

中汇观点

新金融工具准则解读(四)：金融资产的分类

新金融工具准则中，最显著的变化之一是由金融资产四分类改为金融资产三分类。新金融工具准则要求企业根据其管理金融资产的业务模式、金融资产的合同现金流量特征及“有条件的”选择指定权等维度对金融资产进行分类，是对原金融工具准则下非独立性分类和计量标准（如“主体持有意图”、“金融工具形态”、“有无活跃市场”等）的重要改进和完善。金融资产的分类和计量也是整个金融工具核算体系的重要基础，后续的金融资产减值、金融资产转移、套期会计都将基于上述分类和计量，因此本部分着重对金融资产的分类和计量、重分类展开讨论。

一、金融资产分类的三步法

1. 公允价值选择权（指定）（Fair value option, FVO）

公允价值是与金融工具最为相关的计量属性，但是考虑到通行的会计实务惯例以及会计信息可靠性等技术上的难点，原金融工具准则采取了折中的办法，即要求某些金融资产和负债（如衍生金融工具）采用公允价值计量，而其他金融资产和负债采用其他的计量属性（如应收款项、某些债权投资及贷款采用实际利率法，按摊余成本计量）。这种混合的计量模式，对在经济上相关的资产和负债确认和计量其利得或损失时，可能导致会计确认和计量的不一致，即：同一经济事项对资产和负债的影响程度相同，但是由于计量属性的不同，在资产负债表中反映出的账面金额变化却不同，这种情况被称为“会计错配”，从而导致企业财务报告反映的资产负债和盈利状况表现出比经济实质更为严重的波动性。为了解决目前会计准则中双重计量属性带来的会计错配问题，会计准则制定者提出了以“套期会计”和“公允价值选择权”消除“会计错配”的应对方法，允许企业根据具体业务情况，在符合准则规定的整体指定的条件和具备合理商业理由的情况下，将公允价值属性拓展到某些金融资产和金融负债的计量中，可以有效减轻混合计量属性给企业财务报告造成的不利影响，旨在为财务报表使用者提供更为有用的相关信息。

对于 FVO 的实施，还有一种情况就是根据正式书面文件载明的企业风险管理或投资策略，企业以公允价值为基础对金融资产组合或金融资产和金融负债组合进行管理和业绩评价，并在内部以此为基础向关键管理人员报告，例如企业持有某一类股权，是为了满足市场准入等商业战略性目的。

公允价值选择权允许企业实体根据自身需要，在初始和后续计量时，使用公允价值计量特定金融资产和金融负债，但是在指定时，一定要有充分的理由和依据，包括相关的决议文件。对符合条件的非交易性债务类工具，可以直接指定为“公允价值计量且变动计入当期损益的金融资产”，对于非交易性的权益投资，可以指定为“以公允价值计量且变动计入其他综合收益的金融资产”，持有以交易为目的的金融资产和衍生工具，直接分类为“公允价值计量且变动计入当期损

关于中汇



中汇是一家全国性的大型专业服务机构，在审计、税务、咨询、评估、工程服务领域具有专业领先性。我们具有财政部、证监会批准的从事证券、期货相关业务的审计与评估资格等行业最高等级的专业资质，具有中国注册会计师协会认定的税务师事务所最高等级 AAAA 资质。在全国二十多个城市设有办公机构，共有 2000 多位员工，帮助客户在商业活动与资本市场中取得成功。

专业服务

中汇凭籍领先的专业知识、丰富的行业经验、出色的分析能力，以及与客户深入沟通，能为客户提供强有力的专业支持，协助客户提升价值。

IP0 与资本市场	审计
税务	评估
工程	风险咨询
人力资源咨询	培训

益的金融资产”。因此，对于已经行使了 FV0 的金融资产和直接走向公允价值计量模式的金融资产而言，其实已经做好了分类，无需再考虑下面的两步测试。

2. 金融资产的合同现金流量特征

金融资产的合同现金流量特征，指金融工具合同约定的、反映相关金融资产经济特征的现金流量属性。该项标准主要围绕金融资产在特定日期产生的合同现金流量是否仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付进行判断。利息包括对货币时间价值、特定时期未偿付本金金额相关的信用风险、以及其他基本借贷风险（流动性风险）、成本（管理费用）和利润的对价。合同现金流量特征的英文缩写为 SPPI (Solely payments of principal and interest)，可以简单理解为仅仅支付利息和本金，即未来的现金流是可以确定的。该标准要求凡是合同现金流量不只代表“本金和利息的支付”，一律归为以公允价值计量且其变动计入当期损益的资产。这种“一或零”这种严格分类标准，使金融资产分类基于合同的实际约定，可选择的空间被严格锁定。

该标准是从金融资产自身合同属性进行的，符合 SPPI 特征或者能通过 SPPI 测试的常见金融资产就是债券：合同明确本金和利息条款，即未来要支付或收到的本金和利息都是可以计算和确定的。现金流量比较简单的债权工具，如普通债券、贷款、应收款项等，可以通过该现金流量测试。但并不是所有的债券都符合 SPPI 测试，比如一些特殊条款的债券，包括可转债或者非标准的债权、混合型债权工具不一定能通过 SPPI 测试，要根据具体条款逐一进行判断。

权益工具和衍生金融工具通常情况下不满足上述条件，不能通过 SPPI 测试，除了行使 FV0 的非交易性权益工具，都直接被划分为“公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”（Fair Value Through Profit or Loss, FVTPL）。

3. 业务模式

业务模式主要是指企业如何管理其金融资产以产生现金流量，包括：收取合同现金流量、出售金融资产或者两者兼有。新准则强调对业务模式评估时，应在合理预期的情况下，从整体层面进行业务评估，而不是根据对个别金融工具的管理意图来评估其业务模式；如果仅在应急情形下出售金融资产，并不会影响对业务模式的评估。此外，对业务模式的评估需要考虑过去的现金流量（出售活动）信息，也需要考虑未来相关（出售活动）信息，如果现金流量实现方式改变，将影响业务模式的评估。主体管理金融资产的业务模式是一项事实而非仅仅是认定，通常是可以透过主体为实现业务模式的目标而开展的活动进行观察和验证的。因此金融资产的会计分类与业务管理模式、评价报告模式等要严格匹配。新准则下的业务模式与原准则的持有意图的重要区别在于：新准则强调的是企业日常业务模式和评价业绩的方式，而不是关注逐笔金融资产的性质。

通过 SPPI 测试的一般为债权类工具，再接下去划分的标准就是业务模式。业务模式分为三类：长期持有收取本息、短期出售和两者兼顾（既想收取本息又想待以后价格合适的时候出售）。其判断流程如下：

（1）业务模式为长期持有收取本息的，划分为以摊余成本计量的金融资产（Amortized Cost，AMC），与原准则一致。

以收取合同现金流量为目的的业务模式评估：

出于减少信用风险的目的，频率极低或者价值不重大的出售，可能不会影响当前仍以收取现金流量为目的的业务模式的评估。如果出售频率很高且价值较大，主体需要评价是否满足以收取现金流量为目的的业务模式。

（2）业务模式为短期出售实现资本利得或者基于金融资产的公允价值作出决策对其进行管理，划分为 FVTPL，也与原准则一致。

（3）业务模式是持有以收取合同现金流量和出售金融资产二者兼有的，划分为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（Fair Value Through Other Comprehensive Income, FVOCI）。主体为了实现特定的商业目的可能被划为此类业务模式，例如同时出于流动性管理和维持特定收益率的目的。其后续计量方式是将摊余成本的变动计入损益，而将公允价值变动计入资产负债表的其他综合收益。

二、金融工具分类的流程图

新金融工具准则下的金融资产分类和计量方法基于合同的实际约定和可验证的业务模式，可选择的空间被严格锁定。新的分类标准代替了原准则的多重分类标准，逻辑更加清晰和严谨。根据上述三个标准或者步骤，可以发现：

（1）债权型工具可以优先于 SPPI 特征和业务模式判断初始指定为 FVTPL，用于消除错配；

(2) 由于衍生品和权益类工具的合同现金流明显不符 SPPI 特征，合同现金流量测试范围可以缩小为没有行使公允价值选择权的债权类资产，无需对衍生品与权益工具做合同现金流量判断。需要经过 SPPI 和业务模式测试的只是非交易和非初始指定的债务工具投资。

(3) 非交易性权益性投资在选择初始指定的情况下，将被划为 FVOCI (不可重分类) 类别，否则将被划分 FVTPL。

根据 (1) ~ (3)，可以把《CAS 22——金融工具确认和计量》应用指南 (2018) 的金融资产分类流程进行调整和简化，如图 1 所示：

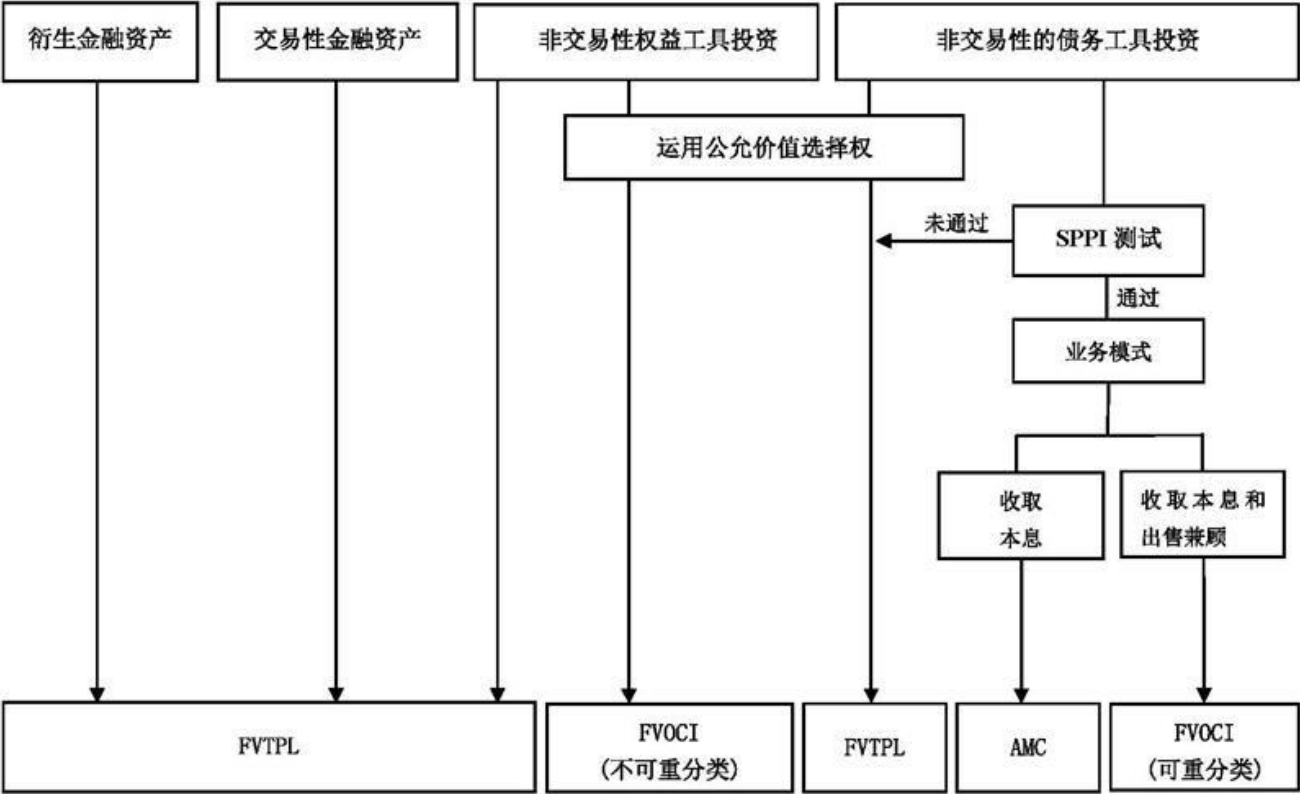


图 1 简化的金融资产分类流程图

三、企业对新金融资产分类的应对策略

1. 重视业务模式的顶层设计对财务结果的传导机制。

在新准则的金融资产分类规则下，金融资产业务管理方式与资产分类建立了更加直接和紧密的关系，不同的业务模式顶层设计，可能导致不同的资产分类和计量结果，从而导致产生不同的财务结果。而且业务模式一旦确定，不能随意更改。因此，需综合考虑企业对金融资产的投资战略，审慎合理确定金融工具的业务管理模式。

2. 重审金融工具合同实质性条款对金融资产以 AMC 计量的刚性约束。

新准则对金融资产合同现金流量特征的判断，使金融工具合同条款成为将金融资产划分为 AMC 类别的刚性约束。除了选择行使 FV0 的非交易性权益工具外，凡是无法通过 SPPI 测试的金融资产，均被划分为 FVTPL，其资产的计量必须按照公允价值计量，且其变化直接反映为损益。企业应从金融工具合同入手，关注各类金融工具的实质性权责利安排条款，认清复杂交易结构下的业务本质，了解合同安排是否仅对金融资产的本金、货币时间价值和信用风险等基本借贷元素进行约定；若不是，应评估其在公允价值计量下的财务影响，权衡利弊后作出决策。

作者：中汇审计专业技术部

本文版权属于作者所有，更多与本文有关的信息，请联系我们：

电话：0571-88879067

再传捷报：热烈祝贺我所客户浙江浙矿重工股份有限公司（首发）获通过

2020年1月10日，中国证券监督管理委员会第十八届发行审核委员会2020年第15次发审委会议召开，我所客户浙江浙矿重工股份有限公司（首发）获通过。这是继2020年1月3日我所客户浙江力诺流体控制科技股份有限公司（首发）获通过取得开门红之后再传捷报。

浙江浙矿重工股份有限公司成立于2003年，以圆锥破碎机、颚式破碎机等大型矿山机械设备为主导产品，是集绿色、智能矿山机械设备的开发、生产、销售和售后服务为一体的综合性企业，能实现成套设备及其智能化管理系统等整个产业链核心装备的自主研发和生产制造工作。

中汇创立20年，20年的梦想，20年的坚持，一路走来，没有奇迹，只有努力的轨迹；没有运气，只有坚持的勇气。中汇始终坚持不忘初心，立足现在，总结过去，展望未来，恪守职业道德，严格执行会计准则，勤勉尽责，与客户共同携手、共同进步，共赢未来。旧去新来气象清，2020年，我们全新出发。

热烈祝贺我所客户浙江力诺流体控制科技股份有限公司（首发）获通过

中国证券监督管理委员会第十八届发行审核委员会2020年第9次发审委会议于2020年1月3日召开，我所客户浙江力诺流体控制科技股份有限公司（首发）获通过。

浙江力诺流体控制科技股份有限公司致力于流体控制设备的研发、设计、生产、销售一体化发展，经过多年的稳健成长，位列中国自动控制阀行业前茅，并先后获得国家级高新技术企业、国家火炬计划项目企业等先进荣誉。

2020年，中汇将继续延续资本市场的强劲发展势头，以更严谨认真的工作态度及高效敬业的合作团队，结合实际情况与丰富的项目经验为客户提供多元化个性化的专业服务。

谋篇守初心，布局向未来 ——中汇北京2019年度总结大会暨2020迎新年会顺利举办

豪情欢歌辞旧岁，喜气开篇迎新年。2020年1月3日，中汇北京分所召开主题为“谋篇守初心，布局向未来”的2019年度总结大会暨2020迎新年会。全体合伙人及员工160多人欢聚一堂，总结过去一年取得的成绩，谋划新年的发展方向。

本次年会在合伙人罗毅彪先生振奋人心又语重心长的新年贺词中拉开序幕，罗毅彪先生总结了中汇北京2019年的业绩以及在市场中所处的地位，提出了2020年的新目标。同时，罗总表示公司现有的成就离不开大家的努力，希望在新的一年里团结一致，共创辉煌。



为表彰工作表现突出的员工，会议上还颁发了五年员工奖、2019 年度优秀员工奖，优秀员工获奖代表夏萌萌发表了获奖感言，与大家分享了心得与经验，并表示对 2020 年的新目标充满希望。



总结大会结束后开始了迎新晚会表演，我们的员工不仅在工作中表现卓越，在才艺上更是展现出专业的表演水准，年会现场暖意融融，一首首饱含真情的动听歌曲，一支支造诣非凡的舞蹈表演，更有出其不意的相声、小品与魔术，惹得在座同仁们时而阵阵喝彩，时而捧腹大笑。中汇人的魅力与风采在这一刻光芒毕显，璀璨万分。整场年会充满了欢声和笑语，又不失激情与力量。随着一批批抽奖结果的揭晓，会场气氛被推入了一阵又一阵的高潮。



本次年会的成功举办，进一步传达了各级领导对新一年业绩目标的期盼，加强了北京分所各部门之间的交流，提升了整体员工的凝聚力，在 2019 年卓越成就的基础上，让我们以蓬勃的朝气、昂扬的锐气、无畏的勇气，开拓进取的精神，在新的一年里继续谱写中汇北京辉煌灿烂的新篇章！



行业资讯

全国股转公司就新三板改革有关业务规则发布实施答记者问

1. 此次发布的股票定向发行相关规则与前期征求意见稿相比，作了哪些修改完善？

答：《股票定向发行规则》公开征求意见后，市场各方高度关注，反馈意见主要集中在连续发行的认定情形、员工持股平台参与认购实施股权激励等方面。全国股转公司认真研究了市场意见，对规则进行了如下修改：

一是除股票发行、可转换公司债券发行和重大资产重组外，增加股份回购作为连续发行的认定情形之一，明确挂牌公司定向发行前不得存在尚未实施完毕的股份回购事宜，避免因股份回购事项导致公司总股本和股权结构存在的不确定性。二是对于董事会决议时发行对象未确定的定向发行，将关联股东回避表决的持股比例要求由 10% 调整为 5%，与上位规章保持一致。三是避免引发歧义，调整优化了挂牌同时发行中新增股份限售的措辞表述。

同时，为防止通过持股平台变相规避投资者适当性和超 200 人发行核准要求，延续前期监管要求，不允许持股平台参与认购。全国股转公司将加快推出挂牌公司股权激励专门规则，明确员工持股平台参与激励的相关监管要求。

2. 与征求意见稿相比，此次发布的《信息披露规则》作了哪些修改？

答：从公开征求意见反馈情况看，市场普遍认为此次新三板改革中信息披露的差异化安排整体合理，意见主要集中在精选层、基础层信息披露要求等方面。全国股转公司经认真研究考虑，在此次正式发布的《信息披露规则》中作了如下调整：

一是优化精选层披露要求。提高精选层公司业绩快报披露要求，并将业绩快报、预告的更正及致歉比例调整为 20%，优化精选层公司业绩快报、预告的监管安排。二是降低基础层披露负担。删除鼓励披露季度报告的相关表述，后续将进一步简化年报、半年报披露内容。三是调整部分披露要求。根据《非上市公众公司信息披露管理办法》调整临时报告事项类型；明确仅年度会计差错更正情形下需披露会所出具的专项说明。

3. 请介绍下此次新三板改革在完善差异化信息披露方面作了哪些有针对性的安排？

答：本次《信息披露规则》的修订，是在全面深化新三板改革的背景下，与股票公开发行、设立精选层等改革措施相衔接，推进不同层级的差异化信息披露制度安排，促进提升挂牌公司信息披露质量。

一是基础层公司遵循公开市场的基本披露要求，重点抓好年度报告和半年度报告的披露，内容要求适度简化，实行以防范风险为导向的底线监管。二是创新层公司执行适中标准的披露要求。重点是以分行业披露要求为切入点，提高信息披露的有效性和针对性；审计上要求执行关键事项审计准则，强化披露质量的外部保障。三是精选层公司的披露要求在三个市场层级中最为严格。主要内容包括要求披露季度报告、业绩预告；定期报告披露内容最为详尽；针对送股、资本公积转增股本等特定事项增加半年报的审计要求；对开展新业务、研发进展、核心技术丧失竞争优势、股权质押等特殊事项新增临时报告的披露要求。

4. 与征求意见稿相比，《公司治理规则》作了哪些修改？

答：《公司治理规则》公开征求意见后，市场各方高度关注，反馈意见主要集中在股东大会召开和表决、交易事项豁免审议的情形、董事和监事的管理要求等三个方面。全国股转公司结合市场意见，对规则进行了如下修改：

一是统一各层级挂牌公司年度股东大会的召开要求，精选层、创新层、基础层挂牌公司均应当在上一会计年度结束后的6个月内召开。二是禁止交叉持股，明确挂牌公司控股子公司不得取得挂牌公司的股份；特殊原因持有的，应于1年内消除该情形，前述情形消除前，相关子公司不得行使表决权。三是取消创新层、基础层挂牌公司董事兼任高级管理人员比例要求的限制，将“董事兼任高管人数不得超过董事会人数的二分之一”的规定调整为仅适用于精选层挂牌公司，同时取消“最近二年内曾担任过公司董事或者高级管理人员的监事人数不超过公司监事总数的二分之一”的规定，降低了挂牌公司的治理成本。四是明确挂牌公司与其合并范围内的控股子公司之间或者上述控股子公司之间发生的交易，除另有规定或者损害股东合法权益的情形外，免于按照规定履行审议程序；同时还明确了董事会与专门委员会的关系等。

5. 此次新三板改革后，市场各层级的挂牌公司在公司治理方面有哪些差异化要求？

答：此次在制定《公司治理规则》过程中，充分考虑了新三板挂牌公司经营水平、股东结构、公众化程度等因素，对公司治理作出了差异化的监管安排：

一是精选层公司，股东人数超过200人的创新层、基础层公司审议影响中小股东重大利益的事项时对中小股东单独计票。二是精选层公司召开股东大会应当提供网络投票，股东人数超过200人的创新层、基础层公司在审议需要单独计票的事项时应提供网络投票。三是精选层公司应采取累计投票、独立董事制度。四是精选层公司应当在公司章程中规定进行利润分配时，一定比例的现金分红相对于股票股利的优先顺序。五是明确三个层级挂牌公司在审议和披露重大交易与关联交易时适用差异化的审议标准。

6. 此次《股票挂牌审查工作指引》和《挂牌申请文件内容与格式指引》修改的主要背景是什么？主要变化有哪些？

答：为与修改后的《公众公司办法》及本次发布实施的《股票定向发行规则》相配套，全国股转公司同步修改了《股票挂牌审查工作指引》和《挂牌申请文件内容与格式指引》，主要变化包括以下方面：

一是调整200人以上公司申请挂牌公开转让的审查程序。由取得证监会核准后向全国股转公司提交挂牌申请，调整为先向全国股转公司申请出具自律监管意见，全国股转公司审查同意后，报送中国证监会核准。二是规定挂牌同时定向发行股票的审查程序。明确了定向发行与挂牌的程序衔接，同时明确挂牌同时发行并进入创新层的具体要求，包括公司信息披露、主办券商核查意见等。三是结合规则变化及审查需要调整相关规定。包括将同意挂牌函有效期从6个月延长至12个月、明确设置表决权差异安排公司的披露及核查要求等。四是统一规范了200人以上及200人以下公司申请挂牌及定向发行文件的内容与格式要求。

来源：全国股转公司

中国注册会计师协会关于修订印发《中国注册会计师审计准则问题解答第 1 号——职业怀疑》等五项审计准则问题解答的通知

各省、自治区、直辖市注册会计师协会：

为了加强对注册会计师执业的指导，更有效地识别、评估和应对因舞弊导致的财务报表重大错报风险，提升审计质量，有效防范化解风险，我会修订了五项审计准则问题解答，现予印发，于发布之日起施行。

问题解答根据审计准则制定，为注册会计师如何正确理解审计准则及应用指南、解决实务问题提供细化指导和提示。注册会计师在执行审计业务时，应当将审计准则、应用指南与问题解答一并掌握和执行。

本次修订的问题解答包括五个项目，分别是《中国注册会计师审计准则问题解答第 1 号——职业怀疑》《中国注册会计师审计准则问题解答第 2 号——函证》《中国注册会计师审计准则问题解答第 4 号——收入确认》《中国注册会计师审计准则问题解答第 6 号——关联方》《中国注册会计师审计准则问题解答第 12 号——货币资金审计》。

本批问题解答生效后，《中国注册会计师协会关于印发〈中国注册会计师审计准则问题解答第 1 号——职业怀疑〉等六项审计准则问题解答的通知》（会协〔2013〕77 号）及《中注协关于印发〈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）中，相应的 5 项审计准则问题解答同时废止。

使用中有任何问题，请及时反馈我会。

附件：[五项中国注册会计师审计准则问题解答](#)

中国注册会计师协会
2019 年 12 月 31 日

财政部会计准则委员会实务问答

问题 1：不同方式取得的存货的计量

问：企业对于不同方式取得的存货应当如何计量？

答：企业取得存货应当按照成本进行计量。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本三个组成部分。

企业外购存货主要包括原材料和商品。外购存货的成本即存货的采购成本，指企业物资从采购到入库前所发生的全部支出，包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。

企业通过进一步加工取得的存货主要包括产成品、在产品、半成品、委托加工物资等，其成本由采购成本、加工成本构成。存货加工成本，由直接人工和制造费用构成，其实质是企业为进一步加工存货的过程中追加发生的生产成本，不包括直接由材料存货转移来的价值。其中，直接人工，是指企业生产产品过程中直接从事产品生产的工人的职工薪酬。直接人工和间接人工的划分依据通常是生产工人是否与所生产的产品直接相关（即可否直接确定其服务的对象）。制造费用是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。制造费用是一种间接生产成本，包括企业生产部门（如生产车间）管理人员的职工薪酬、折旧费、办公费、水电费、机物料消耗、劳动保护费、季节性和修理期间的停工损失等。

企业取得存货的其他方式主要包括接受投资者投资、非货币性资产交换、债务重组、企业合并以及存货盘盈等。

（1）投资者投入存货的成本应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。在投资合同或协议约定价值不公允的情况下，按照该项存货的公允价值作为其入账价值。（2）企业通过非货币性资产交换、债务重组、企业合并等方式取得的存货，其成本应当分别按照《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》《企业会计准则第 12 号——债务重组》《企业会计准则第 20 号——企业合并》等的规定确定。但是，该项存货的后续计量和披露应当执行存货准则的规定。（3）盘盈的存货应按其重置成本作为入账价值，并通过“待处理财产损溢”科目进行会计处理，按管理权限报经批准后冲减当期管理费用。

问题 2：现金等价物

问：什么是现金等价物？

答：现金等价物，是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。其中，“期限短”一般是指从购买日起3个月内到期。例如可在证券市场上流通的3个月内到期的短期债券等。

现金等价物虽然不是现金，但其支付能力与现金的差别不大，可视为现金。例如，企业为保证支付能力，手持必要的现金，为了不使现金闲置，可以购买短期债券，在需要现金时，随时可以变现。

现金等价物的定义本身，包含了判断一项投资是否属于现金等价物的四个条件，即，①期限短；②流动性强；③易于转换为已知金额的现金；④价值变动风险很小。其中，期限短、流动性强，强调了变现能力，而易于转换为已知金额的现金、价值变动风险很小，则强调了支付能力的大小。现金等价物通常包括3个月内到期的短期债券投资。权益性投资变现的金额通常不确定，因而不属于现金等价物。

企业应当根据具体情况，确定现金等价物的范围，一经确定不得随意变更；如果发生变更，应当按照会计政策变更处理。

问题 3：存货的计量

问：企业对于发出的存货应当如何计量？

答：企业应当根据各类存货的实物流转方式、企业管理的要求、存货的性质等实际情况，合理地选择发出存货成本的计量方法，以合理确定当期发出存货的实际成本。对于性质和用途相似的存货，应当采用相同的成本计算方法确定发出存货的成本。企业在确定发出存货的成本时，可以采用先进先出法、移动加权平均法、月末一次加权平均法和个别计价法等方法，但不得采用后进先出法。

企业在确认存货销售收入的当期，应当将已经销售存货的成本结转为当期营业成本。

问题 4：母子公司以及联营或合同企业未同步执行新租赁准则时的处理

问：母子公司未同步执行《企业会计准则第21号——租赁》（财会[2018]35号）的情形下，母公司在编制合并财务报表时应如何处理？企业与联营企业或合营企业未同步执行租赁准则的情形下，企业在对联营企业或合营企业的长期股权投资采用权益法核算时应如何处理？

答：根据《财政部关于修订印发<企业会计准则第21号——租赁>的通知》（财会[2018]35号），在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报表的企业，自2019年1月1日起施行新租赁准则；其他执行企业会计准则的企业自2021年1月1日起施行新租赁准则。

如果母公司执行新租赁准则但子公司尚未执行新租赁准则的，母公司在编制合并财务报表时，应当按照新租赁准则规定调整子公司的财务报表。如果母公司尚未执行新租赁准则而子公司已执行新租赁准则或《国际财务报告准则第16号——租赁》（以下简称国际租赁准则）的，母公司在编制合并财务报表时，可以将子公司的财务报表按照母公司的会计政策进行调整后合并，也可以将子公司按照新租赁准则或国际租赁准则编制的财务报表直接合并。母公司将子公司按照新租赁准则或国际租赁准则编制的财务报表直接合并的，应当在合并财务报表中披露该事实，并且对母公司和子公司的会计政策及其他相关信息分别进行披露。

企业对联营企业或合营企业的长期股权投资采用权益法核算的，比照上述原则进行处理，但不切实可行的除外。

问题 5：“营业外收入”和“营业外支出”的核算内容

问：利润表中的“营业外收入”和“营业外支出”项目主要反映企业发生的哪些交易或事项？

答：“营业外收入”项目，反映企业发生的除营业利润以外的收益，主要包括与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得（企业接受股东或股东的子公司直接或间接的捐赠，经济实质属于股东对企业的资本性投入的除外）。

“营业外支出”项目，反映企业发生的除营业利润以外的支出，主要包括公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失、非流动资产毁损报废损失等。该项目应根据“营业外支出”科目的发生额分析填列。其中，“非流动资产毁损报废损失”通常包括因自然灾害发生毁损、已丧失使用功能等原因而报废清理产生的损失。企业在不同交易中形成的非流动资产毁损报废利得和损失不得相互抵销，应分别在“营业外收入”项目和“营业外支出”项目进行填列。

问题 6：母公司与联营或合营企业未同步执行新金融工具准则时的处理

问：某公司执行了《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（财会[2017]7号）、《企业会计准则第23号——金融资产转移》（财会[2017]8号）、《企业会计准则第24号——套期会计》（财会[2017]9号）和《企业会计准则第37号——金融工具列报》（财会[2017]14号），该公司的联营企业（或合营企业）是一家保险公司，

且符合暂缓执行新金融工具相关会计准则的条件，在采用权益法对其进行会计处理时，该公司是否应统一保险公司的会计政策？

答：根据《关于保险公司执行新金融工具相关会计准则有关过渡办法的通知》（财会〔2017〕20号），企业根据相关企业会计准则规定对其联营企业或合营企业采用权益法进行会计处理时，应统一联营企业或合营企业的会计政策。发生以下情形的，企业可以不进行统一会计政策的调整：（1）企业执行新金融工具相关会计准则，但其联营企业或合营企业暂缓执行新金融工具相关会计准则。（2）企业暂缓执行新金融工具相关会计准则，但联营企业或合营企业执行新金融工具相关会计准则。企业可以对每个联营企业或合营企业单独选择是否进行统一会计政策的调整。

因此，该公司在采用权益法对保险公司进行会计处理时，既可以选择统一保险公司的会计政策，即对金融工具相关交易执行新金融工具相关会计准则；也可以选择统一保险公司的会计政策。企业可以对每个联营企业或合营企业单独选择是否进行统一会计政策的调整。

问题 7：长期股权投资的核算内容

问：什么是长期股权投资？具体包括哪些内容？

答：长期股权投资，是指投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资，以及对其合营企业的权益性投资。

长期股权投资主要包括：（1）投资方能够对被投资单位实施控制的权益性投资，即对子公司投资；（2）投资方与其他合营方一同对被投资单位实施共同控制且对被投资单位净资产享有权利的权益性投资，即对合营企业投资；（3）投资方对被投资单位具有重大影响的权益性投资，即对联营企业投资。除上述以外其他的权益性投资，包括风险投资机构、共同基金，以及类似主体持有的、在初始确认时按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，投资性主体对不纳入合并财务报表的子公司的权益性投资，以及其他权益性投资，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》等相关准则进行会计处理。

问题 8：外购和自行建造固定资产的初始计量

问：企业对外购和自行建造的固定资产应当如何确定其初始计量金额？

答：固定资产应当按照成本进行初始计量。

企业外购固定资产的成本，包括购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

企业自行建造固定资产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成，包括工程用物资成本、人工成本、交纳的相关税费、应予资本化的借款费用以及应分摊的间接费用等。

此外，应计入固定资产成本的借款费用，按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》进行会计处理。

问题 9：土地使用权的确认

问：企业取得的土地使用权是否均应确认为无形资产？

答：企业取得的土地使用权通常应确认为无形资产，但以下情况除外：1. 房地产开发企业取得的土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物，相关的土地使用权应当计入所建造的房屋建筑物成本。2. 企业外购的房屋建筑物，实际支付的价款中包括土地以及建筑物的价值，应当对支付的价款按照合理的方法在土地和地上建筑物之间进行分配，确实无法合理分配的，应当全部作为固定资产核算。3. 企业改变土地使用权的用途，将其用于出租或作为增值目的时，应将其转为投资性房地产。

问题 10：盘盈盘亏固定资产的会计处理

问：企业对盘盈盘亏的固定资产应当如何进行会计处理？

答：固定资产是一种单位价值较高、使用期限较长的有形资产，因此，对于管理规范的企业而言，盘盈、盘亏的固定资产较为少见。企业应当健全制度，加强管理，定期或者至少于每年年末对固定资产进行清查盘点，以保证固定资产核算的真实性和完整性。如果清查中发现固定资产的损溢应及时查明原因，在期末结账前处理完毕。

企业在财产清查中盘亏的固定资产，通过“待处理财产损溢——待处理固定资产损溢”科目核算，盘亏造成的损失，通过“营业外支出——盘亏损失”科目核算，应当计入当期损益。

企业在财产清查中盘盈的固定资产，作为前期差错处理。盘盈的固定资产通过“以前年度损益调整”科目核算。

问题 11：新金融工具准则下长期股权投资核算方法转换时的会计处理

问：在长期股权投资核算方法转换中，按照新金融工具准则以公允价值计量转换为权益法时，应当如何进行会计处理？

答：原持有的对被投资单位的股权投资（不具有控制、共同控制或重大影响的），按照新金融工具准则相关内容进行会计处理的，因追加投资等原因导致持股比例上升，能够对被投资单位施加共同控制或重大影响的，在转按权益法核算时，投资方应当按其确定的原股权投资的公允价值加上为取得新增投资而应支付对价的公允价值，作为改按权益法核算的初始投资成本。原持有的股权投资分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，其公允价值与账面价值之间的差额应当转入改按权益法核算的当期损益；原持有的股权投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的，其公允价值与账面价值之间的差额以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当直接转入留存收益。然后，比较上述计算所得的初始投资成本，与按照追加投资后全新的持股比例计算确定的应享有被投资单位在追加投资日可辨认净资产公允价值份额之间的差额，前者大于后者的，不调整长期股权投资的账面价值；前者小于后者的，差额应调整长期股权投资的账面价值，并计入当期营业外收入。

问题 12：附有条件的政府补助是否符合无偿性的特征

问：附有条件的政府补助是否符合政府补助是无偿性的特征？

答：符合。政府补助附有的一定条件通常只是政府为了推行其宏观经济政策，对企业使用补助的时间、适用范围和方向进行的限制；政府补助的无偿性是指企业取得来源于政府的经济资源，不需要向政府交付商品或服务或对价，两者并不矛盾，实务中需要根据具体情况具体分析。

问题 13：金融工具列报准则涉及的有限寿命工具是否符合持续经营假设

问：《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（财会〔2017〕14 号）涉及的有限寿命工具，如某些封闭式基金、理财产品、信托计划等寿命固定或可确定的结构化主体，是否符合持续经营假设？

答：根据《企业会计准则——基本准则》及其相关讲解，持续经营，是指在可以预见的将来，企业将会按当前的规模和状态继续经营下去，不会停业，也不会大规模削减业务。在持续经营前提下，会计确认、计量和报告应当以企业持续、正常的生产经营活动为前提。

明确这个基本假设，就意味着会计主体将按照既定用途使用资产，按照既定的合约条件清偿债务，并根据企业会计准则进行确认、计量和报告，而不是按照企业破产清算有关会计处理规定处理。因此，有限寿命本身并不影响持续经营假设的成立。

问题 14：新收入准则的收入确认时点

问：应用《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）时，企业应当在何时确认收入？

答：根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）的规定，企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。取得相关商品控制权，是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益，也包括有能力阻止其他方主导该商品的使用并从中获得经济利益。企业在判断商品的控制权是否发生转移时，应当从客户的角度进行分析，即客户是否取得了相关商品的控制权以及何时取得该控制权。取得商品控制权同时包括下列三项要素：

一是，能力。企业只有在客户拥有现时权利，能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部经济利益时，才能确认收入。如果客户只能在未来的某一期主导该商品的使用并从中获益，则表明其尚未取得该商品的控制权。例如，企业与客户签订合同为其生产产品，虽然合同约定该客户最终将能够主导该产品的使用，并获得几乎全部的经济利益，但是，只有在客户真正获得这些权利时（根据合同约定，可能是在生产过程中或更晚的时点），企业才能确认收入，在此之前，企业不应当确认收入。

二是，主导该商品的使用。客户有能力主导该商品的使用，是指客户在其活动中有权使用该商品，或者能够允许或阻止其他方使用该商品。

三是，能够获得几乎全部的经济利益。客户必须拥有获得商品几乎全部经济利益的能力，才能被视为获得了对该商品的控制。商品的经济利益，是指该商品的潜在现金流量，既包括现金流入的增加，也包括现金流出的减少。客户可以通过使用、消耗、出售、处置、交换、抵押或持有等多种方式直接或间接地获得商品的经济利益。

问题 15：新修订的债务重组准则中债务人以存货清偿债务的处理

问：《企业会计准则第 12 号——债务重组》（财会〔2019〕9 号）规范的债务重组方式中，债务人以存货清偿债务是否作为存货销售处理？

答：根据债务重组准则第十条，以资产清偿债务方式进行债务重组的，债务人应当将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额计入当期损益。

根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）第二条，收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

通常情况下，债务重组不属于企业的日常活动，因此债务重组不适用收入准则，不应作为存货的销售处理。所清偿债务账面价值与存货账面价值之间的差额，记入“其他收益”。

问题 16：投资性房地产的定义和核算范围

问：什么是投资性房地产？会计准则中规范的投资性房地产的范围是什么？

答：投资性房地产，是指为赚取租金或资本增值，或者两者兼有而持有的房地产。

根据《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》的规定，投资性房地产的范围限定为已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权、已出租的建筑物。其中：

已出租的土地使用权，是指企业通过出让或转让方式取得的、以经营租赁方式出租的土地使用权。企业取得的土地使用权通常包括在一级市场上以交纳土地出让金的方式取得的土地使用权，也包括在二级市场上接受其他单位转让的土地使用权。

持有并准备增值后转让的土地使用权，是指企业取得的、准备增值后转让的土地使用权。

已出租的建筑物是指企业拥有产权的、以经营租赁方式出租的建筑物，包括自行建造或开发活动完成后用于出租的建筑物以及正在建造或开发过程中将来用于出租的建筑物。

企业自用房地产、作为存货的房地产不属于投资性房地产。

问题 17：重大影响的定义及构成重大影响的因素

问：什么是重大影响？能够形成重大影响的因素有哪些？

答：重大影响，是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。实务中，较为常见的重大影响体现为在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表，通过在被投资单位财务和经营决策制定过程中的发言权实施重大影响。投资方直接或通过子公司间接持有被投资单位 20% 以上但低于 50% 的表决权时，一般认为对被投资单位具有重大影响，除非有明确的证据表明该种情况下不能参与被投资单位的生产经营决策，不形成重大影响。在确定能否对被投资单位施加重大影响时，一方面应考虑投资方直接或间接持有被投资单位的表决权股份，同时要考虑投资方及其他方持有的当期可执行潜在表决权在假定转换为对被投资单位的股权后产生的影响，如被投资单位发行的当期可转换的认股权证、股份期权及可转换公司债券等的影响。

问题 18：新收入准则下识别与客户订立的合同

问：应用《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）时，如何识别与客户订立的合同？

答：《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）规定的合同，是指双方或多方之间订立有法律约束力的权利义务的协议。合同包括书面形式、口头形式以及其他形式（如隐含于商业惯例或企业以往的习惯做法中等）。企业与客户之间的合同同时满足下列五项条件的，企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入：一是合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；二是该合同明确了合同各方与所转让商品相关的权利和义务；三是该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；四是该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；五是企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。企业在进行上述判断时，需要注意下列三点：

①合同约定的权利和义务是否具有法律约束力，需要根据企业所处的法律环境和实务操作进行判断。不同的企业可能采取不同的方式和流程与客户订立合同，同一企业在与客户订立合同时，对于不同类别的客户以及不同性质的商品也可能采取不同的方式和流程。企业在判断其与客户之间的合同是否具有法律约束力，以及这些具有法律约束力的权利和义务在何时设立时，应当考虑上述因素的影响。合同各方均有权单方面终止完全未执行的合同，且无

需对合同其他方作出补偿的，在应用本准则时，该合同应当被视为不存在。其中，完全未执行的合同，是指企业尚未向客户转让任何合同中承诺的商品，也尚未收取且尚未有权收取已承诺商品的任何对价的合同。

②合同具有商业实质，是指履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额。关于商业实质，应按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的有关规定进行判断。

③企业在评估其因向客户转让商品而有权取得的对价是否很可能收回时，仅应考虑客户到期时支付对价的能力和意图（即客户的信用风险）。当对价是可变对价时，由于企业可能会向客户提供价格折让，企业有权收取的对价金额可能会低于合同标价。企业向客户提供价格折让的，应当在估计交易价格时进行考虑。

问题 19：存货的期末计量

问：企业对于其持有的期末存货应当如何计量？

答：在资产负债表日，当存货成本低于可变现净值时，存货按成本计量；当存货成本高于可变现净值时，存货按可变现净值计量，同时按照成本高于可变现净值的差额计提存货跌价准备，计入当期损益（“资产减值损失——存货减值损失”科目）。

企业通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备，对于数量繁多、单价较低的存货，可以按照存货类别计提存货跌价准备。

其中，存货的可变现净值，是指在日常活动中，存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。

此外，需要注意的是，企业确定存货的可变现净值的前提是企业在进行正常的生产经营活动，如果企业不是在进行正常的生产经营活动，比如企业处于清算过程，那么不能按照存货准则的规定确定存货的可变现净值。企业预计的销售存货现金流量，并不完全等于存货的可变现净值。存货在销售过程中可能发生的销售费用和相关税费，以及为达到预定可销售状态还可能发生的加工成本等相关支出，构成现金流入的抵减项目。企业预计的销售存货现金流量，扣除这些抵减项目后，才能确定存货的可变现净值。

问题 20：企业合并中涉及的业务的定义以及构成业务的要素

问：什么是企业合并中涉及的业务？构成业务的要素有哪些？

答：企业合并准则所称的业务，是指企业内部某些生产经营活动或资产的组合，该组合一般具有投入、加工处理过程和产出能力，能够独立计算其成本费用或所产生的收入。合并方在合并中取得的生产经营活动或资产的组合（以下简称组合）构成业务，通常应具有下列三个要素：

（1）投入，指原材料、人工、必要的生产技术等无形资产以及构成产出能力的机器设备等其他长期资产的投入。

（2）加工处理过程，指具有一定的管理能力、运营过程，能够组织投入形成产出能力的系统、标准、协议、惯例或规则。

（3）产出，包括为客户提供的产品或服务、为投资者或债权人提供的股利或利息等投资收益，以及企业日常活动产生的其他的收益。

合并方在合并中取得的组合应当至少同时具有一项投入和一项实质性加工处理过程，且二者相结合对产出能力有显著贡献，该组合才构成业务。合并方在合并中取得的组合是否有实际产出并不是判断其构成业务的必要条件。

问题 21：自行研发的研究开发项目支出的资本化

问：企业自行进行的研究开发项目，发生的支出是否能够资本化？

答：对于企业自行进行的研究开发项目，应当区分研究阶段与开发阶段两个部分分别进行会计核算：研究阶段的支出全部费用化，计入当期损益（管理费用）；开发阶段的支出符合条件的才能资本化，不符合资本化条件的计入当期损益（管理费用）。如果确实无法区分研究阶段的支出和开发阶段的支出，应将其所发生的研发支出全部费用化，计入当期损益。

开发阶段的支出必须同时满足下列条件才能资本化确认为无形资产：1. 完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性。2. 具有完成该无形资产并使用或出售的意图。3. 无形资产产生经济利益的方式，包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场；无形资产将在内部使用的，应当证明其有用性。4. 有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，并有能力使用或出售该无形资产。5. 归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

其中,研究是指为获取新的技术和知识等进行的有计划的调查,开发是指在进行商业性生产或使用前,将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计,以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。

问题 22: 固定资产弃置费用确认的预计负债发生变动时的会计处理

问:企业因固定资产弃置费用确认的预计负债发生变动的,应当如何进行会计处理?

答:弃置费用形成的预计负债在确认后,按照实际利率法计算的利息费用应当确认为财务费用;由于技术进步、法律要求或市场环境变化等原因,特定固定资产的履行弃置义务可能发生支出金额、预计弃置时点、折现率等变动而引起的预计负债变动,应按照以下原则调整该固定资产的成本:一是对于预计负债的减少,以该固定资产账面价值为限扣减固定资产成本。如果预计负债的减少额超过该固定资产账面价值,超出部分确认为当期损益。二是对于预计负债的增加,增加该固定资产的成本。按照上述原则调整的固定资产,在资产剩余使用年限内计提折旧。一旦该固定资产的使用寿命结束,预计负债的所有后续变动应在发生时确认为损益。

问题 23: 投资性房地产的后续计量模式的变更及会计处理

问:企业是否可以变更投资性房地产的后续计量模式?如果可以,应当如何进行会计处理?

答:为保证会计信息的可比性,企业对投资性房地产的计量模式一经确定,不得随意变更。只有在房地产市场比较成熟、能够满足采用公允价值模式条件的情况下,才允许企业对投资性房地产从成本模式计量变更为公允价值模式计量。已采用公允价值模式计量的投资性房地产,不得从公允价值模式转为成本模式。

成本模式转为公允价值模式的,应当作为会计政策变更处理,并按计量模式变更时公允价值与账面价值的差额调整期初留存收益。

问题 24: 新修订的债务重组中规范的债务重组是否强调“让步”

问:《企业会计准则第 12 号——债务重组》(财会[2019]9 号)中规范的债务重组,是否强调在债务人发生财务困难或者债权人作出让步情况下进行?

答:根据债务重组准则第二条,债务重组是指在不改变交易对手方的情况下,经债权人和债务人协定或法院裁定,就清偿债务的时间、金额或方式等重新达成协议的交易。

债务重组准则中的债务重组,不强调在债务人发生财务困难的背景下进行,也不论债权人是否作出让步。也就是说,无论何种原因导致债务人未按原定条件偿还债务,也无论债权人是否同意债务人以低于债务的金额偿还债务,只要债权人和债务人就债务条款重新达成了协议,就符合债务重组的定义,属于该准则规范的范围。例如,债权人在减免债务人部分债务本金的同时提高剩余债务的利息,或者债权人同意债务人用等值库存商品抵偿到期债务等,均属于该准则规范的债务重组。

问题 25: 资产减值的定义以及不同资产减值的会计处理

问:什么是资产减值?针对不同资产,减值相关会计处理应当如何遵循会计准则?

答:资产减值,是指资产的可收回金额低于其账面价值。由于企业不同的资产特性不同,其减值的会计处理也有差异,适用的会计准则因此也不一样。

企业下列非流动资产的减值,应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》进行会计处理:对子公司、联营企业和合营企业的长期股权投资,采用成本模式进行后续计量的投资性房地产,固定资产,生产性生物资产,无形资产,商誉,探明石油天然气矿区权益和井及相关设施等。

企业其他资产的减值,应当分别按照相关企业会计准则进行会计处理,比如,存货的减值,适用《企业会计准则第 1 号——存货》;由金融工具确认和计量准则所规范的金融资产等的减值,适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》;递延所得税资产的减值,适用《企业会计准则第 18 号——所得税》;未探明石油天然气矿区权益的减值,适用《企业会计准则第 27 号——石油天然气开采》等。

问题 26: 新收入准则下的收入确认和计量

问:什么是收入?企业一般应按哪些步骤来对收入进行确认和计量?

答:根据《企业会计准则第 14 号——收入》(财会[2017]22 号,以下简称“新收入准则”)的规定,收入,是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。其中,日常活动,是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。例如,工业企业制造并销售产品、

商品流通企业销售商品、咨询公司提供咨询服务、软件公司为客户开发软件、安装公司提供安装服务、建筑企业提供建造服务等，均属于企业的日常活动。日常活动所形成的经济利益的流入应当确认为收入。

根据新收入准则，收入确认和计量大致分为五步：第一步，识别与客户订立的合同；第二步，识别合同中的单项履约义务；第三步，确定交易价格；第四步，将交易价格分摊至各单项履约义务；第五步，履行各单项履约义务时确认收入。其中，第一步、第二步和第五步主要与收入的确认有关，第三步和第四步主要与收入的计量有关。

问题 27：财务报表项目之间的抵销

问：财务报表项目之间是否可以互相抵销？

答：财务报表项目应当以总额列报，资产和负债、收入和费用、直接计入当期利润的利得项目和损失项目的金额不能相互抵销，即不得以净额列报，但企业会计准则另有规定的除外。比如，企业欠客户的应付款不得与其他客户欠本企业的应收款相抵销，否则就掩盖了交易的实质。再如，收入和费用反映了企业投入和产出之间的关系，是企业经营成果的两个方面，为了更好地反映经济交易的实质、考核企业经营管理水平以及预测企业未来现金流量，收入和费用不得相互抵销。

以下三种情况不属于抵销：

（1）一组类似交易形成的利得和损失以净额列示的，不属于抵销。例如，汇兑损益应当以净额列报，为交易目的而持有的金融工具形成的利得和损失应当以净额列报。但是，如果相关的利得和损失具有重要性，则应当单独列报。

（2）资产或负债项目按扣除备抵项目后的净额列示，不属于抵销。例如，资产计提的减值准备，实质上意味着资产的价值确实发生了减损，资产项目应当按扣除减值准备后的净额列示，这样才反映了资产当时的真实价值。

（3）非日常活动产生的利得和损失，以同一交易形成的收益扣减相关费用后的净额列示更能反映交易实质的，不属于抵销。例如，非流动资产处置形成的利得或损失，应当按处置收入扣除该资产的账面金额和相关销售费用后的净额列报。

问题 28：永续债支付的利息其会计处理与税收处理的关系

问：根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（财会〔2017〕14 号），对于因发行永续债支付的利息，其会计处理是否一定与税收处理一致？

答：根据金融工具列报准则第七条，发行永续债的企业应当根据永续债合同条款及其所反映的经济实质而非仅以法律形式，结合金融负债和权益工具的定义，在初始确认时将永续债分类为金融负债或权益工具，因发行永续债支付的利息相应作为利息支出或股利分配。

根据《关于永续债企业所得税政策问题的公告》（财政部、税务总局公告 2019 年第 64 号），企业发行的永续债，可以适用股息、红利企业所得税政策。符合规定条件的，也可以按照债券利息适用企业所得税政策。其中，符合规定条件是指符合下列条件中 5 条（含）以上：（1）被投资企业对该项投资具有还本义务；（2）有明确约定的利率和付息频率；（3）有一定的投资期限；（4）投资方对被投资企业净资产不拥有所有权；（5）投资方不参与被投资企业日常生产经营活动；（6）被投资企业可以赎回，或满足特定条件后可以赎回；（7）被投资企业将该项投资计入负债；（8）该项投资不承担被投资企业股东同等的经营风险；（9）该项投资的清偿顺序位于被投资企业股东持有的股份之前。

因此，会计上将永续债作为金融负债或权益工具处理，不一定对应适用税务上的利息或股利政策，反之亦然。企业采取的税收处理办法与会计核算方式不一致的，在进行税收处理时须作出相应纳税调整。

问题 29：合同取得成本

问：什么是合同取得成本？

答：根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）的规定，企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应当作为合同取得成本确认为一项资产。增量成本，是指企业不取得合同就不会发生的成本，如销售佣金等。为简化实务操作，该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益。企业采用该简化处理方法的，应当对所有类似合同一致采用。

企业为取得合同发生的、除预期能够收回的增量成本之外的其他支出，例如，无论是否取得合同均会发生的差旅费、投标费、为准备投标资料发生的相关费用等，应当在发生时计入当期损益，除非这些支出明确由客户承担。

企业因现有合同续约或发生合同变更需要支付的额外佣金，也属于为取得合同发生的增量成本。实务中，当涉及合同取得成本的安排比较复杂时，企业需要运用判断，对发生的合同取得成本进行恰当的会计处理，例如，合同续约或合同变更时需要支付额外的佣金、企业支付的佣金金额取决于客户未来的履约情况或者取决于累计取得的合同数量或金额等。

为取得合同需要支付的佣金在履行合同的过程中分期支付、且客户违约时企业无需支付剩余佣金的，如果该合同在合同开始日即满足本准则第五条规定的五项条件，该佣金预期能够从客户支付的对价中获得补偿，且取得合同后，收取佣金的一方不再为企业提供任何相关服务，则企业应当将应支付的佣金全额作为合同取得成本确认为一项资产。后续期间，如果客户的履约情况发生变化，企业应当评估该合同是否仍然满足本准则第五条规定的五项条件以及确认为资产的合同取得成本是否发生减值，并进行相应的会计处理。这一处理也同样适用于客户违约可能导致企业收回已经支付的佣金的情况。当企业发生的合同取得成本与多份合同相关（例如，企业支付的佣金取决于累计取得的合同数量或金额）时，情况可能更为复杂，企业应当根据实际情况进行判断，并进行相应的会计处理。

问题 30：“让渡表决权”和“拖卖权”条款符合金融负债的定义

问：“让渡表决权”和“拖卖权”条款是否构成间接义务，从而使相关金融工具符合《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（财会[2017]14 号）中金融负债的定义？

答：假设债权人将债权转为对债务人的股权投资，同时约定在未来某个时点可以询问债务人的母公司是否愿意受让该股权，如果债务人母公司不同意，债权人有权要求：（1）让渡表决权，即母公司让渡对其子公司股东会表决权给债权人，从而失去对其子公司的控制，但享有的利润和净资产份额不受影响；（2）拖卖权，即债权人将股权转让给第三方时，有权要求母公司跟随其按相同比例以公允价格出售所持子公司的股权给第三方，并收到股权转让对价。

根据金融工具列报准则及其应用指南，企业不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务的，该合同义务符合金融负债的定义。有些金融工具虽然没有明确地包含交付现金或其他金融资产义务的条款和条件，但有可能通过其他条款和条件间接地形成合同义务。例如，企业可能在显著不利的条件下选择交付现金或其他金融资产，而不是选择履行非金融合同义务或交付自身权益工具。

通常情况下，在债务人的母公司合并报表层面，如果能够判断不会在显著不利的条件下选择交付现金或其他金融资产，上述“让渡表决权”和“拖卖权”不构成间接义务，不应因存在上述条款认为相关金融工具符合金融负债的定义。

问题 31：比较信息的列报

问：财务报表应当如何列报比较信息？

答：通常情况下，企业列报所有列报项目上一个可比会计期间的比较数据，至少包括两期各报表及相关附注。当企业追溯应用会计政策或追溯重述、或者重新分类财务报表项目时，按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》等的规定，企业应当在一套完整的财务报表中列报最早可比期间期初的财务报表，即应当至少列报三期资产负债表、两期其他各报表（利润表、现金流量表和所有者权益变动表）及相关附注。其中，列报的三期资产负债表分别指当期期末的资产负债表、上期期末（即当期期初）的资产负债表、以及上期期初的资产负债表。

企业首次执行新金融准则、新收入准则或新租赁准则，按照上述准则的衔接规定，对因会计政策变更产生的累积影响数调整首次执行当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额，不调整可比期间信息的，应当对首次执行当期的财务报表的本期数或期末数按照《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》附件 2 的报表项目列报，对可比会计期间未调整的比较数据按照《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》附件 1 的报表项目列报。同时，为了提高信息在会计期间的可比性，企业可以增加列报首次执行上述各项新准则当年年初的资产负债表。

问题 32：政府补助的形式

问：《企业会计准则第 16 号——政府补助》规范的政府补助主要有哪些形式？

答：政府补助主要形式包括政府对企业的无偿拨款、税收返还、财政贴息，以及无偿给予非货币性资产等。

通常情况下，直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等不涉及资产直接转移的经济资源，不适用政府补助准则。增值税出口退税也不属于政府补助。

此外，企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，应当适用《企业会计准则第 14 号——收入》等相关会计准则；所得税减免，适用《企业会计准则第 18 号——所得税》。

问题 33：新修订的债务重组准则中的权益工具的内容

问：《企业会计准则第 12 号——债务重组》（财会〔2019〕9 号）规范的债务重组方式中，将债务转为权益工具时，权益工具包括什么？

答：债务人将债务转为权益工具，这里的权益工具，是指根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》分类为“权益工具”的金融工具，体现为股本、实收资本、资本公积等。

实务中，有些债务重组名义上采用“债转股”的方式，但同时附加相关条款，如约定债务人在未来某个时点以某一金额回购股权，或债权人持有的股份享有强制分红权等。对于债务人，这些“股权”可能并不是根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》分类为权益工具的金融工具，从而不属于债务人将债务转为权益工具的债务重组方式。债权人和债务人还可能协议以一项同时包含金融负债成分和权益工具成分的复合金融工具替换原债权债务，这类交易也不属于债务人将债务转为权益工具的债务重组方式。

问题 34：新修订的债务重组准则中规范的债务重组是否构成权益性交易的判断以及债务重组相关损益的确认

问：如何判断《企业会计准则第 12 号——债务重组》（财会〔2019〕9 号）规范的债务重组是否构成权益性交易？如果构成权益性交易，是否确认债务重组相关损益？

答：根据债务重组准则第四条，债权人或债务人中的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行债务重组的，或者债权人与债务人在债务重组前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该债务重组的交易实质是债权人或债务人进行了权益性分配或接受了权益性投入的，适用权益性交易的有关会计处理规定。

企业在判断债务重组是否构成权益性交易时应当遵循实质重于形式原则，例如假设债权人对债务人的权益性投资通过其他人代持，债权人不具有股东身份但实质上以股东身份进行债务重组，债权人和债务人应当认为该债务重组构成权益性交易。

债务重组构成权益性交易的，应当适用权益性交易的有关会计处理规定，即债权人和债务人不确认构成权益性交易的债务重组相关损益。例如，甲公司是乙公司股东，为了弥补乙公司临时性经营现金流短缺，甲公司向乙公司提供 1000 万元无息借款，并约定于 6 个月后收回。借款期满时，尽管乙公司具有充足的现金流，甲公司仍然决定免除乙公司部分本金还款义务，仅收回 200 万元借款。在此项交易中，如果甲公司不以股东身份而是以市场交易者身份参与交易，在乙公司具有足够偿债能力的情况下不会免除其部分本金。因此，甲公司和乙公司应当将该交易作为权益性交易，不确认债务重组相关损益。

问题 35：新收入准则下交易价格的分摊

问：如何将交易价格分摊至各项履约义务？

答：根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）的规定，当合同中包含两项或多项履约义务时，需要将交易价格分摊至各单项履约义务，以使企业分摊至各单项履约义务（或可明确区分的商品）的交易价格能够反映其因向客户转让已承诺的相关商品而预期有权收取的对价金额。

合同中包含两项或多项履约义务的，企业应当在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。单独售价，是指企业向客户单独销售商品的价格。企业在类似环境下向类似客户单独销售某商品的价格，应作为确定该商品单独售价的最佳证据。合同或价目表上的标价可能是商品的单独售价，但不能默认其一定是该商品的单独售价。例如，企业为其销售的产品制定了标准价格，但是，在实务中经常以低于该标准价格的折扣价格对外销售，此时，企业在估计该产品的单独售价时，应当考虑这一因素。

单独售价无法直接观察的，企业应当综合考虑其能够合理取得的全部相关信息，采用市场调整法、成本加成法、余值法等方法合理估计单独售价，应考虑的信息包括市场情况（如，商品的市场供求状况、竞争、限制和趋势等）、企业特定因素（如，企业的定价策略和实务操作安排等）以及与客户有关的信息（如，客户类型、所在地区和分销渠道等）等；企业应当最大限度地采用可观察的输入值，并对类似的情况采用一致的估计方法。

问题 36：会计政策变更的会计处理

问：应当如何对会计政策变更进行会计处理？

答：企业应当根据具体情况对会计政策变更分别处理：

（1）在法律、行政法规或国家统一的会计制度等要求变更的情况下：国家发布相关会计处理方法的，按照国家发布的相关会计处理规定进行处理；国家没有发布相关会计处理办法的，则采用追溯调整法进行处理。

（2）会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的情况下，企业应当采用追溯调整法进行处理，将会计政策变更累积影响数调整列报前期最早期初留存收益，其他相关项目的期初余额和列报前期披露的其他比较数据也应当一并调整。

（3）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。

（4）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。

问题 37：合同资产的定义以及与应收账款的区别

问：什么是合同资产？合同资产与应收账款的区别是什么？

答：根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）的规定，合同资产，是指企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素。企业应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》评估合同资产的减值，该减值的计量、列报和披露应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定进行会计处理。

应收款项是企业无条件收取合同对价的权利。只有在合同对价到期支付之前仅仅随着时间的流逝即可收款的权利，才是无条件的收款权。有时，企业有可能需要在未来返还全部或部分的合同对价（例如，企业在附有销售退回条款的合同下收取的合同对价），但是，企业仍然拥有无条件收取合同对价的权利，未来返还合同对价的潜在义务并不会影响企业收取对价总额的现时权利，因此，企业仍应当确认一项应收款项，同时将预计未来需要返还的部分确认为一项负债。

需要说明的是，合同资产和应收款项都是企业拥有的有权收取对价的合同权利，二者的区别在于，应收款项代表的是无条件收取合同对价的权利，即企业仅仅随着时间的流逝即可收款，而合同资产并不是一项无条件收款权，该权利除了时间流逝之外，还取决于其他条件（例如，履行合同中的其他履约义务）才能收取相应的合同对价。因此，与合同资产和应收款项相关的风险是不同的，应收款项仅承担信用风险，而合同资产除信用风险之外，还可能承担其他风险，如履约风险等。

问题 38：新修订的租赁准则中出租人在融资租赁中收到的租赁保证金的会计处理

问：根据《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2018〕35 号），出租人在融资租赁中收到的租赁保证金，应当如何进行会计处理？

答：融资租赁双方在签订某些租赁合同时，会就租赁保证金进行约定，即在租赁期开始日，承租人需向出租人支付租赁保证金，当承租人未能及时支付租金或出现其他违约情况时，出租人将抵扣租赁保证金；如果未发生违约，保证金用于抵扣末期租金，或期满之日予以退还。

根据租赁合同条款，上述租赁保证金属于合同履约保证金，出租人不应冲减应收融资租赁款，而应当单独作为负债核算。

问题 39：与资产相关的政府补助在总额法下对应资产在持有期间发生减值时，相应递延收益是否需调整

问：对于与资产相关的政府补助，总额法下对应资产在持有期间发生减值损失，相应的递延收益需要调整吗？

答：采用总额法的情况下，如果对应的长期资产在持有期间发生减值损失，递延收益的摊销仍保持不变，不受减值因素的影响。

问题 40：符合资本化条件的资产

问：企业在应用《企业会计准则第 17 号——借款费用》时，哪些资产属于符合资本化条件的资产？

答：符合资本化条件的资产，是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产。其中，“相当长时间”应当是指为资产的购建或者生产所必需的时间，通常为一年以上（含一年）。

确认为无形资产的开发支出等在符合条件的情况下，也可以认定为符合资本化条件的资产。符合资本化条件的存货主要包括房地产开发企业开发的用于对外出售的房地产开发产品、企业制造的用于对外出售的大型机器设备等。这类存货通常需要经过相当长时间的建造或者生产过程，才能达到预定可销售状态。

在实务中，如果由于人为或者故意等非正常因素导致资产的购建或者生产时间相当长的，该资产不属于符合资本化条件的资产。购入即可使用的资产，或者购入后需要安装但所需安装时间较短的资产，或者需要建造或者生产但所需建造或者生产时间较短的资产，均不属于符合资本化条件的资产。

问题 41：前期差错更正的会计处理

问：应当如何对前期差错更正进行会计处理？

答：企业应当区分前期差错的重要性进行不同会计处理：

对于不重要的前期差错，企业不需调整财务报表相关项目的期初数，但应调整发现当期与前期相同的相关项目。属于影响损益的，应直接计入本期与上期相同的净损益项目；属于不影响损益的，应调整本期与前期相同的相关项目。

对于重要的前期差错，企业应当在其发现当期的财务报表中，调整前期比较数据。属于影响损益的，应将其对损益的影响数调整发现当期的期初留存收益，财务报表其他相关项目的期初数也应一并调整；属于不影响损益的，应调整财务报表相关项目的期初数。

在编制比较财务报表时，对于比较期间的重要的前期差错，应调整各该期间的净损益和其他相关项目，视同该差错在产生的当期已经更正；对于比较期间以前的重要的前期差错，应调整比较财务报表最早期间的期初留存收益，财务报表其他相关项目的数字也应一并调整。确定前期差错影响数不切实可行的，可以从可追溯重述的最早期间开始调整留存收益的期初余额，财务报表其他相关项目的期初余额也应当一并调整，也可以采用未来适用法。

其中，不重要的前期差错，是指不足以影响财务报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量作出正确判断的前期差错。重要的前期差错，是指足以影响财务报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量作出正确判断的前期差错。

问题 42：企业取得子公司时支付的价款、处置子公司时收到的价款在现金流量表中的列示

问：企业取得子公司时支付的价款、处置子公司时收到的价款应当分别如何在现金流量表中列示？

答：企业取得子公司及其他营业单位购买出价中以现金支付的部分，减去子公司或其他营业单位持有的现金和现金等价物后的净额，应列报在现金流量表中的投资活动下的“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目中。

企业购买子公司及其他营业单位是整体交易，子公司和其他营业单位除有固定资产和存货外，还可能持有现金和现金等价物。这样，整体购买子公司或其他营业单位的现金流量，就应以购买出价中以现金支付的部分，减去子公司或其他营业单位持有的现金和现金等价物后的净额反映，如为负数，应在“收到其他与投资活动有关的现金”项目中反映。

企业处置子公司及其他营业单位所取得的现金减去子公司或其他营业单位持有的现金和现金等价物以及相关处置费用后的净额应列报在现金流量表中的投资活动下的“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”项目中。

企业处置子公司及其他营业单位是整体交易，子公司和其他营业单位可能持有现金和现金等价物。这样，整体处置子公司或其他营业单位的现金流量，就应以处置价款中收到现金的部分，减去子公司或其他营业单位持有的现金和现金等价物以及相关处置费用后的净额反映，如为负数，应在“支付其他与投资活动有关的现金”项目中。

问题 43：企业合并定义及分类

问：什么是企业合并？会计核算上如何对企业合并进行分类？

答：企业合并，是指将两个或两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。企业合并的结果通常是一个企业取得了对一个或多个业务的控制权。

在会计核算上，《企业会计准则第 20 号——企业合并》（以下简称企业合并准则）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。

同一控制下的企业合并，是指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。对于同一控制下的企业合并，企业合并准则规定的会计处理方法类似于权益结合法。该方法下，将企业合并

看作是两个或多个参与合并企业权益的重新整合，由于最终控制方的存在，从最终控制方的角度，该类企业合并一定程度上并不会造成构成企业集团整体的经济利益流入和流出，最终控制方在合并前后实际控制的经济资源并没有发生变化，有关交易事项不作为出售或购买。

非同一控制下的企业合并，是指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的合并交易，即同一控制下企业合并以外的其他企业合并。对于非同一控制下的企业合并，企业合并准则规定的会计处理方法为照购买法。购买法是从购买方的角度出发，该项交易中购买方取得了被购买方的净资产或是对净资产的控制权，应确认所取得的资产以及应当承担的债务，包括被购买方原来未予确认的资产和负债。就购买方自身而言，其原持有的资产及负债的计量不受该交易事项的影响。

问题 44：企业采用公允价值模式计量投资性房地产需满足的条件

问：企业采用公允价值模式计量投资性房地产，应当满足哪些条件？

答：企业存在确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的，可以采用公允价值计量模式。采用公允价值模式计量投资性房地产，应当同时满足以下两个条件：一是投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场；二是企业能够从房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的公允价值做出科学合理的估计。这两个条件必须同时具备，缺一不可。

企业选择公允价值模式计量投资性房地产，应当对其所有投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量，不得对一部分投资性房地产采用成本模式进行后续计量，对另一部分投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。

问题 45：固定资产弃置费用的会计处理

问：什么是固定资产的弃置费用？企业应当如何进行会计处理？

答：弃置费用通常是指根据国家法律和行政法规、国际公约等规定，企业承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出，如油气资产、核电站核设施等的弃置和恢复环境义务。弃置费用的金额与其现值比较，通常相差较大，需要考虑货币时间价值，对于这些特殊行业的特定固定资产，企业应当根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》，按照现值计算确定应计入固定资产成本的金额和相应的预计负债。在固定资产的使用寿命内按照预计负债的摊余成本和实际利率计算确定的利息费用应计入财务费用。

油气资产的弃置费用，应当按照《企业会计准则第 27 号——石油天然气开采》的有关规定处理。一般企业的固定资产发生的报废清理费用不属于弃置费用，应当在发生时作为固定资产处置费用处理。

问题 46：企业来源于政府的经济资源是否符合政府补助的判断

问：企业来源于政府的经济资源是否都属于《企业会计准则第 16 号——政府补助》规范的政府补助？企业应当如何判断？

答：对企业而言，并不是所有来源于政府的经济资源都属于《企业会计准则第 16 号——政府补助》规范的政府补助。

企业应当根据交易或事项的实质、按照政府补助的定义和特征对来源于政府的经济资源进行判断。政府补助，是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产。政府补助具有如下特征：

1. 政府补助是来源于政府的经济资源。这里的政府主要是指行政事业单位及类似机构。对于企业收到的来源于其他方的补助，有确凿证据表明政府是补助的实际拨付者，其他方只是起到代收代付作用的，该项补助也属于来源于政府的经济资源。

2. 政府补助是无偿的。即企业取得来源于政府的经济资源，不需要向政府交付商品或服务作为对价。无偿性是政府补助的基本特征，这一特征将政府补助与政府以投资者身份向企业投入资本、政府购买服务等政府与企业之间的互惠性交易区别开来。

问题 47：会计政策变更与会计估计变更的划分

问：应当如何划分会计政策变更与会计估计变更？

答：会计政策变更，是指企业对相同的交易或者事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。会计估计变更，是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。

企业应当以变更事项的会计确认、计量基础和列报项目是否发生变更为划分基础确定是会计政策变更还是会计估计变更。

一般地，对会计确认、计量基础的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更；会计确认、计量基础的变更一般会引起列报项目的变更，对列报项目的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更。

根据会计确认、计量基础和列报项目所选择的、为取得与该项目有关的金额或数值所采用的处理方法，不是会计政策，而是会计估计，其相应的变更是会计估计变更。

问题 48：某项投资适用《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》还是《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的判断

问：应当如何判断某项投资是适用《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》（财会[2014]14 号）的权益性投资，还是适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会[2017]7 号）的权益工具投资？

答：首先，企业应当判断投资方是否对被投资单位实施控制、共同控制或重大影响，从而使该投资适用长期股权投资准则。

其次，如果该投资不适用长期股权投资准则，企业应当根据金融工具确认计量准则，判断该投资是否为权益工具投资，并进行相应会计处理。

风险投资机构、共同基金以及类似主体持有的、在初始确认时按照金融工具确认计量准则的规定以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，投资性主体对不纳入合并财务报表的子公司的权益性投资，适用金融工具确认计量准则。

问题 49：资产减值测试时可收回金额的确定

问：企业在进行资产减值测试时，应当如何确定资产可收回金额？

答：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。因此，估计资产的可收回金额，通常需要同时估计该资产的公允价值减去处置费用后的净额和资产预计未来现金流量的现值。但是在下列情况下，可以有例外或者做特殊考虑：

（1）如果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，只要有一项超过了资产的账面价值，就表明资产没有发生减值，不需要再估计另一项金额。

（2）如果没有确凿证据或者理由表明，资产预计未来现金流量现值显著高于其公允价值减去处置费用后的净额，可以将资产的公允价值减去处置费用后的净额视为资产的可收回金额。比如，企业持有待售的非流动资产，该资产在持有期间（处置之前）产生的现金流量可能很少，其最终取得的未来现金流量往往就是资产的处置净流入。在这种情况下，以资产的公允价值减去处置费用后的净额作为其可收回金额是恰当的，因为该类资产的未来现金流量现值通常不会显著高于其公允价值减去处置费用后的净额。

（3）以前报告期间的计算结果表明，资产可收回金额显著高于其账面价值，之后又没有发生消除这一差异的交易或者事项的，资产负债表日可以不重新估计该资产的可收回金额。

（5）以前报告期间的计算与分析表明，资产可收回金额相对于某种减值迹象反应不敏感，在本报告期间又发生了该减值迹象的，可以不因该减值迹象的出现而重新估计该资产的可收回金额。比如，当期市场利率或市场投资报酬率上升，对计算资产未来现金流量现值采用的折现率影响不大的，可以不重新估计资产的可收回金额。

问题 50：受同一方重大影响的企业之间是否构成关联方关系

问：受同一方重大影响的企业之间是否构成关联方关系？

答：受同一方重大影响的企业之间不构成关联方。例如，同一个投资者的两家联营企业之间不构成关联方；仅拥有同一位关键管理人员的两家企业之间不构成关联方，某人既是一家企业的关键管理人员，同时又能对另一家企业实施重大影响，在不存在其他关联方关系的情况下，这两家企业不构成关联方。

问题 51：新金融工具准则下将原分类为可供出售金融资产的权益工具投资按照准则第十九条指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的相关会计处理

问：在《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会[2017]7 号）施行日，将原分类为可供出售金融资产的权益工具投资按照准则第十九条指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，其原账

面价值与新账面价值之间的差额应当如何处理？该权益工具投资原来计入其他综合收益的累计金额是否转入留存收益？该权益工具投资原来计入损益的累计减值损失是否由留存收益转入其他综合收益？

答：根据金融工具确认计量准则第七十三条，在本准则施行日，企业应当按照本准则的规定对金融工具进行分类和计量（含减值），涉及前期比较财务报表数据与本准则要求不一致的，无须调整。金融工具原账面价值和本准则施行日的新账面价值之间的差额，应当计入本准则施行日所在年度报告期间的期初留存收益或其他综合收益。

根据金融工具确认计量准则第七十八条，在本准则施行日，企业应当以该日的既有事实和情况为基础，根据本准则的相关规定，考虑将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金额资产，并追溯调整。

因此，原分类为可供出售金融资产的权益工具投资，按照新金融工具确认计量准则指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，企业应当以其在新金融工具确认计量准则施行日的公允价值计量，原账面价值与公允价值之间的差额，应当计入其他综合收益，后续不得转入当期损益，待该权益工具终止确认时转入留存收益。

在新金融工具确认计量准则施行日，该权益工具投资原来计入其他综合收益的累计金额不做处理，待该权益工具终止确认时转入留存收益。该权益工具投资原来计入损益的累计减值损失，原则上应当转入其他综合收益，实务上出于简化考虑，允许不对累计减值损失做出处理。

问题 52：新修订的租赁准则下租赁负债的初始和后续计量

问：根据《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会[2018]35 号），某租赁合同约定，租赁期为 5 年，年租金按照租赁资产当年运营收入的 80% 计算，于每年末支付给出租人。假定不考虑其他因素，该租赁合同应如何对租赁负债进行初始计量和后续计量？

答：根据租赁准则第十七条、第十八条及相关应用指南，租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。租赁付款额包括固定付款额及实质固定付款额（扣除租赁激励相关金额）、取决于指数或比率的可变租赁付款额、购买选择权的行权价格、行使终止租赁选择权需支付的款项、根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。可变租赁付款额中，仅取决于指数或比率的可变租赁付款额纳入租赁负债的初始计量中。

按照上述租赁合同约定，租赁付款额按照租赁资产年运营收入的一定比例计算，属于可变租赁付款额，但该可变租赁付款额不取决于指数或比率的变化，而是取决于租赁资产的未来绩效，因此，初始计量时取决于指数或比率的可变租赁付款额为 0。在假定不考虑其他因素的情况下，租赁负债的初始计量金额为 0。

根据租赁准则第二十四条及相关应用指南，未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额，即，并非取决于指数或者比率的可变租赁付款额，应当在实际发生时计入当期损益，但按照《企业会计准则第 1 号——存货》等其他准则规定应当计入相关资产成本的，从其规定。

问题 53：资产负债表日后调整事项和非调整事项的会计处理

问：对于资产负债表日后调整事项和非调整事项，企业应当分别如何进行会计处理？

答：企业发生资产负债表日后调整事项，应当调整资产负债表日已编制的财务报表。对于年度财务报告而言，由于资产负债表日后事项发生在报告年度的次年，报告年度的有关账目已经结转，特别是损益类科目在结账后已无余额。因此，年度资产负债表日后发生的调整事项，应分别按以下情况进行处理：

（1）涉及损益的事项，通过“以前年度损益调整”科目核算。

（2）涉及利润分配调整的事项，直接在“利润分配——未分配利润”科目中核算。

（3）不涉及损益以及利润分配的事项，调整相关科目。

（4）通过上述账务处理后，还应同时调整财务报表相关项目的数字，包括：①资产负债表日编制的财务报表相关项目的期末数或本年发生数；②当期编制的财务报表相关项目的期初数或上年数；③经过上述调整后，如果涉及报表附注内容的，还应作出相应调整。

资产负债表日后发生的非调整事项，不应当调整资产负债表日的财务报表。企业应当在报表附注中披露每项重要的资产负债表日后非调整事项的性质、内容，及其对财务状况和经营成果的影响。无法做出估计的，应当说明原因。

问题 54：资产负债表日后调整事项和非调整事项的区分

问：企业应当如何区分资产负债表日后调整事项和非调整事项？

答：资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项。如果资产负债表日及所属会计期间已经存在某种情况，但当时并不知道其存在或者不能知道确切结果，资产负债表日后发生的事项能够证实该情况的存在或者确切结果，则该事项属于资产负债表日后事项中的调整事项。

资产负债表日后非调整事项，是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。非调整事项的发生不影响资产负债表日企业的财务报表数字，只说明资产负债表日后发生了某些情况。

某一事项究竟是调整事项还是非调整事项，取决于该事项表明的情况在资产负债表日或资产负债表日以前是否已经存在。若该情况在资产负债表日或之前已经存在，则属于调整事项；反之，则属于非调整事项。

问题 55：新金融工具准则中分类为权益工具的特殊金融工具在个别财务报表及合并财务报表中的分类

问：对于按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（财会[2017]14 号）第三章分类为权益工具的特殊金融工具，发行方在个别财务报表及企业集团合并财务报表中应当如何分类？投资方能否将持有的上述金融工具指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产？

答：根据金融工具列报准则及其应用指南，对于可回售工具，例如某些开放式基金的可随时赎回的基金份额，以及发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，例如属于有限寿命工具的封闭式基金、理财产品的份额、信托计划等寿命固定的结构化主体的份额，发行方在其个别财务报表中作为权益工具列报，在企业集团合并财务报表中对应的少数股东权益部分，应当分类为金融负债。

上述金融工具对于发行方而言不满足权益工具的定义，因此，对于投资方而言不属于权益工具投资，投资方不能将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

问题 56：“一年内到期的非流动资产”项目在资产负债表中的列报

问：资产负债表中的“一年内到期的非流动资产”项目应当如何列报？

答：根据《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》的相关规定，资产应当分别流动资产和非流动资产在资产负债表中列示；资产满足该准则第十七条规定的，应当归类为流动资产。通常情况下，预计自资产负债表日起一年内变现的非流动资产应归类为流动资产，作为“一年内到期的非流动资产”列报。

但是，对于按照相关会计准则采用折旧（或摊销、折耗）方法进行后续计量的固定资产、无形资产、长期待摊费用等非流动资产，折旧（或摊销、折耗）年限（或期限）只剩一年或不足一年的，无需归类为流动资产，仍在各该非流动资产项目中列报，不转入“一年内到期的非流动资产”项目列报；预计在一年内（含一年）进行折旧（或摊销、折耗）的部分，也无需归类为流动资产，不转入“一年内到期的非流动资产”项目列报。

问题 57：新金融工具准则下调整为以“贷款市场报价利率”为基准的金融资产是否能够视为符合本金加利息的合同现金流量特征的判断

问：如果按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会[2017]7 号）的规定，以“贷款基准利率”为基准的金融资产视为符合本金加利息的合同现金流量特征，那么调整为以“贷款市场报价利率”为基准的金融资产是否能够视为符合本金加利息的合同现金流量特征？

答：《中国人民银行公告》（[2019]第 15 号）公布了中国人民银行改革完善贷款市场报价利率（LPR）形成机制的决定，现行政策中涉及中国人民银行公布的贷款基准利率的，将调整为中国人民银行授权全国银行间同业拆借中心公布的贷款市场报价利率。

除非存在其他导致不符合本金加利息的合同现金流量特征的因素，从“贷款基准利率”调整为“贷款市场报价利率”本身不会导致相关金融资产不符合本金加利息的合同现金流量特征。例如，利率为“贷款市场报价利率+200 基点”，相关贷款符合合同现金流量特征；再如，利率为“贷款市场报价利率向上浮动 20%”，相关贷款不符合合同现金流量特征。

问题 58：与企业共同控制合营企业的合营者之间是否构成关联方关系

问：与企业共同控制合营企业的合营者之间是否构成关联方关系？

答：与企业共同控制合营企业的合营者之间，通常不构成关联方关系。因为，如果两个企业按照合同分享一个合营企业的控制权，某个企业单方面无法做出合营企业的经营和财务的决策，而合营企业是一个独立的法人，合营

方各自对合营企业有重大影响，但各合营者无法影响其他合营者。在没有其他关联关系的情况下，仅因为某一合营企业的共同合营者，不能认定各合营者之间是关联方。

问题 59：借款费用的资本化的暂停

问：在发生何种情况下企业应当暂停借款费用的资本化？

答：符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生非正常中断且中断时间连续超过 3 个月的，应当暂停借款费用的资本化。中断的原因必须是非正常中断，属于正常中断的，相关借款费用仍可资本化。

非正常中断，通常是由于企业管理决策上的原因或者其他不可预见的原因等所导致的中断。比如，企业因与施工方发生了质量纠纷，或者工程、生产用料没有及时供应，或者资金周转发生了困难，或者施工、生产发生了安全事故，或者发生了与资产购建、生产有关的劳动纠纷等原因，导致资产购建或者生产活动发生中断，均属于非正常中断。

非正常中断与正常中断显著不同。正常中断通常仅限于因购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的程序，或者事先可预见的不可抗力因素导致的中断。比如，某些工程建造到一定阶段必须暂停下来进行质量或者安全检查，检查通过后才可继续下一阶段的建造工作，这类中断是在施工前可以预见的，而且是工程建造必须经过的程序，属于正常中断。某些地区的工程在建造过程中，由于可预见的不可抗力因素（如雨季或冰冻季节等原因）导致施工出现停顿，也属于正常中断。

问题 60：履约义务

问：什么是履约义务？

答：根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）的规定，履约义务，是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺。下列情况下，企业应当将向客户转让商品的承诺作为单项履约义务：一是企业向客户转让可明确区分商品（或者商品的组合）的承诺。二是企业向客户转让一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺。合同开始日，企业应当对合同进行评估，识别该合同所包含的各单项履约义务，并确定各单项履约义务是在某一时段内履行，还是在某一时点履行，然后，在履行了各单项履约义务时分别确认收入。

问题 61：合同履约成本

问：什么是合同履约成本？

答：根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）的规定，企业为履行合同可能会发生各种成本，企业应当对这些成本进行分析，属于其他企业会计准则（例如，《企业会计准则第 1 号——存货》《企业会计准则第 4 号——固定资产》以及《企业会计准则第 6 号——无形资产》等）规范范围的，应当按照相关企业会计准则进行会计处理；不属于其他企业会计准则规范范围且同时满足下列条件的，应当作为合同履约成本确认为一项资产：

（1）该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关。预期取得的合同应当是企业能够明确识别的合同。与合同直接相关的成本包括直接人工（例如，支付给直接为客户提供所承诺服务的人员的工资、奖金等）、直接材料（例如，为履行合同耗用的原材料、辅助材料、构配件、零件、半成品的成本和周转材料的摊销及租赁费用等）、制造费用（或类似费用，例如，组织和管理相关生产、施工、服务等活动发生的费用，包括管理人员的职工薪酬、劳动保护费、固定资产折旧费及修理费、物料消耗、取暖费、水电费、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修费、排污费、临时设施摊销费等）、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本（例如，支付给分包商的成本、机械使用费、设计和技术援助费用、施工现场二次搬运费、生产工具和用具使用费、检验试验费、工程定位复测费、工程点交费用、场地清理费等）。

（2）该成本增加了企业未来用于履行（包括持续履行）履约义务的资源。

（3）该成本预期能够收回。

企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益：一是管理费用，除非这些费用明确由客户承担。二是非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用（或类似费用），这些支出为履行合同发生，但未反映在合同价格中。三是与履约义务中已履行（包括已全部履行或部分履行）部分相关的支出，即该支出与企业过去的履约活动相关。四是无法在尚未履行的与已履行（或已部分履行）的履约义务之间区分的相关支出。

问题 62：融资担保、信用证、信用保险等符合“财务担保合同”定义的交易适用保险合同相关会计准则还是《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的判断

问：融资担保、信用证、信用保险等符合“财务担保合同”定义的交易，应当适用保险合同相关会计准则还是《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7 号）？

答：根据《企业会计准则解释第 4 号》，融资性担保公司发生的担保业务，应当按照《企业会计准则第 25 号——原保险合同》《企业会计准则第 26 号——再保险合同》《保险合同相关会计处理规定》等有关保险合同的相关规定进行会计处理。

根据新的金融工具确认计量准则第六条，对于财务担保合同，发行方之前明确表明将此类合同视作保险合同，并且已按照保险合同相关会计准则进行会计处理的，可以选择适用金融工具确认计量准则或保险合同相关会计准则。该选择可以基于单项合同，但选择一经作出，不得撤销。否则，相关财务担保合同适用金融工具确认计量准则。

因此，融资担保、信用证、信用保险等符合“财务担保合同”定义的交易，之前已按照保险合同相关会计准则进行会计处理的，在执行新金融工具确认计量准则时，可以选择适用该准则，也可以选择适用继续保险合同相关会计准则；之前未按照保险合同相关会计准则进行会计处理的，必须适用金融工具确认计量准则。

问题 63：政府补助是否与日常活动有关的判断

问：如何判断政府补助是否与日常活动相关？

答：通常情况下，政府补助补偿的成本费用如果是营业利润之中的项目，或者该补助与日常销售等经营行为是否密切相关，则该政府补助与日常活动相关。与日常活动无关的政府补助，通常由企业常规经营之外的原因所产生，有偶发性的特征。与企业日常活动相关的政府补助，应当按照经济业务实质，计入其他收益或冲减相关成本费用；与日常活动无关的政府补助，计入营业外收入或冲减相关损失。

问题 64：企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成的金融资产的分类

问：企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7 号）中定义的金融资产的，应当分类为何种金融资产？

答：根据金融工具确认计量准则第十九条，企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，该金融资产应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，不得指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

问题 65：资产组的定义以及减值测试的执行

问：什么是资产减值测试的资产组？如何对资产组进行减值测试？

答：资产组，是指企业可以认定的最小资产组合，其产生的现金流入应当基本上独立于其他资产或资产组产生的现金流入。资产组应当由与创造现金流入相关的资产构成。

资产组减值测试的原理和单项资产相同，即企业需要估计资产组（包括资产组组合）的可收回金额并计算资产组的账面价值，并将两者进行比较，如果资产组的可收回金额低于其账面价值，应当按照差额确认相应的减值损失。减值损失金额应当按照下列顺序进行分摊：（1）首先，抵减分摊至资产组中商誉的账面价值。（2）其次，根据资产组中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。以上资产账面价值的抵减，应当作为各单项资产（包括商誉）的减值损失处理，计入当期损益。抵减后的各资产的账面价值不得低于以下三者之中最高者：该资产的公允价值减去处置费用后的净额（如可确定的）、该资产预计未来现金流量的现值（如可确定的）和零。因此而导致的未能分摊的减值损失金额，应当按照相关资产组中其他各项资产的账面价值所占比重继续进行分摊。

问题 66：新收入准则下交易价格的确定

问：什么是交易价格？如何确定合同的交易价格？

答：根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）的规定，交易价格，是指企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额。企业代第三方收取的款项（例如增值税）以及企业预期将退还给客户的款项，应当作为负债进行会计处理，不计入交易价格。合同标价并不一定代表交易价格，企业应当根据合同条款，并结合以往的习惯做法确定交易价格。在确定交易价格时，企业应当考虑可变对价、合同中存在的重大融资成分、非现金

对价以及应付客户对价等因素的影响，并应当假定将按照现有合同的约定向客户转移商品，且该合同不会被取消、续约或变更。

问题 67：新修订的租赁准则下租赁期的确定

问：根据《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会[2018]35 号），某租赁合同约定，初始租赁期为 1 年，如有一方撤销租赁将支付重大罚金；1 年期满后，经双方同意可再延长 2 年，如有一方不同意将不再续期，没有罚金且预计对交易双方带来的经济损失不重大。上述情形下，租赁期应如何确定？

答：根据租赁准则第十五条，租赁期是指承租人有权使用租赁资产且不可撤销的期间，包括合理确定承租人将行使续租选择权的期间和不行使终止租赁选择权的期间。

按照上述租赁合同约定，自租赁期开始日的第 1 年有强制的权利和义务，是不可撤销期间。如果承租人和出租人双方均有权在未经另一方许可的情况下终止租赁，且罚款金额、预计对交易双方带来的经济损失不重大，则该租赁不再可强制执行。按照上述租赁合同约定，此后 2 年的延长期中，承租人和出租人均可单方面选择不续约而无需支付任何罚金且预计对交易双方带来的经济损失不重大，该租赁不再可强制执行，因此 2 年的延长期并非不可撤销期间。

因此，该租赁合同在初始确认时的租赁期应确定为 1 年。

来源：财政部

亲，办理个税年度汇算，您有三种方式可选择

根据《国家税务总局关于办理 2019 年度个人所得税综合所得汇算清缴事项的公告》（以下简称《公告》），2020 年 3 月 1 日至 6 月 30 日，纳税人要办理 2019 年度个税综合所得汇算清缴。

那么，纳税人可自主选择哪些办理年度汇算的方式呢？《公告》第六条明确了以下三种↓

自己办

纳税人自行办理

纳税人可以自行办理年度汇算。税务机关将推出系列优化服务措施，加强年度汇算的政策解读和操作辅导力度，分类编制办税指引，通俗解释政策口径、专业术语和操作流程，通过手机个人所得税 APP、网页端、12366 纳税服务热线等渠道提供涉税咨询，解决办理年度汇算中的疑难问题，帮助纳税人顺利完成年度汇算。

对于因年长、行动不便等独立完成年度汇算存在特殊困难的，纳税人提出申请，税务机关还可以提供个性化年度汇算服务。

单位办

请任职受雇单位办理

考虑到多数纳税人主要从一个单位领取收入，单位对纳税人的涉税信息掌握的比较全面、准确，为更好地帮助纳税人办理年度汇算，《公告》第六条第二项规定，纳税人可以通过取得工资薪金或连续性取得劳务报酬所得（指保险营销员或证券经纪人）的扣缴义务人代为办理。

如纳税人向这些扣缴义务人提出代办要求的，扣缴义务人应当办理，或者培训、辅导纳税人通过网上税务局自行完成年度汇算申报和退（补）税。这样有利于继续发挥源泉扣缴的传统优势，尽最大努力降低纳税人办税难度和负担。

同时，税务机关将为扣缴单位提供申报软件，方便扣缴义务人为本单位职工集中办理年度汇算。

注意

纳税人选择由扣缴义务人代办年度汇算的，需在 2020 年 4 月 30 日前与扣缴义务人进行书面确认，同时将除本单位以外的 2019 年度全部综合所得收入、扣除、享受税收优惠等信息资料如实提供给扣缴义务人，并对真实性、准确性、完整性负责。

请人办

委托涉税专业服务机构或其他单位及个人办理

纳税人可根据自己的情况和条件，自主委托涉税专业服务机构或其他单位、个人（以下称“受托人”）办理年度汇算。选择这种方式，受托人需与纳税人签订委托授权书，明确双方的权利、责任和义务。

提醒

扣缴义务人或者受托人为纳税人办理年度汇算后，应当及时将办理情况告知纳税人。纳税人如果发现申报信息存在错误，可以要求其办理更正申报，也可以自行办理更正申报。

来源：国家税务总局

注意了！这两类纳税人不需要年度汇算

根据《国家税务总局关于办理 2019 年度个人所得税综合所得汇算清缴事项的公告》（以下简称《公告》），2020 年 3 月 1 日至 6 月 30 日，纳税人要办理 2019 年度个税综合所得汇算清缴。那么，哪些人不需要办理年度汇算呢？一起来看↓

一般来讲，只要纳税人平时已预缴税额与年度应纳税额不一致，都需要办理年度汇算。为切实减轻纳税人负担，持续释放改革红利，国务院专门明确对部分需补税的中低收入纳税人免除年度汇算义务，财政部、税务总局据此制发了《关于个人所得税综合所得汇算清缴涉及有关政策问题的公告》（2019 年第 94 号，以下简称“94 号财税公告”），细化明确了免于办理年度汇算的情形。《公告》第二条则根据这些规定，列明了无需办理 2019 年度汇算的纳税人：

1. 对部分本来应当办理年度汇算且需要补税的纳税人，免除其办理的义务。

包括：

《公告》第二条第一项所列的，纳税人只要综合所得年收入不超过 12 万元，则不论补税金额多少，均不需办理年度汇算；

《公告》第二条第二项所列的，纳税人只要补税金额不超过 400 元，则不论综合所得年收入的高低，均不需办理年度汇算。

说明：

依据 94 号财税公告，纳税人取得综合所得时存在扣缴义务人未依法预扣预缴税款的情形，不包括在免于办理情形范围内。

2. 《公告》第二条第三项规定的“已预缴税额与年度应纳税额一致或者不申请年度汇算退税的”纳税人。

如果纳税人平时已预缴税额与年度应纳税额完全一致，既不需要退税也不需要补税，也就无需办理年度汇算。

如果纳税人自愿放弃退税，也无需办理年度汇算。

提示：

如果纳税人不太清楚记得自己全年收入到底有多少，或者不知晓怎样才能算出自己应该补税还是退税，具体补多少或者退多少，确定不了是否符合免于办理的条件，可以采取以下途径予以解决：

一是纳税人可以向扣缴单位提出要求，按照税法规定，单位有责任将已发放的收入和已预缴税额等情况告诉纳税人；

二是纳税人可以登录网上税务局（包括手机个人所得税 APP），查询本人 2019 年度的收入和纳税申报明细记录；

三是办理年度汇算时，税务机关将通过网上税务局，根据一定规则为纳税人提供申报表预填服务，如果纳税人对预填信息没有异议，系统就会自动计算出应补或应退税款，纳税人就可以知道自己是否符合豁免政策要求了。

来源：国家税务总局

关于财政补贴等增值税政策问题即问即答

1. 某新能源汽车企业 2020 年才收到 2019 年销售新能源汽车的中央财政补贴，请问需要缴纳增值税吗？

答：从 2020 年 1 月 1 日起取得的财政补贴收入，是指纳税人 2020 年 1 月 1 日以后销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产，取得的财政补贴。纳税人 2020 年 1 月 1 日后收到 2019 年 12 月 31 日以前销售新能源汽车对应的中央财政补贴收入，属于《国家税务总局关于取消增值税扣税凭证认证确认期限等增值税征管问题的公告》（2019 年第 45 号，以下称 45 号公告）第七条规定的“本公告实施前，纳税人取得中央财政补贴”情形，应继续按照《国家税务总局关于中央财政补贴增值税有关问题的公告》（2013 年第 3 号）的规定执行，无需缴纳增值税。

2. 某企业取得了废弃电器电子产品处理资格，从事废弃电器电子产品拆解处理。2020 年，该企业购进废弃电视 1000 台，全部进行拆解后卖出电子零件，按照《废弃电器电子产品处理基金征收使用管理办法》（财综〔2012〕34 号）规定，取得按照实际完成拆解处理的 1000 台电视的定额补贴，是否需要缴纳增值税？

答：该企业拆解处理废弃电视取得的补贴，与其回收后拆解处理的废弃电视数量有关，与其拆解后卖出电子零件的收入或数量不直接相关，不属于 45 号公告第七条规定的“销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产的收入或者数量直接挂钩”，无需缴纳增值税。

3. 为鼓励航空公司在本地区开辟航线，某市政府与航空公司商定，如果航空公司从事该航线经营业务的年销售额达到 1000 万元则不予补贴，如果年销售额未达到 1000 万元，则按实际年销售额与 1000 万元的差额给予航空公司航线补贴。如果航空公司取得该航线补贴，是否需要缴纳增值税？

答：本例中航空公司取得补贴的计算方法虽与其销售收入有关，但实质上是市政府为弥补航空公司运营成本给予的补贴，且不影响航空公司向旅客提供航空运输服务的价格（机票款）和数量（旅客人数），不属于 45 号公告第七条规定的“与其销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产的收入或者数量直接挂钩”的补贴，无需缴纳增值税。

4. 增值税一般纳税人取得的财政补贴收入，与其销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产的收入或者数量直接挂钩的，应按什么税率计算缴纳增值税？

答：增值税一般纳税人取得的财政补贴收入，与其销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产的收入或者数量直接挂钩的，按其销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产的适用税率计算缴纳增值税。

5. 我是一名货车司机，工商登记一直没有办下来，但已经在本地税务局办理了临时税务登记。我可以就发生的货运业务向税务机关申请代开增值税专用发票吗？

答：同时符合 45 号公告第六条规定的三个条件（办理了税务登记、取得相关运输经营证件、按增值税小规模纳税人管理）的货车司机，自 2020 年 1 月 1 日起，在境内提供公路或内河货物运输服务，需要开具增值税专用发票的，可在税务登记地、货物起运地、货物到达地或运输业务承揽地中任何一地，就近向税务机关申请代开增值税专用发票。

6. 我是一家资源综合利用企业的会计，我公司主要利用废玻璃生产玻璃熟料，自成立起，公司纳税信用级别一直为 A 级。后因违反税收规定，我公司 2019 年 4 月纳税信用级别被判为 C 级。在我公司的积极改正下，2019 年 7 月纳税信用级别修复为 B 级。2019 年 9 月，我公司向税务机关提出退还 2019 年 1 至 8 月所属期税款的申请（此前税款已按规定退还），请问我公司可以就哪段时间享受增值税即征即退政策？

答：45 号公告第二条明确规定，纳税人享受增值税即征即退政策，有纳税信用级别条件要求的，以纳税人申请退税税款所属期的纳税信用级别确定。申请退税税款所属期内纳税信用级别发生变化的，以变化后的纳税信用级别确定。

你公司 2019 年 1 至 3 月所属期纳税信用级别为 A 级，4 至 6 月所属期纳税信用级别为 C 级，2019 年 7 月纳税信用级别修复后，7 至 8 月纳税信用级别为 B 级。按照规定，如果你公司符合即征即退政策的其他条件，税务机关可以退还 2019 年 1-3 月和 7-8 月所属期资源综合利用项目的应退税款。

7. 我公司在 2019 年 4 月成立时纳税信用级别为 M 级。如果我公司在 2020 年 4 月 10 日被税务机关评价为纳税信用级别 B 级，同时也符合其他申请留抵退税的条件，可以在 2020 年 4 月 11 日申请增量留抵退税吗？

答：按照 45 号公告第二条的规定，纳税人申请增值税留抵退税，判断其是否符合纳税信用级别为 A 级或者 B 级的条件，以纳税人向主管税务机关申请退税提交《退（抵）税申请表》时的纳税信用级别确定。如果你公司的纳税信用级别已在 2020 年 4 月 10 日被评价为 B 级，则可以在 2020 年 4 月 11 日完成当期增值税纳税申报后申请增量留抵退税。

8. 2017 年 3 月，甲公司从乙公司购买一台机床，取得乙公司开具的增值税专用发票，发票开具日期为 2017 年 3 月 10 日，票面注明税额为 10 万元。由于会计人员的疏忽，当月认证后没有在次月申报期内申报抵扣。由于甲公司未按期申报抵扣的原因不符合《国家税务总局关于未按期申报抵扣增值税扣税凭证有关问题的公告》（2011 年第 78 号）中规定的客观原因，这 10 万元税款一直未能计入进项税抵扣税款，2020 年 3 月 1 日之后可以抵扣吗？

答：可以。45 号公告第一条明确规定，2020 年 3 月 1 日起，增值税一般纳税人取得 2017 年 1 月 1 日及以后开具的增值税专用发票，取消认证确认、稽核比对、申报抵扣的期限。根据上述规定，纳税人取得的 2017 年以后开具的增值税专用发票，未按期申报抵扣的原因即使不属于《国家税务总局关于未按期申报抵扣增值税扣税凭证有关问题的公告》（2011 年第 78 号）中规定的客观原因，也可申报抵扣。

9. 2017 年 4 月，丙公司从丁公司购买 10 台电脑，取得丁公司开具的增值税专用发票，发票开具日期为 2017 年 4 月 10 日，票面注明税额为 1 万元。由于企业内部人员工作交接的疏忽，直到 2018 年 5 月才将这张发票入账。此时已经超过 360 天的认证抵扣期限。丙公司未按期认证抵扣的原因不符合《国家税务总局关于逾期增值税扣税凭证抵扣问题的公告》（2011 年第 50 号）中规定的客观原因，一直未能将这张发票认证抵扣。2020 年 3 月 1 日之后可以抵扣吗？

答：可以。45 号公告第一条明确规定，2020 年 3 月 1 日起，增值税一般纳税人取得 2017 年 1 月 1 日及以后开具的增值税专用发票，取消认证确认、稽核比对、申报抵扣的期限。因此，纳税人取得的 2017 年以后开具的增值税专用发票，超过 360 天没有认证确认，即使不符合《国家税务总局关于逾期增值税扣税凭证抵扣问题的公告》（2011 年第 50 号）中规定的客观原因，2020 年 3 月 1 日起也可以通过本省（自治区、直辖市和计划单列市）增值税发票综合服务平台对增值税专用发票信息进行用途确认后，抵扣进项税额。

10. 某纳税人取得 2020 年 1 月开具的增值税专用发票，2020 年 2 月在增值税发票综合服务平台查询到该张发票的电子信息，是否必须在 2 月属期进行用途确认？如已经将发票用途确认为申报抵扣后，又需要更改用途，应该如何处理？

答：45 号公告第一条明确规定，2020 年 3 月 1 日起，增值税一般纳税人取得 2017 年 1 月 1 日及以后开具的增值税专用发票，取消认证确认、稽核比对、申报抵扣的期限。2020 年 3 月 1 日起，纳税人在增值税发票综合服务平台查询到相应增值税专用发票信息后，既可以在当期进行用途确认，也可以在之后属期进行用途确认。纳税人在已完成发票用途确认后，如需更正用途，可以在未申报当期增值税前，或作废本期增值税纳税申报表后，自行更正用途。

来源：国家税务总局货物和劳务税司

哪些人需要办理年度汇算？一篇文章告诉你

根据《国家税务总局关于办理 2019 年度个人所得税综合所得汇算清缴事项的公告》，2020 年 3 月 1 日至 6 月 30 日，纳税人要办理 2019 年度个税综合所得汇算清缴。《公告》第三条明确了需要办理 2019 年度汇算的情形，分为退税、补税两类。那么，哪些人需要办理年度汇算呢？以下这些可能的情形为你梳理好了↓

一类是预缴税额高于应纳税额，需要申请退税的纳税人。依法申请退税是纳税人的权利。从充分保障纳税人权益的角度出发，只要纳税人因为平时扣除不足或未申报扣除等原因导致多预缴了税款，无论收入高低，无论退税额多少，纳税人都可以申请退税。实践中有一些比较典型的情形，将产生或者可能产生退税，主要如下：

1. 2019 年度综合所得年收入额不足 6 万元，但平时预缴过个人所得税的；

例：某纳税人 1 月领取工资 1 万元、个人缴付“三险一金”2000 元，假设没有专项附加扣除，预缴个税 90 元；其他月份每月工资 4000 元，无须预缴个税。全年看，因纳税人年收入额不足 6 万元无须缴税，因此预缴的 90 元税款可以申请退还。

2. 2019 年度有符合享受条件的专项附加扣除，但预缴税款时没有申报扣除的；

例：某纳税人每月工资 1 万元、个人缴付“三险一金”2000 元，有两个上小学的孩子，按规定可以每月享受 2000 元（全年 24000 元）的子女教育专项附加扣除。但因其预缴环节未填报，使得计算个税时未减除子女教育专项附

加扣除，全年预缴个税 1080 元。其在年度汇算时填报了相关信息后可补充扣除 24000 元，扣除后全年应纳个税 360 元，按规定其可以申请退税 720 元。

3. 因年中就业、退职或者部分月份没有收入等原因，减除费用 6 万元、“三险一金”等专项扣除、子女教育等专项附加扣除、企业（职业）年金以及商业健康保险、税收递延型养老保险等扣除不充分的；

例：某纳税人于 2019 年 8 月底退休，退休前每月工资 1 万元、个人缴付“三险一金”2000 元，退休后领取基本养老金。假设没有专项附加扣除，1-8 月预缴个税 720 元；后 4 个月基本养老金按规定免征个税。全年看，该纳税人仅扣除了 4 万元减除费用（8×5000 元/月），未充分扣除 6 万元减除费用。年度汇算足额扣除后，该纳税人可申请退税 600 元。

4. 没有任职受雇单位，仅取得劳务报酬、稿酬、特许权使用费所得，需要通过年度汇算办理各种税前扣除的；

5. 纳税人取得劳务报酬、稿酬、特许权使用费所得，年度中间适用的预扣率高于全年综合所得年适用税率的；

例：某纳税人每月固定一处取得劳务报酬 1 万元，适用 20%预扣率后预缴个税 1600 元，全年 19200 元；全年算账，全年劳务报酬 12 万元，减除 6 万元费用（不考虑其他扣除）后，适用 3%的综合所得税率，全年应纳税款 1080 元。因此，可申请 18120 元退税。

6. 预缴税款时，未申报享受或者未足额享受综合所得税收优惠的，如残疾人减征个人所得税优惠等；

7. 有符合条件的公益慈善事业捐赠支出，但预缴税款时未办理扣除的等等。

另一类是预缴税额小于应纳税额，应当补税的纳税人。依法补税是纳税人的义务。从有利于纳税人的角度出发，国务院对 2019 年度汇算补税作出了例外性规定，即只有综合所得年收入超过 12 万元且年度汇算补税金额在 400 元以上的纳税人，才需要办理年度汇算并补税。有一些常见情形，将导致年度汇算时需要或可能需要补税，主要如下：

1. 在两个以上单位任职受雇并领取工资薪金，预缴税款时重复扣除了基本减除费用（5000 元/月）；

2. 除工资薪金外，纳税人还有劳务报酬、稿酬、特许权使用费所得，各项综合所得的收入加总后，导致适用综合所得年税率高于预扣率等。

来源：国家税务总局

2020 年 1 月份开始实施的财税法规

中央法规

关于取消增值税扣税凭证认证确认期限等增值税征管问题的公告

《公告》明确了取消增值税扣税凭证认证确认等期限，即征即退、留抵退税政策中纳税信用级别的适用和留抵退税额中“进项构成比例”的计算等相关事项。《公告》第二条至第七条自 2020 年 1 月 1 日起施行。

关于修订部分个人所得税申报表的公告

为贯彻落实个人所得税法及其实施条例和相关政策规定，帮助纳税人更好理解并办理纳税申报、享受有关优惠政策，税务总局对部分个人所得税申报表进行了修订，修订后的申报表自 2020 年 1 月 1 日起启用。

关于进一步完善涉税专业服务监管制度有关事项的公告

为贯彻落实税务系统深化“放管服”改革，优化税收营商环境有关要求，税务总局进一步完善涉税专业服务监管制度有关事项。《公告》简化涉税专业服务信息采集，完善涉税专业服务信用复核机制，规范涉税专业服务约谈。公告第一条第（一）项至第（四）项、第四条自 2020 年 1 月 1 日起施行。

关于印发《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》的通知

财政部发布《关于印发〈碳排放权交易有关会计处理暂行规定〉的通知》，自 2020 年 1 月 1 日起施行，重点排放企业应当采用未来适用法应用本规定。

第 3101 号内部审计实务指南—审计报告

为了进一步完善内部审计准则体系，指导内部审计实践，中国内部审计协会组织修订完成了《第 3101 号内部审计实务指南—审计报告》，自 2020 年 1 月 1 日起施行。

关于适用《中华人民共和国外商投资法》若干问题的解释

《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国外商投资法〉若干问题的解释》最高人民法院审判委员会第 1787 次会议通过，自 2020 年 1 月 1 日起施行。

关于 2020 年进口暂定税率等调整方案的通知

为积极扩大进口，激发进口潜力，优化进口结构，自 2020 年 1 月 1 日起，我国将对 850 余项商品实施低于最惠国税率的进口暂定税率。

关于印发《企业会计准则解释第 13 号》的通知

财政部发布《企业会计准则解释第 13 号》，自 2020 年 1 月 1 日起施行，不要求追溯调整。

关于印发《道路运输物流企业授信额度评估咨询操作指引〔试行〕》的通知

中评协发布《道路运输物流企业授信额度评估咨询操作指引（试行）》。根据授信额度政策及要求，侧重于根据行业特点对道路运输物流企业的授信额度评估咨询提出适用的方法及流程。《操作指引》在授信额度相关专业术语、评估咨询方法及评估咨询思路等方面参照《流动资金贷款管理暂行办法》等相关法律法规的要求。

关于调整重大技术装备进口税收政策有关目录的通知

财政部、工信部、海关总署、税务总局、能源局发布《关于调整重大技术装备进口税收政策有关目录的通知》。通知明确，新增集成电路自动化测试设备、材料基因设备等为国家支持发展的重大技术装备和产品，可享受关税和进口环节增值税优惠政策。

税收违法行为检举管理办法

国家税务总局发布《税收违法行为检举管理办法》，自 2020 年 1 月 1 日起施行。

关于修改《税收规范性文件制定管理办法》的决定

国家税务总局发布《关于修改〈税收规范性文件制定管理办法〉的决定》，自 2020 年 1 月 1 日起施行。

关于纳税信用修复有关事项的公告

国家税务总局发布《关于纳税信用修复有关事项的公告》，自 2020 年 1 月 1 日起施行。

关于跨境电子商务综合试验区零售出口企业所得税核定征收有关问题的公告

国家税务总局发布《关于跨境电子商务综合试验区零售出口企业所得税核定征收有关问题的公告》，自 2020 年 1 月 1 日起施行。综试区内核定征收的跨境电商企业应准确核算收入总额，并采用应税所得率方式核定征收企业所得税。应税所得率统一按照 4% 确定。

产业结构调整指导目录(2019 年本)

国家发改委修订发布了《产业结构调整指导目录（2019 年本）》，从行业看，鼓励类新增“人力资源与人力资本服务业”、“人工智能”、“养老与托育服务”、“家政”等 4 个行业。

关于印发《事业单位人事管理回避规定》的通知

中共中央组织部、人社部印发《事业单位人事管理回避规定》，回避规定要求事业单位工作人员之间凡存在近亲属关系的，不得在同一事业单位聘用至具有直接上下级领导关系的管理岗位，不得在其中一方担任领导人员的事业单位聘用至从事组织（人事）、纪检监察、审计、财务工作的岗位，也不得聘用至双方直接隶属于同一领导人员的从事组织（人事）、纪检监察、审计、财务工作的内设机构正职岗位。

关于发布《非居民纳税人享受协定待遇管理办法》的公告

国家税务总局发布《非居民纳税人享受协定待遇管理办法》，自 2020 年 1 月 1 日起施行。

关于修改《中国资产评估协会执业会员继续教育管理办法》的通知

中国注册税务师协会印发《税务师继续教育管理办法〔2019 年修订〕》，自 2019 年 2 月 1 日起施行。

外商投资法

十三届全国人大二次会议表决通过了《中华人民共和国外商投资法》。这部法律自 2020 年 1 月 1 日起施行。

地方法规

国家税务总局厦门市税务局关于代扣代收代征税款手续费有关事项的通知

国家税务总局厦门市税务局关于扩大出口退〔免〕税无纸化管理事项的公告

国家税务总局宁夏回族自治区税务局关于明确 2020 年度申报纳税期限的通告

国家税务总局新疆维吾尔自治区税务局关于明确 2020 年度申报纳税期限的通知

国家税务总局浙江省税务局浙江省财政厅浙江省残疾人联合会关于调整残疾人就业保障金缴费次数的公告
重庆市人民代表大会常务委员会关于环境保护税税目中“其他固体废物”具体范围的决定
国家税务总局贵州省税务局关于明确 2020 年度申报纳税期限的公告
国家税务总局成都市税务局成都市财政局关于继续实施土地增值税有关政策的公告
国家税务总局厦门市税务局关于房地产开发经营业务企业所得税计税毛利率有关问题的公告
国家税务总局厦门市税务局关于土地增值税预征有关事项的公告
国家税务总局广西壮族自治区税务局关于发布《国家税务总局广西壮族自治区税务局房产税 城镇土地使用税困难减免管理办法》的公告
国家税务总局广西壮族自治区税务局关于明确部分行业环境保护税污染物排放量计算方法和纳税申报有关事项的公告
浙江省财政厅关于进一步规范差旅费管理有关事项的通知
国家税务总局深圳市税务局关于发布《土地增值税征管工作规程》的公告
国家税务总局海南省税务局关于调整海南电网有限责任公司汇总申报缴纳增值税预征率的通知

来源：中国会计视野

藏在合同里的涉税风险……

01. 签订电子合同

电子合同又称电子商务合同，其主要是指在网络条件下当事人为了实现一定的目的，通过数据电文、电子邮件等形式签订的明确双方权利义务关系的一种电子协议。那么，纳税人以电子形式签订的各类应税凭证是否需要缴纳印花税呢？

根据《财政部 国家税务总局关于印花税若干政策的通知》（财税〔2006〕162 号）第一条规定：
对纳税人以电子形式签订的各类应税凭证按规定征收印花税。

02. 签订流动资金周转性借款合同

为了保证流动资金周转，甲公司与乙银行签订了一年期流动资金周转性借款合同，合同规定借款最高限额为 1 亿元人民币，借款人甲公司可在规定的期限和最高限额内随借随还。那么，对于签订流动资金周转性借款合同该如何缴纳印花税呢？

根据《国家税务总局关于对借款合同贴花问题的具体规定》（国税地字〔1988〕30 号）第二条规定：

借贷双方签订的流动资金周转性借款合同，一般按年（期）签订，规定最高限额，借款人在规定的期限和最高限额内随借随还。为此，在签订流动资金周转借款合同时，应按合同规定的最高借款限额计税贴花。以后，只要在限额内随借随还，不再签新合同的，就不另贴印花。

03. 签订由受托方提供原材料的加工定作合同

甲公司与乙公司签订委托加工合同，合同约定由受托方乙公司提供原材料，那么，对由受托方提供原材料的加工、定作合同，该如何缴纳印花税呢？

根据《国家税务总局关于印花税若干具体问题的规定》（国税地字〔1988〕25 号）第一条规定：

由受托方提供原材料的加工、定作合同，凡在合同中分别记载加工费金额与原材料金额的，应分别按“加工承揽合同”、“购销合同”计税，两项税额相加数，即为合同应贴印花；合同中不划分加工费金额与原材料金额的应按全部金额，依照“加工承揽合同”计税贴花。

04. 签订出版合同

为了将自己所写的网络小说出版，张某某与华新出版社签订了图书出版合同，那么，签订出版合同是否需要缴纳印花税呢？

根据《国家税务总局关于印花税若干具体问题的解释和规定的通知》（国税发〔1991〕155 号）第十二条规定：
出版合同不属于印花税列举征税的凭证，不贴印花。

05. 签订借款展期合同

甲银行工作人员：您好，贵公司申请的办理借款展期业务我行已批准，请于明天上午 10 时到我行签订借款展期合同。

乙企业财务人员：好的，我们一定会准时参加。

实务中，你是否遇到过上述情形呢？那么，对办理借款展期业务使用的借款展期合同是否需要缴纳印花税呢？

根据《国家税务总局关于印花税若干具体问题的解释和规定的通知》（国税发〔1991〕155 号）第七条规定：对办理借款展期业务使用的借款展期合同或其他凭证，按信贷制度规定，仅载明延期还款事项的，可暂不贴花。

06. 签订军火武器合同

建设强大的国防离不开军工企业和科研单位的努力，那么，军工企业和科研单位研制和供应军火武器所签订的合同是否需要缴纳印花税呢？

根据《国家税务总局关于军火武器合同免征印花税问题的通知》（国税发〔1990〕200 号）第一条、第二条规定：

国防科工委管辖的军工企业和科研单位，与军队、武警总队、公安、国家安全部门，为研制和供应军火武器（包括指挥、侦察、通讯装备，下同）所签订的合同免征印花税。

国防科工委管辖的军工系统内各单位之间，为研制军火武器所签订的合同免征印花税。

07. 签订仓储保管合同

根据《中华人民共和国印花税暂行条例》规定，仓储保管合同征税范围包括仓储、保管合同，其计算方法按仓储保管费用千分之一计税贴花。

实务中，针对仓储保管业务的应税凭证该如何确定呢？

根据《国家税务总局关于印花税若干具体问题的解释和规定的通知》（国税发〔1991〕155 号）第四条规定：

仓储保管业务的应税凭证为仓储保管合同或作为合用使用的仓单、栈单（或称入库单等）。对有些凭证使用不规范，不便计税的，可就其结算单据作为计税贴花的凭证。

08. 签订银行同业拆借合同

根据《国家税务总局关于印花税若干具体问题的解释和规定的通知》（国税发〔1991〕155 号）第八条规定：

银行同业拆借，是指按国家信贷制度规定，银行、非银行金融机构之间相互融通短期资金的行为。同业拆借款合同不属于列举征税的凭证，不贴印花。

特别提醒：

确定同业拆借合同的依据，应以中国人民银行《关于印发〈同业拆借管理试行办法〉的通知》（银发〔1990〕62 号）为准。凡按照规定的同业拆借期限和利率签订的同业拆借款合同，不贴印花；凡不符合规定的，应按借款合同贴花。

09. 签订技术服务合同

根据《国家税务总局关于对技术合同征收印花税问题的通知》（国税地字〔1989〕34 号）第三条规定：

技术服务合同的征税范围包括：技术服务合同、技术培训合同和技术中介合同。

（1）技术服务合同是当事人一方委托另一方就解决有关特定技术问题，如为改进产品结构、改良工艺流程、提高产品质量、降低产品成本、保护资源环境、实现安全操作、提高经济效益等，提出实施方案，进行实施指导所订立的技术合同。以常规手段或者为生产经营目的进行一般加工、修理、修缮、广告、印刷、测绘、标准化测试以及勘察、设计等所书立的合同，不属于技术服务合同。

（2）技术培训合同是当事人一方委托另一方对指定的专业技术人员进行特定项目的技术指导和专业训练所订立的技术合同。对各种职业培训、文化学习、职工业余教育等订立的合同，不属于技术培训合同，不贴印花。

（3）技术中介合同是当事人一方以知识、信息、技术为另一方与第三方订立技术合同进行联系、介绍、组织工业化开发所订立的技术合同。

10. 签订商品房销售合同

房地产开发企业针对签订的商品房销售合同该如何缴纳印花税呢？

根据《财政部 国家税务总局关于印花税若干政策的通知》（财税〔2006〕162 号）第四条规定：

对商品房销售合同按照产权转移书据征收印花税。

中国注册会计师协会关于做好上市公司 2019 年年报审计工作的通知

各省、自治区、直辖市注册会计师协会，各从事证券服务业务的会计师事务所（以下简称事务所）：

为维护公众利益，提升上市公司年报审计质量，现就做好上市公司 2019 年年报审计工作通知如下：

一、总体要求

当前，世界经济增长持续放缓，我国经济下行压力加大，上市公司财务造假案件频发。2019 年年报审计工作要以党的十九届四中全会精神为指导，认真落实中央经济工作会议有关部署，坚守独立、客观、公正的职业立场，坚持质量导向、风险导向和问题导向，把提高审计质量、有效防范风险摆在最突出、最紧要的位置，扎实做好年报审计各项工作。

二、严格遵守职业道德要求

事务所要认真查找自身在职业道德体系建设方面存在的突出问题与薄弱环节，切实健全相关政策与程序，严格落实职业道德的各项规定与要求，进一步强化事务所内部职业道德管控，加大职业道德违规内部问责力度。

独立性是注册会计师审计的灵魂，事务所要高度重视独立性问题，加强对专业人员独立性方面的培训，正确理解并严格执行定期轮换制度，防止注册会计师通过互换业务项目规避轮换要求。

三、着力完善质量控制体系

事务所要继续强化总分所一体化管理，真正落实质量控制体系领导责任，制定并严格执行全所统一、有效的质量控制政策与程序，尤其应当加强业务委派、业务执行等关键环节的风险管控。

事务所要高度重视客户的承接与保持，严格执行风险评估。对于“炒鱿鱼 接下家”的上市公司，要了解上市公司变更事务所的真正原因；对于长期服务的上市公司，要关注内外部环境变化对管理层、治理层诚信以及上市公司经营情况可能产生的影响。

事务所要切实加强高风险业务的项目质量控制复核，重点关注项目组对复杂交易或重大事项等作出的判断及结论，避免项目质量控制复核流于形式。

事务所要将贯彻落实新准则作为完善质量控制体系的重要内容。包括注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求等在内的 18 项修订后的审计准则以及金融工具确认和计量、金融资产转移、套期会计、金融工具列报、债务重组、非货币资产交换等 6 项修订后的会计准则，已于 2019 年在上市企业全面实施。对此，事务所要站在内部质量控制体系建设的高度，更新相关业务标准和审计政策及程序，强化准则内部培训，推动准则贯彻实施。同时，事务所要关注和解决新审计报告准则实施过程中存在的问题，关键审计事项的确定要体现上市公司所处行业特征以及公司自身特点和报告期的具体情况，避免千篇一律和“模板化”；关键审计事项的描述要从注册会计师角度出发，体现审计工作思路；关键审计事项的应对措施要有针对性，并切实执行到位，避免流于形式。

四、重点关注风险较高的行业和业务领域

注册会计师要密切关注内外部环境变化对上市公司经营产生的影响，落实风险导向审计的理念与方法，保持高度的职业怀疑，在上市公司 2019 年年报审计工作中，重点关注下列行业、公司和高风险审计业务领域。

（一）关注审计风险较高的行业与公司

一是金融行业相关上市公司。注册会计师应关注银行信贷风险管理，关注贷款减值准备计提和不良贷款处置的合理性，关注网贷资金存管业务相关风险；关注信托及资产支持证券业务的资金来源、底层资产、资金使用的具体情况；关注股票质押业务相关资产减值准备计提的合理性；关注公司资管业务是否存在“资金池”、刚性兑付或利用多层嵌套、通道业务等方式将表内信用风险表外化的迹象；关注涉及 P2P 信贷业务的上市公司是否按照监管要求予以清退并及时履行信息披露义务；关注金融工具公允价值、未纳入合并范围的结构化主体等重要信息的相关披露是否充分、适当；对于业务运转高度依赖信息系统的金融公司，要根据业务特点，加大信息系统审计力度。

二是房地产行业相关上市公司。注册会计师应关注房地产行业调控政策对公司经营产生的影响，尤其应关注是否存在融资成本过高、融资渠道受限、商品房限价限购等情形；关注公司收入确认标准、预售收入和销售退回等的合理性；关注开发成本、土地增值税、企业所得税等成本费用是否准确、完整，利息费用资本化和费用化的划分是否恰当；关注房地产存货是否存在“烂尾”“空置”“滞销”等减值迹象。

三是医药行业相关上市公司。注册会计师应关注医药行业产业政策变化对公司生产经营的影响，尤其关注“带量采购”对医药行业产品价格及毛利率的影响，存货跌价准备是否足额计提；关注“两票制”对医药流通环节的影响，特别是销售结算方式变化对应收账款的影响，以及销售费用的真实性与合规性；关注研发费用资本化或费用化处理的合理性。

四是债务违约风险较高的上市公司。近期，资本市场债务违约事件频发。注册会计师应关注公司整体债务规模、融资成本及债务资金使用情况；关注公司现金流量与债务偿还需求的匹配情况和债务偿还安排；关注上市公司或其子公司违规对外担保的情况和未披露的关联方资金占用、担保、质押等隐性债务风险；针对对外担保事项，应充分了解被担保方的财务状况，评估违约风险；关注公司具有重大影响的被投资单位是否存在债务违约迹象，相关减值测试是否及时进行，减值计提是否充分、恰当。

五是境外业务占比较高的上市公司。注册会计师应关注公司境外业务的商业实质，重点关注境外工程项目、国际贸易、销售合同的真实性，尤其应关注毛利率异常的海外业务；关注涉外公司集团审计风险评估和重要组成部分的识别，加强与组成部分注册会计师的沟通；关注外汇账户的设立、资金管理、税收缴纳、套期保值等特殊领域和业务，考虑利用专家工作，并充分评估其胜任能力、独立性和工作结果。

六是业绩大幅波动的上市公司。注册会计师应保持高度的职业怀疑，关注公司业绩波动的原因，就管理层作出的解释获取充分、适当的审计证据；关注业绩短时间变脸是否具有合理性，公司经营模式、产业领域、交易对手、管理层是否发生重大变化，警惕业绩操纵风险；关注与业绩预告相关的公司内部控制制度是否健全并得到有效实施。

此外，注册会计师还应关注其他受宏观经济变动影响较大的行业以及存在退市或股票暂停交易风险、业绩常年处于盈亏临界点、自主变更会计政策和会计估计、股票质押率较高、频繁或临近年报披露日期更换事务所等情况的上市公司年报审计风险。

（二）关注高风险审计领域

注册会计师要认真学习审计准则问题解答，高度关注以下重大风险领域，更有效地识别、评估和应对因舞弊导致的财务报表重大错报风险。

一是收入。注册会计师应关注收入的确认和披露是否符合会计准则要求，关注收入确认的真实交易背景，尤其应关注新业务或新产品收入、存在业绩对赌或其他业绩承诺的业务板块收入的真实性与合理性；关注毛利率较高或报告期毛利率波动较大的情况；关注现金流量与收入是否匹配；关注产品或服务的最终销售情况；关注公司是否存在复杂的收入安排，收入确认是否涉及较多的管理层判断；强化收入相关数据的深度分析，有效识别之前未曾关注到的异常情况或较难发现的变动趋势。

二是货币资金。注册会计师应关注货币资金的真实性和巨额货币资金余额的合理性，有效实施银行函证程序；关注存款规模与利息收入是否匹配，是否存在“存贷双高”现象；关注是否存在与公司实际控制人相关的资金归集业务或资金管理协议，是否存在未披露的资金受限以及关联方资金占用等情况；关注是否存在大额境外资金，是否存在缺少具体业务支持或与交易金额不匹配的大额资金或汇票往来等异常情况。

三是商誉。注册会计师应关注商誉的初始确认和计量，关注交易对价的分摊是否合理，是否存在未充分识别无形资产，导致商誉虚高的情况；关注与商誉有关的业绩承诺达标情况，是否存在精准达标或未达标，但未充分计提商誉减值的情况；关注商誉减值测试相关内部控制设计和执行的有效性；关注管理层采用的商誉减值测试模型和关键假设的合理性以及减值测试涉及基础数据的完整性和准确性；关注管理层利用外部专家进行商誉减值测试过程及结果的合理性。

四是金融工具。注册会计师应高度关注新金融工具系列准则的各项规定与要求，审慎评估管理层对相关会计政策或会计估计变更及相关披露的合理性；关注金融资产是否根据准则要求进行恰当、合理分类和披露；关注金融负

债与权益工具的划分是否合规；关注利用预期信用损失模型对损失阶段划分是否正确，迁徙率模型的相关假设是否合理，资产减值计提是否充分。此外，还应关注管理层对非交易性权益工具的分类是否恰当，估值是否公允。

五是关联方关系及其交易。注册会计师应对异常的关联方交易保持警惕，关注交易的对方是否为未披露的关联方；关注关联方交易的商业合理性、相关条款的公平性以及交易价格的公允性等情况；关注是否存在关联交易非关联化。此外，还应关注公司大股东是否存在违规资金占用、股权质押融资以及以上市公司名义违规对外借款或担保等问题。

六是持续经营。注册会计师应关注可能导致被审计单位持续经营能力产生重大疑虑的事项，关注公司盈利能力、融资能力、未来经营状况和现金流量预期，评价管理层对企业持续经营能力的评估是否全面、恰当；与管理层和控股股东进行充分沟通，获取详细的经营计划，结合市场情况分析，评价管理层改善措施能否实质性消除对持续经营能力的重大疑虑，并考虑其对审计报告可能产生的影响。

七是重大非常规交易。注册会计师应对重大非常规交易保持高度的职业怀疑，关注上市公司是否利用缺乏商业实质的交易，或通过变更会计政策和会计估计操纵利润；关注临近期末发生的大额收入确认、资产或股权处置、政府补助、投资收益确认等重大非常规交易，充分考虑可能存在的利润调节或利益输送风险，设计并实施有针对性的审计程序。

此外，注册会计师还应重点关注存货和成本、业绩承诺补偿、资产减值、预计负债以及集团审计、信息系统审计等相关领域的审计风险。

五、及时做好年报审计业务信息报备

上市公司变更财务报表审计机构或内部控制审计机构的，前后任事务所均要在变更发生之日（董事会通过变更审计机构的决议之日）起5个工作日内，以网上报备的形式在中国注册会计师行业管理信息系统（网址：<http://cmis.cicpa.org.cn>）中填报变更信息。若报备后信息变化的，应当在5个工作日内登录系统予以更正，并告知我会。

事务所要高度重视年报审计业务变更信息报备工作，指定专门人员认真完成报备工作，避免出现报备信息不准确、不及时、不完整的情况。

2019年12月30日

北京注协：专家信箱专家观点(2019年第二期)

特别提示：

针对近期专家信箱收集到执业人员提出的专业问题，结合执业质量检查发现的问题，北京注册会计师协会邀请专业技术委员会专家进行相应解答。本专家解答仅代表专家个人观点，不代表任何机构；不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断等，仅供参考。会计师事务所及从业人员在执业中需根据相关法律法规、风险导向原则以及实际执业情况做出职业判断，搜集充分适当的审计证据，不能照搬照抄。

问题1：对不具有商业实质、无真实交易背景的真实票据，审计中如何应对？

解答：无真实交易背景的票据，其商业本质可能更多的是以票据形式进行的资金拆借，而并非应付/应收票据。注册会计师应该首先，根据《中国注册会计师审计准则第1142号——财务报表审计中对法律法规的考虑》，识别由于企业违反票据法律法规是否导致财务报表重大错报，评价对财务报表可能产生的影响；其次，可通过追踪票据资金来源、去向以及实际用途，提请企业正确列报和充分披露；第三，并与管理层和治理层（如适用）进行讨论，按照1142号审计准则相关规定考虑该事项对审计意见的影响。

问题2：对应收账款期末余额的确认，一般考虑执行哪些审计程序？

解答：由于应收账款与收入密切相关，注册会计师应首先了解企业的产品（服务）销售模式，如“先款后货”亦或“先货后款”，主要客户及潜在客户，以及企业销售定价政策、信用政策等，在此基础上对与应收账款相关的销售收款循环进行了解、评价和测试；综合测试结果和对业务的了解，判断与应收账款期末余额相关的认定是否存在

在重大错报风险，是否可以信赖企业的内部控制，进而确定进一步审计程序，审计抽样方法以及样本量等。针对应收账款期末余额，通常可以考虑执行如下审计程序（包含但不限于）：

（1）向管理层获取财务报告截止日应收账款科目的余额表，并且与明细账核对一致。

（2）根据向管理层获取的按客户划分的应收账款余额表，考虑评估的重大错报风险水平、对其他实质性程序的依赖程度、期望保证程度、可容忍错报以及预期错报金额等主要因素，抽取需要进行函证的关键性样本和代表性样本，对其进行函证；及时跟进回函进度，对于回函不符的函证，可以根据实际情况选择再次函证，询问差异原因并获得相应的支持性证据；对于未收回的函证，可以根据实际情况选择再次函证，或者直接执行恰当的替代审计程序，如检查其记账凭证、发票、出库单据、货运单据、客户签收单等原始凭据，以及对期后回款情况进行检查分析等。

（3）实施分析程序，对期初、期末余额进行对比分析。进一步检查应收账款重大变动、异常变动的原因，以识别任何可能存在异常的应收账款余额。

（4）对于期末余额较大或账龄较长的客户，复核经过管理层批准的信用期；对于超过信用期的，复核公司管理层对于主要客户应收账款可回收性的判断是否恰当等。

（5）查看期后回款情况，查看银行对账单、银行回单及其他支持性文件，复核检查付款人名称与销售合同/销售订单中采购方名称是否一致等。

问题 3：如何确定应收款项函证的实施范围？

解答：《〈中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证〉应用指南附录：实施函证程序需要进一步考虑的事项》指出：“注册会计师可以采用审计抽样或其他选取测试项目的方法选择函证样本。为保证样本代表总体，样本通常包括：（1）金额较大的项目；（2）账龄较长的项目；（3）交易频繁但期末余额较小的项目；（4）重大关联方交易；（5）重大或异常的交易；（6）可能存在争议、舞弊或错误的交易。”注册会计师需要结合被审计单位的业务情况、重要性水平、应收款项当期变动情况、应收款项余额以及影响样本规模的其他各项因素（详见本问题 2），以确定函证的样本量。

问题 4：是否只要获取了对往来账户余额确认无误的回函，注册会计师就可以对往来账户余额的真实性和完整性进行确认？

解答：函证是往来账户审计程序的重要组成部分，但注册会计师不能仅仅根据确认无误的回函就判断被审计单位往来账户余额可以确认。下面，通过实际发生的案例，说明如果仅仅根据回函确认往来账户余额，可能发生重大错报未被发现的风险。

案例 1：被审计单位为了粉饰财务状况虚增收入 1000 万元，同时虚增 A 公司应收款项 1000 万元（不考虑增值税）。注册会计师编制询证函后，直接交给被审计单位工作人员，让其发函。工作人员拿到询证函后，根据合同文本中 A 公司的合同章样式伪造了合同印章，直接加盖在询证函中“核对后金额相符”处，随后将盖好章的询证函交给注册会计师。

案例 2：被审计单位为了粉饰财务状况，将应在下一年度确认的收入 1000 万元确认在本年度，同时确认对 B 公司应收款项 1000 万元。由于被审计单位和 B 公司长期合作，即私下请求 B 公司对函证工作予以配合。注册会计师严格按照审计准则的规定亲自发函、收函，收到了 B 公司“确认情况相符”的回函。

案例 3：被审计单位为了粉饰财务状况，虚增收入 1000 万元，同时确认对关联方 C 公司应收款项 1000 万元（不考虑增值税）。注册会计师严格按照审计准则的规定亲自发函、收函，且收到了 C 公司确认情况相符的回函。

针对上述案例，注册会计师在实施函证时应关注以下方面（包含但不限于）：

（1）选择函证对象时，应判断被审计单位收入确认政策是否符合企业会计准则要求；检查销售（服务）合同、发票、运单、签收单或者验收单（进度确认单）等，判断被审计单位收入确认依据是否充分，在此基础上对被函证对象发送函证。

（2）对于非关联方的被函证对象，必须控制函证过程、独立收发函证，由被审计单位代为执行函证程序获取的回函不能作为可靠的审计证据。

（3）对于关联方的被函证对象，除上述对函证实施控制外，还应实施进一步审计程序，包括但不限于取得合同、发票、运输单、银行流水等相关资料进行相互信息核对，如有迹象表明可能存在舞弊风险时，还应到被函证对象所在地进行实地访谈、观察、询问等。

(4) 如果被审计单位收入确认不符合企业会计准则要求, 依旧从被函证对象取得确认无误的回函, 应具体分析其原因, 并高度关注在收入确认是否存在舞弊的可能。

综上, 注册会计师在实施函证程序并取得对方确认无误的回函后, 还要重视实质性分析等审计程序的执行。特别是在发现被审计单位存在舞弊或串通舞弊迹象, 并且有客观证据表明函证并不可信的情况下, 需要通过多种审计程序的实施来确认往来账户余额的真实性和完整性。

问题 5: 针对被函证方回函的发件地址存在异常的情况, 需要执行哪些程序, 以获取进一步审计证据?

解答: 注册会计师如发现被函证方回函的发件地址存在异常, 如注册地址和办公地址/经营地址不同的情况, 应保持应有的职业怀疑, 核实交易的真实性, 以及与其他交易的差异, 谨慎确认。通常可考虑执行如下程序:

(1) 询问地址存在异常的原因并进行核实, 对于重要的函证, 还应了解交易的相关事项或者背景, 分析并判断其真实性和商业合理性。

(2) 通过查询企业信用信息公示系统、被函证方的官方网站或者搜索公开信息等方式, 核实管理层提供的被函证方单位名称以及联系地址, 与被函证方注册名称以及主要办公地址是否一致。

(3) 将管理层提供的被函证方单位名称以及联系地址, 与被审计单位持有的相关合同、供应商/客户/其他关系方的资料文档或被审计单位收到或开具的增值税专用发票中的被函证方单位名称及联系地址进行核对。

(4) 基于风险考虑, 在必要的情况下可以针对部分回函或特定回函执行额外程序。例如致电被函证方, 以验证被函证方回函发件人的身份, 并确认回函信息与被函证方发出信息是否一致; 与被审计单位以及被函证方进行沟通, 对重大客户进行实地走访, 核实情况等。

问题 6: 应收账款回函不符应当执行的审计程序有哪些?

解答: 由于应收账款回函金额不符往往可能牵涉到收入截止性或真实性问题, 应当引起重视。如果确实是客户账务处理错误, 应当建议更正调整。针对造成回函不符的不同原因, 可以考虑执行如下程序:

(1) 要求被审计单位提供回函不符调节表, 列示导致回函差异的明细事项; 如果差异系由于款项收付的时间性差异造成, 应检查期后收款凭证, 以确定该款项是否确已收到; 如果差异系由货物在途造成, 应检查发货单、运单或销售合同等, 判断是否应当确认为报告期内的销售收入, 防止收入虚增。

(2) 对回函差异事项进行核查, 检查相关合同、收付款凭证、出库单、发票、运单等相关依据, 并与被询证者进行沟通, 确认回函差异事项的真实性, 对不符合企业会计准则的差异事项提请被审计单位更正。

如果回函差异涉及期后退货, 应检查红字发票、销售退回、折扣与折让通知单以及退回货物的入库单等, 并根据期后事项的处理原则确定是否应当调减报告期销售收入; 如果回函差异涉及被审计单位与顾客之间的争议, 应检查相关原始凭证, 必要时可向律师咨询。

(3) 核实回函差异事项在期后的变化情况, 进一步确认回函差异事项的真实性和准确性。

问题 7: 注册会计师对未收回函证的往来账户, 是否可以直接采用审计替代程序, 应注意哪些事项?

解答: 首先, 《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第二十条规定: “如果注册会计师认为取得积极式函证回函是获取充分、适当的审计证据的必要程序, 则替代程序不能提供注册会计师所需要的审计证据。在这种情况下, 如果未获取回函, 注册会计师应当按照《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, 确定其对审计工作和审计意见的影响。”

其次, 对于未收回函证的账户, 执行细节测试、检查合同、访谈交易对手等审计程序, 只能核查业务发生的真实性, 无法充分验证期末余额的准确性和完整性。例如, 对于应收账款, 核查期后回款可视为较为有效的替代审计程序。但由于期后回款未必能覆盖资产负债表日的应收款项余额, 且难以判断期后回款是否全部为资产负债表日的应收款项。因此, 仅通过核查期后回款, 也无法很好的达到验证期末余额完整性和准确性的目的。

根据《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》应用指南: “替代审计程序的性质和范围受所涉及账户和认定的影响。未回函可能表明存在以前未识别的重大错报风险。在这种情况下, 根据《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险》的规定, 注册会计师可能需要修正认定层次重大错报风险评估结果并相应地修改计划的审计程序。例如, 回函数量比预期少很多, 可能表明存在以前未识别的、《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》要求注册会计师评价的舞弊风险因素。”

问题 8: 对于上年函证未回函的应收账款, 本年是否可以直接进行替代审计程序?

解答：根据《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第十三条规定：“注册会计师应当对应收账款实施函证程序，除非有充分证据表明应收账款对财务报表不重要，或函证很可能无效。如果认为函证很可能无效，注册会计师应当实施替代审计程序，获取相关、可靠的审计证据。如果不对应收账款函证，注册会计师应当在审计工作底稿中说明理由。”

对于上年函证未回函的应收账款往来单位，应保持职业怀疑并分析未回函的原因。分析其在本年度的变动情况，如果分析表明取得回函是获取充分、适当审计证据的必要程序，应将其作为本年年末应收账款函证的重点关注单位继续发函，不能直接采取替代审计程序。根据《中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证》第二十条规定：“如果未获取回函，注册会计师应当按照《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，确定其对审计工作和审计意见的影响。”

实务中，应收账款函证很可能无效的情况一般有：（1）以往审计业务经验表明回函率很低；（2）某些特定行业的特定客户通常不予回函，如电信行业的个人客户；（3）被函证对象出于自身制度的规定不能回函等。

问题 9：怎样对应收账款账龄进行复核？

解答：首先，了解企业划分账龄的实际方法，判断方法的恰当性和一贯性，在此基础上，对该方法的执行情况进行检查。有些被审计单位提供的账龄是从企业核算系统导出，而实务中企业核算系统中的账龄往往存在诸多缺陷。同时，该账龄的准确性还与财务人员账务处理是否及时有关。因此，被审计单位提供的账龄，注册会计师应当进行复核。

注册会计师可考虑执行如下程序（包含但不限于）：（1）取得应收账款账龄在每个特定期间（如月、周、季度等）的详细信息，与上期或者本年可比期间进行比较，执行分析程序，调查差异及异常原因；（2）将账龄明细表与应收账款明细账进行核对，从账龄明细表中选取项目执行细节测试，检查相关原始凭证，如销售订单、发货单、发票等，验证应收账款账龄计算的准确性。

问题 10：针对其他应收款的审计，除考虑执行函证等程序外，还应关注哪些事项？

解答：其他应收款科目通常核算与日常经营活动无关的资金往来，如企业之间的往来款、应收股东及关联方的各种非经营性往来款项，以及各种代垫款项等。针对其他应收款的审计，除考虑执行函证等程序外，还应关注下列事项：

（1）了解形成其他应收款项的交易实质、涉及的对方单位的性质以及付款安排；检查相关合同，关注其是否存在异常的交易背景、商业理由，以及是否存在交易双方缺乏履约能力的情形。

（2）了解形成其他应收款项交易的决策过程，了解计提坏账准备或者坏账核销的相关的内部控制及执行情况，关注是否存在管理层凌驾于控制之上的情形。

（3）针对余额较大、本期发生额较大、发生频繁或账龄较长的其他应收款，特别关注是否存在异常情况，识别相关的重大错报风险。例如，关联方是否利用其它应收款项目形成对公司的资金占用等。

（4）对于可疑的其他应收款项，可以考虑通过企业信用信息公示系统等公开信息查询对方单位，关注是否存在表明其可能为被审计单位未披露的关联方的迹象；如有必要，可以实施走访，进一步了解和追踪相关交易。

问题 11：针对应付账款、预收账款是否必须实施函证程序？

解答：根据《〈中国注册会计师审计准则第 1312 号——函证〉应用指南附录：实施函证程序需要进一步考虑的事项》：“函证的内容一般涉及下列账户余额或其他信息：……（11）应付账款；（12）预收账款……”的要求，注册会计师应该根据认定层面风险评估结果，考虑是否对应付账款、预收款项实施函证程序，如果未回函可再实施替代程序。

问题 12：注册会计师对预收款项未实施函证，仅通过抽查凭证，以及核对账证、账表之间的关系，这样的程序是否充分？如不充分，应当实施什么程序？

解答：注册会计师审计预收款项科目时，应当充分了解被审计单位业务及行业情况，并结合收入、货币资金等报表项目的审计，综合判断预收款项确认、计量和披露是否存在重大错报。可考虑执行的程序如下（包含但不限于）：

（1）了解被审计单位的销售政策，与行业通常的销售模式相比，从商品的质量、定价政策、市场认知度等方面分析预收款项的商业合理性。

(2) 了解被审计单位预收款项相关的内部控制,检查整个业务发生的过程,获取相关内部审批流程记录,检查执行相关内部控制的情况及检查原始凭证记载的正确性。

(3) 获取预收款项相关的销售合同、销售台账,对重大的销售合同、合同重要条款进行检查,检查收款凭证以及期后发货情况。

(4) 根据认定层面风险评估结果,考虑是否对预收款项实施函证程序。

问题 13: 取得被审计单位财务报表截止日的存货盘点表,注册会计师是否还需要实施存货抽盘或监盘程序?

解答: 注册会计师获取了被审计单位财务报表截止日的存货盘点表,是否还需要进一步执行审计程序,取决于对存货及其相关认定的风险评估结果。《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》第四条规定:“如果存货对财务报表是重要的,注册会计师应当实施下列审计程序,对存货的存在和状况获取充分、适当的审计证据:(一)在存货盘点现场实施监盘(除非不可行);(二)对期末存货记录实施审计程序,以确定其是否准确反映实际的存货盘点结果。”

被审计单位的年末存货盘点表,是其进行存货盘点的记录,是被审计单位履行管理层责任的体现,不能替代注册会计师的工作和责任;被审计单位提供的年末存货盘点表,从审计证据的角度来看,属于证明力相对较弱的内部证据,不能直接替代注册会计师实施存货抽盘或监盘程序。

若注册会计师判断不执行存货监盘程序,应该将对存货风险评估的结果和不实施监盘程序的原因记录在底稿中。

问题 14: 存货监盘日与财务报表日不一致,监盘后是否需要实施进一步审计程序?如果盘点时点的账面数量与实际盘点数量一致,是否可以推断财务报表截止日的存货数量是无误的?

解答: 存货监盘日与财务报表日不一致,监盘后是否需要实施进一步审计程序,请参阅中注协发布的审计问题解答第 3 号存货监盘的相关要求执行。

在存货监盘日和财务报表日不一致的情况下,盘点时点账面数量和实际盘点数量一致,不能直接推断财务报表截止日的存货数量。

问题 15: 对房地产开发及销售企业进行审计时,注册会计师应如何实施存货监盘?

解答: 房地产开发及销售企业一般容易存在收入成本高估,存货减值计提不充分、应付款项低估,以及预付结转不及时等风险。

针对房地产开发及销售企业实施存货监盘,应以被审计单位组织全面存货盘点为基础,在存货盘点现场实施监盘。针对房地产开发及销售企业实施存货监盘,一般包含以下步骤(包括但不限于):

(1) 在监盘前,获得销售部门提供的销售控制表,里面有户型面积、价格、总价,已销售或已订出房间等信息(以下简称“销控表”)。

(2) 对于“销控表”中记录的已经交付业主的房间,随机抽取部分房号,查看业主的收楼交接单和领取钥匙的记录。

(3) 复核其单据上的业主签字与销售合同上签字一致,证明该开发产品确实于盘点日已出售并确认收入。

(4) 取得开发产品清单和“销控表”进行核对,关注“销控表”上标注已售的房号是否出现在开发产品清单上。

(5) 监盘时,在物业部门现场查看钥匙摆放情况,抽取部分钥匙,实地查看该钥匙是否与房屋对应,且核对该房号是否已经列示在开发产品清单中。

(6) 现场查看工程形象进度,并通过与工程现场资产管理部人员、监理人员进行访谈,了解实际工程进度与开发成本结转进度是否存在重大差异。

(7) 对于分期连续开发和销售的房地产存货,进一步了解和析土地、公共设施等的分摊原则和方法以及合理性,测算分摊结果并与存货账面金额进行核对。获取土地权属证明、开发土地的红线图以及经审批的开发规划,与实际测量结果以及监盘结果进行核对,对于发现的差异实施进一步审计程序。

问题 16: 注册会计师对房地产开发销售企业存货可变现净值的估值的审核,实施的主要审计程序有哪些?

解答: 由于存货对房地产企业财务报表影响重大,且估计存货项目达到完工状态时将要发生的建造成本和未来净售价存在固有风险。因此,存货可变现净值的估值是注册会计师审计的重点和难点。对存货可变现净值的估值实施的审计程序,一般主要包括:

(1) 了解、评价并测试关键内部控制设计和运行有效性。与存货可变现净值的估值相关的内部控制可能包括：预算编制、执行和监督相关的内部控制，以及项目成本归集和分摊相关的内部控制。重点关注与预测建造成本相关的内部控制，并了解管理层是否制定了书面的房地产项目成本归集和分摊政策和办法，并一贯实际执行。

(2) 在抽样的基础上对存货项目进行实地观察，询问项目的进度和总开发成本预算；了解周边同类房地产项目近期的销售单价，并与存货成本进行比对。

(3) 评价管理层所采用的估值方法，将估值中采用的关键估计和假设，与市场可获取数据和销售预算计划进行比较；对于财务报表日后已销售的部分存货进行抽样，将实际售价与预计售价进行比较。

(4) 将各存货项目的估计建造成本与最新预算进行比较，通过比较分析历史同类在产品至完工时仍需发生的成本，对管理层估计的合理性进行评估；对于涉及分期连续开发并销售的房地产存货，特别关注经审批的项目规划中，确定的（尚未建造的）公共设施是否构成一项推定义务；对于已经构成现实义务的，应该考虑将公共设施的成本进行预计和分摊。

(5) 获取存货跌价准备计算表，复核存货跌价准备计算过程，检查是否按照公司相关会计政策执行；检查以前年度计提的存货跌价本期的变化情况等，分析存货跌价准备计提是否充分。

(6) 评价管理层聘请的评估专家的胜任能力、专业素质和独立性，查看评估报告、评估说明等相关资料；评价管理层专家选用的评估假设、评估方法、相关参数的合理性，以及评估结果的可靠性；必要时考虑聘请注册会计师的专家对管理层专家工作进行专业复核。

(7) 结合前期土地购置及建造开发成本，评价并测试存货预期流转销售所产生税费及实际支付金额对于存货可变现净值的影响，必要时可聘请第三方专业税务机构进行专业复核。

问题 17：某贸易企业存货中的图书，存放在全国各地的机场或火车站店面中。由于店面均在安检内部，旅客没有登机牌或火车票不能进入。同时，由于客流量大、图书摆放分散等情况给存货盘点带来了很大困难。审计项目组可采取哪些有效措施进行盘点？

解答：机场、火车站等一般都设有员工通道，项目组与被审计单位可积极与其沟通，以取得其理解，通过该通道进入，并选择在客流量小的时点实施监盘。

如果经风险评估认定该存货对于财务报表是不重要的，可选择视频监盘，即通过带定位的视频软件进行现场查看并对现场情况进行截图取证，并与当地机场该书店的现场照片比对。

问题 18：当发现被审计单位存货积压严重，注册会计师是否需要执行存货跌价测试？

解答：不需要。因为，在财务报表日对存货进行跌价测试是管理层的责任，但是注册会计师应执行复核被审计单位测试的合理性、公允性的审计程序，并在审计工作底稿中进行记录。实务中，有些企业的财务人员由于专业胜任能力等原因的限制，往往没有按照《企业会计准则第 1 号——存货（2006）》的要求对存货减值进行测试。为了提供及时、真实的存货信息，便于审计报告使用者决策，注册会计师应当提请被审计单位管理层于资产负债表日对存货进行减值测试。如果被审计单位不予采纳，注册会计师应评估其可能对报告意见类型的影响程度，并恰当披露。

来源：北京注册会计师协会

北京注册会计师协会专业技术委员会专家提示[2019]第 8 号—实施存货监盘的重点关注事项

对于从事制造、贸易、房地产等行业的被审计单位而言，存货采购、生产和销售通常对其财务状况、经营成果和现金流量都具有重大影响。从审计实务来看，存货也是容易出现由于舞弊或错误导致财务报表发生重大错报的领域之一。近年来，资本市场上越来越多的舞弊案例涉及存货的虚假记录。因此，作为基础审计程序之一的存货监盘程序愈加重要。对此，在《中国注册会计师审计准则第 1311 号——对存货、诉讼和索赔、分部信息等特定项目获取审计证据的具体考虑》（以下简称审计准则第 1311 号）规定的基础上，中注协发布了《中国注册会计师审计准则问题解答第 3 号——存货监盘》（以下简称问题解答第 3 号），就与存货监盘相关的实务问题提供进一步的指引。然而，审计实践中的具体操作问题仍然花样翻新、层出不穷，与存货相关的重大错报风险有增无减。

（本提示仅供会计师事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师的职业判断。提示中所涉及的审计程序的性质、时间、范围等，事务所及其从业人员在执业中需结合项目实际情况，按照风险导向审计的原则以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。）

在汇总并梳理了相关审计准则、指南和问题解答的内容的基础上，针对执行存货监盘程序中的重点关注事项，北京注册会计师协会财务报表审计专业技术委员会作如下提示：

一、注册会计师在存货监盘中的责任

《企业内部控制应用指引第 8 号——资产管理》第十二条对被审计单位对存货盘点的责任作出规定：“企业应当建立存货盘点清查制度，结合本企业实际情况确定盘点周期、盘点流程等相关内容，核查存货数量，及时发现存货减值迹象。企业至少应当于每年年度终了开展全面盘点清查，盘点清查结果应当形成书面报告。”审计准则第 1311 号第四条规定，如果存货对财务报表是重要的，注册会计师应当在存货盘点现场实施监盘（除非不可行），以获取与存货的存在和状况相关的审计证据。问题解答第 3 号指出：“定期盘点存货、合理确定存货的数量和状况是被审计单位管理层的责任。实施存货监盘，获取有关存货存在和状况的审计证据，是注册会计师的责任。”、“注册会计师需要恰当区分被审计单位对存货盘点的责任和注册会计师对存货监盘的责任，在执行存货监盘过程中不应协助被审计单位的存货盘点工作。”

实务中，某些被审计单位可能会要求注册会计师协助进行存货盘点工作，这表明管理层混淆了其自身应当承担的会计责任与注册会计师的审计责任。如果注册会计师协助被审计单位进行存货盘点，将极有可能影响其独立性，从而违反《中国注册会计师职业道德守则》的相关要求。

二、存货监盘程序的目标和主要工作内容

注册会计师实施存货监盘的目标在于获取有关存货存在和状况的审计证据。

审计准则第 1311 号应用指南指出：在某些情况下，实施存货监盘可能是不可行的。这可能是由存货性质和存放地点等因素造成的，例如，存货存放在对注册会计师的安全有威胁的地点。然而，对注册会计师带来不便的一般因素不足以支持注册会计师作出实施存货监盘不可行的决定。且《〈中国注册会计师审计准则第 1101 号——注册会计师的总体目标和审计工作的基本要求〉应用指南指出：“审计中的困难、时间或成本等事项本身，不能作为注册会计师省略不可替代的审计程序或满足于说服力不足的审计证据的正当理由。”

实务中，如果注册会计师认为实施存货监盘是必要程序，则需要合理计划存货监盘计划，尽早获取管理层存货盘点计划并评价其合理性、识别完整的存货存放地点、合理安排存货监盘时间、地点和团队，并充分考虑并计划不可预见性程序，以避免由于注册会计师自身原因导致无法实施存货监盘的情况出现。

当实施存货监盘不可行时，实施替代程序，如检查盘点日后出售以及盘点日之前取得或购买的特定存货的文件记录等，可能提供有关存货的存在和状况的审计证据。但在其他一些情况下，例如，在被审计单位对于存货流转的内部控制和相应记录不健全的情况下，注册会计师很难通过实施例如检查盘点日后出售以及盘点日之前取得或购买的特定存货的文件记录等替代审计程序，获取有关存货的存在和状况的充分、适当的审计证据。在这种情况下，注册会计师应考虑按照《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》的规定发表非无保留意见。

三、存货监盘准备

在进行存货监盘前，注册会计师可考虑实施以下准备工作：

（一）了解被审计单位与存货相关的内部控制制度（包括存货盘存制度）及业务流程，评价相关内部控制设计有效性以及是否得到执行。

（二）了解被审计单位仓库的分布，并从出入库单、固定资产清单、租赁承诺和支付的仓库租金等方面考虑管理层提供的仓库清单的完整性；对于连续审计的项目，还可以与前期审计工作底稿中记录的存货存放地点进行比较，以识别是否发生了重大或异常的变化。

（三）了解被审计单位存货的种类、特点，以及各类存货项目的金额及其重要程度。

（四）取得并评价被审计单位的盘点计划，主要包括：

评价被审计单位的盘点计划，主要包括：

1. 了解及评价被审计单位计划的盘点日期是否合理

(1) 被审计单位通常选择在财务报表日进行存货盘点。被审计单位在财务报表日进行存货盘点，相应地，注册会计师在财务报表日实施监盘，能够最为有效地获取有关存货在财务报表日存在和状况的审计证据。

(2) 被审计单位也可能依据其业务模式和经营特点，将存货盘点安排在财务报表日以外的日期，注册会计师需要考虑是否可以通过执行存货前推测试或后推的审计程序，获取相应审计证据，以确定存货盘点日与财务报表日之间的存货变动是否已得到恰当的记录。问题解答第3号解答七对于在这种情况下注册会计师可以考虑执行的审计程序提出了具体建议。

对于被审计单位管理层将存货实地盘点安排在财务报表日以外的其他日期进行时，注册会计师需要根据被审计单位的具体情况评价其计划的盘点日期是否合理。如果认为被审计单位计划的存货盘点日期不合理，为了获取财务报表日存货存在的审计证据，注册会计师要求被审计单位管理层在财务报表日实施存货盘点。通常情况下，导致注册会计师认为被审计单位在财务报表日之外的日期进行存货盘点不合理的情形可能包括：被审计单位采用实地盘存制度；被审计单位针对存货的实物流转以及账务记录不健全等。

2. 了解被审计单位计划的存货盘点范围、各存货存放地点的存货数量及存货的储存、包装及码放方式，评价存货盘点范围是否完整、存货的包装和码放是否易于盘点的实施。

3. 了解是否存在所有权不属于被审计单位的存货，以及被审计单位是否将这些存货分别存放、标明，且未纳入盘点范围。

4. 了解被审计单位是否存在由第三方保管和控制的存货，评价存放在第三方的存货的盘点安排。对于被审计单位存在由第三方保管和控制的存货的情形，问题解答第3号解答六对注册会计师可以考虑执行的审计程序提出了具体建议。

5. 了解被审计单位是否在盘点计划中，将毁损、陈旧、过时、残次的存货与正常存货进行了恰当区分。

6. 了解被审计单位的存货盘点方法和盘点路线，包括是否使用盘点标签、盘点标签是否预先连续编号、在盘点中对盘点标签、盘点明细表这些盘点表单的控制、是否计划采用复盘法、是否预先绘制存货摆放示意图，标明各仓库存货摆放的位置，并有序规划盘点路线，评价被审计单位的盘点方法和盘点路线是否能够确保盘点所有存货且没有存货被重复盘点。

7. 了解及评价被审计单位在盘点中计划使用的存货计量工具和计量方法，特殊存货数量的估计方法。关于特殊类型存货盘点计量工具、计量方法以及可能涉及的专家工作，问题解答第3号解答五对注册会计师可以考虑执行的审计程序提出了具体建议。

8. 基于对被审计单位存货生产流程以及成本核算方法的了解，评价被审计单位在产品的盘点方法以及完工程度的确定方法。

9. 评价被审计单位盘点人员的分工及胜任能力。

10. 评价被审计单位对于存货收发截止的控制和盘点期间不同仓库存货移动的控制。在实务中，往往存在盘点时无法停止生产或者收发货物情形，问题解答第3号解答四对于这种情况下，注册会计师可以考虑计划和执行的审计程序提出了具体建议。

11. 了解及评价被审计单位计划的盘点结果的汇总过程，是否包括了所有盘点表单的盘点结果，以及盘盈或盘亏的分析、调查与处理。

(五) 制定存货监盘计划

1. 基于所执行的初步分析复核程序、对存货业务流程以及与存货相关的控制的了解及测试、对被审计单位存货盘点计划的了解及评价，以及在连续审计的情况下以往对被审计单位的审计工作中形成的经验，识别和评估存货相关的重大错报风险，并形成存货监盘计划。

2. 存货监盘计划通常包括存货监盘的目标、范围及时间安排；风险评估程序中所识别出的与存货相关的重大错报风险以及特别风险对于计划实施的存货监盘程序的影响；实施监盘的方法、步骤、各个环节需要注意的问题；检查存货的范围；参加存货监盘的审计人员的分工；计划的不可预见性的程序以及审计人员需要予以重点关注的事项，例如被审计单位在盘点期间存货的移动、存货的状况、存货的截止确认等等。

3. 如果被审计单位的存货涉及的储存地点很多，对所有地点实施监盘不可行，可以基于风险评估的结果，在形成存货监盘计划的阶段选定审计人员拟前往执行监盘程序的地点，这种情况下，注册会计师通常不应过早告知被审计单位其拟纳入监盘范围的存储地点。

4. 在实务中，常常遇到被审计单位盘点明细表中仅列示存货数量的情况。在这种情况下，如果被审计单位具有可靠的永续盘存记录，且预期在实地盘点当日的存货数量会保持稳定，注册会计师可以根据风险评估结果、初步分析程序复核、以前年度的工作底稿及从管理层了解的信息，考虑在制定存货监盘计划时，从被审计单位最近的永续存货记录中采取审计抽样的方法，预选出执行抽盘的存货项目，但需要注意的是，应当避免将预期进行存货抽盘的样本告知被审计单位。预选存货抽盘样本，可以更好地确保存货抽盘样本的代表性，避免现场监盘人员因无意识偏见（例如容易获得偏见）等情形导致不当选样。在预选存货抽盘样本的情况下，审计项目主管人员还需要关注存货盘点当日的永续存货记录是否与预选时发生了重大变化，以便指导现场监盘人员对存货抽盘样本进行适当调整。

四、实施存货监盘和其他审计程序

在存货盘点日实施存货监盘，一般主要涉及以下方面：

（一）在存货盘点现场实施监盘

注册会计师可考虑实施以下审计程序（包括但不限于）：

1. 在被审计单位盘点存货前，审计人员需观察盘点现场，确定应纳入盘点范围的存货是否已经适当整理和排列，并附有盘点标识，防止遗漏或重复盘点。对未纳入盘点范围的存货，审计人员需要查明未纳入的原因并获得相关证据。如果未纳入盘点范围的存货金额重大，注册会计师应考虑是否需要执行额外审计程序。

2. 在实施监盘时，观察被审计单位盘点人员是否遵守盘点计划，是否采取复盘法或其他方法以确保盘点数量的准确性，盘点人员是否准确地记录存货的数量，对已盘点的存货是否进行适当检查，并将检查结果记录于被审计单位的盘点记录。如果发现被审计单位人员在存货盘点过程中存在严重偏离盘点计划，需与管理层沟通以及及时纠正盘点中出现的问题，必要时可以要求被审计单位重新盘点。

3. 在实施监盘时，审计人员需要关注被审计单位是否已经恰当区分所有毁损、陈旧、过时、残次和冷背存货，关注是否存在某些可能表明存货已发生跌价的迹象。例如，存货被堆放在仓库角落或其他不易接近的地方，包装物已破旧不堪或者存货已过有效期或即将失效等等。

4. 在实施监盘时，对于因所有权不属于被审计单位而未被纳入盘点范围的存货，审计人员可以获取存货权属证明的相关支持性文件，并与未纳入盘点范围的存货实物的规格、数量进行核对。

5. 在实施监盘时，需特别关注盘点过程中存货的移动情况，防止遗漏或重复盘点；观察盘点当日仓库是否停止收发货；如果仍有实物流动，观察当天出入库存货是否单独码放，被审计单位在盘点期间是否已适当控制存货的移动。

6. 在实施监盘时，再次确认盘点范围和场所的完整性。在被审计单位存货盘点结束前，可以实施下列审计程序：首先，再次观察盘点现场，以确定所有应纳入盘点范围的存货是否均已盘点；其次，取得并检查已填用、作废及未使用盘点表单的号码记录，确定其是否连续编号，查明已发放的盘点表单是否均已收回，并与存货盘点的汇总记录进行核对。

7. 在被审计单位盘点人员在存货盘点汇总表上签章后，审计人员可以获取存货盘点汇总表的副本，作为后续执行存货数量测试的基础。

8. 实务中，存货监盘程序通常由初级审计人员执行，对于存货监盘中遇到的某些突发问题可能缺乏应对经验。因此，项目合伙人和主要负责人需要在整个监盘过程中与执行监盘的项目组成员保持联系，并提供必要的监督和指导。对于风险比较高的存货监盘，需要考虑安排适当经验的审计人员到盘点现场实施监盘程序。

（二）执行抽盘

注册会计师可考虑实施以下审计程序（包括但不限于）：

1. 在对存货盘点结果进行抽盘测试时，审计人员可以从存货盘点记录中选取项目追查至存货实物，以及从存货实物中选取项目追查至盘点记录，以获取有关盘点记录完整性和准确性的审计证据。对于数量多且总体具有同质性的存货，抽盘可采用审计抽样的方法选取测试项目。

如果在抽盘测试中发现差异，很可能表明被审计单位的存货盘点在准确性或完整性方面存在错误。由于检查所选取的项目通常仅仅是已盘点存货中的一部分，所以在检查中发现的差异很可能表明被审计单位的存货盘点还存在其他错误。因此，当审计人员在实施抽盘测试程序发现差异时，需提请被审计单位查明差异原因，并及时提请被审计单位更正；同时，审计人员需要评估错误的潜在范围和严重程度，在可能的情况下，考虑扩大抽盘范围、获取更多的审计证据以降低审计风险。审计人员根据错误的性质、金额的严重程度，还可能要求被审计单位在盘点日重新盘点。重新盘点的范围，可按情况限于某一特殊领域的存货或被审计单位特定的盘点小组。如果重新盘点，审计人员需特别关注被审计单位对存货移动的控制。

2. 在识别出存货科目存在由于舞弊导致的重大错报风险的情况下，审计人员需采取相应的应对措施。例如，增加程序的不可预见性或更严格地检查存放于包装箱等不可见器物中的存货等。

3. 在采用审计抽样方法选取抽盘项目时，审计人员需要考虑存货总体金额水平以及确定的重要性水平，确定抽盘的样本数量，以通过样本对整个总体得出结论提供合理基础。

（三）实施的其他审计程序

实务中，审计人员结合相应的风险评估结果，在存货监盘日可能还需执行以下程序：

1. 获取被审计单位相关资料并进行核对，通常包括：

- （1）仓库台账数量与存货盘点汇总表的数量进行核对。
- （2）仓库台账数量与存货明细账（数量金额账）核对。
- （3）存货明细账（数量金额账）与总账中的金额核对。
- （4）总账金额与财务报表中的存货原值进行核对。

在实务中，有时被审计单位难以在盘点结束时立即完成存货盘点汇总表，此时，审计人员可以考虑获取盘点表单的复印件，作为后续审计中执行核对程序的基础。如果盘点表单数量繁多，也可以考虑将其封存于被审计单位，采取加贴封条、拍照等方法，以避免被审计单位对盘点资料进行修改。考虑到存货盘点及监盘程序的时间安排，上述核对程序亦可于后续审计中进行。

2. 在盘点日获取存货截止的相关资料，包括存货验收入库、装运出库及内部转移等相关资料。如果盘点日并非财务报表日，审计人员需分别获取盘点日和财务报表日的截止性资料。

五、其他注意事项

（一）对被审计单位存货盘点差异的关注

对于被审计单位完成存货盘点后所形成的存货盘点汇总表中列明的存货盘点差异，注册会计师需要关注被审计单位对盘盈或盘亏进行的分析、调查以及相应的处理。例如，对于盘盈或盘亏性质进行的分析，注册会计师需要评价存货盘点差异是否表明被审计单位内部控制存在缺陷；如果是，还需评价内部控制缺陷的严重程度和对审计计划的影响，以及是否需要作为值得关注的内部控制缺陷与管理层和治理层沟通；注册会计师需判断存货盘点差异属于系统差错还是偶然差错，该差错形成的原因是盘点方法的误差，还是存货正常收发中的计量溢缺等，从而考虑是否需要实施进一步审计程序。

需要强调的是，对于被审计单位提供的盘点差异原因，注册会计师需检查相关支持性文件。

（二）对特定行业的存货在认定层面重大错报风险的考虑

在实务中，存在以数码形式存储于各类存储介质的存货。例如，电影电视行业的被审计单位，其存货从金额和性质来讲均属于重大的财务报表科目。从业务流程的角度，购买文学著作的改编权、进行影视剧本创作以及影视剧的拍摄所发生的各项相关成本均构成相应存货项目的增加，其业务流程各个阶段的存货均不存在实物形式，剧本、视频资料等均以数码形式存储于各类存储介质。

针对这些存货在财务报表日“存在”的认定，往往并非通过传统的存货监盘程序就可以取得充分的审计证据，而是需要进一步通过检查相关合同的约定和经审批的相应许可证进行测试，例如检查合同中文学作品改编权的约定、检查剧本著作权归属的约定；对于正在拍摄中的影视剧，检查被审计单位的相关立项报批资料以及经广播电影电视部门审批的制作许可证；对于拍摄完成的影视剧，则检查经广播电影电视部门审批的发行许可证等等。

对于电影电视行业的被审计单位，其存货通常金额非常重大、对财务报表非常重要。因此，注册会计师往往更需关注相关存货的计价认定。在这种情况下，执行下述程序（包含但不限于）可能是重要的：一方面，通过实施检

查构成期末存货的各项成本是否真实发生、向相关业务人员了解工作进度并与已取得的工作进度表或预算明细表进行核对、将已发生的成本与相关合同条款及进度进行核对（如为委托外部单位完成的工作）等程序以获取与存货存在、准确性、计价和分摊认定相关的审计证据；另一方面，通过实施获取以及评价被审计单位管理层做出的未来收入预测等程序以获取与存货可变现净值（准确性、计价和分摊认定）相关的审计证据。

（三）对纳入盘点范围存货的考虑

注册会计师需执行期末存货的数量测试，以保证所有盘点的存货均记录于盘点日存货列表中，并且账面存货明细表所列示的存货均已纳入盘点范围。可考虑执行下述程序（包括但不限于）：

1. 以存货盘点汇总表中的存货作为总体从中选取样本，从存货盘点汇总表中的存货信息追踪至盘点日财务账面存货明细表相应信息进行核对。

2. 以盘点日财务账面存货数量作为总体，从中选取样本，从盘点日财务账面存货明细表追踪至存货盘点汇总表中的存货信息进行核对。

审计人员需要记录所执行的期末存货数量测试程序和结果，对于测试中发现的差异，需进行调查，并确定是否存在差错。

（四）实施存货监盘形成审计工作底稿的要求

注册会计师需根据被审计单位的具体情况，记录实施存货监盘形成的审计工作底稿，通常可能包括：

1. 被审计单位盘点计划。
2. 存货监盘计划。
3. 被审计单位存货盘点汇总表、盘点总结报告、存货盘点差异调查报告以及相应差异处理情况。
4. 抽盘表。
5. 前推/后推测试表。
6. 对期末存货执行的数量测试。
7. 监盘报告或小结。
8. 存货出入库的截止性测试底稿及针对截止性测试取得的出入库单复印件。
9. 外部存货函证（如适用）。
10. 盘点时根据情况所拍照片等。

来源：北京注册会计师协会

法规速递

关于修改《全国中小企业股份转让系统挂牌申请文件内容与格式指引》的公告

股转系统公告〔2020〕5号

为了配合定向发行制度的优化调整，统一挂牌申请文件内容与格式要求，全国中小企业股份转让系统有限责任公司对《全国中小企业股份转让系统挂牌申请文件内容与格式指引》进行了修改，现予以发布，修改内容自发布之日起施行。

特此公告。

附件：[全国中小企业股份转让系统挂牌申请文件内容与格式指引](#)

全国股转公司
2020年1月3日

关于修改《全国中小企业股份转让系统股票挂牌审查工作指引》的公告

股转系统公告〔2020〕4号

为了配合定向发行制度的优化调整，完善全国中小企业股份转让系统股票挂牌审查流程，全国中小企业股份转让系统有限责任公司对《全国中小企业股份转让系统股票挂牌审查工作指引（试行）》进行了修改，并更名为《全国中小企业股份转让系统股票挂牌审查工作指引》，现予以发布，修改内容自发布之日起施行。

特此公告。

附件：[全国中小企业股份转让系统股票挂牌审查工作指引](#)

全国股转公司
2020年1月3日

关于发布《全国中小企业股份转让系统挂牌公司治理规则》的公告

股转系统公告〔2020〕3号

为了提升挂牌公司治理水平，保护投资者合法权益，全国中小企业股份转让系统有限责任公司制定了《全国中小企业股份转让系统挂牌公司治理规则》。经中国证监会批准，现予以发布，自发布之日起施行。

为实现制度平稳过渡，挂牌公司章程需要根据本规则进行修改，或者董事、监事和高级管理人员（含财务负责人、信息披露事务负责人）需要根据本规则改选与聘任的，应当于2020年5月1日前完成。

特此公告。

附件：[全国中小企业股份转让系统挂牌公司治理规则](#)

全国股转公司
2020年1月3日

关于发布《全国中小企业股份转让系统挂牌公司信息披露规则》的公告

股转系统公告〔2020〕2号

为了规范挂牌公司信息披露行为，保护投资者合法权益，全国中小企业股份转让系统有限责任公司对《全国中小企业股份转让系统挂牌公司信息披露规则》进行了修订。经中国证监会批准，现予以发布，自发布之日起施行。2017年12月22日发布的《全国中小企业股份转让系统挂牌公司信息披露规则》同时废止。

为实现制度平稳过渡，挂牌公司需要按照《非上市公众公司信息披露管理办法》和本规则的规定建立信息披露事务管理制度的，应当于2020年5月1日前完成。

特此公告。

附件：[全国中小企业股份转让系统挂牌公司信息披露规则](#)

全国股转公司
2020年1月3日

关于《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》第五议定书生效执行的公告

国家税务总局公告2019年第51号

《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》第五议定书（以下简称“第五议定书”）于 2019 年 7 月 19 日在北京正式签署。内地和香港特别行政区已完成第五议定书生效所必需的各自内部法律程序，自 2019 年 12 月 6 日起生效。在内地，第五议定书适用于 2020 年 1 月 1 日或以后开始的纳税年度中取得的所得；在香港特别行政区，适用于 2020 年 4 月 1 日或以后开始的课税年度中取得的所得。

第五议定书文本已在国家税务总局网站发布。
特此公告。

国家税务总局
2019 年 12 月 31 日

关于《中华人民共和国政府和新西兰政府对所得消除双重征税和防止逃避税的协定》及议定书生效执行的公告

国家税务总局公告 2019 年第 50 号

《中华人民共和国政府和新西兰政府对所得消除双重征税和防止逃避税的协定》（以下简称《协定》）及议定书于 2019 年 4 月 1 日在北京正式签署。中新双方已完成《协定》及议定书生效所必需的各自国内法律程序。《协定》及议定书于 2019 年 12 月 27 日生效，适用于 2020 年 1 月 1 日或以后对所支付金额源泉扣缴的税收，以及 2020 年 1 月 1 日或以后开始的任何纳税年度征收的其他税收。

《协定》及议定书文本已在国家税务总局网站发布。
特此公告。

国家税务总局
2019 年 12 月 31 日

关于发布《中华人民共和国进出口税则（2020）》的公告

税委会公告〔2019〕9 号

根据《中华人民共和国进出口关税条例》及相关规定，现公布《中华人民共和国进出口税则（2020）》，自 2020 年 1 月 1 日起实施。法律、行政法规等对进出口关税税目、税率调整另有规定的，从其规定。

附件：[中华人民共和国进出口税则（2020）](#)

国务院关税税则委员会
2019 年 12 月 26 日

关于调整部分本国子目注释的通知

税委会〔2019〕51 号

海关总署：

根据《中华人民共和国进出口关税条例》的相关规定，自 2020 年 1 月 1 日起，对部分本国子目注释进行调整，现将本国子目注释调整表印送你署，具体内容见附件。

附件：[本国子目注释调整表](#)

国务院关税税则委员会
2019 年 12 月 25 日

北京·上海·杭州·深圳·成都·南京·宁波·无锡·苏州·济南·香港·洛杉矶
更多联系方式 · <http://www.zhcpa.cn/>

