

增持股份时正负商誉的综合考虑

集美大学工商管理学院 詹毅美

《企业会计准则讲解》规定,企业因增持股份(但未达到“控制”)而由成本法改为权益法应对原采用成本法核算的长期股权投资按照权益法进行追溯调整,具体的会计处理原则是:首先应区分原持有部分与增持部分并分别处理,然后对原持有部分与增持部分的正负商誉进行综合考虑。但是,实务中原持有部分与增持部分的正负商誉应该如何进行综合考虑呢?《企业会计准则第2号——长期股权投资》及《企业会计准则讲解》均未对此问题做出详细具体的规定。本文针对此问题,通过举例说明增持股份时产生正负商誉的六种情形,区分不同的情形解析增持股份时正负商誉的综合考虑问题及其相应的会计处理。

一、原持有部分负商誉、新增持部分正商誉,综合考虑为正商誉

例1:2007年1月1日A公司以500万元取得B公司10%的股权,取得投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值与其账面价值均为6000万元,A公司采用成本法核算,按公司净利润的10%提取盈余公积。2008年1月1日,A公司又以1650万元的价格取得B公司20%的股权,取得投资后A公司能够参与B公司的生产经营决策,对该项长期股权投资转为采用权益法核算,取得投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值为7500万元。假定B公司2007年度实现净利润1000万元,未派发现金股利或利润,未发生其他应计入资本公积的交易或事项。本例增持股份时正负商誉综合考虑的会计处理如下:

1. 首先应区分原持有部分和新增持部分并分别处理。

(1)计算原持有部分负商誉。原取得10%股权时投资成本500万元小于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额600万元($6000 \times 10\%$)的差额100万元,该部分负商誉应追溯调整长期股权投资的账面价值,同时调整留存收益。借:长期股权投资100万元;贷:盈余公积10万元($100 \times 10\%$),利润分配——未分配利润90万元[$100 \times (1-10\%)$]。

(2)计算新增持部分正商誉。新增持部分的投资成本1650万元大于取得该部分投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额1500万元($7500 \times 20\%$)的差额150万元,该部分正商誉应包含在长期股权投资成本中,不需另外处理。借:长期股权投资1650万元;贷:银行存款1650万元。

2. 综合考虑为正商誉。综合考虑两次的正负商誉,增持股份时整体投资实际累计正商誉为50万元,正商誉在长期股权投资成本中,不需另外处理。因此综合考虑时不应追溯调

整,应冲回上述单独考虑时已追溯调整的100万元。借:盈余公积10万元,利润分配——未分配利润90万元;贷:长期股权投资100万元。

二、原持有部分负商誉、新增持部分正商誉,综合考虑为负商誉

现假设新增持比例部分的投资成本为1550万元,其他数据同例1,则增持股份时正负商誉综合考虑的会计处理如下:

1. 首先应区分原持有部分和新增持部分并分别处理。原持有部分负商誉100万元,需追溯调整留存收益,会计处理同上。新增持部分的投资成本1550万元大于取得该部分投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额1500万元($7500 \times 20\%$)的差额50万元,正商誉应包含在长期股权投资成本中,不需另外处理。借:长期股权投资1550万元;贷:银行存款1550万元。

2. 综合考虑为负商誉。综合考虑两次的正负商誉,增持股份时整体投资实际累计负商誉为50万元。对于上述情形,有观点认为增持股份时的实际累计负商誉应计入合并当期损益,也有观点认为应追溯调整留存收益。笔者认为单独考虑时新增持部分为正商誉,整体投资的负商誉是由于原持有部分引起的,所以追溯调整留存收益比计入合并当期损益更合理。由于综合考虑时应追溯调整留存收益为50万元,但单独考虑时已追溯调整留存收益100万元,所以应冲回多调整的50万元。借:盈余公积5万元,利润分配——未分配利润45万元;贷:长期股权投资50万元。

三、原持有部分负商誉、新增持部分负商誉,综合考虑为负商誉

现假设新增持比例部分的投资成本为1450万元,其他数据同例1,则增持股份时正负商誉综合考虑的会计处理如下:

1. 首先应区分原持有部分和新增持部分并分别处理。原持有部分负商誉100万元,需追溯调整留存收益,会计处理同上。新增持部分的投资成本1450万元小于取得该部分投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额1500万元($7500 \times 20\%$)的差额50万元,负商誉应调整长期股权投资成本,计入合并当期损益(营业外收入)。借:长期股权投资1500万元;贷:银行存款1450万元,营业外收入50万元。

2. 综合考虑为负商誉。由于原持有部分与新增持部分均为负商誉,综合考虑两次负商誉总额为150万元,其中原持有

部分负商誉 100 万元在单独考虑时已追溯调整留存收益,新增持部分负商誉 50 万元在单独考虑时已计入营业外收入,由于单独考虑与综合考虑结果相同,因此不需另外处理。

上述三种情形,对于原取得投资后至新取得投资交易日之间被投资单位可辨认净资产的公允价值变动 1 500 万元(7 500-6 000)相对于原持股比例的部分 150 万元(1 500×10%),其中属于在此期间被投资单位实现净损益引起的公允价值变动 100 万元(1 000×10%),应调整长期股权投资的账面价值,同时调整留存收益;其余 50 万元属于除实现净损益外其他原因引起的公允价值变动,对于 A 公司来说,属于投资产生的一种利得,应计入资本公积(其他资本公积)。借:长期股权投资 150 万元;贷:资本公积——其他资本公积 50 万元,盈余公积 10 万元(100×10%),利润分配——未分配利润 90 万元[100×(1-10%)]。

四、原持有部分正商誉、新增持部分负商誉,综合考虑为负商誉

例 2:2007 年 1 月 1 日 A 公司以 500 万元取得 B 公司 10%的股权,取得投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值与其账面价值均为 4 900 万元。2008 年 1 月 1 日,A 公司又以 1 200 万元的价格取得 B 公司 20%的股权,取得投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值为 6 500 万元,A 公司改按权益法核算,其他数据同例 1。本例增持股份时正负商誉综合考虑的会计处理如下:

1. 首先应区分原持有部分和新增持部分并分别处理。

(1)计算原持有部分正商誉。原取得 10%股权时投资成本 500 万元大于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额 490 万元(4 900×10%)的差额 10 万元,正商誉应包含在长期股权投资成本中,不追溯调整留存收益。

(2)计算新增持部分负商誉。新增持部分的投资成本 1 200 万元小于取得该部分投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额 1 300 万元(6 500×20%)的差额 100 万元,负商誉应调整长期股权投资成本,计入合并当期损益。借:长期股权投资 1 300 万元;贷:银行存款 1 200 万元,营业外收入 100 万元。

2. 综合考虑为负商誉。综合考虑两次的正负商誉,增持股份时整体投资实际累计负商誉为 90 万元。对于上述情形,有观点认为增持股份时的实际累计负商誉应计入合并当期损益,也有观点认为应追溯调整留存收益。笔者认为,单独考虑时原持有部分为正商誉,整体投资的负商誉是由于新增持部分引起的,所以计入合并当期损益比追溯调整留存收益更合理。由于综合考虑新增持股份部分应确认营业外收入 90 万元,但单独考虑时已确认营业外收入 100 万元,所以应冲回多确认的营业外收入 10 万元。借:营业外收入 10 万元;贷:长期股权投资 10 万元。

五、原持有部分正商誉、新增持部分负商誉,综合考虑为正商誉

现假设新增持比例部分的投资成本为 1 295 万元,其他数据同例 2,则增持股份时正负商誉综合考虑的会计处理如下:

1. 首先应区分原持有部分和新增持部分分别处理。原持有部分正商誉 10 万元,不需追溯调整。新增持部分的投资成本 1 295 万元小于取得该部分投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额 1 300 万元(6 500×20%)之间的差额 5 万元,负商誉应调整长期股权投资成本,计入合并当期损益。借:长期股权投资 1 300 万元;贷:银行存款 1 295 万元,营业外收入 5 万元。

2. 综合考虑为正商誉。综合考虑两次的正负商誉,增持股份时整体投资实际累计正商誉为 5 万元,正商誉在长期股权投资成本中,不需另外处理。因此综合考虑新增持部分不应确认营业外收入,应冲减单独考虑时已确认的营业外收入 5 万元。借:营业外收入 5 万元;贷:长期股权投资 5 万元。

六、原持有部分正商誉、新增持部分负商誉,综合考虑为正商誉

现假设新增持比例部分的投资成本为 1 350 万元,其他数据同例 2,则增持股份时正负商誉综合考虑的会计处理如下:

1. 首先应区分原持有部分和新增持部分并分别处理。原持有部分正商誉 10 万元,不需追溯调整。新增持部分的投资成本 1 350 万元大于取得该部分投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额 1 300 万元(6 500×20%)的差额 50 万元,应包含在长期股权投资成本中,不需另外处理。借:长期股权投资 1 350 万元;贷:银行存款 1 350 万元。

2. 综合考虑为负商誉。由于原持有部分及新增持部分均为正商誉,综合考虑两次的正商誉总额为 150 万元,均包含在长期股权投资成本中,不需另外处理。由于单独考虑与综合考虑结果相同,因此不需另外处理。

对于例 2 中原取得投资后至新取得投资交易日之间被投资单位可辨认净资产的公允价值变动的会计处理同例 1。

上述分析思路是:先针对原持有部分和新增持部分分别处理,然后再根据综合考虑的结果对原先分别进行的会计处理进行调整。这种会计处理方法相对复杂,通常是为了便于分析问题采用的。在实务工作中,企业可直接根据综合考虑结果进行账务处理,简化会计核算。

七、结论

通过上述分析可知,企业增持股份时正负商誉的综合考虑,应区分以下几种:

第一,如果原持有部分和新增持部分均为正商誉,或者均为负商誉,会计处理不需要综合考虑,只需分别处理。

第二,如果增持股份时,原持有部分和新增持部分分别为正负商誉,则会计处理应综合考虑两次正负商誉,根据正负商誉相互抵消后的实际正商誉或负商誉进行相应的会计处理,具体又分为以下两种:①如果综合考虑的结果为正商誉,则只需对新增持部分按投资成本反映,无需进行任何的追溯调整;②如果综合考虑的结果为负商誉,则应区分产生负商誉的不同情况分别处理:对原持有部分引起的负商誉,调整长期股权投资账面价值,并计入留存收益(若同一年追加投资,则应计入营业外收入);对新增持部分引起的负商誉,调整长期股权投资账面价值,并计入当期损益(营业外收入)。○