权益法下对被投资方权益性交易的“视角差异调整”

秦洪平

（重庆市丰都县财政局 重庆丰都 408200）

【摘要】投资企业对被投资单位具有共同控制或者重大影响时采用权益法对该投资进行后续计量。而根据实体理论，合营或联营企业发生权益性交易时，投资方与被投资方往往存在“视角差异”。本文以被投资方发生同一控制下企业合并时，对其进行权益法核算的投资方所应进行的“视角差异调整”进行解读。

【关键词】权益法 同一控制 非同一控制 视角差异

一、“视角差异调整”问题的提出

依据《企业会计准则第33号——合并财务报表》的规定，合并财务报表的编制应当遵循“实体理论”。实体理论的实质，是将合并集团看做一个独立的会计主体，在集团合并层面运用各项会计政策和会计估计。实体理论下合并财务报表的预期使用者除母公司股东以外，还包括少数股东。

因为实体理论把合并集团看做一个独立会计主体，很多交易和事项站在母公司个别报表角度和合并角度看影响不同，因此实体理论下的合并财务报表不再仅仅是简单的“汇总+合并抵销”，还需要就同一交易或事项站在不同会计主体角度的处理差异进行调整。最极端的例子是反向收购中的合并财务报表，母公司个别报表和合并财务报表的会计要素计量模式完全相反。

本文就合营或联营企业发生同一控制下企业合并业务时，作为对合营或联营企业的投资方应如何处理该企业合并事项进行探讨，分析相关视角差异及调整，以进一步深化对会计准则中所体现的视角差异及调整的理解。

二、权益法下对被投资方权益性交易的“视角差异调整”

例：A公司对B公司持股比例为30%，对B公司具有重大影响，故采用权益法核算对B公司的长期股权投资。2011年5月31日，B公司通过股权收购方式取得集团内部C公司100%股权，并于5月首次编制合并财务报表。合并后C公司仍维持其独立法人资格继续经营。为简化分析，假定B公司与C公司在企业合并前采用的会计政策相同。该项合并从B公司角度被界定为同一控制下的企业合并。合并日C公司资产负债情况见表1，B公司以土地使用权和银行存款支付对价，合并日相关资产账面价值与公允价值见表2。

B公司在编制2011年度合并财务报表时，已按照同一控制下企业合并的原则，将被合并企业的期初资产负债表和上年度利润表调整了2011年度合并财务报表中的前期比较数据。

C公司合并日资产负债表

表1　　2011年5月31日　　单位：万元

资产	账面价值	公允价值	负债及所有者权益	账面价值	公允价值
流动资产	500	500	负债合计	1 300	1 300
固定资产	1 500	1 800	实收资本	500	500
无形资产	300	700	资本公积	300	300
			未分配利润	200	900
			所有者权益合计	1 000	1 700
资产总计	2 300	3 000	负债及所有者权益总计	2 300	3 000

B公司支付对价情况

表2　　2011年5月31日　　单位：万元

资产项目	账面价值	公允价值
土地使用权	800	1000
银行存款	500	500

注：B公司作为合并对价的土地使用权账面原价为1 000万元，至合并日已摊销200万元。

1. 案例解析。在本案例中，实体理论导致的“视角差异调整”问题具体体现在：如果A公司和B公司本身不是处于同一最终控制人的最终控制下（即：A公司对B公司具有重大影响，但B公司的最终控制人与A公司并不属于同一集团，例如可能是与A公司无关联方关系的外部第三方），则很多从B公司的角度而言是“同一控制下”的交易，站在A公司权益法核算的角度并不是“同一控制下的交易”。B公司在其自身报表中，可以对这些对其而言属于同一控制下的交易采用针对同一控制下企业合并的会计处理方式（即从B公司角度，这些交易是与其权益持有者进行的交易，所以采用类似于“权益性交易”的原则进行处理）；但对于A公司而言，由于权益法核算只是把A企业在B企业的净资产和净利润中所享有的份额纳入A公司的财务报表，B公司的其他股东所享有的权

上市公司“实物分红”相关问题探讨

焉昕雯

（上海海事大学经济管理学院　上海　201306）

【摘要】本文将从税法、会计以及财务管理的股东权益三个角度对“实物分红”进行探讨，从法律法规及会计准则的层面对比分析上市公司关于“实物分红”性质认定和处理方面存在的不足，从股东权益的角度探析“实物分红”在上市公司的可行性，并在此基础上形成最终结论。

【关键词】实物分红　南方食品　税法　会计　财务管理　股东权益

一、案例概述

南方黑芝麻集团股份有限公司（简称“南方食品”，000716）董事会于2013年3月31日审议通过了《关于向公司股东征集新产品品尝意见的议案》：为感谢股东对公司的关心和支持，对截至2013年第一次临时股东大会股权登记日（4月11日）收市登记在册的持有1 000股以上（含1 000股）的股东（除大股东黑五类集团外），每1 000股的股份赠发一礼盒装（12罐）黑芝麻乳。南方食品于4月11日和20日就此发布修正公告，强调此次新产品赠饮并非“实物分红”，并向持1 000股以下的股东发放6罐装黑芝麻乳，产品成本及配送费用约为550万元，最终列入产品研发费用和本年销售费用。

南方食品连续16年不曾有任何的利润分配，此次“舌尖上的分红”公告一经披露便引起各方关注与讨论，成为中国乃至世界证券市场上极富创造性的举动。随后，量子高科（300149）对除发起人之外的每位股东赠送一份价值49.2元的礼盒（12杯装龟苓膏），约产生100万元的费用列入本年营业外支出；人

益和损益份额并未被纳入A公司的财务报表，相应地，B公司的其他股东不能被视为A公司财务报表中的“权益持有者”。因此，从A公司权益法核算的角度而言，可能要把该项企业合并交易视作一项与非权益持有者之间的交易。在权益法核算之前，A公司要把作为核算依据的B公司合并财务报表按照其自己的视角进行调整。本年内B公司发生的同一控制下合并交易，对B公司自身报表而言是权益性交易，但相对A公司权益法核算角度而言，并不是权益性交易。

本案例中，A公司为了权益法核算目的，需要对B公司的合并财务报表进行“视角调整”，即将该项企业合并交易视同为一项非同一控制下的企业合并，按非同一控制下企业合并的会计处理原则对B公司自身合并财务报表层面原先作出的同一控制下合并会计处理进行调整后（包括：不能追溯调整前期比较数据以及合并日之前的数据；购买日取得被购买方各项资产、负债以购买日公允价值计量；确认商誉或者负商誉，而不是调整资本公积等等），才能作为权益法核算的依据。在这种情况下，A公司在其权益法核算中是不可能就该企业合并事项确认资本公积的。

2. 相关会计处理。基于B公司视角：该项合并业务对于B公司而言属于同一控制下企业合并，在实务中，B公司个别报表层面也是依据同一控制下企业合并进行处理的。根据相关会计准则，B公司应做如下会计处理：借：长期股权投资——C公司1 000，资本公积——股本溢价300，累计摊销200；贷：银行存款500，无形资产——土地使用权1 000。

基于A公司视角：该项合并对于A公司而言属于非同一控制下企业合并，根据相关会计准则，A公司应进行如下会计处理：借：长期股权投资——C公司1 500，累计摊销200；贷：银行存款500，无形资产——土地使用权1 000，营业外收入200。

不难看出，由于视角差异导致会计处理存在差异，A公司运用权益法对B公司长期股权投资进行核算时应当对该差异进行调整，即A公司在合并日并不确认B公司因合并导致的所有者权益减少。上述处理方法为此类情况下会计处理的基本原则，但鉴于具体的调整操作较为复杂，实务中可考虑是否切实可行、被购买方公允价值和账面价值之间的差异情况（是否存在账面价值和公允价值可能存在重大差异的资产、负债）、购买对价的账面价值和公允价值之间的差异情况、商誉金额的大小等因素，基于重要性原则，在可接受的范围内作出一定的简化处理。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京：经济科学出版社，2006

2. 财政部会计司.企业会计准则讲解2010.北京：人民出版社，2010