

国有企业股份制改组中资产评估前后的

会计处理问题

黄 勇 张启伟

目前，对国有企业股份制改组中资产评估前后有关的会计处理问题，国家尚未出台明确的规定。在此，谈点看法，与同行探讨。

一、会计处理应遵循的原则

国有企业进行股份制改组是一种企业产权制度改革行为，与企业在正常生产经营中所进行的投资办企业有着质的区别。因而，国有企业股份制改组中的会计处理有其特殊性。

1. 会计处理应客观地反映出企业产权主体的变化，在帐务上应该反映出原国有企业旧帐终止和股份制公司新帐建立。

2. 会计处理原则应与现行财会制度保持一致。如会计科目的运用，保持平衡关系等。但股份制改组的特殊性又决定了与企业正常经营中应遵循的会计惯例有所不同。如在会计计价上应遵循评估确认原则，而不是历史成本原则；应客观地反映出企业产权主体和股本的变化情况，而不应坚持资本金保全原则。

3. 应确保国有资产的安全与完整，不应损害国有资产的合法权益。如不得将未折股的净资产不入帐或作为新股份制公司的负债；不得用国有资产设置新股份制公司的“公司股”或“职工股”等。

二、会计处理的依据与会计处理日期的确定

国有企业改组股份制公司必须由有资格的评估机构对其全部资产和负债进行评估，以国资部门确认的

.....
进的过程。尽管注册会计师本身可以去拓展业务，但总体讲，注册会计师的业务范围是由市场化的进程决定的，如果忽视这一点，不顾客观业务范围的大小，一味地扩大注册会计师队伍，就会人为地造成粥少僧多的状况。

综上所述，控制注册会计师队伍规模是必要的。因此建议有关部门：1. 认真实施《注册会计师法》，今后只

净资产价值作为国有资产折股和确定各方股权比例的依据。股东全部缴纳出资后，须经法定验资机构验资并出据报告。可见，国有企业进行股份制改组过程中，在会计处理上主要有两个问题：一是依据确认的评估结果对原国有企业进行帐务调整；二是依据验资报告终结“旧帐”建立“新帐”。这样，就需要明确会计处理的具体日期。

笔者认为，应将验资日期作为会计处理日期。理由有二：一是可与评估报告和验资报告相衔接；二是将验资日期作为会计处理日期就意味着将验资日期即各股东全部缴纳出资前的原国有企业的经营成果划归原国有企业，将其后的经营成果划归新组建的股份制公司，如此做合情合理。并且要将资产评估基准日至验资日期的原国有企业新增净资产和其他未折股的净资产一并纳入股份制公司的资本公积——国有未折股净资产进行核算，由股份制公司有偿使用。

但是，如果股份制公司由于某种原因未能批准成立（登记注册），则不应进行“调帐”和“建帐”。因为无论是评估还是验资，都是为组建股份制公司服务的，会计处理应与经济行为相一致。

三、具体会计处理方法

国有企业改组股份制公司过程中，有关的会计处理主要涉及以下几个方面：（一）在评估之前，对资产清查过程中发生的资产盘盈、盘亏进行会计处理，并编制调整后的资产负债表。（二）对原国有企业按国资部门

.....
有通过考试才能取得注册会计师资格，才能成为注册会计师。杜绝通过其他形式成为注册会计师的不规范行为。

2. 组织专门人员对注册会计师的社会需求进行缜密地、不间断地预测分析，以此为依据，科学地确定各时期注册会计师队伍规模，并以这一规模框定年度注册会计师考试合格人数。
责任编辑 袁 庚

确认的资产评估价值进行调帐,并编制调帐后的资产负债表。(三)原国有企业募集股本的会计处理。(四)原国有企业帐务“终结”和新股份制公司建立“新帐”。

(一)资产盘盈、盘亏的会计处理

对在评估之前资产清查过程中发生的资产盘盈、盘亏,应当及时进行会计处理,从而达到帐实相符的要求。资产评估应在帐实相符的基础上进行工作,即对盘盈、盘亏的资产应在评估之前,按照现行财会制度做好会计处理。见于此部分会计处理的方法已有明确规定,在此不再赘述。

(二)按照国资部门确认的评估价值,对原国有企业资产的增减值部分进行调帐。原则上资产的评估增减值部分,均应通过资本公积、盈余公积、未分配利润和实收资本所有者权益类帐户进行处理,直接反映评估后企业所有者权益的变化,而不应再通过损益处理。

1. 对各类资产评估增值的处理。借记“原材料”、“短期投资”、“长期投资”、“固定资产”、“在建工程”、“无形资产”等资产类科目,贷记“资本公积”。

2. 对应收帐款发生的评估减值,应首先通过坏帐准备予以核减,不足部分再通过资本公积、盈余公积、未分配利润和实收资本所有者权益类帐户予以核减。如借记“坏帐准备”、“资本公积”等科目,贷记“应收帐款”。

3. 对其他资产发生的评估减值,应直接通过资本公积、盈余公积、未分配利润和实收资本所有者权益类帐户予以核减。

通过以上调帐后,应编制调帐后验资日期的资产负债表,表中所列所有者权益合计金额即为确认的原国有企业净资产与评估基准日至验资日期的原国有企业新增净资产之和。

(三)原国有企业募集股本的会计处理。

原国有企业作为发起人,对于募集到的股本,应先作为原国有企业的负债——其他应付款处理,在股份公司建“新帐”时再转入股本核算。

(四)原国有企业帐务“终结”和新股份制公司建立“新帐”的会计处理。

1. 终结“旧帐”。应在对评估增减值调帐后,编制验资日期资产负债表的基础上,依据国资部门下达的新股份制公司股权设置批准文件,将所有资产类帐户、负债类帐户和所有者权益类帐户一并转平。

2. 建立“新帐”。依据验资报告,借记有关资产类科目,贷记有关负债类科目和所有者权益类科目。同时,将募集到的股本由其他应付款转入股本。将资产评估基准日至验资日期的原国有企业新增净资产和其他未折股的净资产转入资本公积——国有未折股净资产。

随着资产交易市场的发育与完善,企业理财自主权的扩大,企业以旧资产换取新资产的业务将不断发生。对企业进行贴换取得的资产如何进行会计核算便成为会计界应加以探讨和规范的问题。笔者根据日常业务处理经验,谈几点看法:

一、取得新资产成本的确定

会计界对此有不同意见:一是以新设备的售价作为成本价;二是以旧设备的市价与所支付的现金总和作为成本价;三是以旧设备的净值与所支付的现金总和作为成本价。对此,笔者同意第一种作法。因为:它符合真实性原则,这是对会计信息质量要求的基本准则之一。按照财政部《两则》要求,固定资产应按取得时的实际成本记帐,上述二、三两种作法,它们构成的固定资产价值不等同于取得新资产的实际价值,即售价,违背历史成本原则。我们知道,贴换业务最终结果是企业增加新资产、减少旧资产,贴换业务作为一笔独立的经济业务可看作是两笔经济业务的连续,一是出让旧资产,二是取得新资产。

这里不能说企业取得新资产与出让旧资产无任何联系,但至少无根本联系,如果否认第一种作法,将会导致企业取得的新资产的价值跟随企业出让旧资产的帐面价值来确定其成本价,这显然是不科学的。企业旧资产的价值只能随行就市,经买卖双方同意后,作为取得新资产付现价值的一部分抵扣额。另外,新资产成本价确定的真实与否,对企业以后计提折旧及在其发生报废、毁损、出售、甚至再贴换时也有着一定的影响。这

资产贴换业务会计处理之我见

孙光天