

两项或多项交易应单独核算 抑或视为一项交易核算

——“实质重于形式”原则的一项运用

□ 周勤业 林勇峰

在企业参与两项或两项以上交易或合同的情况下,会计处理通常取决于这两项交易系单独核算还是合并核算。对此,国际会计准则委员会下属国际财务报告解释委员会(IFRIC)认为,该问题应视为国际会计准则委员会概念框架中相关性原则、真实表达原则和实质重于形式原则在特定情况下的应用。这里所述的两项或两项以上交易应单独核算,抑或根据“实质重于形式”原则视为一项交易合并核算的问题,在沪市上市公司2002年年报中也有类似案例发生。有的貌似两项交易,实际上应合并视为一项交易核算;有的似乎应系统地看作一项交易,实则应分而核算之。

案例一

承担债务期限不一致的问题。根据个人独资企业法、合伙企业法规定,企业解散后,原投资人、合伙人对企业存续期间的债务应承担偿还责任或连带责任,但债权人在五年内未向债务人提出偿债请求的,该责任消灭。而有限责任所的出资人仅以出资额为限对企业承担有限责任,在企业解散后则不承担企业存续期间的债务。但如果将注册会计师与所在会计师事务所出具执业报告的行为视为二者的共同行为,共同承担民事责任,那么,注册会计师作为有限责任事务所的出资人,仅对事务所的债务承担有限责任,但对自己在事务所执业期间的过错行为产生的债务,即使事务所已经解散,其本人仍应当承担偿还责任。明确这一法律关系可参照对个人独资事务所和有限合伙事务所的规定,规定事务所解散后,出资人及执业注册会计师对事务所存续期间因个人过错行为形成的债务仍应承担偿还责任,但债权人在五年内未向债务人提出偿债请求的,该责任消灭。这样,即使有限责任事务所已经解散,但在存续期内,在该所执业的注册会计师、投资人违法给他人造成损失的,债权人还可以在事务所解散后五年内追究有过错注册会计师、投资人的民事责任,以在最大限度上维护社会公众利益。第二,解决了不具有投资人、合伙人、出资人身份的注册会计师的执业权问题。目前实务界和理论界有不少人认为,考虑

资料:经某会计师事务所审计,一家上市公司——某科技股份有限公司2002年的净利润为22 806 858.61元,事务所出具了标准无保留意见的审计报告。其2002年盈利主要来自一笔向关联方的债权转让收益23 642 191.50元。形成过程如下:

2002年6月27日至7月3日,公司以通讯表决方式召开第二届第十四次董事会,审议通过了《关于公司与关联方债权转让事宜的议案》,该议案于2002年10月23日经2002年第一次临时股东大会通过。向关联方转让债权的内容是:将2000年12月28日与北京某科技发展(控股)股份有限公司签订的本金为人民币2亿元的《借款协议》形成的全部债权(本金及

到执业责任承担问题,应限制甚至取消非投资人、合伙人、出资人身份的注册会计师的执业签字权,而只保留非执业会员身份,这就剥夺了其作为注册会计师应有的执业权利。如果明确其如有过错行为同样要与有过错的投资人、合伙人、出资人及所在会计师事务所共同承担民事责任,此问题就很容易解决了。

2、有限责任会计师事务所的具体登记形式。目前的有限责任事务所是依据我国公司法进行设立登记的,没有体现出会计师事务所作为专业服务机构与一般营利性公司在内部治理结构上的不同,造成有限责任事务所内部治理结构不能适应行业要求,甚至与行业规范发生冲突。因此,注册会计师法可明确“有限责任会计师事务所”的概念,规定其内部治理结构等由国务院财政部门制定;在工商登记时可依据国务院《企业法人登记管理条例》进行登记注册,从而有利于建立与行业要求相符合的统一、规范的内部治理机制。如果其他组织形式的事务所不实行工商登记而是由财政进行专门登记,那么有限责任事务所也可以实行同样的行业登记制度。

(作者单位:河南内黄衡平会计师事务所)

责任编辑 孙蕊

资金占用费共计217 662 191.5元),转让给第一大股东,公司在该项债权转让前因未收到而未对资金占用费进行过会计处理。公司2002年确定该债权的转让收益为23 642 191.50元,包括从2000年12月27日起到2002年12月31日止按一年期银行贷款利率5.85%计算的全部利息。

分析:上市公司与北京某科技发展(控股)股份有限公司进行的借款交易,与公司后来对第一大股东的债权转让交易是两笔交易,尽管有联系,但对其经济后果应分别单独核算,不能将后一笔交易收益的来源归因为前一交易的期间资金占用费;从另一角度看,撇开债权转让收益来源于2000年12月27日起到2002年12月31日止按一年期银行贷款利率5.85%计算的全部利息这一表象不论,后一交易的经济后果是公司将一笔账面价值为2亿元的债权,以223 642 191.50元的价格卖给关联方第一大股东,根据财政部财会[2001]64号文《关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行规定》,应作为资本公积处理。

64号文规定对关联方资本占用费的确认实行收付实现制原则,而对非关联方资金占用费的确认未作特殊规定。若允许对非关联方资金占用费的确认按权责发生制原则处理,则公司应于2002年7月作出重大会计差错更正,对2000年12月27日至2002年7月的资金占用费17 662 191.5元追溯调整所属期间的损益,其余5 980 000元计入2002年资本公积。

案例二

资料:杭州市清河坊历史街区管理委员会(以下简称“管委会”)将在杭州河坊街一带实施保护和拆迁工作,根据某上市公司与管委会签订的协议,涉及公司拥有的河坊街102号房产。该房产建筑面积4 146.56平方米,其中自行保护面积1 436.92平方米,拟拆除面积2 709.64平方米。

协议约定了关于双方自行保护房部分的改扩建条款:自行保护房统一由该指挥部设计、修复和实施工程配套等,公司需承担上述修复改建费用;对拆除部分房产管委会同意货币安置。

公司于2002年12月收到拆除补偿费全部款项560万元,扣除该拆除部分房屋的账面价值109万元,实际确认收益451万元。

公司在2002年报的承诺事项中披露,2002年12月25日,公司董事会审议通过了《关于对河坊街自行保护房修复和改建的提案》,公司需承担修复改建费用560万元。

会计师事务所的意见:公司拟拆除房屋于2002年全部拆除完毕,于2002年12月收到拆除补偿费560万元。公司对上述已拆除房产进行固定资产清理,被清理的固定资产净值为109万元,清理取得处置收益451万元,计入“营业外收入”,上述收入的确认符合《企业会计准则》和《企业会计制度》的有关规定。

公司自行保护房产的自行保护费用预计为560万元,会计师认为,通过修复可延长固定资产的使用寿命,应在发生当期计入固定资产价值。

分析:公司对河坊街102号房产进行的拆迁与修复工程,两者存在密切关系,因此,从上述交易的经济实质而言,在会计处理上可将其视为一个整体工程,不分开核算,在整体工程未完工前,公司应通过“固定资产清理”账户对工程中发生的收入和支出进行核算,待整体工程全部完工后,将“固定资产清理”账户结转并确认损益。由于上述工程预计2003年上半年竣工,因此公司不应在2002年度将收到的拆除补偿费确认为收入,从而确认处置收益451万元。公司2002年度净利润为212万元,若剔除此项收益,实际上公司将亏损239万元。

案例三

资料:某上市公司的控股孙公司某教育投资有限公司于2001年和2002年分别与两个区政府签订特许办学协议,协议约定:

——公司在特许期内对所兴办的两所高级中学实行特许经营,公司应出资向政府购买土地使用权;

——区政府应将学校相关资产(除地产和房产外)移交给公司,同时区政府应给予公司财政补贴,补贴金额相当于土地及房屋以评估价协议转让给公司的总金额;

——在特许期终了时,公司应将土地使用权、建筑物等资产无偿移交区政府。

2001年度和2002年度公司分别以4 693万元和6 165万元受让取得了相关的土地使用权,依据上述协议公司从区政府分别取得财政补贴4 650万元和6 141万元,并由此在2001年度和2002年度分别确认了补贴收入4 650万元和6 141万元。

分析:上述协议实质上是一种项目融资协议。从法律形式上看,公司先出资向政府购买上述土地使用权,随后政府又给予公司相当于土地转让金额的财政补贴,似乎为两项交易。但就该交易的经济实质和经济后果而言,公司实际上仅进行了一项交易,即在特许经营期内无偿取得了上述土地的使用权,在特许经营期结束时,公司必须将上述无偿取得的土地使用权归还给政府。因此,根据“实质重于形式”原则,公司在取得上述财政补贴时不能将其确认为补贴收入。同时在取得特许经营期(如20年)内的土地使用权时,应借记“无形资产——土地使用权”、贷记“专项应付款”;其后在土地使用权按预计使用年限(如40年)摊销进费用的同时,将相同数额的“专项应付款”转入“资本公积”。特许经营期期满将土地使用权归还政府后,再将残值借记“专项应付款”、贷记“无形资产——土地使用权”。至于地上建筑物,则可按特许经营期折旧进费用。

(作者单位:上海证券交易所)

责任编辑 孙蕊