

最新

会计准则

重点
难点解析

根据财政部2006年颁布的企业会计准则编写
内附企业会计准则 (2006)

ZUIXIN KUAIRI ZHUNZE
ZHONGDIAN NANDIAN JIEXI

会计准则研究组 • 编



大连出版社
DALIAN PUBLISHING HOUSE

最新会计准则重点难点解析

会计准则研究组 编

大连出版社

© 会计准则研究组 2006

图书在版编目(CIP)数据

最新会计准则重点难点解析 / 会计准则研究组编.
大连:大连出版社,2006.3
ISBN 7-80684-388-4

I.最... II.会... III.企业—会计制度—基本知识—中国 IV.F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 015114 号

责任编辑:王天华 魏 悦
封面设计:张 金
责任校对:王恒田

出版发行者:大连出版社
地址:大连市西岗区长白街 10 号
邮编:116011
电话:(0411)83627430/83621147
传真:(0411)83610391
网址:<http://www.dl-press.com>
电子信箱:cbs@dl.gov.cn
印刷者:大连理工印刷有限公司
经 销 者:各地新华书店

幅面尺寸:230mm×180mm
印 张:34.875
字 数:430 千字

出版时间:2006 年 3 月第 1 版
2006 年 4 月第 2 版
印刷时间:2006 年 4 月第 3 次印刷
定 价:49.00 元

如有印装质量问题,请与我社营销部联系
购书热线电话:(0411)83627430/83621147
版权所有·侵权必究

前 言

会计准则全球趋同是资本市场国际化达到一定程度的产物。随着我国经济的发展和对外开放的深入,我国会计准则已逐渐与国际会计准则趋同。2006年2月财政部召开会计准则体系发布会,正式发布新的会计准则体系,规定新会计准则体系执行时间为2007年1月1日,并要求新会计准则体系自2007年1月1日起在上市公司范围内施行,鼓励其他企业执行,同时,执行该38项具体准则的企业不再执行现行准则、《企业会计制度》和《金融企业会计制度》。

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2项会计科目、会计报表规定组成。其颁布与实施,是我国会计界的一件大喜事,其影响远非在会计界,也将成为我国经济生活中的一件大事,特别是将对企业及广大的会计人员产生重大影响。可以说这对企业的财务人员和财务系统的适应能力将是一次巨大考验。如果准备不足,在新准则生效时,财务系统可能面临极大不适应。为适应新的改革形势,会计人员以培训为重点的学习热潮将在全国展开,包括:(1)大规模的分片师资培训;(2)举办第三届全国会计知识大赛,以新会计准则体系为主要内容,宣传新会计准则体系;(3)高级会计师“考评结合”制度全面推开,会计部分的大纲和考试命题以新会计准则体系的相关内容为主;(4)新会计准则体系选择部分企业试运行。无疑,新会计准则体系的颁布与实施对广大会计人员来说既是机遇也是挑战。无论是一般的财务人员还是财务主管,甚至是企业管理领导人,都有必要了解新准则将会带来的变化有哪些?新准则实行之后将对财务状况以及经营业绩产生的影响是什么?由于新准则数量倍增,而且要求的会计处理方法越来越复杂,顺利实行的关键是拥有足够多且能够胜任的财务人员。只有有效的培训和学习才能使财务人员迅速提升能力。

为配合大家的学习与培训,我们聘请全国著名的会计教学名家与会计实务一线专家共同研究了新的会计准则体系,讨论并归纳其中重、难点问题,特别为大家编写了这本《最新会计准则重点难点解析》,该书对财政部正式发布

的新会计准则体系的制定或此次修订的背景交代清楚,对各具体准则精华部分重、难点解析,具有“说理透彻、解析准确、有理有例、便于学习”的特点,既可为广大财务人员自学之用,也可供各培训单位培训学习之用。

我们衷心祝愿广大会计人员尽快掌握新会计准则的精髓,通过学习进一步适应自己的工作岗位。

对于书中的疏漏、错误之处,恳请读者批评指正。谢谢!

编者

2006年2月

目 录

第一章 新会计准则体系概述

一、建立新会计准则体系的意义	(1)
二、新会计准则体系的框架结构	(2)
三、新会计准则体系的特点	(4)

第二章 企业会计准则——基本准则

一、企业会计准则——基本准则	(8)
二、基本准则制定的背景及修订后的主要变化	(13)
三、基本准则主要内容图示	(15)
四、基本准则重点难点解析	(16)

第三章 企业会计准则第 1 号——存货

一、企业会计准则第 1 号——存货	(23)
二、存货准则修订后的主要变化	(25)
三、存货准则主要内容图示	(27)
四、存货准则重点难点解析	(28)

第四章 企业会计准则第 2 号——长期股权投资

一、企业会计准则第 2 号——长期股权投资	(36)
二、长期股权投资准则修订后的主要变化	(39)
三、长期股权投资准则主要内容图示	(40)
四、长期股权投资准则重点难点解析	(41)

第五章 企业会计准则第 3 号——投资性房地产

一、企业会计准则第 3 号——投资性房地产	(48)
二、投资性房地产准则制定的背景	(50)
三、投资性房地产准则主要内容图示	(52)
四、投资性房地产准则重点难点解析	(53)

第六章 企业会计准则第4号——固定资产

一、企业会计准则第4号——固定资产	(62)
二、固定资产准则修订后的主要变化	(65)
三、固定资产准则主要内容图示	(66)
四、固定资产准则重点难点解析	(67)

第七章 企业会计准则第5号——生物资产

一、企业会计准则第5号——生物资产	(73)
二、生物资产准则制定的背景	(77)
三、生物资产准则主要内容图示	(78)
四、生物资产准则重点难点解析	(80)

第八章 企业会计准则第6号——无形资产

一、企业会计准则第6号——无形资产	(85)
二、无形资产准则修订后的主要变化	(88)
三、无形资产准则主要内容图示	(90)
四、无形资产准则重点难点解析	(91)

第九章 企业会计准则第7号——非货币性资产交换

一、企业会计准则第7号——非货币性资产交换	(94)
二、非货币性资产交换准则修订后的主要变化	(95)
三、非货币性资产交换准则主要内容图示	(97)
四、非货币性资产交换准则重点难点解析	(98)

第十章 企业会计准则第8号——资产减值

一、企业会计准则第8号——资产减值	(105)
二、资产减值准则制定的背景	(112)
三、资产减值准则主要内容图示	(114)
四、资产减值准则重点难点解析	(114)

第十一章 企业会计准则第9号——职工薪酬

一、企业会计准则第9号——职工薪酬	(123)
-------------------------	-------

二、职工薪酬准则制定的背景	(124)
三、职工薪酬准则主要内容图示	(126)
四、职工薪酬准则重点难点解析	(128)

第十二章 企业会计准则第 10 号——企业年金基金

一、企业会计准则第 10 号——企业年金基金	(130)
二、企业年金基金准则制定的背景	(135)
三、企业年金基金准则主要内容图示	(136)
四、企业年金基金准则重点难点解析	(138)

第十三章 企业会计准则第 11 号——股份支付

一、企业会计准则第 11 号——股份支付	(148)
二、股份支付准则制定的背景	(150)
三、股份支付准则主要内容图示	(151)
四、股份支付准则重点难点解析	(152)

第十四章 企业会计准则第 12 号——债务重组

一、企业会计准则第 12 号——债务重组	(155)
二、债务重组准则修订后的主要变化	(157)
三、债务重组准则主要内容图示	(158)
四、债务重组准则重点难点解析	(159)

第十五章 企业会计准则第 13 号——或有事项

一、企业会计准则第 13 号——或有事项	(170)
二、或有事项准则修订后的主要变化	(172)
三、或有事项准则主要内容图示	(173)
四、或有事项准则重点难点解析	(173)

第十六章 企业会计准则第 14 号——收入

一、企业会计准则第 14 号——收入	(183)
二、收入准则修订后的主要变化	(185)
三、收入准则主要内容图示	(187)
四、收入准则重点难点解析	(190)

第十七章 企业会计准则第 15 号——建造合同

一、企业会计准则第 15 号——建造合同	(200)
二、建造合同准则修订后的主要变化	(203)
三、建造合同准则主要内容图示	(204)
四、建造合同准则重点难点解析	(204)

第十八章 企业会计准则第 16 号——政府补助

一、企业会计准则第 16 号——政府补助	(215)
二、政府补助准则制定的背景	(216)
三、政府补助准则主要内容图示	(218)
四、政府补助准则重点难点解析	(219)

第十九章 企业会计准则第 17 号——借款费用

一、企业会计准则第 17 号——借款费用	(224)
二、借款费用准则制定修订后的主要变化	(226)
三、借款费用准则主要内容图示	(228)
四、借款费用准则重点难点解析	(229)

第二十章 企业会计准则第 18 号——所得税

一、企业会计准则第 18 号——所得税	(236)
二、所得税准则制定的背景	(239)
三、所得税准则主要内容图示(资产负债表债务法)	(241)
四、所得税准则重点难点解析	(242)

第二十一章 企业会计准则第 19 号——外币折算

一、企业会计准则第 19 号——外币折算	(251)
二、外币折算准则制定的背景	(253)
三、外币折算准则主要内容图示	(255)
四、外币折算准则重点难点解析	(256)

第二十二章 企业会计准则第 20 号——企业合并

一、企业会计准则第 20 号——企业合并	(260)
----------------------	-------

目 录

二、企业合并准则制定的背景	(264)
三、企业合并准则主要内容图示	(265)
四、企业合并准则重点难点解析	(265)

第二十三章 企业会计准则第 21 号——租赁

一、企业会计准则第 21 号——租赁	(275)
二、租赁准则制定的背景	(279)
三、租赁准则主要内容图示	(281)
四、租赁准则重点难点解析	(281)

第二十四章 企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量

一、企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量	(297)
二、金融工具确认和计量准则制定的背景	(309)
三、金融工具确认和计量准则主要内容图示	(310)
四、金融工具确认和计量准则重点难点解析	(316)

第二十五章 企业会计准则第 23 号——金融资产转移

一、企业会计准则第 23 号——金融资产转移	(329)
二、金融资产转移准则制定的背景	(334)
三、金融资产转移准则主要内容图示	(335)
四、金融资产转移准则重点难点解析	(336)

第二十六章 企业会计准则第 24 号——套期保值

一、企业会计准则第 24 号——套期保值	(342)
二、套期保值准则制定的背景	(348)
三、套期保值准则主要内容图示	(349)
四、套期保值准则重点难点解析	(353)

第二十七章 企业会计准则第 25 号——原保险合同

一、企业会计准则第 25 号——原保险合同	(360)
二、原保险合同准则制定的背景	(364)
三、原保险合同准则主要内容图示	(366)
四、原保险合同准则重点难点解析	(367)

第二十八章 企业会计准则第 26 号——再保险合同

一、企业会计准则第 26 号——再保险合同	(374)
二、再保险合同准则制定的背景	(377)
三、再保险合同准则主要内容图示	(378)
四、再保险合同准则重点难点解析	(378)

第二十九章 企业会计准则第 27 号——石油天然气开采

一、企业会计准则第 27 号——石油天然气开采	(383)
二、石油天然气开采准则制定的背景	(387)
三、石油天然气开采准则主要内容图示	(389)
四、石油天然气开采准则重点难点解析	(389)

第三十章 企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正

一、企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正	(394)
二、会计政策、会计估计变更和差错更正准则修订后的主要变化	(396)
三、会计政策、会计估计变更和差错更正准则主要内容图示	(398)
四、会计政策、会计估计变更和差错更正准则重点难点解析	(399)

第三十一章 企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项

一、企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项	(410)
二、资产负债表日后事项准则修订后的主要变化	(411)
三、资产负债表日后事项准则主要内容图示	(412)
四、资产负债表日后事项准则重点难点解析	(413)

第三十二章 企业会计准则第 30 号——财务报表列报

一、企业会计准则第 30 号——财务报表列报	(423)
二、财务报表列报准则制定的背景	(428)
三、财务报表列报准则主要内容图示	(429)
四、财务报表列报准则重点难点解析	(432)

第三十三章 企业会计准则第 31 号——现金流量表

一、企业会计准则第 31 号——现金流量表	(439)
-----------------------	-------

二、现金流量表准则修订后的主要变化	(442)
三、现金流量表准则主要内容图示	(443)
四、现金流量表准则重点难点解析	(444)

第三十四章 企业会计准则第 32 号——中期财务报告

一、企业会计准则第 32 号——中期财务报告	(455)
二、中期财务报告准则修订后的主要变化	(457)
三、中期财务报告准则主要内容图示	(459)
四、中期财务报告准则重点难点解析	(460)

第三十五章 企业会计准则第 33 号——合并财务报表

一、企业会计准则第 33 号——合并财务报表	(468)
二、合并财务报表准则制定的背景	(473)
三、合并财务报表准则主要内容图示	(475)
四、合并财务报表准则重点难点解析	(476)

第三十六章 企业会计准则第 34 号——每股收益

一、企业会计准则第 34 号——每股收益	(484)
二、每股收益准则制定的背景	(486)
三、每股收益准则主要内容图示	(487)
四、每股收益准则重点难点解析	(489)

第三十七章 企业会计准则第 35 号——分部报告

一、企业会计准则第 35 号——分部报告	(495)
二、分部报告准则制定的背景	(498)
三、分部报告准则主要内容图示	(500)
四、分部报告准则重点难点解析	(502)

第三十八章 企业会计准则第 36 号——关联方披露

一、企业会计准则第 36 号——关联方披露	(509)
二、关联方披露准则修订后的主要变化	(511)
三、关联方披露准则主要内容图示	(512)
四、关联方披露准则重点难点解析	(513)

第三十九章 企业会计准则第 37 号——金融工具列报

一、企业会计准则第 37 号——金融工具列报	(519)
二、金融工具列报准则制定的背景	(527)
三、金融工具列报准则主要内容图示	(528)
四、金融工具列报准则重点难点解析	(530)

第四十章 企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则

一、企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则	(534)
二、《首次执行企业会计准则》准则制定的背景	(537)
三、《首次执行企业会计准则》准则主要内容图示	(538)
四、《首次执行企业会计准则》准则重点难点解析	(540)

第一章 新会计准则体系概述

一、建立新会计准则体系的意义

新会计准则体系已由财政部颁布,即将在全国实施。这是我国经济生活中的重大事件,在中国会计发展史上具有里程碑的意义。

1992年,我国通过“两则两制”改革,实现了会计模式的转换。相对于1992年的会计改革而言,本次改革则是在会计要素的确认、计量等更深层次上,完善会计规则,规范会计秩序,实现国际趋同,其深度、广度均超过前者。新会计准则以先进、科学的理念为指导,立足中国的实际,在借鉴国际会计准则的基础上充分考虑了中国的国情,较好地处理了会计的国际化与中国特色的关系。颁布和实施新的会计准则体系,结束了我国会计“制度”和“准则”两张皮的历史,必将对我国的会计事业和经济发展产生重大而深远的影响。它标志着我国已建立起与我国社会主义市场经济相适应、与国际财务报告准则充分协调、涵盖各类企业各项经济业务、可独立实施的会计准则体系。新会计准则体系仍以提高会计信息质量为基本前提,在此基础上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,从而规范会计行为、维持会计工作秩序。

制定和颁布新会计准则体系至少有如下重大意义:

(一)制定和颁布新会计准则体系有利于我国融入国际经济体系

随着全球经济的一体化和国际资本市场的发展,会计准则的国际协调或趋同已成为必然趋势。在中国加入WTO以后,越来越多的企业开始走上国际经济舞台,企业跨国经营、跨国上市、跨国投资和跨国融资的现象日益增多。要使中国融入国际经济体系,会计作为商业通用语言,必须国际化。会计国际化的关键点之一就是会计准则的国际化。只有各国采用相同或相似的会计准则,才能在国际经济活动中提供可比的会计信息,否则会增加会计信息的转换成本,给企业在国际经济中的活动带来不利影响。

改革开放以来,我国会计制度建设取得了长足的进步,但现行企业会计制度仍然存在不足之处,与国际会计准则之间还有相当的差异。在经济全球化的今天,减少或消除我国企业会计准则与国际会计准则的差异,使我国企业会计准则与国际会计准则进行充分协调,可以提高我国企业会计信息在全球经济中的可比性,降低我国企业信息报告成本和融资成本,有利于推进我国当前实施的企业“走出去”的战略。因此,制定一套在充分考虑我国国情的基础上,与国际会计准则充分协调的新会计准则体系是我国融入国际经济体系的迫切需要。

(二)制定和颁布新会计准则体系有利于建立和完善现代企业制度

我国正在建立和完善“产权明晰、权责明确、政企分开、管理科学”的现代企业制度。在这种制度下,企业周围形成了一个与企业有密切经济联系、庞大的利害关系人群体。为了做出正确的决策,这些利害关系人需要真实、可靠的信息,尤其是真实、公允、可比的会计信息。而且,完善的公司治理机制本身也应包括完善的会计信息报告制度。

建立和完善现代企业制度需要高质量的会计信息。没有高质量的会计准则,就不可能有高质量的会计信息。新制定和颁布的企业会计准则体系贯彻了先进科学的会计理念,从中国的实际出发,借鉴了国际会计准则中适合中国国情的会计政策和程序,使企业提供高质量的会计信息有了制度保证。新会计准则体系的颁布和实施必将对建立和完善现代企业制度产生积极的影响。

(三)制定和颁布新会计准则体系有利于提高会计人员的职业水平

一个国家的会计发展水平与一个国家会计人员的职业水平有着直接关系。改革开放以来,我国会计人员的职业水平有了很大的提高。但是,从整体看,与我国迅速发展的经济对会计人员职业水平的要求还有一定的差距,与国际上先进国家的会计水平相比,差距更大。提高会计人员整体的职业水平,增强其职业判断能力,成为我国会计界面临的一个重大课题。提高会计人员的职业水平一靠培训,二靠在实践中锻炼。以新会计准则体系培训为契机,将国际上先进的会计理念和先进的会计方法传授给会计人员,将有利于会计人员职业水平的提高;实施新会计准则体系,将使得会计人员有机会在会计实践中锻炼和提高职业判断能力。如同1992年颁布和实施“两则两制”一样,此次新会计准则体系的颁布和实施也必将对我国会计人员的整体职业水平的提高起到推动促进作用。

二、新会计准则体系的框架结构

新会计准则体系是一个有机整体,由1个基本准则、38个具体准则和2个应用指南构成,其结构如图1-1所示。

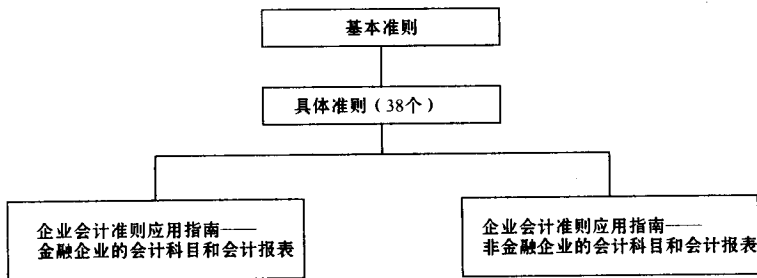


图 1-1 新会计准则体系主要内容图示

在新会计准则体系中,基本准则处于第一层次。基本准则涉及整个会计工作和整个会计准则体系的指导思想和指导原则,对 38 个具体准则起统驭和指导作用,各具体准则的基本原则均来自基本准则,不得违反基本准则的精神。可以说,基本准则是“准则的准则”,它的作用不仅体现在具体准则的制定上,而且对实际工作也具有指导作用。这是因为,现行的 38 个具体准则基本上涵盖了现阶段各类企业经济业务的一般情况,但是,企业中可能存在某些特殊的经济业务,随着经济发展,还可能出现新的经济业务,这些业务暂时没有具体准则来规范。在这种情况下,会计人员可以根据基本准则的精神对经济业务进行判断和处理。

具体准则处于会计准则体系的第二层次,是根据基本准则制定的、用来指导企业各类经济业务确认、计量、记录和报告的规范。具体准则共有 38 项,其中,新制定的会计准则 22 项,以前制定、现在修订的会计准则 16 项。它们是:(1)存货准则;(2)长期股权投资准则;(3)固定资产准则;(4)无形资产准则;(5)投资性房地产准则;(6)建造合同准则;(7)生物资产准则;(8)石油天然气开采准则;(9)金融工具确认和计量准则;(10)金融资产转移准则;(11)金融工具列报准则;(12)套期保值准则;(13)资产减值准则;(14)职工薪酬准则;(15)借款费用准则;(16)债务重组准则;(17)收入准则;(18)原保险合同准则;(19)再保险合同准则;(20)所得税准则;(21)每股收益准则;(22)股份支付准则;(23)企业年金基金准则;(24)政府补助准则;(25)非货币性资产交换准则;(26)租赁准则;(27)或有事项准则;(28)财务报表列报准则;(29)现金流量表准则;(30)中期财务报告准则;(31)分部报告准则;(32)关联方披露准则;(33)资产负债表日后事项准则;(34)会计政策、会计估计变更和差错更正准则;(35)企业合并准则;(36)合并财务报表准则;(37)外币折算准则;(38)首次执行企业会计准则的准则。这 38 项具体准则基本涵盖了各类企业的主要经济业务。

具体会计准则可以分为一般业务准则、特殊行业的特定业务准则和报告准则三类。一般业务准则主要规范各类企业普遍适用的一般经济业务的确认和计量要求,包括存货,会计政策、会计估计变更和差错更正,资产负债表日后事项,建造合同,所得税,固定资产,租赁,收入,职工薪酬,股份支付,政府补助,外币折算,借款费用,长期股权投资,企业年金基金,每股收益,无形资产,资产减值,或有事项,投资性房地产,企业合并等准则项目;特殊行业的特定业务准则主要规范特殊行业的特定业务的确认与计量要求,如石油天然气开采、生物资产、金融工具确认和计量、金融资产转移、套期保值、金融工具列报、原保险合同、再保险合同等准则项目;报告准则主要规范普遍适用于各类企业的报告类准则,如财务报表列报、现金流量表、合并财务报表、中期财务报告、分部报告、关联方披露等准则项目。

企业会计准则应用指南处于会计准则体系的第三个层次,是根据基本准则和具体准则制定、指导会计实务的操作性指南。企业会计准则应用指南主要解决在运用准则处理

经济业务时所涉及的会计科目、账务处理、会计报表及其格式,类似于以前的会计制度。鉴于这次会计准则体系改革的幅度很大,如果由企业自行设计科目报表可能会出现混乱的局面,所以财政部制定了企业会计准则应用指南。

金融企业的业务与工商企业的业务存在很大的区别,在会计科目的设置、账务处理等方面不可能完全相同,所以有必要按两类企业的不同特点分别制定企业会计准则应用指南。适用于金融企业的会计准则应用指南是企业会计准则的应用指南——金融企业的会计科目和会计报表;适用于一般工商企业的企业会计准则应用指南是企业会计准则的应用指南——非金融企业的会计科目和会计报表。

我们不宜将企业会计准则应用指南称为会计制度,因为企业会计应用指南是会计准则体系的组成部分,与基本准则和具体准则有机地结合在一起,所以企业会计准则应用指南相对而言,更为具体一些,可操作性更强一些。很多国家的会计准则体系中,并不存在企业会计制度,通常会计制度是由企业自行制定的。不将企业会计准则应用指南称为会计制度的做法与国际上通行的做法保持一致。

三、新会计准则体系的特点

新会计准则体系较好地处理了三大关系:

第一,较好地处理了借鉴国际惯例与立足国情的关系。一方面,新会计准则体系充分借鉴了国际财务报告准则,绝大部分准则与国际财务报告准则实现了协调或趋同;另一方面,新会计准则体系各项目相对于国际会计准则而言,有些准则项目可能合并,有些可能分解,有些由于经济、法律环境的差异暂时不能正式发布,则先发布征求意见稿,或者发布体现中国特色的会计准则。因此,我国会计准则在项目的名称、体例和内容上,不一定与国际会计准则项目一一对应。

第二,较好地处理了继承与发展的关系。凡是我国会计制度已有明确规定、在实务中得到广泛认可、与国际会计准则没有实质性差异的,已加以继承并形成准则或纳入相应的准则项目。

第三,较好地处理了科学规范与便于理解和操作执行的关系。我国完善会计准则体系,具有可供借鉴的国内外成功经验,在会计准则体例、准则规定、准则分类和编号等诸多方面尽可能系统化,做到了科学规范,同时在准则条款语言表述上做到了中国化和通俗化,便于理解、操作和执行。

与以前颁布类似的会计法规相比,新会计准则体系呈现出以下特点:

(一)科学性

首先,新会计准则体系的科学性体现在其会计理念的科学性。企业的目标是生存、发展和获利,为了实现这一目标,企业管理者必须追求企业资源长期成果的最大化,而不