

湖北省注册会计师协会

工作简报

(2016 年第 1 期)

湖北省注册会计师协会编

2016 年 1 月

目 录

【行业动态】

全省注册会计师行业 2016 年管理工作要点发布

省注协开展行业管理制度“大梳理”工作

全省注会行业开展“对标提升防风险促转型”专题报道之二

【事务所风采】

财政部会计司万文翔处长调研武汉康力财务外包服务新模式

湖北五环会计师事务所有限公司举办“迎新健康跑”活动

【财经资讯】

中国正式成为国际货币基金组织第三大股东

9 项金融服务国家标准正式发布

《货币市场基金监督管理办法》发布

证监会发布《公司债券年报准则》及相关补充规定

我国拟推行新的审计报告模式

湖北省投资项目联审平台上线运行

湖北省政府“互联网+”行动实施意见出台

失信企业不得认定“著名商标”

武汉发放首笔公益性过桥贷款

【政策解读】

《会计师事务所审计档案管理办法》相关问题解析

关于《企业向境外关联方支付费用有关企业所得税问题的公告》的解读

【他山之石】

如何利用询问提高审计效率？

会计师事务所的人力资本需产权化

会计处理十大难点解析

【行业动态】

全省注册会计师行业 2016 年 管理工作要点发布

近日，省财政厅办公室印发了《2016 年全省注册会计师行业管理工作要点》，对全年行业管理工作作了安排部署。

2016 年行业工作的总体思路是：全省注册会计师行业要以党的十八大和十八届三中、四中、五中全会精神为指引，紧紧围绕“主题主线”和湖北经济社会发展实际认真谋划全省注册会计师行业“十三五”发展规划，积极践行“五大发展理念”，深入开展“创新服务年”主题活动。进一步强化行业政治系统建设，凝聚行业发展合力；进一步加大人才培养、加强执业质量监管、拓展新业务领域，开创行业发展新局面。

为了保证总体工作思路的顺利实施，2016 年行业确定了 12 项重点任务：一是认真学习宣传贯彻中央精神；二是持续加强行业党建工作；三是巩固深化行业统战工作；四是不断推进行业群团工作；五是开展行业“创新服务年”主题活动；六是进一步完善人才培养体系；七是不断提高注册会计师考试服务水平；八是进一步深化行业自律监管；九是提高注册管理服务水平；十是继续推进行业规模化专业化发展；十一是继续推动会计服务示范基地建设；十二是继续加强协会服务能力建设。

补齐短板 构建长效

省注协开展行业管理制度“大梳理”工作

为进一步提高行业管理和服务水平，发挥事务所和注册会计师在推动行业科学发展中的主体作用，2015年12月底，省注协在现行行业规范体系基础上，以开展“三严三实”专题教育活动为契机，结合工作实际，按照“问题导向、补齐短板、扎进笼子、防范风险和规范服务”的思路，对行业党建、行业服务管理、协会内部管理等各项制度进行了修订完善。此次共梳理完善制度9个，其中新制定制度5个，修订原有制度4个，并于2016年1月正式发布实施。

结合目前行业工作实际，新制定了《湖北省注册会计师行业党务工作者教育培训办法》、《湖北省注册会计师协会网站信息发布管理办法》、《湖北省注册会计师继续教育制度》、《湖北省注册会计师行业通讯员管理考核办法》、《湖北省注册会计师全国统一考试档案管理办法》5项制度，将党务工作者教育培训、协会网站建设、行业宣传、人才培养和全省注册会计师全国统一考试档案管理等各项工作纳入“规范化、制度化、科学化”的轨道，形成长效机制。

通过修订完善《湖北省注册会计师协会监管工作暂行办法（修订）》、《湖北省会计师事务所综合评价办法（修订）》，促使注册会计师保持执业质量严格、服务水平精专、社会公

信力强、满足经济发展需要的高质量专业服务能力；充分运用综合评价系统，推动行业品牌建设，引导事务所做大做强，促进行业科学合理发展。同时，为进一步规范注册会计师管理处（注协秘书处）和协会内部财务管理，修订完善了《注册会计师管理处（注协秘书处）经费支出报销工作暂行规定》、《注册会计师管理处（注协秘书处）会议费、培训费及公务接待经费管理办法》。

通过梳理完善各项管理制度，为协会更好地履行各项职能任务提供了坚实保障，也为事务所提升规范化管理水平奠定了基础。

全省注会行业开展“对标提升防风险 促转型”专题报道之二

编者按：对标提升就是通过不断与好的做法、案例进行比较，学习和借鉴先进经验，改善自身不足，提高自身竞争力，实现持续改进和不断超越的实践过程。继上期我们对湖北楚星会计师事务所有限公司和黄石荆山联合会计师事务所对标提升防风险促转型实践经验进行报道之后，本期对天健湖北分所和武汉康力会计师事务所有限责任公司的做法进行摘编，供各事务所学习参考。

扬帆起航，向国际化迈进

天健会计师事务所（特殊普通合伙）湖北分所

3月11日，天健会计师事务所客户北京市春立正达医疗器械股份有限公司在香港联交所主板挂牌上市。这是获准从事H股企业审计业务的11家内地大型会计师事务所中，首例由内地会计师事务所担任申报会计师，并采用中国会计准则和审计准则的H股IPO项目。该项目的成功实施标志着天健会计师事务所在H股业务审计领域取得重大突破。为春立在香港上市提供服务是天健迈向国际化的重要一步。天健湖北分所积极跟进总所国际化战略，开展国际化建设工作，主要有以下几个方面：

第一，积极参与天健总部国际化服务网络的建设。网络化是国际化的必要基础，国际所是国际化的高级阶段。建立国际化服务网络是执业国际化的客观要求。为了保留我们的民族品牌，同时又能积极参与国际竞争，天健选择了主动国际化战略，以自身为主组建国际执业网络，并选择了一些规模适当、理念趋同的当地所发展为天健国际成员所，逐步实现从全国性大所到国际化大所的转变。目前，天健已在香港、台湾设有成员所，在美国和欧洲设有联系所。天健湖北分所总经理邹贤峰积极联系美国纽约、波士顿地区的华人会计师，为天健在当地落地生根牵线搭桥。

第二，坚持走出去，扩大服务范围。事务所无法选择外部市场环境，但是可以选择自己的发展战略。随着经济全球化趋势的深入，中国“走出去”的企业日渐增多。这就要求事务所顺应时势，把国际化作为自身发展的战略选择。事务所可以通过合并方式做大做强走出去，或者跟随企业走出去。不能为了国际化而国际化，事务所的国际化进程应该紧紧跟随客户“走出去”的步伐。通过不断提升自身专业化技能，为走出去的中国企业提供专业服务。

天健湖北分所 2015 年新承接的上市公司客户——北京数码视讯科技股份有限公司，是清华科技园投资的一家高新技术企业。近日，天健湖北分所已经正式接到北京数码视讯在美国的两家子公司的邀请，将前往美国工作，这也是天健湖北分所首次在境外执业。

第三，加快国际化人才队伍建设。没有人才支撑，国际化便是纸上谈兵。要真正走出国门，必须引进复合型的国际化人才和培养具有一定国际化经验视野的专业人才，不仅需要对国际通用的语言有一定程度的掌握，更要熟悉当地的文化、法律背景。天健湖北分所不断强化人才队伍建设，积极引进和培育高端人才和国际化人才，大力支持和鼓励员工参与会计行业领军人才报考。

目前，天健湖北分所在职员工中有 5 人有境外工作或者求学经历，此次拟外派到美国执业的三位同事，其中卿武勤是全国注会行业金融方向的领军人才、曾在安永工作多年；

吴方辉曾在境外企业、安永从事财务、审计工作多年。同时，天健湖北分所积极支持员工除了参加 CPA 学习考试，还积极鼓励员工参加 ACCA 学习考试。现已有 11 人取得 ACCA 资格证书。

第四，加强对国际会计准则和国际惯例的学习，克服文化和交流障碍。由于内地与香港在财务环境、经营规则等方面存在一些差异，内地事务所的处理方式和香港的不太一样。因此，从业人员在开展 H 股相关业务时，就必须加强对国际会计准则、香港上市交易规则以及香港证券监管法律法规的学习，熟悉香港资本市场的工作机制和流程。

另外，对执业人员的专业、语言、文化继续教育也是一项任重道远的工作，现在有些有国际化背景的优质客户，要求在报告出具的时候同时提供中文、英文两个版本的报告。报告的编制、校对工作对于执业人员的文化素养无疑又提出了新的要求。天健为加大国际化人才的培养力度，下一步准备聘请专业机构进行培训，同时选派业务骨干前往境外培训和工作，加快培养一批具有国际视野、熟悉国际规则的专业人才。

第五，提高服务质量，提高品牌知名度。天行健，君子以自强不息；地势坤，仁者以厚德载物。国际化，对天健来说，是机遇，也是挑战。天健在国际化的道路上已经迈出了重要的一步，以后要继续向着国际知名事务所的方向迈进。循序渐进，稳步推进，注重质量，讲求实效。只有不断提高

执业质量，为客户提供优质服务，才能在国际化的竞争中立于不败之地。

登高望远，举重若轻。天健湖北分所将借着 H 股的东风、借着此次在境外执业的经历，在国际化的进程中，继续扬帆远航！

制定财务外包业务标准 促进事务所健康发展

武汉康力会计师事务所董事长 梅佑轩

武汉康力会计师事务所有限责任公司（以下简称“公司”）成立于 1994 年 5 月 18 日，公司成立二十多年来，本着“以质立所、以信兴业”的宗旨，秉承“成长源于创新、信任源于专业”的经营理念，崇尚“立于德、行与健、思于智、利于义”的核心价值观，于 2012 年入驻武汉·中国光谷自主创新会计服务示范基地，在“互联网+会计”方面先行先试，积极拓展财务外包服务，现已实现从传统的法定鉴证业务向财务外包服务转型，在服务海外高层次人才、服务中小科技创新创业探索了一条新路子。目前，常年跟踪服务的国家千人计划专家有 269 名，湖北省百人计划专家 133 名，3551 光谷人才计划入选者 1000 多名。公司先后被武汉市人民政府授予“和谐企业”、“武汉市现代服务业（会计）领军企业”

省文明办、省财政厅授予“省文明会计师事务所”等荣誉称号，康力党支部被中国注册会计师行业党委授予“全国先进会计师事务所党组织”荣誉称号，康力团支部被共青团中国注册会计师行业委员会授予“青年文明号”荣誉称号，在《湖北省 2013 年会计师事务所综合评价前百家信息》中位列第 19 名。

根据省注协印发《关于开展全省 2015 年会计师事务所执业质量检查工作的通知》精神以及关于开展执业准则对标提升活动主题，公司结合财务外包服务的实际情况，积极开展业务对标提升活动，以质量为本，以诚信求发展，着力提高执业风险意识和专业服务水平，努力打造自己的核心竞争力。主要体现在以下几方面：

一、加强组织建设

针对当前我国经济面临的新常态，经济发展面临的换档期，传统企业的经济效益下滑，公司财务外包服务也将产生执业风险。公司主任会计师梅佑轩组织公司高管人员学习对标提升活动精神，结合财务外包的实际情况，制定了公司业务对标提升活动方案，并成立了康力所对标提升活动小组，主任会计师梅佑轩任组长，执行总经理高友利和沃思公司执行总经理程秋玲任副组长，7 个副总经理任成员，明确各自的责任和工作目标。

二、制定并执行财务外包执业标准

郑登莲副总经理带领其他 6 个副总经理，经过 2 个多月

的共同努力，根据公司财务外包特性，制定了公司财务外包执业标准——财务外包标准化操作手册，从业务承接、人员安排、执业操作规程、执业指南、复核规程、重大事项报告制度、档案管理规范等均制定了规定的标准，确保财务外包执业质量，防范执业风险。

三、研发在线会计平台，创新发展模式

为了积极响应国务院实施“互联网+”行动，公司组织研发团队自主研发在线会计平台，实现在线记账和在线看账，创建跨越时间与空间概念的财务外包服务新模式。目前在线会计平台已申请了2项发明专利和2项计算机软件著作权，平台开发进展顺利，计划2015底上线。

四、加强党群建设，提升凝聚力和创造力

公司充分依托党建载体，发挥党员的先锋模范作用。在党员及全体员工中开展“为企业献一言”等活动，增强党员的荣誉感和先锋模范作用，带动全体员工的工作积极性、创造性，增强员工的团队精神和奉献精神。利用党建带群建、党群共建活动，在公司营造健康向上、丰富多彩的文化氛围。目前“公司为我，我为公司，公司为我”的正能量在公司广为传递，为公司蓬勃向上健康发展打下坚实基础。

【事务所风采】

财政部会计司万文翔处长调研 武汉康力财务外包服务新模式

1月27日，财政部会计司综合处处长万文翔一行到武汉康力会计师事务所有限责任公司就财务外包服务科技创新创业进行实地调研。省财政厅会计处，武汉市、东湖新技术开发区财政局等有关人员陪同调研。

武汉康力会计师事务所有限责任公司主任会计师梅佑轩首先向万文翔一行介绍了事务所的发展现状、财务外包服务成果、“互联网+会计”财务外包创新发展模式，以及关于代理记账行业发展的意见或建议。现场还演示了武汉康力自主研发，已获2项专利的中小企业财务外包公共服务平台。

万文翔对武汉康力以财务外包服务助推创新创业，特别是已累计为269名国家千人计划专家、133名湖北省百人计划专家、1000多名3551光谷人才计划入选者和200多名大学生提供一站式、保姆式、全方位服务表示赞赏。他强调，

“互联网+会计”是一个新鲜事物，网络代理记账、在线财务管理咨询、云会计与云审计等服务模式已经开始出现，要妥善解决好财务票据、会计档案保管等问题。同时，将加大代理记账业务执业质量、不正当低价竞争行为的监管力度。他希望，武汉康力要继续在“互联网+会计”方面积

极探索、不断创新，通过将互联网技术和大数据融合，构建涵盖财务分析与预测、财务战略规划、资本市场运作、全面预算管理、风险控制和绩效管理等多功能、多层次、多形式的财务外包服务体系。

湖北五环会计师事务所有限公司举办 “迎新健康跑”活动

2016 年元旦，湖北五环会计师事务所有限公司为了增强团队凝聚力、强化健康意识、激发工作热情，活跃节日气氛、以崭新的精神面貌迎接新年的到来，举办了“湖北五环迎新健康跑”活动，长跑目标是环荆州古城一圈，约 12 公里。

上午 8:30，虽然气温依然寒冷，天空还算作美，一扫前几日的雾霾天气。五环公司员工及家属近 70 人都早早到达指定的集合地点荆州东门，用健身长跑迎接新年的到来。大家在合影留念和热身运动准备后，公司董事长章伟舟一声号令，“健康跑”开始了，红红的起跑线被撞开，争先恐后冲向跑道。公司的年青人、老总们一身单衣，在冬日里非常显眼，近 40 名的“娘子军”走着、跑着组成了一条靓丽的风景线，12 公里的路程她们无一人临场退缩，坚持跑完全程，在城墙的环城道上展现出自信、运动、美丽的五环风采。公司注册会计师薛开文获得男子组第一、审计助理人员张亚获

得女子组第一名。早上 10:30，活动在一片祥和、热烈和欢愉的气氛中宣告结束。

荆州市注管中心负责人张佑平、市注会行业党委副书记常红梅、市注管中心徐晨主任应邀参加了活动并跑完全程。

“湖北五环迎新健康跑”活动始于 2014 年，迎新健康将跑作为公司的传统活动，每年用健身来迎接新年。

在新的一年里，五环公司员工将用运动的精神来超越自己，坚定信念，凝聚正能量，提升创造力为公司的发展做出更大的贡献。

（湖北五环会计师事务所有限公司 供稿）

【财经资讯】

中国正式成为国际货币基金组织第三大股东

国际货币基金组织（IMF）1 月 27 日宣布 IMF2010 年份额和治理改革方案已正式生效，这意味着中国正式成为 IMF 第三大股东。

IMF 在一份声明中说，IMF 的《董事会改革修正案》从 1 月 26 日开始生效，该修正案是 IMF 推进份额和治理改革的一部分。根据方案，约 6%的份额将向有活力的新兴市场和发展中国家转移，中国份额占比将从 3.996%升至 6.394%，排名从第六位跃居第三，仅次于美国和日本。中国、巴西、印度和俄罗斯 4 个新兴经济体跻身 IMF 股东行列前十名。

该方案生效后，IMF 份额将增加一倍，从 2385 亿特别提款权（SDR）

（约合 3298 亿美元）增至 4770 亿 SDR（约合 6597 亿美元）。IMF 执董会成员将首次全部由选举产生。同时，该方案标志着 IMF 治理向着更好体现新兴市场和发展中国家话语权的方向迈出重要一步，并将加强 IMF 的信誉度、有效性和合法性。

IMF 总裁拉加德在声明中说，改革使得 IMF 在快速变化的国际环境中能够更好地满足成员国需求。IMF 治理改革已经迈出重要一步，但这并非终点，改革还将继续。

9 项金融服务国家标准正式发布

国务院总理李克强 1 月主持召开国务院常务会议，确定金融支持工业增效升级的措施，壮大实体经济基础；决定推动《中国制造 2025》与“互联网+”融合发展；决定清理规范一批政府性基金收费项目，持续为企业减负；部署全面加强农村留守儿童关爱保护。会议指出，用好和创新金融工具，支持工业增效升级，是金融更好服务实体经济的重要内容。会议确定，一是引导金融机构加大对高新技术企业、重大技术装备、工业强基工程等的信贷支持，促进培育发展新动能。制定金融支持制造强国建设指导意见，发展能效贷款、排污权抵押贷款等绿色信贷。二是鼓励通过并购贷款、发行优先股和可转换债券等筹集资金开展兼并重组，推动改造传统动能。支持大企业设立产业创投基金，支持地方开展小微企业融资担保代偿补偿等业务。三是对长期亏损、失去清偿能力或环保、安全生产不达标且整改无望的企业及落后产能，坚决压缩退出相关贷款，支持化解过剩产能。四是拓宽融资渠道，鼓励扩大股权、债券等直接融资，大力发展应收账款融资。支持运作规范、偿债有保障的企业发行公司信用债调整债务结构。五是继续整顿金融服务乱收费，取消不合理收费项目，降低不合理收费标准。支持银行加快不良贷款处置，惩戒恶意逃废债务行为，防范和化

解金融风险。

1月5日，中国人民银行联合国家质检总局和国家标准委召开发布会，发布《银行营业网点服务基本要求》、《银行营业网点服务评价准则》、《银行业产品说明书描述规范》、《银行业客户服务中心基本要求》、《银行业客户服务中心服务评价指标规范》、《商业银行客户服务中心服务外包管理规范》、《商业银行个人理财服务规范》、《商业银行个人理财客户风险承受能力测评规范》和《金融租赁服务流程规范》等9项金融国家标准，新标准将于6月1日实施。本次发布的9项国家标准是金融行业规范相关金融服务、保护金融消费者权益方面的金融国家标准。新标准的发布及实施将提高金融服务供给质量和效率，支持欠发达地区、低收入群体、小微经济实体等获得必要、及时的基本金融产品和服务，助力“发展普惠金融”，并努力实现金融机构与消费者之间信息的有效传递。

《货币市场基金监督管理办法》发布

2015年12月18日，中国证监会与中国人民银行联合发布《货币市场基金监督管理办法》（以下简称《管理办法》），自2016年2月1日起施行。

货币市场基金是主要投资于短期债券、银行存款等货币市场工具的证券投资基金，具有资本安全性高、流动性好、投资成本低等特点，本质上属现金管理工具。货币市场基金的快速发展对投资者、基金行业、货币市场及资本市场均具有重要意义。2013年下半年以来，由于互联网平台的介入与推广，我国货币市场基金规模得以快速增长，为广大投资者特别是中小投资者提供了新型投资理财渠道。但在货币市场基金与互联网业务融合发展过程中，也伴随出现了一些新问题，引发社会各界的广泛关注。

中国证监会一向重视货币市场基金的发展、监管与风险防范。此次发布的《管理办法》，是在 2004 年中国证监会与中国人民银行联合发布的《货币市场基金管理暂行规定》基础上修订完成的，重在处理好货币市场基金创新发展与风险防范的关系，也是中国证监会按照党中央、国务院有关互联网金融工作的统一部署，贯彻落实前期发布的《关于促进互联网金融健康发展的指导意见》有关政策措施与监管责任的重要举措。

《管理办法》主要修订了以下几方面内容：一是进一步完善货币市场基金投资范围、期限及比例等监管要求，强化对货币市场基金投资组合的风险控制。二是对货币市场基金的流动性管理做出了系统性的制度安排，提高行业流动性风险的自我管控能力。三是对摊余成本法下的货币市场基金影子定价偏离度风险实施严格控制，分别针对不同的偏离度情形设定了相应监管要求。四是针对货币市场基金与互联网深度融合发展的新业态，对货币市场基金的互联网销售活动与披露提出针对性要求。五是鼓励货币市场基金在风险可控前提下进一步创新发展，积极拓展货币市场基金投资范围，支持货币市场基金份额上市交易或转让，拓展货币市场基金支付功能。

此外，为确保《管理办法》平稳施行，配套发布了《关于实施〈货币市场基金监督管理办法〉有关问题的规定》，对《管理办法》的实施工作做出具体规定。

证监会发布《公司债券年报准则》及相关补充规定

为规范公开发行公司债券的发行人年报信息披露行为，落实以信息披露为中心的监管理念，保护投资者合法权益，近日，证监会发布了《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 38 号——公司债券年度报告的内容与格式》（以下简称《公司债券年报准则》），以

及《关于公开发行公司债券的上市公司年度报告披露的补充规定》(以下简称《补充规定》)。

《公司债券年报准则》力求突出债券特性,实现公开发行募集说明书披露与持续信息披露的有效衔接,共四章五十一条。第一章总则规定了准则的制定依据、适用范围、年报编制和披露的总体要求等。第二章年度报告正文,规定了年度报告的核心内容和要求,包括公司和相关中介机构简介、公司债券事项、财务和资产情况、业务和公司治理情况、重大事项、财务报告、备查文件目录等。第三章年度报告摘要,规定了年度报告摘要的内容与格式。第四章附则,对一些概念进行说明。

由于上市公司已按照证监会《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第2号——年度报告的内容与格式》编制和披露年度报告,为避免重复披露,《补充规定》明确了公开发行公司债券的上市公司应在上述年度报告中以专门章节披露“公司债券相关情况”,并明确了披露内容和要求。新三板挂牌公司将由全国股转公司另行发布披露的内容与格式要求。

今后,证监会将不断完善公司债券信息披露规则体系,加强事中事后监管,以监管促规范,进一步提高公司债券发行人信息披露质量和规范运作水平,保护投资者合法权益。

我国拟推行新的审计报告模式

近日,中国注册会计师协会(简称“中注协”)发布审计报告相关准则征求意见稿,拟在我国推行新的审计报告模式。此轮修订旨在提高审计报告信息含量、增强审计工作透明度,并强化注册会计师在审计工作中的相关责任。

此次我国审计报告模式改革的主要内容是,在上市公司财务报表

审计报告中增加关键审计事项部分，描述审计项目的个性信息，提高审计报告的相关性和决策有用性。关键审计事项是指注册会计师认为在当期财务报表审计中最为重要的事项，可能包括注册会计师评估的重大错报风险较高的领域或识别出的特别风险、财务报表中涉及重大管理层判断的领域、当期重大交易或事项对审计的影响。在描述关键审计事项时，注册会计师需要说明该事项被认定为关键审计事项的原因以及该事项在审计中是如何应对的。在审计报告中增加关键审计事项部分，使财务报表使用者能够获取进一步的信息，从而有利于评价被审计单位及其财务报表，有利于评价审计质量，促进财务报表披露质量和审计工作质量的提高。

2008 年全球金融危机爆发后，国际上对提高审计质量、提升审计报告信息含量的呼声日趋强烈。2014 年，欧盟出台了新审计指令，规定在对公众利益实体财务报表出具的审计报告中，应指出最重要的重大错报风险以及注册会计师应对措施等内容。同时，美国的审计准则制定机构也正在进行相关改革。2015 年初，国际审计与鉴证准则理事会（IAASB）发布了新制定和修订的审计报告系列准则，改革审计报告模式，增加审计报告要素，丰富审计报告内容。

国际审计准则的修订和我国证券发行推行注册制的改革客观上要求我国及时采用新的审计报告模式。改革我国审计报告模式，不仅推动我国审计准则的持续国际趋同，有利于提升我国审计质量，提高审计报告信息含量和审计工作透明度，同时，也适应了我国证券发行推行注册制等一系列资本市场改革的需要，有利于提高审计报告的相关性和决策有用性，有助于降低资本市场不确定性和信息不对称带来的风险。

根据《注册会计师法》的规定，中注协负责拟订注册会计师执业准则、规则，由财政部发布。中注协高度重视执业准则、规则的制定工作，1994 年即启动审计准则的起草和制定工作，自 2005 年在行业

内启动实施准则国际趋同战略以来，目前已建立起了一套既适应市场经济发展要求、又顺应国际趋同大势的专业标准体系和注册会计师职业道德守则。中国会计审计准则趋同的努力和成效，得到相关国际组织的高度赞赏。国际审计与鉴证准则理事会认为，中国会计审计国际趋同“为发展中国家和经济转型国家树立了典范”；世界银行《中国会计和审计评估报告》表示，中国准则国际趋同战略“可供其他国家效仿”。

湖北省投资项目联审平台上线运行

2015年12月31日，全省投资项目网上联合审批平台正式上线运行。今后，我省行政区域内，项目审批核准备案、项目报建及施工许可等，均可通过该平台一口受理，一网办理。

联审平台是2015年省委省政府确定的全省13项重大改革事项之一。联审平台实现“四个全覆盖”，覆盖项目从提出申请到开工建设前全过程，覆盖项目所有审批的事项，覆盖省市县所有层级，覆盖审批涉及的所有部门，实现“纵向到底，横向到边，不留死角，一网办尽”。

此前，该平台与中央投资项目在线审批监管平台进行了顺利对接，实现中央、省、市、县四级投资项目联合审批纵向贯通，已入库项目数据信息2.9万多条。目前纳入审批的联合审批部门1792个，在线联审管理员、监察人员和审批人员约5000人。

省发改委主任李乐成表示，平台的上线，有利于进一步深化行政审批体制改革，加快推进投资体制改革，简政放权、放管结合、优化服务。

湖北省政府“互联网+”行动实施意见出台

1月7日，湖北省政府发布关于加快推进“互联网+”行动的实施意见，重点包括先进制造、智慧旅游、教育服务、健康养老等11项行动，实施基础设施提升工程、信息平台共享工程等五大重点工程。力争到2020年，初步形成网络化、智能化、服务化、协同化的“互联网+”产业生态体系。

这11项行动是“互联网+”先进制造、现代农业、普惠金融、高效物流、电子商务、智慧旅游、教育服务、健康养老、文化创意、生态环保和社会治理。五大工程为基础设施提升工程、信息平台共享工程、新兴产业培育工程、创新创业发展工程和信息安全保障工程。

通过实施“互联网+”行动，到2018年达到四个目标：一是，网络设施和产业基础得到有效巩固加强；二是，互联网在促进产业转型升级方面取得积极成效；三是，基于互联网的新业态不断涌现，电子商务、互联网金融、文化创意、教育服务等新兴产业快速发展；四是，信息资源开放共享机制初步建立，精准治理、多方协作的社会治理新模式初步形成。

失信企业不得认定“著名商标”

近日，湖北省工商局首次发布失信企业信用约束指导意见。以后失信企业将不得认定为“湖北省著名商标”、各地“著名商标”或“知名商标”。

省工商局相关人士介绍，以后具备5种情形的企业，工商部门将对其实施信用约束：企业被列入经营异常名录的；被列入严重违法企业名单的；个体工商户被标注为经营异常状态的；企业法定代表人、

董事、监事、高级管理人员被列入失信被执行人名单库的；企业法定代表人被载入黑名单企业数据库的。

这些受信用约束企业，在被解除约束之前不能被认定为“湖北省著名商标”、各地“著名商标”或“知名商标”，不得参加“守合同重信用”企业申请认定等七类评选评优认定活动。

武汉发放首笔公益性过桥贷款

武汉市1月27日发放首笔小微企业融资应急资金，武汉金海天经贸有限公司拿到560万元公益性过桥贷款，成为江城首个受益者。

该公司总经理胡涛连声称谢。他说，企业向银行续贷，必须先还完旧贷，才能申请新贷。还款来源要么靠自有资金，但会使企业周转产生困难；要么向民间借钱，等新贷发放后再还给民间借款方，即过桥贷款。“但民间过桥贷款利率极高，一般日息2‰，折合年利率达到72%。我们企业信誉好，借款的利率也有36%。借款时间一长，企业根本受不了。”

武汉市经信委副主任梁铁中说，当前小微企业融资难、融资贵的问题尤为突出。设立小微企业融资应急资金，就是通过公益性方式，化解企业资金链紧张状况，帮助更多优质企业成长。

目前，武汉市小微企业融资应急资金已筹集1.88亿元，专司企业过桥贷款。该资金管理方——武汉市中小企业服务中心已与建行、交行、湖北银行、汉口银行、武汉农商行等5家银行合作，小微企业在上述银行办理续贷，由银行出具续贷承诺函后向资金管理方申请过桥贷款。银行续贷后，钱再归还给应急资金池。

武汉市中小企业服务中心介绍，政府创办的融资应急资金不以盈利为目的，执行央行贷款基准利率，目前为年利率4.35%，远低于民间借贷利率。如果资金使用在2个工作日内的，利率还可打九折。应

急资金主要支持科技型、制造业以及现代服务业的小微企业。

据测算，该资金一年周转量可近百亿元，帮助五六百家小企业应急融资。

【政策解读】

《会计师事务所审计档案管理办法》 相关问题解析

2016年1月11日，财政部、国家档案局发布了《会计师事务所审计档案管理办法》（财会〔2016〕1号，以下简称《管理办法》）。近日，财政部会计司、国家档案局馆室司有关负责人就《管理办法》的有关问题进行了解答。

一、制定《管理办法》的背景和意义

自20世纪80年代恢复重建，特别是2009年国务院办公厅转发财政部《关于加快发展我国注册会计师行业的若干意见》（国办发〔2009〕56号）以来，我国注册会计师行业的执业环境不断改善、内部治理不断优化、人才队伍不断壮大、执业领域不断拓展、业务收入大幅增长。与此同时，会计师事务所的职业责任和职业风险也不断加大。主要原因有二：一是随着我国市场经济体制的日益完善和资本市场的快速发展，会计师事务所的审计质量与资本市场的信息披露质量越来越紧密关联，越来越广受关注。二是随着合伙制逐步

成为会计师事务所的主体形式，注册会计师的职业责任风险加速显化，职业责任约束空前强化。审计档案作为执业活动全过程的“记录者”和执业质量控制的“见证者”，对会计师事务所、注册会计师防范审计风险、应对法律诉讼、保障合法权益至关重要。加之近年来行业内重组合并等情况较多，由此衍生出审计档案归属和保管等诸多问题，亟需进一步加强和规范审计档案管理工作。然而，由于各方面条件的限制，长期以来我国会计师事务所的审计档案管理缺乏统一的制度规范。另一方面，随着信息技术的革新和审计技术的发展，审计档案电子化方兴未艾，如何顺应时代潮流引导电子审计档案的规范和发展成为亟待解决的迫切问题。

在此背景下，制定发布《管理办法》将发挥以下积极作用：一是在国家层面完善会计师事务所审计档案管理的制度建设，规范会计师事务所的审计档案管理工作，保障审计档案的真实、完整、有效和安全。二是提高会计师事务所审计档案信息化管理水平，提升审计档案的利用效能，合理降低审计档案的管理成本，切实减轻会计师事务所的负担。三是促进会计师事务所优化内部治理，完善内部管理制度，增强风险抵御能力，实现健康可持续发展。

二、《管理办法》的制定过程

财政部高度重视会计师事务所审计档案管理制度建设。2014年1月，财政部会计司与国家档案局馆室司就启动会计师事务所审计档案管理制度研究工作达成共识。2014年上半

年，财政部会计司、国家档案局馆室司和中国注册会计师协会成立联合工作组，先后赴江苏、浙江、湖南、重庆等地进行实地调研，广泛听取地方财政部门、档案管理部门、行业协会和会计师事务所对制定会计师事务所审计档案管理办法的意见和建议。此后，财政部会计司利用在西安组织业务培训的机会，再次就办法起草工作同各省级财政部门进行了深入研讨。2015年7月，财政部办公厅和国家档案局办公室联合发布了《关于就〈会计师事务所审计档案管理暂行办法（征求意见稿）〉公开征求意见的函》（财办会〔2015〕17号，以下简称《征求意见稿》）。

《征求意见稿》发布后，行业反响积极正面，认为这是一项打基础、利长远的制度建设，有利于推动注册会计师行业的持续健康发展。同时，各地财政部门、档案管理部门和会计师事务所也通过多种形式提出了一些修改建议，主要包括：一是进一步明确审计档案的范围，并加强与注册会计师执业准则的衔接。二是强化审计档案管理的责任体系，特别是首席合伙人（法定代表人）的领导责任。三是进一步完善审计档案的保管要求和保管年限规定。四是增加对会计师事务所转制、分所终止以及交回执业证书但法律实体存续等特定情形下的审计档案管理规定。五是完善审计档案的鉴定销毁制度和对电子审计档案的管理要求。此外，还提出一些文字性修改意见。

经全面汇总、系统梳理和认真研究收到的反馈意见，我

们对《征求意见稿》进行了反复修改和完善，并就重大修改与行业人士进行了多次沟通讨论，最终形成了《管理办法》并按程序报批后正式发布。

三、《管理办法》的主要内容有哪些？

《管理办法》共三十二条，主要包括以下六方面内容：

（一）总体要求。一是明确审计档案由会计师事务所总所和分所分别集中管理，并接受所在地省级财政部门和档案行政管理部门的监督和指导。二是建立会计师事务所审计档案管理三级责任体系，并对审计档案管理人员提出原则性任职要求。三是要求会计师事务所建立健全审计档案管理制度，采用可靠防护技术和措施确保审计档案妥善保管和有效利用，严格遵守境外发行证券与上市审计相关保密和档案管理规定。

（二）归档、保管和利用。一是要求会计师事务所按照法律法规和执业准则的要求及时归档审计业务资料，按程序作出必要变动。二是要求会计师事务所配备适当的保管场所和设施，并明确可向所在地国家档案馆寄存或委托依法设立、管理规范档案中介服务机构代管审计档案。三是规定会计师事务所应结合审计业务性质和审计风险评估情况等要素合理确定保管期限，最低不得少于十年。四是要求严格执行审计档案利用制度，强调会计师事务所的保密义务，对依法依规调阅利用会计师事务所审计档案提出程序要求。

（三）权属与处置。根据近年来行业发展情况和先照后

证等商事制度改革需要,《管理办法》对审计档案的权属与处置进行了规范:一是明确审计档案所有权归属会计师事务所并由其依法实施管理。二是对合并、分立、终止、组织形式转制、交回执业证书但法律实体存续等情形下的审计档案处置和管理作出规定。三是要求会计师事务所及分所在委托档案中介服务机构代管审计档案时签署书面委托协议。四是会计师事务所及分所终止或会计师事务所交回执业证书但法律实体存续的,应向所在地省级财政部门报备审计档案处置和管理情况。

(四) 鉴定与销毁。《管理办法》要求会计师事务所定期开展对保管期满的审计档案的鉴定工作,对不再具有保存价值且不涉及法律诉讼和民事纠纷的审计档案应按程序报批后销毁,仍需保存的审计档案应重新划定保管期限。同时,要求档案管理部门和相关业务部门共同派员监销,电子审计档案需信息化管理部门监销。

(五) 信息化管理。一是要求会计师事务所加强信息化建设,运用现代信息技术手段提高审计档案的管理水平和利用效能。二是强化电子审计档案管理,采取有效的存储格式和存储介质归档保存,建立健全防篡改机制,确保电子审计档案的真实、完整、可用和安全。三是建立电子审计档案备份管理制度,定期对电子审计档案的保管情况、可读取状况等进行测试和检查。

(六) 监督管理。《管理办法》规定,会计师事务所从

业人员转所执业的，不得将属于原所的审计业务资料带至新所；禁止损毁、篡改、伪造审计档案，禁止将审计档案据为己有或委托个人私存。会计师事务所违反本办法规定的，省级以上财政部门可依法采取责令限期改正、通报、列为重点监管对象或其他行政监管措施；会计师事务所审计档案管理违反国家保密和档案管理规定的，由保密行政管理部门或档案行政管理部门分别依法处理。

四、《管理办法》的适用范围和突出特点？

在中华人民共和国境内依法设立的会计师事务所管理审计档案，适用本办法。会计师事务所从事审阅业务和其他鉴证业务形成的业务档案参照执行。需要说明的是，《管理办法》规定的审计档案不仅包括按照法律法规和执业准则要求形成的审计工作底稿，而且包括具有保存价值、应当归档管理的与执行审计业务有关的其他历史记录，例如：有关审计师独立性、项目承接与保持等事项的记录；审计业务约定书；被审计单位有关法律文件、组织架构及管理层人员信息；审计报告日后有关事项的记录以及完成审计业务后的工作总结等。

根据近年来行业发展和商事制度改革等新形势，《管理办法》在现有档案法规制度和执业准则的基础上，建立了国家层面的会计师事务所审计档案管理统一制度。其突出特点主要表现在以下方面：一是建立了会计师事务所审计档案管理的三级责任体系，即首席合伙人或法定代表人负领导

责任，指定的审计档案分管负责人负分管责任，审计档案管理人员负直接责任。二是对会计师事务所合并、分立、终止、组织形式转制、交回执业证书但法律实体存续等情形下的审计档案处置和管理作出了明确规定，有利于解决行业内因重组合并等衍生的档案管理问题。三是对会计师事务所的审计档案管理进行了创新，允许会计师事务所按照法律法规和执业准则的规定，结合审计业务性质和审计风险评估情况等因素合理确定审计档案的保管期限；允许会计师事务所向所在地国家综合档案馆寄存或委托档案中介服务机构代管审计档案等。四是顺应信息技术革新和审计技术发展的需要，要求会计师事务所加强信息化建设，提升审计档案的管理水平和利用效能；强化电子审计档案管理，采取建立防篡改机制和备份管理制度等措施，确保电子审计档案真实、完整、可用和安全。

五、如何做好《管理办法》与现有档案法规制度和注册会计师执业准则的衔接？

在《管理办法》发布之前，会计师事务所审计档案管理主要遵循一般档案法规制度和注册会计师执业准则的相关要求。总体而言，《管理办法》与现有档案法规制度和注册会计师执业准则是并行不悖、互相补充、相辅相成的关系。作为统领会计师事务所审计档案管理的基本规范，

《管理办法》突出了行业特性，重点对会计师事务所审计档案管理的制度建设、责任体系、管理方式、保管要求、提供

利用等作出了原则性规范。在审计档案的整理立卷、分类编号、索引编制等方面，《管理办法》仅作概括性描述，会计师事务所实务中可遵循档案管理法规制度的一般要求或参照档案管理法规制度制定本所的内部细则。

由于审计工作底稿构成了审计档案的主体，而且注册会计师执业准则对审计工作底稿的具体内容、归档期限、保存期限、查阅权限等已有详细规定，为避免重复规范，《管理办法》对执业准则中已有规定的内容仅作概括性表述。在实务中，会计师事务所应当按照《管理办法》制定本所的审计档案管理制度、规范本所的审计档案管理，在涉及审计工作底稿的内容范围、归档期限等具体问题时，应当遵循注册会计师执业准则。

六、财政部、国家档案局对会计师事务所贯彻实施《管理办法》有哪些要求？

《管理办法》的贯彻实施需要会计师事务所与各级财政部门、档案管理部门的共同努力和协调配合。针对会计师事务所来讲，应当建立健全审计档案管理制度，严格审计档案管理要求，加大信息化建设力度，提升审计档案管理水平。发生合并、分立、终止、组织形式转制、交回执业证书但法律实体存续等事项时，要妥善安排审计档案的处置和管理，并做好向省级财政部门的备案工作。此外，在开展中国内地企业境外上市审计业务时，要依法依规做好保密和档案管理工作。（来源：会计司网站）

关于《企业向境外关联方支付费用有关企业所得税问题的公告》的解读

近年来，跨国关联企业之间利用转让定价进行避税的问题日益严重，为规范和加强企业向境外关联方支付费用的转让定价管理，国家税务总局于去年发出了《关于企业向境外关联方支付费用有关企业所得税问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 16 号，以下简称“税总 2015 年 16 号公告”），同时进行了相关解读。

一、向境外关联方支付费用必须遵循的原则

（一）独立交易原则

税总 2015 年 16 号公告第一条规定：“依据企业所得税法第四十一条，企业向境外关联方支付费用，应当符合独立交易原则，未按照独立交易原则向境外关联方支付费用的，税务机关可以进行调整。”由此可见，企业向境外关联方支付费用，应当符合独立交易原则。何为独立交易原则？根据《企业所得税法实施条例》第一百一十条的规定：“企业所得税法第四十一条所称独立交易原则，是指没有关联关系的交易各方，按照公平成交价格 and 营业常规进行业务往来遵循的原则。”由此可见，独立交易原则强调必须依据市场条件下所采用的计价标准或价格进行交易各方之间的收入和费用分配，该原则目前已被世界大多数国家接受并采纳，成为

税务当局处理关联企业间收入和费用分配的指导性原则。

（二）真实性原则

税总 2015 年 16 号公告第二条规定：“依据企业所得税法第四十三条，企业向境外关联方支付费用，主管税务机关可以要求企业提供其与关联方签订的合同或者协议，以及证明交易真实发生并符合独立交易原则的相关资料备案。”由此可见，公告强调的第二条原则是真实性原则，是指企业实际上已经发生了向境外关联方支付费用的行为，能够提供其与关联方签订的相关合同或者协议，以及证明交易已经实际发生的其他全部相关证明资料。该原则在税总 2015 年 16 号公告第三条也得到体现，第三条规定：“企业向未履行功能、承担风险，无实质性经营活动的境外关联方支付的费用，在计算企业应纳税所得额时不得扣除。”很明显，企业必须是向真实发生了履行功能、承担风险以及实质性经营活动的境外关联方支付的费用，才可以税前扣除。

（三）收益性原则

税总 2015 年 16 号公告第四条规定：“企业因接受境外关联方提供劳务而支付费用，该劳务应当能够使企业获得直接或者间接经济利益。”很明显，税总 2015 年 16 号公告又强调了收益性原则。为此，公告解读第三条做了进一步明确：

“企业接受境外关联方提供劳务时，应以受益性原则为基础，对该劳务进行受益性分析，即分析该劳务是否能够为企业带来直接或间接的经济利益。接受收益性劳务，可以按照

独立交易原则支付费用；接受非收益性劳务而支付的费用，在计算企业应纳税所得额时不得扣除。”由此可见，即使企业因接受境外关联方提供劳务而支付了费用，但如果不符合收益性原则，则相关费用不可以在计算企业应纳税所得额时扣除。

（四）相关性原则

《企业所得税法》第八条规定：“企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。”《企业所得税法实施条例》第二十七条也规定：“企业所得税法第八条所称有关的支出，是指与取得收入直接相关的支出。”由此可见，企业发生支出的税前扣除必须遵循相关性原则。实际上，从税总 2015 年 16 号公告第四条列举的不得税前扣除的费用来看，就隐含了对相关性原则的要求。例如，企业向境外关联方支付的“与企业承担功能风险或者经营无关的劳务活动”“关联方为保障企业直接或者间接投资方的投资利益，对企业实施的控制、管理和监督等劳务活动”“企业虽由于附属于某个集团而获得额外收益，但并未接受集团内关联方实施的针对该企业的具体劳务活动”，从这三种费用可以看出一个共性要求，即企业向境外关联方支付的费用必须与企业取得收入或企业自身经营活动相关，必须遵循相关性原则，不相关的费用不得税前扣除。

二、公告规定必须提供的相关资料

税总 2015 年 16 号公告第二条规定：“依据企业所得税法第四十三条，企业向境外关联方支付费用，主管税务机关可以要求企业提供其与关联方签订的合同或者协议，以及证明交易真实发生并符合独立交易原则的相关资料备案。”由此可见，当企业向境外关联方支付费用时，必须同时准备好税务机关可能要求提供的与关联方签订的合同或者协议，以及证明交易真实发生并符合独立交易原则的相关资料备案，以满足税务机关对关联业务进行审核评估或调查调整时可能提出的对相关资料的备案要求。

但必须注意的是，很多企业在准备或提供资料时往往总是“一厢情愿”，即总是自认为应该准备哪些资料，但这种自认为往往不能符合税务机关的要求，主要有两方面的问题：一是不能满足必须具有充分性、必要性的举证要求，如资料不全、缺这少那；二是不能起到必须具有适当性、合理性的证明作用，不能有效和合理证明交易确实已真实发生且符合独立交易原则。

实际上，《企业所得税实施条例》对企业应提供的相关资料已有明确规定，实施条例第一百一十四条规定：

“企业所得税法第四十三条所称相关资料，包括：（一）与关联业务往来有关的价格、费用的制定标准、计算方法和说明等同期资料；（二）关联业务往来所涉及的财产、财产使用权、劳务等的再销售（转让）价格或者最终销售（转让）价格的相关资料；（三）与关联业务调查有关的其他企业应

当提供的与被调查企业可比的产品价格、定价方式以及利润水平等资料；（四）其他与关联业务往来有关的资料。”

所以，企业必须严格按照企业所得税实施条例及税总 2015 年 16 号公告对企业应提供相关资料的要求，完整、规范且及时的提供充分、合理、必要的相关证明资料。

三、公告明确规定不得税前扣除的费用

对企业因接受劳务向境外关联方支付的各类费用是否可以税前扣除的问题，税总 2015 年 16 号公告似乎仅是在第四条列示了六种类型，但实际上应该有九种，具体分别如下：

税总 2015 年 16 号公告第四条规定：

“企业因接受下列劳务而向境外关联方支付的费用，在计算企业应纳税所得额时不得扣除。（一）与企业承担功能风险或者经营无关的劳务活动；（二）关联方为保障企业直接或者间接投资方的投资利益，对企业实施的控制、管理和监督等劳务活动；（三）关联方提供的，企业已经向第三方购买或者已经自行实施的劳务活动；（四）企业虽由于附属某个集团而获得额外收益，但并未接受集团内关联方实施的针对该企业的具体劳务活动；（五）已经在其他关联交易中获得补偿的劳务活动；（六）其他不能为企业带来直接或者间接经济利益的劳务活动。”

除上述六种费用外，税总 2015 年 16 号公告还分别在第三条、第五条及第六种各列示了一种类型。其中第三条规定：

“企业向未履行功能、承担风险，无实质性经营活动的境外

关联方支付的费用，在计算企业应纳税所得额时不得扣除。”第五条规定：“企业向仅拥有无形资产法律所有权而未对其价值创造做出贡献的关联方支付特许权使用费，不符合独立交易原则的，在计算企业应纳税所得额时不得扣除。”第六条规定：“企业以融资上市为主要目的，在境外成立控股公司或者融资公司，因融资上市活动所产生的附带利益向境外关联方支付的特许权使用费，在计算企业应纳税所得额时不得扣除。”

很明显，上述向境外关联方支付的各类费用之所以不可以税前扣除，是因为这九类费用无外乎违反了相关性原则、真实性原则、收益性原则或独立交易原则。然而，必须说明的是，尽管税总 2015 年 16 号公告仅列示了这九种费用，但实务中可能还存在其他费用。如，对一些费用因问题严重程度的加大，使得税务机关可能作出不可税前扣除的判断；再如，随着经济形势的发展，一定会出现其他不可税前扣除的相关费用。所以，企业今后对向境外关联方支付的各类费用是否可以税前扣除，不仅应依据这四项原则进行分析、判断，而且必要时需请示主管税务机关，防止不必要的涉税风险。

四、违反独立交易原则的处理方法

税务机关对企业向境外关联方支付费用转让定价的管理，除了前述列举的因违反四项原则而不允许费用税前扣除的处理方式外，对违反独立交易原则的费用支出，税务机关在更多情况下是进行纳税调整。税总 2015 年 16 号公告第一

条规定：“依据企业所得税法第四十一条，企业向境外关联方支付费用，应当符合独立交易原则，未按照独立交易原则向境外关联方支付的费用，税务机关可以进行调整。”第七条还规定：“根据企业所得税法实施条例第一百二十三条的规定，企业向境外关联方支付费用不符合独立交易原则的，税务机关可以在该业务发生的纳税年度起 10 年内，实施特别纳税调整。”所以，企业今后向境外关联方支付费用时，都要严格遵守独立交易原则，防止因税务机关可能进行的特别纳税调整给企业带来涉税风险。

（摘自《江苏注册会计师》杂志）

【他山之石】

如何利用询问提高审计效率？

一、询问在审计中的运用现状

高效地获得充分、适当的审计证据，就能提高审计效率。为获取审计证据而实施的基础审计方法包括询问、检查、观察、函证、重新计算、重新执行和分析程序。询问在审计程序中的运用效果不明显。

审计询问贯穿于整个审计过程。通过底稿复核，经常发现风险评估程序与实质性程序脱节，也常发现执行实质性程

序产生的复核值和账面值的差异理由不充分，对程序没有选择，一味遍地开花，避重就轻，重点问题把握不准。往往在底稿二级或三级复核以后才对部分重点问题追加审计程序，影响审计效率。原因还是调查、询问工作不彻底，对被审计单位的情况了解不足，审计计划制定不详细导致审计程序执行时仅仅使用模板无法达到审计效果。通过观察底稿以及和注册会计师沟通发现，在了解和评价内部控制风险环节执行不到位，特别是询问程序执行不到位，造成审计计划过于宏观，审计程序选择不具有针对性。询问程序执行不到位主要由于以下因素：（1）由于《中国注册会计师审计准则第 1301 号——审计证据》应用指南 1.2 指出：尽管询问可以提供重要的审计证据，甚至可以提供某项错报的证据，但询问本身通常并不能为认定层次不存在重大错报和内部控制运行的有效性提供充分的审计证据，因此不少审计人员认为询问不重要；（2）由于注册会计师的社会阅历、被审计单位的行业知识低于被询问人，执业经验不足，提问能力较低，因此工作中往往忽视或回避询问，直接获取书面资料实施审计工作，影响工作效率。

二、以风险评估程序为例

（一）如何实施风险评估程序

风险评估程序，是指注册会计师为了解被审计单位及其环境，以识别和评估财务报表层次和认定层次的重大错报风险（无论错报是由于舞弊或错误导致）而实施的审计程序。

了解被审计单位及其环境是一个必须实施的风险评估程序。通常情况下，根据审计准则规定可以从以下六个方面了解公司及其环境：1. 行业状况、法律环境与监管环境以及其他外部因素；2. 被审计单位的性质；3. 被审计单位对会计政策的选择和运用；4. 被审计单位的目标、战略以及相关经营风险；5. 被审计单位财务业绩的衡量和评价；6. 被审计单位的内部控制。为了达到了解被审计单位及其环境，应当实施以下风险评估程序：（1）询问被审计单位管理人员和内部其他人员；（2）实施分析程序，发现异常关注事项；（3）通过观察和检查程序印证询问结果。

（二）询问在风险评估中的重要作用

询问在风险评估环节的作用非常重要，在询问前要做好准备工作，实施分析程序，对未审计报表数和上年数予以比较，对本期数据和行业平均数据予以比较，将财务数据和公开信息中查询到的非财务信息予以比较，查出可能存在风险的地方，列出询问对象以及询问提纲，安排好询问节奏，并通过不同人员对同一问题不同方面的回答验证询问结果的可信程度，同时通过观察和检查印证询问结果，对于未消除疑虑以及发现的新问题及时修订审计计划，从而提高审计效率。

（三）询问在风险评估环节中的具体运用

询问的原则：在询问的过程中需遵循先外部后内部、先宏观后微观、先简单后敏感的提问顺序，在提问过程中将已

了解的和未知的问题混合编排，并对重要或前期询问中有疑问的问题继续向其他人员询问，将询问结果和书面信息印证，继续提问，以求获得有价值的信息。

（1）准备工作

正式进点前，项目组需要查阅被审计单位相关资料，如被审计单位网站、工商注册信息、以前年度审计报告、各种公告（如交易所或债券网）以及媒体报道，做好充分的准备，列好初步询问的提纲，召开项目进点前技术准备会议，做好分工和准备工作。

（2）进点会议

到现场当天召开和管理层沟通会议，介绍审计目的、审计时间以及人员，并要求企业对现状做介绍，要求企业安排访谈对象，要求实地走访经营、生产场所。并协调实地观察和访谈的时间和人员。在会上要求管理层介绍行业发展状况、股东结构、治理结构、主要业务、经营模式、主要供应商和客户、投融资活动等方面情况，和前期准备工作中获取的信息予以验证，并要求企业提供营业执照、章程、董事会纪要、经理办公会纪要、用印记录等相关文字资料。

（3）实地观察

在被审计单位管理人员的陪同下实地观察生产经营场所，观察办公场所、生产流水线、仓库。通过观察办公场所，了解公司规模，询问销售人员、生产人员、管理人员的配置情况；在观察过程中询问厂房、设备权属；询问生产量以及

主要产品的生产流程或工艺，询问生产记录以及领用材料的流程；观察主要原材料标签，验证主要材料供应商，询问关联方以及关联方交易；询问正在生产的订单销售对象，验证主要销售客户；观察有无车间或仓库堆放的存货，询问其有无可利用价值。

（4）分组访谈

实地观察后，根据了解的情况分组访谈，访谈对象一般包括投融资部门、生产部门、人事部、仓储部门、采购部门、资产管理、研发等部门主要的人员，对企业的经营模式、内部管理流程、外部环境变化对企业的影响予以访谈，同时了解内部考核体系和流程。如向采购部门询问主要的供货商，询价方式以及采购量；向财务部门了解融资渠道以及融资成本，了解资金压力；向研发部门了解企业核心的技术优势以及研发方向，以及竞争对手的情况；向销售部门了解主要销售客户以及销售政策，销售考核办法；向生产部门了解生产开工率，产品废品率、能耗以及产品成本主要构成；向资产管理部门了解设备完好率，新增资产以及处置资产的情况，是否存在闲置或待处理资产。在询问过程中，也可向不同部门询问同一问题，以求相互验证。

（5）信息汇总验证修订审计计划

对访谈结果和收集的书面资料予以汇总分析，互相验证，发现可能存在风险的环节，实施风险评估程序修订审计计划。如在访谈中通过销售部门了解到公司经常因为产品质

量问题和客户发生纠纷，应在对生产循环风险评估时关注质量检测流程，并关注退货率以及对确认收入时点的影响；如通过研发部门了解到今年公司开始全面生产新产品，老产品已近无人问津，则在采购与仓储循环风险评估时关注一年以上存货的减值情况；如通过生产部门了解到生产环境恶劣，员工流动性较高，且发生过安全事故，则应关注安全生产、环境保护等方面的风险。基于考虑到可能存在的企业风险以及对财务报表产生的影响，修订审计计划，充分体现风险导向审计的审计理念，提高审计效率。

综上所述，询问虽然表面上看不能获取直接审计证据，但在提供审计线索，获取并过滤信息上具有较大的作用，特别是在执行风险评估程序的过程中，询问的重要作用尤为显著。有经验的注册会计师往往通过有计划、有步骤的询问，结合观察以及获取的书面材料，能及时迅速的发现被审计单位的重大风险，及时修订审计计划，获取有价值的审计证据，从而大大提高审计效率。

（摘自《新疆注册会计师》杂志）

会计师事务所的人力资本需产权化

会计师事务所是典型的“人合”特征的知识型组织，其中人力资本的重要性不仅要远超财务资本，而且其重要性比

在一般工商企业中更为显着。那些经营绩效相对比较好的会计师事务所，人力资本产权安排一般都会更加有效。

会计师事务所人力资本产权化是指注册会计师等人力资本所有者基于其与人身不可分离的人力资本，通过一定的制度安排而共享企业的控制权和剩余索取权的运作形式。会计师事务所要想实现良性的人力资本产权化，就需要破解某些瓶颈，并建立有效的人力资本产权实现机制。

破除障碍

范围界定的困难是人力资本产权化的障碍之一。毋庸置疑，每个人都是其人力资本的所有者，但并非所有的人力资本都适合产权化，因为对大多数人力资本来说，由于其可替代性比较强，在市场上缺乏足够的议价能力，从而无力提出产权化要求，其实现只能通过劳动报酬形式。然而，区分哪些人力资本有必要产权化又不是一个轻松的任务。第一，人力资本的价值不仅是主观的，而且也是可变的，这意味着会计师事务所总体上要承担人力资本产权化后人力资本价值降低的风险，而人力资本价值增进后又可能对之前实现的产权化程度不满，进而产生更高的产权化预期，这往往会与会计师事务所能够提供的产权化空间存在冲突。第二，对一个特定的会计师事务所来说，可以进行产权化的人力资本范围不是无限的，基于企业都有一个最佳治理规模，人力资本产权化的需求不能充分得到满足，因而可能需要在有关的人力资本所有者之间通过竞争来取得这种产权化资格。

在会计师事务所范围内具有人力资本产权化需求的主要是注册会计师，注册会计师依赖其知识、经验和技能而从事执业活动，这是人力资本的标准体现。基于相关企业组织法律规定和政府及行业主管部门的推动，特殊的普通合伙会计师事务所必将是我国注册会计师行业发展的必然趋势。通常认为，一旦大量注册会计师仅以人力资本这种非货币性出资方式获得会计师事务所合伙人身份，就必然会弱化注册会计师和会计师事务所对外承担责任的能力，因为人力资本不可以抵押、变现以用于偿债。这种观点所担心的问题是存在的，但是这种人力资本产权化却未必导致弱化注册会计师承担外部责任的能力。在特殊的普通合伙会计师事务所，注册会计师产生执业重大过错需要承担无限责任的场合，如果因注册会计师个人资产不足而不能给相对人以足额的赔偿，这并非会对注册会计师行业的健康发展产生不利影响，因为市场经济秩序下最重要的是提供一个平等适用于所有参与者的规则，而不是确保某一特定的参与者不会遭受非预期的风险。况且，即使在最初能够确认注册会计师有足够多的财产可用于承担外部责任的保证，又怎么确保在发生这种责任的时候还能具备初始的财产条件呢？因此，基于对弱化注册会计师承担责任能力的担忧而影响注册会计师人力资本产权化，这种结果更多的是来自观念的制约。

不同结构类型的博弈

目前我国会计师事务所组织形式多样，其产权结构也各

具特点，在此仅以特殊的普通合伙会计师事务所为背景讨论不同类型所有者之间的关系问题。也就是说，在一个特定的会计师事务所内，基于人力资本产权化的后果，将形成一部分合伙人是单纯的人力资本代表者，另一部分合伙人则兼具人力资本所有者和货币资本所有者两重身份这样的产权格局。于是，如何平衡不同类型的所有者的权力责任，就是一个重大挑战，这个问题如果无法理顺，就会造成事务所内部持久的资源消耗，将严重影响事务所经营绩效。提供物质资本的合伙人与仅提供人力资本的合伙人之间将处于长期的博弈状态，他们之间无疑会在产权份额等问题上产生必然的利益对立关系。而为了避免出现这种棘手的境况，会计师事务所在设计其产权结构时可能就倾向于避免直接确认人力资本产权，又由于大量的会计师事务所都是原有物力资本所有者创建的，是会计师事务所事实上的控制者，因而他们也有天然的优势得以阻止人力资本所有者的进入。

与上述两种类型的所有者之间的博弈相关，人力资本产权如何与物质资产进行合理的区分并进行会计计量又是另一个阻碍人力资本产权化的难题。由于现行企业会计准则体系并不是基于人力资本产权化的体系范式，不仅缺乏制度依据，而且尚未形成将人力资本包容进企业财务体系的基本观念。在大范围的价值观上，我们确实承认人本身的价值，但这种对人的价值的承认与对物的价值的承认不是在同一个小层次上的，它们之间是无法通约的，也就是说，它们二者是

不能相互进行交换的价值范畴，无论在伦理、法律还是社会层面上都倾向于回避这种以计算的方式对人本身的估价。因而，反映在财务会计层面上，就缺乏对人力资本进行评估和计量进而纳入会计核算体系的基本技术规范。人力资本产权化显然将受制于一种新的财务会计范式的出现，这个新财务会计范式不再是以物力资本为唯一剩余收益分配主体，而是一个以物力资本和人力资本双重产权主体参与剩余收益分配，以物力财务资源和人力财务资源为双重管理对象的创新范式。

拓宽机制

会计师事务所终究是以人力资本为核心竞争力的企业，而若要充分激发人力资本的生产率，就需要采纳更加有效的制度，人力资本产权化无疑是重要的途径之一。在建立了对人力资本产权化的正确认知后，还需要对人力资本产权化的实现机制进行建构。

从我国现行法律框架看，给予会计师事务所可行的组织形式主要限于有限责任公司、普通合伙企业、特殊的普通合伙企业这三种。这三种组织形式中，有限责任公司由于其浓厚的“资合”性质，与事务所“人合”的天然特质产生冲突，使事务所的内部管理与外部发展出现诸多矛盾与问题，而普通合伙因其无限连带责任的制度约束，使得大型会计师事务所往往避而远之。

根据《合伙企业法》的规定，在特殊的普通合伙企业中，

一个合伙人或者数个合伙人在执业活动中因故意或者重大过失造成合伙企业债务的，应当承担无限责任或者无限连带责任，其他合伙人以其在合伙企业中的财产份额为限承担责任；合伙人在执业活动中非因故意或者重大过失造成的合伙企业债务以及合伙企业的其他债务，由全体合伙人承担无限连带责任。显然，“其他合伙人以其在合伙企业中的财产份额为限承担责任”似乎暗示合伙人均应有财产投入合伙企业，表明这种制度设计仍然没有完全走出物力资本决定产权地位的窠臼。当然，如果从另一面来理解，假如某合伙人在合伙企业中没有其财产份额，这种情况下就可以免于承担责任，这确实将造成弱化注册会计师外部责任的问题。因此，在企业组织形式没有太多选择余地的情况下，需要在人力资本所有者与其他所有者之间就这种对外责任承担问题确立更具有操作性的契约安排，这样才能够消除人力资本产权化带来的负面影响。

因人而异

人力资本所有者对产权化的预期是有差异和多样化的，并非每一个人都对合伙人身份有强烈的欲求，这与一个人的抱负水平和风险态度有关。同时，如前所述，一个特定的会计师事务所所能提供的“股权化”空间是有限的，会计师事务所也会在内部合伙人资格上设定一定的门槛，因此不可能每一个注册会计师都成为合伙人。在这种条件下，就要特别考虑那些不愿或不能通过成为合伙人而实现人力资本产权

化的注册会计师，为他们的人力资本产权化提供另外的合理通道，否则当注册会计师一旦面临职务上升空间已经变得狭窄而又不能通过其他的产权安排而获得一个相对满意的位置和酬报的情况下，恐怕就必须寻找其他的出路，从而影响会计师事务所整体人力资源的稳定性。

这需要通过契约安排来实现这部分人力资本产权化，基本的权利框架可设计为这样：与“股权化”的情形相比，这部分人力资本产权以不享有会计师事务所决策权为特征，也就是在事务所的治理结构中，这部分人力资本所有者由于不具备合伙人地位从而不参与决策机关的决策活动，但是要享有一定的剩余分配权。在特殊的普通合伙制背景下，由于这部分人力资本所有者不具备合伙人地位，因而也就不对合伙企业的债务承担责任，但对自身从事执业活动中的故意或重大过失行为给事务所造成的损失要承担责任。由于没有了直接外部责任，为平衡事务所内部利益关系，所以其享有的剩余分配权就不能是完整的，因为这部分权利是事务所合伙人通过契约方式让渡给这部分非合伙人的人力资本所有者的。这种剩余索取权的行使需要由契约规定其方式和内容，在统一纳入整个事务所的分配体系的前提下，对两种人力资本产权的分享剩余的方式要有明确的约定。

（来源：《首席财务官》）

会计处理十大难点解析

在进行具体会计核算时，有一些常见的处理难点。对不同的会计人员来说，难点可能并不相同。这里选出 10 个会计处理问题进行解析。

编制合并会计报表

编制合并会计报表是会计工作中的难中之重。主要表现为：首先需要准确判断应该纳入合并的企业范围。其次是合并分录的编制，合并分录必须进行全面编制。具体包括：编制合并资产负债表和利润表时进行的母、子公司及子公司间长期股权投资与所有者权益及相应的长期股权投资减值准备的抵销；债权、债务项目及相关坏账准备或相关减值准备间的相互抵销；销售商品（或提供劳务）或其他方式形成的存货、固定资产、工程物资、在建工程 and 无形资产等所包含的未实现内部销售损益及对这部分资产计提的跌价准备或减值准备；投资收益与发行方利息费用的抵销；投资收益之间的抵销；其他内部交易的抵销等；还包括编制合并现金流量表时，母、子公司间及子公司相互之间当期以现金投资或收购股权增加的投资所产生的现金流量的抵销；当期取得投资收益时收到的现金与分配股利、利润或偿付利息支付的现金的相互抵销；以现金结算债权与债务所产生的现金流量的抵销；当期销售商品所产生的现金流量的抵销；处置固定资

产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额与购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金的相互抵销；当期发生的其他内部交易所产生的现金流量的抵销。

需要注意的是，在购买日抵销时产生的差额的处理中，要区分同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并两种不同企业合并类型进行不同的处理。如在同一控制下的企业合并中，长期股权投资的初始投资成本与所发行股份的面值总额之间的差额，一般应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。非同一控制下的企业合并中，长期股权投资与所有者权益抵销的差额应计入商誉、债券投资与应付债券抵销的差额应计入投资收益项目。

金融资产的处理

新会计准则将金融资产根据性质划分为以下 4 类：以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，包括交易性金融资产和指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；持有至到期投资；贷款和应收款项；可供出售金融资产。这 4 类金融资产划分条件各不相同，会计处理也大相径庭。其中交易性金融资产相关业务的处理要点包括：首先，交易性金融资产的初始计量和后续计量都要采取公允价值，且这种计价方式不能改变；其次，初始确认的相关交易费用要直接计入当期的“投资收益”项目；再次，后续计量时，交易性金融资产因公允价值变动形成的利得或损失，应计入“当期损益-公允价值变动损益”。

持有至到期投资核算的难点需与交易性金融资产相区分：首先，持有至到期投资的后续计量不采用公允价值计价方式，而是采用实际利率法，按摊余成本计量，实际利率应当在取得持有至到期投资时确定，在该持有至到期投资预期存续期间或适用的更短期间内保持不变；其次，持有至到期投资在持有期间应当按照摊余成本和实际利率计算确认利息收入，计入投资收益；再次，持有至到期投资的交易费用应当计入初始确认金额，资产负债表日有客观证据表明该持有至到期投资发生减值的，应当计提减值准备。

可供出售金融资产核算的难点是在资产负债表日，可供出售金融资产应当以公允价值计量，且公允价值变动计入“资本公积”（其他资本公积）；而处置可供出售金融资产时，在将取得的价款与该金融资产账面价值之间的差额，计入“投资损益”的同时，还要将原直接计入所有者权益的公允价值变动累计额对应处置部分的金额转出，计入“投资损益”。

公允价值变动损益的核算

该业务相关核算的困难之处在于其涉及范围比较广，包括企业交易性金融资产、交易性金融负债以及采用公允价值模式计量的投资性房地产、衍生工具、套期保值业务等公允价值变动形成的应计入当期损益的利得或损失。在以上涉及的业务中，其后续计量都需要计算公允价值变动损益，由于在资产负债表日，对这些资产按照公允价值计价的过程中，

某些资产公允价值的确定比较困难，从而使得公允价值损益的金额确定也存在一定问题。

预计负债的处理

处理的主要难点来源于与之相依存的或有事项的不确定性。其涉及的企业对外提供担保、未决诉讼、产品质量保证、重组义务、亏损性合同等事项，普遍存在履行该项不确定性义务使企业经济利益流出的预计只是一个具有估计性质的可能性值，需要根据这个可能性估计一个最佳预计负债金额，而这个金额又在一定程度上依存于与之相关的或有事项的有关风险、不确定性和货币时间价值等因素的估计和确认，使得预计负债的数值确定困难。

资产减值的核算

资产减值核算的难点是资产可收回金额和资产预计未来现金流量的现值金额的确定。其中资产可收回金额确定的难点在于资产公允价值的取得，需要在若干方法中选择最佳方法；资产预计未来现金流量的现值确定的难点是如何综合考虑资产的预计未来现金流量、使用寿命和折现率等因素，前两者需要综合各种情况进行估计，后者又需要从各种可能中进行选择，包含较大的不确定性和核算人员的判断。

无形资产的某项业务核算

无形资产核算的难点主要是自行研发的无形资产中研发支出的处理和后续计量中减值额的确定。在研发阶段需要严格区分研究阶段支出与开发阶段支出。研究阶段的支出，

应当于发生当期归集后计入损益（管理费用）；开发阶段的支出在符合特定条件时则可以确认为无形资产，即资本化。对于同一项无形资产在开发过程中达到资本化条件之前已计入损益的支出不能进行调整。后续核算的难点在于大部分无形资产的可比性比较差，因此减值额的确定也较难。

所得税的核算和处理

所得税核算的第一个难点是资产和负债计税基础的确定。资产、负债的账面价值与其计税基础存在差异的，应当按照会计准则的规定确认所产生的递延所得税资产或递延所得税负债。第二个难点是应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的确定和计算。存在应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异的，应当按照规定确认递延所得税负债或递延所得税资产。第三个难点是资产负债表日，对于当期和以前期间形成的当期所得税负债（或资产）、递延所得税资产和递延所得税负债，都应当根据税法规定处理。与直接计入所有者权益的交易或者事项相关的当期所得税和递延所得税，应当计入所有者权益。

股份支付的处理

股份支付分为以权益结算的股份支付和以现金结算的股份支付。企业对这两种结算方式的选择是第一个问题。后一种结算方式较第一种要难一些，以权益结算的股份支付是以授予职工权益工具的公允价值计量的。具体执行又分为两种，一种是授予后立即可行权的换取职工服务的以权益结算

的股份支付，应当在授予日按照权益工具的公允价值计入相关成本或费用，相应增加资本公积；另一种是完成等待期内的服务或达到规定业绩条件才可行权的股份支付，在等待期内的每个资产负债表日，应当以对可行权权益工具数量的最佳估计为基础，按照权益工具授予日的公允价值，将当期取得的服务计入相关成本或费用和资本公积。另外，在资产负债表日，后续信息表明可行权权益工具的数量与以前估计不同的，还应当进行调整，并在可行权日调整至实际可行权的权益工具数量。企业在可行权日之后不再对已确认的相关成本或费用和所有者权益总额进行调整。

借款费用的核算

借款费用包括借款利息、折价或者溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。借款费用核算中应注意的第一个问题是区分资本化和费用化，应该严格核定资本化条件。第二个问题是资本化期间的核定，在开始资本化时点到停止资本化时点的期间，借款费用暂停资本化的期间不包括在内，但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。而如果中断是所购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态必要的程序，借款费用的资本化应当继续进行。在确定停止点时，要注意部分停止资本化和全部停止资本化的条件。第三个问题是资本化率的确定，资本化率应当根据一般借款加权平均利率计算确定。但每一会计期间的利息资本化

金额，不应当超过当期相关借款实际发生的利息金额。最后一个问题是借款存在折价或者溢价的，需要按照实际利率法确定每一会计期间应摊销的折价或者溢价金额，调整每期利息金额。同时，外币专门借款本金及利息的汇兑差额，在资本化期间内也应当予以资本化，计入符合资本化条件的资产的成本。

投资性房地产的核算

核算的难度首先是计量方面。在对投资性房地产进行初始计量时，都是按照成本模式核算，在后续计量中可以根据情况选择是按成本模式还是公允价值模式核算，而一旦选用公允价值模式就不能改用成本模式。另一个核算难点是转换。转换包括成本模式向公允价值模式的转换和投资性房地产与非投资性房地产间的相互转换两个方面。投资性房地产与非投资性房地产间的相互转换中，计量模式的选择及转换价值的确定需要分不同的情况进行处理。如将投资性房地产转换为非投资性房地产时，原先采用成本模式的计量，可以直接将房地产转换前的账面价值作为转换后的入账价值；采用公允价值模式计量的，需要以其转换当日的公允价值作为非投资性房地产的账面价值，公允价值与原账面价值的差额计入当期损益，同时按该房地产的累计公允价值变动贷记“投资性房地产（公允价值变动）”，差额借或贷记入“公允价值变动损益”。将非投资性房地产转换成采用公允价值模式计量的投资性房地产时，投资性房地产按照转换当日的公

允价值计价，转换当日的公允价值小于原账面价值的，其差额计入“当期损益-公允价值变动损益”；转换当日的公允价值大于原账面价值的，其差额计入“所有者权益-资本公积（其他资本公积）”。

（来源：中华会计网校）

报：中国注册会计师协会

发：各市（州）注册会计师管理中心、各会计师事务所（电子版）
