

企业会计准则培训教程

企业会计准则

——关联方关系及其交易的披露

阐释·分析·审计操作指南



中国物价出版社



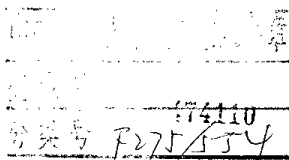
企业会计准则培训教程

企业会计准则

——关联方关系及其交易
的披露阐释·分析·审计操作指南

主 编 田 明 艾宝君

CP109/31



中国物价出版社

·北京·

责任编辑：郭爱东

责任校对：刘传芳

图书在版编目 (CIP) 数据

企业会计准则培训教程/田明等著. —北京：中国物价出版社，1999.2

ISBN 7-80070-842-X

I. 企… I. 田… III. 企业管理-会计制度-教材 IV. F275. 2-43

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (1999) 第 04179 号

出版 中国物价出版社
发行
社址 北京月坛北小街2号
邮编 100837
经销 新华书店
印刷 北京忠诚信印刷厂
开本 787 毫米×1092 毫米
印张 118
字数 1880 千字
版次 1999 年 2 月第 1 版
印次 1999 年 2 月第 1 次印刷
书号 ISBN 7-80070-842-X/F·638
定价 219.00 元 (本册定价 25.50 元)

本书编委会

主 编	田 明	艾宝君		
副主编	姜志国	李福和	邢海玲	
作 者	张善轩	薛 春	冯春雪	苗海荣
	苏春林	宋 磊	牟小楠	韩建勋
	李德光	吴景阳	胡全保	唐宝发



企业会计准则——关联方关系及其交易的披露	(1)
附：英文译本	(4)
第一章 关联方关系及其交易的披露概述	(8)
第一节 重要意义和适用范围	(8)
第二节 准则内容分析	(12)
第二章 关联方关系及其交易的披露的阐释	(15)
第一节 关于概念和术语	(15)
第二节 关键术语和主要内容	(22)
第三节 关于关联方关系和关联方交易	(26)
第四节 关于应披露的事项	(31)
第三章 关联方关系及其交易的披露操作	(35)
第一节 基本要点	(35)
第二节 关联方及其交易界定程序	(38)
第三节 关联方关系及其交易的披露操作实例	(47)
第四章 上市公司有关关联方关系及其交易的披露实例	(55)
第一节 上市公司年度（或中期）报告中有关关联方及其交易的披露实例	(55)
第二节 上市公司上市公告书中有关关联方及其交易的披露实例	(63)
第三节 上市公司招股说明书中有关关联方及其交易的披露实例	(75)
第五章 关联方交易专题分析	(96)
第一节 关联方交易——包装利润的主要形式	(96)
第二节 关联方交易对投资者决策的影响	(99)

第三节 经营往来中的关联方交易	(100)
第四节 资产重组中的关联交易	(103)
第五节 关联交易分析	(106)
第六章 关联方交易的审计	(109)
第一节 审计目标与审计程序	(109)
第二节 审计报告与审计工作底稿	(112)
第七章 准则比较研究	(115)
第一节 相关法律法规规范	(115)
第二节 关联方定义和关联方关系存在的情况	(116)
第三节 关联方关系披露要求	(119)
第四节 关联方交易需披露的内容	(121)
第五节 不予披露的关联方交易的范围	(125)
附 录 关联方相关法律法规规范	(127)

企业会计准则

——关联方关系及其交易的披露

引言

1. 准则规范关联方关系和关联方交易的披露。

2. 准则不要求：

- (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；
- (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。

定义

3. 准则使用的下列术语定义为：

(1) 控制，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。

(2) 共同控制，指按合同约定对某项经济活动所共有的控制。

(3) 重大影响，指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能决定这些政策。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，或使其他企业依赖于本企业的技术资料等。

(4) 母公司，指能直接或间接控制其他企业的企业。

(5) 子公司，指被母公司控制的企业。

(6) 合营企业，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。

(7) 联营企业，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。

(8) 主要投资者个人，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。

(9) 关键管理人员，指有权力并负责进行计划、指挥和控制企业活动的人员。

(10) 关系密切的家庭成员，指在处理与企业的交易时有可能影响某人或受其影响的家庭成员。

关联方关系

4. 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。

5. 本准则涉及的关联方关系主要指：

(1) 直接或间接地控制其他企业或受其他企业控制，以及同受某一企业控制的两个或多个企业（例如：母公司、子公司、受同一母公司控制的子公司之间）；

(2) 合营企业；

(3) 联营企业；

(4) 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；

(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直接控制的其他企业。

6. 本准则不将下列各方视为关联方：

(1) 与企业仅发生日常往来而不存在其他关联方关系的资金提供者、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。

(2) 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。

7. 国家控制的企业间不应仅仅因为彼此同受国家控制而成为关联方，但企业间存有第5(1)至(3)的关系，或根据第5(5)受同一关键管理人员或与其关系密切的家庭成员直接控制时，彼此应视为关联方。

关联方交易

8. 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。以下是关联方交易的例子：

(1) 购买或销售商品；

(2) 购买或销售除商品以外的其他资产；

(3) 提供或接受劳务；

(4) 代理；

(5) 租赁；

(6) 提供资金（包括以现金或实物形式的贷款或权益性资金）；

(7) 担保和抵押；

(8) 管理方面的合同；

(9) 研究与开发项目的转移；

(10) 许可协议；

(11) 关键管理人员报酬。

披露

9. 在存在控制关系的情况下，关联方如为企业时，不论他们之间有无交易，都应当在会计报表附注中披露如下事项：

- (1) 企业经济性质或类型、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。

10. 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，这些要素一般包括：

- (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）。

11. 关联方交易应当分别关联方以及交易类型予以披露，类型相同的关联方交易，在不影响会计报表阅读者正确理解的情况下可以合并披露。

附则

12. 本准则由财政部负责解释。

13. 本准则自 1997 年 1 月 1 日起施行。

附：英文译本

ACCOUNTING STANDARD FOR BUSINESS ENTERPRISES: DISCLOSURE OF RELATED PARTY RELATIONSHIPS AND TRANSACTIONS

INTRODUCTION

1. This Standard prescribes the disclosures for related party relationships and related party transactions.

2. This Standard does not require:

(1) the disclosure in consolidated financial statements of transactions between members of the group included in the consolidation, and

(2) the disclosure of related party transactions in the financial statements of a parent company which are provided together with the consolidated financial statements.

DEFINITIONS

3. The following terms used in this Standard are defined as:

(1) "Control" refers to the power to govern the financial and operating policies of an enterprise so as to obtain benefits from its business activities.

(2) "Joint control" refers to the contractually agreed sharing of control over an economic activity.

(3) "Significant influence" refers to the power to participate in the financial and operating policy decisions of an enterprise, but not the governing of those policies. The principal means of participating in decision making include: representation on the board of directors or equivalent governing body; participation in the policy making process; interchange of managerial personnel; or causing the other enterprise to become dependent on technical information of the reporting enterprise.

(4) A "parent company" refers to an enterprise which has direct or indirect control over other enterprise (s).

(5) A "subsidiary" refers to an enterprise which is controlled by a parent company.

(6) A “joint venture” refers to an enterprise the business activities of which are, as contractually agreed, jointly controlled by two or more investing parties.

(7) An “associated enterprise” refers to an enterprise over which an investor has significant influence and which is neither a subsidiary nor a joint venture of that investor.

(8) A “principal individual investor” refers to an individual investor who controls, directly or indirectly, 10% or more of the voting capital of the enterprise.

(9) “Key management personnel” refers to those personnel who have the authority and responsibility for planning, directing and controlling the activities of the enterprise.

(10) “Close family members” of an individual refers to those family members who may influence, or be influenced by, that individual in dealing with transactions with the enterprise.

RELATED PARTY RELATIONSHIPS

4. If a party has the power to, directly or indirectly, control, jointly control or exercise significant influence over the financial and operating policy decisions of another party, they are regarded as related parties under this Standard. If two or more parties are subject to control from the same party, they are also regarded as related parties under this Standard.

5. The related party relationships dealt with by this Standard principally refer to:

(1) enterprises that, directly or indirectly, control, or are controlled by, the reporting enterprise; and two or more enterprises subject to control from the same enterprise (such as parent companies, subsidiaries and fellow subsidiaries);

(2) joint ventures;

(3) associated enterprises;

(4) principal individual investors, key management personnel, or the close family members of such individuals; and

(5) other enterprises directly controlled by principal individual investors, or key management personnel, or the close family members of such individuals.

6. This Standard does not regard the following to be related parties:

(1) providers of finance, public utilities, government departments and agencies which only have normal dealings with an enterprise and which have no other related party relationship with the enterprise, although they may participate in the financial and operating policy decisions of the enterprise, or circumscribe the freedom of action of the enterprise to a certain extent; and

(2) a single customer, supplier or agent with whom an enterprise transacts a significant volume of business by virtue only of the resulting economic dependence.

7. State-controlled enterprises should not be regarded as related parties simply because they are subject to control from the State. However, where relationships referred to in paragraphs 5 (1) to (3) exist between these enterprises, or where they are directly controlled by the same key management personnel or their close family members in accordance with paragraph 5 (5), they should be regarded as related parties.

RELATED PARTY TRANSACTIONS

8. A related party transaction is an event whereby a transfer of resources or obligations takes place between related parties, regardless of whether a price is charged. The following are examples of related party transactions:

- (1) purchases or sales of trading goods;
- (2) purchases or sales of assets other than trading goods;
- (3) rendering or receiving of services;
- (4) agency arrangements;
- (5) leasing arrangements;
- (6) provision of finance (including loans or equity contributions, made in cash or in kind);
- (7) guarantees and collaterals;
- (8) management contracts;
- (9) transfer of research and development;
- (10) licence agreements; and
- (11) emoluments for key management personnel.

DISCLOSURES

9. Where a control relationship exists between related parties which are enterprises, the following matters should be disclosed in the notes to the financial statements, irrespective of whether there have been transactions between them:

- (1) the nature or type of business entity, the name, the legal representative and the place of registration of the related enterprise, and its registered capital and changes therein;
- (2) the principal business of the related enterprise; and
- (3) the proportion of shares or equity interest held and changes therein.

10. Where there have been transactions between an enterprise and its related parties, the reporting enterprise should disclose the nature of the related party relationships, the types of transactions and the essential elements of the transactions in the notes to the financial statements. Such essential elements generally include:

- (1) the amounts of the transactions, or the appropriate proportions;
- (2) the amounts of outstanding items, or the appropriate proportions; and
- (3) pricing policies (including those transactions where no amount or only nominal amounts have been charged).

11. Related party transactions should be disclosed according to the related parties and the types of the transactions involved; related party transactions of the same type may be disclosed in aggregate when this does not affect the readers' proper understanding of the financial statements.

SUPPLEMENTARY PROVISIONS

- 12. The Ministry of Finance is responsible for the interpretation of this Standard.
 - 13. This Standard becomes operative as from 1 January 1997.
-

第一章 关联方关系及其交易的披露概述

第一节 准则的意义

《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》规范了关联方关系及其交易的会计报表附注披露，准则规范的内容属于表外信息的揭示，对提高会计报表的可理解性和信息质量具有重要价值。

一、颁布准则的重要意义

关联方关系是现代市场经济活动中经常发生和普遍存在的现象。为了在市场活动中取得竞争和战略优势以及达到扩大生产经营规模或控制其他企业等目的，企业往往会通过一定的途径取得其他企业的权益，组成子公司，也可以通过资金融通，技术合作，共同开拓市场，供产销一体化等渠道进行合作经营或合资经营，这样母子公司间、受同一母公司控制的多家公司之间，以及参与合作或合营的各方之间等就组成了关联方。更具体地说，凡企业与其他个体（包括机构和个人）之间，若一方对于他方具有控制能力或在经营、财务决策上具有重大影响者，该双方即互为关联方；受同一个体控制的企业之间，亦互为关联方。

关联方交易中，由一方能够对交易的另一方的财务和生产经营决策实施控制或施加重大影响，因此交易往往是建立在非公平、合理的基础上的。例如，企业可能会取得比在公开市场上购买或销售产品或不动产更为优惠的价格、以非常高或低的利率借贷资金、或者能够免费获得研究和开发项目、商业信息、专门知识等。关联方交易通常不会在无关联者之间发生。因此，关联方交易不能代表企业在正常条件下的生产经营能力和创利水平，关联方交易对企业的财务状况和经营成果将产生影响，同时这也是信息使用者十分关心和敏感的问题。关联方之间即使不发生交易，也可能对企业的财务状况和经营成果产生影响，仅这种关系的存在，就有可能足以影响编报企业和其他方面的往来。

例如，子公司在母公司收购另一家子公司时，可能中断与某一贸易伙伴的关系，因为另一子公司的业务与那个贸易伙伴相同。再如，编报企业可能因为另一方的控制或影响而放弃某些业务或行动，比如，母公司可以指示子公司停止研究和开发活动，以避免重复。

通过上述分析可以看出，充分披露关联方关系及其交易对于提高会计信息的报告质量，防止管理当局利用关联方关系及其交易操纵企业的财务状况和经营成果，谋取不正当利益是十分重要的。另外，财务报表所列报的全部交易或事项，除明指外，均假定是按正常的市场经常活动来完成或取得的，企业若存有关联方关系及其交易活动而不予揭示，报表用户就会误以为这类交易是按正常条件进行的。因而，只有充分披露关联方关系及其交易，才能使会计报告的内容更全面完整，更真实可靠，面不至于导入误解。

关于对关联方关系及其交易的披露，国内外会计理论界和实务界早已达成共识，国际会计准则及美、英、法、日、港、台等绝大多数国家和地区都制定了专门的准则，具体规范了关联方关系及其交易的披露。我国基本会计准则和会计制度虽然没有涉及到这类内容，但在某些法律、法规中却作了要求，如《股票发行与交易管理暂行条例》中对上市公司的年度报告如何披露关联方关系及其交易就作出了较为详细的规定。现单独制定准则，全面规范关联方关系及其交易的披露，对于规范我国会计报告的表外信息披露，提高信息的质量特征，帮助报表用户更好地阅读、分析和评价企业的财务状况和经营成果具有重要的现实意义。

首先，准则的发布为会计信息的充分披露提供了质量保证。会计信息的充分披露有利于提高会计信息的真实性和可靠性，会计信息的真实与否，直接影响到会计信息使用者能否正确判断企业财务状况、经营成果和现金流量；直接影响投资看、债权人、潜在的投资者和债权人对投资风险、贷款风险的估计程度；同时，也直接影响到证券市场管理部门对企业行为的有效监管。

会计信息的真实性和可靠性是提高会计信息质量的前提。从国际、国内情况看，一些企业为了向社会提供自身形象，或为了体现领导者的经营业绩，或出于其他目的，往往利用财务报告提供虚假信息，粉饰财务状况和经营成果，利用关联方交易就是重要手段之一。在不存在关联方关系的情况下，企业间发生交易时，往往会从各自的利益出发，一般不会轻易接受不利于自身的交易条款。这种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。企业对外提供的财务报告一般认为是建立在公平交易基础上的，但在存在关联方关系时，关联方之间的交易可能不是建立在公平交易基础上，因为关联方之间交易时，不存在竞争性的、自由市场交易的条件，而且常常以一种微妙的方式影响交易。在某些情况下，关联方之间通过虚假交易可以达到提高经营业绩的假象。即使关联方交易是在公平交易基

础上进行的,重要关联方交易的披露也是有用的,因为它提供了未来可能再发生,而且很可能以不同形式发生的交易类型的信息。因此,对关联方交易的充分披露,有助于了解关联方交易的实质、企业对关联方交易的依赖程度,可以在一定程度上杜绝虚假关联方交易,为进一步提高会计信息质量提供保证。

其次,准则的发布为加强税务监管,防止国家税收流失提供了有用的信息。按照我国《企业所得税暂行条例》、《外商投资企业和外国企业所得税法》规定,企业“与关联企业之间的业务往来,应当按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用。不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用,而减少应纳税所得额的,税务机关有权进行合理调整”,并且规定了关联企业的范围等。虽然我国税法并没有要求在企业会计报表中披露关联企业之间的交易,但对关联企业交易的纳税问题作出了特殊的规定,以防止关联企业之间转移利润影响国家税收。

国际上十分重视跨国公司转移价格问题,很多国家都对转移价格的征税问题专门作出详细的规定。联合国政府间专家工作组也专门讨论了转移价格问题,并提出对跨国公司的转移价格要充分披露,以便会计信息使用者完整地理解跨国公司的经营情况。国际上之所以对跨国公司转移价格的信息披露提出新的要求,主要是因为近年来跨国公司利用国家间的税收差异,以转移价格的手段,通过集团内部交易转移利润的情况时有发生。随着我国对外开放的进一步扩大,国外跨国公司不断进入我国,我国也出现了一些跨国大集团,加强对集团内部国际间转移价格的信息披露,有助于税务部门了解转移价格的实际情况,防止国家税收的流失。因此,披露关联方的有关信息,特别是定价政策,对于了解跨国公司内部转移利润的情况,防止国家税收流失具有重要的意义。

再次,准则的发布有利于加强对证券市场的监管,为促进证券市场的健康发展奠定了良好的基础。财务报告是证券监管部门据以监督上市公司经营行为的基础资料,随着我国证券市场的进一步发展,对会计信息的充分披露已提到议事日程。对关联方关系及其交易的充分披露,为防止上市公司提供虚假业绩报告,维护广大投资者的利益创造了良好的基础条件。

最后,准则的发布有利于促进与国际会计惯例协调。国际会计准则委员会以及世界一些主要国家都对关联方关系及其交易的披露提出了规范的准则或具体要求。我国制定并发布这方面的准则,有助于我国会计信息的披露制度适应国际上对会计信息披露的要求。

二、准则的适用范围

《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》,应当适用于所有企业的对外信息披露,但是,目前暂在上市公司执行。主要考虑以下一些因素:

首先,上市公司对关联方信息披露的要求相对于其他企业更为迫切。随着我国社会主义市场经济和证券市场的进一步发展,上市公司的投资者和债权人,以及其他财务报告阅读者对关联方关系及其交易的披露要求已日益迫切。上市公司与其他企业不同,投资者众多,社会影响大,会计信息的披露,要求充分按照市场规则进行运作,投资者、债权人对会计信息的真实性和可靠性更为关注。上市公司提供的会计信息资料,在引导投资者选择投资方向时起着重要的作用,并直接影响股价的涨跌。对关联方关系及其交易的披露,有助于投资者了解上市公司真实的财务状况和经营成果,以防止上市公司利用关联方交易或虚假关联方交易侵害广大投资者的利益,也为防止某些大户利用虚假信息操纵股市,侵害中、小投资者的利益起到了一定的防范作用。

其次,为了满足证券市场监管对会计信息的需要。在本准则发布以前,我国会计制度中没有对关联方关系及其交易作出有关披露的规定,但在某些法律、法规中涉及了一些关联方披露的事项,如《股票发行与交易管理暂行条例》中对上市公司年度报告要求披露:“公司董事、监事和高级管理人员简况、持股情况和报酬”、“公司及其关联人一览表和简况”等。《公开发行股票公司信息披露的内容与格式准则第二号年度报告的内容与格式》中规定,在会计报表附注中披露的关联企业内容包括:“关联企业的名称、所在地、主营业务范围以及本公司持有该关联企业所有者权益的份额”。“公司在列示关联企业的有关资料时,可以只列示由公司长期投资的形式直接或间接地持有其所有者权益的20%以上的其他法人或经营单位”等。事实上,在国家的有关法律、法规中已经提出了对关联方及其交易的披露要求。本准则暂在上市公司执行,符合依法规范上市公司行为的要求,满足了证券监管和证券市场运作的需要。

再次,与境外上市企业信息披露的要求协调一致。在我国,随着证券市场的进一步发展,企业不仅在国内上市,有些企业还到国外和我国的香港地区上市,按照各国和各地区上市规则要求,上市公司的信息披露中必须包括关联方关系及其交易的内容。本准则暂在上市公司执行,有助于国内上市企业与在外国和我国的香港地区上市企业的信息披露规范一致。

最后,上市公司的会计核算基础较好,便于执行。就目前情况看,我国大多数上市公司的会计核算工作基础较好,不少企业又在外国和我国的香港地区上市,对关联方关系及其交易的披露具有一定的实践经验,为执行本准则创造了一定的条件。

另外,准则暂在上市公司执行,便于通过实践了解准则的执行情况及存在的问题,为进一步完善准则提供有用的实践经验。