

企业具体会计准则 应用 1

李涛 主编

中国电力出版社



中财 B0110323

企业具体会计准则应用

1

主 编: 李 涛

副主编: 陈兆江 肖 然

主 审: 费圣英 任仲平

陈 斌 王剑波

CD116/07

中央财经大学图书馆藏书章

登 录 号

471637

分 类 号

F275.2/51-1

中国电力出版社

内 容 提 要

随着“具体会计准则”的不断颁布,现行行业会计制度将会被逐步取消,具体会计准则将成为企业制定会计制度的重要规范。本书对现在已公布的八个具体会计准则(关联方关系及其交易的披露;现金流量表;资产负债表日后事项;收入;债务重组;建造合同;投资;会计政策、会计估计和会计差错的变更)在具体应用上的理论及实务问题进行了较深入的探讨,尤其是对现金流量表编制过程中的理论与方法,作了较详尽的讲述,对广大财会人员学习和掌握八项具体会计准则有一定的帮助。本书是“具体会计准则应用”丛书的第一册,随着其他具体会计准则的颁布,我们将陆续出版若干册,对具体会计准则的内容及其应用作全面介绍。

图书在版编目(CIP)数据

企业具体会计准则应用(1)/李涛主编. —北京:
中国电力出版社, 1998
ISBN 7-80125-985-8

I. 企… II. 李… III. 企业管理-会计制度-中国
N. F275. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(98)第 34340 号

中国电力出版社出版、发行
(北京三里河路 6 号 100044 <http://www.cepp.com.cn>)
实验小学印刷厂印刷
各地新华书店经售

*

1999 年 1 月第一版 1999 年 1 月北京第一次印刷
850 毫米×1168 毫米 32 开本 10.125 印张 263 千字
印数 0001—5000 册 定价 20.00 元

版 权 专 有 翻 印 必 究

(本书如有印装质量问题,我社发行部负责退换)

序

改革开放以来，我国的经济形势发生了很大的变化，随着我国经济体制改革的不断深入，与之相适应的会计制度也进行了重大改革。1993年，《企业会计准则》的实施，取代了高度集中的计划经济体制下形成的按所有制、按行业的会计制度，成为我国会计改革的重要里程碑。

《企业会计准则》的颁布和实施无论在国内还是在国际上均有着重大意义。从国内来看，会计准则对会计工作进行了统一规范，进一步提高了会计信息的质量，为会计信息使用者进行决策提供了公允的、可靠的信息，并为我国建立公正的社会主义市场经济起到了积极的作用。从国际来看，会计是国际通用的“商业语言”，会计信息不仅服务于国内的信息使用者，同时也应服务于国外的信息使用者，正如国际会计准则委员会所指出的：同一交易或事项，不论在全球何处发生，都应按相同或类似的方式进行会计处理和信息披露。《企业会计准则》的实施使我国会计工作与国际惯例接轨，为我国加入国际经济大循环创造了必要的条件。

为了进一步完善我国会计准则体系，财政部成立了由国内外知名专家组成的小组，拟定了31个《具体会计准则（征求意见稿）》，在广泛征求意见并修改后，于1997年开始至今已颁布了8个具体会计准则，开我国具体会计准则之先河，其余各项准则也将陆续颁布实施。具体会计准则的颁布和实施，无疑对完善我国会计准则体系和进一步规范会计工作具有十分重要的意义。

目前，国家电力公司正在进行重大改革，国家电力公司转变职能之后，正在用以资本为纽带的资本运营手段建立新型的集团化经营联合体。这项改革的实施和深入将改变现有的公司内部投资关系不明确，出资人制度不健全，以及公司系统内几种财务体制并存、主要按行政隶属关系分块进行财务管理的状况；是实现

资产经营、优化资源配置和国有资产保值增值的基础，同时也是建立现代企业制度的必然要求。在新型的集团化联合体构架中，企业行为将更加突出，企业财务会计行为将更加重要，信息披露要求也更加规范。而我国具体会计准则的颁布与实施，将成为进一步规范企业行为的重要保证工具。

当前我国会计工作者正在兴起学习具体会计准则的热潮。华北电力大学会计系的教师应时之需，根据 8 个具体会计准则编写了《企业具体会计准则应用》丛书第一册。作者在书中介绍了各项具体会计准则的作用和要求，以及各项会计准则的理论、原则和方法，同时对怎样披露信息用实例加以详细说明。本书既重理论又重实务，操作性强，可以使读者学习后融会贯通，付诸实践。因此，我很高兴地将这套丛书推荐给广大读者，并撰此文为序。

谢松林

1998 年 11 月

前 言

自 1993 年实施《企业会计准则》以来，我国掀起了会计改革的高潮。五年来，我国会计理论有了重大的发展，会计方法有了更多的创新，尤其是会计工作的统一规范，使我国会计与国际惯例接轨取得了可喜的成绩。

我国会计准则体系由企业会计准则、企业具体会计准则和准则指南三部分组成。

第一层次，企业会计准则。企业会计准则属于企业基本会计准则。它包括会计核算的前提条件、会计核算的一般原则、会计要素准则以及财务报表准则。企业会计准则是具体会计准则的总纲，是会计工作的基本规范，是制定具体会计准则和准则指南的基本依据。

第二层次，企业具体会计准则。企业具体会计准则是依据《企业会计准则》制定的，是会计人员进行会计核算的具体规范。它由三部分组成：

(1) 基本业务会计准则，如投资、收入准则等；

(2) 特殊业务会计准则，如建造工程合同、关联方关系及其交易准则等；

(3) 特殊行业会计准则，如银行基本业务准则等。

第三层次，准则指南。准则指南是依据第一、二层次准则制定的，它是对企业基本会计准则和具体会计准则的解释和补充说明，是对具体会计准则的执行提供可操作的指导性意见。

财政部在 1993 年《企业会计准则》实施以后，成立了具体会计准则制定小组，吸收了国内外专家参加。于 1995 年 5 月到 1996 年 1 月先后草拟了 31 项《具体会计准则（征求意见稿）》，广泛征求意见，并组织了各种类型的座谈与讨论。到目前为止，已正式颁布的有 8 个具体会计准则。现按其颁布时间的先后顺序和规定

执行情况列示如下：

顺序	颁布时间	具体会计准则	执行规定	执行时间
1	1997年5月22日	关联方关系及其交易的披露	暂在上市公司执行	1997年1月1日
2	1998年3月20日	现金流量表	全部企业	1998年1月1日
3	1998年5月12日	资产负债表日后事项	暂在上市公司执行	1999年1月1日
4	1998年6月20日	收入	暂在上市公司执行	1999年1月1日
5	1998年6月12日	债务重组	全部企业	1999年1月1日
6	1998年6月25日	建造合同	暂在上市公司执行	1999年1月1日
7	1998年6月24日	投资	暂在上市公司执行	1999年1月1日
8	1998年6月25日	会计政策、会计估计和会计 差错的变更	暂在上市公司执行	1999年1月1日

由于目前国有企业改组的情况不同，人员素质的不同等，所以，上述8项具体准则中，其中2项准则在全部企业执行，其余6项暂时在上市公司执行。

1993年企业基本会计准则的实施打破了我过长期以来按部门、按所有制制定会计制度核算的模式。当时，由于还无具体会计准则，所以财政部仍然统一制定了13个行业的会计制度作为过度之举。经过几年的努力，终于从1997年起开始颁布了第一个具体会计准则，即《企业会计准则—关联方关系及其交易的披露》，开具体会计准则之先河。随着具体会计准则的全面实施，我们认为行业会计制度将被取消。这样，各行业会计核算将进一步得到统一规范，企业会计制度将更好地体现企业的具体情况和特点。总之，具体会计准则的颁布和实施，对进一步规范企业会计核算，提高企业会计核算质量，推进我国会计与国际惯例接轨有着重要的意义。

为了帮助广大财会人员及企业有关领导学习具体会计准则，掌握其理论、原则和方法，我们准备编写一套《企业具体会计准则应用》丛书。这一丛书将随着财政部具体会计准则的颁布分若干册陆续出版。现在提供给读者的就是根据上述已颁布的8项具

体会计准则编写的第一册。

本册对 8 项具体会计准则分别讲述了：① 该项准则的作用和基本要求；② 该项准则有关规范的理论、原则、方法和具体要求；③ 有关信息披露以及具体举例说明。我们在编写过程中，在注重理论性与实务性结合、现实性和超前性并存的基础上，突出了具体会计准则的应用性和操作性。其中，现金流量表准则国有企业今年都要执行，而现金流量表的编制，从内容到方法都比较复杂。因此，我们对现金流量表的有关理论和方法以及如何编制作了较详尽的讲述。这对财会人员编制现金流量表和企业有关领导阅读现金流量表定有帮助。本册由华北电力大学会计系李涛同志主编，陈兆江、肖然同志任副主编。本册八个部分的作者依次为陈兆江、李涛、宁湘波、刘吉成、史富莲、程晓慧、肖然、胡义和同志。本书由费圣英、任仲平、陈斌、王剑波等同志审定。国家电力公司总经济师兼财务与资产经营部主任谢松林同志为本书作序。

由于我们水平有限，加之时间仓促，难免有疏漏之处，恳请读者多提宝贵意见，以备日后采纳和改进。

编 者

1998 年 11 月

目 录

序

前言

1. “企业会计准则——关联方关系及其

交易的披露”的应用 1

一、关联方关系及其交易的披露准则的作用和基本要求 1

（一）关联方关系及其交易的披露准则的作用 1

（二）关联方关系及其交易的披露准则的基本要求 2

二、关联方关系 3

（一）关联方关系存在的判断标准 3

（二）关联方关系存在的主要形式 5

（三）关联方关系的限制 8

三、关联方交易 9

（一）关联方交易的判断准则 9

（二）关联方交易存在的有关例项 9

四、披露及举例 11

（一）关联方关系披露及举例 11

（二）关联方交易披露及举例 15

五、关联方关系及其交易综合案例 17

（一）关联方关系 17

（二）关联方交易事项 18

附录 1-1 企业会计准则——关联方关系及其

交易的披露 20

2. “企业会计准则——现金流量表”的应用 24

一、现金流量表的作用和基本要求 24

（一）现金流量表的作用 24

（二）现金流量表的基本要求 29

二、现金及现金流量	30
(一) 现金	30
(二) 现金流量	31
(三) 现金流量的分类	32
三、现金流量表的结构与内容	34
(一) 现金流量表的理论基础	34
(二) 现金流量的两种披露方法	36
(三) 现金流量表的结构	38
(四) 现金流量表的具体内容	40
四、现金流量表的编制方法	57
(一) 工作底稿法	57
(二) T 型帐户法	59
(三) 现金流量表编制举例	59
五、现金流量表编制过程中的具体问题	92
(一) 会计帐户与现金流量表项目的对应关系	92
(二) 电力企业现金流量及其特点	103
(三) 现金流量的日常披露	125
附录 2-1 企业会计准则——现金流量表	127

3. “企业会计准则——资产负债表日后

事项”的应用	133
一、资产负债表日后事项准则的作用和基本要求	133
(一) 资产负债表日后事项准则的作用	133
(二) 资产负债表日后事项准则的基本要求	134
二、资产负债表日后事项	135
(一) 资产负债表日后事项的判断标准	135
(二) 调整事项	137
(三) 非调整事项	141
三、调整事项会计处理	143
四、非调整事项会计处理	159
五、判别调整事项和非调整事项的几个特殊问题	161
附录 3-1 企业会计准则——资产负债表日后事项	163

4. “企业会计准则——收入”的应用	165
一、收入准则的作用和基本要求	165
(一) 收入的概念	165
(二) 收入准则的作用	166
(三) 收入准则的基本要求	166
二、收入的确认和计量	169
(一) 收入的分类	169
(二) 收入的确认和计量	170
三、收入的会计处理	175
(一) 设置和运用的帐户	175
(二) 销售商品的会计处理	176
(三) 劳务收入的会计处理	191
(四) 他人使用本企业资产的会计处理	198
附录 4-1 企业会计准则——收入	201
5. “企业会计准则——债务重组”的应用	205
一、债务重组准则的作用和基本要求	205
(一) 债务重组准则的作用	205
(二) 债务重组的原因	206
(三) 债务重组准则的基本要求	206
二、债务重组的含义和方式	209
(一) 债务重组的含义	209
(二) 债务重组的方式	210
三、债务重组的会计处理	211
(一) 以现金清偿某项债务的会计处理	211
(二) 以非现金资产清偿某项债务的会计处理	212
(三) 将债务转为资本的会计处理	219
(四) 以修改其他债务条件进行债务重组的会计处理	220
(五) 以现金、非现金资产、债务转为资本等方式的组合清偿 某项债务的会计处理	224
(六) 以现金、非现金资产、债务转为资本等方式清偿某项债 务的一部分，并对该项债务的另一部分以修改其他债务 条件进行债务重组的会计处理	226

四、债务重组信息的披露	228
(一) 债务人应披露的有关债务重组的信息	228
(二) 债权人应披露的有关债务重组的信息	229
附录 5-1 企业会计准则——债务重组	231
6. “企业会计准则——建造合同”的应用	235
一、建造合同准则的作用和基本要求	235
二、建造合同的帐户设置	236
三、建造合同收入	237
(一) 建造合同收入的构成	237
(二) 确认当期合同收入的前提	238
(三) 确认当期合同收入的计量方法及帐务处理	240
四、建造合同成本	243
(一) 合同成本的构成	243
(二) 当期合同成本的确认方法	247
五、合同的预计损失	247
(一) 合同预计损失的确认和计算	247
(二) 合同预计损失核算举例	247
六、建造合同的会计处理及信息披露	249
附录 6-1 企业会计准则——建造合同	256
7. “企业会计准则——投资”的应用	261
一、投资准则的作用及基本要求	261
二、投资的确认	261
三、投资的计量与报告	263
(一) 短期投资的计量与报告	263
(二) 长期债券投资的计量与报告	266
(三) 长期股权投资的计量与报告	269
(四) 长期投资的减值	272
(五) 投资的划转	272
(六) 投资的期末报告	272
四、企业投资会计处理	273
(一) 短期投资会计处理	273

(二) 长期债券投资会计处理	276
(三) 长期股权投资会计处理	278
(四) 长期投资减值会计处理	282
(五) 投资划转会计处理	282
(六) 投资处置会计处理	282
附录 7-1 企业会计准则——投资	283
8. “企业会计准则——会计政策、会计	
估计变更和会计差错更正”的应用	289
一、会计政策的作用和基本要求	289
(一) 会计政策的特点	289
(二) 会计政策及相关概念	290
(三) 会计政策的作用	291
(四) 制定会计政策的基本要求	291
二、会计政策、会计估计和会计差错的内容	292
(一) 会计政策的内容	292
(二) 会计估计的内容	293
(三) 会计差错的内容	294
(四) 重大会计差错	294
三、会计政策变更、会计估计变更和会计差错更正	294
(一) 会计政策变更	294
(二) 会计估计变更	295
(三) 会计差错更正	296
四、会计政策变更、会计估计变更和会计差错	
更正披露与会计处理	297
(一) 会计政策变更披露与会计处理	297
(二) 会计估计变更披露与会计处理	301
(三) 会计差错更正披露与会计处理	301
附录 8-1 企业会计准则——会计政策、会计估计变更和	
会计差错更正	305

1. “企业会计准则——关联方关系及其交易的披露”的应用

一、关联方关系及其交易的披露准则的作用和基本要求

(一) 关联方关系及其交易的披露准则的作用

关联方关系及其交易的披露准则的发布旨在规范关联方关系和关联方交易在企业财务报告中得到公开的披露,其主要作用是:

1. 有利于提高会计信息质量

会计信息质量的高低是依会计信息的真实性和可靠性为前提的。会计信息真实可靠与否直接影响到会计信息使用者能不能正确判断企业财务状况、经营成果和现金流量;直接影响到投资人、债权人、潜在的投资人和债权人对投资风险、贷款风险的估计程度;直接影响到证券市场管理部门对上市企业行为的有效监管。在经济实务活动中,一些企业出于某种目的,往往利用财务报告提供虚假信息,粉饰企业财务状况和经营成果,利用关联方交易就是欲达目的而采取的重要手段之一。因为关联方存在交易时,其交易条件不受自由市场交易规则、竞争所约束,且常常是以一种微妙的方式影响交易,使交易不是建立在公平交易基础上。退一步说,即使关联方交易是公平进行的,重要关联方交易的披露也是重要的信息。因此,充分披露关联方交易,使信息使用者可了解到关联方交易的实质,企业对关联方交易的依赖程度,同时在一定程度上杜绝虚假关联方交易,从而为进一步提高会计信息质量提供保证。

2. 有利于加强国家税务监管

我国《企业所得税暂行条例》和《外商投资企业和外国企业所得税法》中规定:企业“与关联企业之间的业务往来,应当按照独立企业之间的业务往来收取或者与支付价款、费用。不按照

独立企业之间的业务往来收取或与支付价款、费用，而减少应纳税所得额的，税务机关有权进行合理调整。”并规定了相应关联企业的范围。由于集团企业内部或关联方企业之间发生商品交易或劳务提供时，往往使用内部定价，导致转移价格的产生，致使关联方企业之间转移利润，从而影响国家税收。因此，强化、规范关联方之间交易，尤其是定价政策信息披露，对于税务部门了解转移价格的实际情况，了解跨国公司内部转移利润情况，防止国家税收流失具有很重要的作用。

3. 有利于国家证券管理部门对证券市场加强管理

国家证券管理部门对证券市场上市企业经营行为的监督，依赖于上市企业所能提供的企业财务报告。规范和要求上市公司对关联方关系及交易信息的充分披露，为防止上市企业提供虚假业绩报告，维护广大投资者的利益，为促进证券市场的健康发展奠定了良好的基础。

4. 有利于促进与国际会计惯例协调

在现行世界上，一些主要国家为使资本市场在公开、公平、公正环境下运行，都对上市企业关联方关系及其交易的披露提出了规范的准则和要求，国际会计准则委员会也作出了相应行动。由此，我国制定并发布本准则，有助于我国会计信息披露的制度能够适应国际上对会计信息披露的要求。

（二）关联方关系及其交易的披露准则的基本要求

1. 披露方式的要求

本准则要求企业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。关联方交易的核算数据包括在会计报表有关项目内，不需要单独反映关联方交易的金额。

2. 关联方关系披露应遵循的原则要求

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。即要求披露时应遵循实质重于形式的原则。

3. 关联方交易的披露应遵循重要性原则的要求

在披露实务中，应在这一原则要求下具体区别情况处理：

(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很大,即使是一项交易或只有象征性交易额或没有交易额,那也应披露该项重要交易信息。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) 重大的关联方交易。如果对企业财务状况和经营成果有影响的,应分别关联方以及交易类型进行披露,需要说明的是这里的“重大交易”主要是指交易金额较大的,比如销售给关联方产品的销售收入占本企业销售收入10%以上。

(3) 非重大的关联方交易。如果对企业财务状况和经营成果的正确理解不受阅读会计报表的影响,可将类型相同的非重大交易加以合并披露。

4. 披露时间要求

对关联交易中的主要交易事项诸如:购货、销货、应收应付款项等,准则要求披露连续两年的比较资料。

二、关联方关系

(一) 关联方关系存在的判断标准

本准则没有专门定义关联方,但给出了判断关联方存在的基本标准:“在企业财务和经营决策中,如果一方有能力直接或间接控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响,本准则将视其为关联方;如果两方或多方同受一方控制,本准则也将其视为关联方。”因此,这里的“关联方”存在于企业与企业之间、企业与企业之间、企业与部门(或单位)之间。但不包括部门(或单位)与部门(或单位)之间,部门(或单位)与部门(或单位)之间的关系不是本准则所规范的范围。为便于理解和运用上述判断标准,应从以下几方面加以掌握。

1. 控制与母公司和子公司

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。它包括直接和间接控制。

母公司是指能直接或间接控制其他企业的企业。

子公司是指被母公司控制的企业。

控制的目的是可以通过各种方式来实现：

(1) 以所有权方式达到控制的目的。这是指一方拥有另一方半数以上的表决权资本，包括一方直接和间接拥有另一方半数以上的表决权资本。

(2) 以所有权和其他方式达到控制的目的。这是指一方拥有另一方表决权资本的比例虽然不超过半数，但通过拥有的表决权资本和其他方式（如通过与其他投资者协议，从而拥有另一方半数以上表决权资本）达到控制权。

(3) 以法律或协议形式达到控制的目的。母公司与子公司关系的存在不仅仅是按投资比例来确定，还应当看他们之间是否存在控制与被控制关系，当相互之间具有存在投资关系，并且具有存在控制关系时，便构成母、子公司。

母、子公司与控制相联系，当投资者能够控制被投资企业的财务和经营政策，则该被投资企业视为投资者的子公司。投资者则视为被投资企业的母公司，从而母、子公司成为关联方。

2. 共同控制和合营企业

共同控制是指合同约定对某项经济活动所共有的控制。形成共同控制有两种情况：其一是投资各方出资比例相同，根据合同规定，投资各方按出资比例控制被投资企业，从而形成共同控制；其二是投资各方出资比例不同，但按合同规定，被投资企业的财务和经营政策由投资各方共同决定，任何一方不能单方面作出决策，从而形成共同控制。因此，共同控制的特征表现为：两方或多方按合同约定共同决定某一经济活动的财务和经营政策、方针，投资者任何一方都不能单方面作出财务和经营政策、方针的决策。

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。

合营企业与共同控制相联系，当投资各方能对被投资企业的财务和经营政策实施共同控制时，则该被投资企业视为投资各方的合营企业，从而形成关联方。