

企业会计准则指定培训用书

# 企业会计准则 案例讲解 2018年版

企业会计准则编审委员会 编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

企业会计准则培训指定用书

# 企业会计准则 案例讲解 2018年版

企业会计准则编审委员会 编

常州大学图书馆  
藏书章



立信会计出版社  
LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

## 图书在版编目(CIP)数据

企业会计准则案例讲解: 2018年版/企业会计准则  
编审委员会编. —上海:立信会计出版社, 2018. 1  
ISBN 978-7-5429-5692-7

I. ①企… II. ①企… III. ①企业—会计制度—案例  
—中国 IV. ①F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 020288 号

责任编辑 蔡伟莉

## 企业会计准则案例讲解(2018年版)

---

出版发行	立信会计出版社	邮政编码	200235
地 址	上海市中山西路 2230 号	传 真	(021)64411325
电 话	(021)64411389	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网 址	www.lixinaph.com	电 话	(021)64411071
网上书店	www.shlx.net		
经 销	各地新华书店		

---

印 刷	北京鑫海金澳胶印有限公司
开 本	710 毫米×1000 毫米 1/16
印 张	38
字 数	766 千字
版 次	2018 年 1 月第 1 版
印 次	2018 年 1 月第 1 次
书 号	ISBN 978-7-5429-5692-7/F
定 价	90.00 元

---

如有印订差错,请与本社联系调换

# 前 言

新企业会计准则的发布,是我国财政部为适应新形势下国内外经济环境发展需要作出的重大会计政策改革决策,目标在于:建立与我国国情相适应的、与国际财务报告准则趋同的、涵盖各类企业的各项经济业务、独立实施的准则体系。本次企业会计准则体系的构建,比以往更强调对资产负债表日的企业财务状况的真实反映,而不是仅仅简单地关注企业的损益情况。这是一种会计理念的变化,其强调的是企业盈利模式和资产运营效率,而不仅仅是效果;更关注企业今后的增长潜能而不是对历史的总结;更重视资产质量以及揭示可能存在的风险和权利义务,而不仅仅是一个数字。因此,新企业会计准则的实施,对会计人员的职业判断和综合能力都提出了更高的要求。

新准则及应用指南的规定主要是原则性的内容。作为会计人员,不但要了解企业会计准则及应用指南的条文要求,更要充分理解和掌握准则的本质,恰当地运用新准则进行职业判断。同时,由于企业会计准则与税收紧密相连,新准则下会计和税收的差异进一步扩大,会计人员还需要处理好新准则下的税务问题,充分、合理地运用新准则进行税收筹划。

2017年3月,财政部修订发布了金融工具相关会计准则,包括《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》和《企业会计准则第24号——套期保值》。2017年5月,财政部修订发布了《企业会计准则第16号——政府补助》和《企业会计准则第37号——金融工具列报》。2017年6月,财政部新发布了《企业会计准则解释第9号——关于权益法下投资净损失的会计处理》《企业会计准则解释第10号——关于以使用固定资产产生的收入为基础的折旧方法》《企业会计准则解释第11号——关于以使用无形资产产生的收入为基础的摊销方法》和

《企业会计准则解释第12号——关于关键管理人员服务的提供方与接受方是否为关联方》。2017年7月,财政部又对《企业会计准则第14号——收入》进行了修订。为了更好地帮助企业会计人员领会新企业会计准则的精髓,掌握新准则下会计及税务实务问题的处理,帮助广大读者更深入地了解企业会计改革、掌握新旧变化、开阔视野,更迅速地掌握新准则体系,更熟练地运用新准则进行职业判断和账务处理,协调处理好新准则下的税务问题,我们组织相关人员对前版作了全面修订,尤其是对各章中“案例分析及操作实务”部分的内容,作了更新和补充,另外对金融工具准则和收入准则的主要内容和重大变化作出重点介绍。

由于本书涉及面广、内容层次多,错漏之处在所难免,恳请读者和专家批评指正,以便进一步修正和完善。

本书编写组  
2017年12月

# 目 录

第一章 基本准则	1
第一节 基本准则概述	1
第二节 基本准则的主要内容	2
第二章 存 货	3
第一节 案例分析及操作实务	3
第二节 首次执行日的会计处理	8
第三节 新准则对企业的影响	9
第三章 长期股权投资	10
第一节 案例分析及操作实务	10
第二节 首次执行日的会计处理	28
第三节 新准则对企业的影响	30
第四章 投资性房地产	33
第一节 案例分析及操作实务	33
第二节 新准则对企业的影响	42
第五章 固定资产	44
第一节 案例分析及操作实务	44
第二节 首次执行日的会计处理	58
第三节 新准则对企业的影响	59
第六章 生物资产	61
第一节 案例分析及操作实务	61
第二节 新准则对企业的影响	82
第七章 无形资产	84
第一节 案例分析及操作实务	84



第二节	首次执行日的会计处理	89
第三节	研究开发费用的税前加计扣除政策	90
第四节	新准则对企业的影响	99
第八章	非货币性资产交换	100
第一节	案例分析及操作实务	100
第二节	新准则对企业的影响	108
第九章	资产减值	110
第一节	案例分析及操作实务	110
第二节	首次执行日的会计处理	124
第三节	新准则对企业的影响	125
第十章	职工薪酬	126
第一节	案例分析及操作实务	126
第二节	新准则的衔接	141
第十一章	企业年金基金	142
第一节	案例分析及操作实务	142
第二节	新准则的税收应用	163
第十二章	股份支付	166
第一节	案例分析及操作实务	166
第二节	首次执行日的会计处理	174
第三节	与股份支付相关的税务问题	175
第四节	新准则对企业的影响	180
第十三章	债务重组	181
第一节	案例分析及操作实务	181
第二节	新准则对企业的影响	186
第十四章	或有事项	188
第一节	案例分析及操作实务	188
第二节	首次执行日的会计处理	190
第十五章	收入	192

第一节	案例分析及操作实务	192
第二节	收入准则的修订	200
第三节	新准则对企业的影响	205
第十六章	建造合同	206
第一节	案例分析及操作实务	206
第二节	新准则对企业的影响	213
第十七章	政府补助	215
第一节	案例分析及操作实务	215
第二节	新准则对企业的影响	219
第十八章	借款费用	220
第一节	案例分析及操作实务	220
第二节	首次执行日的会计处理	226
第三节	新准则的税收应用	226
第四节	新准则对企业的影响	228
第十九章	所得税	230
第一节	案例分析及操作实务	230
第二节	首次执行日的会计处理	240
第三节	新准则对企业的影响	241
第二十章	外币折算	242
第一节	案例分析及操作实务	242
第二节	首次执行日的会计处理	247
第三节	新准则对企业的影响	247
第二十一章	企业合并	249
第一节	案例分析及操作实务	249
第二节	首次执行日的会计处理	266
第三节	新准则对企业的影响	266
第二十二章	租赁	270
第一节	案例分析及操作实务	270



第二节	首次执行日的会计处理 .....	275
第三节	新准则对企业的影响 .....	275
第二十三章	金融工具确认和计量 .....	277
第一节	案例分析及操作实务 .....	277
第二节	《金融工具确认与计量》的修订 .....	288
第三节	新准则对企业的影响 .....	290
第二十四章	金融资产转移 .....	293
第一节	案例分析及操作实务 .....	293
第二节	《金融资产转移》的修订 .....	305
第三节	新准则对企业的影响 .....	305
第二十五章	套期保值 .....	307
第一节	案例分析及操作实务 .....	307
第二节	《套期保值》的修订 .....	341
第三节	新准则对企业的影响 .....	343
第二十六章	原保险合同 .....	344
第一节	案例分析及操作实务 .....	344
第二节	新准则对企业的影响 .....	378
第二十七章	再保险合同 .....	380
第一节	案例分析及操作实务 .....	380
第二节	新准则对企业的影响 .....	404
第二十八章	石油天然气开采 .....	406
第一节	案例分析及操作实务 .....	406
第二节	新准则对企业的影响 .....	413
第二十九章	会计政策、会计估计变更和差错更正 .....	416
第一节	案例分析及操作实务 .....	416
第二节	新准则对企业的影响 .....	420
第三十章	资产负债表日后事项 .....	422
第一节	案例分析及操作实务 .....	422

第二节	新准则对企业的影响 .....	426
第三十一章	财务报表列报 .....	427
第一节	案例分析及操作实务 .....	427
第二节	新准则对企业的影响 .....	433
第三十二章	现金流量表 .....	489
第一节	案例分析及操作实务 .....	489
第二节	首次执行日的会计处理 .....	493
第三十三章	中期财务报告 .....	494
第一节	案例分析及操作实务 .....	494
第二节	新准则对企业的影响 .....	500
第三十四章	合并财务报表 .....	501
第一节	案例分析及操作实务 .....	501
第二节	新准则对企业的影响 .....	541
第三十五章	每股收益 .....	544
第一节	案例分析及操作实务 .....	544
第二节	新准则对企业的影响 .....	547
第三十六章	分部报告 .....	548
第一节	案例分析及操作实务 .....	548
第二节	新准则对企业的影响 .....	557
第三十七章	关联方披露 .....	558
第一节	案例分析及操作实务 .....	558
第二节	新准则对企业的影响 .....	560
第三十八章	金融工具列报 .....	561
第一节	案例分析及操作实务 .....	561
第二节	新准则对企业的影响 .....	570
第三十九章	公允价值计量 .....	571
第一节	案例分析及操作实务 .....	571

第二节	新准则的衔接 .....	578
第三节	新准则对企业的影响 .....	578
第四十章	合营安排 .....	579
第一节	案例分析及操作实务 .....	579
第二节	新准则对企业的影响 .....	583
第四十一章	在其他主体中权益的披露 .....	584
第一节	案例分析及操作实务 .....	584
第二节	新准则对企业的影响 .....	593
第四十二章	持有待售的非流动资产、处置组和终止经营 .....	595
第一节	案例分析及操作实务 .....	595
第二节	新准则对企业的影响 .....	598

# 第一章 基本准则

## 第一节 基本准则概述

我国企业会计准则体系包括企业会计基本准则、具体准则和应用指南等。基本准则是企业会计准则体系的概念基础,是具体准则及应用指南等的制定依据,具有重要的地位。基本准则在 1992 年发布的《企业会计准则》的基础上,根据形势发展的需要于 2006 年 2 月 15 日和 2014 年 7 月 23 日分别作出了修订和调整,这对于规范企业会计行为,提高会计信息质量,报告企业财务状况、经营成果和现金流量,供投资者等财务报告使用者作出决策,完善资本市场和市场经济将发挥积极的作用。

### 一、基本准则的地位

国际会计准则理事会、美国财务会计准则委员会等会计准则制定者在其会计准则制定中,通常都制定“财务会计概念框架”,它既是制定国际财务报告准则和有关国家或地区会计准则的概念基础,也是会计准则制定应当遵循的基本法则。

我国的基本准则类似于国际会计准则理事会的《编报财务报表的框架》和美国财务会计准则委员会的《财务会计概念公告》,在企业会计准则体系建设中扮演着与其同样的角色,在整个企业会计准则体系中具有统驭地位,同时,我国会计准则属于法规体系的组成部分。根据《中华人民共和国立法法》的规定,我国的法规体系通常由四个部分构成:一是法律;二是行政法规;三是部门规章;四是规范性文件。其中,法律由全国人民代表大会常务委员会通过,由国家主席签发。行政法规由国务院常务委员会通过,由国务院总理签发。部门规章由国务院主管部门以部长令签发。我国企业会计准则体系中,基本准则属于部门规章,是由财政部金人庆部长于 2006 年 2 月 15 日以第 33 号部长令签发的,并于 2014 年 7 月 23 日根据《财政部关于修改〈企业会计准则——基本准则〉的决定》修改;具体准则及其应用指南属于规范性文件,分别于 2006 年 2 月 15 日和 2006 年 10 月 30 日以财政部文件印发。

### 二、基本准则的作用

基本准则在企业会计准则体系中具有重要的地位,其作用主要表现为两个方面:



一是统驭具体准则的制定。基本准则规范了包括财务报告目标、会计基本假设、会计信息质量要求、会计要素的定义及其确认、计量原则、财务报告等在内的基本问题,是制定具体准则的基础,对各具体准则的制定起着统驭作用,可以确保各具体准则的内在一致性。为此,我国《企业会计准则——基本准则》第三条明确规定:“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。”在企业会计准则体系的建设中,各项具体准则也都严格按照基本准则的要求加以制定和完善,并且在各具体准则的第一条中作了明确规定。

二是为会计实务中出现的具体准则尚未完全规范的新问题提供会计处理依据。在会计实务中,由于经济交易或者事项的不断发展和创新,具体准则的制定有时会出现滞后的情况,会出现一些新的交易或者事项在具体准则中尚未规范但又急需处理的问题,这时,企业不仅应当对这些新的交易或者事项及时进行会计处理,而且在处理时应当严格遵循基本准则的要求,尤其是基本准则关于会计要素的定义及其确认与计量等方面的规定。因此,基本准则不仅扮演着具体准则制定依据的角色,也为会计实务中出现的、具体准则尚未作出规范的新问题提供了会计处理依据,从而起到了企业会计准则体系对所有会计实务问题的规范作用。

## 第二节 基本准则的主要内容

我国基本准则的制定吸收了当代财务会计理论研究的最新成果,反映了当前会计实务发展的内在需要,体现了国际上财务会计概念框架的发展趋势,构建起了完善的、统一的财务会计概念体系。它规范的核心内容包括以下几个方面:

一是关于财务报告目标。基本准则明确了我国财务报告的目标是向财务报告使用者提供决策有用的信息,并反映企业管理层受托责任的履行情况。

二是关于会计基本假设。基本准则强调了企业会计确认、计量和报告应当以会计主体、持续经营、会计分期和货币计量为会计基本假设。

三是关于会计基础。基本准则坚持了企业会计确认、计量和报告应当以权责发生制为基础。

四是关于会计信息质量要求。基本准则建立了企业会计信息质量要求体系,规定企业财务报告中提供的会计信息应当满足会计信息质量要求。

五是关于会计要素分类及其确认、计量原则。基本准则将会计要素分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六个要素,同时,对有关要素建立了相应的确认和计量原则,规定会计要素在确认时,均应满足相应条件。会计要素在计量时可供选择的计量属性包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。

六是关于财务报告。基本准则明确了财务报告的基本概念、应当包括的主要内容和应反映信息的基本要求等。

## 第二章 存 货

### 第一节 案例分析及操作实务

#### 一、会计科目的设置

新准则涉及的主要会计科目如下：

科目序号	科目编号	科目名称
26	1401	材料采购
27	1402	在途物资
28	1403	原材料
29	1404	材料成本差异
30	1405	库存商品
31	1406	发出商品
32	1407	商品进销差价
33	1408	委托加工物资
34	1411	周转材料
117	5001	生产成本
118	5101	制造费用
119	5201	劳务成本
40	1471	存货跌价准备
25	1321	代理业务资产
92	2314	代理业务负债

#### 二、主要处理方法的解释

##### (一)现值的应用

现值是新准则中引入的新计量属性之一。在存货的会计核算中,当购入材料超过正常信用条件延期支付价款(比如,分期付款购买原材料),实质上具有融资性质的,应按购买价款的现值金额,借记“材料采购”科目(按照计划成本进行核算时)或“在途物资”科目(按照实际成本核算时)。按可抵扣的增值税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目;按应付金额,贷记“长期应付款”科目;按其差

额,借记“未确认融资费用”科目。在计算现值时,折现率的选择应当考虑本货币的时间价值和相关期间通货膨胀等因素的影响。

### (二)未确认融资费用

在新准则中,“未确认融资费用”科目编号为2702,科目性质为负债类,在编制财务报表时作为长期应付款的抵减项目,即在资产负债表上,“长期应付款”项目以“长期应付款”科目余额减掉“未确认融资费用”科目余额填列。

### (三)代理业务资产和代理业务负债

“代理业务资产”科目核算企业代理业务形成的除以企业自身名义存放的货币资金以外的其他资产,如受托理财业务进行的证券投资、受托贷款等。企业(证券)的代理买卖证券、代理承销证券、代理兑付证券不在本科目核算。企业受托代销的商品,可将本科目改为“受托代销商品”科目,并按照委托单位进行明细核算。

与代理业务资产相对应,因代理业务形成的负债在“代理业务负债”科目中核算。本科目核算企业的代理业务收到的各类款项,如受托投资资金、受托贷款资金等。企业的代理买卖证券款、代理承销证券款、代理兑付证券款,不在本科目核算。

企业受托代销商品取得的收入,可将本科目改为“受托代销商品款”科目,并按照委托单位进行明细核算。

在编制财务报表时,“代理业务资产”科目余额减掉“代理业务负债”科目余额后的金额记入“存货”项目。

### (四)“库存商品”科目的核算范围

本科目核算企业库存的各种商品的实际成本(或进价)或计划成本(或售价),包括库存产成品、外购商品、存放在门市部准备出售的商品、发出展览的商品以及寄存在外的商品等。

对企业(房地产开发)的开发产品,可将本科目改为“开发产品”科目进行核算。

对企业(农业)收获的农产品,可将本科目改为“农产品”科目进行核算。

对于房地产开发企业,企业在将开发的营业性配套设施用于本企业从事第三产业经营用房时,应视同自用固定资产进行处理,并将营业性配套设施的实际成本,借记“固定资产”科目,贷记本科目(配套设施)。

### (五)“发出商品”科目的核算

本科目核算企业商品销售不满足收入确认条件但已发出商品的实际成本(或进价)或计划成本(或售价)。

企业委托其他单位代销的商品,也在本科目核算,企业也可以将本科目改为“委托代销商品”科目,并按照受托单位进行明细核算。

需要明确的是,“发出商品”科目与旧准则中“分期收款发出商品”科目的核算内容大相径庭。旧准则中分期收款发出商品业务确认收入和成本都是根据收款进度进行的。因此尚未确认为成本的存货在资产负债表上体现为“分期收款发出商

品”(包含在存货中)。新准则重新规范了分期收款发出商品的收入确认的时间,即要求在当期确认为收入(对应为长期应收款和未实现融资收益),同时结转成本。因此,资产负债表上存货项目中不再存在“分期收款发出商品”项目。

而新准则中,“发出商品”科目在主要核算库存商品已经发出、尚不具备确认收入的条件时,对该库存商品借记“发出商品”科目,并在资产负债表“存货”项目中进行列示。

#### (六) 包装物和低值易耗品五五摊销法的核算

包装物或低值易耗品价值较高、采用“五五摊销法”核算的,还应分别“库存”“摊销”进行明细核算。这种核算方法与固定资产和累计折旧的核算相类似,有利于加强对包装物和低值易耗品(实物资产)的控制与监督。

#### (七) 劳务成本的理解

当企业对外提供劳务时,应当归集劳务成本。劳务成本的主要构成为直接人工、其他直接费用和能够归属的间接费用。例如,软件开发企业为客户提供定制软件的开发服务,那么执行这一合同的所有开发人员的工资构成直接人工成本,差旅食宿以及其他开发人员为满足履行合同的直接支出费用构成其他直接费用。如果该公司的开发部门同时负责若干客户的软件定制开发任务(同时可能分为若干个项目组),那么开发部的管理人员支出的费用构成间接费用。该间接费用应在各个项目之间进行合理分摊。

下列劳务成本在资产负债表中列报:

(1)项目收入未确认之前,相应的劳务成本也未结转,此时的“劳务成本”科目的余额。

(2)项目收入按照完工百分比法进行结转,相应的劳务成本也按照比例进行结转,在结转后的“劳务成本”科目的余额。

上述应在资产负债表中列报的劳务成本,包含在资产负债表的“存货”项目中。

#### (八) 计入存货成本的财务费用

根据新准则规定,应计入存货成本的财务费用,按照《企业会计准则 17 号——借款费用》处理。

### 三、新准则运用举例

**例 2-1** 2016 年 12 月 20 日,甲、乙、丙、丁、戊五方共同投资设立了兴业股份有限公司(以下简称“兴业公司”)。甲以其生产的产品作为投资(兴业公司作为原材料管理和核算),五方确认该批原材料的价值为 5 000 000 元(不含税)。兴业公司取得的增值税专用发票上注明的不含税价款为 5 000 000 元,增值税税额为 850 000 元。同时,假定兴业公司的实收资本总额为 30 000 000 元,甲在兴业公司享有的份额为 10%。兴业公司为一般纳税人,要求采用实际成本法核算存货。



分析:在这个例子中,由于兴业公司为一般纳税人,且投资各方确认的原材料的价值为5 000 000元,因此,兴业公司接受的这批原材料的入账价值为5 000 000元,将增值税税额850 000元单独作为可以抵扣的进项税额进行核算。

会计分录如下:

借:原材料	5 000 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	850 000
贷:实收资本——甲	3 000 000
资本公积——实收资本溢价	2 850 000

**例 2-2** 2016年12月31日,兴业公司库存原材料——A材料的账面价值(成本)为3 000 000元,市场购买价格总额为2 800 000元,假设不发生其他购买费用。用A材料生产的产成品——W1型机器的可变现净值高于成本。

要求:确定2016年12月31日A材料的价值。

根据上述资料可知,2016年12月31日,A材料的账面价值(成本)高于其市场价格,但是,由于用其生产的产成品——W1型机器的可变现净值高于成本,也就是用该原材料生产的最终产品此时并没有发生减值。在这种情况下,A材料即使其账面价值(成本)已高于市场价格,也不应计提存货跌价准备,仍应按3 000 000元列示在2016年12月31日的资产负债表的“存货”项目中。

如果材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本,则该材料应当按可变现净值计量。

**例 2-3** 2016年12月31日,兴业公司库存“原材料——B材料”科目的账面价值(成本)为1 200 000元,市场购买价格总额为1 100 000元,假设不发生其他购买费用。由于B材料市场销售价格下降,市场上用B材料生产的W2型机器的市场销售价格也发生了相应下降,下降了10%。由此造成兴业公司W2型机器的市场销售价格总额由3 000 000元降为2 700 000元,但产成品成本仍为2 800 000元。另已知,将B材料加工成W2型机器尚需投入1 600 000元,估计销售费用及税金为100 000元。

要求:确定2016年12月31日B材料的价值。

根据上述资料,可按照以下步骤进行确定:

第一步,计算用该原材料所生产的产成品的可变现净值。

$$\begin{aligned} \text{W2型机器的可变现净值} &= \text{W2型机器估计售价} - \text{估计销售费用及税金} \\ &= 2\,700\,000 - 100\,000 = 2\,600\,000 (\text{元}) \end{aligned}$$

第二步,将用该原材料所生产的产成品的可变现净值与其产成品成本进行比较。

W2型机器的可变现净值2 600 000元小于其成本2 800 000元,即B材料价格的下降表明W2型机器的可变现净值低于成本,因此B材料应当按可变现净值计量。