

新会计准则的出台背景、制定思路及其主要内容与影响

一、新会计准则出台的背景、制定思路及其整体框架

（一）出台背景

我国原有的会计基本准则始于上世纪 90 年代初。后来财政部又相继制定并发布了 16 项具体会计准则以及《企业会计制度》与《金融企业会计制度》等会计规范。这些会计准则和制度在当时的经济环境下发挥了重大作用。

在随后的十多年中，我国经济又有了快速发展，相关领域的法律条款也开始出现调整。1999 年，全国人大修订了《会计法》，2000 年，国务院制定并发布了《企业财务会计报告条例》，05 年后，又修订实施了《公司法》、《证券法》。为了与上述法律法规的有关规定保持一致，原有的会计准则需要随之修订。

不仅如此，和国际接轨也是新会计准则体系出台的重要原因。会计准则全球化趋同的趋势最近几年日益明显，自 2005 年 1 月 1 日，已经有 90 多个国家表示要采用国际财务报告准则，随着我国经济开放程度越来越高，活跃在国际贸易和国际资本市场的中国企业更是需要首先在会计准则上国际化。

在国际贸易中，欧盟不完全承认中国市场经济地位，理由之一就是中国会计标准与国际差异较大。在中国一些应诉反倾销的企业当中，也屡屡因为会计制度不接轨而失败。

在资本市场上，随着中国企业海外上市的企业越来越多，以及国内资本市场对外资的开放程度越来越高，也对会计准则向国际接轨提出了要求。

为解决上述问题，促进我国经济发展，提高我国企业国际竞争优势，财政部与 2006 年 2 月 15 日发布了新会计准则体系。

为了促进中国准则的国际协调，2005 年 11 月 7 日至 8 日，在北京成功举行了中国会计准则委员会与国际会计准则理事会会计准则趋同会议。双方认为，建立和完善一套全球高质量的会计准则，是适应经济全球化发展趋势的必然要求。会计国际趋同需要一个过程，国际会计准则理事会和各国会计准则制定机构应持续不懈地共同努力。中国认为，趋同是会计准则制定工作的基本目标之一，旨在使企业按照中国会计准则编制的财务报表与按照国际财务报告准则编制的财务报表相同，趋同的具体方式由中国确定。

国际会计准则理事会认为，一些国家在其准则与国际财务报告准则趋同的过程中，为反映其特有环境，补充了国际财务报告准则没有涵盖的规定和应用指南。这是一种实事求是和可取的做法，中国表示赞同。

双方认为，中国会计准则与国际财务报告准则在极少数问题上尚存在差异，包括：资产减值损失的转回、关联方关系及其交易的披露。双方同意继续推进有关工作，消除上述差异。双方指出，与中国通过近期努力所实现的趋同相比，这些问题是相当少的。

在讨论中，国际会计准则理事会确认了中国特殊情况和环境下的一些会计问题。在这些问题上，中国可以对国际会计准则理事会寻求高质量的国际

财务报告准则解决方案提供非常有用的帮助。这些问题包括：关联方交易披露、公允价值计量和同一控制下的主体合并。中国同意协助国际会计准则理事会研究这些问题并向其提供建议。中国在考虑制定新准则体系及其应用指南时，也得到了国际会计准则理事会一定的帮助。

（二）制定思路

在完善我国会计准则体系过程中，财政部主要本着如下思路指导新准则的制定：

1. 把握好借鉴国际惯例与立足国情的关系

在我国会计准则制定过程中，我们既充分借鉴国际财务报告准则以及其他得到广泛认可的准则的规定，同时也努力贯彻立足国情、有取有舍的原则，防止不切实际，照搬照抄，特别是充分考虑了我国目前的经济、法律环境。比如，在准则立项上，我国的会计准则体系中，各准则项目相对于国际财务报告准则而言，有些准则项目进行了适当合并，有些准则项目则作了分解，有些准则由于经济、法律环境的差异暂时还不能正式发布，但先予以发布征求意见稿。因此，我国会计准则体系从项目的名称、体例和内容上，不一定与国际财务报告准则项目一一对应。

2. 处理好继承与发展的关系。任何改革都是在原有基础上进行的，会计改革也是如此。在制定中国会计准则时，我们坚持，凡是我国会计制度已有明确规定并在实务中得到广泛认可，且与国际财务报告准则没有实质性差异的，都加以继承并形成准则或纳入相应的准则项目。以此为基础，从完善社会主义市场经济体制的目标出发，本着与时俱进的精神，借鉴国际惯例，完善我国的会计准则体系。

3. 解决好科学规范与便于操作执行的关系。在我国改革开放持续深入、经济市场化程度日益提高的情况下，进一步完善会计准则体系，借鉴国内外成功经验，因此完全有条件在会计准则体例、准则规定、准则分类和编号等诸多方面尽可能系统化，既做到科学规范，又在准则条款语言表述上做到中国化和通俗化，便于理解、操作和执行。

4. 协调好促进国际趋与适应中国实际情况的关系

在制定中国会计准则、完善准则体系、促进中国准则与国际趋同的过程中，一方面充分借鉴国际财务报告准则，努力实现与国际财务报告准则的协调与趋同；另一方面也充分考虑中国特殊的会计环境和实务特点，以规范和解决中国当前的会计问题为主要任务。具体主要体现在以下几个方面：

（1）充分考虑中国当前的经济发展阶段和会计实务发展情况

国际财务报告准则规范的主要是成熟市场经济国家的经济交易或者事项，市场竞争比较充分，公允价值容易取得，许多交易或者事项采取了完全的公允价值计量模式。但是在中国，经济的市场化程度还有待提高，某些领域的市场竞争还不够充分，因此对于公允价值还不能广泛应用，对此我们在制定我国会计准则时，对于公允价值的引入采取了适度、谨慎的态度，在经济环境和市场条件允许的情况下，对于特定资产或者交易采用公允价值，比

如，衍生金融工具、投资性房地产的处理等。在经济环境和市场条件还不具备的情况下，仍然采用历史成本计量模式。

(2) 充分考虑中国会计准则属于法律体系组成部分的特点，将基本准则定位为部门规章，作为一项法律规范

我们知道，无论是国际会计准则理事会的概念框架还是美国财务会计准则委员会的概念公告，尽管起着指导会计准则制定的作用，但都不属于会计准则的组成部分，也没有法律约束力。但是中国的情况有所不同，中国的基本准则属于会计准则体系的有机组成部分，从而确保了它指导会计准则制定的权威性和法律效力，反之，如果它仅仅作为制定会计准则的概念基础，但不构成会计准则，那么在中国的法制环境下，不仅达不到它的制定初衷，也难以得到社会公众、政府监管部门等的认可。

(3) 充分考虑中国的语言习惯和法律用语，使中国会计准则的行文更加接近中国实际和使用习惯

现行的国际财务报告准则通常由引言、目标、范围、定义、规范的主要内容、披露、过渡性规定和生效日期等部分组成，但是这一模式并不符合中国法律法规的行文习惯。中国的法律法规通常采用“章节”架构和“条款”式行文结构。基于此，会计准则作为中国法律法规体系的组成部分，在起草我国会计准则时，我们在保证准则内容与国际财务报告准则充分协调的同时，对准则的行文及其架构采取了与国际财务报告准则不同的方式，即采取了“章节”、“条款”式，使之更加符合中国法律用语和行文习惯。与此同时，在准则语言上，也尽可能中国化、规范化和通俗化，以使中国会计准则通俗易懂，便于操作和执行。

(三) 整体框架

这个新的会计准则体系由 39 项会计准则构成，分两个层次，第一层次为基本准则，第二层次为具体会计准则。其中，基本准则在整个准则体系中起统驭作用，主要规范会计目标、会计基本假设、会计信息质量要求、会计要素的确认和计量原则等，相当于国际会计准则理事会编报财务报表的框架和美国财务会计准则委员会的概念框架。具体会计准则根据基本准则制定，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。其中：

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，包括首次执行企业会计准则、存货、会计政策及会计估计变更和会计差错更正、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、股票期权、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、股份支付等 24 个准则项目。

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和计量要求，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、金融工具列报和披露、保险合同、再保险合同等 8 个准则项目。

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、关联方交易及其披露等 6 个准则项目。

完整的新会计准则体系由 1 项基本会计准则、38 项具体会计准则和 1 套准则应用指南。指南已于 06 年 10 月 30 日发布。准则指南的作用是规范新会计准则体系下会计科目的设置，账务处理、报表体系的构成、报表项目的内容、报表格式等。设置会计科目和会计报表体系是与现行规范体系衔接的需要。这套会计科目和会计报表体系继承了现行会计制度中的合理内容，但又与准则不矛盾，是准则规定的具体化，对准则体系起到补充和辅助作用，是整个准则体系的应用指南。按照中国会计的现状，目前还不能完全没有会计科目、报表体系。在具体写法上，对现行《企业会计制度——会计科目和会计报表》的行文风格作适当简化，例如删除在多个科目中重复出现的非货币性交易换入资产计价和账务处理的内容。

在准则体系中也包括一些只适用于金融企业，或者偏重于金融企业应用的会计准则，前者包括《保险合同》和《再保险合同》两项准则，只适用于保险公司；关于金融工具的 4 项具体会计准则主要适用于金融企业，但非金融企业对所涉及的金融工具进行会计处理的原则也应与其协调一致。

这 1 项基本会计准则、38 项具体会计准则和一套准则运用指南都由财政部发文公布，同样具有规范性文件的效力。各项准备工作完成后，新会计准则体系自 2007 年 1 月 1 日起在上市公司推行，鼓励其它企业执行。条件成熟后，将在除小企业外的所有企业执行。小企业将仍执行现行的《小企业会计制度》，不执行新会计准则体系。执行新准则体系的企业，不再执行旧准则、《企业会计制度》、《金融企业会计制度》和各项专业核算办法以及相关问题解答。

二、新会计准则体系的主要内容简介

（一）新修订准则的主要内容变化

1. 基本会计准则

对会计信息质量的要求更加强调相关性，提出了实质重于形式的要求。对六大要素进行了重新定义。

首次提出了公允价值计量要求。

计量是本次准则修改中重点把握的问题。美国会计准则和 IFRS 比较侧重公允价值的应用，体现会计信息的相关性。为此，财政部多次与 IASB 讨论相关问题，例如生物资产是否采用公允价值计量的问题等。公允价值反映现时价值，与决策确实比较相关，但如何取得并确保其可靠性？而且公允价值增值的收益并无相应的现金流。目前基本会计准则明确以历史成本为各会计要

素的计量基础，但如果能取得公允价值并且公允价值可以可靠计量，则采用公允价值计量。考虑到中国市场发展的现状，本次准则体系中主要在金融工具、投资性房地产、非共同控制下的企业合并、债务重组和非货币性交易等方面采用了公允价值。IFRS也并未完全否定历史成本计价，因此公允价值运用程度上的差异不构成中国新会计准则体系于IFRS之间的重大差异。

2. 存货准则

主要修订内容为：

取消后进先出法，原因是IAS2在2003年度的改进计划中已经取消了后进先出法，理由是成本流与实物流在大多数情况下不一致。本次准则体系建设中，对于非原则性问题，尽可能与IFRS保持一致。

对于借款费用的资本化问题，允许为生产大型机器设备、船舶等生产周期较长的资产所借入的款项所发生的利息资本化，计入存货价值，而不再直接计入损益，也就是可资本化的资产不再限于使用专门借款购建的固定资产。

资产负债表日，存货应按成本与可变现净值孰低计量。原计提跌价准备的影响因素消失时，已计提的存货跌价准备需要转回。

3. 长期股权投资准则

作出了重大修订。与原投资准则不同，本准则只规范对长期股权投资的处理，其他投资由“金融工具确认和计量”准则规范。

初始计量：初始成本确定：

企业合并形成的，按“企业合并”准则规定的方法处理。

其他长期股权投资，一般按付出对价的公允价值处理。

后续计量：

子公司，成本法核算（重大变化），平时不用按照被投资方的净损益与享有比例增加投资收益及投资账面价值，待到编制合并财务报表时，按照权益法调整；

共同控制或有重大影响的长期股权投资，如合营与联营企业，对此类投资按照权益法核算；

不具有共同控制或有重大影响，并且活跃市场中没有报价公允价值不可能可靠计量的长期股权投资，采用成本法核算；

不具有共同控制或有重大影响，并且活跃市场中有报价、公允价值能可靠计量的长期股权投资。将此类按照《金融工具确认与计量》划为“交易性金融资产”或“可供出售金融资产”。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。

在确定是否存在控制或重大影响时，要考虑潜在表决权因素。

取消股权投资差额概念，该差额改为初始投资成本与投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额，按类似于“企业合并”的原则处理。

借差（前者大于后者）：含于初始投资成本中，不摊消。

贷差（前者大于后者）：计入当期损益。

采用权益法时，投资企业在确认应享有被投资单位各项可辨认净资产的公允价值为基础，对被投资单位的净利润进行适当调整后确认。

本准则规范的事项与IFRS中的IAS27, 28, 31, 39中涉及，在具体要求方面尚存在一些细的差异。

长期股权投资的减值一经确认，不能转回。

4. 固定资产准则

确认要求采用部件法（准则第五条）。确定固定资产成本要考虑预计弃置费。

后续支出的确认原则与初始确认的原则相同。

购买固定资产的价款超过正常信用条件延期支付，实质具有融资性质的，以购买价款的现值为基础确定其成本。

确定净残值时，强调以目前状态估算，引入预计未来现金流量折现概念。待售固定资产应对其预计残值进行调整。

减值准备在“资产减值”中规范，减值一旦计提，不得转回。

与IAS16类似，但IAS16允许重估价模式。

5. 债务重组准则

重新引入公允价值概念，作出了重大修订，重组收益进入当期损益。

债务重组定义为：债务人发生财务困难时，债权人按照其与债务人达成的协议或法院的裁定所作出让步的事项。

债务人：重组收益基于重组债务的帐面价值与转出资产或股份的公允价值的差额计算，重组收益计入当期损益。

债权人：受让的非现金资产或享有的股权按照公允价值入帐。

修改其他债务条件的，按修改后债务的公允价值作为重组后的债务入帐价值。

本准则与国际财务报告准则的要求基本一致。

6. 非货币性资产交换准则

引入商业实质与公允价值概念，作出了重大修订。

非货币性交换具有商业实质且换入或换出资产的公允价值能够可靠计量时：换入资产入账成本的基础为①换出资产的公允价；②换入资产的公允价（有证据表明它比①更公允时）；差额记入当期损益。

不具有商业实质时，换入资产入账成本的基础为换出资产的账面价值和应支付的相关税费，不确认损益。当发生补价时其处理原则同上。没有活跃市场的资产，非关联的交易双方在无第三方干预的情况下协商作价，也可视为公允价值。

满足下列条件之一的非货币性资产交换具有商业实质：①换入资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出资产显著不同。②换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值不同，且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的。

与IAS16有关条款基本一致。

7. 关联方披露准则。

扩大了关联方关系的外延。包括：母公司关键管理人员及其关系密切家庭成员；主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员控制、共同控制或有重大影响的企业。

仅受国家控制而不存在本准则定义的关联方关系的企业，不构成关联方。

与IAS24相比存在实质性差异。IAS24中已取消了“同受国家控制的企业不能仅仅因为同受国家控制而成为关联方”这一豁免规定。但中国的国有企业，其性质不同于西方，国有经济规模大，取消该豁免条款不具有可操作性。因此，对国有企业之间的关联方关系的确定延续目前的规定，即国有企业之间只有当存在投资纽带或者其他实质性控制关系时才认定为存在关联方关系。

8. 无形资产准则。

将无形资产定义修订为“企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产”。可辨认的条件是：能够从企业中分离或划分出来，并能单独或者与相关合同、资产或负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换；或者，源自合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离。

计价方法取消了后进先出法。

开发阶段的支出若同时满足以下条件，可以资本化。

完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性；

具有完成该无形资产并使用或出售的意图；

无形资产产生经济利益的方式，包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场，无形资产将在内部使用的，应当证明其有用性；

有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，

并有能力使用或出售该无形资产；
归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。
使用寿命不确定的无形资产不摊销但至少每个会计期间进行减值测试。
无形资产减值准备一经计提，不得转回。
与IAS38类似，但本准则不允许无形资产后续计量采用重估价模式。

IASB表示，对中国国有企业之间的关联方关系问题将在IASB下次理事会会议上作专题研究，并且在资产减值准备转回、国有企业之间的关联方关系等目前中国会计准则与IFRS存在实质性差异的方面，以及同一控制下企业合并的研究中希望得到中国的帮助。

9. 或有事项准则

对亏损合同、重组义务的预计负债确认提供了指引。
对预计负债的计量要求考虑与事项有关的风险和货币时间价值。
与IAS37基本一致。

10. 收入准则

要求收入应按其已收或应收的合同或协议价款确定（价款不公允的除外）。若价款收取采用递延方式，实质具有融资性质时，应按公允价值确定。

与IAS18基本一致，但未涉及股利收入。

与旧准则相比，新准则下收入确认条件未变，但条文分成了5条。应收的合同或协议价款与其公允价值相差较大的，按公允价确定销售商品收入金额，差额在合同或协议期间采用实际利率法进行摊销，计入当期损益。劳务收入在交易结果不能够可靠估计时，其确认收和入和结转劳务成本的条款在文字上有变化。

11. 建造合同准则

无重大修改。

建造合同结果不能够可靠估计时，其确认收和入和结转劳务成本的条款在文字上有变化。（实质未变）

12. 借款费用准则

重要修订。

原准则下仅指固定资产，而新准则为符合资本化条件的需要相当时间建造才能达到约定可使用或可销售状态的固定资产、投资性房地产或存货。因此，借款费用资本化计算主体不仅是固定资产，经长时间购建或者生产活动才能达到可使用或可销售状态的存货、投资性房地产也是计算主体。

扩大了利息资本化范围，包括专门借款和一般借款。

资本化金额：

专门借款：以专门借款的利息费用减暂时性投资或存款收益的金额确定。

一般借款：以累计资产支出超过专门借款部门的资产支出

IAS对借款费用的处理基准是费用化，资本化为允许选用的方法，与本准则的资本化方法基本类似。

13. 租赁准则

判断融资与经营租赁的标准是：实质上是否转移了与资产所有权相关的全部风险和报酬。

在租赁开始日，最低租赁付款/收款现值是否几乎相当于租赁资产公允价值（原准则为帐面价值）

融资租赁的会计处理变化：

承租人：

将租赁开始日租赁资产公允价值于最低租赁付款额现值两者中较低者作为租入资产的入帐价值。

初始直接费用计入租入资产价值

未确认融资费用采用实际利率法在租赁期内分摊。

出租人：

初始直接费用计入应收融资租赁款的入帐价值。

售后回租

经营租赁下，售价与资产帐面价值差额应予递延，但如有确凿证据表明售后回租按公允价值成交，差额计入当期损益。

与IAS17基本相同，但本准则未特别提及对包括土地和建筑物的租赁进行分类时应考虑将两部分分拆。

14. 会计政策、会计估计变更和差错更正准则

基本未变。

增加了有关追溯调整和追溯不切实的规定。

取消了重大会计差错概念，代之以前期会计差错。

对前期差错更正在表述上不同，引进了追溯重述法的概念。

与IAS8基本一致，但本准则未提供会计政策选择的顺序。

15. 资产负债表日后事项准则

基本未变。

资产负债表日后拟分配的现金股利不确认为资产负债表日的负债，在报表附注中披露，不要求在资产负债表所有者权益中单独列示。

与IAS10基本一致。

16. 现金流量表准则

基本未变。补充资料上增加了一个项目“公允价值变动损益”。

与IAS7相比，基本一致。但本准则要求同时采用间接法和直接法列报经营活动现金流量。

17. 中期财务报告准则

基本未变，只作了小幅改动。

与IAS34基本一致。但本准则要求中期的三大报表应当是完整报表。

（二）新发布准则的主要内容

1. 生物资产准则。新内容，主要从属于农业会计、林业会计。本准则主要规范农垦企业对生物资产的会计处理，将生物资产划分为生产性、消耗性、公益性三类，分别进行会计处理。该准则的可操作性较强，其规定与农垦企业的现行会计实务也比较接近（另一项与相关企业的会计实务比较接近的是《石油天然气开采》准则）。该准则限制行地引进了公允价值计量，这里的部分原因是在调研时农林主管部门反对。

2. 资产减值准则。合并形成的商誉及使用寿命不确定的无形资产不应摊销；每年应进行减值测试。如下资产的减值不转回：固定资产、无形资产、投资。引进了“资产组”的概念，在计算可收回价值时运用。明确了若干项资产减值迹象，以及可收回金额为协议销售价格减去处置成本后的净额或者预计未来现金流量现值两者中的较高者。同时明确所计提的减值准备不得转回（这是考虑到目前借减值准备的计提和转回操纵利润的问题很大。新会计准则体系与IFRS的实质性差异之一，对此IASB表示，因美国准则也不允许减值准备转回，所以他们将与美国方面协调此问题）。在执行该准则时，应注意避免在计提金额确定上“拍脑袋”。

3. 投资性房地产准则。该准则是一项新准则，用于规范土地、房产中专门用于投资（而不是自用）项目的处理。在会计报表中将单列“投资性房地产”项目，会计处理可以采用成本模式（与固定资产差异不大）或者公允价

值模式，但以成本模式为主导。同时规定如有活跃市场，能确定公允价值并能可靠计量，也可以采用公允价值计量模式。在公允价值计量模式下不计提折旧或者减值准备。财政部的观点也是谨慎使用公允价值，但在准则中不能排除公允价值的使用，这与IAS40以公允价值为主导还是有差异的，但IASB也已表示认可。

注意符合三种情况的，原固定资产、无形资产转为投资性房地产；其后续计量有两种模式，一是成本模式，一是公允价模式。

4. 职工薪酬准则。对应于IAS19，职工薪酬也就是企业付给职工的所有报酬，包括工资、福利、基本养老保险、补充养老保险、其他社会保障性缴款、住房公积金等。该准则规范的内容与现行政策基本比较接近。职工福利类支出超过税法规定的企业所得税税前列支限额的部分进行纳税调整。补充养老保险在准则中也有规定，目前已在深圳、上海等城市试运行企业年金。年金缴款可以交给信托管理人或者其他受托投资管理机构。年金在IFRS中有设定提存计划和设定受益计划两大类，其中设定提存计划的处理基本与补充养老保险一致。设定受益计划在国内的法规中未作规定，实务上国内目前也没有，所以准则中对此未作规定。

5. 所得税准则。该准则是新准则体系中实施难度最大的准则之一。与现行的应付税款法相比，该准则的理念有重大变化，参照IAS12的规定，强调权责发生制原则和资产负债表观的理念，以利润总额为基础调整若干项目后求得所得税费用的计算基础（按资产负债表观调整利润总额）。新准则不再使用应付税款和递延法，只用债务法。所用债务法是资产负债表债务法，不是原来的损益表债务法，因此，引进了计税基础、暂时性差异的概念。这与现行制度形成了最大的不同。

6. 企业合并准则。本准则的影响较大。分同一控制下的企业合并、非同一控制下的企业合并；在同一控制下，采用权益集合法合并；非同一控制下，采用购买法合并，用公允价计量，公允价大于账面成本的差额计入当期损益；合并成本大于可辨认净资产公允价值份额的差额，应当确认为商誉。

目前中国的企业合并大部分是同一控制下的企业合并，例如中央、地方国资委所控制的企业之间的合并，或者同一企业集团内两个或多个子公司的合并，这不一定是合并方和被合并方双方完全出于自愿的交易行为，合并对价也不是双方讨价还价的结果，不代表公允价值，因此以账面价值作为会计处理的基础，以避免利润操纵。非同一控制下的企业合并（包括吸收合并和新设合并）可以有双方的讨价还价，是双方自愿交易的结果，因此有双方认可的公允价值，并可确认购买商誉。商誉的减值问题在资产减值准则中单独予以规定，只减值不摊销。该准则对非同一控制下企业合并的处理方法与IFRS3一致；同一控制下的企业合并，目前IFRS中尚无规定，因此该项规定不作为中国会计准则与IFRS之间的差异看待。

7. 合并财务报表准则。与《合并会计报表暂行规定》相比，该准则所依据的基本合并理论已发生变化，从侧重母公司理论转为侧重实体理论。合并

报表范围的确定以控制的存在为基础，更关注实质性控制，母公司对所有能控制的子公司均需纳入合并范围，而不一定考虑股权比例。准则排除了比例合并方法，但要求业务与母公司差异较大的子公司也应纳入合并范围。所有者权益为负数的子公司，只要是持续经营的，也应纳入合并范围。

8. 每股收益准则。该准则为新制定的披露准则，不涉及确认和计量问题。重点是解决可转债、期权性质的认股权证等问题。该准则的制定背景是：继续沿用2001年证监会发布的第9号编报规则《净资产收益率和每股收益的计算及披露》已不能满足要求。本准则借鉴IAS33的规定，要求计算基本EPS和稀释EPS，且这里的稀释EPS概念不同于证监会9号编报规则中的摊薄EPS，计算方法更加科学化。同时，在利润表的后面直接披露EPS数值。

9. 政府补助准则。与现行准则比，新准则不再定义政府与企业之间的捐赠行为，取消了相应的会计处理。补助分为与资产相关的补助，与收益相关的补助，均确认为递延收益，在以后期间内分摊。接受政府的非现金补助，按照公允价值计价，无公允价值时按照名义金额计价。与资产相关的政府补助，应当确认为递延收益；与收益相关的政府补助，计入当期损益。

IFRS对政府补助和政府援助采用全面收益法，IAS20有规定对于某些特殊情况，政府补助还可计入非常项目，我国准则中则无这种规定。。

10. 金融工具确认和计量准则。涵盖所有的金融资产与负债，从现金至复杂的嵌入衍生工具，范围包括旧“投资”准则涵盖的短期投资、长期债券投资和某些长期股权投资。这个准则对金融企业的影响较大，例如将金融资产分为四大类。衍生金融工具一律以公允价值计量，并从表外移到表内反映。

11. 股份支付准则。以权益结算的股份支付，按权益工具的公允价值计量，……（如证券的市价）以现金结算的股份支付，应当以承担负债的公允价值计量。（指实际构成的应付股利）

12. 外币折算准则。在可选记账本位币的表述上有不同的描述。

13. 金融资产转移准则。企业已将金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬转移给转入方的，应当终止确认该金融资产；保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的，不应当终止确认该金融资产。终止确认的已转移的金融资产账面价与已收对价及原直接计入所有者权益的公允价值变动的累计额之和的差额计入当期损益。与金融资产转入方签定服务合同提供相关服务的（包括收取该金融资产的现金流量，并将所收取的现金流量交付给指定的资金保管机构等）应当就该服务合同确认为一项服务资产或服务负债。服务负债应该按照公允价值进行初始计量，并作为上述对价的组成部分。

14. 套期保值准则。将套期分为公允价值、现金流量和境外经营净投资套期三种，同时符合5个条件时，才可使用本准则的套期会计方法，公允价值套期工具的公允价值变动计入当期损益。现金流量套期及境外经营净投资工具的有效套期的套期损益计入所有者权益，无效套期部分的套期损益计入当期损益。

15. 原保险合同准则。适用保险行业。

16. 再保险合同准则。适用保险行业。
17. 石油天然气开采准则。适用于特殊行业的石油天然气业务
18. 财务报表列报准则。注明了财务报表列报的具备要求、财务报表的结构以及内容的最低要求。收入不再区分主营和其它业务收入，统称“营业收入”。
19. 金融工具列报准则。适用于金融企业。
20. 企业年金基金准则。新内容。企业年金基金，是指根据依法制定的企业年金计划筹集的资金及其投资运营收益形成的企业补充养老保险基金。企业年金基金应当作为独立的会计主体进行确认、计量和列报。委托人、受托人、托管人、账户管理人、投资管理人和其他为企业年金基金管理提供服务的主体，应当将企业年金基金与其固有资产和其他资产严格区分，确保企业年金基金的安全。
具体规范了企业年金基金的资产、负债、收入、费用和净资产的会计处理以及资产负债表及净资产变动及其附注的内容。
企业年金基金所持有的各类投资以公允价值计量
21. 分部报告。与原企业会计制度相关规定大致相同。
22. 首次执行企业会计准则。上列内容均有涉及。

四、新企业会计准则的可能影响

新准则所影响的主要行业：

准则名称	受影响行业、公司
《投资性房地产》	主要影响房地产上市公司
《生物资产》	主要应用于农业的上市公司
《金融工具确认和计量》	主要影响银行及其他金融板块上市公司
《金融资产转移》	同上
《金融工具列报》	同上
《套期保值》	受影响最大的是有色金属板块上市公司
《原保险合同》	主要应用于保险公司
《再保险合同》	主要应用于保险公司
《资产减值》	以计提减值操作盈余的公司
《石油天然气开采》	主要应用于某些采掘类上市公司(目前A股市场上,主要有中国石化与中原油气)

注：这里的影响并不局限于对公司利润造成的影响，还包括在会计披露上的影响。

（一）业绩波动可能在两个阶段表现出来

投资者普遍关心新会计准则启用后，上市公司的业绩波动，市场预计这将在2006下半年至2007上半年反映出来。上市公司接下来可能的业绩波动可能分为两个阶段：一是实施准则前，上市公司可能进行的会计政策调整。这一阶段上市公司可能会在新准则实施前，针对新准则中增加的某些会计处理的限制，提前进行账务调整，最典型的可能就是将在新准则中规定不可转回的减值准备提前转回；二是准则实施时上市公司根据新准则对资产、负债、所有者权益账面价值的调整以及由于采用更反映经济实质的会计政策后，所产生的业绩的波动，比如资产从以历史成本计量转为采用公允价值计量而引发的连锁反应。

（二）准则变更导致的会计利润变动理论上不应引起股价的明显变动

这个问题在国内外许多关于有效市场理论与实证分析的研究报告都已经被阐述过。如果市场有效，准则变更导致的会计利润变动不会引起股价的变动。因为，股价是由投资者对公司未来的预期现金流以及因承担投资风险而要求的报酬率决定的。会计政策的变更，只是影响会计利润，而不改变公司现金流以及投资人短期内的信心，那么，对公司的股价就不应该产生影响。基于以上理由，认为前段所述上市公司启用新会计准则前后两阶段的业绩波动不会明显影响公司股价。

对于第一阶段，上市公司将所计提减值准备的转回，只是对以前业绩的重述或修正而已。可能在06年出现大额减值准备转回的公司会是那些在以前年度通过计提各项减值准备隐藏了利润，或者需要并可以通过减值准备的转回来达到某些经济指标要求的公司。由于季报、中报不需要注册会计师出具审计意见，因此，上述公司的确可以比较容易地在06年的季报、中报中对相关资产的减值准备进行调整。但这只是会有助于投资者重新认识那些前期超额计提的公司的资产质量而已。

对于第二阶段，会计政策调整后可能造成的业绩波动，由于涉及众多公司方方面面的问题，很难进行精确的测算。但是更倾向于认为“企业目前以历史成本计量的资产其账面价值普遍低于其公允价值”，尤其是对于那些仍在产生良好经济效益的长期资产更是如此。而且，新会计准则中，对许多会计业务都将以公允价值来计量，并且多项资产公允价值的变动将通过损益反映。因此，认为采用新会计准则后，上市公司整体业绩会有一定程度的提升。

（三）费用资本化范围的扩大，可能创造一些投资机会

虽然会计政策与方法本身的变动所导致的会计利润的变动不会影响公司估值水平，但是，通过解读新会计准则中对某些会计政策的调整，仍然可以看到国家对某些产业政策的变化，再结合国家其他相关的税收政策的变化，的

确可以从新会计准则中，洞察到新的投资机会。

首先，开发费用资本化将显著提高科技企业的自主创新意识，提升科技及创新类企业的业绩，减轻经营者在开发阶段的利润指标压力。

在新的《无形资产》准则中，将企业的研究与开发支出区别对待，允许将开发支出予以资本化。准则将无形资产的开发划分为两个阶段：研究阶段和开发阶段。研究阶段的支出应当计入当期损益，即费用化；而开发阶段的支出，如果能够满足相关条款规定时，进行资本化处理，计入无形资产。

开发费用的资本化无疑会提升科技及创新类企业的业绩，减轻经营者在开发阶段的利润指标压力，从而提高他们在研发投入上的热情。如果用更开阔地视野来看待此项会计变更，将其与国家最新发布的《国家中长期科学和技术发展规划纲要》联系起来，认为，此项会计变更的意义不仅在于与国际会计准则的趋同，更是体现了国家对科技及创新类企业的政策扶持。《纲要》中提到，国家将鼓励企业增加研究开发投入，增强技术创新能力，积极鼓励和支持企业开发新产品、新工艺和新技术，加大企业研究开发投入的税前扣除等激励政策的力度。认为，会计及税收政策的配套，将使得科技及创新类企业的业绩及现金流实现长期的同向增长，如决策正确，这将使相关公司进入一个发展的良性循环周期，并提高估值水平。

其次，借款费用可资本化范围的扩大将使生产周期长的先进制造业公司受益。

在新《借款费用》准则中，扩大了借款费用可以资本化的资产范围。准则规定借款费用如果可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的，应当予以资本化；需要经过相当长时间购建或者生产活动才能达到可使用或者可销售状态的资产可以作为符合资本化条件的资产，这包括固定资产和需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到可使用或可销售状态的存货、投资性房地产等。并且，如果相关资产的购建或生产占用了专项借款之外的一般借款的，被占用的一般借款的利息费用也允许资本化。

这项规定，对于目前证券市场上广受关注的先进制造业是有利的。由于许多先进制造业公司的生产周期比较长，而且借款金额巨大，因此实施新会计准则将会提高此类企业的业绩。注意到，相关国际会计准则中，对于可资本化的借款费用的要求比中国更为苛刻，要求借款费用必须很可能为主体带来经济利益时才允许资本化。《借款费用》准则与国际会计准则的趋同及差异化，也隐含了国家对先进制造业的扶持政策，而且，新的《无形资产》准则中，对开发支出资本化的规定也适用于先进制造业。这种会计政策的变更，带来的不仅仅是企业当前的会计利润上升，关键在于改善企业经营者的业绩考核指标，从而提高经营者扩大再生产的积极性。其实，除了先进制造业以外，当前广受投资人关注的军工企业同样如此。不过由于上市的军工企业多是所属军工集团的某一生产车间，因此上市的军工企业可能不是最大的受益者。

（四）可能会推动资产重估业的发展

新会计准则相对于旧准则、制度或规定的较大变化之一是将公允价值作为计量属性之一。例如：债务重组、非货币性交易、金融工具等业务以公允价值计量，这将会促进资产评估业的发展。

（五）对房地产业的影响

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，从目前的市场环境来看，认为相关企业将会调增留存收益。

从证券市场的角度看，公允价值法无疑是与当前投资人津津乐道的“资产重估”概念相一致的。目前，确实有一批房地产、零售以及酒店类的上市公司，他们所拥有的物业价值已经远远超过账面价值，个别公司甚至超过了股票的市价总额；公允价值模式的使用，似乎可以为这些股票的价值实现提供有力的支持，即使有些资产重估概念公司所持有的物业还不符合投资性房地产的定义。然而，采用公允价值模式又带来了新的问题，即在税收上如何衔接？毕竟这个问题会影响到企业的现金流。

目前市场普遍关心企业在首次采用公允价值计量投资性房地产后，调增的留存收益在税法上是否需要征税。认为，由于税法上对企业收入与费用的确认，强调的是收付实现制，因此，对这部分留存收益，估计进行征税的可能性比较小。

企业采用公允价值计量投资性房地产后，由于不再对投资性房地产计提折旧或进行摊销，因此，可能会增加企业的应交所得税。就目前的信息而言，对这个问题还没有给出结论，但认为如果企业采用公允价值计量投资房地产后将使原来折旧摊销的税前扣除效应消失的话，对此类企业将会不利。曾就此问题拜访过一些房地产企业，不少企业表示，如果采用公允价值模式在税收上不利，则他们有可能还是倾向于使用成本模式。

（六）有些公司可能会转回减值从而提高业绩

在新准则的规定中，有多项资产的减值准备一旦计提不得转回，设计如此严格的一刀切规定，估计主要是为了防止企业利用减值准备的计提和冲回来调节利润，这再次反映了会计准则的制定本身是一种博弈。

在新会计准则中，适用《减值准备》准则规定的资产，主要有固定资产、无形资产、《长期股权投资》准则规定的股权投资、商誉、生产性生物资产、某些权益工具、矿区权益等。下表3中列出的部分公司中固定资产减值准备、无形资产减值准备、长期股权投资减值准备三项合计数占公司05年中报两倍税前利润的比例达到20%以上的公司。对于同时符合以下两个条件的公司应予以关注：1、在03至04年出现行业景气高点、业绩大幅上升的同时大量计提减值准备；2、05至06年由于行业景气下滑可能导致业绩回落的公司。这些公司

很有可能会在新准则启用之前，转回以往年份计提的减值准备。

（七）公司管理层行为决策将有调整

虽然单纯会计利润的变化不会改变公司的估值，但是，新准则中某些会计确认方法的变更可能会改变上市公司管理层的行为及某些投资决策，从而导致上市公司价值的改变。

（八）控股股东可能会利用《债务重组》准则对上市公司持续注入优质资产

原准则不允许债务人将债权人的让步确认为重组收益，但在新准则下，债务人将可以确认重组收益。因此，上市公司的控股股东很可能在公司出现亏损或面临“ST”的情况下，出于维持公司业绩或保住“壳资源”的考虑，通过债务重组为上市公司注入优质资产。新《非货币性交易》准则也会产生相同效果，大股东可以通过与上市公司以优质资产换劣质资产的方式，来不断向上市公司输送利益。虽然这些非经常性损益不会直接改变上市公司的持续经营能力，但优质资产的注入的确会提高上市公司的估值水平，甚至还有可能令上市公司的成长出现拐点。新准则将提高大股东向上市公司注入优质资产的热情。

（九）对员工的股权激励可能是双刃剑

完成股权分置改革的上市公司将可以施行股权激励计划，而新的《股份支付》准则也使得上市公司在操作时有规可循。

上市公司施行股权激励计划，将会改变公司人力成本的支付方式，从而改变公司现金流的流转。但上市公司对关键管理人员和核心员工进行股权激励，对公司价值的影响很难判断。上市公司很可能因为施行股权激励后，得以确保珍贵的人力资源，从而在竞争中取胜；但也很可能给予员工过度的激励，从而令公司价值受损。

（十）某些公司可能调整无形资产满足融资规定

06年5月17日发布的《首次公开发行股票并上市管理办法》规定企业最近一期末无形资产占净资产的比例不高于20%，但允许扣除土地使用权、水面养殖权和采矿权等用益物权。新《无形资产》准则中，对无形资产的摊销不再限于直线法，并且对摊销年限也不再固定。因此，企业可能会通过调节无形资产的摊销年限或方法来规避‘办法’的限制。

由于在‘办法’中，在计算公司盈利时对非经常性损益做出了限制，因此，企业不大可能通过债务重组，非货币性交易进行利益输送，来满足‘办法’对公司盈利能力的要求。

（十一）公司可能利用准则采用新的盈余管理手段

会计准则的修改本身不能完全消除企业的盈余管理。新会计准则的目的是使公司提供的会计信息更真实地反映企业的经济实质，并且对决策更加有用。因此，新会计准则全面引入了公允价值计量属性，并且给予了公司更大的自主权来根据对公司经济预期的改变调整会计政策。但是担心，针对新准则的规定，企业可能会以新的盈余管理手段来应对。

以新《固定资产》准则的规定为例。新《固定资产》准则要求企业对固定

资产折旧年限、方法及预计净残值至少每年复核一次，当使用寿命预计数及预计净残值与原先估计有差异时，就应当调整固定资产的折旧年限与净残值。虽然新准则仍然要求企业只有在固定资产包含的经济利益预期实现方式有重大改变时，才能调整固定资产折旧方法。但是，由于固定资产的金额都比较大，企业只需通过对折旧年限的调整，就可以对业绩进行一定程度的调控。而且，在新准则中，固定资产折旧年限、折旧方法、预计净残值的改变都采用未来适用法，不用追溯调整。对于这些问题投资者应当引起注意。

可以肯定，由于新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。

当然，新准则仍然无法完全杜绝上市公司发布虚假信息的可能性，这在香港、台湾甚至会计和法律制度非常完善的美国证券市场已经被证明。