

财经版 会计人员继续教育培训教材

企业会计准则 最新政策解读

(2014年)

Interpretation of the Latest
Accounting Standard for
Business Enterprises

会计人员继续教育培训教材编写组 编著



中国财政经济出版社

财经版会计人员继续教育培训教材

企业会计准则最新政策解读

(2014 年)

会计人员继续教育培训教材编写组 编著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

企业会计准则最新政策解读: 2014 年/会计人员继续教育培训教材编写组编著. —北京: 中国财政经济出版社, 2015. 1

财经版会计人员继续教育培训教材

ISBN 978 - 7 - 5095 - 5979 - 6

I. ①企… II. ①会… III. ①企业 - 会计准则 - 会计政策 - 中国 - 继续教育 - 教材 IV. ①F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 012596 号

责任编辑: 徐 洁

责任校对: 黄亚青

封面设计: 耕 者

版式设计: 康普宝蓝

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 010 - 88190406 北京财经书店电话: 010 - 64033436、84041336

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 32 开 11.625 印张 305 000 字

2015 年 1 月第 1 版 2015 年 1 月北京第 1 次印刷

定价: 32.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 5979 - 6/F · 4814

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报电话: 010 - 88190492, QQ: 634579818

前 言

自 2014 年 1 月至 2014 年 3 月，我国财政部先后发布了修订后的《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》、《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》、《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》等四个会计准则，并发布了《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》、《企业会计准则第 40 号——合营安排》和《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》等三个新的会计准则。根据财政部的要求，上述七个会计准则自 2014 年 7 月 1 日起生效。另外，财政部又于 2014 年 6 月发布修订的《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》，要求在 2014 年度及以后期间的财务报告中执行。

我国企业会计准则的此番修订与发布，是保持我国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同的大势所趋，也是适应我国社会主义市场经济发展需要的必然之举。

首先，从国际财务报告准则的发展动态来看。

面对 2008 年金融危机所带来的挑战和会计准则国际趋同的现实需要，国际会计准则理事会近年一直致力于国际会计准则的修订和国际财务报告准则的推出。2011 年，国际会计准则理事会推出了 2013 年 1 月 1 日生效并允许同时提前采用的“一套五项”会计准则，包括：新发布的《国际财务报告准则第 10 号——合并财务报表》、《国际财务报告准则第 11 号——合营安排》、《国际财务报告准则第 12 号——在其他主体中权益的披露》和修订后的《国际

会计准则第 27 号——单独财务报表》、《国际会计准则第 28 号——联营和合营企业中的投资》。同年，国际会计准则理事会还先后对《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》和《国际会计准则第 19 号——雇员福利》进行了修订；并发布了《国际财务报告准则第 13 号——公允价值计量》。根据国际会计准则理事会的要求，修订后的《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》与 2012 年 7 月 1 日起生效，《国际会计准则第 19 号——雇员福利》和《国际财务报告准则第 13 号——公允价值计量》则于 2013 年 1 月 1 日起生效。

国际会计准则和国际财务报告准则的这些变化，对坚持与国际财务报告准则保持持续趋同思路的我国企业会计准则的建设，无疑提出了紧迫的要求。

其次，从我国会计实务需求来看。

一方面，自从 2006 年我国颁布实施企业会计准则体系以来，随着我国社会主义市场经济的不断发展，会计实务对会计准则也不断提出新的要求。比如，长期以来，我国没有单独的合营安排准则，而是将相关内容放在长期股权投资准则应用指南和相关讲解中予以规范。随着现实中合营安排日益增多，实务界、监管部门等在企业会计准则执行过程中都发现有必要根据我国实际情况单独制定一项会计准则以规范合营安排各参与方的会计处理。再比如，随着我国多层次社会保障体系的逐渐完善，企业向职工提供福利的形式不断丰富。而现行的职工薪酬准则，关于离职后福利的会计处理规范尚不完整；对劳务派遣人员的工资与购买劳务支出的区分、长期辞退计划导致的应付职工薪酬的估计和折现、企业内退职工的工资薪金调整等，也都缺乏具有针对性和可操作性的补充说明；对于带薪缺勤、利润分享计划、辞退福利等的确认与计量的具体规定又只是散见于准则的应用指南和讲解中，缺乏必要的整合。

另一方面，自从 2006 年我国颁布实施企业会计准则体系以来，我国财政部等相关部门根据国际财务报告准则的动态和会计实务的现实需要，陆续发布了 6 次企业会计准则解释。这些解释的内容很

丰富，也很重要。根据这些解释，其他综合收益列入了利润表；企业合并中的某些特殊交易，有了相应的会计处理规范；一些具体的金融工具业务以及其他交易和事项有了更为详细的会计处理规范。但是，这些解释中的很多内容实际上有必要整合进相关会计准则，以提高相关会计规范的系统性和权威性。

综上所述，2014 年上述八项企业会计准则的颁布与实施，对于完善我国会计准则体系、满足我国会计实务需要，都有着重大的意义。

有鉴于此，我们推出本书。我们试图通过我们的努力，对相关会计准则的基本内容进行梳理，对其中的重点和难点内容进行分析，以期会计实务工作者提供一个讨论、切磋和交流的平台。

囿于我们的水平，书中难免出现不足，敬请读者不吝指正。

编者

2014 年 12 月

目 录

第一讲 企业会计准则第 2 号——长期股权投资（修订）	1
一、新旧准则差异对比	1
二、长期股权投资的初始计量	6
三、长期股权投资核算的成本法	15
四、长期股权投资核算的权益法	16
五、长期股权投资会计处理方法的转换	26
六、新准则的影响与应对	39
第二讲 企业会计准则第 9 号——职工薪酬（修订）	40
一、新旧准则差异对比	40
二、职工薪酬的含义及分类	41
三、职工薪酬的类型	42
四、短期薪酬的核算	43
五、离职后福利的核算	55
六、辞退福利的核算	65
七、其他长期福利的核算	68
八、职工薪酬的披露	68
九、新准则的影响与应对	70
第三讲 企业会计准则第 30 号——财务报表列报（修订）	71
一、新旧准则差异对比	71
二、财务报表列报的基本要求	74
三、资产负债表的最新编制要求	79

四、利润表的最新编制要求	89
五、所有者权益变动表的最新编制要求	97
六、附注的最新列报要求	104
七、新准则的影响与应对	111
八、案例分析及操作实务	112
第四讲 企业会计准则第 33 号——合并财务报表 (修订) ...	121
一、新旧准则差异对比	121
二、企业中可分割的部分、结构化主体	123
三、合并范围的界定	124
四、合并程序方面的主要问题	134
五、特殊交易的合并处理问题	153
六、新准则的影响与应对	167
第五讲 企业会计准则第 39 号——公允价值计量	170
一、新准则的衔接	170
二、公允价值概述	171
三、公允价值的计量	180
四、公允价值的披露	193
五、新准则的影响与应对	195
六、案例分析与操作实务	200
第六讲 企业会计准则第 40 号——合营安排	209
一、新准则的衔接	210
二、合营安排的认定与分类	220
三、合营安排的会计处理	250
四、新准则的影响与应对	262
五、案例分析及操作练习	264
第七讲 企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露	275
一、新准则的衔接	275
二、在其他主体中权益披露最新规定	275

三、新准则的影响与应对	304
四、案例分析及操作实务	307
第八讲 企业会计准则第 37 号——金融工具列报（修订） ...	318
一、新旧准则差异对比	319
二、金融工具的定义及分类	320
三、金融负债和权益工具的划分	321
四、权益工具的核算	330
五、金融资产与金融负债的抵消列示	337
六、金融工具对财务状况和经营成果影响的列报	340
七、与金融工具相关的风险披露	347
八、金融资产转移的披露	352
九、新准则的影响与应对	355
第九讲 企业会计准则解释第 6 号	356
一、本解释的衔接	356
二、弃置费用的最新规定与实务操作	356
三、同一控制企业合并情形下的合并财务报表编制的最新 规定与操作实务	359

第一讲 企业会计准则第2号 ——长期股权投资（修订）

作为一种部门规章制度，2014年3月13日，我国财政部发布财会〔2014〕14号文件，对2006年以来发布和实施的《企业会计准则第2号——长期股权投资》进行了修订，修订后的《企业会计准则第2号——长期股权投资》自2014年7月1日起在所有执行企业会计准则的企业范围内执行，鼓励在境外上市的公司提前执行。原《企业会计准则第2号——长期股权投资》（2006年版）同时废止。

一、新旧准则差异对比

修订后的长期股权投资会计准则较修订前有了较大的变化，主要是顺应了国际会计准则理事会在近年来的一系列相关准则的制定、修订和实施，基本上保持了与国际财务报告准则的趋同，同时也在一定程度上保留了个别中国特色。这一特色如，国际会计准则体系中并没有单独的“长期股权投资”准则，相应的有关内容散见于《国际财务报告准则第10号——合并报表》、《国际财务报告准则第11号——合营安排》以及2011年修订的《国际会计准则第28号——在联营与合营企业中的投资》等准则当中。此外，对于同一控制下企业形成的长期股权投资也和国际财务报告准则的规定有所差异。

另一方面，新修订的长期股权投资会计准则将2006年版的准则发布与实施之后的几年中作出的个别调整进行了整合，把近年来

的会计准则的应用指南、解释等文件中的有关内容也充实了进来。因此下面关于新旧会计准则的比较，并不是简单地将 2014 年版的准则与 2006 年版的准则进行比较，而是将修订后与修订前的有关原则、规则与实务变化进行比较。修订后的主要变化主要体现在如下几个方面：

（一）长期股权投资核算范围发生变化

根据修订后的新准则，长期股权投资，是指投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资，以及对其合营企业的权益性投资。而旧准则除了包括新准则所涵盖的三种投资类型之外，还包括企业持有的对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响，并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工具投资。对于此类权益性工具投资，按照新准则，将按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定进行处理。

（二）长期股权投资后续计量模式的成本法的适用范围发生变化

这一修订是由于长期股权投资的核算范围发生变化而引起的。长期股权投资的后续计量模式包括成本法和权益法两种计量模式，根据旧准则，适用于成本法的投资类型包括企业持有的能够对被投资单位施加控制的长期股权投资，即对子公司的长期股权投资，以及对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响，并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工具投资。而根据新准则，由于长期股权投资核算范围发生变化，导致成本法的适用范围少了其中的一种类型，即仅仅适用于对子公司的投资。原来所谓的对被投资单位不具有控制、共同控制和重大影响，且活跃市场没有报价，公允价值不能可靠计量的权益性投资由于作为金融资产处理，自然也就无所谓按照成本法核算。另外，值得注意的是，即便是对子公司的投资，如果投资主体属于《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》规定的投资性主体，其所持有的子公司不纳入合并财务报表范围，则对该子公司的投资也视同一般性金融资产

处理，不再按照成本法进行相应的会计处理。

此外，对于采用成本法核算的投资收益的计量，根据2006年版的企业会计准则条款，投资企业在根据被投资单位宣告分派的现金股利或利润，而按照应分配的金额确认当期投资收益时，要仅限于被投资单位接受投资后产生的累计净利润的分配额，所获得的利润或现金股利超过上述数额的部分作为初始投资成本的收回。这从理论上的确无可非议，我们经常把投资方获得的投资前被投资单位累计净利润的分配视为清算性股利，有些类似于投资“本钱”的返还。其实这一规定，在随后2009年财政部制定的《企业会计准则解释第3号》中就删除了，而改为不再区分被投资单位用于分配的净利润是在投资前还是在投资后实现，统统作为投资收益对待。对于由此产生的影响，比如长期股权投资是否会发生减值，导致长期股权投资账面价值大于所享有的被投资单位净资产账面价值的份额，进而要进行减值测试，考虑计提资产减值损失等。在新修订的会计准则当中，也明确规定投资期间所分配的现金股利，直接作为当期的投资收益，不再冲减投资成本。

（三）长期股权投资核算权益法的核算变化

首先，对于权益法的适用范围，虽然在基本层面上，新旧准则没有什么本质的变化，即对被投资单位具有共同控制或重大影响的权益性工具投资，都采用权益法进行后续计量。但新准则有了进一步比较具体的细节调整。

第一，对于投资主体直接持有部分股权，并通过所控制的风险投资机构、共同基金、信托公司或包括投连险基金在内的类似投资主体间接持有部分股权，而取得重大影响的权益性投资，在旧准则体系下，一般作为一个整体全部采用权益法核算。而在新准则框架下，需要将上述投资划分为不同的计量单元，投资方直接持有的那部分股权，作为一个计量单元采用权益法核算，而间接通过投资性主体所持有的那部分股权，则允许采用按公允价值计量，公允价值变动计入当期损益来进行核算，当然也允许采用权益法进行核算。

第二，采用权益法核算的长期股权投资，如果有一部分被划作持有待售资产，旧准则对此没有明确规定，通常我们依然采用权益法进行后续计量，而在新准则中则作出明确规定，对于原来整体采用权益法核算的长期股权投资，划分为两个计量单元，被划分为持有待售的那个部分作为一个投资单元，按照《企业会计准则第4号——固定资产》中有关持有待售资产的规定进行相应的会计处理，而未被划分为持有待售的那部分股权投资，则继续采用权益法进行后续计量。

其次，在旧准则框架之下，关于长期股权投资核算的权益法基本属于“不完全权益法”，这在修订准则出台之前，有关的解释公告和官方发布的准则讲解对此已经进行了纠正，只不过在新准则得以正式地加以规范了。即旧准则并没有考虑投资双方发生的未实现内部交易损益的影响。新准则则采用的是完全权益法，即除了根据投资时被投资方公允价值加以调整外，还要针对投资双方发生的为实现内部交易损益进行相应的投资损益调整。还有一点新变化，在旧准则没有提及，新准则规定，对于主体采用权益法核算的长期股权投资，针对被投资单位除了净利润、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益在其他方面的变动，不管投资方的持股比例是否发生变化，投资方都要根据持股比例调整自身的所有者权益，也计入所有者权益其他变动。

（四）长期股权投资会计政策转换的处理发生很大变化

由于旧准则规定了长期股权投资有四种核算范围，并分别适用于成本法和权益法两种后续计量模式，当由于持股比例发生增减变化导致对被投资单位的影响程度发生变化，则调整投资比例后，将导致本来采用成本法核算的长期股权投资而改用权益法核算，或者相反。而在新准则下，投资类型被认定为三种，于是成本法与权益法之间的核算方法转换类型也将明显不同，并导致相关的会计处理发生变化。主要区别在于：

第一，原持有的对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影

响、在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资，因追加投资导致持股比例上升，能够对被投资单位施加重大影响或者实施控制的，在旧准则下将导致采用成本法核算的原长期股权投资与追加投资一道，开始采用权益法核算，并导致对原投资在原账面价值基础上在持续计算的基础上进行调整，具体会计处理这里不予赘述。而在新准则下，原投资将按照一般性金融资产处理，自然也无所谓成本法转换为权益法，但毫无疑问的是全投资将由一般性的金融资产转化为权益法核算的长期股权投资，对于原投资该如何进行调整，下文会有具体解释。

第二，企业持有的能够对被投资单位实施共同控制或具有重大影响的权益工具投资因处置部分投资而对被投资单位不具有共同控制和重大影响的，处置后的剩余股权在新准则框架下因要转换为改按《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》核算的一般性金融资产处理，所以自然就无所谓在旧准则框架下改按成本法进行核算，相关处理也会有较大差异，关于新准则框架下的处理办法见下文。

第三，因追加投资而能够对被投资单位实施控制的，或者因减少投资而失去了被投资方的控制但还是能够对被投资单位实施共同控制或重大影响的，对于原投资的核算在实质上并没有发生太大变化，前者依然属于分步实现企业合并，后者基本还是按照追溯调整的思路进行。但在一些处理细节上将会出现一些差别，随后的讲解中会有具有阐释。

（五）信息披露要求的有关规定发生调整

大家不难发现，新发布的长期股权投资会计准则并没有在本准则不再对相关披露方面的要求作出规定，单独的准则予以规范。具体参见我国新发布的《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》。这里不予赘述。

此外，在新准则当中对一些特殊的结构化投资性主体进行了特别规定，而在旧准则下则是一个没有提及的领域。其他一些具体交

易和事项处理细节上的差别，主要参见下文要具体阐释的新准则。以下内容就是关于新准则的具体解释和分析。

二、长期股权投资的初始计量

（一）长期股权投资的核算范围

1. 能够对被投资单位实施控制的权益性投资。投资方能够对被投资单位实施控制的，被投资单位为其子公司。因此此类投资可以简称为对子公司的投资。在确定能否对被投资单位实施控制时，投资方应当按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的有关规定进行判断。根据最新准则，所谓控制，是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。投资方应当在综合考虑所有相关事实和情况的基础上对是否控制被投资方进行判断。另外请注意，如果投资方属于《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》规定的投资性主体且子公司不纳入合并财务报表的，则该投资性主体对于子公司的权益性投资不作为长期股权投资核算。相关内容具体可参见本书第四讲中关于《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的讲解。

2. 能够对被投资单位施加重大影响的权益性投资。重大影响，是指投资方对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。在确定能否对被投资单位施加重大影响时，应当考虑投资方和其他方持有的被投资单位当期可转换公司债券、当期可执行认股权证等潜在表决权因素。对于投资方能够对被投资单位施加重大影响的，在新准则中把该被投资单位称为投资方的联营企业。其实这种说法未必妥当，因为下面要讲述的合营安排中，有的企业对于合营企业的投资，该企业可能是对合营企业并不享有共同控制的参与方，而却有可能对合营企业具有重大影响。

3. 对其合营企业的权益性投资。根据《企业会计准则第40号——合营安排》的规定，合营企业，是指这样一种合营安排，合营方仅对该安排的净资产享有权利。该合营安排一般应当是一个单独主体。这里并不是说对合营企业的权益性投资都作为长期股权投资核算，而是指对其合营企业享有共同控制或具有重大影响的权益性投资。所谓共同控制，是指按照相关约定对某项安排所共有的控制，并且该安排的相关活动必须经过分享控制权的参与方一致同意后才能决策。对合营企业不享有共同控制的参与方，如果对该合营企业具有重大影响的，也应当按照本准则的规定进行会计处理。对于对该合营企业不具有重大影响的参与方而言，则应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定进行会计处理。

（二）长期股权投资的初始计量

所谓初始计量，即在初始确认长期股权投资时确定其所计量的金额。长期股权投资初始计量属性基本可以定性为按成本计量。关于长期股权投资的初始投资成本的确定，应当区分企业合并形成的长期股权投资以及除了企业合并之外的其他方式形成的长期股权投资。其中企业合并又进一步区分为同一控制下企业合并与非同一控制下企业合并两种类型。因此对于长期股权投资的初始投资成本的计量具体可分为以下三种情况予以确定。

1. 同一控制下企业合并形成的长期股权投资

同一控制下的企业合并，是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的。通常而言，企业取得某项资产，比较自然地按照所支付的金额入账，比如公司支付2 000元现金购买了一批商品，该商品基本上就按照2 000元作为入账成本了。如此看来，同一控制下企业合并的会计处理就多少显得有些“另类”，即同一控制下企业合并所形成的长期股权投资，其初始投资成本的确定与取得投资所付出的代价毫无关系。

根据新准则的规定，合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应当在合并日按照被合并方所有者权

益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积；资本公积（指的是溢价）不足冲减的，调整留存收益。这一规定对旧准则进行了修订和补充，显得更加严谨和完善。具体做法可以举例说明如下：

【例 1-1】 假如甲公司旗下拥有两家子公司 A 公司和 B 公司。具体背景如下：甲公司在 2003 年通过正当的市场交易并购了之前不存在关联方关系的 A 公司，A 公司成为当时甲公司唯一的一家子公司。10 年后，也即 2013 年 1 月 1 日，甲公司又出资 8 000 万元购买另一家之前不存在关联方关系的 B 公司 80% 的股份，该日，B 公司可辨认净资产账面价值为 9 000 万元，公允价值为 10 200 万元，系无形资产评估增值 1 200 万元所致（采用直线法摊销，剩余摊销期限为 10 年，无残值）。2013 年度 B 公司实现账面净利润 2 000 万元，对投资者分配现金股利 500 万元，当年 B 公司所持有的可供出售金融资产的公允价值增加 300 万元，对此 B 公司确认资本公积 300 万元，假定除上述内容之外，当年 B 公司不存在所有者权益其他方面的变动。2014 年初，甲公司将持有 B 公司的全部股权都转让给了 A 公司，从而把 B 公司变成了 A 公司的子公司。A 公司将所拥有的一套设备和 2 000 万元现金作为对价支付给母公司甲公司。合并日，A 公司账面上该设备原值 8 000 万元，已提折旧 1 500 万元，设备公允价值为 7 000 万元。从目前的迹象表明，甲公司还将继续长期控制这两家子公司。

根据上述资料，基本可以认定 A 公司对于 B 公司的股权投资属于同一控制下的企业合并。根据新准则规定，A 公司对于 B 公司的长期股权投资，其初始投资成本应当立足于最终控制方甲公司的立场加以认定。计算过程与结果如下：

(1) 2013 年 1 月 1 日 B 公司所有者权益在最终控制方甲公司合并财务报表中的账面价值为 10 200 万元。