

新编图解企业会计准则

主 编 汤湘希

副主编 陈世剑 张俊燕



经济科学出版社

新编图解企业会计准则

主 编 汤湘希
副主编 陈世剑 张俊燕

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

新编图解企业会计准则 / 主编汤湘希, 副主编陈世剑,
张俊燕. —北京: 经济科学出版社, 2007. 12

ISBN 978 - 7 - 5058 - 6637 - 9

I. 新… II. ①汤…②陈…③张… III. 企业 - 会计制度
- 中国 - 图解 IV. F279.23 - 64

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 153712 号

责任编辑: 王 瑛

责任校对: 杨晓莹

技术编辑: 董永亭

新编图解企业会计准则

主 编 汤湘希

副主编 陈世剑 张俊燕

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100036

总编室电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京欣舒印务有限公司印刷

永明装订厂装订

787 × 1092 16 开 32.25 印张 500000 字

2007 年 12 月第一版 2007 年 12 月第一次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 6637 - 9 / F · 5898 定价: 52.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

正如查特菲尔德所言,会计的发展是反应性的。随着我国市场经济的发展,会计国际趋同进程的加快,我国的会计改革也日益深化,取得了世人瞩目的成绩。2006年2月15日,财政部颁布了1项基本准则和38项具体会计准则,形成了较为完整的会计准则体系。这一体现国际趋同的会计准则体系无疑给实务工作者提出了更高的要求。为了帮助广大会计实务工作者深刻理解会计准则并在实际工作中正确而有效地贯彻实施,我们在《图解企业会计准则》2005年版的基础上重新编写此书。

本书在内容安排、布局及表达方式上,力求突出以下特点:

内容全面系统。本书按照财政部颁布的《企业会计准则》(2006)的顺序,从基本准则到具体准则,除了一些特殊行业,如保险行业、石油天然气行业外,全面而系统地进行了介绍。其编写依据除了《企业会计准则》(2006)外,还包括《企业会计准则应用指南》(2006),以及准则讲解,因而具有较强的指导性。

结构严谨清晰。鉴于准则中第5、10、24、25、26、27号主要适用于特殊行业,本书未予涉及,全书共分为三十三章,第一章基本准则,其他三十二章分别介绍三十二项具体准则。我们对这三十二项具体准则按照财政部明确要求的适用范围依序介绍。

表达清晰直观。在表达方式上,本书采用大量框图、表格、流程图来讲解准则,这种表达方式更加直观、一目了然,有利于加深理解。

本书由汤湘希任主编,陈世剑和张俊燕任副主编。主编负责拟定撰写大纲和总纂稿;副主编负责联络和审读初稿。各章编写人员如下:

陈利红编写存货、长期股权投资、固定资产、无形资产、资产减值、职工薪酬、股份支付、每股收益部分;李红编写或有事项、收入、政府补助、外币折算、租赁、金融工具列报部分;司童楠编写会计政策、会计估计变更和差错更正、资产负债表日后事项、财务报表列报、现金流量表、中期财务报告、分部报告部分;王娜编写投资性房地产、债务重组、建造合同、借款费用、金融资产转移、关联方披露部分;陈世剑编写基本准则、非货币性资产交换、所得税、企业合并、金融工具确认和计量、合并财务报表、首次执行企业会计准则部分。

需要特别说明的是,我们在编写本书时参阅了大量的已有成果,对此向原作者表示衷心的感谢!

由于编者水平有限及时间限制,本书难免会有不足之处,恳请读者朋友们批评指正。

编 者

2007年10月于中南财经政法大学会计学院

目 录

企业会计准则——基本准则	1
第一节 新企业会计准则体系框架	1
第二节 基本准则	4
第三节 财务会计报告	13
企业会计准则第 1 号——存货	14
第一节 概述	14
第二节 存货的确认、初始计量和取得的核算	17
第三节 发出存货的核算	26
第四节 存货的期末计量和披露	32
企业会计准则第 2 号——长期股权投资	39
第一节 概述	39
第二节 长期股权投资的初始计量	42
第三节 长期股权投资的后续计量	46
第四节 长期股权投资的处置和披露	56
企业会计准则第 3 号——投资性房地产	57
第一节 概述	57
第二节 投资性房地产的确认与初始计量	63
第三节 投资性房地产的后续计量	64
第四节 投资性房地产的转换	69
第五节 投资性房地产的改良与处置	72
第六节 投资性房地产的披露与影响	74
企业会计准则第 4 号——固定资产	76
第一节 概述	76

第二节 确认和初始计量	81
第三节 后续计量	86
第四节 固定资产的处置和披露	94
企业会计准则第 6 号——无形资产	99
第一节 概述	99
第二节 确认和初始计量	104
第三节 后续计量	110
第四节 无形资产的处置、报废及披露	113
企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换	114
第一节 概述	114
第二节 非货币性资产交换的会计处理	116
第三节 披露	126
企业会计准则第 8 号——资产减值	128
第一节 概述	128
第二节 资产可收回金额的计量	133
第三节 资产减值损失	138
第四节 资产减值的信息披露	149
企业会计准则第 9 号——职工薪酬	152
第一节 概述	152
第二节 职工薪酬的确认和计量	155
第三节 职工薪酬的列报和披露	163
企业会计准则第 11 号——股份支付	164
第一节 概述	164
第二节 股份支付的确认、计量和处理	166
第三节 披露	170
企业会计准则第 12 号——债务重组	171
第一节 概述	171
第二节 债务重组的会计处理	175
第三节 债务重组的披露	189
企业会计准则第 13 号——或有事项	190
第一节 概述	190
第二节 与或有事项相关的重要概念	192

第三节	或有事项的确认和计量	194
第四节	披露	197
企业会计准则第 14 号——收入		199
第一节	概述	199
第二节	销售商品收入	201
第三节	提供劳务收入	211
第四节	让渡资产使用权收入	215
第五节	披露	215
企业会计准则第 15 号——建造合同		216
第一节	概述	216
第二节	合同分立与合同合并	220
第三节	合同收入和合同成本	224
第四节	合同收入和合同费用的确认	230
第五节	披露	242
企业会计准则第 16 号——政府补助		243
第一节	概述	243
第二节	政府补助的确认和计量	245
第三节	披露	248
企业会计准则第 17 号——借款费用		249
第一节	概述	249
第二节	确认和计量	252
第三节	借款费用的账务处理	266
第四节	借款费用资本化暂停	268
第五节	披露	269
企业会计准则第 18 号——所得税		271
第一节	概述	271
第二节	计税基础和暂时性差异	273
第三节	递延所得税资产及负债	276
第四节	披露	280
企业会计准则第 19 号——外币折算		282
第一节	概述	282
第二节	记账本位币的确定	284
第三节	外币交易的会计处理	285

第四节 外币财务报表的折算	286
第五节 披露	288
企业会计准则第 20 号——企业合并	289
第一节 概述	289
第二节 企业合并的会计处理	291
第三节 披露	296
企业会计准则第 21 号——租赁	299
第一节 概述	299
第二节 融资租赁中承租人的会计处理	303
第三节 融资租赁中出租人的会计处理	308
第四节 经营租赁中承租人的会计处理	311
第五节 经营租赁中出租人的会计处理	311
第六节 售后租回交易	312
第七节 列报	314
企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量	316
第一节 概述	316
第二节 金融资产和金融负债的定义及分类	317
第三节 金融工具的确认和计量	320
企业会计准则第 23 号——金融资产转移	333
第一节 概述	333
第二节 金融资产转移终止确认	335
第三节 金融资产转移的计量	338
企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正	343
第一节 概述	343
第二节 会计政策变更	345
第三节 会计估计变更	353
第四节 前期差错更正	356
企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项	359
第一节 概述	359
第二节 资产负债表日后调整事项	365
第三节 资产负债表日后非调整事项	373
第四节 披露	376

企业会计准则第 30 号——财务报表列报 378

 第一节 概述 378

 第二节 资产负债表 384

 第三节 利润表 390

 第四节 所有者权益变动表 396

 第五节 会计报表附注 398

企业会计准则第 31 号——现金流量表 401

 第一节 概述 401

 第二节 现金流量表的编制 403

 第三节 披露 416

企业会计准则第 32 号——中期财务报告 418

 第一节 概述 418

 第二节 中期财务报告编制原则和方法 420

 第三节 中期财务报告的确认和计量 428

企业会计准则第 33 号——合并财务报表 431

 第一节 概述 431

 第二节 合并程序 433

 第三节 合并资产负债表 436

 第四节 合并利润表 441

 第五节 合并现金流量表 444

 第六节 合并所有者权益变动表 445

 第七节 披露 447

企业会计准则第 34 号——每股收益 449

 第一节 概述 449

 第二节 基本每股收益的计算 451

 第三节 稀释每股收益的计算 455

 第四节 列报 459

企业会计准则第 35 号——分部报告 460

 第一节 概述 460

 第二节 报告分部的确定 461

 第三节 分部信息的披露 465

企业会计准则第 36 号——关联方披露	468
第一节 概述	468
第二节 关联方	470
第三节 关联方交易	478
第四节 关联方及其交易的披露	481
企业会计准则第 37 号——金融工具列报	488
第一节 概述	488
第二节 金融工具列示	489
第三节 金融工具的披露	491
企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则	497
第一节 概述	497
第二节 需追溯调整的项目	498
第三节 列报	502
参考文献	505

企业会计准则

——基本准则

第一节 新企业会计准则体系框架

一、新会计准则体系的框架结构

新的企业会计准则体系包括 1 项基本准则、38 项具体准则和应用指南三个部分。这三个部分是一个有机整体：基本准则是纲，在新会计准则体系中起统驭作用；具体准则是目，是依据基本准则原则要求对有关业务或报告作出的具体规定；应用指南是补充，是对具体准则的操作指引。如图 0-1 所示：

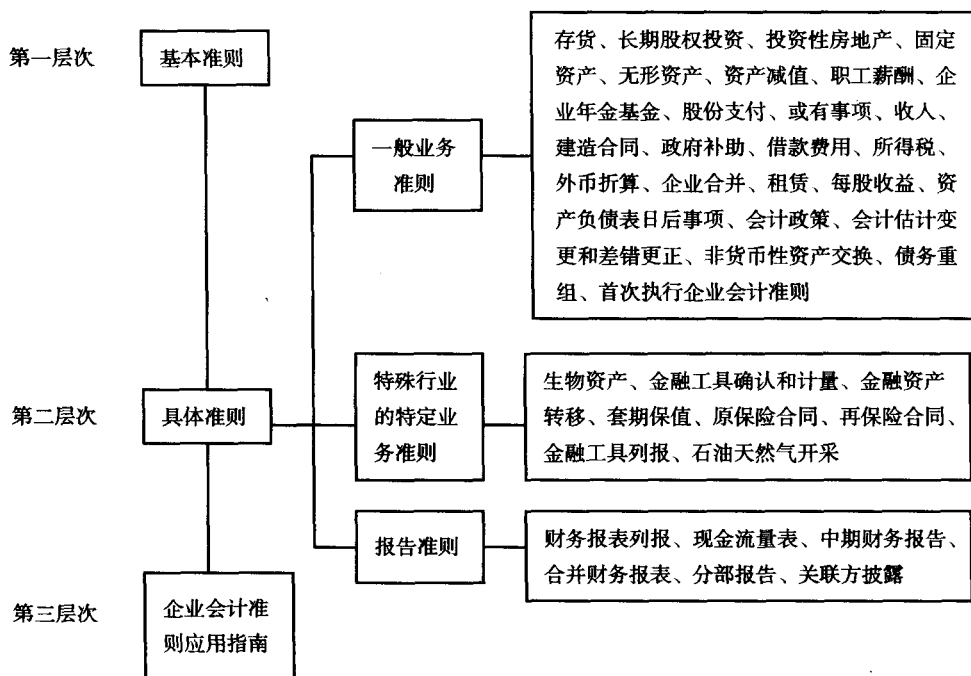


图 0-1 新企业会计准则体系框架

二、新企业会计准则体系的特点

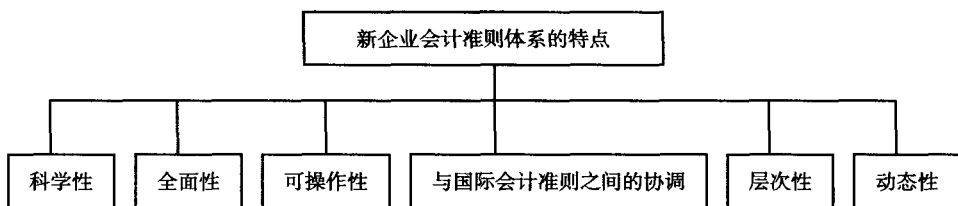


图 0-2 新企业会计准则体系的特点

三、新旧会计准则比较

表 0-1

新旧会计准则比较

项目		旧准则	新准则
整体结构		分为总则、一般原则、资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润、财务报告、附则共十章	将“一般原则”改为“会计信息质量要求”，其他框架未变，内容仍为十章
总则部分	目的	为适应我国社会主义市场经济发展的需要，统一会计核算标准，保证会计信息质量	为了规范企业会计确认、计量和报告行为，保证会计信息质量
	依据	《中华人民共和国会计法》	《中华人民共和国会计法》和其他有关法律、行政法规
财务报表的目标		会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求，满足有关各方了解企业财务状况和经营成果的需要，满足企业加强内部经营管理的需要	财务会计报告的目标是受托责任论与决策有用论的结合
会计信息的质量特征		在第二章“一般原则”中规定了 12 项基本原则，即 7 个会计信息质量特征（真实性、相关性、可比性、一致性、及时性、重要性、明晰性）和 5 个计量及确认方面的基本原则（实际成本计价原则、配比原则、权责发生制、划分收益性支出与资本性支出原则和谨慎性原则）	为了与财务报告的目标相协调，将第二章命名为“会计信息质量要求”，对原基本原则分别做了补充、完善和相应的调整，现有会计信息质量特征包括：可靠性、相关性、可理解性、可比性和一致性、实质重于形式、重要性、谨慎性、及时性
资产	定义	企业拥有或者控制的能以货币计量的经济资源，包括各种财产、债权和其他权利	企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或控制的、预期会给企业带来经济利益的资源
	分类及特征	将资产分为流动资产、长期投资、固定资产、无形资产、递延资产和其他资产 6 类，并详细地分别定义、解释、说明	删除资产具体分类的内容，该内容由各相关的具体会计准则作出规定。强调资产的三个特征：（1）过去的交易或事项形成的；（2）由企业拥有或者控制；（3）预期会给企业带来经济利益
	确认	仅规定了资产的定义，没有关于如何确认资产的内容	满足资产定义的同时，应同时满足：（1）与该资源有关的经济利益很可能流入企业；（2）该资源的成本或者价值能够可靠地计量，才能确认为资产
	列示	各类资产如何列示，在对其进行详细说明时作出规定	在资产负债表内列示；仅符合资产定义但不符合资产确认条件的项目，则不列入资产负债表
负债	定义	企业所承担的能以货币计量，需以资产或劳务偿付的债务	企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务
	分类及特征	将负债分为流动负债和长期负债，并分别作出详细规定	删除负债具体分类的内容，该内容由各相关的具体会计准则作出规定，明确了现实义务的概念

续表

项目		旧准则	新准则
负 债	确认	仅规定了负债的定义，没有关于如何确认负债的内容	满足负债定义的同时，应同时满足：（1）与该义务有关的经济利益很可能流出企业；（2）未来流出经济利益的金额能够可靠地计量，才能确认为负债
	列示	各类负债如何列示，在对其进行详细说明时作出规定	在资产负债表内列示；仅符合负债定义但不符合负债确认条件的项目，则不列入资产负债表
所有者 权益	定义	企业投资人对企业资产的所有权	企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益
	分类及特征	所有者权益包括：企业投资人对企业的投入资本以及形成的资本公积金、盈余公积金和未分配利润等，并对各项作了具体解释	所有者权益的来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等，并明确了直接计入所有者权益的利得和损失的定义
收 入	定义	企业在销售商品或者提供劳务等经营业务中实现的营业收入，包括基本业务收入和其他业务收入	企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入
	确认	企业应当合理确认营业收入的实现，并将已实现的收入按时入账	只有在经济利益很可能流入从而导致企业资产增加或者负债减少、且经济利益的流入额能够可靠计量时才能予以确认
费 用	定义	是企业在生产经营过程中发生的各项耗费	企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出
	分类及特征	将费用分为直接费用、间接费用和期间费用	
	确认	没有相关规定	确定了三方面的内容：（1）为生产产品或提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用，应当在确认产品销售收入、劳务收入等时，计入当期损益。（2）企业发生的支出不产生经济利益的，或者即使能够产生经济利益但不符合或者不再符合资产确认条件的，计入当期损益。（3）企业发生的交易或者事项导致其承担了一项负债而又不确认为一项资产的，计入当期损益
利 润	定义	一定期间的经营成果	一定会计期间的经营成果
	构成	包括营业利润、投资净收益、营业外收支净额	包括收入减去费用之后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等
会计计量		无特别规定	要求会计要素根据规定的计量属性进行计量，并对历史成本、重置成本、可变现净值、现值、公允价值5项计量属性作出明确解释
财 务 报 告	定义	财务报告是反映企业财务状况和经营成果的书面文件	财务会计报告是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件
	组成	包括资产负债表、损益表、财务状况变动表（或者现金流量表）、附表及会计报表附注和财务状况说明书	包括会计报表及其附注和其他应当在财务会计报告中披露的相关信息和资料。会计报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表等报表

第二节 基本准则

一、准则简介

本准则适用于在中华人民共和国境内设立的企业（包括公司）。企业财务会计报告包括会计报表及其附注和其他应当在财务会计报告中披露的相关信息和资料，小企业编制的会计报表可以不包括现金流量表。

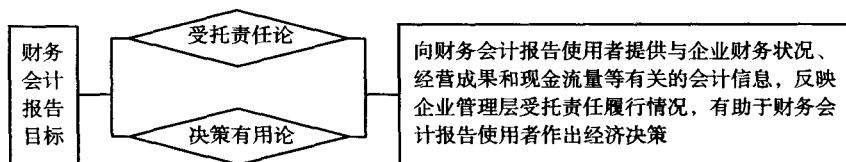


图 0-3 财务会计报告目标

（一）会计核算的前提——基本假设

企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。



图 0-4 会计基本假设

1. 会计主体。

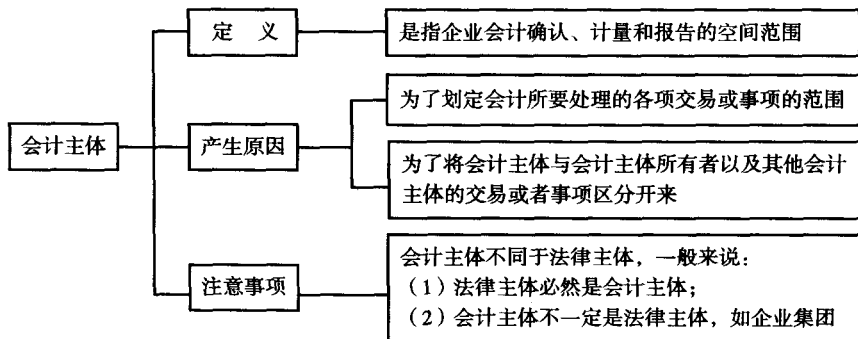


图 0-5 会计主体

2. 持续经营。

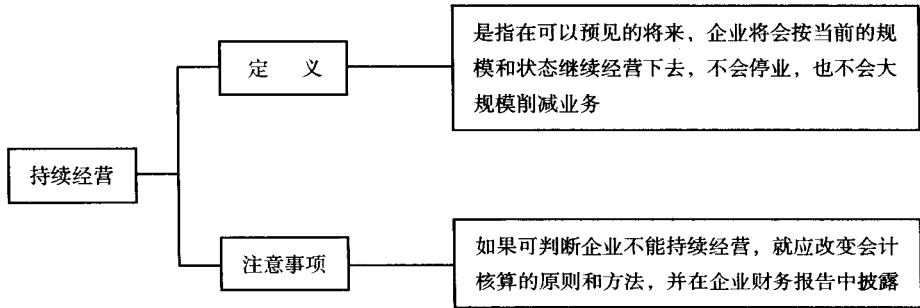


图 0-6 持续经营

3. 会计分期。

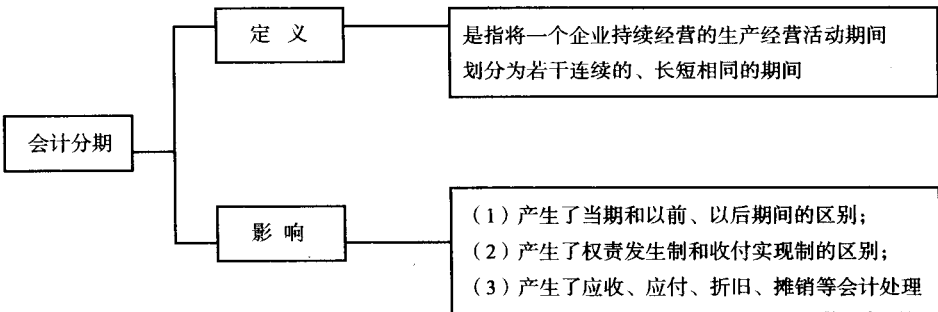


图 0-7 会计分期

4. 货币计量。

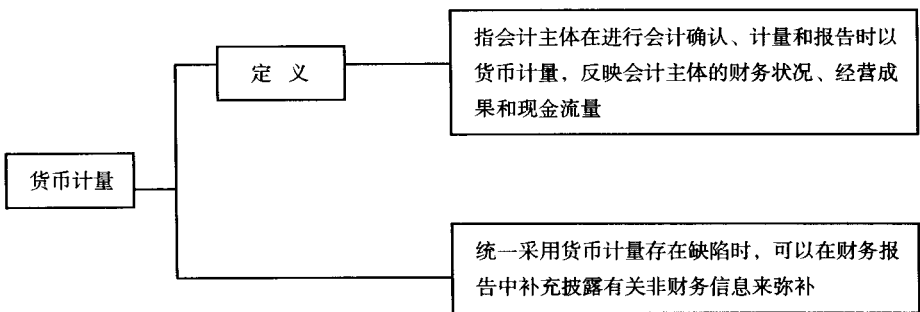


图 0-8 货币计量

(二) 会计信息质量要求

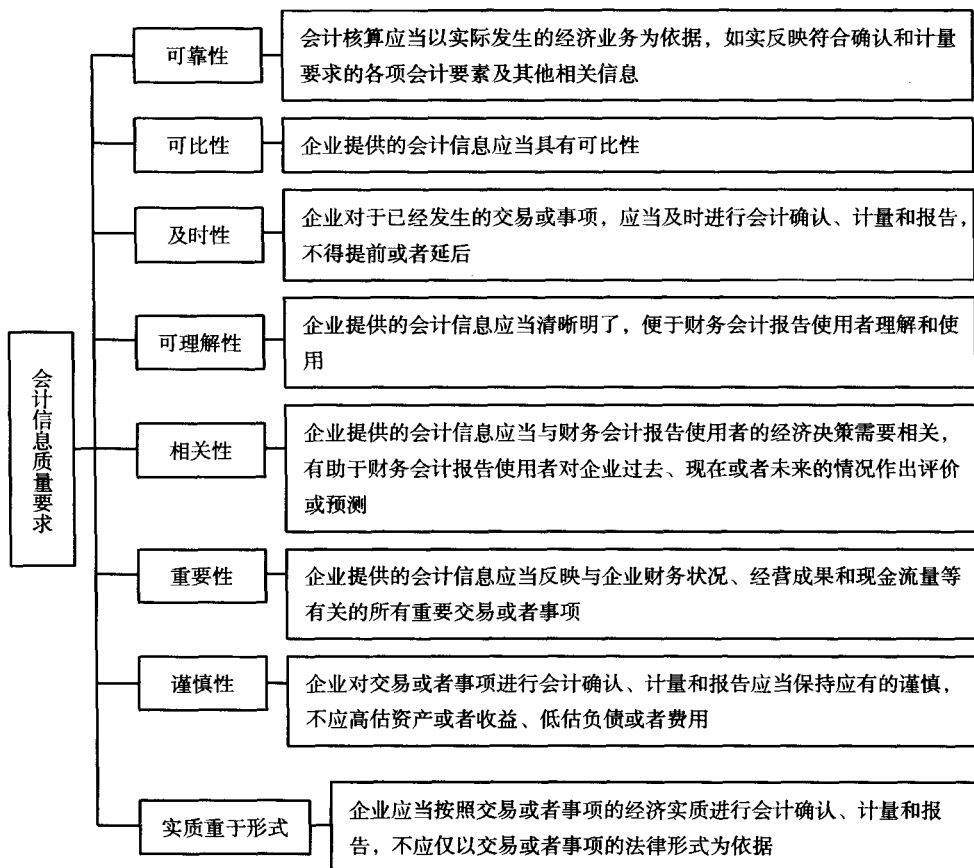


图 0-9 会计信息质量要求

(三) 会计计量属性

1. 会计计量, 是为了符合确认条件的会计要素登记入账, 并列报于财务报表而确定其金额的过程。

2. 计量属性, 是指所予计量的某一要素的特性方面。从会计角度看, 计量属性反映的是会计要素金额的确定基础。

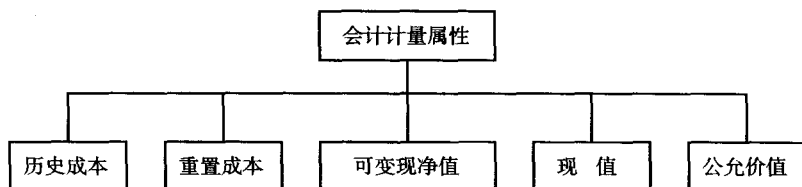


图 0-10 会计计量属性

表 0-2 计量属性

计量属性	定 义
历史成本	在历史成本计量下，资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额，或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额，或者承担现时义务的合同金额，或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量
重置成本	在重置成本计量下，资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量；负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或者现金等价物的金额计量
可变现净值	在可变现净值计量下，资产按照其正常对外销售所能收到现金或者现金等价物的金额扣减该资产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计量
现值	在现值计量下，资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流入量的折现金额计量；负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量
公允价值	在公允价值计量下，资产和负债按照在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量

企业对会计要素进行计量时，一般应当采用历史成本，采用另外四种时，应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。

二、会计要素

会计要素是指按照交易或者事项的经济特征所作的基本分类，分为反映企业财务状况的会计要素和反映企业经营成果的会计要素。

(一) 会计要素

1. 会计要素是会计对象的构成要件，是会计对象的具体化。

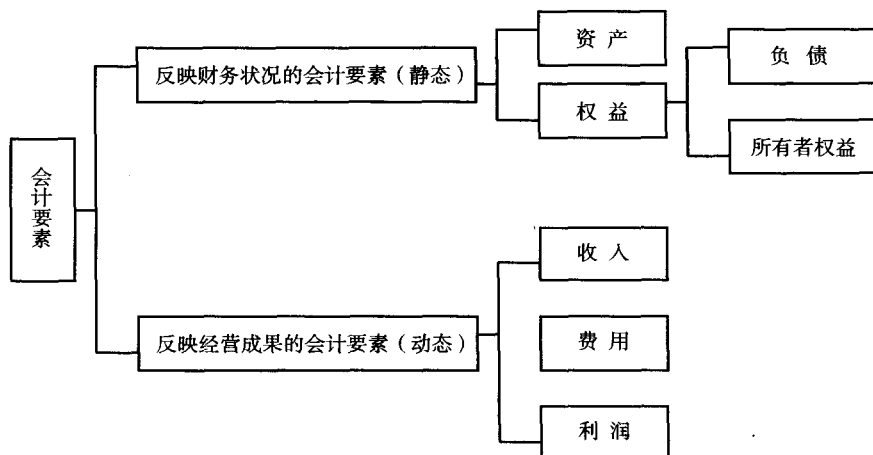


图 0-11 会计要素分类

2. 六大要素的概念和确认条件。