

国有企业改制账务处理之我见

江苏南通日报社 张庆锋

国有企业改制根据审计评估报告进行账务调整的事项大致可分为以下四类,笔者拟逐一阐述。

1. 对会计差错的账务调整。会计差错一般可分为两种类型:

第一种是企业的会计处理不符合会计制度或会计准则形成的差错。这种情况下企业应根据会计准则、会计制度的规定进行账务调整,但在计算所得税时应根据税法的规定分期(年)计算,在与税务部门沟通后对以前年度的应纳税所得额进行修正,调整以前年度所得税费用或可弥补亏损额。

第二种是根据改制要求为准确计算改制基准日的净资产而严格划分基准日前后的财务收支进行的调整,如预提房租、水电费以及将期后发生的应归属基准日前的收支调整入账等。这种情况下企业可以根据一贯性原则不进行专门的账务调整,在收入、支出实际发生时进行账务处理(但不可跨年度),所得税按所属会计年度一并计算。

2. 对改制费用的账务处理。改制费用通常包括人员工资、差旅费、业务招待费、审计评估费、产权交易费等,企业可以在这类费用发生时进行账务处理,但对人员工资、业务招待费等税法规定了税前扣除标准。如果根据事前的改制计划应由财务部门承担的费用,企业就不得再重复入账。

3. 对剥离资产的账务处理。剥离资产主要分为两类:一是根据改制要求将土地使用权、固定资产等部分国家拟收回的资产予以剥离。这种情况下企业应将剥离资产的账面价值调整为零,对应减少净资产,不涉及所得税问题。二是将原国有企业的职工分流费用(包括人员补偿金、社会保障费等)从净资产中剥离,财政部门有时会要求企业将这部分剥离费用列作专项负债处理,减少净资产。但笔者认为这种情况下不应进行账务调整,原因有三点:第一,剥离人员分流费用旨在从股权转让价格中扣除一部分应由国家负担的费用,与企业的会计处理并无关系。第二,企业是持续经营的,在企业未进行清算前,预提职工分流费用减少净资产显然是不恰当的,这种做法不符合持续经营假设及真实性原则,由于多数职工仍然会在改制后的企业中工作,因此往往会造成这部分负债虚列。第三,税法规定,企业支付的各项统筹保险基金及人员补偿金可以税前扣除(以实际发生为前提),上述会计处理使会计和税法的核算口径不一致,增加调整的工作量。

4. 根据资产评估结果,对资产账面价值进行调整。在这种情况下企业进行账务调整的原因有三种:第一,部分领导为体现工作业绩,提倡国有资产保值增值,在财政部门收缴转让

收益时未扣除实物资产评估增值部分所带来的未来所得税税负,致使买方认为自己既然为资产增值部分买单了,评估价格理应成为企业的历史成本,并且允许税前扣除。第二,企业改制后新公司希望通过增加注册资本以提高企业的经营资质水平 and 知名度。对资产评估增值部分调账后,可将资本公积转增注册资本。第三,企业改制后新股东急于收回投资也是调账的内因。

笔者认为,资产评估结果是为制定股权转让价格提供依据的。历史成本原则要求企业的各项资产在取得时按照实际成本计量,除法律、行政法规和国家统一的会计制度另有规定外,企业一律不得自行调整其账面价值。当然,对评估报告中涉及的资产减值因素可以按照有关规定计提减值准备,在财产清查阶段发生的资产盘亏、毁损、报废及其他出现资产永久性 or 实质性损害的情形,应报主管财政部门 and 税务部门审核批准后进行相应的会计处理。

上段中所述“除法律、行政法规和国家统一的会计制度另有规定外,企业一律不得自行调整其账面价值”有一个特殊情形,即原国有企业(独资公司)进行股份制改组或进行合并、分立式改制时,应按照《财政部关于印发〈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〉的通知》(财企[2002]313号),按照净资产的评估确认结果调整账面价值,折算成国有股份后变更为(转到)新公司;《关于企业资产评估增值有关所得税处理问题的通知》(财税字[1997]77号)规定:企业进行股份制改造发生的资产评估增值,应相应调整账户,所发生的固定资产评估增值可以计提折旧,但在计算应纳税所得额时不得扣除。

其具体的会计处理方法为:

(1)按评估确认结果调整资产、负债的账面价值后,若评估确认的净资产大于原账面净资产,应扣除未来应交所得税后的余额计入资本公积。会计分录为:借:固定资产,原材料,库存商品;贷:资本公积,递延税款。

(2)按评估确认结果调整资产、负债的账面价值后,若评估确认的净资产小于原账面净资产,应按顺序冲减未分配利润、资本公积。会计分录为:借:利润分配,资本公积;贷:固定资产,原材料,库存商品。

企业按上述方法调账后,如原国有企业并未注销,可以沿用原企业的账册。账务处理为:借:实收资本,资本公积,利润分配;贷:实收资本(股本)。借:累计折旧;贷:固定资产。

当然,也可以结束旧账,按评估结果数建立新账。○