

具体会计准则

解析与实务例解

(2006会计准则)

主 编 / 余恕莲 副主编 / 史玉光

对外经济贸易大学出版社

具体会计准则解析与实务例解

(2006 会计准则)

主 编 余恕莲

副主编 史玉光

对外经济贸易大学出版社

(京)新登字 182 号

图书在版编目 (CIP) 数据

具体会计准则解析与实务例解 (2006 会计准则) / 余恕莲主编. — 北京: 对外经济贸易大学出版社, 2006

ISBN 7-81078-741-1

I. 具... II. 余... III. 企业 - 会计制度 - 中国 - 学习参考资料 IV. F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 114917 号

© 2006 年 对外经济贸易大学出版社出版发行

版权所有 翻印必究

具体会计准则解析与实务例解 (2006 会计准则)

主编 余恕莲 副主编 史玉光

责任编辑: 王 宁

对外经济贸易大学出版社

北京市朝阳区惠新东街 10 号 邮政编码: 100029

邮购电话: 010-64492338 发行部电话: 010-64492342

网址: <http://www.uibep.com> E-mail: uibep@126.com

唐山市润丰印务有限公司印装 新华书店北京发行所发行

成品尺寸: 170mm × 230mm 26.75 印张 494 千字

2006 年 10 月北京第 1 版 2006 年 10 月第 1 次印刷

ISBN 7-81078-741-1

印数: 0 001 - 5 000 册 定 价: 40.00 元

前言

在财政部会计准则委员会领导和所属专业委员会及会计理论与实务工作者的共同努力下，我国在企业会计准则的建立方面取得了重大的进展，2006年2月15日财政部颁发了2006新的会计准则。新会计准则在原来1个基本准则和16个具体会计准则的基础上，增至1个基本准则和38个具体会计准则，初步建立了较为完整的会计准则体系，不仅在形式而且在一些实质内容上也基本实现了与国际会计准则的趋同。

当然趋同并非等同，根据我国经济的会计环境，新会计准则体系针对一些特殊类别交易和某些特定类型行业的会计处理进行了符合我国国情的规范，同时也保留了一些不同于国际会计准则的规定，如不允许转回已计提的资产减值准备、政府补助的某些特殊会计处理和不具有投资关系的国有企业之间的交易不作为关联方交易披露等。

新会计准则与国际会计准则形式上的趋同表现在具体准则的结构和概念及术语上，如具体会计准则结构基本都包括范围、定义、确认和计量、披露等组成部分。在内容与会计方法上与国际会计准则的趋同如：无形资产、金融工具的计量与确认、金融资产的转移、套期保值、企业合并与合并财务报表等方面的定义、确认与计量都采取了与国际会计准则基本一致的方法。本书的主旨在于解析这些新的内容与方法，尽可能用列举实例的方法帮助读者了解和掌握新准则会计方法的运用和会计处理的具体操作。对修正或改变处理方法的会计业务，本书尽可能地比较新会计准则与原来准则的差异及其产生的影响，同时还对我国会计准则与国际会计准则的趋同，进行了一些概括性的提示。

财政部规定执行新的38项会计准则的企业不再执行《企业会计制度》，以往的《企业会计制度》对会计准则的实施及操作，如设置哪些会计科目、具体业务记入哪些账户的借方还是贷方等，《企业会计制度》都规定得非常具体。不

再执行会计制度则意味着企业在实施会计准则具体操作方面具有更多的自主性和选择性，要求会计从业人员具有更高的专业素质，如营业收入具体分类，分为“主营业务收入、主要业务收入、还是其他业务收入”，是否还用“营业外收入”账户？企业可以自行决定，但最终在报表上却不能将正常营业收入与非正常及非常项目产生的收入混淆。

总之，本书希望能为读者更好地理解 and 掌握新准则提供帮助，对一些值得探讨的规定起到抛砖引玉的作用。本书的主要特点是：

第一，不拘泥于固定的套路，针对每个准则自身的特点，从不同角度以通俗易懂的语言或举例解析准则的难点；

第二，尽可能通过举例来说明用新准则的具体实务操作，在理论阐述上尽可能简明扼要，以例解解析会计方法，避免理论阐述的晦涩难懂；

第三，脉络清晰内容简明，以便于读者系统、准确地把握和理解新会计准则涉及到的知识点；

第四，相关准则之间前后相互照应，具有逻辑连续性，部分准则之间的规范内容具有一定的连贯性，并且相互影响，本书对这些方面都作了说明。

第五，对于理论性较强、需要广泛深入探讨或操作难度大的问题，如嵌入衍生工具将衍生工具与混合工具的拆分、套期关系的认定和评价、公允价值确定等，即使在市场极为发达的国家，公允价值的客观可靠性仍面临相当的难度。这些问题需要专门探讨，本书没有作深入的讨论，也没有介绍这些方面的具体程序。

第六，对于各具体准则要求的披露条款，这些条款比较容易理解，本书对各准则的披露条款未作全面介绍，以免不必要的重述。

本书由对外经济贸易大学国际商学院余恕莲主持编著，第6号准则、第8号准则、第19号准则、第20号准则、第22号准则、第24号准则和第33号准则由余恕莲撰写；第2号准则、第3号准则、第5号准则、第7号准则、第9号准则、第10号准则、第11号准则、第13号准则、第15号准则、第16号准则、第17号准则、第18号准则、第23号准则、第25号准则、第26号准则、第27号准则、第28号准则、第30号准则、第31号准则、第32号准则、第37号准则由史玉光撰写；第1号准则、第4号准则、第12号准则、第14号准则、第21号准则、第29号准则、第34号准则、第36号准则、第38号准则由胡冀婷撰

写；第 35 号准则由秦乙撰写。终稿由余恕莲审阅提出修改意见，史玉光做了大量的前期工作。

作者希望本书对读者了解学习新会计准则提供帮助，能够使读者有所裨益，成为读者有用的工具书。应当指出的是，本书还存在一些需要进一步思考和揣摩的地方，肯定存在许多需要改进及改正之处，希望能够得到同仁和各位读者的批评指正，以便进一步修改与完善。

作 者

2006 年 8 月 14 日

目 录

企业会计准则第1号——存货	(1)
一、新准则的主要特点和难点	(1)
二、存货确认	(2)
三、存货计量	(3)
四、新准则与旧准则的比较及影响	(7)
五、新准则与国际会计准则的趋同	(8)
企业会计准则第2号——长期股权投资	(9)
一、长期股权投资的确认与计量	(10)
二、新旧准则的比较	(14)
三、新准则的影响	(15)
四、新准则与国际会计准则的趋同	(16)
企业会计准则第3号——投资性房地产	(17)
一、新准则的特点	(17)
二、投资性房地产的确认与计量	(18)
三、投资性房地产转换	(22)
四、投资性房地产处置	(24)
五、新准则对拥有投资性房地产企业的影响	(25)
企业会计准则第4号——固定资产	(26)
一、新准则的主要特点和难点	(26)
二、固定资产确认	(27)
三、固定资产计量	(28)
四、新准则与旧准则的比较及影响	(34)
五、新准则与国际会计准则的趋同	(35)
企业会计准则第5号——生物资产	(37)
一、新准则的特点	(37)
二、新准则的主要概念及术语	(38)

三、生物资产的确认与计量	(39)
四、新准则与原会计处理方法的比较及其影响	(41)
五、新准则与国际会计准则的趋同	(43)
企业会计准则第6号——无形资产	(45)
一、新准则重点及基本概念	(45)
二、无形资产的确认与计量	(47)
三、新旧准则比较及其影响	(52)
四、新准则与国际会计准则的趋同	(53)
企业会计准则第7号——非货币性资产交换	(55)
一、新准则的特点	(55)
二、非货币性资产交换的确认与计量	(56)
三、新准则与旧准则的比较及其影响	(61)
四、新准则与国际会计惯例的比较	(62)
企业会计准则第8号——资产减值	(64)
一、新准则的主要特点和难点	(64)
二、资产减值测试及减值准备的确认和计量	(65)
三、新旧准则的比较及其影响	(74)
四、新准则与国际会计准则的趋同	(75)
企业会计准则第9号——职工薪酬	(76)
一、新准则的特点与创新	(76)
二、职工薪酬的确认和计量	(78)
三、新准则与国际会计准则的趋同	(81)
企业会计准则第10号——企业年金基金	(82)
一、新准则的主要特点	(82)
二、新准则中的重要概念及术语	(83)
三、企业年金基金的确认和计量	(84)
四、财务报表的列报	(88)
企业会计准则第11号——股份支付	(91)
一、新准则的重点与难点	(91)
二、股份支付的确认与计量	(93)
三、新准则与国际会计准则的趋同	(96)
企业会计准则第12号——债务重组	(98)
一、新准则的主要特点和难点	(99)

二、债务重组确认	(99)
三、债务重组计量	(100)
四、新准则与旧准则的比较及影响	(107)
五、新准则与国际会计准则的趋同	(108)
企业会计准则第 13 号——或有事项	(110)
一、新准则的重要概念	(111)
二、预计负债的确认	(114)
三、预计负债的计量	(115)
四、新准则与国际会计准则的趋同	(119)
企业会计准则第 14 号——收入	(120)
一、新准则的主要特点和难点	(120)
二、商品销售收入的确认和计量	(123)
三、提供劳务收入的确认和计量	(132)
四、让渡资产使用权收入的确认和计量	(140)
五、新准则与旧准则的比较及影响	(142)
六、新准则与国际会计准则的趋同	(142)
企业会计准则第 15 号——建造合同	(143)
一、新准则的重点与难点	(143)
二、建造合同的确认与计量	(149)
三、新准则与国际会计准则的比较与趋同	(152)
四、新准则的改进之处	(153)
企业会计准则第 16 号——政府补助	(154)
一、新准则的重点	(154)
二、政府补助的确认与计量	(155)
三、新旧准则的比较	(159)
四、新准则与国际会计准则的趋同	(160)
企业会计准则第 17 号——借款费用	(161)
一、新准则的难点与重点	(161)
二、借款费用的确认与计量	(163)
三、资本化金额的确定	(165)
四、新准则与旧准则的比较及其影响	(172)
五、新准则与国际会计准则的趋同	(173)

企业会计准则第 18 号——所得税	(174)
一、新准则的特点	(175)
二、新准则中的重要概念及术语	(175)
三、所得税的确认与计量	(176)
四、新旧准则的比较	(180)
企业会计准则第 19 号——外币折算	(183)
一、新准则的重要概念与术语	(183)
二、外币交易的确认与计量	(185)
三、长期货币性外币项目和非货币性外币项目上的折算损益	(187)
四、外币报表折算	(190)
五、新准则与原处理方法的比较	(194)
六、新准则与国际会计准则的趋同	(195)
企业会计准则第 20 号——企业合并	(197)
一、企业合并会计准则的主要特点	(197)
二、企业合并准则的主要概念	(198)
三、企业合并的会计处理	(201)
四、新准则与国际会计准则的趋同	(211)
五、会计信息的披露	(212)
六、新准则的意义及影响	(213)
企业会计准则第 21 号——租赁	(214)
一、新准则的主要概念与术语	(214)
二、租赁确认	(215)
三、融资租赁计量	(217)
四、经营租赁计量	(226)
五、售后租回交易的计量	(228)
六、新准则和旧准则的比较	(230)
七、新准则与国际会计准则的趋同	(231)
企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量	(232)
一、新准则的重要术语和金融工具的分类	(232)
二、金融资产的确认与计量	(234)
三、金融资产及金融负债的重新分类	(240)
四、金融资产减值	(244)
五、嵌入衍生工具	(247)

六、金融工具的公允价值确定	(247)
七、对原会计准则的修正及对实务影响	(247)
八、新准则与国际会计准则的趋同	(248)
企业会计准则第23号——金融资产转移	(249)
一、新准则的重要概念及术语	(249)
二、金融资产转移的确认	(250)
三、金融资产转移的确认	(251)
四、资产转移的会计计量	(253)
五、新准则的影响	(255)
企业会计准则第24号——套期保值	(257)
一、新准则中的重要概念与术语	(257)
二、套期的确认与计量	(260)
三、套期会计信息的披露	(267)
四、套期会计准则的影响	(268)
五、新准则与国际会计准则的趋同	(268)
企业会计准则第25号——原保险合同	(269)
一、新准则的特点	(269)
二、原保险合同的确认与计量	(270)
三、原保险合同会计处理的特殊性	(276)
四、保险合同的国际会计惯例	(277)
企业会计准则第26号——再保险合同	(279)
一、新准则的特点	(279)
二、再保险合同的确认和计量	(280)
三、再保险合同的列报	(284)
企业会计准则第27号——石油天然气开采	(285)
一、新准则的特点	(285)
二、石油天然气开采业务的确认与计量	(286)
三、新准则与原来相关规定的比较	(291)
四、新准则与国际准则的比较与趋同	(292)
企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正	(294)
一、新准则的主要概念及术语	(294)
二、主要业务的会计处理	(295)
三、新准则与国际会计准则的趋同	(303)

四、新准则的影响	(305)
企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项	(306)
一、新准则的主要特点和难点	(306)
二、资产负债表日后事项的确认和披露	(308)
三、新准则和旧准则的比较及影响	(311)
四、新准则与国际会计准则的趋同	(312)
企业会计准则第 30 号——财务报表列报	(313)
一、财务报表列报的原则	(313)
二、财务报表的构成	(314)
企业会计准则第 31 号——现金流量表	(322)
一、新准则的主要概念及术语	(322)
二、现金流量表的格式及内容说明	(324)
三、现金流量表补充资料的格式及内容说明	(329)
四、新准则与旧准则的比较及其影响	(331)
五、新准则与国际会计准则的比较与趋同	(332)
企业会计准则第 32 号——中期财务报告	(335)
一、中期财务报告的理论基础	(335)
二、中期财务报告的原则	(337)
三、中期财务报告的确认和计量	(338)
四、比较财务报表的要求	(342)
五、附注编制的要求和内容	(343)
六、中期财务报告的国际比较	(345)
企业会计准则第 33 号——合并财务报表	(347)
一、33 号会计准则的主要特点	(347)
二、合并报表编制程序	(349)
三、编制合并报表程序例解	(350)
四、新旧准则的比较及影响	(362)
五、新准则与国际会计准则的趋同和差异	(363)
企业会计准则第 34 号——每股收益	(365)
一、新准则的重要概念与术语	(366)
二、每股收益的计量和披露	(366)
三、新准则与旧准则的比较	(371)
四、新准则与国际会计准则的趋同	(372)

企业会计准则第 35 号——分部报告	(374)
一、新准则的重要概念与术语	(374)
二、分部的确定	(377)
三、报告分部的确定	(381)
四、报告分部的信息披露	(386)
五、分部信息披露新准则与原会计制度的比较	(388)
六、新准则与国际会计准则的趋同	(389)
企业会计准则第 36 号——关联方披露	(391)
一、新准则的主要概念与术语	(391)
二、关联方的确认	(393)
三、关联方交易的确认和披露	(394)
四、新准则与旧准则的比较及影响	(396)
五、新准则和国际会计准则的趋同	(396)
企业会计准则第 37 号——金融工具列报	(397)
一、金融工具列示	(397)
二、金融工具披露	(399)
企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则	(403)
一、新准则的主要特点和难点	(403)
二、首次执行日需要调整确认	(404)
三、首次执行日需要调整披露	(407)
四、新准则与国际会计准则的趋同	(407)
参考书目	(411)

企业会计准则 第1号

——存货

存货作为流动资产的一个重要项目，通常占全部资产的较大比重，在商品流通企业中更是如此。存货计量正确与否，直接影响到企业资产负债表中资产价值的真实性。由于存货成本与营业成本之间存在着密切的联系，存货计量正确与否会影响到损益表信息披露的真实性和可靠性。而且，随着我国经济的不断发展，各种经济指标在不断地增长，为了如实反映经济业务，需要修订现行的存货准则。我国的《企业会计准则第1号——存货》（下称新准则）是在现行的存货准则（以下称旧准则）的基础上修订的，由总则、确认、计量、披露等四部分组成。

一、新准则的主要特点和难点

新准则的主要特点和难点体现在以下几个方面：

（一）存货的定义和分类

存货，是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中消耗的材料和物料等。存货通常包括各种材料、在产品、半成品、产成品、商品以及包装物、低值易耗品、委托代销商品等。

在界定存货范围时应注意的是，存货一定是日常活动中持有以备出售或耗用的。加工企业自行进行工程建造不属于其日常活动，因此为工程建造而储备的材料物资不属于存货范畴。

（二）存货采购成本

采购存货而发生的一切合理、必要的开支都属于存货采购成本。包括采购过程中发生的购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可以归属于存货采购成本的费用。但是商品流通企业存货的采购成本只包括采购价格、进口关税和其他税金，而上述这些运输费、装卸费、保险费、包装费、仓储费等在发生时计入当期损益，不计入采购成本。

（三）存货加工成本

存货加工成本是指为生产存货而发生的直接人工以及按照一定方法分配的制造费用（属于间接费用）。

（四）发出存货计价方法

新准则规定，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。新准则已经取消了移动加权平均法和后进先出法。这样可以减少企业备选方案，降低企业在不同计价方法之间进行变更的几率，避免企业利用会计政策进行利润操纵。

（五）存货成本与存货可变现净值孰低法

存货成本与存货可变现净值孰低法是指在资产负债表日，存货应当按照存货成本与存货可变现净值孰低法进行计量。“成本”，是指期末存货的实际成本；“可变现净值”，是指在日常活动中，存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计销售费用以及相关税费后的金额。比较二者，当成本低于可变现净值时，存货按成本计量；反之，存货按可变现净值计量。

（六）存货跌价准备的计提

存货跌价准备，是指对存货的成本高于其可变现净值的差额（即跌价部分）计入有关费用所形成的准备金。

二、存货确认

同时满足以下两个条件，会计上才能确认为存货。

（一）与该存货有关的经济利益很可能流入企业

这是资产确认的重要条件之一。通常，拥有存货的所有权是与该存货有关的经济利益很可能流入企业的一个重要标志。例如，已经出售但还在本企业存放的产成品，因所有权已转移，不能作为企业的存货确认；在运输途中尚未到达的存货，其包含的经济利益能够流入企业，因此应作为存货确认。

（二）该存货的成本能够可靠计量

成本能够可靠计量是资产确认的另一项基本条件，成本须以取得确凿、可靠的证据为依据，并且具有可验证性。例如，企业和供货方签订购货合同，在购买活动尚未实际发生时由于不能可靠确定购货成本，也不能将之作为存货确认。

三、存货计量

（一）初始计量

存货的初始计量，是指取得存货时的价值计量。新准则规定存货成本包括采购成本、加工成本和其他可使存货达到目前场所或状态发生的成本。

1. 存货的采购成本

外购存货的采购成本，是在采购过程中所发生的支出，包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他归属于采购成本的费用。但有两点需要注意：一是采购过程中发生的物资损毁、短缺等，合理损耗作为采购费用计入存货的采购成本，其他损耗不得计入；二是如果存货是需要挑选整理的，在此过程中发生的工资费用支出也应计入存货成本。

例 1-1

华融公司购进材料一批，购买价是 50 000 元，进项增值税为 8 500 元，运输过程中发生运输费 2 000 元，保险费 1 500 元，途中发生物资损耗估计 800 元，其中 500 元是定额内损耗，材料入库前发生挑选整理人工费 1 000 元。

材料采购成本： $50\,000 + 2\,000 + 1\,500 + 500 + 1\,000 = 55\,000$ （元）

2. 存货的加工成本

存货的成本计算采用制造成本法和完全成本法，即由直接材料、直接人工和

制造费用构成。存货的加工成本包括直接加工费用和间接加工费用。直接加工费用是指在产品的加工过程中直接作用于产品加工过程的费用,如直接人工费、燃料及动力费、其他直接费用。间接加工费用及制造费用,是指为组织生产和管理产品生产而发生的费用,如办公费、水电费、生产部门管理人员的工资等,应当根据制造费用的性质,合理选择制造费用分配方法,分配计入各产品成本。在同一生产过程中,如果同时生产两种或两种以上的产品,并且每种产品的加工成本不能直接区分,其加工成本应当按照合理的方法在各种产品之间进行分配。

例 1-2

华融公司的生产部门同时生产甲、乙两种产品,分别消耗了 A、B 两种材料。A 外购成本是 43 000 元, B 外购成本是 38 000 元;生产甲的生产工人计件工资是 17 000 元,生产乙的生产工人计件工资是 12 000 元;甲乙共同耗用动力费 5 000 元。该生产部门为组织管理甲乙发生的间接费用是 6 200 元。甲乙生产工时分别是 380、240 小时。甲乙两种产品共同耗用的动力费及生产部门的组织管理费均按生产工时比例法进行分配。

甲产品加工成本: $17\,000 + (5\,000/620) \times 380 + (6\,200/620) \times 380 = 23\,864.5$ 元

乙产品加工成本: $12\,000 + (5\,000/620) \times 240 + (6\,200/620) \times 240 = 16\,335.5$ 元

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或状态所发生的其他支出。

(1) 借款费用资本化进入存货成本。如:船舶是造船业的存货,要达到可供销售状态需要较长时间。新准则规定这种情况下的借款费用可以资本化,计入存货成本。

(2) 投资者投入存货的计量。新准则规定,投资者投入存货的成本,按照投资合同或协议约定的价值确定为存货成本,约定价值不公允的,应以公允价值作为存货成本。

(二) 发出存货的计量

1. 材料、产品、商品等存货的发出计量

新准则规定,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。对旧准则进行修订,取消了后进先出法,减少了可供选择的