

了一个事实,即合并本身并不足以保证经营的成功,那些为了控制竞争或从合并本身中赚取利润而形成的集团公司,通常只能带来短期效益,而无法保证长期的利益。除非新成立的集团能比它的各成员公司在参加合并前更有效率地利用其控制下的资源,否则公司合并就没有什么持久力。因此兼并后集团的长远效益才是兼并成功与否所应特别考虑的,这将更符合股东的长远利益。其次会计方式对兼并业绩计量的影响。基于会计研究的基本方法是每个兼并公司用收购后账面利润与收购要约前的利润的加权平均值相比较。由于收购通常导致商誉,因受公允价值会计的影响,可能增加被收购公司的资产价值,以及冻结收购前的准备金。如果商誉没有立即销账,那么净资产的基数将要增加,由于资产价值增加意味着较高的折旧和较低的利润,所以净利润净资产的比率也要下降。因此收购后因会计的原因会导致兼并后的利润低于兼并前的利润,如果对这种偏差没有及时矫正,就有可能不能如实反映样本公司兼并后的业绩。

(二)非财务指标体系

在现实的经济生活中,并购的原始动力是以各种不同的形态表现出来的,企业并不是仅仅由于某一种原因进行兼并,实际的兼并过程是一个多因素的综合平衡过程。一项并购行为的完成意味着主并公司实现了某种战略目标,这些战略目标是多种多样的,包括企业的成长、在现存市场中取得竞争优势、市场或产品的扩张、平均资本成本的降低或税的节省。作为评价体系,除包括财务协同效应,也应包括获取竞争优势、实现企业经营战略、产生经营协同效益方面的评价;其次,应注意将企业微观主体的效果评价与社会宏观经济效益的评价结合。近10年的经济体制改革主要是围绕增强企业活力这一中心环节进行的,没有从企业财产方面解决企业通过横向发展或扩张来增强活力改变经营机制的问题。而并购正是实现这一目标的最佳途径,因而并购的效果直接反映了较高层次的资源配置的使用效率(即资源如何分配于不同部门、不同地区、不同生产单位,其合理性反映每一种资源能否有效地配置于最适宜的方面)及构建企业合理的经营机制、建立起生产要素的社会流动机制的重要问题。对企业并购效果评价的非财务指标体系主要有以下几个方面。一是评价是否能达到生产关系的变革和产业结构的调整;二是看能否取得合理的规模经济效益;三是看能否发挥市场优势效应。

(作者单位:北京工商大学会计系)

责任编辑 王教育

浅谈《收入》准则中销售退回的会计核算

孙延兵

销售退回是指企业售出的商品,由于质量、品种不符合要求等原因而发生退货。这种情况在企业的日常经营活动中时有发生,并且对企业的当期损益有很大影响。因此,正确计算销售退回应冲减的收入、成本有着重要的意义。

按照《收入》准则的规定,如果销售退回发生在企业确认收入之前,只须将已记入“发出商品”等科目的商品成本转回“库存商品”科目即可;如销售退回发生在企业确定收入之后,不论是当年销售的,还是以前年度销售的,除特殊情况外,一般应冲减退回当月的销售收入,同时冲减退回当月的销售成本;如果该项销售已发生折扣或折让的,应在当月一并调整。同时,《收入》准则又对以前月份或以前年度销售退回产品成本的确定规定了两种方法:

1. 本月退回的商品,如本月有同种或同类商品销售的,销售退回商品,可以直接从本月的销售数量中减去,得出本月销售的净数量,然后计算出应结转的销售成本。

2. 单独计算本月退回商品的成本,退回商品成本的确定,可以按照退回月份销售的同种或同类商品的实际销售成本计算确定,然后从本月销售成本中扣除。

对于上述两种计算销售退回产品成本的方法,笔者以为在使用时,都存在一定的局限性:

方法1. 只适用于销售退回的产品从其销售开始至销售退回这段时间,其单价及单位销售成本均没有发生变动,或单价和单位销售成本的变动金额是一致的情况,否则,当该产品的价格和单位销售成本发生变动时,会影响当期损益。实际上,企业产品的价格及成本总是随着市场的变化而变化的,固定不变只能是一种理想状态,所以,该种方法的适用性非常有限。

方法2. 按照销售退回月份销售的同种或同类商品的实际销售成

本计算结转既不科学,也不合理,它不仅不符合客观性原则,而且当销售该产品月份的销售毛利率高于销售退回月份的销售毛利率时,会虚增利润,也不符合会计稳健原则。下面笔者举例说明按《收入》准则规定计算与按以销售月份的单价和单位销售成本计算销售退回产品成本的区别。

例 1:某工业生产企业,1998 年 4 月份销售甲产品 10 件,单位售价 14 元,单位成本 10 元。该批产品 1999 年 4 月份因质量问题发生退货,货款已退回。该企业 1999 年 4 月份销售甲产品 150 件,单价 14 元,单位成本 11 元。该批产品的增值税率为 17%。假如该企业为增值税一般纳税人。销售退回应退的增值税,已取得有关证明。按照《收入》准则,该企业应作如下会计分录:

(a)冲减主营业务收入

借:主营业务收入 140
 应交税金——应交增值税
 (销项税额) 23.8
 贷:银行存款 163.8

同时,对于本月份销售的甲产品确认收入,应作会计分录如下:

借:应收账款 2457
 贷:主营业务收入 2100
 应交税金——
 应交增值税
 (销项税额) 357

(b) 分别采用两种方法计算退回的产品销售成本:

(1) 从当月销售数量中扣除已退回产品销售数量,则 1999 年 4 月份实际销售甲产品的数量=150-10=140(件)

1999 年 4 月份的实际销售成本=140×11=1540(元)

结转 4 月份的销售成本

借:主营业务成本 1540
 贷:库存商品 1540

(2) 单独计算本月退回的成本(退回产品的销售成本按照退回月份的单位成本计算),1999 年 4 月份甲产品的实际成本:

借:主营业务成本 1650
 贷:库存商品 1650

同时冲减 1999 年 4 月份退回产品的成本

借:库存商品 110
 贷:主营业务成本 110

以上两种方法计算出来的产品销售成本结果相同,都是 1540 元。

(c) 4 月份销售毛利=(2100-140)-(1650-110)=420(元)

例 2:如果 1999 年,甲产品的单位售价由原来的 14 元降至 12 元,单位成本仍为 11 元(资料同上)。

若以销售该月商品发生的实际单价及单位成本计算销售退回产品的成本,则应作如下分录:

(a)冲减主营业务收入

借:主营业务收入 140
 贷:应交税金——应交增值税
 (销项税额) 23.8
 银行存款 163.8

同时,对 4 月份销售甲产品的收入予以确认

借:应收账款 2106
 贷:主营业务收入 1800
 应交税金——应交增值税
 (销项税额) 306

(b)结转 1999 年 4 月份的实际成本

借:库存商品 100
 贷:主营业务成本 100
借:主营业务成本 1650
 贷:库存商品 1650

(c) 计算 1999 年 4 月份的销售毛利=(1800-140)-(1650-100)=110(元)

计算结果与前者相比,毛利减少 310 元,其中售价影响 300 元,成本影响 10 元。

通过上述计算不难发现,对销售退回的商品成本按照销售月份该商品的单价和单位成本计算既合情理,也便于理解和操作,尤其在物价持续下跌的情况下,采用这种方法可以避免虚增利润,更符合会计稳健原则。

(作者单位:江苏连云港市农业机械厂财务科)

责任编辑 温彦君

《企业会计准则》

资产负债表日后事项》实务中

常被混淆的几个问题

易佩富

1998 年,财政部颁发了《企业会计准则——资产负债表日后事项》(以下简称《准则》),为规范企业资产负债表日后事项的会计核算和相关信息的披露,提供了法规依据,但从各地实施的情况看,不少财会人员常将《准则》中的一些问题混淆。

一、中止营业与非独立中止营业相混淆

《准则》规定:资产负债表日后事项的会计核算和相关信息的披露不涉及中止营业。而在实务中,一些财会人员对“中止营业”这个概念,缺乏全面的认识,认为只要是企