

QIYE KUAJI ZHUNZE DE KUAJI YU SHENJI YINGYONG CONGSHU

企业会计准则的会计与审计应用丛书



QIYE KUAJI ZHUNZE DE
KUAJI YU SHENJI YINGYONG

企业会计准则的 会计与审计应用

——收入、建造合同、或有事项、会计政策、会计估计变更和会计差错更正

顾问 阎达五

主编 赵西卜



经济科学出版社

企业会计准则的会计与审计应用丛书

企业会计准则的会计与 审计应用

——收入、建造合同、或有事项、会计政策、
会计估计变更和会计差错更正

顾 问： 阎达五

主 编：赵西卜

副 主 编：李 驰 蔡 婕

编写人员（按姓氏笔画排序）：

邓小军 李永梅 李 驰 赵西卜

施武妹 曾 萍 蔡 婕

经济科学出版社

责任编辑：黄双蓉

责任校对：杨 海

版式设计：代小卫

技术编辑：董永亭

企业会计准则的会计与审计应用

——收入、建造合同、或有事项、会计政策、
会计估计变更和会计差错更正

主 编：赵西卜

副主编：李 驰 蔡 婕

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：[www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件：[esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天宇星印刷厂印刷

新路装订厂装订

850 × 1168 32 开 10 印张 240000 字

2004 年 7 月第一版 2004 年 7 月第一次印刷

印数：0001—5000 册

ISBN 7 - 5058 - 4274 - 9 / F · 3550 定价：19.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

图书在版编目 (CIP) 数据

企业会计准则的会计与审计应用. 收入 建造合同
会计政策 会计估计变更和会计差错更正 / 赵西卜主编.
—北京: 经济科学出版社, 2004. 6

ISBN 7 - 5058 - 4274 - 9

I. 企… II. 赵… III. 企业管理 - 会计制度 - 中
国 IV. F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 069136 号

前 言

就目前而言，我国不同企业的会计核算和会计报告分别通过《企业会计准则》和相关的会计制度进行规范。尽管规范形式有所不同，但其实质内容和方法大同小异，有的甚至基本一致。从发展趋势看，会计准则应是会计规范的主要形式。正确运用现有的会计准则不仅对提高会计信息质量至关重要，而且对将要实施的各项具体会计准则的运用也会起到一定的基础性和引导性作用。为便于会计职业者对现有会计准则的正确理解和运用，我们组织编写了这套以会计准则实务应用为主要内容的系列丛书，旨在为从事会计及审计实务的职业人员尽可能提供具体指导，并为其对相关问题的深入思考提供一些思路，以提高会计职业者的业务素质、业务水平和专业技能，提高会计准则的应用质量。本套丛书注重理论联系实际，并本着“大道至简”的原则，努力做到通俗易懂，并紧密联系实际。它不仅可以作为会计和审计职业者开展工作的业务手册，而且还可以作为大专院校管理学类专业（含会计学专业）相关人员学习新会计准则的参考用书。

本套丛书立足已经公布实施的具体会计准则，针对每一具体准则重点从六个方面进行阐述：一是准则的目的、实施范围及主要内容；二是同国际会计准则或国际惯例相比较的主要差异；三是准则的会计具体应用；四是准则应用中可能出现的问题；五是审计关注要点；附录是相关法规摘编。通过这六个方面，力图达到以下目的：

1. 明了我国实施的会计准则要解决的问题及采用的方法标

准，并了解与国际及相关会计准则的主要差异，为我国会计准则与国际会计惯例进一步协调提供理论和方法准备；

2. 对具体会计准则的应用进行具体解释，尽可能将原则性规定细化为可操作性方法，并通过大量举例使读者领会并掌握准则的基本精神和具体方法；

3. 针对实务界会计行为偏离标准时有发生这一事实，尽可能挖掘会计准则应用中可能出现的问题及审计应关注的要点；

4. 提供有利于会计准则在会计与审计应用中的相关法规指引，以增强解决实际问题的能力。

在本书编写过程中，我们主要参考了《企业会计准则》应用指南和解释，以及最新的注册会计师考试指定用书，在此向财政部会计司所有编纂会计准则解释及应用的同志们，以及注册会计师考试用书的所有编写人员表示诚挚谢意。没有他们的前期成果，本书不可能取得预期效果。

本书的出版，得到了经济科学出版社明春玲女士和出版社领导的大力支持和协助，在此深表谢意。

在本套丛书的设计、编写过程中，得到了已故著名会计学家、中国会计学会副会长、中国人民大学教授阎达五先生的悉心指导。本书的出版凝聚了阎老师的心血和汗水。借此表达对阎先生的沉痛哀思……

参加本套丛书编写的有：中国人民大学商学院会计系赵西卜，中国注册会计师、会计学硕士、中信实业银行李驰，中国注册会计师、会计学硕士、华润置地（北京）有限公司蔡婕，中国注册会计师、会计学硕士、新华联控股有限公司施武妹，中国注册会计师、会计学硕士、西藏民族学院邓小军，中国注册会计师、会计学硕士、北京国华电力有限公司曾萍，中国注册会计师、会计学硕士、新华人寿保险股份有限公司李永梅等。本套丛书由赵西卜总纂并定稿。

在本套丛书编写过程中，尽管我们力争做到全面考虑、结构严谨、准确表达准则思想内容和操作方法，但限于我们的水平，难免存在这样或那样的不足，恳请各位同仁不吝指正，以便进一步充实和完善。

赵西卜

2004 年 5 月 于中国人民大学静园

目 录

第一章 收入	1
一、目的、实施范围和主要内容	1
二、与国际会计准则的主要差异	19
三、会计实务应用	26
四、会计实务中可能出现的问题	61
五、审计应用及其关注要点	71
附录 相关法规摘编	77
 第二章 建造合同	86
一、目的、实施范围和主要内容	86
二、与国际会计准则的主要差异	105
三、会计实务应用	112
四、会计实务中可能出现的问题	144
五、审计应用及其关注要点	151
附录 相关法规摘编	154
 第三章 或有事项	162
一、目的、实施范围和主要内容	162
二、与国际会计准则的主要差异	178
三、会计实务应用	187
四、会计实务中可能出现的问题	205
五、审计应用及其关注要点	207

附录 相关法规摘编	212
第四章 会计政策、会计估计变更及会计差错更正	219
一、目的、实施范围和主要内容	219
二、与国际会计准则的主要差异	229
三、会计实务应用	235
四、会计实务中可能出现的问题	269
五、审计应用及其关注要点	280
附录 相关法规摘编	288
 主编简介	 306

第一章 收入

一、目的、实施范围和主要内容

(一) 目的和实施范围

在市场经济条件下，追求利润最大化已成为企业经营的一项重要目标。收入作为利润构成的一项重要因素，受到企业以及企业的投资者和其他相关方面的重视。如何规范收入的确认和计量，确保财务报表反映的收入信息真实、可靠，成为人们普遍关注的焦点。

在收入准则出台以前，企业经营收入的确认和计量由行业会计制度规定。这些相关规定对于确保企业正确地核算收入起过重要作用。但是，随着市场经济的进一步发展，一方面企业的经营方式呈现出多样化、错综复杂的特点，另一方面企业经营环境出现更多的不确定性。行业制度中那些相对注重经济业务的形式而非实质等收入确认原则，已显出其不适应性。更切实、更合理收入确认规范的缺乏，直接导致实务中企业收入确认的不规范：虚拟收入、提前或推后确认收入、将本质上属于融资的交易作为销售加以确认、在贷款不能收回的情况下仍确认收入，等等。

1993年初，财政部决定立项制定收入会计准则，并相应成立项目组，着手研究制定相关准则，于1995年10月完成征求意见稿。经过充分调查研究和多次修改，《企业会计准则——收

入》在 1998 年 6 月制定完成、对外公布，并自 1999 年 1 月 1 日起暂在上市公司施行。

（二）主要内容

1. 引言。

（1）规范范围。收入准则只规范企业销售商品、提供劳务、让渡资产使用权等交易形成的收入的确认和计量。不涉及建造合同、非货币性交易、租赁、保险公司的保险合同、期货、投资、债务重组等项交易中形成的收入。建造合同、租赁、投资、债务重组中的收入确认和计量应分别按《企业会计准则——建造合同》、《企业会计准则——租赁》、《企业会计准则——投资》、《企业会计准则——债务重组》等的规定进行处理。

（2）基本要求：

①企业应分清收益、收入和利得的界限。企业在会计期间内增加的除所有者投资以外的经济利益通常称为收益，收益包括收入和利得。收入是指企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中所形成的经济利益的总流入，包括商品销售收入、劳务收入、利息收入、使用费收入、股利收入等。日常活动是指企业为完成其经营目标而从事的所有活动，以及与之相关的其他活动。因此，收入属于企业主要的、经常性的业务收入。收入和相关成本在会计报表中应分别反映。

利得是指收入以外的其他收益，通常从偶发的经济业务中取得，属于那种不经过经营过程就能取得或不曾期望获得的收益，如企业接受捐赠或政府补助取得的资产、因其他企业违约收取的罚款、处理固定资产或无形资产形成的净收益、流动资产价值的变动等。利得属于偶发性的收益，在报表中通常以净额反映。

收入准则仅规范收入的确认、计量和披露，不涉及利得的会计核算。

②企业应正确确认和计量收入。正确地确认收入是进行收入核算的基础。企业应根据收入准则确立的收入确认标准，具体分析销售交易的实质。例如，在商品销售的交易中，收入准则要求企业在确认收入时要判断商品所有权上的主要风险和报酬是否转移给买方，而并不注重表面上商品是否已经发出；要求企业判断商品的价款能否收回，而并不注重形式上是否已取得收取价款的权利等等。这就要求企业针对不同交易的特点，分析交易的实质，正确判断每项交易中所有权上的主要风险和报酬实质上是否已转移，是否仍保留与所有权相关的继续管理权，是否仍对售出的商品实施控制，相关的经济利益能否流入企业，收入和相关成本能否可靠计量等重要条件，只有这些条件同时满足，才能确认收入，否则即使已经发出商品，或即使已经收到价款，也不能确认收入。

③企业应及时结转与收入相关的成本。为了正确反映每一会计期间的收入、成本和利润情况，根据收入和费用配比原则，企业应在确认收入的同时或同一会计期间结转相关的成本。结转成本时应注意两个问题，第一，在收入确认的同一会计期间，相关的成本必须结转；第二，如一项交易的收入尚未确认，即使商品已经发出，相关的成本也不能结转。

商品采用实际成本计价的，结转的商品实际成本应采用先进先出法、加权平均法、移动平均法、个别计价法、后进先出法等方法计算确定。

商品采用计划成本或售价核算的，在结转计划成本或售价的同时，还应结转售出商品应负担的成本差异或进销差价，将计划成本或售价调整成实际成本。

④企业应正确记录收入和相关成本、税金。企业的收入种类很多，如商品销售收入、劳务收入、利息收入、使用费收入等，为取得这些收入均需发生相关的成本和税金。为了准确反映每一

重大类型的收入和相关成本、税金等，企业应按以下原则设置相关的收入、成本、税金科目进行核算。

a. 企业应按主营业务和附营业务分别设置收入、成本、税金科目。主营业务是指企业为完成其经营目标而从事的日常活动中的主要活动，可根据企业营业执照上规定的主要业务范围确定，例如工业、商品流通企业的主营业务是销售商品，银行的主营业务是贷款和为企业办理结算等。主营业务是企业的重要业务，是企业收入的主要来源，应重点加以核算。因此，企业应设置“主营业务收入”科目，核算主营业务形成的收入；设置“主营业务成本”科目，核算为取得主营业务收入发生的相关成本；设置“主营业务税金及附加”科目，核算应负担的价内流转税及应上交的有关费用，如消费税、营业税、资源税、城市维护建设税、教育费附加等。上述科目应按商品的品种、劳务或业务的类别等设置明细账，以详细反映每一重大交易的收入、成本和毛利的信息。

附营业务是指主营业务以外的其他日常活动，如工业企业销售材料、提供非工业性劳务等。附营业务属于企业日常活动中次要的交易，可统设“其他业务收入”和“其他业务支出”科目，分别核算属于企业附营业务形成的收入和发生的相关成本、费用、税金等。

b. 企业也可以根据本行业特点设置相应的收入、成本和税金科目。为了更加清晰、明了地核算主营业务的收入和成本，使科目名称与主营业务的内容更加贴近，企业也可根据本行业的特点设置相应的收入和成本科目，或按每一重大类型的主营业务分别设置收入和成本科目进行核算。例如，工业企业可设置“产品销售收入”、“产品销售成本”、“产品销售税金及附加”科目核算。商品流通企业可设置“商品销售收入”、“商品销售成本”、“商品销售税金及附加”科目核算。金融企业可按主营业务收入

的种类分设“利息收入”、“金融企业往来收入”、“手续费收入”等科目核算。“利息收入”科目核算企业存款或贷款的利息收入，例如银行在中央银行存款、非银行金融企业在银行存款等形成的利息收入，银行向外贷款形成的利息收入等；“金融企业往来收入”科目，核算金融企业与其他金融企业发生往来形成的利息收入，例如存放同业款项、拆放同业款项等形成的利息收入；“手续费收入”科目，核算金融企业为客户提供服务而收取的手续费收入。同时设置“利息支出”、“金融企业往来支出”、“手续费支出”等科目，分别核算与上述收入相关的成本。

(3) 补充说明。收入准则与《企业会计准则——建造合同》均涉及对劳务收入的确认，确认的原则也基本一致，但两者各自规范的劳务有明显的区别。这种区别表现在：收入准则所规范的劳务，一般指那些劳务的结果不形成有形物的劳务，如广告制作、艺术表演、吸收会员入会、提供特许权、软件设计、履行管理合同等；而《企业会计准则——建造合同》所规范的劳务，则指劳务的结果形成有形物的劳务，如承建一幢办公楼、建造一条公路、制造一艘轮船等，而且期限一般是跨两个会计年度。因为，适用于建造合同准则中的劳务，有其特殊性和复杂性，由专门的准则规范其收入确认和成本计量更合适。

此外，还要注意以下两点：第一，企业在运用收入准则确认劳务收入时，要参考《企业会计准则——建造合同》中有关建造合同成本的确定方法，以计算确定劳务成本。第二，有些特殊劳务合同虽然不产生有形物，但却与产生有形物的建造合同密切相关。如建筑设计师为大型工程单独承担的设计工作。在这种情况下，设计师提供劳务的收入确认应按《企业会计准则——建造合同》的规定处理。

2. 定义。

(1) 收入，指企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用

权等日常活动中所形成的经济利益的总流入。收入有以下特点：

①收入从企业的日常活动中产生，而不是从偶发的交易或事项中产生，如工商企业销售商品、提供劳务的收入等。有些交易或事项也能为企业带来经济利益，但不属于企业的日常活动，其流入的经济利益是利得，而不是收入。例如出售固定资产，因固定资产是为使用而不是为出售而购入的，将固定资产出售并不是企业的经营目标，也不属于企业的日常活动，所以，出售固定资产取得的收益不作为收入核算。

②收入可能表现为企业资产的增加，如增加银行存款、应收账款等；也可能表现为企业负债的减少，如以商品或劳务抵偿债务；或者二者兼而有之，例如，商品销售的货款中部分抵偿债务，部分收取现金。

③收入能导致企业所有者权益的增加。如上所述，收入能增加资产或减少负债或二者兼而有之。因此根据“资产 - 负债 = 所有者权益”的公式，企业取得收入一定能增加所有者权益。但收入扣除相关成本费用后的净额，则可能增加所有者权益，也可能减少所有者权益。这里仅指收入本身导致的所有者权益的增加，而不是指收入扣除相关成本费用后的毛利对所有者权益的影响，因此，收入准则将收入定义为“经济利益的总流入”。

④收入只包括本企业经济利益的流入，不包括为第三方或客户代收的款项，如增值税销项税额、代收利息等。代收的款项，一方面增加企业的资产，一方面增加企业的负债，因此不增加企业的所有者权益，也不属于本企业的经济利益，不能作为本企业的收入。

(2) 现金折扣，指债权人为了鼓励债务人在规定的期限内付款，而向债务人提供的债务扣除。现金折扣通常发生在以赊销方式销售商品及提供劳务的交易中。企业为了鼓励客户提前偿付货款，通常与债务人达成协议，债务人在不同的期限内付款可享受

不同比例的折扣。现金折扣一般用符号“折扣/付款期限”表示。例如，买方在 10 天内付款可按售价给买方 2% 的折扣，用符号“2/10”表示；在 20 天内付款按售价给予买方 1% 的折扣，用符号“1/20”表示；在 30 天内付款，则不给折扣，用符号“n/30”表示等。

企业在商品交易中还会发生另一种折扣——商业折扣。商业折扣是指企业为促进销售而在商品标价上给予的扣除。例如，企业为鼓励买主购买更多的商品而规定购买 10 件以上者给 10% 的折扣，或买主每买 10 件送 1 件；再如，企业为尽快出售一些残次、陈旧、冷背的商品而进行降价销售，降低的价格也属于商业折扣。

现金折扣与商业折扣相比，主要有两点区别：第一，目的不同。现金折扣是为鼓励客户提前付款而给予的债务扣除；商业折扣是为促进销售而给予的价格扣除。第二，发生折扣的时间不同。现金折扣在商品销售后发生，企业在确认销售收入时不能确定相关的现金折扣，销售后现金折扣是否发生应视买方的付款情况而定；而商业折扣在销售时即已发生，企业销售实现时，只要按扣除商业折扣后的净额确认销售收入即可，不需作账务处理。

(3) 销售折让，指企业因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给予的减让。企业将商品销售给买方后，如买方发现商品在质量、规格等方面不符合要求，可能要求卖方在价格上给予一定的减让。销售折让可能发生在企业确认收入之前，也可能发生在企业确认收入之后。发生在收入确认之前的销售折让，其处理相当于商业折扣。收入准则所指的销售折让是指收入确认之后发生的折让。

(4) 完工百分比法，指按照劳务的完成程度确认收入和费用的方法。收入准则中完工百分比法仅适用于提供劳务的交易。当劳务的开始和完成分属不同的会计年度，为准确反映每一会计

年度的收入、费用和利润情况，企业应在资产负债表日按劳务的完成程度确认收入和相关费用。

3. 销售商品。

销售商品，所指的“商品”主要包括企业为销售而生产或购进的商品，如工业企业生产的产品、商品流通企业购进的商品等，企业销售的其他存货如原材料、包装物等也视同商品。企业以商品进行投资、捐赠及自用等，会计上均不作为销售商品处理，应按成本结转。

(1) 销售商品收入的确认。收入准则规定，销售商品的收入只有同时符合以下四项条件时，才能加以确认：

条件一：企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方

商品所有权上的风险，主要指商品所有者承担该商品价值发生损失的可能性。比如，商品发生减值、商品发生毁损的可能性。商品所有权上的报酬，主要指商品所有者预期可获得的商品中包括的未来经济利益。比如，商品价值的增加以及商品的使用所形成的经济利益等。

商品所有权上的风险和报酬转移给了购货方，指风险和报酬均转移给了购货方。当一项商品发生的任何损失均不需要销货方承担，带来的经济利益也不归销货方，则意味着该商品所有权上的风险和报酬已从该销货方移出。

判断一项商品所有权上的主要风险和报酬是否已转移给买方，需要关注每项交易的实质而不是形式。通常，所有权凭证的转移或实物的交付是需要考虑的重要因素。

①商品所有权凭证被转移或实物交付后，商品所有权上的主要风险和报酬也随之转移。比如，大多数零售交易。

②商品的所有权凭证被转移或实物交付后，商品所有权上的主要风险和报酬并未随之转移。具体情况有：