

货币金额的基础;④一般公众倾向于以非货币性资产或相对稳定的外币来保存自己的财富,持有的当地货币立即用于投资以保持购买力;⑤即使信用期限很短,赊销、赊购交易仍按补偿信用期预计购买力损失的价格成交。上述规定跟国际会计准则规定基本相同,体现了我国会计准则和国际会计准则的趋同。

此外,企业会计准则对采用记账本位币记账且处于恶性通货膨胀经济环境中的境外经营机构的财务报表折算作了明确规定:对资产负债表项目运用一般物价指数予以重述,对利润表项目运用一般物价指数变动予以重述,再按照最近资产负债表日的即期汇率进行折算。当境外经营机构不再处于恶性通货膨胀经济环境中时,停止重述,按照停止日的价格水平重述的财务报表进行折算。现行会计准则关于恶性通货膨胀下报表折算的规定存在不妥之处,笔者拟对其作一分析。

1. 由上述分析可知,我国现行会计准则关于恶性通货膨胀下报表折算的规定不全面,没有考虑境内经营企业在通货膨胀时的处理方法。在恶性通货膨胀条件下,按以当地货币计量的经营成果和财务状况直接报告而不作重新表述是没有意义的。笔者认为,当通货膨胀足以影响境内经营企业财务报告使用者的利益时,企业应以资产负债表日的计量单位进行列示。

若以恶性通货膨胀经济条件下的货币进行报告的跨国公司同时拥有以恶性通货膨胀经济条件下的货币进行报告的境外附属公司,母公司编制合并财务报表时是“先调整后折算”还是“先折算后调整”呢?国际会计准则认为,境外附属公司财务报表应先根据报告采用的货币所属国家的一般物价指数进行重新表述,然后按照期末汇率进行换算并入母公司的财务报表,即“先调整后折算”。由于货币价值和通货膨胀率之间存在紧密联系,该种处理方法相当于对通货膨胀的影响进行了重复计量。因此笔者认为,我国在该种情况下的处理方法应选择“先折算后调整”,因为该种处理方法不仅不存在对通货膨胀的影响重复计量的问题,而且揭示了汇率变动对财务报表的影响,反映了通货膨胀对投资者可能获得的投资收益的影响。

2. 现行会计准则没有规定判定恶性通货膨胀时采用的指标,因为这是一个职业判断问题,应由会计人员根据企业所处经济环境的特点来判定是否发生恶性通货膨胀。笔者认为,在此过程中会计人员的主观性较强,影响了最终结果,不符合会计客观性原则。

进行通货膨胀判定的重要指数有:消费者物价指数、生产者物价指数、批发物价指数、商品价格指数、GDP平减指数、个人消费支出价格指数。恶性通货膨胀,一般界定为每月通货膨胀率在50%以上,而且完全失去了控制的一种经济现象。笔者认为,企业可根据其所处经济区域各指数之间的权重关系进行加权计算,当得出的加权值在50%以上时,可以认定为恶性通货膨胀,反之,则不认定为恶性通货膨胀。此外,现行会计准则关于恶性通货膨胀的五个判定条件的规定过于模糊,容易使人产生误判。笔者认为,恶性通货膨胀是通过一个国家经

济环境的特点反映出来的,这些特点包括但不局限于以上五项内容,这样重新定义可以使准则规定更加明晰,便于会计人员理解,并且和国际会计准则规定保持一致。

综上所述,“先折算后调整”会计处理方法更能体现会计信息的有用性,对投资者更有价值;明确恶性通货膨胀的判定指标更有利于会计准则的实施和会计人员的执行。○

小议企业合并准则中 “同一控制”的判定

暨南大学管理学院 倪志罡

《企业会计准则第20号——企业合并》(CAS20)规定:参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的,为同一控制下的企业合并。同受国家控制的企业之间发生的合并,不应该仅仅因为参与合并各方在合并前后均受国家的控制而将其作为同一控制下的企业合并。这一规定给中央直属企业(简称“央企”)和地方国企之间合并业务的处理带来了困难,此类业务是属于同一控制下的企业合并还是属于非同一控制下的企业合并呢?如果按照CAS20的规定来处理,同属于国家控制的企业之间的合并不应该当作同一控制下的企业合并来处理,那么此业务就应当划分为非同一控制下企业合并按照购买法来处理。如果央企与地方国企之间的合并是建立在双方自愿的基础上,那么作为非同一控制下的企业合并用购买法来处理无可厚非。但是在实务中,央企和地方国企间的合并大多数是根据国家产业政策的需要而进行,仅仅根据“同属于国家控制的企业之间的合并不应该当作同一控制下的企业合并来处理”而将其划分为非同一控制下的企业合并就有所不妥。

众所周知,交易双方之间的购买应该建立在公平、自愿的基础上,在国家产业政策下产生的央企和地方国企之间的合并显然不符合购买的条件,此类合并业务只是资产、负债在被合并企业与合并企业之间的转移,而不应该作为一方购买另一方的行为。对于同受一方间接控制、同受国家或政府控制的有关各方的合并,判断其是否为同一控制下的企业合并,需要考虑以下因素:①间接控制方对合并方的管理采用实质上的高度集权管理体制;②合并各方在合并中无主动权,仅是被动地参与合并;③间接控制方、国家或者政府在合并中起决定作用,合并后的公司管理层由间接控制方、国家或政府实质决定(潘秀丽,2002)。所以当央企和地方国企之间的合并是在国家产业政策要求下进行的时候,应将其作为同一控制下的企业合并按照权益结合法进行处理;当此类合并是合并双方出于自身的目的而进行的时候,应将其作为非同一控制下的企业合并按照购买法进行处理。○