



谈权益法下持股比例变动时的会计处理

乌鲁木齐 胡梅

《企业会计制度》规定,追加投资由成本法核算改为权益法核算时,要将追溯调整形成的“损益调整”和“股权投资准备”转为“投资成本”,使“投资成本”能够反映追加投资时被投资单位净资产中投资单位按累计持股比例应享有的数额。对原来按权益法核算的投资,在追加投资时,只要求在追加投资的股权投资差额与原股权投资差额摊余数额方向相反时,进行抵销处理,但并未要求“投资成本”反映追加投资后投资单位按累计持股比例应享有的被投资单位净资产的数额。由此可看出,两者处理要求不一致。

对被投资单位增资扩股增加所有者权益的处理,《企业会计制度》规定,被投资单位增加的净资产,投资单位按持股比例调增投资账面价值和资本公积中的股权投资准备。这一规定未区分投资单位是否追加投资以及是否引起持股比例变动的不同情况。注册会计师全国统一考试辅导教材(以下简称“教材”)则要求按被投资单位增资扩股后的“净资产×持股比例-投资账面价值”来确认股权投资准备,增加投资账面价值和资本公积。但这一处理办法未考虑原投资账面价值中股权投资差额摊余价值的扣除,以及被投资单位扩股价低于或高于原股权投资每股净资产,因此可能会出现计算结果为负数的情况。上述处理办法都可能会使调整后的“投资成本+损益调整+股权投资准备”与“被投资单位净资产×投资单位持股比例”不相符,这就背离了权益法下的基本要求。

例:甲企业2003年年初以570万元购进A公司发行在外的40%的股权,A公司当时有股本1000万元,盈余公积100万元,未分配利润300万元。A公司于2003年5月分配现金股利100万元,2003年实现净利润150万元。A公司2004年上成了过渡性科目。在这个过程中,企业形成了相关资产,其价值可在以后通过计提折旧或摊销的方式计入企业成本,而在收到拨款时却未计提相关的所得税。这样,企业就既享受了拨款,又抵销了税负,一举两得。这明显不符合会计核算的相关性原则,但在目前尚无对此类问题的处理规定。

3.《企业会计准则——租赁》对企业承租人融资租赁的核算处理。按实质重于形式原则,承租人要按融资租赁的固定资产计提折旧,按年限法或实际利率法分摊的未确认融资费用均计入当期财务费用。对此笔者认为,企业通过计提折旧抵销了税负,并且将“未确认融资费用”分摊计入了成本,而税法对此并未进行纳税规定。因此,如果按企业上述资产所计提的折旧和分摊计入成本的未确认融资费用调增应纳税所得额,就可以解决以上问题。□

年初以高于原每股净资产1.5元的价格增发1000万股股票,使股本增至2000万元,形成股票溢价500万元,净资产由1450万元增至2950万元。甲企业2003年年末“投资成本”科目余额520万元,“股权投资差额”科目余额9万元,“损益调整”科目余额60万元,合计589万元。

1.如果A公司增资扩股,甲企业未追加投资,则甲企业的持股比例下降至20%。按《企业会计制度》规定,A公司增加的1500万元所有者权益,甲企业应按300万元(1500×20%)调增投资账面价值和资本公积。按教材要求应按1万元(2950×20%-520-9-60)调增投资账面价值和资本公积。这两种处理结果反映出甲企业“投资成本+损益调整+股权投资准备”与“A公司净资产×甲企业持股比例”不相符。

2.如果甲企业按原持股比例追加投资600万元。这600万元该如何处理,《企业会计制度》规定不明确。如果确认为投资成本,却未增加持股比例。如果一方面确认为股权投资差额,同时将600万元(1500×40%)确认为股权投资准备,调整投资账面价值与资本公积,这显然将投资账面价值与资本公积都虚计了。按教材要求,则为2950×40%-520-9-60-600=-9(万元)。

3.如果甲企业按A公司增资扩股的60%追加投资900万元,则甲企业的持股比例上升至50%。按《企业会计制度》规定,甲企业追加投资900万元只取得10%的股权,应确认投资成本295万元,股权投资差额605万元,然后再将A公司增加的净资产1500万元的40%即600万元确认为股权投资准备,调增投资账面价值与资本公积。这样处理虽然使甲企业“投资成本815万元+损益调整60万元+股权投资准备600万元”与A公司“净资产2950×50%”相符,但虚计了投资账面价值与资本公积。按教材要求,甲企业应按-14万元(2950×50%-520-9-60-900)确认股权投资准备,调增投资账面价值与资本公积。这样处理,其结果也会出现上述不相符情况。

笔者建议,权益法下按持股比例的变动或被投资单位增资扩股来增加所有者权益时,投资单位都统一按追加投资由成本法改为权益法时的办法处理,即按会计准则所规定的,将股权投资的账面价值作为初始投资成本,将初始投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额的差额,作为股权投资差额。按被投资单位变动后的“所有者权益×新的持股比例”来确定新的投资成本,转销原投资的账面余额及计入资本公积的股权投资准备,将新的投资成本加转销的资本公积与原投资的账面余额及追加投资的差额,确认为新的股权投资差额,计入投资账面价值或资本公积。

小企业存货跌价准备的计提浅析

河南焦作 李有良

《小企业会计制度》从简化会计核算的角度出发,规定对流动资产要计提准备,包括短期投资跌价准备、存货跌价准备和坏账准备。本文就小企业存货跌价准备计提方法的选择、可变现净值的确定和存货跌价准备的账务处理、结转、披露等进行以下分析。

一、存货跌价准备计提方法的选择

《小企业会计制度》规定,存货跌价准备应按单个存货项目的成本与可变现净值孰低计量;对于数量繁多、单价较低的存货,可以按存货类别合并计量成本和可变现净值。在具体运用这一规定时,由于小企业会计人员的数量和水平有限、存货多样性的客观存在以及年末账务处理时间要求紧等原因,往往会使会计人员无所适从。因此,应先区分单个存货和类别存货,再确定是按单项计提还是按类别合并计提。小企业会计人员可选择金额和数量两个标准将全部存货划分为A、B两类,要求A、B两类存货的金额之比为8:2,数量之比为2:8。具体操作步骤为:第一,对所有存货按品种(或型号、规格等,下同)进行编号,按金额从大到小进行排序,计算存货的总金额,计算每一品种存货的金额占存货总金额的比重。第二,累计不同品种存货所占的比重,当累计达到80%的比例时,以上存货为A类存货,剩余存货为B类存货。第三,

仍按前例,如果甲企业未追加投资,则甲企业的会计处理为:借:长期股权投资——投资成本 590 万元(2 950×20%);贷:长期股权投资——投资成本 520 万元、——股权投资差额 9 万元、——损益调整 60 万元,资本公积——股权投资准备 1 万元。

如果甲企业按原持股比例追加投资 600 万元,则甲企业的会计处理为:借:长期股权投资——投资成本 1 180 万元(2 950×40%)、——股权投资差额 9 万元;贷:长期股权投资——投资成本 520 万元、——股权投资差额 9 万元、——损益调整 60 万元,银行存款 600 万元。

如果甲企业追加投资 900 万元,则甲企业的会计处理为:借:长期股权投资——投资成本 1 475 万元(2 950×50%)、——股权投资差额 14 万元;贷:长期股权投资——投资成本 520 万元、——股权投资差额 9 万元、——损益调整 60 万元,银行存款 900 万元。

这样处理不仅统一了权益法下股权比例变动及被投资单位所有者权益因增资扩股而增加的会计处理,避免了由于原规定不合理所引起的混乱,而且可以按股权投资差额处理的新规定自动调整股权投资差额或资本公积。

对A类存货按单个项目的成本与可变现净值孰低确定是否计提存货跌价准备,对B类存货按总成本和总的可变现净值孰低确定是否计提存货跌价准备。

二、合理确定存货的可变现净值

可变现净值是小企业在正常生产经营过程中,以存货的估计售价减去至完工估计将要发生的成本、销售费用以及相关税金后的金额。可以看出,可变现净值正确与否取决于对存货的售价、成本、销售费用及税金的估计是否合理,这就涉及到会计人员的职业判断。

1. 存货售价的估计。估计存货的售价时,要区分是直接出售的存货,还是需要进一步加工的存货。①如果是直接出售的存货,如库存商品、材料等,就要看是否有订货合同,如果有订货合同且订货数量大于库存数量的,则全部存货的估计售价均以合同价为准;如果订货数量小于库存数量,则订货合同以内的存货以合同价作为估计售价,超过部分以市价作为估计售价。如果没有订货合同,则全部存货都以市价作为估计售价。②如果是需要进一步加工的存货,如材料、在产品等,其估计售价并不是其本身的售价,而是以其加工成的产成品的售价为准,该估计售价可以比照上述直接出售存货的估计售价进行确定。

对于被投资单位以低于原每股净资产的价格增发股票或被投资单位回购股票引起的所有者权益减少,或引起持股比例升降,也应同样处理。如果在上例中A公司2004年年初以每股1.3元的价格增发1 000万股股票,则A公司增加净资产1 300万元,净资产总额为2 750万元。如果甲企业未追加投资,则甲企业的会计处理为:借:长期股权投资——投资成本 550 万元、——股权投资差额 39 万元;贷:长期股权投资——投资成本 520 万元、——股权投资差额 9 万元、——损益调整 60 万元。

如果A公司2004年年初以每股1.4元的价格回购200万股股票,使股本降至800万元,所有者权益降至1 170万元。又如果甲企业持有的股数并未减少,则其持股比例上升至50%,则甲企业的会计处理为:借:长期股权投资——投资成本 585 万元、——股权投资差额 4 万元;贷:长期股权投资——投资成本 520 万元、——股权投资差额 9 万元、——损益调整 60 万元。

权益法下第三方受让股权使持股比例上升,被投资单位净资产不受影响,这样处理能够自动调整股权投资差额或资本公积,比较简便。□