

业责任保险数据库的要求。数据库将具备上报登记、查询、统计、分析、汇总计算的功能，并向协会提供查询服务。

根据《实施办法》和《补贴办法》，截至2013年12月，在上海320家会计师事务所中，共有217家会计师事务所参加了上海注协组织实施的会计师事务所职业责任保险集中投保，集中投保率达70%，大中型会计师事务所全部参加集中投保。2013年10月1日至31日，上海注协集中受理了上海市229家会计师事务所（分所）的2013年度职业责任保险集中投保补贴申请，共223家事务所符合补贴条件，共计发放补贴约368.5万元，实施集中投保以来的补贴额共计764.5万元。

四、对下一步工作的启示

发展会计师事务所职业责任保险是降低事务所风险，保障事务所利益和公众利益，促进注册会计师行业健康发展的有效手段。随着证券资格会计师事务所全部改制为特殊普通合伙制，发展与特殊普通合伙制事务所相适应的、符合行业整体发展水平的职业责任保险制度具有重大的现实意义。上海市会计师事务所集中投保的成功经验为下一步工作提供了有益的参考和借鉴。从财政部门履行行政管理职责的角度，应重点抓好以下工作：

一是研究推进会计师事务所职业责任保险制度建设。鼓励支持其他省市由省级注协牵头进行集中投保的探索，同时抓紧与保监会联合研究国际惯例和经验，进一步深入

了解事务所需求和情况。在广泛调研、论证的基础上，加快建立适合我国注册会计师行业发展的职业责任保险制度，适时出台相关的职业责任保险管理办法。

二是修订完善会计师事务所职业风险基金管理办法。根据职业责任保险制度研究进度，同步修订现行《会计师事务所职业风险基金管理办法》，做好职业责任保险与职业风险基金的衔接和互补，规范会计师事务所职业风险基金的管理，科学引导会计师事务所计提职业风险金和投保职业保险的行为。

三是推动注册会计师法相关条款修订。现行《中华人民共和国注册会计师法》第二十八条规定：“会计师事务所按照国务院财政部门的规定建立职业风险基金，办理职业责任保险”。该条款对于会计师事务所是否可以自主选择建立风险基金还是购买职业责任保险尚需解释。下一步注师法修订中，将进一步完善相关条款，在法律层面明确职业保险制度建设方向。

四是加强对改制后的证券资格事务所的指导。证券资格事务所特殊普通合伙改制已于2013年底全部完成。将继续加强对改制后证券所的指导，及时了解和掌握其改制后内部整合和综合运营情况，全面评估特殊普通合伙所的风险水平，研究在证券所层面试点推行全国性职业责任保险制度的可行性，确保改制后的证券所平稳有序健康发展。

（财政部会计司供稿）

赴英国史密斯&威廉姆森会计师事务所 调研的报告

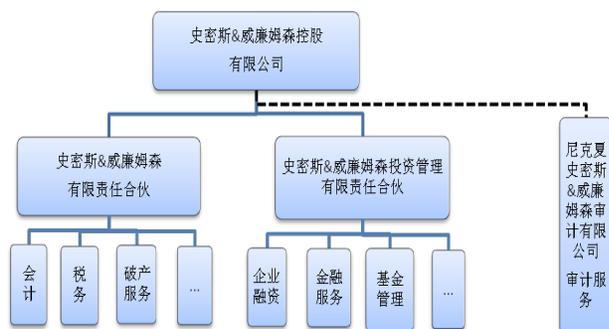
2013年12月，财政部会计司利用赴英国参加会计咨询论坛的机会，走访了史密斯&威廉姆森会计师事务所（Smith & Williamson），就英国会计师事务所的组织形式、多元化发展、职业责任保险、行业管理体制等问题开展实地调研，获取了英国会计行业发展的第一手资料和信息，为我国注册会计师行业加快发展提供有益参考和积极启示。有关情况报告如下：

一、调研情况

（一）关于事务所组织形式。史密斯&威廉姆森会计师事务所在英国排名第八，是尼克夏国际的英国成员所。根据英国的法律法规，会计师事务所可以采取5种组织形式，分别为有限责任合伙、合伙、私人公司、公众公司和个人独资。在英国排名前50的会计师事务所中，采取有限责任合伙制的有30家，采取合伙制的有10家，其余10家为其他组织形式。据介绍，在英国影响会计师事务所组织形式的因素主要包括资本需求、税收规定、监管要求以及风险管理等。由于这些因素的综合作用，使得很多会计师事务所的组织架构非常复杂。以史密斯&威廉姆森为例（详见下图），

其控股公司为有限责任制的私人公司，下设2家有限责任合伙，旗下按照业务性质和监管要求分别设立了会计、税务、企业融资等需要不同执业资质的有限责任合伙或有限公司（其部分合伙人或股东也是控股公司的股东，同时控股公司有35%的股份由外部机构投资者持有。如有需要，该控股公司可以上市）。此外，按照法规要求，提供审计服务的尼克夏史密斯与威廉姆森有限公司独立于史密斯&威廉姆森集团（包括控股公司及其附属机构），其合伙人与集团的股东或合伙人可以交叉，但必须是具有执业资格的个人。虽然尼克夏史密斯与威廉姆森与控股公司无股权关系，但它们享有同一品牌，而且通过一系列服务合同其可以有偿使用集团的法律、人员、技术等资源。正是通过这种合同关系，尼克夏史密斯与威廉姆森的大部分收入都转移到了史密斯&威廉姆森集团。

（二）英国有限责任合伙的特点。与我国《合伙企业法》中的特殊普通合伙和美国《统一合伙法》中的有限责任合伙不同（两者均可视为普通合伙的一种变型），英国《有限责任合伙法》将其视为在合伙、公司之外的一种全新的组织形式。根据英国《有限责任合伙法》以及相关配套规则，有限



责任合伙兼具普通合伙和公司的部分特征，具体体现在：一是有限合伙必须有2名以上成员，成员可以是个人或法人团体；二是有限合伙的登记设立、账目管理、成员资格、清算以及外部监管等，适用《公司法》的规定；三是有限合伙是独立的法人，以自己的名义取得和持有资产、对外缔结合同、承担债务和责任；四是有限合伙的内部管理遵循合伙法的传统规则；五是有限合伙在缴纳税收和国民保险金方面地位与普通合伙相同；六是合伙人不对合伙债务承担个人责任，也不对其他合伙人的行为承担责任。由此可见，英国的有限合伙兼具公司制的有限责任和合伙制的单一税负的特点，有利于限制合伙人过大的法律责任风险和减轻税收负担。

(三) 关于事务所多元化发展。在英国，会计师事务所的业务范围非常广泛，既包括传统的会计、审计、税务、管理咨询等服务，也包括企业融资、投资管理、金融服务等非传统业务。以史密斯&威廉姆森为例，除传统业务外，他们还有资产管理、基金管理、银行服务等业务，可以接受存款和发放贷款。据了解，英国会计师事务所广泛的业务范围与其复杂的组织架构是密不可分的。按照英国的法律法规，从事不同的业务需要取得不同的执业资格，如事务所和个人从事审计业务必须取得有关会计师协会颁发的执业执照，从事税务服务须取得由直接税和间接税两大税务代理协会颁发的执业执照，从事企业融资服务须取得金融行为监管局颁发的执业执照。因此，为了满足多元化发展的需要，会计师事务所往往通过设立不同的机构来取得相关执业资格以开展多元化业务。此外，如果个人具备多种执业资格，也可以同时在这些不同机构中执业和担任合伙人。

(四) 关于职业责任保险。在英国，职业责任保险是五大责任保险之一。在会计行业，职业责任保险虽然不是法律意义上的强制保险，但事务所所在的会计师协会都有购买职业责任保险的明确要求，使其成为“准强制保险”。以特许公认会计师协会（ACCA）为例，其要求会员必须购买最低限额的专业赔偿险（Professional Indemnity Insurance）和忠实保证险（Fidelity Guarantee Insurance）。专业赔偿险囊括了因事务所合伙人、董事或职员的业务行为所引起的一切民事责任。忠实保证险则用于赔偿事务所因合伙人、董事和职员进行的与事务所托管财物有关的欺诈或不诚实行为而遭受的损失。事务所在申请或更换资格证书时，必须说明专业赔偿险和忠实保证险的投保情况。事务所必须

保留其根据保险单提出的保险索赔记录，ACCA有权查阅这些记录和保险单。如果未能按照要求投保专业赔偿险或忠实保证险，或者以不合理代价获得此类保险，应当书面告知ACCA其未能遵守投保规定的具体原因。此外，停止执业的会员必须在其停止执业后6年内继续投保专业赔偿险和忠实保证险。

(五) 关于英国的行业管理体制。英国的注册会计师行业管理机构包括两个部分：一是以财务报告委员会（Financial Reporting Council）为主的政府机构。财务报告委员会的职责包括制定会计和审计准则并监督其实施、监督会计职业团体的自律管理、对上市公司和法定审计的审计师进行监管以及促进公司治理水平提高等；二是以会计专业团体为主的行业自律组织。英国的会计专业团体分认可监管团体（Recognized Supervisory Body, RSB）和认可资格认证团体（Recognised Qualifying Bodies, RQB）两类，其中部分会计专业团体（如ACCA）既是RSB，又是RQB。在英国，个人和事务所从事审计业务必须取得RQB颁发的执业资格，如果从事法定审计还必须按照《公司法》规定在RSB注册。注册成为RSB会员，个人必须持有符合《公司法》规定的专业资格；事务所必须满足以下条件：代表事务所进行法定审计的所有个人具有符合法定审计师的专业资格，并且事务所由符合《公司法》规定资格的人士控制。此外，在英国，会计师事务所从事上市公司审计无需取得特殊资格，但排名前100的上市公司基本都是由“四大”（普华、德勤、安永和毕马威）审计，排名前450的上市公司90%以上都是由“六大”（“四大”及立信德豪、致同国际）审计。

二、启示和打算

通过此次调研，不仅深入了解了英国会计事务所的组织形式，特别是英国有限合伙的特点，而且获取了英国事务所多元化发展、职业责任保险和行业管理体制方面好的经验和做法，为推动我国会计师事务所继续优化组织形式、拓宽执业领域、构建风险分散机制以及完善行业管理体制提供了宝贵经验。下一步，将从以下方面做好相关工作：

一是继续推动我国会计师事务所采取特殊普通合伙制。从各国的发展经验来看，有限合伙是最适合注册会计师行业的组织形式。尽管英国的有限合伙与我国的特殊普通合伙有一定区别，但其核心要义都在于强化事务所合伙人的风险责任意识，同时对合伙人的法律责任进行合理的限定。我国44家证券资格事务所已经全部完成特殊普通合伙转制，并优化整合为42家。下一步，将继续推动和鼓励其他会计师事务所采取合伙制或特殊普通合伙制，优化事务所内部治理，提升事务所执业水平。

二是继续拓宽会计师事务所执业领域，推动多元化发展。近年来，我国注册会计师行业发展很快，业务范围从传统的审计、验资发展到审阅、商定程序等其他鉴证业务，从鉴证业务发展到代理、评价、管理咨询等非鉴证业务，同时审计的业务范围也从公司等营利性组织拓展到医院、高校、基金会等非营利性组织以及财政资金绩效评价等方面。但

总的来说,与国际同行相比仍然有较大差距。下一步,仍需打破市场人为分割、多头重复监管的状况,打通事务所具有多种执业资格后开展多元化经营的通道,同时,进一步提高事务所提供跨领域的综合性配套服务的能力,推动我国注册会计师行业业务拓展和服务能力质的飞跃。

三是借鉴国外经验,积极推动职业责任保险制度的建立。目前我国事务所主要采取计提职业风险基金和购买职业责任保险两种方式应对执业不当等需承担的责任,其中计提职业风险基金是主要方式,购买职业责任保险采取自愿的制度。我国证券资格事务所已全面完成特殊普通合伙转制,执业风险与责任空前凸显,应借鉴英美等国的成熟惯例,在认真总结上海市先行先试经验的基础上,推动强制职业责任保险制度的尽早建立。要继续完善行业规章制度建设,制定并采取切实有效的配套措施(例如,将购买职业责任保险其作为取得或持续符合执业资格的必备条件,在资格延续时监督持续投保情况等),规范会计师事务所

的投保行为,推动职业责任保险的全面覆盖,切实建立起完备的风险分散机制,促进行业的健康长远发展。

四是不断改革和完善注册会计师行业管理体制。从各国的行业管理实践来看,包括英美在内的发达市场经济国家都一手抓行业自律,一手抓政府监管,且把行业协会履行自律管理情况作为政府监管的重要组成部分。我国注册会计师行业政府监管与行业自律相结合的管理体制已经建立,下一步,应按照“法律规范、政府监管、行业自律”的思路框架,继续强化政府外部监管,加强对事务所尤其是涉及公众利益的证券资格事务所内部治理和执业质量的监督检查,加大对违法违规行为的处罚力度,同时切实加强对行业协会的监督指导;继续完善行业自律管理体系,充分发挥协会的作用,加强对事务所及从业人员的自律约束;继续健全行业法规制度建设,完善行业准入退出机制,优化行业执业环境,推动行业持续规范健康发展。

(财政部会计司供稿)

案例分析

吸收合并中的会计处理与计价选择

——以“两湖”合并为例

2011年,盐湖钾肥通过换股方式吸收合并盐湖集团,盐湖钾肥比照同一控制下企业吸收合并进行业务处理,双方均按账面价值进行了报表合并。ZC股份与ZCM作为盐湖集团和盐湖钾肥的大股东,是这起并购的被动参与方。ZC股份与ZCM两家公司间存在投资控股关系且ZCM已在香港上市。这种复杂的交叉持股关系使得ZC内部对该笔并购业务的会计处理方式产生了分歧。本案例通过回顾、分析ZC内部对该笔业务处理方式的诸多思考及最终解决方案,提供了在同一控制下的吸收合并中,并购参与方会计处理中关键问题的把握以及解决方式。

一、两湖合并简介

ZC股份(ZC股份是ZC集团的子公司,包括了ZC集团大部分资产和业务,ZC集团持股98%)是ZCM的控股公司,持有其已发行普通股股份3 698 660 874股,持股比例为52.68%。盐湖集团持有盐湖钾肥股份234 839 404股,持股比例为30.60%,为盐湖钾肥的控股公司。ZC股份持有盐湖集团股份697 653 029股,持股比例为22.74%。盐湖集团为ZC股份的联营企业。ZCM持有盐湖钾肥股份141 907 561股,持股比例为18.49%。盐湖钾肥为ZCM的联营企业。

2010年3月,盐湖钾肥采用换股方式吸收合并盐湖集团,具体换股比例为2.9:1,即每2.9股盐湖集团的股份换1股盐湖钾肥股份。本次换股吸收合并盐湖钾肥共计新增1 057 798 607股股份,同时注销盐湖集团所持盐湖钾肥234 839 404股股份。在盐湖集团和盐湖钾肥的吸收合并(简称两湖合并)中,盐湖钾肥为合并方和存续方,盐湖集团为被合并方。两湖合并后,盐湖集团的资产、负债、业务和人员全部进入盐湖钾肥,盐湖集团注销法人资格。ZC股份成为盐湖钾肥的直接股东,持股比例为15.01%,ZCM持股比例下降到8.94%。ZC股份委托ZCM向盐湖钾肥委派董事2名,委派常务副总1名。

二、合并中会计处理方面遇到的问题及解决方案

由于两湖合并是在母子公司间完成的,增加了业务的复杂性,导致ZC股份和ZCM对业务性质认定难以统一,会计处理也出现多种可能,计量基础的选用也存在一定的分歧。具体体现为以下三个方面:

1. 两湖作为具有控制关系的关联方,在其吸收合并情况下,两股东ZC股份和ZCM的长期股权投资是作为获得新股认定还是作为原有长期股权投资的后续变动认定?

2. ZC集团于2008年将持有的对盐湖钾肥长期股权投资以市价转让与ZCM,2009年将盐湖集团长期股权投资以评估价值(采用市场价格法)投入ZC股份。两湖合并前,ZC股份对持有的盐湖集团的股份、ZCM对持有的盐湖钾肥的长期