

企业会计准则解析与应用

附：企业会计准则及应用指南

2006

董力为 刘瑛 郭阜平 张大中



企业管理出版社

ENTERPRISE MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

F279.23

130

:2006

2007

企业会计准则解析与应用

附：企业会计准则及应用指南

(2006)

董力为 刘 璞
郭阜平 张大中

企业管理出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

企业会计准则解析与应用/董力为等主编. —北京: 企业管理出版社, 2007.1

ISBN 978 - 7 - 80197 - 627 - 7

I. 企... II. 董... III. 企业 - 会计制度 - 中国 IV. F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 151384 号

书 名: 企业会计准则解析与应用

作 者: 董力为 刘 瑛 郭阜平 张大中

责任编辑: 志 玉

书 名: ISBN 978 - 7 - 80197 - 627 - 7

出版发行: 企业管理出版社

地 址: 北京市海淀区紫竹院南路 17 号 邮编: 100044

网 址: <http://www.emph.cn>

电 话: 出版部 68414643 发行部 68414644 编辑部 68428387

电子信箱: 80147@sina.com zbs@emph.cn

印 刷: 北京市京东印刷厂

经 销: 新华书店

规 格: 145 毫米 × 210 毫米 32 开本 19 印张 480 千字

版 次: 2007 年 1 月第 1 版 2007 年 1 月第 1 次印刷

定 价: 38.00 元

版权所有 翻印必究 · 印装有误 负责调换

前 言

2006年2月15日、2006年10月30日，财政部先后发布了《企业会计准则》（含基本准则和38项具体准则）和《企业会计准则——应用指南》（含32项具体准则应用指南和1个附录——会计科目和主要账务处理），并要求自2007年1月1日在上市公司开始执行。新会计准则及其应用指南的发布，标志着我国企业会计准则体系的构建工作已基本完成，实现了我国企业会计准则建设新的跨越和突破。新企业会计准则体系的建立与实施，对于提高会计信息质量、规范企业运营、完善社会主义市场经济体制、加速我国经济全球化，都具有重要的现实意义。

由于新企业会计准则体系涉及面广、内容多，对会计职业判断和会计人员的素质要求较高，做好相关的宣传培训和贯彻实施工作十分重要。为此，财政部专门研究制定了企业会计准则体系宣传培训及贯彻实施方案，以推进新会计准则的宣传培训和贯彻实施工作。

为了帮助广大会计人员在较短的时间内，全面、准确地理解和掌握企业会计准则，推进新准则体系的贯彻与实施，我们着手编写了这本《企业会计准则解析与应用》。本书以准则、指南原文为基础，沿着“针对哪些业务、事项，如何进行会计处理”的思路，突出解释各准则涉及的复杂概念，帮助读者理解准则的适用范围和会计应用要点与难点。本书最为重视会计应用实践，篇幅较大，但又不希望形成纯应用型的“会计科目使用说明”。随以各准则对象范围内典型业务、常规流程为例，结合我们多年理论与会计实践经验，尽可能多用业内经济语言——会计分录形式，让读者掌握相应的会计确认、计量的原则与方法，在财务报表和附录中有重点且完整地反映业务事项的财务信息。

本书经历近一年的编写过程，参考了大量国内外专业资料，经编纂及多次修改才成稿。全书对应准则体系，分为三十九章，其中首都经济贸易大学董力为教授负责第一、十、十一、十二、十三、十四、十七、十九、二十一、二十二、二十六、二十七、三十四、三十六、三十七、三十九章，首都经济贸易大学刘瑛副教授负责第四、五、八、九、十二、二十、二十三、二十四、二十五、二十八、三十三、三十五、三十八章，市轻工技术学院的郭阜平、张大中老师负责第二、三、六、七、十五、十六、十八、二十九、三十、三十一、三十二章。在资料收集、案例选择和校对过程中得到首都经济贸易大学会计学院的研究生们的大力协助。

写作过程中我们发现，由于会计准则涉及业务面太广，难以做到对所有准则及相关事项都进行透彻解释和清楚阐述，本文稿中肯定有认识模糊、值得推敲之处，希望读者谅解、同行指正。

编 者

2006年12月15日

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

国务院有关部委、有关直属机构，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财务局，有关中央管理企业：

为规范企业会计确认、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》、《企业会计准则—基本准则》等国家有关法律、行政法规，我部制定了《企业会计准则第1号—存货》等38项具体准则，现予印发，自2007年1月1日起在上市公司范围内施行，鼓励其他企业执行。执行该38项具体准则的企业不再执行现行准则、《企业会计制度》和《金融企业会计制度》。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

附件：企业会计准则（具体准则）

二〇〇六年二月十五日

财政部关于印发《企业会计准则——应用指南》的通知

财会〔2006〕18号

国务院有关部委、有关直属机构，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团财务局，有关中央管理企业：

根据《企业会计准则——基本准则》（中华人民共和国财政部令第33号）和《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），我部制定了《企业会计准则——应用指南》，现予印发，自2007年1月1日起在上市公司范围内施行，鼓励其他企业执行。执行《企业会计准则——应用指南》的企业，不再执行现行准则、《企业会计制度》、《金融企业会计制度》、各项专业核算办法和问题解答。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

附件：企业会计准则——应用指南

二〇〇六年十月三十日

目 录

第一章 基本准则	(1)
附：企业会计准则—基本准则	(1)
第一节 基本准则的适用对象和主要内容	(1)
第二节 会计信息质量要求	(6)
第三节 会计要素	(9)
第四节 会计要素的计量	(17)
第五节 财务会计报告	(20)
第二章 存 货	(23)
附：企业会计准则第1号—存货	(23)
第一节 存货准则应用要点	(23)
第二节 存货的会计处理程序	(26)
第三节 存货的披露	(38)
第三章 长期股权投资	(39)
附：企业会计准则第2号—长期股权投资	(39)
第一节 长期股权投资准则应用要点	(39)
第二节 长期股权投资的会计处理程序	(41)
第三节 长期股权投资的披露	(55)
第四章 投资性房地产	(56)
附：企业会计准则第3号—投资性房地产	(56)
第一节 投资性房地产准则应用要点	(56)
第二节 投资性房地产的会计处理程序	(58)
第三节 投资性房地产的披露	(66)

第五章 固定资产	(67)
附：企业会计准则第4号—固定资产	(67)
第一节 固定资产准则应用要点	(67)
第二节 固定资产的会计处理程序	(68)
第三节 固定资产的披露	(77)
第六章 生物资产	(78)
附：企业会计准则第5号—生物资产	(78)
第一节 生物资产准则应用要点	(78)
第二节 生物资产的会计处理程序	(79)
第三节 生物资产的披露	(88)
第七章 无形资产	(90)
附：企业会计准则第6号—无形资产	(90)
第一节 无形资产准则应用要点	(90)
第二节 无形资产的会计处理程序	(92)
第三节 无形资产的披露	(103)
第八章 非货币性资产交换	(104)
附：企业会计准则第7号—非货币性资产交换	(104)
第一节 非货币性资产交换准则应用要点	(104)
第二节 非货币性资产交换的会计处理程序	(107)
第三节 非货币性资产交换的披露	(116)
第九章 资产减值	(117)
附：企业会计准则第8号—资产减值	(117)
第一节 资产减值准则应用要点	(117)
第二节 资产减值的会计处理程序	(120)
第三节 资产减值的披露	(134)
第四节 固定资产减值实务	(136)
第十章 职工薪酬	(139)
附：企业会计准则第9号—职工薪酬	(139)
第一节 职工薪酬准则应用要点	(139)

第二节	职工薪酬的会计处理程序	(141)
第三节	职工薪酬的披露	(146)
第十一章	企业年金基金	(148)
附:	企业会计准则第 10 号—企业年金基金	(148)
第一节	企业年金基金准则应用要点	(148)
第二节	企业年金基金的会计处理程序	(151)
第三节	企业年金基金的列报	(157)
附录:	企业年金基金报表	(160)
第十二章	股份支付	(162)
附:	企业会计准则第 11 号—股份支付	(162)
第一节	股份支付准则应用要点	(162)
第二节	股份支付的会计处理程序	(164)
第三节	股份支付的披露	(172)
第十三章	债务重组	(174)
附:	企业会计准则第 12 号—债务重组	(174)
第一节	债务重组准则应用要点	(174)
第二节	债务重组的会计处理程序	(177)
第三节	债务重组的披露	(188)
第十四章	或有事项	(190)
附:	企业会计准则第 13 号—或有事项	(190)
第一节	或有事项准则应用要点	(190)
第二节	或有事项的会计处理程序	(193)
第三节	或有事项的披露	(197)
第十五章	收 入	(200)
附:	企业会计准则第 14 号—收入	(200)
第一节	收入准则应用要点	(200)
第二节	收入的会计处理程序	(202)
第三节	收入的披露	(212)

第十六章 建造合同	(214)
附：企业会计准则第 15 号—建造合同	(214)
第一节 建造合同准则应用要点	(214)
第二节 建造合同的会计处理程序	(215)
第三节 建造合同的披露	(224)
第十七章 政府补助	(225)
附：企业会计准则第 16 号—政府补助	(225)
第一节 政府补助准则应用要点	(225)
第二节 政府补助的会计处理程序	(228)
第三节 政府补助的披露	(231)
第十八章 借款费用	(232)
附：企业会计准则第 17 号—借款费用	(232)
第一节 借款费用准则应用要点	(232)
第二节 借款费用的会计处理程序	(233)
第三节 借款费用的披露	(241)
第十九章 所得税	(242)
附：企业会计准则第 18 号—所得税	(242)
第一节 所得税准则应用要点	(242)
第二节 所得税的会计确认	(247)
第三节 所得税的计量与处理	(251)
第四节 所得税的列报	(254)
第二十章 外币折算	(255)
附：企业会计准则第 19 号—外币折算	(255)
第一节 外币折算准则应用要点	(255)
第二节 外币交易的会计处理程序	(256)
第三节 外币折算的披露	(263)
第二十一章 企业合并	(264)
附：企业会计准则第 20 号—企业合并	(264)
第一节 企业合并准则应用要点	(264)

第二节	同一控制下企业合并的会计处理	(269)
第三节	非同一控制下企业合并的会计处理	(273)
第四节	企业合并的披露	(283)
第二十二章	租 赁	(285)
附：	企业会计准则第 21 号—租赁	(285)
第一节	租赁准则应用要点	(285)
第二节	租赁的会计处理程序	(288)
第三节	租赁的列报和披露	(303)
第二十三章	金融工具确认和计量	(304)
附：	企业会计准则第 22 号—金融工具确认和计量	(304)
第一节	金融工具准则应用要点	(304)
第二节	公允价值的确定	(310)
第三节	金融资产和金融负债的分类	(313)
第四节	金融工具的确认与计量	(321)
第五节	金融资产减值	(333)
第二十四章	金融资产转移	(337)
附：	企业会计准则第 23 号—金融资产转移	(337)
第一节	金融资产转移准则应用要点	(337)
第二节	金融资产转移的确认	(338)
第三节	金融资产转移的会计处理程序	(344)
第二十五章	套期保值	(353)
附：	企业会计准则第 24 号—套期保值	(353)
第一节	套期保值准则应用要点	(353)
第二节	被套期项目和套期工具	(359)
第三节	套期保值的会计处理程序	(362)
第四节	套期保值的披露	(372)
第二十六章	原保险合同	(373)
附：	企业会计准则第 25 号—原保险合同	(373)
第一节	原保险合同准则应用要点	(373)

第二节	原保险合同的会计处理程序	(376)
第三节	原保险合同的披露	(387)
第二十七章	再保险合同	(389)
附:	企业会计准则第 26 号—再保险合同	(389)
第一节	再保险合同准则应用要点	(389)
第二节	再保险合同的会计处理程序	(393)
第三节	再保险合同的列报与披露	(400)
第二十八章	石油天然气开采	(401)
附:	企业会计准则第 27 号—石油天然气开采	(401)
第一节	石油天然气开采准则应用要点	(401)
第二节	石油天然气开采的会计处理	(404)
第三节	石油天然气开采的披露	(416)
第二十九章	会计变更和差错更正	(417)
附:	企业会计准则第 28 号—会计政策、会计估计变更和差错更正	(417)
第一节	会计变更和差错更正准则应用要点	(417)
第二节	会计变更与差错更正的会计程序	(419)
第三节	会计变更与差错更正的披露	(426)
第三十章	资产负债表日后事项	(428)
附:	企业会计准则第 29 号—资产负债表日后事项	(428)
第一节	资产负债表日后事项准则应用要点	(428)
第二节	资产负债表日后事项的会计处理程序	(429)
第三节	资产负债表日后事项的披露	(432)
第三十一章	财务报表列报	(433)
附:	企业会计准则第 30 号—财务报表列报	(433)
第一节	财务报表列报准则应用要点	(433)
第二节	财务报表的编报要求	(435)
第三节	资产负债表	(438)
第四节	利润表	(441)

第五节	所有者权益变动表	(442)
第六节	附注	(442)
第三十二章	现金流量表	(445)
附:	企业会计准则第 31 号—现金流量表	(445)
第一节	现金流量表准则要点	(445)
第二节	现金流量表编报规则	(446)
第三节	现金流量表中其他事项的披露	(452)
第三十三章	中期财务报告	(456)
附:	企业会计准则第 32 号—中期财务报告	(456)
第一节	中期财务报告准则要点	(456)
第二节	中期财务报告的内容	(457)
第三节	中期财务报告的确认与计量原则	(464)
第三十四章	合并财务报表	(467)
附:	企业会计准则第 33 号—合并财务报表	(467)
第一节	合并财务报表准则应用要点	(467)
第二节	合并资产负债表	(473)
第三节	合并利润表	(477)
第四节	合并现金流量表	(480)
第五节	合并所有者权益(或股东权益)变动表	(484)
第三十五章	每股收益	(486)
附:	企业会计准则第 34 号—每股收益	(486)
第一节	每股收益准则应用要点	(486)
第二节	每股收益的计算	(488)
第三节	每股收益的列报	(494)
第三十六章	分部报告	(496)
附:	企业会计准则第 35 号—分部报告	(496)
第一节	分部的概念与类别	(496)
第二节	报告分部的确定	(501)

第三节 分部信息的披露	(505)
第三十七章 关联方披露	(510)
附：企业会计准则第 36 号—关联方披露	(510)
第一节 关联方	(510)
第二节 关联方交易	(514)
第三节 关联方披露	(515)
第三十八章 金融工具列报	(518)
附：企业会计准则第 37 号—金融工具列报	(518)
第一节 金融工具列报准则应用要点	(518)
第二节 金融工具的列示	(519)
第三节 金融工具的披露	(529)
第三十九章 首次执行企业会计准则	(540)
附：企业会计准则第 38 号—首次执行企业会计准则	(540)
第一节 定义与适用范围	(540)
第二节 “首次采用企业会计准则”的会计原则	(542)
第三节 追溯调整实务—会计确认与计量	(544)
第四节 首次执行日采用未来适用法有关项目的处理	(553)
第五节 列报和披露	(556)
附录：企业会计准则应用指南（选编）	(559)
一、会计科目	(559)
二、一般企业资产负债表、利润表和所有者权益 变动表格式	(561)
三、一般企业报表附注	(565)
四、一般企业现金流量表格式	(582)
五、现金流量表附注	(583)
六、合并报表格式	(586)
七、合并报表附注	(592)

第一章 基本准则

基本准则属于新准则体系的第一层次，描述了整个会计准则体系的指导思想和基本原则，对 38 个具体准则起统驭和指导作用，类似于国际会计准则委员会以及美国财务会计准则委员会的“财务会计概念框架”，用于指导具体会计准则的制定和对已颁布准则的评估。因而，具有“准则的准则”性质。我国的基本准则有法律属性，属于强制执行的会计准则的组成部分。除上述作用外，基本准则还有助于理解根据会计准则提供的会计信息的目的、性质和局限性，以及指导企业在遇到没有具体会计准则规范的交易或者事项时的会计处理。

第一节 基本准则的适用对象和主要内容

基本准则由总则、会计信息质量要素、资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润、会计计量、财务会计报告、附则等十一个部分组成。其内容涵盖了整个准则体系的目的、假设和前提条件、基本原则、会计要素及其确认与计量、会计报表的总体要求等方面的规定。

(一) 基本准则的目的与适用对象

基本准则是为了规范企业会计确认、计量和报告行为，保证会

附：企业会计准则—基本准则

第一章 总则

第一条 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。

第二条 本准则适用于在中华人民共和国境内设立的企业（包括公司，下同）。

第三条 企业会计准则包括基本准则和具体准则，具体准则的制定应当遵循本准则。

第四条 企业应当编制财务会计报告（又称财务报告，下同）。财务会计报告的目

计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》和其他有关法律、行政法规而制定。基本准则的定义等符合《企业法》和《企业财务会计报告条例》等法规。

基本准则适用于在我国境内设立的企业。这里的企业，既包括股份有限公司等公司制企业，也包括合伙企业等非公司制企业。除合并报表范围内海外企业外，基本准则不约束我国企业或者自然人在海外设立的企业，海外企业应遵循当地的相关法规。

企业会计准则包括基本准则和具体准则，具体准则的制定应当遵循基本准则。

(二) 财务会计报告的目标和使用者

企业应当编制财务会计报告（又称财务报告），也就是说，企业有编制财务报告的义务，企业负责人不按时按要求提供财务报告属于违法行为。

财务会计报告的目标是指在一一定的历史条件下，人们通过财务会计所欲实现的目的或达到的最终结果。它主要解决向谁提供信息、为何提供信息和提供何种信息这三个问题。财务会计报告的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作出经济决策。

财务会计信息的使用者，也称财务报告的使用者，是指那些需要运用财务会计信息进行有关决策的组织或人士。财务会计报告使用者包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。不同的使用者对会计信息的要求不同，如股东希望多些反映资产状况和盈利能力方面的信息，供应商更关注现金流量状况。财务会计不可

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作出经济决策。

财务会计报告使用者包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。

第五条 企业应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告。

第六条 企业会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提。

第七条 企业应当划分会计期间，分期结算账目和编制财务会计报告。

会计期间分为年度和中期。中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间。

能按每个使用者提供所需的特别信息，只能提供通用的会计信息。这些通用信息主要是通过三大报表向财务会计报告使用者提供，其中财务状况是由资产负债表反映，经营成果由利润表反映，现金流量由现金流量表反映。

会计信息的提供强调对使用者的决策有用性和反映管理者受托责任。管理者受托责任，是指受企业所有者之托而经营和管理企业的管理者（在我国现阶段主要指承包或者聘任制的企业领导）要为股东等所有者所担负的资产保值增值的责任。会计信息要能够如实反映聘期内受托责任履行情况。

（三）基本假设

会计基本假设，是指一般在会计实践中长期奉行，不需证明便为人们所接受的前提条件。为保证会计信息的一致性和符合财务会计报告的目标，财务会计要在一定的假设条件下才能确认、计量、记录和报告会计信息，所以会计假设也称为会计核算的基本前提。我国的会计基本假设为五个，分别是，会计主体、持续经营、会计分期、货币计量、权责发生制。

1. 会计主体

会计主体是指会计工作所服务的特定单位。主体假设要求企业应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告。这首先明确了会计工作的空间范围，将会计主体的经济活动与会计主体所有者的经济活动区分开来，如董事长自用买房款要入到企业账上就违反了此假设。

2. 持续经营

企业会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提。持续经营

第八条 企业会计应当以货币计量。

第九条 企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。

第十条 企业应当按照交易或者事项的经济特征确定会计要素。会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。

第十一条 企业应当采用借贷记账法记账。

第二章 会计信息质量要求

第十二条 企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报