

国有企业股份制改造有关会计问题探讨

四川君和会计师事务所 李夕甫

【摘要】 本文就国有企业股份制改造中四个关键环节(包括清产核资、财务审计、资产评估、组建股份公司)有关会计问题进行系统探讨,以便为企业特别是国有企业股份制改造上市提供一些可借鉴的思路、操作方法和模式。

【关键词】 国有企业 股份制改造 会计问题

国有企业进行股份制改造,有利于拓宽企业融资渠道、使生产要素合理流动、优化社会资源配置。本文就国有企业股份制改造中清产核资、财务审计、资产评估、组建股份公司四个环节的有关会计问题进行探讨。

一、清产核资

1. 清产核资阶段应关注资产清查损失的处理问题。根据《企业公司制改建有关国有资本管理与财务处理的暂行规定》,企业经过账务清理、资产清查、价值重估、损溢认定、资金核实和完善制度等清产核资程序后,应将清理的各项资产损失,如坏账损失、资产盘盈盘亏、历年亏损挂账等,经中介机构鉴证和上级部门认定后核销。《企业资产损失财务处理暂行办法》第十三条规定,实施公司制改建企业,清查资产损失可以核销所有者权益。按此规定,清查资产损失会计处理为:借:利润分配(盈余公积、资本公积、实收资本);贷:原材料等资产类科目。负债中长期挂账而又不能偿付的款项,会计处理为:借:其他应付款等负债类科目;贷:利润分配。未分配利润、盈余公积和资本公积余额不足核销资产损失时,为体现资本保全原则,一般不应冲减实收资本,而应在未分配利润中以负数列示。在编制比较财务报表时,应按照企业会计准则规定的财务报表列报方法,分别采用追溯调整法、追溯重述法或未来适用法,对各期财务报表进行调整。

2. 清产核资阶段应关注会计制度选择问题。国有企业2003年以前执行原行业会计制度,股份公司从2001年执行《企业会计制度》,上市公司从2007年起执行企业会计准则,选择的制度不同对资产清查结果有一定影响。关于清产核资会计制度的选择问题,目前法律法规中无明确规定。实务中一般以企业在清产核资时执行的会计制度为基础,这样不但方便清产核资实务操作,也有利于保持会计制度的一贯性。

二、财务审计

1. 原企业财务报表审计阶段的审计调账问题。审计调账主要涉及会计差错调整,以及对一些特别事项进行处理。比如《关于〈企业公司制改建有关国有资本管理与财务处理的暂行规定〉有关问题的补充通知》规定,企业账面原有应付工资余额中属于应发未发职工工资部分,应予清偿;在符合国家政策、职工自愿条件下,依法扣除个人所得税后可转为个人投

资;属于实施“工效挂钩”等办法提取数大于应发数形成的工资基金结余,应当转增资本公积,不再作为负债管理,也不得转为个人投资;企业账面原有的应付福利费、职工教育经费余额,应当转增资本公积金,不再作为负债管理,也不得转为个人投资;因医疗费超支产生的职工福利费不足部分可以依次以公益金、盈余公积、资本公积和资本金弥补。

笔者认为对“工效挂钩”工资的处理,应当视为前期差错,按《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》采用追溯重述法进行更正,在编制比较财务报表时,对各期财务报表进行调整。

2. 模拟财务报表审计阶段的会计问题。国有企业进行股份制改造,新股份公司尚未成立,应根据经主管部门审核批准的企业改制方案确定的资产重组方法,对改制基准日财务报表进行剥离调整。依据《首次公开发行股票公司申报财务报表剥离调整指导意见(征求意见稿)》,将股份公司设立前未按照设立时公司架构和会计政策独立记录和反映的财务会计资料,从设立前原企业财务会计记录中分离出来。根据改制方案,按照一致性的剥离原则,对基准日比较财务报表进行剥离调整;同时,如果原企业执行的会计制度不同,还要进行会计制度调整,形成模拟财务报表。剥离调整和会计制度调整,原企业不需要调账,但要形成工作底稿,记录剥离调整和制度调整的过程、依据、原则、方法和具体金额。

三、资产评估

1. 历史成本原则下资产评估阶段不对资产评估调账。《企业会计准则——基本准则》第43条规定,企业对会计要素进行计量时一般应采用历史成本,采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值计量的,应保证所确定会计要素金额能取得并可靠计量。评估增值主要涉及固定资产和无形资产。《企业会计准则第4号——固定资产》规定,固定资产应按照成本进行初始计量,投资者投入固定资产的成本,应按照投资合同或协议约定的价值确定,但合同或协议约定价值不公允的除外。《企业会计准则第6号——无形资产》规定,无形资产应按照成本进行初始计量。投资者投入无形资产的成本,应按照投资合同或协议约定价值确定,但合同或协议约定价值不公允的除外。显然,改制前国有企业对资产评估调账不符合企业会

会计准则的规定,改制后新股份公司按资产评估记账,完全符合企业会计准则的规定。

2. 不应资产评估调账并非等于不调账。在国有企业现行管理体制下,实务工作中往往需要进行评估调账。那么如何进行评估调账呢?①原国有企业应选择一个特定日期(一般选择股份公司成立日)作为调账日,对原企业账务进行全面清理。由于评估基准日到调账日有一个较长的时间间隔,企业经营活动导致资产和负债形态和数量变化,调账时应分析评估基准日与调账日之间资产形态和数量差异,按评估增减值明细表及资产和负债变动表,确定哪些资产和负债的评估增减值已不存在了,扣除这部分评估增减值。②资产评估是以会计制度调整后的模拟财务报表为基础,而评估调账是原企业按原会计制度进行,所以在评估调账时,应将会计制度调整及其评估增减值加以分析,扣除这部分影响。③确定资产和负债的评估调账重点。流动资产和流动负债周转快,到调账日一般已不存在了,评估增减值不需要调整。但一些特殊情况需关注,如流转速度慢,评估出现减值的流动资产在调账日仍然存在,则需要调整。固定资产和无形资产由于周转慢,评估增减值也大,是评估调账的重点。

四、组建股份公司

1. 验资时的折股比例和验资依据问题。①折股比例问题。《公司法》规定,股票发行价格可以按票面金额,也可以超过票面金额,但不得低于票面金额。《股份有限公司国有股权管理暂行办法》规定,国有资产严禁低估作价折股,一般应以评估确认后净资产折为国有股的股本;如不全部折股,则折股方案须与募股方案和预计发行价格一并考虑,但折股比例(国有股股本/发行前国有净资产)不得低于65%。按照上述规定,折股比例应为65%~100%。②验资依据问题。按《中国注册会计师审计准则第1602号——验资》规定,出资者以非货币财产作价出资的,注册会计师应当在出资者依法办理财产权转移手续后予以审验。按此规定,在实务中国有企业股份制改造基本无法验资,若不验资其股份公司也无法成立。首先,在验资时股份公司尚未成立,从评估基准日到验资日,评估确认的资产和负债已发生变化,原国有企业不会(实务工作中也不能)在验资日对拟投入的资产和负债再进行清理以供验资使用。其次,股份公司尚未成立,原国有企业还在持续经营,不可能在验资日之前办理财产权转移手续。所以,实务中会计师事务所一般是以评估报告中的净资产作为主发起人投入股份公司的出资,笼统验证出资到位,不会对验资日的资产和负债再进行清理验证;对其他发起人的出资以投入股份公司账户上的货币资金作为出资到位。

2. 股份公司成立后的建账问题。实务操作中一般在股份公司成立日,根据原企业账务清理和评估调账后的资产和负债清单、评估增减值明细表以及其他发起人投入的货币资金进账单,按企业会计准则规定的会计科目建立新账。以股份公司成立日作为建账日,以此日资产和负债金额入账,这从理论上讲是不妥的。笔者认为,应以发起人协议和公司章程规定的最后出资时间或者验资基准日的资产和负债金额作为建账金

额,且从这个日期到股份公司成立日的净利润应全部归股份公司所有。如不然,其他发起人的利益就受到了侵害,因为其他发起人的货币资金出资已按发起人协议和公司章程规定投入,其孳息归股份公司所有,属于全体股东的权益。这在实务中操作非常困难,且从股东出资到股份公司成立日时间不长,影响不大,因此可以忽略。对于固定资产等,是否应按评估增减值在评估基准日到建账日之间补提折旧,目前相关文件尚无明确规定。一般来说,原企业由于执行原会计制度,不需要补提折旧。对于新股份公司,由于按评估值作价折股,且从评估基准日到建账日之间实现的净利润归原企业所有,新公司建账时理应补提折旧。

3. IPO(股票首次公开发行)时编制申报财务报表需要注意的会计问题。该阶段应关注股份公司成立前利润表的编制基础、原则、方法和数据来源问题,并依据《首次公开发行股票公司申报财务报表剥离调整指导意见(征求意见稿)》形成申报财务报表。《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第1号——招股说明书》规定,发行人运行三年以上的,应披露最近三年及最近一期的资产负债表、利润表和现金流量表;运行不足三年的,应披露最近三年及最近一期的利润表以及设立后各年及最近一期的资产负债表和现金流量表。发行人运行不足三年的,应披露设立前利润表编制的会计主体及确定方法;存在剥离调整的,还应披露剥离调整的原则、方法和具体剥离情况。

IPO时编制的申报财务报表与股份制改造时编制的模拟财务报表不尽相同,其差异在于:从评估基准日到股份公司成立日之间,对所有资产应按评估增减值进行补计提折旧或补转成本费用。《首次公开发行股票申请文件主承销商核对要点》第302条“在其他重要事项中,公司是否披露了从评估基准日到公司设立日之间利润的分配情况?如果已经分配给发起人,公司是否披露了存货、固定资产、无形资产等资产是依据评估价值还是账面价值进行成本结转或调整折旧或分期摊销?如果已经分配给发起人,是否已明确说明对资本保全的影响?是否有如果产生出资不实由发起人承担责任的承诺?”该条规定要求从评估基准日到公司成立日应以评估值进行成本费用结转。如编制申报财务报表期间早于评估基准日,是否需要按评估值结转成本费用呢?早于评估基准日期间,评估值是无法确定的,实务工作中企业一般不按评估价值而仍按账面价值结转成本费用。

笔者认为,到目前为止我国评估方法主要采用重置成本法。国有企业资产皆是多年形成,评估增值主要是多年物价上涨因素造成的,且编制申报财务报表的期间不会早于评估基准日很久,这期间物价上涨因素影响极小,可以视为与评估基准日相同,为体现财务报表可比性,应采用相同的计量属性,在申报财务报表涉及的所有期间(不仅仅是从评估基准日到股份公司成立日之间)按评估值结转成本费用。

主要参考文献

尹蔚,孔维成.资产评估基准日至调账日会计处理浅见.财会月刊(A),2004;4