现行会计准则下会计信息披露的变化

李 平

(辽宁对外经贸学院 大连 116052)

【摘要】现行会计准则体系对企业的会计实务产生了深刻的影响,本文主要阐述会计准则对上市公司会计信息披露方面的影响。

【关键词】会计信息披露 报表项目 公允价值

现行会计准则对企业会计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。我国现阶段会计信息的披露主要以财务报告以及其他报告形式进行。这样,对于企业会计信息披露的研究,就主要集中在财务会计报告方面。

一、会计准则变化对报表项目的影响:概述

1. 经营业绩的波动性增强。由于公允价值本身就受市场波动性的影响,而广泛采用公允价值计量,势必影响企业账面上的经营业绩。而且,资产负债表项目的金额都是时点数字,编表后几乎所有的公允价值都会发生变化。

2. 净利润与现金流量的差额增大。会计上确认收入的原则之一是实现。尽管公允价值表明了资产最近的价值,但是应当注意的是进入利润表的资产公允价值的变动是未实现的收入,使得净利润与现金流量的差额变得更大。而且,长期资产公允价值上的损益与现金流量的差异时间更长,如投资性房地产、可供出售的金融资产、非货币性资产交换产生的损益与现金流量的时间上的差异可能更难把握。

实际上,资产的公允价值不能等同于资产的实际变现金额,因此即便考虑现金的变现问题,公允价值变动产生的损益也不能等同于将来的现金收益,不仅是因为变现时的公允价值会发生变化,同时也因为公允价值是估计出来的。

3. 会计信息在更大范围上受主观判断的影响。很多时候,公允价值都需要人的主观判断,如投资性房地产的价值,市场价格并非唯一,即便是同类型的房产,也不是唯一的和同样的。除了主观判断以外,还需要很多人为的估计,比如计提长期资产减值准备时需要估计可收回金额,其中未来现金流量和取得现金流量的年份的确定具有较强的主观性。

4. 利润表项目重分类的影响。除了会计准则变化对利润表的影响外,利润表项目重分类对一些财务指标也产生了很大的影响。突出的是投资收益对少数股东权益的影响。按照现行会计准则,投资收益属于营业利润的组成部分,从而影响了营业利润,少数股东权益不再从净利润中扣除,使得净利润成为企业的实际利润,而不再是属于公司股东的利润。

除以上四个方面的影响外,一些会计核算方法的变化也对财务报表的结果产生了十分重大的影响。比如,对合营企业采用权益法,取消比例合并,将大大影响企业的收入规模和资产规模,对子公司采用成本法核算长期股权投资,将大大影响母公司的净资产和损益。

二、几项重要的会计准则变化对报表项目的影响

现行会计准则对会计信息披露的影响表现在诸多方面,从报表项目来看,以下几个方面变化较大,本文对比旧准则相应规定,揭示会计准则变化对会计信息披露的影响。

1. 长期股权投资、企业合并和合并财务报表准则变化及其影响。长期股权投资、企业合并、合并财务报表三个准则通过股权投资结合在一起,即通过企业合并方式取得长期投资,进而需要编制合并财务报表。现行会计准则下,长期股权投资按控制、共同控制或重大影响和无共同控制及重大影响分类,其中无共同控制及重大影响又细分为是否有报价、公允价值是否可靠计量。实施控制的长期股权投资,与不具有共同控制和重大影响且活跃市场上无报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资采用成本法核算,具有共同控制或重大影响的长期股权投资采用权益法核算。企业合并分为同一控制和非同一控制下的企业合并。商誉不再要求摊销,而采取定期的减值测试。同一控制下的企业合并按被合并方所有者权益账面价值份额作为初始投资成本,投资成本与支付对价的账面价值差额调整资本公积和留存收益;非同一控制下的企业合并,按照支付对价的公允价值加上相关税费作为投资成本,投资成本与被投资单位净资产公允价值份额的差额,借方不予调整,贷方计入当期损益。合并财务报表编制倾向于采用实体理论取代母公司理论,将控制权益和少数股东权益一视同仁,解决了母公司理论下少数股东权益和少数股东收益的定性问题,取消了比例合并法。

准则变化主要有以下几方面的影响:①长期股权投资。a.实施控制的:采用成本法,相比旧准则的权益法,将会对母公司合并财务报表中的长期股权投资、投资收益及相关财务指标如每股收益率、股东权益收益率等产生影响。b.具有共同控制或重大影响的:采用权益法核算,取消比例合并法合并财务报表主要影响合并财务报表规模方面的指标。c.不具有共

同控制和重大影响,且活跃市场上有报价、公允价值能可靠计量的：可供出售金融资产价值变动形成的利得和损失计入所有者权益。d.不具有共同控制和重大影响,且活跃市场上无报价、公允价值不能可靠计量的:与旧准则基本一致,但减值准备不允许转回,影响投资收益和当期利润。②企业合并。a.同一控制下:权益结合法,以被合并方账面价值份额作为投资成本,投资成本与合并对价账面价值的差额调整资本公积、留存收益,影响长期股权投资成本、资本公积、留存收益等。b.非同一控制下:购买法,以公允价值为基础计量,合并对价公允价值与被合并方净资产公允价值的贷方差额计入当期损益,影响投资收益和当期利润。③合并财务报表。合并方法上,旧准则倾向于采用购买法，但是实务中许多上市公司都采用了权益结合法。而现行会计准则明确规定了同一控制下采用权益结合法与非同一控制下采用购买法。同时商誉不再要求摊销,而是定期进行减值测试。合并范围上,强调以控制为基础确定合并范围,所有子公司只要是持续经营的,就算所有者权益为负数也应纳入合并范围。但不包括联合控制主体或者只因合同而合并报表的主体。

少数股东权益和少数股东损益分别作为所有者权益和净利润的一部分列示,会影响相关财务比率的计算。要求编制合并所有者权益变动表,有利于体现综合收益观。

2. 无形资产开发性支出资本化及其影响。现行会计准则规定，无形资产是指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。企业内部研究开发项目研究阶段的支出,应当于发生时计入当期损益。开发阶段的支出,符合一定条件的,可以确认为无形资产。商誉不属于无形资产。自行开发的无形资产，成本包括自满足无形资产确认的三个条件和追加的确认条件后至开发该项资产达到可预定使用状态前所发生的必要支出,已经费用化的支出不再调整。

无形资产开发性支出资本化的影响:①无形资产增加,无形资产/总资产比值上升;②主营业务成本下降,当期利润上升;③无形资产摊销额增加。

3. 非货币性资产交换准则变化及其影响。现行会计准则用公允价值替代了过去使用的账面价值，一方面将更真实地体现非货币性资产价值，另一方面也能够改变过去上市公司利用不正当关联交易、非货币性交易达到隐瞒交易实质的情况。非货币性交易中对于公允价值的运用,现行会计准则规定了按照非货币性资产交换处理的两个前提条件，即该项资产交换必须具有商业实质，并且换入资产或者换出资产的公允价值能够可靠计量。

现行会计准则开始确认交易损益,影响当期损益,并连锁反应到当期资产结构、利润总额、所得税费用、净利润及净资产等要素，同时也在一定程度上杜绝了过去企业通过非货币性交易造成税收漏洞的状况。这些都将在2007年以后的上市公司财务报表上体现,如资产价值的变化、利润明细项目的增加等。

现行会计准则对上市公司利用非货币性资产交换操纵利润有一定制约作用。但是,资产置换双方都将各自的非货币性资产高估是上市公司包装利润最常见的手法，值得监管部门关注。

4. 债务重组准则变化及其影响。现行会计准则规定,债务人应当将重组债务的账面价值与实际支付现金、转让的非现金资产公允价值或股份的公允价值总额之间的差额计入当期损益。修改其他债务条件的,应当将重组债务的账面价值与重组后债务的入账价值间的差额,计入当期损益。

债务重组准则变化有以下几方面的影响：①对债务人的影响。将原先因债权人让步而导致债务人减少的部分或者全部负债计入资本公积的做法改成确认为债务重组收益，从而增加当期利润。尤其是对那些债务负担重、偿债能力差的上市公司而言，债务的部分或全部豁免将会极大地提升每股收益水平。②对债权人的影响。在以现金清偿债务的情况下,新旧会计准则处理方式一样，将重组债务账面价值与受让现金间的差额记为当期损失。但以非现金资产、债务转资本及修改其他债务条件方式进行债务重组时,对债权人来说,旧准则是以重组债权的账面价值为基础确认和计量的，并通过后续计量时计提减值准备的方式反映抵债资产的实际可变现价值。而现行会计准则以抵债资产的公允价值入账，同时将重组债权账面价值与公允价值间的差额确认为当期损失。总体上,新旧会计准则对会计年度的利润总额并无太大影响。

5. 资产减值准则变化及影响。资产减值是指资产的可回收金额低于其账面价值。可回收金额应当根据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之间较高者确定。资产负债表日资产的可回收金额低于账面价值的,应当将资产的账面价值减记至可回收金额,减记金额确认为资产减值损失,计入当期损益,同时计提相应的资产减值准备。资产减值损失一经确认,不得转回。

现行会计准则还引入了资产组、资产组组合、总部资产的概念。对于包含商誉的资产组或资产组组合,应先确认商誉的减值损失，且应当在会计报表附注中披露当期相关资产减值的信息。

现行会计准则规定，商誉至少应该在每年年度终了进行减值测试,而不用按照一定的年限进行摊销。因此,现行会计准则对利润的影响主要体现在那些拥有大量企业合并所形成的商誉的企业中,首次采用将对企业当期利润产生较大影响,以后年度影响较小。当商誉减值损失大于直线法摊销金额,对比原来采用直线法摊销时:总资产减少,资产负债率上升,净资产减少,净利润下降,净资产收益率下降。反之亦然。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006

2. 余姗姗. 对新会计准则中扩大会计信息披露的思考.江西金融职工大学学报,2006;2

3. 夏冬林.新会计准则对财务报表的影响.北京:民主与建设出版社,2007