

中信会计新政策新法规系列

快速掌握

2006年企业会计具体准则

依据2006年《企业会计准则——应用指南》编写

主编 王伶 副主编 王国生 赵桂娟



中信出版社
CHINA CITIC PRESS

F279.23

136

2007

中信会计新政策新法规系列

快速掌握

2006年企业会计具体准则

依据2006年《企业会计准则——应用指南》编写

主编 王伶 副主编 王国生 赵桂娟

图书在版编目 (CIP) 数据

快速掌握 2006 年企业会计具体准则 / 王伶主编. —北京: 中信出版社, 2006. 12
ISBN 7 - 5086 - 0740 - 6

I. 快... II. 王... 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 (2006) 第 143283 号

快速掌握 2006 年企业会计具体准则

KUAI SU ZHANG WO 2006 NIAN QI YE KUAI JI JUTI ZHUN ZE

主 编: 王 伶

策 划 者: 北京时代经科文化发展有限公司

出 版 者: 中信出版社 (北京市朝阳区东外大街亮马河南路 14 号塔园外交办公大楼 邮编 100600)

经 销 者: 中信联合发行有限责任公司

承 印 者: 三河市康达印装有限公司

开 本: 787mm × 1092mm 1/16 印 张: 20.5 字 数: 404 千字

版 次: 2007 年 1 月第 1 版 印 次: 2007 年 1 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 7 - 5086 - 0740 - 6/F · 1068

定 价: 29.80 元

版权所有 · 侵权必究

凡购本社图书, 如有缺页、倒页、脱页, 由发行公司负责退换。

http: //www. publish. citic. com

E-mail: sales@ citicpub. com

author@ citicpub. com

服务热线: 010 - 85322521

010 - 85322522

前 言

从2007年1月1日起,我国上市公司将全面实施包括1项基本准则和38项具体准则的企业会计准则体系。新企业会计准则体系的实施,将是我国会计发展史上的重要里程碑,它将从根本上改变我国会计制度与会计准则并存的核算模式,较好地解决长期困扰我们的会计准则与会计制度、基本准则与具体准则、企业会计制度与行业会计制度及其有关专业核算办法等之间的关系问题。新企业会计准则体系确立了以基本准则为主导、具体准则和应用指南为具体规范的企业会计标准体系,它创造了既坚持中国特色又与国际准则趋同的会计准则模式。这对于我国规范企业财务会计报告的编制,提高会计信息质量,促进会计理论的繁荣,提升我国在国际会计领域中的地位将产生积极而深远的影响。

此次发布的企业会计准则体系,既为我们打开了开拓会计职业新境界、提升会计工作新水平、创造会计事业新辉煌的希望之门,也对会计人员的素质和职业判断能力提出了更高的要求。为了帮助大家快速掌握新的企业会计准则体系,我们组织北京化工大学、首都经济贸易大学、北京科技大学和中央财经大学等单位的教师编写了《快速掌握2006年企业会计具体准则》一书,希望为大家提供一个于最短时间内,快速掌握新准则的有效平台。

目前,社会上编写有关会计准则的书籍正在陆续出版,其数量可谓汗牛充栋,这是一件可喜可贺的事。百花齐放总比一枝独秀强,百家争鸣总比一言堂好。与市面上的会计准则解读方面的书籍相比,本书具有以下特点:

1. 形式简洁化。为了给读者提供一个轻松、愉快、高效地学习具体会计准则知识的读本,本书没有对准则相关背景资料做详细阐述,也没有进行更多的理论分析,而是采取框图形式,将具体准则的核心内容简洁地展现在读者面前,以通俗易懂的语言剖析了具体准则的框架、重要会计事项的确认与计量,以及准则的披露等,使深奥的会计准则理论和方法简单化、通俗化。

2. 内容务实化。本书以丰富的实例、深入浅出地对具体会计准则中的难点和重点内容作了剖析,而且各实例都是针对学习具体准则时可能面临的共同问题,通过学习这些实例读者可以轻松掌握具体会计准则并解决实际问题。

3. 体例人性化。以人为本是本书的宗旨,在版式和内容设计上力图做到概念化、图表化、实例化。每一章以具体准则核心内容框图为经,以重点概念、举例为纬,同时,还附有“提醒您”提示框,力求提高读者的学习效率。

本书是广大投资者、债权人、财会人员、企业管理人员及财会院校师生学习和了解新企业会计准则的必备指南,同时也是财会人员快速掌握2006年新准则和指南内容,完成继续教育的最佳选择!

本书由王伶、王国生、赵桂娟、刘桔共同编写。同时参加编写的还有张运莲、杨进军、雷沙力、林莉、周芹、林轶老师。

限于编者的学识水平和对具体会计准则理解的程度，书中难免存在不足之处，恳请读者批评指正。

编者

2006 年 12 月于北京

目 录

第一章 资产类项目准则

第一节	企业会计准则第 1 号——存货	(2)
第二节	企业会计准则第 2 号——长期股权投资	(12)
第三节	企业会计准则第 3 号——投资性房地产	(19)
第四节	企业会计准则第 4 号——固定资产	(26)
第五节	企业会计准则第 6 号——无形资产	(36)
第六节	企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换	(46)
第七节	企业会计准则第 8 号——资产减值	(51)

第二章 负债类项目准则

第一节	企业会计准则第 9 号——职工薪酬	(62)
第二节	企业会计准则第 10 号——企业年金基金	(70)
第三节	企业会计准则第 11 号——股份支付	(76)
第四节	企业会计准则第 12 号——债务重组	(81)
第五节	企业会计准则第 13 号——或有事项	(84)

第三章 损益类项目准则

第一节	企业会计准则第 14 号——收入	(98)
第二节	企业会计准则第 15 号——建造合同	(111)
第三节	企业会计准则第 17 号——借款费用	(126)
第四节	企业会计准则第 18 号——所得税	(138)

第四章 财务报表列报披露准则

第一节	企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正	(152)
第二节	企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项	(162)
第三节	企业会计准则第 30 号——财务报表列报	(175)
第四节	企业会计准则第 31 号——现金流量表	(187)
第五节	企业会计准则第 32 号——中期财务报告	(205)
第六节	企业会计准则第 33 号——合并财务报表	(212)
第七节	企业会计准则第 34 号——每股收益	(229)

第八节	企业会计准则第 35 号——分部报告	(239)
第九节	企业会计准则第 36 号——关联方披露	(247)

第五章 特殊事项准则

第一节	企业会计准则第 16 号——政府补助	(255)
第二节	企业会计准则第 19 号——外币折算	(264)
第三节	企业会计准则第 20 号——企业合并	(277)
第四节	企业会计准则第 21 号——租赁	(283)
第五节	企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量	(302)
第六节	企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则	(315)

第一章 资产类项目准则

~~~~~

**本章介绍的准则：**

存货；长期股权投资；投资性房地产；固定资产；无形资产；非货币性资产交换；资产减值。

~~~~~

第一节 企业会计准则第 1 号——存货

一、准则导读

为了适应社会主义市场经济的发展，规范企业存货的会计核算和相关信息的披露，提高会计信息质量，财政部于 2001 年 11 月制定了《企业会计准则——存货》（本节简称“旧准则”），于 2002 年 1 月 1 日起暂在股份有限公司施行，鼓励其他企业先行施行。2006 年 2 月 15 日财政部发布了《企业会计准则第 1 号——存货》（本节简称“新准则”），对旧准则进行了修订。2006 年修订后准则内容见图 1-1-1。

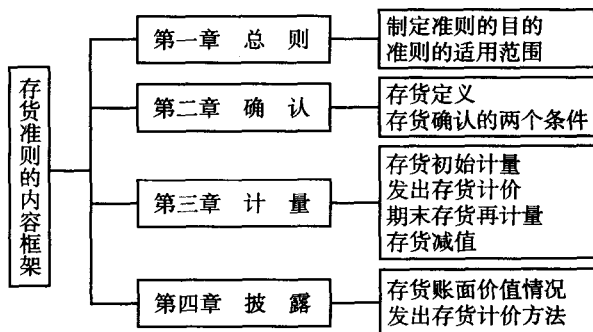


图 1-1-1 存货准则的内容框架

二、重要概念

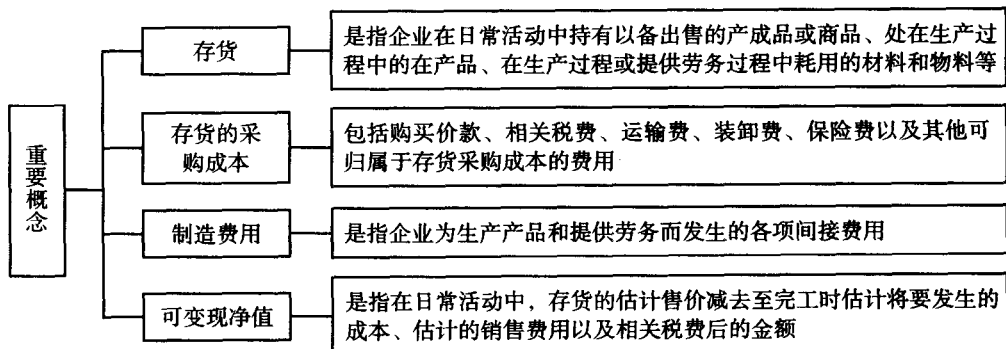


图 1-1-2 重要概念

三、重要会计事项的确认与计量

1. 存货确认

根据会计确认的基本内涵,某一项目能否作为存货在资产负债表中确认,首先该项目要符合存货定义,同时,还必须满足一定的确认条件。对于存货的确认条件,新准则规定了确认标准,即存货要同时满足以下两个条件时,才能加以确认。见图1-1-3。

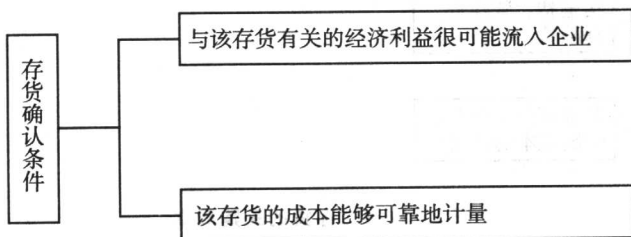


图 1-1-3 存货的确认条件

如何理解这两个确认条件呢?

首先,由于资产最重要的特征是预期给企业带来经济利益,如果某一项目预期不能给企业带来经济利益,则不能作为企业的资产确认。

其次,存货作为企业资产的组成部分,要予以确认也必须能够对其成本进行可靠地计量。如果存货成本不能可靠地计量,则不能确认为一项存货。如企业承诺的订货合同,由于并未实际发生,不能可靠确定其成本,因此就不能确认为购买企业的存货。

提醒您

上述存货确认的条件,必须是两者同时具备,某一资产项目才能确认为存货。若只具备一个条件时,不能将其确认为存货。

2. 存货计量

《企业会计准则第1号——存货》第五条规定:“存货应当按照成本进行初始计量。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。”

(1) 存货的采购成本

《企业会计准则第1号——存货》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。”存货的采购成本见图1-1-4。

根据《企业会计准则应用指南》的规定,企业购入材料、商品,按应计入材料、商品采购成本的金额,借记“材料采购”科目、“在途物资”(采用实际成本进行材料日常核算)科目;按可抵扣的增值税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目;按实际支付或应付的款项,贷记“银行存款”、“应付票据”等科目。购入并已验收入库

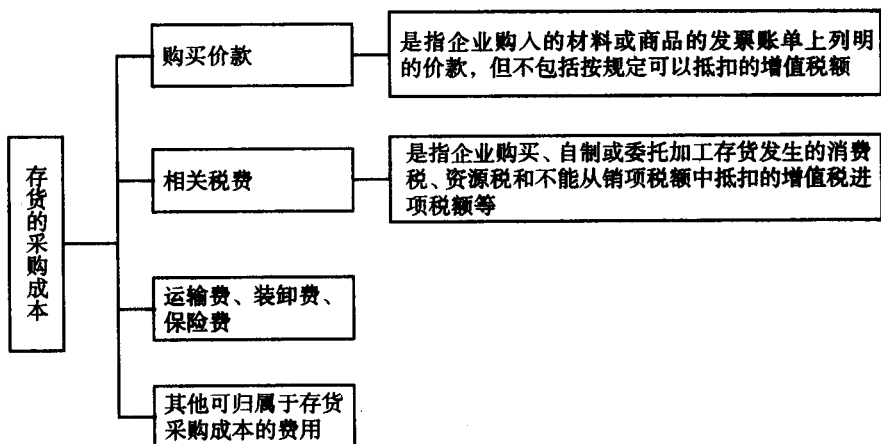


图 1-1-4 存货的采购成本

的原材料，按计划成本或实际成本，借记“原材料”科目；按实际成本贷记“材料采购”或“在途物资”科目，按计划成本与实际成本的差异，借记或贷记“材料成本差异”科目。

【例 1】 安信公司原材料按实际成本进行日常核算。本月从外地新兴公司购进原材料一批，价款 24 000 元，对方代垫运费 1 000 元，应付增值税 4 080 元，运费中准予扣除进项税款 100 元。发票账单等结算凭证已到，货款、运费及税款已付，但材料尚在途中，编制会计分录如下：

① 付款时：

借：在途物资——新兴公司	24 900
应交税费——应交增值税（进项税额）	4 180
贷：银行存款	29 080

② 收料时：

借：原材料——原料及主要材料	25 000
贷：在途物资——新兴公司	25 000

【例 2】 安信公司原材料按计划成本核算。20×7 年 3 月 31 日从新兴公司购进原材料一批，实际成本 69 600 元，增值税进项税额 11 832 元，材料验收入库；发票账单已收到，货款通过银行付讫。该批材料的计划成本为 72 400 元。有关会计分录如下：

① 支付货款、运费及增值税时：

借：材料采购——新兴公司	69 600
应交税费——应交增值税（进项税额）	11 832
贷：银行存款	81 432

② 材料验收入库，按计划成本入账时：

借：原材料 72 400
贷：材料采购 72 400

③ 结转外购材料超支差异时：

借：材料成本差异 2 800
贷：材料采购——新兴公司 2 800

(2) 存货的加工成本

《企业会计准则第1号——存货》第七条规定：“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。”存货的加工成本构成内容见图1-1-5。

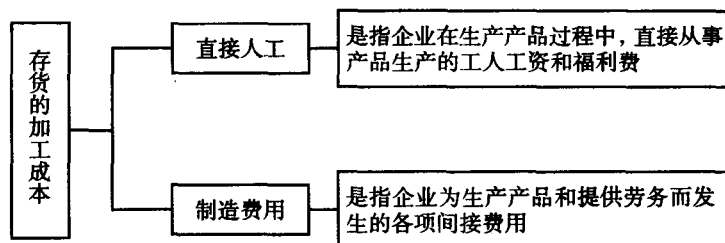


图 1-1-5 存货的加工成本

直接人工以及制造费用是企业在存货加工的过程中发生的追加费用，两者都需要按照受益对象进行归集。如果能够直接计入有关的成本核算对象，则应直接计入。否则，应按照一定方法分配计入有关成本核算对象。分配方法一经确定，不得随意变更。存货加工成本在产品和完工产品之间的成本分配应通过成本核算方法进行计算确定。

根据《企业会计准则应用指南》的规定，企业自制并已验收入库的原材料，按计划成本或实际成本，借记“原材料”科目；按实际成本贷记“生产成本”等科目；按计划成本与实际成本的差异，借记或贷记“材料成本差异”科目。

(3) 存货的其他成本

存货的其他成本，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。

(4) 发出存货的计价方法

由存货定义可知，存货是以实物形式存在的资产。由于各种存货是分次购入或分批生产形成的，同一项目的存货往往是以不同的单位成本购入和生产出来的，要确定发出存货的价值，就需要确定和选择一定的计算方法。发出存货的计价方法是指确定发出存货价值的方法。只有正确计算和确定发出存货的价值，才能准确地计算生产成本和销售成本。《企业会计准则第1号——存货》第十四条规定：“企业应当采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定发出存货的实际成本。”企业也应当根据各类存货的实物流转方式、企业管理的要求、存货的性质等实际情况，合理地确定发出存货成本的计算方法。

提醒您

企业确定发出存货实际成本的加权平均法，包括移动加权平均法。
企业不得采用后进先出法确定发出存货实际成本。

【例 3】 安信公司 20×7 年 5 月份 A 材料存货的收入、发出及购进单价成本见表 1-1-1。

表 1-1-1

A 材料收发资料

日期	收 入			发 出			结 存		
	数量(件)	单价(元)	总额(元)	数量(件)	单价(元)	总额(元)	数量(件)	单价(元)	总额(元)
5月1日							200	10	2 000
8 日	600	9.50	5 700				800		
12 日				400			400		
16 日	300	10.50	3 150				700		
27 日				200			500		
31 日				240			260		
合 计	900	—	8 850	840	—	—	260	—	—

根据存货准则规定，该存货按照不同的方法计算确定发出存货和结存存货的成本结果如下：

① 个别计价法。个别计价法，是指按每一种存货的实际成本作为计算发出存货成本和期末存货成本基础的一种方法。

如：安信公司 5 月发出的 840 件存货中：5 月 12 日发出的 400 件中有 100 件是上期结转下来的，有 300 件为 8 日购入的；5 月 27 日发出的 200 件为 8 日购进的；5 月 31 日发出的 240 件为 16 日购进的。

采用个别计价法计算结果如下：

发出存货成本 = $100 \times 10 + 300 \times 9.50 + 200 \times 9.50 + 240 \times 10.50 = 8\,270$ （元）

期末结存存货成本 = $100 \times 10 + 100 \times 9.50 + 60 \times 10.50 = 2\,580$ （元）

根据计算结果，编制原材料领用的会计分录（假定全部用于生产经营活动）为：

借：生产成本	8 270
贷：原材料	8 270

其他计价方法领用原材料的会计分录同上（略）。

② 加权平均法。加权平均法，是指以当月全部进货数量加上月初存货数量作为权数，去除当月全部进货成本加上月初存货成本，计算出存货的加权平均单位成本，以此为基础计算当月发出存货成本和期末存货成本的一种方法。其计算公式如下：

存货单位成本 = (月初库存存货的实际成本 + 本月各批进货成本之和) ÷ (月初库存存货数量 + 本月各批进货数量之和)

本月发出存货的成本 = 本月发出存货的数量 × 存货单位成本

本月月末库存存货成本 = 月末库存存货的数量 × 存货单位成本

或 = (月初库存存货的实际成本 + 本月各批进货成本之和) - 本月发出存货的成本

根据表 1-1-1 资料, 采用加权平均法有关指标计算结果如下:

存货单位成本 = (2 000 + 5 700 + 3 150) ÷ (200 + 600 + 300) = 9.86 (元)

本月发出存货的成本 = 840 × 9.86 = 8 282.40 (元)

本月月末库存存货成本 = (2 000 + 5 700 + 3 150) - 8 282.40 = 2 567.60 (元)

③ 先进先出法。先进先出法是指依据先购入的存货应先发出 (销售或耗用) 这样一种存货实物流转假设为前提, 对发出存货进行计价。采用这种方法, 先购入的存货成本在后购入的存货成本之前转出, 据此确定发出存货和期末存货的成本。

根据表 1-1-1 资料, 按先进先出法计算发出存货的成本和结存存货成本的结果见表 1-1-2。

表 1-1-2

A 材料明细账 (简式)

日 期	收 入			发 出			结 存		
	数量 (件)	单价 (元)	总额 (元)	数量 (件)	单价 (元)	总额 (元)	数量 (件)	单价 (元)	总额 (元)
5 月 1 日							200	10	2 000
8 日	600	9.50	5 700				200 600	10 9.50	7 700
12 日				200 200	10 9.50	3 900	400	9.50	3 800
16 日	300	10.50	3 150				400 300	9.50 10.50	6 950
27 日				200	9.50	1 900	200 300	9.50 10.50	5 050
31 日				200 40	9.50 10.50	2 320	260	10.50	2 730
合 计	900	—	8 850	840	—	8 120	260	—	2 730

先进先出法的优点: 企业不能随意挑选存货计价以调整当期利润。

先进先出法的缺点: 工作量比较繁琐, 特别对于存货进出比较频繁的企业更是如此。而且当物价上涨时, 会高估企业当期利润和库存存货价值; 反之, 会低估企业存货价值和当期利润。

3. 期末存货计量

会计期末, 为了客观、真实、准确地反映企业期末存货的实际价值, 企业在编制资产负债表时, 要确定期末存货的价值。《企业会计准则第 1 号——存货》第十五条规定: “资产负债表日, 存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。”

(1) 成本与可变现净值孰低含义

所谓成本与可变现净值孰低法,是指对期末存货按照成本与可变现净值两者中较低者计价的方法。即当成本低于可变现净值时,存货按成本计价;当可变现净值低于成本时,存货按可变现净值计价。这里所讲的“成本”,是指存货的历史成本。

提醒您

可变现净值是指企业在正常经营过程中,以预计售价减去预计完工成本及销售所必需的预计费用后的价值,并不是指存货的现行售价。

期末对存货采用成本与可变现净值孰低计量,主要是使存货符合资产的定义。当存货的可变现净值下跌至成本以下时,由此所形成的损失已不符合资产的定义,因而应将这部分损失从存货价值中扣除,计入当期损益。否则,当存货的可变现净值低于其成本价值时,如果仍然以其历史成本计价,就会出现虚夸资产的现象,导致会计信息失真。

(2) 存货可变现净值的确定

《企业会计准则第1号——存货》第十六条规定:“为生产而持有的材料等,用其生产的产成品的可变现净值高于成本的,该材料仍然应当按照成本计量;材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的,该材料应当按照可变现净值计量。”第十七条规定:“为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货,其可变现净值应当以合同价格为基础计算。企业持有存货的数量多于销售合同订购数量的,超出部分的存货可变现净值应当以一般销售价格为基础计算。”

【例4】 20×7年12月31日,北方通达公司库存原材料——A材料的账面价值(成本)为100 000元,市场购买价格为90 000元。由于A材料价格下降,市场上用A材料生产的XY型机器的售价也下降了20%。由此造成,甲公司XY型机器的售价总额由225 000元降为180 000元,但生产成本仍为190 000元,将A材料加工成XY型机器尚需投入90 000元,估计销售费用及税金为11 000元。根据上述资料,北方通达公司20×7年12月31日A材料价值确定方法如下:

① 计算用该原材料所生产的产成品的可变现净值。

$$\begin{aligned}\text{XY型机器的可变现净值} &= \text{XY型机器估计售价} - \text{估计销售费用及税金} \\ &= 180\,000 - 11\,000 = 169\,000 \text{ (元)}\end{aligned}$$

② 将用该原材料所生产的产成品的可变现净值与其成本进行比较。

XY型机器的可变现净值169 000元 < 其成本190 000元,即A材料价格的下降表明XY型机器的可变现净值低于成本,因此A材料应按可变现净值计量。

③ 计算该原材料的可变现净值,并确定其期末价值。

$$\begin{aligned}\text{A材料的可变现净值} &= \text{XY型机器的售价总额} - \text{将A材料加工成XY型机器} \\ &\quad \text{尚需投入的成本} - \text{估计销售费用及税金} \\ &= 180\,000 - 90\,000 - 11\,000 \\ &= 79\,000 \text{ (元)}\end{aligned}$$

结论：A 材料的可变现净值 79 000 元 < 其成本 100 000 元，因此 A 材料的期末价值应为其可变现净值 79 000 元，即 A 材料应按 79 000 元列示在 20×7 年 12 月 31 日的资产负债表的存货项目之中。

(3) 成本与可变现净值比较方法

一般而言，采用成本与可变现净值孰低对期末存货计价时，其成本与可变现净值的比较有三种方法（见图 1-1-6），即按单个存货、分类存货或全部存货作为比较的基础。而《企业会计准则第 1 号——存货》第十八条规定：“企业通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备。对于数量繁多、单价较低的存货，可以按照存货类别计提存货跌价准备。与在同一地区生产和销售的产品系列相关、具有相同或类似最终用途或目的，且难以与其他项目分开计量的存货，可以合并计提存货跌价准备。”

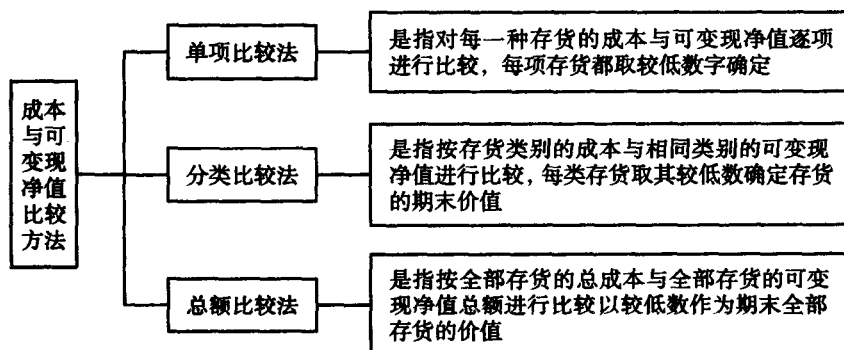


图 1-1-6 成本与可变现净值比较方法

【例 5】某企业有甲、乙两类 A、B、C、D 四种存货，各种存货分别按三种计算方式确定的期末存货成本详见表 1-1-3。

表 1-1-3

成本与可变现净值比较方法

项 目	数量 (件)	成 本		可变现净值		单项 比较法 (元)	分类 比较法 (元)	总额 比较法 (元)
		单价(元)	总额(元)	单价(元)	总额(元)			
甲类存货								
A	16	32	512	30	480	480		
B	8	60	480	30	240	240		
小计			992		720		720	
乙类存货								
C	24	40	960	41.60	998.40	960		
D	16	72	1 152	78	1 248	1 152		
小 计			2 112		2 246.40		2 112	
总 计			3 104		2 966.40	2 832	2 832	2 966.40

(4) 存货减值处理

会计期末,企业应计算存货的可变现净值,按照成本与可变现净值孰低确定存货的价值。如果企业计算的存货可变现净值高于成本,则应按成本作为存货的期末价值,此时不需计提存货跌价准备;如果企业计算的可变现净值低于成本,《企业会计准则第1号——存货》第十九条规定:“资产负债表日,企业应当确定存货的可变现净值。以前减记存货价值的影响因素已经消失的,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,转回的金额计入当期损益。”

根据2006年《企业会计准则——应用指南》的规定,企业按照存货准则确定存货发生减值的,按应减记的金额,借记“资产减值损失”科目,贷记“存货跌价准备”科目。企业计提存货跌价准备后,相关资产的价值又得以恢复,应在原已计提的减值准备金额内,按恢复增加的金额,借记“存货跌价准备”科目,贷记“资产减值损失”科目。

【例6】20×7年12月31日,A公司甲材料的账面金额(成本)为200 000元,预计可变现净值为160 000元,由此计提的存货跌价准备为40 000元。编制如下会计分录:

借:资产减值损失	40 000
贷:存货跌价准备	40 000

假设20×8年3月31日,甲材料的账面金额(成本)未变,但由于市场供需发生变化,使得甲材料的预计可变现净值为190 000元。由于市场供需发生变化,则当期应冲减已计提的存货跌价准备30 000元(10 000-40 000),即应转回的存货跌价准备为30 000元。编制如下会计分录:

借:存货跌价准备	30 000
贷:资产减值损失	30 000

假设20×9年6月30日,甲材料的预计可变现净值为220 000元。甲材料的账面金额(成本)仍为200 000元,此时,甲材料的可变现净值继续恢复并高于其账面金额(成本),因此,当期应转回的存货跌价准备为10 000元,也就是将甲材料已计提的存货跌价准备的余额冲减至零为限。编制如下会计分录:

借:存货跌价准备	10 000
贷:资产减值损失	10 000

四、存货的披露

存货是企业流动资产的主要组成部分,其核算的正确与否,直接影响到资产负债表中资产价值的真实性。由于存货成本与销售成本之间的依存关系,存货核算正确与否也必然还会影响到利润表信息质量,进而影响到会计信息使用者作出恰当的经济决策。因此,存货披露不仅需要关注其所反映的企业财务状况,还要关注其所影响的经营成果。基于会计核算质量的相关性、重要性以及成本效益等方面的要求,存货准则规定,企业存货应当披露的信息见图1-1-7。