

# 谈权益结合法应用的完善

成都 曹楠

## 一、明确界定“同一控制”的适用范围

权益结合法适用的前提条件是合并的性质为“同一控制下的企业合并”，因此，“同一控制”成为判断该企业合并能否采用权益结合法的关键标准。我国会计准则规定，参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制非暂时性的，为同一控制下的企业合并。这个概念其实是比较模糊的。例如，同受国家控制的两家企业进行合并，按定义即可归类为“同一控制下的企业合并”，而这样归类并未关注到合并的经济实质。同受国家控制要区分直接控制和间接控制。国家直接控制下的两家企业合并，可以归类于“同一控制下的企业合并”；而国家间接控制下的两家企业合并，就要依据实质重于形式原则，关注国家或政府是否在合并过程中起着决定性作用，合并双方是否被动参与合并，并无法区分购买方与被购买方等因素。

## 二、完善信息披露相关规定

权益结合法的缺陷之一是合并整个年度的留存收益，导致利润虚增。依照权益结合法的相关规定，无论合并发生在会计年度的哪一个时点，参与合并的企业整个年度的留存收益都要转入合并后的企业实体中，即使合并发生在年末。想在年报上做出漂亮业绩的企业管理者往往可以通过权益结合法，兼并那些年度业绩较好的企业来“拯救”或者美化自己的业绩，达到某种特殊目的。

为帮助利益相关者认清企业合并对该企业利润的影响，我国会计准则规定：合并方要将被合并方在合并日以前实现的净利润在利润表中单列一项反映；对于企业处置被兼并企业资产，一般情况下，企业需要披露处置资产的账面价值和处置价值。为了帮助利益相关者更好地“看穿”权益结合法为企业带来的利润粉饰，笔者建议会计准则要求企业在报表中进一步披露合并留存收益和处置兼并企业资产对会计利润、每股收益、净资产报酬率等重要财务指标的影响，以及在剔除该影响后的企业利润及重要财务指标的变化。

## 三、限制合并企业处置控股股权或被兼并企业资产

权益结合法的另一个缺陷是，企业通过出售增值资产实现利润操纵。一般情况下，合并资产的公允价值会高于其账面价值。权益结合法不考虑资产的公允价值，无视资产增值的存在，一律采用账面价值对资产进行计量，合并企业可以通过出售已经增值的资产瞬间获得可观的利润。

在1998年至2001年期间，我国10家上市公司采用换股

合并的方式进行了企业合并，其中一半以上的公司在合并后的资产评估中资产增值，且增幅明显。这样，采用权益结合法将为利润操纵提供很大的空间，其影响不容小视。

为了防止企业对权益结合法的滥用，会计准则可针对性地做出相关规定，限制合并企业处置控股股权或被兼并企业资产。可以从处置时间和处置规模两方面进行限制，限制合并企业在若干年内不能处置控股股权或被兼并企业资产，限制合并企业在若干年后每年处置被兼并企业资产的原账面价值不得超过原账面价值的一定比例，等等。

## 四、对高科技企业中的无形资产评估予以特殊考虑

高科技企业的一个突出特点是，除实体资产外，企业各种专利权、非专利权、商标权等无形资产在资产价值中占据相当大的份额。而这些无形资产的账面价值往往严重低于其实际价值。如果兼并这样的高科技企业，采用权益结合法进行处理，主并方就会有很大利润操纵空间。对于高科技企业中的无形资产，笔者认为可以采用权益结合法与购买法的折中，资产按公允价值入账但不确认商誉，这样可以解决无形资产被严重低估的问题，缩小主并方的利润操纵空间。而这要求我国的资产评估市场能提供比较准确的公允价值信息。○

# 会计等式变革迫在眉睫

江西华泰会计师事务所 尉然

由于公允价值更强调资产的现时价值，因此与历史成本相比，公允价值能提供更可靠、更相关的会计信息。但公允价值并非完美无缺，2008年的金融危机充分暴露出公允价值的致命缺陷，表象为顺周期性，内在根源在于公允价值会计仍然沿用以历史成本为基础的会计等式，从而造成公允价值会计信息失真。到目前为止，会计等式已有上百年历史，而在此期间世界经济发生了翻天覆地的变化，现行会计等式的理论缺陷表现在：

1. 依据的前提已发生变化。现行会计恒等式建立在历史成本计量属性基础上，而历史成本存在的前提一是币值稳定假设，二是社会平均生产率不变假设。随着社会生产率的提高，名义货币发生变化，从根本上动摇了历史成本计量属性基础，由此形成的会计恒等式便不能适应社会经济发展的需要。

2. 净资产与所有者权益的定义及内涵并非一致。净资产是指企业全部资产减去全部负债后的余额，所有者权益是指企业过去形成并已实现的应该由所有者享有的经济利益。事实上，企业净资产从来就没有等于所有者权益，资产、负债价值的变动也不等于所有者权益自身的变动。从资本市场来看，几乎没有一家上市公司的每股净资产等于其股价。

采用历史成本计量,由于不考虑时间因素对会计计量的影响,因此形成了“净资产=所有者权益”的会计等式。采用现行市价计量,由于所有者权益价值取决于资本市场交易的结果,企业资产、负债不能决定所有者权益的价值;在现行成本计量下,企业的所有者权益价值取决于买价及相关费用,因此所有者权益价值并不等于企业资产、负债的减项;在现值计量下,企业所有者权益价值来源于未来盈利水平,而与企业所有者权益的投入成本、现行市价、现行成本无关,因此也得出“资产-负债=所有者权益”的结论。

3. 公允价值会计等式存在严重缺陷。与历史成本计量方法最大的不同,公允价值将资产、负债的价值变动视为利得或损失反映在所有者权益当中,也就是说,公允价值理论将资产、负债的价值变动视为所有者权益价值自身的变动,并形成公允价值的会计等式“资产公允价值=负债公允价值+所有者权益”,其缺陷在于:①公允价值计量的所有者权益是清算价值,而非该时点的市价。②价值属性不清晰。根据公允价值的定义,公允价值采用混合计量方法,包括历史成本、现行市价、现行成本、现值、可变现净值等,因此其反映的所有者权益价值属性不清晰。③现行公允价值计量相关性不强。采用公允价值计量的目的是真实、客观地反映企业的财务状况和经营成果,提供更可靠、有用的会计信息。在公允价值计量下,企业的资产、负债、所有者权益三者发生各自的变化,因此影响所有者权益价值的因素也并非由资产与负债决定。

在公允价值计量下,仍然沿用传统的会计等式是否妥当、合理呢?考虑到资产、负债、所有者权益各自的变化,新的公允价值会计等式应为:资产=负债+所有者权益+资产、负债、所有者权益价值变动。该等式既符合客观实际,又体现了科学逻辑,提供了真实、可靠的会计信息,满足了决策需要。○

## 销售及视同销售核算 涉税问题分析

山东聊城 李敬锋

### 一、其他业务应缴纳的营业税等价内税费应记入哪个账户

对于其他业务应缴纳的营业税、消费税、城市维护建设税、教育费附加、地方教育费附加等价内税费应记入哪个账户这一问题,在理论与实务界中存在着不同看法。有的认为应记入“其他业务成本”账户,有的认为应记入“营业税金及附加”账户。

笔者认为应记入“营业税金及附加”账户,理由为:①从财务报表来看,现行企业会计准则下的利润表已不再区分主营业务利润和其他业务利润,而是统称为营业利润,将“主营业务收入”和“其他业务收入”合并为“营业收入”,将“主营业务成

本”和“其他业务成本”合并为“营业成本”。与此相对应,“营业税金及附加”账户所核算的内容应既包括主营业务应缴纳的营业税等价内税费,又包括其他业务应缴纳的营业税等价内税费。②根据《企业会计准则——应用指南》“其他业务成本”科目说明,除主营业务活动以外的其他经营活动发生的相关税费,在“营业税金及附加”科目核算。基于以上两点,其他业务应缴纳的营业税等价内税费应在“营业税金及附加”账户中核算。

### 二、视同销售行为是否确认营业收入

企业将外购或自产的商品用于对外捐赠、投资转出,用于本企业的在建工程、职工福利等是否视同销售应按企业会计准则的规定视不同情况而定。《企业会计准则第14号——收入》规定,销售商品收入同时满足以下条件的才能予以确认:①企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方;②企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施有效控制;③收入的金额能够可靠计量;④相关的经济利益很可能流入企业;⑤相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。通过以上条件可以看出,商品销售收入确认的一个隐含条件,即销售必须发生在不同利益主体之间。具体分析如下:

1. 将自产或外购的商品用于对外捐赠。将自产或外购的商品用于对外捐赠,实质上并没有导致经济利益流入企业,也没有流入的可能,因此不符合销售商品收入的确认条件。收入会导致企业资产的增加或负债的减少,对外捐赠既没有导致企业资产的增加,又没有导致企业负债的减少,因而不能确认为商品销售收入。按增值税相关法规的规定,将自产或外购的货物用于对外无偿捐赠,属于视同销售行为,应计算销项税额。

2. 将自产或外购的商品用于本企业的在建工程。将自产或外购的商品用于本企业的在建工程,虽然导致“在建工程”这一资产的增加,可以理解为导致了经济利益的增加,但不能确认为商品销售收入,因为销售收入应该是在企业与外部利益主体之间的交易中产生的。将自产或外购的商品用于本企业的在建工程是企业内部事项,不属于不同利益主体之间的交易。按照增值税相关法规的规定,此类业务应视同销售,计算销项税额。

3. 将自产或外购的商品用于职工福利。将自产或外购的商品用于职工福利,导致“应付职工薪酬”这一负债的减少,并且职工个人与受雇企业是两个不同利益主体,可以理解为导致经济利益的流入,又符合商品销售收入确认的其他条件,因此可确认为销售收入。根据增值税相关法规的规定,企业将自产或委托加工的货物用于集体福利和个人消费应视同销售,若将外购货物用于集体福利和个人消费,则其进项税额不得抵扣。

### 三、还本销售的会计处理

还本销售是企业将商品销售以后,在未来把一部分货款归还给客户的销售方式。按照增值税相关法规的规定,销售额就是货物的销售价格,不得减除还本支出。从会计角度分析,企业收取的货款中含有的未来还本支出,是需要向客户支付的款项,应确认为一项负债,不应确认为商品销售收入。○