

会计核算操作指南(续)

关联方、职工福利 与或有事项 会计核算

马晓康 余丽芳 编著

经济管理出版社

会计核算操作指南（续）

关联方、职工福利与 或有事项会计核算

马晓康 余丽芳 编著

经济管理出版社

责任编辑 凌 霄
版式设计 陈 力
责任校对 孟赤平

图书在版编目 (CIP) 数据

关联方、职工福利与或有事项会计核算/马晓康、余丽芳编著. —北京: 经济管理出版社, 1999.1

(会计核算操作指南 (续) /庄恩岳主编)

ISBN 7-80118-727-X

I. 关… II. ①马…②余… III. 经济核算—会计制度—中国 IV. F233

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 33582 号

会计核算操作指南 (续)
关联方、职工福利与或有事项会计核算
马晓康 余丽芳 编著

出版: 经济管理出版社

(北京市新街口六条红园胡同 8 号 邮编: 100035)

发行: 经济管理出版社总发行 全国各地新华书店经销

印刷: 北京银祥福利印刷厂

787×1092 毫米 1/32 5.5 印张 116 千字

1999 年 1 月第 1 版 1999 年 1 月北京第 1 次印刷

印数: 1—6000 册

ISBN 7-80118-727-X/F·690

定价: 9.00 元

·版权所有 翻印必究·

(凡购本社图书, 如有印装错误, 由本社发行部负责调换。

地址: 北京阜外月坛北小街 2 号 邮编: 100836)

《会计核算操作指南(续)》

编委会名单

主 编:庄恩岳

副主编:尹 平 朱从敏

编 委:庄恩岳 尹 平 朱从敏 刘淑玲

赵玉霞 胡 荣 林 琳 李百兴

魏立谦 吴正大 陈永东 郑兴良

刘建军 陈丹萍 季小琴 王清刚

马晓康 余丽芳 郭丽娜 汪士果

武 戈

前 言

为了帮助广大财会人员较为全面、系统地了解 and 掌握国际会计准则和我国的会计准则及会计核算,我们在 1996 年编写了《会计核算操作指南》丛书,内容包括应收帐款、投资、固定资产、资产负债表、损益表、现金流量表、合并会计报表、所得税会计、银行基本业务、存货、应付项目、借款费用资本化、所有者权益、外币业务、收入确认、无形资产、会计政策和会计估计的变更、长期工程合同和递延资产等。在这个基础上,我们又编写了《会计核算操作指南(续)》丛书,内容包括非货币交易、费用与成本、租赁、期货、联营企业、合伙企业、股份有限公司、企业合并、社会保障、企业清算、关联方以及独资企业、公司企业、会计制度设计、企业资产重组等,具体介绍了国际会计准则和我国的会计准则及会计业务核算和报表编制的操作方法以及我国现行会计制度在向会计准则转换过程中会计业务的核算和会计报表的编制等业务操作。

希望《会计核算操作指南(续)》丛书的出版,对广大财会人员学习和掌握会计准则有所帮助。

庄恩岳

1998 年 10 月

目 录

第一篇 关联方交易

第一章 我国会计准则的规定	(1)
第一节 简介	(1)
第二节 基本要求及引言和定义的说明	(3)
第三节 关联方关系	(12)
第四节 关联方交易	(15)
第五节 应披露的内容	(17)
第六节 披露举例	(20)
第二章 国际会计准则的规定	(26)
第一节 简介	(26)
第二节 具体规定	(27)
第三节 披露举例	(38)
第三章 美国会计准则的规定	(43)
第一节 简介	(43)
第二节 对关联方交易揭示的举例	(46)
第四章 其他国家和地区的有关规定	(49)
第一节 英国的规定	(49)
第二节 日本的规定	(50)
第三节 其他国家和地区的规定	(55)
第五章 有关法规的规定	(56)

第一节	证券法规的规定	(56)
第二节	涉外税法的规定	(59)
第六章	转换	(61)
第一节	关联方关系	(61)
第二节	控制	(62)
第三节	重大影响	(62)
第四节	关联方交易	(63)
第五节	披露	(63)

第二篇 职工福利

第七章	我国会计准则的规定	(65)
第一节	概述	(65)
第二节	社会保险	(67)
第三节	职工医疗保险基金财务制度	(72)
第四节	职工养老保险基金财务制度	(77)
第五节	社会保险实务操作范例	(79)
第六节	住房公积金	(86)
第七节	住房公积金实务操作范例	(88)
第八节	其他额外福利	(90)
第八章	国际会计准则的规定	(94)
第一节	概述	(94)
第二节	准则范围	(95)
第三节	有关定义	(96)
第四节	退休金费用的会计核算	(101)
第五节	保险统计估价方法	(109)
第六节	保险统计假定	(111)

第三篇 或有事项和承诺

第九章 我国会计准则的规定	(114)
第一节 概况.....	(114)
第二节 或有事项.....	(119)
第三节 或有损失.....	(122)
第四节 或有负债.....	(125)
第十章 国际会计准则的规定	(136)
第一节 概况.....	(136)
第二节 准则规范指南.....	(136)
第十一章 美国会计准则的规定	(141)
第一节 概况.....	(141)
第二节 或有事项.....	(142)
第三节 或有负债.....	(146)
第四节 过渡时期或有损失的会计处理及或 有负债的揭示.....	(151)
第十二章 其他国家和地区的规定	(154)
第一节 日本的规定.....	(154)
第二节 我国台湾省的规定.....	(159)
第三节 我国香港特别行政区的规定.....	(162)
附录：企业会计准则——关联方关系及其交易 的披露	(163)

第一篇 关联方交易

第一章 我国会计准则的规定

第一节 简介

财政部在 1997 年 5 月 22 日发布了《会计准则——关联方关系及其交易的披露》。我国共制定了几十项具体会计准则，这是发布的第一项具体准则，它也是我国制定的有关上市公司与其关联者之交易披露的第一项会计法规。

一、关联方交易准则的特点

1. 具有特定的适用范围。该准则只要求上市公司从 1997 年 1 月 1 日起在会计报表附注中披露关联方关系及其交易的相关信息，而其他企业可暂不执行。这说明目前该准则上市公司必须执行。

2. 适合我国现状。目前我国上市公司日益增多，而它们信息披露的规范性、完整性成为众多投资者关心的问题。首先公布此准则就适应了现实的需要。该准则的出台，规范了上市公司有关关联方会计信息的披露，填补了我国会计在

关联方关系及关联方交易规范和报告上的空白，增加了上市公司会计信息的透明度，对于证券监管部门进一步加强对证券市场的监管，促进证券市场健康发展，将产生十分积极的作用。

3. 是对合并报表存在不足的补充。合并报表不反映母、子公司的经济性质或类型、法定代表人、名称、注册地、注册资本及其变化，企业的主管业务，所持股份或权益及其变化和交易类型及其交易要素等资料，而这些都是此准则要求披露的。

二、我国关联方交易准则的内容

我国关联方交易准则共有十三条，分为引言、定义、关联方关系、关联方交易、披露和附则六部分。

引言部分共两条，说明准则规范的内容和不要求的情况。

定义部分只有一条，为准则使用的 10 个术语下了定义，这 10 个术语分别是控制、共同控制、重大影响、母公司、子公司、合营企业、联营企业、主要投资者个人、关键管理人员和关系密切的家庭成员。

关联方关系部分共有四条，规定了判断关联方关系是否存在的基本标准，列举了关联方存在的主要形式以及不视为关联方和国家控制的企业视为和不视为关联方的情况。

关联方交易部分只有一条，规定了判断关联方交易是否存在的标准，列举了有关关联方交易的 11 个例子。

披露部分共三条，规定了披露的内容。

附则部分有两条，是准则的例行段，说明该准则的解释权归属及其生效日期。该准则由财政部负责解释，自 1997 年 1 月 1 日起施行。

第二节 基本要求及引言和定义的说明

一、基本要求

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的金额。

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。

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。

关联方交易中的主要事项，如购货、销货、应收应付账

款等，应当披露连续两年以上的比较资料。

二、说明

(一) 引言

在第二条中说明了该准则不要求的两种情况，一种是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；另一种是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。

(二) 定义

1. 控制，是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。所谓表决权资本，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 70% 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% 的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公司直接控制B公司，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，共拥有C公司55%的表决权资本的控制权，从而达到控制C公司。

(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公司和C公司达成协议，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，而能够控制财务和经营政策，基本上等于能够控制整个企业，这样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，从而能够控制另一方的决策权，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的投票权。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，是指按合同约定对某项经济活动所共有的控制。该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。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定。

3. 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财务和经营政策的制定，从而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投资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，是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，是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 公司是 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或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 30% 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，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。在我国，合营企业主要是指中外合资经营企业。《中华人民共和国中外合资经营企业法》第一条明确指出：中华人民共和国为了扩大国际经济合作和技术交流，允许外国公司、企业和其他经济组织或者个人，按照平等互利的原则，经中国政府批准，在中华人民共和国境内，同中国的公司、企业或其他经济组织共同举办合营企业。合营企业的形式为有限责任公司。合营企业各方可以现金、实物、工业产权等进行投资，按注册资本比例分享利润和分担风险及亏损。在合营企业的注册资本中，外国合营者的投资比例一般不低于 25%，合营者的投资如果转让，必须经合营各方同意。董事会是合营企业的最高权力机关。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，双方按投资比例控制 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% 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 企业应被视为 A、C、D、F 企业的合营企业。

7. 联营企业，是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。

联营是一个法律概念，不同类型的联营主体，在法律上应承担不同的责任。《中华人民共和国民法通则》第五十一条、第五十二条、第五十三条分别将联营企业概括为三种类型：

(1) 法人联营。联营各方组成新的经济实体，独立承担民事责任，具备法人条件的，取得法人资格。

(2) 合伙联营。联营各方不具有法人条件的，按照出资比例或者协议的约定，以各自所有的或者经营管理的财产承担民事责任，承担连带责任，共同经营。

(3) 契约联营。企业联营各方按照合同规定各自独立经营，各自承担民事责任。

与上述三种类型的企业联营相适应，分别组成紧密型经济联合组织、半紧密型经济联合组织和松散型经济联合组织。因为第三种类型的联营不能组成新的经济实体，联营的各方都不需要对新的联营经济实体进行投资，而只是各自仍然独立开展自己的经济业务，所以它不能包括在关联方的范畴内。

合营企业与联营企业虽然都是双方或若干方通过协议或合同组建的企业形式，但两者有以下区别：