

权益法下股权投资差额 和长期投资减值准备的处理

北京东大正保科技有限公司 赵培花

一、权益法下股权投资差额的几种处理情形

长期股权投资采用权益法核算,初次投资时产生的股权投资差额分别按借方或贷方进行摊销或者计入资本公积的,由于追加投资产生新的股权投资差额(包括借方或贷方差额),应如何进行会计处理?根据《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(四)》[简称《解答(四)》]的规定,企业应按以下情况分别处理:

1.初次投资与追加投资时都为股权投资借方差额的,应根据初次投资与追加投资时产生的股权投资借方差额分别按规定的年限摊销。如果追加投资时所形成的股权投资借方差额金额较小,则可将其并入原股权投资借方差额按剩余年限一并摊销。

例1:2003年1月1日,信达公司出资480万元购入华信公司30%的股份,对华信公司具有重大影响,信达公司对该项投资采用权益法核算。投资时,华信公司所有者权益数额为1500万元。2004年1月1日,信达公司又从甲公司购入华信公司10%的股份,支付价款200万元,转让日华信公司的所有者权益数额为1800万元。信达公司对股权投资差额按10年平均摊销。信达公司的相关会计处理如下:

(1)2003年1月1日投资时:借:长期股权投资——华信公司(投资成本)480万元;贷:银行存款480万元。借:长期股权投资——华信公司(股权投资差额)30万元(480-1500×30%);贷:长期股权投资——华信公司(投资成本)30万元。2003年年末摊销股权投资差额:借:投资收益3万元(30÷10);贷:长期股权投资——华信公司(股权投资差额)3万元。

(2)2004年1月1日再投资时:借:长期股权投资——华信公司(投资成本)200万元;贷:银行存款200万元。借:长期股权投资——华信公司(股权投资差额)20万元(200-1800×10%);贷:长期股权投资——华信公司(投资成本)20万元。2004年年末摊销股权投资差额:借:投资收益5万元(3+20÷10);贷:长期股权投资——华信公司(股权投资差额)5万元。

2.初次投资时为股权投资借方差额,追加投资时为股权投资贷方差额的,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,记入“资本公积——股权投资准备”科目。

例2:接例1,如果2004年1月1日信达公司再投资时支付的转让款为120万元,其他资料不变,则2004年再投资时产生的股权投资差额为贷方差额60万元(1800×10%-120)。信达公司的相关会计处理如下:借:长期股权投资——华信公司(投资成本)120万元;贷:银行存款120万元。借:长期股

权投资——华信公司(投资成本)60万元;贷:长期股权投资——华信公司(股权投资差额)27万元(30-3),资本公积——股权投资准备33万元。

如果追加投资时产生的股权投资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,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。

3.初次投资时为股权投资贷方差额,追加投资时为股权投资借方差额的。初次投资发生在“财政部关于印发《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(二)》的通知”(简称“财会[2003]10号文件”)发布之后,且产生的股权投资贷方差额已计入资本公积,追加投资时为股权投资借方差额的,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,不足冲减的股权投资借方差额部分,再按规定的年限分期摊销。

例3:2003年1月1日,信达公司购入华信公司30%的股份,支付价款560万元,对华信公司具有重大影响,信达公司对该项投资采用权益法核算。投资时,华信公司所有者权益数额为2000万元。2004年1月1日,信达公司再次购入华信公司10%的股份,支付价款280万元,此时华信公司所有者权益数额为2300万元。股权投资差额按10年平均摊销。信达公司的相关会计处理如下:

(1)2003年1月1日投资时:借:长期股权投资——华信公司(投资成本)560万元;贷:银行存款560万元。借:长期股权投资——华信公司(投资成本)40万元(2000×30%-560);贷:资本公积——股权投资准备40万元。

(2)2004年1月1日再投资时:借:长期股权投资——华信公司(投资成本)280万元;贷:银行存款280万元。借:资本公积——股权投资准备40万元,长期股权投资——华信公司(股权投资差额)10万元;贷:长期股权投资——华信公司(投资成本)50万元(280-2300×10%)。2004年年末摊销股权投资差额:借:投资收益1万元(10÷10);贷:长期股权投资——华信公司(股权投资差额)1万元。

如果追加投资时产生的股权投资借方差额小于或等于初始投资时产生的股权投资贷方差额,应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。

初次投资发生在财会[2003]10号文件发布之前,且产生的股权投资贷方差额已记入“长期股权投资——××单位(股

股权投资差额)”科目并按规定的期限摊销计入损益的,追加投资时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。

由上面的举例和分析可以得出,将初始投资和再投资看成是同一种事项,将两次产生的股权投资差额相互抵销,抵销后若为借方余额,则反映在“长期股权投资——××单位(股权投资差额)”科目中,继续摊销;抵销后若为贷方余额,则反映在“资本公积——股权投资准备”科目中。

二、长期投资减值准备的计提

企业长期股权投资采用权益法核算的,由于该项股权投资发生减值而需计提减值准备,以及以后期间因该项股权投资价值恢复而转回已计提的减值准备,应如何进行会计处理?根据《解答(四)》的规定,企业对长期股权投资采用权益法核算的,在期末检查各项长期股权投资时,对长期股权投资的可收回金额低于其账面价值的,应当计提减值准备。

在计提减值准备时,如果长期股权投资初始投资成本等于应享有被投资单位所有者权益份额的,按当期应计提的减值准备,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;如果长期股权投资初始投资成本大于或小于应享有被投资单位所有者权益份额的,分以下情况处理:

1.企业投资时按照规定将产生的股权投资贷方差额计入资本公积的,其后计提减值准备的会计处理。企业按照财会[2003]10号文件的规定,将投资时长期股权投资的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已记入“资本公积——股权投资准备”科目贷方的,在计提减值准备时,应首先冲减原投资时已记入“资本公积——股权投资准备”科目的金额(指投资时,初始投资成本小于应享有被投资单位所有者权益份额而形成的股权投资贷方差额,不包括投资后因被投资单位接受捐赠等增加的资本公积,投资企业按持股比例计算应享有的被投资单位所有者权益份额形成的“资本公积——股权投资准备”,下同)。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;如果应计提的长期股权投资减值准备小于或等于原记入“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。

例4:2003年1月1日,华联公司出资460万元从证券市场上购入华堂公司30%的股份,2003年1月1日华堂公司所有者权益数额为2000万元。2003年12月31日,由于市场因素的不利影响,华联公司此项投资的可收回金额为450万元。华联公司2003年应编制如下会计分录:

2003年1月1日投资时:借:长期股权投资——华堂公

司(投资成本)460万元;贷:银行存款460万元。借:长期股权投资——华堂公司(投资成本)140万元(2000×30%-460);贷:资本公积——股权投资准备140万元。2003年年末计提减值准备时:借:资本公积——股权投资准备140万元,投资收益10万元;贷:长期投资减值准备150万元(460+140-450)。

2.企业投资时按照规定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)”科目的,其后计提长期股权投资减值准备的会计处理。在财会[2003]10号文件发布之前,企业对于原产生的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)”科目并按期摊销计入损益的,如果期末长期股权投资的账面价值大于其可收回金额的,应首先转销股权投资差额的贷方余额。企业应按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,再按长期股权投资新的账面价值与其可收回金额进行比较,确定应计提的长期投资减值准备,按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.企业投资时按照规定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,其后计提长期股权投资减值准备的会计处理。企业投资时因长期股权投资的初始投资成本大于应享有被投资单位所有者权益份额而产生的股权投资借方差额,在计提长期股权投资减值准备时,如果长期股权投资的账面价值与其可收回金额的差额小于或等于尚未摊销完毕的股权投资借方差额的余额,应按长期股权投资的账面价值与其可收回金额的差额,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;如果长期股权投资的账面价值与其可收回金额的差额大于尚未摊销完毕的股权投资借方差额的余额,应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,按长期股权投资的账面价值与其可收回金额的差额大于尚未摊销完毕的股权投资借方差额的余额的金额,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。

例5:2003年1月1日,华联公司出资660万元从证券市场上购入华堂公司30%的股份,2003年1月1日华堂公司所有者权益数额为2000万元。2003年12月31日,由于市场因素的不利影响,华联公司此项投资的可收回金额为609万元。股权投资差额按10年平均摊销。华联公司2003年应编制如下会计分录:

2003年1月1日投资时:借:长期股权投资——华堂公司(投资成本)660万元;贷:银行存款660万元。借:长期股权投资——华堂公司(股权投资差额)60万元(660-2000×30%);贷:长期股权投资——华堂公司(投资成本)60万元。2003年年末摊销股权投资差额:借:投资收益6万元(60÷10);贷:长期股权投资——华堂公司(股权投资差额)6万元。

此时长期股权投资的账面价值为654万元(660-6),应计提减值准备45万元(654-609),小于尚未摊销的股权投资差额54万元(60-6)。借:投资收益45万元;贷:长期股权投

利用银行结算网络 构建高校后勤集团虚拟会计结算中心

江苏食品职业技术学院 武海景

随着高校后勤集团的逐步社会化,对后勤集团所属经营实体采取的单独核算形式已不能满足需求,从而需要将集团内各经营实体均作为独立企业来管理。因此,高校后勤集团要模拟企业集团进行会计核算与管理,在会计结算方式上依托商业银行结算网络构建虚拟会计结算中心,加强资金管理,增强资金调控能力,提高资金的使用效率。

一、高校后勤集团构建虚拟会计结算中心的要点

1. 结算中心与下属企业分别在同一银行的不同网点开立账户,选择银行网点的标准首先是与自己的距离以及是否方便;其次是银行网点的服务质量。

2. 银行在结算中心账户和下属企业账户之间建立关联关系,将结算中心账户视同一个网点来管理,给予一个独立清算号,下属企业则在该网点开立账户。

3. 下属企业仍按传统的方法到开户银行办理结算和获取原始凭证,有关内部清算和控制都通过银行主机系统在后台自动处理;下属企业开立的银行账户属于名义账户,其收入

资——华堂公司(股权投资差额)45万元。2004年年末摊销股权投资差额:借:投资收益1万元 $[(54-45)\div 9]$;贷:长期股权投资——华堂公司(股权投资差额)1万元。

若2003年12月31日华联公司此项投资的可收回金额为564万元,其他资料不变,则华联公司2003年应编制的会计分录如下:2003年1月1日投资时:借:长期股权投资——华堂公司(投资成本)660万元;贷:银行存款660万元。借:长期股权投资——华堂公司(股权投资差额)60万元;贷:长期股权投资——华堂公司(投资成本)60万元。2003年年末摊销股权投资差额:借:投资收益6万元;贷:长期股权投资——华堂公司(股权投资差额)6万元。

此时,长期股权投资的账面价值为654万元,应计提减值准备90万元(654-564),大于尚未摊销的股权投资差额54万元。借:投资收益90万元;贷:长期股权投资——华堂公司(股权投资差额)54万元,长期投资减值准备36万元。

由上面的举例和分析可以得出,当长期股权投资发生减值时,应将计提减值准备和该项投资所产生的股权投资借方差额或贷方差额联系起来,计提的减值准备应先冲销尚未摊销的股权投资借方差额或先冲销股权投资贷方差额资本公积,然后再根据借贷平衡原理计入投资收益。计提的减值准备小于尚未摊销的股权投资借方差额的,剩余的借方差额应在剩余的摊销年限内继续摊销。

4. 企业长期股权投资采用权益法核算的,如果前期计提

实时划转到结算中心账户,支出由结算中心账户实时划拨,其账户余额始终为零。

4. 结算中心根据财务管理的要求,确定每个下属企业的用款和贷款额度,然后录入结算中心的电脑核算系统,并将生成的数据包传送给银行。银行在其主机系统内对这些关联账户设置相应参数来控制下属企业的支付和贷款权限,每月的授权额度是一定的,如有临时变动,结算中心应及时通知银行做相应改变;结算中心对下属企业的内部资金拆借审批后,将有关数据传送到银行主机系统执行。

5. 结算中心能通过互联网与银行主机系统实时连接,实现账户查询和数据传送功能,银行对此应有物理和软件上的安全设置。

二、高校后勤集团虚拟会计结算中心账户设置、运作方式及账务处理

(一) 高校后勤集团虚拟会计结算中心账户设置

首先,必须保证一个独立经营实体只能有一个基本银行

减值准备时冲减了资本公积项目的,长期股权投资的价值于以后期间得以恢复,在转回已计提的减值准备时,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项目,恢复的资本公积项目金额以原冲减的资本公积金额为限。

例6:接例4,2004年12月31日,因市场因素好转,华联公司此项投资的可收回金额为550万元,其他资料不变。华联公司2004年应编制如下会计分录:借:长期投资减值准备100万元;贷:投资收益10万元,资本公积——股权投资准备90万元。

如果企业已计提减值准备的长期股权投资,其价值直至处置时尚未完全恢复,应将处置收入先恢复原提取减值准备时冲减的资本公积金额。同时,将与所处置的股权投资相关的已记入“资本公积——股权投资准备”科目的余额一并转入“资本公积——其他资本公积”科目。

例7:接例4和例6,2005年8月1日,华联公司董事会决定将该项投资对外转让,转让价款所得为750万元,假定没有发生其他相关税费。华联公司应编制如下会计分录:

2005年8月1日处置时:借:银行存款750万元,长期投资减值准备50万元;贷:资本公积——股权投资准备50万元,长期股权投资——华堂公司(投资成本)600万元,投资收益150万元。借:资本公积——股权投资准备140万元;贷:资本公积——其他资本公积140万元。□