



KUAIJIZHUNZEDAODU

首都经贸大学会计学院《2006 会计准则导读》编写组

2006会计准则导读

财会培训读本
企管税管必读



中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

F279.23

128

2006



首都经贸大学会计学院《2006 会计准则导读》编写组

2006 会计准则导读

财会培训通本
企管税营必读



中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

图书在版编目(CIP)数据

2006 会计准则导读 / 首都经贸大学会计学院 《2006 会计准则导读》
编写组编. —北京: 中国时代经济出版社, 2006.10

ISBN 7-80221-177-8

I. 2… II. 首… III. 企业 - 会计制度 - 中国 - 学习培训教材
IV. F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 121685 号

2006 会计准则导读

首都经贸大学会计学院《2006 会计准则导读》编写组

出版者	中国时代经济出版社
地址	北京市东城区东四十条24号 青蓝大厦东办公区11层
邮政编码	100007
电话	(010) 68320825(发行部) (010) 88361317(邮购)
传真	(010) 68320634
发行	各地新华书店
印刷	北京鑫海达印刷有限公司
开本	787×1092 1/16
版次	2006年10月第1版
印次	2006年10月第1次印刷
印张	33.75
字数	530千字
印数	1~10000册
定价	57.00元
书号	ISBN 7-80221-177-8/D·005

版权所有 侵权必究

引言

中国会计改革和中国企业会计准则 框架概述

2006 年《企业会计准则》是我国的会计改革发展并逐步与国际惯例趋同的成果。2006 年《企业会计准则》的实施将对我国上市公司的净利润产生不同影响。目前我国企业会计准则与国际准则虽然趋同,但仍存在差异。



1 中国会计改革的进程

中国会计改革的进程是随着国家经济的发展和经济体制的转变而不断推进和深入发展起来的。从解放至今,我国共经历了两种经济模式,即计划经济模式和计划经济向市场经济的过渡模式,与此同时,中国会计制度也随之发展完善。文中主要是随着我国经济发展的步伐来探讨会计改革的进程。

1.1 计划经济模式 (1950 ~ 1978)

1949 年后中国会计主要采用苏联的计划经济模式,曾经经历了两次会计改革:第一次会计改革,时间是 1956 年至 1959 年,这段时期的会计改革可以简称为“简政放权”,主要的改革措施是简化会计核算制度;第二次会计改革,时间是 1964 年至 1966 年,这一时期会计改革的特点是会计制度的“调整、巩固、充实、提高”。



1.2 计划经济向市场经济的过渡模式（1978 至今）

从 1978 年至今，中国的经济体制由完全的计划经济体制逐步向社会主义市场经济体制转变，社会生活的各个领域也由苏联模式逐渐转变为从实际出发、从国情出发。在这近 30 年中，中国经济大体可分为以下五个阶段。

第一阶段：计划经济为主、市场调节为辅（1978 ~ 1984）。1982 年，中共中央十二大文件明确提出：计划经济为主、市场调节为辅的经济体制改革方向。这一阶段是“中国会计制度恢复和改革”阶段，其特点是：重建会计规范并进行调整性改革、开始思考如何进行会计法制化建设以及如何借鉴国际会计惯例。这一时期，在有计划的商品经济的思想指导下，财政部重新颁布一系列行业会计制度，如《工业企业会计制度》、《商业企业会计制度》等。

第二阶段：社会主义有计划的商品经济（1985 ~ 1986）。这一阶段的会计改革可以称为“借鉴国际惯例，探索中国会计改革”阶段。在 1985 年、1986 年两年中，会计领域发生的重大事件有：全国人民代表大会颁布《会计法》；财政部出台《中外合资经营企业会计制度》等。1978 年之后，“对外开放，对内搞活”政策的实施，为会计改革提出了新的课题。“对外开放”落实到具体企业形式上表现为中外合资经营企业，“对内搞活”则体现为多种经济形式、多投资主体。在当时，“对外开放，对内搞活”是经济上的“试验田”，为了满足新形式的需要，财政部于 1985 年发布了《中外合资经营企业会计制度》。

第三阶段：国家调节市场，市场引导企业（1987 ~ 1989）。这一阶段的会计改革可以称为“借鉴国际惯例，探索中国会计准则”阶段。1981 年的会计制度实施以后，又经历了 1985 年、1989 年两次修订，除了会计科目分别增加到 60 个和 67 个以外，还引进了一些国际通行的会计概念和会计方法。1989 年的会计制度改革主要内容有：根据经济业务的发展，调整了会计科目；适应多种经济形式的需要，放弃资金平衡表的三段式平衡模式；满足经济核算的需要，完善成本开支范围、规范成本计算方法。此外，在此阶段，我国会计改革所需要的政治、经济、法律等环境也在不断完善。

第四阶段：重提计划经济与市场经济有机结合（1989 ~ 1991）。这一阶段的会计



改革,可以称之为“借鉴国际惯例,探索中国会计准则——基本准则”阶段。中国出台了会计基本准则征求意见稿,召开国际研讨会与国际会计准则委员会协调中国会计准则问题。

第五阶段:社会主义市场经济体制(1992年至今)。1992年,邓小平同志南方谈话“加大中国经济改革的力度”,对于中国经济发展产生了巨大推动作用。同时,党的十四届三中全会也决定了中国要走社会主义市场经济道路。经济发展道路的确定也为会计工作指明了方向。1992年至今的十多年,中国会计改革又可分为三个阶段:

①1992~1996年,借鉴国际会计惯例,初步建立中国会计准则阶段。这个阶段的会计改革可以称之为“全面转轨”阶段。在这一阶段,最重要的事件莫过于“两则两制”的颁布。“两则两制”的出台形成了我国准则与制度并存的格局。“两则两制”是当时乃至今后相当长时期内指导我国企业财务活动和规范企业财务收支行为的准绳,是企业会计工作的基石。为了适应我国资本市场的启动,境外投资活动增加,国际投资者了解企业财务状况的需求,1992年原国家体改委和财政部联合发布《股份制试点企业会计制度》,适用于改组上市公司。该制度是在没有《公司法》、《证券法》,只有《有限责任公司条例》、《股份有限公司条例》的条件下发布的,更多地借鉴国际会计惯例的改革措施,如采用“四项资产减值准备”等。此外,1992年财政部对《中外合资经营企业会计制度》进行修订后,发布《外商投资企业会计制度》;1993年进行《会计法》的第一次修订;同年,财政部将四十多个行业会计制度减并为《工业企业会计制度》等13个行业会计制度。

②1997~2005年,与国际会计惯例协调,逐步开发中国会计准则阶段。为了适应资本市场发展的需要,会计改革进一步推进:1998年开始,截止到2005年财政部陆续颁布了16个《企业具体会计准则》;1999年,为了适应会计改革的需要,全国人民代表大会对《会计法》进行第二次修订;2000年国务院颁布《财务会计报告条例》;2000年财政部颁布《企业会计制度2001》,并规定于2001年起在上市公司和股份有限公司施行、于2002年起在外资企业施行、于2005年起在国有企业施行;2003年财政部颁布《金融企业会计制度》;2004年财政部颁布《小企业会计制度》。截止到2005年,中国会计制度体系从原来的13个行业会计制度转换成现在的《企业



会计制度 2001》、《金融企业会计制度》、《小企业会计制度》三个示范制度，基本涵盖了全国各类企业，取消 13 个行业会计制度和外商投资企业会计制度。形成了示范会计制度与 17 个企业会计准则相结合的会计规范体系。

③2006 年，与国际会计惯例趋同，完善中国会计准则阶段。2006 年，财政部发布并建立新的会计准则体系，包括一项基本准则和 38 项具体准则。新准则的最大特点是与国际会计准则趋同。但是，应该注意：趋同是一个方向、不是等同；趋同是一个过程、应该是互动的。因而，新准则的制定不仅考虑了国际趋同要求，还充分

考虑了中国的实际情况，尽可能借鉴国际会计准则并努力追求与国际会计准则趋同化。

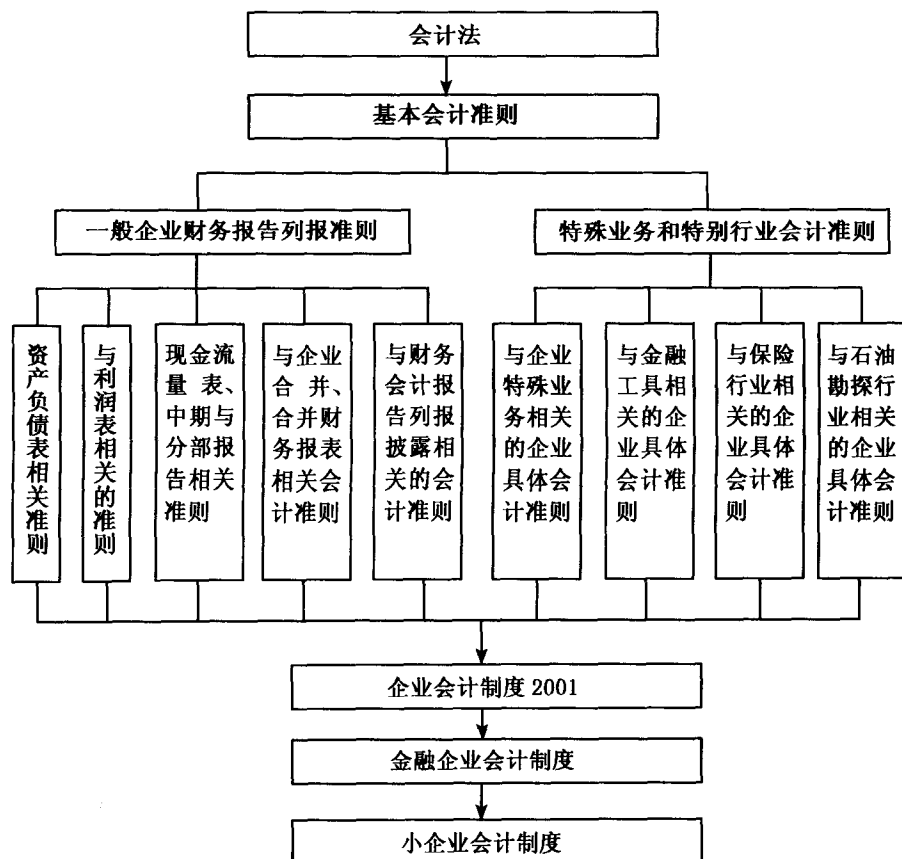


图1 中国企业会计法规体系

图1中，企业特殊业务和特别行业会计准则包括：（1）特殊业务准则：准则第16号政府补助、准则第19号外币折算、准则第21号租赁、准则第22号金融工具确认和计量、准则第23号金融资产转移、准则第24号套期保值、准则第37号金融工



新企业会计准则实施的影响趋势

2006 年 2 月 16 日《上海证券报》发表署名丁可的文章，根据上市公司年报的项目分析估计新会计准则的实施将可能造成发行 A 股的上市公司 2006 年净利润增加 200 亿，说明新准则将会对企业财务会计报表净利润产生一定影响。本节根据《企业会计准则 2006》^① 将逐一分析新准则的相关内容及其变化可能对净利润产生的正反面影响和影响趋势。

非货币性资产交换差额

企业会计准则第 7 号“非货币性资产交换”第三条规定，非货币性资产交换同时满足下列条件的，应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益：第一，该项交换具有商业实质；第二，换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。当没有同时满足上述两个条件时，应以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，不确认损益。新准则对于换入资产成本的账面价值计价使用公允价值的判定条件，主要是看此项交易是否具有商业实质。可见，据有关机构以 2004 年上市公司非货币性交易 340 亿元的规模测算，A 股上市公司 2006 年因新准则的实施增加的收益约为 75 亿元。^②

借款费用资本化

原借款费用准则规定，企业只有为购建固定资产而发生的专门借款才能予以资本化。而新借款费用准则将资本化的范围扩大了。表现为“可予以资本化的资产”范围的扩大和借款种类的扩大。具体地讲：第一，“可予以资本化的资产”不仅是满

^① 中华人民共和国财政部制定，《企业会计准则 2006》，经济科学出版社，2006 版。

^② 丁可，新会计准则实施 A 股公司 2006 年净利可能增加 200 亿，《上海证券报》，2006 年 2 月 16 日。

足资本化条件的固定资产，还可以是满足资本化条件的投资性房地产、存货等资产；第二，借款的种类不仅可以是专门借款，还可以是“为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用的一般借款”。这样处理将减少本期借款费用化金额，导致企业利润增加，对利润产生正面影响。据 WIND 资讯统计，2006 年 A 股上市公司可资本化的借款费用约为 36.6 亿元。^①

债务重组利得

新债务重组准则改变了原准则中“一刀切”的做法，从原来的由于债权人让步使债务人豁免或者少偿还的负债计入资本公积的处理方法，改为将债务重组收益计入当期损益。这样处理将导致企业利得增加，对利润产生正面影响。据有关机构测算，因这一规定，2006 年 A 股上市公司可增加收益约 63 亿元。^②

金融工具确认和计量

金融工具确认和计量准则规定，交易性证券投资期末按市价计价，公允价值的变动计入当期损益，而不采用现行的单边调整的成本与市价孰低法。这样处理将导致企业利得增加，对利润产生正面影响。据相关机构以去年上半年短期投资余额为依据测算，2006 年 A 股上市公司可计入当期收益的金额约为 15 亿元。^③

资产减值准备转回

新资产减值准则规定，固定资产等长期资产减值损失一经确认在以后会计期间不得转回。设计该条款主要是考虑到当前一些企业利用减值准备的计提和转回操纵利润的问题很严重。然而，从另一个角度看，新的资产减值准则的出台，也可能导致一些企业，特别是上市公司由于 2007 年实施新准则长期资产减值损失不再允许转回，可能会在 2006 年转回已计提的减值准备，使得净利润上升。据 WIND 资讯统计，

① 同上。

② 丁可，新会计准则实施 A 股公司 2006 年净利可能增加 200 亿，《上海证券报》，2006 年 2 月 16 日。

③ 同上。



2006 年 A 股上市公司可能转回的固定资产减值准备和无形资产减值准备分别约为 23 和 62 亿元。^①

所得税采用资产负债表债务法将导致本期利润增加

新准则要求企业采用资产负债表债务法进行所得税会计处理,规定企业在取得资产、负债时,应当确定其计税基础。资产、负债的账面价值与其计税基础存在差异的,应当按照新的所得税准则规定确认所产生的递延所得税资产或递延所得税负债。新准则要求采用资产负债表债务法,而目前绝大部分企业采用应付税款法。采用新方法会产生可抵扣暂时性差异,使当期递延所得税资产增加,本期所得税费用减少,从而导致本期利润增加。

投资性房地产采用公允价值导致本期利润增加

新准则规定,在有确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的情况下,可以对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。采用公允价值模式计量的企业,不对投资性房地产计提折旧或进行摊销。这种做法将导致费用减少,利润增加。公允价值模式是以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值,公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益。从当前我国房地产行业的行情来看,“房地产热”将会持续。因此,在房地产继续升值态势下,会引起企业利润的增加。

股份支付导致上市公司利润减少

股份支付准则的颁布将对上市公司经营业绩产生负面影响,因为股票期权费用化意味着实施股权激励将增加公司的相关成本或费用。有关部门测算,假定以 2% 的 A 股上市公司实施占总股本 1% 的股权激励,以目前平均价格计算将减少利润 73.2 亿元^②。

① 同上。

② 丁可,新会计准则实施 A 股公司 2006 年净利可能增 200 亿元,《上海证券报》2006 年 2 月 16 日。

2.9 存货计价使利润有增有减

新准则规定在资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。当存货成本高于其可变现净值时，应当计提存货跌价准备，计入当期损益，将导致当期费用增加，利润减少；在存货的价值回升时，可变现净值高于成本的金额可以在原计提的存货跌价准备金额范围内转回，从而将导致当期费用减少，利润增加。

新存货准则取消了存货计价的后进先出法，规定存货的成本结转应当采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法。采用后进先出法，在物价上涨时，会导致当期费用增加，利润减少；在物价下跌时则相反。而一些现行使用后进先出法的上市公司，在实施新的准则后，必然改变存货计价方法，选择先进先出法、加权平均法或个别计价法其中之一，在物价上涨的前提下，上述计价方法的改变将使得上市公司费用减少，利润增加；物价下跌时相反。

2.10 金融工具公允价值使利润有增有减

“金融工具确认和计量”准则第三十四条：“企业因持有意图或能力发生改变，使某项投资不再适合划分为持有至到期投资的，应当将其重分类为可供出售金融资产，并以公允价值进行后续计量。重分类日，该投资的账面价值与公允价值之间的差额计入所有者权益，在该可供出售金融资产发生减值或终止确认时转出，计入当期损益。”这种处理方法改变了原制度成本与市价孰低的计量方法，导致利润可能有升有降。如果股票价格不断上涨，应该确认投资收益，使利润增加；相反，如果股票价格不断下降，应该确认投资损失，使利润减少。

2.11 套期保值公允价值使利润有增有减

“套期保值”准则第二十一条（一）中规定：套期工具为衍生工具的，套期工具公允价值变动形成的利得或损失应当计入当期损益。这种处理方法改变了原制度中衍生工具只在表外披露的规定，将其损益由表外披露转换为表内列示，由于公允价值变动的不确定性，对利润的影响也将产生不确定性。



2.12 长期股权投资成本法使用范围的扩大使利润产生波动

新准则根据投资方对被投资单位生产和经营决策的影响程度，分控制、共同控制和重大影响三种，分别规范应该采用的核算方法。

对于投资方能够对被投资单位实施控制的（被投资单位为其子公司），要求按照新准则规定采用成本法核算，编制合并财务报表时采用权益法进行调整。此时，对上市公司当期利润产生的影响是：如果子公司盈利，将使母公司个别报表的资产减少，利润减少；反之，如果子公司亏损，将使母公司个别报表的资产增加，利润增加。

对于投资方能够对被投资单位具有共同控制或是重大影响的，但双方并非母子关系的，要求采用权益法核算。

对于投资方对被投资单位不具有控制、共同控制或是重大影响的，则要求按照成本法进行核算。

2.13 所有子公司纳入合并报表范围减少利润波动

新“合并财务报表”准则规定：第一，合并范围应当以控制为基础予以确定；第二，母公司应当将其所有子公司纳入合并范围，并取消了现行合并方法中的比例合并法（合并范围和方法的规范改变了原制度中许多例外情况，使企业无法通过调节合并范围，达到调节利润的目的，从而减少了利润的波动）；第三，明确了合并财务报表的编制程序以及子公司应当向母公司提供的资料，从而使合并报表使用者对子公司有更清晰的认识；第四，引入了非控制权益的概念，规定子公司所有者权益中不属于母公司的份额，应当作为非控制权益，在合并资产负债表中所有者权益项目下以“非控制权益”项目列示。

2.14 减少境外上市企业报表编制成本

在国外上市的公司，由于国内外实行会计准则的差异，一直以来需要分别报送两套财务报表。由于此次我国财政部颁布的新的《企业会计准则》与国际会计准则趋同，且当前世界各国的会计准则也都体现了与国际会计准则接轨的趋势，因此，这些上市公司可相对减少会计部门的工作量、节省报表转换的成本和时间。

通过以上 14 个方面的分析,新准则实施将会对上市公司财务会计报表数据产生一定影响,总体观察对企业报告净利润产生的正面影响将大于负面影响,准则留给企业的可调整空间正在缩小。

3 中国与国际会计准则比较

中国会计准则在国际趋同中存在的实质性差异

1. 关联方交易的披露

我国会计准则强调市场经济的公平原则,有违公平原则的交易需要披露,因此我国企业会计准则第 36 号关联方披露第六条规定:“仅仅同受国家控制而不存在其他关联方关系的企业,不构成关联方。”与国际会计准则相比两者存在实质性差异。另外,国际会计准则列示的关联方交易类型中包含了针对主体或其关联方主体的雇员离职后的福利计划,而我国 2006 年颁布的新的企业会计准则第 36 号“关联方披露”中无此内容。

2. 资产减值损失的转回

我国 2006 年颁布的新企业会计准则第 8 号“资产减值”中明确规定,长期资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。这种处理与国际会计准则的规定有实质性差异,国际准则规定减值准备在满足一定条件时,可以转回。我国采用上述规定的理由第一是符合我国国情,可以克服企业利用资产减值转回调节利润,因为我国缺乏公允价值的报价系统;第二,国际上也有类似做法,例如美国长期资产也不允许将减值转回。

3. 企业合并中的问题

新颁布的企业合并准则中的内容与国际会计准则相关内容差异较大。其实质性差异表现在我国允许采用股权联合法进行企业合并,而不仅是购买法。因为我国存在大量的不动用现金的企业合并,而且这种企业合并往往都属于国有企业合并。因此准则将企业合并分为同一控制下的合并和非同一控制下的合并,而国际会计准则



中无同一控制下的合并这一说法。上述规定导致会计准则为股权联合的企业规定了具体编制合并财务会计报表的处理方法。

3.2 值得国际会计准则借鉴和吸收的问题

1. 关联方交易的披露

我国关联方披露准则在第十条中除了要求企业与关联方发生关联方交易的，应当在附注中披露该关联方关系的性质、交易类型及其交易要素。披露的交易要素至少包括：交易的金额，未结算项目的金额、条款和条件，以及有关提供或取得担保的信息，未结算应收项目的坏账准备金额外，还要求披露定价政策。这一点值得国际准则学习。此外，新颁布的关联方准则延续原准则，将企业与主要投资者个人之间的关系视为关联方，国际会计准则中则未将二者看作关联方。我国新准则这项规定可以防止企业投资者利用个人名义与企业发生交易，以达到转移资产、调节利润等目的。

2. 公允价值计量问题

新的企业会计准则中谨慎地规定允许采用“公允价值”，这是我国会计计量领域的重大改革。我国准则提出采用公允价值的限制性条款，例如投资性房地产第十条“有确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的，可以对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。采用公允价值模式计量的，应当同时满足下列条件：（一）投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场；（二）企业能够从房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的公允价值作出合理的估计”时才可以采用公允价值。这种做法值得国际会计准则委员会借鉴。

而国际会计准则规定所有交易均应采用公允价值，除非该交易不具有商业实质，或所收到的资产和所放弃的公允价值均不能可靠计量。这种要求已经体现在我国非货币性资产交换准则中。

3. 同一控制下的企业合并问题

“同一控制下的企业合并”是新准则中新引入的概念，它对于明晰合并情况较为复杂的集团公司的合并具有重大意义。大型的集团公司下属二级公司、三级公司、

四级公司等，当集团内部公司之间发生交易时，有时很难判断是否属于关联方交易。引进“同一控制下的企业合并”的概念，可以帮助会计人员进行分辨。此外，这一概念的提出也有助于帮助审计人员及会计报表外部使用者了解纳入合并报表内各企业之间的关系。而国际会计准则没有类似规定，说明我国准则考虑了发展中国家国有企业较多的事实，这些国家存在类似的情况，例如产权交易市场尚不成熟，公允价值难以取得，实际中存在着大量同一主体或同一所有者控制下的企业合并等。

综上所述，我国会计准则化的过程从 1983 年与国际会计准则专家组接触以来，经历了二十多年的努力，终于完成了一套与国际会计准则趋同的企业会计准则体系，为我国国际贸易、我国加入 WTO 后外国企业进入中国、我国企业步入国际经济竞争大环境奠定了基础。二十多年会计理论界研究成绩显著，既借鉴了国际会计准则，又为国际会计准则提供了值得参考的经验，同时也丰富了会计理论研究内容。但是必须看到会计理论研究仍然任重道远，不仅企业会计准则还有许多需要探讨和完善的问题需要研究，而且随着新的经济现象的出现，新会计理论问题也要求会计理论界继续深入研究。

前 言

2006年2月15日，财政部在人民大会堂召开新闻发布会，公布了修订后的企业会计基本准则和新的38项具体会计准则，这标志着我国的会计改革翻开了新的一页。新一轮的会计改革，使我国的会计准则与国际会计通行做法更加趋同，同时要求我国广大会计工作者重新学习和培训。为了便于大家熟悉、掌握和运用新会计准则，我们组织专家、教授编写了这本《2006会计准则导读》。

我们在本书的编写中，注意突出这样一些特点：第一，着重介绍新会计准则与旧会计准则、会计制度或其他会计规定不一样的内容，不过多重复它们相同的内容。这样做，既可集中反映读者最需要了解的东西，又可压缩篇幅，减少读者学习的负担。第二，对每项准则，首先以框图来说明其内容，以便读者了解该准则的基本框架，从总体上把握其精髓。第三，对每项准则，明确标出新旧差异，再细说具体变化，以便读者在阅读各项准则讲解时心中有数，加深理解，融会贯通。其四，写作中繁简结合，复杂的内容多讲多举例，简单的内容一带而过，节省读者时间，提高学习效率。

本书是会计教育的通行读本，适合各级会计实际工作者、大专院校会计专业及相关专业教师和学生使用，也可以供企业领导者、税务工作者、工商行政管理人员学习和了解新会计准则之用。

由于时间、能力所限，本书难免存在缺欠甚至错误，敬请广大读者批评指正。

本书编写组

2006年10月