



质,而不仅仅是法律形式。如一家母公司同时控制了两家子公司,则不仅母公司与这两家子公司之间存在关联方关系,这两家子公司之间也存在关联方关系。再如,某人同时在两家公司担任关键管理职务则可以将这两家公司视为关联方。但“仅仅由于与企业发生大量交易而存在经济依存性的单个购买者、供应商或代理商”不视为关联方。

### 3、收入的确认

《企业会计准则—收入》在收入的确认方面较多地运用了实质重于形式原则。如在确认商品销售收入时,其条件之一就是企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给买方,其重视的是所有权上的主要风险和报酬的经济实质而不是所有权的法律形式。在某些情况下,企业已经将所有权凭证或实物交付给买方,但商品在质量、品种、规格等方面不符合合同要求又未按保证条款及时弥补,或未完成售出商品的安装或检验工作(是销售合同的重要组成部分),就不能确认收入。又如,企业将一项资产处理给其他单位,在文件中称将法律所有权转移,但可能存在确保企业继续享有该资产所包含的未来经济利益的协议,这时,也不能作为销售来处理。

### 4、期后事项审计的处理

期后事项指资产负债表日至审计报告日发生的以及审计报告日至会计报表公布日发生的对会计报表产生影响的事项。《独立审计具体准则第15号—期后事项》第四条要求注册会计师应充分关注以下两类期后事项对会计报表的影响:“(一)能为资产负债表日已存在情况提供补充证据的事项;(二)虽不能影响会计报表金额,但可能影响对会计报表正确理解的事项。”

会计处理上把期后事项划分为两类:即调整事项和非调整事项。调整事项指能提供补充证明,且对资产负债表日财务状况及编制的会计报表产生影响的需调整的项目。非调整事项指不影响会计报表金额,但可能导致使用者的误解,只需在会计报表附注中揭示的事项。对于期后事项,由于它是在资产负债表日后发生的,资产负债表日的会计报表并没有对其进行反映,但本着充分揭示和实质重于形式原则,要在附注中披露,并对报表项目及其金额进行调整。如审计单位在资产负债表日前签发的支票因透支被退回要调整报表现金项目;资产负债表日对应收账款中坏账的估计由于债务人突然破产需冲销的应收账款过大而明显不足,应调整加计报表的坏账准备;以及诉讼的判决影响等。注册会计师应该充分关注该原则的运用。

### 5、短期投资的计量

我国企业会计准则规定:资产计量应遵循历史成本原则,在《企业会计制度》中则提出了资产减值的处理,即短期投资按成本与市价孰低计量,市价低于成本的部分,应当提取短期投资跌价准备。按照国际惯例短期证券投资可分为

三类:一是准备持有至到期的债券;二是投机用的证券;三是随时可抛售的证券。对不同的类别可采用不同的方法计价。由于短期投资变动频繁,其价值与市场价值密切相关,因此,应根据市价反映其真实价值,一味墨守历史成本原则使其账实偏离,或一味遵循谨慎原则,都会误导信息使用者。这正是实质重于形式原则的又一体现。

### 6、长期借款利息的处理

在我国会计实务中,长期借款的利息按实际发生数计提,分别计入“财务费用”或“在建工程”等相关科目的借方,同时贷记“长期借款”科目,而不论借款利息要在多长时间内支付。这里存在一些问题,举例说明。例:某企业19X8年8月向银行借入资金1 000万元,借款利率为年率6%,借款期限5年,每半年付息一次,假设借款为一工程使用。会计处理上每月计提利息,19X8年8月为:

借:在建工程 50 000

贷:长期借款 50 000

19X8年12月31日资产负债表日:企业的长期借款余额为:10 000 000+50 0000×5=10 250 000(元)

其中长期借款本金1 000万元,应付未付利息25万元。由于利息是半年付一次,那么此利息应归属于流动负债,19X8年末资产负债表日的长期借款余额1 025万元,显然是夸大了长期负债,减少了流动负债。针对这种情况,按照实质重于形式原则,尽管在会计实务中将此借款利息计入了“长期借款”科目,我们仍要将其流动负债的实质体现出来,因此可将25万元利息列入长期负债下的:“一年内到期的长期负债”项目。

(作者单位:南京审计学院会计系)

责任编辑 温彦君

### · 简讯 ·

## 为会计短期轮岗叫好!

□ 楼宇然 杨丽文

农行诸暨市支行从8月13日开始至27日止,对支行所辖各个分理处主办会计实行异地轮岗。在轮岗中既肯定对方主办会计的工作业绩,学习对方的长处;同时也查找到对方主办会计在工作上、制度上、管理上存在的不足和问题,促其改进与提高工作水平。

实行银行内部会计短期轮岗制,也就是采取“走出去”、“开眼界”,取人之长,补己之短的好办法,又是开展相互监督,相互检查,既当监督者,又当被监督者的好举措,有利于相互促进,相互提高。