

试析权益法下被投资单位 净资产非正常调整的相关问题

张霞

(江苏淮安市城市资产经营有限公司 江苏淮安 223001)

【摘要】 本文通过论证权益法下如何确立和维系股权价值的恒等式关系,分析了被投资单位的所有者权益类项目发生非正常调整时,投资企业应如何进行相应的会计处理。

【关键词】 权益法 长期股权投资 追溯调整

一、股权价值的恒等式

1. 平衡关系。根据长期股权投资核算的基本原理,采用权益法核算的长期股权投资,从取得并确认股权投资差额时起,至该长期股权投资处置、收回前,长期股权投资的账面价值与享有被投资单位净资产份额之间,存在下列恒等式关系:

投资成本±损益调整±长期股权投资减值准备=被投资单位的净资产×持股比例

2. 除斥项目。除斥项目,是指计算或确认某项会计要素时,需要从该要素中剔除的那部分内容。每个年度终了,投资企业应对照被投资单位年报中净资产数额(即所有者权益合计,下同)和持股比例,在剔除以下除斥项目的基础上,检验长期股权投资账面价值,如不符合上述恒等式关系,应查明原因并进行调整、更正。

(1)股权投资差额。这一概念有狭义和广义之分,本文中使用的股权投资差额,多采用广义的概念,即长期股权投资初始投资成本与取得长期股权投资时享有被投资单位净资产份额的差额,而不论这一差额是否单列明细科目,或者是否已转入损益或其他项目。广义的股权投资差额,又分为借差和贷差两类。各类会计制度下采用权益法核算时股权投资差额的处理规范如下:①执行《企业会计制度》的单位,应按照财政部财会[2003]10号文件的规定,存在贷差时,立即转入“资本公积——股权投资准备”科目,同时调增长期股权投资的投资成本;存在借差的,记入“长期股权投资——股权投资差额”科目,同时调减长期股权投资的投资成本,借差金额应在10年或短于10年的期间内摊销,计入投资收益。②执行新企业会计准则的企业,长期股权投资贷方差额按准则规定应计入当期损益(营业外收入),同时调减股权投资成本;存在借方差额的,则不调整初始投资成本。③执行《小企业会计制度》和行业会计制度的单位,均不确认股权投资差额。

以上规定说明,股权投资差额作为股权价值除斥项目的,只包括:①《小企业会计制度》和行业会计制度下的借差和贷差;②新会计准则下的借差;③《企业会计制度》下借差的摊余价值。计算、检验上述恒等式时,上述①、②情况下未确认的借差或贷差,应从股权投资成本中剔除。

(2)长期股权投资减值准备。作为除斥项目,长期股权投资减值准备的计提和存在,虽然与被投资单位净资产的变动存在一定的客观联系,但是这种联系是间接的,它与被投资单位账面净资产的增减不存在比例关系。

(3)长期股权投资账面价值为0。当因确认被投资单位净亏损份额而使长期股权投资账面价值为0时,尚未确认的投资损失和由于未来被投资单位进一步亏损应确认的投资损失,皆停止确认,长期股权投资账面价值(0)与享有被投资单位净资产份额(负数)不再相等。但是,这时仍存在一个平衡关系,即投资企业未确认投资损失(在备查簿中登记)、“享有”被投资单位净资产(负数)份额。

(4)被投资单位年终的利润分配处理。《企业会计制度》规定,被投资单位年终应根据董事会(或类似机构,下同)的提案,将准备在年后分配的利润转入应付利润(或应付股利,下同)。但按规定,只有在年后被投资单位股东会(或股东大会等类似机构)审议批准并宣告分配利润时,投资企业才确认应付股利(或应收股息,下同)并冲减长期股权投资的账面价值,这样做会破坏上述恒等式。《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》则直接规定,企业利润分配方案年终只作为表外事项在报表附注中披露,不转入负债项目。这样年终对本年利润的分配无须再作为除斥项目,但对于执行《小企业会计制度》和行业会计制度的单位,这一问题尚未解决,实践中如果年终时被投资单位已将当年利润的分配转入负债项目,投资企业在检验上述恒等式时,则应将自己应分回的利润作为除斥项目,从长期股权投资账面价值中扣除。

二、被投资单位的日常核算与非正常调整对股权价值恒等式的影响

1. 被投资单位正常会计核算业务的影响。

(1)被投资单位日常净损益的计算。上述恒等式在年终投资企业确认享有或分担被投资单位净损益时得以确立,但新会计年度被投资单位将产生新的净损益并在每月的月末结出,直接导致被投资单位净资产的增减,而投资企业并不因此调整相应的账面价值,导致上述恒等式不再平衡,因此只有在年终投资企业确认对被投资单位的持股损益时,这一恒等式

才能重新得以确立。

(2)被投资单位发生除净损益以外的净资产的变动。这里主要指因增资扩股、接受捐赠等增加净资产金额,这时投资企业应按其持股比例重新调整股权的账面价值,以维系上述恒等式的平衡关系。

2.被投资单位发生非正常调整事项的影响。非正常调整事项是指变更会计政策和更正会计差错导致企业净资产变动的事项。非正常调整往往需要同时编制三套不相同的调整分录。其中一套用于调整账务,另外两套分别用于调整资产负债表的年初数、利润表及利润分配表的上年数。本文将被投资单位的非正常调整事项及其对恒等式的影响归纳为如下几个方面:

(1)会计政策变更的追溯调整。我国会计准则规定,企业按照国家统一规定变更会计政策,或者因为自身需要变更会计政策,除国家法规、规章明确规定变更应采用未来适用法的事项外,都应该采用追溯调整法进行处理,涉及损益的都必须调整期初留存收益和其他相关项目的年初数、上年数。

(2)更正前期重大会计差错。按照相关规定,企业发现前期重大会计差错,应该采用追溯重述法进行调整、更正,即凡涉及前期损益的,应调整期初留存收益和其他相关项目年初数、上年数,视同该项前期差错从未发生过。

(3)非正常调整事项导致企业净资产变动,除多数涉及期初留存收益外,有时也涉及期初资本公积,即需要调整资产负债表“资本公积”项目的年初数。

被投资单位发生以上非正常调整事项,无论调整期初留存收益或者资本公积,都将导致被投资单位净资产发生变动,因此投资企业必须按持股比例对股权价值作相应调整,以维系上述恒等式的平衡关系。

三、被投资单位非正常调整导致投资企业的相应调整

1. 会计政策变更的追溯调整。

(1)调账。调账是指投资企业因被投资单位会计政策变更而调整账务。会计处理为:①调增前期利润或调减前期亏损(均指投资企业,下同),借记“长期股权投资——损益调整”科目,贷记“利润分配——未分配利润”科目;调减前期利润或调增前期亏损,作相反分录。②因调增利润而相应调增利润分配的,借记“利润分配——未分配利润”科目,贷记“盈余公积——法定盈余公积”科目;调减已提盈余公积的,作相反分录。③如果因调整前期利润需要相应调整所得税的(只有在补充确认分回现金股利或利润,并且按规定应根据投资企业所得税税率高于被投资单位所得税税率的差异补税时才应调整所得税,因此一般不发生),还应在第二步调整应交所得税。调账分录应与实际调整所在月份的日常分录一并登记总账和明细账。

(2)调整资产负债表的年初数。①调增前期利润或调减前期亏损,借记“长期股权投资”项目,贷记“未分配利润”项目;调减前期利润或调增前期亏损的,作相反分录。②相应调增利润分配时,借记“未分配利润”项目,贷记“盈余公积”项目;调减已提盈余公积的,作相反分录。③账上调整所得税的,财

务报表上也应作相应调整。

(3)调整利润及利润分配表的上年数。应将两张报表合为一张报表调整:①调增前期利润或调减前期亏损的,按应调整金额,借记“未分配利润”项目(此时“未分配利润”项目借方发生额表示增加,贷方发生额表示减少,下同);按应计入上年度的金额,贷记“投资收益”项目;按应计入上年以前年度(不含上年度,下同)的金额,贷记“年初未分配利润”项目;调减前期利润或调增前期亏损的,作相反分录。②相应调增利润分配的,按应计入上年度的金额,借记“提取法定盈余公积”项目;按应计入上年以前年度的金额,借记“年初未分配利润”项目,按其合计,贷记“未分配利润”项目;冲回已提盈余公积的,作相反分录。③如果账上已调整所得税的,“所得税”等项目也需作相应调整。

执行新会计准则和《小企业会计制度》的单位,按规定不设置利润分配表,因此应对利润表上年数进行单独调整:①调增前期利润或调减前期亏损的,按应计入上年度的金额,借记“净利润”项目(此时“净利润”项目借方发生额表示增加,贷方发生额表示减少,下同),贷记“投资收益”项目;调减上年利润或调增上年亏损的,作相反分录。②调整上年以前年度盈亏和上年及以前年度利润分配,均不作调整利润表的调表分录。③如果账上调整了所得税且应计入上年度的,利润表“所得税”等项目也应进行调整。

调整资本公积年初数的,会计处理为:借(或贷)记“长期股权投资——股权投资准备”科目,贷记“资本公积——股权投资准备”科目。执行新会计准则的企业应借(或贷)记“长期股权投资——其他权益变动”科目,贷(或借)记“资本公积——其他资本公积”科目。调整资产负债表年初数时,分录剔除明细项目即可。

2.更正前期重大会计差错。被投资单位更正前期重大差错,按规定应采用追溯重述法进行处理。投资企业的相应调整,也应采用追溯重述法。追溯重述法的具体操作与追溯调整法基本相同,不同点只在于账务调整时凡涉及前期损益的,均先计入“以前年度损益调整”科目,调整完毕时再转入“利润分配——未分配利润”科目。

对于被投资单位发生非正常调整事项但不涉及损益、不变更净资产,投资企业无须作相应调整;如果被投资单位发生非正常调整不涉及损益但涉及资本公积或盈余公积且变更净资产的,投资企业应按照持股比例计算其相应份额,调整股权投资的账面价值和资本公积或盈余公积金额,同时调整资产负债表的年初数;涉及利润分配且有利润分配表的企业,还应调整利润分配表。

被投资单位发生资产负债表日后应调整事项且已按规定调整账和表的,如果投资企业获悉时本企业年度财务报表尚未批准报出,也应当按资产负债表日后事项进行调整,不过不是调整年报的年初数和上年数,而是调整年报的期末数和本年数,其他调整程序则与以上介绍的基本相同。

主要参考文献

财政部.企业会计准则讲解2006.北京:人民出版社,2007