

企业会计准则及指南

宜昌会计师事务所编

企业会计准则及指南

宜昌会计师事务所编

鄂西地质测绘印制公司承印

* * *

850×1168 毫米 32 开本 11 印张 294 千字

印数:1—5000 册

湖北省内部图书准印证:[1998]鄂宜图内字第 68 号

工本费:15.00 元

前 言

自去年财政部发布《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》及指南以来,今年又陆续发布了《企业会计准则——现金流量表》等若干具体会计准则及指南,这是我国会计改革的重大成果,也是中国会计走向世界,与国际惯例接轨的需要,是进一步规范会计核算,确保会计信息质量的重要法规。自觉地学习贯彻执行具体会计准则是广大财会人员面临的一件重大事情,也是做好会计工作的根本要求和前提条件。为了方便广大财会人员学习具体会计准则,掌握具体会计准则,并在实践中能够灵活运用好具体会计准则,我们及时编辑了财政部已经发布的第一批具体会计准则及指南,供广大财会人员学习使用。

编者

1998年10月

目 录

第一部分

企业会计准则——关联方关系及其交易的披露·····	1
《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》指南·····	6

第二部分

企业会计准则——现金流量表·····	22
《企业会计准则——现金流量表》指南·····	31

第三部分

企业会计准则——资产负债表日后事项·····	90
《企业会计准则——资产负债表日后事项》指南·····	93

第四部分

企业会计准则——收入·····	127
《企业会计准则——收入》指南·····	132

第五部分

企业会计准则——债务重整·····	171
《企业会计准则——债务重整》指南·····	176

第六部分

企业会计准则——建造合同·····	201
《企业会计准则——建造合同》指南·····	210

第七部分

企业会计准则——投资·····	216
-----------------	-----

第八部分

企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错 更正·····	253
-------------------------------------	-----

第九部分

附录：

国有企业试行破产有关会计处理问题暂行规定·····	258
“对国有企业试行破产有关会计处理问题暂行规定” 有关问题的说明·····	275
事业单位财务规则·····	314
事业单位会计准则·····	322

财政部关于印发 《企业会计准则——关联方关系 及其交易的披露》的通知

财会字[1997]21 号

国务院有关主管部门,各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅(局):

为了适应社会主义市场经济的需要,规范企业有关关联方会计信息的披露,我们制定了《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》,现印发给你们,请布置所属的上市公司从 1997 年 1 月 1 日起执行,其他企业可暂不执行。执行中有何问题,请及时函告我部。

财政部

1997 年 5 月 22 日

企业会计准则

——关联方关系及其交易的披露

引 言

1. 本准则规范关联方关系和关联方交易的披露。

2. 本准则不要求：

(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. 本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和间接控制、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) 与企业权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、政策部门和机构,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,但企业间存在第 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。

《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》指南

一、基本要求

(一)关联方关系及其交易只需要在会计报表附注中披露相关信息。关联方之间交易的核算,与同非关联方交易的核算相同,其交易的相关数据包括在会计报表有关项目内,在会计报表中不需要单独反映关联方之间交易的金额。

(二)关联方关系是否存在,应视其关系的实质,而不仅仅是法律形式。

(三)关联方交易的披露应遵循重要性原则,区别情况处理:

1. 零星的关联方交易,如果对企业财务状况和经营成果影响较小的或几乎没有影响的,可以不予披露。

2. 对企业财务状况和经营成果有影响的关联方交易,如果属于重大交易(主要指交易金额较大的,如销售给关联方产品的销售收入占本企业销售收入10%及以上),应当分别关联方以及交易类型披露。如果属于非重大交易,类型相同的非重大交易可以合并披露,但以不影响会计报表阅读者正确理解企业财务状况、经营成果为前提。

判断关联方交易是否需要披露,不以交易金额的大小作为判断标准,而应以交易对企业财务状况和经营成果的影响程度来确定。比如,关联方之间有一项很重要的交易,这项交易没有金额或只有象征性金额,但是它对企业财务状况和经营成果影响很大,在这种情况下,应披露与这项交易有关的信息。

(四)关联方交易中的主要事项,如购货、销货、应收应付款

项等,应当披露连续两年的比较资料。

二、说明

(一)本准则定义的说明

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。控制可以通过各种方式来实现,主要有:

(1)通过一方拥有另一方超过半数以上表决权资本的比例来确定。表决权资本,是指具有投票权的资本。包括以下几种情况:

①一方直接拥有另一方过半数以上表决权资本。例如,A企业拥有B企业61%表决权资本,表明A企业直接控制B企业。

②一方间接拥有另一方过半数以上表决权资本的控制权,间接拥有另一方过半数以上表决权资本的控制权,是指通过子公司而对子公司的子公司拥有其过半数以上表决权资本的控制权。例如,A公司拥有B公司80%的表决权资本,B公司拥有C公司70%的表决权资本,在这种情况下,A公司对C公司70%表决权资本拥有控制权。

③一方直接和间接拥有另一方过半数以上表决权资本的控制权。直接和间接拥有另一方过半数以上表决权资本的控制权,是指母公司虽然只拥有其半数以下的表决权资本,但通过与子公司所拥有的表决权资本的合计,而达到拥有其过半数以上的表决权资本的控制权。例如,A公司拥有C公司30%的表决权资本,拥有B公司70%的表决权资本;B公司拥有C公司25%的表决权资本。在这种情况下,A公司直接拥有C公司的30%表决权资本加上通过B公司间接拥有C公司25%的表决权资本的控制权,而达到控制C企业。

(2)虽然一方拥有另一方表决权资本的比例不超过半数以上,但通过拥有的表决权资本和其他方式达到控制。主要有以下

几种情况：

①通过与其他投资者的协议，拥有另一方半数以上表决权资本的控制权。例如，A 公司拥有 B 公司 35% 的表决权资本，C 公司拥有 B 公司 25% 的表决权资本，A 和 C 达成协议，C 公司在 B 公司的权益由 A 公司代表。在这种情况下，A 公司实际上拥有了 B 公司 60% 表决权资本的控制权，表明 A 公司实际上控制 B 公司。

②根据章程或协议，有权控制另一方的财务和经营政策。例如，A 公司拥有 B 公司 20% 表决权资本，同时，根据协议，A 公司负责 B 公司的经营管理。在这种情况下，A 公司虽然仅拥有 B 公司 20% 的表决权资本，但由于 A 公司全面负责 B 公司的经营管理，能够决定企业的财务和经营政策，则 A 公司实际上控制 B 公司。

③有权任免董事会等类似权力机构的多数成员。这种情况是指虽然一方拥有另一方表决权资本的比例不超过半数，但根据章程、协议等能够任免董事会的董事，以达到控制的目的。

④在董事会或类似权力机构会议上有半数以上投票权。这种情况是指虽然一方拥有另一方表决权资本的比例不超过半数，但能够控制另一方董事会等权力机构的会议，从而能够控制其财务和经营政策，使其达到事实上的控制。

2. 共同控制，指按合同约定对某项经济活动所共有的控制。本准则所指的共同控制，仅指共同控制实体，不包括共同控制经营，共同控制财产等。即共同控制实体是指由两个或多个企业或个人共同投资建立的企业，该被投资企业的财务和经营政策必须由投资双方或若干方共同决策。

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，但并不决定这些政策。当一方拥有另一方 20% 或以上至 50% 表决权资本时，一般对被投资企业具有重大影响。此外，符合下列情况之一的，也应当确认为对被投资企业具有重大影

响：

(1)在被投资企业的董事会或类似的权力机构中派有代表。在这种情况下,由于在被投资企业的董事会或类似的权力机构中派有代表,可以通过该代表参与政策的制定,从而达到对该企业施加重大影响。

(2)参与政策制定过程。在这种情况下,由于可以参与企业政策的制定过程,在制定政策过程中可以为其自身利益而提出建议和意见,由此可以对该企业施加重大影响。

(3)互相交换管理人员。在这种情况下,通过一方对另一方派出管理人员,或者两方或多方互相交换管理人员,由于管理人员有权力并负责企业的财务和经营活动,从而能对企业施加重大影响。

(4)依赖投资方的技术资料。在这种情况下,由于被投资企业的生产经营需要依赖对方的技术或技术资料,从而对该企业具有重大影响。

4. 母公司,母公司指能直接或间接控制其他企业的企业。包括:

(1)直接控制其他企业的企业。例如,D公司拥有F公司51%表决权资本,表明D公司为F公司的母公司,D公司直接控制F公司。

(2)通过一个或若干中间企业间接控制其他企业的企业。例如,D公司拥有F公司70%表决权资本,F公司拥有Y公司54%表决权资本,D公司通过其子公司F间接拥有Y公司54%表决权资本的控制权,表明D公司为Y的母公司,D公司通过F公司间接控制Y公司。

(3)直接和通过一个或若干中间企业间接控制其他企业的企业。例如,A公司拥有F公司30%表决权资本,拥有D公司80%表决权资本,D公司拥有F公司30%表决权资本,A公司通过其直接投资30%和通过其子公司D间接投资30%而实际

上拥有 F 公司 60%表决权资本的控制权,表明 A 公司直接和间接控制 F 公司。

5. 子公司,指被母公司控制的企业,包括:

(1)被母公司直接控制的企业。例如,A 公司拥有 D 公司 80%表决权资本,表明 D 公司为 A 公司的子公司,A 公司为 D 公司的母公司,A 公司直接控制 D 公司。

(2)被母公司通过一个或若干中间企业间接控制的企业。例如,A 公司拥有 C 公司 70%表决权资本,C 公司拥有 D 公司 65%表决权资本,A 公司为 C 公司的母公司,C 公司为 D 公司的母公司,A 公司通过其子公司 C 间接拥有 D 公司 65%表决权资本的控制权,则 D 公司为 A 公司子公司的子公司,A 公司也为 D 公司的母公司,A 公司通过 C 公司间接控制 D 公司。

(3)被母公司直接和通过一个若干中间企业间接控制的企业。例如,A 公司拥有 C 公司 25%表决权资本,拥有 B 公司 70%表决权资本,B 公司拥有 C 公司 30%表决权资本,A 公司通过其直接拥有 C 公司 25%和通过 B 公司间接拥有 C 公司 30%的表决权资本,而实际拥有 C 公司 55%表决权资本的控制权,则表明 C 公司为 A 公司的子公司,A 公司直接和通过其子公司 B 间接控制 C 公司。

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。当两个或多个企业或个人共同控制某一企业时,则该企业视为他们的合营企业。例如,A 企业拥有 C 企业 50%的表决权资本,B 企业拥有 C 企业 50%的表决权资本,按合同规定,双方按照投资比例控制 C 企业。由于出资比例相同,A 企业和 B 企业共同控制 C 企业,C 企业为 A 和 B 的合营企业。又如,A 企业拥有 B 企业 20%的表决权资本,C 企业拥有 B 企业 30%表决权资本,D 企业拥有 B 企业 25%表决权资本,F 企业拥有 B 企业 25%表决权资本,各方出资比例不同,但按照合同规定,B 企业由各出资方共同控制,任何一方不能单独作出

财务和经营政策方面的决策,在这种情况下,B企业视为A、C、D、F企业的合营企业。

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。当某一企业或个人拥有另一企业20%或以上至50%表决权资本时,通常认为投资者对被投资企业具有重大影响,则该被投资企业视为投资者的联营企业,在这种情况下,虽然投资者拥有被投资企业一定比例的表决权资本,但没有达到控制该企业的表决权资本比例;同时由于投资者拥有被投资企业一定比例的表决权资本,可以通过一定的方式,如在董事会中派有代表等,有能力对被投资企业施加重大影响。

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。本准则中的主要投资者个人仅仅指个人投资者,不包括法人投资者,其投资形式主要包括:

(1)主要投资者个人直接拥有一个企业10%或以上表决权资本。例如,王钢拥有D企业15%表决权资本,则王钢为D企业的主要投资者个人。

(2)主要投资者个人通过一个或若干中间企业间接拥有一个企业10%或以上表决权资本的控制权。例如,陈梅拥有F企业55%表决权资本,F企业拥有D企业40%表决权资本,陈梅通过F企业间接拥有D企业40%表决权资本的控制权,表明陈梅既是F企业的主要投资者个人,也是D企业的主要投资者个人。

(3)主要投资者个人直接和通过一个或若干中间企业间接拥有一个企业10%或以上表决权资本的控制权,例如,张强顺拥有D企业9%表决权资本,同时拥有F企业60%表决权资本,F企业拥有D企业30%表决权资本,表明张强顺通过直接拥有9%表决权资本和通过F企业间接拥有30%表决权资本的控制权,使其成为D企业的主要投资者个人。

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。例如,董事、总经理、总会计师、财务总监、主管各项事务的副总经理,以及行使类似政策职能的人员,他们对企业的财务和经营政策起决定性的作用。

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。本准则中所指的关系密切的家庭成员是针对主要投资者个人和关键管理人员而言,家庭成员指上述人员的父母、配偶、兄弟、姐妹和子女。判断上述人员关系密切的家庭成员是否为一个企业的关联方,应该看他们在处理与企业交易时的互相影响程度而定,不能一概而论。

(二)关联方关系的说明

1. 本准则第4条是判断关联方关系是否存在的基本标准,关联方关系存在于:

(1)企业有能力直接控制、间接控制、直接和间接控制一个或多个企业。

(2)企业与其他企业共同控制一个企业。

(3)企业对一个或多个企业施加重大影响。

(4)个人有能力直接控制、间接控制、直接和间接控制一个或多个企业。

(5)个人与其他企业或个人共同控制一个企业。

(6)个人有能力对一个或多个企业施加重大影响。

(7)两个或多个企业同受某一企业或个人控制。

2. 关联方关系主要存在于两个或多个企业之间、企业与个人之间。本准则第5条列举了关联方关系存在的主要形式:

(1)本准则第5条(1)所指的关联方关系包括:

①某一企业直接控制一个或多个企业。例如,母公司控制一个或若干个子企业。则母公司与子企业之间即为关联方关系。

②某一企业通过一个或若干中间企业间接控制一个或多个企业。例如,母公司通过其子企业,间接控制子企业的子企业,表明母公司与其子企业的子企业存在关联方关系。