

央企新旧会计准则转换问题的思考

■ 张海平



为确保新旧会计准则的顺利衔接转换，财政部在新《企业会计准则》体系中特设了《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》（以下简称CAS38），该准则虽规范了企业首次执行新准则时的会计政策衔接、过渡方法、会计确认与计量要求及首次执行企业会计准则的财务报表列报要求，但上市公司在新旧会计准则的衔接过程中依然出现了这样或那样的问题。2008年1月1日新企业会计准则的实施范围将扩大到中央国有企业，笔者拟以对上市公司新旧会计准则转换过程中的问题的分析，为中央国有企业执行新准则提供一些指导和参考。

一、首次执行企业会计准则需要关注的问题

1、关于追溯调整及期初资产负债表

CAS38号第四条规定“在首次执行日，企业应当对所有资产、负债和所有者权益按照企业会计准则的规定进行重新分类、确认和计量，并编制期初资产负债表。编制期初资

产负债表时，除按照本准则第五条至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。”企业按照新准则对会计项目进行追溯调整，并编制期初资产负债表，有可能与原会计准则编制的期初资产负债表差距较大。但期初资产负债表是企业进行会计核算的新起点，企业需按《企业会计准则解释第1号》要求对首次执行日有关资产、负债及所有者权益项目的账面余额进行复核，并经注册会计师审计后在附注中予以披露。

2、关于中期财务报告

首次执行中期财务报告是指首份按新准则编制的年度财务报表涵盖的期间所编制的财务报告。新准则规定，中期财务报告应当提供比较财务报表。CAS38第二十条还规定“在首份年度财务报表涵盖的期间内对外提供中期财务报告的，应当遵循《企业会计准则第32号——中期财务报告》的规定。”由于企业在中期财务报表中采用与年度财务报表相一致的会计政策，因此，上市公司2007年中期财务报表除按新准则进行确认、计量、列报外，提供同期可比报告的，其上年同期报表项目及其金额应根据新准则的要求进行重新分类确认。同样，2008年执行新企业会计准则的央企，中期财务报告也应重新分类确认。

3、关于母子公司政策协调问题

CAS38应用指南规定，母公司执行新准则但子公司尚未执行的，母公司在编制合并财务报表时，应按新准则的规定调整子公司的财务报表。母公司尚未执行新准则而子公司已执行的，母公司在编制合并财务报表时，可将子公司的财务报表按母公司的会计政策进行调整后合并，也可将子公司按新准则编制的财务报表直接合并。

4、关于追溯调整项目及分类

根据CAS38号第五至十九条规定，企业在首次执行日需要调整的项目包括：股权投资差额、采用公允价值模式计量的投资性房地产、弃置费用、应付职工薪酬、企业年金基金、股份支付、或有负债、所得税暂时性差异、商誉及其减

值、金融资产、金融负债、表外核算的衍生金融工具、嵌入式衍生金融工具的分拆、套期保值以及再保险。上述十五项内容可以分为四类。第一类是由于新准则引用公允价值计量属性引起的项目。如采用公允价值模式计量的投资性房地产，首次执行日应将账面价值与公允价值的差额调整留存收益；类似的还有企业年金基金、金融资产、金融负债等。第二类是从表外披露移入表内确认项目。CAS38规定原未在资产负债表内确认的衍生金融工具，应在首次执行日按公允价值计量，同时调整留存收益。第三类是新准则首次规范项目。如弃置费用、再保险的核算等。第四类是新准则与旧企业会计准则的差异项目。如所得税核算由原来的应付税款法和纳税影响会计法改按资产负债表债务法进行核算，首次执行日确认暂时性差异，并调整留存收益。

5、关于首份年度财务报表的列报

在首次执行日后按新准则编制的首份年度财务报表期间，企业应按《企业会计准则第30号——财务报表列报》和《企业会计准则第31号——现金流量表》编报资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表及附注。在附注中应以列表形式披露年初所有者权益的调节过程以及作出修正的项目、影响金额及其原因。

对于企业提供比较财务报表的，上年度比较信息也需按新准则编制。财务报表项目的列报发生变更的，应将上年度比较数据按新准则的列报要求进行调整。中国证监会在《首次公开发行股票并上市管理办法》等管理办法中，要求拟发行证券的公司提供三年又一期的比较财务报表，该三年又一期的财务报表均需按新准则的规定核算并编制比较财务报表。

二、上市公司执行CAS38存在的主要问题

1、长期股权投资核算方法的转换问题

目前，向投资控股型企业转变的上市公司的资产、业务及利润主要在控股子公司。按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定，母公司对控股子公司的投资采用成本法核算，这将给上市公司母公司财务报表带来严重影响。如中国联通(股票代码600050)，母公司不经营实业，主营业务收入均由各控股子公司合并形成。企业首次执行企业会计准则时，母公司需对原权益法下投资的账面值直接转为长期股权投资成本，则母公司长期股权投资成本中包含了控股子公司以前年度实现的累计净利润。如果该子公司在首次执行日后进行利润分配，那么母公司是确认投资收益或是冲减对子公司的长期股权投资成本，两者对公司的影响大相径庭。新颁布的《企业会计准则解释第1号》第七条规定“企

业在首次执行日以前已经持有的对子公司长期股权投资，应在首次执行日进行追溯调整，视同该子公司自最初即采用成本法核算。执行新企业会计准则后，应按子公司宣告分派现金股利或利润中应分得的部分，确认投资收益。”由此可见，从旧准则对控股子公司的权益法核算转为新准则下的成本法核算，将导致投资控股型母公司净资产发生重大变化。这些主要资产、利润来源于控股子公司的企业，由于子公司未分红，而母公司原基于子公司投资收益进行大比例分红，将可能导致该企业未分配利润出现红字。另外，追溯调整后净资产发生变动，母公司是按原准则确定的投资成本作为首次执行日的投资成本，还是按权益法进行核算调整后的投资成本作为首次执行日的投资成本，新准则未有明确规定。

2、股权分置流通权的处理问题

2005年，财政部发布《上市公司股权分置改革相关会计处理暂行规定》，要求非流通股股东设置“股权分置流通权”科目，核算企业以各种方式支付对价取得的在证券交易所挂牌交易的流通权，但新准则未对股权分置流通权的核算作出规定。2007年，财政部会计准则委员会牵头成立的企业会计准则实施问题专家工作组发布的专家工作组意见(一)对此作了如下规定：首次执行日，企业在股权分置改革中形成的股权分置流通权的余额，属于与联营企业、合营企业、子公司的长期股权投资相关的，以及与仍处限售期的权益性投资相关的，应全额转至长期股权投资(投资成本)；除此之外，首次执行日应将其余额及相关的权益性投资账面价值一并按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定进行划分，作为交易性金融资产或可供出售金融资产。划分为交易性金融资产或可供出售金融资产的金融资产，在首次执行日的公允价值与其账面价值的差额，应按CAS38的规定处理。其中对于可供出售金融资产，其公允价值与账面价值的差额在调整了首次执行日的留存收益后，应同时将该差额自留存收益转入资本公积(其他资产公积)。2007年1月1日以后，企业根据经批准的股权分置方案，以支付现金方式取得的流通权，应计入与其相关的长期股权投资或其他金融资产的账面价值，不再单设“股权分置流通权”科目进行处理。但专家组意见仅规定了母公司单体报表的核算，企业编制合并报表时如何处理没有规定，原法人股限售期满流通，其流通权成本是否按比例摊销也没有规定，这些都需要进一步明确。

3、可分离交易可转换债券的分拆问题

可分离交易可转债是债券和股票的混合融资品种。2006年11月7日，马钢股份(600808)首次获准发行可分离交易可转换债券。根据CAS38第十七条规定“对于企业发行的包含负债和权益成份的非衍生金融工具，应当按照《企

业会计准则第37号——金融工具列报》的规定，在首次执行日将负债和权益成份分拆，但负债成份的公允价值难以合理确定的除外。”根据上述规定，可分离交易可转换债券的负债和权益分拆处理后，公司对于负债部分需按实际利率确认财务费用，该处理实质上大大提高了上市公司报表上确认的财务费用，对上市公司净利润将产生较大影响。目前已发行可分离交易可转换债券的还有中化国际、武钢股份等。

4、应付福利费期初余额的处理问题

CAS38应用指南规定，首次执行日企业的职工福利费余额，应全部转入应付职工薪酬。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。实际上不少上市公司或拟上市企业提取的福利费结余金额都较大，根据该处理，2007年上述企业可以将以前提取的福利费冲减管理费用，从而会大幅度增加利润。如2007年12月3日在上海证券交易所挂牌上市的中国中铁，其招股说明书披露：“最近一期管理费用的大幅下降，主要是因为如前所述，本公司对于原按工资总额14%计提的职工福利费在2006年年末的余额予以转回，并相应冲减2007年1~6月的管理费用1 173 633千元。”仅此一项管理费用冲回形成的利润占中国中铁2007年半年报净利润的76%，对其财务报表的影响非常大。

三、对央企执行CAS38的相关建议

1、做好新准则的培训工作。新准则与旧准则差异较大，

需要职业判断的事项增多，笔者建议今年实施新企业会计准则的央企，应及时总结上市公司在执行新准则中遇到的问题，同时继续开展新准则的培训，使企业财务人员熟悉新准则制定的背景和理念，尽早修订企业内部会计核算制度，及时调试企业的会计核算系统，完善企业内控制度，确保新旧准则顺利衔接、平稳过渡。

2、积极做好衔接调整工作。企业应在首次执行日对所有资产、负债和所有者权益按照新准则进行重新分类、确认和计量，并编制期初资产负债表，除有特别规定外，企业其他项目不应追溯调整。在期初资产负债表基础上，还应评估新旧会计准则对企业财务状况、经营业绩的影响，并根据新准则的要求重新制定企业的会计政策。

3、规范公允价值计量属性的使用。总体上说，新准则体系对公允价值的运用较谨慎。但由于公允价值的获取在现实经济活动中有一定难度，如运用不当可能会成为企业进行盈余管理和操控利润的工具，因此，央企在执行新准则的过程中应谨慎使用“公允价值”，并在披露方面提高要求，使投资者或股东得到更加准确的信息。

4、修订并完善监管考核指标。新准则体系强调了资产负债表观，股东及投资者在分析企业的财务状况、考核业绩时，会更加关注净资产和股东财富增加与否。如果继续将利润指标作为业绩考核的主要依据，在客观上会使企业利用新准则操控利润的可能性增加，不利于新准则的实施。因此，笔者建议央企在执行新准则时，相关部门需建立和完善与新准则相适应的考核指标体系。■

(作者单位：复旦大学管理学院会计系)

责任编辑 林燕

● 词条

成本领先战略

成本领先战略是美国著名管理学家迈克尔·波特(Michael E. Porter)提出的三大竞争战略之一，是指通过有效途径，使企业的全部成本低于竞争对手的成本，以获得同行业平均水平以上的利润。成本领先战略认为，尽管质量、服务以及其他方面也不容忽视，但贯穿于整个战略之中的是使成本低于竞争对手。因此，成本领先战略要求企业建立起高效规模的生产设施，在经验的基础上全力以赴降低成本，抓紧成本与管理费用的控制，以及最大限度地减少研发、服务、推销、广告等方面的成本费用。实行成本领先战略的企业具有显而易见的优势。由于企业的成本优于同行业中的其他企业，所以产品在以行业平均价格进行销售时，企业取得的利润就高于同行业的平均水平，这一优势在行业内进行削价竞争时尤其明显，由于销售价格的降低，其他企业的盈利降低甚至接近于零或负，这时低成本的企业还存在盈利的空间，其低成本的地位即转为高收益。另外，如果企业的产品销售保持的是行业的平均盈利率，那么企业的产品的市场表现就是更低的销售价格，这无形中能够增加产品的竞争力，所以成本领先战略是企业最普遍、最通用的竞争战略之一。■