

有限责任公司改制为 股份有限公司有关会计问题探讨

李从文

(深圳市文科园艺实业有限公司 深圳 518045)

【摘要】 有限责任公司改制为股份有限公司一般都要经过审计、评估、组建等环节,从评估基准日到改制调账日要经历很长一段时间。本文就改制过程中审计、评估、组建等各阶段的主要会计问题进行探讨。

【关键词】 股份有限公司 财务审计 资产评估

一、财务审计

财务审计是指注册会计师接受委托,依法独立执业,有偿地对企业资产、负债、损益的真实、合法、效益进行审计监督,对被审计单位财务报表反映的会计信息依法作出客观、公正的评价,出具审计意见,形成审计报告。其目的是揭露和反映企业资产、负债和盈亏的真实情况。此阶段涉及的会计问题主要是资产清查损失处理和前期差错更正。

1. 资产清查损失处理。 资产损失是指企业实际发生的各项资产的灭失,包括坏账损失、存货损失、固定资产及在建工程损失、担保损失、股权投资或者债权投资损失以及经营证券、期货、外汇交易损失等。《企业资产损失财务处理暂行办法》规定,实施公司制改建的企业,清查的资产损失可以核销所有者权益。按此规定,资产清查损失会计处理为:借记“利润分配——未分配利润”科目或“盈余公积”、“资本公积”、“实收资本”科目,贷记“应收账款”、“原材料”、“库存商品”等资产类科目。核销所有者权益时按未分配利润、盈余公积、资本公积和实收资本的顺序核销。

例 1:A 有限责任公司拟改制为股份有限公司。 2008 年 12 月 31 日,实收资本 10 000 000 元、资本公积 10 000 000 元、盈余公积 1 500 000 元、未分配利润 500 000 元。经财务审计,发现原材料损失 200 000 元、库存商品损失 400 000 元。则有关会计分录为:借:利润分配——未分配利润 500 000,盈余公积 100 000;贷:原材料 200 000,库存商品 400 000。

2. 前期差错更正。 前期差错,是指由于没有运用或错误运用下列两种信息,而对前期财务报表造成省略或错报:①编报前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息;②前期财务报表批准报出时能够取得的可靠信息。前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响等。

《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》及其应用指南规定:①企业应当采用追溯重述法更正重要的前期差错,但确定前期差错累积影响数不切实可行的除外。追溯重述法,是指在发现前期差错时,视同该项前期

差错从未发生过,从而对财务报表相关项目进行更正的方法。

②确定前期差错影响数不切实可行的,可以从可追溯重述的最早期间开始调整留存收益的期初余额,财务报表其他相关项目的期初余额也应当一并调整,也可以采用未来适用法。③企业应当在重要的前期差错发现当期的财务报表中,调整前期比较数据。④追溯重述法的会计处理与追溯调整法相同,应当将前期差错更正的累积影响数调整期初留存收益。留存收益包括当年和以前年度的未分配利润和按照相关法律规定提取并累积的盈余公积。调整期初留存收益是指对期初“未分配利润”和“盈余公积”两个项目的调整。

例 2:B 有限责任公司拟改制为股份有限公司。 2009 年经财务审计发现,2008 年公司漏记一项固定资产的折旧费用 100 000 元,但在所得税申报表中扣除了该项折旧。假设该公司适用的企业所得税税率为 25%,对上述折旧费用记录了 25 000 元的递延所得税负债,无其他纳税调整事项。该公司按净利润的 10%提取法定盈余公积。则有关会计分录为:借:以前年度损益调整 75 000,递延所得税负债 25 000;贷:累计折旧 100 000。借:利润分配——未分配利润 67 500,盈余公积 7 500;贷:以前年度损益调整 75 000。

二、资产评估

在有限责任公司改制为股份有限公司的过程中,资产评估的目的就是对企业进行股份制改制拟投入的资产和负债进行价值评定和估算,确定拟投入净资产的公允价值,作为投资折股的参考依据。资产评估阶段涉及的会计问题,主要是评估调账问题,包括评估调账时间和评估调账原则的确定、评估增值的税务处理、评估增值的会计处理。

1. 评估调账的时间。 关于股份制改制的资产评估调账时间,存在两个日期:评估基准日和改制后公司成立日。究竟应确定哪个日期为评估调账日,我国有关法规、制度并未明确规定。评估基准日是一个确定的日期。因为改制所需进行的资产评估、评估确认等一系列活动不可能在同一时点完成,故需要选定一个时点,即确定评估基准日。但评估基准日的确定并不代表资产占有单位于该时点将资产投入了改制后的公司,因

为该公司尚未成立,确定评估基准日并进行评估,仅是投资活动的前期工作,投资活动并未完成,故不应将其确定为调账日。所以,对改制这一涉及产权变动的事项中的评估结果,应于改制后公司成立日进行账务调整或建立新账。

2. 评估调账的原则。资产评估是评估机构对改制企业某一时点(即评估基准日)的资产进行全面估价的过程,在基准日到调账日期间,被评估企业的资产还会发生变动,因此增减额须以资产评估结果为依据,视评估期间资产变动情况进行调整。调整的原则是:①评估期间资产数量增加,增加部分按取得资产的实际成本确认价值,与评估结果无关;②评估期间资产数量减少,资产减少的价值已不包括在调账资产的账面价值中,对这部分减少资产原确认的增减值,不再调整;③评估基准日评估发生增减值且调账日仍存在的资产,必须在评估结果的基础上进行调整。如果企业改制前有的资产已计提了减值准备,在进行调账时,应将已计提的减值准备予以转销,然后将评估值大于(或小于)原资产账面价值的差额进行调账。

3. 评估增值的税务处理。按照财政部和国家税务总局《关于企业资产评估增值有关所得税处理问题的通知》、《关于企业资产评估增值有关所得税处理问题的补充通知》的规定,企业进行股份制改造发生的资产评估增值,应相应调整有关账户,但不改变其计税基础,企业按评估价调整了有关资产账面价值并据此计提折旧或摊销的,对已调整相关资产账户的评估增值部分,在计算应纳税所得额时不得扣除。

按照《企业会计准则第18号——所得税》及其应用指南的规定,资产的计税基础是指企业收回资产账面价值过程中,计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额。资产的账面价值大于其计税基础,产生应纳税暂时性差异;资产的账面价值小于其计税基础,产生可抵扣暂时性差异。存在应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异的,应当按照会计准则的规定确认递延所得税负债或递延所得税资产。直接计入所有者权益的交易或事项,相关资产的账面价值与计税基础之间形成暂时性差异的,按照会计准则的规定确认递延所得税资产或递延所得税负债,应当计入资本公积。

4. 评估增值的会计处理。按照《企业会计准则解释第1号》和《企业会计准则解释第2号》的规定,企业引入新股东改制为股份有限公司,相关资产、负债应当按照公允价值计量;企业应以经评估确认的资产、负债价值作为认定成本,其与账面价值的差额,应当调整所有者权益(资本公积)。流动资产以及无形资产,应按评估价值与账面价值之差,借记有关资产类科目,贷记“资本公积”科目;按应纳税暂时性差异与企业所得税税率的乘积,借记“资本公积”科目,贷记“递延所得税负债”科目。对于固定资产,当评估累计折旧大于账面累计折旧时,按评估原价与账面原价的差额,借记“固定资产”科目,按评估累计折旧与账面累计折旧的差额,贷记“累计折旧”科目,按差额贷记“资本公积”科目;当评估累计折旧小于账面累计折旧时,按照评估原价与账面原价的差额,借记“固定资产”科目,按评估累计折旧与账面累计折旧的差额,借记“累计折

旧”科目,按合计数贷记“资本公积”科目;按应纳税暂时性差异与企业所得税税率的乘积,借记“资本公积”科目,贷记“递延所得税负债”科目。

三、股份有限公司组建

企业进行股份制改制后,应根据资产评估结果、验资报告和工商行政管理部门核发的《企业法人营业执照》等资料建账或调账。

1. 《公司法》的有关规定。按照《公司法》的规定,设立股份有限公司,应当有2人以上200人以下的发起人,其中须有半数以上的发起人在中国境内有住所。股份有限公司采取发起设立方式设立的,注册资本为在公司登记机关登记的全体发起人认购的股本总额。公司全体发起人的首次出资额不得低于注册资本的20%,其余部分由发起人自公司成立之日起两年内缴足,其中投资公司可以在五年内缴足。在缴足前,公司不得向他人募集股份。股份有限公司采取募集方式设立的,注册资本为在公司登记机关登记的实收股本总额。股份有限公司注册资本的最低限额为人民币500万元。

2. 沿用原有限责任公司旧账的会计处理。股份有限公司成立后,新的会计核算主体已经存在了,应建立账簿对资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等会计要素进行核算,对交易或事项进行会计确认、计量和报告。如果新成立的股份有限公司沿用原有限责任公司旧账,应在股份有限公司成立日,根据原企业财务审计及评估调账后的资产和负债清单、评估增减值明细表等资料所确定的净资产,即验资报告所确定的原企业出资金额,借记“实收资本”、“资本公积”、“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”科目,贷记“股本”科目;根据其他发起人投入的货币资金进账单金额,借记“银行存款”科目,贷记“股本”科目。

3. 建立股份有限公司新账的会计处理。股份有限公司成立后,如果建立新账,则原企业应结束旧账。股份有限公司应在成立日,根据原企业财务审计和评估调账后的资产和负债清单、评估增减值明细表、其他发起人投入的货币资金进账单以及验资报告等资料,按会计准则规定的会计科目建立新账。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则——应用指南 2006.北京:中国财政经济出版社,2006
3. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解 2008.北京:人民出版社,2008
4. 占铁华.股份制改制企业建账的会计处理.中国注册会计师,2004;7
5. 李夕甫.国有企业股份制改造中的相关会计问题.中国注册会计师,2008;5
6. 金莉.国有企业改制中的财务会计问题研究.科技咨询导报,2007;10
7. 薛大兴.企业改制的会计处理方法初探.上海财税,2003;8