

## 改制企业会计调账问题探讨

文/王海黎

本文拟结合企业会计制度及上述法规和改制建账中遇到的一些实际问题,对企业改制所涉及的评估增减值应如何进行帐务调整及改制评估基准日至改制建账日期间的有关调整事项做一些简单的探讨。

从法律上看,公司制企业成立日为办理工商注册登记日,在原企业办理工商登记前,股东各方必须以确定的基准日(以下称为评估基准日)约定投入资本额和投资比例,由于公司制企业成立需要经历审计、评估、验资、报批等程序,公司制企业成立日和评估基准日必然相隔一段时间。

### 一、建账日的确定及建账方法

由于资产和负债在投入公司制企业前通常处于生产经营状态中,并且从经营管理、会计核算、财务管理、税收管理等方面都和原企业不可分割,因此在新的法律主体没有设立前不能从原主体中剥离出来,也不能将原主体完整报表随意调整;从法律上看,建账日应以公司制企业成立日即营业执照签发日为准,由于会计核算以年度、季度、月份进行分期核算,所以在实际工作中,一般又以公司成立的月初或月末为基准。

### 二、折股净资产额度的确定

企业进行改组时,如将原企业资产全部投入公司制企业,原企业的净资产应当折价入股,折合的股份总额应等于原企业的净资产额。对折股净资产额度确定一般采取直接以评估结果作为折股净资产额,其方法如下:

1、改建企业为国有投资单位的,根据《暂行规定》规定:“自评估基准日到公司制企业设立登记日的有效期内,原企业实现利润而增加的净资产,应当上缴国有资本持有单位,或经国有资本持有单位同意,作为公司制企业国家独享资本公积管理,留待以后年度扩股时转增国有股份;原企业经营亏损而减少的净资产,由国有资本持有单位补足,或者由公司制企业用以后年度国有股份应分得的股利补足。”

2、改建企业为其他类型企业,若自评估基准日至公司制企业设立日实现的利润,应根据股东各方约定的方式进行处理,如果股东各方约定归原投资方所有,比照上述国有企业处理,在建帐时应作为应付原投资方的利润或作为原投资方独享资本公积入账,如果股东各方约定归公司制企业新老股东共享,应作为公司制企业设立时的未分配利润。

### 三、固定资产及无形资产的折旧与摊销的调整

在公司制企业设立建账时,固定资产及无形资产应按评估后的价值入账,而固定资产是按照原账面原价计提折旧,还是按照评估后账面原价计提折旧,目前对于改组为有限责任公司尚无相关规定以规范,至于改组为股份有限公司企业,根据财政部财会字(1998)16号文件《关于股份有限公司有关会计问题解答》的规定:“如果评估增值部分已按规定折成股份的,在计提固定资产折旧时,应当按评估后的固定资产原价计提折旧;具体处理:

公司按评估确认后的固定资产原价计提折旧,按提取的固定资产折旧,借记有关科目,贷记“累计折旧”科目,同时,按评估增值后的固定资产原价计提的折旧大于按原账面原价计提的折旧的差额,或按规定的期限平均转销的金额,借记“资本公积”科目,贷记“营业外收入”科目;”

### 四、长期股权投资的调整

企业改组为公司制企业时,长期股权投资评估确认的价值是公允价值的一种,公司制企业的长期股权投资评估确认的价值是按其被投资单位净资产的公允计算的结果,因此,公司制企业应按评估确认的长期股权投资的价值与应享有被投资单位账面所有者权益价值的份额的差额,确认为股权投资差额,并按规定的期限摊销,计入损益。

评估基准日至公司制企业建账日期间的被投资企业盈亏状况影响着长期投资价值的确认。笔者认为在建账时应分盈亏情况对长期投资进行调整,(1)若原企业对长期投资采用成本法核算,则评估基准日至公司制企业建账日期间的被投资企业盈亏未能在原企业利润表中体现,进而未能反映为《暂行规定》所规定的原企业持续经营期间所实现的损益由国有资本持有单位(或原投资者)享有或承担的损益部分,因此笔者认为,在建账日应调整该期间实现的盈亏对长期投资成本的影响,即应区分该期间被投资企业盈亏情况进行处理,若为盈利,则应借记“长期投资-投资成本”科目,贷记“资本公积”或“其他应付款”科目,待股利分配时借记“银行存款”科目,贷记“投资收益”,或若同时归还国有资本持有单位(或原投资者),则又借记“其他应付款”,贷记“银行存款”科目。若为亏损,则应借记“资本公积”或“其他应收款”科目,贷记“长期投资-

投资成本”科目。(2)若原企业对长期投资采用权益法核算,则评估基准日至公司制企业建账日期间的被投资企业盈亏已在原企业利润表中体现为“投资收益”,如果被投资单位为盈利,由于该投资收益并非实际可直接从原企业可收回的利润,而要到次年或以后年度被投资企业进行利润分配时才可收回,则笔者认为由于原企业持续经营期间所实现的损益由国有资本持有单位(或原投资者)享有或承担,若作为公司制企业国家(或原投资者)独享资本公积管理,此时应借记“投资收益”科目,贷记“资本公积”科目,若为应当上缴国有资本持有单位(或归还原投资者)则借记“投资收益”,贷记“其他应付款”科目。如果被投资单位为亏损,则作盈利时的相反科目。(作者单位:漳州众诚有限责任会计师事务所)

#### 相关链接

浅析资产减值会计新政策  
改制企业会计调账问题探讨  
浅谈企业财务风险的评价与防范  
对企业推行全面预算管理的思考  
完善内部会计控制,加强企业内部管理  
资产减值的具体内容及其对企业的影响  
从剩余控制权和索取权角度辨析财务控制和财务监督  
基于财务数据结构的企业财务危机预警的建模与应用

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站,所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料,均为集团经济研究版权所有。

地址:北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编:100020 电话/传真:(010)65015547/65015546

制作单位:集团经济研究网络中心