

会计人员继续教育系列辅导教材之六

新《企业会计准则》 简要读本

《新〈企业会计准则〉简要读本》编写组 编



中国财政经济出版社

会计人员继续教育系列辅导教材之六

新《企业会计准则》简要读本

《新〈企业会计准则〉简要读本》编写组 编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

新《企业会计准则》简要读本/《新〈企业会计准则〉简要读本》编写组编. —北京: 中国财政经济出版社, 2006. 10

(会计人员继续教育系列辅导教材; 6)

ISBN 7-5005-9425-9

I. 新… II. 新… III. 企业-会计制度-中国-终生教育-教材 IV. F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 121503 号

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: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

浙江新中商务印刷有限公司印刷

850 × 1168 毫米 32 开 9.125 印张 247 000 字

2006 年 10 月第 1 版 2006 年 10 月杭州第 1 次印刷

印数: 1—30000 定价: 16.00 元

ISBN 7-5005-9425-9/F · 8179

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

新《企业会计准则》简要读本

编写组

主 审：罗石林

主 编：陈建中

副主编：周位标 任坐田 全龙江

成 员：黄董良 邵毅平 周克俭 朱晓军 吴俊英

冯 晓 潘自强 徐亚明 郑肖亮 程少春

骆 超 方 婧

前言

《会计法》第三十九条规定：“会计人员应当遵守职业道德，提高业务素质。对会计人员的教育和培训工作应当加强”。财政部《会计从业资格管理办法》（财政部第26号令）第二十条规定：持证人员应当接受继续教育，持证人员每年参加继续教育不得少于24小时。会计人员继续教育是国家为了提高会计人员综合素质、工作能力和职业道德水平，掌握和运用相关新知识、新技能、新法规，不断适应新时期会计工作需要而采取的一项重要措施，是加强会计队伍建设的一个重要组成部分。会计人员参加和接受继续教育既是一项法定的权利，又是一项法定的义务。

为配合开展会计人员继续教育工作，满足广大会计人员继续教育的需要，我们在总结前几年会计人员继续教育经验的基础上，针对目前会计人员的不同需求，组织有关专家编写了会计人员继续教育系列辅导教材。本教材《新〈企业会计准则〉简要读本》主要是对财政部2006年2月15日在北京颁布的

《企业会计准则》和 38 项具体会计准则（该准则体系自 2007 年 1 月 1 日起在上市公司范围内执行，同时鼓励其他企业执行）作一系统、全面、简要的讲解，是广大单位负责人、会计从业人员、注册会计师、财务报告使用者以及政府监管机构学习、了解、熟悉新《企业会计准则》体系的基本原则、内容与具体要求的简明读本，是广大会计人员参加继续教育，进行知识更新培训的专门教材，也可作为其他会计相关人员业务学习的参考资料。

由于编写时间仓促和经验有限，书中难免有错误和不妥之处，敬请读者指正。

编 者

2006 年 9 月

目 录

第一章 新企业会计准则体系概述	1
第一节 制定新企业会计准则体系的意义	1
第二节 新企业会计准则体系的基本框架	4
第三节 新《企业会计准则》体系的贯彻实施	6
第二章 企业会计基本准则	9
第三章 资产要素相关会计准则（一）	22
第一节 企业会计准则第1号——存货	22
第二节 企业会计准则第2号——长期股权投资	25
第三节 企业会计准则第3号——投资性房地产	31
第四节 企业会计准则第4号——固定资产	37
第四章 资产要素相关会计准则（二）	42
第一节 企业会计准则第6号——无形资产	42
第二节 企业会计准则第7号——非货币性资产 交换	48
第三节 企业会计准则第8号——资产减值	54
第五章 负债要素相关会计准则	65
第一节 企业会计准则第9号——职工薪酬	65
第二节 企业会计准则第11号——股份支付	68

第三节	企业会计准则第12号——债务重组	75
第四节	企业会计准则第13号——或有事项	82
第五节	企业会计准则第17号——借款费用	86
第六章	收入和净资产要素相关会计准则	91
第一节	企业会计准则第14号——收入	91
第二节	企业会计准则第15号——建造合同	101
第三节	企业会计准则第16号——政府补助	106
第四节	企业会计准则第34号——每股收益	110
第七章	所得税会计准则及相关税收政策调整	118
第一节	企业会计准则第18号——所得税	118
第二节	相关税收政策调整	126
第八章	特殊业务会计准则	143
第一节	企业会计准则第5号——生物资产	143
第二节	企业会计准则第10号——企业年金基金	151
第三节	企业会计准则第21号——租赁	160
第九章	金融业务会计准则	172
第一节	企业会计准则第22号——金融工具确认和 计量	172
第二节	企业会计准则第37号——金融工具列报	191
第十章	财务会计报告准则（一）	196
第一节	企业会计准则第30号——财务报表列报	196
第二节	企业会计准则第32号——中期财务报告	212
第三节	企业会计准则第31号——现金流量表	217
第四节	企业会计准则第35号——分部报告	226

第五节	企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计 变更和差错更正	231
第六节	企业会计准则第 29 号——资产负债表 日后事项	238
第十一章	财务会计报告准则（二）	241
第一节	企业会计准则第 19 号——外币折算	241
第二节	企业会计准则第 20 号——企业合并	246
第三节	企业会计准则第 33 号——合并财务报表 ...	257
第四节	企业会计准则第 36 号——关联方披露	264
第十二章	首次执行企业会计准则——企业会计准则 第 38 号	271
后 记		282

第一章 新企业会计准则体系概述

第一节 制定新企业会计准则体系的意义

2006年2月15日财政部发布了《企业会计准则》、《中国注册会计师执业准则》等两大准则体系。两大准则体系的制定发布,是我国会计改革发展史上一个新的里程碑,标志着中国会计制度与国际会计惯例的进一步趋同,对完善我国市场经济体制、全面提高我国对外开放水平、加速中国经济融入全球经济都具有重要意义。其主要体现在以下方面。

第一,企业会计准则体系的发布实施,是促进会计适应经济发展进程的需要。企业会计准则作为反映经济活动、确认产权关系、规范收益分配的专业技术标准,是市场经济的“游戏规则”和我国经济法规的重要组成部分。随着我国国内经济市场化和国际经济一体化进程的加快,需要有一个公开透明、高质量的会计信息体系作支撑,需要有一种统一的会计商业语言来进行国际经贸交流和投融资活动,需要有一套公认、一致、科学的会计标准来规范。我国新企业会计准则体系的发布实施,为构建一个统一的商业语言平台奠定了基础,从而顺应了当前形势发展的需要,推动了会计服务于经济建设的需要。

第二,企业会计准则体系的发布实施,是促进我国市场经济体制完善的需要。当前,我国正致力于完善市场经济体制,其中的一个重要方面是坚持科学的发展观,努力降低企业经营成本,促进经济增长方式的转变和资源的优化配置。特别在当今经济日益市场化和竞争日趋激烈的时代,成本信息不仅是生产、流通、消费、投资等诸环节首先需要考量的因素,也是我国在国际经济

交往中争取完全市场经济地位，迎接倾销与反倾销挑战的重要基础。制定高质量的企业会计准则，确保会计信息的真实、可比、有用，是降低经营成本的重要手段和途径，是促进资金有效流动，推动产业升级，规避无效投资和资金浪费的重要举措。新企业会计准则按照市场化和国际化的要求，改进了成本核算项目和方法，进一步完善了成本补偿制度。如，新企业会计准则规定企业应当全面核算职工薪酬费用，按照受益对象摊入成本；成本中应当考虑预计环境恢复等资产弃置费用；政府补助应当计入收益等，其目的是确保成本补偿，避免釜底抽薪，超前分配；同时，新企业会计准则着眼于社会和谐发展，提出了政府补助以及企业年金基金等，进一步促进社会的和谐发展。同时，也为深化企业改革、金融改革和资本市场健康发展奠定重要基础。

第三，企业会计准则体系的发布实施，是维护社会公众利益的需要。会计信息质量的高低，直接影响投资者对资本市场的信心，直接影响社会公众的切身利益。新企业会计准则体系以提高会计信息质量、服务投资者经济决策为目标，着眼于提高会计信息透明度、保护投资者和社会公众利益。按照国际会计惯例对会计确认、计量、记录和报告作了更加严格和科学的规定，着眼于向投资者提供更有价值相关的信号，在会计信息质量要求方面，强调了会计信息应当真实与公允兼具。企业会计准则首次构建了较为完善的会计信息质量标准体系，除继续要求企业会计信息真实可靠、内容完整外，新企业会计准则进一步强化对信息供给的约束，更要求企业注重会计信息的相关性，遵循公允列报的要求，减少信息不对称，使财务报表反映企业所有重大的交易或者事项，有助于信息使用者对企业的过去、现在和将来作出科学的评价和合理的预测，有效地维护投资者的知情权，有利于社会公众作出理性决策，从而为维护投资者和社会公众的合法利益提供更好的制度保证。

第四，企业会计准则体系的发布实施，有利于促进经济管理水平的提高。新企业会计准则体系着眼于促进企业长远可持续发展，在会计确认、计量和财务报表结构方面，突破了传统的单一

会计报表的概念，确立了资产负债表的核心地位，最大限度地避免留下企业人为追逐短期利益的托词和人为利润操纵的空间，凸显了资产负债表在报表体系中的核心地位。新企业会计准则要求企业全面提升资产负债信息质量，及时计提资产减值准备。企业只有在资产减去负债后的余额，即所有者权益（净资产）增加的情况下，才表明企业价值增加了，股东财富增长了，突破了传统的单纯的利润考核概念。同时，新企业会计准则体系着眼于推动企业自主创新和技术升级的现实要求，在会计政策选择方面，引入了研发费用资本化制度，改变了现行的研发费用全部费用化的做法，对于符合确认条件的开发活动支出允许资本化，作为资产予以确认。这一政策将进一步改善那些高科技企业、风险投资企业或者研发投入较大的企业的财务状况和业绩水平，为鼓励企业自主创新营造良好的会计政策环境。与此同时，新企业会计准则还从信息披露这一关键环节入手，对原有财务报告披露要求作了全面梳理和显著改进，创建了比较完整的财务报告体系，企业必须编制资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益（股东权益）变动表和附注，企业必须在附注中提供充分、及时的补充信息，企业必须将所控制的子公司纳入合并报表范围，企业必须按照与年报相一致的会计政策定期编制中期财务报告，企业必须披露业务分部信息和地区分部信息。并对信息披露时间、空间、范围、内容作出全面系统的规定，等等。使企业财务报告的内涵与外延大大延伸，从而大大提高企业会计信息透明度，有助于促使企业改善资产负债管理，优化资产和资本结构，避免眼前利益和收益超前分配，提高决策水平，有利于企业的可持续发展和长远战略的实现。此外，新企业会计准则也为政府监管部门和有关经济管理部门提供更加有力、更加有效的评判准绳和衡量标准，有利于提升政府经济监管部门的行政能力，提高执政能力，有利于规范会计工作秩序和市场经济秩序，从而进一步提高整个经济管理工作的质量和效率。

第五，企业会计准则体系的发布实施，是提高我国对外开放水平的需要。经济全球化趋势的深入发展和信息技术的日新月异

异,越来越凸显出会计作为国际通用的商业语言的重要性。在这次我国企业会计准则的制定过程工作中,我们找到了一条两者兼具、兼顾各方利益的趋同之路,提出了我国会计准则与国际趋同的四个原则,即:趋同是进步,是方向;趋同不等于等同;趋同是一个过程;趋同是一种互动。这四项会计国际趋同的基本主张是我国企业会计准则体系建设与国际趋同的基本理念和指导思想,得到了国际会计准则理事会、欧盟、日本和韩国等会计准则制定机构等的认可与认同,并在世界范围内取得了广泛共识与支持,扩大了我国会计的国际影响力。我国新企业会计准则体系的发布实施,使我国企业会计准则与国际财务报告准则之间实现了实质性的趋同,推动了我国会计的规范化和国际化,提高了我国会计的国际话语权。同时,架起了密切中外经贸合作的会计技术桥梁,有利于进一步优化我国投资环境,提升中国在国际资本市场中的地位,促进我国企业更多更好地实施“走出去”、“请进来”战略,扩大互利合作,全面提高我国对外开放水平。

第二节 新企业会计准则体系的基本框架

我国企业会计准则体系确立了以基本准则为主导、具体准则和应用指南为具体规范的企业会计标准体系,即由1项基本会计准则、38项具体会计准则和企业会计准则应用指南三个层次构成。其中,基本准则是纲,在整个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。

1. 企业会计准则——基本准则

基本准则在整个准则体系中起统驭作用,它对会计核算的一般要求和会计核算的主要方面作出原则性规定,为具体会计准则的制定提供基本框架,相当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概念公告。基本准则包括会计核算的一般原则和会计要素准则两个方面的内容。会计核算

的一般原则是就我国会计核算的基本要求作出规定,包括会计目标、会计基本假设、会计信息质量特征等内容。会计要素准则主要是就资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等确认、计量与报告等作出规定。

2. 企业会计准则——具体会计准则

具体会计准则是根据基本准则的要求,就企业发生的经济业务的具体交易或事项的会计处理及其程序作出具体规定。具体会计准则分为一般业务准则、特殊行业的特定业务准则和财务报告准则三大类。

一般业务准则,主要规范各类企业普遍适用的一般经济业务的确认和计量要求,如存货、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、无形资产、非货币性资产交换、资产减值、职工薪酬、股份支付、债务重组、或有事项、借款费用、收入、建造合同、政府补助、每股收益、所得税等。

特殊行业的特定业务准则,主要规范特殊行业的特定业务的确认和计量要求,如生物资产、企业年金基金、金融工具确认和计量、金融资产转移、套期保值、原保险合同、再保险合同、石油天然气开采等。

财务报告准则,主要规范普遍适用于各类企业通用的报告类的准则,如财务报表列报、现金流量表、合并财务报表、中期财务报告、分部报告、关联方披露、资产负债表日后事项等。

3. 企业会计准则应用指南

企业会计准则应用指南从不同角度对企业具体会计准则进行细化,以解决实务操作问题,为企业执行会计准则提供操作性规范。它包括两大部分内容:一是具体准则解释部分,主要对各项准则的重点、难点和关键点进行具体解释和说明;二是会计科目和财务报表部分,主要根据企业会计准则的规定,列示应当设置的会计科目及主要账务处理、报表格式及编制的要求等。

此外,我国新企业会计准则体系具有明显的特点,具体可概括为“立足国情、借鉴国际、涵盖广泛、独立实施”。“立足国情”,一是指会计准则体系的制定与完善社会主义市场经济体制

要求相适应。二是指我国的会计准则体系在政府主导下,集中各方专家、并征求各方意见后,由财政部制定并发布施行,属于部门规章范畴,是我国法规体系的一部分,具有权威性、强制力,如相关企业不执行,政府监管部门可以查处。但国际会计准则是理念性的。三是我国企业会计准则的体例结构、行文规则和表述方式符合中国人的思维和文化。会计准则体系行文言简意赅,朴素平实,通俗易懂,行文结构采用章节、条款式的结构,符合中国法律法规规章定位的要求。同时,相对于国际会计准则则没有相应的会计科目和账务处理示范,我国《企业会计准则应用指南》仍保留会计科目与账户处理的列示,便于会计人员的学习理解,增强了我国会计准则比国际会计准则更具可执行性的优势。“借鉴国际”是指我国坚持与国际财务报告准则相趋同的四个原则主张前提下,在会计目标、会计理念、会计计量、报告等重大方面,借鉴国际会计成功经验。与此同时,坚持趋同的前提下,在“关联方披露”、“资产减值”、“公允价值运用”、“合并报表”、“企业年金基金”、“政府补助”等方面有中国的特色,受到国际会计准则委员会的认可或理解。“涵盖广泛、独立实施”是指38个具体会计准则打破了一般企业(除小企业外)、银行、保险业的行业界限,企业会计准则应用指南第二部分主要列示的会计科目和账务处理,能够涵盖各类企业和各类经济业务,能够独立实施的企业会计准则体系,使不同类型的企业都可按相应的准则要求来进行规范。

总之,新企业会计准则体系将理念基础、指导思想、体系设计、内容安排、技术标准等融为一体,整个体系逻辑严密、首尾一贯、一气呵成,形成了一个完整、严密的会计标准体系。

第三节 新《企业会计准则》体系的贯彻实施

根据财政部《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)、浙江省财政厅

《关于做好贯彻实施企业会计准则和注册会计师执业准则工作的意见》(浙财会字〔2006〕26号)的要求精神,企业会计准则体系将自2007年1月1日起在上市公司施行,同时鼓励其他企业执行。为了切实做好企业会计准则体系的贯彻实施工作,现结合我省实际,提出如下意见:

一、提高对新企业会计准则重要意义的认识。各级财政部门、企业单位负责人、广大会计人员要从完善我国市场经济体制,发挥会计工作引导资源配置、支持科学决策、加强经营管理、推动合理分配、构建和谐社会的职能作用,稳步推进我国会计国际化发展战略,进一步优化我国投资环境,促进我国企业更好更多地“走出去”,全面提高我国对外开放水平的高度,加强对新企业会计准则体系颁布实施重要意义的认识,增强对宣传贯彻落实新企业会计准则工作的自觉性、主动性。

二、加强领导,保证企业会计准则体系宣传贯彻工作顺利开展。各级财政部门要加强对企业会计准则宣传、贯彻实施工作的领导,研究部署宣传贯彻企业会计准则体系工作的具体安排,协调与有关部门的关系,积极稳步地推进企业会计准则体系的实施范围,不断推进新企业会计准则的宣传、组织实施工作。

三、切实抓好宣传培训,为企业会计准则体系贯彻实施作好准备。为了确保企业会计准则体系自2007年起顺利实施,省财政厅决定将2006年作为新企业会计准则体系的宣传培训年。各级财政部门要把宣传培训、学习贯彻企业会计准则体系作为当前及今后一段时间会计管理的一项中心工作,精心组织,周密安排,切实抓好宣传培训。一是要充分利用报刊、杂志、网络等途径,采取多种形式广泛宣传两大准则的意义作用、基本内涵和基本理念,努力实现让两大准则体系深入人心的目标。要切实负责起一级带一级,一级抓一级的工作职责,确保培训工作深入扎实开展;二是要组织力量做好对上市公司、大中型企业和会计师事务所的培训。在培训过程中,要始终坚持“以服务为宗旨”的原则,真诚为企业、广大财会人员服务;三是根据财政部的统一部署,认真做好将于2007年进行的第三届全国会计知识大赛的宣传和广大会计人

员参与的组织发动工作，促进准则知识的传播和普及；四是将企业会计准则体系的学习培训纳入我省 2006 年度会计人员继续教育的重点内容之一，真正将企业会计准则体系的学习落到实处。

四、各有关企业特别是上市公司的负责人，要切实担负起《会计法》赋予的会计工作第一责任人的职责，加强对新企业会计准则崭新理念的学习，组织广大会计人员自觉学习、掌握新企业会计准则的具体要求，研究探讨本企业在实施过程中可能出现的问题，保证企业会计准则体系宣传贯彻工作的顺利开展。

五、建立组织制度保障，解决企业会计准则体系实施过程中的问题。各拟实施新企业会计准则的企业，要建立健全实施新企业会计准则的组织体系，进一步完善企业有关内部控制制度，认真开展财产清查，要按新企业会计准则的要求，对前两年企业经营活动先行进行模拟测试，分析存在的问题，并加以改进，切实做好准则实施前的各项准备工作。各级财政部门要成立专家咨询组，解释企业会计准则体系实施过程中遇到的疑难问题，要建立完善信息跟踪反馈机制，及时掌握上市公司、企业、会计师事务所所在执行中出现的具体问题，并及时加以归纳总结、研究解决。

六、切实加强监督检查，保证企业会计准则体系有效实施。今后一段时间，各级财政部门要把上市公司执行《会计法》和企业会计准则体系情况作为财政监督和会计信息质量检查工作的重点内容之一。同时，各级财政部门会计管理机构和行业协会要主动加强与财政监督机构的协调，发挥监管合力，提高监管效能，保证企业会计准则体系的有效实施。