

会计实务：改制企业的帐务调整会计从业资格考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/521/2021_2022__E4_BC_9A_E8_AE_A1_E5_AE_9E_E5_c42_521502.htm 企业改制经批准后，通常要求在较短的时间内完成，通过聘请合法中介机构对企业进行资产清查、报表审计、资产评估，经有关部门对资产评估结果进行确认或备案后，确定企业的资产价值，以此为基础再对企业相关资产、业务、人员等重组，完成对企业的改制。企业改制过程中会涉及账务调整和建立新账问题，通常建立新账较企业日常会计核算难度较大、技术性较强，本文拟对企业改制时建账中常见的几个问题作一探讨。

建账基准日的确定

建账基准日应以公司成立日即营业执照签发日或营业执照变更日为准，由于会计核算以年度、季度、月进行分期核算，实际工作中，一般以公司成立当月月末或下月初为基准日。如果公司设立之日是在月度中的某一天，一般以下一个月份的月初作为建账基准日。

建账的依据

企业建立新账的依据应以经合法中介机构审验评估的审计报告、资产评估报告（须经有关部门确认或备案）、验资报告为基础，通过评估调整（即资产评估机构的评估报告，并经有关部门确认的资产评估基准日评估价值，与资产评估基准日的账面价值的差额调整）和会计调整（即资产评估基准日与会计建账基准日之间的会计账项调整）后的财务账项作为建账依据。

考试大 评估结果的调整

因评估结果与资产账面价值之间会产生差异，即评估增值和减值。现行的规范企业评估调账的法规主要有财政部《关于股份有限公司有关会计问题解答》（财会字〔1998〕16号）、《关于执行具体会计准则和

股份有限公司会计制度 有关会计问题解答的通知》（财会字〔1998〕66号）、《财政部关于企业资产评估等有关会计处理问题补充规定的通知》（财会函字〔1999〕2号）。评估调整是指资产评估机构的评估报告经有关部门确认的资产评估基准日评估价值，与资产评估基准日的账面价值的差额调整，评估调整包括资产评估基准日及其以前的会计事项调整，由于资产评估基准日与建账基准日之间有一段时间间隔，这段时间内企业的经营活动会导致资产形态和数量发生变化，通过分析评估基准日与建账基准日之间资产形态和数量的差异进行调整，此期间新增资产，则按新增资产的账面价值不变，下面分别进行说明：一、关于存货项目的评估调整 由于建账基准日距评估基准日相距较长的时间，评估确定的有关存货的增值、减值，由于企业的存货周转速度快，我们可以比较存货周转时间与评估基准日到建账基准日的时间间隔。若评估基准日到建账基准日的时间间隔大于存货周转时间，我们可以认为评估基准日的存货在这段时间内已经进行过一次流转，存货的评估增减值可以不进行调整。但一些流转速度慢，评估时出现增减值的存货，如果在建账基准日仍然存在，则需要进行调整。调整时：若总体上资产评估增值，借记“存货”，贷记“递延税款”和“资本公积”；若总体上资产评估减值，借记“未分配利润”，贷记“存货”，分录应在旧账上进行调整。二、关于固定资产项目的评估调整 对新账中固定资产价值的入账，实务界存在两种观点：一种主张按评估确认的重置价值入账，即评估的累计折旧入账，在具体账务处理时，借记“固定资产”，贷记“累计折旧”和净资产；一种主张按评估后固定资产净值入账，不体现累

计折旧。新的固定资产准则要求按投资各方确认的价值作为固定资产的入账价值，从会计报表的列报看，按评估后固定资产净值入账存在较大的弊端。由于累计折旧能够反映固定资产新旧的信息，若按净值入账会使固定资产的新旧信息丢失，故应按重置价值入账。固定资产由于周转速度慢，是评估调整的主要方面。实务中，应对照评估明细表，按照有关评估调账法规的规定，将评估增值和减值记入账簿中，若资产评估基准日与建账基准日之间评估固定资产报废或数量减少，则此部分评估增值和减值不予调整。调整时：若总体上资产评估增值，借记“固定资产”或“累计折旧”，贷记“递延税款”、“资本公积”或“累计折旧”；若总体上资产评估减值，借记“未分配利润”或“累计折旧”，贷记“固定资产”或“累计折旧”，分录应在旧账上进行调整。

考试大三、关于坏账准备的评估调整 企业改制进行资产评估时，坏账准备均被评估为零，若建账时不按评估结果调整，计提坏账准备的企业债权改制后可能确实无法收回，债权无法收回时再由投资方股东补足，其操作较困难，故建账基准日建立新账时应按评估结果调整，坏账准备被评估为零的债权由原企业作备查帐簿登记。

四、关于长期待摊费用、开办费等评估调整。企业改制进行资产评估时，对于那些无形的费用性资产均被评估为零。由于评估是对整体经营性资产的评估，对于那些无形的费用已在对实物资产评估时予以考虑，故建账时关于这些项目应按评估结果确认。如设备大修理费，一般在长期待摊项目中反映。由于进行了大修理，经修理的设备的生产能力得到加强，评估该设备时，已将其考虑在内。

五、关于长期投资、无形资产、其他流动资产的评估调

整。对于长期投资、无形资产、其他流动资产评估结果的调整入账，其调整方法比较简单，若资产评估基准日与建账基准日之间评估资产减少，则此部分评估增值和减值不予调整。建账基准日若依然存在，则应对照评估明细表，将评估增值和减值记入账簿中，调整时：若总体上资产评估增值，借记有关资产类科目，贷记“递延税款”、“资本公积”；若总体上资产评估减值，借记“未分配利润”，贷记有关资产类科目，分录应在旧账上进行调整。

六、关于负债类科目的评估调整。负债类科目评估结果的调整，若资产评估基准日与建账基准日之间评估负债减少，则此部分评估增减值不予调整。建账基准日若依然存在，则应对照评估明细表，将评估增减值记入账簿中，调整时：借记有关负债类科目，贷记“递延税款”、“资本公积”；或借记“未分配利润”、“递延税款”、“资本公积”，贷记有关负债类科目，分录应在旧账上进行调整。

会计调整的处理 会计调整是资产评估基准日与会计建账基准日之间的会计账项调整，建账基准日企业调账后，建账基准日的资产负债类科目余额，应等于调账前会计账项的资产负债类科目余额与评估调整值之和，此期间资产负债类科目的调整变动通过未分配利润来反映，对于此期间固定资产折旧的计提分两种情况：（1）原评估基准日评估的固定资产应按调账后固定资产的账面价值（评估基准日固定资产的账面价值与评估增减值调整之和）为基数，按评估报告确定的尚可使用年限，从评估基准日起进行折旧的计提；（2）此期间新增固定资产折旧的计提，应按新增固定资产的账面价值为基数，按其可使用年限进行折旧的计提。此两项固定资产的折旧，构成此期间发生的折旧费用，并最

终形成企业的利润或亏损。改制企业持续经营期间损益的处理 由于大部分改制企业在改制期间继续经营，资产评估基准日与会计建账基准日之间的会计账项变动和企业经营会产生利润或亏损，此期间经营盈亏由投资各方协商，有的企业由新老股东共享或共摊，有的由老股东享有或补足。在会计处理上：如果股东协议中规定这段时间的经营成果由老股东享有或补足，则企业应作利润分配的会计处理；如果股东协议中规定这段时间的经营成果由新老股东共享或共摊，则企业不作利润分配的会计处理。

是否结束旧账建立新账 如果企业是整体改制，原企业应按审计、评估结果先调账，然后可以采取结束旧账建新账的方法，也可采用不结束旧账，直接以调账后的结果作为改制后的公司新账的方法。如果企业是部分改制，原企业应按审计、评估结果先调账，然后将已剥离给改制公司的资产、负债转为对改制公司的投资；在建账日，改制公司按原企业结转的资产、负债、净资产建立新账。一般情况下均建立新账，将旧账经调整后的资产、负债和净资产冲转入新账中。

改制建账后的纳税问题 根据财政部《关于执行具体会计准则和 股份有限公司会计制度 有关会计问题解答的通知》（财会字[1998]66号）的规定，企业改组为股份有限公司时，如果资产评估增值部分已经折成股份的，并按税法规定不再征税的，上述评估增值计入资本公积的部分不再作其他处理；如果评估增值部分未折成股份，并按税法规定在评估资产计提折旧、使用或摊销时须征税的，在按评估确认的资产价值调整资产账面价值时，应将按规定评估增值未来应缴的所得税记入“递延税款”科目的贷方，资产评估增值扣除未来应交所得税后的差额，记入“资本公积资

产评估增值准备”科目。公司按规定对已评估资产计提折旧、使用或摊销时，或按规定的年限结转记入应纳税所得额时，其应缴的所得税，借记“递延税款”科目，贷记“应交税金应交所得税”科目。由于在改制时，资产评估是按净额计入资本公积的，在实务中很难一一对应，可考虑按照税法规定采取综合调整方法，即对资产评估增值额不分资产项目，均在以后年度相应调增每一纳税年度的应纳税所得额，调整期限最长不超过10年。

会计政策变更问题 由于我国统一的会计制度尚未全面实施，企业改制前后一般会涉及会计制度的变更。改制的企业旧账通常执行行业会计制度，而在结束旧账建立新账时，新账要求按《企业会计制度》核算，因此各类科目应依照新的《企业会计制度》进行衔接。

百考试题收集整理 更多信息请访问：百考试题会计从业网，百考试题会计从业论坛 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com