

**关于发布《公开发行证券的公司信息披露规范问答第7号
——新旧会计准则过渡期间比较财务会计信息的编制和披露》的通知**

证监会计字[2007]10号

各上市公司、拟上市公司、相关会计师事务所：

2006年，财政部陆续颁布了新的企业会计准则及其应用指南（以下简称“新会计准则”），并于2007年1月1日起在上市公司范围内实施。为保证上市公司和拟首次公开发行股票并上市的公司（以下简称“拟上市公司”）财务会计信息披露质量，我会制定了《公开发行证券的公司信息披露规范问答第7号——新旧会计准则过渡期间比较财务会计信息的编制和披露》，现予以发布，自发布之日起执行。

中国证券监督管理委员会
二〇〇七年二月十五日

**公开发行证券的公司信息披露规范问答第7号
——新旧会计准则过渡期间比较财务会计信息的编制和披露**

背景

2006年，财政部陆续颁布了新的企业会计准则及其应用指南（以下简称“新会计准则”），并于2007年1月1日起在上市公司范围内实施。为了保证新会计准则的顺利实施，做好新旧会计准则过渡期间财务会计信息披露工作，我会于2006年11月28日下发了《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》（证监发[2006]136号，以下简称《通知》）。《通知》对新旧会计准则过渡期间，上市公司2006年度财务报告的编制和披露、2007年发行证券的上市公司相关财务会计信息的披露、首次公开发行证券的相关财务会计信息披露和上市公司重大资产重组申报的财务报告的编制与披露做出了规定。《通知》下发后，多家公司、会计师事务所来电、来函，询问新旧会计准则过渡期间比较财务会计信息的编制和披露要求。

相关规定

《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第1号——招股说明书》、《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第2号——年度报告的内容与格式》、《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第3号——中期报告的内容与格式》、《公开发行证券的公司信息披露编报规则第13号——季度报告内容与格式特别规定》、《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》、《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》（证监发[2006]136号）等。

问题

新旧会计准则过渡期间，上市公司和拟上市公司如何编制和披露比较财务会计信息？

解答

按照有关规定，上市公司 2007 年各定期报告需要披露比较财务数据的，应当按照证监发[2006]136 号文规定的原则确定 2007 年 1 月 1 日的资产负债表期初数，并以此为基础，分析《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》第五条至第十九条对上年同期利润表和可比期初资产负债表的影响，按照追溯调整的原则，编制调整后的利润表和可比期初的资产负债表，并将调整后的利润表作为可比期间的利润表进行列报。

2007 年各定期报告中需披露会计报表附注的，上市公司应在会计报表附注中披露利润差异调节表，分项列示对上年同期利润表的追溯调整情况。同时，为了进一步提高财务会计信息的可比性，给投资者提供更多的参考信息，上市公司还应当假定比较期初开始执行新会计准则第 1 号至第 37 号，以上述可比期初资产负债表为起点，对《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》第五条至第十九条之外的不需要追溯调整的事项，分析模拟执行新会计准则的净利润与原准则下净利润是否存在重大差异，如存在重大差异的，应在调节表中分项列示。

拟上市公司在编制和披露三年又一期比较财务报表时，应当采用与上市公司相同的原则，确认 2007 年 1 月 1 日的资产负债表期初数，并以此为基础，分析《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》第五条至第十九条对可比期间利润表和可比期初资产负债表的影响，按照追溯调整的原则，将调整后的可比期间利润表和资产负债表，作为可比期间的申报财务报表。

同时，拟上市公司还应假定自申报财务报表比较期初开始全面执行新会计准则，以上述方法确定的可比期间最早期初资产负债表为起点，编制比较期间的备考利润表，并在招股说明书的“财务会计信息”一节和会计报表附注中披露。

上市公司在披露调整前的相关财务指标的同时，应按照调整后的比较财务报表列报的数据重新计算并披露相关财务指标；拟上市公司应按照申报报表列报的数据计算并披露相关财务指标。

举 例

上市公司甲公司 2006 年度净利润为 1000 万元，2006 年 12 月 31 日所有者权益为 10000 万元。

2005 年 12 月 31 日甲公司合并乙公司，甲、乙公司同受丙企业控制。合并后，甲公司持有乙公司 80% 股权，甲公司合并成本为 1800 万元，乙公司账面净资产为 2000 万元，甲公司对该股权投资差额分 10 年期摊销。

2006 年初甲公司收购丁公司 60% 股权，收购成本为 1000 万元，丁公司净资产账面价值和公允价值均为 1500 万元，甲公司对该股权投资差额分 10 年摊销，

甲公司和丁公司不属于同一控制下的公司。另外，甲公司于8月购得一处房产，拟用于持有增值，收购成本为1000万元，计提折旧后12月31日账面余额为960万元，12月31日、2007年1月1日该处房产公允价值为1400万元。

另外，2006年1—8月甲公司投入研究费用3000万元，研究一项软件，并形成研究报告；9—12月投入1000万元用于软件开发，12月底开发成功，产品开始投入市场，甲公司9月份投入开发费用时符合资本化确认条件。2006年7月发生一项债务重组，甲公司欠A公司5000万元货款，此项欠款系2004年欠付的款项，A公司同意豁免500万元，余款4500万元必须一次付清，2006年8月甲公司付清了这笔欠款。本例中，不考虑企业所得税的影响，也不考虑少数股东权益、少数股东应享损益对股东权益、净利润的影响。

1、甲公司应在2006年年报的补充资料部分披露新旧会计准则股东权益差异调节表

新旧会计准则股东权益差异调节表

编号	项目名称	金额
	2006年12月31日股东权益（原会计准则）	10000
1	长期股权投资差额	-180
	其中：同一控制下企业合并形成的长期股权投资差额	-180
2	拟以公允价值模式计量的投资性房地产	440
	2007年1月1日股东权益（新会计准则）	10260

2、甲公司应在2007年年报的比较财务报表中披露调整后的比较利润表，比较利润表的调整过程如下：

利润表调整项目
(2006年度)

项目	调整前	调整后
营业成本	Z	Z-40
公允价值变动收益	0	400
投资收益	Y	Y+20
净利润	1000	1460

(注：投资收益为甲公司对乙公司股权投资差额的摊销额；营业成本为2006年购入房产当年计提的折旧。)

3、甲公司应在2007年年报会计报表附注中披露2006年模拟执行新会计准则的净利润和2006年年报披露的净利润的差异调节表

2006年度净利润差异调节表

项目	金额
2006年度净利润（原会计准则）	1000

追溯调整项目影响合计数	460
其中：营业成本	+40
公允价值变动收益	+400
投资收益	+20
2006 年度净利润（新会计准则）	1460
假定全面执行新会计准则的备考信息	
其他项目影响合计数	1510
其中：开发费用	+1000
债务重组收益	+500
投资收益	+10
2006 年度模拟净利润	2970

（注：其他项目影响数中的投资收益为甲公司对丁公司股权投资差额的摊销额。）

4、甲公司应在 2007 年年报中按照比较利润表中的数据重新计算并披露 2006 年各项财务指标，下面以全面摊薄的净资产收益率为例：

2006 年年报中披露的全面摊薄的净资产收益率为 $1000/10000=10\%$ ；

2007 年年报中披露的 2006 年调整后的全面摊薄的净资产收益率为 $1460/10260=14.23\%$ 。