备案原因为“远期信用证”，则该开证申请书上应有银行加盖的业务章）；

(4) 进口付汇通知单及复印件（如结算方式不为“托收”，则企业可不提供该单据）；

(5) 电汇申请书（如结算方式不为“汇款”，则企业可不提供该单据）；

(6) 进口货物报关单正本、复印件及 IC 卡（如备案原因不为货到汇款、信用证展期，则企业可不提供该单据及 IC 卡）；

(7) 结汇水单/收帐通知单或转口所得的信用证（如备案原因不为“境外工程使用物资”、“转口贸易”，则企业可不提供该单据）；

(8) 预付款保函（如备案原因不为“90 天以上到货”、超过 15%且超过等值 10 万美元的预付货款，则企业可不提供该单据）；

(9) 进口付汇备案表；

(10) 特殊备案情况下，外汇局要求提供的其他凭证、文件。

上述单据的内容必须真实、完整、清晰、

准确。

3、企业在办理进口付汇备案业务时应根据不同的备案情况对应提供上述单据，并按照下列要求完成备案手续：

(1) 企业应提前三个工作日将有关单据交外汇局核销业务人员初审；

(2) 初审无误，审核人员将单据报送主管领导审批；

(3) 业务人员应于企业备案当日（或次日，“受外汇局真实性审核进口单位名单”内企业除外）将通过初审的单据报送主管领导审批；主管领导在次日（或第三日，“受外汇局真实性审核进口单位名单”内企业除外）将审批结果退审核人员；对于审批未通过的备案，审核人员须及时向企业讲明原因。

(4) 审批通过后，由审核人员通知企业（或由企业主动查询）备案结果，并将加盖“进口付汇核销专用章”的备案表及所附单证退还企业；同时，将备案表第四联及有关单证复印件一并留存、轮机；

三、服务监督机制

企业在办理付汇报审、备案业务时，如有疑问可来人直接向核销业务人员咨询；

核销业务人员在对外办理业务或接待来人咨询时，应挂牌服务；

如企业在办理日常业务中发现核销业务人员未按有关法规办理业务并对企业造成损害的，可直接向其主管上级领导反映、投诉。

以上仅供交流参考之用！



出口收汇核销流程

一、开户 出口单位初次申领出口收汇核销单（以下简称“核销单”）前应当凭以下材料到外汇局办理登记：

- 1、单位介绍信、申请书；
- 2、外经贸部门批准经营进出口业务批件正本及复印件；
- 3、工商营业执照副本及复印件；
- 4、企业法人代码证书及复印件；
- 5、海关注册登记证明书复印件；
- 6、出口合同复印件。

外汇局对上述材料审核无误后为出口单位办理登记手续。

二、领单

出口单位在开展出口业务前、凭单位介绍信、出口核销员证（现为开户单位印鉴卡）来外汇局领取核销单。出口单位向外汇局申领核销单时，应当当场在每张核销单的“出口单位”栏内填写单位名称或者加盖单位名称章。核销单正式使用前加盖单位公章。

核销单自领单之日起两个月以内报关有效。出口单位应当在失效之日起一个月内将未用的核销单退回外汇局注销。

出口单位填写的核销单应与出口货物报关单上记载的有关内容一致。

三、报关

出口单位持在有效期内、加盖出口单位公章的核销单和相关单据办理报关手续。

四、送交存根

出口单位办理报关后，应当自报关之日起 60 天内，凭核销单及海关出具的贴有防伪标签、加盖海关“验讫章”的出口报关单、外贸发票到外汇局办理送交存根手续。

五、核销

出口单位应当在收到外汇之日起 30 天内凭核销单、银行出具的“出口收汇核销专用联”到外汇局办理出口收汇核销。



六、核销单遗失及补办

出口单位遗失核销单后，应当在 15 天之内向外汇局书面说明情况（加盖公章，法人签字），申请挂失，外汇局核实后，统一登报声明作废。

- 1、对于空白核销单，外汇局予以注销；
- 2、对于已报关的核销单，则凭有关出口凭证办理核销。

3、对于要求补办出口退税专用联的，在办理出口核销手续后，出口单位应当凭税务部门签发的与该核销单对应的出口未退税证明，向外汇局书面申请，经批准后，外汇局出具“出口收汇核销单退税联补办证明”。

七、报关单补办事宜

出口单位遗失报关单的，应当凭外汇局签发的未核销证明，向海关补办。

八、退赔事宜

若出口项下发生退赔，出口单位应向外汇局提供有关凭证，外汇局按下列情况审核退赔外汇的真实性：

（一）已出口报关且已办理核销的，外汇局凭以下有效单据进行审核：

- 1、出口合同；
- 2、退赔协议及有关证明材料；
- 3、出口收汇核销单（退税专用联）；
- 4、外汇局要求的其它材料。

（二）已交单未办理核销的，外汇局凭外汇指定银行结汇水单（或收帐通知）及第一款所列单据进行审核。

（三）已报关出口未交单的，外汇局凭第一款及以下有效单据进行审核：

- 1、出口货物报关单；
- 2、商业发票；
- 3、汇票副本
- 4、外汇指定银行结汇水单（或收帐通知）。

（四）出口货物未报关但已预收全部或部分货款后因故终止执行合同，出口单位需向进口商支付退赔外汇的，外汇局凭出口合同正本、终止执行合同证明、外汇指定银行结汇水单（或收帐通知）、进口方付款通知进行审核。

外汇局审核出口单位所提供的上述凭证无误后，出具“已冲减出口收汇核销证明”。银行凭此证明为出口单位办理退赔外汇的售付。

以上仅供参考。



业务咨询

问题一：

某公司收到由税务机关代开的增值税专用发票，只加盖了销货单位的财务专用章，没有加盖代开税务机关的代开发票章是否符合规定？

回答：

根据《国家税务总局关于印发〈税务机关代开增值税专用发票管理办法（试行）〉的通知》（国税发〔2004〕153号）第十一条规定，增值税纳税人应在代开增值税专用发票的备注栏上，加盖本单位的财务专用章或发票专用章。另根据《关于税务机关代开增值税专用发票问题的补充通知》（粤国税函〔2005〕59号）的有关规定，税务机关为小规模纳税人代开专用发票不再加盖税务机关代开增值税专用发票专用章。因此，如果纳税人取得代开的增值税专用发票是由广东省内的国税部门开出的，发票上面不再加盖税务机关代开增值税专用发票专用章，但应加盖销售单位的财务专用章或发票专用章。

问题二：

新开业的商业个体工商户在申领普通发票后，能否补开自领取税务登记证至取得普通发票期间发生业务的发票？

回答：

根据《中华人民共和国发票管理办法》的

有关规定，销售商品、提供服务以及从事其他经营活动的单位和个人，对外发生经营业务收取款项，收款方应当向付款方开具发票。开具发票应当按照规定的时限、顺序，逐栏、全部联次一次性如实开具。根据《中华人民共和国发票管理办法实施细则》第三十三条的规定，填开发票的单位和个人必须在发生经营业务确认营业收入时开具发票。根据《中华人民共和国增值税暂行条例》第十九条的规定，销售货物或者应税劳务增值税纳税义务发生时间为收讫销售款或者取得索取销售凭据的当天。因此，您应在确认经营业务收入时及时向付款方开具发票，不应该在以后的时间补开发票。

问题三：

一般纳税人购入无形资产取得增值税专用发票，是否可以抵扣增值税进项税额？

回答：

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》的有关规定，增值税一般纳税人购进货物或者接受应税劳务，所支付或者负担的增值税额为进项税额，准予从销项税额中抵扣。另外根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》的规定，货物是指有形动产，包括电力、热力、气体在内。应税劳务的加工是指受托加工货物，即委托方提供原料及主要材料，受托方按照委



托方的要求制造货物并收取加工费的业务；应税劳务的修理修配，是指受托对损伤和丧失功能的货物进行修复，使其恢复原状和功能的业务。依上述规定，无形资产不属于准予抵扣的范围，因此，该进项税额不可以抵扣。

问题四：

企业购进软件达到了固定资产标准或以无形资产核算，其最低的折旧年限或摊销年限是多少年？是否需要经税务机关审批？

回答：

一、根据《财政部国家税务总局 海关总署关于鼓励软件产业和集成电路产业发展有关税收政策问题的通知》（财税〔2000〕25号）的规定，企事业单位购进软件，凡购置成本达到固定资产标准或构成无形资产，可以按照固定资产或无形资产进行核算。内资企业经主管税务机关核准；投资额在3000万美元以上的外商投资企业，报由国家税务总局批准；投资额在3000万美元以下的外商投资企业，经主管税务机关核准，其折旧或摊销年限可以适当缩短，最短可为2年。

二、现已取消审批：1、外资企业根据《财政部 国家税务总局关于外商投资企业执行软件和集成电路企业所得税政策有关审批程序的通知》（财税〔2005〕109号）的规定，取消须经主管税务机关核准的规定，企业可在所得税纳税申报时自行确定符合财税〔2000〕25号文件第一条第（六）项规定和第二条第（二）项规定的购进软件或生产性设备的折旧或摊销年限，但该折旧或摊销年限一经选定，不得任意

变动。主管税务机关在年度所得税审计时可要求企业提供有关适用财税〔2000〕25号文件第一条第（六）项规定和第二条第（二）项规定的事实证据或资料(包括实地调查)。

2、内资企业根据《国家税务总局关于下放管理的固定资产加速折旧审批项目后续管理工作的通知》（国税发〔2003〕113号）的规定，外购的达到固定资产标准或构成无形资产的软件折旧或摊销年限最短为2年。企业对符合上述条件的固定资产可在申报纳税时自主选择采用加速折旧的办法，同时报主管税务机关备案。

问题五：

当发生销货退回或开票有误等情形，如何判定《开具红字专用发票通知单》该由销售方办理还是购买方办理？

回答：

纳税人可按以下原则对销货退回或开票有误等情形，判定由销售方还是购买方办理《开具红字专用发票通知单》。

（1）根据《国家税务总局关于修订〈增值税专用发票使用规定〉的通知》（国税发〔2006〕156号）的有关规定，一般纳税人取得专用发票后，发生销货退回、开票有误等情形但不符合作废条件的，或者因销货部分退回及发生销售折让的，购买方应向主管税务机关填报《开具红字增值税专用发票申请单》，《申请单》所对应的蓝字专用发票应经税务机关认证。

（2）根据《国家税务总局关于修订增值税专用发票使用规定的补充通知》（国税发〔2007〕18号）的有关规定，（a）因开票有误购买方拒收



专用发票的，销售方须在专用发票认证期限内向主管税务机关填报申请单，并在申请单上填写具体原因以及相对应蓝字专用发票的信息，同时提供由购买方出具的写明拒收理由、错误具体项目以及正确内容的书面材料，主管税务机关审核确认后出具通知单。（b）因开票有误等原因尚未将专用发票交付购买方的，销售方须在开具有误专用发票的次月内向主管税务机关填报申请单，并在申请单上填写具体原因以及相对应蓝字专用发票的信息，同时提供由销售方出具的写明具体理由、错误具体项目以及正确内容的书面材料，主管税务机关审核确认后出具通知单。

问题六：

购货方因货物质量问题，取得的增值税专用发票没有认证也没有付款，现在该增值税专用发票开具的时间已超 90 天，购货方才把原专用发票的发票联和抵扣联退回销货方，要求重开专用发票。销货方是否可以重开专用发票？需要办理什么手续？

回答：

根据<国家税务总局关于修订《增值税专用发票使用规定》的通知>（国税发[2006]156号）的有关规定，一般纳税人发生需开具红字增值税专用发票的情形时，购买方向主管税务机关填报《开具红字增值税专用发票申请单》（以下简称《申请单》），《申请单》所对应的蓝字专用发票应经税务机关认证。根据《国家税务总局关于增值税一般纳税人取得防伪税控开具的增值税专用发票进项税额抵扣问题的通

知》（国税发[2003]17 号）的规定：增值税一般纳税人申报抵扣的防伪控系统开具增值税专用发票，必须自该专用发票开具之日起 90 日内到税务机关认证。因此根据上述规定，如果购买方取得的增值税专用发票未在 90 天内认证的，则不能到税务机关填报《申请单》，申请开具红字增值税专用发票。所以销售方在没有开具红字增值税专用发票冲销前开具的蓝字专用发票所对应的内容的前提下，重新开具专用发票将会造成重复开票、缴税的情况。

问题七：

纳税人遗失普通销售发票，需到税务机关办理什么手续？是否会产生处罚？

回答：

纳税人应于遗失普通销售发票的当日书面报告主管税务机关，并自行到辖区内地级市的报刊上公告声明作废。纳税人到税务机关办理报失时应携带以下资料：

- （1）国税《税务登记证》（副本）原件；
- （2）《发票挂失/损毁报告表》（一式二份）；
- （3）刊登“遗失声明”取得的发票原件或复印件（该资料可在办理刊登“遗失声明”后提供）；
- （4）丢失被盗发票的书面报告。

根据《中华人民共和国税收征收管理法》和《中华人民共和国发票管理办法》的规定，税务机关对丢失发票违反发票管理法规行为的单位和个人，可处一万元以下的罚款。对纳税人申报遗失的发票，如发现非法代开、虚开问题的，该纳税人应承担偷税的连带责任。



关于实施《中华人民共和国企业所得税法》 及其实施条例有关事项的公告

尊敬的纳税人：

《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例于 2008 年 1 月 1 日开始施行，现就相关事项公告如下：

一、经济特区企业在新税法施行后 5 年内逐步过渡到法定税率。即 2008 年按 18%税率执行，2009 年按 20%税率执行，2010 年按 22%税率执行，2011 年按 24%税率执行，2012 年按 25%税率执行。

二、经济特区企业所得税 2008 年按 18%税率执行，接上级通知，计算机系统现正在修改调整，如纳税人确实需要即时开票的，暂按 25%的税率征收企业所得税并登记联系方式，待系统将税率修改后，再按现行的退税程序办理退税。

税款所属期为 2007 年度的企业所得税、外商投资企业所得税进行申报时，使用的申报表和相关申报软件不变；税款所属期为 2008 年度的，使用的申报表和相关申报软件待明确后另行通知。

三、享受企业所得税过渡优惠政策的企业，应按照新税法和实施条例中有关收入和扣除的规定计算应纳税所得额。

企业所得税过渡优惠政策与新税法及实施条例规定的优惠政策存在交叉的，由企业选择最优惠的政策执行，不得叠加享受，且一经选择，不得改变。

四、目前国务院对实施所得税法的相关配套政策仍未全部明确，待明确后税务部门会及时公布并对相关政策和申报操作进行培训。

五、近期税务部门将编制关于《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的宣传手册，供纳税人到各办税服务厅免费索取。

六、关于实施企业所得税过渡优惠政策的具体办法，国务院已发布《关于实施企业所得税过渡优惠政策的通知》〈国发〔2007〕39 号〉，可登陆国家税务总局网站 <http://www.chinatax.gov.cn> 查阅。

七、如纳税人有任何疑问，请拨打咨询电话：12366-1 或 12366-2。

珠海市国家税务局 珠海市地方税务局

二〇〇八年一月二日

国务院关于实施企业所得税过渡优惠政策的通知

国发〔2007〕39号

各省、自治区、直辖市人民政府，国务院各部委、各直属机构：

《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称新税法）和《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（以下简称实施条例）将于2008年1月1日起施行。根据新税法第五十七条规定，现对企业所得税优惠政策过渡问题通知如下：

一、新税法公布前批准设立的企业税收优惠过渡办法

企业按照原税收法律、行政法规和具有行政法规效力文件规定享受的企业所得税优惠政策，按以下办法实施过渡：

自2008年1月1日起，原享受低税率优惠政策的企业，在新税法施行后5年内逐步过渡到法定税率。其中：享受企业所得税15%税率的企业，2008年按18%税率执行，2009年按20%税率执行，2010年按22%税率执行，2011年按24%税率执行，2012年按25%税率执行；原执行24%税率的企业，2008年起按25%税率执行。

自2008年1月1日起，原享受企业所得税“两免三减半”、“五免五减半”等定期减免税优惠的企业，新税法施行后继续按原税收法律、行政法规及相关文件规定的优惠办法及年限享受至期满为止，但因未获利而尚未享受税收优惠的，其优惠期限从2008年度起计算。

享受上述过渡优惠政策的企业，是指2007年3月16日以前经工商等登记管理机构登记设立的企业；实施过渡优惠政策的项目和范围按《实施企业所得税过渡优惠政策表》（见附表）执行。

二、继续执行西部大开发税收优惠政策

根据国务院实施西部大开发有关文件精神，财政部、税务总局和海关总署联合下发的《财政部、国家税务总局、海关总署关于西部大开发税收优惠政策问题的通知》（财税〔2001〕202号）中规定的西部大开发企业所得税优惠政策继续执行。

三、实施企业所得税过渡优惠政策的其他规定

享受企业所得税过渡优惠政策的企业，应按照新税法和实施条例中有关收入和扣除的规定计算应纳税所得额，并按本通知第一部分规定计算享受税收优惠。

企业所得税过渡优惠政策与新税法及实施条例规定的优惠政策存在交叉的，由企业选择最优惠的政策执行，不得叠加享受，且一经选择，不得改变。

附表：实施企业所得税过渡优惠政策表

国务院

二〇〇七年十二月二十六日



实施企业所得税过渡优惠政策表

序号	文 件 名 称	相关政策内容
1	《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》第七条第一款	设在经济特区的外商投资企业、在经济特区设立机构、场所从事生产、经营的外国企业和设在经济技术开发区的生产性外商投资企业，减按 15% 的税率征收企业所得税。
2	《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》第七条第三款	设在沿海经济开放区和经济特区、经济技术开发区所在城市的老市区或者设在国务院规定的其他地区的外商投资企业，属于能源、交通、港口、码头或者国家鼓励的其他项目的，可以减按 15% 的税率征收企业所得税。
3	《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第七十三条第一款第一项	在沿海经济开放区和经济特区、经济技术开发区所在城市的老市区设立的从事下列项目的生产性外资企业，可以减按 15% 的税率征收企业所得税：技术密集、知识密集型的项目；外商投资在 3000 万美元以上，回收投资时间长的项目；能源、交通、港口建设的项目。
4	《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第七十三条第一款第二项	从事港口、码头建设的中外合资经营企业，可以减按 15% 的税率征收企业所得税。
5	《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第七十三条第一款第四项	在上海浦东新区设立的生产性外商投资企业，以及从事机场、港口、铁路、公路、电站等能源、交通建设项目的外商投资企业，可以减按 15% 的税率征收企业所得税。
6	国务院关于上海外高桥、天津港、深圳福田、深圳沙头角、大连、广州、厦门象屿、张家港、海口、青岛、宁波、福州、汕头、珠海、深圳盐田保税区的批复（国函〔1991〕26 号、国函〔1991〕32 号、国函〔1992〕43 号、国函〔1992〕44 号、国函〔1992〕148 号、国函〔1992〕150 号、国函〔1992〕159 号、国函〔1992〕179 号、国函〔1992〕180 号、国函〔1992〕181 号、国函〔1993〕3 号等）	生产性外商投资企业，减按 15% 的税率征收企业所得税。

7	《国务院关于在福建省沿海地区设立台商投资区的批复》（国函〔1989〕35号）	厦门台商投资区内设立的台商投资企业，减按 15% 税率征收企业所得税；福州台商投资区内设立的生产性台商投资企业，减按 15% 税率征收企业所得税，非生产性台资企业，减按 24% 税率征收企业所得税。
8	国务院关于进一步对外开放南宁、重庆、黄石、长江三峡经济开放区、北京等城市的通知（国函〔1992〕62 号、国函〔1992〕93 号、国函〔1993〕19 号、国函〔1994〕92 号、国函〔1995〕16 号）	省会（首府）城市及沿江开放城市从事下列项目的生产性外资企业，减按 15% 的税率征收企业所得税：技术密集、知识密集型的项目；外商投资在 3000 万美元以上，回收投资时间长的项目；能源、交通、港口建设的项目。
9	《国务院关于开发建设苏州工业园区有关问题的批复》（国函〔1994〕9 号）	在苏州工业园区设立的生产性外商投资企业，减按 15% 税率征收企业所得税。
10	《国务院关于扩大外商投资企业从事能源交通基础设施项目税收优惠规定适用范围的通知》（国发〔1999〕13 号）	自 1999 年 1 月 1 日起，将外资税法实施细则第七十三条第一款第（一）项第 3 目关于从事能源、交通基础设施建设的生产性外商投资企业，减按 15% 征收企业所得税的规定扩大到全国。
11	《广东省经济特区条例》（1980 年 8 月 26 日第五届全国人民代表大会常务委员会第十五次会议批准施行）	广东省深圳、珠海、汕头经济特区的企业所得税率为 15%。
12	《对福建省关于建设厦门经济特区的批复》（〔80〕国函字 88 号）	厦门经济特区所得税率按 15% 执行。
13	《国务院关于鼓励投资开发海南岛的规定》（国发〔1988〕26 号）	在海南岛举办的企业（国家银行和保险公司除外），从事生产、经营所得税和其他所得，均按 15% 的税率征收企业所得税。
14	《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》第七条第二款	设在沿海经济开放区和经济特区、经济技术开发区所在城市的老市区的生产性外商投资企业，减按 24% 的税率征收企业所得税。
15	《国务院关于试办国家旅游度假区有关问题的通知》（国发〔1992〕46 号）	国家旅游度假区内的外商投资企业，减按 24% 税率征收企业所得税。
16	国务院关于进一步对外开放黑河、伊宁、凭祥、二连浩特市等边境城市的通知（国函〔1992〕21 号、国函〔1992〕61 号、国函〔1992〕62 号、国函〔1992〕94 号）	沿边开放城市的生产性外商投资企业，减按 24% 税率征收企业所得税。



17	《国务院关于进一步对外开放南宁、昆明市及凭祥等五个边境城镇的通知（国函〔1992〕62号）	允许凭祥、东兴、畹町、瑞丽、河口五市（县、镇）在具备条件的市（县、镇）兴办边境经济合作区，对边境经济合作区内以出口为主的生产性内联企业，减按 24% 的税率征收。
18	国务院关于进一步对外开放南宁、重庆、黄石、长江三峡经济开放区、北京等城市的通知（国函〔1992〕62号、国函〔1992〕93号、国函〔1993〕19号、国函〔1994〕92号、国函〔1995〕16号）	省会（首府）城市及沿江开放城市的生产性外商投资企业，减按 24% 税率征收企业所得税。
19	《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》第八条第一款	对生产性外商投资企业，经营期在十年以上的，从开始获利的年度起，第一年和第二年免征企业所得税，第三年至第五年减半征收企业所得税。
20	《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第七十五条第一款第一项	从事港口码头建设的中外合资经营企业，经营期在 15 年以上的，经企业申请，所在地的省、自治区、直辖市税务机关批准，从开始获利的年度起，第一年至第五年免征企业所得税，第六年至第十年减半征收企业所得税。
21	《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第七十五条第一款第二项	在海南经济特区设立的从事机场、港口、码头、铁路、公路、电站、煤矿、水利等基础设施项目的外商投资企业和从事农业开发经营的外商投资企业，经营期在 15 年以上的，经企业申请，海南省税务机关批准，从开始获利的年度起，第一年至第五年免征企业所得税，第六年至第十年减半征收企业所得税。
22	《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第七十五条第一款第三项	在上海浦东新区设立的从事机场、港口、铁路、公路、电站等能源、交通建设项目的外商投资企业，经营期在 15 年以上的，经企业申请，上海市税务机关批准，从开始获利的年度起，第一年至第五年免征企业所得税，第六年至第十年减半征收企业所得税。
23	《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第七十五条第一款第四项	在经济特区设立的从事服务性行业的外商投资企业，外商投资超过 500 万美元，经营期在十年以上的，经企业申请，经济特区税务机关批准，从开始获利的年度起，第一年免征企业所得税，第二年和第三年减半征收企业所得税。

24	《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第七十五条第一款第六项	在国务院确定的国家高新技术产业开发区设立的被认定为高新技术企业的中外合资经营企业，经营期在十年以上的，经企业申请，当地税务机关批准，从开始获利的年度起，第一年和第二年免征企业所得税。
25	《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第七十五条第一款第六项 《国务院关于〈北京市新技术产业开发试验区暂行条例〉的批复》（国函〔1988〕74号）	设在北京市新技术产业开发试验区的外商投资企业，依照北京市新技术产业开发试验区的税收优惠规定执行。 对试验区的新技术企业自开办之日起，三年内免征所得税。经北京市人民政府指定的部门批准，第四至六年可按 15% 或 10% 的税率，减半征收所得税。
26	《中华人民共和国企业所得税暂行条例》第八条第一款	需要照顾和鼓励的民族自治地方的企业，经省级人民政府批准实行定期减税或免税的，过渡优惠执行期限不超过 5 年。
27	《国务院关于鼓励投资开发海南岛的规定》（国发〔1988〕26号）	在海南岛举办的企业（国家银行和保险公司除外），从事港口、码头、机场、公路、铁路、电站、煤矿、水利等基础设施开发经营的企业和从事农业开发经营的企业，经营期限在十五年以上的，从开始获利的年度起，第一年至第五年免征所得税，第六年至第十年减半征收所得税。
28		在海南岛举办的企业（国家银行和保险公司除外），从事工业、交通运输业等生产性行业的企业经营期限在十年以上的，从开始获利的年度起，第一年和第二年免征所得税，第三年至第五年减半征收所得税。
29		在海南岛举办的企业（国家银行和保险公司除外），从事服务性行业的企业，投资总额超过 500 万美元或者 2000 万人民币，经营期限在十年以上的，从开始获利的年度起，第一年免征所得税，第二年和第三年减半征收所得税。
30	《国务院关于实施〈国家中长期科学和技术发展规划纲要（2006-2020 年）若干配套政策的通知〉》（国发〔2006〕6 号）	国家高新技术产业开发区内新创办的高新技术企业经严格认定后，自获利年度起两年内免征所得税。



**国务院关于经济特区和上海浦东新区
新设立高新技术企业实行过渡性税收优惠的通知**
国发〔2007〕40号

各省、自治区、直辖市人民政府，国务院各部委、各直属机构：

根据《中华人民共和国企业所得税法》第五十七条的有关规定，国务院决定对法律设置的发展对外经济合作和技术交流的特定地区内，以及国务院已规定执行上述地区特殊政策的地区内新设立的国家需要重点扶持的高新技术企业，实行过渡性税收优惠。现就有关问题通知如下：

一、法律设置的发展对外经济合作和技术交流的特定地区，是指深圳、珠海、汕头、厦门和海南经济特区；国务院已规定执行上述地区特殊政策的地区，是指上海浦东新区。

二、对经济特区和上海浦东新区内在 2008 年 1 月 1 日（含）之后完成登记注册的国家需要重点扶持的高新技术企业（以下简称新设高新技术企业），在经济特区和上海浦东新区内取得的所得，自取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，第一年至第二年免征企业所得税，第三年至第五年按照 25% 的法定税率减半征收企业所得税。

国家需要重点扶持的高新技术企业，是指拥有核心自主知识产权，同时符合《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九十三条规定的条件，并按照《高新技术企业认定管理办法》认定的高新技术企业。

三、经济特区和上海浦东新区内新设高新技术企业同时在经济特区和上海浦东新区以外的地区从事生产经营的，应当单独计算其在经济特区和上海浦东新区内取得的所得，并合理分摊企业的期间费用；没有单独计算的，不得享受企业所得税优惠。

四、经济特区和上海浦东新区内新设高新技术企业在按照本通知的规定享受过渡性税收优惠期间，由于复审或抽查不合格而不再具有高新技术企业资格的，从其不再具有高新技术企业资格年度起，停止享受过渡性税收优惠；以后再次被认定为高新技术企业的，不得继续享受或者重新享受过渡性税收优惠。

五、本通知自 2008 年 1 月 1 日起执行。