

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

会加大本期成本支出,减少本期利润;分期摊销计入成本、费用的各类资产摊销期的长短及摊销的方法,会影响不同会计期间的成本和利润;有关长期资产是否计提减值准备及计提的标准,会影响当期及以后期间的成本和利润等等。但这些资产价值补偿差异对与企业相关的不同利益主体之间的利益分配不会产生直接影响。

再从对所得税的影响来看,如固定资产因会计制度规定的折旧方法和折旧期限与税法规定的不同,在进行所得税会计核算时会产生时间性差异,对当期应纳所得税额产生影响,但从长期看,对所得税总额并不产生直接影响。因此,从理论上讲,企业资产价值补偿差异对所得税并不会产生直接影响。当然,在考虑货币时间价值及收益风险的情况下,企业经济利益在不同会计期间的分配差异,对不同利益主体的收益分配也存在影响,因为同一利益主体在不同时期获得的收益是不等的,且未来收益相对于现期收益具有较大的不确定性。

### 2. 直接影响经济利益在不同利益主体之间的分配。

有些资产价值补偿差异会直接影响经济利益在不同利益主体之间的分配,如人力资产价值的补偿,即支付给企业员工的工资及奖金等各种报酬水平的高低、培训投入的多少等,会直接影响企业各利益主体之间经济利益的分配。再如,有些企业为了操纵收益分配,过度追求自身利益而不顾其他相关利益主体的利益,无视国家的有关政策法规,对资产耗费价值采用不同的补偿标准,这同样会直接影响企业各利益主体之间经济利益的分配。□

2004年10月,国家税务总局发文对《关联企业间业务往来税务管理规程》(以下简称《规程》)的相关条款进行了修订。本文结合修订后的《规程》对关联交易的相关问题作以下分析:

#### 一、关联企业认定的原则

修订后的《规程》对关联企业认定的原则为:在资金、经营、购销等方面,存在直接或者间接的拥有或控制关系、直接或间接同为第三者所拥有或控制、其他在利益上具有相关联的关系和在利益上具有相关联的其他关系。但由于《规程》未对“控制”明确定义,因此在如何把握认定标准时仍可能存在争议。

《规程》对关联企业的认定标准主要有:相互间直接或间接持有另一方的股份总和达到25%或以上的;直接或间接同为第三者所拥有或控制股份达到25%或以上的;企业生产经营购进的原材料、零部件等(包括价格及交易条件等)是由另一企业所

供应并控制的;企业生产的产品或商品的销售(包括价格及交易条件等)是由另一企业所控制的;对企业生产经营、交易具有实际控制或在利益上具有相关联的其他关系,包括家族、亲属关系等。单以持有或控制股份25%的标准来认定其因存在控制关系而导致的关联关系的存在,并不符合通常理解的“控制”的含义。

#### 二、关联企业认定的具体标准

修订后《规程》第四条对关联企业的认定标准中,以下方面值得探讨:

首先,第三款修订后为:企业与另一企业之间借贷资金占企业自有资金50%或以上,或企业借贷资金总额的10%或以上是由另一企业担保的。修订后的条款虽然仅在后半句加了“或以上”三字,但明显比之前的解释更清楚,减少了企业规避的空间。然而,《规程》未对自有资金的概念进行明确界定。如果以借贷发生时点来确定关联关系,则企业很容易在借贷行为发生前调整账面资金额度,在借贷行为发生后再予以适当处理。若从借贷期间的任何时点出发到50%的标准来认定关联关系,则在实务操作中将面临困难,企业往往会在当期编制报表时以简单的技术手段予以规避。但是如果不以借贷时点为准,而按税务机关的自主判断认定,那么工作量是很巨大的。

其次,第八款修订后为:对企业生产经营、交易具有实际控制或在利益上具有相关联的其他关系,包括家族、亲属关系等。修订后的条款扩展了关联交易的范围,但却难以在实务中对家族、亲属关系的具体范围做出判断。

#### 三、关联企业业务类型及内容的范围

《规程》列举的关联企业业务往来类型包括:有形资产的购销、转让和使用,无形资产的转让和使用,融通资金,提供劳务等,但仍难以适应目前金融环境的发展要求,例如没有涵盖关联企业间转移债权、承担债务等交易行为。特别是金融关联交易作为市场经济运作体系中不可缺少的经济行为,对商务投资活动的渗透力和影响力越来越大,在企业的实际运作中也较为流行,因此应当被包括在内。□

## 刍议会计集中核算制的过渡性

新疆生产建设兵团农九师 郑新敏

会计集中核算制是近年来在我国行政事业单位实施的一项新的会计核算制度。实施会计集中核算制,对扭转行政事业单位财务管理混乱的局面起到了积极的作用。但笔者认为,目前实施的会计集中核算制是我国特定历史时期的产物,必将随着经济的发展而退出历史舞台。

#### 1. 会计集中核算制出台的背景具有暂时性。

会计集中核算制近年开始在我国行政事业单位中推行,

## 有关关联企业和关联交易规范的分析

哈尔滨 刘宇