



根据财政部最新《企业会计准则讲解》编写

最新企业会计准则 实务操作

(第二版)

◎ 王世定 赵治纲 / 编著



经济科学出版社
Economic Science Press

根据财政部最新《企业会计准则讲解》编写

最新企业会计准则 实务操作

(第二版)

王世定 赵治纲 编著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

最新企业会计准则实务操作 / 王世定, 赵治纲编著. —2
版. —北京: 经济科学出版社, 2007. 11

ISBN 978 - 7 - 5058 - 6687 - 4

I. 最… II. ①王…②赵… III. 企业 - 会计制度 - 中国
IV. F279. 23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 166909 号

责任编辑：刘 军 卢元孝

责任校对：徐领柱

技术编辑：潘泽新

最新企业会计准则实务操作（第二版）

王世定 赵治纲 编著

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

电子邮件：esp@esp.com.cn

北京密兴印刷厂印刷

华丰装订厂装订

787×1092 16 开 39 印张 670000 字

2007 年 11 月第二版 2007 年 11 月第一次印刷

印数：0001—5000 册

ISBN 978 - 7 - 5058 - 6687 - 4 / F · 5948 定价：60.00 元

（图书出现印装问题，本社负责调换）

（版权所有 翻印必究）

再版前言

“经济越发展，会计越重要。”随着我国经济体制改革的不断深化，市场机制的逐步完善，会计工作的重要性越来越突出。财政部于2006年2月15日发布了新的企业会计准则体系，新企业会计准则将于2007年1月1日起在上市公司中执行，其他企业鼓励执行。

企业会计准则言简意赅，内容涵盖了各类企业的各项经济业务。不论是理解准则，还是运用准则，都必须注重经济业务的实质，而不是法律形式。企业会计准则的重大价值就在于它的具体应用，在于规范企业的财务会计报告。

本书的编写主要基于以下几个方面考虑：

(1) 企业会计人员的需要。在给一些企业提供新会计准则方面的培训时，企业会计人员反映，他们非常需要一本将企业会计准则和企业实际情况结合起来讲解的实务操作书，也非常希望我们将平时的授课内容和研究成果写进书中。

(2) 新企业会计准则的难度。新企业会计准则与国际会计准则实现了趋同，与原企业会计准则相比，发生了非常大的变化，并要求上市公司在2007年1月1日起开始执行，因此，在这么短的时间内，企业会计人员要全面掌握和运用新企业会计准则存在着一定的难度。

(3) 会计学者的责任。作为会计科研人员和教学人员，我们认为有责任来推动新企业会计准则在企业的全面实施，而编写教材是推动企业会计准则实施最有效的方式。

与目前国内同类书籍比较，本书具有以下几个方面的特色：

(1) 本书是根据财政部最新发布的《企业会计准则》、《企业会计准则应用指南》和我们今年负责一些国有上市公司新准则实施咨询项目的研究成果而编写的。新会计准则发布后，我们多次为国内一些国有大型企业的会计人员提供了新会计准则理解和操作方面的培训，受到相关企业会计人员的好评。通过会计人员的反馈，我们也了解了企业存在的一些实际问题，因此，对于我国上市公司及非上市公司如何结合实际情况全面实施新会计准则，本书可以说是目前

国内很难找到的实务操作指南。

(2) 本书最大的特色是对新会计准则进行了非常详细的讲解，另一特色是提供了非常丰富的业务举例，而且所有的业务举例都经过了反复推敲和修改，非常准确且贴近企业实际，会计人员可据此对账务进行处理。

(3) 《企业会计准则》发布后，原有《企业会计制度》及相关规定已经作废，并且最新发布的《企业会计准则应用指南》只对总账科目的主要账务处理进行了说明，因此企业会计人员很难在短期内适应。新《企业会计准则》和《企业会计准则应用指南》没有规范到的经济业务与事项，企业会计人员对其进行账务处理时普遍感到困惑，而本书则对会计准则涉及的总账科目的核算内容进行了较为全面的阐述。

(4) 本书对准则及准则的解释进行了较为全面的归纳。由于《企业会计准则应用指南》在对某准则进行解释时会涉及其他准则的有关内容，因此有些解释内容较为分散，而本书将《企业会计准则应用指南》涉及某准则的所有解释进行了归纳，有助于会计人员全面理解与掌握。

本书主要内容包括新企业会计准则的背景、核心理念、准则有关内容的理解、准则核算有关科目的设置、准则有关业务核算举例、对企业的影响分析、准则衔接处理等，由赵治纲博士编写，王世定研究员进行了审阅订正。

本书2007年1月出版后，深受广大企业会计人员和高等院校会计专业学生的关注和厚爱。为了给读者提供一本更好教材，我们根据财政部会计司编写的《企业会计准则讲解》对第一版进行了全面地修订和完善。

新版对《企业会计准则》、《企业会计准则应用指南》和《企业会计准则讲解》，以及企业会计准则实施问题专家工作组意见进行了全面的归纳与总结。此外，还增加作者发表的一系列关于新会计准则答疑的内容。因此，本书是企业会计人员学习和运用新会计准则非常实用的操作手册，同时也可以作为高等院校会计专业学生学习新会计准则的参考教材。

在修订过程中，虽然我们尽力想做到“最新、最全、最好”，但限于水平，书中难免存在一些不足之处，恳请学界同仁不吝指正，以便今后进一步修改和完善。

编 者

2007年10月15日于财政部科研所新知大厦

目 录

1	第一章 新《企业会计准则》概述
1	第一节 准则制定背景及其介绍
1	一、企业会计准则的制定背景
3	二、企业会计准则体系架构
6	三、具体会计准则的应用指南
7	四、新企业会计准则体系的主要特点
11	五、企业会计准则体系的国际趋同
14	第二节 新企业会计准则体系的核心理念
14	一、资产负债观
17	二、公允价值计量
31	第二章 企业会计准则实务操作（上）
31	第一节 《企业会计准则——基本准则》讲解
31	一、《基本准则》有关内容的理解
38	二、对企业的影响分析
38	第二节 《存货》准则讲解与实务操作
38	一、《存货》准则有关内容的理解
46	二、存货核算有关科目的设置
49	三、存货有关业务核算
69	四、对企业的影响分析
69	第三节 《长期股权投资》准则讲解与实务操作
69	一、《长期股权投资》准则有关内容的理解
76	二、长期股权投资核算与原准则规定比较
77	三、长期股权投资核算有关科目的设置
79	四、长期股权投资有关业务核算
99	五、对企业的影响分析
100	第四节 《投资性房地产》准则讲解与实务操作
100	一、《投资性房地产》准则有关内容的理解
106	二、投资性房地产核算有关科目的设置

107	三、投资性房地产有关业务核算
113	四、对企业的影响分析
114	第五节 《固定资产》准则讲解与实务操作
114	一、《固定资产》准则有关内容的理解
120	二、固定资产核算有关科目的设置
121	三、固定资产有关业务核算
144	四、对企业的影响分析
145	第六节 《无形资产》准则讲解与实务操作
145	一、《无形资产》准则有关内容的理解
153	二、无形资产核算有关科目的设置
154	三、无形资产有关业务核算
162	四、对企业的影响分析
163	第七节 《非货币性资产交换》准则讲解与实务操作
163	一、《非货币性资产交换》准则有关内容的理解
170	二、新旧准则的主要区别
170	三、非货币性资产交换有关业务核算
174	四、对企业的影响分析
175	第八节 《资产减值》准则讲解与实务操作
175	一、《资产减值》准则有关内容的理解
185	二、资产减值核算有关科目的设置
186	三、资产减值有关业务核算
191	四、对企业的影响分析
192	第九节 《职工薪酬》准则讲解与实务操作
192	一、《职工薪酬》准则有关内容的理解
198	二、职工薪酬核算有关科目的设置
198	三、职工薪酬有关业务核算
209	四、对企业的影响分析
210	第十节 《股份支付》准则讲解与实务操作
210	一、《股份支付》准则有关内容的理解
215	二、股份支付有关业务核算
219	三、对企业的影响分析
220	第三章 企业会计准则实务操作（中）
220	第一节 《债务重组》准则讲解与实务操作
220	一、债务重组准则有关内容的理解
224	二、债务重组的有关业务核算

230	三、对企业的影响分析
231	第二节 《或有事项》准则讲解与实务操作
231	一、《或有事项》准则有关内容的理解
237	二、或有事项核算有关科目的设置
237	三、或有事项有关业务核算
243	四、对企业的影响分析
243	第三节 《收入》准则讲解与实务操作
243	一、《收入》准则有关内容的理解
253	二、收入核算有关科目的设置
254	三、收入有关业务核算
262	四、对企业的影响分析
263	第四节 《建造合同》准则讲解与实务操作
263	一、《建造合同》准则有关内容的理解
272	二、建造合同核算有关科目的设置
274	三、建造合同有关业务核算
279	四、对企业的影响分析
280	第五节 《政府补助》准则讲解与实务操作
280	一、《政府补助》准则有关内容的理解
283	二、政府补助核算有关科目的设置
283	三、政府补助有关业务核算
286	四、对企业的影响分析
286	第六节 《借款费用》准则讲解与实务操作
286	一、《借款费用》准则有关内容的理解
291	二、借款费用有关业务核算
298	三、对企业的影响分析
298	第七节 《所得税》准则讲解与实务操作
298	一、《所得税》准则有关内容的理解
305	二、《所得税》准则详细讲解
324	三、所得税核算有关科目的设置
325	四、所得税费用核算举例
329	五、对企业的影响分析
330	第八节 《外币折算》准则讲解与实务操作
330	一、《外币折算》准则有关内容的理解
334	二、外币折算有关业务核算
338	三、对企业的影响分析
339	第九节 《企业合并》准则讲解与实务操作

339	一、《企业合并》准则有关内容的理解
346	二、企业合并业务举例
374	三、对企业的影响分析
375	第十节 《租赁》准则讲解与实务操作
375	一、《租赁》准则有关内容的理解
381	二、租赁核算有关科目的设置
383	三、租赁核算业务举例
390	四、对企业的影响分析
391	第四章 企业会计准则实务操作（下）
391	第一节 《金融工具确认和计量》准则讲解与实务操作
391	一、《金融工具确认和计量》准则有关内容的理解
408	二、金融资产或金融负债核算有关科目的设置
411	三、金融资产与金融负债有关业务核算
422	四、对企业的影响分析
423	第二节 《会计政策、会计估计变更和差错更正》准则讲解与实务操作
423	一、准则有关内容的理解
426	二、有关业务核算举例
434	三、对企业的影响分析
435	第三节 《资产负债表日后事项》准则讲解与实务操作
435	一、《资产负债表日后事项》准则有关内容的理解
437	二、资产负债表日后事项核算有关科目的设置
437	三、资产负债表日后事项有关业务的核算
440	四、对企业的影响分析
441	第四节 《财务报表列报》准则讲解与实务操作
441	一、《财务报表列报》准则有关内容的理解
446	二、财务报表列报的基本要求
447	三、财务报表的组成和适用范围
448	四、一般企业资产负债表、利润表和所有者权益变动表格式
452	五、一般企业报表附注
467	六、财务报表编制说明
474	七、对企业的影响分析
475	第五节 《现金流量表》准则讲解与实务操作
475	一、《现金流量表》准则有关内容的理解
478	二、一般企业现金流量表格式
480	三、现金流量表附注

483	四、现金流量表编制说明
485	五、对企业的影响分析
485	第六节 《中期财务报告》准则讲解与实务操作
485	一、《中期财务报告》准则有关内容的理解
488	二、对企业的影响分析
489	第七节 《合并财务报表》准则讲解与实务操作
489	一、《合并财务报表》准则有关内容的理解
496	二、合并财务报表格式
502	三、合并财务报表附注
503	四、合并财务报表编制举例
539	五、对企业的影响分析
540	第八节 《每股收益》准则讲解与实务操作
540	一、《每股收益》准则有关内容的理解
544	二、每股收益计算举例
547	三、对企业的影响分析
548	第九节 《分部报告》准则讲解与实务操作
548	一、《分部报告》准则有关内容的理解
553	二、对企业的影响分析
554	第十节 《关联方披露》准则讲解与实务操作
554	一、《关联方披露》准则有关内容的理解
557	二、对企业的影响分析
558	第五章 准则衔接处理
558	第一节 《首次执行企业会计准则》讲解
558	一、《首次执行企业会计准则》有关内容的理解
563	二、首次执行日采用未来适用法有关项目的处理
564	三、首份中期财务报告和首份年度财务报表的列报
565	第二节 衔接处理业务举例
565	一、预计的资产弃置费用衔接处理
566	二、长期股权投资衔接处理
567	三、企业合并衔接处理
568	四、所得税衔接处理
569	第三节 新旧会计科目变化说明
569	一、删除的旧会计科目
571	二、新增加的新会计科目
571	三、会计科目核算内容的变化

575	第四节 新旧会计科目衔接说明
583	第五节 新旧会计科目衔接对照表
593	第六章 专家工作组意见与新会计准则答疑
593	第一节 企业会计准则实施问题专家工作组意见（一）
596	第二节 企业会计准则实施问题专家工作组意见（二）
600	第三节 新会计准则答疑
600	一、新会计准则答疑（一）
602	二、新会计准则答疑（二）
606	三、新会计准则答疑（三）
608	四、新会计准则答疑（四）
610	五、新会计准则答疑（五）

第一章 新《企业会计准则》 概述

第一节 准则制定背景及其介绍

一、企业会计准则的制定背景

财政部于2006年2月15日发布了《企业会计准则》，新《企业会计准则》包括一项基本准则和38项具体会计准则，38项具体会计准则包括22项新发布的会计准则，以及16项对原会计准则的修订。这标志着适应我国市场经济发展要求、与国际惯例趋同的中国会计准则体系正式建立。基本准则将自2007年7月1日起施行，而38项具体会计准则将自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。

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“游戏规则”和国家经济法规的重要组成部分。为什么要搞企业会计准则体系？这是因为我国市场经济已经发展到一个新的阶段，经济全球化已经进入到一个新的时期，建立企业会计准则体系是时代的要求和发展的必然。具体而言，主要是基于以下六个方面的需要：

1. 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。我国国内经济的市场化和国际经济的一体化，都需要公开透明、高质量的会计信息作支撑，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。我国企业会计准则体系的建设，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、提高我国经济国际影响力的需要。

2. 企业会计准则体系的发布实施，是促进市场经济体制完善的需要。当前，我国正在着力完善市场经济体制，其中的一个重要方面是坚持科学的发展观，努力降低交易成本，促进经济增长方式的转变和资源的优化配置。制定高质量的会计准则，确保会计信息的真实、可比、有用，是降低交易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，避免无效投资和资金浪费的重要举措，是深化企业改革、金融改革和资本市场健康发展的重要基础。

3. 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。新发布的企业会计准则体系，以提高会计信息质量、服务投资者经济决策为目标，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，必将进一步强化对信息供给的约束，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，从而为维护自身合法利益提供了更好的制度保证。

4. 企业会计准则体系的发布实施，是加强经济管理的需要。企业会计准则体系的发布实施，不仅为企业提供了更科学、更统一的会计标准，增强了会计信息的客观性和可比性，也为政府监管部门和有关经济管理部门提供了更加有力、更加有效的评判准绳和衡量标准，有利于提高整个经济管理工作的质量和效率，有利于会计工作秩序和市场经济秩序的不断规范，也有利于提升政府经济监管部门的行政能力。

5. 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，越来越凸显出会计作为国际通用的商业语言的重要性。语言不通，没法打交道、做生意、谈合作。企业会计准则体系的发布，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，有利于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。

6. 企业会计准则体系的发布实施，是我国会计国际化的需要。我国经济在国际舞台上正扮演着越来越重要的角色，会计作为反映经济活动、服务经济发展的重要基础，也理应走上国际舞台，扮演其应有的角色。我们应当从促进与国际趋同的会计准则的制定环节入手，一步一个脚印，环环相扣，脚踏实地，全面提升我国会计人员素质和会计发展水平，提高我国会计的国际话语权，推动我国会计的规范化和国际化。

我国会计准则改革的原因概括起来有两点，就是“市场化”与“国际化”。前者是中国市场经济发展的要求，后者是加入 WTO 后的要求。目前中国经济的市场化进程在加快，而资本市场是最重要的要素市场之一。原先在股权分置改革之前，中国的股票市场不是全流通的，而不是全流通的市场是不成熟的资本市场，难以衡量和实现公允价值，也难以实现配置资源和调整结构的作用。目前的投资体制改革也是为了实现市场化，另外国有企业也在搞现代产权制度，引入战略投资者，鼓励外资和民营企业进入国有企业，解决国有企业的困难，实现投资主体多元化，产权制度改革的目的从根本上解决国有企业的运行机制、自我生存和发展问题。要把竞争性行业推向市场，转变政府职能，不再在竞争性领域直接操作，不要直接干预市场主体的活动，而是将重点放在市场监管、创造环境、制定规则（国际化的规则）、宏观调控、培育市场等方面。

经济和企业的发展要求会计标准在内容和形式上与主要市场经济国家趋同。会计准则对企业行为有直接影响，无论是“请进来”还是“走出去”都要求会计标准国际化，这也涉及到国家和民族的利益。因此需要加快和完成会计准则体系建设，主动与国际趋同，否则将影响国家和企业的利益。在准则充分趋同的同时也要有突破，不是中国准则单方面地向国际财务报告准则（IFRS）靠拢，而是一个互动的过程。在趋同过程中如发现 IFRS 的不妥之处，也将提请 IASB 作出相应修改和完善。

中国企业会计准则体系的发布实施，使中国企业会计准则与国际财务报告准则之间实现了实质性趋同，是促进中国经济发展和提升中国在国际资本市场中地位的非常重要的一步。

二、企业会计准则体系架构

我国新的企业会计准则体系由 1 项基本准则、38 项具体准则和应用指南构成，可理解为三个层次：

第一层次为基本准则，第二层次为具体会计准则，第三层次为具体会计准则的应用指南。

（一）基本准则

1. 基本准则介绍

基本准则是在 1992 年财政部发布的《企业会计准则——基本准则》基础

上，根据国务院 2000 年发布的《企业财务会计报告条例》借鉴国际财务报告准则（IFRS）《编报财务报表的框架》修订而成的。

基本准则在整个企业会计准则体系中属于最高层次，统御整个企业会计准则体系，是“准则的准则”，指导和规范各项具体准则和应用指南，并且对实际工作也有指导作用。对于今后出现的具体会计准则尚未规定的新业务，需运用基本会计准则中的理念进行操作和判断。基本会计准则为财政部部门规章，38 项具体会计准则和即将发布的应用指南属于财政部规范性文件，以财会字文号发布。中国的企业会计准则体系属于整个国家法规体系的一部分。

基本准则规定了整个准则体系的目的、假设和前提条件、基本原则、会计要素及其确认与计量、财务会计报告的总体要求等内容。会计准则体系的总体目标是规范会计行为，提高会计信息质量，满足投资人、债权人、社会公众、有关部门和管理机构对会计信息的需求，这是全社会对会计信息共同的基本标准。总则部分同时也明确了会计的基本假设，包括持续经营（表明该准则体系中不含破产清算会计准则）、会计主体、会计分期、货币计量。

基本准则规范了会计信息的质量要求，也就是会计基本原则。其中继续保留了重要性原则、谨慎原则、实质重于形式原则等，也强调了可比性、一致性、明晰性等原则。权责发生制和历史成本不再作为会计核算的基本原则。权责发生制并入会计分期基本假设，历史成本体现在会计要素的计量中。

2. 基本准则的创新之处

（1）会计目标。

基本准则第四条规定，企业应当编制财务会计报告（又称财务报告，下同）。财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务会计报告使用者作出经济决策。

财务会计报告使用者包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。

（2）会计的六大要素。

会计的六大要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润。与国际财务报告准则中的会计要素基本一致，与 IFRS 相比增加“利润”要素（但不是本质区别）。2000 年《企业财务会计报告条例》规定的六要素至今未过时，基本准则继续遵循了六大会计要素的划分规定。

新准则对六大会计要素的界定，特别重视六大会计要素各自的本质特征。

如资产要素定义的核心是预期未来经济利益的流入，这也是资产减值测试的理论依据。负债定义的核心是“现时义务”，包括法定、潜在和推定的义务。收入要素的本质是“日常活动”，例如固定资产、无形资产的处置、变卖不属于日常活动，所以不产生收入，只是营业外收入。利润要素也增加了新的概念，即利得和损失（包括已实现和未实现的，其中利润表中的利得为已实现部分，未实现部分直接计入所有者权益）。

（3）持续经营。

一是对于企业改制过程中的很多财务会计问题，本准则不予规范。企业改制，尤其是国有企业改制时，资产的评估增值可以入账，改制后的评估增值通常不予入账。对于此类评估调账，国际财务报告准则中一般也是不认可的。在境外上市时，评估价会计是调整的一项内容，但本准则体系不涉及这一问题。

二是企业破产清算会计，其基础不是权责发生制和持续经营前提，本准则也不予规范，需执行财政部的单独规定。

（4）会计计量。

基本准则第四十三条规定，企业在对会计要素进行计量时，一般应当采用历史成本，采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值计量的，应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。

会计的计量属性多年来均以历史成本为计量基础，基本准则中专门设置了“会计计量”一章，仍然维持以历史成本为基础的格局，同时适度、稳健地引入公允价值，但前提条件是公允价值能够取得并可靠计量。准则体系在金融工具、投资性房地产、非共同控制下的企业合并、债务重组和非货币性交易等方面均采用了公允价值计量属性。

（5）财务会计报告。

新准则体系中报告类准则从第 30 号到第 37 号，共有 8 个。基本准则的“财务会计报告”一章中特别强调和提升了财务会计报告（包括财务报表附注）的地位和作用。

我国的企业会计准则体系不仅重视企业的核算和账务处理，还重视财务会计报告，因而注意提升财务会计报告的地位。在编写应用指南时，在其中的报表附注格式规定方面也花费了大量的精力。

（二）具体会计准则

具体会计准则共有 38 项，IFRS 中目前有效的准则共有 37 项。中国的具体