

追加投资情况下的长期股权投资账务处理

蔡 闽

(厦门大学管理学院 厦门 361005)

投资企业对被投资单位追加投资后,可能达到会计准则规定的合并要求,也可能达不到。因此投资企业要分两种情况作账务处理。

一、追加投资后未达到合并

对被投资单位追加投资未达到合并要求的,准则规定,应区分原持有的长期股权投资以及新增的长期股权投资两部分分别处理:①原持有长期股权投资的账面余额与按照原持股比例计算确定应享有原取得投资时被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额,属于通过投资作价体现的商誉部分,不调整长期股权投资的账面价值;属于原取得投资时因投资成本小于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额,一方面应调整长期股权投资的账面价值,另一方面同时调整留存收益。②对于新取得的股权部分,应比较新增投资成本与取得该部分投资时应享有的被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,其中,投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,不调整长期股权投资的成本;对于投资成本小于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,应调整长期股权投资的成本,同时调整取得当期的营业外收入。③对于原取得投资后至新取得投资的交易日之间

被投资单位可辨认净资产公允价值的变动相对于原持股比例部分,属于在此期间被投资单位实现的净收益中应享有份额的,一方面调整长期股权投资的账面价值,另一方面同时对于原取得投资时至新增投资当期期初按照原持股比例应享有被投资单位实现的净损益,应调整留存收益;对于新增投资当期期初至新增投资交易日之间应享有被投资单位的净损益,应计入当期损益;属于其他原因导致的被投资单位可辨认净资产公允价值变动中应享有的份额,在调整长期股权投资账面价值的同时,应调整“资本公积——其他资本公积”。

对于以上规定,我们可以简要进行一些推理:假设有投资公司A和被投资公司B,A公司以投资成本I₁取得B公司10%股权,其时B公司的可辨认净资产公允价值为V₁;一段时间后A公司又以投资成本I₂取得B公司20%的股权,此时B公司的可辨认净资产公允价值为V₂。

(1)购买10%股权时,假设I₁>10%V₁,此时确认的长期股权投资为I₁,正商誉G₁=I₁-10%V₁。

(2)购买20%股权时,假设I₂>20%V₂,此时确认的长期股权投资为I₂,正商誉G₂=I₂-20%V₂。

(3)对两个交易日之间发生的被投资单位可辨认净资产

10 000-36 000=49 000(元)。借:生产成本 49 000;贷:原材料 49 000。

(3)当期准予扣除已纳税款:当月准予扣除的外购应税消费品已纳税款=当期准予扣除买价(当期生产领用数量)×税率=49 000×30%=14 700(元)。借:应交税费——应交消费税 14 700;贷:营业税金及附加 14 700。

销售环节会计处理与委托加工收回的应税消费品连续生产应税消费品的会计处理相同,不再赘述。当月应纳消费税税额=3×150+250×60×3×45%-14 700=6 000(元)。

外购已税消费品会计处理与委托加工代扣消费税税法原理相同,但是外购已税消费品的会计处理却并不统一,相关的教学用书亦未详细提及。如果按照如上所述处理,外购准予扣除的消费税减少了企业的营业税金及附加,与委托加工处理原理相同,但是,对于外购的消费品中包含多少已税金额和尚未抵扣的已税金额有多少却无从知晓。因此,可参照委托加工已税消费品的会计处理,增加“应交税费——待扣消费税”科目,以反映这部分内容。

建议如下处理:

外购烟丝支付价款和增值税:借:原材料——烟丝 10 000,应交税费——应交增值税(进项税额)1 700;贷:银行存款 11 700。

外购烟丝的价款中同时包含企业支付的消费税=10 000×30%=3 000(元)。借:应交税费——待扣消费税 3 000;贷:原材料 3 000。

当期准予扣除已纳税款:借:应交税费——应交消费税 14 700;贷:应交税费——待扣消费税 14 700。

以上处理与资源税中外购液体盐加工成固体盐时,允许抵扣的资源税的会计处理方法一致。同时通过上述处理,支付的外购与委托加工已税消费品的消费税会计处理前后统一,已税消费品的消费税都不是计入了材料成本,而是冲减了营业税金及附加,企业负担的消费税金额更加真实。另外,通过“应交税费——待扣消费税”科目的借方和余额可以同时掌握企业外购已税消费品中本期实际支付的消费税和尚未抵扣的已税金额。

【注】本文系江西师大青年成长基金资助项目部分研究成果。○

公允价值变动相对于原持股比例部分,应调整的长期股权投资为 $10\%(V_2-V_1)$,这样总的长期股权投资账面价值为 $I=I_1+I_2+10\%(V_2-V_1)$ 。

将该等式稍作调整 $I=I_1-10\%V_1+I_2+10\%V_2=(I_1-10\%V_1)+(I_2-20\%V_2)+30\%V_2=G_1+G_2+30\%V_2$ 。从该等式可以看出,分次交易后长期股权投资的账面价值为累计应享有的被投资单位可辨认净资产公允价值份额与分次交易中实现的正商誉(综合考虑)之和。

同理,假设分次交易中 $I_1<10\%V_1$, $I_2<20\%V_2$ 即分次交易都形成负商誉,则分次确认的长期股权投资分别为 $10\%V_1$ 、 $20\%V_2$,对两个交易日之间被投资单位可辨认净资产公允价值变动部分应调整的长期股权投资为 $10\%(V_2-V_1)$,这样总的长期股权投资为 $I=10\%V_1+20\%V_2+10\%(V_2-V_1)=30\%V_2$ 。从该等式可以看出,分次交易后长期股权投资的账面价值为累计应享有的被投资单位可辨认净资产公允价值的份额。

例1:A公司于2010年1月1日取得B公司10%的股权,成本为500万元,取得投资时B公司可辨认净资产公允价值总额为4900万元(假定公允价值与账面价值相同)。因对被投资单位不具有重大影响且无法可靠确定该项投资的公允价值,A公司对其采用成本法核算。A公司按照净利润的10%提取盈余公积。2011年1月1日,A公司又以1350万元取得B公司20%的股权,当日B公司可辨认净资产公允价值总额为6500万元。取得该部分股权后,按照B公司章程,A公司能够派人参与B公司的生产经营决策,但没有达到控制,对该项长期股权投资转为采用权益法核算。假定A公司在取得B公司10%的股权后至新增投资日,B公司通过生产经营活动获得的净利润为1000万元,未派发现金股利或利润。除实现的净利润外,未发生其他计入资本公积的交易或事项。

A公司的账务处理为:

取得10%的股权时,借:长期股权投资500万元,贷:银行存款500万元。对于投资成本500万元与投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额490万元($4900\times 10\%$)之间的差额10万元,属于投资时体现的商誉,该部分差额不调整长期股权投资的账面价值。

取得20%的股权时,借:长期股权投资1350万元,贷:银行存款1350万元。对于新取得股权的投资成本1350万元与取得该投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额1300万元($6500\times 20\%$)之间的差额50万元为投资时体现出的商誉,该部分差额不调整长期股权投资的账面价值。

对于被投资单位可辨认净资产在原投资时至新增投资日之间发生的公允价值变动相对于原持股比例部分160万元[$(6500-4900)\times 10\%$],其中属于投资后被投资单位实现净利润部分100万元($1000\times 10\%$),调整留存收益,除实现净利润外其他原因导致的可辨认净资产公允价值变动60万元,调整资本公积——其他资本公积。账务处理为,借:长期股权投资160万元;贷:盈余公积10万元,利润分配——未分配利润90万元,资本公积——其他资本公积60万元。

此时长期股权投资总额2010万元($500+1350+160$)为累计应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额1950万元($6500\times 30\%$)与两次交易商誉60万元($10+50$)之和。

二、追加投资后达到合并

对于追加投资后实现的企业合并,准则规定应按照以下顺序进行处理:①对长期股权投资的账面价值进行调整,达到企业合并前长期股权投资采用成本法核算的,其账面价值一般无需调整;达到企业合并前长期股权投资采用权益法核算的,应进行调整,将其账面价值恢复到取得投资时的初始投资成本,相应调整留存收益。②比较每一单项交易时的成本与交易时应享有的被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,确定每一单项交易应予确认的商誉。③对于被购买方在购买日与交易日之间可辨认净资产公允价值变动,相对于原持股比例应享有的部分,在合并财务报表中应调整所有者权益项目,其中属于原取得投资后被投资单位实现净损益,在合并财务报表中应调整留存收益,差额调整资本公积。

例2:A公司与2010年1月1日取得B公司10%的股权,成本为500万元,取得投资时B公司可辨认净资产公允价值总额为4900万元(假定公允价值与账面价值相同)。因对被投资单位不具有重大影响且无法可靠确定该项投资的公允价值,A公司对其采用成本法核算。A公司按照净利润的10%提取盈余公积。2011年1月1日,A公司又以3300万元取得B公司50%的股权,能够对B公司实施控制,当日B公司可辨认净资产公允价值总额为6500万元。假定A公司在取得B公司10%的股权后至购买日,B公司通过生产经营活动获得的净利润为1000万元,未派发现金股利或利润。

A公司的账务处理为:

取得10%股权时,借:长期股权投资500万元,贷:银行存款500万元。

追加投资时,借:长期股权投资3300万元,贷:银行存款3300万元。

计算达到企业合并时应确认的商誉:原持有10%股份应确认的商誉= $500-4900\times 10\%=10$ (万元),进一步取得50%股份应确认的商誉= $3300-6500\times 50\%=50$ (万元),则在合并财务报表中应确认的商誉= $10+50=60$ (万元)。

调整交易日和合并日的公允价值变动:对于被投资单位可辨认净资产在原投资时至新增投资日之间发生的公允价值变动相对于原持股比例部分160万元[$(6500-4900)\times 10\%$],其中属于投资后被投资单位实现净利润部分100万元($1000\times 10\%$),调整留存收益,剩余部分调整资本公积。借:长期股权投资160万元,贷:盈余公积10万元,利润分配——未分配利润90万元,资本公积——其他资本公积60万元。

此时长期股权投资账面价值总额3960万元($500+3300+160$)为合并日累计应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额3900万元($6500\times 60\%$)与两次交易商誉60万元($10+50$)之和。

长期股权投资确认后,再做将长期股权投资与子公司所有者权益相抵销的分录,此处略。○