

普通高等教育规划教材

[DIANLI
QIYE
KUAIJI]

电力企业会计

郭建强 编著



人民交通出版社
China Communications Press

普通高等教育规划教材

Dianli Qiye Kuaiji
电力企业会计

郭建强 编著

人民交通出版社

内 容 提 要

本书根据最新颁布的企业会计准则、税收法规以及各大电力企业制定的会计核算办法编写,系统阐述了电力企业会计核算的基本理论与实务知识,围绕电力企业资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等会计六要素的确认与计量以及财务报告体系,将全书分为九章,内容包括电力企业会计概论,电力企业流动资产,电力企业非流动资产,电力企业流动负债,电力企业非流动负债,电力企业所有者权益,电力企业生产成本,电力企业的收入、费用与利润,电力企业财务报告。

本书紧密结合电力企业特点及相应的会计核算要求编写,强调理论与实践的结合,可作为相关高等院校会计学、财务管理、审计学专业的教材,也可作为电力企业财务与审计人员、管理人员学习与指导实务操作的参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

电力企业会计/郭建强编著. —北京:人民交通出版社,2012.8

普通高等教育规划教材

ISBN 978-7-114-10054-3

I. ①电… II. ①郭… III. ①电力工业—工业企业—工业会计—高等学校—教材 IV. ①F407.616.72

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 205481 号

普通高等教育规划教材

书 名:电力企业会计

著 作 者:郭建强

责任编辑:刘永超 贾秀珍

出版发行:人民交通出版社

地 址:(100011)北京市朝阳区安定门外外馆斜街3号

网 址:<http://www.ccpress.com.cn>

销售电话:(010)59757969,59757973

总 经 销:人民交通出版社发行部

经 销:各地新华书店

印 刷:北京盈盛恒通印刷有限公司

开 本:787×1092 1/16

印 张:17.75

字 数:422 千

版 次:2012 年 8 月 第 1 版

印 次:2012 年 8 月 第 1 次印刷

书 号:ISBN 978-7-114-10054-3

定 价:36.00 元

(有印刷、装订质量问题的图书由本社负责调换)

前言

《电力企业会计》根据最新颁布的企业会计准则、税收法规以及国家电网公司、中国南方电网公司、中国大唐发电集团公司等企业制定的会计核算办法编写,系统地阐述了电力企业会计核算的基本理论与实务知识。本书在编写时,围绕电力企业资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等会计六要素的确认与计量以及财务报告体系,将全书分为九章。本书具有如下特点。

(1)紧扣我国《企业会计准则》的要求。2006年颁布的《企业会计准则》,是我国会计准则国际趋同化的一个重要里程碑,它标志着我国的会计标准已经与国际会计惯例趋同。本书根据最新的《企业会计准则》要求,将《企业会计准则》的基本精神充分体现在电力企业的会计确认、计量、记录与报告的具体实务之中,具有很强的现实指导意义。

(2)突出电力企业行业会计核算的特点。新的《企业会计准则》针对各行业财务会计的共性部分制定了统一的会计规范,并适度地照顾到了一些行业特色,但仍无法兼顾所有行业会计核算的特殊性。由于电力行业生产经营、管理体制以及财务会计核算的特殊性,使得电力企业电热产品成本、费用核算、收入核算、上下级缴拨款等方面具有不同于一般企业的特点。本书结合电力企业生产经营的特点,通过列举大量的实例进行分析说明,具有较强的针对性与可操作性。

(3)结构严谨、体系完整。本书首先对电力企业资产、负债、所有者权益、收入、费用与利润等会计六要素分章节进行阐述,最后介绍电力企业财务报告的编制,内容由浅入深,环环相扣,体现了较强的内在逻辑关系,构成了一个完整的结构体系。每章配备思考题与练习题,帮助学生巩固所学知识,有助于培养学生分析问题、解决问题以及融会贯通与综合应用的能力。

本书结合电力企业的特点以及相应的会计核算要求编写,注重可读性与易理解性,强调理论与实际的结合与应用,具有较强的实用性、针对性与可操作性,可作为高等院校会计学、财务管理、审计学专业的教材,也可作为电力企业财务与审计人员、管理人员学习与指导实务操作的参考用书。

本书由郭建强编著,在本书编写过程中得到了国家电网公司、中国南方电网公司以及中国大唐发电集团公司等单位的大力支持,在此一并表示衷心感谢!

作 者
2012年6月

目 录

第一章 电力企业会计概论	1
第一节 电力企业会计核算的基本理论.....	1
第二节 电力企业生产经营过程及其特点	11
第三节 电力企业会计核算的基本要求及科目体系	14
第四节 电力企业会计的对象和目标	42
复习思考题	44
第二章 电力企业流动资产	45
第一节 货币资金	45
第二节 交易性金融资产	57
第三节 应收及预付款项	59
第四节 存货	72
复习思考题	87
第三章 电力企业非流动资产	89
第一节 持有至到期投资	89
第二节 可供出售金融资产	93
第三节 长期股权投资	96
第四节 固定资产和在建工程.....	104
第五节 无形资产.....	120
第六节 委托贷款.....	127
复习思考题.....	128
第四章 电力企业流动负债	130
第一节 短期借款.....	130
第二节 应付及预收款项.....	131
第三节 应付职工薪酬.....	135
第四节 应交税费及其他应交款.....	141
第五节 内部往来.....	149
复习思考题.....	151
第五章 电力企业非流动负债	152
第一节 长期借款.....	152

第二节 应付债券·····	154
第三节 长期应付款与专项应付款·····	157
第四节 预计负债·····	158
第五节 递延收益·····	159
第六节 上级拨入资金·····	160
复习思考题·····	162
第六章 电力企业所有者权益 ·····	164
第一节 实收资本·····	164
第二节 资本公积·····	166
第三节 库存股·····	169
第四节 盈余公积·····	171
第五节 未分配利润·····	172
复习思考题·····	172
第七章 电力企业生产成本 ·····	174
第一节 电力企业生产成本核算概述·····	174
第二节 发电企业生产成本的核算·····	175
第三节 电网经营企业生产成本的核算·····	184
复习思考题·····	190
第八章 电力企业的收入、费用与利润 ·····	193
第一节 电力企业的收入·····	193
第二节 电力企业费用·····	200
第三节 电力企业本年利润·····	207
第四节 以前年度损益调整·····	208
复习思考题·····	209
第九章 电力企业财务报告 ·····	211
第一节 财务报表列报的基本要求·····	211
第二节 资产负债表与所有者权益变动表·····	213
第三节 利润表·····	240
第四节 现金流量表·····	243
第五节 附注·····	260
第六节 合并财务报表·····	261
复习思考题·····	271
参考文献 ·····	275

第一章

电力企业会计概论

第一节 电力企业会计核算的基本理论

财务会计以传统会计为主要内容,以提供企业外部利益主体所需的经济信息为主要任务,使用复式记账、编制与审核凭证、登记账簿、编报财务会计报告等主要会计手段。在财务会计中,会计凭证上反映的经济业务是已经发生的会计事项,记账凭证上反映的应该是根据公认会计原则确认和计量的结果;财务会计报表反映的是账实相符的、外部利益主体关心的、以财务信息为主的经济信息,并且这些经济信息必须以规定的格式、相同口径的经济指标反映。

电力企业会计是以电力企业的资金运动为核算对象的一门行业会计,它通过会计确认、计量、记录和报告等程序对电力企业已经发生的交易或事项进行加工处理,并以财务报告的形式向有关各方提供企业的财务状况、经营成果与现金流量等方面的财务信息。电力企业会计属于现代财务会计的范畴,因此,电力企业会计同样以财务会计的基本理论作为理论基础。

一、会计核算的基本前提

会计核算关于特定利益主体在一定日期的财务状况和一定时期内的经营成果、财务状况变动情况的定量及其记录与报告过程。因此,时间、空间和计量的尺度与单位问题,是会计核算的基本问题。由于社会经济、政治等环境存在不确定性,会计确认、计量和报告所面临的时间、空间与计量尺度与计量单位也都存在两种或两种以上的可能。但确定性信息不允许多种可能的存在,必须对会计确认与会计计量约定一个较确定的环境,这就是会计基本假设,又称会计核算的基本前提,是关于会计核算中程序与方法适用的基本条件的约定,主要包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量等。

(一) 会计主体

会计主体或称会计实体,是对会计核算工作空间的约定,回答会计核算究竟为谁服务的问题,即本会计记录和报告的是甲企业的还是乙单位的会计事项。

会计核算的对象是企业的生产经营活动,生产经营活动又是由各项具体的经济业务构成的,每项经济业务又都与其他有关的经济业务相联系。由于社会经济关系的错综复杂,企业本身的经济活动也总是与其他企业或单位的经济活动相联系。因此,对于会计人员来说,首先就需要确定本会计核算的范围,明确哪些经济活动应当予以确认、计量和报告,哪些不应包括在其核算的范围内,也就是要确定会计主体。

通过界定会计核算的范围,正确反映会计主体的资产、负债、所有者权益、收入与费用情况,才能准确提供反映企业经营成果与财务状况及其变动的财务会计报表,企业的投资者、债权人才可能从企业的会计记录和财务会计报表中得到有用的会计信息。会计主体的作用在于界定不同会计主体会计核算的范围。

会计主体是随着社会生产力发展和经营活动组织形式的发展变化而产生与变化的。在生产经营规模很小,业主独资经营的情况下,经营活动与业主的活动是合二为一的,但业主总希望了解独资企业的经营状况及其变动的原因,需要进行独资企业的会计核算,需要将独资企业的经营活动与业主的个人收支区分开来。在合伙经营的情况下,各合伙人不仅要了解合伙经营的好坏及其原因,而且正确确定经营成果也是合理分配合伙人利益和处理好合伙人关系的基础,也要求把合伙企业的收支活动与各业主的个人收支活动区分开来,需要把独资企业、合伙企业作为会计主体加以确定。在股份公司中,同样需要从股份公司的角度来考虑经济业务的归宿问题,需要把股份公司的经济业务与股东、债权人等利益主体的业务区分开来,当然也应该把本股份公司的业务与其他单位的业务区分开来。

会计主体与法律主体并不是同一概念。一般来说,法律主体必然是会计主体,但会计主体并不一定就是法律主体。任何企业,无论是独资、合资还是合伙,都是会计主体,其形成的企业并不都是法律主体。在企业规模较大的情况下,为了便于掌握其分支机构的生产经营活动和收支情况,也可以将分支机构作为会计主体,要求其定期编制财务会计报表;在控股经营的情况下,母公司及其控制的子公司均为独立的法律主体,各为会计主体,但在编制合并财务会计报表时,也可将母公司和子公司这些独立的法律主体组成的企业集团视为一个会计主体,将其各自的财务会计报表予以合并,以反映企业集团整体的财务状况和经营成果。也就是说,会计主体,可以是独立法人,也可以是非法人(如独资企业、合伙企业);既可以是一个企业,也可以是一个企业内部的某一单位或企业中的一个特定的部分(如企业的分公司、企业设立的事业部);既可以是单一企业,也可以是由几个具有股权控制关系的企业组成的集团。

(二)持续经营

持续经营是指特定会计主体的生产经营活动将无限期地延续下去,在可以预见的未来,会计主体不会因清算、解散、倒闭而不复存在。确认持续经营的基本标志是企业会按照既定的目标使用企业的资产、按既定的承诺偿还现有的负债。

持续经营要求会计人员以会计主体持续、正常的经营活动为前提,选择会计程序与方法进行会计核算。会计核算所使用的一系列会计原则和会计处理方法都是建立在持续经营前提的基础上的。例如,历史成本原则就是假定企业在正常经营的情况下,按既定的目的运用它所拥有的各种经济资源和依照原来的偿还条件偿付其所承担的各项债务为前提的。企业对于它所使用的机器设备、厂房,只有在持续经营的前提下,才可以作为固定资产,并在其使用年限内,按照其价值和使用情况,确定采用某一折旧方法计提折旧;否则,这些机器设备、厂房等实物,就不能作为固定资产并按历史成本入账,只能采用可变现净值来计量,更无需也无法计提折旧费了。

此外,会计分期假设、流动性项目与非流动性项目的区分、“预提”与“摊销”等会计处理,也都是持续经营假设的必然结果。

(三) 会计分期

企业的经营是持续不断的,但人们不可能等到企业歇业时才去考核企业的经营成果和财务状况及其变动情况,会人为地将企业的经营期等分为若干个时间段,每一段就是一个会计期间。会计分期是对持续经营假设的逻辑扩展。

会计期间的划分是人为的。会计年度可以是日历年度,也可以是经营周期。有的国家(比如我国)采用公历年度为会计年度;有的国家(比如美国)不是采用公历年度而是采用财政年度,如从当年的7月1日至次年的6月30日为一个会计年度。在会计年度终了时,要编报年度财务会计报表;同时,大多数国家还要求企业编报为期半年的中期财务会计报表。我国中期财务会计报表还包括月度、季度等为期短于一个完整会计年度的财务会计报表。

由于会计分期的存在,所以才有流动性项目与非流动性项目之分,才有收入与支出应归宿于本期还是别的会计期间的区别,才有资本性支出与收益性支出的区别,等等。

(四) 货币计量

在企业发生的经济业务中,计量工具有多种,如货币、实物量和工作时间等。但是,实物量和工作时间,在交换中,并不具有普遍的可接受性;在整个企业的经济数据汇总中,也不具有全面的可加性,会计核算客观上需要一种统一的计量工具作为其计量尺度。在商品经济条件下,货币是商品的一般等价物,是衡量商品价值的共同尺度,会计核算就必然选择货币作为其计量尺度。虽然财务信息是重要的,但是有时用其他计量尺度计量的经济信息也很重要,这一方面取决于货币尺度本身的缺陷,另一方面又取决于会计信息使用者对会计信息要求的多元性和经济管理的复杂性。因此,准确地说,货币计量假设是以货币为主要计量尺度的会计计量,是货币计量假设的第一层含义。

如果一个会计主体的经济业务在发生时存在多种货币计量的话,那么,就需要从这些货币中选择一种货币来统一计量与记录会计业务,被选定的这种货币就是记账本位币,这是货币计量假设的第二层含义。所谓记账本位币就是在会计记账时用来统一计量会计事项的货币,是该会计主体经常使用和大量使用的货币,一般是本国法定货币。在我国,企业的记账本位币一般为人民币,当然,有的企业也可以是其他国家或地区的货币,但是,这些企业对外提供财务会计报表时,应该在财务会计报表上提供以人民币计量的报表信息。

货币计量假设的第三层含义是币值不变,或虽有变化但可以忽略不计。通常情况下,我们并不考虑货币本身价值的变化,此时的会计又称为币值不变会计。只有在币值稳定或相对稳定的情况下,不同时点的资产价值才具有可比性,不同时期的收入和费用才能进行比较,才能确定其经营成果,会计核算提供的会计信息才能真实地反映企业的经营状况。但在现实经济社会,币值变动时有发生,甚至在一些国家的某时期货币价值发生急剧变化,出现恶性通货膨胀,这对货币计量中的币值不变假设提出了挑战,通货膨胀会计将应时而生。

二、会计要素

会计要素是对会计对象的进一步分类,也是财务会计报表上要反映的内容。在我国,财务会计报表的主表包括三大报表——资产负债表、利润表和现金流量表,前两者是以权责发生制为基础的报表,后者是通过以权责发生制为基础的会计资料的分析与调整,按现金制基础编

制的,也就是说,现金流量表的编制不是直接以现实的账簿资料为依据的。因此,会计要素只包括资产负债表和利润表所反映的基本要素,即资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六类。

(一) 资产负债表要素

资产负债表要素是反映特定会计主体财务状况的要素,包括资产、负债和所有者权益三类。

1. 资产

资产是指企业过去的交易或事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。其具有如下三个基本特征。

(1) 必须是企业拥有或者控制的

一项财产要作为企业的资产予以确认,企业一般要拥有其所有权。特殊情况下,企业虽然对其不拥有所有权,但若能够实际控制,如融资租入固定资产,会计上,按照实质重于形式原则,也应当将其作为企业资产予以确认。资产不等于财产,分期付款获得的设备,在款项未付清前,不是企业的财产,但是企业的资产。资产也不等于物资,物资是有形的、有价值的实物,但资产不一定都有实物形态。原材料、设备、厂房等有形资产是企业的资产,专利权、场地使用权等无形资产同样也是企业的资产,但不是企业的物资。

(2) 必须能以货币计量

不能够运用货币计量其价值的经济资源,会计上不能将其作为资产确认。如大气中的氧气是重要的经济资源,但不能作为资产入账,因为企业还不能用货币来计量它(也不能控制或独占),但医院氧气瓶中的氧气就应该作为医院的资产来确认,因为它能用货币来计量,且该医院也拥有了它。

(3) 能给企业带来未来经济利益

资产必须具有交换价值和使用价值,没有交换价值和使用价值的物品,不能给企业带来未来利益的,不作为资产确认。

因此,同时满足条件“有关的经济利益很可能流入企业,成本或价值能可靠地计量”的经济资源,才能在会计上确认为资产。

2. 负债

负债是指企业过去的交易或事项形成、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。其具有如下特点。

(1) 是目前和过去经济活动所形成的当前债务

企业预期在将来要发生的经济业务产生的债务,不能作为会计上的负债。如企业与供货单位签订的供货合同,不是现时义务,不能将其作为一项负债入账。

(2) 是在将来要支付的经济责任

无论是在现在支付,还是在未来某个时间支付,都要把它作为企业的负债处理。如,在未来某日要支付的借款利息,在目前虽未支付,但属于现时义务,应作为一项负债确认。

(3) 是需要以现金或其他资产或劳务偿付的现实债务

大多数情况下,要用现金进行清偿;在有的情况下,也可以用商品和其他资产或者通过提

供劳务的方式进行清偿;有些负债还可以通过举借新债或发行股票来转换。负债的确定性,表现在负债有确定的或可以估计的金额、有确切的受款人和偿还日期。金额不确定或不可估计的,或没有确切的受款人的,或没有确切的偿还日期的经济责任,只是一种“或有”的经济责任,是或有负债,不能入账,只能在财务会计报表附注中反映。

在同时满足以下两个条件时,才确认负债:

- ①与该义务有关的经济利益很可能流出企业;
- ②未来流出的经济利益的金额能可靠地计量。

3. 所有者权益

所有者权益是指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益,又称为净权益、净资产,是企业权益性资本的投资者对企业净资产的要求权,包括实收资本(或者股本)、资本公积和留存收益(由盈余公积、未分配利润组成)等。

同一时点上以上三要素的基本关系是:资产 = 负债 + 所有者权益。这就是会计恒等式。等式的左边表示企业的生产经营活动必须占用一定的资财;右边表示如何获得这些资财,或者说,谁对这些资财拥有要求权。这一关系,在任何时点上都是存在的,反映的不仅仅是一种数量关系,也反映了有关企业的经济关系。

(二) 利润表要素

利润表是反映企业在一定会计期间经营成果的财务报表,是关于企业一定时期内的收入、费用与利润形成情况的报表,包括收入、费用和利润三大基本要素。

1. 收入

收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。企业只有在经济利益很可能流入从而导致企业资产增加或债务减少、且经济利益的流入额能可靠计量时,才能确认为收入。销售商品或提供劳务所导致的企业资产增加或债务减少的,显然是企业的收入。预收的货款、代收的款项等,按照收入的定义,不能确认为企业的收入。

2. 费用

费用是指企业为销售商品、提供劳务等日常活动发生的、会导致所有者权益减少、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。这些流出会导致资产减少或负债增加或者两者兼而有之。

企业只有在经济利益很可能流出企业,且流出额能够可靠计量时才能确认为费用。企业对生产产品、提供劳务等发生的可以归属特定产品、劳务成本的费用,应计入该产品、劳务的成本,并在相关的收入中得到补偿,形成相应的利润。对那些不产生经济利益,或者可以产生经济利益但不符合或者不再符合资产的确认条件的各项支出,应归属于发生期的费用。企业发生的交易或事项导致其承担了一项负债而又不能同时确认为一项资产的支出,应当确认为发生期的费用。

3. 利润

利润是指企业在一定会计期间的经营成果,包括营业利润、投资净收益和营业外收支净额,是收入与费用配比相抵后的差额,反映经营成果的最终要素。

营业利润是营业收入与营业费用配比的结果,是企业生产经营是否正常的重要指标。投资净收益是企业一定日期内的所有投资收益(如股利收入、利息收入等),与投资损失对比的差额。营业外收支净额是营业外收入减去营业外支出后的差额。

利润表要素的内在关系是:收入 - 费用 = 利润。

企业利润是指按国家税法规定缴纳所得税后(称为税后利润,或净利润),一般可以向股东分配的利润。未分配的部分,一部分形成“盈余公积”,另一部分称为“未分配利润”,两者都属于所有者权益。

我们可以这样较完整地描述以上六大会计要素的相互关系:企业的所有者对企业投入一定的资产,企业在增加资产的同时增加了企业的所有者权益;如果企业的资产不够,就需要举借债务,在增加负债的同时又增加了资产;企业在生产经营过程中,在消耗企业资产的同时赚取收入,并总希望收入大于费用,以获取利润;在缴纳了所得税后,剩余的利润就转化为所有者权益。通过利润及其分配把利润表与资产负债表内在地联系起来,从而,有下述等式存在:

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益} + (\text{收入} - \text{费用})$$

三、会计信息质量要求

会计信息质量的高低意味着会计工作是否达到会计基本目标的要求。对会计信息质量提出要求,是实现会计基本目标必不可少的手段,应该说,会计信息质量要求是对工作最基本的要求,包括客观性、相关性、明晰性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性。

(一) 客观性

客观性,又称为可信性、可靠性。要求企业应当以实际发生的交易或事项为依据进行会计确认、计量和报告,如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息,保证会计信息的真实可靠、内容完整。

如果会计核算不以实际发生的经济业务及其合法凭证为依据,不如实反映企业的财务状况、经营成果,不能做到内容真实,数据准确,资料可靠,那么,会计提供的信息就无法满足国家宏观经济管理部门、企业内部经营管理部门及有关方面进行决策的需要,导致社会稀缺的经济资源配置低效或无效。

人们通常将“客观”理解为结果与其描述的对象一致,没有任何差别。但由于会计计量采用货币计量,总受到这样或那样的(有条件的分类、汇总、分配和估计等因素)影响,要使会计信息与其描述的对象完全一致是不可能的。不过,只要会计人员站在“公正”的立场上,“如实地反映”企业的价值运动,得出的会计信息是“可以验证”的。这样,我们就可以说,该会计信息是可信的或可靠的。客观性一般由“如实反映”、“可以验证”和“不偏不倚”三者共同组成。

“如实反映”指的是,会计反映的应该是实际发生的而不是将来发生或者不会发生的经济业务,并且还要以合法的凭证为依据。“可以验证”是指对同一会计主体的会计信息,独立的计量人员采用相同的计量方法,会得出高度一致的会计计量结果。“不偏不倚”是指在生成会计信息过程中,会计人员应该站在公正的立场上,不抱偏见,不追求预定的计量结果。之所以如此,是因为会计信息应该为大众服务,同时,会计信息的生成需要会计人员进行大量的价值判断。

(二) 相关性

相关性是指会计信息应当与财务会计报告使用者的经济决策需要相关,有助于财务会计报告使用者对企业过去、现在或者(和)未来的情况做出评价或者预测。可见,相关的会计信息必须具有预测价值和反馈价值。

所谓预测价值,是指会计信息能帮助使用者预测未来事项的可能结果,提高决策者对决策的把握性。这要求财务会计报告上反映的信息是决策者关注的信息,并与未来事项的发展具有必然的内在联系,如,能帮助决策者正确评价企业代理人的经营业绩,能帮助决策者正确预测企业在未来的盈利能力、现金流量等的大小及风险。反馈价值是指会计信息能使决策者证实或更正过去决策时的预期结果,把过去决策产生的经过与结果反馈给决策人,使之修正或坚持原来的决策,可以比没有该信息能获得更多的经济收益的特性。反馈价值与预测价值同时存在,并相互影响。

在实际决策中,我们还发现,如果会计信息在失效之前未传送到财务会计报告使用者手中的话,那么它的预测价值和反馈价值将大打折扣,甚至与决策使用者的决策无关,所以还必须具有及时性。及时性虽然不能增加会计信息的相关性,但不及时的会计信息肯定不具有相关性。

(三) 明晰性

明晰性是指企业提供的会计信息必须清晰、简明、便于财务会计报告使用者理解和使用。要使用会计信息,首先必须了解会计信息的内涵,看懂会计信息的内容;否则,就谈不上对信息的使用。不明确清晰、难以理解的会计信息,是没有使用价值的。但是,明晰并不意味着任何人在任何情况下都可以理解所有的财务会计信息,而主要是指财务会计工作应该使用规定的会计核算方法核算有合法会计凭证的会计业务,并依照公认的会计程序在规范的账簿体系中连续地、系统地、分类地登记,在账实相符的基础上,在通用的财务会计报告上揭示应该揭示的全部财务会计信息。

(四) 可比性

人们使用会计信息是用来决策的,决策是寻求差别,希求未来取得更高回报的过程。方案之间的差别,依赖于有关会计信息的可比,这就要求:

(1) 同一企业不同时期相同或相似的交易或事项,应该按相同的会计政策予以处理,不得随意变更;确需变更的应当在财务会计报表附注中说明。

(2) 不同企业发生的相同或相似的交易或事项,应当采用规定的会计政策,确保会计信息口径一致,相互可比。

总而言之,可比性包括同一企业使用的会计政策前后期一致,不同企业报告的会计指标口径一致。

可比性是以客观性为基础的。真实地反映企业的经营情况是会计的目标之一,可比性应当服务和服从于这一目标。企业在选择、使用会计处理方法时,应当着眼于会计目标的实现,不能为了追求可比性,过分强调会计处理方法的统一性,而使会计核算不能真实地反映实际情况。因此,会计基本准则一方面要求同一企业使用的会计政策要前后期一致,另一方面又说

“确需变更的,应当在附注中说明”。要求企业不得随意变更会计政策的主要目的,就是为了使同一企业不同时期的会计指标具有可比性,从而便于对比和评价。同时,这样也可以制约和防止会计主体通过会计程序和会计处理方法的变更,在会计信息上弄虚作假,粉饰财务会计报告。

对同一会计指标,如果口径不一致,那么不同企业就无法比较了,外部的投资者也就无法决定应将稀缺的经济资源投入到哪一个企业,即投资决策等就失去了重要的会计信息依据。

(五) 实质胜于形式

会计所处的世界其实非常复杂,有时候某项交易或事项的经济实质与法律形式并不一致,此时会计处理是重经济实质还是重法律形式,必须做出选择。会计上通常选择重经济实质而不是法律形式,因为这样才能真实反映客观事物的实际情况,这就是说,企业应当按照交易或事项的经济实质而不是法律形式进行会计确认、计量和报告。

在会计实务中,经济实质与法律形式不一致的会计事项比较多,如采用售后购回方式销售的商品,如果有关该商品的主要风险和报酬未转移给购货方,即使商品已交付购货方,该商品在经济实质上还属于出售方,因此不能因为货品已在购货方而在出售方确认销售收入;又如融资租入固定资产,在租赁期内,虽然法律形式上该固定资产属于出租方,但有关的主要风险和报酬却转移给了承租方,因此租入方应在会计上将融资租入的固定资产在自己的“固定资产”账户上核算。此外,编制合并会计报表等也是实质胜于形式的重要表现。

(六) 重要性

重要性是指在会计核算过程中,对经济业务或会计事项应区别其重要程度,采用不同的会计处理方法和程序。具体来说,对于那些对企业的经济活动或会计信息的使用者相对重要的会计事项,应分别核算、分项反映,力求准确,并在财务会计报告中作重点说明;而对于那些次要的会计事项,在不影响会计信息真实性的情况下,可适当简化会计核算手续,采用简便的会计处理方法进行处理,合并反映。

会计上,重要性是一个应用很广的概念。如果“根据周围的环境,会计信息的遗漏或错报很可能会改变或影响依赖这一信息的理性使用者的判断”,那么,这一事项或信息将是重要的。一般认为信息过滥和信息匮乏一样,都可能对预测和决策有害,所以财务会计报告仅注重足以影响财务评估和决策的重要信息。重要性原则就像一道门槛对应予揭示的信息施加了一种限制,这种限制,约束着根据会计假设和会计目标逻辑引申出的各种会计原则的应用,但不是决定性原则,只是要求对基本原则有所修改。

重要性原则的主要作用在于:

(1) 具有较强的渗透性,即它与其他原则,特别是相关性和可靠性关系密切,具有相当大的共性,相关性和可靠性是首要的会计信息质量特征,对其他会计信息质量特征又具有普遍的指导意义或约束作用;

(2) 重要性原则要解决的是“怎样实施”的问题,直接面对会计实务,与成本效益原则、行业惯例和谨慎原则共同构成了确认、计量的约束条件,而确认和计量是会计工作的核心。

在长期的实践中,制定一整套覆盖各种情况的、通用的重要性准则,既不现实,也不可能。但这并不等于说不能将特定项目的重要性标准写进各种准则。实际上,会计界一直在努力这

样做,也取得了一些成绩,比如,美国的会计准则规定,降低每股收益不足3%的,视为不重要;在合并收入中,营业收入等于或超过10%的,视为分部收入,等等。国际会计准则规定,若投资公司直接或间接拥有另一家公司有表决权股份的20%或20%以上,应按权益法核算“长期股权投资”;在50%以上时,应编报合并财务会计报告等。在我国的有关规定中,也有一些对重要性的定量描述,比如,当一家公司直接或间接拥有另一家有表决权50%以上的股份时,应按权益法核算“长期股权投资”,并编制合并财务会计报告;直接或间接地持有一个企业10%及其以上有表决权资本的个人投资者,应认定为主要投资者等。显然,有了这些定量规定后,一方面会计师的判断会显得规范,有据可查;另一方面,一概依照这些定量标准来判断,不一定总是合适的,有时可能引起误导。在具体实务中,会计师在作有关判断时,应注意如下因素的影响:

(1)项目的性质。要判断的项目越重要,就越应引起会计师的高度重视(应充分地反映)。如企业有违约危险时的会计变更、改变流动和非流动资产分类的资产分类错误、异常业务的金额等,都是具有重要性的项目,因为它们足以影响信息使用者的决策。

(2)项目的精确度要求。不同项目的估计有不同的精确度要求。

(3)以往的经验。在一个企业中,以往会计师对项目判断的经验,若比较适当,可作为今后判断同一项目是否重要的依据。

(4)有关法规对财务会计的要求。在会计准则没有提供统一的重要性判断标准时,应注意有关法规(特别是公司法、上市公司信息披露准则等)、经典判例的影响,以免涉讼。

(5)企业的经营规模。企业的经营规模不同,项目的重要性程度也可能不一样。如大企业视而不见的一笔坏账或损失,可能威胁小企业的生存。所以,大企业认为不重要的常规项目对小企业可能非常重要。

(七)谨慎性

谨慎,又称为稳健,是用来处理未来可能发生的会计事项的指导思想,而不是某种具体的会计方法。处理会计事务时,之所以要强调谨慎,是因为企业经营总要面对这样或那样的不确定性或风险。对这些不确定性或风险,在它们未成为现实之前,总存在两种或两种以上的可能。一种对企业有利,比如,可能增加企业的资产和收益;另一种则对企业有害,可能减少企业的资产和收益,或者增加企业的负债和损失。对此,会计上一般采用悲观主义的态度,也就是谨慎主义来进行处理,即,“宁可预计可能的损失,也不预计可能的收入”。

谨慎原则要求不夸大资产和收入,也不无视负债和损失。在会计期末,应确认未来可能的损失、费用和负债,但不确认未来可能的收入和资产。谨慎原则的要求体现于会计核算的全过程。会计确认、计量、报告等方面都有谨慎原则的某种或某些表现。从会计确认来说,要求确认标准建立在稳妥合理的基础上;从会计计量来说,要求会计计量不得高估资产、所有者权益和利润的数额;从财务会计报告来说,要求财务会计报告向会计信息的使用者提供尽可能全面的会计信息,特别是应报告有关可能发生的风险损失。最常见的谨慎原则表现有:计提资产减值准备,固定资产采用加速折旧法,采用成本补偿法核算分期付款销售业务,采用历史成本与交换价值孰低法核算易货贸易,确认或有负债,尽可能地不把无形资产确认为资产,在财务会计报表上对每股收益采用双重表述等。

谨慎性原则处理的对象是未来可能的事项。因此,必须依赖于会计师的价值判断,而这种价值判断的对与错,不存在绝对的量化标准,但并不意味着企业或会计师可以假借谨慎而设置秘密准备。

(八) 及时性

及时性是指会计核算工作要讲求时效,要求会计处理及时进行,以便会计信息的及时利用。任何具有使用价值的信息不仅要求其真实可靠,而且还在于必须保证时效,及时将信息提供给使用者使用。特别是在市场经济条件下,市场瞬息万变,企业竞争日趋激烈,各方面对会计信息的及时性要求越来越高,这一原则越发显得重要。在会计核算中坚持及时性原则,一是要求及时收集会计信息,就是要求在经济业务发生后,会计人员要及时收集整理各种原始单据;二是要求及时对会计信息进行加工处理,也就是要求会计人员及时编制出财务会计报表;三是要求及时传递会计信息,将编制出的财务会计报表传递给财务会计报表的使用者。现代电子技术、互联网技术等为会计信息的及时性提供了前所未有的技术支持,甚至会带来现代会计的革命。

四、会计计量属性

电力企业在将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于会计报表及其附注时,应当按照规定的会计计量属性进行计量,确定其金额。电力企业会计计量属性主要包括以下内容。

(一) 历史成本

历史成本,又称实际成本,就是取得或制造某项财产物资时所实际支付的现金或其他等价物。在历史成本计量下,资产按照购置时支付的现金,或者现金等价物的金额,或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。负债按照因承担现时义务而实际收到的款项,或者资产的金额,或者承担现时义务的合同金额,或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。

(二) 重置成本

重置成本又称现行成本,是指按照当前市场条件,重新取得同样一项资产所需支付的现金或现金等价物金额。在重置成本计量下,资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。

(三) 可变现净值

可变现净值,是指在正常生产经营过程中,以预计售价减去进一步加工成本和预计销售费用以及相关税费后的净值。在可变现净值计量下,资产按照其正常对外销售所能收到现金或者现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额计量。

(四) 现值

现值,是指对未来现金流量以恰当的折现率进行折现后的价值,是考虑货币时间价值的一

种计量属性。在现值计量下,资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流入量的折现金额计量。负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。

(五)公允价值

在公允价值计量下,资产和负债按照在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。企业对资产或负债需要按照公允价值计量的,一般应按如下顺序确定公允价值:资产或负债存在活跃市场的,应按活跃市场中的报价确定其公允价值;资产或负债不存在活跃市场的,参考熟悉情况并自愿交易的各方最近进行的市场交易中使用的价格或参照实质上相同或相似的其他资产或负债等的市场价格确定其公允价值;不存在活跃市场的,且不满足上述两个条件的,应当采用估值技术等确定公允价值。

企业在对会计要素进行计量时,一般应当采用历史成本。采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值计量的,应当保证所确定的会计要素金额能够取得并能可靠计量。企业应建立健全同公允价值相关的决策体系,审慎地选用公允价值计量模式。

第二节 电力企业生产经营过程及其特点

电力产业在我国国民经济中属于基础产业和支柱产业,电力企业的生产经营过程可以分为“发电、输电、配电”等环节,电力企业的任务是向各种电力用户提供充足、可靠、价格合理的电力产品及服务。目前,我国电力企业按照电力生产与电力销售分为发电企业与电网企业。

一、发电企业的生产经营过程

(一)水力发电企业的生产经营过程

水力发电的基本原理是利用水位落差,配合水轮发电机产生电力,也就是利用水的位能转为水轮的机械能,再以机械能推动发电机发电。位于高处的水往低处流动时势能转换为动能,此时装设在水道低处的水轮机,因水流的动能推动叶片而转动,如果将水轮机连接发电机,就能带动发电机转动,从而将机械能转化为电能。

我国有较大的河流 1 500 多条,水能蕴藏量达 6.8 亿 kW,其中可以开发利用的有 3.8 亿 kW,居世界第一位。水力是无污染的可再生能源,用水力资源发电可以节约大量资源有限的煤炭、石油等矿物燃料。水力发电具有环保、低能耗、生产成本低、无污染的优点,但也有投资较大、建设周期长、厂址选择较为困难、建水坝对地质条件要求高、修水库要淹没很多农田和需要大量移民、大型水库还有可能会打破局部地区的生态平衡等缺点。

我国是水力发电大国,截至 2010 年年底,全国发电总装机容量为 96 200 万 kW,其中水电装机容量为 21 340 万 kW,占总装机容量的 22.18%。

(二)火力发电的生产经营过程

火力发电的基本原理是利用煤炭、石油、天然气等固体、液体、气体燃料燃烧时产生的热能来加热水,使水变成高温,产生高压水蒸气,然后再由水蒸气推动汽轮机带动发电机发电的一