

《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》解读之二

# 新旧会计准则衔接过程中的监管要求

——《通知》规定的监管政策及相关技术细节解读

□李筱强

证监会发布的《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》(以下简称“《通知》”)中,除了从新会计准则对证券市场的影响出发,提出了新旧会计准则衔接工作的总体要求外,还明确了证监会在相关监管领域内同新旧会计准则衔接有关的具体财务会计信息披露要求。

## 一、确定过渡期财务会计信息披露要求的总体原则

在新旧会计准则衔接的过程中,虽然会计准则本身已经从会计专业技术角度,对具体的会计处理和衔接方法做出了规定,但是,对于在具体的财务会计信息披露监管工作中,如何适用新会计准则的问题,往往还需要监管机构从证券市场监管实践出发,制定具体的监管政策加以规范。

从历史经验看,制定科学合理、操作性强的监管政策,往往能够有效调动公司执行新会计准则的积极性,确保新旧会计准则平稳衔接。为此,从保证新旧会计准则平稳过渡的角度,此次发布的《通知》中,还明确了新旧会计准则过渡期间同上市公司、拟上市公司具体监管事项相关的财务会

计信息披露要求。这些监管要求和衔接政策基本上涵盖了证监会在上市公司、拟上市公司财务信息披露监管过程中涉及的主要领域,包括2006年年度财务报告的编制和披露、上市公司发行证券(也就是我们通常所说的上市公司再融资)、首次公开发行以及上市公司重大资产重组等。总

体上看,《通知》规定的监管政策包括两个大的方面:一个是相关的财务会计信息披露要求,比如,如何在2006年的年度财务报告中反映即将执行新准则的影响,以及对拟上市公司、申请发行证券的上市公司和进行重大资产重组的上市公司的财务会计信息披露要求等;另一个方面涉及

相关的监管指标如何认定,如申请公开发行证券的上市公司,以哪个会计准则基础下的财务指标进行计算的问题。

《通知》中规定的监管政策是证监会在总结历史经验的基础上,综合考虑了政策的连续性和可操作性、信息披露的有用性和成本效益原则、证

券市场的承受能力以及相关的配套监管等各方面因素,其总体目标是在保证信息披露质量的前提下,确保新旧会计准则平稳过渡。这些监管政策制定和发布,有助于市场及时了解相关业务中财务会计信息披露的具体要求,对于确保新旧准则平稳衔接具有重要意义。

## 二、《通知》规定的监管政策及财务会计信息披露要求

《通知》全面规范了新旧会计准则过渡期的各项监管政策,具体包括上市公司2006年度财务报告的编制和披露要求、2007年上市公司发行证券的相关财务会计信息披露要求、首次公开发行相关的财务会计信息披露以及上市公司重大资产重组申报财务报告的编制与披露四个方面。

### (一) 上市公司2006年度财务报告的编制和披露要求

2006年底是新旧会计准则衔接的关键时点。因此,需要明确的问题主要包括2006年度财务报告的编制基础,以及如何在其中反映即将执行新会计准则的影响。就此,《通知》首先明确了2006年度财务报告的编制基础,即上市公司应当按照现行会计准则、会计准则的规定编制2006年度法定财务报告,需经具有证券、期货相关业务资格的会计师事务所进行审计,并出具审计报告。

由于新会计准则将从2007年1月1日起开始执行,从证券市场反映预期的特性来看,为方便投资者评价执行新会计准则对特定公司的影响,有必要在上市公司2006年年度报告中以适当的方式反映即将执行新会计准则的影响,事实上这也是新会计准则颁布后市场广泛关心的问题。这一问题的解决必须综合考虑信息披露的有用性和可操作性。从有用性的角度,同时编制新旧会计准则下相互对照的财务报告无疑是较为理想的,但考虑到上市公司对新会计准则需要有一个熟悉的过程,二年报披露有一定时限要求,在操作上比较困难。经过广泛征求市场各方面的意见,《通知》要求全部上市公司应当在2006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《通知》附件的要求,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。为保证财务信息披露质量,《通知》还要求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,并要求上市公司在差异调节表前披露上述审阅意见。有关差异调节表的编制细节将在后面进一步解释。

年财务报告是否需要按照新会计准则重新编制,此外,还涉及如何判断上市公司的财务指标是否符合发行条件的问题。由于上市公司申请发行证券属于持续信息披露下的证券发行行为,募集说明书中的财务会计信息基本上建立在已经披露的历史信息基础上,另外,考虑到编制的成本效益原则,原则上公司已经披露过的财务报告无需按照新会计准则的要求重新编制。为此,在具体要求上,《通知》规定2007年公开发行证券的上市公司,其募集说明书中的近三年财务报告均按现行会计准则编制。在此基础上,以2007年一季度报告的披露时间为界,在2007年一季度报告披露前刊登募集说明书的公司,还需在募集说明书的“财务会计信息”部分披露2006年报中经注册会计师审阅的差异调节表和注册会计师的审阅意见;在2007年一季度报告披露后刊登募集说明书的公司,需要增加披露按新会计准则编制的最近一期比较式财务报表,根据募集说明书刊登的时间不同,可能是最近一期的季度财务报告或半年度财务报告。此外,公司还应在募集说明书的“财务会计信息”部分披露2006年报中经注册会计师审阅的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。这部分财务会计信息的披露内容与格式,需要按照执行新会计准则后季度报告、半年度报告相关的信息披露规范要求进行披露。另外,考虑到投资者投资决策的需要,为便于市场了解执行新会计准则对公司的影响,《通知》还要求2007年公开发行证券的上市公司,均需在募集说明书“管理层讨论与分析”部分披露执行新会计准则后可能发生(或已经发生)的会计政策、会计估计变更,以及对公司的财务状况和经营成果的影响,并作为“重大事项提示”。此外,《通知》还规定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,非公开发行股票的发行人申报的财务会计资料比照公开发行的要求处理,等等。

### (三) 首次公开发行相关的财务会计信息披露

首次公开发行不同于上市公司发行证券。由于发行人对于广大投资者来说相对陌生,发行人披露的财务会计信息将是投资者评价公司

投资价值的重要信息来源,财务信息的可靠性和可比性至关重要。与此相对应,首次公开发行涉及的新旧会计准则衔接问题,主要体现在过渡期申报材料中新会计准则的适用,以及如何保证申报财务资料编制基础的可比性问题。从理论上讲,要保证财务会计信息的可比性,申报的各期财务报告至少应当具有相同的编制基础。为此,《通知》要求发行人在2007年及以后年度刊登招股意向书的,原则上都应当采用新会计准则作为申报财务报告的编制基础。但是,考虑到新旧会计准则平稳衔接的需要,《通知》也对特定发行人做出了过渡性的规定,即在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财务会计报告,但应在招股意向书“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公司的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财务会计报告的编制与披露

上市公司重大资产重组申报财务报告的编制与披露也将涉及新旧会计准则的衔接问题。同上市公司发行证券的要求类似,《通知》规定,在2007年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;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,应增加披露按新会计准则编制的最近一期中期报告和2006年报中经注册会计师审阅的差异调节表和注册会计师的审阅意见。为便于市场了解执行新会计准则对公司的影响,《通知》要求相关公司均应在“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(或已经发生)的会计政策、会计估计变更,以及对公司的财务状况和经营成果的影响,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,以及对公司的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”。此外,《通知》还规定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的要求参照重大资产重组和非公开发行的要求处理,等等。

## 三、新旧会计准则过渡期财务会计信息披露涉及的具体技术细节

### (一) 公司如何在“管理层讨论与分析”中披露执行新会计准则的影响

《通知》在规范新旧会计准则过渡期的监管政策时,在多个监管领域中都要求公司在年报“管理层讨论与分析”中披露执行新会计准则的影响。在具体的披露要求上,首先,总体上,公司应当结合新会计准则的规定和公司的经营特点,区别相关影响的重要性程度,尽可能做出详细具体的讨论与分析;其次,公司应当重点关注执行新会计准则后可能发生的会计政策变更及其影响,并在此基础上具体分析执行新会计准则后公司的哪些会计政策将发生变化,特别是对于新会计准则赋予公司会计政策的选择权时,如投资性房地产的后续计量可以采用成本模式和公允价值计量模式,公司应当具体分析会计政策的选择及其影响;再次,公司也应当对执行新会计准则后对会计估计的影响进行具体分析,既包括执行新会计准则后原有会计估计基础的变化,也包括部分新增的会计估计确定,如相关金融工具公允价值的确定,以权益结算股份支付中,如何在等待期内的每个资产负债表日对可行权权益工具的数量进行最佳估计,等等,并分析其影响;最后,公司可以在上述分析结果的基础上,在可靠性有保证的情况下,定量分析执行新会计准则对公司财务状况和经营成果影响的测算,也可以包括结合2007年经营情况的讨论与分析,测算新会计准则的影响。当然,上述定量分析不切实可行的除外。

### (二) 2006年度财务报告中如何编制和披露差异调节表

在2006年度财务报告中披露新旧会计准则的差异调节表,客观上有助于投资者及时了解执行新会计准则后对公司的影响程度,并据以做出正确的投资决策。从理论上讲,如需评价新旧会计准则下的财务状况和经营成果差异,同时披露股东权益和净利润的差异调节表是最为理想的。但是,考虑到公司需要按现行会计准则编制法定财务报告,再按照新会计准则同时编制净利润和股东权益差异调节表工作量比较大,特别是如编制全面执行新会计准则的净利润差异调节表,不但涉及期初余额调整对净利润的影响,也可能涉及过去已发生交易或事项当时的公允价值,操作难度非常大,可能会影响年报披露进度。为此,在广泛征求市场各方意见的基础上,《通知》的最终发布稿

仅保留了2006年12月31日的股东权益调节表。编制这一差异调节过程的主要意义,一方面在于帮助投资者评判执行新会计准则后公司净资产发生的变动,另一方面也有利于帮助公司确定2007年新会计准则下股东权益以及相关会计项目的期初余额。

从编制要求上看,《通知》要求该差异调节表原则上以合并财务报表为基础编制,在编制的过程中也应充分考虑重要性原则,对于重要项目的调节过程以附注方式进行说明。股东权益调节表编制的总体方法,是以2006年12月31日现行准则下的期末余额,根据《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要求进行追溯调整,得出新会计准则执行后2007年期初的股东权益余额。在具体的调节项目上,主要包括以下几类:

一是涉及采用公允价值计量的项目,如采用公允价值进行后续计量的投资性房地产、部分金融工具等。这部分项目在追溯调整过程中一方面将账面价值和2007年1月1日的公允价值之间的差额调整留存收益,另一方面调整相关资产的账面价值至2007年1月1日的公允价值。

二是涉及新会计准则下需要预计负债的相关项目,如预计资产的弃置费用后应补提的以前年度折旧费用,符合预计负债条件的辞退补偿,符合预计负债确认条件的重组义务等。这些追溯调整项目的累计影响数应当减少留存收益。

三是涉及长期股权投资和企业合并的追溯调整项目,其中,涉及长期股权投资的调节过程主要是对同一控制下企业合并形成的长期股权投资差额,以及非同一控制下企业合并形成的长期股权投资贷方差额进行冲销,调增或调减留存收益;涉及企业合并的调节过程主要是冲销同一控制下企业合并形成商誉的摊余价值,另外,根据合同中“或有支付”义务的存在适当调整商誉的价值,并根据情况进行减值测试。

四是涉及可行权日在2007年1月1日后的股份支付的追溯调整项目,其中,以权益结算的股份支付,按照以前年度应确认的成本费用调减留存收益,同时增加资本公积,现金结算的股份支付,应当将以前年度应确认的成本费用调减留存收益。

五是涉及所得税的追溯调整项目,即根据资产、负债的账面价值和计税基础之间的差额,结合新会计准则的规定确认递延所得税资产和递延所得税负债,其中,在2007年1月1日执行中增加递延所得税资产的,调增留存收益,增加递延所得税负债的,调减留存收益。

六是除上述项目外的其他项目。公司在编制股东权益调节表的过程中,需要认真确定相关追溯调整项目的处理,在此基础上,由注册会计师对调节表进行审阅并发表审阅意见。

### (三) 相关财务报告比较数据的编报和披露

根据新会计准则及其应用指南的规定,相关财务报告中涉及到的比较数据,原则上应当按照新会计准则的要求列报。这里面,对于“按照新会计准则的要求”有两种理解,一种是按照新会计准则的要求对以往的财务报告进行全面追溯,包括要求追溯调整的项目和要求采用未来适用法的项目都应当按照新会计准则的要求重新编制;另一种理解是,所谓“按照新会计准则的要求”应当理解为仅仅应就《企业会计准则第38号—首次执行企业会计准则》要求进行追溯调整的项目,即该准则中第五条至第十九条规定的项目调整可比期间的比较数据,其余的比较数据仍然应当按原会计准则下已披露的数据列报。第一种方法的好处是在很大程度上保证了不同期间财务数据的可比性,其主要缺点是操作难度大,工作量大,会存在信息披露衔接方面的问题,即按第一种方法在财务报表中列示的2006年末股东权益的比较数字,实际上是利用2006年1月1日追溯调整后的股东权益,加上按新会计准则重编的2006年度净利润(经亏损),再经调整根据新会计准则直接计入股东权益的项目后得出的,同2007年法定的期初股东权益余额(由2006年12月31日原会计准则下的期末余额根据第38号会计准则追溯调整得出)无法衔接,由于新会计准则规定对大部分项目采用未来适用法,两者之间的差额还可能比较大,有可能引起投资者理解上的混乱。第二种方法的好处是操作简便,可以避免操作上的技术问题,另外相关股东权益之间可以直接衔接,缺点是由于新会计准则规定大部分项目不需要追溯调整,多数比较数据实际上按照原会计准则编报,财务数据间的可比性较差。考虑到新会计准则应用指南发布后,上市公司学习和准备的时间相对仓促,如采用第一种方法可能会带来操作方面的问题,有可能影响信息披露进度。另外,由于仅涉及新会计准则衔接的期间,财务数据可比性的缺陷造成的不利影响相对有限。为此,综合考虑财务会计信息披露的成本效益原则,笔者比较倾向于采用前述第二种方法编制财务报表的比较数据,即仅就《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内容及其相关影响重新编制比较数据。如果出于保证可比性的需要,在信息披露规范中,也可以考虑要求同时按照《企业会计准则第38号—首次执行企业会计准则》应用指南的规定,在财务报表附注中,披露按原会计制度或准则编制的财务数据调节为按新会计准则列报的比较数据的过程。

注:

您对《通知》的内容有不清楚的地方,以及在执行过程中遇到问题,均可发邮件给我们(chuyi@ssnews.com.cn),本报将开辟专栏邀请有关专家解答。

2007年发行证券的上市公司相关的财务会计信息披露中,涉及新旧会计准则衔接的主要问题体现在披露的募集说明书中财务会计信息的编报基础,其核心问题是持续信息披露下已经披露的前三