

现行会计准则下企业合并中的盈余管理

重庆理工大学财会研究中心 孙芳城(教授) 程果 蒲小琴

【摘要】我国现行会计准则规定企业合并采用购买法与权益结合法核算,两种方法对合并财务报表的影响差异很大,但会计准则对这两种方法的使用并未进行严格限制,这就给企业进行盈余管理提供了空间。本文在分析盈余管理行为的基础上提出了相关的解决对策。

【关键词】购买法 权益结合法 同一控制 非同一控制

企业合并分为同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并,同一控制下的企业合并采用权益结合法核算,而非同一控制下的企业合并采用购买法核算,这也是我国企业会计准则与美国财务会计准则和国际会计准则最大的不同之处。美国财务会计准则和国际会计准则都规定企业合并采用购买法核算,禁止使用权益结合法。在美国财务会计准则委员会(FASB)2001年公布企业合并的最新规定以前,美国会计原则委员会(APB)于1970年发布第16号意见书,对权益结合法的运用提出了较为严格的限制条件,规定企业只有在全部符合12个条件时才能运用权益结合法,否则必须使用购买法(李明辉,2006)。而我国现行会计准则对权益结合法和购买法的使用范围并没有进行严格的限制,两者的选择仅仅取决于是否是同一控制下的企业合并,这就给企业盈余管理留下了空间。

一、购买法与权益结合法的选择与盈余管理

1. 购买法与权益结合法对企业合并的不同影响。同一控制下的企业合并采用权益结合法核算,按账面价值计量,不确认损益,也不确认商誉;而非同一控制下的企业合并采用购买法核算,按公允价值进行初始计量,要确认相关损益,也要确认商誉。同时,在权益结合法下,合并当年被合并企业在合并日以前的损益应该纳入合并财务报表,而在购买法下不需要纳入合并财务报表。因此,两种不同的合并方法对合并企业当年损益和相关财务指标将产生不同的影响。采用权益结合法的合并企业当期利润较高,资产价值往往被低估,净资产收益率和每股收益都较高。而采用购买法时合并企业当期利润、净资产收益率和每股收益都较低,而且由于按公允价值计量,其资产的入账价值较高,未来期间的折旧会较多,从而未来期间利润也较低。

2. 购买法与权益结合法的机会主义选择。由于采用权益结合法能提高企业当期利润、净资产收益率与每股收益,而且为未来的盈余管理提供了空间,所以企业在合并中往往有较强的动机采用权益结合法。

在现行会计准则下,权益结合法的使用仅限于同一控制下的企业合并。如果一家上市公司想合并另一家非同一控制

下的企业,但是又不想使用购买法进行核算,那么,该上市公司能够采用什么方法呢?在现实生活中,许多上市公司都是某一集团公司的子公司,那么一个简单的方法就是让该上市公司的母公司先收购上市公司想合并的那家企业,此时母公司采用的当然是购买法,但是母公司可以在收购该企业以后通过计提资产减值损失等方法减少该企业资产的账面价值,以后再由该上市公司合并那家企业。这样,该上市公司就可以运用权益结合法核算,从而成功地逃脱会计准则关于同一控制与非同一控制的限制。

二、合并日选择与企业盈余管理

在同一控制下,合并当年被合并企业的所有利润都要纳入合并财务报表,而在非同一控制下,合并日之后被合并企业的利润要纳入合并财务报表,所以合并日的选择对合并企业至关重要。在非同一控制下,母公司在合并一家盈利企业时只要尽量把合并日提前就能增加当期利润;反之,当其合并一家亏损企业时,只要尽量将合并日推迟就能减少企业合并对企业当期利润的影响。而在同一控制下,当集团内的一家公司面临亏损时,只要该公司收购同一控制下的另一家盈利企业就能及时“扭亏”。

此外,非同一控制下的企业还可以在企业合并协议快达成时进行交易。企业编制合并财务报表时需要抵销母公司与子公司、子公司之间发生的内部交易,一般来说,抵销的是企业合并之后的内部交易,而对于企业合并之前的交易是否需要抵销,会计准则并没有明确规定。如果合并之前的交易需要抵销,企业合并之前合并双方之间的交易可能是完全公允的,这样做就明显不合理;而如果不抵销,那么非同一控制下的关联企业就可以在合并协议快达成时进行某些交易,同时把这些交易作为默许的合并条件,但是又不把交易产生的损益计入合并成本中,这样一来,合并企业既调节了利润,又改变了企业合并成本。

三、同一控制下子公司之间的长期股权投资与盈余管理

投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资,即对合营企业或联营企业的投资,应该采用权益法核算。一般而言,持股比例在20%~50%之间的长期股权投资



构建“五险一金”计算的EXCEL模板

上海农林职业技术学院 许长荣

【摘要】“五险一金”一般以上年度全市职工的月平均工资乘以缴费比例测算,本文构建了基于EXCEL的计算模板,以便于企业在缴费比例及缴费基数变化时快速计算出各种社会保险费的缴纳金额。

【关键词】五险一金 EXCEL 模板

一、问题提出

随着我国社会保障制度的逐步完善,目前大多数企业都为员工缴纳了包括养老保险、医疗保险、失业保险、工伤保险、生育保险和住房公积金在内的各项费用,即“五险一金”。

“五险一金”在缴纳时分为两部分,一是员工个人缴纳的部分(从每月的工资中由用人单位代扣代缴),二是用人单位为员工缴纳的部分,其计算公式为:缴费金额=缴费基数×缴费比例。缴费比例在全国各地区存在差异。缴费基数则以员工上年度的月平均工资为标准,首次参加工作以及变动工作单位的缴费个人,则按新进单位首月的全月工资性收入来确定每月社会保险的缴费基数。工资性收入是指按统计部门规定能列入工资总额的职工工资、奖金、津贴、补贴等收入。社会保险的缴费基数同时设有上限和下限,以上海市为例,缴费基数

应该采用权益法。然而,同一控制下的子公司之间持股比例在20%~50%之间时应如何进行会计处理呢?根据会计准则的规定,子公司之间的长期股权投资不满足成本法的使用条件,应该使用权益法进行后续计量。在权益法下,投资企业要根据被投资企业的当期盈利状况确认投资收益,这样同一控制下的子公司之间就可以利用长期股权投资业务进行盈余管理了。假如A集团分别持有B公司、C公司和D公司60%的股权,同时B为上市公司,且持有C公司30%的股权。此时,B公司需要单独编制财务报表,且应该将对C公司的长期股权投资按权益法进行后续计量。这时A公司就可以通过C公司与D公司之间的关联交易将C公司的利润做大,而B公司可利用权益法确认其对C公司的投资收益进而增加当期利润。

四、相关对策建议

1. 严格限制权益结合法的使用。我国会计准则把企业合并分为同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并原本是为了避免企业通过企业合并调控盈余,但由于对权益结合法的使用缺乏严格的限制,仍给企业提供了较大的盈余管理空间。

从国外的情况来看,即使美国对使用权益结合法提出了12条严格的限制条件,上市公司仍然能够采取一定手段逃脱该约束,而在我国对权益结合法的使用基本没有严格限制的

的上限和下限分别根据上年度全市职工月平均工资的300%和60%相应确定。由于各地区会定期对各种社会保险费的缴纳比例进行微调,而职工的缴费基数各年亦不相同,导致企业每年需不断地计算调整员工的社会保险费。本文以EXCEL为工具,设计一个通用的模板,以便于企业能快速计算出各种缴费金额。

二、模板结构

首先,建立两张EXCEL工作表,一张命名为“五险计算工作底稿”,另一张命名为“公积金计算工作底稿”,包含缴费比例及缴费基数上、下限等内容(见表1)。下面我们“五险”为例阐述EXCEL模板的构建以及公式的编写。

“五险”与住房公积金的区别仅在于缴费基数下限不同(缴费基数上限一样)。设置住房公积金缴费基数下限是为了

情况下,可以断定上市公司必然更加容易通过运作达到权益结合法的使用要求。因此,我国应对权益结合法的使用制定更加严格的规范,与国际惯例接轨刻不容缓。

2. 加强对非公允交易的信息披露。企业盈余管理的方法有很多种,但大多是通过非公允交易进行的,这通常发生在关联方之间。我国会计准则专门对关联交易进行了规范,但是这些规定无论是在关联方的认定还是在关联方的披露方面都存在许多盲区。因此,仅仅通过关联方披露来揭示企业之间的内部交易情况是不够的,而应更多地关注企业之间的非公允交易以及加强对非公允交易的披露。

3. 根据我国国情,完善会计准则。不断完善会计准则无疑是规范上市公司信息披露最主要与最直接的方式。我国会计准则在借鉴国外相关准则的同时,也根据我国国情作了相应修订。然而这种修订往往在考虑到一方面影响的同时,又忽略了另一方面的影响,所以根据实际情况完善我国会计准则,限制企业盈余管理的空间对减少企业盈余管理至关重要。

主要参考文献

1. 朱桂芳,宋希亮,杨远.企业合并会计处理中的盈余管理研究.税务研究,2008;11
2. 贾建军,张文贤.企业合并会计方法国际趋同及其启示.当代财经,2007;1