

《企业会计准则第36号——关联方披露》解析

河北邢台钢铁有限责任公司 杨津

《企业会计准则第36号——关联方披露》(以下简称“新准则”)由四章12条内容组成。第一章总则,阐述了制定本准则的目的及关联方披露的基本要求;第二章关联方,明确了关联方定义和关联方的判断原则;第三章关联方交易,介绍关联方交易包括的各种类型;第四章披露,主要内容是对关联方及关联方交易披露的要求。

一、总则

本章叙述了新准则制定的依据为《企业会计准则——基本准则》,目的是规范关联方及其交易的信息披露,并明确了关联方披露的基本要求:①企业财务报表中应披露所有关联方关系及其交易的相关信息;②对外提供合并财务报表的,对于已经包括在合并范围内各企业之间的交易不予披露,但应当披露与合并范围外各关联方的关系及其交易。

二、关联方

新准则对关联方的定义作了修订,扩展了外延。一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响,以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响的,均构成关联方。《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》(以下简称“原准则”)未将两方或两方以上同受一方共同控制或重大影响的作为关联方。对于控制、共同控制和重大影响

数加上全部具稀释性潜在普通股转换成普通股时将发行的普通股的加权平均数。具稀释性潜在普通股应视为已在当期期初或潜在普通股发行日转换成普通股。

例1:某公司2005年净利润为120万元,发行在外加权平均普通股股数为500000股,每股普通股平均市价为20元,2004年10月15日发行附有普通股期权100000股,行权价格为15元,行权期为2005年9月。2005年6月8日发行认股权证50000股,行权价格为16元,行权期为2006年5月。

则2005年年末每股收益的计算为:基本每股收益=1200000÷(500000+100000×3÷12)=1200000÷525000=2.29(元)。调整增加的普通股股数=100000×(20-15)÷20×9÷12+50000×(20-16)÷20×6÷12=23750(股),稀释每股收益=1200000÷(525000+23750)=2.19(元)。

2. 存在不同程度稀释每股收益的情况下,应当按从大到小的顺序考虑其稀释程度,稀释每股收益应当选取最小值。在计算稀释每股收益时,有着较低“增量股份每股收益”的稀释性潜在普通股,要排在有着更高“增量股份每股收益”的稀释性潜在普通股的前面。所谓“增量股份每股收益”是指因稀释性潜在普通股转换引起的收益增加与引起的普通

几个术语的定义变化不大。共同控制是指按照合同约定对某项经济活动所共有的控制,新准则特别强调了共同控制仅在与该项经济活动相关的重要财务和经营决策需要分享控制权的投资方一致同意时存在。

新准则第四条列举了构成关联方的具体范围,相比原准则增加了“对该企业实施共同控制的投资方”、“对该企业施加重大影响的投资方”、“该企业的主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员共同控制或施加重大影响的其他企业”这几个关联方。

同时,新准则第五条澄清了并不是与企业有密切关系的都视为关联方。与企业仅发生日常往来的而不存在其他关联关系的资金提供者、公用事业部门、政府部门和机构,仅仅由于与该企业发生大量交易而存在经济依存关系的单个客户、供应商、特许商、经销商或代理商,不构成关联方,这与原准则规定一致。另外,新准则还将与该企业共同控制合营企业的合营者排除在关联关系之外。

鉴于我国国有企业的特点,新准则保留了“仅仅同受国家控制而不存在其他关联方关系的企业,不构成关联方”的条款。

三、关联方交易

关联方交易披露的主要业务项目与原准则基本相同,包括股数增加的比率。期权和认股权证一般排在前面。

例2:某公司当期净利润为1000万元,发行在外加权平均普通股股数为2000000股,每股普通股平均市价为75元,附有普通股期权100000股,行权价格为60元。可转换债券金额为10000万元,利率5%,每张1000元债券可转换为20股普通股,无溢价或折价摊销,企业所得税税率为40%。

	期 权	可转换债券
收益增加	0	100000000×5%×(1-40%)=3000000(元)
普通股股数的增加	100000×(75-60)÷75=20000(股)	100000×20=2000000(股)
增量股份每股收益	0	1.5(元)
计算稀释每股收益的顺序	先	后

稀释每股收益的计算:期权:(10000000+0)÷(2000000+200000)=4.95(元),可转换债券:(10000000+3000000)÷(2000000+200000+2000000)=3.23(元)。因此,稀释每股收益应为3.23元。○

《企业会计准则第37号——金融工具列报》解析

中国科技证券有限责任公司 伍李明 樊敏非

《企业会计准则第37号——金融工具列报》(以下简称“新准则”)是根据《企业会计准则——基本准则》制定的,共三章45条。第一章为“总则”,说明新准则制定的目的是规范金融工具的列报,同时明确了准则适用范围。第二章为“金融工具列示”,规定了金融工具确认条件、金融资产和金融负债的分类列报。第三章为“金融工具披露”,较为详细地规定了与金融工具相关的需要在附注中披露的信息。

一、金融工具列示

1. 企业发行金融工具,应当按照该金融工具的实质,以及《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第八章中金融资产、金融负债和权益工具的定义,在初始确认时将该金融工具或其组成部分确认为金融资产、金融负债或权益工具。

包括:①购买或销售商品;②购买或销售商品以外的其他资产;③提供或接受劳务;④担保;⑤提供资金(贷款或股权投资);⑥租赁;⑦代理;⑧研究与开发项目的转移;⑨许可协议;⑩代表企业或由企业代表另一方进行债务结算;⑪关键管理人员薪酬。

四、披露

与原准则比,新准则对企业关联关系及其交易的披露要求越来越高,对交易的公允性披露要求更为严格。

1. 新准则规定企业无论是否发生关联方交易,均应当在附注中披露与母公司和子公司有关的信息。将具有控制关系的企业直接定义为母公司和子公司,概念更清晰、易懂。

新准则第九条(一)款新增了企业对最终控制方(非母公司)的披露要求,对于母公司和最终控制方均不对外提供财务报表的情况,还应当披露母公司之上与其最相近的对外提供财务报表的母公司名称。

2. 企业与关联方发生关联方交易的,应当在附注中披露该关联方关系的性质、交易类型及交易要素。新准则中规定的关联方交易的类型与原准则差异不大,举例时去掉了原准则中的“管理方面的合同”,新增“代表企业或由企业代表另一方进行债务结算”。

新准则增加了对未结算项目的金额、条款和条件,以及有关提供或取得担保的信息的披露要求,原准则只对关联方交易金额或比例提出披露要求。新准则也要求披露关联方交易的定价政策。

3. 新准则第十二条特别指出企业在没有确凿证据的情况下,不能披露关联方交易是公平交易。该条款体现了对

(1)企业发行的、将来以自身权益工具进行结算的金融工具满足下列条件之一的,应当在初始确认时确认为权益工具:①该金融工具没有包括交付现金或其他金融资产给其他单位的合同义务。②该金融工具没有包括在潜在不利条件下与其他单位交换金融资产或金融负债的合同义务。企业发行的、将来须用或可用自身权益工具进行结算的金融工具满足下列条件之一的,应当在初始确认时确认为权益工具:①该金融工具是非衍生工具,且企业没有义务交付非固定数量的自身权益工具进行结算。②该金融工具是衍生工具,且企业只有通过交付固定数量的自身权益工具换取固定数额的现金或其他金融资产进行结算。其中,所指权益工具不包括需要通过收取或交付企业自身权益工具进行结算的合同。从以上规定可以看出,金融负债与权益工具的根本差异在于金融负债的发

中小投资者和报表使用者的保护,避免企业对外提供虚假信息。

五、执行新准则对企业的影响

新准则对企业关联方披露集中体现了三个特点:①强调遵循实质重于形式原则。即财务报表披露关注的是实质而不仅是法律形式。②企业关联方披露要求更深入、详细。如要求披露公司的最终控制方、对外公开提供财务报表的最低中间控股公司。③强调关联方交易的公允性原则。企业应披露关联方交易定价政策,并且应提供市场同类商品同期价格的可靠外部依据,只有在注册会计师对其交易的真实、合法、有效和交易价格的公允性发表肯定意见的情况下方可披露其交易为公平交易。基于上述分析,执行新准则将对企业财务报表信息披露带来以下影响:

1. 企业需准确判定关联关系,关联方交易披露的范围更广泛。虽然关键管理人员薪酬、雇员离职后福利计划等准则尚未作强制披露要求,但随着报表披露的逐步规范,将越来越受报表使用者关注。

2. 关联方交易价格始终是报表使用者关注的对象,新准则对企业有了更严格的要求。企业须出具确凿可信的第三方证据,才能披露关联方交易是公平的。新准则的实施虽会增加企业取得证据的难度和披露成本,但将促进企业提高财务信息的真实可比性,减少暗箱操作、粉饰报表的机会。

3. 新准则对关联方交易要素的披露要求更详细。报表使用者可以完整地获得企业的关联方交易信息,了解这些交易可能带来的风险。这就要求企业提高会计信息披露的全面性,同时促使企业接受公众监督,提高风险防范意识。○