

企业会计准则 操作实务教程

因为专业、原创和权威，所以更好！

中华第一财税网(又名"智董网")，全球最大的中文财税（税务）网站

讲义提纲

第 1 篇 综合篇

第 1 讲 新企业会计准则体系概述

第一节 新企业会计准则体系的内容

第二节 新准则的主要变化

第三节 执行新准则对企业财务状况的影响分析

第 2 讲 企业会计准则——基本准则

第一节 基础知识

第二节 基本假设（前提）

第三节 会计信息质量要求

第四节 会计要素

第五节 会计记账方法

第六节 会计计量

第七节 财务会计报告

第 3 讲 公允价值计量和披露

第一节 基础知识

第二节 计量时的相关考虑和假设

第三节 公允价值初始计量

第四节 估值技术

第五节 非金融资产的公允价值计量

第六节 负债和企业自身权益工具的公允价值计量

第七节 市场风险或信用风险可抵销的金融资产和金融负债的公允价值计量

第八节 公允价值披露

第4讲 首次执行企业会计准则

第一节 基础知识

第二节 确认和计量

第三节 列报

第四节 新旧会计科目的衔接

第2篇 一般业务准则篇

第5讲 存货

第一节 基础知识

第二节 初始计量

第三节 后续计量

第四节 期末计量

第五节 会计科目及主要账务处理

第6讲 长期股权投资

第一节 基础知识

第二节 初始计量

第三节 后续计量

第四节 期末计量

第五节 会计科目和主要账务处理

第7讲 合营安排

第一节 基础知识

第二节 合营安排的认定和分类

第三节 共同经营参与方的会计处理

第四节 合营企业参与方的会计处理

第8讲 投资性房地产

第一节 基础知识

第二节 确认和计量

第三节 后续计量

第四节 转换

第五节 处置

第六节 会计科目及主要账务处理

第9讲 固定资产

第一节 基础知识

第二节 确认

第三节 初始计量

第四节 后续计量

第五节 处置

第六节 会计科目及主要账务处理

第10讲 无形资产

第一节 基础知识

第二节 确认

第三节 初始计量

第四节 后续计量

第五节 会计科目及主要账务处理

第11讲 非货币性资产交换

第一节 基础知识

第二节 确认和计量

第三节 以公允价值计量的处理

- 第四节 以换出资产账面价值计量的处理
- 第五节 涉及多项非货币性资产交换的处理
- 第六节 会计科目及主要账务处理

第 12 讲 资产减值

- 第一节 资产减值准则的制定背景
- 第二节 可能发生减值资产的认定
- 第三节 资产可收回金额的计量
- 第四节 资产减值损失的确定
- 第五节 资产组的认定及减值处理
- 第六节 商誉减值的处理
- 第七节 会计科目及主要账务处理

第 13 讲 职工薪酬

- 第一节 基础知识
- 第二节 短期薪酬
- 第三节 离职后福利
- 第四节 辞退福利
- 第五节 其他长期职工福利
- 第六节 披露

第 14 讲 企业年金基金

- 第一节 基础知识
- 第二节 确认和计量
- 第三节 账务处理和财务报表的编报
- 第四节 会计科目及主要账务处理

第 15 讲 股份支付

- 第一节 基础知识

第二节 以权益结算的股份支付

第三节 以现金结算的股份支付

第四节 股份支付的会计处理

第 16 讲 债务重组

第一节 基础知识

第二节 债务重组的处理

第三节 会计科目及主要账务处理

第 17 讲 或有事项

第一节 基础知识

第二节 确认和计量

第三节 会计科目及主要账务处理

第 18 讲 收入

第一节 基础知识

第二节 销售商品收入

第三节 提供劳务收入

第四节 让渡资产使用权收入

第五节 会计科目及主要账务处理

第 19 讲 建造合同

第一节 基础知识

第二节 合同收入

第三节 合同成本

第四节 合同收入与合同成本的确认

第五节 会计科目及主要账务处理

第六节 披露

第 20 讲 政府补助

- 第一节 基础知识
- 第二节 确认和计量
- 第三节 会计科目及主要账务处理

第 21 讲 借款费用

- 第一节 基础知识
- 第二节 确认和计量
- 第三节 会计科目及主要账务处理

第 22 讲 所得税会计

- 第一节 基础知识
- 第二节 确认和计量
- 第三节 会计科目及主要账务处理

第 23 讲 外币折算

- 第一节 基础知识
- 第二节 外币交易的会计处理
- 第三节 外币财务报表的折算

第 24 讲 企业合并

- 第一节 基础知识
- 第二节 同一控制下的企业合并
- 第三节 非同一控制下的企业合并
- 第四节 会计科目及主要账务处理

第 25 讲 租赁

- 第一节 基础知识
- 第二节 融资租赁
- 第三节 经营租赁
- 第四节 售后租回交易

第五节 会计科目及主要账务处理

第 26 讲 会计政策、会计估计变更和差错更正

第一节 基础知识

第二节 会计政策变更

第三节 会计估计变更

第四节 前期差错更正

第五节 披露

第六节 会计科目及主要账务处理

第 27 讲 资产负债表日后事项

第一节 基础知识

第二节 资产负债表日后调整事项

第三节 资产负债表日后非调整事项

第 28 讲 每股收益

第一节 基础知识

第二节 基本每股收益

第三节 稀释每股收益

第四节 其他

第 3 篇 特殊行业或特定业务准则篇

第 29 讲 生物资产

第一节 基础知识

第二节 确认和初始计量

第三节 后续计量

第四节 收获与处置

第五节 会计科目及主要账务处理

第 30 讲 石油天然气开采

第一节 基础知识

第二节 矿区权益的会计处理

第三节 油气勘探的会计处理

第四节 油气开发的会计处理

第五节 油气生产的会计处理

第六节 会计科目及主要账务处理

第 31 讲 金融工具确认和计量

第一节 基础知识

第二节 金融工具确认

第三节 金融工具计量

第四节 金融资产减值

第五节 通用会计科目及主要账务处理

第六节 专用会计科目及主要账务处理

第 32 讲 金融资产转移

第一节 基础知识

第二节 金融资产转移的确认

第三节 金融资产转移的计量

第 33 讲 套期保值

第一节 基础知识

第二节 套期工具和被套期项目

第三节 套期确认和计量

第四节 会计科目及主要账务处理

第 34 讲 原保险合同

- 第一节 基础知识
 - 第二节 原保险合同的确认
 - 第三节 原保险合同收入
 - 第四节 原保险合同准备金
 - 第五节 原保险合同成本
 - 第六节 会计科目及主要账务处理
- 第 35 讲 再保险合同**
- 第一节 基础知识
 - 第二节 分出业务的会计处理
 - 第三节 分入业务的会计处理
 - 第四节 会计科目及主要账务处理
- 第 36 讲 金融工具列报**
- 第一节 金融负债和权益工具的区分
 - 第二节 特殊金融工具的区分
 - 第三节 收益和库存股
 - 第四节 金融资产和金融负债的抵销
 - 第五节 金融工具对财务状况和经营成果影响的列报
 - 第六节 与金融工具相关的风险披露
 - 第七节 金融资产转移的披露

第 4 篇 报告准则篇

- 第 37 讲 财务报表列报**
- 第一节 基础知识
 - 第二节 资产负债表

第三节 利润表

第四节 所有者权益变动表

第五节 附注

第 38 讲 现金流量表

第一节 基础知识

第二节 基本要求

第三节 经营活动现金流量

第四节 投资活动现金流量

第五节 筹资活动现金流量

第六节 披露

第七节 现金流量表列报格式及编写说明

第 39 讲 中期财务报告

第一节 基础知识

第二节 中期财务报告的内容

第三节 确认和计量

第 40 讲 合并财务报表

第一节 基础知识

第二节 合并范围

第三节 合并程序

第四节 特殊交易的会计处理

第 41 讲 在其他主体中权益的披露

第一节 基础知识

第二节 重大判断和假设的披露

第三节 在子公司中权益的披露

第四节 在合营安排或联营企业中权益的披露

第五节 在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的披露

第 42 讲 分部报告

第一节 基础知识

第二节 报告分部的确定

第三节 分部信息的披露

第 43 讲 关联方披露

第一节 基础知识

第二节 关联方

第三节 关联方交易

第四节 披露

试读内容

1.2 新准则的主要变化

新准则实现了多个方面的创新。例如，新准则着眼提高社会经济资源的配置效率，在财务报告目标方面，强化了会计信息决策有用的要求；着眼促进企业长远可持续发展，在确认、计量和财务报表结构方面，确立了资产负债表观的核心地位，限制企业短期行为；着眼向投资者提供更加价值相关的信号，在会计信息质量要求方面，强调了会计信息应当真实与公允兼具；等等。

企业会计准则的历史性变革，可能会在很大程度上改变财务报表数据，从而使企业的利润等在短期内发生较大变化。因此，新企业会计准则中出现的一些主要变化，值得会计信息使用者关注，主要体现在几个方面。

1. 新准则将原来的“一般原则”改为“会计信息的质量要求”，会计要素中引入“利得”、“损失”概念

新准则将原来的“一般原则”改为“会计信息的质量要求”。除此之外，原来 12 项一般原则中删除了配比原则、权责发生制原则（权责发生制是企业进行会计确认、计量和报告的基础），把划分收益性支出和资本性支出原则融入具体准则中，把一致性原则融入可比性原则中，增补了“实质重于形式”等原则。新准则中的会计基本原则，继续保留了重要性原则、谨慎性原则等，也强调了可比性（一致性）、明晰性等原则，同时对保留原则的内容也作了适当的补充和完善。

另外，新准则对会计要素的定义进行了重大调整，引入了“利得”和“损失”概念。

利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。损失是指由企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。应该注意的是，利得和损失有两个去向，即作为资本公积直接反映在资产负债表中或作为非经常损益反映在利润表中。

2. 新准则仍规定以历史成本为主要计量属性，但又限于历史成本，在能够取得并可靠计量的前提下引入了重置成本、可变现净值、现值和公允价值等计量属性

新《企业会计准则——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。”

公允价值的应用、计量成为本次准则修改中的一大亮点。美国会计准则和国际财务报告准则比较侧重公允价值的应用，以体现会计信息的相关性。财政部为此多次与国际会计准则理事会讨论有关问题。例如，生物资产是否采用公允价值计量的问题等。公允价值反映现时价值，与决策确实比较相关，但如何取得并确保其可靠性？而且公允价值增值的收益并无相应的现金流。目前，基本准则明确以历史成本为各会计要素的主要计量基础，但如果能取得公允价值并且公允价值可以可靠计量，则可采用公允价值计量。

考虑到我国市场发展的现状，新准则中主要在金融工具确认和计量、投资性房地产、非同一控制下的企业合并、债务重组和具有商业实质的非货币性资产交换等方面采用了公允价值。

总体上说，新准则对公允价值的运用是适度、谨慎的。

3. 新准则出台后，会计自由裁量权加大，有更多的选择权，会计弹性空间增大，更依赖会

计人员的主观职业判断

需要会计人员运用职业判断的事项举例：

(1) 估计无形资产使用寿命。估计无形资产使用寿命应当考虑的相关因素，来源于合同性权利或其他法定权利的无形资产，其使用寿命不应超过合同性权利或其他法定权利的期限；如果合同性权利或其他法定权利能够在到期时因续约等延续，且有证据表明企业续约不需要付出大额成本，续约期应当计入使用寿命。合同或法律没有规定使用寿命的，企业应当综合各方面情况判断，以确定无形资产能为企业带来未来经济利益的期限。例如，与同行业的情况进行比较、参考历史经验，或聘请相关专家进行论证等。按照上述方法仍无法合理确定无形资产为企业带来经济利益期限的，该项无形资产应作为使用寿命不确定的无形资产。

(2) 无形资产研发支出。一改旧准则无形资产研发支出全部计入管理费用的原则，新无形资产准则将企业的研发划分成两个阶段，并允许开发支出予以资本化，即将开发支出归入无形资产中定期进行摊销，与以前全部计入管理费用相比，大大降低了对当期利润的冲击。虽然新准则对公司的研究阶段和开发阶段的定义进行了区分，但是，在实际操作中，由于无形资产研发业务复杂、风险大，较难明确划分研究和开发两个阶段。

(3) 金融工具会计。金融工具会计准则的变化顺应了金融工具和金融交易日益复杂的发展趋势，需要会计人员做出更多的职业判断。当市场交易不活跃、缺乏市场价格时，需要利用其他信息和估值技术确定公允价值，操作上比较困难。

实务界要系统学习估值技术和方法，才能适应新会计计量的需要，实际上，随着新会计准则的实施，部分资产的计量已超过了报表编制者和审计师的专业能力，需要专门的定价服务机构提供估值服务支持，在实施过程中很可能遇到难以计量的情形。

4. 着眼提高会计信息透明度、保护投资者和社会公众利益，在信息披露方面，突出充分披露原则

新准则对现行的财务报告披露要求进行了全面梳理和显著改进，创建了较为完整的财务报告体系，突破了传统的单一会计报表的概念。企业会计准则要求企业必须编制资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益（股东权益）变动表和附注；附注应当提供充分、详细、及时的补充信息；企业所有控制的子公司都应当纳入合并报表范围；中期财务报告应当定期提供，并采用与年报相一致的会计政策；企业应当披露业务分部和地区分部信息以及关联方信息等。企业会计准则对会计信息披露时间、空间、范围、内容等的全面系统规定，使企业财务报告的内涵与外延大大延伸，从而将大大提高企业会计信息透明度，有效维护投资者和社会公众的知情权，体现保护投资者和社会公众利益的基本理念，促进资本市场健康发展，推动建立公开、公平、公正的市场经济秩序。

5. 利润调节、操纵受限

(1) 存货管理办法变革。新存货准则，取消了“后进先出法”。原因是IAS2在2003年度的改进计划中已经取消了后进先出法，理由是成本流与实物流在大多数情况下不一致。新准则体系建设中，对于非原则性问题，尽可能与IFRS保持一致。这对生产周期较长的公司将产生一定影响。

原先采用“后进先出法”，存货较多、周转率较低的公司，采用新的存货记账方法后，其毛利率和利润将出现波动。

例如，采用“后进先出法”的家电上市公司，在显像管价格不断下跌过程中，一旦变革为“先进先出法”，后果将是成本大幅上升，毛利率快速下滑，当期利润下降。

(2) 资产减值准备计提变革。针对借减值准备的计提和转回操纵利润的问题，新资产减值准则明确：计提的减值准备不得转回，这也是新准则与国际财务报告准则的实质性差异之一。

当然，仍有可以转回的资产减值。例如，存货跌价准备；消耗性生物资产跌价准备；递

延所得税资产账面价值的减记金额；融资租赁中出租人未担保余值的减值；以摊余成本计量的金融资产减值损失；已确认减值损失的可供出售债务工具。

（3）关联方披露。

1) 新准则扩展了关联方的范围。

① 新关联方披露准则将构成企业关联方的范围扩展到母公司的关键管理人员或与其关系密切的家庭成员。

② 也扩展到企业主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员共同控制或施加重大影响的其他企业。

2) 新准则取消了有关个别财务报表中关联方关系及其交易信息披露的豁免。新准则规定，企业对外提供合并财务报表的，不必在合并财务报表中披露包括在合并财务报表中的企业集团成员之间的交易，但在个别财务报表中仍然应当披露有关关联方关系及其交易的信息。

新准则在防止利润操纵方面的规定举例。例如，可否利用投资性房地产转换的规定操纵利润？

① 在成本模式计量的情况下——房地产转换后的入账价值以其转换前的账面价值确定。

② 在公允价值模式计量的情况下——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当日的公允价值计量。

转换当日的公允价值小于原账面价值的，其差额作为公允价值变动损益。转换当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未分配利润。

关联企业之间租赁房地产的，租出方应将出租的房地产确认为投资性房地产。母公司以经营租赁的方式向子公司租出房地产，该房地产应当确认为母公司的投资性房地产，但在编制合并报表时，作为企业集团的自用房地产。

又如，可否利用交易性金融资产和其他类金融资产之间的互转来操纵利润？

新准则严格禁止交易性金融资产和其他类金融资产之间的互转。新准则规定，在初始确认时将某项金融资产确认为交易性金融资产后，不能重新分类为其他类金融资产；其他类金融资产也不能重分类为交易性金融资产。这一规定，将有效杜绝券商通过调账来控制自营规模和公司利润。

6. 企业合并会计处理发生了变革，合并财务报表基本理论依据发生了变革

（1）企业合并会计处理的变革。企业合并在法律形式上有吸收合并、新设合并和控股合并。按照合并双方是否处于同一控制下，分为处于同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。

1) 同一控制下的企业合并。目前中国的企业合并很多是同一控制下的企业合并，这不一定是合并方和被合并方双方完全出于自愿的交易行为，合并对价也不是双方讨价还价的结果，不代表公允价值，因此以账面价值作为会计处理的基础，以避免利润操纵。新准则规定同一控制下的合并，按权益结合法进行会计处理，年中合并视同年初就已实现，被合并方在合并前实现的净利润，应当在合并利润表中单项反映，同时资产按照历史成本计量。

2) 非同一控制下的企业合并。非同一控制下的企业合并（包括吸收合并和新设合并）可以有双方的讨价还价，是双方自愿交易的结果，因此有双方认可的公允价值，并可确认购买商誉。

（2）合并财务报表基本理论依据的变革。与原《合并会计报表暂行规定》相比，新的合并财务报表准则所依据的基本合并理论已发生变化，从侧重母公司理论转为侧重实体理

论。

合并报表范围的确定更关注实质性控制，母公司对所有能控制的子公司均需纳入合并范围，而不一定考虑股权比例。所有者权益为负数的子公司，只要是持续经营的，也应纳入合并范围。这一变革，对上市公司合并报表利润将产生较大影响。

另外，母公司不能控制的被投资单位，不纳入合并财务报表的合并范围。原采用比例合并法的合营企业，应改按权益法核算。

7. 金融工具会计准则的变革

关于金融工具的4项具体会计准则（《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第23号——金融资产转移》、《企业会计准则第24号——套期保值》、《企业会计准则第37号——金融工具列报》）主要适用于金融企业，这些准则对金融企业的影响是广泛而深刻的，上市或拟上市的金融机构则首当其冲。例如，准则规定衍生金融工具以公允价值计量，并从表外移到表内反映。这就要求上市银行和证券公司善用衍生工具这把“双刃剑”，因为表内化将对企业利用衍生金融工具进行风险管理的行为产生重大影响，企业不但要考虑现金流等经济因素，还要考虑衍生金融工具对报表的影响，以避免给报表带来过大的波动。

8. 其他方面

（1）资金的时间价值在新准则中得到体现。例如，金融工具确认和计量的准则要求，公司对应收和应付款项采用实际利率法，按摊余成本计量。（注：短期应收款项的预计未来现金流量与其现值相差很小的，在确定相关减值损失时，可不对其预计未来现金流量进行折现。）这使得拥有长期应收、应付款项的企业不得不将这些长期资产、负债的账面价值减计至未来现金流的折现金额。这种处理方法充分体现了资金的占用成本，并会在一定程度上促进企业管理层对资产负债结构、产品赊销政策进行优化。

（2）成本补偿制度进一步完善。新准则着眼保障经济社会和谐发展，在成本核算方面，进一步完善了成本补偿制度。在经济日益市场化和竞争日趋激烈的当今时代，成本信息发挥着新的不可估量的作用，它不仅是生产、流通、消费、投资等诸环节需要首要考量的因素，也是我国在国际经济交往中争取完全市场经济地位、迎接倾销与反倾销挑战的重要基础。企业会计准则按照市场化和国际化的要求，进一步完善了成本补偿制度，改进了成本核算项目和方法。例如，新准则规定企业应当全面核算职工薪酬费用，按照受益对象摊入成本；成本中应当考虑预计环境恢复等资产弃置费用；政府补助应当计入收益等，已将企业担负的社会责任引入到会计系统中，其目的是更加科学、合理、全面地反映成本信息，确保成本补偿，避免釜底抽薪、超前分配。

（3）投资。原来按短期、长期划分，短期投资主要是指股票、债券的投资，按照成本与市价孰低原则计量；规定“持有到期”的长期债券要以历史成本计量，并计提减值准备。

新准则规定对交易性的股票、债券按金融工具确认和计量准则执行，改变了原来短期投资的处理方法，这部分内容在金融工具确认和计量准则中有规定。

调整后，投资归入的分类主要为：交易性金融资产（归入“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”类中）；持有至到期投资；可供出售金融资产；长期股权投资。

对于能够对被投资单位实施控制的长期股权投资，平时不再采用权益法，而是改用成本法进行核算，只在编制合并财务报表时才调整为按权益法。

（4）新准则要求单独核算和反映投资性房地产。投资性房地产准则是一项新准则，用于规范为赚取租金或资本增值，或者两者兼有而持有的房地产的处理。

在会计报表中应单列“投资性房地产”项目，会计处理可以采用成本模式（与固定资产、无形资产差异不大）或者公允价值模式，但以成本模式为主导。如有活跃市场，能确定公允价值并能可靠计量，也可以采用公允价值计量模式。在公允价值计量模式下不计提折旧。

目前，我国许多企业持有投资性房地产。但在原企业会计制度下，投资性房地产和企业自用房地产都被纳入固定资产或无形资产核算，这不利于反映企业房地产的构成情况及各类房地产对企业经营业绩的贡献。因此，投资性房地产准则将投资性房地产作为区别于固定资产和无形资产的一项资产单独进行反映。

(5) 固定资产——重新定义了预计净残值，规定了特殊行业预计弃置费的会计处理。

1) 预计净残值。它是指假定固定资产的预计使用寿命已满并处于使用寿命终了时的预期状态；企业目前从该项资产的处置中获得的扣除预计处置费用后的金额。

2) 固定资产的弃置费用。固定资产准则规定，确定固定资产成本时，应当考虑预计弃置费用因素。之所以这样修改，主要是考虑到我国有些特殊的企业，在资产使用完报废后要发生一笔很大的费用。

弃置义务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，如石油天然气企业油气水井及相关设施的弃置、核电站核设施的弃置等。弃置费用的金额较大，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原价的金额和相应的预计负债。不属于弃置义务的固定资产报废清理费，应在实际发生时作为固定资产处置费用处理。

(6) 借款费用。旧准则侧重于固定资产借款，新准则改变了专门借款的概念，不再只限于固定资产的借款。“符合资本化条件的资产”包括固定资产，还包括需要经过相当长时间的构建或生产活动才可以达到预定可使用状态或者可销售状态的存货和投资性房地产等资产。

(7) 所得税。旧准则的做法有两种：纳税影响会计法和应付税款法。在实际工作中大部分采用应付税款法。国际财务报告准则较为推崇资产负债表观，所得税费用的计算要以资产负债表观为基础，认为企业盈利还是亏损归根结底要体现在净资产上。而我国以往比较推崇利润表观，新所得税准则采用国际财务报告准则的做法，运用了资产负债表观。

所得税准则是新准则中实施难度最大的准则之一。与现行的应付税款法相比，该准则的理念有重大变化，强调权责发生制原则和资产负债表观的理念，以利润总额为基础调整若干项目后求得所得税费用的计算基础（按资产负债表观调整利润总额）。

(8) 资产负债表日后事项。资产负债表日后，企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润，不确认为资产负债表日的负债，但应当在附注中单独披露。因为其不符合负债定义中所强调的现时义务的标准。

……（试读结束啦。欢迎购买！“投资到大脑的钱可以给您今后带来更多的钱，早投资早获益，机遇只钟情于有准备的头脑”。）