

高意科技集团简介

高意科技（II-VI Photonics）是由在美国纳斯达克上市的途实（II-VI）公司所组建的光电业务集团。经过历次并购和资源整合，集团继承和发展了光电子领域领先的科技成果和知识产权，并结合自身设计和生产制造上的先进技术，为光通信、激光、生物医疗、投影显示和光电仪器等领域提供先进的技术解决方案和客户满意的核心产品。

高意科技集团建立了分布于全球的研发队伍和销售服务体系，同时拥有5千多名高素质的员工和超过5万平方米的先进厂房和超净生产设施，集研发、生产和销售于一体。集团产品覆盖了光电晶体与光学元器件、光电模块与仪器、激光器与光放大器、光电集成及下一代智能网络的光电子系统。

公司地址：福州晋安区福新东路253号

联系电话：0591-88052800

公司网址：www.phototech.com



独立 客观 公正

优质 廉洁 高效

02
2015



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

华兴所隆重举办迎春晚宴



福建华兴会计师事务所（特殊普通合伙）隆重举办迎春晚宴



首席合伙人林宝明热情洋溢致新春贺辞



主持人妙语连珠不断将晚宴推向高潮



管理合伙人 with 员工共祝新春好



年轻员工喜得特等奖



业务八部员工全家福

新春审计忙



业务七部在博思软件股份有限公司审计



华兴所管理合伙人郑丽惠、项目经理李黄彦同博思软件股份有限公司财务总监和券商代表沟通审计事项



业务六部总经理林希敏在复核工作底稿



业务一部在福建五丰大商场有限公司审计



业务一部在福州高意通讯有限公司审计



审计师刘芳同福州高意通讯有限公司财务经理沟通审计事项

2015华兴第二期

法规选载

关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知 财税〔2014〕116号	3
关于支持文化服务出口等营业税政策的通知 (财税〔2014〕118号)	3
关于对小微企业免征有关政府性基金的通知 (财税〔2014〕122号)	4
关于金融企业涉农贷款和中小企业贷款损失准备金税前扣除有关问题的通知 (财税〔2015〕3号)	4
关于金融企业贷款损失准备金企业所得税税前扣除有关政策的通知 (财税〔2015〕9号)	5
关于发布上海证券交易所退市相关配套规则的通知 (上证发〔2015〕21号)	6
上海证券交易所退市公司重新上市实施办法	6
关于印发《中国注册会计师审计准则问题解答第7号——会计分录测试》等七项审计准则问题解答的通知 (会协〔2014〕76号)	12
中国注册会计师审计准则问题解答第7号——会计分录测试	13
中国注册会计师审计准则问题解答第8号——重要性及评价错报	16

会计

会计凭证填制的误区、素养与实战技巧	20
会计估计变更和差错更正特殊业务的会计与税务处理	21
企业合并特殊业务的会计与税务处理	24

税收

以非货币性资产出资的税务处理	33
债券利息收入的税务处理	35
股权转让所得的个人所得税处理	36

审计

企业如何进行财务报告内部控制审计	37
------------------	----

咨询信箱

收据可以入账吗	38
土地使用权抵债是否还须缴税	39
收到政府对项目的补助款如何处理	39

企业文化

“冬” 游记	40
--------	----

关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知

财税〔2014〕116号

为贯彻落实《国务院关于进一步优化企业兼并重组市场环境的意见》（国发〔2014〕14号），根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例有关规定，现就非货币性资产投资涉及的企业所得税政策问题明确如下：

一、居民企业（以下简称企业）以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得，可在不超过5年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额，按规定计算缴纳企业所得税。

二、企业以非货币性资产对外投资，应对非货币性资产进行评估并按评估后的公允价值扣除计税基础后的余额，计算确认非货币性资产转让所得。

企业以非货币性资产对外投资，应于投资协议生效并办理股权登记手续时，确认非货币性资产转让收入的实现。

三、企业以非货币性资产对外投资而取得被投资企业的股权，应以非货币性资产的原计税成本为计税基础，加上每年确认的非货币性资产转让所得，逐年进行调整。

被投资企业取得非货币性资产的计税基础，应按非货币性资产的公允价值确定。

四、企业在对外投资5年内转让上述股权或投资收回的，应停止执行递延纳税政策，并就递延期内尚未确认的非货币性资产转让所得，在转让股权或投资收回当年的企业所得税年度汇算清缴时，一次性计算缴纳企业所得税；企业在计算股权转让所得时，可按本通知第三条第一款规定将股权的计税基础一次调整到位。

企业在对外投资5年内注销的，应停止执行递延纳税政策，并就递延期内尚未确认的非货币性资产转让所得，在注销当年的企业所得税年度汇算清缴时，一次性计算缴纳企业所得税。

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

本通知所称非货币性资产投资，限于以非货币性资产出资设立新的居民企业，或将非货币性资产注入现存的居民企业。

六、企业发生非货币性资产投资，符合《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59号）等文件规定的特殊性税务处理条件的，也可选择按特殊性税务处理规定执行。

七、本通知自2014年1月1日起执行。本通知发布前尚未处理的非货币性资产投资，符合本通知规定的可按本通知执行。

财政部 国家税务总局

2014年12月31日

关于支持文化服务出口等营业税政策的通知

财税〔2014〕118号

经研究，现将有关营业税政策通知如下：

一、为落实《国务院关于加强发展对外文化贸易的意见》（国发〔2014〕13号）精神，对纳税人为境外单位或个人在境外提供下列服务免征营业税：

（一）文物、遗址等的修复保护服务；

（二）纳入国家级非物质文化遗产名录的传统医药诊疗保健服务。

二、为落实《国务院关于加强发展养老服务业的若干意见》（国发〔2013〕35号）精神，更好地发挥税收政策鼓励民间资本投资养老服务业的引导作用，对现行养老机构提供的养老服务免征营业税政策明确如下：

养老机构是指依照《养老机构设立许可办法》（民政部令第48号）设立并依法办理登记的为老年人提供集中居住和照料服务的各类养老机构。

养老服务是指上述养老机构按照《养老机构管理办法》（民政部令第49号）的规定，为收住的老年人提供的生活照料、康复护理、精神慰藉、文化娱乐等服务。

三、将《财政部 国家税务总局关于加强教育劳务营业税征收管理有关问题的通知》（财税〔2006〕3号）第一条第（三）项“提供教育劳务取得的收入是指对列入规定招生计划的在籍学生提供学历教育劳务取得的收入，具体包括：经有关部门审核批准，按规定标准收取的学费、住宿费、课本费、作业本费、伙食费、考试报名费收入”调整为“提供教育劳务取得的收入是指对列入规定招生计划的在籍学生提供学历教育劳务取得的收入，具体包括：经有关部门审核批准并按规定标准收取的学费、住宿费、课本费、作业本费、考试报名费收入，以及学校食堂提供餐饮服务取得的伙食费收入。学校食堂是指依照《学校食堂与学生集体用餐卫生管理规定》（教育部令第14号）管理的学校食堂”。

四、对中国金融期货交易所代收的期货市场监管费准许从其营业税计税营业额中扣除。

五、本通知自2015年1月1日起执行，此前未处理的事项，按照本通知规定执行。

财政部 国家税务总局

2014年12月30日

关于对小微企业免征有关政府性基金的通知

财税〔2014〕122号

为进一步加大对小微企业的扶持力度，经国务院批准，现将免征小微企业有关政府性基金问题通知如下：

一、自2015年1月1日起至2017年12月31日，对按月纳税的月销售额或营业额不超过3万元（含3万元），以及按季纳税的季度销售额或营业额不超过9万元（含9万元）的缴纳义务人，免征教育费附加、地方教育附加、水利建设基金、文化事业建设费。

二、自工商登记注册之日起3年内，对安排残疾人就业未达到规定比例、在职职工总数20人以下（含20人）的小微企业，免征残疾人就业保障金。

三、免征上述政府性基金后，有关部门依法履行职能和事业发展所需经费，由同级财政预算予以统筹安排。

财政部 国家税务总局

2014年12月23日

关于金融企业涉农贷款和中小企业贷款损失准备金 税前扣除有关问题的通知

财税〔2015〕3号

根据《中华人民共和国企业所得税法》及《中华人民共和国企业所得税法实施条例》的有关规定，现就金融企业涉农贷款和中小企业贷款损失准备金的企业所得税税前扣除政策，通知如下：

一、金融企业根据《贷款风险分类指导原则》（银发〔2001〕416号），对其涉农贷款和中小企业贷款进行风险分类后，按照以下比例计提的贷款损失准备金，准予在计算应纳税所得额时扣除：

- （一）关注类贷款，计提比例为2%；
- （二）次级类贷款，计提比例为25%；
- （三）可疑类贷款，计提比例为50%；
- （四）损失类贷款，计提比例为100%。

二、本通知所称涉农贷款，是指《涉农贷款专项统计制度》（银发〔2007〕246号）统计的以下贷款：

- （一）农户贷款；
- （二）农村企业各类组织贷款。

本条所称农户贷款，是指金融企业发放给农户的所有贷款。农户贷款的判定应以贷款发放时的承贷主体是否属于农户为准。农户，是指长期（一年以上）居住在乡镇（不包括城关镇）行政管理区域内的住户，还包括长期居住在城关镇所辖行政村范围内的住户和户口不在本地而在本地居住一年以上的住户，国有农场的职工和农村个体工商户。位于乡镇（不包括城关镇）行政管理区域内和在城关镇所辖行政村范围内的国有经济的机关、团体、学校、企事业单位的集体户；有本地户口，但举家外出谋生一年以上的住户，无论是否保留承包耕地均不属于农户。农户以户为统计单位，既可以从事农业生产经营，也可以从事非农业生产经营。

本条所称农村企业各类组织贷款，是指金融企业发放给注册地位于农村区域的企业及各类组织的所有贷款。农村区域，是指除地级及以上城市的城市行政区及其市辖建制镇之外的区域。

三、本通知所称中小企业贷款，是指金融企业对年销售额和资产总额均不超过2亿元的企业的贷款。

四、金融企业发生的符合条件的涉农贷款和中小企业贷款损失，应先冲减已在税前扣除的贷款损失准备金，不足冲减部分可据实在计算应纳税所得额时扣除。

五、本通知自2014年1月1日起至2018年12月31日止执行。

财政部 国家税务总局

2015年1月15日

关于金融企业贷款损失准备金企业所得税 税前扣除有关政策的通知

财税〔2015〕9号

根据《中华人民共和国企业所得税法》及《中华人民共和国企业所得税法实施条例》的有关规定，现就政策性银行、商业银行、财务公司、城乡信用社和金融租赁公司等金融企业提取的贷款损失准备金的企业所得税税前扣除政策问题，通知如下：

一、准予税前提取贷款损失准备金的贷款资产范围包括：

（一）贷款（含抵押、质押、担保等贷款）；

（二）银行卡透支、贴现、信用垫款（含银行承兑汇票垫款、信用证垫款、担保垫款等）、进出口押汇、同业拆出、应收融资租赁款等各项具有贷款特征的风险资产；

（三）由金融企业转贷并承担对外还款责任的国外贷款，包括国际金融组织贷款、外国买方信贷、外国政府贷款、日本国际协力银行不附条件贷款和外国政府混合贷款等资产。

二、金融企业准予当年税前扣除的贷款损失准备金计算公式如下：

准予当年税前扣除的贷款损失准备金 = 本年末准予提取贷款损失准备金的贷款资产余额 × 1% - 截至上年末已在税前扣除的贷款损失准备金的余额。

金融企业按上述公式计算的数额如为负数，应当相应调增当年应纳税所得额。

三、金融企业的委托贷款、代理贷款、国债投资、应收股利、上交央行准备金以及金融企业剥离的债权和股权、应收财政贴息、央行款项等不承担风险和损失的资产，不得提取贷款损失准备金在税前扣除。

四、金融企业发生的符合条件的贷款损失，应先冲减已在税前扣除的贷款损失准备金，不足冲减部分可据实在计算当年应纳税所得额时扣除。

五、金融企业涉农贷款和中小企业贷款损失准备金的税前扣除政策，凡按照《财政部 国家税务总局关于金融企业涉农贷款和中小企业贷款损失准备金税前扣除有关问题的通知》（财税〔2015〕3号）的规定执行的，不再适用本通知第一条至第四条的规定。

六、本通知自2014年1月1日起至2018年12月31日止执行。

财政部 国家税务总局

2015年1月15日

关于发布上海证券交易所退市相关配套规则的通知

上证发〔2015〕21号

为进一步落实上市公司退市制度，完善退市制度改革，上海证券交易所（以下简称“本所”）根据中国证监会《关于改革完善并严格实施上市公司退市制度的若干意见》和本所《股票上市规则（2014年修订）》（以下简称“《上市规则》”），对本所《退市公司重新上市实施办法》、《退市整理期业务实施细则》、《风险警示板股票交易暂行办法》等三项退市配套规则进行了修订。同时，本次修订一并将此前本所发布的《关于加强风险警示板股票交易管理有关事项的通知》、《关于修订和废止上海证券交易所退市公司股份转让系统相关业务规则的通知》以及《关于上市公司股票进入退市整理期交易有关事项的通知》等三个单项业务通知的内容分别纳入了前述退市配套规则。

前述三项退市配套规则已经本所理事会审议通过，并报经中国证监会批准，现予以发布，自发布之日起施行。本次修订前的三项退市配套规则以及前述三个单项业务通知同时废止。

附件：

1. 上海证券交易所退市公司重新上市实施办法（2015年修订）
2. 上海证券交易所退市整理期业务实施细则（2015年修订）（略）
3. 上海证券交易所风险警示板股票交易管理办法（2015年修订）（略）

上海证券交易所

二〇一五年一月三十日

上海证券交易所退市公司重新上市实施办法

为进一步落实上市公司退市制度，完善退市制度改革，上海证券交易所（以下简称“本所”）根据中国证监会《关于改革完善并严格实施上市公司退市制度的若干意见》和《上海证券交易所股票上市规则（2014年修订）》（以下简称“《上市规则》”），对《上海证券交易所退市公司重新上市实施办法》、《上海证券交易所退市整理期业务实施细则》、《上海证券交易所风险警示板股票交易暂行办法》3项退市配套规则进行了修订。同时，本次修订一并将此前本所发布的《关于加强风险警示板股票交易管理有关事项的通知》、《关于修订和废止上海证券交易所退市公司股份转让系统相关业务规则的通知》和《关于上市公司股票进入退市整理期交易有关事项的通知》3个单项业务通知的内容分别纳入前述退市配套规则。

前述3项退市配套规则已经本所理事会审议通过，并报经中国证监会批准，现予以发布，自发布之日起施行。本次修订前的3项退市配套规则及前述3个单项业务通知同时废止。

附件：上海证券交易所退市公司重新上市实施办法

上海证券交易所

二〇一五年一月三十日

附件

上海证券交易所退市公司重新上市实施办法

2012年12月实施 2013年12月第一次修订

2015年1月第二次修订

第一章 总则

第一条 为规范上海证券交易所（以下简称“本所”）终止上市公司（以下简称“退市公司”或者“公司”）的重新上市行为，进一步完善退市机制，保护投资者的合法权益，根据《中华人民共和国公司法》、《中华人民共和国证券法》及《上海证券交易所股票上市规则》（以下简称“《上市规则》”）等相关法律、法规及业务规则，制定本办法。

第二条 本所上市公司的股票被终止上市后，公司向本所申请其股票重新上市的，适用本办法。

中国证监会或者本所另有规定的，从其规定。

第三条 公司申请重新上市，应当及时、公平地披露或者申报信息，并保证所披露或者申报信息的真实、准确、完整，不得有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏。

公司董事、监事和高级管理人员应当勤勉尽责，保证公司所披露或者申报信息的及时、公平、真实、准确、完整，并声明承担相应的法律责任。

第四条 公司控股股东、实际控制人、董事、监事、高级管理人员以及其他内幕信息知情人，在筹划、决策重新上市事宜期间以及相关信息披露前，不得泄露公司内幕信息，不得进行内幕交易或者配合他人操纵公司股票转让价格。

第五条 保荐机构及其保荐代表人应当勤勉尽责、诚实守信，认真履行审慎核查和辅导义务，并声明对其所出具文件的真实性、准确性、完整性承担相应的法律责任。

第六条 为公司重新上市提供有关文件或者服务的证券服务机构和人员，应当严格履行职责，并声明对所出具文件的真实性、准确性和完整性承担责任。

第七条 本所同意公司股票重新上市的决定，不表明对该股票的投资价值或者投资者的收益作出实质性判断或者保证。投资者应自行承担投资风险。

第二章 申请条件与受理程序

第八条 本所上市公司的股票被终止上市后，其终止上市情形已消除，且同时符合《上市规则》规定的下列条件的，可以向本所申请重新上市：

(一) 公司股本总额不少于人民币5000万元；

(二) 社会公众股持有的股份占公司股份总数的比例为25%以上；公司股本总额超过人民币4亿元的，社会公众股持有的股份占公司股份总数的比例为10%以上；

(三) 公司及董事、监事、高级管理人员最近3年无重大违法行为，财务会计报告无虚假记载；

(四) 最近3个会计年度净利润均为正数且累计超过人民币3000万元，净利润以扣除非经常性损益前后较低者为计算依据；

(五) 最近3个会计年度经营活动产生的现金流量净额累计超过人民币5000万元；或者最近3个会计年度营业收入累计超过人民币3亿元；

(六) 最近1个会计年度经审计的期末净资产为正值；

(七) 最近3个会计年度的财务会计报告均被会计师事务所出具标准无保留意见的审计报告；

(八) 最近3年公司主营业务没有发生重大变化，董事、高级管理人员没有发生重大变化，实际控制人没有发生变更；

(九) 保荐机构经核查后发表明确意见，认为公司具备持续经营能力；

(十) 保荐机构经核查后发表明确意见，认为公司具备健全的公司治理结构、运作规范、无重大内控缺陷；

(十一) 本所规定的其他条件。

第九条 主动退市公司可以随时向本所提出重新上市申请。

强制退市公司向本所申请重新上市的，其申请时间应当符合下列规定：

(一) 因市场交易类指标强制退市的公司，自其股票进入全国中小企业股份转让系统(以下简称“股份转让系统”)转让之日起满3个月；

(二) 除因重大违法、市场交易类指标强制退市公司之外的其他强制退市公司，自其股票进入股份转让系统转让之日起满12个月；

(三) 重大违法强制退市公司，自其股票进入股份转让系统转让之日起满一个完整会计年度。

第十条 强制退市公司出现下列情形的，自其股票进入股份转让系统转让之日起的36个月内，本所不受理其股票重新上市的申请：

(一) 上市公司股票可能被强制退市但其董事会已审议通过并公告筹划重大资产重组事项的，公司董事会未按规定及时召开股东大会，决定公司股票在终止上市后是否进入退市整理期交易；

(二) 在退市整理期间未按本所规定履行信息披露及其他相关义务；

(三) 未按本所规定安排股份转入股份转让系统进行转让;

(四) 其他不配合退市相关工作的情形。

第十一条 重大违法退市公司未同时符合下列条件的, 本所不受理其重新上市申请:

(一) 已全面纠正重大违法行为并符合下列要求:

1. 公司已就欺诈发行、重大信息披露违法行为所涉事项披露补充或更正公告;
2. 对欺诈发行、重大信息披露违法行为的责任追究已处理完毕;
3. 公司已就重大信息披露违法行为所涉事项补充履行相关决策程序;
4. 公司控股股东、实际控制人等相关责任主体对公司因欺诈发行、重大信息披露违法行为发生的损失已作出补偿;
5. 欺诈发行、重大信息披露违法行为可能引发的与公司相关的风险因素已消除。

(二) 已撤换下列与欺诈发行、重大信息披露违法行为有关的责任人员:

1. 被人民法院判决有罪的有关人员;
2. 被中国证监会行政处罚的有关人员;
3. 被中国证监会依法移送公安机关立案调查的有关人员;
4. 中国证监会、本所认定的与欺诈发行、重大信息披露违法行为有关的其他责任人员。

(三) 已对相关民事赔偿承担做出妥善安排并符合下列要求:

1. 相关赔偿事项已由人民法院作出判决的, 该判决已执行完毕;
2. 相关赔偿事项未由人民法院作出判决, 但已达成和解的, 该和解协议已执行完毕;
3. 相关赔偿事项未由人民法院作出判决, 且也未达成和解的, 公司及相关责任主体已按预计最高索赔金额计提赔偿基金, 并将足额资金划入专项账户, 且公司的控股股东和实际控制人已承诺: 若赔偿基金不足赔付, 其将予以补足。

(四) 不存在《上市规则》规定的暂停上市或者终止上市情形。

(五) 公司聘请的重新上市保荐机构、律师已对前述4项条件所述情况进行核查验证, 并出具专项核查意见, 明确认定公司已完全符合前述4项条件。

第十二条 退市公司拟申请重新上市的, 应当召开董事会和股东大会, 就申请重新上市事宜作出决议。股东大会决议须经出席会议的股东所持表决权的三分之二以上通过。

第十三条 公司应当提供按照企业会计准则编制并经具有执行证券、期货业务资格的会计师事务所审计的最近3年财务会计报告。

前述财务会计报告的审计报告自最近一期审计截止日后6个月内有效。超过6个月的, 公司应当补充提供最近一期经审计的财务会计报告。

第十四条 退市公司申请重新上市, 应当由保荐机构保荐, 并按照本办法附录1和附录2的要求向本所申报重新上市申请文件及重新上市申请书。

本所可以根据审核情况, 要求公司在规定的期限内补充提供有关材料。

第十五条 保荐机构应当对退市公司申请重新上市情况进行尽职调查, 并按照本办法附录3的要求制作尽职调查

工作底稿。

第十六条 保荐机构应当在尽职调查基础上出具重新上市保荐书和保荐工作报告。重新上市保荐书应当至少对以下事项出具意见：

- (一) 公司基本情况；
- (二) 公司是否完全符合重新上市条件及其依据；
- (三) 公司是否符合国家产业政策和有关环境保护、土地管理、反垄断等法律、行政法规的有关规定；
- (四) 结合公司经营状况、业务发展目标、盈利能力及其前景，对公司持续经营能力进行分析与评价；
- (五) 关联交易、同业竞争的情况及解决措施；
- (六) 对公司治理结构、规范运作及内部控制的分析与评价；
- (七) 公司存在的主要风险，以及导致前次退市的相关风险是否已经消除的说明；
- (八) 退市期间实施的重大资产重组、权益变动、破产重整等事项的合规性说明；
- (九) 退市期间公司的信息披露情况说明；
- (十) 退市期间公司股本及股东持股变动情况，公司股东所持股票的流通限制和自愿锁定承诺情况；
- (十一) 尽职调查中发现的问题及改正情况；
- (十二) 无保留且表述明确的保荐意见及其理由；
- (十三) 保荐机构是否存在可能影响其公正履行保荐职责情形的说明；
- (十四) 保荐机构比照有关规定所作出的承诺事项；
- (十五) 对公司重新上市后持续督导工作的安排；
- (十六) 保荐机构认为应当说明的其他事项；
- (十七) 本所要求的其他内容。

在上述意见的基础上，保荐机构应当对公司申请重新上市情况发表总体结论性保荐意见。

重新上市保荐书应当由保荐机构法定代表人(或者授权代表)和两名保荐代表人签字，注明签署日期并加盖保荐机构公章。

第十七条 申请重新上市的退市公司应当聘请律师对其重新上市申请的合法性、合规性以及相关申请文件的真实性、准确性、完整性进行尽职调查。

律师应当至少对以下事项明确发表结论性意见：

- (一) 公司的主体资格；
- (二) 公司是否完全符合重新上市条件；
- (三) 公司申请股票重新上市所履行的必要授权或审批程序情况；
- (四) 公司是否符合国家产业政策和有关环境保护、土地管理、反垄断等法律、行政法规的有关规定；
- (五) 退市期间重大资产重组、破产重整、股本总额及股份变动等事项的合法性与合规性；
- (六) 公司治理和规范运作情况；
- (七) 董事、监事和高级管理人员及其变化；
- (八) 关联交易和同业竞争；

- (九)公司的主要资产;
- (十)重大债权、债务;
- (十一)重大资产重组、债务重整;
- (十二)公司纳税情况;
- (十三)重大诉讼、仲裁;
- (十四)近3年公司、董事、监事、高级管理人员受到的行政处罚;
- (十五)律师认为需要说明的其他问题;
- (十六)本所要求的其他内容。

律师所发表的结论性意见应当包括是否合法合规、是否真实有效、是否存在纠纷或者潜在风险。

在上述意见的基础上,律师应当对公司申请重新上市情况发表总体结论性意见,出具法律意见书和律师工作报告。

法律意见书和律师工作报告应当由律师事务所的负责人和两名律师签字,注明签署日期并加盖律师事务所公章。

第十八条 本所收到重新上市申请文件后,在5个交易日内作出是否受理其申请的决定。

公司按照本所要求提供补充材料期间不计入上述期限,但补充材料的期限累计不得超过15个交易日。

公司未在本所规定期限内提供补充材料的,本所作出不予受理公司重新上市申请的决定。

第十九条 退市公司的重新上市申请未获得本所同意的,可于本所作出相应决定之日起的6个月后再次提出重新上市申请。

第三章 审核与决定

第二十条 主动退市公司申请重新上市的,本所自受理申请之日起的30个交易日内,作出是否同意其股票重新上市的决定。

强制退市公司申请重新上市的,本所自受理申请之日起的60个交易日内,作出是否同意其股票重新上市的决定。

公司按照本所要求提供补充材料的期间不计入上述期限,但补充材料的期限累计不得超过30个交易日。

公司未按本所要求在前述期限内提交补充材料的,本所在该期限届满后继续对其重新上市申请进行审核,并根据本办法作出是否同意其股票重新上市的决定。

第二十一条 本所上市委员会对退市公司的重新上市申请进行审议,作出独立的专业判断并形成审核意见。

上市委员会在审核退市公司是否符合重新上市条件时,将重点关注以下方面的情况:

- (一)股权结构是否清晰,控股股东及受控股股东、实际控制人控制的股东持有的公司股份是否存在权属纠纷;
- (二)是否具有完整的业务体系和直接面向市场独立经营的能力;
- (三)是否存在重大偿债风险,是否存在影响持续经营的担保、诉讼、仲裁等重大或有事项;
- (四)是否具有持续经营能力,是否存在可能对公司持续经营能力构成重大不利或不确定影响的潜在因素;
- (五)是否具有良好财务状况,现金流量是否正常,收入及成本、费用的确认是否符合会计准则的规定,资产减值准备计提是否充分,是否存在涉嫌虚构利润的情形,是否存在可能对生产经营及财务状况产生重大影响的不当资产;

(六)资产是否完整，资产、人员、财务、机构和业务是否独立；

(七)是否已经依法建立健全股东大会、董事会、监事会、独立董事、董事会秘书制度，相关机构和人员是否能够依法履行职责；董事、监事和高级管理人员是否符合法律、行政法规、规章及本所规定的任职资格；

(八)是否完整说明了关联关系并按重要性原则恰当披露了关联交易；关联交易价格是否公允，是否存在通过关联交易操纵利润或侵害公司利益的情形；

(九)是否存在同业竞争，解决同业竞争的方案是否切实可行；

(十)其他相关问题。

第二十二条 本所根据上市委员会的审核意见，作出是否同意公司股票重新上市的决定。

第二十三条 本所在作出同意或者不同意公司重新上市决定后的两个交易日内通知公司，并报中国证监会备案。

第二十四条 公司对本所作出的不予上市决定不服的，可以在收到本所有关决定或者本所公告有关决定之日后的5个交易日内，向本所申请复核。

本所收到公司提交的复核申请之日后的5个交易日内，作出是否受理的决定。

第二十五条 本所在受理复核申请之日后的30个交易日内，根据复核委员会的审核意见对复核申请作出是否维持不同意公司股票重新上市的决定。该决定为终局决定。

公司按照本所要求提供补充材料期间不计入上述期限，但补充材料的期限累计不得超过30个交易日。

公司未按本所要求在前述期限内提交补充材料的，本所在该期限届满后继续对其所提申请进行审核，并根据本办法作出是否维持不同意公司股票重新上市的决定。

第二十六条 公司重新上市申请获得本所同意后、股票重新上市公告披露前，公司发生重大事项的，应向本所书面说明并对外披露。本所可以要求保荐机构出具核查意见。

因前款所述事项可能导致公司不具备重新上市条件的，本所可以将公司的重新上市申请重新提交上市委员会审核，并根据上市委员会的意见作出是否维持同意其股票重新上市的决定。

第四章 重新上市安排

第二十七条 退市公司的重新上市申请获得本所同意后，应当在三个月内办理完毕公司股份的重新确认、登记、托管等相关手续。本所在公司办理完成相关手续后安排其股票上市交易。

公司未在上述期间内办理完毕重新上市相关手续的，应当向本所提交申请延期重新上市的说明并公告，本所可以根据具体情况决定是否同意延期。

公司未在上述期间内办理完毕重新上市相关手续，也未获得本所同意延期的，本所关于同意公司股票重新上市的决定自期限届满之日起失效，公司可于该决定失效之日起的6个月后再次提出重新上市申请。

第二十八条 退市公司重新上市申请获得本所同意后，应当在其股票重新上市前与本所签订重新上市协议，明确双方的权利、义务及其他有关事项，并按照本所规定于股票重新上市前缴纳重新上市初费。

第二十九条 公司应当在其股票重新上市前向本所提交以下文件：

(一)公司董事、监事和高级管理人员签署的《董事(监事、高级管理人员)声明及承诺书》；

(二)公司全部股份已经中国证券登记结算有限责任公司上海分公司托管的证明文件；

(三)公司行业分类的情况说明；

(四) 本所要求的其他文件。

第三十条 公司股票自重新上市首日起实施其他风险警示。本所在公司披露重新上市公告后的5个交易日内安排其股票进入本所风险警示板进行交易。

重新上市的公司发布首份年度报告后，可以按照《上市规则》的规定向本所申请撤销对其股票实施的其他风险警示。

第三十一条 重新上市首日股票交易不设涨跌幅限制。

公司股票重新上市首日的开盘参考价原则上应为其在股份转让系统或其他交易场所最后一个转让日或交易日的成交价。

公司认为需要调整上述开盘参考价的，需由重新上市保荐机构出具专项核查意见，充分说明理由并对外披露。

主动退市公司退市后其股票未转入股份转让系统或其他交易场所交易或转让的，重新上市保荐机构应就开盘参考价的确定方法及其依据出具核查意见并对外披露。

第三十二条 公司控股股东与实际控制人直接或者间接持有的公司股份，自重新上市后的36个月内不得转让、委托他人管理或者由公司回购。

公司董事、监事及高级管理人员直接或者间接持有的公司股份，自公司股票重新上市之日起12个月内不得转让或者由公司回购。

第三十三条 除前条规定的情形外，公司退市期间发行的新增股份，除已通过证券竞价交易等方式公开转让的股份之外，自重新上市之日起12个月内不得转让。

第三十四条 退市公司重新上市后，其终止上市前的有限售条件流通股，在退市期间未以证券竞价交易等方式公开转让的，其限售期限自重新上市之日起连续计算。

第三十五条 公司在退市期间因配股、资本公积金转增股本或者送股而相应增加的股份，其限售期与原对应的股份相同。

第三十六条 终止上市前未进行股权分置改革的公司，其非流通股份须待相关股东比照执行中国证监会《上市公司股权分置改革管理办法》的规定后方可流通。

第三十七条 退市公司重新上市后，其保荐机构应当在公司重新上市后当年及其后的两个完整会计年度内履行持续督导职责，并于每一年度报告披露后的10个交易日内向本所提交持续督导总结报告并公告。

第五章 信息披露

第三十八条 公司向本所提出重新上市申请后，除按照股份转让系统或其他交易场所规定进行信息披露之外，还应当按照本所规定的方式在本所网站披露公司重大事项。

第三十九条 公司应当在向本所提出重新上市申请的下一交易日作出公告。

第四十条 本所受理公司的重新上市申请后，公司应当在收到受理决定的下一交易日作出公告，并披露重新上市申请书(申报稿)、重新上市保荐书和法律意见书。

第四十一条 本所要求公司补充有关申请材料的，公司应当在收到本所通知后的下一交易日作出公告。

第四十二条 本所作出同意或者不同意公司重新上市申请的决定的，公司应当在收到本所决定后的下一交易日作出公告。

第四十三条 公司应当在股票重新上市前不少于5个交易日刊登重新上市公告与重新上市报告书(重新上市报告书格式参照附录2)，并披露修订后的重新上市保荐书和法律意见书。

重新上市公告应当包括以下内容：

- (一)重新上市日期；
- (二)重新上市股票的种类、证券简称、证券代码和涨跌幅限制；
- (三)本所关于股票重新上市的决定；
- (四)股本结构及重新上市后可交易股份数量，以及本次不能上市交易股票的限售情况(若有)；
- (五)本所要求的其他内容。

第六章 重大违法退市公司的特别规定

第四十四条 重大违法退市公司出现下列情形之一的，本所在收到相关法律文书之日起5个工作日内，作出撤销原终止公司股票上市的决定：

(一)行政处罚决定被依法撤销或者确认无效，且中国证监会未再作出欺诈发行、重大信息披露违法行政处罚，或者因对违法行为性质的认定发生根本性变化，行政处罚决定被依法变更；

(二)公安机关决定不予立案或者撤销案件，或者人民检察院作出不起訴决定，或者人民法院作出无罪判决或者免于刑事处罚，且中国证监会未作出欺诈发行、重大信息披露违法行政处罚。

符合前款规定的公司同时触及《上市规则》规定的欺诈发行和重大信息披露违法之外的退市风险警示、暂停上市、终止上市情形的，本所按照《上市规则》对其股票相应予以实施退市风险警示、暂停上市或者终止上市。

第四十五条 符合前条第一款规定的公司可以不适用第八条规定的条件，向本所申请重新上市，恢复其上市地位。

公司根据前款规定申请重新上市的，应按照第十二条的规定履行相关决策程序。

第四十六条 重大违法退市公司按照第四十五条规定申请重新上市的，可以向本所申请免于适用第十三条关于财务报表审计、第十四条中关于保荐的规定，但应按本办法附录1的要求提供相关申请文件。

第四十七条 重大违法退市公司按照第四十五条规定申请重新上市的，本所收到重新上市申请文件后，在5个工作日内作出是否受理其申请的决定，并于受理后15个工作日内作出是否同意其股票重新上市的决定。

第四十八条 重大违法退市公司按照第四十五条规定申请重新上市并获得本所同意后，公司可以申请免于适用第三十条关于实施其他风险警示的规定、第三十二条和第三十四条关于股份限售的规定、第三十七条关于持续督导的规定。

第四十九条 重大违法退市公司按照第四十五条规定申请重新上市的，本章未作规定的事项，适用本办法其他规定。

第七章 附则

第五十条 本办法实施前其股票已被本所终止上市的公司，可以按照本办法向本所申请重新上市。

第五十一条 本办法经本所理事会通过，报中国证监会批准后生效。

第五十二条 本办法由本所负责解释。

第五十三条 本办法自发布之日起施行。

附录1：

1. 重新上市申请文件目录
2. 重新上市申请书格式
3. 尽职调查工作底稿必备内容

附录2：

重新上市申请书格式

第一节 封面、书脊、扉页、目录、释义

第二节 风险因素

公司存在及面临的主要风险，包括宏观层面及微观层面的主要风险；

第三节 基本情况

公司基本情况及初次上市、暂停上市与终止上市过程概述；

第四节 股东及股本变化

股东情况及终止上市期间股本变化情况；

第五节 董事、监事、高级管理人员及核心技术人员

董事会及监事会的构成，董事、监事、高级管理人员简历及核心技术人员情况；

第六节 重大资产重组(如适用)

终止上市期间重大资产重组情况简介；

第七节 破产重整(如适用)

终止上市期间破产重整情况简介；

第八节 董事会工作报告

终止上市期间董事会所做主要工作的报告；

第九节 管理层分析与讨论报告

终止上市期间主营业务的变化情况及当前公司的业务构成；从公司主营业务、主要产品、市场地位、经营模式、竞争优势、财务状况、或有事项和风险因素等角度对公司实现的盈利情况、公司经营能力和盈利能力的持续性和稳定性进行分析说明；公司符合国家产业政策和有关环境保护、土地管理、反垄断等法律、行政法规等有关规定的情况的说明；

第十节 审计意见

最近三年审计报告；

第十一节 财务数据

最近三年主要会计数据和财务指标；

第十二节 纳税情况

公司最近三年纳税情况的说明；

第十三节 关联交易

关于关联交易情况的总体说明，以及最近三年重大关联交易金额、类型、内部决策程序、履行情况和实施结果

以及相关证明文件；

第十四节 同业竞争

同业竞争情况及解决方案；

第十五节 公司治理结构及内部控制制度

公司治理结构的完善情况；内部控制制度的建立、健全情况；

第十六节 有关声明

董事及有关中介机构声明；

第十七节 其他内容

本所要求的其他内容。

第十八节 附录和备查文件

附录3：

尽职调查工作底稿必备内容

第一节 公司基本情况调查

主要股东情况、重大股权变动情况、重大资产重组情况、员工情况等；

第二节 行业及生产经营情况调查

主营业务构成、经营模式、主要产品、行业状况及趋势、公司在同行业中的竞争优势及劣势、主营业务利润率及其变动情况、采购、生产与销售情况、核心技术人员、技术与研发情况、业务发展目标及规划等；

第三节 合规性调查

符合国家产业政策和有关环境保护、土地管理、反垄断等法律、行政法规等有关规定的情况；

第四节 同业竞争与关联交易调查

同业竞争情况、关联方及关联交易情况；

第五节 董事、监事及高管人员调查

董事、监事及高管人员经历、任职情况及任职资格、持股等情况；

第六节 组织结构与内部控制调查

公司规范运行情况，公司章程、组织结构和“三会”运作情况、独立董事制度及其执行情况、内部控制建立健全情况；

第七节 财务与会计调查

财务报告及相关财务资料真实性，会计政策和会计估计的合规性与合理性，资产、负债、收入、成本、费用的真实性，纳税情况，非经常性损益确认的合规性，会计师事务所出具的非标准无保留审计意见所涉及事项对公司是否存在重大影响，公司对涉及明显违反会计准则、制度及相关信息披露规范事项进行纠正和调整的情况等；

第八节 风险因素及其他重要事项调查

资产出售、抵押、置换、委托经营、重大对外担保、重大诉讼、仲裁情况，以及上述事项对公司经营产生的不确定性影响等。

上海证券交易所

2015年1月30日

关于印发《中国注册会计师审计准则问题解答 第7号——会计分录测试》等七项审计准则 问题解答的通知

会协〔2014〕76号

为了指导注册会计师更好地运用中国注册会计师审计准则，解决审计实务问题，防范审计风险，我会制定了《中国注册会计师审计准则问题解答第7号——会计分录测试》等七项审计准则问题解答，现予印发。

附件：

1. 中国注册会计师审计准则问题解答第7号——会计分录测试
2. 中国注册会计师审计准则问题解答第8号——重要性及评价错报
3. 中国注册会计师审计准则问题解答第9号——项目质量控制复核（待续）
4. 中国注册会计师审计准则问题解答第10号——集团财务报表审计（待续）
5. 中国注册会计师审计准则问题解答第11号——会计估计（待续）
6. 中国注册会计师审计准则问题解答第12号——货币资金审计（待续）
7. 中国注册会计师审计准则问题解答第13号——持续经营（待续）

中国注册会计师协会

2014年12月31日

中国注册会计师审计准则问题解答第7号

——会计分录测试

管理层通常有能力通过凌驾于控制之上的方式操纵会计记录并编制虚假财务报表。所有被审计单位都存在管理层凌驾于控制之上的风险，这种风险属于由于舞弊导致的重大错报风险，因而也是一种特别风险。《中国注册会计师审计准则第1141号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》要求注册会计师无论对管理层凌驾于控制之上的风险的评估结果如何，都应当设计和实施审计程序，以测试日常会计核算过程中作出的会计分录以及编制财务报表过程中作出的其他调整是否适当。本问题解答旨在指导注册会计师按照审计准则的要求设计和实施相关审计程序。

一、什么是会计分录测试？为什么需要专门实施会计分录测试？

答：会计分录测试，是指注册会计师针对被审计单位日常会计核算过程中作出的会计分录，以及编制财务报表过程中作出的其他调整实施的测试。

会计分录测试的目的，是为了应对被审计单位管理层凌驾于控制之上的风险。管理层在被审计单位处于实施舞弊的独特地位，通常有能力通过凌驾于控制之上的方式操纵会计记录并编制虚假财务报表，而这些被凌驾的控制却看似有效运行。因此，注册会计师需要专门针对这一风险设计和实施审计程序。

《中国注册会计师审计准则第1141号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》第三十三条规定：“无论对管理层凌驾于控制之上的风险的评估结果如何，注册会计师都应当设计和实施审计程序，用以：（1）测试日常会计核算过程中作出的会计分录以及编制财务报表过程中作出的其他调整是否适当；（2）复核会计估计是否存在偏向，并评价产生这种偏向的环境是否表明存在由于舞弊导致的重大错报风险；（3）对于超出被审计单位正常经营过程的重大交易，或基于对被审计单位及其环境的了解以及在审计过程中获取的其他信息而显得异常的重大交易，评价其商业理由（或缺乏商业理由）是否表明被审计单位从事交易的目的是为了对财务信息作出虚假报告或掩盖侵占资产的行为。”其中，“测试日常会计核算过程中作出的会计分录以及编制财务报表过程中作出的其他调整是否适当”，即为本问题解答所讨论的会计分录测试。

在所有财务报表审计业务中，注册会计师都需要专门针对管理层凌驾于控制之上的风险设计和实施会计分录测试。这是因为，虽然管理层凌驾于控制之上的风险水平因被审计单位而异，但所有被审计单位都存在这种风险。例如，管理层可能通过作出不恰当的会计分录或未经授权的会计分录来操纵财务报表。这种操纵行为可能发生在整个会计期间或期末，或由管理层对财务报表金额作出调整，而该调整未在会计分录中反映（如合并调整和重分类调整）。了解管理层利用虚假会计分录和其他调整实施舞弊的常用手段，有助于注册会计师更加有针对性地实施审计程序。

二、基于会计分录测试的目的，注册会计师可以将被审计单位的会计分录和其他调整分为哪些类型？

答：会计分录测试的对象是与被审计财务报表相关的所有会计分录和其他调整，包括编制合并报表时作出的调整分录和抵销分录。会计分录和其他调整的类型不同，其固有风险和受被审计单位内部控制影响的程度不同，因而具有不同程度的重大错报风险。对会计分录和其他调整进行恰当地分类，有助于注册会计师选取重大错报风险较高的会计分录和其他调整进行测试，从而能够提高会计分录测试的效率。

基于会计分录测试的目的，注册会计师可将被审计单位的会计分录和其他调整分为下列三种类型：

（1）标准会计分录。此类会计分录用于记录被审计单位的日常经营活动或经常性的会计估计，通常是由会计人员作出或会计系统自动生成的，受信息系统一般控制和其他系统性控制的影响。

(2) 非标准会计分录。此类会计分录用于记录被审计单位日常经营活动之外的事项或异常交易，可能包括特殊资产减值准备的计提、期末调整分录等。非标准会计分录可能具有较高的重大错报风险，因为此类分录通常容易被管理层用来操纵利润，并且可能涉及任何报表项目。

(3) 其他调整。其他调整包括为编制合并财务报表而作出的调整分录和抵销分录、通常不作为正式的会计分录反映的重分类调整等，其他调整可能不受被审计单位内部控制的影响。

三、注册会计师如何设计和实施会计分录测试？

答：根据《中国注册会计师审计准则第1141号——财务报表审计中与舞弊相关的责任》第三十四条的规定，注册会计师在设计和实施审计程序，以测试日常会计核算过程中作出的会计分录以及编制财务报表过程中作出的其他调整是否适当时，应当：

- (1) 向参与财务报告过程的人员询问与处理会计分录和其他调整相关的不恰当或异常的活动；
- (2) 选择在报告期末作出的会计分录和其他调整；
- (3) 考虑是否有必要测试整个会计期间的会计分录和其他调整。

会计分录测试通常可包括下列步骤：

- (1) 了解被审计单位的财务报告流程，以及针对会计分录和其他调整已实施的控制，必要时，测试相关控制的运行有效性；
- (2) 确定待测试会计分录和其他调整的总体，并测试总体的完整性；
- (3) 从总体中选取待测试的会计分录及其他调整；
- (4) 测试选取的会计分录及其他调整，并记录测试结果。

需要指出的是，在实施会计分录测试时，注册会计师可能需要分析大量的会计分录，采用计算机辅助审计技术或电子表格（如Excel），可以显著提高会计分录测试的效率和效果。注册会计师通常可以考虑要求被审计单位提供所需要的电子数据，如果能够以标准的格式导出、验证并传输所需要的会计分录数据，则可以进一步提高会计分录测试的效率和效果。

四、被审计单位的内部控制系统中针对会计分录和其他调整通常存在哪些控制措施？

答：在被审计单位的内部控制系统中，针对会计分录和其他调整，通常包括下列类型的控制措施：

- (1) 针对会计分录和其他调整的授权、过账、审核、核对等方面设置职责分离；
- (2) 在会计系统中设置系统访问权限，用以控制会计分录的记录权和审批权；
- (3) 用以防止并发现虚假会计分录或未经授权的更改的控制措施；
- (4) 由管理层、治理层或其他适当人员对会计分录记录和过入总账以及在编制财务报表过程中作出其他调整的过程进行监督；
- (5) 由被审计单位的内部审计人员（如有）定期测试控制运行的有效性。

注册会计师了解被审计单位针对会计分录和其他调整已实施的控制，有助于其确定会计分录测试的性质、时间安排和范围。

五、注册会计师在确定待测试会计分录和其他调整的总体并测试总体的完整性时需要考虑哪些因素？

答：注册会计师在测试会计分录和其他调整时，首先需要确定待测试会计分录和其他调整的总体，然后针对该

总体实施完整性测试。

注册会计师在确定待测试会计分录和其他调整的总体时，需要根据风险评估结果，并运用职业判断。虚假会计分录和其他调整通常在报告期末作出，因此，审计准则要求注册会计师选择在报告期末作出的会计分录和其他调整进行测试。然而，由于舞弊导致的财务报表重大错报可能发生于整个会计期间，并且舞弊者可能运用各种方式隐瞒舞弊行为，因此，审计准则要求注册会计师考虑是否有必要测试整个会计期间的会计分录和其他调整。

注册会计师考虑下列情况，可能有助于其确定待测试会计分录和其他调整的总体：

(1) 某些会计分录和其他调整可能并不过入被审计单位的总账，因此，注册会计师需要全面了解各总账账户，以及各明细账户与被审计财务报表项目之间的对应关系。

(2) 注册会计师可以结合对被审计单位财务报告流程以及被审计单位针对会计分录和其他调整实施的 controls 的了解，来确定待测试会计分录和其他调整的总体。在这一过程中，注册会计师可以了解会计分录和其他调整的来源和特征，例如，会计分录是由会计信息系统自动生成的，还是以手工方式生成的。

(3) 以手工方式生成的会计分录或其他调整通常于月末、季末或年末作出，主要用于记录会计调整或会计估计，或者用于编制合并财务报表。

(4) 对于以手工方式生成的会计分录或其他调整，特别是在期末用于记录会计调整或会计估计，或者用于编制合并财务报表的调整分录，注册会计师可以了解这些分录的编制者、所需要的审批，以及这些分录以何种方式得以记录（例如，这些分录是以电子形式记录的，没有实物证据，还是以纸质形式记录的）。

确定待测试会计分录和其他调整的总体后，注册会计师需要针对该总体实施审计程序，以确定总体的完整性。注册会计师在设计和实施完整性测试时，需要考虑由于舞弊导致的财务报表重大错报风险，以及对被审计单位财务报告流程的了解。

以下是一套完整性测试的例子（假设注册会计师选择测试整个会计期间的会计分录和其他调整）：

(1) 从被审计单位会计信息系统中导出所有待测试会计分录和其他调整；

(2) 加计从会计信息系统中导出的所有会计分录和其他调整中的本期发生额，与科目余额表（包括期初余额、本期借方累计发生额、本期贷方累计发生额、期末余额）中的各科目本期发生额核对相符；

(3) 将系统生成的重要账户余额与明细账和总账及科目余额表中的余额核对，测试计算准确性；

(4) 检查所有结账后作出的与本期财务报表有关的会计分录和其他调整，测试其完整性；

(5) 将总账与财务报表核对，以检查是否存在其他调整。

六、注册会计师在选取并测试会计分录和其他调整时需要考虑哪些因素？

答：注册会计师在选取待测试会计分录和其他调整，并针对已选取的项目确定适当的测试方法时，可以考虑下列因素：

1. 对由于舞弊导致的重大错报风险的评估。注册会计师识别出的舞弊风险因素和在评估由于舞弊导致的重大错报风险过程中获取的其他信息，可能有助于注册会计师识别需要测试的特定类别的会计分录和其他调整。

2. 对会计分录和其他调整已实施的 control。在注册会计师已经测试了这些 control 运行的有效性的前提下，针对会计分录和其他调整的编制和过账所实施的有效 control，可以缩小所需实施的实质性程序的范围。但应注意的是，注册会计师需要充分考虑管理层凌驾于 control 之上的风险。

3. 被审计单位的财务报告过程以及所能获取的证据的性质。在很多被审计单位中，交易的日常处理同时涉及人工和自动化的步骤和程序。类似地，会计分录和其他调整的处理过程也可能同时涉及人工和自动化的程序和控制。当信息技术应用于财务报告过程时，会计分录和其他调整可能仅以电子形式存在。

4. 虚假会计分录或其他调整的特征。不恰当的会计分录或其他调整通常具有一定的识别特征。这类特征可能包括：

- (1) 分录涉及不相关、异常或很少使用的账户；
- (2) 分录由平时不负责作出会计分录的人员作出；
- (3) 分录在期末或结账过程中作出，且没有或只有很少的解释或描述；
- (4) 分录在编制财务报表之前或编制过程中作出且没有科目代码；
- (5) 分录金额为约整数或尾数一致。

5. 账户的性质和复杂程度。不恰当的会计分录或其他调整可能体现在以下账户中：

- (1) 包含复杂或性质异常的交易账户；
- (2) 包含重大估计及期末调整的账户；
- (3) 过去易于发生错报的账户；
- (4) 未及时调节的账户，或含有尚未调节差异的账户；
- (5) 包含集团内部不同公司间交易的账户；

(6) 其他虽不具备上述特征但与已识别的由于舞弊导致的重大错报风险相关的账户。在审计拥有多个组成部分的被审计单位时，注册会计师需考虑从不同的组成部分选取会计分录进行测试。

6. 在日常经营活动之外处理的会计分录或其他调整。针对非标准会计分录实施的控制的水平与针对为记录日常交易（如每月的销售、采购及现金支出）所作出的分录实施的控制的水平可能不同。

此外，由于会计分录测试的主要目的是应对管理层凌驾于内部控制之上的风险，因此，注册会计师在选取并测试会计分录和其他调整时增加不可预见性非常重要。

中国注册会计师审计准则问题解答

第8号——重要性及评价报错

重要性概念的运用贯穿于整个审计过程。根据《中国注册会计师审计准则第1221号——计划和执行审计工作时的的重要性》的要求，在计划审计工作时，注册会计师需要对重要性作出判断，以便为确定风险评估程序的性质、时间安排和范围，识别和评估重大错报风险以及确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围提供基础。在评价识别出的错报对审计的影响，以及未更正错报对财务报表的影响时，注册会计师需要根据《中国注册会计师审计准则第1251号——评价审计过程中识别出的错报》的要求运用重要性概念。本问题解答旨在指导注册会计师按照审计准则的要求，运用职业判断，合理确定重要性，在审计过程中适当运用，并恰当评价未更正错报对财务报表的影响。本问题解答中包含的基准和百分比均为举例，并非规定。注册会计师需要根据被审计单位和审计业务的具体情况，运用职业判断作出适当的选择和调整。

一、在确定财务报表整体重要性时如何选择基准和百分比？

答：注册会计师在制定总体审计策略时，应当确定财务报表整体的重要性。注册会计师通常先选定一个基准，再乘以某一百分比作为财务报表整体的重要性。确定重要性，包括选择符合具体情况的适当基准和百分比，是注册会计师运用职业判断的结果。

（一）适当的基准

《〈中国注册会计师审计准则第1221号——计划和执行审计工作时的的重要性〉应用指南》第3段至第5段，针对确定财务报表整体重要性时对基准的运用提供了详细的指引，要求注册会计师站在财务报表使用者的角度，充分考虑被审计单位的性质、所处的生命周期阶段以及所处行业和经济环境等因素，选用如资产、负债、所有者权益、收入、利润或费用等财务报表要素，或报表使用者特别关注的项目作为适当的基准。

以下举例说明一些实务中较为常用的基准：

在通常情况下，对于以营利为目的的企业，利润可能是大多数财务报表使用者最为关注的财务指标，因此，注册会计师可能考虑选取经常性业务的税前利润作为基准。但是在某些情况下，例如企业处于微利或微亏状态时，采用经常性业务的税前利润为基准确定重要性可能影响审计的效率和效果。注册会计师可以考虑采用以下方法确定基准：

（1）如果微利或微亏状态是由宏观经济环境的波动或企业自身经营的周期性所导致，可以考虑采用过去三到五年经常性业务的平均税前利润作为基准；

（2）采用财务报表使用者关注的其他财务指标作为基准，如营业收入、总资产等。

注册会计师为被审计单位选择的基准在各年度中通常会保持稳定，但是并非必须保持一贯不变。注册会计师可以根据经济形势、行业状况和被审计单位具体情况的变化对采用的基准作出调整。例如，对于处在新设立阶段的被审计单位可能采用总资产作为基准，对于处在成长期的被审计单位可能采用营业收入作为基准，对于进入经营成熟期的被审计单位可能采用经常性业务的税前利润作为基准。

（二）百分比

为选定的基准确定百分比需要运用职业判断。百分比和选定的基准之间存在一定的联系，如经常性业务的税前利润对应的百分比通常比营业收入对应的百分比要高。例如，对以营利为目的的制造业企业，注册会计师可能认为

经常性业务税前利润的5%是适当的；对非营利组织，注册会计师可能认为收入总额或费用总额的1%是适当的。百分比无论是高一些还是低一些，只要符合具体情况，都是适当的。

在确定百分比时，除了考虑被审计单位是否为上市公司或公众利益实体外，其他因素也会影响注册会计师对百分比的选择，这些因素包括但不限于：

- （1）财务报表是否分发给广大范围的使用者；
- （2）被审计单位是否由集团内部关联方提供融资或是否有大额对外融资（如债券或银行贷款）；
- （3）财务报表使用者是否对基准数据特别敏感（如特殊目的财务报表的使用者）。

注册会计师应当在审计工作底稿中充分记录在选定基准和百分比时所考虑的因素，作为支持其作出的职业判断的依据。

二、如何确定实际执行的重要性？

答：实际执行的重要性，是指注册会计师确定的低于财务报表整体重要性的一个或多个金额，旨在将未更正和未发现错报的汇总数超过财务报表整体的重要性的可能性降至适当的低水平。

确定实际执行的重要性并非简单机械的计算，需要注册会计师运用职业判断，并考虑下列因素的影响：（1）对被审计单位的了解；（2）前期审计工作中识别出的错报的性质和范围；（3）根据前期识别出的错报对本期错报作出的预期。

对实际执行的重要性的运用体现在计划和执行审计工作阶段，实际执行的重要性直接影响注册会计师的审计工作量及需要获取的审计证据。对于审计风险较高的审计项目，需要确定较低的实际执行的重要性。

如果存在下列情况，注册会计师可能考虑选择较低的百分比来确定实际执行的重要性：

- （1）首次接受委托的审计项目；
- （2）连续审计项目，以前年度审计调整较多；
- （3）项目总体风险较高，例如处于高风险行业、管理层能力欠缺、面临较大市场竞争压力或业绩压力等；
- （4）存在或预期存在值得关注的内部控制缺陷。

如果存在下列情况，注册会计师可能考虑选择较高的百分比来确定实际执行的重要性：

- （1）连续审计项目，以前年度审计调整较少；
- （2）项目总体风险为低到中等，例如处于非高风险行业、管理层有足够能力、面临较低的业绩压力等；
- （3）以前期间的审计经验表明内部控制运行有效。

审计准则要求注册会计师确定低于财务报表整体重要性的一个或多个金额作为实际执行的重要性，注册会计师无需通过将财务报表整体的重要性平均分配或按比例分配至各个报表项目的方法来确定实际执行的重要性，而是根据对报表项目的风险评估结果，确定如何确定一个或多个实际执行的重要性。例如，根据以前期间的审计经验和本期审计计划阶段的风险评估结果，注册会计师认为可以以财务报表整体重要性的75%作为大多数报表项目的实际执行的重要性；与营业收入项目相关的内部控制存在控制缺陷，而且以前年度审计中存在审计调整，因此考虑以财务报表整体重要性的50%作为营业收入项目的实际执行的重要性，从而有针对性的对高风险领域执行更多的审计工作。

注册会计师应当在审计工作底稿中充分记录在确定实际执行的重要性时所作出的职业判断的依据。

三、如何确定明显微小错报的临界值？

答：《中国注册会计师审计准则第1251号——评价审计过程中识别出的错报》第六条规定，注册会计师应当累积审计过程中识别出的错报，除非错报明显微小。《〈中国注册会计师审计准则第1251号——评价审计过程中识别出的错报〉应用指南》第2段指出，注册会计师可能将低于某一金额的错报界定为明显微小的错报，对这类错报不需要累积，因为注册会计师认为这些错报的汇总数明显不会对财务报表产生重大影响。“明显微小”不等同于“不重大”。明显微小错报金额的数量级，与按照《中国注册会计师审计准则第1221号——计划和执行审计工作时的重大性》确定的重要性的数量级相比，应当是明显不同的（明显微小错报金额的数量级更小）。这些明显微小的错报，无论单独或者汇总起来，无论从规模、性质或其发生的环境来看都是明显微不足道的。为了确定审计中发现的错报哪些需要累积，哪些不需要累积，注册会计师需要在制定审计计划时预先设定明显微小错报的临界值。

确定该临界值需要注册会计师运用职业判断。在确定明显微小错报的临界值时，注册会计师可能考虑以下因素：

- （1）以前年度审计中识别出的错报（包括已更正和未更正错报）的数量和金额；
- （2）重大错报风险的评估结果；
- （3）被审计单位治理层和管理层对注册会计师与其沟通错报的期望；
- （4）被审计单位的财务指标是否勉强达到监管机构的要求或投资者的期望。

注册会计师对上述因素的考虑，实际上是在确定审计过程中对错报的过滤程度。注册会计师的目标是要确保不累积的错报（即低于临界值的错报）连同累积的未更正错报不会汇总成为重大错报。如果注册会计师预期被审计单位存在数量较多、金额较小的错报，可能考虑采用较低的临界值，以避免大量低于临界值的错报积少成多构成重大错报。如果注册会计师预期被审计单位错报数量较少，则可能采用较高的临界值。

注册会计师可能将明显微小错报的临界值确定为财务报表整体重要性的3%至5%，也可能低一些或高一些，但通常不超过财务报表整体重要性的10%，除非注册会计师认为有必要单独为重分类错报确定一个更高的临界值。如果注册会计师不确定一个或多个错报是否明显微小，就不能认为这些错报是明显微小的。

注册会计师应当在审计工作底稿中充分记录在确定明显微小错报的临界值时所作出的职业判断的依据。

四、如何在审计中运用实际执行的重要性？

答：实际执行的重要性在审计中的作用主要体现在以下几个方面：

1. 注册会计师在计划审计工作时可能根据实际执行的重要性确定需要对哪些类型的交易、账户余额和披露实施进一步审计程序，即通常选取金额超过实际执行的重要性的财务报表项目，因为这些财务报表项目有可能导致财务报表出现重大错报。但是，这不代表注册会计师可以对所有金额低于实际执行的重要性的财务报表项目不实施进一步审计程序，这主要出于以下考虑：

（1）单个金额低于实际执行的重要性的财务报表项目汇总起来可能金额重大（可能远远超过财务报表整体的重要性），注册会计师需要考虑汇总后的潜在错报风险；

（2）对于存在低估风险的财务报表项目，不能仅仅因为其金额低于实际执行的重要性而不实施进一步审计程序；

（3）对于识别出存在舞弊风险的财务报表项目，不能因为其金额低于实际执行的重要性而不实施进一步审计程序。

2. 运用实际执行的重要性确定进一步审计程序的性质、时间安排和范围。例如，在实施实质性分析程序时，

注册会计师确定的已记录金额与预期值之间的可接受差异额通常不超过实际执行的重要性；在运用审计抽样实施细节测试时，注册会计师可以将可容忍错报的金额设定为等于或低于实际执行的重要性。

五、如何对未更正错报进行定量和定性的评价？

答：《中国注册会计师审计准则第1251号——评价审计过程中识别出的错报》第十二条规定，注册会计师应当确定未更正错报单独或汇总起来是否重大。在确定时，注册会计师应当考虑：（1）相对特定类别的交易、账户余额或披露以及财务报表整体而言，错报的金额和性质以及错报发生的特定环境；（2）与以前期间相关的未更正错报对相关类别的交易、账户余额或披露以及财务报表整体的影响。

注册会计师在评价未更正错报是否重大时，除考虑未更正错报单独或连同其他未更正错报是否超过财务报表整体的重要性（即定量因素）外，还要考虑错报性质以及错报发生的特定环境（即定性因素），并综合评价没有对未更正错报作出调整的财务报表整体是否仍然能够实现公允反映。

确定一项分类错报是否重大，需要进行定性评估。例如，注册会计师识别出某项应付账款误计入其他应付款的错报，金额超过财务报表整体的重要性。由于该错报不影响经营业绩和关键财务指标，注册会计师认为该项错报不重大。再如，被审计单位没有及时将资产负债表日已达到可使用状态的在建工程转入固定资产，金额超过财务报表整体的重要性，相关折旧金额较小。注册会计师在考虑相关定性因素之后，认为该错报对固定资产账户余额及财务报表整体均不产生重大影响，认为该项错报不是重大错报。

在某些情况下，即使某些错报低于财务报表整体的重要性，但因与这些错报相关的某些情况，在将其单独或连同在审计过程中累积的其他错报一并考虑时，注册会计师也可能将这些错报评价为重大错报。例如，某项错报的金额虽然低于财务报表整体的重要性，但对被审计单位的盈亏状况有决定性的影响，注册会计师应认为该项错报是重大错报。注册会计师可以根据《〈中国注册会计师审计准则第1251号——评价审计过程中识别出的错报〉应用指南》

第16段中所列举的情况进行相应的定性分析。

被审计单位情况	可能选择的基准
1. 企业的盈利水平保持稳定	经常性业务的税前利润
2. 企业今年来经营状况大幅度波动，盈利和亏损交替发生，或者由正常盈利变为微利或微亏，或者本年度税前利润因情况变化而出现意外增加或减少	过去三到五年经常性业务的平均税前利润或亏损（取绝对值），或其他基准，例如营业收入
3. 企业为新设企业，处于开办期，尚未开始经营，目前正在建造厂房及购买机器设备	总资产

4. 企业处于新兴企业，目前侧重于抢占市场份额、扩大企业知名度和影响力	营业收入
5. 为某开放式基金，致力于优化投资组合、提高基金净值、为基金持有人创造投资价值	净资产
6. 为某国际企业集团设立的研发中心，主要为集团下属各企业提供研发服务，并以成本加成的方式向相关企业收取费用	成本与营业费用总额
7. 为公益性质的基金会	捐赠收入或捐赠支出总额

会计凭证填制的误区、素养与实战技巧

俞 飞

企业发生的经济业务内容非常复杂丰富，用以记录、监督经济业务的会计凭证，也必然是五花八门、名目繁多。为了具体地认识、掌握和运用会计凭证，小编就带领大家一起了解会计凭证填制的误区、素养与实战技巧。

一、填制凭证的坏毛病：

1、不闻不问，埋头做账

典型表现：拿到原始票据，也不问清票据所代表经济业务事项的来龙去脉就做账。

2、根据单据种类做账

典型表现：凡是餐饮票都计入业务招待费

做账时应该按业务的性质来确定成本费用的归集科目，而不是根据单据的种类来确定会计科目。如餐饮票可能是业务招待费，也可能是职工福利。

3、凭证摘要写得不清楚

典型表现：摘要要素不齐、含糊不清，有时连最基本的时间、人物、事项都不写。如“报销费用”。

危害：摘要写得不清楚，不利于日后查账，更不利于分析取数。例如：销售部门报销展会费用时，摘要只是写“销售部报销展会费用”，如果销售部对费用支出有疑问，财务只得将报销凭证一一翻出与销售部对账，如果这些在摘要写得很清楚，则仅看摘要就可核对，这就可以避免无谓的劳动。又如：支付货款时，摘要只写“支付货款”，我们就不知道是为生产支付的货款还是为购建固定资产支付的货款，手工编制现金流量表时就无从判断。

4、凭证摘要写得太清楚

典型表现：无税务风险意识，摘要写得清清楚楚，明明白白。

某些时候，凭证摘要应该写得象雾象云又象风，否则就会象沐浴阳光温暖的冰块，全然忘了自身在逐渐地消融，最终化为一缕空气。

5、将不同事项登在同一张凭证

6、将多笔金额合并成一笔

典型表现：将多笔现金或银行存款合并成一笔记账。

尽管《会计基础工作规范》第五十一条第三款规定可以根据若干张同类原始凭证汇总填制记账凭证，但这是理论上的，实际工作中不可以，除非你想通过无尽的查账、对账来消磨你漫长的人生。

7、按报销单合计金额入帐，不按部门拆分

8、金额错误时调整分录仅按差额调整

《会计基础工作规范》第五十一条第五款规定：如果在填制记账凭证时发生错误，应当重新填制。如果会计科目没有错误，只是金额错误，也可以将正确数字与错误数字之间的差额，另编一张调整的记账凭证，调增金额用蓝字，调减金额用红字。

理论上是可以这样，但在实际工作中，你会发现这会给日后查账时带来无谓的烦恼。

二、填制凭证的误区：

误区1：所有的白条都不能入账。

什么是白条？通常意义上讲，白条就是指在白纸上书写的收支证明（或收发证明）。很多财务人员认为所有的白条是不可以入账的。其实并不是这样，支付对方是个人且不属于应税劳务的支出是可以白条入账的，而并不需要发票。如：支付给个人的各种补偿、赔偿费用，如拆迁补偿、青苗补偿费，但需有相应的赔偿协议等证明文件；独生子女补助、取暖费补助、防暑降温费等补助；抚恤金、救济金等福利补助；离职补偿；丧葬费；死亡赔偿；按经济合同规定支付的罚款。

可根据法院判决书或调解书、仲裁机构的裁定书、双方签订的提供应税货物或应税劳务的协议、双方签订的赔偿协议等书面文件，作为记账的依据。

误区2：收据不能做为记账的凭证。

凡是收据就不能做为记账的凭证？不是。有此观念的同志是将做账与税前扣除相混淆了，理由如误区1所述，不赘述。

凡是收据都不能税前扣除？非也。部分收据，如政府部门开具的专用票据也是可以税前扣除的，比如由政府各部门开具的收费票据；由各事业部门开具的收费票据；捐赠收据；工会经费收据；法院的诉讼费、执行费、收款收据；军队收据；

误区3：收谁的钱挂谁的账（向谁开票）。

正常情况下，是收谁的钱挂谁的账，但也有例外，如委托代收、委托代付的情况，这时就不能收谁的钱挂谁的账。故，填制凭证时一定要问清楚业务事项。

误区4：职工借款出差回来报账后单位不开收据。

职工借款出差，出差回来后，用票据报账，多退少补。不管员工是否交回现金，均应该开给冲账收据。否则，假如财务入账错误或将票据弄丢后，出差员工就有口难辩，无法证明自己借款已冲销。

误区5：从A公司采购货物、却将货款付给A的老板或员工。

此种情况除非有A公司的委托收款证明，否则一旦A公司追索货款，将有口难辩，还得再付一次货款。

误区6：差旅费津贴、误餐补助需要发票。

此类补贴津贴，不需要发票。但是要注意个税问题。差旅费津贴免征个人所得税，具体标准按照财政部规定执行。而误餐补助要分情况对待：根据财税(1995)82号文件规定：国税发（1994）089号文件规定不征税的误餐补助，是指按财政部门规定，个人因公在城区、郊区工作，不能在工作单位或返回就餐，确实需要在外就餐的，根据实际误餐顿数，按规定的标准领取的误餐费。一些单位以误餐补助名义发给职工的补贴、津贴，应当并入当月工资、薪金所得计征个人所得税。

误区7：凭证后必须附原始凭证。

不完全正确。凭证后除结帐和更正错误的记账凭证外必须附原始凭证，有些业务不一定有发票类的原始凭证，还可能是外单位做的分割单。

误区8：冲销凭证反向蓝字冲销。

只有同向红字冲销，科目余额表借、贷方向的发生额才会准确地反映真实的数字。

会计估计变更和差错更正特殊业务的会计与税务处理

高金平

会计估计变更与差错更正有时难以区分，尤其是会计估计变更和由于会计估计错误导致的差错更正，更难以区分。区分这两者的关键是判定前期作出的会计估计是否存在错误。如果在作出会计估计时，没有考虑或没有正确运用编报财务报表时能够合理预计取得的可靠信息，那么这一会计估计就是错误的，属于前期差错，需要遵循差错更正的会计处理方法。反之，如果当时做出的会计估计是以当时存在的、能够取得的可靠事实为基础的，而后的会计估计变更又是由于资产和负债的当前状况及预期未来经济利益和义务发生了变化而做出的，那就属于会计估计变更，适用会计估计变更的处理方法。本文重点分析会计估计变更和会计差错更正的判断、会计与所得税处理。

一、会计处理

(一) 会计估计变更的会计处理

会计估计变更的会计处理与会计政策变更不同。对会计政策变更的会计处理，《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》（以下简称《准则》）要求会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的，应当采用追溯调整法处理，如果确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的，应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用变更后的会计政策。在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的，应当采用未来适用法处理。

对会计估计变更的处理，《准则》要求统一采用未来适用法处理。企业难以区分某项变更为会计政策变更或会计估计变更的，应将其作为会计估计变更处理。

(二) 前期差错更正的会计处理

前期差错更正的会计处理，应区别不同情况处理，对于不重要的前期差错，应直接调整发现当期与前期相同的相关项目。对于重要的前期差错，企业应当采用追溯重述法更正，但确定前期差错累积影响数不切实可行的除外。

对于年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间发现的报告年度的会计差错及报告年度前不重要的前期差错，应按照资产负债表日后事项处理。

二、税务处理

《中华人民共和国企业所得税法》第二十一条规定：“在计算应纳税所得额时，企业财务、会计处理办法与税收法律、行政法规的规定不一致的，应当依照税收法律、行政法规的规定计算。”无论是会计政策变更、会计估计变更，还是前期会计差错，只要相关年度的会计损益与当年应纳税所得额存在差异，就必须按照税法的规定计算应纳税所得额。

三、案例分析

案例1

A公司为上市公司，与B公司在2012年1月1日前存在关联关系，2012年1月1日后不再存在关联关系。2010年，B公司以自身房产为抵押向银行借款4 000万元，A公司同时开具了面值4 000万元的无期限商业承兑汇票作为质押。2013年，因B公司无力偿还银行债务本金4 000万元（利息已支付），被银行起诉到法院。法院于2013年作出一审判决，银行先执行B公司的抵押房产，该房产在2012年年底的评估值为6 000万元。

2013年2月1日，法院作出一审判决，其中包括银行可以执行B公司的抵押房产，以及可以要求A公司就B公司未

偿还的银行借款承担质押票据的兑付责任。A公司与B公司、法院及银行进行了沟通，银行和法院均同意先执行B公司的抵押房产。2013年3月，B公司的抵押房产经法院评估作价，准备拍卖，由于B公司不具有支付能力，A公司为促成房产拍卖，代B公司支付了拍卖保证金。

A公司在2012年资产负债表日判断，由于B公司抵押房产价值约6 000万元，A公司与法院和债权人就该偿债事项进行沟通后认为A公司不会产生连带偿债损失。2013年4月1日，A公司公布2012年年度报告，考虑到资产负债表日至法院判决日、财务报告报出日期间，B公司抵押房产价值未大幅下跌(跌破债务本金)，A公司把上述事项作为或有负债进行披露(未计提预计负债)。

2013年4月到7月，由于B公司濒临破产等诸多因素，法院迟迟未能执行对B公司房产的拍卖。2013年10月，银行要求A公司承担连带偿债责任，A公司为此被扣划了银行存款4 000万元。

问题：A公司2013年发生的4 000万元偿债损失应计入2013年损益还是应追溯调整到2012年？

案例解析：

首先判断A公司2012年度财务报表是否存在会计差错。本例中，B公司2010年以房产做抵押举债，2012年，因B公司无力偿还银行债务本金4 000万元，银行提起诉讼，法院已于2012年作出一审判决，银行先执行B公司的抵押房产，且该房产在2012年年末价值已涨至6 000万元，比债务本金4 000万元高出2 000万元。因此，就资产负债表日存在的情况判断，A公司很可能不需要履行连带责任，所以与这一或有事项有关的义务不满足确认为预计负债的条件。

虽然2013年2月1日法院判决银行可以执行B公司的抵押房产，以及银行可以要求A公司就B公司未偿还的银行借款承担质押票据的兑付责任，但由于法院和债权人同意先执行B公司的抵押房产，而该抵押房产已经在准备估价拍卖，B公司抵押房产的价值未出现大幅下跌(跌破债务本金情形)，故可以合理预期B公司将通过拍卖房产所得偿还银行债务。因此，A公司仍然很可能不需要履行连带责任，所以与这一或有事项有关的义务仍不满足确认为预计负债的条件。

据此判断，A公司在2012年年报中将B公司的连带偿债责任作为或有事项披露是合理的。A公司在2012年资产负债表日根据当时存在的、预期能够取得的证据进行了判断，且没有证据表明当时的判断存在差错，因此该事项不属于前期差错。

2013年10月，由于法院迟迟未能执行对B公司房产的拍卖，A公司为此被扣划了银行存款4 000万元，这使该项偿债情况发生了变化，由此产生的对负债账面价值的重估和调整应属于会计估计变更。根据《准则》规定，A公司2013年发生的4 000万元偿债损失应计入2013年的损益，不需要追溯调整2012年的相关财务数据。

税务处理：由于B公司与A公司在2012年1月1日前存在关联关系，根据《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》(国家税务总局公告2011年第25号，以下简称《办法》)第四十四条规定，可判断A公司为B公司提供担保与生产经营有关。根据《办法》第四十四条、第四十五条规定，A公司按照独立交易原则向关联企业B提供担保形成的债权损失准予扣除，但允许扣除的金额仅限于A公司向B公司追索后无法追回的金额。因此，A公司代B公司支付的拍卖保证金(其他应收款)，以及2013年度计入营业外支出的预计损失4 000万元暂不允许在税前扣除，待实际损失金额确认后，由A企业作出专项说明，同时提供中介机构出具的专项报告及其相关证明材料，方可扣除。

案例2

A公司为上市公司。2008年为与其有业务往来的B公司银行贷款提供担保而确认了相应的预计负债，计入当年营业外支出。该担保与A公司取得应纳税收入相关。

2010年，担保责任实际履行完毕，A公司在2010年企业所得税汇算清缴期间向主管税务机关申请了3亿元担保损失税前扣除。若不考虑担保损失，A公司2010年应纳税所得额为1亿元，所得税费用为0.25亿元。A公司认为，上述担保损失符合税前扣除的条件，但能否扣除最终需主管税务机关认定，而税务机关的认定存在不确定性。A公司在披露2010年年报时，由于尚未取得主管税务机关就担保损失扣税认定的批复文件，在年报中确认了应缴所得税负债0.25亿元，并确认了同等金额的当期所得税费用。同时，截至2010年所得税缴纳截止日A公司因未取得主管税务机关批复文件，直未实际缴纳2010年所得税。

2011年9月，A公司取得主管税务机关批复：为B公司银行贷款提供担保发生的担保损失共计3亿元，可以从应纳税所得额中扣除，即2010年度应纳税所得额为一2亿元，2010年度的亏损可以用2011~2015年度实现的应纳税所得额弥补。

问题：A公司在2011年取得主管税务机关批准，可以从2010年应纳税所得额中扣除担保损失3亿元，导致2010年度应纳企业所得税为零，对此0.25亿元所得税费用，应追溯调整计入2010年度还是计入2011年度？

案例解析：

本例中，A公司从2008年起为B公司履行银行贷款担保责任，至2010年履行完毕，共发生了3亿元贷款担保损失。A公司在披露2010年年报时，尚未取得主管税务机关允许担保损失在税前扣除的批复文件。A公司于2011年9月取得的主管税务机关批复文件不属于编制A公司2010年年度财务报告时“能够合理预计取得并应当加以考虑的可靠信息”，也不属于2010年度财务报告批准报出时“能够取得的可靠信息”。因此，A公司2011年9月取得主管税务机关批复后对相应所得税费用和应缴所得税的调整不属于前期差错，应判定为会计估计变更，采用未来适用法处理。

有关会计及税务处理如下：

2008年：

借：营业外支出——担保损失 3亿元
贷：预计负债——担保损失 3亿元

税务处理：A公司计提的预计负债暂不允许在税前扣除，调增应纳税所得额3亿元。由于A公司无法判断该项损失能否在未来获得税前扣除，因此未确认递延所得税资产。

2010年：

借：预计负债——担保损失 3亿元
贷：银行存款 3亿元
借：所得税费用——当期所得税费用 0.25亿元
贷：应交税费——应交所得税 0.25亿元

税务处理：2011年9月收到税务机关批复，重新调整2010年度企业所得税申报表，调减应纳税所得额3亿元，2010年度纳税调整后所得为一2亿元，应纳税所得额为零。

2010年计提的所得税费用不作追溯调整，直接调整2011年度损益。

借：应交税费——应交所得税 0.25亿元

贷：所得税费用——当期所得税费用

0.25亿元

2010年度亏损2亿元，预计可在未来五年全部获得弥补，应确认递延所得税资产0.5亿元，并按未来适用法处理。

借：递延所得税资产

0.5亿元

贷：所得税费用——递延所得税费用

0.5亿元

企业合并特殊业务的会计与税务处理

高金平

企业合并类型的判断

企业合并准则中将企业合并划分为两大基本类型：同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并。非同一控制下的企业合并中，法律上的母公司如果按照会计原则被判断为被购买方，则属于反向购买。在反向购买中，又基于会计上的被购买方是否构成业务，划分为一般的反向购买与权益性交易两种类型。因此，在对一项企业合并交易进行会计处理之前，首先要判断企业合并所属的类型。

一、会计准则的相关规定

《企业会计准则第20号——企业合并》第五条规定，“参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的，为同一控制下的企业合并”。第十条规定，“参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同多方最终控制的，为非同一控制下的企业合并”。

《企业会计准则第20号应用指南——企业合并》规定，“控制并非暂时性，是指参与合并的各方在合并前后较长的时间内受同一方或相同多方最终控制。较长的时间通常指1年以上（含1年）”。

《企业会计准则讲解（2010）》第二十一章指出，“非同一控制下的企业合并，以发行权益性证券交换股权的方式进行的，通常发行权益性证券的一方为收购方。但某些企业合并中，发行权益性证券的一方因其生产经营决策在合并后被参与合并的另一方所控制，发行权益性证券的一方虽然为法律上的母公司，但其为会计上的被收购方，该类企业合并通常称为‘反向购买’”。财政部会计司《关于非上市公司购买上市公司股权实现间接上市会计处理的复函》（财会便〔2008〕17号）规定，非上市公司取得上市公司的控制权，构成反向购买的，上市公司在其个别财务报表中应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》等规定确定取得资产的人账价值。

《关于做好执行会计准则企业2008年年报工作的通知》（财会函〔2008〕60号）指出，“企业购买上市公司，被购买的上市公司不构成业务的，购买企业应按照权益性交易的原则进行处理，不得确认商誉或确认计入当期损益”。

二、政策解析

在上市公司重大资产重组的交易中，常常见到这样的案例：A公司定向发行股份给B公司，收购B公司持有的某子公司股权。B公司与A公司的关系可能存在以下几种情形：1. B公司在本次交易前已经是A公司的控股股东。2. B公司通过本次交易成为A公司的控股股东。3. 本次定向发行后，B公司成为A公司的第一大股东，但是并无控制权。这些交易属于哪类企业合并，需要根据每一类企业合并的定义和特征去判断。

上述几种情形，判断其企业合并类型的关键在于重组方与上市公司之间的控制关系是否存在，以及这种控制关系是如何形成的。

（一）B公司在本次交易前已经是A公司的控股股东

这种情况下应区别情况处理：如果判断的结果是B公司成为A公司的控股股东与之后的企业合并不是一揽子交易，而且又符合同一控制“非暂时”的标准，则属于同一控制下企业合并。如果是一揽子交易，则属于反向购买。

（二）B公司通过本次交易成为A公司的控股股东

在这种情况下，如果没有其他同一最终控制方（例如，B公司的实际控制人也是A公司的实际控制人）存在，通

常这类交易不属于同一控制下企业合并。因为这类交易不满足同一控制下企业合并定义中的“合并前后”均受同一方控制的要求。

（三）本次定向发行后，B公司成为A公司的第一大股东，但是并无控制权

这种情况下，先判断该项交易是否属于同一控制下企业合并，交易前，上市公司由原控股股东控制，交易之后第一大股东变为B公司，而B公司无法控制上市公司，A公司原控股股东在合并后已无法控制A公司，因此不符合同一控制下企业合并的定义。再结合反向购买的定义来看，交易后，重组方B公司也未能控制上市公司，法律上的被购买方并没有成为会计上的购买方，也不符合反向购买的定义。根据非同一控制下企业合并的定义，合并方与被合并方在企业合并之前分别由不同的公司控制，这类交易通常应判断为非同一控制下的企业合并。

三、税务处理

对于控股合并业务，税收上可能被判定为股权收购或资产收购（收购一家或多家公司持有的投资资产及其他实质经营性资产）。与企业所得税有关的主要问题是转让股权或者转让实质经营性资产的一方，是否确认资产转让所得，转让方取得上市公司股份及上市公司收购资产的计税基础如何确定。对此，《关于企业重组业务企业所得税若干问题的通知》（财税〔2009〕59号）明确，符合税法规定条件的企业可选择特殊重组税务处理方法，反之适用一般重组税务处理方法。因此，财务上对合并类型的判断标准不适用企业所得税处理，合并准则对合并类型的划分与企业所得税重组类型的划分互相交叉，两者的关系如表1所示。

四、案例分析

案例1、A公司为上市公司，B公司为A公司的控股股东（2002年成为A公司的控股股东并一直保持控制权至今）。2010年7月，A公司临时股东大会审议通过了A公司重大资产重组方案。重大资产重组方案为：A公司向B公司发行4亿股普通股股份，购买B公司持有的C公司100%的股权（C公司为B公司5年前设立的全资子公司），同时将A公司持有的D公司30%的股权出售给B公司下属另一子公司。B公司承诺在重组完成后1年内不出售其持有的A公司股份。A公司原股本为1.5亿股，资产负债表主要资产为持有的D公司30%的股权，并无任何构成业务的经营性资产或负债。

问题：

（1）按合并准则标准划分，A公司购买C公司100%股权的企业合并类型属于哪一类？

（2）按税法规定标准划分，A公司购买C公司100%股权的股权收购类型属于哪一类？

案例解析：

（1）本案例中，A公司和目标公司C公司在合并前后都受B公司控制。A公司受B公司控制的时间大约8年，C公司受B公司控制的时间大约5年，证明合并方与被合并方在合并日之前同受B公司控制超过5年的时间。B公司承诺在重组完成后1年内不出售其持有的A公司股份，说明了A公司在合并日之后仍然受B公司控制。因此，满足准则中同一控制下企业合并的定义，应该作为同一控制下企业合并进行会计处理。

（2）A公司购买B公司持有C公司100%的股权，且其股权支付额占全部交易额的比例达100%，符合财税〔2009〕59号文件规定的特殊重组条件，纳税人可以选择采用特殊性重组税务处理。A公司将持有D公司30%的股权出售给B公司下属另一子公司，应适用一般性税务重组待遇。

案例2：A公司是上市公司，其拥有的资产、负债构成业务，原控股股东为E公司。2009年10月，A公司与B

公司进行重大资产重组：B公司以其持有的C公司和D公司100%股权注入A公司；A公司向B公司定向增发2亿股股份。2010年10月完成C公司、D公司股权过户手续，股权持有人变更为A公司；2010年12月A公司完成变更注册资本的工商变更登记手续。2010年10月30日重组完成后B公司持有A公司33.3%的股份，成为A公司第一大股东。

A公司实施本次重大资产重组前后股本结构如表2所示：

问题：

（1）如何判断A公司收购C公司和D公司股权的交易所属的企业合并类型？

（2）结合财税〔2009〕59号文件判断企业重组的类型，并说明是否符合特殊重组条件？

案例解析：

根据企业会计准则相关界定，对企业合并交易判断的核心在于合并双方的实际控制人是谁，以及交易中控制权是如何发生转移的。

交易前，E公司为A公司的控股股东，B公司则是C公司和D公司的控制人。根据同一控制下企业合并的定义，参与合并的A公司、C公司和D公司在合并前分别受E公司和B公司控制，不属于受同一方最终控制的情况，故不属于同一控制下企业合并。

交易后，A公司持有C公司和D公司100%的股权，B公司持有A公司33.3%的股权，E公司持有A公司30%的股权。此时，由于B公司和E公司分别持有A公司超过30%的股权，在没有其他特殊约定的情况下，B公司和E公司都不能控制A公司。根据反向购买的定义，交易后，法律上的母公司（A公司）并未转为被C公司和D公司的原股东（B公司）控制，故不属于反向购买。

根据非同一控制下企业合并的定义，A公司、C公司和D公司在企业合并之前分别由不同的公司所控制，故属于非同一控制下企业合并。

税务处理：这是两笔股权收购业务，即A公司收购B公司持有C公司100%、D公司100%股权，用本公司2亿元股票作为对价。该笔股权收购业务具有合理的商业目的，且收购股权的比例及股权支付额的比例均符合财税〔2009〕59号文件规定的特殊重组条件，A公司、B公司可以选择采用特殊重组税务处理，即B公司暂不确认股权转让所得，B公司取得A公司33.3%股权的计税基础按照原持有C公司、D公司的计税基础之和确定。

购买日（合并日）的判断

企业合并交易中，购买日（合并日）的判断非常重要。非同一控制下企业合并，被购买方从购买日开始纳入合并范围，合并成本和取得的被购买方可辨认净资产公允价值也都以购买日的价值计量。同一控制下企业合并，虽然被合并方从最终控制方开始实施控制时纳入合并范围，但如果合并日在资产负债表日之前，则可以将被合并方全年的报表纳入合并范围，如果合并日在资产负债表日之后，则报告年度无法反映被合并方的情况。一天之差就可能导致报表出现非常大的差异。

一、会计准则的相关规定

《企业会计准则第20号——企业合并》第十条规定，“购买日，是指购买方实际取得对被购买方控制权的日期”。

《企业会计准则第20号应用指南——企业合并》进一步规定，同时满足下列条件的，通常可认为实现了控制权的转移：（一）企业合并合同或协议已获股东大会等通过；（二）企业合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，已获得批准；（三）参与合并各方已办理了必要的财产权转移手续；（四）合并方或购买方已支付了合并价款的大

部分（一般应超过50%），并且有能力、有计划支付剩余款项；（五）合并方或购买方实际上已经控制了被合并方或被购买方的财务和经营政策，并享有相应的利益、承担相应的风险。

《企业会计准则第33号——合并财务报表》第六条规定，“控制，是指一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策，并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益的权利”。

购买日（合并日）是购买方（合并方）获得对被购买方（被合并方）控制权的日期，确定购买日（合并日）的基本原则是控制权转移的时点。在实务操作中，应当结合企业合并合同或协议的约定及其他有关的影响因素，按照实质重于形式的原则进行判断。判断时应该综合考虑会计准则中所提出的五项条件。一项企业合并，根据企业的内部制度和外部法规，需要经过内部决策机构和国家有关部门批准的，取得相关批准是对企业合并交易或事项进行会计处理的前提，因此，第（一）项和第（二）项条件都是判断购买日的必要条件。实务中，取得批准一般都有某种形式的批准文件和批准日期，因此判断起来难度并不大。但在一些案例中，哪些属于批准性程序，哪些属于备案性程序还需要具体情况具体判断。第（三）项和第（五）项条件都是围绕着“控制”的定义来考虑的。购买方实际上控制被购买方的财务和经营政策，享有相应的收益并承担相应的风险；购买方与出售方办理相关的财产权交接手续，才能够形成与取得股权或净资产相关的风险和报酬的转移。因此，这两项条件属于对实质控制权的判断，应该结合“控制”的定义来进行判断。第（四）项条件是购买价款的收取。通常情况下，购买方要取得对被购买方的控制、取得被购买方净资产相关的风险和报酬，必然需要支付相应的对价。买卖双方在协议过程中势必会关注控制权转移和价款支付方面的条款，对价的支付往往与财产权属和控制权的移交步骤相配合。在购买方尚未支付大部分价款，或者在无法确定购买方有能力支付所有价款的情况下出售方一般不会放弃自己所控制的资产，除非有其他特殊原因使得出售方愿意提前放弃控制权。因此，第（四）项条件在一定意义上也是对“控制”转移的合理性判断。

二、税务处理

对于控股合并业务，与购买日（合并日）相对应的所得税问题是：转让方的股权转让所得实现时间如何确定。《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号）规定，“企业转让股权收入，应于转让协议生效、且完成股权变更手续时，确认收入的实现。”因此，不仅股权转让所得与股权转让收益存在差异，而且两者在确认时点上也存在差异，如果会计年度与纳税年度不一致，需要作纳税调整处理。

三、案例分析

案例1：A公司是上市公司，2011年，A公司向B公司非公开发行股份进行重大资产重组，B公司以其所拥有的15家全资子公司的股权等对应的净资产作为认购非公开发行股票的对价，该交易为非同一控制下企业合并。2011年12月28日得到中国证监会核准后，双方进行了资产交割，将购买日确定在2011年12月31日。

截至2011年12月31日，B公司投入的15家子公司全部变更企业法人营业执照。2011年12月30日，双方签订移交资产约定书，约定自2011年12月30日起B公司将标的资产交付上市公司，同时，A公司自2011年12月31日起接收资产与负债并向这些子公司派驻了董事、总经理等高级管理人员：对标的资产开始实施控制。

2012年1月，会计师事务所对A公司截至2011年12月31日的注册资本进行了审验，并出具了验资报告。2012年2月，A公司本次增发的股份在中国证券登记结算有限责任公司上海分公司办理了股权登记手续。

问题：

（1）购买日是否应该判断为2011年12月31日？

(2) 计算企业所得税时, 如B公司选择一般重组, 则股权转让收入实现时间如何确定?

案例解析:

截至2011年12月31日, 该项交易已经取得了所有必要的审批, 15家目标公司全部完成了营业执照变更, 双方签订了移交资产约定书。上市公司已经向被购买方派驻了董事、总经理等高级管理人员, 对被购买方开始实施控制。虽然作为合并对价增发的股份在2012年2月才办理了股权登记手续, 但由于企业合并交易在2011年已经完成所有的实质性审批程序, 且A公司已经实质上取得了对15家目标公司的控制权, 可以合理判断购买日为2011年12月31日。

税务处理: B公司股权转让收入的实现时间为15家子公司办理股东变更之日, 股权转让所得应于2011年度确认。

案例2: A公司是上市公司, 拟发行股份2 000万股收购B公司股权, 此项交易为同一控制下企业合并。交易于2011年3月获得国务院国有资产监督管理委员会及国家发展改革委员会批准, 2011年4月经上市公司临时股东大会审议通过, 2011年5月获得商务部批准, 2011年12月20日收到中国证监会的批复。2011年12月30日, 重组双方签订了《资产交割协议》, 以2011年12月31日作为本次重大资产重组的交割日。B公司高级管理层主要人员于2011年12月31日变更为A公司任命。上市公司将购买日确定为2011年12月31日。截至财务报告报出日, 资产工商变更、登记过户手续尚在办理中, 但相关资产权属的变更不存在实质性障碍。

问题:

(1) A公司本次交易的合并日是否应该确定为2011年12月31日?

(2) 计算企业所得税时, 如B公司选择一般重组, 则股权转让收入实现时间如何确定?

案例解析:

该交易为同一控制下企业合并。截至2011年12月31日, 该项交易已经取得了所有必要的审批, 重组双方签订了《资产交割协议》, 以2011年12月31日作为本次重大资产重组的交割日, B公司高级管理层主要人员于2011年12月31日变更为A公司任命, 说明A公司已经开始对B公司实施控制。

虽然有关财产权属的过户手续尚未办理完毕, 但由于权属变更不存在实质性障碍, 合并日可以判断为2011年12月31日。

需要注意的是, 合并日判断为2011年12月31日, 意味着A公司在2011年合并财务报表中应将B公司纳入合并范围, 同时调整合并财务报表的比较数, 但是作为本次交易对价的2 000万股增发股份于2011年12月31日尚未登记发行, 因此A公司的股份数还是其原股份数。如果在计算每股收益的时候仍然简单地按照资产负债表日的股份数来计算, 就会导致分子分母不配比。这种情况下, 建议按照发行后的股份数来计算每股收益, 并在财务报表附注中披露并解释对股份数进行调整的原因。

税务处理: 截至2011年12月31日, B公司股权尚未办理变更登记。根据国税函〔2010〕79号文件规定, 2011年度B公司原股东不确认股权转让所得, 股权转让所得实现时间应为实际办理股权变更登记的当天。

非同一控制下企业合并中合并成本的确定

在非同一控制下企业合并中, 合并成本与取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额之间的差额确认为商誉。因此, 合并成本的计量在很大程度上会影响到商誉的确认金额。在重大资产重组过程中, 上市公司收购股权经常以定向增发股份的方式来进行。按照会计准则的规定, 以发行股份作为合并对价的, 合并成本应该是在购买日所发行股份的公允价值。如何计量所发行股份的公允价值, 鉴于我国的市场环境和交易运作情

况，在实务中存在较大的争议。

一、会计处理

《企业会计准则第20号——企业合并》第十一条规定，“合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值”。

购买日所发行股份的公允价值一般理解为上市公司在购买日的股价，而上市公司定向增发收购资产的交易定价，是按照上市公司董事会公告的前20个交易日公司股票交易均价来确定需发行的股份数。

由于目前重大资产重组的审核要求，交易日与购买日之间间隔较长，而且作为交易对价的权益性证券的股价受参与合并各方不可控制的因素（如市场整体走势、市场操作因素）影响较大等，如再根据购买日的每股价格与股数的乘积作为增发股份的公允价值可能会出现不合理的结果。

《企业会计准则讲解（2010）》第二十一章指出，“确定所发行权益性证券的公允价值时，对于购买日存在公开报价的权益性证券，其公开报价提供了确定公允价值的最好证据，除非在非常特殊的情况下，购买方能够证明权益性证券在购买日的公开报价不能可靠地代表其公允价值，并且用其他的证据和估价方法能够更好地计量公允价值时，可以考虑其他的证据和估价方法。如果购买日权益性证券的公开报价不可靠，或者购买方发行的权益性证券不存在公开报价，则该权益性证券的公允价值可以参照其在购买方公允价值中所占权益份额，或者是参照在被购买方公允价值中获得的权益份额，按两者当中有明确证据支持的一个进行估价”。

一般认为，在董事会决议公告日到购买日之间时间间隔较长，并且在此期间股票市场整体出现较大幅度波动的情况下，如果作为合并对价发行的股票同时带有较长的限售期和严格的限售条件，可以采用适当的估值技术确定公司发行股份的价值，并据此计算企业合并成本。如果确实无法选择适当的估值技术可靠确定公司发行股份公允价值的，也可以考虑以购买日被购买资产的公允价值为基础确定合并成本。

二、税务处理

由于商誉的存在，标的公司可辨认净资产的公允价值并不等于标的公司股权的价格。在计算企业所得税时，标的公司原股东转让股权的收入以及合并方取得标的公司股权的计税基础应当按照买卖双方签订的股权转让合同上注明的交易价格确定。

三、案例分析

案例3：A公司为上市公司，2008年12月31日账面净资产约20亿元。2009年年初，A公司决定向非关联方B公司定向发行股份购买B公司持有的一项业务。A公司和B公司以被购买业务中可辨认净资产在2008年12月31日的公允价值为参考依据，确定交易价格为15亿元。A公司董事会决议公告日（2009年2月26日）前20个交易日公司股票交易均价5元/股，此次交易中A公司向B公司非公开发行股份3亿股。交易协议同时约定，B公司取得的股份3年内不能转让。

2009年8月31日办理完增发股份登记等手续，A公司也完成了必要的财产权交接手续，并对被购买业务开始实施控制。当日A公司股票收盘价10元/股（2009年1月到8月，A股指数上涨约60%），同时，B公司被购买业务中的可辨认净资产的公允价值在2009年内没有明显变化。

问题：

（1）A公司应该如何确定本次交易的合并成本？

（2）B公司转让该业务（投资资产及其他实质经营性资产）若按一般重组进行税务处理，其股权转让收入如何

确定？

案例解析：

在此次合并交易中，交易标的资产——B公司被购买业务中可辨认净资产公允价值为15亿元，A公司股东于交易定价日同意以基于2008年12月31日被购买业务的可辨认净资产的公允价值确定交易价格为15亿元，并按照董事会决议公告的前20个交易日公司股票交易均价计算出需要向B公司发行的股份数3亿股。按照准则规定，如果涉及发行权益性证券的，合并成本是发行的权益性证券在购买日（即2009年8月31日）的公允价值。8月31日A公司股票收盘价格为10元/股，如果以公开报价作为股份的公允价值，A公司定向增发的3亿股股票的公允价值就为30亿元，而价格的变动部分（30亿元－15亿元=15亿元）就应该确认为商誉。但是，根据案例背景，“A公司购买业务中的可辨认净资产的公允价值在2009年内没有明显变化”，也就是说，A公司购买业务中的可辨认净资产在2009年8月31日的公允价值仍为15亿元左右。在定向发行股份的股数经监管部门核准后不再调整的情况下，伴随市场波动（2009年1月到8月，A股指数上涨约60%）发生了A公司股价从低到高的变化，直接导致所购买业务的巨额商誉，合并成本30亿元－可辨认净资产公允价值份额15亿元=商誉15亿元。这样的巨额商誉是否合理？在本案例中，董事会决议公告日到购买日之间时间间隔较长，并且在此期间股票市场整体出现较大幅度波动，如果作为合并对价发行的股票同时带有较长的限售期和严格的限售条件，A公司可以采用适当的估值技术确定公司发行股份的价值，并据此计算企业合并成本。如果确实无法选择适当的估值技术可靠确定公司发行股份公允价值，也可以考虑以购买日被购买资产的公允价值为基础确定合并成本。

税务处理：上述资产重组业务根据其业务的具体资产性质可能被判定为股权收购业务，也可能被判定为资产收购业务。按一般性税务处理办法，B公司应确认转让收入为15亿元，相应地，B公司取得上市公司3亿股股票的计税基础为15亿元。如果符合特殊重组条件，B公司暂不确认转让所得，相应地，B公司取得A上市公司3亿股股票的计税基础，按照所转让资产的原有计税基础确定。

企业合并中的或有对价

随着国内资本市场中并购重组活动的增多，以及市场上一些专业投资者（如私募基金）的加入，上市公司的并购方式越来越灵活，并购的定价机制也呈现多样化的趋势。近年来较为典型的一种定价方式是，交易价格并不是固定金额，而是根据被购买方在购买日之后的盈利情况进行调整。这种定价方式称为“基于盈利能力的付款”，实务中常说的对赌条款就是这种定价方式的体现，其产生的根源在于被购买方未来盈利能力的不确定性，换言之，也就是被购买方价值的不确定性，目的是为了尽可能地实现投资交易的合理和公平，是对购买方的一种保护。例如，并购协议中约定，如果购买日后某段时期被购买方的净利润达到某一特定水平，购买方将向出售方支付额外的价款；若被购买方的业绩水平未达到某一特定水平，则反过来出售方需要支付部分金额给购买方。站在购买方的角度，属于合并对价的调整，也就是或有对价。上市公司在遇到存在或有对价的企业合并交易时，需要认真领会会计准则的规定和理念，作出合理的判断。

一、会计准则的相关规定

《企业会计准则讲解2010》第二十一章中，关于或有对价的会计处理相比之前的《企业会计准则讲解2008》作了改变。《企业会计准则讲解2010》指出，“某些情况下，合并各方可能在合并协议中约定，根据未来一项或多项

或有事项的发生，购买方通过发行额外证券、支付额外现金或其他资产等方式追加合并对价，或者要求返还之前已经支付的对价。购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。根据《企业会计准则第37号——金融工具列报》、《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》以及其他相关准则的规定，或有对价符合权益工具和金融负债定义的，购买方应当将支付或有对价的义务确认为一项权益或负债；符合资产定义并满足资产确认条件的，购买方应当将符合合并协议约定条件的、可收回的部分已支付合并对价的权利确认为一项资产”。

“购买日后12个月内出现对购买日已存在情况的新的或者进一步证据而需要调整或有对价的，应当予以确认并对原计入合并商誉的金额进行调整；其他情况下发生的或有对价变化或调整，应当区分以下情况进行会计处理：或有对价为权益性质的，不进行会计处理；或有对价为资产或负债性质的，按照企业会计准则有关规定处理，如果属于《企业会计准则第22号——金融工具的确认和计量》中的金融工具，应采用公允价值计量，公允价值变化产生的利得和损失应按该准则规定计入当期损益或计入资本公积；如果不属于《企业会计准则第22号——金融工具的确认和计量》中的金融工具，应按照《企业会计准则第13号——或有事项》或其他相应的准则处理。”国际财务报告准则对或有对价的会计处理给予了更多的指引和解释。《国际财务报告准则第3号——企业合并》第58条指出，“购买日后发生的事项导致的改变不属于计量期间的调整，比如满足特定收益目标、达到特定的股价或研发项目取得里程碑式的成果等”，由此带来的或有对价公允价值变动不影响商誉。

二、相关账务处理

1. 或有对价的初始确认。或有对价是购买方与被购买方通过谈判确定的经济对价的内在部分，在购买日进行会计处理时，其合并成本应该反映购买方对被购买方盈利能力的判断和估计，而不是简单地因为支付（或收取）的不确定性而不予考虑。因此，或有对价的公允价值应该包含在企业的合并成本中。

2. 或有对价的后续计量。结合准则讲解和国际财务报告准则的指引，我们不难看出，购买日之后发生的对合并价款的调整，只有在购买日后12个月内发生，且是对“购买日已存在情况”的新的或者进一步证据导致的调整，才属于计量期调整，从而调整商誉。其他调整，尤其是基于被购买方盈利情况的调整或者其他在购买日后发生的事件导致的调整，都不能调整商誉。或有对价属于权益性质的，不进行会计处理；或有对价属于金融资产或者金融负债的，按照公允价值计量且公允价值的变化产生的利得和损失计入当期损益或按照相关规定计入资本公积；如果不属于金融工具，则按照《企业会计准则第13号或有事项》或其他相应的准则处理。

根据上述准则的规定和指引，如果或有对价属于一项金融负债（如在未来交付现金或其他金融资产的义务），则又可能会出现这样的情形：购买方在购买日对该负债的公允价值作出评估，如果被购买方盈利情况比预期的好，购买方实际应该支付的价款超过原来购买的估计价款，负债金额增大，购买方合并财务报表中相应体现为一项费用；反之，则体现为一项利得。表面上看起来似乎有悖常理——收购对象赚钱，购买方反而因此确认一项费用。但事实上，这种会计处理的结果恰恰体现了或有对价的经济含义，买卖双方以或有对价的方式来分享被购买方未来一段时间的收益并共同承担这段时间的风险。既然被购买方的盈利能力超过预期，购买方应当按照约定将超出预期的部分与出售方分享，从而体现为购买方在合并报表中的一项费用。

三、税务处理

对于合并方而言，买卖双方的交易价格即为合并方取得目标公司股权的计税基础。该项投资计税基础应按实际成本确定，即按照或有对价最终实际发生的金额调整投资计税基础。

对于转让方来说，其股权转让收入也应随着或有对价的实际发生作相应调整，并按照《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九条规定的权责发生制原则，调整股权转让所得所属年度的应纳税所得额，涉及应补退税款的，按照规定的程序办理。

四. 案例分析

案例：A公司为上市公司。2011年2月，A公司收购甲公司持有B公司60%的股权，完成非同一控制下的企业合并。

1. 收购定价的相关约定如下：股权收购协议约定转让价款区间为5 900万元～12 470万元，最终的转让价款与B公司在未来两年（2011～2012年）实现的业绩挂钩，按照协议的具体规定计算确定。价款支付方式具体如下：

（1）转让协议签署生效后，A公司支付首期收购价款人民币1 200万元。

（2）协议签署之后3个月内A公司支付4 700万元。

（3）自B公司经上市公司指定的会计师事务所完成2011年度财务报表审计后1个月内，A公司支付第三期收购价款，该价款按照B公司2011年税后净利润的2倍为基础计算，并设上限。计算方式为：B公司2011年税后净利润 $\times 2 \times 60\%$ ，如果B公司2011年税后净利润超过人民币2 300万元1.5倍上限的，按上限计算，即价款不超过人民币 $2\,300\text{万元} \times 1.5 \times 2 \times 60\% = 4\,140\text{万元}$ 。

（4）自B公司经A公司指定的会计师事务所完成2012年度财务报表审计后1个月内，A公司向转让方支付第四期收购价款，该价款按照B公司2012年税后净利润的1倍为基础计算，并设上限。计算方式为：B公司2012年税后净利润 $\times 1 \times 60\%$ ，如果B公司2012年税后净利润超过人民币2 700万元1.5倍上限的，按上限计算，即价款不超过 $2\,700\text{万元} \times 1.5 \times 1 \times 60\% = 2\,430\text{万元}$ 。

2. 利润分配。2011年及2012年利润分配：弥补亏损并提取公积金后，如B公司实现承诺利润，则按照股权比例进行分配。如B公司未实现承诺利润，A公司有权按承诺利润的相应比例优先获得利润分配。B公司尚未弥补的亏损为零，按10%提取盈余公积，即B公司2011年度未完成2 300万元净利润，A公司有权优先分配1 242万元（ $2\,300 \times 90\% \times 60\%$ ），如可供分配利润不足1 242万元，则由甲公司现金补齐不足部分。2012年度未完成2 700万元净利润，A公司有权优先分配1 458万元（ $2\,700 \times 90\% \times 60\%$ ），如可供分配利润不足1 458万元，则由甲公司现金补齐不足部分。

3. 业绩承诺。B公司承诺2011年实现税后净利润人民币2 300万元，2012年实现税后净利润人民币2 700万元。若2011年B公司实际完成净利润不足2 300万元、2012年实际完成净利润不足2 700万元，由甲公司以其所持B公司剩余40%的股权无偿赠予A公司。所需无偿转让的B公司股权比例的计算方式为：（承诺净利润—当年度B公司实际完成净利润）/ 承诺净利润 $\times 60\%$ 。该类无偿股权赠予应在上市公司聘请的会计师出具审计报告后30个工作日内完成。

问题：

（1）A公司本次企业合并的合并成本及其后续调整应该如何计量？

（2）A公司取得B公司60%股权的计税基础如何确定？

（3）甲公司股权转让所得确认的时间和金额如何确定？

（4）或有对价跨年度实现的，如何进行税务处理？

案例解析：

会计处理：

1. 购买日合并成本的计量。本案例中，合并成本的计量需要考虑以下合同条款：

(1) 合同中所约定的交易价格。本案例中，A公司需要支付的转让价款为5 900万元～12 470万元，其中5 900万元为固定金额，其余6 570万元为变动金额，与B公司在未来两年（2011～2012年）业绩挂钩，这部分变动金额即为或有对价，属于一项金融负债。假定A公司在购买日判断，B公司的盈利承诺（2011年度净利润2 300万元，2012年度净利润2 700万元）已经属于最佳估计，A公司基于此盈利承诺判断这部分或有对价的公允价值为4 380万元（ $2\,300\text{万元} \times 2 \times 60\% + 2\,700\text{万元} \times 1 \times 60\%$ ）。

(2) 以被收购公司利润分配的形式来体现的价格调整。如果B公司未能达到约定的盈利水平（2011年度净利润2 300万元，2012年度净利润2 700万元），A公司仍然能够按照约定盈利水平，按照60%的比例分配利润或者从转让方得到补偿。这种情况下，A公司所分享的B公司利润超过其按照持股比例应分享的部分。例如，假设B公司2011年度净利润为2 000万元，则A公司按照持股比例60%应享有1 200万元，但根据收购协议，A公司可以获得的利润分配金额为 $2\,300\text{万元} \times 60\% = 1\,380\text{万元}$ 。超过A公司按照持股比例应分享的部分，超出金额为180万元。这部分多出的180万元实质上是出售方通过B公司利润分配的形式，返还A公司一部分合并对价，也是基于B公司盈利情况的付款，属于或有对价，应该分类为一项金融资产。按照第（1）段的假定，在购买日这部分或有对价的公允价值为0。

(3) 出售方的其他承诺。根据股权转让协议约定，若2011年B公司实际完成净利润不足2 300万元、2012年实际完成净利润不足2 700万元，由甲公司以其所持B公司股权按一定比例无偿赠予上市公司。无偿转让股权的约定，实质也是一项基于被购买方未来盈利情况的或有对价，应该分类为一项权益工具。在购买日也应该对这部分或有对价的公允价值进行估计并在购买日确定取得的被购买方权益份额时予以考虑。按照第（1）段的假定，这部分或有对价的公允价值为0。

综上所述，在考虑了各项或有对价在购买日的公允价值之后，A公司此次企业合并的合并对价为10 280（ $5\,900 + 4\,380$ ）万元。

2. 购买日后对原合并成本的调整。购买日之后，第（1）和第（2）项或有对价，由于其分类为金融负债和金融资产，后续应该按照公允价值计量，且其公允价值的变动计入当期损益；第（3）项或有对价分类为权益工具，后续如果发生股权的无偿赠送，A公司在合并报表中直接调整少数股东权益和资本公积。

税务处理：

1. A公司取得B公司股权的计税基础=A公司向甲公司支付的全部对价—从甲公司取得的补偿。购买日，A公司购买B公司股权的计税基础暂按5 900万元确定，然后根据或有对价实际发生额对计税基础进行调整。

2. A公司及甲公司从B公司取得股息分配的税务处理：A公司、甲公司从B公司按股权比例取得的税后分配，均可享受免征企业所得税优惠；若B公司盈利未达到预期水平，A公司取得的超过股权比例部分的分配，应由甲公司支付（而不是B公司），无论甲公司的资金来源于B公司的税后分配，还是另筹资金，对A公司而言，均应冲减B公司60%股权的计税基础，相应地，甲公司应调减股权转让收入。

3. A公司取得的因B公司2011年度、2012年度实现的净利润低于承诺净利润由甲公司另行转让的股权（假

设占B公司2%)，并非无偿取得，而是以收购B公司60%股权及基于B公司盈利能力的付款为前提条件，因此不能简单地理解为2%股权的成本为零。正确的做法是：A公司取得B公司股权计税基础为取得B公司62%股权所支付的对价。对B公司原股东而言，应理解为：B公司原股东合计转让了B公司62%的股权，取得了上述对价。

综上，甲公司转让B公司62%股权的转让收入=A公司持有B公司62%股权的计税基础=5 900万元+第三期、第四期支付价款—从甲公司取得的现金补偿（超额分配）。

4. 尽管上述股权转让业务属于“一揽子”交易，但基于现行税法的规定，甲公司仍应分别于B公司60%股权、2%股权变更之日分期确认股权转让所得的实现，其中，2011年度60%股权转让收入暂按5 900万元确定，待2012年度取得第三期对价、支付的补偿金额确定后，再追溯调整2011年度股权转让收入，甲公司还需在2013年取得第四期对价、支付补偿金额、办理2%股权变更登记后，将全部股权转让收入按照60%：2%的比例进行分配，并追溯调整2011年度、2013年度应纳税所得额，涉及应补退税款的，按照规定程序办理。

表1 会计与税务对控股合并划分的类型		
合并类型	一般重组 税务处理	特殊重 组税务 处理
同一控制下的企业合并	适用	适用
非同一控制下的企业合并	适用	适用

表2 A公司实施重大资产重组前后股本结构				
股东名称	本次重组前		本次重组后	
	股份数 量（亿 股）	持股比 例（%）	股份数 量（亿 股）	持股比 例（%）
B公司	—	—	2	33.3
E公司	1.8	45	1.8	30
其他股东	2.2	55	2.2	36.7

*				
合计	4	100	6	100
注：*表示其他股东数量众多且非常分散，单个股东最高持股比例未超过3%，因此，在本次重组前，E公司是A公司的控股股东。				

以非货币性资产出资的税务处理

徐 贺

根据《公司法》第二十七条的规定“股东可以用货币出资，也可以用实物、知识产权、土地使用权等可以用货币估价并可以依法转让的非货币财产作价出资”，股东将非货币性资产作为出资投入到公司，那么该项非货币性资产的所有权属就由股东变成了公司，资产的所有权属发生了变更。所有权属的变更是现行税制中判断诸多税种应税行为是否发生的一个核心要件，因此，以非货币性资产出资入股，会涉及相对复杂的税务处理问题，涵盖的税种也比较丰富，其中包括货物和劳务税（流转税）、所得税以及财产和行为税等。

增值税

《增值税暂行条例实施细则》规定，将自产、委托加工或者购进的货物作为投资，提供给其他单位，要做视同销售处理，按同期同类货物的销售价格确定销售额，计算增值税。

这是增值税领域对于以货物对外投资的基本规定，税法之所以这样规定，主要是为了确保增值税链条的完整，同时，使所有权转移的不同形式行为的税负具有公平性，也是为了防止不良税收筹划对增值税税基的侵蚀。

对于以货物对外投资的增值税具体计算上，应区分不同的情形，如果以非固定资产类货物对外投资，那么应按照不同投资主体去确定计税办法，一般纳税人按照该货物适用税率去计算，小规模纳税人按照简易办法计算；如果以固定资产对外投资，例如，机器设备等，在具体计算时还应区分固定资产进项税额是否按照税法的规定予以抵扣等因素来确定计税办法，主要参考的文件是《财政部 国家税务总局关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》（财税〔2008〕170号）、《财政部 国家税务总局关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》（财税〔2009〕9号）、《国家税务总局关于增值税简易征收政策有关管理问题的通知》（国税函〔2009〕90号）和《国家税务总局关于一般纳税人销售自己使用过的固定资产增值税有关问题的公告》（国家税务总局公告2012年第1号）。这四个文件对于如何计税做了详尽的规定和表述，其核心要点概括起来就是，购进的固定资产税法规定不得抵扣的，一般纳税人按照4%减半征收，小规模纳税人减按2%的征收率征收；税法规定可以抵扣的，无论评估作价是否超过原值，均按照17%税率计算增值税。

2011年2月国家税务总局发布了《关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告2011年第13号），要点是：从2011年3月1日起，纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，不属于增值税的征税范围，其中涉及的货物转让，不征收增值税。

同以往的类似文件相比，《关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告2011年第13号）对于资本运作行为的增值税不征税条件进一步放宽。《关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告2011年第13号）对资本市场中的ST上市公司重组、“借壳上市”以及公司上市前的改制重组等行为将带来重大利好。

《关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告2011年第13号）对于集团内企业重组也会起到利好的作用，尤其是以资产及相关债权、债务、劳动力一并对外投资成立新公司时，此时可以享受到不征增值税的待遇，其发布前类似行为均被有关税务机关征收了增值税。

下面以东北特殊钢集团有限公司以资产及相关、债权、债务、劳动力对外投资为例进行分析。

【案例】 2008年，大连金牛股份有限公司（以下称“大连金牛”）发生资产重组，大连金牛全部资产及负债、业务及附着于上述资产、业务或与上述资产、业务有关的一切权利和义务（以下称“资产负债及人员等”）出售给东北特殊钢集团有限公司（以下称“东北特钢”）。资产中主要包括投资资产、建筑物、在建工程及设备。东北特钢系大连金牛的控股股东。随后，东北特钢将接收的资产负债及人员等以投资形式注册到大连特殊钢有限责任公司（以下称“大连特钢”），增加对大连特钢的投资。

【税务处理及评论】对于东北特钢以资产负债及人员对外投资行为，涉及增值税的主要是设备的对外投资，按照《增值税暂行条例实施细则》的规定，应该做视同销售处理，相当于将资产对外出售，只不过取得的对价是股份而已。大连市国家税务局上报国家税务总局的《关于大连金牛股份有限公司资产重组过程中相关业务适用增值税政策问题的请示》（大国税函〔2009〕193号）中，大连市局也是表示要作为视同销售征收增值税的。2009年10月，国家税务总局对大连市国家税务局的请示作出批复，“将受让获得的实物资产再投资给其他公司的行为，应照章征收增值税”。（国家税务总局《关于纳税人资产重组有关增值税政策问题的批复》（国税函〔2009〕585号））。

在国家税务总局《关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告2011年第13号）出台之前，按照视同销售征收增值税是合法的。据公开信息显示，该笔交易中涉及设备类资产数亿元，东北特钢将承受较大的增值税负担。如果东北特钢的投资行为尚未进行税务处理或者发生在2011年3月1日之后（此时以资产负债及人员对外投资在增值税处理的方式上发生了变化），那么东北特钢将会享受不征增值税的待遇，为企业节约大笔的税支出。

营业税

（一）以无形资产和不动产对外投资

营业税的征收范围是有偿提供应税劳务、转让无形资产和销售不动产行为，投资者以无形资产和不动产对外投资成立企业，无形资产和不动产的权属已经发生了转移，但是依据现行的营业税法规定应该区分不同情况进行税务处理。

1. 对外投资共担风险，参与税后利润的分配。国家税务总局《关于印发〈营业税税目注释（试行稿）〉的通知》（国税发〔1993〕149号）和财政部、国家税务总局《关于股权转让有关营业税问题的通知》（财税〔2002〕191号）均规定，以无形资产、不动产投资入股，参与接受投资方利润分配，共同承担投资风险的行为，不征收营业税。

2. 不共担风险收取固定利润。 国家税务总局《关于以不动产或无形资产投资入股收取固定利润征收营业税问题的批复》（国税函发〔1997〕490号）规定，以不动产或无形资产投资入股，与投资方不共同承担风险，收取固定利润的行为，按照“租赁业”征收营业税；以土地使用权以外的无形资产入股，按照“转让无形资产”税目征收营业税。

（二）以股权对外投资

为了拓宽股权利用渠道，促进资本优化流动，国家工商行政管理总局于2009年1月发布了《股权出资登记管理办法》（国家工商行政管理总局令第39号，以下简称《办法》），对以股权投资事项作出明确的规定。《办法》规定，用作出资的股权应当权属清楚、权能完整、依法可以转让。全体股东以股权作价出资金额和其他非货币财产作价出资金额之和不得高于被投资公司注册资本的70%。

以股权对外投资，相当于股权这项资产的权属发生了变更，在税法实质上已经发生了转让行为，但是股权转让行为不是营业税的征收范围，国家税务总局《关于股权转让不征收营业税的通知》（国税函〔2000〕961号）和财

政部、国家税务总局《关于股权转让有关营业税问题的通知》（财税〔2002〕191号）均规定，转让股权不征收营业税。那么以股权投资行为也不应征收营业税。以无形资产和不动产投资入股是否需要征收营业税，主要依承担风险情况而定，法律要件主要是投资协议合同及被投资单位公司章程等。

债券利息收入的税务处理

陈曙伟 施月梅

债券利息收入免征企业所得税是一项长期的税收优惠政策。现结合税收案例分析。

某公司2014年发生有关债券投资业务如下：

1. 2014年4月1日取得到期国库券利息收入10万元。

2. 2013年5月12日以100.5万元在沪市购买记账式国债(单位面值为100元，共计面值100万元)，该国债起息日为2013年4月21日，每年4月21日兑付利息，票面利率为3%。2014年3月8日，该公司将购买的国债转让，取得转让价款105.5万元。

3. 2013年4月1日在某商业银行债券市场认购了某地方政府发行的2013年债券，票面金额合计80万元，票面注明年利率为1.5%，付息日期为每年4月1日。在2014年4月1日，该公司收到地方政府债券利息收入1.2万元，并于同年7月1日将该债券转让，转让价款合计83.5万元。

4. 取得其他公司债券利息收入15万元。

全年会计利润300万元，企业所得税税率25%。若无其他纳税调整事项，计算企业所得税及税后净利润。

案例分析

1. 国库券利息收入免税；
2. 在兑付期前转让国债的，应在国债转让收入确认时确认利息收入的实现；
3. 国债持有人在二级市场转让国债取得的收入，应征收企业所得税；
4. 地方政府债券利息所得免征；
5. 其他债券利息收入应征收企业所得税。

上述业务1中取得的国库券利息收入10万元免税；业务2中的国债持有天数为300天(从2013年5月12日到2014年3月7日)，国债利息2.46万元 $[100 \times (3\% \div 365) \times 300]$ ，国债转让所得2.54万元 $(105.5 - 2.46 - 100.5)$ 应申报纳税；业务3取得的地方债券利息收入1.2万元免征，转让地方政府债券投资所得3.5万元 $(83.5 - 80)$ 应申报纳税。

计算如下：

应纳税所得额 $=300 - 10 - 2.46 - 1.2 = 286.34$ (万元)

应纳企业所得税 $=286.34 \times 25\% = 71.59$ (万元)

税后净利润 $=300 - 71.59 = 228.41$ (万元)。

政策依据

1. 国债利息收入免税法定

企业所得税法第二十六条明确企业取得的“国债利息收入”为免税收入，其实施条例对其具体范围作出了更为明确的规定。税法规定的免税国债利息收入，是指企业持有国务院财政部门发行的国债取得的利息收入，不包括持有外国政府国债取得的利息收入，也不包括持有企业发行的债券取得的利息收入，而仅限于持有中国中央政府发行的国债。

换言之，对由外国政府发行的国债利息收入应计征企业所得税。

值得注意的是，税法虽规定国债利息收入为免税收入，但并不意味着与国债有关的收入都可以免税，对于国债

持有者在二级市场转让国债取得的收入，应作为转让财产收入计算缴纳企业所得税。

2. 地方政府债券利息所得免征

为增强地方安排配套资金和扩大政府投资的能力，国家允许发行地方政府债券，且实行财政部代理发行和还本付息的办法。在这种“代办”模式下，地方债信用等级接近于国债。根据《财政部、国家税务总局关于地方政府债券利息所得免征所得税问题的通知》（财税〔2011〕76号）及《财政部、国家税务总局关于地方政府债券利息免征所得税问题的通知》（财税〔2013〕5号）规定，对税法规定的债券利息免税收入扩围，将企业和个人取得的2009年、2010年、2011年、2012年及以后年度发行的地方政府债券利息收入，列入免征企业所得税和个人所得税范围。

注意事项

到期前转让国债利息收入的确认。根据《国家税务总局关于企业国债投资业务企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告2011年第36号），对企业到期前转让国债、或者从非发行者投资购买的国债，其持有期间尚未兑付的国债利息收入，按以下公式计算确定：国债利息收入=国债金额 $\times$ （适用年利率 $\div$ 365） $\times$ 持有天数。

债券利息收入免征实行自行申报管理方式，无须审批。

申报时须提交资料清单：

1. 购买国务院财政部门发行的国债及取得利息的证明资料；
2. 购买地方政府债券及取得利息的证明资料。

股权转让所得的个人所得税处理

王桂红

一、哪些行为属于股权转让行为

七类情形为股权转让行为：(1) 出售股权；(2) 公司回购股权；(3) 发行人首次公开发行新股时，被投资企业股东将其持有的股份以公开发行方式一并向投资者发售；(4) 股权被司法或行政机关强制过户；(5) 以股权对外投资或进行其他非货币性交易；(6) 以股权抵偿债务；(7) 其他股权转移行为。

以上情形，股权已经发生了实质上的转移，而且转让方也相应获取了报酬或免除了责任，因此都应当属于股权转让行为，个人取得所得应按规定缴纳个人所得税。

二、纳税人、扣缴义务人

个人股权转让所得个人所得税，以股权转让方为纳税人，以受让方为扣缴义务人。受让方无论是企业还是个人，均应按个人所得税法规定认真履行扣缴税款义务。

三、股权转让所得税的计算

个人转让股权，以股权转让收入减除股权原值和合理费用后的余额为应纳税所得额，按“财产转让所得”缴纳个人所得税。合理费用是指股权转让时按照规定支付的有关税费。

即：应纳税额=应纳税所得额×税率=(收入总额－财产原值－合理费用)×20%。所以计算股权转让所得税的关键是确定股权转让收入和股权原值。

(一) 股权转让收入的概念及确定方法

股权转让收入是指转让方因股权转让而获得的现金、实物、有价证券和其他形式的经济利益。转让方取得与股权转让相关的各种款项，包括违约金、补偿金以及其他名目的款项、资产、权益等，均应当并入股权转让收入。纳税人按照合同约定，在满足约定条件后取得的后续收入，应当作为股权转让收入。

符合下列情形之一的，主管税务机关可以核定股权转让收入：

1. 申报的股权转让收入明显偏低且无正当理由的；
2. 未按照规定期限办理纳税申报，经税务机关责令限期申报，逾期仍不申报的；
3. 转让方无法提供或拒不提供股权转让收入的有关资料；
4. 其他应核定股权转让收入的情形

(二) 如何确定股权原值

通常情况下，股权原值按照纳税人取得股权时的实际支出进行确认。如纳税人在获得股权时，转让方已经被核定征收过个人所得税的，纳税人在此次转让时，股权原值可以按照取得股权时发生的合理税费与税务机关核定的转让方股权转让收入之和确定。这也是为了使整个转让环节前后衔接，避免重复征税。

对自然人多次取得同一被投资企业股权的，转让部分股权时，采用“加权平均法”确定其股权原值。

四、纳税申报

股权转让所得纳税人需要在被投资企业所在地办理纳税申报。

具有下列情形之一的，扣缴义务人、纳税人应当依法在次月15日内向主管税务机关申报纳税：

- (一) 受让方已支付或部分支付股权转让价款的；

- (二)股权转让协议已签订生效的；
- (三)受让方已经实际履行股东职责或者享受股东权益的；
- (四)国家有关部门判决、登记或公告生效的；
- (五)本办法第三条第四至第七项行为已完成的；
- (六)税务机关认定的其他有证据表明股权已发生转移的情形。

企业如何进行财务报告内部控制审计

李三喜

财务报告内部审计概念

《企业内部控制应用指引第14条——财务报告》第二条规定：“本指引所称财务报告，是指反映企业某一特定日期财务状况和某一会计期间经营成果、现金流量的文件。”3C框架理解，本着与国际惯例趋同的原则，本指引采用了“财务报告”这个国际通用术语，但是在我国现行有关法律、行政法规中使用的是“财务会计报告”术语。《企业会计准则——基本准则》第四条指出，“财务会计报告”又称“财务报告”，将两者等同。财务报告根据其服务对象不同，可以分为内部财务报告和外部财务报告两大类。而本指引所定义的财务报告是一个狭义的概念，专指对外提供的严格按照国家统一的会计制度编制的财务报告。

财务报告内部控制审计，就是对被审计单位财务报告内部控制设计与运行的有效性的审查和评价活动，对促使被审计单位加强财务报告内部控制建设，防范财务报告风险具有重要意义。

企业应当建立对财务报告内部控制的审计制度，明确审计机构或人员的职责权限，定期或不定期地进行检查。内部审计部门或人员应检查财务报告的编制、财务报告的对外提供业务内部控制制度是否健全，各项规定是否得到有效执行。

审计依据

财务报告控制审计依据除了国家关于财务报告管理方面的法律法规，企业制定的财务报告管理制度及其《企业内部控制手册》有关财务报告部分的内容外，还应包括包括国家、行业协会、被审计单位有关审计方面的规范及标准等。

审计目标

财务报告内部控制审计目标，就是保证财务报告内部控制设计和运行的有效性，促使企业预防和控制财务报告风险，具体包括：

- (1) 证实财务报告管理内部控制是否建立、健全并有效执行。
- (2) 证实各项财务报告业务是否合法、合规等。

审计内容

财务报告内部控制审计内容，因审计主体、审计要求及其审计方式的不同而不同。采用传统的全面审计方式，财务报告内部控制审计是审查和评价财务报告内部控制设计和运行的有效性两个方面，范围包括财务报告的编制、财务报告的对外提供等业务。采用现代以风险为导向审计方式，审计人员应以财务报告风险为导向，审计已经设计完成的财务报告内部控制及其相关的管理制度是否有效执行，是否有效控制了财务报告风险；已经设计有效的财务报告各控制点的控制措施是否有效实施，是否有效防止了各控制环节的风险；是否根据业务、环境等的变化持续改进财务报告内部控制等。

审计程序

笔者认为，财务报告内部控制审计一般程序包括财务报告内部控制有效性调查、初步评价、风险评估、控制测试、评价缺陷、审计评价、形成意见等。

(一) 调查了解

调查了解，就是调查了解财务报告内部控制设计和运行的基本情况，是财务报告内部控制审计实施阶段的首要环节。财务报告调查是在内部控制审计总体工作准备阶段的基础上进行的，涉及具体内容很多，也因单位的不同而不同。对财务报告内部控制调查了解的方法有文字叙述法、调查表法、流程图法、控制矩阵法等。这些方法各有其特点，经常综合运用。实际审计工作中，为提高财务报告内部控制审计效率，调查了解工作应同财务报告现场测试工作一并进行，不宜为满足调查而走形式。

(二) 初步评价

对财务报告内部控制初步评价，可通过问题调查表和初步评价表，结合调查了解程序一起进行，也独立进行。

(三) 风险评估

按照风险导向审计理论，审计人员进行财务报告内部控制审计应当以风险评估为基础，选择拟测试的控制，确定测试所需要收集的证据。财务报告风险评估，就是识别、分析、评价财务报告方面的风险。从中天恒管理咨询公司内部控制与风险管理咨询的实践来看，财务报告风险应识别和描述：(1) 编制财务报告违反会计法律法规和国家统一的会计准则制度，可能导致企业承担法律责任和声誉受损。(2) 提供虚假财务报告，误导财务报告使用者，造成决策失误，干扰市场秩序。(3) 不能有效利用财务报告，难以及时发现企业经营管理中存在的问题，可能导致企业财务和经营风险失控。

(四) 控制测试

财务报告内部控制测试，就是审计人员现场测试财务报告内部控制设计和运行的有效性。对财务报告内部控制设计有效性测试时，审计人员应当综合运用询问适当人员、观察经营活动和检查相关文件等程序。对财务报告内部控制运行有效性测试，审计人员应当综合运用询问适当人员、观察经营活动、检查相关文件以及重新执行控制等程序。事实上，审计实践中，审计人员对财务报告内部控制设计有效性和运行有效性是一并进行测试的，测试重点是财务报告关键控制。

(五) 评价缺陷

评价财务报告控制缺陷，就是对财务报告内部控制存在的设计和运行有效性方面的缺陷进行分析和评价。对已发现的财务报告内部控制重大缺陷，审计人员应当及时以书面形式与被审计单位进行沟通，核对测试结果和数据，确认财务报告内部控制缺陷事实并在缺陷认定底稿上签章。

(六) 审计评价

财务报告内部控制审计评价，是财务报告内部控制审计工作的一个重要环节。财务报告内部控制审计评价的方法很多，比较常用的是评分法。

(七) 形成意见

财务报告内部控制审计意见，就是对财务报告内部控制有效性的审计结论，是被审计单位内部控制审计意见的一部分。这方面的工作是在前面财务报告内部控制审计工作基础上进行的。

收据可以入账吗

问：实务中经常遇到收据报销的问题，请问收据能否入账？

答：这是个实务中的常见问题。笔者认为，应具体分析。修改后的《中华人民共和国发票管理办法》作出如下规定：“第十九条：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；特殊情况下，由付款方向收款方开具发票。第二十条所有单位和从事生产，经营活动的个人在购买商品、接受服务以及从事其他经营活动支付款项，应当向收款方取得发票。取得发票时，不得要求变更品名和金额。第二十一条不符合规定的发票，不得作为财务报销凭证，任何单位和个人有权拒收。”我想收据不能入账理解应该是从此而来。

从以上规定可以看出，“所有单位和从事生产、经营活动的个人在购买商品、接受服务以及从事其他经营活动支付款项，应当向收款方取得发票，”也就是说，企业在采购及经营活动中应该取得发票，否则不得入账。

根据多年的从业经历，本人对此作了总结，初学者可以参考：凡涉及损益的项目，必须取得正式发票，否则不能入账，这一点比较容易理解。

首先，所有的费用均需要发票，所有要转入生产成本、销售成本的采购，也需要取得发票。其次，涉及资产增加的项目也需要取得正式发票，比如原料采购、进货需要正式发票。另外，购买机器设备带来资产的增加，从长期看固定资产通过折旧的形式计入费用，所得税税前抵扣，也需要取得发票。同理，无形资产、长期待摊费用等均需取得发票。其他方面的收据是可以记账的，比如付款业务：某公司一次性购入100万元商品，第一次付款50万元，第二次付款50万元。第二次的付款已没有发票作为原始凭证了，这时候收据是可以作为原始凭证。

一些特殊项目需要注意：一些特殊的收据也是可以入账的。比如国家行政机关的行政收费、行政罚没收据也可以入账。

豫 财

土地使用权抵债是否还须缴税

问：我公司一下属子公司A(独立法人单位)出现如下问题：A公司欠B公司1 500万元，经法院判决，A公司所属一块商业地块约5亩，作价1 500万元抵给了B公司。请问，A公司还须缴纳营业税、土地增值税等吗？

答：A公司用商业地块(土地使用权为无形资产)抵偿债务，属于有偿转让行为，要缴营业税及相关城建税、教育费附加及土地增值税。

营业税暂行条例第一条规定，在中华人民共和国境内提供本条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人，为营业税的纳税人，应当依照本条例缴纳营业税。

营业税暂行条例实施细则第三条，条例第一条所称提供条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产，是指有偿提供条例规定的劳务、有偿转让无形资产或者有偿转让不动产所有权的行为(以下称应税行为)。但单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或者雇主提供条例规定的劳务，不包括在内。

土地增值税暂行条例第二条规定，转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物(以下简称转让房地产)并取得收入的单位和个人，为土地增值税的纳税义务人，应当依照本条例缴纳土地增值税。《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》第五条规定，条例第二条所称的收入，包括转让房地产的全部价款及有关的经济收益。

同时需要注意，转让时签订的转让合同，应按产权转移书据征收印花税，税率为万分之五。

收到政府对项目的补助款如何处理

问：我企业年底时收到外专局拨给我单位一些外国专家的补贴（用于支付外国专家的机票、生活补贴等），因我局并不知道年底会给我们这笔拨款，在外国专家机票及每月生活补贴发生时，我们就直接计入了费用，请问我们现在收到了此款项如何处理？（收到钱和已列支的相等的） 我们收到政府对项目的补助款，如何财务处理？税收上如何处理？

答：一、因此笔财政补贴收入的相关费用贵企业已提前作为费用列支了，那么现在收到此款项可直接在营业外收入中核算。不再作为不征税收入核算。

二、收到财政专项用途款会计处理：根据《企业会计准则第16号——政府补助》，应作为政府补助处理。根据“政府补助”准则，无论该资金是与收益相关还是与资产相关，在实际收到时都应计入“递延收益”，只有在相关费用支出实际发生，或形成的资产计算折旧、摊销期间，再从“递延收益”转入当期损益。

三、专项用途款所得税处理：根据《关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》财税〔2011〕70号：

（一）企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，凡同时符合以下条件的，可以作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除：1. 企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；2. 财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求；3. 企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

（二）根据实施条例第二十八条的规定，上述不征税收入用于支出所形成的费用，不得在计算应纳税所得额时扣除；用于支出所形成的资产，其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。

（三）企业将符合本通知第一条规定条件的财政性资金作不征税收入处理后，在5年（60个月）内未发生支出且未缴回财政部门或其他拨付资金的政府部门的部分，应计入取得该资金第六年的应税收入总额；计入应税收入总额的财政性资金发生的支出，允许在计算应纳税所得额时扣除。

根据上述文件规定，如果贵企业符合上述条件可作为不征税收入核算。收到的资金在5年（60个月）内全部支出。企业在实际收到该财政性资金时应计入“递延收益”，税法上也不计入收入总额，会计与税法的处理一致；在相关支出实际发生，或形成的资产计算折旧、摊销时，再从“递延收益”转入当期损益，但各年度确认的营业外收入，税法上不计入收入总额，所以应调减应纳税所得额，同时相应的支出或折旧、摊销额也不得在税前扣除，因而应相应调增应纳税所得额，各年度调增和调减的应纳税所得额相同。

如果贵企业不符合不征税收入条件，应在收到专项款的当期全部调增应纳税所得额，同时在以后的费用支出或者计算的折旧、摊销也可以扣除了。

“冬”游记

——记后勤人员云顶之行

“走进青云山，走进大峡谷”——这句脍炙人口的广告语，时时在不经意间映入眼帘。当今城市生活的快节奏，加上生活压力与工作压力的接踵而至，人们总是感觉到力不从心。怀揣着对大山的憧憬、对峡谷的好奇、对大自然的喜爱，华兴所后勤人员一行14人，在初冬的季节踏上了永泰云顶探险之旅。

云顶位于国家重点风景名胜区青云山之巅，距福州仅90公里，平均海拔1 000米以上，被誉为“福建的香格里拉”。从进入景区开始，我们的心情就激动起来，但是接下来近十多分钟的盘山路，为我们带来了严峻的考验。中巴车沿着九曲回肠的山路不紧不慢地爬行着，而坐在车内的我们由开始的兴奋到阵阵的眩晕，再到胃里翻江倒海，车上半数人开始出现晕车症状。这让我们无暇顾及欣赏车外风景，内心感到无比遗憾。漫长的十多分钟终于过去了，我们顺利抵达云顶风景区的大门。一下车，阵阵凉风扑面而来，晕车的难受瞬间飘走，兴奋的感觉重新回来了。由于季节的原因，我们眼前的花海梯田并没有传说的那样姹紫嫣红，而是一片“菊花残，满地伤”人去楼空的感觉。此时唯有那微微的草香夹杂着潮湿的空气扑鼻而来，展开双臂，闭上双眼，让我们将心中的所有浊气与压力在呼吸之间尽情释放。

在导游的指引下，沿着整齐的石阶拾级而上。据说这些石阶总共365级，大家蹬完，就能幸福一年。我们将信将疑的迈着步子，想着如果真有那么灵验，便默默的为自己、家人和朋友许下新年的祝愿！因为路程较短，我们很快就来到天池边。天池四面环山，因亿万年前火山喷发造就。池中之水全是由直通地心的泉水喷涌而出，并且千年不枯。这罕有的自然奇观，令我们感叹不已。相传“沾池中圣水，庇佑护身，财源滚进”，因此也引得无数游人慕名而来。而此时的天池云雾缭绕，一下子浓，一下子又散开来，天池全景若隐若现。站在牧云顶观景台上，我们仿佛置身于天与地的交接处，心灵得到彻底的净化。

时间总是快人一步，不知不觉已近中午，我们来到云顶的农家客栈，品尝了来自大山里的人间美味。饱腹过后继续前往下一个景点——海西冰川大峡谷。沿着全长1.8千米、人工修建、镶嵌在悬崖峭壁上的仿生栈道和石阶逐级而下，就是七彩瀑布景区，七条大小不一、造型迥异的瀑布群穿行于绝壁奇峰之间。由于冬天没有雨水，瀑布水量减少，瀑布群虽少了往日的风采，但沿途的悬崖峭壁、纵横交错的沟壑、直冲云天的树木、潺潺的溪水、声声的鸟语……数不胜数的大自然美景奇观仍然令我们目不暇接。印象最深刻的当属那隐秘世间的翡翠谷，更加幽绿，令人心旷神怡、豁然开朗。近三个小时的旅程，我们领略了大自然给予人类最珍贵的礼物。

夕阳无限好，只是近黄昏，再美的旅程都有结束的时刻。乘着全长1 100米、高360米的五彩通天索道，用另一种角度观赏云顶的山景、谷景、飞瀑景……所有一切，让人皆可泊云、揽色、心自宽！经过此次旅行，感觉我们每个人的心灵都得到了大自然的洗礼。作为华兴所的枢纽部门，后勤人员的工作看似平凡，却容不得半点马虎。我们会更加努力协同战斗在一线的业务人员一起，共同为华兴所的明天创造新的奇迹！

华兴所人力资源部 孙晓星