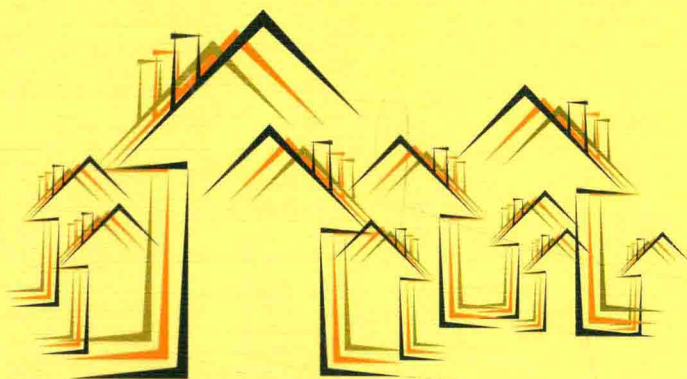




中 / 青 / 文 / 库

最新企业会计准则 改革与启示

刘泉军 著



中国社会科学出版社

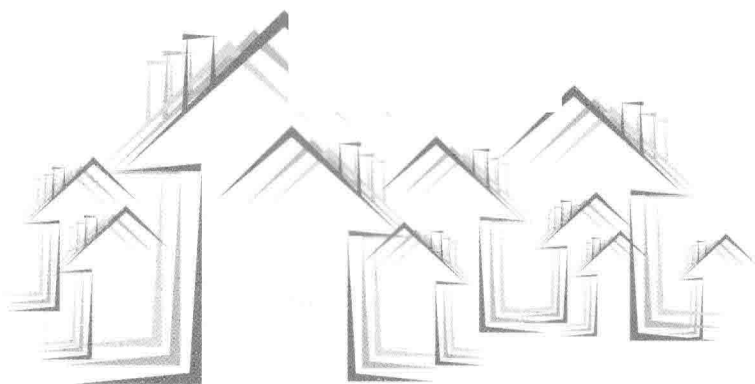


中 / 青 / 文 / 库

最新企业会计准则

改革与启示

刘泉军 著



中国社会科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

最新企业会计准则改革与启示/刘泉军著. —北京: 中国社会科学出版社, 2018. 5

ISBN 978 - 7 - 5203 - 2186 - 0

I. ①最… II. ①刘… III. ①企业—会计准则—中国
IV. ①F279. 23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 047941 号

出 版 人 赵剑英
责任编辑 张 涪
责任校对 杨 林
责任印制 李寡寡

出 版 中国社会科学出版社
社 址 北京鼓楼西大街甲 158 号
邮 编 100720
网 址 <http://www.csspw.cn>
发 行 部 010 - 84083685
门 市 部 010 - 84029450
经 销 新华书店及其他书店

印刷装订 北京明恒达印务有限公司
版 次 2018 年 5 月第 1 版
印 次 2018 年 5 月第 1 次印刷

开 本 710 × 1000 1/16
印 张 27.25
字 数 435 千字
定 价 98.00 元

凡购买中国社会科学出版社图书, 如有质量问题请与本社营销中心联系调换
电话: 010 - 84083683
版权所有 侵权必究

本书得到中国青年政治学院出版基金资助

《中青文库》编辑说明

《中青文库》，是由中国青年政治学院着力打造的学术著作出版品牌。

中国青年政治学院的前身是1948年9月成立的中国共产主义青年团中央团校（简称中央团校）。为加速团干部队伍革命化、年轻化、知识化、专业化建设，提高青少年工作水平，为党培养更多的后备干部和思想政治工作专门人才，在党中央的关怀和支持下，1985年9月，国家批准成立中国青年政治学院，同时继续保留中央团校的校名，承担普通高等教育与共青团干部教育培训的双重职能。学校自成立以来，坚持“实事求是，朝气蓬勃”的优良传统和作风，坚持“质量立校、特色兴校”的办学思想，不断开拓创新，教育质量和办学水平不断提高，为国家经济、社会发展和共青团事业培养了大批高素质人才。目前，学校是由教育部和共青团中央共建的高等学校，也是共青团中央直属的唯一一所普通高等学校。学校还是教育部批准的国家大学生文化素质教育基地、全国高校创业教育实践基地，是首批“青年马克思主义者培养工程”全国研究培训基地、首批全国注册志愿者培训示范基地，是中华全国青年联合会和国际劳工组织命名的大学生KAB创业教育基地，是民政部批准的首批社会工作人才培训基地，与中央编译局共建青年政治人才培养研究基地，与国家图书馆共建国家图书馆团中央分馆，与北京市共建社会工作人才发展研究院和青少年生命教育基地。2006年接受教育部本科教学工作水平评估，评估结论为“优秀”。2012年获批为首批卓越法律人才教育培养基地。2015年中宣部批准的共青团中央中国特色社会主义理论体系研究中心落户学校。学校已建立起包括本科教育、研究生教育、留学生教育、继续教育和团干部培训等在内的多形式、多

层次的教育格局。设有中国马克思主义学院、青少年工作系、社会工作学院、法学院、经济管理学院、新闻传播学院、公共管理系、中国语言文学系、外国语言文学系等9个教学院系，文化基础部、外语教学研究中心、计算机教学与应用中心、体育教学中心等4个教学中心（部），中央团校教育培训学院、继续教育学院、国际教育交流学院等3个教育培训机构。

学校现有专业以人文社会科学为主，涵盖哲学、经济学、法学、文学、管理学、教育学6个学科门类，拥有哲学、应用经济学、法学、社会学、马克思主义理论、新闻传播学等6个一级学科硕士授权点、1个二级学科授权点和3个类别的专业型硕士授权点。设有马克思主义哲学、马克思主义基本原理、外国哲学、思想政治教育、青年与国际政治、少年儿童与思想意识教育、刑法学、经济法学、诉讼法学、民商法学、国际法学、社会学、世界经济、金融学、数量经济学、新闻学、传播学、文化哲学、社会管理等19个学术型硕士学位专业，法律（法学）、法律（非法学）、教育管理、学科教学（思政）、社会工作等5个专业型硕士学位专业。设有思想政治教育、法学、社会工作、劳动与社会保障、社会学、经济学、财务管理、国际经济与贸易、新闻学、广播电视学、政治学与行政学、行政管理、汉语言文学和英语等14个学士学位专业，其中思想政治教育、法学、社会工作、政治学与行政学为教育部特色专业；同时设有中国马克思主义研究中心、青少年研究院、共青团工作理论研究院、新农村发展研究院、中国志愿服务信息资料研究中心、青少年研究信息资料中心等科研机构。

在学校的跨越式发展中，科研工作一直作为体现学校质量和特色的重要内容而被予以高度重视。2002年，学校制定了教师学术著作出版基金资助条例，旨在鼓励教师的个性化研究与著述，更期之以兼具人文精神与思想智慧的精品涌现。出版基金创设之初，有学术丛书和学术译丛两个系列，意在开掘本校资源与译域外菁华。随着年轻教师的增加和学校科研支持力度的加大，2007年又增设了博士论文文库系列，用以鼓励新人，成就学术。三个系列共同构成了对教师学术研究成果的多层次支持体系。

十几年来，学校共资助教师出版学术著作百余部，内容涉及哲学、

政治学、法学、社会学、经济学、文学艺术、历史学、管理学、新闻与传播等学科。学校资助出版的初具规模，激励了教师的科研热情，活跃了校内的学术气氛，也获得了很好的社会影响。在特色化办学愈益成为当下各高校发展之路的共识中，2010年，校学术委员会将遴选出的一批学术著作，辑为《中青文库》，予以资助出版。《中青文库》第一批（15本）、第二批（6本）、第三批（6本）、第四批（10本）、第五批（13本）、第六批（9本）陆续出版后，有效展示了学校的科研水平和实力，在学术界和社会上产生了很好的反响。本辑作为第七批共推出5本著作，并希冀通过这项工作的陆续展开而更加突出学校特色，形成自身的学术风格与学术品牌。

在《中青文库》的编辑、审校过程中，中国社会科学出版社的编辑人员认真负责，用力颇勤，在此一并予以感谢！

前 言

企业会计准则是市场经济的重要规则，是生成和提供高质量会计信息、引导社会资源合理配置、保护投资者和社会公众利益的重要技术标准。近年来，我国企业会计准则紧跟时代经济发展脉搏，并保持与国际财务报告准则的持续全面趋同，先后发布和修订多项企业会计准则。同时，国际财务报告准则在 2008 年金融危机之后也进行了深刻反思，改革力度加大、速度加快。本书将对近期国内外企业会计准则的最新发展进行全面分析，并结合我国实际应用情况进行研究，探讨会计准则实施中可能面临的问题，提出有效的应对之策，并研判未来的发展趋势。

本书的主要内容分为三部分：我国最新企业会计准则解读、国际金融工具会计改革及启示、国际财务报告准则的最新发展及启示。

第一部分，我国最新企业会计准则解读。作为经济社会健康、协调、可持续发展的重要基础性工程，企业会计准则建设在我国深入实施“引进来”和“走出去”战略中发挥着重要作用。在沉寂了八年之后，我国企业会计准则改革在 2014 年再次迈上了快车道，先后发布了《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》《企业会计准则第 41 号——在其他主体权益中的披露》《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》等四项新的会计准则，并重新修订发布了《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》《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》《企业会计准则第 24 号——套期会计》《企业会计准则第 16 号——政府补助》《企业会计准则第 14 号——收入》等十项会计准则。这些最新的会计准

则制定或修订的背景与初衷何在；这些新准则的主要内容有哪些；与原有准则或原有规定相比较有哪些新的突破，其难点与重点如何解读，这些问题迫切需要解决。为此，本书深入分析、解读我国最新的企业会计准则，借以答疑解惑、指导会计实务，促进会计准则的制定。

第二部分，国际金融工具会计改革及启示。2008年美国金融危机爆发，由此引发了全球金融风暴，金融工具会计问题与公允价值计量问题首当其冲。金融工具会计准则体系普遍被认为太过复杂，而且金融资产减值“太少，太迟”，且具有“悬崖效应”。迫于政治和舆论双重压力，IASB和FASB加速了金融工具准则的修订与改革。为了降低金融工具会计复杂性、改善财务报告质量，IASB和FASB于2008年底联手启动了“金融工具确认和计量”改进项目。IASB决定制定IFRS 9以替代IAS 39，并将修订过程划分为三个阶段：一是金融资产和金融负债的分类与计量；二是金融资产减值方法；三是套期会计。每一个阶段完成后，就替换IAS 39中的相应内容，并成为IFRS 9中的一章。经过多轮反馈与修订，最终于2014年7月24日发布《国际财务报告准则第9号——金融工具》（IFRS 9）最终稿，内容包括金融资产分类和计量、金融工具减值和套期会计三部分。IFRS 9已于2018年1月1日开始生效，允许提前采用。IFRS 9的发布是对IAS 39的全面替代，具有重大的理论价值和现实意义。本书将对IASB金融工具准则的发展历程、IFRS 9的三部分主要内容（金融工具的分类与计量、金融资产的减值和套期会计）、IFRS 9对我国银行和非金融企业的影响以及IFRS 9改革的启示展开深入研究，以期完整理解IFRS 9的主要内容和精髓所在，探讨会计准则的发展趋势，并对中国应对IFRS 9提出建设性、针对性的策略。

第三部分，国际财务报告准则的最新发展及启示。2008年国际金融危机爆发后，由于公允价值计量与金融工具等准则不够完善，会计界承受了社会各界的重大压力。国际会计准则理事会（IASB）经过深刻反思，加快了修改完善国际会计准则的过程，先后发布了多项国际财务报告准则。国际财务报告准则取得了长足的进步，也体现出一些新的发展趋势。本书对近期国际财务报告准则的改革进行分析，探讨了其最新的发展趋势，并提出应对之策，以期不断完善我国企业会计准则体系，在实现会计准则持续国际趋同的过程中积极维护我国国家权益。

本书除了对上述国内外企业会计准则的最新发展进行研究之外，还增加了作者近期相关的一些研究成果，如合并财务报表相关合并抵销分录的思考、动态拨备与金融资产减值会计准则等。

目 录

前言	(1)
第一章 我国最新企业会计准则解读	(1)
第一节 《企业会计准则第2号——长期股权投资》(2014) 解读	(1)
第二节 《企业会计准则第9号——职工薪酬》(2014) 解读	(23)
第三节 《企业会计准则第30号——财务报表列报》(2014) 解读	(44)
第四节 《企业会计准则第33号——合并财务报表》(2014) 解读	(57)
第五节 《企业会计准则第39号——公允价值计量》(2014) 解读	(91)
第六节 《企业会计准则第40号——合营安排》(2014) 解读	(132)
第七节 《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》 (2014)解读	(145)
第八节 《企业会计准则第16号——政府补助》(2017) 解读	(156)
第九节 《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》 (2017)解读	(170)
第十节 《企业会计准则第23号——金融资产转移》(2017) 解读	(195)
第十一节 《企业会计准则第24号——套期会计》(2017) 解读	(205)

第十二节 《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》(2017) 解读	(209)
第十三节 《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、 处置组和终止经营》(2017) 解读	(239)
第十四节 合并财务报表相关抵销处理的思考	(255)
第二章 国际金融工具会计改革及启示	(273)
第一节 金融工具准则发展历程	(274)
第二节 IFRS 9 金融工具分类与计量	(283)
第三节 IFRS 9 减值会计改革解析	(294)
第四节 IFRS 9 套期会计改革	(312)
第五节 IFRS 9 对我国商业银行的影响分析 ——以上市商业银行为例	(318)
第六节 IFRS 9 对我国非金融企业的影响分析	(335)
第七节 动态拨备制度与金融资产减值会计准则	(343)
第八节 IFRS 9 改革的启示	(352)
第三章 国际财务报告准则的最新发展及启示	(359)
第一节 国际财务报告准则的最新发展	(359)
第二节 国际财务报告准则最新发展的趋势分析及启示	(361)
第三节 IASB《财务报告概念框架(征求意见稿)》解析	(368)
第四节 财务报表要素概念和设置探析	(386)
第五节 会计确认和终止确认探讨	(398)
第六节 关于会计计量属性的思考	(407)
参考文献	(418)

第一章 我国最新企业会计准则解读

在沉寂了八年之后，我国企业会计准则改革在 2014 年再次迈上了快车道，先后发布了《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》《企业会计准则第 41 号——在其他主体权益中的披露》《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》等四项新的会计准则，并重新修订发布了《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》《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》《企业会计准则第 24 号——套期会计》《企业会计准则第 16 号——政府补助》《企业会计准则第 14 号——收入》等十项会计准则。这些最新的会计准则制定或修订的背景与初衷何在；这些新准则的主要内容有哪些；与原有准则或原有规定相比较有哪些新的突破，其难点与重点如何解读；等等问题迫切需要解决。为此，笔者深入分析、解读我国最新的企业会计准则，借以答疑解惑、指导会计实务，促进会计准则的制定。

第一节 《企业会计准则第2号——长期股权投资》 (2014)解读

一 《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》修订背景

我国长期股权投资的会计处理主要通过《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》及相关应用指南进行规范。该准则自 2007 年实施以来

取得了显著效果，但在实务中也出现了一些问题，尤其是对企业长期股权投资的有关规定散见于准则的应用指南、讲解和企业会计准则解释中，一定程度上不利于准则的理解和实施，因此有必要对相关内容进行整合，充实和完善我国的长期股权投资准则。2011年5月，国际会计准则理事会（IASB）发布了修订后的《国际会计准则第27号——个别财务报表》[IAS 27 (2011)]和《国际会计准则第28号——联营和合营企业中的投资》[IAS 28 (2011)]。为保持我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同，并对2006年后发布的相关修订进行整合完善，财政部于2012年11月15日发布了《企业会计准则第2号——长期股权投资（修订）》（征求意见稿）。

2014年3月13日，财政部完成长期股权投资准则的修订工作，并发布了《关于印发修订〈企业会计准则第2号——长期股权投资〉的通知》（财会〔2014〕14号），对CAS 2 (2006)进行了整体修订。新修订的《企业会计准则第2号——长期股权投资》[CAS 2 (2014)]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施行，鼓励在境外上市的企业提前执行，原CAS 2 (2006)同时废止。

二 CAS 2 (2014) 主要变化

（一）适用范围变小

CAS 2 (2014) 明确规范权益性投资，即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。不具有控制、共同控制和重大影响的其他投资，适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（CAS 22）。在国际财务报告准则原体系中，企业持有的不具有控制、共同控制、重大影响，且其公允价值不能可靠计量的股权投资，作为按成本计量的可供出售金融资产进行核算，不作为长期股权投资核算。但国际财务报告准则委员会（IASB）于2014年7月发布、2018年开始执行的《国际财务报告准则第9号——金融工具》（IFRS 9）中对金融资产进行重新分类，取消了按成本计量的可供出售金融资产的规定，改为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

（二）基本概念的界定

CAS 2 (2014) 明确了长期股权投资的概念。由于修订后的合并财

务报表准则，以及新发布的合营安排准则，对“控制”、“共同控制”和“合营企业”的定义进行了重新修订，因此，CAS 2（2014）明确，在判断“控制”、“共同控制”和“合营企业”时，应按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》[CAS 33（2014）]和《企业会计准则第40号——合营安排》[CAS 40（2014）]进行判断，CAS 2（2014）仅对“重大影响”的判断进行了规范。

（三）权益法下被投资方其他净资产变动的处理

作为国内国际准则讨论多年的问题，CAS 2（2014）率先明确，对于权益法核算的长期股权投资，被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动，应当调整长期股权投资的账面价值并计入所有者权益。

（四）不同计量单元的处理

CAS 2（2014）引入了IAS 28（2011）中不同计量单元分别按不同方法进行会计处理的理念。在权益法下，对于部分通过风险投资机构、共同基金、信托公司或包括投连险基金在内的类似主体间接持有的投资，以及分类为持有待售的投资，可以单独按照CAS 22或持有待售资产相关规定进行核算，其余部分采用权益法核算。

（五）整合各项准则解释的相关内容

CAS 2（2014）整合了准则解释引入的几项变动：分步实现合并、分步处置子公司时个别财务报表中长期股权投资的处理；企业合并取得投资相关费用不再资本化；成本法和权益法转换中的“跨越会计处理界线”理念；等等。

（六）不再涉及披露要求

CAS 2（2014）不再涉及长期股权投资的披露要求，对于子公司、联营或合营企业中投资的披露，适用《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》[CAS 41（2014）]。

三 CAS 2（2014）主要内容

（一）适用范围

CAS 2（2014）所称长期股权投资，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。原“投资企业对被投资单位不具有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长期股权投资”，被并入 CAS 22 规范，不再适用长期股权投资准则。

对被投资单位具有控制、共同控制或重大影响的权益性投资，投资方承担的是被投资方的经营风险。而不具有控制、共同控制或重大影响的投资，投资方承担的是投资资产的价格变动风险、被投资方的信用风险。两种投资所承担的风险特征显著不同，因此，应当由不同准则进行规范。

投资方对被投资单位实施控制的投资，即对子公司的投资，其定义和判断适用新修订的 CAS 33（2014）。投资方与其他合营方一同对被投资单位实施共同控制且对被投资方净资产享有权利的权益性投资，即对合营企业投资，其定义和判断适用 CAS 40（2014）。投资方对被投资单位具有重大影响的权益性投资，即对联营企业投资，CAS 2（2014）对重大影响的判断提供了指引。

（二）重大影响的判断

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。投资方能够对被投资单位施加重大影响的，被投资单位为其联营企业。

CAS 2（2014）并未实质修订重大影响的定义，但是新增强调，在判断重大影响时，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。此规定是与合并财务报表中对控制的判断保持统一，它源于 IAS 28（2011）。需要注意的是，考虑潜在表决权时，只能考虑“当期”可转换或可执行的潜在表决权，对于以后期间才可转换或可执行的潜在表决权不应当考虑。虽然在判断重大影响时，需要考虑当期可转换或可执行潜在表决权的影响，但是，在采用权益法对享有被投资方所有者权益份额进行计算确认时，则不应当考虑潜在表决权或包含潜在表决权的其他衍生工具的影响，除非此类潜在表决权在当前即可获得与被投资方所有者权益相关的回报。

实务中，对于重大影响的判断，需要考虑以下因素：（1）在被投

资单位的董事会或类似权力机构中派有代表；(2) 参与被投资单位的政策制定过程，包括股利分配政策等的制定；(3) 与被投资单位之间发生重要交易；(4) 向被投资单位派出管理人员；(5) 向被投资单位提供关键技术资料。

(三) 初始确认和计量

对于长期股权投资在个别财务报表中的初始确认和计量，CAS 2 (2014) 仍然区分企业合并取得和其他方式取得两种类型进行规范，主要的确认和计量原则如表 1-1 所示。

表 1-1 长期股权投资的初始确认和计量

项目	企业合并中取得的长期股权投资 (对子公司的投资)		企业合并以外取得的 长期股权投资 (对联营/合营企业投资)
	同一控制下企业合并	非同一控制下企业合并	
长期股权投资初始确认和计量	以取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。合并直接相关费用计入当期损益	以支付对价的公允价值作为长期股权投资的初始投资成本。合并直接相关费用计入当期损益	一般以支付对价的公允价值作为长期股权投资的初始投资成本；在交易不具有商业实质或公允价值无法取得时，以投出资产账面价值确认。取得投资直接相关费用计入投资成本

1. 同一控制下企业合并方式取得的投资

《企业会计准则第 20 号——企业合并》(CAS 20) 将企业合并划分为同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并。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，为同一控制下的企业合并。合并方在企业合并中取得的资产和负债，应当按照合并日被合并方的账面价值计量。

同一控制下的企业合并，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，合并方以发行权益性证券作为合并对价的，均应当在合并日以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，长期股权投资初始投资成本与所发行股份面值总额之间