

JUTIKUAIJIZHUNZE
YUNYONGYUSHISHI
SUOYOUQIYEDOUSHIXINGDE
JUTIKUAIJIZHUNZE(—)

具体会计准则运用与实施

——所有企业都施行的具体会计准则(一)

主编 韩传模

工商出版社

具体会计准则运用与实施

——所有企业都施行的具体会计准则（一）

主编 韩传模

编写 杨 洋 孟 茜 刘 朋 李 娜
韩传模 樊丽莉 柳士明

工商出版社

责任编辑：傅伟光

封面设计 黄 柱

图书在版编目 (CIP) 数据

具体会计准则运用与实施：所有企业都施行的具体会计准则/韩传模主编. - 北京：工商出版社，2001.

ISBN 7 - 80012 - 614 - 5.

I. 具... II. 韩... III. 企业管理 - 会计制度 - 汇编 - 中国 IV. F275. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 029077 号

具体会计准则运用与实施

韩传模 主编

出版·发行/工商出版社

经销/新华书店

印刷/北京翌新工商印制公司

开本/850×1168 毫米 1/32 印张/17.375

字数/477 千字 印数：8301 - 10300 册

版本/2001 年 5 月第 1 版 2001 年 10 月第 2 次印刷

社址/北京丰台区花乡纪家庙

电话/63730074

出版说明/版权所有，侵权必究

书号/ISBN7 - 80012 - 614 - 5/F·277

定价/33.00 元

前 言

不同的经济体制，总是要求建立与该经济体制相适应的，并为该经济体制服务的财务会计规范。80年代末以来，在邓小平理论的正确指引下，党的十四大把建立社会主义市场经济体制确立为我国经济体制改革的目标，适应市场经济对会计信息的需求，促进经济体制改革的深入和扩大对外开放，我国的财务会计规范进行了突破性的改革和发展，取得了举世瞩目的成就。从1992年下半年起，财政部在企业财务会计规范方面进行了重大改革，相继发布了《企业会计准则》和13个行业的财务会计制度。随着我国社会主义市场经济的不断深入，尤其是现代企业制度改革的深化，以及国际经济一体化进程的加快发展，企业财务会计规范的内容和形式也在不断地发展和完善。迄今为止，财政部已经颁布了13个具体会计准则和打破行业界限的统一的《企业会计准则》等具体的财务会计规范。这些准则和制度的陆续颁布和修订，充分体现了我国的财务会计规范在总结经验的基础上，在符合我国国情的前提下，更大踏步地与国际会计惯例协调，对企业的财务会计核算产生实质

的、深远的影响。

在已经颁布的 13 个具体会计准则中，有 7 项会计准则则是要求所有企业施行的，即，现金流量表；债务重组；非货币性交易；或有事项；租赁；借款费用；会计政策、会计估计变更和会计差错更正。这些具体会计准则则是针对所有企业的具体规范，因而涉及范围广，影响面更大，特别引起我们的关注。本书针对广大中小型企业实际需要，为了便于企业的单位负责人和有关管理人员知晓和理解各项具体会计准则的要求，便于企业的广大会计人员理解和掌握各项准则的具体内容，以便熟练、准确地运行、操作，我们组织了部分会计专家编写此书奉献给读者。除此之外，本书还可作为财政、税务工作者、注册会计师、政府和内部审计人员在实际工作中的必备参考书，也是大中专院校师生在会计研究和教学中的必备参考资料。

本书共分七章，主要围绕上述七个所有企业都需执行的具体会计准则并紧密结合最新颁布的《企业会计制度》进行系统、详尽的解释与分析。主要内容包括：七个具体会计准则各自的背景、实施范围、实际意义、特征和有关的概念剖析；各项准则的会计确认、会计计量、会计记录和报告披露的程序与方法；各准则与相关国际会计惯例的比较。最后的附录还提供了 7 项具体会

计准则的原文。本书在内容上的特点是：

1. 求新 本书涉及的七个具体会计准则皆为最新修订和发布的，其中所结合的会计制度亦是最新发布的统一《企业会计制度》。

2. 求实 着重解决准则在实务中的具体运用是本书的根本宗旨。本书通过大量的实例，并紧密与新颁布的统一《企业会计制度》的相关内容相协调，详尽说明准则的具体运用，充分体现了实效性和可操作性。

3. 求深 写作内容上重点突出，逻辑性强，由浅入深，对重点、难点内容从不同角度进行透彻分析，充分体现可理解性。

本书的编写人员及分工如下：

1 章：杨洋；2 章：孟茜，3 章：刘朋，4 章：李娜，5 章：韩传模，6 章：樊丽莉，7 章：柳士明。

韩传模教授担任本书的主编，负责全书的统纂、修改和定稿，由于编者水平有限和时间紧迫，书中难免有不妥甚至错误之处，衷心希望广大读者不吝指正，以便于今后的修订。

编 者

2001 年 5 月

目 录

第一章 现金流量表	(1)
第一节 现金流量表会计准则概述.....	(1)
一、现金流量表的作用.....	(2)
二、现金和现金等价物.....	(4)
三、现金流量及其分类.....	(5)
四、现金流量表的格式和主要内容.....	(8)
第二节 现金流量表的编制方法	(14)
一、现金流量是以净额列报还是以总额列报 的规定	(14)
二、现金流量表编制的直接法与间接法	(15)
三、现金流量表主表的编制方法	(16)
四、现金流量表补充资料的编制方法	(39)
五、现金流量表编制举例	(45)
第三节 现金流量表准则与国际惯例的比较	(81)
一、现金流量表编制基础的比较	(82)
二、现金流量分类及各类现金流量内容的比较 ...	(83)
三、现金流量表编制方法的比较	(88)
四、对不涉及现金的投资和筹资活动的比较	(89)
第二章 债务重组	(91)
第一节 债务重组会计准则概述	(91)
一、准则制定的背景	(91)
二、债务重组的意义	(92)

三、债务重组准则实施的范围	(93)
四、债务重组准则有关概念说明	(94)
五、债务重组方式	(95)
第二节 债务重组的会计处理	(96)
一、债务重组会计处理的一般原则	(96)
二、债务重组的会计处理方法	(98)
三、债务重组的披露内容	(127)
第三节 债务重组准则与国际惯例的比较	(128)
一、债务重组范围的比较	(129)
二、债务重组方式的比较	(130)
三、会计处理的比较	(130)
四、披露内容的比较	(136)
第三章 非货币性交易	(138)
第一节 非货币性交易准则概述	(138)
一、非货币性交易准则的背景	(138)
二、非货币性交易准则的新旧比较	(139)
三、非货币性交易准则的相关概念	(142)
第二节 非货币性交易的会计处理	(146)
一、不涉及补价情况下的会计处理	(147)
二、涉及补价情况下的会计处理	(159)
三、涉及多项资产的会计处理	(181)
四、换入长期投资的会计处理	(194)
五、非货币性交易的披露	(199)
第三节 非货币性交易准则与国际惯例的比较	(199)
一、会计处理的比较	(200)
二、披露内容的比较	(209)

第四章 或有事项	(211)
第一节 或有事项会计准则概述	(211)
一、或有事项准则的制定背景.....	(211)
二、或有事项会计准则的实施范围.....	(212)
三、或有事项会计准则有关概念说明.....	(214)
第二节 或有事项的会计处理	(221)
一、或有事项的确认.....	(222)
二、或有事项的计量.....	(227)
三、或有事项的披露.....	(230)
四、或有事项的处理程序.....	(236)
五、对或有事项有关因素的持续评价.....	(242)
第三节 或有事项的后续会计处理	(243)
一、已经确认的或有事项的后续会计处理.....	(244)
二、未经确认的或有事项的后续会计处理.....	(246)
第四节 或有事项准则与国际惯例的比较	(248)
一、有关概念和适用范围的比较.....	(249)
二、或有事项确认与计量的比较.....	(252)
三、对补偿的会计处理比较.....	(255)
四、对或有资产（或有收益）的会计处理比较	(256)
五、或有事项披露内容的比较.....	(256)
第五章 租赁	(258)
第一节 租赁会计概述	(258)
一、租赁概述.....	(258)
二、租赁会计准则概述.....	(265)
三、租赁会计的相关概念.....	(267)
第二节 租赁的会计处理	(272)

一、承租人融资租赁的会计处理·····	(272)
二、出租人融资租赁的会计处理·····	(284)
三、经营租赁的会计处理·····	(297)
四、售后租回交易的会计处理·····	(301)
第三节 租赁准则与国际惯例的比较·····	(305)
一、会计确认的比较·····	(305)
二、会计计量的比较·····	(308)
三、会计报告的比较·····	(309)
第六章 借款费用·····	(310)
第一节 借款费用会计准则概述·····	(310)
一、准则发布、实施的意义和范围·····	(310)
二、准则涉及的有关概念·····	(312)
三、资本化活动的有关说明·····	(313)
第二节 借款费用的会计处理·····	(318)
一、借款费用的确认·····	(319)
二、资本化借款费用的计量·····	(323)
三、借款费用的会计记录·····	(342)
四、借款费用的披露·····	(343)
第三节 借款费用准则与国际惯例的比较·····	(343)
一、有关概念和范围的比较·····	(344)
二、借款费用处理原则的比较·····	(348)
三、资本化借款类别的比较·····	(349)
四、借款费用披露的比较·····	(349)
第七章 会计政策、会计估计变更和会计差错更正·····	(351)
第一节 会计政策、会计估计变更和会计差错更正	
准则概述·····	(351)
一、准则修订背景·····	(351)

二、准则有关概念说明·····	(351)
第二节 会计政策、会计估计变更和会计差错更正 的会计处理·····	(356)
一、会计政策变更的会计处理·····	(356)
二、会计估计变更的会计处理·····	(374)
三、会计差错更正的会计处理·····	(378)
第三节 会计政策、会计估计变更和会计差错更正 准则与国际惯例的比较·····	(400)
一、会计政策变更的比较·····	(400)
二、会计估计变更的比较·····	(404)
三、会计差错更正的比较·····	(406)
附录·····	(408)
一、《企业会计准则——现金流量表》·····	(408)
二、《企业会计准则——债务重组》·····	(416)
三、《企业会计准则——非货币性交易》·····	(419)
四、《企业会计准则——或有事项》·····	(421)
五、《企业会计准则——租赁》·····	(423)
六、《企业会计准则——借款费用》·····	(430)
七、《企业会计准则——会计政策、会计估计变更 和会计差错更正》·····	(433)
八、企业会计制度·····	(437)
会计科目和会计报表·····	(497)

第一章 现金流量表

第一节 现金流量表会计准则概述

现金流量表是以现金为基础编制的反映企业财务状况变动的报表，它反映企业一定会计期间内有关现金和现金等价物的流入和流出的信息，表明了企业获得现金和现金等价物的能力，并成为预测企业未来现金流量的依据。财政部于1998年3月20日颁布了《企业会计准则——现金流量表》并规定于1998年1月1日起在我国境内的所有企业执行。《企业会计准则——现金流量表》实施三年以来，对规范企业会计核算、对外提供真实可靠的现金流量信息起到了积极的作用。但由于该准则对现金流量表项目设置过细，造成对企业日常会计信息的要求过高、现金流量表编制过于复杂，缺乏必要的可操作性，这也在一定程度上影响了企业对外报送的现金流量表的真实性和可靠性。为此，财政部于2001年重新修订并颁布了《企业会计准则——现金流量表》，新修订的现金流量表准则对原准则中有关增值税的处理方法进行了修改，并对一些设置过细的科目进行了合并，增强了该准则的可操作性。新修订的《企业会计准则——现金流量表》自2001年1月1日起在我国境内的所有企业执行。

一、现金流量表的作用

现金流量表可以为会计报表使用者提供企业一定会计期间内现金和现金等价物流入和流出的信息，以便报表使用者了解和评价企业获取现金和现金等价物的能力，并据以预测企业未来现金流量。具体地说，现金流量表的主要作用有以下几点：

（一）现金流量表可以分类反映企业现金流入和流出的原因。

现金流量表将企业的现金流量划分为经营活动、投资活动和筹资活动产生的现金流量，并按照现金流入和流出项目分别反映。所以，现金流量表能够分类反映企业现金流入和流出的原因，即现金流入的来源和现金流出的去向。例如，企业当期销售商品收到现金 100 万元，购买原料支付现金 100 万元，在现金流量表中经营活动产生的现金流量部分分别反映“销售商品、提供劳务收到的现金 100 万元”和“购买商品、接受劳务支付的现金 100 万元”。

（二）现金流量表能够反映企业的支付能力。

企业的支付能力是指企业的偿债能力和支付股利的能力。虽然利润表反映了企业在一定时期内的获利情况，在一定程度上表明了企业是否具有偿债能力和支付股利能力，但即使利润表反映企业在一定时期内取得了净利润，也不能说明企业真正具备了现金支付能力。因为利润表是根据权责发生制和配比原则编制的，含有一定的估计因素，同时会计处理方法也不唯一，这就会对净利润的计算产生一定的主观影响，使得利润表具有一定的弹性。现金流量表完全以现金的收支为基础，消除了由于会计核算所采用的估计、会计政策选择等对获利能力和支付能力的影响，真实地反映了企业的现金支付能力。通过现金流量表分析企业偿债和支付股利的能力，可以增强投资者和债权人的信心。同时，现金

流量表为筹资所提供的有用信息，也使有限的社会资源流向最能产生效益的地方。

(三) 利用现金流量表可以预测企业未来获取现金的能力。

现金流量表反映了企业一定期间内现金流入和流出的整体情况，分类说明了企业现金的来源和去向。具体地说，经营活动产生的现金流量，反映企业运用经济资源创造现金流量的能力；投资活动产生的现金流量，反映企业运用资金产生现金流量的能力；筹资活动产生的现金流量，反映企业筹集资金获得现金流量的能力。了解了企业的上述能力，在辅以其它财务信息，可以分析企业未来获取或支付现金的能力。例如，企业通过银行借款筹集资金，意味着本期的现金流入，同时也意味着将来偿还借款时的现金流出；本期赊销产生的应收款项，意味着本期虽无现金流入，但未来将会有现金流入。

(四) 通过现金流量表能够分析企业理财活动对财务状况和经营成果的影响。

资产负债表提供的是静态的财务信息，它虽然反映了企业一定时期的财务状况，却不能反映财务状况变动的原因，也不能说明这些资产、负债给企业带来多少现金流入和流出。利润表提供的是动态信息，它虽然反映了企业一定期间的经营成果，但它只能反映利润的构成，也不能反映经营活动、投资和筹资活动为企业带来多少现金流入和流出。现金流量表提供一定时期内现金流入和流出的动态信息，说明企业在报告期内通过经营活动、投资活动和筹资活动获得多少现金流入，企业获得的这些现金是如何运用的，能够说明资产、负债、所有者权益的变动原因，对资产负债表和利润表起到补充说明的作用。可以说，现金流量表是连接资产负债表和利润表的桥梁。同时，《企业会计准则——现金流量表》还要求企业在现金流量表补充资料中披露不涉及现金的

投资和筹资活动的信息，这使得会计报表使用者能够更全面地了解和分析企业的理财活动。

二、现金和现金等价物

现金流量表是以现金为基础编制的，作为现金流量表编制基础的现金指的是广义的现金，包括现金和现金等价物。

（一）现金

这里的现金是指企业的库存现金以及可以随时用于支付的存款。具体包括：

1. 库存现金 库存现金是指企业持有的可随时用于支付的现金限额，即会计核算中“现金”科目所包含的内容。

2. 银行存款 银行存款是指企业存在银行或其他金融机构中随时可以用于支付的存款，与会计核算中“银行存款”科目所包含的内容基本一致。但如果企业存在银行或其他金融机构的款项中有不能随时用于支付的存款，则这部分存款不能作为现金流量表中的现金，例如不能随时支取的定期存款等。不过，提前通知银行或其他金融机构便可支取的定期存款，则包括在现金流量表的现金概念中。

3. 其他货币资金 其他货币资金是指企业存在银行的有特定用途的资金或在途中尚未收到的资金，如外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用证保证金、信用卡、在途货币资金等。

（二）现金等价物

现金等价物是企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。现金等价物虽然不是现金，但其支付能力与现金差别不大，可视为现金。例如，企业为保证支付能力而持有必要的现金，为了不使现金闲置，可以购买

短期债券，在需要现金时随时变现。

一项投资被确认为现金等价物必须同时具备四个条件：期限短、流动性强、易于转换为已知金额的现金、价值变动风险很小。其中，“期限短”通常是指从购买日起三个月内到期。例如，企业于19×9年12月1日购入19×7年1月1日起发行的期限为3年的国债，购买时距到期日还有1个月，则将这项投资视为现金等价物；若企业于19×9年12月1日购入同日发行的期限为6个月的企业债券，则不能将这项投资视为现金等价物。可见，从购买日起三个月内转换为已知金额的现金是衡量一项投资是否是现金等价物的主要标准，这同时也符合了“流动性强”的要求。对于“价值变动风险很小”这一条件，准则中并没有作出统一规范，这将更主要地依赖于企业财务人员的职业判断。例如，A企业可能认为价值变动风险很小的标准是短期债券变现金额不低于其面值的90%，而B企业则可能认为这一标准应是短期债券变现金额不低于其面值的95%。而且，不同企业现金等价物的范围也可能不同，例如，以短期、流动性强的投资为主要经营活动的企业，可能会将所有项目都视为投资而不是现金等价物，而非经营投资的企业则可能将相同的投资视为现金等价物。所以，企业应当根据《企业会计准则——现金流量表》的规定以及自身的经营特点和职业判断等具体情况，制订明确的现金等价物的确认标准，在会计报表附注中加以披露，并应一贯性地保持这种标准，这种标准的变更应视为会计政策的变更。

三、现金流量及其分类

（一）现金流量

现金流量是指企业一段时期内现金和现金等价物的流入和流出的数量。例如，企业销售商品、提供劳务、出售固定资产、向

银行借款等都会形成企业的现金流入；而购买原材料、接受劳务、购建固定资产、对外投资、偿还债务等会形成企业的现金流出。现金流量是衡量企业经营状况是否良好、资金是否紧缺、偿付能力大小的非常重要的指标。

企业日常业务是影响现金流量的重要因素，但并不是每一项业务都会影响现金流量。只有现金各项目与非现金各项目之间的增减变动才会影响现金流量净额的变动，例如，销售商品收到现金、用银行存款购买材料、用现金对外投资、收回长期债券等都涉及到现金各项目与非现金各项目之间的增减变动，这些变动会引起现金流入或现金流出。

以下两种情况不会引起现金流量的变动：

第一，现金各项目之间的增减变动不会影响现金流量净额的变动。例如，将现金存入银行、从银行提取现金、用现金购买即将于下个月到期的债券等，均属于现金各项目之间的形式转换，不会引起现金流量的增加或减少。

第二，非现金各项目之间的增减变动也不会影响现金流量净额的变动。例如，用库存商品清偿债务、用固定资产对外投资等，均属于非现金各项目之间的增减变动，不涉及现金的收支，也不会引起现金流量的增加或减少。

现金流量表反映的是现金各项目与非现金各项目之间的增减变动情况对现金流量的影响，现金各项目之间及非现金各项目之间的增减变动由于不影响现金流量，所以不在现金流量表中反映。但非现金各项目之间的增减变动中属于重要的投资和筹资事项的，要在现金流量表的补充资料中披露。

（二）现金流量的分类

根据企业业务的性质，《企业会计准则——现金流量表》将企业的现金流量分为以下三类：