

谈股权分置改革中对价支付账务处理

成都 侯迎新

股权分置改革的实质是上市公司的非流通股股东支付对价给流通股股东以取得非流通股的流通权。非流通股股东向流通股股东支付对价一般有付现、送股、缩股三种方式,付现方式会影响非流通股股东的现金流量但不影响其持股比例,送股及缩股方式虽不影响非流通股股东的现金流量但减少了其持股比例。不同的支付对价方式会对非流通股股东、流通股股东和上市公司的会计要素产生不同的影响,笔者对此试作探讨。

下面,笔者将从不同的思维角度就不同的支付对价方式谈谈股权分置改革中涉及的三方会计主体(非流通股股东、流通股股东和上市公司)的账务处理。

表 1

	非流通股股东	流通股股东	上市公司
付现方式	借:管理费用(递延资产)——股改费用;贷:现金(银行存款)	借:银行存款;贷:其他业务收入——股改收入	无需处理
送股方式	借:管理费用(递延资产)——股改费用;贷:长期股权投资——投资成本	借:长期股权投资——投资成本;贷:其他业务收入——股改收入	借:股本——××股东;贷:股本——××股东
缩股方式	同送股方式	同送股方式	借:股本——××股东;贷:资本公积

思维角度一: 对价的支付实际上是一种权利的转让。非流通股股东为获得股票的流通权而付出的代价,可视金额的大小将其确认为一项费用或一项资产,并分期进行摊销,可在“管理费用”科目或“递延资产”科目下“股改费用”明细科目进行核算。而流通股股东可将获得的现金收入或股权理解为一种权利的转让收益,该收益应计入其他业务收入。因为这种权利的转让纯粹是一种经营性活动,因此不涉及所有者权益项目的调整。这种做法可以避免设置过多的科目,因此有其合理性。在这种思维角度下,三方会计主体的会计分录如表 1 所示,说明如下:

在付现方式下,收付对价的双方按实际收到或付出的金额确认收入或费用。

在送股或缩股方式下,收付对价的双方应按增加或缩减的持股比例计算应享有上市公司的权益份额(投资成本调整额=被投资单位所有者权益×调整股份比例),各自增加或缩减投资成本。第一,因为“损益调整”和“股权投资准备”明细科目的金额是由上市公司过去增加的权益和过去的持股比

例所形成的,因此应保留其账面价值(对采用成本法核算的流通股股东来说,直接增加长期股权投资的账面价值就可以了)。第二,因为转让一种权利是现时经济行为,与已入账的投资业务没有必然联系,因此不用进行追溯调整。同时,非流通股股东和流通股股东可分别按增减投资的价值计入管理费用和其他业务收入。

从上市公司的角度看,由于付现方式不影响其会计要素,因此不需进行账务处理;在送股方式下,上市公司只需在不同股本明细账之间进行调整;对于缩股方式,笔者将其理解为上市公司从非流通股股东手中收回部分股票进行注销或作为库藏股,因公司净资产并没有减少,因此应按注销股份的面值从股本转入资本公积,视为初始投资时产生的股本溢价。

思维角度二: 对价的支付是因为先前非流通股股东以较低的价格获得了较多的股份(流通股股东却以较高的价格获得了较少的股份)而侵占了流通股股东的权益,为了对这种权益进行补偿,收付双方均应调整所有者权益项目。

从非流通股股东初始投资时的账务处理可以看出(初始投资时按应享有上市公司权益的份额借记“长期股权投资——投资成本”科目,按支付的现金贷记“银行存款”科目,按两者的差额贷记“资本公积”科目),非流通股股东以较少的成本获得较多的上市公司权益份额并将超过投资的部分计入资本公积,因此作为对先前占有权益的补偿,应对先前计入资本公积的部分进行冲减;对流通股股东而言,则应确定是将收到的对价计入资本公积还是冲减股权投资成本。另外,采用权益法核算的非流通股股东与流通股股东,在送股与缩股方式下均应进行追溯调整。该思维方式下的会计分录如表 2 所示,说明如下:

在付现方式下,非流通股股东实际支付的现金若大于原投资时产生的资本公积金额,应将资本公积全部冲减,不足冲减的部分记入“长期股权投资——股权投资差额”科目;若实际支付的现金小于原投资时产生的资本公积金额,则按实际支付额借记“资本公积”科目,贷记“银行存款”科目。对于流通股股东而言,若采用权益法核算且初始投资时产生了“长期股权投资”科目借方差额,则应将收到的现金先冲减未摊销完毕的股权投资差额,剩余部分再记入“资本公积——股权投资差额”科目;若采用成本法核算,则应将收到的现金直接冲减投资成本。

在送股或缩股方式下,非流通股股东应按送股或缩股比例占上市公司所有者权益的份额来调整长期股权投资的账面价值,长期股权投资各明细科目的调整金额等于各明细科目

子公司资不抵债时合并会计报表问题浅探

昆明 孙继云 李增华

资不抵债子公司不同于一般子公司,其净资产非但不存在,而且还出现了负数,即子公司净资产亏空超过了股东的投资金额(以下称“超额亏损”)。在实际经济生活中,子公司资不抵债的情况屡见不鲜。本文对资不抵债子公司合并与否、现行的超额亏损处理方法等问题进行论述,并提出可行性建议。

一、资不抵债子公司合并与否的问题

出现超额亏损而导致所有者权益为负数的子公司一般有两种情况:一种是陷入了严重的财务和经营困境,资不抵债,其在通常情况下应终止经营并进行破产清算;另一种是遇到了暂时的财务和经营困难,期望通过重组方式渡过难关,现仍处于持续经营状态中。那么,这两类所有者权益为负数的子公司是否应纳入母公司合并会计报表范围呢?

根据财政部的相关规定,如果子公司已终止经营,则不应再将其纳入合并会计报表范围;对于虽出现超额亏损但尚处于持续经营状态中的子公司,为了反映集团整体净资产的真实状况、耗损程度以及母公司的管理责任,应将其纳入合并会计报表范围。

为了更谨慎、公允地反映企业的财务状况和经营成果,

便于会计报表使用者全面了解公司的经营状况,笔者认为,应进一步明确超额亏损子公司纳入合并会计报表范围的前提:①该子公司仍具有持续经营能力,即母公司的该项投资尚有恢复投资成本的可能;②母公司对该子公司提供了债务担保或其他财务承诺。母公司在其财务报告中应充分披露将超额亏损子公司纳入合并会计报表的理由,包括对其亏损原因的分析、持续经营能力的判断等。对不具有持续经营能力的超额亏损子公司不予以合并,以防止母公司利用合并会计报表操纵利润。

因此,是否将资不抵债子公司纳入合并会计报表范围主要看母公司是否实际控制了子公司以及子公司是否持续经营,而不是根据子公司所有者权益是正数还是负数来确定。

二、资不抵债子公司超额亏损现行合并处理方法

1.我国现行会计制度有关超额亏损会计处理的规定及不足。

(1)我国现行会计制度的规定。财政部在1999年的《关于资不抵债公司合并报表问题请示的复函》(以下简称《复函》)中规定,长期股权投资采用权益法核算时,如果被投资单位发生亏损,投资企业应按持股比例计算应承担的亏损份额,并

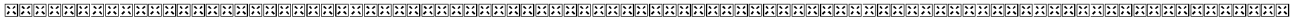


表2

	非流通股股东	流通股股东	上市公司
付现方式	权益法下: 借:资本公积——股权投资准备,长期股权投资——股权投资差额;贷:银行存款	权益法下: 借:银行存款;贷:长期股权投资——股权投资差额,资本公积——股权投资准备 成本法下: 借:银行存款;贷:长期股权投资(或短期投资)	无需处理
送股方式	权益法下: 借:资本公积——股权投资准备,长期股权投资——股权投资差额;贷:长期股权投资——投资成本、——损益调整、——股权投资准备	权益法下(成本法下不作处理): 借:长期股权投资——投资成本、——损益调整、——股权投资准备;贷:长期股权投资——股权投资差额,资本公积——股权投资准备	借:股本——××股东; 贷:股本——××股东
缩股方式	同送股方式	同送股方式	借:股本——××股东; 贷:资本公积

的账面价值除以送(缩)股前的持股比例(即还原为上市公司的所有者权益)再乘以送(缩)股比例,以“损益调整”明细科目为例说明其调整金额计算公式:

$$\text{“损益调整”明细科目调整金额} = \frac{\text{“损益调整”明细科目账面价值}}{\text{原持有股份比例}} \times \frac{\text{送股或缩股比例}}{\text{缩股比例}}$$

在该思维角度下,冲减股权投资差额的金额应以原投资时产生的资本公积为限,若该金额不足以抵减长期股权投资的调减额,应将其差额记入“长期股权投资——股权投资差额”科目的借方,视为在初始投资时就产生了投资溢价。

对采用权益法核算的流通股股东而言,应按增加的股份比例计算应享有上市公司的权益份额从而增加长期股权投资的账面价值(明细科目的调整金额计算同上式),贷方应先冲减初始投资时产生的未摊销完毕的股权投资差额,剩余部分再记入“资本公积——股权投资差额”科目。对采用成本法核算的流通股股东而言,增加的股份既要增加一项资产又要冲减投资成本,而这项资产在既有的会计科目体系下无法得到反映,因此笔者建议,对收到的股份只在备查簿中进行登记而不进行账务处理,视为在初始投资时已经获得。○