



关联方交易确认及计量研究

浙江商业职业技术学院 谢国珍

【摘要】 关联方交易在现代市场经济生活中普遍存在,是企业间经常发生的经济行为。本文对关联方交易确认及计量问题进行了分析,并提出了具体的规范建议。

【关键词】 关联方交易 确认 计量

关联方交易是指在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。关联方交易的确认和计量正确与否是判断关联方交易公允与否的基础和前提。但是否有必要对关联方交易的确认和计量做出特别规定一直存在争议。笔者认为,一方面要从确认和计量角度尽可能地减少利润操纵的会计处理空间,将关联方交易带来的额外收益不确认为收益;另一方面应对关联方交易予以充分、及时地披露,从而使信息使用者能够据此判断关联方交易的公允性及其对企业财务状况和经营成果的影响。

一、关联方交易的确认

对关联方交易的确认,目前理论界存在两种观点。一种观点认为,对显失公允的关联方交易确认应做特别的会计规定。对于关联方交易首先应判断其是否公允,如果是非公允的,就要按照不同于非关联方交易的会计方法进行核算。另一种观点认为应正常确认,而不对关联方交易采用区别于非关联方交易的特别方法。解决关联方交易问题的关键在于披露足够的信息,让利益相关者自己去分析关联方交易的公允性并进行正确的判断。

1. 特别确认法。该方法是指会计实务中若上市公司与股东之间的关联方交易明显缺乏公允性,通常将其视为股东出资或对股东的分配。鉴于此,对于显失公允的关联方交易应使用特别的会计确认方法,对非公允收益部分应确认为权益,而不是确认为当期损益。

会计信息的真实性和可靠性是提高会计信息质量的前提。非关联方之间发生交易时,双方的目的都在于使自身利益最大化,一般不会轻易接受不利于自身的交易条款,而是在实现双赢的前提下达成一致意见,这时的价格是公允的,因此应该适用会计理论框架中的一般确认方法来确认会计要素。

对于关联方来讲,由于关联方关系的存在,导致交易双方地位发生了变化,不存在竞争性的自由市场交易条件,它们往往不像非关联方那样在平等市场地位上讨价还价,而是以一种微妙的方式进行交易,即要么服从或倾向于其中一方的利益,要么服从或倾向于两者共同的利益。因此,关联方之间的交易价格不能反映正常市场条件下平等的市场主体所能接受的价格,很可能出现一方操纵一方或共同操纵进行非公

允的关联方交易的情况。这时,如果按照一般的方法来确认这种非公平市场主体的交易,就会向信息使用者传递不真实、不公允的信息,造成会计信息失真。

会计规范的功能之一就是要促使企业的会计信息真实、公允地反映企业的经营成果和财务状况,如果对关联方之间的非公允交易不加区别地一并按照一般的方法确认,就不能起到会计规范本来应该起到的作用,势必形成会计信息的制度性失真。因此,应该对非公允的关联方交易采用不同于公平交易的特别的确认方法,使会计报表能够反映这种非公允关联方交易对企业经营成果和财务状况的影响。

我国财政部颁布了《关联方之间出售资产等有关会计处理暂行规定》(简称《暂行规定》),对关联方交易差价的会计处理做出了严格限制,即对于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的部分,一律不得确认为当期利润,而应作为关联方对上市公司的捐赠,计入资本公积,并单独设置关联方交易差价明细科目进行核算。对显失公允的交易形成的资本公积,不得用于转增资本或弥补亏损。

国际上采用类似规定的是加拿大的《CICA3840:关联方交易》。它规定,对正常生产经营活动中的关联方交易,视同非关联方之间的交易,按照实际价格进行确认和计量,对于关联方之间非正常活动过程中的交易,只有在满足了以下两个条件时才能按实际价格计量,一是资产的转让、服务的提供具有实质性。实质性通常是指与资产、劳务相关的利益中20%以上已经转让给非关联方。二是交易价格有独立的证据支持。如果不满足上述条件,关联方之间的交易应以账面价值作价。还有些国家将关联方为上市公司支付的费用、承担的债务等视为对上市公司的捐赠。

笔者认为,特别确认法从会计技术规范的角度来纠正会计信息的偏差能够充分发挥会计确认的基本功能。对非公允关联方交易采用特别确认标准,使得企业管理层利用关联方交易制造利润的目的难以实现,在一定程度上遏制了企业利用非公允关联方交易制造利润的现象。

特别确认法弥补了对关联方交易单纯进行信息披露的不足。因为仅对关联方交易进行全面的信息披露而不对关联方交易进行特别确认,虽然也可以让信息使用者从定性

的方面了解关联方交易及其对财务状况、经营成果的影响,但如果按照通常的方法对关联方之间非公允的关联方交易进行确认,即使对此进行了完整披露,这种信息也是不真实和不公允的。

但特别确认法还存在一定的缺陷。首先,从定性角度看,判定关联方交易是否公允的统一标准不总是具有可获得性。其次,从定量角度看,对显失公允的关联方交易如何界定是个难题。判断关联方交易公允与否往往需要确定一个标准,比如我国《暂行规定》中规定,除非有确凿证据表明公司销售商品的成本利润率高于20%的应按合理的方法计算的金额确认为收入,否则关联方之间交易价格超过所销售商品账面价值120%的,将商品账面价值的120%确认为收入,实际交易价格超过确认为收入的部分计入资本公积(关联方交易差价)。也就是说,关联方之间的交易,如果成本利润率超过20%,则将其视为非公允关联方交易,并适用特别确认法。这种“明线”检验法会为管理层规避会计准则提供动机,且如果仅制定一种标准,难免以偏概全,而产生不合理现象。

可见,采用特别确认法会使关联方交易的确认复杂化,加大会计人员判断、记录和披露的工作量,并且特别确认法要求会计人员具有丰富的专业知识和较强的职业判断能力,在我国会计人员素质普遍不高的情况下,其在运用上也具有一定的局限性。

2.正常确认法。它是指在会计实务中不必对关联方交易的公允性做出判断,对关联方交易应采用与普通交易相同的确认方法。比如,对收入进行确认时,应完全按照《企业会计准则第14号——收入》执行,不能在收入确认之外再附加其他的确认条件。正确的做法应是通过披露更多的交易细节来帮助信息使用者理解关联方交易对企业财务状况、经营成果和现金流量的影响,进而判断其公允性。这是因为,关联方之间的交易和非关联方之间的交易在权利、义务及法律后果上没有本质的区别,因此应按照一般的方法进行确认。

美国财务会计准则、国际会计准则及世界许多国家的会计准则基本上都采用正常确认法。虽然这些特定交易主体之间特定交易事项的价格和市场的公允价格有一定差异,但在关联方交易中,这种差异往往也有其合理的一面,不能说所有的关联方交易都是非公允的交易。制定会计准则的目的是有利于如实披露这种差异,让信息使用者获得有助于判断关联方交易公允性的信息,而非利用会计准则消灭关联方交易价格和公允价格之间的差异。综合起来分析,正常确认法有以下一些特点:

(1)坚持了会计规范的中立性原则。会计信息应该与所反映的客观经济事实的价值运动相一致,不带有任何偏见。具体从关联方交易的会计确认与计量来讲,如果在会计确认与计量环节就考虑到关联方交易可能带来的经济后果,则财务报告一定具有经济后果的性质,会计信息一定是不中立的。如果在会计确认与计量环节不考虑任何经济后果,而在财务报告披露环节考虑不同信息使用者的不同需求来披露关联方的性质、关联方交易要素等会计信息,此时虽然考虑到经济后果,但会计信息仍然是中立的。这表明,如果会计规则考虑了特定的“经济后果”而改变对关联方交易的

确认与计量,必然会导致会计信息中立性的丧失,从而产生会计信息规则性失真。如果会计规则考虑了关联方交易的特定经济后果,而仅仅改变会计信息的披露,则会计信息仍能保持中立性。

(2)保证了会计信息的内在一致性。关联方交易的结果与普通交易没有本质区别。关联方交易是具有关联方关系的各方之间的交易,除了交易主体是关联方这一特征外,关联方交易也具备非关联方交易的所有交易要素。日常生产经营活动中重复发生的大量交易中,包含关联方交易和非关联方交易,只是构成比例因企业而异。会计上之所以强调关联方交易的特别性,就在于其很容易被当做通过虚构交易来进行粉饰财务状况和经营成果的工具。但这种特殊性问题不应通过特别的确认和计量规则来解决,而应放在信息利用层面解决。尽管关联方交易容易被人为操纵,但关联方交易并非都是被人为操纵的,也有其合理的成分在其中。会计作为反映客观经济现实的核算工具,应做出如实反映,也即宜按照统一的确认和计量标准来反映交易对企业财务状况和经营成果的影响,而不宜区别对待。即使是对于某些非日常生产经营活动中发生的可能是为关联方度身定做的交易,也应遵循会计要素确认的统一标准来进行反映,因为从本质上来讲,对交易的监管不属于会计准则的目标。

正常确认法的不足之处在于:首先,其没有体现会计准则和会计制度的规范作用。会计准则不仅应该反映会计理论的概念,更应该体现信息使用者的需求。要解决会计实务中的主要矛盾,应针对矛盾的主要方面。会计的中立应服从和服务于会计的目标,而会计最基本的目标之一是公允地反映企业的经营成果和财务状况。如果仅强调中立而不顾会计信息的真实与公允,这种中立性实际上容易演化为另一种不中立。其次,其没有充分考虑关联方交易的特殊性。关联方交易双方不独立且具有共同的利益是关联方交易区别于非关联方交易的本质所在,双方不独立的地位就可能导致定价基础不公允,也可能出现交易形成的权利和义务的可履行性的差异。比如,关联方利用其特殊关系进行交易,尽管交易采用了公平的价格,但却形成了大量债权债务,没有使用有效的资产进行清偿,从而对资产负债的质量产生影响。这往往是问题的关键。再次,披露只是会计的功能之一,过分依赖披露手段使其具有明显的缺陷。因为尽管会计上确认资源或义务转移的标准是风险和报酬的转移,并以各方同意的价格为计量基础,但这是将经济活动置于公平原则假设下的,即双方就交易各要素达成一致,就应该按照一般公认会计原理进行确认。

笔者认为,在我国现实情况下,对于关联方交易的计量采用特别确认法较为合理。首先,我国市场经济处于初级发展阶段,生产要素市场和资本市场还很不发达,因此缺乏一种普遍意义上的公允价值产生的基础。在这一前提下,对关联方交易的正常确认容易失去交易的公正性,违背公平交易原则。其次,我国的企业治理结构还不尽完善,内部控制的实际效果较差,非公允的关联方交易经常成为企业转移利益和操纵利润的手段。从杜绝粉饰会计报表和保证会计信息真实性的角度考虑,也应该采用特别确认法对关联方

交易进行计量。

二、关联方交易的计量

对于关联方交易是否应该适用特别的计价方法,也存在两种不同的观点。一种观点认为,关联方交易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。母公司与其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。这时,以实际交易价格作为计价基础是适当的。另一种观点则认为,关联方交易的计量应采用特别的计价方法,以公允价值反映关联方交易的影响。为了与公允价值计量要求保持一致,应在关联方交易条件下的交易价格和公平交易条件下的同等价格(即公平交易等价)之间选择后者来计量关联方交易。

1. 交易价格计量。它是指对关联方交易采用其成交价格作为计量基础,不考虑关联方交易的公允性及交易条件。采用交易价格作为计量方法是基于理性经济人假设,买卖双方每宗交易中不会接受不利于自身的交易条款。将在对交易各方互相了解的、自由的、不受各方之间任何关系影响的基础上商定条款而形成的交易视为公平交易。在公平交易中,各方之间经过讨价还价形成的交易价格是公允价值的直接证据。美国财务会计准则没有要求对非公允关联方交易按照和其交易价格不同的价格计量,而是采取了披露的解决办法。

交易价格计量的优点是简化了会计核算过程,赋予了企业管理当局对交易的自由裁量权。其缺点是把判断关联方交易公平性的问题推给了信息使用者,且对公允性的判断过多地依靠企业披露的交易要素等信息,违背了会计准则提高会计信息真实性和公允性的制定初衷。在企业管理层道德水平和诚信度不高的情况下,这种方法很自然地被用来进行利润操纵和实施会计欺诈。

2. 公平交易等价计量。它是指在相同的条款和环境下,与相同的商品或劳务在公平交易中的交换价格相等同的价格。然而在实践中,确定相同的商品或劳务在相同的条款和环境下的价格并非易事,在这种情况下,用“相似的商品或劳务在相似的条款和环境下”这个并不严格的标准可能更为合适。为了确保与传统会计实践的内容的一致性,对非公平交易可以用这个类似公平的交易价格作为对公平交易的等价的替代价格。

判断关联方交易价格是否公允的方法是比较关联方交易与非关联方交易之间的交易条款、交易方式、交易价格、付款方式等交易要素是否可比。如果在同类商品的交易中,上述交易要素均相同或相似,则认为关联方交易是公允的。如果其他交易要素如交易条款、交易方式、付款方式相同或相似,交易价格却存在明显的差异,则可认为是显失公允的关联方交易。

公平交易等价计量方法的优点是会计技术规范的角度保证了会计信息的公允性和可靠性,为投资者正确理解企业的关联方交易的公允性进而分析股票的投资价值提供了直接依据。其缺点是公平交易等价的替代价格的确定程序比较复杂,实际交易价格和最终计量价格的不一致使得

会计信息难以客观反映企业经济活动的过程和结果,给企业的财务管理带来了一定的困难。另外,会计信息的可核性较差,在市场发育不完全或信息不对称的情况下,仍然存在无法准确得出公平交易等价的情况。这时,由会计准则规定用账面价值或账面价值加平均利润率的方法确定公平交易等价替代价格是可行的。

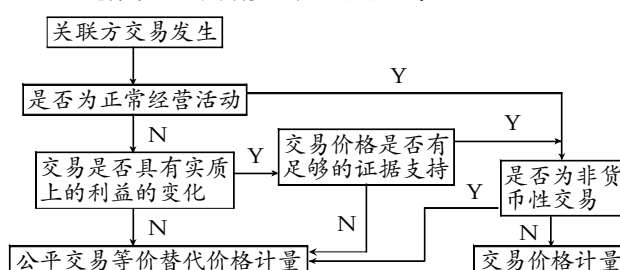
3. 计价基础的选择。笔者认为,关联方交易计价基础的选用应考虑如下因素:交易是否为正常性的经营活动;交易是否具有经济实质;交易价格是否具有充分的证据;交易是否为非货币性交易等。在考虑以上因素的基础上,再通过下列步骤来确定合理的计价依据。

(1)判断关联方交易是否为正常经营活动中的交易。正常经营活动中的关联方交易包括存货项目的购销、收到和提供经常性服务、关联方共同享有的经营和管理服务、由金融机构承担的借贷服务、不动产公司经常的不动产购销活动、投资公司持续性的投资活动等。在确定什么是正常经营时需要考虑的因素包括经营的类型和范围、行业特征、企业的经营政策、产品和服务的性质、企业的经营环境等。正常经营和非正常经营的交易只是一个事实,当关联方交易不是通常情况下的经常地或定期地由企业进行的以产生收入为目的的交易时,我们就可以假定这笔交易是非正常经营活动。

(2)判断非正常经营过程中的关联方交易是否在实质上导致了交易标的物所有权的变化,即此项交易是否处于赚取过程的终点。非正常经营过程处于赚取过程终点的关联方交易,在以下两条标准不同时满足时,应该按照公平交易等价替代价格对其进行计量:①所交易资产的所有权和所提供劳务的利益发生了实质性的变化;②交易价格有足够独立的证据支持。

(3)判断交易是否属于非货币性交易,如果是,按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的规定执行,用公平交易等价替代价格计量,在我国统一采用以账面价值为基础计量换入换出资产;如果不是非货币性交易,则在前两个条件都满足的情况下按照交易价格计量。

上述标准以及判断步骤如下图所示:



主要参考文献

- ①张信东. 重构关联方交易会计规范的设想. 山西大学学报(哲学社会科学版), 2004; 3
- ②马军. 企业关联方交易若干问题研究. 哈尔滨工业大学学报(社会科学版), 2004; 6
- ③钟勇. 浅析上市公司关联方交易的会计披露. 会计之友, 2005; 1