

对企业改制中若干财务问题的思考

李保瑞 李光荣

以资产重组为目的的企业改制,是企业改革的出发点。要达到改制的目标,相关的配套工作必须跟上。这些配套工作,除政府要制订相应的政策和措施外,作为企业的财会部门,必须及时地处理好相关的财务问题。本文拟就企业改制中有关问题谈点拙见。

一、关于清产核资和资产评估

清产核资是资产评估的基础,资产评估则是资产重组的必由之路。与国家以往组织的清产核资不同,以改制为目的的清产核资除摸清家底外,在资产清查中暴露出来的潜亏、水分等,要经有权机关进行核销,使企业甩掉包袱,轻装上阵。作为企业,应充分用好国家给予的政策和《企业会计准则》中的谨慎性原则,并及时将核销的损失进行账务处理,以便资产评估工作顺利进行。这里需要特别说明的是,对于清产核资中核销的损失,原则上由企业的净资产承担,即在账务处理上,借记资本公积、盈余公积、本年利润等,贷记有关资产类科目。对负债中长期挂账而又付不出去或无需支付的,经有权机关批准后,也要调增有关净资产,借记负债类科目,贷记本年利润等科目。

进入资产评估阶段后,作为企业要积极配合评估机构,做好资产评估的基础工作,如填写资产评估明细表的申报数栏等。经常性的资产评估工作是由省级以上国有资产行政主管部门批准的有评估资格的资产评估机构,如会计师事务所、资产评估公司等,按照国务院有关规定及相关的操作规范确定的评估方法来完成的。在企业改制中,由于资产评估工作面广量大,一些地方的改制领导部门,结合本地区的实际情况和工作中的实践经验,创造性地使用了由重置成本法为主结合市场法演义来的物价指数法进行资产评估。这种方法虽然与国家规定的重置成本法、现行市价法、收益现值法、清算价格法有所不同,但在物价指数确定前,由物价、统计、机电、房地产等有关专家进行了大量细致的工作所制订的物价指数均是由实践中得来的第一手资料,是理论与实践相结合的产物。将其用于改制

这一特定行为的资产评估,是一种较好的方法。如固定资产评估中的机械设备评估,在自然损耗和经济性损耗较正常的情况下,将评估基准日年份的物价指数除以设备购置年份的物价指数,再乘以设备的原始价值,即得到重置完全价值;若乘以设备净值即得到评估值,直观、明了,简便易行。

评估结果经人民政府或人民政府的国有资产行政主管部门确认后,企业的财务部门应尽快提请设备、物资管理部门配合,进行相关的账务处理,借记资产类科目,贷记资本公积等。对评估减值的做相反的会计分录,同时,将评估增减数额及时入账,以备验资时使用。

二、关于验资

改制验资与常规验资相比,虽然没有突破设立验资和变更验资两种类型,但作为改制验资,不论其内容,还是形式,均发生了较大的变化。

首先,改制验资具有复杂性,突出的表现是验资对象的不确定性及验资依据的不充分性。作为改制验资,所验证的实收资本以及相关的资产、负债,是在改制资产评估基础上进行的。而企业之所以改制,大部分是依照“穷则思变”的观念进行的,因此,作为一个效益较差的企业,其资产评估结果,可能会出现正的净资产、负的净资产或零资产。这与仅存在正的净资产的常规验资相比,显然复杂化了。如前所述,若评估结果为正的净资产,可以视同常规验资;若资产评估结果是零或负的净资产,则需采取其它如增资扩股、拍卖产权等措施,以确保有资可验。

其次是改制验资更具有风险性。由于改制企业面广量大,加之一些地方的改制领导部门不能按照国务院有关规定及相关的评估标准掌握资产评估的尺度,更由于一些不具备评估资格的机构的参与,使得资产评估结果的可信程度大大降低,给会计师事务所等单位的验资工作带来了更大的风险。

三、关于新老企业的账务衔接

改制企业经会计师事务所等中介机构验资,并报

请工商行政管理部门核批、颁发营业执照后,即可进入新企业的创立阶段。新企业的创立,客观上标志着旧企业的灭失。在此阶段,企业的财会部门要做的工作较多,也较为复杂,主要有:

(一)根据改制主管部门的有关旧企业灭失,组建新企业的批复及相关文件,老企业的财会部门应结合资产评估的入账情况,做好老企业终结的账务处理工作,编制终结会计报表。所编制的终结的会计分录为,借记负债及权益类科目,贷记资产类科目。

(二)新企业应根据验资报告,参照资产评估报告做与老企业终结相反的会计分录,将老企业的资产、负债、所有者权益转入新企业;对增资扩股的,要按照企业的协议、合同、章程等,借记现金等科目,贷记实收资本等科目;对拍卖产权中形成的无形资产,即拍卖价高于原企业净资产的,借记无形资产,贷记实收资本等;对于用资本公积转增资本金的,除注意同现行财务制度相衔接,即转增资本金后,资本公积将不得低于注册资本的25%外,要做如下会计分录,借记资本公积等,贷记实收资本。以工资结余等量化到职工本人作为资本金的,应从负债中转入实收资本,借记应付工资,贷记实收资本等。

(三)改制企业自资产评估基准日至新企业创立,一般都要经过1至3个月的筹建阶段,有的甚至更长。其间,老企业已按照资产评估结果进行了账务处理,新企业也对资产进行了验证和剥离,并作了相关的账务处理。但有一个棘手的问题,即资产评估基准日与新企业创立日之间的盈亏由谁来分享和承担,其中包括企业创立日的确定问题。在国家没有下达统一标准之前,理论上和实际操作中的分歧较为突出。一种意见认为,自资产评估基准日起,老企业的经营活动即应宣告结束。理由是,企业的资产评估是以改制为目的的,且经过有关部门审批、立项、确认,盈亏均不应由老企业承担。一种意见认为,企业的创立与灭失,应以工商行政管理部门颁发的营业执照为准,之前为老企业,之后为新企业,其盈亏承担的标准也如此。还有一种意见认为,新企业的创立应以首次召开创立大会为标志等等。实际操作中,往往采取折中的办法,即以企业评估基准日为依据,前推3个月至6个月,取其盈亏的平均数,作为改制期间的每月盈亏,以工商行政管理部门颁发营业执照日期作为公司创立日期,之前的盈亏由老企业的主管部门承担。盈利部分按其资金属性上交有关部门,亏损部分在上交租金或有关款项中扣除。之后的盈亏由新企业承担。这种做法是否可行,有待在实际工作中加以探讨。

四、关于资产剥离

所谓资产剥离是指企业改制过程中,按照国家的有关政策规定,在资产评估后,从企业原有资产(净资产)中划出一部分净资产,留给新企业,主要项目有:未房改的职工宿舍,离退休职工的医药费和丧葬费,因工负伤、职业病、遗属、六十年代下放等人员的补助费,不宜作为国有、集体股本的土地使用权、电力容量使用权等。这些费用一经剥离,即失去了原有企业资产的含义,也不再作为新企业的资产进行管理,更不作为国家对新企业的投资。这是因为,被剥离的资产,对新成立的企业来说,它失去了资产概念本身所应有的内涵,而对于老企业来说,由于这种剥离是在资产评估后与验资前进行,故被剥离的资产已不属待验资资产,即不能作为老企业对新企业投资的资产。在实际工作中,一些政府的改制主管部门简单地将其列为代管资产,显然是有失偏颇的。一方面,这种被剥离资产是国家通过改制给企业老职工和企业原有经营者的一种优惠,理应视同老企业对职工的一种负债。另一方面,这部分资产作为代管资产,很容易造成责任不清,权利不明,极易流失。因此,如何管好这部分资产,是改制企业的管理人员,特别是财会人员应该思考的问题。笔者认为,这部分资产是在企业改制这个特定经济行为中的一种特殊产物,应该特事特办,即打破《企业会计准则》中关于资产概念的界限,将其随同验资资产一起转入新企业,再分别不同情况,以新企业为基础进行处理:

(一)对于未房改的职工宿舍,应视同本单位资产进行管理,将资产评估结果转入住房周转金,借记资本公积等,贷记住房周转金。

(二)对于离退休职工医药费、因工负伤、患职业病、遗属补助、六十年代下放人员定补等,按改制中有关文件规定,从企业净资产中扣除留给新企业,借记盈余公积(或资本公积),贷记其他应付款(或长期应付款)。

(三)对于土地使用权、电容量使用权等,应按其剥离后,原企业是否有净资产而定。剥离后有净资产的可以进行剥离,新企业的账务处理为,借记资本公积等,贷记长期应付款等,若剥离后净资产小于零时,可不剥离,而将其作价出租或出售,其租金或售价可用来弥补小于零的净资产。弥补时,借记长期应付款等,贷记资本公积等。

以上是笔者参予企业改制过程中的一些拙见,旨在唤请有识之士,共同参予探讨改革中的新问题,以提高企业的财务管理水平和财会人员素质。

作者单位 江苏省东海会计师事务所

责任编辑 许太谊