

少数股东权益计量方法浅析

哈尔滨工业大学(威海)人文管理学院 张华

少数股东权益计量的理论基础包括母公司理论和经济实体理论,企业会计准则实现了合并报表理论由母公司理论向经济实体理论的转变。经济实体理论下少数股东权益的计量方法通常有两种,而这两种方法有着各自的优点和缺点,本文拟就此作以下分析。

一、经济实体理论下少数股东权益的计量方法

经济实体理论下,合并报表中少数股东权益和多数股东权益均采用公允价值计量。在实务中少数股东权益的公允价值的计量一般有两种方法,不同的计量方法下反映的少数股东权益对合并财务报表具有不同的影响。

假定M公司以700万元购买了N公司发行在外的80%的股份,M公司和N公司的资产负债表的有关数据如表1。

表1 单位:万元

项 目	M公司	N公司
银行存款	920	100
应收账款	180	150
存 货	400	350
固定资产(净额)	900	700
资产总计	2 400	1 300
应付账款	160	140
短期借款	140	60
应付债券	300	210
长期借款	100	90
股 本	900	500
资本公积	260	120
盈余公积	380	115
未分配利润	160	65
负债及股东权益合计	2 400	1 300

N公司有关资产负债项目的公允价值与账面价值的差额及M公司所占的比例如表2。

表2 单位:万元

项 目	账面价值	公允价值	差 额	
			总 额	80%
存 货	350	356	6	4.8
固定资产	700	720	20	16
合 计	1 050	1 076	26	20.8

对于这项并购业务,M公司在购买日应编制如下会计分

录:借:长期股权投资——N公司700万元;贷:银行存款700万元。

在母公司理论下,M公司在编制购买日合并财务报表时,按80%的比例将N公司有关资产负债项目的账面价值调整为公允价值,应编制以下调整抵销分录:借:股本500万元,资本公积120万元,盈余公积115万元,未分配利润65万元,存货4.8万元,固定资产16万元,商誉39.2万元;贷:长期股权投资——N公司700万元,少数股东权益160万元(800×20%)。

在经济实体理论下,少数股东权益应该等于子公司净资产的公允价值。

方法一:上例中,M公司以700万元购买了N公司发行在外的80%的股份,表明N公司净资产隐含的总价值=700÷80%=875(万元);合并价差=875-800=75(万元);N公司可辨认净资产公允价值=800+26=826(万元);商誉=875-826=49(万元);少数股东权益=875×20%=175(万元)。

M公司在编制购买日合并财务报表时,在经济实体理论下,按100%的比例将N公司有关资产负债项目的账面价值调整为公允价值,应编制以下调整抵销分录:借:股本500万元,资本公积120万元,盈余公积115万元,未分配利润65万元,存货6万元,固定资产20万元,商誉49万元;贷:长期股权投资——N公司700万元,少数股东权益175万元。

方法二:N公司可辨认净资产公允价值=800+26=826(万元);少数股东权益=826×20%=165.2(万元);合并价差=165.2+700-800=65.2(万元);商誉=65.2-26=39.2(万元)。将N公司有关资产负债项目的账面价值调整为公允价值,并确认商誉,抵销分录为:借:股本500万元,资本公积120万元,盈余公积115万元,未分配利润65万元,存货6万元,固定资产20万元,商誉39.2万元;贷:长期股权投资——N公司700万元,少数股东权益165.2万元(826×20%)。

二、分析与评价

1. 从少数股东权益的公允价值的计量角度来看,其核心问题实际上就是确定子公司的公允价值。方法一中确定子公司的公允价值是用母公司的长期股权投资成本推算出的子公司净资产的“隐含公允价值”。子公司净资产的“隐含公允价值”理论上应该等于通过合理的估值技术(如未来现金流量折现)确定的子公司净资产的公允价值。母公司拥有子公司净资产隐含公允价值的份额理论上应该和母公司对子公司长期股权投资的成本对等,这才可以很好地体现“公平交易”的

谈广告费的所得税会计处理

山东滨州市公路管理局 秦文娇 逯统明

新的《企业所得税法》已于2008年1月1日起实施,其最大的“亮点”是实现了“四个统一”,即内资企业、外资企业适用统一的企业所得税法、统一了企业所得税税率,统一了税前扣除标准、统一了税收优惠政策。本文结合2006年财政部发布的《企业会计准则》及其应用指南,就《企业所得税法》及其实施条例中广告费的所得税会计处理作一简要分析。

一、政策分析

1. 从税务的角度看。《企业所得税法》第二章第八条规定:“企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除。”由此亦肯定了凡是与企业生产经营有关的费用、支出均可以据实予以扣除。另外,《企业所得税法实施条例》第四十四条规定:“企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,不超过当年

基本原则。因此,依据这种方法确定的少数股东权益理论上也应该是一种“公平交易”情况下子公司的少数股东购买其在子公司的相应股权愿意支付的价格,而且少数股东权益和多数股东权益的计量基础一致,正好体现了经济实体理论下多数股东权益和少数股东权益地位平等的基本精神。而第二种方法确定的子公司净资产的公允价值等于子公司净资产的原账面价值加上相关可辨认净资产的评估增值。这种方法认为,在子公司中多数股东权益等于母公司的投资成本,而少数股东权益等于少数股东在子公司公允价值中享有的份额。显然,一方面,少数股东权益和多数股东权益的计量缺乏一致的基础;另一方面,这种方法和第一种方法相比并不能体现母公司对子公司长期股权投资的成本与享有子公司净资产的公允价值份额有必然的对等关系。同样,以这种方法确定的少数股东权益虽然也是公允价值,但是与子公司的少数股东购买其在子公司的相应股权愿意支付的价格也没有必然的对等关系。

2. 从确认的合并商誉的角度来看,第一种方法中确认的商誉价值等于子公司净资产隐含的总价值和其可辨认净资产公允价值之间的差额。通过对比不难发现,这种方法确认的商誉和母公司理论下确认的商誉的性质和内涵发生了重要变化:母公司理论下确认的商誉等于母公司的投资成本和由母公司享有的子公司可辨认净资产公允价值份额之间的差额,这实质上是一种归属于母公司或者是多数股东的商誉。而经济实体理论下第一种方法所确认的商誉实质上体现的是子公司的整体商誉,既包括母公司的部分又包括少数股东的部分;

销售(营业)收入15%的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。”《企业所得税法》统一了广告费用的扣除标准,改变了当前各种类型企业对于广告费用采用不同的扣除比例(如一般企业2%、服装等九大特殊行业8%、制药企业25%、外资企业100%)的状况。从市场营销的角度分析,广告创造的品牌效应不仅体现在当期,也会影响以后各期,调整扣除比例有利于市场的开发和运作。

2. 从财务的角度看。①根据《企业会计准则——应用指南》,广告费应作为期间费用归入“销售费用”科目核算(旧制度规定在“营业费用”科目中核算),在税前全部列支,期末转入“本年利润”科目借方,作为会计利润的抵减额。②《企业会计准则——应用指南》中取消了“预提费用”和“待摊费用”两个科目,对于广告费用不得预提和待摊。③广告创造的品牌,相当于企业自创的商誉,类似于企业的无形资产。而《企业所

第二种方法所确认的商誉在金额上虽然和母公司理论下所确认的商誉相等,但是缺乏明确的经济意义,因为从计算过程上分析,它既不是母公司投资成本超过所取得的子公司净资产公允价值份额的差异,也不是母公司投资成本中所含的子公司的整体商誉。

经济实体理论按照母公司对子公司的购买价格来推算子公司的整体价值从而推算商誉的这种计算思路,实际上是基于子公司的少数股东也愿意与控股股东支付同样的价格来购买其在子公司的相应股权这样一个假设。但这种假设与实际情况往往是背离的,因为无论是从理论上分析还是从经验研究的结果来看,少数股东的股权购买价格应该低于母公司股权的购买价格(陈信元,2005)。因此可以设想,在不能够掌握子公司控制权的情况下,少数股东怎么会愿意和控股股东一样付出自己的投资成本?可见,一方面,根据经济实体理论,合并商誉采用第一种方法下的“整体商誉法”比较合适,因为在这种方法下,少数股东权益和多数股东权益的计量基础一致,体现了多数股东权益和少数股东权益地位平等的基本精神;另一方面,经济实体理论的这种计算原理又和现实情况存在矛盾。因此,《企业会计准则第33号——合并财务报表》虽然采纳了经济实体理论,但也并非完全的经济实体理论,企业会计准则实际上采用了上述第二种方法进行少数股东权益的计量和合并商誉的确认。这和《国际财务报告准则第3号——企业合并》的做法基本一致,也体现了人们对经济实体理论存在的瑕疵的客观评判。○