

中汇观点

房地产开发企业回迁房土地增值税处理实务探讨

关于土地出让金的返还，基本定义是指地方政府对区域发展有一定贡献的开发企业，在通过招拍挂等方式取得土地使用权而支付土地出让金后，地方政府通过财政、招商补贴、奖励等形式给予一定比例的返还。

尽管从法律法规的角度看，国家从政策上禁止各地政府以先征后返、补贴、奖励等形式变相减免土地出让价款。但是在实务操作过程中，各地政府出于招商、公共利益设施建设等需要，仍存在各种变相的土地出让金返还方式。

对应到税务层面，国家税务总局层面并没有出台针对土地出让金返还如何进行税务处理的明确规定，这也导致实务中土地出让金返还的业务在税务认定和处理方面存在诸多争议。

我们认为，针对土地出让金返还的税务认定和相应的税务处理需要考虑个案的不同情况，依据不同的返还场景分别进行税务的定性，并据此作出符合业务特点的税务处理。

一、土地出让金返还的业务场景

实务中，政府部门的土地出让金返还主要存在如下场景：

场景一，土地出让金返还用于建筑物拆除、土地平整。主要是在一二级联动的项目中，开发商在政府将“毛地”转为“净地”出让前，对毛地的一级开发过程中进行土地上的建筑物进行拆除和三通一平等，而后政府在将土地出让给开发商后，将部分土地出让金返还给开发商用于补偿其一级开发投入。

场景二，土地出让金返还用于购买安置回迁房。政府常因规划等原因在征收土地后，在出让项目中以财政支持的形式向土地受让主体返还一定比例的土地出让金用于购置回迁房以安置被征收土地上的原住民。

场景三，土地出让金用于开发项目红线范围外的基础设施建设。政府因出让项目红线范围外规划配套的基础设施建设的需要，要求开发主体进行配建并以土地出让金返还形式对其配建服务进行补偿。

场景四，土地出让金用于开发项目红线范围内的公共配套设施建设。政府因公共利益和配套设施规划的需要，要求开发商在项目建设用地范围内配建特定的公共配套设施，如学校、幼儿园、社康中心等。并在项目用地的土地出让金中返还一定比例给予开发商用于建设的补贴。

场景五，土地出让金用于招商引资奖励。政府与开发商约定或承诺，在土地出让金中返还一定金额给予开发商用于项目建成后的招商引资奖励或补贴。

二、不同返还场景下的税务认定与处理探析

场景一：土地出让金返还用于建筑物拆除、土地平整

案例：

A 开发商为了取得某地块的项目开发权提前介入该地块的一级开发阶段，帮助政府实施该地块达到出让条件之前的建筑物拆除和土地平整工作。A 开发商与

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。

IPO 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

政府签订协议约定，如 A 开发商在出让环节取得该地块的土地使用权，政府在收取土地出让金后，按照 A 开发商建筑物拆除和土地平整的实际支出加 5% 的利润给予其土地出让金返还进行服务补偿。

A 开发商最终顺利在土地出让环节取得该宗地块的土地使用权并缴交土地出让价款 1 亿元，A 开发商前期平整支出合计 2,000 万元，政府据此返还 A 开发商土地出让金 2,100 万元。

税务定性分析：

招拍挂类项目与旧改类项目有所区别，旧改类项目的拆除和平整工作一般在开发商取得项目改造主体资格后进行，一二级联动性强，一般实务中不作为单独的服务进行认定，而是作为二级开发前的必要支出。而招拍挂类项目的一级开发和二级开发联动性比较弱，一方面前期一级土地开发是政府将毛地转变为净地必要的过程，另一方面开发商介入了一级开发后能否参与二级开发存在极大的不确定性。因此开发商参与招拍挂类项目的一级土地开发在实务中更倾向于被认定为政府提供了一项土地平整服务，需单独确认收入和成本费用。

会计处理：

按照企业会计准则的相关规定，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，适用《企业会计准则第 14 号——收入》等相关会计准则。

按照上述规定，A 开发商从政府取得土地出让金返还与其为政府提供建筑服务的活动有直接的关系，且相关款项明确用于补偿其所提供的建筑物拆除和土地平整等服务，构成了该服务的对价。而开发商为该项服务发生的前期平整支出则构成了该项服务的成本。因此，A 开发商需作相应的会计处理如下：

1、发生前期平整支出时

借：合同履行成本 1835 万元

应交税费-应交增值税（进项税额） 165 万元

贷：银行存款 2,000 万元

2、取得该土地后，确认应收政府的前期土地平整费用

借：应收账款-工程款 2,100 万元

贷：合同结算 1,926 万元

应交税费-应交增值税（销项税额） 174 万元

3、结转前期土地平整服务的收入

借：合同结算 1,926 万元

贷：主营业务收入 1,926 万元

4、结转前期土地平整服务的对应成本

借：主营业务成本 1,835 万元

贷：合同履行成本 1,835 万元

5、收到土地平整返还款时

借：银行存款 2,100 万元

贷：应收账款-工程款 2,100 万元

特别提醒：A 开发商如果所提供的建筑物拆除和土地平整工作超过 12 个月，按照会计准则相关规定需要在会计年度内按照完工进度或者完成的工作量对应确认收入、结转成本。

税务处理：

1、增值税：A 开发商被认定为向政府提供了建筑物拆除和土地平整等建筑服务并取得经济利益，应按照“建筑服务”计算缴纳增值税。

2、企业所得税：A 开发商向政府提供的服务属于企业所得税法所规定的提供劳务收入，但是这里有一个需要特别关注的问题，企业所得税除非特别规定，原则上应该按照权责发生制的原则确认收入的实现。

特别提醒：A 开发商如果所提供的建筑物拆除和土地平整工作超过 12 个月，按照企业所得税法的规定需要在纳税年度内按照完工进度或者完成的工作量对应确认收入的实现，应尽量避免在收到政府的土地出让金返还款时一次性确认的做法。

3、土地增值税：不属于土地增值税征税范围，故不涉及土地增值税。

4、契税：该项返还并非土地价款的抵减或附加，不影响契税的计税基础。

场景二：土地出让金用于开发项目红线范围外的基础设施建设

案例：

A 开发商实施城市更新的过程中涉及到的拆迁范围包含三个宗地（01、02 和 03 号地块），实施过程中向政府无偿贡献了 01 号地块，02 号和 03 号地块收储后通过协议出让方式由 A 开发商受让，土地出让价款共计 2 亿元。政府出于道路排布和规划的需要，要求 A 开发商在取得项目宗地后帮政府完成项目周边的道路的建设，同时项目宗地外的交通站点配建风雨连廊连接至地铁口。

为此政府从土地出让价款中返还 8,000 万元给 A 开发商，专项用于项目红线范围外的道路以及风雨连廊工程的配建，A 开发商实际配建道路和风雨连廊工程支出为 7,500 万元。

税务定性分析：

案例中 A 开发商在项目红线范围外帮政府配建的道路和风雨连廊工程不属于红线范围内的开发产品，相关的土地和建成工程的立项均以政府名义立项且所有权归属于政府，同时 A 开发商未进行垫资，符合税法上关于“代建”服务的定义。

另外，政府的土地出让金返还并非针对红线范围内，故税务处理上不适宜进行冲减红线项目土地成本的处理。从业务性质来看，本质属于政府单独采购一项建筑服务，应参考场景一按照“建筑服务”单独确认收入和成本费用。

会计处理：

相关会计处理参照场景一的方式进行处理：

1、收到返还款

借：银行存款 8,000 万元

贷：预收账款-工程款 8,000 万元

2、支付相关建造成本时

借：合同履约成本 6,880 万元

应交税费-应交增值税（进项税额） 620 万元

贷：银行存款 7,500 万元

3、进行该建筑服务结算时

借：预收账款-工程款 8,000 万元

贷：合同结算 7,339 万元

应交税费-应交增值税（销项税额） 661 万元

4、确认该建筑服务收入时

借：合同结算 7,339 万元

贷：主营业务收入 7,339 万元

5、对应结转该建筑服务成本时

借：主营业务成本 6,880 万元

贷：合同履约成本 6,880 万元

特别提醒：A 开发商如果所提供的相关工程建筑服务超过 12 个月，按照会计准则相关规定需要在会计年度内按照完工进度或者完成的工作量对应确认收入、结转成本。

税务处理：

增值税、企业所得税、土地增值税、契税：参考场景一的税务处理方式，此处不再赘述。

场景三：土地出让金返还用于购买安置回迁房

案例：

某地政府为了轨道交通规划和实施的需要征收了某农村集体经济组织及其村民的集体用地，政府除了给予货币补偿外还需要落实村民的安置回迁。为此，政府在出让某宗土地时要求 A 开发商配建 1 万平方米的住宅移交给政府

用于轨道交通项目征收土地上村民的安置回迁，政府在收取 A 开发商 5 亿元土地出让价款后向其返还 1 亿元作为安置回迁房的收购价格。

税务定性分析：

作为政府征收土地自身所需要履行的拆迁安置补偿义务，政府以公允对价要求 A 开发商提供一定面积的住宅，我们认为不影响 A 开发商取得土地的成本。因此取得的土地出让金返还不适用于 A 开发商土地成本的冲减，属于 A 开发商正常销售不动产的行为。

会计处理：

按照企业会计准则的相关规定，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，适用《企业会计准则第 14 号——收入》等相关会计准则。

按照上述规定，A 开发商从政府处取得的土地出让金返还与其销售开发产品给政府作为安置回迁用房的活动直接相关，且构成了销售开发产品的直接对价，会计上应按照收入准则的相关规定进行会计处理。

1、取得返还款

借：银行存款 10,000 万元

贷：合同负债/预收账款 10,000 万元

2、后期确认返还款为房产销售收入时

借：合同负债/预收账款 10,000 万元

贷：主营业务收入 9,174 万元

应交税费-应交增值税-销项税额 826 万元

税务处理：

增值税：A 开发商被认定为向政府销售开发产品并取得经济利益，应按照“销售不动产”计算缴纳增值税。此外，因取得土地出让金返还一般在交付之前，所以取得返还款时应预缴增值税。

企业所得税：A 开发商向政府销售开发产品用于安置回迁并取得土地出让金返还款时，如果项目尚未达到完工条件，需要根据预计毛利率计算预计毛利额计算缴纳企业所得税，待项目完工后结算预计毛利额与实际毛利额之间的毛利差清缴企业所得税。

土地增值税：A 开发商向政府销售开发产品用于安置回迁属于土地增值税征税范围，支付的 5 亿元土地出让金可全额作为扣除项目列支并享受加计扣除，取得的 1 亿元土地出让金返还应作为土地增值税清算收入并计算缴纳土地增值税。在土地增值税清算之前，收取的土地出让金返还应根据开发产品的建筑类型和规定的预征率计算预缴土地增值税。

契税：该返还款为政府向 A 开发商正常购置房产的收入，不影响土地的取得成本，不影响契税。

场景四：土地出让金用于开发项目红线范围内的公共配套设施建设

案例：

政府因养老设施建设的需要，要求 A 开发商在项目宗地范围内为政府配建一栋社区级的老年社康中心，政府经审议后的预算为 5,000 万元，为此政府从 A 开发商支付的 2 亿元土地出让价款中向其返还 5,000 万元，专项用于社康中心的配建。

税务定性分析：

项目红线内范围内公共设施的有偿配建如果建立在土地出让价款的返还上就会产生较大的税收认定争议，焦点集中在返还的土地价款应该冲减项目的开发成本（即公共配套设施费支出）还是作为开发产品的销售进行处理。总局层面没有详细和具体的规定，两种税务认定方式在各地税务机关税务清算实务过程中均有出现，但是更多偏向于要求进行冲减开发成本的处理方式，主要是因为总局在《国家税务总局关于印发《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》的通知》（国税发【2009】31 号，以下简称“31 号文”）第十八条规定企业在开发项目内建造公共配套设施有偿移交给政府的，可以将获取的补偿直接抵扣项目的建造成本。

当然，案例中建造的老年社康中心位于项目红线范围内，如果在转移环节涉及到产权的转移登记，我们认为开发商选择以开发产品的销售进行税务处理也并不违反相关规定。对于税企双方而言，无非就是税收利益有所区别，因为土地增值税存在成本加计扣除的规则，所以开发商更愿意选择确认收入而非冲减成本的处理方式。

会计处理：

如果会计处理上选择按照 31 号文所规定的方式进行同步处理，意味着需要进行成本冲减，相关处理如下：

借：银行存款 5,000 万元

贷：开发成本-开发成本-公共配套设施费 5,000 万元

如果会计处理方面按照收入准则的相关规定作开发产品的销售处理，则无需冲减开发成本，单独确认收入的实现：

1、收到返还款时

借：银行存款 5,000 万元

贷：合同负债/预收账款 5,000 万元

2、确认返还款的收入时

借：合同负债/预收账款 5,000 万元

贷：主营业务收入 4,587 万元

应交税费-应交增值税-销项税额 413 万元

税务处理：

增值税：在税务机关要求按照冲减成本方式进行税务处理的情况下，鉴于项目的立项主体不是政府部门而是开发商，所以形式上并不符合代建服务的定性条件。根据国家税务总局公告 2019 年第 45 号文件的规定，取得与销售不动产有关的收入应征收增值税，所以最终增值税方面也应以销售不动产进行处理。但如果在土地增值税和企业所得税清算环节以冲减成本处理，就会出现跨税种认定和处理不一致的情形。

企业所得税：按照冲减开发成本或确认收入处理。

土地增值税：按照开发产品的销售处理一方面可以保留全部开发成本并享受加计扣除，另一方面在减低增值额的同时增加扣除项目金额，如项目的自持率不高有机会降低增值率适用更低的适用税率。

场景五：土地出让金用于招商引资奖励

案例：

A 开发商通过招拍挂的方式受让一宗土地，与国土部门签订的土地出让合同价格为 1 亿元，开发商缴纳完地价后政府以财政支持形式返还其 5,000 万元用于奖励招商引资。

税务定性分析：

以招商财政补贴形式的土地出让金返还也是实务中争议比较大的情况，很多开发商都希望将这种土地的财政返还去套企业所得税规则中的不征税收入或者单独作为营业外收入处理而避免对土地成本的冲减。

然而实务中这种招商形式的土地出让金返还更多是当地政府为了引入企业在地投资开发而变相给予的土地价款减免，所以大多数税务机关从这个角度去认定应作土地成本的冲减处理。

会计处理：

企业会计准则对于政府补助可划分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助，属于与企业日常经营活动无关的政府补助，应作为营业外收支进行会计处理。从案例情形来看，A 开发商取得的招商引资奖励性质的土地财政返还如被认为属于与收益相关的且与企业日常经营活动无关的政府补助，应确认营业外收入。

借：银行存款 5,000 万元

贷：营业外收入 5,000 万元

税务处理：

增值税：国家税务总局公告 2019 年第 45 号文件对政府补助的增值税征纳问题有所规定，只有与销售货物、提供劳务或者销售不动产等业务挂钩和相关的政府补助才构成增值税的应税范围。案例中这种招商引资性质的财政返还并不符合该定义，所以不属于增值税征税范围。

企业所得税：企业所得税对于财政性资金想要符合不征税收入的条件需要同时满足有专项用途的资金拨付文件、资金管理辦法和财务单独核算。

土地增值税：冲减土地成本会对开发项目的土地增值税产生影响，成本减少会减少加计扣除金额进而降低扣除项目金额，增加项目的增值额，也可能导致适用税率的跳档。

契税：契税计税依据指的是权属转移合同确定的成交价格，大部分的招商引资奖励不会影响权属转移合同上的成立价格。此外，总局国税函【2005】436号文规定不得因减免土地出让金而减免契税。

作者：中汇信达（深圳）税务师事务所合伙人 傅吉俊/经理 王殿会 郑会广

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：010-57961169

中汇动态

热烈祝贺我所客户晋拓科技股份有限公司主板（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 2022 年第 63 次审议会议于 6 月 2 日召开，我所客户晋拓科技股份有限公司主板（首发）获通过。

客户简介——晋拓科技

晋拓科技股份有限公司深耕铝合金精密压铸件领域多年，是国内主要的铝合金精密压铸件生产企业之一，拥有先进的技术和制造工艺，整体水平处于中国压铸行业前。2015 列年被中国铸造协会评为“中国压铸件企业 20 强”、2019 年和 2021 年分别被中国铸造协会评为“中国铸造行业压铸件生产企业综合实力 50 强”。

专业服务，中汇品质

近三年来，中汇助力 64 家客户首发成功过会；2022 年，成功挂牌上市客户 9 家，位列今年挂牌上市数量统计全国事务所排名第 5 名。

中汇资本市场业务团队坚守匠心，秉持专业，积累沉淀了丰富的 IPO 服务的经验和案例，制定全面的项目计划，为客户取得资本市场的成功提供坚实的专业保障。

精诚合作，携手共赢

借此机会，我们对在晋拓科技申报过程中密切合作的海通证券股份有限公司、上海市海华永泰律师事务所等中介机构团队表示衷心的感谢！

法规速递

关于北京证券交易所上市公司 2021 年年度报告审计工作提示的通知

证监发〔2022〕48 号

为规范上市公司与存在关联关系的企业集团财务公司（以下简称财务公司）业务往来，根据《企业集团财务公司管理办法》《上市公司信息披露管理办法》《上市公司监管指引第 8 号——上市公司资金往来、对外担保的监管要求》等有关规定，现就有关问题通知如下：

一、上市公司与财务公司发生业务往来，双方应当遵循平等自愿原则，遵守中国银行保险监督管理委员会、中国证券监督管理委员会以及证券交易所的有关规定。

二、控股股东及实际控制人应当保障其控制的财务公司和上市公司的独立性。

财务公司应当加强关联交易管理，不得以任何方式协助成员单位通过关联交易套取资金，不得隐匿违规关联交易或通过关联交易隐匿资金真实去向、从事违法违规活动。

上市公司董事应当认真履行勤勉、忠实义务，审慎进行上市公司与财务公司业务往来的有关决策。上市公司高级管理人员应当确保上市公司与财务公司业务往来符合经依法依规审议的关联交易协议，关注财务公司业务和风险状况。

三、财务公司与上市公司发生业务往来应当签订金融服务协议，并查阅上市公司公开披露的董事会或者股东大会决议等文件。

金融服务协议应规定财务公司向上市公司提供金融服务的具体内容并对外披露，包括但不限于协议期限、交易类型、各类交易预计额度、交易定价、风险评估及控制措施等。

财务公司与上市公司发生业务往来应当严格遵循金融服务协议，不得超过金融服务协议中约定的交易预计额度归集资金。

四、上市公司不得违反《上市公司监管指引第8号——上市公司资金往来、对外担保的监管要求》第五条第(二)款规定，通过与财务公司签署委托贷款协议的方式，将上市公司资金提供其控股股东、实际控制人及其他关联方使用。

五、上市公司首次将资金存放于财务公司前，应取得并审阅财务公司最近一个会计年度经审计的年度财务报告以及风险指标等必要信息，出具风险评估报告，经董事会审议通过后对外披露。上市公司与财务公司发生业务往来期间，应每半年取得并审阅财务公司的财务报告以及风险指标等必要信息，出具风险持续评估报告，经董事会审议通过后与半年度报告和年度报告一并对外披露。财务公司应当配合提供相关财务报告以及风险指标等必要信息。

六、上市公司应当制定以保障存放资金安全性为目标的风险处置预案，经董事会审议通过后对外披露。上市公司应当指派专门机构和人员对存放于财务公司的资金风险状况进行动态评估和监督。当出现风险处置预案确定的风险情形，上市公司应当及时予以披露，并按照预案积极采取措施保障上市公司利益。

七、财务公司应及时将自身风险状况告知上市公司，配合上市公司积极处置风险，保障上市公司资金安全。当出现以下情形时，上市公司不得继续向财务公司新增存款：

1. 财务公司同业拆借、票据承兑等集团外(或有)负债类业务因财务公司原因出现逾期超过5个工作日的情况；
2. 财务公司或上市公司的控股股东、实际控制人及其他关联方发生重大信用风险事件(包括但不限于公开市场债券逾期超过7个工作日、大额担保代偿等)；
3. 财务公司按照《企业集团财务公司管理办法》规定的资本充足率、流动性比例等监管指标持续无法满足监管要求，且主要股东无法落实资本补充和风险救助义务；
4. 风险处置预案规定的其他情形。

八、为上市公司提供审计服务的会计师事务所应当每年度提交涉及财务公司关联交易的专项说明，并与年报同步披露。保荐人、独立财务顾问在持续督导期间应当每年度对涉及财务公司的关联交易事项进行专项核查，并与年报同步披露。

九、中国银行保险监督管理委员会、中国证券监督管理委员会共同建立规范上市公司与财务公司业务往来的监管协作机制，加强监管合作和信息共享，通过对高风险财务公司进行信息通报、联合检查等方式，加大对违法违规行为的查处力度，依法追究相关主体的法律责任。

中国证监会 中国银保监会
2022年5月30日

关于企业预缴申报享受研发费用加计扣除优惠政策有关事项的公告

国家税务总局公告2022年第10号

为深入贯彻党中央、国务院关于实施新的组合式税费支持政策的重大决策部署，更好服务市场主体，激发企业创新活力，根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例等相关规定，现就企业预缴申报享受研发费用加计扣除优惠政策有关问题公告如下：

一、企业10月份预缴申报第3季度（按季预缴）或9月份（按月预缴）企业所得税时，可以自主选择就当年前三季度研发费用享受加计扣除优惠政策。

对10月份预缴申报期末选择享受研发费用加计扣除优惠政策的，可以在办理当年度企业所得税汇算清缴时统一享受。

二、企业享受研发费用加计扣除优惠政策采取“真实发生、自行判别、申报享受、相关资料留存备查”办理方式，由企业依据实际发生的研发费用支出，自行计算加计扣除金额，填报《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A类）》享受税收优惠，并根据享受加计扣除优惠的研发费用情况（前三季度）填写《研发费用加计扣除优惠明细表》（A107012）。《研发费用加计扣除优惠明细表》（A107012）与规定的其他资料一并留存备查。

三、企业在10月份预缴申报时，自行判断本年度符合科技型中小企业条件的，可选择暂按规定享受科技型中小企业研发费用加计扣除优惠政策，年度汇算清缴时再按照取得入库登记编号的情况确定是否可以享受科技型中小企业研发费用加计扣除优惠政策。

四、本公告自2022年1月1日起施行。

特此公告。

国家税务总局
2022年5月20日

关于印发《资产管理产品相关会计处理规定》的通知

财会〔2022〕14号

国务院有关部委、有关直属机构，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财政局，财政部各地监管局，有关单位：

为进一步明确适用《中国人民银行 中国银行保险监督管理委员会 中国证券监督管理委员会 国家外汇管理局关于规范金融机构资产管理业务的指导意见》（银发〔2018〕106号）的资产管理产品的会计处理，提高会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》和企业会计准则等有关规定，我部制定了《资产管理产品相关会计处理规定》，现予印发，请认真贯彻执行。执行中如有问题，请及时反馈我部。

附件：[资产管理产品相关会计处理规定](#)

财政部
2022年5月25日

关于加强注册制下中介机构廉洁从业监管的意见

中国证券监督管理委员会公告〔2022〕37号

现公布《关于加强注册制下中介机构廉洁从业监管的意见》，自公布之日起施行。

中国证监会 司法部 财政部
2022年5月31日

附件1：[《关于加强注册制下中介机构廉洁从业监管的意见》](#)

附件2：[《关于加强注册制下中介机构廉洁从业监管的意见》的起草说明](#)

关于印发《财政支持做好碳达峰碳中和工作的意见》的通知

财资环〔2022〕53号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财政局，财政部各地监管局：

为贯彻落实党中央、国务院关于推进碳达峰碳中和的重大决策部署，充分发挥财政职能作用，推动如期实现碳达峰碳中和目标，现将《财政支持做好碳达峰碳中和工作的意见》印发给你们，请遵照执行。

附件：[财政支持做好碳达峰碳中和工作的意见](#)

财 政 部
2022年5月25日

关于加强中央企业商誉管理的通知

各中央企业：

近年来，随着中央企业投资并购不断增加，形成的商誉规模大幅增长。但在日常工作中我们发现，部分企业存在高溢价、高商誉、高减值的连锁风险，以及商誉初始金额确认不准确、减值测试不规范、信息披露不充分等问题。为加强中央企业商誉管理，夯实财务会计信息质量，有效防范化解风险，推动企业高质量发展，实现国有资产保值增值，现将有关事项通知如下：

一、高度重视商誉管理，维护国有资产安全

本通知所指商誉，是指企业在对外并购中形成，合并成本超过被并购企业可辨认净资产公允价值份额且单项入账的资产。过高的商誉预示可能存在较大的减值风险，如果管理不当将对企业权益、会计信息质量产生重大影响，还会加剧企业经营业绩的波动，影响企业平稳运行。

各中央企业要正确认识、高度重视商誉管理的重要性，切实落实主体责任，不断提升全链条、全周期的商誉管理能力，特别要将境外项目以及溢价率（即支付对价/经备案的收购股份对应评估价值-1）高于两年内可比行业或企业平均水平50%以上的项目（以下称高溢价项目）作为管理重点，实施从严管控，及时化解高商誉潜在风险，切实夯实资产质量，维护国有资产安全。

二、切实加强源头管控，防范商誉虚增风险

（一）进一步规范投前管理，严控定价风险。

并购投资是商誉的源头。中央企业要按照《中央企业投资监督管理办法》（国资委令第34号）及实施细则有关要求，加强并购投资的源头管理，确保并购项目与发展战略相一致、与年度预算相衔接、与投资能力相匹配。要秉持谨慎性原则扎实开展并购前可研论证和尽职调查，充分获取被并购方的财务和非财务、内部和外部信息，全面了解标的企业的行业背景、财务状况、未来盈利能力、管理团队水平等情况。要规范实施资产评估，严格履行评估工作程序；敦促评估机构结合行业发展趋势审慎开展业绩预测，合理选用评估方法；对不同方法评估值差异较大的项目，要重新论证业绩预测、折现率、可比对象等关键要素的科学合理性。要重点关注评估增值和收购溢价，对其必要性、合理性进行充分论证，对高溢价项目要按照企业现有决策权限至少上提内部一个层级进行决策，实施从严审查，防止溢价过高虚增商誉规模，从源头降低对企业资产结构和财务状况的潜在影响。

（二）进一步规范运营管理，严控业绩风险。

中央企业要合理规范运用业绩承诺、对价分期递延支付等手段对并购项目建立业绩保险、惩罚和激励机制，保障并购项目长期盈利能力。要加强对并购企业的管理，按照投资预设的发展目标、经营方针和战略规划加强协同整合，强化运行情况的跟踪分析和投后评价，提前预判、及时化解各类经营风险，持续提升其成长性和盈利能力。要充分发挥相关企业核心竞争力的增益效应，把并购商誉转化为企业现实的发展能力，对未达到投资预期的并购项目要研究制定针对性的改进提升措施或项目退出安排，从根本上防范商誉减值风险。

三、规范商誉计量管理，夯实会计信息质量

（一）严格商誉初始确认。

商誉初始确认计量是后续会计处理的基础。中央企业应当严格根据《企业会计准则》将合并成本在并购日资产负债中（有形资产、无形资产、确认负债、或有负债）进行合理分配，确实不可分配的部分才可确认为商誉。应当

充分识别被并购企业专利权、非专利技术、特定客户关系、商标权、著作权、土地使用权、特许权等符合可辨认性标准的无形资产，不得将其确认为商誉。商誉应当在购买日分摊至相关资产组，认定资产组要以独立产生现金流入为主要依据，不应包括与商誉无关的资产及负债，后续会计期间应当保持一致、不得随意变更；确因业务重组、整合等原因发生变化，需及时将商誉账面价值重新分摊至受影响的资产组，并提供充分的理由及依据。后续发现商誉初始确认计量、资产组认定或商誉分摊出现差错，应当及时进行账务调整处理。

（二）严格商誉减值测试。

商誉减值测试是商誉管理的重点。中央企业应当梳理、明确商誉减值迹象的具体情形，包括但不限于现金流和效益持续恶化或明显低于预期、主要产品技术升级迭代、行业环境或产业政策发生根本改变、所在国别地区宏观环境风险突出等。要加强对减值迹象的动态跟踪监控，严格按照会计准则要求，在减值迹象出现时及时进行减值测试，每年年度终了应当集中对商誉进行减值测试。要重点关注减值迹象对未来现金净流量、折现率、预测期等关键参数的影响，合理确定可收回金额，必要时可聘请相关专家或独立第三方参与减值测试；对于连续3年出现减值迹象但测试结果未显示发生减值的要重新审视关键参数的合理性。要合理区分并分别处理商誉减值事项和并购重组相关方的业绩补偿事项，不得以存在业绩补偿承诺为由不进行商誉减值测试。

（三）严格商誉信息披露。

商誉信息披露是商誉管理的重要内容。中央企业应当按照会计准则要求规范披露所有与商誉减值有关的重要有用信息，不断提高完整性、真实性和可比性，严禁出现虚假、误导性陈述或重大遗漏等情形。要全面反映商誉所在资产组的相关信息，资产组构成发生变化应当充分披露导致其变化的事实与依据。要全面反映商誉对应资产组并购预期实现情况，以及减值测试的关键参数、过程与方法，与以前年度不一致的应当说明存在的差异及原因。

（四）严格商誉终止确认。

商誉终止确认是商誉全生命周期管理的最后环节。根据《企业会计准则》相关规定，对并购子企业或项目整体进行再转让的，应当及时将商誉一同转让；对资产组进行再转让的应当确认转让损益，并终止确认该资产组对应商誉；对并购子企业由于设计寿命到期、政府主管部门不再授权等原因停止生产经营，需要提前判断资产组预期现金流入，及时计提减值损失，到期退出后及时终止确认商誉。

四、持续完善长效机制，落实商誉管理责任

（一）加快制度机制建设。

制度机制是规范商誉管理的保障。中央企业要制定并不断完善商誉管理专门制度，明确商誉管理各环节责任部门，探索建立涵盖规划、投资、运营、财务、审计等部门的商誉协同管理机制，细化操作流程以及关键管控点，形成贯穿于投资前、中、后全过程的具体操作规范指引，特别是要结合自身实际和所在行业特点明确商誉减值迹象和减值测试的触发条件，降低自由裁量空间，避免减值测试流于形式。要加强商誉相关内容培训，切实提高商誉管理的能力和水平。

（二）加强中介服务支撑。

中央企业可以借助中介机构的力量和专业优势，有效识别和管控商誉风险。开展并购交易时应当充分利用独立、客观、公正的第三方评估机构确保交易价格的公允性，合理控制商誉规模。需借助中介机构开展商誉减值测试时，应当聘请有胜任能力的中介机构对商誉实施充分的风险评估、控制测试、实质性测试等程序，审核商誉减值的假设、参数和测试模型的合理性，杜绝滥用会计估计甚至违反会计准则的行为。要明确区分中央企业自身和中介机构在商誉管理方面的责任。要督促中介机构规范执业、勤勉尽责，中央企业如发现中介机构存在违规执业行为，要及时采取法律手段维护合法权益。

（三）加大监督检查力度。

加强监督检查是防范化解商誉风险的关键。中央企业应对商誉管理涉及投资并购、生产运营、会计核算等全过程开展审计监督，重点关注高溢价和高减值项目，及时发现管理漏洞和违规问题，重大资产损失及损失风险应按照规定及时向国资委报告。要高度重视外部审计监管机构对商誉管理特别是商誉减值及减值风险的审计检查意见，要强化整改落实，不断规范经营管理，夯实资产质量。对违规造成国有资产损失、会计信息失真等严重后果的问题，国资委将依据有关规定严肃开展专项调查和责任追究工作，涉嫌违纪违法的，依法依规移送有关部门处理。

国资委
2022年5月24日

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

