

新旧会计准则下的上市公司财务报告的比较分析

文/余超挺

2006年2月15日，国家财政部发布了包括1项基本准则和38项具体准则的新会计准则体系和48项注册会计师审计准则，并规定自2007年1月1日起首先在上市公司实施，这标志着适应我国市场经济发展要求、与国际惯例趋同的企业会计准则体系和审计准则体系正式建立。新旧会计准则的不同背景对上市公司的财务报告产生了多方面的差异和影响，本文主要从以下几个方面将新旧会计准则下的上市公司财务报告进行对比分析。

一、财务报告中会计要素的计量的差异

和旧会计准则相比，新的会计体系将按照现行国际惯例把“公允价值”概念引入我国会计体系，公允价值的应用和计量成为此次准则修改中的一大亮点。公允价值计量模式，是指以市场价值或未来现金流量的现值作为资产和负债的主要计量属性的会计模式。新会计准则对计量属性做出了重大调整，不再强调会计准则中历史成本为基础计量属性，全面引入公允价值、现值等计量属性，其中主要在金融工具、投资性房地产、非共同控制下的企业合并、债务重组和非货币性交易等方面采用了公允价值。

但是这种新会计准则这种计量方式的调整所带来的影响是“公允价值”极有可能成为上市公司调节利润的工具。就拿非货币（即实物）交易来说，在旧会计准则下非货币交易产生的收益，只能计入资本公积金，新会计准则实施后可直接计入当期收益，进入企业利润表。高价卖家当，是上市公司包装利润最常见的手法。例如，上市公司的一块资产（或股权）账面值1000万元，却以2000万元或更高的价格出售，以前需现金交易时，证监会还规定，至少必须50%的转让款到账才能计算收益，非货币交易也可以轻而易举地“做”利润了。资产置换双方都将各自的非货币资产高估，然后互相交易，双方账面上都有利润，但是实际上这笔利润确是虚增的。

二、财务报告中企业合并处理的差异

财政部在借鉴国际会计准则的基础上，在新会计准则中首次以具体准则的形式对企业合并行为进行规范。与旧会计准则中相关内容的规定比较，主要有两个方面的差异：一是合并范围的变革；另一个是合并处理方法的规定。新准则规定：上市公司母公司对所有能控制的子公司均需纳入合并范围，而不一定考虑股权比例。所有者权益为负数的子公司，只要是持续经营的，也应纳入合并范围。可见，合并报表范围的确定更关注实质性控制。

与旧会计准则相比，合并处理方法方面：原企业会计制度规定企业合并完全采用账面成本计量。新颁布的准则分为两种情况：同一控制下的企业合并，要求按照权益法核算，采用账面成本计量；非同一控制下的企业合并，要求按照购买法核算，采用公允价值计量。鉴于当前我国的企业合并大部分是同一控制下的企业合并，这不一定是合并方和被合并方双方完全出于自愿的交易行为，合并对价也不是双方讨价还价的结果，不代表公允价值，因此以账面价值作为会计处理的基础，以避免利润操纵。非同一控制下的企业合并（包括吸收合并和新设合并），双方可以进行讨价还价，是双方自愿交易的结果，因此可以产生双方认可的公允价值，并可确认购买商誉。

这种新旧不同的企业合并处理方式反映在上市公司合并报表的影响上是新的会计准则将对上市公司合并报表利润产生较大的影响，主要作用是克服了旧会计准则下上市公司利用合并报表的方法来实施利润操纵的行为，能有效防止一些上市公司通过关联交易调节利润的手段。

三、财务报告中资产减值准备的差异

资产减值计提是此次修订的重点。资产减值，是指资产的可收回金额低于其账面价值。可收回金额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两者之间较高者确定。资产账面价值大于该资产可收回金额部分确认为资产减值损失。国际会计准则中，允许资产减值的转回，但是我国的新会计准则规定，大部分资产减值准备不得转回，针对特定的资产类别，如固定资产等，其减值准备不得转回，这条新规定截断了上市公司调增利润的一大途径。目前，有不少上市公司都在利用减值准备调节利润，特别是一些ST公司，往往在前一年大幅计提减值准备，又在第二年以种种理由进行转回，造成盈利假象，而其实公司的主营仍无起色。新准则一实施，由于像固定资产类的减值准备不得转回，上市公司利用这种手段来虚增利润的途径也将丧失。

由新旧会计准则对上市公司财务报告在以上三个方面的对比分析可以看出，新会计准则对上市公司财务报告有着重要的影响。由于上市公司财务报告所披露的信息在市场经济中的重要地位，所以无论是政策制订者还是投资决策者都不应该忽视新旧会计准则下上市公司财务报告的差异（作者单位：深圳出入境检验检疫局）

新旧会计准则下的上市公司财务报告的比较分析
高科技企业上市公司股权激励方案探讨
中国证券市场投资基金羊群行为剖析
我国股权激励存在的问题及对策
试论公司制定股利分配模式
我国上市公司融资悖论探讨
关于我国外汇储备资产在股票市场投资组合的实证研究

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心