企业特殊业务会计

主编：欧阳爱平

中华工商联合出版社

《最新企业会计制度详解与操作规范》丛书

编 委 会

总 主 编

李殿富(北京工商大学副校长、教授、研究生导师)

副总主编

赵保卿(北京工商大学会计学院教授、研究生导师)

吴　革(对外经济贸易大学会计系讲师)

编　　委

孙宝珩(北京商业管理干部学院会计系主任、教授)

冯义秀(北京工商大学会计学院副教授)

刘晓嫱(北京工商大学会计学院讲师)

高　璐(中央财经大学会计系讲师)

胡　燕(北京工商大学会计学院副教授、研究生导师)

陈　冰(北京工商大学会计学院副教授、研究生导师)

欧阳爱平(北京工商大学会计学院副教授、研究生导师)

苏　君(北京工商大学会计学院副教授、研究生导师)

傅得一(北京工商大学会计学院副教授、研究生导师)

刘婉立(北方工业大学经管系副教授)

谢　萍(北京工商大学会计学院副教授、研究生导师)

程隆云(北京工商大学会计学院副教授、研究生导师)

张　越(天津理工学院会计系讲师)

杨　鸿(天津理工学院会计系讲师)

总　序

处在新旧世纪交替的特定历史时刻，除了对饱经沧桑和风云变幻的20世纪的回顾与反思外，更多的则是对充满希望和挑战的21世纪的展望与憧憬，进而做好迎接挑战、备战未来的充分准备并开始切实的行动。我们作为会计工作者，唯其如此，别无选择！

在刚刚过去的一个世纪里，不论是世界经济还是中国经济都发生了前所未有的深刻变化。特别是二战以后，世界经济波澜起伏，科学技术日新月异，人类文明空前进步。历史清楚地告诉我们，每一场社会、科技的革命，无不引起会计文明的大进步。1494年巴其阿勒《算术，几何与比例概要》一书的问世标志着单式簿记向复式簿记的发展；1918年克朗赫尔姆所著《簿记新法》一书的出版标志着商业会计时代向成本会计时代的过渡；19世纪60—70年代，第二次科学技术革命的浪潮孕育了管理会计，由此实现了传统会计向现代会计的转变。当人类历史的时针开始指向21世纪的时候，世界经济形势又出现了如下一些重要趋势：贸易自由化进一步深化和国际资本流量迅猛增长，资本市场被相对小数量的

实力雄厚的投资者所控制，对信息需求不断增长和对其有效性要求日渐提高，企业购并继续深化，国际互联网正作为一种高效率的全球投资工具被加以推广，等等。所有这些表明经济已趋全球化的特征，将成为包括我国在内的全球会计改革和发展的占据主导地位的影响因素。

自上个世纪80年代末期，我国便拉开了会计改革的总序幕，从1992年颁布的《企业会计准则》、《企业财务通则》到据其制定并陆续出台的具体会计准则；从相继制定实施的分行业会计制度到1998年发布的《股份有限公司会计制度》，期间经受了多少风风雨雨，遇到了多少坎坎坷坷。可以说，我国会计改革与发展的每一步，都凝聚了诸如杨纪琬、莫启欧等老一辈会计专家的心血，也饱饮了我国会计理论与实务工作者的辛勤汗水。

从“两则两制”到现在，已走过八年的历程。二十一世纪的到来，以及世界经济国际化趋势和我国加入世界贸易组织对会计带来的挑战与机遇，促使我们重新审视行业会计制度，迫切要求我们按照市场经济的需要，对企业会计核算行为提出更高的要求。有鉴于此，《中共中央关于国有企业改革和发展若干重大问题的决定》明确要求建立健全全国统一的会计制度，1999年10月31日重新修订并通过的《会计法》也规定，我国将实行统一会计制度。为了贯彻实施新《会计法》，国务院于2000

年6月21日发布了《企业财务会计报告条例》。该条例对1992年制定的《企业会计准则——基本准则》所规定的会计要素的定义做了重新修订,赋予了会计六大要素以新的内涵,使之更加符合其质量特征。

面对21世纪全球经济一体化的挑战和我们进一步完善会计核算制度的要求和环境,伴随着我们跨入二十一世纪的脚步声,我们的国家又掀起了会计改革的新浪潮,奏响了会计改革又一动人的新乐章——《企业会计制度》发布与实施了。综合而言,《企业会计制度》体现了以下特点:第一,构成统一会计制度的重要组成部分。这次会计改革,将按照企业性质和规模,分别建立《企业会计制度》(不含金融企业)、《金融保险企业会计制度》和《小企业会计制度》。《企业会计制度》是会计改革整个体系中的重要内容。第二,突出了会计信息质量的要求。《企业会计制度》按照《企业财务会计报告条例》所规定的会计要素的定义,对会计要素的确认和计量遵循会计要素定义的要求,使之在会计报表上所反映的各项会计要素均符合其质量特性,满足了会计信息高质量的要求。如《企业会计制度》规定,如果企业所拥有或者控制的各项资产已经发生了减值,应当计提减值准备,计提的减值准备计入当期损益,体现了资产应是预期能给企业带来经济利益资源的这一特性。高质量的会计信息及其对会计信息的分析,对于会计政策制定者和市场参与者而言都具有十分重要的意义。第三,力求与国际

会计惯例协调。实际上,《企业财务会计报告条例》对六大会计要素的界定,已符合国际会计惯例。《企业会计制度》规定的会计政策和会计确认、计量标准也与国际会计准则中的核心准则所规定的会计政策和会计确认、计量标准基本相同。如按照国际会计惯例的要求,《企业会计制度》规定,企业期末存货按照成本与可变现净值孰低的原则进行计价。第四,注重了与旧制度的衔接。《企业会计制度》既规定了会计核算的原则、会计政策的采纳、会计要素的确认、计量标准等一般会计核算规定,又规定了会计科目的设置运用方法、财务会计报告的编制方法等具体核算方法,又注意了新旧制度的衔接。具体表现:一是保留《股份有限公司会计制度》及其相关补充规定,以及具体会计准则中的合理、有用的内容,并将其作为建立统一会计核算制度的基础和依据。二是对现行会计核算制度或具体会计准则在实际执行中产生较大问题,或不适用的部分予以修正。如当前在某些领域,由于缺乏活跃的市场,公允价值往往难以取得,从而也给滥用公允价值留下空子,为此,对债务重组、非货币性交易等准则及企业会计制度中涉及公允价值的规定进行了修改或规定。三是充分体现《企业财务会计报告条例》对会计要素尤其是资产定义的要求,将资产减值范围扩充到固定资产和无形资产等方面。

《企业会计制度》的颁布与实施,标志着我国会计改革迈上一个新台阶,步入一个成熟期,是我国会计改革

发展史上一个重要里程碑，并预示着我国会计改革将逐步深入、步步为营、持续推进！

在这样的背景下，《企业会计制度详解与实施规范》丛书孕育而生了。我们赋予她如下职能和特征：一是指导性。我国的企业会计又处在一个新旧交替与衔接的重要时期，所有会计工作者及关注会计工作的人士都必须回答和解决这样一个问题：如何快速更新会计知识，尽快掌握会计新技能？这套丛书有助于很好地回答和解决这一问题。因为她既适用于会计人员的继续教育、财经院校师生的教学参考，也满足于社会各界人士了解企业会计制度和会计知识、掌握企业会计工作技能的需要。二是操作性。她立足于实践，着眼于操作，以基本会计理论为基础，以《企业会计制度》为指导，特别注重新旧会计制度的对比与衔接，力求把会计实务操作程序和方法用科学理论加以阐明和演示，并辅以大量案例，极具可操作性。三是简明性。她力求言简意赅，深入浅出、通俗易懂，以便于各类读者学习参考。四是前瞻性。她在立足实践、着眼制度的基础上，尽量结合和运用当前会计研究的最新成果，总结和归纳我国会计改革与发展过程中的新情况、新问题，并进行规律性探索，具有一定的前瞻性。

我们有幸赶上这个令人激动的“会计年代”，能为之作出我们的努力，奉献我们的果实，倍感喜悦；同时我们也知道，编写这样一套丛书，对我们也是一个挑战和考

验。因为我国企业会计制度仍处在重建之中，企业会计准则与有关会计规范尚需完善，会计理论和业务领域正不断拓展，在这样的环境和条件下，加之受我们学识和水平的限制，我们赋予她的职能和特征也许不尽完全，疏漏乃至错误也在所难免。我们恳请广大读者多提宝贵意见。

《企业会计制度详解与实施规范》丛书编委会

2001 年 5 月于北京

前　言

去年年底，财政部发布了全国统一会计制度——“企业会计制度”，以代替正在执行的工业、商业、施工企业等行业会计制度和外商投资企业会计制度、股份有限公司会计制度。这是继1993年发布行业会计制度以来的又一次巨大会计变革。时隔不久，即今年初，财政部又发布了包括“企业会计准则—租赁”内的三项新准则，修改了“企业会计准则—债务重组”等五项准则。也是在去年年底，财政部发布了“期货交易所商品期货业务会计处理暂行规定”、“期货经纪公司商品期货业务会计处理暂行规定”和“企业商品期货业务会计处理补充规定”，第一次全面规范了我国商品期货业务的会计核算。本书以上述新的会计规范为依据，对非货币性交易等特殊业务的会计处理进行详细阐述。

本书涉及的特殊业务包括非货币性交易、或有事项、关联方关系及其交易、外币业务、租赁业务、会计调整和期货业务。这些业务之所以称为“特殊业务”，主要因为：第一，不具普遍性，上述业务只在部分企业中发生；即使在这些企业，特殊业务也非经常发生。第二，其会计核算包括确认、计量、记录和报告与一般业务不同，

核算难度较大。

本书有三个特点：

1.针对新的"企业会计制度"与过去的行业会计制度的区别，对特殊业务首先进行新旧会计制度的比较。在此基础上，对新制度、新准则对特殊业务的规范进行全面阐述。

2.立足我国实际，又结合国际会计惯例进行对比说明。本书对特殊业务的会计核算方法除进行必要的理论说明外，突出实务的具体操作方法。使读者知道"为什么"、"怎样做"。

3.结合会计的目标——提供以财务信息为主的会计信息，本书在各章的论述中，除说明特殊业务的会计确认、计量和记录外，还对特殊业务的信息披露进行了专门介绍。

本书由北京工商大学会计学院欧阳爱平副教授主编。参加编写的是北京工商大学会计学院谢萍副教授(第一章)、王仲兵讲师(第二、三章)、陈珂讲师(第六章)、欧阳爱平副教授(第四、五、七章)。

本书适用于广大会计实际工作者、理论研究者和银行、税务、工商、审计等对会计工作密切关注的会计信息使用者使用，以掌握新的会计规范对特殊业务会计核算的新要求。由于作者水平有限，加之时间仓促，书中难免有错漏之处。敬请读者指正。

作者

2001年5月

目　录

第一章　非货币性交易 …… (1)
第一节　新旧会计制度比较 …… (1)
第二节　非货币性交易的内容 …… (6)
第三节　非货币性交易的核算 …… (10)
第四节　非货币性交易信息的披露 …… (54)
第二章　或有事项 …… (57)
第一节　或有事项的内容 …… (57)
第二节　或有事项的核算 …… (62)
第三节　或有事项信息的披露 …… (71)
第三章　关联方关系及其交易 …… (81)
第一节　关联方关系及其交易概述 …… (81)
第二节　关联方关系及其交易的内容 …… (86)
第三节　关联方关系及其交易的披露 …… (94)
第四节　关联交易定价原则和方法的国际比较及相关问题 …… (104)
第四章　外币业务 …… (123)
第一节　外币业务及其内容 …… (123)
第二节　外币业务的核算 …… (125)
第三节　外币业务信息的披露 …… (135)

第五章　租赁业务 …… (137)
第一节　新旧会计制度比较…… (137)
第二节　租赁的特点及租金的计算…… (139)
第三节　经营租赁的核算…… (152)
第四节　融资租赁的核算…… (160)
第五节　其他租赁业务的核算…… (186)
第六节　租赁会计信息的披露…… (195)
第六章　会计调整 …… (203)
第一节　新旧会计制度比较…… (203)
第二节　会计政策和会计估计的变更…… (211)
第三节　会计差错的更正…… (226)
第四节　资产负债表日后事项…… (231)
第七章　商品期货业务 …… (243)
第一节　新旧会计制度比较…… (243)
第二节　商品期货交易的一般程序…… (244)
第三节　期货交易所商品期货业务的核算…… (258)
第四节　期货经纪公司商品期货业务会计的核算…… (297)
第五节　企业商品期货投资的会计核算…… (307)
第六节　商品期货业务会计信息的披露 …… (324)

第一章　非货币性交易

非货币性交易是指交易双方以非货币性资产进行的交换。这种交换不涉及或只涉及少量的货币性资产。非货币性交易的会计核算与货币性交易的会计核算有着很大的区别。在货币性交易中，购入资产或者售出资产，要支付货款或者收到货款。而在非货币性交易的情况下，交易双方相互交换的是非货币性资产。因此，对于非货币性交易的会计核算，主要是要解决在此类交易中换入、换出非货币性资产的计价，以及相关损益的确认问题。但需要注意的是，这里不涉及企业合并中的非货币性交易。

第一节　新旧会计制度比较

非货币性交易的会计核算，在以往的行业会计制度和股份有限公司会计制度中，并未对其有关的内容进行说明。但在1999年财政部颁发的《企业会计准则——非货币性交易》（以下简称具体会计准则）中，对此部分内容进行了有关的规范。下面我们将原有具体会计准则中非货币性交易的有关规定，与新《企业会计制度》的有关内容进行比较，以期揭示出两者之间的变化，以及在新《企业会计制度》中对非货币性交易规定的特点。

一、新旧非货币性交易规范的对比

从对非货币性交易规范的新旧对比中，我们可以看出，两者之间的不同之处，主要体现在以下六方面：

（一）核算范围上的变化

在原有具体会计准则中，对于非货币性交易的核算，不包括放弃非现金资产（不包括股权）取得股权的内容；而在新《企业会计制度》中，非货币性交易的核算包括了此项内容。

（二）资产划分上的变化

在原有具体会计准则中，将非货币性资产进一步划分为待售资产和非待售资产；而在新《企业会计制度》中，对于非货币性资产不再进行这样的分类。

（三）交易分类上的变化

在原有具体会计准则中，将非货币性交易的类型分为四种：同类不涉及补价的非货币性资产的交换、同类涉及补价的非货币性资产的交换、不同类不涉及补价的非货币性资产的交换、不同类涉及补价的非货币性资产的交换；而在新《企业会计制度》中，只将非货币性交易分为两种：不涉及补价的非货币性交易和涉及补价的非货币性交易。

（四）资产计价及损益确认上的变化

1. 对于不涉及补价的资产计价及损益确认

在原有具体会计准则中，对于不涉及补价的同类非货币性资产的交换，应以换出资产的账面价值作为换入资产入账价值。但是，如果换出资产的公允价值低于其账面价值，应以换出资产的公允价值作为换入资产入账价值；换出资产的公允价值与账面价值之间的差额，确认为当期损失。对于不涉及补价的不同类非货币性资产的交换，应以换入资产的公允价值作为其入账价值；换入资产的公允价值与换出资产账面价值的差额

计入当期损益。如果换入资产的公允价值无法确定，应以换出资产公允价值作为换入资产的入账价值；换出资产公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益。如果两者的公允价值都无法确定，应以换出资产账面价值作为换入资产入账价值，不确认损益。

在新的《企业会计制度》中，对于不涉及补价的非货币性交易的资产计价及损益确认是这样规定的：在进行非货币性交易的核算时，无论是一项资产换入一项资产，或者一项资产同时换入多项资产，或者同时以多项资产换入一项资产，或者以多项资产换入多项资产，均按换出资产的账面价值，加上应支付的相关税费，作为换入资产的入账价值。

2. 对于涉及补价的资产计价及损益确认

在原有具体会计准则中，对于涉及补价的同类非货币性资产的交换，应区别不同情况处理：支付补价的——应以换出资产账面价值与补价之和作为换入资产入账价值。但是，如果换出资产的公允价值低于其账面价值，应以换出资产公允价值与补价之和作为换入资产入账价值；换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额，确认为当期损失。收到补价的——应以补价占换出资产公允价值的比例为基础，确认收益；以换出资产的账面价值扣除补价，加上已确认的收益，作为换入资产入账价值。但是，如果换出资产的公允价值低于其账面价值，应以换出资产公允价值减去补价作为换入资产入账价值，换出资产公允价值与其账面价值之间的差额，确认为当期损失。

在原有具体会计准则中，对于涉及补价的不同类非货币性资产的交换，也应区别不同情况处理：支付补价的——应以换入资产公允价值作为其入账价值，换入资产公允价值减去补价后，与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。如果换入

资产的公允价值无法确定，应以换出资产的公允价值加上补价作为换入资产的入账价值，换出资产公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。如果换入、换出资产公允价值都无法确定，应以换出资产账面价值加上补价作为换入资产入账价值，不确认损益。收到补价的——应以换入资产公允价值作为其入账价值，换入资产公允价值加上补价后，与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。如果换入资产公允价值无法确定，应以换出资产公允价值减去补价作为换入资产的入账价值，换出资产公允价值与其账面价值的差额计入当期损益。如果换入、换出资产公允价值都无法确定，应以换出资产账面价值减去补价作为换入资产入账价值，不确认损益。

在新的《企业会计制度》中，对于涉及补价的非货币性交易的资产计价及损益确认是这样规定的：在非货币性交易中如果涉及补价，应区别不同情况处理：支付补价的企业，应当以换出资产的账面价值，加上补价和应支付的相关税费，作为换入资产的入账价值；收到补价的企业，应当以换出资产的账面价值减去补价，加上应确认的收益和应支付的相关税费，作为换入资产的入账价值。

（五）相关税费上的变化

在原有具体会计准则中，对于在非货币性交易中所发生的相关税费，在会计处理上没有进行明确的规定；而在新《企业会计制度》中，将非货币性交易中发生的相关税费计入了换入资产的入账价值。

（六）应收款项处理上的变化

在原有具体会计准则中，对于在资产交换中涉及应收款项的处理，并未进行特别的规定；而在新《企业会计制度》中，将这部分内容重新进行了规范。

二、新《企业会计制度》中对于非货币性交易规范的特点

从上述对原有具体会计准则和新《企业会计制度》的比较中，我们不难看出，新《企业会计制度》中对于非货币性交易的规范，具有如下特点：

（一）扩大了非货币性交易的核算范围

新《企业会计制度》中明确规定，只要交易双方以非货币性资产进行交换，即为非货币性交易。这种交换不涉及或只涉及少量的货币性资产。这其中包括了放弃非现金资产（不包括股权）取得股权的内容，但不包括企业合并中所涉及的非货币性交易。

（二）统一了资产计价的尺度

在原有具体会计准则中，不同类资产其计价依据不同。对于换入资产入账价值的确定，有时以换出资产的价值为依据，有时又以换入资产的价值为依据，对于资产的计价尺度不统一；在新《企业会计制度》中明确规定，对于换入资产的入账价值，均以换出资产的价值为依据。

（三）简化了会计核算

在新《企业会计制度》中，将非货币性交易的类型划分为不涉及补价的非货币性交易和涉及补价的非货币性交易两种，不再对非货币性交易进一步区别同类和不同类，加之统一了资产计价的尺度，从会计核算的角度上看，简化了原有的核算内容。

（四）体现了实际成本计价的原则

在新《企业会计制度》中明确规定，将非货币性交易过程中发生的相关税费，计入换入资产的入账价值中，这样的处理更加充分地体现了资产以实际成本计价的原则。

（五）完善了应收款项的核算