

# 对无偿划转子公司股权的核算探讨

陈璐瑶

(西南财经大学会计学院 成都 611130)

**【摘要】** 股权无偿划转是国有企业资源整合的一种方式,会计准则未对无偿划转股权会计处理作出明确的规定。由于对“无偿划转”的理解不同,实际工作中对其会计处理方法也不同,本文结合案例就相关问题做出探讨。

**【关键词】** 无偿划转 子公司 会计处理

## 一、案例的基本情况

为便于说明问题,本文引用了杨锋(2013)提供的一个例子:A、B公司均为甲集团公司的全资子公司,C公司为A公司的全资子公司,根据甲集团公司的统一规划,A公司将C公司的股权全部无偿划转至B公司。

杨锋(2013)认为:资产在集团内部的无偿划转是母公司对自己所控制的集团内部“资源重新配置”。其实质应理解是为母公司从一公司撤回投资再投资于另一公司。这样理解能全面反映母公司与各有关子公司之间的交易关系,所以“资源重新配置”能够反映交易的经济实质。

甲集团及A、B公司在进行账务处理时,杨锋(2013)认为:①甲集团公司确认时应借记“长期股权投资——B”,贷记“长期股权投资——A”,以反映整个集团公司内

方是中航投资,被购买方是北亚集团。其经济实质是中航投资通过发行股份购买了北亚集团的壳资源。因此可以采用不构成业务的反向购买的会计处理方法:视为一项权益性交易,不再确认商誉或损益。

## 四、案例启示

1. 明确界定反向购买的定义。现行会计准则将反向购买定义为“通过权益互换实现的企业合并”,但没有明确涉及资产置换的情况应该如何处理。在实务当中,不同公司对会计准则理解的差异会造成会计处理的差异,进而导致会计信息的不可比。而且如果将事实上的反向购买界定为非同一控制下的企业合并,将很容易形成负商誉进而虚增利润。因此,会计准则应该明确定义在什么情况下适用反向购买进行会计处理。笔者建议,可以根据实质重于形式的原则定义反向购买,即只要是非同一控制下,法律上的子公司的股东取得控制权即使不完全以权益为对价也可视为反向购买。

2. 区分购买业务与购买壳资源。现行的会计准则规

部资源的变动流向,金额为C公司净资产。②A公司确认时应借记“实收资本”,贷记“长期股权投资——C”,金额为C公司净资产。A公司原投资成本与C公司净资产的差额应记入投资收益(或损失),以反映A公司管理层在管理C公司期间的受托责任。③B公司会计处理取决于集团公司将此项资产划转于B公司的方式,如果作为集团增资,确认时应借记“长期股权投资——C”,贷记“实收资本”,金额为C公司净资产。如果不作为集团增资,则贷记“资本公积”(金额为C公司净资产)。

## 二、案例分析

### (一)关于“无偿划转”的理解

无偿划转股权目的是主管部门可以通过这一行为达到对下属企业之间资产的组合,或集团对子公司的资产

定非净壳上市应当确认商誉或损益,这样没有将购买业务和购买壳资源区分开来,企业在日后存在巨大的减值测试压力,也使得上市公司在重组中通过各种方式转让业务增加重组成本。

在北亚集团资产重组的案例中我们努力地寻找一个解决方案:不再区分净壳上市和非净壳上市,而是将业务和壳资源分开定价,购买壳资源视为一项权益性交易,不确认商誉或损益,而购买业务就构成企业合并,应该确认商誉或损益。这样既避免了重组成本的增加,也使得会计处理更加公平合理。

### 主要参考文献

1. 叶丰滢.论有关借壳上市的几个未明会计问题.财会月刊,2011;6
2. 陈保郎等译.国际财务报告准则实务指引.北京:中国财政经济出版社,2012
3. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2010.北京:人民出版社,2010

进行有效的整合,实现资产运营效率最大化。

杨锋(2013)认为:甲集团公司无偿划走公司资产的行为,实质上就是股东收回了对公司的部分投资。以这种观点来理解无偿划转长期股权投资能全面反映母公司与各有关子公司之间的交易关系,所以“资源重新配置”能够反映交易的经济实质。

笔者认为,“无偿”就是取得股权的划入方无需支付货币资金、实物或其他资产作为对价,其本质应是划出方股权的内部捐赠。杨锋(2013)将股权无偿划转等同于对划出方公司的减资行为,笔者认为这样处理是以减少划出方资本为代价,实际上并不是“无偿”的。作为集团公司做出无偿划转决议其意图并不是如杨锋(2013)所理解的减资,因为减资时划出方(A公司)需要发布公告,债权人如不同意其减资行为,可要求划出方(A公司)提前清偿债务,这样可能引发划出方(A公司)偿债风险。同时,由于实收资本的减少,划出方(A公司)在今后的融资额度可能会受到影响,不利于其今后的生产经营,从而无法达到“资源重新配置”效果。此外,在办理减资手续过程中,杨锋(2013)对“无偿划转”的理解也很难取得各职能部门一致的看法,办理相关手续必然复杂费时。

## (二)会计处理方式

1. 甲集团公司会计处理。杨锋(2013)认为“集团公司确认时应借记‘长期股权投资——B’,贷记‘长期股权投资——A’,以反映整个集团公司内部资源的变动流向”。

笔者认为,首先,按照杨锋(2013)做增、减资的观点,如果集团公司将此项资产划转不做增加B公司注册资本处理,根据企业会计准则规定是不能作为长期股权投资的追加成本入账,即不应借记“长期股权投资——B”,只能在合并报表进行权益调整。

其次,“无偿划转”虽然是在控股股东授意下达成的,但划出方在执行时仍然需要经本公司董事会(或股东会)等权力机构做出相关决议并履行相关手续(如划转双方签订无偿划转协议等),并在法律上(如权力机构相关决议等)转化为本公司意愿,因此交易双方应进行相关的会计处理。由于未涉及集团公司直接出资、减资情况,其做借记“长期股权投资——B”、贷记“长期股权投资——A”的处理不符合股权投资准则成本法核算相关规定。因而其对集团公司的影响是间接的,应通过合并报表来体现。

此外,2008年修订后的《国际会计准则第27号——合并财务报表和单独财务报表》规定:“母公司在子公司的权益发生变动但未导致控制权丧失的,应作为权益性交易进行会计处理。”如果参照国际会计准则的做法,甲集团在编制合并报表时既不确认商誉,也不确认损益,根据其在A、B公司权益发生变动作为权益性交易,集团在编制合并报表时按权益法进行调整处理,而不

是按照杨锋(2013)的方法进行会计处理。

2. A、B公司会计处理。杨锋(2013)认为A公司应做减资处理,差额做投资收益(或损失),B公司会计处理取决于集团公司将此项资产划转于B公司的方式。笔者认为,“无偿划转”实质应是划出方股权的内部捐赠,但会计处理上有别于对外捐赠。

根据财政部2008年财会函[2008]60号文件规定:“企业接受的捐赠和债务豁免,按照会计准则规定符合确认条件的,通常应当确认为当期收益。如果接受控股股东或控股股东的子公司直接或间接的捐赠,从经济实质上判断属于控股股东对企业的资本性投入,应作为权益性交易,相关利得计入所有者权益(资本公积)。”因此,A、B公司应作为权益性交易,不确认相关损益。其中A公司结转处置资产的账面价值,做减少长期股权投资和资本公积会计处理,由于A公司对C公司采用成本法核算(100%控制),长期股权投资账面价值并不反映其所享有C公司净资产份额(通过合并报表体现),A公司在处置(无偿划转)时,应转出的是原账面价值,不应是所享有C公司净资产份额。账面价值与C公司净资产差额是通过合并报表来体现的。

B公司根据取得C公司净资产增加长期股权投资和资本公积,做相应会计处理,即:借记“长期股权投资——C”,贷记“资本公积”,金额为C公司净资产。如果相关决议中明确作为集团增资,则应贷记“实收资本”。将集团内部“无偿划转”股权行为做为权益性交易,其结果是相关资产(长期股权投资)与所有者权益(资本公积)同时发生变动,并不影响当期损益,有利于实现资本保持,防止通过关联交易进行利益输送。

综上所述,股权的无偿划转不能简单地认为是集团公司对下属公司资本的收回与增加。由于会计准则赋予会计人员更大的判断自由度,我们在做判断时,需要领会管理当局做出决策的意图,考虑不同处理方法对企业的影响程度,结合成本效益原则及相关规定选择恰当的会计处理,更好地为实现“资源重新配置”服务。

## 三、一点建议

由于目前一些企业(集团)在做出相关决议时只提出无偿划转方案,既不明确该业务实质,也不确定具体划转金额,导致决议在实际执行时出现偏差,使决议内容与实际操作出现不一致,增加了相关人员在业务处理过程中的难度。笔者建议企业相关部门在决策时应明确具体内容和业务实质。同时,会计准则也应对该业务加以明确,使会计人员进行账务处理时更加清楚。

## 主要参考文献

杨锋.无偿划转子公司长期股权投资会计处理的再探讨.新会计,2013;9