

企业会计准则

QIYEKUAIJIZHUNZE

2006

企业会计准则学习组◎编



中国经济出版社

CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE

F275.2
133
:2006

企业会计准则

2006

企业会计准则学习组编



中国经济出版社
CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE

图书在版编目 (CIP) 数据

企业会计准则. 2006/企业会计准则学习组编. —北京: 中国经济出版社, 2006. 4

ISBN 7-5017-7486-2

I. 企… II. 企… III. 企业—会计制度—中国 IV. F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 027280 号

出版发行: 中国经济出版社 (100037 · 北京市西城区百万庄北街 3 号)

网 址: www.economyph.com

责任编辑: 高桂芳 (电话: 86649647 E-mail: pkuggf@126.com)

责任印制: 常 毅

封面设计: 点睛工作室

经 销: 各地新华书店

承 印: 三河市欣欣印刷有限公司

开 本: 880 × 1230mm 1/32 印张: 8.75 字数: 215 千字

版 次: 2006 年 4 月第 1 版 印次: 2006 年 4 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 7-5017-7486-2/F·6042 定 价: 20.00 元

版权所有 盗版必究 举报电话: 68359418 68319282

服务热线: 68344225 68353507 68308640 68359420

读者服务部: 68346406 地址: 北京西城区百万庄北街 3 号

前 言

财政部于2006年2月15日发布了39项会计准则,标志着适应我国市场经济发展要求、与国际惯例趋同的企业会计准则体系正式建立。从2007年1月1日开始,企业会计准则在上市公司正式施行,中国企业将使用国际通行的会计语言与投资者“对话”。在这种形势下,为了帮助会计人员了解和学习新企业会计准则的内容,明晰新企业会计准则的体系,我们组织编写了这本《企业会计准则2006》,以满足广大会计人员学习新企业会计准则之需要。

本书包括两部分内容,第一部分——2006中国新企业会计准则总体介绍与说明,其中包括新企业会计准则发布的重要意义、新企业会计准则的制定背景、新企业会计准则的主要特点、新企业会计准则与旧会计准则相比的主要变化,以及新企业会计准则的深远影响等内容;第二部分——企业会计准则2006,包括了新发布的39个企业会计准则的全文。

该书既适合作为上市公司会计人员学习掌握企业会计准则的资料,又可以作为不同行业、不同层次会计人员培训教材,同时亦可作为想了解新企业会计准则内容、背景和整体框架的人员的学习材料。

企业会计准则学习组

2006年3月

目 录

第一部分 2006 中国新企业会计准则总体介绍与说明

一、新企业会计准则发布的重要意义	(3)
二、新企业会计准则的制定背景	(4)
三、新企业会计准则的主要特点	(6)
四、新企业会计准则与旧准则相比的主要变化	(9)
五、新企业会计准则的深远影响	(18)

第二部分 企业会计准则 2006

企业会计准则——基本准则	(25)
企业会计准则第 1 号——存货	(33)
企业会计准则第 2 号——长期股权投资	(38)
企业会计准则第 3 号——投资性房地产	(44)
企业会计准则第 4 号——固定资产	(49)
企业会计准则第 5 号——生物资产	(55)
企业会计准则第 6 号——无形资产	(62)
企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换	(68)
企业会计准则第 8 号——资产减值	(71)
企业会计准则第 9 号——职工薪酬	(83)
企业会计准则第 10 号——企业年金基金	(86)
企业会计准则第 11 号——股份支付	(93)
企业会计准则第 12 号——债务重组	(97)

企业会计准则第 13 号——或有事项	(101)
企业会计准则第 14 号——收入	(105)
企业会计准则第 15 号——建造合同	(110)
企业会计准则第 16 号——政府补助	(116)
企业会计准则第 17 号——借款费用	(119)
企业会计准则第 18 号——所得税	(123)
企业会计准则第 19 号——外币折算	(128)
企业会计准则第 20 号——企业合并	(133)
企业会计准则第 21 号——租赁	(140)
企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量	(148)
企业会计准则第 23 号——金融资产转移	(168)
企业会计准则第 24 号——套期保值	(176)
企业会计准则第 25 号——原保险合同	(186)
企业会计准则第 26 号——再保险合同	(193)
企业会计准则第 27 号——石油天然气开采	(198)
企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和 差错更正	(205)
企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项	(210)
企业会计准则第 30 号——财务报表列报	(213)
企业会计准则第 31 号——现金流量表	(222)
企业会计准则第 32 号——中期财务报告	(228)
企业会计准则第 33 号——合并财务报表	(233)
企业会计准则第 34 号——每股收益	(242)
企业会计准则第 35 号——分部报告	(246)
企业会计准则第 36 号——关联方披露	(252)
企业会计准则第 37 号——金融工具列报	(256)
企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则	(269)

第一部分

2006 中国新企业会计准则

总体介绍与说明

2006 中国新企业会计准则 总体介绍与说明

2006 年 2 月 15 日，财政部颁布了新的企业会计准则。新的企业会计准则由 1 项起基本财务框架概念作用的《基本准则》（以财政部令形式发布）和 37 项具体会计准则以及 1 项首次采用新准则时与原准则进行实务衔接的办法组成。自 2007 年 1 月 1 日起，所有上市公司将实施新会计准则。按照财政部的设想，新企业会计准则将力争在不太长的时间内，在所有大中型企业执行。现对新企业会计准则的总体说明如下：

一、新企业会计准则发布的重要意义

（一）体现了以人为本的科学发展观

质量就是生命。会计信息质量，关系经济资源合理配置，关系资本市场健康发展，关系社会公众切身利益。新发布的企业会计准则体系，以提高会计信息质量、维护社会经济秩序为宗旨，按照国际会计惯例对会计信息的生成和披露作了更加严格和科学的规定，必将进一步强化对信息供给的约束，有效地维护投资者的知情权，有利于社会公众作出理性决策。

（二）是市场经济体制完善的需要

我国会计准则建设，始终与建立和完善社会主义市场经济体制相互促进、相得益彰。20 世纪 90 年代初，为适应建立市场经济体

制的客观要求，财政部制定了“两则”（企业会计准则和企业财务通则）“两制”（企业会计制度和企业财务制度），标志着我国会计由计划经济模式向市场经济模式的转换，实现了我国会计与国际会计惯例的初步接轨。新世纪伊始，为适应经济全球化、会计国际趋同和完善社会主义市场经济体制的新形势、新要求，立足国情、放眼世界，兼收并蓄、继承创新，建立了适应我国社会主义市场经济发展需要、与国际会计惯例趋同的会计准则体系，这不仅有利于更好地发挥会计工作引导资源配置、支持科学决策、加强经营管理、推动合理分配、构建和谐社会的职能作用，而且对促进深化企业改革，推进金融改革，健全财政职能，建设现代市场体系和完善宏观调控体系具有重要作用。

（三）是提高对外开放水平的需要

会计是国际通用的商业语言。随着经济全球化趋势的深入发展，生产要素的国际间流动和产业转移的跨地区发展日益加快，我国经济与世界经济的相互联系、相互依存和相互影响日益加深，新准则体系的发布，架起了密切中外经贸合作的会计技术桥梁，有利于进一步优化我国投资环境，有利于促进我国企业更好更多地“走出去”，有利于稳步推进我国会计国际化发展战略，全面提高我国对外开放水平。

为此，迫切需要我们深化经贸合作、维护国家利益和长远发展的大局出发，在认真总结我国会计改革实践经验的基础上，大胆借鉴国际通行规则，不断完善会计准则，为深入实施“请进来”和“走出去”战略，扩大互利合作、实现共同发展提供标准趋同、可比互通的统一信息平台。

二、新企业会计准则的制定背景

新企业会计准则是在中国改革开放的历史进程和建立并完善社

社会主义市场经济体制及国际趋同的大背景下制定的。

（一）中国市场经济发展需要高标准的会计准则

会计准则作为市场经济“游戏规则”的重要组成部分，为更好地发挥市场在资源配置中的基础性作用提供技术支持和信息保障。完善社会主义市场经济体制建设，需要健全的会计准则体系。而目前上市公司所执行的会计准则包括了《企业会计制度 2001》和财政部自 1993 年开始先后发布的 17 项会计准则（含一项基本准则和 16 项具体会计准则）以及财政部发布的相关会计解释。由于历史原因，使会计准则更多地承担了管理职能，过分强调谨慎原则，从而使依据现行准则和制度编制的财务报告缺乏可理解性以及可比性。因此，如何提高财务报告的质量成为当前社会经济发展的客观要求。

（二）经贸国际化发展需要提高会计信息质量

近年来，我国经济越来越广泛地融入世界经济体系。会计作为市场经济的基础设施和通用商业语言，面临着如何适应经济全球化带来的挑战和需要。与此同时，信息技术的广泛运用，新型市场工具的创新，经济活动方式的日趋复杂，对新形势下使会计如何充分发挥反映职能，提高财务信息质量，应对市场风险，维护市场稳定，提出了新的更高要求。

（三）会计国际趋同需要统一各国会计标准

随着经济的不断全球化，尤其是资本的国际流动，如何使国际间的会计标准一致成为全球投资者的共同目标。为此，在证监会国际组织等国际投资者的推动下，原国际会计准则委员会改组为国际会计准则理事会，并本着公众利益原则，制定一套高质量的、可理解的并具有强制性的全球性会计准则，这套准则要求在财务报表和其他财务报告中提供高质量的、透明的且可比的信息，以帮助世界资本市场的参与者和使用者进行经济决策。随着欧盟等国家和

地区采纳国际财务报告准则，会计国际趋同的步伐在逐渐加快。中国企业会计准则建设，必须与会计国际趋同的时代潮流相协调。会计国际趋同，是经济全球化的客观要求。着眼深化改革、扩大开放，不断提高我国综合国力、经济实力和国际地位，必须在立足我国国情、维护我国利益的基础上，以宽广的眼界和博大的胸襟，积极推进会计国际趋同，为我国参与国际经济竞争构建统一会计信息平台。

三、新企业会计准则的主要特点

与现行企业会计制度及相关准则相比，新企业会计准则主要有以下特点：

（一）首次构建了比较完整的有机统一体系

从准则层次看，既有居于第一层次、统领驾驭的基本准则，又有位于第二层次、针对性强的具体准则，还有处于第三层次、操作性强的应用指南；从准则类别看，既有普遍适用的一般业务准则，又有兼顾特色的特殊行业或业务准则，还有专门规范财务报告问题的报告准则；从准则项目看，从过去偏重工商企业的 17 项准则，扩展到横跨金融、保险、农业等众多领域的 39 项准则，覆盖了各类企业的各项经济业务，填补了我国市场经济条件下新型经济业务会计处理规定的空白；从各项准则的有机联系看，一环扣一环，衔接有序，规定一致，保证了准则体系的协调统一，促进了各项经济业务的顺利进行和企业改革、金融改革的不断深化。

（二）回归了会计的基本职能

从《基本准则》以及《投资性房地产》、《非货币性资产交换》、《债务重组》、《金融工具的确认和计量》等具体准则适当引入了公允价值计量模式，摒弃了原有的“反利润主导”的会计准则制定理念，使会计的基本职能得以回归，从而使会计确认和计量更

加紧密贴进经济环境和经济实质，更能满足财务报表使用者对会计信息的有效需求。

(三) 强化了为投资者和社会公众提供决策有用会计信息的新理念

基本准则开宗明义地指出，企业财务报告的目标，是必须为报告使用者作出科学决策提供相关、真实、可靠、公允的会计信息，并为此对确认计量原则作了系统严格的规定。这一目标的确立和理念的升华，为维护投资者和社会公众利益、促进资本市场健康稳定发展提供了制度保证。与此同时，从信息披露这一关键环节入手，对原有财务报告披露要求作了全面梳理和显著改进，创建了比较完整的财务报告体系，要求企业必须编制资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益（股东权益）变动表和附注，要求企业必须在附注中提供充分、及时的补充信息，要求企业必须将所控制的子公司纳入合并报表范围，要求企业必须按照与年报相一致的会计政策定期编制中期财务报告，要求企业必须披露业务分部信息和地区分部信息。企业会计准则对信息披露时间、空间、范围、内容的全面系统规定，必将促进企业不断提高会计信息质量和透明度，从而有效维护投资者和社会公众的知情权，体现了维护投资者和社会公众利益的政策导向和基本原则。

(四) 强化了国际趋同的理念

新企业会计准则，基本实现了与国际会计惯例的趋同。同与异的关键判断标准，是确认计量的政策选择。按照国际通行规则，新企业会计准则严格界定了资产、负债、收入、费用等会计要素定义，明确规定了有关会计要素的确认条件，突出强调了资产负债表项目的真实性和可靠性；同时，既坚持历史成本原则，又引入了公允价值。这些制度安排，有利于进一步夯实企业资产质量，充分揭示财务风险，正确衡量经营业绩，为实现向投资者、债权人和社会

公众提供决策有用的会计信息铸牢了基础，在关键环节和根本实质上实现了与国际规则趋同。中国会计准则委员会与国际财务报告准则理事会亦签署了“联合声明”，对中国会计准则与国际财务报告准则趋同的事实予以了确认和肯定。

（五）强化了着眼于未来的现代会计观

新企业会计准则对于财务报表各要素的确认与计量采用了着眼于未来的新理念。如《资产减值》准则中规定，对资产未来现金流量现值的计算，就是以资产在持续使用过程和最终处置时所产生的预计未来现金流量，选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。再比如，公允价值计量模式的适当运用，使企业财务报表所反映的财务状况不再局限于反映企业的过去，而是更加注重企业的现在和未来，这是现代会计着眼于企业未来观念的充分反映。

（六）强化了财务信息披露的透明度理念

新企业会计准则对上市公司的信息披露提出了更高的要求，上市公司信息披露的逐步完善将有助于投资者做出更准确的投资决策，降低投资风险。监管机构对上市公司信息披露要求的加强体现在各个准则中，《分部报告》的发布正是体现了监管机构的决心。而公允价值的应用，对企业并购将产生深远影响。由于新企业会计准则对上市公司的信息披露提出了更高的要求，将提高上市公司的财务报告的使用价值，会使上市公司业绩的可预测性增强。但是由于新企业会计准则更强调公司的会计政策需要反映企业的经济实质，并赋予企业很大的调整会计政策的权力，这会在一定程度上加大投资者分析的难度。

（七）强化了财务信息可靠性理念

新企业会计准则在强调会计信息的决策有用性之外，更加特别地强调会计信息的可靠性。可靠性是会计信息生命力的源泉。不可靠的会计信息对投资者是无用的，而及时发布的历史信息也会是相

关的。因此,会计信息的相关性是建立在可靠性基础之上的。也正因为这样,会计信息的可靠性成为投资者和其他财务报告使用者普遍关注的焦点。这次发布的企业会计准则体系中,《企业会计准则——基本准则》在整个准则体系中起着统驭作用,基本准则明确规定了会计信息质量特征的第一条就是可靠性,要求“以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告,如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息,保证会计信息真实可靠,内容完整。”而国际财务报告准则则仅仅采用“交易或者事项”,显然,“已经发生的交易”更加侧重于可靠性。在财务报告目标方面,不仅仅强调了会计信息的决策有用性,也强调了受托责任——以客观可靠的信息反映管理层履行职责的状况。

四、新企业会计准则与旧准则相比的主要变化

按照财政部的规定,新企业会计准则将于2007年1月1日起在所有上市公司中实行,与上市公司现行所使用的企业会计制度及相关的具体会计准则(以下统称为旧准则)相比,新企业会计准则主要在以下几个方面进行了修订:

(一) 会计基本原则的变化

新的基本准则中会计基本原则,继续保留了重要性原则、谨慎原则、实质重于形式原则等,也强调了可比性、一致性、明晰性等原则。但权责发生制和历史成本不再作为会计核算的基本原则。权责发生制作为会计的基本前提之一,列为基本准则的总则要求。历史成本原则,仅作为会计计量属性之一,不再列作一项基本原则。

(二) 会计计量属性的变化

由于公允价值的应用,计量属性的修订成为此次准则修改中的一大亮点。会计计量属性相应增加了重置成本、可变现净值、现值和公允价值四种。美国会计准则和国际财务报告准则比较侧重公允



价值的应用，以体现会计信息的相关性。按照新的计量属性规定，此次准则体系中在金融工具、投资性房地产、非共同控制下的企业合并、股份支付、债务重组和非货币性交易等方面采用了公允价值计量，对存货期末计价采用成本与可变现净值孰低计价；对于资产减值则要求可收回金额按照资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间的较高者确定。基本准则同时规定，企业在对会计要素进行计量时，一般应当采用历史成本，采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值计量的，应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。因此，从总体上说，新会计准则体系对公允价值等非历史成本计量属性的运用还是比较谨慎的。

（三）存货发出的计价取消后进先出法

在新的存货准则下，存货发出的计价允许采用的方法中取消了“后进先出”法，只能在先进先出法、加权平均法和个别计价法中选择。这主要是考虑到后进先出法的不切实际的假定。后进先出法假设最后取得的存货是最先出售的存货，按照国际会计准则的解释，后进先出法试图弥补传统会计模式的已知缺陷（即已售商品成本按照售出存货的以前价格计量，但销售收入按现行价格计量），但该假设并不是一个现实的存货成本流动假设。在实际工作中，采用后进先出法趋向于通过反映上涨和下跌的价格对已售存货成本产生的可能影响，减少（或增加）企业的利润。这种影响依赖最近存货购置价格与期末重置成本之间的关系，因此这种方法不是确认价格变化对利润影响的系统方法。因此，新存货准则按国际会计准则的做法取消了存货发出的后进先出法，以减少企业进行盈余管理的随意性。

（四）投资分类及核算做出重大调整

在新的准则下，企业的投资不再按投资期限进行划分，而是将

其划分为投资性房地产、长期股权投资、持有至到期日投资和非持有至到期日投资，并且分别适用于《投资性房地产》、《长期股权投资》、《金融工具确认和计量》和《金融资产转移》等相关准则。

投资的分类中首次对投资性房地产进行了规范。新准则要求将已出租的土地使用权、长期持有并准备增值后转让的土地使用权，企业拥有并已出租的建筑物划分为投资性房地产，根据新准则的规定进行处理。企业对投资性房地产的计量，可以采用成本模式或公允价值模式，并且，新准则倾向于让企业采用公允价值法进行计量。企业在首次采用公允价值模式对原以成本模式计量的投资性房地产，公允价值与原账面价值的差额调整留存收益。

同时，对于长期股权投资的核算方法也做了重大修正，即企业合并形成的长期股权投资成本应分别按同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并分别确定初始投资成本。对于长期股权投资的后续计量，如果为共同控制或重大影响关系的长期股权投资，则应按权益法核算；如果不具有控制、共同控制和重大影响，则应采用成本法进行核算；如果为具有控制关系，则应按成本法进行核算，但在编制合并财务报表时再按权益法进行调整。

（五）债务重组、非货币性资产交换、关联方交易不再以反利润方式加以限制

新债务重组准则、非货币性资产交换准则以及关联方披露准则改变了旧准则中以“反利润”方式加以限制的规定。

如新债务重组准则将原先因债权人让步而导致债务人豁免或者少偿还的负债计入资本公积的做法，改为将债务重组收益计入营业外收入，对于实物抵债业务，引进公允价值作为计量属性。按新规定，一些无力清偿债务的公司，一旦获得债务全部或者部分豁免，其收益将直接反映在当期利润表中。

再如，新非货币性资产交换准则规定，如果非货币性资产交换