

会计证辅导：会计实务问题之会计报表会计从业资格考试

PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/588/2021\\_2022\\_\\_E4\\_BC\\_9A\\_](https://www.100test.com/kao_ti2020/588/2021_2022__E4_BC_9A_E8_AE_A1_E8_AF_81_E8_c42_588710.htm)

[E8\\_AE\\_A1\\_E8\\_AF\\_81\\_E8\\_c42\\_588710.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/588/2021_2022__E4_BC_9A_E8_AE_A1_E8_AF_81_E8_c42_588710.htm) 一、股份制改制企业改制当期会计报表编制的会计制度基准 企业股份制改制或者上市公司拟进行的收购，按照现行证券法规的规定，需聘请具有从事证券业务资格的会计师事务所进行审计，并在此基础上实施评估。这就引申出五个问题：1.评估审计的会计制度基准问题。如果原企业或被收购企业不是股份有限公司，那么审计的会计制度基准应是该企业原执行的会计制度，还是今后拟执行的《企业会计制度》。不同的会计制度基准将会导致不同的净资产结果。我们认为，审计的会计制度基准是与委托评估审计的不同目的相配套的。在改制企业或被收购企业评估审计中，应按照拟设立股份有限公司或收购企业执行的会计制度作为会计制度基准，重新厘定其财务状况和净资产，以便于改制企业或收购企业进行相关的经济决策。2.调账问题。股份制改制企业的评估结果是否调账，除国有企业外均涉及经营业绩是否能够连续计算的问题。根据财政部印发的《关于股份有限公司有关会计问题解答》财会[1998]16号的规定，公司购买其他企业的全部股权时，被购买企业保留法人资格的，被购买企业应当按照评估确认的价值调账，被购买企业丧失法人资格的，公司应按被购买企业评估确认后的价值入账。公司购买其他企业的部分股权时，被购买企业的账面价值应保持不变。3.调账时间及起始时点。关于股份制改组后的资产评估调账，存在四个日期（时点）：评估基准日、负责国有资产管理的主管部门审核日、投

资日以及股份有限公司成立日。究竟应确定哪个日期为评估调账日或建账日（以下简称“调账日”）？我国有关法规、制度并未有明确规定。评估基准日是一个选定的日期。因为股份制改组所需进行的资产评估、评估审核、报批手续等一系列活动不可能在同一时点完成，故需要选定一个时点，即确定评估基准日。但评估基准日的确定并不表示资产占有单位已于该时点将资产投入了股份有限公司。因为股份有限公司尚未成立，确定评估基准日并进行评估，仅是投资活动的前期工作，投资活动并未完成，故不应确定为调账日。负责国有资产管理的主管部门对资产评估结果的审核，是其代表政府对上述评估结果进行的监控活动。对于不涉及产权变动的评估事项，如国家统一规定的清产核资等，至国有资产管理部门审核日，即可认为完成了需要评估的事项，并以该日作为评估调账日。但若评估事项涉及产权变动，则存在该项产权变动能否最终完成的问题，若不能完成，已进行的评估及其审核工作即失去意义，更谈不上调账了。投资日也因股份有限公司尚未成立，各出资人投资日各异，投资日建账尚存在不确定因素。所以，对股份制改组这一涉及产权变动的事项中的评估结果，应于股份制改组完成时，即股份有限公司成立日，进行账务调整或建立新账。

4.评估基准日至公司成立日之间实现利润的归属问题。从合理性上讲，这部分利润应属原股东所有，原股东可按照出资时间合理分配。但按照中国证监会发行部的建议，比较倡导这部分利润归新老股东共享，以便于实际操作。

5.评估增值的两种会计处理。对于改组为股份有限公司时发生的资产评估增值，按照目前规定，在相应调账以后，应区分以下情况进行会计处理：（1

) 如果公司对评估的资产在进行计提折旧、使用或摊销时，是按评估确认后的价值进行的，则应将按规定评估增值未来应交的所得税计入“递延税款”贷方，差额记入“资本公积”。在按规定对评估资产计提折旧、使用或摊销时，或按规定的期限结转计入应纳税所得额时，其应交的所得税，借记“递延税款”，贷记“应交税金应交所得税”。(2) 如公司在计提折旧时，仍按原账面原价计提，则评估增值部分不需要计算未来应交的所得税，应全部计入资本公积。

### 二、比例合并法合并会计报表

《企业会计制度》第158条规定，企业在编制合并会计报表时，应当将合营企业合并在内，并按照比例合并方法对合营企业的资产、负债、收入、费用、利润等予以合并。这里所讲的合营企业，是指双方或多方从事某项共同控制的经济活动，包括共同控制的经营、共同控制的资产和共同控制的实体，由合同约定建立共同控制。在合并会计报表中，公司应当采用比例合并法对合营企业的资产、负债、收益和费用的份额与合并会计报表中的相同或类似项目逐项合并；另一种方法是在合并会计报表中单列项目反映其所占合营企业的资产、负债、收益和费用的份额。例如，将其所占合营企业流动资产的份额作为合并报表流动资产的一部分单独反映，将其所占合营企业固定资产的份额作为合并报表规定资产的一部分单独反映。两种报告方式的结果，所反映的合并净利润以及资产、负债、所有者权益、收入和费用各大类金额是完全相同的。这里需要讨论是，如何理解共同控制的含义。

### 三、合并对象的几个特殊问题

财政部印发的《合并会计报表暂行规定》财会字[1995]11号中规定，合并报表的合并对象有二：一是母公司拥有其过半数以上权益性

资本的被投资企业；二是其他被母公司所控制的企业。这里存在逻辑上的悖论，即母公司拥有其过半数以上权益性资本，但是未被母公司所控制的企业是合并呢还是不合并？在实务工作中，还有以下几种情形是我们经常遇见的，值得讨论：

- 1.子公司为全资子公司。全资子公司是作为母公司的一部分，还是作为合并对象？众所周知，全资子公司是游离于《公司法》之外的一种公司制企业。从法律形式上看，应当作为合并对象，因为全资子公司毕竟独立于母公司，是两个不同的法律主体；从实质上看，全资子公司与分公司并无实质区别，合并之后没有少数股东权益，也无少数股东损益，与合并报表的特性似乎存在矛盾。我们认为，全资子公司应当作为合并对象处理为妥。
- 2.年度中间分公司改制为子公司。分公司年度中间进行改制成为子公司（不是全资子公司），合并报表的期初数不应调整，即母公司期初仍包括该分公司，以维护报表的真实性。年度时该分公司变为子公司，应当作为合并对象，从母公司报表中划出去，列入期末合并报表。子公司在年度中间清算的，期初合并报表范围不变，期末合并报表范围则不包括该子公司。
- 3.子公司为承包经营企业，子公司为租赁经营企业，以及子公司为委托经营企业。这三类企业在承包经营期、租赁经营期或受托经营期内，由于企业的风险和报酬已转移给对方，相应地其经营和财务决策也由对方实施控制，因此在编制合并会计报表时，母公司应将拥有50%以上权益性资本的上述三类企业排除在合并范围之外。对此，企业在会计报表附注合并会计报表政策中予以详细披露。

四、合并报表范围发生变化，报表年初数调整问题 根据财政部印发的《股份有限公司会计制度有关会计处理

问题补充规定问题解答》财会字[1999]49号，原包括在合并范围内的子公司因情况变化（如出售、减持股份等）而不再包括在1999年度合并会计报表合并范围内的，在编制1999年度合并会计报表时，应当调整1999年度合并会计报表的年初数，即将原纳入合并会计报表的子公司的有关数据从年初数中扣除。因此，不涉及因合并范围变化而采用追溯调整法的问题。原未包括在合并范围内的子公司，因增加投资比例等原因而纳入1999年度合并会计报表合并范围内的，应根据其子公司按补充规定进行追溯调整后的会计报表作为编制合并会计报表的基础，并调整1999年度合并会计报表的年初数。1999年度新购入并纳入合并会计报表合并范围内的子公司，应当将该子公司按补充规定进行追溯调整后的会计报表作为编制合并会计报表的基础，但不需要调整1999年度合并会计报表的年初数。文件中规定的三种处理方法的理论依据是不同的。第一和第二种情形，即增减所持股份变化而引起的期末合并会计报表范围变化，要对报表期初数作同口径调整，讲求的是报表的可比性，把报表的真实性放在第二位；第三种情形，即新购合并引起的期末合并会计报表范围变化，要对报表期初数不作同口径调整，讲求的是报表的真实性，把报表的可比性放在第二位。我们认为，不论何种情形引起合并报表范围变化，报表期初数均应该按照真实性原则编制，并在报表附注中作适当披露。脱离真实性，可比性将失去意义。

五、子公司为外商投资企业，其职工奖励及福利基金在合并报表如何反映 外商投资企业利润分配有一个特殊项目，即职工奖励及福利基金。它从企业净利润中提取，不作股东权益反映，而是列为企业的负债。而行业会计制度和《企

业会计制度》中并没有此项目。在编制企业合并资产负债表时，职工奖励及福利基金余额并在应付福利费项目中反映。在编制合并利润及利润分配表时，提取的职工奖励及福利基金，母公司未执行《企业会计制度》的，有三种处理方法：一是职工奖励及福利基金调至管理费用项目反映；二是在净利润前所得税后增设“子公司提取的职工奖励及福利基金”项目反映；三是在可供分配利润项目下增设“子公司提取的职工奖励及福利基金”项目反映。这几种方法都可以接受，但应当保持做法的前后一贯性。母公司执行《企业会计制度》的，按照《企业会计制度》的规定处理，即在合并利润及利润分配表中，在提取法定盈余公积、提取法定公益金后，单列提取职工奖励及福利基金项目反映。需要注意的是，无论采用何种方法，母公司在采用权益法核算长期投资收益时，应当剔除子公司提取职工奖励及福利基金后按股权比例核算确定。财政部于2001年11月19日印发了《外商投资企业执行企业会计制度有关问题的规定》财会[2001]62号。文件明确指出，从2002年1月1日起，外商投资企业执行《企业会计制度》，因此，上述问题也将随着《企业会计制度》的全面贯彻而消逝。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](http://www.100test.com)