

四川省注册会计师协会

专业技术问题解答（一）

问题 1. 母公司将投资款以借款名义收回，在资产清查时该投资款如何确认？

A 县某国有独资企业甲公司在 2017 年经批准投资 9 亿元成立乙公司，甲公司记账为，借：长期股权投资，贷：银行存款。待乙公司办理工商登记后，甲公司将投入的资金以借款名义收回。乙公司支付款项时做会计分录，借：其他应收款—甲公司，贷：银行存款；甲公司收回投资款时做会计分录，借：银行存款，贷：其他应付款—乙公司。

近日，A 县委托某会计师事务所对甲、乙公司进行资产清查。审计人员在审查甲公司和乙公司提交的申报表发现，甲公司将长期股权投资申报了资产，乙公司将其他应收款申报了资产。

现在，审计人员对甲、乙公司申报的上述资产是否应认定为资产有 2 种看法。一部分人员认为不应该确认为资产，因为从实质看，系虚假投资。另一部分人员认为应该认定为资产，因为从法律关系看，投资行为是存在的。

请问：在资产清查时是否应将甲公司的长期股权投资和乙公司的其他应收款作为资产进行确认？

答复：

1. 上述甲公司长期股权投资、乙公司其他应收款的确认符合《企

业会计准则》相关规定；

2. 从合并主体角度，资产清查时应将母公司与子公司之间的长期股权投资与所有者权益、债权债务进行合并抵消。同时在资产清查报告中清晰描述上述事项，并提醒报告使用者注意：甲公司存在涉嫌抽逃出资的情况；

上述投资是否为虚假投资，应由有权部门进行认定，不属于注册会计师职责。

问题 2. 典当行企业变更注册资本的会计处理

典当行因受行业政策要求净资产不低于注册资本的 90%，现有某典当行企业 A 公司，其注册资本 1000 万元，亏损 350 万元。为适应政策要求，A 公司拟做出如下处理：

一、减少注册资本 350 万元，减资后的注册资本为 650 万元，减资额不退还股东。两种会计账务处理方式：

1. 将减少注册资本额 350 万元列作资本公积，借：实收资本 350 万；贷：资本公积 350 万；

2. 将减少注册资本额 350 万元弥补亏损，借：实收资本 350 万；贷：营业外收入（捐赠）350 万。

是否符合准则的规定？

二、股东追加投资 400 万元，追加的投资全部列为资本公积，不增加注册资本和实收资本，这种方式是否符合准则，溢价计入资本公积的规定？

答复:

一、按公司法和行业规范（若有）进行合法合规减资，减资应支付股东的减资款可以由全体股东协商一致后投入公司列资本公积。若作成捐赠性质的，在前期亏损不能弥补的情况下，可能存在纳税义务，减资弥补亏损可能不符合公司法规定和章程约定，审计人员应提醒公司，实体和程序方面的合法合规性应咨询专业律师，会计师不宜提供意见。

二、如果全体股东依据公司法在公司章程和投资协议中约定投入不作为实收资本而作为资本溢价处理，则会计处理上可作为资本公积入账。

问题 3. 关于行政事业单位固定资产后续支出的会计处理

某行政事业单位对业务技术大楼的外墙面砖、玻璃幕墙、大楼地面砖、网络、给排水、门窗等实施改造，房屋原始价值 2323 万元，改造总投资 700 万元，拟调增固定资产价值 700 万元；但事务所在调减拆除项目价值时遇到障碍，因为从该单位档案中没有找到该大楼的工程竣工结算资料，那么在该大楼固定资产价值后续计量时，对改造拆除的项目的价值如何扣除？能不能采取按建造年代工程定额和造价信息估算改造拆除项目价值报上级主管机关批准作为扣除依据（经造价人员估算拆除部份的初始造价约 290 万元）？如果估算方案不可行，采用什么办法和程序处理才妥当？该单位固定资产价值调整方案

报上级主管单位和主管财政机关批准或上报备案？会计师事务所对客户单位的资产价值调整该如何发表意见为妥？

答复：

根据《政府会计准则第 3 号——固定资产》第七条，首先应当判断该固定资产后续支出中，哪些属于资本化支出，哪些属于费用化支出。

关于资本化支出对应的拆除资产的价值确认，这是会计估计问题，方法只要有合理依据，具备合理性就行。可以采用按建造年代工程定额和造价信息估算改造拆除项目价值报上级主管机关批准作为扣除依据（经造价人员估算拆除部份的初始造价约 290 万元）的方法，如果能找到当年的预算，也可以按预算明细确定拆除资产的金额。

事务所发表审计意见，应遵循《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告》、《中国注册会计师审计准则第 1603 号——对单一财务报表和财务报表特定要素审计的特殊考虑》的相关规定。

问题 4. 投资性房地产采用公允价值模式计量问题

会计师事务所审计人员在实务操作中，取得并判断投资性房地产公允价值时，根据房地产交易市场活跃程度，采取以下两种方式获取投资性房地产市场价值：1. 当地的房地产产权交易活跃时，采取比较法，在对相关交易案例与评估对象差异因素进行调整的基础上，评估确定相关投资性房地产的资产价值；2. 当地的房地产产权交易活跃度

不高的情况下，不能取得相关交易案例，而房地产租赁市场较活跃，易获取租赁信息时采取收益现值法评估其资产价值。

请问：1. 上述实务操作中的第 2 种方式，采取收益现值法评估的结果作为投资性房地产后续计量资产价值依据，由历史成本计量转为公允价值计量，是否符合会计准则“当地有活跃的房地产交易市场”的条件？2. 因以公允价值模式计价不得转换为成本模式，在市场环境发生重大不利变化，当地房地产产权交易和租赁均不活跃（或无交易），且企业仍不改变资产用途的情况下，采取假设开发法取得资产的评估价值（测算相关资产在价值时点的重置成本和应计折旧，评估相关资产的价值），并以该假设开发法评估价值作为已转为公允价值计量的投资性房地产后续计量的公允价值，这样处理是否符合准则的规定？

答复：

1. 根据《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》第二十四条的如下规定：

“企业应当将公允价值计量所使用的输入值划分为三个层次，并首先使用第一层次输入值，其次使用第二层次输入值，最后使用第三层次输入值。

第一层次输入值是在计量日能够取得的相同资产或负债在活跃市场上未经调整的报价。活跃市场，是指相关资产或负债的交易量和交易频率足以持续提供定价信息的市场。

第二层次输入值是除第一层次输入值外相关资产或负债直接或间接可观察的输入值。

第三层次输入值是相关资产或负债的不可观察输入值。

公允价值计量结果所属的层次，由对公允价值计量整体而言具有重要意义的输入值所属的最低层次决定。企业应当在考虑相关资产或负债特征的基础上判断所使用的输入值是否重要。公允价值计量结果所属的层次，取决于估值技术的输入值，而不是估值技术本身。”

投资性房地产公允价值计量中所基于的预计未来获得的租金收益或有关现金流量并不必然是相关资产负债不可观察的输入值。如果相关投资性房地产预计未来租金收益是直接或间接可观察的（如相应投资性房地产的租赁协议及过去的实际执行租金以及同类同地段可比房地产的可观察市场租金等），则该输入值仍有可能为第一层次或第二层次输入值。当然折现率也属于需要评价层次的输入值，也会影响相关公允价值的层次。

2. 2014 年修订基本准则有关公允价值的定义后，在使用《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》时，应当以修订后基本准则定义的公允价值作为《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》的公允价值。

3. 对于该项目未建成的投资性房地产，最好严格按《企业会计准则讲解》2010 版的讲解执行。在建项目的公允价值是否能够可靠计量，需要根据项目的具体情况进一步分析，包括信息获取的难易程度、信息本身的可靠性、不可观察输入值的形成原因及重要性程度等方面综合分析判断。

另外，在问题之外提请关注：房地产开发公司将原在存货中核算

的在建项目确认投资性房地产，是否存在商业实质，是否满足投资性房地产的确认条件，是否合理，有必要关注并进一步分析评价。

问题 5. 某企业在同一会计期间内存在两份不同的财务会计报告是否合理

某招标单位在日常投标活动中发现，A 企业在同一会计期间内存在两份不同的财务会计报告，资产负债率分别为 80%和 70%。两份财务会计报告分别由两家不同的会计师事务所出具了标准无保留意见的审计报告。针对上述情况，该企业解释有以下两方面的原因：

一、不同会计师事务所在会计准则内，对审计风险的把握和控制等存在合理偏差，造成审计报告中的财务会计报告数据出现差异。两份审计报告均由有资质的第三方审计机构独立出具，因会计师事务所资质不同，审计报告使用目的不同，即使财务会计报告数据不同，但都是合法、真实、有效的。

二、因参与涉及军方保密项目建设，依据《保守国家秘密法》不能在需公开披露的审计报告中予以体现相关经营数据。无论数据披露与否，都不影响审计报告的合法性、真实性、有效性。

针对上述解释，该招标单位，咨询如下事项：

1. 财务会计报告是由被审计企业出具，还是由会计师事务所出具？如是被审计企业出具的，会计师事务所是否有权对财务会计报告的数据进行修改或调整。

2. 企业在同一时期是否可以存在两份数据不同的财务会计报告

用于不同目的的对外经营活动，且审计报告中未予以说明？

3. 涉及保密施工项目的财务数据，是否可以不纳入本企业的合并报表范围？有无明确的法律规定？若不纳入是否影响财务会计报告真实性、完整性、有效性的要求？

4. 针对上述事实背景和解释，该企业是否存在违反《中华人民共和国会计法》、《企业财务会计报告条例》及行业准则的情况，具体条款是什么？

答复：

1. 企业应当根据会计法及适用的企业会计准则、制度的规定编制财务报表，使其实现公允反映，并设计、执行和维护必要的内部控制，以使财务报表不存在由于舞弊或错误导致的重大错报。编制合法公允的财务会计报告是企业管理层的责任。注册会计师的目标是对财务报表整体是否不存在由于舞弊或错误导致的重大错报获取合理保证，并出具包含审计意见的审计报告；注册会计师在审计过程中识别出的错报，提出的调整建议，需要被审计单位确认后由企业自行进行账务调整，注册会计师对企业调整（或不调整）后的会计报表发表审计意见。

2. 同一时点（期间）适用于同一会计准则只能有一个财务会计报告。因为对一个会计事项（交易）管理层基于一个会计准则只能有一个认定。

3. 若企业能够提供保密法律法规的明确规定，则可豁免在相关财务报表附注中披露涉密经营数据和其他涉密信息，但不应该是基本的财务信息列报。

4. 关于是否违反《中华人民共和国会计法》《企业财务会计报告条例》及行业准则的问题，请自行查阅相关规定，或者向相关会计行政主管部门反映，注册会计师协会不具备解释权。

问题 6. 投资有限合伙企业的账务处理

某会计师事务所接受 A 资产管理有限公司的委托，审计其 2019 年度财务报表。

该公司成立于 2018 年某月某日，取得成都市某区行政审批局颁发的统一社会信用代码的营业执照。注册资本（人民币）5000 万元。类型：其他有限责任公司。经营范围：投资与资产管理（不得从事非法集资、吸收公众资金等金融活动）；接受金融机构委托从事金融信息技术外包、金融业务流程外包（不得从事非法集资、吸收公众资金等金融活动）；社会经济咨询；贸易代理；会议及展览服务；房地产经纪；技术推广服务；信息系统集成服务。该公司以持续经营为前提，以权责发生制为基础，根据实际发生的交易和事项，按照《企业会计准则——基本准则》和其他各项会计准则的规定进行确认和计量。该公司 2018 年度财务报表由 XX 会计师事务所审计，出具 XX 审字 XX 号审计报告，审计意见为标准无保留意见。

在审计过程中，遇到下列问题：

1. 2018 年 8 月，B 有限公司、C 有限公司、A 资产管理有限公司共同出资 1000 万元设立 D 合伙企业（有限合伙）。2018 年 8 月 30 日，D 合伙企业（有限合伙）已取得成都市某区市场和质量监督管理

局核发的营业执照，统一社会信用代码 XX。《合伙协议》约定：B 有限公司为普通合伙人，出资 10 万元、占比 1%；C 有限公司、A 资产管理有限公司为有限合伙人，分别出资 495 万元、分别占比 49.5%。利润分配为：若发生亏损，按照出资比例分担亏损；若出现盈利，有限合伙人获取利润的 7%/年作为基准收益，剩余收益为超额收益，有限合伙人分别有 35%的超额收益分配，普通合伙人获取超额收益的 30%。债务承担为：有限合伙人以出资额为限承担合伙企业债务，普通合伙人承担无限连带责任。

A 资产管理有限公司按照合伙协议，于 2018 年 9 月、11 月共出资 495 万元，账列在长期股权投资——D 合伙企业（有限合伙）。2018 年度财务报表对该投资列示和披露在“长期股权投资”之中。2019 年度财务报表，A 资产管理有限公司拟对该投资列示和披露在“其它非流动资产”之中，账务处理不变。该事务所认为，2019 年财务报表对该投资仍应列示和披露在“长期股权投资”之中，较为合适。

《合伙协议》部分内容：有限合伙人有权监督执行事务合伙人执行合伙事务，检查其执行合伙企业事务的情况，同时两个有限合伙人各自派一名人员对该合伙企业财务进行监督。

2. 2018 年 9 月，A 资产管理有限公司（受让方）与转让方（个人 X、个人 Y、个人 Z）签订《股权转让协议》。A 资产管理有限公司受让转让方在“E 投资管理有限公司”拥有的 99.95%股权。9 月 19 日，A 资产管理有限公司按照《股权转让协议》，先行支付 500 万元股权转让款，账列在长期股权投资——E 投资管理有限公司。2018 年度财

务报表对该投资列示和披露在“长期股权投资”之中。截止现在,《股权转让协议》尚在执行中,因故未支付剩余股权转让款,也未办理工商变更登记。2019年度财务报表,A资产管理有限公司拟对该投资列示和披露在“其它非流动资产”之中,账务处理不变。该事务所认为,2019年财务报表对该投资仍应列示和披露在“长期股权投资”之中,较为合适。

附: 1.《股权转让协议》第二条股权转让价格及价款支付方式。根据《合作备忘录》的约定,本次股权转让价为人民币6000万元(大写:陆仟万元整)。价款分三次支付,第一次支付应在协议生效后的3个工作日内完成,支付价款为500万元。2.《股权转让协议》第八条之第二款,“若甲方办理不动产登记证书超过本协议约定的时间30个工作日的,乙方有权解除本协议,甲方应连带退还乙方全部已预付款项及利息。”

对上述事项,该会计师事务所咨询其意见妥否。

答复:

1.关于对有限合伙企业的股权投资的核算方法

根据合伙协议规定,有限合伙企业执行事务合伙人为普通合伙人,仅设一名合伙事务执行人,未设置投资决策委员会。有限合伙人出资99%,其分配7%的基本收益外,还分配70%的超额收益,按实际出资比例承担亏损。普通合伙人的出资比例1%,分配超额收益比例为30%,有限合伙人与普通合伙人经过合伙人一致同意可以相互转换,鉴于有限合伙人持股比例高且承担了大部分的剩余风险和报酬,同时有限合

伙人有权监督执行事务合伙人执行合伙事务，检查其执行合伙企业事务的情况，同时两个有限合伙人各自派一名人员对该合伙企业财务进行监督，因此判断普通合伙人实际为代理人身份，两名持股比例均等的有限合伙人共同对合伙企业产生重大影响。根据《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修订）应用指南》：“实务中，较为常见的重大影响体现为在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表，通过在被投资单位财务和经营决策制定过程中的发言权实施重大影响。投资方直接或通过子公司间接持有被投资单位20%以上但低于50%的表决权时，一般认为对被投资单位具有重大影响，除非有明确的证据表明该种情况下不能参与被投资单位的生产经营决策，不形成重大影响。”因此，该投资应当在“长期股权投资”列报，按权益法核算。

2. 关于首期出资款的会计核算

根据股权转让协议第八条之第二款，该股权转让没有成为一项不可撤销的交易。根据股权转让协议第二条的相关约定，乙方在第一次支付股权款500万元后，尚不能控制标的公司经营活动，无控制权，期后合同执行情况也进一步说明了乙方并未取得标的公司的股权，因此该股权转让款应为预付款，资产负债表上应列报为其他非流动资产。

问题7. 验资无法取得银行函证回函

某会计师事务所在执行验资实务中，遇到企业在2018年缴存的注册资金，现在银行已不能出具询证函，企业只能提供当时存入银行

的资金流水并加盖银行鲜章的问题，请问这种情况应该怎样处理？

答复：

一、准则规定

（一）《注册会计师审计准则第 1602 号——验资》指南

“四、审验程序”中规定：货币出资的，应当检查被审验单位开户银行出具的收款凭证、对账单及银行询证函回函等的基础上，审验出资者的实际出资金额。

“五、验资工作底稿”中规定：银行询证函回函是验资工作底稿的基本内容。

（二）《注册会计师审计准则第 1312 号——函证》指南

“三、实施函证程序的结果——未回函”中仅列举了“应收账款”、“应付账款”未回函的替代程序。

二、现实考量

出现所述情况，一般是因为被审验单位出资人对《公司法》和《工商注册登记条例》不熟悉，未在出资后及时验资和变更工商登记导致。现实中，往往是被审验单位可能或者正在出现股权纠纷时，才会考虑“补验资”。最高法院对外公布的股权纠纷判例中，验资报告和工商登记信息是认定股东出资的核心证据。

会计师事务所在承接验资业务时，应当考虑到“补验资报告”本身就是高风险事件，极有可能给事务所带来法律风险。高风险业务必然要求检查风险低。缺乏银行询证函回函——关键审计证据，事务所不能在出具验资报告后，证明自身没有过错或舞弊。

三、咨询结论

针对咨询的情形，事务所及注册会计师应该具体分析验资风险，并基于风险判断，恰当执行《注册会计师审计准则第 1602 号——验资》准则及其应用指南的规定。因此，当事实务所应当考虑解除该项业务约定。

问题 8. 协会净资产的所有权归属问题

某 X 会计师事务所 2020 年在做 A 协会脱钩资产清产核资时，对该协会净资产的所有权归属无法认定。具体情况如下：

一、投资主体

1. A 协会在成立初期由某 Y 会计师事务所出具验资报告，报告显示：A 协会是由 B 投资有限公司、C 管理委员会、D 创业服务中心等 10 家单位各认缴注册资金 0.5 万元合计 5 万元设立，验资报告（筹）出具日期为 2002 年 6 月 6 日。

2. 2009 年 3 月 18 日，某 Z 会计师事务所出具的审计报告中，审计事项说明“A 协会成立于 2002 年 5 月 5 日，未建立财务会计账册，根据协会会计账目的情况说明反映：协会注册资金 5 万元由 D 创业服务中心拨付，后转回。”

3. 2009 年 5 月 15 日，某 Z 会计师事务所出具验资报告显示，成都 E 中心（国有资本单位）于 2009 年 4 月 16 日自愿投入 5 万元补足 A 协会开办资金，并继续供 A 协会发展。

二、经营状况

1. 2009年3月18日，某Z会计师事务所出具的审计报告中，审计事项说明“2、2004年A协会因特殊原因中止活动，2004年5月协会工作中止财务收入。通过支出核对，现金余额为366.00元，无债权债务。3、银行账户已被银行注销，现正在申请银行账号的恢复。4、为了……，成都E中心将再次出资5万元，重新启动A协会工作。待协会年检通过，银行账号恢复后资金到位，再做验资报告。”即：2004年5月-2009年3月A协会未继续开展经营活动，但也未办理注销手续。

2. 2009年5月15日由某Z会计师事务所向A协会出具验资报告，“截止2008年4月30日止，A协会的资产总额73311.00元，净资产73311.00元，可用登记‘开办资金’的净资产为73311.00元。”

3. 截至清产核资基准日，A协会现有净资产1,774,509.34元，2019年1月14日由A协会设立全资子公司F公司，实缴资本500,000.00元，资金来源为协会服务性收入留存资金。

三、争议事项

1. 关于开办资金的情况。某Y会计师事务所出具的A协会（筹）验资报告与某Z会计师事务所出具的审计报告所述实际出资人事项相互矛盾。

2. 关于成都E中心向A协会投入5万元资金的情况。

2009年4月16日，由成都E中心使用自有资金向A协会借款5万元用于协会验资；2009年12月，协会以往来款名义归还中心借款5万元。（成都E中心账务处理为借款并且已归还，且4月17日A协

会出具了借条。截至清产核资审计现场日，A协会有应收成都E中心5万元。函证时成都E中心回复数据正确)。

2009年3月20日，A协会向成都市民政局出具《承诺书》：由成都E中心出资5万元重新启动A协会经营活动。2009年4月16日成都E中心出资5万元；4月17日A协会出具借条，但账务上没作借款处理，A协会重新正常经营并陆续形成留存资金；2009年12月A协会归还成都E中心出资5万元，还回去时账务处理记应收账款。成都E中心账务处理为借款并且已归还。A协会和成都E中心未签订出资协议。截至清产核资审计现场日，A协会有应收成都E中心5万元。经再次与成都E中心核对，E中心出具《出资情况说明》“中心对A协会没有实际注入资金，出借款当年已收回”。

四、咨询事项

为解决上述争议事项，某X会计师事务所：1.对初始开办资金的投资主体执行了函证程序但无回函信息，两份报告实际出资人事项显示投资主体不清；2.对后续注入资金的成都E中心进行函证及再次核对，成都E中心认为该笔资金为借款且已收回。

请问A协会净资产所有权归属中有多少是国有资产？

答复：

根据上述资料，2002年A协会成立时各方出资已基本使用完，A协会现有净资产1,774,509.34元及全资子公司F公司净资产，是运用国家资本金及在经营中借入的资金等所形成，参照《国有资产产权界定和产权纠纷处理暂行办法》中全民所有制企业中的产权界定原则，

应界定国有资产。

建议项目组：进一步落实 A 协会成立时的登记资料及 B 投资有限公司、C 管理委员会、D 服务中心等 10 家单位出资依据；2009 年 4 月 16 日成都 E 中心出资在成都市民政局登记资料和相关依据，同时咨询律师的意见，以支持审计判断。另外，在国有资产界定中注册会计师还要结合 A 协会登记的《章程》中关于分配与清算的规定考虑对权属界定的影响。如：《章程》可能约定出资者不享有分配，清算时结存资产为社会资产，如是可以考虑界定为国有资产。