也谈权益法下被投资企业增发新股时投资企业的核算

周 蕾

（江苏城市职业学院财务处 南京 210036）

【摘要】《财会月刊》2013年第1期刊登了蔡旺清同志的《权益法下被投资企业增发新股时投资企业的核算》。笔者通过认真研读后，发现该文对增发新股时投资企业的会计处理存在不妥之处，现提出并与蔡旺清同志商榷。

【关键词】权益法 增发新股 投资企业

《财会月刊》2013年第1期刊登的蔡旺清同志的《权益法下被投资企业增发新股时投资企业的核算》（以下简称《蔡文》）认为，被投资企业增发新股时，无论投资企业是否认购股份以及认购后持股比例不管是增加还是减少，因被投资企业增发股份导致其持股比例变动需对长期股权投资账面价值进行调整的，该调整金额均视为投资企业对被投资企业所发生的除净损益以外的其他所有者权益变动所享有的份额，投资企业应调增（或调减）长期股权投资的账面价值，同时增加（或减少）资本公积（其他资本公积）。那么，我国上市公司增发股份时，其参（控）股股东是否如《蔡文》所述进行会计处理呢？

2011年8月，广发证券股份公司增发4.526亿股份，其参股股东吉林敖东放弃参与本次的增发。2012年1月，吉林敖东发布公告称，根据中国证监会发布的《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》（会计部函[2011]9号）的要求，由于被投资单位增发股份、投资方未同比例增资导致持股比例下降的，持股比例下降部分视同长期股权投资处置，按新的持股比例确认归属于本公司的被投资单位增发股份导致的净资产增加份额，与应结转持股比例下降部分的长期股权投资账面价值之间的差额计入当期损益。为此，吉林敖东2011年度净利出现了大幅增长。可见，投资企业持股比例降低时，要确认享有被投资单位增发股份导致的净资产增加份额与持股比例下降部分的股权投资账面价值之间的差额，并计入当期损益。《蔡文》会计处理并不符合证监会《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》的要求。现仍以《蔡文》所举例子，就持股比例减少的会计处理做一探讨。

一、仅对投资企业以外的其他股东增发新股

例1：甲公司持有乙公司25%的股权后，派人参与了乙公司的生产经营决策，因能够对乙公司施加重大影响，甲公司采用权益法核算。2012年1月1日，假设乙公司在原股本25 000万股（每股面值1元）的基础上再分别以每股2.6元、2.0元、1.8元的价格发行股票1 000万股，但甲公司并未购买，而是由其他股东认购。同时假设在增发新股之前乙公司可辨认净资产公允价值总额为50 000万元（每股净资产2.0元）。不考虑乙公司增发新股时其可辨认净资产公允价值发生的新的变动和支付的发行费用。

1. 假设乙公司按每股2.6元增发新股，则：新股发行价＞每股净资产（增发前）。

增发新股后，甲公司对乙公司的持股比例=（25 000×25%）/（25 000+1 000）×100%=24.038%。

增发新股前，甲公司应享有乙公司净资产公允价值=50 000×25%=12 500（万元）。

乙公司所有者权益因增发股份增加2 600万元，归属于甲公司的部分为624.988万元（2 600×24.038%），相应增加甲公司“长期股权投资——损益调整”。

甲公司对乙公司持股比例减少0.962%（25%−24.038%），相当于处置了3.848%（0.962%÷25%）的长期股权投资，视同处置长期股权投资的账面价值为481万元（12 500×3.848%），调减“长期股权投资——成本”。

应确认投资收益=624.988−481=143.988（万元）。借：长期股权投资——损益调整624.988；贷：长期股权投资——成本481；投资收益143.988。

2. 假设乙公司按每股2.0元增发新股，则：新股发行价=每股净资产（增发前）。

乙公司所有者权益因增发股份增加2 000万元，归属于甲公司的部分为481万元（2 000×24.038%），相应增加A公司“长期股权投资——损益调整”。

甲公司对乙公司持股比例减少0.962%（25%−24.038%），相当于处置了3.848%（0.962%÷25%）的长期股权投资，视同处置长期股权投资的账面价值为481万元（12 500×3.848%），调减“长期股权投资——成本”。

应确认投资收益=481−481=0。借：长期股权投资——损益调整481；贷：长期股权投资——成本481。

3. 假设乙公司按每股1.8元增发新股，则：新股发行价＜每股净资产（增发前）。

乙公司所有者权益因增发股份增加1 800万元，归属于甲公司的部分为432.684万元（1 800×24.038%），相应增加甲公司“长期股权投资——损益调整”。

甲公司对乙公司持股比例减少0.962%（25%−24.038%），相当于处置了3.848%（0.962%÷25%）的长期股权投资，视同处置长期股权投资的账面价值为481万元（12 500×3.848%），调减“长期股权投资——成本”。

应确认投资收益=432.684−481=−48.316（万元）。借：长期股权投资——损益调整432.684，投资收益48.316；贷：长期股权投资——成本481。

二、对所有股东增发新股

投资企业认购新股比例大于原持股比例，会计处理如《蔡文》所述；但投资企业认购新股比例小于原持股比例的会计处理与仅对投资企业以外的其他股东增发新股类似。

例2：甲公司持有乙公司25%的股权后，派人参与了乙公司的生产经营决策，因能够对乙公司施加重大影响，甲公司采用权益法核算。2012年1月1日，假设乙公司在原股本25 000万股（每股面值1元）的基础上再以每股1.8元的价格发行股票1 000万股，甲公司仅认购了其中的200万股（占20%），其他股东则认购了剩余的800万股。增发新股之前乙公司可辨认净资产公允价值总额为50 000万元（每股净资产2.0元），而增发新股时其可辨认净资产公允价值上升了100万元。不考虑发行费用。

（1）甲公司认购新股成本=200×1.8=360（万元）。借：长期股权投资——成本360；贷：银行存款360。

（2）甲公司按照增发之前的持股比例25%确认可辨认净资产的公允价值所享有的份额=100×25%=25（万元）。借：长期股权投资——损益调整25；贷：资本公积——其他资本公积25。

（3）乙公司增发新股后，甲公司对乙公司的持股比例=（25 000×25%+200）/（25 000+1 000）×100%=24.808%。

乙公司所有者权益因增发股份增加1 800万元，归属于甲公司的部分为446.544万元（1 800×24.808%），相应增加甲公司“长期股权投资——损益调整”。

甲公司对乙公司持股比例减少0.192%（25%−24.808%），相当于处置了0.768%（0.192%÷25%）的长期股权投资，视同处置长期股权投资的账面价值为96万元（12 500×0.768%），调减“长期股权投资——成本”。

应确认投资收益=446.544−360−96=−9.456（万元）。借：长期股权投资——损益调整446.544，投资收益9.456；贷：长期股权投资——成本456。

新股发行价格大于或等于增发前每股净资产的情形可参照例1进行会计处理，在此不再赘述。

主要参考文献

蔡旺清.权益法下被投资企业增发新股时投资企业的核算.财会月刊，2013；1

待摊与预提费用核算建议

深圳市华美兴泰科技有限公司　石中义

2000年《企业会计制度》对“待摊费用”、“预提费用”作了如下定义：①待摊费用是指企业已经支出，但应由本期和以后各期分别摊销、且分摊期限在1年以内（包括1年）的各项费用，如低值易耗品和出租出借包装物摊销、预付保险费、经营租赁的预付租金、预付报刊杂志费、季节性生产企业在停工期内的费用等。②预提费用是指企业按照规定从成本费用中预先提取但尚未支付的费用，如借款利息、预提的租金、保险费和固定资产修理费等。

但由于不少企业把这两个科目当作调节利润的“蓄水池”，因此2006年《企业会计准则》删除了“待摊费用”与“预提费用”科目，相应地，企业资产负债表中也取消了这两个项目。按现行会计准则的要求，企业提前发生的在以后各期（一年以内）受益的费用，不再按期摊销，而是直接计入当期成本或期间费用。这样一来，一些金额较大、在一年内受益且提前支付的费用在支付期进行了会计处理，会造成当月费用或成本畸高，对财务分析也形成障碍。例如，某企业是一家电子产品制造公司，日常生产中产生的废液重金属含量较高，当地没有废液处理管网设施，每年环保部门要求企业于1月交纳全年环境治理费200万元。这笔业务1月份就一次性计入了成本费用，造成1月份费用陡增200万元，其他月份就没这笔费用。每次财务分析要作专项说明，不利于决策者对会计信息的纵向比较。

但是，企业在日常经营中，又实实在在地存在如低值易耗品和出租出借包装物摊销、预付保险费、经营租赁的预付租金等这类“待摊费用”业务，也存在如预提租金、保险费和固定资产修理费等这类“预提费用”业务，而现行会计准则及应用指南没有对这类业务的账务处理和报表列示作任何说明，也没有明确表示允许待摊、预提。实务中的会计处理各行其是，待摊费用大多记入“其他应收款”、“预付账款”等，预提费用则记入“其他应付款”、“预收账款”等。

现行会计准则规定：长期待摊费用是指企业已经支出，但摊销期限在1年以上的各项费用，如开办费、固定资产修理支出、租入固定资产的改良支出等。预计负债是指企业对因或有事项所产生的现实义务而确认的负债，包括因对外提供担保、商业承兑票据贴现、未决诉讼等确认的负债。这说明，“权责发生制”下的待摊、预提类业务的会计处理是绕不过的坎。只不