

## 谈《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》的完善

北京工商大学 万乐 陈华

会计准则和会计制度存在缺陷,是上市公司关联方交易产生的重要诱因之一,不当关联方交易在我国上市公司的泛滥也证明了这一点。因此,防范上市公司不当关联方交易,首先要完善我国现行的会计规范,制定高质量的会计准则,压缩上市公司不当关联方交易的空间。下文仅就如何完善《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》(简称《准则》)谈一点看法。

### 一、扩大关联方关系的范围

1.在现有的关联方关系判断标准的基础上,再加入一个时间性的判断标准。再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,但如果再交易发生前的一定时间(如1年)内存在这种关联方关系,而后来又发生不公允的关联方交易时,那么交易双方再交易发生时仍然应视为存在关联方关系。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.把第一大股东列入关联方范围。深圳交易所颁布的股票上市规则中规定,直接或间接持有上市公司股份的第一大股东是上市公司的关联法人。由于第一大股东的持股比例可能少于20%,也即股票上市规则承认持股比例少于20%的第一大股东为关联方。

而作为财政部颁发的部门规章,会计准则的法律效力应该高于证券交易所颁布规则的法律效力。在会计准则里若作同样规定,就会相对扩大关联方的范围,这也有利于解决关联方“非关联化”的问题。

3.借鉴国际会计准则,将受同一投资者影响的两方或多方视为关联方。这样,同一投资者个人的持股比例超过10%的企业之间可以视为关联方,以弥补现行会计准则和会计制度的不足。

4.把上市公司重要子公司的关联方(母子公司共同的关联方除外)视为上市公司的关联方。依据重要性原则判断子公司在上市公司中的地位或子公司的关联方与上市公司的交易对上市公司的影响程度。如根据子公司净资产、净利润(主营业务利润)占上市公司净资产、净利润(主营业务利润)的比例、子公司的关联方与上市公司交易所产生的损益占上市公司损益的比例等,来确定子公司的关联方是否为上市公司的关联方。

### 二、完善关联方交易定价政策的披露

《国际会计准则第24号——关联方披露》中列举了关联方交易的三种定价方法,即可比不可控价格法、转售价格法和成本加成法,并规定了这三种定价方法的适用范围。我国《准则》也可以列举一些在我国经济实务中比较常见的定

《企业会计准则——现金流量表》(简称《准则》)自颁布以来,对个别项目已作了一定的修改,更加符合企业实际需要。但笔者在教学过程中发现,补充资料中有两个项目在实际操作中难以区分清楚,这两项分别是:①处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失(减:收益)。该项目反映的是企业本期由于处置固定资产、无形资产和其他长期资产而发生的净损失。这一项目根据“营业外收入”、“营业外支出”、“其他业务支出”科目所属明细科目的记录分析填列。②固定资产报废损失。该项目反映的是企业本期固定资产盘亏(减盘盈)的净损失,根据“营业外收入”、“营业外支出”科目所属明细科目中固定资产盘亏损失减去固定资产盘盈收益后的差额填列。

《准则》把两个项目分开列示的目的是把处置固定资产、无形资产与盘亏、盘盈固定资产加以区分,但在实际应用中却缺乏可行性,原因如下:

首先,从名称上无法区分。从“固定资产报废损失”这个项目的名称来看,无法将其和盘亏、盘盈固定资产联系起来,除非是经常编制现金流量表的会计人员才能够做到。

其次,按照我国会计惯例,处置固定资产应包括出售和报废固定资产。固定资产处置包括两种情况:未到期就被出售或由于出现意外情况报废;到期才被出售(假设还有使用价值)或报废。但是不论哪种情况,处置固定资产都包括报废固定资产。

最后,对于报表使用者来说,往往会曲解这两个项目的含义,在涉及“固定资产报废损失”项目时往往不会和固定资产盘亏损失联系起来。

笔者认为,《准则》中上述两个项目在名称规定上无论对报表编制者还是对报表使用者来说都容易引起歧义,从而造成信息传递扭曲。因此,可以把项目②改为“固定资产盘亏损失(减盘盈)”,而项目①名称不变,但包含固定资产报废损失。☐

价方法并指出其各自的适用条件,这样关于关联方交易定价政策披露的规定就会比较详细和规范,也可以限制一些企业模糊披露的做法。此外,在定价政策上,不仅要规定上市公司披露关联方交易采取何种定价方法,更要明确规定上市公司必须披露该交易价格与非关联方交易价格的差异以及差异的大小。这样报表使用者就能一目了然地知道关联方交易的公允程度了。☐

江苏徐州 姚圣

对现金流量表附表中  
两个项目的看法