

我国现有的总分机构会计核算模式表现为:

1.总分机构的关系。分支机构不设置权益类科目,只是设置资产、负债和相关的收入、费用类科目。为反映总分机构之间的业务,总机构设置有一个兼有应收应付双重性质的“分支机构往来”科目,分支机构则设置有同样性质的“总部往来”科目。

2.按各方的经济业务,详细登记各自的收入、费用以及相互往来形成的流动资产和流动负债事项。

3.一般情况下,总分机构往来事项的计价采用成本价进行核算,如果采用高于成本价的价格计价时(如成本加成价格、市场零售价格等),增设“未实现利润”科目,用来核算转移价格与成本之间的差额。在期初存货的情况下,再增设“拨交分部商品”、“总部拨来商品”科目作为“商品采购”科目的抵减科目,用来调整合并会计报表的“主营业务成本”。

4.在会计期末,进行各往来账户的调整和冲减,并编制合并会计报表。

针对上述核算办法,笔者认为有以下几个方面需要调整和改进:

第一,总分机构之间所有的往来业务都通过“内部往来”科目核算欠妥当。因为“内部往来”科目是一个具有应收应付双重性质的、流动性的科目,如果再用此科目来核算总机构对分支机构的投资和分支机构的利润上缴业务,那么此科目的核算内容便过于繁杂,从而导致科目性质不清,也不利于有效地对总分机构的往来事项进行核算和监督。因此,可以在总机构下设置“拨付所属资金”科目,并在此科目下设置“资金投入”、“结转内部留存”、“收回内部留存”明细科目;在分支机构下设置“上级拨入资金”科目,并在此科目下设置“资金投入”、“实现内部留存”、“结转内部留存”、“上缴内部留存”明细科目。这样区分可以使总分机构之间的业务关系更加清晰。

第二,“拨付所属资金”科目属资产类科目,该科目核算总机构拨付给分支机构的资产和由该资产产生的收益。总分机构之间因购销或其他业务而发生的债权债务和收付款项等,在“内部往来”科目核算,不在本科目和“上级拨入资金”科目核算。分支机构实际上缴利润时,总机构借记“银行存款”、“固定资产”等科目,贷记“拨付所属资金——收回内部留存”科目,同时借记“拨付所属资金——收回内部留存”科目,贷记“拨付所属资金——结转内部留存”科目。

第三,“上级拨入资金”科目为分支机构专用科目,用于核算分支机构收到总机构拨付的资金及其产生的收益。分支机构与总机构之间因购销和其他业务而发生的债权债务和收付款项等,在“内部往来”科目核算,不在本科目核算。分支机构不得设置“本年利润”科目,期末在“上级拨入资金”科目结转留存。分支机构在结转损益时,应将损益类科目的期末余额分别转入“上级拨入资金——实现内部留存”科目。分支机构实际上缴利润时,借记“上级拨入资金——上缴内部留存”科目,贷记“银行存款”等资产类科目,同时借记“上级拨入资金——结转内部留存”科目,贷记“上级拨入资金——上缴内部留存”科目。“上级拨入资金”科目要与“拨付所属资金”科目的有关记录相对应。□

## 明确我国注册会计师 民事法律责任之我见

福州 刘素华

### 一、现状

虽然《民法通则》、《注册会计师法》和《证券法》等有关法律法规都对注册会计师(CPA)“给委托人、其他利害关系人造成损失的”违法行为应当承担的民事赔偿责任做出了规定,但事实上提供虚假审计报告的会计师事务所除了被公开谴责、处以行政处罚或刑事处罚以外,鲜有因此而承担赔偿投资者损失的民事责任的。

2003年1月9日,我国最高人民法院颁布的《关于审理证券市场因虚假陈述引发的民事赔偿案件的若干规定》(以下简称《规定》)是一套可据以提起诉讼的操作规范。

根据《规定》第6条和第7条的规定,有资格对CPA提起诉讼的投资者的特征是:在证券发行市场和交易市场上,因为经该CPA审计过的资料中含有虚假陈述(此虚假陈述已受到有关机关或人民法院的行政处罚或刑事处罚)而遭受损失的投资者。该规定实际上使“合格原告”的数量大大减少,即CPA不当行为被发现的可能性(概率)大大减小。此外,在国家批准设立的证券市场以外进行的交易和通过协议转让方式进行的交易不适用于《规定》,这使得证券交易市场上“合格原告”的数量更少。

在CPA有无过错的举证上,我国采用过错推定责任原则,举证责任在CPA。由于虚假陈述已受到行政处罚或刑事处罚,CPA要证明自己没有过错的难度相当大。根据《规定》,无论是在证券发行市场还是在交易市场,CPA只要有过失就应承担赔偿责任。可以推断,我国CPA一旦被有资格的投资者提起诉讼,败诉的可能性就相当大。

### 二、建议

1.适当增大CPA不当行为被发现的概率,即取消前置程序。因为前置程序的规定意味着民事诉讼案件的受理要受行政处罚时效和刑事处罚追诉时效的限制,这实际上使原告的数量大大减少,不利于保护投资者的合法权益。

2.适当减小CPA不当行为被惩罚的概率。美国CPA的责任仅限于重大过失或欺诈行为,而我国CPA只要是一般过失就应承担赔偿责任。因此,我国可提倡如果是轻微的过失,CPA就可不承担赔偿责任。

在具体确认CPA的民事责任方面,应当区分其是否有故意或重大过失。如果CPA是故意,且与上市公司构成共同侵权,则其应当承担连带赔偿责任;如果CPA没有与上市公司恶意串通,则应当承担补充责任,即先由主要责任人负责清偿,不足部分再由会计师事务所在其应当负责的范围内承担赔偿责任。

3. 区分证券发行市场和交易市场来设计CPA的民事法律责任制度。要注意CPA不当行为被发现的概率、发现后被处罚的概率以及处罚力度之间的协调,关键是成本效益原则。因此,可以借鉴美国分《证券法》和《证券交易法》进行制度安排的方式,在加大惩罚力度的基础上,在证券发行市场加大CPA不当行为被处罚的概率,缩小提起诉讼的人群;对证券交易市场则赋予更多的人群享有权利,而适当增加原告举证的责任,以减小CPA不当行为被处罚的概率。□

## 谈会计政策变更

河南理工大学 程明娥

所谓会计政策变更,是指企业对相同的交易或事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。会计政策变更必然会引起一定时期费用、成本、收入、利润、资产价值和国家税收等的变动,并最终导致社会财富的重新分配。因此,会计政策变更实际上是一种社会利益的调整,对其有效实施规范和控制,不仅关系到企业会计信息的质量,而且对整个国民经济的发展都会产生重要影响。

会计政策变更,按其产生的原因可以分为三种主要形式:强制性变更、市场性变更和自发性变更。强制性变更是由于上一层会计制度的制定者强制性要求企业相应变更会计政策,如法律法规和政府管理机构的行政性指令等。市场性变更是指企业考虑到其在资本市场上的影响和未来的资本运作能力等而变更会计政策,具有半强制性特点。自发性变更是完全由企业的管理当局根据自身经营目标和环境变化的要求,为了更真实地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量等信息相应地变更会计政策。从性质上讲,会计政策变更的目的是提供与企业更相关的会计信息,那些可能导致会计信息失真的利润操纵行为绝不能被认定为会计政策变更。

另外,我们还必须重视对企业会计政策变更的会计处理和变更结果的披露,加强对会计政策变更的规范和控制。在核算方法上,按照《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的规定,对于会计政策变更采用追溯调整法进行会计核算的,涉及以前年度损益调整的事项并没有通过“以前年度损益调整”科目核算,而是直接调整“利润分配——未分配利润”科目。现在会计准则中规定“以前年度损益调整”科目的使用范围只能是前期重大会计差错及资产负债表日后事项,不包括会计政策变更追溯调整的内容,这在使用时应特别注意。

笔者认为,现有的这种规定不尽合理,因为“以前年度损益调整”科目调整的范围既是“以前”,那么因会计政策变更需追溯调整的项目也涉及到“以前”,所以当会计政策变更采用追溯调整法调整涉及损益的事项时,通过“以前年度损益调整”科目核算更为合理。□

企业对资产价值补偿的差异,即利润形成之前的收入分配对企业收益在各相关利益主体之间的分配有着直接的影响。本文拟从企业资产价值补偿差异角度分析其对收益分配的影响。

### 一、资产价值补偿程度与方式的差异

#### 1. 资产价值补偿程度差异。

从资产价值补偿的程度来看,可分为初级补偿(或称为低标准补偿)和高级补偿(或称为高标准补偿)。初级补偿是在不考虑市场其他因素影响的情况下,资产价值的补偿以取得该资产实际耗费的各项支出为标准,即以资产取得时的历史成本为其补偿尺度。这是企业再生产的最低要求,只能满足资产的简单保值。高级补偿是在初级补偿的基础上,考虑到资产市价的变动、通货膨胀、技术进步等引起的资产的无形损耗以及企业资产投资过程中货币时间价值等因素的影响,提高资产价值的补偿标准,从而实现资产的保值。

#### 2. 资产价值补偿方式差异。

按照资产在使用过程中发挥作用的不同,企业资产价值的补偿方式可分为一次补偿和分次补偿两种方式。

一次补偿是指在资产使用过程中,若耗费是一次性的,其形成的支出则为收益性支出,其资产价值的补偿可采用一次性补偿的方式。企业的流动资产大多属于这种情况。

分次补偿是由于长期资产发挥效益的时期较长,资产的价值在使用过程中被逐渐耗费,因此其价值的补偿也应按照配比原则采用分次补偿的方式。由于长期投资的投资期较长,因此其价值补偿在投资期内要考虑货币时间价值和市价变动等因素的影响。进行债权投资时,溢折价的分摊也要考虑货币时间价值的影响。长期投资减值准备的计提,也是为了补偿市价变化产生的价值损耗。

### 二、资产价值补偿差异对收益分配的影响

#### 1. 直接影响经济利益在不同会计期间的分配。

大多数资产价值补偿差异属于这种情形。例如,当资产价值本应采用分次补偿方式却采用了一次补偿方式时,会加大本期成本支出并减少本期利润,而当资产价值本应采用一次补偿方式却采用了分次补偿方式时,则会减少本期成本支出并增加本期利润;对于存货发出的计价,在存在通货膨胀的情况下,若采用后进先出法,

资产价值补偿差异对收益分配的影响

江苏淮安 滕建林