

长期股权投资会计处理的若干变化

江苏张家港益鑫投资有限公司 周建娥

【摘要】《企业会计制度》和《企业会计准则——投资》对长期股权投资的核算进行了详细的规定,但是随着经济的发展,这些规定在实际执行过程中遇到了一些问题,于是财政部陆续发布了“关于执行《企业会计制度》和相关会计准则有关问题解答”(以下简称《问题解答(一)》、《问题解答(二)》、《问题解答(三)》、《问题解答(四)》),其中都涉及了长期股权投资会计处理问题,为企业会计人员正确地核算长期股权投资提供了理论依据。

【关键词】 长期股权投资 股权投资差额 减值准备

一、接受捐赠长期股权投资会计处理的变化

对于接受捐赠的股权投资,《企业会计制度》和《企业会计准则——投资》均规定不确认收入,而是扣除将来应缴纳的所得税直接记入“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目,待将来处置股权投资时,再将“递延税款”科目余额转入“应交税金——应交所得税”科目,将“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目余额转入“资本公积——其他资本公积”科目。

《问题解答(三)》对于接受捐赠的股权投资的会计处理作了如下修改:

1.企业接受捐赠的长期股权投资的会计处理。企业接受捐赠的长期股权投资按税法规定确定的入账价值通过“待转资产价值”科目核算。企业接受捐赠的长期股权投资,应按会计制度及相关准则规定确定的入账价值,借记“长期股权投资”科目,按税法规定确定的入账价值,贷记“待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值”科目,按企业因接受捐赠长期股权投资支付或应付的金额,贷记“现金”或“银行存款”等科目。

2.相关所得税的会计处理:①如果企业接受捐赠的股权投资按税法规定确定的入账价值全部计入应纳税所得额,则应按已记入“待转资产价值”科目的账面余额,借记“待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值”科目,按接受捐赠股权投资按税法规定确定的入账价值与现行所得税税率计算应交所得税,或按接受捐赠股权投资按税法规定确定的入账价值在抵减当期亏损(包括企业以前年度发生的尚在税法规定允许抵扣期间的亏损,下同)后的余额与现行所得税税率计算应交所得税,贷记“应交税金——应交所得税”科目,按其差额,贷记“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目。②如果企业接受捐赠的非货币性资产金额较大,经批准可以在不超过五年的期间内分期平均计入各年度应纳税所得额,各期计算应交所得税时,企业应按主管税务机关审核确认当期应计入应纳税所得额的待转捐赠非货币性资产价值部分,借记“待转资产价值”科目,按当期计入应纳税所得额的待转捐赠非货币性资产价值与现行所得

税税率计算的应交所得税,或按当期计入应纳税所得额的待转捐赠非货币性资产价值在抵减当期亏损后的余额与现行所得税税率计算的应交所得税,贷记“应交税金——应交所得税”科目,按其差额,贷记“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目。

二、股权投资差额会计处理的变化

1.初始投资产生股权投资差额的会计处理。根据《企业会计制度》的规定,如果投资企业对被投资单位有控制、共同控制或有重大影响的,长期股权投资应采用权益法核算。在采用权益法核算时,将长期股权投资的初始投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额作为股权投资差额。对于股权投资差额,不管其是借方差额还是贷方差额,《企业会计制度》和《企业会计准则——投资》均规定将其记入“长期股权投资——××单位(股权投资差额)”科目,并按规定的期限摊销计入损益。

《问题解答(二)》对于初始投资成本小于应享有被投资单位所有者权益份额的差额(即股权投资差额为贷方差额)的会计处理作了修订,修订后的会计处理为:借记“长期股权投资——××单位(投资成本)”科目,贷记“资本公积——股权投资准备”科目,其股权投资差额不作摊销。

2.追加投资产生新的股权投资差额的会计处理。对于追加投资产生新的股权投资差额的会计处理,《企业会计制度》和《企业会计准则——投资》中没有详细规定,而《问题解答(四)》作了详细的规定:

(1)对初始投资时股权投资为借方差额,追加投资时股权投资也为借方差额的,其会计处理为:借记“长期股权投资——××单位(股权投资差额)”科目,贷记“长期股权投资——××单位(投资成本)”科目,并根据初次投资、追加投资产生的股权投资借方差额,分别按规定的摊销年限摊销。如果追加投资时形成的股权投资差额金额较小,则可将其并入原股权投资借方差额按剩余年限一并摊销。

(2)初始投资时股权投资为借方差额,追加投资时股权投资为贷方差额的,追加投资时所产生的股权投资贷方差额超过尚未摊销完毕的股权投资差额的部分,计入资本公积(股权

投资准备)。其会计处理为:企业按追加投资时产生的股权投资贷方差额,借记“长期股权投资——××单位(投资成本)”科目,按照尚未摊销完毕的该项投资借方差额的余额,贷记“长期股权投资——××单位(股权投资差额)”科目,按追加投资时产生的股权投资贷方差额超过尚未摊销完毕的股权投资借方差额的部分,贷记“资本公积——股权投资准备”科目。如果追加投资产生的贷方差额小于或等于初次投资时产生的尚未摊销完毕的股权投资借方差额的余额,则以追加投资时产生的股权投资贷方差额为限冲减尚未摊销完毕的股权投资借方差额的余额,未冲减完毕的部分按规定年限继续摊销。其会计处理为:借记“长期股权投资——××单位(投资成本)”科目,贷记“长期股权投资——××单位(股权投资差额)”科目。

(3)初次投资时股权投资为贷方差额,追加投资时股权投资为借方差额的,应视具体情况进行会计处理:①原股权投资贷方差额已计入资本公积的,以初次投资时产生的股权投资贷方差额为限冲减追加投资时产生的股权投资借方差额,未冲减完毕的借方差额的部分,再按规定的年限分期摊销。如果追加投资时产生的股权投资借方差额小于或等于初次投资时股权投资的贷方差额,则按追加投资时产生的股权投资借方差额,借记“资本公积——股权投资准备”科目,贷记“长期股权投资——××单位(投资成本)”科目。②原股权投资贷方差额已记入“长期股权投资——××单位(股权投资差额)”科目,并按规定的期限摊销计入损益的,追加投资产生的股权投资借方差额,应与“长期股权投资——××单位(股权投资差额)”科目的贷方余额进行抵销,抵销后的差额按规定期限摊销。

三、股权投资计提减值准备会计处理的变化

企业对长期股权投资采用权益法核算的,在期末检查长期股权投资时,对可收回金额低于账面价值的长期股权投资,无论是《企业会计制度》,还是《企业会计准则——投资》,均要求按规定计提长期投资减值准备,其会计处理为:借记“投资收益——计提的长期投资减值准备”科目,贷记“长期投资减值准备”科目。《问题解答(四)》对上述情况的会计处理作了明确的规定,具体修改如下:

1.企业投资时已按规定将产生的股权投资贷方差额计入资本公积的,其后计提长期股权投资减值准备的会计处理为:如果长期股权投资的账面价值与其可收回金额的差额大于原记入“资本公积——股权投资准备”科目的金额,应按投资时记入“资本公积——股权投资准备”科目的金额,借记“资本公积——股权投资准备”科目,按当期应计提的长期股权投资减值准备与上述自“资本公积”科目转出的金额的差额,借记“投资收益——计提的长期投资减值准备”科目,按当期应计提的长期股权投资减值准备金额,贷记“长期投资减值准备”科目;如果当期应计提的长期股权投资减值准备金额小于或等于原记入“资本公积——股权投资准备”科目的金额,应按当期应计提的长期股权投资减值准备金额,借记“资本公积——股权投资准备”科目,贷记“长期投资减值准备”科目。

2.企业投资时将产生的股权投资贷方差额记入“长期股

权投资——××单位(股权投资差额)”科目,并按规定期限摊销的,期末发生的长期股权投资减值准备,应首先转销股权投资差额的贷方余额,借记“长期股权投资——××单位(股权投资差额)”科目,贷记“投资收益”科目,转销股权投资差额的贷方余额后,再将长期股权投资新的账面价值与其可收回金额进行比较,确定应计提的减值准备金额,借记“投资收益——计提的长期投资减值准备”科目,贷记“长期投资减值准备”科目。

3.企业投资时将产生的股权投资借方差额记入“长期股权投资——××单位(股权投资差额)”科目的,在计提长期股权投资减值准备时,应将应计提的长期投资减值准备金额与尚未摊销完毕的股权投资差额的余额进行比较。如果应计提的减值准备金额小于或等于尚未摊销完毕的股权投资差额的借方余额,应按应计提的减值准备金额,借记“投资收益——股权投资差额摊销”科目,贷记“长期股权投资——××单位(股权投资差额)”科目;如果应计提的减值准备金额大于尚未摊销完毕的股权投资借方差额的余额,按尚未摊销完毕的股权投资借方差额的余额,借记“投资收益——股权投资差额摊销”科目,贷记“长期股权投资——××单位(股权投资差额)”科目,另外按应计提的减值准备金额大于尚未摊销完毕的股权投资借方差额的余额部分,借记“投资收益——计提的长期投资减值准备”科目,贷记“长期投资减值准备”科目。

四、转回长期投资减值准备会计处理的变化

对于已计提了减值准备的长期股权投资,如果其价值于以后期间得以恢复,对以前期间已计提的减值准备应当转回,《企业会计制度》和《企业会计准则——投资》均按照其价值恢复的部分金额,借记“长期投资减值准备”科目,贷记“投资收益——计提的长期投资减值准备”科目。

在《问题解答(四)》中,对于转回已计提的减值准备有以下新规定:如果前期计提减值准备时冲减了资本公积准备项目的,在转回已计提的长期投资减值准备时,应首先转回原计提减值准备时计入损益的部分,差额部分再恢复原冲减的资本公积准备项目,恢复的资本公积准备项目金额应以原冲减的资本公积准备项目金额为限。

如果已计提减值准备的长期股权投资,其价值直至被处置时尚未恢复,应先将处置收入用于恢复原提取减值准备时冲减的资本公积准备金额。按处置时取得的价款,借记“银行存款”等科目,按与被处置长期股权投资相关的减值准备金额,借记“长期投资减值准备”科目,按被处置长期股权投资的账面价值,贷记“长期股权投资”科目,按处置该项长期股权投资应当支付的除所得税以外的相关税费,贷记“应交税金”等科目,按应恢复的资本公积准备项目金额(指原计提减值准备时冲减的直至该项投资被处置时尚未恢复的“资本公积——股权投资准备”的部分),贷记“资本公积——股权投资准备”科目。同时,将与被处置长期股权投资相关的、已计入资本公积(股权投资准备)的余额,一并转入资本公积(其他资本公积),借记“资本公积——股权投资准备”科目,贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

主要参考文献

财政部.企业会计准则 2003.北京:经济科学出版社,2004