

或有负债披露中的 错漏及解决办法

江苏苏州 马军 潘静

《企业会计准则——或有事项》(简称《准则》)中对或有负债披露的要求已经比较明确、具体,然而笔者在长期会计、审计实践中看到的情况却不容乐观,故有必要在此对《准则》中有关或有负债披露的规定作一详细解读。以下仅以已贴现商业承兑汇票形成的或有负债为例加以说明。

一、或有负债披露中的错漏

1.披露该年度内所有的已贴现商业承兑汇票形成的或有负债。这种错误的做法多见于中小企业。首先,在中小企业中,该项业务一般不多,客观上便于列示,一些会计人员甚至未经思考就列示了全年内所有已贴现商业承兑汇票,而不管该或有负债在资产负债表日是否已经消失。笔者认为,或有负债的披露属于资产负债表的附注范围,而年度资产负债表是用来反映年末这一时点的财务状况的,因此只有在这一时点上构成或有负债才需要进行相应的披露。如果披露该年度内所有已贴现商业承兑汇票形成的或有负债,则一方面会增加披露企业自身的成本,另一方面也会加大报表使用者阅读和利用报表信息的难度,从而降低了财务信息的有用性。这种做法显然违背了会计提供信息的成本效益原则。

2.披露资产负债表日存在且财务报告报出日之前仍未消失的已贴现商业承兑汇票形成的或有负债。这种错误的做法多见于中型企业。其理由是:虽然一些已贴现商业承兑汇票在资产负债表日构成或有负债,但在财务报告报出前由于承兑人已经履行承诺付款义务,该项或有负债已经消失,因此不应再披露。笔者认为,既然年度资产负债表是用来反映年末这一时点的财务状况的,那么如果不披露资产负债表日存在但财务报告报出前由于承兑人已经履行承诺付款义务而已经消失的或有负债,就不能客观地反映资产负债表日的财务状况,从而不符合会计上真实、公允地反映企业财务状况的要求,也不符合审计上有关存在或发生以及完整性等两项管理当局认定。另外,承兑人在财务报告报出日之前履行承诺付款义务只能构成资产负债表日后事项的非调整事项,故在财务报告报出前承兑人已经履行承诺付款义务的已贴现商业承兑汇票形成的或有负债也应进行适当披露。

3.披露资产负债表日存在的已贴现商业承兑汇票形成的或有负债,不区分财务报告报出日之前该项或有负债是否消失。这种做法普遍见于上市公司。其理由是:年度资产负债表是用来反映年末这一时点的财务状况的,因此只有在这一时点上构成或有负债才需要进行相应披露。笔者认为,这一理由是能够成立的,但做法仍有欠缺。因为该做法未考虑承兑人在财务报告报出日之前履行承诺付款义务已经构成了资

产负债日后的非调整事项,若金额较大且达到重要性判断标准,则应根据《企业会计准则——资产负债表日后事项》的规定在会计报表附注中对该项或有负债的消失予以适当披露。

二、解决办法

1.应以资产负债表日存在且未到期的所有已贴现商业承兑汇票为准,只有这样才能客观地反映该时点的财务状况,才能符合会计上真实、公允地反映企业财务状况的要求,才能符合审计上有关存在或发生、完整性以及估价或分摊等三项管理当局认定。

2.对在资产负债表日存在且财务报告报出日之前已经获得履行而消失的已贴现商业承兑汇票应在附注中参照期后的非调整事项予以相应说明。

3.对在资产负债表日存在(未到期)且财务报告报出日之前已经到期,而贴现银行未获付款且已经转为短期负债的已贴现商业承兑汇票形成的或有负债,则应详细说明该情况发生的原因、后续处理及以后收回的可能性。

4.应对资产负债表日存在且财务报告报出日之前仍未到期的已贴现商业承兑汇票形成的或有负债预计产生的财务影响(如无法预计,应说明理由)以及获得补偿的可能性进行披露。即使某些已贴现商业承兑汇票按期收回的可能性很大,也应对其进行相应说明。

5.应对所有已贴现商业承兑汇票形成的或有负债分别按上述不同情形进行详细分类披露。○

浅析关联方交易定价

中国华源生命产业有限公司上海分公司 潘胜国

例:甲公司为境内上市公司,属于增值税一般纳税人,增值税税率为17%。甲公司生产的产品全部销售给其子公司乙公司,并通过乙公司对外销售,产品的单位成本为32万元。2002年11月,甲公司向乙公司销售产品80件,每件销售价格为40万元。乙公司在对该产品进行验收后将货款付清(假设收入确认条件均满足)。市场上该产品的单位公允价格为36万元。以上价格均为不含税价格。问甲公司如何确认销售收入?

《关联方之间出售资产等有关会计处理问题暂行规定》(以下简称《规定》)规定,商品的销售仅限于上市公司与关联方之间,或者与非关联方之间的商品销售未达到商品总销售量的较大比例的(通常为20%以下),上市公司对关联方进行正常商品销售的,在符合收入确认条件的前提下,按以下规定确认收入:①实际交易价格不超过商品账面价值120%的,按实际交易价格确认为收入;②实际交易价格超过商品账面价值120%的,将商品账面价值的120%确认为收入,实际交易价格超过确认为收入的部分,计入资本公积(关联交易差价)。