

中小股份制文化企业会计核算问题探讨

张爱珠

(浙江财经学院 杭州 310018)

【摘要】 知识经济时代的到来,为包括中小文化企业在内的文化单位提供了良好的发展机遇,一些文化单位纷纷进行改制,但是中小文化企业股份制改组中出现了一些不规范的会计问题,特别是在无形资产会计核算、报表披露以及利润分配等方面存在的问题尤为令人担忧。为此,本文特针对中小股份制文化企业设立过程中及设立后的会计核算作深入探讨。

【关键词】 中小股份制文化企业 报表披露 利润分配

随着知识经济时代的到来,中小文化企业获得了较大发展机遇,展现了蓬勃发展的风貌,已引起各级政府重视。但中小文化企业快速发展的同时也面临着许多问题和挑战。文化企业具有无形资产多、实物资产少的特点,特别是企业从国有、家族企业向现代企业转型过程中,面临企业财务管理制度的重大变革。换言之,这类文化企业往往需要经历股份制改造,才能建立起现代企业制度。

笔者曾经调查过浙江杭州、宁波、温岭几家施行股份制改造的文化企业,发现会计人员普遍不适应股份制改造会计核算及会计信息披露等方面的变化。为此,本文特就中小股份制文化企业改造过程中、改造后的会计核算及会计信息披露问题做些探讨。

一、中小股份制文化企业改造时的会计核算

从笔者对浙江杭州市一些文化单位调查的情况来看,新设立的股份制文化企业的会计制度比较健全,会计人员反映会计核算比较简单,只要参照会计准则规定,按照各投资者的出资情况和股本数量,以实际收到投资者投入货币资金或投资确认价值借记“银行存款”、“原材料”、“固定资产”、“无形资产”等会计科目,贷记“股本”会计科目,以超过股本部分记入“资本公积——资本溢价”科目即可。令会计人员普遍感到棘手的是原中小文化企业改制时的会计处理。

按照会计准则规定,原中小文化企业改制为股份制文化企业,首先应该对财产物资、债权债务进行全面清查,确定财产物资、债权债务实有数;其次应明晰文化企业产权,特别是对于文化企业中的一些国有企业、集体企业;然后请资产评估机构对拟改制文化企业进行资产评估,特别是要注意对拟改制文化企业品牌、商标、专有技术等无形资产价值加以评估;最后再办理折股和职工认股等事宜。在这一过程中一般会发

生以下几方面的会计核算:

1. 资产评估及账面调整。原中小文化企业改组为股份制文化企业时,应对原有文化企业的债务、债权进行清理,开展清产核资工作,摸清家底。要委托具有较高资质的资产评估机构、会计师事务所进行资产评估和验资,界定原有文化企业净

资产产权。在资产评估过程中对文化企业有关损失的处理,应先借记“资本公积”科目,若资本公积余额不足以抵减,再依次借记“盈余公积”、“未分配利润”、“实收资本”科目。对有关资产的评估确认价值超过原账面价值的差额,将扣除未来应交所得税后余额记入“资本公积”科目。

2. 原中小文化企业净资产折股。按有关规定,原有中小文化企业改组为股份制文化企业,如将原有文化企业净资产作价全部投入股份制公司,则原有文化企业债权、债务也应该由改造后的股份制公司拥有或承担。将原有文化企业的净资产折价入股。也就是说,原有文化企业的净资产应按照原投资渠道和权益形成方式相应转化为国家股、法人股、职工集体股,原中小文化企业积欠职工的工资可以按工龄长短转为职工个人股。同时,还必须征得原出资人同意从原有净资产中预留一部分用于离退休职工的养老或医疗保险费用。

笔者认为,将净资产中折价入股的部分记入“股本”科目,对于净资产中预留部分可作为负债记入“应付职工薪酬”科目。其相应会计核算方法有两种:一是改组后企业仍然继续沿用原企业账册。将原有企业净资产换取的股份登记有关账目,作借记原企业净资产的实收资本账户和应付债务账户,贷记股本账户;二是结束旧账开设新账,借记有关资产科目,贷记“股本”、“资本公积”、“应付职工薪酬”等科目。

3. 职工认购股份。按照有关法规规定,国有、集体股份制文化企业中职工个人股和集体股应该占到改组后企业全部股份的50%以上,其中职工集体股应不低于20%,职工认购股份可以采取货币资产、实物资产、专有技术等形式,职工集体股资金由改造前企业净资产和由职工认购个人股时一并缴入,或者由未来应付职工个人股分红补足。在职工认购个人股时,一并缴入集体股时的会计处理,借记各类资产科目,贷记“股本——集体股”科目即可。

根据笔者调查,目前浙江各地很多股份制文化企业为了调动职工积极性、留住人才采取设置劳动股或干股的做法,即按照员工的贡献、职位、工龄等条件,为职工核定一定的股份,这些股份的特点是职工无需出资,不能转让,但拥有分红和管

理的权利。职工离开企业时企业为其核定的股份作自动核销处理。

二、股份制文化企业改组设立后的会计核算

股份制文化企业创立后应按企业会计准则进行正常会计核算,特别是当股份制文化企业注册资本变动与利润分配时更应如此。

1. 股本变动的会计核算。一般来说,企业股本或资本是相对稳定的,但对股份制文化企业来说,股本有可能经常发生变动,这就要求会计上及时做出必要的处理,以正确进行会计核算。

(1) 资本公积、盈余公积转增股本的会计核算。按照现行企业会计准则的规定,股份制文化企业按照一定法律程序可以用资本公积、盈余公积转增股本,以达到增加注册资本的目的。此时,企业股东权益总额不会发生变化,只是股东权益内部各项目的构成发生了变化,其会计核算应该是借记“盈余公积”、“资本公积”科目,贷记“股本”科目。

(2) 职工购入国家股和法人股的会计核算。按照现行企业会计准则的规定,职工可以在股份制文化企业设立后通过重新出资或收益分红购入国家股或法人股。由于此时公司注册资本、股份总数没有发生改变,但股本的结构发生了变化,因此只需作股本明细账中职工个人股增加和国有股减少的调整分录即可。

(3) 职工变动引起股份变动的核算。按照有关法规规定,职工个人股不得退股,但在职工退休、调离、辞退或被开除时,股份不能带走,但可以由企业购买,也可以由其他职工购买。如属于后者,企业会计处理比较简单,只需在股本明细账中作出相应调整即可。若由企业收购,则是一个新问题。笔者认为,可以参照国际惯例,设置“库存股”会计科目,专门用来反映企业已购尚未出售、注销的股份。当企业收购离职员工手中的股份时,按实际收购成本,借记“库存股”科目,贷记“银行存款”科目。当企业重新出售这部分股份时,作相反的会计核算,如有差额则记入“资本公积”科目。

2. 股份制文化企业利润分配的会计核算。股份制文化企业的净利润分配与企业会计准则规定内容基本一致,也是先弥补以前年度亏损,接着提取法定盈余公积金,再按股东会或董事会决议支付劳动分红和股利。但是具体会计处理上应有所差异,其主要表现在:

(1) 亏损弥补。按照会计制度和有关税法的规定,股份制文化企业在发生亏损时,可以依次用税前利润、税后利润、盈余公积弥补亏损。用本年度税前利润、税后利润弥补以前年度亏损,不需要另作补亏的会计分录。为简化会计核算,用盈余公积弥补亏损时,可以直接借记“盈余公积”科目,贷记“利润分配——未分配利润”科目。

(2) 劳动分红。根据我们对浙江部分文化企业的调查,股份制文化企业按劳分红有两个来源:一是由利润分配中在支付股利之前形成一部分;二是由职工集体股分红转入一部分。鉴于此,笔者认为股份制文化企业可设置“应付股利——劳动

分红”科目。企业在经股东大会讨论通过利润分配时,借记“利润分配——应付劳动分红”科目,贷记“应付股利——应付劳动分红”科目;在由集体股分红转入时,借记“利润分配——应付职工集体股股利”科目,贷记“应付股利——应付劳动分红”科目;在实际支付时借记“应付股利——应付劳动分红”科目,贷记“银行存款”科目。

(3) 职工集体股分红的核算。根据我们的调查,浙江文化企业职工集体股分红可用于劳动分红、补充养老基金和医疗费用、兴办集体福利事业、留作扩充集体股。具体做法包含以下三个方面:①用作补充养老基金和医疗费时,直接借记“应付股利——应付职工集体股股利”科目。②用作兴办集体福利事业时,参照企业会计准则,在发生消耗性福利支出时,直接借记“应付股利——应付职工集体股股利”科目。在发生能形成固定资产的开支时,应借记“固定资产”科目,贷记“银行存款”科目,同时借记“应付股利——应付职工集体股股利”科目,贷记“盈余公积”科目。③在经股东大会决定转为集体股股本时,借记“应付股利——应付职工集体股股利”科目,贷记“股本”科目。

三、中小股份制文化企业的财务信息披露

总体而言,和股份有限公司相类似,按照企业会计准则,中小股份制文化企业也应编制会计报表及附注。其中会计报表主要是资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表,并且这些报表格式没有太大变化,不过笔者认为,应注意股份制企业的特点,主要体现在:

1. 资产负债表。笔者认为,中小股份制文化企业的资产负债表与股份有限公司的资产负债表略有不同,无形资产信息披露应该加强,同时在股东权益中股本项目应有所调整。这种调整主要是:股本项目应该列示三个部分及股本总额、库藏股份、股本净额。如果股份制文化企业股权区分为普通股和优先股,那么先在资产负债表股本项目下列示普通股和优先股,并在普通股中按照上述思路列示普通股股本总额、库藏股股份、普通股股本净额。

2. 利润表和股东权益变动表。笔者认为,为了向投资者和职工提供更为简捷和实用的指标,不妨在股份制文化企业的利润表的净利润栏之后增加每股收益,从而使职工更为直观地了解企业的盈利水平和自己应得的收益,并且在现行股东权益变动表格式中增加应付劳动分红、应付集体股股利等项目,按照利润分配相应的明细账本期发生额填列;对各类股份的绝对额、比例及其变动情况、库存股份的增减变动情况予以详细填列。

【注】本文为杭州市社科规划课题“杭州市文化产业融资机制创新研究”阶段性成果之一。

主要参考文献

1. 张爱珠.谈分期收款销售会计核算.财会月刊(会计),2008;2
2. 赵敏.财务会计.杭州:浙江人民出版社,2010
3. 徐亚明.中级财务会计.杭州:浙江人民出版社,2010