

## 关于股权变更中会计核算特殊性的探讨

深圳大华天诚会计师事务所广州分所 汤小凡

当今部分上市公司通过买卖控股子公司以取得巨额股权转让收益的方法来营造经营业绩,对整个证券市场造成了不良影响。为了限制这种营造利润的行为,监管部门提出应在办理了工商变更手续后,才可以确认购买日与出售日的意见。这样,在办理工商登记期间,出让方的控股子公司所产生的投资收益应由转让双方中的哪一方享有呢?本文对这一特殊性问题作以下探讨。

对于股权变更购买日的确认问题,财政部财会有关文件规定,公司购买其他企业,应以被购买企业对净资产和经营的控制权实际上转移给购买公司的日期作为购买日,即被购买企业以其净资产和经营的控制权上的主要风险和报酬已经转移,并且相关的经济利益能够流入购买公司为标志。

在具体会计实务中,只有当保护相关各方权益的所有条件均被满足时,才能认定控制权已经转让给了购买公司。这些条件包括:①购买协议已获股东大会通过,并已获相关政府部门批准;②购买公司和被购买企业已办理必要的财产交接手续;③购买公司已支付购买价款的大部分(一般应超过50%);④购买公司实际上已经控制被购买企业的财务和经营政策,并从其经济活动中获得利益或承担风险等。

对于出售日的确认,相关文件中并未提出需取得工商登记后才能确认长期投资的要求。在实务中,由于某种原因导致工商变更登记延后,那么根据监管部门的规定,就算已经满足了其他条件也不能确认股权转让,这样必然会对转让双方造成一定的影响。为了使这种股权变更会计处理既符合财会文件规定,又不违反监管部门的要求,笔者认为股权买售双方应在不违反财会文件规定的情况下,根据实质重于形式原则对长期投资与投资收益进行以下会计处理:

1.收购方上市公司的会计处理。在支付股权购买款时:借记“预付账款(或其他应收款)”科目,贷记“银行存款”科目。在满足除办理工商登记外的所有规定条件后确认长期股权投资转让时:借记“长期股权投资——××公司(投资成本)”科目,贷记“预付账款(或其他应收款)”科目。

2.转让方上市公司的会计处理。在收到股权购买款时:借记“银行存款”科目,贷记“其他应付款”科目。在满足除办理工商登记外的所有规定条件后确认长期股权投资转让时:借记“其他应付款”科目,贷记“长期股权投资——××公司”科目。

有关股权转让收益的处理有两种方法可供选择:方法一,股权转让收益继续挂在“其他应付款”账户上单独列示,等办理了工商变更登记后再确认股权转让收益,计入当期损益:

借记“其他应付款”科目,贷记“投资收益——股权转让收益”科目。方法二,将股权转让收益先作为递延收益处理:借记“其他应付款”科目,贷记“递延收益——股权转让收益”科目。等办理了工商变更登记后再确认股权转让收益,计入当期损益:借记“递延收益——股权转让收益”科目,贷记“投资收益——股权转让收益”科目。

笔者认为,方法二更符合实际。方法二对股权转让的买售双方来说都比较合适,在办理工商登记期间,由被投资单位产生的投资收益就由股权购买方承担。由于股权购买方的转让款挂账能及时结转长期股权投资,会计期末就不存在计提坏账准备的问题,而被购买企业当期会计报表就应纳入股权购买方的合并范围。由于股权转让收益不能在当期体现,对于急于营造利润的上市公司来说也就起到了制约的作用。

## 对独立董事制度的反思

华北电力大学 李艳玲 张莉萍

一、我国证券市场的发展现状难以保证独立董事的独立性  
独立董事的关键在于独立,但其软肋也在于独立。与上市公司没有利益关系,看起来是保证独立董事公正的条件,但独立董事实际上是受聘于大股东,却又要代表中小股东的利益和大股东抗衡,这显然不符合大股东和上市公司管理层的利益。在权责不对称的情况下,独立董事也没有足够的动力为中小股东的利益与大股东抗衡,因此出现独立董事纷纷辞职或成为“花瓶董事”的现象。

二、由利益相关者提名独立董事有利于企业业绩的提升和保护中小股东的利益

谢德仁(2005)从现有国外独立董事与公司业绩的资料汇总看出,董事会的独立性与企业业绩两者的相关性要么不明显,要么呈负相关,这说明独立董事的独立性并不是提升公司业绩和保护中小股东利益的法宝。而在我国上市公司中,“一股独大”和内部人控制现象同时存在,使得中小股东的利益得不到保护。

根据科斯理论,企业由利益相关者共同拥有,而非股东所有。企业在本质上是一组不完备的契约,各要素的拥有者(如物质资本所有者和人力资本所有者,即狭义的企业利益相关者)以其拥有的具有排他性的财产所有权进行缔约,作为交换,他们相应地分享企业的所有权,而所有权的具体表现则是企业的剩余控制权和剩余索取权。因此,企业并非属于股东所有,而是由多个利益相关者共同拥有。相应地,公司治理需要依靠企业的多个利益相关者共同参与,而非仅仅依靠股东。所以,我们建议独立董事应由利益相关者提名或直接从利益相关者中产生。具体的设想是,独立董事由利益相关者提名或直接从利益相关者中产生,即由上市公司利益相关者提名,甚至

从利益相关者中提名独立董事,如主要的债权人、机构投资者、供应商、证券机构等。由于利益的密切相关使董事会内形成一种权利制衡,使独立董事有切实的动力和大股东抗衡,防止大股东控制或内部人控制,从而在一定程度上保护了中小股东的利益。□

## 教育成本构成解析

重庆 谢丹 袁洪斌

教育成本是为使受教育者接受教育服务而耗费的资源价值,它既包括以货币支出的教育资源的价值,也包括因资源用于教育所造成的损失。2005年出台的《高等教育培养成本监审办法》(以下简称《办法》),将高校教育成本分为人员支出、公用支出、对家人和个人的补助支出和固定资产折旧四部分。笔者认为,由于高校活动的多样性和复杂性,以及投资主体和经营主体的多元化,对于这些支出是否列入教育成本以及如何列入值得商榷。明确教育成本的内容,即正确划分教育成本与非教育成本,准确反映成本核算,有利于分析我国高校教育成本及其变化的特点,有利于为制定成本决策提供有用、准确、客观的信息,有利于合理配置教育资源以及实现高等教育成本补偿。

### 一、高校教育成本的确认原则

从会计角度来看,成本不同于支出,即并非所有的支出都能计入成本。同样,在高校的教育经费支出中,就有一部分不属于教育成本。会计原则是进行会计核算时应当遵循的基本规范。一项教育支出是否应被确认为教育成本,其判断依据首先是会计原则。我国《事业单位会计准则(试行)》规定了包括客观性、可比性、一贯性、相关性、及时性、明晰性、完整性、收付实现制、历史成本制、专款专用、配比在内的11项原则。但是,《办法》明确规定高校教育成本核算的具体原则为权责发生制原则、相关性原则和分类核算原则。

笔者认为有两点需要注意:一是否认了原有的收付实现制,因为它不能正确地反映成本、费用、收益;二是再一次明确了相关性原则,即在核算教育成本时,与社会为完成教育活动、受教育者接受教育服务有关的资源耗费要计入,无关的资源耗费不计入。此外,成本的确认原则必须与财务报告的目标及财务核算的要求相符。具体而言,当前高校成本核算的现实意义在于正确衡量办学效益,并为收费提供科学依据。因此在实践中,成本的确认还应遵循配比原则、划分收益性支出与资本性支出原则、合理性原则。《办法》对高校教育成本的主要项目的审核办法和标准已作了相应规定。

正确判定某项支出是否属于教育成本,还需明确教育成本项目与分担项目间的关系。按照受益原则,学生应分担的必定是教育成本,非教育成本不能由学生分担,但并非所有

的教育成本都由学生承担。因此,若某项支出使学生受益,则必定由学生分担,该支出就属于教育成本。

### 二、高校教育成本项目及内容

人员支出、公用支出、对家人和个人的补助支出和固定资产折旧四项构成了教育成本。其中,人员支出是成本项目中最主要的组成部分,是指学校支付给教师和为教学服务的行政单位、业务单位职工的工资费用,包括基本工资、补助工资、其他工资、职工福利费。公用支出是指学校用于教学和管理方面的日常支出,包括办公费、水电费、公用取暖费、差旅费、修理费、燃料费、会议费。

关于教育成本的组成,笔者认为:①以上四项是教育成本的重要内容,但不是全部内容。如科研支出应计入高校教育成本,因为在当今高校中,高校的教学和科研活动之间存在紧密的、互动的关系,科研工作对教育教学工作有着重大的影响和贡献。此外,对于科研事业性支出应根据其经费来源分别处理:凡是有校外经费资助的纵向、横向科研支出,不应计入培养成本,没有校外经费资助的支出则应计入培养成本。②这四项仅是准予列入教育成本的内容,但并非所有属于这四项的就一定全部计入教育成本。因此,《办法》还应规定每个项目的具体范围及标准,以便于执行及加强成本管理。□

## 住房公积金会计核算

### 若干问题探讨

浙江丽水市住房公积金管理中心 季资荷

#### 一、关于住房公积金存款账户设置的问题

在住房公积金存款类科目中,设有住房公积金存款和增值收益存款。住房公积金存款主要反映管理中心住房公积金收入、支取和住房公积金委托贷款的结算;增值收益存款主要反映管理中心利息收入、其他收入、利息支出、手续费支出和管理经费支出的结算。在实际工作中,管理中心一般都在两家以上银行开户,且在每个银行都有两个以上的账号。这样既分散了资金,不便于资金的调度和管理,又因两个存款科目的分设给日常工作带来了很大的麻烦,在年度结息和销户支取中往往要在两种资金之间进行划转。其实,住房公积金管理中心净收入分为风险准备、专项应付款和未分配增值收益,三者的合计为增值收益存款,与住房公积金存款一样都是管理中心可以使用的资金,在实际应用中很难将两种存款予以区别。《企业会计制度》已不分设银行存款与专用基金存款,住房公积金的会计核算应与《企业会计制度》相衔接。如把住房公积金存款和增值收益存款合并并在“住房公积金存款”科目内核算,这样既减少了银行存款的开户,简化了会计核算,又能提高资金的使用效率,便于管理。

#### 二、关于计提管理费基数和比例的问题

根据《住房公积金财务管理办法》规定,管理中心的管理