

是不是我们的会计方法真的“发疯”了,想要多少坏账都可以,只要你管理当局愿意就可。因此,合理使用现代会计方法中权责发生制,尽可能减少管理当局通过应计制会计来实施其盈余管理的目的,应该成为我国会计管理部门的今后工作重点。

启示之二:应正确认识会计中期财务报表的作用

如前所述,“郑州百文”之类上市公司能够通过会计准则和会计制度,利用应计项目管理达到利润操纵的目的,说明现行的会计准则和会计制度“有机可乘”,特别是中期财务报表,在我国还存在不少误区。可还有不少人将中期财务报表与年度财务报表等同视之。实际上,这是两种完全不同性质的会计报表,因为中期财务报表不是一份完整的财务报表,撇开人为调节因素不说,在正常的收入、费用、税收、利润等要素的确认上,也与年度财务报表有相当大的出入。例如,一些季节性企业,很可能上半年的财务报表非常良好,但综合全年考虑,却并不很理想。又例如,我国对企业税收的确定、对一些费用的收取,是以财政年度为依据的,全年的税收、费用,并不是半年基数的简单相乘,上半年因盈利而预缴的税金,完全有可能因下半年的亏损而全部返回。因此,为了防止报表使用者对中期报表的误解,在国际上,中期报表的审核,从来就不使用“审计”一词,因为审计一词是注册会计师对财务报表提供的一种积极保证的承诺,可信度较高。而中期财务报表有太多的不确定性,国际上一般对中期财务报表的审核,往往只使用“复核”一词,而复核只是一种消极保证,表明财务报表中仍有许多不确定性。为了加深读者对中期财务报表这一特征的把握,注册会计师往往在复核报告中,使用一些警示性语言,如:“这种审计的测试范围比较小,而那种遵循公认审计准则的年度财务报表审计并发表审计意见的审计测试范围,要比中期财务报表审计的范围大得多。因此,我们不对公司的财务报表发表意见。”这些警示性的语言,有助于人们对中期财务报表给予必要的警惕。在上述案件中,“郑州百文”1998年的中期财务报表的每股收益尚有0.075元,然而,半年以后,每股收益一下子就跌到了-2.5428元。不管这其中是否有利用中期报表的不确定性而随意调节利润的问题,均说明中期财务报表与年度财务报表是不能等同视之的,投资者应予切实注意。同时,有关部门应当在总结“郑州百文”等案例的基础上,加紧出台有关中期报表方面的会计准则,以减少利用中期报表调节利润现象的发生。

启示之三:应进一步重视注册会计师对上市公司盈余管理行为的必要约束

在上市公司推行注册会计师审计制度,是提高上市公司会计信息可靠性、增强会计报表透明度的有效措施。因此,通过注册会计师的审计,对上市公司盈余管理行为进行必要的外部约束,是非常重要的审计内容之一。为了达到这一目的,笔者认为,(一)对注册会计师行业管理部门来说,继续完善我国独立审计准则和职业道德规范,逐步提高证券监管系统的审计质量,是非常重要的管理内容,尤其是有关“企业经营风险评估”“中期报告复核”等审计准则亟待建立。如果这些准则出台的话,就可以从另一个侧面披露企业实际经济状况,有助于投资者对企业的情况更及时、全面的了解。(二)注册会计师的审计对于上市公司盈余管理行为的提示与披露也是十分重要的。因此,注册会计师尤其应当对企业“营运资金应收应付项目”、“实施会计政策变更”及“估计性项目的合理性”等方面特别留意,通过对这些会计信息的提示,一方面可以降低自身的审计风险,另一方面可以提醒会计信息使用者,应该对上市公司的盈余管理行为引起足够重视。(三)注册会计师应进一步提高职业道德水平,对上市公司的错误行为要敢于提出改正意见。对于那些拒不改正错误行为或无法改正错误行为的上市公司,应该勇敢地、早一些说声“不”,以使得注册会计师审计真正起到应有的预警作用。在上述“郑州百文”一案中,注册会计师连续两次对该公司的财务报表拒绝表示意见,说明与过去相比,注册会计师的职业道德水平有了较大提高,审计独立性也有所增强。我们希望逐步走向成熟的注册会计师行业能够真正成为市场经济的卫士,成为会计报表信息质量的守护神。

(作者单位:复旦大学管理学院会计学系)
责任编辑 王教育

第十讲

关联方关系及其交易的披露

披露

财政部会计司

《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》(以下简称本准则)于1997年5月22日发布,并于1997年1月1日由上市公司执行。这个准则的发布为规范证券市场会计信息披露,提高会计信息的有用性,加强税务监管,避免关联方之间炒作利润,促进与国际会计惯例协调等方面都具有重要意义。

一、什么是关联方

简单讲,关联方是指有关联的各方,关联方关系是指有关联的各方相互之间存在的内在联系。本准则没有对关联方作出专门的定义,主要考虑到用一个定义可能很难涵盖关联方所要包含的内容,在很多情况下,是否存在关联方关系需视其实质而定。

本准则给出的判断关联方关系是否存在的标准为:“在企业财务和经营决策中,如果一方有能力直接或间接控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响,本准则将其视为关联方;如果两方或多方同受一方控制,本准则也将其视为关联方。”从这一判断标准可见如下特点:

(1)本准则的判断标准给出了横向和纵向之间存在关联方关系的主要形式。从纵向的关联方关系看,主要指一方能够控制、共同控制另一方,或能对另一方施加重大影响;从横向的关联方关系看,当两方或多方同受一方控制,则该两方或多方之间视为关联方。

(2)关联方关系的存在是以控制、共同控制或重大影响为前提条件的。但横向和纵向存在关联方关系的侧重点不同,纵向的关联方关系在控制、共同控制和重大影响3种情况下均视为关联方;横向的关联方关系仅指控制的情况,而不包括共同控制和重大影响的情形。

(3)这一判断标准所指的控制包括一方直接控制、间接控制或直接和间接控制另一方,以及同受直接、间接、直接和间接控制的各方;共同控制仅指直接共同控制,不包括间接、直接和间接共同控制,以及同受共同控制的各方;重大影响也只包括直接重大影响,不包括间接、直接和间接的重大影响,以及同受直接、间接、直接和间接重大影响的各方。

本准则这样规定的理由在于:第一,共同控制和重

大影响均比控制的影响力要弱,与控制不能相提并论,在共同控制和重大影响的情况下,各方为完全追求自身利益的可能性受到一定的限制;第二,在我国,共同控制的情况不多,而共同控制者相同、控制方式相同,被控制企业之间又有交易的情况并不多,如果更换了共同控制的其中一方,就很难分辨是否属于关联方;第三,重大影响本身并不能决定另一方的财务和经营政策,在间接、直接和间接重大影响的情况下,对另一方的影响能力受到很大的限制。

(4)本准则所指的“关联方”存在于企业与企业之间、企业与个人之间、企业与单位(或部门,下同)之间。单位与单位之间、个人与个人之间的关系不是本准则所规范的范畴。

本准则在给出判断关系方关系的标准的同时,还给出了存在关联方关系的主要例子,包括:

(1)企业与企业(部门或单位,下同)之间存在的关联方关系,主要有以下几个方面:①母子公司;②企业与其合营企业;③企业与其联营企业;④企业与本企业主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员直接控制的其他企业。⑤同受一方控制的两方或多方之间。

(2)企业与个人之间存在的关联方关系,主要有以下几个方面:①企业与其主要投资者个人。主要投资者个人是指直接或间接地控制一个企业10%或以上表决权资本的个人投资者。②企业与其关键管理人员。关键管理人员是指有权力并负责进行计划、指挥和控制企业活动的人员。通常情况下,企业的关键管理人员负责管理企业的日常经营活动,并且负责制定经营计划、战略目标、指挥调度生产经营活动等,他们在企业中起着至关重要的作用,甚至可以对一个企业的财务和经营政策施加重大影响。其次,在关键管理人员与企业之间存在交易的情况下,披露他们与企业之间的交易,可以监督关键管理人员在与企业交易时对企业和个人利益的影响程度。

本准则中的关键管理人员的范围主要包括:董事长、董事、总经理、总会计师、财务总监、主管各项事务的副总经理,以及行使类似职能的人员,这些人员对企业财务和经营政策的制定乃至实施起着重要的作用。

下列在不存在其他关联方关系的情况下,本准则不视为存在关联方关系:

(1)控制、共同控制的各方,和对另一方施加重大影响的各方。

(2)一方间接或直接或间接共同控制另一方,或间接、直接和间接对另一方施加重大影响的各方。

(3)被共同控制的各方和间接被共同控制的各方、被实施重大影响的各方和间接被施加重大影响的各方。

(4)受主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员间接控制或直接或间接控制的其他企业。

(5)与企业仅发生日常往来的资金提供者、公用事业部门、政府部门和机构,虽然他们可能参与企业的财务和经营决策,或在某种程度上限制企业的行动自由。

(6)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。

值得注意的是,是否存在关联方关系,应当视关系的实质,而不能仅仅从形式上加以判断。

二、什么是控制、母公司和子公司

1. 控制

控制是指有权决定一个企业的财务和经营政策,并能据以从该企业的经营活动中获取利益。控制具有以下特点:

(1) 决定一个企业的财务和经营政策是控制的主要标志。在一个企业的日常经营活动中,确定经营方针、谋划经营策略、掌握资金调度和财务政策是至关重要的。当一个企业

或个人能够决定某个企业的财务和经营政策,则可认为该企业或个人能够控制这个企业。

(2)获取经济利益是控制的主要目的,这与投资的目的相同。一个企业或个人控制另一企业的主要目的是为了获取一定的经济利益。比如,通过使用被控制方的专有技术,使其获得超额收益。

控制可以采取以下几个不同的途径:

(1)以所有权方式达到控制的目的,这是指一方拥有另一方半数以上表决权资本,当一方拥有另一方半数以上表决权资本时,通常认为可以控制另一方的财务和经营政策。以所有权方式达到控制的目的,主要表现为:

第一,一方直接拥有另一方半数以上表决权资本。这是指一方通过直接的投资达到拥有另一方半数以上表决权资本。

第二,一方间接拥有另一方半数以上表决权资本。这是指一方通过子公司而对子公司的子公司拥有半数以上表决权资本的控制权。

第三,一方直接和间接拥有另一方半数以上表决权资本。这是指一方虽然只拥有另一方半数以下的表决权资本,但通过与其子公司所拥有的表决权资本的合计,达到拥有其半数以上的表决权资本的控制权。

(2)以所有权和其他方式达到控制的目的,这是指一方拥有另一方表决权资本的比例虽然不超过半数,但通过其拥有的表决权资本和其他方式达到控制,其他方式主要包括:

第一,通过与其他投资者的协议,拥有另一方半数以上表决权资本的控制权。

第二,根据章程或协议,有权控制另一方的财务和经营政策。

第三,有权任免董事会等类似权力机构的多数成员。

第四,在董事会或类似权力机构会议上有半数以上投票权。

(3)以法律或协议形式达到控制的目的,这是指一方虽然不拥有另一方表决权资本的控制权,但通过法律或协议形式实质上能够控制另一方的财务和经营政策。例如,企业承包无投资关系的另一企业,按照承包协议规定,承包方在承包期间可以自主决定被承包方的财务和经营政策,无论被承包企业实现利润多少,均需交给给承包方一定金额的承包利润。在这种情况下,虽然承包方与被承包方无任何投资与被投资关系,但是通过协议承包方在承包期间可以控制被承包方。

从上述定义及表现形式可见,建立投资和被投资关系是控制的主要形式,但控制并不一定具有被控制方的表决权资本的控制权。是否具有控制关系,在很大程度上决定是否存在利益关系。

2. 母公司和子公司

母公司是指能直接或间接控制其他企业的企业;子公司是指被母公司控制的企业。如果一方直接、间接、直接和间接拥有另一方半数以上表决权资本,或虽然一方拥有另一方表决权资本的比例不超过半数,但通过其他方式达到控制另一方时,投资企业即为被投资单位的母公司,被投资单位为投资企业的子公司。

从上述定义可见,控制与被控制关系的存在,是确定是否存在母子公司关系的关键,而母、子公司关系的存在又是以投资与被投资关系作为先决条件的。即当一方与另一方具有投资与被投资关系,并且具有控制与被控制关系时,才构成母、子公司。控制可能不存在投资与被投资关系,但母、子公司之间必须存在投资与被投资关系。

三、什么是共同控制和合营企业

1. 共同控制

共同控制是指按合同约定对某项经济活动所共有的控制。共同控制的基本特征是:

(1) 两方或多方共同决定某项经济活动的财务和经营政策, 合营中的任何一方都不能单方面作出决定。

(2) 共同控制的基本方式是: 第一, 合营各方所持表决权资本的比例相同, 并按合同约定共同控制; 第二, 合营各方虽然所持表决权资本的比例不同, 但按合同约定共同控制。

(3) 共同控制是以合营合同来约束的。

2. 合营企业

合营企业是指按合同规定经营活动由投资双方或若干方共同控制的企业。合营企业的基本特点在于: 合营企业由合营各方共同出资建立, 合营企业的财务和经营政策由合营各方共同决定, 任何合营方均不能对合营企业的财务和经营政策单独作出决策。

四、什么是重大影响和联营企业

1. 重大影响

重大影响是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力, 但并不决定这些政策。判断一方是否对另一方具有重大影响, 主要依据以下一项或几项事实加以证明:

(1) 拥有表决权资本。通常情况下, 一方拥有另一方 20% 或以上至 50% 表决权资本时, 可认为对另一方具有重大影响。

(2) 通过表决权资本和其他途径。当一方拥有另一方 20% 以下表决权资本, 但能对被投资单位实施重大影响的。实施重大影响的途径包括: 在董事会或类似的权力机构中派有代表; 参与政策的制定过程; 互相交换管理人员, 或使其企业依赖于本企业的技术资料等。

(3) 通过法律或协议取得重大影响。例如, 一个制造性公司(A)与一个研究开发公司(B)签订了一份合同。合同规定, B 公司为 A 公司提供定向的研究和开发服务, 这项服务将占用 B 公司相当大部分的人力、物力和财力资源; 作为补偿, B 公司如果发生亏损, A 公司将负责承担其中一部分。这里尽管 A 公司不拥有 B 公司的股权, 但 A 公司对 B 公司有重大影响。

值得注意的是, 判断是否存在重大影响, 还需考虑两个问题: 一是确定是否具有重大影响时, 应视其实际影响力而定。二是在拥有表决权资本的情况下, 确定是否存在重大影响的一个重要因素, 是该投资者的所有权相对于其他投资者的所有权的集中程度。

2. 联营企业

联营企业是指投资者对其具有重大影响, 但不是投资者的子公司或合营企业的企业。联营企业和重大影响是相联系的, 如果投资者能对被投资企业施加重大影响, 则该被投资企业视为投资者的联营企业。

本准则所指的联营企业, 一般是指具有投资和被投资关系, 并且投资者能对其施加重大影响的被投资企业, 但也不排除不存在投资和被投资关系, 但一方能对另一方施加重大影响的情况。

五、什么是关联方交易

关联方交易是指关联方之间发生转移资源或义务的事项, 而不论是否收取价款。这一定义的要点有:

1. 按照关联方定义, 构成关联方关系的企业之间、企业与个人之间的交易, 即通常是在关联方关系已经存在的条件下, 关联各方之间的交易。

2. 资源或义务的转移是关联方交易的主要特征, 通常

情况下, 在资源或义务转移的同时, 风险和报酬也相应转移。

3. 关联方之间资源或义务的转移价格是了解关联方交易的关键。关联方交易通常来说能在一般商业条款中使参与双方受益。一般商业条款是指那些不会比与非关联方交易可望合理受益更多或更少的商业条款。母公司与子公司之间的交易在使用其他条款没有有利之处时, 经常以这种条款进行。但在某些情况下, 关联方交易是为了使交易的一方受益而进行的, 例如, 某一公司的董事可能影响销售给他本人的一项资产的价格, 使之低于市价, 或是一方为另一方提供便利而参与交易。另外, 一项关联方交易可能按为减少企业由于另一国家税收或关税而引起的财务负担而设计的条款定价。

会计上确认资源或义务的转移通常是以风险和报酬的转移为依据, 并以各方同意的价格为计量标准。关联方在确定价格时可能有一定程度的弹性, 而在非关联方之间的交易中则没有这种弹性, 非关联方之间的价格是公平价格。国际会计准则提供了关联方交易中确定价格的几种方法, 如可比不可控价格、转售价格、成本加利润法等。但在有些情况下, 如果不存在关联方关系, 交易就不会发生, 如子公司销售给母公司的产品按照成本计价, 因为如果母公司不买这些产品, 子公司的产品可能就没有买主, 在这种情况下, 关联方之间的交易采取按成本计价的方法; 在另外某些情况下, 关联方之间的交易采取不计价的方法, 例如, 免费提供管理服务等。

本准则没有提供交易的计价方法, 因为在日常商业活动中, 交易价格通常由交易各方协商确定(除国家对部分商品有特殊定价政策外), 准则中无法说明交易时的定价方法和定价政策。

本准则以举例的形式列举了关联交易的类型, 判断是否属于关联方交易, 应以交易是否发生为准, 而不以是否收取价款为前提。

六、如何披露关联方关系及其交易

本准则只涉及在会计报表附注中对关联方关系及其交易的披露要求, 不涉及关联方交易的确认和计量问题。

(一) 关联方关系的披露

1. 当关联方之间存在控制和被控制关系时, 无论关联方之间有无交易, 均应披露以下内容:

(1) 企业的经济性质或类型、名称、法定代表人、注册地、注册资本及其变化。

(2) 企业的主营业务。

(3) 所持股份或权益及其变化。

2. 当存在共同控制、重大影响时, 在没有发生交易的情况下, 可以不披露关联方关系; 在发生交易的情况下, 应当披露关联方关系的性质。关联方关系的性质是指关联方与本企业的关系, 即关联方为本企业的子公司、合营企业、联营企业、主要投资者个人、关键管理人员、主要投资者个人或关键管理人员关系密切的家庭成员等。

(二) 关联方交易的披露

本准则要求, 在企业与关联方发生交易的情况下, 企业应当在会计报表附注中披露关联方关系的性质、交易类型及其交易要素。这里的“交易类型”是指本准则所述的交易例子, 例如, 购买或销售商品。这里的“交易要素”一般包括: (1) 交易的金额或相应比例; (2) 未结算项目的金额或相应比例; (3) 定价政策(包括没有金额或只有象征性金额的交易)。

关联方交易披露的原则为: 关联方之间的交易对企业财务状况和经营成果有影响的, 如果属于重大影响(主要指交易金额较大的, 如销售给关联方产品的销售收入占本企业的销售收入 10% 及以上), 应当分别关联方以及交易类型披露。分别关联方披露, 是指分别各个关联企业和关联个人予以披露; 分别交易类型披露, 是指按照交易的各种类型分别

财政部关于开展全国会计人员调查统计工作和建立会计人员信息数据库的通知

财会字[1999]36号

各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅(局),中共中央直属机关事务管理局、国务院机关事务管理局,中国人民解放军总后勤部,中国人民武装警察部队,铁道部:

为了及时了解和掌握全国会计队伍发展现状和会计人员管理情况,逐步建设一支适应社会主义市场经济发展要求的高素质会计专业队伍,我部决定对截止1999年12月31日的全国会计人员的基本情况、会计人员管理情况等做一次全面调查统计,并同时开展建立全国会计人员信息数据库工作。现将经国家统计局设管司函(1999)11号核准备案的有关调查表式及填报说明附发,请按以下要求开展调查统计及信息库的建库工作。

一、调查统计对象

1. 持证会计人员:调查统计在国家机关、社会团体、企业、事业单位等所有经济组织(含乡镇企业和农村合作经济组织)中持有正式会计证人员(以下简称“持证人员”)的基本情况。对在上述单位会计岗位工作的无证上岗人员只统计其数量。

会计工作岗位一般是指:会计机构负责人或者会计主管人员,出纳,财产物资核算,工资核算,成本费用核算,财务成果核算,资金核算,往来结算,总账报表,稽核,会计档案管理,会计电算化及管理会计等。

2. 会计教育与科研人员:调查统计在各大中专院校、会计科研机构和会计社团组织中专职从事会计理论研究、会计教学工作的专业人员;会计专业学生人数(含目前在校就读人数及自1977年恢复高考以来会计专业的已毕业人数)。

3. 注册会计师从业人员:调查统计会计师事务所及各级注册会计师协会中注册会计师、无注册会计师资格从业人员及注册会计师非执业会员的基本情况。

4. 会计管理人员:调查统计在省、地(市)、县和乡级财政部门的会计管理机构中从事会计事务管理工作的人员情况。

5. 会计管理工作情况:调查统计县级以上(含)财政部门会计管理机构和中央有关部门(指中共中央直属机关事务管理局、国务院机关事务管理局、中国人民解放军总后勤部、中国人民武装警察部队和铁道部,下同)自1990年实行《会计证管理办法(试行)》以来开展会计证管理、会计人员奖惩、继续教育和高级会计师评审等管理工作的情况。

二、调查统计时点

披露。如果关联方之间属于非重大交易,类型相同的非重大交易可以合并披露,但以不影响会计报表使用者正确理解企业财务状况、经营成果为前提。

下列情况下不需要披露关联方之间的交易:

(1)在合并会计报表中披露包括在合并会计报表中的企业集团成员之间的交易。合并会计报表是将集团作为一个单独整体反映与其有关的财务信息,在合并会计报表中,企业集团作为一个整体看待,企业集团内的交易已不属于交易,并且已经在编制合并会计报表时作了抵销。因此,在正确编制的合并会计报表中已没有集团内部交易可以披露。但是,这仅仅指按照合并会计报表合并范围,已经包括在合并会计

本次调查统计各项指标以截止至1999年12月31日的实际人数和情况为准。

三、调查统计工作的组织方法

1. 全国会计人员基本情况调查统计和会计人员信息数据库的建立按照现行会计证归口管理渠道进行组织。即除中央有关部门负责组织本部门及所属单位调查统计工作外,各省、自治区、直辖市财政厅(局)负责组织本地地区的调查统计和建库工作。

2. 对持证人员的调查统计,可以结合会计证年检考核进行统一组织,以每个持证人员为对象进行信息采集;无证上岗人员数量的统计方法,各地区、各部门可结合各自实际情况自行确定。

对会计教育与科研人员、会计专业学生、注册会计师从业人员、会计管理人员等的统计工作,各级财政部门 and 中央有关部门应主动取得各级教育管理部门、会计学会、中华会计函授学校、注册会计师协会等有关单位的配合,分别不同情况组织统计工作。

3. 各地区、各部门在进行全面调查统计的同时,要抓一些点,进行典型抽样调查统计,并切实组织好统计资料的填报、收集、核实、数据录入和逐级汇总上报工作。

四、统计报表的填报

1. 《持证会计人员基础信息表》(以下简称《信息表》,见附件2)、《持证会计人员基础信息卡》(以下简称《信息卡》,见附件8),由持证人员按要求进行填报。该表(卡)中的各项数据是生成《持证会计人员基本情况调查统计汇总表》(见附件1)以及建立全国会计人员信息数据库的基础。

无证上岗人员数量由各级财政部门 and 中央有关部门填入《持证会计人员基本情况调查统计汇总表》(表1)的补充资料项目。

2. 《会计教育与科研人员情况统计汇总表》(见附件3)由各大中专院校、会计科研机构和会计学会(含各行业会计社团组织)填报。

3. 《会计专业学生情况统计汇总表》(见附件4)由各大中专院校及会计科研机构填报。

4. 《注册会计师从业人员情况统计汇总表》(见附件5)由各级注册会计师协会及会计师事务所填报。

报表合并范围内的企业集团成员之间的交易可以不予披露。

(2)在与合并会计报表一同提供的母公司会计报表中披露关联方交易。因为,母公司会计报表与合并会计报表一并向外提供,而在合并会计报表中,母公司与其关联方之间的交易,有的被抵销,有的已经如实反映;而且会计报表使用者主要查看整个集团的合并会计报表,与合并会计报表一同提供的母公司会计报表在这种情况下并不是很重要。

(3)关联方之间虽然有交易,但交易是零星的,非经常性的,并对企业财务状况和经营影响较小的或几乎没有影响的,可以不予披露。

责任编辑 袁庚