

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.photoptech.com



华兴会计师

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



管理合伙人及员工共祝新春好



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、项目经理李寅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

法规选载

关于放宽提取住房公积金支付房租条件的通知（建金〔2015〕19号）	3
关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知（财税〔2014〕109号）	3
关于非居民企业间接转让财产企业所得税若干问题的公告（国家税务总局公告2015年第7号）	4
关于调整房产税、城镇土地使用税申报缴纳期限问题的公告（福建省地方税务局公告〔2015〕2号）	
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	7
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	10
中国注册会计师审计准则问题解答第11号——会计估计	12
中国注册会计师审计准则问题解答第12号——货币资金审计	18

会计

关于现金流量表补充资料的思考	20
会计估计变更和差错更正特殊业务的会计与税务处理	24

税收

特殊资产损失的涉税处理	27
职工薪酬：会计与税收处理差异该如何调整	28
企业应关注重组特殊性税务处理范围	29

审计

浅谈内部交易及未实现损益的识别和抵销	31
上市公司收入舞弊分析及审计对策研究	35

咨询信箱

创投企业可否享受抵扣应纳税所得额优惠	39
--------------------	----

企业文化

华兴巾帼风采审计署国外贷援款项目审计服务中心	39
十年合作缘福建华兴会计师事务所北京分所	40

关于放宽提取住房公积金支付房租条件的通知

建金〔2015〕19号

为保障住房公积金缴存职工合法权益，改进住房公积金提取机制，提高制度有效性和公平性，促进住房租赁市场发展，现就有关问题通知如下。

一、明确租房提取条件。职工连续足额缴存住房公积金满3个月，本人及配偶在缴存城市无自有住房且租赁住房的，可提取夫妻双方住房公积金支付房租。

二、规范租房提取额度。职工租住公共租赁住房的，按照实际房租支出全额提取；租住商品住房的，各地住房公积金管理委员会根据当地市场租金水平和租住住房面积，确定租房提取额度。

三、简化租房提取要件。职工租房提取应向住房公积金管理中心提出申请，并提供以下材料：租住公共租赁住房，提供房屋租赁合同和租金缴纳证明；租住商品住房，提供本人及配偶名下无房产的证明。因租房提取住房公积金需出具房产信息查询结果证明的，房地产管理部门不收取费用。

四、提高提取审核效率。各设区城市要加强住房公积金服务网点建设，方便职工办理提取业务，要积极创造条件，抓紧开展网上提取咨询和业务办理。缴存职工提取申请材料齐全，审核无误后应即时办理。需对申请材料进一步核查时，应在受理提取申请之日起3个工作日内办结。提取支付住房租金，住房公积金管理中心可受缴存职工委托，定期将提取资金划转至缴存职工指定账户。

五、防范骗提套取行为。各设区城市要抓紧建立住房公积金、房屋交易和产权管理、公共租赁住房信息共享机制，核查职工租赁行为。对伪造合同、出具虚假证明、编造虚假租赁等骗提套取行为，住房公积金管理中心向职工工作单位通报，追回骗提套取资金，取消职工一定期限内提取住房公积金和申请住房公积金个人住房贷款资格。住房公积金管理中心将相关信息依法向社会公开并纳入征信系统；对协助造假的机构和人员，要严肃处理；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

各设区城市要按照本通知要求，结合当地实际情况，抓紧制定实施细则，并报省、自治区住房城乡建设厅、财政厅和人民银行分支机构备案。

中华人民共和国住房和城乡建设部

中华人民共和国财政部

中国人民银行

2015年1月20日

关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知

财税〔2014〕109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，现就企业重组有关企业所得税处理问题明确如下：

一、关于股权收购

将《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）第六条第（二）项中有关“股权收购，收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的75%”规定调整为“股权收购，收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的50%”。

二、关于资产收购

将财税〔2009〕59号文件第六条第（三）项中有关“资产收购，受让企业收购的资产不低于转让企业全部资产的75%”规定调整为“资产收购，受让企业收购的资产不低于转让企业全部资产的50%”。

三、关于股权、资产划转

对100%直接控制的居民企业之间，以及受同一或相同多家居民企业100%直接控制的居民企业之间按账面净值划转股权或资产，凡具有合理商业目的、不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的，股权或资产划转后连续12个月内不改变被划转股权或资产原来实质性经营活动，且划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益的，可以选择按以下规定进行特殊性税务处理：

- 1、划出方企业和划入方企业均不确认所得。
- 2、划入方企业取得被划转股权或资产的计税基础，以被划转股权或资产的原账面净值确定。
- 3、划入方企业取得的被划转资产，应按其原账面净值计算折旧扣除。

四、本通知自2014年1月1日起执行。本通知发布前尚未处理的企业重组，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25日

关于非居民企业间接转让财产 企业所得税若干问题的公告

国家税务总局公告 2015 年第 7 号

为进一步规范和加强非居民企业间接转让中国居民企业股权等财产的企业所得税管理，依据《中华人民共和国企业所得税法》（以下称企业所得税法）及其实施条例（以下称企业所得税法实施条例），以及《中华人民共和国税收征收管理法》（以下称税收征管法）及其实施细则的有关规定，现就有关问题公告如下：

一、非居民企业通过实施不具有合理商业目的的安排，间接转让中国居民企业股权等财产，规避企业所得税纳税义务的，应按照企业所得税法第四十七条的规定，重新定性该间接转让交易，确认为直接转让中国居民企业股权等财产。

本公告所称中国居民企业股权等财产，是指非居民企业直接持有，且转让取得的所得按照中国税法规定，应在中国缴纳企业所得税的中国境内机构、场所财产，中国境内不动产，在中国居民企业的权益性投资资产等（以下称中国应税财产）。

间接转让中国应税财产，是指非居民企业通过转让直接或间接持有中国应税财产的境外企业（不含境外注册中国居民企业，以下称境外企业）股权及其他类似权益（以下称股权），产生与直接转让中国应税财产相同或相近实质结果的交易，包括非居民企业重组引起境外企业股东发生变化的情形。间接转让中国应税财产的非居民企业称股权转让方。

二、适用本公告第一条规定的股权转让方取得的转让境外企业股权所得归属于中国应税财产的数额（以下称间接转让中国应税财产所得），应按以下顺序进行税务处理：

（一）对归属于境外企业及直接或间接持有中国应税财产的下属企业在中国境内所设机构、场所财产的数额（以下称间接转让机构、场所财产所得），应作为与所设机构、场所有实际联系的所得，按照企业所得税法第三条第二款规定征税；

（二）除适用本条第（一）项规定情形外，对归属于中国境内不动产的数额（以下称间接转让不动产所得），应作为来源于中国境内的不动产转让所得，按照企业所得税法第三条第三款规定征税；

（三）除适用本条第（一）项或第（二）项规定情形外，对归属于在中国居民企业的权益性投资资产的数额（以下称间接转让股权所得），应作为来源于中国境内的权益性投资资产转让所得，按照企业所得税法第三条第三款规定征税。

三、判断合理商业目的，应整体考虑与间接转让中国应税财产交易相关的所有安排，结合实际情况综合分析以下相关因素：

（一）境外企业股权主要价值是否直接或间接来自于中国应税财产；

（二）境外企业资产是否主要由直接或间接在中国境内的投资构成，或其取得的收入是否主要直接或间接来源于中国境内；

（三）境外企业及直接或间接持有中国应税财产的下属企业实际履行的功能和承担的风险是否能够证实企业架构具有经济实质；

（四）境外企业股东、业务模式及相关组织架构的存续时间；

（五）间接转让中国应税财产交易在境外应缴纳所得税情况；

（六）股权转让方间接投资、间接转让中国应税财产交易与直接投资、直接转让中国应税财产交易的可替代性；

（七）间接转让中国应税财产所得在中国可适用的税收协定或安排情况；

（八）其他相关因素。

四、除本公告第五条和第六条规定情形外，与间接转让中国应税财产相关的整体安排同时符合以下情形的，无需按本公告第三条进行分析和判断，应直接认定为不具有合理商业目的：

（一）境外企业股权75%以上价值直接或间接来自于中国应税财产；

（二）间接转让中国应税财产交易发生前一年内任一时点，境外企业资产总额（不含现金）的90%以上直接或间接由在中国境内的投资构成，或间接转让中国应税财产交易发生前一年内，境外企业取得收入的90%以上直接或间接来源于中国境内；

（三）境外企业及直接或间接持有中国应税财产的下属企业虽在所在国家（地区）登记注册，以满足法律所要求的组织形式，但实际履行的功能及承担的风险有限，不足以证实其具有经济实质；

（四）间接转让中国应税财产交易在境外应缴所得税税负低于直接转让中国应税财产交易在中国的可能税负。

五、与间接转让中国应税财产相关的整体安排符合以下情形之一的，不适用本公告第一条的规定：

（一）非居民企业在公开市场买入并卖出同一上市境外企业股权取得间接转让中国应税财产所得；

（二）在非居民企业直接持有并转让中国应税财产的情况下，按照可适用的税收协定或安排的规定，该项财产转让所得在中国可以免于缴纳企业所得税。

六、间接转让中国应税财产同时符合以下条件的，应认定为具有合理商业目的：

（一）交易双方的股权关系具有下列情形之一：

1. 股权转让方直接或间接拥有股权受让方80%以上的股权；
2. 股权受让方直接或间接拥有股权转让方80%以上的股权；
3. 股权转让方和股权受让方被同一方直接或间接拥有80%以上的股权。

境外企业股权50%以上（不含50%）价值直接或间接来自于中国境内不动产的，本条第（一）项第1、2、3目的持股比例应为100%。

上述间接拥有的股权按照持股链中各企业的持股比例乘积计算。

（二）本次间接转让交易后可能再次发生的间接转让交易相比在未发生本次间接转让交易情况下的相同或类似间接转让交易，其中国所得税负担不会减少。

（三）股权受让方全部以本企业或与其具有控股关系的企业的股权（不含上市企业股权）支付股权交易对价。

七、间接转让机构、场所财产所得按照本公告规定应缴纳企业所得税的，应计入纳税义务发生之日所属纳税年度该机构、场所的所得，按照有关规定申报缴纳企业所得税。

八、间接转让不动产所得或间接转让股权所得按照本公告规定应缴纳企业所得税的，依照有关法律规定或者合同约定对股权转让方直接负有支付相关款项义务的单位或者个人为扣缴义务人。

扣缴义务人未扣缴或未足额扣缴应纳税款的，股权转让方应自纳税义务发生之日起7日内向主管税务机关申报缴纳税款，并提供与计算股权转让收益和税款相关的资料。主管税务机关应在税款入库后30日内层报税务总局备案。

扣缴义务人未扣缴，且股权转让方未缴纳应纳税款的，主管税务机关可以按照税收征管法及其实施细则相关规定追究扣缴义务人责任；但扣缴义务人已在签订股权转让合同或协议之日起30日内按本公告第九条规定提交资料的，可以减轻或免除责任。

九、间接转让中国应税财产的交易双方及被间接转让股权的中国居民企业可以向主管税务机关报告股权转让事项，并提交以下资料：

（一）股权转让合同或协议（为外文文本的需同时附送中文译本，下同）；

(二) 股权转让前后的企业股权架构图；

(三) 境外企业及直接或间接持有中国应税财产的下属企业上两个年度财务、会计报表；

(四) 间接转让中国应税财产交易不适用本公告第一条的理由。

十、间接转让中国应税财产的交易双方和筹划方，以及被间接转让股权的中国居民企业，应按照主管税务机关要求提供以下资料：

(一) 本公告第九条规定的资料（已提交的除外）；

(二) 有关间接转让中国应税财产交易整体安排的决策或执行过程信息；

(三) 境外企业及直接或间接持有中国应税财产的下属企业在生产经营、人员、账务、财产等方面的信息，以及内外部审计情况；

(四) 用以确定境外股权转让价款的资产评估报告及其他作价依据；

(五) 间接转让中国应税财产交易在境外应缴纳所得税情况；

(六) 与适用公告第五条和第六条有关的证据信息；

(七) 其他相关资料。

十一、主管税务机关需对间接转让中国应税财产交易进行立案调查及调整的，应按照一般反避税的相关规定执行。

十二、股权转让方通过直接转让同一境外企业股权导致间接转让两项以上中国应税财产，按照本公告的规定应予征税，涉及两个以上主管税务机关的，股权转让方应分别到各所涉主管税务机关申报缴纳企业所得税。

各主管税务机关应相互告知税款计算方法，取得一致意见后组织税款入库；如不能取得一致意见的，应报其共同上一级税务机关协调。

十三、股权转让方未按期或未足额申报缴纳间接转让中国应税财产所得应纳税款，扣缴义务人也未扣缴税款的，除追缴应纳税款外，还应按照企业所得税法实施条例第一百二十一、一百二十二条规定对股权转让方按日加收利息。

股权转让方自签订境外企业股权转让合同或协议之日起30日内提供本公告第九条规定的资料或按照本公告第七条、第八条的规定申报缴纳税款的，按企业所得税法实施条例第一百二十二条规定的基准利率计算利息；未按规定提供资料或申报缴纳税款的，按基准利率加5个百分点计算利息。

十四、本公告适用于在中国境内未设立机构、场所的非居民企业取得的间接转让中国应税财产所得，以及非居民企业虽设立机构、场所但取得与其所设机构、场所没有实际联系的间接转让中国应税财产所得。

股权转让方转让境外企业股权取得的所得（含间接转让中国应税财产所得）与其所设境内机构、场所有实际联系的，无须适用本公告规定，应直接按照企业所得税法第三条第二款规定征税。

十五、本公告所称纳税义务发生之日是指股权转让合同或协议生效，且境外企业完成股权变更之日。

十六、本公告所称的主管税务机关，是指在中国应税财产被非居民企业直接持有并转让的情况下，财产转让所得应纳企业所得税税款的主管税务机关，应分别按照本公告第二条规定的三种情形确定。

十七、本公告所称“以上”除有特别标明外均含本数。

十八、本公告规定与税收协定不一致的，按照税收协定办理。

十九、本公告自发布之日起施行。本公告发布前发生但未作税务处理的事项，依据本公告执行。

《国家税务总局关于加强非居民企业股权转让所得企业所得税管理的通知》（国税函〔2009〕698号）第五条、第六条及《国家税务总局关于非居民企业所得税管理若干问题的公告》（国家税务总局公告2011年第24号）第六条第（三）、（四）、（五）项有关内容同时废止。

特此公告。

国家税务总局
2015年2月3日

关于调整房产税、城镇土地使用税申报 缴纳期限问题的公告

福建省地方税务局公告〔2015〕2号

为方便纳税人进行明细申报，现将房产税、城镇土地使用税的申报缴纳期限调整有关事项公告如下：

一、房产税、城镇土地使用税按年征收。除未达营业税和增值税起征点的个体工商户可以实行按年缴纳外，其余纳税人按月、季或半年分期缴纳，自期满之日起十五日内申报缴纳。申报缴纳期限由市、县级地税机关确定。

二、本公告自2015年1月1日起施行。《福建省地方税务局关于调整房产税、城镇土地使用税纳税申报期限问题的公告》（2011 年第5号）同时废止。

福建省地方税务局

2015年2月25日

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

有效的项目质量控制复核对于保证和提高审计工作质量尤为重要。中国注册会计师审计准则要求会计师事务所制定政策和程序，对相关审计业务实施项目质量控制复核，以客观评价项目组作出的重大判断以及在出具审计报告时得出的结论。本问题解答旨在提醒和帮助会计师事务所建立健全项目质量控制复核制度，切实履行持续改进审计工作质量的责任。

一、哪些项目需要考虑实施项目质量控制复核？

答：（一）与审计准则相关的考虑

《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量控制》要求会计师事务所对上市实体财务报表审计以及确定需要实施项目质量控制复核的其他审计业务，实施项目质量控制复核。

由于被审计单位情况不同，会计师事务所确定的需要实施项目质量控制复核的其他审计业务也不同。会计师事务所需要建立评价标准，以评价上市实体财务报表审计之外的哪些其他审计业务需要实施项目质量控制复核。评价标准可能包括法律法规的特别要求、项目的性质、识别出的异常情况及风险程度等。会计师事务所在设计指标，帮助注册会计师运用职业判断识别高风险审计项目时，通常考虑的因素举例如下：

- （1）被审计单位首次公开发行股票或债券；
- （2）被审计单位是提供金融服务的实体，例如银行、证券公司、保险公司；
- （3）被审计单位因其规模、复杂性或涉及公众利益的程度而显得十分重要，拥有广泛的利益相关者。

《〈中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量控制〉应用指南》指出，即使在业务开始时认为不需要实施项目质量控制复核，项目合伙人也要关注情况的变化，以识别有必要实施项目质量控制复核的情形。

（二）与职业道德守则相关的考虑

《中国注册会计师职业道德守则第4号——审计和审阅业务对独立性的要求》规定，审计项目组的其他合伙人与属于公众利益实体的被审计单位之间长期存在业务关系，将因密切关系和自身利益产生不利影响。会计师事务所应当评价不利影响的严重程度，并在必要时实施独立的质量控制复核等防范措施，消除不利影响或将其降低至可接受的水平。

《中国注册会计师职业道德守则第4号——审计和审阅业务对独立性的要求》还规定，如果会计师事务所连续两年从某一属于公众利益实体的被审计单位及其关联实体收取的全部费用，占其从所有客户收取的全部费用的比重超过15%，会计师事务所应当向被审计单位治理层披露这一事实，并讨论选择下列何种防范措施，以将不利影响降低至可接受的水平：

（1）在对第二年度财务报表发表审计意见之前，由其他会计师事务所对该业务再次实施项目质量控制复核（简称发表审计意见前复核）；

（2）在对第二年度财务报表发表审计意见之后、对第三年度财务报表发表审计意见之前，由其他会计师事务所对第二年度的审计工作再次实施项目质量控制复核（简称发表审计意见后复核）。

在上述收费比例明显超过15%的情况下，如果采用发表审计意见后复核无法将不利影响降低至可接受的水平，会计师事务所应当采用发表审计意见前复核。

如果两年后，每年收费比例继续超过15%，则会计师事务所应当每年向治理层披露这一事实，并讨论选择采取上述哪种防范措施。在收费比例明显超过15%的情况下，如果采用发表审计意见后复核无法将不利影响降低至可接受的水平，会计师事务所应当采用发表审计意见前复核。

二、对项目质量控制复核的范围有何考虑？

答：（一）审计准则的相关要求

《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量控制》要求项目质量控制复核人员在评价项目组作出的重大判断以及编制审计报告得出的结论时，涉及下列内容：

- （1）与项目合伙人讨论重大事项；
- （2）复核财务报表和拟出具的审计报告；
- （3）复核选取的与项目组作出的重大判断和得出的结论相关的审计工作底稿；
- （4）评价在编制审计报告时得出的结论，并考虑拟出具审计报告的恰当性。

同时，对于上市实体财务报表审计，《中国注册会计师审计准则第1121号——对财务报表审计实施的质量控制》还要求项目质量控制复核人员在实施项目质量控制复核时考虑：

- （1）项目组就具体审计业务对会计师事务所独立性作出的评价；
- （2）项目组是否已就涉及意见分歧的事项，或者其他疑难问题或争议事项进行适当咨询，以及咨询得出的结论；
- （3）选取的用于复核的审计工作底稿，是否反映项目组针对重大判断执行的工作，以及是否支持得出的结论。

（二）实务中的一些考虑

项目质量控制复核的范围可能取决于业务的复杂程度、被审计单位是否为上市实体以及出具不恰当报告的风险等因素，这需要项目质量控制复核人员基于事实和环境作出职业判断，并可视需要对项目质量控制复核程序进行扩展。项目质量控制复核可能考虑的事项举例如下：

- （1）对项目组独立性的评价；
- （2）特别风险的评估和应对；
- （3）确定重要性时作出的重大判断；
- （4）制定集团审计策略时作出的重大判断；
- （5）对持续经营的评估是否适当；
- （6）监管机构发现的重要事项是否已得到恰当解决；
- （7）是否已进行恰当咨询，咨询的结论是否已得到适当执行，并充分记录；
- （8）已更正错报和未更正错报；
- （9）项目组与治理层的沟通事项（特别是与独立性相关的事项），以及项目组与监管机构的沟通事项。

三、如何从机制上为项目质量控制复核提供保证？

答：会计师事务所建立相应机制，为实现项目质量控制复核工作的预期目标提供保证。可能考虑的因素包括：

（1）在会计师事务所内部将项目质量控制复核作为质量控制架构的一个关键因素进行传达，培育重视和乐于接受项目质量控制复核的文化，有助于项目质量控制复核工作的有效开展；

（2）制定政策和程序，以明确项目质量控制复核的性质、时间安排和范围，确保在项目的适当阶段及时实施

项目质量控制复核；

（3）委任适当人员实施项目质量控制复核，项目合伙人对项目质量控制复核人员在整个业务过程中的必要参与予以适当提醒；

（4）明确项目质量控制复核工作中意见分歧的解决路径；

（5）会计师事务所在审计质量政策中包括以下方面：

①项目质量控制复核的目的和价值；

②在整个审计过程中及时实施项目质量控制复核的重要性；

③在不损害项目质量控制复核人员客观性的情况下，项目组与项目质量控制复核人员就重大事项进行讨论；

④项目合伙人有责任为项目质量控制复核预留足够的时间预算；

（6）会计师事务所对项目质量控制复核工作开展的有效性进行持续评估和改进。

四、对项目质量控制复核人员的委任有何考虑？

答：会计师事务所应当制定政策和程序，解决项目质量控制复核人员的委任问题，明确项目质量控制复核人员的资格要求。会计师事务所需要考虑下列方面：

（1）项目质量控制复核人员的客观性。会计师事务所需要制定政策和程序，以保证项目质量控制复核人员的客观性。例如，项目质量控制复核人员由会计师事务所统一委派，在复核期间不以其他方式参与该项目、不代替项目组进行决策，不存在可能损害项目质量控制复核人员客观性的其他情形。

在执行审计过程中，项目合伙人可以向项目质量控制复核人员咨询。项目合伙人咨询项目质量控制复核人员后作出的判断，可以为项目质量控制复核人员所接受，从而可以避免在审计工作的后期出现意见分歧，这并不妨碍项目质量控制复核人员履行职责。

当咨询所涉及问题的性质和范围十分重大时，除非项目组和项目质量控制复核人员都能谨慎从事，以使项目质量控制复核人员保持客观性，否则项目质量控制复核人员的客观性可能受到损害。如果项目质量控制复核人员不能保持客观性，会计师事务所需要委派内部其他人员或具有适当资格的外部人员，担任项目质量控制复核人员或为该项审计业务提供咨询。

（2）项目质量控制复核人员的权威性。项目质量控制复核人员需要具备履行职责所需的充分、适当的技术专长、经验和权限。特别是，项目质量控制复核人员履行职责，不应受到项目合伙人职级的影响。对于项目合伙人在会计师事务所中担任高级领导职务的，要注意避免项目质量控制复核人员的客观性受到损害。项目质量控制复核人员需要具备质疑项目合伙人所需的适当资历（经验、能力），以便能够切实履行复核职责。

（3）项目质量控制复核人员所能承担的总体复核工作量。当一名复核人员在一定时间内承担过多的项目质量控制复核任务时，可能对实现项目质量控制复核目标产生不利影响，会计师事务所相关政策和程序需要对此予以考虑。

（4）对属于公众利益实体的被审计单位的特别要求。《中国注册会计师职业道德守则第4号——审计和审阅业务对独立性的要求》规定，如果被审计单位属于公众利益实体，相关关键审计合伙人任职时间不得超过五年，在任期结束后的两年内，不得为该被审计单位的审计业务实施质量控制复核。

五、对项目质量控制复核中的意见分歧有何考虑？

答：会计师事务所需要建立处理意见分歧的政策和程序，以应对项目质量控制复核人员与项目组之间可能出现

的意见分歧。在项目组与项目质量控制复核人员的意见分歧得以解决前，不得出具审计报告。

解决意见分歧的有效程序，能够促进在审计工作的较早阶段识别出意见分歧，为拟采取的后续步骤提供明确指导，并要求对意见分歧的解决情况和形成结论的执行情况进行记录。

在通过内部咨询解决意见分歧时，按照内部咨询体系规定的流程和级次进行咨询。解决意见分歧的程序还可能包括向其他会计师事务所、职业团体或监管机构咨询。

六、对改进项目质量控制复核的具体措施有何考虑？

答：会计师事务所可以考虑：

（1）开发广泛应用的项目质量控制复核培训课程，使项目质量控制复核人员在如何履行职责方面接受充分培训，并使项目组了解项目质量控制复核人员如何履行职责及其对项目组的期望，以及在项目质量控制复核过程中咨询的可能类型；

（2）根据会计师事务所的相关政策和程序，对项目质量控制复核人员的工作进行考核；

（3）定期召开项目质量控制复核人员会议，讨论如何加强复核工作，并在设计培训课程及相关政策和程序时考虑相关意见和建议；

（4）汇编形成项目质量控制复核问题案例，以帮助项目质量控制复核人员向项目组提出适合具体情况的问题，评价项目组在具体业务中作出的重大判断和结论。

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

《中国注册会计师审计准则第1401号——对集团财务报表审计的特殊考虑》规范了注册会计师执行集团审计时的特殊考虑，特别是涉及组成部分注册会计师的特殊考虑。本问题解答针对与集团财务报表审计有关的实务问题提供进一步的指引，以协助注册会计师按照审计准则的相关要求恰当执行集团财务报表审计业务。

一、如何识别重要组成部分？

答：根据《中国注册会计师审计准则第1401号——对集团财务报表审计的特殊考虑》第十八条的规定，重要组成部分，是指集团项目组识别出的具有下列特征之一的组成部分：

- （1）单个组成部分对集团具有财务重大性；
 - （2）由于单个组成部分的特定性质或情况，可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险。
- （一）单个组成部分对集团具有财务重大性

一般情况下，在判断单个组成部分是否对集团具有财务重大性时，集团项目组可以将选定的基准乘以某一百分比。确定基准和应用于该基准的百分比属于职业判断。根据集团的性质和具体情况，适当的基准可能包括集团资产、负债、现金流量、利润总额或营业收入。例如，集团项目组可能认为超过选定基准15%的组成部分是重要组成部分。然而，较高或较低的百分比也可能是适合具体情况的。

在选取基准以确定单个组成部分是否对集团具有财务重大性时，实务中通常的做法可能有：

- （1）使用在确定集团财务报表整体重要性时所使用的基准作为衡量的基准。
- （2）使用其他的基准作为衡量的基准。例如，集团项目组使用税前利润作为设定集团财务报表整体重要性的基准，但对于亏损的组成部分，选择其他的基准，如营业收入、亏损额绝对值、资产总额等可能更加合适。
- （3）使用两个或两个以上的基准来综合衡量。例如，如果某些组成部分收入极高但利润率极低，或者某些组成部分是收益不稳定的新成立主体，集团项目组可以采用两个基准来识别单个组成部分是否具有财务重大性。在这种情况下，集团项目组可对所有组成部分应用两个基准，一个是税前利润，另一个是收入，并将符合任何一个基准的百分比的组成部分识别为重要组成部分。
- （4）集团项目组选定的基准可以考虑使用内部交易抵销后的结果。但在实务中可能存在一种情形，当某一组成部分的内部销售交易比重较大时，采用内部交易抵销后的营业收入作为确定其财务重大性的基准可能不再恰当，此时选择其他指标，如资产总额等，可能更加合适。

（二）由于单个组成部分的特定性质或情况，可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险

当单个组成部分的特定性质或情况，可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险时，集团项目组也可能将其识别为重要组成部分。

在识别哪些组成部分可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险时，需要运用职业判断。集团项目组可以考虑的因素包括但不限于：

- （1）集团中从事特殊行业的组成部分，例如某个工业制造集团中专门从事资金管理和金融服务的财务公司，该组成部分的金融业务可能存在使集团财务报表发生重大错报的特别风险。
- （2）当某一单个组成部分的某类交易、账户余额或披露超过集团财务报表整体重要性，或其性质和金额不符合集团项目组的预期时，集团项目组可能需要考虑该组成部分是否存在使集团财务报表发生重大错报的特别风险。

(3) 当某一单个组成部分从事与集团其他同类组成部分不同的交易时，例如在集团的多家贸易公司中，某一贸易公司因从事出口贸易而拥有大量外币，该公司为了规避外汇风险而从事外汇掉期交易，虽然对集团并不具有财务重大性，但仍可能存在使集团财务报表发生重大错报的特别风险。

(4) 当某一单个组成部分的财务信息涉及重大会计估计和判断时，例如组成部分管理层对固定资产剩余使用年限的估计变更使得固定资产折旧额发生重大变动，该会计估计变更可能存在使集团财务报表发生重大错报的特别风险。

(5) 当某一单个组成部分的经营模式、业务流程、计算机信息技术系统、内部控制及关键管理人员发生重大变化时，这些变化可能存在使集团财务报表发生重大错报的特别风险。

(6) 以前年度审计过程中发现的存在使集团财务报表发生重大错报的特别风险的组成部分。

(7) 新收购的组成部分。

(8) 由于被监管部门特别关注而被视为重要的组成部分。

二、如何确定对组成部分财务信息拟执行工作的类型？

答：对于组成部分财务信息，集团项目组应当确定由其亲自执行或由组成部分注册会计师代为执行的相关工作的类型。

工作类型包括财务信息审计、特定项目审计、特定审计程序、财务信息审阅、集团层面分析程序。

集团项目组确定选择多少组成部分、选择哪些组成部分以及对所选择的每个组成部分财务信息执行工作的类型，可能受下列因素的影响：

- (1) 预期就重要组成部分财务信息获取审计证据的程度；
- (2) 组成部分是新设立的还是收购的；
- (3) 组成部分是否发生重大变化；
- (4) 内部审计是否对组成部分执行了工作，以及内部审计工作对集团审计的影响；
- (5) 组成部分是否应用相同的系统和程序；
- (6) 集团层面控制运行的有效性；
- (7) 通过在集团层面实施分析程序识别出的异常波动；
- (8) 与同类其他组成部分相比，某组成部分是否对集团具有财务重大性，或可能导致风险；
- (9) 是否因法律法规要求或其他原因需要对组成部分执行审计。

三、在集团层面汇总和评价错报时需要考虑哪些事项？

答：汇总和评价错报是集团项目组对集团财务报表形成审计意见时的一个关键步骤。

《中国注册会计师审计准则第1401号——对集团财务报表审计的特殊考虑》规定集团项目组应当要求组成部分注册会计师与其沟通组成部分财务信息中未更正错报清单（清单不必包括低于集团项目组通报的临界值且明显微小的错报）。

集团项目组累积各个组成部分的错报，汇总编制集团错报汇总表。集团项目组在编制集团错报汇总表时通常考虑以下事项：

(1) 根据组成部分注册会计师的备忘录或所执行工作的报告，分析其所执行工作的结果，判断是否存在可能影响集团错报汇总表的事项；

- (2) 判断某一组成部分识别的错报是否也适用于其他类似的组成部分；
- (3) 判断已识别出的错报是否对未执行审计工作的不重要的组成部分存在影响。

如果集团项目组在某一组成部分的错报中识别出某些有规律的系统性错报，由于这些错报也可能发生于其他组成部分，集团项目组可以要求各个组成部分注册会计师关注并报告这类错报，即使这类错报不超过该组成部分的临界值。例如，某组成部分财务信息中存在一项截止性错误，该错误产生于集团统一的信息技术自动化系统在期末的错误处理程序，由于该错误处理程序对其他组成部分产生的错报可能未超过其临界值而未被其他组成部分注册会计师所关注，故集团项目组可以要求各个组成部分注册会计师报告此错报，并在编制集团错报汇总表时汇总考虑该错报对集团财务报表的影响。

集团项目组负责评价汇总的未更正错报对集团财务报表的影响。集团项目组需要对汇总的未更正错报进行定量和定性评价，根据情况对集团财务报表提出进一步审计调整建议，并要求集团管理层或组成部分更正错报，使未更正错报单独或汇总起来对集团财务报表整体的影响不重大。如果集团管理层拒绝更正错报，集团项目组需要按照《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》的规定考虑其对审计意见的影响。

组成部分		工作类型	
重要组成部分	具有财务重大性	使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计	财务信息审计
	可能存在导致集团财务报表发生重大错报的特别风险	使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计	财务信息审计
		针对与可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险相关的一个或多个账户余额、一类或多类交易或披露事项实施审计	特定项目审计
		针对可能导致集团财务报表发生重大错报的特别风险实施特定的审计程序	特定项目审计
不重要组成部分		在集团层面实施分析程序	集团分析程序
在下列两种情形下，选择某些不重要的组成部分执行相关工作： （1）集团项目组在执行完所有相关工作后，认为执行的工作不能获取形成集团审计意见所需的充分、适当的审计证据； （2）集团只包括不重要的组成部分，如果仅测试集团层面控制，并对组成部分财务信息实施分析程序，集团项目组通常不太可能获取形成集团审计意见所需的充分、适当的审计证据。			
对于选择的不重要组成部分(集团项目组应当在一段时间之后更换所选择的组成部分)		使用组成部分重要性对组成部分财务信息实施审计	财务信息审计
		对一个或多个账户余额、一类或多类交易或披露事项实施审计	特定项目审计

	使用组成部分重要性对组成部分财务信息 实施审阅	财务信息审阅
	实施特定程序	特定审计程序

中国注册会计师审计准则问题解答

第 11 号——会计估计

由于被审计单位的经营具有内在不确定性，某些财务报表项目不能精确计量，只能进行估计。正是由于这种不确定性，在会计实务中，很多财务报表舞弊都与会计估计相关。对于注册会计师而言，如何应对会计估计的不确定性导致的财务报表重大错报风险，是审计的难点。《中国注册会计师审计准则第1321号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露》规范了注册会计师在财务报表审计中与会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露有关的审计责任。本问题解答旨在就注册会计师如何应对会计估计审计中存在的难点和疑问提供指导。

一、注册会计师在审计会计估计时，哪些迹象可能表明存在管理层偏向？

答：管理层偏向，是指管理层在编制和列报财务信息时缺乏中立性。由于某些财务报表项目需要进行估计，管理层有可能通过选择不符合最佳实务做法的会计估计或故意作出不恰当的会计估计对财务报表进行操纵。是否存在管理层偏向涉及注册会计师的职业判断，这种职业判断是注册会计师综合考虑审计过程中获取的各项信息和事实之后作出的。表明可能存在与会计估计相关的管理层偏向迹象的例子包括：

1. 管理层主观地认为环境已经发生变化，并相应地改变会计估计或估计方法；或者环境已经发生变化，但管理层并未根据变化对会计估计或估计方法作出相应的改变；或者会计估计或估计方法频繁变更，但似乎并非由所处环境的变化所致。

2. 管理层选择或作出重大假设以产生有利于管理层目标的点估计。例如，被审计单位在确认建造合同收入时，完工百分比根据实际已发生成本占预计总成本的比例确定，管理层在作出预计总成本的估计时，可能高估或低估预计总成本，从而达到调节收入和利润的目的。

3. 会计估计所依赖的假设存在内在的不一致，如对成本费用增长率的预期与收入增长率的预期显著不同。

4. 管理层的主观判断或采用的假设与市场、宏观环境、行业数据或历史信息不一致，从而显示管理层的主观判断或采用的假设带有明显偏向。例如，针对公允价值会计估计，如果被审计单位使用模型作出会计估计，在管理层使用的假设与可观察到的市场假设存在重大不一致的情况下，管理层仍使用其自有假设。再如，被审计单位所处行业整体产能过剩，被审计单位在经营过程中发生连续亏损，固定资产使用率明显低于设计使用率，但管理层在对固定资产进行减值测试时，仍然采用比较乐观的经营预测，且该经营预测未能如实反映被审计单位的经营状况和经营环境。

5. 以前年度财务报表确认和披露的重大会计估计与后期实际结果之间存在重大差异，并且各项差异的方向一致（例如，各项差异同为增加利润）或者差异的方向与管理层目标一致（例如，管理层当年度的目标是增加利润，或减少税负）。

6. 变更会计估计后被审计单位的财务成果或财务状况将发生显著的变化，例如，扭亏为盈、达到再融资要求等。

7. 选择带有乐观或悲观倾向的点估计。管理层的经营理念 and 风格也可能导致管理层偏向，注册会计师注意到被审计单位在编制财务报表时表现出明显的过于激进或过于保守的倾向，这可能使得管理层作出的会计估计也表现为过于激进（例如，管理层在考虑商誉减值时，对于产生商誉的资产组或资产组组合的未来现金流量过于乐观）或过于保守（例如，坏账准备的计提比例过高）。

8. 管理层试图通过对专家的选择以及对专家工作的干涉，从而影响专家对特定会计估计的工作结果，这也可能表明存在管理层偏向。例如，管理层在选择专家时，刻意避开相关领域内信誉和胜任能力较好的专家，转而聘用该

领域胜任能力不足，或信誉一般的专家，以便可以更加容易地影响相关专家的工作结果。再如，管理层可能在选择专家时已经向相关专家透露了其对特定事项的预期结果，从而只选择愿意满足管理层预期结果的专家（购买意见）对相关会计估计进行评估。

在某些情况下，注册会计师可能很容易识别出管理层偏向，但在另外一些情况下，注册会计师可能只有在对不同类型或所有会计估计的汇总数加以考虑时，或者对连续几个期间进行观察时，才能识别出管理层偏向。即使某些形式的管理层偏向为主观决策所固有，在作出这些决策时，管理层可能无意误导财务报表使用者。但是，当存在有意误导时，管理层偏向具有欺诈性质。注册会计师应当复核管理层在作出会计估计时的判断和决策，以识别可能存在于管理层偏向的迹象。注册会计师保持职业怀疑，有助于识别这些迹象。

二、针对基于重大假设作出的会计估计，注册会计师可以从哪些方面考虑相关假设的合理性？

答：如果在作出会计估计时运用的某些假设的合理变化可能对会计估计的计量结果产生重大影响，则这些假设被视为重大假设。存在重大假设的会计估计往往也表明存在高度估计不确定性，并由此可能产生特别风险。管理层对未来发生的事项作出的假设反映了管理层的预期，同时，管理层基于此预期，拟采取的行动计划反映了管理层执行某项措施的意图和能力。因此，注册会计师在评价重大假设的合理性时，需要考虑管理层的预期、管理层的意图和能力以及相关法律法规的要求来进行综合评价。

（一）考虑管理层的预期

会计估计所依据的假设可能反映管理层对特定目标和战略结果的预期。注册会计师在考虑相关重大假设是否合理时，除了可以考虑《〈中国注册会计师审计准则第1321号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露〉应用指南》第79段列举的事项外，还可以考虑以下事项：

（1）同行业公开数据或可以获得的同行业类似的经验，例如，管理层在编制盈利预测时采用的未来期间的毛利率明显高于同行业其他主体，注册会计师可能需要对相关假设的合理性保持警觉；

（2）可获取的支持性证据，如专家的结论或意见等。例如，某从事核电业务的被审计单位预计在生产结束时清理核废料的费用将由于未来技术的变化而显著降低，那么该被审计单位由此作出的有关预计负债的估计金额应当反映有关专家对技术发展及清理费用减少作出的合理预测。

（二）考虑管理层的意图和能力

会计估计涉及的假设的合理性可能取决于管理层执行某项措施的意图和能力。针对重大假设的合理性，注册会计师在评估管理层的意图和能力时，除考虑《〈中国注册会计师审计准则第1321号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露〉应用指南》第80段列举的程序外，还可以考虑以下事项：

（1）管理层实现其意图的能力。例如，管理层应对持续经营假设疑虑的措施是从银行获取额外贷款，则注册会计师需要评估其获取额外贷款的可能性；

（2）从管理层建立的持续战略分析和风险管理流程中可能获取支持管理层作出重大假设的其他相关信息。例如，被审计单位的生产能力报告，或相关项目的可行性报告中包含的有关最大产能分析，或者盈亏平衡点信息等。

当然，并非所有存在重大假设的会计估计都需要考虑管理层的意图和能力。例如，作出公允价值会计估计通常不考虑管理层的意图或能力，因为公允价值计量的目标要求假设反映市场参与方的有序交易中可能运用的假设。

（三）考虑相关法律法规的要求

注册会计师考虑管理层的预期和能力，在适用的情况下，还可能需要考虑相关法律法规的要求。例如，随着国

家及社会公众对环保问题的日益关注，相关法律法规可能对被审计单位涉及的环保责任予以加强，从而导致与此相关的会计估计发生变化。从事资源开采行业的被审计单位的预计固定资产弃置费用可能需要根据相关法律法规的要求予以更新，而注册会计师需要考虑被审计单位对于预计弃置费用的估计是否符合相关法律法规的要求。

三、被审计单位发生会计估计变更时，注册会计师如何考虑相关变更的合理性及会计处理的适当性？

答：当识别出管理层变更了会计估计时，注册会计师可以从以下方面考虑会计估计变更的合理性及会计处理的适当性：

（一）考虑管理层作出会计估计变更的原因和依据

管理层作出会计估计变更的原因和依据可能包括：

（1）以前年度据以作出会计估计的基础信息发生了变化。注册会计师需要了解管理层所声称的这些变化是否确实发生，导致管理层作出会计估计变更的具体原因或事项是什么，相比以前年度发生了哪些变化，管理层作出的会计估计变更是否反映了该变化等。

（2）管理层取得了新的信息或积累了更多经验。注册会计师需要了解这些新的信息和经验的具体内容是什么、来源是否可靠，以及这些信息是否确实为自上期财务报表日之后才出现或可能获取的新信息，并且需要考虑这些新信息是否与注册会计师对该事项的了解一致。同时，如果这些信息适用于《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》的规定，则注册会计师可能需要考虑上期财务报表中会计估计的确认或披露是否恰当。

（3）相关法律法规引起的会计估计变更。例如，某从事化工行业的被审计单位对环境造成了污染，按照以前年度的法律法规，被审计单位只需要对污染进行清理，而随着国家对环境保护越来越重视，按照现行法律法规，该被审计单位不但需要对污染进行清理，还可能需要对受此影响的居民进行赔偿，此时管理层在作出会计估计时还需要考虑相关赔偿义务的影响。

考虑管理层作出会计估计变更的原因和依据时，应当判断管理层是否存在滥用会计估计变更的情况，如管理层未严格区分会计估计变更、会计政策变更和前期差错更正，试图通过滥用会计估计变更调节利润。

注册会计师还可以考虑与同行业类似或相关的会计估计进行比较，从不同的角度评价管理层进行会计估计变更是否符合实际情况。当然，如果注册会计师注意到与被审计单位相关的外部或内部环境发生了变化，但管理层并未对相关会计估计作出变更，注册会计师也需要关注管理层不对这些会计估计作出变更是否合理。

（二）考虑截至审计报告日发生的事项是否提供有关会计估计变更的审计证据

截至审计报告日发生的事项有时可能提供有关会计估计（包括其变更）的充分、适当的审计证据。对这类期后事项的复核可能会减少注册会计师通过实施其他审计程序评价被审计单位会计估计变更合理性的工作量，在这种情况下，如果已获取有关该事项的充分、适当的审计证据，可能没有必要对会计估计（包括其变更）实施其他追加的审计程序。例如，资产负债表日后涉及诉讼的终审判决结果可能为资产负债表日未决诉讼的预计负债重新估计的金额提供直接的审计证据，从而没有必要针对相关会计估计变更实施其他审计程序。

（三）考虑针对会计估计变更的会计处理是否正确以及相关披露是否充分、完整

针对会计估计变更的会计处理，注册会计师可以考虑的内容包括会计估计变更的原因、变更的内容、变更的时点；会计估计变更对当期和未来期间的影响金额，以及对其他各项目的的影响金额；会计估计变更的影响金额不能确定的，管理层是否披露这一事实和原因。注册会计师需要结合适用的财务报告编制基础，确定相关会计处理是否正确，与会计估计变更有关的披露是否充分、完整。

四、在审计会计估计时，注册会计师如何作出点估计或区间估计？

答：《〈中国注册会计师审计准则第1321号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露〉应用指南》第87段指出，当存在诸如下列情形时，注册会计师作出点估计或区间估计以评价管理层的点估计，可能是恰当的应对措施：

- （1）会计估计不是源于会计系统对数据的常规处理；
- （2）注册会计师对管理层在上期财务报表中作出的类似事项的会计估计进行复核后认为本期流程不太可能是有效的；
- （3）被审计单位没有恰当设计或执行针对会计估计流程的控制；
- （4）财务报表日至审计报告日之间发生的事项或交易与管理层的点估计相互矛盾；
- （5）注册会计师能够从其他来源获取作出点估计或区间估计时可使用的相关数据。

注册会计师在作出自己的点估计或区间估计时，可以考虑相关行业数据、市场中可观察到的数据、会计估计涉及的各种结果发生的可能性以及在其他被审计单位审计中获取的可比较的信息（在满足保密义务的前提下）。对于不同的会计估计，可以采用的方法和数据可能各不相同。

以针对预计负债的估计金额为例：

- （1）如果预计未来支出金额存在一个连续范围（或区间，下同），且该范围内各种结果发生的可能性相同，则最佳估计数按照范围内的中间值，即上下限金额的平均数确定；
- （2）如果预计未来支出金额不存在一个连续范围，或者虽然存在一个连续范围，但该范围内各种结果发生的可能性不相同，在预计负债只涉及一个项目（指或有事项涉及的项目只有一个，如一项诉讼、一项债务担保等）时，则按照最可能发生的金额确定；在预计负债涉及多个项目时（指或有事项涉及的项目不止一个，如在产品质量保证中，提出产品保修要求的可能有许多客户。相应的，企业对这些客户负有保修义务），则按照可能结果及相关概率计算确定。

例如1：被审计单位需就售出的产品（销售收入1.2亿元）提供为期一年的保修服务。假设注册会计师从被审计单位销售部和售后服务部门得知，根据以往经验，如果出现较小的质量问题，则需发生的售后服务成本为销售额的1%，如果出现较大的质量问题，则需发生的售后服务成本为销售额的2%。被审计单位质量控制和售后服务部门根据历史数据分析预测，本年度已售产品中80%不会发生质量问题，15%可能发生较小质量问题，5%可能发生较大质量问题。则根据相关财务报告编制基础提供的指引，相关售后服务成本金额的最佳估计数可以考虑计算如下： $1.2\text{亿} \times 15\% \times 1\% + 1.2\text{亿} \times 5\% \times 2\% = 30\text{万}$ ，因此，注册会计师作出的点估计为30万元。

如果注册会计师在作出点估计或区间估计时使用了有别于管理层的假设或方法，注册会计师应当充分了解管理层的假设或方法，以确定注册会计师在作出点估计或区间估计时已考虑了相关变量，并评价与管理层的点估计存在的任何重大差异。

一般来说，可以由注册会计师独立作出的点估计或区间估计通常不会涉及复杂的会计估计和估计模型。根据《中国注册会计师审计准则第1421号——利用专家的工作》第八条的规定，如果在会计或审计以外的某一领域的专长对获取充分、适当的审计证据是必要的，注册会计师应当确定是否利用专家的工作。因此，对于复杂的或专业性很强的会计估计，如股份支付、固定资产弃置费用或者与金融工具相关的公允价值等，注册会计师可能需要考虑利用专家协助作出相关的点估计或区间估计，或由专家协助评价管理层作出的会计估计（也可能是由管理层的专家作出的公允价值会计估计）。

注册会计师基于自身的知识和胜任能力，以及数据的可获得性确定是否亲自作出点估计或区间估计，或者考虑利用专家协助其执行相关工作。

五、针对常见会计估计的例子，注册会计师可以考虑哪些事项？

答：根据适用的财务报告编制基础的规定，不同被审计单位面临的需要作出会计估计的情形可能各有不同，下表列举了常见的会计估计的例子以及针对每一种会计估计，注册会计师可以考虑的事项。下表并非注册会计师可以考虑事项的全部，仅为注册会计师的执业提供参考。

六、在审计会计估计时，如何形成审计工作底稿？

答：根据《中国注册会计师审计准则第1321号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露》的规定，注册会计师应当就下列事项形成审计工作底稿：

- （一）对导致特别风险的会计估计的合理性及其披露的充分性，注册会计师得出结论的基础**
- 可能包括下列方面：
- （1）记录导致特别风险的会计估计和得出的结论，以及在得出结论时作出的重大职业判断；
 - （2）记录注册会计师对导致特别风险的会计估计的合理性得出结论的基础，包括获取的证据、对相关审计证据的评价以及注册会计师执行的审计程序；
 - （3）记录与管理层、治理层及其他人员就导致特别风险的会计估计进行的讨论；
 - （4）如果与特别风险有关的会计估计的支持性证据来源于专家，注册会计师应当记录与专家进行的讨论及其结果；
 - （5）如果利用了专家的工作，项目组还需要根据《中国注册会计师审计准则第1421号——利用专家的工作》的规定，在工作底稿中记录对专家胜任能力和独立性的评估，以及对专家工作范围的界定和工作结果的评估等内容；
 - （6）项目合伙人以及项目质量控制复核人（如有）复核上述工作底稿的记录。

（二）可能存在管理层偏向的迹象

- 对于识别的可能存在的管理层偏向，注册会计师的记录可能包括：
- （1）在审计计划阶段，记录对有关管理层偏向的疑虑；
 - （2）在审计执行阶段和总结阶段，记录可能存在的管理层偏向及应对情况。

涉及的会计估计	注册会计师可以考虑的事项
应收款项的计价	（1）对于取得的由被审计单位编制的账龄分析表，就其完整性和准确性实施程序； （2）对被审计单位以前年度冲销的坏账准备以及计提坏账准备的结果进行复核； （3）考虑被审计单位确定的坏账计提比例的合理性，避免只是按照被审计单位的计提比例执行简单的重新计算； （4）对于单项计提坏账准备的应收款项，计提的坏账准备是否合理； （5）考虑期后事项。
存货的计价	（1）结合相关行业数据（如存货周转天数）或同行业其他公司的信息考虑管理层对于存货可变现净值的估计是否合理，包括考虑供应商和客户等上下游相关产品的售价信息； （2）结合执行存货监盘观察到的情况，考虑被审计单位对于残次冷背存货的会计处理是否恰

	当； （3）询问财务部之外的其他人员（如负责销售或营运的人员），获取他们对于被审计单位存货价值的考虑； （4）分析存货的估计售价以确定存货的可变现净值是否高于或低于其成本； （5）关注管理层在考虑存货的可变现净值时是否考虑了进一步加工成本和预计销售费用以及相关税费。
长期资产 （包括固定资产、无形资产和商誉）的计价	（1）根据外部环境，包括行业发展趋势以及被审计单位在行业中的地位，考虑管理层编制财务预测所采用的假设，如业绩增长比例和折现率等； （2）复核管理层作出的以前年度预测和该年度实际经营结果，考虑管理层作出准确预测的能力； （3）如果获取与被审计单位管理层的预测相反的客观证据，需要根据该反面证据考虑管理层的会计估计； （4）当被审计单位发生连续累计亏损时，注册会计师在评价管理层的预测时，需要充分考虑该连续累计亏损所提示的信息； （5）另外，资产的可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定，即如果资产预计未来现金流量的现值低于资产的账面价值，管理层还需要考虑公允价值减去处置费用的净额，并选取其中较高者作为考虑资产减值的依据。
涉及未来现金流量预测的估计	（1）识别估值模型中涉及的重大假设（即其合理变动将对估计的计量结果产生重大影响的假设）； （2）评价假设是否代表市场参与者的观点（财务报告编制基础要求作出这一考虑）； （3）考虑用以作出估计的方法或假设自前期以来是否已发生变更或需要作出变更； （4）考虑重大假设相对于整体减值分析的敏感性； （5）考虑管理层实施特定行动的意图是否与其能力相符； （6）考虑在编制初步分析和预测之后所获得的新信息； （7）评价有关假设和因素是否在与财务报表相关的其他会计估计和财务预测中一致地应用； （8）执行对前期预测的复核以确定与前期估计相关的管理层判断和假设是否表明可能存在管理层偏向； （9）考虑有关财务预测的反面证据的影响； （10）考虑管理层使用的折现率是否反映了当前市场货币时间价值和资产特定风险； （11）考虑使用的折现率和预计现金流量是否同为税前结果。
涉及未决诉讼或索赔的估计	（1）与诉讼或索赔相关的损失的可估计性； （2）导致与诉讼或索赔相关的损失无法估计的事项或情况； （3）在考虑诉讼结果为负面的可能性大小时，可以考虑下列因素：

	①诉讼的性质和解决机制； ②诉讼的进展情况，包括法庭对于事实、司法管辖权和其他事项的初步裁决，以及已经提出的解决方案； ③法律顾问或其他顾问的观点； ④被审计单位在类似案件中的经验； ⑤类似案件在以往的实际结果； ⑥管理层对于如何解决该诉讼的决定（如庭外和解）； ⑦被审计单位或对方上诉的机会（如必要）； （4）根据管理层减少损失的努力和法律上的策略，未来需要发生的解决费用。
--	--

中国注册会计师审计准则问题解答

第 12 号——货币资金审计

货币资金是企业日常经营活动的起点和终点，其增减变动与被审计单位的日常经营活动密切相关。较多舞弊案件都与被审计单位的货币资金相关，本问题解答旨在针对货币资金审计中的实务问题，提示注册会计师可能需要关注和考虑的事项。需要注意的是，本问题解答并未穷尽注册会计师在实施货币资金审计时可能实施的所有审计程序，所列举的审计程序也并不意味着注册会计师在所有情况下都必须实施。

一、在实施货币资金审计的过程中，注册会计师可能需要关注哪些事项或情形？

答：在实施货币资金审计的过程中，如果被审计单位存在以下事项或情形，注册会计师需要保持警觉：

- (1) 被审计单位的现金交易比例较高，并与其所在的行业常用的结算模式不同；
- (2) 库存现金规模明显超过业务周转所需资金；
- (3) 银行账户开立数量与企业实际的业务规模不匹配；
- (4) 在没有经营业务的地区开立银行账户；
- (5) 企业资金存放于管理层或员工个人账户；
- (6) 货币资金收支金额与现金流量表不匹配；
- (7) 不能提供银行对账单或银行存款余额调节表；
- (8) 存在长期或大量银行未达账项；
- (9) 银行存款明细账存在非正常转账的“一借一贷”；
- (10) 违反货币资金存放和使用规定（如上市公司未经批准开立账户转移募集资金、未经许可将募集资金转作其他用途等）；
- (11) 存在大额外币收付记录，而被审计单位并不涉足外贸业务；
- (12) 被审计单位以各种理由不配合注册会计师实施银行函证。

除上述与货币资金项目直接相关的事项或情形外，注册会计师在审计其他财务报表项目时，还可能关注到其他一些亦需保持警觉的事项或情形。例如：

- (1) 存在没有具体业务支持或与交易不相匹配的大额资金往来；
- (2) 长期挂账的大额预付款项；
- (3) 存在大额自有资金的同时，向银行高额举债；
- (4) 付款方账户名称与销售客户名称不一致、收款方账户名称与供应商名称不一致；
- (5) 开具的银行承兑汇票没有银行承兑协议支持；
- (6) 银行承兑票据保证金余额与应付票据余额比例不合理。

二、如果对银行账户的完整性存有疑虑，注册会计师可以考虑实施哪些审计程序？

答：如果对被审计单位银行账户的完整性存有疑虑，例如，当被审计单位可能存在账外账或资金体外循环时，除实施其他审计程序外，注册会计师可以考虑实施以下审计程序：

- (1) 了解并评价被审计单位开立账户的管理控制措施。了解报告期内被审计单位开户银行的数量及分布，与被审计单位实际经营的需要进行比较，判断其合理性，关注是否存在越权开立银行账户的情形。
- (2) 询问办理货币资金业务的相关人员（如出纳），了解银行账户的开立、使用、注销等情况。必要时，获

取被审计单位已将全部银行存款账户信息提供给注册会计师的书面声明。

（3）注册会计师亲自到人民银行或基本存款账户开户行查询并打印《已开立银行结算账户清单》，以确认被审计单位账面记录的银行人民币结算账户是否完整。

（4）结合其他相关细节测试，关注原始单据中被审计单位的收（付）款银行账户是否包含在注册会计师已获取的开立银行账户清单内。

三、注册会计师可以考虑对定期存款实施哪些审计程序？

答：如果被审计单位有定期存款，注册会计师可以考虑实施以下审计程序：

（1）向管理层询问定期存款存在的商业理由并评估其合理性；

（2）获取定期存款明细表，检查是否与账面记录金额一致，存款人是否为被审计单位，定期存款是否被质押或限制使用；

（3）在监盘库存现金的同时，监盘定期存款凭据。如果被审计单位在资产负债表日有大额定期存款，基于对风险的判断考虑选择在资产负债表日实施监盘；

（4）对未质押的定期存款，检查开户证实书原件，以防止被审计单位提供的复印件是未质押（或未提现）前原件的复印件。在检查时，还要认真核对相关信息，包括存款人、金额、期限等，如有异常，需实施进一步审计程序；

（5）对已质押的定期存款，检查定期存单复印件，并与相应的质押合同核对。对于质押借款的定期存单，关注定期存单对应的质押借款有无入账，对于超过借款期限但仍处于质押状态的定期存款，还应关注相关借款的偿还情况，了解相关质权是否已被行使；对于为他人担保的定期存单，关注担保是否逾期及相关质权是否已被行使；

（6）函证定期存款相关信息；

（7）结合财务费用审计测算利息收入的合理性，判断是否存在体外资金循环的情形；

（8）在资产负债表日后已提取的定期存款，核对相应的兑付凭证等；

（9）关注被审计单位是否在财务报表附注中对定期存款给予充分披露。

四、注册会计师可以考虑对银行存款余额调节表实施哪些审计程序？

答：银行存款余额调节表主要用于核对企业账面记录的银行存款账目与银行记录的企业存款账目是否一致。注册会计师获取并检查被审计单位的银行存款余额调节表，是证实资产负债表日所列银行存款是否存在和完整的重要程序。注册会计师针对银行存款余额调节表可以考虑实施以下审计程序：

（1）了解并评价与银行存款余额调节表的编制和复核及差异处理相关的内部控制；

（2）注册会计师设计和实施控制测试，针对与银行存款余额调节表相关的控制运行的有效性，获取充分、适当的审计证据；

（3）核对银行存款账面余额与银行对账单是否调节一致，如果调节不符，是否查明原因，对需要进行账务调整的事项，是否及时进行处理；

（4）检查银行存款余额调节表中调节事项的性质。如果被审计单位的银行存款余额调节表存在大额或较长时间的未达账项，注册会计师需要查明原因并确定是否需要提请被审计单位调整。

五、注册会计师可以考虑对货币资金发生额实施哪些审计程序？

答：注册会计师对货币资金的发生额进行审计，通常能够有效应对被审计单位编制虚假财务报告、管理层或员

工非法侵占货币资金等舞弊风险。除实施其他审计程序外，注册会计师还可以考虑对货币资金的发生额实施以下程序：

- （1）分析不同账户发生银行日记账漏记银行交易的可能性，获取相关账户相关期间的全部银行对账单；
- （2）如果对被审计单位银行对账单的真实性存有疑虑，注册会计师可以在被审计单位协助下亲自到银行获取银行对账单。在获取银行对账单时，注册会计师要全程关注银行对账单的打印过程；
- （3）选取银行对账单中记录的交易与被审计单位银行日记账记录进行核对；从被审计单位银行存款日记账上选取样本，核对至银行对账单；
- （4）浏览银行对账单，选取大额异常交易，如银行对账单上有一收一付相同金额，或分次转出相同金额等，检查被审计单位银行存款日记账上有无该项收付金额记录。

六、注册会计师对其他货币资金实施审计程序时，有哪些特别关注的事项？

答：注册会计师对其他货币资金实施审计程序时，通常可能特别关注以下事项：

- （1）保证金存款的检查，检查开立银行承兑汇票的协议或银行授信审批文件。可以将保证金账户对账单与相应的交易进行核对，根据被审计单位应付票据的规模合理推断保证金数额，检查保证金与相关债务的比例和合同约定是否一致，特别关注是否存在有保证金发生而被审计单位无对应保证事项的情形。
- （2）对于存出投资款，跟踪资金流向，并获取董事会决议等批准文件、开户资料、授权操作资料等。如果投资于证券交易业务，通常结合相应金融资产项目审计，核对证券账户名称是否与被审计单位相符，获取证券公司证券交易结算资金账户的交易流水，抽查大额的资金收支，关注资金收支的财务账面记录与资金流水是否相符。

七、对于现金交易比例较高的被审计单位，注册会计师在实施货币资金审计时，有哪些特殊考虑？

答：如果被审计单位的现金交易比例较高，注册会计师需要了解和评估现金交易比例较高的合理性，是否与其业务性质相匹配，是否采取了适当措施保证现金收支完整、准确、安全。除实施其他审计程序外，注册会计师还可以考虑实施以下审计程序：

- （1）了解和评价被审计单位现金交易的内部控制，针对相关控制运行的有效性，获取充分、适当的审计证据；
- （2）结合对生产、采购、销售、工薪等业务循环相关报表项目的审计结果，分析评价现金交易的合理性；
- （3）了解现金交易对方的情况。向主要的现金交易对方函证被审计期间内发生的交易金额。在必要时，注册会计师可以选取现金结算量较大的交易对方进行实地观察或询问。如果交易对方为自然人，必要时，可以考虑验证交易对方签字的真实性；
- （4）检查大额现金收支，核对其交易真实性；
- （5）对现金采购、销售交易过程实施观察程序；
- （6）对库存现金实施突击监盘程序。

关于现金流量表补充资料的思考

楼胜亚

现金流量表补充资料（以下简称补充资料）是通过间接法披露将净利润调节为经营活动现金流量的信息。这种调整包括了三方面内容一是投资或筹资活动对净利润的影响项目，经此调整后为经营活动产生的净利润，二是虽然是经营活动且影响了净利润，但实际并未产生现金流的项目，三是影响了经营活动现金流但并不导致净利润变动的的项目。《企业会计准则讲解》对如何编制补充资料给出了相应的解释，但对于一些特殊事项并未进一步细化说明，需要在实务中根据企业的实际情况对这些调节项目进行分析填列。

一、关于资产减值准备

《企业会计准则第8号——资产减值》等准则规定，固定资产、投资性房地产、生产性生物资产、无形资产、商誉、矿区权益、井及相关设施、未探明矿区权益等长期资产的减值损失一经确定，在以后会计期间不得转回，可以转回的资产减值损失包括存货、消耗性生物资产、部分金融工具、建造合同预计损失、未担保余值。因此，补充资料中的资产减值准备转回应只涉及上述存货等资产。此外，该项目金额不包括减值准备的转销（转出）。转回指的是前期已确认的资产减值损失在以后会计期间恢复的，按照恢复的金额在不超过已确认减值损失金额的范围内原渠道计入当期损益，而转销（转出）是指以前期间计提的资产减值准备，在资产处置、出售、对外投资、以非货币性资产交换方式换出、在债务重组中抵偿债务等时，作为资产价值的抵减项一并转入处置损益等。一般情况下，该数据与利润表中的资产减值准备本期发生额是一致的，并非各资产减值准备余额的变动数。

二、报告期内增加子公司以及业务引起的调整

《企业会计准则第33号——合并财务报表》规定，母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司以及业务，应当将该子公司以及业务合并当期期初至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表，因此该交易对补充资料的编制并无影响。

如果企业存在非同一控制下合并增加的子公司以及业务（以下所述子公司均包含业务），需要将该公司购买日至报告期末的收入、费用和利润以及现金流量纳入合并报表，在编制补充资料时进行必要调整，即不能简单地以该子公司报告期末数据减去期初数据的方式进行合并。其中直接与净利润相关的项目，如资产减值准备、投资收益、计入当期损益的折旧摊销额、递延所得税费用等以纳入合并利润表的数据为准，而并非直接与净利润相关的项目，如存货的减少（增加）、经营性应收项目的减少（增加）、经营性应付项目的增加（减少）等，应按照其期末数减去购买日余额的方式予以确定。在实际操作中，可通过编制补充分录，将子公司购买日的资产或负债项目余额予以剔除。如母公司报告期经营性应收项目减少1 000万元，在仅有一家以非同一控制下合并方式增加的子公司的情况下，如该子公司期初应收款为900万元，购买日应收款余额为500万元，报告期末为200万元，那么补充资料中的经营性应收项目减少应为1 300万元（1 000+500-200），而非1 700万元（1 000+900-200），因为在合并现金流量表主表中，子公司本期应收款减少收到的现金是300万元（500-200），期初至购买日子公司收回的现金400万元（900-500）不纳入合并现金流量表。

报告期内减少子公司与增加子公司的处理方式基本一致，如需要考虑纳入合并财务报表的仅是该子公司期初至处置日的现金流量和利润表项目，相应补充资料中相关项目的变动也以期初至处置日的变动为限。

三、关于递延所得税资产（负债）

如前所述，补充资料是将影响净利润但不影响经营活动现金流的项目予以调整，其中包括递延所得税资产（递

延所得税负债)的变动。一般情况下,递延所得税资产或递延所得税负债的变动会引起递延所得税费用的变动,由于该项目并不会引起现金流的变动,因此构成补充资料的调整项目。当递延所得税资产和负债的变动并非对应利润表项目时,需要对补充资料中的数据进行修正。根据《企业会计准则第18号——所得税》规定,与直接计入所有者权益的交易或事项相关的递延所得税,应当计入所有者权益。直接计入所有者权益的交易或事项包括可供出售金融资产的公允价值变动、非投资性房地产转换为投资性房地产并采用公允价值计量模式时公允价值大于账面价值的差额、会计政策变更采用追溯调整法对期初留存收益进行调整(如投资性房地产从成本模式转为公允价值模式)、前期差错更正采用追溯重述法对期初留存收益进行调整、持有至到期投资重分类为可供出售金融资产时投资的账面价值与其公允价值的差额等。

上述暂时性差异导致的递延所得税资产或负债的变动亦相应计入所有者权益,因此补充资料中的递延所得税资产或负债的变动应不包括上述事项的影响。如企业本期递延所得税资产共计增加200万元,是分别因交易性金融资产和可供出售金融资产公允价值变动导致递延所得税资产增加150万元、50万元,那么补充资料中递延所得税资产的增加为150万元。

四、关于财务费用

补充资料中的财务费用指的是影响净利润但在现金流量表主表中作为投资活动或筹资活动列报的财务费用。该项目虽然简单,在实务工作中却经常出现错误,原因在于财务费用在财务报表中往往小太重要,编制人员未充分关注,或者编制人员机械理解财务费用的含义,将其与利润表中财务费用直接等同。从多数企业的实际情况看,计入补充资料——财务费用的项目主要包括以下内容:计入筹资活动的借款利息支出;汇率变动导致的外汇借款变动;委托理财、对外提供借款等产生的利息收入,由于该类提供资金的交易一般都界定为企业的投资活动,相应的利息收入也作为投资活动的一部分;汇率变动对现金的影响。

上述前三项,在未实际收到/支付利息以及偿还借款时,均为影响净利润但不影响现金流,而在收到/支付利息及偿还借款时,现金流量表主表中分别计入投资活动和筹资活动的现金流项目。因此不管是否实际收付,均在确认财务费用时作为补充资料的组成部分。相应的应收利息和应付利息无需再在经营性应收项目、经营性应付项目中列示。如企业本期确认银行借款利息100万元,实际支付80万元,期末应付利息余额为20万元,那么补充资料中的财务费用应为100万元(影响净利润),经营性应付项目的变动中不需要考虑应付利息的增加。

财务费用中的汇兑损益并不完全等于汇率变动对现金的影响,如外币应收账款、应付账款的汇率变动,其随着应收账款、应付账款的收回和结算是计入销售商品收到的现金、采购商品支付的现金,是经营活动现金流的组成部分,因此不能从补充资料中剔除变动。在没有外币报表折算的情况下,只有汇率变动对现金的影响导致的汇兑损益(即现金流量表主表中汇率变动对现金的影响额)需要在补充资料中列示。

除上述项目外,财务费用中的银行存款利息、票据终止确认产生的贴现利息、日常银行业务发生的手续费等,因作为经营活动现金流,故不需要在补充资料中列示,即不需要予以调整。

五、关于计入投资或筹资活动的往来项目调整

经营性应收项目包括应收票据、应收账款、预付账款、长期应收款和其他应收款中与经营活动有关的部分,以及应收的增值税销项税等,经营性应付项目包括应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、长期应付款、其他应付款中与经营活动有关的部分,以及应付的增值税进项税额等,因此,不能直接将上述项目的期初期末变动数作为补充资料中的调整项目,对于其中与筹资或投资活动有关的项目,应从经营性应收或应付项目中剔

除。如融资租赁业务形成的长期应付款、长期资产构建形成的应付账款和应付票据、非金融机构资金借贷形成的其他应收款 / 其他应付款等。在编制过程中，需要对往来款的期初、期末明细余额情况进行分析后填列。

六、关于其他项目

对于未在补充资料具体调节项目中列示但仅影响到净利润或经营活动现金流量之一的事项，需要在其他项下归集。归纳起来，主要包括以下事项：

1. 递延收益摊销。递延收益在摊销时计入当期损益，而其现金流一般在初始确认时流入，如受益期在以后会计期间的各类政府补助。由于计入损益和现金流入在时间上存在差异，故需要作为调整项目。需要注意的是，与资产相关的政府补助，在现金流产生的当期也是作为投资活动，不宜计入经营活动现金流。

2. 非同一控制下合并导致的营业外收入。非同一控制下合并中，合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额应计入合并当期营业外收入。该营业外收入增加了当期净利润，但并不对应现金流，也不属于经营活动，因此需要作为调整项目。

3. 专项储备的计提和使用。高危行业按照国家规定提取的安全生产费，计提时计入相关产品的成本或当期损益，同时计入“专项储备”科目，因此，专项储备在计提时并没有相应的现金流出需要予以调整。当企业使用安全生产费时，如果属于费用性支出，通常会导致经营活动现金流出，但不影响净利润，故需要在补充资料中调整。即，在不形成固定资产的情况下，补充资料中调整的是专项储备的净增加（或减少）金额，如果使用时形成固定资产，则该使用情况不需要在补充资料中调整。

4. 接受捐赠和债务豁免。《财政部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）规定，企业接受的捐赠和债务豁免，按照会计准则规定符合确认条件的，通常应当确认为当期收益。如果接受控股股东或控股股东的子公司直接或间接的捐赠，从经济实质上判断属于控股股东对企业的资本性投入，应作为权益性交易，相关利得计入所有者权益（资本公积）。因此，在确定补充资料的调整事项时需要分析填列，通常仅涉及计入当期收益的捐赠和债务豁免。作为当期收益的捐赠和债务豁免，如果是货币捐赠和当期收到现金的债务的豁免，由于在当期产生了现金流且影响净利润，故不需要调整，如果是非货币捐赠和对前期债务的豁免，则因当期没有相应的现金流但影响净利润，需要进行调整。

5. 非货币性资产交换产生的损益。具有商业实质的非货币性资产交换产生的损益主要包括两种情况，一是长期资产换出产生营业外收入 / 支出或投资损益，二是存货换出产生营业收入 / 成本。除存货之间交换外，其他资产交换虽然产生损益但都不影响经营活动现金流，需要在补充资料中调整。以存货换入固定资产为例假设交易日换出存货账面价值80 000元，市场价格为75 000元，增值税税率为17%，那么企业将因该项交易做如下会计处理（单位：元）：

借：固定资产	87 750	
贷：主营业务收入	75 000	
应缴税费——应交增值税（销项税）		12 750
借：主营业务成本	80 000	
贷：库存商品	80 000	

在不考虑所得税影响下，上述交易企业确认了5 000元净利润而没有产生任何现金流，因此补充资料中调整金

额为5 000元。相应应缴税金及存货的变动不需要在存货的减少和经营性应付项目的增加中反映，因为并非与经营活动相关。如果公司还收到部分补价，可以作为销售商品收到的现金。由于该补价只减少固定资产的入账价值，并不改变对损益的影响，因此不影响上述补充资料的调整数。

如果是长期资产之间的交换，则直接在处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失或投资损失项目中调整。

6. 支付及收回的保证金。与经营活动相关的保证金主要包括为购买商品、接受劳务开具商业票据、开立信用证存入的保证金，不包括为购置长期资产、取得借款形成的保证金。与经营活动相关的保证金通常作为支付或收到其他与经营活动有关的 现金，影响到经营活动现金净流量，但不涉及损益，故需要在补充资料中予以调整。

7. 股份支付。根据《企业会计准则第11号——股份支付》的规定，企业应当在等待期内的每个资产负债表日，将取得的职工或其他方提供的服务计入相关成本或费用，同时确认所有者权益或负债，对于授予后立即可行权的股份支付，应在授予日按照所授予权益工具的公允价值或企业承担负债的 公允价值计入相关资产或费用，同时确认所有者权益或负债。因此，当因股份支付确认当期费用时，应作为补充资料予以调整。

由于企业经营情况的复杂性，本文仅是对常规工商企业的补充资料编制中需要注意的问题作了归纳，未能全面阐述可能的各种情况。在实务中需要按照编制的基本原则进行分析、判断，以确保补充资料与现金流量表主表口径的一致。

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，法院作出二审判决，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人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，一直未实际缴纳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3亿元贷款扣保损失。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-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

特殊资产损失的涉税处理

杨海麟 尹平达 廖永红

资产损失处理是企业所得税处理的难点。一些纳税人因不能熟练掌握政策，造成不必要的麻烦。笔者现将几种特殊情况下资产损失处理归纳如下。

与生产、经营无关的资产损失不得税前扣除。某商贸企业股东王某和一家餐饮企业股东李某是好朋友，两企业没有生意往来。2013年该商贸企业为餐饮企业的银行借款做担保。餐饮企业由于资不抵债被银行起诉申请破产，商贸企业因担保关系被要求偿还银行借款。政策规定，企业发生非经营活动的债权不得作为损失在税前扣除。该企业的担保损失是股东个人因素形成的，与企业的生产经营无关，不得税前扣除。

跨地区经营汇总纳税企业资产损失的处理。某企业总部设在南京，在北京、上海、广州有3个分公司，2013年度广州分公司发生150万元的资产损失。《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第25号）第十一条规定，在中国境内跨地区经营的汇总纳税企业发生的资产损失，应按以下规定申报扣除：总机构及其分支机构发生的资产损失，除应按专项申报和清单申报的有关规定，各自向当地主管税务机关申报外，各分支机构同时还应上报总机构；总机构对各分支机构上报的资产损失，除税务机关另有规定外，应以清单申报的形式向当地主管税务机关进行申报；总机构将跨地区分支机构所属资产捆绑打包转让所发生的资产损失，由总机构向当地主管税务机关进行专项申报。为此，广州分公司应向广州主管税务机关进行申报，并同时上报总部；总部应以清单申报形式向南京主管税务机关进行申报。

文化企业库存呆滞出版物损失可税前扣除。《文化体制改革中经营性文化事业单位转制为企业和进一步支持文化企业发展两个规定的通知》（国办发〔2014〕15号）明确，转制为企业的出版、发行单位，转制时可按规定对其库存积压待报废的出版物进行资产处置，对经确认的损失可以在净资产中予以扣除；对于出版、发行单位处置库存呆滞出版物形成的损失，允许据实在企业所得税前扣除。例如，某新华书店2012年1月购进一批音像制品，2014年6月还有价值12万元的音像制品滞销，企业将其作为财产损失在税前据实扣除。2014年9月，该书店处置滞销音像制品取得收入6.5万元，这笔收入应作为2014年度的应税收入申报缴纳企业所得税。

房屋、建筑物改扩建损失不能直接税前扣除。《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告2011年第34号）第四条规定，企业对房屋、建筑物固定资产在未足额提取折旧前进行改扩建的，如属于推倒重置的，该资产原值减除提取折旧后的净值，应并入重置后的固定资产计税成本，并在该固定资产投入使用后的次月起，按照税法规定的折旧年限一并计提折旧。如属于提升功能、增加面积的，该固定资产的改扩建支出，并入该固定资产计税基础，并从改扩建完工投入使用后的次月起，重新按税法规定的该固定资产折旧年限计提折旧，如该改扩建后的固定资产尚可使用年限低于税法规定的最低年限的，可以按尚可使用的年限计提折旧。上述规定明确了房屋、建筑物固定资产在未足额提取折旧前进行改扩建发生的资产损失不能直接税前扣除，而是计入改扩建后固定资产计税基础，以计提折旧的方式进行税前扣除。

存货非正常损失增值税进项税额税前扣除规定。《财政部、国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税〔2009〕57号）第十条规定，企业因存货盘亏、毁损、报废、被盗等原因不得从增值税销项税额中抵扣的进项税额，可以与存货损失一起在计算应纳税所得额时扣除。为此，对自然灾害损失、其他非正常损失造成的存货损失无须作增值税进项税额转出处理。

职工薪酬：会计与税收处理差异该如何调整

秦 燕 刘 健

财政部借鉴《国际会计准则》，修订了《企业会计准则第9号——职工薪酬》（以下简称“职工薪酬新准则”）。自2015年1月1日起施行的新企业所得税年度纳税申报表（国家税务总局63号公告），将原纳税调整表中的职工薪酬等项目单列附表，增加了股权激励，细化了职工教育经费等内容。纳税人应重视新准则下职工薪酬会计与税收差异的处理。

职工薪酬会计与税法的概念差异

会计上职工薪酬的概念。职工薪酬新准则规定，职工薪酬是指企业为获得职工提供的服务或解除劳务关系而给予的各种形式的报酬或补偿。包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故职工遗属及其他受益人的福利，也属于职工薪酬。

税法上工资、薪金的规定。税法没有职工薪酬的明确概念，只对工资、薪金进行了界定。《企业所得税法实施条例》第三十四条规定。工资薪金是指企业每一纳税年度支付给在本企业任职或者受雇员工的所有现金形式或者非现金形式的劳动报酬。包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资，以及与员工任职或者受雇有关的其他支出。《国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》（国税函〔2009〕3号）对“工资薪金总额”作出界定，企业按照规定实际发放的工资、薪金总和，不包括企业的职工福利费、职工教育经费、工会经费以及养老保险金、医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金。

可以看出，新准则的“职工薪酬”比税法中的“工资薪金支出”范围更广。税法将会计上的职工薪酬分解为工资薪金、基本养老保险、基本医疗保险、失业保险、工伤保险、生育保险、住房公积金、企业为投资者或职工支付的商业保险、职工福利费、工会经费、职工教育经费等，分别作出规定。因此，在税务处理上，不能简单地把职工薪酬作为工资、薪金支出在税前扣除，而应将会计上的职工薪酬分解为税法对应的费用支出，根据税法的规定来确定能否在税前扣除。

职工薪酬会计与税收的处理差异

职工薪酬新准则的制定与国际惯例趋同，进一步扩大了谨慎性原则的应用范围，增加了实质重于形式原则。会计方法选择和业务处理程序也更加符合业务的经济实质。但因会计与税收的目标和原则不一致，会计处理与税法规定仍存在一定差异。

工资、薪金方面。工资、薪金支出的税前扣除遵循实际发生原则、合理性原则及特定人员工资、薪金加计扣除等原则。实际发生原则要求企业税前扣除的工资、薪金，是当期实际发生的工资，已计提尚未发放的应付工资不允许在税前扣除。对于年末计提的应付未付工资、薪金。在企发放的工资、薪金税前扣除；如在汇算清缴期结束后仍未发放的，则应予以纳税调增。合理性原则要求企业在一定时期所发放的工资薪金是相对固定的，工资、薪金的调整是有序进行的；有关工资、薪金的安排，不以减少或逃避税款为目的。特定人员工资、薪金加计扣除是税法为鼓励科技创新、促进就业出台的税收优惠政策。如企业安置残疾人员的，在按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上，按照支付给残疾职工工资的100%加计扣除。

新企业所得税年度纳税申报表《职工薪酬纳税调整明细表》将股权激励在工资、薪金支出项目单列出来，应关注企业所得税税前扣除时点的规定，即对于建立职工股权激励计划，且在会计处理上按照企业会计准则有关规定处理的，其股权激励在实际行权时方可税前扣除。

职工福利费方面。税法强调允许税前扣除的福利费支出，必须是实际发生的且不得超过工资总额的14%。企业在计算税前允许扣除的福利费金额时，应将计算出的当期实际发生的福利费总额，与工资总额（税法口径的工资总额）的14%进行比较，超支的部分调增应纳税所得额，且该部分超支数额构成永久性差异，不得结转到以后年度扣除。

社会保险费和住房公积金方面。企业超出税法规定范围和标准缴纳的社会保险费用和住房公积金，本期及以后年度均不得在税前扣除。同时只有实际缴纳的金额方可扣除，对于提而未缴的社会保险费用和住房公积金不得在税前扣除。本期实际缴纳数超过了提取数但未超过税法规定标准的部分，允许在实际缴纳的年度扣除，即前期调增的金额，允许在实际缴纳年度作纳税调减。

工会经费和职工教育经费方面。企业拨缴的工会经费，不得超过税法口径的工资、薪金总额的2%，超过部分不得扣除，提而未缴的不得扣除。不允许扣除的部分应调增应纳税所得额。企业发生的职工教育经费支出，实际上允许全额扣除，只是在扣除时间上作了相应递延。新企业所得税年度纳税申报表《职工薪酬纳税调整明细表》的职工教育经费支出项目，细化列示了“按税收规定比例扣除的职工教育经费”和“按税收规定全额扣除的职工培训费用”两个子项目，体现了国家对技术先进型服务企业、集成电路设计企业、高新技术企业等类型纳税人的税收扶持。

辞退福利方面。对企业实际发生的辞退福利可以据实扣除。对于职工有选择权的辞退福利，通过预计负债计入费用的部分，不得在计算应纳税所得额时扣除。即本期提而未付的辞退福利，不得在税前扣除，应调增应纳税所得额。待实际支付时，再作纳税调减。

企业应关注重组特殊性税务处理范围

樊其国

自2008年实施新的《企业所得税法》以来，初步建立了一套以企业所得税为主体的企业重组税收优惠政策体系。

前不久，财政部、国家税务总局连续发布了《关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》(财税〔2014〕109号)和《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)，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》要求，扩大了重组特殊性税务处理适用范围，对非货币性资产投资给予了递延纳税政策，进一步支持企业兼并重组，优化企业发展环境。

被收购股权、资产比例大幅降低

财税〔2014〕109号第一条关于股权收购明确，将《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)第六条第(二)项中有关“股权收购，收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的75%”规定调整为“股权收购，收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的50%”。新政策将适用特殊性税务处理的股权收购和资产收购中，被收购股权或资产比例由不低于75%调整为不低于50%，降幅高达三分之一，这一比例在国际上处于中等偏下水平，大大扩展了适用特殊性税务处理的企业重组范围。

财税〔2014〕109号第二条关于资产收购规定，将财税〔2009〕59号文件第六条第(三)项中有关“资产收购，受让企业收购的资产不低于转让企业全部资产的75%”规定调整为“资产收购，受让企业收购的资产不低于转让企业全部资产的50%”。

此外，居民企业之间净值划转股权或资产，还享特殊性税务处理待遇。

财税〔2014〕109号第三条关于股权、资产划转要求，对100%直接控制的居民企业之间，以及受同一或相同多家居民企业100%直接控制的居民企业之间按账面净值划转股权或资产，凡具有合理商业目的、不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的，股权或资产划转后连续12个月内不改变被划转股权或资产原来实质性经营活动，且划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益的，可以选择按以下规定进行特殊性税务处理：第一，划出方企业和划入方企业均不确认所得。

第二，划入方企业取得被划转股权或资产的计税基础，以被划转股权或资产的原账面净值确定。

第三，划入方企业取得的被划转资产，应按其原账面净值计算折旧扣除。

该条款明确了对集团内100%直接控制的居民企业之间按照账面净值划转股权或资产的行为，给予特殊性税务处理待遇，交易双方均不确认所得。这将大大降低集团内企业内部交易的税收成本，促进企业的资源整合和业务重组。

非货币性资产对外投资、转让等受益

财税〔2014〕116号第一条明确，居民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。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。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。

新政策还将上海自贸区非货币性资产投资递延纳税政策推广到全国适用，明确居民企业以非货币性资产对外投资实现的资产转让所得，可在5年内递延缴纳企业所得税，鼓励企业非货币性资产对外投资行为，缓解企业纳税负担。

当非货币性资产转让所得，为非货币性资产按评估后的公允价值扣除计税基础后的余额。财税〔2014〕116号

第二条强调，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。

此外，当以非货币性资产对外投资取得的股权，以原计税成本加上每年转让所得逐年调整。财税〔2014〕116号第三条要求，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。

对外投资5年内转让股权、投资收回、注销的，一次性计算缴纳企业所得税。

财税〔2014〕116号第四条规定，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。

此外，财税〔2014〕116号第四条告知，企业发生非货币性资产投资，符合财税〔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。

浅谈内部交易及未实现损益的识别和抵销

闵超 张革

日前，有关监管机构在对会计师事务所执业情况检查过程中，发现个别会计师事务所在审计工作中，未能发现被审计单位内部交易和未实现损益没有全部抵销，企业存在资产、收入和利润高估问题。参考企业内部控制规范、会计准则和审计准则，本文对这一问题作出分析，以期对注册会计师相关实务工作有所裨益。

一、识别和抵销内部交易和未实现损益的有关规定

现行《企业会计准则第33号——合并财务报表》要求编制合并财务报表时，将整个企业集团视为一个会计主体，将集团内部企业之间的交易予以全部抵销。财政部2014年2月发布的该准则修订稿进一步明确了内部未实现损益的抵销在“归属于母公司所有者的净利润”与“少数股东损益”之间分配，在合并财务报表层面确认递延所得税资产与递延所得税负债等会计处理办法。

按照《企业内部控制应用指引第14号——财务报告》的要求，企业集团编制的合并财务报表应当明确财务报表的合并范围和合并方法，如实反映企业集团的财务状况、经营成果和现金流量。企业在编制财务报告时，应当充分利用信息技术，提高工作效率和工作质量，减少或避免编制差错和人为调整因素。

从被审计单位编制合并财务报表的实务过程来看，识别内部交易和抵销未实现损益，是其财务报告流程的一个重要环节，尤其是在企业集团关联关系复杂、内部交易繁多的情况下，更需要企业充分利用财务会计信息系统，建立健全相关财务报告控制。

下文主要以内部销售的内部交易和未实现损益的抵销流程与实务案例进行分析（不涉及企业集团内部相互之间持有对方长期股权投资的投资收益、集团内部资本运作损益的抵销）。

二、识别和抵销内部交易和未实现损益的一般流程

从审计实践来看，笔者认为，在良好财务报表相关内部控制环境下，被审计单位的内部交易与内部未实现损益的识别流程（会计流程）主要包括以下方面：

1. 集团统一建立客户管理信息系统，核算各类收入时将收入核算至各客户名下，包括内部客户。
2. 通过各子公司主营业务收入、其他业务收入、营业外收入的客户发生额清单，汇总其销售业务内部交易额。
3. 客户管理信息系统未涉及的非常规交易，如销售固定资产、无形资产等，可通过内部交易台账、营业外收入明细账分析汇总其销售业务内部交易额。
4. 如果未能建立客户管理信息系统，则通过对应收账款、其他应收款等明细账的内部往来科目发生额进行逐项分析，汇总其内部交易收入额。
5. 集团统一建立供应商管理信息系统，报告期末时可以自动汇总各子公司的当期内部采购额。
6. 供应商管理信息系统未涉及的非常规交易，如采购固定资产、无形资产等，则可以通过当期新增固定资产台账录入的供应商或购入单位、无形资产明细账等分析汇总其采购业务的内部交易额。
7. 企业集团对内部往来收取内部利息的，或者相互持有集团组成部分发行的债务的，建立内部利息收入（或投资收益）、内部利息支出（资本化与费用化）台账，各组成部分于报告期末分别汇总当期内部利息收入、内部利息支出的发生额。企业集团建立财务公司或内部银行的，可以由财务公司或内部银行建立内部资金数据信息平台。
8. 建立内部交易、内部往来的对账制度，逐月或定期核对内部交易明细、内部往来明细与余额，如存在差异，查找差异原因并修正。根据内部交易的核对结果在合并财务报表层面抵销内部收入与内部采购。

9. 对于流动资产（存货）的采购，如已建立物流跟踪系统，则根据物流跟踪系统判断该存货是否已实现外部销售或改变了实物形态（如原材料被耗用形成了在产品、半成品或库存商品）。如未建立物流跟踪系统，制定合理的会计政策测算未外部出售部分的金额。

10. 根据未实现外部销售的资产的结余时间，制定合理的会计政策测算该资产的内部销售毛利率，并计算内部未实现损益额。

11. 根据测算的内部未实现损益额，考虑持有销售方的股权比例，抵销相应损益（在“归属于母公司所有者的净利润”与“少数股东损益”之间分配）与资产；根据抵销资产方的未来适用所得税率，测算应当确认的递延所得税资产与递延所得税负债。

12. 需要持续抵销内部未实现损益额的（如内部采购的长期资产、购建长期资产成本中资本化的内部借款费用），在长期资产的使用寿命内平均分摊其内部未实现损益额，直至该资产提足折旧、摊销完毕、报废或者被外部处置。

13. 根据重要性，对合并财务报表不构成重大影响，不会对报表使用人造成误导的内部未实现损益，不予抵销或采用简便方法抵销。

14. 发现内部交易在个别财务报表形成损失的，应当按照《企业会计准则第1号——存货》、《企业会计准则第8号——资产减值》等的相关规定判断是否属于资产减值损失，综合考虑对合并财务报表的影响。

15. 按照合并财务报表将整个企业集团视为一个会计主体的思路，在合并财务报表层面将报表科目或附注明细项目予以重分类。例如，某子公司生产的产品仅供集团内部采购用于生产最终产品，则该子公司个别财务报表附注的库存商品应当考虑在合并财务报表附注中列报为半成品。

企业集团与联营企业、合营企业之间发生的顺流交易、逆流交易涉及的未实现内部交易损益的抵销，也参照上述方法实施。

三、实务中几个案例

出于简化考虑，假设下述案例中的子公司均系集团公司的全资子公司，即不考虑内部未实现损益在“归属于母公司所有者的净利润”与“少数股东损益”之间分配；案例中也未表述在合并财务报表层面确认递延所得税资产与递延所得税负债的会计处理。

（一）某生产型企业甲

乙集团公司有生产基地A公司、B公司，生产基地间偶尔会调拨原材料，且原材料的调拨采用成本加成或调拨时的市场价。该集团还拥有一家最终产品生产所需的主要中间体的生产企业C公司，C公司产品的绝大部分供应给生产基地A、B公司。

各子公司的销售均由集团统一的销售信息系统管理，每笔销售均可以对应到客户。主要原材料的采购由集团统一的采购信息系统管理。期末集团财务部组织各子公司核对内部销售额、内部采购额、内部往来余额等，并根据核对结果抵销内部收入与内部采购成本。

报告期末时，财务部根据账面数据测算原材料周转天数、生产周期天数。

测算子公司结余某原材料余额中内部采购的金额=该原材料期末余额×截至报告期末最近的周转周期内该原材料内部采购比例

测算子公司结余在产品余额中内部采购的金额=Σ（在产品期末余额×截至报告期末最近的生产周期内涉及内部采购的某原材料耗用占在产品生产成本的比重×截至报告期末最近的原材料周转周期内该原材料内部采购比例）

测算子公司结余库存商品余额中内部采购的金额=Σ（库存商品期末余额×截至报告期末最近的生产周期内涉及内部采购的某原材料耗用占库存商品总成本的比重×截至报告期末最近的原材料周转周期内该原材料内部采购比例）

A、B公司间材料销售较少，毛利率根据截至报告期末最近的生产周期内的实际销售额测算。

抵销C公司内部销售毛利率=1-截至报告期末最近的生产周期的内部销售营业成本÷该生产周期的内部销售营业收入

测算包含在存货中内部未实现损益的金额=Σ（各类存货余额中内部采购金额×内部销售毛利率）

根据上述测算的内部未实现损益分别在合并财务报表层面抵销营业成本与存货。

最后，将C公司个别财务报表附注披露的库存商品余额在合并财务报表附注中重分类为半成品。

（二）某生产型企业丙

丙集团公司是一家从事电子产品制造与销售的股份公司，下属A、B、C、D、E、F、G等7家子公司，其中，A、B、C、D、E均为生产制造型企业；母公司、F、G为产品销售型企业，G为F的境外子公司。各公司之间生产与销售流程简化如图1所示：

其中：（1）A、C公司承接初级加工，其生产的半成品全部销售给B公司用于进一步加工；B、D公司生产的半成品全部销售给母公司；母公司根据经营计划将B、D公司生产的半产品发往E公司作深加工；E公司深加工完成后形成最终产品，仍全部销售给母公司。（2）母公司作为销售中心统一直接对外销售或通过F、G公司对外销售。（3）F、G公司利用自身区域优势采购部分特殊型号的产品销售给母公司并由母公司直接对外销售；F、G公司之间也存在一定的内部销售。（4）存货内部流转过程主要涉及形成最终产品实物形态的重要材料或半成品的流转，不涉及辅助材料的流转。因此，存货的形态在内部流转各环节虽存在不同，但各环节数量始终保持固定比例关系。例如，生产1个计量单位的X产品需要耗用1个计量单位的Y产品，耗用4个计量单位的Z产品等。（5）公司的收入确认标准是，公司在收到客户订单后组织生产并开始发货，将货物交由运输公司或自行运抵至客户指定地点，客户根据到货情形进行清点并签收，月末公司与客户核对双方本月的收发货情况，形成经双方认可的本月收发货核对表，核对无误后客户向公司提出开票申请，公司根据客户的开票申请开具增值说发票并确认收入实现。内部销售的收入确认原则为货物已发出并开具发票，已发货但尚未开票确认收入的部分体现为“发出商品”。

1. 未实现损益分析

结合上述工艺流程及分工，公司内部销售较多，内部未实现的损益从会计科目上体现在原材料、在产品、库存商品、发出商品环节，从实物流转环节看各家公司均可能存在未实现损益，在编制合并报表中需要沿着两条路径（会计科目、实物流转）来综合考虑未实现损益。

从产品实物流转各个路径看，未实现损益会计科目表现形式为原材料、在产品、库存商品、发出商品：

（1）A公司销售产品给B、B销售给母公司、母公司再销售给F、G公司；A公司的未实现损益结余在F、G、B公司及母公司环节（会计科目表现形式为原材料、在产品、库存商品、发出商品）。

（2）B公司销售产品给母公司、母公司再销售给F、G公司；B公司的未实现损益结余在F、G公司及母公司环节（会计科目表现形式为原材料、在产品、库存商品、发出商品）。

（3）C公司销售产品给B、B销售给母公司、母公司再销售给F、G公司；C公司的未实现损益结余在F、G、B公司及母公司环节（会计科目表现形式为原材料、在产品、库存商品、发出商品）。

(4) D公司销售产品给母公司、母公司再销售给F、G公司；D公司的未实现损益结余在F、G公司及母公司环节（会计科目表现形式为库存商品、发出商品）。

(5) E公司销售产品给母公司、母公司再销售给F、G公司；E公司的未实现损益结余在F、G公司及母公司环节（会计科目表现形式为原材料、在产品、库存商品、发出商品）。

(6) 母公司销售产品给E公司；未实现损益结余在E公司环节（会计科目表现形式为原材料、在产品、库存商品、发出商品）。

(7) 母公司销售产品给F公司；未实现损益结余在F公司环节（会计科目表现形式为库存商品、发出商品）。

(8) 母公司销售产品给G公司；未实现损益结余在G公司环节（会计科目表现形式为库存商品、发出商品）。

(9) F公司销售产品给G公司；未实现损益结余在G公司环节（会计科目表现形式为库存商品、发出商品）。

(10) G母公司销售产品给F公司；未实现损益结余在F公司环节（会计科目的表现形式为库存商品、发出商品）。

以上从集团公司层面的实物流转及会计科目两个角度揭示了集团层面全部未实现损益,在抵销未实现损益过程中需要谨慎考虑。

2. 未实现损益的抵销方法

结合上面的分析,根据实物流转的层次将母公司、A、B、C、D、E公司之间的未实现损益归为M类,母公司与F、G之间的销售及F与G之间的销售归为N类。N类的未实现损益较为清晰常见。此处以A公司内部销售起点为例,重点介绍M类未实现损益的抵销方法。

以A公司的未实现损益来加以分析,A公司的产品首先销售给B公司,B公司作为原材料购进,然后再进一步加工,入库、出库、销售给母公司,母公司再作为原材料购进,然后进一步加工、入库、出库、销售给F、G公司;F、G公司作为库存商品购进,出库、销售。公司重要半成品的采购主要依靠内部采购实现,为简化处理,计算未实现外部销售的基数如下:

(1) A公司销售给B,首先需要抵销B购进已经入库但尚未领料的原材料部分损益,这可以根据物流及仓库信息直接提取结存的原材料数量。

(2) B公司购进已经领料但尚未加工完毕的在产品损益,可以根据在产品的结存数量作为计算未实现损益的基础。

(3) B公司购进已加工完毕的库存商品损益,可以根据库存商品的结存数量作为计算未实现损益的基础。

(4) B公司购进已加工完毕并出库但尚未结算确认收入的发出商品利润,可以根据发出商品的结存数量作为计算未实现损益的基础。

(5) 如果B公司的存货来源不仅从A公司采购,还从外部第三方采购,则需再考虑结存的原材料、在产品、库存商品、发出商品中内部购进与外部购进的比重,可以采用最近一个生产周期内外部购进的先消耗,内部购进的后消耗的方法加以处理。

(6) 将B公司结余的各存货形态的内部采购数量按照产品耗用工艺标准折算为使用A公司产品的数量。

(7) A公司单位产品的内部销售毛利可以取自截至报告期末最近的存货周转周期销售公司的实际单位销售毛利。例如存货周转率为4,那么可以考虑用最后一个季度的销售毛利除以最后一个季度的销售数量,得出未实现的单位产品毛利。上述第6项计算的数量乘以本项计算的单位产品毛利即为内部未实现收益金额。

(8) A公司内部销售收入的确认原则为货物已发出并开具发票。期末A公司对已发货未开票部分的存货体现为

发出商品，未在个别财务报表上确认收入与成本，而B公司已将这部分存货作为采购暂估计入了原材料科目。上述1-7项的抵销是基于B公司所有采购A公司存货计算得出的，当然也包含了A公司个别财务报表中尚未确认为收入与成本的部分，因此，应当考虑根据A公司发出商品的期末数量再予以还原。由于内部销售结算周期很短，这部分还原的内部收益直接对应原材料。

(9) B公司销售给母公司环节、母公司再销售给F、G 公司的未实现损益的抵销方法重复上面1-8的方法即可，然后累加各个环节的未实现损益可得出A公司在整个集团层面的未实现损益。

丙集团公司其他子公司的内部交易与未实现损益的抵销也按照上述方法实施。最后，在合并财务报表层面考虑重分类附注披露的存货类别。

四、小结

建立和实施与内部交易相关的内部控制，是被审计单位管理层的责任。注册会计师在根据审计准则第 1211 号了解被审计单位及其环境时，需要就内部交易和未实现内部损益抵销的控制进行了解和评价，识别和评估相关重大错报风险，以设计和实施进一步审计程序。审计准则第 1141 号进一步指出，在识别和评估由于舞弊导致的重大错报风险时，注册会计师应当基于收入确认存在舞弊风险的假定，这也再次强调了注册会计师需要关注内部交易和未实现内部损益的相关风险。

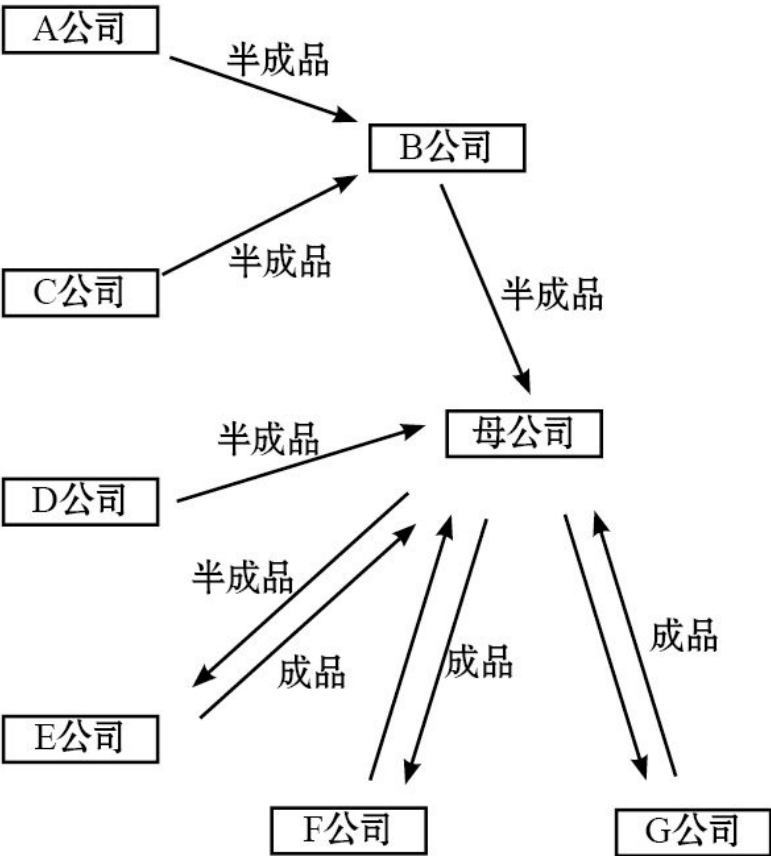


图1 公司间的生产与销售流程

上市公司收入舞弊分析及审计对策研究

陈晓刚

上市公司（含拟上市公司，下同）编制虚假的财务报表从而达到上市、再融资、业绩承诺、股权激励、避免退市等目的是惯用手段，而收入舞弊是上市公司造假的主要手段。近年来，因绿大地、万福生科、新大地、天能科技、天丰节能等上市公司收入造假案件，深圳鹏城、中磊等2家会计师事务所被证监会、财政部撤销证券服务业务许可，有关注册会计师被证监会处以7年至终身不得进入证券市场。本文拟根据上市公司及其审计机构监管实践，结合相关案例对上市公司收入舞弊进行分析，并在此基础上提出审计对策，以期对广大注册会计师有所帮助。

一、收入舞弊动机分析

（一）为了达到上市或再融资条件而舞弊

拟在主板、中小板IPO，必须要连续3年盈利，且最近3个会计年度营业收入累计超过人民币3亿元；拟在创业板IPO必须要最近两年连续盈利，最近两年净利润累计不少于1 000万元，或者最近一年盈利，最近一年营业收入不少于5 000万元；上市公司公开发行股份，必须要连续3年（主板、中小板）或2年（创业板）盈利。这些都可能成为上市公司进行收入舞弊的动机。如，天丰节能为达到上市条件，2010年至2012年，通过虚构客户、虚构销售业务等手段虚增销售收入三年共计92,56万元，其中：2010年虚增1 130百元，2011年虚增3 664万元，2012年虚增4 462万元，分别占当年账面销售收入的10.22%、17.54%、16.43%。

（二）为了达到重组业绩承诺或股权激励条件而舞弊

重组业绩承诺如未达到，必须由承诺方（一般为大股东）进行现金补足或由上市公司回购相应股份；股权激励对象多为上市公司董事、高管和核心技术及核心管理人员，条件一般为收入和利润相对于某基数的增长比例。这些情况将促使控股股东和上市公司管理层进行收入和利润舞弊。

（三）为避免被退市风险警示、暂停上市和终止上市而舞弊

主板和中小板上市公司最近2个会计年度经审计的净利润连续为负值或最近1个会计年度经审计的营业收入低于1 000万元的，交易所将对其股票实施退市风险警示，在公司股票简称前冠以“*ST”字样，以区别于其他股票；上市公司最近3个会计年度经审计的净利润连续为负值或主板和中小板上市公司最近2个会计年度经审计的营业收入低于1 000万元的，交易所将暂停其股票上市；上市公司被暂停上市后披露的最近1个会计年度经审计的财务会计报告存在扣除非经常性损益前后的净利润孰低者为负值，或主板和中小板上市公司营业收入低于1 000万元的，交易所将终止其股票上市。上市公司被实施退市风险警示将给公司融资、社会信用等带来极大影响，暂停上市和终止上市就更不是上市公司愿意出现的情况，上市公司极有可能因上述情况实施收入和利润舞弊。例如，炎黄在线2006年年度报告通过虚增物流代理收入70万元和债权转让收入180万元，共虚增收入250万元，虚增利润250万元。炎黄在线2006年年度报告披露的主营业务收入为253万元，利润为66万元。炎黄在线2003年、2004年、2005年连续3年亏损，公司股票自2006年5月15日起暂停上市，上述两项虚增利润促炎黄在线2006年出亏损变为盈利。

（四）为了达到银行贷款指标或相关部门考核指标而舞弊

银行等金融机构对上市公司的贷款有很多指标要求，其中很重要的指标就是收入规模；目前政府及其相关部门对国有控股的上市公司有一系列考核指标，包括收入、净利润等。上市公司为了达到上述考核指标要求，就可能实施收入和利润舞弊。

（五）为了平滑收入、减少未来压力而舞弊

前述4种动机都属于夸大或提高收入的舞弊，而某些IPO公司为了实现持续增长目标或上市公司因实行绩效考核为降低考核基数，减少未来经营压力，故意隐藏或减少当期收入，而实施缩小收入的舞弊行为。

二、收入舞弊方法分析

（一）虚构收入

故意虚构经济业务，编制虚假的会计记录。公司虚构客户或以真实客户为基础虚拟交易，虚构的经济业务按正常销售程序进行运转，包括伪造客户订单、销售合同、出库单、发运凭证、开具税务部门认可的销售发票、利用可控资金完成销售回款等。如2011年11月、12月。新大地以采购货物、支付劳务费名义向其控制使用的个人账户转入资金，之后全额或部分取出，同时从控制使用的平远县源源农副产品销售部等其他账户取现，并先后于取现当日以虚构的178个客户销售回款的名义存入新大地银行账户，合计确认销售回款911万元，虚增2011年营业收入800万元，虚增营业成本498万元，虚增利润总额302万元。有的企业通过有交易的客户虚构销售业务，使其收入远远大于真实的收入。例如，新大地2011年财务账册多记向梅州市喜多多超市连锁有限公司、梅州市梅江区风火综合商行等13家客户的商品销售，多记部分的销售回款资金来源于新大地或其控制使用的公司及个人银行账户，共计虚增2011年营业收入310万元，虚增营业成本170万元，虚增利润总额140万元。

（二）提前或延后确认收入

对销售期间不恰当分割，任意调整收入的确认时间。公司往往根据经营情况人为调节收入的入账时间，以达到“以丰补歉”、平滑利润的目的，某些公司利用特殊的销售业务操纵收入，如附有销售退回条件的商品销售，公司在与客户签订的正式销售合同中，不提退货条件等可能意味着风险和报酬尚未完全转移的事项，而是将相关条款写入补充协议，按正式销售合同确认收入而不顾及补充协议的规定。提前确认收入主要采取伪造收入确认依据、开具发票、虚构销售回款的手段，将未转移所有权的商品销售收入、未完工的劳务收入、一次收取但须提供后续服务的使用费收入等全部确认为当期收入；延后、隐瞒收入确认主要采取已转移所有权的商品销售收入延后开具发票、出库单以推迟入账时间，采用以旧换新的方式销售商品时，以新旧商品的差价确认收入，已完工或有完工进度的劳务收入不开具发票、不在资产负债表日按完工百分比法确认收入，伪造劳务合同期限以藏匿收入等。如天能科技的应县道路亮化工程项目、金沙植物园太阳能照明工程项目、和谐小区太阳能照明工程项目等三个项目均真实存在，但截至2011年9月，三个项目都未达到收入确认条件，天能科技通过伪造《工程结算书》、制造虚假的资金流虚构销售回款等方式，在2011年1~9月财务报告中违法提前确认收入，虚增收入8 564万元，虚增成本4 749万元，虚增当期利润3 815万元，占当期利润总额53.18%。

（三）非营业收入营业化

将投资收益（含股权转让款）、政府补贴收入和罚款收入等非营业收入包装成主营业务收入，这种收入舞弊手法虽未改变公司利润总额，但却虚构了主要业务收入和经营活动现金流量，从而粉饰公司盈利质量和经营性现金流量，达到符合上市条件或股权激励条件的目的。如2011年11月，新大地将五华县财政局应拨付其的政府补贴款100万元，经新大地控制使用的梅州维运新农业发展有限公司账户转款45万元至梅州市九州贸易有限公司（以下简称九州贸易），九州贸易于收款当日转出等额资金至新大地，新大地据此确认销售回款，虚增2011年营业收入39万元，虚增营业成本12万元，虚增利润总额27万元；2011年12月，新大地副董事长兼财务总监凌梅兰向天津久丰股权投资基金合伙企业转让新大地股份应收的股权转让款300万元，经新大地控制使用的梅州志联实业有限公司账户分别转款30万元、23万元和20万元至梅州市梅江区伟梅商行、梅州市鸿隆实业有限公司和广州市越秀区嘉阳贸易商行，以上3家公司于收款当日转出等额资金至新大地，新大地据此确认销售回款，虚增2011年营业收入65万元，虚增营业成本34万元，虚增利润总额31万元。

三、审计对策建议

（一）做好风险评估，打好审计基础

新审计准则将风险导向审计理念全面贯彻到整套审计准则中，将风险评估作为整个审计工作的前提和基础。在上市公司收入审计中，充分了解被审计单位及其所处的环境，实施风险评估程序，对注册会计师识别与收入确认相关的舞弊风险至关重要。注册会计师应当基于收入确认存在舞弊风险的假定，通过与被审计单位董事会成员特别是独立董事、高级管理人员、财务人员、相关生产、销售、库房管理等其他人员，就被审计单位及其环境、内部控制、会计核算政策、相关经营管理活动流程等进行询问交流，通过观察和检查被审计单位生产流程、销售流程、采购流程等重要生产经营过程，尽可能多地了解被审计单位及其所处的环境、内部控制及其执行情况，并针对不同人员对相关事项和流程的描述，结合观察和检查中收集的相关资料，执行分析程序，对被审计单位是否会发生收入舞弊进行判断，并进一步分析哪些类别的收入、收入交易或认定可能发生收入舞弊，为设计和实施进一步审计程序提供基础。

（二）做细控制测试，找出风险领域

上市公司存在的内部控制设计缺陷或运行缺陷是舞弊者所要寻求的机会。注册会计师在进行收入审计时要重点关注上市公司与收入相关的内部控制设计和运行的有效性，是否存在董事会、经理层凌驾于内部控制之上的情形，综合运用询问适当人员、观察重要生产经营活动、检查相关文件资料、对重要流程进行穿行测试和重新执行等方法，重点审核与收入有关的内部信息传递和财务报告流程，审核不相容职责分离情况，审核收入有关内部审批程序是否有效并贯彻执行；针对与财务报告相关的信息系统的运行原理、操作流程、授权审批、异常处理等进行深入了解和必要测试，以确定该信息系统是否不存在或存在很少人工干预，从而保证相关财务信息的真实准确，必要时可向会计师事务所寻求技术支持或利用专家工作。

（三）实施实质性分析，找准审计重点

在收入审计中，除在风险评估时运用分析性程序外，在实质性审计程序中，充分运用实质性分析程序是行之有效的办法。注册会计师可运用传统的分析方法，如本期销售收入或销售产品数量与可比期间销售收入或销售产品数量进行比较，本期销售收入增长幅度与同行业上市公司数据及整个行业数据进行比较，分析月度、季度销售收入或销售数量的变动趋势以及与前期的比较等。更重要的是运用非传统的分析方法，如将营业收入与应收账款、存货、税金和经营活动现金流量进行对比，发现其变动趋势不符或明显矛盾的地方；将营业收入与公司规模、生产能力、劳动生产率、水电消耗量、运输数量等进行对比；将关注到的媒体对上市公司的相关质疑或报道，与上市公司财务信息和非财务信息进行比较分析；对某些特殊行业如大众消费品生产的上市公司，可将营业收入与其披露的市场占有率及其销售数量进行分析对比，并进行适当的市场调查，即可发现收入舞弊迹象。通过上述实质性分析程序，找到相关异常项目或领域，并设计和实施恰当的实质性细节测试程序。

（四）完善实质性细节测试。控制审计风险

无论注册会计师评估的重大错报风险结果如何，都应当针对收入（含主营业务收入、其他业务收入、营业外收入）相关科目，设计和实施实质性细节测试程序。

1. 充分运用函证审计程序

函证是重要的审计程序之一，也是可靠性较高的审计证据，在收入审计工作中，应对应收账款、应收票据、预收账款、银行存款和借款、存货以及重大或异常的交易实施函证程序。对应收账款、应收票据、预收账款、存货以及重大或异常的交易实施函证程序是发现虚假收入的有效手段；对银行存款和借款的函证是注册会计师审查银行存款、短期借款、

长期借款以及被审计单位与金融机构往来的其他重要信息的标准取证程序，可有效发现被审计单位利用银行借款或为第三方担保融资资金虚构销售回款，从而虚增营业收入。注册会计师应采取以下措施对函证进行控制，以提高函证的可靠性：将被审计单位提供的被询证人姓名、单位名称和地址与销售发票上的记录核对，必要时可登录《全国企业信用信息公示系统》，获取被询证单位的法定名称、地址、电话等相关信息，与被审计单位提供的相关询证信息进行核对；保留回函信封或快递收件单等作为审计证据，并充分关注回函来源是否异常；在怀疑被审计单位与其关键客户可能存在关联关系或其他利益同盟时，直接与该关键客户的审计机构就相关问题进行沟通或实施函证；对于重要和异常的银行账户，注册会计师应当寻求被审计单位的配合，亲自前往银行询证并做好相关询证过程记录。

2. 加强应收账款等往来科目的审计

虚假的营业收入通常伴随着虚假的应收账款或应收票据，除对应收账款、应收票据、预收账款等实施函证外，对部分未回函或回函不符的应收账款，应采取检查期后收款、审核货物出库记录、货运单据及相关合同发票等替代审计程序，以确定销售的真实性；对长期挂账的预收账款，应审核相关合同、货物出库记录、货运单据等，防止隐匿收入。

3. 加强货币资金的审计

货币资金是上市公司的血脉，任何经营管理活动都能从货币资金的收付中找到影子。通过审核分析银行对账单的流水记录，对发现被审计单位的收入舞弊至关重要，强化对货币资金的审计，是发现虚假收入的有效办法。除对银行存款和借款以及担保等被审计单位与金融机构往来的其他重要信息实施函证外，上市公司的应收款项的收回和现金销售是企业营业收入的两大来源，对大额的应收款项收回，应重点关注回款单位与销售单位是否一致、回款时间是否与历史回款进度相符或与信用期匹配，以核实是否为虚构回款虚增营业收入；对大额的现金销售收入，注册会计师应保持适当的职业审慎，充分了解现金销售方式是否符合被审计单位产品特点和销售模式，并关注现金管理相关内部控制制度是否健全和有效运行。

4. 重视存货等实物资产的审计

正常的销售收入都会有相应的存货实物流转，追查存货的永续盘存记录，重视上市公司实物资产流转，是发现被审计单位销售收入舞弊的重要方法。上市公司的生产经营活动是一个从采购、仓储、生产、销售等复杂流程的综合，这些活动是通过上市公司不同的部门和不同的员工完成的，且每一个部门都有一套严格的工作流程，从原材料的进入到产成品的出售，都有相应的记录资料，虚构的销售收入一般不会有真实、完整的存货流转，抽查原材料采购及入库、车间流转记录、产品入库、商品出库和发运记录等盘存记录，可以有效揭露虚假销售收入。另一方面，上市公司大量虚构营业收入后，会利用存货或固定资产等进行虚构资产消化，通过实物的盘点和存货的函证，往往能够有效地发现收入舞弊行为。

5. 做好营业收入的截止性测试

截止性测试是有效而常用的审计程序，营业收入的截止性测试对发现收入舞弊有一定的效果。营业收入截止性测试的关键在于审核发货日期或提供劳务日期、发票开具日期或合同约定收款日期、营业收入记账日期三者是否处在同一会计期间。可采用从账簿记录查至记账凭证，以证实是否提前确认营业收入；从销售发票存根或发运凭证，追查至发运凭证或发票存根和账簿记录以证实是否推迟确认营业收入。另一方面，可关注资产负债表日后有无大额或连续退货，以查证报告期是否有营业收入舞弊。

6. 关注相关科目的关联性

上市公司的生产经营是一个完整而协调的运行过程，其中任何一个环节不平衡都会给注册会计师的审计工作提供线

索，注册会计师应保持适当的职业审慎，充分关注由销售收入的增减引起的相关要素或事项的增减。如销售收入的增加一般会引起生产量的增加、原材料和包装材料的增加、生产工人工资福利的增加以及水电费的增加，特别是水电一般是由外部单位提供，核实水电费的真实性相对容易且可信度较高，可作为与销售收入变化趋势比较的核心指标；上市公司运输费用应当和销售收入的增减呈现同向变化，同时，销售收入的增加往往伴随着广告、促销等营销费用的增加。注册会计师可以通过“产成品”、“包装物”、“应付职工薪酬”、“制造费用——水电费”、“销售费用——运输费、广告费、促销费”等科目的审计情况，验证营业收入的合理性。

创投企业可否享受抵扣应纳税所得额优惠

问：我们是一家创业投资有限公司，2012年3月向一家未上市的小型高新技术企业投资1000万元，符合相关条件，2014年实现应纳税所得额500万元。请问，创投企业投资未上市的中小高新技术企业，可否享受抵扣应纳税所得额的税收优惠？

答：《国家税务总局关于实施创业投资企业所得税优惠问题的通知》（国税发〔2009〕87号）规定，创业投资企业采取股权投资方式投资于未上市的中小高新技术企业2年（24个月）以上，凡符合条件的，可以按照其对中小高新技术企业投资额的70%，在股权持有满2年的当年抵扣该创业投资企业的应纳税所得额；当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣。

根据上述规定，你公司2012年投资未上市的小型高新技术企业，2014年可享受抵扣应纳税所得额的税收优惠，抵扣应纳税所得额 $=1000 \times 70\% = 700$ （万元）。2014年你公司实现应税所得额500万元，则当年可抵扣的应税所得额为500万元，抵扣后的应纳税所得额 $=500 - 700 = -200$ （万元），这部分尚未抵扣的可在以后纳税年度结转抵扣，直至抵扣完为止。

刘兴儿 边永斌

华兴巾帼风采

三月向来被称为“女人月”，这个季节本应是春暖花开、万物复苏，但近年来的天空渐渐被雾霾所笼罩。在第106个“三八国际妇女节”来临之际，一个关于人类生存环境的话题，给每一个人的心灵遮上了一层纱。它的存在，让我们真真切切的认识到保护好人类生存的家园是多么的重要。

在华兴所有那么一群人，她们无瑕顾及雾霾天气对身体的伤害，无论刮风下雨，数十年如一日默默地战斗在审计工作的最前线。作为新时代的女性，她们勤劳、认真、坚持、自信。她们坚守职业道德，独立、客观、公正地履行社会责任，为注册会计师行业的健康发展努力着。同样是女人，当别人与父母欢聚一堂、与爱人花前月下、与孩子一同入睡时，她们却要背起行囊肩负重任，在枯燥的数字海洋中穿梭。她们就是华兴会计师事务所的“女汉子”。

勤劳的女人最美丽！郑丽惠、高虹、陈蓁、林霞、陈碧芸、王庆莲、陈玉珍、张福明、刘芳等人，都是华兴人的楷模，曾多次受到党组织及注册会计师行业的嘉奖。她们常常加班加点，起早贪黑，无论是在审计工作中，还是企业内部管理工作中，工作压力与男员工不相上下。女性的细心、认真、一丝不苟的态度，使得她们无论在学业上还是业务能力上都做得丝毫不逊于男性。她们在工作中挥洒自如、处理事情沉稳干练，挫折面前没有退缩，困难面前没有气馁，更何况她们还要兼顾家庭。细节决定成败，当一份份严谨、精美的审计报告经过她们认真的审核，送到客户手中时，心情激动，是她们最幸福的时刻，她们一次又一次地出色完成的审计工作，为华兴所事业发展做出重大贡献。

“半边天”的称号属于全世界妇女，也实至名归的属于华兴所的女员工，她们一直坚守着心中的那份信念，认真地过每一天，尽自己最大的努力，平衡家庭和工作之间的矛盾，一心扑在审计工作上。因为有了她们，华兴所的每一天都多了一份感动，就连天空也多了一份色彩，使得华兴人能够透过阴霾找到阳光，她们是最美丽的女人！她们在新征途、新常态、新市场下展示了巾帼风采，是现代都市的女性典范。

华兴所人力资源部

审计署国外贷款项目审计服务中心 福建华兴会计师事务所北京分所 十年合作缘

审计署国外贷款项目审计服务中心（以下简称外资审计中心）成立于2004年5月，是审计署直属事业单位，其宗旨是为中国政府借用和接受的国外贷款项目提供高质量的审计、咨询、培训等专业服务，防范政府外债风险，加强国外贷款项目管理。业务范围包括世界银行、亚洲开发银行、联合国开发计划署等国际组织和日本、意大利、英国等外国政府在华贷款和援助项目的审计、咨询等业务。

外资审计中心2005年开始聘请会计师事务所与其合作。华兴所北京分所自开始参与，一直连续合作至今。参与审计的项目包括全球环境基金赠款中国节能促进项目一期、二期项目，利用全球环境基金赠款适应气候变化农业开发项目，全球环境基金赠款林业持续发展项目，中国林业持续发展项目，全球环境基金赠款中国节能融资项目，中国农村卫生发展项目，水资源管理方案项目，作物野生近缘植物保护与可持续利用项目，禽/人流感信托基金赠款中国新发传染病防控能力建设项目等等。

2008至2010年期间，笔者参加了全球环境基金赠款林业持续发展项目、中国林业持续发展项目、利用全球环境基金赠款适应气候变化农业开发项目以及世界银行贷款中国节能融资项目等。审计的内容主要包括项目执行进度、资金报账进度与实施方案是否一致，国内配套资金是否到位，项目资金是否被挪用或截留，账务处理是否规范完整，补贴资金是否如实发放到个人手中，项目实施后使用的效果及产生的经济效益；现场审计结束后，按照要求编制规范的审计工作底稿。审计过程中，我们需要到深山林区现场查看林木基地设施、人员野外工作记录、护林工配置、项目实施后对当地的环境影响及经济效果等；需要深入到田间地头 and 居民家中，现场检查温室大棚、集雨工程、沼气池改造项目建设情况、项目实施效果，检查推广优质粮种采购程序及种植情况，检查项目补贴资金发放记录并向村民进行核实等。通过审计，对发现的项目执行进度缓慢、会计基础工作不规范、账务处理不及时、科研课题合同签署不规范、项目预付款支付比例超出赠/贷款项目规定等问题，及时上报外资审计中心，为其出具审计报告提供基础，同时对项目单位进一步完善项目实施与管理起到了督促作用。

将近十年的时间，外资审计中心选聘的会计师事务所已是几经更换，正是由于北京分所对审计业务高度负责和重视，外资审计中心才从未间断过与北京分所的合作。长时间的合作，既说明了外资审计中心对北京分所人员工作的认可，也说明了北京分所对这项合作业务的重视，同时也让参加审计的人员拓宽了审计视野、增长了业务知识。

2015年2月3日，外资审计中心召开会计师事务所座谈会，总结了2014年合作的经验和做法，并与会计师事务所就2015年的合作意向进行了沟通。会上颁发了感谢状，感谢北京分所在2005年至2014年期间的全力支持与协作，并希望北京分所在2015年继续给予支持。会上还表扬了北京分所选派的审计人员。北京分所也表达了对外资审计中心的感谢，感谢外资审计中心给予合作的机会以及多年来的信任，并保证在以后的合作中将一如既往的给予支持与积极配合，携手并肩再创佳绩。

华兴所北京分所

曾廷希