

《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》解读之三

# 新会计准则与证券市场财务会计信息披露监管

——《通知》规定的财务会计信息披露重点领域及披露要求

□李筱强

执行新会计准则对于证券市场财务会计信息披露而言具有重要影响。一方面,新会计准则的执行将引起一些财务会计信息披露的基础性的变化,例如,在财务报表的构成上新增加了股东权益变动表,少数股东权益和少数股东损益采用在合并财务报表中股东权益和净利润项下单独列示的方式,根据新会计准则的规定相应调整了财务报表格式,每股收益在利润表内列示,等等。另一方面,具体会计准则的制定和修订增加了新的财务会计信息披露领域,从披露的内容上看也有所变化。为此,《通知》从确保财务会计信息披露质量的根本目标出发,分别针对上市公司和执业的注册会计师,就执行新会计准则后重点的财务会计信息披露领域,提出了具体的财务会计信息披露要求。

总体上看,《通知》要求上市公司应当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。同时,要求注册会计师秉承风险导向审计理念,恪守执业标准,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,充分履行测试程序,为发表合理的鉴证结论获取充分、适当的证据。为增强操作性,《通知》还结合重点领域,就过渡期的财务会计信息披露提出了具体要求。这些重点领域既包括新会计准则中新增的财务会计信息披露领域,也包括由于新会计准则修订后引起变化的财务会计信息披露重点领域,还包括证券市场原有的重点监管领域,共十二个方面的内容。在规范公司行为的方式上,采用了公司自我约束、监管政策导向和充分披露相结合的方式。

## 一、新会计准则下新增的财务会计信息披露领域

新会计准则下新增的财务会计信息披露领域,主要包括公允价值计量、投资性房地产、企业合并、金融工具和股份支付五个方面。

### (一) 谨慎、适度选用公允价值计量模式

新会计准则从国际趋同的需要出发,引入了公允价值计量属性,但同时考虑到我国尚处于市场经济发展初期,成熟、发达的市场还有待进一步培养和完善,因此,新会计准则本着谨慎、适度的原则,仅在有限的领域内引入了公允价值计量属性。目前,新会计准则中涉及公允价值计量的主要有非同一控制下的企业合并、金融工具、股份支付、投资性房地产的后续计量、生物资产、特定情况下的收入确认、资产减值、债务重组、非货币性资产交换、租赁等领域。公允价值计量的优点是同价值结合紧密,因此同投资者投资决策的相关性强,缺点是获取公允价值在操作中有一定难度,特别是采用估值模型和估值技术作为公允价值确定方法时,其结果带有一定的主观性和不确定性,另外,确认的公允价值变动同当期现金流量的相关性比较差,等等。为此,《通知》总体上要求公司应当严格按照

照新会计准则的要求,谨慎、适度地选用公允价值计量模式。在内部控制和决策程序上,公司应当建立健全同公允价值计量相关的内部控制和决策体系。公司董事会和管理层应当各负其责。其中,如拟对重要的资产、负债项目采用公允价值计量,公司管理层应当综合考虑确定公允价值的各项相关因素,如活跃市场市价、同类资产最近成交价格、估值模型和估值技术的适用条件等,在此基础上判断能否持续可靠地获取公允价值,并向董事会提出建议;公司董事会应当对管理层提交的相关证据进行审议,对重大资产、负债项目采用公允价值计量的会计政策进行表决并形成决议。在严格履行决策程序的基础上,公司要对公允价值的确定方法和确定过程做出充分的信息披露,如采用估值模型和估值技术确定公允价值的,应当披露相关的估值假设、关键技术参数的选取原则,以及估值结果对相关假设和技术参数的敏感性,等等。

### (二) 严格按照新会计准则的要求对投资性房地产进行核算

投资性房地产是新会计准则中引起各方广泛关注的领域。其中,投资性房地产范围的划分和后续计量

模式的选择及其变更是信息披露的两个关键环节。为此,《通知》首先要求公司根据新会计准则的规定严格划分投资性房地产的范围,即只有已出租的建筑物、已出租的土地使用权和持有准备增值后转让的土地使用权才可以划分为投资性房地产。对于一些特殊的房地产项目能否划分为投资性房地产,公司应当对照会计准则中的定义,根据应用指南中的具体规定,做出科学合理的判断。在后续计量模式的选择上,从政策导向的角度,《通知》要求公司谨慎选择投资性房地产的后续计量方法,并依据新会计准则的规定,要求公司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,特别需要强调的是,《通知》重申了应用指南中的规定,要求同一企业只能采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。这对于遏制执行中通过后续计量模式选择及其变更操纵利润的行为具有重要意义。在信息披露的内容上,规定如公司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。

此外,由于投资性房地产计量模

式的变更和用途的转换是财务会计信息披露监管的重点环节,《通知》要求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,根据新会计准则的规定,只有在公允价值能够持续可靠取得,并且采用公允价值计量能够提供更加可靠、更相关的信息时,才可以将成本模式转换为公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。公司也不得通过随意变更房地产用途等手段进行利润操纵。在信息披露的程度上,《通知》要求公司董事会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。

### (三) 充分披露企业合并的相关信息

新会计准则完善了同企业合并相关的会计核算,客观上有利于推动证券市场并购业务的发展。由于公司可能在企业合并发生时,已根据持续信息披露的要求,对大部分企业合并业务的信息进行了披露,因此,《通知》在总体上要求公司在充分披露企业合并相关信息的基础上,一方面要求上市公司严格执行新会计准则关于企业合并的相关规定。另一方面,侧重于企业合并相关影响的披露

要求,即公司要在企业合并完成后最近一期的定期报告中充分披露发生的同一控制下的企业合并对公司合并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,要求在定期报告中充分披露合并时被合并方资产、负债的公允价值及其后续变动情况,及其对企业合并当期财务状况和经营成果的影响程度。此外,对于公司的合并财务报表,《通知》要求公司不得随意变更合并财务报表的合并范围,并要求公司充分抵销合并范围内公司之间的交易。

### (四) 严格按照决策程序对金融工具进行分类

金融工具的会计核算和信息披露对上市公司而言具有一定的挑战性。由于金融工具的分类很大程度上决定了其后续计量方法,因此,《通知》对于金融工具的分类规定了严格的决策程序,要求公司建立健全同公允价值相关的内部控制和决策体系,公司董事会应当结合公司的风险管理目标,确定金融工具初始分类的标准,明确对管理层的相关授权。公司管理层应当严格按照决策权限,根据金融工具的持有意图和风险管理目标,合理划分金融工具的分类,并

形成明确的书面结论。此外,《通知》还规定了具体的信息披露要求,即在金融工具的后续计量过程中,如涉及采用估值模型确定公允价值,公司应当对相关假设、计算参数的选取做出充分的信息披露。同时,《通知》禁止公司利用金融工具分类和重分类进行利润操纵,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。

### (五) 充分披露股份支付相关参数的选取原则

股份支付是新制定的会计准则之一,其重点和难点在于如何对等待期内资产负债表日的可行权权益性工具数量做出最佳估计,以便确定计入成本费用的金额,另外,还涉及相关权益性工具公允价值的确定。为此,《通知》从提高股份支付相关信息披露透明度的要求出发,要求公司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。特别是在涉及到公司管理层激励等涉及管理层个人利益的股份支付时,应当格外关注信息披露的内容,另外不得操纵利润以获取管理层激励利益。

## 二、由于新会计准则修订引起变化的财务会计信息披露领域

由于新会计准则对现行会计准则进行了大规模的修订,使得原有财务会计信息披露领域内的许多方面发生了重要的变化,这些变化应当引起上市公司的充分重视。《通知》具体规范了债务重组和非货币性资产交换、借款费用和无形资产、所得税、每股收益四个方面的内容。

### (一) 合理确认债务重组和非货币性资产交换损益

债务重组和非货币性资产交换都是此次颁布新会计准则中变化较大的准则,其共同特点是现行准则下的债务重组和非货币性资产交换基本上不涉及损益,但新会计准则下,随着公允价值计量属性的引入,债务重组和非货币性资产交换过程中都有可能产生损益。为此,《通知》要求公司在确定债务重组损益时应当重点关注债务重组中交易各方的权利义务,在此基础上合理确定债务重组损益。特别是在采用修改债务条件方式进行债务重组时,应当综合考虑合同中规定的权利义务,合理确定修改债务条件后债务的公允价值,涉及到的或有应付金额符合预计负债条件的应当予以确认,并在此基础上确定债务重组损益。此外,在非货币性资产交换中,是否具有商业实质决定了后续的计量方法。为此,公司应当对照会计准则的要求,合理判断换入、换出资产未来现金流量的现值、风险、时间和金额方面是否相同,以便确定交易是否具有商业实质;另外,在确定换入、换出资产公允价值时也要遵循谨慎

性原则,特别是要结合实际情况对相关资产的公允价值能否持续可靠计量做出合理判断,并做出充分的信息披露。

### (二) 正确划分资本性支出和收益性支出

《通知》针对资本性支出和收益性支出的划分,着重强调了借款费用资本化和无形资产开发支出资本化的相关信息披露要求。由于新会计准则相应扩大了借款费用资本化的资产范围和借款范围,允许用于构建或生产符合会计准则规定的投资性房地产、存货等的借款费用,包括占用的一般借款费用予以资本化。因此,《通知》要求上市公司应根据其业务情况和资金实际使用情况,对照会计准则的规定,谨慎确定借款费用资本化的资产范围。特别是涉及一般借款的借款费用资本化的,应由公司董事会审查并做出决议。另外,在信息披露方面,要求上市公司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。关于无形资产开发支出的资本化,《通知》首先要求上市公司根据新会计准则的有关要求区分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;另外,由于新会计准则区别无形资产的使用寿命十分确定规定了不同的后续计量方法,《通知》要求公司在对无形资产进行后续计量的过程中,应根据资产、技术等各方面实际情况合理确定其使用寿命和摊销方法,并在会计期末对

其进行定期复核。

### (三) 严格采用资产负债表债务法进行所得税会计处理

新会计准则改变了以往企业所得税的会计处理方法,规定统一采用资产负债表债务法进行核算。因此,《通知》要求公司停止采用以往的分立所得税法和原准则下的纳税影响会计法,对于资产和负债,应当对比其账面价值和计税基础,区分应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异,根据不同情况确认递延所得税负债和递延所得税资产。并特别支出,如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,否则不得确认。

### (四) 正确计算和披露每股收益

新会计准则对每股收益的计算和披露都做出了新的规定。在每股收益的计算上,新会计准则区分了基本每股收益和稀释的每股收益,并规定了详细的计算方法,公司应当遵照执行。此外,由于每股收益和净资产收益率是上市公司的重要财务指标,对于证券发行、股票估值等具有重要意义,因此证监会也专门发布了《公开发行证券的公司信息披露编报规则第9号—净资产收益率和每股收益的计算及披露》对此加以规范,目前正在根据新会计准则的变化进行修订,预计在2007年底前正式发布。因此,在每股收益的计算和披露上,公司也应当遵循证监会的财务信息披露规范要求。

## 三、传统的财务会计信息披露监管重点领域

新会计准则执行后,一些现行会计准则框架下的重点财务会计信息披露监管领域,仍然具有重要的意义。《通知》又重申了相应的财务会计信息披露要求,对于涉及新旧会计准则衔接过程中的重点问题进行了具体规范。这些领域包括会计政策、会计估计变更和前期差错更正、资产减值、关联方及其交易的披露三个方面。

### (一) 合理制定会计政策,做出恰当的会计估计

公司会计政策、会计估计的变更以及前期会计差错更正历来是财务会计信息披露监管的重点领域。新会计准则的执行将涉及公司大量的会计政策变更,为此,《通知》在总体上要求公司全面理解和执行新会计准则,包括基本准则、具体准则及其应用指南的各项规定,并结合会计准则的要求和公司实际情况,合理制定会计政策。在新旧会计准则过渡期披露会计政策变更影响时,上市公司应明确区分原有会计政策变更和执行新会计准则造成的影响,不得相互混淆,也不得搭新会计准则的“便车”集中处理历史问题。此外,针对个别公司存在利用所谓“会计估计差错”调节利润的情况,《通知》明确将会计估计差错作为监管重点,要求公司不得利用其调节利润。

### (二) 严格履行资产减值准备计提和转回的决策程序

资产减值准则的计提和转回对

专业判断的要求高,对上市公司业绩影响较大,因此通常也被作为监管的重点领域。由于新会计准则规定,长期资产的减值准备一旦计提不能转回,因此,市场预计2006年会出现上市公司集中突击转回长期资产减值准备的现象。为规范资产减值准备的转回行为,《通知》规定了严格的决策程序,要求上市公司2006年度在充分计提相关资产减值准备的基础上,对于当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证据表明转回的合理性,特别是资产价值恢复的相关证据,董事会应就此进行审议并形成决议。另外,即便公司2006年的转回是合理的,也应对当年计提资产减值准备的情况进行评价,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。

另一方面,在新会计准则实施后,虽然长期资产的减值准备不能转回,但随着资产处置得以转出。为此,《通知》要求上市公司在密切关注资产减值迹象、根据会计准则要求进行减值测试的基础上,如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,也应提出充分证据证明原减值准备计提的合理性,否则应按前期差错更正的原则进行处理。

### (三) 充分披露关联方关系及其交易

关联方及其交易的披露也是证券市场信息披露监管的重要内容之一。《通知》要求公司严格按照会计

准则的要求对关联方及其交易做出充分的信息披露。当然,从信息披露完备性的角度,公司也应当遵守证券交易所上市规则中关于关联方及其交易的披露条款。为突出公司治理的要求,《通知》明确禁止上市公司的关联方利用关联方交易等手段侵占上市公司资产或操纵上市公司利润,同时,也要求上市公司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,规避相关信息披露义务。

除对上市公司的财务会计信息披露提出明确要求外,《通知》也对注册会计师的执业行为进行了规范,要求注册会计师在执业过程中,对相关交易背景和真实性予以必要的关注,履行充分的鉴证程序,对公司会计处理的合规性和信息披露的充分性做出实质性判断,恰当地发表鉴证意见。

应当说,《通知》的发布对于确保新旧会计准则过渡期证券市场财务会计信息披露质量具有至关重要的意义。一方面,它明确了过渡期的各项监管政策,既保证了新旧会计准则的平稳过渡,又兼顾了财务会计信息本身的可比性;另一方面,它从财务会计信息披露工作的实践出发,对重要的财务会计信息披露行为进行了进一步规范,是上市公司具体执行新会计准则的重要配套文件。证监会将在《通知》发布的基础上,从证券市场高质量财务会计信息的需求出发,积极做好相应的财务会计信息披露监管工作,确保证券市场长期持续健康发展。

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。