

关联方关系认定与披露范围探究

王昕妍 孙光国

摘要：《企业会计准则解释第13号》对关联方的相关内容进行了补充，进一步实现了关联方准则与国际财务报告准则的持续趋同，在规范企业关联方信息披露方面具有重要意义。本文分析了129家上市公司对于该解释中有关关联方规定的执行情况，并结合分析发现的问题提出相应建议。

关键词：关联方关系；披露；企业会计准则

中图分类号：F275 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2022)09-0042-03

一、关联方准则的变迁

作为我国第一个具体会计准则，1997年发布的《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》首次明确了判断关联方关系的标准，在规范上市公司信息披露、保证会计信息有用性、避免关联方之间操纵利润等方面具有重要意义。

为实现与国际财务报告准则的全面趋同，财政部于2006年发布了《企业会计准则第36号——关联方披露》（以下简称关联方准则），在原有准则基础上拓宽了关联方的外延，增加了相关信息的披露要求，有助于会计信息使用者了解企业真实的财务状况和

经营成果。

2019年，为进一步规范有关业务的会计处理，切实解决我国企业相关会计实务问题，同时保持与国际财务报告准则的持续趋同，财政部发布《企业会计准则解释第13号》（以下简称13号解释）。在关联方准则第四条原有规定的基础上，增加了“企业与其所属企业集团的其他成员单位（包括母公司和子公司）的合营企业或联营企业”和“企业的合营企业与企业的其他合营企业或联营企业”这两种构成关联方关系的情况；同时明确了“两方或两方以上同受一方重大影响的，不构成关联方”的要求，但与关联方准则第三条中“两方或两方以上同受一

方控制、共同控制或重大影响的，构成关联方”的表述相悖。

本文根据13号解释中新增的三项有关关联方的内容，探究公司年报中关于关联方关系认定的表述发生了哪些变化。同时，通过对比2020年与2019年公司年报，分析新增内容对于关联方披露范围产生的影响，在此基础上，结合分析发现的问题提出相应的建议。

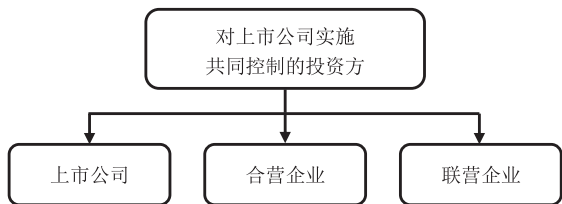
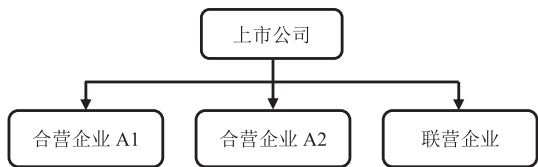
二、13号解释的执行情况

为探究于2020年开始实施的13号解释对关联方关系认定与披露情况产生的影响，本文选取2021年9月发布的中国企业500强榜单中排名前50位的集团公司作为研究对象。根据这

基金项目：财政部会计名家培养工程项目“会计准则主体互动关系与会计信息质量提升研究”（201919）

作者简介：王昕妍，东北财经大学会计学院；

孙光国，东北财经大学会计学院/会计准则研究中心教授，博士生导师，通讯作者。



50家集团公司官方网站披露的信息，发现其中有42家集团公司拥有在A股的上市公司，上市公司总数为129家。本文根据这129家公司2020年年报中披露的有关13号解释的内容，有如下发现：

（一）关于“两方或两方以上同受一方重大影响的，不构成关联方”内容的执行情况

在129家A股上市公司中，112家公司未披露关联方关系认定原则，有17家披露了关联方关系认定原则，其中有15家采用了“两方或两方以上同受一方重大影响的，不构成关联方”的说法。仅有中国电力建设集团有限公司下属上市公司——中国电力建设股份有限公司采用的认定原则与关联方准则第三条规定完全相同；中国医药集团有限公司下属上市公司——国药集团药业股份有限公司则采用“对本公司施加重大影响的企业的合营企业及其子公司、联营企业的子公司”的表述方式，实质与关联方准则第三条规定相同。

在13号解释发布前，按照关联方准则第三条的规定，“一方控制、共

同控制另一方或对另一方施加重大影响，以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响的，构成关联方”。但新发布的13号解释却明确规定“两方或两方以上同受一方重大影响的，不构成关联方”，缩减了准则规定的范围。由于关联方准则并未进行相应修改，而13号解释与准则在关联方关系认定原则上存在冲突，故造成实务中企业无法统一关联方认定原则的后果。本文认为，由于大多数披露相关内容企业已选择13号解释中的说法，且考虑到实际披露关联方企业数量的合理性，应尽快实现关联方准则与13号解释在这个问题上的趋同，不将“两方或两方以上同受一方重大影响”的情况纳入关联方披露范围。

（二）关于“企业的合营企业与企业其他合营企业或联营企业”内容的执行情况

在披露相关内容的22家上市公司中，仅有中国石油化工集团有限公司下属上市公司——中国石油化工股份有限公司、正威国际集团有限公司下属上市公司——江苏正威新材料股份有限公司等4家公司采用的说法与13

号解释原文相同，其余18家公司将内容修改为“对企业实施共同控制的投资方的其他合营企业或联营企业”。

按照“企业的合营企业与企业其他合营企业或联营企业”（见图1）的字面意思理解，上市公司的合营企业之间、合营企业与联营企业之间存在关联方关系。但由于企业的合营企业和联营企业同属于企业集团，本身已属于关联方关系范围，故本文认为更准确的说法应是“对企业实施共同控制的投资方的其他合营企业或联营企业”（见图2）。

（三）关于“企业与其所属企业集团的其他成员单位（包括母公司和子公司）的合营企业或联营企业”内容的执行情况

在披露相关内容的26家公司中，均采用与13号解释原文相同的说法。仅有中国建筑股份有限公司、中国建设银行股份有限公司、中国华润有限公司下属上市公司——华润三九医药股份有限公司3家公司对该项内容进行了更为详尽的描述，具体为“本公司所属企业集团的其他成员单位（包括母公司和子公司）的合营企业及其子公司或联营企业及其子公司、合营企业的子公司、联营企业的子公司”，但所表达的内容一致。

（四）对关联方企业披露范围的影响

总体来说，129家公司2020年年报中披露的关联方企业与本公司的关系相较于2019年披露的情况没有发生太大的变化。仅有中国五矿集团有限公司下属上市公司——五矿稀土股份有限公司、中国华润有限公司下属上市公司——华润三九医药股份有限公司、中国中信集团有限公司下属上市公司——中信国安信息产业股份有限

公司等11家公司新增了13号解释中“企业与其所属企业集团的其他成员单位(包括母公司和子公司)的合营企业或联营企业”构成关联方关系的相关内容,包括本企业与“最终控制方的合营企业”“母公司的合营企业”“子公司的合营企业”构成关联方关系的情况。有45家公司在2019年已披露企业与其所属企业集团的其他成员单位的合营企业或联营企业的相关情况。

由此可见,在13号解释发布之前,已有的关联方准则已无法准确涵盖实务中企业披露关联方企业的范围,实施13号解释在规范企业有关关联方信息的披露方面具有重要意义。

三、实施13号解释后企业在披露具体关联方关系时存在的问题

第一,有些公司对关联方准则和13号解释已明确规定的关联方关系使用“其他”“其他关联方”“集团兄弟公司”等模糊概念,不能让信息使用者准确地获取关联方的相关信息。第二,“同受控股股东控制”与“同受最终控制方控制”两者的表示范围在部分公司中存在重叠现象。第三,不同企业对与本企业同一种关系的关联方表述不同。例如,对于“母公司的子公司之子公司”,有的公司将其定义为“同受母公司控制”的关联方关系,有的公司将其定义为“同受最终控制方控制”的关联方关系。同样情况下的关联方关系因表述不同,会给信息使用者造成理解上的困难。第四,现有关联方准则和13号解释所规定的关联方关系范围仍无法准确概括企业在年报中披露的关联方关系范围。



图/陈刚

四、明确关联方关系认定原则与披露范围的建议

第一,关于关联方关系认定方面的问题。由于实务中公司涉及“两方及两方以上受同一方重大影响”的情况众多,给企业披露相关信息的工作带来了较大挑战,且13号解释、国际财务报告准则皆已明确此种情况不构成关联方,故应及时修改关联方准则第三条原有的内容。同时,鉴于13号解释中“企业的合营企业与企业的其他合营企业或联营企业”的表述并不准确且实务中已有企业修改其表述方式,故建议更改为“对企业实施共同控制的投资者的其他合营企业或联营企业”。

第二,企业应精确关联方关系披露的表述。比如,避免采用“其他”等模糊概念,同时明确“同受控股股东控制”与“同受最终控制方控制”所涵盖的范围。本文认为,可参考苏宁易购集团股份有限公司、东风汽车股份有限公司、南方电网综合能源股份有

限公司等企业披露关联方时的表述,采用“受XXX(具体公司名称)控制/共同控制/重大影响”“对XXX(具体公司名称)实施共同控制/施加重大影响”等表述,既可避免“其他”“同受控股股东控制”“同受最终控制方控制”等说法指代不清造成的混乱,也易于使用者明确其指代对象,提升报表的可读性。

第三,延伸关联方关系的披露范围。可在关联方准则第四条和13号解释补充内容的基础上,增加“对企业与其所属企业集团的其他成员单位(包括母公司和子公司)实施共同经营的企业及其子公司或施加重大影响的企业及其子公司”“对企业与其所属企业集团的其他成员单位(包括母公司和子公司)实施共同经营的企业的控股股东及其子公司或施加重大影响的企业及其子公司”等表述,增加关联方关系的列举情况,延伸关联方关系的披露范围。■

责任编辑 刘黎静