



# 不同合并理念 对会计信息质量特征的影响

东北财经大学会计学院 崔晓钟

**【摘要】** 本文首先介绍合并会计报表的三种理念,即母公司理念、实体理念、所有权理念。然后,对不同理念下的合并会计报表信息质量特征进行分析,证明了不同的合并理念对会计信息的相关性、充分性、可比性、可靠性和可理解性的影响。笔者认为,主要根据实体理念编制的合并会计报表更能满足使用者的需要。

**【关键词】** 合并理念 会计信息质量特征 母公司理念 实体理念 所有权理念

## 一、合并理念简介

合并会计报表最早出现于 19 世纪末的美国。我国于 1995 年开始实施《合并会计报表暂行规定》。经过长期的会计实践,目前国际上形成了母公司理念、实体理念和所有权理念三种编制合并会计报表的合并理念。<sup>①</sup>母公司理念。该理念强调母公司对子公司的控制权,将合并会计报表视为对会计报表反映范围的扩大,其编表目的是为母公司的股东和债权人服务。在该理念下,子公司中的少数股东权益作为资产负债表中的负债项目列示;少数股东在子公司当年净收益中应享有的收益份额作为合并利润表中的费用项目列示。<sup>②</sup>实体理念。该理念将子公司和母公司构成的企业集团视为一个经济联合体并将其作为合并会计报表反映的对象,认为合并会计报表应从整个企业集团的角度出发为全体股东的利益服务。在该理念下,子公司中的少数股东权益是企业集团股东权益的一部分,在资产负债表中应与母公司权益一同列示。<sup>③</sup>所有权理念。该理念主要适用于合营企业,即将合营者在共同控制实体中的每项资产、负债、收入和费用按所占份额与合营者自身会计报表中的类似项目逐项合并,或是在合营者会计报表中分别作为单独的项目列报。

## 二、合并理念对会计信息质量特征的影响

可理解性是会计信息的基础质量特征;有用性是会计信息的总体质量特征;可靠性、充分性、相关性和可比性是会计信息的主要质量特征,即有用的信息必须具备可靠性、充分性、相关性和可比性。

**1.对相关性的影响。**相关性是指会计信息与使用者的使用目的相关的特征,它是保证会计信息决策有用的一个主要质量特征。企业合并时母公司所支付的价值对使用者来说是相关的,无论是购买股份还是购买资产,对子公司的资产和负债都应考虑其公允价值。通过购买方与被购买方的讨价还价或通过资产评估而得出的价值比被购买方的账面价值更相关。企业在竞价和资产评估时不可能对一项资产的增值或减值只考虑其一定百分比的公允价值,而在母公司理念下只按股权份额反映公允价值。当母公司占有子公司的股权份额较小而实际上却控制着子公司时,所反映的公允价值就微乎其微。实体理念对购入的子公司资产都以公允价值来反映,

在这一点上实体理念所反映的信息更具有相关性。

**2.对充分性的影响。**充分性是对会计信息在内容构成方面的质量要求,它包括完整性和重要性。完整性要求会计信息应尽可能包括与使用者有关的实际情况,并予以全部反映。依据母公司理念和当代理念编制的合并会计报表,往往会略去一部分相关信息。母公司理念下的合并会计报表对于母公司的有关项目进行了详细的反映而对子公司的少数股东项目只进行了简单的反映。在实体理念指导下编制的合并会计报表能够反映期初、期末控股股东和非控股股东各自的权益、留存收益及本期各自的收入和股利,因而在实体理念指导下编制的合并会计报表更具完整性。重要性是指会计信息对使用者来说应该是重要的,即当一项会计信息被遗漏或错误地表达时,可能影响到使用者的判断和决策。母公司理念强调法律上的控制权,顺销时全额抵销,逆销时按母公司的股权比例抵销。当母公司只拥有子公司较低的投资比例而实际上却控制着子公司时,编制合并会计报表也必须将子公司纳入合并范围。若按股权投资比例计算少数股东权益、损益以及利润的抵销,就会忽视一些重要信息,从而会影响使用者的决策。例如,子公司和母公司是纵向合并关系,子公司的产成品是母公司的原材料,如果母公司控制着子公司 20%的股权,子公司每年向母公司销售产品产生的未实现利润为 1 000 万元但抵销的只有 200 万元。整个集团公司增加了 800 万元的利润,有时这 800 万元会占据公司利润的较大比例。

**3.对可比性的影响。**可比性是指能使使用者从两组经济情况中区分其异同的质量特征,这就要求不同企业之间的会计政策要具有相同的基础,同时同一企业前后期要采取相同的会计方法和会计政策,从而保证不同企业之间的信息和相同企业前后期的信息具有可比性。母公司理念下的合并会计报表对子公司的资产采取了双重计价方式,将子公司的资产按母公司的投资比例以公允价值计价,其余部分则按账面价值计价。当母公司对子公司的投资比例发生变化时,同样的资产在前后期会表现出不同的价值,此时信息的可比性将会受到质疑。例如,A 公司在第一年控制着 B 公司 90%的股份,B 公司的一项固定资产账面价值是 500 万元,公允价值是 700 万元,在合并会计报表中该项资产的价值为:700×90%+500×

# 增值税费用化会计处理探讨

上海海事大学经济管理学院 陈海涛

**【摘要】** 现行增值税会计处理依据的是税法规定,税法认为增值税不构成企业的费用,企业只不过是政府征收增值税的代理人,这实际上割裂了增值税与企业利润之间的关系,并导致会计报表失去可比性。本文就现行增值税会计处理中存在的问题进行分析,提出应采用增值税费用化的会计处理模式。

**【关键词】** 增值税 费用化 会计处理

我国现行增值税会计处理的理论基础是代理说,即在对待增值税上,企业只不过充当着代理人角色,代政府征收和代消费者缴纳的税款并没有进入损益表,这就使提供的会计信息不能客观真实地反映企业的财务经营状况。本文就现行增值税会计处理的有关问题提出改进办法,以供探讨。

## 一、现行增值税的会计处理存在问题

1. 企业增值税非费用化不尽合理。在财政部“八五”重点科研课题的《增值税制国际比较》一书中对增值税有这样的描述,增值税本身并不是各中间环节纳税人成本的组成部分,在其财务报表中也不表现为支出项目。这是因为,尽管每个纳税人都必须就其应税交易缴纳增值税,但实际上只是代政府征收税款、代消费者缴纳税款,纳税人生产经营每一阶段上所征的税款都全部包含在消费者所支付的价格中,纳税人已支付的税款在每次销售时都将从消费者那里得到补偿,消费者才是增值税的最终负担者,或者说实际负担者。这种代理说是站在税收的角度得出的,是以税务机关为主体而不是以企业为主体,认为增值税与企业的盈利活动没有关系,在此基础上建立的现行增值税会计处理只能反映企业的

10%=680(万元),但在第二年A公司控制B公司的股份变成了51%其他条件不变,此时,该项固定资产在合并会计报表中的价值为:700×51%+500×49%=602(万元)。

4. 对可靠性的影响。会计信息的可靠性是指确保信息能免于出现错误和偏差,并能忠实反映它欲反映的现象或状况的质量。公司间的购并无论是换股合并还是以现金资产购买,其实质都是一种购买行为。在换股合并下相当于母公司将股票在市场上出售以取得现金购买子公司,那么在购买日子公司的资产价值就应该以取得日的市价作为入账价值。而在母公司理念下按母公司的股权比例确认公允价值而其余部分则按原账面价值计价,显然这样的价值不能够反映资产的实际价值,因而不具有真实性,那么信息的可靠性就更无从谈起了。

5. 对可理解性的影响。可理解性是会计信息的基础质量特征,可理解性要求会计信息具有能够被使用者理解的特征。母公司理念下编制的合并会计报表对同一资产采用双重计

纳税义务,而不能反映与企业收入相比的增值税税负。将增值税这一税目排除在利润表之外,而同样是间接税的消费税、营业税、城市维护建设税等却在利润表中得以反映,这实在让人匪夷所思。

如果说企业是在代政府征收消费者的税款,可能许多企业都不认同,税款加在商品的价格上,必然会提高商品的销售价格,按照经济学上的需求定理,价格的提高会导致需求量的减少,企业的收入便可能会减少。如果企业仅是代理人,那么这种角色恐怕没有企业愿意担当。这是因为:首先,商品的需求弹性同税负的转嫁成反向运动,需求弹性越大,税负越趋向于由生产者负担;需求弹性越小,税负越趋向于由消费者负担。其次,供给弹性同税负的转嫁成正向运动,供给弹性越大,税负越趋向于由消费者负担;供给弹性越小,税负越趋向于由生产者负担。这说明增值税是不可能完全转嫁给消费者的,生产者即企业也在或多或少地承担着增值税税负。所以增值税并不是与企业无关,相反,它会影响企业的生产经营甚至最终影响利润获取。

2. 不符合权责发生制及配比原则,并且容易诱发犯罪。我

价以及对内部未实现利润采用不同的比例抵销,增加了会计处理的复杂性。对同一资产计价由于股权投资比例的变化而发生变化,这增加了使用者理解上的困难。而事实上这些复杂化的处理是不必要的,也是与有关计价原则相矛盾的。与此相反,实体理念对子公司的资产采用单一的公允价值计价,对内部未实现利润采用全额抵销,这样处理更简单,能更好地被使用者理解。

综上所述不难看出,实体理念下提供的会计报表的信息更完整、客观,更具有可比性。因为实体理念是从整个企业集团的利益出发,其编制的报表是为整个企业集团的所有股东和债权人(包括子公司的少数股东)服务的。该合并会计报表能够反映期初、期末母公司和子公司少数股东的权益、留存收益、本期各自的利润及利润分配情况。

## 主要参考文献

- ①刘永泽.中级财务会计.大连:东北财经大学出版社,2003
- ②常勋.财务会计四大难题.上海:立信会计出版社,2002