

惠增强  
路娜◎编著

# 企业IPO审核 会计税务问题 案例详解

适合筹划上市的企业会计、税务人员阅读  
适合从事上市相关工作的专业人员参考使用

IPO知识图谱全面展现 经典IPO案例剖析

精准剖析上市审核的难点、要点，全景式展现上市审核动态  
从财务、税务等多个维度打造规范的上市公司

联袂  
重磅  
推荐

陈安国 / 清华大学公共管理学院

方文彬 / 兰州财经大学会计学院

陈佳玲 / 毕马威华振会计师事务所

路娜 / 大成律师事务所

# 企业 IPO 审核会计 税务问题案例精解

惠增强 路娜 著

人民邮电出版社  
北京

## 图书在版编目 (C I P) 数据

企业IPO审核会计税务问题案例精解 / 惠增强, 路娜  
编著. — 北京: 人民邮电出版社, 2021. 12  
ISBN 978-7-115-57504-3

I. ①企… II. ①惠… ②路… III. ①上市公司—财务管理—案例—中国②上市公司—税收管理—案例—中国  
IV. ①F275②F812. 423

中国版本图书馆CIP数据核字(2021)第200834号

## 内 容 提 要

本书对近几年企业 IPO (首次公开募股) 被否原因进行分析, 总结出发行审核委员会主要关注的以下问题: 财务问题、关联交易、持续盈利能力、毛利率问题、股权问题、合法合规问题、内部控制问题、独立性问题、客户依赖、供应商和客户集中度等。本书对这些问题进行深入解读, 并结合 IPO 真实案例进行分析, 内容丰富, 实用性强, 旨在让读者全面把握 IPO 会计与税务审核关键事项和实际操作方法。

本书适合企业 IPO 咨询人员和培训人员、会计师事务所人员、证券公司人员等阅读和使用。

- 
- ◆ 编 著 惠增强 路 娜  
责任编辑 李士振  
责任印制 彭志环
  - ◆ 人民邮电出版社出版发行 北京市丰台区成寿寺路 11 号  
邮编 100164 电子邮件 315@ptpress.com.cn  
网址 <https://www.ptpress.com.cn>  
大厂回族自治县聚鑫印刷有限责任公司印刷
  - ◆ 开本: 700×1000 1/16  
印张: 22.75 2021 年 12 月第 1 版  
字数: 488 千字 2021 年 12 月北京第 1 次印刷
- 

定价: 89.80 元

读者服务热线: (010)81055296 印装质量热线: (010)81055316

反盗版热线: (010)81055315

广告经营许可证: 京东市监广登字 20170147 号

# 前言

## PREFACE

### 本书写作目的

按照公开透明、集体决策、分工制衡的要求，首次公开发行股票（以下简称“首发”）的审核工作流程分为受理、见面会、问核、反馈会、预先披露、初审会、发审会、封卷、会后事项、核准发行等主要环节。

据统计，2018 年共有 172 家企业申请 IPO（首次公开募股），其中 111 家通过，59 家被否，还有 2 家暂缓表决（取消审核不计算在内，二次申请的按最后结果统计），通过率为 64.53%。2019 年共有 155 家企业申请 IPO（首次公开募股）（不包括科创板），其中，16 家被否，通过率为 89.68%。总体来看，2019 年 IPO 审核过会率高于 2018 年。

从已有案例来看，发行审核委员会（简称“发审委”）审核关注点较全面，包括财务问题、关联交易、持续盈利能力、毛利率问题、股权问题、合法合规问题、内部控制问题、独立性问题、客户依赖、供应商和客户集中度等。在这样的大背景下，企业了解 IPO 审核关注点，有助于成功申请 IPO。

本书从发审委重点关注的问题出发，深入剖析企业 IPO 需要重点筹备的事项，并结合 IPO 真实案例进行分析，旨在让读者全面把握 IPO 会计与税务审核关键事项和实际操作方法。

### 本书主要内容

本书通过对企业申请 IPO 过程中发审委重点关注的问题进行讲解，并对实际案例进行分析，结合企业实际工作特点及《首次公开发行股票并上市管理办法》，全面介绍企业 IPO 需要重点关注的问题，深刻阐述发审委对不同问题的关注程度及该问题对企业上市的影响程度，使企业能够正确筹划，成功上市。

本书共 14 章，分别为：会计政策和会计估计问题、销售收入真实性问题、关联交易合规性问题、持续盈利能力问题、应收账款问题、成本费用问题、存货问题、毛利率问题、大额异常收支合理性问题、内部控制问题、信息披露问题、税款补缴问题、税收优惠依赖问题、IPO 涉税风险问题补充。其中前 11 章为会计审核重点事项及案例，后 3 章

为税务审核重点事项及案例。每个案例进一步分为案例介绍、证监会公告、监管逻辑分析、法律规定分析等。

### **本书主要特色**

第一，全面系统。本书针对企业 IPO 会计与税务审核关键事项进行分析解读，坚持理论与实际相结合的原则，对案例的重点、难点问题进行深入解读，旨在帮助企业工作人员举一反三，融会贯通。

第二，实用性强。本书的会计与税务审核案例真实，且包含发审委重点审核关注的问题，有助于读者进行实践操作，具有非常强的实用性。

第三，与时俱进。《首次公开发行股票并上市管理办法》于 2020 年进行了修订，本书“法律规定分析”部分根据新修订的《首次公开发行股票并上市管理办法》编写，内容与与时俱进，具有较强的可读性与可操作性。

### **本书适用对象**

本书体系完整，内容全面。具有不同需求的读者通过阅读、查询本书，将会得到不同的收获。

企业工作人员：掌握发审委关注的会计与税务审核重点事项，特别是了解企业 IPO 被否原因，从中汲取教训，做好企业上市的具体筹备工作。

企业培训及咨询人员：了解企业上市的会计与税务审核重点事项，增加实务经验，提升业务能力。

会计师事务所、资产评估公司及证券公司从业人员：由于证监会对资产评估、审计报告、保荐机构的要求很严格，相关从业人员通过阅读本书可以提升业务能力，帮助有 IPO 意愿的公司成功上市。

### **本书主要作用**

本书全面、有针对性地介绍了证监会对企业上市重点关注的会计与税务审核事项，并通过大量案例、引用现行有效的政策法规让读者轻松掌握企业 IPO 重点关注事项，力求成为企业 IPO 工作过程中的指导工具书。

在本书编写过程中，笔者得到了多位企业财务人员、国家机关工作人员的热情支持，在此一并表示感谢。由于笔者水平有限，书中疏漏在所难免，恳请广大读者批评指正。

编者

2021 年 10 月

# 目录

## CONTENTS

### 第1章 会计政策和会计估计问题

1.1 会计政策和会计估计审核概述	1
1.1.1 会计政策	1
1.1.2 会计估计	4
1.1.3 会计政策和会计估计审核	7
1.2 苏州 GHSJ 研究院案例分析	9
1.2.1 案例介绍	9
1.2.2 证监会公告	10
1.2.3 监管逻辑分析	12
1.2.4 法律规定分析	15
1.3 CCGD 数字传媒股份有限公司案例分析	16
1.3.1 案例介绍	16
1.3.2 证监会公告	16
1.3.3 监管逻辑分析	17
1.3.4 法律规定分析	21
1.4 北京 JGHJ 修复公司案例分析	21
1.4.1 案例介绍	21
1.4.2 证监会公告	22
1.4.3 监管逻辑分析	23
1.4.4 法律规定分析	27
1.5 温州 KN 医院案例分析	27
1.5.1 案例介绍	27

1.5.2 证监会公告	28
1.5.3 监管逻辑分析	29
1.5.4 法律规定分析	31
1.6 中国 RMCC 保险股份有限公司案例分析	32
1.6.1 案例介绍	32
1.6.2 证监会公告	33
1.6.3 监管逻辑分析	34
1.6.4 法律规定分析	35

### 第2章 销售收入真实性问题

2.1 销售收入审核概述	37
2.1.1 少计收入的途径	37
2.1.2 多计收入的方法	37
2.2 TFJN 案例分析	38
2.2.1 案例介绍	38
2.2.2 证监会公告	38
2.2.3 监管逻辑分析	40
2.2.4 法律规定分析	43
2.3 LDD 案例分析	46
2.3.1 案例介绍	46
2.3.2 专业分析	46
2.3.3 监管逻辑分析	48
2.3.4 法律规定分析	51
2.4 XDD 案例分析	54
2.4.1 案例介绍	54
2.4.2 证监会公告	55
2.4.3 监管逻辑分析	62

2.4.4	法律规定分析	63	4.1.1	持续盈利能力：IPO第一道障碍	120
2.5	ZLTC 案例分析	64	4.1.2	把握企业持续盈利能力的法律依据	121
2.5.1	案例介绍	64	4.1.3	我国法律对持续盈利能力的总体规定	122
2.5.2	证监会公告	65	4.1.4	我国法律对创业板 IPO 成长性的特殊要求	122
2.5.3	监管逻辑分析	67	4.1.5	我国法律对企业 IPO 的信息披露要求	123
2.5.4	法律规定分析	70	4.2	广东 TEK 医药公司案例分析	124
<b>第 3 章 关联交易合规性问题</b>			4.2.1	案例介绍	124
3.1	关联交易审核概述	73	4.2.2	证监会公告	125
3.1.1	关联交易的内容	73	4.2.3	监管逻辑分析	126
3.1.2	关联方的范围	74	4.2.4	法律规定分析	129
3.1.3	关联交易的信息披露要求	75	4.3	MJ 风云科技公司案例分析	130
3.2	深圳 MGMT 案例分析	75	4.3.1	案例介绍	130
3.2.1	案例介绍	75	4.3.2	证监会公告	130
3.2.2	证监会公告	76	4.3.3	监管逻辑分析	132
3.2.3	监管逻辑分析	76	4.3.4	法律规定分析	134
3.2.4	法律规定分析	84	4.4	上海 AR 软件公司案例分析	134
3.3	上海 YR 光电子科技有限公司案例分析	85	4.4.1	案例介绍	134
3.3.1	案例介绍	85	4.4.2	证监会公告	135
3.3.2	证监会公告	85	4.4.3	监管逻辑分析	136
3.3.3	监管逻辑分析	87	4.4.4	法律规定分析	140
3.3.4	法律规定分析	89	4.5	深圳 JY 智能科技公司案例分析	140
3.4	江苏 YR 公司案例分析	91	4.5.1	案例介绍	140
3.4.1	案例介绍	91	4.5.2	证监会公告	141
3.4.2	证监会公告	92	4.5.3	监管逻辑分析	142
3.4.3	监管逻辑分析	94	4.5.4	法律规定分析	143
3.4.4	法律规定分析	106	4.6	XLGD 股份公司案例分析	144
3.5	XARL 公司案例分析	109	4.6.1	案例介绍	144
3.5.1	案例介绍	109			
3.5.2	证监会公告	109			
3.5.3	监管逻辑分析	110			
3.5.4	法律规定分析	113			
<b>第 4 章 持续盈利能力问题</b>					
4.1	持续盈利能力审核概述	119			

4.6.2	证监会公告	145
4.6.3	监管逻辑分析	146
4.6.4	法律规定分析	147

## 第5章 应收账款问题

5.1	应收账款异常审核概述	149
5.1.1	应收账款的定义	149
5.1.2	应收账款异常的表现形式	150
5.1.3	应收账款审计的方法	152
5.2	XTDQ公司案例分析	155
5.2.1	案例介绍	155
5.2.2	证监会公告	156
5.2.3	监管逻辑分析	161
5.2.4	法律规定分析	166
5.3	深圳ZFT文化建筑公司案例分析	167
5.3.1	案例介绍	167
5.3.2	证监会公告	168
5.3.3	监管逻辑分析	169
5.3.4	法律规定分析	172

## 第6章 成本费用问题

6.1	成本费用审核概述	174
6.1.1	成本费用的概念	174
6.1.2	成本费用审核的方法	174
6.1.3	成本费用审核的主要关注点	179
6.2	北京STE科技公司案例分析	180
6.2.1	案例介绍	180
6.2.2	证监会公告	180
6.2.3	监管逻辑分析	182
6.2.4	法律规定分析	184
6.3	中船重工HGKJ公司案例分析	185

6.3.1	案例介绍	185
6.3.2	证监会公告	185
6.3.3	监管逻辑分析	187
6.3.4	法律规定分析	190

## 6.4 江苏LDHB公司案例分析

6.4.1	案例介绍	191
6.4.2	证监会公告	191
6.4.3	监管逻辑分析	192

## 6.5 浙江HD新型材料案例分析

6.5.1	案例介绍	194
6.5.2	证监会公告	195
6.5.3	监管逻辑分析	196
6.5.4	法律规定分析	197

## 第7章 存货问题

7.1	存货审核概述	199
7.1.1	存货关键词	199
7.1.2	IPO审核重点	201
7.2	GKHT医疗公司案例分析	201
7.2.1	案例介绍	201
7.2.2	证监会公告	202
7.2.3	监管逻辑分析	204
7.2.4	法律规定分析	212
7.3	福建省MH电源公司案例分析	213
7.3.1	案例介绍	213
7.3.2	证监会公告	214
7.3.3	监管逻辑分析	216
7.3.4	法律规定分析	218
7.4	河南LX科技公司案例分析	219
7.4.1	案例介绍	219
7.4.2	证监会公告	219
7.4.3	监管逻辑分析	221
7.4.4	法律规定分析	223



7.5	浙江 CH 智能控制公司案例分析	225
7.5.1	案例介绍	225
7.5.2	证监会公告	226
7.5.3	监管逻辑分析	227
7.5.4	法律规定分析	230
7.6	杭州千岛湖 XL 科技公司案例分析	231
7.6.1	案例介绍	231
7.6.2	证监会公告	231
7.6.3	监管逻辑分析	233
7.6.4	法律规定分析	248
<b>第 8 章 毛利率问题</b>		
8.1	毛利率审核概述	249
8.1.1	毛利率定义与内涵	249
8.1.2	毛利率审核主要关注点	249
8.2	天津 LZ 集团公司案例分析	251
8.2.1	案例介绍	251
8.2.2	证监会公告	252
8.2.3	监管逻辑分析	253
8.2.4	法律规定分析	257
8.3	AY 生物科技集团公司案例分析	258
8.3.1	案例介绍	258
8.3.2	证监会公告	258
8.3.3	监管逻辑分析	260
8.3.4	法律规定分析	263
8.4	上海 LRLZ 化妆品公司案例分析	271
8.4.1	案例介绍	271
8.4.2	证监会公告	272
8.4.3	监管逻辑分析	274
8.4.4	法律规定分析	275

8.5	南通 GS 智能科技公司案例分析	276
8.5.1	案例介绍	276
8.5.2	证监会公告	277
8.5.3	监管逻辑分析	278
8.5.4	法律规定分析	281

## 第 9 章 大额异常收支合理性问题

9.1	大额异常收支审核概述	283
9.2	南通 CD 装备公司案例分析	284
9.2.1	案例介绍	284
9.2.2	证监会公告	285
9.2.3	监管逻辑分析	287
9.2.4	法律规定分析	288
9.3	XH 股份公司案例分析	289
9.3.1	案例介绍	289
9.3.2	证监会公告	290
9.3.3	监管逻辑分析	292
9.3.4	法律规定分析	293

## 第 10 章 内部控制问题

10.1	内部控制审核概述	294
10.1.1	内部控制规范体系的要求	294
10.1.2	IPO 相关规定对企业内部控制的要求	294
10.1.3	2017 年 IPO 被否企业的主要内部控制缺陷类型	296
10.2	江西 × × 医用制品集团公司案例分析	296
10.2.1	案例介绍	296
10.2.2	证监会公告	297
10.2.3	监管逻辑分析	298
10.2.4	法律规定分析	300

## 第 11 章 信息披露问题

11.1 信息披露审核概述 .....	303
11.1.1 IPO 公司信息披露审核的含义 .....	303
11.1.2 IPO 公司信息披露审核的标准 .....	303
11.1.3 IPO 公司信息披露审核的目标 .....	303
11.1.4 IPO 公司信息披露审核的内容 .....	303
11.2 杭州 TYCW 用品公司案例分析 .....	304
11.2.1 案例介绍 .....	304
11.2.2 证监会公告 .....	304
11.2.3 监管逻辑分析 .....	306
11.2.4 法律规定分析 .....	308
11.3 北京 WJK 信息科技公司案例分析 .....	310
11.3.1 案例介绍 .....	310
11.3.2 证监会公告 .....	311
11.3.3 监管逻辑分析 .....	312
11.3.4 法律规定分析 .....	314

## 第 12 章 税款补缴问题

12.1 税款补缴审核概述 .....	316
12.1.1 IPO 公司税款补缴问题 .....	316
12.1.2 会计账簿导致的税款补缴 .....	317
12.1.3 IPO 公司需强化依法纳税意识 .....	317
12.2 北京 ZSDC 传媒广告股份有限公司案例分析 .....	318
12.2.1 案例介绍 .....	318
12.2.2 证监会公告 .....	318

12.2.3 监管逻辑分析 .....	320
12.2.4 法律规定分析 .....	321

## 第 13 章 税收优惠依赖问题

13.1 税收优惠依赖审核概述 .....	323
13.1.1 税收优惠的概念 .....	323
13.1.2 常见的税收优惠类型 .....	323
13.1.3 税收优惠依赖问题的审核重点 .....	324
13.2 北京 SDLY 科技股份有限公司案例分析 .....	324
13.2.1 案例介绍 .....	324
13.2.2 证监会公告 .....	325
13.2.3 监管逻辑分析 .....	327
13.2.4 法律规定分析 .....	329
13.3 杭州 SHKJ 股份有限公司案例分析 .....	330
13.3.1 案例介绍 .....	330
13.3.2 证监会公告 .....	331
13.3.3 监管逻辑分析 .....	332
13.3.4 法律规定分析 .....	333
13.4 龙岩 ZY 新能源股份有限公司案例分析 .....	333
13.4.1 案例介绍 .....	333
13.4.2 证监会公告 .....	335
13.4.3 监管逻辑分析 .....	336
13.4.4 法律规定分析 .....	338

## 第 14 章 IPO 涉税风险问题补充

14.1 涉税风险审核概述 .....	339
14.1.1 股权转让涉税风险 .....	339
14.1.2 利用个人卡收款涉税风险 .....	340
14.1.3 关联交易涉税风险 .....	340
14.1.4 其他风险 .....	341

14.1.5	IPO 涉税风险成因分析 .....	341	14.3.1	案例介绍 .....	346
14.2	北京 YBDL 技术股份有限公 司案例分析 .....	342	14.3.2	证监会公告 .....	347
14.2.1	案例介绍 .....	342	14.3.3	监管逻辑分析 .....	348
14.2.2	证监会公告 .....	343	14.3.4	法律规定分析 .....	349
14.2.3	监管逻辑分析 .....	344	14.4	常州 YHSJ 微电子股份有限 公司案例分析 .....	350
14.2.4	法律规定分析 .....	345	14.4.1	案例介绍 .....	350
14.3	安徽 JCWFB 股份有限公司 案例分析 .....	346	14.4.2	监管逻辑分析 .....	352
			14.4.3	法律规定分析 .....	353

# 第 1 章

## 会计政策和会计估计问题

### 1.1 会计政策和会计估计审核概述

#### 1.1.1 会计政策

##### 1. 会计政策的概念

会计政策，是指企业进行会计核算和编制会计报表时所采用的具体原则、方法和程序。只有在对同一经济业务所允许采用的会计处理方法存在多种选择时，对会计政策选择的讨论才具有实际意义。企业所选择的会计政策，是构成企业会计制度的一个重要方面。

##### 2. 选择会计政策应考虑的因素

影响企业选择会计政策的主要因素包括以下几个方面。

###### (1) 国家法规和经济政策。

企业必须在会计法规允许的范围内选择会计政策，同时要考虑诸如商法、税法、公司法、证券法、银行法等经济法规的影响，尤其要考虑会计政策对企业税负的影响。国家宏观经济政策也会影响企业的会计政策，如国家支持的新兴产业往往会享受一定的优惠政策，这将直接影响固定资产折旧政策、研究与开发费用会计政策的选择。

###### (2) 经济形势与对外经贸往来。

宏观经济不景气、通货膨胀严重时，选择会计政策应考虑经营安全，谨慎从事，采取建立准备金或改变计价方法等抵御风险的会计政策；而经济形势一旦好转，市场趋旺，通货趋于稳定时，应避免选择过于保守的会计政策。对外经贸往来对会计政策的影响，集中体现在外币业务会计政策上。

###### (3) 企业组织形式与资本结构。

企业组织形式主要有独资、合伙、公司制三种形式，其中公司制的上市公司被要求充分披露会计信息，独资、合伙企业的信息公开程度则低得多。因此，企业组织形式不同，选择的会计政策也不同，上市公司应该选择能充分披露会计信息的会计政策。企业资本结构不同，面临的财务风险也就不同。负债比率高的企业，财务风险大，应更多考虑债权人权益，倾向于选择稳健的会计政策；而负债比率低的企业，财务风险较小，企业所有者面临的风险大，倾向于选择保障投资者利益的会计政策。

(4) 企业的经营特点和发展状况。

经营特点具体包括企业的经营范围、规模、经营方式、服务对象、产品结构等，这些特点对企业会计政策的内容和要求会产生直接影响。例如，高新技术产业有关研究与开发费用的会计政策与传统产业的不同；往来结算业务频繁的企业的坏账会计政策可能更稳妥。企业在不同发展阶段，其会计政策也会不同。如处于成长扩张期的企业，选择将某些递延费用予以资本化的会计政策，就比处于稳定期或衰退期的企业更为可行。

(5) 惯例与会计理论研究水平。

企业选择会计政策，既要考虑会计理论的合理性，又要考虑实务中的可操作性，因而不可避免地要借鉴国际惯例和历史经验，并参照会计理论研究的最新成果。例如，财务会计的两种基本理论——实体论与业主权益论，反映到会计实务上，就是以损益表为中心的配比模式与以资产负债表为中心的计价模式，在两者之间做出选择，必然影响会计政策选择。目前，我国《企业会计准则》中采用的是配比模式，但随着会计环境的变化，计价模式极有可能成为新选择，进而影响企业的会计政策选择。

(6) 教育状况和会计人员素质。

企业会计是一项专业技术性很强的工作，要求会计人员掌握有关会计专业知识和技能，并要求会计人员具有包括良好职业道德在内的优秀品质。企业拥有一支综合素质高的会计人员队伍，才能够制定出一套适合本企业的会计政策，并贯彻落实。

除此之外，社会文化传统、企业文化理念、会计人员的思想观念、会计核算工具的先进程度等，也是影响会计政策选择的因素。总之，企业只有在对各影响因素进行全面分析与权衡的基础上，从实际出发，才能最终制定出合理合法、切实可行的企业会计政策。

### 3. 选择会计政策的原则

企业会计政策的选择不是一个单纯的会计问题，它是与各利益集团处理经

济关系、解决经济矛盾、分配经济利益的一项重要措施。企业恰当选择会计政策，对于保证会计信息的质量、促进企业健康发展，有着非常重要的意义。因此，企业在选择会计政策时，不能只考虑自身利益的最大化，还应当兼顾方方面面。所以，企业在进行会计政策选择时应同时遵循以下几项原则。

(1) 合法性和相对独立性相结合的原则。

企业会计政策的选择应当在准则、制度规定的可供选择的会计原则、具体处理方法内进行取舍，这样才能保证所提供的会计信息具有可比性和可靠性。否则属于违法行为，企业应当承担法律责任。但是，当拟选用的会计政策与国家的税收法规不一致时，会计政策应当保持自身的相对独立性和稳定性，遵循会计核算本身固有的规律，而不必拘泥于国家税收法规、政策的规定及变化。

(2) 一贯性原则。

企业选用的会计政策前后各期应当保持一致和连贯，不得随意变更。当然，在理解和执行一贯性原则时，不能机械地理解为不能变更会计政策。如果已经选用的会计政策使提供的会计信息不再具有相关性和可靠性，企业就不宜以该会计政策处理相关的经济业务或事项，而应从目前的经济环境和经营情况出发，重新选择最能恰当反映企业财务状况和经营成果的会计政策。企业应正确处理保持稳定和适时调整的关系。当然，企业对于会计政策的重新选择，应当按照企业会计准则、制度要求进行相应的账务处理，并在财务报表附注中加以说明，以使会计信息使用者能把握企业管理当局选择会计政策的出发点和具体影响，以正确理解会计信息的内涵。

(3) 适用性原则。

企业选择会计政策时，应将本企业的生产经营特点、理财环境与会计政策相结合，即企业在选择会计政策时应考虑行业特点、企业生产经营规模、内部管理、企业经营业绩、现金流量、偿债能力等多种因素。会计政策的适用性是确保会计政策得到很好发挥的重要保证。会计政策的适用性还意味着随着企业生产经营状况以及理财环境的变化，企业要重新选择会计政策，以确保适用于新环境。对于适用性原则的理解，与一贯性原则有着相同的辩证关系。

(4) 成本与效益相结合的原则。

企业在选择会计政策时应权衡提供会计信息的成本效益。在保证会计信息质量的基础上，企业应选择便于理解和实施的会计政策，并尽可能地降低操作成本。在操作成本大致相等时，企业应优先选择能使提供的会计信息更相关和可靠的会计政策。

(5) 遵守职业道德原则。

遵守职业道德是会计人员上岗执业的必备条件。近年来，一些上市企业由于利益驱动，滥用会计政策进行会计操纵的现象时有发生。由于在会计信息的生成过程中，会计政策处于至关重要的地位，因此，会计政策领域的道德建设十分重要，亟待开展。

## 1.1.2 会计估计

### 1. 会计估计的概念

根据企业会计准则的定义，会计估计是指企业对其结果不确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所做的判断。

会计核算是对企业的经济往来业务进行记录，以反映企业实际的经营状况。但由于企业内部经济业务存在诸多的不确定性，以及会计分期假设和权责发生制原则、稳健性原则的运用，对于诸如收入、预计负债、固定资产折旧年限等的确认没有一个确切的结果，只有依靠会计人员运用职业判断进行估计。又因为企业是由众多的利益相关者通过契约组建的，所以作为受托人的经营管理者需要对委托人股东、债权人及社会公众报告企业真实的会计信息，如实反映企业的财务状况、资产质量情况，以使利益相关者能据此做出有效的决策。由于现实经济活动中存在信息不对称性、人们的行为有限理性等现象，资产减值的程度没有一个确切的可以衡量的标准，而不同的人对不同时期的不同公司的资产减值判断是有差别的，因此就需要会计人员运用自己的经验、知识进行估计。由于会计估计是以最近可利用的信息为基础的，而企业的相关财务信息是不断发展变化的，因此，如果赖以进行估计的基础发生了变化或者取得了新的信息、积累了更多的经验，就需要对原先的会计估计进行修订，即进行会计估计变更。

由以上分析可知，会计估计的存在是企业进行会计核算的客观要求。有效的会计估计能够较真实地反映企业的财务状况、经营成果、收益情况，能给相关投资者提供真实有用的决策信息，可以协调利益相关者的不同利益冲突，促进资本市场的完善。

### 2. 会计估计的特点

为提高会计估计的合理性，充分认识会计估计的特点是必要的。会计估计的特点如下。

(1) 不可避免性。

在会计核算中，企业力求会计核算的准确性。但有些交易或事项本身具有

不确定性，因而需要根据经验做出估计；同时，采用权责发生制、稳健原则对企业财务状况和经营成果进行确认、计量这一事项本身，也使得有必要充分估计未来交易或事项的影响。可以说，在会计核算和信息披露过程中，会计估计是不可避免的。

可以预见，随着经济发展和交易的不断创新，经济业务会越来越复杂，会计估计事项会越来越多，不确定性也会随之增大。会计人员应当正视会计估计存在的客观性，而不应当回避。

#### (2) 影响因素的多样性和结果的相对合理性。

对结果不确定的交易或事项进行估计时，需要综合考虑多种因素的影响。这些因素中，有些是企业外部因素，有些是企业内部因素；有些是客观因素，有些是主观因素。例如，企业按备抵法计提坏账准备时，需要根据债务单位的财务状况、经营成果、现金流量、产品销售情况、市场前景、资信状况及以前与债务单位发生业务往来的经验等做出估计。再如，估计应计提折旧资产的使用寿命，除了考虑使用该资产的工作班次及企业维修保养计划等因素外，还应当考虑其他因素。例如，因技术革新或生产改进而造成的过时，因市场对产品或服务需求的变化而造成的过时，以及诸如租赁期满日的法律限制等。

此外，会计人员知识水平、业务素质、职业道德水平也会对会计估计的结果产生较大影响。因此，会计估计的结果只能是相对合理的。

#### (3) 会计估计结果的可变性。

企业在进行会计估计时，应根据当时所掌握的情况和经验，以最近可利用的信息或资料为基础。但是，随着时间的推移、环境的变化，或由于取得了新的信息、积累了更多的经验，原来的估计数可能变得不合理，在此情况下，应对原先的估计进行复核，并对会计估计变更进行相应的账务处理。按照国际惯例，对会计估计变更通常采用未来适用法进行会计处理。

#### (4) 合理估计的有用性。

进行合理的会计估计是会计核算中必不可少的部分。但会计估计是否会影响会计信息的质量和会计核算的可靠性呢？会计估计不是随意的，而是在掌握确凿证据的前提下，运用合理的假设、科学的程序和方法，以当时所掌握的可靠证据为基础做出的最佳估计。它不仅不会削弱会计核算的可靠性，反而有利于企业编制客观、公允的会计报表，保护投资者和债权人的利益，也有利于企业管理当局了解企业的真实情况，制订切合企业实际的经营政策。

### 3. 进行会计估计应遵循的原则

影响会计估计结果的因素很多。会计估计结果的弹性较大，如何保证会计



估计结果的相对合理性，是会计人员面临的一个重要问题。为保证会计估计结果的合理性，应当遵循以下原则。

(1) 诚信原则。

会计估计往往涉及许多不确定性因素，因此，进行估计时，应遵循诚信原则，保证客观公正、不偏不倚。会计人员不应利用会计估计及其变更设置秘密准备、任意调节各期利润以及粉饰财务报表等，以免掩盖真相，误导信息使用者。

(2) 适度稳健原则。

进行会计估计时，应当充分考虑企业面临的风险和不确定性。在对资产、负债、收益、费用的有关金额进行估计时，应尽可能不虚增资产和收益，客观合理地估算可能的负债和费用。

(3) 科学性原则。

企业在对不确定性经济业务有关金额进行估计时，首先，应根据财务会计的目标和会计原则，选择适用的标准和科学的方法；然后，选择科学合理的会计估计程序。

(4) 合适人员原则。

企业在进行会计估计时，应选择充分了解本企业，且具有丰富的专业知识和其他相关知识的专门人员开展工作。

(5) 最佳信息原则。

企业在进行会计估计时，应当注意搜集合理可用的最佳信息，并且应当考虑资料的相关性、可靠性和适当性；同时，还应注意对搜集的资料进行去粗取精、去伪存真的再加工。分清关键因素和一般因素，以作为会计估计的基础。

(6) 客观性原则。

客观性原则是指会计估计的结果应有充分的事实依据，应注意同质性，即会计估计的结果应与不确定性经济业务的真实情况保持一致。例如，固定资产折旧期限应尽量与固定资产的实际使用效能不产生明显矛盾。

(7) 一致性原则。

在对某些交易或事项进行估计时，对同一类型的业务所采用的方法，前后应当保持一致，不能随意更改。

(8) 充分披露原则。

对于重要的会计估计项目，企业应在报表附注中披露其会计估计的过程、方法、有关的未来事项情况（可能性大小、变化）等，以使报表使用者获得充

分且有效的信息。

### 1.1.3 会计政策和会计估计审核

#### 1. 重点关注企业利用会计政策、会计估计变更操纵利润

合理的会计政策、会计估计变更是为了更真实、公允地披露会计信息。然而，部分企业的管理当局进行会计政策、会计估计变更的主要目的并非公允反映，而是操纵财务利润。注册会计师在审核工作中，应关注并熟悉这些常用的舞弊手法。

##### (1) 改变固定资产折旧政策。

延长固定资产的折旧年限、降低折旧率，以期达到降低当期成本费用与高估资产价值的目的。效益好的时候提高折旧率，效益差的时候降低折旧率。例如，厂房及建筑物的预计使用年限：鞍钢股份选用10~20年；宝钢股份选用15~35年；济南钢铁选用房屋30年，建筑物一律15年；包钢股份选用10~40年；新钢钒选用生产用房35年，非生产用房40年，建筑物20年。

##### (2) 潜亏挂账。

一般情况下，三年以上的应收账款、其他应收款、预付账款、存货、在建工程、长期待摊费用等属于低效、不良资产，实质上构成了利润的抵减项。上市公司为了提高当期的经营业绩，往往不处理长期挂账资产（包括实际费用的其他应收款、潜亏长期挂账）、不充分计提减值准备，从而虚增资产和利润。

##### (3) 将应费用化的支出资本化。

例如，按企业会计准则的规定，属于在建工程的资金利息应计入固定资产价值。某项固定资产已交付使用，即使未办理竣工决算手续，也应该停止利息资本化。但一些上市公司往往故意混淆收益性支出与资本性支出的界限，通过对已竣工工程的利息资本化而虚增资产价值和当期利润；或者通过混淆固定资产预定可使用状态的界限，不及时转为固定资产，以少提折旧。

##### (4) 提前确认未来损失。

一些上市公司，特别是已连续亏损两年而被特别处理的上市公司，为免遭第三年亏损而被摘牌的厄运，往往提前确认以后会计期间发生的损失，以便减轻以后期间的盈利压力。

##### (5) 利用坏账准备。

在应收账款占资产总额比重普遍较大的情况下，过低的坏账准备计提比例（包括人为调整账龄、人为对无法收回的应收账款只计提一部分坏账准备）可以



更多法律电子书尽在 [docsriver.com](http://docsriver.com) 商家巨力书店

平滑收益，既虚增了当期利润，也夸大了应收账款的可实现价值。

例如：宝钢股份，应收账款计提坏账准备，1年以内计提5%，1~2年计提30%，2~3年计提60%，3年以上计提100%；济南钢铁，应收账款计提坏账准备，1年以内计提5%，1~2年计提10%，2~3年计提15%，3年以上计提20%；鞍钢股份2007年半年度报告中，应收账款、其他应收款坏账准备为0。从上述内容可知，不同企业的坏账准备计提比例是不同的，但注册会计师在审核中应注重同行业比较。

#### (6) 改变存货计价方法。

企业期初存货计价如果过高或过低，其当期利润有可能因此相应减少或增多；期末存货计价的高低则与当期利润成正比例变动。存货计价方法的改变为上市公司操纵财务报表利润留下了较大的空间。

#### (7) 收入的实现与确认。

尽管企业会计准则中明确了收入实现的前提条件，但上市公司在会计实务中提前确认收入或延迟确认收入的情况仍层出不穷，特别是在财务报表的截至日前后。

#### (8) 长期股权投资的计价。

上市公司经常串换长期股权投资成本法与权益法，高估长期股权投资的价值以及虚增当期利润。

#### (9) 合并财务报表范围的伸缩。

上市公司根据报告资产多寡和收益水平高低的需要，调节合并财务报表的编制范围，并在财务报表附注中故意对编制范围含糊其词。

## 2. 会计政策、会计估计变更审核注意事项

(1) 审核过程中，注册会计师要充分关注被审计单位选用会计政策的恰当性和做出会计估计的合理性。

企业会计准则规定可供选择运用的会计政策，应关注会计政策的恰当性。

会计估计通常是被审计单位在不确定情况下做出的，其准确程度取决于企业管理当局对不确定的交易或事项的结果做出的主观判断。由于会计估计的主观性、复杂性和不确定性，企业管理当局做出的会计估计发生重大错报的可能性较大。企业管理当局为达到预期结果，可能会利用会计估计的特征，误用、滥用会计估计，或者不恰当地调整会计估计所依据的假设及改变原先做出的判断。

(2) 审核过程中，注册会计师应做好以下工作。

①全面掌握企业会计准则中有关会计估计、会计政策的要求。