

关联方披露--新旧会计准则比较研究

<http://www.criifs.org.cn> 2006年11月3日 林黎 师芙蓉

【摘要】2006年2月，我国颁布了新的企业会计准则，构建了新的会计准则体系，相对于1992年颁布的企业会计准则有较大的变化，本文拟就其中的第36号准则——关联方披露进行比较分析。在简要回顾我国上市公司关联交易会计规范演进历程的基础上，从关联方定义、披露范围、披露要求和披露原则四个角度对新旧准则的相关内容进行比较，希望能为今后深入研究关联方交易问题提供一点思路。

一、我国上市公司关联交易会计规范演进历程回顾

从1997年颁布《关联交易披露准则》到2005年，我国关联交易会计规范的演进历程可以分为以下四个阶段：

（一）1997年颁布《关联交易披露准则》

该准则首次对关联方的范围进行了界定，以控制、共同控制和重大影响作为判断是否存在关联方关系的主要依据，同时规定上市公司应该在会计报表附注中披露关联方关系以及关联交易的各项要素，包括交易的金额或相应比例、未结算项目的金额或相应比例、定价政策等。从理论上讲，准则的发布有利于会计信息的使用者根据上市公司披露的关联方及其交易的信息，了解关联交易的经济实质、上市公司对关联交易的依赖程度以及关联交易对上市公司财务状况和经营成果的影响，从而可以在一定程度上减少非公允的关联交易，但是实际情况却并非如此。

（二）相关配套准则的出台：1999年颁布《非货币性交易准则》和《债务重组准则》随着资本市场的发展，包括资产置换、股权转让等非货币性交易以及债务重组逐渐成为关联企业间操纵利润的手段，为了规范这两类业务，财政部于1999年发布了这两个准则。两者都引入了公允价值计量属性，即以公允价值作为资产的入账价值并以此为基础确认损益。从理论上讲，采用公允价值计量属性，能够真实地反映上市公司的财务状况和经营成果，这也是与国际惯例接轨的需要。但是在准则发布后，公允价值却成为利润操纵的手段，出现情况的原因是目前我国并不完全具备推广公允价值的经济环境。因而，公允价值的引入，对上市公司的关联交易利润操纵行为并没有起到应有的规范作用。

（三）对原准则的修订：2001年1月修订《非货币性交易准则》和《债务重组准则》2001年1月，财政部对《非货币性交易准则》和《债务重组准则》进行了修订，其核心内容是以可靠性较强的“账面价值”取代主观性较强的“公允价值”，并且一般情况下不确认交易损益。因此，大大缩小了关联企业利用资产置换和债务重组调节利润的空间，但是新的能够规避准则约束的交易方式关联方披露也随之产生。另外，《债务重组准则》修订后，虽然切断了关联企业利用债务重组收益虚增

利润的途径，但是又出现了将债务重组形成的资本公积弥补亏损的现象。

（四）进一步的完善：2001年12月发布《暂行规定》

面对上市公司利用显失公允的关联交易操纵利润的行为，为了真实反映上市公司与关联方之间交易的经济实质，财政部于2001年12月21日出台了《暂行规定》。其核心内容是，上市公司与关联方之间的交易，如果没有确凿证据表明交易价格是公允的，对显失公允的交易价格部分，不得确认为当期利润，应当作为资本公积处理，且不得用于转增资本或弥补亏损。这样一来，出售资产交易将不再可能带来“超额利润”；关联方承担债务和费用也将无法带来任何利润，即上市公司通过关联方承担债务或费用来调节利润的路被堵死。

二、最新《企业会计准则》中关于关联方交易的分析

从我国关联方交易会计规范的演进历程可以看出，会计规范在约束上市公司关联方交易利润操纵行为中确实存在一定的局限性，有待于进一步完善和发展。2006年我国将构建起与中国国情相适应同时又充分与国际财务报告准则趋同的、涵盖各类企业（小企业除外）各项经济业务、独立实施的会计准则体系。其中，2006年2月出台的新《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》与原准则相比，内容描述更具体、客观，强调了实质重于形式原则，扩大了关联方关系的外延，并对关联方关系及交易披露事项作了不少新的具体要求。在此，本文对新准则中的相关内容进行了详细分析，并将其与原准则的相关内容进行了对比，以更好地理解新准则的变化，主要从以下四个方面进行分析比较：

（一）扩展了关联方定义

修订后的会计准则扩展了关联方的外延，主要体现在以下三点：

第一，直接或间接地对企业实施共同控制或施加重大影响的各方属于关联方。第二，母公司的关键管理人员或与其关系密切的家庭成员属于关联方。第三，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直接或间接地控制、共同控制、重大影响的其他企业属于关联方。由此可见，我国新修订后的《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》在对关联方的界定上正在向《国际会计准则第24号——关联方披露》趋同。

（二）增加了合并财务报表披露范围

对于企业合并财务报表的披露范围，原《企业会计准则》中是这样规定的：不要求母公司财务报表中披露关联方交易，也不要求在合并财务报表中披露包括在合并报表中的企业集团成员之间的交易。但新修订的准则增加了在合并财务报表中披露企业集团成员之间的交易，规定如下：不要求母公司财务报表中披露关联方交易，但在合并财务报表中应当披露包括在合并报表中的企业集团成员之间的交易，以及个别财务报表中披露有关关联方关系及其交易的信息。

由此可见，企业在财务报表期，不仅在个别财务报表附注中应披露有关关联方关系及关联交易事项，还应在合并报表中分别按关联方类别披露集团内部的关联方关系及交易金额。其中，对于有多层投资控制关系的企业，其关联关系及交易应披露到最底级企业。

（三）关联方交易披露要求更客观详细

新修订后的《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》在关联方交易披露要求上与原准则相比更加清晰和客观，主要体现在以下三个方面：

第一，新准则中规定：无论是否发生关联方交易，存在直接或间接控制关系的关联方企业应当在报表附注中披露母子公司的关系，包括关联方企业的基本信息，主营业务，所持股权金额、直接或间接控制比例及其变化等信息，考虑到某些企业关联关系的复杂性，企业至少应披露母公司、最终控制方、对外公开提供财务报表的最低中间控股公司。而原准则并未明确提及披露的层次。

第二，修订后准则取消了关联方交易金额或比例的披露选择，要求企业必须披露交易金额，重大交易须同时披露交易金额和交易额占该类总交易额的比例。而原准则中，对于关联方发生的交易可选择按交易的金额或相应比例披露。

第三，对于未结算项目，原准则只要求简要提及应披露金额或比例。而新准则要求披露详细的信息及金额，即应披露关联方未结算项目的条款和条件，有关提供或取得担保的详细信息及未结算项目的坏账准备金额等对企业财务状况和经营成果已确定或可能有影响的事项。可见，新准则更强调了对未结算项目的信息披露。

（四）强调了会计信息披露的原则

关联方关系及其交易信息披露应遵循一定的原则，在新准则中尤其强调了实质重于形式原则和重要性原则，本文在此分析说明如下：

1. 实质重于形式原则

就信息披露而言，实质重于形式原则是指要想如实反映其所拟反映的交易或其它事项，就必须根据它们的经济实质，而不是仅仅根据它们的法律形式进行反映，即某项交易的法律形式与其经济实质不一致时，应该以该交易的经济实质为准，而不是根据它的法律形式决定是否披露。修订后的准则正文强调了实质重于形式原则，强调财务报表披露应根据一方对另一方实质上的直接或间接控制、共同控制或施加重大影响关系，根据两方或多方实质上同受另一方控制关系确认关联方。而不能仅因为两个或多个企业有同一名关键管理人员，即将其作为关联方，除非该关键管理人员能同时对这些企业实施控制、共同控制或重大影响。另外，也不能仅因为共同控制某合营企业，就将各合营者作为关联方，应根据各合营方之间的经济业务关联实质和共同控制某合营企业的相互影响力确认合营各方的关联方关系。

2. 重要性原则

所谓重要性原则，即要求上市公司在披露信息时，对重大的交易或事项进行重点披露，而对非重要的交易或事项进行一般披露、归类合并披露或不予披露。在新准则中强调了关联方交易的披露仍应遵循重要性原则，并应视不同情况进行区别处理。主要有以下变化：一是取消了对企业财务状况和经营成果影响较小的或几乎没有影响的零星关联方交易可以不予披露的规定，所有关联方交易行为均应披露交易类别和金额，但零星关联方交易可合并披露；二是对企业财务状况和经营成果有影响的关联方交易，如果属于重大交易（主要指交易金额较大的，如销售给关联方产品的营业收入占

本企业营业收入10%及以上)，应当分别按关联方以及交易类型披露交易金额及相应比例；如果属于非重大交易，可按类型相同的非重大交易合并披露交易金额，且列述内容以不影响会计报表阅读者正确理解企业财务状况、经营成果为前提；三是对于判断关联方交易是否需要披露，不以交易金额的大小作为判断标准，而应以交易对企业财务状况和经营成果的影响程度来确定，即对于关联方之间的一项很重要的交易，即使这项交易没有金额，但该交易对当期或后期企业财务状况和经营成果影响很大，应予以披露与这项交易有关的信息。

三、对我国关联交易会计规范演进历程的思考

通过回顾我国上市公司关联交易会计规范的演进历程和最新《企业会计准则》中的相关内容，可以看出我国关联交易会计规范的演进历程是监管部门与上市公司的动态博弈过程。对于上市公司设计出的每一种新的关联交易利润操纵方式，监管部门或制定出新会计规范予以约束，或对原有的会计规范加以修订和完善，但是随之而来的是出现新的规避规范约束的关联交易利润操纵方式。但从积极的方面看，正是这种博弈过程使得我国已经形成了一套比较完整的对关联交易利润操纵行为进行约束的会计规范体系，这一点从新修订的准则中也可以看出。从关联方定义到披露的范围、披露要求和对相关披露原则的强调都表明我国已经形成了一套比较完整的关联交易会计规范体系。因此，我们有理由相信，当新修订的《企业会计准则》在我国得到全面实施以后，企业所提供的会计信息一定能真正地满足不同层次会计信息使用者的需要。●

文章来源：会计之友 （责任编辑：XL）