

主 编 孙忠欣 刘兴云
副主编 孟凡利 乔元芳

QIYE JUTI KUAISI JI ZHUNZE SHILI

企业 具体会计准则释例

第二辑

- ※ 资产负债表日后事项
- ※ 投资
- ※ 建造合同
- ※ 会计政策、会计估计变更和会计差错更正

上海财经大学出版社

企业具体会计准则释例

QIYE JUTI KUAIJI ZHUNZE SHILI

第二辑

主 编 孙忠欣 刘兴云

副主编 孟凡利 乔元芳

上海财经大学出版社

企业具体会计准则释例 第二辑

QIYE JUTI KUAIJI ZHUNZE SHILI

孙忠欣 刘兴云 主 编

孟凡利 乔元芳 副主编

责任编辑 郑 金

封面设计 周卫民

出版 上海财经大学出版社 (上海市中山北一路 369 号 邮编 200083)

发行 上海第二教育学院印刷厂

装订 上海浦江装订厂

开本 850mm×1168mm 1/32

印张 9.75

字数 244 千

版次 1999 年 5 月第 1 版 1999 年 5 月第 1 次印刷

印数 1—6 000

书号 ISBN 7-81049-311-6/F·259

定价 15.00 元

前 言

1998年中华人民共和国财政部颁发了八个企业具体会计准则,这是我国会计界继1993年改革以后的又一次重大改革。它标志着我国会计向国际化方向迈出了坚实的一步,也是我国会计逐步走向科学化、规范化的良好开端。长期以来,由于我国会计界特别是会计实务界习惯于会计制度,而对于具体会计准则则知之甚少,所以,对于具体会计准则的颁布和实施存有不同的理解,在执行中也遇到了不少的困难。为尽快使广大会计人员熟练掌握具体会计准则的基本内容和具体应用,我们编写了这套具体诠释会计准则的著作,以期对广大会计人员有所帮助。本套书第二辑分为四个部分,分别对四个会计准则进行了详尽的解释,并列举了大量实例,具有实用性和易懂性等特点。本书由孙忠欣高级会计师、刘兴云教授任主编,孟凡利教授、乔元芳教授任副主编。具体分工如下:孟凡利、杨明增编写资产负债表日后事项部分,刘兴云、乔元芳编写投资部分,丁晓东编写建造合同部分,孙忠欣、王翠春编写会计政策、会计估计变更和会计差错更正部分。初稿完成后,由主编和副主编进行了修改和补充,并最后定稿。

由于时间仓促,加之作者水平有限,书中难免有不足之处,敬请读者批评指正。

编者

1999年4月20日

目 录

资产负债表日后事项

第一章 概述	(3)
第二章 调整事项	(6)
一、调整事项的基本处理程序	(6)
二、主要的调整事项及其释例	(7)
第三章 非调整事项	(31)
一、股票和债券的发行	(31)
二、对一个企业的巨额投资	(32)
三、自然灾害导致的资产损失	(33)
四、资产负债表日后董事会制订的利润分配方案中 包含的股票股利	(34)
五、企业合并或企业控制股权的出售	(34)
六、资产负债表日后发生事项导致的索赔诉讼 的结案	(35)
七、资产负债表日后董事会作出的债务重组的决定	(36)
八、资产负债表日后出现的情况引起的固定资产或 投资的减值	(36)
九、外汇汇率发生较大变动	(37)

投 资

第一章 概述	(41)
一、投资的含义	(41)
二、投资的过程	(42)
三、投资的分类	(45)
四、投资会计的主要内容	(52)
第二章 短期投资	(54)
一、短期投资的初始确认	(54)
二、短期投资成本的确定	(57)
三、短期投资帐面价值的调整	(60)
四、短期投资向长期投资的划转	(78)
五、短期投资的处置	(81)
第三章 长期债权投资	(85)
一、长期债权投资的确认	(85)
二、长期债权投资的分类	(87)
三、长期债权投资成本的确定	(88)
四、长期债权投资帐面价值的调整	(98)
五、长期债权投资向短期投资的划转	(110)
六、长期债权投资的处置	(113)
七、长期债权投资的特殊形式——可转换债券	(120)
第四章 长期股权投资——引论	(125)
一、长期股权投资的确认	(125)
二、长期股权投资的分类	(127)
三、长期股权投资成本的确定	(131)
第五章 长期股权投资——成本法	(140)
一、成本法的含义	(140)

二、成本法的适用范围和理论依据	(141)
三、投资收益的确认和帐面价值的调整	(142)
四、成本法下长期股权投资向短期投资的划转	(148)
五、长期股权投资的处置	(149)
第六章 长期股权投资——权益法	(152)
一、权益法的含义	(152)
二、权益法的适用范围	(153)
三、股权投资差额的确定	(154)
四、长期股权投资持有期间帐面价值的调整	(163)
五、权益法的中止	(171)
六、权益法下长期股权投资向短期投资的划转	(174)
七、长期股权投资的处置	(175)
八、权益法与成本法的简要比较	(175)
第七章 长期投资减值	(177)
一、长期投资减值的含义	(177)
二、长期投资减值核算的科目设置	(178)
三、长期债权投资减值的会计处理	(180)
四、长期股权投资减值的会计处理	(181)
第八章 投资信息的披露	(184)
一、投资信息披露的含义和分类	(184)
二、投资信息的表内披露	(185)
三、投资信息的附注披露	(188)

建造合同

第一章 建造合同准则概述	(191)
一、建造合同概述	(191)
二、建造合同准则概述	(197)

三、建造合同会计核算应设置的会计科目	(200)
第二章 建造合同收入和费用的确定方法	(203)
一、建造合同收入和费用确认方法的确定	(203)
二、完成合同法和完工百分比法的比较	(210)
三、完工百分比法	(211)
第三章 建造合同成本的核算	(221)
一、建造合同成本的构成及核算要求	(221)
二、建造合同成本的核算	(224)
三、不计入合同成本的各项费用的处理	(229)
第四章 建造合同费用收入的核算	(231)
一、建造合同费用的确认	(231)
二、建造合同收入的构成	(232)
三、建造合同毛利的确定	(236)
四、建造合同收入、费用和毛利的确认方法	(236)
五、建造合同收入、费用和毛利核算的帐户设置	(238)
六、建造合同收入、费用和毛利的核算	(239)
第五章 建造合同工程价款的结算及信息披露	(244)
一、建造合同工程价款的结算	(244)
二、建造合同核算的信息披露	(245)
三、业务处理及信息披露举例	(247)

会计政策、会计估计变更和会计差错更正

第一章 会计政策变更	(259)
一、会计政策	(259)
二、会计政策变更的确认	(265)
三、会计政策变更的会计处理方法概述	(267)
四、追溯调整法	(269)

五、未来适用法	(281)
第二章 会计估计变更	(284)
一、会计估计的含义	(284)
二、会计估计变更的确认	(285)
三、会计估计变更的会计处理方法	(286)
四、会计估计变更在报表附注中的披露	(287)
五、会计估计变更的会计处理与披露综合举例	(287)
第三章 会计差错更正	(290)
一、会计差错概述	(290)
二、会计差错更正的会计处理	(292)
三、会计差错更正在报表附注中的披露	(294)
四、会计差错更正的会计处理与披露综合举例	(295)

资产负债表日后事项

第一章

概 述

在会计实务中,按照会计分期结算的要求,企业在每一会计年度结束时,应编制且向外部使用者提供财务报表(包括资产负债表、利润表、现金流量表及有关会计资料等),恰当地披露企业在会计年度末的财务状况和该年度的经营成果及资金变动情况。由于企业经营的连续性,在会计年度结束日,即资产负债表日以后至财务报告批准公布日之间可能会发生大量的重要事项。这些重要事项尽管发生在下一会计年度,但是如果影响到财务报告使用者的经济决策时,应当以适当的方式在报告年度的财务报告中予以披露,以满足财务报告相关性原则的要求。

在《国际会计准则》中将上述事项定义为“资产负债表日以后发生的事项”,即指“那些在资产负债表日和财务报表批准公布日之间发生的,不论是有利的或不利的事项”。这里的批准公布报表的日期一般是指批准表向企业外部公布的日期。

我国《企业会计准则——资产负债表日后事项》将上述事项定义为“资产负债表日后事项”,即指自年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的事项。按照《企业会计准则》的规定,我国境内企业的会计期间按年度划分,以日历年度为一个会计年度,即从每年的1月1日至12月31日为一个会计年度,因此年度资产负债表日是指每年的12月31日;财务报告批准报出日是指对财务报告的内容负有法律责任的单位或个人批准财务报告向企业外部公布的日期,例如股份有限公司董事会批准

财务报告报出的日期。

按照会计信息充分披露的原则,凡是在年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的,影响股东、债权人或潜在投资者等对企业的目前和将来作出理性判断,进而影响其决策行为的重要会计信息都应当在财务报告中予以充分、全面的披露,或调整年度财务报告,或在报告附注中予以说明。其意义在于:

1. 正确地反映报告年度的财务状况、经营成果及资金变动情况。由于财务会计实务是建立在会计分期基础上进行确认、记录、计量和反映的,所以致使许多重要的会计事项发生在报告年度,明确的结果却只能在下一年才能得出,如果不在年度财务报告批准报出之前对其加以调整,必然会歪曲报告年度的财务状况和经营成果。例如,企业在资产负债表日前的巨额销售,在资产负债表日后发生销售退回,如果不对上年度财务报告加以调整,势必会虚增上年度收入和利润,歪曲报告年度的经营成果。

2. 保护企业投资者及潜在投资者的正当利益。年度财务报告作为企业投资者及潜在投资者作出判断和决策的重要依据之一,如果不能正确地反映企业真实的财务状况和经营成果,或是对一些重要的会计事项不加以说明,没有充分披露,必然会影响财务报告使用者作出正确的判断和决策的能力,使他们作出了错误的决策,给他们带来了不必要的经济损失,损害他们的正当利益。

3. 正确地评价企业管理当局的经营管理责任。年度财务报告是反映企业管理当局经济责任履行情况的重要依据之一。它反映的正确、恰当与否,对于客观地评价企业管理当局的经营业绩、明确其经济责任至关重要。市场经济条件下,财产的所有权与经营权往往分离,财产的所有者需要明确经营管理者的经济责任,那就是保证财产的安全完整和不断增值。企业经营管理者一般通过会计报告的形式,定期向所有者汇报经济责任的履行情况,这样,正确、完整、恰当的财务报告成为评价管理当局经济责任的重要依据。企

业经营是连续进行的,而财务报告是分期反映的,这就需要对跨年度的重要经济事项在财务报告批准报出之前加以调整,以期正确地反映经营管理者的经营业绩,有利于客观地评价其经济责任。

《国际会计准则》将资产负债表日以后发生的事项分为两大类:

第一类是对资产负债表日存在的情况提供进一步证据的事项。

第二类是说明资产负债表日以后才发生的情况的事项。

这两类事项的重要区别在于:前者是指有关状况在资产负债表日或该日之前已经存在,在资产负债表日之后至财务报告批准报出之前得到更明确证据的事项;后者是指有关状况是在资产负债表日后存在或发生,与年度财务报告没有直接关系。例如,某公司年度会计报告中大额应收帐款的主要客户在资产负债表日至财务报告批准报出日之间破产,导致该公司巨额应收帐款成为坏帐。这一事项属调整事项还是非调整事项要根据客户破产的原因确定。如果确定该客户破产是由于日益恶化的财务状况引起的,这一情况在资产负债表日就已经存在,那么对该公司来讲,这一坏帐就是调整事项;如果确定该客户在年末财务状况良好,而破产是因为资产负债表日后的意外事项(如火灾、地震)引起的,这一坏帐就属非调整事项。

□ 第二章

调整事项

调整事项是对资产负债表日存在的情况提供进一步证据的事项,以确定资产负债表日提供的财务信息是否与事实相符。此类事项的一个突出特点是有关状况在资产负债表日或该日之前就已经存在,且延续到资产负债表日后。

一、调整事项的基本处理程序

资产负债表日后的调整事项在资产负债表日后所提供新的或进一步的证据,有助于对资产负债表日存在状况的有关金额作出重新的估计,因此应当如同资产负债表所属期间发生的事项一样作出相关帐务处理,并对资产负债表日已编制的财务报告作出相应的调整。由于资产负债表日后事项发生在次年,上年度的帐项已经结转,大多数企业已更换新的帐簿,所以资产负债表日后事项的调整应区别以下不同情况进行相应的处理:

1. 涉及上年度损益的事项,通过“以前年度损益调整”帐户核算,不通过具体的损益类帐户,如收入类、费用类等。凡是调整增加以前年度收益,或调整减少以前年度亏损的事项及其调整减少的所得税,记入“以前年度损益调整”帐户的贷方;凡是调整减少以前年度收益或调整增加以前年度亏损的事项及其调整增加所得税,记入“以前年度损益调整”帐户的借方,该帐户的余额转入“利润分配表——未分配利润”帐户。

2. 涉及利润分配调整的事项,如减提或增提法定盈余公积、

公益金等事项直接在“利润分配——未分配利润”帐户中核算。

3. 不涉及损益及利润分配的事项,如将短期借款转为长期借款或将负债转为实收资本等事项直接调整相关帐户。

4. 经过上述帐务处理以后,还应同时调整会计报表相关项目的数字,包括:

(1)调整资产负债表日编制的会计报表相关项目的数字,使其能公允地反映资产负债表日的财务状况及该年度的经营结果。

(2)调整资产负债表日后事项发生当期会计报表相关项目的年初数字,使其能与资产负债表日编制的会计报表经过调整后的相关数字保持一致。

二、主要的调整事项及其释例

在会计实务中,资产负债表日后的调整事项比较多,下面列举几项主要的,也是常见的调整事项,并说明其调整程序。

(一)已证实资产发生了减损

这类事项是指在资产负债表日或该日之前,根据当时所能取得的资料判断某项资产可能会发生损失或永久性减值,但没有最后确定结果,在资产负债表日已按照谨慎性原则将可能发生的损失估计反映在年度会计报表中,在资产负债表日至财务报告批准报出日之间,获取了进一步的证据证明该项资产已经发生了损失或永久性减值,需要对资产负债表日所作的估计予以调整。例如,ABC公司应收客户甲企业货款1 500 000元,因甲企业经营不善,财务状况不佳已过信用期限,至1997年12月31日决算时仍未收到货款。ABC公司按1%计提了坏帐准备金。1998年3月10日,ABC公司在1997年度财务报告报出之前收到甲企业清算小组通知,甲企业已宣告破产,货款只能偿还40%即600 000元。在该例中,ABC公司1997年12月31日已知道甲企业财务状况不佳,已对可能发生的坏帐损失作了估计,计提了坏帐准备金15 000元。而比较确切的损失

是在1998年3月10日收到对方破产通知后确定的,这样就对1997年12月31日应收帐款的可回收情况提供了进一步的证据,表明该日的应收帐款已有部分成为坏帐。据此,ABC公司应对会计报表相关项目的数字进行调整。下面通过举例说明该类事项的调整程序:

例1 有关数据资料同上例所述。此外,ABC公司财务报告批准报出日为1998年4月30日,所得税税率33%,按税后净利润10%提取法定盈余公积,按税后净利润5%提取公益金,不再作其他分配(注:本章中其他实例也按此条件)。ABC公司已为该项应收帐款按1%计提了坏帐准备15 000元($1\,500\,000 \times 1\%$),应收甲企业帐款1 500 000元已列入资产负债表“应收帐款”项目内,1997年12月31日资产负债表“应收帐款”项目金额为6 000 000元,“坏帐准备”项目金额为60 000元。

ABC公司在收到甲企业通知时,确定该事项属调整事项,因为甲企业财务状况不佳的事实在1997年12月31日已经存在。

有关调整程序如下:

(1)补提坏帐准备885 000元($1\,500\,000 \times 60\% - 15\,000$):

借:以前年度损益调整	885 000
贷:坏帐准备	885 000

(2)调整应交所得税292 050($885\,000 \times 33\%$):

借:应交税金——应交所得税	292 050
贷:以前年度损益调整	292 050

(3)将“以前年度损益调整”帐户的余额592 950($885\,000 - 292\,050$)应转入“利润分配——未分配利润”帐户:

借:利润分配——未分配利润	592 950
贷:以前年度损益调整	592 950

(4)调整利润分配相关数字:

借:盈余公积	88 942.50($592\,950 \times 15\%$)
贷:利润分配——未分配利润	88 942.50