

方式减资的,按注销股票面值总额减少股本,购回股票支付的价款(含交易费用)超过面值总额的部分,应依次冲减资本公积(股本溢价)、盈余公积和未分配利润;购回股票支付的价款低于面值总额的,低于面值总额的部分增加资本公积(股本溢价)。

(四)企业对权益工具持有方的各种分配(不包括股票股利),如现金股利,应当减少所有者权益。

(五)企业发行的某些非衍生金融工具(如可转换公司债券等)既含有负债成份,又含有权益成份。对这些金融工具,应在初始确认时,将相关负债和权益成份进行分拆,先对负债成份的未来现金流量进行折现确定负债成份的初始确认金额,再按发行收入扣除负债成份初始金额的差额确认权益成份的初始确认金额。发行非衍生金融工具发生的交易费用,应当在负债成份和权益成份之间按其初始确认金额的相对比例进行分摊。

## 二、金融资产和金融负债的相互抵销

根据本准则第十三条规定,金融资产和金融负债应当在资产负债表内分别列示,通常不得相互抵销。

以下列举了金融资产和金融负债不应相互抵销的交易或事项:

(一)企业将浮动利率长期债券与收取浮动利息、支付固定利息的互换组合在一起,合成为一项固定利率长期债券。这种组合的各单项金融工具形成的金融资产或金融负债不能相互抵销。

(二)企业将某项金融资产充作金融负债的担保物,该金融资产不能与被担保的金融负债抵销。

(三)企业与外部交易对手进行多项金融工具交易,同时签订“总抵销协议”。根据该协议,一旦某单项金融工具交易发生违约或解约,企业可以将所有金融工具交易以单一净额进行结算,以减少交易对手可能无法履约造成损失的风险。在这种情况下,只有交易对手违约或解约时,相关的金融资产和金融负债可以相互抵销;否则,不得相互抵销。

(四)保险公司在保险合同下的应收分保保险责任准备金,不能与相关保险责任准备金抵销。

# 《企业会计准则第 38 号 ——首次执行企业会计准则》 应用指南

## 一、首次执行日采用追溯调整法有关项目的处理

### (一) 预计的资产弃置费用

根据本准则第七条规定,企业在预计首次执行日前尚未计入资产成本的弃置费用时,应当满足预计负债的确认条件,选择该项资产初始确认时适用的折现率,以该项预计负债折现后的金额增加资产成本,据此计算确认应补提的固定

资产折旧(或油气资产折耗),同时调整期初留存收益。

折现率的选择应当考虑货币时间价值和相关期间通货膨胀等因素的影响。

预计弃置费用的范围,适用《企业会计准则第 4 号——固定资产》、《企业会计准则第 27 号——石油天然气开采》等限定的资产范围。

### (二) 可行权日在首次执行日或之后的股份支付

根据本准则第十条规定,授予职工以权益结算的股份支付,应当按照权益工具在授予日的公允价值调整期初留存收益,相应增加资本公积;授予日的公允价值不能可靠计量的,应当按照权益工具在首次执行日的公允价值计量。

授予职工以现金结算的股份支付,应当按照权益工具在等待期内首次执行日之前各资产负债表日的公允价值调整期初留存收益,相应增加应付职工薪酬。上述各资产负债表日的公允价值不能可靠计量的,应当按照权益工具在首次执行日的公允价值计量。

授予其他方的股份支付,在首次执行日比照授予职工的股份支付处理。

### (三) 所得税

根据本准则第十二条规定,在首次执行日,企业应当停止采用应付税款法或原纳税影响会计法,改按《企业会计准则第 18 号——所得税》规定的资产负债表债务法对所得税进行处理。

原采用应付税款法核算所得税费用的,应当按照企业会计准则相关规定调整后的资产、负债账面价值与其计税基础进行比较,确定应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异,采用适用的税率计算递延所得税负债和递延所得税资产的金额,相应调整期初留存收益。

原采用纳税影响会计法核算所得税费用的,应当根据《企业会计准则第 18 号——所得税》的相关规定,计算递延所得税负债和递延所得税资产的金额,同时冲销递延税款余额,根据上述两项金额之间的差额调整期初留存收益。

在首次执行日,企业对于能够结转以后年度的可抵扣亏损和税款抵减,应以很可能获得用来抵扣可抵扣亏损和税款抵减的未来应纳税所得额为限,确认相应的递延所得税资产,同时调整期初留存收益。

### (四) 金融工具的分拆

根据本准则第十七条规定,对于嵌入衍生金融工具,按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规定应从混合工具中分拆的,应当在首次执行日按其在该日的公允价值,将其从混合工具中分拆并单独处理。首次执行日嵌入衍生金融工具的公允价值难以合理确定的,应当将该混合工具体指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债。

企业发行的包含负债和权益成份的非衍生金融工具,在首次执行日按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》进行分拆时,先按该项负债在首次执行日的公允价值作为其初始确认金额,再按该项金融工具的账面价值扣除负债公允价值后的金额,作为权益成份的初始确认金额。首次执行日负债成份的公允价值难以合理确定的,不应对该项金融工具进

行分拆,仍然作为负债处理。

## 二、首次执行日采用未来适用法有关项目的处理

根据本准则第四条规定,除本准则第五条至第十九条规定要求追溯调整的项目外,其他项目不应追溯调整,应当自首次执行日起采用未来适用法。

### (一)借款费用

对于处于开发阶段的内部开发项目、处于生产过程中的需要经过相当长时间才能达到预定可销售状态的存货(如飞机和船舶),以及营造、繁殖需要经过相当长时间才能达到预定可使用或可销售状态的生物资产,首次执行日之前未予资本化的借款费用,不应追溯调整。上述尚未完成开发或尚未完工的各项资产,首次执行日及以后发生的借款费用,符合《企业会计准则第17号——借款费用》规定的资本化条件的部分,应当予以资本化。

(二)超过正常信用条件延期付款(或收款)、实质上具有融资性质的购销业务

对于首次执行日处于收款过程中的采用递延收款方式、实质上具有融资性质的销售商品或提供劳务收入,比如采用分期收款方式的销售,首次执行日之前已确认的收入和结转的成本不再追溯调整。首次执行日后的第一个会计期间,企业应当将尚未确认但符合收入确认条件的合同或协议剩余价款部分确认为长期应收款,按其公允价值确认为营业收入,两者的差额作为未实现融资收益,在剩余收款期限内采用实际利率法进行摊销。在确认收入的同时,应当相应地结转成本。

首次执行日之前购买的固定资产、无形资产在超过正常信用条件的期限内延期付款、实质上具有融资性质的,首次执行日之前已计提的折旧和摊销额,不再追溯调整。在首次执行日,企业应当以尚未支付的款项与其现值之间的差额,减少资产的账面价值,同时确认为未确认融资费用。首次执行日后,企业应当以调整后的资产账面价值作为认定成本并以此为基础计提折旧,未确认融资费用应当在剩余付款期限内采用实际利率法进行摊销。

### (三)无形资产

首次执行日处于开发阶段的内部开发项目,首次执行日之前已经费用化的开发支出,不应追溯调整;根据《企业会计准则第6号——无形资产》规定,首次执行日及以后发生的开发支出,符合无形资产确认条件的,应当予以资本化。

企业持有的无形资产,应当以首次执行日的摊余价值作为认定成本,对于使用寿命有限的无形资产,应当在剩余使用寿命内根据《企业会计准则第6号——无形资产》的规定进行摊销。对于使用寿命不确定的无形资产,在首次执行日后应当停止摊销,按照《企业会计准则第6号——无形资产》的规定处理。

首次执行日之前已计入在建工程和固定资产的土地使用权,符合《企业会计准则第6号——无形资产》的规定应当单独确认为无形资产的,首次执行日应当进行重分类,将归属于土地使用权的部分从原资产账面价值中分离,作为土地使用权的认定成本,按照《企业会计准则第6号——无形资产》的规定处理。

### (四)开办费

首次执行日企业的开办费余额,应当在首次执行日后第一个会计期间内全部确认为管理费用。

### (五)职工福利费

首次执行日企业的职工福利费余额,应当全部转入应付职工薪酬(职工福利)。首次执行日后第一个会计期间,按照《企业会计准则第9号——职工薪酬》规定,根据企业实际情况和职工福利计划确认应付职工薪酬(职工福利),该项金额与原转入的应付职工薪酬(职工福利)之间的差额调整管理费用。

## 三、首份中期财务报告和首份年度财务报表的列报

根据本准则第二十条和第二十一规定,企业应当按照《企业会计准则第30号——财务报表列报》、《企业会计准则第31号——现金流量表》、《企业会计准则第32号——中期财务报告》和《企业会计准则第33号——合并财务报表》等准则及其应用指南的规定,编制首份中期财务报告和首份年度财务报表。

### (一)首份中期财务报告和首份年度财务报表

1. 首份中期财务报告至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表和附注,上年度可比中期的财务报表也应当按照企业会计准则列报。

2. 首份年度财务报表应当是一套完整的财务报表,至少包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表和附注。在首份年度财务报表中,至少应当按照企业会计准则列报上年度全部比较信息。

3. 母公司执行企业会计准则、但子公司尚未执行企业会计准则的,母公司在编制合并财务报表时,应当按照企业会计准则的规定调整子公司的财务报表。

母公司尚未执行企业会计准则、而子公司已执行企业会计准则的,母公司在编制合并财务报表时,可以将子公司的财务报表按照母公司的会计政策进行调整后合并,也可以将子公司按照企业会计准则编制的财务报表直接合并。

### (二)首份中期财务报告和首份年度财务报表的附注

企业在首份中期财务报告和首份年度财务报表的附注中,应当以列表形式详细披露下列数据的调节过程:

1. 按原会计制度或准则列报的比较报表最早期间的期初所有者权益,调整为按企业会计准则列报的所有者权益。

2. 按原会计制度或准则列报的最近年度年末所有者权益,调整为按企业会计准则列报的所有者权益。

3. 按原会计制度或准则列报的最近年度损益,调整为按企业会计准则列报的损益。

4. 比较中期期末按原会计制度或准则列报的所有者权益,调整为按企业会计准则列报的所有者权益。

5. 比较中期按原会计制度或准则列报的损益(可比中期和上年初至可比中期期末累计数),调整为同一期间按企业会计准则列报的损益。

执行企业会计准则后首份季报(或首份半年报),需要披露上述1至5项数据的调节过程,其他季度季报(或半年报)只需提供上述4、5项数据的调节过程。首份年度财务报表中只需提供上述1至3项数据的调节过程。