

新会计准则对 财务报表的影响

XINKUAIJIZHUNZE DUI
CAIWUBAOBIAO DE
YINGXIANG

夏冬林 等/编著

民主与建设出版社

F231.5/76

2007

新会计准则对财务报表的影响

夏冬林等 编著

民主与建设出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

新会计准则对财务报表的影响/夏冬林编著. —北京:
民主与建设出版社, 2007. 5

ISBN 978 - 7 - 80112 - 773 - 0

I. 新… II. 夏… III. 会计报表—基本知识 IV. F231. 5

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 055037 号

©民主与建设出版社, 2007

责任编辑	刘 芳
封面设计	柏平工作室
出版发行	民主与建设出版社
电 话	(010) 85698040 85698062
社 址	北京市朝外大街吉祥里 208 号
邮 编	100020
印 刷	北京中印联印务有限公司
成品尺寸	148mm × 210mm
印 张	7. 625
字 数	140 千字
版 次	2007 年 6 月第 1 版 2007 年 6 月第 1 次印刷
书 号	ISBN 978 - 7 - 80112 - 773 - 0/F · 354
定 价	23. 00 元

注: 如有印装质量问题, 请与出版社联系。

前 言

2005年2月15日，财政部发布了新会计准则，实现了与国际财务报告准则的实质性趋同。由于采用了新的概念和新的方法，新会计准则的实施将对财务报表产生深刻的影响。

为了更好地研究会计理论问题，我要求博士研究生认真学习新会计准则，充分认识新会计准则的影响，从中寻找并发现值得研究的问题。经过一段时间的努力，对每一个准则形成了总结性的文章，选取其中一些变化较大、影响显著的会计准则，修改、编撰之后成书。

本书的体例采用文章汇编形式，一个准则编辑成一章。针对每一个会计准则，先介绍要点，然后分析可能的影响，最后选取一个实例说明影响财务报表的项目。

各章的分工如下：

第一章 新会计准则的可能影响	夏冬林
第二章 财务报表格式变化及其影响	单华军
第三章 长期股权投资准则、企业合并准则和合并报表准则	范志伟
第四章 投资性房地产	贾平
第五章 金融工具和套期保值	李刚
第六章 生物资产	贾平
第七章 油气资产	徐浩峰

续

第八章 无形资产	贾平
第九章 资产减值	贾平
第十章 职工薪酬	朱松
第十一章 股份支付	朱松
第十二章 所得税	姚立杰
第十三章 非货币性资产交换	姚立杰
第十四章 债务重组	贾平

本书试图帮助非会计专业人员理解新会计准则的影响，但由于许多新的概念和方法都不容易用通俗的语言表达清楚，书中的内容难免出现许多专业的表达方式，敬请读者理解，书中的不当之处，也请读者批评指正。

夏冬林

2007年5月8日于清华大学

经济管理学院维纶楼

目 录

前 言	I
第一章 综述：新会计准则的可能影响	1
一、会计准则、管理层选择与会计信息	1
二、新会计准则与会计信息的特点	2
1. 经营业绩的波动性增强	2
2. 净利润与现金流量的差额增大	6
3. 会计信息在更大范围内受人的主观判断的影响	6
4. 利润表项目重分类的影响	7
三、稳健会计政策	8
四、新会计准则与盈余管理	12
五、监管部门的要求	13
第二章 财务报表格式变化及其影响	14
一、财务报表的构成	14
二、资产负债表的格式及变化	15
1. 资产负债表的格式	15
2. 资产负债表格式的主要变化	17
3. 主要资产负债表项目的含义	17
三、利润表的格式及其变化	20
1. 利润表的格式	20
2. 利润表主要项目的变化	21
3. 利润表主要项目的含义	23
四、所有者权益变动表	24

1. 所有者权益（或股东权益）变动表有关项目 的列示说明	24
2. 一般企业所有者权益变动表格式	25
五、值得关注的财务报表附注	25
1. 交易性金融资产的披露格式	25
2. 可供出售金融资产的披露格式	29
3. 持有至到期投资的披露格式	29
4. 长期股权投资	29
5. 投资性房地产	30
6. 商誉的形成来源、账面价值的增减变动情况	31
7. 递延所得税资产和递延所得税负债	31
8. 职工薪酬	31
9. 公允价值变动收益的披露格式	32
10. 营业外收入的披露格式	33
11. 营业外支出的披露格式	33
12. 非货币性资产交换	33
13. 股份支付	34
14. 债务重组	34
15. 终止经营的披露格式	34
16. 分部报告	34
六、新准则变化的影响	36
1. 偿债能力比率指标	36
2. 资产管理（周转）比率	37
3. 负债比率（资本结构）	37
4. 盈利能力比率	37
七、案例分析：中国国航	38
1. 合并资产负债表的新旧比较	38
2. 合并利润表的新旧比较	42

3. 合并所有者权益变动表的列示	43
第三章 长期股权投资准则、企业合并准则和	
合并会计报表准则	47
一、准则主要内容介绍和新旧准则差异比较	47
1. 新准则的主要特点	47
2. 新旧准则的差异及其可能影响	50
3. 投资核算流程图	50
4. 非同一控制的企业合并的公允价值与商誉	50
5. 同一控制与非同一控制结果比较	60
二、新准则影响案例分析	60
案例 1: 武汉钢铁 (600005) 整体收购案	60
案例 2: G 锦江 (600650) 资产置换案	64
案例 3: 新大洲 (000571) 的比例合并案	66
案例 4: 未确认投资损失	70
案例 5: 母公司报表采用成本法核算	70
第四章 投资性房地产	74
一、新准则主要内容	74
1. 投资性房地产的确认条件	74
2. 投资性房地产的初始计量	74
3. 投资性房地产的后续计量	75
4. 投资性房地产转换	75
5. 投资性房地产的处置	75
6. 与国际财务报告准则的差异	76
二、新准则对财务报表的影响	76
1. 新准则实施后可能发生的会计政策	76
2. 新准则对公司财务状况和经营成果的影响	78
三、新准则影响举例	81
1. G 金桥	81

2. G 方大	83
第五章 金融工具和套期保值	85
一、金融工具	85
二、金融工具的会计问题	86
三、金融工具的分类	86
1. 金融资产分类	86
2. 金融资产的重分类	88
3. 对金融资产分类的理解	88
四、套期保值	89
1. 套期保值的会计问题	89
2. 套期保值的分类	91
3. 套期保值会计的一些判断因素	93
五、金融工具会计准则图解	94
六、金融工具会计准则与旧制度的比较	97
七、实例	100
1. 新会计准则的影响：中国银行	100
2. 衍生金融工具：中国银行	107
3. 套期保值：中国国际航空公司	109
4. 套期保值：其他上市公司	112
第六章 生物资产	113
一、新准则主要内容	113
1. 生物资产的确认条件	113
2. 生物资产的初始计量	114
3. 生物资产的后续计量	114
4. 生物资产的处置	114
二、新准则与原制度的差异	115
三、新准则对财务报表的影响	117
1. 对公司资产结构和财务比率的影响	117

2. 对公司损益的影响	117
3. 对公司所有者权益的影响	118
四、新准则影响举例	120
1. G 岳纸	120
2. 獐子岛	121
第七章 油气资产	125
一、油气资产的形成	125
1. 矿区权益	125
2. 油气勘探	125
3. 油气开发	127
4. 油气资产折耗	127
二、石油天然气开采我国准则与美国及国际 会计准则的主要差异	127
三、实例	130
1. 中国石油天然气股份有限公司	130
2. 中国石油化工股份有限公司	134
第八章 无形资产	137
一、新准则主要内容	137
1. 无形资产的确认条件	137
2. 无形资产的初始计量	137
3. 无形资产的后续计量	138
4. 无形资产的处置	138
5. 无形资产的披露	138
二、新旧准则差异比较	139
三、新准则对财务报表的影响	141
1. 开发支出资本化	141
2. 无形资产摊销方式的改变	141
3. 使用寿命不确定无形资产的会计处理	142

4. 商誉不包括在无形资产中	142
四、新准则影响举例	143
1. 用友软件	143
2. G 中兴	146
第九章 资产减值	149
一、新准则主要内容	149
1. 可能发生减值资产的认定	149
2. 资产可收回金额的计量	149
3. 资产减值损失的确定	149
4. 资产组的认定及减值处理	150
5. 商誉减值的处理	150
6. 资产减值的披露	151
二、新旧准则差异	151
三、新准则对财务报表的影响	154
1. 新准则实施前可能发生的会计政策	154
2. 对新准则实施后财务报表的影响	154
3. 对会计信息质量的影响	155
四、新准则影响举例	156
1. 抚顺特钢	156
2. S 张家界	160
第十章 职工薪酬	163
一、新准则要点	163
1. 准则目的	163
2. 职工薪酬的定义	163
3. 职工薪酬的范围	163
4. 准则适用范围	164
5. 薪酬的确认和计量标准	164
二、新、旧准则以及国际会计准则比较	165

三、新准则影响	165
1. 职工薪酬影响的相关会计科目	165
2. 职工薪酬准则对财务报表的影响	168
3. 职工薪酬准则对财务比率的影响	170
4. 职工薪酬准则对于企业经营战略的影响	171
第十一章 股份支付	172
一、新准则要点	172
1. 准则目的	172
2. 股份支付的定义	172
3. 股份支付的范围	172
4. 准则适用范围	172
5. 股份支付的确认和计量	173
二、新、旧准则以及国际会计准则比较	174
三、新准则影响	175
四、举例说明	176
1. 管理层股权激励方案	176
2. 新准则影响分析	177
3. Black-Scholes 模型	177
4. 各期会计处理	179
第十二章 所得税	182
一、所得税会计准则的基本要求和概念	182
1. 现行做法	182
2. 关于所得税会计的几个概念	184
二、对比原准则和国际会计准则	186
1. 与原准则的比较	186
2. 新准则与国际会计准则差异比较	197
三、新准则对会计报表的影响	198
1. 暂时性差异 (按资产负债表项目列示)	198

2. 暂时性差异（按交易或事项性质和产生影响列示）	202
四、案例分析	205
1. 暂时性差异对财务报表的影响	206
2. 亏损弥补对财务报表的影响	207
第十三章 非货币性资产交换	210
一、新准则主要内容	210
二、对比原准则和国际会计准则	212
1. 对比原准则	212
2. 对比国际会计准则	214
三、新准则对会计报表影响	216
四、案例分析	217
第十四章 债务重组	222
一、新准则主要内容	222
1. 债务人的会计处理	222
2. 债权人的会计处理	223
3. 披露	223
二、新旧准则差异比较	224
三、新准则对财务报表的影响	226
1. 对债务人的影响	226
2. 对债权人的影响	227
四、新准则影响举例	229
1. 公司介绍	229
2. 新准则对公司财务报表的影响	230

第一章 综述：新会计准则的可能影响

一、会计准则、管理层选择与会计信息

会计信息广泛用于社会经济生活的很多方面，对于企业内部管理，会计信息不仅可以用于生产经营决策，如新产品开发、价格确定、战略目标选择等，还可以用于内部业绩管理（如奖金确定、职务升迁等）。对于投资者和债权人，会计信息显然已经成为最重要的不可替代的决策信息之一，股票投资者可以使用会计信息估计股票价值，判断企业的成长潜力；银行利用会计信息做出信贷决策；对于监管部门，会计信息也成为监管的指标，甚至成为做出监管政策的依据。因此，会计信息是与人的经济利益息息相关的数字。

当然，更重要的是会计信息在资源配置中起着十分重要的基础性作用。资本市场是配置资源的有效机制，投资者只能通过企业公开发布的信息和其他公开信息对企业运营的好坏做出判断，从而决定资源的去向。不论是企业外部人员，还是企业内部人员，如果缺乏系统、完整的信息，则对企业的了解都是片面的，无异于“盲人摸象”。

会计信息是在特定会计规则以及企业管理层确定的会计政策的基础之上编制出来的，不同的会计准则会产生不同的会计信息，即便相同的会计准则由于管理层的选择不同也会出现不同的结果。因此，高质量的会计准则不等于高质量的会计信息。研究

表明，企业的外部条件和内部公司治理机构的状况对会计准则执行的质量会产生很大影响。

二、新会计准则与会计信息的特点

2006年2月15日，财政部发布了一套新的会计准则，与国际财务报告标准实现了实质性趋同。这是继1992年会计制度革命性变化后的又一次具有深远影响的变化。这种影响不仅仅表现为与国际财务报告标准的趋同，更重要的是，我们将放弃已经熟悉的东西，要掌握并使用并不熟悉的东西，而我们并不熟悉的东西的难度和灵活性更大。比如，除了人们广泛讨论的公允价值的计量标准外，还需要对许多经济业务的性质做出合理的判断。换言之，新会计准则赋予企业管理层更多的判断和选择的余地。

由于新会计准则的实施依赖于企业管理层的判断和估计，而且还是我们原本并不熟悉的东西，所以，无论对于企业还是会计师事务所以及监管机构，新会计准则的实施都是一个很大的挑战；而对于会计信息的使用者，在新会计准则赋予企业更多判断和选择的情况下，会计信息的含义、不同会计政策选择、特定业务的实质性判断都传递了什么信息，也同样是一个挑战。

为了了解会计准则变化对报表项目的影响以及新会计准则赋予企业管理层的更多选择，这里挑选了一些典型的交易和事项，说明新会计准则的影响。

从表1-1可以看出（见第3~5页），新会计准则下的会计信息可能具有以下特点：

1. 经营业绩的波动性增强

由于公允价值本身就受市场波动性的影响，而广泛采用公允价值计量，势必影响企业会计上表现的经营业绩。而且，资产负

表 1-1 会计准则的变化对报表项目的影响

项目/交易	核算要求	对关键报表项目的影响	对现金流量的影响	判断/选择	备注
交易性金融资产	期末按照公允价值计量,与账面价值的差异计入利润	净资产、净利润	无	交易性金融资产的特征	不可重分类
可供出售金融资产	期末按照公允价值计量,与账面价值的差异计入资本公积	净资产	无	可供出售金融资产的特征	
长期股权投资	对子公司投资采用成本法	净资产、净利润	-	控制	
	对合营公司投资采用权益法,不能比例合并	总资产、收入	无	共同控制	
	权益法下分享联营公司利润时,按照投资时的公允价值调整	净资产、净利润	无	重大影响	
	以非现金资产取得投资,其账面价值与公允价值的差额计入利润	净利润	无	公允价值	

续表 1

项目/交易	核算要求	对关键报表项目的影响	对现金流量的影响	判断/选择	备注
企业合并	同一控制下的合并,以账面价值为基础。无商誉,无公允价值分配	合并后报告的净利润更高	-	同一控制	合并前后一年是否为一控制
	非同一控制下的合并,以公允价值为基础。商誉不摊销、公允价值在可辨认资产之间分配	合并后报告的净利润更低	-	同一控制	
	折价收购(收购价格 < 被收购企业净资产公允价值)确认收益	净利润	无	公允价值	
开发支出	可以资本化(作为一项资产),研究支出仍然为当期费用	净资产、净利润	-	符合一定条件	
投资性房地产	公允价值模式,期末账面价值与公允价值的差额计入利润。不计提折旧	净资产、净利润	无	可靠获得公允价值	
生产性生物资产	成本计量模式,与固定资产核算相类似	-	-		
	公允价值模式,期末账面价值与公允价值的差额计入利润。不计提折旧	净资产、净利润	无	持续可靠获得公允价值	
	成本计量模式,与固定资产核算相类似	-	-		