

QIYE KUAJI ZHUNZE LILUN YU SHIWU

企业会计准则 理论与实务

本书编写组 编



经济科学出版社

企业会计准则理论与实务

本书编写组 编

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

企业会计准则理论与实务 / 本书编写组编. —北京: 经济科学出版社, 2007. 3

ISBN 978 - 7 - 5058 - 6214 - 2

I. 企… II. 本… III. 会计制度 - 研究 - 中国 IV. F233. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 033839 号

前言

会计准则全球趋同是资本市场国际化达到一定程度的产物。随着我国经济的发展和对外开放的深入，我国会计准则已逐渐与国际会计准则趋同。2006年2月15日，财政部发布了《企业会计准则和审计准则体系》，10月30日又分别发布了企业会计准则应用指南和审计准则指南。标志着适应我国社会主义市场经济发展进程、与国际准则趋同的企业会计准则和审计准则体系基本建立。新会计准则体系从2007年1月1日起首先在上市公司中施行，以后逐步向非上市公司推行。凡执行新的企业会计准则的企业，不再执行现行准则、企业会计制度和金融企业会计制度；相应的，各项暂行规定、补充规定、行业会计核算办法、问题解答等也一律停止执行。

新会计准则体系由1项基本会计准则、38项具体会计准则和应用指南组成。新会计准则严格界定了资产、负债、收入、费用等会计要素定义，明确规定了有关会计要素的确认条件，突出了强调了资产负债表项目的真实性和可靠性。新会计准则体系既坚持历史成本原则，又引入了公允价值。其中主要在金融工具、投资性房地产、非共同控制下的企业合并、债务重组和非货币性交易等方面采用了公允价值。这种安排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准确会计信息打下了基础，既在关键环节和实质上实现了与国际规则趋同，也与我国社会主义市场经

· 2 · 企业会计准则理论与实务

济相适应，更好地体现了会计信息对于投资决策的实用性。其颁布与实施，是我国会计界的一件大事，也是我国经济生活中的一件大事。

“新准则与国际接轨，不仅有助于降低中国企业在海外经营时遵循不同国家或地区会计标准的成本，而且使国际投资者更加信任中国资本市场和财务报告，刺激国内和国际资本的投资。”国际会计准则理事会主席戴维·泰迪如此评价我国实施的新会计准则。对于正在全球经济中扮演越来越重要角色的中国企业来说，企业会计准则获得国际认可有助于降低中国企业在海外经营时遵循不同国家或地区会计标准的成本。

新会计准则体系的颁布与实施，对广大会计人员来说既是机遇也是挑战。无论是一般的财务人员，还是财务主管甚至是企业领导者，都有必要了解新准则实施所带来的深刻变化。加强对新会计准则的学习，深刻理解准则的内涵，运用新会计准则来处理 and 解决实务问题，是当前所有会计从业人员的当务之急。为配合大家的学习与培训，我们聘请全国著名的会计教学名家与会计实务一线专家认真研究新的会计准则体系，讨论并归纳其重点难点问题，特别为大家编写了这本《企业会计准则理论与实务》。该书以会计准则、会计准则应用指南和会计准则讲解为基准，以实务例解为依托，对各具体准则精华部分作了重点解析，具有“说理透彻、解析准确、有理有例、便于学习”的特点，既可作为广大财务人员自学之用，也可供各培训单位培训学习之用。

在本书的编写过程中，虽然我们尽力做到“最新”和“最好”，但限于水平，难免存在疏漏、错误之处，恳请读者批评指正，以便今后进一步修改和完善。

作者

2007年3月

目 录

第一章 会计准则概述	1
一、会计准则体系概述.....	1
二、基本准则概述.....	5
第二章 首次执行企业会计准则	13
一、适用范围	13
二、首次执行日及期初资产负债表	14
三、期初资产负债表确认、计量和列报的一般原则	15
四、首次执行日追溯调整事项的会计处理	17
五、首份年度财务报表的列报要求	21
第三章 存货	24
一、存货的概念与确认	24
二、存货的计量	25
三、存货的期末披露	40
第四章 长期股权投资	42
一、长期股权投资的确认	42
二、长期股权投资的计量与核算	43
三、长期股权投资的减值和处置	56
四、长期股权投资的披露	57
第五章 投资性房地产	58
一、投资性房地产的概念	58
二、投资性房地产的确认和初始计量	59

· 2 · 企业会计准则理论与实务

三、投资性房地产的后续计量	61
四、投资性房地产的转换与处置	65
五、投资性房地产的披露	69
第六章 固定资产	71
一、固定资产的确认	71
二、固定资产的初始计量与核算	72
三、固定资产的后续计量	78
四、固定资产处置与弃置费用	81
五、固定资产的披露	83
第七章 无形资产	85
一、无形资产的确认	85
二、无形资产的计量与核算	87
三、无形资产处置和报废	91
四、无形资产的披露	92
第八章 非货币性资产交换	94
一、非货币性资产交换的概念	94
二、非货币性资产交换的确认和计量	95
三、非货币性资产交换的披露	104
第九章 资产减值	106
一、资产减值的概念及资产可能发生减值的认定	106
二、资产可收回金额的计量	107
三、资产减值损失的确定与会计处理	113
四、资产组的认定及减值处理	115
五、商誉减值的处理	120
六、资产减值的披露	123
第十章 职工薪酬	126
一、职工薪酬的概念和范围	126
二、职工薪酬的确认和计量	127
三、辞退福利的确认和计量	130

四、职工薪酬的披露·····	133
第十一章 股份支付 ·····	134
一、与股份支付相关的概念·····	134
二、以权益结算的股份支付·····	136
三、以现金结算的股份支付·····	138
四、股份支付的披露·····	140
第十二章 债务重组 ·····	142
一、债务重组的概念及方式·····	142
二、债务重组的会计处理·····	143
三、债务重组的信息披露·····	156
第十三章 或有事项 ·····	158
一、或有事项的概念与特征·····	158
二、或有事项的确认和计量·····	160
三、或有事项的披露·····	164
第十四章 收入 ·····	169
一、收入的定义与内容·····	169
二、销售商品收入的确认和计量·····	169
三、提供劳务收入的确认和计量·····	177
四、让渡资产使用权收入的确认和计量·····	181
五、收入的披露·····	182
第十五章 建造合同 ·····	184
一、建造合同的概念和类型·····	184
二、合同分立和合同合并的限定条件·····	185
三、合同收入的构成及合同变更收入的确认条件·····	187
四、合同成本的构成及会计处理·····	188
五、合同收入和合同费用的确认和计量·····	192
六、建造合同的披露·····	198
第十六章 政府补助 ·····	199
一、政府补助的概念与分类·····	199

· 4 · 企业会计准则理论与实务

二、政府补助的确认和计量·····	201
三、政府补助的会计处理·····	201
四、政府补助的披露·····	204
第十七章 借款费用 ·····	205
一、借款费用的组成和应予资本化的范围·····	205
二、借款费用的确认原则·····	206
三、借款费用资本化期间的确定·····	206
四、借款费用资本化金额的确定·····	210
五、借款费用的披露·····	215
第十八章 所得税 ·····	216
一、资产、负债的计税基础·····	216
二、暂时性差异·····	217
三、所得税的确认·····	219
四、所得税的计量·····	224
五、所得税的列报·····	226
第十九章 外币折算 ·····	228
一、外币折算的适用范围·····	228
二、记账本位币的确定·····	228
三、外币交易的会计处理·····	229
四、外币财务报表的折算·····	234
五、外币折算的披露·····	237
第二十章 租赁 ·····	238
一、租赁的概念与分类·····	238
二、融资租赁的会计处理·····	242
三、经营租赁的会计处理·····	251
四、售后租回的会计处理·····	254
五、租赁的披露·····	257
第二十一章 金融工具 ·····	258
一、金融工具的定义及范围·····	258

二、金融资产和金融负债的分类与计量·····	261
三、嵌入衍生金融工具·····	274
四、金融工具的确认和计量·····	275
五、金融资产减值·····	280
六、金融工具列报·····	284
第二十二章 金融资产转移 ·····	288
一、金融资产转移的概念·····	288
二、金融资产转移的确认·····	289
三、金融资产转移的计量·····	292
第二十三章 套期保值 ·····	301
一、套期保值的概念及分类·····	301
二、套期工具和被套期项目·····	302
三、套期的确认和计量·····	305
第二十四章 原保险合同 ·····	313
一、原保险合同的概念及确定方法·····	313
二、原保险合同的分类标准·····	314
三、原保险合同收入的确认与计量·····	316
四、原保险合同准备金的确认与计量·····	319
五、原保险合同成本·····	321
六、原保险合同的列报·····	322
第二十五章 再保险合同 ·····	324
一、再保险合同的概念界定·····	324
二、再保险合同分出业务的会计处理·····	325
三、再保险合同分入业务的会计处理·····	327
四、再保险合同相关信息的列报·····	328
第二十六章 生物资产 ·····	330
一、生物资产的概念与分类·····	330
二、生物资产的确认·····	331
三、生物资产的计量·····	332

四、收获与处置·····	335
五、生物资产的披露·····	336
第二十七章 石油天然气开采·····	337
一、矿区权益·····	337
二、油气勘探的会计处理·····	340
三、油气开发的会计处理·····	342
四、油气生产的会计处理·····	344
五、披露·····	347
第二十八章 财务报表列报·····	348
一、财务报表的构成·····	348
二、财务报表列报的基本要求·····	348
三、资产负债表·····	350
四、利润表·····	361
五、现金流量表·····	364
六、所有者权益变动表·····	380
七、附注·····	384
第二十九章 分部报告·····	386
一、分部报告的有关概念·····	386
二、报告分部的确定·····	388
三、分部报告的主要报告形式和次要报告形式 的区分·····	391
四、分部会计信息的披露·····	392
第三十章 关联方披露·····	396
一、关联方的判断·····	396
二、关联方交易的类型·····	402
三、关联方的披露·····	402
第三十一章 会计政策、会计估计变更和差错更正·····	406
一、会计政策变更·····	406
二、会计估计变更·····	414

三、前期差错更正	416
第三十二章 资产负债表日后事项	419
一、资产负债表日后事项的概念及内容	419
二、资产负债表日后调整事项	421
三、资产负债表日后非调整事项	424
四、资产负债表日后事项的披露	425
 附：企业会计准则 2006	 427

第一章 会计准则概述

一、会计准则体系概述

1. 新会计准则体系颁布的背景和意义

2006 年 2 月 15 日财政部发布了我国新的企业会计准则体系，自 2007 年 1 月 1 日起在上市公司范围内实施，同时鼓励其他企业执行。执行新会计准则后，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》。

会计准则作为反映经济活动、确认产权关系、规范收益分配的专业技术标准，是市场经济的“游戏规则”和国家经济法规的重要组成部分。1992 年，我国通过“两则两制”改革，实现了会计模式的转换。当前我国市场经济已经发展到一个新的阶段，经济全球化已经进入到一个新的时期，建立新的企业会计准则体系是时代的要求和发展的必然。相对于 1992 年的会计改革而言，此次企业会计准则的发布，则是在会计要素的确认、计量等更深层次上，完善会计规则、规范会计秩序、实现国际趋同，其深度、广度均超过前者，标志着我国已建立起与我国社会主义市场经济相适应、与国际财务报告准则充分协调、涵盖各类企业各项经济业务、可独立实施的会计准则体系。

我国新的会计准则体系充分借鉴了国际会计惯例，符合我国加入 WTO 后企业参与国际竞争对信息质量的要求。新会计准则体系的贯彻和实施，对于进一步地规范我国的资本市场，提高企

业会计信息质量，建立和完善企业制度，促进社会主义市场经济的健康发展，都将发挥重要的作用。

2. 新会计准则体系的框架结构及特点

(1) 新会计准则体系的框架结构

新会计准则体系包括 1 个基本准则、38 个具体准则和应用指南 3 个层次：

第一层次：基本准则。基本准则规定了整个会计准则体系的目的、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内容，对 38 个具体准则起统驭和指导作用，各具体准则的基本原则均来自基本准则，不得违反基本准则的精神。基本准则作为“准则的准则”其作用不仅体现在具体准则的制定上，而且对实际工作也具有指导作用。38 个具体准则基本涵盖现阶段各类企业经济业务的一般情况，而企业中可能存在某些特殊的经济业务，随着经济发展，还会出现新的经济业务，这些业务暂时没有具体准则来规范。在这种情况下，会计人员需要根据基本准则的精神对经济业务进行判断和处理。

第二层次：具体准则。具体准则根据基本准则制定，用来指导企业各类经济业务的确认、计量、记录和报告。具体准则共 38 项，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类。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，包括存货、会计政策、会计估计变更和差错更正，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，股份支付，政府补助，外币业务，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，投资性房地产，企业合并等准则项目；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、金融工具列报、套期保值、原保险合同、再保险合同等准则项目；报告准则主要规范普遍适用于各类企业的报告类

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、关联方披露等准则项目。

第三个层次：企业会计准则应用指南。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”。企业会计准则应用指南是根据基本准则和具体准则制定的，是指导会计实务的操作性指南。主要解决在运用准则处理经济业务时所涉及的会计科目、账务处理、会计报表及其格式，类似于以前的会计制度。由于金融企业的业务与工商企业的业务存在很大的区别，所以按金融、非金融两类企业的不同特点分别制定企业会计准则应用指南。

(2) 新会计准则体系的特点

①科学性。首先，新会计准则体系的科学性体现在其会计理念上。企业的目标是生存、发展和获利，为了实现这一目标，企业管理者必须追求企业资源长期成果的最大化，而不是短期成果的最大化。这就要求企业管理者更加关注企业未来的发展，更加关注企业所面临的机会和风险，更加关注企业资产的质量和营运效率。这些理念在新会计准则体系中得到了比较充分的体现。新会计准则体系比以往更加关注企业资产的质量，更加强调对企业资产负债表日的财务状况进行真实公允地反映，更加强调企业的盈利模式和资产的营运效率而不仅仅是营运效果。其次，新会计准则体系的科学性体现在其体系结构和表述的科学性。新会计准则体系是由基本准则、具体准则和应用指南构成的一个有机整体。在这个有机整体中，既有一般的原则指导，又有实务的操作指南；既体现了国际协调性，又紧密结合中国实际。体例合理，表述清晰，定义科学，是一套质量较高的会计准则体系。最后，新会计准则体系的科学性还体现在其会计政策和方法中。新会计准则体系保留了在我国行之有效的会计政策和方法，剔除了一些不合时宜的、旧的会计政策和方法（如存货计价的后进先出法等），引进了一些符合中国实际的、新的会计政策和方法（如在

合并会计报表中引入实体理论等),这使得新会计准则体系的会计政策和方法具有科学性。

②全面性。从纵向看,基本准则、具体准则和应用指南是一个有机整体。从横向看,38项具体准则和2个应用指南基本上涵盖了各类企业的主要经济业务。这些业务不仅包括以前的一些常规业务,而且包括了随着经济活动的发展而出现的新业务(如金融工具、套期保值等)。即使将来出现具体准则没有涵盖的新经济业务,企业也可以根据企业会计基本准则进行判断和处理。

③可操作性。新会计准则体系不仅对会计确认、计量、记录和报告提供了一般的原则指导,而且对如何运用会计准则提供了操作指南。在新会计准则体系中,应用指南以会计人员喜闻乐见的会计科目和会计报表形式对运用会计准则作出了规范,避免了会计人员运用会计准则时,出现无所适从的情况,避免了在实施新会计准则体系时可能出现的混乱局面。

④与国际会计准则之间的充分协调性。新会计准则体系借鉴了国际会计准则中适合中国国情的内容,绝大部分会计政策和方法与国际会计准则的要求是一致的。从总体上看,中国新会计准则体系与国际会计准则之间保持了高度的协调性(或趋同性)。同时,新会计准则与现行的国际会计准则之间也存在一定的差异。

⑤层次性。基本准则处于会计准则体系的最高层次,它是制定具体准则和应用指南的依据,也是指导会计实务的规则。具体准则和应用指南不得违反基本准则的要求。具体准则处于会计准则体系的第二个层次,它是根据企业会计基本准则制定的对各类企业经济业务确认、计量、记录和报告的规范。应用指南是根据基本准则和各项具体准则制定的指导企业进行会计实务的操作指南。新会计准则体系的这三个层次相互联系、各有分工。基本准则在整个准则体系中起统驭作用,主要规范会计目标、会计基本假设、会计信息的质量要求、会计要素的确认和计量等,为具体会计准则的制定和会计实务提供指南。具体准则主要解决各类企

业中各类经济业务的确认、计量、记录和报告的问题。应用指南则是为了解决会计准则的实际运用问题，为会计准则的实际应用提供会计科目和会计报表方面的指导。

二、基本准则概述

《企业会计准则——基本准则》是我国会计准则体系的重要组成部分，亦可称之为“应用型的财务会计概念框架”。基本准则围绕会计的目标、会计信息的质量特征、会计要素的确认与计量以及财务报表列报等加以规范，从而成为制定各项具体准则和会计实务的重要指导原则。要透彻理解基本准则，必须将其看成是一个有机的整体，重点把握以下问题：财务会计信息的使用者、财务报告目标、会计的基本假设、会计信息质量要求、会计要素、会计确认和计量的原则等。

（一）财务会计信息的使用者

财务会计信息的使用者也称为财务报告的使用者，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。财务会计的目的在于为财务会计信息的使用者提供有用的会计信息。可见，现代财务会计是一种用户导向的系统。

财务会计信息的使用者按其与企业的关系，可以分成两大类：外部使用者和内部使用者。会计信息的外部使用者按其与企业经济利益关系的紧密程度，可分为有直接利益关系的使用者和有间接利益关系的使用者。前者如投资者和债权人等，后者如政府监管部门、供应商、客户以及社会公众等。会计信息的内部使用者主要包括企业管理层和企业内部的职工。这些会计信息的使用者作出的决策不同，所需要的会计信息也不一样，财务会计不可能按每个使用者提供其所需的特别信息，只能提供通用的会计信息。这些通用的会计信息主要是关于企业财务状况、经营成果