浅探非流通股股东对全流通方案的会计处理

南开大学　安青松　中国社会科学院　范永武

中国证监会2005年4月29日发布了《关于上市公司股权分置改革试点有关问题的通知》，启动了上市公司股权分置改革试点工作。目前，对股权分置涉及的非流通股股东会计处理，国内外尚无准则规范。笔者就此作一探讨。

一、流通权符合资产的定义

流通权，即非流通股股东通过向流通股股东给付流动性对价（为获取流动性而付出的成本）而获取的非流通股在二级交易市场流通的权利。流通权符合《企业会计制度》中“资产”的定义，理由如下：

1.过去的交易或事项形成。非流通股股东向流通股股东给付的流动性对价，主要包括非流通股股东给付的股份（即在上市公司享有权益的减少）以及实际给付的其他资产（如补偿的货币资金），这些都是过去的交易或事项形成的。

2.由企业拥有或者控制的资源。流通权无论从实质还是从形式上看，都是由企业（非流通股股东）拥有的。

3.该资源预期会给企业（非流通股股东）带来经济利益。非流通股股东取得该项资源后，其所持股份即可在二级市场流通，从而享有流动性溢价，增加了这部分股份未来可收回金额。

因此，笔者认为应将流通权作为资产（而不是费用或损失）进行确认和计量。

二、流通权的会计处理

1.在“股权投资差额”科目下单设子目。非流通股股东向流通股股东给付的流动性对价，既符合现行会计准则、制度对股权投资差额的界定（采用权益法核算长期股权投资时，投资企业初始投资成本大于应享有被投资单位所有者权益份额的差额确认为股权投资差额），又属于与所持股权相关的流通权资产，因而可在“股权投资差额”科目下单设“流通权”子目核算给付的流动性对价。

会计处理为：借：长期股权投资——××公司——股权投资差额——流通权；贷：银行存款，长期股权投资——××公司——投资成本。

由于流通权资产不同于其他资产，不会随时间的流逝发生损耗，因而企业无需分期摊销其价值，但期末应进行减值测试。

企业减持股份时，按减持比例结转“流通权”子目的账面价值。

方法评价：第一，持有期间不对流通权资产账面成本进行摊销，不会给企业未来盈利造成压力。只有其发生减值时，才会影响企业经营业绩。第二，会计处理合理、简便。

2.单独作为一项资产，在“其他股权投资”科目下核算。会计处理为：借：长期股权投资——其他股权投资——××公司——流通权；贷：银行存款，长期股权投资——××公司——投资成本。

无需分期摊销流通权资产价值，期末进行减值测试。

企业减持股份时，按减持比例结转“流通权”子目的账面价值。

方法评价：第一，对企业的经济影响与在“股权投资差额”科目下单设子目核算相同。第二，流通权与企业所持股份（即股票投资）不可分，在“其他股权投资”科目下单设子目核算不尽合理。

3.作为股权投资差额，而不作细分。会计处理为：借：长期股权投资——××公司——股权投资差额；贷：银行存款，长期股权投资——××公司——投资成本。

期末，对股权投资差额进行摊销，并综合该项长期股权投资的其他明细项目进行减值测试。

企业减持股份时，按减持比例结转股权投资差额的账面价值。

方法评价：第一，需分期对流通权资产的账面成本进行摊销，对企业预期经营业绩构成压力。第二，将流通权资产混同于股权投资差额的其他核算项目，不能很好地反映其特性。第三，无需单设子目，核算简便。

笔者认为，在“股权投资差额”科目下单设子目核算流通权资产在理论上可行，对企业的负面影响较小。

三、流通权初始入账价值的计量

流通权的初始入账价值应按非流通股股东为此支付的成本计量，包括：①非流通股股东给付的股份的账面价值，即非流通股股东给付的股份在上市公司净资产中享有的份额加上所给付股份分摊的股权投资差额；②非流通股股东直接向流通股股东给付的现金等资产。

四、流通权入账后各期期末的减值测试

1.在“股权投资差额”科目下单设子目和单独作为一项资产时。期末减值测试可采用以下两种方法：

（1）参考市价法。期末时比较每股市价与每股账面价值，按成本与市价孰低法计提长期投资减值准备，包括流通权专

固定资产减值准备转回对当期损益的影响

浙江温州　申屠新飞

企业对固定资产计提减值准备后,如果固定资产的价值得以恢复,则减值准备应该如何冲减?是否要补提折旧?补提的折旧应如何计算?固定资产价值的恢复对当期损益的影响应该如何计量?会计制度和会计准则并没有对此做出具体的规定。笔者将根据自己的理解谈一点看法,以抛砖引玉。

企业保留的固定资产减值准备应等于在不计提减值准备情况下的固定资产净值大于可收回金额的部分。计提减值准备后,如果固定资产未来可收回金额大于期末固定资产账面价值,但小于不计提减值准备情况下的固定资产净值,则表明企业的固定资产发生了一定的减值损失,需要保留一部分减值准备,且需要保留的减值准备小于原先计提的减值准备,因此需要对固定资产减值准备进行调整。本期因固定资产减值得以恢复而冲减的减值准备为原减值准备余额与固定资产应保留的减值准备之差。

例如,某设备于2000年12月购入,购买价为15万元,使用年限为5年。2001年12月经减值测试,其可收回金额为10万元。2003年经减值测试,其可收回金额为6.2万元。则2001年应计提的减值准备为2万元,从2002年开始,每年的固定资产折旧为2.5万元。至2003年底,累计折旧为8万元(3+2.5+2.5),减值准备为2万元,账面价值为5万元。如果2001年不计提减值准备,则2003年年末的固定资产账面价值为6万元(15-9)。由于2003年年末固定资产可收回金额为6.2万元,这就意味着固定资产没有发生减值损失,应将原已计提的减值准备全部冲减。如果2003年年末的可收回金额为5.6万元,则表明企业发生的减值损失为0.4万元,而减值准备的余额为2万元,那么本期应调整的减值准备为1.6万元。

由于减值准备和累计折旧都反映了固定资产使用过程中所发生的损耗,两者之间是此多彼少的关系。计提减值准备后,累计折旧每年的计提数就会减少。同样,冲减了固定资产减值准备后,累计折旧也需要进行补提,否则就意味着固定资产损耗在账面上的反映偏低,从而导致固定资产净值有可能高于不计提减值准备情况下固定资产的账面价值。仍以前例,冲减了减值准备1.6万元后,原值为15万元,减值准备余额为0.4万元,累计折旧为8万元,则期末固定资产的净值为7万元,而不计提减值准备时固定资产的净值应该为6万元,因此固定资产的损耗遗漏了1万元。为了避免这种情况的出现,在冲减了减值准备后,有必要对固定资产补提折旧。折旧的补提数就是因计提减值准备而少提的折旧金额。补提折旧后,固定资产原值扣除已提折旧后的余额大于固定资产可收回金额的部分就是企业应保留的减值准备余额,它与固定资产原减值准备的余额之差就是固定资产可收回金额恢复后减值准备的调整数。补提折旧后,如果固定资产原值扣除已提折旧后的金额小于固定资产可收回金额,则表明本期减值准备的余额为零。需要注意的是,本期冲减的固定资产减值准备应冲减本期的费用,补提的折旧应增加本期的费用。两者之差就是本期因固定资产可收回金额恢复对当期损益的影响数。

由此可以看出,对当期损益的影响数取决于本期冲减的减值准备与补提的折旧这两个因素。而本期应冲减的减值准备的多少则取决于本期期末的固定资产可收回金额的大小。因此对当期损益的影响数最终取决于本期期末的固定资产可收回金额。具体可以按以下公式推算:

转回固定资产减值损失对当期损益的影响数=应调整的

项减值和长期投资一般性减值。

若流通权的账面价值大于零,首先计提流通权专项减值;流通权账面价值减至零后,计提的长期投资减值准备则为长期投资一般性减值。

(2)市净率法。期末"每股市价/每股账面价值"与基准日相比发生了下跌,说明企业所持股份的流通权价值存在贬值。企业应计提流通权专项减值,其金额等于账面价值与下降比例之积。若"流通权"账面价值(即流通权资产账面成本减流通权专项减值)已调至零,则不需再计提流通权专项减值。

笔者建议采用参考市价法进行减值测试,理由是:市价作为衡量流通权资产可回收金额的参考依据,较简便,且较符合会计准则的有关规定(要求与市价相比)。

2.作为"股权投资差额"而不作细分时。减值测试的方法同上,但不具体细分专项减值与一般性减值。

五、缩股方案下的会计处理

若实施的全流通方案为"缩股方案",即对非流通股股东进行单方面缩股,则将导致非流通股股东所持的股权比例下降。在此方案下,非流通股股东同样向流通股股东给付了流动性对价,有关确认、计量的方法与上文向流通股股东给付流动性对价相同。