

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

## 资产贴换业务会计处理之我见

孙光天

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

里需要指出两点:一是关于第二种作法。笔者认为等同于第一种,实际上以旧设备的市价与所付现金总和作为成本价与取得新设备的售价应是一致的,只是对市价的确定,应是经资产管理权威部门及注册资产评估师重估经买卖双方确认后的公允价格;二是对于第三种作法,西方企业界运用较多,这主要是考虑所得税的缘故,有的国家所得税法中规定,对贴换交易事项所发生的损失不能作为当年收益的抵减处理,于是企业为了减少所得税支出,将交换损益转嫁于取得新资产的成本价上,这从我国大多数企业资产属于国有、企业对资产附有保值、增值的义务来看,是行不通的。

## 二、对交换损益的处理

资产贴换时由于旧资产帐面净值与公允市价不同而产生交换损益,对此,参看数家之言,都作为“资产贴换损益”单设会计科目处理,笔者认为不妥。一是不具有会计核算的连续性。前文提过,贴换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,出让旧资产可视作出售、报废、毁损类业务,是一种“模拟出售”,也只有这样,才有公允市价可言。因此,对其产生的交换损益应通过“固定资产清理”科目核算,最终转至营业外收支,构成本年利润增项或减项。二是增设会计科目不符合科目设置应保持相对稳定性及须符合经济管理要求的原则,增设“资产贴换损益”一级

科目并不具有直接的会计核算作用,相反带来更多的不便,如对科目性质的确认,月底科目结转等,具有随意性。

具体会计分录的操作参看各家之言,大多采取多借多贷形式。笔者认为这不易搞清该项业务的勾稽关系,也不便于审计部门的专项审计。宜逐笔作分录,一目了然。举例如下:

某企业用一台旧设备换入一台性能优良的先进设备。旧设备原值为50 000元,已提折旧累计为30 000元,公允市价为15 000元,新设备售价为80 000元,支付银行存款65 000元,作分录如下:

### (1)模拟出售时:

借:固定资产清理	20 000
累计折旧	30 000
贷:固定资产	50 000

### (2)换取新资产:

借:固定资产	80 000
贷:银行存款	65 000
贷:固定资产清理	15 000

### (3)结转交换损益:

借:营业外支出	5 000
贷:固定资产清理	5 000

责任编辑 袁 庚



## 会计师事务所与工商局(所)同地办公要不得

杨援朝

为新办企业验证注册资金,是会计师事务所的法定业务。委托人凭注册会计师出具的验资报告及其他有关材料办理法人登记,是加强工商管理的有效措施。但有些会计师事务所、审计事务所在工商局(所)楼(院)内设办公桌,与工商管理部同地办公,招揽业务,我认为这样做要不得。理由是:

1. 容易造成不正当竞争。会计师事务所是独立接受委托,独立出具报告,不依附于任何权力部门的社会中介机构,应以质量求信誉,以信誉求发展。在验资业务中,客户是委托人,工商行政管理部门是验资报告的使用者,会计师事务所将办公地点设在工商行政管理部门,是想发挥“近水楼台先得月”的效应,尽量开拓业务,但办公地点的靠近会使不少委托人产生误解,认为该所与工商局有关系,为了办事更妥当一些,他们自然愿意选择“在工商局内的事务所”或包围在工商局(所)的事

务所,接受“一条龙服务”,这无形中造成对其他事务所的不正当竞争。

2. 不利于工商部门的廉政建设。工商部门是验资报告的使用者,也是对验资业务质量的监督者,对没有充分证据而出具的验资报告,他们有理由拒绝并给以一定的惩罚。有的会计师事务所和审计事务所,为了自身的经济利益,违反职业道德,明知委托人有不良企图,也千方百计帮其过关,手段之一,就是利用和工商部门在一地办公的优势,用给工商部门回扣、提成费、好处费,或帮助解决文体活动经费等手段,诱惑工商部门里某些自律精神较差的工作人员,使他们放松了尺度和监督的力度。

3. 不利于验资工作质量的提高。会计师事务所将办公地点设在工商管理部,在占有地利之便的同时,他们还往往以收费低廉、验资程序简(下转第53页)