

浅谈国有企业公司制改建的建账

山西汇华会计师事务所 张晓庆

国有企业以整体或部分资产改建为有限责任公司或股份有限公司时,按照现行法律规定,应以资产评估确认后的净资产作为国有股股本的折股依据。实务中,国有企业公司制改建的建账一般采用在沿用旧账的基础上进行账务调整的方法。以下为在沿用旧账的情况下对原企业账务进行调整的主要步骤:

(一)

第一步,资产评估基准日(审计截止日)及其以前的会计事项调整。资产评估基准日一般与公司制改建审计截止日一致,且资产评估对象通常为审计调整后认定的资产、负债和所有者权益。因此,首先,应按照审计报告中所描述的调整事项对原企业账务进行逐笔调整。但应注意审计截止日至建账基准日期间企业是否已对审计调整事项进行了账务处理,已进行账务处理的不能再重复调整。其次,应根据资产评估结果将评估增值、减值调整入账。这一步要对照资产评估明细表,将相关资产及负债的评估增值、减值记入账簿中。再次,注销原企业所有者权益,根据股权改革方案和验资报告确定的发起人投入的资本计入股本或实收资本,将评估确认的净资产与股本或实收资本的差额计入资本公积。另外,在调整账务的同时还应进行企业现有会计科目与改制后执行的新会计科目的对接调整。其主要会计处理如下:

1. 资产评估增值的账务处理。对于流动资产、无形资产等资产增值项目,应当按照评估确认的价值与账面原价之间的差额,借记有关的资产类科目,贷记“递延所得税负债”、“资本公积”科目。固定资产评估原值增值额分三部分记入“累计折旧”(原值增值额与评估增值额之差)、“递延所得税负债”(评估增值额与适用税率之积)和“资本公积”(原值增值额扣除累计折旧与递延所得税负债后的余额)科目。

例 1:某国有企业改制为股份有限公司时,对固定资产进行评估。固定资产原值为 600 万元,累计折旧为 140 万元,评估确认的原值为 800 万元,净值为 580 万元。该企业适用的所得税税率为 25%。经计算:原值增值额=800-600=200(万元);评估增值额=580-(600-140)=120(万元)。会计处理为:借:固定资产 200 万元;贷:累计折旧 80 万元(200-120),递延所得税负债 30 万元(120×25%),资本公积 90 万元(200-80-30)。

2. 资产评估减值的账务处理。对于资产评估减值的账务处理,可以参照《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定,将资产评估减值记入“资产减值损失”科目,同时增加相应的资产项目减值准备。

3. 在经过审计、评估增值和减值项目会计调整后,根据验资报告确定的实收资本,借记“实收资本”、“盈余公积”、“未分配利润”等所有者权益类科目,贷记“股本或实收资本”科目,根据资产评估确认的净资产与股本或实收资本的差额,贷记“资本公积”科目。

(二)

第二步,通过分析资产评估基准日至建账基准日期间企业的经营活动所导致资产数量和形态发生的变化,对其进行相应的账务调整。由于大部分国有企业进行公司制改建时,在改建期间继续经营,资产评估基准日至建账基准日期间的企业经营会产生利润或亏损,此期间的经营盈亏根据规定:原企业实现的利润,应当上交国有资本持有单位或作为公司制企业国有独享资本公积处理;原企业经营亏损,由国有资本持有单位补足或者由公司制企业用以后年度国有股份应分得的股利补足。会计处理原则如下:①资产评估基准日至建账基准日期间仍然存在的资产,在第一个步骤中已对其进行了调整;②资产评估基准日至建账基准日期间资产数量增加的,增加部分按取得资产的实际成本确认其价值,与评估增值、减值无关,无需调整;③资产评估基准日至建账基准日期间发生的被评估资产的耗用、处置、销售、折旧等,按资产评估基准日的评估价值与账面价值之间的差额进行调整。

1. 固定资产、存货项目的调整。若资产评估基准日至建账基准日期间评估的固定资产报废或数量减少、存货流转消耗,则此部分评估增值、减值按资产变化方向进行追溯调整。如所减少资产为评估增值,应按增值额与所确认的递延所得税负债之差借记“其他应收款”或“资本公积”或“其他应付款”科目(具体科目依据增值额与评估基准日至建账基准日期间原企业盈利或亏损比较确定),按增值额与适用税率之积借记“递延所得税负债”科目,按增值额贷记相关资产类科目。如所减少资产为评估减值,则作相反调整,但不涉及递延所得税。

例 2:某国有企业一项存货原账面价值为 100 000 元,改组为股份有限公司时评估价值为 120 000 元,该存货已在资产评估基准日至建账基准日期间被耗用,资产评估基准日至建账基准日期间经营亏损由国有资本持有单位补足。该企业适用的所得税税率为 25%。相关会计处理为:借:其他应收款 15 000 元,递延所得税负债 5 000 元;贷:存货 20 000 元。

2. 固定资产折旧及无形资产摊销的调整。因国有企业改组为股份有限公司时,评估增值部分已按规定折成股份,在计



融资购买无形资产的价值确认与核算方法

湖北孝感 毛波军

融资购买无形资产是指,购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付,实质上具有融资性质,亦称为分期付款方式购买无形资产。《企业会计准则第6号——无形资产》(简称《无形资产准则》)规定:购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付,实际上具有融资性质的,无形资产的成本以购买价款的现值为基础确定。融资购买无形资产实际上可以分为两项业务来处理:一项业务是购买无形资产;另一项业务是向销售方借款。因此,所支付的货款必须考虑货币的时间价值,根据《无形资产准则》的规定,要采用现值计价法,无形资产的成本以购买价款的现值为基础确定。笔者认为,这种会计核算方法过于繁琐,货币时间价值的考虑对无形资产的摊销、无形资产减值准备的计提、财务费用的确定等影响较大。融资购买无形资产采用协议价值计价法进行会计核算明显优于现值计价法,有利于简化会计核算工作。

一、两种核算方法设计思路之比较

1. 现值计价法设计思路。第一,确认无形资产的成本。《无形资产准则》规定:无形资产的成本以购买价款的现值为基础确定。无形资产购买价款的现值(P)=第1期付款数额÷(1+i)+第2期付款数额÷(1+i)²+第3期付款数额÷(1+i)³+...+第n期付款数额÷(1+i)ⁿ。其中,i为同期贷款利率。第二,确认未确认融资费用。未确认融资费用=无形资产购买总价款-无形资产购买价款的现值。第三,确认每年未确认融资费用的摊销额。每年未确认融资费用的摊销额=分期付款现值余额×i。第四,无形资产摊销。《无形资产准则》规定:企业摊销无形资产,应当自无形资产可供使用时起,至不再作为无形资产确认时止。企业选择的无形资产摊销方法,应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式。无法可靠确定预期实现方式的,应当采用直线法摊销。

2. 协议价值计价法设计思路。第一,确认无形资产的成

本。无形资产的成本为合同或协议约定的购买总价款。第二,无形资产摊销。一般采用直线法摊销。

3. 对两种核算方法的评价。

(1)现值计价法。第一,计价理论存在争议。谢诗芬等在《现值和公允价值会计:21世纪财务变革的重要前提》一文中谈到:虽然现值在概念上很完美,但因现值技术涉及诸多不确定因素,且易被人为操纵,因此,其计量的可靠性备受关注并引起争议,这在相当程度上妨害了各学科领域的发展与完善,并给经济造成了巨大影响。第二,银行贷款利率的可变性。从现值计价法的计算公式可以看出,无形资产购买价款的现值受i的影响较大,而i的变动频率和幅度由市场决定,也就是说,无形资产购买价款的现值具有很大的不确定性。第三,虚拟了财务费用。按照《无形资产准则》的规定,企业购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付,实际上具有融资性质的,应当按购买价款的现值确认无形资产入账成本,其实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额,除应予资本化的以外,应当记入“未确认融资费用”科目。未确认融资费用应当在剩余付款期限内采用实际利率法进行摊销,摊销额记入“财务费用”科目。这可能导致无形资产入账价值与合同或协议约定的购买总价款不等。第四,增大了计算的繁琐性。无形资产购买价款的现值的计算和按实际利率法摊销未确认融资费用数额的计算,如果不利用专用计算工具和没有实际计算经验的人是很容易计算错误的。

(2)协议价值计价法。第一,无形资产入账价值没有考虑因分期付款而产生的货币的时间价值。第二,无形资产入账价值为合同或协议约定的购买总价款,这导致无形资产入账价值的实际成本高于理论成本。

二、两种核算方法下的价值确认与核算方法之比较

例:长江公司2×07年1月8日从宏达公司购入一项商

提固定资产折旧、进行无形资产摊销时,应依据固定资产、无形资产的评估值及重新确定的尚可使用年限等资料计算折旧和摊销额,与企业已计提折旧和摊销额相比:若大于已计提折旧和摊销额,应进行补提或补计,借记“其他应收款”或“资本公积”或“其他应付款”科目(具体科目依据补提或补计额与资产评估基准日至建账基准日期间原企业盈利或亏损比较确定),借记“递延所得税负债”科目(补提或补计额与适用税率之积),贷记“累计折旧”或“累计摊销”科目;若小于已计提折旧和摊销额,则作相反调整,但不涉及递延所得税。

例3:接例1,该企业按直线法计提折旧,预计残值率为1%,折旧年限为10年。改组为股份有限公司时评估确认资产尚可使用年限为5年,预计残值率不变。资产评估基准日至建账基准日期间(6个月),企业按原折旧政策计提折旧297 000元,此期间的经营亏损由国有资本持有单位补足。经重新计算,应计提折旧574 200元,由此应补提折旧277 200元(574 200-297 000)。折旧调整的会计处理如下:借:其他应收款207 900元(277 200-69 300),递延所得税负债69 300元(277 200×25%);贷:累计折旧277 200元。○