

权益性交易的界定及其会计问题

——主体观在权益性交易会计中的运用

张维宾 郑先弘 应华玲

2008年以来,我国会计规范文件中开始出现“权益性交易”的术语,并对一些权益性交易的会计处理进行规范。例如,在《财政部关于做好执行会计准则企业2008年年报工作的通知》(财会函[2008]60号)中规定:“企业购买上市公司,被购买的上市公司不构成业务的,购买企业应按照权益性交易的原则进行处理,不得确认商誉或确认计入当期损益。”但是,涉及权益性交易的会计处理规定散见于有关文件和企业会计准则讲解,并且对权益性交易缺乏明确的解释。权益性交易可能对有些上市公司的财务报告产生较大影响,本文拟对此问题进行分析。

一、有关权益性交易的界定

(一) 权益性交易的定义

《国际会计准则第27号——合并财务报表和单独财务报表》(以下简称IAS27)第30段对权益性交易给出如下定义:权益性交易是与所有者以其所有者身份进行的交易。

美国财务会计概念公告第五号“商业企业财务报表的确认和计量”第55段对资本性交易有如下定义:资本性交易是指与所有者进行的影响主体权益的交易。AICPA下属的PITF(职业问题任务小组)发布的2000年第1号实务提示公告“特定的权益性交易会计”中,将资本性交易视作权益性交易的不同表述。

可见,对权益性交易进行定义,应关注的要素是交易的对象及其特殊身份。交易对象的特殊身份是界定权益性交易的主要依据,并导致交易的结果直接影响个别财务报表或合并财务报表中的权益。

(二) 权益性交易的判断依据

在实务中,对权益性交易的界定存在困惑。权益性交易与关联方交易既有区别又有联系。关联方交易不一定是权益性交易,但那些由控股股东或实际控制人单方面向上市公司输送利益的有失公允的关联方交易,属于权益性交易。权益性交易是一种特殊的关联方交易。对权益性交易的界定,应

当关注所有者是否“以其所有者身份”进行交易。如果不是所有者这种特殊的身份就不会发生的交易,不属于权益性交易。例如,一般的关联方之间公允的购销交易,就不属于权益性交易。又如,控股股东为了改善被投资单位的经营条件和财务状况,使其恢复持续经营的能力,豁免其所欠巨额债务,应视同控股股东对其的资本性投入,认定为权益性交易,但如果控股股东与被投资单位的其他债权人从尽可能减少债权损失的角度出发,共同协商进行债务重组,并非一一对应的豁免,则控股股东不是以所有者身份参与的该项债务重组就不属于权益性交易。

(三) 界定权益性交易的报告主体

界定权益性交易的报告主体,是指受到权益性交易会计处理影响的会计主体。该主体或者是作为被投资单位的公司,或者是包括该公司在内的企业集团。权益性交易按交易对象划分,可分为公司与所有者的权益性交易和所有者之间的权益性交易。

对于公司与所有者的权益性交易,虽然交易各方都要从各自的角度反映该项交易,但需要界定是否属于权益性交易并受到其会计处理影响的报告主体,通常是作为被投资单位的公司。是否属于权益性交易,关系到其对有关利得或损失是计入当期损益还是直接计入权益。

对于公司所有者之间进行的交易,则应从合并报表主体的范围来界定其是否属于权益性交易,确定会计处理方法。例如,母公司转让其对子公司拥有的部分股权,在该子公司个别报表范围内,除部分权益的业主发生变更外,不涉及有关的确认和计量问题;在母公司个别报表范围内,该项交易是母公司主体自身的投资处置行为,未涉及母公司与其所有者或母公司所有者之间的交易。该事项从母公司所编制合并报表主体的范围看,如果母公司因转让股权而丧失控制权,原子公司不再纳入合并报表,不存在母公司以其所有者身份出现的问题;如果母公司转让部分股权但未丧失控制权,该子公司仍然纳入合并报表范围,就合并报表主体而言,母公

司以其所有者身份进行的交易应作为权益性交易进行会计处理。所以,同一项交易在个别报表和合并报表中的处理可能不同。

关于所有者之间的权益性交易,其会计处理方法受到合并报表理论的影响。

二、合并报表理论对权益性交易会计的影响

合并报表理论的所有权观、主体观和母公司观,由于对少数股东权益的认识不同,从而对权益性交易会计产生不同影响。

(一) 所有权观对权益性交易会计的影响

所有权观亦称业主观,所有权观强调的是实际拥有与被拥有关系。所有权观认为,会计主体与其终极所有者是一个不可分割的统一体。编制合并报表的目的是为了向母公司的股东报告其所拥有的资源及其使用效益。当母公司合并非全资子公司的财务报表时,采用比例合并法,将子公司的资产、负债、所有者权益、收入、成本、利得和损失,划分为两部分处理:母公司拥有股权部分予以合并;其他所有者拥有股权部分则不予合并。

基于所有权观,公司所有者之间的交易进行会计处理的原则是:将所有者与排除在合并报表之外的其他所有者之间的关系,视为与外界的经济联系,与其他所有者之间的交易被视为与报告主体外部发生的交易,母公司因减持或增持股份而发生的利得或损失,在合并报表中计入损益或者确认商誉。

(二) 主体观对权益性交易会计的影响

主体观源于会计理论的主体假设,主体观强调的是控制与被控制关系。主体观认为,企业集团是因为控制关系而将投资者与被投资者联系在一起的会计主体,根据控制的经济实质,母公司控制了子公司全部资产的运用,有权统驭子公司的经营决策和财务决策。编制合并报表的目的是反映整个企业集团所控制的资源情况及其使用效益。在主体观下,母公司合并非全资子公司的财务报表时,将该子公司的所有资产、负债、所有者权益、收入、费用、利得和损失全面合并,其计量统一以合并日公允价值为基础进行持续计量,使控制的经济实质得以充分反映。母公司以外的所有者在子公司拥有的权益反映为少数股东权益(作为合并所有者权益组成部分)。从控制的角度而言,少数股东权益称作非控制性权益更恰当。

基于主体观,将集团中的所有权益按等同方法处理,即无论对于控制性权益还是非控制性权益,都同等看待。非控制性权益是合并所有者权益的组成部分,控制性权益与非控制性权益之间的交易不属于企业集团与外界的经济联系。在母公司保持控制权的情况下,母公司与其他所有者之间的权益性交易,视为权益内部的转移。

IAS27在“合并程序”部分第30—31段明确规定:不会

导致丧失对子公司控制权的母公司所有权的变动,应作为权益性交易进行会计处理。在这样的情况下,应当对控制性和非控制性权益的账面金额进行调整,以反映它们在子公司中相对权益的变化。非控制性权益的调整金额与所支付或收到对价的公允价值之间的差额,应直接在权益中确认并归属于母公司的所有者。

美国《财务会计准则第160号——在合并财务报表中的非控制性权益》(以下简称FAS160)在“母公司享有子公司所有者权益的变化”部分第33段也明确规定,当母公司对子公司仍保持控制权时,母公司在子公司中权益的变化应当被视为权益性交易处理。因此,在合并净利润或综合收益中无需确认收益。

IAS27和FAS160在有关权益性交易的会计处理上均采纳了主体观。将与非控制性权益所有者的交易认定为权益性交易的做法,在逻辑上遵循了如下结论,非控制性权益代表了集团内部子公司的一些所有者在该子公司净资产中的剩余权益,符合权益的定义,因此,非控制性权益应被视为合并财务报表中所有者权益的组成部分。

(三) 母公司观对权益性交易会计的影响

母公司观对非控制性权益的处理体现了折中和修正,虽然没有像所有权观那样完全排除在合并报表之外,但在合并报表中作为负债列示。对于控股股东与非控股股东的交易自然不会认同是合并权益内部的转移。

笔者认为,采纳主体观处理权益性交易,更加符合现代企业制度产权关系,与会计理论的主体假设相吻合,与“控制”的经济实质相一致。

三、涉及控股股东的权益性交易经济实质及其会计处理

鉴于控股股东对被投资企业的影响程度,涉及控股股东的权益性交易有其特殊性。规范其会计处理,直接关系到集团的损益以及权益结构是否被真实列报。以下就若干类涉及控股股东的权益性交易分析其经济实质及会计处理。

(一) 控股股东的捐赠

根据企业会计准则规定,企业接受的捐赠,符合确认条件的通常应确认为当期收益。直接豁免或代为清偿债务可以视为向企业间接捐赠,若符合条件,受益企业也可确认为当期收益。但是,公司的控股股东、控股股东控制的其他关联方、公司的实际控制人等向公司进行直接或间接捐赠、债务豁免等单方面的利益输送行为,如果从经济实质上判断,属于控股股东或公司的实际控制人以所有者身份对公司的资本性投入,应视为权益性交易,相关利得计入资本公积。与此相类似的是,上市公司收到其控股股东履行承诺为补足当期利润而支付的现金等,也应视为控股股东的资本性投入。

(二) 转让股权后仍然保持控制

母公司转让部分对子公司的股权,是否丧失控制权,是区别会计处理的依据。基于主体观,控制性与非控制性权益之间发生交易进行会计处理的原则如下:

如果母公司减持股份并丧失对子公司的控制权,母子关系不复存在,而代之以投资者—被投资者关系,新的投资者—被投资者关系应当在丧失控制日予以初始确认和计量。在控制权丧失后,母公司持有的之前子公司的剩余投资,应在控制权丧失日按其公允价值进行计量,由此产生的利得或损失确认为当期损益。

如果母公司减持股份但保持对子公司的控制权,意味着母公司对合并主体所控制的资源没有变化,子公司资产、负债的计量基础不应改变,该交易的经济实质是:在保持控制权的前提下控制性权益比例下降而非控制性权益比例上升,即权益内部的转移。对于母公司收到的对价与转让的非控制性权益金额(以合并日公允价值持续计量)之差额,相当于未实现的价值变动份额,直接在权益中确认并归属于母公司所有者。

将不会导致丧失对子公司控制权的母公司所有权份额的变动,作为权益性交易进行会计处理,比其他方法(如购买法等)更简单,同时也能有效避免报告主体的损益以及控制性权益被人为粉饰或调节。

需要说明的是,在母公司个别报表中,对子公司股权的转让,仍应按长期股权投资准则的规定进行处理,不受权益性交易会计的影响。

【例1】甲公司2007年12月31日以50 000万元取得乙公司100%股权,取得投资时乙公司可辨认净资产的公允价值为50 000万元(假定可辨认净资产的公允价值与账面价值相同,没有商誉)。甲公司于2008年12月31日将其持有的对乙公司40%股权溢价转让给非关联方丙公司,为乙公司引进战略投资者,取得股权转让款30 000万元。股权交易日乙公司可辨认净资产的公允价值为75 000万元。股权转让后甲公司仍对乙公司实施控制,并编制合并报表。乙公司2008年度实现净利润15 000万元(假定无需对净利润进行调整),未进行利润分配及未发生其他影响净资产变动的交易事项。

在甲公司个别报表中,按长期股权投资的处置进行会计处理,股权转让所得价款30 000万元与所售股权相对应的长期股权投资账面价值20 000万元(50 000×40%)之差额10 000万元,应确认为股权转让收益。但从合并报表主体的角度分析,本例涉及的股权转让交易应视为权益性交易。在甲公司股权转让后对乙公司仍然控制的前提下,甲公司收到的股权转让价款30 000万元,与按照其减持的股权比例计算确定的应享有乙公司自合并日开始持续计算的可辨认净资产公允价值份额26 000万元[(50 000 + 15 000) × 40%]之差额4 000万元,应直接计入合并资本公积。

对甲公司个别报表中长期股权投资账面价值按权益法进行调整,调整后余额为39 000万元[50 000×(1 - 40%) + (15 000×60%)]。

在合并报表中的调整及抵销分录(单位:万元):

借: 乙公司所有者权益各项目(按合并日公允价值持续计算调整后)	65 000
贷: 长期股权投资(65 000×60%)	39 000
少数股东权益(65 000×40%)	26 000
借: 投资收益(个别报表确认股权转让收益)	4 000
贷: 资本公积	4 000
借: 年初未分配利润	0
投资收益(个别报表确认股权转让收益)(15 000×40%)	6 000
投资收益(剩余60%股权按权益法调整确认收益)(15 000×60%)	9 000
贷: 未分配利润	15 000

上述甲公司个别报表中所确认的转让乙公司40%股权收益10 000万元,其中4 000万元在合并报表中按权益性交易的原则计入资本公积,两者的差额6 000万元实质上为母公司所转让40%股权在子公司2008年净利润中相对应的收益(15 000×40%),它不属于投资处置收益,在合并报表过程中已还原为构成子公司净利润的收入、费用、利得和损失等项目。此外,计入资本公积的4 000万元,当以后甲公司发生减持股份而丧失对乙公司的控制权时,应转为投资收益。

(三) 购买子公司非控制性权益

购买子公司非控制性权益(即购买子公司少数股权)不属于企业合并。母公司在在此之前已获得对被投资单位的控制权。获取控制权是一项重要的经济事项,该事项引致了对企业合并中取得的所有资产及承担负债的初始确认,其后发生的与所有者间的交易不该影响这些资产和负债的计量。购买非控制性权益,母公司获得了之前非控制性权益拥有的部分或全部收益权,但不会影响母公司对子公司已实施的控制关系,子公司资产的财富产出能力不受母公司是否获得非控制性权益的影响,子公司整体获得超额利润的能力未发生改变,因此,购买非控制性权益无需确认商誉。

购买子公司非控制性权益的经济实质是,在保持控制权的前提下控制性权益比例上升而非控制性权益比例下降,属于权益内部的转移。当母公司购买子公司非控制性权益时,母公司支付给少数股东的对价与母公司购买的非控制性权益金额(以合并日公允价值持续计量)的差额,相当于未实现的价值变动份额,直接计入所有者权益。

母公司获得控制权后购买子公司非控制性权益,在合并报表中不改变子公司资产和负债的计量基础,也减少了母公司的成本,因为这样就无需在每一次获得额外权益时均要对

新规定下安全费用的会计核算

黄增荣 ■

自《国务院关于加强安全生产工作的决定》(国发[2004]2号)规定企业提取安全费用以来,煤炭行业按原煤实际产量从成本中提取安全费用(财建[2004]119号),通过“长期应付款(应付安全费用)”科目核算(财会[2004]3号),而后扩展到整个“高危行业”。《财政部关于做好执行会计准则企业2008年年报工作的通知》(财会函[2008]60号)指出:高危行业企业按照规定提取的安全生产费用,应当按照《企业会计准则讲解(2008)》中的具体要求处理,在所有者权益“盈余公积”项下以“专项储备”项目单独列报,不再作为负债列

示。这意味着安全生产费用不再从成本中提取,也不再作为长期应付款进行负债管理。

一、变革后的安全费用核算

《企业会计准则讲解(2008)》对安全费用的账务处理规定是:企业依据国家有关规定提取的安全费用以及具有类似性质的各项费用,应当在所有者权益中的“盈余公积”项下以“专项储备”项目单独反映。企业按规定标准提取安全费用时,借记“利润分配——提取专项储备”科目,贷记“盈余公

子公司的资产和负债逐一进行估值。

与此相类似,子公司向战略投资者定向增发,或由少数股东收回投资发生子公司减资,或少数股东追加投资发生子公司增资等,导致母公司未丧失控制权但享有的权益发生增减变动,其经济实质仍然是合并报表范围内的权益内部转移,有关差额直接计入所有者权益。

需要说明的是,在母公司个别报表中,购买少数股权,不受权益性交易会计的影响,应按长期股权投资准则的规定进行会计处理。

【例2】甲公司持有乙公司100%的股份。乙公司股份为30 000万股,账面净资产为50 000万元(假定可辨认净资产的公允价值与账面价值相同)。乙公司以50 000万元现金向第三方发行20 000万股股份。虽然乙公司本次发行后甲公司持股比例从100%减少到60%(50 000万股中甲公司拥有30 000万股),但甲公司拥有乙公司的权益增加到60 000万元 $[(50 000 + 50 000) \times 60\%]$,增加的10 000万元 $(60 000 - 50 000)$ 计入合并报表中的资本公积(归属于母公司)。同时,非控制性权益增加到40 000万元 $(100 000 \times 40\%)$ 。在甲公司个别报表中,仍采用成本法核算,无需进行会计处理。

(四) 收购不构成业务的上市公司

按照《财政部关于做好执行会计准则企业2008年年报

工作的通知》(财会函[2008]60号)规定,购买不构成业务的上市公司,购买企业应按权益性交易的原则处理,不得确认商誉或确认计入当期损益。实务中借壳上市的案例中,会计上认定的被购买方往往已将其所有或绝大多数资产和负债出售,只剩下货币资金等,保留的资产或资产与负债的组合,不具有投入、加工处理过程和产出能力,不能够独立计算其成本费用或所产生的收入,即不构成业务,不属于企业合并。此类交易的经济实质是通过定向增发股票的形式取得货币资金等资产,而这里的定向增发股票属于权益性交易,它既涉及公司与所有者的交易,又涉及购买方所有者与被购买方所有者之间的权益互换。所以,应作为权益性交易直接在权益中处理相关影响。

某些权益性交易比较复杂,建议采用解释公告等形式对权益性交易进行界定,对若干类较有代表性的权益性交易的会计处理予以规范,提供会计实务指引,以便会计人员和审计人员进行职业判断,采用恰当的方法予以处理。■

(本文受上海市教育委员会重点学科建设项目资助,项目编号:J51701)

(作者单位:上海立信会计学院

立信会计师事务所有限公司

美国圣玛丽大学 Bill Greehey 商学院)

责任编辑 武献杰