

根据2006年最新发布《企业会计准则——应用指南》编写

企业会计准则—应用指南

完全解读

本书编写组 编

中国商业出版社

根据 2006 年最新发布《企业会计准则——应用指南》编写

企业会计准则—应用指南 完全解读

本书编写组 编

中国商业出版社

图书在版编目(CIP)数据

《企业会计准则——应用指南》完全解读/《企业会计准则——应用指南》完全解读编写组编. —北京:中国商业出版社,2007.1
ISBN 978-7-5044-5789-9

I. 企… II. 企… III. 企业—会计制度—中国—学习参考资料 IV. F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 154548 号

责任编辑:刘毕林

中国商业出版社出版发行

(100053 北京广安门内报国寺1号)

新华书店总店北京发行所经销

北京盛达印刷厂印刷

*

880×1230 毫米 32 开 15 印张 350 千字

2007 年 1 月第 1 版 2007 年 1 月第 1 次印刷

定价:30.00 元

* * *

(如有印装质量问题可更换)

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

- 1 《企业会计准则第 1 号——存货》应用指南
- 8 《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》应用指南
- 17 《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》应用指南
- 24 《企业会计准则第 4 号——固定资产》应用指南
- 30 《企业会计准则第 5 号——生物资产》应用指南
- 38 《企业会计准则第 6 号——无形资产》应用指南
- 46 《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》应用指南
- 54 《企业会计准则第 8 号——资产减值》应用指南
- 63 《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》应用指南
- 71 《企业会计准则第 10 号——企业年金基金》应用指南
- 81 《企业会计准则第 11 号——股份支付》应用指南
- 87 《企业会计准则第 12 号——债务重组》应用指南
- 95 《企业会计准则第 13 号——或有事项》应用指南
- 103 《企业会计准则第 14 号——收入》应用指南
- 116 《企业会计准则第 16 号——政府补助》应用指南
- 123 《企业会计准则第 17 号——借款费用》应用指南
- 130 《企业会计准则第 18 号——所得税》应用指南
- 138 《企业会计准则第 19 号——外币折算》应用指南
- 146 《企业会计准则第 20 号——企业合并》应用指南
- 153 《企业会计准则第 21 号——租赁》应用指南

- 167 《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》
应用指南
- 183 《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》应用指南
- 193 《企业会计准则第 24 号——套期保值》应用指南
- 203 《企业会计准则第 27 号——石油天然气开采》应用指南
《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和
215 差错更正》应用指南
- 226 《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》应用指南
- 298 《企业会计准则第 31 号——现金流量表》应用指南
- 314 《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》应用指南
- 343 《企业会计准则第 34 号——每股收益》应用指南
- 350 《企业会计准则第 35 号——分部报告》应用指南
- 354 《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》应用指南
《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》
360 应用指南

附 录

- 371 会计科目和主要账务处理

《企业会计准则第1号 ——存货》应用指南

一、商品存货的成本

应用指南

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。

完全解读

原存货准则中规定:“商品流通企业存货采购成本包括采购价格、进口关税和其他税金等”。新存货准则中则取消了对商品流通企业存货采购成本内容的说明条款,同时在“不计入存货成本”的项目内删除了原存货准则中有关“商品流通企业在采购过程中发生的运输费、装卸费、仓储费等费用”的内容。

需要说明的是,对于运输途中的合理损耗,除合理的损耗应当作为存货的其他成本计入采购成本中,能确定由过失人负责的,应向责任单位或过失人索取赔偿,不计入采购成本。至于因自然灾害而发生的非常损失,减去保险赔偿和可以收回的残值作价后的净损失,应作为营业外支出处理,不得计入采购成本。此外,对于市内零星运杂费、

采购人员的差旅费和采购机构的经费,以及企业供应部门的经费等,一般都不应当包括在存货的采购成本中。

此外,如果在采购过程中发生毁损、短缺等,应区别不同情况进行处理:应向供应单位、外部运输机构等收回的物资短缺或其他赔款,应冲减物资的采购成本;因遭受意外灾害发生的损失和尚未查明原因的途中损耗,不得增加物资的采购成本,而应先作为待处理财产损溢处理,查明原因后再作处理。

【例1】 2007年3月20日,明辉股份有限公司与希望股份有限公司签订购销合同,购入原材料一批。根据合同规定,明辉股份有限公司应向希望股份有限公司预付货款360000元的80%,即288000元,款项已通过银行转账支付。其账务处理如下:

借:预付账款——希望股份有限公司	288000
贷:银行存款	288000

3月31日,明辉股份有限公司收到希望股份有限公司的原材料,并已验收入库。发票等结算凭证已到,取得的增值税专用发票上注明的原材料价款为400000元,增值税进项税额为68000元,合计金额为468000元,所欠款项180000元已通过银行转账支付。其账务处理如下:

借:原材料	400000
应交税费——应交增值税(进项税额)	68000
贷:预付账款——希望股份有限公司	468000

补付货款时,账务处理如下:

借:预付账款——希望股份有限公司	180000
贷:银行存款	180000

二、周转材料的处理

应用指南

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。

完全解读

企业可设置“周转材料”科目，本科目核算企业周转材料的计划成本或实际成本，包括包装物、低值易耗品，以及企业（建造承包商）的钢模板、木模板、脚手架等。

企业的包装物、低值易耗品，也可以单独设置“包装物”、“低值易耗品”科目。

（一）采用一次转销法的，领用时应按其账面价值，借记“管理费用”、“生产成本”、“销售费用”、“工程施工”等科目，贷记本科目。

周转材料报废时，应按报废周转材料的残料价值，借记“原材料”等科目，贷记“管理费用”、“生产成本”、“销售费用”、“工程施工”等科目。

（二）采用其他摊销法的，领用时应按其账面价值，借记本科目（在用），贷记本科目（在库）；摊销时应按摊销额，借记“管理费用”、“生产成本”、“销售费用”、“工程施工”等科目，贷记本科目（摊销）。

周转材料报废时应补提摊销额，借记“管理费用”、“生产成本”、“销售费用”、“工程施工”等科目，贷记本科目（摊销）；同时，按报废周转材料的残料价值，借记“原材料”等科目，贷记“管理费用”、“生产成本”、“销售费用”、“工程施工”等科目；并转销全部已提摊销额，借记本科目（摊销），贷记本科目（在用）。

【例2】 2007年7月1日，某股份有限公司厂部管理部门领用一批新的低值易耗品，成本为1000元，拟采用五五摊销法进行摊销。2007年8月19日，该企业厂部管理部门领用的低值易耗品不能继续使用，决定报废。残料已入库，价值20元。其会计处理如下：

领用低值易耗品：

借：低值易耗品——在用低值易耗品 1000

贷：低值易耗品——在库低值易耗品 1000

摊销低值易耗品：

借：管理费用	500
贷：低值易耗品——低值易耗品摊销	500

低值易耗品报废：

借：低值易耗品——低值易耗品摊销	500
原材料	20
管理费用	480
贷：低值易耗品——在用低值易耗品	1000

三、存货的可变现净值

应用指南

(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。

完全解读

根据企业会计准则的规定,资产负债表日,存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。存货成本高于其可变现净值的,应当计提存货跌价准备,计入当期损益。

1. 成本与可变现净值孰低的概念

所谓成本与可变现净值孰低,是指对期末存货按照成本与可变现净值两者中较低者计价的方法。也就是说,如果存货的期末成本低于可变现净值时,存货应按成本计价;如果存货的期末可变现净值低于成本,存货按可变现净值计价。其中,“成本”是指存货的历史成本;“可变现净值”是指在日常活动中,存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。

2. 成本与可变现净值孰低的基础

根据企业会计准则的规定,企业在确定存货的可变现净值时,应当以取得的可靠证据为基础,并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。

其中,可靠证据是指对确定存货的可变现净值有直接影响的确凿证明,如产品的市场销售价格、与企业产品相同或类似商品的市场销售价格、供货方提供的有关资料、销售方提供的有关资料、生产成本资料等。

(1) 持有存货的目的

企业持有存货通常有以下几个目的:持有以备出售,即商品类存货,包括商品、产成品等存货,其中又分为有合同约定的存货和没有合同约定的存货;将在生产或提供劳务过程中耗用,并构成产品或劳务价值的一部分,即原材料类存货,包括原材料、在产品、委托加工材料

等；用于出售的材料等；为出售而仍处于生产过程中的在产品；用于债务担保的存货；其他，如低值易耗品、包装物等。

(2) 资产负债表日后事项的影响

所谓资产负债表日后事项，是指自年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的事项。它包括两类：一类是对资产负债表日存在的情况提供进一步证据的事项；一类是资产负债表日后才发生的事项。前者称为调整事项；后者称为非调整事项。这里所说的资产负债表日后事项，是指其中的非调整事项，它是指在资产负债表日该状况并不存在，而是期后才发生或存在的事项。

资产负债表日后事项的影响，是指与资产负债表日后事项直接相关的价格与成本波动等。其中，与资产负债表日后事项直接相关的价格与成本波动，是指在资产负债表日至财务会计报表批准报出日之间发生的，与本企业存货直接相关的存货的价格或成本发生了波动。例如，2006年12月31日，某一品牌小轿车的市场销售价格为100000元。假设在2007年2月20日，由于受国际石油市场的影响，汽油价格发生了较大波动，由此造成国内市场汽车销售量下降，从而导致该品牌汽车市场销售价格下跌至98000元，在这种情况下，编制2006年12月31日的资产负债表时，企业应根据2007年2月20日汽车销售价格作为确定其可变现净值的基础。

企业持有存货的数量多于销售订购数量，超出部分的存货可变现净值应以正常销售价格为计算基础。即，在这种情况下，销货合同约定的数量的存货，应以销货合同所规定的价格作为可变现净值的计算基础；超出部分的存货的可变现净值应以正常销售价格作为计算基础。

【例3】 2007年3月31日，蓝天股份有限公司的一批甲种存货账面余额为100000元，预计可变现净值为90000元，蓝天股份有限公司应计提的存货跌价准备为10000元。其会计处理如下：

借：资产减值损失——计提的存货跌价准备	10000
贷：存货跌价准备	10000

2007年4月30日，蓝天股份有限公司的上述甲种存货账面余额

为 100000 元,预计可变现净值为 85000 元,蓝天股份有限公司应补提的存货跌价准备为 5000 元。其会计处理如下:

借:资产减值损失——计提的存货跌价准备	5000
贷:存货跌价准备	5000

2007 年 5 月 31 日,蓝天股份有限公司上述甲种存货的可变现净值又有恢复,账面余额为 100000 元,预计可变现净值为 97000 元,蓝天股份有限公司应冲减计提的存货跌价准备为 12000 元。其会计处理如下:

借:存货跌价准备	12000
贷:资产减值损失——计提的存货跌价准备	12000

《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

应用指南

(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。

完全解读

新准则只规范长期股权投资;原准则规范短期投资、长期债权投资和长期股权投资;在新的准则体系中,原准则中的短期投资和长期债权投资被归入《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》进行规范,将短期投资改称为交易性金融资产和可供出售金融资产;将长期债权投资改称为持有至到期投资。

二、长期股权投资的初始投资成本

应用指南

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。

完全解读

(一)企业合并形成的长期股权投资初始投资成本的确定

(1)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,应当在合并日按照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。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;资本公积不足冲减的,调整留存收益。

合并方以发行权益性证券作为合并对价的,应当在合并日按照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。按照发行股份的面值总额作为股本,长期股权投资初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额,应当调整资本公积;资本公积不足冲减的,调整留存收益。

(2)非同一控制下的企业合并,购买方在购买日应按照《企业会计准则第20号——企业合并》确定的合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。购买方应当区别下列情况确定合并成本:一次交换交易实现的企业合并,合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值;通过多次交换交易分步实现的企业合并,合并成本为每一单项交易成本之和;购买方为进行企业合并发生的各项直接相关费用也应

当计入企业合并成本；在合并合同或协议中对可能影响合并成本的未来事项作出约定的，购买日如果估计未来事项很可能发生并且对合并成本的影响金额能够可靠计量的，购买方应当将其计入合并成本。

(二)其他方式取得的长期股权投资初始投资成本的确定

(1)以支付现金取得的长期股权投资，应当按照实际支付的购买价款作为初始投资成本。

(2)以发行权益性证券取得的长期股权投资，应当按照发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本。

(3)投资者投入的长期股权投资，应当按照投资合同或协议约定的价值作为初始投资成本，但合同或协议约定价值不公允的除外。

(4)通过非货币性资产交换取得的长期股权投资，其初始投资成本应当按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》确定。

(5)通过债务重组取得的长期股权投资，其初始投资成本应当按照《企业会计准则第12号——债务重组》确定。

【例1】 A公司和B公司同为C公司的子公司。2007年4月1日，A公司与B公司达成合并协议，约定A公司以固定资产、无形资产和银行存款1200万元向B公司投资，占B公司股份总额的60%。2007年4月1日，B公司所有者权益总额为4000万元；A公司参与企业合并的固定资产原价为1400万元，已计提折旧400万元，未计提固定资产减值准备；无形资产账面原价为1000万元，已摊销500万元，未计提无形资产减值准备。假定A公司所有者权益中资本公积余额为400万元。A公司的会计处理如下(单位:万元):

借:固定资产清理	1000
累计折旧	400
贷:固定资产	1400
借:长期股权投资——投资成本	2400
累计摊销	500
资本公积	300
贷:固定资产清理	1000
无形资产	1000

三、长期股权投资的权益法核算

应用指南

(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。