

新编企业会计准则 应用指南

XINBIAN QIYE KUAJJI ZHUNZE
YINGYONG ZHINAN

主 编 娄依兴 徐 豪
副主编 张武标 卢修贤

浙江人民出版社

新编企业会计准则 应用指南

主 编 娄依兴 徐 豪
副主编 张武标 卢修贤

浙江人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

新编企业会计准则应用指南/娄依兴,徐豪主编
杭州:浙江人民出版社,2001.10
ISBN 7-213-02268-7

I.新… II.①娄…②徐… III.企业管理-会计
制度-中国-指南 IV.F275.2-62

中国版本图书馆CIP数据核字(2001)第068885号

新编企业会计准则应用指南

娄依兴 徐 豪 主 编
张武标 卢修贤 副主编

出版发行 浙江人民出版社
(杭州体育场路347号)
责任编辑 丁睿娟 蔡玲平
封面设计 王义钢
责任校对 张谷年
经 销 浙江省新华书店
激光照排 杭州天一图文制作有限公司
印 刷 浙江省台州印刷厂
(台州临海市育婴巷21号)
开 本 850×1168 1/32
印 张 17.625
字 数 41万
插 页 2
印 数 1-8000
版 次 2001年10月第1版
2001年10月第1次印刷
书 号 ISBN 7-213-02268-7/F·377
定 价 28.00元
如发现印装质量问题,影响阅读,请与印刷厂联系调换。

《新编企业会计准则应用指南》编委会

主 编 娄依兴 徐 豪

副主编 张武标 卢修贤

编 委 (按姓氏笔画排序)

池昌明 余素珍 应达根 张作民

陈伟青 周少练 周高河 郭成村

高慧莹 谢建新 潘建华

前 言

自 1997 年以来,财政部陆续发布了《关联方关系及其交易的披露》等十三项企业会计准则。要求所有企业执行的有《或有事项》、《借款费用》、《租赁》、《现金流量表》、《债务重组》、《会计政策、会计估计变更和会计差错更正》、《非货币性交易》等七项企业会计准则。暂在上市公司执行的有《关联方关系及其交易的披露》、《资产负债表日后事项》、《收入》、《建造合同》等四项企业会计准则。对于《投资》和《无形资产》两项企业会计准则暂在股份有限公司施行,同时鼓励其他企业先行施行这两项准则,对于国有企业有意施行这两项准则的,需报同级财政部门批准后施行。为了帮助各级管理者、领导者和广大财会人员更好地学习、理解和实施各项企业会计准则,我们组织了有关专家、学者和实际工作者编写了《新编企业会计准则应用指南》一书。本书围绕各项企业会计准则,以实例形式进行详细解释,通俗易懂,具有较强的实用性和可操作性。本书既可作为各级会计人员继续教育的专门教材,也可作为会计人员、教学工作者等的学习参考读物。

2 新编企业会计准则应用指南

本书由卢修贤提出总体架构,编委会集体讨论确定。全书由杭州电子工业学院张武标老师统稿,高级会计师娄依兴终审定稿。各章的撰稿人分别是:第一、二、五、八、十一、十二、十三章,张武标;第三、四、十章,卢修贤;第六章,张作民;第七、九章,高慧莹。

由于编者水平有限,书中难免有不足之处,恳请读者批评指正。

编 者

2001年10月

目 录

第一章 关联方关系及其交易的披露	1
第一节 关联方关系及其披露.....	2
第二节 关联方交易及其披露	17
第二章 现金流量表	30
第一节 现金流量表概述	30
第二节 现金流量表基本部分的编制方法	40
第三节 现金流量表补充资料的编制方法	71
第四节 金融保险企业现金流量表	86
第五节 现金流量表编制程序及实例	90
第三章 收入	109
第一节 收入概述.....	110
第二节 商品销售的核算.....	113
第三节 销售折扣、销售折让及销售退回的核算	129
第四节 劳务收入的核算.....	134
第五节 他人使用本企业资产取得的收入的核算.....	142
第四章 债务重组	146
第一节 债务重组概述.....	147

2 新编企业会计准则应用指南

第二节	以资产清偿债务	152
第三节	债务转资本	161
第四节	修改其他债务条件	163
第五节	以混合重组方式进行的债务重组	170
第五章	资产负债表日后事项	175
第一节	资产负债表日后事项概述	175
第二节	调整事项的会计处理	181
第三节	非调整事项的会计处理	198
第六章	投资	201
第一节	投资概述	202
第二节	短期投资	205
第三节	长期债权投资	224
第四节	长期股权投资	231
第五节	长期投资减值	251
第七章	会计政策、会计估计变更和会计差错更正	254
第一节	会计政策变更	255
第二节	会计估计变更	275
第三节	会计差错更正	282
第八章	建造合同	291
第一节	建造合同概述	291
第二节	建造合同收入和费用的确定方法	301
第三节	建造合同的核算	318
第四节	建造合同在会计报表上的披露	336
第九章	非货币性交易	343
第一节	非货币性交易概述	344
第二节	不涉及补价的非货币性交易	348
第三节	涉及补价的非货币性交易	355

第四节	涉及多项资产的非货币性交易	368
第十章	或有事项	375
第一节	或有事项概述	375
第二节	或有事项的会计处理	378
第十一章	无形资产	394
第一节	无形资产概述	394
第二节	无形资产的核算	404
第十二章	借款费用	417
第一节	借款费用概述	417
第二节	借款费用资本化的确认与计量	421
第十三章	租赁	437
第一节	租赁概述	438
第二节	经营租赁	449
第三节	融资租赁	454
第四节	售后租回交易	478
附录		484
企业会计准则——关联方关系及其交易的披露		484
企业会计准则——现金流量表		489
企业会计准则——收入		496
企业会计准则——债务重组		501
企业会计准则——资产负债表日后事项		507
企业会计准则——投资		510
企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正		518
企业会计准则——建造合同		523
企业会计准则——非货币性交易		529
企业会计准则——或有事项		532

4 新编企业会计准则应用指南

企业会计准则——无形资产·····	536
企业会计准则——借款费用·····	542
企业会计准则——租赁·····	548
主要参考书目 ·····	557

第一章 关联方关系及其交易的披露

利益相互独立的企业之间发生交易时,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。这种在对交易各方相互了解的、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,被视为公平交易。建立在公平交易基础上的会计报表所反映的会计信息才具有真实性和公允性。

若交易各方存在关联关系时,关联方之间的交易可能不是建立在公平交易的基础上,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,而且交易双方的关系常常以一种微妙的方式影响交易。在某种情况下,关联方之间通过虚假交易可以达到粉饰会计报表、欺骗报表使用者的目的。例如,甲公司是乙公司的母公司,乙公司为上市公司,若乙公司本年度利润不足,可以通过与甲公司之间的母子公司关系,将一批商品以高于市场的价格销售给甲公司,以达到虚增个别报表及合并报表的利润数额的目的。因此,对关联方关系及其交易的披露,将有利于报表使用者正确了解会计报表所提供的会计信息。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

2 新编企业会计准则应用指南

是有用的,它提供了未来可能发生,而且很可能是不同形式的交易类型的信息。

财政部于1997年5月22日发布了《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》,并于1997年1月1日暂在上市公司执行。这个准则的发布为规范证券市场会计信息披露,提高会计信息的有用性,加强税务监管,避免关联方之间操纵利润,促进与国际会计惯例协调等方面都具有重要意义。

第一节 关联方关系及其披露

一、关联方关系的判断标准

在我国会计准则中,给出了判断关联方关系的标准,即“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,则将其视为关联方;如果两方或多方同受一方控制,也将其视为关联方”。也就是说,建立控制、共同控制和施加重大影响是关联方关系存在的重要特征。因此,对控制、共同控制及重大影响的理解是判断关联方关系的基础。

(一) 控制

1. 以所有权方式形成的控制关系。

这是指一方通过对另一方进行股权投资,并拥有另一方半数以上表决权资本时,通常认为可以控制另一方的财务和经营决策,两者形成母子公司关系。以所有权方式达到控制的目的,主要表现为:

(1) 直接控制。直接控制,是指一方直接拥有另一方超过半

数以上(超过 50%)的表决权资本。例如,甲公司对乙公司直接投资,占乙公司表决权资本的 55%,表明甲公司直接控制乙公司,甲公司是乙公司的母公司,两者存在控制与被控制关系。

(2) 间接控制。间接控制,是指一方通过其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 1—1】 A 公司拥有 B 公司 60% 的表决权资本, B 公司拥有 C 公司表决权资本的 55%。

分析: B 公司是 A 公司的子公司, C 公司是 B 公司的子公司, A 公司可以通过控制 B 公司来间接拥有 C 公司 55% 的表决权资本。即 A 公司间接控制了 C 公司, A、C 公司之间存在控制与被控制关系。

(3) 直接与间接相结合形成的控制。直接与间接相结合,是指一方虽然只直接拥有另一方半数以下的表决权资本,但通过与子公司对另一方所拥有的表决权资本合计,而达到拥有另一方过半数以上的表决权资本的控制权。

【例 1—2】 甲公司拥有丙公司 30% 的表决权资本, 拥有乙公司 60% 的表决权资本; 乙公司拥有丙公司 21% 的表决权资本。

分析: 甲公司在直接拥有丙公司 30% 的表决权资本的同时, 又通过其子公司——乙公司间接拥有丙公司 21% 的表决权资本, 共计拥有丙公司 51% 的表决权资本。因此, 甲公司通过直接与间接相结合控制了丙公司, 甲公司与丙公司之间存在控制与被控制关系。

这里应注意两个问题:

① 在计算直接与间接拥有另一方的表决权资本的数额时, 应采用加法原则, 即, 直接拥有的表决权资本的数额加上通过子公司拥有的表决权资本的数额, 即为其所拥有的表决权资本数。

4 新编企业会计准则应用指南

在编制合并会计报表时,也应采用加法原则以判断是否纳入合并报表范围;但在长期股权投资与子公司所有者权益抵消中应采用乘法原则。

② 直接与间接相结合中的间接部分,是指通过其子公司对另一方拥有的表决权资本。若不是通过子公司拥有另一方的表决权资本,则不予以合计。

【例 1—3】 甲公司拥有丙公司 40% 的表决权资本,拥有乙公司 25% 的表决权资本;乙公司拥有丙公司 80% 的表决权资本。

在此例中,乙公司并非甲公司的子公司,乙公司拥有丙公司的表决权资本不得以任何方式计入甲公司对丙公司表决权资本拥有数中。因此,甲公司对丙公司不形成控制关系。

2. 以所有权和其他方式相结合达到控制的目的。

这种情况,是指一方拥有另一方表决权资本的比例虽然不超过半数,但通过拥有其表决权资本和其他方式达到控制。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 公司实际拥有 B 公司 60% 的表决权资本的控制权,表明 A 公司实际上控制了 B 公司。

3. 以法律或协议形式达到控制的目的。

这种情况,是指一方对另一方无权益性投资,即不拥有任何表决权资本,但通过法律或协议形式实质上能够控制另一方的财务和经营决策。例如,企业承包无投资关系的另一企业,按照承包协议规定,承包方在承包期间可以自主决定被承包方的财务和经营政策,无论被承包企业实现多少利润,均需交给承包方一定金额的承包利润。在这种情况下,虽然承包方与被承包方无任何投资与被投资关系,但是通过协议,承包方在承包期间可以

控制被承包方。

上述存在控制关系的三种情况中,第一种及第二种情况所指的双方存在投资与被投资关系。在双方存在投资与被投资关系的前提下,若一方控制了另一方,则认为双方属于母子公司关系。第三种情况下,虽然承包方与被承包方存在控制关系,但两者不存在投资与被投资关系,因此,双方不属于母子公司关系。

(二) 共同控制和合营企业

共同控制,是指两方或多方共同决定某项经济活动的财务和经营政策,任何一方不能单方面作出决定。共同控制主要表现在合营企业与合营方。

合营企业,是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。合营企业的基本特征在于:合营企业由合营各方共同出资建立,合营企业的财务和经营政策由合营各方共同决定,任何合营方均不能对合营企业的财务和经营政策单独作出决定。

合营方与合营企业之间形成共同控制关系,合营各方之间不存在共同控制关系。共同控制的基本方式有以下两种:

1. 合营各方所持表决权资本的比例相同,按合同约定共同控制。

【例 1—4】 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。

在此例中,由于出资比例相同, A、B 企业无任何一方对 C 企业有单独控制权, A、B 企业共同控制 C 企业, C 企业为 A、B 的合营企业。因此, A 企业与 C 企业、B 企业与 C 企业存在共同控制关系。

2. 合营各方虽然所持表决权资本不同,但按合同约定共同控制。

6 新编企业会计准则应用指南

【例 1—5】 A、B 企业共同出资设立 C 企业，A 企业出资 60%，B 企业出资 40%。合同约定 C 企业所有的财务和经营政策必须由 A、B 企业共同决定，并非按持有的表决权资本比例行使表决权。

在此例中，A 企业虽然拥有 C 企业 60% 的注册资本，但不能控制 C 企业，按合同约定只能与 B 企业共同控制 C 企业。A 企业与 C 企业、B 企业与 C 企业之间形成共同控制关系。

(三) 重大影响和联营企业

重大影响，是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，但低于 50% 表决权资本时，一般认为投资企业对被投资企业具有重大影响。此外，即使投资企业拥有的表决权资本小于 20%，若符合下列情况之一时，也应当确认投资企业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，在制定政策的过程中可以为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投资方的技术或技术资料，因而投资方

对被投资企业能施加重大影响。

联营企业,是指投资者对其有重大影响,但不是投资者的子公司或合营企业的企业。联营企业和重大影响是相联系的,如果投资者能对被投资企业施加重大影响,则该被投资企业视为投资者的联营企业。

二、关联方关系存在的主要形式

根据关联方关系判断标准,关联方关系存在的主要形式包括以下几类:

(一) 企业有能力直接控制、间接控制、直接与间接相结合控制一个或多个企业

若一方能对另一方实施控制,则认为双方存在关联方关系。这里所指的控制包括直接控制、间接控制及直接与间接相结合控制。

【例 1—6】 A 公司拥有 B 公司 60% 的表决权资本;B 公司拥有 C 公司 75% 的表决权资本。请判断 A 公司与哪些企业存在关联方关系。

在此例中,A 公司直接控制 B 公司,B 公司是 A 公司的子公司,A 公司与 B 公司之间存在关联方关系;A 公司还可通过其子公司(B 公司)间接控制 C 公司,因此,A 公司与 C 公司之间也存在关联方关系。

【例 1—7】 甲公司拥有乙公司 70% 的表决权资本,拥有丙公司 30% 的表决权资本;乙公司拥有丙公司 25% 的表决权资本。请判断甲公司与哪些企业存在关联方关系。

在此例中,甲公司直接控制乙公司,甲公司与乙公司之间存在关联方关系;甲公司通过直接和间接相结合拥有丙公司 55% 的表决权资本,甲公司直接和间接相结合控制丙公司,因此,甲