

丛书主编：陈 敏

企业财会人员**快餐**读物(第二辑)

新会计准则变化点及案例说明

—— 会计科目的转换、变化、使用

陈 敏 陈金艳◎编著



中国财政经济出版社

F233. 2/36

2007

丛书主编：陈 敏

企业财会人员快餐读物(第二辑)

新会计准则变化点

及案例说明

——会计科目的转换、变化、使用

陈 敏 陈金艳 编著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

新会计准则变化点及案例说明——会计科目的转换、变化、使用/
陈敏, 陈金艳编著. —北京: 中国财政经济出版社, 2007.4
(企业财会人员快餐读物. 第二辑)
ISBN 978-7-5005-9805-3

I. 新… II. ①陈… ②陈… III. 企业—会计制度—中国
IV. F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 043812 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

清华大学印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 16 开 14.5 印张 280 000 字

2007 年 5 月第 1 版 2007 年 7 月北京第 2 次印刷

印数: 3 061—8 070 定价: 28.00 元

ISBN 978-7-5005-9805-3/F·8519

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

丛书前言

本套丛书背景

《企业财会人员快餐读物》(第二辑)——《新会计准则变化点及案例说明》是在我国第三次重大会计改革(1992年、2000年、2006年)背景下,结合2006年最新颁布及修订的《企业会计准则》,面向工商企业(不包括金融行业)广大财会人员与执业人员推出的“快餐读物”。

本套丛书的追求

深而不奥、简而不俗、精而不玄、清晰易懂、举重若轻;解决财会人员对新知识的饥渴感与时间资源紧缺的矛盾;为财会人员配置营养丰富、容易吸收、省时省力、充饥解渴的精加工读物。

本丛书特点

- 形式直观:以纵横比较的形式,突出我国“企业会计规范”的变化点以及变化对企业报表质量与形象带来的影响。
- 有史、有实:通过企业会计规范的变化过程,说明“新会计准则”为什么要在这些地方变化以及变化的指导思想。
- 重点突出:“多则惑,少则明”,以PPT作纲领性引导,附之以针对性很强的注释,简明、扼要。注释对应每一专题的知识点以问答形式给予梳理,使读者如临多媒体课堂,使其形象思维与逻辑思维能力最大限度地调动,迅速理解并形成记忆。
- 逻辑性强:在注释中,根据各个问题的知识点与操作点的逻辑关系,罗列出认识层次,纲目结合,使读者能够举纲张目。
- 陈述简洁:无论PPT与注释,都通过精加工,采集读者关注点,以点对点的形式进行扼要的论述与说明,以点带面,节约读者时间,力求读者事半功倍。
- 操作有据:将“具体准则”中较难理解的文字用释例形式进行阐释,为读者在今后的操作中提供参考依据。



本丛书内容

- 以 1992 年的《行业会计制度》、2000 年的《企业会计制度》以及已经颁布的《具体会计准则》为基础，找出新《企业会计准则》的变化点；
- 用案例说明 1992 年以来的会计规范的漏洞，论述 2006 年会计准则新变化的必要性与科学性；
- 用释义解释具有超前性经济业务的会计处理规范；
- 本套丛书包括：
 - (1) 《新会计准则变化点及案例说明——基本准则与财务列报相关准则》；
 - (2) 《新会计准则变化点及案例说明——资产、负债与所有者权益》；
 - (3) 《新会计准则变化点及案例说明——收入、费用及特殊交易》；
 - (4) 《新会计准则变化点及案例说明——会计科目的转换、变化、使用》；
 - (5) 《新会计准则变化点及案例说明——企业合并与合并报表》；
 - (6) 《新会计准则变化点及案例说明——企业会计准则与企业所得税法差异及纳税调整》。

丛书主编 陈敏

2007 年 5 月于北京国家会计学院

本书前言

2007年以及今后几年,我国将执行一套与国际惯例趋同的《企业会计准则》(以下把《企业会计准则》、《企业会计准则——应用指南》及各具体准则简称为“新准则”、“应用指南”等)。新会计准则从广度与深度方面都堪称“重大革命”。企业财会人员需要在很短的时间内消化很多的新知识。重大挑战摆在了众多会计专业人士面前。当前,最迫切需要解决的是:如何将“新准则”落实到操作层面,完成新旧会计科目的转换与使用。实现这一近期目标的简捷途径,是尽快地在操作层面上找出“新准则”的变化点。而找出变化点是一项耗时、耗力的“工程”,必须对“新准则”及“应用指南”进行全面、细致、深入的阅读、咀嚼、消化。企业会计人员日常工作繁忙,很难挤出大块儿的时间对“新准则”细嚼慢咽。

本书应实务界广大财会人员的需求,将笔者学习“新准则”的前期探索,作出扼要的总结,为专业会计人员提供省时、便捷的新知识快餐。

本书以我国2006年10月颁布的《企业会计准则——应用指南》为依据,比较现在执行的《企业会计制度》,全面系统地挖掘新旧会计制度的变化、理念与影响。

本书从一般企业的共性出发,以“新准则”下的会计科目为线索,从操作层面上揭示《企业会计准则》与《企业会计制度》的变化;利用大量的简明案例,精要解释“新准则”与“应用指南”中的晦涩文字。

本书将抽象的原则放入具体的案例中进行剖析,使财会人员能够切实地领会准则中的每一句话的业务内容。

本书对于相似、混乱、复杂的会计科目的核算内容、核算方法以图表的方式进行多维度的总结,将散落在“新准则”、“应用指南”中的相关知识点系统地联接起来,使学习者更好地明辨、更快地掌握。

全书从会计科目框架到具体科目环节,以横向对比、纵向剖析的方法,精要地解释“新准则”的变化点、变化理念、变化后的操作方法以及对企业会计工作



和报表形象带来的影响。

本书为体现会计核算的特征，将“借记与贷记”全部使用“借计与贷计”。

本书作者：陈敏，北京国家会计学院教授，经济学博士，博士生导师，中国注册会计师，中国注册资产评估师；陈金艳，天津财经大学教务处副处长、副教授、经济学硕士。陈敏撰写了全书的详细提纲及相关注释内容；陈金艳撰写了第2、3、5、6章的部分内容，王双印、孙丹丹、程娜等硕士研究生参加了本书审校工作。

虽然我国市场经济发展速度很快，但还很年轻。目前，按国际惯例制定的“新会计准则”有一定的超前性，如金融工具、股份支付、库存股等业务还很少见。因此，在缺少现实案例的背景下，采取释例的方式说明特殊业务的会计处理。

鉴于作者能力有限性与读者需求的迫切性，权将此书作为引玉之砖。恳请读者海涵。

本书主要作者 陈敏

2007年5月

丛书主编及主要作者简历

陈敏

1954年 天津市人

1970年—1973年赴黑龙江生产建设兵团

1973年—1975年选调入天津财贸学校学习金融专业

1975年—1978年工商银行天津市河北区办事处信贷员

1978年—1982年天津财经学院会计学 本科

1982年—1985年天津财经学院会计学 硕士

1990年—1993年天津财经学院会计学 博士

1993年 天津财经学院会计系 硕士生导师

1998年 天津财经学院会计系 博士生导师

2001年 调入国家会计学院

主要研究方向：

企业财务会计

企业财务管理

在国内外学术刊物及会议上发表论文 60 余篇

策划《新旧会计制度精要比较与案例说明》系列快餐读物

撰写专著 3 部，主持编写教材 3 本，参与编写教材 6 部

1993 年全科考取注册会计师

1996 年全科考取注册评估师

1993 年—2001 年在会计师事务所（兼职）

执业注册会计师

执业注册资产评估师

2003 年转为

非执业注册会计师

非执业注册资产评估师

主讲课程：

- 新旧会计准则变化及案例说明
- 会计制度与税法差异及案例分析
- 证券监管人员的报表透视
- 非财务人员的报表阅读
- 高管人员的报表分析
- 企业财务资源整合
- 企业集团财务工作评价模型
- 合并报表编制与检验技巧

电子信箱：chenm@mail.nai.edu.cn

目 录

第 1 章	会计科目与财务报表的总体变化·····	(1)
1.1	会计科目框架变化·····	(2)
1.2	新旧会计科目设计理念变化及余额对照分析···	(3)
1.3	财务报表框架变化·····	(19)
第 2 章	资产类科目核算内容、方法变化与转换衔接 ·····	(34)
2.1	“应收票据”核算的变化·····	(35)
2.2	“应收账款”核算的变化·····	(37)
2.3	“应收股利”核算的变化·····	(40)
2.4	“应收利息”核算的变化·····	(42)
2.5	“其他应收款”核算的变化·····	(45)
2.6	“坏账准备”核算的变化·····	(48)
2.7	“材料采购”核算的变化·····	(49)
2.8	“发出商品”核算的变化·····	(50)
2.9	“周转材料”核算的变化·····	(52)
2.10	“存货跌价准备”核算的变化 ·····	(53)
2.11	“短期投资”核算的变化 ·····	(54)
2.12	“长期投资”核算的变化 ·····	(68)
2.13	“政府补助”核算的变化 ·····	(88)
2.14	“投资性房地产” ·····	(89)
2.15	“长期应收款”与“未实现融资收益” ·····	(95)



2.16	“固定资产”核算的变化	(100)
2.17	“无形资产”核算的变化	(109)
2.18	“商誉”	(115)
2.19	“长期待摊费用”核算的变化	(117)
2.20	“待处理财产损溢”核算的变化	(118)
2.21	“递延所得税资产”	(119)
第3章 负债类科目核算内容、方法变化与转换衔接		
3.1	“短期借款”核算的变化	(129)
3.2	“应付账款”核算的变化	(130)
3.3	“应付职工薪酬”	(131)
3.4	“应交税费”	(143)
3.5	“应付利息”	(144)
3.6	“应付股利”核算的变化	(145)
3.7	“其他应付款”核算的变化	(146)
3.8	“递延收益”	(147)
3.9	“长期借款”核算的变化	(148)
3.10	“长期应付款”核算的变化	(150)
3.11	“未确认融资费用”	(151)
3.12	“专项应付款”核算的变化	(152)
3.13	“应付债券”核算的变化	(153)
3.14	“预计负债”核算的变化	(154)
3.15	“待转资产价值”核算的变化	(156)
3.16	“递延所得税负债”	(157)
第4章 所有者权益类科目核算内容、方法变化与转换衔接		
4.1	“实收资本”核算的变化	(161)
4.2	“资本公积”核算的变化	(162)
4.3	“库存股”	(167)
第5章 成本核算类科目核算内容、方法变化与转换衔接		
5.1	“生产成本”与“制造费用”核算的变化	(172)



5.2 “研发支出”	(173)
第6章 损益类科目核算内容、方法变化与转换衔接	(175)
6.1 “主营业务收入”核算的变化	(176)
6.2 “主营业务成本”核算的变化	(179)
6.3 “其他业务收入”核算的变化	(180)
6.4 “其他业务成本”核算的变化	(181)
6.5 “营业税金及附加”核算的变化	(182)
6.6 “销售费用”核算的变化	(183)
6.7 “管理费用”核算的变化	(184)
6.8 “财务费用”核算的变化	(185)
6.9 “公允价值变动损益”	(187)
6.10 “资产减值损失”核算的变化	(188)
6.11 “投资收益”核算的变化	(190)
6.12 “营业外收入”核算的变化	(197)
6.13 “营业外支出”核算的变化	(199)
6.14 “所得税费用”核算的变化	(201)
6.15 所得税会计的转换衔接	(208)
附录：1.《企业会计制度——会计科目》	(210)
2.《企业会计准则——应用指南——会计科目》	(214)



诚信为本
操守为重

第 1 章

会计科目与财务报表 的总体变化

第 1 章 会计科目与财务报表的总体变化

- 会计科目框架变化
- 新旧会计科目设计理念变化及余额对照分析
 - 资产类科目主要变化及余额对照分析
 - 负债类科目主要变化及余额对照分析
 - 所有者权益类科目主要变化及余额对照分析
 - 共同类科目设计理念
 - 成本类科目主要变化及余额对照分析
 - 损益类科目主要变化
- 财务报表框架变化
 - 资产负债表设计理念变化
 - 损益表设计理念变化
 - 现金流量表变化点及原因
 - 所有者权益变动表设计理念


 诚信为本
操守为重

1.1 会计科目框架变化

企业会计制度	新会计准则
■ 资产负债表三类 • 资产 • 负债 • 所有者权益	■ 资产负债表四类 • 资产 • 负债 • 共同 • 所有者权益
■ 成本核算一类	■ 成本核算一类
■ 损益表一类	■ 损益表一类

- 《企业会计制度》
 - 仅限于一般工商企业,不包括金融行业
 - 85 个常用总账科目
 - 分为五类
 - 资产类
 - 负债类
 - 所有者权益类
 - 成本核算类
 - 损益类
- 《企业会计准则》
 - 包括所有行业的企业
 - 156 个常用总账科目
 - 分为六类
 - 资产类
 - 负债类
 - 共同类
 - 所有者权益类
 - 成本核算类
 - 损益类

诚信为本
操守为重

1.2 新旧会计科目设计理念 变化及余额对照分析

• 《企业会计制度》会计科目设计理念

- **承袭历史**。基本上保留“两则两制”的科目框架,会计科目分为五类:资产、负债、所有者权益、成本、损益。
- **突出中国特色**。在资产、负债、权益类中设置了一些过渡性科目。如:“待摊费用”、“预提费用”、“待转库存商品差价”、“待转资产价值”等;在一些敏感的科目下还增设了一些“准备”的明细科目,如:“股权投资准备”、“接受非现金资产捐赠准备”。
- **统一会计科目编号**,企业不得随意打乱重编。
- **资产、负债均采用成本计价模式**(取得资产采用历史成本计价原则,持有资产采用成本与市价孰低原则),除“货币资金”、“待摊费用”外,所有资产都设置了“减值准备”科目。
- **资产、负债类科目以持有时间与性质命名**,如:“短期投资”、“长期债权投资”、“长期股权投资”等。
- **有些资产、负债科目分类比较混乱**,如:“未确认融资费用”由于科目为借方余额,被分类为资产科目;而“待转库存商品差价——1293”科目为贷方余额,反映销售回购业务的“回购差价”,却被分类为“资产的抵减科目”。由于科目分类的混乱导致报表信息失真:前者导致多计资产,后者导致少计资产。



- 《企业会计准则》会计科目设计理念

- **与国际惯例趋同。**打破历史框架,将会计科目设置为六类:除过去的五类外,增设了资产、负债双重性科目——共同类科目,如“衍生工具”、“套期工具”等。这些科目在资产负债表中如何归类,取决于余额的方向,当余额为借方时,作为资产;当余额为贷方时,作为负债。
- **不再要求企业执行统一的会计科目编号。**《企业会计准则——应用指南》的会计科目编号供企业参考,企业可以结合实际情况自行确定会计科目编号。
- **对受环境影响敏感的资产、负债科目以持有目的及市场条件命名,**如:“交易性金融资产”、“可供出售金融资产”、“持有至到期投资”、“投资性房地产”、“交易性金融负债”等。
- **取消了大部分过渡性科目,**如:“待摊费用”、“预提费用”、“待转库存商品差价”、“待转资产价值”、“股权投资准备”、“接受非现金资产捐赠准备”等。特别是“待摊费用”与“预提费用”的取消,限制了企业调节各期利润的操纵空间。过去,当企业利润指标不理想时,往往通过待摊费用的手段调高本期利润;当利润指标超额时,又通过预提费用手段,调低本期利润,为以后年度提取利润做准备。《企业会计准则》在基本准则中取消了“划分收益性支出与资本性支出”的原则。因为,支出能否资本化取决于是否符合资产定义及确认条件,而不取决于“跨年度受益”。
- **根据不同资产、负债特性与持有目的设置会计科目。**根据不同资产、负债的计价模式设计会计科目,如:采用成本计价模式的资产,设置“减值准备”调整科目;采用公允价值计价模式的资产、负债,设置“成本”与“公允价值变动”明细科目,以便掌握初始价值与持有过程的价值变动情况。
- **“调整科目”的分类取决于“被调整科目”。**如:“未确认融资费用”,作为“长期应付款”的抵减科目,被重分类为负债科目(《企业会计制度》作为资产科目,但不符合资产定义。这种分类错误导致财务报表高估资产,高估负债,导致企业财务状况虚假繁荣)。
- **新旧会计规范体系,都允许企业根据实际情况自行增设、分拆、合并会计科目。**
- **本书仅就一般企业常用的会计科目进行新旧比较,分析、说明取消与增设会计科目的理念。**通过迷你案例说明具体科目的核算内容与使用方法的变化。



1.2.1 资产类科目的主要变化及余额对照分析—1

旧科目	余额	新科目	余额
现金	余额	库存现金	旧余额
银行存款	余额	银行存款	旧余额
其他货币资金	余额	其他货币资金	旧余额
短期投资	余额	交易性金融资产	转换日公允价值
短期投资跌价准备	贷方余额		
应收票据	余额	应收票据	旧余额
应收账款	余额	应收账款	新余额
预付账款	余额	预付账款	新余额
应收股利	余额	应收股利	旧余额
应收利息	余额	应收利息	旧余额
其他应收款	余额	其他应收款	新余额
坏账准备	余额	坏账准备	新余额
应收补贴款	余额	(并入“其他应收款”)	旧余额
受托代销商品	余额	代理业务资产	旧余额
委托代销商品	余额	(并入“发出商品”,可以单独设置)	旧余额
委托加工材料	余额	委托加工物资	旧余额
物资采购	余额	材料采购	旧余额
		在途物资	旧余额
原材料	余额	原材料	新余额
包装物	余额		
低值易耗品	余额	周转材料	新余额
材料成本差异	借或贷方余额	材料成本差异	旧余额
自制半成品	余额	(并入“原材料”属于“自制材料”)	旧余额
库存商品	余额	库存商品	旧余额
待转库存商品差价	贷方余额	(计入“其他应付款”)	旧余额
分期收款发出商品	余额	发出商品	新余额

- “现金”科目,改为“库存现金”,因为国际惯例将存在企业及银行的货币资金都称为“现金”,两者的区别:存放地点。因此,将存在企业的现金称为“库存现金”。
- “短期投资”,改按投资“持有目的”与“市场条件”重新分类:“交易性金融资产”、“持有至到期投资”、“可供出售金融资产”。
- “交易性金融资产”

- 为近期出售而持有、存在活跃市场、公允价值能够计量且企业风险管理或投资策略的正式书面文件载明,该金融资产以公允价值为基础进行管理、评价并向关键管理人员报告。(《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》第九、第十条)(以下简称《××准则》)
- 这种投资采用“公允价值计价模式”,期末公允价值上升、下降,直接调增、调减“交易性金融资产”,对应“公允价值变动损益”科目,不提减值准备。
- 转换日余额等于转换日公允价值,新余额不等于旧余额。
- 转换日公允价值与原账面价值的差额计入“盈余公积”与“未分配利润”。
- 预收账款新余额可能不等于旧余额。因为“待摊费用”中的预付账款要转入此科目。



- “预付账款”科目,虽然名称没有变化,但是核算范围不再局限于采购过程形成的预付账款,只要属于预付款性质,都计入本科目,如预付租金,过去计入“待摊费用”,现在“待摊费用”取消了,这种预付款就要计入“预付账款”。因此,该科目新余额不等于旧余额。
- “应收补贴款”科目取消,并入“其他应收款”;该科目转换日余额等于旧余额。
- “代理业务资产”科目,核算金融行业代理业务形成的除以自身名义存放的货币资金以外的其他资产,如受托理财业务进行的证券投资、受托贷款等,一般企业的受托代销商品,可将该科目改为“1321 受托代销商品”;该科目转换日余额等于旧余额。
- “委托代销商品”在《企业会计准则》中计入“发出商品”科目,企业也可单独设置“1408 委托代销商品”科目。
- “在途物资”科目,核算企业采用实际成本(或进价)进行材料、商品日常核算,货款已付尚未验收入库的在途物资的采购成本。
 - 《企业会计制度》的会计科目表中虽未列示该科目,但当企业采用实际成本进行材料日常核算时,可设置“1201 在途物资”科目。
 - 因此该科目转换日余额等于旧余额。
- “原材料”科目,虽然名称没有变化,但是核算范围发生了变化,如随商品一同销售的包装材料、自制材料等,过去曾在“包装物”、“自制半成品”中核算,现在都在“原材料”科目中核算。因此,该科目新余额不等于旧余额。
- “周转材料”科目,将过去的“包装物”、“低值易耗品”合并为一个总账科目;就总账而言,转换日余额为旧余额的重组,就明细账而言,转换日余额等于旧余额。
- 取消了“原材料”与“库存商品”间的过渡科目——“自制半成品”,将“自制半成品”视为自制材料,计入“原材料”科目。
- 取消了销售回购过程中的过渡科目——“待转库存商品差价”。
 - 销售回购业务的差价属于负债,即企业未来的偿付义务,《企业会计准则》将该项内容计入“其他应付款”,使该项业务处理更合理;
 - 《企业会计制度》将其列为资产的调整账户,由于该科目余额为贷方余额,导致报表存货比实际存货少计。
- “发出商品”科目不同于《企业会计制度》的“分期收款发出商品”,两者核算内容不同。
 - 《企业会计制度》中的“分期收款发出商品”核算企业采用分期收款销售方式发出商品的实际成本(或进价)。
 - 《企业会计准则》中的“发出商品”核算企业商品销售不满足收入确认条件但已发出商品的实际成本(或进价)或计划成本(或售价)。