



An Insight into
Accounting
Criteria for
Enterprises

企业会计准则

深度释解与企业应对

刘天永 刘锋 著

- 权威 > 业内经验丰富的资深人士经典的珠联璧合之作
- 实用 > 服务于企业以及财务专业人士的实务工作之需
- 全面 > 全书37章内容翔实、实例丰富，案头必备之书



法律出版社
LAW PRESS · CHINA



中华人民共和国财政部
财会〔2014〕11号
《企业会计准则》
应用指南

企业会计准则

深度释解与企业应对

中国注册会计师协会 编

《企业会计准则》应用指南

《企业会计准则》应用指南

《企业会计准则》应用指南

中国注册会计师协会 编

An Insight into Accounting
Criteria for Enterprises

企业会计准则

深度释解与企业应对

刘天永 刘锋 著



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

图书在版编目(CIP)数据

企业会计准则深度释解与企业应对 / 刘天永, 刘锋著.
北京: 法律出版社, 2008. 11
ISBN 978 - 7 - 5036 - 8815 - 7

I. 企… II. ①刘…②刘… III. 企业—会计制度—研究—
中国 IV. F279. 23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 145129 号
© 法律出版社·中国

企业会计准则深度释解与企业应对
刘天永 刘锋/ 著

编辑统筹 大众出版分社
策划编辑 韩满春 丁红涛
责任编辑 丁红涛 韩满春
装帧设计 沙 磊

出版 法律出版社
总发行 中国法律图书有限公司
经销 新华书店
印刷 北京中科印刷有限公司
责任印制 沙 磊

开本 A5
印张 27. 75
字数 897 千
版本 2009 年 1 月第 1 版
印次 2009 年 1 月第 1 次印刷

法律出版社 (100073 北京市丰台区莲花池西里 7 号)

网址 / www.lawpress.com.cn

电子邮件 / info@lawpress.com.cn

销售热线 / 010 - 63939792 / 9779

咨询电话 / 010 - 63939796

中国法律图书有限公司 (100073 北京市丰台区莲花池西里 7 号)

全国各地中法图分、子公司电话:

第一法律书店 / 010 - 63939781 / 9782

重庆公司 / 023 - 65382816 / 2908

北京分公司 / 010 - 62534456

西安分公司 / 029 - 85388843

上海公司 / 021 - 62071010 / 1636

深圳公司 / 0755 - 83072995

书号: ISBN 978 - 7 - 5036 - 8815 - 7

定价: 68.00 元

(如有缺页或倒装, 中国法律图书有限公司负责退换)

前 言

一、会计准则及会计准则体系

会计准则是一个外来词,同时传进来的,或者另外的译法,还有会计标准、会计原则等。1989年,在上海召开的中国会计学会会计原则和会计基本理论研究组的研讨会上,统一采用会计准则一词。

会计准则体系却是一个具有中国特色的概念。西方国家大体上是针对某种会计实务制定一个会计准则,逐年积累起来,看不出什么体系。我国企业会计准则体系,由三部分内容构成:一是基本准则,在整个准则体系中起统驭作用,指导具体准则的制定,为尚未有具体准则规范的会计实务问题提供处理原则;二是38项具体准则,主要规范企业发生的具体交易或事项的会计处理;三是会计准则应用指南,主要包括具体准则解释和会计科目、主要账务处理等,为企业执行会计准则提供操作性规范。

二、会计准则体系与会计制度体系的关系

新会计准则体系发布前,我国的会计标准核算体系比较混乱,既有1992年发布的行业会计制度体系,也有2000年以来发布的企业会计制度体系(包括《金融企业会计制度》和《小企业会计制度》及各会计核算办法和问题解答),还有一项基本会计准则和16项具体会计准则夹杂其间。新会计准则体系的发布并逐步实施,使得建立全国统一的会计制度不再是梦想。新会计准则体系的发布,也使得被排除在会计制度核算体系之外的合伙企业和个人独资企业的会计核算有了一个归宿。

从理论上讲,准则与制度无论在内涵还是外延上都存在差别。在内涵

上,两者的指导思想是截然不同的。在国外,准则的制定,以英美为代表,其指导思想是“指导性”,因此以原则为导向;制度的制定,以法国为代表,其指导思想是“指令性”,因此以规则为导向。这一差别是准则与制度的根本差别,并最终导致了它们在外延上的差别。

准则以原则为导向,它不会对会计科目和会计报表进行直接的规范,而是侧重于确认与计量,其内容比较抽象、简略,需要会计人员运用较多的专业判断,对会计人员的素质要求比较高。

而制度则以规则为导向,它对会计科目和会计报表进行了直接的规范,侧重于记录和报告,其内容比较直观、具体,不需要会计人员运用太多的专业判断,对会计人员的素质要求比较低。

准则与制度在制定和修订的灵活性上也不相同。准则的制定与修改比较方便,这是因为准则往往是按照时间顺序逐项发布的,单项准则涉及的内容较少,易于增加或减少。而制度采用行政规章的形式,必然要求一定的相对稳定性,并且修改或制定程序较为复杂,自然较缺乏灵活性。

会计活动包括确认、计量、记录和报告四个环节,而会计准则重点是规范会计确认和计量,会计制度则侧重于记录和报告。准则的优点是能够提高会计人员的职业判断能力,制度的优点是容易被广大会计人员所接受。考虑到中国国情,企业会计人员尚不习惯自己设计会计系统,新会计准则体系专门包含了一套会计科目及账务处理的附录,以帮助企业更好地运用会计准则,提高会计效率。本书为照顾大家的习惯,也将与每个准则直接相关的会计科目总结列示在每章“企业应对”部分,以方便大家的学习和使用。

三、目前的会计核算标准体系

企业会计准则体系发布后,我国会计法规体系大致如下:

中华人民共和国会计法(1999年10月31日 主席令24号)

企业财务会计报告条例(2006年6月21日 国务院令287号)

企业会计准则体系

企业会计基本准则

38项具体准则

准则应用指南、会计科目和主要账务处理

企业会计制度

企业会计制度

核算办法

施工企业会计核算办法

民航企业会计核算办法

新闻出版业会计核算办法

铁路运输企业会计核算办法

从事银行卡跨行信息转接业务的企业会计核算办法

投资公司会计核算办法

保险中介公司会计核算办法

农业企业会计核算办法

水运企业会计核算办法

电影企业会计核算办法

信托业务会计核算办法

电信企业会计核算办法

证券投资基金会计核算办法

.....

有关补充规定

相关问题解答

金融企业会计制度

小企业会计制度

行业会计制度

工业企业会计制度

商品流通企业会计制度

房地产开发企业会计制度

施工企业会计制度

农业企业会计制度

交通(运输)企业会计制度

旅游、饮食服务企业会计制度

邮电通信企业会计制度

保险公司会计制度

运输(铁路)企业会计制度

运输(民用航空)企业会计制度

对外经济合作企业会计制度

.....

预算会计制度

财政总预算会计制度

行政单位会计制度

事业单位会计制度

事业单位会计准则

民间非营利性组织会计制度

村集体经济组织会计制度

其他会计法规

四、新会计准则体系新在何处

1. 确立了资产负债表观的核心地位。

与资产负债表观相对应的是利润表观,也有的将这两种观点称为资产负债观和收入费用观。

1976年,美国财务会计准则委员会(FASB)在其公布的一份讨论备忘录《会计报表的概念框架》中提出了三种不同的会计理念:资产负债观(Asset-liability View)、收入费用观(Revenue-expense View)和非环接观(Non-articulated View)。如今,认为资产负债表与收益表是各自独立的报表,其数据不需要环接的非环接观已经被摒弃。

“资产负债观”理念的实质是,在分析企业的财务状况、考核业绩时,关键是看净资产是否增加,即股东财富是否增加。在资产负债表观下,利润代表净资产的增加,亏损代表净资产的减少,《企业会计准则第18号——所得税》准则中的理念即来源于此。公允价值属性的引入、对现金流量的关注以及资产减值会计在一定程度上也体现了资产负债观,从理念角度要求不追求虚假利润,要求将企业的发展落在实处,即企业净资产的增加。

(1)利润表观要求准则制定者在准则制定中,首先考虑与某类交易相关的收入和费用的直接确认和计量。在收入费用观下,资产负债表只是为了确认与合理计量收益的跨期摊配中介,成为利润表的附属。

利润表观认为,必须首先按照实现原则确认收入和费用,然后再根据配比原则,将收入和费用按其经济性质上的一致性联系起来确定收益。因此,收益=收入-费用。

利润表观的实质体现为以下核心概念:报表体系——核心利润表;计量

基础——历史成本;收益计量原则——实现的原则;收益的计算——收入 - 费用 = 利润,信息特征可靠性。

(2)资产负债观是指会计准则制定者在制定规范某类交易或事项的会计准则时,应首先定义并规范由此类交易产生的资产或负债的计量;然后,再根据所定义的资产和负债的变化来确认收益。在资产负债观下,利润表成为资产负债表的附属产物。

资产负债观认为,企业的收益是企业期末净资产比期初净资产的净增长额,而净资产又是由资产减去负债计算得到的,因此:

收益 = 期末净资产价值 - 期初净资产价值 - 投资者投入 + 向投资者分配

资产负债观的实质体现为以下核心概念:报表体系核心——资产负债表;计量基础——公允价值;收益计量原则——实现和未实现的;收益的计算:收益 = 期末净资产价值 - 期初净资产价值 - 投资者投入 + 向投资者分配;信息特征相关性。

一直以来,利润表在企业财务报表体系中一直居于显要地位,利润也成为各方面考核企业管理层业绩、衡量企业盈利能力的重要指标。但是,利润反映的毕竟只是企业某一期间的经营成果,会计准则的制定如果片面侧重于利润表,容易为一些企业留下追逐短期利益和操纵利润的空间。企业会计准则体系凸显了资产负债表的核心地位,要求企业提升资产负债信息质量,及时计提资产减值准备,如实反映资产未来经济利益,不高估资产价值;要求企业合理确认预计负债,全面反映现时义务,不低估负债和损失;要求企业采用资产负债表债务法核算企业所得税;要求企业不能继续使用不符合资产或负债定义的递延(待摊)或预提项目。企业只有在资产减去负债后的余额,即所有者权益(净资产)增加的情况下,才表明企业价值增加了,股东财富增长了,突破了传统的单纯的利润考核概念,促使企业着眼于长期战略,改善资产负债管理,优化资产和资本结构,避免眼前利益和收益超前分配,提高决策水平。

当然也应看到,由于客观经济发展环境的影响,公允价值引入的适度性造成资产负债表观的作用远远未能体现出来。

2. 新会计准则对计量属性作出了重大调整。不再强调历史成本为基础计量属性,全面引入公允价值、现值等计量属性,考虑到中国市场发展的现状,本次准则体系中主要在金融工具、投资性房地产、企业合并、债务重组和非货币性交易等方面采用了公允价值计量。实际中存货期末计量中可变现

净值的应用、期末对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧的复核,对公允价值主要应用于交易性金融资产、可供出售金融资产的计量等。

公允价值相对于历史成本而言,具有很强的时间概念,也就是说,当前环境下某项资产或负债的历史成本可能是过去环境下该项资产或负债的公允价值,而当前环境下某项资产或负债的公允价值也许就是未来环境下该项资产或负债的历史成本。

在企业会计准则体系建设中适度、谨慎地引入公允价值这一计量属性,是因为随着我国资本市场的发展,股权分置改革的基本完成,越来越多的股票、债券、基金等金融产品在交易所挂牌上市,使得这类金融资产的交易已经形成了较为活跃的市场,因此,我国已经具备了引入公允价值的条件。在这种情况下,引入公允价值更能反映企业的实际情况,对投资者等财务报告使用者的决策更加有用,而且也正因如此,我国准则才实现了与国际财务报告准则的趋同。

在引入公允价值过程中,我国充分考虑了国际财务报告准则中公允价值应用的三个级次:第一,资产或负债等存在活跃市场的,活跃市场中的报价应当用于确定其公允价值;第二,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;第三,不存在活跃市场,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。

我国引入公允价值是适度、谨慎和有条件的。原因是考虑到我国尚属新兴的市场经济国家,如果不加限制地引入公允价值,有可能出现公允价值计量不可靠,甚至借机人为操纵利润的现象。因此,在投资性房地产和生物资产等具体准则中规定,只有存在活跃市场、公允价值能够取得并可靠计量的情况下,才能采用公允价值计量。

3. 合并报表的编制理论由母公司理论变为实体理论,将少数股东权益作为所有者权益的组成部分,将少数股东损益作为净利润的组成部分。

4. 财务报表的变化:每套由原来的三主表一附表一附注变成四主表一附注,即资产负债表、利润表、所有者权益变动表、现金流量表。

(1) 资产负债表

取消了待摊费用和预提费用;将短期投资改为交易性金融资产;将长期持有股票、基金等投资作为可供出售金融资产;将长期债权投资改称为持有至到期投资;增加了投资性房地产、长期应收款、开发支出、商誉、生产性生物

资产等。

将应付工资、应付福利费合并为应付职工薪酬;将应交税金和其他应交款合并为应交税费。

(2) 利润表

将主营业务收入和其他业务收入合并为营业收入;单列资产减值损失;增加公允价值变动损益;将投资收益作为营业收入的组成部分。

收入不再区分为主营业务收入和其他业务收入,统一称为“营业收入”。原先人为将企业的业务划分为主营业务和其他业务,是计划经济下的做法。随着企业经营方式的多样化,只要是营业活动中产生的收入,都统一作为营业收入。

准则对附注披露作出了一般要求。附注的地位和作用越来越高。附注要反映在报表正表中不能反映的信息,包括各项报表项目的明细信息和风险信息。从某种意义上说附注的重要性要超过报表正表。分部报告也是报表附注的一个组成部分。在多种经营、跨国经营的情况下,需要披露分部的主要指标。目前准则倾向于以业务分部为主,地区分部为辅。对主要和次要报告形式,规定的披露要求详略程度不同。

更多的变化参见各章节内容。

五、新准则框架

(一) 一般业务准则

No. 1 存货	Inventories
No. 2 长期股权投资	Long-term equity investments
No. 3 投资性房地产	Investment properties
No. 4 固定资产	Fixed assets
No. 6 无形资产	Intangible assets
No. 7 非货币性资产交换	Exchange of non-monetary assets
No. 8 资产减值	Impairment of assets
No. 9 职工薪酬	Employee compensation
No. 11 股份支付	Share-based payment
No. 12 债务重组	Debt restructurings
No. 13 或有事项	Contingencies
No. 14 收入	Revenue

No. 15	建造合同	Construction contracts
No. 16	政府补助	Government grants
No. 17	借款费用	Borrowing costs
No. 18	所得税	Income taxes
No. 19	外币折算	Foreign currency translation
No. 20	企业合并	Business Combinations
No. 21	租赁	Leases

(二)金融工具业务

No. 22	金融工具确认和计量	Recognition and measurement of financial instruments
No. 23	金融资产转移	Transfer of financial assets
No. 24	套期保值	Hedging

(三)特殊行业业务

No. 5	生物资产	Biological assets
No. 10	企业年金基金	Enterprise annuity fund
No. 25	原保险合同	Direct insurance contracts
No. 26	再保险合同	Re-insurance contracts
No. 27	石油天然气开采	Extraction of petroleum and natural gas

(四)报表调整业务

No. 28	会计政策、会计估计 变更和差错更正	Changes in accounting policies and estimates and correction of errors
No. 29	资产负债表日后事项	Events occurring after the balance sheet date

(五)报表编制和披露业务

No. 30	财务报表列报	Presentation of financial statements
No. 31	现金流量表	Cash flow statements
No. 32	中期财务报告	Interim financial reporting
No. 33	合并财务报表	Consolidated financial statements
No. 34	每股收益	Earnings per share
No. 35	分部报告	Segment reporting
No. 36	关联方披露	Related party disclosure
No. 37	金融工具列报	Presentation of financial instruments

(六)新旧准则使用衔接

No. 38 首次执行企业会计准则 First time adoption of Accounting Standards for Business Enterprises

六、学习新准则不只是上市公司、金融企业和国有企业等大企业的事

目前来看,很多会计,特别是基层的会计对学习新会计准则还不太重视,以为新准则的普遍实施是很遥远的事,以为会计准则远不如税法重要,这种认识也确实有一定的现实性。可恰恰是税务方面最重要的法规之一——《企业所得税法》已在向新会计准则看齐(当然固有的差异暂且不论)。国家税务总局关于印发《新企业所得税法精神宣传提纲》的通知(2008年2月5日国税函[2008]159号):“考虑到过去在资产取得、持有、使用、处置等税务处理上税法与财务会计制度存在一定的差异,并且主要是时间性差异,纳税调整繁琐,税务机关税收执行成本和纳税人遵从成本都较高,实施条例在资产税务处理的规定上,对资产分类、取得计税成本等问题,尽量与财务会计制度保持一致,比如固定资产取得计税成本与会计账面价值基本保持一致、残值处理一致,只是在折旧年限上有所差异,这样可以降低纳税人纳税调整的负担。”

部分省市国税的纳税申报系统中的会计报表已开始采用新会计准则体系的报表,这从另一方面也在催促会计人员学习新准则。

中小企业的“老板”(所有者)也有这方面的需求,比如他们更关心的“我”实际赚了多少钱,而不是账面赚了多少钱,一般的会计按以往会计制度核算的账面利润往往与他们自己心内的“小算盘”核算的利润有不小的误差。有经验的会计会帮助他们用“自己拥有资产的实际价值减去外欠别人的,再减去自己投资的,就是自己赚的”来衡量,其实这种计算方法正与新会计准则的核心资产负债表观暗合,这种计算方法也离不开公允价值的使用和资产减值准备的计提。

中小企业执行新会计准则的成本低,操作难度相对小些。

七、本书的结构及特点

本书在解析过程中,突出了实务性,注重对实务问题进行归纳,特别是对新企业会计准则与旧准则、企业会计制度的不同及对企业的影

阐述,对部分准则涉及的新旧准则科目的变化也做了对比列示;结合最新的税法规定,进行了对比分析;另外,编著者还结合自己的实务经验,对部分准则涉及的内容进行了纳税筹划。

限于编著者的水平,书中难以避免会有各种谬误和不足,恳请读者不吝指正,以便再版时予以修正。作者的联系方式:北京市朝阳区东三环中路 39 号建外 SOHO11 号楼 2506 北京市华税律师事务所刘天永(邮编:100022), E-mail:liutianyong@chinataxlawyers.com。也欢迎广大读者朋友在刘天永博客(<http://blog.taxlawyer.com.cn>)中留言,共同探讨财税的理论和实务问题。

刘天永

2008 年 9 月 12 日于北京

目 录

前言	1
----	---

第一章 存货 | 1

第一节 存货的确认和计量	3
第二节 新会计准则的难点及特殊事项的分析	7
第三节 企业应对	12
第四节 与税法的比较和纳税筹划	17

第二章 长期股权投资 | 21

第一节 长期股权投资的计量	23
第二节 新会计准则的难点及特殊事项的分析	33
第三节 企业应对	37
第四节 与税法的差异	47

第三章 投资性房地产 | 55

第一节 新会计准则概述	57
第二节 投资性房地产的会计处理	60
第三节 企业应对	66
第四节 与税法的差异和纳税筹划	70

第四章 固定资产 | 73

第一节 新会计准则精要	75
第二节 新会计准则难点的财务应用	79
第三节 企业应对	82
第四节 与税法的差异和纳税筹划	92

第五章 生物资产 | 105

第一节 新会计准则深度释解 | 107

第二节 新会计准则的难点及特殊事项的分析 | 114

第三节 企业应对 | 121

第六章 无形资产 | 127

第一节 无形资产概述 | 129

第二节 无形资产的初始计量 | 131

第三节 无形资产的后续计量 | 138

第四节 企业应对 | 143

第五节 与税法的比较 | 151

第七章 非货币性资产交换 | 157

第一节 非货币性资产交换准则概述 | 159

第二节 非货币性资产交换的确认和计量 | 160

第三节 账务处理举例 | 162

第四节 新旧会计准则对比与衔接 | 172

第五节 税法规定与纳税筹划 | 178

第八章 资产减值 | 179

第一节 本准则概述 | 181

第二节 资产可收回金额的计量和减值损失的确定 | 182

第三节 资产组的认定及减值处理 | 192

第四节 商誉减值测试与处理 | 195

第五节 企业应对 | 196

第六节 与税法的比较 | 199

第九章 职工薪酬 | 203

第一节 本准则概述 | 205

第二节 职工薪酬的确认和计量 | 207

第三节 企业应对 | 213

第四节 与税法的比较 | 218

第十章 企业年金基金 | 225

第一节 本准则概述 | 227

第二节 本准则的理解与操作 | 231

第三节 企业年金基金财务报表 | 236

第四节 企业应对 | 243

第十一章 股份支付 | 245

第一节 股份支付概述 | 247

第二节 股份支付的确认和计量 | 248

第三节 企业应对 | 255

第十二章 债务重组 | 257

第一节 债务重组概述 | 259

第二节 债务重组的会计处理 | 260

第三节 会计准则对比与衔接 | 265

第四节 与税法的比较 | 266

第十三章 或有事项 | 277

第一节 债务重组概述 | 279

第二节 预计负债的确认和计量 | 281

第三节 企业应对 | 288

第四节 与税务处理的差异 | 289

第十四章 收入 | 293

第一节 收入概述 | 295

第二节 销售商品收入的确认和计量 | 296

第三节 提供劳务收入 | 304

第四节 让渡资产使用权收入 | 309

第五节 企业应对 | 310

第六节 与税法的比较 | 313