

从股改案例分析审计与评估差异

吴梅

(一) 审计与评估对长期股权投资(控股股权)处理的差异

当拟股改的企业有较多的控股子公司,合并报表和母公司单体报表的净资产可能不一致,实务中一般以母公司(单体)报表的净资产数为折股依据。

1. 长期股权投资的会计处理。

按《企业会计准则》的相关规定,对子公司的长期股权投资按成本法核算,子公司当年未分配的利润和亏损母公司不确认,如减值测试后无减值的按投资成本保留账面价值。对联营公司的长期股权投资核算时确认投资损益和其他综合收益,同时调整长期股权投资的账面价值。

2. 长期股权投资的评估。

控股长期投资:评估人员在查验相关的出资凭证、投资协议和章程、验资报告、营业执照等资料的基础上,根据投资项目的具体情况,对具备评估条件的被投资单位按照成本法进行整体评估,以评估后净资产的份额作为长期股权投资的评估价值。

非控股的长期投资:依据被投资企业评估基准日资产负债表中净资产数额,按投资比例分摊计算长期投资评估价值。

从以上评估的操作得出:非控股的长期投资的评估与审计的长期股权投资一致;控股长期投资的评估与审计的长期股权投资不一致。比如对子公司的资产、负债和净资产进行评估时,不考虑资产与负债评估增减值的情况下,长期股权投资——子公司的评估值包含了子公司的未分配利润、盈余公积、其他综

合收益等。而长期股权投资(控股股权)审计的金额不包含未分配利润、盈余公积、其他综合收益。

差异1:审计对象与评估对象之间的差异:母公司(合并)净资产还是母公司(单体)的净资产。公司上市股改时,是以母公司(单体)经审计后的净资产作为股权价值及验资依据,并对审计后的母公司净资产进行评估,评估其净资产是否存在减值,如果减值由投资人增加投入。评估对象(净资产)应该和审计后的净资产范围一致才有意义,不然评估值无法与审计口径的净资产直接比较,以评估后的净资产直接与审计后的净资产比较无法得出股改时的账面净资产与评估值之间的差异。

差异2:假设有其他资产评估减值,会被上述的评估增值所掩盖。假设甲公司存货评估减值1亿元,控股股权评估增值1亿元,评估后的净资产没有增减值,此结果是评估范围与审计口径有差异形成的,如果口径一致,净资产评估价值就会比审计后的净资产少1亿元。

差异3:性质一样是长期股权投资,仅是控制与重大影响区别,会计的账务处理是不一样的,评估时方法是一样的,所以评估与审计结果有可能不一致。

(二) 可供出售金融资产(股票)会计采用的公允价值与评估公允价值之间的差异

某公司投资的股票作为可供出售金融资产核算,以公允价值计量,资产负债表日取收盘价作为公允价值,注册会计师认为是行业普遍采用并且认可的,审计取的就是市场公允价值。而评估师

认为以评估基准日前20天收盘价的平均数作为股票的评估值理论上更接近市场。一般而言,一个月中每天的收盘价平均数与一个月的成交均价基本接近,但是月末当天的收盘价与上述两个均价差异较大,所以笔者建议用期间的均价作为评估值更接近市场价,尽量减少市场波动性对评估结论的影响,建议注册会计师与评估师采用一段期间股票的均价作为资产负债表日(或评估基准日)股票的公允价值,也可以减少当期损益或者其他综合收益波动较大的现象。

(三) 可供出售金融资产公允价值变动形成的其他综合收益股改时不能作为净资产折合实收股本

购买可供出售金融资产,初始确认时,都应按公允价值计量,相关交易费用也应计入初始入账金额。借记“可供出售金融资产”,贷记“银行存款”。在资产负债表日,应按公允价值计量,公允价值变动分别计入其他综合收益和递延所得税负债。借记“可供出售金融资产”,贷记“其他综合收益”、“递延所得税负债”。

由于可供出售金融资产公允价值的变动在以后会计期间有满足条件时将重分类时进损益的其他综合收益,所以在股份制改造时,该其他综合收益不能计入股改时的净资产,如果计入净资产股改时折算股份,那么以后会计期间股票公允价值变动及处置时将无法进行账务处理。

(作者单位:江苏苏亚金诚会计师事务所<特殊普通合伙>盐城分所)

责任编辑 武献杰