

次应分析原企业与改组企业在未来的经营中是否会继续保持这种往来。债权往来的分账应按户头为标准单位进行,三年以上的应收账款及处置权受到限制(抵押、质押等)的资产,不应划归改组企业;划归改组企业的其他应收款不应包括应收发起人的款项。

3. 存货。在一个主营业务整体纳入拟上市改组企业的改组方案中,存货通常全部被纳入拟上市改组企业。当然也不排除按业务关联程度和使用部门而将少部分存货剥离。

4. 待处理财产损溢、固定资产清理。应在改制基准日前,报经有关部门批准后冲减盈余公积和资本公积,不足部分冲销资本金,不得将其作为发起人的出资转入改组企业。

5. 固定资产与在建工程。应根据它们的用途及与具体业务的联系来确定是否进入改组企业。一般认为,对于那些企业办社会所涉及的非生产性固定资产及利用程度不高、价值较低的固定资产和在建工程,应予剥离。

6. 土地使用权。无论是作价入股还是采用租赁的办法处置土地使用权,均应注意是否已获得国家土地管理部门颁发的土地使用权证书,实务中应逐宗核对确认。

7. 负债。负债的分账不像资产那样由企业自主决定,也不像资产那样可按用途、归属部门等明细划分。若企业发生分立将债务转移,则需提前3个月在公开发行的报纸上至少公告3次,并同时自作出分立决议之日起10日内通知债权人。只有当债权人在规定的期限内同意或超出作出分立决议之日起90天内债权人未表示不同意见,企业的债务才可通过分立的形式将其转移。

属工资性质的负债如应付工资、应付福利费等,应根据工资费用的比例进行划分。

划归改组企业的其他应付款,原则上不应包含应付原股东的款项。此外,应付股利也不能划归改组企业,因为存在“套现”之嫌。

(二)利润表的剥离思路

根据重组方案,按照“收入跟着业务走”的原则将报告期间进入改组企业的经营业务所实现的收入划归改组企业;运用以前年度的平均毛利率等指标,将与收入相配比的成本、营业税金及附加等划归改组企业。

其他业务利润、补贴收入、营业外收支的分账,首先要考虑其他业务的性质,即是否与改组企业相关;其次要考虑改组企业成立后是否仍有可能取得该等利润或收入。

期间费用(营业费用、管理费用、财务费用)的分账,首先要辨明该等费用的归属,如果属于改组企业相对应的费用,应划归改组企业;凡不能分清的,应按照改组企业主营业务收入占原企业主营业务收入的比例进行划分。在此需要说明的是,财务费用不能按借款余额计算,因余额是时点数。

当附属和联营企业被剥离时,则该项对外投资形成的投资收益或已收回的投资收益不得划归改组企业。

所得税分账时,应关注以下方面:①对存在或发生的会计误差而调整利润表所得税项目,看是否应补交或退回(应取得税务当局的书面意见),若无需补交或退回,可将其计入“补贴收入”;②不能对所得税按未来改组企业先征后返的规定进行可比性或模拟调整;③凡整体改制的,实际缴纳的所得税应全部划归改组企业;部分改制的,其所得税根据每期的应税所得及法定税率计算确定。

一个不能忽视的因素是,若改组企业与存续企业在改组前存在或发生诸如原材料和能源的供应以及相互转移产品或劳务等,在分账时,不能按市场价格对改组企业的营业收入进行模拟调整,只能按历史成本分账。

在编制三年或三年又一期基本会计报表时,分账通常采用逆向推定的方式,即以改组基准日调整后的资产、负债及净资产明细账的余额为基础,逐步同口径递向剥离各个特定会计期间的资产、负债及净资产明细账项,从而得出各个特定时日的资产、负债及净资产余额。在此基础上,对特定会计期间的损益类项目予以分账。

(作者单位:岳华(集团)会计师事务所)

责任编辑 袁蓉丽

首次全国注册税务师 执业资格考试开始报名

首次全国注册税务师执业资格考试将于6月25、26、27三日举行。考试科目为:《税法(一)》、《税法(二)》、《税务代理实务》、《税务相关法律》、《财务与会计》。每科考试时间为两个半小时。报考人员须在连续两个考试年度内通过全部科目的考试,方能取得注册税务师资格。报名和资格审查工作将于2月进行,各地考生可向当地人事部门考试管理机构报名并咨询有关考试事宜。

(本刊记者)