



曲晓辉 陈汉文 总主编

企业会计准则解释与运用系列丛书

报表列报及披露准则

周中胜 夏文贤 主编

 中国财政经济出版社

企业会计准则解释与运用系列丛书

总主编：曲晓辉 陈汉文

报表列报及披露准则

周中胜 夏文贤 主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

报表列报及披露准则/周中胜, 夏文贤主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2007. 9

(企业会计准则解释与运用系列丛书/曲晓辉, 陈汉文主编)

ISBN 978 - 7 - 5095 - 0240 - 2

I. 报… II. ①周…②夏… III. 会计报表 - 会计分析
IV. F231. 5

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 145996 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

涿州市新华印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 32 开 6.375 印张 171 000 字

2007 年 10 月第 1 版 2007 年 10 月涿州第 1 次印刷

定价: 16.00 元

ISBN 978-7-5095-0240-2 / F · 0194

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

总 序

经济全球化特别是资本市场国际化的深入，加速了会计准则的国际协调乃至全球趋同。我国经济的开放和完全市场经济地位的确立要求会计准则与国际惯例趋同。代表当代会计国际惯例的国际财务报告准则由此成为我国会计准则建设的基准。

2006年2月15日，财政部发布了由1项基本准则和38项具体准则构成的《企业会计准则2006》。2006年10月30日，财政部又发布了《企业会计准则——应用指南》，内容包括对32项具体准则的阐释以及对会计科目和主要账务处理的规定。这标志着适应我国市场经济发展要求、与国际财务报告准则实质上趋同、涵盖各类企业各项经济业务、独立实施的会计准则体系的正式建立，是我国会计发展史上一个新的里程碑。企业会计准则体系的发布，是国际经济贸易发展的需要，是进一步吸引外资的需要，是中国企业国际化的需要，也是中国资本市场发展的必然要求。

《企业会计准则2006》已于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。执行新发布的《企业会计准则——基本准则》和38项具体准则的企业，将

不再执行原准则、《企业会计制度》和《金融企业会计制度》。国有大中型企业全面实施企业会计准则的计划也在拟订之中。企业会计准则体系必将对我国主要企业的会计确认、计量和披露，对我国社会经济资源的配置与资本市场的运行及监管产生深远影响。

企业会计准则体系较之现行财务会计实务规范在理念、原则和方法等方面实现了深层次的改革，在公允价值计量、现值的应用和资产减值准备的处理等方面都与现行规定有很多不同，并且在很大程度上拓展了会计业务规范的范围。企业会计准则体系的实施旨在促使企业的财务信息着重反映企业负责人、企业管理层作为受托者履行职能的情况，为企业财务报告的使用者进行经济决策提供充分和有用的信息。企业会计准则体系充分体现了原则基础导向的准则制定思想，由此为企业管理层留下更多职业判断空间。

为了增进对企业会计准则体系及其具体规定的理解和便于新准则的正确实施，我们编写了本系列丛书。本系列丛书在总体架构、基本原则和主要会计方法规范方面遵循《企业会计准则 2006》和《企业会计准则——应用指南 2006》，侧重新旧准则（规定）的比较以及实施的衔接、重点和难点的解析，并附以必要的例解。本系列丛书旨在帮助广大会计实务工作者理解新准则，详尽的实务处理应以准则条款和官方解释性规定为准。

鉴于国际财务报告准则体系尚在完善之中，特别是国际财务报告准则与美国等主要发达资本市场国家会计准则的趋同正处于关键阶段，国际财务报告准则的任何重大变动都可能引起我国企业会计准则的相应修订或补充。因

此，本系列丛书只能以《企业会计准则 2006》和《企业会计准则——应用指南 2006》（2006 年 10 月 30 日发布）为解释基础。

由于目前无法获取企业会计准则体系的实地调查和测试结论，新准则的具体影响尚需新准则实施之后才能逐步予以总结和归纳。因此，本系列丛书大量参考了国际财务报告准则、美国财务会计准则和英国、澳大利亚等国准则及其实施经验。

本系列丛书可用于广大会计实务工作者学习、贯彻和执行企业会计准则体系的参考，也可作为大专院校会计、审计、财务、评估和税收以及相关专业学生、教师和科研工作者学习和研究会计准则的参考资料。

本系列丛书在结构和内容安排、写作体例和行文风格等方面进行了创新性尝试，力求便于读者阅读，也试图使读者开卷有益。由于时间和水平所限，本系列丛书一定存在很多问题，恳请读者不吝指正。

厦门大学会计发展研究中心 曲晓辉

厦门大学会计系 陈汉文

2007 年 8 月

前 言

随着市场经济的进一步深化，世界经济的一体化趋势，国际资本市场的全球化进程和知识经济的飞速发展，建立企业会计准则体系是会计国际化、促进市场经济体制完善和维护社会公众利益的需要。2006年2月15日，财政部发布了包括1项基本准则和38项具体准则在内的、与我国经济发展进程相适应的、与国际财务报告准则趋同的企业会计准则体系，并于2007年1月1日起开始执行。其中，基本准则的作用是指导具体准则的制定和为尚未制定具体准则的会计实务问题提供处理原则，是38项具体准则的统驭；具体会计准则是根据基本会计准则的精神制定的，用来规范企业交易、事项的确认、计量、记录和报告，具体规范三类经济业务或会计事项的处理：一般业务处理准则、特殊行业会计准则和特定业务准则。

为了便于广大理论和实务工作者更好地理解企业会计准则体系中的特殊行业准则和特殊业务准则，更好地贯彻执行企业会计准则体系，我们在深入研究企业会计准则体系（2006）和国际财务报告准则（2005）的基础上，参考企业会计准则应用指南（2006），对新准则体系中关于列

报和披露准则进行了详细解释，并辅以翔实的案例，具体包括资产减值，政府补助，所得税，财务报表列报，每股收益和分部报告，并形成本书。

本书由陈汉文负责总体框架的设计、具体工作分工和协调，由陈汉文、夏文贤和周中胜负责全书写作大纲的拟定、疑难问题的解答和最终总纂定稿。全书共六章，具体分工如下：第一章减产减值由吴益兵编写；第二章政府补助由黄卓编写；第三章所得税由夏文贤编写；第四章财务报表列报由温胜男编写；第五章每股收益由李荣编写；第六章分部报告由周中胜编写。

本书主要适用于企业会计人员、注册会计师、财务和证券咨询与分析人员、证券和税收相关监管机构人员学习贯彻新会计准则的参考。本书也适用于大专院校师生讲授和学习财务会计以及相关课程的参考。

由于经济环境的变化和市场经济的迅速发展，企业会计准则体系中的部分具体准则存在近期修订的可能。同时由于国际财务报告准则正处于与主要发达国家会计准则趋同的关键阶段，特别是国际会计准则理事会（IASB）的《财务报表编报框架》与美国财务会计准则委员会（FASB）的《财务会计概念框架》的趋同项目尚未完成，因此关于财务会计的概念基础、原则指引、确认与计量的若干重大方面仍然存在近期发生重大变更的可能，我国的会计准则存在与之进一步协调和趋同的现实性。同时，由于对具体准则条款的相关讲解需基于实践而逐步发展，因此本书只能以企业会计准则体系（2006）的文本为准，任何后续变动尚需修订和补充。

限于时间和编者水平的有限，一些理解偏差和错误在

前 言

所难免，某些方面的讨论可能不够详尽，尚祈广大读者与同仁不吝指教，以便及时匡正和改进。

编 者

2007 年 7 月

目 录

第一章 资产减值	(1)
第一节 主要术语及解释.....	(2)
第二节 可能发生减值资产的认定.....	(3)
第三节 资产可收回金额的计量.....	(5)
第四节 资产减值损失的确定.....	(15)
第五节 资产组的认定及减值处理.....	(17)
第六节 商誉减值的处理.....	(28)
第七节 披露.....	(33)
第八节 综合案例.....	(41)
第二章 政府补助	(46)
第一节 主要术语及解释.....	(47)
第二节 确认和计量.....	(52)
第三节 列报与披露.....	(64)
第四节 综合案例.....	(65)
第三章 所得税	(69)
第一节 主要术语及解释.....	(70)
第二节 计税基础.....	(72)
第三节 暂时性差异.....	(74)
第四节 确认.....	(78)
第五节 计量.....	(90)
第六节 列报.....	(94)

第七节 综合案例	(96)
第四章 财务报表列报	(105)
第一节 主要术语及解释	(105)
第二节 财务报表列报的基本要求	(107)
第三节 资产负债表	(113)
第四节 利润表	(126)
第五节 所有者权益变动表	(131)
第六节 附注	(135)
第五章 每股收益	(143)
第一节 主要术语及解释	(143)
第二节 基本每股收益	(144)
第三节 稀释每股收益	(148)
第四节 列报	(162)
第五节 综合案例	(164)
第六章 分部报告	(169)
第一节 主要术语解释	(169)
第二节 报告分部的确定	(173)
第三节 分部信息的披露	(180)
第四节 分部报告披露案例	(185)

第一章 资产减值

资产减值一直是会计监管部门和实务界关注会计事项。对于资产减值事项的会计处理的规定一直处于发展中。不同的资产减值的会计处理方法规定对于企业所提供的财务信息有着很大的影响。因此，这次新颁布的《企业会计准则第8号——资产减值》对于资产减值的处理做出了新的规定。该准则的目标是，规范企业资产减值的确认、计量和相关信息的披露，提高会计信息质量。

《企业会计准则第8号——资产减值》其适用范围较为广泛，对除了有特定规定资产的减值外，其他资产的减值均可适用。不适用的资产主要包括：存货、投资性房地产、生物资产、建造合同形成的资产、递延所得税形成的资产、融资租赁中出租人未担保余值形成的资产、金融资产和石油天然气未探明矿区权益形成的资产，因为适用于这些资产的现行企业会计准则已经包含了有关其确认和计量的特定要求。其中，存货的减值适用《企业会计准则第1号——存货》；采用公允价值计量模式计量的投资性房地产的减值适用《企业会计准则第3号——投资性房地产》；消耗性生物资产的减值适用《企业会计准则第5号——生物资产》；建造合同形成的资产的减值适用《企业会计准则第15号——建造合同》；递延所得税资产的减值适用《企业会计准则第18号——所得税》；融资租赁中出租人未担保余值的减值适用《企业会计准则第21号——租赁》；《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规范的金融资产的减值适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》；未探明矿区权益的减值适用《企业会计准则第27号——石油天然气开采》。

本章用于介绍和解释《企业会计准则第8号——资产减值》中的主要术语、可能发生减值资产的认定、资产可收回金额的计量、资产减值损失的确定、资产组的认定及减值处理、商誉减值的处理和资产减值的披露要求等内容。

第一节 主要术语及解释

一、资产减值

资产减值是指资产的可收回金额低于其账面价值。准则中的资产，除了特别规定外，包括单项资产和资产组。

二、资产组

资产组是指企业可以认定的最小资产组合，其产生的现金流入应当基本上独立于其他资产或者资产组产生的现金流入。

在企业的资产中并不是每一样资产都能够以单项资产为基础估计其可收回金额。资产是否能以单项资产为基础估计其可回收金额，取决于其产生的现金流入是否能基本上独立于其他资产或资产组合而存在。不能基本上独立的产生现金流入的资产，其产生现金流入通常是通过一系列的资产组合而成的，这种组合的最小单位就是资产组。在某项资产产生的现金流入无法基本上独立于其他资产或资产组合而存在时，要对其未来可回收金额进行单独估计就显得不太可能。因此，准则在考虑这种情况下，引入了资产组概念，使得对于资产的可回收金额的确认更为合理。

三、资产组组合

资产组组合是指由若干个资产组组成的最小资产组组合，包括资产组或者资产组组合，以及按合理方法分摊的总部资产部分。

四、可回收金额

可回收金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

五、公允价值减去处置费用后的净额

公允价值减去处置费用后的净额指在熟悉情况的交易各方之间自愿进行的正常交易中，通过销售资产而取得的、扣除处置费用后的金额。

在不同情况下，对于资产公允价值的确认是不同的。处置费用，指可直接归属于资产处置的增量费用，不包括融资费用和所得税费用。

六、资产预计未来现金流量的现值

资产预计未来现金流量的现值指预期从资产的持续使用和使用期限结束时的处置中形成的估计未来现金流量的现值。

七、企业总部资产

企业总部资产包括企业集团或者事业部的办公楼、电子数据处理设备等资产。总部资产的显著特征是难以脱离其他资产或者资产组产生独立的现金流入，而且其账面价值难以完全归属于某一资产组。

第二节 可能发生减值资产的认定

物质的损耗或技术的更新都可能使得资产产生减值，资产的减值通常会有一定的迹象表现出来，使得企业可以对资产的减值有迹可寻。企业应当在会计期末判断资产是否存在可能发生减值的迹象。这里使用的“资产”一词，同时适用于单个资产或资产组。当

存在资产可能发生减值的迹象，企业应估计资产的可回收金额，并与资产的账面价值进行比较。如果资产的账面价值超过期可回收金额，则资产已经减值。企业应确认资产的减值准备。

由于企业合并所形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产产生足够的未来经济收益以收回它的账面金额的能力，面临更大的不确定性，更容易产生减值。因此，准则要求企业至少每年对企业合并所形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产的账面价值进行减值测试，企业合并所形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产，无论是否存在减值迹象，每年都应当进行减值测试。

可能产生资产减值的迹象的信息可分为外部信息来源和内部信息来源。在判断资产是否存在可能发生减值的迹象时，如果存在下列迹象的，表明资产可能发生了减值：

外部信息来源：

一、资产的市价当期大幅度下跌，其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌。

二、企业经营所处的经济、技术或法律等环境以及资产所处的市场在当期或将在近期发生重大变化，从而对企业产生不利影响。

三、市场利率或者其他市场投资回报率在当期已经提高，从而影响企业计算资产预计未来现金流量现值的折现率，导致资产可收回金额大幅度降低。

内部信息来源：

四、有证据表明资产已经陈旧过时或其实体已经损坏。

五、资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置。

六、企业内部报告的证据表明资产的经济绩效已经低于或者将低于预期，如资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润（或者损失）远远低于预计金额等。

从内部报告中获得的表明资产可能已经减值的证据包括：

1. 获取资产而发生的现金流量，或为经营或维护该资产而发生的现金需求，远高于最初的预算；

2. 与预算相比，资产的实际现金净流量或经营损益已经明显恶

化；

3. 资产的预算现金净流量或经营利润大幅度下跌，或者预算损失大幅度增加；

4. 如果当期数字与未来期间的预算数字相加，其结果是经营损失或现金净流出。

七、其他表明资产可能已经发生减值的迹象。

准则无法列举所有表明资产可能已经发生减值的迹象，所以，用其他表明资产可能已经发生减值的迹象包含一至六没有列举的各种可能迹象。

第三节 资产可收回金额的计量

确定资产是否发生减值，最重要的是确认资产的可收回金额与资产账面价值的差额。所以，可回收金额的确认是资产减值会计处理的重中之重。可回收金额确定下来，则资产减值会计处理就基本解决。

《企业会计准则第8号——资产减值》要求，当资产存在减值迹象时，企业应当估计资产可收回金额，并与资产的账面金额进行比较，以确定是否应确认资产减值。可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值，只要有一项超过了资产的账面价值，就表明资产没有发生减值，不需要再估计另一项金额。

一、资产的公允价值减去处置费用后的净额

资产的公允价值减去处置费用后的净额，指在熟悉情况的交易各方之间自愿进行的正常交易中，通过销售资产而取得的、扣除处置费用后的金额。处置费用包括与资产处置有关的法律费用、相关税金、搬运费以及为使资产达到可销售状态所发生的直接费用等。

在不同市场情况下，公允价值减去处置费用后的净额的计量和确认的金额是不同的。

（一）有法律约束力的销售协议

在有法律约束力的销售协议存在的情况下，资产价值是通过有法律约束力销售协议的履行来实现的，其公允价值可以直接由销售协议价格确定。《企业会计准则第8号——资产减值》第八条规定，资产的公允价值减去处置费用后的净额，应当根据公平交易中有法律约束力的销售协议价格减去直接归属于该资产处置费用的金额确定。

资产的公允价值减去处置费用后的净额 = 法律约束力的资产销售价格 - 处置费用

（二）没有法律约束力销售协议，但存在资产活跃市场

在没有法律约束力销售协议的情况下，资产价值无法通过法律约束力来实现，其价值是由市场来确定的。《企业会计准则第8号——资产减值》第八条规定，资产的公允价值减去处置费用后的净额，应当按照该资产的市场价格减去处置费用后的金额确定，资产的市场价格通常应当根据资产的买方出价确定。

资产的公允价值减去处置费用后的净额 = 资产市场价格 - 处置费用

（三）在既没有法律约束力的销售协议、又不存在活跃市场

在既没有法律约束力的销售协议、又不存在活跃市场的情况下，资产的公允价值难以相对准确地确定。企业在确认资产的公允价值时，可参考同行业相似资产的最近交易价格或者结果，获取尽可能多有用信息加以确定。《企业会计准则第8号——资产减值》第八条规定，资产的公允价值减去处置费用后的净额，应当以可获取的最佳信息为基础，估计资产的公允价值减去处置费用后的净额，同行业类似资产的最近交易价格或者结果可以作为估计资产公允价值减去处置费用后的净额的参考。

资产的公允价值减去处置费用后的净额 = 同行业类似资产的最近交易价格或者结果 - 处置费用。