

所有者权益的利得和损失、留存收益等。第二十九条规定,所有者权益项目应列入资产负债表。虽如此,基本准则及具体准则未对所有者权益的分类及各项项目的确认及计量提供更多详细规定。

为实现财务会计目标,向财务报告使用者提供可靠相关的财务信息,所有者权益的分类应当有助于提供以下信息:一是公司资金来源;二是向股东分派资本的法律限制;三是向现有或潜在的股东分配股利的各种限制;四是各类股东在企业处于部分或完全清偿时的求偿顺序。为此,我国企业准则配套解释将所有者权益要素分为了实收资本(股本)、资本公积、盈余公积、本年利润、利润分配等项目,并为每一项目的核算内容作了规定。其中,实收资本(股本)、资本公积(股本溢价)主要反映所有者投入资本,而盈余公积、本年利润、利润分配等科目主要反映公司的经营盈余。

会计的基本职能之一是真实反映经济,所用的一种基本方法是按账户记录,每一个账户都必须严格反映其内容。因此,所有者权益内部各项项目的确认、计量和报告不得相互混淆。要做到合理准确分类就必须明确所有者权益各项项目的确认条件和标准。

我国企业会计准则对会计要素及各项项目的确认及计量没有一个统一的标准,经研究国外相关领域后,葛家澍在《财务会计理论研究》中指出,“FASB认为,下列四项标准是在‘效益大于成本’和符合‘重要性’原则的前提下,所有要素的所有项目的确认标准。即:1.可定义性,应予确认为某一要素所属账户或项目应符合该要素的定义;2.可计量性,具有可用货币金额的计量属性并保证充分可靠;3.相关性,有关信息对使用者的决策至关重要;4.可靠性,信息的反映是真实、可稽核且公允无偏的”。依此标准,可以对海通证券的折股弥补亏损进行简单的分析。此次会计核算对象是原海通证券的注册资本,也就是股本8 734 438 870元。此注册资本为原海通证券股东的投入资本,这一性质不会因为合并而得到改变。其未分配利润反映的是原海通证券累计经营结果,它表明了海通证券对股东进行收益分配的限制。从可定义性看,其折股的股份为原股东投入资本,显然不符合未分配利润的定义,同时,虽然可计量,但如果归入未分配利润则给股东提供了一个不相关、不可靠的信息。所以,以折股弥补亏损从会计上是欠妥的。那么,这项金额应计入什么项目呢?如前分析,其性质属于所有者投入资本,为股东投入的超过注册资本的份额。这一性质符合资本公积(股本溢价)的定义,同时也具有可计量性、相关性、可靠性。按照上述四项标准,符合资本公积(股本溢价)的确认条件。因此,笔者认为,该项目正确的会计处理方式是计入资本公积(股本溢价),即:

借:股本 8 734 438 870

贷:股本 3 031 000 000
资本公积(股本溢价) 5 703 438 870

那么,海通证券是否可以再次将资本公积转入未分配利润用于弥补亏损,以达到同样的效果呢?

若能通过这样的会计处理,则其结果也恰好与海通证券财务报告相一致。也就是说相当于海通证券使用资本公积(股本溢价)弥补其以前年度亏损(按其年报的说法是截止到2006年9月30日的亏损)。我国2005年新修订的《公司法》第一百六十七条第二款规定,“公司的法定公积金不足以弥补以前年度亏损的,在依照前款提取法定公积金之前,应当先用当年利润弥补亏损。”第一百六十九条规定,“公司的公积金用于弥补亏损、扩大公司规模或转增注册资本。但资本公积金不得用于弥补公司的亏损。”因此,海通证券不能将资本公积(股本溢价)转入未分配利润。

除此之外,公司是否可以以注册资本弥补亏损呢?我国《公司法》对此没有相关的规定。按照公司资本保全的基本原则,会计需要严格区分所有者投入资本与公司经营盈亏状况,一般情况下是不允许公司使用所有者投入资本进行亏损弥补。但根据各国公司运行实践,当公司亏损严重足以造成实质性资本减少,没有迹象表明其可以通过正常经营弥补其亏损时,经过必要的程序,是可以以注册资本弥补亏损的,这叫做形式上的减少注册资本。对于此次合并事件,笔者认为:其一,其不足以形成实质性资本减少,因其当年利润已有迹象表明可以弥补其以前年度的亏损。其二,如使用注册资本弥补亏损应通过股东大会决议启动相应的减资程序。因此,其不能使用注册资本(股本)直接弥补以前年度的累计亏损。■

(作者单位:四川省威远县畜牧食品局)

责任编辑 武献杰

● 简讯

福建省龙岩市财政、会计、珠算学(协)会三会合一

为充分发挥财政、会计、珠算学(协)会在宣传财政税收、财务会计方针政策和财政改革发展成果,交流财政、财务管理工作经验等方面的作用,集中人力、物力、财力资源,明确岗位职责,提高工作效率,经龙岩市财政、会计、珠算学(协)秘书长联席会议研究,并经龙岩市财政局领导同意,龙岩市社科联、科协、社团办批准,将“龙岩市财政学会”、“龙岩市会计学会”、“龙岩市珠算协会”撤并成“龙岩市财政会计珠算协会”,并在不久前召开了会员代表大会,选举产生了新的学会领导机构。

(福建省龙岩市财政局供稿)