

企业会计准则 ——应用指南

中华人民共和国财政部发布
企业会计准则编审委员会 编



立信会计出版社

企业会计准则——应用指南

企业会计准则编审委员会 编

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

企业会计准则:应用指南/企业会计准则编审委员会 编.
—上海:立信会计出版社,2006.12

ISBN 7-5429-1730-7

I. 企... II. 企... 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 144998 号

责任编辑 洪梅春 张谷镛

书 名 企业会计准则——应用指南

出版发行 立信会计出版社

地 址 上海市中山西路 2230 号

邮 编 200235

电 话 (021)64411389

传 真 (021)64411325

网 址 www.lixinaph.com E-mail lxaph@sh163.net

网上书店 www.lixinbook.com Tel (021)64411071

经 销 各地新华书店

印 刷 北京楠萍印刷有限公司

开 本 787 毫米 × 1092 毫米 1/16

印 张 18

插 页 2

字 数 350 千字

版 次 2006 年 12 月第 1 版

印 次 2006 年 12 月第 1 次

书 号 ISBN 7-5429-1730-7/F · 1537

定 价 28.00 元

如有印订差错 请与本社联系调换

财政部文件

财会[2006]18号

财政部关于印发《企业会计准则 ——应用指南》的通知

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

《企业会计准则——应用指南》简介	(1)
《企业会计准则第1号——存货》应用指南	(7)
《企业会计准则第2号——长期股权投资》应用指南	(9)
《企业会计准则第3号——投资性房地产》应用指南	(12)
《企业会计准则第4号——固定资产》应用指南	(15)
《企业会计准则第5号——生物资产》应用指南	(17)
《企业会计准则第6号——无形资产》应用指南	(20)
《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》应用指南	(24)
《企业会计准则第8号——资产减值》应用指南	(27)
《企业会计准则第9号——职工薪酬》应用指南	(30)
《企业会计准则第10号——企业年金基金》应用指南	(33)
《企业会计准则第11号——股份支付》应用指南	(36)
《企业会计准则第12号——债务重组》应用指南	(39)
《企业会计准则第13号——或有事项》应用指南	(41)
《企业会计准则第14号——收入》应用指南	(44)
《企业会计准则第16号——政府补助》应用指南	(47)
《企业会计准则第17号——借款费用》应用指南	(50)
《企业会计准则第18号——所得税》应用指南	(53)
《企业会计准则第19号——外币折算》应用指南	(57)
《企业会计准则第20号——企业合并》应用指南	(60)

《企业会计准则第 21 号——租赁》应用指南	(64)
《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》应用指南	(67)
《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》应用指南	(72)
《企业会计准则第 24 号——套期保值》应用指南	(75)
《企业会计准则第 27 号——石油天然气开采》应用指南	(77)
《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》 应用指南	(79)
《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》应用指南	(80)
《企业会计准则第 31 号——现金流量表》应用指南	(134)
《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》应用指南	(143)
《企业会计准则第 34 号——每股收益》应用指南	(152)
《企业会计准则第 35 号——分部报告》应用指南	(155)
《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》应用指南	(157)
《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》应用指南	(159)
附录 会计科目和主要账务处理	(164)

《企业会计准则——应用指南》简介

一、《企业会计准则——应用指南》的出台背景与制度地位

2006年2月,财政部发布新修订的《企业会计准则》;10月,又在此基础上发布了《企业会计准则——应用指南》(以下简称《应用指南》)。至此,一套完整、全新的会计准则体系终于顺利诞生了。此次会计准则体系的修订与完善,是我国财政部为适应新形势下国内外经济环境发展变化的需要而作出的重大会计改革决策,会计改革范围之广,程度之深是史无前例的;是我国为了适应市场经济条件下对会计信息需求多元化的需要,适应经济全球化下会计准则国际趋同的世界潮流,落实科学发展观,推进和谐社会建设而发布实施的新会计准则体系。

新准则体系已基本体现了我国会计准则体系构建的目标要求。即:构建起与我国国情相适应同时又充分与国际财务报告准则趋同的、涵盖各类企业各项经济业务、独立实施的会计准则体系。新准则体系及时吸收了新的理论成果和实践经验,体现了我国推进经济增长方式转变的特别背景,将经济增长理念转变蕴含于会计理念的转变之中。比如,新准则体系比以往更强调对企业财务状况的真实反映,而不仅仅是简单地关注企业损益情况;更强调企业盈利模式和资产的营运效率而不仅仅是效果;更重视资产质量、关注企业今后的增长潜能、揭示可能存在的风险,而不仅仅是对历史的总结。这套会计准则体系的实施,将大大改善我国企业会计信息的质量,进一步提高我国企业经营和财务信息的透明度,增强我国企业会计信息在国际范围内进行交流、使用的可信度,从而可更好地满足投资者、债权人和其他利益关系人等有关方面对会计信息的需求,进一步规范企业会计行为和会计秩序,有力地维

护社会各方及广大公众的利益。而且,这对于完善我国市场经济体制、推进经济增长方式转变也具有十分重要的意义。

新会计准则体系包括 1 项基本会计准则和 38 项具体会计准则。它由经过修订的 1 项基本准则和 16 项具体准则,加上新近发布的 20 余项准则所构成。新会计准则体系基本框架是:以基本准则为指导原则,以存货、固定资产等一般业务准则为主线,兼顾石油天然气、生物资产等特殊行业中的特定业务准则,按照现金流量表、合并财务报表等报告准则进行列报,涵盖了企业绝大部分经济业务的会计处理和相关信息披露,要求形成适应我国社会主义市场经济发展进程的、能够独立实施和执行的、与国际会计标准趋同的我国企业会计准则体系。

《应用指南》以财政部文件形式下发,是新会计准则体系的重要组成部分。由于企业会计准则主要侧重于框架性与方向性,对会计处理与会计报表编制的具体指导,客观上需要有配套文件的支持。如果说企业会计准则是一部法律,那么,如何对其解释用以指导具体执行,这就是《应用指南》的任务和目标所在。财政部在发布新会计准则后,即加紧制定与之配套的《应用指南》,于 2006 年 7 月底推出《应用指南》征求意见稿,向社会公众征求意见,并最终经反复推敲审定成稿。《应用指南》主要是对会计准则作出具体的解释,并就会计科目和主要账务处理作出统一规范,用以指导企业的具体实施。因此,会计准则应用指南是企业会计准则体系的重要组成部分,是企业会计准则改革内容与创新成果的具体体现,也是企业实施新会计准则体系的主要依据。

二、《企业会计准则——应用指南》的框架结构和主要内容

《应用指南》由两部分组成,第一部分为会计准则解释,第二部分为会计科目和主要账务处理。企业会计准则解释主要对 32 项具体准则中的重点、难点和关键性问题作出解释性规定,详细讲述各准则的具体操作方法。但对《建造合同》(准则 15 号)、《原保险合同》(准则 25 号)、《再保险合同》(准则 26 号)、《资产负债表日后事项》(准则 29 号)、《中期财务报告》(准则 32 号)和《关联方披露》(准则 36 号)等 6 项具体准则未作出解释。

在 32 项准则解释中,最需要引起注意的是,财务报表及其附注格式的地位得到显著提高。《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》解释包含了资产负债表、利

润表和所有者权益变动表格式及其附注,《企业会计准则第 31 号——现金流量表》解释包含了企业现金流量表格式及其附注,《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》解释包含了企业合并报表格式及其附注。这样安排有助于提升企业财务报表的地位。因为财务报表是综合反映企业实施会计准则形成的最终会计信息,会计信息使用者主要通过财务报表了解企业的财务状况、经营成果和现金流量情况,以便做出决策。这样规定与国际财务报告准则的理念也是一致的。另外,对于一些判断上有分歧的事项,解释都作出了具体说明,如投资性房地产的具体认定、非货币性资产交换的划分、股份支付用于职工激励的账务处理等。而对资产减值,解释则从估计资产可收回金额应当遵循重要性原则、预计资产未来现金流量的方法及考虑因素、折现率的确定方法、资产预计未来现金流量现值的计算、存在少数股东权益情况下的减值测试等六个方面进行了详细说明。对于上市公司影响较大的金融工具的确认和计量,准则解释也作了具体规定。其中交易性金融资产和金融负债,主要是指企业为了近期内出售的金融资产或金融负债,如企业为充分利用闲置资金、以赚取差价为目的从二级市场购入的股票、债券、基金等;而准则范围内的衍生工具(包括远期合同、期货合同、互换和期权,以及具有远期合同、期货合同、互换和期权中一种或一种以上特征的工具),不作为有效套期工具的,也应划分为交易性金融资产或金融负债。

会计科目和主要账务处理,主要根据具体准则中涉及确认和计量的要求,规定了 162 个会计科目及其主要账务处理,基本涵盖了所有企业的各类交易或事项。此次规定的会计科目,较以前在数目上有所增加,增加的科目主要是涉及商业银行、保险公司和证券公司的专用科目以及金融企业的共用科目。另外,此次规定的会计科目还在以前五大类(资产类、负债类、所有者权益类、成本类和损益类)的基础上,增加了“共同类”(包含 5 个科目):清算资金往来、外汇买卖、衍生工具、套期工具、被套期项目。会计科目和主要账务处理是以会计准则中确认、计量原则及其解释为依据所作的规定,其中对涉及商业银行、保险公司和证券公司的专用科目作了特别注明。指南在要求各企业按照规定设置会计科目并使用统一的会计核算指标、口径的同时,也允许企业在不违反统一规定的前提下,根据自身实际情况自行增设、分拆、合并会计科目,不存在的交易或者事项,可以不设置相关的会计科目,体现了一定的灵活性。另外,会计科目和主要账务处理还规定了会计的确认、计量、记录和报告这

部分规定也赋予企业一定的灵活性,即在不违反准则及其解释的前提下,企业可根据实际需要设置会计科目及明细科目。

三、《企业会计准则——应用指南》的目标要求和重要意义

(一)对新会计准则中的有关概念给予明确的界定

新的会计准则体系在现行准则的基础上增添了若干新准则,例如,涉及房地产行业的《投资性房地产》(准则3号),涉及农业的《生物资产》(准则5号),涉及薪酬和个人收入的《职工薪酬》(准则9号)、《企业年金基金》(准则10号)、《股份支付》(准则11号)及《政府补助》(准则16号),涉及外贸企业的《外币折算》(准则19号),涉及能源企业的《石油天然气开采》(准则27号)等,涉及保险企业的《原保险合同》(准则25号)和《再保险合同》(准则26号),涉及金融、证券行业的《金融工具确认和计量》(准则22号)、《金融资产转移》(准则23号)、《套期保值》(准则24号)、《金融工具列报》(准则37号)等,使我国不同行业企业在遇到具有行业特色的特殊性问题时可以直接做到有据可依。另外,新准则中还增添了《每股收益》(准则34号)和《分部报告》(准则35号)等准则,对上市公司每股收益的具体计算方法和分部报告的具体披露内容与方法等事项做出了详细的规定。对于第一次执行企业会计准则所可能引发的问题在准则《首次执行企业会计准则》(准则38号)中进行了相应的规范。

另外,新准则引入了新的计量属性,即除了历史成本、重置成本、可变现净值和现值等已有计量属性外,特别增加并强调了“公允价值”计量属性,并明确规定“在公允价值计量下,资产和负债按照在交易公平中,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”。“公允价值”的计量属性在《非货币性资产交换》、《债务重组》、《投资性房地产》、《生物资产》、《股份支付》、《金融工具确认和计量》等具体准则中得到了具体运用。类似的新概念在新准则中屡见不鲜。对这些概念如何理解?在什么范围、理解到什么深度?这些问题,《应用指南》中都一一给予了详尽贴切的解答,使新准则的学习者能够准确地掌握这些概念。

(二)对新会计准则的一些重点和难点问题进行具体的说明

正因为立足于与国际会计准则的接轨,新会计准则体系对于大多数国内财务会计工作者而言,存在着大量的难点。比如根据《企业会计准则第22号——金融工具

确认和计量》的规定,对于交易性金融资产,取得时以成本计量,期末按照公允价值对金融资产进行后续计量,价值变动差异计入当期损益。另外,对金融工具的披露从表外移到表内。这些规定在对企业利用金融工具进行风险管理行为产生重大影响的同时,也增加了企业会计处理的复杂性和繁琐程度,加大了出现会计差错的可能性。而《应用指南》的发布,则会给企业会计人员以具体的指导,使其在账务处理过程中有章可循。另外,对于投资性房地产的界定、公允价值的运用条件等难点问题,《应用指南》也给予了深入浅出的讲解。

(三)对新的会计科目、财务处理和财务报告等作出详实的讲解

新准则详细解释了新的会计科目的设置、财务处理方法、财务报表的格式和附注的列报方法,对于准则在企业里顺利执行具有重要意义。同时新准则体系对于各类企业、各项经济业务都作出了统一的会计处理规范,弥补了很多原来会计制度建设史上的空白点,使企业在对经济活动进行确认、计量和报告时能够做到有据可依,有章可循。例如,关于资产减值准备计提与冲回的规定,我国现行制度和《国际会计准则第36号》都允许对已经确认的资产减值损失予以转回(国际会计准则对于商誉减值损失不允许转回),但是从我国实际运行情况看,该规定已经成为一些企业操纵损益的主要手段,不利于提高会计信息质量。为此,针对我国目前所处的特殊经济环境,新准则的《企业会计准则第8号——资产减值》第17条明确规定:“资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。”

同时,新的企业合并准则明确了企业合并采用购买法,并规定对于同一控制下的企业合并以账面价值为会计处理基础,而对于非同一控制下的企业合并则以公允价值为会计处理基础。这样就限制了上市公司通过合并或置换等手段制造利润的行为。另外,我国现行8项资产减值准备都要求以单项资产为基础计提,但是在实务中,许多固定资产、无形资产难以单独产生现金流量,因此,要求以单项资产为基础计提减值准备在操作上有困难,为此,新准则引入了“资产组”的概念,要求对于不能独立产生现金流量的资产,应当按其所归属的资产组为基础进行减值测试,计算确认减值损失。

(四)对企业内部控制制度的建设提出了更高要求

按照新的会计准则体系的要求,各种计量属性的应用,既增加了会计报表的相关性,又对企业的内部控制制度建设提出了更高的要求。这有利于完善公司的治理

结构,并通过内在的驱动力促使企业提高管理水平。企业必须完善公司治理结构,加强内部控制制度建设,完善各项业务流程,以符合新准则的要求。

总之,《应用指南》通过对准则正文的进一步解释、说明,对于加强会计信息的关联性,提高会计信息的可比性,增强会计信息的真实性,对于全面贯彻执行新准则具有重要的指导作用,对于为投资者提供更加有价值的信息具有全面的保障作用,对于建设与国际趋同的新准则具有划时代的重要意义。

按照财政部的要求,新准则体系从2007年1月1日起施行,38项具体会计准则将首先在上市公司推行,并鼓励其他企业提前执行,力争在不久的一段时间内涵盖我国大中型企业。为保证新会计准则体系的全面有序地实施,需要会计主管部门、有关社会团体和广大企业,深入细致地做好培训和实施前的其他准备工作,也需要广大财务会计工作者为此做出艰苦努力。因此,抓紧进行《企业会计准则——应用指南》的宣传培训时不我待,任重道远。

《企业会计准则第1号 ——存货》应用指南

一、商品存货的成本

本准则第六条规定,存货的采购成本,包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。

企业(商品流通)在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用等进货费用,应当计入存货采购成本,也可以先进行归集,期末根据所购商品的存销情况进行分摊。对于已售商品的进货费用,计入当期损益;对于未售商品的进货费用,计入期末存货成本。企业采购商品的进货费用金额较小的,可以在发生时直接计入当期损益。

二、周转材料的处理

周转材料,是指企业能够多次使用、逐渐转移其价值但仍保持原有形态不确认为固定资产的材料,如包装物和低值易耗品,应当采用一次转销法或者五五摊销法进行摊销;企业(建造承包商)的钢模板、木模板、脚手架和其他周转材料等,可以采用一次转销法、五五摊销法或者分次摊销法进行摊销。

三、存货的可变现净值

(一)可变现净值的特征

可变现净值的特征表现为存货的预计未来净现金流量,而不是存货的售价或合同价。

企业预计的销售存货现金流量,并不完全等于存货的可变现净值。存货在销售过程中可能发生的销售费用和相关税费,以及为达到预定可销售状态还可能发生的加工成本等相关支出,构成现金流入的抵减项目。企业预计的销售存货现金流量,

扣除这些抵减项目后,才能确定存货的可变现净值。

(二)以确凿证据为基础计算确定存货的可变现净值

存货可变现净值的确凿证据,是指对确定存货的可变现净值有直接影响的客观证明,如产成品或商品的市场销售价格、与产成品或商品相同或类似商品的市场销售价格、销货方提供的有关资料和生产成本资料等。

(三)不同存货可变现净值的确定

1. 产成品、商品和用于出售的材料等直接用于出售的商品存货,在正常生产经营过程中,应当以该存货的估计售价减去估计的销售费用和相关税费后的金额,确定其可变现净值。

2. 需要经过加工的材料存货,在正常生产经营过程中,应当以所生产的产成品的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用和相关税费后的金额,确定其可变现净值。

3. 资产负债表日,同一项存货中一部分有合同价格约定、其他部分不存在合同价格的,应当分别确定其可变现净值,并与其相对应的成本进行比较,分别确定存货跌价准备的计提或转回的金额。

《企业会计准则第2号 ——长期股权投资》应用指南

一、本准则规范的范围

(一)企业持有的能够对被投资单位实施控制的权益性投资,即对子公司投资。

(二)企业持有的能够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。

(三)企业持有的能够对被投资单位施加重大影响的权益性投资,即对联营企业投资。

(四)企业对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响,且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益性投资。

除上述情况以外,企业持有的其他权益性投资,应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定处理。

二、长期股权投资的初始投资成本

本准则第四条(三)所称投资者投入的长期股权投资,是指投资者将其持有的对第三方的投资作为出资投入企业形成的长期股权投资。

企业取得长期股权投资,实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润,作为应收项目处理,不构成取得长期股权投资的成本。

三、长期股权投资的权益法核算

(一)投资损益的处理

1. 根据本准则第十二条规定,确认投资损益时,应当以取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值为基础,对被投资单位的净利润进行调整后加以确定。比如,以取得投资时被投资单位固定资产、无形资产的公允价值为基础计提的

折旧额或摊销额,相对于被投资单位已计提的折旧额、摊销额之间存在差额的,应按其差额对被投资单位净损益进行调整,并按调整后的净损益和持股比例计算确认投资损益。在进行有关调整时,应当考虑具有重要性的项目。

2. 存在下列情况之一的,可以按照被投资单位的账面净损益与持股比例计算确认投资损益,但应当在附注中说明这一事实及其原因。

(1) 无法可靠确定投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值;

(2) 投资时被投资单位可辨认资产等的公允价值与其账面价值之间的差额较小;

(3) 其他原因导致无法对被投资单位净损益进行调整。

3. 本准则第十一条规定的其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益,通常是指长期应收项目。比如,企业对被投资单位的长期债权,该债权没有明确的清收计划、且在可预见的未来期间不准备收回的,实质上构成对被投资单位的净投资。

在确认应分担被投资单位发生的亏损时,应当按照以下顺序进行处理:

首先,冲减长期股权投资的账面价值。

其次,长期股权投资的账面价值不足以冲减的,应当以其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益账面价值为限继续确认投资损失,冲减长期应收项目等的账面价值。

最后,经过上述处理,按照投资合同或协议约定企业仍承担额外义务的,应按预计承担的义务确认预计负债,计入当期投资损失。

被投资单位以后期间实现盈利的,企业扣除未确认的亏损分担额后,应按与上述相反的顺序处理,减记已确认预计负债的账面余额、恢复其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益及长期股权投资的账面价值,同时确认投资收益。

(二) 被投资单位除净损益以外所有者权益其他变动的处理

对于被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动,在持股比例不变的情况下,企业按照持股比例计算应享有或承担的部分,调整长期股权投资的账面价值,同时增加或减少资本公积(其他资本公积)。

四、共同控制经营及共同控制资产

(一) 共同控制经营

企业使用本企业的资产或其他经济资源与其他合营方共同进行某项经济活动(该经济活动不构成独立的会计主体),并且按照合同或协议约定对该经济活动实施共同控制的,为共同控制经营。在共同控制经营下,每一合营方归集本企业发生的相关成本费用,同时按照合营合同或协议约定分享合营产生的收入。共同控制经营的合营方,应当按照以下原则进行处理:

1. 确认其所控制的用于共同控制经营的资产及发生的负债。
2. 确认与共同控制经营有关的成本费用及共同控制经营产生收入的份额。

(二)共同控制资产

企业与其他合营方共同投入或出资购买一项或多项资产(有关的资产不构成独立的会计主体),按照合同或协议约定对有关的资产实施共同控制的,为共同控制资产。每一合营方通过其所控制的资产份额享有共同控制资产带来的未来经济利益,按照合同或协议约定分享相关的产出并分担所发生费用。比如,两个企业共同控制一栋出租的房屋,每一合营方均享有该房屋出租收入的一定份额并承担相应的费用。共同控制资产的合营方,应当按照以下原则进行处理:

1. 根据共同控制资产的性质,如固定资产、无形资产等,确认本企业拥有该资产的份额。
2. 确认与其他合营方共同承担的负债中应由本企业负担的部分以及本企业直接承担的与共同控制资产相关的负债。
3. 确认共同控制资产产生的收入中应由本企业享有的部分。
4. 确认与其他合营方共同发生的费用中应由本企业负担的部分以及本企业直接发生的与共同控制资产相关的费用。