

## 案例 国际会计准则与中国会计准则 在核算股权投资差额时的差异

华能国际是我国大型发电上市公司,2004年4月16日,该公司收购中国华能集团公司、华能国际电力开发公司、江西省投资公司分别在河北邯峰发电有限责任公司、井冈山华能发电有限责任公司、华能湖南岳阳发电有限责任公司、华能重庆珞璜发电有限责任公司、井冈山华能发电有限责任公司等电力企业中的权益。根据转让协议,华能国际向华能集团公司、华能开发公司和江西省投资公司分别支付的收购对价合计为人民币45.75亿元。收购完成后,上市公司全资拥有井冈山电厂和营口电厂,并拥有邯峰电厂注册资本中40%的权益、岳阳电厂注册资本中55%的权益以及珞璜电厂注册资本中60%的权益。

该次交易价格是交易双方依据公平原则进行磋商,以正常商业条款确定,并考虑了目标电厂的市场经营环境、技术和经营状况、盈利能力和产生现金流的能力,同时参考了具备相应资格的资产评估事务所出具的评估报告确定的。在收购的资产中,除营口电厂基本没有评估增值外,其余电厂均有一定或较大幅度的资产评估增值,因而华能国际需要在会计报表中确认股权投资差额,并以直线法在一定年限内摊销。

但由于华能国际同时还在纽约证券交易所和香港联合交易所上市,所以需要同时根据国际会计准则扣美国财务会计准则编制财务报告。

就收购所产生的股权投资差额而言,根据国际财务报告准则第3号,于2004年3月31日及以后签订协议的收购所产生的商誉不进行摊销。公司每年或在出现特定减值迹象时在年度中间对商誉进行评估以确认其减值。于2004年3月31日之前签订的收购协议的收购所产生的商誉根据预计可使用年限按直线法进行摊销,计入利润表的其他营业支出中,并在有迹象或者环境发生变化表明账面金额有可能低于可回收金额时进行减值测试,如果预计可使用年限超过20年,则需每年进行测试。

根据美国财务会计准则第142号“商誉和其他无形资产”的规定,收购所产生的商誉不能摊销而是每年在某些情况下在年度中间对商誉进行评估以确认其减值。

所以,在股权投资差额的处理上就产生了中国会计准则、国际会计准则和美国财务会计准则下的三方差异,华能国际同时根据国际会计准则和美国会计准则提供了冲回股权投资差额摊销后的调整数据。