

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 (二)



经济科学出版社

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 (二)



经济科学出版社

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. 2/北京注册会计师协会编. —北京: 经济科学出版社, 2009. 1

ISBN 978 - 7 - 5058 - 7855 - 6

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 005077 号

责任编辑: 闫建平

责任校对: 徐领柱

版式设计: 代小卫

技术编辑: 李长建

注册会计师实务及相关法律问题解答参考 (二)

北京注册会计师协会 编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编室电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京天宇星印刷厂印刷

永胜装订厂装订

787 × 1092 16 开 13.5 印张 260000 字

2009 年 1 月第 1 版 2009 年 1 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 7855 - 6/F · 7106 定价: 40.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

编委会成员

顾问----吕国祥

主编----孙燕红 魏先锋

编委----钟晓红 文武兴 闫丽敏 戚庆余
 张文丽 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（二）》由北京注册会计师协会根据 2008 年度会计师事务所执业质量检查搜集素材、日常专业指导工作中解答会员执业过程中遇到的问题和协会常年法律顾问解答与注册会计师相关的法律问题整理后编辑而成。本书所有问题的解答和分析均为专家意见，为会计师事务所从业人员在执业时提供参考。

本书由四部分内容构成：（一）会计、审计及税务实务问题解答；（二）实务案例评析；（三）法律问题解答；（四）财政部会计准则委员会《企业会计准则实施问题专家工作组意见》。

在本书的编写过程中，我们聘请了行业及协会法律顾问对相关内容予以修订审核，在此深表感谢。参与的专家主要有（排名不分先后）：中瑞岳华会计师事务所魏先锋，北京博坤会计师事务所钟晓红，天职（国际）会计师事务所文武兴，北京同道兴会计师事务所闫丽敏，北京德恒律师事务所戚庆余。北京注协张文丽、彭晖、杨晨光对本书进行了审阅，吕国祥秘书长、孙燕红副秘书长负责审定。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

2008 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 /6
 - (三) 投资性房地产 /11
 - (四) 固定资产与在建工程 /14
 - (五) 金融资产 /17
 - (六) 无形资产 /18
 - (七) 资产减值 /21
- 二、负债 /23
- 三、权益 /24
- 四、收入、利得 /27
- 五、成本费用类 /30
- 六、合并报表问题 /32
- 七、新旧准则衔接问题 /37



审计类

八、现金流量表问题 /40

九、其他 /41

一、特殊形式对外投资的验资 /44

二、执业资质的要求 /45

三、鉴证对象信息的界定 /46

四、舞弊责任审计的考虑 /47

五、《外汇收支情况表审核报告》 /48

六、往来款项审计证据的充分性 /49

七、异常交易的考虑 /50

税务类

一、企业所得税 /52

二、个人所得税 /55

三、流转税 /56

四、土地增值税 /64

五、其他 /66

第二部分 实务案例评析

审计案例

一、银行函证程序的执行 /70

(一) 被审计单位背景材料 /70

(二) 注册会计师对银行存款实施的审计程序 /70

(三) 案例评价 /75

二、银行未达账项审计 /78

(一) 被审计单位背景材料 /78

(二) 公司经济事项及会计处理 /78



(三) 注册会计师对未达账项实施的审计程序	/79
(四) 案例评析	/79
三、农产品存货监盘审计	/80
(一) 被审计单位背景材料	/80
(二) 注册会计师对存货实施的审计程序	/80
(三) 案例评析	/80
四、存货审计	/82
(一) 被审计单位背景材料	/82
(二) 公司的存货管理状况	/82
(三) 注册会计师对存货实施的审计程序	/82
(四) 案例评析	/83
五、存货期初余额审计	/85
(一) 被审计单位背景材料	/85
(二) 公司经济事项及会计处理	/85
(三) 注册会计师对存货实施的审计程序	/86
(四) 案例评析	/86
六、长期股权投资审计	/88
(一) 被审计单位背景材料	/88
(二) 公司经济事项及会计处理	/88
(三) 注册会计师针对长期投资实施的审计程序	/88
(四) 案例评析	/88
七、或有事项审计	/90
(一) 被审计单位背景材料	/90
(二) 公司经济事项及会计处理	/90
(三) 注册会计师的做法	/90
(四) 案例评析	/91
八、关联方审计	/92
(一) 被审计单位背景材料	/92
(二) 注册会计师对往来款项实施的审计程序	/92



验资案例

(三) 案例评析 /92

九、审计范围受限情况审计 /94

(一) 被审计单位背景材料 /94

(二) 注册会计师实施的审计程序 /94

(三) 案例评析 /95

十、前后任注册会计师的沟通 /96

(一) 被审计单位背景材料 /96

(二) 公司经济事项及会计处理 /96

(三) 注册会计师对银行存款及贷款实施的
审计程序 /96

(四) 案例评析 /97

十一、审计意见类型的适用 /98

(一) 被审计单位背景材料 /98

(二) 注册会计师的做法 /98

(三) 案例分析 /98

十二、同一事项不同年度发表不同意见类型的
审计报告 /100

(一) 被审计单位背景材料 /100

(二) 公司经济事项及会计处理 /100

(三) 注册会计师的做法 /100

(四) 案例评析 /101

十三、审计报告及注册会计师的责任 /102

(一) 被审计单位背景材料 /102

(二) 注册会计师的做法 /102

(三) 案例评析 /102

十四、货币出资审验中银行函证由代理办照公司
提供的案例 /106

(一) 被审计单位背景材料 /106



分析性 程序介绍

(二) 注册会计师实施的审计程序 /106

(三) 案例评析 /106

十五、分析性程序在风险评估过程中的应用 /110

(一) 被审计单位背景材料 /110

(二) 注册会计师实施的审计程序 /110

(三) 案例评价 /112

第三部分 法律问题解答

一、执业法律问题 /115

二、劳动法和劳动合同法 /121

三、事务所内部管理 /176

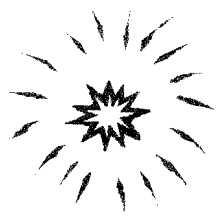
第四部分 财政部会计准则委员会《企业会计 准则实施问题专家工作组意见》

一、企业会计准则实施问题专家工作组意见 (一) (2007 年
2 月 1 日) /185

二、企业会计准则实施问题专家工作组意见 (二) (2007 年
4 月 30 日) /190

三、企业会计准则实施问题专家工作组意见 (三) (2008 年
1 月 21 日) /201

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 1: 甲公司执行《企业会计制度》。注册会计师对甲公司 200 × 年会计报表进行审计时,发现甲公司的往来款项中有下列情况:(1) 其他应收款——A 公司,账面余额 10 万元。A 公司现已严重资不抵债,甲公司未对应收 A 公司款项计提坏账准备;(2) 预付账款——B 公司,账面余额 5 万元。B 公司因经营管理不善已宣告破产。甲公司未对预付 B 公司款项计提坏账准备;(3) 应收票据——C 公司,账面余额 6 万元,该票据未逾期。200 × 年 C 公司发生严重经营亏损。甲公司未对应收 C 公司票据款项计提坏账准备。

请问: 甲公司在上述事项中的会计处理是否恰当?

解答: 上述会计处理均不恰当。依据如下:

《企业会计制度》第五十三条规定:“企业应当在期末分析各项应收款项的可收回性,并预计可能发生的坏账损失。对预计可能发生的坏账损失,计提坏账准备。企业计提坏账准备的方法由企业自行确定。企业应当制定计提坏账准备的政策,明确计提坏账准备的范围、提取方法、账龄的划分和提取比例,按照法律、行政法规的规定报有关各方备案,并备置于企业所在地。坏账准备计提方法一经确定,不得随意变更。如需变更,应当在财务报表附注中予以说明。”

《企业会计制度》第五十三条规定:“在确定坏账准备的计提比例时,企业应当根据以往的经验、债务单位的实际财务状况和现金流量等相关信息予以合理估计。除有确凿证据表明该项应收款项不能够收回或收回的可能性不大外(如债务单位已撤销、破产、资不抵债、现金流量严重不足、发生严重的自然灾害等导致停产而在短时间内无法偿付债务等,以及 3 年以上的应收款项),下列各种情况不能全额计提坏账准备:(一) 当年发生的应收款项;(二) 计划对应收款项进行



露吗?

解答:核销大额坏账损失是公司财务状况的重大变动,一般需要在报表附注中充分披露。

(二) 投资

问题 1:甲企业 2007 年用一项无形资产对乙公司进行投资,投资协议规定,甲企业的出资额按投入无形资产的评估价值确认。

请问:(1) 按照《企业会计制度》规定,甲企业应如何进行这项投资业务的账务处理?(2) 按照《企业会计准则(2006)》规定,甲企业应如何进行这项投资业务的账务处理?

解答:(1) 按照《企业会计制度》规定,该项投资业务应当按照投资协议规定的评估价值作为长期股权投资的初始入账金额。账务处理时,按照评估价值借记“长期股权投资——乙公司”科目,按应交的企业所得税金额贷记“应交税金——应交企业所得税”科目,同时,按照评估价值扣除企业所得税后的金额贷记“资本公积”科目。

(2) 按照《企业会计准则(2006)》规定,以无形资产对外投资属于非货币性资产交换取得的长期股权投资,其初始投资成本及账务处理应当按照《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》的确定执行。协议规定,甲企业投入的无形资产按评估价值计价,评估价值在实务中往往作为公允价的依据。按照《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》的规定,长期股权投资的入账价值应该确定为公允价值和应支付的相关税费。

问题 2:母公司(非上市公司)执行《企业会计制度》,对子公司(上市公司)采用权益法核算。母公司在长期投资项下设投资成本、股权投资差额、股权投资准备、损益调整四个明细科目。

请问(1) 当子公司以资本公积转增股本时,母公司如何处理?(2) 当子公司回购流通股(不含母公司所持股份)时,母公司如何



处理?

解答: (1) 当子公司以资本公积转增股本时, 虽然权益结构发生变化但权益总额不变, 在这种情况下, 母公司不做账务处理。

(2) 当子公司回购流通股 (不含母公司所持股份) 时, 如果导致母公司享有的权益发生变动, 则母公司应根据变动金额调整其长期投资和资本公积账户。

问题3: A股份公司2006年12月1日公开上市时, 曾向甲、乙、丙等14家战略投资者定向配售股票。这些有限售条件的股份自A公司上市之日起将锁定12个月, 而在甲、乙、丙公司公布的2007年半年报中, 三家公司对各自所持有的同一性质股份的会计处理不相同。假定甲公司、乙公司和丙公司对A公司均不具有控制、共同控制或重大影响。各家公司的会计处理如下:

甲公司: “作为战略投资者持有A股份公司股票, 公司将其划为交易性金融资产, 以公允价值计量, 公允价值按期末市场价认定”。因此, 甲公司将所持有的2 000万股A股份公司股票划分为“交易性金融资产”, 并相应确认了6 040万元的公允价值变动收益, 计入上半年净利润, 相应增加了股东权益。

乙公司: 将所持有的5 000万股A股份公司股票划分为“可供出售金融资产”, 并相应确认了1.2亿元的“可供出售金融资产公允价值变动损益”, 计入资本公积。虽然不影响乙公司上半年的净利润, 但增加了期末的股东权益。

丙公司: 将所持有的5 000万股A股份公司股票划分为“长期股权投资”, 并采用成本法核算。这部分“长期股权投资”期末的账面价值较初始投资成本没有发生变化, 均为18 550万元。丙公司只有在实际收到A股份公司派发的现金股利时才确认投资收益, 计入净利润, 并相应增加股东权益。

请问: 上述三个公司的会计处理是否合理? 为什么?

解答: 根据《企业会计准则解释第1号》的有关规定, 企业在股

权分置改革过程中持有的限售股权应区分以下两种情况进行处理：对被投资单位在重大影响以上的股权，应当作为长期股权投资，根据对被投资单位的影响程度分别采用成本法或权益法核算；企业在股权分置改革过程中持有对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响的股权，应当划分为可供出售金融资产，其公允价值与账面价值的差额，在首次执行日应当追溯调整，计入资本公积。

在本题中由于甲、乙、丙公司对A公司均不具有控制、共同控制或重大影响，因此三家公司均应将该项投资划分为“可供出售金融资产”进行处理。

问题4：某港务股份有限公司采取定向发行股份与支付现金相结合的方式购买母公司港务集团在某港区泊位资产，本次资产交易价格按评估值58亿元计算。这些资产200×年6月30日在港务集团有限公司的账面值为40.8亿元。本次购买资产，港务股份公司以股份方式向港务集团支付价款29.1亿元，其余价款约28.9亿元以现金支付。

请问：按照《企业会计准则（2006）》规定，港务集团对转让这些资产应如何进行账务处理？对评估值大于账面值的17.2亿元能否确认为当期损益？

解答：港务集团转让这些资产按照评估值计价，交易价格大于账面值的17.2亿元确认为当期损益。

问题5：（1）如何理解《企业会计准则（2006）》中《企业会计准则第2号——长期股权投资》第十一条规定的“其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益”？（2）什么是“承担额外损失义务”？（3）请举例说明其会计处理？

解答：这个问题实际是长期股权投资采用权益法核算，投资企业按照应享有或应分担的被投资单位实现净损益的份额确认投资损益并调整长期股权投资的账面价值时，发生超额亏损的处理问题。