

1. 若甲公司为该项债权提取的坏账准备为 40 000 元(或者是小于或等于 40 000 元的其他金额),此时甲公司应作的会计分录为:借:现金 160 000 元,坏账准备 40 000 元,营业外支出——债务重组损益 0 元(或者大于零);贷:应收账款 200 000 元。显然按照以上的分析,若为该项债权提取的坏账准备小于债权账面余额与实收资产的公允价值,则债务重组损益大于或者等于 0,即形成了债务重组损失。

2. 若甲公司为该项债权提取的坏账准备为 50 000 元(或者是大于 40 000 元的其他金额),此时甲公司的会计处理为:借:现金 160 000 元,坏账准备 50 000 元;贷:应收账款 200 000 元,营业外收入——债务重组损益 10 000 元(借贷差额)。

按照以上的分析,若为该项债权提取的坏账准备大于债权账面余额与实收资产的公允价值(本例中为 40 000 元),则债务重组损益小于 0,即形成了债务重组收益。

由此可见,甲公司为该项应收账款所提取的坏账准备不同,最后得到的债务重组损益的金额也不尽相同。

笔者认为,对于某一项债务重组业务而言,债务重组损益理应是固定的,应该等于债务重组日的债权金额与实收资产公允价值之间的差额,不应随着债权方为该项债权所提取的减值准备不同而有所差异。

债务重组理应与企业之前发生的经济业务相对独立,这项债务既然是“重组”,就意味着并不是“坏账”,即:之前为该项债权所提取的坏账准备理应核销,同时对该项债务“重组”。所以进行会计处理时,可以分为以下两笔分录:①由于这项业务是债务重组而不是坏账,首先应该冲销在此之前所提取的“坏账准备”,即作一笔与提取坏账准备时相反的会计分录:借:坏账准备;贷:管理费用。②按照以上分析再作债务重组时的会计分录:借:有关资产公允价值,营业外支出——债务重组损益(借贷差额);贷:应收账款(账面余额)。可以看出,债务重组时债权方形成的重组损失的“永久性”,不会随着债权方为该项债权提取的坏账准备的金额的变化而变化。○

完善关联方披露的若干建议

杭州 李传双

2006 年 2 月,我国发布的《企业会计准则第 36 号——关联方披露》(以下简称“新准则”)为企业关联方交易的披露提供了更为规范的标准,但仍有不足之处。

一、关于关联方关系界定的范围

1. 明确关联方关系存在的时间范围。这里的时间范围,不仅包括名义上存在关联方关系的整个时间区域,还包括关联方关系解除后相当长的时间区域,如果在交易发生时交易

双方不存在“控制、共同控制或重大影响”的关联方关系,但在交易发生前的一定时间内存在这种关联方关系,而后来关联方关系的解除又没有正当的理由,那么交易双方在交易发生时应视为存在关联方关系。如果关联方关系发生在企业与关键管理人员之间,则以关键管理人员与企业实质断绝行政和人事关系为限。在此之前,企业必须披露有关的交易信息。这样关联方“非关联化”的问题就可以在一定程度上得到解决。

2. 扩展关联方关系界定的空间范围,国家控制的企业之间的关联方关系应作进一步的明确。①对由同一省级(及以下)政府拥有、领导或管理的国有企业,应被认定为关联方,因为“地方利益”及监管力量等因素,地方政府有动机指示地方国有企业发生一些非市场行为的交易。对由同一部委、国务院事业单位等进行行业管理的国有企业,应被认定为关联方,因为行业领导的决策可能是产生一些交易的主要原因。②考虑以交易的内容及性质来区分交易双方是否应被认定为关联方。③如果政府机构或其授权机构代表国家行使企业的所有权,就要分清政府行使的是行政职能还是纯经济职能。如果是前者,就很可能通过行政命令的方式来使国家控制的企业发生关联方交易,那么就要考虑其经济行为的合理性。如果国家控制的企业之间的关联方交易显失公允,就不能豁免其信息披露义务或强制其披露相关信息,这个问题要结合交易价格的披露一起考虑。

二、关于关联方交易的披露

1. 区别对待经常性交易和非经常性交易。企业的关联方交易一般有经常性交易和非经常性交易之分,经常性交易是指与企业主营业务相关的,频繁进行的,如关联方之间进行原材料和产品的购销,这类交易金额较大,但单笔交易不一定具有重大性。非经常性交易则恰恰相反,它一般和企业主营业务关系不大,是偶然发生的,如股权及长期资产的转让,这类交易单笔金额通常较大。非经常性关联方交易发生频率低,相关的信息披露也较为详尽。最大的非公允交易风险通常存在于经常性关联方交易。

2. 进一步明确有关定价政策的披露。由于市场信息的不对称性,企业关联方交易价格的公允性已越来越被外部报表使用者所关注。关联方交易行为及其定价成为某些企业调节利润、粉饰报表的主要手段。因此,新准则应该对交易的定价政策做出更为具体的规定,要求企业在财务报告中详细披露关联方交易定价的基本要素,包括价格制定的决策程序、方法、成本或市价、净利润或毛利率、选择该方法的理由、与公平市价的差异及对财务报表的影响等信息,并提供由独立财务顾问签发的关于关联方交易是否公允的声明。

3. 完善关联方资金占用披露。关联方资金占用目前仅披露期末余额和资金占用费信息,有时尽管期末的资金占用费很低,但实际上是由于关联方期末集中还款,才掩盖了占用上市公司资金的实际情况。又因为余额仅是个时点概念,投资者无法根据被借款人的资金占用费金额倒算出资金占用费率,无法评价交易的公允性。因此,建议披露关联方加权平均资金占用费金额或最高资金占用费金额。○