

企业产权变动的 会计操作实务

史立新 编著

QI YE CHAN QUAN BIAN DONG DE KUAI JI CAO ZUO SHI WU



中国税务出版社

企业产权变动的 会计操作实务

史立新 编著

中国税务出版社

责任编辑：王静波
责任校对：于 玲
版式设计：桑崇基

图书在版编目 (CIP) 数据

企业产权变动的会计操作实务/史立新编著.

—北京：中国税务出版社，1997.9

ISBN7-80117-161-6

I. 企…

II. 史…

III. 企业-会计

IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (97) 第 19547 号

企业产权变动的会计操作实务

史立新 编著

中国税务出版社出版发行

(北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮政编码：100053)

各地新华书店经销

北京市密云体校印刷厂印刷

787×1092 毫米 32 开 10.25 印张 230 千字

1997 年 9 月第 1 版 1997 年 9 月北京第 1 次印刷

印数：1~5000 册

ISBN 7-80117-161-6/F·127

定价：16.50 元

如发现有印装错误 可随时退本社更换

前 言

随着经济体制改革的不断深入，企业产权变动现象日趋增多，且方式也日趋多样化。本书根据企业产权变动对会计的需求，通过大量具体的实例来介绍企业产权变动的会计操作实务。

本书在编写过程中力求突出以下特点：一是实用性。本书始终根据企业产权变动方式，紧密联系实际，按我国现行的法律、法规的规定，以大量的实例介绍企业产权变动的会计处理方法，使读者能够按此进行实际的操作。二是新颖性。本书各章都以简明的语言，精炼、完整地概述了一种产权变动方式，使读者能在全面了解企业产权变动的基础上，来理解其中的会计问题以及在实务中的具体操作方法。三是简单明了，通俗易懂。本书的重点侧重于实用性和可操作性，尽管内容较多，涉及面较广，但对每一内容的介绍都尽力在确保能借助本书进行实务操作的基础上，做到简单明了，以便于理解和记忆。

本书融实用性、可操作性和知识性为一体，既适用于企业财会人员在实际操作中使用，同时也可作为大中专院校财会专业的学生进一步学习使用。

本书在编写和成书过程中，得到了许多同志的大力支持和帮助。在本书出版之际，谨向他们表示谢意。这里特别需要感谢的是北方交通大学博士生导师、北京中路资产评估事

务所所长陈景艳教授，国家体改委经济体制改革研究院的张亚非副院长和卢禾女士，没有他们的帮助，本书不可能这么快就能与读者见面。

企业产权变动是当今经济发展中的一个新鲜事物，有许多问题还有待于在实践中进一步探讨。编写本书是在此方面的一个新尝试，书中难免存在疏漏、不足甚至错误之处，恳请读者匡正。

作 者
1997年6月

目 录

第一章 资产评估会计	(1)
第一节 资产评估概述	(1)
第二节 资产评估实例	(10)
第三节 资产清查后的会计处理	(21)
第四节 资产评估后的会计处理	(39)
第二章 企业并购与并购会计	(51)
第一节 企业并购概论	(51)
第二节 企业并购中的财务与会计	(61)
第三节 企业并购时的会计处理方法——购买法	(65)
第四节 企业并购时的会计处理方法——联营法	(75)
第五节 购买法与联营法的比较	(80)
第六节 并购前存在企业间交易的会计处理方法	(87)
第三章 企业合并会计报表概述	(92)
第一节 控股并购与企业集团	(92)
第二节 合并会计报表	(96)
第三节 子公司以外币表示的会计报表折算	(107)
第四节 取得日的合并会计报表	(112)
第五节 取得日后无公司间交易的合并会计报表	(118)

第四章 合并会计报表对公司间交易的处理	(147)
第一节 公司间的内部销售产品交易.....	(147)
第二节 公司间内部固定资产交易.....	(170)
第三节 公司间的债权债务关系.....	(182)
第四节 编制合并会计报表的综合实例.....	(185)
第五章 企业公司制改造的财务会计	(219)
第一节 公司及企业的公司制改造.....	(219)
第二节 企业股份制改造中的财务会计问题.....	(235)
第三节 股利政策及股利分配的账务处理.....	(244)
第六章 企业清算会计	(249)
第一节 企业清算概述.....	(249)
第二节 解散清算的会计处理方法.....	(256)
第三节 破产清算的会计处理方法.....	(266)
附录 1 国有资产评估管理办法	(282)
附录 2 关于企业兼并的暂行办法	(289)
附录 3 企业兼并有关财务问题的暂行规定	(294)
附录 4 合并会计报表暂行规定	(298)
附录 5 《股票发行与交易管理暂行条件》对“上市 公司收购”有关的规定	(314)
附录 6 国有企业试行破产有关财务问题的暂行规定	(317)

第一章 资产评估会计

第一节 资产评估概述

一、资产评估的概念

简单地说,资产评估就是对资产的现时价值或价格进行评定和估算的过程。它包括六个基本要素,即资产评估的主体、客体、目的、标准、方法和程序。

(一)资产评估主体

资产评估主体就是评估的机构和人员,明确了评估主体,也就明确了“由谁来评估”,它是评估工作得以进行的重要前提。我国的资产评估工作,由国有资产管理部門负责组织、领导和监督,由获得省级以上国有资产管理部門颁发的国有资产评估证书的资产评估公司、会计师事务所、审计事务所等资产评估机构具体进行评估工作。

(二)资产评估客体

资产评估客体也就是资产评估的对象,就是被评估的资产。资产是指国家、企业、事业或其他单位所拥有的或长期控制的各种财产、债权及其他权利。作为评估对象的资产,既可以是单项资产,也可以是整体资产。单项资产是指具有可确指的存在形态,可以单件、单个进行评估的资产,如各项流动资产、固定资产、长期投资、可确指的无形资产等。整体资产是指由各单项资产有机组成的整体,它具有整体的获利能力。因此,整体资

产的价值绝不能简单地看作是各单项资产价值之和,而应按其获利能力来评估,这也就是通常所说的企业评估。

(三)资产评估的目的

资产评估的根本目的,就在于揭示资产账面价值与其现实价值之间的差异,通过调整差异使资产计价合理化,为资产交易奠定基础。尤其在企业产权交易中,对企业资产进行评估就要显得尤为重要,它直接关系到各相关利益主体的长远根本利益。假设某国有企业账面资产价值为 4000 万元,拟通过吸收外资 2000 万元将其改造成为中外合资企业。若经资产评估后,资产升为 8000 万元,则国有占 80% 的股份,外商仅占 20%。若资产评估后价值为 6000 万元,则前者占 75%,而外商占 25%。可见,资产评估对于企业产权交易、维护各方投资者利益具有十分重要的意义。

具体来说,资产评估主要服务于以下几种经济活动:

- (1)建立中外合资、合作企业;
- (2)企业拍卖、转让资产;
- (3)企业兼并、出售、联营和股份经营;
- (4)企业承包、租赁;
- (5)企业经营情况评价、企业清算;
- (6)其他经济行为,如企业抵押借款、经济担保、参加保险等。

(四)资产评估的标准

资产评估的标准就是资产计价时所运用的价格标准,它要求根据资产评估业务的性质,确定具有一致性的价格类型进行资产估价。评估标准不同,评估的结果也不相同。我国目前所采用的价格标准有收益现值标准、重置成本标准、现行市价标准、清算价格标准等。

(五)资产评估的方法

资产评估的方法是资产评估的技术规程和法则。由于价格标准、评估目的不同,同时还受可利用资料的约束,资产评估的方法有很多种,主要有重置成本法、现行市价法、收益现值法、清算价格法等。

(六)资产评估的程序

资产评估的程序就是确保评估工作顺利展开的逻辑顺序,是确保评估质量的基本条件。我国目前资产评估的法定程序分为申报立项、资产清查、评定估算、验证确认四个环节。

综上所述,所谓资产评估就是由专门的机构和人员根据国家有关法律、法规和翔实可靠的资料,按照特定的目的,遵循法定或公允的标准和程序,运用科学的方法,对被评估资产的现时价值或价格进行评定的工作。

二、资产评估的程序及内容

资产评估的程序包括申报立项、资产清查、评定估算和验证确认四个阶段。

(一)申报立项

申报立项是指依法需要国有资产评估的占有单位,在其发生经济行为之前,应向国有资产管理部门申请评估立项。这一阶段是资产评估的开始阶段,具体可分为申请、立项和委托三个步骤。

1. 申请

资产评估立项原则上应由被评估资产占有单位申请,特殊情况下,也可由经济行为的其他当事人申请。立项申请时要向国有资产管理部门提交立项申请书。评估立项申请书内容主要包括资产占有单位名称和隶属关系、评估目的、评估资产的范围和账面价值等;同时还须报送财产清单及有关会计报

表等资料。

2. 立项

国有资产管理部門按照統一领导、分级管理的原则,对资产评估申请进行立项审批。具体分工是:中央管理的国有资产的评估立项审批,由国家国有资产管理局或由其授权(或委托)的部門负责办理;地方各级管理的国有资产的评估立项审批,原则上由同级国有资产管理部門负责办理;重大的亿元以上资产评估项目和经国家计委批准立项的中外合资、合作项目的评估(含中央、地方国营企业和集体企业占有的国有资产),除报同级国有资产管理部門立项审批外,还必须报国家国有资产管理局备案,必要时由国家国有资产管理局直接审批。

国有资产管理部門在接到立项申请书后,应在10日内对其所申请的内容进行审查,并作出是否准予评估立项的决定,通知申请单位及其主管部門。超过10日,批复自动生效,并由国有资产管理部門补办批准手续。

3. 委托

申请单位接到国有资产管理部門准予资产评估的通知后,就可以委托具有资格的资产评估机构,并与之签订委托合同,对立项通知书规定范围内的资产进行评估。

(二) 资产清查

资产清查是指对立项通知书中所批准的待评估资产的实有数量、质量进行盘点,并作出清查报告的过程。资产清查是资产评估的前期准备工作,一般由委托单位财会人员、资产管理人员等组成的资产清查小组完成。资产评估机构一般也要进入此项工作,其任务是核实清查工作的质量,并通过现场实地勘察,掌握评估所需的第一手资料。

资产清查实际上是一项极为繁琐而复杂、细致的工作,需

要对待评估资产一一清点、核实。首先,要清理债权债务;其次,将待评估资产的账目、卡片等,与其他资料进行核对,检查资产名称、数量、账面价值是否一致;再次,对待评估资产逐项进行实地盘点,核实账物是否相符。若不相符,还须进一步查明原因,并提出处理意见。

(三)评定估算

评定估算是资产评估机构根据评估的特定目的和掌握的有关资料,依据适当的标准,采用适当的评估方法,对委托评估的资产价格进行具体的评定和估算,得出资产评估结果,并向委托评估的单位提出评估报告书的过程。该阶段是资产评估工作的核心,在具体操作中,又可分为三项工作。

1. 编制评估实施方案。

评估实施方案是评估机构根据特定的评估目的、范围、待评估资产状况及有关资料制定的工作计划和安排。具体包括:确定工作进度和步骤;详细划分确定被评估资产的具体范围;合理组织人员,明确职责分工和相应的责任;确定资产评估的方式和方法等。

2. 实际评估。

评估实施方案确定后,评估人员要根据评估实施的计划和安排,逐步逐项进行资产评定和估算。首先,要对待评估资产进行准确具体的分类,以便选择评估方法;其次,要对待评估资产进行准确的评定;再次,在以上工作基础上,采用适当的评估方法,估算出被评估资产的价格。

3. 提出评估报告书。

资产评估报告书是资产评估机构在评估工作结束后,按协议规定期限向委托方提交的公证性的工作报告,评估机构和评估人员要对所提出的评估报告承担法律责任。委托评估

的单位收到资产评估机构的资产评估报告书后,如同意报告内容,应报其主管部门审查,并提出资产评估结果确认申请报告,连同评估报告,一并报请原批准立项的国有资产管理部门确认。

(四)验证确认

验证确认是指国有资产管理部门接到要求确认资产评估报告的申请后,组织审核、验证、协商、确认资产评估结果,并向有关单位下达确认通知书的过程。若有关单位对确认通知书有异议,可自收到通知书之日起 15 日内向上一级国有资产管理部门申请复议。上一级国有资产管理部门自收到复核申请之日起 30 日内作出裁定,并向当事各方下达裁定通知书。被评估单位接到确认通知书或裁定通知书后,应根据国家有关财务、会计制度进行账务处理。

三、资产评估方法

资产评估方法主要有四种,即现行市价法、重置成本法、收益现值法和清算价格法。

(一)现行市价法

现行市价法是通过调查,选择一个或几个与评估对象相同或类似的资产作为比较对象,分析比较对象的成交价格 and 交易条件,进行对比调整,进而估算出资产价值的方法。采用这种方法,一般要求具备两个前提条件:一是要有一个比较完善的资产市场;二是被评估资产的市场参照物及其相比较的指标、技术参数等资料比较完备。具体它又包括三种方法:

1. 直接法。是指在市场上能找到与被评估资产完全相同的资产,并以该资产全新情况下的市场价格为基础,减去按现行市场价计算的已使用年限的累计折旧额,据以确定资产的价格。其计算公式为:

$$\text{被评估资产的价格} = \frac{\text{全新资产的价格} - \left[\left(\frac{\text{全新资产的价格} - \text{预计残值}}{\text{法定使用年限}} \right) \times \text{被评估资产已使用年限} \right]}{\text{成新率}}$$

2. 间接法。又称类比法,是指在市场上找不到与被评估资产完全相同的资产,但可以找到类似的资产作参照,依其成交的价格,再作适当的调整,据此确定被评估资产现行市价的方法。

3. 物价指数调整法。是指利用物价指数来估算被评估资产现行市价的方法。其计算公式为:

$$\begin{aligned} \text{被评估资产现行市价} &= \frac{\text{账面价值}}{\text{原价}} \times \text{评估日定基指数} - \text{贬值} \\ &= \text{原价} \times \frac{\text{评估日物价指数}}{\text{购建日物价指数}} \times \text{成新率} \end{aligned}$$

(二)重置成本法

重置成本法是指按评估资产的现时完全重置成本(简称重置全价)减去应扣损耗或贬值来确定被评估资产价格的一种方法。其基本计算公式为:

$$\text{被评估资产价值} = \text{重置全价} - \text{有形损耗} - \text{功能性贬值}$$

1. 重置成本。是指按现行价格重新购置或建造一个全新状态资产的完全成本。重置成本又可分为复原重置成本和更新重置成本。复原重置成本,是指用与原资产相同材料、建造标准、技术条件,以现时价格再购建相同的全新资产所需的成本。更新重置成本,则是指利用新型材料、新技术标准,以现时价格购建的相同功能的全新资产所需的成本。在同时可得到这两种重置成本的条件下,一般应优先选用更新重置成本。

重置成本的估算方法一般有五种,即重置核算法、功能价值法、物价指数法、规模经济效益指数法和统计分析法。

2. 有形损耗。是指资产在存放和使用中,由于物理、化学等原因而导致资产实体发生的价值损耗。在资产评估中,通常采用两种方法估算有形损耗。

(1)成新率法。成新率是指一项资产新旧程度的百分比。成新率可由资产评估人员根据对资产实体主要部位技术鉴定或通过有关人员交谈了解资产状况来确定;也可按以下公式来计算成新率,即:

$$\text{成新率} = \frac{\text{尚可使用年限}}{\text{总使用年限}} \times 100\%$$

确定成新率后,就可按公式计算资产的可有形损耗。即:

$$\text{有形损耗} = \text{重置成本} \times (1 - \text{成新率})$$

(2)相关比率法。是指借助于某项指标,应用相关的比率值来计算资产有形损耗的一种方法。其计算公式为:

$$\text{有形损耗率} = \frac{\text{资产实际已使用量}}{\text{资产预期可使用量}} \times 100\%$$

$$\text{有形损耗} = \text{重置成本} \times \text{有形损耗率}$$

在上式中的资产使用量,可根据资产的类别及特性,而选用不同的指标,如设备的机时、汽车的行驶公里等。在实践中,更多地是采用资产的使用年限这一指标。

3. 功能性损耗。是指由于新功能资产的出现,使原资产的功能价值降低,从而造成原资产的贬值。对于贬值程度的估算,一般先选择一个技术先进的同类产品作为参照物,以此来计算被评估资产在尚可使用年限内的功能性贬值数额。其计算公式为:

$$\text{被评估资产功能性贬值} = \frac{\text{被评估资产年产品}}{\text{生产成本超支额}} \times \frac{\text{尚可使用}}{\text{年限}} \times \text{折现系数}$$

(三)收益现值法

收益现值法是指通过估算被评估资产的未来预期收益并

折算成现值,据此来确定被评估资产价格的方法。具体估算时,可根据计算期长短,分为限期收益现值法和永续收益现值法。

1. 限期收益现值法。这种方法是将企业预期收益进行资本化处理后,确定被评估资产的评估价值。其计算公式为:

$$\text{资产评估价值} = \frac{\sum(\text{各年预期收益额} \times \text{各年折现系数})}{\text{社会基准收益率}}$$

2. 永续收益现值法。该方法是在假设企业能永续经营下去的前提下,计算企业收益现值,进而确定被评估资产的重估价值。它又分为两种具体情况。

(1)未来年收益是等额年金,可直接采用资本化处理,其计算公式为:

$$\text{资产评估价值} = \frac{\text{年收益额}}{\text{适用资本化率}}$$

(2)未来年收益不等额,可采用分段法。该方法是以若干年为界划分前期和后期,对前期(一般取5年)预测各年预期收益额折现加总;对后期,先设定各年收益为适当额度的年金并经资本化后得出以后期第一年为基础的本金,再将这个后期本金进行折现处理;最后将前后两段的收益现值加总。其计算公式为:

$$\begin{aligned} \text{资产评估价值} = & \frac{\sum(\text{前期各年收益额} \times \text{各年折现系数})}{\text{适用资本化率}} \\ & + \frac{\text{后期各年年金化收益}}{\text{适用资本化率}} \times \frac{\text{后期第1年}}{\text{折现系数}} \end{aligned}$$

收益现值法是被评估资产作为获利能力来确定其现时价格的一种方法。它考虑了资产的未来收益和货币的时间价值,可真实准确地反映企业资产的资本化价格,是较为科学的评估方法,适用于以企业整体为评估对象的资产评估。但是,

采用该方法的前提是科学准确地预测企业未来收益,这一点在实践中很难做到,因此,在很多情况下不宜采用这种方法进行资产评估。

(四)清算价格法

清算价格法是指以清算价格为标准,对被评估资产进行评估的一种方法。所谓清算价格就是企业清算时预期出卖资产的价格,即资产的变现价格。

在市场比较完善的情况下,清算价格一般用市场售价比较法来确定,即参照市场上相同或类似资产的市场售价来确定。另外,在很多场合还广泛采用现行市价折扣法,即在市场上寻找一个相应的参照物,然后按快速变现原则选定一个折扣率,据以确定其清算价格。

第二节 资产评估实例

一、机器设备的评估

(一)现行市价法

例 1:某台专用设备采购成本为 150 万元,在购置中消耗的运输费、安装费等 20 万元。该设备有效使用年限为 20 年,目前已使用 4 年。目前市场上仍有这种设备出售,售价为 180 万元;运费、安装费等上涨 20%。则:

$$\text{成新率} = \frac{20-4}{20} \times 100\% = 80\%$$

$$\begin{aligned}\text{评估价值} &= [180 + 20 \times (1 + 20\%)] \times 80\% \\ &= 163.2 (\text{万元})\end{aligned}$$

例 2:某台设备已在市场上消失,但市场上有类似的设备,现行售价为 15 万元。该设备有效使用年限为 10 年,已使