

非货币性资产出资的税收处理

实务中，常常有企业或者个人以股权、房地产、专利技术和机器设备等非货币性资产出资设立企业或者向已设立的企业增资扩股。因此造成的非货币性资产权属过户，引发了一系列的应税行为及复杂的税务处理问题，涉及增值税、企业所得税、土地增值税、契税、印花税等税种。本文将对非货币性资产出资涉税处理政策及操作要点进行梳理。

一、非货币性资产出资企业所得税处理

1. 一次性确认收入

结合《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第二十五条、“国税函[2008]828号”以及“国家税务总局公告2010年第19号”等文件规定，企业以非货币性资产对外投资，取得被投资企业股权，属于发生非货币性资产交换，资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产，应按规定视同销售确定收入，除另有规定外，均应按资产公允价值一次性确认收入，记入当年度计算缴纳企业所得税，同时结转资产的计税基础。

2. 分期均匀确认所得

企业非货币性资产投资并无现金流入，一次性确认所得缴纳企业所得税，给企业现金流带来较大压力。因此，“财税[2014]116号”、“国家税务总局公告2015年第33号”等文件规定，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，可自确认非货币性资产转让收入年度起，在不超过连续5个纳税年度的期间内，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。企业在分期确认非货币性资产投资所得时，需要注意以下几点：

- (1) 不超过5年，可以是3年、4年，从非货币性资产投资当年起算；
- (2) 必须是连续的年度，中途不能中断；
- (3) 必须“均匀”计入，金额不可随意调整；
- (4) 投资或者增资对象为居民企业，投资或者增资非居民企业不适用；
- (5) 享受政策的主体必须实行查账征收，核定征收的企业不适用。文件并未说明查账征收的税种，笔者理解应该是指企业所得税。

(6) 转让所得具体计算方式为，非货币性资产公允价值扣除计税基础后的余额。根据“财税[2014]116号”规定，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。若非货币性资产对外投资产生的税费等其他费用，可在发生当年一次性扣除

(7) 计税基础确定。对于投资方来说，取得股权计税基础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；对于被投资方来说，直接按非货币性资产的公允价值确定，无须分年确认。

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AAAAA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 |

(8) 特殊性税务处理。若企业非货币性资产投资即符合分期均匀确认所得政策，又符合“财税〔2009〕59号”、“财税〔2014〕109号”等文件规定的特殊性税务处理条件的，可由企业选择其中一项政策执行，一经选择，不得改变。

(9) 投资方转让股权。按“财税〔2014〕116号”文规定，投资方在5年内（这里应该理解为在分期期间内）转让股权应就尚未确认的非货币性资产转让所得，一次性计算缴纳企业所得税，同时将股权的计税基础一次调整到位。若投资方部分转让股权，应相应的部分确认转让所得及计税基础。投资方注销，应参照转让股权处理。

3. 特殊性税务处理

按照“财税〔2009〕59号”、“财税〔2014〕109号”文件规定，企业在非货币性资产投资时，如果满足一定条件，可按股权收购或者资产收购，适用特性税务处理，暂不确认收入。股权收购比例条件为：非货币性资产投资涉及的收购股权不低于被收购企业股权的50%，且股权支付金额不低于其交易支付总额的85%。资产收购比例条件为收购的资产不低于转让企业资产的50%，且股权支付金额不低于其交易支付总额的85%。若企业在非货币性资产投资时满足以上比例条件及其他限制性条件，则可适用特性税务处理，暂不确认收入。

二、非货币性资产出资个人所得税处理

1. 分期均匀确认所得

个人以非货币性资产投资或者参与增资扩股，在2015年之前政策相对模糊，各地征管执行不一。自“财税〔2015〕41号”、“国家税务总局公告2015年第20号”等文件发布之后，明确个人以非货币性资产投资，应于取得被投资企业股权时按照公允价值“财产转让所得”，依法计算缴纳个人所得税，并由纳税人向主管税务机关自行申报缴纳。

同时考虑个人非货币性资产出资并未取得现金收入，一次性缴纳税金有一定困难，上述文件规定，纳税人可合理确定分期缴纳计划，自发生上述应税行为之日起不超过5个公历年度内(含)分期缴纳个人所得税。个人在分期缴纳税款操作过程中主要关注以下几点：

(1) 适用情形包括：个人以非货币性资产出资设立新的企业，参与企业增资扩股、定向增发股票、股权置换、重组改制等投资行为。这里需要特别说明的是，个人以非货币性资产出资参与股权置换，并未说明置换对象是企业还是个人，此处尚待进一步明确。根据上下文意，此处可理解为个人与企业进行股权置换，但从现金流的角度来看，个人与个人之间股权置换未产生现金流，也应适用分期纳税政策。

(2) 转让所得。非货币性资产投资应纳税所得额为非货币性资产转让收入减除该资产原值及合理税费后的余额。与企业非货币性资产投资分期确认所得不同的是，相关税费可在转让收入中扣除。

(3) 分期规则。与企业非货币性资产投资按5年分期“均匀”确认所得不同的是，个人非货币性资产投资分期确认所得可在不超过5年的时间内“合理确定”，即每年缴纳税款金额可由纳税人自行确定。

(4) 取得现金对价。按“财税〔2015〕41号”相关规定，个人在非货币性资产投资时若取得现金对价，应优先用于缴纳税款。现金不足以缴纳的部分，可分期缴纳。同理，在分期期间内，若个人转让非货币性资产投资取得的股权，转让取得的现金应优先用于缴纳税款。

(5) 纳税地点。个人以非货币性资产投资纳税地点，依据非货币性资产类型确定。具体来说以不动产投资的，纳税地点为不动产所在地；以股权对外投资的，纳税地点为被持股企业所在地；以其他非货币性资产投资的，纳税地点为被投资企业。

2. 技术入股暂不纳税

根据“财税〔2016〕101号”、“国家税务总局公告2016年第62号”等文件规定，企业或个人以技术成果投资入股到境内居民企业，被投资企业支付的对价全部为股票(权)的，企业或个人可选择继续按现行有关税收政策执行，也可选择投资入股当期暂不纳税，待转让股权时，按股权转让收入减去技术成果原值和合理税费后的差额计算缴纳所得税：

(1) 该项政策既适用于个人、也适用于企业；

(2) 技术成果主要包括专利技术(含国防专利)、计算机软件著作权、集成电路布图设计专有权、植物新品种权、生物医药新品种，以及科技部、财政部、国家税务总局确定的其他技术成果。此处强调已经形成技术成果，即已取得相应认定证书。

(3) 被投资企业取得技术成果计税基础，按技术成果投资入股时的评估值入账并在企业所得税前摊销扣除，无须随投资人确认所得的金额增加。

三、非货币性资产出资增值税处理

《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第四条第六款，单位和个体工商户将自产、委托加工或者购进的货物作为投资，提供给其他单位或者个体工商户，应视同销售征收增值税。

营改增后，“财税[2016]36号”规定以不动产或者无形资产出资属于增值税应税行为，按规定征收增值税。

四、非货币性资产出资土地增值税处理

非货币性资产出资中，以房地产（土地使用权、地上建筑物及其附着物简称房地产）出资，涉及土地增值税：

1. 暂不征收

“财税[2018]57号”规定，单位、个人在改制重组时以房地产作价入股进行投资，对其将房地产转移、变更到被投资的企业，暂不征土地增值税。该项规定对房地产投资暂不征收土地增值税加了一个前提，就是改制重组，然而税法并未对“改制重组”进行详细的解释，导致在实际执行过程中差异较大。但该文件作为前述文件“财税[2015]5号”的延续，在《财政部税政司 国家税务总局财产行为税司关于企业改制重组土地增值税政策的解读》中，对“财税[2015]5号”文件进行了官方解读。解读表示该文件延续了企业以房地产作价投资、企业兼并相关土地增值税优惠政策。因此，企业所有制的改变和企业股权层面的变动都应归属于此处的“改制重组”范围，此处不宜设置太多限制。

另外，“财税[2018]57号”已经于2020年12月31日执行到期，期望后续文件能就“改制重组”进行详细的明确，以减少争议。

2. 涉及房地产企业须征收土地增值税

“财税[2018]57号”同时规定了，改制重组有关土地增值税政策不适用于房地产转移任意一方为房地产开发企业的情形。即以房地产出资，投资方或者被投资方，任何一方属于房地产企业，均需按规定征收土地增值税。

五、非货币性资产出资契税处理

1. 一般投资征收契税

《中华人民共和国契税暂行条例细则》规定以土地、房屋权属作价投资、入股，土地、房屋权属发生转移，视同土地使用权转让、房屋买卖征税。

2. 同一投资主体内部投资免征契税

“财税[2018]17号”规定，母公司以土地、房屋权属向其全资子公司增资，视同划转，免征契税。即无论双方会计如何处理，母公司以房地产向全资子公司增资就可免征契税。同理母公司以房地产作价投资新设子公司，是否符合此处免征契税规定呢，笔者认为“财税[2018]17号”文虽未直接写明以房地产作价投资新设子公司免征契税，但该文件强调的是“同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的划转”可免征契税。母公司以房地产投资新设子公司完全符合“同一投资主体”的要求，可免征契税。

六、非货币性资产出资印花税处理

1. 以货物出资不征印花税

《印花税法暂行条例实施细则》规定，印花税法只对税目税率表中列举的凭证和经财政部确定征税的其他凭证征税。因此以货物等无须经政府管理机关登记注册的动产出资入股企业，投资方与被投资企业签订的投资入股协议并不在列举范围之内，因此无须征税。

2. 以产权出资征收印花税

根据《印花税法暂行条例》及其实施细则、“国税发〔1991〕155号”等文件规定：

产权转移书据中“产权”范围包括：经政府管理机关登记注册的动产、不动产、企业股权、版权、商标专用权、专利权、专有技术使用权等。

产权转移书据，是指单位和个人产权的买卖、继承、赠与、交换、分割等所立的书据。

以“产权”作价投资入股，投资方与被投资方签订投资入股协议，该协议作为“产权”由投资方转移至被投资方的经济及法律依据，投资方按此协议以“产权”交换被投资方股权，完成产权交换。因此，以“产权”入股签订的投资入股协议符合产权转移书据特征，应按协议注明金额贴花。

3. 被投资企业按营业账簿缴纳印花税

被投资方接受非货币性资产投资，会计处理记入实收资本或者资本公积科目，按实收资本或者资本公积增加金额的万分之五贴花。

作者：重庆中汇汇通税务师事务所合伙人 李明东

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

中小微企业固定资产加速折旧新政执行落地细节需关注

近日财政部、国家税务总局为促进中小微企业设备更新和技术升级，持续激发市场主体创新活力发布了《财政部 税务总局关于中小微企业设备器具所得税税前扣除有关政策的公告》（以下简称“12号公告”），近年来，为了激发市场活力，提振相关行业企业投资扩大再生产的信心，固定资产加速折旧政策频繁出台或更新。与此前发布的《财政部 税务总局关于设备器具扣除有关企业所得税政策的通知》（2018）54号（以下简称“54号公告”）规定的加速折旧政策相比，12号公告对允许加速折旧的固定资产范畴、扣除企业类型的限定、税前扣除的比例限定等均有一定的更新。12号公告核心内容是明确对于中小微企业特定期间内新购置的单位价值在500万元以上的设备、器具，允许其按照单位价值的一定比例自愿选择在企业所得税税前加速折旧并扣除。同时上述加速折旧形成的当年不足扣除形成的亏损，可在以后5个纳税年度结转弥补，如果企业同时享受其他延长亏损结转年限政策的，可按现行规定执行。具体说来，我们认为相关企业应关注如下问题：

1. 中小微企业的范畴

【文件原文】

12号公告第二条规定：“本公告所称中小微企业是指从事国家非限制和禁止行业，且符合以下条件的企业：

（一）信息传输业、建筑业、租赁和商务服务业：从业人员2000人以下，或营业收入10亿元以下或资产总额12亿元以下；

（二）房地产开发经营：营业收入20亿元以下或资产总额1亿元以下；

（三）其他行业：从业人员1000人以下或营业收入4亿元以下。”

【我们的解读】

众所周知，企业规模的判定是由工业和信息化部、国家统计局、国家发展改革委、财政部等相关部门制定的标准，并由国家统计局发布。该标准为一般标准，其他行政机构在制定相关政策适用范围的环节将针对政策适用性导向自行在相应标注范围内确定对应类型企业的“入围标准”。12号公告旨在促进中小微企业的市场活力，激发中小微企业的投资热情，故12号公告对中小微企业的界定，在满足国家非限制、非禁止行业的前提下，按照各行业相应规模外购大额固定资产的可能性进行了一定标准的划分，总的来说系根据从业人员、营业收入或资产总额对不同行业的“中小微”企业适用12号公告的标准进行了具体限定。

这就要求相应的纳税人在适用12号公告时重点关注以下要点：

一是明确自身的行业类型。12号公告中并未明确如何判定企业自身行业的具体要求，但参考财政部、税务总局其他文件的要求，满足行业类型的要求需要参考《国民经济行业分类》（GB/T 4574-2017）确定，并基于企业自身的行业类型，按照12号公告规定的具体标准确认企业是否满足“中小微企业”固定资产加速折旧的政策；

二是要避免错用标准，如前所述，制定税务文件时，在国家一般标准的基础上会有不同的中小微企业标准的具体确认原则，例如近期发布的《关于制造业中小微企业延缓缴纳2021年第四季度部分税费有关事项的公告》（国家税务总局公告2021年第30号）中，对“制造业中小微企业”的标准就统一确定为国民经济行业分类中行业门类为制造业，且“年销售额4亿元”的企业，且分别明确了“中型企业”和“小型企业”的标准。因此，在适用不同的税收政策时，应单独确认自身是否满足文件中对应规模企业的具体要求。

2. 购置期间的限定

【文件原文】

12号公告第一条规定：“中小微企业在2022年1月1日至2022年12月31日期间新购置的设备、器具”

【我们的解读】

所谓新购置的设备、器具，目前可以参考的“购置时间”的具体规定，为《关于设备、器具扣除有关企业所得税政策执行问题的公告》（国家税务总局公告2018年第46号）第一条第二款“固定资产购进时点按以下原则确认：以货币形式购进的固定资产，除采取分期付款或赊销方式购进外，按发票开具时间确认；以分期付款或赊销方式购进的固定资产，按固定资产到货时间确认；自行建造的固定资产，按竣工结算时间确认。”之规定。

3. 允许享受政策的对象

【文件原文】

12号公告第一条规定：“中小微企业在2022年1月1日至2022年12月31日期间新购置的设备、器具”

12号公告第三条规定：“本公告所称设备、器具，是指除房屋、建筑物以外的固定资产”

【我们的解读】

12号公告的购置对象仅限于设备、器具。房屋、建筑物不适用本公告，非固定资产（如无形资产等）也不适用本公告。

4. 金额及扣除标准

【文件原文】

12号公告第一条规定：“单位价值在500万元以上的，按照单位价值的一定比例自愿选择在企业所得税税前扣除。

其中，企业所得税法实施条例规定最低折旧年限为3年的设备器具，单位价值的100%可在当年一次性税前扣除；最低折旧年限为4年、5年、10年的，单位价值的50%可在当年一次性税前扣除，其余50%按规定在剩余年度计算折旧进行税前扣除。”

【我们的解读】

12号公告以单位价值500万为界，这里的单位价值，指的是单件资产的价值，并不是整体资产的价值。

从可享受的固定资产类型分析，满足条件的电子设备，单位价值100%可在当年一次性税前扣除；满足条件的运输工具，与生产经营活动有关的器具、工具、家具和其他生产设备单位价值的50%可在当年一次性税前扣除，其余50%按规定在剩余年度计算折旧进行税前扣除。

5. 享受优惠的可选性

【文件原文】

12号公告第五条规定：“中小微企业可根据自身生产经营核算需要自行选择享受上述政策，当年度未选择享受的，以后年度不得再变更享受。”

【我们的解读】

12号公告并不强制符合条件的纳税人享受该税收优惠，符合条件的纳税人可以根据自身的经营情况来自愿选择。如果当年度未选择享受的，以后年度不得再变更享受。

6. 享受政策无需备案

【我们的解读】

国家税务总局公告2018年第23号第四条规定：“企业享受优惠事项采取“自行判别、申报享受、相关资料留存备查”的办理方式”。

7. 案例分析

举例说明：假设甲公司属于符合中小微企业定义条件的企业，2022年1月1日购入一台电子设备，不需要安装，直接可投入使用，单位价600万元（不含税），收到增值税专用发票加税合计678万元。

该企业会计折旧采用的平均年限法，预计使用年限3年（税法规定最低折旧年限3年），预计净残值率0%。设备购入后直接投入使用。

该企业为一般纳税人，符合相关规定，选择在年度汇算清缴时享受12号公告政策。

问题：2022年度就该电子设备享受12号公告政策的财税处理

解析：

（一）会计处理

1. 购入电子设备时

借：固定资产 600.00 万元

 应交税费—应交增值税（进项税额） 78.00 万元

贷：银行存款 678.00 万元

2. 2022 会计折旧

会计折旧额=600/3=200 万元

假设电子设备折旧计入“管理费用”，则其会计处理如下：

借：管理费用 200.00 万元

贷：累计折旧 200.00 万元

（二）税务处理及税会差异分析

由于企业满足 12 号公告规定的条件，且选择享受一次性扣除政策，则 2022 年度企业所得税上计算的折旧额为 600 万元，会计上确认的折旧额为 200 万，差额 400 万元，在 2022 年度需要纳税调减。

2023 和 2024 年度，会计上确认折旧额均为 200 万元，税务计算折旧额为 0 元，企业在 2023 年度和 2024 年度进行汇算清缴时均需要纳税调增 200 万元。

作者：中汇盛胜（北京）税务师事务所 合伙人/技术总监 孔令文 助理经理 杨高伟

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

行业资讯

福建注协专家提示第 30 号——审计单一财务报表或财务报表特定要素的特殊考虑

本专家提示由福建省注册会计师协会起草，不能替代中国注册会计师审计准则及其应用指南的相关要求，仅供注册会计师在执业过程中参考。由于被审计单位的情况千差万别，专家提示亦并非对所有可能出现问题的全面描述，其结论亦可能会因不同情况而有所改变，注册会计师在使用时应当合理运用职业判断。

为持续与国际审计准则趋同，2021 年 12 月 9 日，财政部发布修订后的《中国注册会计师审计准则第 1603 号——审计单一财务报表和财务报表特定要素的特殊考虑》准则（以下简称 1603 号审计准则）。12 月 17 日，中国注册会计师协会针对该审计准则发布配套的应用指南。审计准则和应用指南均于 2022 年 1 月 1 日起施行。

1603 号审计准则修订的总体原则和思路主要是贯彻新审计报告准则的理念。《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》等适用于通用目的整套财务报表审计的新审计报告准则，在改进审计报告模式、增加审计报告要素、丰富审计报告内容等方面作出了重大改进，有效提高了审计质量和审计报告的信息含量。本次修订，针对单一财务报表和财务报表特定要素的审计，按照新审计报告准则的理念对审计准则作出修订，以提升此类业务报告的信息含量和决策相关性，体现维护公众利益的宗旨。

现针对单一财务报表或财务报表特定要素审计的特殊考虑，提示如下：

一、单一财务报表或财务报表特定要素审计业务的性质以及适用的审计准则

单一财务报表或财务报表特定要素属于《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》定义的“历史财务信息”（即以财务术语表述的特定实体的信息）。这些信息主要来自特定实体的会计系统，反映了过去一段时间内发生的经济事项，或者过去某一时点的经济状况。因此，单一财务报表或财务报表特定要素审计业务属于历史财务信息审计，是鉴证业务。

中国注册会计师审计准则第 1101 号至第 1521 号适用于财务报表审计。当执行其他历史财务信息（包括单一财务报表和财务报表特定要素）审计业务时，注册会计师根据具体情况遵守适用的审计准则。1603 号审计准则规范的是注册会计师运用审计准则对单一财务报表和财务报表特定要素进行审计时的特殊考虑。审计准则适用于财务报表

审计业务。当注册会计师执行其他历史财务信息审计业务时，比如，审计单一财务报表和财务报表特定要素时，注册会计师根据具体情况遵守适用的审计准则条款，以适应相关业务的要求。

二、整套财务报表的审计报告与单一财务报表或财务报表特定要素的审计报告

1. 如果同时接受委托审计单一财务报表或财务报表特定要素和整套财务报表，注册会计师应当针对每项业务分别发表审计意见。如果已审计的单一财务报表或财务报表特定要素和已审计的整套财务报表一同发布，则注册会计师除了应当要求管理层明确区分单一财务报表或财务报表特定要素和整套财务报表外，还应当将对单一财务报表或财务报表特定要素的审计意见与对整套财务报表的审计意见予以明确区分。

2. 如果认为有必要对整套财务报表整体发表否定意见或无法表示意见，注册会计师不应构成整套财务报表组成部分的单一财务报表发表无保留意见，即使单一财务报表的审计报告并不与对整套财务报表整体的审计报告一同发布。这是因为，单一财务报表是整套财务报表的主要部分。

3. 如果认为有必要对整套财务报表整体发表否定意见或无法表示意见，注册会计师不应在同一审计报告中，对构成整套财务报表组成部分的财务报表特定要素发表无保留意见。这是因为，在同一审计报告中包含的无保留意见，将与对整套财务报表整体发表的否定意见或无法表示意见相矛盾。

4. 如果认为有必要对整套财务报表整体发表否定意见或无法表示意见，只有在法律法规未禁止、对该特定要素出具的审计报告与对整套财务报表出具的审计报告并不一同发布，且该特定要素并不构成整套财务报表的主要部分时，注册会计师才可以认为对特定要素发表无保留意见是适当的。

5. 如果对整套财务报表发表了非无保留意见，或对整套财务报表的审计报告包括强调事项段、其他事项段、“与持续经营相关的重大不确定性”部分、关键审计事项和未更正的其他信息重大错报，注册会计师应当考虑这些事项与单一财务报表或财务报表特定要素审计是否相关，如相关，则应当考虑该特定事项对单一财务报表或财务报表特定要素审计以及审计报告可能产生的影响。比如，如果对整套财务报表发表的保留意见与应收账款相关，而单一财务报表包括应收账款，或者财务报表特定要素与应收账款相关，则单一财务报表或财务报表特定要素审计很可能因此受到影响。即使整套财务报表的审计报告中包含的特定事项不会对单一财务报表或财务报表特定要素的审计或审计报告产生影响，注册会计师仍然可能认为，在单一财务报表或财务报表特定要素的审计报告中增加其他事项段提及这些事项是适当的。例如，注册会计师可能认为，在单一财务报表或财务报表特定要素的审计报告中提及整套财务报表审计报告中的“与持续经营相关的重大不确定性”部分是适当的。

三、对单一财务报表和财务报表特定要素出具审计报告，应当根据业务的具体情况，遵守《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》等审计报告系列准则的规定

自 2016 年 12 月起，财政部发布修订了《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》等一系列新审计报告准则，主要包括：《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》、《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》、《中国注册会计师审计准则第 1503 号——在审计报告中增加强调事项段和其他事项段》、《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》、《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》和《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的信息》。这些准则适用于财务报表审计，对单一财务报表和财务报表特定要素出具审计报告时，注册会计师应当根据业务的具体情况，遵守这些准则的相关要求，除非某项审计准则的全部内容或某项要求与具体审计工作不相关。而 1603 号准则规范的是注册会计师对单一财务报表和财务报表特定要素出具审计报告时的特殊考虑。需要关注的要点主要包括：

1. 关键审计事项

《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》要求注册会计师在审计上市实体整套通用目的财务报表时沟通关键审计事项，除此之外，1504 号准则还适用于注册会计师决定、法律法规或委托方要求在审计报告中沟通关键审计事项的情形。对于单一财务报表和财务报表特定要素审计，1504 号准则仅适用于注册会计师决定、或者法律法规要求在审计报告中沟通关键审计事项的情形。这些情形在实务中并不常见。不过，如果在单一财务报表和财务报表特定要素的审计报告中沟通关键审计事项，则 1504 号准则整体都适用。

2. 其他信息

《中国注册会计师审计准则第 1521 号——注册会计师对其他信息的责任》规范了注册会计师对其他信息的责任，即对被审计单位年度报告中包含的除财务报表和审计报告之外的其他信息的责任。年度报告，是指管理层或治理层根据法律法规的规定或惯例，一般以年度为基础编制的、旨在向所有者（或类似的利益相关方）提供实体经营情况和财务业绩及财务状况（财务业绩及财务状况反映于财务报表）信息的一个文件或系列文件组合。一份年度报告包含或随附财务报表和审计报告，通常包括实体的发展，未来前景、风险和不确定事项，治理层声明，以及包含治理事项的的报告等信息。

就单一财务报表和财务报表特定要素审计而言，年度报告是指包含或随附单一财务报表和财务报表特定要素的报告，该报告旨在向所有者或类似的利益相关方提供与单一财务报表和财务报表特定要素中所反映事项相关的信息。一般情况下，单一财务报表和财务报表特定要素审计业务中可能并不存在这样的年度报告，例如，上市公司每年对外公告的年度报告包含的是整套通用目的的财务报表和审计整套财务报表的审计报告，并不是审计上市公司单一财务报表或财务报表特定要素所涉及的年度报告。不过如果注册会计师确定被审计单位拟发布某报告，且该报告符合 1521 号准则规定的年度报告的定义（指包含或随附单一财务报表和财务报表特定要素的报告，该报告旨在向所有者或类似的利益相关方提供与单一财务报表和财务报表特定要素中所反映事项相关的信息），则 1521 号准则适用。注册会计师可以考虑尽早（例如在业务承接阶段）与管理层进行必要的沟通，以了解是否存在与单一财务报表和财务报表特定要素相关的其他信息，以及管理层计划发布包含这些其他信息的报告的时间。

3. 注明项目合伙人

新 1501 号准则关于在审计报告中注明项目合伙人的规定，也适用于上市实体单一财务报表和财务报表特定要素审计。也就是说，对上市实体单一财务报表和财务报表特定要素出具的审计报告应当注明项目合伙人。对非上市实体单一财务报表和财务报表特定要素出具审计报告时，注册会计师需要根据法律法规要求或具体情况，确定是否在审计报告中注明项目合伙人。

4. 持续经营

单一财务报表和财务报表特定要素可能按照（或不按照）与持续经营假设相关的财务报告编制基础编制。审计报告中管理层与持续经营相关责任的表述，可能需要根据编制单一财务报表和财务报表特定要素时采用的财务报告编制基础进行必要的调整。比如，某公司按照计税核算基础（即特殊目的编制基础）编制单一财务报表，持续经营假设与该单一财务报表无关，该计税核算基础也并不要求管理层对持续经营能力作出评估，则该单一财务报表的审计报告中管理层与持续经营相关责任表述就不能直接参考新 1501 号准则所提供的参考格式，不能包含“管理层负责评估某公司的持续经营能力”的表述。审计报告中对注册会计师责任的表述，也可能需要根据《中国注册会计师审计准则第 1324 号——持续经营》在具体业务中的运用情况进行必要的调整。比如，上例中，单一财务报表的审计报告中注册会计师责任的表述也不能直接参考新 1501 号准则所提供的参考格式，不能机械地直接套用“对管理层使用持续经营假设的恰当性得出结论”的表述。

四、其他需要特殊考虑的方面

1. 单一财务报表和财务报表特定要素可能采用通用目的编制基础，也可能采用特殊目的编制基础。如果采用特殊目的编制基础，《中国注册会计师审计准则第 1601 号——审计特殊目的财务报表的特殊考虑》也适用于对单一财务报表和财务报表特定要素的审计。

2. 在集团审计中，组成部分注册会计师可能应集团项目组的要求，基于集团财务报表审计目的，对组成部分财务信息执行工作并出具报告。需要注意的是，这种情况不适用 1603 号审计准则，适用《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》。

来源：福建注册会计师协会

中注协联合财政部会计司、监督评价局约谈新备案会计师事务所 提示首次承接上市公司审计业务的风险

2022年3月15日，中注协联合财政部会计司、监督评价局召开监管约谈会，对新备案首次承接上市公司2021年度财务报表审计业务的12家会计师事务所进行集体监管约谈。财政部浙江、湖南、广东、深圳、重庆监管局，北京、浙江、湖南、广东、深圳、重庆等财政厅（局）及注册会计师协会有关负责同志参加。

北京兴昌华、广东诚安信、广东亨安、广东中职信、湖南容信、深圳久安、深圳旭泰、浙江天平、中瑞诚、重庆康华、深圳广深、深圳振兴等12家会计师事务所汇报了上市公司审计项目承接时的风险评估和应对、项目组成员的证券业务审计经验和团队配备、项目质量复核安排、审计收费安排以及质量管理体系建设等基本情况。

会议指出，近5年来会计师事务所受到行政处罚的案例显示，未严格执行审计准则、未对舞弊或异常情况保持职业怀疑、未纠正企业错误执行会计准则以及职业道德缺失是主要原因。各会计师事务所要深刻认识这些典型案例的经验教训，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，全面提升审计质量。

会议强调，新《证券法》取消了会计师事务所从事证券服务业务的资格管理，为中小型会计师事务所参与证券服务业务提供了巨大的机遇，但也提出了更高要求，大幅提高了违法成本，行政处罚的幅度由业务收入的1-5倍调整为1-10倍，追究民事责任和刑事责任的配套司法手段日趋完善。各会计师事务所要认真学习对照中注协发布的《会计师事务所从事证券服务业务辅导读本（2021年）》和《关于做好上市公司2021年年报审计工作的通知》，全面评估新承接上市公司年报审计业务的风险领域，充分考虑相关公司业务复杂程度等因素，分派具有适当胜任能力的项目组成员，坚持诚信执业、审慎执业、勤勉执业，有效防范审计失败风险。

会议要求，各会计师事务所要贯彻《关于进一步规范财务审计秩序促进注册会计师行业健康发展的意见》（国办发〔2021〕30号），紧抓质量提升主线，守住诚信操守底线，筑牢法律法规红线，切实履行会计师事务所“看门人”职责，有效发挥注册会计师审计鉴证作用。

集体约谈还对落实疫情防控政策、及时开展证券服务业务备案、上市公司变更审计机构备案等作出了提示。

来源：中注协

中注协发布上市公司2021年年报审计情况快报（第二期）

2022年3月16日，中注协发布上市公司2021年年报审计情况快报（第二期），全文如下：

一、会计师事务所出具上市公司年报审计报告总体情况

2022年3月8日-3月15日，25家事务所共为114家上市公司出具了财务报表审计报告（详见附表1），其中，沪市主板46家，科创板12家；深市主板36家，创业板18家；北交所2家。从审计报告意见类型看，114家均被出具了无保留意见审计报告（其中1家被出具带持续经营事项段的无保留意见）。

截至2022年3月15日，32家事务所共为189家上市公司出具了财务报表审计报告（详见附表2），其中，沪市主板63家，科创板22家；深市主板62家，创业板40家；北交所2家。从审计报告意见类型看，189家均被出具了无保留意见审计报告（其中1家被出具带强调事项段的无保留意见，1家被出具带持续经营事项段的无保留意见）。

2022年3月8日-3月15日，22家事务所共为76家上市公司出具了内部控制审计报告（详见附表3），其中，沪市主板45家，科创板9家；深市主板22家。从审计报告意见类型看，76家均被出具了无保留意见审计报告。

截至2022年3月15日，24家事务所共为108家上市公司出具了内部控制审计报告（详见附表4），其中，沪市主板60家，科创板16家；深市主板31家，创业板1家。从审计报告意见类型看，108家均被出具了无保留意见审计报告。

二、出具带持续经营事项段的无保留意见的财务报表审计报告情况

*ST 商城。大华会计师事务所（特殊普通合伙）出具了带持续经营事项段的无保留意见的财务报表审计报告，【与持续经营相关的重大不确定性】内容如下：

我们提醒财务报表使用者关注，如财务报表附注三（二）及财务报表附注十五（三）所述，商业城2018年度、2019年度、2020年度及2021年度已连续四年亏损，亏损金额（归属母公司）分别为12,766.46万元、

10,613.86万元、14,914.16万元和10,566.26万元；2018年度、2019年度、2020年度和2021年度已连续四年营运资金为负数，分别为-133,973.60万元、-138,871.05万元、-146,171.27万元和-44,953.83万元；截止2021年12月31日归属母公司所有者权益仅为4,629.69万元。商业城已在财务报表附注十五（三）中披露了拟采取的改善措施，但可能导致对持续经营能力产生重大疑虑的事项或情况仍然存在重大不确定性。本段内容不影响已发表的审计意见。

三、上市公司审计机构变更总体情况

截至2022年3月15日，共有50家事务所向中注协报备了上市公司财务报表审计机构变更信息，涉及上市公司427家（详见附表5）。后任事务所尚未报备变更信息的有35家，前任事务所尚未报备变更信息的有23家，前后任事务所均已报备变更信息的有369家。对于变更原因，有184家表示，是因上市公司业务发展或审计需要；有96家表示，是因前任事务所提供审计服务年限较长或聘期届满；有62家表示，是因根据规定需要轮换；有9家表示，是因上市公司根据集团、控股股东要求更换审计机构。

截至2022年3月15日，共有46家事务所向中注协报备了上市公司内部控制审计机构变更信息，涉及上市公司329家（详见附表6）。后任事务所尚未报备变更信息的有73家，前任事务所尚未报备变更信息的有78家，前后任事务所均已报备变更信息的有178家。

附表：

- [1. 上市公司 2021 年度财务报表审计报告情况明细表（截至 2022 年 3 月 15 日）](#)
- [2. 事务所出具上市公司 2021 年度财务报表审计报告汇总表（截至 2022 年 3 月 15 日）](#)
- [3. 上市公司 2021 年度内部控制审计报告情况明细表（截至 2022 年 3 月 15 日）](#)
- [4. 事务所出具上市公司 2021 年度内部控制审计报告汇总表（截至 2022 年 3 月 15 日）](#)
- [5. 上市公司 2021 年度财务报表审计机构变更情况明细表（截至 2022 年 3 月 15 日）](#)
- [6. 上市公司 2021 年度内部控制审计机构变更情况明细表（截至 2022 年 3 月 15 日）](#)

来源：中注协

法规速递

关于做好 2022 年代理记账行业管理工作的通知

财办会〔2022〕7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：

为贯彻落实党中央、国务院工作部署，深化代理记账行业“放管服”改革，持续转变政府职能、加强行业监管、优化营商环境，进一步激发代理记账行业发展活力，切实做好2022年代理记账行业管理工作，根据《财政部关于“整顿行业秩序、建设法规体系、促进健康发展”做好2022年会计管理工作的意见》（财会〔2022〕4号），现将有关事项通知如下：

一、组织做好2022年代理记账机构年度备案工作

各省级财政部门应当组织本地区县级以上财政部门认真做好2022年代理记账机构（包含注册地在自由贸易试验区内的从事代理记账业务的企业，下同）网上年度备案工作，严格按照《代理记账管理办法》（财政部令第98号）第十六条关于代理记账机构应当于每年4月30日之前向审批机关报送代理记账机构基本情况表、专职从业人员变动情况的有关规定，加强对备案信息真实性、规范性、完整性的审核。

2021年12月31日前已取得代理记账资格的代理记账机构和已办理备案登记的分支机构，以及已注册在自由贸易试验区内的代理记账机构和分支机构，应当于2022年4月30日前通过全国代理记账机构管理系统向财政部门进行年度备案。代理记账机构和分支机构于2021年12月31日前跨原财政部门管辖地迁移办公地点的，应向其迁入地财政部门进行年度备案。

对于代理记账机构提交的备案材料不符合要求的，财政部门应当予以退回，并一次性告知需要补正的全部内容；对于未按要求进行年度备案的，财政部门应当责令其限期整改，拒不整改的，列入重点关注名单并向社会公

示，提醒其履行有关义务；对于已取得代理记账许可证书但未能持续符合代理记账资格条件的，财政部门应当责令其在 60 日内整改，逾期仍达不到规定条件的，由财政部门撤销其代理记账资格。

财政部门应当在代理记账机构完成 2022 年年度备案后，通过全国代理记账机构管理系统“系统与子级设置”模块中的“机构账号类型调整”功能，将已完成备案的注册地在自由贸易试验区内的代理记账机构的注册账号调整为“自贸区机构账号”。自由贸易试验区内原已取得代理记账许可证书的代理记账机构，其证书依然有效。

二、进一步加强行业监管

各省级财政部门应当落实放管结合、放管并重要求，切实履行监管职责，进一步加强行业监管，加快推进以日常检查为基础、以行政执法为手段、以信用监管为核心的新型监管模式。

一是推动建立联合监管机制。积极推动建立“证照分离”改革新形势下代理记账行业联合监管机制，与市场监管、税收监管等监管部门畅通监管数据共享渠道，充分运用监管部门共享推送的信息，及时掌握本地区代理记账机构有关情况，全面纳入监管范围，依法实施监管。

二是组织开展代理记账行业专项整治工作。联合有关监管部门对代理记账机构无证经营、虚假承诺等违法违规行为进行专项整治（具体整治工作通知另行下发），按要求抓好各项任务落实，并推动形成制度化、常态化长效机制。

三是加大行业监督检查力度。将全覆盖核查、“双随机、一公开”日常检查、重点专项检查等与代理记账行业专项整治工作有机结合，对纳入监管范围的代理记账机构采取更加科学精准的监管措施，加强对其承诺内容、资格条件、执业质量等方面的检查。对检查过程中发现的代理记账机构及其从业人员的违法违规行为，严格按照《中华人民共和国行政许可法》、《中华人民共和国会计法》、《代理记账管理办法》等有关法律法规进行处理。

四是持续加强行业信用监管。建立健全代理记账行业诚信管理体系，对存在严重失信行为的代理记账机构，记入会计领域违法失信记录，列为重点监管对象，实施联合惩戒，并及时向社会公布。

三、全面推进电子证照的制发与推广应用

各省级财政部门应当严格按照《国务院关于深化“证照分离”改革进一步激发市场主体发展活力的通知》（国发〔2021〕7号）、《国务院办公厅关于加快推进电子证照扩大应用领域和全国互通互认的意见》（国办发〔2022〕3号）和《财政部办公厅关于加快推进会计行业执业许可证电子证照工作的通知》（财办会〔2021〕15号）有关要求，以财政部电子证照管理系统为依托，以全国代理记账机构管理系统为统一应用平台，于 2022 年底前在本地区完成代理记账许可证书电子证照（以下简称电子证照）的制发与推广应用工作。

2021 年已完成试点的省级财政部门，应当在试点工作的基础上，认真总结经验做法，及时查找问题不足，推动本地区全面实现电子证照的制发与推广应用。

2021 年未参加试点的省级财政部门，应当积极配合财政部完成本地区电子证照制发与推广应用工作。一是积极协调推进本地区电子印章制作、归集等工作，将本地区电子印章系统接入财政部电子证照管理系统，提供符合国家标准的代理记账行政审批电子印章。二是通过财政部电子证照管理系统生成并发放加盖代理记账行政审批电子印章的、全国统一标准及样式的电子证照。三是加强对本地区各级财政部门在电子证照的制发与推广应用中的跟踪指导，对工作推进中发现的问题及时向财政部会计司报告，并指定 1 名工作联系人，于 2022 年 3 月 25 日前将联系人单位、姓名、联系电话、电子邮箱等报送财政部会计司。

四、加强对代理记账行业协会的监管与指导

各省级财政部门应当严格按照《代理记账行业协会管理办法》规定，组织本地区县级以上财政部门认真做好代理记账行业协会（以下简称行业协会）日常备案和 2022 年度工作报告报送工作，及时掌握行业协会发展动态。各地区依法自发成立的行业协会，应当在登记管理机关完成注册登记后的 15 个工作日内，向财政部门提交备案材料；已经在登记管理机关注册登记的行业协会，应当在按照有关规定向登记管理机关报送年度工作报告后的 15 个工作日内（最晚不得迟于 2022 年 6 月 30 日），向财政部门报送年度工作报告（包含协会基本信息及变动情况、会员构成及变动情况等），并保证报告的规范性和完整性。

对于未按规定进行备案或者报送年度工作报告的行业协会，财政部门应当对其进行约谈，并责令限期改正；逾期不改正的，应当列入重点关注名单，并向社会公示。对于在日常监管过程中发现存在可疑基本信息或会员机构信

息的行业协会，财政部门应当及时对其进行核查确认，对确实存在不实信息的行业协会进行约谈，并责令限期改正；逾期不改正的，应当列入重点关注名单，并向社会公示。

在做好行业协会日常监管的同时，应当加强对行业协会的工作指导，引导社会力量共同参与市场秩序维护，充分发挥行业协会在行业执业标准制定、内部控制建设、诚信体系建设、竞争机制搭建、服务质量监督等方面的自律管理功能，逐步构建政府行政管理和行业自律管理相互协调、相互配合、相互支撑的监管格局。

五、加强对本地区代理记账管理工作的总结与分析

（一）形成自由贸易试验区改革实施情况中期评估报告。

各省级财政部门应当根据国发〔2021〕7号文件有关要求，认真组织做好对在自由贸易试验区暂时调整适用《中华人民共和国会计法》、《代理记账管理办法》中涉及代理记账资格行政审批的部分条款有关规定情况的中期评估，形成中期评估报告。中期评估报告的内容应当至少包括本地区代理记账机构数量变化情况、执业质量情况、工商登记注册信息推送情况、创新监管方式情况、日常监管与检查处罚情况、社会反响情况、改革推进过程中存在的突出问题以及建议解决方法等，并于2022年6月30日前报送财政部会计司。

（二）形成2021年代理记账行业分析报告。

各省级财政部门应当根据2021年开展代理记账管理工作以及代理记账机构、代理记账行业协会备案的情况，形成本地区2021年代理记账行业分析报告，加强对行业发展的前瞻性研究和数据分析。行业分析报告的内容应当至少包括本地区代理记账机构和代理记账行业协会的基本情况和主要特点、围绕“放管服”改革所做的主要工作，以及本地区代理记账行业存在的主要问题及下一步工作打算等，并于2022年8月31日前报送财政部会计司。

联系人：财政部会计司综合处 杨硕

联系电话：010-68553032

电子邮箱：yangshuo@mof.gov.cn

财政部办公厅
2022年3月14日

关于做好会计师事务所2021年度报备工作的通知

财办会〔2022〕5号

各省、自治区、直辖市财政厅（局），深圳市财政局，新疆生产建设兵团财政局：

根据《会计师事务所执业许可和监督管理办法》（财政部令第97号）等相关规定，现就做好会计师事务所2021年度报备工作通知如下：

一、报备方式与报备时间

会计师事务所2021年度报备实行网上报备。报备网址为财政会计行业管理网（acc.mof.gov.cn），报备时间为2022年3月15日至2022年5月31日。

二、会计师事务所年度报备内容

（一）对本次报备情况的简要说明（含对报备内容真实性、完整性的承诺），以及会计师事务所质量控制制度、财务管理制度、分所管理制度和其他内部管理制度的执行情况及变动情况的说明；在中国（上海）自由贸易试验区、中国（北京）自由贸易试验区设立分所的会计师事务所，说明应当包括自由贸易试验区分所业务开展情况，对自由贸易试验区分所在人员管理、财务管理、业务管理、技术标准和质量管理、信息化建设等方面实施实质性统一管理情况等。

（二）持续符合会计师事务所执业许可条件相关信息（包括会计师事务所基本情况、会计师事务所合伙人或股东情况等）。

（三）2021年度经营情况。

（四）会计师事务所国际业务等开展情况及境外设立分支机构情况。

（五）会计师事务所履行反洗钱和反恐怖融资义务情况。

会计师事务所投保职业责任保险的，还应当提交保单复印件（保险期间应当涵盖 2021 年 1 月 1 日至报备日）。

三、会计师事务所分所年度报备内容

- （一）对本次报备情况的简要说明（含对报备内容真实性、完整性的承诺）；
- （二）持续符合分所执业许可条件相关信息；
- （三）2021 年度经营情况。

四、会计师事务所年度自查自纠报告报备

会计师事务所应通过财政会计行业管理网“自查自纠报告”模块，报备上一年度自查自纠报告。其中，执业质量情况相关内容可于 2022 年 8 月 31 日前提交，其他内容应于 2022 年 5 月 31 日前提交。

设立分所的会计师事务所，其年度自查自纠报告由事务所总所统一提交，报告内容应当包括总所及各分所情况。

会计师事务所提交的年度自查自纠报告应当加盖事务所总所公章、首席合伙人（主任会计师）签章。

五、年度报备相关要求

（一）请会计师事务所登录财政会计行业管理网后，按系统规定格式填写报备内容。会计师事务所对报备情况的简要说明、相关制度执行情况及变动情况说明等应当由会计师事务所首席合伙人（主任会计师）签章，并加盖会计师事务所印章；会计师事务所分所对报备情况的简要说明，由会计师事务所首席合伙人（主任会计师）和分所负责人联合签章，并加盖会计师事务所及分所印章。报备情况简要说明和保单复印件按系统提示进行上传。

（二）各省（自治区、直辖市）财政厅（局）、深圳市财政局、新疆生产建设兵团财政局应当高度重视，优化服务，通过多种渠道和方式督促本地区会计师事务所（分所）按时完成报备，并认真核查会计师事务所（分所）提交的报备材料，包括：相关信息是否完整，特别是合伙人（股东）的身份证号等基础信息；会计师事务所填写的上年审计业务收入、出具审计（鉴证）报告数量是否与业务报备相关数据相符；会计师事务所报备信息和工商登记信息是否一致；自查自纠报告是否与行政处罚、行业惩戒记录相符等。发现会计师事务所（分所）未持续符合执业许可条件或存在其他问题的，严格按照财政部令第 97 号文件相关规定处理。

（三）会计师事务所（分所）报备完成后，各省（自治区、直辖市）财政厅（局）、深圳市财政局、新疆生产建设兵团财政局应当认真做好报备信息及相关行政管理工作的汇总分析，形成本地区的行业管理综合报告，经分管厅（局）领导审定同意后，于 2022 年 6 月 30 日之前报财政部会计司，并上传至财政会计行业管理网。各地区行业管理综合报告应当包括本地区会计师事务所报备审查情况，规模分布和数量变动情况，本地区执行财政部令第 97 号文件等有关情况，贯彻落实“放管服”改革的主要做法、取得的成效和经验、下一步需统筹协调的问题以及相关工作建议，以及在深化行业改革、加强行业管理中的重要措施及成效、存在问题和意见建议等。

报备期间，报备业务联系人请保持通讯方式畅通。各单位不得在财政会计行业管理网上传、处理、传输涉密的文件资料。

通讯地址：北京市西城区三里河南三巷 3 号

联系电话：010-68552535 010-68552934（带传真）

技术支持电话：010-68553117

财政部办公厅
2022 年 3 月 7 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/>

