

会计人员继续教育培训教材

企业会计准则 ——应用指南

2006

企业会计准则编委会 编

中国商业出版社

会计人员继续教育培训教材

企业会计准则 ——应用指南

2006

企业会计准则编委会 编

中国商业出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

企业会计准则——应用指南/企业会计准则编委会 编. —北京: 中国商业出版社, 2007.7

ISBN 978 - 7 - 5044 - 5341 - 9

I. 企… II. 企… III. 企业管理 - 会计制度 - 中国 - 指南 IV. F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 023478 号

责任编辑: 刘树林

中国商业出版社出版发行

(100053 北京广安门内报国寺1号)

新华书店总店北京发行所经销

北京市德龙公防防伪印刷厂印刷

* * * *

787×1092 毫米 16 开 22.75 印张 780 千字

2007 年 7 月第 1 版 2007 年 7 月第 1 次印刷

定价: 30.00 元

* * * *

(如有印装质量问题可更换)

前 言

为规范企业会计确认、计量和报告行为，保证会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》、《企业会计准则——基本准则》等国家有关法律、行政法规，财政部于2006年2月15日制定并发布了《企业会计准则第1号——存货》等38项具体准则，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。执行该38项具体准则的企业不再执行现行准则、《企业会计制度》和《金融企业会计制度》。

根据《企业会计准则——基本准则》（中华人民共和国财政部令第33号）和《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），财政部制定并发布了《企业会计准则——应用指南》，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。执行《企业会计准则——应用指南》的企业，不再执行现行准则、《企业会计制度》、《金融企业会计制度》、各项专业核算办法和问题解答。

财政部2006年发布的企业会计准则，是我国会计标准的一次重大改革，内容丰富，意义深远。为了便于广大会计工作者及相关人员全面准确地掌握企业会计准则体系，企业会计准则编委会汇编了《企业会计准则——应用指南》，并附录了《企业会计准则——基本准则》、《企业会计准则第1号——存货》等38项具体准则。

企业会计准则编委会

2007年7月

目 录

第一部分 企业会计准则——应用指南

《企业会计准则第 1 号——存货》应用指南	(3)
《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》应用指南	(5)
《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》应用指南	(7)
《企业会计准则第 4 号——固定资产》应用指南	(9)
《企业会计准则第 5 号——生物资产》应用指南	(10)
《企业会计准则第 6 号——无形资产》应用指南	(12)
《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》应用指南	(15)
《企业会计准则第 8 号——资产减值》应用指南	(17)
《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》应用指南	(20)
《企业会计准则第 10 号——企业年金基金》应用指南	(22)
《企业会计准则第 11 号——股份支付》应用指南	(24)
《企业会计准则第 12 号——债务重组》应用指南	(26)
《企业会计准则第 13 号——或有事项》应用指南	(28)
《企业会计准则第 14 号——收入》应用指南	(30)
《企业会计准则第 16 号——政府补助》应用指南	(33)
《企业会计准则第 17 号——借款费用》应用指南	(35)
《企业会计准则第 18 号——所得税》应用指南	(37)
《企业会计准则第 19 号——外币折算》应用指南	(40)
《企业会计准则第 20 号——企业合并》应用指南	(42)
《企业会计准则第 21 号——租赁》应用指南	(45)
《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》应用指南	(47)
《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》应用指南	(51)
《企业会计准则第 24 号——套期保值》应用指南	(53)
《企业会计准则第 27 号——石油天然气开采》应用指南	(55)
《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计 变更和差错更正》应用指南	(57)
《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》应用指南	(58)
《企业会计准则第 31 号——现金流量表》应用指南	(107)

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》应用指南	(114)
《企业会计准则第 34 号——每股收益》应用指南	(123)
《企业会计准则第 35 号——分部报告》应用指南	(125)
《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》应用指南	(127)
《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》应用指南	(129)

第二部分 会计科目和主要账务处理

一、会计科目	(135)
二、主要账务处理	(140)

第三部分 新旧会计科目对比与衔接

一、新旧会计科目对比	(221)
二、新旧会计科目衔接	(223)

附录：

企业会计准则——基本准则	(230)
企业会计准则——具体准则	(234)

第一部分

企业会计准则 ——应用指南

《企业会计准则第1号——存货》应用指南

一、商品存货的成本

本准则第六条规定，存货的采购成本，包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。

企业（商品流通）在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用等进货费用，应当计入存货采购成本，也可以先进行归集，期末根据所购商品的存销情况进行分摊。对于已售商品的进货费用，计入当期损益；对于未售商品的进货费用，计入期末存货成本。企业采购商品的进货费用金额较小的，可以在发生时直接计入当期损益。

二、周转材料的处理

周转材料，是指企业能够多次使用、逐渐转移其价值但仍保持原有形态不确认为固定资产的材料，如包装物和低值易耗品，应当采用一次转销法或者五五摊销法进行摊销；企业（建造承包商）的钢模板、木模板、脚手架和其他周转材料等，可以采用一次转销法、五五摊销法或者分次摊销法进行摊销。

三、存货的可变现净值

（一）可变现净值的特征

可变现净值的特征表现为存货的预计未来净现金流量，而不是存货的售价或合同价。

企业预计的销售存货现金流量，并不完全等于存货的可变现净值。存货在销售过程中可能发生的销售费用和相关税费，以及为达到预定可销售状态还可能发生的加工成本等相关支出，构成现金流入的抵减项目。企业预计的销售存货现金流量，扣除这些抵减项目后，才能确定存货的可变现净值。

（二）以确凿证据为基础计算确定存货的可变现净值

存货可变现净值的确凿证据，是指对确定存货的可变现净值有直接影响的客观证明，如产成品或商品的市场销售价格、与产成品或商品相同或类似商品的市场销售价格、销货方提供的有关资料和生产成本资料等。

（三）不同存货可变现净值的确定

1. 产成品、商品和用于出售的材料等直接用于出售的商品存货，在正常生产经营过程中，应当以该存货的估计售价减去估计的销售费用和相关税费后的金额，确定其可变现净值。

2. 需要经过加工的材料存货，在正常生产经营过程中，应当以所生产的产成品的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用和相关税费后的金

额，确定其可变现净值。

3. 资产负债表日，同一项存货中一部分有合同价格约定、其他部分不存在合同价格的，应当分别确定其可变现净值，并与其相对应的成本进行比较，分别确定存货跌价准备的计提或转回的金额。

《企业会计准则第2号——长期股权投资》应用指南

一、本准则规范的范围

(一) 企业持有的能够对被投资单位实施控制的权益性投资，即对子公司投资。

(二) 企业持有的能够与其他合营方一同对被投资单位实施共同控制的权益性投资，即对合营企业投资。

(三) 企业持有的能够对被投资单位施加重大影响的权益性投资，即对联营企业投资。

(四) 企业对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响，且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益性投资。

除上述情况以外，企业持有的其他权益性投资，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定处理。

二、长期股权投资的初始投资成本

本准则第四条(三)所称投资者投入的长期股权投资，是指投资者将其持有的对第三方的投资作为出资投入企业形成的长期股权投资。

企业取得长期股权投资，实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润，作为应收项目处理，不构成取得长期股权投资的成本。

三、长期股权投资的权益法核算

(一) 投资损益的处理

1. 根据本准则第十二条规定，确认投资损益时，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加以确定。比如，以取得投资时被投资单位固定资产、无形资产的公允价值为基础计提的折旧额或摊销额，相对于被投资单位已计提的折旧额、摊销额之间存在差额的，应按其差额对被投资单位净损益进行调整，并按调整后的净损益和持股比例计算确认投资损益。在进行有关调整时，应当考虑具有重要性的项目。

2. 存在下列情况之一的，可以按照被投资单位的账面净损益与持股比例计算确认投资损益，但应当在附注中说明这一事实及其原因。

- (1) 无法可靠确定投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值；
- (2) 投资时被投资单位可辨认资产等的公允价值与其账面价值之间的差额较小；
- (3) 其他原因导致无法对被投资单位净损益进行调整。

3. 本准则第十一条规定的其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益，通常是指长期应收项目。比如，企业对被投资单位的长期债权，该债权没有明确的清收计划、且在可预见的未来期间不准备收回的，实质上构成对被投资单位的净投资。

在确认应分担被投资单位发生的亏损时，应当按照以下顺序进行处理：

首先，冲减长期股权投资的账面价值。

其次，长期股权投资的账面价值不足以冲减的，应当以其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益账面价值为限继续确认投资损失，冲减长期应收项目等的账面价值。

最后，经过上述处理，按照投资合同或协议约定企业仍承担额外义务的，应按预计承担的义务确认预计负债，计入当期投资损失。

被投资单位以后期间实现盈利的，企业扣除未确认的亏损分担额后，应按与上述相反的顺序处理，减记已确认预计负债的账面余额、恢复其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益及长期股权投资的账面价值，同时确认投资收益。

（二）被投资单位除净损益以外所有者权益其他变动的处理

对于被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动，在持股比例不变的情况下，企业按照持股比例计算应享有或承担的部分，调整长期股权投资的账面价值，同时增加或减少资本公积（其他资本公积）。

四、共同控制经营及共同控制资产

（一）共同控制经营

企业使用本企业的资产或其他经济资源与其他合营方共同进行某项经济活动（该经济活动不构成独立的会计主体），并且按照合同或协议约定对该经济活动实施共同控制的，为共同控制经营。在共同控制经营下，每一合营方归集本企业发生的相关成本费用，同时按照合营合同或协议约定分享合营产生的收入。共同控制经营的合营方，应当按照以下原则进行处理：

1. 确认其所控制的用于共同控制经营的资产及发生的负债。
2. 确认与共同控制经营有关的成本费用及共同控制经营产生收入的份额。

（二）共同控制资产

企业与其他合营方共同投入或出资购买一项或多项资产（有关的资产不构成独立的会计主体），按照合同或协议约定对有关的资产实施共同控制的，为共同控制资产。每一合营方通过其所控制的资产份额享有共同控制资产带来的未来经济利益，按照合同或协议约定分享相关的产出并分担所发生费用。比如，两个企业共同控制一栋出租的房屋，每一合营方均享有该房屋出租收入的一定份额并承担相应的费用。共同控制资产的合营方，应当按照以下原则进行处理：

1. 根据共同控制资产的性质，如固定资产、无形资产等，确认本企业拥有该资产的份额。
2. 确认与其他合营方共同承担的负债中应由本企业负担的部分以及本企业直接承担的与共同控制资产相关的负债。
3. 确认共同控制资产产生的收入中应由本企业享有的部分。
4. 确认与其他合营方共同发生的费用中应由本企业负担的部分以及本企业直接发生的与共同控制资产相关的费用。

《企业会计准则第3号——投资性房地产》应用指南

一、投资性房地产的范围

根据本准则第二条和第三条规定，投资性房地产是指为赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的房地产，包括已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权、已出租的建筑物。

(一) 已出租的土地使用权和已出租的建筑物，是指以经营租赁方式出租的土地使用权和建筑物。其中，用于出租的土地使用权是指企业通过出让或转让方式取得的土地使用权；用于出租的建筑物是指企业拥有产权的建筑物。

(二) 持有并准备增值后转让的土地使用权，是指企业取得的、准备增值后转让的土地使用权。

按照国家有关规定认定的闲置土地，不属于持有并准备增值后转让的土地使用权。

(三) 某项房地产，部分用于赚取租金或资本增值、部分用于生产商品、提供劳务或经营管理，能够单独计量和出售的、用于赚取租金或资本增值的部分，应当确认为投资性房地产；不能够单独计量和出售的、用于赚取租金或资本增值的部分，不确认为投资性房地产。

(四) 企业将建筑物出租，按租赁协议向承租人提供的相关辅助服务在整个协议中不重大的，如企业将办公楼出租并向承租人提供保安、维修等辅助服务，应当将该建筑物确认为投资性房地产。

企业拥有并自行经营的旅馆饭店，其经营目的主要是通过提供客房服务赚取服务收入，该旅馆饭店不确认为投资性房地产。

二、投资性房地产的后续计量

企业通常应当采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，也可采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。但同一企业只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量，不得同时采用两种计量模式。

(一) 采用成本模式对投资性房地产进行后续计量

在成本模式下，应当按照《企业会计准则第4号——固定资产》和《企业会计准则第6号——无形资产》的规定，对投资性房地产进行计量，计提折旧或摊销；存在减值迹象的，应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定进行处理。

(二) 采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量

根据本准则第十条规定，只有存在确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的，才可以采用公允价值模式计量。

采用公允价值模式计量的投资性房地产，应当同时满足下列条件：

1. 投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场。

所在地，通常是指投资性房地产所在的城市。对于大中型城市，应当为投资性房地产所在的城区。

2. 企业能够从活跃的房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的公允价值作出合理的估计。

同类或类似的房地产，对建筑物而言，是指所处地理位置和地理环境相同、性质相同、结构类型相同或相近、新旧程度相同或相近、可使用状况相同或相近的建筑物；对土地使用权而言，是指同一城区、同一位置区域、所处地理环境相同或相近、可使用状况相同或相近的土地。

三、投资性房地产的转换

(一) 转换日的确定。

1. 投资性房地产开始自用，是指投资性房地产转为自用房地产。其转换日为房地产达到自用状态，企业开始将房地产用于生产商品、提供劳务或者经营管理的日期。

2. 作为存货的房地产改为出租，或者自用建筑物、自用土地使用权停止自用改为出租，其转换日为租赁期开始日。

(二) 自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产。

自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产，该项投资性房地产应当按照转换日的公允价值计量。

转换日的公允价值小于原账面价值的，其差额计入当期损益。

转换日的公允价值大于原账面价值的，其差额作为资本公积（其他资本公积），计入所有者权益。处置该项投资性房地产时，原计入所有者权益的部分应当转入处置当期损益。

《企业会计准则第4号——固定资产》应用指南

一、固定资产的折旧

(一) 固定资产应当按月计提折旧, 当月增加的固定资产, 当月不计提折旧, 从下月起计提折旧; 当月减少的固定资产, 当月仍计提折旧, 从下月起不计提折旧。

固定资产提足折旧后, 不论能否继续使用, 均不再计提折旧; 提前报废的固定资产, 也不再补提折旧。提足折旧, 是指已经提足该项固定资产的应计折旧额。应计折旧额, 是指应当计提折旧的固定资产的原价扣除其预计净残值后的金额。已计提减值准备的固定资产, 还应当扣除已计提的固定资产减值准备累计金额。

(二) 已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产, 应当按照估计价值确定其成本, 并计提折旧; 待办理竣工决算后, 再按实际成本调整原来的暂估价值, 但不需要调整原已计提的折旧额。

二、固定资产的后续支出

固定资产的后续支出是指固定资产在使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等。

固定资产的更新改造等后续支出, 满足本准则第四条规定确认条件的, 应当计入固定资产成本, 如有被替换的部分, 应扣除其账面价值; 不满足本准则第四条规定确认条件的固定资产修理费用等, 应当在发生时计入当期损益。

三、固定资产的弃置费用

弃置费用通常是指根据国家法律和行政法规、国际公约等规定, 企业承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出, 如核电站核设施等的弃置和恢复环境义务等。企业应当根据《企业会计准则第13号——或有事项》的规定, 按照现值计算确定应计入固定资产成本的金额和相应的预计负债。油气资产的弃置费用, 应当按照《企业会计准则第27号——石油天然气开采》及其应用指南的规定处理。

不属于弃置义务的固定资产报废清理费, 应当在发生时作为固定资产处置费用处理。

四、备品备件和维修设备

备品备件和维修设备通常确认为存货, 但符合固定资产定义和确认条件的, 如企业(民用航空运输)的高价周转件等, 应当确认为固定资产。

五、经营租入固定资产改良

企业以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出, 应予资本化, 作为长期待摊费用, 合理进行摊销。

《企业会计准则第5号——生物资产》应用指南

一、生物资产与农产品

本准则规范的农业，包括种植业、畜牧养殖业、林业和水产业等。

有生命的动物和植物具有生物转化的能力，这种能力导致生物资产质量或数量发生变化，通常表现为生长、蜕化、生产和繁殖等。生物资产的形态、价值以及产生经济利益的方式，随其出生、成长、衰老、死亡等自然规律和生产经营活动的变化而变化。企业从事农业生产的目的，主要是增强生物资产的生物转化能力，最终获得更多的符合市场需要的农产品。

农产品与生物资产密不可分，当其附在生物资产上时，构成生物资产的一部分。收获的农产品从生物资产这一母体分离开始，不再具有生命和生物转化能力、或者其生命和生物转化能力受到限制，应当作为存货处理，比如，从用材林中采伐的木材、奶牛产出的牛奶、绵羊产出的羊毛、肉猪宰杀后的猪肉、收获后的蔬菜、从果树上采摘的水果等。

二、林木类消耗性生物资产

(一) 郁闭通常指林木类消耗性生物资产的郁闭度达0.20以上(含0.20)。郁闭度是指森林中乔木树冠遮蔽地面的程度，是反映林分密度的指标，以林地树冠垂直投影面积与林地面积之比表示，完全覆盖地面为1。

不同林种、不同林分等对郁闭度指标的要求有所不同，比如，生产纤维原料的工业原材料林一般要求郁闭度相对较高；以培育珍贵大径材为主要目标的林木一般要求郁闭度相对较低。企业应当结合历史经验数据和自身实际情况，确定林木类消耗性生物资产的郁闭度及是否达到郁闭。各类林木类消耗性生物资产的郁闭度一经确定，不得随意变更。

(二) 郁闭之前的林木类消耗性生物资产处在培植阶段，需要发生较多的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设计费等相关支出，这些支出应当予以资本化计入林木成本；郁闭之后的林木类消耗性生物资产基本上可以比较稳定地成活，一般只需要发生较少的管护费用，应当计入当期费用。

因择伐、间伐或抚育更新等生产性采伐而进行补植所发生的支出，应当予以资本化。

三、消耗性和生产性生物资产的减值迹象

根据本准则第二十一条规定，企业至少应当于每年年度终了对消耗性和生产性生物资产进行检查，有确凿证据表明生物资产发生减值的，应当计提消耗性生物资产跌价准备或生产性生物资产减值准备。

生物资产存在下列情形之一的，通常表明该生物资产发生了减值：

（一）因遭受火灾、旱灾、水灾、冻灾、台风、冰雹等自然灾害，造成消耗性或生产性生物资产发生实体损坏，影响该资产的进一步生长或生产，从而降低其产生经济利益的能力。

（二）因遭受病虫害或动物疫病侵袭，造成消耗性或生产性生物资产的市场价格大幅度持续下跌，并且在可预见的未来无回升的希望。

（三）因消费者偏好改变而使企业消耗性或生产性生物资产收获的农产品的市场需求发生变化，导致市场价格逐渐下跌。

（四）因企业所处经营环境，如动植物检验检疫标准等发生重大变化，从而对企业产生不利影响，导致消耗性或生产性生物资产的市场价格逐渐下跌。

（五）其他足以证明消耗性或生产性生物资产实质上已经发生减值的情形。

四、天然起源的生物资产

天然林等天然起源的生物资产，有确凿证据表明企业能够拥有或者控制时，才能予以确认。

企业拥有或控制的天然起源的生物资产，通常并未进行相关的农业生产，如企业从土地、河流湖泊中取得的天然生长的天然林、水生动植物等。

根据本准则第十三条规定，企业应当按照名义金额确定天然起源的生物资产的成本，同时计入当期损益，名义金额为1元。

五、生物资产的后续计量

根据本准则规定，生物资产通常按照成本计量，但有确凿证据表明其公允价值能够持续可靠取得的除外。采用公允价值计量的生物资产，应当同时满足下列两个条件：

一是生物资产有活跃的交易市场。活跃的交易市场，是指同时具有下列特征的市场：（1）市场内交易的对象具有同质性；（2）可以随时找到自愿交易的买方和卖方；（3）市场价格的信息是公开的。

二是能够从交易市场上取得同类或类似生物资产的市场价格及其他相关信息，从而对生物资产的公允价值作出合理估计。同类或类似，是指生物资产的品种相同或类似、质量等级相同或类似、生长时间相同或类似、所处气候和地理环境相同或类似。