

# 《上市公司股权分置改革中相关会计处理暂行规定》 基本要点分析

陈奕蔚

## 一、概述

财政部近日发出《上市公司股权分置改革中相关会计处理暂行规定》(以下简称《暂行规定》),首次对股权分置改革中非流通股股东的会计处理问题给予了明确。《暂行规定》主要涉及非流通股股东支付对价的会计处理,涉及的对价形式包括支付现金、送股或缩股、发行认购权证、发行认沽权证、上市公司派发股票股利或者资本公积转增的股份送给流通股股东、资产重组或债务重组、承诺等。

《暂行规定》对于非流通股股东支付对价以取得流通权的会计处理是以现行制度所确立的历史成本模式为基础的,没有引进公允价值概念。《暂行规定》的基本原则是,将非流通股股东以直接资产流出形式支付的对价,按账面价值确认为流通权资产(相当于挂账,而不是计入当期损益或者直接冲减股东权益),在非流通股未出售前不对其进行摊销,一般也不计提减值准备;待取得流通权的非流通股出售时,再按出售的部分按比例予以结转,增加所出售的股权投资的出售成本,相应减少投资收益。

## 二、股权分置改革中非流通股股东的相关会计处理

根据《暂行规定》,非流通股股东应单独设置资产类一级科目“股权分置流通权”。另外凡是涉及到非流通股股东以一定价格将认购权证、认沽权证出售给流通股股东的,还应同时在流动负债大类下设置“应付权证”科目。非流通股股东支付对价取得流通权的主要会计处理如下:

1、支付现金取得流通权时,借记“股权分置流通权”,贷记“银行存款”。

2、送股或缩股取得流通权时,借记“股权分置流通权”,贷记“长期股权投资”(按所减少的持股占原持股的比例,按比例转销长期股权投资的原账面价值)。

3、以上市公司资本公积转增或派发股票股利形成的股

份送给流通股股东的方式取得流通权时,首先按照上市公司资本公积金转增或派发股票股利进行会计处理,然后以转增或派发股票股利后的股权结构为基础,比照送股或缩股时的规定对流通股股东赠送股份进行会计处理。

4、以向上市公司注入优质资产、豁免上市公司债务、替上市公司承担债务的方式取得流通权时,按照注入资产、豁免债务、承担债务的账面价值,借记“股权分置流通权”科目,贷记相关资产或负债科目。需要注意的是,上市公司如因此而增加净资产,则采用权益法核算的非流通股股东在进行上述会计处理之后,仍然需要按照常规处理方法确认“长期股权投资—投资准备”和相应的“资本公积—股权投资准备”。

5、以承诺形式取得流通权时,在实际履行承诺前不进行会计处理,仅需备查登记。

6、以发行认购权证的方式取得流通权时,应分别以下情况作出相应的会计处理:

(1)将认购权证直接送给流通股股东的。赠送时,不作会计处理,仅作备查登记。认购权证持有人行使认购权向企业购买股份时,借记“银行存款”(按实际收到现金)、“股权分置流通权”(按行权价低于市价的差额),贷记“长期股权投资”(按出售部分的原账面价值)、“投资收益”(整笔分录的平衡数);认购权证持有人行使认购权要求以现金结算行权价低于股票市场价格的差价部分时,借记“股权分置流通权”,贷记“银行存款”,在备查登记簿中应同时注销相关认购权证的记录。

(2)将认购权证以一定价格出售给非流通股股东的。发行时,借记“银行存款”,贷记“应付权证”。认购权证持有人行使认购权向企业购买股份时,借记“银行存款”(按实际收到现金)、“应付权证”(按照行权部分对应全部发行权证的比例计算的金额)、“股权分置流通权”(按行权价低于市价的差额),贷记“长期股权投资”(按出售部分的原账面价值)、“投资收益”(整笔分录的平衡数);认购权证持有人行使认购权要

求以现金结算行权价低于股票市场价格的差价部分时,借记“应付权证”(按照行权部分对应全部发行权证的比例计算的金额)、“股权分置流通权”(整笔分录的平衡数),贷记“银行存款”(按照实际支付的金额)。认购权证存续期满时,“应付权证”科目的余额应首先冲减“股权分置流通权”科目,“股权分置流通权”科目的余额冲减至零后,“应付权证”科目的余额计入“资本公积”科目。

7、以发行认沽权证的方式取得流通权时,也应分别不同情况作出相应的会计处理:

(1)将认沽权证直接送给流通股股东的。赠送时,不作会计处理,仅作备查登记。认沽权证持有人行使出售权将股份出售给企业时,借记“长期股权投资”(或短期投资)(整笔分录的平衡数)、“股权分置流通权”(按行权价高于股票市场价格的差额),贷记“银行存款”;认沽权证持有人行使出售权要求以现金结算行权价高于股票市场价格的差价部分时,借记“股权分置流通权”,贷记“银行存款”,在备查登记簿中应同时注销相关认沽权证的记录。

(2)将认沽权证以一定价格出售给流通股股东的。发行时,借记“银行存款”,贷记“应付权证”。认沽权证持有人行使出售权将股份出售给企业时,借记“长期股权投资”(或短期投资)(整笔分录的平衡数)、“应付权证”(按照行权部分对应全部发行权证的比例计算的金额)、“股权分置流通权”(按行权价高于股票市场价格的差额),贷记“银行存款”;认沽权证持有人行使出售权要求以现金结算行权价高于股票市场价格的差价部分时,借记“股权分置流通权”(整笔分录的平衡数)、“应付权证”(按照行权部分对应全部发行权证的比例计算的金额),贷记“银行存款”。认沽权证存续期满时,“应付权证”科目的余额应首先冲减“股权分置流通权”科目,“股权分置流通权”科目的余额冲减至零后,“应付权证”科目的余额计入“资本公积”科目。

### 三、股权分置改革相关事项在非流通股股东会计报表上的列示和披露

《暂行规定》对相关事项在非流通股股东会计报表上的列报和披露作出了如下规定:

1、企业应在其资产负债表中的长期资产项目内单列“股权分置流通权”项目反映;应在流动负债项目内单列“应付权证”项目反映。

2、对于以承诺方式或发行权证方式取得的非流通股的流通权,应在财务报表附注中予以披露,说明承诺的具体内容;对于发行的认购权证或认沽权证,应在财务报表附注中说明发行的认购权证或认沽权证的具体内容。

### 四、执行《暂行规定》应注意的其他问题

1、《暂行规定》旨在规范上市公司非流通股股东在股权分置改革中的会计处理,不涉及被股改的上市公司自身的会计处理问题。但如果A上市公司作为B上市公司的股东持有B上市公司的非流通股(例如早期上市公司之间互相持有募集法人股),则《暂行规定》适用于B上市公司的股改过程中A上市公司的相关会计处理。

2、如果非流通股股东采用权益法核算对上市公司的长期股权投资,则对于所减少的长期股权投资成本的确定,以股权实际交割之日(例如在中央证券登记结算公司办理过户之日,以下简称“实施日”)上市公司的净资产状况为基础确定,实务中出于简化处理的需要,也可以最近月末上市公司的报表为准进行会计处理。这一点与股权购买或出售的情形中确认股权购买日或股权出售日的方法有类似之处。

在对股权分置改革引起的股权变动进行会计处理前,非流通股股东应当依据股权分置改革前的持股比例对截至实施日止上市公司的净损益和净资产增减变动进行相应的权益法核算,使长期股权投资下的“投资成本”、“损益调整”、“投资准备”三个明细科目的余额之和与股权分置改革前该非流通股股东在上市公司股东权益中所享有的份额相同,在此基础上对改革前后享有上市公司股东权益份额的差额进行调整。调整后的“投资成本”、“损益调整”、“投资准备”三个明细科目的余额之和应当与股权分置改革后该非流通股股东在上市公司股东权益中所享有的份额相同。

这里遇到的一个现实问题是:如果确定的实施日并非上市公司最近一期经审计的定期报告的资产负债表日,而为此对上市公司进行专项审计又不可行,则对于作为核算依据的上市公司财务数据的可靠性如何保证?对此,如果上市公司的损益在各月度间起伏波动不大,则可以采用将一段时间内经审计后的损益(例如全年、半年度等)按月平均的方法估算在实施日上市公司股东权益的约有余额,非流通股股东在此基础上进行权益法的会计处理。

3、在权益法核算的情况下,非流通股股东除了按照上述规定进行会计处理外,对于减持股份后不再具有重大影响的,应当按照《企业会计准则—投资》的规定转为成本法核算;对于因发行认沽权证等原因增持的股份,应当按照权益法下追加投资的会计处理规定(见财会[2003]10号文和财会[2004]3号文)进行处理,确认股权投资差额。对于上市公司的股东权益在股权分置改革中发生变化的情形,也应按照常规的权益法处理方法进行相应会计处理。

4、《暂行规定》相关的会计处理不涉及特殊的所得税纳税调整问题。一般只需对权益法核算的长期股权投资按照常

规纳税调整方法(见财会[2003]29号文)进行调整即可。

5、股权分置改革的相关费用,例如聘请保荐机构和律师的费用、与投资者沟通的费用等,如果已由非流通股股东支付并承担的,直接作为发生当期费用处理,不要资本化。

6、股权分置改革的相关费用,按理应当由股东自行承担,不应由上市公司承担,但目前实际情况是大量上市公司已经为此支出了大额的费用。对此,如果上市公司与其大股东之间已订立协议,大股东承诺归还上市公司代垫的费用的,上市公司可将其作为其他应收款处理;如果没有明确协议表明这些款项能够收回的,上市公司应当参照财会[2001]64号文件关于上市公司与关联方之间互相承担费用的会计处理规定,作为营业外支出处理。对于上述两种情形,上市公司在其会计报表附注中均需作为关联交易进行披露。

7、根据《暂行规定》,“股权分置流通权”一般不计提减值准备。但是,如果股权分置改革实施后市场条件的变化将可能导致通过证券市场出售股份所收回的现金低于长期股权投资和流通权的账面价值之和时,就表明可能存在减值迹象,需要对长期股权投资和流通权进行减值测试。在进行减值测试时,应当将长期股权投资和相应的流通权视为一个整体,将其账面价值和可收回金额进行比较。如果确需计提减值准备,可将所有减值准备均针对长期股权投资计提,以规避《暂行规定》中关于流通权不计提减值准备的规定,同时又可以实现夯实资产之目的。

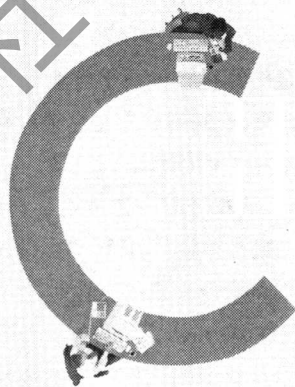
这里需要特别注意的是:资产的可收回金额是其使用价值和现行出售价值两者中的较高者,而证券市价只代表其当前的出售价值,因此,证券市场行情发生短期性的波动,并不一定代表股权投资的可收回金额必然降低到账面价值以下。所以,当前证券市价并不是计提减值准备的惟一参考依据,还需要结合被投资上市公司的各项基本信息进行综合判断。同时,即将于2007年度起实施的《企业会计准则—资产减值》规定各项长期资产的减值准备一经计提即不得转回,因此从现在开始就有必要对各项长期资产减值准备的计提采取更加慎重的态度,以免到新会计准则实施后出现虽价值回升但无法转回减值准备的情况。■

(作者单位:安永大华会计师事务所)

责任编辑 张智广

# 我国企业政府补助 会计处理现状与规范

姚津



按照国际会计准则,政府补助一般作为企业收益处理,但由于我国经济正处于转型时期,政府对高新科技等企业常有资金支持,一部分政府补助更多地体现了国家投资的性质,故其会计处理与国际会计准则之间还存在着差异。本文在对我国政府补助的性质、用途等进行分类的基础上,对我国政府补助的会计处理进行了汇总、梳理,以期为会计实务界进行有关会计处理提供参考和方便。

## 一、我国政府补助的种类及特点

### (一)按政府补助的目的分类

1、政策性补助。这种补助往往是因为国家要达到某种社会效益,在要求企业做出某种承诺或牺牲时给予企业的特定补偿,它与企业的经营业务相关。比如,政府为了调控粮食、公交、水电等一些与国计民生紧密相关企业的产品价格,对这些企业实行政策性补助,以弥补它们在产品价格上受到的损失。这些企业的生产成本受市场影响,产品价格调控与产品成本市场化使得企业的收入与成本不能同处在市场的层面上进行配比,盈利水平受到不同程度的打压,甚至有的企业出现亏损。另外,利用三废加工产品的企业或进行三废治