

2006年考试大整理资产评估师财务会计辅导(十一) PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/80/2021_2022_2006_E5_B9_B4_E8_80_83_c47_80846.htm

掌握以下内容：（1）资产评估结果会计处理的原则及方法。（2）国有企业公司制改造时资产评估的会计核算。（3）国有企业公司制改造的形式、股权设置及相关政策规定。（4）企业收购兼并的方式及其资产评估结果的会计核算。一、资产评估结果进行会计处理的原则

（一）资产评估结果进行会计处理的原则 1.根据国家有关资产评估法规的要求，资产评估结果自评估基准日起一年内评估目的实现时有效，所以要按照资产评估结果进行会计处理时，应确定评估目的所对应的经济行为是否在评估结果有效期内实现。来源：www.examda.com 2.资产评估结果的会计处理应以产权的完全变动或直接将资产评估结果作为入账价值为前提。一般而言，对经济行为，需要按资产评估结果进行调账或建账的情形有：

（1）整体或部分改建为有限责任公司或者股份有限公司；（2）非货币性资产对外投资；（3）公司合并与分立；（4）资产按评估价转让与置换；（5）除上市公司以外的公司整体股权转让等。如果仅将评估价值作为交易双方定价参考时，不需要按资产评估结果进行调账或建账。

（二）资产评估结果进行会计处理的具体运用 1.新设股份有限公司。新修订的《公司法》规定,对作为出资的非货币财产应当评估作价,不得高估或低估作价。按照企业会计准则的规定，投资者投入公司的资产应该以投资各方确定的价值（按照合同或协议）作为入账价值，因此，新设股份有限公司的发起人可在资产评估结果基础上协商确定投

入股份有限公司资产的价值，并据以折为股份。如果发起人共同认可了资产评估结果，则应该将资产评估价值作为入账价值，并据以折为股份。

2. 有限责任公司整体变更为股份有限公司。有限责任公司整体变更为股份有限公司，且变更后运行不足三年申请发行股票的，需连续计算原有限责任公司的经营业绩，其资产评估结果一般仅作为投资者了解公司资产现值时使用，不作调账的依据。

3. 有限责任公司或非公司制企业整体改制为股份有限公司。其资产评估结果调账的合规性按以下标准掌握：

（1）有限责任公司或非公司制企业整体改制为股份有限公司的，其改制前后为一个持续经营的会计主体，不应改变历史成本计价原则，资产评估结果不应进行账务调整。如果有限责任公司或非公司制企业整体改制为股份有限公司，根据资产评估结果进行了账务调整的，则应将其视同为新设股份公司。

（2）有限责任公司或非公司制企业整体改制设立的股份有限公司，运行不足三年的，是否可以连续计算改制前原企业的经营业绩，应按《公司法》等法规的有关规定执行。

4. 国有企业改制为股份有限公司。国有企业改制为股份有限公司时，按照现行国有资产管理办法，需要根据资产评估结果进行账务调整。

（二）资产评估结果会计处理的方法

1. 沿用旧账法 在企业整体改建为公司制企业时，一般可采取沿用旧账的方法，在公司设立日根据资产评估结果将评估增减值调整入账。但对于评估基准日和公司设立日之间被评估资产发生变动的事项，需在建账日将视该事项对公司财务状况和经营成果的影响进行调整。此时只是改变了各项资产的计价基础，但公司的经营业绩仍是延续的。

2. 建立新账法 在采用单项资产出资设立新公司、企业分

立式改建和合并式改建时，均需在公司设立日建立新账，建立新账时一般根据资产评估结果及国有资产管理部门批复的折股方案进行会计处理。（三）资产评估信息的披露公司在设立时以及在报告期内进行资产评估并进行账务调整的，应扼要披露资产评估所履行的程序和采用的评估方法，资产评估前的账面值、评估值及其增减情况，对增减变化超过30%的，应说明原因。对单项价值在100万元以上的无形资产，若该资产原始价值是以评估值作为入账依据的，应披露评估机构和评估方法。资产评估机构和注册评估师应严格按照《资产评估操作规范意见（试行）》的有关规定，明确收益现值法的评估目的，谨慎使用收益现值法。为防止公司和评估师高估未来盈利能力，并进而高估资产，对使用收益现值法评估资产的，凡未来年度报告的利润实现数低于预测数10%~20%的，公司及其聘请的评估师应在股东大会及指定报刊上做出解释，并向投资者公开道歉；凡未来年度报告的利润实现数低于预测数20%以上的，除要做出公开解释并道歉外，中国证监会将视情况实行事后审查，对有意提供虚假资料，出具虚假资产评估报告，误导投资者的，一经查实，将依据有关法规对公司和评估机构及其相关责任进行处罚。注册会计师在审核上市公司各种会计要素进行初次和后续确认计量时，应对评估报告所涉及交易的真实性和合法性、假设的合理性，各项数据的稳定性和可靠性、评估方法的科学性，以及会计和披露的合规性等方面给予适当关注，并恰当地表示审计意见。（四）资产评估结果与实际交易结果差异的处理 1.对于因非货币性交易和债务重组而取得的资产入账价值的确认，遵循相关会计准则。 2.对单项资产交易，直接按交

易的实际价值作为入账价值。3.对企业并购过程中部分股权交易，因不涉及被投资企业账面价值的调整，故不存在账务调整问题。4.对国有企业整体改制以及企业全部产权交易的情形，一般以资产评估价值作为参考依据，实际交易的时点与评估基准日肯定会有差异，由此产生的交易结果可能与资产评估结果不同，相关会计处理按以下方法进行：（1）直接以评估结果作为交易结果，并考虑评估基准日和交易完成日之间公司可能产生的盈亏的情形，一般直接按评估结果进行账务处理。（2）实际交易结果高于评估结果时，一般在按评估结果进行账务调整的基础上，将实际交易价款与评估结果的差额在企业的长期可确指资产中进行分配，并将该部分差额分别计入相关资产价值中。（3）实际交易结果低于评估结果时，一般先按评估结果进行账务处理，到会计期末，再全面审查各项资产是否发生减值，并确定是否计提减值准备。

二、国有企业改建时资产评估的会计处理

（一）确定改建形式

企业公司制改建的形式有：1.整体式改建。企业实行整体改建的，改建企业的国有资本应当按照评估结果全部折算为国有股份，由原企业国有资本持有单位持有，并将改建企业全部资产转入公司制企业。2.分立式改建。企业实行分立式改建的，应当按照转入公司制企业的资产、负债经过评估后的净资产折合为国有股份，并可以由原企业国有资本持有单位持有，也可以由存续企业持有；分立后没有纳入改建范围的资产，按照剥离资产进行处理。3.合并式改建。企业实行合并式改建的，经过评估后的净资产折合的国有股份，合并前各方如果属于同一投资主体，应当由原共同的国有资本持有单位一并持有；如果分属不同投资主体，应当由合

并前各方原国有资本持有单位分别持有。企业合并后没有纳入改建范围的资产，按照剥离资产进行处理。（二）股权设置企业实行公司制改建的股权设置方案，应当由国有资本持有单位制定；在存在两个或者两个以上国有资本持有单位的情况下，应当由具有控制权的国有资本持有单位会同其他的国有资本持有单位协商制定。股权设置方案应当载明股本总数及其股权结构、国有资本折股以及股份认购、股份转让条件及其定价等内容。

- 1.企业国有资本持有单位应当按照《企业国有资本与财务管理暂行办法》第九条规定的权限，向国有资本变动的审批单位提出书面报告。
- 2.设立股份有限公司应当按照财政部《关于股份有限公司国有股权管理工作有关问题的通知》提供相关资料。经批准实行内部职工持股的企业，内部职工股份的认购应当符合《公司法》的有关规定。改建企业或者公司制企业不得为个人认购股份垫付款项，也不得为个人贷款提供担保。内部职工（包括经营者）持有股份尚未缴付认股资金的，不得参与分红；超过法律规定期限尚未缴付认股资金的，应当调整公司制企业的股权比例，并依法承担出资违约的责任。

（三）国有企业整体改建为公司制企业的会计处理（掌握内容）国有企业整体改建股份有限公司一般沿用旧账册，公司的经营业绩仍是连续的，在按资产评估结果调整账务时，一般应注意以下问题：

- 1.根据财政和国有资产管理部门批复的股权管理方案确定股份有限公司的股本，即将评估基准日的评估后的净资产按股权管理方案确定的股本记入股份有限公司“股本”科目，将评估后的净资产与股本的差额记入“资本公积”科目。
- 2.将评估基准日与调账日之间发生的被评估资产的处置、销售、折旧等，按

评估基准日的评估价值与账面价值之间的差额进行调整。企业改组为股份有限公司时，如果评估增值部分已按规定折成股份的，在计提固定资产折旧时，应当按照评估后的固定资产原价计提折旧。3.若建账日发现评估基准日被评估资产发生明显减值，对资本保全有影响的，一般应由被评估企业的母公司用现金或其他资产补足。4.在评估基准日与建账日之间发生的盈亏，一般应由主发起人享有或承担。（四）国有企业分立或合并式公司制改建的会计处理 国有企业采取分立或合并式改建为公司制企业时，一般需对与拟组建公司无关的资产和业务进行剥离，并根据剥离调整情况编制拟组建公司的申报财务报表。在这种情况下，公司设立前的申报财务报表为按公司架构编制的模拟财务报表。在国有企业改制的条件下，公司设立后应按资产评估结果建账。1.剥离调整的要求 2.剥离调整的方法与要求 剥离调整主要是针对拟纳入改制范围的资产及相关负债，公司应依据改制方案中确定的划归公司的各项资产和各项负债编制设立日的资产负债表。划归公司的各项资产和各项负债，必须实际投入并具有合法的权属凭证或债务转移合同。一般而言，资产负债项目的剥离调整参考标准见表113。以上经注册会计师审定的基准日的资产及相关负债正是资产评估的范围，在资产评估过程中，评估范围可能还包括未在资产：负债表中反映的无形资产，以评估后净资产经过国有资产管理部门的批准后作为出资折股的依据。3.评估结果的会计处理（1）确立建账基准日，编制建账基准日的会计报表。以股份有限公司设立日为公司建账的基准日。但由于股份有限公司设立前的生产经营活动仍在原企业进行。故在股份有限公司建账前要编制公司设立日原

企业的资产负债表和截至公司设立日的利润表和现金流量表。同时应按照与评估基准日剥离调整相同的口径编制股份有限公司的模拟资产负债表和利润表，该表的编制仍以历史成本为计价基础。

(2) 股份有限公司建立新账。股份有限公司建账时，应按公司建账日的模拟资产负债表、资产评估结果和财政部门批复的股权管理方案建立新账，将评估基准日各项资产及负债的增减值记入账内。但由于公司设立日和评估基准日不为同一日期，股权管理方案将评估基准日经评估后的净资产（包括实收资本、资本公积、盈余公积和未分配利润和评估增减值）折为公司的股本，评估基准日至公司设立日之间实现的利润应由原发起人享有，亏损则由原发起人承担并承担出资不实责任；评估基准日和公司设立日之间资产价值的贬损均由原发起人承担。

(3) 评估基准日至公司设立日按评估后固定资产提取折旧的调整。由于股份有限公司的股本依据评估后的净资产折股形成，对进入股份公司的固定资产按评估后固定资产原值补提折旧，并相应调整股份有限公司的“未分配利润”。

(4) 评估基准日至建账日发生变化的资产增值的处理。对于已经发生变化的资产评估增减值采用追溯调整法，即按资产变化方向调整。如：某项存货增值，至建账日该存货已销售，存货评估增值应相应调减“未分配利润”。

(5) 评估调账后净资产补足问题。评估调账后如净资产不足评估报告确定的评估后净资产总额的，即“未分配利润”为负数时，则需原发起人用货币资金或其他资产对股份公司出资不实补齐。

(6) 编制建账日评估调账后的股份公司资产负债表，该报表应作为公司设立时的财务状况。

(7) 各项资产减值准备的计提。按评估结果建

账后，仍需按国家统一的会计制度对各项资产减值准备的规定确定是否计提相应减值准备。

三、企业并购时资产评估的会计处理（掌握内容）

我国的并购实务中，一般需通过评估确定被并购方的价值，以此作为收购方确定整体购买或部分购买的定价依据。

（一）收购全部股权时的会计处理

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。

当一企业收购另一家企业全部股权时，一般会取消被收购企业法人资格，此时收购方需按评估结果对可确指资产进行会计处理，对收购价款与被收购企业可确指资产之间的差额，一般作为“商誉”处理。企业合并所形成的商誉，至少应当在每年年度终了进行减值测试。商誉难以独立于其他资产为企业单独产生现金流量，应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。企业应当自购买日起将因企业合并形成的商誉的账面价值按照合理的方法分摊至相关的资产组；难以分摊至相关的资产组的，应当将其分摊至相关的资产组组合。在将商誉的账面价值分摊至相关的资产组或者资产组组合时，应当按照各资产组或者资产组组合的公允价值占相关资产组或者资产组组合公允价值总额的比例进行分摊。

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