

释 疑 / 实 例 / 比 较

最新企业具体会计准则

阐释

编著 / 田明 张筱冰

下

ZUIXIN
QIYE
JUTI
KUAIRI
ZHUN
ZE
CHAN
SHI

中国财政经济出版社

最新企业具体会计准则阐释

释疑·实例·比较

(下)

编著 田 明 张筱冰

中国物价出版社

前 言

随着我国社会主义市场经济体制的逐步建立和完善，以及我国财务会计改革的逐步深入，这对我国会计准则的制订和修订提出了更高和更新的要求。近年来，我国不断加快了会计准则的制订步伐，不断推进我国会计准则的建设。

我国会计准则由基本会计准则和具体会计准则两个层次组成。1993年实施的《企业会计准则》，即为基本会计准则。主要规范会计核算的四个基本前提，会计核算应遵循的具体原则，会计核算的六大要素以及会计报告编报要求等四个方面。具体会计准则是依据基本会计准则的要求，针对具体会计核算业务所做出的规范。到目前为止，财政部已正式颁布实施了十六项会计准则，其中，《企业会计准则——现金流量表》、《企业会计准则——债务重组》、《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》、《企业会计准则——或有事项》、《企业会计准则——非货币性交易》、《企业会计准则——租赁》、《企业会计准则——借款费用》等七项准

则在所有企业普遍施行，包括《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》等九项准则暂在股份有限公司或上市公司施行。

深入进行具体会计准则的理论研究和实践探索，是当前会计理论界和实际工作者共同面临的现实和紧迫的重要课题。为适应对具体会计准则实践探索和理论研究的需要，特别是为了满足从事实际会计工作的同志更全面更准确地理解、贯彻实施我国已颁布实施的具体会计准则，我们编写了《最新企业具体会计准则阐释》。本书的编写力求体现指导性、实用性、系统性和超前性四个特点。

本书总体框架结构的设计是：根据财政部已颁布实施的会计准则，全书由上、下两册构成。其中上册为财政部颁布的基本会计准则和所有企业都适用的七项具体准则；下册为财政部颁布的暂在上市公司或股份有限公司施行的九项具体会计准则。读者可根据自身的工作需要，了解和领会会计准则的释义、比较、案例和对准则的独立思考。

在本书编写过程中参考了大量的国内外有关文献资料，并得到会计理论界和实业界有关专家和师长的帮助和指导，在此一并表示衷心的感谢。对于书中的不是之处，请读者赐教和指正，以便再稿时修正。

编 者

2002. 3

目 录

第九章 存货准则	(1)
第一节 准则阐释	(6)
一、存货取得成本的界定	(6)
二、存货的核算	(9)
第二节 准则比较	(42)
一、简介	(42)
二、比较	(43)
第三节 准则实例	(55)
第四节 准则思考	(60)
一、关于存货的定义	(60)
二、关于存货的初始计量	(61)
三、关于存货的成本	(61)
四、关于存货成本计算的方法	(61)
五、关于存货期末的计量	(62)
第十章 固定资产准则	(71)
第一节 准则阐释	(77)
一、固定资产的概念	(77)
二、固定资产取得成本的界定	(78)

三、固定资产增加的账务处理	(80)
四、固定资产减少的账务处理	(87)
五、固定资产的折旧	(89)
六、固定资产减值准备	(91)
七、工程物资及在建工程的账务处理	(92)
八、在建工程减值准备	(96)
九、固定资产清理的账务处理	(97)
第二节 准则比较	(98)
一、简介	(98)
二、比较	(99)
第三节 准则实例	(106)
第四节 准则思考	(109)
一、累计折旧与固定资产减值准备	(109)
二、固定资产减值准备有关会计处理的设想	(110)
 第十一章 无形资产准则	 (129)
第一节 准则阐释	(133)
一、无形资产及其确认	(133)
二、无形资产取得成本的界定	(134)
三、无形资产的账务处理	(135)
四、无形资产的摊销	(138)
五、无形资产减值准备	(138)
六、处置和报废	(139)
七、披露与衔接办法	(140)
第二节 准则比较	(141)
一、简介	(141)
二、比较	(142)

第三节 准则实例	(147)
第四节 准则思考	(149)
一、准则有新意, 也有难点	(149)
二、对症下药, 规范交易	(150)
三、关于商誉中个人无形资产的思考	(152)
四、关于自创无形资产计价方法的思考	(153)
五、关于无形资产摊销的思考	(155)
 第十二章 收入准则	(186)
第一节 准则阐释	(189)
一、收入准则的意义及重点和难点	(189)
二、收入的确认	(191)
三、具体收入项目的确认与核算	(213)
第二节 准则比较	(226)
一、简介	(226)
二、比较	(227)
第三节 准则实例	(237)
第四节 准则思考	(247)
一、与收入计量有关的基本概念	(247)
二、收入计量的方法	(249)
 第十三章 建造合同准则	(279)
第一节 准则阐释	(284)
一、建造合同概述	(284)
二、建造合同收入与成本的会计处理	(289)
第二节 准则比较	(321)
一、现行实务与建造合同准则比较	(321)

二、国际建造合同准则与我国建造合同准则比较	··· (329)
第三节 准则实例	····· (336)
第四节 准则思考	····· (347)
一、如何可靠估计合同结果	····· (347)
二、完工百分比的确定	····· (348)
三、收入和费用确认的时点	····· (349)
四、对税务的影响	····· (350)
 第十四章 资产负债表日后事项准则	····· (363)
第一节 准则阐释	····· (365)
一、准则概述	····· (365)
二、日后事项的会计处理	····· (369)
三、准则操作中应注意的问题	····· (397)
第二节 准则比较	····· (401)
第三节 准则实例	····· (403)
第四节 准则思考	····· (409)
一、准则颁布前的情况	····· (409)
二、准则颁布后的情况	····· (410)
三、“具体准则”颁布后期后事项披露中仍存在问题	····· (410)
四、启示	····· (413)
 第十五章 关联方关系及其交易的披露准则	····· (420)
第一节 准则阐释	····· (424)
一、准则概述	····· (424)
二、准则释义	····· (430)

第二节 准则比较 (459)

- 一、完善我国关联方关系及其交易披露规范制度的
成本效益分析 (460)

- 二、关联方关系及其交易信息披露会计准则的比较
与完善 (463)

- 三、关联交易定价政策信息披露 (467)

- 四、经济依赖性信息的披露 (470)

第三节 准则实例 (471)

第四节 准则思考 (484)

- 一、关联交易是利润包装的主要形式 (484)

- 二、关联方交易对投资者决策的影响 (489)

- 三、资产重组中的关联交易 (490)

- 四、准则实施中的问题分析 (496)

- 五、对充分发挥准则效力的两点建议 (497)

第十六章 投资准则 (504)

第一节 准则阐释 (504)

- 一、投资准则概述 (504)

- 二、短期投资的核算 (513)

- 三、短期投资跌价准备的核算 (525)

- 四、长期股权投资的核算 (527)

- 五、长期债权投资的核算 (540)

- 六、长期投资减值准备的核算 (544)

第二节 准则比较 (545)

- 一、准则修订前后的比较 (545)

- 二、中美投资准则的比较 (558)

第三节 准则实例 (566)

第四节 准则思考 (570)

第十七章 中期财务报告准则	(583)
第一节 准则阐释	(588)
一、对中期财务报告准则的评价	(589)
二、对中期财务报告准则的建议	(590)
第二节 准则比较	(591)
一、中报信息披露规则的国际比较	(592)
二、中期报告准则的会计难点及解析	(594)
第三节 准则实例	(599)
第四节 准则思考	(623)
一、如何解读上市公司的财务报告	(623)
二、上市公司会计信息披露定位分析	(626)
三、中期财务报告的理论观	(631)

第九章 存 货 准 则

企业会计准则——存货

引言

1. 本准则规范存货的会计核算和相关信息的披露。
2. 本准则不涉及：
 - (1) 因建造合同而形成的在建工程；
 - (2) 农业企业收获的农产品和采掘企业开采的矿产品；
 - (3) 牲畜等与农业活动有关的生物资产；
 - (4) 企业合并中取得的存货的初始计量。

定义

3. 本准则使用的下列术语，其定义为：

(1) 存货，指企业在正常生产经营过程中持有以备出售的产成品或商品，或者为了出售仍然处在生产过程中的在产品，或者将在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料、物料等。

(2) 可变现净值，指在正常生产经营过程中，以存货的估计售价减去至完工估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税金后的金额。

(3) 制造费用，指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。

确认

4. 存货在同时满足以下两个条件时，才能加以确认：

(1) 该存货包含的经济利益很可能流入企业；

(2) 该存货的成本能够可靠地计量。

初始计量

5. 存货应当以其成本入账。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。

采购成本

6. 存货的采购成本一般包括采购价格、进口关税和其他税金、运输费、装卸费、保险费以及其他可直接归属于存货采购的费用。商品流通企业存货的采购成本包括采购价格、进口关税和其他税金等。

加工成本

7. 存货的加工成本包括直接人工以及按照一定方法分配的制造费用。

8. 企业应当根据制造费用的性质，合理选择分配方法。可选用的分配方法通常有按生产工人工资、按生产工人工时、按机器工时、按耗用原材料的数量或成本、按直接成本（原材料、燃料、动力、生产工人工资及福利费之和）、按产成品产量等。

9. 在同一生产过程中，如果同时生产两种或两种以上的产品，如联产品、主产品和副产品，并且每种产品的加工成本不能直接区分，则这些加工成本应当按照合理的方法在各种产品之间进行分配。联产品的加工成本可选用的分配方法通常有售价法、实物数量法等。在分配主产品和副产品的加工成本时，通常先确定副产品的加工成本，将其差额确定为主产品的加工成本。

其他成本

10. 其他成本是指除采购成本、加工成本以外的，使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出，如为特定客户设计产品所

发生的设计费用等。

11. 下列费用不应当包括在存货成本中，而应当在其发生时确认为当期费用：

(1) 非正常消耗的直接材料、直接人工及制造费用；

(2) 仓储费用（不包括在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用）；

(3) 商品流通企业在采购过程中发生的运输费、装卸费、保险费、包装费、仓储费等费用。

其他方式取得的存货的成本

12. 通过非货币性交易换入的存货的成本，应当按照《企业会计准则——非货币性交易》的规定确定。

13. 投资者投入的存货的成本，应当按照投资各方确认的价值确定。

14. 通过债务重组取得的存货的成本，应当按照《企业会计准则——债务重组》的规定确定。

15. 接受捐赠的存货的成本，应当分别以下情况确定：

(1) 捐赠方提供了有关凭据的，按凭据上标明的金额加上应支付的相关税费确定；

(2) 捐赠方没有提供有关凭据的，应当参照同类或类似存货的市场价格估计的金额，加上应支付的相关税费确定。

16. 盘盈的存货的成本，应当按照同类或类似存货的市场价格确定。

发出存货成本的确定

17. 企业应当根据各类存货的实际情况，确定发出存货的实际成本，可以采用的方法有个别计价法、先进先出法、加权平均法、移动平均法和后进先出法等。对于不能替代使用的存货，以及为特定项目专门购入或制造的存货，一般应当采用个别计价法确定发出存货的成本。

期末计量

18. 存货在会计期末应当按照成本与可变现净值孰低计量。

19. 企业在确定存货的可变现净值时，应当以取得的可靠证据为基础，并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。

20. 用于生产而持有的材料等，如果用其生产的产成品的可变现净值高于成本，则该材料仍然应当按成本计量；如果材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本，则应当将该材料按可变现净值计量。

21. 为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货，通常应当以合同价格作为其可变现净值的计量基础；如果企业持有存货的数量多于销售合同订购数量，超出部分的存货可变现净值应当以一般销售价格为计量基础。用于出售的材料等，应当以市场价格作为其可变现净值的计量基础。

22. 存货跌价准备应当按单个存货项目计提；在某些情况下，比如，与具有类似目的或最终用途并在同一地区生产和销售的产品系列相关，且难以将其与该产品系列的其他项目区别开来进行估价的存货，可以合并计提；对于数量繁多、单价较低的存货，也可以按存货类别计提。

23. 企业每期都应当重新确定存货的可变现净值。如果以前减记存货价值的影响因素已经消失，则减记的金额应当予以恢复，并在原已计提的存货跌价准备的金额内转回，转回的金额应当减少计提的存货跌价准备。

存货成本的结转

24. 已售存货的账面价值应当在确认其相关收入的当期确认为费用。

25. 将存货减记至可变现净值而形成的减记金额，应当在减记的当期确认为费用。

26. 企业应当采用系统合理的方法对低值易耗品和包装物进行摊销, 计入成本费用。可选用的方法有一次转销法、五五摊销法等。

27. 盘亏或毁损的存货所造成的损失, 应当在发生的当期计入损益。

披露

28. 企业应当披露下列与存货有关的信息:

(1) 材料、在产品、产成品等类存货的当期期初和期末账面价值及总额;

(2) 当期计提的存货跌价准备和当期转回的存货跌价准备;

(3) 存货取得的方式以及低值易耗品和包装物的摊销方法;

(4) 存货跌价准备的计提方法;

(5) 确定存货可变现净值的依据;

(6) 确定发出存货的成本所采用的方法;

(7) 用于债务担保的存货的账面价值;

(8) 采用后进先出法确定的发出存货的成本与采用先进先出法、加权平均法或移动平均法确定的发出存货的成本的差异;

(9) 当期确认为费用的存货成本, 如主营业务成本等。

衔接办法

29. 对于本准则施行之日以前取得的存货, 除跌价准备的提取应当追溯调整外, 其余不作追溯调整。

附则

30. 本准则自2002年1月1日起施行。

第一节 准则阐释

一、存货取得成本的界定

存货，是指企业在日常生产经营过程中持有以备出售，或者仍然处在生产过程，或者在生产或提供劳务过程中将消耗的材料或物料等，包括各类材料、商品、在产品、半成品、产成品等。存货应当按照以下原则核算。

1. 存货在取得时，应当按照实际成本入账。实际成本按以下方法确定：

(1) 购入的存货，按买价加运输费、装卸费、保险费、包装费、仓储费等费用、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用和按规定应计入成本的税金以及其他费用，作为实际成本。

商品流通企业购入的商品，按照进价和按规定应计入商品成本的税金，作为实际成本，采购过程中发生的运输费、装卸费、保险费、包装费、仓储费等费用、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用等，直接计入当期损益。

(2) 自制的存货，按制造过程中的各项实际支出，作为实际成本。

(3) 委托外单位加工完成的存货，以实际耗用的原材料或者半成品以及加工费、运输费、装卸费和保险费等费用以及按规定应计入成本的税金，作为实际成本。

商品流通企业加工的商品，以商品的进货原价、加工费用和按规定应计入成本的税金，作为实际成本。

(4) 投资者投入的存货，按照投资各方确认的价值，作为

实际成本。

(5) 接受捐赠的存货，按以下规定确定其实际成本：

①捐赠方提供了有关凭据（如发票、报关单、有关协议）的，按凭据上标明的金额加上应支付的相关税费，作为实际成本。

②捐赠方没有提供有关凭据的，按如下顺序确定其实际成本：

A. 同类或类似存货存在活跃市场的，按同类或类似存货的市场价格估计的金额，加上应支付的相关税费作为实际成本；

B. 同类或类似存货不存在活跃市场的，按所接受捐赠的存货的预计未来现金流量现值，作为实际成本。

(6) 企业接受的债务人以非现金资产抵偿债务方式取得的存货，或以应收债权换入存货的。按照应收债权的账面价值减去可抵扣的增值税进项税额后的差额，加上应支付的相关税费，作为实际成本。涉及补价的，按以下规定确定受让存货的实际成本：

①收到补价的，按应收债权的账面价值减去可抵扣的增值税进项税额和补价，加上应支付的相关税费，作为实际成本；

②支付补价的，按应收债权的账面价值减去可抵扣的增值税进项税额，加上支付的补价和应支付的相关税费，作为实际成本。

(7) 以非货币性交易换入的存货，按换出资产的账面价值减去可抵扣的增值税进项税额后的差额，加上应支付的相关税费，作为实际成本。涉及补价的，按以下规定确定换入存货的实际成本：

①收到补价的，按换出资产的账面价值减去可抵扣的增值税进项税额后的差额，加上应确认的收益和应支付的相关税费。减去补价后的余额，作为实际成本；