

甲公司				乙公司净资产	
投资账面价值	金额	投资后净资产变动	金额		
投资成本	6 000			股本	20 000
损益调整	300	留存收益	200	留存收益	1 000
投资准备	600	资本公积	600	资本公积	2 000
投资差额	0				
合计	6 900	合计	800	合计	23 000

注：甲公司留存收益小于损益调整100万元，为摊销的股权投资差额。

(二)投资企业享有份额减少的会计处理

在新投资者投入的总资产与总股本的比值小于受资企业原每股净资产时，投资企业按受资企业净资产和新持股比例计算的份额，将小于原享有的份额，其差额属于投资企业转让给新投资者的在受资企业净资产中享有的份额，相当于以前年度多确认的留存收益。这部分享有份额的减少值应增加新的股权投资差额或冲减留存收益(按照谨慎性原则应冲减留存收益)；并根据持股比例变动对在受资企业的留存收益和资本公积中享有份额的影响，分别调整“长期股权投资”科目所属的“损益调整”和“股权投资准备”明细科目。与此同时，还应将投资以后确认的留存收益和资本公积进行相应的调整。

例2：接例1，假设2004年1月1日，乙公司增资扩股10 000万股，发行价格为10 500万元，甲公司未追加投资。则2004年1月1日，乙公司增资扩股后，净资产为21 500万元，其中，股本为20 000万元，资本公积为500万元，留存收益为1 000万元；甲公司的持股比例由60%降为30%。由于新投资者投入的总资产与总股本的比值1.05(10 500/10 000)小于受资企业原每股净资产1.1，导致甲公司持股比例降低后实际享有的份额6 450万元(21 500×30%)比原享有的份额6 600万元(6 000+600)减少150万元。甲公司这部分享有份额的减少值150万元，应冲减以前年度多确认的留存收益。应编制的会计分录为：

借：留存收益 1 500 000  
 贷：长期股权投资——损益调整 1 500 000

经过上述会计处理，甲公司长期股权投资的账面价值为6550万元，其中，“投资成本”与“损益调整”之和为6 450万元，反映其在受资企业净资产中享有的份额；股权投资差额为100万元。但是，上述处理后，长期股权投资账面价值的构成和投资以后净资产的变动也不能客观反映在乙公司净资产中享有份额的实际状况。因此，甲公司还需要对其长期股权投资账面价值的构成以及投资以后净资产的变动进行调整。

2004年1月1日，乙公司的资本公积为500万元，甲公司按持股比例30%计算，应享有150万元，前述调整时，股权投资准备未进行调增，因此，还需再调增150万元；乙公司留存收益为1 000万元，甲公司按持股比例30%计算，应享有300万元，但账面“损益调整”为450万元(600-150)，由于甲公司持股比例降低

已无法获取留存收益450万元，因此，需调减150万元。甲公司应编制的会计分录为：

借：长期股权投资——股权投资准备 1 500 000  
 贷：长期股权投资——损益调整 1 500 000

与此相对应，甲公司投资以后应确认的资本公积为150万元，但前述调整时，未调增资本公积，因此，需调增资本公积150万元；而留存收益需则相应调减150万元。甲公司应编制的会计分录为：

借：留存收益 1 500 000  
 贷：资本公积——股权投资准备 1 500 000

同样，上述三笔会计分录，还可以按例1换一种思路进行会计处理，结果是完全相同的。

2004年1月1日，甲公司长期股权投资账面价值和乙公司净资产的构成如下：

单位：万元

甲公司				乙公司净资产	
投资账面价值	金额	投资后净资产变动	金额		
投资成本	6 000			股本	20 000
损益调整	300	留存收益	300	留存收益	1 000
投资准备	150	资本公积	150	资本公积	500
投资差额	100				
合计	6 550	合计	450	合计	21 500

通过上述调整，既能够使投资企业的长期股权投资账面价值合理反映在受资企业所有者权益中享有的份额，又能够使投资企业的净资产构成合理反映投资以后的受益状况。

(作者单位：中国人民大学会计系)

责任编辑 季建辉

·简讯·

财政部发布《信托业务会计核算办法》

为规范和加强信托业务的会计核算，保护信托财产安全，维护委托人、受托人、受益人的合法权益，根据《中华人民共和国会计法》、《金融企业会计制度》及国家其他有关法律和法规，财政部于2005年1月5日发布了《财政部关于印发〈信托业务会计核算办法〉的通知》(财会[2005]1号)，规定自发布之日起在涉及信托业务的所有相关单位(包括委托人、受托人、受益人)及信托项目施行。

《办法》规定，信托项目应作为独立的会计核算主体，以持续经营为前提，独立核算信托财产的管理运用和处分情况。各信托项目应单独记账，单独核算，单独编制财务报告。不同信托项目在账户设置、资金划拨、账簿记录等方面应相互独立。另外，《办法》还对委托人、受托人、受益人三者的会计处理分别做了具体规定。

(本刊通讯员)