

# 关于做好与新会计准则相关财务会计信息披露工作的通知

证监发[2006]136号

各上市公司、拟上市公司、相关会计师事务所：

今年，财政部陆续颁布了新的企业会计准则及其应用指南（以下简称“新会计准则”），并将于2007年1月1日起在上市公司范围内实施。为保证新会计准则的顺利实施，做好新会计准则和现行企业会计准则、企业会计制度（以下统称“新旧会计准则”）过渡期间上市公司和拟首次公开发行股票并上市的公司（以下简称“拟上市公司”）财务会计信息披露工作，现就有关事项通知如下：

## 一、高度重视、认真学习、全力以赴做好新会计准则实施前的各项准备工作

由于新会计准则的实施将对会计、审计、内部控制及公司治理产生重大影响，各上市公司、拟上市公司以及相关会计师事务所务必高度重视，采取有效方式组织董事、监事、高级管理人员以及其他相关业务人员对新会计准则进行学习，并在此基础上，积极结合新会计准则的要求，调整相关会计核算系统、内部控制制度及公司治理架构。

在新旧会计准则过渡期间，上市公司应积极与年报审计机构进行沟通，拟上市公司也应积极与申报会计师事务所进行沟通，提前做好各类账项调整准备工作，确保执行新会计准则后的财务会计信息披露质量。与此同时，公司也应积极做好相关的投资者关系管理工作。

## 二、切实做好新会计准则实施前后的信息披露工作，确保新旧会计准则平稳过渡

（一）上市公司2006年度财务报告的编制和披露。上市公司应严格按照现行企业会计准则和企业会计制度（以下简称“现行会计准则”）编制2006年度财务报告，经具有证券期货相关业务资格的会计师事务所审计后进行披露。在此基础上，为反映执行新会计准则的影响，上市公司应结合新会计准则的规定及自身业务特点，在2006年年度报告的“管理层讨论与分析”部分，详细分析并披露执行新会计准则后可能发生的会计政策、会计估计变更及其对公司的财务状况和经营成果的影响。同时，还应按照《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》及本通知附件要求，在年度财务报告的“补充资料”部分以列表形式披露重大差异的调节过程。差异调节表应当经具有证券期货相关业务资格的会计师事务所审阅并发表审阅意见。上市公司应在差异调节表前披露上述审阅意见。

（二）2007年发行证券的上市公司相关财务会计信息的披露。

上市公司公开发行证券的，如在2007年第一季度报告披露前刊登募集说明书，其募集说明书中的近三年财务报表按现行会计准则编制和披露。同时，应在募集说明书“财务会计信息”部分披露2006年度新旧会计准则差异调节表和注册会计师的审阅意见；在“管理层讨论与分析”部分披露执行新会计准则后可能发生的会计政策、会计估计变更以及对财务状况和经营成果的影响，并作“重大事项提示”。

上市公司公开发行证券的，如在2007年第一季度报告披露后刊登募集说明书，其募集说明书中的近三年财务报表按现行会计准则编制和披露，最近一期的比较式财务报表应按新会计准则编制并单独披露。上市公司应在募集说明书“财务会计信息”部分披露2006年度新旧会计准则差异调节表和注册会计师的审阅意见，以及最近一期财务报告中可比中期的新旧会计准则差异调节过程。同时，应在“管理层讨论与分析”部分披露执行新会计准则后已发生的会计政策、会计估计变更以及对财务状况和经营成果的影响。

上市公司非公开发行股票，发行人申报的财务资料应比照公开发行股票的要求处理。

上市公司的财务指标是否符合发行条件，依据过去三年已披露的年报财务数据进行计算。

（三）首次公开发行证券的相关财务会计信息披露。发行人在2007年1月1日之后刊登招股意向书的，原则上应当采用新会计准则作为申报财务报表的编制基础。其中，在2007年3月31日前刊登招股意向书的，可以按现行会计准则编制申报财务报表，但应在招股意向书“管理层讨论与分析”中分析披露执行新会计准则后可能发生的会计政策、会计估计变更以及对财务状况和经营成果的影响，并作“重大事项提示”。

（四）上市公司重大资产重组申报的财务报告的编制与披露。

上市公司在2007年第一季度报告披露前刊登购买、出售、置换资产报告书的，近三年财务报表应按现行会计准则编制和披露，同时，应在“其他能够影响股东及其他投资者做出合理判断的、有关本次交易的所有信息”部分披露执行新会计准则后可能发生的会计政策、会计估计变更，以及对财务状况和经营成果的影响，并视影响的程度作“特别风险提示”。

上市公司在2007年第一季度报告披露后刊登购买、出售、置换资产报告书的，近三年财务报表应按现行会计准则编制和披露，最近一期的比较式财务报表应按新会计准则编制并单独披露，同时，应在“其他能够影响股东及其他投资者做出合理判断的、有关本次交易的所有信息”部分披露执行新会计准则后已发生的会计政策、会计估计变更，以及对财务状况和经营成果的影响，在“财务会计信息”部分披露新旧会计准则的差异调节表，并视差异的情况编制附注进行解释说明。

上市公司的盈利预测应按新会计准则编制，同时应说明执行新会计准则后已发生的会计政策、会计估计变更，以及对财务状况和经营成果的影响，并视影响的程度作“特别

风险提示”。

上市公司发行证券购买资产申报的财务报告的编制与披露要求参照重大资产重组和非公开发行的要求处理。

## 三、充分估计新会计准则执行中可能存在的问题，采取切实可行的措施，做好新旧会计准则的衔接工作

新旧会计准则过渡期间，上市公司应以重要性原则为基础，遵循谨慎性原则，对执行新会计准则过程中的重点问题予以充分关注，确保财务会计信息披露的真实、准确和完整。

注册会计师应秉承风险导向审计理念，严格执行新的《中国注册会计师执业准则（2006）》，科学选用鉴证方法和技术，全面了解被鉴证单位及其环境，审慎关注重大错报风险，充分履行控制测试和实质性程序，为发表合理的鉴证结论获取充分、适当的证据。

（一）谨慎适度选用公允价值计量模式。上市公司应建立、健全公允价值计量相关的决策体系，严格按照新会计准则的要求，谨慎适度选用公允价值计量模式。在依据新会计准则采用公允价值模式对财务报表的重要资产、负债项目进行计量时，公司管理层应综合考虑包括活跃市场交易在内的各项影响因素，对能否持续可靠地取得公允价值做出科学合理的评价，董事会应在充分讨论的基础上形成决议。公司应在此基础上充分披露确定公允价值的方法、相关估值假设以及主要参数的选取原则。

上市公司不得为了粉饰财务状况和经营成果，利用公允价值计量模式调节各期利润；也不得出于不当动机，要求相关中介机构出具虚假鉴证报告。

注册会计师在鉴证业务过程中应履行充分的鉴证程序，对公司公允价值选用的合理性，包括公司的决策程序、公允价值的确定方法及披露的充分性给予关注，并做出独立的专业判断。公允价值显失公允，公司又拒绝调整的，注册会计师应考虑对鉴证结论的影响。

（二）根据实际情况合理制定会计政策，做出恰当的会计估计。

上市公司应全面执行新会计准则，包括基本准则、具体准则及其应用指南的各项规定，并根据新会计准则的有关要求和公司实际情况，合理制定会计政策，做出恰当的会计估计。上市公司在披露相关影响时，应明确区分原有会计政策、会计估计变更和执行新会计准则造成的影响，不得相互混淆，也不得利用会计政策变更、会计估计差错调节利润。

注册会计师在鉴证业务中应保持必要的执业谨慎，严格按照鉴证业务准则的要求实施鉴证程序，获取充分、适当的鉴证证据，对上市公司选用的会计政策、做出的会计估计及其合理性、适当性做出实质性判断，并恰当地发表鉴证意见。

（三）合理确认债务重组和非货币性资产交换损益。上市公司应当关注债务重组中交易各方的权利义务，合理确定债务重组损益。在非货币性资产交换中，应严格按照新会计准则的要求确定其是否具有商业实质，并谨慎判断相关资产的公允价值是否可靠计量，如实进行充分的信息披露。

在交易对方为关联方的情况下，上市公司应考虑该项交易的背景及交易价格的公允性，并做出恰当的会计处理。

注册会计师在鉴证过程中应对交易背景和真实性予以必要的关注。对于明显异常的债务重组协议，不具有商业实质或公允价值不能可靠计量的非货币性资产交换要予以重点关注。

（四）严格划分投资性房地产的范围，谨慎选择后续计量方法。

上市公司应严格对照新会计准则的要求合理划分投资性房地产的范围，谨慎选择投资性房地产的后续计量方法。通常应当采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，也可以采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。但同一企业只能用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量，不得同时采用两种计量模式。如选用公允价值计量模式，公司应对其公允价值的确定方法和确定过程进行充分披露。

上市公司不得随意将成本计量模式变更为公允价值计量模式，也不得通过随意变更房地产用途等手段进行利润操纵。公司董事会应就重要投资性房地产项目后续计量模式的选择、变更以及投资性房地产用途转换等事项做出决议。

注册会计师应履行充分的鉴证程序，就上市公司投资性房地产确认标准、计量模式选择的合理性获取充分、适当的鉴证证据。对于上市公司变更房地产用途以及后续计量模式的转换应重点关注。

（五）严格履行资产减值准备计提和转回的决策程序。

上市公司应建立、健全资产减值准备相关的内部控制制度，形成科学合理的决策程序。上市公司2006年度应按照现行会计准则的要求充分计提相关资产减值准备。对于2006年的大额资产减值准备转回，公司管理层应向董事会提供充分表明转回的合理性和资产价值恢复的证据，董事会应就此进行审议并形成决议。如无充分证据表明原计提减值准备的合理性，应按前期差错更正的原则进行会计处理。

在新会计准则实施后，上市公司应密切关注其长期资产是否存在减值迹象，并根据有关规定对存在减值迹象的资产进行减值测试。上市公司2007年及以后年度出现重大资产处置，导致计提的资产减值准备在短期内大额转出的，应提出充分证据证明原减值准备计提的合理性，否则按前期差错更正的原则进行处理。

上市公司不得在2006年底突击转回长期资产的减值准备。不得利用计提资产减值准备的机会“一次亏足”，或在前期巨额计提后大额转回，随意调节利润；也不得随意变更计提方法。

注册会计师应根据相关鉴证业务准则的要求实施鉴证程序，获取充分、适当的鉴证证据，在此基础上对上市公司的会计政策、会计估计及相关会计处理的适当性做出实质性判断，对于2006年的重大资产减值准备转回的，要给予重点关注。对于转回理由不充分或存在减值迹象而公司未合理计提准备的，注册会计师应提请公司予以调整，公司拒绝调整的，注册会计师应考虑对鉴证结论的影响。

（六）严格履行决策程序，合理划分各项金融工具。上市公司董事会和管理层应严格依照法律法规和公司章程规定的决策权限，履行相应决策程序，根据金融工具的持有意图和风险目标，合理划分类别并形成明确的书面结论。在后续计量过程中如涉及采用估值模型确定公允价值，上市公司应谨慎选用相关计算参数，并做出充分的信息披露。

上市公司不得利用金融工具分类进行利润操纵，对于已经确定类别的金融工具，不得随意变更其类别；发生变更的，上市公司应提出充分证据，并在附注中充分披露。上市公司不得利用金融工具的重分类人为调节各期利润。

注册会计师应就金融工具的相关业务合理制定鉴证计划，充分履行鉴证程序，对公司及其环境、可能存在的重大错报风险等给予合理关注，并对金融工具类别变更给予重点关注。对于变更理由不充分，公司拒绝调整的，注册会计师应考虑对鉴证结论的影响。

（七）严格区分各类收益性支出和资本性支出。

上市公司应根据其业务情况和资金实际使用情况，谨慎确定借款费用资本化的资产范围。对于涉及一般借款的借款费用资本化，应由公司董事会审查并做出决议。上市公司应按照财务会计信息披露规范的要求，在财务报表附注中充分披露借款费用资本化的范围、期间以及金额，不得将不符合资本化条件的借款费用予以资本化。

上市公司应按照新会计准则的有关要求区分无形资产的研究阶段和开发阶段，并根据实际情况合理确定开发阶段的支出是否符合资本化条件，不得利用提供虚假或不实资料等手段将本应费用化的开发阶段支出资本化；在对无形资产进行后续计量的过程中，上市公司应根据资产、技术等各方面实际情况合理确定无形资产使用寿命、摊销方法，并在会计期末对其进行定期复核。

注册会计师在鉴证业务过程中，应保持必要的执业谨慎，关注公司收益性支出与资本性支出划分的合理性，对借款费用资本化、研究阶段和开发阶段的划分及相关费用的会计处理方法给予重点关注。

（八）合理估计并确定同股份支付相关的参数。上市公司应严格按照新会计准则的要求对股份支付相关业务进行会计处理。公司应当以最佳估计为基础，合理确定股份支付相关的各项计算参数以及计入成本费用的金额，并按按照财务会计信息披露规范的要求对股份支付协议的基本情况、相关计算参数的选取等进行充分披露。

上市公司管理层不得操纵利润以获取管理层激励利益。注册会计师应履行必要鉴证程序，对上市公司股份支付相关参数的选择、账务处理的正确性以及信息披露的充分性做出实质性判断。

（九）严格采用资产负债表债务法进行所得税会计处理。上市公司应按照新会计准则的有关要求，严格采用资产负债表债务法进行所得税会计处理，不得继续采用应付税款法和原纳税影响会计法。

上市公司应严格按照新会计准则的规定，合理确定各项资产、负债的账面价值，并根据税法规定计算计税基础。对于账面价值和计税基础之间的差额形成的暂时性差异，企业应分别按照对未来纳税义务产生的影响确认递延所得税负债和递延所得税资产。需要确认递延所得税资产的，必须有确凿证据表明企业未来能够获得足够的应纳税所得额。

注册会计师在鉴证业务过程中，应重点关注企业各项资产、负债计税基础确定的正确性；对确需确认递延所得税资产的，应保持必要的执业谨慎，充分履行鉴证程序，获取有关未来应纳税所得额的鉴证证据。

（十）充分披露企业合并及合并财务报表相关信息。

上市公司应严格执行新会计准则关于企业合并的相关规定。对于同一控制下的企业合并，应在最近一期定期报告中充分披露企业合并对公司当期财务状况和经营成果的影响程度；对于非同一控制下的企业合并，应在定期报告中充分披露合并时点被合并方资产、负债的公允价值及其后续变动情况，及其对财务状况和经营成果的影响程度。

上市公司不得随意变更合并财务报表的合并范围，或对合并范围内公司之间的交易不做充分抵销，人为调节利润。

注册会计师应获取充分、适当的鉴证证据，重点关注企业合并的类型以及相应会计处理的正确性，同时应关注企业合并相关信息披露的充分性。

（十一）正确计算和披露每股收益。上市公司和拟上市公司应按照新会计准则以及相关财务会计信息披露规范的要求，正确计算每股收益并进行充分适当的信息披露。

注册会计师在鉴证业务过程中，应判断公司每股收益数据计算的正确性，对发行可转换公司债券、认股权证、股份期权等潜在普通股的，应对其稀释性给予重点关注。

（十二）规范关联方交易及其信息披露。上市公司应按照新会计准则的有关要求确定关联方关系，对关联方及其交易情况进行充分披露。

上市公司的关联方不得利用关联方交易等手段侵吞上市公司资产或操纵上市公司利润，也不得将关联方交易非关联

化，掩盖实质上的关联方关系及交易，规避相关信息披露。

注册会计师在鉴证业务过程中应当关注交易的真实性、价格的公允性和信息披露的充分性。对于公司与非正常业务关系单位或个人发生的偶发性交易或重大交易、缺乏明显商业理由的交易、实质与形式明显不符的交易，以及交易价格、条件、形式等明显异常或显失公允的交易应当予以重点关注，并视重要性程度考虑其对鉴证结论的影响。

附件：新旧会计准则股东权益差异调节表及编制要求  
中国证监会  
二〇〇六年十一月二十七日

## 附件： 新旧会计准则股东权益差异调节表及编制要求 股东权益调节表

编号	项目名称	金额
	2006年12月31日股东权益（现行会计准则）	
1	长期股权投资差额	
	其中：同一控制下企业合并形成的长期股权投资差额	
	其他采用权益法核算的长期股权投资贷方差额	
2	拟以公允价值模式计量的投资性房地产	
3	因预计资产弃置费用应补提的以前年度折旧等	
4	符合预计负债确认条件的辞退补偿	
5	股份支付	
6	符合预计负债确认条件的重组义务	
7	企业合并	
	其中：同一控制下企业合并商誉的账面价值	
	根据新准则计提的商誉减值准备	
8	以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产以及可供出售金融资产	
9	以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债	
10	金融工具分拆增加的权益	
11	衍生金融工具	
12	所得税	
13	其他	
	2007年1月1日股东权益（新会计准则）	

差异调节表编制要求

1、上市公司应当按照《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》第五条至第十九条的规定，结合自身特点和具体情况编制差异调节表，对相应的栏目进行调整，包括增加或减少栏目。

需要编制合并财务报表的公司，原则上应以合并财务报表为基础，依据重要性原则编制和披露差异调节表。

2、上市公司在编制差异调节表时，应对重要项目以附注形式进行说明。

3、主要项目编制说明如下：  
第1项，根据同一控制下企业合并产生的长期股权投资差额和其他采用权益法核算的长期股权投资贷方差额填列。其中，同一控制下企业合并产生的长期股权投资差额调增或调减留存收益，其他继续采用权益法核算的长期股权投资贷方差额调增留存收益。

第2项，对于拟以公允价值计量的投资性房地产，应根据2007年1月1日公允价值与其账面价值的差额调增或调减留存收益。

第3项，对于满足预计负债确认条件且在2007年1月1日之前尚未计入资产成本的弃置费用，由此产生以前年度应补提的折旧（或折耗）及应计入以前年度损益的财务费用，调减留存收益。

第4项，对于2007年1月1日存在的解除与职工的劳动关系计划，满足预计负债确认条件的，应根据预计负债的金额调减留存收益。

第5项，对于可行权日在2007年1月1日或之后的股份支付，若以权益结算，以前年度应确认的成本费用在调减留存收益的同时，增加资本公积；若以现金结算，应将以前年度确认的成本费用调减留存收益。

第6项，公司应在2007年1月1日满足预计负债确认条件的重组义务，调减留存收益。

第7项，公司应将同一控制下企业合并商誉的原账面价值冲销，调减留存收益；对于非同一控制下企业合并形成的商誉，应根据《企业会计准则第8号——资产减值》规定进行减值测试，需要计提减值准备的，调减留存收益，并以扣减减值准备后的金额作为2007年1月1日商誉的认定成本。

第8、9项，对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和金融负债，应按2007年1月1日该金融资产或金融负债的公允价值与其账面价值的差额调增或调减留存收益；对于可供出售金融资产，应按2007年1月1日该金融资产的公允价值与其账面价值的差额调增或调减留存收益。

第10项，金融工具分拆增加的权益部分的价值，调增所有者权益相关项目（比如包括负债和权益成份的非衍生金融工具，应归类于权益成份的金额调增资本公积）。

第11项，对于未在资产负债表内确认、或已按成本计量的衍生金融工具，2007年1月1日公允价值与其账面价值的差额调增或调减留存收益。

第12项，2007年1月1日执行新会计准则增加递延所得税负债的，调减留存收益；增加递延所得税资产的，调增留存收益。

第13项，除上述调整事项之外根据《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》需调整的其他事项；需要编制合并财务报表的，还应按照新会计准则调整少数股东权益，并在调节表内单列项目反映。