

《企业会计准则》讲解

主 编 高发林
副主编 边增琦 吕春明
周美明 张子华

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

《企业会计准则》讲解/高发林主编. —北京: 经济科学出版社, 2006. 10

ISBN 7 - 5058 - 5827 - 0

I. 企... II. 高... III. 企业 - 会计制度 - 基本知识 - 中国 IV. F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 112463 号

责任编辑：吕 萍 于海汛
责任校对：徐领弟 张长松
技术编辑：李长建

《企业会计准则》讲解

主编 高发林

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：[www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件：[esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

化学工业出版社印刷厂印刷

海跃装订厂装订

880×1230 32 开 11 印张 280000 字

2006 年 10 月第一版 2006 年 10 月第一次印刷

印数：00001—10000

ISBN 7 - 5058 - 5827 - 0/F · 5088 定价：15.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

本书编委会

主 编 高发林

副主编 边增琦 吕春明 周美明 张子华

编 委 王丽萍 陶希忠 任志荣 王教同
郝效文 李尊富 陈国文 张全义
纪 军 徐建国 陈茂盛 邱 鹏

前 言

随着全球经济一体化趋势的日益加强，会计国际化已日益成为各个国家不能回避的现实问题。2006年2月15日，财政部在北京正式发布了新企业会计准则体系。新企业会计准则体系由1项基本会计准则、38项具体会计准则和1项会计准则应用指南构成，自2007年1月1日起在上市公司施行。这标志着适应我国市场经济发展要求、与国际惯例趋同的企业会计准则体系正式建立。

会计准则是用以规范会计信息生产与披露的法律规章制度以及各种相关的标准，也是检查和评价会计信息质量的准绳。对于任何一个要发展市场经济的国家来说，会计准则都是完善市场体系、规范市场秩序的重要组成部分。与现行制度规范相比，新企业会计准则体系制定的主要思路之一是参照国际财务报告准则，并充分考虑我国现阶段的国情，以使按照企业会计准则体系编制的财务报告能够更加真实、公允地反映企业的价值。新企业会计准则体系的建立与实施，将促进企业不断提高会计信息质量和透明度，从而为维护投资者和社会公众利益、促进资本市场健康稳定发展提供了制度保证，体现了维护投资者和社会公众利益的政策导向和基本原则。

新企业会计准则体系在内容和形式上实现了较大创新：一是完善了我国企业会计准则框架。新企业会计准则体系在充分借鉴国际惯例的基础上完善了我国的企业会计准则体系。其中基本准则在原有基础上进行了实质性修改、补充和完善。具体准则涉及领域从过去偏重工商企业扩展到横跨金融、保险、农业等众多领域，覆盖了

各类企业的各项经济业务，填补了我国市场经济条件下新型经济业务会计处理规定的空白，对于加强投资公司的会计管理工作，规范各类上市公司的会计实务行为，提高会计信息质量，真实、完整地反映公司的财务状况和收益，维护经济秩序和社会公众利益，具有重要而深远的现实意义。二是引入公允价值计量属性。公允价值模式符合会计发展的趋势，能够较好地反映企业的市场价值和盈利能力。与历史成本等其他计量属性相比，公允价值能够直接反映企业有关资产所带来的未来经济利益、有关负债所牺牲的未来经济利益的信息。而且随着时间的推移，会计人员可以根据对资产、负债所导致的未来现金流量信息的进一步认识，及时调整有关资产、负债的价值，由此产生的损失或收益可立即在损益表中反映出来，而这一变化必将影响到财务报告使用者的决策。因此，新企业会计准则体系在坚持历史成本基础的前提下，在企业合并、投资性房地产、生物资产、股份支付、债务重组、非货币性交易、金融工具确认和计量等准则中采用了公允价值的概念或计量方法，成为一大亮点。三是拓展了会计要素的内涵。新企业会计准则体系借鉴国际财务报告准则《编报财务报表的框架》，严格界定了资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等会计要素的定义，拓展了会计要素的内涵，明确规定了有关会计要素的确认条件，突出强调资产负债表项目的真实性和可靠性。从而有利于进一步夯实企业资产质量，充分揭示财务风险，正确衡量经营业绩，为实现向投资者、债权人和社会公众提供决策有用的会计信息铸牢了基础。

为了更好地帮助广大财务会计人员准确把握新企业会计准则体系的变化，领会新企业会计准则的精髓，我们组织有关人员编写了这本《〈企业会计准则〉讲解》。本书严格按照财政部正式颁布的《企业会计准则》为依据，“面向实务、注重操作、深入浅出、简洁明了”，本书讲解全面、资料翔实、举例恰当，具有较强的操作性，是广大财会人员较理想的参考书。

我国企业会计准则体系需要一个不断补充、修订和完善的过

程。在编写过程中，尽管我们对《企业会计准则》进行了学习与领悟，但是，由于时间紧张、水平有限，书中难免存在疏漏之处，恳请广大财会人员和专家学者批评指正。

编 者

2006年9月

目 录

第一章 基本准则	1
第一节 总则	1
第二节 会计信息质量要求	9
第三节 会计要素	13
第四节 会计要素计量	21
第五节 财务会计报告	23
第二章 存货	29
第一节 存货的确认	29
第二节 存货的计量	32
第三章 长期股权投资	41
第一节 长期股权投资概述	41
第二节 长期股权投资的核算	44
第四章 固定资产	57
第一节 固定资产确认	57
第二节 固定资产的初始计量	59
第三节 固定资产的后续计量	65

第四节	固定资产的后续支出	68
第五章	无形资产	71
第一节	无形资产确认	71
第二节	无形资产的初始计量	75
第三节	无形资产的后续计量	78
第六章	非货币性资产交换	82
第一节	非货币性资产交换的确认与计量	82
第二节	非货币性资产交换的账务处理	84
第三节	非货币性资产交换的信息披露	92
第七章	资产减值	93
第一节	资产减值的确认与计量	93
第二节	资产减值的账务处理	99
第三节	资产减值的信息披露	106
第八章	职工薪酬	109
第一节	职工薪酬的确认和计量	109
第二节	职工薪酬的账务处理	110
第三节	职工薪酬的信息披露	120
第九章	股份支付	122
第一节	股份支付的确认与计量	122
第二节	股份支付的账务处理	125
第三节	股份支付的信息披露	129
第十章	债务重组	130
第一节	债务重组的确认与计量	130

第二节	债务重组的账务处理·····	133
第三节	债务重组的信息披露·····	140
第十一章	或有事项 ·····	142
第一节	或有事项的确认与计量·····	142
第二节	或有事项的账务处理·····	149
第三节	或有事项的信息披露·····	153
第十二章	收入 ·····	158
第一节	收入的确认与计量·····	158
第二节	收入的账务处理·····	164
第三节	收入的信息披露·····	184
第十三章	借款费用 ·····	185
第一节	借款费用概述·····	185
第二节	借款费用的确认·····	189
第三节	借款费用的计量·····	198
第四节	借款费用的披露内容·····	209
第十四章	所得税 ·····	211
第一节	资产、负债的计税基础·····	211
第二节	暂时性差异·····	213
第三节	递延所得税资产和递延所得税负债的确认·····	217
第四节	当期所得税和递延所得税的计量·····	221
第五节	所得税费用的计量·····	222
第十五章	租赁 ·····	225
第一节	租赁的定义·····	225
第二节	融资租赁的会计处理·····	229

第三节	经营租赁的会计处理	241
第四节	售后租回交易的会计处理	246
第十六章	会计政策、会计估计变更和差错更正	248
第一节	会计政策及其变更	248
第二节	会计估计及其变更	261
第三节	前期差错更正	267
第十七章	资产负债表日后事项	277
第一节	资产负债表日后事项概述	277
第二节	资产负债表日后调整事项的会计处理	284
第三节	资产负债表日后非调整事项	291
第四节	资产负债表日后事项的披露内容	295
第十八章	财务报表列报	296
第一节	财务报表列报概述	296
第二节	资产负债表	300
第三节	利润表	306
第四节	所有者权益变动表	309
第五节	会计报表附注	311
第十九章	每股收益	314
第一节	每股收益概述	314
第二节	每股收益的计算	315
第三节	每股收益列报	321
第二十章	首次执行企业会计准则	326
第一节	首次执行企业会计准则的相关规定与要求	326
第二节	首次执行企业会计准则的具体操作规定	330

第一章

基本准则

第一节 总 则

一、企业会计准则体系的框架体系

财政部于2006年2月15日正式对外宣布,《企业会计准则》将于2007年1月1日起实施。《企业会计准则》总则第一条规定:为了规范企业会计确认、计量和报告行为,保证会计信息质量,根据《中华人民共和国会计法》和其他有关法律、行政法规,制定本准则。《企业会计准则》框架体系由1项基本会计准则、38项具体会计准则和1项会计准则应用指南构成,共分为三个层次。

(一) 基本准则

基本准则在整个准则体系中起统驭作用,主要对会计核算的一般要求和会计核算的主要方面做出原则性规定,为具体会计准则的制定提供基本框架。基本准则包括会计核算的一般原则和会计要素准则两个方面的内容。会计核算的一般原则是就我国会计核算的基本要求做出规定,包括会计目标、会计基本假设、会计信息质量特征等内容。会计要素准则主要是就资产、负债、所有者权益、收

入、费用、利润等的确认、计量与报告做出规定。

（二）具体会计准则

具体会计准则是根据基本准则的要求，是对经济业务的会计处理及其程序做出的具体规定。具体会计准则分为一般业务准则、特殊行业的特定业务准则和报告准则三大类。

1. 一般业务准则。主要规范各类企业普遍适用的一般经济业务的确认和计量要求，如存货、固定资产、资产负债表日后事项、建造合同、所得税、固定资产、租赁、收入、职工薪酬、政府补助、外币折算、借款费用、长期股权投资、企业年金基金、每股收益、无形资产、资产减值、或有事项、企业合并、股份支付、非货币性资产交换、债务重组、投资性房地产、会计政策、会计估计变更和差错更正等。

2. 特殊行业的特定业务准则。主要规范特殊行业的特定业务的确认和计量要求，如石油天然气开采、生物资产、金融工具确认和计量、金融资产转移、套期保值、原保险合同、再保险合同等。

3. 报告准则。主要规范普遍适用于各类企业通用的报告类的准则，如财务报表列报、现金流量表、合并财务报表、中期财务报告、分部报告、关联方披露、金融工具列报等。

（三）会计准则应用指南

我国在具体会计准则颁布的前提下，为保证企业更加顺利地使用具体会计准则，财政部又进一步制定了《企业会计准则应用指南》。

二、财务会计报告目标

会计通过一系列的确认、计量、记录和报告程序，能够向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务会计

报告使用者做出经济决策。根据《企业会计准则》编制的财务会计报告，其目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务会计报告使用者做出经济决策。具体来说，财务会计报告的作用主要表现在以下几个方面。

(一) 有助于财务会计报告使用者了解企业的财务状况、经营成果和现金流量，并据以做出经济决策、进行宏观经济管理

反映过去是为了预测未来，有关企业财务状况、经营成果和现金流量等方面的信息，是包括投资者和债权人在内的各方面进行决策的依据，而决策离不开会计信息，尤其是高质量的会计信息。比如，对于作为企业所有者的国家和广大投资者来说，它们为了选择投资对象、衡量投资风险、做出投资决策，不仅需要了解企业包括毛利率、资产收益率、净收益率等指标在内的盈利能力和发展趋势方面的信息，也需要了解有关企业经营情况方面的信息及其所处行业的信息；对于作为债权人的银行来说，它们为了选择贷款对象、衡量贷款风险、做出贷款决策，不仅需要了解企业包括速动比率、资产负债率等指标在内的短期偿债能力和长期偿债能力，也需要了解企业所处行业的基本情况及其在同行业所处的地位；对于作为社会经济管理者的政府部门来说，它们为了制定经济政策、进行宏观调控、配置社会资源，需要从总体上掌握企业的资产负债结构、损益状况和现金流转情况，从宏观上把握经济运行的状况和发展变化趋势。所有这一切，都需要作为经济管理工作的会计提供有助于他们进行决策的信息，都离不开会计信息的指导。

(二) 有助于考核企业管理层经济责任的履行情况

企业接受了包括国家在内的所有投资者和债权人的投资，就有责任按照其预定的发展目标和要求，合理利用资源，加强经营管理，提高经济效益，接受考核和评价。会计信息应该有助于考核企

业管理层经济责任的履行情况。比如，对于作为企业所有者的国家和广大投资者来说，他们为了了解企业当年度经营活动成果和当年度的资产保值和增值情况，需要将利润表中的净利润与上年度进行对比，以反映企业的盈利发展趋势；需要将其与同行业进行对比，以反映企业在与同行业竞争时所处的位置，从而考核企业管理层经济责任的履行情况；对于作为社会经济管理者的政府部门来说，它们需要了解企业执行计划的能力，需要将资产负债表、利润表和现金流量表中所反映的实际情况与预算进行对比，以反映企业完成预算的情况，表明企业执行预算的能力和水平。所有这一切，都需要作为经济管理工作的会计提供信息。

（三）会计信息有助于企业管理层加强经营管理、提高经济效益

企业经营管理水平的高低直接影响着企业的经济效益、经营风险、竞争能力和发展前景，在一定程度上决定着企业的前途和命运。为了满足企业管理层进行经营管理对会计信息的需要，现代会计已经发展了以满足内部经营管理需要为主的管理会计。但是，这并不意味着企业内部经营管理不需要财务会计信息。实际上，通过分析和利用财务会计所提供的有关企业财务状况、经营成果和现金流量等方面的信息，企业管理层就可以全面、系统、总括地了解企业生产经营活动情况、财务状况和经营成果，并在此基础上预测和分析未来发展前景；可以发现过去经营活动中存在的问题，找出存在的差距及原因，并提出改进措施；可以通过预算的分解和落实，建立起内部经济责任制，从而做到目标明确、落实责任、考核严格、赏罚分明。要做到这一点，没有会计所提供的真实、完整的信息，几乎是不可能的。会计通过真实地反映企业的权益结构，为处理企业与各方面的关系、考核企业管理层的经营业绩、落实企业内部管理责任奠定了基础，也使得会计信息真正成为企业加强经营管理、提高经济效益的基础。

三、会计核算的基础工作

(一) 权责发生制

根据基本准则的规定，企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。

权责发生制原则要求企业的会计核算应当以权责发生制为基础。凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用，不论款项是否收付，都应当作为当期的收入和费用；凡是不属于当期的收入和费用，即使款项已在当期收付，也不应当作为当期的收入和费用。有时，企业发生的货币收支业务与交易或事项本身并不完全一致。例如，款项已经收到，但销售并未实现；或者款项已经支付，但并不是为本期生产经营活动而发生的。为了明确会计核算的确认基础，更真实地反映特定会计期间的财务状况和经营成果，就要求企业在会计核算过程中应当以权责发生制为基础。

收付实现制是与权责发生制相对应的一种确认基础，它是以收到或支付现金作为确认收入和费用的依据。目前，我国的行政单位采用收付实现制，事业单位除经营业务采用权责发生制外，其他业务也采用收付实现制。

(二) 配比原则

根据基本准则的规定，企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用，应当在确认产品销售收入、劳务收入等时，将已销售产品、已提供劳务的成本等计入当期损益；企业发生的支出不产生经济利益的，或者即使能够产生经济利益但不符合或者不再符合资产确认条件的，应当在发生时确认为费用，计入当期损益；企业发生的交易或者事项导致其承担了一项负债而又不确认为一项资产的，应当在发生时确认为费用，计入当期损益。

换句话说，配比原则要求企业在进行会计核算时，收入与其成