

独立 客观 公正 优质 廉洁 高效



华兴会计师
HUAXING ACCOUNTANTS

2017年 第10期 | 总第261期



福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙） 编
Fujian Huaxing CPAs (Special General Partnership)

福建坤彩材料科技股份有限公司简介

福建坤彩材料科技股份有限公司（以下简称“公司”或“坤彩科技”）是一家专业从事珠光材料研发、生产、销售于一体的国家火炬重点高新技术企业，一期占地175亩，建筑总面积10万平方米。公司拥有自主研发的全球最先进的全自动、智能化、节能环保新型珠光材料生产流水线，可实现年产能14000吨各种基材的珠光材料。公司始终坚持自主创新，立足于中国，服务于全球，为客户提供优质的产品、全方位的产品解决方案和服务，销售网络遍布全球170多个国家和地区，市场占有率位居亚洲第一，全球第二。

坤彩二期占地面积456亩，建筑面积为30万平方米，成为国家新型珠光材料标准化生产示范基地，产品品种、生产规模列居全球同行业第一。公司采用最新设计的工艺设备实施清洁、环保、节能、安全生产，充分应用智能化、自动化来保障生产及品保体系；拥有完整的质量控制系统、多种项目综合的研发中心、应用测试开发中心、培训中心；具有服务于全球高端客户的综合体系。

坤彩科技于2017年4月14日在上海证券交易所成功挂牌上市，成为A股“珠光材料第一股”。

坤彩科技还是国家重点高新技术企业，公司现拥有国内外专利技术11项，商业保密技术30余项；同时还拥有“国家级自主创新产品”、“国家重点新产品”、“国家产业化示范基地”、“区域重大科技项目”、“福建省名牌产品”、“福建省著名商标”“省级企业技术中心”、“省级工程技术研究中心”、“清洁生产双优秀单位”、“福建省和谐企业”等荣誉称号。

地址：福建省福州市元洪投资开发区

电话：0591-85320888 4001-603826

网址：<http://www.fjkuncai.com/>





华兴所新设专项审计部



专项审计部接受海关委托对企业进行专项审计



华兴所在福州大学举办 2018 年度
校园招聘



首席合伙人林宝明介绍华兴所发展
情况和招聘政策



华兴所召开 2017 年审计质量自查预备会



第一自查小组在检查



华兴所党支部参加中国海峡人才市场
流动党支部书记第三期培训班



华兴所副书记兼组织委员高虹和统战委员张维永
参观“扶贫典型”宁德下党乡爱国主义教育基地



第四自查小组在检查



档案室在整理归档工作底稿



业务七部员工相聚巴厘岛



业务九部员工赴台湾观光

HUAXING
ACCOUNTANTS

华兴会计师

2017年第10期（总第261期）

主 编：林宝明

副主编：刘延东 童益恭

蒋新红 郑丽惠

陈航晖 高 虹

编 委：（以姓氏笔画为序）

王永平 卢淑燕 许正瑞

刘久芳 刘见生 肖 军

张维永 陈 璇 陈碧芸

陈 蓁 林希敏 林桂富

林 辉 林 霞 郑永勤

郑 基 胡旭斌 徐锦腾

郭振宏 黄双兴 曹隆森

赖久立 谢达明

执行编辑：陈 璇 马醒钟 刘芷杉

主办单位：福建华兴会计师事务所

（特殊普通合伙）

地址：福州市湖东路152号

中山大厦B座6-9楼

邮编：350003

电话：0591-87809684

传真：0591-87840354

邮箱：postmaster@fjh×cpa.com

网址：www.fjh×cpa.com

编辑部邮箱：××@fjh×cpa.com

目 录

法规选载

关于全民所有制企业公司制改制企业所得
税处理问题的公告

（国家税务总局公告〔2017〕34号） 03

关于调整完善外贸综合服务企业办理出口货
物退（免）税有关事项的公告

（国家税务总局公告〔2017〕35号） 03

关于修改〈证券发行与承销管理办法〉的决
定（中国证券监督管理委员会令第135号） 06

会计

现金流量表编制中会计估计的运用 06

新三板公司的公允价值如何确认 09

《增值税会计处理规定》在集团化建筑施工
企业中的应用 10

资产负债表中往来款项填列巧妙讲解“四步曲” 13

浅析固定资产后续支出的会计处理 15

限制性股票股价支付会计核算解析 17

6个案例分析非正常损失的进项税额转出 20

税收

“营改增”后销售业务中运费的涉税分析 22

税款追征期的起算点应如何界定 26

房企开发费用扣除的两种计算方法	28
委托关联企业研发到底如何加计扣除	28
委托研发按 80% 加计扣除怎么扣	30
企业转让限售股的涉税处理	31
委托建房：缴纳房产税的“时点”如何确定	32

审计

北京注册会计师协会专家委员会专家提示 〔2017〕第 2 号——房地产企业二级住宅和商业开发的收入确认	33
--	----

咨询信箱

企业缴纳的政府性基金和行政事业性收费 是否可以在企业所得税前扣除	37
-------------------------------------	----

企业文化

金融资产新旧准则变化对比分析	37
南纬 8 度，遇见巴厘蓝 ——记业务七部巴厘岛之旅	39
初见西塘·梦里水乡	40

福建华兴会计师事务所 (特殊普通合伙) 承办

审计 验资 资产评估 改制上市辅导
企业清算 会计顾问 可行性研究
信息咨询 专业培训 电算化服务
税务代理 工程造价咨询
工程预决算审计

福建华兴会计师事务所 (特殊普通合伙)

首席合伙人：87842376
管理合伙人：87852434 87852548
87842343 87828053
87810721
首席助理：87827990
办公室：87858259 87852574
人力资源部：87273791
财务部：87842390
信息技术部：87842345
企业文化部：87809684
质控部：87828063 87809213
业务一部：87841405 87828491
业务三部：87835444 87826433
业务四部：87844049 87826414
业务五部：87852549 87832105
业务六部：87852464 87843102
业务七部：87852564 87859124
业务八部：87853421 87278292
87827014 87851449
业务九部：87271910 87309071
业务十部：87113401 87115045
业务十一部：88503753
传真(7楼)：87840354
传真(9楼)：87842334
北京分所：010-68056242
010-68019914 (传真)
厦门分所：0592-2381108
0592-2381109 (传真)
泉州分所：0595-22211351
0595-22211360 (传真)
漳州分所：0596-2097561
0596-2096187 (传真)
龙岩分所：0597-2220420
0597-2204031 (传真)
莆田分所：0594-2687766
0594-2694788 (传真)
江西分所：0797-8234046
0797-8211670 (传真)

福建华兴资产评估房地产土地估价有限公司：87807195
福建华兴税务师事务所有限公司：87271910
福建华兴财务咨询有限公司：87809684

关于全民所有制企业公司制改制 企业所得税处理问题的公告

国家税务总局公告2017年第34号

为贯彻落实《中共中央 国务院关于深化国有企业改革的指导意见》和《国务院办公厅关于印发中央企业公司制改制工作实施方案的通知》（国办发〔2017〕69号），根据《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）有关规定，现就全民所有制企业公司制改制企业所得税处理问题公告如下：

一、全民所有制企业改制为国有独资公司或者国有全资子公司，属于财税〔2009〕59号文件第四条规定的“企业发生其他法律形式简单改变”的，可依照以下规定进行企业所得税处理：

改制中资产评估增值不计入应纳税所得额；资产的计税基础按其原有计税基础确定；资产增值部分的折旧或者摊销不得在税前扣除。

二、全民所有制企业资产评估增值相关材料应由改制后的企业留存备查。

三、本公告适用于2017年度及以后年度企业所得税汇算清缴。此前发生的全民所有制企业公司制改制，尚未进行企业所得税处理的，可依照本公告执行。

国家税务总局

2017年9月22日

关于调整完善外贸综合服务企业办理出口货物 退（免）税有关事项的公告

国家税务总局公告2017年第35号

为促进外贸综合服务企业规范健康发展，建立与企业发展相适应的出口退（免）税管理模式，根据《商务部海关总署 税务总局 质检总局 外汇局关于促进外贸综合服务企业健康发展有关工作的通知》（商贸函〔2017〕759号）的精神，现将外贸综合服务企业代生产企业办理出口退（免）税事项的有关问题公告如下：

一、外贸综合服务企业（以下简称综服企业）代国内生产企业办理出口退（免）税事项同时符合下列条件的，可由综服企业向综服企业所在地主管税务机关集中代为办理出口退（免）税事项（以下称代办退税）：

（一）符合商务部等部门规定的综服企业定义并向主管税务机关备案。

（二）企业内部已建立较为完善的代办退税内部风险管控制度并已向主管税务机关备案。

二、生产企业出口货物，同时符合以下条件的，可由综服企业代办退税：

（一）出口货物为生产企业的自产货物或视同自产货物。

（二）生产企业为增值税一般纳税人并已按规定办理出口退（免）税备案。

（三）生产企业已与境外单位或个人签订出口合同。

（四）生产企业已与综服企业签订外贸综合服务合同（协议），约定由综服企业提供包括报关报检、物流、代办退税、结算等在内的综合服务，并明确相关法律责任。

（五）生产企业向主管税务机关提供代办退税的开户银行和账号（以下简称代办退税账户）。

三、生产企业应当办理委托代办退税备案。生产企业在已办理出口退（免）税备案后，首次委托综服企业代办退税前，向其所在地主管税务机关报送《代办退税情况备案表》（附件1）并提供代办退税账户，同时将与

综服企业签订的外贸综合服务合同(协议)留存备查。

《代办退税情况备案表》内容发生变化时,生产企业应自发生变化之日起30日内重新报送该表。

生产企业办理撤回委托代办退税备案事项的,应在综服企业主管税务机关按规定向综服企业结清该生产企业的代办退税款后办理。

生产企业办理撤回出口退(免)税备案事项的,应按规定先办理撤回委托代办退税备案事项。

四、综服企业应当办理代办退税备案。综服企业办理出口退(免)税备案后,在为每户生产企业首次代办退税前,向其所在地主管税务机关报送《代办退税情况备案表》,同时将下列资料留存备查:

(一)与生产企业签订的外贸综合服务合同(协议)。

(二)每户委托代办退税生产企业的《代办退税情况备案表》。

(三)综服企业代办退税内部风险管控信息系统建设及应用情况。

《代办退税情况备案表》的内容发生变化时,综服企业应自发生变化之日起30日内重新报送该表。

综服企业首次办理代办退税备案时,应将企业代办退税内部风险管控制度一次性报主管税务机关。

五、综服企业主管税务机关应将综服企业报送的《代办退税情况备案表》内容与相应生产企业的《代办退税情况备案表》内容进行比对,比对相符的,应予以办理代办退税备案;比对不符的,将比对不符情况一次性告知综服企业。

六、生产企业代办退税的出口货物,应先按出口货物离岸价和增值税适用税率计算销项税额并按规定申报缴纳增值税,同时向综服企业开具备注栏内注明“代办退税专用”的增值税专用发票(以下称代办退税专用发票),作为综服企业代办退税的凭证。

出口货物离岸价以人民币以外的货币结算的,其人民币折合率可以选择销售额发生的当天或者当月1日的人民币汇率中间价。

代办退税专用发票上的“金额”栏次须按照换算成人民币金额的出口货物离岸价填写。

七、综服企业向其主管税务机关申报代办退税,应退税额按代办退税专用发票上注明的“金额”和出口货物适用的出口退税率计算。

应退税额=代办退税专用发票上注明的“金额”×出口货物适用的出口退税率

代办退税专用发票不得作为综服企业的增值税扣税凭证。

八、综服企业应参照外贸企业出口退税申报相关规定,向主管税务机关单独申报代办退税,报送《外贸综合服务企业代办退税申报表》(附件2)、代办退税专用发票(抵扣联)和其他申报资料。

九、综服企业应履行代办退税内部风险管控职责,严格审核委托代办退税的生产企业经营情况、生产能力及出口业务的真实性。代办退税内部风险管控职责包括:

(一)制定代办退税内部风险管控制度,包括风险控制流程、规则、管理制度等。

(二)建立代办退税风险管控信息系统,对生产企业的经营情况和生产能力进行分析,对代办退税的出口业务进行事前、事中、事后的风险识别、分析。

(三)对年度内委托代办退税税额超过100万元的生产企业,应实地核查其经营情况和生产能力,核查内容包括货物出口合同或订单、生产设备、经营场所、企业人员、会计账簿、生产能力等,对有关核查情况应有完备记录和留存相关资料。

(四)对年度内委托代办退税税额超过100万元的生产企业,应进行出口货物的贸易真实性核查。核查内容包括出口货物真实性,出口货物与报关单信息一致性,与生产企业生产能力的匹配性,有相应的物流凭证和出口收入凭证等。每户委托代办退税的生产企业核查覆盖率不应低于其代办退税业务的75%,对有关核查情况应有完备记录和留存相关资料。

各省(区、市)国家税务局可根据本省实际情况规定综服企业其他应履行代办退税内部风险管控职责,并对本条第(三)、(四)项规定需实地核查的生产企业代办退税税额和生产企业核查覆盖率进行调整。

十、综服企业应对履行本公告第九条职责的详细记录等信息和每笔代办退税出口业务涉及的合同(协议)、凭证等资料,规范装订、存放、保管并留存备查。

综服企业对代办退税的出口业务,应参照外贸企业自营出口业务有关备案单证的规定进行单证备案。

十一、综服企业主管税务机关应按照综服企业的出口企业管理类别审核办理其代办退税。

十二、综服企业主管税务机关应将核准通过的代办退税款退还至生产企业提供的代办退税账户,并在办结代办退税后,向综服企业反馈退还给每户生产企业的税款明细。

十三、生产企业主管税务机关应参照对供货企业出口退(免)税风险管理有关规定,加强对生产企业的风险管理工作。发现生产企业存在异常情形的,应有针对性的开展评估核查工作。

十四、代办退税的出口业务存在异常情形或者未按规定暂不办理退税情形的,综服企业主管税务机关应按下列规则处理:

(一)未办理退税的,对该出口业务暂缓办理退税。

(二)已办理退税的,按所涉及的退税额,对其已核准通过的应退代办退税税款,等额暂缓办理退税。

(三)排除相应疑点后,按排除疑点的结论,方可继续办理代办退税。

十五、代办退税的出口业务有按规定应予追回退税款情形的,由生产企业主管税务机关向生产企业进行追缴。综服企业主管税务机关应根据生产企业主管税务机关的通知,按照所涉及的退税额对该生产企业已核准通过的应退税款予以暂扣。

十六、代办退税的出口业务有按规定应予追回退税款情形,如果综服企业未能按照本公告第九条规定履行其职责,且生产企业未能按规定将税款补缴入库的,综服企业应当承担连带责任,将生产企业未能补缴入库所涉及的税款进行补缴。

十七、综服企业代办退税存在下列情形的,综服企业主管税务机关应自发现之日起 20 个工作日内,调整其出口企业管理类别:

(一)连续12个月内,经审核发现不予退税的代办退税税额占申报代办退税税额5%以上的,管理类别下调一级。

(二)连续12个月内,经审核发现不予退税的代办退税业务涉及的生产企业户数占申报代办退税生产企业户数3%以上的,管理类别下调一级。

(三)连续12个月内,被认定为骗取出口退税的代办退税税额占申报代办退税税额2%以上的,管理类别调整为四类。

十八、综服企业连续12个月内被认定为骗取出口退税的代办退税税额占申报代办退税税额5%以上的,36个月内不得按照本公告规定从事代办退税业务。

上述36个月,自综服企业收到税务机关书面通知书次月算起,具体日期以出口货物报关单注明的出口日期为准。

十九、代办退税的出口业务,如发生骗取出口退税等涉税违法行为的,生产企业应作为责任主体承担法律责任。综服企业非法提供银行账户、发票、证明或者其他方便,导致发生骗取出口退税的,对其应按照《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第九十三条的规定进行处罚。

综服企业发生参与生产企业骗取出口退税等涉税违法行为的,应依法承担相应法律责任,且36个月内不得按照本公告规定从事代办退税业务。

上述36个月,自综服企业收到税务机关行政处罚决定(或审判机关判决、裁定文书)次月算起,具体日期以出口货物报关单注明的出口日期为准。

二十、综服企业向生产企业代为办理报关、报检、物流、退税、结算等综合服务取得的收入,应按规定申报缴纳增值税。

二十一、本公告未尽事宜,按照现行出口退(免)税和增值税相关规定执行。

各省(区、市)国家税务局可以根据本公告规定,结合本地实际,制定具体操作办法。

二十二、本公告自2017年11月1日起施行。具体时间以出口货物报关单上注明的出口日期为准。《国家税务总局关于外贸综合服务企业出口货物退(免)税有关问题的公告》(国家税务总局公告2014年第13号)同时废止。

2017年11月1日后报关出口的货物,如生产企业在2017年11月1日前已向综服企业开具增值税专用发票(除代办退税专用发票外)的,仍按照国家税务总局公告2014年第13号的规定办理出口退税。

附件:1.代办退税情况备案表(略)

2.外贸综合服务企业代办退税申报表(略)

国家税务总局

2017年9月13日

关于修改《证券发行与承销管理办法》的决定

中国证券监督管理委员会令

第135号

《关于修改〈证券发行与承销管理办法〉的决定》已经2017年8月28日中国证券监督管理委员会2017年第5次主席办公会议审议通过，现予公布，自公布之日起施行。

中国证券监督管理委员会主席：刘士余

2017年9月8日

关于修改《证券发行与承销管理办法》的决定

一、第九条第二款、第三款修改为：“首次公开发行股票采用询价方式的，公开发行股票后总股本4亿股（含）以下的，网下初始发行比例不低于本次公开发行股票数量的60%；发行后总股本超过4亿股的，网下初始发行比例不低于本次公开发行股票数量的70%。其中，应当安排不低于本次网下发行股票数量的40%优先向通过公开募集方式设立的证券投资基金（以下简称公募基金）、全国社会保障基金（以下简称社保基金）和基本养老保险基金（以下简称养老金）配售，安排一定比例的股票向根据《企业年金基金管理办法》设立的企业年金基金和符合《保险资金运用管理暂行办法》等相关规定的保险资金（以下简称保险资金）配售。公募基金、社保基金、养老金、企业年金基金和保险资金有效申购不足安排数量的，发行人和主承销商可以向其他符合条件的网下投资者配售剩余部分。”

“对网下投资者进行分类配售的，同类投资者获得配售的比例应当相同。公募基金、社保基金、养老金、企业年金基金和保险资金的配售比例应当不低于其他投资者。”

二、删除第十条第四款。

三、第十三条第一款、第二款修改为：“网下和网上投资者申购新股、可转换公司债券、可交换公司债券获得配售后，应当按时足额缴付认购资金。网上投资者连续12个月内累计出现3次中签后未足额缴款的情形时，6个月内不得参与新股、可转换公司债券、可交换公司债券申购。”

“网下和网上投资者缴款认购的新股或可转换公司债券数量合计不足本次公开发行股票数量的70%时，可以中止发行。”

增加一款，作为第三款：“除本办法规定的中止发行情形外，发行人和主承销商还可以约定中止发行的其他具体情形并事先披露。中止发行后，在核准文件有效期内，经向中国证监会备案，可重新启动发行。”

四、第十九条增加一款，作为第三款：“网上投资者在申购可转换公司债券时无需缴付申购资金。”

本决定自公布之日起施行。

《证券发行与承销管理办法》根据本决定作相应的修改并对条文顺序作相应调整，重新公布。（略）

现金流量表编制中会计估计的运用

沃巍勇

由于企业处于复杂多变的经济环境和市场条件中，现金流发生时难以明确其属于经营活动还是筹资活动，因此需要财务人员遵循公平、公正的市场规则，权衡各方的利益后并根据经验利用最新信息作出

合理的职业判断。本文以案例形式对不同情况下编制现金流量表时如何运用会计估计进行分析。

一、房地产企业

房地产企业的产品分为以出租形式获利的投资性房

产和以出售形式获利的传统房产两种。出租的投资性房产虽然短期内无法收回大量的建设成本,但随着房产的升值获得资本增值;出售的传统房产可以在房地产建成后快速收回资金以减轻资金压力。因此,对租用销售比进行合理设计,既可以享受房价上涨带来的资本增值,又可以争取持续性建设房产以实现企业资金的良性循环,最终保证企业持续健康经营。与生产企业相比,房地产企业项目周期长,期间发生不可预测的情况概率非常高,投入的资金最大且其投资结果具有较大的不确定性。因此,在编制房地产企业的现金流量表时,应充分运用最新可利用的信息作为基础,辨别区分现金及现金等价物投入的性质,从而确保更高的现金流分类的精确度。

以房地产企业A公司为例,对其项目建设支付的现金进行分配时应遵循以下原则:用于出售的房产支付的现金作为“购买商品、接受劳务支付的现金”;用于出租或自用部分房产支付的现金作为“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”。随着时间的推移和环境的变化,租售意图可能会发生变化,因此,财务人员编制现金流量表时应以最新可利用的信息或数据为基础进行会计估计判断现金流性质。

A公司在苏州取得一宗土地,其项目规划具体情况为:建设一期交易市场商业楼用于招商出租;建设二期用于公司总部自用办公、创意产业基地出租、品牌风尚街区销售;建设三期配套公寓用于出售。根据规划在取得土地时,公司将包括土地挂牌服务费、土地出让金、契税、土地测绘费等在内的土地支出按各期占用面积分配。其中:一期分配到的土地支出作为“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”;二期分配到的土地支出按可行性研究报告中的“出租建筑面积+自用建筑面积”/出售建筑面积比(以下简称租用销售比)在“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”和“购买商品、接受劳务支付的现金”中分配;三期分配到的土地支出作为“购买商品、接受劳务支付的现金”。

因一期和三期的规划用途单一,故可独立归属于一期交易市场商业楼项目的后续支出均作为“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”;可独立归

属于三期配套公寓的后续支出均作为“购买商品、接受劳务支付的现金”。二期项目既有自用办公室,又有出租的创意产业基地和出售的品牌风尚街区。随着项目的开展,其前期工程费(设计费、勘测费、测绘费等)和土建及附属工程陆续发生,在建设期内可按可行性研究报告(或公司公告)列示的租用销售比分配当期支付的现金流。随着项目建设的推进,市场行情更加明朗,管理层根据市场情况对预计的租用销售比进行了调整,随之再根据最新的租用销售比对该会计年度的现金流分类进行调整,实际操作时可获取公司相关部门书面确认后的租用销售比信息,并通过抽取出租赁合同和出售合同或实地查访核实此比例,用以分配当期支付的现金流。对于已完工项目,按租用销售比分配本期支付的现金流,后期若发生租转售的情况,应将当年的后续支出作为购买商品、接受劳务支付的现金,不进行追溯调整。

各期项目建设未完成时,所有的土地成本和前期工程费及附属工程费在开发成本中核算,财务人员按间接法编制现金流量表时,“存货——开发成本”的增加默认属于购买商品支付的现金,根据租用销售比情况分配得到的购建长期资产支付的现金应通过以下现金流补充充分录进行调整:

借:购买商品、接受劳务支付的现金

存货的减少

贷:购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金

项目完工结转时,土地按自用/出租/出售比分别结转至无形资产/投资性房地产——土地/开发产品,房屋按自用/出租/出售比分别结转至固定资产/投资性房地产——房屋/开发产品。财务人员按间接法编制现金流量表时,随着无形资产、投资性房和固定资产的增加,默认购建长期资产支付的现金增加,对上一会计期间的支出在本期完工结转的应通过以下现金流补充充分录进行调整,本期新增的支出无需调整:

借:购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金

贷:购买商品、接受劳务支付的现金

存货的减少

上一会计期间已完工结转,本期后续发生项目成本的结转一般按以下规则:能区分后续成本用于哪个科目(开发产品、固定资产、投资性房地产等)的,直接结转到相应科目;若不能区分的,按自用/出租/出售比进行结转;对金额较小的后续项目成本,可转到单个科目。相应的现金流量无需调整。

此外,A公司的电梯、空调等设备亦在开发成本中核算,但无论市场是否出租、出售或自用均由A公司管理维护,保留了风险和报酬,故最终作为公司的固定资产核算,其对应的支出均属于“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”。租售意图变更时,亦应通过现金流补充充分录进行调整。如由售转为租,存货——开发产品调整为投资性房地产:

借:购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金

贷:购买商品、接受劳务支付的现金

存货的减少

同理,财务人员对期末应付账款和预付账款也应按照租用销售比划分为应付/预付长期资产款或应付/预付商品款,在用间接法编制现金流量表时,把应付/预付长期资产款从默认的“购买商品、接受劳务支付的现金”调整为“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”。

二、传统制造业企业

B公司从事机器设备制造,其采购的原材料若用于制造机器设备后对外出售,则采购支出作为“购买商品、接受劳务支付的现金”;若用于制造机器设备后自用,则采购支出作为“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”。财务人员编制现金流量表时可将形成固定资产的归为购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金,将形成库存商品的归为购买商品、接受劳务支付的现金,留存在原材料的需根据采购计划对现金流进行分类,无采购计划的可参考新增自制固定资产和新增自制库存商品的比例对现金流类别进行划分,也可参考投资计划、销售计划、签订的合同和订单等判断现金流的性质。不管以何种可利用信息作

为基础,在现金流量表处理中的思路和原则要保持一贯性。其中,用间接法编制现金流量表时,留存的原材料被判断为自制自用固定资产增加的部分,应通过以下现金流补充充分录进行调整:

借:购买商品、接受劳务支付的现金

存货的减少

贷:购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金

若B公司把制造的机器设备销售给母公司C,母公司计入固定资产用来生产产品,那么B公司采购原材料的支出在B公司的单体报表中仍判定为购买商品、接受劳务支付的现金,而在合并报表时应重分类为购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金,会计处理为:

借:购买商品、接受劳务支付的现金

存货的减少

贷:购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金

三、其他情况

情况一:D公司将应收账款转让给银行用以筹集资金,致使应收账款的账面余额减少,财务人员在间接法编制现金流量表时,自动过入销售商品、提供劳务收到的现金。此应收账款转让协议约定,银行若无法收回账款,对D公司享有追索权,其实质即D公司以应收账款向银行抵押借款。为向报表使用者提供更加有用的会计信息,财务人员可根据不同情况对应收账款转让业务的现金流量性质进行分类,即对报表日已转让未收回的应收账款,将现金流量从销售商品、提供劳务收到的现金重分类至收到其他与筹资活动有关的现金,将收回的应收账款作为销售商品、提供劳务收到的现金。

情况二:E公司和F公司系关联公司,有频繁的业务往来和资金拆借。两家公司在发生现金往来时,往往无法明确是经营活动还是其他经营活动。此时,财务人员可根据信用期进行判断,若存在已到期的货款,现金支付则优先归类为经营活动;若无到期的货款,现金支付优先归类为其他经营活动。

新三板公司的公允价值如何确认

大信会计事务所

案例情况:

A公司是一家证券公司,持有若干家新三板公司的股份。其中以协议方式取得,预备近期内做市的新三板公司股票,A公司将其列报为“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”。

问题:

1.A公司持有的新三板公司股份如何在财务报表上列报?

2.计入交易性金融资产的三板股票如何计量公允价值?

3.估值采用的输入值发生了变更是否属于会计估计的变更?

案例解析:

1.新三板股票交易按照交易方式一般分为两类,协议方式和做市商方式。前者方式购买的股份计入“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”核算,后者方式购买的股份计入“可供出售金融资产”按照成本后续计量,这在证券公司中较为常见。根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》,取得金融资产主要目的是为了近期出售的,比如以赚取差价为目的从二级市场购入的股票等,可划分为交易性金融资产。A证券公司虽然以协议方式取得新三板股票,但是以交易为目的并预备近期内做市,与长期持有的其他新三板股票目的不同,计入“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”并不违反相关规定。但是持有目的并非做市和交易的,建议仍在“可供出售金融资产”列报。但一旦划分为“可供出售金融资产”列报的,根据相关准则规定,不得重分类为“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”。

2.根据《企业会计准则第39号——公允价值计量》,按照交易的活跃程度可分为有序交易和无序交易。有序交易,是指在计量日前一段时期内相关资产或负债具有惯常市场活动的交易。以下两种情况,通常需要判断新三板股票是否为有序交易:

(1)在当前市场情况下,市场在计量日之前一段时间内不存在相关资产或负债的惯常市场交易活动。比如做市交易不活跃的情况。

(2)在计量日之前,相关资产或负债存在惯常的市

场交易,但资产出售方或负债转移方仅与单一的市场参与者进行交易。比如协议转让方式。

2.1判断为有序交易情况下的一般性处理

根据《企业会计准则第39号——公允价值计量》指南,“企业使用估值技术时,应当优先使用可观察输入值,仅当相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行时才使用不可观察输入值。企业通常可以从交易所市场、做市商市场、经纪人市场、直接交易市场获得可观察输入值。在交易所市场上,企业可直接获得相关资产或负债的收盘价。在做市商市场上,做市商随时准备用自有资金买入或者卖出做市项目,以此提供流动性并形成市场,所以出价和要价比收盘价更容易获得。”

但是实务中,采用做市商出价作为新三板股票期末公允价值的比较少见,采用收盘价的比较多见。

2.2判断为非有序交易情况下的一般性处理

公允价值准则指南规定,“在非有序交易情况下,企业确定相关资产或负债的交易价格或报价不能完全代表计量日该资产或负债的公允价值,却又以该交易价格或报价为基础计量其公允价值的,则应当对该交易价格或报价进行调整。”

新三板股票价格被操纵的可能性高于A股市场,比如对倒交易等,通常表现为新三板股票收盘价较前一个交易日或一段时间均价存在明显误差。因此,有些公司以近期一段时间内的均价作为公允价值、有的以股票换手率作为估值的基础、有的采用交易量与交易价格作为加权平均的参数。对协议方式交易的新三板股票采取成本价作为公允价值的调整,也是一种解决方案。如果成本价格能够更好的反映协议交易的新三板股票价格,则不违反准则相关规定。

3.根据《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》,金融资产公允价值的确定属于会计估计。根据《企业会计准则第39号——公允价值计量》,如果其输入值的层次发生了变化,则应当在会计政策部分披露。如果企业使用重要的不可观察输入值对第二层次进行调整,且该调整对公允价值计量整体而言是重大的,公允价值计量结果应当划分为第三层次。实务中,建议将调整的影响与公允价值计量整体进行比较,作为判断的依据。

《增值税会计处理规定》 在集团化建筑施工企业中的应用

蔡 彬

集团化建筑施工企业通常按照项目设置单独账套,进行施工过程中各项经济活动的核算。总部机构采取账套或报表合并的方式汇总管辖各项目数据,进而反映法人机构总体的财务和经营状况。在现有的会计核算模式下,各项目在账套中核算增值税业务,反映项目的纳税义务和税额抵减,最终反映项目各期应纳税额。如果把单个项目看成虚拟的纳税主体,可以清晰地反映出施工项目税务管理情况。在这种情况下,法人机构的增值税汇总需要在各项目增值税业务核算的基础上通过必要的往来划转和辅助台账调整得出法人机构的增值税业务信息。此外,针对建筑行业纳税义务时间和按照建造合同确认收入的时间常常存在差异的情况,可设置过渡性科目以完整体现债权。

一、科目设置

在科目设置方面,《增值税会计处理规定》(财会[2016]22号,以下简称22号文)对增值税核算科目的一级至三级科目做出了规定,可设置四级、五级明细科目。例如对应交税费——应交增值税(进项税额)按照纳税申报表中进项税额结构明细表设置四、五级明细科目(如表1所示)。

表1 增值税进项税额四、五级科目设置

四级科目	五级科目
17%税率	固定资产/有形动产租赁/其他
13%税率	
11%税率	运输服务/基础电信服务/建筑安装服务/不动产租赁服务/受让土地使用权/其他
6%税率	增值电信服务/金融保险服务/生活服务/取得无形资产/其他
5%征收率	不动产租赁服务/其他
3%征收率	货物及修理修配劳务/运输服务/电信服务/建筑安装服务/金融保险服务/有形动产租赁服务/生活服务/取得无形资产/其他
减按1.5%征收率的进项	
其他	购建不动产并一次性抵扣/通行费/其他

应交税费——应交增值税(销项税额)可按纳税申报表中销售情况明细表一般计税方法17%、13%、11%、6%的税率设置四级科目;应交税费——应交增值税(进

项税额转出)可按纳税申报表中进项税额明细转出明细设置四级科目。

应交税费——简易计税可按照纳税申报表中销售情况明细表简易计税方法6%、5%、3%的征收率及其他设置四级明细科目,为明晰体现简易计税方法项目的税金计算过程,可设置计提、预交、抵扣、交纳四个五级科目。以3%征收率的建筑安装服务为例:计提反映增值税纳税义务发生时,按照取得的全部价款和价外费用/(1+3%)×3%计提的应纳增值税额;抵扣反映取得的可扣除分包款增值税发票上注明的增值税额;预交反映在建筑服务发生地按照3%的征收率预缴的税款;交纳可反映特殊情况下在机构所在地补交的税金。

为反映与分包队伍结算时应计提的抵扣税额和实际收到分包队伍增值税发票的业务流程,可设置其他应收款——待确认增值税科目(按一般计税和简易计税设置三级科目,设置往来单位辅助核算)。在与分包队伍结算时借记本科目,在取得增值税发票时将本科目金额结转至应交税费科目,确认已获得可扣税的合法凭证。

为反映按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点不同于按照国家统一的会计制度确认收入或利得的情形应预提增值税和按照增值税纳税义务发生时实际计提增值税的业务流程,可设置应收账款——待转销项税额科目,并按一般计税和简易计税设置三级科目。在增值税纳税义务发生时计入应交税费科目,在实际收到业主监理确权单时,结转本科目。

此外,法人机构需要将各一般计税项目进项税额、销项税额、预交税金汇总计算机构应纳增值税额,可在应交税费——应交增值税下设置结转进项税额、结转销项税额将各项目进、销项税额通过内部往来结转至总部机关账面,各项目可通过应交税费——预交增值税贷方结转至总部机关账面。总部机关账面可反映纳税主体的各项增值税构成,便于总部机关准确核算税金和应对税务机关、审计等外部检查。

二、施工企业(项目)的会计核算

1. 一般计税法项目增值税业务会计处理

(1)购进原材料、临时设施,设备租赁,接受运输

服务和其他可抵扣服务,取得合法可抵扣凭证并认证后,确认进项税额,会计分录如下:

借:原材料/临时设施/在建工程/工程施工/管理费用等

应交税费——应交增值税(进项税额)

贷:应付账款/银行存款等

(2)与分包队伍正式结算,获得增值税扣税凭证并认证后,确认进项税额,会计分录如下:

借:工程施工——合同成本(分包支出)

应交税费——应交增值税(进项税额)

贷:应付账款/银行存款等

与分包队伍正式结算,未取得增值税扣税凭证,会计分录如下:

借:工程施工——合同成本(分包支出)

其他应收款——待确认增值税(一般计税)

(往来单位)

贷:应付账款/银行存款等

取得增值税扣税凭证并认证后,会计分录如下:

借:应交税费——应交增值税(进项税额)

贷:其他应收款——待确认增值税(一般计税)

(往来单位)

(3)预付分包队伍工程款,取得增值税扣税凭证并认证后,会计分录如下:

借:预付账款

贷:银行存款等

借:应交税费——应交增值税(进项税额)

贷:其他应收款——待确认增值税(一般计税)

(往来单位)

与分包队伍结算时,会计分录如下:

借:工程施工——合同成本(分包支出)

其他应收款——待确认增值税(一般计税)

(往来单位)

贷:应付账款/银行存款等

(4)购进不动产或不动产在建工程取得增值税扣税凭证并认证后,按规定进项税额分年抵扣,会计分录如下:

借:固定资产/在建工程

应交税费——应交增值税(进项税额)(认证金额 $\times 60\%$)

应交税费——待抵扣进项税额(认证金额 $\times 40\%$)

贷:应付账款/银行存款等

允许抵扣时,会计分录如下:

借:应交税费——应交增值税(进项税额)(认证金额 $\times 40\%$)

贷:应交税费——待抵扣进项税额(认证金额 $\times 40\%$)

(5)按照会计制度确认收入或利得的时点早于按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点的情况下,收到业主监理批准的计量单时确认销项税额,会计分录如下:

借:应收账款

贷:工程结算(结算金额/1.11)

应交税费——待转销项税额(一般计税)

(结算金额/1.11 $\times 11\%$)

按合同约定时间和收款金额向业主开具增值税发票时,会计分录如下:

借:应交税费——待转销项税额(一般计税)

(应收款金额/1.11 $\times 11\%$)

贷:应交税费——应交增值税(销项税额)

(应收款金额/1.11 $\times 11\%$)

(6)按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点早于按照国家统一的会计制度确认收入或利得的时点的情况下,先向业主开具发票时确认销项税额,会计分录如下:

借:应收账款——待转销项税额(一般计税)

(开票金额/1.11 $\times 11\%$)

贷:应交税费——应交增值税(销项税额)

(开票金额/1.11 $\times 11\%$)

收到计量单时结转销项税额,会计分录如下:

借:应收账款

贷:工程结算(结算金额/1.11)

应收账款——待转销项税额(一般计税)

(结算金额/1.11 $\times 11\%$)

(7)按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点早于按照国家统一的会计制度确认收入或利得的时点的情况下,先向业主收取预收款时确认销项税额,会计分录如下:

借:银行存款

贷:预收账款

借:应收账款——待转销项税额(一般计税)

(预收账款/1.11 $\times 11\%$)

贷:应交税费——应交增值税(销项税额)

(预收账款/1.11 $\times 11\%$)

收到计量单时结转销项税额,会计分录如下:

借: 预收账款等

贷: 工程结算(结算金额/1.11)

应收账款——待转销项税额(一般计税)
(结算金额/1.11×11%)

(8)月末,建造合同收入确认之后,若累计收入大于工程结算,则按照累计收入减去工程结算的差额按照11%计提增值税,会计分录如下:

借: 应收账款——待转销项税额(一般计税)
[(累计收入-工程结算)×11%]

贷: 应交税费——待转销项税额(一般计税)
[(累计收入-工程结算)×11%]

若累计收入小于工程结算,由于前期业主结算时项目已计提了销项税额,因此,收入确认之后无需补提或冲提,无需做税务方面的账务处理。

下月月初,将上月补提的税金原路冲回,会计分录如下:

借: 应收账款——待转销项税额(一般计税)
红字[(累计收入-工程结算)×11%]

贷: 应交税费——待转销项税额(一般计税1)
红字[(累计收入-工程结算)×11%]

2. 简易计税法项目增值税业务会计处理

取得相关的成本费用发票时,由于简易计税法项目不能抵扣进项税,原则上不应收取增值税专用发票,如果收到增值税专用发票,应当在有效期内认证,并于认证当月做进项税额转出,会计分录如下:

借: 原材料/临时设施/在建工程/工程施工/管理费用等

应交税费——应交增值税(进项税额)

贷: 应付账款/银行存款等

借: 原材料/临时设施/在建工程/工程施工/管理费用等

贷: 应交税费——应交增值税(进项税额转出)

与分包队伍结算的增值税会计处理与一般计税法项目相同,只是计算时将税率11%改为征收率3%,应交税费——应交增值税(进项税额)科目改为应交税费——简易计税(抵扣)科目,其他应收款——待确认增值税(一般计税)(往来单位)三级明细科目改为简易计税。

与业主结算的增值税会计处理与一般计税法项目相同,只是计算时将税率11%改为征收率3%,应交税费——应交增值税(销项税额)科目改为应交税费——简易计税(计提)科目,应收账款——待转销项税额(一

般计税)三级明细科目改为简易计税。

三、施工企业(项目)与总部机关的划转

在实务管理方面,区别一般计税法和简易计税法项目进行增值税会计处理,达到与纳税申报数据相符的要求。

1. 一般计税法项目的增值税结转至总部机关的会计处理

(1)项目进项税额结转至总部机关的会计分录如下:

借: 内部往来

贷: 应交税费——应交增值税(结转进项税额)

总部机关将转来的进项税额记入机关进项税,会计分录如下:

借: 应交税费——应交增值税(进项税额)

贷: 内部往来

(2)销项税额结转至总部机关的会计分录如下:

借: 应交税费——应交增值税(结转销项税额)

贷: 内部往来

总部机关将转来的销项税记入机关销项税,会计分录如下:

借: 内部往来

贷: 应交税费——应交增值税(销项税额)

(3)预交增值税结转至总部机关的会计分录如下:

借: 内部往来

贷: 应交税费——预交增值税

总部机关将转来的预交增值税记入借方。

2. 简易计税法项目的增值税结转至总部机关的会计处理

简易计税法项目由于增值税在项目所在地已缴足,总部机关对简易计税项目税金只申报不缴纳,可不对税金结转,只需要复核项目交税和纳税申报是否一致。

3. 总部机关月末对税金的核算的会计处理

(1)将月末预交增值税余额转入未交增值税,会计分录如下:

借: 应交税费——未交增值税

贷: 应交税费——预交增值税

(2)按当月销项税额与进项税额、已交税金的差额,计算应转出的未交、多交增值税,会计分录如下:

借: 应交税费——应交增值税(转出多、未交增值税)

贷: 应交税费——未交增值税

资产负债表中往来款项填列巧妙讲解“四步曲”

孔亚平

引言

往来款项是指企业在生产经营过程中发生的各种应收、应付款项及预收、预付款项，主要涉及“应收账款”、“预收账款”、“应付账款”和“预付账款”等四个往来会计科目。往来款项在资产负债表中的填列是会计工作的难点，本文通过运用会计中功能强大的T型账户，对往来科目的核算内容进行详细分析，并在此基础上，将往来款项在资产负债表中填列的计算原理总结归纳为方便记忆的口诀“四步曲”，轻松解决会计难点问题，以期会计初学者和实务工作者提供一定的帮助。

一、往来科目的T型账户结构分析

（一）“应收账款”账户

“应收账款”的科目性质属于资产类，核算企业因销售商品、提供劳务等经营活动应向购货方或接受劳务方收取的款项。“应收账款”可按债务人进行明细核算，借方登记企业应收的金额，贷方登记企业收回的应收款项。预收货款情况不多的，企业可不设置“预收账款”科目，将预收货款直接计入“应收账款”科目贷方。所以，科目期末借方余额反映企业尚未收回的款项，贷方余额反映企业预收的款项。“应收账款”的T型账户设置如下：

应收账款	
借	贷
企业销售实现时应收金额	企业收回的应收款项 企业预收的货款
企业尚未收回的款项 (应收性质)	企业预收的款项 (预收性质)

（二）“预收账款”账户

“预收账款”的科目性质属于负债类，核算企业按照合同规定，向购货方或接受劳务方预先收取的款项。本科目可按购货单位进行明细核算，借方登记销售实现时的收入，贷方登记向购货单位预收的款项。本科目期末借方余额，反映企业预收的款项；期末如为贷方余

额，反映企业尚未转销的款项。“预收账款”的T型账户设置如下：

预收账款	
借	贷
企业销售实现时应收金额 应收的补付款项	企业预收的款项 退回多收的款项
企业尚未转销的款项 (应收性质)	企业预收的款项 (预收性质)

（三）“应付账款”账户

“应付账款”的科目性质属于负债类，核算企业因购买材料、商品和接受劳务等经营活动应向销货方或劳务提供方支付的款项。本科目可按债权人进行明细核算，借方登记企业偿付的账款，贷方登记企业购入货物或劳务应支付的货款。预付款项情况不多的，可以不设置“预付账款”科目，将预付的款项直接计入“应付账款”科目的借方。因此，本科目期末贷方余额反映企业尚未支付的应付账款余额，期末如为借方余额，反映企业预付的款项。“应付账款”的T型账户设置如下：

应付账款	
借	贷
企业偿付的账款 企业预付的货款	企业购入货物或劳务 应支付的货款
企业预付的款项 (预付性质)	企业尚未支付的款项 (应付性质)

（四）“预付账款”账户

“预付账款”的科目性质属于资产类，核算企业按照合同规定预先付给销货方或劳务提供方的款项。本科目可按供货单位进行明细核算，借方登记企业因购货而预付的款项、补付的款项，贷方登记收到购入货物或劳务时应支付的金额、收到退回多付的款项。本科目期末借方余额，反映企业预付的款项；期末如为贷方余额，反映企业尚未补付的款项。“预付账款”的T型账户设置如下：

预付账款	
借	贷
按合同规定预付的款项 补付的款项	收到购入货物或劳务时 应支付的金额 收到退回多付的款项
企业预付的款项 (预付性质)	企业尚未支付的款项 (应付性质)

通过对各往来科目T型账户结构的分析可知,“应收账款”和“预收账款”的借方余额性质相同,都属于应收性质,贷方余额性质相同,都属于预收性质;“应付账款”和“预付账款”的借方余额性质相同,都属于预付性质,贷方余额性质相同,都属于应付性质。

二、往来款项在资产负债表中的填列

(一)资产负债表中往来款项填列的项目名称

往来款项在资产负债表中填列项目名称与其对应的会计科目名称并不完全相同,这种细微的差别容易被会计初学者和实务工作者忽视,具体内容如下表所示:

会计科目名称	资产负债表填列 项目名称	会计科目名称与报表填列 项目名称是否相同
应收账款	应收账款	相同
应付账款	应付账款	相同
预收账款	预收款项	不同
预付账款	预付款项	不同

(二)资产负债表中往来款项填列金额的计算公式

“应收账款”、“预付款项”、“应付账款”和“预收款项”在资产负债表“期末余额”栏内的数字是根据总账所属各明细账科目的余额计算填列的。其计算公式如下:

1. “应收账款”项目金额=“应收账款”科目所属明细科目期末借方余额+“预收账款”科目所属明细科目期末借方余额-“应收账款”计提的坏账准备期末余额

2. “预付款项”项目金额:“预付账款”所属明细科目的期末借方余额+“应付账款”科目所属明细科目的期末借方余额-“预付账款”计提的坏账准备期末余额

3. “应付账款”项目金额=“应付账款”所属明细科目期末贷方余额+“预付账款”科目所属明细科目的期末贷方余额

4. “预收款项”项目金额=“预收账款”所属明细科目期末贷方余额+“应收账款”科目所属明细科目的期末贷方余额

(三)资产负债表中往来款项填列金额的计算口诀

资产负债表中往来款项填列容易出错的原因主要有以下几个方面:不知道要根据总账所属明细科目的期末余额计算;不清楚应将哪两个总账账户所属明细科目的期末余额相加;金额相加时弄错明细科目余额方向;忘记减去备抵项。

根据公式对资产负债表往来项目金额进行计算的方法,并不是很容易被广泛接受并轻松掌握。本文根据上述对往来科目T型账户结构的分析,结合项目金额的计算原理,将复杂问题简单化,归纳总结出方便记忆的口诀“四步曲”,具体内容为:

项目算金额,判定收或付;两收在一起,两付在一起;
性质定方向,方向定明细;明细余额加,勿忘备抵项。

上述口诀的含义是:“项目算金额,判定收或付”:计算资产负债表中“应收账款”、“预收款项”、“应付账款”和“预付款项”项目的金额,首先需要判定项目名称中带“收”字还是“付”字(即判定是收款项目还是付款项目)。

“两收在一起,两付在一起”:如果带“收”字(即属于收款项目),就根据“应收账款”和“预收账款”两个带“收”字的会计科目计算,如果带“付”字(即属于付款项目),要根据“应付账款”和“预付账款”两个带“付”字的会计科目计算。即“应收账款”、“预收款项”项目的金额根据“应收账款”和“预收账款”科目的金额计算,“应付账款”和“预付款项”根据“应付账款”和“预付账款”科目的金额计算。

“性质定方向,方向定明细”:然后判定要计算项目的性质,这里的“性质”是指所列报项目属于资产类还是负债类,如果是资产类科目余额“方向”就是借方,如果是负债类科目余额“方向”就是贷方。之后根据判断的“方向”确定所属明细科目是期末借方余额相加还是贷方余额相加。

“明细余额加,勿忘备抵项”:如果“方向”是借方,就将所属明细科目的期末借方余额相加,如果是贷方,就将所属明细科目的贷方余额相加。最后要注意,性质属于资产类的项目若计提的有坏账准备,要从计算的金额中减去计提的坏账准备后得出的才是正确的数据。

三、口诀应用例解

甲企业期末总账所属各明细科目余额如下表所示

(单位: 元):

总账科目	期末余额		明细科目	借方 余额	贷方 余额
	借方	贷方			
应收账款	20 000		应收账款——A公司	28 000	
			应收账款——B公司		8 000
预付账款	4 000		预付账款——C公司	5 000	
			预付账款——D公司		1 000
应付账款		50 000	应付账款——E公司		60 000
			应付账款——F公司	10 000	
预收账款		5 000	预收账款——G公司		7 000
			预收账款——H公司	2 000	
坏账准备		1 200	坏账准备——应收账款		1 000
			坏账准备——预付账款		200

本文以资产负债表中“应收账款”项目金额的计算为例说明上述口诀的运用:

第一步, 目算金额, 判定收或付: “应收账款”项目名称中带有“收”字(即属于收款项目)。

第二步, 两“收”在一起, 两“付”在一起: 据前面判定, “应收账款”项目中带有“收”字, 所以其金额应该根据“应收账款”和“预收账款”两个带“收”字的会计科目进行计算。

第三步, 性质定方向, 方向定明细: 判定“应收账款”项目的性质属于资产类, 科目余额方向为借方, 所以应将“应收账款”和“预收账款”所属明细科目的期

末借方余额相加。

第四步, 明细余额加, 勿忘备抵项: 将“应收账款”和“预收账款”所属明细科目期末借方余额相加(28 000+2 000=30 000元)后, 减去“应收账款”计提的坏账准备期末余额, 最后得出“应收账款”项目在资产负债表中的列报金额(30 000-1 000=29 000元)。

同理, 根据口诀按照上述计算步骤可得出其他项目的列报金额为:

“预付款项”项目=5 000+10 000-200=14 800(元);

“应付账款”项目=60 000+1 000=61 000(元);

“预收款项”项目=7 000+8 000=15 000(元)。

结 语

对往来款项这部分内容的理解和掌握, 不能仅靠“死记硬背”, 而应该首先吃透每个会计科目所核算的具体经济业务内容, 对易混淆科目进行比较和归纳总结。往来科目在资产负债表中填列项目金额的计算, 本文认为首先通过运用T型账户对各往来科目的核算内容及科目性质进行详细了解, 再结合口诀进行记忆掌握的方法比较容易被接受, 可以达到事半功倍的效果。

浅析固定资产后续支出的会计处理

张瑞英

企业营建或购买固定资产投入使用后并不是一劳永逸的。为保证固定资产的正常运营、提高固定资产利用效率, 需要经常对固定资产进行维护和改良。企业对固定资产进行维修、改建和扩建等都属于固定资产的后续支出, 必须严格按照企业会计准则进行相关会计处理。

企业会计准则明确规定, 同时满足以下两个条件方可确认为固定资产: 一是与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业; 二是该固定资产的成本能够可靠地计量。对固定资产后续支出也有明确规定: 凡是后续支出符合固定资产确认条件的, 计入固定资产成本, 即资本化; 否则, 计入发生当期损益, 即费用化。对此, 笔者根据企业会计准则的有关规定, 对固定资产后续支出的会计处理做简要阐释。

(一) 后续支出资本化

一般情况下, 更新改造固定资产、大范围的维修工程等支出, 金额较大, 且延长了固定资产的使用寿命, 符合固定资产确认的两个条件, 应将其资本化, 计入固定资产成本。

固定资产后续支出符合资本化条件时, 其账务处理大致分为三个步骤: 一是对该固定资产停止计提折旧和减值准备, 并转销已计提的累计折旧和减值准备, 即将固定资产原值减去累计折旧和减值准备后的账面价值转出, 计入“在建工程”借方。二是在工程维修或改扩建过程中, 发生的支出归集计入“在建工程”借方, 贷方计入“应付职工薪酬”、“工程物资”等。三是工程完工达到预定可使用状态, 把归集在“在建工程”借方的原固定资产净值与工程后续支出合计转出至“固定资产”, 并对该固定资产重新进行评估, 确定其折旧方

法、使用年限和预计净残值率等。

例：某公司对企业的一条生产线进行改造。该生产线是2012年年底建成投入使用的，入账价值500 000元，预计净残值率4%，使用期限5年，计提折旧方法为年限平均法。该生产线投入2年后为公司带来了丰厚的利润，其生产的产品有广泛的市场需求，于是公司决定对该生产线进行改扩建。改扩建工程持续3个月（从2014年年底至2015年3月31日）完工并交付使用。在改扩建过程中，购进工程使用物资，价值140 000元，增值税率17%，支付人员薪酬32 000元，款项都已通过银行转账支付。工程完工后，重新对其进行评估，折旧方法依然采用年限平均法，预计尚可使用5年、净残值率仍为4%。其他因素不予考虑。

因改扩建使该生产线延长了使用期限且为企业带来了经济利益，改造过程中发生的支出都能准确计量，符合固定资产确认的两个条件，因此，应予以资本化。

1. 2014年年底，生产线转入改扩建时

年折旧额=500 000×(1-4%)÷5=96 000(元)

固定资产的账面净值=500 000-96 000×2=308 000(元)

2013~2014年计提折旧时会计处理如下(单位：元，下同)：

借：制造费用 96 000
贷：累计折旧 96 000

2. 2014年12月31日改扩建时，将该生产线净值转出

借：在建工程 308 000
累计折旧 192 000
贷：固定资产 500 000

3. 改扩建过程中发生的各项支出

借：工程物资 140 000
应交税费——应交增值税(进项税额) 23 800
贷：银行存款 163 800
借：在建工程 172 000
贷：工程物资 140 000
应付职工薪酬 32 000

4. 2015年3月31日工程完工时，重新对其进行评估

借：固定资产(308 000+172 000) 480 000
贷：在建工程(308 000+172 000) 480 000

5. 对改扩建后的生产线重新计算其折旧

年折旧额=480 000×(1-4%)÷5=92 160(元)

月折旧额=92 160÷12=7 680(元)

6. 2015年应提折旧额7 680×9=69 120(元)

借：制造费用 69 120
贷：累计折旧 69 120

7. 2016~2019年每年计提折旧时

借：制造费用 92 160
贷：累计折旧 92 160

8. 2020年应提折旧7 680×3=23 040(元)

借：制造费用 23 040
贷：累计折旧 23 040

需要注意的是，如果固定资产只是部分老化，需要更换某组成部分且符合资本化条件，则应将被更换部分账面价值扣除，避免重复计算，虚增资产成本。

(二)后续支出费用化

除了更新改造、大范围维修等固定资产后续改扩建支出，企业更频繁的是发生一些固定资产的日常维护和修理支出，这些支出发生的金额较小、间隔时间较短，涉及的范围也较小，不符合固定资产确认的两个条件，依据企业会计准则的有关规定，应将其费用化处理，在发生时直接计入当期损益。

固定资产费用化的后续支出，其会计处理具体如下：发生在厂部和车间的，计入“管理费用”；发生在专设销售机构的，计入“销售费用”。租入固定资产应区别融资租入和经营租入：融资租入的固定资产，视同企业自有资产管理，其会计处理同上；经营租入的改装、装饰、改建等支出，金额较小时比照上述原则，计入“管理费用”或“销售费用”，金额较大时先归集计入“在建工程”借方，等到完工交付使用，转出至“长期待摊费用”借方，然后进行摊销，计入“制造费用(车间)”、“管理费用(厂部)”或“销售费用(销售部门)”等，摊销期限选择剩余租赁期与资产尚可使用年限中较短的。

企业要加强和完善资产管理，必须加强和完善固定资产的管理。而严格按照企业会计准则规范固定资产的会计处理是加强其管理的重要举措。固定资产后续支出不容小觑，不能因为是固定资产形成后的支出或支出金额小而放松对其管理，随意进行会计处理。实践证明，依据企业会计准则规范后续支出的会计处理，必将大大提高固定资产的核算质量，完善固定资产的管理制度。

限制性股票股份支付会计核算解析

周炳伟

近年来,随着我国资本市场的快速发展,发行限制性股票作为股票激励的有效方式,在上市公司实务中被普遍采用。由于我国企业会计准则对涉及限制性股票股份支付的会计处理并未做出具体的规定,因此,限制性股份支付的会计处理已成为各上市公司会计核算的难题。本文对限制性股票如何计量和确认、相关的股份支付费用如何在解锁期内分摊进行探讨。

一、上市公司限制性股票股份支付会计处理

(一)上市公司授予限制性股票会计核算

实施股权激励的上市公司,通常可以采取公开发行和非公开发行等方式发行股票。对于授予限制性股票,上市公司通常以非公开发行方式发行股票。同时上市公司在锁定期和解锁期内所持有的限制性股票,一般不得上市流通及转让。如果上市公司限制性股票不符合解锁条件,限制性股票不能解锁;如果股票未被解锁而失效或作废,上市公司应当立即进行回购,回购价通常可以按照事先约定的价格进行。上市公司发行限制性股票,收到款项时,借记“银行存款”等科目,按照应确定股票数量和面值确认的股本金额,贷记“股本”科目,按照其差额,贷记“资本公积——股本溢价”,同时在会计确认前,上市公司必须履行注册登记等相关的增资手续。上市公司将回购义务确认负债时,借记“库存股”科目,贷记“其他应付款——回购义务”科目。金额按照发行限制性股票的数量和相应的回购价计算确定。

(二)限制性股票在等待期内股份支付会计核算

上市公司应当按照股份支付新准则中的相关规定判断等待期,根据等待期内不同情况的规定,对限制性股票在锁定期和解锁期内涉及的股份支付进行相关的会计核算。(1)限制性股票在等待期内每个资产负债表日的核算。根据新准则相关规定,限制性股票在等待期内的每个资产负债表日,上市公司应按授予日权益工具的公允价值,将当前取得的服务计入成本或费用和资本公积。相关的会计处理为,借记“管理费用”

科目,贷记“资本公积——股本溢价”科目。同时,企业必须考虑是否在等待期内达到相关服务业绩条件和估计的信息,对预计可行权的相关信息进行适当的修正。(2)限制性股票在可行权日后的核算。根据有关规定,上市公司在可行权日后不必调整已确认的相关成本、费用和所有者权益相关账户。(3)限制性股票在行权日的核算。在可行权日,上市公司应根据实际行权的金额来计算确定应转入股本的数额,同时确认资本公积——其他资本公积或资本公积——资本溢价等相关明细账金额。相关的会计处理为,借记“银行存款”科目,贷记“股本(资本公积)——股本溢价”等科目。相应转销或确认对应的“资本公积——其他资本公积”科目。(4)限制性股票解锁会计核算。上市公司因各种原因未达到限制性股票解锁条件,通常必须回购相关的股票。相关的会计处理为,借记“其他应付款——回购义务”科目,贷记“银行存款”科目。同时,上市公司按照实际注销的股本金额,将其计入库存股等科目,会计处理为,借记“股本(资本公积)——股本溢价”科目,贷记“库存股”科目。上市公司达到解锁条件,无需回购相关股票时,企业应根据解锁股票的金额冲减其他应付款科目,同时计入库存股账户,借记“其他应付款——回购义务”科目,贷记“库存股”科目,差额计入“资本公积——股本溢价”科目。(5)限制性股票在等待期内发放现金股利的会计核算。在等待期内上市公司应根据发放的现金股利,是否可以撤销确认和采取不同的会计核算方法,具体的会计处理如下:现金股利可撤销。上市公司应按照宣告发放的现金股利作为利润分配进行核算。宣告发放时借记“利润分配——现金股利”科目,贷记“应付股利——限制性股票股利”科目;同时,借记“其他应付款——回购义务”科目,贷记“库存股”科目;实际支付时,借记“应付股利——限制性股票股利”科目,贷记“银行存款”科目。上市公司对于预计未来不可解锁限制性股票应当冲减相关的负债,不能作为企业利润分配处理。相应的会计处理为,

借记“其他应付款”科目，贷记“应付股利”科目；实际支付时，借记“应付股利”科目，贷记“银行存款”科目。现金股利不可撤销，即上市公司限制性股票持有者均有权获得其在等待期内的现金股利，而不受业绩是否达到解锁条件的影响。上市公司在等待期内应合理估计未来解锁条件，区分是否解锁和不可解锁，对于预计未来可解锁的现金股利，会计处理与现金股利可撤销的处理相同，而对于预计未来不可解锁的现金股利，上市公司应将分配的现金股利计入当期成本或费用，而不得冲减相关的负债。这种会计处理方法与现金股利可撤销的会计处理具有本质差异，会计核算方法也有很大的差异。

〔例一〕甲公司有关授予限制性股票资料如下：

2013年1月1日，甲公司根据公司董事会有关约定，向50名公司高级管理人员定向授予了每人30万股共计为1 500万股限制性股票，并规定锁定期限为3年。其中，前三年为申请解锁考核年，2013年的解锁比例为40%、2014年解锁比例为40%、2015年解锁比例为20%，所占股份数分别为2013年解锁数量为600万股、2014年解锁数量为600万股和2015年解锁数量为300万股。对股票市场各种影响因素进行预测后，上市公司在授予日限制性股票的公允价值每股为8元。高级管理人员认购价格远远低于授予日限制性股票的公允价值，仅为授予日公允价值的40%。假定解锁期内上市公司任何一期要按照是否达到解锁条件，确认限制性股票是否准予解锁。如果未达到上市公司规定解锁条件，则公司对高级管理人员按照认购价格回购对应的股票并注销。假设不考虑各期解锁的业绩条件下，作出上市公司下列情况的会计处理（以万元为单位）。

（1）2013年1月2日，向职工发行限制性股票期权并完成了注资，收取款项时（ $1\,500 \times 8 \times 40\%$ ），会计处理如下：

借：银行存款	4 800
贷：股本	1 500
资本公积——股本溢价	3 300

同时，对回购义务确认负债，会计处理如下：

借：库存股	4 800
贷：其他应付款	4 800

（2）上市公司一次授予，分期行权的会计处理。

上市公司各期的费用分配表如下表所示。

分摊	第1期	第2期	第3期	合计
2013年	$12\,000 \times 40\% \times 1/1 = 4\,800$	$12\,000 \times 40\% \times 1/2 = 2\,400$	$12\,000 \times 20\% \times 1/3 = 800$	8 000
2014年		$12\,000 \times 40\% \times 2/2 - 2\,400 = 2\,400$	$12\,000 \times 20\% \times 2/3 - 800 = 800$	3 200
2015年			$12\,000 \times 20\% \times 3/3 - 1\,600 = 800$	800
合计	4 800	4 800	2 400	12 000

计入第一期的成本费用相关会计处理如下：

借：管理费用	8 000
贷：资本公积——其他资本公积	8 000

同时解锁日会计处理如下：

借：资本公积——其他资本公积	8 000
贷：资本公积——股本溢价	8 000

计入第二期和第三期的成本费用会计处理参照第一期。

（3）如果达到解锁条件，则无需回购股票时，会计处理如下：

借：其他应付款——限制性股票回购义务	4 800
贷：库存股	4 800

〔例二〕甲公司授予限制性股票资料如下：

假定考虑各期解锁的业绩条件。甲公司各期解锁业绩条件为：第一年末（2013年）的可行权条件为公司净利润相比2010年增长率达到15%；第二年（2013年）和第三年（2014年）两年平均净利润增长率达到20%；第一年（2013年）至第三年（2015年）3年平均净利润率增长率达到30%。2013年10月31日，由于市场需求状况不佳，经营业绩下滑严重，甲公司年度公告预计2013年全年净利润较2010年下降35%，导致解锁条件中的经营业绩的指标无法实现。2013年12月20日，甲公司召开董事会决定终止实施原股权激励计划，由公司回购并注销已获授的股票。随后股东大会审议并且通过上述方案。A公司会计处理如下：

（1）2013年年底，甲公司由于未能达到可行权条件，上市公司应该按照股份支付计划作废进行会计处理，当年不能确认股权激励费用。

（2）因未满足相应的可行权条件，上市公司应作

取消股份支付计划处理,该公司第2期和第3期应按照加速行权进行会计核算。因此,在本例中上市公司应当加速确认第二、第三期的相关费用,相关费用金额为第二期和第三期费用之和7 200 (4 800+2 400)万元。会计处理如下:

借:管理费用 7 200
贷:资本公积 7 200

(3)如果没有达到限制性股票解锁条件,上市公司必须回购股票,会计处理如下:

借:其他应付款——限制性股票回购义务 4 800
贷:银行存款 4 800
同时:
借:股本 1 500
资本公积——股本溢价 3 300
贷:库存股 4 800

〔例三〕甲公司授予限制性股票资料如下:

假定2014年3月6日公司股东大会宣告分派2013年的现金股利,每股股利为0.13元。甲公司预测,在锁定期结束后,将有300万股限制性股票不能满足解锁条件予以回购,同时将收回其派发的现金股利,另外1 200万股将满足解锁条件。分别按照给定条件,进行会计处理(万元为单位):

1. 假定现金股利可撤销

(1)宣告发放股利时(按照预期能满足解锁条件的股票)会计处理如下:

借:利润分配——现金股利 156
贷:应付股利——限制性股票股利 156
借:其他应付款——限制性股票回购义务 156
贷:库存股 156

(2)预期不能解锁的现金股利会计处理如下:

借:其他应付款——限制性股票股利 39
贷:应付股利——限制性股票股利 39

(3)实际支付现金股利时会计处理如下:

借:应付股利——限制性股票股利 195
贷:银行存款 195

2. 假定现金股利不可撤销

会计处理(1)和(3)相似,但对于预期将来能满

足解锁条件的股票,宣告分派股利时,不用冲减其他应付款和增加库存股。对于预期不能解锁的现金股利,按照我国会计准则的规定,不能冲减其他应付款,根据会计准则的规定必须计入相关费用,会计处理如下:

借:管理费用 39
贷:应付股利——限制性股票股利 39

二、上市公司限制性股票会计处理难点分析

(一)限制性股票公允价值计量

根据我国《企业会计准则》有关规定,以权益结算的股份支付,上市公司在等待期的每个资产负债表日,应按照授予日权益工具的公允价值进行计量。由于限制性股票属于权益工具,因此,限制性股票也要按照权益结算股份支付的方式进行计量。《企业会计准则第11号——股份支付》指出:“对于授予职工的股份,其公允价值应按照市场价格进行计量,同时授予股份所依据的条款和条件进行调整。如果企业股份未公开交易的,应按照估计的市场价格进行计量。同时还应当考虑授予条款和条件规定的股份转让是否受到限制。”2009年中国证监会发布的《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》中,要求上市公司应采用恰当的估值技术,分别计算各期期权的公允价值。上市公司实务中,估值技术的确认和计量由于没有统一的核算标准,不同上市公司在实施中存在判断差异。在计算公允价值时,必须要考虑可行权人数变动情况与业绩指标实现情况等因素。我国会计准则与国际会计准则都没有专门规定授予员工限制性股票的公允价值应如何确定。因此,确定限制性股票的公允价值并非易事。

(二)限制性股票对应的股份支付费用分配

根据我国《企业会计准则》的相关规定,在等待期内的每个资产负债表日,权益股份支付按权益工具授予日的公允价值确定。因此,属于权益工具的限制性股票,在确认每期股份支付费用时,企业应该考虑是否达到分期解锁条件,达到解锁条件的,激励对象才可以申请对相应的限制性股票进行解锁。解锁后的限制性股票才可以依法自由流通,只有解锁期任一期的业绩条件达到解锁条件,该部分的限制性股票才能解锁,否则上市公司不得解锁,必须回购并注销相关的限制性股票。如果限制性股票附有可行权条件,在授予时并未满足

可行权条件的,不属于授予后立即可行权的权益结算的股份支付,其会计处理应参考股票期权股份支付的处理方式,即确认股份支付费用是计入其他资本公积,行权时从其他资本公积转入资本公积——资本溢价。因此,限制性股票的分摊必须要考虑授予日,同时要考虑对应的等待期和可行权条件,只有确定了授予日和等待期及相关的可行权条件,才能确认相应期间的费用。实务中上市公司确认授予日及等待期和可行权条件并不

容易。因此,限制性股票如何分配其费用在实务中不容易把握,必须对其相关内容进行严格规范,使其更加具体实用。

综上所述,《企业会计准则第11号——股份支付》对于涉及限制性股票的相关规定不够具体、明确,本文建议进一步完善该准则对于涉及限制性股票公允价值及费用如何分摊等相关规定,使得该准则更具有实用性和可操作性。

6个案例分析非正常损失的进项税额转出

吴晨光

《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第二十七条规定,下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣:……(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。

财税〔2016〕36号文件还明确,非正常损失是指因管理不善造成货物被盗、丢失、霉烂变质,以及因违反法律法规造成货物或者不动产被依法没收、销毁、拆除的情形。

从企业报表列报原理看,“非正常损失”所对应的转出进项税额,无论是作为“管理费用”,还是“营业外支出”,均是企业一项重要的管理类成本,如何正确计算该项成本?

一、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

例1. AQ商业有限公司于2016年10月2日采购了一批货物,不含税价30万元,当月入库。由于市场原因,公司于2016年11月3日将该批货物送到BD公司进行加工修理,加工修理费1万元(不含税,下同),来回运输费

5 000元,以上事项均取得增值税专用发票。2016年12月20日,AQ公司销售部门在交通要道兜售该货物,被工商部门没收,没收货物价值3万元,对应修理加工、运输费进项税额0.13万元。12月22日晚公司仓库着火(值班人员抽烟所致)烧毁一批价值2万元的货物,对应的修理加工、运输费进项税额0.11万元。12月25日公司因不可抗力原因,损失该批货物价值5万元,对应修理加工、运输费进项税额0.24万元。

1. 增值税定性:

(1)在交通要道兜售货物,被工商部门没收。没收货物价值3万元;AQ公司仓库着火(值班人员抽烟所致)烧毁一批价值2万元。这两种情况,是因AQ公司管理不善所致,符合财税〔2016〕36号文件对“非正常损失”的定义。

(2)因公司不可抗力原因,AQ公司损失货物价值为5万元。这种情况,不是该公司管理不善的原因,因此不符合财税〔2016〕36号文件对“非正常损失”的定义。

2. 会计处理: (单位: 万元, 下同)

借: 待处理财产损失 11.09

贷: 库存商品 (假设不考虑货物所含的加工费和运输费用) 10

应交税费——应交增值税(进项税额转出) 1.09 $[(3+2) \times 0.17 + 0.24]$

注: 因公司不可抗力原因,损失货物对应的进项税额以及包含的运输费、加工费的进项税额不用转出,可

以正常抵扣。

二、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

例2. ABC制造有限公司由于半成本车间年长失修, 2016年12月一批在产品价值5万元(对应购进原料进项税额0.85万元、运输费用及修理费用进项税额0.2万元)浸雨报废。ABC公司为生产该批产品, 购进新生产线20万元, 本月计提折旧0.8万元, 该生产线(固定资产)进项税额3.4万元已于12月抵扣。

1. 增值税定性:

(1) 由于半成本车间年长失修, 一批在产品价值5万元(内含购进原料进项税0.85万元、运输费用及修理费用进项税0.2万元)浸雨报废。这是ABC公司管理不善所致, 符合财税〔2016〕36号文件对“非正常损失”的定义, 对应的购进原料进项税额0.85万元、运输费用及修理费用进项税0.2万元不得抵扣。

(2) 为生产该批产品, 购进新生产线20万元, 该生产线(固定资产)进项税额3.4万元已于12月抵扣, 不用转出处理。

2. 会计处理:

借: 待处理财产损失 6.05

贷: 库存商品(在产品) 5

应交税费——应交增值税(进项税额转出) 1.05 (0.85+0.2)

三、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

例3. ABC有限公司2016年8月从某公司购入了固定资产(老旧仓库), 作为生产车间。购买价500万元(土地所有权另算), 已取得增值税专用发票, 进项税额25万元。生产车间已有40年房龄, 2017年初被相关管理部门认定为“危房”, 但ABC有限公司于2017年4月进行了大维修, 维修费用120万元, 维修费开具了增值税专用发票, 进项税额13.2万元, 于开票当月申报认证抵扣。2017年7月, 相关管理部门认为该生产车间必须拆除, 并限定在1个月内动工。假设ABC公司2017年7月将该建筑物拆除。

例4. ABC有限公司2016年8月对车间进行维修改

造, 维修费为30万元, 取得增值税专用发票, 进项税额3.3万元。2017年4月该车间被纳入市政拆迁范围, 并于5月予以正常拆迁。

1. 增值税定性:

例3由于是违反相关政府部门规定购置的“危房”, 是该公司管理不善所致, 符合财税〔2016〕36号文件对“非正常损失”的定义, 已抵扣的进项税额需作转出处理。

例4对自有的车间进行维修改造, 而后被纳入市政拆迁范围予以正常拆迁。不属于财税〔2016〕36号文件对“非正常损失”的定义, 已抵扣的进项税额不需作转出处理。

2. 会计处理: (固定资产清理会计处理略)

借: 待处理财产损失 38.2

贷: 应交费用——应交增值税(进项税额转出) 38.2 (25+13.2)

四、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

例5. ABC有限公司2017年初自行建造一栋仓库, 为该在建工程购进货物、设计服务和建筑服务为400万元, 进项税额44万元已于2月抵扣。3月中旬, 该工程还没有达到预定可使用状态, 由于该建筑违反相关法规, 被管理部门强行拆除。

例6. ABC有限公司2016年8月在自有土地上建造一栋仓库, 由于市政府突然改变市政规划, 将正在建造的仓库予以征收。ABC公司在2017年4月与市拆迁办签订了《拆迁合同》, 该在建工程账面金额为300万元, 进项税额20万元已于3月认证抵扣。

1. 增值税定性:

根据财税〔2016〕36号文件规定, 例5应确定为ABC公司非正常损失, 相关的已抵扣增值税进项税额应予以转出; 例6不是ABC公司管理不善所致, 不确定为非正常损失, 所涉及的进项税额正常抵扣。

2. 4月会计处理:

借: 待处理财产损失 744 (444+300)

贷: 在建工程 700 (400+300)

应交税费——应交增值税(进项税额转出) 44

“营改增”后销售业务中运费的涉税分析

陆兴凤

增值税相关规定将运费作为可抵扣特殊项目,可见运费在企业营运成本中占比较大,具有一定重要性。企业采购与销售都离不开运输,运费的分析与核算对企业的影响是持久而深入的。在目前交通运输业“营改增”背景下,企业涉及运费的会计处理及抵扣都有较大变化,对运费的涉税分析刻不容缓。本文中的运输是指交通运输业的货物运输服务及混业销售中的运输服务,重点从销售方的角度来探讨销售业务中的运费如何影响企业纳税。

“营改增”后交通运输服务一般纳税人税率为11%,小规模纳税人税率为3%。运输服务中运输工具、人、燃料缺一不可。只提供车是有形动产租赁,税率为17%。只提供人和车不提供燃料的情况很少见,其本质应该是劳务服务与燃料商品的交换业务,但仍有一些企业将其视同运输业务进行处理,存在较大的税务风险。对于与运费相关的混业销售业务,根据《财政部国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2013〕106号)的规定,纳税人提供不同增值税税率的商品或劳务或应税服务的,应分别核算,未分别核算的从高适用税率。

一、“营改增”后运费对企业的影响

1. 影响企业税负。“营改增”后,涉及运输的小规模纳税人税负减轻较明显,但由于不能开具增值税专用发票或代开的增值税专用发票抵扣率较低,可能会导致客源流失,使企业面临新的经营风险。一般纳税人以运费总额乘以税率11%作为增值税进项税额,虽然抵扣率提高了,但是运输的货物成本必然提高了,而运输过程中很少能有可抵扣的增值税专用发票,导致部分企业无法适应这种变化,税负不降反增。

2. 影响企业对内投资。运输必然涉及运输工具,但绝大多数企业在经营初期已完成了基本固定资产的购置,所以新购固定资产的可抵扣增值税作用不大。一些

企业为了享受这一税收优惠政策,不顾市场需求盲目购进运输工具,导致企业面临较大的经营风险,甚至存在不少企业利用政策漏洞进行抵扣的现象。

3. 影响企业的损益和报表项目。“营改增”后运输货物成本上升,导致接受运输服务的企业的存货项目或固定资产项目金额增加,从而影响企业的生产成本、销售成本和折旧,对企业的资产负债表与利润表相关项目也会产生影响,进而影响企业应交所得税。

4. 影响财务人员业务知识。“营改增”后,运费的核算及涉税处理面临着新的挑战,与营业税相比,增值税的申报、缴纳、抵扣等操作要复杂得多,增值税的涉税处理更是“牵一发而动全身”。因此,迫切需提高财务人员的业务水平,使其适应“营改增”政策的变化,以免给企业带来会计核算与纳税申报方面的风险。

二、销售业务中运费的涉税影响

1. 合作方纳税人身份。一般纳税人和小规模纳税人由于计税方法不尽相同,导致纳税人的税收负担及给合作企业所带来的税负影响也是不同的。因此,在纳税筹划时要充分考虑合作方纳税人身份,不同身份的纳税人抵税的要求是不一样的。若提供运输服务的企业是一般纳税人,不管对方是何身份,在获得增值税专用发票的情况下,价格相同时税负都是一样的。若提供运输服务的企业是小规模纳税人,可能会被要求给予相应比例的价格折扣,以弥补对方抵扣不足所带来的不利影响。

2. 运输的特点。运输最主要的特点是人力成本较集中,运输成本中有三分之一是过路过桥费、车辆保险费等不可以抵扣进项税额的费用。运输途中在小型加油站加油或修理也无法获得增值税专用发票。企业出于对成本控制的考虑,许多运营车辆是挂靠关系,从业人员素质相对较低,不能很好地进行集中管理,票据收集困难,特别是增值税专用发票。运输行业由于长期

处于不规范的市场状态,运行惯性一时难以改变,导致企业在“营改增”后的短期内面临新的经营风险。

3. 企业竞争地位。企业竞争地位在涉税筹划中很少被提到,但事实上这是最重要的因素之一。在激烈的市场竞争下,企业为了扩大销售,会主动要求送货上门,含运费的销售价格就显得尤为重要,企业竞争地位直接决定着双方的谈判价格。

假设接受运输服务的企业处于价格谈判强势地位,“营改增”前含运费的销售价格为100元,其中7元为增值税额,93元是运费成本。“营改增”后该企业仍要求价格为100元,则其中9.9元($100 \div 1.11 \times 11\%$)为增值税额,90.09元为运费成本。显然这对于处于强势地位的接受运输服务的企业是非常有利的,其运输成本减少,可抵扣进项税额增加。

假设提供运输服务的企业处于价格谈判强势地位,“营改增”前含运费的销售价格为100元,其中7元为增值税额,93元是运费成本。“营改增”后,运费的价税合计是111元 $[100 \times (1+11\%)]$,增值税额为11元,100元为运费成本,接受运输服务的企业的运输成本增加。

以上两种情况是较极端的,在实务中双方可根据运费成本的承受能力进行合理的谈判。

4. 运输方式。销售方承运分为两种情况:一是,企业有运输工具,在销售货物的同时提供货物的运输服务,未能分开核算的,按增值税相关规定,该运费属于价内费用,由销售方开具统一专用发票给购货方,按17%的税率计算缴纳增值税,然后运输费用作为销售费用,相关进项税是可以抵扣。一些具有一定专业性的运输,必须要用自己培训过的业务员对用户使用进行指导,即使外包税负低也无法实现外包运输。二是,运费与销售价款分开核算,按11%的税率开具运输业专用发票,此为混业经营,相关进项税额也可以抵扣。如货物销售收入90元与运费收入10元分开开具增值税专用发票。

可见分开核算对企业更有利,但如果企业处于竞争弱势地位,常会被要求开具混业经营的增值税专用发票,以便于购买方的增值税抵扣。

物流公司运输分为三种情况:一是代垫运费,发票开给购货方,费用由销售方代垫,最终由购货方承担,若符合代垫运费的两个基本条件,则销售方对此部分运费没有纳税义务。这是目前较常见的方式,但存在一定的税务风险。二是发票开给销售方,费用由销售方承担,即服务外包,假设有增值税专用发票抵扣,这与混业经营未分开核算的情形相似。三是由购货方直接与物流公司对接,发票开给购货方,整个运输环节与销售方无关,销售方也不需进行纳税处理。此外,销售方成立单独物流公司负责承运业务,其本质与销售公司自己承运分开核算运费是一样的。

5. 结算方式。“营改增”后,销售方对货物价款与运费实行统一结算时,可以考虑尽量使结算金额适用11%的增值税税率。如结算价100万元,货物售价(税率17%)可定低一点(尽量控制在合理范围之内,否则税务风险较高),运费收入(税率11%)稍定高一点。但这种方式明显是不利于采购方增值税抵扣的,若采购方是小规模纳税人可采用此方式,若采购方是一般纳税人则不可行。

6. 税务风险。“营改增”为改征增值税的企业带来了开票、报税、认证及税款缴纳等一系列环节的新问题,处理上稍有不慎就会引发税务风险。企业必须重视运费各个环节可能产生的涉税风险,一是要对照税收政策,详细分析运费抵扣税额波动范围是否合理;二是认真分析运输合同、销售合同、发票、出入库单据,剔除无关联的运费进项税额抵扣情况;三是尽量降低目前尚不能抵扣增值税的装卸费用;四是考虑到“物流与票据流”一致性,以便于后期返查,详细完整地填写运输发票项目。总之,对于涉税风险监控尽量强化早期处理,合理安排。

7. 货币时间价值。合理把握取得和开具增值税专用发票的时间,特别是处于业务链下游的企业,要充分了解上游企业的开票规律,从而合理控制销项税额与进项税额的差额。特别是对于月末业务,尽可能与客户及时协商沟通,及时取得可抵扣专用发票,尽可能将销售发票的开具时间推迟到下个月,从而减少当月销项税额,充分利用货币时间价值因素,实现延期纳税。对于

长期合作的下游客户也可给予月末相对优惠的折扣价格,以实现双赢。

8. 定价体系。“营改增”后可以充分发挥定价体系的调整作用,将增值税的税负进一步转嫁给下游企业。若下游企业是一般纳税人,则其在进行进项税额抵扣的同时,实际成本也会有所减少,真正实现上下游企业的互利,发挥“营改增”政策结构性减税的优势。

9. 经营模式。交通运输业“营改增”后,不同的业务或服务征税更加规范、更加细化,这也意味着若未能较好地适应“营改增”政策,企业面临的税务风险将更多,此时运输服务外包可能更加有利于企业规避税务风险。这也是引导企业,避免“大而全”“小而全”的经营模式,力争做到“小而精”“大而专”,把一些非拳头业务或产品及时剥离出去,从而走上专业化发展道路。

三、不同运输方式涉税实例分析

由上述分析可知,不同运输方式对运费的涉税筹划影响较大,情况较为复杂,下文通过实例进行探讨与分析。

例:天达煤炭公司向马山钢材厂销售煤炭。煤炭运输成本相对较高,运费约占煤炭销售价格的一半。2016年预计全年采购与销售煤炭100万吨,假设煤炭的进价为350元/吨,煤炭运费为400元/吨。

若由销售方天达煤炭公司承担运费,则销售价格为800元/吨。此时自有运输工具需外购燃料,耗用的燃料费进项税额约为3 000万元。

若由购买方马山钢材厂承担运费,则煤炭的销售价格为400元/吨。

“营改增”后,公司经营煤炭销售同时又兼营运输业务,属增值税混业经营。若运输收入单独核算,按11%的税率计算增值税。若运输收入与煤炭收入未分开核算,则从高适用17%的增值税税率。

1. 公司自备运输工具自己承运。有如下两种方案:

第一种方案:混业经营分开核算,购买方承担运费,销售方单独开具运输增值税专用发票给购买方。

煤炭销项税额=400×100×17%=6 800(万元)

煤炭进项税额=350×100×17%=5 950(万元)

运输销项税额=400×100×11%=4 400(万元)

自有运输工具运输燃料的进项税额=3 000(万元)

应纳增值税额=(6 800-5 950)+(4 400-3 000)
=2 250(万元)

税负率=2 250/(800×100)×100%=2.8125%

结算款都是由销售方收取,还可以结合结算方式进行合理筹划,这是较理想状态。也就是说,销售方只要对所售货物与运费分开进行核算,就可以起到节税效果。

第二种方案:混业经营不分开核算,销售方运费与货物一起开具税率为17%的增值税专用发票给购买方。这种情况相当于销售方承担运费,运费通过提高煤炭的销售价格收回。

煤炭销项税额=800×100×17%=13 600(万元)

煤炭进项税额=5 950+3 000=8 950(万元)

应纳增值税额=13 600-8 950=4 650(万元)

税负率=4 650/(800×100)×100%=5.8125%

第二种方案比第一种核算更加简便,但税负明显偏高,当企业在谈判中处于劣势时第二种方案可能会被采用,购买方需要高一点的抵扣率,不同意分开开票,从而有利于购买方的抵扣。

2. 公司外购物流公司运输服务。有如下三种方案:

第一种方案:运费由销售方代垫给物流公司,后期购买方返还给销售方,发票开给购货方。由于满足了代垫运费的两个基本条件(运输方开具运费发票给购货方且销售方将发票转交给购货方),所以销售方收取的代垫运费不需做增值税处理,购货方可以计算可抵扣进项税额。与销售方自己承运相比,这种方案处理简单,对购销双方都比较有利。

煤炭销项税额=100×400×17%=6 800(万元)

煤炭进项税额=350×100×17%=5 950(万元)

应纳增值税额=6 800-5 950=850(万元)

税负率=850/(400×100)×100%=2.125%

可见,销售方只要把收取的运费改为代垫运费,就可以明显降低税负,但销售方在代垫运输资金上造假

的空间较大,因此对销售方而言,代垫运费存在较大的税务风险。根据《国家税务总局关于加强增值税征收管理若干问题的通知》(国税发〔1995〕192号)规定,正常购进货物的支付货款单位与开具发票单位一致,也就是要做到“业务流、资金流、票据流”一致,否则不得抵扣进项税额。即使目前这一规定在运费上还没有完全实施,但随着大数据的产生,这应该是大势所趋。

此方案下,马山钢材厂将运费付给天达煤炭公司,但发票却是物流公司开给马山钢材厂的,资金流向与发票流不一致,所以运费的相关进项税额应该是不可以抵扣的。但目前垫付运费行为在日常业务中很常见,且增值税相关政策也界定了代垫运费的情形,实际上也是认可了这种常规业务。本例中只要天达煤炭公司对此业务提供相关合同及付款凭证,准确说明垫付全过程,马山钢材厂的货运增值税专用发票还是可以抵扣进项税额的。

第二种方案:物流公司结算运费,发票开给销售方,运费由销售方承担,运费和商品销售价款一并向购买方收回。销售方向物流公司外购运输劳务,物流公司开具运输发票给销售方,销售方即使是在销售商品价格之外收取运费,该运费也只能算作价外收入,要与所售商品一并计算缴纳增值税,这与混业经营未分开核算情形类似,税负率为5.8125%。

第三种方案:是由购货方直接与物流公司对接,发票开给购货方,销售方对这部分运费不需进行纳税处理。此种情形下销售方的税负同代垫运费情形。由销售方对运输价格进行统一谈判存在价格优势,所以这种方式在实务中很少用到。

综上所述,“营改增”后一般货物增值税税率17%与运输服务增值税税率11%之间相差6个百分点,哪一方承担了运费,相应的税负转嫁压力就更大,税负就更重。但是运费由哪一方来承担是由企业所处的市场竞争状态决定的。不管运输方式如何,大多数情况下运费是由销售方承担,所以混业经营的会计核算与纳税处理是最常见的,但这并不是最优方案。销售方代垫运费和购货方直接与物流公司对接对销售方而言税负最轻,而代垫运费极有可能会随着税务进一步规范而被

取替。

3. 公司单独成立物流公司。煤炭公司与物流公司是关联方,销售时天达煤炭公司与马山钢材厂签订煤炭销售合同,马山钢材厂与物流公司签订运输合同。这时运费的资金流向与发票流向一致。表面上看这种情况下不需要采用代垫运费方式,规避了税务风险。但要注意的是,为了避免不必要的麻烦,单独成立的物流公司运费应该由物流公司自己与客户结算运费款项,而不能由天达煤炭公司代为结算。这种方式与混业经营分开核算情形下的增值税税负率是一样的,都是2.8125%。

对于企业运费的纳税筹划,不少人认同以运费中可抵扣增值税的物耗比作为临界点,即当物耗比小于临界值时,单独成立运输公司。也就是说,当运输业务量大、收入足够抵成本费用时,最好单独成立一家物流公司。

纳税筹划是一项非常复杂的工作,对企业影响面较广,在为企业带来收益的同时,必然会产生一定的成本费用。因此,进行纳税筹划时必须综合考虑各方面的影响因素,服务于企业未来利润的增长,而不能立足于眼前利益,更不能依赖某个指标或因素。成立运输子公司必然会带来一系列的经营管理成本以及其他税种的涉税影响,因此单独成立物流公司方案应该综合考虑成本与收益。

增值税最主要的特点是可转嫁性,伴随着金税三期系统的升级所带来的大数据的影响,对于中小企业,特别是处于竞争弱势地位的下游企业来说,税务筹划是个沉重的话题,他们的税负很难转嫁,即使没有利润,生存困难,转嫁不出去的税还得交。所以,绝大多数中小企业考虑更多的是在可以选择的情况下,如何选择风险相对较低且切实可行的税务处理方案。

综上所述,本文通过对运费涉税影响因素的详细分析,希望能够帮助企业认清自身的定位及实际情况,做好适合本企业的运费涉税筹划,而不能盲目选择所谓的最优方案,从而形成本企业合理的税务处理规律,进而有效地规避税务风险,减轻企业税负,提高企业核心竞争力。

税款追征期的起算点应如何界定

刘天永

《税收征收管理法》第五十二条第一款规定,“因税务机关的责任,致使纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款的,税务机关在三年内可以要求纳税人、扣缴义务人补缴税款,但是不得加收滞纳金”。实践中,税企双方往往针对未缴或少缴税款责任的判定、追征期中税务机关发现时点的确定等问题产生分歧。在本期的案件中,最高院通过再审裁定的形式表达了如何确定税款追征期中税务机关“发现”的时间。但笔者却有不同意见,以下详述之。

案情简介

甲公司成立于2005年,注册地为广东省清远市清城区,经营范围为:沥青、混凝土等建筑材料生产销售、建筑设施租赁等。

清远市地税局于2011年4月25日向甲公司送达《税务检查通知书》和《调取账簿资料通知书》,对甲公司2006至2010年度期间的纳税情况进行检查,认为甲公司存在少缴税款的行为,遂于2014年9月1日对甲公司作出《税务处理决定书》,认定甲公司经营运动城少缴营业税费、转让物业少缴营业税费及土地增值税、承建市政工程收入少缴营业税费、2006年至2010年少缴企业所得税。

除经营运动城少缴营业税费外,甲公司不服《税务处理决定书》其他处理决定,向广东省地税局申请行政复议,广东省地税局于2014年12月19日作出《行政复议决定书》,复议维持。甲公司仍不服,提起本案诉讼,请求判决撤销清远市地税局作出的相关税务处理决定。

经过一审及二审程序,甲公司不服广东省高级人民法院(2015)粤高法行终字第685号行政判决,诉至最高人民法院进入再审程序,再审裁定驳回甲公司的再审申请。

争议焦点及各方观点

本案争议焦点:清远市地税局向甲公司追征税款是否已过追征期。

(一)甲公司的观点

甲公司的主要观点为:(1)甲公司转让物业少缴

税款,并非在纳税申报时少申报或虚假申报,而是由于地税局在稽查过程中改变计税方式导致,属于税务机关的责任,应当适用三年追征期。(2)甲公司就本案所涉物业转让申报纳税时间分别为2009年3月及2010年9月,清远市地税局已于2010年11月10日就案涉转让物业营业税、土地增值税进行了核查清算。至清远市地税局于2014年9月1日作出《税务处理决定书》,已超过法定三年追征期。

(二)清远市地税局的观点

清远市地税局的主要观点:(1)少缴税款系企业自身责任,税局2010年11月10日向甲公司退还部分税费只是对甲公司错误适用税目予以更正,而非计税方式的改变,也并非对企业收入成本核算方法的确认,应适用五年追征期。(2)即使适用三年追征期,税局已于2011年4月25日向甲公司送达了《税务检查通知书》和《调取账簿资料通知书》,从开始检查距甲公司2010年9月27日自行向税局申报纳税的时间并未超过三年追征期。

(三)最高院的观点

最高院的主要观点:(1)甲公司转让物业少缴税款,并非甲公司在纳税申报时少申报或虚假申报,而是由于清远市地税局在稽查过程中改变计税方式导致,因此属于“因税务机关的责任,致使纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款的”,适用三年追征期。(2)清远市地税局送达《税务检查通知书》和《调取账簿资料通知书》的时间为2011年4月25日,说明清远市地税局追征该税款的行为并未超过三年期限。

笔者分析

(一)本案应适用三年的追征期

1.《税收征管法》及其实施细则关于税款追征期的规定。《税收征管法实施细则》第八十一条规定,《税收征管法》第五十二条第一款所称税务机关的责任,是指税务机关适用税收法律、行政法规不当或者执法行为违法。

根据《税收征管法》第五十二条第二款规定:因纳税人、扣缴义务人计算错误等失误,未缴或者少缴税款的,税务机关在三年内可以追征税款、滞纳金;有

特殊情况的,追征期可以延长到五年。《税收征管法》第五十二条所称纳税人、扣缴义务人计算错误等失误,是指非主观故意的计算公式运用错误以及明显的笔误。《税收征管法》第五十二条所称特殊情况,是指纳税人或者扣缴义务人因计算错误等失误,未缴或者少缴、未扣或者少扣、未收或者少收税款,累计数额在10万元以上的。

根据《税收征管法》第五十二条第三款的规定,对偷税、抗税、骗税的,税务机关追征其未缴或者少缴的税款、滞纳金或者所骗取的税款,不受前款规定期限的限制。

2.本案应适用三年追征期限。本案中,甲公司对物业转让在申报纳税时采用的是整体收入减去整体成本的方法,清远市地税局在甲公司申报后,于2010年11月10日退税前,审核确认了甲公司的申报方式。但在2011年4月25日开始的税务检查中,认为本案所涉物业,甲公司是在不同时间分层购进,每层成本价不同,每卖出一间即为一项交易,因此,甲公司转让物业收入应当按照每间房屋单独计税。

综上,造成甲公司少缴税款的原因,并非甲公司在纳税申报时少申报或虚假申报,而是由于清远市地税局在稽查过程中改变计税方式导致,清远市地税局在稽查环节对甲公司申报行为的意见和在征管环节的确认结果不同,属于“因税务机关的责任,致使纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款的”情形,根据前文分析,税款追征期限应为三年。

(二) 本案是否超过追征期的判定

1.追征期的起算点。根据《税收征管法实施细则》第八十三条的规定,《税收征管法》第五十二条规定的补缴和追征税款、滞纳金的期限,自纳税人、扣缴义务人应缴未缴或者少缴税款之日起计算。

根据税收实体法的相关规定,不同税种因纳税期限的差异,未缴少缴税款的计算时间也不同。根据《营业税暂行条例》第十五条的规定“……纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期的,自期满之日起15日内申报纳税……”结合本案,应当将所涉物业收入按月度分别计算,并分别确定应缴未缴时间。例如,若甲企业2017年8月1日发生营业税纳税义务,则纳税期限为9月1日-9月15日,若甲企业在9月5日进行了当期营业税的纳税申报,则追征期应当从次日9月6日起计算。若甲企业未在规定期限内纳税,则追征期自纳税期限届满次日起计

算即9月16日起计算。

本案中,甲公司就所涉物业转让申报缴纳营业税的时间,地税局应当根据稽查程序中对收入的确认方式,分月度计算各月度应缴纳营业税税额,并确认纳税期限及各月度应缴税款追征期的起算点。

2.如何界定“税务机关发现”。无论是因税务机关的责任,亦或因为纳税人、扣缴义务人的计算失误,追征期的期限计算均应当是明确的。如果是税务机关的责任导致,如何界定“税务机关发现”是否在追征期内?以税务机关发现企业可能存在应缴未缴情况为止?还是以纳税义务确认,及税务机关的检查处理决定下达之日为止?这是本案争议焦点的关键,实践中对于该问题的答案存在争议。

本案中,最高院认为:虽然清远市地税局对甲公司作出的《税务处理决定书》是在2014年9月1日,但甲公司就本案所涉转让物业分别于2009年3月及2010年9月进行纳税申报,清远市地税局已于2011年4月25日下发了《税务检查通知书》和《调取账簿资料通知书》,表明清远市地税局于2011年4月25日即已开始对甲公司2009年及2010年间应补缴的税款追征,未超过三年追征期。

笔者认为,因税务机关的责任致使少缴未缴税款,即企业欠税的部分,税务机关的追征期应当自企业的纳税义务确定之日为“税务机关的发现之日”。税务机关对企业的税务检查周期无强制性规定,《税务检查通知书》下发的时间点,税务机关对于检查期间内的征税行为是否存在“适用税收法律、行政法规不当或者执法行为违法”尚处于不确定状态,并不能直接证明税务机关发现或确认了自身的责任。但稽查程序结束后,税务机关对企业下发的《税务处理决定书》具有确定纳税人、扣缴义务人纳税义务的法定效力。因此,以《税务处理决定书》的送达时间为“税务机关的发现时间”即税款追征期的结算点更有利于维护税法秩序的安定性。

小 结

实践中,多数法院及税务机关的观点认为,《税务检查通知书》、《调取账簿通知书》等税务稽查程序的开始即可认为税务机关已经发现,以该时间节点距未缴或少缴税款之间的期限判断是否超过三年或五年。但税款征收期限无论是起算点或是结算点都应当是确定的,因此,《税收征管法》对税款追征期限计算结点的规定有待进一步完善。

房企开发费用扣除的两种计算方法

邓 华

房地产开发费用是开发土地和新建房及配套设施的费用,指与房地产开发项目有关的销售费用、管理费用、财务费用。《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》(国税函〔2010〕220号)对房地产开发费用扣除问题作出如下规定:1. 财务费用中的利息支出,凡能够按转让房地产项目计算分摊并提供金融机构证明的,允许据实扣除,但最高不能超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额。其他房地产开发费用,在按照“取得土地使用权所支付的金额”与“房地产开发成本”金额之和的5%以内计算扣除。2. 凡不能按转让房地产项目计算分摊利息支出或不能提供金融机构证明的,房地产开发费用在按“取得土地使用权所支付的金额”与“房地产开发成本”金额之和的10%以内计算扣除。全部使用自有资金,没有利息支出的,按照以上方法扣除。

现就案例分别说明不同的处理方法得出来的不同结果。

某房地产开发企业符合清算条件,经税务部门检查核实,在开发过程中发生以下费用:土地成本1 562.08万元,开发成本13 233.19万元,开发费用1 730.19万元(其中,管理费用711.29万元,销售费用684.83万元,财务费用334.07万元)。财务费用中金融机构利息18.17万元,股东借款利息315.9万元。

方法一:财务费用按实际发生数计算开发费用:

开发费用=(土地成本+开发成本)×5%+财务费用=
(15 620 800+132 331 900)×5%+3 340 700=10 738 335
(元)

方法二:财务费用按无发生数或无法提供银行证明计算开发费用:

开发费用=(土地成本+开发成本)×10%=
(15 620 800+132 331 900)×10%=14 795 270(元)

通过以上两种方法计算结果,可以得知:方法一中企业发生的财务费用能够提供金融机构证明,要比方法二少扣除开发费用400多万元。作为房地产开发企业,当然更希望采用第二种计算方法,而税务机关更注重的是资料、证据。正因为有不同的计算结果,为如何准确认定开发费用以及税收管理带来了一系列的问题。

为了更科学合理地核实房地产开发企业开发费用,企业应该做到以下几点:一是坚持相关合理原则,与项目开发相关、合理的支出,才能允许税前扣除;二是坚持依法治税的原则,对不符合规定的、不合理的支出,一律不得扣除。对未达到5%或是10%的标准时,必须按实际发生额扣除,不得简单地以5%或是10%的比例扣除;三是坚持实事求是的原则,核实每一笔支出特别是财务费用的真实性,确定企业是否存在借款行为,还要确定利息支出的真实性。

委托关联企业研发到底如何加计扣除

马泽方 沈 砧

《财政部、国家税务总局、科技部关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》(财税〔2015〕119号)施行后,委托关联企业研发按80%加计扣除的基数是什么,引发一定争议。

财税〔2015〕119号文件第二条第一款规定,企业

委托外部机构或个人进行研发活动所发生的费用,按照费用实际发生额的80%计入委托方研发费用并计算加计扣除,受托方不得再进行加计扣除。委托外部研究开发费用实际发生额应按照独立交易原则确定。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。上述规定中的“费用实际发生额”引发争议,若双方为非关联企业,则按照委托方实际支付的研发费用作为80%的基数,没有争议。但若双方为关联企业,由于受托方要向委托方提供研发项目费用支出明细情况,因此,“费用实际发生额”是否为受托方的研发费用实际发生额?

《国家税务总局关于企业研究开发费用税前加计扣除政策有关问题的公告》(国家税务总局公告2015年第97号)第三条规定,企业委托外部机构或个人开展研发活动发生的费用,可按规定税前扣除;加计扣除时按照研发活动发生费用的80%作为加计扣除基数。上述规定中“研发活动发生费用”似乎也有同样的歧义。那么,到底应当如何理解?

今年9月22日《中国税务报》刊登过《委托研发按80%加计扣除,怎么扣?》一文,举例甲电子公司委托其关联方乙软件公司研发一个项目,共支付研发费用558万元,乙公司研发费用实际支出450万元,其中符合研发费用加计扣除条件的明细支出清单金额为330万元。那么,委托方甲公司到底是按照支付的558万元的80%作为加计扣除基数,还是按受托方乙公司实际支出450万元,或是按乙公司符合研发费用加计扣除条件的330万元的80%作为基数?文章指出,如果双方是关联方,受托方应向委托方提供研发项目费用实际支出明细情况,依据受托方研发费实际支出来确定委托方研发费加计扣除的基数,这里委托研发只能按照受托方研发费实际发生且符合条件的80%计算加计扣除,即考虑了受托方的成本、利润。上例应按330万元的80%计算加计扣除。文章结论:“委托境内关联方研发,则按受托方符合加计扣除条件的支出明细给予80%税部分的加计扣除。”笔者认为值得商榷。

笔者认为,委托关联企业研发按80%加计扣除的基数,也是委托方实际支付的研发费用。

1. 税收法规分析

对照目前税收法规可以看出,委托关联企业研发与委托非关联企业研发,唯一的区别就是委托关联企业研发的,受托方应向委托方提供研发项目费用支出明细情况,委托非关联企业研发则不用,其他没有区别。国家税务总局公告2015年第97号文件政策解读明确:

“委托方发生的费用,可按规定全额税前扣除;加计扣除时按照委托方发生费用的80%计算加计扣除。”因此,目前税收法规及解读,没有区分委托对象,即委托研发都按照委托方发生费用的80%计算加计扣除,无论委托的是关联企业还是非关联企业。

2. 实际操作分析

《国家税务总局关于印发〈企业研究开发费用税前扣除管理办法(试行)〉的通知》(国税发〔2008〕116号,被财税〔2015〕119号文件废止)第六条第二款规定,对委托开发的项目,受托方应向委托方提供该研发项目的费用支出明细情况,否则该委托开发项目的费用支出不得实行加计扣除。但是,在征管实践中发现,少有费用支出明细情况填写是真实的。这是因为委托方支付的研发费用中既包括受托方的研发支出,也包括受托方的利润,受托方的利润不应享受加计扣除。但是,受托研发利润属于受托方的商业机密,怎么可能如实告知委托方。而委托方又无法核实其真实性,最后风险全在委托方,导致很多委托方不敢加计扣除。因此,财税〔2015〕119号文件不再要求提供研发项目费用支出明细情况,且委托研发只能按照80%加计扣除。

即使是关联企业,受托方的研发项目费用支出明细情况也不一定真实。而且,委托方与受托方很可能不在一个地区,委托方的主管税务机关无法核查。因此,一方面,如果按照研发项目费用支出明细情况中符合条件的研发费用作为80%加计扣除的基数,受托方可以把该数据做大,以便让有关联关系的委托方多加计扣除,而主管税务机关又难以发现;另一方面,受托方实际发生的研发费用,相关凭据都是受托方的,委托方如何加计扣除?因此,若按照受托方实际发生的符合条件的研发费用的80%计算加计扣除,不具有可操作性。

3. 维护纳税人利益角度分析

受托方实际发生的符合条件的研发费用要小于委托方实际支付的研发费用,若按此金额加计扣除,委托方可加计扣除的研发费用减少,有损委托方利益。

综上所述,委托关联企业研发按80%加计扣除的基数,是委托方实际支付的研发费用。如文章中的例子,应按甲公司支付给乙公司的研发费用558万元的80%计算加计扣除。

委托研发按80%加计扣除怎么扣

沈 燕 刘世力

甲电子公司委托其关联方乙软件公司研发一个项目,共支付研发费用558万元。在企业所得税汇算清缴时,甲电子公司研发费用税前加计扣除279万元($558 \times 50\%$),而乙软件公司研发费用实际支出450万元,其中符合研发费用加计扣除条件的明细支出清单金额为330万元。企业按照支付研发费用558万元的50%计算加计扣除显然不正确。那么,到底应该按委托方甲电子公司支付的558万元的80%作为加计扣除基数?还是按受托方乙软件公司实际支出450万元,或是按乙软件公司符合研发费用加计扣除条件的330万元的80%作为基数呢?

《财政部 国家税务总局 科学技术部关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》(财税〔2015〕119号)规定,企业委托外部机构或个人进行研发活动所发生的费用,按照费用实际发生额的80%计入委托方研发费用并计算加计扣除,受托方不得再进行加计扣除。委托外部研究开发费用实际发生额应按照独立交易原则确定。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。企业委托境外机构或个人进行研发活动所发生的费用,不得加计扣除。

《国家税务总局关于企业研究开发费用税前加计扣除政策有关问题的公告》(国家税务总局公告2015年第97号)进一步解释,企业委托外部机构或个人开展研发活动发生的费用,可按规定税前扣除;加计扣除时按照研发活动发生费用的80%作为加计扣除基数。委托个人研发的,应凭个人出具的发票等合法有效凭证在税前加计扣除。企业委托境外研发所发生的费用不得加计扣除。

国家税务总局公告2015年第97号解读明确,委托开发情形下,企业委托外部机构或个人进行研发活动所发生的费用,按照费用实际发生额的80%由委托方加计扣除,受托方不得再加计扣除;除关联方外,委托

方加计扣除时不需要提供研发项目的费用支出明细情况。委托方发生的费用,可按规定全额税前扣除;加计扣除时按照委托方发生费用的80%计算加计扣除。

这里有几个关键词需要特别关注,即费用实际发生额、委托非关联方研发、委托关联方研发。

费用实际发生额,即研发活动实际发生的费用,基数的确定决定委托研发费扣除的计算。那么,基数指委托方实际支付的研发费,还是受托方实际的研发费支出?这需要结合是委托关联方研发还是委托非关联方研发。

一是如果委托方和受托方是非关联方,按照独立交易原则,不需要受托方提供明细,即不根据受托方的实际支出加计扣除,而是依照委托方实际发生研发费用的80%计算加计扣除。假设上例双方为非关联方,则应按558万元的80%作为加计扣除基数。

二是如果双方是关联方,受托方应向委托方提供研发项目费用实际支出明细情况,依据受托方研发费实际支出来确定委托方研发费加计扣除的基数,这里委托研发只能按照受托方研发费实际发生且符合条件的80%计算加计扣除,即考虑了受托方的成本、利润。上例应按330万元的80%计算加计扣除。

三是如果非关联方委托研发税前扣除为558万元,加计扣除的基数为446.4万元($558 \times 80\%$),加计扣除额为223.2万元($446.4 \times 50\%$),其差额111.6万元($558 - 446.4$)不需要进行纳税调增处理。因为并不是委托研发实际研发费支出的80%才能税前扣除,只是作为计算加计扣除的基数。上例,委托方甲电子公司的研发费税前扣除总额为781.2万元($558 + 223.2$)。

综上所述,委托境外研发,不能加计扣除。委托境内非关联方研发,按委托方实际支付研发费用金额的80%作为计算加计扣除的基数,加计50%扣除;委托境内关联方研发,则按受托方符合加计扣除条件的支出明细给予80%部分的加计扣除。

企业转让限售股的涉税处理

严 颖

限售股是有价证券的一种,属于金融商品。限售股的涉税处理包括持有期间和出售两个环节,由于金融商品持有期间(含到期)取得的非保本收益不征收增值税,符合条件的股息收益免征企业所得税,因此本文主要探讨限售股转让的涉税处理。

一、增值税

(一) 纳税义务发生时间: 为限售股转移的当天。

(财税〔2016〕36号附件1)

(二) 销售额=卖出价-买入价。

转让限售股出现的正负差,按盈亏相抵后的余额为销售额。若相抵后出现负差,可结转下一纳税期与下期转让金融商品销售额相抵,但年末时仍出现负差的,不得转入下一个会计年度。

例: 某企业为增值税一般纳税人,2016年5月买入A上市公司股票100万股,每股2.8元,支付手续费0.084万元。当月卖出其中的50%,卖出售价130万元。因重大资产重组,6月5日股票停牌,6月4日收盘价为2.9元。9月4日复牌,10月4日解禁,卖出剩余的50%,卖出价200万元,支付手续费0.06万元,印花税0.2万元。该企业2016年10月应缴纳增值税多少万元,假设停牌期间未发生金融资产转让业务。

解: 金融商品转让,按照卖出价扣除买入价后的余额为销售,转让金融商品出现的正负差,按盈亏相抵后的余额为销售额。

该企业2016年10月应缴纳增值税= $(200 - 2.9 \times 50 - 10) \div (1 + 6\%) \times 6\% = 2.55$ (万元)

(三) 限售股转让,不得开具增值税专用发票。

(财税〔2016〕36号附件2)

理解: 购买方不凭票抵扣,转让方全额开具普通发票,购买方可根据“卖出价-买入价”差额征税。

(四) 买入价的确定

1. 股改限售股

上市公司实施股权分置改革时,在股票复牌之前形成的原非流通股股份,以及股票复牌首日至解禁日期

间由上述股份孳生的送、转股,以该上市公司完成股权分置改革后股票复牌首日的开盘价为买入价。

2. IPO限售股

公司首次公开发行股票并上市形成的限售股,以及上市首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股,以该上市公司股票首次公开发行(IPO)的发行价为买入价。

3. 重大资产重组限售股

因上市公司实施重大资产重组形成的限售股,以及股票复牌首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股,以该上市公司因重大资产重组股票停牌前一交易日的收盘价为买入价。

(总局公告2016年第53号)

二、企业所得税

(一) 纳税主体

因股权分置改革造成原由个人出资而由企业代持有的限售股,企业转让上述限售股取得的收入,应作为企业应税收入计算纳税。

(二) 转让所得

1. 限售股转让收入扣除限售股原值和合理税费后的余额为该限售股转让所得。

2. 企业未能提供完整、真实的限售股原值凭证,不能准确计算该限售股原值的,主管税务机关一律按该限售股转让收入的15%,核定为该限售股原值和合理税费。

例: 限售股转让收入100万元,不能准确核算原值,应纳税所得额为 $100 \times (1 - 15\%) = 85$ 万。

依照本条规定完成纳税义务后的限售股转让收入余额转付给实际所有人时不再纳税。

(三) 不视同转让限售股

依法院判决、裁定等原因,通过证券登记结算公司,企业将其代持的个人限售股直接变更到实际所有人名下的,不视同转让限售股。

理解: 甲公司1994年1元/股,买了1 000万股股票,

1995年,因股权分置改革,不允许转让,只能协议转让,2元/股卖给乙公司2 000万,但股票没有过户;2 000年乙公司3元/股协议转给丙女士,2005年大小非解禁,丙女士20元/股出售给丁公司,卖了2亿,虽然甲公司是代丙女士持有的,但税法只看法律交易形式,甲公司转让限售股应作为企业应税收入按25%的税率计算缴纳企业所得税。

如果经法院裁定,把股票过户到丙女士名下,由丙交个人所得税,税率20%。甲公司将代持股直接变更到实际所有人丙女士名下,不视同转让限售股,即司法裁定不算卖股票。

(四) 转让收入

企业在限售股解禁前将其持有的限售股转让给其他企业或个人,企业应按减持在证券登记结算机构登记的限售股取得的全部收入,计入企业当年度应税收入计算纳税。

企业持有的限售股在解禁前已签订协议转让给受让方,但未变更股权登记、仍由企业持有的,企业实际减持该限售股取得的收入,依照规定纳税后,其余额转付给受让方的,受让方不再纳税。

(总局2011年第39号公告)

三、印花税

证券交易印花税单边1‰征收。

四、城建税及教育费附加

1、城市维护建设税

城市维护建设税=实纳增值税×地区差别比例税率

市区7%,县城、镇5%,不在市、县城、镇1%;

2、教育费附加=实纳增值税×3%

五、小知识

1、每10股送3股转增7股派5元如何理解?

分红来源有从税后利润来的叫送股;从盈余公积和资本公积来的叫转增(资本公积除溢价外是税后利润,溢价转的不属于分红);派指分现金,可用来代交个人所得税;

2、永清环保,现在总股本2.15亿,股价39.83,10送20,请问除权后总股本多少?股价多少?

除权前股价×除权前股本=除权后股价×除权后股本,股本×股价=总市值

除权后总股本=2.15×3=6.45,股价39.83/3=13.28;

3、送股与转增股本有何区别?

解析送股俗称送“红股”,是上市公司采用股票股利形式进行的利润分配,它的来源是上市公司的留存收益。送股是对股东的分红回报的一种方式。送股后,上市公司的资产、负债、股东权益的总额结构并没有发生改变,但总股本增大了,同时每股净资产降低了,其来源是上市公司的利润。

转增股本却来自于资本公积,它可以不受公司本年度可分配利润的多少及时间的限制。

委托建房：缴纳房产税的“时点”如何确定

廉 华 李 靖

纳税人委托施工企业建房,认为早验收、早使用就要早纳税。根据《财政部税务总局关于房产税若干具体问题的解释和暂行规定》(财税地字[1986]第8号),对纳税人委托施工企业建设的房屋,从办理竣工验收手续之次月起征收房产税;纳税人在办理竣工验收手续前已使用或出租、出借的新建房屋,应按规定征收房产税。

因此,一些企业为达到规避房产税的目的,往往拖延办理竣工验收手续,隐瞒实际使用时间。这时,确定

竣工验收或实际使用的时点,就成了解决问题的关键。

竣工验收时点的确定要有法律支撑

竣工验收概念是建筑业专属名词,税收文件中对此没有具体明确。税务人员对涉税情形中竣工验收的时间判断较为困难,如建设项目应该达到什么样的条件才能竣工验收?对于已达到验收条件,但是长期不办理竣工验收手续的建设项目,是否征收房产税?

《国家计委关于印发〈建设项目(工程)竣工验收办法〉的通知》(计建设[1990]1215号)中规定了建设

项目竣工验收的范围、依据、条件和程序。同时对什么样的建设项目符合竣工验收条件作出详细规定：1.生产性项目和辅助性公用设施，已按设计要求建完，能满足生产使用；2.主要工艺设备配套设施经联动负荷试车合格，形成生产能力，能够生产出设计文件所规定的产品；3.必要的生活设施，已按设计要求建成；4.生产准备工作能适应投产的需要；5.环境保护设施、劳动安全卫生设施、消防设施已按设计要求与主体工程同时建成使用。

计建设〔1990〕1215号文件明确：第一，竣工验收是一项建设项目投产使用的必经程序。第二，竣工验收具有时限性要求。第三，竣工验收并不要求建设项目达到所有建设目的才可以验收，对于已经具备生产能力的部分应该及时进行验收并移交固定资产。第四，不按期竣工验收是要接受行政处理的。

《竣工验收管理办法》规定，建设项目是否达到竣工验收条件，其处理原则的法定性目前有待考量，因此会受到多种因素的制约。如基层税务人员能否跨行业判断建筑业的相关问题，若产生税收争讼能否得到法院支持，是否有司法判例支撑，竣工验收时间是交验双方出具竣工验收报告确认合格时间，还是竣工验收手续报送房屋管理部门备案等一系列问题亟待解决。笔者认为最好的处理办法是相关部门出台文件，从税收角度对竣工验收概念进行规制。

加强实际使用时间的可操作性

财税地字〔1986〕8号文件明确，如果没有办理竣工验收手续，应以实际使用时间作为房产税的征收依据，已经做了政策补充。税务机关为何去研究竣工验收的概念呢？笔者认为，税收实践中实际使用时间和实际使用范围可操作性差，导致无法准确确认。以现有的征管体制，税务机关无法了解到企业资产的实际使用情况，

往往是在稽查或者评估时才发现企业已经启用了相关资产，因此造成取证困难、执法风险加大、税企矛盾加深。

条款规定造成税负不公

即使竣工验收和实际使用时间能够确定，财税地字〔1986〕8号文件仍存在税负不公的问题。如该文件规定，纳税人自建的房屋，自建成之次月起征收房产税。

自建自用的房产从建成之日起，也就是实际完工的次月就产生纳税义务，而不需繁杂的验收手续，纳税义务产生时间提前。委托建设的项目则需要等到竣工验收之后才产生纳税义务，只是因为建设方式的不同就产生了巨大的纳税差异。此规定固然考虑了民法角度权利风险转移的因素，但是自建自用和委托建设自用在财务和会计角度都是对自己资产的核算而不产生所有权的转移，税务处理上不应再进行区分，让个别企业产生“拖延验收”的欲望，造成巨大的税收争讼空间。

上述问题的几点思考

1.“竣工验收”概念在税收执法中的存与废。如果要存，由于“竣工验收”概念是建筑行业的专属概念，税收法律法规进行借用就应该从税收角度进行具体明晰，为基层执法人员提供切实可行的操作规范，或者废弃“竣工验收”概念，采用建设工程施工合同中约定条款进行纳税义务的判断，这样不仅做到判断标准简单易行，而且做到了与《民法通则》《合同法》等相关法律法规的合理衔接。

2.“实际使用”条款的存与废。如果要存，由于“实际使用”条款确实无法准确掌握，判断标准千差万别，相关部门可以出台实施细则规制具体判断标准，从账务处理中寻找统一的操作规范，或者废弃“实际使用”条款，与自建自用房屋的税收规定保持一致，只要达到合同约定的完工时间均可以计征房产税。

北京注册会计师协会专家委员会专家提示〔2017〕第2号 ——房地产企业二级住宅和商业开发的收入确认

房地产企业确认收入，是房地产企业审计的重点领域。按照业务性质，房地产企业的业务可以划分为一级土地开发业务、二级住宅及商业开发业务、物业出租业务、物业管理业务等多种类型。不同业务类型其业务

流程以及对应的会计审计问题也不尽相同。

本提示仅供注册会计师在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断。提示中所涉及审计程序的时间、范围和程度

等,事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况、风险导向原则以及注册会计师的职业判断确定,不能直接照搬照抄。

针对房地产企业二级住宅和商业开发业务收入确认判断,房地产审计专家委员会做如下提示。

一、收入确认时点的判断

(一)收入确认时点

在上述业务流程中,企业于何时确认房屋销售收入,实务中存在不同的做法。较普遍使用的有以下二类:

1. 期房销售。期房销售收入确认时点,实务中较普遍的有两种:一是房屋竣工验收,并按照合同约定向购房人发放入住通知,且通知约定的期限届满;二是房屋竣工验收,并向购房人办理完成入住手续。

2. 现房销售。现房销售,一般在签订合同收取款项,并办理入住时点确认销售收入。此外,如果合同约定交房时点在后,但入住在前,则在入住时点确认收入。

上述收入确认时点的选用,均需依据下述有关规定的判断。

(二)收入确认时点的判断依据

由于房地产业务模式、流程及商品等的多样性,监管法规各有不同。注册会计师审计中应根据不同情况的经济实质及法律形式,依据《企业会计准则第14号—收入》第四条的有关规定进行职业判断。判断依据参考如下:

《企业会计准则第14号—收入》第四条规定的收入确认条件	职业判断要点
企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方	房地产企业已书面通知购房人办理房屋交付和入住手续
企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施有效控制	已办理交接手续,或书面交房通知确定的交付使用时限已结束后
收入的金额能够可靠地计量	签订正式房屋销售合同
相关的经济利益很可能流入企业	价款已全部取得或虽部分取得,但其余应收款项确信能够收回
相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量	商品房项目已竣工验收并办理备案手续,房屋面积经测绘机构测定;所发生或还需发生的开发总成本能可靠地确定

同时,以下情况可能对收入确认时点产生影响,请予以特殊考虑。例如,竣工验收应以内部联合验收还是外部建委验收为准;不同房屋,毛坯房、毛坯送装修、精装房、商改住等,竣工验收时点是否不同;以邮寄、电话、登报等不同形式发放入住通知是否影响收入确认时点;未见业主签认、AB钥匙拆封/未见业主签认、未见钥匙/业主签认、钥匙仍在交房等。

二、针对性审计程序

房地产企业收入错报风险,主要集中于收入确认时点不适当、前后期不一致等问题。审计中,注册会计师可以考虑通过下述控制测试和实质性程序识别相关错报,降低风险。

(一)控制测试

针对销售循环与收入确认时点相关的错报风险,可以考虑如下控制测试:

1.检查商品房预售许可证

取得商品房销(预)售许可证,检查内部审核记录是否完整,以确定被审计单位按规定办理销(预)售许可证。

2.检查销售合同

(1)检查销售合同条款及签章和签字是否齐全,以确定合同签订流程规范,合同主要条款经过审核;

(2)网上查询销售合同、物业合同是否备案登记,检查合同存档备案记录,以确定按照政府部门要求将销售合同范本进行公示。

3.检查销售收款环节的控制

(1)检查银行进账单与会计凭证是否相符,以确定销售收款是否及时或全额入账;

(2)检查银行进账单与销售合同是否相符,POS机刷卡单签字与合同是否相符,以确定收款金额与销售合同条款相符;

(3)取得预收账款记录,检查收款记录与销售发票金额是否一致,以确定收款金额与销售发票金额相符;

(4)取得销售控制进度表,检查销售控制表的复核记录是否完整,以确定楼宇销售进度表与实际销售情况相符。

4.检查办理入住手续及确认收入的相关控制文件

(1)取得入住通知书,检查签字、日期是否齐全,

与合同签字是否一致,以确定办理入住时房屋已达到可入住状态,并办理竣工决算及通知入住;

(2) 检查物业服务合同、供暖供冷合同是否已经签署,受益期间是否在入住通知书签署日期以后期间,以确定入住通知与实际办理入住时间是否相符;

(3) 将入住通知书签署日期、物业公司交钥匙记录与营业收入入账时间进行比较,已确定入住手续是否完整,是否存在缴纳费用记录及交钥匙记录。

(二) 实质性测试

针对房地产企业收入错报风险,可以考虑如下实质性测试程序:

1. 复核收入确认政策是否符合准则,是否和前期一致

获取房地产企业收入确认的会计政策,与前期采用的会计政策、同行业收入确认政策进行比较,结合房地产企业实际情况及相关合同约定,判断收入确认会计政策的合理性和延续性。同时,关注周期性、偶然性的收入是否符合既定收入确认原则及方法。

2. 检查合同履行情况

对合同进行顺查及逆查,检查合同履行情况。可能实施的实质性程序如下:

(1) 获取被审计单位开发项目的五证、竣工备案表、测绘报告等,以判断商品房是否达到可交用状态;

(2) 对于已签的《商品房买卖合同》,查询预售项目是否已办理入网手续,买卖合同是否已到房地产相关部门进行备案并公布在网上;

(3) 获取独立于财务核算的数据,如销售台账、销售报表等资料,重新计算主营业务收入,与实际入账收入金额核对;

(4) 结合商品房钥匙监盘程序,实地查看业主入住情况,同时结合对售楼处销售进度表的检查,判断已开发商品房的实际销售情况;

(5) 获取业主签字确认的入住流转单、物业公司的起费登记表等,检查商品房是否已经移交给业主;

(6) 以交房凭证为起点,从资产负债表日前若干天的交房入住通知单追查至合同、账簿记录是否一致。

3. 检查与房地产开发业务相关的书面文件

获取被审计单位房地产开发项目的《建设用地规

划许可证》、《建设工程规划许可证》、《建筑工程施工许可证》、《国有土地使用证》和《商品房预售许可证》或《商品房销售许可证》,以及竣工备案表、测绘报告等,以判断商品房是否达到可交工状态。

4. 关注预收款长期挂账原因及合理性

结合预收账款(或应收账款)的账龄,判断企业是否存在少计收入或虚计收入的情况,尤其是长期未办妥按揭贷款的客户。如果存在预收款挂账时间超过交房时间的,应根据重要性水平及形成差异的原因,结合存货项目审计关注其真实性,判断是否存在多计收入的情况。对于存在销售退回的事项,检查手续是否符合规定,结合原始销售凭证检查其会计处理是否正确。

5. 实施截止测试

截止测试,主要用于检查相关凭证对应的交易和事项是否记录于正确的会计期间。通常越靠近截止日,错报概率会增高。注册会计师可能需要执行的截止测试包括:

(1) 检查资产负债表日前后几天的账簿记录、销售发票存根联、入住通知单、物业起费登记表,检查收入记录有无跨期的现象;

(2) 取得资产负债表日后所有的退房记录,检查是否存在提前确认收入的情况;

(3) 结合对资产负债表日应收账款的函证程序,检查有无未取得对方认可的大额销售;

(4) 结合预收款长期挂账原因及合理性检查,判断是否存在应计未计收入的情况;

(5) 结合存货监盘程序,判断收入确认期间是否正确。

三、案例解析

(一) 期房销售

案例I: A房地产开发公司开发了甲楼盘,在取得预售证后,于20X1年5月开始销售。A公司与客户签订的商品房销售合同约定,于20X2年12月31日前正式办理交付手续。20X2年12月,楼房已竣工,而小区配套设施因受天气因素影响未完全竣工。因此,甲楼盘亦未能于约定日期即年底前办妥综合验收手续。

A公司担心逾期交房客户会提出索赔,故于20X2年12月20日提前将钥匙交付客户,声称房屋未通过综合验收皆因不可抗力,并保证将于20X3年3月31日前办妥一

切手续。客户领取钥匙后便开始装修。

分析：根据房地产管理的有关规定，至少应当具备以下证明及相关文件后方可确认房屋已销售，房地产公司对开发房产不再具有所有权和控制权：（1）房地产管理部门通过的综合验收合格证书及房屋面积测定表；（2）与客户签订正式销售合同。一般在预售合同后，再签订补充合同确定房屋实测面积，并明确价款、质量、违约金等相关事宜的权利、义务；（3）交接单一房屋业经客户验收、对房屋的结构、销售面积及房款购销双方均无异议；（4）与客户办妥交付入住手续，客户领取钥匙。

判断：根据上述规定，即使A房地产开发公司无法通过综合验收的可能性很小，仍然不适宜根据交钥匙的情况确认收入。因此，A公司收入确认时点，应为正式通过综合验收手续的时间。

案例II：B房地产公司取得商品房预售许可证，于20X3年6月1日起，对位于乙小区的一幢商品住宅楼开盘预售。20X3年7月30日，B公司与10户购房者签订《商品房买卖合同》，合同约定20X3年12月15日前交付使用。每套房总价均为80万元，收取首付款20%，总价款160万元。同时，购房者向银行申请按揭贷款。20X3年9月15日，银行批准10名购房人的贷款申请，B公司收取了剩余部分的购房款。

20X3年11月8日，B公司书面通知10个业主办理入住手续。截至合同约定的交付日20X3年12月15日，仍然有2名购房者因故未领取钥匙。

分析：《商品房买卖合同》约定：“房屋毁损、灭失的风险，在交付使用前由出卖人承担，交付使用后由买受人承担；买受人接到出卖人的书面交房通知，无正当理由拒绝接收的，房屋毁损、灭失的风险自书面交房通知确定的交付使用之日起由买受人承担，但法律另有规定或者当事人另有约定的除外。”根据合同约定，房业主验收房屋并办理入住手续，取得房屋的收益权。因此，这时可认为房屋的主要风险和报酬都已转移给业主。虽然这时房屋产权可能还属于开发商，但控制权已属于业主，而且开发商也不再保留与所有权相联系的管理权。对于未领取钥匙的2名购房者，在通知约定的期限届满时，相关风险报酬已经发生转移。同时，B公司

已收取全部房款，可以确认经济利益的流入。

判断：上述房屋销售可以于20X3年确认销售收入。

（二）现房销售

案例III：C房地产公司自行开发丙商住楼，取得房地产管理部门的综合验收证书和房屋面积测定表等相关资料，并将其中两个楼层定为C公司办公用房。竣工后，由于楼盘房价上涨，C公司决定将原定办公用房出售，以赚取差价利润。C公司与某商户签订销售协议，该商户于20X4年12月31日验收房屋并办理入住，当日支付全额购房款。但是，双方办理产权移交手续是在20X5年1月20日。

分析：20X4年12月31日，C公司与商户根据签订的销售协议办理了入住手续，并收取了房款，相关风险报酬已经转移给商户。虽然产权移交手续于20X5年办理，但是根据实质重于形式的原则，于20X4年末已经满足了企业会计准则规定的销售收入确认条件。

判断：C公司可以于20X4年度确认房屋销售收入。

（三）其他情形

案例IV：D房地产开发公司开发丁楼盘，在取得预售证后，于20X1年11月开始销售。D公司与客户签订商品房销售合同约定，于20X3年5月31日正式交付商品房。D公司开发的丁楼盘在施工过程中进展非常顺利，提前完成主体建筑物和辅助配套设施的建设，并于20X2年12月20日通过综合验收。通过综合验收后，D公司便开始陆续与客户签订关于面积补差等事项的补充合同，并办理正式交付手续。客户拿到钥匙后，便开始进场装修。截至20X2年末，D公司已经正式交付客户商品房20套，但是直到合同约定的交房日期20X3年5月31日才正式开具销售发票。

分析：开票只是房地产销售收入实现的形式要件，而不是实质性要件。在本案例中，D公司已将正式办理交付手续的商品房所有权上的主要风险和报酬转移给了客户，并不再保留与所有权相联系的继续管理权及控制权，收益已基本流入企业（已收取大部分预售款），收入和成本都能够可靠计量。

判断：在办理正式交付手续后，D公司实质上已经实现收入，应当予以确认。不能以未开票为由，延期到合同约定的交房日期即开票日确认销售收入。

企业缴纳的政府性基金和行政事业性收费 是否可以在企业所得税前扣除

问：企业缴纳的政府性基金和行政事业性收费是否可以在企业所得税前扣除？

答：根据《财政部国家税务总局关于财政性资金行政事业性收费政府性基金有关企业所得税政策问题的通知》（财税〔2008〕151号）第二条规定，企业按照规定缴纳的、由国务院或财政部批准设立的政府性基

金以及由国务院和省、自治区、直辖市人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费，准予在计算应纳税所得额时扣除。企业缴纳的不符合上述审批管理权限设立的基金、收费，不得在计算应纳税所得额时扣除。

金融资产新旧准则对比分析

业务五部 林楠

2017年3月31日财政部修订发布了《CAS22——金融工具的确认和计量》准则，要求境内境外同时上市的企业以及境外上市并采用IFRS或CAS编制财务报告的企业自2018年1月1日起施行；其他境内上市企业要求自2019年1月1日起施行；执行企业会计准则的非上市企业自2021年1月1日起施行。

本文主要就金融资产新旧准则的变化进行对比分析，主要体现在以下四个方面：

一、分类

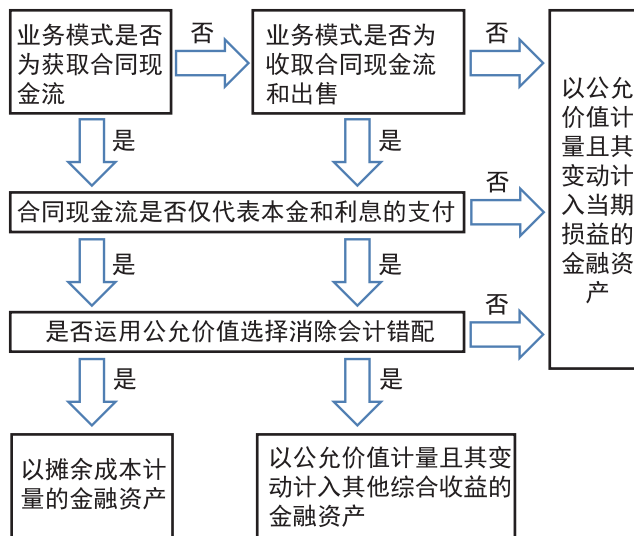
1.新准则按业务模式的目标是“为取得合同现金流”和“合同现金流仅为本金和利息的支付”两个条件分为三类：

（1）同时满足上述两个条件的，划分为以摊余成本计量的金融资产；

（2）对于不满足合同现金流测试的，或者其他业务模式，划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；

（3）如果业务模式是通过既收取合同现金流又出售金融资产来实现目标，并且“合同现金流仅为本金和利息的支付”，划分为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

具体判断方法见下图：



会计错配，是指当企业以不同的会计确认方法和计量属性，对在经济上相关的资产和负债进行确认或计量而产生利得或损失时，可能导致的会计确认和计量的不一致。

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产是新准则下的剩余类别，并且一般情况下，只有债权类资产才可能涉及到三分类，权益类资产和衍生工具通常只能划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，但是新准则也允许企业可以将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，一经做出，不能撤销。

2.旧准则按持有意图划分为四类：

(1) 以公允价值计量且其变动计入当期损益，包括交易性金融资产和指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；

(2) 持有至到期投资；

(3) 贷款及应收款项；

(4) 可供出售金融资产。

执行新准则后，财务报表中原来的应收款项类投资、持有至到期投资、可供出售金融资产三个会计科目都将不复存在。

二、计量

新准则下，对以摊余成本后续计量的金融资产计量方法为：初始确认时以公允价值计量，相关交易费用计入初始确认金额；初始确认后以摊余成本计量；持有期间的利息收入、减值损失、外汇损益直接确认为当期损益；终止确认时，确认投资收益。

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产计量方法为：初始确认时以公允价值计量，相关交易费用直接计入当期损益；持有期间的公允价值变动确认为当期损益；持有期间的股息收入、利息收入确认为当期损益；终止确认时，确认投资收益。

对以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产计量方法为：初始确认时以公允价值计量，相关交易费用直接计入当期损益。后续计量分为权益类和债券类略有不同：其中，以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（权益类）的公允价值变动确认为其他综合收益，不影响损益；终止确认时，其他综合收益也不能转出；划分为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的债权工具，公允价值的变动也是反映在其他综合收益科目中，终止确认时，从其他综合收益转入到投资收益；持有期间的利息收入、减值损失、外汇损益确认为当期损益。

而原准则的可供出售金融资产和以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的计量方法为：初始确认时以公允价值计量，相关交易费用计入当期损益；持有期间以公允价值进行后续计量，且其变动计入当期损益；终止确认时，确认投资收益。

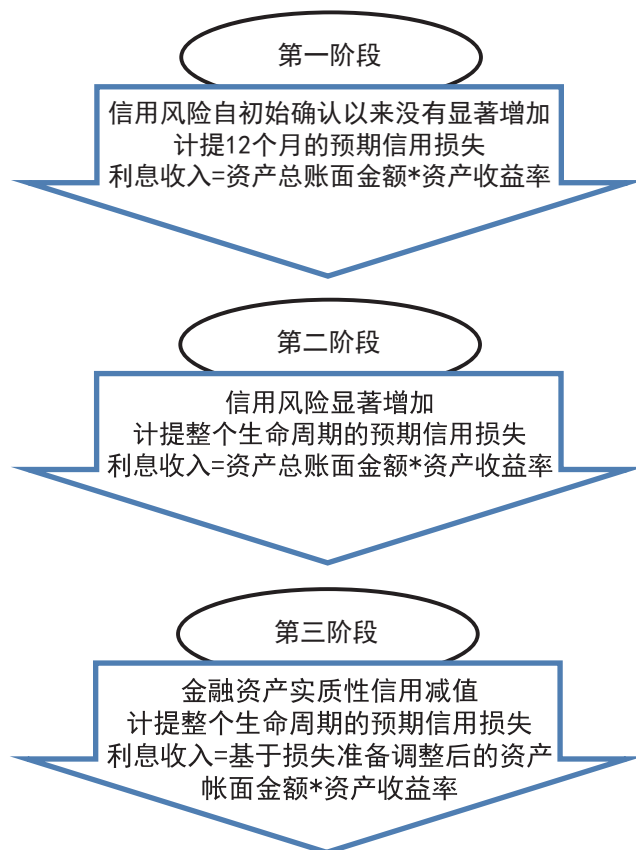
持有至到期投资与贷款和应收款项计量方法为：初始计量时应当按照公允价值和相关交易费用之和作

为初始确认金额；相关交易费用应当计入初始确认金额；按摊余成本进行后续计量；如果在持有期间发生减值，要计提减值损失；终止确认时，确认投资收益，同时结转减值准备。

三、减值

原准则要求按已发生损失法和存在与违约或财务困难等有关的客观证据或重大不利情况时对金融资产计提减值。

而新准则要求按照预期损失法——预期信用损失模型对金融资产计提减值，主要有以下三个阶段：



预期损失模型与已发生损失模型的对比，也是新准则与现行企业会计准则最大的区别。

四、重分类

对于金融资产重分类，新准则在重分类的条件、范围、会计处理上有较大变化。现行准则考虑当主体持有金融资产的意图或者能力发生变化时，可以将金融资产在持有至到期投资与可供出售金融资产之间进行重分类；

在新准则下，当主体改变其管理金融资产的业务模式时，三类金融资产两两均可以进行重分类，但是重

分类日必须是业务模式发生变更后的首个会计期间的第一天，即每年的1月1日。主要做法如下：

（1）以摊余成本计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产：重分类当日的公允价值作为新的摊余成本账面价值；重分类前累计的其他综合收益从权益中转出，被用于调整金融工具在重分类当日的公允价值；实际利率不变；

（2）以摊余成本计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产：重分类当日的公允价值作为新的账面总额；重分类前累计的公允价值变动损益转出；实际利率以重分类当日的公允价值为基础确定；

（3）以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产重分类为以摊余成本计量的金融资产：在重分类当日以公允价值计量；公允价值与摊余成本的差

额应当确认在其他综合损益中；实际利率不变；

（4）以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产：重分类当日的公允价值作为新的账面总额；实际利率以重分类当日的公允价值为基础确定；

（5）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产重分类为以摊余成本计量的金融资产：在重分类当日以公允价值计量；公允价值与账面价值的差额应当确认在损益中；

（6）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产：重分类当日的公允价值作为账面金额；重分类前累计的其他综合收益从权益中转出在重分类当日转入损益。

南纬8度，遇见巴厘蓝——记业务七部巴厘岛之旅

业务七部 林文佳

在盛夏8月末，业务七部的同仁及家属们乘着印度洋温暖的季风飞抵位于南纬8度线的度假天堂巴厘岛，开始为期6天的“上天下海”度假之旅。

巴厘岛行政上被称为巴厘省，位于印度尼西亚中部，坐落在赤道偏南一点（南纬8度），属于南半球，巴厘岛比一般东南亚的度假海岛要大，面积接近整个上海市，是著名的旅游度假胜地，被称为“神明之岛”、“魔幻之岛”和“花之岛”等。

在巴厘岛的第一站南湾，我们就开始“上天下海”啦，南湾是一个海上娱乐项目点，除了巴厘岛必不可少的蔚蓝大海和白色沙滩，就是各式各样的海上娱乐项目，我们参加拖伞、飞鱼、海上摩托等项目，在空中俯瞰蔚蓝的印度洋，在惊险刺激的项目中享受美景尤为让人印象深刻。

在南湾感受了刺激的海上项目后，我们来到了巴厘岛著名的梦幻沙滩，感受了休闲惬意的海滩时光。梦幻沙滩属于私人海滩，沙滩洁白细腻，形状似一弯新月，我们在著名的无边泳池里畅游，在洁白的沙滩上踏浪，身心都得到了放松。

巴厘岛最为著名的除了各色沙滩以外，就是各色五星级度假酒店，在旅程的最后一天，我们入住了著名了AYODYA度假酒店，酒店占地很大，各种度假必备元素在这家酒店里应有尽有，有的同事下海游泳，有的同事学习冲浪，有的同事在沙滩酒吧喝酒畅聊，有的同事带着小朋友去滩涂上“捡海”，还意外遇到了可爱的小河豚。七部同仁们在酒店里度过了丰富而美好的一天时光。

在巴厘岛的几天里，我们还参观了当地特产咖啡工厂和橡胶工厂，游览了壮观的情人崖，与海龟、蝙蝠、蟒蛇、蜥蜴等小动物亲密接触，欣赏了醉人的金巴兰沙滩日落，在蓝梦岛七部同仁们还集体参加了浮潜项目，虽然有不会游泳的同事，但是在别的同事帮助下也克服了对水的恐惧，欣赏到了海底的美景。虽然经过几天大海与阳光的洗礼，我们所有人的肤色都往巴厘岛当地人靠拢了不少，但是南纬8度的巴厘岛之旅，依旧给我们留下了鲜明而美好的回忆，让我们能够带着心底那片蔚蓝的大海，更好的投入接下来的审计工作。

初见西塘·梦里水乡

业务七部 苏丽丽

光阴荏苒，岁月如梭，不知不觉间，踏入审计之门已十余载。若问注册会计师职业生涯有何特色，我的体会是品味多彩人生。譬如，五湖四海的奔波，昼夜不停的忙碌，在烟雾迷蒙中辨真伪，于错综复杂处降妖魔，爬过高山，趟过小溪，越过海洋，也因此见过多个城市不同的日出星辰，经历各行各业形形色色的业务。审计过程枯燥繁杂，孳孳矻矻，我们可能无法选择工作，但方式与态度却是可以选择的，如同此次的西塘之行，大家不妨一道领略期间的美妙吧。

初见西塘，不曾想到竟是缘于9月一次突如其来的西塘水街咨询服务。水街毗邻闻名的烟雨长廊，我们一行五人初来乍到，风尘仆仆颇有倦意，但因当晚未安排工作，就决定趁着夜色探寻其间瑰丽。

正是初秋时节，又逢工作日，游客并不多，我们穿梭其中，西塘之婉约美跃然眼前。

在夜幕的衬托下，西塘显得格外妖娆。熙熙攘攘的人群，沸沸扬扬的喧嚣，红艳艳的灯笼被依次点亮，一串串、一排排映照在河面上，宛若仙女一般的旖旎柔媚，挑逗着路人的眼球却又羞答答的赧红了脸。霓虹闪烁，酒香四溢，以及弥漫着浓郁香味的臭豆腐和酸辣粉气息，在这古老的小镇里上演着一曲缠绵缱绻的梦幻之旅。

我们一行登上江南独有风格的乌篷船，听橹声缓缓的划破河面，耳边似乎传来流水的低吟浅唱。那长廊上悠然行走的游人，高高耸起的桥洞，相映成辉的灯火，在波光粼粼的水面上映影如画，忽而又在涟漪的搅动下光怪陆离。宁静的光阴在桨声起伏的水波间开启了一道斑驳的岁月之窗，在无争的光影里穿行而过。

而充满着神秘魅惑的“酒吧一条街”上，早已是灯红酒绿，歌舞升平。酒吧里狼嚎妖魅的音乐在灯火阑珊的夜，送出诱人的魅力。让你感受到一场时尚与自然的盛宴，古镇与现代的结合。

受惑于西塘之美，同时亦能兼得醒脑明目之举，我们几人在持续的几晚加班后，仍相约在某一日的清晨感受不同时日的西塘风光。

晨曦中，但见西塘别样的风采。在柔柔的太阳光华环抱中，古镇就犹如甜美酣睡的少女，不施粉黛的恬谧

静卧着。垂柳依依，水波灵动，那朴实素雅的江南古韵，在纤尘不染的晨光里荡漾开来，风情万种的仿佛倾诉着一个古老遥远的传说。

都说西塘之美，美在桥多、弄多、廊棚多，极目之下，果不其然。

西塘桥多，随处可见青石堆砌的大小拱桥，约一百多座。一眼望去，满目皆是桥与水、水与屋构成的一幅幅笔酣墨饱的丹青画。当然，最引人注目的是送子来凤桥，它采用古典园林中“复廊”的形式，中有隔墙花窗，两边通道。据称凡抱有虔诚祈求之心的人过此桥，可卜贵子。我认真地细数了一下，同行的那个适龄女孩已来来往往的穿越了好几回啦。

西塘弄多，纵横交错，南北贯通，其中闻名的当属“江南第一弄”的石皮弄。石皮弄因石薄如皮而得名，弄道细细长长的，不知深几许，透着某种神秘的质朴。那青砖铺成的幽径，狭窄的小巷道，若隐若现，在其间兜兜转转，稍不留神，就迷失了方向。

西塘廊棚多，三回九转的，它把两岸错落有致的小别院以独特的风姿链接在一起，让行人无日晒雨淋之忧。在多雨的时节，袅袅婷婷的安步长廊，看廊外淅淅沥沥飘落的雨丝在妙歌曼舞，是多么的诗情画意。廊棚沿河一侧还设有木制长椅，供游人休息歇脚，江南人的纯朴与温馨可见一斑。两侧的青砖瓦房里，有着林林总总的美食、茶馆、酒屋和特色小铺，流光溢彩，目不暇接。

信步游走在街头巷尾间，弄堂幽深，岁月悠悠，静静享受古镇的慢时光。此情此景，不知是人在画中游，还是画在心中移。

一屋，一瓦，一舟，一灯笼。千载不变，宛若梦中。

小桥、流水、人家，大概就是西塘古镇的全部精华吧。江南水乡的丰盈润泽，从此便丝丝入心……

这便是我们会计师事务所劳逸结合、张弛有度的审计之旅。

也许，你的日常，就是别人羡慕的美好时光，一如西塘项目之举。所以，我们的日子不止眼前周而复始的疲惫不堪，还有诗和远方。与其焦眉愁眼、抑郁不平，不如用心工作，诗意生活！