

再次投资形成『投资差异』的会计处理

浙江温州
申屠新飞

初次投资与再次投资时投资成本(A)与投资方所分享的被投资单位净资产公允价值份额(B)之间的差异(以下简称“投资差异”)存在四种情况(见下表)。目前对初次投资形成的投资差异的处理一般没有异议,但对再次投资所形成的投资差异的处理存在比较大的异议,主要集中在初次投资和再次投资所形成的投资差异是否合并计算的问题上。本文就此问题作以下讨论。

	初次投资	再次投资
1	A>B	A>B
2		A<B
3	A<B	A>B
4		A<B

一种观点认为,两次投资的投资差异应该合并计算,理由是:在市场经济环境下,资本市场上的交易价格

受供需矛盾和政策影响比较多,因此有时候交易价格偏高,有时候交易价格偏低,为了真实反映投资方的两次投资差异,应该将相同投资对象的不同批次投资合并计算投资差异。另一种观点则认为,不同批次的投资是不同的交易,不能将它作为一次性交易来处理;同时不同批次的投资存在时间差,有时候间隔的时间还很长,追溯调整所需要的资料也非常多,合并计算的工作量非常大,而且有些资料难以取得,因此主张两次投资所形成的差异应该分开计算。

笔者认为,再次投资时投资差异究竟计入哪里,必须考虑初次投资时投资差异的处理结果,要将两次或两次以上投资作为一个整体来考虑。具体来说,在第一种情况下,再次投资时的投资差异作为商誉直接反映在长期股权投资余额中,不需要调整账簿记录。在第二种情况下,如果再次投资时的投资差异小于初次投资时的投资差异,则应以再次投资时形成的差异为限冲减初次投资时形成的商誉(也就是冲减“长期股权投资”账户余额);反之,则以初次投资时形成的差异为限冲减长期股权投资,剩余部分计入当期的营业外收入。在第三种情况下,如果再次投资时的投资差异小于初次投资时的投资差异,则应以再次投资时形成的差异为限冲减初次投资形成的营业外收入及其影响,在账务处理上应冲减盈余公积和未分配利润;反之,则应以初次投资时形成的差异为限冲减初次投资形成的营业外收入及其影响,在账务处理上应冲减盈余公积和未分配利润,剩余部分作为商誉。在第四种情况下,再次投资时的投资差异直接计入当期的营业外收入。

现以第二种情况为例举例说明如下(第三种情况的账务处理可以依此类推):

例:2007年初A公司以1000万元的价格购入B公司10%的股份,B公司当日所有者权益的公允价值为9000万元,账面价值为8500万元。当日B公司管理用设备的公允价值和账面价值的差额为500万元,采用直线法按5年计提折旧。2008年A公司购入B公司12%的股份,买价1200万元,B公司当日所有者权益的公允价值为11000万元,账面价值为9500万元。B公司在2007年度实现净利润1000万元,没有发生应计入资本公积的事项。根据上述经济业务,A公司应编制如下会计分录:

1. 初次投资时:借:长期股权投资1000万元;贷:银行存款1000万元。

2. 再次投资时:借:长期股权投资1200万元;贷:银行存款1200万元。

3. 追溯调整:由于B公司设备的公允价值比账面价值多500万元,每年折旧差异100万元。B公司的利润多计100万元,2007年度调整后的净利润就应该为900万元,因此A公司应追溯确认2007年度投资收益为90万元。再次投资时,B公司所有者权益的公允价值比初次投资时多2000万元,扣除净利润因素900万元,B公司在2007年度除净损益外因其他原因导致的可辨认净资产公允价值的变动为1100万元,A公司应当调增“长期股权投资”账面余额110万元。因此编制如下追溯调整分录:借:长期股权投资——损益调整90万元、——其他权益变动110万元;贷:盈余公积9万元,利润分配——未分配利润81万元,资本公积110万元。

4. A公司初次投资时投资成本比所分享的B公司净资产公允价值多100万元,形成商誉100万元;再次投资时,A公司投资成本比所分享的B公司净资产公允价值份额少120万元。将前后两次投资综合起来考虑,不难发现,B公司在交易过程中做出了20万元的让步,因此应将其作为当期的营业外收入处理,编制如下调整分录:借:长期股权投资——成本20万元;贷:营业外收入20万元。调整后“长期股权投资——成本”账户的余额为2220万元,其中10%这一部分股权的余额为900万元,12%这一部分股权的余额为1320万元。

5. 如果再次投资时的购买价为1250万元,其他条件不变,则再次投资时,A公司投资成本比所分享的B公司净资产公允价值少70万元。将前后两次投资综合起来考虑,不难发现,A公司在前后两次交易过程中投资成本比所分享的B公司净资产公允价值高30万元,应作为商誉处理,但不需要调整长期股权投资余额,因此无需专门编制调整分录。调整后“长期股权投资——成本”账户的余额为2250万元,其中10%这一部分股权的余额为1000万元,12%这一部分股权的余额为1250万元。初次投资和再次投资两个时点的公允价值合计为2220万元,其中初次投资为900万元,再次投资为1320万元;投资方确认的商誉价值为30万元。○