

本书编写组

注册会计师实务及相关 法律问题解答参考 (一)



经济科学出版社

7、
F23/288

:1

2008

本书编写组



注册会计师实务及相关 法律问题解答参考 (一)



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 (一)/北京注册会计师协会, 信永中和会计师事务所. —北京: 经济科学出版社, 2008. 3

ISBN 978 - 7 - 5058 - 6916 - 5

I. 注… II. ①北…②信… 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 (2008) 第 012170 号

序 言

《注册会计师实务及相关法律问题解答参考》由北京注册会计师协会与信永中和会计师事务所共同举办的网上《专业论坛》中解答会员问题的精品部分进行收集、整理后编辑而成，为会计师事务所从业人员在执业时提供参考。

本书由三部分内容构成：（一）会计、审计及税务等相关实务问题解答；（二）注册会计师执业过程中可能涉及相关法律问题解答；（三）2002~2006年，历年北京地区事务所出具上市公司年度审计报告的信息汇总和分析。

本书设定的读者群主要是具有一定专业知识和执业经验的注册会计师，因此不论是对于问题的选取还是解答都旨在提供思路、开拓视野、增加相关信息量，而不仅局限于一时一事的对、错判断和具体操作步骤的说明。

在本书的编写过程中，我们聘请了行业及法律界专家对相关内容予以审核，在此深表感谢。参与审核的专家主要有（排名不分先后）：信永中和会计师事务所张克东、宋振玲，北京博坤会计师事务所钟晓红，中兴华会计师事务所刘志强，北京德恒律师事务所戚庆余，北京注协张文丽、杨晨光、彭晖、王帅对本书进行了审阅，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。

本书所有问题的解答和分析均为专家意见，仅供参考。

北京注册会计师协会

2008年1月

目 录

Zhu ce kuai ji shi

会计类问题 /1

- 一、资产类 /3
 - (一) 流动资产 /3
 - (二) 长期股权投资 /3
 - (三) 投资性房地产 /6
 - (四) 固定资产 /6
 - (五) 金融资产 /11
 - (六) 生物资产 /12
 - (七) 无形资产 /12
- 二、负债类 /15
- 三、所有者权益类 /19
- 四、收入、利得类 /20
- 五、成本费用 /28
- 六、合并会计报表 /35
- 七、新旧会计准则转换 /37
- 八、现金流量表 /42
- 九、其他 /43

税务类问题 /47

- 一、企业所得税 /49
- 二、个人所得税 /65
- 三、流转税 /71
- 四、其他税种 /76
- 五、税收管理 /78

审计类问题 /83

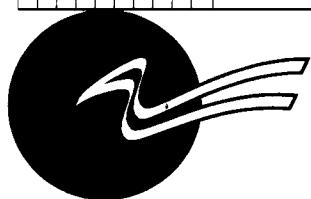
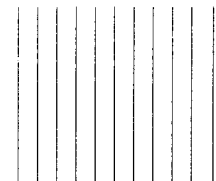
其他管理类问题 /91

相关法律类问题 /95

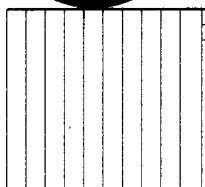
- 一、劳动法律 /97
- 二、事务所内部管理法律 /103
- 三、执业引发的法律 /108
- 四、其他法律 /112

历年上市公司年报审计信息 /115

- 一、上市公司 2002 年度北京地区年报审计信息 /117
- 二、上市公司 2003 年度审计报告信息 /120
- 三、上市公司 2004 年度审计报告信息 /126
- 四、上市公司 2005 年度审计报告信息 /143
- 五、上市公司 2006 年度审计报告信息 /164



会计类问题



一、资产类

(一) 流动资产

问题：根据新企业会计准则的规定，存货盘亏或毁损是计入管理费用，还是营业外支出？

解答：存货发生的盘亏或毁损，应作为待处理财产损溢进行核算。按管理权限报经批准后，根据造成存货盘亏或毁损的原因，分别以下情况进行处理：

1. 属于计量收发差错和管理不善等原因造成的存货短缺。应先扣除残料价值、可以收回的保险赔偿和过失人赔偿，将净损失计入管理费用。

2. 属于自然灾害等非常原因造成的存货毁损，应先扣除处置收入（如残料价值）、可以收回的保险赔偿和过失人赔偿。将净损失计入营业外支出。

(二) 长期股权投资

问题 1：企业自其子公司的少数股东处购买股权应如何处理？

解答：企业自其子公司的少数股东处购买股权，应区别个别财务报表和合并财务报表分别进行处理：

第一，在个别财务报表中对增加的长期股权投资应当按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》第四条的规定处理。

第二，在合并财务报表中，子公司的资产、负债应以购买日（或合并日）开始持续计算的金额反映。

因购买少数股权增加的长期股权投资成本，与按照新取得的股权比例计算确定应享有子公司在交易日可辨认净资产公允价值份额之间

的差额，在合并资产负债表中作为商誉列示。

因购买少数股权新增加的长期股权投资成本，与按照新取得的股权比例计算确定应享有子公司自购买日（或合并日）开始持续计算的可辨认净资产份额之间的差额，除确认为商誉的部分以外，应当调整合并资产负债表中的资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）余额不足冲减的，调整留存收益。

问题 2：成本法核算中，投资以后年度应按准则讲解中的公式计算应冲减投资成本的金额。旧准则规定若该公式计算结果为负数，则在原冲减投资成本金额的范围内转回投资成本。但新准则似乎无须对负数部分作投资成本冲回，但未明确说明，此种情况应如何处理？

解答：新准则规定：“如投资后至本期末被投资单位累积分派的现金股利小于等于投资后至上期末止被投资单位累积实现的净损益，则被投资单位当期分派的现金股利，应确认为投资收益。”对以上说明理解如下：新准则对成本法下投资收益的确认金额以被投资单位分派的现金股利为上限。即当期按照公式计算为负数的情况，则只需将当期红利确认为投资收益即可，无须进行投资成本的转回。

问题 3：案例背景：A 公司原持有 B 公司 60% 的股权，其账面余额为 6 000 万元，未计提减值准备。20 × 6 年 12 月，A 公司将其持有的对 B 公司长期股权投资中的 1/3 出售给某企业，出售取得价款 3 600 万元，当日被投资单位可辨认净资产公允价值总额为 16 000 万元。A 公司原取得 B 公司 60% 股权时，B 公司可辨认净资产公允价值总额为 9 000 万元（假定公允价值与账面价值相同）。自 A 公司取得对 B 公司长期股权投资后至部分处置投资前，B 公司实现净利润 5 000 万元。假定 B 公司一直未进行利润分配。除所实现净损益外，B 公司未发生其他计入资本公积的交易或事项。A 公司按净利润的 10% 提取盈余公积。

按照准则的规定计算，B 公司公允价值变动共 7 000 万元，扣除

经营实现利润 5 000 万元以后, 剩余的 2 000 万元变动 A 公司是否应予以确认, 调整至资本公积——其他资本公积。

解答: 在出售 20% 的股权后, A 公司对 B 公司的持股比例为 40%, 在被投资单位董事会中派有代表, 但不能对 B 公司生产经营决策实施控制。对 B 公司长期股权投资应由成本法改为按照权益法核算。

(1) 确认长期股权投资处置损益

借: 银行存款	36 000 000
贷: 长期股权投资	20 000 000
投资收益	16 000 000

(2) 调整长期股权投资账面价值

剩余长期股权投资的账面价值为 4 000 万元, 与原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额 400 万元 ($4\,000 - 9\,000 \times 40\%$) 为商誉, 该部分商誉的价值不需要对长期股权投资的成本进行调整。

处置投资以后按照持股比例计算享有被投资单位自购买日至处置投资日期间实现的净损益为 2 000 万元 ($5\,000 \times 40\%$), 应调整增加长期股权投资的账面价值, 同时调整留存收益。企业应进行以下账务处理:

借: 长期股权投资	20 000 000
贷: 盈余公积	2 000 000
利润分配——未分配利润	18 000 000

因处置投资导致对被投资单位的影响能力由控制转为具有重大影响或者与其他投资方一起实施共同控制的情况下, 首先应按处置或收回投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本。

在此基础上, 应当比较剩余的长期股权投资成本与按照剩余持股比例计算原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额, 属于投资作价中体现的商誉部分, 不调整长期股权投资的账面价值; 属于投资成本小于原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值

份额的，在调整长期股权投资成本的同时，应调整留存收益。

对于原取得投资后至转变为权益法核算之间被投资单位实现净损益中应享有的份额，一方面应当调整长期股权投资的账面价值，同时调整留存收益；其他原因导致被投资单位所有者权益变动中应享有的份额，在调整长期股权投资账面价值的同时，应当记入“资本公积——其他资本公积”。故 2 000 万元的利得应该自权益法核算之日起根据持有股权份额记入“资本公积——其他资本公积”。

（三）投资性房地产

问题：如何正确地对投资性房地产进行后续计量？

解答：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，在符合新准则规定的条件下，才允许采用公允价值模式。同一企业只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量，不得同时采用两种计量模式。

采用公允价值计量的投资性房地产，应当同时满足以下条件：

一是投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场。“所在地”一般是指投资性房地产所在的大中型城市的城区。

二是企业能够从活跃的房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的公允价值做出合理的估计。“同类或类似的房地产”，对建筑物而言，是指所处地理位置和地理环境相同、性质相同、结构类型相同或相近、新旧程度相同或相近、可使用状况相同或相近的建筑物；对土地使用权而言，是指同一城区、同一位置区域、所处地理环境相同或相近、可使用状况相同或相近的土地。

不具备上述条件的，不得采用公允价值模式。

（四）固定资产

问题 1：某公司为新设立的外资企业，设立前购买国产设备一台约 120 万元，购货款由经理通过个人账户汇款至对方公司，对方公司

签开收款收据并提供增值税发票，公司分4次入账，能否这样做账务处理：借记“固定资产30万元”、贷记“现金30万元”？是否存在其他法律问题？

解答：这要分两个方面来说。

第一，通过个人账户汇款给客户购置设备，应考虑“实质重于形式”原则。首先要明确公司经理是自己垫资为公司购买设备还是将公司款项通过个人账户汇给对方。

(1) 如果是公司经理垫资，应该由公司与经理签订合同或协议，明确是作为暂借款还是作为追加投资，同时要注意对方单位是将购置设备的发票开具给公司还是经理个人：①如果是开具给公司，则后附协议和收据入账，借记“固定资产”，贷记“其他应付款——×××经理”、“实收资本——×××经理”；②如果对方将发票开具给经理个人，且经理是作为追加投资投入公司，那么应按照正常的追加投资处理；③如果名义上是经理代为公司购置资产，则可能会被认定为经理转售设备给公司，会涉及应计缴增值税等税务问题。

(2) 如果是经理将公司款项通过个人账户汇给对方，则可能属于违反财经法规的行为，即使是为公司利益考虑，也不提倡。但如果已经形成事实，单就会计处理而言，可以收集发票、收据、经理代为公司购置设备的委托书或者授权书、董事会决议等能证明经济业务发生实质及其过程的佐证资料作为附件入账，具体账务处理要看业务实质。

第二，固定资产的入账问题。即使购置固定资产的费用是分期支付的，也不能分期、分次转为固定资产。因为这样处理一方面未能揭示经济业务的全貌，包括不能反映固定资产全价，另一方面影响折旧费用的正确计算和及时确认。

问题2：我单位在2005年购建楼房，开始由我方预付房款，当时房产公司开了收据，我们用收据记了预付房款。现在楼房已完工交钥匙，我们要求办理相关手续并开正式发票，房产公司要求收回以前所

开收据，这样才能给开发票。由于收据已经作为原始凭证入账，此时该如何处理？

解答：（1）这是实务与理论脱节而产生的问题，因为目前开发企业预售房就要缴税，所以税务机关对其开具的收据是严格管理的。正常情况下，实际交房时只要收据和发票户名能核对一致即可，但通常因为客户众多，税务机关难免误以为某些同时开出的收据和发票是两项销售业务，但如果仔细核对资料是不会发生这样的问题的，房产公司为了避免麻烦，就要求客户以收据换发票。你单位要求房产公司另行开具发票是合理的，因为收据只是款项交付凭证，而发票是证明经济活动发生和交易的凭证，也是财产权属文件的证明凭证，其作用意义截然不同，而且对于企事业单位来说，这样要求不仅必要而且完全合理。

（2）根据实际情况，你单位应与房产公司协商按如下方法处理：将已经入账的收据复印后，注明情况并加盖印章，交房产公司备查，并由房产公司开具全额发票。

问题 3：（1）A 企业出场地，B 企业（为房地产开发企业）出资金 1 500 万元开发建成大型商场，B 企业拥有该房产 20 年的经营权，另每年向 A 企业支付 60 万元补偿费，该房产的所有权为 A 企业所有。B 企业又将该商场租赁 C 企业经营（B 与 C 的合同中明确规定房产税、土地使用税归 B 缴纳，而 A 与 B 的合同中没有这方面的约定），每年向 C 企业收取租金约 300 万元。问 B 企业应如何进行会计处理？该资产 B 企业应确认为什么资产？

（2）该房产的房产税、土地使用税由谁缴纳？（税务部门认定 B 企业为此两税的纳税义务人，房产税为租金收入的 12%。）

解答：（1）对 A 企业而言，是以土地租赁收益换取房屋所有权的行为；对 B 企业而言是一次性投资 1 500 万元同时每年支付 60 万元费用，取得 20 年的房地产使用权，实质上是分期付款租赁房地产。如果 B 企业执行《企业会计制度》，则可以将该项业务确认为购买一

项“无形资产——房地产经营权”；如果B企业执行《企业会计准则》(2006)，则该项业务应视为取得一项金融性资产。B企业出租房屋属于转租行为，应将取得该项资产所支付的1500万元在20年期间内摊销，每年的60万元作为取得租金收入的直接成本。

(2) A企业将1500万元分摊到20年再加上每年60万元作为租赁收入，计缴营业税和房产税。B企业按300万元计缴营业税。但B企业是否要缴纳房产税，目前尚存在歧义。《中华人民共和国房产税暂行条例》规定：“房产税由产权所有人缴纳。产权属于全民所有的，由经营管理的单位缴纳。产权出典的，由承典人缴纳。产权所有人、承典人不在房产所在地的，或者产权未确定及租典纠纷未解决的，由房产代管人或者使用人缴纳。前款列举的产权所有人、经营管理单位、承典人、房产代管人或者使用人，统称为纳税义务人（以下简称纳税人）。”而有些地方税务局则规定承租人（又称转租人）将承租的房屋有偿转交给他人使用，其行为是房屋出租行为的延续，所取得的租金收入也是出租房屋的租金收入。转租人按自己取得的收入扣除产权人收取租金，再按其余额代产权人缴纳房产税。也有地方税务部门认为房产税主要是针对产权所有人征收，只是在无法对产权所有人实际征税的情况下，才对使用人征税。所以，此问题中，对于转租人B企业而言，只要产权人A企业按规定缴纳了房产税，B企业就无须再缴纳，只需要就转租行为缴纳营业税（税目为“服务业——租赁”）。

对于土地使用税问题，按照《中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例》规定：“在城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人，为城镇土地使用税（以下简称土地使用税）的纳税义务人（以下简称纳税人），应当依照本条例的规定缴纳土地使用税。”按前述分析，B企业实际上是承租房地产，所以实际土地使用权人（也即实际的土地使用者）是A企业，A企业是以实际拥有的房地产从事实质的租赁经营活动，所以其应该是城镇土地使用税的纳税义务人。B企业本质上是享有所涉及房地产的经营权。

问题4：如何进行按揭购房的会计处理？

解答：按揭购房就是根据企业与房地产开发公司签订的合同，企业先支付首期购房款，如总房价的30%，剩余部分由企业将房产证抵押给银行，向银行贷款支付，然后企业分期归还银行。

这里涉及的问题是企业对购入的房产如何进行会计处理。有三种方法可供选择，一是按企业与房地产开发公司签订的合同金额来计价，按揭贷款实际支付的利息在交房前计入“在建工程”，交房后计入“财务费用”；第二是按企业与房地产开发公司签订的购房合同和与银行签订的贷款合同确定的本息和来计价；第三是先按企业与房地产开发公司签订的合同金额来计价，以后支付银行利息时再调整固定资产原价。笔者认为第一种方法最合理，因为按揭是公司的一项融资行为，按揭贷款是一项专门借款，利息费用应按《借款费用》准则处理，在资产交付前计入“在建工程”，交付后计入“财务费用”。根据实际支付的利息作账务处理，提前还款少付的利息无须作账务处理，以简化会计核算。而第二种方法将融资发生的成本均予以资本化，且在提前还款的情况下要调整固定资产的原价。第三种方法则是要随着每期按揭款的支付而调整固定资产原价，这在实际工作中并不可行。第一种方法具体的会计处理如下：

(1) 购入房产时，按合同买价和首付比例计算的首期款，借记“在建工程或固定资产”，贷记“银行存款”。

(2) 向银行按揭贷入款项，借记“在建工程或固定资产”科目，贷记“长期借款”科目。

(3) 向银行支付本金和利息（不论是采用等本还款还是等额还款的方式），借记“长期借款”、“在建工程或财务费用”科目，贷记“银行存款”科目。

问题5：根据新准则的规定，盘盈的固定资产要调整以前年度损益，盘亏的固定资产如何处理？

解答：《企业会计准则第4号——固定资产》第二十三条：企业

出售、转让、报废固定资产或发生固定资产毁损，应当将处置收入扣除账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。固定资产的账面价值是固定资产成本扣减累计折旧和累计减值准备后的金额。

企业应当健全制度，加强管理，定期或者至少于每年年末对固定资产进行清查盘点，以保证固定资产核算的真实性和完整性。如果清查中发现固定资产的损益应及时查明原因，在期末结账前处理完毕。

企业在财产清查中盘亏的固定资产，通过“待处理财产损溢——待处理固定资产损溢”科目核算，盘亏造成的损失，通过“营业外支出——盘亏损失”科目核算，应当计入当期损益。

（五）金融资产

问题 1：如何正确地进行交易性金融资产和可供出售金融资产的分类和会计处理？

解答：交易性金融资产主要是指企业为了近期内出售而持有的金融资产。通常情况下，企业以赚取差价为目的从二级市场购入的股票、债券和基金等，应当分类为交易性金融资产。交易性金融资产在活跃的市场上有报价且持有期限较短，应当按照公允价值计量，公允价值变动计入当期损益。

可供出售金融资产主要是指企业没有划分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、贷款和应收款项的金融资产。企业购入的在活跃市场上有报价的股票、债券和基金等，没有划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产、持有至到期投资等金融资产的，可以归为此类。相对于交易性金融资产而言，可供出售金融资产的持有意图不明确。可供出售金融资产在初始确认时，应当按其公允价值以及交易费用之和入账，公允价值变动计入所有者权益，如可供出售金融资产的公允价值发生非暂时性下跌，应当将原计入所有者权益的公允价值下降形成的累计损失一并转出计入当期损益。可供出售金融资产持有期间实现的利息或现金股利，也应计入当期损益。

企业管理层在取得金融资产时，应当正确地进行分类，不得随意