

声明：本专辑未经本人许可，请勿外传。

审计专辑 (2021-9)

本辑内容：

1. 北京注协发布专家信箱专家观点(2021年)
2. 广东省注册会计师协会关于会计师事务所开展破产审计业务的风险提示函
3. 四川省注册会计师协会专业技术问题解答(一)

北京注协发布专家信箱专家观点(2021年)

来源：北京注册会计师协会 发布时间：2021-09-01

专家信箱专家观点(2021年)

特别提示

针对专家信箱等收集到执业人员提出的专业问题，北京注协财务报表审计专业技术委员会组织相关专家进行研究分析并提出专家观点。

专家观点仅代表专家个人观点，不代表任何机构；不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断等，仅供参考。

会计师事务所及从业人员在执业中需根据相关法律法规、风险导向原则以及实际执业情况做出职业判断，搜集充分适当的审计证据，不能照搬照抄。

问题1：甲上市公司利用自有资金进行定期存款，期限6个月及以上，中途可以提前赎回，若提前赎回，则银行按照活期利率计息。甲公司进行定期存款的主要目的在于取得定期存款利息收入，一般不会提前赎回。如何判断此项资金的列报？

专家观点：该项定期存款分类为以摊余成本计量的金融资产，财务报表在货币资金（银行存款）中列报。因为该定期存款无论是否提前赎回，特定日期产生的合同现金流量均仅为本金及以未偿本金为基础计算的利息，且甲公司管理该定期存款的业务模式是以收取合同现金流量为目标。另外，在判断该项定期存款是否满足现金及现金等价物的定义时，需要考虑现金及现金等价物的持有目的。如果定期存款的持有目的是为了在短期内对外支付的流动性需求，而不是以获取利息收入或投资收益为主要目的，则其可以作为现金和现金等价物列报；如果管理层对定期存款的持有目的是取得定期存款利息收入，公司有能力也有意愿将定期存款持有至到期，资产负债表日按定期存款利率计提利息，现金流量表不作为现金和现金等价物列报。

问题2：A上市公司2019年做出战略调整，决定退出某一板块业务，本期出售了相关长期资产。截至2020年6月30日，A公司已与受让方B公司签订处置相关长期资产的意向书，处置价款已基本确定，且受让方已在尽调时预付收购款3.59亿元，但该事项尚未经A公司股东大会审议通过。出于谨慎性考虑，A公司在半年报时按照账面价值与处置价款的差异，分别计提了在建工程减值准备1.25亿元、无形资产减值准备1.45亿元。2020年9月，A公司股东大会通过相关处置议案，财务相应结转了处置资产。由于已足额计提了减值准备，故账面确认的资产处置损益金额为0元。由于计提减值准备一般认定为经常性损益，而A公司本期计提的减值准备与处置长期资产直接相关，如何判断其作为非经常性损益列报的合理性？

专家观点：A公司应于资产负债表日检查这些长期资产是否存在减值迹象，对存在减值迹象的，需要预计其可收回金额并与账面价值对照，合理计提减值准备，减值准备的计

提一般认定为经常性损益。假设这些长期资产不存在减值迹象，且其处置价款明显低于其预计可收回金额具有商业合理性，则长期资产无需计提减值准备，账面价值与处置价款的差额作为非流动资产处置损益，可认定为非经常性损益。

问题 3：外币现金流量表折算为本位币报表时，如何判断主表和补充资料所采用汇率的合理性？

专家观点：《企业会计准则第 31 号——现金流量表》第七条规定：“外币现金流量以及境外子公司的现金流量，应当采用现金流量发生日的即期汇率或按照系统合理的方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率折算。汇率变动对现金的影响额应当作为调节项目，在现金流量表中单独列报。”

（一）主表的折算汇率

由于现金流量表主表中的各流入流出项目都是发生额概念，因此各现金流入、流出项目采用现金流量发生日的即期汇率，或按照系统合理方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率（通常采用全年平均汇率）折算。

“现金及现金等价物期初余额”和“现金及现金等价物项目的期末余额”两个项目分别按照期初、期末时点的即期汇率折算，以折算后这两个项目的差额作为折算后现金流量表“现金及现金等价物净增加额”项目的列报金额。该金额与各流入、流出项目的折算后净额之间的差额，通过“汇率变动对现金的影响”项目的调节来平衡。

（二）补充资料（间接法）折算汇率

由于补充资料与资产负债表、利润表项目之间通常有较为密切的勾稽关系，可以考虑以下方法：

1. 对于与利润表及其附注有直接对应关系的间接法项目，如“净利润”、“资产减值损失”、“投资收益”等，一般直接按照折算后利润表上的相应金额填列。

2. “递延所得税资产的减少”和“递延所得税负债的增加”项目与“所得税费用”附注中的“递延所得税费用”项目有勾稽关系，应确保在折算后报表中该勾稽关系仍然成立。

3. 其余与利润表关系密切的项目，如“固定资产报废损失”、“处置非流动资产损失”、“财务费用”、“固定资产折旧”、“无形资产摊销”等，也应按照与利润表项目相一致的原则确定折算汇率。

4. 属于通过资产、负债的年初和年末余额相减确定的项目，与资产负债表项目之间的勾稽关系更为明显，建议按照折算后资产负债表上的年初、年末数为基础重新计算确定这些项目的金额。

问题 4：2020 年，A 公司与某客户签订系统集成合同，合同签订时客户需要预付 30% 的合同款。合同签订完成后，该客户开具了 100 万元的商业承兑汇票，A 公司按照收到的商业承兑汇票入账，分别计入应收票据和合同负债。在编制报表时，应收商业承兑汇票和合同负债属于同一客户、同一合同项下的款项，是否可以同户合并？如果不同户合并，应收的商业承兑汇票如何判断坏账准备？

专家观点：应收商业承兑汇票和合同负债虽然属于同一合同项下形成的资产和负债，但由于商业承兑汇票具有可转让、可贴现等特性，所以 A 公司无论有没有对该商业承兑汇票进行背书转让或贴现，在编制报表时都不应进行同户合并，资产和负债不能抵销。如果已经对该商业承兑汇票进行了背书转让或贴现，应收票据也不能终止确认。

如果该合同属于尚未执行且双方可以随时取消的情况，该商业承兑汇票与合同负债相对应，业务终止时可将该商业承兑汇票退回给客户，此时可不对该商业承兑汇票计提坏账准备。如果该合同已开始执行或不可随时取消，则应根据相关规定对该项应收商业承兑汇票计提坏账准备。

问题 5：A 公司主营业务为城市提供土壤修复、水环境（综合）治理、生态景观建设、

生态化市政建设、生态产业规划及产业导入、生态金融等产业链整体提供解决方案。主要以 PPP 模式开展施工总承包；专业承包等业务。一般由当地政府、社会资本方及 A 公司合资成立 SPV 公司，由 SPV 公司作为总包方再与 A 公司签订 EPC 合同方式开展业务。相关协议约定如下：

股东会涉及公司重大事项的约定：注册资本的变更；公司分立、合并解散；年度预算、决算方案审批，需要全体股东一致通过。同时政府方股东对涉及社会公共利益或公共安全的事项拥有一票否决权。各公司董事 3-5 名，由政府方委派一名，董事会涉及公司重大事项的约定：制定公司的投融资方案；决定公司的管理机构和管理制度；制定年度预算、决算方案；制定利润分配方案等，需要全体董事同意。同时政府方委派的董事有如下约定：政府方委派的董事对影响公共利益或公共安全的事项(包括但不限于：项目的投资及建设计划的制定与实施、项目所需资金的融资计划的制定与实施、项目的养护及运营维护计划的制定与实施)享有一票否决权。

如上所述，如何判断对 SPV 公司进行的投资核算？

专家观点：关于 PPP 合作模式中涉及的对 SPV 公司的投资问题，往往比较复杂，需关注董事会及股东会的决策机制是否为影响其相关活动的实质性权利（通常此类项目公司的相关活动在其设立时已经通过特许经营合同等相关文件予以确定）、投融资方式及决策机制、利润分配机制、风险和责任的承担机制等方面情况。此案例 SPV 公司属于 A 公司投资的 PPP 项目公司，按照合资协议既定的经营方向和方式运营。虽然项目公司的主要权利、义务与相关活动都在成立之初即通过明确的合同条款或安排予以设定，但董事会对重大经营和财务事项仍然具有实质性决策权利。根据董事会议事规则，包括经营活动在内的重大事项基本上是全体董事一致同意才能通过，同时对于一些涉及公司经营且影响公共利益或公共安全的重要事项，政府方委派的董事享有一票否决权。综合上述因素判断，A 公司不能控制 SPV 公司，不纳入合并范围，但能对其产生重大影响，故按照权益法核算。

问题 6：A 公司的子公司 B 新能源公司与其他方共同投资成立 C 国际贸易有限公司，B 公司认缴资金 2000 万元，占股 30%。章程约定股东按认缴出资比例享有公司收益，在 2030 年 7 月 10 日前足额缴纳。截止 2020 年 12 月 31 日，C 公司的股东尚未实际缴纳认缴资金。C 公司 2020 年度净利润 300 万元，B 公司按章程约定的持股比例 30%确认投资收益 90 万元。对于未实际缴纳出资的长期股权投资，如何判断 B 公司的投资收益？

专家观点：根据《监管规则适用指引——会计类第 1 号》（2020 年 11 月）的规定，在认缴制下，对于投资的初始确认，若合同明确约定认缴出资的时间和金额，且投资方按认缴比例享有股东权利，则投资方应确认一项金融负债及相应的资产。

C 公司章程中，对股东出资有明确的出资日期，B 公司应确认长期股权投资和相应的负债。根据公司章程规定，股东按认缴出资比例分享公司收益，B 公司可以按认缴出资比例 30%确认投资收益。

问题 7：上市公司 A，2016 年收购 B 公司形成商誉。B 公司的业务相对独立，A 公司将 B 公司作为一个单独的资产组进行商誉减值测试。2019 年，B 公司收购 C 公司（主要经营地在海外）再次形成商誉。这两次收购分别属于不同的级次，但都属于 B 公司的商誉，在 A 公司合并层面如何考虑其商誉减值测试？

专家观点：按照企业会计准则的有关规定，为了减值测试的目的，企业合并中取得的商誉应当于取得日分摊到购买方的预计能从企业合并的协同效应中受益的每一资产组或资产组组合。准则要求分摊商誉的每一资产组或资产组组合，代表企业基于内部管理目的对商誉进行监控的最低水平。在一般情况下，企业合并取得的商誉的初始分摊应于购买日完成，后续期间除非发生了因企业重组等原因导致报告结构发生变更，从而影响到已分摊商誉的一个或若干个资产组或资产组组合构成的，通常不应改变其分摊结果。

本例中，商誉减值测试涉及两个合并层级和两个不同交易形成的两项不同商誉，分别为A公司收购B公司交易本身产生的合并商誉1和B公司收购C公司形成的合并商誉2。商誉1和商誉2分别在购买日完成初始分摊之后，除非改变了报告结构，从而影响到已分摊商誉的一个或者若干个资产组或者资产组组合构成的，通常不应考虑合并不同的商誉，并按所分摊的资产组为单位进行减值测试。如因多次合并导致同一资产组被分摊了多项商誉，则进行减值测试的账面价值为该资产组的账面价值及分摊的多项商誉的金额，并与该资产组的可收回金额比较以确定减值金额。

问题8：A公司的主业为某产品的生产及销售，其确认收入的会计政策为“公司在商品已经发出且得到对方确认时确认销售收入。”在2020年末，A公司有部分产品已经发出，一般情况下，国内客户需在产品发出后3-7天才能收到货物，但截至2020年12月31日未收到客户签字盖章的收货确认函，而是在2021年1月份才收到第三方物流公司送回的客戶签字盖章的收货确认函。A公司认为，A公司已与物流公司签订了运输合同，且第三方物流公司在承运货物后，承担货物的毁损和灭失风险，所以A公司确定能够获取相关的经济利益流入，可以视为产品的控制权已经转移并确认销售收入。对此，如何进行判断？

专家观点：A公司的会计政策明确规定了确认收入的时点为“在商品已经发出且得到对方确认时”，在这种情况下，第三方物流公司的承运货物时点不能代替客户的确认收货时点。而且，即使第三方物流公司承担了货物的毁损和灭失风险，其责任也不能代替来自客户的经济利益流入。因此，在这种情况下，A公司不能在2020年末视为商品的控制权已转移并确认销售收入。

问题9：A公司、B公司和C公司均受甲集团控制。其中，A公司持有B公司35%股权；C公司为B公司子公司，B公司持有C公司75%股权。收购前相关公司股权结构如下：



2018年11月5日，A公司与B公司签订股权转让协议，协议约定：B公司向A公司转让其持有的C公司75%股权。处置日为2018年11月30日，处置完成后C公司纳入A公司的合并范围。上述股权转让价款为人民币7.5亿元，B公司报表层面确认了股权转让投资收益2亿元。

由于A公司和B公司均受甲集团控制，故本合并属同一控制下的企业合并，按照准则规定：对于同一控制下的控股合并，在合并当期编制合并财务报表时，应当对合并资产负债表的期初数进行调整，同时应当对比较报表的相关项目进行调整，视同合并后的报告主体在以前一直存在。A公司要对B公司进行权益法核算，如何判断B公司报表层面确认的股权转让投资收益？

专家观点：A公司单体层面，按照准则规定，对长期股权投资进行权益法核算时，投资企业与联营企业之间发生的未实现内部交易损益按照持股比例计算归属于投资企业的部分，应当予以抵销，在此基础上确认投资损益。考虑到上述股权转让系在同一企业集团内进行，假设不具有商业实质，谨慎起见，A公司应按照B公司扣除股权转让投资收益2亿元的基础上确认投资收益。

A公司合并层面，按照准则规定，投资企业如对外编制合并财务报表，应在合并财务报表中对长期股权投资及包含未实现内部交易损益的资产账面价值进行调整，抵销有关资产账面价值中包含的未实现内部交易损益，并相应调整对联营企业的长期股权投资。考虑到上述股权转让系在同一企业集团内进行，假设不具有商业实质，由于B公司确认处置股权

的投资收益全部源于A公司自身支付给B公司的股权收购款，谨慎起见，A公司在增加长期股权投资账面价值的同时确认为资本公积。

同一企业集团内进行的交易，并不表示一定不具有商业实质。实务中应从交易的必要性和价格的公允性等方面进行判断。

问题 10: K 公司是一家药品生产企业，为提升研发能力，拟向同受大股东控制的其他两家公司 R1 及 R2 收购其研发业务（因两公司尚存在其他类型业务，无法收购股权），包括相应专利、研发合同、研发团队、研发涉及的资产负债等。但因 R1 及 R2 项目处于在研发过程中，未形成相应营业收入。由于此次收购标的包括研发团队及相应的专利、资产、负债等，且尚未产生营业收入，如何判断在此情况下是否购成业务合并？

专家观点: 根据《企业会计准则解释第 13 号》，此次收购研发团队及相应的多项专利、资产、负债，但所取得总资产的公允价值并未实质上全部集中于单项可辨认资产或一组类似可辨认资产，不适用集中度测试。构成业务需考虑：合并方在合并中取得的组合应当至少同时具有一项投入和一项实质性加工处理过程，且二者相结合对生产能力有显著贡献，该组合才构成业务。合并方在合并中取得的组合是否有实际产出并不是判断其构成业务的必要条件。

目标的组合在合并日无产出，应当同时满足下列条件的加工处理过程才能判断为是实质性的：（1）该加工处理过程对投入转化为产出至关重要；（2）具备执行该过程所需技能、知识或经验的有组织的员工，且具备必要的材料、权利、其他经济资源等投入，例如技术、研究和开发项目、房地产或矿区权益等。在判断组合是否构成业务时，应当从市场参与者角度考虑，可以将其作为业务进行管理和经营，而不是根据合并方的管理意图或被合并方的经营历史来判断。

那么，根据本次收购，目前拟收购标的在研项目过程对投入转化为产出至关重要，因其收购了完整的研发团队，具备执行该过程所需技能、知识或经验的有组织的员工；同时收购了研发相应的专利、资产（设备），具备必要的材料、权利等，应当判断构成了业务。而此项收购于受同一控制企业之间完成，虽然为保证价格公允，K 公司及 R1、R2 公司仍拟对标的进行评估后根据评估价值做为对价，但仍应做为同一控制下业务合并进行处理，即在 K 公司层面，直接以经审计账面价值，视同期初已经取得此部分业务，将标的资产负债分别入账，标的净资产与支付对价的差额冲减 K 公司资本公积。

综上所述，本次收购标的没有产生营业收入但仍构成业务，应按照同一控制下业务合并进行处理。

问题 11: 如何判断合同资产中核算的与关联方相关的合同资产是否需要作为关联方资金占用披露？

专家观点: 如果交易具有商业实质，且合同条款公允，合同资产核算企业已向客户转让商品，有权收取对价，此时企业尚未取得“无条件收款权”。根据证监会和国务院国资委印发的《关于规范上市公司与关联方资金往来及上市公司对外担保若干问题的通知》（证监发〔2003〕56 号，根据证监会公告〔2017〕16 号修改），合同资产中核算的与关联方相关合同资产，因企业尚未取得“无条件收款权”，不属于控股股东及其他关联方与上市公司发生的经营性资金往来，不需要作为关联方资金占用披露。

问题 12: 在处理银行函证时，对于被审计单位提供信息显示其与银行业金融机构之间没有此等交易或余额，注册会计师在标准函证格式项目采用“划线”或填写“无”的责任是否相同？

专家观点: 根据财政部和银保监会《关于进一步规范银行函证及回函工作的通知》（财会〔2020〕12 号）以及《银行函证及回函工作操作指引》（财办会〔2020〕21 号）的规定，注册会计师可根据被审计单位的具体情况以及审计的需要，确定询证函所列第 1-14 项及附

表中需要函证的项目，对于注册会计师确定无需函证的项目或具体栏位，应当将该项目或具体栏位的表格用斜线划掉。根据《银行函证及回函工作操作指引》的要求，对于注册会计师用斜线划掉的项目或栏位，银行业金融机构无需核实相关信息且不需要反馈。如果被审计单位的文件记录或管理层提供的信息中显示其与银行业金融机构之间没有此等交易或余额，但注册会计师认为需要就此获得银行确认时，注册会计师应在每个对应栏目填写“无”，不能划线或留白。因此，“划线”和填写“无”两种责任并不相同。

问题 13: 无法表示意见的审计报告，是否可以在审计报告中增加以“与持续经营相关的重大不确定性”为标题的单独部分？

专家观点：《中国注册会计师审计准则第 1502 号——在审计报告中发表非无保留意见》应用指南第 26 条，在审计报告形成无法表示意见的基础部分提供注册会计师无法获取充分、适当的审计证据的原因，为使用者理解为什么注册会计师对财务报表发表无法表示意见提供了帮助，也可以进一步防止对财务报表的不恰当信赖。然而，除导致发表无法表示意见的事项外，沟通任何其他关键审计事项，可能会暗示财务报表整体在这些事项方面比实际情况更为可信，也可能与对财务报表整体发表无法表示意见不一致。因此，当注册会计师对财务报表发表无法表示意见时，禁止在审计报告中包含关键审计事项部分或其他信息部分。与持续经营相关的重大不确定性事项，就其性质而言属于关键审计事项。因此，无法表示意见的审计报告，不能在审计报告中增加“与持续经营相关的重大不确定性”段落。

问题 14: 是否所有主板上市公司均需要出具内控审计报告？

专家观点：根据上交所《上市公司定期报告工作备忘录第一号 年度内部控制信息的编制、审议和披露》（2015 年 12 月修订）、深交所《主板信息披露业务备忘录第 1 号 定期报告披露相关事宜》（2016 年 12 月 30 日修订）规定，上市公司应当在披露年度报告的同时，披露董事会对公司内部控制的自我评价报告（以下简称“内控评价报告”）以及注册会计师出具的财务报告内部控制审计报告（以下简称“内控审计报告”），但公司有下情形之一的除外：

1. 上市公司（上交所）\主板上市公司（深交所）因进行破产重整、借壳上市或重大资产重组，无法按照规定时间建立健全内控体系的，原则上应当在相关交易完成后的下一个会计年度年报披露的同时，披露内控评价报告和内控审计报告。

2. 新上市的上市公司（上交所）\主板上市公司（深交所）应当于上市当年开始建设内控体系，并在上市的下一年度年报披露的同时，披露内控评价报告和内控审计报告。

根据证监会关于《上市公司实施企业内部控制规范体系监管问题解答（2011 年第 1 期，总第 1 期）》问题四，上市公司在报告年度发生并购交易的，可豁免本年度对被并购企业财务报告内部控制有效性的评价。应对评价范围做出说明，披露评价范围不包括被并购企业。如果并购交易导致公司财务报告内部控制发生重大变化的，需同时予以说明。

问题 15: 深交所上市的中小板每两年出具一次内部控制鉴证报告，2021 年 2 月 5 日，证监会正式批复深交所主板与中小板合并，合并后对原中小板上市公司内控实施如何规定？

专家观点：根据《关于深交所主板与中小板合并后原中小板上市公司实施企业内部控制规范体系的通知》财会〔2021〕3 号规定，为稳步推进资本市场有效实施企业内部控制规范体系，深交所主板与中小板合并后，原中小板上市公司应全面实施企业内部控制规范体系。原中小板上市公司应当于 2022 年 1 月 1 日起全面实施企业内部控制规范体系，并在披露 2022 年公司年报的同时，披露公司内部控制评价报告以及财务报告内部控制审计报告。自通知发布之日起至 2021 年 12 月 31 日为过渡期。过渡期内原中小板上市公司应当按照深交所的有关规定，披露内部控制相关的信息。鼓励原中小板上市公司在自愿的基础上提前执行企业内部控制规范体系的披露要求。

问题 16: 在对 A 公司年报审计过程中, 发现其在销售费用中, 存在大量支付咨询费发票的情形, 审计如何认定这些费用, 这些费用是否能在税前扣除?

专家观点: 建议会计师应加强对公司所处行业惯例的了解, 基于行业背景, 并从内控入手, 了解公司管理层对于交易经济实质的判断、对于交易流程控制等内部控制文件, 判断公司是否存在重大错报风险:

1. 了解公司所处行业企业销售活动的行业特点, 在企业开展销售活动中, 何种咨询服务是企业销售活动中所必需的或日常需要的? 相关咨询服务的供应商是否存在资质能力方面的要求? 如有咨询服务惯例, 咨询服务的主要内容和形式是什么? 咨询费的收费方式和比例是什么? 咨询费在企业销售费用、收入中的占比的合理范围是什么?

2. 基于对行业特点的了解, 就公司发生的咨询费所对应的咨询服务的商业目的和商业逻辑、交易的必要性和合理性、内部服务采购决策审批程序等问题访谈客户。

3. 检查相关咨询费发票对应的咨询服务采购合同、所取得的咨询服务工作成果, 关注这些咨询服务是否确实为公司所需要, 以及这些服务的市场价格与实际收费金额之间是否存在重大差异, 服务采购相关决策审批程序是否规范到位。

4. 执行分析性程序, 关注咨询费在销售费用、收入中的占比及其波动是否符合行业惯例, 是否合理。

5. 关注公司与提供服务的供应商之间是否存在关联方关系, 是否存在明显的利益输送或其他利益安排。

如果无法核实这些咨询费发票背后的经济交易实质, 应作为审计范围受限, 根据其影响程度, 考虑对审计意见的潜在影响。另外, 如果发票的形式与经济实质不符, 虽然取得了发票, 但如果据此入账并进行税务处理, 仍不可避免存在税务风险。对此问题, 建议项目组提示被审计单位管理层向税务专业人士咨询。

总体而言, 本案例实质上是一个审计取证和风险控制问题。对于审计证据的充分性和适当性, 项目组应当结合本案例的具体情况予以综合分析判断, 注意不同证据事项之间是否存在矛盾。

广东省注册会计师协会关于会计师事务所开展破产审计业务的风险提示函

粤注协〔2021〕118号

来源: 广东省注协网站 发布时间: 2021年08月04日

各会计师事务所:

近年来, 随着供给侧结构性改革和“僵尸企业”处置工作的推进, 企业破产案件数量呈增长趋势。清算审计是《中华人民共和国注册会计师法》规定的注册会计师法定业务, 我省注册会计师行业广泛参与服务企业破产案件, 出具清算审计报告, 以专业技能服务经济社会改革事业。为提高会计师事务所执行企业破产清算业务的审计质量, 防范业务风险, 广东省注册会计师协会提示如下:

风险提示 1: 严格遵守独立性原则。

《注册会计师承办企业破产案件相关业务指南(试行)》(会协〔2008〕1号)第五十九条规定: “注册会计师可以接受管理人委托, 提供会计、审计、咨询等相关专业服务。包括但不限于: (一)对破产申请受理日债务人的资产、负债、所有者权益进行清算审计, 出具清算审计报告; (二)对清算期间的财务报表进行审计, 出具清算审计报告; (三)对清算终结日债务人、破产人的资产状况、财务收支情况、财产分配情况进行审计, 出具清算审计报告; (四)进行其他专项审计, 并出具审计报告”。

注册会计师开展破产审计业务, 应严格遵守《中国注册会计师职业道德守则》要求, 从实质上和形式上保持独立性, 不得因任何利害关系影响其客观性。注册会计师已接受委

托为债务人提供会计、咨询服务的，不得再为同一债务人提供审计服务。注册会计师受人民法院指定担任管理人的，不得对债务人清算期间的财务报表进行审计，不得对债务人清算终结日的资产状况、财务收支情况、财产分配情况等进行审计。

风险提示 2：注册会计师应获取并检查债务人的市场主体登记和出资证明等资料，并重点关注股东所认缴的出资是否足额缴纳、是否存在抽逃出资及出资方式存在瑕疵等情形。

《中华人民共和国企业破产法》第三十五条规定：“人民法院受理破产申请后，债务人的出资人尚未完全履行出资义务的，管理人应当要求该出资人缴纳所认缴的出资，而不受出资期限的限制”。《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国企业破产法〉若干问题的规定(二)》第二十条规定：“管理人代表债务人提起诉讼，主张出资人向债务人依法缴付未履行的出资或者返还抽逃的出资本息，出资人以认缴出资尚未届至公司章程规定的缴纳期限或者违反出资义务已经超过诉讼时效为由抗辩的，人民法院不予支持”。

注册会计师应获取并检查债务人的公司章程、出资协议、出资凭证、出资期间银行对账单、验资报告及注册资本实收情况、非货币财产出资批准文件、财产权属证明文件、权属变更登记文件、历次资本变动情况及相应的验资报告等市场主体登记和出资证明等资料，重点关注股东所认缴的出资是否足额缴纳、是否存在抽逃出资或出资方式存在瑕疵等情形。如管理人未能获取并提供债务人的验资报告、出资凭证等资料，注册会计师应根据银行账户交易流水及会计凭证核实出资情况，并在清算审计报告中如实披露，以便管理人追缴。

风险提示 3：注册会计师执行清算审计业务时，除应重点关注债务人财产的真实性、完整性、产权归属、抵押、质押等权利受限情况外，还应重点检查债务人的财产是否存在《中华人民共和国企业破产法》第三十一条、第三十二条、第三十三条规定情形及是否存在账外资产。

《中华人民共和国企业破产法》第三十一条规定：“人民法院受理破产申请前一年内，涉及债务人财产的下列行为，管理人有权请求人民法院予以撤销：(一)无偿转让财产的；(二)以明显不合理的价格进行交易的；(三)对没有财产担保的债务提供财产担保的；(四)对未到期的债务提前清偿的；(五)放弃债权的”，第三十二条规定：“人民法院受理破产申请前六个月内，债务人有本法第二条第一款规定的情形，仍对个别债权人进行清偿的，管理人有权请求人民法院予以撤销。但是，个别清偿使债务人财产受益的除外”，第三十三条规定：“涉及债务人财产的下列行为无效：(一)为逃避债务而隐匿、转移财产的；(二)虚构债务或者承认不真实的债务的”，第三十四条规定：“因本法第三十一条、第三十二条或者第三十三条规定的行为而取得的债务人的财产，管理人有权追回”，第三十七条规定：“人民法院受理破产申请后，管理人可以通过清偿债务或者提供为债权人接受的担保，取回质物、留置物”。

注册会计师执行清算审计业务，除重点关注债务人财产的真实性、完整性、产权归属、抵押、质押等权利受限情况外，还应重点检查债务人财产是否存在上述可撤销行为、个别清偿行为、无效行为等情形，以及是否存在账外资产。如有，应在清算审计报告中如实披露，以便管理人及时追回、取回。

风险提示 4：注册会计师应重点审计债务人所欠职工的工资、社保、补偿金、公积金等薪酬福利事项，并重点关注董事、监事和高级管理人员是否利用职权从企业获取非正常收入和侵占企业财产。

《中华人民共和国企业破产法》第四十八条规定：“债权人应当在人民法院确定的债权申报期限内向管理人申报债权。债务人所欠职工的工资和医疗、伤残补助、抚恤费用，

所欠的应当划入职工个人账户的基本养老保险、基本医疗保险费用，以及法律、行政法规规定应当支付给职工的补偿金，不必申报，由管理人调查后列出清单并予以公示。职工对清单记载有异议的，可以要求管理人更正；管理人不予更正的，职工可以向人民法院提起诉讼”，第三十六条规定：“债务人的董事、监事和高级管理人员利用职权从企业获取的非正常收入和侵占的企业财产，管理人应当追回”。《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国企业破产法〉若干问题的规定(二)》第二十四条规定：“债务人有企业破产法第二条第一款规定的情形时，债务人的董事、监事和高级管理人员利用职权获取的以下收入，人民法院应当认定为企业破产法第三十六条规定的非正常收入：(一)绩效奖金；(二)普遍拖欠职工工资情况下获取的工资性收入；(三)其他非正常收入。债务人的董事、监事和高级管理人员拒不向管理人返还上述债务人财产，管理人主张上述人员予以返还的，人民法院应予支持”。

注册会计师应充分了解债务人的职工人数、工资标准、职务岗位、工龄等信息，获取并检查债务人与职工签订的劳动合同、职工债权调查、公示与异议资料，就异议事项与管理人沟通后对拖欠的职工薪酬进行合理确认、计量，避免拖欠的职工薪酬少计或多计。同时应重点关注债务人的董事、监事和高级管理人员是否利用职权从企业获取非正常收入和侵占企业财产；如有，应在清算审计报告中如实披露，以便管理人及时追回。

风险提示 5：注册会计师应重点审计债务人是否正确计提了各项税款，并重点关注是否存在未计或少计的税款、滞纳金、罚款等。

《中华人民共和国企业破产法》第四十六条规定：“附利息的债权自破产申请受理时起停止计息”。《最高人民法院关于税务机关就破产企业欠缴税款产生的滞纳金提起的债权确认之诉应否受理问题的批复》(法释〔2012〕9号)进一步明确将欠税滞纳金视同利息处理，即破产企业在破产案件受理前因欠缴税款产生的滞纳金属于普通破产债权；对于破产案件受理后因欠缴税款产生的滞纳金不属于破产债权。《全国法院破产审判工作会议纪要》(法〔2018〕53号)将罚款的性质从除斥债权转变为劣后债权，破产财产依照《企业破产法》规定的顺序清偿后仍有剩余的，可依次用于清偿破产受理前产生的民事惩罚性赔偿金、行政罚款、刑事罚金等惩罚性债权。

注册会计师应根据债务人近年实际经营、会计账簿、纳税申报资料重点检查债务人的应交税费核算是否准确、是否如实纳税申报、是否按期、足额缴纳税费、是否存在罚款、罚金等。必要时向所属税务机关发函询证核实，如发现破产受理前存在未依法如实申报纳税，存在少计或未计的税款，滞纳金、罚款等，则应补充确认。

风险提示 6：注册会计师应重点审计债务人是否存在未确认的或有诉讼、担保等事项，重大的未决诉讼、担保事项是否合理预计负债。

《中华人民共和国企业破产法》第二条规定：“企业法人不能清偿到期债务，并且资产不足以清偿全部债务或者明显缺乏清偿能力的，依照本法规定清理债务”。《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国企业破产法〉若干问题的规定(二)》第三条规定：“债务人的资产负债表，或者审计报告、资产评估报告等显示其全部资产不足以偿付全部负债的，人民法院应当认定债务人资产不足以清偿全部债务，但有相反证据足以证明债务人资产能够偿付全部负债的除外”。

注册会计师接受管理人委托，对破产申请受理日债务人的资产、负债、所有者权益进行清算审计所出具的清算审计报告，是人民法院依法宣告债务人破产的重要证据之一。注册会计师应重点检查债务人截止至破产申请受理日是否存在未确认的或有诉讼、担保等事

项，重大的未决诉讼、担保事项是否合理预计负债，核查债务人确认债务的真实性、完整性与准确性。

风险提示 7：合理利用外部专家专业意见。

清算审计是企业破产清算过程中一项十分重要的工作，通过审计，可以客观、公正地反映债务人的资产、负债和所有者权益情况，有助于维护债权人、债务人和第三人的合法权益。进入破产程序后，债务人的财产如存货、土地、房屋建筑物、车辆、股权、商标、知识产权等均要进行可变现价值评估，以及重大未决的诉讼、担保事项需预计负债，此时注册会计师应合理评估和利用资产评估师、律师等专家的工作成果。

广东省注册会计师协会

2021年8月3日

**四川省注册会计师协会关于发布
《四川省注册会计师协会专业技术问题解答(一)》的通知**

2021-08-03 13:24 来源：中国会计网

四川省注册会计师协会关于发布《四川省注册会计师协会专业技术问题解答(一)》的通知

为给会员提供技术帮扶和支持，发挥专业技术委员的作用，我会在官网上开通“技术咨询公共邮箱”，通过电话、邮件等方式解答会员咨询的技术问题。现将回复的部分问题予以汇总整理(详见附件)，供会员执业时参考。

本解答均为技术建议，不能替代注册会计师依据法律法规执行业务及依据执业准则的要求实施审计程序、作出职业判断，也不能免除事务所和注册会计师应承担的职业责任。

附件：四川省注册会计师协会专业技术问题解答(一)

四川省注册会计师协会

2021年8月2日

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，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。

沈大龙 编辑

——2021年8月5日至9月5日——