

新《公司法》施行后的相关财务处理问题

徐璐璐 丁剑辉

财政部发布的《〈公司法〉施行后有关企业财务处理问题的通知》(财企[2006]67号)(以下简称通知)已自2006年4月1日起开始施行。本文欲结合相关会计、审计准则对其谈一点个人看法。

一、关于以非货币资产作价出资的评估问题

1、通知中的相关规定及新《公司法》的变化

通知要求,根据新《公司法》第27条的规定,对企业以实物、知识产权、土地使用权等非货币资产出资设立公司的,应当评估作价,核实资产。此处非货币资产的出资与原《公司法》有所不同。原《公司法》采用了大陆法系常用的例举法,将出资限定在了规定所例示的资产种类里,即原《公司法》第24条规定,股东可以用货币出资,也可以用实物、工业产权、非专利技术、土地使用权作价出资。而新《公司法》采用了接近于英美法系的描述法,即除货币出资外不再局限于原《公司法》所列示的实物、工业产权、非专利技术、土地使用权,而是强调了可以用货币估价并可以依法转让的非货币财产出资,也可以理解为有实际价值的资产都能出资。

2、相关会计、审计准则的变动对新《公司法》变化的印证

通知中新旧《公司法》以非货币资产作价出资的变化,在相关会计、审计准则的变化中也有所体现。

原《独立审计实务公告1号——验资》第11条规定,对于投资者投入的资本,注册会计师应按其不同的出资方式,分别采用下列不同方法验证:(一)以货币资金投入;(二)以房屋、建筑物、机器设备和材料等实物资产投入;(三)以工业产权、非专利技术和土地使用权等无形资产投入。而在新发布的《中国注册会计师审计准则第1602号——验资》第14条中,对于出资者投入的资本及其相关的资产、负债,注册会计师应当分别采用下列不同方法进行审验:(一)以货币出资;(二)以实物出资;(三)以知识产权、土地使用权等无形资产出资;(四)以净资产折合实收资本,或以资本公积、盈余公积、未分配利润转增注册资本及实收资本;(五)以货币、实物、知

识产权、土地使用权以外的其他财产出资的。对“以货币、实物、知识产权、土地使用权以外的其他财产出资的”,注册会计师应当审验出资是否符合国家有关规定。新发布的审计准则中增加了对净资产折合的审验,同时,又强调了对货币、实物、知识产权、土地使用权以外的资产及其公允价值的审验。

较之原会计准则,新的企业会计准则对非货币资产出资价值确认增加了相关约束条件,引入了公允价值这一概念。而实际操作中,评估价值可以说就是会计、审计的公允价值的主要定价方式。这与通知中“企业以实物、知识产权、土地使用权等非货币资产出资设立公司的,应当评估作价,核实资产”的规定密切相联。新《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定:投资者投入的长期股权投资,应当按照投资合同或协议约定的价值作为初始投资成本,但合同或协议约定价值不公允的除外。这一条款在引入了公允价值的同时还指出:通过非货币性资产交换取得的长期股权投资,其初始投资成本应当按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》确定,即以非货币性资产的公允价值作为长期投资的取得成本。而原《企业会计准则——投资》及《企业会计准则——非货币性交易》规定,非现金资产采用账面价值来确定初始投资成本。为了谨慎运用公允价值,新的非货币交易准则进一步指出,“换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量”,再次强调了公允价值的应用标准,即通过强调须对非货币资产出资予以评估,来限定出资合同或协议约定价值不公允的行为。

二、关于公益金余额处理问题

在我国市场经济的渐进过程中,企业由原来的综合大量社会职能的主体过渡到现在的纯经济实体,企业与职工之间的基本关系如最低报酬、养老伤病、住房责任的维系及调节应由劳动法规来保障规范。企业向职工付出的额外福利开支,如企业为职工提供的住房、食堂、医务室、托儿所等,是企业根据效益最大化的原则,基于留住人才和激励职工提

高工作效率的需要而设置的,是维持企业正常运转和促进发展的手段,是企业自己可调控的间接费用,因此通知强调:企业利润分配时,不再提取公益金,尚未实行分离办社会职能或者主辅分离、辅业改制的企业,原属于公益金使用范围内的内设职工食堂、医务室、托儿所等集体福利机构所需固定资产购建支出,严格履行企业内部财务制度规定的程序和权限进行审批,并按照企业生产经营资产的相关管理制度执行。也就是说,不管是形成固定资产的,还是形成费用的,都要按企业制度执行,都需要在企业报表披露的范畴内严格决策,进行财务核算,不能因其与生产非直接相关而形成体系外的资产。建成公共设施的固定资产的核算可执行新《企业会计准则第4号——固定资产》的有关规定,折旧可以计入管理费用;减值准备可参照新《企业会计准则第8号——资产减值》第20至22条的相关规定,对比将总部资产分配入各相关资产组计算出的价值,来判断此类资产是否应减值处理;安置费、特殊补贴形成的费用则可参照新《企业会计准则第9号——职工薪酬》等的规定核算。

三、关于股份有限公司收购本公司股票的财务处理问题

关于股份有限公司收购本公司股票的财务处理问题,通知分三部分对其做出了规定:第一部分规定的是一般情况下回购的转让和注销,即股份有限公司根据新《公司法》第143条规定回购股份,注销或者转让之前作为库存股管理,回购股份的全部支出转作库存股成本;第二部分规定了为实行职工股权激励办法而作回购股份的处理;第三部分则就库存股不得参与公司利润分配予以了规定。

1、一般情况下回购的转让和注销

(1)通知中的具体规定

在回购行为得到允许的同时,为了避免企业通过库存股形式操纵利润,通知规定:库存股注销时,按照注销的股份数量减少相应股本,库存股成本高于对应股本的部分,依次冲减资本公积金、盈余公积金、以前年度未分配利润;低于对应股本的部分,增加资本公积金。库存股转让时,转让收入高于库存股成本的部分,增加资本公积金;低于库存股成本的部分,依次冲减资本公积金、盈余公积金、以前年度未分配利润。这些都是与国际惯例相同的。由于合并而产生的回购股份较为特殊,因而通知特别规定:参与合并各方在合并前及合并后如均属于同一股东最终控制的,库存股成本按参与合并的其他公司持有本公司股份的相关投资账面价值确认;如不属于同一股东最终控制的,库存股成本按参与合并的其他公司持有本公司股份的相关投资公允价值确认。

(2)与新《企业会计准则第20号——企业合并》有关条

款的衔接

回购时涉及到企业合并,通知的相关规定与新《企业会计准则第20号——企业合并》的有关条款是相衔接的。受同一股东最终控制的,在新的企业合并会计准则第6条中规定:合并方在企业合并中取得的资产和负债,应当按照合并日被合并方的账面价值计量。合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值(或发行股份面值总额)的差额,应当调整资本公积,资本公积不足冲减的,调整留存收益。对于不属于同一股东最终控制的,在新的企业合并会计准则第12条中规定:购买方在购买日对作为企业合并对价付出的资产、发生或承担的负债应当按照公允价值计量,公允价值与其账面价值的差额,计入当期损益。由此不难理解被并方所持的并购方的股份在被回收后,前后属同一股东控制入账的成本是原被并方账面价值,否则用该资产的公允价值入账。

(3)与国际财务报告准则的差异

通知针对我国大量存在同一控制下企业合并的现状,规定了按权益结合法对其进行会计处理,而2004年3月颁布的《国际财务报告准则第3号——企业合并》(IFRS3)则没有做此规定。这表明,通知在积极与国际惯例趋同的同时,又保持了中国特色,即在放开企业自主经营选择的同时,对同一股东控制下的企业间行为不采用收购法核算。这样规定的主要原因是为了防止操纵利润。由于不能预先认定同一股东控制下的企业合并能达到市场化公正购买的要求,企业合并更多的体现为集体内部成员间的权益合并,因此按原企业账面价值合并入账,在此种情况下是应时之举。

2、为实行职工股权激励办法而作回购股份

为实行职工股权激励办法而作回购股份的行为,其实是一种以股权支付为手段的激励办法。原有会计制度和准则未对此类股份支付业务进行明确的规范,只是在《实施〈企业会计制度〉及其相关准则问题解答》(财政部财会[2001]43号)中规定:公司为中高层管理人员实施激励机制采用的奖励措施,由公司根据其管理权限,依据法律或者有关规定作出安排。公司无论以何种形式奖励中高层管理人员,其发生的支出,均应计入公司当期的成本费用。新《企业会计准则第11号——股份支付》是近期出台的较完整的规定,但是也未具体阐明回购情况下的处理。根据本通知的精神,采用股份回购形式对职工的股权激励不增加注册资本,是一种间接的股东变更,制定者的思路是原股东以股权转让来换取职工的服务,这与新《企业会计准则第11号——股份支付》中的计入相关成本费用的处理不同,是由利润分配转入到资本公积。从记入资本公积而未记入费用这点来看通知的做法更接近于以权益结算的股份支付。

关于回购股份不得超过本公司已发行股份总额的百分之

数字产品的相关会计处理问题

沈小平 方志英

一、数字产品的归属问题

数字产品是指用数字进行表示,并可用计算机网络传输的产品或服务,包括计算机软件、视听娱乐产品和其他各种信息(本文的对象仅限于完全通过网络销售的数字产品)。数字产品与实物产品一样,在未来的销售活动中可以给企业带来经济利益。但是与实物产品相比,数字产品具有无实物形态、无明显的生产和销售过程(产品的生产和销售只是“对母本的复制(下载)过程”,没有传统意义上的制造过程和销售过程)、零库存(产品均通过在线生成,不需要传统意义上的库存商品)、成本的虚化(不存在传统意义上的成本内容即制造成本)、收益的长期性(它将在未来相当长的时间内通过产品的再生给企业带来经济利益,而实物产品的利益是一次性的)等特点。

在现行的会计处理中,常常将数字产品纳入存货的范畴,对其进行相应的会计处理,笔者认为,这是不妥的,应将其作为一项新的资产即“数字资产”来单独反映。按照会计准则的定义,存货是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。从表象上看,数字产品似乎属于存货的范畴,因为它属于“以备出售的产成品”。但数字产品本身所具有的特点,决定了数字产品在生产、销售、储存等环节与实物产品有着明显的差异,所以数字产品在确认、计量、成本费用及收益的确定等方面不可能与存货采用完全相同的方法,从而不能将数字产品纳入存货的核算范畴。举例说明:数字产品没有制造过程,不存在制造成本的

问题,相应地也就不需要结转已销产品的成本;在完全网上交易的条件下,产品的销售和货款的结算是在线完成的,故其收入的确认条件必将发生变化。严格地讲,数字产品仅指产品“母本”,而不包括其再生产品,与其说是产品,倒不如说是企业的一项可再生资源。另外数字产品给企业带来的经济利益具有长期性,所以应将数字产品作为一项长期资产,即“数字资产”进行单独反映。

二、数字产品的成本费用问题

(一)数字产品的成本问题

根据目前对产品成本的界定,产品成本是指产品的生产成本,即企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费,主要包括材料费、人工费和制造费用。由于数字产品没有显性的生产过程,所以也就没有所谓的生产成本。那么如何来界定数字产品的成本呢?根据数字产品形成的特点,应对数字产品的生产过程进行延伸,将其定义为产品的研究开发过程,因为数字产品“母本”就是研究开发成功的产品,故其成本概念可相应地拓展为“数字产品的研究开发成本”,只有这样才能反映数字产品的耗费情况。

(二)数字产品的费用处理问题

数字产品从研究开发到获得收益过程中所发生的费用主要包括研究开发费、宣传策划费、二次开发费、售后服务费等,对于这些费用,可按“有条件地资本化”的方法进行处理。“有条件地资本化”是指将那些对资产的形成起决定作用的费用计入资产的价值,而将其他费用直接作期间费用处理的方法。

五,所需资金应当控制在当期可供投资者分配的利润数额之内的规定,则是为了控制回购规模,减少风险。

3、库存股的处理

在西方会计中库存股份没有表决权、收益分配权、优先认股权和留剩资产分配权,与国际惯例相同,通知中也明确规定了库存股不得参与公司利润分配。国际会计准则委员会常设解释委员会(SIC)《解释公告第16号——股本:权益工具回购(库藏股)》中第四条、第五条指出:库藏股应作为权益

的减项在资产负债表中列报;不应在利润表中确认有关库藏股出售、发行或取消的利得和损失。收到的对价应作为权益的变动在财务报表中列报。通知中的表述“股份有限公司应当将其作为所有者权益的备抵项目反映”是与国际会计准则一致的。■

(作者单位:新疆石河子广播电视大学
上海立信长江会计师事务所新疆分所)

责任编辑 张智广