

## 股权分置改革 相关会计处理浅见

安徽财经大学会计学院 张凤莲

### 一、相关规定的不足

1.关于“股权分置流通权”的结转。《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》)设置的“股权分置流通权”这一会计科目,将非流通股股东支付的对价予以资本化。该科目在资产负债表“长期资产”项目下列示,平时不结转,非流通股股东禁售期满后出售股份时再按比例结转出售部分的账面长期股权投资,同时结转该项成本,与出售收入配比确认投资收益或损失。这样做虽符合权责发生制和配比原则,但考虑到股权分置改革中涉及的上市公司很多是大中型企业,类似于长江电力、中石化等,其非流通股股东在很长的时间内是不会全部出售所持股份的,按照《暂行规定》处理,势必造成“股权分置流通权”长期挂账,而且“长期股权投资”账户在未出售前仍然按原有价值入账,也是和实际情况相背离的,不符合公允价值计价原理。

2.关于对价创新方式的会计处理。虽然湘火炬现有大股东收购上市公司对新疆(德隆)集团的巨额不良债权、渝开发非流通股股东现金注资、ST 中西大股东注资(现金和权益性资产)及承担债务、ST 吉纸大股东注资等模式都可以按照《暂行规定》中的有关原则来进行处理,但是,类似于深圳机场、隧道股份、ST 农化的“送股+资产重组”对价方案中“资产置换”显然不能确定为“股权分置流通权”。

3.关于应付款项的分类列示。对于以发行权证方式取得的流通权,《暂行规定》通过设置“应付款项”科目来核算有偿发行情形下派发权证取得的款项,而且明确规定应在流动负债项目内单列“应付款项”项目反映。已推出的权证方案中,G 长电、G 新钢钒的权证存续期均为 18 个月,且都为欧式权证,即未来 1 年内权证持有人都不能行权,因此,将“应付款项”科目列在“流动负债”项目内值得商榷。

4.关于股权分置改革相关费用的处理。股权分置改革中非流通股股东与流通股股东的沟通以及投票过程中发生支出等各项费用的处理,《暂行规定》没有做出明确规定。

### 二、处理建议

1.关于“股权分置流通权”的结转。“股权分置流通权”中非流通股股东支付对价的实质是一项资本性支出,应该在受益期按期摊销。为了避免国有资产单位出于保值增值的考虑而对股权分置改革积极性不高,同时防止对其他非流通股股东(包括上市公司)的业绩产生不良影响,可以采用以下两种方式处理。

第一种方式,“长期股权投资”和“股权分置流通权”账户在禁售期间不做处理,待禁售期满以后,无论非流通股股东

是否出售股份,“股权分置流通权”一律在一个规定的时间内分期摊销,摊销时借记“投资收益”科目,贷记“股权分置流通权”科目。第二种方式,“长期股权投资”和“股权分置流通权”账户在禁售期间也不做处理,待禁售期满以后,调整“长期股权投资”和“股权分置流通权”账户,一次摊销完“股权分置流通权”,同时增加“长期股权投资”的投资成本。以后股票持有期间对“长期股权投资”进行期末调整,具体为借记(或贷记)“长期股权投资”科目,贷记(或借记)“投资收益”科目。

2.关于对价创新方式的会计处理。以资产置换的方式取得流通权的企业应按照换入资产和换出资产的账面价值,借记相关资产(换入)科目的“股权分置流通权”科目,贷记相关资产(换出)科目。

3.关于应付款项的分类列示。《暂行规定》应根据权证的实际期限将“应付款项”分别在流动负债和长期负债项目下列示。

4.关于股权分置改革相关费用的处理。在股权分置改革实践中,与股权分置改革相关的非流通股股东与流通股股东的沟通以及投票过程中发生支出等各项费用,应由“股权分置流通权”科目核算,发生时借记“股权分置流通权”科目,贷记“银行存款”科目。○

## 平均贴现折旧法简介

江苏徐州 上官敬芝

平均贴现折旧法是在考虑资金时间价值和通货膨胀的情况下,以固定资产原值与净残值现值的差额为计算折旧的基数,在固定资产预计使用年限内等额分配成本的一种方法。其计算公式如下: $C-S \cdot (P/F, r, n) = D \cdot (P/A, r, n)$ 。

其中,C——固定资产的原值;S——净残值;n——固定资产的预计使用年限;D——年折旧额;r——贴现率,是综合考虑资金的时间价值(i)和通货膨胀率(f)两因素后的贴现率,即  $r = i + f + i \cdot f$ 。

值得注意的是,为了防止各会计主体利用贴现率的选择来操纵利润,资金时间价值率可采用同期的银行贷款利率,通货膨胀率可由国家有关部门定期预计并公布。

例:某企业购入一台设备,价值 80 万元,预计使用年限为 5 年,预计净残值为 8 万元,假定 5 年期银行贷款利率为 5.85%,预计未来 5 年的平均通货膨胀率为 3.92%。那么,  $r = i + f + i \cdot f = 5.85\% + 3.92\% + 5.85\% \times 3.92\% = 10\%$ 。

折旧基数  $= C - S \cdot (P/F, r, n) = 80 - 8 \times (P/F, 10\%, 5) = 75.032$ (万元);每年计提的折旧额  $(D) = [80 - 8 \times (P/F, 10\%, 5)] \div (P/A, 10\%, 5) = 19.792$ (万元)。

每年计提折旧额的现值  $(PD_t)$  分别为:

$PD_1=0.909D=17.991$ (万元); $PD_2=0.826D=16.348$ (万元);  
 $PD_3=0.751D=14.864$ (万元); $PD_4=0.683D=13.518$ (万元);  
 $PD_5=0.621D=12.291$ (万元)。

5年计提折旧现值合计为:17.991+16.348+14.864+13.518+12.291=75.012(万元),约等于折旧基数。

与现行折旧方法相比较,平均贴现折旧法具有以下优点:  
 ①该法基本上继承了年限平均法的计算简单、使用方便、易于理解的优点,克服了快速折旧计算工作量大的缺点。②该法考虑了时间价值和通货膨胀因素,使固定资产的磨损价值得到足额补偿,有利于企业使用新设备和新技术,从而提高了企业的综合竞争力。③用平均贴现法计算折旧产生了更多的净现金流量,从而给企业带来了更多价值,有利于财务管理目标(企业价值最大化)的实现。④从固定资产的磨损情况来看,前期磨损高后期磨损低,所以前期计提折旧的现值就应该高于后期,符合磨损规律。⑤从收入与成本费用的配比关系来看,新的生产设备效率高、贡献大,企业收益多,对固定资产投资的补偿(现值)就应该多。随着生产设备的陈旧,生产设备的效率将逐年降低,贡献小,企业收益少,对固定资产投资的补偿(现值)就应该减少,同时少提折旧费,符合费用与收益配比原则。

当然平均贴现折旧法也存在不足之处:①各期实际计入成本费用的折旧额相同,不利于均衡各期的成本费用;②从固定资产的整个寿命周期来看,在不考虑资金时间价值的情况下,采用该方法计提的折旧额比采用现行折旧方法计提的要高,将导致同年所得税收入减少。○

## 会计核算中 几组易混淆的业务

江苏苏州 刘斌

在会计日常核算中,有一些看似简单的业务核算,在实际操作时却往往因与其他类似核算内容混淆而导致出错。本文试图对这些在会计核算过程中容易混淆的内容进行比较和分析。

**1.现金的溢缺与银行存款的溢缺。**按照《企业会计制度》,现金的溢缺通过“待处理财产损益”科目核算,而银行存款的溢缺不通过“待处理财产损益”科目核算。①若现金短缺,应按实际短缺金额,借记“待处理财产损益——待处理流动资产损益”科目,贷记“现金”科目;待查明原因后,借记“其他应收款”或“现金”科目(属于应由责任人或保险公司赔偿的部分)、“管理费用”科目(属于无法查明的其他原因),贷记“待处理财产损益——待处理流动资产损益”科目。若现金溢余,按实际溢余的金额,借记“现金”科目,贷记“待处理财产损益——待处理流动资产损益”科目;待查明原因后,借记“待处理财产损益——待处理流动资产损益”科目,贷记“其他应

付款”科目(属于应支付给有关人员或单位的)、“营业外收入”科目(属于无法查明的其他原因)。②若有确凿证据表明存在银行或其他金融机构的款项已部分或全部不能收回的,应当作为当期损失,冲减银行存款,借记“营业外支出”科目,贷记“银行存款”科目。之所以存在该区别,主要是现金存放于企业内部,可以对其进行清点,从得出清点结果到查明溢缺原因之间存在着时间差,所以需要“待处理财产损益——待处理流动资产损益”账户进行过渡;而银行存款存放于银行或其他金融机构,不存在该问题,所以不需通过“待处理财产损益——待处理流动资产损益”账户过渡。

**2.银行汇票存款与银行本票存款。**银行汇票存款与银行本票存款都在“其他货币资金”科目核算,两者除了前者属于异地结算而后者属于同城结算外,在结算的程序和核算的程序上都存在着很大的相似性。正是这些相似性,使得人们忽视了它们在核算时的区别:在银行汇票结算方式下,银行负责退还余款,而在银行本票结算方式下,银行不负责退还余款,余款由交易双方在交易时自行结清。

**3.逾期未退包装物没收的押金与加收的押金。**对于逾期未退包装物没收的押金,应作为企业的其他业务收入处理,而逾期未退包装物加收的押金,则应作为营业外收入处理。在需要缴纳作为价内税的消费税时,前者增加其他业务支出(因为其他业务收入属于营业性收入,它需要遵循配比原则,所以会计上有“其他业务利润=其他业务收入-其他业务支出”的公式),而后者则不能依此增加营业外支出,而是直接冲减营业外收入(因为营业外收入不属于营业性收入,不存在配比原则问题,所以会计上也就没有“营业外利润=营业外收入-营业外支出”的公式)。当然,增值税是价外税,应另当别论。

**4.固定资产对外投资与无形资产对外投资。**固定资产和无形资产都属于长期资产,前者称为有形固定资产,后者则称为无形固定资产,所以它们在核算上也就存在一定的相似性,比如固定资产要计提折旧,而无形资产也要进行摊销;固定资产和无形资产都要在期末按照账面价值与可收回金额孰低法计提减值准备金;固定资产和无形资产处置的净损益都是记入“营业外收入”或“营业外支出”科目等。但在对外投资时,两者却是明显不同:企业用固定资产对外投资,与用货币资金、存货等对外投资一样,要按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》进行会计核算;而用无形资产对外投资时,却比照非货币性交易的规定处理(《企业会计制度2001》“会计科目与会计报表”部分,“1801无形资产”科目核算规定的第3条第8款)。这说明用无形资产对外投资不是按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》,而是按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》进行会计处理,也就是相当于用无形资产换入了股权投资性质的投资。一般情况下,按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》也好,按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》也好,都是按照投出资产的账面价值作为确认投资额的基础,所以没有什么区别。但因为股权投资性质的投资核算方法分为成本法和权益法,而非货币性交易的核算又分为涉及补价和不涉及补价两种情况,所以两者差别还是较大的。○