

国有资产转让与财务会计问题

□徐新佳

党的十六大提出国有资产改革新思路，“建立中央政府和地方政府分别代表国家履行出资人职责，享有所有者权益，权利、义务和责任相统一，管资产和管人、管事相结合的国有资产管理体制。”在国有资产改革的大背景下，巨量的国有资产需要流动起来，大量的国有资本需要退出竞争性领域，因此在实践中可能遇到许多财务会计问题，本文就此作初步探讨。

一、固定资产折旧的计提问题

企业改制后的固定资产是按评估后确认价值入账计提折旧，还是按原来的账面价值计提折旧？

国有资产管理局于1994年3月11日颁布的《股份制试点企业国有股权管理的实施意见》关于净资产折股的规定指出：“应以评估后确认且调账后的企业账面净资产折为国有股东的股本”。

此外，《企业改组改制中若干所得税业务问题的暂行规定》（国税发[1998]097号）在股权重组的税务处理规定中的第二条又指出：“资产计价的税务处理企业股权重组后的各项资产，在缴纳企业所得税时，不能以企业为实现股权重组而对有关资产等进行评估的价值计价并计提折旧，应按股权重组前企业资产的账面历史成本计价和计提折旧。凡股权重组后的企业在会计损益核算中，按评估价调整了有关资产账面价值并据此计提折旧的，应在计算应纳税所得额时进行调整，多计部分不得在税前扣除。”

财政部《国家税务总局关于企业资产评估增值有关所得税处理问题的补充通知》（财税字[1998]050号）第三条明确规定：企业依据通知第四条的规定，按评估价调整了有关资产账面价值并据此计提折旧或摊销的，对已调整相关资产账户的评估增值部分，在计算应纳税所得额时不得扣除。企业在办理年度纳税申报时，应将有关计算资料一并附送主管税务机关审核。在计算申报年度应纳税所得额时，可按下述方法进行调整：

1. 据实逐年调整。企业因进行股份制改造发生的资产评估增值，每一纳税年度通过折旧、摊销等方式实际计入当期成本、费用的数额，在年度纳税申报的成本项目、费用项目中予以调整，相应调增当期应纳税所得额。

2. 综合调整。对资产评估增值额不分资产项目，均在以后年度纳税申报的成本、费用项目中予以调整，相应调增每一纳税年度的应纳税所得额，调整期限最长不得超过十年。

以下举一个简单的例子：

单位：万元

某企业	资产	负债	净资产
评估前	500	300	200
评估后	700	400	300

由上表可见，评估后的企业资产增加200万元，负债增加100万元，净资产增加100万元，这100万元系评估增值，按规定应列入“资本公积”。企业在计提固定资产折旧时根据的是固定资产的重置成本来计提折旧，假如企业原有固定资产300万元，评估后固定资产为500万元，采用平均年限法分10年计提折旧，每年的累计折旧数为50万元。按国家税务总局的规定，企业应当遵循历史成本的原则，按原有固定资产的价值300万元来计算折旧，每年累计折旧数为30万元，若企业的应纳税所得额10万元，则必须要调整增加应纳税所得额20万元（50万—30万）。

固定资产按评估后确认价值入账计提折旧，还是按原来的账面价值计提折旧，是否需要调账，笔者认为，取决于以下两点：

(1) 企业实质上是否仍持续经营。如果持续经营，一般不改变历史成本记账的原则，即不调账，如果是非持续经营，则要调账。财政部《股份有限公司会计制度》问题解答、《国际会计准则第22号企业合并》均说明了这一点。财政部《股份有限公司会计制度》问题解答第七点指出：“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当保持不变。”

(2) 是否符合会计上资产、负债等确认、计量的标准；是否符合制度、准则的规定。《国际会计准则第16号不动产、厂房和设备》第30款规定：“当不动产、厂房和设备被初始确认为一项资产以后，它们应按价值重估后的金额入账，即按其在重估日公允价值减去任何的随后累计折旧后的金额入账。应经常有规则地进行价值重估工作，以便使账面金额与资产负债表日按公允价值确定的金额之间不会发生太大的差别。”

从我国目前的实际情况出发，评估后的重置成本调账有如下不足之处：

一是按评估后的重置成本调账，无论其本意如何，毕竟在客观上破坏了原有的会计核算体系，尤其是历史成本计价原则；

二是按评估后的重置成本调账，可能使经营乏术的企业有了将固定资产的增值抵销存货的减值，从而掩盖亏损或调节利润等的机会；

三是如果长期资产评估增值过高，会增加今后耗费这些资产的成本，从而与会计的谨慎原则相悖。

但根据国家有关国有资产转让的政策规定，企业应该按照国家规定，按照评估后的资产负债金额对原有的账面数进行调整。

二、国有资产转让与合并报表存在的财务问题

大型国有企业资产转让的账务处理常常涉及到合并财务会计报表问题。财政部《合并会计报表暂行规定》中规定，母公司在编制合并会计报表时，应当将其所控制的子公司纳入合并会计报表的合并范围。

换言之，除了财政部《合并会计报表暂行规定》中提到的几种情况外，母公司即使拥有子公司20%~50%之间股权，也不能进行合并报表的会计处理，母公司的对外投资只能挂在“长期投资”的账上，如果累计的长期投资超过母公司净资产的50%，就不符合的《公司法》对于长期投资的相关规定——《公司法》第12条规定：“公司向其他有限责任公司、股份有限公司投资的，除国务院规定的投资公司和控股公司外，所累计投资额不得超过本公司净资产的50%。”

在国有股权转让过程中，如果母公司拥有多个股权在20%~50%之间的子公司，又不能进行合并报表的相关会计处理，可能会导致上述的财务会计问题。因此，母公司应设法使其所控制的子公司纳入合并会计报表的合并范围，或者有必要出让一些股权在20%~50%之间，又不能进行合并报表的相关会计处理的子公司，以避免上述的财务会计问题。

三、土地使用权作价出资（入股）账务处理问题

有关文件规定，采用作价出资（入股）的方式处置土地资产的，只按政府收取的土地出让金额计作国有资本金或股本金。

笔者认为，改制后的企业，既然明确将原划拨的土地通过资产评估，改为按土地使用权作价出资（入股）方式获取一定年限的土地使用权，就不应该再将其作为固定资产，而应作为无形资产处理。评估结果中相当于出让金的部分，借记“无形资产——土地使用权”，贷记“实收资本”或“股本”，按照土地使用权的使用年限，一般是50年或30年进行摊销，借记“管理费用”，贷记“无形资产摊销”。

企业取得的国有划拨土地使用权可以转增国有资本，作为转让企业的净资产。不列入转让企业净资产的，剥离后授权国有资产经营公司持有，企业可租赁使用并按照国家规定缴纳土地租金。

对于评估结果中的其余部分，究竟应该如何处理？有不少人认为应该不做任何账务处理，其原因如下：（1）其余部分没有对应发生购买行为，企业没有为此付出代价，不能记入“无形资产”；（2）其余部分记入“实收资本”或“股本”势必侵害其他投资主体的权益；（3）与入账部分构成土地潜在价值，在企业对土地资产依法进行出租、抵押、转让时，作为参照价格，再作有关的资产、收益处理。

笔者认为，既然明确将原划拨的土地通过资产评估，变为出让地，就应当考虑原有土地的土地成本。依据以下公式，计算原有土地的土地成本：

原有土地的土地成本=土地评估价-土地出让金

国家可将原有土地的成本折成国有股，这部分的国有股成为国有资产，可由国家支配管理，增加了国家财富。由此可见，对于土地出让金之外的土地成本部分不做任何的

账务处理实际上导致了国有资产的流失。
作者单位：福州大学会计系
(责任编辑：李 海)

关闭窗口