

润纳入合并利润表。由于合并会计报表日已收购的子公司应纳入母公司合并会计报表,而子公司期末利润表又包含了子公司期初至收购日止的相关收入、成本、利润,因此编制合并会计报表时应先对子公司会计报表进行调整,把子公司期初至收购日止的相关收入、成本、利润减去。而子公司期末资产负债表中“未分配利润”项目又包含了子公司期初至收购日止的利润,减去之后也存在如何衔接两张报表的问题。对此笔者认为,应在“年初未分配利润”项目中加上子公司期初至收购日止的利润,以使调整后子公司利润及利润分配表中的“未分配利润”项目与资产负债表中“未分配利润”项目一致。调整子公司会计报表后,再根据《合并会计报表暂行规定》的有关规定编制合并工作底稿和抵销分录。

例2:某公司2005年6月30日购买某子公司60%的股权,已支付全部股权转让款,并符合确认股权收购完成的其他条件,相关会计数据见表二。

表二 某公司2005年度利润表及利润分配表  
合并工作底稿(部分内容) 单位:元

| 项目        | 2005年   | 调整分录   |        | 调整后<br>金额 | 2005年<br>1~6月 |
|-----------|---------|--------|--------|-----------|---------------|
|           |         | 借方     | 贷方     |           |               |
| 主营业务收入    | 161 800 | 80 900 |        | 80 900    | 80 900        |
| 主营业务成本    | 124 000 |        | 62 000 | 62 000    | 62 000        |
| 主营业务税金及附加 | 2 200   |        | 1 100  | 1 100     | 1 100         |
| 主营业务利润    | 35 600  |        |        | 17 800    | 17 800        |
| 其他业务利润    | 1 600   | 800    |        | 800       | 800           |
| 营业费用      | 6 000   |        | 3 000  | 3 000     | 3 000         |
| 管理费用      | 8 400   |        | 4 200  | 4 200     | 4 200         |
| 财务费用      | 1 200   |        | 600    | 600       | 600           |
| 营业利润      | 21 600  |        |        | 10 800    | 10 800        |
| 投资收益      | 400     | 200    |        | 200       | 200           |
| 营业外收入     | 5 000   | 2 500  |        | 2 500     | 2 500         |
| 营业外支出     | 3 000   |        | 1 500  | 1 500     | 1 500         |
| 利润总额      | 24 000  |        |        | 12 000    | 12 000        |
| 所得税       | 8 000   |        | 4 000  | 4 000     | 4 000         |
| 少数股东收益    |         |        |        |           |               |
| 净利润       | 16 000  |        |        | 8 000     | 8 000         |
| 年初未分配利润   | 8 000   | 8 000  |        | 16 000    | 8 000         |
| 可供分配的利润   | 24 000  |        |        | 24 000    | 16 000        |
| 提取盈余公积    | 2 000   |        |        | 2 000     |               |
| 应付利润      | 10 000  |        |        | 10 000    |               |
| 未分配利润     | 12 000  |        |        | 12 000    | 16 000        |

合并抵销分录:借:主营业务收入 80 900 元,其他业务利润 800 元,投资收益 200 元,营业外收入 2 500 元;贷:主营业务成本 62 000 元,主营业务税金及附加 1 100 元,营业费用 3 000 元,管理费用 4 200 元,财务费用 600 元,营业外支出 1 500 元,所得税 4 000 元,年初未分配利润 8 000 元。

按照上述方式编制的合并会计报表会出现期末合并会计报表“年初未分配利润”项目与期初合并会计报表“未分配利润”项目不一致的情况。因此,应当根据《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(二)》(财会[2003]10号)中的有关规定在会计报表附注中作相关披露。○

## 股权分置改革中 取得流通权



山东东营

财政部于2005年11月颁发了《上市公司股权分置改革相关会计处理暂行规定》(以下简称《暂行规定》),对股权分置改革中非流通股股东的有关会计处理做出了具体规定。但笔者对其中以权证支付对价取得流通权的会计处理规定有不同看法,本文就此作以下探讨。

### 一、流通权的成本计量

权证持有人行权时,一方面需要确认“股权分置流通权”的增加,另一方面需要按行权部分结转“应付权证”负债。对于流通权成本的确定,笔者认为应采用历史成本计量的原则。非流通股股东取得的流通权,一般不计提减值准备,会计期末就以历史成本在资产负债表中进行列示。按《暂行规定》的规定,交割方式不同时,流通权成本的确定方法是不同的。但笔者认为,流通权的成本不应受交割方式的影响,只是交割方式不同,账务处理也不同。

#### 1.直接送出认购权证。

流通权的成本按所出售股份的行权价低于市场价格的差额确定。按交割方式不同,账务处理如下:

(1)股票交割时:借:银行存款(售股行权价),股权分置流通权(市价-售股行权价);贷:长期股权投资(售股账面价值),(或借)投资收益(市价-账面价值)。

(2)现金交割时:借:股权分置流通权(市价-售股行权价);贷:银行存款。

#### 2.直接送出认股权证。

流通权的成本按所购入股份的行权价高于市场价格的差额确定。按交割方式不同,所作的账务处理如下:

(1)股票交割时:借:长期股权投资或短期投资(购股市价),股权分置流通权(购股行权价-市价);贷:银行存款(购股行权价)。

(2)现金交割时:借:股权分置流通权(购股行权价-市价);贷:银行存款。

#### 3.以一定价格出售认股权证。

笔者认为,交割方式不影响流通权成本。流通权的成本按所出售股份的行权价低于市场价格的差额,再减去权证中行权部分对应全部发行权证的比例计算的金额(即行权部分权证当初的实际发行额)后的差额来确定。按交割方式不同,账务处理如下:

(1)股票交割时:借:银行存款(售股行权价),股权分置流通权(市价-售股行权价-行权权证成本),应付权证[发行额×(行权权证÷全部行权权证)](行权权证成本);贷:长期股权投资(售股账面价值),(或借)投资收益(市价-账面价

# 以权证支付对价的会计处理



孙燕芳 丁红燕

值)。

(2) 现金交割时:借:股权分置流通权(市价-售股行权价-行权权证成本),应付权证[发行额×(行权权证÷全部行权权证)](行权权证成本);贷:银行存款(市价-售股行权价)。

《暂行规定》认为,交割方式不同,流通权成本也不同。股票交割时流通权成本按所出售股份的行权价低于市场价格的差额确定。现金交割时流通权成本按所出售股份的行权价低于市场价格的差额,再减去权证中行权部分对应全部发行权证的比例计算的金额(即行权部分权证当初的实际发行额)后的差额来确定。具体账务处理如下:

(1) 股票交割时:借:银行存款(售股行权价),股权分置流通权(市价-售股行权价),应付权证[发行额×(行权权证÷全部行权权证)](行权权证成本);贷:长期股权投资(售股账面价值),(或借)投资收益(市价+行权权证成本-账面价值)。

(2) 现金交割时:借:股权分置流通权(市价-售股行权价-行权权证成本),应付权证[发行额×(行权权证÷全部行权权证)](行权权证成本);贷:银行存款(市价-行权价)。

#### 4. 以一定价格出售认沽权证。

笔者认为,交割方式不影响流通权成本。流通权的成本按购入股份的行权价高于市场价格的差额,再减去权证中行权部分对应全部发行权证的比例计算的金额(即行权部分权证当初的实际发行额)后的差额来确定。按交割方式不同,账务处理如下:

(1) 股票交割时:借:长期股权投资或短期投资(购股市价),股权分置流通权(购股行权价-市价-行权权证成本),应付权证[发行额×(行权权证÷全部行权权证)](行权权证成本);贷:银行存款(购股行权价)。

(2) 现金交割时:借:股权分置流通权(购股行权价-市价-行权权证成本),应付权证[发行额×(行权权证÷全部行权权证)](行权权证成本);贷:银行存款(购股行权价-市价)。

《暂行规定》认为,交割方式不同,流通权成本也不同。股票交割时流通权成本按购入股份的行权价高于市场价格的差额确定。现金交割时流通权成本按购入股份的行权价高于市场价格的差额,再减去权证中行权部分对应全部发行权证的比例计算的金额(即行权部分权证当初的实际发行额)后的差额来确定。具体账务处理如下:

(1) 股票交割时:借:长期股权投资或短期投资(购股市

价-行权权证成本),股权分置流通权(购股行权价-市价),应付权证[发行额×(行权权证÷全部行权权证)](行权权证成本);贷:银行存款(购股行权价)。

(2) 现金交割时:借:股权分置流通权(购股行权价-市价-行权权证成本),应付权证[发行额×(行权权证÷全部行权权证)](行权权证成本);贷:银行存款(购股行权价-市价)。

从以上可以看出:不论交割方式如何,相对于将权证直接送给流通股股东而言,在以一定价格出售权证的情况下,非流通股股东获得的流通权成本较低。其原因在于出售权证时,非流通股股东获得了一笔资金,它减少了非流通股股东支付对价的成本。

而根据《暂行规定》规定,实物交割时,分为以一定价格出售权证和直接将权证送给流通股股东两种情况,流通权的成本相同。对于认购权证,《暂行规定》将非流通股股东出售权证的资金收入视为行权时出售股份的投资收益的增加。对于认沽权证,《暂行规定》将非流通股股东出售权证的资金收入视为行权时购入股份的投资成本的减少。笔者认为这样处理欠妥。出售权证取得的资金是支付对价的一种补偿,减少的是支付对价的成本,所以应减少流通权成本。而行权时,非流通股股东出售或购入股份的业务应按原先投资的相关规定进行核算,出售股份投资收益的确定和购入股份长期投资的成本不应考虑权证发行取得资金的影响。

#### 二、流通权的成本结转

流通权是非流通股股东获得的非流通股在交易所挂牌交易的权利,当非流通股对外出售时,即流通权已实现,所以应按出售的部分所对应的流通权成本予以结转,冲减股权转让的投资收益。账务处理为:借:银行存款(出售非流通股金额);贷:长期股权投资(非流通股投资的账面价值),(或借)投资收益(借贷差额);借:投资收益;贷:股权分置流通权(出售比例×流通权总成本)。

这个结转过程似乎与当初是否以发行权证支付对价没有关系。但是,当存在一部分权证持有人在权证存续期满未行权时,非流通股股东便不再具有相应的义务,即“应付权证”科目的余额应予以转销。对非流通股股东而言,这笔转销的义务实际减少了其取得流通权所付出的代价。所以应首先冲减“股权分置流通权”科目,待其余额冲减至零后,转销的“剩余的义务”应增加非流通股股东的资本公积。这时,由于冲减后的流通权成本发生了变化,则当非流通股实现流通时,“股权分置流通权”科目应按新的成本结转,相当于增加了非流通股股东的收益。○

