

会计人员继续教育系列用书



新企业会计准则 (第二辑) 讲解与实务

XINQIYIEKUAIJIZHUN
ZEJIANGJIEYUSHIWU

主编 于长春
黄国成

立信会计出版社

新企业会计准则讲解与实务

(第二辑)

主编：于长春（北京国家会计学院教务部主任 教授）

黄国成（北京国家会计学院教务部 CPA 培训中心主任）

编委：聂兴凯（北京国家会计学院 教师）

刘 玮（北京国家会计学院 教师）

王峰娟（北京工商大学会计学院 副教授）

穆林娟（北京工商大学会计学院 副教授）

许敏敏（北京工商大学经济学院 教师）

曾 诚（财政部财政科学研究所 博士）

王 伟（中央财经大学会计学院 博士）

张文荣（中央财经大学会计学院 博士）

立信会计出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

新企业会计准则讲解与实务. 第二辑/于长春, 黄国成主编. —上海: 立信会计出版社, 2007. 5

会计人员继续教育系列用书

ISBN 978-7-5429-1863-5

I. 新... II. ①于...②黄... III. 企业—会计制度—基本知识—中国 IV. F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 065587 号

新企业会计准则讲解与实务 (第二辑)

出版发行: 立信会计出版社

地 址: 上海市中山西路 2230 号

邮政编码: 200235

电 话: (021) 64411389

传 真: (021) 64411325

网 址: www.lixinaph.com E-mail: lxaph@sh163.net

网上书店: www.lixinbook.com Tel: (021) 64411071

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京奥隆印刷厂

开 本: 880 毫米×1230 毫米 1/32

印 张: 18

字 数: 460 千字

版 次: 2007 年 5 月第 1 版

印 次: 2007 年 5 月第 1 次

印 数: 1—20 000

书 号: ISBN 978-7-5429-1863-5/F·1650

定 价: 36.00 元

如有印订差错, 请与本社联系调换

前 言

2006年2月15日,财政部发布了修订后的《企业会计准则——基本准则》(财政部第33号令),并根据《中华人民共和国会计法》、《企业会计准则——基本准则》等有关法律和行政法规,制定并发布了《企业会计准则第1号——存货》等38项具体会计准则(财会[2006]3号),基本准则及38项具体准则的发布,标志着适应我国市场经济发展要求、与国际惯例趋同的企业会计准则体系正式建立。

从此次发布的企业会计准则体系,不少内容都是涉及近年来在经济发展中出现的新事物、新业务的事项。新的企业会计准则不仅仅规范工商企业的会计确认、计量和报告行为,还扩展到金融、保险、农业等众多领域,特别是股份支付、金融资产转移、企业年金基金、投资性房地产等准则的发布,使得我国会计准则体系覆盖了各类企业的经济业务,填补了我国市场经济条件下新型经济业务会计处理规范的空白。

财政部规定新的企业会计准则自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。国务院国有资产监督管理委员会也发文要求中央直属国有企业应在2008年底之前全面执行新的企业会计准则。由此可见,全面实施新的企业会计准则体系将是必然趋势。

我国企业会计准则体系的发布和实施,使中国企业会计准则和国际会计准则之间实现了实质性趋同,有利于中国企业参与国际竞争,有利于提高我国企业会计信息质量,有利于促进资本市场的发展。但与此同时,新企业准则体系的实施也给广大企业及会

计、财务人员提出了严峻的挑战:就是要求广大企业会计、财务工作者尽快掌握新企业会计准则的内容,全面提高新会计准则的实务操作技能;要求企业财务负责人及其他管理者了解新准则的深刻变化以及由此给企业经营管理带来的深远影响。

为了便于企业广大会计、财务及其他相关人员系统、深入地学习和掌握新企业会计准则,并指导具体实务工作,我们编写了这套《新企业会计准则讲解与实务》丛书,以配合新企业会计准则的贯彻、实施和培训工作。为了最大限度地方便读者有针对性、有目的地进行阅读和学习,本书在编排上每章讲解一个准则,每个准则基本都包括五个部分:(1)准则图解;(2)准则制定或修订背景;(3)与此前执行的旧准则(或制度、其他规范规定)的比较;(4)准则内容的深度讲解及操作;(5)准则实施可能带来的影响。在进行准则讲解时,我们紧扣准则条文,力求全面、深入,并大量运用举例的阐释方式,既有利于读者对准则内容的理解,也尽可能地为会计工作者的实务操作提供指引蓝本。本套丛书内容全面、注重操作性,不仅是广大企业会计人员的理想参考书和培训教材,也是企业非财务工作者、注册会计师及高等院校师生等人员学习研究新企业会计准则的有益参考。

本书的编写过程中,参考了众多专家的相关资料,也有众多同仁给予了大量有益的建议,在此一并表示感谢。由于作者水平有限,书中欠妥和不足之处在所难免,欢迎广大读者批评指正。

作者

2007年3月28日

目 录

第一章 长期股权投资	1
第一部分 准则原文	1
第二部分 准则背景	6
第三部分 准则图解	7
第四部分 新旧变化	8
第五部分 准则阐释	11
第六部分 准则影响	45
第二章 非货币性资产交换	47
第一部分 准则原文	47
第二部分 准则背景	50
第三部分 准则图解	51
第四部分 新旧变化	52
第五部分 准则阐释	54
第六部分 准则影响	85
第三章 职工薪酬	87
第一部分 准则原文	87
第二部分 准则背景	89
第三部分 准则图解	91
第四部分 新旧变化	91
第五部分 准则阐释	92
第六部分 准则影响	127
第四章 股份支付	128
第一部分 准则原文	128
第二部分 准则背景	131

第三部分 准则图解	133
第四部分 准则阐释	134
第五部分 准则影响	154
第五章 债务重组	156
第一部分 准则原文	156
第二部分 准则背景	160
第三部分 准则图解	161
第四部分 新旧变化	162
第五部分 准则阐释	166
第六部分 准则影响	190
第六章 建造合同	192
第一部分 准则原文	192
第二部分 准则背景	197
第三部分 准则图解	198
第四部分 新旧变化	199
第五部分 准则阐释	201
第六部分 准则影响	232
第七章 政府补助	233
第一部分 准则原文	233
第二部分 准则背景	235
第三部分 准则图解	236
第四部分 新旧变化	237
第五部分 准则阐释	238
第六部分 准则影响	252
第八章 企业合并	253
第一部分 准则原文	253
第二部分 准则背景	258
第三部分 准则图解	259
第四部分 新旧变化	260

第五部分 准则阐释	262
第六部分 准则影响	306
第九章 租 赁	310
第一部分 准则原文	310
第二部分 准则背景	316
第三部分 准则图解	317
第四部分 新旧变化	318
第五部分 准则阐释	322
第六部分 准则影响	354
第十章 中期财务报告	355
第一部分 准则原文	355
第二部分 准则背景	359
第三部分 准则图解	361
第四部分 新旧变化	362
第五部分 准则阐释	363
第六部分 准则影响	385
第十一章 合并财务报表	386
第一部分 准则原文	386
第二部分 准则背景	394
第三部分 准则图解	395
第四部分 新旧变化	395
第五部分 准则阐释	400
第六部分 准则影响	476
第十二章 每股收益	479
第一部分 准则原文	479
第二部分 准则背景	482
第三部分 准则图解	483
第四部分 新旧变化	484
第五部分 准则阐释	485

第六部分 准则影响	507
第十三章 分部报告	508
第一部分 准则原文	508
第二部分 准则背景	513
第三部分 准则图解	515
第四部分 新旧变化	516
第五部分 准则阐释	517
第六部分 准则影响	542
第十四章 关联方披露	543
第一部分 准则原文	543
第二部分 准则背景	546
第三部分 准则图解	547
第四部分 新旧变化	548
第五部分 准则阐释	550
第六部分 准则影响	565

第一章 长期股权投资

第一部分 准则原文

企业会计准则第 2 号——长期股权投资

第一章 总 则

第一条 为了规范长期股权投资的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。

第二条 下列各项适用其他相关会计准则：

（一）外币长期股权投资的折算，适用《企业会计准则第 19 号——外币折算》。

（二）本准则未予规范的长期股权投资，适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》。

第二章 初始计量

第三条 企业合并形成的长期股权投资，应当按照下列规定确定其初始投资成本：

（一）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。

(二) 非同一控制下的企业合并，购买方在购买日应当按照《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。

第四条 除企业合并形成的长期股权投资以外，其他方式取得的长期股权投资，应当按照下列规定确定其初始投资成本：

(一) 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。初始投资成本包括与取得长期股权投资直接相关的费用、税金及其他必要支出。

(二) 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。

(三) 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。

(四) 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。

(五) 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。

第三章 后续计量

第五条 下列长期股权投资应当按照本准则第七条规定，采用成本法核算：

(一) 投资企业能够对被投资单位实施控制的长期股权投资。

控制，是指有权决定一个企业的财务和经营政策，并能据以从该企业的经营活动中获取利益。投资企业能够对被投资单位实施控制的，被投资单位为其子公司，投资企业应当将子公司纳入合并财务报表的合并范围。

投资企业对于子公司的长期股权投资，应当采用本准则规定的成本法核算，编制合并财务报表时按照权益法进行调整。

(二) 投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响，并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资。

共同控制，是指按照合同约定对某项经济活动所共有的控制，仅在与该项经济活动相关的重要财务和经营决策需要分享控制权的投资方一致同意时存在。投资企业与其他方对被投资单位实施共同控制的，被投资单位为其合营企业。

重大影响，是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。投资企业能够对被投资单位施加重大影响的，被投资单位为其联营企业。

第六条 在确定能否对被投资单位实施控制或施加重大影响时，应当考虑投资企业和其他方持有的被投资单位当期可转换公司债券、当期可执行认股权证等潜在表决权因素。

第七条 采用成本法核算的长期股权投资应当按照初始投资成本计价。追加或收回投资应当调整长期股权投资的成本。被投资单位宣告分派的现金股利或利润，确认为当期投资收益。投资企业确认投资收益，仅限于被投资单位接受投资后产生的累积净利润的分配额，所获得的利润或现金股利超过上述数额的部分作为初始投资成本的收回。

第八条 投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资，应当按照本准则第九条至第十三条规定，采用权益法核算。

第九条 长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不调整长期股权投资的初始投资成本；长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，其差额应当计入当期损益，同时调整长期股权投资的成本。

被投资单位可辨认净资产的公允价值，应当比照《企业会计准则第 20 号——企业合并》的有关规定确定。

第十条 投资企业取得长期股权投资后，应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额，确认投资损益并调整长期股权投资的账面价值。投资企业按照被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算应分得的部分，相应减少长期股权投资的账面价值。

第十一条 投资企业确认被投资单位发生的净亏损，应当以长期股权投资的账面价值以及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限，投资企业负有承担额外损失义务的除外。

被投资单位以后实现净利润的，投资企业在其收益分享额弥补未确认的亏损分担额后，恢复确认收益分享额。

第十二条 投资企业在确认应享有被投资单位净损益的份额时，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确认。

被投资单位采用的会计政策及会计期间与投资企业不一致的，应当按照投资企业的会计政策及会计期间对被投资单位的财务报表进行调整，并据以确认投资损益。

第十三条 投资企业对于被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动，应当调整长期股权投资的账面价值并计入所有者权益。

第十四条 投资企业因减少投资等原因对被投资单位不再具有共同控制或重大影响的，并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资，应当改按成本法核算，并以权

益法下长期股权投资的账面价值作为按照成本法核算的初始投资成本。

因追加投资等原因能够对被投资单位实施共同控制或重大影响但不构成控制的，应当改按权益法核算，并以成本法下长期股权投资的账面价值或按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》确定的投资账面价值作为按照权益法核算的初始投资成本。

第十五条 按照本准则规定的成本法核算的、在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资，其减值应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》处理；其他按照本准则核算的长期股权投资，其减值应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》处理。

第十六条 处置长期股权投资，其账面价值与实际取得价款的差额，应当计入当期损益。采用权益法核算的长期股权投资，因被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动而计入所有者权益的，处置该项投资时应当将原计入所有者权益的部分按相应比例转入当期损益。

第四章 披 露

第十七条 投资企业应当在附注中披露与长期股权投资有关的下列信息：

(一) 子公司、合营企业和联营企业清单，包括企业名称、注册地、业务性质、投资企业的持股比例和表决权比例。

(二) 合营企业和联营企业当期的主要财务信息，包括资产、负债、收入、费用等合计金额。

(三) 被投资单位向投资企业转移资金的能力受到严格限制的情况。

(四) 当期及累计未确认的投资损失金额。

(五) 与对子公司、合营企业及联营企业投资相关的或有负债。

第二部分 准则背景

企业除了从事日常生产经营活动以外，投资也是其重要的活动。进行投资活动可以获得更多的日常生产经营活动所不能达到的经济利益，为扩大企业再生产提供资金和其他方面的条件。

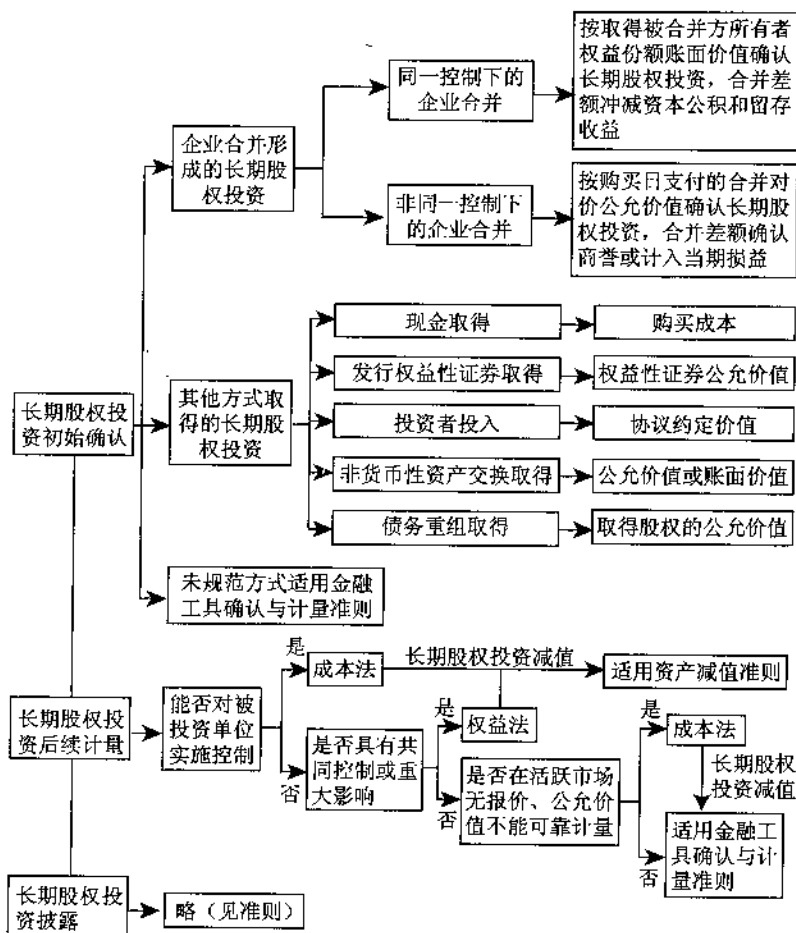
资本市场建立之初，有些上市公司在其主要经营的业务发生困难时，经常利用出售或购买股权投资等方式，制造投资收益，以满足达到配股的要求。但是，投资收益是否能够确认为收益，计入利润表，应根据实际的交易或事项的具体情况而定，而原有的会计制度对这方面的限制性规定比较简略，没有起到实质性作用。因此规范投资会计核算和相关信息的披露，就提到了议事日程。

1993年财政部成立项目组制定投资的具体会计准则，着手研究制定相关准则。1995年完成征求意见稿，经过多次讨论和征求意见，1998年6月发布了《企业会计准则——投资》（以下简称旧准则或原准则），自1999年1月1日起在上市公司范围内施行。但在实施近两年后，各种问题层出不穷。最为突出的是上市公司利用非现金资产采用公允价值计价的原则大做文章，大规模地操纵利润。会计准则制定者不得不于2000年对该准则进行修订，改变了非现金资产广泛采用公允价值计价的方法，全面采用了账面价值的计价方法。

2006年2月财政部在全面制订发布新的准则体系时，根据原准则在实际操作中碰到的问题和与国际会计准则趋同的指导原则，对企业股权投资的会计核算和信息披露进行了规范，发布了《企业会计准则第2号——长期股权投资》（以下简称新准则或本准则），并要求自2007年1月1日起先在上市公司予以执行。

第三部分 准则图解

本准则基本框架如下图所示：



长期股权投资准则基本框架

第四部分 新旧变化

新旧准则的变化如下表 1 所示：

表 1 新旧准则变化表

主要差异项目		旧准则 (2001)	新准则 (2006)
定义		投资，指企业为通过分配来增加财富，或为谋求其他利益，而将资产让渡给其他单位所获得的另一项资产。长期投资是不能够随时变现或持有时间准备超过一年的投资。	准则正文取消了对长期股权投资
适用范围		规范短期投资、长期股权投资、长期债权投资。	长期股权投资的核算，主要包括了对子公司的投资、对合营企业的投资、对联营企业的投资及其他在活跃市场中没有报价和公允价值不能可靠计量的长期股权投资。对于其他在活跃市场中有报价、公允价值能够可靠计量的长期股权投资则按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》进行处理。
初始计量	企业合并形成的长期股权投资与合并对价差额的处理	企业合并导致的差额（合并对价与取得的净资产账面价值的份额之间的差额），或增加股权投资差额，或增加资本公积，且股权投资差额应予摊销。	同一控制，以账面价值为基础计量，合并对价与取得的净资产账面价值的份额之间的差额调整资本公积或留存收益； 非同一控制，以公允价值为基础计量，合并对价与取得的可辨认净资产份额之间的差额，借差不予调整，贷差计入当期损益。
	投资者投入长期股权投资	按照投资合同或协议约定的价值作为初始投资成本。	按照投资合同或协议约定的价值作为初始投资成本，合同或协议约定价值不公允的除外
	发行权益性证券取得的长期股权投资	无相关规定	按照发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本
	债务重组和非货币性交易取得的长期股权投资	以账面价值作为计量基础。	按《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》和《企业会计准则第 12 号——债务重组》确定其初始投资成本。