



八项新企业会计准则 实施情况分析

—— 基于北京地区上市公司、会计师事务所的调研结果

李从军 崔磊磊 邱艺 王祎娜

2014年,财政部陆续新增或修订了八项新企业会计准则,对上市公司会计信息披露影响重大。恰当运用会计准则、提供有效的会计信息披露,是资本市场良好运行的基础。对新准则应用情况进行研究,有利于及时发现上市公司会计处理的相关问题,推动会计准则的进一步完善,利于新会计准则全面和准确运用。本次调查面向北京地区240家上市公司、36家证券资格会计师事务所(含总分所)下发调查问卷并座谈部分会计师事务所,共收到204家上市公司、31家会计师事务所的有效问卷回复。调查结果反映,受新准则实施影响上市公司调整会计分录或者年报信息披露的有192家,其中涉及会计分录调整的(含当期及追溯调整)共171家,主要为重分类调整,对公司当期损益影响金额并不显著。

一、新会计准则在上市公司的适用情况及存在的问题

从八项新会计准则在上市公司的具体适用情况来看,长期股权投资准则变动和财务报表列报准则变动对上市公司年报信息影响最大,涉及的会计分录调整和信息披露调整事项最多。

(一) 长期股权投资准则适用情况及存在的问题

1. 适用情况

长期股权投资准则是一项新修订的准则。本次调查的上市公司中,有144家上市公司填写运用了此项准则,其中73家公司按照该准则调整了当期会计处理,65家公司进行了追溯调整;主要调整事项为将“三无”长期股权投资重分类至可供出售金融资产,此外还少量涉及向合营企业出售业务的财务处理调整以及持股比例被动稀释相关会计处理变更等。

2. 存在的问题

(1) 适用金融工具准则的权益性股权投资公允价值的确定。这是长期股权投资准则部分反映最为集中的问题。根据长期股权投资准则规定,对被投资单位不具有控制、共同控制和重大影响的权益性投资(“三无”投资)不再属于长期股权投资准则的规范范围,应作为金融资产核算。实务中,上市公司持有的非上市公司股权等“三无”投资,往往不存在活跃市场,同时对于持股比例较低的企业而言,聘请机构进行估值成本较高,因此公司普遍存在后续计量中如何确定其公允价值的疑虑,多数仍按照

成本计量。综上,对于“三无”投资准则调整,公司实际运用中主要仅影响报表项目和核算科目的分类,对账面价值和列报金额未产生实质性影响。

(2) 被动稀释股权或者持股比例增加但仍采用权益法时相关商誉的会计处理。对于权益法下被动稀释股权时,长期股权投资初始成本中内含的商誉应如何进行会计处理,现行准则及指南中尚无明确规定。实务中对此处理有两种观点:视同处置,按比例结转商誉,或者作为被投资单位的其他所有者权益变动,不结转商誉。此外,现行准则及指南中仅规定了投资方持股比例增加但仍采用权益法核算时,应当“综合考虑”与原持有投资和追加投资相关的商誉或计入损益的金额,相关处理原则亦不够明确。准则指南中对初始投资为正商誉、追加投资时为负商誉情况下的处理,以示例的形式作出一定解释,但对于其他情况下(如内含商誉前后正等)商誉的处理原则尚未明确。

(3) “一揽子交易”分步实现企业合并前股权投资会计处理。现行准则及指南中规定,企业多次交易分步取得同一控制下被投资单位股权、最终形成企业合并的,应当判断多次交易是否属于

“一揽子交易”；若属于，合并方应当将各项交易作为一项取得控制权的交易进行会计处理。这一规定较为原则，未明确达到控制前的股权投资在个别财务报表的会计处理。实务中对此处理有两种观点：计入长期股权投资，以成本法核算，或者计入预付款项。此外，现行准则及指南中也未涉及非同一控制下合并相关类型交易的会计处理。

(4) 持股比例增加但仍采用权益法核算下投资损益会计处理。现行准则及指南中规定，持股比例增加但仍采用权益法核算时，投资方应当按照新的持股比例对股权投资继续采用权益法核算。据此，后续确认投资收益时，理论上应该区别投资的不同取得时点，并以各时点有关资产和负债的公允价值为基础分别对净利润进行调整后确认投资损益。实务中区别不同时点分别调整、多套权益法核算具体操作较为复杂。

(5) 有限合伙企业涉及的会计问题。有限合伙企业通常并不按照出资份额分配利润或承担亏损，而是由合伙人根据具体情况设计个性化的利润分配条款。该种情况下，实务中关于合伙人对企业的影响程度判断以及具体计量问题较多。例如，若有限合伙人持有份额较高（如超过50%）、但不能控制合伙企业，其对企业的影响程度该如何判断；普通合伙人不能够控制企业，其出资应按照重大影响采用权益法核算还是确认为可供出售金融资产，权益法核算可变更回报比重的确认等，实际情况通常较为复杂，需要出台更多指引加以规范。

(二) 职工薪酬准则适用情况及存在的问题

1. 适用情况

职工薪酬准则是一项新修订的准则。本次调查的上市公司中，有95家上市公司填写运用了此项准则，其中21家公司按照该准则调整了当期会计处理，35家公司进行了追溯调整；主要调

整事项为短期与长期应付职工薪酬的重分类，应付职工薪酬中短期薪酬、离职后福利等的重分类和重新计量，由于重新计量设定受益计划净资产或净负债的变动导致其他综合收益变动等。

2. 存在的问题

(1) 关于新准则与财政、国资管理文件对国有企业职工薪酬核算的衔接问题。职工薪酬准则与《财政部关于企业重组有关职工安置费用财务管理问题的通知》（财企[2009]117号）、《财政部关于中央企业重组中退休人员统筹外费用财务管理问题的通知》（财企[2010]84号）、《国务院国有资产监督管理委员会关于做好2014年度中央企业财务决算管理及报表编制工作的通知》（国资发评价[2014]175号）等文件的规定存在不一致的情况。具体差异主要体现在：职工薪酬中设定收益计划针对的人员范围、福利范围不同；精算的标准、参数选择不同；计量对应科目的要求不同。这导致职工薪酬准则与财政、国资管理文件对国有企业相关规定的衔接上存在以下三方面问题，有待出台相关衔接处理规定予以明确：

① 对原先在国有企业改制时按原规定已经预留的统筹外离退休福利相关负债，在计提范围、计提标准、精算参数等方面与会计准则不一致的，是否需要按照会计准则的口径进行追溯调整，尚待明确。

② 对于此前已经冲减国有权益的相关负债计提金额，是否需将其改为追溯调整留存收益，尚不明确。若执行新准则后无需进行追溯调整，对于原先已被纳入精算范围的相关人员精算负债金额发生的变化，是否应根据财企[2009]117号文、财企[2010]84号文的规定直接冲减国有权益，或根据新准则要求将“重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动”计入其他综合收益，尚待明确。

③ 国资发评价[2014]175号文指出“未预提人员费用的企业以及未预提的统筹外费用按照现行渠道列支”。该规定与职工薪酬准则中对于推定义务的确认可存在不一致的情形，实务中应按何种规定处理尚不明确。

(2) 关于纳入职工薪酬核算的劳务费具体范围问题。职工薪酬准则将虽未与企业签订劳动合同或未由其正式任命，但向企业提供服务与职工所提供类似的人员等劳务派遣费纳入核算范围。对此，实务执行中以下问题反映较为集中：一是个人独立从事各种非雇佣的各种劳务所取得的劳务费是否纳入职工薪酬核算，具体判断标准尚不明确；二是受国资考核口径影响，国有企业对职工薪酬核算范围的标准把握不统一，纳入职工薪酬核算的范围与实际情况存有差异，从而导致监管部门及投资者对企业真实财务状况的理解存在偏差。

(3) 关于离职后福利中推定义务的界定。国际财务报告准则中明确要求，企业不仅应该核算离职后福利设定受益计划正式条款下的法定义务，还应核算由于非正式惯例产生的任何推定义务。目前我国职工薪酬准则中尚未对离职后福利中的推定义务做出明确界定，企业核算离职后福利时是否应包含推定义务尚不明确。此外，实务中在判断离职后福利是否构成推定义务时，更多地依赖有关主管部门的规定，如国资发评价[2014]175号文对国有企业职工薪酬的核算和列报的相关规定，可能与企业实际执行情况存在一定差异，对企业是否构成推定义务的判断及核算造成困扰。

(4) 追溯调整衔接规定的理解与适用问题。调研发现，对于职工薪酬准则追溯调整豁免条款的理解不一，有待准则制定机构予以明确。职工薪酬准则第三十条规定“对于本准则施行日存在的离职后福利计划、辞退福利、其他长期职工福利，除本准则三十一条规定外，

应按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定采用追溯调整法处理”，而第三十一条则规定了追溯调整时的例外情况，“企业比较财务报表中披露的本准则施行之前的信息与本准则要求不一致的，不需要按照本准则的规定进行调整。”上市公司对于前述两条规定理解较为困惑，不确定应如何进行追溯调整。此外，IPO或新三板申报企业需要披露多期财务报表，按前述第三十一条规定会出现申报期间职工薪酬会计政策前后不一致、需分段列示的情形，影响不同期间财务报表的可比性和可理解性。

(三) 财务报表列报准则适用情况及存在的问题

1. 适用情况

财务报表列报准则是一项新修订的准则。本次调查的上市公司中，有149家上市公司填写运用了此项准则，其中67家公司按照该准则调整了当期会计处理，109家公司进行了追溯调整；主要调整事项为递延收益由其他非流动负债调整为单独列报，外币报表折算差异计入其他综合收益，部分资本公积项目调整为其他综合收益列示等。

2. 存在的问题

(1) “持有待售”和“终止经营”的认定和披露相关规定过于简略。财务报表列报准则中对“终止经营”和“持有待售”认定和核算规定较为简略，仅提出了“持有待售”和“终止经营”的定义，尤其是“持有待售”的会计处理规定仍然散落在其他会计准则（如固定资产准则）中，尚未对此进行集中规范或系统性说明，因此存在不便于理解和运用等问题。

(2) 尚未明确设定受益计划负债的列报要求。对于没有设定受益计划资产而仅有设定受益计划义务的企业，其在资产负债表中列报的设定受益计划负债并非净额且可区分企业在年度报告

期结束后十二个月内是否需要支付，该部分应列报为流动负债亦或非流动负债尚无明确规定。职工薪酬准则应用指南中仅规定了“离职后福利中设定受益计划净负债、其他长期职工福利中符合设定受益计划条件的净负债应当在资产负债表的非流动负债项下单独列示”。而《国际会计准则第19号——雇员福利》(IAS19)对离职后福利中的设定受益计划列报给出了专门的豁免，允许其全部作为非流动负债列报。我国可否考虑与国际财务报告准则趋同，将离职后福利中设定受益计划可全部列报为非流动负债，将其他长期职工福利中设定受益计划负债按照流动性予以区分，一年内到期的作为流动负债进行列示，需予以明确。

(四) 合并财务报表准则适用情况及存在的问题

1. 适用情况

合并财务报表准则是一项新修订的准则。本次调查的上市公司中，有39家上市公司填写运用了此项准则，其中7家公司按照该准则调整了当期会计处理，9家公司进行了追溯调整；主要调整事项为子公司之间以及子公司向母公司出售资产所发生的未实现内部交易损益抵消、合并特殊目的实体等事项。

2. 存在的问题

(1) 结构化主体“控制”的判断。调研中了解到，上市公司对持有的结构化主体按照“控制”三要素进行评估的过程存在一些难点。按照准则规定，在考虑“有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额”的要素，评估作为决策者的企业是主要责任人还是代理人时，需要考虑决策者因持有结构化主体的其他利益而承担的可变回报的风险，包括评估具体享有的经济利益的比重和可变动性、所面临的可变回报风险是否与其他投资方不同以及所承担的可变回报风险相对于被投资方回报总体变动的风险而

言的程度。如何考虑上述可变回报的量级、可变动性及风险变动程度指标的评估顺序、相互关系，准则中没有相应的量化标准和指引，判断空间较大。

具体问题包括：一是可变回报的量级和可变动性的具体计算较为困难。可变回报的形式实际上已不局限于股利、利息，还包括流动性、规模经济、成本节约等，回报比重和可变动性很难量化，实际计算存在困难。二是如何基于量级和可变动性的计算结果判断是否具有控制，可变回报比重和可变动性的关系衡量存有困惑。例如，投资人享有的经济利益比重较低，但可变动性较高，该种情况下判断为控制时的可变回报比重和可变动性量化标准，实务中分歧较大。

(2) 企业设立的非营利性机构涉及的会计问题。对于企业设立的高校、医院、研究机构以及民办非企业单位等非营利性机构，相关控制的判断、是否享有可变回报的评估、是否纳入合并范围，有待给予明确指引。例如，对于企业设立的民办非企业单位，由于其不得从事营利性经营活动、盈利不得分配、解体时财产不得私分，该种情况下投资方是否享有可变回报，如何考量投资方获取的规模经济、成本节约、专有知识等其他回报，有待监管机构给出一定指引。

(五) 金融工具列报准则适用情况及存在的问题

1. 适用情况

金融工具列报准则是一项新修订的准则。本次调查的上市公司中，有58家上市公司填写运用了此项准则，其中11家公司按照该准则调整了当期会计处理，16家公司进行了追溯调整，其他公司主要是对年报披露信息进行了调整。主要调整事项为“三无”投资重分类至金融资产、债务工具和其他权益工具的确认等。

2. 存在的问题

(1) 金融负债和权益工具的区分。据调研发现,金融工具的条款纷繁复杂,企业对于金融工具的运用形式也日趋多样化,如何基于相关事实划分金融负债和权益工具涉及的专业判断较多。例如,公司持有的资产管理计划最次级份额应划分为债务工具还是权益工具,公司对此理解各异。现有准则及指南虽已就金融负债和权益工具的区分给出了原则性规定,还需进一步出台细化指引,以促进公司更好地理解 and 运用准则。

(2) 信用风险相关信息披露。金融工具列报准则第六十四条(二)款规定,企业应当披露与每类金融工具信用风险有关的下列信息:…(二)可利用担保物或其他信用增级的信息及其对最大风险敞口的财务影响。针对该条准则,应用指南中以示例形式披露某银行全部贷款的担保物公允价值信息,包括已发生逾期或减值贷款以及未发生减值或逾期贷款的担保物价值。在银行实务中,大部分上市银行目前均没有按照此示例的要求进行披露,仅披露了已逾期或已减值贷款的担保物公允价值信息。究其原因是,对于未逾期未减值的贷款因其信用质量良好、信用风险可控,出于成本效益原则,银行未对其信用质量进行定性披露。对此,需在考虑行业内普遍实务的基础上,进一步明确披露要求。

(六) 公允价值计量准则适用情况及存在的问题

1. 适用情况

公允价值准则是一项新增加的准则。本次调查的上市公司中,有30家上市公司填写运用了此项准则,由于大部分公司已于2013年提前适用该准则,因此尚无公司调整当期会计处理或进行追溯调整;该准则对公允价值计量三个层次的信息披露提出更高的要求,30家上市公司在财务报表附注中对相关信息进行了广泛的披露。

2. 存在的问题及建议

(1) 有活跃市场报价的长期股权投资的公允价值计量问题。公允价值计量准则中规定“企业是以单项还是以组合的方式对相关资产或负债进行公允价值计量,取决于该资产或负债的计量单元”,由于长期股权投资的计量单元为投资整体,据此应按整体计量公允价值。但公允价值计量准则第二十五条规定“在所有情况下,企业只要能够获得相同资产或负债在活跃市场上的报价,就应当将该报价不加调整地应用于该资产或负债的公允价值计量”,这与以投资整体计量长期股权投资的公允价值要求相矛盾,目前我国准则中尚未对此进行特殊考虑和规定。部分上市公司及会计师事务所认为,若按活跃市场报价作为长期股权投资的公允价值,则未能充分考虑控制权溢价、重大影响溢价等因素,因此可否考虑对于有活跃市场报价的长期股权投资按照投资整体计量其公允价值,有待明确。

(2) 被投资方引入新投资后、原按成本法计量的可供出售金融资产的公允价值计量问题。根据新准则,不存在活跃市场报价、且公允价值无法可靠计量的可供出售金融资产可按照成本法核算。但若被投资方近期已成功引入过新股东(如PE),则是否表明持有的可供出售金融资产公允价值能够可靠计量进而应改为公允价值计量,尚不明确。笔者认为,发生上述事项首先应综合判断公允价值能否可靠计量,如充分考虑交易双方是否熟悉交易标的相关情况、是否经过充分的协商谈判、是否存在关联关系、交易是否具有商业实质等;其次应充分评估后续公允价值能否可持续获得。若经判断得出公允价值能够可靠计量并可持续获得,则可依据相关估值技术对交易价格进行相应调整后,得出股权的公允价值。

(3) 没有活跃市场报价的资产和负

债的公允价值计量问题。根据新准则规定,没有活跃市场的资产和负债其公允价值计算主要依赖估值技术,其中资产评估机构评估结果是估值的重要依据之一。实际处理中,除国资企业评估受相关规定约束需进行核准备案外,非国资企业资产评估以财报为目的的评估遵循的规范较为原则、灵活性较高,评估差异可能导致各企业间同类或类似资产的公允价值可比性不强。

(七) 合营安排准则适用情况及存在的问题

1. 适用情况

合营准则是一项新发布的准则。本次调查的上市公司中,有16家上市公司填写运用了此项准则,其中1家公司按照该准则调整了当期会计处理,1家公司进行了追溯调整。主要调整事项为对合营安排的分类进行重新判断,将认定为共同经营的合营安排从对合营企业投资重分类为共同经营并分别确认相关资产、负债、收入和费用。

2. 存在的问题

(1) 合营安排判断需要进一步指引。在判断合营安排是共同经营还是合营企业时,除了需要考虑该安排的结构、法律形式以及合同条款,还需考虑其他相关事实和情况。虽然指南中对其事实和情况进行了说明,但实务中具体安排颇为多样性、复杂化。合营安排准则第十二条列举了划分为共同经营需要满足的条件、较为严格,实务中判断为“共同经营”的案例较为少见,需给予一定指引加以规范、分享更多案例予以借鉴。

(2) 具体会计处理细节有待明确。现行准则规定了合作开发、合作经营的原则,但具体的会计处理细节尚需进一步明确。如投出固定资产成立共同经营的会计处理问题:合作双方一方出地、一方出钱,设立项目公司,建成后的房产面积按比例分配;假设符合共同经

营的条件,出地的一方应如何进行账务处理,是否应当确认土地处置损益中归属于其他参与方的部分,实务中对此较为困惑。

(八)在其他主体中权益的披露准则适用情况及存在的问题

1. 适用情况

在其他主体中权益的披露准则是一项新发布的准则。本次调查的上市公司中,有65家上市公司填写运用了此项准则并调整了相关信息披露。

2. 存在的问题

(1)合营企业和联营企业财务信息披露要求存在适用难点。准则要求披露重要合营企业和联营企业的财务信息,但是如果重要的合营企业和联营企业为上市公司,可能造成上市公司信息提前泄露,也可能造成投资方和被投资方前后披露的有关信息出现不一致。对此,需进一步明确操作要求,特别是存在复杂交叉持股等情况时。

(2)重要的非全资子公司的相关信息披露存有疑议。公司在实际执行中存在以下疑问:一是重要非全资子公司是指资产负债表日存在的重要非全资子公司还是报告期内存在的重要非全资子公司尚不明确;二是若上期为全资子公司,本期处置部分股权后为重要非全资子公司,是否仍需要披露该重要非全资子公司上期数(即使该子公司上期为全资子公司)。前述问题有待明确,以免实务中引发歧义。

二、完善新准则运用的相关建议

(一)建议准则制定部门继续完善会计准则体系,解决突出问题

一是明确突出问题处理方式。对于现行准则体系中未有明确规定的情况,可以发布准则解释等形式予以明确,包括前述被动稀释股权或者持股比例增加但仍采用权益法时相关商誉处理、“一揽子交易”分步实现企业合并、离

职后福利中推定义务的界定、设定收益计划负债的列报、重要非全资子公司相关信息的披露等领域。

二是进一步出台细化指引。对于准则规定较为原则、实务处理中困惑较多的领域,应进一步出台细化指引、指导具体操作,包括前述“三无”投资核算、持股比例增加但仍采用权益法核算下投资损益确认、有限合伙企业会计计量、纳入职工薪酬核算的劳务费、职工薪酬准则衔接、“持有待售”和“终止经营”、结构化主体“控制”的判断、企业设立的非营利性机构核算、金融负债和权益工具的区分、有活跃市场报价的长期股权投资公允价值计量、合营安排等领域。具体如结构化主体会计计量方面,建议提供有关可变回报的量级和可变动性方面的实务指引,可考虑重点涵盖量级和可变动性的计算、无法量化的可变回报如何体现、如何基于量级和可变动性的计算结果判断是否具有控制、是否纳入定性分析、量级和可变动性结果不一致时如何协调二者关系综合判断等方面来进一步细化判断标准。

三是增加公开典型案例。对于新准则执行中判断空间较大、实际情况复杂多样或者实务中较为少见的领域,有关部门可适度公开具有指导意义的实务案例,使得企业能够更好地理解和运用会计准则,包括前述结构化主体控制的判断、可供出售金融资产公允价值计量、合营安排判断等方面。

(二)建议加强部门沟通,统一口径、消除差异

一是消除规则差异。对于与企业会计准则规定存在差异的其他部门规定,各部门间可进一步加强协调,统一规范上市公司会计处理要求。如前述职工薪酬准则与国资委规定之间存在的差异,对国有企业影响较大,建议有关部门就此进行沟通,统一精算标准、会计处理等具体要求,进一步提高国有企业上市

公司财务会计信息披露质量,增强财务信息可比性。

二是强化制度衔接。新会计准则中公允价值计量理念的广泛运用,使得资产评估计价与会计计量的结合愈发紧密。监管部门可以新企业会计准则的修订为契机,进一步规范以财务报告为目的的评估,减少可操作空间,促进资产评估与会计核算的有效衔接。

三是完善沟通机制。新企业会计准则涉及的主观判断较多,各监管部门间应不断完善沟通机制,如通过联席讨论会议充分征求各方意见、统一监管口径,尽量减少部门意见不一致给上市公司和会计师事务所实际执行造成的困惑。

(三)建议增加上市公司信息披露弹性,强化有机衔接

一是金融工具信用风险相关信息披露方面。对此行业普遍问题,应共同协商,兼顾公司信息披露成本,寻找既能满足准则要求、又具有可操作性的披露方法。

二是重要合营企业和联营企业相关信息的披露方面。应进一步明确合营企业和联营企业为上市公司的相关信息具体披露要求,考虑对于部分复杂的交叉持股等情况给予一定的披露豁免,或者视重要程度披露最近一期的公开财务信息以供参考,后续可予以补充披露。

三是重要的非全资子公司相关信息的披露方面。应考虑不同公司的行业特征、管理方式等具体情况,坚持突出重点、减少冗余的原则,给予明确指引,完善披露要求。

四是IPO或新三板企业申报信息的披露方面。应明确要求申报企业对于会计准则变化进行全面追溯、申报期间会计政策保持一致,以期增强财务信息的可理解性,也有利于实现申报信息披露与持续信息披露的有机衔接。

(作者单位:中国证监会北京证监局)

责任编辑 武献杰