

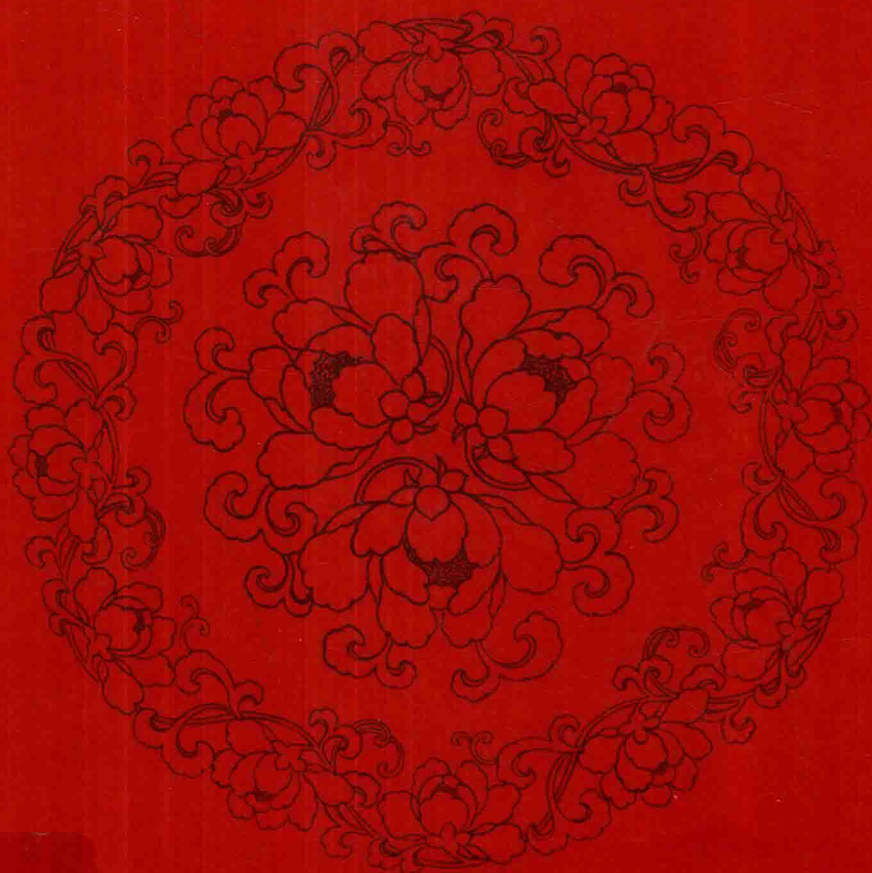
会计审计实务前沿专题研究

会计摘要



2015

瑞华会计师事务所（特殊普通合伙）技术与标准部 编著



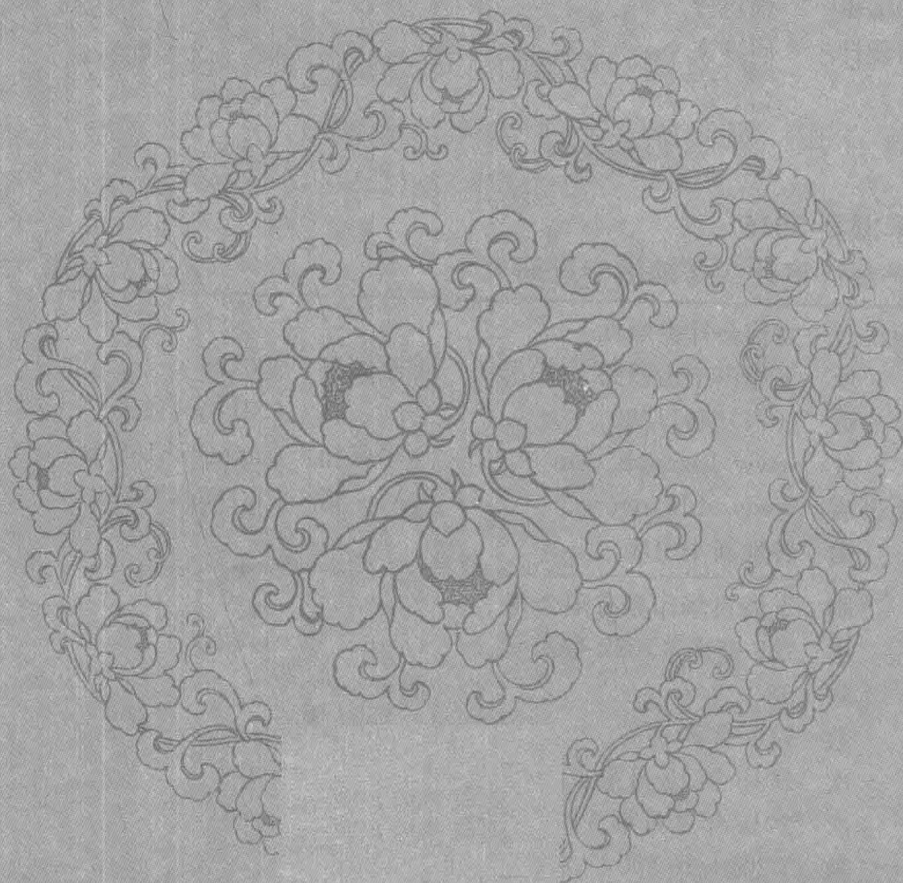
立信会计出版社
LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

会计审计实务前沿专题研究

会计学摘要 2015



瑞华会计师事务所(特殊普通合伙)技术与标准部 编著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

计学撮要. 2015: 会计审计实务前沿专题研究/ 瑞华会计师事务所(特殊普通合伙)技术与标准部编著. —上海: 立信会计出版社, 2015. 12

ISBN 978-7-5429-4850-2

I. ①计… II. ①瑞… III. ①企业管理—会计制度—研究—中国 IV. ①F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 293041 号

责任编辑 张巧玲

封面设计 周崇文

计学撮要 2015

——会计审计实务前沿专题研究

出版发行 立信会计出版社

地 址 上海市中山西路 2230 号

邮政编码 200235

电 话 (021)64411389

传 真 (021)64411325

网 址 www.lixinaph.com

电子邮箱 lxaph@sh163.net

网上书店 www.shlx.net

电 话 (021)64411071

经 销 各地新华书店

印 刷 上海肖华印务有限公司

开 本 787 毫米×1092 毫米

1/16

印 张 38

插页 2

字 数 776 千字

版 次 2015 年 12 月第 1 版

印 次 2016 年 3 月第 3 次

印 数 7 201—10 300

书 号 ISBN 978-7-5429-4850-2/F

定 价 85.00 元

如有印订差错,请与本社联系调换

为注册会计师行业提供专业领跑的力量

《计学撮要 2015》

编委会

主 任 张连起

副 主 任 陈奕蔚 范志伟 闫立社

委 员 杨灵芝 张玉玮 梅秀琴 陶有宜
张 颖 马明明

序

不断提供专业领跑的力量

本书是瑞华会计师事务所(特殊普通合伙)技术与标准部近期会计审计专业课题研究成果和实务问题解答的粹。

全书共分为三大专题：

专题 I“若干会计审计专题”探讨了新三板挂牌申报审计中的若干常见问题，以及互联网企业收入确认方面经常遇到的若干问题。

专题 II“相关准则实务操作指南”包含 2014 年内新修订的长期股权投资、合并财务报表两项准则和 2014 年内新发布的合营安排准则的实务操作指南，对这些新修订和新发布的会计准则进行了解读，介绍了这些准则的基本内容，并详细分析了其对财务会计实务操作的影响和应注意的问题。

专题 III“会计审计实务问答(Q&A)”采用“问题解答”的形式，共收录问题 185 个，涉及固定资产、无形资产和研究开发支出、资产减值、职工薪酬和股份支付、生产成本归集与分摊、收入确认与建造合同、企业收到政府补助和其他财政资金、所得税会计、长期股权投资、企业合并和合并财务报表、金融工具和套期会计、租赁会计、建设经营移交方式(BOT)参与公共基础设施建设业务、会计政策、会计估计变更及会计差错更正、报表列报和披露、现金流量表、关联方关系及其交易认定与披露、非经常性损益认定、审计技术、相关法律等 20 多个类别。

从我多年会计审计研究的心得看,我国相关准则条文的字里行间,蕴藏难以言尽的共识性意涵,存在实质性运用的专业判断空间,如何贴其意,尽其神,合其旨,不走样,不附会,不爬行,正是《计学撮要》系列书籍的初衷所在。

本书着眼于会计审计实务前沿思考,着力将会计审计相关准则落实落准落细。相信会对企业财务会计、会计师事务所、监管机构、投资银行以及财经界有关人士不无裨益。毕竟理论与实务之间存在多重空间,难免挂一漏万,敬请方家教正。

为者常成,行者常至。几年来,我们陆续出版了《计学撮要》系列研究书籍,形成了瑞华会计师事务所的品牌载体,阐释了瑞华会计师事务所的技术路线,丰富了注册会计师行业的专业实践。这一技术创新驱动得到了财政部会计司高一斌司长、中国注册会计师协会陈毓圭秘书长、中国证监会贾文勤首席会计师等领导同志的肯定与支持,在此,致以诚挚的敬意!

我们将深入推进“技术立所、文化兴所、品牌强所”的结构升级、动力转换,为中国会计审计和中国资本市场的创新发展不断提供专业领跑的力量。

是为序。

张连起

2015年11月20日

目 录

专题 I 若干会计、审计专题

第一章 新三板挂牌与审计相关问题 / 3

第一节 新三板挂牌企业历史出资问题 / 3

第二节 会计师在新三板申报财务报表审计业务中的关注事项 / 13

第二章 互联网企业收入确认若干问题 / 19

第一节 互联网企业新型交易模式的收入确认探讨 / 19

第二节 网络游戏公司的收入确认探讨 / 26

专题 II 相关准则实务操作指南

第一部分 《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》 (2014 年修订)实务操作指南 / 37

第一章 概述 / 37

第二章 准则的具体内容 / 40

第一节 总则部分 / 40

第二节 初始计量 / 44

第三节 后续计量 / 53

第四节 特殊交易的会计处理 / 81

第五节 衔接规定 / 83

第六节 相关披露 / 87

第三章 与国际财务报告准则存在的差异 / 90

附件 / 92

第二部分 《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》(2014 年修订)实务操作指南 / 104

第一章 概述 / 104

第二章 准则的具体内容 / 111

第一节 总则 / 111

第二节	投资性主体 / 112
第三节	合并范围 / 119
第四节	合并程序 / 168
第五节	特殊交易的会计处理 / 172
第六节	披露 / 186
第七节	衔接规定 / 192
第三章	与国际会计准则存在的差异 / 200
第四章	对业务的影响 / 201
第三部分	《企业会计准则第 40 号——合营安排》(2014 年修订)实务操作指南 / 204
第一章	合营安排准则发布的背景和目标 / 204
第二章	合营安排准则的具体内容 / 207
第一节	合营安排概述 / 207
第二节	合营安排分类 / 222
第三节	合营安排的持续评估 / 239
第四节	合营安排会计处理 / 240
第五节	准则衔接规定 / 246
第六节	合营安排的披露 / 248

专题Ⅲ 会计审计实务问答(Q&A)

第一章	资产、负债类业务问答 / 253
第一节	固定资产的相关问题 / 253
第二节	无形资产和研究开发支出的相关问题 / 271
第三节	资产减值的相关问题 / 280
第四节	职工薪酬和股份支付的相关问题 / 294
第二章	利润类业务问答 / 331
第一节	收入确认和建造合同相关问题 / 331
第二节	企业收到政府补助和其他财政资金的相关会计处理问题 / 357
第三节	所得税会计的相关问题 / 382
第三章	长期股权投资和企业合并问答 / 396
第一节	股权转让损益确认和长期股权投资确认问题 / 396
第二节	企业合并和合并财务报表的相关问题 / 432
第四章	特殊业务问答 / 504

第一节	金融工具和套期会计的相关问题 / 506
第二节	租赁会计的相关问题 / 542
第三节	建设经营移交方式(BOT)参与公共基础设施建设 业务的相关问题 / 552
第四节	会计政策、会计估计变更及会计差错更正相关问题 / 565
第五章	信息披露和列报业务的问答 / 568
第一节	报表列报和披露的相关问题 / 568
第二节	现金流量表的相关问题 / 587
第三节	关联方关系及其交易认定与披露的相关问题 / 589
第四节	非经常性损益认定的相关问题 / 594

专题 I

若干会计、审计专题

- 新三板挂牌与审计相关问题
- 互联网企业收入确认若干问题

第一章

新三板挂牌与审计相关问题

第一节 新三板挂牌企业历史出资问题

全国中小企业股份转让系统(以下简称“股转系统”)于2013年2月8日发布并于2013年12月30日修订的《全国中小企业股份转让系统业务规则(试行)》(以下简称“《股转系统业务规则》”)明确了股票挂牌的六项条件,其中第一条即为:依法设立且存续满两年。此处的“依法设立”除了包括公司设立的主体、程序合法、合规外,还包括公司股东出资合法、合规,出资方式及比例应符合《公司法》相关规定。

股转系统第二次全国培训会(2014年4月2日在上海举办)上明确:对于像资产转移手续不全、出资不实等出资问题,在挂牌前一定要解决。本节主要讨论新三板挂牌企业历史出资问题中常见的“以无形资产出资”、“以国有资产出资”等相关问题及其解决途径。

一、以无形资产出资

以实物、知识产权、土地使用权等非货币财产出资的,应当评估作价,核实财产,明确权属,财产权转移手续办理完毕。

(一) 无形资产出资的一般性规定

我国1994年7月1日开始实施的《公司法》对无形资产出资有以下要求:第一,对用作出资的工业产权、非专利技术等无形资产必须进行评估作价;第二,无形资产出资的金额不得超过有限责任公司注册资本的20%,国家对采用高新技术成果有特别规定的除外;第三,用作出资的无形资产应当依法办理财产权转移手续;第四,必须经法定验资机构验资并出具证明。

2006年1月1日开始实施的现行《公司法》对无形资产出资比例放宽了限制,仅要求货币出资金额不得低于有限责任公司注册资本的30%,即无形资产出资比例可达到有限责任公司注册资本的70%,而对于进行评估、办理财产权转移手续、经法定验资机构验资等其他要求则予以沿用。

2013年12月28日第十二届全国人民代表大会常务委员会第六次会议通过了《关于修改〈中华人民共和国海洋环境保护法〉等七部法律的决定》,对《公

司法》进行了第三次修正,取消了货币出资不得低于 30% 的要求,自 2014 年 3 月 1 日起生效。

另就无形资产出资比例问题,2006 年 5 月被废止的《关于以高新技术成果出资入股若干问题的规定》(国科发政字[1997]326 号,自 1997 年 7 月 4 日起施行)和《〈关于以高新技术成果出资入股若干问题的规定〉实施办法》(1998 年 5 月 7 日科学技术部、国家工商局国科发政字[1998]171 号发布)曾规定“以高新技术成果出资入股,作价总金额可以超过公司注册资本的百分之二十,但不得超过百分之三十五”;而 1999 年国务院办公厅批转的《关于促进科技成果转化的若干规定》也规定“以高新技术成果向有限责任公司或非公司制企业出资入股的,高新技术成果的作价金额可达到公司或企业注册资本的 35%,另有约定的除外”。

(二) 挂牌新三板对企业无形资产出资的审核要求

1. 用作出资的无形资产应权属清晰,不存在权利限制。

如果属于商标、专利、著作权等知识产权,应考虑知识产权的剩余保护年限。根据相关法律规定,发明专利的保护期限是 20 年,实用新型专利、外观设计专利、商标则分别是 10 年,著作权是作者终身及死后 50 年,如果作为核心技术的发明专利在出资时剩余保护年限过短,企业设立后不能继续使用,必然对企业的持续经营能力造成影响。如果用作出资的无形资产属于非专利技术,则不存在保护年限的问题,但是无论出资技术是否为专利,均应关注职务发明问题,确保用作出资的无形资产不存在权利瑕疵,即股东必须对其出资的无形资产拥有所有权(或土地使用权),如果作为出资的无形资产其性质是职务作品、合作作品、专利技术,或是其他非独占的知识产权时,出资股东必须获得相应的授权或许可。

2. 用以出资的无形资产价值不存在高估或者对公司无价值等情形。

根据法律规定,无形资产必须符合可以用货币估价和可以依法转让的要求,股东不得以知名度、自然人姓名、商誉、思想等作价出资。而用作出资的无形资产应能对公司经营起到重要作用并能产生一定收益,该无形资产必须经评估后对公司具有价值且评估价值公允,一旦用作出资的无形资产出资后公司从未使用或者估值过高,则可能构成出资不实。

3. 无形资产出资程序符合法律法规的规定。

根据法律规定,无形资产出资一般需经过评估、所有权转移以及验资等程序。无形资产价值评估应由依法设立的第三方资产评估机构进行,并且评估一般首选采用收益额、收益期限和折现率等指标的“收益法”。而所有权转移即无形资产出资应办理财产权转移手续,将财产权属由股东变更为公司。至于验资要求则是货币出资、实物出资、无形资产出资等各种出资形式均需履行的必备程序,股东缴纳出资后,必须经依法设立的验资机构验资并出具证明(注:2014 年 3 月 1 日以后,验资为非必经程序)。

如果无形资产出资缺乏上述程序要求中的任何一项,或者评估/验资的中介机构不具备相应的资质,均属于出资瑕疵,将对公司在新三板挂牌造成障碍。

4. 无形资产出资额占公司注册资本的比例不得超出法律法规规定的限额。

由于我国法律法规对于无形资产出资比例有过不同的规定,因此必须结合出资当时的法律法规予以规范。前文已经述及,1994年实施的旧《公司法》规定无形资产出资不得超过公司注册资本的20%,而2006年实施的新《公司法》则将无形资产占注册资本的比例提高到70%。但是实践中,在新三板挂牌的很多高新技术企业,尤其是2006年以前成立的企业,无形资产的出资比例远远高于20%,很多企业是以国家科技部和工商总局颁发的文件中规定的35%的上限来注资的,更有很多地方政府为了鼓励当地高新技术企业的发展,以地方性法规或规章的形式大大放宽了以高新技术成果投资时的出资比例,如北京市2000年12月8日第十一届人民代表大会常务委员会第二十三次会议通过的《中关村科技园区条例》(注:已于2010年被废止)第十一条就规定“以高新技术成果作价出资占企业注册资本的比例,可以由出资各方协商约定”,2001年2月13日北京市人民政府第三十二次常务会议又通过了《中关村科技园区企业登记注册管理办法》(注:已被废止),该办法第十三条“以高新技术成果出资所占注册资本(金)和股权的比例不做限制,由出资人在公司章程中约定。企业注册资本(金)中以高新技术成果出资应当经法定评估机构评估”,第十四条“出资人以高新技术成果出资的,应当出具高新技术成果说明书。该项高新技术成果应当由企业的全体出资人一致确认,并应该在章程中写明。经全体出资人确认的高新技术成果可以作为注册资本(金)登记注册”。

自2014年3月1日起,《公司法》不再对包括无形资产在内的非货币财产出资占注册资本总额的比例规定上限。但是,出资是否合法合规,要依据当初出资行为发生时有效的法律法规规定加以判断。如果存在非货币财产出资超出当时有效的法律法规规定的法定比例等问题的,则虽然现行的《公司法》已取消了该比例限制,但仍将被视作出资瑕疵。

(三) 解决拟挂牌新三板企业无形资产出资问题的方法

一般情况下,针对如上问题的解决方法如下。

1. 针对无形资产的产权归属或权利瑕疵问题。

如果企业在设立时用以出资的无形资产该股东并没有权利处分,但在企业设立以后,该股东取得了其所有权(或土地使用权),那么,只要在企业申请挂牌前,将该无形资产的权利转移给企业,且由有关验资机构出具补充验资报告,就不会对企业申请上新三板挂牌交易造成实质性影响;如果无形资产产权转移存在重大障碍的,应以等额货币补足出资。

若涉嫌职务发明问题,如果是公司用无形资产出资,就应有合理证据表明该项无形资产属于职务发明;如果是自然人股东以无形资产出资,就要有合理证据表明该无形资产不属于职务发明。对于自然人股东以无形资产出资的,如果是股东在公司任职时形成的,无论是以专利技术还是以非专利技术出资,股东都有可能涉嫌利用公司提供物质或者其他条件完成的该等职务成果(职务发明),该等专利技术或者非专利技术应当属于职务成果(职务发明),产权一般应归属于公司。针对职务发明的解决方法有两种:一是,通过现金置换相关无形

资产出资进行,有些地方工商登记部门允许此种做法,有些地方工商部门因为法律上没有明确规定,而不允许公司采用此种做法;二是,公司先根据《公司法》的规定进行减资处理,即专项减掉无形资产(会计师可以在减资的验资报告进行专项说明公司本次减资的标的是无形资产),再采用以等值货币增资至原来资本状况。相关无形资产再赠送给公司。

2. 针对无形资产价值评估问题。

如果评估出资的无形资产出资后,公司从来没有使用过该无形资产,也即出资资产对公司没有价值或不适用于公司经营,应由出资股东将账面余额用等值货币或其他资产回购,对不实摊销的部分再以等值货币或其他资产补足。实践中,有些企业为了申报高新技术企业,创始股东与大学合作,购买与公司主营业务无关的无形资产注入公司,或者股东以自己拥有的专利技术或者非专利技术投资入股公司,之后,可能因为相关无形资产本身与公司主营业务不相关,或者由于公司主营业务发生变更等原因,公司从未使用过该等无形资产,则此种情况涉嫌出资不实,公司需要通过减资程序予以规范。

如果出资资产确实在有效使用或对公司经营是必要的,但没有达到预期的收益价值,则应当聘请具有证券从业资格的评估机构,对当时作价出资时的评估结果进行复核。如果经复核认为作价金额符合当时的情况,后来因为市场环境变化等原因导致该无形资产产生的效益不如预期,则站在出资的时点上,很难说就是出资不实,这种情况,应先将无形资产根据《企业会计准则第8号——资产减值》的规定计提减值准备,再由原出资股东将减值补足,将减值部分对应的摊销额再以等值货币或其他资产补足。如果经复核认为当初出资时的作价不符合当时的情况,即存在出资不实的情况,则应当根据实际创造的效益情况对当初接受投入时的作价金额进行调整,使其能够以一个比较合理的价值反映在公司的财务报表中。这些对投入资产的入账价值和后续折旧、摊销的调整应作为前期重大差错进行追溯重述。

一般来说,在处理无形资产价值高估问题时,应作出相应说明,表示出资技术未能发挥原来估计的作用,作价偏高,经重新评估,股东协商调低作价或者由原股东补足作价偏高的部分,同时应在相关的董事会、股东会或交易文本中统一口径,以解释为价值评估或客观情况发生变化等方面的问题而非出资不实。由出资股东以货币形式予以补足的,为避免日后出现纠纷,无责任的其他股东还要同时出具书面承诺书,表示不再追究出资瑕疵或出资不实的股东的责任。

总体来说,对于无形资产价值问题的弥补措施,主要包括置换和补足。一般情况下,除非有确凿证据表明当初出资时的作价是合理的,后因情况变化导致其发生减值,否则不建议采取计提减值准备的方式消除其价值不实问题。从另一方面讲,企业在计提资产减值准备后,股东再将减值损失金额用现金补足,很可能产生逻辑矛盾,即:如果确实不存在出资不实情况,则股东为何要以补足减值金额的方式承担额外责任?如果存在出资不实情况,则为何采用计提减值准备的会计处理?

需要注意的是:如果用作出资的无形资产虽然存在权属或作价方面的瑕

疵,但确实为企业生产经营所需,今后也将继续留在企业使用的,则应当确保在账务调整之后,该无形资产能够以一个比较合理的价值继续保留在企业的账面上,而不能将其价值全部冲销。

3. 出资程序瑕疵问题。

法律规定用作出资的无形资产必须由专业机构进行评估,也即不能由股东随意认定。如果没有评估报告,应由中介机构就是否存在出资不实出具意见。在不存在恶意行为、不造成出资不实,或是通过评估复核等手段予以验证,或是价值已摊销完毕并转化为经营成果、对未来没有影响、不存在潜在风险的情况下,一般不会构成挂牌障碍。

对于验资报告存在瑕疵的情形,应由会计师进行复核,说明出资真实足额、有效、完整;由券商和律师出具专业意见,说明出资的真实性、合法性和充实性。从北京市的实际做法来看,企业出资可以没有验资报告,但是有其他相应的要求:如果是货币出资,需要全部银行入账单或审计报告以确认公司收到出资;如果是非货币性出资,则需要评估报告和审计报告,而其实审计报告有点验资报告的意味。那么在这种情况下,尽管没有验资报告,只要能取得入账单或者评估报告、审计报告也可以验证股东出资的真实性和充实性。

用以出资的无形资产必须及时办理财产转移手续。如果没有办理无形资产的财产转移手续,排除虚假出资情况,实际上属于股东出资不实。如以非专利技术出资的,出资股东应以法定方式向企业交付该技术并保证企业在使用该技术不存在技术障碍。

由于新三板对中介机构资质没有明确要求,所以比较鲜见中介机构没有相应资质的情况,而从事上市业务的验资机构和评估机构必须具有证券从业资格。如果验资机构不具备相应资质,则需要对其出具的报告进行复核。

4. 针对无形资产出资比例过高的问题。

法律之所以要对无形资产的出资比例作规定,主要是为了避免企业财产如全部属于无形资产带来的价值不确定性和变现困难,有助于维持企业的债务清偿能力。企业无形资产出资比例过高的情况一般出现在新《公司法》实施以前,多属历史遗留问题。

如果遇到企业在设立当时或是增资过程中用无形资产出资的比例过高,首先要说明无形资产是高新技术成果,并与拟挂牌企业的主营业务高度相关,必要时需寻找当地相关的文件支持,如上述北京市的相关规定,实际上,新三板挂牌企业中有很多都存在这种问题,如曾经无形资产出资比例高达80%的圣博润和达到60%的双杰电气。虽然这些地方规定可能违背了上位法《公司法》的规定,但只要地方政府的明确依据,对挂牌新三板而言一般并不会构成实质性障碍。

其次根据国家科学技术委员会和国家工商行政管理局于1997年7月联合颁布的《关于以高新技术成果出资入股若干问题的规定》(注:已于2006年被废止)规定,出资入股的高新技术成果作价金额超过公司注册资本20%的,需报省级以上科技管理部门认定。但是,实际上出资比例超标的很多企业根本没有取