

## 解读《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》

文/周星煜

《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》实际上就是本次新旧准则的“衔接办法”。是为确保企业在实施新的企业会计准则时，从旧到新过渡的一致性、可比性、操作性和平稳性，本着与国际财务报告准则趋同的原则而制定的。对比《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》与以前分散的各种衔接办法，可以说，变化自然是极大的，是一个全新的系统结构，需要我们全面理解和掌握。经过对《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》的整体内容与逻辑结构的分析，本人将该准则之关键知识归纳为以下几个方面，提出个人的一些粗浅看法。

### 一、相关概念

首次执行企业会计准则，是指企业第一次执行企业会计准则体系，包括基本准则、具体准则和会计准则应用指南。首次执行企业会计准则后发生的会计政策变更，适用《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》。

按照新准则规定列报比较信息的，首次执行日是在首份年度财务报表中按照新准则列报全部比较信息最早期间的期初。如，在提供一年按照新准则列报的全部比较信息的情况下，首次执行日为2006年1月1日。又如，在提供二年按照新准则列报的全部比较信息的情况下，首次执行日为2005年1月1日。在首次执行日企业要编制期初资产负债表，作为按新准则进行处理的起点。

### 二、期初资产负债表资产、负债确认计量和列报和一般原则

除准则规定应当采用追溯调整法的项目外，其他会计政策变更均采用未来适用法；采用追溯调整法的项目，应当调整期初留存收益（期初未分配利润和盈余公积）。要求采用追溯调整法的事项，涉及采用公允价值的资产或负债项目：投资性房地产、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和金融负债、可供出售金融资产、衍生金融工具、企业年金基金运营中的投资；涉及预计负债项目：资产弃置义务、辞退福利义务、重组义务；长期投资/企业合并：长期股权投资、企业合并；其他：所得税、股份支付等。

### 三、确认和计量时编制资产负债表、需要追溯调整的主要事项

编制期初资产负债表时，新准则主要有下列事项要求追溯调整：

(1) 长期股权投资：应当分别下列情况处理：①属于同一控制下企业合并产生的长期股权投资，常未摊销完毕的股权投资差额应全额冲销并调整留存收益，以冲销股权差额后的长期股权投资账面余额作为首次执行日认定成本；②除上述①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账面余额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余额作为首次执行日的认定成本。

上述第①种情况，由于新的企业合并准则将长期股权投资分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并，对于同一控制下的企业合并，采用权益结合法，对被合并方的资产、负债按账面价值计量，不产生股权投资差额，因此应当将原尚未摊销的长期股权投资差额全部抵销；其会计处理：借：利润分配、盈余公积；贷：长期股权投资—股权投资差额

上述第②种情况，新的长期股权投资准则中规定，长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不调整长期股权投资的初始投资成本；长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，应按其差额，借记“长期股权投资—XX公司”科目，贷记“营业外收入”科目。其会计处理：

长期股权投资差额（借差）

长期股权投资差额（贷差）

借：长期股权投资—投资成本

贷：长期股权投资—股权投资差额

注：该比分录编制的目的是将原尚未摊销的股权投资差额明细科目冲销。

\* 借：资本公积

\* 贷：利润分配、盈余公积

(2) 投资性房地产：在首次执行日，对于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，可以按照公允价值进行计量，并将账面价值与公允价值的差额调整留存收益。其会计处理：借：投资性房地产/累计折旧；贷：固定资产/无形资产等；差额：借或贷：利润分配、盈余公积。对于采用成本模式计量的投资性房地产，因不涉及损益，不存在调整留存收益。其会计处理：借：

投资性房地产/累计折旧；贷：固定资产/无形资产等。

(3) 固定资产：在首次执行日，对于满足预计负债确认条件且该日之前尚未计入资产成本的弃置费用，应当增加该项资产成本，并确认相应的负债；同时，将应补提的折旧（折耗）调整留存收益。其会计处理：分录①借：固定资产；贷：预计负债。分录②借：利润分配、盈余公积；贷：累计折旧。

(4) 因解除与职工的劳动关系给予补偿：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》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。其会计处理：借：利润分配、盈余公积；贷：预计负债（应付职工薪酬）

(5) 年金基金：在首次执行日，对于企业年金基金在运营中所形成的投资，应当在首次执行日按照公允价值进行计量，并将账面价值与公允价值的差额调整留存收益。其会计处理；借或贷：投资科目；贷或借：利润分配、盈余公积

(6) 股份支付：对于可行权日在首次执行日或之后的股份支付，应当根据《企业会计准则第11号——股份支付》的规定，按照权益工具、其他服务或承担的以权益工具为基础计算确定的负债的公允价值，将应计入首次执行日之前等待期的成本费用金额调整留存收益，相应增加所有者权益或权负责。首次执行日之前可行权的股份支付，不应追溯调整。其会计处理；

授予职工的权益结算股份支付

授予职工的现金结算股份支付

借：利润分配

贷：资本公积

借：利润分配

贷：应付职工薪酬

(7) 或有事项：在首次执行日，企业应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定，将满足预计负债确认条件的重组义务，确认为负债，并调整留存收益。其会计处理；借：利润分配、盈余公积；贷：预计负债

(8) 所得税：在首次执行日，企业应当按照《企业会计准则第18号——所得税》的规定，对资产、负债的账面价值与计税基础不同形成的暂时性差异的所得税影响进行追溯调整，并将影响金额调整留存收益。

具体处理分两种：1) 原采用应付税款法：按新准则调整资产、负债账面价值，与其计税基础比较，确定应纳税和可抵扣暂时性差异，采用适用税率计算递延所得税负债或资产金额，调整期初留存收益。2) .原采用原纳税影响会计法：根据新所得税准则计算递延所得税负债或资产，冲销原递延税款贷款或借项，两项金额的差额调整期初留存收益。其会计处理：

.原采用应付税款法

.原采用原纳税影响会计法：

借：利润分配、盈余公积

贷：递延所得税负债

借：递延所得税资产

贷：利润分配、盈余公积

借或贷：递延所得税负债或资产，

贷或借：递延税款

差额：借或贷：利润分配、盈余公积

注：调整期初留存收益的前提是该暂时性差异核算时对应的是所得税费用

(9) 企业合并：除下列项目外，对于首次执行日之前发生的企业合并不应追溯调整：

①按照《企业会计准则第20号——企业合并》属于同一控制下企业合并，原已确认商誉的摊余价值应当全额冲销，并调整留存收益。其会计处理：借：利润分配、盈余公积；贷：无形资产——商誉。

按照该准则的规定属于非同一控制下企业合并的，应当将商誉在首次执行日的摊余价值作为认定成本，不再进摊销。但由于在新准则中商誉已不再属于无形资产范畴，因此，其会计处理为：借：商誉；贷：无形资产——商誉。

②首次执行日之前发生的企业合并，合并合同或协议中约定根据未来事项的发生对合并成本进行调整的，如果首次执行日预计未来事项很可能发生并对合并成本的影响金额能够可靠计量的，应当按照该影响金额调整已确认商誉的账面价值。其正商誉的会计处理为：借：商誉；贷：长期股权投资。其负商誉的会计处理为：借：长期股权投资；贷：利润分配、盈余公积；

③在首次执行日，企业应当按照《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，应当以计提减值准备后的金额确认，并调整留存收益。借：利润分配、盈余公积；贷：商誉减值准备（作者单位：江西财经职业学院）

公司财务状况的模糊综合评价研究与应用  
企业环境会计信息披露体系的构建  
管理会计信息质量特征  
对网络财务的几点思考  
内部审计人员询问技术的使用  
谈建立军队财务网络信息系统的对策  
浅析企业内部控制对会计信息质量的影响  
财务危机的综合治理与企业抗风险能力研究  
从社会文化角度谈中国会计准则制定权的归属  
基于平衡计分卡的高校企业领导经济责任审计评价  
解读《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》

---

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