

对《企业会计准则解释第1号》的几点认识

山东滨州市公路管理局 秦文娇 刘辉

为了进一步促进实施企业会计准则,针对上市公司近一年来新会计准则的执行情况和有关问题,财政部发布了《企业会计准则解释第1号》(以下简称《1号解释》,内容参见本刊2008年第1期第70页),回答了包括“企业首次执行日有关资产、负债及所有者权益项目的金额如何进一步复核”在内的10个问题。《1号解释》以财政部文件的形式发布,其效力等同于企业会计准则及其应用指南。笔者现就《1号解释》中几个问题的解答谈几点认识。

《1号解释》问答三:①新租赁准则第23条和第27条规定,在经营租赁下,承租人和出租人发生的初始直接费用,应当计入当期损益(管理费用)。《1号解释》又根据重要性原则,将金额较大的资本化,再分期计入当期损益,体现了会计上的配比原则。②原借款费用准则规定不适用于与融资租赁有关的融资费用,《1号解释》拓宽了新借款费用准则的适用范围,将承租人在融资租赁中发生的融资费用先按借款费用准则处理,再按租赁准则计量。③建造承包商与客户在进行商务谈判时,由于商谈的结果具有不确定性,为简化核算,新会计准则规定因订立合同而发生的有关费用,应在发生时直接确认为当期费用(管理费用)。而《1号解释》要求因订立合同而发生的有关费用能够单独区分和可靠计量且合同很可能订立的,应当予以归集,待取得合同时计入合同成本。

《1号解释》问答六:《国际财务报告准则第5号——持有待售的非流动资产和终止经营》规定了持有待售的非流动资产和终止经营的会计处理。该准则规定,如果企业管理层准备处置该部分非流动资产和终止经营,就应将这部分资产从非流动资产转出作为流动资产,停止计提折旧或者摊销,采用账面价值与公允价值减去销售费用孰低计量,账面价值高于公允价值减去销售费用的金额,计入当期损益。我国根据实际情况没有单独制定相关准则,而是参照了以上处理方式。

在资产负债表日,企业可将持有待售的固定资产与其他固定资产一起合并列示在“固定资产”项目中,但需在会计报表附注中披露持有待售的固定资产的名称、账面价值、公允价值、预计处置费用和预计处置时间。持有待售的固定资产从划归为持有待售之日起停止计提折旧和减值测试。

《1号解释》问答七:《1号解释》规定了投资企业与联营企业及合营企业之间投资损益的确认,而权益法下联营企业和合营企业对投资损益的核算在实务中更为复杂,一般要进行以下三个方面的调整才能予以确认:①对投资企业与被投资单位的会计政策进行调整;②对投资日被投资单位公允价值

与账面价值的差额对损益的影响进行调整;③对投资企业与联营企业及合营企业之间发生的内部交易对损益的影响进行调整。这种调整对于拥有联营企业、合营企业且大量存在这种需要抵销的内部交易损益的某些集团公司而言,其利润将受到很大的影响。

由于在新旧会计准则衔接时,原会计准则下尚未摊销完的股权投资借方差额作为新的投资成本的一部分,因此在新会计准则实施后,在确认以上关联企业应享有对被投资单位的损益时,应将这部分予以扣除。另外,对于拥有子公司较多的集团公司而言,首次执行新会计准则应视同该子公司自最初即采用成本法核算,即将原会计准则下权益法核算确认的投资收益追溯调整为成本法核算,这对财务人员来说,是一项较为繁重的核算工程,也将对母公司的资产负债表和集团公司的合并利润表带来较大影响。

《1号解释》问答八:《1号解释》对股改限售股的会计处理问题作了明确规定,上市公司对所持股改限售股的处理以对被投资单位是否具有重大影响为界线,在重大影响以上的,应当作为长期股权投资,视对被投资单位的影响程度分别采用成本法或权益法核算;界线之下的应当将其划分为可供出售金融资产,其公允价值与账面价值的差额,在首次执行日应当追溯调整,计入资本公积。这一规定意味着部分上市公司在编制2007年年报时,年初净资产较一季报、半年报和三季度中披露的金额有所上升。

另外,这条新规定还意味着一个潜在的信息,对于拥有大量股权投资的上市公司,在2007年前其一直以面面对股权投资成本进行计价,然而在2007年应改以公允价值对股权投资成本进行计价,并将增值部分计入资本公积。这一所有者权益的变化,将可能使那些拥有大量股权投资的上市公司的每股净资产翻倍。

《1号解释》问答九:《1号解释》与2007年4月30日财政部会计准则委员会发布的《企业会计准则实施问题专家工作组意见》第七问的回答一致。目前的规定会导致有些上市公司将公司自身的亏损通过关联方交易等转移到已超额亏损的子公司身上,以提高母公司的业绩,给予投资者虚假的信息。新规定则将合并净亏损直接冲减留存收益,减少母公司权益,不再单列“未确认的投资损失”项目,实现了与国际会计准则的趋同,将由母公司负担的超额亏损部分也作为母公司的损失,相应冲减合并资产负债表中的“未分配利润”项目和合并利润表中的“净利润”及“归属于母公司所有者的净利润”项目。○