

新旧会计准则差异 实务导读

北京国家会计学院 于长春 主编



中国财政经济出版社

新旧会计准则差异 实务导读

北京国家会计学院 于长春 主编



 中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

新旧会计准则差异实务导读 / 于长春主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2007. 4

ISBN 978 - 7 - 5005 - 9794 - 0

I. 新… II. 于… 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 (2007) 第 040637 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京中兴印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

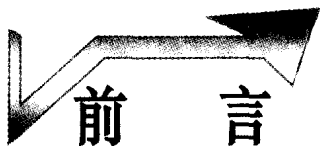
787 × 1092 毫米 16 开 38.5 印张 655 000 字

2007 年 4 月第 1 版 2007 年 4 月北京第 1 次印刷

定价: 69.00 元

ISBN 978 - 7 - 5005 - 9794 - 0/F · 8508

(图书出现印装问题, 本社负责调换)



一、新会计准则出台的背景和意义

2005 年，我国财政部先后发布了 6 批共 22 项会计准则的征求意见稿，此外对现行的 1997 年至 2001 年期间颁布的 16 项具体会计准则也进行了全面的梳理、调整和修订，最终在 2006 年 2 月构建起一套较为完整的《企业会计准则》体系。2006 年 8 月《企业会计准则》的业务指南公开发表，标志着我国新会计准则体系的完善建成。

这是一次极为深刻的会计改革。回顾我国改革开放 20 多年的历程，尤其是 1993 年以来的会计改革历史，可以看到这次新会计准则的颁布是以往会计改革的继续，其宗旨主要在于解决：会计信息质量问题、市场经济地位问题、深化企业改革问题。

1. 会计信息质量问题。自从 1992 年我国改革开放的总设计师——邓小平同志高瞻远瞩地指出“中国改革开放的目标是建立社会主义的市场经济体制”以来，我国的企业开始走上政企分开、自主经营、自负盈亏、自行发展的轨道，从而使我国的国民经济日益繁荣，综合国力日益增强，人民生活水平日益改善，劳动生产率日益提高。但是，市场竞争带有一定的盲目性，当循规蹈矩的生产经营难以取得预期的盈利效果时，便有人试图采取不正当的手段进行竞争。于是，虚假广告出现了，伪劣商品出现了。在会计领域也不是一块净土，

假账目、假报表也出现了。如果说伪劣商品威胁到人民的健康和安全，而会计造假则威胁到了国家的健康和安全。因为，社会主义市场经济是依靠宏观经济政策引导的经济，如果汇总的会计信息不真实，就会导致经济政策失误，而经济政策失误的后果是不言而喻的。为了解决会计信息失真问题，我国1999年10月末进行了第二次《会计法》的修订，并且从2001年1月1日开始实行统一的《企业会计制度》，为了防止部分企业虚增利润，在债务重组、非货币性资产交易、关联方交易等方面采取了严格的限制措施，并且允许企业计提八项资产减值准备。然而，近年来的大量事实表明，《企业会计制度》的规定并没有从根本上杜绝部分企业的造假行为，利用资产减值准备的计提和转回来调节期间利润的现象时有发生。为此，会计的深化改革势在必行。

2. 市场经济地位问题。自从2001年11月我国加入世界贸易组织（WTO）以来，在这漫长的“入世”过程中，中国得到的好处是出口贸易增长越来越快，中国制造的产品走遍世界，从而使我国的就业压力得到缓解，国家税收逐年上升。但是与此同时，也有越来越多的反倾销诉讼把我国企业推上了被告席，进而遭到外国的反倾销调查。问题在于我们有些企业的确经不起这一调查，首先，我国的会计制度与国际会计准则的规定就存在差异，造成计算出的产品成本不可比；其次，我们有些企业会计控制不完善，会计人员水平不高，会计信息相关性弱。进而，往往导致我国企业在反倾销诉讼中败诉。这也是迄今为止国际上很少有国家正式承认我国的市场经济地位的原因之一。为了扭转这一不利的处境，急需进行会计制度改革。

3. 深化企业改革问题。改革开放20余年来，全国企业已经基本上完成了公司制改造，变成了自主经营的独立法人。它们按照市场经济的法则参与国内、国际的生产经营活动，采用甚至创造性地引入一系列竞争手段和管理方法，其中包括高级管理人员的任期目标责任制和年薪制、股票期权制度等考核与激励措施、掉期与套期保值等衍生金融工具，随着我国有效市场的逐步完善而涌现出托管、代销、返券、返利、售后三包等多种交易方式，等等，都需要会计法规填补制度上的空白，按照国际通行的标准统一实务中的混乱做法。

因此，这次会计准则体系建立的意义绝不仅在于会计准则本身，而在于促进我国市场经济的发展，保护国家和企业的根本利益。简而言之，其宏观理论意义可以概括为以下四句话：新会计准则体系的建立，有利于会计信息质量的提高和政府部门经济管理水平的增强；有利于完善市场经济体制，尤其是资本市场的健康发展；有利于提高对外开放水平，保障我国企业在世界贸易组织中

应有的地位和利益；有利于会计工作促进经济社会发展作用的发挥。

深刻理解新准则的精神实质和深入研究新准则对企业的影响，更具有非常重要的现实意义：

1. 新会计准则发布实施后，其范围、内容及约束力等都将得到加强，在提高会计信息质量的前提下，最大限度地满足投资者、债权人、政府有关部门和企业管理层等有关方面对会计信息的需求，从而进一步规范会计行为和会计工作秩序，维护社会公众利益。

2. 新会计准则的制定，是适应经济全球化发展趋势的必然要求，实现中国会计准则与国际财务报告准则（IFRS）的趋同，使国内企业的会计核算工作更加适应国际化发展需求，为企业增强国际竞争力奠定基础。

3. 新会计准则的试行，为国内企业对海外的投资业务制定了核算的标准，进一步规范了国内企业的海外投资行为，节省了国内企业对海外业务核算的转换时间和费用，极大地提高了新会计准则的适用性，同时，为国内企业的整体评价打好了基础。

4. 新会计准则体系规范了特殊行业和特殊业务的会计核算标准，为特殊业务间的会计数据对比和分析提供了依据，同时，为特殊行业的国际化竞争提供了切实的制度保障。

5. 新会计准则明确了一些以前在实际操作中模糊的概念，对现行的会计准则进行了部分修订，使更新后的准则统一了企业会计核算的口径，能够更好地适应社会经济的发展需要。

6. 新会计准则颁布了金融工具会计准则，为完善国内金融市场操作体系，促进金融市场健康发展，规范国内金融企业的经营行为等，建立了制度性的保障。

二、新会计准则体系基本实现了 与国际财务报告准则的趋同

这套准则体系成为与中国国情相适应，同时又充分与国际财务报告准则趋同的、涵盖各类企业各项经济业务、能够独立实施的会计准则体系。会计准则的国际趋同，能够提高我国在国际上的地位，扩大我国的影响。我们采用国际通用的商业语言，可以更多地与其他国家贸易往来，可以更广泛地架起与其他

国家和地区人们沟通的桥梁。但是也应该认识到：趋同是一个方向，不趋同就可能在世界经济大循环中被边缘化，就无法实现 21 世纪中叶建成中等发达水平的中国这一宏伟目标；趋同是一个过程，今天与国际准则一致了，明天还可能出现差异，因为我们的会计准则在变化，国际会计准则也在不断改进；趋同不是相同，也没有必要完全相同，各个民族都有自己独特的表达方式，我国的会计准则在表述上都以中国人习惯的语言文字阐述，在排序上也是按照业务顺序进行；趋同是双向的，作为发展中国家的中国，不可避免地存在着新兴市场经济的特点，因此不能照抄照搬经济发达国家现成的方法，只要我们坚持了会计准则实质性的趋同，国际社会就肯定认可。

应该说，这次改革的中国《企业会计准则》既有向国际财务报告准则“看齐”的方面，也有国际财务报告准则向我国会计准则“靠拢”的方面，即谁的规定合理，就向谁学习；谁的方法先进，就向谁靠拢。这次会计准则的制定，得到了国际会计准则理事会的充分肯定。他们派出专家对我国的会计准则体系逐一进行了分析评估，在充分听取我国专家意见的基础上理解和接受了我国会计准则与国际财务报告准则的两点实质性差异。并且表示，没有考虑中国这样大国国情的会计准则够不上国际准则，以后国际财务报告准则的修订要借鉴中国会计准则的规定。

新会计准则体系主要在以下几个方面实现了国际趋同：

1. 存货周转的计量方法，取消了后进先出法的应用；
2. 固定资产的成本中要考虑计入特殊行业特殊企业固定资产的弃置费，固定资产净残值按现值计量，固定资产后续支出按初始确认的原则执行；
3. 无形资产的研究与开发，可以划分成研究阶段和开发阶段，并且研究阶段的支出费用化，而开发阶段的支出资本化，寿命不确定的无形资产不再摊销；
4. 资产减值采用了资产组的概念和总部资产的概念，进一步明确了资产减值迹象出现后才应该继续进行资产减值测试，并且详细规定了资产可收回金额的计量方法；
5. 金融工具、债务重组、非货币性资产交换、投资性房地产和生物资产的计量，符合条件的应该采用公允价值，并且一律纳入表内反映；
6. 合并财务报表采用经济实体理论，不再采用母公司理论，合并范围基于实际意义上的控制，而不仅仅是法律形式的控制；
7. 同一控制下的长期股权投资成本按投资企业占被投资单位净资产的应

有份额计量，而非同一控制下的长期股权投资成本按投资企业对被投资单位支付的对价计量；持有股份比例达到控股和没有重大影响的按照成本法核算，而持有股份比例达到有重大影响的按照权益法核算；

8. 收入的计量，在遵循五项确认标准的前提下，当收入的名义金额与公允价值相差不多时按名义金额计量，但当收入的名义金额与公允价值相差很多时按公允价值计量。

三、新会计准则体系与国际财务报告准则的实质性差异

诚然，新会计准则与国际财务报告准则的趋同不等于相同。在关联方交易及其交易的披露、资产减值损失的转回、部分政府补助的会计处理上，新会计准则保持了“中国特色”。但是，其中实质性差异主要包括两项：

1. 关联方关系及其交易的披露。国际财务报告准则要求，国家控制的企业一律视为关联方，因而要按照关联方关系及其交易准则的要求披露其关联交易信息。而我国规定国家控制的企业，除了有投资与被投资关系的以外，均不视为关联方。实际上，这些企业确实在市场中都是独立的法人，它们之间不可以平调资产，不可能随便无偿转移股权。也就是说，关联方关系对下不对上。这一实质性的差异是符合中国特色的，因为中国国有企业在国民经济中占有较大比重（数量和产值均超过半数），如果照国际财务报告准则的规定披露信息将不厌其烦，并且这些信息也没有什么用途。而国际财务报告准则之所以如此规定，是由于在西方经济发达国家中一般国有企业只占其国民经济的1%~2%，比重不大，且关联交易信息不多。

2. 长期资产减值计提准备不得转回。国际财务报告准则规定，除了商誉等寿命不确定的无形资产以外，其他所有的资产均可以计提减值准备，并且当其价值回升之时允许在计提减值金额的范围内转回。而我国企业会计准则规定，固定资产、无形资产、投资性房地产等长期资产一经计提减值准备就不得转回，因为长期资产减值的损失一般不易恢复，也因为事实证明确实有一些企业利用资产减值准备的计提和转回进行利润操纵。并且，当前美国财务会计准则也规定长期资产减值准备不可转回，他们的理由是计提减值准备以后，资产是按照新的成本列示于账面的，为了贯彻稳健原则，该资产成本只能减少而不

能增加。也可以说,我们在此是借鉴了美国的做法。

四、我国的会计准则体系是中国法律体系的组成部分

国际财务报告准则是以财务报告为基础的,而我国的企业会计准则是以会计核算为基础的。我国的会计准则除了在形式上与国际会计准则保持了趋同以外,还在内容上分为三个组成部分。

第一部分:基本准则,规定了制定会计具体准则的准则,提出了会计的前提条件、基本原则、质量特征、会计要素、会计环节和会计方法等内容,其实质相当于国际财务报告准则的《财务报告框架结构》。由于我国将其作为《会计基本准则》独立出来,凌驾于《具体准则》之上,并且规定当具体准则中没有规定的业务出现以后,可以到《基本准则》中查找有关原则性规定,以遵照执行。这就更加突出了基本准则的纲领性地位。

第二部分:具体会计准则,包括16项经过重新修订的具体准则和新制定颁发的22项具体准则,共计38项具体准则。虽然这些准则没有与国际财务报告准则形成一一对应的形式,但在内容上基本一致,是迄今为止最为完整的中国企业会计准则。其中,又可以划分为所有企业均具有的共同业务准则、特殊行业特殊业务准则和财务信息列报准则三个部分。

第三部分:会计准则应用指南,按照金融企业和非金融企业两类划分,分别规定了160多个会计科目和财务报表格式。这在一定意义上说,是长期以来我国统一企业会计制度的翻版,比较适合当前我国广大会计人员的工作习惯,便于企业会计准则的学习、理解和应用。以后,再提起“企业会计制度”,应该是指企业自行制定的企业会计核算办法。

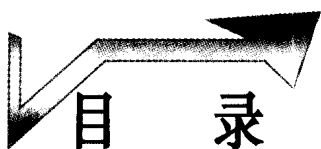
总之,由于我国法律规定由《会计法》赋予财政部门制定统一企业会计制度的专门权力,使得包括上述三部分内容在内的我国《企业会计准则》具有准法律的地位,成为中国法律法规体系的组成部分。这种地位,与在西方国家中由会计职业团体制定的财务报告准则相比,有着更明显的刚性,因此受到了国际会计准则理事会的赞誉。

根据我国财政部的要求,2007年1月1日起,上市公司必须率先执行《企业会计准则》,其他企业鼓励尽早执行该准则。当前,学习贯彻新会计准

则体系成为我国广大财会人员面临的迫切任务。我们编写这本书的目的就是为了帮助广大财会人员顺利地完对对新会计准则体系的学习和掌握。参加本书编写的人员有：于长春教授、陈敏教授、马永义副教授、王颖副教授、赵晓鹿副教授、宗文龙博士、尹文诚博士、牛红军博士、罗明琦博士、龚媛媛博士、张黎群博士。尽管我们的注释力争做到严谨、全面、准确、通俗，但是限于水平和时间，难免存在这样或那样的不足，恳请各位读者不吝指正，在此我们表示诚挚的谢意！

作 者

2007 年 3 月 31 日



目 录

第 1 章 基本准则	(1)
1.1 我国企业会计准则的历史沿革	(1)
1.2 基本准则总体框架的变化	(3)
1.3 总则的变化	(4)
1.4 会计核算原则的变化	(8)
1.5 会计要素的变化	(13)
1.6 会计计量原则的变化与会计计量属性的提出	(20)
1.7 执行本准则需要注意的问题	(22)
第 2 章 存货	(23)
2.1 实施目的与范围	(23)
2.2 准则内容讲解	(24)
2.3 执行本准则需要注意的问题	(38)
第 3 章 长期股权投资	(40)
3.1 实施目的与范围	(40)
3.2 准则内容讲解	(42)
3.3 执行本准则需要注意的问题	(55)
第 4 章 投资性房地产	(56)
4.1 实施目的与范围	(56)

4.2	准则内容讲解	(57)
4.3	执行本准则需要注意的问题	(68)
第5章	固定资产	(70)
5.1	实施目的与范围	(70)
5.2	准则内容讲解	(71)
5.3	会计处理与举例	(76)
5.4	执行本准则需要注意的问题	(80)
第6章	生物资产	(81)
6.1	实施目的与范围	(81)
6.2	准则内容讲解	(82)
6.3	执行本准则需要注意的问题	(88)
第7章	无形资产	(90)
7.1	实施目的与范围	(90)
7.2	准则内容讲解	(90)
7.3	执行本准则需要注意的问题	(101)
第8章	非货币性资产交换	(103)
8.1	实施目的与范围	(103)
8.2	准则内容讲解	(104)
8.3	执行本准则需要注意的问题	(120)
第9章	资产减值	(121)
9.1	实施目的与范围	(121)
9.2	准则内容讲解	(123)
9.3	执行本准则需要注意的问题	(137)
第10章	职工薪酬	(138)
10.1	实施目的与范围	(138)
10.2	准则内容讲解	(142)

10.3	会计处理与举例	(145)
10.4	执行本准则需要注意的问题	(149)
第 11 章	企业年金基金	(150)
11.1	实施目的与范围	(150)
11.2	准则内容讲解	(152)
11.3	执行本准则需要注意的问题	(171)
第 12 章	股份支付	(172)
12.1	实施目的与范围	(172)
12.2	准则内容讲解	(173)
12.3	执行本准则需要注意的问题	(179)
第 13 章	债务重组	(181)
13.1	实施目的与范围	(181)
13.2	准则内容讲解	(182)
13.3	执行本准则需要注意的问题	(188)
第 14 章	或有事项	(190)
14.1	实施目的与范围	(190)
14.2	准则内容讲解	(191)
14.3	执行本准则需要注意的问题	(203)
第 15 章	收入	(206)
15.1	实施目的与范围	(206)
15.2	准则内容讲解	(207)
15.3	执行本准则需要注意的问题	(221)
第 16 章	建造合同	(222)
16.1	实施目的与范围	(222)
16.2	准则内容讲解	(222)
16.3	会计处理与举例	(232)

16.4 执行本准则需要注意的问题	(236)
第17章 政府补助	(239)
17.1 实施目的与范围	(239)
17.2 准则内容讲解	(242)
17.3 会计处理与举例	(246)
17.4 执行本准则需要注意的问题	(249)
第18章 借款费用	(250)
18.1 实施目的与范围	(250)
18.2 准则内容讲解	(251)
18.3 会计处理与举例	(258)
18.4 执行本准则需要注意的问题	(264)
第19章 所得税	(267)
19.1 实施目的与范围	(267)
19.2 准则内容讲解	(269)
19.3 会计处理与举例	(274)
19.4 执行本准则需要注意的问题	(282)
第20章 外币折算	(287)
20.1 实施目的与范围	(287)
20.2 准则内容讲解	(287)
20.3 会计处理与举例	(290)
20.4 执行本准则需要注意的问题	(296)
第21章 企业合并	(299)
21.1 实施目的与范围	(299)
21.2 准则内容讲解	(300)
21.3 会计处理与举例	(304)
21.4 执行本准则需要注意的问题	(313)

第 22 章 租赁	(314)
22.1 实施目的与范围	(314)
22.2 准则内容讲解	(315)
22.3 会计处理与举例	(319)
22.4 执行本准则需要注意的问题	(334)
第 23 章 金融工具确认和计量	(337)
23.1 实施目的与范围	(337)
23.2 准则内容讲解	(338)
23.3 会计处理与举例	(341)
23.4 执行本准则需要注意的问题	(348)
第 24 章 金融资产转移	(351)
24.1 实施目的与范围	(351)
24.2 准则内容讲解	(351)
24.3 会计处理与举例	(354)
24.4 执行本准则需要注意的问题	(359)
第 25 章 套期保值	(360)
25.1 实施目的与范围	(360)
25.2 准则内容讲解	(361)
25.3 执行本准则需要注意的问题	(372)
第 26 章 原保险合同	(373)
26.1 实施目的与范围	(373)
26.2 准则内容讲解	(374)
26.3 执行本准则需要注意的问题	(380)
第 27 章 再保险合同	(384)
27.1 实施目的与范围	(384)
27.2 准则内容讲解	(385)
27.3 执行本准则需要注意的问题	(398)

第 28 章	石油天然气开采	(401)
28.1	实施目的与范围	(401)
28.2	准则内容讲解	(402)
28.3	中美油气开采准则比较	(417)
第 29 章	会计政策、会计估计变更和差错更正	(421)
29.1	实施目的与范围	(421)
29.2	准则内容讲解	(422)
29.3	执行本准则需要注意的问题	(434)
第 30 章	资产负债表日后事项	(435)
30.1	实施目的与范围	(435)
30.2	准则内容讲解	(436)
30.3	执行本准则需要注意的问题	(440)
第 31 章	财务报表列报	(441)
31.1	实施目的与范围	(441)
31.2	准则内容讲解	(442)
31.3	执行本准则需要注意的问题	(472)
第 32 章	现金流量表	(474)
32.1	实施目的与范围	(474)
32.2	准则内容讲解	(475)
32.3	执行本准则需要注意的问题	(496)
第 33 章	中期财务报告	(498)
33.1	实施目的与范围	(498)
33.2	准则内容讲解	(499)
33.3	执行本准则需要注意的问题	(508)
第 34 章	合并财务报表	(509)
34.1	实施目的与范围	(509)

34.2	准则内容讲解	(510)
34.3	执行本准则需要注意的问题	(525)
第35章	每股收益	(527)
35.1	实施目的与范围	(527)
35.2	准则内容讲解	(528)
35.3	执行本准则需要注意的问题	(537)
第36章	分部报告	(538)
36.1	实施目的与范围	(538)
36.2	准则内容讲解	(539)
36.3	执行本准则需要注意的问题	(544)
第37章	关联方披露	(546)
37.1	实施目的与范围	(546)
37.2	准则内容讲解	(548)
37.3	执行本准则需要注意的问题	(561)
第38章	金融工具列报	(562)
38.1	实施目的与范围	(562)
38.2	准则内容讲解	(563)
38.3	执行本准则需要注意的问题	(575)
第39章	首次执行企业会计准则	(576)
39.1	实施目的与范围	(576)
39.2	准则内容讲解	(576)
39.3	执行本准则需要注意的问题	(587)
参考文献		(593)