

反 向 操 作 验 资 谈

江苏淮安鹏程联合会计师事务所 魏 标

企业设立时,按照既定程序一般是投资者将拟投资的货币资金存入企业临时设立的账户,然后申请验资,办理相关证照,再着手进行建设。然而实际上,往往是股东先着手进行建设,等到即将竣工投产时才申请验资和办理相关证照,这给注册会计师验资带来困难。

一、无奈的现实

现实中,有些企业在筹建中,股东(出资人)或发起人往往不是先将现金缴存验资专户,申请验资,办理相关证照,然后再采购设备、购置土地进行基本建设,而是委托其中一人或多人负责筹建业务,等房屋盖好、设备采购并安装调试完毕,一个初具规模的现代化工厂即将投产时,才想起领取营业执照。

同时,由于股东没有证明实物资产所有权的证据如房产证、土地使用证,或者为了节省房屋和土地的过户费用而直接将房产证、土地使用证申领在被投资单位名下,以致不符合《独立审计实务公告第1号——验资》、《中国注册会计师执业规范指南第3号——验资(试行)》要求,造成注册会计师难以接受验资委托。

而实际上,出资方已拥有这些房屋设备的绝对所有权,如果置这样的客观事实于不顾,则不能体现会计为经济工作服务的宗旨。

《独立审计实务公告第1号——验资》、《中国注册会计师执业规范指南第3号——验资(试行)》要求,以房屋、建筑物、机器设备和材料等实物出资的,应当观察、监盘实物,验证其产权归属,检查机器设备、运输工具和材料等实物的购货发票、货物运输单、提货单、保险单、车辆行驶证等单证,验证其权属和作价依据,并按照国家有关规定在资产评估或各出资者商定的基础上审验其价值。对照以上规定,上述投资者因未领取房产证等权属凭证,缺乏验资形式要件,或者为了节省过户费用而直接将权属凭证申领在被投资单位名下,进而使验资无法进行。如出资方式以货币论,则缺乏将货币资金存入被投资单位开户银行的收款凭证,或出资方式以实物论,则缺乏投资者拥有权属的合法凭证。事实上,投资者已将相当数量的货币资金通过购置土地、采购设备、培训员工等方式,转化为固定资产、无形资产、递延资产等等。注册会计师要走出验资的怪圈,就应谨慎地选用审计、验资方法,做出现实的选择。

二、现实的选择

股东既然已将货币资金变为房屋设备等在建工程,笔者认为这时可以验资,即股东以在建工程(未取得房产证)投入

拟设立的企业。因为《企业会计制度》及《小企业会计制度》都规定,对自营工程,领用工程用物资、本企业的产品及工程负担的职工工资、福利费在“在建工程”科目核算;发包工程应以按合同规定向承包企业预付工程备料款实际支付的价款,在“在建工程”科目核算;需要安装的设备交付承包企业进行安装时,应按设备的成本借记“在建工程”科目;与承包企业办理工程价款结算时,补付的工程款借记“在建工程”科目。

《国有建设单位会计制度》规定,建设单位发生的构成基本建设实际支出的实际成本在“建筑安装工程投资”科目核算,建设单位发生的构成基本建设实际支出的各种设备的实际成本,包括交付安装的需要安装设备、不需要安装设备和为生产准备的不够固定资产标准的工具、器具的实际成本,按照规定应当分期计入交付使用资产成本的各项费用支出,如建设单位管理费、土地征用及迁移补偿费、勘察设计费、研究试验费等,在待摊投资核算;建设单位发生的无形资产(如通过出让取得的有期限限制的土地使用权)和递延资产支出在其他投资科目核算。

企业筹建期间相当于一个建设单位,待完成建造工程后,出资方拥有这些房屋设备的绝对所有权,通过评估作价或投资各方认可后,再将这些资产投入新设立的企业。至于产权归属的验证,注册会计师可通过股东手中持有的发票、收据、收条、承包合同、付款凭证等进行审验。有条件的自建工程可审核其预算、审批、决算,再通过对投资者凭证的分类、归集、整理,梳理出各项在建工程的成本。

实务中,有些注册会计师仅凭投资者持有的规划部门描绘的红线图就认定房产的归属,有些草率。如果投资者已被审验单位的名义领取了土地使用证、房产证(实际上诸如房屋的规划许可证、施工许可证也是以被审验单位的名义办理的),这时可理解为投资者的所有投资过程都已完成,所有投资手续都已办理完毕,即实物已经办理交接手续,交接清单已得到投资者及被审验单位的确认,实物投资需要办理过户手续的也已办理完毕。对照《中国注册会计师执业规范指南第3号——验资(试行)》的要求,该项行为已达到了投资的条件,不是投资者没有投资,而是投资者已完成投资,股东的出资方式在验资中可选择实物这种方式。

对于支付土地款买地的不具备现金审验要求,也不具备无形资产(土地使用权)的投资要求,但是投资者已支付一笔可观的置地款的,在领取土地使用证前,可要求投资者待取得土地使用证后再行验资。如果客户坚持验资,可将该笔土地款作为实物资产。因为《企业会计制度》(下转第36页)

调整变更年度期初留存收益的价值,即调增或调减“利润分配——未分配利润”、“盈余公积”,调增“递延税款”借项或贷项,调减或调增“累计折旧”。

如果将折旧方法的变更作为会计估计变更,则只需采用未来适用法进行会计处理,既不需估计变更累积影响数,也不需调整相关账户的余额,只需在变更当期按会计估计变更的折旧方法进行核算即可。从会计规范的角度看,将折旧方法的变更从作为会计政策变更改为会计估计变更一般会给企业期末报告带来影响。

二、将折旧方法的变更作为会计估计变更的性质和比较分析

1. 折旧方法的变更从实质上更接近会计估计变更。第一,我国具体会计准则中定义的会计估计为:企业对其结果不确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。在实际操作过程中,企业应当根据最近实际的相关情况,首先分析固定资产减值的影响因素和作用方式,进而预计减值的速度,同时预计固定资产未来产生收益的情况,最后做出折旧方法的选择。不难看出,企业折旧方法的选择实质上符合会计估计的定义。第二,折旧计算的基础即可计提折旧额和固定资产使用年限部分或全部是会计估计的结果。选择实施的折旧方法是以上述会计估计的结果为前提和基础的。第三,从结果上看,折旧方法的变更与残值、使用年限的变更对会计要素计量的影响实质上是一致的。将它们同归于会计估计变更有利于简化会计实务,即当折旧方法的变更与残值、使用年限的变更同时发生时,不必区分折旧方法的变更和残值、使用年限的变更的不同累积影响数,进而分别采用追溯调整法和未来适用法。

2. 国际会计准则和美国公认会计准则的相关规定。国际会计准则的相关规定有:“折旧分摊方法的选择和应计折旧资产使用寿命的预计,属于需要判断的事项。”“应用于不动产、厂场和设备的折旧方法,应该定期地加以复核。如果资产经济利益的预期实现方式有重大改变,折旧方法也应相应改变,以反映这种方式的改变。如果这种折旧方法的改变是必要的,这种改变应作为会计估计变更进行会计处理,本期和未来期间的折旧金额应加以调整。”显然,我国将折旧方法的变更作为会计估计变更完全符合国际会计准则的相关规定。

美国公认会计准则的相关规定为:改变以前已记录资产的折旧方法,诸如从直线法改为加速法或从加速法改为直线法是会计政策变更。然而,在资产服务期的某一时间点上一贯地采用从加速法改为直线法的政策不构成会计政策变更。可见,美国公认会计准则虽然将折旧方法的变更归入会计政策变更,但对其影响未进行追溯调整,这也有别于我国过去的规定。

从总体上看,我国以往将折旧方法的变更作为会计政策变更,并要求在可以估计累积影响数时进行追溯调整的规定过于严格。这与我国以往发布会计规范时尽可能保证会计信息可靠的初衷是一致的。在这方面的例子是很多的,如中期报告不简化、现金流量表经营活动现金流的报告要求同时采用直接法和间接法等。而此次将折旧方法的变更改为会计估计变更将使我国的相关会计规定与国际惯例更为一致。

三、结合我国部分上市公司相关会计实务的分析

笔者选择了在沪上市的14家钢铁企业2003年年报作为分析的对象。选择的理由是,钢铁企业固定资产比重大,折旧费用较高;另外,受国内和世界经济发展的影响,企业会计估计变更和会计政策变更的可能性更大。

选择的钢铁企业中有11家2003年净利润比2002年有所增加,增加幅度一般在百分之几十,有4家超过100%。这11家企业中有6家对固定资产使用年限和折旧方法作了调整。针对各家企业折旧方法的变更,现作如下几点分析:

第一,折旧调整在2003年在沪上市的钢铁企业中有一定的普遍性。调整企业占14家钢铁企业的42.86%,占当年净利润增加企业的54.54%。

第二,以往由于我国上市公司普遍业绩不佳,因而一般是利用各种操作提高企业利润。在2003年钢铁行业普遍大幅获利的背景下,我们看到了较多的钢铁企业利用折旧方法的变更调减企业利润的现象。有些企业在一年内连续两次进行折旧调整。调整的结果是企业少缴纳了所得税,并减少了企业分红的压力。同时,有些企业调增了坏账计提比率或将存货发出计价从先进先出法改为加权平均法,从而达到调减企业利润的目的。

第三,折旧调整最常用的方法是折旧年限的调整;实务例证中折旧方法的变更则使用较少,且是在折旧年限调整的基础上追加使用。

第四,唯一进行折旧方法的变更的杭钢未对这一变更进行追溯调整。理由是:折旧年限和折旧方法同时进行变更不宜对其进行会计政策变更和会计估计变更的区分。根据财政部《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的规定,如果不易区分会计政策变更和会计估计变更,均视为会计估计变更。故杭钢对于本次会计政策变更和会计估计变更采用未来适用法。从道理上讲,完成上述区分是可能的。但如果认为这种解释理由比较充分的话,在实务中因为折旧方法的变更较少单独使用,相应的追溯调整也就较少进行。基于上述实例分析,此次财政部将折旧方法的变更从会计政策变更修改为会计估计变更对具体会计处理近期的影响相对较小。☐

(上接第37页) 和《小企业会计制度》规定,发生的工程管理费用、征地费、可行性研究费、临时设施费、公证费、监理费等,应在“在建工程”科目核算;以支付出让金方式取得的土地使用权,按照实际支付的价款在“无形资产”科目核算,待该项土地开发时再将其账面价值转入相关在建工程,借记“在建工程”科目。也就是说,支付土地出让金的土地,在开发之前属于无形资产,开发之后属于在建工程。笔者认为,支付的土地出让金既然规定在无形资产科目核算,那么投入拟设立的企业时投资方式就是“无形资产”。《独立审计实务公告第1号——验资》、《中国注册会计师执业规范指南第3号——验资(试行)》要求验证土地产权归属,但并没有要求投资者提供土地使用证。因此,注册会计师可要求投资者提供付款证明及土地管理部门的收款凭证,据以验证其产权归属,并要求客户承诺在法定时间内办理产权过户手续。☐