

苏州市会计人员继续教育系列培训教材

企业会计准则导读(一)

2006

《苏州市会计人员继续教育培训教材》编委会 编著

新华出版社

苏州市会计人员继续教育系列培训教材

《企业会计准则导读》(一)

2006

苏州市《会计人员继续教育培训教材》编委会

新华出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

企业会计准则导读/苏州市会计人员继续教育培训教材编委会编
著. —北京: 新华出版社, 2007. 1

ISBN 978—7—5011—7751—6

I. 企... II. 苏... III. 企业—会计制度—中国 IV. F279. 23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 145306 号

企业会计准则导读 (一)

责任编辑: 陈一青

装帧设计: 王树红

出版发行: 新华出版社

地 址: 北京石景山区京原路 8 号

网 址: <http://www.xinhupub.com>

邮 编: 100043

经 销: 新华书店

照 排: 北京新华精诚续教图书有限公司

印 刷: 北京奥隆印刷厂

开 本: 880mm×1230mm 1/32

印 张: 11

字 数: 300 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 978—7—5011—7751—6

定 价: 25.00 元

图书如有印装问题, 请与印刷厂联系调换 电话: (010) 61639067

苏州市《会计人员继续教育培训教材》编委会

主编：严文奎

副主编：黄济美 陆少杰

执行主编：吴敏燕

执行副主编：王则斌 刘海燕 张幼华

编写人员：王则斌 刘海燕 许叶枚 龚菊明 李洁慧

袁 敏 薛 燕 周 晔

其他参编人员：陆兆林 王文明 藕永清 顾 焱 沈 曦

周一声 刘广立 刘 敏 陈 浩 范友根

韩泉民 李 刚 吴 坚 程玉玲 包曙峰

舒兴元 王凯荣 俞跃华 张觉非 唐敏惠

沈 健 陆 昂 陶 洁 董汉泉 杨洪宝

前 言

会计准则作为反映经济活动、明确产权关系、规范收益分配的专业技术标准,是市场经济“游戏规则”和国家经济法规的重要组成部分。多年来,财政部一直根据经济发展的要求,循序渐进地推进会计改革。可以说,会计准则的全球趋同是我国经济全球化、资本市场国际化的产物。2006年2月15日财政部在人民大会堂召开新闻发布会,颁布我国的会计准则体系和审计准则体系,规定新的会计准则体系从2007年1月1日起首先在上市公司范围内执行,鼓励其他企业执行。执行新会计准则体系后,所有现行的暂行规定、补充规定、行业会计核算办法、问题解答等一律废止。

新会计准则体系由1项基本会计准则、38项具体会计准则和应用指南组成。新会计准则的颁布与实施,是我国会计界的一件大事,也是我国经济生活中的一件大事,特别是对广大企业及财会人员产生重大影响。为了适应新准则的顺利实施,会计人员以后续教育为重点的学习热潮将在

全国展开。无论是一般的财务人员还是财务主管,甚至是企业的管理层,都有必要了解新准则发生了哪些变化?新准则实施之后将对企业的财务状况、经营业绩产生什么影响?由于新准则数量多、内容新、会计处理的要求越来越高,顺利实施的关键是要拥有能够熟练掌握、深刻领会新准则精髓的胜任的财务人员。只有有效的培训和学习才能使财务人员迅速适应新准则的变化。

为配合苏州市 2006 年会计人员的后续教育,我们聘请高校的会计教学名家与会计实务一线的专家共同编写了这本系列教材。本教材涉及 1 项基本会计准则、10 项具体会计准则。在编写过程中力求概念清晰、重点、难点突出,具有“说理透彻、解析准确、有理有例、便于学习”的特点。本书既可作为各培训单位培训学习的教材,也可供广大财务人员自学之用。

由于本教材编写时间仓促,对于书中出现的疏漏、错误之处,恳请读者批评指正。

编 者

2006 年 11 月 7 日

目 录

第一章 绪 论	1
第二章 会计基本准则	15
第三章 存 货	47
第四章 投资性房地产	96
第五章 固定资产	117
第六章 无形资产	151
第七章 非货币性资产交换	169
第八章 职工薪酬	193
第九章 企业年金基金	210
第十章 股份支付	236
第十一章 债务重组	248
第十二章 所得税	267
附录 1 会计科目表	288
附录 2 一般企业资产负债表、利润表和所有者权益变动表格式	297

第一章 绪 论

2006年2月15日,财政部正式发布了企业会计准则体系,规定自2007年1月1日起首先在上市公司范围内施行,鼓励有条件的其他企业执行。新的会计准则体系的建立,顺应中国经济快速发展和国际化的需要,以提高会计信息质量为核心,强化为投资者和社会公众提供对决策有用会计信息的理念,首次构建了与我国社会主义市场经济相适应,与国际会计准则趋同、涵盖企业各项经济业务、可独立实施的企业会计准则体系,并为改进国际财务报告准则提供了有益借鉴,实现了我国企业会计准则建设新的跨越和历史性的突破,是继1992年财政部发布“两则”、“两制”后,我国会计改革的又一新的里程碑。

第一节 企业会计准则体系出台的背景和意义

会计准则作为反映经济活动、确认产权关系、规范收益分配的专业技术标准,是市场经济“游戏规则”和国家经济法规的重要组成部分。多年来,财政部一直根据经济发展的要求,循序渐进地推进会计改革。建立新的企业会计准则体系,是我国市场经济发展到新阶段,经济全球化进入新时期的必然要求,是顺时应势的主动选择。新准则体系的建立具体而言,主要是基于以下六个方面的需要:

第一,企业会计准则体系的发布实施,是促进会计适应经济发展进程的需要。我国国内经济的市场化和国际经济的一体化,都需要公开透明、高质量的会计信息作支撑,需要有一种统一的会计商业语言来进行国际经贸交流和投融资活动,需要有一套公

认、一致、科学的会计标准来规范。我国企业会计准则体系的建设，为构建一个统一的商业语言平台奠定了基础，从而顺应了当前形势发展的需要，推动了会计服务于经济建设、提高我国经济国际影响力的需要。

第二，企业会计准则体系的发布实施，是促进市场经济体制完善的需要。当前，我国正在着力完善市场经济体制，其中的一个重要方面是坚持科学的发展观，努力降低交易成本，促进经济增长方式的转变和资源的优化配置。制定高质量的会计准则，确保会计信息的真实、可比、有用，是降低交易成本的重要手段和途径，是促进资金有效流动，推动产业升级，避免无效投资和资金浪费的重要举措，是深化企业改革、金融改革和资本市场健康发展的重要基础。

第三，企业会计准则体系的发布实施，是维护社会公众利益的需要。会计信息质量的高低，直接影响投资者对资本市场的信心，直接影响社会公众的切身利益。新发布的企业会计准则体系，以提高会计信息质量、服务投资者经济决策为目标，按照国际会计惯例对会计确认、计量、记录和报告作了更加严格和科学的规定，必将进一步强化对信息供给的约束，有效地维护投资者的知情权，有利于社会公众作出理性决策，从而为维护自身合法权益提供了更好的制度保证。

第四，企业会计准则体系的发布实施，是加强经济管理的需要。企业会计准则体系的发布实施，不仅为企业提供了更科学、更统一的会计标准，增强了会计信息的客观性和可比性，也为政府监管部门和有关经济管理部门提供了更加有力、更加有效的评判准绳和衡量标准，有利于提高整个经济管理工作的质量和效率，有利于会计工作秩序和市场经济秩序的不断规范，也有利于提升政府经济监管部门的行政能力。

第五，企业会计准则体系的发布实施，是提高我国对外开放水平的需要。经济全球化趋势的深入发展和信息技术的日新月异

异，越来越突显出会计作为国际通用的商业语言的重要性。语言不通，没法打交道、做生意、谈合作。企业会计准则体系的发布，架起了密切中外经贸合作的会计技术桥梁，有利于进一步优化我国投资环境，有利于促进我国企业更好更多地“走出去”，全面提高我国对外开放水平。

第六，企业会计准则体系的发布实施，是我国会计国际化的需要。我国经济在国际舞台上正扮演着越来越重要的角色，会计作为反映经济活动、服务经济发展的重要基础，也理应走上国际舞台，扮演其应有的角色。我们应当从促进与国际趋同的会计准则的制定环节入手，一步一个脚印，环环相扣，脚踏实地，全面提升我国会计人员素质和会计发展水平，提高我国会计的国际话语权，推动我国会计的规范化和国际化。

第二节 我国企业会计准则体系的内容

此次颁布的新的企业会计准则包含 1 项基本会计准则和 38 项具体会计准则。其中，基本准则是纲，在整个准则体系中起统驭作用；具体准则是目，是依据基本准则原则要求对有关业务或报告做出的具体规定；应用指南是补充，是对具体准则的操作指引。

新的企业会计准则体系由下列会计准则构成：

《企业会计准则——基本准则》

《企业会计准则第 1 号——存货》

《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》

《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》

《企业会计准则第 4 号——固定资产》

《企业会计准则第 5 号——生物资产》

《企业会计准则第 6 号——无形资产》

《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》

- 《企业会计准则第 8 号——资产减值》
- 《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》
- 《企业会计准则第 10 号——企业年金基金》
- 《企业会计准则第 11 号——股份支付》
- 《企业会计准则第 12 号——债务重组》
- 《企业会计准则第 13 号——或有事项》
- 《企业会计准则第 14 号——收入》
- 《企业会计准则第 15 号——建造合同》
- 《企业会计准则第 16 号——政府补助》
- 《企业会计准则第 17 号——借款费用》
- 《企业会计准则第 18 号——所得税》
- 《企业会计准则第 19 号——外币折算》
- 《企业会计准则第 20 号——企业合并》
- 《企业会计准则第 21 号——租赁》
- 《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 25 号——原保险合同》
- 《企业会计准则第 26 号——再保险合同》
- 《企业会计准则第 27 号——天然气开采》
- 《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》
- 《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》
- 《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》
- 《企业会计准则第 31 号——现金流量表》
- 《企业会计准则第 32 号——中期财务报告》
- 《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》
- 《企业会计准则第 34 号——每股收益》
- 《企业会计准则第 35 号——分部报告》

《企业会计准则第 36 号——关联方披露》

《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》

《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》

其中，有 16 项会计准则是对原有准则的修订，22 项会计准则为新增。企业会计准则的应用指南，已于 2006 年 10 月 30 日由财政部发布。

第三节 企业会计准则的主要特点

一、企业会计准则体系的总体特点

从整体上看，新的企业会计准则体系具有两个突出特点：

一是较好地解决了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。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，奠定了我国统一的会计核算平台，可以有效避免我国会计核算标准之间的不一致问题。

二是创造了一个既坚持中国特色又与国际准则趋同的会计准则制定模式，建立了一个既能让国人认可、又能使国际认同的准则趋同平台。综合分析国际国内的形势，中国会计准则的制定不坚持中国特色不行，不与国际接轨也不行。为此，财政部在制定新准则体系时，找到了一条两者兼具、兼顾各方利益的趋同之路，提出了会计准则国际趋同的四个原则，即：趋同是进步，是方向；趋同不等于等同；趋同是一个过程；趋同是一种互动。这四项会计国际趋同的基本主张是我国企业会计准则体系建设及其国际趋同的基本理念和指导思想，是我们坚持原则、积极趋同、参与会计国际交流与合作的基础与平台。也得到了国际会计准则理事会、欧盟、日本和韩国会计准则制定机构等的认可与认同，

扩大了中国会计的国际影响力，在世界范围内取得了广泛的共识与支持。

二、企业会计准则体系的创新

基于以上两个主要特点，新的企业会计准则体系主要实现了以下几方面的创新：

第一，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。企业会计准则体系以强调高质量会计信息的供给与需求为核心，要求财务报告在反映企业管理层受托责任履行情况的同时，应当向会计信息使用者提供对决策有用的信息。近年来国际国内出现的一些财务丑闻警示我们，会计信息失真或者缺乏实际用途，不仅会给投资者带来巨大损失，也会引起整个社会经济资源的无效配置和浪费。因此，满足投资者、债权人等的信息需求，减少信息不对称，对于提高投资和信贷决策的有效性，降低资金成本，提升经济资源配置效率，促进市场经济健康、有序发展，将发挥十分积极的作用。

第二，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。利润反映的只是企业某一期间的经营成果，财务报表体系的设计如果片面侧重于利润表，容易为一些企业追逐短期利益留下托辞和利润操纵空间，具有很大局限性。企业会计准则体系凸显了资产负债表在报表体系中的核心地位，要求企业提升资产负债信息质量，及时计提资产减值准备。企业只有在资产减去负债后的余额，即所有者权益（净资产）增加的情况下，才表明企业价值增加了，股东财富增长了，突破了传统的单纯的利润考核概念，有助于促使企业改善资产负债管理，优化资产和资本结构，避免眼前利益和收益超前分配，提高决策水平，着眼于企业长期战略和可持续发展。

第三，着眼于向投资者提供更有价值更加相关的信息，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。企业会计准则首次构建了较为完善的会计信息质量标准体系,除继续要求企业会计信息应当确保真实可靠、内容完整外,还要求企业会计信息应当遵循公允列报的要求,使财务报表反映企业所有重大的交易或者事项,以有助于信息使用者对企业的过去、现在和将来作出科学的评价和合理的预测。

第四,着眼推动企业自主创新和技术升级,在会计政策选择方面,引入了研发费用资本化制度。企业的研发能力既决定着企业的生死存亡和核心竞争力,又是一个国家综合经济实力与发展潜力的重要体现。企业会计准则改变了现行的研发费用全部费用化的做法,对于符合确认条件的开发活动支出允许资本化,作为资产予以确认。这一政策将大大改善那些高科技企业、风险投资企业或者研发投入较大的企业的财务状况和业绩水平,为落实中央提出的鼓励企业自主创新的号召创造了良好的会计政策环境,功在眼前,利在长远,战略意义相当重大。

第五,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,比如: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。

第六,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,突出了充分披露原则。企业会计准则对现

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。

第四节 企业会计准则与国际会计准则的主要差异

在前文中我们已经提到，新颁布的企业会计准则的一个突出特点就是——既坚持中国特色又与国际准则趋同。趋同是方向，趋同不等于等同。因而，与国际会计准则相比，我国的新企业会计准则有自己的特色，主要体现在以下方面的差异：

1、关联交易

国际会计准则原来对国有企业即政府所有的企业是豁免披露的，不作为关联方，但后来把豁免取消了，即认为国有企业之间的交易要同样视同关联方交易进行披露。在中国，我们不可能按照国际做法去做。如果把国有企业都作为关联方，它们之间的交易都作为关联交易披露，既不现实，也没有意义。这样处理不仅会增加不必要的成本和工作量，更重要的是，会掩盖真正的关联交易事实。

2、资产减值损失的转回

关于已经确认资产减值损失的转回问题，我国现行制度和

《国际会计准则第 36 号》都允许对已作资产减值损失予以转回（国际会计准则对于商誉减值损失不允许转回），但从我国实际运行情况看，该规定已经成为一些企业操纵利润的主要手段，不利于提高会计信息质量。为此，新准则针对我国目前所处的经济环境，规定对于已经计提的长期资产减值准备不得转回，这与国际准则形成了实质性差异。

3、企业合并方法选择

国际会计准则只讨论了非控制下的企业合并，规定采用购买法；而我国新准则中则规定了多种合并方法，例如在我国国企之间的合并属于国资委同一控制下的企业合并，规定此类的合并采用权益结合法。

4、公允性的适度谨慎采用

国际会计准则主张采用公允价值计量。企业的经营状况与经营成果，用公允价值反映，可以给投资者提供一个有用的信息，其理念是正确的。但是如何排除人为操纵的因素，取得一个比较准确的公允价值，就目前来看，在我国还是一个难题。因此，新准则在引入公允价值的同时，做了较多的限制性规定，例如生物资产（各种林木及牲畜）我国采用成本计量；对投资性房地产而言，取得时采用实际成本，而后续计量在一定条件下，允许采用公允价值计量。

第五节 新的会计准则体系对企业产生的影响

一、新的会计准则体系对企业损益产生的影响

新发布的会计准则与原准则相比，做了较大的变动，有些甚至是根本性的变革。这些变动多多少少会对企业经济业务的确认、计量和披露产生影响，进而影响企业的损益。具体来说，主要有以下几方面的影响：

1、长期资产减值准备一经确认，在以后会计期间不得转回
这一规定对企业损益的影响

根据现行会计制度规定，已经计提减值准备的资产，如果资产价值恢复，则资产减值损失可以转回。而资产减值损失的转回，无疑会导致当期利润增加。由于资产减值准备的计提，具有很大的伸缩空间，而其计提和转回又会对利润产生影响，因此资产减值准备的计提和转回，就成为一些公司进行利润操纵的重要手段。

根据目的的不同，利用资产减值准备进行的利润操纵，可分为正向操纵和负向操纵两种情况。所谓正向操纵，就是通过减值准备的转回，减少当期费用，做大当期利润。这种情况多见于业绩不佳的上市公司。这些公司为避免退市，往往采取“巨额计提、大额转回”方式，实现扭亏为盈。所谓负向操纵，则是指通过大幅计提减值准备，增加当期费用，做小当期利润。这种情况多见于一些绩优上市公司。这些绩优上市公司往往趁当前生产经营态势较佳、利润大幅增长的经营背景，巨额计提各项资产减值准备，这样既能集中清理、释放一些历史问题遗留下来的各种潜在风险，又能以“谨慎性原则”为借口而低估资产，从而形成秘密准备金，为未来的会计期间留下足够的“业绩储备”。

正是由于我国企业频频发生利用减值转回，人为调整利润的现象，所以在新的会计准则体系中，规定“长期资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回”。这一规定掐断了企业通过计提、转回减值准备而进行利润操纵的链条，对于有效遏制利用减值准备调节利润现象，具有重要意义。不过，由于新准则执行的起点是2007年1月1日，一些利用减值准备计提操纵利润的公司，有可能在2006年将减值准备冲回，否则2007年执行新会计准则后，这些“隐藏利润”将再也没有机会浮出水面，2006年减值准备的集中转回，可能会明显地影响当期利润。