

新会计准则执行中 热点难点问题解读

北京国家会计学院 马永义 著



新会计准则执行中 热点难点问题解读

北京国家会计学院 马永义 著

图书在版编目 (CIP) 数据

新会计准则执行中热点难点问题解读/马永义著. —北京: 中国财政经济出版社, 2009.3

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1235 - 7

I. 新… II. 马… III. 企业 - 会计制度 - 中国 - 学习参考资料
IV. F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 014310 号

责任编辑: 贾延平 耿 伟

责任校对: 王 英

封面设计: 田 晗

版式设计: 董生萍

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 010 - 88190406 北京财经书店电话: 010 - 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 16 开 13 印张 202 000 字

2009 年 3 月第 1 版 2009 年 3 月北京第 1 次印刷

定价: 32.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 1235 - 7/F·1048

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

前 言

财政部在 2006 年 2 月 15 日正式发布了新企业会计准则体系，并要求自 2007 年 1 月 1 日起在上市公司范围内率先执行。2006 年 8 月，在财政部正式组织新会计准则的培训中，广大财务会计人员和从事社会审计业务的注册会计师从知识点的层面对新的企业会计准则体系的内容已经有了基本的把握。2007 年度，财政部就新会计准则在执行中难度比较大、影响比较大的问题举行了专题培训班，对新的企业会计准则体系进行了深度讲解。在这轮培训中，财政部会计司刘玉廷司长介绍了新会计准则体系中的若干重大理念，同时也从技术层面谈到了“新会计准则与科学发展观”的问题。2008 年 5 月，上市公司按照法定要求应该披露完 2007 年度的年报，有资料显示在 2008 年 4 月 30 日前，除了 ST* 威达、九发股份以及已经终止上市的东方锅炉外，2007 年 12 月 31 日已经上市的 1 547 家公司均如期披露了 2007 年年度报告。大家在各自的岗位中也完成了各自客户的年报审计工作，在大家刚刚闲下来的时候，我们一起来探讨新会计准则体系在执行中的热点和难点问题，我认为，一方面比较及时，另一方面也很有必要。

谈到新准则执行中的热点和难点问题，单纯就题目来说它是一个开放性的题目，也是仁者见仁智者见智的题目。首先需要跟读者作出说明的是，本书中所研讨的所有问题均来自相关的职能部门或监管部门围绕新的企业会计准则体系进入执行层面后所发布的相关规定。这些资料极具权威性，可以分成七部分：第一部分是财政部会计司负责人答记者问，答记者问分别发生在 2007 和 2008 年度；第二部分是财政部会计准则委员会企业会计准则实施问题专家工作组发布的 3 个工作组意见以及企业会计准则解释第 1 号和第 2 号，至于企业会计准则解释与专家工作组意见之间的关系，在本书中会为大家深入讲解；第三部分是中国证监会围绕新会计准则体系的执行发布的几个通知，本书中谈到的是其中的三个；第四部分是中国注册会计师协会围绕新

会计准则发布的相关通知，本书中选取了两个年度的，当然，为大家讲解的时候我会有所侧重；第五部分是财政部关于做好上市公司 2007 年度年报的通知；第六部分是财政部和国家税务总局联合发布的关于执行新会计准则体系以后需要明确有关所得税问题的通知；第七部分是沪、深证交所围绕新会计准则体系执行所发布的相关通知。书中我们把这七部分内容整合到一起，但从综合情况看，这七部分内容中有相当一部分是属于相应的职能部门或者监管部门围绕新会计准则体系执行所提出的原则性或者程序性的要求。对于这些原则性或程序性的要求，我们将文字原原本本地呈现给大家，在本书的讲解过程中不会把这部分作为重点。我们对上述七部分内容主要还是从技术层面给大家作出具体分析，以帮助大家理解和把握相关规定。

我曾经看过一幅漫画，它是这样画的：图中央有一个魔方，在魔方上面分别写着“新企业会计准则”和若干个阿拉伯数字，在魔方的旁边站着一个人，戴着礼帽和眼镜，腋窝下夹着一个算盘，一副神情自若、指挥若定的神态，还有几个人紧挨着魔方，他们正在试图转动魔方，而这几个人或蹲或弯，正在挥汗如雨。从这幅画中我们不难解读出该作者的寓意，即新的会计准则体系一旦进入执行层面之后，在包罗万象的综合因素作用之下，就会使问题变得复杂化。如果从技术层面把新会计准则体系回放到历史的坐标系中观察与展望，大家的体会可能就会更加深刻。如果读者朋友有耐心将本书的内容通读后，再回过头来品味这幅漫画，就一定能切实感受到它的精彩所在了。

目 录

第一部分 对财政部会计司负责人答记者问的解读	(1)
一、对 2007 年 1 月底财政部会计司负责人答记者问情况解读 ...	(1)
二、对财政部会计司负责人就上市公司 2007 年年报执行新会计准则有关情况答记者问的解读.....	(7)
第二部分 对企业会计准则实施问题专家工作组意见及企业会计准则解释的解读	(17)
一、对第一号专家工作组意见的解读.....	(17)
二、对第二号专家工作组意见的解读.....	(34)
三、对第三号专家工作组意见的解读.....	(53)
四、对《企业会计准则解释第 1 号》的解读.....	(60)
五、对《企业会计准则解释第 2 号》的解读.....	(71)
第三部分 对中国证监会围绕新企业会计准则体系执行所发布的相关通知的解读	(81)
一、对《关于做好与新会计准则相关财务会计信息披露工作的通知》的解读.....	(81)
二、对《关于公开发行证券的公司信息披露规范问答第 7 号——新旧会计准则过渡期间比较财务会计信息的编制和披露》的解读.....	(139)
三、对《关于切实做好上市公司 2007 年报执行新会计准则监管工作的通知》的解读.....	(147)
第四部分 对中国注册会计师协会围绕新会计准则体系执行所发布	

的相关通知的解读·····	(160)
一、对《关于做好上市公司 2006 年度会计报表审计工作的通知》的解读·····	(160)
二、对《中国注册会计师协会关于做好上市公司 2007 年度财务报表审计工作的通知》的解读·····	(164)
 第五部分 对《财政部关于做好上市公司 2007 年年报工作的通知》的解读 ·····	(168)
 第六部分 对《财政部、国家税务总局关于执行〈企业会计准则〉有关企业所得税政策问题的通知》的解读·····	(177)
第七部分 对沪、深证交所围绕新会计准则体系执行所发布的有关通知的解读·····	(185)
一、对上海证券交易所上市公司部《2006 年年度报告工作备忘录第三号——新旧会计准则衔接若干问题(一)》的解读 ···	(185)
二、对《深圳证券交易所上市公司信息披露工作指引第 7 号——会计政策及会计估计变更》的解读·····	(197)

第一部分

对财政部会计司负责人答记者问的解读

一、对 2007 年 1 月底财政部会计司负责人答记者问情况解读

1. 从上市公司披露 2006 年的年报信息看，请介绍一下新准则实施的新旧转换情况如何？

根据新准则实施的相关规定，上市公司应当对 2006 年末相关数据按新准则进行调整，以调整后的年末数作为 2007 年执行新准则的年初数，从而标志新准则实施的全面启动。截至 2007 年 1 月底，沪、深两市 1 400 多家上市公司中，已有 36 家上市公司披露了 2006 年年报，其中，沪市 26 家，深市 10 家。总体而言，上市公司均已根据新准则对 2007 年 1 月 1 日的年初数进行了调整，沪、深两市已披露年报的 36 家上市公司，按新准则调整后的股东权益比按原制度计算的股东权益净增加 12.28 亿元，每家上市公司股东权益平均净增加约 0.34 亿元，平均增幅仅为 3.69%。对此，市场反应良好，标志新准则实施实现了平稳过渡。

解读：

2007 年 1 月，财政部会计司负责人答记者问时，只有 36 家上市公司公

布了 2006 年年报。从实务工作的会计人员都非常清楚，上市公司从 2007 年 1 月 1 日开始执行新的企业会计准则体系，2006 年的法定报表仍需按照老的《企业会计制度》和相关的具体会计准则来进行编制，会计师事务所也是按照老的执业准则进行审计并出具审计报告的。但是证监会要求上市公司在披露 2006 年度的年报时，要按照 38 号准则的口径把 2006 年年末的所有者权益进行追溯调整并披露调整前后的差额，从而使得监管部门能够前瞻性地了解新准则实施究竟会带来哪些影响，以便采取一些相应的对策。

从上述数据中我们可以看到，这 36 家上市公司所披露的两者之间的差异程度为 3.69%。财政部会计司负责人得出的结论是新企业会计准则体系的实施实现了平稳过渡。笔者此后又注意到两组相关数据。一组数据是安永公司对 1 457 家上市公司的年报进行了研究并作出了统计。具体情况是：占比达到 52% 的上市公司两者之间的差异幅度在 1% 之内，17% 的上市公司两者之间的差异幅度在 1% ~ 2% 之间，16% 的上市公司两者之间的差异幅度在 2% ~ 5% 之间，只有 15% 的上市公司两者之间的差异幅度超过了 5%。另一组数据是财政部公布的，1 400 多家上市公司两者之间差异幅度的平均数值只有 0.43%。由此，我们不难发现，随着上市公司 2006 年度年报的逐渐披露，所谓的新企业会计准则体系在执行中的热点和难点问题逐渐地显现出来，上市公司围绕新会计准则体系执行方面的感觉也越来越具体和清晰，两者之间的差异也因此而逐渐缩小。

此外，普华永道公司作的一项专项统计是将人们执行新企业会计准则体系后信息披露数量有所增加的感观变化予以了具体量化，即“在旧会计准则体系下，上市公司财务报表平均在 70 页左右；而新准则实施后，这一数字大概在 80 至 120 页，平均达到 100 页”。这就标志着新会计准则在实现平稳过渡的同时，透明度也大大增强了。

细心的读者可能已经认识到了，在新的企业会计准则体系中非常注重突出财务会计报告的分量。基本准则中用单独一章的方式规定了财务会计报告；38 个具体准则中至少有 8 项是与财务会计报告的披露直接相关的；《企业会计准则——应用指南》中和财务会计报告披露相关的准则所占的篇幅明显偏大，尤其第 30 号准则。由此可见，新企业会计准则体系中突出财务会计报告作用的理念，最终从上市公司年报披露中得到显现。通过我们给大家看的三组数据，很容易得出一个定性的结论，即新旧准则之间实现了平稳过渡。

2. 新准则实施引起上市公司 2007 年年初股东权益增加的因素有哪些？

新准则实施导致上市公司 2007 年年初股东权益增加的因素主要包括两个方面：

第一，“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产以及可供出售金融资产”引起股东权益增加约 10.66 亿元，这部分主要是指上市公司从交易所购买的股票、债券、基金等交易性金融资产。原制度规定，企业用于短期投资的股票、债券、基金等，采用成本与市价孰低原则记账。新准则规定，对于这类为交易目的而持有的金融资产，要求将原来的按成本计量的股票、债券和基金等转为按公允价值。由于近期股市情况较好，由此提升了此类资产的价值，从而使股东权益增加。

第二，“因计提资产减值准备等原因形成递延所得税资产”导致股东权益净增加 3.26 亿元。根据原制度规定，绝大多数企业采用应付税款法计算所得税费用，据此计算税后利润，“利润表”中的所得税费用与当期应交所得税金额通常是一致的。企业计提的资产减值准备纳税时不能在税前抵扣，只有在相关资产发生实质性损失时才能从税前扣除。新准则规定，上市公司均采用资产负债表债务法计算所得税费用，不仅要计算当期的所得税费用，还应确认后年度资产实际发生损失时因税前抵扣少交税款而形成的递延所得税收益和递延所得税资产，由此增加了股东权益。

解读：

由于现在大家对新企业会计准则体系的内容已经比较熟悉了，对上述两项导致上市公司 2007 年年初股东权益增加的主要因素的解释也就较容易了。导致调增的第一个因素与第 22 号准则金融工具确认与计量有关，其中“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”的公允价值的变动直接计入当期损益，因而会间接地影响到所有者权益。而“可供出售金融资产”的

公允价值变动因直接进入资本公积必将直接影响到所有者权益。大家别小看这 10.66 亿元，这个数据占 12.28 亿元调整总额的百分比已经高达 86%。由此看来，我们是不能低估第 22 号准则对上市公司的影响的，在本书中笔者会展开分析。

导致调增的第二个因素与第 18 号准则所得税有关。当确认“递延所得税资产”时，贷方确认的是“所得税费用——递延所得税费用”。从编制利润表的角度来看，应当将与“应交税费——应交所得税”相对应的“所得税费用——当期所得税费用”减去与“递延所得税资产”相对应的“所得税费用——递延所得税费用”，将两者求差后从利润总额中减掉。因此，在确认递延所得税资产的时候，相对应从利润总额中扣除的“所得税费用”的数额就相对偏小，进而导致净利润就相对偏大，最终导致所有者权益随之也相应增加。

3. 新准则实施引起上市公司 2007 年年初股东权益减少的因素有哪些？

新准则实施导致上市公司 2007 年年初股东权益减少的因素主要包括两个方面：

第一，“转销长期股权投资差额”引起股东权益净减少 1.51 亿元。长期股权投资差额是指企业对子公司、合营公司和联营公司的投资成本高于在被投资单位净资产中享有份额的差额。这一差额按原制度应在一定年限内进行摊销，减少当期投资收益。新准则规定，长期股权投资不确认长期股权投资差额，原有的长期股权投资差额的余额在 2007 年 1 月 1 日全额转销，从而减少了股东权益。

第二，“因确认职工认股权、辞退补偿形成的负债”等导致股东权益净减少 0.15 亿元。原制度不要求预计职工认股权、辞退补偿支出，而在实际发生时计入当期成本费用。新准则规定，只要存在职工认股权、辞退补偿，就应当预计相关支出，计入成本费用和相关的负债，从而减少了股东权益。

解读：

导致调减的第一个因素与第20号准则企业合并及第2号准则长期股权投资有关。企业合并准则是一个全新的准则，该准则在国际趋同的过程中也呈现出了一定程度的中国特色，即企业合并被区分成了同一控制下企业合并和非同一控制下企业合并两种性质的企业合并。在同一控制下的企业合并中，支付的对价按账面价计算，所取得资产入账金额也是账面价，只不过吸收合并、新设合并、控股合并入账金额的具体方式不同而已，但总的来看还是账面价。按照该准则的要求，需要比较这两个“账面价”之间差额时，无论谁大谁小，均需要将两者之间的差额直接调整“资本公积”或“留存收益”，即直接纳入到净资产系列来处理。同时，这也就意味着执行新准则后，同一控制下企业合并行为不会对合并以后各期的损益带来任何影响。而按照老的投资准则要分别确认为“借方差”或“贷方差”，确认借、贷方差之后就要按期摊销，这样就会影响到合并以后各期的损益。

在非同一控制下的企业合并中，支付对价按公允价计算，所取得资产入账价值也是公允价。比较两个公允价值之间的差额，当支付对价大的时候，多出这部分按照该准则在个别报表（指吸收合并和新设合并）或合并报表（指控股合并）中确认为商誉。商誉从要素上来说属于资产要素。原来按照老的投资准则所确认的“借方差”也属于资产要素，但“借方差”是要按期摊销的，而商誉是不需要按期摊销的，尽管商誉也有可能发生减值，然而减值不是每期必定要发生的。因此，商誉和“借方差”对合并以后各期的影响频率和金额是有所不同的。如果支付对价小于取得资产入账金额，则该准则的处理方法非常干脆，要提示企业对该种情况进行复核。如果企业复核后的结果确实如此，即确实支付出去的少、获取的多，则该准则对该种情况的处理不再“拖泥带水”，可直接将其计入当期损益，进而结转到期末的净资产。因此，从技术层面看不存在事后摊销的空间。

从以上四种情况综合来看，同一控制下的企业合并中，无论没有摊销完的是“借方差”还是“贷方差”，在首次执行日均需将其结平，并相应调整期初留存收益。非同一控制下没有摊销完的“贷方差”，在首次执行日要将其结平，但非同一控制下没有摊销完的“借方差”，在首次执行日不能将其结平，而应在合并报表中将其作为“商誉”列示。对此，我们可以将上述四

种情况概括为“三个结平，一个保留”。

导致调减的第二个因素与第 11 号准则股份支付及第 9 号准则职工薪酬有关，这两个准则是全新的准则。从技术层面上看，这两个准则之间在理念上有很强的相似之处。我个人的体会是，职工薪酬准则和股份支付准则所遵循的核算理念是一致的，即遵循的是权责发生制而不是收付实现制，但我们过去崇尚的是收付实现制。在首次执行日如果存在可行权日在首次执行日或之后的股份支付，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。同样，对首次执行日存在的解除与职工劳动关系的计划，也应当确认因解除与职工的劳动关系而产生的负债，并调整留存收益。

4. 新准则 2007 年在上市公司范围内全面实施，确保新准则的贯彻实施十分重要，业界和有关方面也给予了广泛关注。财政部和证监会对此还将在哪些方面采取措施？

首先建立新准则实施的专家工作组的工作机制，针对新准则实施情况和问题，及时进行研究，形成专家工作组意见后向社会公布，以便指导上市公司和会计师事务所正确理解和执行新准则。

其次是继续追踪信息披露，做好财务报告分析。在未来的三个月，上市公司 2006 年的年报信息将大量披露，我们将继续密切跟踪分析。待新旧转换工作全部完成后，今后工作重心将转向 2007 年中期报告（特别是一季度季报和半年报）的跟踪与分析，特别关注新准则对 2007 年上市公司利润的影响，促进上市公司全面、正确贯彻实施新准则。

5. 从上市公司披露 2006 年的年报信息看，请介绍一下新准则实施的新旧转换情况如何？

需要说明的是，从年报的“新旧会计准则股东权益差异调节表”汇总数据直接观察，36 家上市公司执行新准则后的股东权益净增加 34.30 亿元，其中，22.02 亿元属于少数股东权益在财务报

表中列示方法的调整而导致的增加额，而不是真正增加股东权益，应当从净增加额中剔除。剔除这一因素后，36家上市公司实施新准则净增加的股东权益总额为12.28亿元。

解读：

34.30亿元与12.28亿元之间差异的形成与合并报表准则有关。大家也很清楚，新合并财务报表准则遵循的是实体理论，而不再是母公司理论，“少数股东权益”在合并报表中归属的位置发生了相应的变化。新的企业会计准则体系发布后不久，媒体上有人曾经大胆地做过预测，执行新会计准则体系后，上市公司的业绩将会增加很多。对于他们能预测出这么具体的数据，我感到很奇怪。在认真阅读完他们提供的资料后我才发现这种言论与合并财务报表准则有关。我们都清楚，在旧会计准则体系下，合并利润表中“少数股东损益”不包括在合并后的净利润之中，执行新的合并财务报表准则后，“少数股东损益”就直接进入了合并后的净利润。发布上述预测的人士将2005年度沪深两地上市公司合并利润表中的“少数股东损益”加以统计后，再结合国家所确定的国内生产总值(GDP)增幅目标加以调整就形成了他们的预测数据。笔者认为，这种说法是有失严谨的，甚至是不负责任的。

笔者认为，读者应该注意的是：作为一家大型的企业集团，在决定执行新企业会计准则体系的前一年，在给所属的二级集团下达新一年的利润预算指标时，应该考虑到新旧会计准则体系下对“少数股东损益”列示方法不同所带来的影响。

二、对财政部会计司负责人就上市公司2007年年报执行新会计准则有关情况答记者问的解读

1. 请问财政部“逐日盯市、逐户分析”跟踪分析上市公司2007年年报工作进展情况如何？

2007年是新会计、审计准则体系全面实施的第一年，做好新

准则实施工作不仅关系到上市公司自身的可持续发展，而且对于我国资本市场的健康运行和贯彻中央“走出去”、“引进来”的战略意义重大。

财政部非常重视上市公司 2007 年年报新准则的执行情况：

1. 印发了《财政部关于做好上市公司 2007 年年报工作的通知》（财会函〔2008〕5 号）。

2. 成立了由会计司、监督检查局和中国注册会计师协会相关人员组成的新准则实施情况工作组。

3. 制定了做好上市公司 2007 年年报工作的方案。

4. 建成了上市公司财务报告分析系统，采用了“逐日盯市、逐户分析”的方式，跟踪分析每一家上市公司的 2007 年年报，全面、准确地掌握上市公司执行新准则的情况。

5. 对于在年报分析过程中发现的非合规问题，财政部将对有关上市公司和会计师事务所进行专项检查。

解读：

上市公司从 2007 年 1 月 1 日开始执行新的企业会计准则体系，进入 2008 年度，各上市公司开始陆续披露 2007 年度年报。在上市公司披露 2007 年度年报的过程中，财政部会计司负责人再次接受了记者采访。该负责人首先强调了执行新会计准则体系的重大战略意义，即“关系到上市公司自身的可持续发展”、“直接影响到资本市场的健康运行”、“贯彻中央‘走出去’、‘引进来’战略的实施”。将执行新准则放在如此的高度，可见财政部非常重视新会计准则体系执行的监督与管理。为此，财政部专门采取了几项程序性的保障措施：第一，发布了通知；第二，成立了工作组；第三，制定了工作方案；第四，采用“逐日盯市、逐户分析”方式进行跟踪；第五，发现问题后要對上市公司和会计师事务所进行专项检查。

2. 从1月22日沪深两市上市公司公布首批2007年年报开始,我们即对每一家上市公司重点关注了财会函〔2008〕5号所强调的:

营业收入、投资收益、公允价值变动收益;
资产减值损失、所得税费用、营业外收支;
金融资产的分类基础及持有金融资产的具体分类情况;
特殊交易的会计政策选择;
合并财务报表合并范围的变化;
其他产生净资产变动较大的项目。

解读:

财会函〔2008〕5号所强调重点关注的上述项目,在很大程度上就是新企业会计准则体系进入执行层面后相关利益群体所普遍关心的问题。为了便于读者理解,笔者从技术层面对上述相关项目分别加以分析。

第一,关于营业收入。需要提示大家注意的是,在旧准则和制度体系下,对于收入的确认片面地强调了权责发生制。为此,收入确认的标准只有两条:第一条,产品已经发出或劳务已经提供;第二条已经收到货款(这就没问题了)或者取得收到货款的权利(这个问题就大了)。所谓取得收到货款的权利,只要产品发出了或劳务提供了、协议签署了,从法律上就取得了收取货款的权利,至于将来钱能不能收回来往往不得而知,也无需顾虑,就可以“理直气壮”地确认收入。

但是,在新准则体系下,在收入的确认中实质上遵循的是权责发生制和实质重于形式两者并存,实务工作中要在两者之间寻找平衡。因此,新的收入准则对收入的确认制定了五条标准。我想大家在工作实践中应当有切身体会。我个人直观的感觉是,对于注册会计师而言,按照旧准则进行审计的时候,对于老客户原来的销售合同可能审起来很顺手,但执行新准则以后,恐怕会有一些细节的问题需要双方进行沟通。

另外,需要提请读者注意的是,新的准则体系在对收入确认时高度关注

货币时间，尤其在分期收款销售商品的收入确认和过去有很大不同。

第二，关于投资收益。在新权益法下投资收益的确认要比过去复杂得多，过去依据被投资单位净利润乘以持股比例就可以进行与“投资收益”有关的账务处理，并在合并报表层面进行抵消处理，但现在不能拿过来就用，中间有很多需要调整的环节。比如，会计政策的调整、会计期间的调整、公允价值的调整，与合营企业或联营企业内部购销所形成损益份额的调整。

第三，关于公允价值的变动。公允价值变动损益在新的企业会计准则体系中，相比较而言是一个较新的问题，在此暂不详述，后面还会单独进行展开讲解。

第四，关于成本费用类。从执行层面而言，资产减值损失是非常重要的问题，所得税费用里有很多理念方面的问题（后面会为读者展开）。营业外收支与新的债务重组准则有直接关系，从上市公司所披露的个案情况来看，应该说影响还是比较大的。通过债务重组这种方式操纵利润，现在又重新登上了历史舞台，笔者会在后半部分别展开剖析。

第五，关于金融工具的分类。总体看，金融工具的分类对上市公司业绩的影响很大。前段时间，我在互联网上看到“有多少浮盈已经释放”的分析和报道，这一问题与第22号准则金融工具确认与计量有直接关系。执行新的企业会计准则体系后，股市的涨跌已经影响到上市公司的业绩，而上市公司的业绩又反过来会影响股市的涨跌，尤其是在上市公司之间交叉持股的状态下。上述两者之间的关联性会进一步扩大，这种影响不可小视。

第六，关于特殊交易会计政策的选择。比如，企业合并行为究竟是同一控制企业合并还是非同一控制企业合并，非货币性资产交换究竟是否具有商业实质，投资性房地产后续计量模式究竟该如何选择等。

第七，关于合并报表合并范围的变化。合并财务报表准则以实质重于形式为原则将所有被控制的子公司均纳入合并范围，没有任何的例外情形。即便是资不抵债的子公司，只要其持续经营也必须纳入合并范围，而我国在1996年曾规定小规模公司或特殊业务的子公司可以不纳入合并范围。企业在实际应用合并财务报表准则时应予以注意。

以上是财政部会计司负责人在第二次接受记者采访时谈到的需要关注的重点项目，应该说与这些项目直接相对应的准则均很重要。