

企业会计准则指定培训教材

新发布企业会计准则

(第 2、9、30、33、37、39、40、41 号)

解 读

《新发布企业会计准则解读》编写组 编



立信会计出版社
LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

企业会计准则指定培训教材

新发布企业会计准则

(第 2、9、30、33、37、39、40、41 号)

解 读

《新发布企业会计准则解读》编写组 编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

新发布企业会计准则解读/《新发布企业会计准则解读》编写组编. —上海: 立信会计出版社, 2015. 10

ISBN 978-7-5429-4811-3

I. ①新… II. ①新… III. ①企业—会计准则—中国 IV. ①F279.23

中国版本图书馆CIP数据核字(2015)第228502号

责任编辑 蔡伟莉

新发布企业会计准则解读

出版发行	立信会计出版社		
地 址	上海市中山西路2230号	邮政编码	200235
电 话	(021) 64411389	传 真	(021) 64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021) 64411071
经 销	各地新华书店		

印 刷	北京佳顺印务有限公司
开 本	710毫米×1000毫米 1/16
印 张	41
字 数	564千字
版 次	2015年10月第1版
印 次	2015年10月第1次
书 号	ISBN 978-7-5429-4811-3/F
定 价	118.00元

如有印订差错, 请与本社联系调换

目录 / CONTENTS

第一部分 新发布企业会计准则解读 / 1

《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》解读 / 3

《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》解读 / 54

《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》解读 / 102

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》解读 / 157

《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》解读 / 348

《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》解读 / 405

《企业会计准则第 40 号——合营安排》解读 / 471

《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》解读 / 512

第二部分 新发布企业会计准则原文 / 553

企业会计准则第 2 号——长期股权投资 / 555

企业会计准则第 9 号——职工薪酬 / 561

企业会计准则第 30 号——财务报表列报 / 570

企业会计准则第 33 号——合并财务报表 / 582

企业会计准则第 37 号——金融工具列报 / 597

企业会计准则第 39 号——公允价值计量 / 623

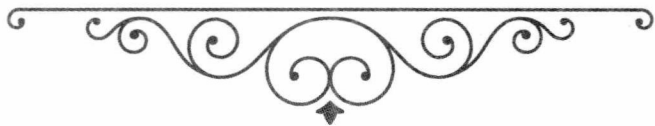
企业会计准则第 40 号——合营安排 / 640

企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露 / 645



第一部分

新发布企业会计准则 解读



《企业会计准则第2号——长期股权投资》 解 读

第一节 《企业会计准则第2号 ——长期股权投资》概述

为了适应社会主义市场经济发展的需要，进一步完善企业会计准则体系，提高企业会计信息质量，我国财政部于2014年3月修订并印发了《企业会计准则第2号——长期股权投资》（以下简称“本准则”），并要求自2014年7月1日起在所有执行会计准则的企业范围内施行，鼓励在境外上市的企业提前执行。财政部于2006年2月25日发布的《财政部关于印发〈企业会计准则第1号——存货〉等38项具体准则的通知》（财会〔2006〕3号）中的《企业会计准则第2号——长期股权投资》（以下简称“原准则”）同时废止。

一、《企业会计准则第2号——长期股权投资》的主要变动

修订后的《企业会计准则第2号——长期股权投资》的主要变动包括如下。

（一）适用范围

修订后的准则明确规范了权益性投资，即投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资，以及对其合营企业的权益性投资。不具有控制、共同控制和重大影响的其他投资，适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》。

（二）基本概念

由于修订后的合并财务报表准则，以及新发布的合营安排准则，对“控制”、“共同控制”和“合营企业”的定义进行了重新修订，因此，修订后的准则规定，在判断“控制”、“共同控制”和“合营企业”时，应按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》和《企业会计准则第40号——合营安排》进行判断，本准则仅对“重大影响”的判断进行了规范。

（三）权益法下被投资方其他净资产变动的处理

作为国内国际准则讨论多年的问题，本准则规定，对于权益法核算的长期股权投资，被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动，应当调整长期股权投资的账面价值并计入所有者权益。

（四）按个别财务报表和合并财务报表分别就有关交易事项进行会计处理

旧准则并未就个别财务报表和合并财务报表，分别对有关交易或事项进行会计处理作出规定。本准则规定，按个别财务报表和合并财务报表分别就有关交易或事项进行会计处理。

（五）整合各项准则解释的相关内容

本准则整合了准则解释引入的几项变动：分步实现合并、分步处置子公司时个别财务报表中长期股权投资的处理；企业合并取得投资相关费用不再资本化；成本法和权益法转换中的“跨越会计处理界线”理念等。

（六）披露

本准则不涉及长期股权投资的披露要求，对于子公司、联营或合营企业中投资的披露，适用《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》。

二、《企业会计准则第2号——长期股权投资》的适用范围

根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定，长期股权投资包括以下几个方面：

（1）投资企业能够对被投资单位实施控制的权益性投资，即对子公司

的投资。

对于对子公司的投资，最为关键的概念是“控制”。控制，是指投资方拥有对被投资单位的权力，通过参与被投资单位的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资单位的权力影响其回报金额。关于控制和相关活动的理解及具体判断，参见《企业会计准则第33号——合并财务报表》的相关内容。

(2) 投资企业与其他合营方一同对被投资单位实施共同控制的权益性投资，即对合营企业投资。

共同控制，是指按照相关约定对某项安排所共有的控制，并且该安排的相关活动必须经过分享控制权的参与方一致同意后才能决策。关于共同控制和合营企业的理解及具体判断，参见《企业会计准则第40号——合营安排》的相关内容。

如果所有参与方或一组参与方必须一致行动才能决定某项安排的相关活动，则称所有参与方或一组参与方集体控制该安排。在判断是否存在共同控制时，应当首先判断所有参与方或参与方组合是否集体控制该安排，其次再判断该安排相关活动的决策是否必须经过这些集体控制该安排的参与方一致同意。如果存在两个或两个以上的参与方组合能够集体控制某项安排的，不构成共同控制。仅享有保护性权利的参与方不享有共同控制。

(3) 投资企业对被投资单位具有重大影响的权益性投资，即对联营企业投资。

重大影响，是指投资方对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。在会计实务中，较为常见的重大影响体现为在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表，通过在被投资单位生产经营决策制定过程中的发言权实施重大影响。投资企业直接或通过子公司间接拥有被投资单位20%以上但低于50%的表决权股份时，一般认为对被投资单位具有重大影响，除非有明确的证据表明该种情况下不能参与被投资单位的生产经营决策，不形成重大影响。

投资企业拥有被投资单位有表决权股份的比例低于20%的，一般认为对被投资单位不具有重大影响。企业通常可以通过以下一种或几种情形来判断是否对被投资单位具有重大影响：①在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表。在这种情况下，由于在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表，并享有相应的实质性的参与决策权，投资企业可以通过该代表参与被投资单位经营政策的制定，达到对被投资单位施加重大影响的目的。②参与被投资单位的政策制定过程，包括股利分配政策等的制定。在这种情况下，因可以参与被投资单位的政策制定过程，在制定政策过程中可以为其自身利益提出建议和意见，从而可以对被投资单位施加重大影响。③与被投资单位之间发生重要交易。有关的交易因对被投资单位的日常经营具有重要性，进而一定程度上可以影响到被投资单位的生产经营决策。④向被投资单位派出管理人员。在这种情况下，通过投资企业对被投资单位派出管理人员，管理人员有权力负责被投资单位的财务和经营活动，从而能够对被投资单位施加重大影响。⑤向被投资单位提供关键技术资料。因被投资单位的生产经营需要依赖投资企业的技术或技术资料，表明投资企业对被投资单位具有重大影响。存在上述一种或多种情形并不意味着投资方一定对被投资单位具有重大影响。

在判断重大影响时，应当考虑投资方和其他方持有的被投资单位当期可转换公司债券、当期可执行认股权证等潜在表决权因素。需要注意的是，考虑潜在表决权时，只能考虑“当期”可转换或可执行的潜在表决权，对于以后期间才可转换或可执行的潜在表决权不应当考虑。值得注意的是，虽然在判断重大影响时，需要考虑当期可转换或可执行潜在表决权的影响，但是，在采用权益法对享有被投资方所有者权益份额进行计算确认时，则不应当考虑潜在表决权或包含潜在表决权的其他衍生工具的影响，除非此类潜在表决权在当前即可获得与被投资方所有者权益相关的回报。

第二节 长期股权投资的初始计量

一、长期股权投资的初始计量原则

长期股权投资在取得时，应按初始投资成本入账。长期股权投资的初始投资成本，应分别按企业合并和非企业合并两种情况来确定。

二、企业合并形成的长期股权投资

企业合并形成的长期股权投资，应区分企业合并的类型，分别同一控制下控股合并与非同一控制下控股合并^①确定其初始投资成本。

（一）同一控制下企业合并形成的长期股权投资

对于同一控制下的企业合并，从能够对参与合并各方在合并前后均实施最终控制的一方来看，最终控制方在企业合并前及合并后能够控制的资产并没有发生变化。因此，在同一控制下的企业合并，合并方在企业合并中取得的资产和负债，应当按照合并日其在被合并方的账面价值计量。合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值（或发行股份面值总额）的差额，应当调整资本公积（仅指资本溢价或股本溢价）；资本公积不足冲减的，调整留存收益。

（1）合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资的初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价）；资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额

^①有关同一控制下企业合并与非同一控制下企业合并的概念与界定，请参见第四节的介绍。

不足冲减的，调整留存收益。如果被合并方在被合并之前，是最终控制方通过非同一控制下的企业合并所控制的，则合并方长期股权投资的初始投资成本还应包含相关的商誉金额。

(2) 合并方以发行权益性证券作为合并对价的，应按发行股份的面值总额作为股本，长期股权投资的初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价）；资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，调整留存收益。

(3) 在按照合并日应享有被合并方账面所有者权益的份额确定长期股权投资的初始投资成本时，前提是合并前合并方与被合并方采用的会计政策应当一致。企业合并前合并方与被合并方采用的会计政策不同的，在以被合并方账面所有者权益为基础确定形成的长期股权投资成本时，首先应基于重要性原则，统一合并方与被合并方的会计政策。在按照合并方的会计政策对被合并方资产、负债的账面价值进行调整的基础上，计算确定形成长期股权投资的初始投资成本。

(4) 合并方发生的审计和法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时计入当期损益。

(5) 如果被合并方按照改制时确定的资产和负债经评估确认的价值调整资产和负债账面价值的，合并方应当按照取得被合并方经评估确认的净资产的份额作为长期股权投资的初始投资成本。被合并方在合并日的净资产账面价值为负数的，长期股权投资按零确定，同时在备查簿中予以登记。

(6) 如果被合并方本身编制合并财务报表的，被合并方的账面所有者权益的价值应当以其合并财务报表为基础确定。

相关的会计处理如下：同一控制下企业合并形成的长期股权投资，应在合并日按取得被合并方所有者权益账面价值的份额，借记“长期股权投资”科目，按享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”科目，按支付的合并对价的账面价值，贷记有关资产或借记有关负债科目，按其差额，贷记“资本公积——资本溢价或股本溢价”科

目；如为借方差额，借记“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目，资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，借记“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”科目。

【例1】 2×14年6月30日，P公司向同一集团内S公司的原股东定向增发1 000万股普通股（每股面值为1元，市价为4.34元），取得S公司100%的股权，并于当日起能够对S公司实施控制。合并后S公司仍维持其独立法人资格继续经营。参与合并企业在2×14年6月30日未考虑该项企业合并时，S公司净资产的账面价值为2 202万元。两公司在企业合并之前采用的会计政策相同。合并日，P公司和S公司所有者权益的构成如表1所示。

项 目	P 公司	S 公司
股本	30 000 000	10 000 000
资本公积	20 000 000	6 000 000
盈余公积	20 000 000	20 000 000
未分配利润	23 550 000	4 020 000
合 计	93 550 000	22 020 000

S公司在合并后维持其法人资格继续经营，合并日P公司在其账簿及个别财务报表中应确认对S公司的长期股权投资，其成本为合并日享有S公司账面所有者权益的份额，P公司在合并日应作出的会计处理如下：

借：长期股权投资	22 020 000
贷：股本	10 000 000
资本公积——股本溢价	12 020 000

【例2】 A公司于2×14年3月10日取得B公司100%的股权，为进行该项企业合并，A公司发行了600万股普通股（每股面值为1元）作为对价。合并日，A公司和B公司的所有者权益构成如表2所示。

表2 A公司和B公司所有者权益的构成 单位:元

A公司		B公司	
项 目	金 额	项 目	金 额
股本	36 000 000	股本	6 000 000
资本公积	10 000 000	资本公积	2 000 000
盈余公积	8 000 000	盈余公积	4 000 000
未分配利润	20 000 000	未分配利润	8 000 000
合 计	74 000 000	合 计	20 000 000

在本例中,假定A公司自其母公司手中取得B公司100%的股权,为同一控制下的企业合并。则A公司在合并日应作出的会计处理如下:

借:长期股权投资 20 000 000
 贷:股本 6 000 000
 资本公积——股本溢价 14 000 000

【例3】 沿用[例2],假定A公司发行1 000万股普通股(每股面值为1元)取得B公司100%的股权,其他条件不变。

A公司在合并日应作出的会计处理如下:

借:长期股权投资 20 000 000
 贷:股本 10 000 000
 资本公积——股本溢价 10 000 000

【例4】 2×14年6月30日,P公司向S公司发行了1 000万股普通股(每股面值为1元,市价为4.34元)对S公司进行吸收合并,并于当日取得S公司净资产。参与合并企业在2×14年6月30日未考虑该项企业合并时,有关资产和负债情况如表3所示。

在本例中,假定P公司和S公司为同一集团内两个子公司,合并前其共同的母公司为A公司。该项合并中参与合并的企业在合并前及合并后均为A公司最终控制,为同一控制下的企业合并。自6月30日开始,P公司能够对S

表 3

资 产 负 债 表

2×14年6月30日

单位：元

项 目	P 公司		S 公司	
	账面价值	公允价值	账面价值	公允价值
资产：				
货币资金	17 250 000		1 800 000	1 800 000
存货	24 800 000		1 020 000	1 800 000
应收账款	12 000 000		8 000 000	8 000 000
长期股权投资	20 000 000		8 600 000	15 200 000
固定资产：				
固定资产原价	40 000 000		16 000 000	22 000 000
减：累计折旧	12 000 000		4 000 000	0
无形资产	18 000 000		2 000 000	6 000 000
商誉	0		0	
资产总计	120 050 000		33 420 000	54 800 000
负债和所有者权益：				
短期借款	10 000 000		9 000 000	9 000 000
应付账款	15 000 000		1 200 000	1 200 000
其他负债	1 500 000		1 200 000	1 200 000
负债合计	26 500 000		11 400 000	11 400 000
实收资本（股本）	30 000 000		10 000 000	
资本公积	20 000 000		6 000 000	
盈余公积	20 000 000		2 000 000	
未分配利润	23 550 000		4 020 000	
所有者权益合计	93 550 000		22 020 000	43 400 000
负债和所有者权益总计	12 005 000		33 420 000	

公司净资产实施控制，该日为合并日。

P公司在合并日应作出会计处理如下：

借：库存现金等	1 800 000
库存商品等	1 020 000
应收账款	8 000 000
长期股权投资	8 600 000
固定资产	12 000 000
无形资产	2 000 000
贷：短期借款	9 000 000
应付账款	1 200 000
其他负债	1 200 000
股本	10 000 000
资本公积	12 020 000

(7) 企业通过多次交易分步取得同一控制下被投资单位的股权，最终形成企业合并的，应当判断多次交易是否属于“一揽子交易”。属于“一揽子交易”的，合并方应当将各项交易作为一项取得控制权的交易进行会计处理。不属于“一揽子交易”的，取得控制权日，应按照以下步骤进行会计处理：

a. 确定同一控制下企业合并形成的长期股权投资的初始投资成本。在合并日，根据合并后应享有被合并方净资产在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额，确定长期股权投资的初始投资成本。

b. 长期股权投资初始投资成本与合并对价账面价值之间的差额的处理。合并日长期股权投资的初始投资成本，与达到合并前的长期股权投资账面价值加上合并日进一步取得股份新支付对价的账面价值之和的差额，调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，冲减留存收益。

c. 合并日之前持有的股权投资，因采用权益法核算或金融工具确认和