

浅析无偿划转资产的会计处理

北京 郭永昊

对于无偿划转资产的会计处理,《企业会计制度讲解》(2001年)进行了规范:对于按规定无偿调入或调出固定资产的企业,应在“资本公积”科目下增设“无偿调入固定资产”、“无偿调出固定资产”等明细科目进行核算。当企业按照有关规定并报经有关部门批准收到无偿调入的固定资产,应按调出单位的固定资产账面价值加上包装费、运杂费等,作为调入固定资产的入账价值,借记“固定资产”科目,按调入固定资产的原账面价值,贷记“资本公积——无偿调入固定资产”科目,按发生的包装费、运杂费等,贷记“银行存款”等科目。当企业按照有关规定并报经有关部门批准无偿调出固定资产,应按无偿调出固定资产的账面净值,借记“固定资产清理”科目,按已提折旧额,借记“累计折旧”科目,按已提固定资产减值准备,借记“固定资产减值准备”科目,按固定资产原价,贷记“固定资产”科目。若无偿调出时发生清理费的,应借记“固定资产清理”科目,贷记“银行存款”科目。根据“固定资产清理”科目的借方发生净额,借记“资本公积——无偿调出固定资产”科目,贷记“固定资产清理”科目。然而,某些时候,无偿划转资产的会计处理并不能简单地按照上述规定处理,而应该分析具体业务事项的经济实质。

例:D公司为C公司的全资子公司。D公司与E公司(H省国资委所属公司)于2003年在H省共同出资设立了F公司(发电公司),F公司注册资本49000万元,D公司与E公司分别持有F公司49%和51%的股权。2005年4月16日,D公司和E公司签订了F公司股权转让协议,D公司向E公司支付58000万元用于收购E公司所持有的F公司46%的股权,收购后,D公司与E公司分别持有F公司95%和5%的股权。同时,根据国家电力体制改革厂网分开的有关精神,在H省政府的要求下,D公司与E公司同意将F公司拥有的由G公司(H省国有电网公司)无偿管理和使用的电网公用设施资产无偿划转给G公司。2005年4月16日,F公司所有者权益总额为75000万元,D公司对F公司“长期股权投资”科目余额为35280万元(投资成本为24010万元,损益调整为11270万元)。2005年4月20日,F公司收到H省国资委《关于将F公司相关国有资产无偿划转到G公司的批复》(以下简称《批复》)。《批复》要求F公司以2005年4月1日为资产划转基准日,以该基准日的资产账面价值8004万元(其中,资产原价10005万元,累计折旧2001万元)作为账务处理依据。

1. F公司会计处理:2005年4月20日收到《批复》,借:固定资产清理8004万元,累计折旧2001万元;贷:固定资产

10005万元。借:资本公积——无偿调出固定资产8004万元;贷:固定资产清理8004万元。

2. D公司会计处理:2005年4月16日,支付收购款58000万元;借:长期股权投资——成本58000万元;贷:银行存款58000万元。借:长期股权投资——股权投资差额22030万元(58000+35280-75000×95%);贷:长期股权投资——成本22030万元。2005年4月30日,根据F公司会计处理作如下处理:借:资本公积——股权投资准备7603.8万元(8004×95%);贷:长期股权投资——股权投资准备7603.8万元。

3. C公司会计处理:2005年4月30日,根据D公司会计处理作如下处理:借:资本公积——股权投资准备7603.8万元;贷:长期股权投资——股权投资准备7603.8万元。

表面上看,上述会计处理都没有问题,但实际上,问题直到2007年才得以暴露。由于F公司在无偿划转相关电网资产之后,其“资本公积”科目余额一直为-8004万元(在无偿划转资产前“资本公积”科目余额为0)。为解决这一问题,2007年F公司分别召开了董事会会议和股东会,做出了《关于公司负资本公积冲减实收资本的决议》,决定将该公司资本公积-8004万元调整为0,相应减少公司实收资本8004万元,公司所有者权益总额保持不变。在F公司做出这一决定后,D公司有些犯难,其如何进行会计处理呢?D公司向C公司发文,请求将本公司资本公积-7603.8万元调整为0,相应减少公司实收资本7603.8万元。对于这样一个请求,C公司觉得不可理解。原来,错误出现在F公司2005年4月20日的会计处理上。如果F公司不将该资产划转出去,D公司就无法完成该项收购行为。因此,对于F公司而言,其划转资产应理解为D公司为取得其控股权所付出的额外代价,故F公司不能将该项资产划转简单地理解为无偿划转资产,而应理解为公司股权结构变动的一部分,该资产的划转应该冲减公司实收资本而不是资本公积。F公司2005年4月20日正确的会计处理如下:借:固定资产清理8004万元,累计折旧2001万元;贷:固定资产10005万元。借:实收资本8004万元;贷:固定资产清理8004万元。

同时,D公司收购该股权所付出的溢价(股权投资差额)应该为29633.8万元[58000+35280-(75000-8004)×95%]。也就是说,D公司2005年4月30日正确的会计处理应为:借:长期股权投资——股权投资差额7603.8万元(29633.8-22030);贷:长期股权投资——成本7603.8万元。由于D公司2005年4月30日的所有者权益并没有发生变化,因此当日C公司无需针对D公司进行任何会计处理。○