

# 國際會計準則第24號——關聯方披露

## 目 錄

	起始段落
目 標 .....	1
範 圍 .....	2
關聯方披露的目的 .....	5
定 義 .....	9
披 露 .....	13
所有主體 .....	13
政府關聯主體 .....	25
生效日期和過渡性規定 .....	28
《國際會計準則第 24 號》(2003) 的撤銷 .....	29

# 國際會計準則第24號——關聯方披露

## 目 標

1 本準則的目標是確保主體的財務報表包含必需的披露，以關注主體的財務狀況和損益受關聯方的存在、關聯方交易及其未結算餘額，包括關聯方承諾影響的可能性。

## 範 圍

- 2 本準則應適用於：
- (1) 識別關聯方關係和交易；
  - (2) 識別主體和其關聯方之間的未結算餘額（包括承諾）；
  - (3) 識別要求披露上述(1)和(2)的情況；以及
  - (4) 確定對這些項目所作的披露。
- 3 在母公司、共同控制被投資方或者對被投資方有重大影響的投資者根據《國際財務報告準則第10號——合併財務報表》或者《國際會計準則第27號——單獨財務報表》列報的合併財務報表和單獨財務報表中，本準則要求披露關聯方關係、交易和未結算餘額（包括承諾）。本準則同樣適用於個別財務報表。
- 4 與集團內其他主體的關聯方交易和未結算餘額在主體的財務報表中進行披露。集團內的關聯方交易和未結算餘額，在編製集團合併財務報表時予以抵銷，投資性主體與其以公允價值計量且其變動計入當期損益的子公司之間的關聯方交易和未結算餘額除外。

## 關聯方披露的目的

**5** 關聯方關係是商業和經營的正常特徵，例如，主體經常通過子公司、合營企業和聯營企業開展其部分經營活動。在這些情況下，主體有能力通過控制、共同控制或重大影響來實現對被投資者財務和經營政策的影響。

**6** 關聯方關係可能會對主體的損益和財務狀況產生影響。關聯方之間可能發生非關聯方之間不會發生的交易，例如，主體以成本價向母公司銷售貨物但可能不會按照這個條件向其他客戶銷售貨物。同樣，關聯方之間交易，可能不像非關聯方之間的交易那樣以相同的金額進行。

**7** 即使不發生關聯方交易，主體的損益和財務狀況可能也會受到關聯方關係的影響。僅僅存在這種關係，可能足以影響主體與其他方的交易，例如，子公司可能終止與其貿易夥伴的關係，一旦其母公司購買的另一同一母公司控制下的子公司從事與該前任貿易夥伴相同的業務活動。又如，一方可能會因另一方的重大影響而不採取行動，如子公司可能遵照母公司的指示而不進行研究開發活動。

**8** 由於這些原因，對一個主體與關聯方的交易、未結算餘額，包括關聯方承諾及關聯方關係的了解可能影響到財務報表使用者對其主體經營活動的評價，包括對主體面臨的風險和機遇的評價。

## 定 義

**9** 本準則使用的下列術語，其含義為：

關聯方是指與編報財務報表的主體（本準則中稱為“報告主體”）相關聯的個人或者主體。

（1）個人或其關係密切的家庭成員與報告主體關聯，如果該個人：

- ①控制或共同控制報告主體；
- ②對報告主體有重大影響；或者
- ③是報告主體或其母公司的關鍵管理人員中的一員。

(2) 若符合下列任何一個條件，則主體是報告主體的關聯方：

- ①該主體與報告主體是同一集團的成員（這意味著母公司、子公司和同一母公司控制下的子公司之間均互為關聯方）。
- ②一個主體是另一主體的聯營企業或合營企業（或者是另一主體同一集團成員的聯營企業或合營企業）。
- ③兩個主體為同一第三方的合營企業。
- ④一個主體是第三方的合營企業而另一主體是該第三方的聯營企業。
- ⑤主體是為報告主體或與報告主體相關聯主體的僱員福利而設立的離職後福利計劃。如果報告主體本身就是這樣一個計劃，則發起該計劃的僱主也與報告主體相關聯。
- ⑥根據(1)認定的個人控制或共同控制的主體。

⑦根據(1)①認定的個人對該主體有重大影響，或者該個人是該主體（或其母公司）的關鍵管理人員中的一員。

⑧該主體或其所在集團的任何成員為報告主體或報告主體的母公司提供關鍵管理人員服務。

關聯方交易，指報告主體和關聯方之間相互轉移資源、服務或義務，不論是否收取價款。

與個人關係密切的家庭成員，指個人在與主體進行交易時，預計可能會影響該個人或受該個人影響的家庭成員。包括：

- (1) 該個人的子女和配偶或生活伴侶；
- (2) 該個人配偶或生活伴侶的子女；以及
- (3) 依靠該個人或其配偶或生活伴侶生活的人。

報酬，包含所有的僱員福利（如《國際會計準則第19號——僱員福利》所定義），包括《國際財務報告準則第2號——股份支

付》適用的僱員福利。僱員福利指為換取向主體提供的服務，所支付／應付、或由主體或代表主體提供的各種形式的對價。僱員福利還包括代表主體的母公司所支付的關於主體的對價。報酬包括：

(1) 短期僱員福利，例如，對現有僱員的工資、薪金和社會保障提存金、帶薪年假和帶薪病假、利潤分享和獎金（如果在期末後 12 個月內應付的話）以及非貨幣性福利（例如，醫療保障、住房、汽車以及免費或提供補貼的商品或服務）；

(2) 離職後福利，諸如養老金、其他退休福利、離職後人壽保險、以及離職後醫療保障；

(3) 其他長期僱員福利，包括長期服務休假或高等院校教師年休假、周年大慶休假或其他長期服務福利、長期傷殘福利，以及不是在期末後 12 個月內全額支付的利潤分享、獎金和遞延報酬；

(4) 辭退福利；以及

(5) 股份支付。

關鍵管理人員，指直接或間接地有權並負責計劃、指揮和控制主體活動的人員，包括該主體的所有董事（無論執行董事或非執行董事）。

政府，指政府機關、政府代理機構或類似機構，以及地方、國家或國際的類似組織。

政府關聯主體，指由政府控制、共同控制或施加重大影響的主體。

術語“控制”和“投資性主體”，“共同控制”和“重大影響”分別在《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》和《國際會計準則第 28 號——在聯營企業和合營企業中的投資》中進行定義，本準則採用這些國際財務報告準則中規定的含義。

**10** 在考慮各種可能的關聯方關係時，應當關注關係的實質而不僅僅是法律形式。

**11** 在本準則中，下列情形不構成關聯方：

- (1) 兩個主體僅因為擁有一位共同董事或其他關鍵管理人員，或者因為一個主體關鍵管理人員中的一員對另一主體有重大影響。
- (2) 兩個合營者僅因為其共同控制一個合營企業。
- (3)
  - ①資金提供者；
  - ②工會；
  - ③公用事業；以及
  - ④對報告主體沒有控制、共同控制或者施加重大影響的政府部門和機構，僅與主體進行正常往來交易（儘管他們可能影響主體的行動自由或參與其決策過程）。
- (4) 僅出於經濟依賴性，而與主體發生大量業務往來的客戶、供應商、特許商、分銷商或普通代理商。

**12** 在關聯方定義中，聯營企業包括聯營企業的子公司，合營企業包括合營企業的子公司。因此，舉例來說，聯營企業子公司與對該聯營企業有重大影響的投資者之間有關聯關係。

## 披 露

### 所有主體

**13** 無論母公司與其子公司之間是否曾發生交易，都應當披露母公司和子公司之間的關係。主體應當披露其母公司的名稱，如果最終控制方與母公司不同的話，還要披露最終控制方的名稱。如果主體的母公司和最終控制方，均不提供可供公眾使用的合併財務報表，則要求披露提供可供公眾使用合併財務報表的上一層最高級別的母公司的名稱。

**14** 為使財務報表使用者了解關聯方關係對主體的影響，當存在控制關係時，無論關聯方之間是否發生了交易，都應披露該關聯方關係。

**15** 母公司和其子公司之間關聯方關係的披露要求，是對《國際會計準則第 27 號》和《國際財務報告準則第 12 號——在其他主體中權益的披露》中披露要求的補充。

**16** 第 13 段提到上一層最高級別的母公司。這是指集團中主體直屬母公司之上與其最相近的提供可供公眾使用合併財務報表的母公司。

**17** 主體應當披露關鍵管理人員報酬的總額，並按下列各類分別披露：

- (1) 短期僱員福利；
- (2) 離職後福利；
- (3) 其他長期福利；
- (4) 辭退福利；以及
- (5) 股份支付。

**17A** 如果主體接受了另一主體（管理層主體）提供的關鍵管理人員的服務，該主體不需要按照第 17 段的要求披露管理層主體支付或應付給其僱員或董事的報酬。

**18** 如果主體在財務報告期間發生了關聯方交易，則其應披露關聯方關係的性質，以及使用者理解關聯方關係對財務報表的潛在影響所必需的關於交易和未結算餘額（包括承諾）的信息。這些披露規定是對第 17 段的補充。最低限度的披露應包括：

- (1) 交易的金額；
- (2) 未結算餘額（包括承諾）的金額，以及：

①未結算餘額的條款和條件，包括它們是否被擔保，以及結算時將提供的對價的性質；以及

- ②給予或收到的所有擔保的詳細信息；
- (3) 與未結算餘額的金額相關的壞帳準備；以及
- (4) 由於應收關聯方產生的壞帳而在本期確認的費用。

**18A** 主體應披露為單獨的管理層主體所提供的關鍵管理人員服務而計提的準備金額。

**19** 第 18 段規定的披露，應按下列各類分別披露：

- (1) 母公司；
- (2) 對主體具有共同控制或重大影響的主體；
- (3) 子公司；
- (4) 聯營企業；
- (5) 主體為合營者的合營企業；
- (6) 主體或其母公司的關鍵管理人員；以及
- (7) 其他關聯方。

**20** 根據第 19 段的規定，按不同類別的關聯方對其應付和應收金額進行分類，是對《國際會計準則第 1 號——財務報表列報》關於在財務狀況表或附註中信息披露要求的擴展，擴展這些類別是為了提供對關聯方餘額更為全面的分析，並適用於關聯方交易。

**21** 以下為需披露的關聯方交易的例子：

- (1) 商品（產成品或未完工產品）的購銷；
- (2) 不動產和其他資產的購銷；
- (3) 勞務的提供或接受；
- (4) 租賃；
- (5) 研究與開發項目的轉移；
- (6) 按許可協議進行的轉移；
- (7) 按融資協議進行的轉移（包括貸款和以現金或實物進行的權益性投資）；
- (8) 擔保或抵押條款；

(9) 承諾當未來某特定事件發生或不發生時作出某種行為，包括（已確認或未確認的）待執行合同<sup>1</sup>；以及

(10) 關聯方代表主體或由主體代表關聯方進行的債務結算。

**22** 參加由母公司或子公司參與的在集團主體間共擔風險的設定受益計劃，是一項關聯方交易〔見《國際會計準則第19號》第42段（2011年修訂）〕。

**23** 當且僅當關聯方交易的條款能被證實時才能披露關聯方交易是按照等同於公平交易中普遍適用的條款進行的。

**24** 可以匯總披露性質類似的項目，除非單獨披露對於理解關聯方交易對主體財務報表的影響是有必要的。

#### 政府關聯主體

**25** 報告主體與下列主體間的關聯方交易及未結算餘額（包括承諾）無須按照第18段的披露要求進行披露：

(1) 控制、共同控制或對報告主體具有重大影響的政府；以及

(2) 另一個因與報告主體被同一政府控制、共同控制或具有重大影響而被判定為關聯方的主體。

**26** 如果報告主體適用第25段提到的豁免條款，報告主體應披露與第25段提到的交易及未結算餘額相關的下列信息：

(1) 政府的名稱及與報告主體關係的性質（即：控制、共同控制或重大影響）；

<sup>1</sup> 《國際會計準則第37號——準備、或有負債和或有資產》將待執行合同定義為雙方尚未履行任何合同義務，或部分地履行了同等義務的合同。

(2) 為使主體財務報告使用者理解關聯方交易對財務報表的影響，應提供下列足夠詳細的信息：

- ①對於每一項單個重大的交易，披露其性質及金額；以及
- ②對於集合起來（非單個）重大的其他交易，披露其定性或定量信息。交易的類型包括第 21 段所列示的內容。

**27** 按照第 26 (2) 段的要求，報告主體在運用判斷來確定披露的詳盡程度時應考慮與關聯方關係的緊密度及構成交易重大程度的其他因素，如：

- (1) 規模是否龐大；
- (2) 是否於非市場條件下發生；
- (3) 並非日常經營活動，如業務的收購與出售；
- (4) 是否向監管部門披露；
- (5) 是否向高級管理層報告；
- (6) 是否需要股東批准。

## 生效日期和過渡性規定

**28** 主體應對自 2011 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間追溯採用本準則。允許提前採用全部準則，或者只提前採用第 25 段至第 27 段對於政府關聯主體的部分豁免條款。如果主體對 2011 年 1 月 1 日之前開始的期間採用了全部準則或部分豁免條款，主體應披露這一事實。

**28A** 2011 年 5 月發佈的《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 11 號——合營安排》和《國際財務報告準則第 12 號》修訂了第 3 段、第 9 段、第 11 (2) 段、第 15 段、第 19 (2) 段和第 19 (5) 段以及第 25 段。主體在採用《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 11 號》和《國際財務報告準則第 12 號》時，應採用這些修訂內容。

**28B** 2012 年 10 月發佈的《投資性主體》（對《國際財務報告準則第 10 號》、《國際財務報告準則第 12 號》和《國際會計準則第 27 號》的修訂）修訂了第 4 段和第 9 段。主體應對自 2014 年 1 月 1 日或之後開始的年度期間採用這些修訂內容。允許對《投資性主體》提前採用。如果主體對之前開始的期間採用這些修訂內容，主體也應當同時採用包括在《投資性主體》中的其他修訂。

**28C** 2013 年 12 月發佈的《國際財務報告準則年度改進（2010—2012）》修訂了第 9 段，並添加了第 17A 段和第 18A 段。主體應對自 2014 年 7 月 1 日或之後開始的年度期間採用該修訂。允許提前採用。如果主體對之前開始的期間採用該修訂，則應披露這一事實。

## 《國際會計準則第 24 號》（2003）的撤銷

**29** 本準則取代了《國際會計準則第 24 號——關聯方披露》（2003 年修訂）。