

# 《企业会计准则第38号 ——首次执行企业会计准则》解析

大庆石油管理局财务资产部 王明东 南宁国际会议展览公司 王琪  
北京天鸿宝业房地产股份有限公司 李民

## 一、新准则与国际会计准则的比较

1. 关于首次执行日和过渡日的概念问题。《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》(以下简称“新准则”)使用了首次执行日的概念,但未对此概念作解释;国际会计准则使用过渡日的概念,并对过渡日作了解释。在国际会计准则中,过渡日是指企业首份按国际财务报告准则(IFRS)编制的财务报表中列报的全部可比信息中的最早期间的期初。如企业决定于2007年按IFRS编制财务报表,则2006年1月1日为过渡日。

2. 关于在首次执行日或过渡日之前发生的企业合并问题。

(1) 对于在首次执行日或过渡日之前发生的企业合并,我国会计准则与国际会计准则的内容基本一致,都允许不追溯调整,但对例外项目各有规定。我国会计准则规定,按照《企业会计准则第20号——企业合并》的规定属于同一控制下的企业合并,按照原规定已确认商誉的摊余价值,应当全额冲销,并调整留存收益;按照该准则的规定属于非同一控制下的企业合并,应当将商誉在首次执行日的摊余价值作为认定成本,不再进行摊销。IFRS规定,首次采用者可以选择不对过去的企业合并追溯应用《国际财务报告准则第3号——企业合并》(IFRS3)。但如果首次采用者为遵循IFRS3而重新表述了某一企业合并,则应重述此后所有的企业合并,并应自同一日期起应用IFRS中的资产减值准则和无形资产准则。

(2) 对于在首次执行日或过渡日之前发生的企业合并问题,我国有自己的处理方式,即对于首次执行日的长期股权投资按是否属于同一控制下的企业合并产生的区别对待:①属于同一控制下的企业合并产生的长期股权投资,尚未摊销完毕的股权投资差额全额冲销,并调整留存收益,以冲销股权投资差额后的长期股权投资的账面价值作为首次执行日的认定成本。②除第①项以外的其他采用权益法核算的长期股权投资,存在股权投资贷方差额的,应冲销贷方差额,调整留存收益,并以冲销贷方差额后的长期股权投资的账面价值作为首次执行日的认定成本;存在股权投资借方差额的,应当将长期股权投资的账面价值作为首次执行日的认定成本。在企业合并中引入同一控制下的企业合并处理方法,是我国企业会计准则对国际会计准则的一个重大贡献。

3. 关于公允价值或重估价作为认定成本的问题。IFRS规定,对于适用公允价值进行计量的项目,可以直接以公允价值作为过渡日的认定成本。如果在此之前已经进行了价值重估,而且重估价与其公允价值或经过价格指数调整的成本大致可比,则以这些重估金额作为重估日的认定成本。对于金

融工具,一般采用公允价值确定其成本。

我国会计准则没有提到重估价可以作为认定成本,但对公允价值作为认定成本有明确规定:①有确凿证据表明可以采用公允价值模式计量的投资性房地产;②企业年金基金在运营中形成的投资;③以公允价值计量且变动计入当期损益或可供出售的金融资产;④在首次执行日指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债;⑤未在资产负债表内确认,或已经按成本计量的衍生金融工具;⑥企业发行的包含负债和权益成分的非衍生金融工具,在首次执行日应将负债和权益成分进行分拆,当负债成分的公允价值可能合理确定时,应当首先确定负债成分的公允价值并以此作为负债成本,然后再按照相应的计算方法确定权益成分的成本。

4. 关于职工薪酬中某些确认问题。我国会计准则规定,对于首次执行日存在的解除与职工的劳动关系计划,满足《企业会计准则第9号——职工薪酬》中预计负债确认条件的,应当确认因解除与职工的劳动关系给予补偿而产生的负债,并调整留存收益。IFRS规定,对雇员福利,允许首次采用者选择在过渡日确认所有累计精算利得和损失,即使它对后继产生的精算利得和损失运用区间法进行会计处理。同时,如果首次采用者选择这一方法,则应当将其运用到所有的计划中。

## 二、相关会计处理

1. 按照《企业会计准则第20号——企业合并》的规定,属于同一控制下企业合并产生的长期股权投资,尚未摊销完毕的股权投资差额的会计处理为:借:以前年度损益调整;贷:长期股权投资——××公司(股权投资差额)。

如果按照原规定已确认为商誉的,其摊余价值的会计处理为:借:以前年度损益调整;贷:无形资产——商誉。

2. 除上述以外的其他采用权益法核算的长期股权投资,存在股权投资贷方差额的会计处理为:借:以前年度损益调整;贷:长期股权投资——××公司(股权投资差额)。

存在股权投资借方差额的,直接将长期股权投资的账面价值作为首次执行日的认定成本,不需要进行账务处理。

3. 首次执行日按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定对商誉进行减值测试,发生减值的,计提减值准备的会计处理为:借:营业外支出——计提的无形资产减值准备;贷:无形资产减值准备。

4. 企业合并取得的资产、承担的负债的账面价值与其计税基础不同形成的暂时性差异,按照《企业会计准则第18号——所得税》的规定进行追溯调整,会计处理为:借:递延所得税资产;贷:所得税费用。借:所得税费用;贷:递延所得税负债。



# 做好存货审计的若干思考

江苏淮安 熊守春

## 一、我国存货审计中存在的问题

1. 对存货审计重视不够。这主要体现在以下几个方面：①注册会计师在编制审计计划时忽视对存货项目的审计，认为对存货的审计工作比较简单，主要就是盘点、检查其数量，所以在编制预算时在时间、经费上都比较紧张，安排的从事存货审计的人员的经验相对不足，且缺少必要的监督和指导。②忽略对存货内部控制的检查测试。注册会计师往往将检查的重点放在相应的内部控制的规章制度是否存在和是否完善上，而对其执行情况和执行效果不够重视，未能认真地进行检查，这势必会加大审计的风险。③未能很好地运用分析性程序来把握审计的重点。如未能将存货与销售、购货、生产耗用、应收和应付款项等联系起来并加以分析，对指标的异常变化缺乏应有的职业谨慎。

2. 未能有效地对存货进行监盘。这主要表现为：①未能做好监盘前的计划准备工作。由于种种主客观原因，注册会计师未能在监盘前对被审计单位存货的内容、性质、重要性、存放地点、相关内部控制的强弱、是否需要利用专家工作等

进行充分的了解和做出相应的决定，在监盘的范围、时间、人员分工、盘点结果的处理等方面未能与被审计单位达成一致。②监盘工作未能规范进行。如过分相信被审计单位提供的盘点表，未能对客户的存货盘点进行必要的监督；未能进行必要的抽盘，并与客户的盘点结果进行核对；对于重要的或特殊的存货未能进行检查；对未存放在企业的存货未能采取必要的替代程序进行检查等。③对盘点结果和特殊情况未能进行及时、有效的处理。对于因不可预见的因素而导致无法在预定日期实施监盘，或委托外单位保管及已作为抵押的存货未能以必要的替代程序进行检查。

3. 未能做好对存货计价的审计工作。这主要体现在：①过分注重对存货计价方法的检查，忽略对其合理性和一致性的检查。尤其是对计价方法在审计年度内发生变化的情况重视不够，未能对其变化的原因、对报表的影响和披露等给予应有的关注和实施必要的检查措施。②忽略对存货质量的检查。只注重对存货数量的盘点，对是否存在过期、变质、市价持续下跌的存货以及是否计提了相应的跌价准备、存货账面价值是

5. 按照《企业会计准则第3号——投资性房地产》的规定确认投资性房地产，采用成本模式计量的会计处理为：借：投资性房地产；贷：固定资产（无形资产）。采用公允价值模式计量的会计处理为：借：投资性房地产（公允价值）；贷：固定资产（无形资产）（账面价值）；贷（或借）：以前年度损益调整（公允价值与账面价值的差额）。

6. 首次执行日，对于符合预计负债确认条件且在该日之前未计入固定资产成本的弃置费的会计处理为：借：固定资产；贷：预计负债。借：以前年度损益调整；贷：累计折旧（补提折旧金额）。

7. 首次执行日，按照《企业会计准则第9号——职工薪酬》的规定，存在解除与职工的劳动关系而产生的负债的会计处理为：借：以前年度损益调整；贷：预计负债。

8. 首次执行日，对于企业年金基金在运营中所形成的投资按照公允价值计量的会计处理为：借（或贷）记“以前年度损益调整”科目，贷（或借）记企业年金基金对应的投资科目。

9. 首次执行日，按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定，确认预计负债的会计处理为：借：以前年度损益调整；贷：预计负债。

10. 对于划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（金融负债）或可供出售金融资产、嵌入衍生金

融工具、未在资产负债表内确认或已按成本计量的衍生金融工具，当以公允价值进行计量时，要调整留存收益，具体会计处理为：借（或贷）记“以前年度损益调整”科目，贷（或借）记金融工具的相关科目。

11. 首次执行日，按照《企业会计准则第26号——再保险合同》的规定，将应向再保险接受人摊回的相应准备金确认为资产的会计处理为：借记“应收分保准备金资产”科目，贷记相应的准备金科目（未决赔款准备金、寿险责任准备金、长期健康险责任准备金等）。在完成上述会计处理后，还要结合其他准则下的相关会计处理，统一对留存收益进行计算，重新计算应补提或冲回的盈余公积等，在编制完相应的调整分录后再编制相关报表。

## 三、执行新准则的一点建议

首先企业应该根据新准则的要求，对资产、负债和所有者权益进行重新分类，做好新旧准则的科目与报表项目的对照关系，对相关项目进行重新确认和计量，并按照新准则的相关规定，对一些特殊项目予以确认和计量，尤其要做好该准则与《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的界线划分，然后按照相关要求编制期初和比较报表，详细分析新准则体系对企业财务状况、经营成果和现金流量的影响情况，为提高会计信息质量、增强会计信息可用性提供保证。○