

# 《企业会计制度》讲座(六)

## □ 财政部会计司

### 7. 权益法核算的几个问题

#### (1) 成本法改为权益法核算时作为会计政策变更处理

企业因对被投资单位追加投资而使长期股权投资由成本法改为权益法核算的,应当作为会计政策变更,采用追溯调整法进行处理,视同权益法在原投资时就一直采用。原成本法核算时投资的账面价值,经按权益法核算追溯调整后形成的账面价值,加上追加投资成本,作为初始投资成本。

值得注意的是,在成本法改为权益法采用追溯调整法时,应当计算初次投资时形成的股权投资差额,并追溯调整应摊销的股权投资差额;追加投资后由成本法改为权益法核算时,因追加投资又形成新的股权投资差额。在摊销股权投资差额时,应当将初次投资并经追溯调整后剩余的股权投资差额加上追加投资形成的新的股权投资差额的合计数,在剩余尚可摊销年限内一并摊销。

例:A企业于20×1年1月1日以520 000元购入B公司股票,占B公司实际发行在外股数的10%,另支付2 000元税费等相关费用,A企业采用成本法核算此项投资。20×1年5月2日B公司宣告分派20×0年度的股利,每股分派0.1元的现金股利,A企业可以获得40 000元的现金股利。20×1年7月2日,A企业又以1 791 900元购入B公司实际发行在外股数的25%,另支付9 000元税费等相关费用。至此持股比例达35%,改用权益法核算此项投资。如果20×1年1月1日B公司所有者权益合计为4 500 000元,20×1年1月1日至6月30日实现的净利润为400 000元,20×1年度全年实现净利润为800 000元。A企业和B公司的所得税税率均为33%。股权投资差额按10年平均摊销,不考虑追溯调整时股权投资差额摊销对所得税的调整。A企业的会计处理如下:

#### ①20×1年1月1日投资时

借:长期股权投资——B公司 522 000(520 000+2 000)  
贷:银行存款 522 000

#### ②20×1年宣告分派现金股利时

借:应收股利 40 000  
贷:长期股权投资——B公司 40 000

#### ③20×1年7月2日再次投资时

第一,对原按成本法核算的对B公司投资采用追溯调整法,调整原投资的账面价值

20×1年投资时产生的股权投资差额=522 000-(4 500 000×10%)=72 000(元)

20×1年1-6月份应摊销股权投资差额=72 000÷10÷2=3 600(元)

20×1年1-6月份应确认的投资收益=400 000×10%=40 000(元)

成本法改为权益法的累积影响数=40 000-3 600=36 400(元)

借:长期股权投资——B公司(投资成本) 410 000  
长期股权投资——B公司(股权投资差额) 68 400  
长期股权投资——B公司(损益调整) 40 000  
贷:长期股权投资——B公司 482 000  
利润分配——未分配利润 36 400

#### 第二,追加投资

借:长期股权投资——B公司(投资成本)1 800 900(1 791 900+9 000)

贷:银行存款 1 800 900

#### ④计算再次投资时的股权投资差额

股权投资差额=1 800 900-(4 500 000-400 000+400 000)×25%=1 800 900-1 125 000=675 900(元)

借:长期股权投资——B公司(股权投资差额)675 900

贷:长期股权投资——B公司(投资成本) 675 900

股权投资差额按10年摊销,由于20×1年1-6月份已经摊销了6个月,因此,尚可摊销年限为9.5年,114个月。

20×1年7-12月份应摊销额=(68 400+675 900)÷114×6=744 300÷114×6=39 174(元)

借:投资收益——股权投资差额摊销 39 174

贷:长期股权投资——B公司(股权投资差额)39 174

⑤计算20×1年7-12月份应享有的投资收益=400 000×35%=140 000(元)

借:长期股权投资——B企业(损益调整) 140 000

贷:投资收益——股权投资收益 140 000

#### (2) 被投资单位由于增资扩股等原因增加的股权投资

因被投资单位发行股票、增资等原因而降低投资企业的原有持股比例,在被投资单位增资扩股后,投资企业按其下降后的持股比例计算的应享有被投资单位所有者权益份额的增加,应当增加长期股权投资和资本公积的准备项目。

例:甲企业持有乙企业100%股权,因乙企业改组为股份有限公司,使甲企业所持股份由100%下降为50%。但因乙企业溢价发行股票,其所有者权益增加了400万元(甲企业原投资账面价值与应享有被投资单位的所有者权益份额相等),由此甲企业按持股比例计算可调增长期投资账面价值200万元(400×50%)。

借:长期股权投资——乙企业(股权投资准备) 2 000 000

贷:资本公积——股权投资准备 2 000 000

#### (3) 股权投资准备

在权益法下,投资企业的长期股权投资应随着被投资单位所有者权益份额的增减而变动。被投资单位除了实现的净利润或发

生的净亏损会影响所有者权益总额增减变动外,资本公积项目的增减变动,也会影响所有者权益总额的变动。《企业会计制度》规定,被投资单位资本公积的变动,均应按持股比例计算应享有的份额,增加长期股权投资的账面价值,并增加资本公积的股权投资准备。即,在权益法核算下,如果被投资单位增加资本公积,如接受捐赠资产,投资企业都应按持股比例计算应享有的份额,增加长期股权投资的“股权投资准备”明细科目,同时,增加资本公积的“股权投资准备”明细科目。待投资企业处置该项投资时,再将资本公积中的“股权投资准备”明细科目的余额,转入“资本公积——其他资本公积”科目。

#### 8. 衔接办法

按照财会[2001]17号文的规定:在《企业会计制度》执行之前,按《股份有限公司会计制度》和《企业会计准则——投资》的规定,已确认的投资,不予追溯调整;其后对投资收益的确认和投资账面价值的调整等,应按《企业会计制度》的规定进行处理。

企业在执行《企业会计制度》前已以非现金资产投资,投出非现金资产的公允价值大于其账面价值的差额在减去未来应交所得税后的余额转入“资本公积——股权投资准备”科目的,在按《企业会计制度》规定计提该项投资的减值准备时,应当首先冲减原计入资本公积的股权投资准备项目,不够冲减的,计入当期损益。如果已确认损失的长期投资的价值又得以恢复,应首先转回原计入损益的减值,差额部分再恢复原冲减的资本公积准备项目。如果已计提减值准备的长期投资直至处置时,原冲减的资本公积准备项目仍未全部转回的,应将处置收入大于长期投资账面价值的差额部分,首先恢复原冲减的资本公积准备项目,其余部分再确认为处置收益。

#### (三)对待摊销的费用作了规范

企业会计核算应当以权责发生制为基础。凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用,不论款项是否收付,都应当作为当期的收入和费用;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已在当期收付,也不应当作为当期的收入和费用。按照权责发生制原则,企业已经支出,但应当由本期和以后各项分别负担的费用,分别在待摊费用或长期待摊费用核算,如低值易耗品摊销、预付保险费、一次性购买印花税税额较大、大修理费用等,因此,待摊费用(包括长期待摊费用)是因权责发生制而产生的。例如,企业通过对固定资产进行大修理可以维持该项固定资产的简单再生产,企业通过运用经过大修理后的固定资产能带来未来经济利益的流入。在会计核算中,固定资产大修理费用可以采用预提或待摊方式进行核算,在采用待摊方式核算时,发生的大修理费用计入待摊费用或长期待摊费用,在该项固定资产两次大修理间隔期间内分期平均摊销,计入成本费用。值得说明的是,只有因权责发生制而产生的、仍然能使企业受益的待摊费用或长期待摊费用的摊余价值,才能在编制资产负债表时反映在资产的有关项目中,当某项待摊销的费用已不能为企业带来利益,其摊余价值已不符合资产定义时,应当将摊余价值全部转入当期费用,不再留待以后期间摊销。例如,某项固定资产大修理费用应在两次大修理间隔期间内分期平均摊销,但是,在某项固定资产的大修理费用尚未摊完前,该项固定资产已因各种原因提前报废,尚未摊销的大修理费用应当与固定资产净值一并转入固定资产清理。《企业会计制度》对待摊费用和长期待摊费用作了如下规定:

1.企业作为待摊费用或长期待摊费用核算的费用项目,是因权责发生制而产生的结果,并且能使企业以后会计期间受益。任何不符合待摊性质的费用项目,均不得作为待摊费用或长期待摊费用

处理,如应由本期负担的利息费用、租金等,不得作为待摊销的费用处理。

2.已作为待摊销的费用处理的费用项目,如果某项待摊费用或长期待摊费用已经不能使企业以后会计期间受益,应当将其摊余价值一次全部转入当期损益。企业应当定期检查待摊费用,特别是长期待摊费用的费用项目是否仍然能够使企业以后会计期间受益,如果待摊费用或长期待摊费用已不符合资产的性质,其摊余价值不能继续在资产负债表资产方反映,应当一次全部转入当期损益。

3.按原《股份有限公司会计制度》规定,企业筹建期间所发生的除购建固定资产以外的其他费用,按从开始生产经营的当月起计算,在不超过5年的期限内平均摊销,计入损益;按其他行业财务制度规定,企业筹建期间所发生的除购建固定资产以外的其他费用,按不短于5年的期限摊销。考虑到企业筹建期间所发生的除购建固定资产以外的其他费用,属于已经发生的费用,如果将其资本化作为资产核算,不符合资产定义。同时,在实际工作中又会引发其它一些问题,比如,如何确定筹建期间的开始和结束等。因此,《企业会计制度》按照国际上通行的做法,对于除购建固定资产以外,筹建期间所发生的费用不再采取摊销的方法,而是先在长期待摊费用中归集,待企业开始生产经营当月一次计入开始生产经营当月的损益。

企业在执行《企业会计制度》时,尚未摊销的开办费余额应当根据情况分别处理:

(1)如果未摊销的开办费余额较大,直接将其余额转入当期损益对公司的利润产生重大影响的,可采用追溯调整法进行处理。在编制比较会计报表时,对于比较会计报表期间的会计政策变更,应调整各该期间净损益各项目和会计报表其他相关项目,视同该政策在比较会计报表期间一直采用。

(2)如果未摊销的开办费余额较小,直接将其余额转入当期损益对公司的利润不产生重大影响的,可将开办费余额直接转入当期损益。

4.对计入长期待摊费用的股票发行费用的摊销年限作了规定。股份有限公司委托其他单位发行股票支付的手续费或佣金等相关费用,减去股票发行冻结期间的利息收入后的余额,从发行股票的溢价中不够抵扣的,或者无溢价的,《股份有限公司会计制度》规定,将其计入“长期待摊费用”摊销,但未确定摊销年限。由于该股票发行费用是已经支出的费用,因此,《企业会计制度》规定,若金额较小的,直接计入当期损益;若金额较大的,可作为长期待摊费用,在不超过2年的期限内平均摊销,计入损益。

责任编辑 温彦君

## 《财政部门实施会计 监督工作手册》出版

财政部会计司组织编写的《财政部门实施会计监督工作手册》,对《财政部门实施会计监督办法》进行了系统地讲解,并摘录了与实施会计监督有关的法律、法规、规章和政策、文献。《手册》融政策性、实用性和知识性为一体,是政府有关部门实施会计监督检查和各单位开展自查自纠的重要参阅资料。该书已由中国经济科学出版社出版发行,需要《手册》的单位可直接与经济科学出版社发行部联系(010-68460960,88191515)

(本刊通讯员)