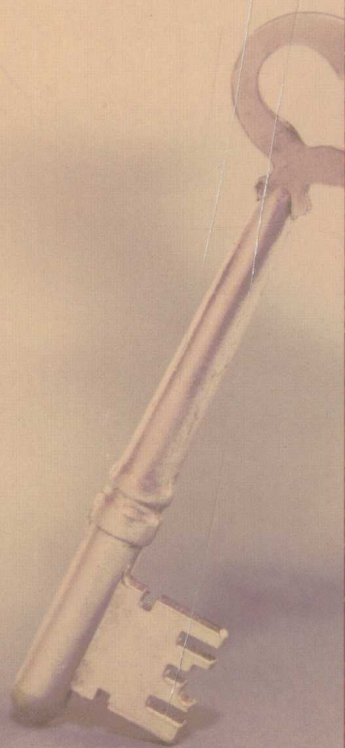


北京注册会计师协会 编

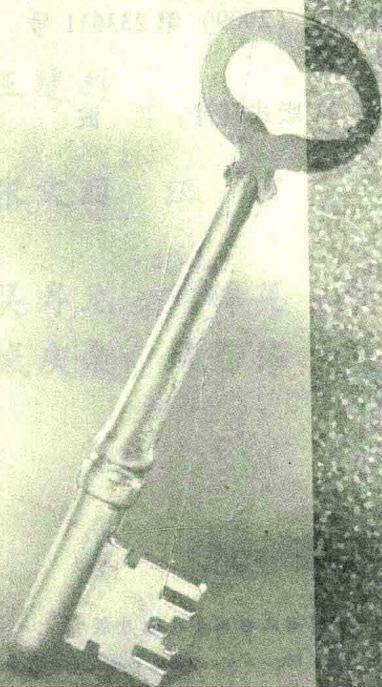


注册会计师实务及相关 法律问题解答参考 (三)

注册会计师协会 编

注册会计师实务及相关 法律问题解答参考

(三)



中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

注册会计师实务及相关法律问题解答参考. 3/北京注册会计师协会编. —北京: 中国财政经济出版社, 2009. 12

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1470 - 2

I. 注… II. 北… III. ①会计师 - 基本知识②会计法 - 基本知识 - 中国
IV. F233 D922. 26

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 233611 号

责任编辑: 周桂元

版式设计: 兰 波

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

北京中财社图书发行有限责任公司 电话: 88110538 88147662

固安保利达印务有限公司印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 11.5 印张 155 000 字

2009 年 12 月第 1 版 2009 年 12 月北京第 1 次印刷

定价: 25.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1470 - 2

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

质量投诉电话: 010 - 88110538

编委会成员

顾问——王建新

主编——张文丽 汪 宁

编委——吴寿元 刘锦英 牛志红 杨红宁
戚庆余 薛晋伟 彭 晖 杨晨光

序 言

《注册会计师实务及相关法律问题解答参考（三）》，由北京注册会计师协会根据 2009 年度会计师事务所执业质量检查搜集的素材、日常专业指导工作中解答执业人员遇到的疑难问题和协会常年法律顾问解答与执业人员相关的法律问题整理后编辑而成。

本书包含两部分内容：一是会计、审计及税务实务问题解答；二是与执业人员相关的执业法律问题，与事务所相关的劳动关系、股东关系、内部管理和合并等法律问题解答。

本书所有问题的解答和分析均为专家意见，旨在树立广大执业人员诚信理念，提高专业技术水平，增强法律意识，为会计师事务所从业人员在执业时提供参考。

在编写过程中，我们聘请了行业专家及协会法律顾问对相关内容予以修订、审核，在此深表感谢。参与的人员主要有（排名不分先后）：立信天华会计师事务所吴寿元，中兴华会计师事务所刘锦英，北京博坤会计师事务所牛志红，国富浩华会计师事务所杨红宁，北京德恒律师事务所戚庆余。北京注册会计师协会薛晋伟、彭晖、杨晨光对本书进行了审阅，王建新秘书长、张文丽、汪宁副秘书长负责审定。

由于编者水平有限，加之许多问题有待深入研究，书中不足之处在所难免，请读者不吝指正。

北京注册会计师协会

2009 年 12 月

目 录

第一部分 会计、审计及税务实务问题解答

会计类

- 一、资产 /4
 - (一) 流动资产 /4
 - (二) 投资 /4
 - (三) 投资性房地产 /5
 - (四) 固定资产与在建工程 /7
 - (五) 金融资产 /13
 - (六) 无形资产 /20
 - (七) 资产减值 /21
- 二、负债 /26
- 三、权益 /28
- 四、收入、利得 /32
- 五、成本费用 /44
- 六、企业合并 /46
 - (一) 同一控制下的企业合并 /46
 - (二) 非同一控制下的企业合并 /49

审计类

- 七、合并报表 /54
- 八、债务重组 /55
- 九、非货币交易 /57
- 十、涉及评估的有关事项 /58
- 十一、其他 /59

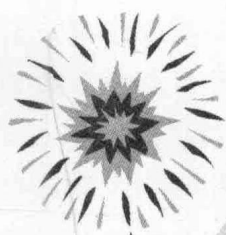
税务类

- 一、审计报告的出具 /66
- 二、审计准则的运用 /68
- 三、具体项目的审计 /69
- 一、企业所得税 /82
- 二、个人所得税 /98
- 三、流转税 /100
- 四、其他 /116

第二部分 相关法律问题解答

- 注册会计师执业问题 /121
- 事务所劳动关系问题 /143
- 事务所股东关系问题 /149
- 事务所合并问题 /161
- 事务所内部管理问题 /163
- 其他法律问题 /169

第一部分



会计、审计及税务 实务问题解答

会 计 类

一、资产

(一) 流动资产

问题：未完工工程的工程施工和工程结算在资产负债表中如何填列？

解答：《施工企业会计核算办法》（财会〔2003〕27号）规定：

如果“工程施工”科目余额大于“工程结算”科目余额，则企业应该用“工程施工”科目余额减“工程结算”科目余额的差额，反映施工企业建造合同已完工部分但尚未办理结算的价款总额。它应该作为一项流动资产，通过在资产负债表的“存货”项目中增设的“已完工尚未结算款”项目列示。

如果“工程结算”科目余额大于“工程施工”科目余额，则企业应该用“工程结算”科目余额减“工程施工”科目余额后的差额反映施工企业建造合同未完工部分但已办理了结算的价款总额。它应该作为一项流动负债，通过在资产负债表的“预收账款”项目中增设的“已结算尚未完工工程”项目列示。

(二) 投资

问题 1：我公司持有甲公司 15% 的股权，但是甲公司财务总监是我公司派出的，对甲公司的长期股权投资应采用成本法还是权益法核算？

解答：可以依照企业会计准则讲解第三章长期股权投资中对被投资单位是否具有重大影响的解释（P31），判断长期股权投资应采用成本法还是权益法核算。

企业会计准则讲解中说明，企业通常可以通过以下一种或几种情形来判断是否对被投资单位具有重大影响：（1）在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表；（2）参与被投资单位的政策制定

过程,包括股利分配政策等的制定;(3)与被投资单位之间发生重要交易;(4)向被投资单位派出管理人员;(5)向被投资单位提供关键技术资料。

问题的实质在于,你公司派出的财务总监是否能够有权力负责被投资单位的财务和经营活动,从而能够对被投资单位施加重大影响。如果可以,则应采用权益法核算;如果仅仅给一个头衔,实质上没有什么作用,则应采用成本法。

问题 2: A 企业以未分配利润转增实收资本,对于 A 企业采用成本法核算的股东,其长期股权投资成本是否要进行调整?

解答: 企业以未分配利润转增实收资本,其性质与企业分派股票股利相同。

1. 企业会计准则明确,成本法核算下确认的投资收益为被投资单位宣告分派的现金股利或利润。成本法下被投资单位分派的股票股利,投资单位不作账务处理。

2. 对于权益法核算下股票股利的处理,企业会计准则明确规定,投资企业不作账务处理。即权益法下取得股票股利时,对长期股权投资项下的投资成本与损益调整之间也不作账务处理。

(三) 投资性房地产

问题 1: 公司一项投资性房地产—仓储合同租约已到期,企业准备将其拆除。在实际拆除前,是否需要计提资产减值准备?

解答: 因租约已到期,企业准备将其拆除。根据这一事实可以判断企业已确定不再将这项资产确定为投资性房地产。在这种情况下,首先应按照准则的规定在转换日时将此投资性房地产转换为固定资产,然后应按照固定资产准则中有关固定资产处置的规定处理。

对于本题,首先要充分了解公司对该项资产的后期处置规划,来判断该项资产以及相关处置费用的处理,而不能单纯仅就拆除事项考虑。如果拆除以后重建,那么拆除费用应当并入重建资产成本,不涉

及减值准备的计提；如果只是原有资产的部分拆除，则应根据后期处理以净额列入当期损益。

问题 2：自用的房地产转为投资性房地产时，时间和价值如何确定？

解答：《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》及企业会计准则指南规定：

1. 转换日的确定。作为存货的房地产改为出租，或者自用建筑物、自用土地使用权停止自用改为出租，其转换日为租赁期开始日。转换时点主要考虑下面两种情况：

(1) 企业将原本用于生产商品、提供劳务或者经营管理的房地产改用于出租，通常应于租赁期开始日，将相应的固定资产或无形资产转换为投资性房地产。

(2) 对不再用于日常生产经营活动，且经整理后达到可经营出租状态的建筑物，如果董事会或类似机构做出正式书面决议，明确表明其自用房地产用于经营租出或者其持有以备经营出租的空置建筑物，持有意图短期内不再发生变化的，应视为转换为投资性房地产，转换日为董事会或类似机构做出书面决议的日期。

2. 转换时点价值的确认。企业通常应当采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，也可采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。但同一企业只能采用一种计量模式。

关于转换时点价值的确认，《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》中相关规定如下：

第十四条：在成本模式下，应当将房地产转换前的账面价值作为转换后的入账价值。

第十六条：自用房地产或存货转换为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；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。

具体账务处理如下:

企业将自用土地使用权或建筑物转换为以成本模式计量的投资性房地产时,应当按该项建筑物或土地使用权在转换日的原价、累计折旧、减值准备等,分别转入“投资性房地产”、“投资性房地产累计折旧(摊销)”、“投资性房地产减值准备”科目。按其账面余额,借记“投资性房地产”科目,贷记“固定资产”或“无形资产”科目,按已计提的折旧或摊销,借记“累计折旧”或“累计摊销”科目,贷记“投资性房地产累计折旧(摊销)”科目,原已计提减值准备的,借记“固定资产减值准备”或“无形资产减值准备”科目,贷记“投资性房地产减值准备”科目。

(四) 固定资产与在建工程

问题 1: 新《企业会计准则第 4 号——固定资产》第十三条规定:“确定固定资产成本时,应当考虑预计弃置费用因素。”在实际应用中,如何理解固定资产的预计弃置费用及其会计核算和纳税影响?

解答: 弃置费用通常是指根据国家法律和行政法规、国际公约等规定,企业承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出,如核电站核设施等的弃置和恢复环境义务等。企业应当根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定,按照现值计算确定应计入固定资产成本的金额和相应的预计负债。油气资产的弃置费用,应当按照《企业会计准则第 27 号——石油天然气开采》及其应用指南的规定处理。一般企业的固定资产发生的报废清理费用不属于弃置费用,应当在发生时作为固定资产处置费用处理。

例: 甲公司主要从事化工产品的生产销售,2008 年 12 月新建一条生产线并投入使用,预计使用寿命 5 年,直线法计提折旧,该生产线建造成本 2 000 万元。根据相关法律规定,甲公司应在该条生产线使用寿命期满时将其拆除,并对造成的污染进行整治,预计发生弃置费用 200 万元。假设该生产线预计净残值为 0,适用的折现率 10%,企业所得税率 25%,递延所得税资产在以后期间均有足够的应纳税所得额抵扣。

1. 弃置费用期初计量。

在实际应用中,应在固定资产初始计量时,估计未来处置时将要发生的弃置费用,并将该费用予以折现,然后计入固定资产的成本,同时确认相应的预计负债。同时税法规定,固定资产的弃置费用在会计确认当期不允许税前抵扣,在实际支付时才可以抵减应纳税所得额,由此,产生固定资产持有期间的暂时性差异,形成递延所得税资产和递延所得税负债。因此,2008年12月企业会计处理如下:

$$\begin{aligned}\text{弃置费用的现值} &= 200 \times (P/F, 10\%, 5) \\ &= 200 \times 0.6209 = 124.18 \text{ 万元}\end{aligned}$$

借: 固定资产	2124.18 万元
贷: 在建工程	2000.00 万元
预计负债	124.18 万元

期末,按照资产负债表债务法分析因计提固定资产弃置费用产生的暂时性差异如下:

单位: 万元

项目	账面价值	计税基础	应纳税暂时性差异	可抵扣暂时性差异
固定资产	2 124.18	2 000.00	124.18	
预计负债	124.18	0.00		124.18

资产和负债的账面价值与各自的计税基础不一致,产生等额的递延所得税资产和递延所得税负债,不影响所得税费用和当期利润。确认递延所得税资产和递延所得税负债:

借: 递延所得税资产	31.05 万元 (124.18 × 25%)
贷: 递延所得税负债	31.05 万元 (124.18 × 25%)

2. 后续处理。

(1) 2009 年会计处理如下:

① 会计确认的年折旧额 = $2\ 124.18 / 5 = 424.84$ 万元 (假定该折

旧费用最终全部计入当期损益)

借：制造费用	424.84 万元
贷：累计折旧	424.84 万元

因计提折旧导致应纳税暂时性差异减少 24.84 万元，相应的递延所得税负债减少 6.21 万元 ($24.84 \times 25\%$)

借：递延所得税负债	6.21 万元
贷：所得税费用	6.21 万元

②预计负债计提利息 = $124.18 \times 10\% = 12.42$ 万元

借：财务费用	12.42 万元
贷：预计负债	12.42 万元

由于预计负债计提利息，导致可抵扣暂时性差异增加 12.42 万元，相应的递延所得税资产增加 3.11 万元 ($12.42 \times 25\%$)

借：递延所得税资产	3.11 万元
贷：所得税费用	3.11 万元

以此类推，2010 年 - 2012 年会计处理与 2009 年类似，具体项目金额见下表：

单位：万元

序号	项 目	2008 年	2009 年	2010 年	2011 年	2012 年	2013 年
1	固定资产账面价值	2 124.18	1 699.34	1 274.51	849.67	424.84	0.00
2	计税基础	2 000.00	1 600.00	1 200.00	800.00	400.00	0.00
3	计提财务费用	0.00	12.42	13.66	15.03	16.53	18.19
4	预计负债余额	124.18	136.60	150.26	165.28	181.81	200.00
5	应纳税暂时性差异	124.18	99.34	74.51	49.67	24.84	0.00
6	递延所得税负债余额	31.05	24.84	18.63	12.42	6.21	0.00
7	可抵扣暂时性差异	124.18	136.60	150.26	165.28	181.81	200.00
8	递延所得税资产余额	31.05	34.15	37.57	41.32	45.45	50.00

(2) 2013 年会计处理:

①计提折旧同 2009 年:

借: 制造费用	424.84 万元
贷: 累计折旧	424.84 万元
借: 递延所得税负债	6.21 万元
贷: 所得税费用	6.21 万元

②计提预计负债利息 = $(124.18 + 12.42 + 13.66 + 15.03 + 16.53) \times 10\% = 18.19$ 万元, 并相应增加递延所得税资产 4.55 万元 $(18.19 \times 25\%)$

借: 财务费用	18.19 万元
贷: 预计负债	18.19 万元
借: 递延所得税资产	4.55 万元
贷: 所得税费用	4.55 万元

3. 处置时点的处理。

随着固定资产达到处置时点, 预计负债账户的余额达到原预计弃置费用的金额 200 万元, 递延所得税资产的最终余额为 50 万元 $(200 \times 25\%)$ 。实际支出弃置费用时:

借: 预计负债	200 万元
贷: 有关支出	200 万元

实际支出的弃置费用抵减当期的应纳税所得, 因会计上已在前期将其分期计入损益, 由此导致实际支出期间应纳税所得额小于会计利润。因此当期会计比税法多确认所得税费用 50 万元。

借: 所得税费用	50 万元
贷: 递延所得税资产	50 万元