



# 新会计准则的主要变化及其影响

申银万国证券研究所 黄燕铭

**【摘要】** 本文在简述财政部公布的新会计准则与原准则差异的基础上,分析新准则对上市公司行为产生的影响,并提出以下观点:大股东更愿意为上市公司注入优质资产,并将增加对员工的股权激励,还可能会通过调整无形资产的摊销年限或方法来满足融资相关规定的要求。因此从总体上看,新准则更有利于我国资本市场的健康发展。

**【关键词】** 会计准则 变化 分析

财政部已于2006年2月15日发布新的企业会计准则。新会计准则已经初步实现与国际会计准则的实质性趋同,相对原企业会计准则发生了巨大的变化。本文将分析新会计准则与原会计准则的主要差异,并探讨新会计准则实施后对公司行为的影响。

在新会计准则体系中,《企业会计准则——基本准则》的功能类似于财务概念框架,在新会计准则体系中起指导作用,所有其他准则的制定都必须与《企业会计准则——基本准则》的思想保持一致。新会计准则能反映企业管理层受托责任的履行情况,有助于会计报表使用者做出经济决策,并详细阐述了高质量会计信息应具有的特征。

新会计准则在指导思想上,采用了“原则导向”。在计量属性上,出于谨慎性考虑,维持了“历史成本”的基本计量属性地位,并适度采用“公允价值”。公允价值计量模式主要应用于有关金融类的准则中。在一般情况下,企业之间的债务重组和非货币性交易都是具有商业实质的,因此《企业会计准则第12号——债务重组》和《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》中,也引入了公允价值计量模式。

## 一、新会计准则的主要变化

1.《企业会计准则第2号——长期股权投资》。原《企业会计准则——投资》改名为《企业会计准则第2号——长期股权投资》。新会计准则只规定了长期股权投资的会计处理,而短期股权投资、长短期债券投资以及原来采用成本法核算并且相关股票有可靠公允价值的长期股权投资的会计处理全部由《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规定。

新会计准则将长期股权投资分为三类:①投资企业能够对被投资单位实施控制的长期股权投资;②投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响,并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资;③投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资。对于上述第一、二类长期股权投资,新会计准则规定采用成本法核算,对于上述第三类长期股权投资,新会计准则规定采用权益法核算。在原会计准则中,第一类对控股子公司的长期股权投资采用权益法核算,新会计准则与原会计准则差异

较大。但新会计准则的处理与国际会计准则一致,其逻辑是:子公司账面的净利润往往并不能给母公司带来真正的经济利益,只有子公司对母公司的派现才是母公司真正的投资收益。由于母公司能够控制子公司的现金流,因此母公司应当按照成本法来确认对子公司的投资收益。新会计准则规定,母公司在编制合并会计报表时再根据权益法对股权投资进行调整,这也与国际会计准则的规定一致。

对联营和合营企业的长期股权投资,仍然采用权益法核算;对原来采用成本法核算并且相关股权投资没有可靠公允价值的长期股权投资,仍然采用成本法核算;对于原来采用成本法核算且有可靠公允价值的长期股权投资,由《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》来规定。根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定,将这类股权投资归类为“交易性金融资产”或“可供出售的金融资产”。

“股权投资差额”科目将会取消。对于取得的子公司,如果是以购买法处理的,溢价直接确认为商誉,但不用摊销;如果是权益结合法处理的,溢价先冲减资本公积,资本公积不够冲减,再冲减留存收益。对于以权益法核算的对联营、合营企业的投资,付出成本相对于所取得的被投资方净资产公允价值份额的溢价,不调整股权投资的初始成本(即以付出成本确认所取得的股权投资);若是折价,则计入当期损益。权益法核算的长期股权投资,投资企业根据应享有被投资单位净损益的份额确认投资,但是需要以取得投资时被投资单位各项可辨认资产的公允价值为基础,对被投资单位的净利润进行调整后确认。新会计准则涉及的所有股权投资,其减值准备一经计提,不得转回。

2.《企业会计准则第6号——无形资产》。新会计准则强调无形资产必须是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,不可辨认的非货币性资产不是无形资产。新会计准则改变了无形资产必须以直线法在不超过10年期限内进行摊销的规定,要求根据有关经济利益的预期实现方式选择摊销方法和摊销年限。根据预期为企业带来经济利益的年限是否可确定,新会计准则将无形资产分为使用寿命有限的无形资产与使用寿命不确定的无形资产。对于使用寿命不确定的无形资产不进行摊销;无法可靠确定其消耗方式的

无形资产,按直线法摊销。

新会计准则取消了原会计准则对研究与开发费用都确认为当期费用的做法,而是将研究阶段的支出计入当期损益,开发阶段的支出在满足条件的情况下计入该无形资产的成本。无形资产减值准备一经计提,不得转回。

3.《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》和《企业会计准则第12号——债务重组》。《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》规定,若交换具有商业实质,且换入或换出资产的公允价值能够可靠计量的,企业应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,公允价值与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。若上述条件未同时满足,则应当按换出资产的账面价值确认换入资产的账面价值。

新会计准则规定,在非货币性资产交换交易中,如果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,或者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,则非货币性资产交换具有商业实质。同时,判断交易是否具有商业实质时要看各方是否存在关联方关系。根据《企业会计准则第36号——关联方披露》的规定,企业只有在能够提供确凿证据的情况下,才能披露关联方交易是公平交易。

在《企业会计准则第12号——债务重组》中,债务人的会计处理发生了重大变化。债务人需将重组债务的账面价值和放弃的现金或非现金资产的公允价值进行比较,将差额确认为债务重组利得,计入当期损益;债务条款中的或有应付金额应确认为预计负债。债权人接受的非现金资产应当按公允价值入账,重组债权的账面余额与接受的非现金资产的公允价值之间的差额,确认为债务重组损失,计入当期损益。修改其他债务条件的,债权人应当将修改条件后债权的公允价值作为重组后债权的账面价值。重组债权的账面余额与重组后债权的账面价值之间的差额,确认为债务重组损失,计入当期损益。

4.《企业会计准则第18号——所得税》。在目前会计实务中,企业采用的所得税会计方法有应付税款法和纳税影响会计法。应付税款法,是将本期税前利润与应税所得之间的差异均在当期确认为所得税费用,企业每年的所得税费用与税法上确认的当年应交所得税相等。纳税影响会计法又分为递延法和债务法,递延法是将本期时间性差异产生的影响所得税的金额,递延和分配到以后各期,并同时转回原已确认的时间性差异对本期所得税的影响金额;债务法是将本期由于时间性差异产生的影响所得税的金额,递延和分配到以后各期,并同时转回已确认的时间性差异的所得税影响金额,在税率变动或开征新税时,需要调整递延税款的账面余额。

但是,新会计准则规定采用资产负债表债务法。它要求企业在取得资产或负债时,除了在会计上根据付出价值确认资产的入账价值之外,还需要同时确认该项资产的计税基础,并将差额计入递延所得税资产或递延所得税负债。然后在每个会计期末,根据资产或负债的会计账面价值与计税基础的差异来调整递延所得税资产或递延所得税负债,再根据当期应

交所得税来确认当期所得税费用。

由于会计利润强调的是权责发生制,税法的应纳税所得额强调的是收付实现制,因此应付税款法下确认的所得税费用从会计理论上讲,不是很准确。而原纳税影响会计法下的递延法,由于在资产负债表中反映的只是递延税款余额,并不代表收款的权利或付款的义务,因此也不太合理。原债务法在会计理论上又称为利润表债务法,根据时间性差异来确认递延所得税资产或递延所得税负债。

新会计准则与国际会计准则一致,引入了暂时性差异的概念,据此计算递延所得税资产或递延所得税负债,由此确认的所得税费用包括当期所得税费用和递延所得税费用。新会计准则下确认的所得税费用,更符合配比原则。

## 二、实施新会计准则后上市公司可能采取的行为

1.大股东更愿意为上市公司注入优质资产。由于在新会计准则下债务人可以确认重组收益,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,为了保证公司业绩或保住“壳资源”而通过债务重组为上市公司注入优质资产。《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》也会产生相同效果,大股东可以通过对上市公司以优质资产换劣质资产的方式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,但优质资产的注入不但会提高上市公司的业绩,而且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。因此,新会计准则将激发大股东向上市公司注入优质资产的热情。

2.上市公司将会增加对员工的股权激励。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《企业会计准则第11号——股份支付》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。上市公司可能因为施行股权激励才能得以确保珍贵的人力资源,从而在竞争中取胜;但也可能给予员工过度的激励,从而令公司价值受损。

3.企业通过调整无形资产的摊销年限或方法来满足融资相关规定的要求。根据有关规定,对于欲公开发行股票并上市的公司,其最近一期期末无形资产占净资产的比例不得高于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。《企业会计准则第6号——无形资产》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限制。

## 三、新会计准则的实施有利于资本市场的健康发展

新会计准则的实施将使我国上市公司的会计信息披露质量有一个较大提高。另外,其与国际会计准则的实质性趋同也有利于我国资本市场的健康发展。新会计准则修改了原会计准则中一些不科学的规定,使得编制的财务报告更能反映企业经济实质,更有助于财务报告使用者决策。

### 主要参考文献

- ①财政部.企业会计准则.北京:经济科学出版社,1992
- ②财政部.企业会计准则.北京:经济科学出版社,2006