

《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》 解释

为了便于本准则的应用和操作，现就以下问题作出解释：（1）首次执行日的新旧会计科目余额对照表和期初资产负债表；（2）首次执行日采用追溯调整法有关项目的处理；（3）首次执行日采用未来适用法有关项目的处理；（4）首份中期财务报告和首份年度财务报表的列报。

一、首次执行日的新旧会计科目余额对照表和期初资产负债表

在首次执行日，企业应当根据本准则第四条及其应用指南，结合本单位的实际情况，对首次执行日前的资产负债表及相关账目的各项余额进行分析，按照新准则规定重新分类、确认和计量，设置新旧会计科目余额对照表，结束旧账，建立新账，编制期初资产负债表，作为执行企业会计准则体系的起点。

二、首次执行日采用追溯调整法有关项目的处理

（一）首次执行日预计资产弃置费用的折现率

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开始至首次执行日期间适用的折现率，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资产折旧（或油气资产的折耗），同时调整期初留存收益。

折现率的选择应当考虑货币的时间价值和相关期间通货膨胀等

因素的影响。

预计弃置费用的资产范围，遵循《企业会计准则第 4 号——固定资产》及其应用指南的相关规定。

（二）可行权日在首次执行日或之后的股份支付的公允价值

根据本准则第十条，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计量，减少期初留存收益，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）首次执行日所得税的处理

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，改按所得税准则规定的资产负债表债务法

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、负债账面价值为基础，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及递延所得税资产金额，相应调整期初留存收益。

采用原纳税影响会计法核算所得税费用的，应根据《企业会计准则第18号——所得税》计算递延所得税负债和递延所得税资产的金额，同时冲销原来的递延所得税借项或贷项的金额，上述两项金额之间的差额调整期初留存收益。

（四）首次执行日非同一控制下企业合并的处理

本准则第十三条第（二）、（三）规定是指首次执行日之前发生的、符合《企业会计准则第20号——企业合并》中的非同一控制下的企业合并，不涉及同一控制下的企业合并。

（五）首次执行日金融工具分拆时的公允价值

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，应当在首次执行日将其从混合工具中分拆并单独处理；嵌入衍生金融工具的公允价值无法合理确定的，应当将该混合工具整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，先确定负债成份发行时的公允价值并以此作为其初始确认金额，再按该金融工具的整体发行价格扣除负债成份公允价值后的金额，确定权益成份的初始确认金额。

负债发行时的公允价值不能合理确定的，可以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。发行时和首次执行日负债的公允价值均不能合理确定的，不应对金融工具进行分拆。

三、首次执行日采用未来适用法有关项目的处理

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，应当采用未来适用法。

（一）正在开发和加工的无形资产或存货

对于首次执行日企业正在开发过程中的内部开发项目，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》及相关解释规定，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。

对于处在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，应当将符合《企业会计准则第 17 号——借款费用》资本化条件的部分予以资本化。

（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，如分期收款发出商品销售，首次执行日前已确认的收入和结转的成本不再追溯调整。

在首次执行日后的第一个会计期间，企业应当将销售合同或协议剩余价款作为长期应收款，尚未收取的合同或协议价款的公允价值即

现值确认为主营业务收入，两者的差额作为未实现融资收益，在剩余收款期限内按照实际利率法进行摊销。

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折现后的现值与资产账面价值的差额，减少资产的账面价值，同时增加未确认融资费用。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，未确认融资费用按照实际利率法进行摊销。

融资租赁下出租人和承租人的租赁资产价值、未确认融资收益、未确认融资费用以及初始直接费用等，比照上述原则处理。

（三）会计估计

企业在首次执行日按照企业会计准则所做的估计，应当与按照原会计制度或准则所做的估计一致，不应追溯调整，除非有客观证据表明原估计是错误的。首次执行日以后获得的、表明首次执行日后发生情况的新信息，视同《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》中的非调整事项处理。

按照企业会计准则规定需要做出的会计估计事项，在原会计制度或准则不要求估计的，如某些资产、负债的公允价值等，在首次执行日，关于市场价格、利率或汇率的估计应当反映该日的市场状况。

四、首份中期财务报告和首份年度财务报表的列报

本准则第二十条规定，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 33 号——合并财务报表》等列报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

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。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。

首份中期财务报告至少应当包括按照新准则编制的上年度资产负债表、上年度可比中期的利润表、上年度至可比本中期末的现金流量表。首份年度财务报表至少应当包括按照新准则列报的上一年度全部比较信息。

按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。

如果母公司执行企业会计准则、但子公司按规定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；如果子公司已执行企业会计准则，但母公司按规定尚未执行企业会计准则的，母公司在编制合并财务报表时，应当将子公司按照企业会计准则编制的财务报表直接合并，不需要调整。

（二）首份中期财务报告和首份年度财务报表附注

企业应当按照各项会计准则关于附注的规定，在首份中期财务报告和首份年度财务报表附注中进行披露，其中应当以列表形式详细披

露如下数据的调节过程，以反映首次执行企业会计准则对企业财务状况、经营业绩和现金流量的影响：

1. 首次执行日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。

2. 按原会计制度或准则列报的最近年度年末所有者权益，调整为按照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，调整为按照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末累计数），调整为同一期间按企业会计准则列报的损益。

对于需要提供季报或半年报的企业，执行企业会计准则后首份年度财务报表期间内的第一季度季报（或第一份半年报），需要披露上述 5 项数据的调节过程，第二、第三季度季报只需要提供上述第 4、5 两项数据的调节过程。