



# 关于资产评估基准日至资产评估调账日间的会计处理

□ 尹 衢 孔维成

根据证监会有关规定,如果发起人以实物资产投入了企业,则以发起方式设立的IPO(首次公开发行股票)公司可以依据资产评估结果进行调账。但由于评估基准日与评估调账日之间一般会有一段时间间隔,在这段时间间隔中存货、固定资产、无形资产等的结转及摊销是以评估值还是以账面值进行,将会对分配给主发起人的利润产生影响,从而对主发起人投入股份公司的资产价值产生影响。目前在实务处理中,大多数IPO公司均以评估值为基础进行成本结转、计提折旧和分期摊销,在其招股说明书中,对上述事项的表述为“投入股份公司的资产以评估值入账,并以此为基础进行了成本结转、计提折旧和分期摊销,上述会计处理不会造成发起人出资不实”。这样的会计处理,代表了目前IPO公司对资产评估调账会计处理方式上的主流。

## 一、问题的提出

IPO公司在评估基准日至评估调账日期间,以评估值为基础进行成本结转、计提折旧和分期摊销,并将以其为基础而得出的利润分配给主发起人,是基于以下理由:在发起人协议中,各发起人认同的资产价值是评估基准日当日各发起人拟投入股份公司的净资产的评估价值。因此,在评估基准日到评估调账日之间,这些资产发生变动产生损益而得到的变动后净资产如果超过了评估基准日净资产评估价值,超过部分应该归属于发起人。但由于各发起方所认同的是评估价值,因此对于利润的计算,也应该以评估价值为基

础进行,特别是在资产评估增值的情况下,如果以成本值为基础,则会虚增利润,如果将以成本值为基础的利润全额分配给主发起人的话,会导致主发起人投入的资产价值降低,造成出资不实。

笔者认为,虽然上述理由导致在实务中较多采用以评估值为基础进行相应的成本结转,但该种处理方法存在以下不足:

在评估调账日,即股份公司成立之前,发起人投入的资产仍属于发起人所有,资产所有权并未转移给股份公司,资产仍在发起人的报表上核算,相应的经济业务后果由发起人承担。对于发起人而言,对此部分资产的核算,应遵循历史成本原则,对成本结转、计提折旧和分期摊销仍然需要以历史成本进行,而非以评估值进行。因此,以评估值进行的成本结转、计提折旧和分期摊销的会计处理是在发起人日常会计核算之外进行的模拟会计处理。即发起人以成本值为基础进行日常的成本结转、计提折旧和分期摊销,核算收益外,再以评估值为基础,模拟进行成本结转、计提折旧和分期摊销,计算出以评估值为基础的模拟利润。

可以看出,这种以评估值为基础对利润的模拟计算,是基于企业真实的经济事项,采用与历史成本不同的计量基础。这种在同一经济事项下采用两种计量基础的作法,增加了企业日常核算工作量,特别是在企业日常核算量较大的情况下,更是如此。但是,如果不以评估值为基础进行成本结转,又如何保证发起人出资真实呢?

抵销,也可以按如下分录单独抵销:

借:年初未分配利润(A公司)	150 000	
资本公积(A公司)	75 000	
贷:长期股权投资(母对A)	108 000	(18万-7.2万)
投资收益(母对A)		72 000
少数股东权益(A公司)	27 000	[(22.5万-9万)×20%]
少数股东损益(A公司)	18 000	(9万×20%)

在以后年度连续编制合并会计报表的情况下,每年年末仍然需要按“2步法”来处理。特别要注意的是,以前年度的转换调整在以后年度仍须重新进行,但个别项目有所变

化(如,“投资收益”变成“年初未分配利润”等)。

此外,笔者同意“王文”中提出的——会计规范应作出要求A公司对B公司的股权投资采用权益法核算的建议。但前提应该是可以事先确定该B公司是纳入合并范围的关联附属子公司。否则,A公司对B公司的投资还须视A公司本身对B公司的影响程度而定。

(作者单位:浙江财经学院会计学院  
浙江传媒学院财务处)

责任编辑 季建辉

## 二、举例分析

下面我们将从一具体例子中分析得到解决方法。

假设一发起人以A公司的净资产，与其他发起人一起共同设立一家股份有限公司。拟投入的A公司2002年12月31日评估基准日的资产负债表(账面值)如下：其中存货共5件，每件20万元，固定资产以10年直线法折旧，已折旧5年。假设此例中不考虑税收影响。

表一

项目	金额(万元)	项目	金额(万元)
现金	100	负债	100
存货	100		
固定资产	100		
累计折旧	(50)	实收资本	150
固定资产净值	50	资本公积	0
		净资产	150
资产总额	250	负债和净资产	250

评估基准日资产评估资产负债表(评估值)如下：

表二

项目	金额(万元)	项目	金额(万元)
现金	100	负债	100
存货	200		
固定资产	200		
累计折旧	(100)	实收资本	150
固定资产净值	100	资本公积	150
		净资产	300
资产总额	400	负债和净资产	400

其中，存货每件评估值为40万元，增值20万元，增值幅度100%；固定资产评估值200万元，增值100万元，增值幅度为110%。

新设立的股份公司评估调账日为2003年6月30日。从2002年12月31日至2003年6月30日，A公司资产出现了如下变动：出售了2件存货，每件50万元，已收回现金；固定资产发生累计折旧，计入管理费用。

(一)以成本值为基础计算利润

### 1、账务处理

- (1)借：现金 100                      (2)借：主营业务成本 40  
     贷：主营业务收入 100            贷：存货 40
- (3)借：主营业务收入 100           (4)借：本年利润 40  
     贷：本年利润 100                贷：主营业务成本 40
- (5)借：管理费用 5                   (6)借：本年利润 55  
     贷：累计折旧 5                    贷：未分配利润 55

2、2003年6月30日A公司的资产负债表(账面值)为：

表三

项目	金额(万元)	项目	金额(万元)
现金	200	负债	100
存货	60		
固定资产	100		
累计折旧	(55)	实收资本	150
固定资产净值	45	资本公积	0
		未分配利润	55
		净资产	205
资产总额	305	负债和净资产	305

3、2003年6月30日以表三为基础，根据财政部的相关规定进行评估调账，结果如下：

表四

项目	金额(万元)	项目	金额(万元)
现金	200	负债	100
存货	120		
固定资产	200	实收资本	150
累计折旧	105	资本公积	110
固定资产净值	95	未分配利润	55
		净资产	315
资产总额	415	负债和净资产	415

(二)以评估值为基础计算利润

1、以评估值为基础计算利润，可以认为是将资产评估基准日视为调账日，也就是认为A公司资产在评估基准日已进行评估调账，调账结果与表二相同。下述会计处理即是对上述经营业务以调账结果(评估价值)为基础所进行的会计处理。

- (1)借：现金 100                      (2)借：主营业务成本：80(2×40)  
     贷：主营业务收入 100            贷：存货 80
- (3)借：主营业务收入 100           (4)借：本年利润 80  
     贷：本年利润 100                贷：主营业务成本 80
- (5)借：管理费用 10                   (6)借：本年利润 10  
     贷：累计折旧 10                    贷：未分配利润 10

2、根据上述会计处理结果，编制2003年6月31日的资产负债表。

表五

项目	金额(万元)	项目	金额(万元)
现金	200	负债	100
存货	120		
固定资产	200	实收资本	150
累计折旧	110	资本公积	150
固定资产净值	90	未分配利润	10
		净资产	310
资产总额	410	负债和净资产	410

其中，累计折旧110=100+(200÷10÷2)

### (三)两种处理方式的比较

1、在以成本值为基础的表四中,因为在评估调账日进行调账,资本公积为调账日现有存货及固定资产评估值与成本值的差额110万元,未分配利润为以成本值结转的利润数55万元。在以评估值为基础的表五中,因为视同在评估基准日就已调账,资本公积为评估基准日已确认的资本公积金额150万元,未分配利润为以评估值结转的利润数10万元。

2、存货是以成本值为基础还是以评估值为基础进行结转,对净资产总额并无影响,仅影响净资产中资本公积和未分配利润的分配。如果不考虑固定资产及累计折旧的影响,表四净资产中资本公积包含了剩余3件存货的评估增值金额60万元,未分配利润包含了其带来的利润60万元,对净资产共增加120万元;表五净资产中资本公积包含了5件存货的评估增值金额100万元,未分配利润包含了其带来的利润20万元,对净资产共增加120万元。可以看出,存货是以成本值结转还是以评估值结转在利润分配之前,对净资产金额并无影响。因此,最重要的是利润如何分配。

3、如果不对表四中的未分配利润进行分配,表四与表五中净资产数会相差5万元,净资产的差额源于固定资产折旧。表四中的固定资产折旧是以成本值为基础,表五中的固定资产折旧是以评估值为基础。

### 三、笔者的解决思路

基于上述实例的分析,笔者认为,由于在进行利润分配前,存货是否以成本值或评估值进行结转对净资产总额没有影响,影响的仅是资本公积与未分配利润之间的金额分配。那么,我们是否可以考虑下面的一种作法:

1、以成本值为基础,进行评估基准日至评估调账日之间的存货成本结转、固定资产折旧、无形资产摊销等会计处理;

2、假设在评估基准日,发起人应认购金额为M元,在评估调账日,锁定发起人应认购金额M元。具体作法为:

在评估调账日经过评估调账后,公司净资产为X元(含以成本值为基础计算得出的未分配利润Y元)。上述净资产中的Y元作为发起人应享有的收益应分配给发起人。但由于Y元是以成本值为基础计算得出的,与以评估值为基础而得出的利润之间存在差额,因此进行分配时,不能将Y元全额分配给发起人,而是将评估基准日发起人应认购的资产金额M从经评估调账后的净资产金额X元中扣除后,把剩余 $(X-M)$ 元作为发起人应享有利润进行分配,分配给主发起人的利润额与以成本值为基础的未分配利润之间的差额为 $(X-M)-Y$ 元。即:

评估调账后净资产金额=评估基准日认购净资产金额  
按此作法,我们锁定了发起人在评估基准日认购净资

产金额,虽然是按成本值为基础得出利润,但在利润分配时,发起人认购净资产金额是与评估基准日一致的。有一点需要说明的是,这种方法下由于以成本值进行固定资产折旧或无形资产摊销仍可能使得净资产值大于以评估值为基础而得出的净资产值,但由于设立股份公司时一般会以一定比例进行折股,即投入的净资产值按一定比例折成股本,超出股本部分进入资本公积,因此上述作法不会对股本产生影响,仅会对资本公积产生影响,且金额较小,不会造成主发起人出资不实。

如上述例子中,评估基准日各方确认的净资产价值为300万元,以表四为基础进行分配时,需要在评估调账日发起人投入了300万元,分配给发起人的利润仅有15万元而非55万元。但是,表四中的净资产仍然虚增了5万元,即发起人分走了15万元,剩下的300万元中包含了因以成本值为基础进行折旧而多出的5万元固定资产净值。假设各发起人确立的折股比例为70%,以评估基准日确认的300万元为基础,由此得出股份公司的股本210万元。如果按以上作法,则股本为210万元,资本公积为80万元,如果以评估值为基础,则股份公司的股本210万元,资本公积75万元。

(作者单位:中山大学管理学院  
广发证券股份有限公司稽核部)  
责任编辑 王教育

### ·财会新书架·

## 会计师应用研究指南

随着社会变化和经济发展,会计师行业正悄悄发生变化。美国AICPA在《远景声明》中提到,会计师应该终身持续学习从而具备正直、高效地解决综合性商业问题的能力。这反映了市场对会计师的要求:广博的知识和崭新的思维方式。只有存储知识,并能有效地组织和应用这些知识,才可能具备创新的基础和条件;只有以崭新的思维方式去发现新矛盾、解决新问题,会计师才能在发展中始终立于不败之地。这些方面和会计师所从事的研究有很大关系。这样的会计研究,被具体称为“应用性专业研究”,无时无刻不存在于会计师的实际工作中,并已渗透到会计师职业中的各个方面。会计师的应用性专业研究可以是一条分析意见、一项专题调研、一份分析报告或一个业务决策。

(北京大学出版社2002年3月版)

责任编辑 孙蕊