关联方披露准则之国际比较

李进秋

(南京财经大学会计学院 南京 210046)

【摘要】本文对国际会计准则委员会及美英各国的关联方披露准则与我国新会计准则进行比较,分析各国关联方披露规定的差异及成因,进而提出对我国关联方披露会计准则的完善建议。

【关键词】关联方披露 会计准则 国际比较

一、关联方概念的国际比较

1. 关联方的定义方式。国际会计准则委员会(IASC)的定义比较简单,只提到"控制"与"重大影响"两个要素而忽略了双方受同一方控制或重大影响这种情况。我国没有专门定义关联方,而是给出判断关联方存在的基本要素,即"控制"、"共同控制"和"重大影响"。这样做的原因是考虑到关联方涉及内容很广,要判断各方是否存在关联方关系需要具体情况具体分析。美国的定义方式是通过对关联方的主要存在形式进行列举,然后进一步阐述判断关联方的实质性要素,如"其中一方控制或能重大影响另一方的管理或经营政策"等。这种定义方式显得较为繁琐,前后有些重复。英国未对关联方进行专门定义,而是列举了关联方存在的主要类型,提出了判断关联方关系的关键因素:控制、共同控制、重大影响。

2. "控制"与"重大影响"的区别。各国均将"控制"与"重大影响"作为关联方关系的判定标准,但对于两者的解释存在差异。IASC 对"控制"的定义是,直接或通过附属公司间接拥有一个企业半数以上表决权,或根据章程或协议,对表决权有重大影响并有权决定该企业的财务与经营政策。IASC 未对"共同控制"与"重大影响"进行说明。我国对"控制"的定义是,有权决定一个企业的财务和经营决策,并能据以从该企业的经营活动中获取利益。我国将两方或两方以上同受一方共同控制或重大影响的作为关联方,扩展了关联方的外延,并对"控制"、"共同控制"和"重大影响"进行了解释。美国对"控制"的定义是,通过所有权、合同或其他方式直接或间接地拥有权力,能够对一个企业的管理层和政策进行指导或产生指导作用。美国未将"共同控制"考虑在内。英国相关准则指出,"控制"产生一种能力,使被控制方将自身利益置于次要地位,而"影响"的作用与之相比则较不确定。实体不会由于他们是相同投资者的联营企业而成为关联方,因为他们是由于"影响"而不是出于"控制"而联系在一起的,之间的关系相对松散,若某方被控制而另一方受相同方的影响,则不能由此确认他们为关联方。英国对于"共同控制"、"重大影响"的解释则使得其对关联方关系范围的说明更具体、全面,值得我国借鉴。

3. 关联方关系的存续时间。关于关联方关系的存续时间,IASC、美国和我国均未提及,英国则做出了明确的规定:即使关联方之间的控制或影响仅在某财务年度的部分期间存在,也应认为关联方关系在整个年度内存在。

二、关联方关系确认及披露的国际比较

1. 福利信托机构的认定。IASC 及我国没有将分红制信托基金、养老金等规定为企业关联方,而美国和英国将其列为关联方。产生这种差异的原因在于,各国企业的公司治理机制及社会保障制度的完善程度不同。

2. 合营企业。IASC 和美国没有把合营企业单独列为关联方,而我国和英国则将其单独列为关联方。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,以"共同控制"为前提,而"共同控制"是判断是否存在关联方关系的标准之一。

3. "共同控制"和"重大影响"的认定。各国均将同受"共同控制"或"重大影响"的各方视为关联方,而我国将对企业"实施共同控制"或"施加重大影响"的投资方单列为关联方,使得关联方的确认更明确、全面,易于理解。

4. 主要投资者个人。IASC 没有把主要投资者个人列为关联方,中、美、英三国均把企业与主要投资者个人之间的关系列为关联方关系,只是各国标准有所不同。英国列为关联方的主要投资者个人是指拥有或能够实际控制报告主体 20%或 20%以上表决权的个人;而中、美两国规定的主要投资者个人是指拥有一个企业 10%或以上表决权资本的投资者个人。

5. 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重大影响的其他企业。除了美国,中、英和 IASC 均将其视为关联方。"重大影响"是判断关联方关系的标准之一,指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的能力,但并不决定这些政策。参与决策的途径主要包括: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;使其他企业依赖于本企业的技术资料等。我国也将受主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员重大影响的其他企业作为关联方,符合实质重于形式原则。

6. "一致行动人"的认定。英国将"通过一致行动能够实际控制或影响报告主体的人员"认定为关联方,中、美及 IASC

对此没有加以认定。

各国在关联方关系披露方面主要存在三个方面的差异：①IASC 和英、美两国的会计准则指出不论关联方之间有无交易都应披露关联方关系，而我国则更谨慎地区分了不同影响程度的关联方之间的披露要求，使法规显得更为完善、层次性更强。②我国有一个与众不同的新规定，即企业无论是否发生关联方交易，均应当在附注中披露与母公司和子公司有关的信息。将具有控制关系的企业直接定义为母公司和子公司，概念更清晰、易懂。③所披露的关联方是否限定为企业。我国规定在存在控制关系的情况下，关联方如为企业时才披露关联方关系，而其他各国未加限定，也就是当关联方为部门（或单位）、个人时也应披露。

三、关联方交易披露的国际比较

1. 关于定价政策的披露。IASC 及我国均要求披露关联方交易的定价政策，而英、美两国则缺少相关方面的披露要求。在实际应用中，关联方交易的定价方式因交易性质的差异而没有统一的标准，交易价格通常由交易各方协商确定，因此对定价政策的披露很有必要。

2. 关于类型相同的关联方交易的处理。IASC 规定，对于性质相同的项目，可以汇总反映，除非为理解关联方交易对报告企业财务报表的影响而必须分别列示。我国规定，类型相似的关联方交易，在不影响财务报表阅读者正确理解的情况下可合并披露。英、美两国无相关规定。

3. 关于公平交易的限定。我国规定，企业只有在提供确凿证据的情况下才能披露关联方交易是公平交易。这是为了保护中小投资者和报表使用者的权益，保证信息的真实性、有用性。英、美两国及 IASC 均未提及。

4. 关联方交易披露范围。①对于同受国家控制的企业之间的交易是否应视为关联方交易予以披露。IASC 规定，凡是同受国家控制的企业都是关联方，都应进行披露。我国规定，仅仅同受国家控制而不存在其他关联方关系的企业，不构成关联方。美、英两国无此项规定，因而国家控制的企业之间的交易应视为关联方交易予以披露。②全资子公司的财务报表中关联方交易是否免于披露。IASC 规定，当母公司与全资子公司在同一国家经营并在该国提供合并财务报表时，在全资子公司的财务报表中不需要对关联方交易做出披露。英国规定，如果包括被集团控制 90%或以上表决权的子公司的合并财务报表可以公开取得，在这个子公司的财务报表中，不要求披露与集团中其他实体或作为关联方的集团投资企业的交易。中、美两国无类似规定。③与该企业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。我国对此规定免予披露。其他各国无此规定。

四、对我国关联方披露准则的完善建议

1. 在关联方定义中添加一个时间限定。很可能存在这样的情况，某公司的关联方尽管从名义上看不再是其关联方，但在以后一段时间仍能对相互间的交易具有影响。如果对存续时间做出规定，则可以使关联方的定义更加规范，避免相关人员逃避责任等情况发生。

2. 考虑将社保基金作为关联方。英、美两国养老基金规模庞大，能够对被投资单位进行影响及控制，而我国社保基金起步较晚，规模有限，受法规限制较多，目前无法对被投资单位进行控制。近年来，我国正在逐步实施一些有效措施，鼓励机构投资者进入资本市场。可以预见，我国机构投资者比重将加大，在不久的将来我国的福利信托机构也将对被投资单位施加重大影响，故应将其定义为关联方。

3. 将“一致行动人”纳入关联方。应将“一致行动人”纳入关联方，因为他们对上市公司具有控制能力。《上市公司股东持股变动信息披露管理办法》将“一致行动人”界定为：“通过协议、合作、关联方关系等合法途径扩大其对一个上市公司股份的控制比例，或者巩固其对上市公司的控制地位，在行使上市公司表决权时采取相同意思表示的两个以上的自然人、法人或者其他组织。前款所称采取相同意思表示的情形包括共同提案、共同推荐董事、委托行使未注明投票意向的表决权等情形；但是公开征集投票代理权的除外”。我国应借鉴英国的做法，将“一致行动人”认定为关联方。

4. 所披露的关联方不应限定为企业，当关联方为部门（或单位）、个人时也应披露。存在控制关系的各方均有可能影响报告企业与其他各方的往来，从而影响企业的财务状况和经营成果，所以不应把披露范围局限于企业。另外，对于类型相似的关联方交易进行合并披露时应指出其适用条件；对交易条款的变化产生的影响应进行披露，便于信息使用者的理解；与企业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，若他们参与企业的经营决策，并对企业施加重大影响，则应对其进行披露。

5. 披露内容。各国对关联方交易均要求披露关联方交易的性质、交易类型和交易要素等内容。但是因为其过于形式化，没有体现关联方交易的实质性内容，所以应对其进行补充和完善。

6. “重大影响”的关联方披露。各国在披露时只强调存在控制关系的关联方，却未提到存在重大影响的关联方。所以在实际中，有的上市公司只披露了其控股母、子公司，而对其有重大影响或共同控制的公司没有披露，导致关联方关系的披露存在漏洞。因此，在披露关联方关系时，对上市公司有重大影响和共同控制的公司应进行披露。

7. 与企业发生大量交易而存在经济依存关系的单个客户、供应商、特许商、经销商或代理商有可能也是关联方。各国均未将其视为关联方，这不太合理。单个客户、供应商、特许商、经销商或代理商如果与企业发生大量交易而存在经济依存关系，则他们很可能对企业已经产生“重大影响”，是否将其排除在外应视情况具体分析。

主要参考文献

1. 刘仲文.国际会计学——解读国际会计准则.北京：首都经济贸易大学出版社，2005

2. 郭永清.会计国际化.上海：立信会计出版社，2003

3. 企业会计准则编审委员会.企业会计准则讲解与运用.上海：立信会计出版社，2006