

保定天威保变电气股份有限公司

会计核算办法

目 录

第一章总则.....	3
第一节总论.....	3
第二节基本原则和要求.....	3
第二章具体会计政策.....	8
第一节货币资金.....	8
第二节金融工具确认与计量.....	8
第三节金融资产转移.....	20
第四节套期会计.....	26
第五节金融工具列报.....	33
第六节存货.....	59
第七节长期股权投资.....	66
第八节企业合并.....	77
第九节合营安排.....	92
第十节投资性房地产.....	96
第十一节固定资产.....	99
第十二节在建工程.....	105
第十三节持有待售非流动资产、处置组和终止经营.....	108
第十四节借款费用.....	118
第十五节租赁.....	122
第十六节无形资产.....	128
第十七节非货币资产交换.....	137
第十八节职工薪酬.....	143
第十九节股份支付.....	152
第二十节政府补助.....	156
第二十一节收入.....	160
第二十二节成本费用.....	169
第二十三节所得税.....	174
第二十四节财务会计报告.....	177
第二十五节外币折算.....	186
第二十六节债务重组.....	188

第二十七节或有事项.....	192
第二十八节资产负债表日后事项.....	198
第二十九节会计政策、会计估计变更和会计差错更正.....	200
第三十节每股收益.....	203
第三十一节关联方关系及其披露.....	206
第三十二节在其他主体中权益的披露.....	208
第三十三节合并财务报表.....	216
第三十四节资产减值.....	238

第一章总则

第一节总论

第一条 制定依据

为了规范保定天威保变电气股份有限公司（以下简称“保变电气”）会计确认、计量、记录和报告行为，真实、完整地提供会计信息，根据《中华人民共和国会计法》、《企业会计准则》及其应用指南，以及其他有关法律、法规、政策的规定，结合保变电气实际情况，制定本办法。

第二条 适应范围

本办法适用于保变电气所属企业，包括全资子公司、控股子公司以及分公司（以下简称“公司”）。

第三条 记账方法

公司会计记账采用借贷记账法，并使用中文记录和反映公司本身发生的各项交易和事项。

第四条 会计账簿和会计凭证

公司填制会计凭证、登记会计账簿、管理会计档案按照《中华人民共和国会计法》、《会计基础工作规范》和《会计档案管理办法》的规定执行。

同时，公司应当按照本办法的规定建立完善的备查簿等辅助记账体系。

第五条 解释和修订权限

本办法的制定和修改，经保变电气董事会批准后生效。本办法由保变电气董事会授权财务部负责解释。本办法自发布之日起施行，原办法同时废止。

第二节基本原则和要求

第六条 财务报告目标

公司应当编制财务会计报告（以下简称“财务报告”）。财务报告是指公司对外提供的反映公司某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。财务报告包括会计报表及其附注和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。会计报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表等报表。

财务报告的目标是向财务报告使用者提供与公司财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映公司管理层受托责任履行情况，有助于财务报告使用者作出经济决策。财务报告使用者包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。

第七条 会计基本假设

会计基本假设是公司会计确认、计量和报告的前提，是对会计核算所处的时间、空间环境所做的合理设定。

会计核算的基本假设包括：

1. 会计主体

会计主体是指会计确认、计量和报告的空间范围，是会计信息所反映的特定对象，也可称之为会计实体、会计个体。会计核算和财务报告编制应当集中反映特定对象的经济活动，并将其与其他经济实体区别开来，才能向财务报告使用者反映公司财务状况、经营成果和现金流量，提供与其经济决策有用的信息。

作为法律主体的公司是一个会计主体，但会计主体不一定是法律主体，在特殊情况下可以以非法律主体作为会计主体进行会计核算。

2. 持续经营

持续经营是指在可以预见的将来，公司将会按当前的规模和状态继续经营下去，不会停业，也不会大规模削减业务。

3. 会计分期

会计分期是指将一个公司持续经营的生产活动划分为一个个连续的、长短相同的期间，又称会计期间。

会计期间分为年度和中期，中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间，包括半年度、季度和月度。会计期间均按公历起讫日期确定。

公司会计年度应为公历1月1日至12月31日。

4. 货币计量

货币计量是指会计主体在财务会计确认、计量和报告时以货币计量，反映公司的生产和经营活动。在有些情况下，为了弥补货币计量的不足，公司应采用一些非货币指标作为会计报表的补充。

公司会计核算采用人民币作为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的公司，可以选定其中一种货币为记账本位币，但编制的财务会计报告应当折算为人民币；在境外设立的公司向国内报送的财务会计报告，应当折算为人民币。

第八条 会计基础

公司会计确认、计量和报告应当以权责发生制为基础。凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用，不论款项是否收付，都应当作为当期的收入和费用，计入利润表；凡是不属于当期的收入和费用，即使款项已在当期收付，也不应当作为当期的收入和费用。

第九条 会计信息质量

会计信息质量要求是对公司财务报告中所提供会计信息质量的基本要求，是使财务报告中所提供会计信息对投资者等使用者决策有用应具备的基本特征。

1. 可靠性

公司应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告，如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息，保证会计信息真实可靠、内容完整。

2. 相关性

公司提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经济决策需要相关，有助于财务会计报告使用者对公司过去、现在或者未来的情况做出评价或者预测。

3. 可理解性

公司提供的会计信息应当清晰明了，便于财务会计报告使用者理解和使用。

4. 可比性

公司提供的会计信息应当相互可比。同一公司不同时期发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用一致的会计政策，不得随意变更。确需变更的，应当按授权审批程序审批，并在报表附注中说明。不同公司发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用规定的会计政策，确保会计信息口径一致、相互可比。

5. 实质重于形式

公司应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。

6. 重要性

公司提供的会计信息应当反映与公司财务状况、经营成果和现金流量等有关的所有重要交易或者事项。

对资产、负债、损益等有较大影响，并进而影响财务报告使用者据以作出合理判断的重要会计事项，必须按照规定的会计方法和程序进行处理，并在财务报告中予以充分、准确地披露；对于次要的会计事项，在不影响会计信息真实性和不至于误导财务报告使用者作出正确判断的前提下，可适当简化处理。

对上述重要程度的判断，应从质和量两方面分析。从性质上分析，当某一事项有可能对决策产生一定影响时，就属于重要项目；从数量上分析，当某一项目的数量达到一定规模时，就可能对决策产生影响。公司在运用重要性原则时，应在财务报告中披露所采用的重要程度标准。

7. 谨慎性

公司对交易或者事项进行会计确认、计量和报告应当保持应有的谨慎，不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。

谨慎性的应用也不允许公司设置秘密准备等。滥用谨慎性原则应按照前期差错更正的要求进行相应的会计处理。公司因滥用会计估计而多提的资产减值准备，在转回（本核算办法允许转回的减值准备）的当期，应当遵循原渠道冲回的原则（如原追溯调整的，当期转回时仍然追溯调整至以前各期；原从上期利润中计提的，当期转回时仍然调整上期利润），不得作为增加当期的利润处理。

8. 及时性

公司对于已经发生的交易或者事项，应当及时进行会计确认、计量和报告，不得提前或者延后。

第十条 会计要素

公司应当按照交易或者事项的经济特征确定会计要素。会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。

1. 资产是指公司过去的交易或者事项形成的、公司拥有或者控制的、预期会给公司带来经济利益的资源。公司过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为或其他交易或者事项，预期在未来发生的交易或者事项不形成资产。公司拥有或者控制，是指公司享有某项资源的所有权，或者虽然不享有某项资源的所有权，但该资源能被公司所控制。预期会给公司带来经济利益，是指直接或者间接导致现金和现金等价物流入公司的潜力。

2. 负债是指公司过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出公司的现时义务。现时义务是指公司在现行条件下已承担的义务。未来发生的交易或者事项形成的义务，不属于现时义务，不应当确认为负债。

3. 所有者权益是指公司资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。公司的所有者权益又称为股东权益。所有者权益的来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等。直接计入所有者权益的利得和损失，是指不应计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。利得是指由公司非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。损失是指由公司非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。

4. 收入是指公司在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无

关的经济利益的总流入。收入只有在经济利益很可能流入从而导致公司资产增加或者负债减少、且经济利益的流入额能够可靠计量时才能予以确认。

5. 费用是指公司在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。费用只有在经济利益很可能流出从而导致公司资产减少或者负债增加、且经济利益的流出额能够可靠计量时才能予以确认。

6. 利润是指公司在一定会计期间的经营成果，利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。直接计入当期利润的利得和损失，是指应当计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。

第十一条 会计计量

公司在将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于会计报表及其附注（又称财务报告，下同）时，应当按照规定的会计计量属性进行计量，确定其金额。公司在对会计要素进行计量时，一般应当采用历史成本，采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值计量，应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。

1. 历史成本。在历史成本计量下，资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额，或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额，或者承担现时义务的合同金额、或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。

2. 重置成本。在重置成本计量下，资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量，负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。在实务中，重置成本多用于盘盈固定资产的计量等。

3. 可变现净值。在可变现净值计量下，资产按照其正常对外销售所能收到现金或者现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额计量。可变现净值通常用于存货资产减值情况下的后续计量。

4. 现值。在现值计量下，资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流量的折现金额计量；负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。现值通常用于非流动资产可收回金额和以摊余成本计量的金融资产价值的确定等。

5. 公允价值。在公允价值计量下，资产和负债按照在计量日发生的有序交易中，出售资产所能收到或者转移负债所需支付的价格计量。

第十二条 财务报告

财务报告是公司对外提供的反映公司某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。财务报告包括会计报表及其附注和其他应当在财务会计报告中披露的相关信息和资料。会计报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表等报表。资产负债表是指反映公司在某一特定日期的财务状况的会计报表；利润表是指反映公司在一定会计期间的经营成果的会计报表；现金流量表是指反映公司在一定会计期间的现金和现金等价物流入和流出的会计报表；附注是指对在会计报表中列示项目所作的进一步说明，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。

公司财务报告分为年度、半年度、季度和月度财务报告。月度、季度财务报告是指月度、季度终了提供的财务报告；半年度财务报告是指在每个会计年度的前 6 个月结束后对外提供的财务报告；年度财务报告是指年度终了对外提供的财务报告。本办法将半年度、季度和月度财务报告统称为中期财务报告。

公司应当在每一个会计年度终了后 120 日内，编制年度财务会计报告。公司年度财务报告应依法经会计师事务所审计，并经公司董事会审议通过。

第二章具体会计政策

第一节货币资金

现金，是指公司库存现金以及可以随时用于支付的存款。

现金等价物，是指公司持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。期限短，一般是指从购买日起三个月内到期。权益性投资变现的金额通常不确定，因而不属于现金等价物。公司应当根据具体情况，确定现金等价物的范围，一经确定不得随意变更。

在编制现金流量表时，不能随时支取的定期或被冻结的银行存款不应被视为现金和现金等价物。

第二节金融工具确认与计量

第十三条 金融工具的定义与分类

金融工具是指形成一个公司的金融资产，并形成其他单位的金融负债或权益工具的合同。金融工具包括金融资产、金融负债和权益工具。

1. 金融资产

(1) 金融资产的定义

金融资产，是指公司持有的现金、其他方的权益工具以及符合下列条件之一的资产：

①从其他方收取现金或其他金融资产的权利。

②在潜在有利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的权利。

③将来须用或可用公司自身权益工具进行结算的非衍生工具合同，且公司根据该合同将收到可变数量的自身权益工具。

④将来须用或可用公司自身权益工具进行结算的衍生工具合同，但以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍生工具合同除外。其中，公司自身权益工具不包括权益工具的可回售工具或发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，也不包括本身就要求在未来收取或交付自身权益工具的合同。

金融资产通常指公司的下列资产：现金、银行存款、应收账款、应收票据、贷款、无控制、重大影响和共同控制的对外投资等。

（2）金融资产的分类

公司应当根据其管理金融资产的业务模式和金融资产的合同现金流量特征，将金融资产划分为以下三类：

①以摊余成本计量的金融资产。

②以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

③以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

公司管理金融资产的业务模式，是指公司如何管理其金融资产以产生现金流量。业务模式决定公司所管理金融资产现金流量的来源是收取合同现金流量、出售金融资产还是两者兼有。管理金融资产的业务模式，应当以关键管理人员决定的对金融资产进行管理的特定业务目标为基础确定。确定管理金融资产的业务模式，应当以客观事实为依据，不得以按照合理预期不会发生的情形为基础确定。

金融资产的合同现金流量特征，是指金融工具合同约定的、反映相关金融资产经济特征的现金流量属性。公司分类为以摊余成本计量的金融资产和以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（债务工具投资），其合同现金流量特征，应当与基本借贷安排相一致。即相关金融资产在特定日期产生的合同现金流量仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付，其中，本金是指金融资产在初始确认时的公允价值，本金金额可能因提前还款等原因在金融资产的存续期内发生变动；利息包括对货币时间价值、与特定时期未偿付本金金额相关的信用风险、以及其他基本借贷风险、成本和利润的对价。其中，货币时间价值是利息要素中仅因为时间流逝而提供对价的部分，不包括为所持有金融资产的其他风险或成本提供的对价，但货币时间价值要素有时可能存在修正。在货币时间价值要素存在修正的情

况下，公司应当对相关修正进行评估，以确定其是否满足上述合同现金流量特征的要求。此外，金融资产包含可能导致其合同现金流量的时间分布或金额发生变更的合同条款（如包含提前还款特征）的，公司应当对相关条款进行评估（如评估提前还款特征的公允价值是否非常小），以确定其是否满足上述合同现金流量特征的要求。

①以摊余成本计量的金融资产

金融资产同时符合下列条件的，应当分类为以摊余成本计量的金融资产：

a 公司管理该金融资产的业务模式是以收取合同现金流量为目标。

b 该金融资产的合同条款规定，在特定日期产生的现金流量，仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。

②以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产

金融资产同时符合下列条件的，应当分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产：

a 公司管理该金融资产的业务模式既以收取合同现金流量为目标又以出售该金融资产为目标。

b 该金融资产的合同条款规定，在特定日期产生的现金流量，仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。

③以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

以摊余成本计量的金融资产和以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产之外的金融资产，公司应当将其分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

在初始确认时，公司可以将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，并按照规定确认股利收入。该指定一经做出，不得撤销。公司在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，该金融资产应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，不得指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

金融资产或金融负债满足下列条件之一的，表明公司持有该金融资产或承担该金融负债的目的是交易性的：

a 取得相关金融资产或承担相关金融负债的目的，主要是为了近期出售或回购。

b 相关金融资产或金融负债在初始确认时属于集中管理的可辨认金融工具组合的一部分，且有客观证据表明近期实际存在短期获利模式。

c 相关金融资产或金融负债属于衍生工具。但符合财务担保合同定义的衍生工具以及被

指定为有效套期工具的衍生工具除外。

在初始确认时，如果能够消除或显著减少会计错配，公司可以将金融资产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。该指定一经做出，不得撤销。

2. 金融负债

（1）金融负债的定义

金融负债，是指公司符合下列条件之一的负债：

①向其他方交付现金或其他金融资产合同义务。

②在潜在不利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务。

③将来须用或可用公司自身权益工具进行结算的非衍生工具合同，且公司根据该合同将交付可变数量的自身权益工具。

④将来须用或可用公司自身权益工具进行结算的衍生工具合同，但以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍生工具合同除外。公司对全部现有同类别非衍生自身权益工具的持有方同比例发行配股权、期权或认股权证，使之有权按比例以固定金额的任何货币换取固定数量的自身权益工具的，该类配股权、期权或认股权证应当分类为权益工具。其中，公司自身权益工具不包括权益工具的可回售工具或发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，也不包括本身就要求在未来收取或交付公司自身权益工具的合同。

（2）金融负债的分类

①除下列各项外，公司应当将金融负债分类为以摊余成本计量的金融负债：

a 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，包括交易性金融负债（含属于金融负债的衍生工具）和指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。

b 金融资产转移不符合终止确认条件或继续涉入被转移金融资产所形成的金融负债。

c 不属于上述 a 或 b 情形的财务担保合同。

d 不属于上述 a 情形的以低于市场利率贷款的贷款承诺。公司作为此类金融负债发行方的，应当在初始确认后按照所确定的损失准备金额以及初始确认金额扣除累计摊销额后的余额孰高进行计量。

在非同一控制下的企业合并中，公司作为购买方确认的或有对价形成金融负债的，该金融负债应当按照以公允价值计量且其变动计入当期损益进行会计处理。

②公允价值选择权

在初始确认时，为了提供更相关的会计信息，公司可以将金融负债指定为以公允价值计

量且其变动计入当期损益的金融负债，但该指定应当满足下列条件之一：

a 能够消除或显著减少会计错配。

b 根据正式书面文件载明的公司风险管理或投资策略，以公允价值为基础对金融负债组合或金融资产和金融负债组合进行管理和业绩评价，并在公司内部以此为基础向关键管理人员报告。

该指定一经做出，不得撤销。

3. 权益工具

权益工具，是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的合同。在同时满足以下条件的情况下，公司应当将发行的金融工具分类为权益工具：

(1) 该金融工具不包括交付现金或其他金融资产给其他方，或在潜在不利条件下与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务。

(2) 将来须用或可用公司自身权益工具结算该金融工具的，如该金融工具为非衍生工具，不包括交付可变数量的自身权益工具进行结算的合同义务；如为衍生工具，公司只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产结算该金融工具。

4. 衍生工具

金融工具还可以分为基础金融工具和衍生金融工具。

(1) 衍生工具的定义

衍生工具，是指属于金融工具范围并同时具备下列特征的金融工具或其他合同：

① 其价值随特定利率、金融工具价格、商品价格、汇率、价格指数、费率指数、信用等级、信用指数或其他变量的变动而变动，变量为非金融变量的，该变量不应与合同的任何一方存在特定关系。

② 不要求初始净投资，或者与对市场因素变化预期有类似反应的其他合同相比，要求较少的初始净投资。

③ 在未来某一日期结算。

常见的衍生工具包括远期合同、期货合同、互换合同和期权合同等。

(2) 嵌入衍生工具

嵌入衍生工具，是指嵌入到非衍生工具（即主合同）中的衍生工具。嵌入衍生工具与主合同构成混合合同。该嵌入衍生工具对混合合同的现金流量产生影响的方式，应当与单独存在的衍生工具类似，且该混合合同的全部或部分现金流量随特定利率、金融工具价格、商品价格、汇率、价格指数、费率指数、信用等级、信用指数或其他变量变动而变动，变量为非

金融变量的，该变量不应与合同的任何一方存在特定关系。

衍生工具如果附属于一项金融工具但根据合同规定可以独立于该金融工具进行转让，或者具有与该金融工具不同的交易对手方，则该衍生工具不是嵌入衍生工具，应当作为一项单独存在的衍生工具处理。

第十四条 金融工具确认和计量的基本原则

1. 金融工具重分类的认定

(1) 公司改变其管理金融资产的业务模式时，应当对所有受影响的相关金融资产进行重分类。

(2) 公司对所有金融负债均不得进行重分类。

(3) 公司发生下列情况的，不属于金融资产或金融负债的重分类：

①某金融工具以前被指定并成为现金流量套期或境外经营净投资套期中的有效套期工具，但目前已不再满足运用该套期会计方法的条件。

②某金融工具被指定并成为现金流量套期或境外经营净投资套期中的有效套期工具。

③运用信用风险敞口公允价值选择权所引起的计量变动。

公司对金融资产进行重分类，应当自重分类日起采用未来适用法进行相关会计处理，不得对以前已经确认的利得、损失（包括减值损失或利得）或利息进行追溯调整。

重分类日，是指导致公司对金融资产进行重分类的业务模式发生变更后的首个报告期间的第一天。

(4) 公司将一项以摊余成本计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，应当按照该资产在重分类日的公允价值进行计量。原账面价值与公允价值之间的差额计入当期损益。

公司将一项以摊余成本计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，应当按照该金融资产在重分类日的公允价值进行计量。原账面价值与公允价值之间的差额计入其他综合收益。该金融资产重分类不影响其实际利率和预期信用损失的计量。

(5) 公司将一项以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产重分类为以摊余成本计量的金融资产的，应当将之前计入其他综合收益的累计利得或损失转出，调整该金融资产在重分类日的公允价值，并以调整后的金额作为新的账面价值，即视同该金融资产一直以摊余成本计量。该金融资产重分类不影响其实际利率和预期信用损失的计量。

公司将一项以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产重分类为以公允价值

计量且其变动计入当期损益的金融资产的，应当继续以公允价值计量该金融资产。同时，公司应当将之前计入其他综合收益的累计利得或损失从其他综合收益转入当期损益。

(6) 公司将一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产重分类为以摊余成本计量的金融资产的，应当以其在重分类日的公允价值作为新的账面余额。

公司将一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，应当继续以公允价值计量该金融资产。

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产进行重分类的，公司应当根据该金融资产在重分类日的公允价值确定其实际利率。同时，公司应当自重分类日起对该金融资产适用金融资产减值的相关规定，并将重分类日视为初始确认日。

2. 计量属性和方法

(1) 公允价值。公允价值是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格。

(2) 摊余成本。摊余成本是指该金融资产或金融负债的初始确认金额与到期日金额之间的差额经下列调整后的结果：扣除已偿还的本金；加上或减去采用实际利率法将该初始确认金额与到期日金额之间的差额进行摊销形成的累计摊销额；扣除累计计提的损失准备。

(3) 实际利率法。实际利率法是指计算金融资产或金融负债的摊余成本以及将利息收入或利息费用分摊计入各会计期间的方法。

实际利率，是指将金融资产或金融负债在预计存续期的估计未来现金流量，折现为该金融资产账面余额或该金融负债摊余成本所使用的利率。在确定实际利率时，应当在考虑金融资产或金融负债所有合同条款（如提前还款、展期、看涨期权或其他类似期权等）的基础上估计预期现金流量，但不应当考虑预期信用损失。

经信用调整的实际利率，是指将购入或源生的已发生信用减值的金融资产在预计存续期的估计未来现金流量，折现为该金融资产摊余成本的利率。在确定经信用调整的实际利率时，应当在考虑金融资产的所有合同条款（例如提前还款、展期、看涨期权或其他类似期权等）以及初始预期信用损失的基础上估计预期现金流量。

(4) 利息收入。公司应当按照实际利率法确认利息收入。利息收入应当根据金融资产账面余额乘以实际利率计算确定，但下列情况除外：

①对于购入或源生的已发生信用减值的金融资产，公司应当自初始确认起，按照该金融资产的摊余成本和经信用调整的实际利率计算确定其利息收入。

②对于购入或源生的未发生信用减值、但在后续期间成为已发生信用减值的金融资产，

公司应当在后续期间，按照该金融资产的摊余成本和实际利率计算确定其利息收入。公司按照上述规定对金融资产的摊余成本运用实际利率法计算利息收入的，若该金融工具在后续期间因其信用风险有所改善而不再存在信用减值，并且这一改善在客观上可与应用上述规定之后发生的某一事件相联系（如债务人的信用评级被上调），公司应当转按实际利率乘以该金融资产账面余额来计算确定利息收入。

3. 金融资产终止确认条件

金融资产终止确认，是指公司将之前确认的金融资产从其资产负债表中予以转出。

金融资产满足下列条件之一的，应当终止确认：

- （1）收取该金融资产现金流量的合同权利终止。
- （2）该金融资产已转移，且该转移满足关于金融资产终止确认的规定。

4. 减值测试

公司应当以预期信用损失为基础，对各类金融工具进行减值会计处理并确认损失准备。金融资产减值的相关规定，按照本核算办法中“资产减值”章节的相关规定执行。

5. 金融负债的终止确认

（1）金融负债（或其一部分）的现时义务已经解除的，公司应当终止确认该金融负债（或该部分金融负债）。

（2）公司（借入方）与借出方之间签订协议，以承担新金融负债方式替换原金融负债，且新金融负债与原金融负债的合同条款实质上不同的，公司应当终止确认原金融负债，同时确认一项新金融负债。

公司对原金融负债（或其一部分）的合同条款做出实质性修改的，应当终止确认原金融负债，同时按照修改后的条款确认一项新金融负债。

（3）金融负债（或其一部分）确认终止的，应当将其账面价值与支付的对价（包括转出的非现金资产或承担的负债）之间的差额，计入当期损益。

（4）公司回购金融负债一部分的，应当按照继续确认部分和终止确认部分在回购日各自的公允价值占整体公允价值的比例，对该金融负债整体的账面价值进行分配。分配给终止确认部分的账面价值与支付的对价（包括转出的非现金资产或承担的负债）之间的差额，应当计入当期损益。

第十五条 金融工具的初始计量

公司初始确认金融资产或金融负债，应当按照公允价值计量。对于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，相关交易费用应当直接计入当期损益；对于其他

类别的金融资产或金融负债，相关交易费用应当计入初始确认金额。但是，公司初始确认的应收账款未包含重大融资成分或不考虑不超过一年的合同中的融资成分的，应当按照交易价格进行初始计量。

交易费用，是指可直接归属于购买、发行或处置金融工具的增量费用。增量费用是指公司没有发生购买、发行或处置相关金融工具的情形就不会发生的费用，包括支付给代理机构、咨询公司、券商、证券交易所、政府有关部门等的手续费、佣金、相关税费以及其他必要支出，不包括债券溢价、折价、融资费用、内部管理成本和持有成本等与交易不直接相关的费用。

公司应当根据公允价值计量的规定，确定金融资产和金融负债在初始确认时的公允价值。公允价值通常为相关金融资产或金融负债的交易价格。金融资产或金融负债公允价值与交易价格存在差异的，公司应当区别下列情况进行处理：

1. 在初始确认时，金融资产或金融负债的公允价值依据相同资产或负债在活跃市场上的报价或者以仅使用可观察市场数据的估值技术确定的，公司应当将该公允价值与交易价格之间的差额确认为一项利得或损失。

2. 在初始确认时，金融资产或金融负债的公允价值以其他方式确定的，公司应当将该公允价值与交易价格之间的差额递延。初始确认后，公司应当根据某一因素在相应会计期间的变动程度将该递延差额确认为相应会计期间的利得或损失。该因素应当仅限于市场参与者对该金融工具定价时将予考虑的因素，包括时间等。

第十六条 金融工具的后续计量

1. 金融资产的后续计量

初始确认后，公司应当对不同类别的金融资产，分别以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益或以公允价值计量且其变动计入当期损益进行后续计量。

(1) 以摊余成本计量的金融资产的会计处理

金融资产或金融负债的摊余成本，应当以该金融资产或金融负债的初始确认金额经下列调整后的结果确定：

①扣除已偿还的本金。

②加上或减去采用实际利率法将该初始确认金额与到期日金额之间的差额进行摊销形成的累计摊销额。

③扣除累计计提的损失准备（仅适用于金融资产）。

(2) 以公允价值计量进行后续计量的金融资产的会计处理

对于按照公允价值进行后续计量的金融资产，其公允价值变动形成的利得或损失，除与套期会计有关外，应当按照下列规定处理：

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的利得或损失，应当计入当期损益。

分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产所产生的所有利得或损失，除减值损失或利得和汇兑损益之外，均应当计入其他综合收益，直至该金融资产终止确认或被重分类。但是，采用实际利率法计算的该金融资产的利息应当计入当期损益。该金融资产计入各期损益的金额应当与视同其一直按摊余成本计量而计入各期损益的金额相等。

该金融资产终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入当期损益。

指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资，除了获得的股利（明确代表投资成本部分收回的股利除外）计入当期损益外，其他相关的利得和损失（包含汇兑损益）均应当计入其他综合收益，且后续不得转入当期损益。当期终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入留存收益。

2. 金融负债的后续计量

初始确认后，公司应当对不同类别的金融负债，分别以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入当期损益或以其他适当方法进行后续计量。

（1）公司应当按照以下原则对金融负债后续计量

①以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，应当按照公允价值后续计量。

②金融资产转移不符合终止确认条件或继续涉入被转移金融资产所形成的金融负债，按照金融资产转移相关规定进行计量。

③不属于指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的财务担保合同或没有指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益并将以低于市场利率贷款的贷款承诺，公司作为此类金融负债发行方的，应当在初始确认后按照损失准备金额以及初始确认金额扣除累计摊销额后的余额孰高进行计量。

④上述金融负债以外的金融负债，应当按照摊余成本后续计量。

（2）金融负债后续计量的会计处理

①对于按照公允价值进行后续计量的金融负债，其公允价值变动形成的利得或损失，除与套期会计有关外，应当计入当期损益。

②以摊余成本计量且不属于任何套期关系的一部分的金融负债所产生的利得或损失，应当在终止确认时计入当期损益或按照实际利率法摊销时计入相关期间损益。

③指定为公允价值计量的金融负债自身信用风险变动的会计处理。

公司将金融负债指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的，该金融负债所产生的利得或损失应当按照下列规定进行处理：

- a 公司自身信用风险变动引起的该金融负债公允价值变动金额，应当计入其他综合收益；
- b 该金融负债的其他公允价值变动计入当期损益。

该金融负债终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入留存收益。

3. 利得和损失

(1) 以公允价值计量的金融资产或金融负债利得或损失的计量

公司应当将以公允价值计量的金融资产或金融负债的利得或损失计入当期损益，除非该金融资产或金融负债属于下列情形之一：

- ①属于套期会计的套期关系的一部分。
- ②是一项对非交易性权益工具的投资，且公司已将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。
- ③是一项被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，且该负债由公司自身信用风险变动引起的其公允价值变动应当计入其他综合收益。
- ④是一项以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，且其减值损失或利得和汇兑损益之外的公允价值变动计入其他综合收益。

(2) 股利收入的确认

公司只有在同时符合下列条件时，才能确认股利收入并计入当期损益：

- ①公司收取股利的权利已经确立；
- ②与股利相关的经济利益很可能流入公司；
- ③股利的金额能够可靠计量。

(3)以摊余成本计量且不属于任何套期关系的一部分的金融资产所产生的利得或损失的计量

以摊余成本计量且不属于任何套期关系的一部分的金融资产所产生的利得或损失，应当在终止确认、重分类、按照实际利率法摊销或按照本准则规定确认减值时，计入当期损益。如果公司将以摊余成本计量的金融资产重分类为其他类别，应当按照金融工具重分类的相关规定处理其利得或损失。

以摊余成本计量且不属于任何套期关系的一部分的金融负债所产生的利得或损失，应当

在终止确认时计入当期损益或在按照实际利率法摊销时计入相关期间损益。

（4）其他特殊情形

①以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的，该金融负债所产生的利得或损失应当按照下列规定进行处理：

a 由成员自身信用风险变动引起的该金融负债公允价值的变动金额，应当计入其他综合收益；

b 该金融负债的其他公允价值变动计入当期损益。

c 因金融负债的自身信用风险变动的影响进行处理会造成或扩大损益中的会计错配的，公司应当将该金融负债的全部利得或损失（包括公司自身信用风险变动的影响金额）计入当期损益。

该金融负债终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入留存收益。

②公司将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，当该金融资产终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入留存收益。

③指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的财务担保合同和不可撤销贷款承诺所产生的全部利得或损失，应当计入当期损益。

④以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产所产生的所有利得或损失，除减值损失或利得和汇兑损益之外，均应当计入其他综合收益，直至该金融资产终止确认或被重分类。但是，采用实际利率法计算的该金融资产的利息应当计入当期损益。该金融资产计入各期损益的金额应当与视同其一直按摊余成本计量而计入各期损益的金额相等。

该金融资产终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入当期损益。

公司将该金融资产重分类为其他类别金融资产的，应当按照金融工具重分类的相关规定，对之前计入其他综合收益的累计利得或损失进行相应处理。

第十七条 嵌入衍生工具的计量

1. 嵌入衍生工具的处理原则

混合合同包含的主合同属于金融工具准则规范的资产的，公司不应从该混合合同中分拆嵌入衍生工具，而应当将该混合合同作为一个整体。

2. 嵌入衍生工具的分拆条件

(1)混合合同包含的主合同不属于金融工具准则规范的资产的,且同时符合下列条件的,公司应当从混合合同中分拆嵌入衍生工具,将其作为单独存在的衍生工具处理:

- ①嵌入衍生工具的经济特征和风险与主合同的经济特征和风险不紧密相关。
- ②与嵌入衍生工具具有相同条款的单独工具符合衍生工具的定义。
- ③该混合合同不是以公允价值计量且其变动计入当期损益进行会计处理。

嵌入衍生工具从混合合同中分拆的,公司应当对混合合同的主合同进行会计处理。公司无法根据嵌入衍生工具的条款和条件对嵌入衍生工具的公允价值进行可靠计量的,该嵌入衍生工具的公允价值应当根据混合合同公允价值和主合同公允价值之间的差额确定。使用了上述方法后,该嵌入衍生工具在取得日或后续资产负债表日的公允价值仍然无法单独计量的,公司应当将该混合合同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工具。

(2)混合合同包含一项或多项嵌入衍生工具,且其主合同不属于金融工具准则规范的资产的,公司可以将其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工具。但下列情况除外:

- ①嵌入衍生工具不会对混合合同的现金流量产生重大改变。
- ②在初次确定类似的混合合同是否需要分拆时,几乎不需分析就能明确其包含的嵌入衍生工具不应分拆。如嵌入贷款的提前还款权,允许持有人以接近摊余成本的金额提前偿还贷款,该提前还款权不需要分拆。

第三节金融资产转移

金融资产转移,是指公司(转出方)将金融资产(或其现金流量)让与或交付给该金融资产发行方之外的另一方(转入方)。金融资产终止确认,是指公司将之前确认的金融资产从其资产负债表中予以转出。

第十八条金融资产终止确认的一般原则

金融资产满足下列条件之一的,应当终止确认:

- 1.收取该金融资产现金流量的合同权利终止。
- 2.该金融资产已转移,且该转移满足本终止确认的规定。

第十九条金融资产终止确认的判断流程

公司在判断金融资产是否应当终止确认以及在多大程度上终止确认时,应当遵循以下步骤:

- 1.确定适用金融资产终止确认规定的报告主体层面

公司(转出方)对金融资产转入方具有控制权的,除在该公司个别财务报表基础上应用

金融工具转移的规定外，在编制合并报表时，还应当按照合并报表的规定合并所有纳入合并范围的子公司（含结构化主体），并在合并财务报表层面应用金融工具转移的规定。

2. 确定金融资产是部分还是整体适用终止确认原则

金融资产既可能指一项金融资产或其部分，也可能指一组类似金融资产或其部分。当且仅当金融资产（或一组金融资产）的一部分满足下列三个条件之一时，终止确认的相关规定适用于该金融资产部分，否则，适用于该金融资产整体：

（1）该金融资产部分仅包括金融资产所产生的特定可辨认现金流量。

（2）该金融资产部分仅包括与该金融资产所产生的全部现金流量完全成比例的现金流量部分。

（3）该金融资产部分仅包括与该金融资产所产生的特定可辨认现金流量完全成比例的现金流量部分。

3. 确定收取金融资产现金流量的合同权利是否终止

公司在确定适用金融资产终止确认规定的报告主体层面（合并财务报表层面或个别财务报表层面）以及对象（金融资产整体或部分）后，即可开始判断是否对金融资产进行终止确认。

收取金融资产现金流量的合同权利已经终止的，公司应当终止确认该金融资产。

若收取金融资产的现金流量的合同权利没有终止，公司应当判断是否转移了金融资产，并根据金融资产转移的相关判断标准确定是否应当终止确认被转移金融资产。

4. 判断公司是否已转移金融资产

公司在判断是否已转移金融资产时，应分以下两种情形作进一步判断：

（1）公司将收取金融资产现金流量的合同权利转移给其他方。

公司将收取金融资产现金流量的合同权利转移给其他方，表明该项金融资产发生了转移，通常表现为金融资产的合法出售或者金融资产现金流量权利的合法转移。在这种情形下，转入方拥有了获取被转移金融资产所有未来现金流量的权利，转出方应进一步判断金融资产风险和报酬转移情况来确定是否应当终止确认被转移金融资产。

（2）公司保留了收取金融资产现金流量的合同权利，但承担了将收取的该现金流量支付给一个或多个最终收款方的合同义务。

当公司保留了收取金融资产现金流量的合同权利，但承担了将收取的该现金流量支付给一个或多个最终收款方的合同义务时，当且仅当同时符合以下三个条件时，转出方才能按照金融资产转移的情形进行后续分析及处理，否则，被转移金融资产应予以继续确认：

①公司（转出方）只有从该金融资产受到对等的现金流量时，才有义务将其支付给最终收款方。

②转让合同规定禁止公司（转出方）出售或抵押该金融资产，但公司可以将其作为向最终收款方支付现金流量义务的保证。

③公司（转出方）有义务将代表最终收款方收取的所有现金流量及时划转给最终收款方，且无重大延误。

5. 分析所转移金融资产的风险和报酬转移情况

公司转让收取现金流量的合同权利或者通过符合条件的过手安排方式转移金融资产的，应进一步对被转移金融资产进行风险和报酬转移分析，以判断是否应终止确认被转移金融资产。

公司在判断金融资产转移是否导致金融资产终止确认时，应当评估其在多大程度上保留了金融资产所有权上的风险和报酬，即比较其在转移前后所承担的、该金融资产未来净现金流量金额及其时间分布变动的风险，并分别以下情形进行处理：

（1）公司转移了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，应当终止确认该金融资产，并将转移中产生或保留的权利和义务单独确认为资产或负债。

金融资产转移后，公司承担的金融资产未来净现金流量现值变动的风险与转移前金融资产的未未来净现金流量现值变动的风险相比不再显著的，表明该公司已经转移了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬。需要注意的是，金融资产转移后公司承担的未来净现金流量现值变动的风险占转移前变动风险的比例，并不等同于公司保留的现金流量金额占全部现金流量的比例。

在通常情况下，通过分析金融资产转移协议中的条款，就可以比较容易地确定是否转移或保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬，而不需要通过计算确定。以下情形表明公司已将金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬转移给了转入方：

①公司无条件出售金融资产。

②公司出售金融资产，同时约定按回购日该金融资产的公允价值回购。

③公司出售金融资产，同时与转入方签订看跌或看涨期权合约，且该看跌或看涨期权为深度价外期权（即到期日之前不大可能变为价内期权）。

公司需要通过计算判断是否转移或保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，在计算金融资产未来净现金流量现值时，应考虑所有合理、可能的现金流量变动，采用适当的市场利率作为折现率，并采用概率加权平均方法。

(2) 公司保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，应当继续确认该金融资产。

公司承担的风险没有因金融资产转移发生显著改变的，表明公司仍保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬。以下情形通常表明公司保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬：

①公司出售金融资产并与转入方签订回购协议，协议规定公司将按照固定回购价格或是按照原价加上合理的资金成本向转入方回购原被转移金融资产，或者与售出的金融资产相同或实质上相同的金融资产。

②融出证券或进行证券出借。

③公司出售金融资产并附有将市场风险敞口转回给公司的总回报互换。

④公司出售短期应收款项或信贷资产，并且全额补偿转入方可定能因被转移金融资产发生的信用损失。

⑤公司出售金融资产，同时向转入方签订看跌或看涨期权合约，且该看跌期权或看涨期权为一项价内期权。

⑥采用附追索权方式出售金融资产。

(3) 公司既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的，应当判断其是否保留了对金融资产的控制，根据是否保留了控制分别进行处理。

6. 分析公司是否保留了控制

若公司既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬，应当判断公司是否保留了对该金融资产的控制。如果没有保留对该金融资产的控制的，应当终止确认该金融资产。

公司在判断是否保留了对被转移金融资产的控制时，应当重点关注转入方出售被转移金融资产的实际能力。如果转入方有实际能力单方面决定将转入的金融资产整体出售给与其不相关的第三方，且没有额外条件对此项出售加以限制，则表明公司作为转出方未保留对被转移金融资产的控制；在除此之外的其他情况下，则应视为公司保留了对金融资产的控制。

公司既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬，且未放弃对该金融资产控制的，应当按照其继续涉入被转移金融资产的程度确认有关金融资产，并相应确认有关负债。在这种情况下确认的有关金融资产和有关负债反映了公司所承担的被转移金融资产价值变动风险和报酬的程度。导致转出方对被转移金融资产形成继续涉入的常见方式有：具有追索权，享有继续服务权，签订回购协议，签发或持有期权或提供担保等。

如果公司对金融资产的继续涉入仅限于金融资产的一部分，且公司保留了控制权，则公

司应当按照转移日因继续涉入而继续确认部分和不再确认部分的相对公允价值，在两者之间分配金融资产的原账面价值，并按其继续涉入被转移金融资产的部分确认有关金融资产，并相应确认有关负债。

第二十条 金融资产转移的会计处理

1. 满足终止确认条件的金融资产转移的会计处理

对于满足终止确认条件的金融资产转移，公司应当按照被转移金融资产是金融的整体还是金融资产的一部分，分别按照以下方式进行会计处理：

(1) 金融资产整体转移的会计处理

金融资产整体转移满足终止确认条件的，应当将下列两项金额的差额计入当期损益：

①被转移金融资产在终止确认日的账面价值。

②因转移金融资产而收到的对价，与原直接计入其他综合收益的公允价值变动累计额（涉及转移的金融资产为分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的情形）之和。

具体计算公式如下：

金融资产整体转移形成的损益=因转移收到的对价-所转移金融资产账面价值+/-原直接计入其他综合收益的公允价值变动累计利得（或损失）

因转移收到的对价=因转移交易实际收到的价款+新获得金融资产的公允价值+因转移获得的服务资产的价值-新承担金融负债的公允价值-因转移承担的服务负债的公允价值

(2) 金融资产部分转移的会计处理

公司转移了金融资产的一部分，且该被转移部分满足终止确认条件的，应当将转移前金融资产整体的账面价值，在终止确认部分和继续确认部分（在此种情形下，所保留的服务资产应当视同继续确认金融资产的一部分）之间，按照转移日各自的相对公允价值进行分摊，并将下列两项金额的差额计入当期损益：

①终止确认部分在终止确认日的账面价值。

②终止确认部分收到的对价（包括获得的所有新资产减去承担的所有新负债），与原计入其他综合收益的公允价值变动累计额中对应终止确认部分的金额（涉及部分转移的金融资产分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的情形）之和。

公司在确定继续确认部分的公允价值时，应当遵循下列规定：

①公司出售过与继续确认部分类似的金融资产，或继续确认部分存在其他市场交易的，近期实际交易价格可作为其公允价值的最佳估计。

②继续确认部分没有报价或近期没有市场交易的，其公允价值的最佳估计为转移前金融资产整体的公允价值扣除终止确认部分的对价后的差额。

2. 继续确认被转移金融资产的会计处理

公司保留了被转移金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的，表明公司所转移的金融资产不满足终止确认条件，不应当将其从资产负债表中转出。此时，公司应当继续确认所转移的金融资产整体，因资产转移而收到的对价，应当在收到时确认为一项金融负债。需要注意的是，该金融负债与被转移金融资产应当分别确认和计量，不得相互抵消。在后续会计期间，公司应当继续确认该金融资产产生的收入或利得以及该金融负债产生的费用或损失。

3. 继续涉入被转移金融资产的会计处理

公司既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有风险和报酬，且保留了该金融资产控制的，应当按照其继续涉入被转移金融资产的程度继续确认该被转移金融资产，并相应确认相关负债。公司所确认的被转移的金融资产和相关负债，应当反映公司所保留的权利和承担的义务。

公司应当对因继续涉入被转移金融资产形成的有关资产确认相关收益，对继续涉入形成的有关负债确认相关费用。按继续涉入程度继续确认的被转移金融资产应根据所转移金融资产的原性质及其分裂，继续列报于资产负债表中的贷款、应收款项等。相关负债应当根据被转移资产是按公允价值计量还是摊余成本予以计量，使得被转移资产和相关负债的账面价值：

(1) 被转移金融资产以摊余成本计量的，等于公司保留的权利和义务的摊余成本；

(2) 被转移金融资产以公允价值计量的，等于公司保留的权利和义务按独立基础计量的公允价值。如果所转移的金融资产以摊余成本计量，确认的相关负债不得指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益。

公司通过对被转移金融资产提供担保方式继续涉入的，应当在转移日按照金融资产的账面价值和担保金额两者的较低者，按继续涉入的程度继续确认被转移金融资产，同时按照担保金额和担保合同的公允价值之和确认相关负债。

对金融资产的继续涉入仅限于金融资产一部分的，公司应当按照转移日因继续涉入而继续确认部分和不再确认部分的相对公允价值，在两者之间分配金融资产的账面价值，并将下列两项金额的差额计入当期损益：

(1) 分配至不再确认部分的账面金额（以转移日计量的为准）；

(2) 不再确认部分所收到的对价。

如果涉及转移的金融资产分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产

的，不再确认部分的金额对应的原计入其他综合收益的公允价值变动累计额计入当期损益。

第四节套期会计

对于满足本办法规定条件的套期，公司可运用套期会计方法进行处理。

第二十一条套期会计概述

1. 套期概述

套期，是指公司为管理外汇风险、利率风险、价格风险、信用风险等特定风险引起的风险敞口，指定金融工具为套期工具，以使套期工具的公允价值或现金流量变动，预期抵销被套期项目全部或部分公允价值或现金流量变动的风险管理活动。

2. 套期的分类

在套期会计中，套期分为公允价值套期、现金流量套期和境外经营净投资套期。

(1) 公允价值套期

公允价值套期，是指对已确认资产或负债、尚未确认的确定承诺，或上述项目组成部分的公允价值变动风险敞口进行的套期。该公允价值变动源于特定风险，且将影响公司的损益或其他综合收益。其中，影响其他综合收益的情形，仅限于公司对指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的公允价值变动风险敞口进行的套期。

(2) 现金流量套期

现金流量套期，是指对现金流量变动风险敞口进行的套期。该现金流量变动源于与已确认资产或负债、极可能发生的预期交易，或与上述项目组成部分有关的特定风险，且将影响公司的损益。

(3) 境外经营净投资套期

境外经营净投资套期，是指对境外经营净投资外汇风险敞口进行的套期。境外经营净投资，是指公司在境外经营净资产中的权益份额。境外经营净投资套期中的被套期风险是指境外经营的记账本位币与母公司的记账本位币之间的折算差额。

此外，公司对确定承诺的外汇风险进行套期的，可以将其作为公允价值套期或现金流量套期处理。

3. 套期会计方法

对于满足一定条件的套期，公司可以运用套期会计方法进行处理。套期会计方法，是指公司将套期工具和被套期项目产生的利得或损失在相同会计期间计入当期损益（或其他综合收益）以反映风险管理活动影响的方法。

第二十二条套期工具和被套期项目

1. 套期工具

(1) 符合条件的套期工具

套期工具，是指公司为进行套期而指定的、其公允价值或现金流量变动预期可抵销被套期项目的公允价值或现金流量变动的金融工具，包括：

①以公允价值计量且其变动计入当期损益的衍生工具，但签出期权除外。公司只有在对购入期权（包括嵌入在混合合同中的购入期权）进行套期时，签出期权才可以作为套期工具。嵌入在混合合同中但未分拆的衍生工具不能作为单独的套期工具。

②以公允价值计量且其变动计入当期损益的非衍生金融资产或非衍生金融负债，但指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益、且其自身信用风险变动引起的公允价值变动计入其他综合收益的金融负债除外。

③对于外汇风险套期，公司可以将非衍生金融资产（选择以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资除外）或非衍生金融负债的外汇风险成分指定为套期工具。

(2) 对套期工具的指定

①公司在确立套期关系时，应当将符合条件的金融工具整体（或外汇风险套期中的非衍生金融资产或非衍生金融负债的外汇风险成分）指定为套期工具，但下列情形除外：

a 对于期权，公司可以将期权的内在价值和时间价值分开，只将期权的内在价值变动指定为套期工具。

b 对于远期合同，公司可以将远期合同的远期要素和即期要素分开，只将即期要素的价值变动指定为套期工具。

c 对于金融工具，公司可以将金融工具的外汇基差单独分拆，只将排除外汇基差后的金融工具指定为套期工具。

②公司可以将套期工具的一定比例指定为套期工具，但不可以将套期工具剩余期限内某一时段的公允价值变动部分指定为套期工具。

③公司可以将两项或两项以上金融工具（或其一定比例）的组合指定为套期工具（包括组合内的金融工具形成风险头寸相互抵销的情形）。

对于一项由签出期权和购入期权组成的期权（如利率上下限期权），或对于两项或两项以上金融工具（或其一定比例）的组合，其在指定日实质上相当于一项净签出期权的，不能将其指定为套期工具。只有在对购入期权（包括嵌入在混合合同中的购入期权）进行套期时，

净签出期权才可以作为套期工具。

（3）使用单一套期工具对多种风险进行套期

公司通常将单项套期工具指定为对一种风险进行套期。但是，如果对套期工具与被套期项目的不同风险敞口之间有具体指定关系，则一项套期工具可以被指定为对一种以上的风险进行套期。

2. 被套期项目

被套期项目，是指使公司面临公允价值或现金流量变动风险，且被指定为被套期对象的、能够可靠计量的项目。

（1）符合条件的被套期项目

公司可以将下列单个项目、项目组合或其组成部分指定为被套期项目：

①已确认资产或负债。

②尚未确认的确定承诺。其中，确定承诺，是指在未来某特定日期或期间，以约定价格交换特定数量资源、具有法律约束力的协议；尚未确认，是指尚未在资产负债表中确认。

③极可能发生的预期交易。预期交易，是指尚未承诺但预期会发生的交易。

④境外经营净投资。公司既无计划也无可能在可预见的未来会计期间结算的长期外币货币性应收项目（含贷款），也应当视同实质构成境外经营净投资的组成部分。因销售商品或提供劳务等形成的期限较短的应收账款不构成境外经营净投资。

（2）项目组成部分作为被套期项目的规定和要求

项目组成部分是指小于项目整体公允价值或现金流量变动的部分，公司只能将下列项目组成部分或其组合指定为被套期项目：

①项目整体公允价值或现金流量变动中仅由某一个或多个特定风险引起的公允价值或现金流量变动部分（风险成分）。将风险成分指定为被套期项目时，该风险成分应当能够单独识别并可靠计量。

②一项或多项选定的合同现金流量。

③项目名义金额的组成部分，即项目整体金额或数量的特定部分，其可以是项目整体的一定比例部分，也可以是项目整体的某一层级部分。若某一层级部分包含提前还款权，且该提前还款权的公允价值受被套期风险变化影响的，公司不得将该层级指定为公允价值套期的被套期项目，但公司在计量被套期项目的公允价值时已包含该提前还款权影响的情况除外。

（3）汇总风险敞口作为被套期项目的规定和要求

公司可以将符合被套期项目条件的风险敞口与衍生工具组合形成的汇总风险敞口指定为

被套期项目。

（4）被套期项目的组合

当公司出于风险管理目的对一组项目进行组合管理、且组合中的每一个项目（包括其组成部分）单独都属于符合条件的被套期项目时，可以将该项目组合指定为被套期项目。一组风险相互抵消的项目形成风险净敞口，一组风险不存在相互抵消的项目形成风险总敞口。只有当公司出于风险管理目的以净额为基础进行套期时，风险净敞口才符合运用套期会计的条件。净敞口套期必须是既定风险管理策略的组成部分，通常应当获得公司关键管理人员的批准。

风险净敞口并非在任何情况下都符合运用套期会计的条件。在现金流量套期中，公司仅可以将外汇风险净敞口指定为被套期项目，并且应当在套期指定中明确预期交易预计影响损益的报告期间，以及预期交易的性质和数量。

公司根据其风险管理目标，还可以将一组项目的一定比例或某一层级指定为被套期项目。

在运用套期会计时，在合并财务报表层面，只有与合并之外的对手方之间交易形成的资产、负债、尚未确认的确定承诺或极可能发生的预期交易才能被指定为被套期项目；在合并财务报表层面，只有与合并之外的对手方签订的合同才能被指定为套期工具。对于同一合并范围内的主体之间的交易，在公司个别财务报表层面可以运用套期会计，在合并财务报表层面不得运用套期会计，但下列情形除外：

①在合并财务报表层面，符合合并财务报表规定的投资性主体与其以公允价值计量且其变动计入当期损益的子公司之间的交易，可以运用套期会计。

②内部交易形成的货币性项目的汇兑收益或损失，不能在合并财务报表中全额抵销的，可以在合并财务报表层面将该货币性项目的外汇风险指定为被套期项目。

③内部极可能发生的预期交易，按照进行此项交易的主体的记账本位币以外的货币标价，且相关的外汇风险将影响合并损益的，可以在合并财务报表层面将该外汇风险指定为被套期项目。

第二十三条套期关系评估

1. 运用套期会计的条件

公允价值套期、现金流量套期或境外经营净投资套期同时满足下列条件的，才能运用套期会计方法进行处理：

（1）套期关系仅由符合条件的套期工具和被套期项目组成。

（2）在套期开始时，公司正式指定了套期工具和被套期项目，并准备了关于套期关系和

公司从事套期的风险管理策略和风险管理目标的书面文件。该文件至少载明了套期工具、被套期项目、被套期风险的性质以及套期有效性评估方法（包括套期无效部分产生的原因分析以及套期比率确定方法）等内容。

（3）套期关系符合套期有效性要求。套期有效性，是指套期工具的公允价值或现金流量变动能够抵销被套期风险引起的被套期项目公允价值或现金流量变动的程度。套期工具的公允价值或现金流量变动大于或小于被套期项目的公允价值或现金流量变动的部分为套期无效部分。套期同时满足下列条件的，公司应当认定套期关系符合套期有效性要求：

①被套期项目和套期工具之间存在经济关系。该经济关系使得套期工具和被套期项目的价值因面临相同的被套期风险而发生方向相反的变动。

②被套期项目和套期工具经济关系产生的价值变动中，信用风险的影响不占主导地位。

③套期关系的套期比率，应当等于公司实际套期的被套期项目数量与对其进行套期的套期工具实际数量之比，但不应当反映被套期项目和套期工具相对权重的失衡，这种失衡会导致套期无效，并可能产生与套期会计目标不一致的会计结果。

公司应当在套期开始日及以后期间持续地对套期关系是否符合套期有效性要求进行评估，尤其应当分析在套期剩余期限内预期将影响套期关系的套期无效部分产生的原因。公司至少应当在资产负债表日及相关情形发生重大变化将影响套期有效性要求时对套期关系进行评估。

2. 套期关系再平衡

套期关系由于套期比率的原因而不再符合套期有效性要求，但指定该套期关系的风险管理目标没有改变的，公司应当进行套期关系再平衡。套期关系再平衡，是指对已经存在的套期关系中被套期项目或套期工具的数量进行调整，以使套期比率重新符合套期有效性要求。基于其他目的对被套期项目或套期工具所指定的数量进行变动，不构成套期关系再平衡。

公司在套期关系再平衡时，应当首先确认套期关系调整前的套期无效部分，并更新在套期剩余期限内预期将影响套期关系的套期无效部分产生原因的分析，同时相应更新套期关系的书面文件。

3. 套期关系的终止

公司不得撤销指定并终止一项继续满足套期风险管理目标并在再平衡之后继续符合套期会计条件的套期关系。但是，如果套期关系不再满足套期风险管理目标或在再平衡之后不符合套期会计条件等情形的，则公司必须终止套期关系。当只有部分套期关系不再满足运用套期会计的标准时，套期关系将部分终止，其余部分将继续适用套期会计。

公司发生下列情形之一的，应当终止运用套期会计（包括部分终止运用套期会计和整体终止运用套期会计）：

（1）因风险管理目标发生变化，导致套期关系不再满足风险管理目标。

（2）套期工具已到期、被出售、合同终止或已行使。

（3）被套期项目与套期工具之间不再存在经济关系，或者被套期项目和套期工具经济关系产生的价值变动中，信用风险的影响开始占主导地位。

（4）套期关系不再满足运用套期会计方法的其他条件。在适用套期关系再平衡的情况下，公司应当首先考虑套期关系再平衡，然后评估套期关系是否满足运用套期会计方法的条件。

第二十四条 确认和计量

1. 公允价值套期

公允价值套期满足运用套期会计方法条件的，应当按照下列规定处理：

（1）套期工具产生的利得或损失应当计入当期损益。如果套期工具是对选择以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资（或其组成部分）进行套期的，套期工具产生的利得或损失应当计入其他综合收益。

（2）被套期项目因被套期风险敞口形成的利得或损失应当计入当期损益，同时调整未以公允价值计量的已确认被套期项目的账面价值。被套期项目为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（或其组成部分）的，其因被套期风险敞口形成的利得或损失应当计入当期损益，其账面价值已经按公允价值计量，不需要调整；被套期项目为公司选择以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资（或其组成部分）的，其因被套期风险敞口形成的利得或损失应当计入其他综合收益，其账面价值已经按公允价值计量，不需要调整。

被套期项目为尚未确认的确定承诺（或其组成部分）的，其在套期关系指定后因被套期风险引起的公允价值累计变动额应当确认为一项资产或负债，相关的利得或损失应当计入各相关期间损益。当履行确定承诺而取得资产或承担负债时，应当调整该资产或负债的初始确认金额，以包括已确认的被套期项目的公允价值累计变动额。

2. 现金流量套期

现金流量套期的目的是将套期工具产生的利得或损失递延至被套期的预期未来现金流量影响损益的同一期间或多个期间。

（1）现金流量套期满足运用套期会计方法条件的，应当按照下列规定处理：

①套期工具产生的利得或损失中属于套期有效的部分，作为现金流量套期储备，应当计

入其他综合收益。现金流量套期储备的金额，应当按照下列两项的绝对额中较低者确定：

- a 套期工具自套期开始的累计利得或损失；
- b 被套期项目自套期开始的预计未来现金流量现值的累计变动额。

每期计入其他综合收益的现金流量套期储备的金额应当为当期现金流量套期储备的变动额。

②套期工具产生的利得或损失中属于套期无效的部分（即扣除计入其他综合收益后的其他利得或损失），应当计入当期损益。

（2）现金流量套期储备的金额，应当按照下列规定处理：

①被套期项目为预期交易，且该预期交易使公司随后确认一项非金融资产或非金融负债的，或者非金融资产或非金融负债的预期交易形成一项适用于公允价值套期会计的确定承诺时，公司应当将原在其他综合收益中确认的现金流量套期储备金额转出，计入该资产或负债的初始确认金额。

②对于不属于第一项涉及的现金流量套期，公司应当在被套期的预期现金流量影响损益的相同期间，将原在其他综合收益中确认的现金流量套期储备金额转出，计入当期损益。

③如果在其他综合收益中确认的现金流量套期储备金额是一项损失，且该损失全部或部分预计在未来会计期间不能弥补的，公司应当在预计不能弥补时，将预计不能弥补的部分从其他综合收益中转出，计入当期损益。

（3）当公司对现金流量套期终止运用套期会计时，在其他综合收益中确认的累计现金流量套期储备金额，应当按照下列规定进行处理：

①被套期的未来现金流量预期仍然会发生的，累计现金流量套期储备的金额应当予以保留，并进行会计处理。

②被套期的未来现金流量预期不再发生的，累计现金流量套期储备的金额应当从其他综合收益中转出，计入当期损益。被套期的未来现金流量预期不再极可能发生但可能预期仍然会发生，在预期仍然会发生的情况下，累计现金流量套期储备的金额应当予以保留，并进行会计处理。

3. 境外经营净投资的套期

对境外经营净投资的套期，包括对作为净投资的一部分进行会计处理的货币性项目的套期，应当按照类似于现金流量套期会计的规定处理：

（1）套期工具形成的利得或损失中属于套期有效的部分，应当计入其他综合收益。

全部或部分处置境外经营时，上述计入其他综合收益的套期工具利得或损失应当相应转

出，计入当期损益。

(2) 套期工具形成的利得或损失中属于套期无效的部分，应当计入当期损益。

第二十五条 信用风险敞口的公允价值选择权

1. 指定条件

公司使用以公允价值计量且其变动计入当期损益的信用衍生工具管理金融工具（或其组成部分）的信用风险敞口时，可以在该金融工具（或其组成部分）初始确认时、后续计量中或尚未确认时，将其指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具，并同时作出书面记录，但应当同时满足下列条件：

(1) 金融工具信用风险敞口的主体（如借款人或贷款承诺持有人）与信用衍生工具涉及的主体相一致；

(2) 金融工具的偿付级次与根据信用衍生工具条款须交付的工具的偿付级次相一致。

2. 相关会计处理

金融工具（或其组成部分）被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具的，公司应当在指定时将其账面价值（如有）与其公允价值之间的差额计入当期损益。如该金融工具是以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，公司应当将之前计入其他综合收益的累计利得或损失转出，计入当期损益。

在选择运用针对信用风险敞口（全部或部分）的公允价值选择权之后，同时满足下列条件的，公司应当对金融工具（或其一定比例）终止以公允价值计量且其变动计入当期损益：

(1) 规定的条件不再适用，例如信用衍生工具或金融工具（或其一定比例）已到期、被出售、合同终止或已行使，或公司的风险管理目标发生变化，不再通过信用衍生工具进行风险管理。

(2) 金融工具（或其一定比例）按照有关规定，仍然不满足以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具的条件。

当公司对金融工具（或其一定比例）终止以公允价值计量且其变动计入当期损益时，该金融工具（或其一定比例）在终止时的公允价值应当作为其新的账面价值。同时，公司应当采用与该金融工具被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益之前相同的方法进行计量。

第五节 金融工具列报

金融工具列报，包括金融工具列示和金融工具披露。金融工具列报的信息，应当有助于财务报表使用者了解公司所发行金融工具的分类、计量和列报的情况，以及公司所持有的金

融资产和承担的金融负债的情况，并就金融工具对公司财务状况和经营成果影响的重要程度、金融工具使公司在报告期间和期末所面临风险的性质和程度，以及公司如何管理这些风险作出合理评价。

第二十六条 金融工具列示

1. 金融负债和权益工具的区分

(1) 金融负债和权益工具区分的总体要求

公司发行金融工具，应当按照该金融工具的合同条款及其所反映的经济实质而非仅以法律形式，结合金融资产、金融负债和权益工具的定义，在初始确认时将该金融工具或其组成部分分类为金融资产、金融负债或权益工具。

① 金融负债和权益工具的定义

金融负债，是指公司符合下列条件之一的负债：

- a 向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务。
- b 在潜在不利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务。
- c 将来须用或可用自身权益工具进行结算的非衍生工具合同，且公司根据该合同将交付可变数量的自身权益工具。
- d 将来须用或可用公司自身权益工具进行结算的衍生工具合同，但以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍生工具合同除外。公司对全部现有同类别非衍生自身权益工具的持有方同比例发行配股权、期权或认股权证，使之有权按比例以固定金额的任何货币换取固定数量的该公司自身权益工具的，该类配股权、期权或认股权证应当分类为权益工具。

权益工具，是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的合同。公司发行的金融工具同时满足下列条件的，符合权益工具的定义，应当将该金融工具分类为权益工具：

- a 该金融工具应当不包括交付现金或其他金融资产给其他方，或在潜在不利条件下与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务；
- b 将来须用或可用公司自身权益工具结算该金融工具。如为非衍生工具，该金融工具应当不包括交付可变数量的自身权益工具进行结算的合同义务；如为衍生工具，公司只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产结算该金融工具。

② 区分金融负债和权益工具需考虑的因素

- a 合同所反映的经济实质。

b 工具的特征。

(2) 金融负债和权益工具区分的基本原则

①是否存在无条件地避免交付现金或其他金融资产的合同义务。

a 如果公司不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务，则该合同义务符合金融负债的定义。

b 如果公司能够无条件地避免交付现金或其他金融资产，例如能够根据相应的议事机制自主决定是否支付股息（即无支付股息的义务），同时所发行的金融工具没有到期日且合同对手方没有回售权，或虽有固定期限但发行方有权无限期递延（即无支付本金的义务），则此类交付现金或其他金融资产的结算条款不构成金融负债。

c 判断一项金融工具是划分为权益工具还是金融负债，不受下列因素的影响：

一是以前实施分配的情况；二是未来实施分配的意向；三是相关金融工具如果没有发放股利对发行方普通股的价格可能产生的负面影响；四是发行方的未分配利润等可供分配权益的金额；五是发行方对一段期间内损益的预期；六是发行方是否有能力影响其当期损益。

d 有些金融工具虽然没有明确地包含交付现金或其他金融资产义务的条款和条件，但有可能通过其他条款和条件间接地形成合同义务。

②是否通过交付固定数量的自身权益工具结算

权益工具是证明拥有企业的资产扣除负债后的剩余权益的合同。因此，对于将来须交付公司自身权益工具的金融工具，如果未来结算时交付的权益工具数量是可变的，或者收到对价的金额是可变的，则该金融工具的结算将对其他权益工具所代表的剩余权益带来不确定性，也就不符合权益工具的定义。

对于将来须用或可用自身权益工具结算的金融工具应当区分衍生工具还是非衍生工具。

a 基于自身权益工具的非衍生工具。对于非衍生工具，如果发行方未来有义务交付可变数量的自身权益工具进行结算，则该非衍生工具是金融负债；否则，该非衍生工具是权益工具。

b 基于自身权益工具的衍生工具。对于衍生工具，如果发行方只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产进行结算，则该衍生工具是权益工具；如果发行方以固定数量自身权益工具交换可变金额现金或其他金融资产，或以可变数量自身权益工具交换固定金额现金或其他金融资产，或以可变数量自身权益工具交换可变金额现金或其他金融资产，则该衍生工具应当确认为衍生金融负债或衍生金融资产。

(3) 以外币计价的配股权、期权或认股权证

公司对全部现有同类别非衍生自身权益工具的持有方同比例发行配股权、期权或认股权证，使之有权按比例以固定金额的任何货币交换固定数量的该公司自身权益工具的，该类配股权、期权或认股权证应当分类为权益工具。

（4）或有结算条款

附有或有结算条款的金融工具，指是否通过交付现金或其他金融资产进行结算，或者是否以其他导致该金融工具成为金融负债的方式进行结算，需要由发行方和持有方均不能控制的未来不确定事项（如股价指数、消费价格指数变动、利率或税法变动、发行方未来收入、净收益或债务权益比率等）的发生或不发生（或发行方和持有方均不能控制的未来不确定事项的结果）来确定的金融工具。

对于附有或有结算条款的金融工具，发行方不能无条件地避免交付现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的，应当分类为金融负债。但是，满足下列条件之一的，发行方应当将其分类为权益工具：

①要求以现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的或有结算条款几乎不具有可能性，即相关情形极端罕见、显著异常且几乎不可能发生。

②只有在发行方清算时，才需以现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算。

③分类为权益工具的可回售工具。

（5）结算选择权

对于存在结算选择权的衍生工具（例如合同规定发行方或持有方能选择以现金净额或以发行股份交换现金等方式进行结算的衍生工具），发行方应当将其确认为金融资产或金融负债，但所有可供选择的结算方式均表明该衍生工具应当确认为权益工具的除外。

（6）合并财务报表中金融负债和权益工具的区分

在合并财务报表中对金融工具（或其组成部分）进行分类时，公司应当考虑和金融工具的持有方之间达成的所有条款和条件。公司作为一个整体，因该工具承担了交付现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的义务的，该工具在合并财务报表中应当分类为金融负债。

（7）特殊金融工具的区分

①可回售工具

可回售工具，是指根据合同约定，持有方有权将该工具回售给发行方以获取现金或其他金融资产的权利，或者在未来某一不确定事项发生或者持有方死亡或退休时，自动回售给发

行方的金融工具。

符合金融负债定义，但同时具有下列特征的可回售工具，应当分类为权益工具：

a 赋予持有方在清算时按比例份额获得该公司净资产的权利。这里所指公司净资产是扣除所有优先于该工具对公司资产要求权之后的剩余资产；这里所指按比例份额是清算时将公司的净资产分拆为金额相等的单位，并且将单位金额乘以持有方所持有的单位数量。

b 该工具所属的类别次于其他所有工具类别，即该工具在归属于该类别前无须转换为另一种工具，且在清算时对公司资产没有优先于其他工具的要求权。

c 该工具所属的类别中（该类别次于其他所有工具类别），所有工具具有相同的特征（例如它们必须都具有可回售特征，并且用于计算回购或赎回价格的公式或其他方法都相同）。

d 除了发行方应当以现金或其他金融资产回购或赎回该工具的合同义务外，该工具不满足金融负债定义中的任何其他特征。

e 该工具在存续期内的预计现金流量总额，应当实质上基于该工具存续期内公司的损益、已确认净资产的变动、已确认和未确认净资产的公允价值变动（不包括该工具的任何影响）。

公司在认定可回售工具是否应分类为权益工具时，应当注意以下三点：

a 在公司清算时具有优先要求权的工具不是有权按比例份额获得公司净资产的工具。

b 在确定一项工具是否属于最次级类别时，应当评估若公司在评估日发生清算时该工具对公司净资产的要求权。同时，应当在相关情况发生变化时重新评估对该工具的分类。

c 除了发行方应当以现金或金融资产回购或赎回该工具的合同义务外，该工具应当不包括其他符合金融负债定义的其他合同义务。

②发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具

符合金融负债定义，但同时具有下列特征的发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，应当分类为权益工具：

a 赋予持有方在公司清算时按比例份额获得该公司净资产的权利；

b 该工具所属的类别次于其他所有工具类别；

c 该工具所属的类别中（该类别次于其他所有工具类别），发行方对该类别中所有工具都应当在清算时承担按比例份额交付其净资产的同等合同义务。

产生上述合同义务的清算确定将会发生并且不受发行方的控制（如发行方本身是有限寿命主体），或者发生与否取决于该工具的持有方。

③特殊金融工具分类为权益工具的其他条件

分类为权益工具的可回售工具，或发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净

资产的金融工具，除应当具有上述①和②特征外，其发行方应当没有同时具备下列特征的其他金融工具或合同：

a 现金流量总额实质上基于公司的损益、已确认净资产的变动、已确认和未确认净资产的公允价值变动（不包括该工具或合同的任何影响）。

b 实质上限制或固定了金融工具持有方所获得的剩余回报。

④特殊金融工具在母公司合并财务报表中的处理

子公司在个别财务报表中作为权益工具列报的特殊金融工具，在其母公司合并财务报表中对应的少数股东权益部分，应当分类为金融负债。

（8）金融负债和权益工具之间的重分类

发行方原分类为权益工具的金融工具，自不再被分类为权益工具之日起，发行方应当将其重分类为金融负债，以重分类日该工具的公允价值计量，重分类日权益工具的账面价值和金融负债的公允价值之间的差额确认为权益。

发行方原分类为金融负债的金融工具，自不再被分类为金融负债之日起，发行方应当将其重分类为权益工具，以重分类日金融负债的账面价值计量。

（9）收益和库存股

①发行方对利息、股利、利得或损失的处理

金融工具或其组成部分属于金融负债的，相关利息、股利（或股息）、利得或损失，以及赎回或再融资产生的利得或损失等，应当计入当期损益。金融工具或其组成部分属于权益工具的，其发行（含再融资）、回购、出售或注销时，发行方应当作为权益的变动处理。发行方不应当确认权益工具的公允价值变动。发行方向权益工具持有方的分配应当作为其利润分配处理，发放的股票股利不影响发行方的所有者权益总额。

与权益性交易相关的交易费用应当从权益中扣减。公司发行或取得自身权益工具时发生的交易费用（例如登记费，承销费，法律、会计、评估及其他专业服务费用，印刷成本和印花税等），可直接归属于权益性交易的，应当从权益中扣减。终止的未完成权益性交易所发生的交易费用应当计入当期损益。

发行复合金融工具发生的交易费用，应当在金融负债成分和权益工具成分之间按照各自占总发行价款的比例进行分摊。与多项交易相关的共同交易费用，应当在合理的基础上，采用与其他类似交易一致的方法，在各项交易间进行分摊。

发行方分类为金融负债的金融工具支付的股利，在利润表中应当确认为费用，与其他负债的利息费用合并列示，并在财务报表附注中单独披露。作为权益扣减项的交易费用，应当

在财务报表附注中单独披露。

②库存股

回购自身权益工具（库存股）支付的对价和交易费用，应当减少所有者权益，不得确认金融资产。库存股可由公司自身购回和持有，也可由公司合并财务报表范围内的其他成员购回和持有。其他成员包括子公司，但是不包括公司的联营和合营企业。

如果公司持有库存股之后又将其重新出售，反映的是不同所有者之间的转让，而非公司本身的利得或损失。因此，无论这些库存股的公允价值如何波动，公司应直接将支付或收取的任何对价在权益中确认，而不产生任何损益。

③对每股收益计算的影响

公司存在发行在外的除普通股以外的金融工具的，在计算每股收益时，应当按照以下原则处理：

a 基本每股收益的计算。在计算基本每股收益时，基本每股收益中的分子，即归属于普通股股东的净利润，不应包含其他权益工具的股利或利息。其中，对于发行的不可累积优先股等其他权益工具应扣除但其宣告发放的股利，对于发行的累积优先股等其他权益工具，无论当期是否宣告发放股利，均应予以扣除。基本每股收益计算中的分母，为发行在外普通股的加权平均股数。

对于同普通股股东一起参加剩余利润分配的其他权益工具，在计算普通股每股收益时，归属于普通股股东的净利润不应包含根据可参加机制计算的应归属于其他权益工具持有者的净利润。

b 稀释每股收益的计算。公司发行的金融工具中包含转股条款的，即存在潜在稀释性的，在计算稀释每股收益时考虑的因素与公司发行可转换公司债券、认股权证相同。

2. 复合金融工具

公司应对发行的非衍生工具进行评估，以确定所发行的工具是否为复合金融工具。公司所发行的非衍生工具可能同时包含金融负债成分和权益工具成分。对于复合金融工具，发行方应于初始确认时将各组成部分分别分类为金融负债、金融资产或权益工具。公司发行的一项非衍生工具同时包含金融负债成分和权益工具成分的，应于初始计量时先确定金融负债成分的公允价值（包括其中可能包含的非权益性嵌入衍生工具的公允价值），再从复合金融工具公允价值中扣除负债成分的公允价值，作为权益工具成分的价值。

可转换债券等可转换工具可能被分类为复合金融工具。发行方对该类可转换工具进行会计处理时，应当注意以下方面：

(1) 在可转换工具转换时，应终止确认负债成分，并将其确认为权益。原来的权益成分仍旧保留为权益（从权益的一个项目结转到另一个项目）。可转换工具转换时不产生损益。

(2) 公司通过在到期日前赎回或回购而终止一项仍具有转换权的可转换工具时，应在交易日将赎回或回购所支付的价款以及发生的交易费用分配至该工具的权益成分和负债成分。分配价款和交易费用的方法应与该工具发行时采用的分配方法一致。价款和交易费用分配后，所产生的利得或损失应分别根据权益成分和负债成分进行处理，分配至权益成分的款项计入权益，与债务成分相关的利得或损失计入当期损益。

(3) 公司可能修订可转换工具的条款以促成持有方提前转换。在条款修订日，对于持有方根据修订后的条款进行转换所能获得的对价的公允价值与根据原有条款进行转换所能获得的对价的公允价值之间的差额，公司（发行方）应将其确认为一项损失。

(4) 公司发行认股权和债权分离交易的可转换公司债券，所发行的认股权符合有关权益工具定义的，应当确认为一项权益工具（其他权益工具），并以发行价格减去不附认股权且其他条件相同的公司债券公允价值后的净额进行计量。认股权持有方到期没有行权的，应当在到期时将原计入其他权益工具的部分转入资本公积（股本溢价）

3. 永续债的会计处理

(1) 永续债发行方会计分类应当考虑的因素

永续债发行方在确定永续债的会计分类是权益工具还是金融负债时，应当考虑下列因素：

①关于到期日。

永续债发行方在确定永续债会计分类时，应当以合同到期日等条款内容的经济实质为基础，谨慎判断是否能无条件地避免交付现金或其他金融资产的合同义务。当永续债合同其他条款未导致发行方承担交付现金或其他金融资产的义务时，发行方应当区分下列情况处理：

a 永续债合同明确规定无固定到期日且持有方在任何情况下均无权要求发行方赎回该永续债或清算的，通常表明发行方没有支付现金或其他金融资产的合同义务。

b 永续债合同未规定固定到期日且同时规定了未来赎回时间（即初始期限）的：

当该初始期限仅约定发行方清算日时，通常表明发行方没有交付现金或其他即溶资产的合同义务。但清算确定将会发生且不受发行方控制，或者清算发生与否取决于该永续债持有方的，发行方仍具有交付现金或其他金融资产的合同义务。

当该初始期限不是发行方清算日且发行方能自主决定是否赎回永续债时，发行方应当谨慎分析自身是否能无条件地自主决定不行使赎回权。如不能，通常表明发行方有交付现金或其他金融资产的合同义务。

②关于清偿顺序。

永续债发行方在确定永续债会计分类时，应当考虑合同中关于清偿顺序的条款。当永续债合同其他条款未导致发行方承担交付现金或其他金融资产的合同义务时，发行方应当区分下列情况处理：

a 合同规定发行方清算时永续债劣后于发行方发行的普通债券和其他债务的，通常表明发行方没有交付现金或其他金融资产的合同义务。

b 合同规定发行方清算时永续债与发行方发行的普通债券和其他债务处于相同清偿顺序的，应当审慎考虑此清偿顺序是否会导致持有方对发行方承担交付现金或其他金融资产的合同义务的预期，并据此确定其会计分类。

③关于利率跳升和间接义务。

永续债发行方在确定永续债会计分类时，应当考虑“间接义务”。永续债合同规定没有固定到期日、同时规定了未来赎回时间、发行方有权自主决定未来是否赎回且如果发行方决定不赎回则永续债票息率上浮（即利率跳升或票息递增）的，发行方应当结合所处实际环境考虑该利率跳升条款是否构成交付现金或其他金融资产的合同义务。如果跳升次数有限、有最高票息限制（即封顶）且封顶利率未超过同期同行业同类型工具平均的利率水平，或者跳升总幅度较小且封顶利率未超过同期同行业同类型工具平均的利率水平，可能不构成间接义务；如果永续债合同条款虽然规定了票息封顶，但该封顶票息水平超过了同期同行业同类型工具平均的利率水平，通常构成间接义务。

（2）关于永续债持有方会计分类的要求

除符合长期股权投资规定适用范围外，永续债持有方应当按下列规定对永续债进行会计处理

持有方在判断持有的永续债是否属于权益工具投资时，应当遵循权益投资的相关规定。对于属于权益工具投资的永续债，持有方应当将其分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，或在符合条件时对非交易性权益工具投资初始指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。对于不属于权益工具投资的永续债，持有方应当将其分类为以摊余成本计量的金融资产，以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，或以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。在判断永续债的合同现金流量特征时，持有方应当谨慎考虑永续债中包含的选择权。

4. 金融资产和金融负债的抵销

（1）金融资产和金融负债应当在资产负债表内分别列示，不得相互抵销。但同时满足下

列条件的，应当以相互抵销后的净额在资产负债表内列示：

- ①公司具有抵销已确认金额的法定权利，且该种法定权利是当前可执行的；
- ②公司计划以净额结算，或同时变现该金融资产和清偿该金融负债。

不满足终止确认条件的金融资产转移，转出方不得将已转移的金融资产和相关负债进行抵销。

（2）抵销权

抵销权是债务人根据合同或其他协议，以应收债权人的金额全部或部分抵销应付债权人的金额的法定权利。在某些情况下，如果债务人、债权人和第三方三者之间签署的协议明确表示债务人拥有该抵销权，并且不违反法律法规或其他相关规定，债务人可能拥有以应收第三方的金额抵销应付债权人的金额的法定权利。

抵销权应当不取决于未来事项，而且在公司和所有交易对手方的正常经营过程中，或在出现违约、无力偿债或破产等各种情形下，公司均可执行该法定权利。在确定抵销权是否可执行时，公司应当充分考虑法律法规或其他相关规定以及合同约定等各方面因素。

（3）金融资产和金融负债不得抵销的情形

①当前可执行的抵销权不构成相互抵销的充分条件，公司既不打算行使抵销权（即净额结算），又无计划同时结算金融资产和金融负债的，该金融资产和金融负债不得抵销。在没有法定权利的情况下，一方或双方即使有意向以净额为基础进行结算或同时结算相关金融资产和金融负债的，该金融资产和金融负债也不得抵销。

②在下列情况下，不得抵销相关金融资产和金融负债：

a 使用多项不同金融工具来仿效单项金融工具的特征（即合成工具）。例如利用浮动利率长期债券与收取浮动利息且支付固定利息的利率互换，合成一项固定利率长期负债。

b 金融资产和金融负债虽然具有相同的主要风险敞口（例如远期合同或其他衍生工具组合中的资产和负债），但涉及不同的交易对手方。

c 无追索权金融负债与作为其担保物的金融资产或其他资产。

d 债务人为解除某项负债而将一定的金融资产进行托管（例如偿债基金或类似安排），但债权人尚未接受以这些资产清偿负债。

e 因某些导致损失的事项而产生的义务预计可以通过保险合同向第三方索赔而得以补偿。

（4）公司同时结算金融资产和金融负债的，如果该结算方式相当于净额结算，则满足以净额结算的标准。这种结算方式必须在同一结算过程或周期内处理了相关应收和应付款项，最终消除或几乎消除了信用风险和流动性风险。如果某结算方式同时具备如下特征，可视为

满足净额结算标准：

①符合抵销条件的金融资产和金融负债在同一时点提交处理；

②金融资产和金融负债一经提交处理，各方即承诺履行结算义务；

③金融资产和金融负债一经提交处理，除非处理失败，这些资产和负债产生的现金流量不可能发生变动；

④以证券作为担保物的金融资产和金融负债，通过证券结算系统或其他类似机制进行结算（例如券款对付），即如果证券交付失败，则以证券作为抵押的应收款项或应付款项的处理也将失败，反之亦然；

⑤若发生上述④所述的失败交易，将重新进入处理程序，直至结算完成；

⑥由同一结算机构执行；

⑦有足够的日间信用额度，并且能够确保该日间信用额度一经申请提取即可履行，以支持各方能够在结算日进行支付处理。

（5）公司与同一交易对手方进行多项金融工具交易时，可能与对手方签订总互抵协议。只有满足抵销条件时，总互抵协议下的相关金融资产和金融负债才能抵销。

总互抵协议，是指协议所涵盖的所有金融工具中的任何一项合同在发生违约或终止时，就协议所涵盖的所有金融工具按单一净额进行结算。

（6）公司应当区分金融资产和金融负债的抵销与终止确认。抵销金融资产和金融负债并在资产负债表中以净额列示，不应当产生利得或损失；终止确认是从资产负债表列示的项目中移除相关金融资产或金融负债，有可能产生利得或损失。

第二十七条 金融工具披露

1. 金融工具一般信息披露要求

公司在对金融工具各项目进行列报时，应当根据金融工具的特点及相关信息的性质对金融工具进行归类，并充分披露与金融工具相关的信息，使得财务报表附注中的披露与财务报表列示的各项项目相互对应。

公司应当披露编制财务报表时对金融工具所采用的重要会计政策、计量基础和与理解财务报表相关的其他会计政策等信息，主要包括：

（1）对于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，公司应当披露下列信息：

①指定的金融资产的性质；

②公司如何满足运用指定的标准。公司应当披露该指定所针对的确认或计量不一致的描

述性说明。

(2) 对于指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，公司应当披露下列信息：

①指定的金融负债的性质；

②初始确认时对上述金融负债做出指定的标准；

③公司如何满足运用指定的标准。对于以消除或显著减少会计错配为目的的指定，公司应当披露该指定所针对的确认或计量不一致的描述性说明。对于以更好地反映组合的管理实质为目的的指定，公司应当披露该指定符合公司正式书面文件载明的风险管理或投资策略的描述性说明。对于整体指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的混合工具，公司应当披露运用指定标准的描述性说明。

(3) 如何确定每类金融工具的利得或损失。

2. 资产负债表相关信息的披露

(1) 公司应当在资产负债表或相关附注中列报下列金融资产或金融负债的账面价值：

①以摊余成本计量的金融资产。

②以摊余成本计量的金融负债。

③以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，并分别反映：

a 分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产；

b 指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资。

④以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，并分别反映：

a 分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；

b 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；

c 使用信用风险敞口的公允价值选择权在初始确认或后续计量时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。

⑤以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，并分别反映：

a 分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债；

b 在初始确认时指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债；

c 用信用风险敞口的公允价值选择权在初始确认或后续计量时指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。

(2) 公司将本应按摊余成本或以公允价值计量且其变动计入其他综合收益计量的一项或一组金融资产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的，应当披露下列信

息：

- ①该金融资产在资产负债表日使公司面临的重大信用风险敞口；
- ②公司通过任何相关信用衍生工具或类似工具使得该重大信用风险敞口降低的金额；
- ③该金融资产因信用风险变动引起的公允价值本期变动额和累计变动额；
- ④相关信用衍生工具或类似工具自该金融资产被指定以来的公允价值本期变动额和累计变动额。

信用风险，是指金融工具的一方不履行义务，造成另一方发生财务损失的风险。金融资产在资产负债表日的重大信用风险敞口，通常是金融工具账面余额减去减值损失准备后的金额（已减去根据本准则规定已抵销的金额）。

（3）公司将一项金融负债指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，且自身信用风险变动引起的该金融负债公允价值的变动金额计入其他综合收益的，应当披露下列信息：

- ①该金融负债因自身信用风险变动引起的公允价值本期变动额和累计变动额；
- ②该金融负债的账面价值与按合同约定到期应支付债权人金额之间的差额；
- ③该金融负债的累计利得或损失本期从其他综合收益转入留存收益的金额和原因。

（4）公司将一项金融负债指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，且该金融负债（包括公司自身信用风险变动的影响）的全部利得或损失计入当期损益的，应当披露下列信息：

- ①该金融负债因自身信用风险变动引起的公允价值本期变动额和累计变动额；
- ②该金融负债的账面价值与按合同约定到期应支付债权人金额之间的差额。

（5）公司将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的，应当披露下列信息：

- ①公司每一项指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具投资；
- ②公司做出该指定的原因；

③公司每一项指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的权益工具投资的期末公允价值；

④本期确认的股利收入，其中对本期终止确认的权益工具投资相关的股利收入和资产负债表日仍持有的权益工具投资相关的股利收入应当分别单独披露；

⑤该权益工具投资的累计利得和损失本期从其他综合收益转入留存收益的金额及其原因。

(6) 公司本期终止确认了指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的，应当披露下列信息：

- ① 公司处置该权益工具投资的原因；
- ② 权益工具投资在终止确认时的公允价值；
- ③ 权益工具投资在终止确认时的累计利得或损失。

(7) 公司在当期或以前报告期间将金融资产进行重分类的，对于每一项重分类，应当披露重分类日、对业务模式变更的具体说明及其对财务报表影响的定性描述，以及该金融资产重分类前后的金额。

公司自上一年度报告日起将以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产重分类为以摊余成本计量的金融资产的，或者将以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产重分类为其他类别的，应当披露下列信息：

- ① 该金融资产在资产负债表日的公允价值；
- ② 如果未被重分类，该金融资产原来应在当期损益或其他综合收益中确认的公允价值利得或损失。

公司将以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产重分类为其他类别的，自重分类日起到终止确认的每一个报告期间内，都应当披露该金融资产在重分类日确定的实际利率和当期已确认的利息收入。

(8) 对于所有可执行的总互抵协议或类似协议下的已确认金融工具，以及符合抵销条件的已确认金融工具，公司应当在报告期末以表格形式（除非公司有更恰当的披露形式）分别按金融资产和金融负债披露下列定量信息：

- ① 已确认金融资产和金融负债的总额。
- ② 按规定抵销的金额。
- ③ 在资产负债表中列示的净额。
- ④ 可执行的总互抵协议或类似协议确定的，未包含抵销中的金额，包括：

a 不满足抵销条件的已确认金融工具的金额；

b 与财务担保物（包括现金担保）相关的金额，以在资产负债表中列示的净额扣除不满足抵销后的余额为限。

⑤ 资产负债表中列示的净额扣除可执行的总互抵协议或类似协议确定的未包含抵销金额后的余额。

公司应当披露抵销权的条款及其性质等信息，以及不同计量基础的金融工具产生的计量

差异。

(9) 分类为权益工具的可回售工具，公司应当披露下列信息：

- ①可回售工具的汇总定量信息；
- ②对于按持有方要求承担的回购或赎回义务，公司的管理目标、政策和程序及其变化；
- ③回购或赎回可回售工具的预期现金流出金额以及确定方法。

可回售工具或发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，在金融负债和权益工具之间重分类的，应当分别披露重分类前后的公允价值或账面价值，以及重分类的时间和原因。

(10) 公司应当披露作为负债或或有负债担保物的金融资产的账面价值，以及与该项担保有关的条款和条件。公司（转出方）向金融资产转入方提供了非现金担保物（如债务工具或权益工具投资等），转入方按照合同或惯例有权出售该担保物或将其再作为担保物的，公司应当将该非现金担保物在财务报表中单独列报。

公司取得担保物（担保物为金融资产或非金融资产），在担保物所有人未违约时可将该担保物出售或再抵押的，应当披露该担保物的公允价值、公司已出售或再抵押担保物的公允价值，以及承担的返还义务和使用担保物的条款和条件。

(11) 对于公司发行的包含金融负债成分和权益工具成分的复合金融工具，嵌入了价值相互关联的多项衍生工具（如可赎回的可转换债务工具）的，应当披露相关特征。

(12) 对于除基于正常信用条款的短期贸易应付款项之外的金融负债，公司应当披露下列信息：

- ①本期发生违约的金融负债的本金、利息、偿债基金、赎回条款的详细情况；
- ②发生违约的金融负债的期末账面价值；
- ③在财务报告批准对外报出前，就违约事项已采取的补救措施、对债务条款的重新议定等情况。

公司本期发生其他违反合同的情况，且债权人有权在发生违约或其他违反合同情况时要求公司提前偿还的，公司应当按上述要求披露。如果在期末前违约或其他违反合同情况已得到补救或已重新议定债务条款，则无需披露。

3. 利润表相关信息的披露

公司应当披露与金融工具有关的下列收入、费用、利得或损失：

(1) 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所产生的利得或损失。其中，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和金融负债，以及以公

允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的净利得或净损失，应当分别披露。

(2) 对于指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，公司应当分别披露本期在其他综合收益中确认的和在当期损益中确认的利得或损失。

(3) 对于以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，公司应当分别披露当期在其他综合收益中确认的以及当期终止确认时从其他综合收益转入当期损益的利得或损失。

(4) 对于以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资，公司应当分别披露在其他综合收益中确认的利得和损失以及在当期损益中确认的股利收入。

(5) 除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外，按实际利率法计算的金融资产或金融负债产生的利息收入或利息费用总额，以及在确定实际利率时未予包括并直接计入当期损益的手续费收入或支出。

(6) 公司通过信托和其他托管活动代他人持有资产或进行投资而形成的，直接计入当期损益的手续费收入或支出。

4. 公允价值相关信息的披露

(1) 公司应当披露每一类金融资产和金融负债的公允价值，并与账面价值进行比较。对于在资产负债表中相互抵销的金融资产和金融负债，其公允价值应当以抵销后的金额披露。

(2) 金融资产或金融负债初始确认的公允价值与交易价格存在差异时，如果其公允价值并非基于相同资产或负债在活跃市场中的报价确定的，也非基于仅使用可观察市场数据的估值技术确定的，公司在初始确认金融资产或金融负债时不应确认利得或损失。在此情况下，公司应当按金融资产或金融负债的类型披露下列信息：

①公司在损益中确认交易价格与初始确认的公允价值之间差额时所采用的会计政策，以反映市场参与者对资产或负债进行定价时所考虑的因素（包括时间因素）的变动；

②该项差异期初和期末尚未在损益中确认的总额和本期变动额的调节表；

③公司如何认定交易价格并非公允价值的最佳证据，以及确定公允价值的证据。

(3) 公司可以不披露下列金融资产或金融负债的公允价值信息：

①账面价值与公允价值差异很小的金融资产或金融负债（如短期应收账款或应付账款）；

②包含相机分红特征且其公允价值无法可靠计量的合同；

③租赁负债。

对于包含相机分红特征且其公允价值无法可靠计量的合同公司应当披露下列信息：

①对金融工具的描述及其账面价值，以及因公允价值无法可靠计量而未披露其公允价值的事实和说明；

②金融工具的相关市场信息；

③公司是否有意图处置以及如何处置这些金融工具；

④之前公允价值无法可靠计量的金融工具终止确认的，应当披露终止确认的事实，终止确认时该金融工具的账面价值和所确认的利得或损失金额。

5. 金融工具风险信息披露

(1) 定性和定量信息

①公司应当披露与各类金融工具风险相关的定性和定量信息，以便财务报表使用者评估报告期末金融工具产生的风险的性质和程度，更好地评价公司所面临的风险敞口。相关风险包括信用风险、流动性风险、市场风险等。

②对金融工具产生的各类风险，公司应当披露下列定性信息：

a 风险敞口及其形成原因，以及在本期发生的变化；

b 风险管理目标、政策和程序以及计量风险的方法及其在本期发生的变化。

③对金融工具产生的各类风险，公司应当按类别披露下列定量信息：

a 期末风险敞口的汇总数据。该数据应当以向内部关键管理人员提供的相关信息为基础。公司运用多种方法管理风险的，披露的信息应当以最相关和可靠的方法为基础。

b 信用风险、流动性风险、市场风险披露的信息。

c 期末风险集中度信息，包括管理层确定风险集中度的说明和参考因素（包括交易对手方、地理区域、货币种类、市场类型等），以及各风险集中度相关的风险敞口金额。

上述期末定量信息不能代表公司本期风险敞口情况的，应当进一步提供相关信息。

(2) 信用风险披露

①为使财务报表使用者了解信用风险对未来现金流量的金额、时间和不确定性的影响，公司应当披露与信用风险有关的下列信息：

a 公司信用风险管理实务的相关信息及其与预期信用损失的确认和计量的关系，包括计量金融工具预期信用损失的方法、假设和信息；

b 有助于财务报表使用者评价在财务报表中确认的预期信用损失金额的定量和定性信息，包括预期信用损失金额的变动及其原因；

c 公司的信用风险敞口，包括重大信用风险集中度；

d 其他有助于财务报表使用者了解信用风险对未来现金流量金额、时间和不确定性的影

响的信息。

②公司应当披露与信用风险管理实务有关的下列信息：

a 公司评估信用风险自初始确认后是否已显著增加的方法，并披露下列信息：

一是在资产负债表日只具有较低的信用风险的金融工具及其确定依据（包括适用该情况的金融工具类别）；

二是逾期超过 30 日，而信用风险自初始确认后未被认定为显著增加的金融资产及其确定依据。

b 公司对违约的界定及其原因。

c 以组合为基础评估预期信用风险的金融工具的组合方法。

d 确定金融资产已发生信用减值的依据。

e 公司直接减记金融工具的政策，包括没有合理预期金融资产可以收回的迹象和已经直接减记但仍受执行活动影响的金融资产相关政策的信息。

f 评估合同现金流量修改后金融资产的信用风险的，公司应当披露其信用风险的评估方法以及下列信息：

一是对于损失准备相当于整个存续期预期信用损失的金融资产，在发生合同现金流修改时，评估信用风险是否已下降，从而公司可以按照相当于该金融资产未来 12 个月内预期信用损失的金额确认计量其损失准备；二是公司应当披露其如何监控后续该金融资产的信用风险是否显著增加，从而按照相当于整个存续期预期信用损失的金额重新计量损失准备。

③公司应当披露金融工具减值所采用的输入值、假设和估值技术等相关信息，具体包括：

a 用于确定下列各事项或数据的输入值、假设和估计技术：

一是未来 12 个月内预期信用损失和整个存续期的预期信用损失的计量；

二是金融工具的信用风险自初始确认后是否已显著增加；

三是金融资产是否已发生信用减值。

b 确定预期信用损失时如何考虑前瞻性信息，包括宏观经济信息的使用。

c 报告期估计技术或重大假设的变更及其原因。

④公司应当以表格形式按金融工具类别编制损失准备期初余额与期末余额的调节表，分别说明下列项目的变动情况：

a 按相当于未来 12 个月预期信用损失的金额计量的损失准备。

b 按相当于整个存续期预期信用损失的金额计量的下列各项的损失准备：

一是自初始确认后信用风险已显著增加但并未发生信用减值的金融工具；

二是对于资产负债表日已发生信用减值但并非购买或源生的已发生信用减值的金融资产；

三是计量减值损失准备的应收账款、合同资产和租赁应收款。

c 购买或源生的已发生信用减值的金融资产的变动。除调节表外，公司还应当披露本期初始确认的该类金融资产在初始确认时未折现的预期信用损失总额。

⑤为有助于财务报表使用者了解未导致终止确认的金融资产合同现金流量修改的性质和影响，及其对预期信用损失计量的影响，公司应当披露下列信息：

a 公司在本期修改了金融资产合同现金流量，且修改前损失准备是按相当于整个存续期预期信用损失金额计量的，应当披露修改或重新议定合同前的摊余成本及修改合同现金流量的净利得或净损失；

b 对于之前按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量了损失准备的金融资产，而当期按照相当于未来 12 个月内预期信用损失的金额计量该金融资产的损失准备的，应当披露该金融资产在资产负债表日的账面余额。

⑥为有助于财务报表使用者了解担保物或其他信用增级对源自预期信用损失的金额的影响，公司应当按照金融工具的分类披露下列信息：

a 在不考虑可利用的担保物或其他信用增级的情况下，公司在资产负债表日的最大信用风险敞口。

b 作为抵押持有的担保物和其他信用增级的描述，包括：

一是所持有担保物的性质和质量的描述；

二是本期由于信用恶化或公司担保政策变更，导致担保物或信用增级的质量发生显著变化的说明；

三是由于存在担保物而未确认损失准备的金融工具的信息。

c 公司在资产负债表日持有的担保物和其他信用增级为已发生信用减值的金融资产作抵押的定量信息（例如对担保物和其他信用增级降低信用风险程度的量化信息）。

⑦为有助于财务报表使用者评估公司的信用风险敞口并了解其重大信用风险集中度，公司应当按照信用风险等级披露相关金融资产的账面余额以及贷款承诺和财务担保合同的信用风险敞口。这些信息应当按照下列各类金融工具分别披露：

a 按相当于未来 12 个月预期信用损失的金额计量损失准备的金融工具。

b 按相当于整个存续期预期信用损失的金额计量损失准备的下列金融工具：

一是自初始确认后信用风险已显著增加的金融工具（但并非已发生信用减值的金融资

产)；

二是在资产负债表日已发生信用减值但并非所购买或源生的已发生信用减值的金融资产；

三是计量减值损失准备的应收账款、合同资产或者租赁应收款。

c 购买或源生的已发生信用减值的金融资产。

信用风险等级是指基于金融工具发生违约的风险对信用风险划分的等级。

⑧公司本期通过取得担保物或其他信用增级所确认的金融资产或非金融资产，应当披露下列信息：

a 所确认资产的性质和账面价值；

b 对于不易变现的资产，应当披露处置或拟将其用于日常经营的政策等。

(3) 流动性风险披露

流动性风险，是指公司在履行以交付现金或其他金融资产的方式结算的义务时发生资金短缺的风险。流动性风险应披露的信息包括：

①公司应当披露金融负债按剩余到期期限进行的到期期限分析，以及管理这些金融负债流动性风险的方法：

a 对于非衍生金融负债（包括财务担保合同），到期期限分析应当基于合同剩余到期期限。对于包含嵌入衍生工具的混合金融工具，应当将其整体视为非衍生金融负债进行披露。

b 对于衍生金融负债，如果合同到期期限是理解现金流量时间分布的关键因素，到期期限分析应当基于合同剩余到期期限。

当公司将所持有的金融资产作为流动性风险管理的一部分，且披露金融资产的到期期限分析使财务报表使用者能够恰当地评估公司流动性风险的性质和范围时，公司应当披露金融资产的到期期限分析。

②公司在披露到期期限分析时，应当运用职业判断确定适当的时间段。列入各时间段内披露的金额，应当是未经折现的合同现金流量。

公司可以但不限于按下列时间段进行到期期限分析：

a 一个月以内（含一个月，下同）；

b 一个月至三个月以内；

c 三个月至一年以内；

d 一年至五年以内；

e 五年以上。

③债权人可以选择收回债权时间的，债务人应当将相应的金融负债列入债权人可以要求收回债权的最早时间段内。

债务人应付债务金额不固定的，应当根据资产负债表日的情况确定到期期限分析所披露的金额。如分期付款的，债务人应当把每期将支付的款项列入相应的最早时间段内。

财务担保合同形成的金融负债，担保人应当将最大担保金额列入相关方可以要求支付的最早时间段内。

④公司应当披露流动性风险敞口汇总定量信息的确定方法。此类汇总定量信息中的现金（或另一项金融资产）流出符合下列条件之一的，应当说明相关事实，并提供有助于评价该风险程度的额外定量信息：

a 该现金的流出可能显著早于汇总定量信息中所列示的时间。

b 该现金的流出可能与汇总定量信息中所列示的金额存在重大差异。

（4）市场风险披露

金融工具的市场风险，是指金融工具的公允价值或未来现金流量因市场价格变动而发生波动的风险，包括汇率风险、利率风险和其他价格风险。

汇率风险，是指金融工具的公允价值或未来现金流量因外汇汇率变动而发生波动的风险。汇率风险可源于以记账本位币之外的外币进行计价的金融工具。

利率风险，是指金融工具的公允价值或未来现金流量因市场利率变动而发生波动的风险。利率风险可源于已确认的计息金融工具和未确认的金融工具（如某些贷款承诺）。

其他价格风险，是指金融工具的公允价值或未来现金流量因汇率风险和利率风险以外的市场价格变动而发生波动的风险，无论这些变动是由于与单项金融工具或其发行方有关的因素而引起的，还是由于与市场内交易的所有类似金融工具有关的因素而引起的。其他价格风险可源于商品价格或权益工具价格等的变化。

对于市场风险，主要披露如下信息：

①在对市场风险进行敏感性分析时，应当以整个公司为基础，披露下列信息：

a 资产负债表日所面临的各类市场风险的敏感性分析。该项披露应当反映资产负债表日相关风险变量发生合理、可能的变动时，将对公司损益和所有者权益产生的影响。对具有重大汇率风险敞口的每一种货币，应当分币种进行敏感性分析。

b 本期敏感性分析所使用的方法和假设，以及本期发生的变化和原因。

②公司采用风险价值法或类似方法进行敏感性分析能够反映金融风险变量之间（如利率和汇率之间等）的关联性，且公司已采用该方法管理金融风险的，可不进行敏感性分析披

露，但应当披露下列信息：

- a 用于该种敏感性分析的方法、选用的主要参数和假设；
- b 所用方法的目的，以及该方法提供的信息在反映相关资产和负债公允价值方面的局限性。

(5) 套期会计相关披露

①公司应当披露与套期会计有关的下列信息：

- a 公司的风险管理策略以及如何应用该策略来管理风险；
- b 公司的套期活动可能对其未来现金流量金额、时间和不确定性的影响；
- c 套期会计对公司的资产负债表、利润表及所有者权益变动表的影响。

公司在披露套期会计相关信息时，应当合理确定披露的详细程度、披露的重点、恰当的汇总或分解水平，以及财务报表使用者是否需要额外的说明以评估公司披露的定量信息。公司信息披露汇总或分解水平应当和公允价值计量的披露要求所使用的汇总或分解水平相同。

②公司应当披露其进行套期和运用套期会计的各类风险的风险敞口的风险管理策略相关信息，从而有助于财务报表使用者评价：每类风险是如何产生的、公司是如何管理各类风险的（包括公司是对某一项目整体的所有风险进行套期还是对某一项目的单个或多个风险成分进行套期及其理由），以及公司管理风险敞口的程度。与风险管理策略相关的信息应当包括：

- a 公司指定的套期工具；
- b 公司如何运用套期工具对被套期项目的特定风险敞口进行套期；
- c 公司如何确定被套期项目与套期工具的经济关系以评估套期有效性；
- d 套期比率的确定方法；
- e 套期无效部分的来源。

③公司将某一特定的风险成分指定为被套期项目的，除应当披露规定的相关信息外，还应当披露下列定性或定量信息：

- a 公司如何确定该风险成分，包括风险成分与项目整体之间关系性质的说明；
- b 风险成分与项目整体的关联程度（例如被指定的风险成分以往平均涵盖项目整体公允价值变动的百分比）。

④公司应当按照风险类型披露相关定量信息，从而有助于财务报表使用者评价套期工具的条款和条件及这些条款和条件如何影响公司未来现金流量的金额、时间和不确定性。这些要求披露的明细信息应当包括：

- a 套期工具名义金额的时间分布；

b 套期工具的平均价格或利率（如适用）。

⑤在因套期工具和被套期项目频繁变更而导致公司频繁地重设（即终止及重新开始）套期关系的情况下，应当披露下列信息：

- a 公司基本风险管理策略与该套期关系相关的信息；
- b 公司如何通过运用套期会计以及指定特定的套期关系来反映其风险管理策略；
- c 公司重设套期关系的频率。

在因套期工具和被套期项目频繁变更而导致公司频繁地重设套期关系的情况下，如果资产负债表日的套期关系数量并不代表本期内的正常数量，公司应当披露这一情况以及该数量不具代表性的原因。

⑥公司应当按照风险类型披露在套期关系存续期内预期将影响套期关系的套期无效部分的来源，如果在套期关系中出现导致套期无效部分的其他来源，也应当按照风险类型披露相关来源及导致套期无效的原因。

⑦公司应当披露已运用套期会计但预计不再发生的预期交易的现金流量套期。

⑧对于公允价值套期，公司应当以表格形式、按风险类型分别披露与被套期项目相关的下列金额：

- a 在资产负债表中确认的被套期项目的账面价值，其中资产和负债应当分别单独列示；
- b 资产负债表中已确认的被套期项目的账面价值、针对被套期项目的公允价值套期调整的累计金额，其中资产和负债应当分别单独列示；
- c 包含被套期项目的资产负债表列示项目；
- d 本期用作确认套期无效部分基础的被套期项目价值变动；
- e 被套期项目为以摊余成本计量的金融工具的，若已终止针对套期利得和损失进行调整，则应披露在资产负债表中保留的公允价值套期调整的累计金额。

⑨对于现金流量套期和境外经营净投资套期，公司应当以表格形式、按风险类型分别披露与被套期项目相关的下列金额：

- a 本期用作确认套期无效部分基础的被套期项目价值变动；
- b 根据套期会计规定继续按照套期会计处理的现金流量套期储备的余额；
- c 根据套期会计规定继续按照套期会计处理的境外经营净投资套期计入其他综合收益的余额；
- d 套期会计不再适用的套期关系所导致的现金流量套期储备和境外经营净投资套期中计入其他综合收益的利得和损失的余额。

⑩对于每类套期类型，公司应当以表格形式、按风险类型分别披露与套期工具相关的下列金额：

- a 套期工具的账面价值，其中金融资产和金融负债应当分别单独列示；
- b 包含套期工具的资产负债表列示项目；
- c 本期用作确认套期无效部分基础的套期工具的公允价值变动；
- d 套期工具的名义金额或数量。

⑪对于公允价值套期，公司应当以表格形式、按风险类型分别披露与套期工具相关的下列金额：

- a 计入当期损益的套期无效部分；
- b 计入其他综合收益的套期无效部分；
- c 包含已确认的套期无效部分的利润表列示项目。

⑫对于现金流量套期和境外经营净投资套期，公司应当以表格形式、按风险类型分别披露与套期工具相关的下列金额：

- a 当期计入其他综合收益的套期利得或损失；
- b 计入当期损益的套期无效部分；
- c 包含已确认的套期无效部分的利润表列示项目；

d 从现金流量套期储备或境外经营净投资套期计入其他综合收益的利得和损失重分类至当期损益的金额，并应区分之前已运用套期会计但因被套期项目的未来现金流量预计不再发生而转出的金额和因被套期项目影响当期损益而转出的金额；

- a 包含重分类调整的利润表列示项目；
- b 对于风险净敞口套期，计入利润表中单列项目的套期利得或损失。

⑬公司在提供所有者权益各组成部分的调节情况以及其他综合收益的分析时，应当按照风险类型披露下列信息：

a 分别披露当期计入其他综合收益的套期利得或损失和从现金流量套期储备或境外经营净投资套期计入其他综合收益的利得和损失重分类至当期损益的金额，并应区分之前已运用套期会计但因被套期项目的未来现金流量预计不再发生而转出的金额和因被套期项目影响当期损益而转出的金额；

b 分别披露按照套期会计的规定处理的现金流量套期储备的金额；

c 分别披露对与交易相关的被套期项目进行套期的期权时间价值所涉及的金额、以及对与时间段相关的被套期项目进行套期的期权时间价值所涉及的金额；

d 分别披露对与交易相关的被套期项目进行套期的远期合同的远期要素和金融工具的外汇基差所涉及的金额、以及对与时间段相关的被套期项目进行套期的远期合同的远期要素和金融工具的外汇基差所涉及的金额。

⑭公司因使用信用衍生工具管理金融工具的信用风险敞口而将金融工具（或其一定比例）指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的，应当披露下列信息：

a 对于用于管理以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具信用风险敞口的信用衍生工具，每一项名义金额与当期期初和期末公允价值的调节表；

b 将金融工具（或其一定比例）指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益时，在损益中确认的利得或损失；

c 当公司根据套期会计规定对该金融工具（或其一定比例）终止以公允价值计量且其变动计入当期损益时，作为其新账面价值的该金融工具的公允价值和相关的名义金额或本金金额，公司在后续期间无须继续披露这一信息，除非根据财务报表列报规定需要提供比较信息。

（6）金融资产转移的披露

①公司应当就资产负债表日存在的所有未终止确认的已转移金融资产，以及对已转移金融资产的继续涉入，应单独披露。

金融资产转移，包括下列两种情形：

a 公司将收取金融资产现金流量的合同权利转移给另一方。

b 公司保留了收取金融资产现金流量的合同权利，但承担了将收取的现金流量支付给一个或多个最终收款方的合同义务。

②公司对于金融资产转移所披露的信息，应当有助于财务报表使用者了解未整体终止确认的已转移金融资产与相关负债之间的关系，评价公司继续涉入已终止确认金融资产的性质和相关风险。

公司披露信息不能满足上述要求的，应当披露其他补充信息。

继续涉入，是指公司保留了已转移金融资产中内在的合同权利或义务，或者取得了与已转移金融资产相关的新合同权利或义务。转出方与转入方签订的转让协议或与第三方单独签订的与转让相关的协议，都有可能形成对已转移金融资产的继续涉入。如果公司对已转移金融资产的业绩不享有任何利益，也不承担与已转移金融资产相关的任何未来支付义务，则不形成继续涉入。下列情形不形成继续涉入：

a 与转移的真实性以及合理、诚信和公平交易等原则有关的常规声明和保证，这些声明和保证可能因法律行为导致转移无效。

b 以公允价值回购已转移金融资产的远期、期权和其他合同。

c 使公司保留了收取金融资产现金流量的合同权利但承担了将收取的现金流量支付给一个或多个最终收款方的合同义务的安排，且这类安排满足金融资产转移的三个条件。

③对于已转移但未整体终止确认的金融资产，公司应当按照类别披露下列信息：

a 已转移金融资产的性质；

b 仍保留的与所有权有关的风险和报酬的性质；

c 已转移金融资产与相关负债之间关系的性质，包括因转移引起的对公司使用已转移金融资产的限制；

d 在转移金融资产形成的相关负债的交易对手方仅对已转移金融资产有追索权的情况下，应当以表格形式披露所转移金融资产和相关负债的公允价值以及净头寸，即已转移金融资产和相关负债公允价值之间的差额；

e 继续确认已转移金融资产整体的，披露已转移金融资产和相关负债的账面价值；

f 按继续涉入程度确认所转移金融资产的，披露转移前该金融资产整体的账面价值、按继续涉入程度确认的资产和相关负债的账面价值。

④对于已整体终止确认但转出方继续涉入已转移金融资产的，公司应当至少按照类别披露下列信息：

a 因继续涉入确认的资产和负债的账面价值和公允价值，以及在资产负债表中对应的项目。

b 因继续涉入导致公司发生损失的最大风险敞口及确定方法。

c 应当或可能回购已终止确认的金融资产需要支付的未折现现金流量（如期权协议中的行权价格）或其他应向转入方支付的款项，以及对这些现金流量或款项的到期期限分析。如果到期期限可能为一个区间，应当以公司必须或可能支付的最早日期为依据归入相应的时间段。到期期限分析应当分别反映公司应当支付的现金流量（如远期合同）、公司可能支付的现金流量（如签出看跌期权）以及公司可选择支付的现金流量（如购入看涨期权）。在现金流量不固定的情形下，上述金额应当基于每个资产负债表日的情况披露。

d 对 a 至 c 的定量信息的解释性说明，包括对已转移金融资产、继续涉入的性质和目的，以及公司所面临风险的描述等。其中，对公司所面临风险的描述包括下列各项：

一是公司对继续涉入已终止确认金融资产的风险进行管理的方法；

二是公司是否应先于其他方承担有关损失，以及先于本公司承担损失的其他方应承担损失的顺序及金额；

三是公司向已转移金融资产提供财务支持或回购该金融资产的义务的触发条件。

e 金融资产转移日确认的利得或损失，以及因继续涉入已终止确认金融资产当期和累计确认的收益或费用（如衍生工具的公允价值变动）。

f 终止确认产生的收款总额在本期分布不均衡的（例如大部分转移金额在临近报告期末发生），公司应当披露本期最大转移活动发生的时间段、该段期间所确认的金额（如相关利得或损失）和收款总额。

公司在披露本条所规定的信息时，应当按照其继续涉入面临的风险敞口类型分类汇总披露。例如，可按金融工具类别（如附担保或看涨期权继续涉入方式）或转让类型（如应收账款保理、证券化和融券）分类汇总披露。公司对某项终止确认的金融资产存在多种继续涉入方式的，可按其中一类汇总披露。

第六节 存货

第二十八条 存货的确认

存货，是指公司在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。存货区别于固定资产等非流动资产的最基本的特征是，公司持有存货的最终目的是为了出售，包括可供直接销售的产成品、商品，以及需经过进一步加工后出售的原材料等。

存货同时满足下列条件的，才能予以确认：与该存货有关的经济利益很可能流入公司；该存货的成本能够可靠的计量。存货的确认除应确定在性质上是否属于存货外，还应以公司对存货是否拥有所有权为判断标准，凡所有权已属于公司，不论公司是否已收到或持有，都应作为公司的存货。反之，若无所有权，即使存放于公司，也不应作为本公司的存货。对于存货所有权的判定包括三个标准：经济控制、实际占有和法定所有权。一般来说，这三者应在同一时间点发生，即公司在购入某一物资时，同时拥有对该资产的经济控制、实际占有和法定所有权。但在有些情景下，当公司无法应用以上三个标准时，那么经济控制或交易的经济实质应优先予以考虑。

公司的存货通常包括以下内容：

1. 原材料，是指公司在生产过程中经加工改变其形态或性质并构成产品主要实体的各种原材料及主要材料、辅助材料、外购半成品（外购件）、修理用备件（备品备件）、包装材料、燃料等。为建造固定资产等工程而储备的各种材料，虽然同属于材料，但是由于用于建造固定资产等工程，不符合存货的定义，因此不能作为公司存货。

2. 在产品，指公司正在制造尚未完工的产成品，包括正在各个生产工序加工的产品和已

经加工完毕但尚未检验或已检验但尚未办理入库手续的产品。

3. 半成品，指经过一定生产过程并已检验合格交付半成品仓库保管，但尚未制造完工成为产成品，仍需要进一步加工的中间产品。

4. 产成品，指工业公司已经完成全部生产过程并验收入库，可以按照合同规定的条件送交订货单位，或者可以作为商品对外销售的产品。

5. 周转材料，指公司能够多次使用、逐渐转移其价值仍保持原有形态，但不符合固定资产定义的材料，如为了包装本公司商品而储备的各种包装物。

第二十九条 存货的初始计量

公司在取得存货时，应当按照成本进行计量。存货成本包括采购成本、加工成本和使存货达到目前场所和状态所发生的其他成本三个组成部分。存货的取得主要是通过外购和自制两个途径。

公司在日常核算中采用计划成本法或者售价金额法核算的存货成本，实质上也是存货的实际成本。比如，采用计划成本法，通过“材料成本差异”或“产品成本差异”科目将材料或产成品的计划成本调整为实际成本；采用售价金额核算法，通过“商品进销差价”科目将商品的售价调整为实际成本（进价）。

1. 外购存货的成本。公司外购存货主要包括原材料和商品。外购存货的成本即存货的采购成本，指公司物资从采购到入库前所发生的全部支出，包括购买价款、运输费、装卸费、保险费、包装费、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用和按规定应计入成本的相关税费以及其他可归属存货的费用。存货的相关税费，是指公司购买、自制或委托加工存货发生的进口关税、消费税、资源税和不能抵扣的增值税进项税额等税费。

对于采购过程中发生的物资毁损、短缺等，除合理的途耗应当作为存货采购费用计入采购成本外，应区别不同情况进行会计处理：

（1）从供货单位、外部运输机构等收回的物资短缺或其他赔款，应冲减所购物资的采购成本。

（2）因遭受意外灾害发生的损失和尚待查明原因的途中损耗，暂作为待处理财产损溢进行核算，查明原因后再作处理。

2. 加工取得存货的成本。公司通过进一步加工取得的存货，主要包括产成品、在产品、半成品、委托加工物资等，其成本由采购成本、加工成本构成。某些存货还包括使存货达到目前场所和状态所发生的其他成本，如可直接认定的产品设计费用等。通过进一步加工取得的存货的成本中采购成本是由所使用或消耗的原材料采购成本转移而来的，因此，计量加工

取得的存货的成本，重点是要确定存货的加工成本。

存货加工成本，其实质是公司在进一步加工存货的过程中追加发生的生产成本，不包括直接由材料存货转移来的价值。公司在加工存货过程中发生的各项支出，如果能够直接计入有关的成本核算对象，则应直接计入该成本核算对象。否则，应按照合理方法分配计入有关成本核算对象。分配方法一经确定，不得随意变更。

3. 其他方式取得存货的成本。公司取得存货的其他方式主要包括接受投资者投资、接受捐赠、非货币性资产交换、债务重组、企业合并以及存货盘盈等。

(1) 投资者投入存货的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。在投资合同或协议约定价值不公允的情况下，按照该项存货的公允价值作为其入账价值。

(2) 接受捐赠的存货，按以下规定确定其成本：

① 捐赠方提供了有关凭据（如发票、报关单、有关协议）的，按凭据上标明的金额加上应支付的相关税费，作为存货成本；

② 捐赠方没有提供有关凭据的，按如下顺序确定其成本：

同类或类似存货存在活跃市场的，按同类或类似存货的市场价格估计的金额，加上应支付的相关税费作为存货成本；

同类或类似存货不存在活跃市场的，按所接受捐赠的存货的预计未来现金流量现值，作为存货成本。

(3) 通过非货币性资产交换、债务重组、企业合并等方式取得的存货的成本

公司通过非货币性资产交换、债务重组、企业合并等方式取得的存货，其成本应当分别按照非货币性资产交换、债务重组、企业合并等的规定确定。但是，该项存货的后续计量和披露应当执行存货准则的规定。

(4) 盘盈的存货，应按照同类或类似存货的重置成本作为实际入账价值，并通过“待处理财产损益”科目进行会计处理，按管理权限报经批准后，冲减当期管理费用。

(5) 委托外单位加工完成的存货，以实际耗用的原材料或者半成品以及加工费、运输费、装卸费和保险费等费用以及按规定应计入成本的税金，作为实际成本。

4. 不计入存货成本的相关费用

下列费用不应当计入存货成本，而应当在其发生时计入当期损益：

(1) 非正常消耗的直接材料、直接人工及制造费用应计入当期损益，不得计入存货成本。例如，超定额的废品损失以及由自然灾害而发生的直接材料、直接人工及制造费用，由于这

些费用的发生无助于使该存货达到目前场所和状态，不应计入存货成本，而应计入当期损益。

(2) 仓储费用指公司在采购入库后发生的储存费用，应计入当期损益。但是，在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用则应计入存货成本。

(3) 不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出，不符合存货的定义和确认条件，应在发生时计入当期损益，不得计入存货成本。

(4) 企业采购用于广告营销活动的特定商品，向客户预付货款未取得商品时，应作为预付账款进行会计处理，待取得相关商品时计入当期损益(销售费用)，企业取得广告营销性质的服务比照该原则进行处理。

第三十条 存货的后续计量

1. 发出存货成本的计量方法

(1) 公司领用或发出存货按照实际成本核算的，原则上应采用月末一次性加权平均法确定其实际成本。若因特殊情况采用其他方法(即先进先出法、移动加权平均法)核算的，需要在附注中说明使用该方法能够更好的反映本单位财务状况和经营成果的原因。根据现行会计准则规定，公司不得采用后进先出法确定发出存货的成本。

月末一次加权平均法，是指以当月全部进货或生产完工成本加上月初存货成本，除以当月全部进货或生产完工数量加上月初存货数量，计算出存货的加权平均单位成本，以此为基础计算当月发出存货的成本和期末存货的成本的一种方法。

(2) 公司领用或发出存货按照计划成本核算的，对存货的计划成本和实际成本之间的差异，应当单独核算；领用和发出存货的，应于月度终了，结转其应负担的成本差异，将计划成本调整为实际成本。

发出存货应负担的成本差异，应使用当月的实际差异率。材料成本差异率的计算公式如下：

本月材料成本差异率= (月初结存材料的成本差异+本月收入材料的成本差异) / (月初结存材料的计划成本+本月收入材料的计划成本) × 100%

(3) 为特定项目专门购入或制造的存货以及提供的劳务，可采用个别计价法确定发出存货的成本。

2. 存货成本的结转

(1) 公司销售存货，应当将已售存货的成本结转为当期损益，计入营业成本。这就是说，公司在确认存货销售收入的当期，应当将已经销售存货的成本结转为当期营业成本。

存货为商品、产成品的，公司应根据所选定的成本计算方法确定已销售商品的实际成本。

存货为非商品存货的，如材料等，应将已出售材料的实际成本予以结转，计入当期其他业务成本。

(2) 对已售存货计提了存货跌价准备的，在结转销售成本的同时，还应结转已计提的存货跌价准备，冲减当期主营业务成本或其他业务成本。

(3) 低值易耗品和包装物的发出原则上采用一次摊销法摊销，若因特殊原因需要采用其他方法的，应当在财务报告中披露使用其他方法能够更好反映公司财务状况和经营成果的原因。

(4) 因非货币性资产交换、债务重组等转出的存货成本，应分别按照“非货币性资产交换”和“债务重组”有关规定执行。

3. 存货的盘点

存货盘点，是指通过对存货的实地盘点，确定存货的实有数量，并与账面结存数核对，从而确定存货实存数与账面结存数是否相符的一种专门方法。

(1) 存货的盘存方法实行永续盘存制。存货管理部门对各项财产、物资的收入、发出都必须根据有关原始凭证在相关账户中逐笔连续登记，并随时结出账面余额。

(2) 在制品和产成品应至少每季度进行实地清查盘点或抽盘，公司对所有存货项目至少于年末进行一次全面清查盘点，各单位可视生产经营情况制定具体的存货盘点制度，明确各类存货的盘点周期。财务部门每月应与存货管理部门进行存货账目的核对，确保存货的账实、账账相符。

(3) 各单位要做好盘点前的准备工作，准备盘点表格，并根据盘点种类、项目编排“盘点人员编组表”，对盘点工作进行合理分工，财务人员、内部审计人员应当参与重点存货的盘点，并对盘点过程进行有效的监督。

(4) 财务存货账应于盘点前登载完毕，如因特殊原因无法完成时，应由财务部门根据尚未入账的有关单据（如入库单、领料单、退料单等）将账面数调整为正确的账面结存数。

(5) 清查盘点时，清查人员应根据账簿登记与实物逐项核对，做到以账对物、以物核账，双向核对，由存货管理部门编制“盘点统计表”，清查人员及单位主管领导必须在盘点表上签字或盖章，并与财务部相关账簿进行核对，确保实物、库存账、财务账核对一致，如有差异，应及时查找原因，并进行处理。

(6) 在盘存过程中，要特别关注在产品、在途存货、异地存货以及移库过程中存货的盘存工作，采取切实措施保证存货盘点的不错不漏。

(7) 在盘点过程中，要加强对产品质量和状态的鉴别，对于发生毁损、变质或销售不畅

长期积压的存货，要进行详细的记录。

(8) 财务部门应对盘点过程执行监督检查。

①库存物资应按规定区域存放，盘点前物资应力求整齐、集中、分类，并作明显标志。

②盘点物品时，盘点人应依据实际盘点数详实记录“盘点统计表”，监盘人员复核，核对无误后于该表上互相签名确认。

③在物资盘点过程中，不仅应核对盘点数量，亦应核对品名、型号及规格有无差错，切实做到账物的数量、品名、规格相符。

④盘点完毕，盘点人应将“盘点统计表”整理汇总，报送财务部门，供财务部门核算盘点盈亏数量和金额，“盘点统计表”应妥善保管。

(9) 单位内部审计部门应当参与存货的盘点，并对盘点过程进行监督。

(10) 存货资产清查过程中发现的盘盈、盘亏、毁损数量与金额，清查单位应及时查明原因，落实责任，经批准后按规定进行处理。

(11) 各单位应当对存货盘点情况进行综合分析，发现存货存在减值迹象的，应当及时对存货进行减值测试。

(12) 年末盘点时，各单位要及时与年审事务所取得联系，配合事务所做好存货监盘工作。

4. 期末存货的计量

(1) 存货期末计量及存货跌价准备计提原则

资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。当存货成本低于可变现净值时，存货按成本计量；当存货成本高于可变现净值时，存货按可变现净值计量，同时按照成本高于可变现净值的差额计提存货跌价准备，计入当期损益。对于存货中的材料存货期末价值应当以所生产的产成品的可变现净值与成本的比较为基础加以确定。

应计提的存货跌价准备=期末存货成本（账面余额）-可变现净值

当期按单项存货计算的应提存货跌价准备大于已提取的存货跌价准备金额，按其差额补提存货跌价准备；如已计提跌价准备的存货的价值以后又得以恢复，应按恢复增加的数额冲减该存货跌价准备，但应以该存货跌价准备项目的余额冲减至零为限。

(2) 存货的可变现净值

可变现净值，是指在日常经营活动中，存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。销售费用按公司最近两年的销售费用占销售收入的比例进行估算确认。

①可变现净值所具有的基本特征：

a. 确定存货可变现净值的前提是公司在进行日常活动，即公司在进行正常的生产经营活动。如果公司不是在进行正常的生产经营活动，比如公司处于清算过程，那么不能按照存货准则的规定确定存货的可变现净值。

b. 可变现净值特征表现为存货的预计未来净现金流量，而不是简单地等于存货的售价或合同价。存货在销售过程中可能发生的销售费用和相关税费，以及为达到预定可销售状态还可能发生的加工成本等相关支出，构成现金流入的抵减项目。公司预计的销售存货现金流量，扣除这些抵减项目后，才能确定存货的可变现净值。

c. 不同存货可变现净值的构成不同。对于直接用于出售的产成品、商品和材料等存货，在正常生产经营过程中，应当以该存货的估计售价减去估计的销售费用和相关税费后的金额确定其可变现净值。对于需要经过加工的材料存货，在正常生产经营过程中，应当以所生产的产成品的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用和相关税费后的金额确定其可变现净值。

②确定存货的可变现净值应考虑的因素：

公司在确定存货的可变现净值时，应当以取得的确凿证据为基础，并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。

a. 确定存货的可变现净值应当以取得确凿证据为基础。这里所讲的“确凿证据”是指对确定存货的可变现净值和成本有直接影响的客观证明。如产品的市场销售价格、与产成品或商品相同或类似商品的市场销售价格、销货方提供的有关资料和生产成本资料等。

b. 确定存货的可变现净值应当考虑持有存货的目的。由于公司持有存货的目的不同，确定存货可变现净值的计算方法也不同。如用于出售的存货和用于继续加工的存货，其可变现净值的计算就不相同。公司持有存货的目的通常可以分为如下情况：一是持有以备出售，如商品、产成品，其中又分为有合同约定的存货和没有合同约定的存货。二是将在生产过程或提供劳务过程中耗用，如材料等。

c. 确定存货的可变现净值应当考虑资产负债表日后事项等影响。确定存货可变现净值时，应当以资产负债表日取得最可靠的证据估计的售价为基础并考虑持有存货的目的，资产负债表日至财务报告批准报出日之间存货售价发生波动的，如有确凿证据表明其对资产负债表日存货已经存在的情况提供了新的或进一步的证据，则在确定存货可变现净值时应当予以考虑，否则，不应予以考虑。

(3) 存货估计售价的确定

公司在确定各种存货可变现净值时，最关键的问题是确定估计售价。公司应当区别如下情况确定存货的估计售价：

①为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货，且销售合同订购数量等于公司持有存货的数量的，通常应当以产成品或商品的合同价格作为其可变现净值的计算基础。

②如果公司持有存货的数量多于销售合同订购数量，超出部分的存货可变现净值应当以产成品或商品的一般销售价格作为计算基础。

③如果公司持有存货的数量少于销售合同订购数量，实际持有与该销售合同相关的存货应以销售合同所规定的价格作为可变现净值的计算基础。如果该合同为亏损合同，还应同时按照或有事项的规定确认预计负债。

④没有销售合同约定的存货（不包括用于出售的材料），其可变现净值应当以产成品或商品的一般销售价格（即市场销售价格）作为计算基础。

⑤对用于出售的材料等通常以市场价格作为其可变现净值的计算基础。这里的市场价格是指材料等的市场销售价格。如果用于出售的材料存在销售合同约定，应按合同价格作为其可变现净值的计算基础。

（4）存货跌价准备计提

①计提存货跌价准备的方法

公司在计提存货跌价准备时通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备，将每个存货项目的成本与其可变现净值逐一进行比较，按较低者计量存货，并按成本高于可变现净值的差额，计提存货跌价准备。这就要求公司在实际工作中，应根据管理要求和存货特点，明确规定存货项目的确定标准。比如将某一型号和规格的材料作为一个存货项目、将某一品牌和规格的商品作为一个存货项目等。

对于数量繁多，单价较低的存货，公司可以按存货类别计量成本与可变现净值。

与在同一地区生产和销售的产品系列相关、具有相同或类似最终用途或目的，且难以与其他项目分开计量的存货，可以合并计提存货跌价准备。

当存货存在下列情形之一的，通常表明存货的可变现净值低于成本：

- a. 市价持续下跌，并且在可预见的未来无回升的希望；
- b. 使用该项原材料生产的产品成本大于产品的销售价格；
- c. 因产品更新换代，原有库存材料已不适应新产品的需要，而该原材料的市场价格又低于其账面成本；
- d. 因提供的产品或劳务过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化，导致市场价格

逐渐下跌；

e. 其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形。

当存货存在下列情形之一时，通常表明存货的可变现净值为零：

a. 已经霉烂变质的存货；

b. 已经过期且无转让价值的存货；

c. 生产中不再需要，并且已无使用价值和转让价值的存货；

d. 其他足以证明已无使用价值和转让价值的存货。

需要注意的是，资产负债表日同一项存货中一部分有合同价格约定、其他部分不存在合同价格的，应当分别确定其可变现净值，并与其相对应的成本进行比较，分别确定存货跌价准备的计提或转回的金额，由此计提的存货跌价准备不得相互抵消。

②存货跌价准备转回的处理

a. 公司应当在资产负债表日确定存货的可变现净值。公司确定存货的可变现净值应当以资产负债表日的状况为基础确定，既不能提前确定存货的可变现净值，也不能延后确定存货的可变现净值，并且在每一个资产负债表日都应当重新确定存货的可变现净值。

b. 公司的存货在符合条件的情况下可以转回计提的存货跌价准备。存货跌价准备转回的条件是以前减记存货价值的影响因素已经消失，而不是在当期造成存货可变现净值高于成本的其他影响因素。

c. 当符合存货跌价准备转回的条件时，应在原已计提的存货跌价准备的金额内转回。转回的存货跌价准备与计提该准备的存货项目或类别应当存在直接对应关系，但转回的金额以将存货跌价准备的余额冲减至零为限。

d. 存货跌价准备的结转

公司计提了存货跌价准备，如果其中有部分存货已经销售，则公司在结转销售成本时，应同时结转对其已计提的存货跌价准备。对于因债务重组、非货币性资产交换转出的存货，也应同时结转已计提的存货跌价准备。如果按存货类别计提存货跌价准备的，应当按照发生销售、债务重组、非货币性资产交换等而转出存货的成本占该存货未转出前该类别存货成本的比例，结转相应的存货跌价准备。即：

因销售、债务重组、非货币性资产交换应结转的存货跌价准备=因销售、债务重组、非货币性资产交换而转出的存货的账面余额÷上期末该类存货的账面余额×上期末该类存货所计提的存货跌价准备

(5) 具体存货项目减值准备的确认方法

①材料计提跌价准备

对于用于生产而持有的材料等，则应当将其与所生产的产成品的期末价值减损情况联系起来；即相应产成品未减值，则该材料不考虑计提跌价准备；除非资产负债表日后产成品市价有巨大波动，足以影响材料的应计提跌价准备；

如果材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本，则该材料应当按可变现净值计量；

对于用于出售的材料等，则只需要将材料的成本与根据材料本身的估计售价确定的可变现净值相比即可。

如果材料所生产的产成品为一种以上，且产成品的期末价值减损情况不同，可以按照产品的材料消耗定额来将材料分配到每种产成品上，参考公式是：

分配比例=本期计划生产该产品的数量×单位产品此材料的消耗定额/Σ（本期计划生产耗用此材料的产品数量×单位产品此材料的消耗定额）

②产成品计提跌价准备

期末有市价的产成品：产成品按成本与可变现净值孰低来计提跌价准备。期末无市价的产成品：期末无市价的产成品参考同类或类似产品计提跌价准备。

③其他存货（备品备件、辅助材料、低值易耗品、包装物等其他存货）计提跌价准备

备品备件如果属已经淘汰的机器设备（主机）所购买的备件，应全额计提跌价准备；对于包装物主要考虑超储积压、产品包装改变等因素，计提跌价准备；其他存货计提减值准备主要考虑相关的机器设备是否计提以及储存的存货量是否超过该机器耗用量。

第七节长期股权投资

第三十一条长期股权投资概述

本核算办法规范的长期股权投资是指：

1. 公司持有的能够对被投资单位实施控制的权益性投资，即对子公司投资。控制，是指公司拥有对被投资单位的权力，通过参与被投资单位的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资单位的权力影响其回报金额。

2. 公司持有的能够与其他合营方一同对被投资单位实施共同控制的权益性投资，即对合营公司投资。

3. 公司持有的能够对被投资单位重大影响的权益性投资，即对联营公司投资。

重大影响，是指对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。实务中，较为常见的重大影响体现为在被投资单

位的董事会或类似权力机构中派有代表，通过在被投资单位财务和经营决策制定过程中的发言权实施重大影响。公司直接或通过子公司间接持有被投资单位 20%以上但低于 50%的表决权时，一般认为对被投资单位具有重大影响，除非有明确的证据表明该种情况下不能参与被投资单位的生产经营决策，不形成重大影响。在确定能否对被投资单位施加重大影响时，一方面应考虑公司直接或间接持有被投资单位的表决权股份，同时要考虑公司及其他方持有的当期可执行潜在表决权在假定转换为对被投资单位的股权后产生的影响，如被投资单位发行的当期可转换的认股权证、股份期权及可转换公司债券等的影响。

公司通常可以通过以下一种或几种情形来判断是否对被投资单位具有重大影响：

①在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表。在这种情况下，由于在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表，并相应享有实质性的参与决策权，公司可以通过该代表参与被投资单位财务和经营政策的制定，达到对被投资单位施加重大影响。

②参与被投资单位财务和经营政策制定过程。这种情况下，在制定政策过程中可以为其自身利益提出建议和意见，从而可以对被投资单位施加重大影响。

③与被投资单位之间发生重要交易。有关的交易因对被投资单位的日常经营具有重要性，进而一定程度上可以影响到被投资单位的生产经营决策。

④向被投资单位派出管理人员。在这种情况下，管理人员有权力主导被投资单位的相关活动，从而能够对被投资单位施加重大影响。

⑤向被投资单位提供关键技术资料。因被投资单位的生产经营需要依赖投资方的技术或技术资料，表明公司对被投资单位具有重大影响。

存在上述一种或多种情形并不意味着投资方一定对被投资单位具有重大影响。公司需要综合考虑所有事实和情况来做出恰当的判断。

除上述情况以外，公司持有的其他权益性投资，应当按金融工具相关规定处理。

第三十二条长期股权投资初始计量

长期股权投资在取得时应以初始投资成本计量。公司无论是以何种方式取得长期股权投资，取得投资时，对于支付的对价中包含的应享有被投资单位已经宣告但尚未发放的现金股利或利润应作为应收项目单独核算，不构成取得长期股权投资的初始投资成本。即公司在支付对价取得长期股权投资时，实际支付的价款中包含的对方已经宣告但尚未发放的现金股利或利润，应作为应收款，构成公司的一项债权，其与取得的对被投资单位的投资应作为两项资产。

长期股权投资初始投资成本按以下方法确定：

1. 公司合并形成的长期股权投资

公司合并形成的长期股权投资，应当按照下列规定确定其初始投资成本：

(1) 同一控制下的公司合并，合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应当在合并日按照取得被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价）；资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，调整留存收益。公司以发行权益性证券作为合并对价的，应当在合并日按照取得被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本，按照发行股份的面值总额作为股本，长期股权投资初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价）；资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，调整留存收益。

上述在按照合并日应享有被合并方账面所有者权益的份额确定长期股权投资的初始投资成本时，前提是合并前合并方与被合并方采用的会计政策应当一致。公司合并前合并方与被合并方采用的会计政策不同的，在以被合并方账面所有者权益为基础确定形成的长期股权投资成本时，首先应基于重要性原则，统一合并方与被合并方的会计政策。在按照合并方的会计政策对被合并方资产、负债的账面价值进行调整的基础上，计算确定形成长期股权投资的初始投资成本。

(2) 非同一控制下的公司合并，形成母子公司关系的，非同一控制下的控股合并中，购买方应当按照确定的公司合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。公司合并成本包括购买方付出的资产、发生或承担的负债、发行的权益性证券的公允价值。合并方或购买方为合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时计入当期损益。

通过多次交换交易，分步取得股权最终形成控股合并的，购买方在个别财务报表中，应当以购买日之前所持有被购买方股权投资的账面价值与购买日新增投资成本之和，作为该项投资的初始投资成本。其中，形成控股合并前对长期股权投资采用权益法核算的，购买日长期股权投资的初始投资成本为原权益法下的账面价值加上购买日新取得股份所支付对价的公允价值之和。购买日之前，因权益法形成的其他综合收益和其他资本公积暂时不作处理，待到处置该项投资时将与其相关的其他综合收益或其他资本公积采用与被购买方直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。

2. 其他方式形成的长期股权投资

除公司合并形成的长期股权投资以外，其他方式取得的长期股权投资，应当按照下列规定确定其初始投资成本：

（1）以现金购入的长期股权投资，按实际支付的全部价款（包括支付的税金、费用及其他相关必要支出），作为初始投资成本；实际支付的价款中包含已宣告但尚未领取的现金股利，应作为应收项目核算，不构成取得长期股权投资的成本。

（2）通过债务重组取得的长期股权投资，其初始投资成本按照债务重组准则的相关规定处理。

（3）通过非货币性资产交换取得的长期股权投资，其初始投资成本应当按照非货币资产交换准则的相关规定处理。

（4）以发行权益性证券取得的长期股权投资，应当按照发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本，但不包括应自被投资单位收取的已宣告但尚未发放的现金股利或利润。

确定发行的权益性证券的公允价值时，所发行的权益性证券存在公开市场，有明确市价可供遵循的，应以该证券的市价作为确定其公允价值的依据，同时应考虑该证券的交易量、是否存在限制性条款等因素的影响；所发行权益性证券不存在公开市场，没有明确市价可供遵循的，应考虑以被投资单位的公允价值为基础确定权益性证券的价值。

为发行权益性证券支付给有关证券承销机构等的手续费、佣金等与权益性证券发行直接相关的费用，不构成取得长期股权投资的成本。该部分费用应自权益性证券的溢价发行收入中扣除，权益性证券的溢价收入不足冲减的，应冲减盈余公积和未分配利润。

（5）投资者投入的长期股权投资，应当按照投资合同或协议约定的价值作为初始投资成本，但有明确证据表明合同或协议中约定的价值不公允的除外。

在确定投资者投入的长期股权投资的公允价值时，有关权益性投资存在活跃市场的，应当参照活跃市场中的市价确定其公允价值；不存在活跃市场，无法按照市场信息确定其公允价值的情况下，应当将按照一定的估值技术等合理的方法确定的价值作为其公允价值。

第三十三条长期股权投资后续计量

长期股权投资在持有期间，应当根据公司对被投资单位的影响程度进行划分，在个别财务报表中分别采用成本法及权益法进行核算。

应当采用成本法核算的长期股权投资包括公司持有的对子公司投资。

应当采用权益法核算的长期股权投资包括对合营公司投资和对联营公司投资。

1. 采用成本法核算的长期股权投资后续计量

公司所持有的长期股权投资，采用成本法核算时，除追加投资、将应分得的现金股利或利润转为投资或收回投资外，长期股权投资的账面价值一般应当保持不变。被投资单位宣告分派的利润或现金股利，作为当期投资收益。

2. 采用权益法核算的长期股权投资后续计量

按照权益法核算的长期股权投资，一般的核算程序为：

第一步：初始投资或追加投资时，按照初始投资成本或追加投资的投资成本，增加长期股权投资的账面价值。

第二步：比较初始投资成本与投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，对于初始投资成本小于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，应对长期股权投资的账面价值进行调整，计入取得投资当期的损益（营业外收入）。

第三步：持有投资期间，随着被投资单位所有者权益的变动相应调整增加或减少长期股权投资的账面价值，并分别情况处理：对属于因被投资单位实现净损益或者其他综合收益产生的所有者权益的变动，投资公司按照持股比例计算应享有的份额，增加或减少长期股权投资的账面价值，同时确认为当期投资损益或者其他综合收益；对被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外其他因素导致的所有者权益变动，在持股比例不变的情况下，按照持股比例计算应享有或应分担的份额，增加或减少长期股权投资的账面价值，同时确认为资本公积（其他资本公积）。

第四步：是被投资单位宣告分派利润或现金股利时，投资公司按持股比例计算应分得的部分，一般应冲减长期股权投资的账面价值。

（1）初始投资成本的调整

投资公司取得对联营公司或合营公司的投资以后，对于取得投资时初始投资成本与应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额，应区别情况处理。

①初始投资成本大于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，该部分差额是投资公司在取得投资过程中通过作价体现出的与所取得股权份额相对应的商誉及不符合确认条件的资产价值，这种情况下不要求对长期股权投资的成本进行调整。

②初始投资成本小于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，两者之间的差额体现为双方在交易作价过程中转让方的让步，该部分经济利益流入应作为收益处理，计入取得投资当期的营业外收入，同时调整增加长期股权投资的账面价值。

（2）投资损益的确认

公司所持有的长期股权投资，在确认投资损益时，应当以取得投资时被投资单位各项可

辨认资产等的公允价值为基础，对被投资单位的净利润（法律、法规或公司章程规定不属于投资公司的净利润除外，如承包经营公司支付的承包利润、外商投资公司按规定按照净利润的一定比例计提作为负债的职工奖励及福利基金等）进行调整，并按调整后的净损益和持股比例计算确认投资损益，调整投资的账面价值。

采用权益法核算的长期股权投资，在确认应享有或应分担被投资单位的净利润或净亏损时，在被投资单位账面净利润的基础上，应考虑以下因素的影响进行适当调整：

①被投资单位采用的会计政策及会计期间与投资公司不一致的，应按投资公司的会计政策及会计期间对被投资单位的财务报表进行调整。

权益法下，是将投资公司与被投资单位作为一个整体对待，作为一个整体其所产生的损益，应当在一致的会计政策基础上确定，被投资公司采用的会计政策与投资公司不同的，投资公司应当基于重要性原则，按照本公司的会计政策对被投资单位的损益进行调整。另外，投资公司与被投资单位采用的会计期间不同的，也应进行相关调整。

②以取得投资时被投资单位固定资产、无形资产的公允价值为基础计提的折旧额或摊销额，以及以投资公司取得投资时有关资产的公允价值为基础计算确定的资产减值准备金额等对被投资单位净利润的影响。

被投资单位个别利润表中的净利润是与其持有的资产、负债账面价值为基础持续计算的，而投资公司在取得投资时，是以被投资单位有关资产、负债的公允价值为基础确定投资成本，取得投资后应确认的投资收益代表的是被投资单位资产、负债在公允价值计量的情况下在未来期间通过经营产生的损益中归属于投资公司的部分。取得投资时有关资产、负债的公允价值与其账面价值不同的，未来期间，在计算归属于投资公司应享有的净利润或应承担的净亏损时，应考虑对被投资单位计提的折旧额、摊销额以及资产减值准备金额等进行调整。

在对被投资单位的净利润进行调整时，应考虑重要性原则，不具有重要性的项目可不予调整。符合下列条件之一的，投资公司可以被投资单位的账面净利润为基础，计算确认投资损益，同时应在附注中说明不能按照本办法中规定进行核算的原因：

①投资公司无法合理确定取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值。某些情况下，投资的作价可能因为受到一些因素的影响，不是完全以被投资单位可辨认净资产的公允价值为基础，或者因为被投资单位持有的可辨认资产相对比较特殊，无法取得其公允价值。这种情况下，因被投资单位可辨认资产的公允价值无法取得，则无法以公允价值为基础对被投资单位的净损益进行调整。

②投资时被投资单位可辨认资产的公允价值与其账面价值相比，两者之间的差额不具重

要性的。该种情况下，因为被投资单位可辨认资产的公允价值与其账面价值差额不大，要求进行调整不符合重要性原则及成本效益原则。

③其他原因导致无法取得被投资单位的有关资料，不能按照本办法中规定的原则对被投资单位的净损益进行调整的。例如，要对被投资单位的净利润按照准则中规定进行调整，需要了解被投资单位的会计政策以及对有关资产价值量的判断等信息，在无法获得被投资单位相关信息的情况下，则无法对净利润进行调整。

（3）取得现金股利或利润的处理

公司自被投资单位取得的现金股利或利润，应抵减长期股权投资的账面价值。在被投资单位宣告分派现金股利或利润时，借记“应收股利”科目，贷记“长期股权投资（损益调整）”科目。

（4）超额亏损的确认

投资公司确认应分担被投资单位发生的损失，原则上应以长期股权投资及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限，投资公司负有承担额外损失义务的除外；如果被投资单位以后各期实现净利润，投资公司应在计算的收益分享额超过未确认的亏损分担额以后，按超过未确认的亏损分担额的金额，恢复投资的账面价值并恢复确认收益分享额。

“其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益”通常是指长期应收项目，比如：公司对被投资单位的长期债权，该债权没有明确的清收计划、且在可预见的未来期间不准备收回的，实质上构成对被投资单位的净投资。应予说明的是，该类长期权益不包括投资公司与被投资单位之间因销售商品、提供劳务等日常活动所产生的长期债权。

投资公司在确认应分担被投资单位发生的亏损时，应将长期股权投资及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益项目的账面价值综合起来考虑，在长期股权投资的账面价值减记至零的情况下，如果仍有未确认的投资损失，应以其他长期权益的账面价值为基础继续确认。另外，投资公司在确认应分担被投资单位的净损失时，除应考虑长期股权投资及其他长期权益的账面价值以外，如果在投资合同或协议中约定将履行其他额外的损失补偿义务，还应按照“或有事项”的规定确认预计将承担的损失金额。

公司在发生投资损失时，应借记“投资收益”科目，贷记“长期股权投资（损益调整）”科目。在长期股权投资的账面价值减记至零以后，考虑其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益，继续确认的投资损失应借记“投资收益”科目，贷记“长期应收款”科目；因投资合同或协议约定导致投资公司需要承担额外义务的，按照或有事项准则的规定，对于符合确认条件的义务，应确认为当期损失，同时确认预计负债。借记“投资收益”科目，贷记

“预计负债”科目。

在确认了有关的投资损失以后，被投资单位于以后期间实现盈利的，应按以上相反顺序分别减记已确认的预计负债、恢复其他长期权益及长期股权投资的账面价值，同时确认投资收益。即应当按顺序分别借记“预计负债”、“长期应收款”、“长期股权投资”科目，贷记“投资收益”科目。

（5）被投资单位其他综合收益变动的处理

在权益法核算下，被投资单位确认的其他综合收益及其变动，也会影响被投资单位所有者权益总额，进而影响公司应享有被投资单位所有者权益的份额。因此当被投资单位其他综合收益发生变动时，公司应当按照归属于本公司的部分，相应调整长期股权投资的账面价值，同时增加或减少其他综合收益。

（6）被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动

被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动，投资单位应当按照持股比例与被投资单位所有者权益的其他变动计算的归属于本公司的部分，相应调整长期股权投资的账面价值，同时增加或减少资本公积。

（7）股票股利的处理

被投资单位分派的股票股利，投资公司不作账务处理。但应于除权日注明所增加的股数，以反映股份的变化情况。

3. 公司追加投资的处理

（1）投资方原持有的对被投资单位的股权投资（不具有控制、共同控制或重大影响的），按照金融工具确认和计量准则进行会计处理的，因追加投资等原因能够对被投资单位施加重大影响或实施共同控制但不构成控制的，应当按照本办法金融资产的相关规定确定的原持有的股权投资的公允价值加上新增投资成本之和，作为改按权益法核算的初始投资成本。原股权投资划分为其他权益工具投资的，其计入其他综合收益的累计公允价值变动应当同时转入留存收益。

（2）公司因增加投资等原因对被投资单位的持股比例增加，但被投资单位仍然是公司的联营企业或合营企业时，公司应当按照新的持股比例对股权投资继续采用权益法进行核算。在新增投资日，如果新增投资成本大于按新增持股比例计算的被投资单位可辨认净资产于新增投资日的公允价值份额，不调整长期股权投资成本；如果新增投资成本小于按新增持股比例计算的被投资单位可辨认净资产于新增投资日的公允价值份额，应按该差额，调整长期股权投资成本和营业外收入。进行上述调整时，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。

(3) 投资方因追加投资原因能够对非同一控制下被投资单位实施控制的，在编制个别财务报表时，应当按照原持有的股权投资账面价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本。原股权投资划分为其他权益工具投资的，其计入其他综合收益的累计公允价值变动应当同时转入留存收益。

4. 公司减少投资的处理

(1) 公司因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资单位的共同控制或重大影响的，处置后的剩余股权应当改按“金融工具”有关规定核算，其在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。原股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益，应当在终止采用权益法核算时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理；因被投资方除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的所有者权益，应当在终止采用权益法核算时全部转入当期损益。

(2) 公司因处置部分权益性投资等原因丧失了对被投资单位的控制的，在编制个别财务报表时，处置后的剩余股权能够对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按权益法核算，并对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整；处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按“金融工具”的有关规定进行会计处理，其在丧失控制之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益。

因减少投资或被投资单位增资扩股等原因对被投资单位不再具有控制、共同控制或重大影响的情形主要包括：

①公司由于减少投资而对被投资单位不再具有控制、共同控制或重大影响。

②被投资单位已宣告破产或依法律程序进行清理整顿。

③原采用权益法核算时被投资单位的资金转移能力等并未受到限制，但其后由于各种原因而使被投资单位处于严格的各种限制性条件下经营，从而导致被投资单位向投资公司转移资金的能力受到限制。

公司是否对被投资单位具有控制、共同控制或能否对被投资单位施加重大影响，应根据公司章程、合同或协议约定、被投资单位所在国家有关外汇政策等进行综合判断。

公司不得随意将其仍持有股权并具有重大影响、但已发生亏损的被投资单位，或将尚未满足股权转让条件（即，未满足股权转让收益确认条件）仍对被投资单位具有重大影响的股权投资，中止采用权益法核算。

第三十四条长期股权投资的处置

处置股权投资时，应将投资的账面价值与实际取得价款的差额，作为当期投资损益。采用权益法核算的长期股权投资，原权益法核算的相关其他综合收益应当在终止采用权益法核算时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。因被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的所有者权益（资本公积），处置该项投资时应当将原计入所有者权益的部分按相应比例转入当期损益。

转让股权收益的确认，应以被转让的股权的所有权上的风险和报酬实质上已经转移给购买方，并且相关的经济利益很可能流入公司为标志。只有当保护相关各方权益的所有条件均能满足时，才能确认股权转让收益。这些条件包括：

1. 出售协议已获股东大会（或股东会）批准通过；
2. 与购买方已办理必要的财产交接手续；已取得购买价款的大部分（一般应超过 50%）；
3. 公司已不能再从所持的股权中获得利益和承担风险等。

如果有关股权转让需要经过国家有关部门批准，则股权转让收益只有在满足上述条件并且取得国家有关部门的批准文件时才能确认。

第八节企业合并

第三十五条企业合并的定义和范围

企业合并，是指将两个或者两个以上单独的企业（主体）合并形成一个报告主体的交易或事项。构成企业合并至少包括两层含义：一是取得对另一个或多个企业（或业务）的控制权；二是所合并的企业必须构成业务。

业务是指企业内部某些生产经营活动或资产、负债的组合，具有投入、加工处理过程和产出能力，能够独立计算其成本费用或所产生的收入。

企业合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。

通常情况下，企业合并的方式主要有下列三种方式：

1. 控股合并。合并方（或购买方）在企业合并中取得对被合并方（或被购买方）的控制权，合并方（或购买方）确认企业合并形成对被合并方（或被购买方）的投资，能够主导被合并方的生产经营决策并自被合并方的生产经营活动中获益，被合并方（或被购买方）在合并后仍保持其独立的法人资格并继续经营；

2. 吸收合并。合并方（或购买方）通过企业合并取得被合并方（或被购买方）的全部净资产，合并后注销被合并方（或被购买方）的法人资格，被合并方（或被购买方）原持有的资产、负债，在合并后成为合并方（或购买方）的资产、负债。

3. 新设合并。参与合并的各方在企业合并后法人资格均被注销，重新注册成立一家新的企业，由新注册成立的企业持有参与合并各企业的资产、负债在新的基础上经营。

下列企业合并不包括在本办法的规范范围之内：

1. 两方或者两方以上形成合营企业的企业合并。主要是指作为合营方将其拥有的资产、负债等投入所成立的合营企业，按照合营企业章程或是合营合同、协议的规定，在合营企业成立以后，由合营各方对其生产经营活动实施共同控制的情况。因合营企业的各合营方中，并不存在占主导作用的控制方，不属于本办法中界定的企业合并。

2. 仅通过合同而不是所有权份额将两个或者两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。某些情况下，一个企业能够对另一个企业实施控制，但该控制并非产生于持有另一个企业的股权，而是通过一些非股权因素产生的，例如通过签订委托受托经营合同，作为受托方虽不拥有受托经营企业的所有权，但按照合同协议的约定能够对受托经营企业的生产经营活动实施控制。这种情况下，因无法明确计量企业合并成本，某些情况下甚至不发生任何成本，虽然涉及到控制权的转移，不包括在本办法所规范的范围之内。

第三十六条 企业合并的类型

企业合并分为两大基本类型：同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并。企业合并的类型划分不同，所遵循的会计处理原则也不同。

1. 同一控制下的企业合并

同一控制下的企业合并，是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该控制并非暂时性的。

判断某一企业合并是否属于同一控制下的企业合并，应注意以下几个方面：

(1) 能够对参与合并各方在合并前后均实施最终控制的一方通常是指保变电气的母公司。同一控制下的企业合并一般发生于保变电气内部，如保变电气合并范围内母子公司之间、子公司与子公司之间等。因为该类合并从本质上是保变电气内部企业之间的资产或权益的转移，一般不涉及到自保变电气外购入子公司或是向保变电气外其他企业出售子公司的情况，能够对参与合并企业在合并前后均实施最终控制的一方为保变电气的母公司。

(2) 能够对参与合并的企业在合并前后均实施最终控制的相同多方，是指根据合同或协议的约定，在对被投资单位的生产经营决策行使表决权时发表一致意见的两个或两个以上的投资者。

(3) 控制并非暂时性，是指参与合并的各方在合并前后较长的时间内受同一方或相同多方最终控制。较长的时间通常指 1 年以上（含 1 年）。

按照该时间性要求，对于在合并日已经按照同一控制下企业合并进行处理的，在合并日后相对较短的时间内（短于1年），合并方将企业合并中取得的具有重要性的资产、负债等出售获得即期损益的，不符合本办法中规定的继后时间性要求，合并方对于原已进行的企业合并处理应当按照非同一控制下企业合并的原则进行调整。

2. 非同一控制下的企业合并

非同一控制下的企业合并，是指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的合并交易，即除判断属于同一控制下企业合并的情况以外其他的企业合并。

3. 业务合并

除了一个企业对另一个或多个企业的合并以外，一个企业对其他企业某项业务的合并也视同企业合并，按照企业合并的原则处理，区分同一控制下的业务合并与非同一控制下的业务合并进行处理。

有关资产、负债的组合要形成一项业务，通常应具备的要素包括：

（1）投入，指原材料、人工、必要的生产技术等无形资产以及构成生产能力的机器设备等其他长期资产的投入；

（2）加工处理过程，指具有一定的管理能力、运营过程，能够组织投入形成产出；

（3）产出，最为典型的是生产出产成品，也可以是通过为其他部门提供服务来降低企业整体的运行成本等其他带来经济利益的方式。

有关资产、负债的组合构成一项业务，不一定要同时具备上述三个要素，某些情况下具备投入和加工处理过程两个要素即可被认为构成一项业务。业务的持有目的，主要是为了向投资者提供回报，如生产的产品出售后形成现金流入，或是能够为公司的生产经营带来其他经济利益，如能够降低成本等。应结合所取得资产、负债的内在联系及是否构成独立的投入、加工处理过程等进行综合判断。一个公司对另一公司某分公司、分部或具有独立生产能力的生产车间的并购均属于业务合并。

第三十七条 合并日或购买日的确定

合并日或购买日，是指合并方或购买方实际取得对被合并方或被购买方控制权的日期；即被合并方或被购买方的净资产或生产经营决策的控制权转移给合并方或购买方的日期。

根据企业合并方式的不同，在控股合并的情况下，合并方或购买方应在合并日或购买日确认因公司合并形成的对被购买方的长期股权投资；在吸收合并的情况下，合并方或购买方应在合并日或购买日确认合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债等。

1. 确定原则

确定合并日或购买日的基本原则是控制权转移的时点。结合合并合同或协议的约定及其他有关的影响因素，按照实质重于形式的原则进行判断。同时满足了以下条件时，一般可认为实现了控制权的转移：

(1) 企业合并合同或协议已获股东大会等内部权力机构通过。企业合并一般涉及的交易规模较大，无论是合并当期还是合并以后期间，均会对公司的生产经营产生重大影响，在能够对企业合并进行确认，形成实质性的交易前，该交易或事项应经过公司的内部权力机构批准。

(2) 按照规定，合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，已获得相关部门的批准，取得相关批准文件是进行会计处理的前提之一。

(3) 参与合并各方已办理了必要的财产权交接手续。作为购买方，其通过企业合并无论是取得对被合并方或被购买方的股权还是全部净资产，一般需办理相关的财产权交接手续，从而从法律上保障能够形成与取得股权或净资产有关风险和报酬的转移。

(4) 合并方或购买方已支付了购买价款的大部分（一般应超过 50%），并且有能力、有计划支付剩余款项。合并方或购买方要取得与被合并方或被购买方净资产相关的风险和报酬，其前提是必须支付一定的对价，一般在形成合并日或购买日之前，合并方或购买方应当已经支付了购买价款的大部分，并且从其目前财务状况判断，有能力支付剩余款项。

(5) 合并方或购买方实际上已经控制了被合并方或被购买方的财务和经营政策，并享有相应的收益、承担相应的风险。

2. 分次实现的企业合并购买日的确定

企业合并涉及一次以上交换交易的，例如通过分阶段取得股份最终实现合并，公司应于每一交易日确认对被投资企业的各单项投资。“交易日”是指合并方或购买方在自身的账簿和报表中确认对被投资单位投资的日期。分步实现的企业合并中，购买日是指按照有关标准判断购买方最终取得对被购买企业控制权的日期。其具体判断原则和参考依据与通过单项交易实现的企业合并相同。

第三十八条 同一控制下企业合并的处理

1. 核算原则

同一控制下的企业合并，应采用类似于权益结合法的会计处理方法。该方法下，是将企业合并看作是两个或多个参与合并企业权益的重新整合，该类企业合并一定程度上并不会造成构成企业整体的经济利益流入和流出，最终控制方在合并前后实际控制的经济资源并没有发生变化，有关交易事项不作为出售或购买。

对于同一控制下的企业合并，在合并中不涉及自少数股东手中购买股权的情况下，合并方应遵循以下原则进行相关的处理：

(1) 合并方在合并中确认取得的被合并方的资产、负债以其在最终控制方的原账面价值入账。合并中不产生新的资产和负债，也不需要按照公允价值对被合并方的资产和负债进行调整，不会因为企业合并导致控制的资产价值增加。

(2) 合并方在合并中取得的净资产的入账价值相对于为进行企业合并支付的对价账面价值之间的差额，不作为资产的处置损益，不影响企业合并当期的利润表，有关差额应调整所有者权益相关项目，不产生新的商誉。

(3) 对于同一控制下的控股合并，应视同合并后形成的报告主体，自最终控制方开始实施控制时一直是一体化存续下来的，体现在其合并财务报表上，即由合并后形成的母子公司构成的报告主体，视同在合并日及以前期间一直存在。

(4) 在被合并方是最终控制方，以前年度从第三方收购来的情况下，从最终控制方的角度看，其在合并前后实际控制的经济资源并没有发生变化，因此有关交易事项不应视为购买。合并方编制财务报表时，应视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时起，一直是一体化存续下来的，应以被合并方的资产、负债（包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉）在最终控制方财务报表中的账面价值为基础，进行相关会计处理。合并方的财务报表比较数据追溯调整的期间，应不早于双方处于最终控制方的控制之下孰晚的时间。

编制合并财务报表时，无论该项合并发生在报告期的哪一时点，合并利润表、合并现金流量表均反映的是由母子公司构成的报告主体自合并当期期初至合并日实现的损益及现金流量情况。相对应地，合并资产负债表的留存收益项目，应当反映母子公司如果一直作为一个整体，运行至合并日应实现的盈余公积和未分配利润的情况。

2. 合并成本的确认

在企业合并过程中形成的合并成本，应按下列方法进行确认：

(1) 控股合并方式按本办法“企业合并形成的长期股权投资”的相关规定处理；

(2) 采取吸收合并和新设合并方式下形成的合并，合并方在合并中取得的资产和负债，应按合并日被合并方相关资产负债在最终控制方的账面价值计量。支付的合并对价账面价值与取得净资产账面价值之间的差额，应调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积余额不足冲减的，调整留存收益（盈余公积和未分配利润）。合并中不产生新的资产或负债，对于被合并方在合并前实现的留存收益中属于合并方的部分，应视情况进行调整，从资本公积转入留存收益。被合并方在企业合并前，在最终控制方合并报表层面原已确认的商誉，应

作为合并中取得的资产确认，但合并过程中不产生新的商誉。

3. 合并费用的处理

合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用，包括为进行企业合并而支付的审计费用、评估费用以及有关的法律服务费用等，应当于发生时计入当期损益（管理费用）。

为企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等，应当计入所发行债券及其他债务的初始计量金额。企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用，应当抵减权益性证券溢价收入，溢价收入不足冲减的，冲减留存收益（盈余公积和未分配利润）。

4. 通过多次交易分步实现的同一控制下企业合并

通过多次交易分步取得同一控制被投资单位的股权，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”。属于“一揽子交易”的，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。不属于“一揽子交易”的，合并方在购买日，应当按照本办法“长期股权投资”中的相关规定进行会计处理。

通过多次交易分步实现的同一控制下企业合并，在编制合并财务报表时，应当视同参与合并的各方在最终控制方开始控制时即以目前的状态存在进行调整，在编制比较报表时，以不早于合并方和被合并方同处于最终控制方的控制之下的时点为开始，将被合并方的有关资产、负债并入合并方合并财务报表的比较报表中，并将合并增加的净资产在比较报表中调整所有者权益项下的有关项目。

为避免对被合并方净资产的价值进行重复计算，合并方在取得被合并方控制权之前持有的股权投资，在取得原股权之日与合并方和被合并方同处于同一方最终控制之日孰晚日起至合并日之间已确认有关损益、其他综合收益以及其他净资产变动，应分别冲减比较报表期间的期初留存收益或当期收益。

5. 合并日的合并财务报表

企业合并形成母子公司关系的，母公司应当编制合并日的合并资产负债表、合并利润表和合并现金流量表。

（1）合并资产负债表中被合并方的各项资产、负债，应当按其账面价值计量，因被合并方采用的会计政策与母公司不一致，按照本办法规定应进行调整的，应当以调整后的账面价值计量。

（2）合并利润表应当包括参与合并各方自合并当期期初至合并日所发生的收入、费用和利润，被合并方在合并前实现的净利润，应当在合并利润表中“净利润”下单列“其中：被合并方在合并前实现的净利润”项目单列反映。

(3) 合并现金流量表应当包括参与合并各方自合并当期期初至合并日的现金流量。

对于同一控制下的控股合并，在合并当期编制合并财务报表时，应当对合并资产负债表的期初数进行调整，同时应当对比较报表（包括资产负债表和利润表等）的相关项目进行调整，视同合并后的报告主体在以前期间一直存在。

因企业合并实际发生在当期，以前期间合并方账面上并不存在对被合并方的长期股权投资，在编制比较报表时，应将被合并方的有关资产、负债并入后，因合并而增加的净资产在比较报表中调整所有者权益项下的资本公积（资本溢价或股本溢价）。

在企业合并发生当期的期末和以后会计期间，其合并财务报表的编制要求，按本办法“合并财务报表”中的编制办法规定处理。

第三十九条 非同一控制下企业合并的处理

非同一控制下的企业合并，是指参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同多方最终控制的，基本处理原则是购买法。

1. 购买方的确定

采用购买法核算企业合并的首要前提是确定购买方。购买方是指在企业合并中取得对另一方或多方控制权的一方。

非同一控制下的企业合并中，一般应考虑企业合并合同、协议以及其他相关因素来确定购买方。合并中一方取得了另一方半数以上有表决权股份的，除非有明确的证据表明不能形成控制，一般认为取得另一方半数以上表决权股份的一方为购买方。某些情况下，根据实质重于形式原则，即使一方没有取得另一方半数以上有表决权股份，但存在以下情况时，一般也可认为其获得了对另一方的控制权，如：

(1) 通过与其他投资者签订协议，实质上拥有被购买企业半数以上表决权。

(2) 按照法律或协议等的规定，具有主导被购买企业财务和经营决策的权力。

(3) 有权任免被购买企业董事会或类似权力机构绝大多数成员。这种情况下，虽然投资企业拥有被投资单位 50% 或以下表决权资本，但根据章程、协议等有权任免被投资单位董事会或类似机构的绝大多数成员，以达到实质上控制的目的。

(4) 在被购买企业董事会或类似权力机构中具有绝大多数投票权。这种情况下，虽然投资企业拥有被投资单位 50% 或以下表决权资本，但能够控制被投资单位董事会等类似权力机构的会议，从而能够控制其财务和经营政策，达到对被投资单位的控制。

某些情况下可能难以确定企业合并中的购买方，如参与合并的两家或多家企业规模相当，这种情况下，往往可以结合一些迹象表明购买方的存在。在具体判断时，可以考虑下列相关

因素：

(1) 以支付现金、转让非现金资产或承担负债的方式进行的企业合并，一般支付现金、转让非现金资产或是承担负债的一方为购买方。

(2) 考虑参与合并各方的股东在合并后主体的相对投票权，其中股东在合并后主体具有相对较高投票比例的一方一般为购买方。

(3) 参与合并各方的管理层对合并后主体生产经营决策的主导能力，如果合并导致参与合并一方的管理层能够主导合并后主体生产经营政策的制定，其管理层能够实施主导作用的一方一般为购买方。

(4) 参与合并一方的公允价值远远大于另一方的，公允价值较大的一方很可能为购买方。

(5) 企业合并是通过以有表决权的股份换取另一方的现金及其他资产的，则付出现金或其他资产的一方很可能为购买方。

(6) 通过权益互换实现的企业合并，发行权益性证券的一方通常为购买方。但如果有证据表明发行权益性证券的一方，其生产经营决策在合并后被参与合并的另一方控制，其为被购买方，参与合并的另一方为购买方。

在判断企业合并中的购买方时，应考虑所有相关的事实和情况，特别是企业合并后参与合并各方的相对投票权、合并后主体管理机构及高层管理人员的构成、权益互换的条款等。

2. 合并成本的确认

企业合并成本为购买方在购买日为取得对被购买的控制权而付出的现金或非现金资产、发行或承担的债务以及发行的权益性证券等的公允价值。具体包括：

(1) 作为合并对价的现金及非现金资产的公允价值。以非货币性资产作为合并对价的，其合并成本为所支付对价的公允价值，与作为合并对价的非货币性资产账面价值的差额，作为资产的处置损益，计入合并当期的利润表。

(2) 发行权益性证券的公允价值。如果购买日存在公开报价的权益性证券，其公开报价提供了确定公允价值的依据，除非在非常特殊的情况下，购买方能够证明权益性证券在购买日的公开报价不能可靠地代表其公允价值，并且用其他的证据和估价方法能够更好地计量公允价值时，可以考虑其他的证据和估价方法。如果购买日权益性证券的公开报价不可靠，或者购买方发行的权益性证券不存在公开报价，则该权益性证券的公允价值可以参照其在购买方公允价值中所占权益份额，或者是参照在被购买方公允价值中获得的权益份额，按两者当中有明确证据支持的一个进行估计。

(3) 因企业合并发生或承担的债务的公允价值。应采用按照适用利率计算的未来现金流

量的现值作为其公允价值，预期因企业合并可能发生的未来损失或其他成本，不是购买方为取得对被购买方的控制权而承担的负债，不构成企业合并成本。

(4) 或有对价的公允价值。当企业合并合同或协议中提供了视未来或有事项的发生而对合并成本进行调整时，购买日如果判断有关调整很可能发生并且能够可靠计量的，应将相关调整金额计入企业合并成本。某些情况下，合并各方可能在合并合同或协议中约定，根据未来一项或多项或有事项的发生，购买方通过发行额外证券、支付额外现金或其他资产等方式追加合并对价，或者要求返还之前已经支付的对价。购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。或有对价符合权益工具和金融负债定义的，购买方应当将支付或有对价的义务确认为一项权益或负债；符合资产定义并满足资产确认条件的，购买方应当将符合合并协议约定条件的、可收回的部分已支付合并对价的权利确认为一项资产，同时规定购买日 12 个月出现对购买日已存在情况的新的或进一步证据需要调整或有对价的，应当予以确认并对原计入合并商誉的金额进行调整。其他情况下发生的或有对价变化或调整，应当区分情况进行会计处理：如果或有对价是权益性质的，不进行会计处理；如果或有对价为资产或负债性质的，按照“金融工具的确认或计量”处理。

(5) 对于通过多次交换交易分步实现的企业合并，购买方在购买日，应当按照以下步骤进行处理：

原持有的对被购买方的股权投资账面价值，调整至购买日的公允价值，公允价值与账面价值之间的差额转入当期投资收益。购买日之前持有的被购买方股权涉及权益法核算下的其他综合收益等的，与其相关的综合收益应当转作购买日所属当期收益。

3. 合并费用的处理

非同一控制下企业合并中，购买方为企业合并发生的各项直接相关费用应当计入当期损益。

4. 合并成本的分配

非同一控制下的企业合并中，购买方取得了对被购买方净资产的控制权，视合并方式的不同，应分别在合并财务报表或个别财务报表中确认合并中取得的各项可辨认资产和负债。

(1) 可辨认资产、负债的确认原则

① 购买方在企业合并中取得的被购买方各项可辨认资产和负债，要作为本公司的资产、负债（或合并财务报表中的资产、负债）进行确认，在购买日，应当满足资产、负债的确认条件。有关的确认条件包括：

a 合并中取得的被购买方的各项资产（无形资产除外），其所带来的未来经济利益预期能够流入公司且公允价值能够可靠计量的，应单独作为资产确认。

b 合并中取得的被购买方的各项负债（或有负债除外），履行有关的义务预期会导致经济利益流出公司且公允价值能够可靠计量的，应单独作为负债确认。

②企业合并中取得无形资产的确认条件。企业合并中取得的无形资产在其公允价值能够可靠计量的情况下应单独予以确认。企业合并中取得的需要区别于商誉单独确认的无形资产一般是按照合同或法律产生的权利，某些并非产生于合同或法律规定的无形资产，需要区别于商誉单独确认的条件是能够对其进行辨认，即是否能够从企业中分离或者划分出来，并且能够单独或与相关合同、资产或负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换。公允价值能够可靠计量的情况下，或者应源自于合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从公司或其他权利或义务中转移或分离。单独确认的无形资产一般包括：商标、版权及与其相关的许可协议、特许权、分销权等类似权利、专利技术、专有技术等。

③企业合并中产生或有负债的确认条件。为了尽可能反映购买方因为进行企业合并可能承担的潜在义务，对于购买方在企业合并时可能需要代被购买方承担的或有负债，在其公允价值能够可靠计量的情况下，应作为合并中取得的负债单独确认。企业合并中对于或有负债的确认条件，与公司在正常经营过程中因或有事项需要确认负债的条件不同。在购买日，可能相关的或有事项导致经济利益流出公司的可能性还比较小，但其公允价值能够合理确定的情况下，即需要作为合并中取得的负债确认。

企业合并中取得的或有负债在初始确认以后，公司持续持有该项负债的期间之内，应当按照以下两项金额孰高进行后续计量：一是按照本办法“或有事项”应予确认的金额；二是其初始确认金额减去按照本办法“收入”的原则确认的累计摊销额后的余额。

（2）可辨认资产、负债的计量

企业合并中取得的资产、负债在满足确认条件后，应以其公允价值计量。确定企业合并中取得的有关可辨认资产、负债公允价值时，应当遵循以下规定：

①货币资金，按照购买日被购买方的账面余额确定。

②有活跃市场的股票、债券、基金等金融工具，按照购买日活跃市场中的市场价格确定。

③应收款项，其中的短期应收款项，一般按照应收取的金额作为其公允价值；长期应收款项，应按适当的利率折现后的现值确定其公允价值。在确定应收款项的公允价值时，应考虑发生坏账的可能性及相关收款费用。

④存货，对产成品和商品按其估计售价减去估计的销售费用、相关税费，以及购买方出

售类似的产成品或商品估计可能实现的利润确定；在产品按完工产品的估计售价减去至完工仍将发生的成本、预计销售费用、相关税费，以及基于同类或类似产成品的基础上估计出售可能实现的利润确定；原材料按现行重置成本确定。

⑤不存在活跃市场的金融工具如权益性投资等，应当参照“金融工具的确认和计量”的规定，采用估值技术确定其公允价值。

⑥房屋建筑物、机器设备、无形资产，存在活跃市场的，应以购买日的市场价格为基础确定其公允价值；不存在活跃市场，但同类或类似资产存在活跃市场的，应参照同类或类似资产的市场价格确定其公允价值；同类或类似资产也不存在活跃市场，无法取得有关市场信息的，应采用估值技术确定其公允价值。

采用估值技术确定的公允价值估计数的变动区间很小，或者在公允价值估计数变动区间内，各种用于确定公允价值估计数的概率能够合理确定的，视为公允价值能够可靠计量；

⑦应付账款、应付票据、应付职工薪酬、应付债券、长期应付款，其中的短期负债，一般按照应支付的金额确定其公允价值；对于长期负债，应当按照适当的折现率折现后的现值作为其公允价值。

⑧取得的被购买方的或有负债，其公允价值在购买日能够可靠计量的，应确认为预计负债。此项负债应当按照假定第三方愿意代购买方承担义务，就其所承担义务需要购买方支付的金额作为其公允价值。

⑨递延所得税资产和递延所得税负债，对于企业合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值与其计税基础之间存在差额的，应当按照本核算办法中“所得税”的规定，确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债，所确认的递延所得税资产或递延所得税负债的金额不应折现；

在按照规定确定了合并中应予确认的各项可辨认资产、负债的公允价值后，其计税基础与账面价值不同形成暂时性差异的，应当按照本核算办法中“所得税”的规定，确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债。

5. 合并差额的处理

被购买方可辨认净资产公允价值，是指合并中取得的被购买方可辨认资产的公允价值减去负债及或有负债公允价值后的余额。

购买方对于企业合并成本与确认的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应视情况分别处理：

(1) 企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应确

认为商誉。视企业合并方式不同，控股合并情况下，该差额是指合并财务报表中应列示的商誉；吸收合并情况下，该差额是购买方在其账簿及个别财务报表中应确认的商誉。两者不同点在于非同一控制下的吸收合并中，合并中取得的可辨认资产和负债是作为个别报表中的项目列示，合并中产生的商誉也是作为购买方账簿及个别财务报表中的资产列示。

按照购买法核算的企业合并，存在合并差额的情况下，企业合并准则中要求首先要对企业合并成本及合并中取得的各项可辨认资产、负债的公允价值进行复核，在取得的各项可辨认资产和负债均以公允价值计量并且确认了符合条件的无形资产以后，剩余部分构成商誉。

商誉在确认以后，持有期间不要求摊销，每一会计年度年末，公司应当按照本核算办法“资产减值”章节的规定对其进行减值测试，按照账面价值与可收回金额孰低的原则计量，对于可收回金额低于账面价值的部分计提减值准备，在提取以后不能够转回。

(2) 企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的部分，应计入合并当期损益。在该种情况下，首先要对合并中取得的资产、负债的公允价值、作为合并对价的非现金资产或发行的权益性证券等的公允价值进行复核，复核结果表明所确定的各项可辨认资产和负债的公允价值确定是恰当的，应将企业合并成本低于取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额之间的差额，计入合并当期的营业外收入，并在会计报表附注中予以说明。

与商誉的确认相同，在吸收合并的情况下，上述企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的差额，应计入合并当期购买方的个别利润表；在控股合并的情况下，上述差额应体现在合并当期的合并利润表中。

6. 合并成本的调整

按照购买法核算的企业合并，基本原则是确定公允价值，无论是作为合并对价付出的各项资产的公允价值，还是合并中取得被购买方各项可辨认资产、负债的公允价值，如果在购买日或合并当期期末，因各种因素影响无法合理确定公允价值的，合并当期期末，购买方应以暂时确定的价值为基础进行核算。

(1) 购买日后 12 个月内对有关价值量的调整

合并当期期末以暂时确定的价值对企业合并进行处理的情况下，自购买日算起 12 个月内取得进一步的信息表明需对原暂时确定的企业合并成本或所取得的可辨认资产、负债的暂时性价值进行调整的，应视同在购买日发生，即应进行追溯调整，同时对以暂时性价值为基础提供的比较报表信息，也应进行相关的调整。

(2) 超过规定期限后的价值量调整

自购买日算起 12 个月以后对企业合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债价值的调整，应当按照本办法“会计政策、会计估计变更和前期差错更正”的规定，视为会计差错更正，在调整相关资产、负债账面价值的同时，应调整所确认的商誉或是计入合并当期利润表中的金额，以及相关资产的折旧、摊销等。

（3）购买日取得的被购买方在以前期间发生的经营亏损等可抵扣暂时性差异

按照税法规定可以用于抵减以后年度应纳税所得额的，如在购买日因不符合递延所得税资产的确认条件未确认所产生的递延所得税资产，以后期间有关的可抵扣暂时性差异所带来的经济利益预计能够实现时，公司应确认相关的递延所得税资产，减少利润表中的所得税费用，同时将商誉降低至假定在购买日即确认了该递延所得税资产的情况下应有的金额，减记的商誉金额作为利润表中的资产减值损失。按照上述过程确认递延所得税资产，原则上不应增加因企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额而计入合并当期利润表的金额。

7. 购买日的合并财务报表

非同一控制下的吸收合并中，购买方在购买日应当按照合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债的公允价值确定其入账价值，编制合并资产负债表，反映其于购买日开始能够控制的经济资源情况，不编制合并利润表和合并现金流量表。在合并资产负债表中，合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债应当按照合并中确定的公允价值列示，企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，确认为合并财务报表中的商誉；企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，企业合并准则中规定应计入合并当期损益，因购买日不需要编制合并利润表，该差额体现在合并资产负债表上，应调整合并资产负债表的盈余公积和未分配利润。

另外，应予说明的是，非同一控制下的企业合并中，作为购买方的母公司在进行有关会计处理后，应单独设置备查簿，登记其在购买日取得的被购买方各项可辨认资产、负债的公允价值以及因企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额应确认的商誉金额，或因企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额计入当期损益的金额，作为企业合并当期以及以后期间编制合并财务报表的基础。企业合并当期期末以及合并以后期间，应当纳入到合并财务报表中的被购买方资产、负债等，是以购买日确定的公允价值为基础持续计算的结果。

8. 通过多次交易分步实现的非同一控制下企业合并

通过多次交易分步实现的非同一控制下企业合并，应当结合分步交易的各个步骤的协议

条款，以及各个步骤中所分别取得的股权比例、取得对象、取得方式、取得时点以及取得对价等信息来判断分步交易是否属于“一揽子交易”。如属于“一揽子交易”，应当将各项交易作为一项取得子公司控制权的交易，并区分企业合并类型分别进行会计处理。不属于“一揽子交易”，在合并财务报表中，还应区分企业合并的类型分别进行会计处理。

通过多次交换交易分步实现的非同一控制下企业合并，公司在每一单项交换交易发生时，应确认对被购买方的投资。投资企业在持有被投资单位的部分股权后，通过增加持股比例等达到对被投资单位形成控制的，购买方应当区分个别财务报表和合并财务报表分别进行处理：

（1）个别财务报表

在个别财务报表中，购买方应当以购买日之前所持被购买方的股权投资的账面价值与购买日新增股权投资成本之和，作为该项投资的初始投资成本；购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益的，应当在处置该项投资时将与其相关的其他综合收益转入当期投资收益，并按以下原则进行会计处理：

①购买方于购买日之前持有的被购买方的股权投资，保持其账面价值不变，其中，购买日前持有的股权投资作为长期股权投资并采用成本法核算的，为至购买日应有的账面价值；购买日前持有的股权投资作为长期股权投资并采用权益法核算的，为至购买日应有的账面价值；购买日前持有的股权投资作为金融资产并按公允价值计量的，为至购买日的账面价值。

②追加的投资，按照购买日支付对价的公允价值计量，并确认长期股权投资，购买方应当以购买日之前所持有被购买方的股权投资的账面价值与购买日新增投资成本之和，作为该项投资的初始投资成本。

③购买方对于购买日之前持有的被购买方的股权投资涉及其他综合收益的，例如购买方原持有的股权投资按照权益法核算时，被购买方持有的金融资产公允价值变动确认的其他综合收益，购买方按持股比例计算应享有的份额并确认为其他综合收益的部分不予以处理。待购买方出售被购买方股权时，再按出售股权时相对应的其他综合收益部分转入出售当期的损益。

（2）合并财务报表

在合并财务报表中，购买方对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，并按照以下原则处理：

①购买方对于购买日之前持有的被购买方的股权，按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值之间的差额计入当期投资收益。

②购买日之前持有的被购买方的股权于购买日的公允价值，与购买日新购入股权所支付

对价的公允价值之和，为合并财务报表中的合并成本。

③在按上述计算的合并成本基础上，比较购买日被购买方可辨认净资产公允价值的份额，确定购买日应予以确认的商誉，或者应计入发生当期损益的金额。

④购买方对于购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益的，与其相关的其他综合收益应当转为购买日所属当期的投资。

9. 反向购买的处理

某些企业合并中，发行权益性证券一方因其生产经营决策在合并后被参与合并的另一方所控制，发行权益性证券一方虽然为法律上的母公司，其为会计上的被购买方，该类企业合并通常称为“反向购买”。

（1）企业合并成本

反向购买中，法律上的子公司（购买方）的企业合并成本是指其如果以发行权益性证券的方式为获取在合并后报告主体的股权比例，应向法律上母公司（被购买方）股东发行的权益性证券数量与其公允价值计算的结果。购买方的权益性证券在购买日存在公开报价的，通常应以公开报价作为其公允价值；如果不存在公开报价的，应参照购买方的公允价值和被购买方的公允价值两者之中有更为明显证据支持的一个作为基础，确定购买方假定应发行权益性证券的公允价值。

（2）合并财务报表的编制

法律上的母公司应当遵从以下原则编制合并财务报表：

①合并财务报表中，法律上子公司的资产、负债应以其在合并前的账面价值进行确认和计量。

②合并财务报表中的留存收益和其他权益余额应当反映的是法律上子公司在合并前的留存收益和其他权益余额。

③合并财务报表中的权益性工具的金额应当反映法律上子公司合并前发行在外的股份面值以及假定在确定该项企业合并成本过程中新发行的权益性工具的金额。但是，在合并财务报表中的权益结果应当反映法律上母公司的权益结构，即法律上母公司发行在外权益性证券的数量和种类。

④法律上母公司的有关可辨认资产、负债在并入合并财务报表时，应以其在购买日确定的公允价值进行合并，企业合并成本大于合并中取得的法律上母公司（被购买方）可辨认净资产公允价值的份额体现为商誉，小于则确认为合并当期损益。

⑤合并财务报表的比较信息应当是法律上子公司的比较信息（即法律上子公司的前期合

并财务报表)。

⑥法律上子公司的有关股东在合并过程中未将其持有的股份转换为母公司股份的，该部分股东享有的权益份额在合并财务报表中应作为少数股东权益列示。

(3) 每股收益的计算

发生反向购买当期，用于计算每股收益的发行在外普通股加权平均数为：

①自当期期初至购买日，发行在外的普通股数量应假定为在该项合并中法律上母公司向法律上子公司股东发行的普通股数量。

②自购买日至期末发行在外的普通股数量为法律上母公司实际发行在外的普通股股数。

第四十条 购买子公司少数股权的处理

公司在取得对子公司的控制权，形成企业合并后，自子公司的少数股东处取得少数股东拥有的对该子公司全部或部分少数股权，实质上是股东之间的权益性交易，应当分别母公司个别财务报表以及合并财务报表两种情况遵循以下原则进行处理：

1. 母公司个别财务报表中对于自子公司少数股东处新取得的长期股权投资，应当按照本办法“长期股权投资”的规定确定其入账价值。

2. 在合并财务报表中，子公司的资产、负债应以购买日（或合并日）开始持续计算的金额反映。母公司新取得的长期股权投资成本与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日（或合并日）开始持续计算的可辨认净资产份额之间的差额，应当调整合并财务报表中的资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，调整留存收益。

第四十一条 被购买方的会计处理

非同一控制下的企业合并中，被购买方在企业合并后仍持续经营的，如购买方取得被购买方 100% 股权的，被购买方可以按照合并中确定的有关资产、负债的公允价值调整其账面价值。除此之外，其他情况下被购买方不应因企业合并改记有关资产、负债的账面价值。

第九节 合营安排

第四十二条 基本概念

1. 合营安排

合营安排是指一项由两个或两个以上的参与方共同控制的安排。

2. 合营安排的参与方

合营安排的参与方是指一项合营安排的所有投资者群体。其中，对合营安排中享有共同控制的参与方（分享控制权的参与方）被称为“合营方”；对合营安排不享有共同控制的参

与方被称为“非合营方”。

3. 共同控制

共同控制，是指按照相关约定对某项安排所共有的控制，并且该安排的相关活动必须经过分享控制权的参与方一致同意后才能决策。

第四十三条 合营安排的特征、认定和分类

1. 合营安排的特征

(1) 各参与方均受到该安排的约束。

合营安排通过相关约定对各参与方予以约束。相关约定是指据以判断是否存在共同控制的一系列具有执行力的合约，通常包括合营安排各参与方达成的合同安排，如合同、协议、会议纪要、契约等，也包括对该安排构成约束的法律形式本身。

(2) 两个或两个以上的参与方对该安排实施共同控制。

任何一个参与方都不能够单独控制该安排，对该安排具有共同控制的任何一个参与方均能够阻止其他参与方或参与方组合单独控制该安排。

2. 共同控制的判断

是否存在共同控制是认定一项安排是否为合营安排的关键。在判断是否存在共同控制时，应当首先判断所有参与方或参与方组合是否集体控制该安排，其次再判断该安排相关活动的决策是否必须经过这些集体控制该安排的参与方一致同意。

(1) 集体控制的判断

如果所有参与方或一组参与方必须一致行动才能决定某项安排的相关活动，则称所有参与方或一组参与方集体控制该安排。在判断集体控制时，需要注意：

①集体控制不是单独一方控制

②集体控制该安排的组合指的是那些既能联合起来控制该安排，又使得参与方数量最少的一个或几个参与方组合。能够集体控制一项安排的参与方组合很可能不止一个。

(2) 相关活动决策的判断

当且仅当相关活动的决策要求集体控制该安排的参与方一致同意时，才存在共同控制。如果存在两个或两个以上的参与方组合能够集体控制某项安排的，不构成共同控制。即共同控制是能够集体控制该安排的唯一组合。

(3) 其他注意事项

①仅享有保护性权利的参与方不享有共同控制

保护性权利，是指仅为了保护权利持有人利益却没有赋予持有人对相关活动进行决策的

一项权利。在评估参与方能否共同控制合营安排时，必须具体区别参与方持有的权利是否为保护性权利，保护性权利的行使与否不影响其他参与方控制或共同控制该安排。

②一项安排的不同活动可能分别由不同的参与方或参与方组合主导

不同参与方分别主导不同相关活动时，相关的参与方需要分别评估自身是否拥有主导对回报产生最重大影响的活动的权利，从而确定是否能够控制该项安排，而不是与其他参与方共同控制该项安排。

③争议解决机制

在分析合营安排的各方是否共同分享控制权时，要关注对于争议解决机制的安排。

④综合评估多项相关协议

若一项安排的各参与方之间存在多项相关协议，在判断是否存在共同控制时，需要综合考虑该多项相关协议。

3. 合营安排的分类

合营安排分为共同经营和合营企业。共同经营，是指合营方享有该安排相关资产且承担该安排相关负债的合营安排。合营企业，是指合营方仅对该安排的净资产享有权利的合营安排。

合营方应当根据其在合营安排的正常经营中享有的权利和承担的义务，来确定合营安排的分类。

(1) 合营安排是否通过单独主体达成

单独主体是指具有单独可辨认的财务架构的主体，包括单独的法人主体和不具备法人主体资格但法律认可的主体。

未通过单独主体达成的合营安排，应当划分为共同经营。在这种情况下，合营方通常通过相关约定享有与该安排相关资产的权利并承担与该安排相关负债的义务，同时享有相应收入的权利、并承担相应费用的责任。

(2) 合营安排通过单独主体达成

在区分通过单独主体达成的合营安排是共同经营还是合营企业时，通常首先分析单独主体的法律形式；法律形式不足以判断时，将法律形式与其他合同安排结合进行分析；法律形式与合同安排均不足以判断时，应考虑其他事实和情况。

若单独主体的法律形式、合同安排的条款或其他相关事实和情况表明各参与方享有与安排相关资产的权利、并承担与安排相关负债的义务，该合营安排应划分为共同经营。

若单独主体的法律形式、合同安排的条款或其他相关事实和情况表明各参与方享有该安

排净资产的权利，该合营安排应划分为合营企业。

（3）合营安排的重分类

合营安排的分类，应在初始判断的基础上持续评估。如果法律形式、合同安排或其他相关事实和情况的变化导致合营方在合营安排中享有的权利和承担的义务发生变化的，合营方应当对合营安排的分类进行重新评估。

（4）多项合营安排的处理

对于为完成不同活动而设立多项合营安排的一个框架性协议，公司应当分别确定各项合营安排的分类。

第四十四条 共同经营参与方的会计处理

1. 合营方的会计处理

（1）一般交易的会计处理

共同经营中的合营方应当确认自身所承担的以及按比例享有或承担的合营安排中按照合同、协议等的规定归属于本公司的资产、负债、收入及费用。

合营方应当确认其与共同经营中利益份额相关的下列项目，并按照相关企业会计准则的规定进行会计处理：

- ①确认单独所持有的资产，以及按其份额确认共同持有的资产；
- ②确认单独所承担的负债，以及按其份额确认共同承担的负债；
- ③确认出售其享有的共同经营产出份额所产生的收入；
- ④按其份额确认共同经营因出售产出所产生的收入；
- ⑤确认单独所发生的费用，以及按其份额确认共同经营发生的费用。

（2）特殊交易的会计处理

①合营方向共同经营投出或者出售不构成业务的资产

合营方向共同经营投出或出售资产等（该资产构成业务的除外），在共同经营将相关资产出售给第三方或相关资产消耗之前，应当仅确认因该交易产生的损益中归属于共同经营其他参与方的部分。投出或出售的资产发生符合资产减值等规定的资产减值损失的，合营方应当全额确认该损失。

②合营方自共同经营购买不构成业务的资产

合营方自共同经营购买资产等（该资产构成业务的除外），在将该资产等出售给第三方之前，应当仅确认因该交易产生的损益中归属于共同经营其他参与方的部分。

③合营方取得构成业务的共同经营的利益份额且形成控制

合营方取得共同经营中的利益份额，且该共同经营构成业务时，应当按照企业合并等相关会计核算办法进行相应的会计处理，但其他相关核算办法的规定不能与合营安排规定相冲突。

合营方增加其持有的一项构成业务的共同经营的而利益份额时，如果合营方对该共同经营仍然是共同控制，则合营方之前持有的共同经营的利益份额不应按照新增投资日的公允价值重新计量。

2. 非合营方的会计处理

共同经营的非合营方（不享有共同控制的参与方），如果享有该共同经营相关资产且承担该共同经营相关负债的，比照合营方进行会计处理。

如果非合营方不享有共同经营相关资产的权利、并承担共同经营相关负债的义务，应当按照相关企业会计核算办法的规定对其利益份额进行会计处理。具体包括：如果该参与方对于合营安排的净资产享有权利并且具有重大影响，应当按照长期股权投资等相关规定进行会计处理；如果该参与方对于合营安排的净资产享有权利并且无重大影响，则按照金融工具确认和计量的相关规定进行会计处理。

第四十五条 合营企业参与方的会计处理

1. 合营方的会计处理

合营方应当按照长期股权投资的规定进行会计处理。

2. 非合营方的会计处理

对合营企业不享有共同控制的参与方应当根据其对该合营企业的影响程度进行会计处理：

（1）对该合营企业具有重大影响的，应当按照本会计核算办法中长期股权投资的规定进行会计处理。

（2）对该合营企业不具有重大影响的，应当按照本会计核算办法中金融工具确认与计量的规定进行会计处理。

第十节 投资性房地产

第四十六条 投资性房地产的概念和范围

投资性房地产是指为赚取租金或资本增值，或者两者兼有而持有的房地产，主要包括：已出租的建筑物，已出租的土地使用权，持有并准备增值后转让的土地使用权。

1. 已出租的建筑物，是指公司拥有产权，以经营租赁方式出租的建筑物，主要包括自行建造或开发活动完成后用于出租的建筑物以及正在建造或开发过程中将来用于出租的建筑物

物。

2. 已出租的使用权，指公司通过出让或转让方式取得的、以经营租赁方式出租的土地使用权。不包括以经营租赁方式租入的再转租的土地使用权。

3. 持有并准备增值后转让的土地使用权，是指公司取得的、准备增值后转让的土地使用权。按照国家有关规定认定的闲置土地，不属于持有并准备增值的土地使用权。

4. 下列各项不属于投资性房地产：

(1) 按照国家有关规定认定的闲置土地，不属于持有并准备增值的土地使用权；其中：闲置土地，指依法取得土地使用权后未经批准同意超过规定期限未开工建设的建设用地)

(2) 自用房地产，即为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产。公司出租给本公司职工居住的宿舍，即使按照市场价格收取租金，也不属于投资性房地产。这部分房产间接为公司自身的生产经营服务，具有自用房地产的性质。

(3) 作为存货的房地产。作为存货的房地产，是指房地产开发公司销售的或为销售而正在开发的商品房和土地。这部分房地产属于房地产开发公司的存货。

5. 投资性房地产的租金收入和售后租回，适用本核算办法中“租赁”的规范内容。

第四十七条 投资性房地产的确认

投资性房地产同时满足下列条件的，才能予以确认：

1. 该投资性房地产有关的经济利益很可能流入公司；
2. 该投资性房地产的成本能够可靠地计量。

第四十八条 投资性房地产的初始计量

投资性房地产应当按照成本进行初始计量。

1. 外购投资性房地产的成本，包括购买价款，相关税费和可直接归属于该资产的其他支出。公司购入的房地产，部分出租、部分自用的，各部分应当分别予以确认，并按照不同部分公允价值占总公允价值的比例将成本在不同部分进行分摊。

2. 自行建造投资性房地产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。建造中发生的非经常性损失直接计入当期损益，不记入建造成本。

3、非投资性房地产转换为投资性房地产的确认和初始计量

非投资性房地产转换为投资性房地产，实质上是因房地产用途发生改变而对房地产进行的重新分类。如果投资性房地产采用成本模式计量，则按照该项房地产在转换日的账面价值入账；如果投资性房地产采用公允价值模式计量，则按该项房地产在转换日的公允价值入账。

第四十九条 与投资性房地产有关的后续支出

与投资性房地产有关的后续支出，满足准则规定的确认条件的，应当计入投资性房地产成本；不满足准则规定的确认条件的，应当在发生时计入当期损益。

第五十条 投资性房地产的后续计量

公司应当采用成本模式对投资性房地产进行后续计量。只有在房地产市场比较成熟、能够满足采用公允价值模式条件的情况下，才允许从成本模式计算转为公允价值模式计算，但同一公司只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量，不得同时采用两种计量模式。投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更。鼓励公司优先使用成本模式对投资性房地产进行后续计量。

1. 采用成本模式对投资性房地产进行后续计量

在成本模式下，对已出租的建筑物和土地使用权进行计量，应当按照固定资产或无形资产的有关规定，计提折旧或摊销；如果存在减值迹象的，应当按照规定进行处理，但已计提减值准备的投资性房地产的价值得以恢复的，不得转回。

2. 采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量

根据投资性房地产准则的规定，只有存在确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的，才可以采用公允价值计量模式。

采用公允价值模式计量的投资性房地产，应当同时满足下列条件：

- (1) 投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场；
- (2) 公司能够从活跃的房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的公允价值做出科学合理的估计。

同类或类似的房地产，对建筑物而言，是指所处地理位置和地理环境相同、性质相同、结构类型相同或相近、新旧程度相同或相近、可使用状况相同或相近的建筑物；对土地使用权而言，是指同一城区、同一位置区域、所处地理环境相同或相近、可使用状况相同或相近的土地。

采用公允价值模式计量的，不对投资性房地产计提折旧或进行摊销，应当以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值，公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益。

公司对投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更。成本模式转为公允价值模式的，应当作为会计政策变更处理，进行追溯调整。已采用公允价值模式计量的投资性房地产，不得从公允价值模式转为成本模式。

第五十一条 投资性房地产的转换和处置

1. 投资性房地产的转换

当有确凿证据表明房地产用途发生改变，满足下列条件之一的，应当将投资性房地产转换为其他资产或者将其他资产转换为投资性房地产：

- (1) 投资性房地产开始自用。
- (2) 自用土地使用权停止自用，用于赚取租金或资本增值。
- (3) 自用建筑物停止自用，改为出租。

在成本模式下，应当将房地产转换前的账面价值作为转换后的入账价值。

采用公允价值模式计量的投资性房地产转换为自用房地产时，应当以其转换当日的公允价值作为自用房地产的账面价值，公允价值与原账面价值的差额计入当期损益。自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，投资性房地产按照转换当日的公允价值计价，转换当日的公允价值小于原账面价值的，其差额计入当期损益；转换当日的公允价值大于原账面价值的，其差额计入所有者权益。

2. 投资性房地产的处置

当投资性房地产被处置，或者永久退出使用且预计不能从其处置中取得经济利益时，应当终止确认该项投资性房地产。

公司出售、转让、报废投资性房地产或者发生投资性房地产毁损，应当将处置收入扣除其账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。

处置采用公允价值模式计量的投资性房地产时，还应将投资性房地产累计公允价值变动从当期“公允价值变动”科目转入“其他业务成本”科目。若存在原转换日计入其他综合收益的金额，也一并转入其他业务成本。

第十一节 固定资产

第五十二条 固定资产的确认

1. 固定资产，是指同时具有下列特征的有形资产：

- (1) 为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的；
- (2) 使用寿命超过一个会计年度。

使用寿命，是指公司使用固定资产的预计期间，或者该固定资产所能生产产品或提供劳务的数量。

2. 固定资产的确认条件

固定资产同时满足下列两个条件，才能予以确认：

(1) 与该固定资产有关的经济利益很可能流入公司；

(2) 该固定资产的成本能够可靠地计量。

3. 固定资产的各组成部分，具有不同使用寿命或者以不同方式为公司提供经济利益，适用不同折旧率或折旧方法的，应当分别将各组成部分确认为单项固定资产。

第五十三条 固定资产初始计量

固定资产在取得时，应按取得成本入账。取得成本包括买价、运输费、保险费及其他相关税费，以及为使固定资产达到预定可使用状态前所发生的一切合理、必要支出。固定资产取得成本应当根据取得方式分别确定：

1. 外购固定资产的成本，包括购买价款、相关税费，为使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可直接归属于该资产的其他支出，如运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。如果以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产，按各项固定资产公允价值的比例对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的入账价值。

购入固定资产的价款超过正常信用条件延期支付价款，实质上具有融资性质的，固定资产的成本以各期付款额的现值为基础确定。其账务处理为，购入时按购买价款现值，借记“在建工程”或“固定资产”，按支付金额贷记“长期应付款”，按期差额借记“未确认融资费用”。实际支付的价款与购买价款现值之间的差额，除按照“借款费用”规定应予资本化的以外，应当在信用期间内确认为财务费用计入当期损益。

2. 自行建造的固定资产，按建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出，作为入账价值，包括工程物资成本、人工成本、交纳的相关税费，应予资本化的借款费用以及应分摊的间接费用等。主要包括自营建造和出包建造两种方式，均应当按照实际发生的支出确定工程成本并单独核算。

公司为建造固定资产等不动产和动产准备的各种工程物资，其增值税进项税额可以抵扣。工程建设期间发生的工程物资盘盈、盘亏、报废和毁损，增加或冲减所建工程项目的成本；工程完工之后的工程物资盘盈、盘亏、报废和毁损，计入当期营业外收支。

3. 投资者投入的固定资产，按照投资合同或协议约定的价值加上应支付的相关税费确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。

4. 融资租入的固定资产，按本办法中租赁的有关规定处理。

5. 接受的债务人以非现金资产抵偿债务方式取得的固定资产，或以应收债权换入固定资产的，应按本办法中债务重组的有关规定处理。

6. 以非货币交易交换而换入的固定资产，应按照本办法中非货币性交换的有关规定处理。

7. 接受捐赠的固定资产，按以下规定确定其实际成本：

(1) 捐赠方提供了有关凭据（如发票、报关单、有关协议）的，按凭据上标明的金额加上应支付的相关税费，作为入账价值。

(2) 捐赠方没有提供有关凭据的，按以下顺序确定其入账价值：

①按同类或类似固定资产的市场公允价值，加上应当支付的相关税费，作为入账价值；

②无法确定公允价值的，按接受捐赠的固定资产的预计未来现金流量现值，作为入账价值。

(3) 如接受捐赠的系旧固定资产，依据上述方法确定的新固定资产价值，减去按该项资产的新旧程度估计的价值损耗后的余额，作为入账价值。

8. 盘盈的固定资产，作为前期差错处理，在按管理权限报经批准处理前通过“以前年度损益调整”核算，按以下规定确定其入账成本：

(1) 该项资产存在原始单据反映其历史成本的，按发票或合同的金额确认盘盈的固定资产原值，同时按会计差错的处理方法调整应补提的折旧及年初未分配利润。

(2) 该项资产确实没有原始单据反映其历史成本的，按同类或类似固定资产的公允价值，减去按该项资产的新旧程度估计的价值损耗后的余额，作为入账价值，同类或类似固定资产不存在公允价值，以盘盈的固定资产的预计未来现金流量现值作为入账价值，并按会计差错的处理方法调整年初未分配利润。

9. 经批准无偿调入的固定资产，按调出单位的账面价值加上发生的运输费、安装费等相关费用，以及公司为取得固定资产而缴纳的契税、耕地占用税、车辆购置税等相关税费，作为入账价值。

10. 公司购置计算机硬件所附带的、未单独计价的软件，与所购置的计算机硬件一并作为固定资产处理。

11. 公司为开发新产品、新技术购置的符合固定资产定义和确认条件的设备作为固定资产处理。

12. 公司按照国家规定对属于高危行业业务使用提取安全生产经费形成的固定资产，应当通过“在建工程”科目归集所发生的支出，待安全项目完工达到预定可使用状态时确认为固定资产；同时，按照形成固定资产的成本冲减专项储备，并确认相同金额的累积折旧。该固定资产在以后期间不再计提折旧。

13. 对于特殊行业的特定固定资产，根据国家法律、行政法规等规定，公司要承担环境保护和生态恢复等义务所确定的支出，应当考虑预计弃置费用。在初始计量时，公司应当将弃

置费用的现值计入相关固定资产成本，同时确认相应的预计负债。

14. 所建造的固定资产已达到预定可使用状态，但尚未办理竣工决算手续的，应当根据工程预算、造价或者工程实际成本等，按估计的价值转入固定资产，并按本办法关于计提固定资产折旧的规定，计提固定资产折旧。待办理竣工决算手续后再作调整原来暂估金额。公司应当完善在建工程使用状态的评估机制，在会计期末，应当由各相关业务部门对在建工程是否达到预定可使用状态进行评估，并形成书面资料，对于达到预定可使用状态的，均要进行转固处理。

15. 应当计入固定资产成本的借款费用，按本办法借款费用资本化的有关规定处理。

16. 企业合并时，合并方在合并中取得的固定资产，按下列情况确定入账价值：

(1) 同一控制下的企业合并，合并方应按合并日被合并方的固定资产账面价值作为入账价值。合并方对固定资产所采用的会计政策与被合并方不同的，应按本公司的会计政策对取得的固定资产进行调整，按调整后的账面价值作为入账价值。

(2) 非同一控制下的企业合并，合并中取得的被购买方的固定资产，其所带来的经济利益很可能流入公司且公允价值能可靠计量的，按公允价值作为入账价值。

第五十四条 固定资产折旧

1. 影响固定资产折旧的因素

(1) 固定资产原价，指固定资产的成本。

(2) 预计净残值，是指假定固定资产预计使用寿命已满并处于使用寿命终了时的预期状态，公司目前从该项资产处置中获得的扣除预计处置费用后的金额。

(3) 使用寿命，是指公司使用固定资产的预计期间，或者该固定资产所能生产产品或提供劳务的数量。确定固定资产使用寿命，应当考虑以下因素：预计生产能力或实物产量；预计有形损耗和无形损耗；法律或者类似规定对资产使用的限制。

(4) 计提折旧的方法：固定资产折旧方法原则上采用年限平均法，即直线法。

年限平均法计算公式如下：

年折旧率=（1-预计净残值率）÷预计使用年限×100%

月折旧率=年折旧率/12

月折旧额=固定资产原价×月折旧率

(5) 固定资产减值准备

公司至少应当于每年年度终了时，对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。如果固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法的改变，应作为会计估计变更处理。

在固定资产剩余使用寿命内，根据固定资产账面余额扣减累计折旧和累计减值准备后的余额预计净残值，重新计算折旧额。

2. 除以下情况外，公司应对所有固定资产计提折旧

- (1) 已提足折旧继续使用的固定资产；
- (2) 按规定单独估价作为固定资产入账的土地；
- (3) 以融资租赁方式租出的固定资产；
- (4) 处于更新改造过程中的固定资产；
- (5) 持有待售的固定资产。

3. 公司按照统一的固定资产折旧方法计提折旧。折旧方法原则上采用直线法，折旧方法一经确定，不得随意变更。因工作需要，确需改变折旧方法且折旧方法的改变能够更好的反映公司财务状况和经营成果的，在年报审计师事务所出具专项意见的基础上，需在年报中进行详细披露。公司应当按月提取折旧，当月增加的固定资产，当月不提折旧，从下月起计提折旧；当月减少的固定资产，当月照提折旧，从下月起不提折旧。

4. 公司因更新改造等原因而调整固定资产价值的，应当根据调整后的价值，重新估计尚可使用年限和净残值，并按上述方法重新计提折旧。

5. 对于接受捐赠的旧固定资产，公司应当按照确定的固定资产入账价值、预计尚可使用年限，预计净残值，按上述折旧方法计提折旧。

6. 租入的固定资产，通常应自租赁期开始的当月计提折旧，当月计提确有困难的，为便于实务操作，公司也可以选择自租赁期开始的下月计提折旧，但应对同类使用权资产采取相同的折旧政策。计提的折旧金额应根据租入固定资产的用途，计入相关资产的成本或者当期损益应当采用与自有应计折旧固定资产相一致的折旧政策。承租人能够合理确定租赁期届满时取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产剩余使用寿命内计提折旧；承租人无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，应当在租赁期与租赁资产剩余使用寿命两者孰短的期间内计提折旧。如果使用权资产的剩余使用寿命短于前两者，则应在租入资产的剩余使用寿命内计提折旧。

7. 各类固定资产的分类、初始估计使用年限、年折旧率如下（预计净残值为固定资产原价的 5%）。

序号	固定资产类别	折旧年限（年）
1	房屋建筑物	15-30

2	机器设备	4-20
3	运输工具	6-10
4	电子设备	2-5
5	其他设备	15-30

第五十五条 固定资产的后续支出

固定资产的后续支出指固定资产使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等。与固定资产有关的后续支出，如果使可能流入公司的经济利益超过了原先的估计，如延长了固定资产的使用寿命，或者使产品质量实质性提高，或者使产品成本实质性降低，则应当计入固定资产账面价值，同时应当将被替换部分的账面价值扣除。不符合资本化条件的，应当计入当期损益。

根据以上规定，对于固定资产发生的下列各项后续支出，应计入固定资产账面价值。

1. 固定资产改良支出，应当计入固定资产账面价值。

2. 固定资产装修费用，符合上述原则可予资本化的，在两次装修期间与固定资产尚可使用年限两者中较短的期间内，采用平均年限法单独计提折旧。如果在下次装修时，该项固定资产相关的固定资产装修费用仍有余额，应将该余额一次全部计入当期损益。

3. 公司发生的一些固定资产后续支出可能涉及到替换原固定资产的某组成部分，当发生的后续支出符合固定资产确认条件时，应将其计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除。

公司发生应该费用化的后续支出时，应在发生期间一次性直接计入当期费用，不再通过预提或待摊的方式进行核算，如固定资产中、小修理费用，应当直接计入当期费用。不符合固定资产资本化后续支出条件的固定资产日常修理费用，在发生时应当按照受益对象计入当期损益或计入相关资产的成本。与存货的生产和加工相关的固定资产日常修理费用按照存货成本确定原则进行处理，行政管理部门、企业专设的销售机构等发生的固定资产日常修理费用按照功能分类计入管理费用或销售费用。

第五十六条 固定资产的清查

固定资产应当定期进行清查盘点，每年至少清查盘点一次。盘点结果如果与账面记录不符，应当填制固定资产盘盈盘亏报告表，并于期末前查明原因，根据资产损失核销权限批准后，在期末结账前处理完毕。

盘盈的固定资产按会计差错处理。

盘亏的固定资产，应当计入当期损益。

第五十七条 固定资产的处置

固定资产满足下列条件之一的应当予以终止确认：

1. 该固定资产处于处置状态，包括出售、转让、报废或毁损、对外投资、非货币性资产交换债务重组等；

2. 该固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益。

固定资产的处置方式不同时，其账务处理也不尽相同：

1. 公司持有待售的固定资产，应当对其预计净残值进行调整。

持有待售的固定资产，是指在当前状况下仅根据出售同类固定资产的惯例就可以直接出售且极可能出售的固定资产。公司对于持有待售的固定资产，应当调整该项固定资产的预计净残值，使该项固定资产的预计净残值能够反映其公允价值减去处置费用后的金额，但不得超过符合持有待售条件时该项固定资产的原账面价值，原账面价值高于预计净残值的差额，应作为资产减值损失计入当期损益。持有待售的固定资产从划归为持有待售之日起停止计提折旧和减值测试。

2. 公司发生固定资产出售、转让时，应当将处置收入扣除其账面价值和相关税费后的差额进入当期损益，计入“资产处置损益”。

3. 固定资产因报废毁损等原因终止确认的，通过“固定资产清理”科目归集所发生的损益，其产生的利得或损失计入营业外收入或支出。

第五十八条 固定资产减值准备的确认标准及计提办法

详见本办法“资产减值”章节。

第五十九条 公司应当根据固定资产的定义和公司制定的固定资产目录，在企业会计准则和公司规定的范围内，进行固定资产核算。

公司的固定资产目录、分类方法、每类或每项固定资产的预计使用年限、预计净残值、折旧方法等，一经确定不得随意变更，并在会计报表附注中予以说明。折旧方法的变更还要按照本办法的规定由会计师事务所出具专项意见，证明方法变更的恰当性。

第十二节 在建工程

第六十条 在建工程的计价

公司的在建工程，指为了增大工程效益或者扩大生产能力而新建、续建、改扩建、迁建、大型维修改造等正在建设尚未竣工投入使用的建设项目，主要包括建筑安装工程投资支出、设备投资支出、待摊投资支出和其他投资支出等。公司在建工程包括自营建造和出包建造两

种方式，无论何种方式，在建工程都应当按照实际发生的支出确定其建设成本：

1. 建筑安装工程投资支出项目（以下简称项目）建设单位按照批准的建设内容发生的建筑工程和安装工程的实际成本。其中不包括被安装设备本身的价值，以及按照合同规定支付给施工单位的预付备料款和预付工程款。

2. 设备投资支出是指项目建设单位按照批准的建设内容发生的各种设备的实际成本（不包括工程抵扣的增值税进项税额），包括需要安装设备、不需要安装设备和为生产准备的不够固定资产标准的工具、器具的实际成本。

3. 待摊投资支出是指项目建设单位按照批准的建设内容发生的，应当分摊计入相关资产价值的各项费用和税金支出。主要包括：

（1）勘察费、设计费、研究试验费、可行性研究费及项目其他前期费用；

（2）土地征用及迁移补偿费、土地复垦及补偿费、森林植被恢复费及其他为取得或租用土地使用权而发生的费用；

（3）土地使用税、耕地占用税、契税、车船税、印花税及按规定缴纳的其他税费；

（4）项目建设管理费、代建管理费、临时设施费、监理费、招标投标费、社会中介机构审查费及其他管理性质的费用；

（5）项目建设期间发生的各类借款利息、债券利息、贷款评估费、国外借款手续费及承诺费、汇兑损益、债券发行费用及其他债务利息支出或融资费用；

（6）工程检测费、设备检验费、负荷联合试车费及其他检验检测类费用；

（7）固定资产损失、器材处理亏损、设备盘亏及毁损、报废工程净损失及其他损失；

（8）系统集成等信息工程的费用支出；

（9）其他待摊投资性质支出。

项目在建设期间的建设资金存款利息收入冲减债务利息支出，利息收入超过利息支出的部分，冲减待摊投资总支出。

4. 其他投资支出是指项目建设单位按照批准的建设内容发生的办公生活用家具、器具购置支出，软件研发和不能计入设备投资的软件购置等支出。

工程达到预定可使用状态前因进行试运转所发生的净支出计入项目成本；形成的、能够对外销售的产品，其发生的成本计入该项工程成本；销售或转为库存商品时，按实际销售收入或按预计售价冲减工程成本。

在建工程发生单项或单位工程报废或者毁损，按照扣除残料价值和过失人或保险公司等赔款后的净损失，计入继续施工的工程成本。如为整项工程报废或由于非常原因造成的报废

或者毁损，应将其净损失计入营业外支出。

项目建设单位应当严格控制建设成本的范围、标准和支出责任，以下支出不得列入在建工程成本：

- (1) 超过批准建设内容发生的支出；
- (2) 不符合合同协议的支出；
- (3) 非法收费和摊派；
- (4) 无发票或者发票项目不全、无审批手续、无责任人员签字的支出；
- (5) 因设计单位、施工单位、供货单位等原因造成的工程报废等损失，以及未按照规定报经批准的损失；
- (6) 项目符合规定的验收条件之日起 3 个月后发生的支出；
- (7) 其他不属于本项目应当负担的支出。

第六十一条 在建工程结转为固定资产的处理

在建工程自达到预定可使用状态之日起，无论是否办理固定资产转固手续，都要按照工程预算、造价或者工程成本等资料暂估价转入固定资产，并计提折旧。待办理固定资产转固手续后，再按实际成本调整原来的暂估价，但不调整原已计提的折旧额。

1. 所购建固定资产达到预定可使用状态是指，资产已经达到购买方或建造方预定的可使用状态。具体可从以下几个方面进行判断：

- (1) 固定资产的实体建造（包括安装）工作已经全部完成或者实质上已经完成。
- (2) 如果所购建固定资产需要试生产或试运行，则在试生产结果表明资产能够正常生产出合格产品时，或试运行结果表明能够正常运转或营业时，就应当认为资产已经达到预定可使用状态。
- (3) 购建的固定资产与设计要求或合同要求相符或基本相符，即使有极个别与设计或合同要求不相符的地方，也不影响其正常使用。
- (4) 该项建造的固定资产上的支出金额很少或者几乎不再发生。

公司应当完善在建工程使用状态的评估机制，在会计期末，应当由各相关业务部门对在建工程是否达到预定可使用状态进行评估，并形成书面资料，对于达到预定可使用状态的，均要进行转固处理。

第六十二条 期末计价

公司在年度终了，对在建工程按照账面价值与可收回金额孰低计量，对可收回金额低于账面价值的差额，应按单项工程计提在建工程减值准备。具体的操作方法详见本办法“资产

减值”章节。

第十三节持有待售非流动资产、处置组和终止经营

第六十三条持有待售的非流动资产、处置组

1. 持有待售的非流动资产、处置组分类

(1) 处置组定义

处置组，是指在一项交易中作为整体通过出售或其他方式一并处置的一组资产，以及在该交易中转让的与这些资产直接相关的负债。处置组可能是一组资产组组合、一个资产组或某个资产组的一部分。处置组中可能包含公司的任何资产和负债，如流动资产、流动负债、固定资产、无形资产、投资性房地产、生物资产、金融工具等，以及非流动负债，处置组所属的资产组或资产组组合按照资产减值相关会计规定分摊了企业合并中取得的商誉的，应当包含分摊至处置组的商誉。

(2) 持有待售类别分类的基本要求

公司主要通过出售（包括具有商业实质的非货币性资产交换，下同）而非持续使用一项非流动资产或处置组收回其账面价值的，应当将其划分为持有待售类别。

非流动资产或处置组划分为持有待售类别，应当同时满足下列条件：

①根据类似交易中出售此类资产或处置组的惯例，在当前状况下即可立即出售；

②出售极可能发生。应符合以下三方面的条件：

a 公司相应级别的管理层（如股东会、董事会）已经做出了出售非流动资产或处置组的决议，有关规定要求公司相关权力机构如上级部门或者监管部门批准后方可出售的，应当已经获得批准。

b 公司已经获得确定的购买承诺，确定的购买承诺是指公司与其他方签订的具有法律约束力的购买协议，该协议包含交易价格、时间和足够严厉的违约惩罚等重要条款，使协议出现重大调整或者撤销的可能性极小。

c 预计自划分为持有待售类别起一年内，出售交易能够完成。

其他注意事项：

①公司不应当将准备结束使用而非出售的非流动资产或处置组划分为持有待售类别

②对于公司专为转售而新取得的非流动资产或处置组，如果在取得日满足“预计出售将在一年内完成”的规定条件，且短期（通常为三个月）内很可能满足划分为持有待售类别的其他条件，应当在取得日将其划分为持有待售类别。

③持有待售非流动资产或处置组分类、计量和列报的规定同样适用于持有待分配给所有

者的非流动资产或处置组。

（3）延长一年期限出售的例外条款

由于发生一些公司无法控制的原因导致出售未能在一年内完成的，按下列原则处理：

①如果涉及的出售是关联方交易，不允许放松一年期限条件，已划分为持有待售类别的应当不再继续划分为持有待售类别。

②如果涉及的出售不是关联方交易，且有充分证据表明公司仍然承诺出售非流动资产或处置组，允许放松一年期限条件，公司可以继续将非流动资产或处置组划分为持有待售类别。

公司无法控制的原因包括：

a 意外设定条件

买方或其他方提出一些意料之外的条件，且公司已经采取措施加以应对，预计能够自设定这些条件起一年内满足条件并完成出售，公司仍然可以维持原持有待售类别的分类。

b 发生罕见情况

因发生罕见情况，主要指因不可抗力引发的情况、宏观经济形势发生急剧变化等不可控情况，导致持有待售的非流动资产或处置组未能在一年内完成出售，公司在最初一年内已经针对这些新情况采取必要措施且重新满足了持有待售类别的划分条件。

（4）不再继续符合划分条件的处理

持有待售的非流动资产或处置组不再继续满足持有待售类别划分条件的，企业不应当继续将其划分为持有待售类别。部分资产或负债从持有待售的处置组中移除后，如果处置组中剩余资产或负债新组成的处置组仍然满足持有待售类别划分条件，企业应当将新组成的处置组划分为持有待售类别，否则应当将满足持有待售类别划分条件的非流动资产单独划分为持有待售类别。

2. 持有待售的非流动资产、处置组的计量

（1）计量适用范围

对于以下几种持有待售的非流动资产计量适用相关会计核算办法，不适用下文所述的方法计量：

①采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，适用投资性房地产有关规定进行会计处理；

②采用公允价值减去出售费用后的净额计量的生物资产，适用生物资产有关规定进行会计处理；

③职工薪酬形成的资产，适用职工薪酬有关规定进行会计处理；

④递延所得税资产，适用所得税有关规定进行会计处理；

⑤由金融工具相关会计准则规范的金融资产，适用金融工具有关规定进行会计处理；

⑥由保险合同相关会计准则规范的保险合同所产生的权利，适用保险合同有关规定进行会计处理。

除上述 6 项外的其他持有待售的非流动资产，按照下文所述的方法计量；对于持有待售的处置组，只要处置组中包含了除上述 6 项外的其他非流动资产，就应当采用下文所述的方法计量；处置组中的流动资产、上述 6 项所述的非流动资产和所有负债的计量适用相关会计核算办法。

（2）划分为持有待售类别前的计量

公司将非流动资产或处置组首次划分为持有待售类别前，应当按照相关会计核算办法规定计量非流动资产和处置组中各项资产和负债的账面价值。包括对固定资产计提折旧、对无形资产进行摊销等；对于拟出售的非流动资产或处置组，应当在划分为持有待售类别前考虑进行减值测试。

公司应将持有待售非流动资产或持有待售处置组中资产，借记“持有待售资产”，同时按照资产类别进行明细核算，按已计提的累计折旧等，借记“累计折旧”“累计摊销”“坏账准备”“存货跌价准备”“固定资产减值准备”等科目，按各项资产账面余额，贷记“库存现金”“库存商品”“固定资产”“无形资产”“长期股权投资”“应收账款”“商誉”等科目；将持有待售处置组中相关负债，借记“应付账款”“应付职工薪酬”“预计负债”等科目，贷记“持有待售负债”科目，同时按照负债类别进行明细核算。

（3）划分为持有待售类别时的计量

持有待售的非流动资产或处置组初始计量时，应当按照其整体账面价值与公允价值减去出售费用后的净额两者孰低计量。

①如果其账面价值低于公允价值减去出售费用后的净额，不需要对账面价值进行调整；

②如果账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额，应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提持有待售资产减值准备，借记“资产减值损失”，贷记“持有待售资产减值准备”，但不应当重复确认不适用本章核算办法计量规定的资产和负债按照相关准则规定已经确认的损失。

公允价值：公司应当按照有关规定确定非流动资产或处置组的公允价值。如果已经获得交易价格，应当参考交易价格确定持有待售的非流动资产或处置组的公允价值，并考虑可变对价、非现金对价、应付客户对价等因素的影响。如果尚未获得确定的购买承诺，公司应当

对其公允价值作出估计，优先使用市场报价等可观察输入值。

出售费用：是公司发生的可以直接归属于出售资产或处置组的增量费用，出售费用直接由出售引起，并且是进行出售所必需的，如果不出售资产或处置组，该费用将不会产生。出售费用包括为出售发生的特定法律服务、评估咨询等中介费用，也包括相关的消费税、城市维护建设税、土地增值税和印花税等，但不包括财务费用和所得税费用。有些情况下，公允价值减去出售费用后的净额可能为负值，持有待售的非流动资产或处置组中资产的账面价值应当以减记至零为限。是否需要确认相关预计负债，应当按照或有事项有关规定进行会计处理。

（4）划分为持有待售类别后的计量

①持有待售非流动资产的后续计量

公司应在资产负债表日重新计量持有待售的非流动资产：

a 如果资产负债表日持有待售的非流动资产账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额，应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提持有待售资产减值准备，借记“资产减值损失”，贷记“持有待售资产减值准备”。

b 如果后续资产负债表日持有待售的非流动资产公允价值减去出售费用后的净额增加，以前减记的金额应当予以恢复，并在划分为持有待售类别后非流动资产确认的资产减值损失金额内转回，转回金额计入当期损益，借记“持有待售资产减值准备”，贷记“资产减值损失”，划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。

持有待售的非流动资产不应计提折旧或摊销。

②持有待售的处置组的后续计量

公司在资产负债表日重新计量持有待售的处置组时，应当首先按照相关会计核算办法计量处置组中不适用按持有待售计量的资产和负债的账面价值，如处置组中的金融工具，应当按照金融工具有关规定计量。在进行上述计量后，应当按照后续资产负债表日持有待售的处置组整体公允价值减去出售费用后的净额进行调整计量。

a 如果持有待售的处置组整体账面价值高于其公允价值减去出售费用后的净额，应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提持有待售资产减值准备。如果该处置组包含商誉，应当先抵减商誉的账面价值，借记“资产减值损失”，贷记“持有待售资产减值准备-商誉”，再根据处置组中适用本章核算办法计量规定的各项非流动资产账面价值所占比重，按比例抵减其账面价值，借记

“资产减值损失”，贷记“持有待售资产减值准备-固定资产”“持有待售资产减值准备-无形资产”等。确认的资产减值损失金额应当以本章核算办法计量规定的各项资产的账面价值为限，不应分摊至处置组中不适用本章核算办法计量规定的其他资产，包括投资性房地产、生物资产、金融工具等。

b 如果后续资产负债表日持有待售的处置组公允价值减去出售费用后的净额增加，持有待售的处置组整体账面价值低于其公允价值减去出售费用后的净额，对于持有待售的处置组确认的资产减值损失金额，以前减记的金额应当予以恢复，并在划分为持有待售类别后适用本章核算办法计量规定的非流动资产确认的资产减值损失金额内转回，转回金额计入当期损益。已抵减的商誉账面价值，以及适用本章核算办法计量规定的非流动资产在划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。

对于持有待售的处置组确认的资产减值损失后续转回金额，应当根据处置组中除商誉外适用本章核算办法计量规定的各项非流动资产账面价值所占比重，按比例增加其账面价值，借记“持有待售资产减值准备-固定资产”“持有待售资产减值准备-无形资产”等，贷记“资产减值损失”。

持有待售处置组中的非流动资产不应计提折旧或摊销，持有待售的处置组中的负债和不适用于本章核算办法计量规定的金融资产、以公允价值计量的投资性房地产等的利息或租金收入、支出以及其他费用应当继续予以确认。

(5) 划分为持有待售类别的终止确认

公司终止确认持有待售的非流动资产或处置组，应当将尚未确认的利得或损失计入当期损益。处置持有待售的非流动资产或处置组时，按处置过程中收到的价款，借记“银行存款”等科目，按相关负债的账面余额，借记“持有待售负债”科目，按相关资产的账面余额，贷记“持有待售资产”科目，按其差额借记或贷记“资产处置损益”“投资收益”等，已计提减值准备的，还应同时结转已计提的减值准备；按处置过程中发生的相关税费，借记“资产处置损益”“投资收益”等科目，贷记“银行存款”“应交税费”等科目。原列入其他综合收益的累计利得或损失同时转入当期损益。

按照外币折算相关会计核算办法的规定，公司在处置持有待售的境外经营时，应当将与该境外经营相关的外币财务报表折算差额，自其他综合收益转入处置当期损益，部分处置境外经营的，应当按处置的比例计算处置部分的外币财务报表折算差额，转入处置当期损益。

(6) 不再继续划分为持有待售类别的计量

持有待售的非流动资产或处置组不再满足持有待售类别划分条件的，不应当继续将其划

分为持有待售类别。

如果部分资产或负债从持有待售的处置组中移除后，剩余资产或负债新组成的处置组仍然满足持有待售类别划分条件的，应当划分为新的持有待售处置组；无法划分持有待售处置组的，应当将满足持有待售类别划分条件的非流动资产单独划分为持有待售类别。

非流动资产或处置组由于不再满足持有待售类别划分条件，不再继续划分为持有待售类别或非流动资产从持有待售的处置组中移除时，应当按照以下两者孰低计量：（1）划分为持有待售类别前的账面价值，按照假定不划分为持有待售类别情况下本应确认的折旧、摊销或减值等进行调整后的金额。（2）可收回金额。由此产生的差额计入当期损益，可以通过“资产减值损失”科目进行会计处理。

3. 持有待售的长期股权投资计量

（1）拟出售的对子公司投资

出售对子公司投资但并不丧失对其控制权的，仍然按照长期股权投资有关规定进行会计处理。

出售对子公司的投资且丧失对子公司控制权的，无论出售后公司是否保留对原子公司的非控制权益性投资，均应当在拟出售的对子公司投资满足持有待售类别划分条件时，在母公司个别财务报表中对子公司投资整体划分为持有待售类别，而不是仅仅将拟处置的对子公司投资划分为持有待售类别；在合并财务报表中将子公司所有资产和负债划分为持有待售类别，而不是仅将拟处置的投资对应的资产和负债划分为持有待售类别。但是，无论对子公司的投资是否划分为持有待售类别，公司始终应当按照合并财务报表的规定确定合并范围、编制合并财务报表。

出售对子公司的投资且丧失对子公司控制权的，出售后保留的部分权益性投资，应当区分以下情况处理：

①如果公司对被投资单位施加共同控制或重大影响，在编制母公司个别财务报表时，应当按照长期股权投资的有关成本法转权益法的规定进行会计处理；

②如果公司对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响，在编制母公司个别财务报表时，应当按照金融工具确认和计量的有关规定进行会计处理；

③无论是否具有共同控制或重大影响，公司在编制合并财务报表时，均应当按照合并财务报表的有关规定进行会计处理。

（2）拟出售的对联营企业或合营企业投资

①对联营企业或合营企业的权益性投资全部或部分分类为持有待售资产的，应当对其停

止权益法核算，按照持有待售类别核算办法规定进行计量；

②对于未划分为持有待售类别的剩余权益性投资，按照如下核算办法进行会计处理。

a 对于未划分为持有待售类别的剩余权益性投资，应当在划分为持有待售的那部分权益性投资出售前继续采用权益法进行会计处理。原权益法核算的相关其他综合收益等应当在持有待售资产终止确认时，按照长期股权投资有关处置长期股权投资的规定进行会计处理。

b 对于未划分为持有待售类别的剩余权益性投资，在划分为持有待售的那部分权益性投资出售后，如果继续对被投资方具有共同控制或重大影响，应当继续采用权益法进行会计处理；如果对投资方不具有共同控制或重大影响，应当按照金融工具确认和计量有关规定进行会计处理。

第六十四条 终止经营

1. 定义

终止经营，是指公司满足下列条件之一的、能够单独区分的组成部分，且该组成部分已经处置或划分为持有待售类别：

(1) 该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区；

(2) 该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分；

(3) 该组成部分是专为转售而取得的子公司。

2. 特征

(1) 终止经营应当是公司能够单独区分的组成部分

该组成部分的经营和现金流量在经营和编制财务报表时是能够与公司的其他部分清楚区分的。公司组成部分可能是一个资产组，也可能是一组资产组组合，通常是公司的一个子公司、一个事业部或事业群。

(2) 终止经营应当具有一定的规模

应当代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区，或者是准备一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分。对于专为转售而取得的子公司，对其规模不做要求。

(3) 终止经营应当满足一定的时点要求。

①该组成部分在资产负债表日之前已经处置，包括已经出售和结束使用（如关停或报废等）。

②该组成部分在资产负债表日之前已经划分为持有待售类别。

第六十五条 持有待售类别和终止经营的列报

1. 资产负债表的列示

(1) 持有待售类别的列示

公司在资产负债表资产项下“流动资产”类别中“持有待售资产”项目，反映资产负债表日划分为持有待售类别的非流动资产及划分为持有待售类别的处置组中的流动资产和非流动资产的期末账面价值。“持有待售资产”项目应当根据“持有待售资产”科目的期末余额，减去“持有待售资产减值准备”科目的期末余额后的金额填列。

公司在资产负债表负债项下“流动负债”类别中“持有待售负债”项目，反映资产负债表日处置组中与划分为持有待售类别的资产直接相关的负债的期末账面价值。“持有待售负债”项目应当根据“持有待售负债”科目的期末余额填列。持有待售资产和负债不应当相互抵销。

对于当期首次满足持有待售类别划分条件的非流动资产或划分为持有待售类别的处置组中的资产和负债，不对之前各个会计期间的资产负债表进行项目的分类调整或重新列报。

(2) 终止经营的列示

如果终止经营划分为持有待售类别，应当按照上述持有待售类别的列报要求处理。如果终止经营没有划分为持有待售类别，而是被处置，那么在当期或可比会计期间的资产负债表中不应当列报。

2. 利润表的列示

公司在利润表中“营业利润”项目之上“资产处置损益”项目，反映公司出售划分为持有待售的非流动资产（金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外）或处置组（子公司和业务除外）时确认的处置利得或损失。“资产处置损益”项目应根据“资产处置损益”科目的发生额分析填列；如为处置损失，以负号填列。

公司在利润表“净利润”项下“持续经营净利润”和“终止经营净利润”项目，以税后净额分别反映持续经营相关损益和终止经营相关损益。

(1) 持有待售类别的列示

不符合终止经营定义的持有待售的非流动资产或处置组所产生的下列相关损益，应当在利润表中作为持续经营损益列报：

- ① 确认的资产减值损失
- ② 因恢复以前减记的金额而转回的资产减值损失
- ③ 处置损益，如资产处置损益，投资收益等

（2）终止经营的列示

终止经营的相关损益应当作为终止经营损益列报，列报的终止经营损益应当包含整个报告期间，而不仅包含认定为终止经营后的报告期间。相关损益具体包括：

①终止经营的经营活动损益，包括销售商品、提供服务的收入、相关成本和费用等。

②符合终止经营定义的持有待售处置组初始计量和后续计量确认或转回的资产减值损失。

③终止经营的处置损益。

④终止经营处置损益的调整金额，可能引起调整的情形包括：最终确定处置条款，如与买方商定交易价格调整额和补偿金；消除与处置相关的不确定因素，如确定卖方保留的环保义务或产品质量保证义务；履行与处置相关的职工薪酬支付义务等。

⑤处置终止经营过程中附带产生的一些增量费用。

如果准备结束使用而不是出售的处置组满足终止经营定义中有关组成部分的条件的，应当从停止使用日起作为终止经营列报。列报的终止经营损益不仅包含认定为终止经营后的报告期间，而应当包含整个报告期间。

对于当期列报的终止经营，公司应当在当期财务报表中，将原来作为持续经营损益列报的信息重新作为可比会计期间的终止经营损益列报。处置组在可比会计期间销售商品、提供服务的收入和相关成本、费用，以及相关资产按照资产减值有关规定确认的资产减值损失等也应当作为终止经营损益列报。

3. 附注披露

（1）持有待售类别的披露

公司应当在附注中披露有关持有待售的非流动资产或处置组出售费用和主要类别、每个类别的账面价值和公允价值、出售原因以及方式和时间安排、列报持有待售的非流动资产或处置组的分部、确认的减值损失及其转回金额、相关的其他综合收益累计金额。

如果在资产负债表日至财务报告批准报出日之间，非流动资产或处置组满足持有待售类别划分条件的，应当作为资产负债表日后非调整事项进行会计处理，并在附注中披露。

（2）终止经营的披露

公司应当在附注中披露有关终止经营的有关信息：（1）利润表中“终止经营净利润”项目信息的进一步分解（包括终止经营的收入、费用等）、减值损失及其转回金额、处置损益总额以及所得税费用（收益）和处置净损益、现金流量表中的现金流量、归属于母公司所有者的持续经营损益和终止经营损益、终止经营处置损益调整的性质和金额。

如果公司因出售对子公司的投资等原因导致其丧失对子公司的控制权，且该子公司符合终止经营定义，应当在附注中披露上述信息。

对于当期首次列报的终止经营，公司应当在附注中披露可比会计期间与该终止经营有关的信息。

4. 特殊事项的列报

(1) 公司专为转售而取得的持有待售子公司的列报

如果公司专为转售而取得的子公司符合持有待售类别的划分条件，应当按照持有待售的处置组和终止经营的有关规定进行列报。在合并资产负债表中，公司专为转售而取得的持有待售子公司的全部资产和负债应当分别作为持有待售资产和持有待售负债项目列示。在合并利润表中，符合终止经营定义的专为转售而取得的持有待售子公司的净利润与其他终止经营净利润应当合并列示在“终止经营净利润”项目中。

在附注中，公司应当披露下列信息：

- ①公司专为转售而取得的持有待售子公司的出售原因、方式和时间安排；
- ②列报该子公司的分部；
- ③该子公司确认的减值损失及其转回金额；
- ④与该子公司有关的其他综合收益累计金额；
- ⑤归属于母公司所有者的持续经营损益和终止经营损益。

(2) 不再继续划分为持有待售类别的列报

对于非流动资产或处置组，如果其不再继续划分为持有待售类别或非流动资产从持有待售的处置组中移除，在资产负债表中，公司应当将原来分类为持有待售类别的非流动资产或处置组重新作为固定资产、无形资产等列报，并调整其账面价值。在当期利润表中，公司应当将账面价值调整金额作为持续经营损益列报。

附注中，公司应当披露下列信息：公司改变非流动资产或处置组出售计划的原因；可比会计期间财务报表中受影响的项目名称和影响金额。

对于公司的子公司、共同经营、合营企业、联营企业以及部分对合营企业或联营企业的投资不再继续划分为持有待售类别或从持有待售的处置组中移除的，公司应当在当期财务报表中相应调整各划分为持有待售类别后可比会计期间的比较数据。

终止经营不再满足持有待售类别划分条件的，公司应当在当期财务报表中，将原来作为终止经营损益列报的信息重新作为可比会计期间的持续经营损益列报，并在附注中说明这一事实。

第十四节 借款费用

第六十六条 基本概念

1. 借款，是指公司通过向银行或其他金融机构等直接借入款项、发行债券筹集资金、向国外金融机构贷款、财政贴息贷款、国债转贷等各种途径取得的借款。

(1) 专门借款，是指为购建或者生产符合资本化条件的资产而专门借入的款项，专门借款通常都明确指定其用途。

(2) 一般借款，是指除专门借款以外的其他借款，一般借款通常没有明确指定其用途。

2. 借款费用，是指公司因借款而发生的利息及其他相关成本。借款费用包括借款利息、折价或者溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。

(1) 利息，是指借款人因使用贷款人的货币资金，而按照约定的计息方式和利率支付给贷款人的代价。利息是借款费用的主要组成部分。

(2) 折价或溢价，主要指发行债券发生的折价或溢价。公司应在借款的存续期间对折价或溢价进行分期摊销。折价或溢价的摊销实质上是对借款利息的调整，构成借款费用的组成部分。

(3) 辅助费用，是指公司在借款过程中，因安排借款而发生的诸如手续费、佣金、印刷费、承诺费等费用（包括公司发行债券发生的各种发行费用）。辅助费用也是借入资金的一部分代价，构成借款费用的组成部分。

(4) 外币借款的汇兑差额，是指由于汇率变动而对外币借款本金及其利息的记账本位币金额产生的影响金额。这部分汇兑差额与外币借款直接相联系，构成借款费用的组成部分。

3. 借款费用资本化，是指公司发生的借款费用，可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的，在借款费用资本化的期间内计入相关资产的成本；其他借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。

符合资本化条件的资产，具体是指需要经过相当长时间（通常为一年以上）的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产等资产。

除房地产公司外，符合资本化条件资产中不包括存货，即借款费用不允许计入存货成本。如果公司存在生产符合资本化条件存货的，应当经审批后执行。

借款费用资本化的期间，是指从借款费用开始资本化时点到停止资本化时点的期间，但不包括借款费用暂停资本化的期间。

第六十七条 借款费用资本化的期间

1. 资本化的起始时点

资本化的起始时点，即借款费用同时满足下列条件的，才能开始资本化。

(1) 资产支出已经发生，资产支出包括为购建或者生产符合资本化条件的资产而发以支付现金、转移非现金资产或者承担带息债务形式发生的支出；

(2) 借款费用已经发生，即公司已经发生了因购建或者生产符合资本化条件的资产而专门借入款项的借款费用或者所占用的一般借款的借款费用；

(3) 为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始，即符合资本化条件的资产的实体建造或者生产工作已经开始，例如主体设备的安装、厂房的实际开工建造等。它不包括仅仅持有资产但没有发生为改变资产形态而进行的实质上的建造或者生产活动。

2. 资本化的终止时点

(1) 符合资本化条件的资产的实体建造（包括安装）或者生产工作已经全部完成或者实质上已经完成。

(2) 所购建或者生产的符合资本化条件的资产与设计要求、合同规定或者生产要求相符或者基本相符，即使有极个别与设计、合同或者生产要求不相符的地方，也不影响其正常使用或者销售。

(3) 继续发生在所购建或生产的符合资本化条件的资产上的支出金额很少或者几乎不再发生。购建或者生产符合资本化条件的资产需要试生产或者试运行的，在试生产结果表明资产能够正常生产出合格产品、或者试运行结果表明资产能够正常运转或者营业时，应当认为该资产已经达到预定可使用或者可销售状态。

(4) 如果所购建或者生产的资产分别建造、分别完工的，公司应当区别情况界定借款费用停止资本化的时点。所购建或者生产的符合资本化条件的资产的部分分别完工，且每部分在其他部分继续建造或者生产过程中可供使用或者可对外销售，且为使该部分资产达到预定可使用或可销售状态所必要的购建或者生产活动实质上已经完成的，应当停止与该部分资产相关的借款费用的资本化；如果公司购建或者生产的资产的部分分别完工，但必须等到整体完工后才可使用或者对外销售的，应当在该资产整体完工时停止借款费用的资本化。

3. 资本化的暂停

符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生非正常中断且中断时间连续超过 3 个月的，应当暂停借款费用的资本化。中断的原因必须是非正常中断，属于正常中断的，相关借款费用仍可资本化。

非正常中断，通常是由于公司管理决策上的原因或者其他不可预见的原因等所导致的中

断。属于非正常中断的典型情况有：公司因与施工方发生了质量纠纷，或者工程、生产用料没有及时供应，或者资金周转发生了困难，或者施工、生产发生了安全事故，或者发生了与资产购建、生产有关的劳动纠纷等原因，导致资产购建或者生产活动发生中断。

正常中断与非正常中断显著不同。正常中断通常仅限于因购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的程序，或者事先可预见的不可抗力因素导致的中断。属于正常中断的典型情况有：某些工程建造到一定阶段必须暂停下来进行质量或者安全检查，检查通过后才可继续下一阶段的建造工作，这类中断是在施工前可以预见的，而且是工程建造必须经过的程序，属于正常中断。某些地区的工程在建造过程中，由于可预见的不可抗力因素（如雨季或冰冻季节等原因）导致施工出现停顿。

第六十八条 借款费用资本化的计量

1. 借款利息资本化的计量

公司应该根据款项性质分专门借款和一般借款确认并计量应该资本化的借款利息金额。

（1）为购建或者生产符合资本化条件的资产而借入专门借款的，应当以专门借款当期实际发生的利息费用，减去将尚未运用的借款资金存入银行取得的利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益后的金额确定。

公司在确定每期利息资本化金额时，应当首先判断符合资本化条件的资产在购建或者生产过程所占用的资金来源，如果所占用的资金是专门借款资金，则应当在资本化期间内，根据每期实际发生的专门借款利息费用，确定应予资本化的金额。在公司将闲置的专门借款资金存入银行取得利息收入或者进行暂时性投资获取投资收益的情况下，公司还应当将这些相关的利息收入或者投资收益从资本化金额中扣除，以如实反映符合资本化条件的资产的实际成本。

如果专门借款为发行的债券，且债券发行时存在折价或溢价的，专门借款利息应按折价或溢价摊销后的实际利息费用的金额在属于可以资本化的期间时计入资产成本。如果单个项目存在多笔专门借款，则该项目的专门借款利息资本化金额就是这些专门借款在资本化期间发生的实际利息费用（即考虑折价、溢价摊销）的合计数。

为购建或者生产多项相互独立的符合资本化的资产而借入一项专门借款的，其发生的借款费用，减去闲置期产生的利息收入或者投资收益后的资本化金额，应当按照各项资产累计实际支出的比例，在各项资产之间合理分摊。

（2）公司占用一般借款资金购建或者生产符合资本化条件的资产时，一般借款的借款费用的资本化金额的确定应当与资产支出相挂钩。

公司在购建或者生产符合资本化条件的资产时，如果专门借款资金不足，占用了一般借款资金的，或者公司为购建或者生产符合资本化条件的资产并没有借入专门借款，而占用的都是一般借款资金，则公司应当根据为购建或者生产符合资本化条件的资产而发生的累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数（后简称“一般借款支出加权平均数”）乘以所占用一般借款的资本化率，计算确定一般借款应予资本化的利息金额。

①一般借款支出加权平均数的计算：

一般借款支出加权平均数应按每笔累计资产支出超过专门借款后的资产支出金额（如工程无专门借款则就是一般借款的资产支出）乘以该笔资产支出占用的天数与会计期间涵盖的天数之比计算确定。其计算公式为：

一般借款支出加权平均数=Σ[每笔资产支出金额×（每笔资产支出占用的天数 / 会计期间涵盖的天数）]

上述公式中的“每笔资产支出金额”必须发生在借款费用资本化期间，资本化期间之前已经发生的资本支出不纳入上述公式的计算；“每笔资产支出占用的天数”，是指发生在符合资本化条件的资产上的支出在借款费用允许资本化期间内的所应承担借款费用的时间长度。“会计期间涵盖的天数”，是指计算应予资本化的借款费用金额的会计期间的长度。上述时间长度一般应以天数计算，有时考虑到资产支出发生笔数较多，而且发生比较均衡，为简化计算，也可以月数计算，具体可根据借款费用资本化金额的计算期和发生的资产支出笔数的多寡和均衡情况而定。

②一般借款资本化率的计算：

为购建或者生产符合资本化条件的资产只借入了一笔一般借款的，一般借款资本化率即为该项借款的实际利率（考虑可能存在的溢价、折价的摊销）。

为购建或者生产符合资本化的资产借入一笔以上的一般借款，则资本化率应为这些一般借款的加权平均利率一般借款资本化率。

一般借款加权平均利率 =（所占用一般借款考虑溢价、折价摊销后的实际发生的当期利息之和 ÷ 所占用一般借款本金加权平均数）

所占用一般借款本金加权平均数 = Σ（所占用每笔一般借款本金 × 每笔一般借款在当期所占用的天数 / 当期天数）

（3）每一会计期间的利息资本化金额，不应当超过当期相关借款实际发生的利息金额。

2. 借款辅助费用资本化的计量

对于公司发生的专门借款辅助费用，在所购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预

定可使用或者可销售状态之前发生的，应当在发生时根据其发生额予以资本化；在所购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态之后所发生的，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。上述资本化或计入当期损益的辅助费用的发生额，是指根据《企业会计准则第 22 号-金融工具确认和计量》，按照实际利率法所确定的金融负债交易费用对每期利息费用的调整额。借款实际利率与合同利率差异较小的，也可以采用合同利率计算确定利息费用。一般借款发生的辅助费用，也应当按照上述原则确定其发生额并进行处理。

3. 外币专门借款汇兑差额资本化的计量

在资本化期间内，外币专门借款本金及其利息的汇兑差额，应当予以资本化，计入符合资本化条件的资产的成本。而除外币专门借款之外的其他外币借款本金及其利息所产生的汇兑差额应当作为财务费用，计入当期损益。

第十五节 租赁

租赁，是指在一定期间内，出租人将资产的使用权让与承租人以获取对价的合同。

公司应基于单项租赁应用本办法进行会计处理，为便于实务操作，如果公司能够合理预计，将本办法规定应用于具有类似特征的租赁组合与应用于该组合中的各单项租赁相比，不会对财务报表产生显著不同的影响，则公司可将本办法应用于该租赁组合。

第六十九条 租赁的识别、分拆、合并及变更

在合同开始日，公司应当评估合同是否为租赁或者包含租赁，如果合同中一方让渡了在一定期间内控制一项或多项已识别资产使用的权利以获取对价，则该合同为租赁或者包含租赁。

合同中同时包含多项单独租赁的，作为承租人或出租人的公司应当将租赁和非租赁部分进行分拆，分别按照适用的准则进行会计处理。为了简化处理，作为承租人的公司可以按照租赁资产的类别选择是否分拆合同包含的租赁和非租赁部分，如果选择了不分拆，应当将各租赁部分及与其相关的非租赁部分分别合并为租赁，按照租赁准则进行会计处理。但是，对于按照金融工具准则应分拆的嵌入衍生工具，承租人不应将其与租赁部分合并进行会计处理。在分拆合同包含的租赁和非租赁部分时，承租人应当按照各租赁部分单独价格及非租赁部分的单独价格之和的相对比例分摊合同对价。

公司与同一交易方或关联方在同一时间或相同时间订立的两份或多份包含租赁的合同，如果该两份或多份合同基于总体商业目的而订立并构成一揽子交易，若不作为整体考虑则无法理解其总体商业目的，或者该两份或多份合同中的某份合同的对价金额取决与其他合同的

定价或履行情况，或者该两份或多份合同让渡的资产使用权合起来构成一项单独租赁，则公司应当合并为一份合同进行会计处理。

租赁变更，是指原合同条款之外的租赁范围、租赁对价、租赁期限的变更，包括增加或终止一项或多项租赁资产的使用权，延长或缩短合同规定的租赁期等。

第七十条 承租人会计处理

公司作为承租人的，应当在租赁期开始日对租赁确认使用权资产和租赁负债，对短期租赁和低价值资产租赁采用简化会计处理的除外。

1. 使用权资产的确认和初始计量

使用权资产，是指承租人在租赁期内使用租赁资产的权利。在租赁期开始日，承租人应当按照成本对使用权资产进行初始计量，该成本包括：租赁负债的初始计量金额；在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额（存在租赁激励的，扣除已享受的租赁激励相关金额）；承租人发生的初始直接费用；承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本。

2. 租赁负债的确认和初始计量

租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量，租赁付款额包括：固定付款额及实质固定付款额（存在租赁激励的，扣除租赁激励相关金额）；根据租赁期开始日的指数或比率确定的可变租赁付款额；购买选择权的行权价格，前提是承租人合理确定将行使该选择权；行使终止租赁选择权需支付的款项，前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权；根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。

在计算租赁付款额现值时，承租人应当采用租赁内含利率作为折现率；无法确定租赁内含利率的，应当采用承租人增量借款利率作为折现率。

3. 使用权资产的后续计量

在租赁期开始日后，承租人应当采用成本模式对使用权资产进行后续计量。

承租人应当参照固定资产折旧的规定，自租赁期开始日起对使用权资产计提折旧，折旧年限的确定应当根据承租人是否能够合理确定租赁期届满时取得租赁资产所有权，能合理确定取得的，折旧年限应当是租赁资产剩余使用寿命，无法合理确定取得的，折旧年限应当是租赁期与租赁资产剩余使用寿命两者孰短的日期，如果使用权资产的剩余使用寿命短于前两者，则折旧年限应是使用权资产的剩余使用寿命。计提的折旧金额应根据使用权资产的用途，计入相关资产的成本或者当期损益。

租赁期开始日后，承租人应当按照资产减值的相关规定，测试使用权资产是否发生减值，

并对已识别出的减值损失进行会计处理。使用权资产减值准备一旦计提，不得转回。承租人应当按照扣除减值损失之后的使用权资产的账面价值，进行后续折旧。

使用权资产在后续计量过程中应根据租赁负债的变动金额相应调整其账面价值。使用权资产的账面价值已调减至零，但租赁负债仍需进一步调减的，承租人应当将剩余金额计入当期损益。

4. 租赁负债的后续计量

在租赁期开始日后，承租人应当按如下原则对租赁负债进行后续计量：确认租赁负债的利息时，增加租赁负债的账面金额；支付租赁付款额时，减少租赁负债的账面金额；因重估或租赁变更等原因导致租赁付款额发生变动时，重新计量租赁负债的账面价值。

承租人应当按照固定的周期性利率计算租赁负债在租赁期内各个期间的利息费用，并计入当期损益，但是按照其他准则规定应当计入相关资产成本的，从其规定。

未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额应当在实际发生时计入当期损益，但是按照其他准则规定应当计入相关资产成本的，从其规定。

在租赁期开始日后，发生以下四种情形时：实质固定付款额发生变动；担保余值预计的应付金额发生变动；用于确定租赁付款额的指数或比率发生变动；购买选择权、续租选择权或终止租赁选择权的评估结果或实际情况发生变化，承租人应当按照变动后的租赁付款额的现值重新计量租赁负债，并相应调整使用权资产的账面价值。

5. 租赁变更的会计处理

如果租赁发生变更，该变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围或延长了租赁期限，或者增加的对价与租赁范围扩大部分或租赁期延长部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当，则承租人应当将该租赁变更作为一项单独租赁进行会计处理。

租赁变更未作为一项单独租赁进行会计处理的，在租赁变更生效日，承租人应当按照有关租赁分拆的规定对变更后合同的对价进行分摊，按照有关租赁期的规定确定变更后的租赁期，并采用变更后的折现率对变更后的租赁付款额进行折现，以重新计量租赁负债。租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的，承租人应当相应调减使用权资产的账面价值，并将部分终止或完全终止租赁的相关利得或损失计入当期损益。其他租赁变更导致租赁负债重新计量的，承租人应当相应调整使用权资产的账面价值。

6. 短期租赁和低价值资产租赁

短期租赁，是指在租赁期开始日，租赁期不超过 12 个月的租赁，但是包含购买选择权的租赁不属于短期租赁。

低价值资产租赁，是指单项租赁资产为全新资产时价值较低的租赁，但是承租人转租或预期转租租赁资产的，原租赁资产不属于低价值资产租赁。

对于短期租赁和低价值资产租赁，承租人可以选择简化会计处理，不确认使用权资产和租赁负债，但是如果承租人已经或者预期要把相关资产进行转租，则不能将原租赁按照低价值资产租赁进行简化会计处理。选择简化会计处理的，承租人应当将短期租赁和低价值资产的租赁付款额，在租赁期内各个期间按照直线法或其他系统合理的方法计入相关资产成本或当期损益。

采用简化会计处理的短期租赁，如果后续发生租赁变更或者其他原因导致租赁期发生变化，承租人应该将其作为一项新租赁，重新判断该项租赁是否可以选择简化会计处理。

对于低价值资产租赁资产的判断，承租人应当基于租赁资产的全新状态下的价值进行评估，不应考虑资产已被使用的年限。低价值租赁资产的标准应该是一个绝对金额，即仅与资产全新状态下的绝对值有关，不受承租人规模、性质等影响，也不考虑该资产对于承租人或相关租赁交易的重要性。

第七十一条 出租人会计处理

公司作为出租人的，应当在租赁开始日将租赁分为融资租赁和经营租赁，并按照租赁的不同方式进行相应的会计处理。

1. 出租人的租赁分类

融资租赁，是指实质上转移了与租赁资产所有权有关的几乎全部风险和报酬的租赁，其所有权最终可能转移，也可能不转移。

经营租赁，是指除融资租赁以外的其他租赁。

出租人在对租赁进行分类时应当基于交易的实质，而不是合同的形式。如果一项租赁实质上转移了与租赁资产所有权有关的几乎全部风险和报酬，出租人应当将该项租赁分类为融资租赁。出租人应当将除融资租赁以外的其他租赁分类为经营租赁。

融资租赁的分类标准：

一项租赁存在下列一种或多种情形的，通常分类为融资租赁：

- (1) 在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人；
- (2) 承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购买价款预计将远低于行使选择权时租赁资产的公允价值，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将行使该选择权；
- (3) 资产的所有权虽然不转移，但租赁期占租赁资产使用寿命的大部分，这里的“大部分”一般是指租赁期占租赁开始日租赁资产使用寿命的 75%以上；

(4) 在租赁开始日，租赁收款额的现值几乎相当于租赁资产的公允价值，这里的“几乎相当于”通常掌握在 90%以上；

(5) 租赁资产性质特殊，如果不作较大改造，只有承租人才能使用。

一项租赁存在下列一项或多项迹象的，也可能分类为融资租赁：

(1) 若承租人撤销租赁，撤销租赁对出租人造成的损失由承租人承担；

(2) 资产余值的公允价值波动所产生的利得或损失归属于承租人；

(3) 承租人有能力以远低于市场水平的租金继续租赁至下一期间。

2. 出租人对融资租赁的会计处理

(1) 融资租赁的初始计量和后续计量

在租赁期开始日，出租人应当对融资租赁确认应收融资租赁款，并终止确认融资租赁资产，出租人对应收融资租赁款进行初始计量时，应当以租赁投资净额作为应收融资租赁款的入账价值。租赁投资净额为未担保余值和租赁期开始日尚未收到的租赁收款额按照租赁内含利率折现的现值之和。

租赁收款额，是指出租人因让渡在租赁期内使用租赁资产的权利而应向承租人收取的款项，包括：承租人需支付的固定付款额及实质固定付款额（存在租赁激励的，应当扣除租赁激励相关金额）；取决与指数或比率的可变租赁付款额，该款项在初始计量时根据租赁期开始日的指数或比率确定；购买选择权的行权价格，前提是合理确定承租人将行使该选择权；承租人行使终止选择权需支付的款项，前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权；由承租人、与承租人有关的一方以及有经济能力履行担保义务的独立第三方向出租人提供的担保余值。

出租人应当按照固定的周期性利率计算并确认租赁期内各个期间的利息收入。

出租人应当按照金融工具准则的有关规定对应收融资租赁款的终止确认和减值进行会计处理。

(2) 融资租赁变更的会计处理

如果融资租赁发生变更，该变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围或延长了租赁期限，或者增加的对价与租赁范围扩大部分或租赁期延长部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当，则承租人应当将该租赁变更作为一项单独租赁进行会计处理。

如果融资租赁的变更未作为一项单独租赁进行会计处理，且满足假如变更在租赁开始日生效，该租赁会被分类为经营租赁条件的，出租人应当自租赁变更生效日开始将其作为一项新租赁进行会计处理，并以租赁变更生效日前的租赁投资净额作为租赁资产的账面价值。

如果融资租赁的变更未作为一项单独租赁进行会计处理，且满足假如变更在租赁开始日生效，该租赁会被分类为融资租赁条件的，出租人应当重新计算该应收融资租赁款的账面余额，并将相关利得或损失计入当期损益。对于修改或重新议定租赁合同所产生的所有成本和费用，出租人应当调整修改后的应收融资租赁款的账面价值，并在修改后的应收融资租赁款的剩余期限内进行摊销。

3. 出租人对经营租赁的会计处理

在租赁期内各个期间，出租人应采用直线法将经营租赁的租赁收款额确认为租金收入。

出租人提供免租期的，出租人应将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内，按直线法进行分配，免租期内应当确认租金收入。出租人承担了承租人某些费用的，出租人应将该费用自租金收入总额中扣除，按扣除后的租金收入余额在租赁期内进行分配。

出租人发生的与经营租赁有关的初始直接费用应当资本化至租赁标的资产的成本，在租赁期内按照与租金收入相同的确认基础分期计入当期损益。

对于经营租赁资产中的固定资产，出租人应当采用类似资产的折旧政策计提折旧，对于其他经营租赁资产，应当根据相关准则的规定进行摊销。同时，出租人应当按照资产减值的相关规定，确定经营租赁资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。

出租人取得的与经营租赁有关的可变租赁付款额，如果是与指数或比率挂钩的，应在租赁期开始日计入租赁收款额，除此之外，应当在实际发生时计入当期损益。

经营租赁发生变更的，出租人应自变更生效日开始，将其作为一项新的租赁进行会计处理，与变更前租赁有关的预收或应收租赁收款额视为新租赁的收款额。

第七十二条特殊租赁业务的会计处理

1. 转租赁

在转租情况下，转租出租人需要对原租赁合同和转租赁合同分别根据承租人和出租人进行会计处理。

承租人在对转租赁资产进行分类时，转租出租人应基于原租赁中产生的使用权资产，而不是租赁资产进行分类。原租赁为短期租赁的，且转租出租人作为承租人已经选择了简化的会计处理方法，则转租出租人应将该转租作为经营租赁。

2. 生产商或经销商作为出租人的融资租赁会计处理

如果公司作为生产商或经销商向客户出租其产品或商品且该出租构成融资租赁，则该交易产生的损益应相当于按照考虑适用的交易量或商业折扣后的正常售价直接销售标的资产所产生的损益。在租赁期开始日，出租人应当按照租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率

折现的现值两者孰低确认收入，并按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本，收入和销售成本的差额作为销售损益。出租人为取得融资租赁发生的成本，应当在租赁期开始日计入当期损益。

3. 售后租回交易

承租人和出租人应当按照收入准则的相关规定，评估确定售后租回交易的资产转让是否属于销售。

如果售后租回交易中的资产转让属于销售的，承租人应当按原资产账面价值中与租回获得的使用权资产有关的部分，计入售后租回所形成的使用权资产，并仅就转让至出租人的权利确认相关利得或损失；出租人应当根据其他适用的准则对资产购买进行会计处理，并按照租赁准则的规定对资产出租进行会计处理。

如果销售对价的公允价值与资产的公允价值不同，或者出租人未按照市场价格收取租金，则公司应当将销售对价低于市场价格的款项作为预付租金进行会计处理，将高于市场价格的款项作为出租人向承租人提供的额外融资进行会计处理；同时，承租人按照公允价值调整相关销售利得或损失，出租人按照市场价格调整租金收入。

售后租回交易中的资产转让不属于销售的，承租人应当继续确认被转让资产，同时确认一项与转让收入等额的金融负债，并按照金融工具准则的相关规定对该金融负债进行会计处理；出租人不确认被转让资产，但应当确认一项与转让收入等额的金融资产，并按照金融工具准则的相关规定对该金融资产进行会计处理。

第十六节 无形资产

第七十三条 无形资产的确认为

无形资产，是指公司拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产，包括专利权、非专利技术、著作权、商标权、土地使用权、特许权等。

满足下列条件之一的资产，则认为其具有可辨认性：

1. 能够从公司中分离或者划分出来，并能单独或者与相关合同一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换。
2. 源自合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从公司或其他权利和义务中转移或者分离。

无形资产同时满足以下两个条件时，公司才能加以确认：

1. 与该无形资产有关的经济利益很可能流入公司；
2. 该无形资产的成本能够可靠地计量。

公司在判断无形资产产生的经济利益是否很可能流入时，应当对无形资产在预计使用寿命内可能存在的各种经济因素做出合理估计，并且应当有明确的证据支持。

公司自创的商誉以及内部产生的品牌、报刊名等，因其成本无法可靠计量，不能作为无形资产。

与固定资产一并购入的专利权、非专利技术等，如果能够单独辨认和计量并且不属于有无形资产必要组成部分的，计入无形资产，否则计入固定资产。

第七十四条 无形资产初始计量

无形资产应当按照成本进行初始计量。对于不同来源取得的无形资产，其初始成本构成也不尽相同。

1. 外购无形资产的成本，包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出。

购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付（参照固定资产），实质上具有融资性质的，无形资产的成本以购买价款的现值为基础确定。实际支付的价款与购买价款现值之间的差额，除按照“借款费用”有关规定应予资本化的以外，应当在信用期间计入当期损益。

2. 自行开发的无形资产成本，满足无形资产确认条件后，达到预定用途前所发生的支出总额可予以资本化，但对于以前期间已经费用化的支出不再调整。

3. 投资者投入无形资产的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。

4. 公司作为债权人接受债务人以非现金资产抵偿债务方式取得的无形资产成本，按照债务重组的相关规定进行处理。

5. 以非货币性资产交换取得的无形资产成本，按非货币性资产交换的规定处理。

6. 通过政府补助取得的无形资产成本，应当按照公允价值计量；公允价值不能可靠取得的，按照名义金额计量。

7. 企业合并取得无形资产的成本

（1）同一控制下吸收合并，按照被合并公司无形资产的账面价值确认为取得时的初始成本；同一控制下控股合并，合并方在合并日编制合并报表时，应当按照被合并方无形资产的账面价值作为合并基础。

（2）非同一控制下的企业合并中，购买方取得的无形资产应以其在购买日的公允价值计量，包括：

①被购买企业原已确认的无形资产；

②被购买企业原未确认的无形资产，但其公允价值能够可靠计量的，购买方就应在购买日单独确认为一项无形资产。

公司合并中取得的无形资产本身可能可以单独辨认，但其计量或处置与有形的或其他无形的资产一并作价，如果该无形资产及与其相关的资产各自的公允价值不能可靠计量，则应将该资产组（即无形资产与其相关的有形资产一并）独立于商誉确认为单项资产。

8. 接受捐赠的无形资产，应按以下规定确定其实际成本入账。捐赠方提供了有关凭据的，按凭据上标明的金额加上应支付的相关税费，作为无形资产的实际成本。捐赠方没有提供有关凭据的，按如下顺序确定其实际成本：

（1）同类或类似无形资产存在活跃市场的，按同类或类似无形资产的市场价格估计的金额，加上应支付的相关税费，作为无形资产的实际成本；

（2）同类或类似无形资产不存在活跃市场的，按接受捐赠无形资产的预计未来现金流量现值，作为无形资产的实际成本。

无形资产在确认后发生的支出，应在发生时确认为当期费用。

第七十五条 自行研发无形资产的核算

1. 研究阶段和开发阶段的划分

公司内部自行研究开发项目的支出，应当区分研究阶段与开发阶段支出。公司研究阶段的支出全部费用化，计入当期损益（研发费用）。开发阶段的支出符合资本化条件的，才能确认为无形资产成本；不符合资本化条件的计入当期损益。如果无法区分研究阶段支出和开发阶段支出，应当将其所发生的研发支出全部费用化，计入当期损益（研发费用）。

（1）研究阶段

研究阶段是指为获取新的技术和知识等进行的有计划的调研。研究活动的例子包括：为获取知识而进行的活动；研究成果或其他知识的应用研究、评价和最终选择；材料、设备、产品、工序、系统或服务替代品的研究；新的或经改进的材料、设备、产品、工序、系统或服务的可能替代品的配制、设计、评价和最终选择等。

研究阶段的特点在于：

①计划性。研究阶段是建立在有计划的调研基础上，即研发项目已经董事会或者相关管理层的批准，并着手收集相关资料、进行市场调查等。

②探索性。研究阶段基本上是探索性的，为进一步的开发活动进行资料及相关方面的准备，在这一阶段不会形成阶段性成果。

从研究活动的特点看，其研究是否能在未来形成成果，即通过开发后是否会形成无形资

产均具有很大的不确定性，公司也无法证明其一定能够带来未来经济利益形成无形资产，因此公司研究阶段的支出在发生时应当全部费用化，计入当期损益（研发费用）。

（2）开发阶段

开发阶段是指在进行商业性生产或使用前，将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计，以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。开发活动的例子包括：生产前或使用前的原型和模型的设计、建造和测试；含新技术的工具、夹具、模具和冲模的设计；不具有商业性生产经济规模的试生产设施的设计、建造和运营；新的或经改造的材料、设备、产品、工序、系统或服务所选定的替代品的的设计、建造和测试等。

开发阶段的特点在于：

- ①具有针对性。开发阶段是建立在研究阶段基础上，因而，对项目的开发具有针对性。
- ②形成成果的可能性较大。进入开发阶段的研发项目往往形成成果的可能性较大。

由于开发阶段相对于研究阶段更进一步，且很大程度上形成一项新产品或新技术的基本条件已经具备，此时如果公司能够证明满足无形资产的定义及相关确认条件，则所发生的开发支出可资本化，确认为无形资产的成本。

（3）开发阶段的具体确认

①开发阶段开始的标志

开发阶段开始应同时具备如下三个条件：

- a 研发工作已经具有明确的目的性，即研发是为了在未来生产出某种产品或显著改善公司某方面的生产经营。探索性的预研、技术储备性研究都不属于开发阶段的活动。
- b 研发工作最后形成技术成果的可能性很大。公司科研部门根据以往经验和专业知识，在预判研发活动最终很可能（概率大于 50%）形成技术成果时，应考虑正式的立项申请。
- c 应有明确的经高层权力机构批准的标志性文件作为会计核算的客观依据。如正式的立项申请，须经总经理办公会等类似权力机构审核通过并形成内部文稿。

②开发阶段结束的标志

开发阶段结束应为以下三个时点的较短者确定：

- a 公司试生产的产品合格，具有上市出售的条件。试生产的产品合格表明公司无论从生产技术还是产品的批量流水生产工艺上都不存在问题，根据公司实际情况，可以把研发结束点具体设定为小批量、中试或大批量生产合格的时点。但此设定一经确定不得随意变更。
- b 经批准的正式立项书中明确规定了开发阶段结束时点的。公司应合理、科学地预定研发活动的周期，并严格按研发活动进程进行，如果立项书中规定的期限已至但研发仍未成功

的，应该停止开发支出的归集工作，并把开发支出归集的金额全部转入当期费用，视同研发失败。如果项目经过适当延期可以成功的，在研发部门取得相关批准研发项目延期的文件后，可以继续视同项目仍处于开发阶段。

c 存在由专家组或类似技术权威机构出具的“产品或技术定型鉴定书”或类似客观文件证明研发工作已成功。

(4) 研究阶段与开发阶段的不同点

①目标不同。研究阶段一般目标不具体、不具有针对性；而开发阶段多是针对具体目标、产品、工艺等。

②对象不同。研究阶段一般很难具体化到特定项目上；而开发阶段往往形成对象化的成果。

③风险不同。研究阶段的成功概率很难判断，一般成功率很低，风险比较大；而开发阶段的成功率较高、风险相对较小。

④结果不同。研究阶段的结果多是研究报告等基础性成果；而开发阶段的结果则多是具体的新技术、新产品等。

2. 研发支出的范围及资本化的条件

(1) 研究和开发阶段支出一般包括

- ①从事研究和开发活动的所有人员的人工费；
- ②在研究和开发活动中消耗的材料费；
- ③用于研究和开发活动的设备和设施的折旧费；
- ④应由研究和开发成本负担的间接费用；
- ⑤委托其他单位进行研究和开发所发生的费用；
- ⑥应由研究和开发活动负担的其他费用，如为研究和开发活动外购专利权的支出。

(2) 开发支出可以资本化的条件：

只有同时满足下列各项条件的，开发支出才能确认为无形资产。

①完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性。判断无形资产的开发在技术上是否具有可行性，应当以目前阶段的成果为基础，并提供相关证据和材料，证明公司在此基础上进一步进行开发所需的技术条件等已经具备，不存在技术上的障碍或其他不确定性。比如，公司已经完成了全部计划、设计和测试活动，这些活动是使资产能够达到设计规划书中的功能、特征和技术所必需的活动，或经过专家鉴定等。

②具有完成该无形资产并使用或出售的意图。开发某项产品或专利技术产品等是出售或

使用，通常是根据管理当局决定该项研发活动的目的或者意图所决定，即研发项目形成成果以后，是为出售，还是为自己使用并从使用中获得经济利益，应当依管理当局的意图而定。因此，公司的管理当局应能够说明其持有拟开发无形资产的目的，并具有完成该项无形资产开发并使其能够使用或出售的可能性。

③无形资产产生经济利益的方式，包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场，无形资产将在内部使用的，应当证明其有用性。作为无形资产确认，其基本条件是能够为公司带来未来经济利益。就其能够为公司带来未来经济利益的方式而言，如果有关的无形资产在形成以后，主要是用于形成新产品或新工艺的，公司应对运用该无形资产生产的产品市场情况进行估计，应能够证明所生产的产品存在市场，能够带来经济利益的流入；如果有关的无形资产开发以后主要是用于对外出售的，则公司应能够证明市场上存在对该类无形资产的需求，开发以后存在外在的市场可以出售并带来经济利益的流入；如果无形资产开发以后不是用于生产产品，也不是用于对外出售，而是在公司内部使用的，则公司应能够证明在公司内部使用时对公司的有用性。

④有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，并有能力使用或出售该无形资产。这一条件主要包括：

a 为完成该项无形资产开发具有技术上的可靠性。开发的无形资产并使其形成成果在技术上的可靠性是继续开发活动的关键。因此，必须有确凿证据证明公司继续开发该项无形资产有足够的技术支持和技术能力；

b 财务资源和其他资源支持。财务和其他资源支持是能够完成该项无形资产开发的经济基础，因此，公司必须能够说明为完成该项无形资产的开发所需的财务和其他资源，是否能够足以支持完成该项无形资产的开发；

c 能够证明公司在开发过程中所需的技术、财务和其他资源，以及公司获得这些资源的相关计划等，并有能力使用或出售该无形资产以取得收益。如在公司自有资金不足以提供支持的情况下，是否存在外部其他方面的资金支持，如银行等借款机构愿意为该无形资产的开发提供所需资金的声明等来证实。

⑤归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。公司对开发活动发生的支出应当单独核算，比如直接发生的开发人员工资、材料费，以及相关固定资产折旧费等。所发生的支出同时用于支持多项开发活动的，应当按照合理的标准在各项开发活动之间进行分配；无法明确分配的，应当费用化计入当期损益。

在每个会计期末，公司应根据研发项目的实际情况，对归集在研发支出科目中的研发费

用进行清理，对于那些明确不能资本化的支出，应在期末及时转入当期损益（研发费用）。

3. 内部开发的无形资产的计量

内部开发活动形成的无形资产，其成本由可直接归属于该资产的创造、生产并使该资产能够以管理层预定的方式运作的所有必要支出组成。可直接归属于该资产的成本。包括：开发该无形资产时耗用的材料、劳务成本、注册费，聘请律师费等费用，在开发该无形资产过程中使用的其他专利权和特许权的摊销，按照“借款费用”中规定资本化的利息支出。在开发无形资产过程中发生的除上述可直接归属于无形资产开发活动的其他销售费用、管理费用等间接费用、无形资产达到预定用途前发生的可辨认的无效和初始运作损失、为运行该无形资产发生的培训支出等不构成无形资产的开发成本。

内部开发无形资产的成本仅包括在满足资本化条件的时点至无形资产达到预定用途前发生的支出总和，对于同一项无形资产在开发过程中达到资本化条件之前已经费用化计入损益的支出不再进行调整。

4. 内部研究开发支出的会计处理

公司在研究阶段的支出全部费用化，计入当期损益（研发费用）。开发阶段的支出符合条件的资本化，计入“研发支出-资本化支出”，待达到预定用途形成无形资产，结转至无形资产；不满足资本化条件的，计入“研发支出-费用化支出”，会计期末，结转至研发费用。

第七十六条 无形资产的后续计量

无形资产初始确认和计量后，在其后使用期间内应以成本减去累计摊销额和累计减值损失后的余额计量。

无形资产的累计摊销额受其使用寿命影响，公司应当在取得无形资产时分析判断其使用寿命。

1. 估计无形资产的使用寿命

无形资产的使用寿命如为有限的，应当估计该使用寿命的年限或者构成使用寿命的产量等类似计量单位的数量；无法预见无形资产为公司带来经济利益期限的，应当视为使用寿命不确定的无形资产。

公司估计无形资产的使用寿命通常应当考虑以下因素：

- （1）运用该资产生产产品通常的寿命周期，以及可获得的类似资产使用寿命的信息；
- （2）技术、工艺等方面的现阶段情况及对未来发展趋势的估计；
- （3）以该资产在该行业运用的稳定性和生产的产品或服务的需求情况；
- （4）现在或潜在的竞争者预期采取的行动；

(5) 为维持该资产产生未来经济利益能力的预期维护支出，以及公司预计支付有关支出的能力；

(6) 对该资产的控制期限以及对资产使用的相关的法律规定或类似限制，如特许使用期间、租赁期间等；

(7) 与公司持有的其他资产使用寿命的关联性等

公司持有的无形资产，通常来源于合同性权利或是其他法定权利，其使用寿命不应超过合同性权利或其他法定权利的期限；合同性权利或其他法定权利能够在到期时因续约等延续，且有证据表明公司续约不需要付出大额成本，续约期应当计入使用寿命。合同或法律没有规定使用寿命的，公司应当综合各方面情况，聘请相关专家进行论证、或与同行业的情况进行比较、以及参考历史经验等，确定无形资产为公司带来未来经济利益的期限。

经过上述努力仍无法合理确定无形资产为公司带来经济利益期限的，该项无形资产作为使用寿命不确定的无形资产。

2. 使用寿命有限的无形资产，应当在使用寿命内系统合理摊销

(1) 摊销无形资产，应当自无形资产可供使用时起，至不再作为无形资产确认时止。即无形资产摊销的起始和停止日期为：当月增加的无形资产，当月开始摊销；当月减少的无形资产，当月不再摊销。

(2) 无形资产摊销原则上使用直线法，若因公司特殊情况而采用其他方法的，应当由年报会计师事务所出具专项意见，并在年报会计报表附注中进行详细披露。

(3) 无形资产的摊销金额一般应当计入当期损益，但如果某项无形资产专门用于生产某种产品，其所包含的经济利益是通过转入到所生产的产品中体现，无形资产摊销费用应构成产品成本的一部分。

(4) 无形资产的应摊销金额为其成本扣除预计残值后的金额。已计提减值准备的无形资产，还应扣除已计提的无形资产减值准备累计金额。

(5) 使用寿命有限的无形资产残值应视为零，但有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时购买该无形资产，或可以根据活跃市场得到预计残值信息并且该市场在无形资产使用寿命结束时很可能存在的情况除外。

(6) 持有待售的无形资产不进行摊销，按照账面价值与公允价值减去处置费用后的净额孰低进行计量。

3. 使用寿命不确定的无形资产，应当进行减值测试

使用寿命不确定的无形资产不应摊销，公司若存在使用寿命不确定的无形资产，应当经

公司董事会审批后执行。使用寿命不确定的无形资产应当在每个会计期间进行减值测试，计提相应的减值准备。

4. 无形资产使用寿命的复核

(1) 公司至少应当于每年年度终了，对使用寿命有限的无形资产的使用寿命及摊销方法进行复核。如果有证据表明无形资产的使用寿命及摊销方法与以前估计不同的，应当改变摊销期限和摊销方法，并按照会计估计变更进行处理。

(2) 公司应当在每个会计期间对使用寿命不确定的无形资产的使用寿命进行复核。如果有证据表明无形资产的使用寿命是有限的，则应视为会计估计变更，应当估计其使用寿命并按照使用寿命有限的无形资产的处理原则进行处理。

第七十七条 土地使用权的处理

公司购入或以支付土地出让金方式取得的土地使用权，在尚未开发和建造自用项目前，作为无形资产核算，通常应当按照取得时所支付的价款及相关税费确认为无形资产，并按自取得之日起按土地使用权证所登记年限平均摊销。

如果土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时，土地使用权与地上建筑物分别进行摊销和提取折旧。公司外购房屋建筑物所支付的价款中包括土地使用权以及建筑物的价值的，则应当对实际支付的价款按照合理的方法（例如公允价值相对比例）在土地使用权和地上建筑物进行分配。公司外购的房屋建筑物支付的价款无法在地上建筑物与土地使用权之间分配的，应当按照固定资产规定，确认为固定资产原价。公司改变土地使用权的用途，将其作为用于出租或增值目的时，应将其账面价值转为投资性房地产。

第七十八条 无形资产的处置

无形资产的处置，主要是指无形资产出售、对外出租、对外捐赠，或者是预期不能为公司带来经济利益时，应当将无形资产的账面价值予以转销。

1. 无形资产的出售。公司出售无形资产，表明公司放弃无形资产的所有权，应按照持有待售非流动资产、处置组的相关规定进行会计处理。

2. 无形资产的出租。公司将拥有的无形资产的使用权让渡给他人，并收取租金，出租人应采用直线法或者其他系统合理的方法将经营租赁的租赁收款额确认为租金收入。

3. 无形资产的报废。如果无形资产预期不能为公司带来未来经济利益，应将其报废并予以转销，其账面价值转做当期损益，并通过营业外收支科目进行核算。

第七十九条 无形资产的减值

详见本办法“资产减值”章节中相关内容。

第十七节非货币资产交换

第八十条非货币性资产交换的基本概念

1. 非货币性资产交换的概念

(1) 货币性资产：是指公司持有的货币资金和收取固定或可确定的金额的货币资金的权利。包括现金、银行存款、应收账款、应收票据等。

(2) 非货币性资产：指货币性资产以外的资产。包括存货、固定资产、无形资产、投资性房地产、长期股权投资、在建工程、工程物资等。

(3) 非货币性资产交换：非货币性资产交换是指交易双方主要以固定资产、无形资产、投资性房地产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换。该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产（即补价）。

(4) 非货币性资产有别于货币性资产的最基本特征是其将来为公司带来的经济利益是不固定的或不可确定的。如果资产在将来为公司带来的经济利益是固定的或可确定的，则该资产是货币性资产；反之，如果资产在将来为公司带来的经济利益是不固定的或不确定的，则该资产是非货币性资产。

2. 非货币性资产交换不涉及的交易或事项

非货币性资产交换不涉及以下交易和事项：

(1) 从政府无偿取得非货币性资产或将非流动资产或处置组分配给所有者

公司从政府无偿取得非货币性资产和将非流动资产或处置组分配给所有者分别适用政府补助和持有待售的非流动资产、处置组和终止经营准则。

(2) 在公司合并、债务重组中和发行股票取得的非货币性资产

在公司合并、债务重组中和权益性交易取得的非货币性资产，其成本分别适用会计准则中企业合并、债务重组、权益性交易准则的相关规定。

(3) 换出资产为存货的非货币性资产交换

公司以存货换取长期股权投资、投资性房地产、固定资产、在建工程、无形资产等的，按照收入准则的相关规定进行处理。

3. 非货币性资产交换的认定

非货币性资产的准则规定，认定涉及少量货币性资产的交换为非货币性资产交换，通常以补价占整个资产交换金额的比例低于 25%作为参考。从收到补价的角度看，收到的货币性资产占换出资产公允价值（或占换入资产公允价值和收到的货币性资产之和）的比例低于 25%的，视为非货币性资产交换；从支付补价的角度看，支付的货币性资产占换入资产的公允价值

（或换出资产公允价值与支付的货币性资产之和）的比例低于 25%，视为非货币性资产交换；如果上述比例高于 25%（含 25%）的，则视为货币性资产交易。

第八十一条非货币性资产交换的确认和计量

1. 非货币性资产交换的确认和计量原则

（1）确认

公司应当分别按照下列原则对非货币性资产交换中的换入资产进行确认，对换出资产终止确认：

①对于换入资产，公司应当在换入资产符合资产定义并满足资产确认条件时予以确认；

②对于换出资产，公司应当在换出资产满足资产终止确认条件时终止确认。

换入资产的确认时点与换出资产的终止确认时点存在不一致的，公司在资产负债表日应当按照下列原则进行处理：

①换入资产满足资产确认条件，换出资产尚未满足终止确认条件的，在确认换入资产的同时将交付换出资产的义务确认为一项负债。

②换入资产尚未满足资产确认条件，换出资产满足终止确认条件的，在终止确认换出资产的同时将取得换入资产的权利确认为一项资产。

（2）计量基础

在非货币性资产交换的情况下，不论是一项资产换入一项资产、一项资产换入多项资产、多项资产换入一项资产，还是多项资产换入多项资产，换入资产的成本都有两种计量基础。

①公允价值

非货币性资产交换同时满足下列两个条件的，应当以公允价值为基础计量：

a 该项交换具有商业实质。

b 换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。

资产存在活跃市场，是资产公允价值能够可靠计量的明显证据，但不是唯一要求。属于以下三种情形之一的，公允价值视为能够可靠计量：

a 换入资产或换出资产存在活跃市场。

b 换入资产或换出资产不存在活跃市场，但同类或类似资产存在活跃市场。

c 换入资产或换出资产不存在同类或类似资产可比市场交易，采用估值技术确定的公允价值满足一定的条件。

换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的，应当以换出资产公允价值作为确定换入资产成本的基础，但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。一般来说，取

得资产的成本应当按照所放弃资产的对价来确定，在非货币性资产交换中，换出资产就是放弃的对价，如果其公允价值能够可靠确定，应当优先考虑按照换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础；如果有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，应当以换入资产公允价值为基础确定换入资产的成本，这种情况多发生在非货币性资产交换存在补价的情况，因为存在补价表明换入资产和换出资产公允价值不相等，一般不能直接以换出资产的公允价值作为换入资产的成本。

②账面价值

不具有商业实质或交换涉及资产的公允价值均不能可靠计量的非货币性资产交换，公司应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额；对于换出资产，终止确认时不确认损益。

收到或支付的补价作为确定换入资产成本的调整因素，其中，收到补价方应当以换出资产的账面价值减去补价作为换入资产的成本；支付补价方应当以换出资产的账面价值加上补价作为换资产的成本。

2. 商业实质的判断

非货币性资产交换具有商业实质，是换入资产能够采用公允价值计量的重要条件之一。在确定资产交换是否具有商业实质时，公司应当重点考虑由于发生了该项资产交换预期使公司未来现金流量发生变动的程度，通过比较换出资产和换入资产预计产生的未来现金流量或其现值，确定非货币性资产交换是否具有商业实质。只有当换出资产和换入资产预计未来现金流量或其现值两者之间的差额较大时，才能表明交易的发生使公司经济状况发生了明显改变，非货币性资产交换因而具有商业实质。

(1) 判断条件

公司发生的，符合下列条件之一的，视为具有商业实质：

①换入资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出资产显著不同。

换入资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出资产显著不同，通常包括但不限于以下几种情况：

a 未来现金流量的风险、金额相同，时间不同。

b 未来现金流量的时间、金额相同，风险不同。

c 未来现金流量的风险、时间相同，金额不同。

②换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值不同，且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的。

公司如按照上述第一项条件难以判断某项非货币性资产交换是否具有商业实质，即可再根据第二项条件，通过计算换入资产和换出资产的预计未来现金流量现值，进行比较后判断。资产预计未来现金流量的现值，应当按照资产在持续使用过程中和最终处置时所产生的预计未来现金流量，选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。

（2）交换涉及的资产类别与商业实质的关系

公司在判断非货币性资产交换是否具有商业实质时，可以从资产是否属于同一类别进行分析，因为不同类非货币性资产因其产生经济利益的方式不同，一般来说其产生的未来现金流量风险、时间和金额也不相同，因而不同类非货币性资产之间的交换是否具有商业实质，通常较易判断。不同类非货币性资产是指在资产负债表中列示的不同大类的非货币性资产，比如存货、固定资产、投资性房地产、长期股权投资、无形资产等都是不同类别的资产。

同类非货币性资产交换是否具有商业实质，通常较难判断。公司应当重点关注的是换入资产和换出资产为同类资产的情况，同类资产产生的未来现金流量既可能相同，也可能显著不同，其之间的交换因而可能具有商业实质，也可能不具有商业实质。

通常情况下，商品用于交换具有类似性质和相等价值的商品，这种非货币性资产交换一般不产生损益，这种情况通常发生在某些特定商品上。

（3）关联方之间交换资产与商业实质的关系

在确定非货币性资产交换是否具有商业实质时，公司应当关注交易各方之间是否存在关联方关系。关联方关系的存在可能导致发生的非货币性资产交换不具有商业实质。

第八十二条非货币性资产交换的会计处理

1. 以公允价值计量的会计处理

在以公允价值计量的情况下，不论是否涉及补价，只要换出资产的公允价值与其账面价值不相同，就一定会涉及损益的确认。非货币性资产交换损益通常是换出资产公允价值与换出资产账面价值的差额，通过非货币性资产交换予以实现。

（1）不涉及补价的情况：

不涉及补价的非货币性资产交换，公司应当以换出资产的公允价值为基础确定换入资产的成本，换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益，但换出资产的公允价值不能可靠地计量或有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，公司应当以换入资产的公允价值为基础确定换入资产的初始计量金额，换入资产的公允价值与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。

（2）涉及补价的情况：

以公允价值为基础计量的非货币性资产交换，涉及补价的，应当按照下列规定进行处理：

①支付补价的，以换出资产的公允价值，加上支付补价的公允价值和应支付的相关税费，作为换入资产的成本，换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。

有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，以换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额，换入资产的公允价值减去支付补价的公允价值，与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。

②收到补价的，以换出资产的公允价值，减去收到补价的公允价值，加上应支付的相关税费，作为换入资产的成本，换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。

有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，以换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额，换入资产的公允价值加上收到补价的公允价值，与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。

2. 以换出资产账面价值计量的会计处理

非货币性资产交换不具有商业实质，或者虽然具有商业实质但换入资产和换出资产的公允价值均不能可靠计量的，应当以账面价值为基础计量。对于换入资产，公司应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额；对于换出资产，终止确认时不确认损益。应当以换出资产账面价值为基础确定换入资产成本，无论是否支付补价，均不确认损益。

如果换入资产和换出资产的公允价值都不能可靠计量时，该项非货币性资产交换通常不具有商业实质。

公司在按照换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产成本的情况下，应当分别下列情况处理：

(1) 不涉及补价的非货币性资产交换：以换出资产的账面价值，加上应支付的相关税费，作为换入资产的入账价值，不确认损益。

(2) 涉及补价的非货币性资产交换：

a 支付补价的，以换出资产的账面价值，加上支付补价的账面价值和应支付的相关税费，作为换入资产的初始计量金额，不确认损益。

b 收到补价的，以换出资产的账面价值，减去收到补价的公允价值，加上应支付的相关税费，作为换入资产的初始计量金额，不确认损益。

3. 涉及多项非货币资产交换的会计处理分以下各种情况：

(1) 资产交换具有商业实质，且各项换出资产和换入资产的公允价值均能够可靠计量的。

这种情况下，换入资产的总成本应当按照换出资产的公允价值为基础确定，除非有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠。各项换入资产的成本，应当按照各项换入资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例，对换入资产总成本进行分配，确定各项换入资产的成本。

(2) 资产交换具有商业实质，且换入资产的公允价值能够可靠计量，但换出资产的公允价值不能可靠计量。在这种情况下，换入资产的总成本应当按照换入资产的公允价值总额为基础确定，各项换入资产的成本，应当按照各项换入资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例，对换入资产总成本进行分配，确定各项换入资产的成本。

(3) 资产交换具有商业实质，且换出资产的公允价值能够可靠计量，但换入资产的公允价值不能可靠计量。在这种情况下，换入资产的总成本应当按照换出资产的公允价值为基础确定，各项换入资产的成本，应当按照各项换入资产的原账面价值占换入资产原账面价值总额的比例，对按照换出资产公允价值总额确定的换入资产总成本进行分配，确认各项换入资产的成本。

(4) 资产交换不具有商业实质，或换入资产和换出资产公允价值均不能可靠计量的。这种情况下，换入资产总成本应当按照换出资产的账面价值为基础确定，各项换入资产的成本，应当按照各项换入资产的原账面价值占换入资产原账面价值总额的比例，对按照换出资产账面价值总额为基础确定的换出资产总成本进行分配，确定各项换入资产的成本。

4. 非货币性资产交换的其他会计处理

非货币性资产交换的相关会计处理，视换出资产的类别不同而有所区别：

(1) 换出资产为存货的，应当视同销售处理，按照收入的相关规定确认销售收入，同时结转销售成本，确认的收入和结转的成本之间的差额，在利润表中作为营业利润的构成部分予以列示。

(2) 换出资产为在建工程、固定资产、无形资产的，换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额计入资产处置损益。

(3) 换出资产为长期股权投资的，换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额计入投资收益。

(4) 换入资产与换出资产涉及相关税费的，如换出存货视同销售计算的销项税额，换入资产作为存货应当确认的可抵扣增值税进项税额，按照相关税收规定计算确定。

第八十三条披露

公司应当在附注中披露与非货币性资产交换有关的下列信息：

1. 非货币性资产交换是否具有商业实质及其原因。

2. 换入资产、换出资产的类别。
3. 换入资产初始计量金额的确定方式。
4. 换入、换出资产的公允价值以及换出资产的账面价值。
5. 非货币性资产交换确认的损益。

第十八节 职工薪酬

第八十四条 职工薪酬的定义与范围

1. 职工：是指与公司订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工，也包括虽未与公司订立劳动合同但由公司正式任命的人员（如董事会成员、监事会成员等）。在公司的计划和控制下，虽未与公司订立劳动合同或未由其正式任命，但为其提供与职工类似服务的人员，也属于职工的范畴，包括通过公司与劳务中介公司签订用工合同而向公司提供服务的的人员。

2. 职工薪酬：是指公司为获得职工提供的服务或终止劳动合同关系而给予的各种形式的报酬。公司提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利，也属于职工薪酬。

3. 职工薪酬的范围：

职工薪酬主要包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。

（1）短期薪酬

短期薪酬，是指公司预期在职工提供相关服务的年度报告期间结束后 12 个月内将全部予以支付的职工薪酬，因解除与职工的劳动关系给予的补偿属于辞退福利的范畴，不属于短期薪酬。短期薪酬主要包括：

①职工工资、奖金、津贴和补贴，是指按照构成工资总额的计时工资、计件工资、支付给职工的超额劳动报酬等的劳动报酬、为了补偿职工特殊或额外的劳动消耗和因其他特殊原因支付给职工的津贴，以及为了保证职工工资水平不受物价影响支付给职工的物价补贴等。公司的短期奖金计划属于短期薪酬，长期奖金计划属于其他长期职工福利。

②职工福利费，是指公司为职工提供的除职工工资、奖金、津贴和纳入工资总额管理的补贴、职工教育经费、社会保险费（含年金）、补充医疗保险及住房公积金等以外的福利待遇支出，包括发放给职工或为职工支付的以下各项现金补贴和非货币资金福利：一是为职工卫生保健、生活等发放或支付的各项现金补贴和非货币性福利，包括职工因公外地就医费用、职工疗养费用、防暑降温费等；二是公司尚未分离的内设集体福利部门所发生的设备、设施和人员费用；三是离退休人员统筹外费用，包括离休人员的医疗费及离退休人员其他统筹外

费用；四是发放给在职职工的生活困难补助以及按规定发生的其他职工福利支出，如丧葬补助费、抚恤费、职工异地安家费、独生子女费等。

③医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费，是指公司按照国家规定的基准和比例计算，向社会保险经办机构缴纳的医疗保险费、工伤保险费和生育保险费。

④住房公积金，是指公司按照国家规定的基准和比例计算，向住房公积金管理机构缴存的住房公积金。

⑤工会经费和职工教育经费，是指公司为了改善职工文化生活、为职工学习先进技术和提高文化水平和业务素质，用于开展工会活动和职工教育及职业技能培训等相关支出。

⑥短期带薪缺勤，是指公司支付工资或提供补偿的职工缺勤，包括年休假、病假、短期伤残、婚假、产假、丧假、探亲假等。

⑦短期利润分享计划，是指因职工提供服务而与职工达成的基于利润或其他经营成果提供薪酬的协议。长期利润分享计划属于其他长期职工福利。

⑧非货币性福利，是指公司以自己的产品或外购商品发放给职工作为福利，公司提供给职工无偿使用自己拥有的资产或租赁资产供职工无偿使用等。

⑨其他短期薪酬，是指除上述薪酬以外的其他为获得职工提供的服务而给予的短期薪酬。

（2）离职后福利

离职后福利，是指公司为获得职工提供的服务而在职工退休或与公司解除劳动关系后，提供的各种形式的报酬和福利，属于短期薪酬和辞退福利的除外。

离职后福利计划，是指公司与职工就离职后福利达成的协议，或者公司为向职工提供离职后福利制定的规章和办法等。离职后福利计划按其特征可以分为设定提存计划和设定受益计划。其中，设定提存计划，是指向独立的基金缴存固定费用后，公司不再承担进一步支付义务的离职后福利计划。设定受益计划，是指除设定提存计划以外的离职后福利计划。

（3）辞退福利

辞退福利，是指公司在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动合同关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工补偿。辞退福利主要包括：

①在职工劳动合同尚未到期前，不论职工本人是否愿意，公司决定解除与职工的劳动关系而给予的补偿。

②在职工劳动合同尚未到期前，为鼓励职工自愿接受裁减而给予的补偿，职工有权利选择继续在职或接受补偿离职。

辞退福利通常采取解除劳动关系时一次性支付补偿的方式，或者在职工不再为公司带来

经济利益后,将职工工资支付到辞退后未来某一期间的方式。

根据辞退福利的定义和包括的内容,公司应当区分辞退福利与正常退休养老金。辞退福利是在职工与公司签订的劳动合同到期前,公司根据法律与职工本人或职工代表(工会)签订的协议,或者基于商业惯例,承诺当其提前终止对职工的雇佣关系时支付的补偿,引发补偿的事项是辞退,因此,公司应当在辞退时进行确认和计量;职工在正常退休时获得的养老金,是其与公司签订的劳动合同到期时,或者职工达到了国家规定的退休年龄时获得的退休后生活补偿金额,此种情况下给予补偿的事项是职工在职时提供的服务而不是退休本身,因此,公司应当在职工提供服务的会计期间确认和计量。

另外,职工虽然没有与公司解除劳动合同,但未来不再为公司提供服务,不能为公司带来经济利益,公司承诺提供实质上具有辞退福利性质的经济补偿的,发生“内退”的情况,在其正式退休日期之前应当比照辞退福利处理,在其正式退休日期之后,应当按照离职后福利处理。

(4) 其他长期职工福利

其他长期职工福利,是指除短期薪酬、离职后福利、辞退福利之外所有的职工薪酬,包括长期带薪缺勤、长期残疾福利、长期利润分享计划等。

第八十五条 职工薪酬的确认及计量

1. 短期薪酬的确认及计量

公司应当在职工为其提供服务的会计期间,将实际发生的短期薪酬确认为负债,并计入当期损益,其他会计准则要求或允许计入资产成本的除外。

(1) 货币性短期薪酬

职工的工资、奖金、津贴和补贴,大部分的职工福利费、医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费,住房公积金、工会经费和职工教育经费一般属于货币性短期薪酬。对于货币性短期薪酬,在确定应付职工薪酬和应当计入成本费用的职工薪酬金额时,公司应当根据职工薪酬构成的明细分别进行核算:

①应付工资的核算

工资,是公司应付给职工的工资总额,是公司使用职工的知识、技能、时间和精力而给予职工的一种报酬,构成公司对职工个人的一种负债。

工资总额,是指公司在一定时期内直接支付给本公司全部职工的劳动报酬总额,包括计时工资、计件工资、奖金、津贴和补贴、加班加点工资以及特殊情况下支付的工资。

公司应当按照职工提供服务情况和工资标准计算应计入职工薪酬的工资总额,按照受益对象计入当期损益或相关资产成本。按照职工提供服务性质的不同,应付职工薪酬应当分别

计入“生产成本”、“制造费用”、“管理费用”、“研发支出”、“在建工程”等科目。

②职工福利核算的核算

职工福利,是公司按规定用于公司职工福利方面的支出,是公司使用了职工的劳动技能、知识等以后除了有义务承担必要的劳动报酬以外,还必须负担的对职工福利方面的义务。公司发生的职工福利费,应当在实际发生时,按照员工提供服务的性质,分别计入当期损益科目或者相关资产的成本。

③社会保险费核算为职工缴纳的医疗保险费、失业保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费,及其期末应付未付金额。

④住房公积金核算应当为职工缴存的住房公积金,及其期末应付未付金额。

⑤工会经费用于核算按照职工工资总额和规定的比例向工会部门缴纳的工会经费。

⑥职工教育经费用于核算职工教育培训方面开支。

(2) 带薪缺勤

公司对各种原因产生的缺勤进行补偿,比如年休假、病假、短期伤残假、婚假、产假、丧假、探亲假等。带薪缺勤应当分为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤两类。

①累积带薪缺勤

累积带薪缺勤,是指带薪权利可以结转下期的带薪缺勤,本期尚未用完的带薪缺勤权利可以在未来期间使用。公司应当在职工提供了服务从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时,确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬,并以累积未行使权利而增加的预期支付金额计量。有些累积带薪缺勤在职工离开公司时,对未行使的权利职工有权获得现金支付。如果职工在离开公司时能够获得现金支付,公司就应当确认公司必须支付的、职工全部累积未使用权利的金额。如果职工在离开公司时不能获得现金支付,则公司应当根据资产负债表日因累积未使用权利而导致的预期支付的追加金额,作为累积带薪缺勤费用进行预计。

②非累积带薪缺勤

非累积带薪缺勤,是指带薪权利不能结转下期的带薪缺勤,本期尚未用完的带薪缺勤权利将予以取消,并且职工离开公司时也无权获得现金支付。我国公司职工休婚假、产假、丧假、探亲假、病假期间的工资通常属于非累积带薪缺勤。由于职工提供服务本身不能增加其能够享受的福利金额,公司在职工未缺勤时不应当计提相关费用和负债;公司应在职工缺勤时确认职工享有的带薪权利,即视同职工出勤确认的相关资产成本或当期费用。公司应当在缺勤期间计提应付工资时一并处理。

公司应当在职工实际发生缺勤的会计期间确认与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬。

（3）短期利润分享计划

公司制定有利润分享计划的，如规定当职工在公司工作了特定期限后，能够享有按照公司净利润的一定比例计算的薪酬，如果职工在公司工作到特定期末，其提供的服务就会增加公司应付职工薪酬金额，或者尽管公司没有支付这类薪酬的法定义务，但是有支付此类薪酬的惯例，或者说公司除了支付此类薪酬外没有其他现实的选择，公司应当及时按照本准则的规定，进行有关会计处理。

利润分享计划同时满足下列条件的。公司应当确认相关的应付职工薪酬，并计入当期损益或者相关资产成本：公司因过去事项导致现在具有支付职工薪酬的法定义务；因利润分享计划所产生的应付职工薪酬义务能够可靠估计。

属于以下三种情形之一的，视为义务金额能够可靠估计：

- ①在财务报告批准报出之前公司已确定应支付的薪酬金额；
- ②该利润分享计划的正式条款中包括确定薪酬金额的方式；
- ③过去的惯例为公司确定推定义务金额提供了明显证据。

公司根据公司经济效益增长的实际情况提取的奖金，属于奖金计划，应当比照利润分享计划进行处理。

职工只有在公司工作一段特定期间才能分享利润的，公司在计量利润分享计划产生的应付职工薪酬时，应当反映职工因离职而没有得到利润分享计划支付的可能性。

如果公司在职工为其提供相关服务的年度报告期间结束后 12 个月内，不需要全部支付利润分享计划产生的应付职工薪酬，该利润分享计划应当适用本准则其他长期职工福利的有关规定。

（4）非货币性福利

公司向职工提供非货币性福利的，应当按照公允价值计量。公司向职工提供的非货币性福利，应当分别情况处理：

- ①以自产产品或外购商品发放给职工作为福利

公司以其生产的产品作为非货币性福利提供给职工的，应当按照该产品的公允价值和相关税费，计量应计入成本费用的职工薪酬金额，相关收入的确认、销售成本的结转和相关税费的处理，与正常商品销售相同。以外购商品作为非货币性福利提供给职工的，应当按照该商品的公允价值和相关税费计入成本费用。

需要注意的是，在以自产产品或外购商品发放给职工作为福利的情况下，公司在进行账务处理时，应当先通过“应付职工薪酬”科目归集当期应计入成本费用的非货币性薪酬金额。

②将拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用或租赁住房等资产供职工无偿使用

公司将拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用的，应当根据受益对象，将住房使用权每期的公允价值计入当期损益或相关资产成本，同时确认应付职工薪酬。

租赁住房等资产供职工无偿使用的，应当根据受益对象，将每期应付的租金计入相关资产成本或当期损益，并确认应付职工薪酬。

③向职工提供公司支付了补贴的商品或服务

公司有时以低于公司取得资产或服务成本的价格向职工提供资产或服务，比如以低于成本的价格向职工出售住房、以低于公司支付的价格向职工提供医疗保健服务。以提供包含补贴的住房为例，公司在出售住房等资产时，应当将此类资产的公允价值与其内部售价之间的差额（即相当于公司补贴的金额）分别情况处理：

a 如果出售住房的合同或协议中规定了职工在购得住房后至少应当提供服务的年限且如果职工提前离开则应退回部分差价，公司应当将该项差额作为长期待摊费用处理并在合同或协议规定的服务年限内平均摊销，根据受益对象分别计入相关资产成本或当期损益。

b 如果出售住房的合同或协议中未规定职工在购得住房后必须服务的年限，公司应当将该项差额直接计入出售住房当期损益或相关资产成本。

2. 离职后福利的确认与计量

离职后福利，是指公司为获得职工提供的服务而在职工退休或与公司解除劳动关系后，提供的各种形式的报酬和福利，短期薪酬和辞退福利除外。离职后福利包括退休福利（如养老金和一次性的退休支付）及其他离职后福利（如离职后人寿保险和离职后医疗保障）。如果公司提供此类福利，无论其是否设立了一个单独的主体来接受提存金和支付福利，均应适用本准则的相关要求。

职工的离职后福利，如在正常退休时获得的养老金，是其与公司签订的劳动合同到期时，或者职工达到了国家规定的退休年龄时获得的离职后生活补偿金额，此种情况下给予补偿的事项是职工在职时提供的服务而不是退休本身，因此，公司应当在职工提供服务的会计期间进行确认和计量。

离职后福利计划，是指公司与职工就离职后福利达成的协议，或者公司为向职工提供离职后福利制定的规章或办法等。公司应当将离职后福利计划分类为设定提存计划和设定受益计划两种类型。

（1）设定提存计划

设定提存计划，是指向独立的基金缴存固定费用后，公司不再承担进一步支付义务的离

职后福利计划。

设定提存计划的会计处理比较简单，因为公司在每一期间的义务取决于该期间将要提存的金额。因此，在计量义务或费用时不需要精算假设，通常也不存在精算利得或损失。

公司应在资产负债表日确认为换取职工在会计期间内为公司提供的服务而应付给设定提存计划的提存金，并作为一项费用计入当期损益或相关资产成本。

（2）设定受益计划

设定受益计划是指除设定提存计划以外的离职后福利计划。根据预期累计福利单位法确定的公式将设定受益计划产生的福利义务归属于职工提供服务的期间，并计入当期损益或相关资产成本。

设定受益计划义务现值减去设定受益计划资产公允价值所形成的赤字或盈余确认为一项设定受益计划净负债或净资产。设定受益计划存在盈余的，本公司以设定受益计划的盈余和资产上限两项的孰低者计量设定受益计划净资产。

所有设定受益计划义务，包括预期在职工提供服务的年度报告期间结束后的十二个月内支付的义务，根据资产负债表日与设定受益计划义务期限和币种相匹配的国债或活跃市场上的高质量公司债券的市场收益率予以折现。

设定受益计划产生的服务成本和设定受益计划净负债或净资产的利息净额计入当期损益或相关资产成本；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，并且在后续会计期间不转回至损益，在原设定受益计划终止时在权益范围内将原计入其他综合收益的部分全部结转至未分配利润。

在设定受益计划结算时，按在结算日确定的设定受益计划义务现值和结算价格两者的差额，确认结算利得或损失。

3. 辞退福利的确认与计量

辞退福利，是指公司在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿。辞退福利被视为职工福利的单独类别，是因为导致义务产生的事项是终止雇佣而不是职工的服务。职工福利的形式并不决定其是为了换取服务还是换取终止职工的雇佣而提供。辞退福利通常一整笔支付，但有时也包括通过职工福利计划间接或直接提高离职后福利，或者在职工不再为公司带来经济利益后，将职工工资支付到辞退后未来某一期末等方式。

辞退福利包括两方面的内容：一是在职工劳动合同尚未到期前，不论职工本人是否愿意，公司决定解除与职工的劳动关系而给予的补偿；二是在职工劳动合同尚未到期前，为鼓励职

工自愿接受裁减而给予的补偿，职工有权利选择继续在职或接受补偿离职。辞退福利还包括当公司控制权发生变动时，对辞退的管理层人员进行补偿的情况。在确定公司提供的经济补偿是否为辞退福利时，应当注意以下问题：

（1）辞退福利与正常退休养老金应当区分开来，辞退福利是在职工与公司签订的劳动合同到期前，公司根据法律与职工本人或职工代表（工会）签订的协议，或者基于商业惯例，承诺当其提前终止对职工的雇佣关系时支付的补偿，引发补偿的事项是辞退，因此，公司应当在辞退时进行确认和计量。

（2）职工虽然没有与公司解除劳动合同，但未来不再为公司提供服务，不能为公司带来经济利益，公司承诺提供实质上具有辞退福利性质的经济补偿，比照辞退福利处理。

公司向职工提供辞退福利的，应当在以下两者孰早日确认辞退福利产生的职工薪酬负债，并计入当期损益：

（1）公司不能单方面撤回解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利时。如果公司能够单方面撤回解除劳动关系计划或裁减建议，则表明未来经济利益流出不是很可能，因而不符合负债的确认条件。

（2）公司确认涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时。

同时存在下列情况时，表明公司承担了重组义务：

①有详细、正式的重组计划，包括重组涉及的业务、主要地点、需要补偿的员工人数及其岗位性质、预计重组支出，计划实施时间等；

②该重组计划已对外公告。

由于被辞退的职工不再为公司带来未来经济利益，因此，对于所有辞退福利，均应当于辞退计划满足负债确认条件的当期一次计入费用，不计入资产成本。

在确认辞退福利时，需要注意以下两个方面

①对于分期或分阶段实施的解除劳动关系计划或自愿裁减建议，公司应当将整个计划看作是由各单项解除劳动关系计划或自愿裁减建议组成，在每期或每阶段计划符合预计负债确认条件时，将该期或该阶段计划中由提供辞退福利产生的预计负债予以确认，计入该部分计划满足预计负债确认条件的当期管理费用，不能等全部计划都符合确认条件时再予以确认。

②对于公司实施的职工内部退休计划，由于这部分职工不再为公司带来经济利益，公司应当比照辞退福利处理。具体来说在内退计划符合本准则规定的确认条件时，按照内退计划规定，将自职工停止提供服务日至正常退休日期间、公司拟支付的内退人员工资和缴纳的社会保险费等，确认为预计负债，一次计入当期管理费用，不能在职工内退后各期分期确认因

支付内退职工工资和为其缴纳社会保险费而产生的义务。

③对公司财务状况和经营成果产生较大影响的或对当期损益金额超过 500 万元的辞退福利，公司应当及时向财务部报备。

辞退福利的计量因辞退计划中职工有无选择权而有所不同：

①对于职工没有选择权的辞退计划，应当根据计划条款规定拟解除劳动关系的职工数量、每一职位的辞退补偿等计提应付职工薪酬。

②对于自愿接受裁减的建议，因接受裁减的职工数量不确定，公司应当根据《企业会计准则第 13 号—或有事项》规定，预计将会接受裁减建议的职工数量，根据预计的职工数量和每一职位的辞退补偿等计提应付职工薪酬。

③公司应当按照辞退计划条款的规定，合理预计并确认辞退福利产生的应付职工薪酬。辞退福利预期在其确认的年度报告期间期末后 12 个月内完全支付的，应当适用短期薪酬的相关规定。

④对于辞退福利预期在年度报告期间期末后 12 个月内不能完全支付的，应当适用本准则关于其他长期职工福利的有关规定。即实质性辞退工作在一年内实施完毕但补偿款项超过一年支付的辞退计划，公司应当选择恰当的折现率，以折现后的金额计量应计入当期损益的辞退福利金额。

4. 其他长期职工福利的确认与计量

其他长期职工福利，是指除短期薪酬、离职后福利和辞退福利以外的其他所有职工福利。其他长期职工福利包括以下各项（假设预计在职工提供相关服务的年度报告期末以后 12 个月内不会全部结算）：长期带薪缺勤，如其他长期服务福利、长期残疾福利、长期利润分享计划和长期奖金计划，以及递延酬劳等。

公司向职工提供的其他长期职工福利，符合设定提存计划条件的，应当按照设定提存计划的有关规定进行会计处理。符合设定受益计划条件的，公司应当按照设定受益计划的有关规定，确认和计量其他长期职工福利净负债或净资产。在报告期末，公司应当将其他长期职工福利产生的职工薪酬成本确认为下列组成部分：

- （1）服务成本。
- （2）其他长期职工福利净负债或净资产的利息净额。
- （3）重新计量其他长期职工福利净负债或净资产所产生的变动。

为了简化相关会计处理，上述项目的总净额应计入当期损益或相关资产成本。长期残疾福利水平取决于职工提供服务期间长短的，公司应在职工提供服务的期间确认应付长期残疾

福利义务，计量时应当考虑长期残疾福利支付的可能性和预期支付的期限；与职工提供服务期间长短无关的，公司应当在导致职工长期残疾的事件发生的当期确认应付长期残疾福利义务。

递延酬劳包括按比例分期支付或者经常性定额支付的递延奖金等。这类福利应当按照奖金计划的福利公式来对费用进行确认，或者按照直线法在相应的服务期间分摊确认。如果一个公司内部为其长期奖金计划或者递延酬劳设立一个账户，则这样的其他长期职工福利不符合设定提存计划的条件。

第十九节 股份支付

第八十六条 股份支付的定义和分类

股份支付，是“以股份为基础支付的”简称，是指公司为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易，包括以权益结算的股份支付和以现金结算的股份支付。

1. 以权益结算的股份支付，是指公司为获取服务以股份或其他权益工具作为对价进行结算的交易。这里所指的权益工具是公司自身权益工具。

2. 以现金结算的股份支付，是指公司为获取服务承担以股份或其他权益工具为基础计算确定的交付现金或其他资产义务的交易。

公司授予职工股票期权、认股权证等衍生工具或其他权益工具以换取职工提供的服务，从而实现对职工的激励或补偿的，应适用本核算办法关于股份支付的相关规定。

3. 相关基本概念：

(1) 授予日，是指股份支付协议获得批准的日期。其中“获得批准”，是指公司与职工或其他方就股份支付的协议条款和条件已达成一致，该协议获得股东大会或类似机构的批准。这里的“达成一致”是指，双方在对该计划或协议内容充分形成一致理解的基础上，均接受其条款和条件。如果按照相关法规的规定，在提交股东大会或类似机构之前存在必要程序或要求，则应履行该程序或满足该要求。

(2) 可行权日，是指可行权条件得到满足、职工和其他方具有从公司取得权益工具或现金的权利的日期。

(3) 等待期，是指可行权条件得到满足的期间；对于可行权条件为规定服务期间的股份支付，等待期为授予日至可行权日的期间；对于可行权条件为规定业绩的股份支付，应当在授予日根据最可能的业绩结果预计等待期的长度。

(4) 行权日，是指职工和其他方行使权利、获取现金或权益工具的日期。

(5) 行权，是按期权的约定价格实际购买股票，一般是在可行权日之后到期权到期日之前的可选择时段内行权。

(6) 出售日，是指股票的持有人将行使期权所取得的期权股票出售的日期。按照我国法规规定，用于期权激励的股份支付协议，应在行权日与出售日之间设立禁售期，其中国有控股上市公司的禁售期不得低于2年。

第八十七条 股份支付的确认及计量

1. 股份支付的确认及计量原则

(1) 以权益结算的股份支付

①以权益结算的股份支付换取职工提供服务的，应当以授予职工权益工具的公允价值计量。根据具体情况，按以下方法处理：

a 授予后立即可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付，应当在授予日按照权益工具的公允价值计入相关成本或费用，相应增加资本公积中的股本溢价；

b 完成等待期内的服务或达到规定业绩条件才可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付，在等待期内的每个资产负债表日，应当以对可行权权益工具数量的最佳估计为基础，按照权益工具授予日的公允价值，将当期取得的服务计入相关资产成本或费用，同时计入资本公积中的其他资本公积。

在资产负债表日，后续信息表明可行权权益工具的数量与以前估计不同的，应当进行调整，并在可行权日调整至实际可行权的权益工具数量。公司在可行权日之后不再对已确认的相关成本或费用和所有者权益总额进行调整。

②以权益结算的股份支付换取其他方服务的，应当分别下列情况处理：

a 其他方服务的公允价值能够可靠计量的，应当按照其他方服务在取得日的公允价值，计入相关成本或费用，并相应增加所有者权益（资本公积）；

b 其他方服务的公允价值不能可靠计量但权益工具公允价值能够可靠计量的，应当按照权益工具在服务取得日的公允价值，计入相关成本或费用，相应增加所有者权益（资本公积）；

在行权日，公司应根据实际行权的权益工具数量，计算确定应转入实收资本（或股本）的金额，并按确定的金额从资本公积中转入实收资本（或股本）。

(2) 以现金结算的股份支付

以现金结算的股份支付，应当按照公司承担的以股份或其他权益工具为基础计算确定的负债的公允价值计量。并根据具体情况，按以下方法处理：

①授予后立即可行权的以现金结算的股份支付，应当在授予日以公司承担负债的公允价

值计入相关成本或费用，相应增加负债；

②完成等待期内的服务或达到规定业绩条件以后才可行权的以现金结算的股份支付，在等待期内的每个资产负债表日，应当以对可行权情况的最佳估计为基础，按照公司承担负债的公允价值金额，将当期取得的服务计入成本或费用和相应的负债。

在资产负债表日，后续信息表明公司当期承担债务的公允价值与以前估计不同的，应当进行调整，并在可行权日调整至实际可行权水平。

公司应当在相关负债结算前的每个资产负债表日以及结算日，对负债的公允价值重新计量，将其变动计入当期损益（公允价值变动损益）。

（3）可行权条件的种类、处理和变更

股份支付中通常涉及可行权条件，具体包括服务期限条件和业绩条件。在满足这些条件之前，职工无法获得股份。

①市场条件和非市场条件

一般而言，业绩条件是指公司达到特定业绩目标的条件，具体包括市场条件和非市场条件。市场条件是指行权价格、可行权条件以及行权可能性与权益工具的市场价格相关的业绩条件，如股份支付协议中关于股价至少上升至何种水平职工可相应取得多少股份的规定。公司在确定权益工具在授予日的公允价值时，应考虑市场条件的影响，而不考虑非市场条件的影响。但市场条件是否得到满足，不影响公司对预计可行权情况的估计。

非市场条件是指除市场条件之外的其他业绩条件，如股份支付协议中关于达到最低盈利目标或销售目标才可行权的规定。公司在确定权益工具在授予日的公允价值时，不考虑非市场条件的影响。但非市场条件是否得到满足，影响公司对预计可行权情况的估计。

对于可行权条件为业绩条件的股份支付，在确定权益工具的公允价值时，应考虑市场条件的影响，只要职工满足了其他所有非市场条件，公司就应当确认已取得的服务。

②可行权条件的变更

有时，公司可能需要对股份支付协议中的可行权条件做出变更，例如调整行权价格或股票期权数量。《上市公司股权激励管理办法（试行）》对此做出了严格的限定，必须按照批准股份支付计划的原则和方式进行调整。在会计上，无论已授予的权益工具的条款和条件如何变更，公司确认的服务的金额，不应低于权益工具在授予日的公允价值。

第八十八条 股份支付的会计处理

股份支付的会计处理必须以完整、有效的股份支付协议为基础。

1. 授予日

除了立即可行权的股份支付外，无论权益结算的股份支付还是现金结算的股份支付，公司在授予日均不做会计处理。

2. 等待期内每个资产负债表日

公司应当在等待期内的每个资产负债表日，将取得职工或其他方提供的服务计入成本费用，同时确认所有者权益或负债。对于可行权条件为业绩条件的股份支付，在确定权益工具的公允价值时，应考虑市场条件的影响，只要职工满足了其他所有非市场条件，公司就应当确认已取得的服务。

等待期长度确定后，业绩条件为非市场条件的，如果后续信息表明需要调整等待期长度，应对前期确定的等待期长度进行修改；业绩条件为市场条件的，不应因此改变等待期长度。

(1) 在等待期内每个资产负债表日，公司应将取得的职工提供的服务计入成本费用，计入成本费用的金额应当按照权益工具的公允价值计量。

对于权益结算的涉及职工的股份支付，应当按照授予日权益工具的公允价值计入成本费用和资本公积（其他资本公积），不确认其后续公允价值变动；对于现金结算的涉及职工的股份支付，应当按照每个资产负债表日权益工具的公允价值重新计量，确定成本费用和应付职工薪酬。

对于授予的存在活跃市场的期权等权益工具，应当按照活跃市场中的报价确定其公允价值。对于授予的不存在活跃市场的期权等权益工具，应当采用期权定价模型等确定其公允价值，选用的期权定价模型至少应当考虑以下因素：期权的行权价格；期权的有效期；标的股份的现行价格；股价预计波动率；股份的预计股利；期权有效期内的无风险利率。

(2) 在等待期内每个资产负债表日，公司应当根据最新取得的可行权职工人数变动等后续信息做出最佳估计，修正预计可行权的权益工具数量。在可行权日，最终预计可行权权益工具的数量应当与实际可行权工具的数量一致。

根据上述权益工具的公允价值和预计可行权的权益工具数量，计算截至当期累计应确认的成本费用金额，再减去前期累计已确认金额，作为当期应确认的成本费用金额。

3. 可行权日之后

(1) 对于权益结算的股份支付，在可行权日之后不再对已确认的成本费用和所有者权益总额进行调整。公司应在行权日根据行权情况，确认股本和股本溢价，同时结转等待期内确认的资本公积（其他资本公积）。

(2) 对于现金结算的股份支付，公司在可行权日之后不再确认成本费用，负债（应付职工薪酬）公允价值的变动应当计入当期损益（公允价值变动损益）。

4. 回购股份进行职工期权激励

公司以回购股份形式奖励本公司职工的，属于权益结算的股份支付，应当进行以下处理：

（1）回购股份

公司回购股份时，应当按照回购股份的全部支出作为库存股处理，同时进行备查登记。

（2）确认成本费用

对于以权益结算的股份支付，公司应当在等待期内每个资产负债表日按照权益工具在授予日的公允价值，将取得的职工服务计入成本费用，同时增加资本公积（其他资本公积）。

（3）职工行权

公司应于职工行权购买本公司股份收到价款时，转销交付职工的库存股成本和等待期内资本公积（其他资本公积）累计金额，同时，按照其差额调整资本公积（股本溢价）。

第二十章 政府补助

第八十九条 政府补助的基本概念

1. 政府补助的定义

政府补助是指公司从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产，其主要形式包括政府对公司的无偿拨款、税收返还、财政贴息，以及无偿给予非货币性资产等。通常情况下，直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税款等不涉及资产直接转移的经济资源，不适用政府补助准则。

2. 政府补助的特征

（1）政府补助是来源于政府的经济资源

政府主要是指行政事业单位及类似机构。对公司收到的来源于其他方的补助，如有确凿证据表明政府是补助的实际拨付人，其他方只是起中间方代付作用，则该项补助也属于来源于政府的经济资源。

（2）政府补助是无偿的、有条件的

政府向公司提供补助具有无偿性的特点。政府并不因此而享有公司的所有权，公司未来也不需要向政府交付商品或服务作为对价。政府补助通常附有一定的条件，主要包括：

①政策条件：公司只有符合政府补助政策的规定，才有资格申请政府补助。符合政策规定不一定都能够取得政府补助；不符合政策规定、不具备申请政府补助资格的，不能取得政府补助；

②使用条件：公司已获批准取得政府补助的，应当按照政府规定的时间、使用范围、方向使用。

（3）政府资本性投入不属于政府补助

政府或国有资本授权经营单位以投资者身份向公司投入资本，享有公司相应的所有权，公司有义务向投资者分配利润，政府或国有资本授权经营单位与公司之间是投资者与被投资者的关系。政府相关部门拨入专项拨款中，国家相关文件规定作为“资本公积”处理的，也属于资本性投入的性质。政府的资本性投入无论采用何种形式，比如用于基建技改项目等财政性资金，国防部门拨付的用于科研项目的款项，均不属于政府补助。

公司因搬迁而收到的补偿款，应当区分补偿款的性质而进行不同的会计处理。公司因城镇整体规划、库区建设、棚户区改造、沉陷区治理等公共利益而进行的搬迁，收到政府从财政预算直接拨付的搬迁补偿款，应作为专项应付款处理。其中，属于对公司在搬迁和重建过程中发生的固定资产和无形资产损失、有关费用性支出、停工损失及搬迁后拟新建资产进行补偿的，应自专项应付款转入递延收益，按照政府补助准则的相关规定，进行会计处理。公司取得的补偿款扣除递延收益的金额后如有结余的，应当作为资本公积处理。如果政府或政府的土地收储平台以有偿的方式收储公司的土地，进而支付的款项，属于有偿性质，不属于政府补助准则规范的范畴，应作为资产处置进行处理。

第九十条 政府补助的主要形式

政府补助表现为政府向公司转移资产，通常为货币性资产，也可能为非货币性资产。政府补助主要有以下形式：

1. 无偿拨款：无偿拨款是政府无偿拨付给公司的资金，通常在拨款时明确规定了资金用途。

比如，财政部门无偿拨付给公司用于购建固定资产或进行技术改造的专项资金，鼓励公司安置职工就业而给予的奖励款项，拨付公司开展研发活动的研发经费等，均属于财政拨款。

2. 财政贴息：财政贴息是政府为支持特定领域或区域发展，根据国家宏观经济形势和政策目标，对承贷公司的银行贷款利息给予的补贴。

财政贴息主要有两种方式：财政将贴息资金直接拨付给受益公司；财政将贴息资金拨付给贷款银行，由贷款银行以政策性优惠利率向公司提供贷款，受益公司按照实际发生的利率计算和确认利息费用。

3. 税收返还：税收返还是政府按照国家有关规定采取先征后返（退）、即征即退等办法向公司返还的税款，属于以税收优惠形式给予的一种政府补助，收到返还税款时借“银行存款”科目，贷“其他收益”科目。

除税收返还外，税收优惠还包括直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等形

式。这类税收优惠并未直接向公司无偿提供资产，不作为本办法规范的政府补助，增值税出口退税不属于政府补助。

4. 无偿划拨非货币性资产：比如，行政划拨土地使用权、天然起源的天然林等。

第九十一条 政府补助的分类

政府补助应当划分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助，两类政府补助给公司带来经济利益或者弥补相关成本或费用的形式不同，账务处理也不相同。

1. 与资产相关的政府补助

与资产相关的政府补助，是指公司取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。

公司取得与资产相关的政府补助，通常情况相关补助文件会要求公司用于取得长期资产，会计上，应将收到的政府补助先确认为递延收益，自相关资产达到预定可使用状态时起，随着资产的使用而逐步结转入损益。

2. 与收益相关的政府补助。

与收益相关的政府补助，是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助。

与收益相关的政府补助，用于补偿公司已发生或即将发生的费用或损失，收益期相对较短，通常在满足条件时计入当期损益或者冲减相关成本。

第九十二条 政府补助的确认和计量

1. 政府补助的确认

(1) 政府补助的确认条件

政府补助同时满足下列条件时，才能予以确认：

①公司能够满足政府补助所附条件；

②公司能够收到政府补助。政府补助为货币性资产的，应当按照收到或应收的金额计量，政府补助为非货币性资产的，应当按照公允价值计量；公允价值不能可靠取得的，按照名义金额计量。

(2) 政府补助会计处理方法

①总额法，在确认政府补助时将政府补助全额确认为收益，而不是作为相关资产账面价值或者费用的扣减。

②净额法，将政府补助作为相关资产账面价值或所补偿费用的扣减。

公司原则上，应当优先选用总额法对政府补助进行会计处理。

2. 与资产相关的政府补助的计量

（1）货币性资产形式的政府补助

公司在收到补助资金时，按照补助资金的金额借记有关资产科目，贷记“递延收益”科目；然后在相关资产使用寿命内按合理、系统的方法分期计入损益。如果公司先收到补助资金再构建长期资产则应当在开始对相关资产计提折旧或摊销时开始将递延收益分期计入损益；如果公司先开始构建长期资产，再收到补助资金，则应当在相关资产的剩余寿命内按照合理、系统的方法将递延收益分期计入损益。选择总额法后，为避免出现前后方法不一致的情况，结转递延收益时不得冲减相关成本费用，而是将递延收益分期转入其他收益或营业外收入，借记“递延收益”科目，贷记“其他收益”或“营业外收入”科目。相关资产在使用寿命结束时或结束前被处置，尚未分摊的递延收益余额应当一次性转入资产处置当期的损益，不再予以递延。

（2）非货币性资产形式的政府补助

政府补助为非货币性资产的，如无偿给予土地使用权等，应当按照公允价值借计有关资产科目，贷记“递延收益”科目，在相关资产使用寿命内按照合理、系统的方法分期计入损益，借记“递延收益”科目，贷记“其他收益”或“营业外收入”科目。公允价值不能可靠取得的，按照名义金额（1元）计量，取得时计入当期损益。

3. 与收益相关的政府补助的计量

对于与收益相关的政府补助，公司应当选择采用总额法进行会计处理。

（1）用于补偿公司以后期间的相关成本费用或损失的，在收到时应当先判断公司能否满足政府补助所附条件。根据政府补助准则的规定，只有满足政府补助确认条件的才能予以确认。客观情况通常表明公司能够满足政府补助所附条件，公司应当将补助确认为递延收益，并在确认相关费用或损失的期间，计入当期损益。

（2）用于补偿公司已发生成本费用或损失的，直接计入当期损益。这类补助通常与公司已经发生的行为有关，是对公司已发生的成本费用或损失的补偿，或是对公司过去行为的奖励。

第九十三条 政府补助的退回

当政府补助需要退回时，初始确认是冲减相关资产账面价值的，调整资产账面价值。存在相关递延收益的，冲减相关递延收益账面余额，超出部分计入当期损益；不存在相关递延收益的，直接计入当期损益，此外，对于前期差错的政府补助退回，按照前期差错更正进行追溯调整。

当政府已明确补助将转为政府投资时，则不适用上述规定，而应按投资者投入资本进行

会计处理。

第二十一节收入

收入是指公司在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。其中“日常活动”，是指公司为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。

本核算办法适用于公司所有与客户之间的合同，但下列各项除外：

1. 由《企业会计准则第 2 号-长期股权投资》、《企业会计准则第 22 号-金融工具确认与计量》、《企业会计准则第 23 号-金融资产转移》、《企业会计准则第 24 号-套期会计》、《企业会计准则第 33 号-合并财务报表》以及《企业会计准则第 40 号-合营安排》规范的金融工具及其他合同权利和义务，分别适用于《企业会计准则第 2 号-长期股权投资》、《企业会计准则第 22 号-金融工具确认与计量》、《企业会计准则第 23 号-金融资产转移》、《企业会计准则第 24 号-套期会计》、《企业会计准则第 33 号-合并财务报表》以及《企业会计准则第 40 号-合营安排》。

2. 由《企业会计准则第 21 号-租赁》规范的租赁合同，适用于《企业会计准则第 21 号-租赁》。

3. 由保险合同相关会计准则规范的保险合同，使用保险合同相关会计准则。

本准则所称客户，是指与公司订立合同以向公司购买其日常活动产出的商品或服务（以下简称“商品”）并支付对价的一方。

合同是指双方或多方之间订立有法律约束力的权利和业务的协议。合同由书面形式、口头形式以及其他形式。

第九十四条收入的确认与计量

收入的确认与计量大致分为五步：第一步，识别和客户订立的合同；第二步，识别合同中的单项履约义务；第三步，确认交易价格；第四步，将交易价格分摊至各单项履约义务；第五步，履行各单项履约业务时确认收入。

1. 识别与客户订立的合同

（1）收入的确认原则

公司应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。取得相关商品控制权，是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益，也包括有能力阻止其他方主导该商品的使用并从中获得经济利益。

（2）收入确认的条件

当公司与客户之间的合同同时满足下列五个条件时，公司应当在客户取得相关商品控制权时确认收入：①合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；②该合同明确了合同各方与所转让商品或提供劳务（以下简称转让商品）相关的权利和义务；③该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；④该合同具有商业实质，即履行该合同将改变公司未来现金流量的风险、时间分布或金额；⑤公司因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。在进行上述判断时，公司应当注意以下三点：

一是，合同约定的权利和义务是否具有法律约束力，需要根据公司所处的法律环境和实务操作进行判断，包括合同订立的方式和流程、具有法律约束力的权利和义务的时间等。对于合同各方均有权单方面终止完全未执行的合同，且无需对合同其他方做出补偿的，公司应视为该合同不存在。

二是，合同具有商业实质，是指履行该合同将改变公司未来现金流量的风险、时间分布和金额。关于商业实质，应当按照非货币资产交换中关于商业实质的说明进行判断。

三是，公司在评估因向客户转让商品而有权取得的对价是否很可能收回时，仅应考虑客户到期时支付对价的能力和意图（即客户信用风险）。公司在进行判断时，应当考虑是否存在价格折让。存在价格折让的，应当在估计交易价格时进行考虑。公司预期很可能无法收回全部合同对价时，应当判断其原因是客户的信用风险还是公司向客户提供了价格折让所致。

在合同开始日，不符合上述收入确认的五个条件的合同，公司应当对其进行持续评估，并在合同满足五个条件时，进行相应收入确认的会计处理。

对于不符合上述五条规定的合同，公司只有在不再负有向客户转让商品的剩余业务，且向客户收取的对价无须退回时，才能将已收取的对价确认收入；否则，应当将已收取的对价作为负债进行会计处理。没有商业实质的非货币性资产交换，无论何时，均不应确认收入。

公司与同一客户同时订立或在相近时间内先后订立的两份或多份合同，在满足下列条件之一时，应当合并为一份合同进行会计处理：

- ①两份合同或多份合同基于同一商业目的而订立并构成一揽子交易。
- ②该两份或多份合同中的一份合同的对价取决于其他合同的定价或履行情况。
- ③该两份或多份合同中所承诺的商品（或每份合同中所承诺的部分商品）构成单项履约义务。

（3）合同变更

合同变更是指经合同各方同意对原合同范围或价格（或两者）做出的变更。公司应当区分下列三种情况，对合同变更分别进行会计处理：

①合同变更部分作为单独合同进行会计处理。合同变更增加了可明确区分的商品和合同价款，且新增合同价款反映了新增商品单独售价的，应当将该合同变更作为单独的合同进行会计处理。

②合同变更作为原合同终止及新合同订立进行会计处理。合同变更不属于上述第①种情况，且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间可以明确区分的，应当视为原合同终止，同时，将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理。新合同的交易价格应当为下列两项金额之和：一是原合同中尚未确认为收入的部分；二是合同变更中客户已承诺的对价金额。

③合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理。合同变更不属于上述第①种情形，且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间不可明确区分的，应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分，在合同变更日重新计算履约进度，并调整当期收入和相应成本。

2. 识别合同中的单项履约义务

合同开始日，公司应当对合同进行评估，识别该合同包含的单项履约义务，并确定各单项履约义务是在某一时段内履行，还是在某一时点履行，然后，在履行了各单项履约义务时，分别确认收入。履约义务，是指合同中公司向客户转让可明确区分商品的承诺。履约义务即包括合同中明确的承诺，也包括由于公司已公开宣布的政策、特定声明或以往的习惯做法等导致合同订立时客户合理预期公司将履行的承诺。公司为履行合同而应开展的初始活动，通常不构成履约义务，除非该合同向客户转让了承诺的商品。公司应当将下列向客户转让商品的承诺作为单项履约义务：

(1)公司向客户转让可以明确区分商品的承诺。公司向客户承诺的商品满足下列条件的，应当作为可明确区分商品：一是客户能够从该商品本身或者从该商品与其他易于获得的资源一起使用中受益，即该商品能够单独区分。二是公司向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可以单独区分。下列情况通常表明公司向客户转让商品的承诺与合同中的其他承诺不可明确区分：一是公司需提供重大服务以将该商品与合同中承诺的其他商品进行整合；二是该商品将对合同中承诺的其他商品进行重大修改或定制；三是该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。

(2)公司向客户转让一系列实质相同且转让模式相同、可明确区分商品的承诺。公司应当将实质相同且转让模式相同的一系列商品作为单项履约义务，即使这些商品可以明确区分。其中，转让模式相同，是指每一项可明确区分商品均满足在某一时段内履行履约义务的条件，且采用相同方法确定其履约进度。

3. 确定交易价格

交易价格是指公司因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额。公司代第三方收取的款项以及公司预期将退还给客户的款项，应作为负债进行处理，不计入交易价格。公司应当根据合同条款，并结合本单位以往的习惯做法确定交易价格。在确定交易价格时，公司应当考虑可变对价、合同中存在的重大融资成分、非现金对价、应付客户对价等因素的影响；应当假定将按照现有合同的约定向客户转让商品，且该合同不会被取消、续约或变更。

（1）可变对价

公司与客户的合同中约定的对价金额可能因折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔等因素而变化。此外，根据一项或多项或有事项的发生而收取不同对价金额的合同，也属于可变对价的情形。

①可变对价最佳估计数的确定。公司应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数。公司所选择的方法应当能够更好的预测公司有权收取的对价金额，并且对类似的合同，应当采用相同的方法进行估计。

②计入交易价格的可变对价金额的限制

公司按照期望值或最可能发生金额确定可变对价金额后，计入交易价格的可变对价金额还应该满足限制条件，即包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时，累计已确认收入极可能不会发生重大转回的金额。其中，“极可能”发生的概率应远高于“很可能（即可能性超过 50%）”，但不要求达到“基本确定（即可能性超过 95%）”。其目的是为了避免因为一些不确定性因素的发生，导致之前已经确认的收入发生转回。每一个资产负债表日，公司应当重新估计应计入交易价格的可变对价金额，包括重新评估将估计的可变对价计入交易价格是否受到限制，以如实反映报告期末存在的情况以及报告期内发生的情况变化。

（2）合同中存在的重大融资成分

当合同各方以在合同中（或者以隐含的方式）约定的付款时间为客户或公司就该交易提供了重大融资利益时，合同中即包含重大融资成分。公司应当按照假定客户在取得商品控制权时即以现金支付的应付金额确定交易价格。该交易价格与合同对价之间的差额，应当在合同期间内采用实际利率法摊销。合同开始日，公司预计客户取得商品控制权与客户支付价款间隔不超过一年的，可以不考虑合同中存在的融资成分。

（3）非现金对价

非现金对价包括实物资产、无形资产、股权、客户提供的广告服务等。客户支付非现金

对价的，通常情况下，公司应当按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格。非现金对价公允价值不能合理估计的，公司应当参照承诺向客户转让商品的单独售价间接确定交易价格。非现金对价的公允价值可能会因对价的形式而发生变动，也可能会因为其形式以外的原因发生变动。合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式以外的原因而发生变动的，应当作为可变对价，按照与计入交易价格的可变对价金额的限制条件相关的规定进行处理；合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式而发生变动的，该变动金额不应计入交易价格。

（4）应付客户对价

公司存在应付客户对价的，应当将该应付对价冲减交易价格，但应付客户对价是为了自客户取得其他可明确区分商品的除外。

4. 将交易价格分摊至各单项履约业务

合同中包含两项或多项履约义务的，公司应当在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。单独售价是指公司向客户单独销售商品的价格。单独售价无法直接观察的，公司应当综合考虑其能够合理取得的全部相关信息，采用市场调整法、成本加成法、余值法等方法合理估计单独售价。市场调整法是指公司根据某商品或类似商品的市场售价，考虑本单位的成本和毛利等进行适当调整后，确定其单独售价的方法。成本加成法是指公司根据某商品预计成本加上合理的毛利后的价格，确定其单独售价的方法。余值法是指公司根据合同交易价格减去合同中其他商品可观察的单独售价后的余值，确定某商品单独售价的方法。公司应当最大限度使用可观察的输入值，并对类似的情况采用一致的估计方法。公司在商品近期售价波动幅度巨大，或者因未定价且未曾单独销售而使售价无法可靠确定时，可采用余值法估计其单独售价。

（1）分摊合同折扣

合同折扣是指合同中各单项履约义务所承诺商品单独售价之和高于合同交易价格的金额。对于合同折扣，公司应当在各单项履约义务之间按比例分摊。有确凿证据表明合同折扣仅与合同中一项或多项（而非全部）履约义务相关的，公司应当将该合同折扣分摊至相关一项或多项履约义务。

（2）分摊可变对价

合同中包含可变对价的，该可变对价可能与整个合同相关，也可能仅与合同中的某一特定组成部分相关，后者包括两种情形：一是可变对价仅与合同中的一项或多项（而非全部）履约义务相关；二是可变对价可能与公司向客户转让的构成单项履约义务的一系列可明确区

分商品中的一项或多项（而非全部）商品相关。

同时满足下列条件，公司应当将可变对价及可变对价的后续变动全部分摊至与之相关的某项履约义务，或者构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的某项商品：

①可变对价的专门条款针对公司为履行该项履约义务或转让该项可明确区分商品所作的努力；②公司在考虑合同中全部履约义务及支付条款后，将合同对价中的可变金额全部分摊至该项履约义务或该项可明确区分商品符合分摊交易价格的目标。

对于不满足上述条件的可变对价及可变对价后续变动，以及可变对价及其后续变动额中未满足上述条件的剩余部分，公司应当按照分摊交易价格的一般原则，将其分摊至合同中的各单项履约义务。对于已履行的履约义务，其分摊的可变对价后续变动额应当调整变动当期的收入。

（3）交易价格的后续变动

交易价格发生后续变动的，公司应当按照在开始日所采取的基础将后续变动金额分摊至合同中的履约义务。公司不得因合同开始日之后单独售价的变动而重新分摊交易价格。对于合同变更导致的交易价格后续变动，应当按照合同变更的要求进行会计处理。合同变更之后发生可变对价后续变动的，公司应当区分下列三种情况分别进行会计处理：

①合同变更属于合同变更第一种情形的，公司应当判断可变对价后续变动与哪一项合同相关，并按照分摊可变对价的相关规定进行会计处理。

②合同变更属于合同变更第二种情形的，且可变对价与合同变更前已承诺可变对价相关的，公司应当首先将该可变对价后续变动额以原合同开始日确定的单独售价为基础进行分摊，然后再将分摊至合同变更日尚未履行履约义务的该可变对价后续变动金额以新合同开始日确定的基础进行二次分摊。

③合同变更之后发生除（1）、（2）情况以外的可变对价后续变动的，公司应当将该可变对价后续变动额分摊至合同变更日尚未履行（或部分履行）的履约义务。

5. 履行每单项履约义务时确认收入

公司在履行了合同中的履约义务，即客户取得相关商品控制权时确认收入。公司应当根据实际情况，首先判断履约义务是否满足在某一时段内履行的条件，如不满足，则该履约义务属于在某一时点履行的履约义务。对于在某一时段内履行的履约义务，公司应当选取恰当的方法来确定履约进度；对于在某一时点履行的履约义务，公司应当综合分析控制权转移的迹象，判断其转移时点。

（1）在某一时段内履行履约义务的收入确认条件

满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行的履约义务，相关收入应当在该履约业务履行的期间内确认：

①客户在公司履约的同时即取得并消耗公司履约带来的经济利益；

②客户能够控制公司履约过程中在建的商品；公司在履约过程中创建的商品包括在产品、在建工程、尚未完成的研发项目、正在进行的服务等，如果客户在公司创建该商品的过程中就能够控制这些商品，应当认为公司提供该商品的履约义务属于在某一时段内履行的履约义务。

③公司履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且公司在整个合同期内有权就累计至今已完履约的部分收取款项。

在判断商品是否具有不可替代用途时，公司即应当考虑合同的限制，也应当考虑实际可行性的限制，但无需考虑合同被终止的可能性。有权就累计至今已完履约的部分收取款项，是指由于客户或其他方原因终止合同的情况下，公司有权就累计至今已完履约的部分收取能够补偿其发生成本和合理利润的款项，并且该权利具有法律约束力。

对于在某一时段内履行的履约义务，公司应当在该段时间内按照履约进度确认收入，但是，履约进度不能合理确定的除外。公司应当考虑商品的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进度。其中，产出法是根据已转移给客户的商品对客户价值确定履约进度；投入法是根据公司为履行履约进度的投入确定履约进度。对于类似情况下的类似履约进度，公司应当采用相同的方法确定履约进度。当履约进度不能合理确定时，公司已经发生的成本预计能够得到补偿的，应当按照已经发生的成本金额确认收入，直到履约进度能够合理确定为止。

（2）在某一时点履行履约义务的收入确认

对于在某一时点履行的履约义务，公司应当在客户取得相关商品控制权的时点确认收入。在判断客户是否已取得商品控制权时，公司应当考虑下列迹象：

①公司就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务；

②公司已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已经拥有该商品的法定所有权；

③公司已将该商品实物转移给客户，即客户已占有该商品；

④公司已将该商品所有权上主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬；

⑤客户已接受该商品；

⑥其他表明客户已取得商品控制权的迹象。

第九十五条 合同成本

1. 合同履约成本

公司为履行合同可能会发生各种成本，在确认收入的同时应当对这些成本进行分析，属于存货、固定资产、无形资产等规范范围的，应当按照相关章节进行会计处理；不属于其他章节规范范围且同时满足下列条件的，应当作为合同履约成本确认为一项资产：

（1）该合同与一份当期或预期取得的合同直接相关，包括直接人工、直接材料、制造费用（或类似费用）、明确由客户承担的成本以及仅由该合同发生的其他成本；

（2）该成本增加了公司未来用于履行履约义务的资源；

（3）该成本预期能够收回。

公司发生下列支出时，应当计入当期损益：

（1）管理费用；

（2）非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用，这些支出为履行合同发生，但未反映在合同价格中；

（3）与履约义务中已履行部分相关的支出；

（4）无法在尚未履行的与已履行的履约义务之间区分相关支出。

2. 合同取得成本

公司为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应当作为合同取得成本确认为一项资产。增量成本是指公司不取得合同就不会发生的成本，例如销售佣金等。为简化实务操作，该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益。公司在采用该简化处理方法时，应当对所有类似合同一致采用。公司为取得合同发生的，除预期能够收回的增量成本以外的其他支出，例如，无论是否取得合同均会发生的差旅费、投标费、为准备投标资料发生的相关费用等，应当在发生时计入当期损益。

3. 与合同履约成本和合同取得成本有关的资产的摊销和减值

（1）摊销

对于确认为资产的合同履约成本和合同取得成本，公司应当按照与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益。

（2）减值

合同履约成本与合同取得成本的账面价值高于下列两项的差额的，超出部分应计提减值准备，并确认为资产减值损失：

①公司因转让与该资产相关的商品预期能够取得的剩余对价；

②为转让该商品估计将要发生的成本。估计将要发生的成本包括直接人工、直接材料、制造费用、明确由客户承担的成本以及仅因该合同发生的其他成本。以前期间减值的因素发生之后发生变化，使得前款（1）减（2）的差额高于该资产账面价值的，应当转回原已计提的资产减值准备，并计入当期损益，但转回后资产账面价值不应超过假设不计提资产减值准备情况下该资产在转回日的账面价值。

在确认与合同成本有关的资产的减值损失时，公司应当首先对照其他相关会计准则确认的，与合同相关的其他资产确定减值损失，然后按照上述合同履约成本与合同取得成本资产减值准备计提的规定，确定与合同成本有关的资产减值损失。

第九十六条 特定交易的会计处理

1. 附有销售退回条款的销售

对于附有销售退回条款的销售，公司应当在客户取得相关商品控制权时，按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额（即不包括预期因销售退回将退还的金额）确认收入，按照预期退回将退还的金额确认负债；同时，按照预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的减值损失）后的余额，确认为一项资产，按照所转让商品转让时的账面价值，扣除上述资产成本的净额结转成本。

每一资产负债表日，公司应当重新估计未来销售退回情况，如有变化，应当作为会计估计变更进行会计处理。

2. 附有质量保证条款的销售

对于附有质量保证条款的销售，公司应当评估该质量保证是否在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务。公司提供额外服务的，应当作为单项履约义务，进行相应的会计处理。否则，质量保证责任应当按照或有事项的要求进行会计处理。在评估质量保证是否在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独服务时，公司应当考虑该质量保证是否为法定要求，质量保证期限以及公司承诺履行任务的性质等因素。客户能够选择单独购买质量保证的，该质量保证构成单项履约义务。法定要求通常是为了保护客户避免其购买瑕疵或缺陷商品的风险，而并非为客户提供一项单独的质量保证服务。质量保证期限越长，越有可能是单项履约义务。

3. 主要责任人和代理人

公司应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。公司在向客户转让商品前能控制该商品的，公司为主要责任人，应当按照已收或应收对价总额确认收入；否则，应作为代理人，按照预期有权收取的

佣金或手续费的金额确认收入，该金额应当按照已收或应收对价总额扣除支付给其他相关方的价款后的净额，或者按照既定的佣金金额或比例等确定。

公司向客户转让商品前能够控制该商品的情形包括：

- (1) 公司自第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户；
- (2) 公司能够主导第三方代表本公司向客户提供服务；
- (3) 公司自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成某组合产出转让给客户。

在具体判断向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权时，公司不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实和情况，这些事实和情况包括：

- (1) 公司承担向客户转让商品的主要责任；
- (2) 公司在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险；
- (3) 公司有权自主决定交易商品的价格；
- (4) 其他相关事实和情况。

4. 售后回购

对于售后回购交易，公司应当区分下列两种情形分别进行会计处理：

(1) 公司因存在与客户的远期安排而负有回购义务或公司享有回购权利的，表明客户在销售时点并未取得相关商品的控制权，公司应当作为租赁交易或融资交易进行相应的会计处理。其中：回购价格低于原售价的，应当视为租赁交易，进行相应会计处理；回购价格不低于原售价的，应当视为融资交易，在收到客户款项时确认金融负债，并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等。公司到期未行使回购权利的，应当自该回购权利到期时终止确认金融负债，同时确认收入。

(2) 公司负有应客户要求回购商品义务的，应当在合同开始日评估客户是否具有行使该要求权的重大经济动因，客户具有行使该要求权的重大经济动因的，公司应当将售后回购作为租赁交易或融资交易，按第 1 种情形进行会计处理。在判断客户是否具有行权的重大经济动因时，公司应当综合考虑各种相关因素，包括回购价格与预计回购时市场价格之间的比较，以及权利的到期日等；否则，公司应当将其作为附有销售退回条款的销售交易，进行相应的会计处理。

第二十二节成本费用

第九十七条基本概念

1. 成本，是指公司为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。

2. 费用，是指公司为销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出。

公司应当合理划分期间费用和成本的界限。期间费用应当直接计入当期损益；成本应当计入所生产的产品、提供劳务的成本。

公司应将当期已销产品或已提供劳务的成本转入当期的费用；执行《收入》准则（财会[2017]22号）后，公司发生的合同履约成本和资本化的为取得合同发生的增量成本，应当采用与相关收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益。

公司在生产经营过程中所耗用的各项材料，应按实际耗用数量和账面单价计算，计入成本、费用。

公司应支付职工的薪酬，应当根据规定的工资标准、工时、产量记录等资料，计算职工工资薪酬，计入成本、费用等科目。公司按规定给予职工的各种工资性质的补贴，应付福利费，也应该通过“应付职工薪酬”科目归集和核算，作为职工薪酬计入成本、费用等相关科目。关于职工薪酬的详细内容参见本核算办法“应付职工薪酬”部分。

公司在生产经营过程中所发生的其他各项费用，应当以实际发生数计入成本、费用。

非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用（或类似费用），在费用发生时，直接计入当期损益。

第九十八条 成本费用的确认原则

1. 划分收益性支出和资本性支出原则。如果某项支出等效益及于几个会计年度，在符合相应条件后，该项支出可予资本化，不能作为当期的成本、费用；如果某项支出的效益仅及于本会计年度，应作为收益性支出，在一个会计期间内确认为成本、费用。

2. 权责发生制原则。凡是当期已经发生或当期负担的费用，不论款项是否已支付，都应当作为当期的费用；凡是不属于当期的费用，即使款项已经在当期支付，也不应当作为当期的费用。工业公司必须分清各种产品成本的界限，分清在产品成本和产成品成本的界限，不得任意压低或提高在产品和产成品的成本。

3. 实际发生原则。必须根据计算期内完工验收入库的产品数量、正常的实际消耗和实际价格，计算产品的实际成本，不得以估计成本、目标成本替代实际成本。按计划成本、定额成本进行核算的必须调整为实际成本。

4. 配比原则。为产生当期收入所发生的费用，应当确认为当期费用。当收入已经实现时，相应的费用应当在确认有关的期间予以确认；如果收入要到未来期间实现，相应的费用应递延分配于未来的实际收益期间。

5. 谁受益谁承担原则。公司生产和经营过程发生的各项费用必须设置必要的成本费用账

册，以审核无误、手续完备的原始凭证为依据，对成本费用项目在各成本核算与管理对象间进行分配，做到真实、准确、完整、及时。

6. 一贯性原则。公司应当依据统一规定，结合本公司的生产经营特点和管理要求，确定适合本公司的成本核算对象、成本项目和成本计算方法，且一经确定不得随意变更。

第九十九条 期间费用

期间费用是指本期发生的、不能直接或间接归入某种产品成本的、直接计入损益的各项费用，包括销售费用、管理费用、研发费用和财务费用，应在利润表中分项列示。

1. 销售费用，是指公司在销售商品过程中发生的费用，包括公司销售商品过程中发生的包装费、展览费、广告费，以及为销售本公司商品而专设的销售机构（含销售网点、售后服务网点等）的职工薪酬、业务招待费等经营费用。

2. 管理费用，是指公司为组织和管理公司生产经营所发生的管理费用，包括公司的董事会和行政管理部门在公司的经营管理中发生的，或者应由公司统一负担的公司经费、党建工作经费、董事会费、聘请中介机构费、咨询费（含顾问费）、诉讼费、业务招待费、技术转让费、矿产资源补偿费、无形资产摊销、排污费、住房补贴、取暖费、存货盘亏或盘盈（不包括应计入营业外支出的存货损失）等。行政管理部门直接人工费是指行政管理部门职工的工资、福利费、教育经费、工会经费及相关的社会保险金、住房公积金等。

3. 研发费用，反映公司进行研究与开发过程中发生的费用化支出。包括公司在研究开发过程中发生的工资薪金以及其他人事费用、材料成本和已消耗的劳务、设备折旧及无形资产摊销、制造费用的合理分配、其他成本及公司自行研发形成无形资产的摊销等。

4. 财务费用，是指公司为筹集生产经营所需资金等而发生的费用，包括应当作为期间费用的利息支出（减利息收入）、汇兑损失（减汇兑收益）以及相关的手续费等。

第一百条 生产成本

1. 生产成本项目列支范围：

（1）直接材料：指在生产商品产品和提供劳务过程中所消耗的，直接用于产品生产构成产品实体的原料及主要材料、外购半成品、以及有助于产品形成的辅助材料和其他直接材料，包括包装物。

（2）直接人工：指在生产商品产品和提供劳务过程中，公司应支付给直接参加产品生产的员工的各种形式的报酬以及其他相关支出，这部分职工薪酬应包括公司职工在职期间和离职以后给予的所有货币性薪酬和非货币性福利。具体的职工范围和应付职工薪酬的范围，参看“应付职工薪酬”章节。

(3) 燃料及动力：指直接用于产品生产的外购和自制的各种燃料和动力费。

(4) 无形资产的摊销：如果生产某种产品的过程中需要运用公司某项或多项专门的无形资产（专利技术或非专利技术等）的，或者说公司专门的无形资产所包含的经济利益是通过转入到所生产的产品中体现的，则产品的生产成本中应包含该项或多项无形资产的摊销费用。一项无形资产用于多项产品生产的，该无形资产当期的摊销费用应先在制造费用中归集，月末再按比例分摊到各个产品的生产成本中去。

(5) 废品损失：指生产过程中发现的、入库后发现的质量不符合技术要求所报废的产品、毛坯、零部件的实际成本减去回收材料和废料价值后的报废净损失以及修复以上废品所发生的修复费用（包括料、工费）。

(6) 停工损失：指单独计算停工损失的单位在停工期内所支付的生产工人工资和提取的应付福利费、所耗用的燃料和动力费，以及应负担的制造费用。

(7) 借款费用：如果生产某种产品的过程中（生产周期大于一年）发生了一笔或多笔借款的，相应产生的借款费用在符合“借款费用”准则中允许资本化的条件时，应计入到该产品的生产成本中去。为满足多个产品生产的单笔借款的借款费用，符合资本化条件的，应先在制造费用中归集，月末再按比例分摊到各个产品的生产成本中去。

(8) 制造费用：指应由产品制造成本负担的，不能直接计入各产品成本的有关费用，主要指各生产单位（分厂、车间）为组织和管理生产所发生的生产单位管理人员的应付职工薪酬，生产单位房屋建筑物、机器设备等的折旧费，租赁费（不包括融资租赁费），修理费，机物料消耗，低值易耗品摊销，取暖费，水电费，办公费，差旅费，运输费，保险费，设计制图费，试验检验费，劳动保护费，季节性生产公司或修理期间的停工损失以及其他制造费用。

2. 成本费用核算的基本规定

(1) 成本费用的计算期为每月 1 日至当月月末，计入当月成本的费用要素消耗和产品产量的起止日期必须与成本计算期保持一致，不得提前和延后。

(2) 必须根据计算期内完工验收入库的产品数量、实际消耗和实际价格，计算产品的实际成本，不得以估计成本、目标成本代替实际成本。

(3) 成本费用核算必须遵循谁受益谁承担费用的原则来确定成本核算对象。

(4) 成本费用核算中的各项处理方法（包括材料的计价、价差的调整、费用的分配方法、完工产品和在产品成本的计算等），前后各期必须一致，不得随意变更。

(5) 生产费用归集分配的原则是“直接费用直接计入，间接费用分配计入”。

生产单位应按作业品种设置成本核算对象。能直接计入各生产线、各作业、各产品的直接材料、直接人工等直接生产费用均应直接计入；难以直接计入的间接费用应采用与费用形成有直接关系的分配标准在所有的作业或品种之间分配。公司作业或品种包括全部的主营业务、其他业务和劳务协作等。

辅助生产车间（分厂）的生产费用包括本车间直接发生的材料、工资和其他费用，以及其他辅助生产部门转入的费用。应按照辅助生产车间（分厂）提供的产品、劳务、作业的种类和成本项目进行汇集和分配。

3. 成本计算方法

（1）变压器制造企业

①成本计算的基本方法为分步法。成本计算方法一经确定，不得随意变更。执行《收入》准则（财会[2017]22号）后，公司成本核算采用的方法应当能够与收入确认所采取的方式相匹配。

②完工产品与在产品分配费用的方法：采用当期费用根据当期完工产品与在产品新增工时比例分摊的方法确定。

③在产品成本留存的规定：在产品的留存按所耗用的原材料计算、按定额成本计算、按定额比例分配的方法确定。

（2）其他企业

①成本计算的基本方法包括品种法、分步法、分批法等。各单位的产品成本应当根据生产经营特点、生产经营组织类型和成本管理的要求，具体确定成本计算方法。一个单位可以使用一种成本计算方法，也可以同时采用多种成本计算方法。成本计算方法一经确定，不得随意变更。执行《收入》准则（财会[2017]22号）后，公司成本核算采用的方法应当能够与收入确认所采取的方式相匹配。

②完工产品与在产品分配费用的方法：由保定天威保变电气股份有限公司根据其生产经营特点确定其计算方法。基于谨慎性原则的考虑，可以选择采用只留原材料成本，各种费用在本期完工产品成本中负担的方法。

③在产品成本留存的规定：在产品的留存可选择按所耗用的原材料计算、约当产量法、按定额成本计算、按定额比例分配等方法确定。成本计算的基本方法包括品种法、分步法、分批法等。各单位的产品成本应当根据生产经营特点、生产经营组织类型和成本管理的要求，具体确定成本计算方法。一个单位可以使用一种成本计算方法，也可以同时采用多种成本计算方法。成本计算方法一经确定，不得随意变更。执行《收入》准则（财会[2017]22号）后，

公司成本核算采用的方法应当能够与收入确认所采取的方式相匹配。

第一百零一条 劳务成本

1. 劳务成本是指公司对外提供劳务（不含建造合同）所发生的成本。包括直接人工费、直接材料费、机械使用费、其他直接费用、制造费用等。

直接人工费包括直接劳务人员的工资、提取的福利费、教育经费、工会经费及相关的社会保险金、住房公积金等。

2. 公司应对劳务合同进行评估，识别合同包含的单项履约义务，并以每一项履约义务作为成本核算对象。

3. 公司对外提供劳务过程中实际发生的各项费用必须按成本核算对象和成本项目分别归集。在发生时能够分清受益对象的费用直接计入有关成本核算对象；在发生时不易直接归属于受益对象的间接费用，应在期末选择下列分配方法分摊计入各个成本核算对象。

（1）工时分配法：

间接费用分配率 = 当期实际发生的全部间接费用 ÷ ∑ 当期各项劳务实际发生的工时

某项劳务间接费用分配额 = 该项劳务当期实际发生的工时 × 间接费用分配率

（2）收入分配法：

间接费用分配率 = 当期实际发生的全部间接费用 ÷ ∑ 当期各项劳务实现收入

某项劳务间接费用分配额 = 该项劳务当期实现收入 × 间接费用分配率

（3）工作量分配法：

间接费用分配率 = 当期实际发生的全部间接费用 ÷ ∑ 当期各项劳务实际完成的工作量

某项劳务间接费用分配额 = 该项劳务当期实际完成的工作量 × 间接费用分配率

4. 如果合同满足收入准则规定的合同确认五个条件的，公司应在期末按照与收入确认相同的基础，将相应的劳务成本转入当期的费用。如果合同暂不满足收入准则规定的合同确认五个条件的，相关劳务成本应先进行资本化，并按照收入准则的相关规定进行后续的会计处理。

第一百零二条 建造合同成本和生产周期较长的大型装备成本

详细内容参见本核算办法“收入”中“合同成本”的有关内容。

第二十三节 所得税

第一百零三条 所得税核算的方法

1. 公司应采用资产负债表债务法核算公司所得税。所得税包括以应纳税所得额为基础的各种境内和境外税额。

2. 公司一般在资产负债表日核算所得税，并确认相应递延所得税资产、递延所得税负债、所得税费用和应纳所得税。特殊交易或事项应在确认相应的资产或负债时，核算所得税。

第一百零四条 所得税核算的一般程序

公司进行所得税核算一般应遵循以下程序：

1. 确定有关资产、负债的账面价值；
2. 确定有关资产、负债的计税基础；
3. 比较账面价值与计税基础，确定暂时性差异；
4. 确认递延所得税资产及负债；
5. 确定利润表中的所得税费用。

第一百零五条 资产、负债的计税基础和暂时性差异

1. 资产的计税基础，是指在收回资产账面价值过程中，计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额。

负债的计税基础，是指负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额。

2. 暂时性差异，是指资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额；未作为资产和负债确认的项目，按照税法规定可以确定其计税基础的，该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异。按照暂时性差异对未来期间应税金额的影响，分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异：

（1）应纳税暂时性差异，是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生应税金额的暂时性差异。通常，资产的账面价值大于其计税基础或者负债的账面价值小于其计税基础时产生应纳税暂时性差异。

（2）可抵扣暂时性差异，是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生可抵扣金额的暂时性差异。通常，资产的账面价值小于其计税基础或者负债的账面价值大于其计税基础时产生可抵扣暂时性差异。

通常，以下几项的资产、负债的账面价值与计税基础可能存在差异：

- （1）固定资产；
- （2）无形资产；
- （3）以公允价值计量金融资产；
- （4）长期股权投资；
- （5）其他计提减值准备的资产；

(6) 预计负债等。

第一百零六条递延所得税资产和递延所得税负债的确认

1. 资产、负债的账面价值与其计税基础存在差异的，应当确认所产生的递延所得税资产或递延所得税负债。

2. 递延所得税资产的确认

(1) 公司在确认递延所得税资产时应当遵循谨慎性原则。

(2) 根据税法规定，公司亏损向后递延税前弥补五年（符合条件的公司适用现行优惠政策）。公司应当对能够结转后期的尚可抵扣的亏损，以可能获得用于抵扣亏损的未来应纳税所得额为限，确认递延所得税资产。若公司判断此五年内可抵扣暂时性差异不能在以后经营年度内的应纳税利润中充分转回，公司不应当确认递延所得税资产。高新技术企业可按相关政策执行。

(3) 对于上年度亏损的公司，公司在确认递延所得税资产时，应当根据未来五年的盈利计划进行测算。该盈利计划应当以经公司管理层批准的最近财务预算或预测数据，以及该预算或者预测期之后年份稳定的或者递减的增长率为基础。

3. 下列交易或事项中产生的递延所得税负债不应确认：

(1) 商誉的初始确认时产生的应纳税暂时性差异。

(2) 同时具有下列特征的交易中产生的资产或负债的初始确认时产生的应纳税暂时性差异：

①该项交易不是公司合并；

②交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额（或可抵扣亏损）。

(3) 同时满足下列条件的与子公司、联营公司及合营公司的投资相关的应纳税暂时性差异：

①作为投资公司的公司能够控制暂时性差异转回的时间；

②该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。

4. 公司在下列交易或事项中产生的递延所得税资产不应确认：

(1) 同时具有下列特征的交易中因资产或负债的初始确认所产生的递延所得税资产：

①该项交易不是公司合并；

②交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额（或可抵扣亏损）。

(2) 满足下列条件之一的对与子公司、联营公司及合营公司投资相关的可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产：

①可抵扣暂时性差异在可预见的未来不能转回；

②未来不能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额。

公司对于能够结转以后年度的可抵扣亏损和税款抵减，应当以很可能获得用来抵扣可抵扣亏损和税款抵减的未来应纳税所得额为限，确认相应的递延所得税资产。

第一百零七条递延所得税资产和递延所得税负债的计量

1. 当期所得税费用包括当期应纳税所得额和当期递延所得税两个部分，其中：

当期应纳税所得额 = 当期应纳税所得额 × 当期适用税率

当期递延所得税 = 当期递延所得税负债的增加（-减少） - 当期递延所得税资产的增加（+减少）

2. 资产负债表日，对于递延所得税资产和递延所得税负债，应当根据税法规定，按照预期收回该资产或清偿该负债期间的适用税率计量。

适用税率发生变化的，应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债进行重新计量，除直接在所有者权益中确认的交易或者事项产生的递延所得税资产和递延所得税负债以外，应当将其影响数计入变化当期的所得税费用。

3. 公司当期应纳税所得额和递延所得税应当作为所得税费用或收益计入当期损益，但是，公司合并产生的当期应纳税所得额和递延所得税应调整商誉；与直接计入所有者权益的交易或者事项相关的当期应纳税所得额和递延所得税应当记入所有者权益。

第一百零八条所得税的前期更正

公司因重大差错而按规定应补交以前年度的所得税，应视为重要前期差错，采用追溯重述法进行会计处理。因此而支付的罚款，应计入支付当期的营业外支出，不得追溯调整前期损益。

第二十四节 财务会计报告

第一百零九条财务会计报告的一般规定

1. 财务会计报告的构成

（1）基本概念

财务会计报告，是指公司对外提供的反映公司某一特定日期的财务状况和某一会计期间经营成果、现金流量等会计信息的文件。

公司的财务会计报告分为年度、半年度、季度和月度财务会计报告。月度、季度财务会计报告是指季度和季度终了提供的财务会计报告；半年度财务会计报告是指在每个会计年度的前 6 个月结束后对外提供的财务会计报告；年度财务会计报告是指年度终了对外提供的财

务会计报告。半年度、季度和月度财务会计报告统称为中期财务会计报告。

（2）财务会计报告的组成

财务会计报告包括会计报表、会计报表附注和其他应当在财务会计报告中披露的相关信息和资料。会计报表包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益（股东权益）变动表等。

公司对外提供的财务会计报告的内容、会计报表种类和格式、会计报表附注的主要内容等，按企业会计准则和有关法律法规的规定执行。

季度、月度财务会计报告通常仅指会计报表，企业会计准则另有规定的除外。半年度中期财务会计报告中的会计报表附注需要披露所有重大的事项、资产负债表日后事项、或有事项等。

2. 财务会计报告的编制

（1）财务会计报告编制的基本要求

①公司应当于年度终了编制年度财务会计报告，于半年、季度和月度终了编制半年度、季度和月度财务会计报告。

②公司编制财务会计报告，应当根据真实的交易、事项以及完整、准确的账簿记录等资料，并按照国家会计准则和本办法规定的编制基础、编制依据、编制原则和方法进行。任何组织或者个人不得授意、指使、强令公司违反本条例和国家统一的会计制度规定，改变财务会计报告的编制基础、编制依据、编制原则和方法。

③公司应当依照有关规定，以实际发生的交易或者事项为依据，对会计报表中各项会计要素进行合理的确认、计量和报告，不得随意改变会计要素的确认和计量标准。

④在编制财务报表过程中，公司管理层应当利用所有可获得信息来评价本单位自报告期末起至少 12 个月的持续经营能力。公司如有近期获利经营的历史且有财务资源支撑，则通常表明以持续经营为基础编制财务报表是合理的。若公司正式决定或被迫在当期或下一个会计期间清算或停止营业的，则表明持续经营为基础编制财务报表不再合理，应当采用其他基础进行编制。

⑤公司应当依照规定的结账日进行结账，不得提前或者延迟。年度结账日为公历年度每年的 12 月 31 日；半年度、季度、月度结账日分别为公历年度每半年、每季、每月的最后一天。

（2）中期财务报告的特殊规定

①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、所有者权益变动表和

附注，会计准则规定对财务报表格式和内容作出修改的，中期财务报告应当按照修改后的内容和格式进行编制。

②中期财务报告应当按照下列规定提供比较财务报表

本中期末的资产负债表和上年度末的资产负债表；本中期末的利润表、年初至本中期末的利润表以及上年度可比期间的利润表；年初至本中期末的现金流量表和上年度年初至可比中期末的现金流量表。

③在确认和计量各中期财务报表项目时，对项目重要性的判断，应当以中期财务数据为基础，不应以年度财务数据为基础。

④中期财务报表应当采用与年度会计报表相一致的会计政策。

(3) 财务会计报告编制的准备

①全面清查资产、核实债务

公司在编制年度财务会计报告前，应当按照下列规定，全面清查资产、核实债务：结算款项，包括应收款项、应付款项、应交税费等是否存在，与债务、债权单位的相应债务、债权金额是否一致；原材料、在产品、自制半成品、库存商品等各项存货的实存数量与账面数量是否一致，是否有报废损失和积压物资等；各项投资是否存在，投资收益是否按照企业会计准则的规定进行确认和计量；房屋建筑物、机器设备、运输工具等各项固定资产的实存数量与账面数量是否一致；在建工程的实际发生额与账面记录是否一致；需要清查、核实的其他内容。

公司通过清查、核实，查明财产物资的实存数量与账面数量是否一致、各项结算款项的拖欠情况及其原因、材料物资的实际储备情况、各项投资是否达到预期目的、固定资产的使用情况及其完好程度等。公司清查、核实后，应当将清查、核实的结果及其处理办法向公司或者相应机构报告，并根据企业会计准则的规定进行相应的会计处理。

②进行必要的核对检查工作

公司在编制财务会计报告前，应当完成下列核对工作：核对各会计账簿记录与会计凭证的内容、金额等是否一致，记账方向是否相符；依照规定的结账日进行结账，结出有关会计账簿的余额和发生额，并核对各会计账簿之间的余额；检查相关的会计核算是否按照企业会计准则的规定进行；对于企业会计准则没有规定统一核算方法的交易、事项，检查其是否按照会计准则规定的会计信息质量要求和会计计量属性进行确认和计量以及相关账务处理是否合理；检查是否存在因会计差错、会计政策变更等原因需要调整前期或者本期相关项目。

在前款规定工作中发现问题的，应当按照企业会计准则的规定进行处理。公司在编制年

度和半年度财务会计报告时，对经查实后的资产、负债有变动的，应当按照资产、负债的定义和确认条件进行确认和计量，并按照企业会计准则的规定进行相应的会计处理。

（4）财务会计报告编制的一般要求

①公司应当按照本办法规定的会计报表格式和内容，根据登记完整、核对无误的会计账簿记录和其他有关资料编制会计报表，做到内容完整、数字真实、计算准确，不得漏报或者任意取舍。

②会计报表的填列，以人民币“元”为金额单位，“元”以下填至“分”。

会计报表及会计报表附注，除有特别规定者外，一般应当列示两期比较数据（其中反映公司某一时点财务状况的时点报表应列示期初和期末的比较数据，反映某一时期经营成果或财务状况变化情况的时期报表应列示本期和上年同期的比较数据）。

③会计报表之间、会计报表各项目之间，凡有对应关系的数字，应当相互一致；会计报表中本期与上期的有关数字应当相互衔接。

④会计报表附注和财务情况说明书应当按照本办法的规定，对会计报表中需要说明的事项作出真实、完整、清楚的说明。

⑤公司发生合并、分立情形的，应当按照企业会计准则的规定编制相应的财务会计报告。

公司终止营业的，应当在终止营业时按照编制年度财务会计报告的要求全面清查资产、核实债务、进行结账，并编制财务会计报告；在清算期间，应当编制清算期间的财务会计报告。

⑥公司在编制个别会计报表时，如果需要对下属非独立核算单位的报表进行汇总的，对于内部单位之间发生的往来业务（包括内部往来、拨付所属资金与上级拨入资金、应收款项与应付款项、上下级之间结转的收入、成本、利润，以及上下级资金缴拨产生的现金流量等），应当进行抵销。抵销的方法和操作程序，可以参照合并财务报表的有关规定。

3. 财务会计报告的提供

对外提供的财务会计报告反映的会计信息应当真实、完整。

公司对外提供的会计报表应当依次编定页数，加具封面，装订成册，加盖公章。封面上应当注明：公司名称、公司统一代码、组织形式、地址、报表所属年度或者月份、报出日期，并由公司负责人和主管会计工作的负责人、会计机构负责人（会计主管人员）等签名并盖章；设置总会计师的公司，还应当由总会计师签名并盖章。

公司应当依照公司章程的规定，向投资者提供财务会计报告。

有关部门或者机构依法要求公司提供部分或者全部财务会计报告及其有关数据的，应当

向公司出示依据，并不得要求公司改变财务会计报告有关数据的会计口径。无合法依据，任何组织或者个人不得要求公司提供部分或者全部财务会计报告及其有关数据。违反规定，要求公司提供部分或者全部财务会计报告及其有关数据的，公司应当予以拒绝。

公司依照规定向有关各方提供的财务会计报告，其编制基础、编制依据、编制原则和方法应当一致，不得提供编制基础、编制依据、编制原则和方法不同的财务会计报告。

财务会计报告须经注册会计师审计的，公司应当将注册会计师及其会计师事务所出具的审计报告随同财务会计报告一并对外提供。

第一百一十条 会计报表

1. 会计报表编报的基本要求

(1) 公司应当以持续经营为基础，根据实际发生的交易和事项，按照《企业会计准则—基本准则》和其他各项会计准则的规定进行确认和计量，在此基础上编制财务报表。不应以附注披露代替确认和计量，不恰当的确认和计量也不能通过充分披露相关会计政策而纠正。

(2) 财务报表项目的列报应当在各个会计期间保持一致，除下列情况外不得随意变更：会计准则要求改变财务报表项目的列报；公司经营业务的性质发生重大变化或对公司经营影响较大的交易或事项发生后，变更财务报表项目的列报能够提供更可靠、更相关的会计信息。

(3) 对性质或功能不同的项目，应当在财务报表中单独列报，不具有重要性的项目除外；性质或功能类似的项目，其所属类别具有重要性的，应当按其类别在财务报表中单独列报。

(4) 公司财务报表中的资产项目和负债项目的金额、收入项目和费用项目的金额、直接计入当期利润的利得项目和损失项目的金额不得相互抵销，但其他会计准则另有规定的除外。

(5) 当期会计报表的列报，至少应当提供所有列报项目上一个可比会计期间的比较数据，以及与理解当期财务报表相关的说明，但其他会计准则另有规定的除外。

根据准则规定，财务报表项目的列报发生变更的，应当对上期比较数据按照当期的列报要求进行调整，并在附注中披露调整的原因和性质，以及调整的各项金额。对上期比较数据进行调整不切实可行的，应当在附注中披露不能调整的原因。

(6) 除现金流量表按照收付实现制原则编制外，公司应当按照权责发生制原则编制财务报表。

(7) 公司应当在财务报表的显著位置至少披露下列各项：编制单位名称；资产负债表日或财务报表涵盖的会计期间；人民币金额单位；财务报表是合并报表的，应当予以标明。

2. 资产负债表

(1) 资产负债表的基本概念

资产负债表是指反映公司在某一特定日期的财务状况的会计报表。

（2）资产负债表的编制要求

①总体要求

a 资产负债表划分为资产、负债和所有者权益三个类别。

b 资产和负债按流动性列报。资产和负债应当分别流动资产和非流动性资产、流动负债和非流动负债。从事多种经营的公司，其部分资产或负债按照流动和非流动列报、其他部分资产或负债按照流动性列示能够提供可靠且更相关信息的，可以采用混合的列报方式。对于同时包含资产负债表日后一年内（含一年，下同）和一年之后预期将收回或清偿金额的资产和负债单列项目，公司应当披露超过一年后预期收回或清偿的金额。

②资产

a 流动资产。资产满足下列条件之一的，应当归类为流动资产：预计在一个正常营业周期中变现、出售或耗用；主要为交易目的而持有；预计在资产负债表日起一年内变现；在自资产负债表日起一年内，交换其他资产或清偿负债的能力不受限制的现金或现金等价物。

b 非流动资产。流动资产以外的资产应当归类为非流动资产，并按其性质分类列示。被划分为持有待售的非流动资产应当归类为流动资产。

③负债

a 流动负债的标准。负债满足下列条件之一的，应当归类为流动负债：预计在一个正常营业周期中清偿；主要为交易目的而持有；在自资产负债表日起一年内到期应予以清偿；公司无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上。

b 非流动负债。流动负债以外的负债应当归类为非流动负债，并应按其性质分类列示。被划分为持有待售的非流动负债应当归类为流动负债。

c 负债列报的特殊考虑。对于在资产负债表日起一年内到期的负债，公司有意图且有能力自主地将清偿义务展期至资产负债表日起后一年以上的，应当归类为非流动负债；不能自主地将清偿义务展期的，即使在资产负债表日后、财务报表批准报出日前签订了重新安排清偿计划协议，该项负债仍应归类为流动负债；公司在资产负债表日或之前违反了长期借款协议，导致贷款人随时要求清偿的负债，应当归类为流动负债；贷款人在资产负债表日或之前同意提供在资产负债表日后一年以上的宽限期，公司能够在此期限内改正违约行为，且贷款人不能要求随时清偿，该项负债应当归类为非流动负债。

d 公司对资产和负债进行流动性分类时，应当采用相同的正常营业周期。正常营业周期通常短于一年。因生产周期较长等导致正常营业周期长于一年的，尽管相关资产往往超过一

年才变现、出售或耗用，仍应当划分为流动资产。正常营业周期不能确定的，应当以一年（12个月）作为正常营业周期。公司正常营业周期中的经营性负债项目即使在资产负债表日后超过一年才予清偿的，仍应当划分为流动负债。

④所有者权益的列报

a 列报要求。资产负债表中的所有者权益类应当包括所有者权益的合计项目。

b 单独列报的项目。资产负债表中的所有者权益类至少应当单独列示反映下列信息的项目：实收资本（或股本）；资本公积；其他综合收益；专项储备；盈余公积；未分配利润。

c 非控制权益的列报。在合并资产负债表中，公司应当在所有者权益类中单独列示少数股东权益。

3. 利润表

（1）利润表的基本概念

利润表是反映公司在一定会计期间的经营成果的报表。利润表的列报必须充分反映公司经营业绩的主要来源和构成，有助于使用者判断净利润的质量及其风险，有助于使用者预测净利润的持续性，从而做出正确的决策。

（2）利润表编制的基本要求

①收入列报

收入是利润表的起点，是利润表必须单独列报的一个项目。

②费用列报

费用应当按照功能分类，将费用划分为从事经营业务发生的成本、管理费用、销售费用、研发费用和财务费用等在利润表列报。

③单独列报的项目（具体按管理需要制定的格式列报）

利润表至少应当单独列示反映下列信息的项目：营业收入；营业成本；税金及附加；管理费用；销售费用；研发费用；财务费用；其他收益；投资收益；公允价值变动收益；资产减值损失；信用减值损失；资产处置收益；所得税费用；净利润；其他综合收益各项目分别扣除所得税影响后的净额；综合收益总额等。

④少数股东权益的列报在合并利润表中，公司应当在净利润项目之下单独列示归属于母公司股东的净利润和少数股东损益，在综合收益总额项目之下单独列示归属于母公司所有者的综合收益总额和归属于少数股东的综合收益总额。

4. 现金流量表

（1）现金流量表的基本概念

①现金流量表，是指反映公司在一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。

②现金，是指公司库存现金以及可以随时用于支付的存款。

③现金等价物，是指公司持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。

(2) 现金流量表列报的基本要求

①现金流量表应当分别经营活动、投资活动和筹资活动列报现金流量。

②现金流量应当分别按照现金流入和现金流出总额列报。③自然灾害损失、保险索赔等特殊项目，应当根据其性质，分别归并到经营活动、投资活动和筹资活动现金流量类别中单独列报。

④外币现金流量以及境外子公司的现金流量，应当采用现金流量发生日的即期汇率或按照系统合理的方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率折算。汇率变动对现金的影响额应当作为调节项目，在现金流量表中单独列报。

(3) 经营活动现金流量项目的填报要求

①公司应当采用直接法列示经营活动产生的现金流量。

②有关经营活动现金流量的信息，可以通过下列途径之一取得：公司的会计记录；根据下列项目对利润表中的营业收入、营业成本以及其他项目进行调整：当期存货及经营性应收和应付项目的变动；固定资产折旧、无形资产摊销、计提资产减值准备等其他非现金项目；属于投资活动或筹资活动现金流量的其他非现金项目。

③经营活动产生的现金流量至少应当单独列示反映下列信息的项目：销售商品、提供劳务收到的现金；收到的税费返还；收到其他与经营活动有关的现金；购买商品、接受劳务支付的现金；支付给职工以及为职工支付的现金；支付的各项税费；支付其他与经营活动有关的现金。

(4) 投资活动现金流量项目的填报要求

投资活动产生的现金流量至少应当单独列示反映下列信息的项目：收回投资收到的现金；取得投资收益收到的现金；处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额；处置子公司及其他营业单位产生收到的现金净额；收到其他与投资活动有关的现金；购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金；投资支付的现金；取得子公司及其他营业单位支付的现金净额；支付其他与投资活动有关的现金。

(5) 筹资活动现金流量表的填报要求

筹资活动产生的现金流量至少应当单独列示反映下列信息的项目：吸收投资收到的现金；

取得借款收到的现金；收到其他与筹资活动有关的现金；偿还债务支付的现金；分配股利、利润或偿付利息支付的现金；支付其他与筹资活动有关的现金。

5. 所有者权益变动表

(1) 基本概念

所有者权益变动表应当反映构成所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况。

(2) 编制要求

①基本要求

综合收益与所有者（或股东，下同）的资本交易导致的所有者权益的变动，应当分别列示。

②单独列报的项目

所有者权益变动表至少应当单独列示反映下列信息的项目：综合收益总额；会计政策变更和差错更正的累积影响金额；所有者投入资本和向所有者分配利润等；按照规定提取的盈余公积；所有者权益各组成部分的期初和期末余额及其调节情况。

第一百一十一条 会计报表附注

会计报表附注是对在资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表列示项目的文字描述或明细资料，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。附注应当披露财务报表的编制基础，相关信息应当与资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示的项目相互参照。

中期财务报告中的附注应当以年初至本中期末为基础编制，披露自上年度资产负债表日之后发生的，有助于理解公司财务状况、经营成果和现金流量变化情况的重要交易或者事项。对于理解本中期财务状况、经营成果和现金流量有关的重要交易或者事项，也应当在附注中作相应披露。

公司的年度会计报表附注至少应披露如下内容，法律、行政法规和企业会计准则另有规定的，从其规定：

1. 公司的基本情况

- (1) 公司注册地、组织形式和总部地址。
- (2) 公司的业务性质和主要经营活动。
- (3) 财务报告的批准报出者和财务报告批准报出日，或者以签字人及其签字日期为准。
- (4) 营业期限有限的公司，还应当披露有关其营业期限的信息。

2. 财务报表的编制基础。

说明公司的持续经营的情况。

3. 遵循企业会计准则的声明

公司应当明确说明编制的财务报表符合企业会计准则的要求，真实、完整地反映了公司的财务状况、经营成果和现金流量等有关信息。

4. 重要会计政策和会计估计

公司应当披露重要的会计政策和会计估计，重要会计政策的说明，包括财务报表项目的计量基础和运用会计政策过程中所做的重要判断等。重要会计估计的说明，包括可能导致下一个会计期间内资产、负债账面价值重大调整的会计估计的确定依据等。在披露重要会计政策和会计估计时，应当披露重要会计政策的确定依据和财务报表项目的计量基础，以及会计估计中所采用的关键假设和不确定因素。

公司至少应当披露的重要会计政策包括存货、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、在建工程生物资产、无形资产、非货币性资产交换、资产减值、职工薪酬、股份支付、债务重组、或有事项、收入、政府补助、借款费用、所得税、外币折算、公司合并、租赁、金融工具确认和计量、金融资产转移、套期保值、合并财务报表、金融工具列报等。

5. 会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明

公司应当按照本核算办法关于“会计调整”的规定，披露会计政策和会计估计变更以及差错更正的有关情况。

6. 报表重要项目的说明

公司对报表重要项目的说明，应当按照资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表及其项目列示的顺序，采用文字和数字描述相结合的方式进行披露。报表重要项目的明细金额合计，应当与报表项目金额相衔接。

第一百一十二条 合并财务报表

详见后述“合并财务报表”的内容。

第二十五节 外币折算

第一百一十三条 基本概念

1. 外币，是公司记账本位币以外的货币。
2. 外币交易，是指以外币计价或者结算的交易，包括买入或者卖出以外币计价的商品或者劳务、借入或者借出外币资金以及其他以外币计价或者结算的交易。
3. 记账本位币，是指公司经营所处的主要经济环境中的货币。
4. 境外经营，是指公司在境外的子公司、合营公司、联营公司、分支机构。在境内的子

公司、合营公司、联营公司、分支机构，采用不同于本公司记账本位币的，也视同境外经营。

5. 外币货币性项目，是指公司持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产或者偿付的负债。

6. 外币非货币性项目，是指货币性项目以外的项目。

公司发生外币交易时，应当将有关外币金额折合为人民币金额记账。外币交易应当在初始确认时，采用交易发生日的即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额。

第一百一十四条 外币折算的会计处理

1. 公司在资产负债表日，应当按照下列规定对外币货币性项目和外币非货币性项目进行处理：

（1）外币货币性项目，采用资产负债表日即期汇率折算。因结算或采用资产负债表日的即期汇率与初始确认时或者前一资产负债表日即期汇率不同而产生的汇兑差额，除按照本办法借款费用资本化原则应计入有关资产购建成本的部分外，均计入当期损益（财务费用），同时调增或调减外币货币性项目的记账本位币金额。

（2）外币非货币性项目

以历史成本计量的外币非货币性项目，由于已在交易发生日按当日即期汇率折算，资产负债表日不应改变其原记账本位币金额，不产生汇兑差额。

以公允价值计量的外币非货币性项目，如交易性金融资产（股票、基金等），采用公允价值确定日的即期汇率折算，折算后的记账本位币金额与原记账本位币金额的差额，作为公允价值变动（含汇率变动）处理，计入当期损益。

（3）外币投入资本

公司收到投资者以外币投入的资本，应当采用交易发生日即期汇率折算，不得采用合同约定汇率和即期汇率的近似汇率折算，外币投入资本与相应的货币性项目的记账本位币金额之间不产生外币资本折算差额。

（4）实质上构成对境外经营净投资的外币货币性项目

公司编制合并财务报表涉及境外经营的，如有实质上构成对境外经营净投资的外币货币性项目，因汇率变动而产生的汇兑差额，应列入所有者权益“外币报表折算差额”项目。

公司在处置境外经营时，应当将资产负债表中所有者权益项目下列示的、与该境外经营相关的外币财务报表折算差额，自所有者权益项目转入处置当期损益；部分处置境外经营的，应当按处置的比例计算处置部分的外币财务报表折算差额，转入处置当期损益。

2. 公司发生外币业务时，如无法直接采用中国人民银行公布的人民币对美元、日元、港

币等的基准汇率作为折算汇率时，应当按照下列方法进行折算：

美元、日元、港币等以外的其他货币对人民币的汇率，根据美元对人民币的基准汇率和国家外汇管理局提供的纽约外汇市场美元对其他主要外币的汇率进行套算，按照套算后的汇率作为折算汇率；美元对人民币以外的其他货币的汇率，直接采用国家外汇管理局提供的纽约外汇市场美元对其他主要货币的汇率；美元、人民币以外的其他货币之间的汇率，按国家外汇管理局提供的纽约外汇市场美元对其他主要外币的汇率进行套算，按套算后的汇率作为折算汇率。

第二十六节 债务重组

第一百一十五条 债务重组的定义

债务重组是指在不改变交易对手方的情况下，经债权人和债务人协定或法院裁定，就清偿债务的时间、金额或方式等重新达成协议的交易。债务重组涉及的债权和债务是指《企业会计准则 22 号-金融工具确认与计量》规范的金融工具。

本核算办法适用于所有债务重组，但下列各项适用其他相关会计准则：

1. 债务重组中涉及的债权、重组债权、债务、重组债务和其他金融工具的确认、计量和列报，分别适用于金融工具相关准则；
2. 通过债务重组形成企业合并的，适用于企业合并会计准则；
3. 债权人或债务人中的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行债务重组的，或者债权人与债务人在债务重组前后均受同一方或相同的多方最终控制的，且该债务重组的交易实质是债权人或债务人进行了权益性分配或接受权益性投入的，适用于权益交易的有关会计处理规定。

与债务重组相关的概念主要包括：

债务重组日，是指债务重组完成日，即债务人履行协议或法院裁决，将相关资产转让给债权人、将债务转为资本或修改后的债务条件开始执行的日期。债务重组可能发生在债务到期前、到期日或到期后。

将来应付金额，一般指债务面值（或本金、原值），如应付账款；有利息的，应加上将来应付利息，如长期借款。将来应付金额包括根据修改后的债务条款涉及的或有应付金额。

将来应收金额，一般指债权面值（本金或原值），如应收账款；有利息的，应加上将来应收利息，如应收票据。将来应收金额不包括根据修改后的债务条款涉及的或有应收金额。

账面价值，是指某科目的账面余额减去相关备抵项目后的净额。

账面余额，是指某科目的账面实际余额，不扣除作为该科目备抵的项目。

第一百一十六条 债务重组方式

1. 以资产清偿债务。包括库存现金、银行存款、其他货币资金、存货、金融资产、固定资产、无形资产等。
2. 债务转为权益工具。
3. 除本条第一项和第二项以外，采用调整债务本金、改变债务利息、变更还款期限等方式修改债权和债务的其他条款，形成重组债权和重组债务。

第一百一十七条 债务重组的会计处理

1. 债权人的处理

(1) 以资产清偿债务方式进行债务重组

①接受债务人以存货清偿债务，债权人作为存货管理的，应按放弃债权的公允价值，减去存货可抵扣的增值税进项税额，加上使该资产达到当前位置和状态所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、保险费等，借记“原材料”、“燃料”等科目，按可抵扣的增值税进项税额，借记“应交税费-应交增值税（进项税额）”科目，按已计提的重组债权的坏账准备，借记“坏账准备”科目；按重组债权的账面余额，贷记“应收账款”等科目，按应支付的相关税费，贷记“银行存款”、“应交税费”等科目，按放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，借记或贷记“投资收益”科目。

②债权人作为固定资产管理的，应按放弃债权的公允价值，加上使该资产达到当前位置和状态所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、保险费等，借记“固定资产”科目，按照涉及的进项税，借记“应交税费-应交增值税（进项税额）”；按已计提的重组债权的坏账准备，借记“坏账准备”科目；按重组债权的账面余额，贷记“应收账款”等科目，按应支付的相关税费，贷记“银行存款”、“应交税费”等科目，按放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，借记或贷记“投资收益”科目。

③接受债务人以对联营企业或合营企业的投资清偿债务的，应按放弃债权的公允价值，加上可直接归属于该资产的税金等其他成本，减去已宣告尚未领取的现金股利，借记“长期股权投资-投资成本”科目，按减去已宣告尚未领取的现金股利，借记“应收股利”科目；按照涉及的进项税，借记“应交税费-应交增值税（进项税额）”；按已计提的重组债权的坏账准备，借记“坏账准备”科目；按重组债权的账面余额，贷记“应收账款”等科目；按应支付的相关税费，贷记“银行存款”、“应交税费”等科目，按放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，借记或贷记“投资收益”科目。

④接受债务人以投资性房地产清偿债务的。应按放弃债权的公允价值和可直接归属于该

资产的税金等其他成本，借记“投资性房地产”，按已计提的重组债权的坏账准备，借记“坏账准备”科目；按重组债权的账面余额，贷记“应收账款”等科目，按应支付的相关税费，贷记“银行存款”、“应交税费”等科目，按放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，借记或贷记“投资收益”科目。

⑤接受债务人以无形资产清偿债务的，应按放弃债权的公允价值，加上使该资产达到预定可使用状态或达到预定用途所发生的税金等其他成本，借记“无形资产”、“应交税费-应交增值税（进项税额）”科目，按已计提的重组债权的坏账准备，借记“坏账准备”科目；按重组债权的账面余额，贷记“应收账款”等科目，按应支付的相关税费，贷记“银行存款”、“应交税费”等科目，按放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，借记或贷记“投资收益”科目。

⑥接受债务人以生物资产清偿债务的

债权人应按放弃债权的公允价值，加上可直接归属于该资产的税金、运输费、保险费等其他成本，借记“生物资产”、“应交税费-应交增值税（进项税额）”科目，按已计提的重组债权的坏账准备，借记“坏账准备”科目；按重组债权的账面余额，贷记“应收账款”等科目，按应支付的相关税费，贷记“银行存款”、“应交税费”等科目，按放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，借记或贷记“投资收益”科目。

（2）接受以债务转换为权益工具的。将债务转为权益工具方式进行债务重组导致债权人将债权转为对联营企业或合营企业的权益性投资的，应按放弃债权的公允价值，加上可直接归属于该资产的税金等其他成本，借记“长期股权投资-投资成本”科目，按已计提的重组债权坏账准备，借记“坏账准备”科目；按重组债权的账面余额，贷记“应收账款”等科目，按应支付的相关税费，贷记“银行存款”、“应交税费”等科目，按放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，借记或贷记“投资收益”科目。

（3）接受以修改其他条款方式进行债务重组的

以修改其他债务条件进行债务重组的，债权人应当按照《企业会计准则第 22 号-金融工具确认和计量》的规定确认和计量重组债权，如果重组债权的账面价值大于重组后债权公允价值，应将重组债权的账面价值减记至重组后债权公允价值，借记“应收账款”等科目，按已计提的重组债权坏账准备，借记“坏账准备”科目，按减记的金额确认当期损失，借记“投资收益”科目；按重组债权的账面余额，贷记“应收账款”等科目。

修改其他债务条件后，如果重组后债权公允价值大于重组债权的账面价值，应贷记“投资收益”科目。

(4) 以多项资产清偿债务或组合方式进行债务重组的。

以多项资产清偿债务或者组合方式进行债务重组的，债权人应当首先按照《企业会计准则第 22 号-金融工具确认和计量》的规定确认和计量受让的金融资产和重组债务，然后按受让的金融资产以外的各项资产的公允价值比例，对放弃债权的公允价值扣除受让金融资产和重组债权确认金额后的净额进行分配，并以此为基础按照本办法前述的相关规定分别确认各项资产的成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，应当计入当期损益。

(5) 债务重组中增值税进项税

债务重组中，债权人需要就增值税进项税向债务人另行进行支付的，在确定债务重组影响时，无需考虑增值税进项税的影响。若债权人不再就增值税进项税另行向债务人进行支付，则需要在确定债务重组影响时，一并进行考虑。

2. 债务人的会计处理

(1) 以金融资产清偿债务

以金融资产清偿债务方式进行债务重组的，债务人应当在相关资产和所清偿债务符合终止确认条件时，予以终止确认，所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额计入“投资收益-债务重组收益”。偿债金融资产已计提减值准备的，应结转已计提的减值准备。对于以分类为公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债务工具投资清偿债务的，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入“投资收益”科目。对于指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资清偿债务的，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入“盈余公积”“利润分配-未分配利润”科目。

(2) 以非金融资产清偿债务

以非金融资产清偿债务方式进行债务重组的，债务人应当在相关资产和所清偿债务符合终止确认条件时，予以终止确认，所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额计入“其他收益-债务重组收益”。

(3) 将债务转为权益工具

将债务转为权益工具进行债务重组的，债务人应当在所清偿债务符合终止确认条件时予以终止确认。债务人初始确认权益工具时，应当按照权益工具的公允价值计量，权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的公允价值计量，所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差异，计入“投资收益-债务重组收益”。

(4) 采用修改其他债务条件进行债务重组的，债务人应当按照金融工具的相关规定，确

认和计量重组债务。

(5) 以多项资产清偿债务或者组合方式进行债务重组的，债权人应当按照上述 2、3 条的规定确认和计量权益工具和重组债务，所清偿债务的账面价值与转让资产的账面价值以及权益工具和重组债务的确认金额之和的差额，应当计入当期损益。

第二十七节或有事项

第一百一十八条或有事项的定义及特征

或有事项，是指过去的交易或者事项形成的，其结果须由某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。常见的或有事项主要包括：未决诉讼或未决仲裁、债务担保、产品质量保证（含产品安全保证）、亏损合同、重组义务、环境污染整治、承诺等。或有事项具有以下特征：

1. 由过去交易或事项形成，是指或有事项的现存状况是过去交易或事项引起的客观存在。

比如，未决诉讼虽然是正在进行的诉讼，但该诉讼是公司因过去的经济行为导致起诉其他单位或被其他单位起诉。这是现存的一种状况而不是未来将要发生的事项。未来可能发生的自然灾害、交通事故、经营亏损等，不属于或有事项。

2. 结果具有不确定性，是指或有事项的结果是否发生具有不确定性，或者或有事项的结果预计将会发生，但发生的具体时间或金额具有不确定性。

比如，债务担保事项的担保方到期是否承担和履行连带责任，需要根据债务到期时被担保方能否按时还款加以确定。这一事项的结果在担保协议达成时具有不确定性。

3. 结果须由未来事项决定，是指或有事项的结果只能由未来不确定事项的发生或不发生才能决定。

比如，债务担保事项只有在被担保方到期无力还款时公司（担保方）才履行连带责任。

第一百一十九条或有资产、或有负债的定义

1. 或有负债

或有负债，是指过去的交易或者事项形成的潜在义务，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实；或过去的交易或者事项形成的现时义务，履行该义务不是很可能导致经济利益流出公司或该义务的金额不能可靠计量。

或有负债涉及两类义务：一类是潜在义务；另一类是现时义务。

(1) 潜在义务。潜在义务是指结果取决于不确定未来事项的可能义务。也就是说，潜在义务最终是否转变为现时义务，由某些未来不确定事项的发生或不发生才能决定。或有负债作为一项潜在义务，其结果如何只能由未来不确定事项的发生或不发生来证实。

(2) 现时义务。现时义务是指公司在现行条件下已承担的义务。或有负债作为现时义务，其特征不在于：该现时义务的履行不是很可能导致经济利益流出公司，或者该现时义务的金额不能可靠地计量。其中，“不是很可能导致经济利益流出公司”，是指该现时义务导致经济利益流出公司的可能性不超过 50%（含 50%）。“金额不能可靠计量”是指，该现时义务导致经济利益流出公司的“金额”难以合理预计，现时义务履行的结果具有较大的不确定性。

现时义务包括法定义务和推定义务。其中：

法定义务，是指因合同、法规或其他司法解释等产生的义务，通常是公司在经济管理和经济协调中，依照经济法律、法规的规定必须履行的责任。比如，公司与另外公司签订购货合同产生的义务，就属于法定义务。

推定义务，是指因公司的特定行为而产生的义务。公司的特定行为，泛指公司以往的习惯做法、已公开的承诺或已公开宣布的经营政策。由于以往的习惯做法，或通过这些承诺或公开的声明，公司向外界表明了它将承担特定的责任，从而使受影响的各方形成了其将履行那些责任的合理预期。

2. 或有资产

或有资产，是指过去的交易或者事项形成的潜在资产，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。

或有资产作为一种潜在资产，其结果具有较大的不确定性，只有随着经济情况的变化，通过某些未来不确定事项的发生或不发生才能证实其是否会形成公司真正的资产。例如，甲公司向法院起诉乙公司侵犯了其专利权。法院尚未对该案件进行公开审理，甲公司是否胜诉尚难判断。对于甲公司而言，将来可能胜诉而获得的赔偿属于一项或有资产，但这项或有资产是否会转化为真正的资产，要由法院的判决结果确定。如果终审判决结果是甲公司胜诉，那么这项或有资产就转化为甲公司的一项资产。如果终审判决结果是甲公司败诉，那么或有资产就消失了，更不可能形成甲公司的资产。

3. 或有负债和或有资产转化为负债（预计负债）和资产

如果或有负债和或有资产不符合负债要素或资产要素的定义和确认条件，公司不应当确认或有负债和或有资产，而应当按照或有事项准则的规定进行相应的披露。但是随着时间推移和事态的进展，或有负债对应的潜在义务可能转化为现时义务，原本不是很可能导致经济利益流出的现时义务也可能被证实将很可能导致公司流出经济利益，并且现时义务的金额也能够可靠计量。这时或有负债就转化为公司的负债或预计负债，符合负债（预计负债）的确认条件，应当予以确认，但公司不应当就未来经营亏损确认为预计负债。或有资产也是一样，

其对应的潜在资产最终是否能够流入公司会逐渐变得明确，如果某一时点公司基本确定能够收到这项潜在资产并且其金额能够可靠计量，则应当将其确认为公司的资产。

第一百二十条 预计负债的确认和计量

1. 预计负债的确认条件

或有事项相关义务确认为预计负债应当同时满足以下条件：

(1) 该义务是公司承担的现时义务。公司没有其他现实的选择，只能履行该义务，如法律要求公司必须履行、有关各方合理预期公司应当履行等。

(2) 履行该义务很可能导致经济利益流出公司，通常是指履行与或有事项相关的现时义务时，导致经济利益流出公司的可能性超过 50%，但小于或等于 95%。

履行或有事项相关义务导致经济利益流出的可能性，通常按照下列情况加以判断：

结果的可能性	对应的概率区间
基本确定	大于 95%但小于 100%
很可能	大于 50%但小于或等于 95%
可能	大于 5%但小于或等于 50%
极小可能	大于 0 但小于或等于 5%

(3) 该义务的金额能够可靠地计量，是指与或有事项相关的现时义务的金额能够合理地估计。

2. 预计负债的计量

(1) 最佳估计数的确定

预计负债应当按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量。最佳估计数的确定应当分别以下两种情况处理：

① 所需支出存在一个连续范围，且该范围内各种结果发生的可能性相同，则最佳估计数应当按照该范围内的中间值，即上下限金额的平均数确定。

② 所需支出不存在一个连续范围，或者虽然存在一个连续范围但该范围内各种结果发生的可能性不相同。在这种情况下，最佳估计数按照如下方法确定：

a 或有事项涉及单个项目的，按照最可能发生金额确定。“涉及单个项目”指或有事项涉及的项目只有一个，如一项未决诉讼、一项未决仲裁或一项债务担保等。

b 或有事项涉及多个项目的，按照各种可能结果及相关概率计算确定。“涉及多个项目”

指或有事项涉及的项目不止一个，如产品质量保证。在产品质量保证中，提出产品保修要求的可能有许多客户。相应地，公司对这些客户负有保修义务。

公司应当在资产负债表日对预计负债的账面价值进行复核。有确凿证据表明该账面价值不能真实反映当前最佳估计数的，应当按照当前最佳估计数对该账面价值进行调整。

（2）预期可获得的补偿

公司清偿预计负债所需支出全部或部分预期由第三方补偿的，补偿金额只有在基本确定能够收到时才能作为资产单独确认。确认的补偿金额不应当超过预计负债的账面价值。

公司预期从第三方获得的补偿，是一种潜在资产，其最终是否真的会转化为公司真正的资产（即公司是否能够收到这项补偿）具有较大的不确定性，公司只能在基本确定能够收到补偿时才能对其进行确认。其次，根据资产和负债不能随意抵销的原则，预期可获得的补偿在基本确定能够收到时应当确认为一项资产，而不能作为预计负债金额的扣减。

补偿金额的确认涉及两个问题：一是确认时间，补偿只有在“基本确定”能够收到时予以确认；二是确认金额，确认的金额是基本确定能够收到的金额，而且不能超过相关预计负债的金额。

（3）预计负债计量需要考虑的因素

①风险和不确定性

公司在确定最佳估计数时，应当综合考虑与或有事项有关的风险、不确定性和货币时间价值等因素。风险是对过去的交易或事项结果的变化可能性的一种描述。风险的变动可能增加预计负债的金额。公司在不确定的情况下进行判断需要谨慎，使得收益或资产不会被高估，费用或负债不会被低估。但是，不确定性并不意味着可以确认过多的预计负债和故意夸大负债。

②货币时间价值

预计负债的金额通常应当等于未来应支付的金额，但未来应支付金额与其现值相差较大的，如油气井及相关的设施或核电站的弃置费用等，应当按照未来应支付金额的现值确定。因货币时间价值的影响，资产负债表日后不久发生的现金流出，要比一段时间之后发生的同样金额的现金流出负有更大的义务。所以，如果预计负债的确认时点距离实际清偿有较长的时间跨度，货币时间价值的影响重大（通常时间为3年以上且金额较大），那么在确定预计负债的金额时，应考虑采用现值计量，即通过对相关未来现金流出进行折现后确定最佳估计数。

将未来现金流出折算为现值时，需要注意以下三点：a 用来计算现值的折现率，应当是

反映货币时间价值的当前市场估计和相关负债特有风险的税前利率。b 风险和不确定性既可以在计量未来现金流出时作为调整因素，也可以在确定折现率时予以考虑，但不能重复反映。c 随着时间的推移，即使在未来现金流出和折现率均不改变的情况下，预计负债的现值将逐渐增长。公司应当在资产负债表日，对预计负债的现值进行重新计量。

③未来事项

有确凿证据表明相关未来事项将会发生的，如未来技术进步、相关法规出台等，确定预计负债金额时应考虑可能影响履行现时义务所需金额的相关未来事项，但不应考虑预期处置相关资产形成的利得。

预期的未来事项可能对预计负债的计量较为重要。例如，某核电公司预计在生产结束时清理核废料的费用将因未来技术的变化而显著降低。那么，该公司因此确认的预计负债金额应当反映有关专家对技术发展以及清理费用减少作出的合理预测。但是，这种预计需要得到相当客观的证据予以支持。

3. 担保诉讼相关预计负债的计量

在担保涉及诉讼的情况下，如果公司已被判决败诉，则应当按照法院判决的应承担的损失金额，确认为预计负债，并计入当期营业外支出（不含诉讼费，下同）；如果已判决败诉，但公司正在上诉，或者经上一级法院裁定暂缓执行，或者由上一级法院发回重审等，公司应当在资产负债表日，根据已有判决结果合理估计可能产生的损失金额，确认为预计负债，并计入当期营业外支出；如果法院尚未判决，公司应向其律师或法律顾问等咨询，估计败诉的可能性，以及败诉后可能发生的损失金额，并取得有关书面意见。如果败诉的可能性大于胜诉的可能性，并且损失金额能够合理估计的，应当在资产负债表日将预计担保损失金额，确认为预计负债，并计入当期营业外支出。

公司当期实际发生的担保诉讼损失金额与已计提的相关预计负债之间的差额，应分别情况处理：

（1）公司在前期资产负债表日，依据当时实际情况和所掌握的证据，合理预计了预计负债，应当将当期实际发生的担保诉讼损失金额与已计提的相关预计负债之间的差额，直接计入当期营业外支出或营业外收入。

（2）公司在前期资产负债表日，依据当时实际情况和所掌握的证据，本应当能够合理估计并确认和计量因担保诉讼所产生的损失，但公司所作的估计却与当时的事实严重不符（如未合理预计损失或不恰当地多计或少计损失），应当视为滥用会计估计，按照重大前期差错更正的方法进行会计处理。

(3) 公司在前期资产负债表日，依据当时实际情况和所掌握的证据，确实无法合理确认和计量因担保诉讼所产生的损失，因而未确认预计负债的，则在该项损失实际发生的当期，直接计入当期营业外支出或营业外收入。

资产负债表日后至财务报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的未决诉讼，按照本办法“资产负债表日后事项”的有关规定进行处理。

4. 亏损合同相关预计负债的计量

待执行合同变成亏损合同的，该亏损合同产生的义务满足上述或有事项确认条件的，应当确认为预计负债。在履行合同义务过程中，发生的成本预期将超过与合同相关的未来流入经济利益的，待执行合同即变成了亏损合同。

(1) 待执行合同，是指合同各方尚未履行任何合同义务，或部分地履行了同等义务的合同。

公司与其他方签订的尚未履行或部分履行了同等义务的合同，如商品买卖合同、劳务合同、租赁合同等，均属于待执行合同。待执行合同不属于本核算办法规范的内容，但待执行合同变成亏损合同的，应当作为本核算办法规范的或有事项。

(2) 亏损合同，是指履行合同义务不可避免会发生的成本超过预期经济利益的合同。

这里所称“发生的成本”，是指履行合同义务不可避免发生的成本，反映了退出该合同的最低净成本，即履行该合同的成本与未能履行该合同而发生的补偿或处罚两者之中的较低者。

公司对亏损合同进行会计处理，需要遵循以下原则：

①如果与亏损合同相关的义务不需支付任何补偿即可撤销，公司通常就不存在现时义务，不应确认预计负债；如果与亏损合同相关的义务不可撤销，公司就存在了现时义务。同时满足该义务很可能导致经济利益流出公司和金额能够可靠地计量的，通常应当确认预计负债。

②待执行合同变为亏损合同时，合同存在标的资产的，应当对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失，如果预计亏损超过该减值损失，应将超过部分确认为预计负债；合同不存在标的资产的，亏损合同相关义务满足预计负债确认条件时，应当确认为预计负债。

公司不应当就未来经营亏损确认预计负债。

5. 重组事项相关预计负债的计量

重组是指公司制定和控制的，将显著改变公司组织形式、经营范围或经营方式的计划实施行为。属于重组的事项主要包括：

(1) 出售或终止公司的部分经营业务；

(2) 对公司的组织结构进行较大调整；

(3) 关闭公司的部分营业场所，或将营业活动由一个国家或地区迁移到其他国家或地区。

重组通常是公司内部资源的调整和组合，谋求现有资产效能的最大化。公司合并和债务重组不属于重组事项。

公司因重组而承担了重组义务，并且同时满足预计负债确认条件时，才能确认预计负债。预计负债金额应当按照与重组有关的直接支出确定。直接支出是公司重组必须承担的直接支出，不包括留用职工岗前培训、市场推广、新系统和营销网络投入等支出。

在同时存在下列情况时，表明公司承担了重组义务：

(1) 有详细、正式的重组计划，包括重组涉及的业务、主要地点、需要补偿的职工人数及其岗位性质、预计重组支出、计划实施时间等；

(2) 该重组计划已对外公告。

第二十八节资产负债表日后事项

第一百二十一条基本概念

资产负债表日后事项，是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的有利或不利事项，包括资产负债表日后调整事项和资产负债表日后非调整事项两类。

财务报告批准报出日，是指董事会或类似机构批准财务报告报出的日期。

第一百二十二条资产负债表日后事项处理的一般规定

1. 资产负债表日后事项应当区分调整事项和非调整事项，分别处理：

(1) 资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项。公司发生的资产负债表日后调整事项，应当调整资产负债表日的财务报表。

公司发生的资产负债表日后调整事项，通常包括下列各项：

①资产负债表日后诉讼案件结案，法院判决证实了公司在资产负债表日已经存在现时义务，需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债或确认一项新负债。

②资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额。

③资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出的资产的收入。

④资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。

(2) 资产负债表日后非调整事项，是指在资产负债表日后发生的情况的事项。公司发生的资产负债表日后非调整事项，不应当调整资产负债表日的财务报表。

公司发生的资产负债表日后非调整事项，通常包括下列各项：

- ①资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺。
- ②资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化。
- ③资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失。
- ④资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债。
- ⑤资产负债表日后资本公积转增资本。
- ⑥资产负债表日后发生巨额亏损。
- ⑦资产负债表日后发生公司合并或处置子公司。

2. 资产负债表日后发生的调整事项，应当如同资产负债表所属期间发生的事项一样，作出相关账务处理，并对资产负债表日已编制的会计报表作相应的调整。这里的会计报表包括资产负债表、利润表及其相关附表和现金流量表的补充资料内容，但不包括现金流量表正表。

3. 资产负债表日发生的非调整事项，应当在会计报表附注中予以披露。

4. 资产负债表日后，公司利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润，不确认为资产负债表日的负债，但应当在附注中单独披露。

第一百二十三条 资产负债表日后事项的会计处理

资产负债表日后发生的调整事项，应当分别以下情况进行账务处理：

1. 涉及损益的事项，通过“以前年度损益调整”科目核算。调整增加以前年度收益或调整减少以前年度亏损的事项，及其调整减少的所得税，记入“以前年度损益调整”科目的贷方；调整减少以前年度收益或调整增加以前年度亏损的事项，以及调整增加的所得税，记入“以前年度损益调整”科目的借方。“以前年度损益调整”科目的贷方或借方余额，转入“利润分配-未分配利润”科目。

2. 涉及利润分配调整的事项，直接通过“利润分配-未分配利润”科目核算。

3. 不涉及损益以及利润分配的事项，调整相关科目。

4. 通过上述账务处理后，还应同时调整会计报表相关项目的数字，包括：

- (1) 资产负债表日编制的会计报表相关项目的数字；
- (2) 当期编制的会计报表相关项目的年初数；
- (3) 提供比较会计报表时，还应调整有关会计报表的上年数；
- (4) 经过上述调整后，如果涉及会计报表附注内容的，还应当调整会计报表附注相关项目的数字。

第二十九节会计政策、会计估计变更和会计差错更正

第一百二十四条会计政策变更

1. 会计政策的基本定义

会计政策，是指公司在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。公司采用的会计政策，在每一会计期间和前后各期应当保持一致，不得随意变更。但是，满足下列条件之一的，可以变更会计政策：

(1) 法律或会计准则等行政法规、规章的要求；

(2) 这种变更能够提供有关公司财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关的会计信息。

下列各项不属于会计政策变更：

(1) 本期发生的交易或事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策；

(2) 对初次发生的或不重要的交易或事项采用新的会计政策。

各级公司应执行保变电气的统一会计政策，如发生本办法未规定的会计业务，公司应当在会计准则所规定的会计政策范围内，选择适合本公司的会计政策，公司另行规定的除外。

2. 会计政策变更的处理

公司发生会计政策变更时，应按以下原则进行会计处理：

(1) 除法律或会计制度、会计准则等行政法规、规章要求变更会计政策应当按照规定执行和披露外，公司变更会计政策时，必须有充分、合理的证据表明其变更的合理性，并说明变更会计政策后，能够提供关于公司财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关的会计信息的理由。公司在统一会计政策范围内，进行的会计政策变更，仍应经股东大会（或股东会）或董事会，或类似机构批准。如无充分、合理的证据表明会计政策变更的合理性，或者未重新经股东大会（或股东会）或董事会，或类似机构批准擅自变更会计政策的，或者连续、反复地自行变更会计政策的，视为滥用会计政策，按照重要的前期差错更正方法进行处理。

公司按照法律或会计制度等行政法规、规章要求变更会计政策时，应按国家发布的相关会计处理规定执行，如果没有相关的会计处理规定，应当采用追溯调整法进行处理。公司为了能够提供更可靠、更相关的会计信息而变更会计政策时，应当采用追溯调整法进行处理，并将会计政策变更的累积影响数调整列报前期最早期初留存收益，财务报表其他相关项目的期初数也应一并调整，但不需要重编以前年度的财务报表；如果确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的，应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用变更后的会计政策；在

当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的，应当采用未来适用法处理。

(2) 累积影响数通常可以通过以下各步计算获得：

第一步，根据新的会计政策重新计算受影响的前期交易或事项；

第二步，计算两种会计政策下的差异；

第三步，计算差异的所得税影响金额（如果需要调整所得税影响金额的）；

第四步，确定前期中的每一期的税后差异；

第五步，计算会计政策变更的累积影响数。

如果累积影响数不能合理确定，会计政策变更应当采用未来适用法。

(3) 在编制比较财务报表时，对于比较财务报表期间的会计政策变更，应调整各该期间的净损益和其他相关项目，视同该政策在比较财务报表期间一直采用。对于比较财务报表可比期间以前的会计政策变更的累积影响数，应调整比较财务报表最早期间的期初留存收益，财务报表其他相关项目的数字也应一并调整。

(4) 公司应当在财务报表附注中披露会计政策变更的性质、内容和理由、当期和各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和调整金额；无法进行追溯调整的，应说明该事实和原因以及开始应用变更后的会计政策的时点、具体应用情况。

第一百二十五条 会计估计变更

1. 会计估计变更的定义

会计估计变更，是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。

由于公司据以进行估计的基础发生了变化，或者由于取得新信息、积累更多经验以及后来的发展变化，可能需要对会计估计进行修订。会计估计变更的依据应当真实、可靠。

2. 会计估计变更的处理：

公司发生会计估计变更时，按以下原则进行会计处理：

(1) 会计估计变更时，不需要计算变更产生的累积影响数，也不需要重编以前年度财务报表，但应对变更当期和未来期间发生的交易或事项采用新的会计估计进行处理。

(2) 会计估计的变更，如果仅影响变更当期，会计估计变更的影响数应计入变更当期与前期相同的相关项目中；如果既影响变更当期又影响未来期间，会计估计变更的影响数应计入变更当期和未来期间与前期相同的相关项目中。

(3) 会计政策变更和会计估计变更很难区分时，应按照会计估计变更的处理方法进行处理。

(4) 公司应当在财务报表附注中披露会计估计变更的内容和原因、会计估计变更对当期和未来期间的影响数，以及会计估计变更的影响数不能确定的事实和原因。

第一百二十六条前期差错更正

1. 前期差错更正的定义

前期差错，是指由于没有运用或错误运用下列两种信息，而对前期财务报表造成省略漏或错报：

- (1) 编报前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息；
- (2) 前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。

前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响以及存货、固定资产盘盈等。

2. 前期差错更正的处理

(1) 本期发现的会计差错，应按以下原则处理：

①本期发现的与本期相关的会计差错，应当调整本期相关项目。

②本期发现的与前期相关的非重要的前期差错，如影响损益，应当直接计入本期净损益，其他相关项目也应当作为本期数一并调整；如不影响损益，应当调整本期相关项目。

③本期发现的与前期相关的重要的前期差错，如影响损益，应当将其对损益的影响数采用追溯重述法调整发现当期的期初留存收益，财务报表其他相关项目的期初数也应一并调整；如不影响损益，应当调整财务报表相关项目的期初数。

④资产负债表日至财务报告批准报出日之间发现的报告期的会计差错及以前年度的非重要的前期差错，应按照本办法关于资产负债表日后事项的规定处理。

(2) 在编制比较财务报表时，对于比较财务报表期间的重要的前期差错，应当调整各该期间的净损益和其他相关项目；对于比较财务报表期间以前的重要的前期差错，应当调整比较财务报表最早期间的期初留存收益，财务报表其他相关项目的数字也应一并调整。确定前期差错影响数不切实可行的，可以从可追溯重述的最早期间开始调整留存收益的期初余额，财务报表其他相关项目的期初余额也应当一并调整，也可以采用未来适用法。

(3) 公司应当在财务报表附注中披露前期差错的性质、各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和更正金额，无法进行追溯重述的，说明该事实和原因以及对前期差错开始进行更正的时点、具体更正情况。

(4) 公司滥用会计政策、会计估计及其变更，应当作为重要前期差错予以更正。

第三十节 每股收益

第一百二十七条 基本规定

本核算办法适用于保变电气范围内普通股或潜在普通股已公开交易的公司，以及正处于公开发行普通股或潜在普通股过程中的公司。

1. 每股收益，是反映公司普通股股东持有每一股份所能享有公司利润或承担公司亏损的业绩评价指标；该指标有助于投资者、债权人等信息使用者评价公司或公司之间的盈利能力、预测公司成长潜力、进而作出经济决策。

2. 潜在普通股，是指赋予其持有者在报告期或以后期间享有取得普通股权利的一种金融工具或其他合同，包括可转换公司债券、认股权证、股份期权等。

合并财务报表中，公司应当以合并财务报表为基础计算和列报每股收益。

第一百二十八条 基本每股收益

公司应当按照归属于普通股股东的当期净利润，除以发行在外普通股的加权平均数计算基本每股收益。

发行在外普通股加权平均数的已发行时间、报告期时间和已回购时间一般按天数计算；在不影响计算结果合理性的前提下，也可以按月数计算。

1. 发行在外普通股加权平均数按下列公式计算：

发行在外普通股加权平均数 = 期初发行在外普通股股数 + 当期新发行普通股股数 × 已发行时间 ÷ 报告期时间 - 当期回购普通股股数 × 已回购时间 ÷ 报告期时间

2. 新发行普通股股数，应当根据发行合同的具体条款，从应收对价之日（一般为股票发行日）起计算确定。通常包括下列情况：

（1）为收取现金而发行的普通股股数，从应收现金之日起计算；

（2）因债务转资本而发行的普通股股数，从停计债务利息之日或结算日起计算；

（3）非同一控制下的公司合并，作为对价发行的普通股股数，从购买日起计算；同一控制下的公司合并，作为对价发行的普通股股数，应当计入各列报期间普通股的加权平均数；

（4）为收购非现金资产而发行的普通股股数，从确认收购之日起计算。

第一百二十九条 稀释每股收益

1. 基本概念

公司存在稀释性潜在普通股的，应当分别调整归属于普通股股东的当期净利润和发行在外普通股的加权平均数，并据以计算稀释每股收益。

稀释性潜在普通股，是指假设当期转换为普通股会减少每股收益的潜在普通股。

目前常见的潜在普通股主要包括：

(1) 可转换公司债券，对于可转换公司债券，计算稀释的每股收益时，分子的调整项目为可转换债券当期已确认为费用的利息、溢价或折价摊销等的税后影响额；分母的调整项目为增加的潜在普通股，按照可转换公司债券合同规定，可以转换为普通股的加权平均数。

(2) 认股权证、股份期权，按照认股权证合同和股份期权合约，认股权证、股份期权等的行权价格低于当期普通股平均市场价格时，应当考虑其稀释性。

2. 稀释性每股收益的计算

(1) 计算稀释的每股收益时，增加的普通股股数按下列公式计算：

增加的普通股股数 = 拟行权时转换的普通股股数 - 行权价格 × 拟行权时转换的

在确定计入稀释每股收益的顺序时，通常应首先考虑股份期权和认股权证的影响。

每次发行的潜在普通股应当视为不同的潜在普通股，分别判断其稀释性，而不能将其作为一个总体考虑。

(2) 多项潜在普通股，每次发行或一系列发行的潜在普通股应当视为不同的潜在普通股，分别判断其稀释性，而不能将其作为总体考虑。

公司对外发行不同潜在普通股的，应当按照其稀释程度从大到小的顺序计入稀释每股收益，直至稀释每股收益达到最小值。

其中“稀释程度”，根据不同潜在普通股转换的增量股的每股收益大小进行衡量，即：假定稀释性潜在普通股转换为普通股时，将增加的归属于普通股股东的当期净利润除以增加的普通股股数加权平均数所确定的金额。

(3) 应考虑的其他调整因素：

① 公司派发股票股利、公积金转增资本、拆股或并股等，会增加或减少其发行在外普通股或潜在普通股的数量，并不影响所有者权益金额，也不改变公司的盈利能力。但是，为了保持会计指标的前后期可比性，应当按调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。上述变化发生于资产负债表日至财务报告批准报出日之间的，应当以调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。这种调整应当以相关报批手续全部完成为前提。

② 配股在计算每股收益时比较特殊，因为配股是向全部现有股东以低于当前股票市价的价格发行普通股，实际上可以理解为按市价发行股票和无对价送股的混合体。也就是说，配股中包含的送股因素导致了发行在外普通股股数的增加，但却没有相应的经济资源的流入。计算基本每股收益时，应当考虑这部分送股因素，据以调整各列报期间发行在外普通股的加权平均数。计算公式如下：

每股理论除权价格 = (行权前发行在外普通股的公允价值 + 配股收到的款项) ÷ 行权后发行在外的普通股股数

调整系数 = 行权前每股公允价值 ÷ 每股理论除权价格

因配股重新计算的上年度基本每股收益 = 上年度基本每股收益 ÷ 调整系数

本年度基本每股收益 = 归属于普通股股东的当期净利润 ÷ (配股前发行在外普通股股数 × 调整系数 × 配股前普通股发行在外的时间权重 + 配股后发行在外普通股加权平均数)

(4) 计算稀释每股收益, 应当根据下列事项对归属于普通股股东的当期净利润进行调整:

- ① 当期已确认为费用的稀释性潜在普通股的利息;
- ② 稀释性潜在普通股转换时将产生的收益或费用。

(5) 计算稀释每股收益时, 当期发行在外普通股的加权平均数应当为计算基本每股收益时普通股的加权平均数与假定稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的普通股股数的加权平均数之和。

计算稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的普通股股数的加权平均数时, 以前期间发行的稀释性潜在普通股, 应当假设在当期期初转换; 当期发行的稀释性潜在普通股, 应当假设在发行日转换。

(6) 公司承诺将回购其股份的合同规定的回购价格高于当期普通股平均市场价格时, 应当考虑其稀释性。计算稀释每股收益时, 增加的普通股股数按下列公式计算:

增加的普通股股数 = 回购价格 × 承诺回购的普通股股数 ÷ 当期普通股平均市场价格 - 承诺回购的普通股股数

(7) 以合并财务报表为基础计算和列报每股收益:

合并财务报表中, 公司应当以合并财务报表为基础计算和列报每股收益。其中, 计算基本每股收益时, 分子为归属于母公司普通股股东的合并净利润, 分母为母公司发行在外普通股的加权平均数。

(8) 公司应在附注中披露以下信息:

- ① 基本每股收益和稀释每股收益分子、分母的计算过程;
- ② 列报期间不具有稀释性但以后期间很可能具有稀释性的潜在普通股;
- ③ 在资产负债表日至财务报告批准报出日之间, 公司发行在外普通股或潜在普通股股数发生重大变化的情况。

第三十一节关联方关系及其披露

第一百三十条基本概念

一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响的，构成关联方。

控制，是指有权决定一个公司的财务和经营政策，并能据以从该公司的经营活动中获得利益。

共同控制，是指按照合同约定对某项经济活动所共有的控制，仅在与该项经济活动相关的重要财务和经营决策需要分享控制权的投资方一致同意时存在。

重大影响，是指对一个公司的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。

关联方交易，是指在关联方之间转移资源、劳务或义务的行为，而不论是否收取价款。

第一百三十一条关联方关系及其交易

1. 构成关联方应当具备以下条件：

(1) 关联方涉及两方或多方，单个公司无法构成关联方；

(2) 关联方之间存在影响，这种影响包括控制或被控制、共同控制或被共同控制、施加重大影响或被施加重大影响；

(3) 关联方的存在可能会影响交易的公允性。

2. 不构成关联方的：

在具体运用关联方关系判断标准时，应当遵守实质重于形式的原则。在判断是否存在关联方关系时，应当看其关系的实质，即视各方关系是否存在着控制、共同控制和重大影响的情况。仅与公司存在下列关系的各方，不构成公司的关联方：

(1) 该公司发生日常往来的资金提供者、公用事业部门、政府部门和机构；

(2) 该公司发生大量交易而存在经济依存关系的单个客户、供应商、特许商、经销商或代理商；

(3) 与该公司共同控制合营公司的合营者。

(4) 仅仅同受国家控制而不存在其他关联方关系的公司。

3. 关联方关系主要存在于：

(1) 该公司的母公司。母公司，是指能直接或间接控制其他公司的公司；

(2) 该公司的子公司。子公司，是指被母公司控制的公司；

(3) 与该公司受同一母公司控制的其他公司；

(4) 对该公司实施共同控制的投资方；

(5) 对该公司施加重大影响的投资方；

(6) 该公司的合营公司；合营公司，是指按合同规定经济活动由投资双方或若干方共同控制的公司。

(7) 该公司的联营公司；联营公司，是指投资者对其具有重大影响，但不是投资者的子公司或合营公司的公司。

(8) 该公司的主要投资者个人及与其关系密切的家庭成员；主要投资者个人，是指能够控制、共同控制一个公司或者对一个公司施加重大影响的个人投资者。

(9) 该公司或其母公司的关键管理人员及与其关系密切的家庭成员；

关键管理人员，是指有权力并负责计划、指挥和控制公司活动的人员。与主要投资者个人或关键管理人员关系密切的家庭成员，是指在处理与公司的交易时可能影响该个人或受该个人影响的家庭成员。

(10) 该公司主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员控制、共同控制或施加重大影响的其他公司。

4. 判断一项会计事项是否属于关联方交易的标准是资源、劳务或义务的转移，而不论是否收取价款。常见的关联方交易有：

(1) 购买或销售商品；

(2) 购买或销售除商品以外的其他资产；

(3) 提供或接受劳务；

(4) 担保；

(5) 提供资金（贷款或股权投资）；

(6) 租赁；

(7) 代理；

(8) 研究与开发项目的转移；

(9) 许可协议；

(10) 代表公司或由公司代表另一方进行债务结算；

(11) 关键管理人员薪酬。

第一百三十二条关联方的披露

1. 公司无论是否发生关联方交易，均应当在附注中披露与该公司之间存在控制关系的母公司和子公司有关的下列信息：

(1) 母公司和子公司的名称。如果母公司不是最终控制方的，还应当披露最终控制方名称；母公司和最终控制方均不对外提供财务报表的，还应当披露母公司之上与其最相近的对外提供财务报表的母公司名称；

(2) 母公司和子公司的业务性质、注册地、注册资本（或实收资本、股本）及其变化；

(3) 母公司对公司或者公司对子公司的持股比例和表决权比例。

2. 公司与关联方发生关联方交易的，应当在附注中披露该关联方关系的性质、交易类型及交易要素。交易要素至少应当包括：

(1) 交易的金额；

(2) 未结算项目的金额、条款和条件，以及有关提供或取得担保的信息；

(3) 未结算应收项目的坏账准备金额；

(4) 定价政策。

3. 关联方交易应当分别关联方以及交易类型予以披露，类型相同的关联方交易，在不影响财务报告使用者正确理解的情况下可以合并披露；公司只有在提供确凿证据的情况下，才能披露关联方交易是公平交易。

4. 公司财务报表中应当披露所有关联方关系及其交易的相关信息。对外提供合并财务报表的，对于已经包括在合并范围内公司之间的交易不予披露，但应当披露与合并范围外各关联方的关系及其交易。

第三十二节在其他主体中权益的披露

第一百三十三条定义

在其他主体中的权益是指通过合同或其他形式能够使公司参与到其他主体的相关活动因此享有可变回报的权益。

1. 参与方式包括持有其他主体的股权、债权，或向其他主体提供资金、流动性支持、信用增级和担保等。公司通过这些参与方式实现对其他主体的控制、共同控制或重大影响。

2. 其他主体：公司的子公司、合营安排（包括共同经营和合营企业）、联营企业以及未纳入合并财务报表范围的结构化主体等。

结构化主体是指在确定其控制方时没有将表决权或类似权利作为决定因素而设计的主体，通常具有以下多项或全部特征：

(1) 业务活动范围受限，即其业务活动是在合同约定范围内展开的；

(2) 有明确的设立目的且目的比较单一，结构化主体通常是为了特定目的而设立的主体。

(3) 结构化主体发起人提供的资金很可能不足以支撑结构化主体业务活动，需要依靠其

他投资者为结构化主体投入资金，以支撑结构化主体的业务活动。

(4) 通过向投资者发行不同等级的证券（如分级产品）等金融工具进行融资，不同等级的证券，信用风险及其他风险的集中程度也不同。

3. 相关活动：对被投资方的回报产生重大影响的活动。

4. 可变回报：投资方自被投资方取得的可能随被投资方业绩而变化的回报。

披露的目标在于有助于财务报表使用者评估公司在其他主体中权益的性质和相关风险，以及该权益对公司财务状况、经营成果和现金流量的影响。并根据重要性原则，从定性和定量两方面综合判断各项信息的披露详细程度。

第一百三十四条 适用范围

适用范围为公司子公司、合营安排、联营企业和未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的披露。

公司同时提供合并财务报表和母公司个别财务报表的，应当在合并财务报表附注中披露要求的信息，不需要在母公司个别财务报表中重复披露。

适用情况的一些特殊说明：

1. 对于离职后福利计划或其他长期职工福利，其信息披露适用《企业会计准则第 9 号-职工薪酬》。即使有些离职后福利计划通过结构化主体开展的，其信息披露也不适用本准则，而依旧适用《企业会计准则第 9 号-职工薪酬》。

2. 公司作为合营安排的参与方而不享有共同控制，对其在该合营安排中权益的披露，分为以下三种情况：（1）公司对合营安排不享有共同控制，但对其具有重大影响的，应当适用本准则；（2）公司对合营安排既不享有共同控制也不具有重大影响，但是该合营安排是结构化主体的，在遵循《企业会计准则第 37 号-金融工具列报》相关要求的同时，还应当遵循本准则中关于未纳入合并财务报表范围的结构化主体的披露要求；（3）公司对合营安排不享有共同控制也不具有重大影响，且该合营安排不是结构化主体的，则权益披露应当适用《企业会计准则第 37 号-金融工具列报》。

适用范围用表格形式表示如下图：

主体		是否适用本准则
子公司		适用
合营安排	合营方	适用
	非 有重大影响	适用

	合 营 方	无重大影响	结构化主体	适用
			非结构化主体	准则 37 号金融工具 列报
联营企业				适用
未纳入合并财务报表范围的结构化主体				适用

第一百三十五条关于重大判断和假设的披露

1. 对控制、共同控制、重大影响的判断

公司应当在财务报表附注中披露对其他主体实施控制、共同控制或重大影响的重大判断和假设，以及这些判断和假设变更的情况。

同时针对某些导致公司得出不同于往常结论的具体情况，公司也应在财务报表附注中披露这些具体情况的总体判断依据。具体情况包括但不限于：

公司持有其他主体半数或以下的表决权但仍控制该主体；

公司持有其他主体半数以上的表决权但并不控制该主体；

公司持有其他主体 20%以下的表决权但对该主体具有重大影响；

公司持有其他主体 20%或以上的表决权但对该主体不具有重大影响；

公司通过单独主体达成合营安排的，确定该合营安排是共同经营还是合营企业的判断和假设；

确定公司是代理人还是委托人的判断和假设，在确定公司是代理人还是委托人的时候，应当综合考虑决策者与被投资方以及其他投资方之间的关系：（1）存在单独一方可以无条件的罢免决策者的，该单独一方即为委托人，而决策者为代理人；（2）还应当综合考虑决策者对被投资方的决策范围、其他方享有的实质权利、决策者的薪酬水平、决策者因持有被投资方中的其他权益所承担可回报的风险等相关因素进行判断。

2. 对投资性主体的判断及主体身份的转换

（1）应该在附注中披露公司被认定为投资性主体的重大判断和假设，以及公司不符合投资性主体的一项或多项特征但仍被认定为投资性主体的原因；

（2）公司（母公司）由非投资性主体转变为投资性主体，披露该变化和原因，并披露该变化对财务报表的影响，包括变化当日不再纳入合并财务报表范围的子公司的公允价值、按照公允价值重新计量产生的利得或损失以及相应的列报项目。

（3）由投资性主体转变为非投资性主体的，披露该变化以及原因。

第一百三十六条在子公司中权益的披露

1. 基本信息的披露

构成情况，如子公司的名称、主要经营地及注册地（一般指国家或地区）、业务性质、持股比例（或类似权益比例）等。

以及重要的非全资子公司的相关信息：

子公司少数股东的持股比例。持股比例不同于表决权比例的，公司还应当披露该表决权比例。

当期归属于子公司少数股东的损益以及向少数股东支付的股利；

子公司在当期期末累计的少数股东权益余额；

子公司的主要财务信息。

如果单个非全资子公司的少数股东权益对公司而言并不重要的，则不需要披露上述四项非全资子公司的相关信息。

2. 重大限制的披露

如果在使用集团资产和清偿集团债务存在重大限制，应当在合并财务报表附注中披露下列信息：

（1）该限制的内容：包括对母公司或其子公司与合并范围内其他主体相互转移现金或其他资产的限制，以及对合并范围内主体之间发放股利或进行利润分配、发放或收回贷款或垫款等的限制；

（2）子公司少数股东享有保护性权利、并且该保护性权利对公司使用集团资产或清偿集团负债的能力存在重大限制的，该限制的性质和程度。

（3）该限制涉及的资产和负债在合并财务报表中的项目和金额。

3. 纳入合并财务报表范围的结构化主体的相关披露

公司存在纳入合并财务报表范围的结构化主体时，应当在合并财务报表附注中披露下列信息：

（1）有合同约定时：合同约定公司或其子公司向该结构化主体提供财务支持的，应当披露提供财务支持的合同条款，包括可能导致公司承担损失的事项或情况。

（2）无合同约定时：公司或其子公司当期向该结构化主体提供了财务支持或者其他支持，应该披露所提供支持的类型、金额及原因，包括帮助该结构化主体获得财务支持的原因；其中，对于以前未纳入合并财务报表范围的结构化主体，如果公司或子公司提供相关支持使得公司控制了该结构化主体，还应当披露决定提供支持的相关因素。

(3) 公司向该结构化主体提供财务支持或其他支持存在意图的，应该披露该意图，包括帮助该结构化主体获得财务支持的意图。具体包括公司已基本决定在未来期间提供财务支持或者其他支持，表现为适当级别的高管批准了向结构化主体提供支持的计划或者方案。

4. 公司在其子公司的所有者权益份额发生变化的披露

(1) 未导致公司丧失对子公司控制权：应当在合并财务报表附注中披露该变化对本公司所有者权益的影响；

(2) 导致公司丧失对子公司控制权：(1) 由于丧失控制权产生的利得或损失，以及相应的列报项目；(2) 剩余股权在丧失控制权当日按照公允价值重新计量而产生的利得或损失。

5. 公司作为投资性主体的相关披露

(1) 公司为投资性主体，且存在未纳入合并财务报表范围的子公司、并对该子公司权益按照公允价值计量且其变动计入当期损益，应该在公司自身的财务报表附注中对该情况予以说明。同时披露未纳入合并财务报表的子公司的下列信息：

①子公司的名称、主要经营地及注册地。

②公司对子公司的持股比例，当持股比例不同于表决权比例的，还应披露公司持有的表决权比例。

(2) 公司在未纳入合并财务报表范围的子公司中的权益，应当披露与该权益相关的风险信息：

①子公司以发放现金股利、归还贷款或垫款等形式向公司转移资金的能力存在重大限制的，公司应当披露该限制的性质和程度；

②公司向未纳入合并财务报表范围的子公司提供相关支持存在承诺或意图的，公司应当披露该承诺或意图，包括帮助子公司获得财务支持的承诺或意图；

③合同约定公司或其未纳入合并财务报表的子公司向未纳入合并财务报表范围、但受公司控制的结构化主体提供财务支持的，公司应当披露相关合同条款，以及可能导致公司承担损失的事项或情况；

④在没有合同约定的情况下，对于原先不受公司控制且未纳入合并财务报表的结构化主体，公司或其未纳入合并财务报表范围的子公司当期向其提供财务支持或其他支持的，并且所提供的支持导致公司控制该结构化主体，公司应当披露决定提供上述支持的相关因素。

第一百三十七条在合营安排或联营企业中权益的披露

1. 基础信息披露

存在重要的合营安排或者联营企业的，公司应当披露下列信息：

合营安排或联营企业的名称、主要经营地及注册地；

公司与合营安排或联营企业关系的性质，包括合营安排或联营企业活动的性质，以及合营安排或联营企业对公司活动是否具有战略性等；

公司的持股比例，当持股比例不同于表决权比例的，公司还应当披露该表决权比例。

2. 重要的合营安排和联营企业的主要财务信息

(1) 对于重要的合营企业或联营企业，除了应当披露上述基础信息之外，还应当披露对合营企业或联营企业投资的会计处理方法，从合营企业或联营企业收到的股利，以及合营企业或联营企业在其自身财务报表中的主要财务信息。

(2) 如果公司对重要的合营企业或联营企业是采用权益法进行会计处理的，则上述需要披露的主要财务信息是按照权益法调整后的金额，同时公司还应该披露调整至投资账面价值的调节过程；此外，如果该投资存在公开报价的，还应当披露其公允价值。

(3) 如果公司对重要的合营企业或联营企业是采用除了权益法以外的处理方法，需区分两种情况：(1) 公司是投资性主体的，不需要披露合营企业或联营企业的主要财务信息；(2) 公司不是投资性主体的，在财务报表附注中所披露的主要财务信息直接来源于合营企业或联营企业的财务报表，不需要经过调整，也不包括调节过程。

3. 不重要的合营企业和联营企业的汇总财务信息

公司在单个合营企业或联营企业中的权益不重要的，应当分别就合营企业和联营企业两类披露下列信息：

(1) 按照权益法进行会计处理的对合营企业或联营企业投资的账面价值合计数。

(2) 对两类企业的净利润、终止经营的净利润、其他综合收益、综合收益等项目，公司按照其持股比例计算的金额的合计数。

公司是投资性主体的，上述规定披露的汇总财务信息可不予披露。

4. 与公司在合营企业和联营企业中权益相关的风险信息

(1) 对转移资金能力的重大限制

合营企业或联营企业以发放现金股利、归还贷款或垫款等形式向公司转移资金的能力存在重大限制的，公司应当披露该限制的性质和程度。

(2) 超额亏损

公司对合营企业或联营企业投资采用权益法进行会计处理，当被投资方发生超额亏损时，由于有限责任原则因此存在未能确认超额亏损损失份额的，应该披露此该超额损失份额，包括当期份额和累积份额。

（3）与对合营企业投资相关的未确认承诺

公司应当单独披露与其对合营企业投资相关的未确认承诺。未确认承诺是指公司已作出但未确认的各项承诺，既包括公司单独作出的未确认承诺，又包括公司与其他参与方共同作出的未确认承诺中公司所承担的份额。

未确认承诺的具体内容包括但不限于：

①公司因下列事项而作出的提供资金或资源的未确认承诺。

公司对合营企业的出资承诺，对于合营企业承担的资本性支出公司将提供支持的承诺，公司承诺从合营企业购买或代表合营企业购买设备、存货或服务时无条件购买义务，公司向合营企业承诺提供贷款或其他财务支持，以及公司作出的与对合营企业投资相关的其他不可撤销的承诺。

②公司购买合营企业其他参与方在合营企业的全部或部分权益的未确认承诺。公司是否需要履行这一承诺通常取决于特定事件是否在未来期间发生。

（4）或有负债

公司应当单独披露与其对合营企业或联营企业投资相关的或有负债，但不包括极小可能导致经济利益流出公司的或有负债。如果公司与合营企业的其他参与方、联营企业的其他投资方共同承担某项或有负债，公司应当在财务报表附注中披露在该项或有负债中公司所承担的份额。在或有负债较多的情况下，公司可以按照或有负债的类别进行汇总披露。

第一百三十八条 在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的披露

1. 一般披露

（1）对于未纳入合并财务报表范围的结构化主体，公司应当披露该结构化主体的性质、目的、规模、活动及融资方式，包括与之相关的定性信息和定量信息。

（2）在财务报表中确认的与公司在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益相关的资产和负债的账面价值，及其在资产负债表中的列报项目。

（3）在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的最大损失敞口，及其确定方法。

最大损失敞口是指公司因在结构化主体中持有权益而可能发生的最大损失。在确定最大损失敞口时，不需要考虑损失发生的可能性，因为最大损失敞口并不是公司的预计损失。公司不能量化最大损失敞口的，应当披露这一事实及其原因。

（4）在财务报表中确认的与公司在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益相关的资产和负债的账面价值，与其最大损失敞口的比较。

公司发起设立未纳入合并财务报表范围的结构化主体，但资产负债日在该结构化主体中

没有权益的，公司则不需要披露上述（2）至（4）项要求的信息，但应当披露公司作为该主体发起人的认定依据，并分类披露公司当期从该主体获得的收益、收益类型，以及转移至该主体的所有资产在转移时候的账面价值。

存在下列情况的，可能说明公司是结构化主体的发起人：

①公司单独创建了结构化主体；

②公司参与创建结构化主体，并参与结构化设计的过程；

③公司是结构化主体的最主要的服务对象，例如，结构化主体为公司提供资金，或者结构化主体所从事的业务活动是公司主要业务活动的组成部分，公司即使没有发起结构化主体，自身也要开展这些业务活动；

④公司的名称出现在结构化主体的名称或结构化主体发行的证券的名称中；

⑤其他能够说明公司是结构化主体发起人的情形。

2. 向未纳入合并财务报表的结构化主体提供支持的披露

（1）公司应当披露其向该结构化主体提供财务支持或其他支持的意图，包括帮助该结构化主体获得财务支持的意图；

（2）在没有合同约定的情况下，公司当期向结构化主体提供财务支持或者其他支持的，还应当披露提供支持的类型、金额及原因，包括帮助该结构化主体获得财务支持的情况。

第三十三节合并财务报表

第一百三十九条定义

本报告使用的下列术语的定义为：

1. 合并财务报表，是指反映母公司和其全部子公司形成的集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。

2. 母公司，是指控制一个或一个以上主体（含企业、被投资单位中可分割的部分，以及企业所控制的结构化主体等，下同）的主体。

3. 子公司，是指被母公司控制的主体。

4. 表决权，是指对被投资单位经营计划、投资方案、年度财务预算方案和决算方案、利润分配方案和弥补亏损方案、内部管理机构设置、聘任或解聘公司经理及其报酬、公司的基本管理制度等事项持有的表决权，不包括对修改公司章程、增加或减少注册资本、发行公司债券、公司合并、分立、解散或变更公司形式等事项持有的表决权。表决权比例通常与其出资比例或持股比例是一致的，但是对于有限责任公司，公司章程另有规定的除外。

5. 控制，是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

6. 权益性资本，指对公司决策有表决权的资本。

7. 少数股东权益，指子公司所有者权益中不属于母公司拥有的份额。

8. 少数股东损益，指子公司在一定会计期间内实现的损益中不属于母公司的份额。

9. 内部关联交易，指合并报表范围内部母公司与子公司之间，各子公司之间发生的交易。

10. 未实现内部销售利润，指内部关联交易所产生的，销售方当期确认为损益，而购进方计入存货、固定资产等资产成本的价值。

11. 外币，是指记账本位币以外的货币。

12. 外币财务报表的折算，是指将以母公司记账本位币以外的货币列示的子公司财务报表折算为以母公司记账本位币列示的财务报表。

13. 会计政策，是指公司进行会计核算和编制财务报表时所采用的会计原则、程序和处理方法。

第一百四十条编报单位和报表种类

直接或间接被集团公司所控制，拥有一个或一个以上子公司的母公司，应当编制合并财务报表，以综合反映母公司和子公司所形成的公司集团的经营成果、财务状况和现金流量。

合并财务报表由需要编制合并财务报表的母公司编制。

合并财务报表至少应当包括下列组成部分：

1. 合并资产负债表；
2. 合并利润表；
3. 合并现金流量表；
4. 合并所有者权益（或股东权益，下同）变动表；
5. 附注。

第一百四十一条 合并范围

1. 合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。控制，是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。控制的定义包含三项基本要素：

- （1）投资方拥有对被投资方的权力。
- （2）因参与被投资方的相关活动而享有可变回报。
- （3）有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

在判断投资方是否能够控制被投资方时，当且仅当投资方具备上述三要素时，才能表明投资方能够控制被投资方。

本核算办法所称相关活动，是指对被投资方的回报产生重大影响的活动。被投资方的相关活动应当根据具体情况进行判断，通常包括商品或劳务的销售和购买、金融资产的管理、资产的购买和处置、研究与开发活动以及融资活动等。

2. 投资方应当在综合考虑所有相关事实和情况的基础上对是否控制被投资方进行判断。一旦相关事实和情况的变化导致对控制定义所涉及的相关要素发生变化的，投资方应当进行重新评估。相关事实和情况主要包括：

- （1）被投资方的设立目的。
- （2）被投资方的相关活动以及如何对相关活动作出决策。
- （3）投资方享有的权利是否使其目前有能力主导被投资方的相关活动。
- （4）投资方是否通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报。
- （5）投资方是否有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。
- （6）投资方与其他方的关系。

3. 投资方享有现时权利使其目前有能力主导被投资方的相关活动，而不论其是否实际行使该权利，视为投资方拥有对被投资方的权力。

4. 两个或两个以上投资方分别享有能够单方面主导被投资方不同相关活动的现时权利

的，能够主导对被投资方回报产生最重大影响的活动的一方拥有对被投资方的权力。

5. 投资方在判断是否拥有对被投资方的权力时，应当仅考虑与被投资方相关的实质性权利，包括自身所享有的实质性权利以及其他方所享有的实质性权利。

实质性权利，是指持有人在对相关活动进行决策时有实际能力行使的可执行权利。判断一项权利是否为实质性权利，应当综合考虑所有相关因素，包括权利持有人行使该项权利是否存在财务、价格、条款、机制、信息、运营、法律法规等方面的障碍；当权利由多方持有或者行权需要多方同意时，是否存在实际可行的机制使得这些权利持有人在其愿意的情况下能够一致行权；权利持有人能否从行权中获利等。

某些情况下，其他方享有的实质性权利有可能会阻止投资方对被投资方的控制。这种实质性权利既包括提出议案以供决策的主动性权利，也包括对已提出议案作出决策的被动性权利。

6. 仅享有保护性权利的投资方不拥有对被投资方的权力。

保护性权利，是指仅为了保护权利持有人利益却没有赋予持有人对相关活动决策权的一项权利。保护性权利通常只能在被投资方发生根本性改变或某些例外情况发生时才能够行使，它既没有赋予其持有人对被投资方拥有权力，也不能阻止其他方对被投资方拥有权力。

7. 除非有确凿证据表明其不能主导被投资方相关活动，下列情况，表明投资方对被投资方拥有权力：

(1) 投资方持有被投资方半数以上的表决权的。

(2) 投资方持有被投资方半数或以下的表决权，但通过与其他表决权持有人之间的协议能够控制半数以上表决权的。

8. 投资方持有被投资方半数或以下的表决权，但综合考虑下列事实和情况后，判断投资方持有的表决权足以使其目前有能力主导被投资方相关活动的，视为投资方对被投资方拥有权力：

(1) 投资方持有的表决权相对于其他投资方持有的表决权份额的大小，以及其他投资方持有表决权的分散程度。

(2) 投资方和其他投资方持有的被投资方的潜在表决权，如可转换公司债券、可执行认股权证等。

(3) 其他合同安排产生的权利。

(4) 被投资方以往的表决权行使情况等其他相关事实和情况。

9. 当表决权不能对被投资方的回报产生重大影响时，如仅与被投资方的日常行政管理活

动有关，并且被投资方的相关活动由合同安排所决定，投资方需要评估这些合同安排，以评价其享有的权利是否足够使其拥有对被投资方的权力。

10. 某些情况下，投资方可能难以判断其享有的权利是否足以使其拥有对被投资方的权力。在这种情况下，投资方应当考虑其具有实际能力以单方面主导被投资方相关活动的证据，从而判断其是否拥有对被投资方的权力。投资方应考虑的因素包括但不限于下列事项：

(1) 投资方能否任命或批准被投资方的关键管理人员。

(2) 投资方能否出于其自身利益决定或否决被投资方的重大交易。

(3) 投资方能否掌控被投资方董事会等类似权力机构成员的任命程序，或者从其他表决权持有人手中获得代理权。

(4) 投资方与被投资方的关键管理人员或董事会等类似权力机构中的多数成员是否存在关联方关系。

投资方与被投资方之间存在某种特殊关系的，在评价投资方是否拥有对被投资方的权力时，应当适当考虑这种特殊关系的影响。特殊关系通常包括：被投资方的关键管理人员是投资方的现任或前任职工、被投资方的经营依赖于投资方、被投资方活动的重大部分有投资方参与其中或者是以投资方的名义进行、投资方自被投资方承担可变回报的风险或享有可变回报的收益远超过其持有的表决权或其他类似权利的比例等。

11. 投资方自被投资方取得的回报可能会随着被投资方业绩而变动的，视为享有可变回报。投资方应当基于合同安排的实质而非回报的法律形式对回报的可变性进行评价。

12. 投资方在判断是否控制被投资方时，应当确定其自身是以主要责任人还是代理人的身份行使决策权，在其他方拥有决策权的情况下，还需要确定其他方是否以其代理人的身份代为行使决策权。代理人仅代表主要责任人行使决策权，不控制被投资方。投资方将被投资方相关活动的决策权委托给代理人的，应当将该决策权视为自身直接持有。

13. 在确定决策者是否为代理人时，应当综合考虑该决策者与被投资方以及其他投资方之间的关系。

(1) 存在单独一方拥有实质性权利可以无条件罢免决策者的，该决策者为代理人。

(2) 除 1. 以外的情况下，应当综合考虑决策者对被投资方的决策权范围、其他方享有的实质性权利、决策者的薪酬水平、决策者因持有被投资方中的其他权益所承担可变回报的风险等相关因素进行判断。

14. 投资方通常应当对是否控制被投资方整体进行判断。但极个别情况下，有确凿证据表明同时满足下列条件并且符合相关法律法规规定的，投资方应当将被投资方的一部分（以下

简称“该部分”）视为被投资方可分割的部分（单独主体），进而判断是否控制该部分（单独主体）。

（1）该部分的资产是偿付该部分负债或该部分其他权益的唯一来源，不能用于偿还该部分以外的被投资方的其他负债；

（2）除与该部分相关的各方外，其他方不享有与该部分资产相关的权利，也不享有与该部分资产剩余现金流量相关的权利。

15. 母公司应当将其全部子公司（包括母公司所控制的单独主体）纳入合并财务报表的合并范围。

如果母公司是投资性主体，则母公司应当仅将为其投资活动提供相关服务的子公司（如有）纳入合并范围并编制合并财务报表；其他子公司不应当予以合并，母公司对其他子公司的投资应当按照公允价值计量且其变动计入当期损益。

16. 当母公司同时满足下列条件时，该母公司属于投资性主体：

（1）该公司是以向投资者提供投资管理服务为目的，从一个或多个投资者处获取资金；

（2）该公司的唯一经营目的，是通过资本增值、投资收益或两者兼有而让投资者获得回报；

（3）该公司按照公允价值对几乎所有投资的业绩进行考量和评价。

17. 母公司属于投资性主体的，通常情况下应当符合下列所有特征：

（1）拥有一个以上投资；

（2）拥有一个以上投资者；

（3）投资者不是该主体的关联方；

（4）其所有者权益以股权或类似权益方式存在。

18. 投资性主体的母公司本身不是投资性主体，则应当将其控制的全部主体，包括那些通过投资性主体所间接控制的主体，纳入合并财务报表范围。

19. 当母公司由非投资性主体转变为投资性主体时，除仅将为其投资活动提供相关服务的子公司纳入合并财务报表范围编制合并财务报表外，公司自转变日起对其他子公司不再予以合并，并按照视同在转变日处置子公司但保留剩余股权的原则进行会计处理。

当母公司由投资性主体转变为非投资性主体时，应将原未纳入合并财务报表范围的子公司于转变日纳入合并财务报表范围，原未纳入合并财务报表范围的子公司在转变日的公允价值视同为购买的交易对价。

第一百四十二条 合并财务报表的编制程序

合并财务报表编制有其特殊的程序，主要包括如下几个方面：

1. 编制合并报表的前期准备

(1) 比对子企业执行的会计政策与母公司是否存在重大差异，存在重大差异的，在合并过程中需要对子公司会计报表按照母公司会计政策进行调整。

(2) 对前期合并报表进行分析研究，对于影响期初数的抵消事项要分析对当期合并报表编制的影响，正确确定其对合并报表期初数和当期合并报表的影响。

(3) 认真开展内部往来和内部交易的核对工作，为合并报表的正确编制夯实基础。公司要严格按照主要业务的发生情况和往来客户情况，确定与本公司合并范围内公司有业务往来的子企业的名单，在公司母公司及所属子企业的会计核算系统中，对公司合并范围内企业间内部交易往来要采用单独设立会计科目或者辅助核算、编码识别等方式进行区分和统计。公司日常核算中，要加强往来的函证和对账工作，为期末内部往来和交易的统计奠定良好基础。会计期末，公司要严格按照会计准则要求，对公司内部往来交易进行认真的核实和统计，在此基础上，完成本单位合并财务报表的编制工作。在决算编制过程中，公司将组织公司相互进行对账，确保公司合并层面内部交易和内部往来数据的准确性。

2. 设置合并工作底稿

合并工作底稿的作用是为合并财务报表的编制提供基础。在合并工作底稿中，对母公司和纳入合并范围的子公司的个别财务报表各项目的数据进行汇总、调整和抵销处理，最终计算得出合并财务报表各项目的合并数。

3. 将个别财务报表的数据过入合并工作底稿。

将母公司和纳入合并范围的子公司的个别资产负债表、个别利润表、个别现金流量表及个别所有者权益变动表各项目的数据过入合并工作底稿，并在合并工作底稿中对母公司和子公司个别财务报表各项目的数据进行加总，计算得出个别资产负债表、个别利润表、个别现金流量表及个别所有者权益变动表各项目合计金额。

4. 编制调整分录和抵销分录

进行调整、抵销处理是合并财务报表编制的关键和主要内容，其目的在于将因会计政策及计量基础的差异对个别财务报表的影响进行调整，以及将个别财务报表各项目的加总数据中重复的因素等予以抵销或调整等。但是，对属于非同一控制下公司合并中取得的子公司的个别财务报表进行合并时，还应当首先根据母公司为该子公司设置的备查簿的记录，以记录的非同一控制下公司合并中取得的子公司各项可辨认资产、负债及或有负债等在购买日的公

允价值为基础，通过编制调整分录，对该子公司提供的个别财务报表进行调整，以使子公司的个别财务报表反映为在购买日公允价值基础上确定的可辨认资产、负债或有负债在期末资产负债表日的金额。对于子公司所采用的会计政策与母公司不一致的和子公司的会计期间与母公司不一致的，如果母公司自行对子公司的个别财务报表进行调整，也应当在合并工作底稿中通过编制调整分录予以调整。在编制合并财务报表时，对子公司的长期股权投资调整为权益法，也需要在合并工作底稿中通过编制调整分录予以调整，而不改变母公司“长期股权投资”账簿记录。

在合并工作底稿中编制的调整分录和抵销分录，借记或贷记的均为财务报表项目（即资产负债表项目、利润表项目、现金流量表项目和所有者权益变动表项目），而不是具体的会计科目。

5. 计算合并财务报表各项目的合并金额

在母公司和纳入合并范围的子公司个别财务报表项目加总金额的基础上，分别计算合并财务报表中各资产项目、负债项目、所有者权益项目、收入项目和费用项目等的合并金额。其计算方法如下：

（1）资产类项目，其合并金额根据该项目加总金额，加上该项目抵销分录（包括调整分录和抵销分录，下同）有关的借方发生额，减去该项目抵销分录有关的贷方发生额计算确定。

（2）负债类和所有者权益类项目，其合并金额根据该项目加总金额，减去该项目抵销分录有关的借方发生额，加上该项目抵销分录有关的贷方发生额计算确定。

（3）有关收入、收益、利得类项目，其合并金额根据该项目加总金额，减去该项目抵销分录有关的借方发生额，加上该项目抵销分录的贷方发生额计算确定。

（4）有关成本费用、损失类项目和有关利润分配的项目，其合并金额根据该项目加总金额，加上该项目抵销分录的借方发生额，减去该项目抵销分录的贷方发生额计算确定。

（5）“专项储备”和“一般风险准备”项目由于既不属于实收资本（或股本）、资本公积，也与留存收益、未分配利润不同，在长期股权投资与子公司所有者权益相互抵销后，应当按归属于母公司所有者的份额予以恢复。

6. 填列合并财务报表

根据合并工作底稿中计算出的资产、负债、所有者权益、收入、费用类以及现金流量表中各项目的合并金额，填列生成正式的合并财务报表。合并所有者权益变动表也可以根据合并资产负债表和合并利润表进行编制。

7. 在编制合并财务报表时，子公司除了应当向母公司提供财务报表外，还应当向母公司

提供下列有关资料：

- (1) 采用的与母公司不一致的会计政策及其影响金额；
- (2) 与母公司不一致的会计期间的说明；
- (3) 与母公司、其他子公司之间发生的所有内部交易的相关资料；
- (4) 所有者权益变动的有关资料；
- (5) 编制合并财务报表所需要的其他资料。

8. 在编制合并财务报表时，应对子公司财务报表进行调整的事项主要包括：

(1) 对母子公司会计政策、会计期间不一致的，应按母公司统一的会计政策、会计期间对子公司的财务报表进行调整，并以调整后的个别财务报表为编制合并财务报表的基础。

(2) 非同一控制下的控股合并中，对股权购买日子公司各项可辨认资产、负债的公允价值与账面价值之间的差异进行调整，将子公司财务报表调整为以购买日各项资产、负债的公允价值为基础的报表。

(3) 对子公司的长期股权投资由成本法调整为权益法的调整：

a 对于子公司因本期损益而引起的所有者权益的变动，在合并财务报表时应作为调整事项，母公司应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额（持股比例）调整投资损益和长期股权投资，借记“长期股权投资”项目，贷记“投资收益”项目；或以相反分录进行列示。

②对于子公司因本期损益以外的原因，如以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的（未执行新金融资产准则科目为可供出售的金融资产）公允价值变动、接受外币投资折算差额等所引起的子公司本期所有者权益的变动，母公司应当按照持股比例调整长期投资及其他综合收益，借记“长期股权投资”项目，贷记“其他综合收益”项目；或以相反分录进行列示。

③对于子公司营业外当年宣告分派的利润或现金股利而引起的本期所有者权益的变动，在合并财务报表时应作为调整事项，母公司按照应分得（或已分得）的部分减少长期股权投资和投资收益，借记“投资收益”项目，贷记“长期股权投资”项目。

④对于子公司以前年度所有者权益的变动，母公司在编制前期合并报表时已调整的事项（执行新会计准则后），在合并财务报表时仍应作为调整事项，母公司按照前期已调整部分增加（或减少）长期股权投资、年初未分配利润和资本公积，借记“长期股权投资”项目，贷记“未分配利润-年初”、“资本公积-年初”项目；或以相反分录进行列示。

(4) 对于境外子公司以外币表示的财务报表，母公司应当按照下列规定将境外子公司财

务报表各项目的数额折算为母公司记账本位币，并以折算为母公司本位币后的财务报表编制合并财务报表。对于境内子公司采用与母公司记账本位币以外的货币编报的财务报表，也应当按照本规定将其财务报表折算为母公司记账本位币表示的财务报表。

a 资产负债表

a 所有资产、负债类项目均按照合并资产负债表日的即期汇率折算为母公司记账本位币。

b 所有者权益类项目除“未分配利润”项目外，均按照发生时的即期汇率折算为母公司记账本位币。

c “未分配利润”项目以折算后的所有者权益变动表中该项目的数额列示。

d 按照上述规定折算产生的外币财务报表折算差额（即折算后资产类项目与负债类项目和所有者权益项目合计数的差额），在资产负债表中所有者权益项目“其他综合收益”项目单独列示。

e 年初数按照上年折算后的资产负债表的数额列示。

②利润表和所有者权益变动表

a 利润表中的收入和费用项目，采用交易发生日的即期汇率折算；也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。

公司通常应当采用即期汇率进行折算。汇率变动不大的，也可以采用即期汇率的近似汇率进行折算。

b 所有者权益变动表中“净利润”项目，按折算后利润表该项目的数额列示。

c 所有者权益变动表中“年初未分配利润”项目，以上一年折算后的期末的“未分配利润”项目的数额列示。

d 所有者权益变动表中“未分配利润”项目，按折算后的所有者权益变动表中的其他各项目的数额计算列示。

比较财务报表的折算比照上述规定处理。

第一百四十三条 合并财务报表的抵销项目

在编制合并财务报表时，应在母公司和子公司个别财务报表各项目加总金额的基础上，对子公司财务报表进行调整后编制调整分录，然后将个别财务报表各项目的加总金额中重复的因素予以抵销后编制抵销分录，最后计算出各项目合并金额，并填制合并财务报表。某些财务报表项目在进行抵销处理后，需站在公司合并的角度，重新对其进行分类。编制合并资产负债表、利润表、所有者权益变动表时应进行抵销处理的项目主要包括：

1. 长期股权投资与子公司所有者权益的抵销处理

(1)编制合并财务报表时,应当在母公司和子公司个别财务报表数据简单相加的基础上,将母公司对子公司长期股权投资项目与子公司所有者权益项目予以抵销。子公司所有者权益中不属于母公司的份额,即子公司所有者权益中抵销母公司所享有的份额后的余额,在合并财务报表中作为“少数股东权益”处理。在合并资产负债表中,“少数股东权益”项目应当在“所有者权益”项目下单独列示。当母公司对子公司长期股权投资的金额与在子公司所有者权益中所享有的份额不一致时,应按其差额,计入“商誉”。

(2)对于复杂控股关系下的各类投资,母公司应当遵照下述特别规定,将权益性资本投资项目的数额与其相对应公司的所有者权益各有关项目中相应的数额相互抵销。

a 直接控股方式下的权益法核算和合并财务报表的编制

当子公司应编制合并财务报表时,母公司应以子公司的合并净利润来作为实施权益法的基础。同时应采用顺序法进行合并财务报表的编制。

②直接和间接控股方式下的权益法核算和合并财务报表的编制

a 当母公司通过任一子公司间接拥有某公司的权益性资本不足以将其纳入任一子公司合并范围,而母公司直接或直接和间接合计拥有某公司半数以上权益性资本时,母公司应对所持子公司权益性资本采用成本法核算,在编制合并财务报表时,需首先将成本法调整为权益法核算投资收益,再考虑投资及收益对编制合并财务报表的直接和间接影响,来编制合并抵销分录。

b 当母公司通过任一子公司间接拥有的权益性资本足以将某公司纳入任一子公司合并范围,母公司应对直接拥有某公司的权益性资本采用成本法核算,需首先将成本法调整为权益法核算投资收益,再考虑将任一子公司的编制合并财务报表过程中产生的少数股东权益及收益与母公司的投资及收益抵销。

③间接控股方式下的权益法核算和合并财务报表的编制

a 当母公司通过几家子公司间接拥有某公司的权益性资本不足以将其纳入任一子公司合并范围,而母公司间接合计拥有某公司半数以上权益性资本时,在编制合并财务报表时,需首先将成本法调整为权益法核算投资收益,再考虑投资及收益对编制合并财务报表的直接和间接影响,来编制合并抵销分录。

b 当母公司通过任一子公司间接拥有的权益性资本足以将某公司纳入任一子公司合并范围,并且其他子公司还持有某公司权益性资本,若其他子公司对其持有的权益性资本采用权益法核算投资收益时,只需考虑将任一子公司的编制合并财务报表过程中产生的少数股东权益及收益与其他子公司的投资及收益抵销;若其他子公司的权益性资本采用成本法核算投资

收益时，需首先将成本法调整为权益法核算投资收益，再考虑将任一子公司的编制合并财务报表过程中产生的少数股东权益及收益与其他子公司的投资及收益抵销。

④当母公司与子公司之间相互持股情况时，应采用库存股法进行账务处理和编制合并财务报表，子公司持有母公司的长期股权投资，应当视为合并的库存股，作为所有者权益的减项，在合并资产负债表中所有者权益项目下以“减：库存股”项目列示。

⑤循环持股状态下的账务处理和合并财务报表的编制：

a 相关定义：

循环持股，是指若干公司之间由于间接相互持股而形成的呈循环状态的投资关系。例如，甲、乙、丙均为集团公司内的子公司，甲公司直接持有乙公司股份，而乙公司通过其直接持股的丙公司间接持有甲公司股份，形成循环持股关系。

循环投资收益，是指循环持股公司应享有的对其他有循环持股关系公司的投资收益总和。

b 投资收益计算原则及公式：

在编制合并财务报表时，各循环持股公司投资收益的计算，应以循环持股关系内其他公司的扣除循环投资收益的净利润为基数，按权益法计算并累加其享有的循环持股关系内其他公司的投资收益。

某循环持股公司应计投资收益=(直接持有的循环持股公司净利润—直接持有的循环持股公司循环投资收益)×直接持有的循环持股公司股权比例+Σ(间接持有的循环持股公司净利润—间接持有的循环持股公司循环投资收益)×间接持有的循环持股公司股权比例

注：间接持有的循环持股公司股权比例指直接持有的循环持股公司股权比例与各层循环持股公司（不含该循环持股公司）循环持股比例的乘积。

⑥子公司相互之间持有的长期股权投资，应当比照母公司对子公司的股权投资的抵销方法，将长期股权投资与其对应的子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。

⑦母公司对子公司的长期股权投资进行抵销时，应同时抵销相应的长期股权投资减值准备。

2. 内部长期股权投资损益的抵销处理

编制合并财务报表时，应当在母公司和子公司个别财务报表数据简单相加的基础上，将母公司本期对子公司长期股权投资按权益法调整的投资收益、本期少数股东损益和期初未分配利润与子公司本年利润分配各项目予以抵销。在将母公司投资收益等项目与子公司本年利润分配项目抵销时，应将子公司个别所有者权益变动表中“提取盈余公积”、“对所有者（或股东）的分配”、“未分配利润-年末”等项目全部抵销。

3. 内部债权与债务的抵销处理

母公司与子公司、子公司相互之间的债权与债务项目，包括应收、应付、预收及预付等项目应当相互抵销。在合并工作底稿中编制抵销分录时，借记应付和预收等项目，贷记应收和预付等项目。

(1) 应收账款与应付账款的抵销处理

在应收账款采用备抵法核算其坏账损失的情况下，某一会计期间坏账准备的数额是以当期应收账款为基础计提的。在编制合并财务报表时，随着内部应收账款的抵销，与此相联系也需将内部应收账款计提的坏账准备抵销。其抵销程序如下：

a 初次编制合并财务报表时应收账款与应付账款的抵销处理

抵销内部应收账款：

借：应付账款

贷：应收账款

抵销内部应收账款计提的坏账准备：

借：应收账款-坏账准备

贷：资产减值损失（或信用减值损失）

②连续编制合并财务报表时内部应收账款坏账准备的抵销处理

a 抵销内部应收账款：

借：应付账款

贷：应收账款

b 抵销上期资产减值损失项目中抵销的内部应收账款计提的坏账准备金额：

借：应收账款-坏账准备（期初余额）

贷：未分配利润-年初

c 抵销本期个别资产负债表中期末内部应收账款相对应的坏账准备的增加额（若减少做相反的会计分录）：

借：应收账款-坏账准备

③用减值损失

(3) 内部应收款项相关的所得税会计合并抵销处理

首先抵销期初坏账准备对递延所得税的影响

借：未分配利润-年初（期初坏账准备余额×所得税税率）

贷：递延所得税资产

然后确认递延所得税资产期初期末余额的差额，递延所得税资产的期末余额=期末坏账准备余额×所得税税率

若期末余额大于期初余额（若小于做相反的会计分录）

借：所得税费用（坏账准备增加额×所得税税率）

贷：递延所得税资产

（2）内部预收账款与预付账款的抵销处理

借：预收账款

贷：预付账款

（3）内部应收票据与应付票据的抵销处理

借：应付票据

贷：应收票据

（4）内部持有债券投资与应付债券项目的抵销处理

a 内部债权投资与应付债券的抵销处理

借：应付债券

贷：债权投资或交易性金融资产

在某些情况下，债券投资公司持有集团内部公司的债券并不是从发行债券的公司直接购进的，而是在证券市场上从第三方手中购进的，在这种情况下，内部债券投资与发行债券公司应付债券抵销时，可能会出现差额，应当计入合并利润表的投资收益或财务费用项目。

②内部持有债券计算应付利息时的抵销处理

借：应付利息

贷：应计利息或应收利息

③内部持有债券所发生的投资收益应当与其相对应的利息支出相互抵销

借：投资收益

贷：财务费用

④内部持有债券投资所计提的减值准备的抵销参照应收账款坏账准备的抵销

借：债权投资减值准备

贷：信用减值损失（或未分配利润-年初）

4. 内部销售商品的抵销处理

在编制合并报表时应将内部销售商品重复反映的内部营业收入和营业成本予以抵销，同时将购买公司存货价值中包含的未实现内部销售损益进行抵销。在内部购销活动中存货价值

中包括两部分内容：一部分为真正的存货成本（即销售公司销售该商品的成本）；另一部分为销售公司的销售毛利（即其销售收入减去销售成本的差额），对于期末存货价值中包括的这部分销售毛利应予以抵销。

（1）内部销售商品，期末全部实现对外销售情况下的抵销处理

按照内部销售商品的收入金额，借记“营业收入”，贷记“营业成本”。

（2）当期内部购进商品形成存货的抵销处理

在销售商品的当年，按照销售公司内部销售收入的金额，借记“营业收入”，贷记“营业成本”；同时，按照购买公司期末内部购入存货价值中包含的未实现内部销售损益的金额，借记“营业成本”，贷记“存货”。

未实现内部销售损益根据销售商品公司的销售毛利率乘以内部销售价格的数额确定。

销售毛利率 = (销售价格 - 销售成本) ÷ 销售价格 × 100%

（3）连续编制合并财务报表时内部购进商品形成存货的抵销处理

在连续编制合并财务报表的情况下，首先必须将上期存货价值中包含的未实现内部销售损益对本期期初未分配利润的影响予以抵销，调整本期期初未分配利润的金额；然后再对本期内部购进存货进行抵销处理，其具体抵销处理程序和方法如下：

a 将上期存货价值中包含的未实现内部销售损益对本期期初未分配利润的影响予以抵销。即按照上期内部购进存货价值中包含的未实现内部销售损益的金额，借记“未分配利润-年初”，贷记“营业成本”

②对于本期发生内部购销活动的，将内部销售收入、内部销售成本及内部购进存货中未实现内部销售损益予以抵销。即按照销售公司内部销售收入的金额，借记“营业收入”，贷记“营业成本”。

③将期末内部购进形成的存货价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销。对于期末内部购进形成的存货（包括上期结转形成的本期存货），应按照购买公司期末内部购入存货价值中包含的未实现内部销售损益的金额，借记“营业成本”，贷记“存货”。

（4）当内部销售商品中所包含有未实现内部销售损益时，也可能存在存货跌价准备的抵销问题，存货跌价准备的抵销应遵循如下原则：

a 当抵销存货中内部未实现损益后的存货价值低于该存货的可变现净值，则为该存货提取的跌价准备应予全部抵销，存货价值以原始成本面目反映。

②当抵销存货中内部未实现利润后的存货价值高于该存货的可变现净值，则只能将为该存货提取的跌价准备减去经抵销后的存货价值与该存货可变现净值的差额予以抵销（或按抵

销的存货中内部未实现利润数予以抵销)。

③如果存货中包含有内部未实现亏损，并且购入方未提取跌价准备，其抵销方法同内部未实现利润的抵销方法；如果购入方提取了跌价准备，则未实现亏损与跌价准备均不应抵销。

④在合并工作底稿中，编制抵销分录抵销已抵销的存货计提的跌价准备时，借记“存货-存货跌价准备”项目，贷记“资产减值损失”或“未分配利润-年初”项目。

5. 内部购入固定资产、无形资产等的抵销处理

对于公司集团内部固定资产交易，根据销售的是产品还是固定资产，可以将其划分为两种类型：第一种类型是公司将自身的产品销售给其他公司作为固定资产使用；第二种类型是公司将自身的固定资产使用销售给其他公司作为固定资产使用。对于内部交易形成的固定资产，一方面需要抵销交易发生当期的内部销售收入和销售成本，另一方面需要抵销在固定资产原价中包含未实现内部销售损益的情况下计提折旧和减值准备中包含的未实现内部销售损益。

(1) 公司将自身的产品销售给其他公司作为固定资产使用的抵销处理

a 内部交易形成的固定资产在购入当期的抵销处理

a 将与内部交易形成的固定资产相关的销售收入、销售成本以及原价中包含的未实现内部销售损益予以抵销。借记“营业收入”，贷记“营业成本”，按未实现内部销售损益，贷记“固定资产-原价”。

b 将内部交易形成的固定资产当期多计提的折旧费和累计折旧（或少计提的折旧费和累计折旧）予以抵销。借记“固定资产-累计折旧”，贷记“管理费用”等项目。

②内部交易形成的固定资产在以后会计期间的抵销处理

a 将内部交易形成的固定资产原价中包含的未实现内部销售损益予以抵销，并调整期初未分配利润。借记“未分配利润-年初”，贷记“固定资产-原价”。

b 将内部交易形成的固定资产以前会计期间累计多计提的折旧费和累计折旧（或少计提的折旧费和累计折旧）予以抵销。借记“固定资产-累计折旧”，贷记“未分配利润-年初”。

c 将内部交易形成的固定资产本期多计提的折旧费和累计折旧（或少计提的折旧费和累计折旧）予以抵销。借记“固定资产-累计折旧”，贷记“管理费用”等项目。

内部交易形成的固定资产在清理期间的抵销处理

由于因该内部交易所实现的利润，作为期初未分配利润的一部分，结转到购买公司对该内部交易形成的固定资产进行清理的会计期间。为此必须调整期初未分配利润，同时将本期多计提的折旧额予以抵销。借记“未分配利润-年初”，贷记“管理费用”和“资产处置收

益”等项目。

(2) 公司将自身的固定资产销售给其他公司作为固定资产使用的抵销处理

对于销售公司来说，在其个别资产负债表中表现为固定资产的减少，同时在其个别利润表中表现为资产处置收益。对于购买公司来说，在其个别资产负债表中表现为固定资产的增加，其固定资产原价中既包含该固定资产在原销售公司中的账面价值，也包含销售公司因该固定资产出售所实现的损益。因此，必须将销售公司因该固定资产出售所实现的损益和多计提的折旧费和累计折旧（或少计提的折旧费和累计折旧）予以抵销。

内部交易形成的固定资产在购入当期抵销原价中包含的未实现内部销售损益，借记“资产处置收益”，按未实现内部销售损益，贷记“固定资产-原价”，或做相反的会计处理。其他抵销处理与前一种情况完全相同。

(3) 公司集团内部无形资产等参照固定资产进行抵销处理。

6. 内部租赁交易抵消处理

(1) 消除出租方报表影响

a 初始确认融资租赁资产，

借：应收融资租赁款-未确认融资收益

 融资租赁资产

 管理费用（租赁初始直接费用）

 资产处置收益/年初未分配利润（或贷记）

贷： 应收融资租赁款-租赁收款额

借： 固定资产

贷： 融资租赁资产

②按期收取租金

借： 应收融资租赁款-租赁收款额

贷： 其他应收款（按期收到的租金）

借： 租赁收入/其他业务收入

贷： 应收融资租赁款-未实现融资收益

③根据出租方的会计政策，对融资租出资产计提折旧

借： 生产成本/管理费用等

贷： 累计折旧

(2) 消除承租方报表影响

a 初始确认使用权资产

借：租赁负债-租赁付款额

 其他应付款（首期租赁付款额）

贷：使用权资产

 租赁负债-未确认融资费用

借：管理费用（初始直接费用）

贷：使用权资产

借：使用权资产

贷：其他应付款（收取的租赁激励款）

②每期支付租金

借：其他应付款

贷：租赁负债-租赁付款额

借：租赁负债-未确认融资费用

贷：财务费用-利息费用

借：使用权资产累计折旧

贷：制造费用/管理费用等

③最后抵消债权债务

借：其他应收款

贷：其他应付款

第一百四十四条 合并现金流量表抵销项目

合并现金流量表是综合反映母公司及其所有子公司组成的公司集团在一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。公司应当采用直接法以合并利润表有关项目的数据为基础，调整得出本期的现金流入和现金流出：分别经营活动产生的现金流量、投资活动产生的现金流量、筹资活动产生的现金流量三大类，反映公司集团在一定会计期间的现金流量情况。合并现金流量表通过编制合并抵销分录将个别现金流量表各项目的加总金额中重复的因素予以抵销后计算出各项目合并金额，并填制合并现金流量表。某些现金流量在进行抵销处理后，需站在公司合并的角度，重新对其进行分类。

本办法提及“现金”时，除非同时提及现金等价物，均包括现金和现金等价物。

1. 编制合并现金流量表时应进行抵销处理的项目

(1) 公司集团内部当期以现金投资或收购股权增加的投资所产生的现金流量的抵销处理。

借：取得子公司及其他营业单位支付的现金净额

贷：收回投资收到的现金（或吸收投资收到的现金）

（合并现金流量表抵销分录中，现金流入增加用“借方”、减少用“贷方”；现金流出增加用“贷方”、减少用“借方”，下同）

(2) 公司集团内部当期取得投资收益、收到的现金与分配股利、利润或偿付利息支付的现金的抵销处理。

借：分配股利、利润或偿付利息支付的现金

贷：取得投资收益收到的现金

(3) 公司集团内部以现金结算债权与债务所产生的现金流量的抵销处理。

借：支付其他与经营活动有关的现金

贷：收到其他与经营活动有关的现金

(4) 公司集团内部当期销售商品所产生的现金流量的抵销处理。

借：购买商品、接受劳务支付的现金（或购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）

贷：销售商品、提供劳务收到的现金

(5) 公司集团内部处置固定资产等收回的现金净额与购建固定资产等支付的现金的抵销处理。

借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金

贷：处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额

(6) 公司集团内部发放贷款所产生的现金流量的抵销处理。

借：客户贷款及垫款净增加额（一般公司委托贷款为“投资支付的现金”）

贷：取得借款收到的现金

(7) 公司集团内部收回贷款所产生的现金流量的抵销处理。

借：偿还债务支付的现金

贷：客户贷款及垫款净增加额（一般公司委托贷款为“收回投资收到的现金”）

(8) 公司集团内部发放贷款支付利息所产生的现金流量的抵销处理。

借：分配股利、利润或偿付利息支付的现金

贷：收取利息、手续费及佣金的现金（一般公司委托贷款为“取得投资收益收到的现金”）

(9) 公司集团内部存款所产生的现金流量的抵销处理。

借：期末现金及现金等价物余额（期末集团内部其他公司在财务公司存款余额）

贷：客户存款和同业存放款项净增加额

贷：期初现金及现金等价物余额（期初集团内部其他公司在财务公司存款余额）

(10) 公司集团内部存款支付利息所产生的现金流量的抵销处理。

借：支付利息、手续费及佣金的现金

贷：收到其他与经营活动有关的现金

(11) 公司集团委托财务公司理财所产生的现金流量的抵销处理。

借：收回投资收到的现金

贷：投资支付的现金

或借：投资支付的现金

贷：收到其他与经营活动有关的现金

同时：

借：取得投资收益收到的现金

贷：收取利息、手续费及佣金的现金

(12) 公司集团委托财务公司发行债券支付手续费所产生的现金流量的抵销处理。

借：支付其他与筹资活动有关的现金

贷：收取利息、手续费及佣金的现金

(13) 公司集团内部支付委托管理费、资源占用费等所产生的现金流量的抵销处理。

借：支付其他与经营活动有关的现金（或购买商品、接受劳务支付的现金等）

贷：收到其他与经营活动有关的现金（或销售商品、接受劳务支付的现金等）

2. 合并现金流量表特殊问题：

(1) 母公司持有子公司向其购买商品所开具的商业承兑汇票向商业银行申请贴现，母公司所取得现金在其个别现金流量表反映为经营活动的现金流入，在将该内部商品购销活动所产生的债权与债务抵消后，母公司向商业银行申请贴现取得的现金在合并现金流量表中应重新归类为筹资活动的现金流量列示。

(2) 在企业合并当期，母公司购买子公司及其他营业单位支付对价中以现金支付的部分与子公司及其他营业单位在购买日持有的现金和现金等价物，区别两种情况分别处理：

a 子公司及其他营业单位在购买日持有的现金和现金等价物小于母公司支付对价中以现金支付的部分，按减去子公司及其他营业单位在购买日持有的现金和现金等价物后的净额在

“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目反映。

②反之，在“收到其他与投资活动有关的现金”项目中反映。

(3) 在企业合并当期，母公司处置子公司及其他营业单位收到对价中以现金收到的部分与子公司及其他营业单位在丧失控制权日持有的现金和现金等价物，区别两种情况分别处理：

a 子公司及其他营业单位在丧失控制权日持有的现金和现金等价物小于母公司收到对价中以现金收到的部分，按减去子公司及其他营业单位持有的现金和现金等价物后的净额在“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”项目反映。

②反之，在“支付其他与投资活动有关的现金”项目中反映。

(4) 因购买子公司的少数股权支付现金，母公司支付现金在其个别现金流量表反映为投资活动的现金流出，在合并现金流量表中应作为筹资活动的现金流出列示。

(5) 因不丧失控制权处置子公司收到现金，母公司收到现金在其个别现金流量表反映为投资活动的现金流入，在合并现金流量表中应作为筹资活动的现金流入列示。

3. 合并现金流量表中有关少数股东权益项目的反映

合并现金流量表编制中应将子公司与少数股东之间发生的影响现金流入和现金流出的经济业务单独予以反映。

(1) 对于子公司的少数股东增加在子公司中的权益性投资，在合并现金流量表中应当在“筹资活动产生的现金流量”之下的“吸收投资收到的现金”项目下“其中：子公司吸收少数股东投资收到的现金”项目反映。

(2) 对于子公司向少数股东支付现金股利或利润，在合并现金流量表中应当在“筹资活动产生的现金流量”之下的“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目下“其中：子公司支付给少数股东的股利、利润”项目反映。

(3) 对于子公司的少数股东依法抽回在子公司中的权益性投资，在合并现金流量表应当在“筹资活动产生的现金流量”之下的“支付其他与筹资活动有关的现金”项目反映。

第一百四十五条 几种特殊情形下合并财务报表的编制原则

1. 母公司在合并报表时对子公司按权益法调整长期股权投资及合并抵销分录的编制基础应是子公司的净利润扣除其利润分配表中奖励和福利基金等项目的数额。

2. 当子公司存在优先股情况下，母公司对子公司的权益法核算及合并抵销分录的编制基础应是子公司的合并净利润扣除优先股股利的数额。

3. 由于会计政策变更、前期差错更正引发合并财务报表的范围变动，应当调整变动年度合并财务报表的年初数。

4. 公司在报告期内出售子公司（包括减少投资比例，以及将所持股份全部出售）和购买子公司，应按下列规定编制合并财务报表：

（1）公司在报告期内因同一控制下公司合并增加的子公司，编制合并资产负债表时，应当调整合并资产负债表的期初数；因非同一控制下公司合并增加的子公司，编制合并资产负债表时，不应当调整合并资产负债表的期初数。

公司在报告期内处置子公司，编制合并资产负债表时，不应当调整合并资产负债表的期初数。

（2）公司在报告期内因同一控制下公司合并增加的子公司，应当将该子公司合并当期期初至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表；因非同一控制下公司合并增加的子公司，应当将该子公司购买日至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表。

公司在报告期内处置子公司，应当将该子公司期初至处置日的收入、费用、利润纳入合并利润表。

（3）公司在报告期内因同一控制下公司合并增加的子公司，应当将该子公司合并当期期初至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表；因非同一控制下公司合并增加的子公司，应当将该子公司购买日至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表。

（4）公司在报告期内处置子公司，应当将该子公司期初至处置日的现金流量纳入合并现金流量表。

（5）当子公司所有者权益为负数时，母公司长期股权投资的账面价值以减至零为限；子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额，其余额应当分别下列情况进行处理：

a 公司章程或协议规定少数股东有义务承担，并且少数股东有能力予以弥补的，则应由少数股东承担的超额亏损可抵减少数股东权益，此时少数股东权益可能会出现负数；

②公司章程或协议未规定少数股东有义务承担的，该项余额应当冲减母公司的所有者权益；该子公司以后期间实现的利润，在弥补了由母公司所有者权益所承担的属于少数股东的损失之前，应当全部归属于母公司的所有者权益。

（6）公司持有的非同一控制下公司合并产生的对子公司投资的股权投资借方差额的余额，在编制合并财务报表时应区别情况处理：

a 公司无法可靠确定购买日被购买方可辨认资产、负债公允价值的，应将按原制度核算的股权投资借方差额的余额，在合并资产负债表中作为商誉列示。

②公司能够可靠确定购买日被购买方可辨认资产、负债公允价值的，应将属于因购买日

被购买方可辨认资产、负债公允价值与其账面价值的差额扣除已摊销金额后在首次执行日的余额，按合理的方法分摊至被购买方各项可辨认资产、负债，并在被购买方各项可辨认资产的剩余使用年限内计提折旧或进行摊销，有关折旧或摊销计入合并利润表相关的投资收益项目；无法将该余额分摊至被购买方各项可辨认资产、负债的，可在原股权投资差额的剩余摊销年限内平均摊销，计入合并利润表相关的投资收益项目，尚未摊销完毕的余额在合并资产负债表中“其他非流动资产”列示。

③公司发生非同一控制下企业合并产生的应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异，在确认递延所得税负债或递延所得税资产的同时，相关的递延所得税费用（或收益），通常应调整企业合并中所确认的商誉。

（7）公司自其子公司的少数股东处购买股权，因购买少数股权新增加的长期股权投资成本，与按照新取得的股权比例计算确定应享有子公司自购买日（或合并日）开始持续计算的可辨认净资产公允价值份额之间的差额，应当调整合并资产负债表中的资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，调整留存收益。

（8）公司在编制合并财务报表时，因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其在纳入合并范围的公司按照适用税法规定确定的计税基础之间产生暂时性差异的，在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债，同时调整合并利润表中的所得税费用，但与直接计入所有者权益（资本公积）的交易或事项及公司合并相关的递延所得税除外。

（9）母公司对于纳入合并范围的子公司的未确认投资损失，在合并资产负债表中应当冲减未分配利润。

（10）对于子公司申请破产而丧失控制权的，母公司丧失控制权的时点为法院受理子公司破产申请，且破产管理人完成对原子企业接管的时点。

第一百四十六条 合并财务报表附注

参见本核算办法“财务会计报告”中的相关规定。

第三十四节 资产减值

第一百四十七条 资产减值的基本概念与要求

1. 资产减值的基本概念

(1) 期末：指根据会计准则、统一会计制度规定须向外报送财务报表和财务报告的会计期末，包括每季末、每半年度末、每年度末等。

(2) 可收回金额：是指资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者。

资产的公允价值减去处置费用后的净额，应当根据公平交易中销售协议价格减去可直接归属于该资产处置费用的金额确定。处置费用包括与资产处置有关的法律费用、相关税费、搬运费以及为使资产达到可销售状态所发生的直接费用等。

(3) 可变现净值：是指在正常生产经营过程中，以预计售价减去进一步加工成本和预计销售费用以及相关税费后的净值。

(4) 账面价值：是指某科目的账面余额减去相关的备抵项目后的净额。

2. 资产减值的基本要求

(1) 当公司某项资产的可收回金额低于其账面价值时，即表明资产发生了减值，公司应当确认资产减值损失，并把资产的账面价值减记至可收回金额。

(2) 一般情况下，公司计提减值准备的资产范围主要为成本模式计量的各项资产，具体包括：应收票据、应收账款、应收账款融资、债权投资、其他债权投资、合同资产、使用权资产、应收利息、应收股利、其他应收款、存货、长期股权投资、固定资产、在建工程、工程物资、无形资产、商誉，其他权益工具、投资性房地产等。

(3) 公司应定期对各项资产进行全面检查，并根据谨慎性原则的要求，合理预计各项资产可能发生的损失，计提资产减值准备。

(4) 公司应当在资产负债表日根据实际情况，从外部信息来源和内部信息来源两方面判断资产是否存在可能发生减值的迹象。有确凿证据表明资产存在减值迹象的，应当在资产负债表日进行减值测试，估计资产的可收回金额。对于因企业合并形成的商誉、使用寿命不确定的无形资产以及尚未达到可使用状态的无形资产，即使不存在减值迹象，也至少应当于每年年度终了进行减值测试。资产减值迹象包括但不限于：

a 资产的市价当期大幅度下跌，其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌；

②各单位经营所处的经济、技术或者法律等环境以及资产所处的市场在当期或者将在近

期发生重大变化，从而对各单位产生不利影响；

③市场利率或者其他市场投资报酬率在当期已经提高，从而影响公司计算资产预计未来现金流量现值的折现率，导致资产可收回金额大幅度降低；

④有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏；

⑤资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置；

⑥公司内部报告的证据表明资产的经济绩效已经低于或者将低于预期，如资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润远远低于原来的预算或者预计金额、资产发生的营业损失远远高于原来的预算或者预计金额、资产在建造或者收购时所需的现金支出远远高于最初的预算、资产在经营或者维护中所需的现金支出远远高于最初的预算。

(5) 公司应基于谨慎性原则合理地计提各项资产减值准备，但不得计提秘密准备。

(6) 各公司在计提各项资产减值准备时，如果具备计算或预计资产可收回金额的能力，可自行计算，但必须保存详细的取价资料、计算资料、审批资料以备有关部门检查；如果各单位不具备计算或预计资产可收回金额的能力，可委托专业中介机构出具关于资产可收回金额的估价报告或其他专业报告。

第一百四十八条 金融资产减值

需确认减值损失的金融资产系以摊余成本计量的金融资产、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债务工具投资，主要包括应收票据、应收账款、其他应收款、债权投资、其他债权投资、长期应收款等。此外，对部分财务担保合同，也按照本部分所述会计政策计提减值准备和确认信用减值损失。

1) 减值准备的确认方法

以预期信用损失为基础，对上述各项目按照其适用的预期信用损失计量方法（一般方法或简化方法）计提减值准备并确认信用减值损失。

信用损失，是指公司按照原实际利率折现的、根据合同应收的所有合同现金流量与预期收取的所有现金流量之间的差额，即全部现金短缺的现值。其中，对于购买或源生的已发生信用减值的金融资产，公司按照该金融资产经信用调整的实际利率折现。

预期信用损失计量的一般方法是指，公司在每个资产负债表日评估金融资产的信用风险自初始确认后是否已经显著增加，如果信用风险自初始确认后已显著增加，公司按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量损失准备；如果信用风险自初始确认后未显著增加，公司按照相当于未来 12 个月内预期信用损失的金额计量损失准备。公司在评估预期信用损失时，考虑所有合理且有依据的信息，包括前瞻性信息。

对于在资产负债表日具有较低信用风险的金融工具，公司依据其信用风险自初始确认后是否已显著增加，而采用未来 12 月内或者整个存续期内预期信用损失金额为基础计量损失准备。

2) 信用风险自初始确认后是否显著增加的判断标准

如果某项金融资产在资产负债表日确定的预计存续期内的违约概率显著高于在初始确认时确定的预计存续期内的违约概率，则表明该项金融资产的信用风险显著增加。除特殊情况外，采用未来 12 个月内发生的违约风险的变化作为整个存续期内发生违约风险变化的合理估计，来确定自初始确认后信用风险是否显著增加。

通常逾期超过 30 日，公司即认为该金融工具的信用风险已显著增加，除非有确凿证据证明该金融工具的信用风险自初始确认后并未显著增加。

公司在评估信用风险是否显著增加时会考虑如下因素：

- ①债务人经营成果实际或预期是否发生显著变化；
- ②债务人所处的监管、经济或技术环境是否发生显著不利变化；
- ③作为债务抵押的担保物价值或第三方提供的担保或信用增级质量是否发生显著变化，这些变化预期将降低债务人按合同规定期限还款的经济动机或者影响违约概率；
- ④债务人预期表现和还款行为是否发生显著变化；
- ⑤公司对金融工具信用管理方法是否发生变化等。

于资产负债表日，若公司判断金融工具只具有较低的信用风险，则公司假定该金融工具的信用风险自初始确认后并未显著增加。如果金融工具的违约风险较低，借款人在短期内履行其合同现金流量义务的能力很强，并且即使较长时期内经济形势和经营环境存在不利变化但未必一定降低借款人履行其合同现金义务，则该金融工具被视为具有较低的信用风险。

3) 已发生信用减值的金融资产的判断标准

当对金融资产预期未来现金流量具有不利影响的一项或多项事件发生时，该金融资产成为已发生信用减值的金融资产。金融资产已发生信用减值的证据包括下列可观察信息：

- ①发行方或债务人发生重大财务困难；
- ②债务人违反合同，如偿付利息或本金违约或逾期等；
- ③债权人出于与债务人财务困难有关的经济或合同考虑，给予债务人在任何其他情况下都不会做出的让步；
- ④债务人很可能破产或进行其他财务重组；
- ⑤发行方或债务人财务困难导致该金融资产的活跃市场消失；

⑥以大幅折扣购买或源生一项金融资产，该折扣反映了发生信用损失的事实。

金融资产发生信用减值，有可能是多个事件的共同作用所致，未必是可单独识别的事件所致。

4) 以组合为基础评估预期信用风险的组合方法

公司对信用风险显著不同的金融资产单项评价信用风险，如：应收关联方款项；与对方存在争议或涉及诉讼、仲裁的应收款项；已有明显迹象表明债务人很可能无法履行还款义务的应收款项等。

除了单项评估信用风险的金融资产外，公司基于共同风险特征将金融资产划分为不同的组别，在组合的基础上评估信用风险。

5) 金融资产减值的会计处理方法

期末，公司计算各类金融资产的预计信用损失，如果该预计信用损失大于其当前减值准备的账面金额，将其差额确认为减值损失；如果小于当前减值准备的账面金额，则将差额确认为减值利得。

6) 各类金融资产信用损失的确定方法

对于存在客观证据表明存在减值，以及其他适用于单项评估的应收票据、应收账款、预付款项、其他应收款等单独进行减值测试，确认预期信用损失，计提单项减值准备，对于不存在减值客观证据的应收票据、应收账款、预付账款、其他应收款等或当单项金融资产无法以合理成本评估预期信用损失的信息时，公司依据信用风险特征将应收票据、应收账款、预付账款、其他应收款等划分为若干组合，在组合基础上计算预期信用损失，确认的组合依据和预期信用损失的办法如下：

①应收票据

公司对于应收票据按照相当于整个存续期内的预期信用损失金额计量损失准备。基于应收票据的信用风险特征，将其划分为不同组合：

项目	确定组合的依据
银行承兑汇票	出票人具有较高的信用评级，历史上未发生票据违约，信用损失风险极低，在短期内履行其支付合同现金流量义务的能力很强
商业承兑汇票	根据承兑人的信用风险划分，与“应收账款”组合划分相同

②应收账款、其他应收款

对于不含重大融资成分的应收款项，按照相当于整个存续期内的预期信用损失金额计量损失准备。

对于包含重大融资成分的应收款项，选择始终按照相当于存续期内预期信用损失的金额计量损失准备。

如果有客观证据表明某项金融资产已经发生信用减值，则在单项基础上对该金融资产计提减值准备。

单独计提坏账准备的应收款项：

项目	计提减值方式
单项计提坏账准备的应收款项	单独进行减值测试，按预计未来现金流量现值低于其账面价值的差额计提坏账准备，计入当期损益。单独测试未发生减值的应收款项，将其归入相应组合计提坏账准备

除了单项评估信用风险的应收账款外，基于其信用风险特征，将其划分为不同组合：

项目	确定组合的依据
组合 1：按信用风险特征组合计提坏账准备的组合	根据以前年度与之相同或相类似的应收款项组合的实际损失率为基础，结合现时情况确定组合计提坏账准备的比例
组合 2：期满质保金组合	合同资产中产品质量保证金到期时获取的收取货款权利，根据以前年度与之相同或相类似的应收款项组合的实际损失率为基础，结合现时情况确定组合计提坏账准备的比例

组合中，采用信用风险特征组合计提坏账准备的：

账龄	应收账款预期信用损失率(%)	其他应收款预期信用损失率(%)
0 至 6 个月	0.00	0.00
7 个月至 1 年	5.00	5.00
1 至 2 年	10.00	10.00
2 至 3 年	30.00	30.00
3 至 4 年	50.00	50.00
4 至 5 年	80.00	80.00
5 年以上	100.00	100.00

组合中，采用期满质保金组合计提坏账准备的：

账龄	应收账款预期信用损失率(%)
0至6个月	0.00
7个月至1年	15.00
1至2年	30.00
2至3年	80.00
3年以上	100.00

③合同资产

对于合同资产，无论是否存在重大融资成分，始终按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量其损失准备。除了单项评估信用风险的合同资产外，基于其信用风险特征，将其划分为不同组合：

项目	确定组合的依据
组合1：质保金组合	为产品销售的质量保证金组合，根据以前年度与之相同或相类似的质保金组合的实际损失率评估预期信用损失率。
组合2：合同履约成本组合	为提供项目建设发生的暂未结算合同成本，根据以前年度与之相同或相类似的合同履约成本组合的实际损失率评估预期信用损失率。

④其他的应收款项

对于除应收票据、应收账款、其他应收款、合同资产以外其他的应收款项（包括其他股权投资、长期应收款等）的减值损失计量，选择按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量其损失准备。

第一百四十九条 存货跌价准备

1. 减值测试的时点：

公司应于资产负债表日，对存货进行减值测试，按成本与可变现净值孰低法计量。

2. 存货发生减值的迹象：

当存在以下情况之一时，应计提存货跌价准备：

- (1) 市价持续下跌，并且在可预见的未来无回升的希望；
- (2) 使用该项原材料生产的产品成本大于产品的销售价格；
- (3) 因产品更新换代，原有库存材料已不适应新产品的需要，而该原材料的市场价格又

低于其账面成本；

(4) 因提供的产品或劳务过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化，导致市场价格逐渐下跌；

(5) 其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形。

当存在以下情况之一时，将存货的账面价值全部转入当期损益，一次性予以核销：

(1) 已经霉烂变质的存货；

(2) 已经过期且无转让价值的存货；

(3) 生产中不再需要，并且已无使用价值和转让价值的存货；

(4) 其他足以证明已无使用价值和转让价值的存货。

3. 减值测试的步骤：

(1) 根据前述减值迹象，初步判定需要进行减值测试的存货项目；

(2) 根据持有目的的不同，把存货再划分为待售和继续加工的存货；

(3) 对待售存货进行减值测试，方法见后第(4)点；

(4) 在第三步基础上，对继续加工存货进行减值测试，方法见后第(5)点；

(5) 计算出应计提的存货跌价准备，进行账务处理，具体方法见后第7点。

4. 待售存货减值计量

待售存货跌价准备的计提采用待售存货可变现净值与其成本孰低法。待售存货的可变现净值按下述方法加以确定：

(1) 如果待售存货存在合同约定售价的，以合同价为估计售价，估计售价减去可能发生的销售税金和费用，得出该存货的可变现净值；

(2) 如果待售存货数量大于合同订购量，超出部分的存货可变现净值为该存货市场售价减去可能发生的销售税金和费用后的净额。

(3) 没有合同约定的存货，其可变现净值为该存货的市价减去可能发生的销售税金和费用后的净额。

5. 继续加工存货减值计量

只有当继续加工的存货售价下降表明最终产品的可变现净值低于该产品成本时，该存货才应进行减值测试，按成本与该种存货的可变现净值孰低计量。继续加工存货可变现净值计算公式为：

继续加工存货可变现净值 = 最终产品的售价 - 将该存货加工、改造成最终产品尚需投入的成本 - 最终产品可能的销售费用及相关税费

如果用于继续加工的材料所生产的最终产成品为一种以上，且最终产成品的期末价值减损情况各不相同，则应该按照最终产品的材料消耗定额来将材料分配到每种产成品上，参考公式是：

分配比例=本期计划生产该产品的数量×单位产品此材料的消耗定额/Σ（本期计划生产耗用此材料的产品数量×单位产品此材料的消耗定额）

6. 其他存货（备品备件、辅助材料、低值易耗品、包装物等其他存货）减值计量

备品备件如果属已经淘汰的机器设备（主机）所购买的备件，应全额计提跌价准备；对于包装物主要考虑超储积压、产品包装改变等因素，计提跌价准备；其他存货计提减值准备主要考虑相关机器设备是否计提以及储存的存货量是否超过该机器耗用量。

7. 存货跌价准备的账务处理

当存货的可变现净值低于其账面成本时，按其差额计提存货跌价准备。

借：资产减值损失-存货减值损失（= 账面价值-可变现净值）

贷：存货跌价准备

当以前减记存货价值的影响因素已经消失，则减记的金额应当予以恢复，并在原已计提的存货跌价准备的金额内转回，转回的金额计入当期损益，会计分录与上述相反。

8. 减值测试过程中应注意的问题：

（1）存货跌价准备一般应按单个存货项目计提，特殊情况按类别总体计提。即，如果某些存货具有类似用途并与在同一地区生产和销售的产品系列相关，且实际上难以将其与该产品系列的其他项目区别开来进行估价的存货，可以合并计量成本与可变现净值；对于数量繁多，单价较低的存货，可以按存货类别计量成本与可变现净值。上述计提方法一经确定，应保持前后期一致。

（2）关于可变现净值的确定：公司在确定存货的估计售价时，应当以资产负债表日市场价格为基准，但是如果明确证据表明资产负债表日市场价格异常或当月存货价格变动较大时，则应当以当月存货平均销售价格或资产负债表日最近几次销售价格的平均数，作为其估计售价的基础；积压一年以上且无法按原存货性质销售的，应以该项存货实际具有转让价值的部分（如组成材料等）确定售价；销售费用无法准确预计的，可以按公司最近两年的销售费用占销售收入的比例进行估算确认。

9. 存货减值测试工作对日常管理的要求：

存货减值测试需要以可靠证据为基础，所谓可靠证据是指对确定存货的可变现净值有直接影响的确凿证明，如产品的市场销售价格、与公司产品相同或类似商品的市场销售价格、

供货方提供的有关资料、销售方提供的有关资料、生产成本资料等。

因此，公司平时的日常管理应做到：

(1) 负责存货及成本核算工作的会计，依据明细账和总账的成本数据，在资产负债表日汇总出各项存货的期末账面价值；

(2) 对于平时属于待售类的存货，市场销售人员应及时向财务报送商品最新的对外售价变动资料，对于平时属于继续加工类的原材料，采购部门人员应及时向财务报送最新的价格波动资料；

(3) 加强对各类存货的清查盘点。存货管理部门和存货管理人员对其所保管存货出现的异常状态（如霉变、严重腐蚀锈化等）应及时反映至财务部门；

(4) 会计人员在进行减值测试时，应与市场销售人员、物资采购人员、存货管理人员及技术人员充分合作，运用前述方法合理确定存货的期末可变现净值。

第一百五十五条长期股权投资减值

1. 适用的范围：

此处所指的长期股权投资是指不存在资产的活跃市场、没有市场公开报价、公允价值无法可靠计量的权益性投资，即该类长期股权投资是以控制、共同控制或施加重大影响为目的的对子公司、联营公司及合营公司的权益性投资。非此类长期股权投资应划分为金融资产，按前述金融资产的减值规定处理。

2. 减值测试的时点：

只有当权益性长期股权投资出现减值迹象时，才进行减值测试，计算可能应该计提的减值准备，没有强制性要求每年年末至少进行一次减值测试。

3. 长期股权投资应当计提减值准备的迹象：

(1) 影响被投资单位经营的政治或法律环境的变化，如税收、贸易等法规的颁布或修订，可能导致被投资单位出现巨额亏损；

(2) 被投资单位所供应的商品或提供的劳务因产品过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化，从而导致被投资单位财务状况发生严重恶化；

(3) 被投资单位所在行业的生产技术等发生重大变化，被投资单位已失去竞争能力，从而导致财务状况发生严重恶化，如进行清理整顿、清算等；

(4) 有证据表明该项投资实质上已经不能再给公司带来经济利益的其他情形，如持续严重亏损、超过三年未能取得分红。

4. 长期股权投资减值准备的计提方法

(1) 长期股权投资可收回金额能可靠计量的

长期股权投资可收回金额能可靠计量的，按长期股权投资账面成本高于其可收回金额的差额确认当期应计提的减值金额。

(2) 长期股权投资可收回金额能不能可靠计量的

长期股权投资可收回金额很难准确计量，且长期股权投资确实出现了减值迹象的，可以按如下规定计提资产减值：

a 被投资单位被工商机关吊销营业执照的，一般应当按 100%计提；

②被投资单位已资不抵债但仍持续经营的，一般应当按 100%计提；

③通过分析被投资公司的财务资料，发现其可能存在重大潜亏、持续经营障碍或重大不确定事项、或有事项，可按分析其净资产可能损失的比例预计可收回金额，并计提减值准备。

④如果被投资单位已经宣告破产或进入破产、清算程序进行清理整顿而难以持续经营的，在取得相关政府批文、公告等条件下，对该项投资应全额计提减值准备。

长期股权投资减值准备，应按单项项目计提；长期股权投资减值准备应当单独核算，在资产负债表中，长期股权投资项目应当按照减去长期投资减值准备后的净额反映。

(3) 账务处理：

借：资产减值损失-长期股权投资减值损失 (= 账面价值-可变现净值)

贷：长期股权投资减值准备

(4) 各公司与联营企业、合营企业发生的未实现内部交易损失，属于资产减值损失的，应全额确认。

(5) 对长期股权投资已计提的减值准备，以后会计期间不允许转回。

第一百五十一条 投资性房地产减值

1. 适用的范围：

仅适用于采用成本法核算的投资性房地产。采用公允价值计量的投资性房地产由于期末已经按公允价值反映，则无需进行减值测试，不用计提资产的减值准备。

2. 减值测试的时点：

只有当投资性房地产出现减值迹象时，才进行减值测试，计算可能应该计提的减值准备，没有强制性要求每年年末至少进行一次减值测试。

投资性房地产典型的减值迹象一般为：

(1) 投资性房地产当期市价出现大幅下降；

(2) 投资性房地产处于闲置状态或发生重大损坏；

(3) 投资性房地产预计未来（预计期间长于 3 年）很难增值或出租；

(4) 投资性房地产的回报（如：租金）已/将低于预期；

(5) 其他足以证明投资性房地产发生减值的迹象。

3. 减值测试的程序：

第一步：判断进行测试的投资性房地产是单项资产还是可以认定为属于某个资产组。

第二步：确定单项投资性房地产测试时点时的账面价值（资产组程序见后）。

第三步：确定单项投资性房地产测试时点时的可收回金额（具体方法见第十大点）。

第四步：计算出应计提的减值准备并进行账务处理。

4. 账务处理：

当投资性房地产可收回金额小于其账面价值时，应按其差额计提投资性房地产减值准备：

借：资产减值损失-投资性房地产减值损失（= 账面价值-可收回金额）

贷：投资性房地产减值准备

如果当期应计提的投资性房地产减值准备金额高于已计提减值准备的账面余额，公司应按其差额补提减值准备，分录同上。

期末资产负债表中，投资性房地产按原值减去已计提折旧或摊销和减值准备后净额列示。

5. 应注意的问题：

计提的投资性房地产减值准备，以后会计期间不得转回。减值迹象的判断，应专门由市场部或类似部门负责，财务会计部负责核算具体的影响金额。

第一百五十二条 固定资产

1. 减值测试的时点：

只有当固定资产出现减值迹象时，才进行减值测试，计算可能应该计提的减值准备，没有强制性要求每年年末至少进行一次减值测试。

2. 固定资产减值迹象

(1) 固定资产当期市价出现大幅下降，其跌幅大大高于因时间推移或正常使用而预计的下跌，并且预计在近期内不可能恢复；

(2) 公司所处经营环境或者产品营销市场在当期发生或在近期发生重大变化，并对公司产生负面影响；

(3) 同期市场利率等大幅提高，进而很可能影响公司计算固定资产可收回金额的折现率，并导致固定资产可收回金额大幅度降低；

(4) 固定资产陈旧过时或发生实体损坏等；

(5) 固定资产预计使用方式发生重大不利变化，如公司计划终止或重组该资产所属的营业务、提前处置资产等情形，从而对公司产生负面影响；

(6) 内部报告提供的证据表明，资产的经济绩效已经或将要比预期的大幅降低；

(7) 其他有可能表明资产已发生减值的情况。

另外，对存在下列情况之一的固定资产，全额计提减值准备：

(1) 长期闲置不用，在可预见的将来不会再使用，且已无转让价值的固定资产；

(2) 由于技术进步等原因，已不可使用的固定资产；

(3) 虽然尚可使用，但使用后产生大量不合格品的固定资产；

(4) 已遭毁损，以致于不再具有使用价值和转让价值的固定资产；

(5) 其他实质上已经不能给公司带来经济利益的固定资产。

3. 减值测试的程序：

第一步：判断进行测试的固定资产是单项资产还是可以认定为属于某个资产组。

第二步：确定单项固定资产测试时点时的账面价值。

第三步：确定单项固定资产测试时点时的可收回金额。可收回金额，是指固定资产的销售净价与预期从该固定资产的持续使用和使用寿命结束时的处置中形成的预计未来现金流量的现值两者之中的较高者。其中，销售净价，是指固定资产的销售价格减去处置固定资产所发生的相关税费后的余额。

资产组减值见后。

4. 账务处理：

公司应按单项固定资产计提固定资产减值准备。

当固定资产可收回金额小于其账面价值时，应按其差额计提固定资产减值准备，即：

借：资产减值损失-计提的固定资产减值 (=账面价值-可收回金额)

贷：固定资产减值准备

如果当期应计提的固定资产减值准备金额高于已计提的固定资产减值准备的账面余额，公司应按其差额补提减值准备，分录同上。资产减值损失确认后，减值后固定资产折旧的金额应当在未来期间做相应调整，以使资产在剩余使用寿命内，系统地分摊调整后的固定资产账面价值。

单独估价作为固定资产核算的土地，不计提固定资产减值准备。

期末资产负债表中，固定资产按原值减去已计提折旧和减值准备后的净额列示。

5. 应注意的问题：

计提的固定资产减值准备，以后会计期间不得转回。减值迹象的判断，应专门由具体资产的使用或管理部门负责，财务会计部负责核算具体的影响金额。

第一百五十三条 在建工程

1. 公司应当在资产负债表日，对在建工程进行全面检查，如果有证据表明在建工程已经发生了减值（专业技术部门的鉴定文书或管理部门的书面报告、国家或地方政府停缓建文件、公告等资料均可作为依据），应当计提减值准备，计入当期损益。

2. 在建工程应当根据工程部门提供的工程项目预算、工程进度、预计完工程度及有关技术管理部门鉴定资料作为计提减值准备的依据。

3. 存在下列一项或若干项情况的，应当计提在建工程减值准备：

（1）除因国防等特殊原因外，在建工程停建、缓建，并且预计在未来3年内不会重新开工的在建工程，应计提减值准备，但停建当年计提的减值准备不得超过在建工程账面余额的30%；

（2）所建项目在性能上，技术上已经落后，并且给公司带来的经济利益具有很大的不确定性，如工程在建期间由于技术更新、拟进行改建或重建，致使在建工程发生减值的；

（3）其他足以证明在建工程已经发生减值的情形，如在建工程遭受灾害影响而部分毁损、经技术测试无法达到设计使用要求等实际发生减值的情形。

4. 工程物资如存在减值情况的，应比照存货跌价准备的计提方法计提工程物资减值准备。

5. 在建工程减值准备，应按单项项目计提。在建工程减值准备应当单独核算，在资产负债表中，在建工程项目应当按照减去在建工程减值准备后的净额反映，工程物资项目应当按照减去工程物资减值准备后的净额反映。

6. 计提的在建工程减值准备，以后会计期间不得转回。

第一百五十四条 无形资产

1. 减值测试的时点：

只有当无形资产出现减值迹象时，才进行减值测试，计算可能应该计提的减值准备，对使用寿命不确定的无形资产每年年末至少进行一次减值测试，且应至少每年年末应测算无形资产的使用寿命和摊销方式。

2. 无形资产减值迹象

（1）该无形资产已被其他新技术等所替代，使其为各单位创造经济利益的能力受到重大不利影响；

（2）无形资产当期市价出现大幅下降，其跌幅大大高于因时间推移或正常使用而预计的

下跌，并且预计在近期内不可能恢复；

(3) 某项无形资产已超过法律保护期限，并且已不能为公司带来经济利益；

(4) 利用某项无形资产（如专利、非专利技术或商标）生产出来的产品在可预见的未来期间内基本没有可以正常销售出去的可能。

(5) 其他有可能表明资产已发生减值的情况。

3. 减值测试的程序：

第一步：判断进行测试的无形资产是单项资产还是可以认定为属于某个资产组。

第二步：确定单项无形资产测试时点时的账面价值。

第三步：确定单项无形资产测试时点时的可收回金额。在估计无形资产的可回收金额时，只要无形资产的公允价值减去处置费用后的净额与无形资产预计未来现金流量的现值，有一项超过了无形资产的账面价值，就表明资产没有发生减值，不需再估计另一项金额。

确定无形资产的可收回金额时，其中土地使用权可参考所在地区国土资源部门近期公布的同类土地的交易指导价；专利权、商标权与非专有技术等类无形资产如有市价的，可参考市价确定；没有市价的，可参考专业评估机构的评估价值或由财务部门、技术部门等对无形资产的未来现金流量现值进行测算来确定。

4. 账务处理：

当无形资产可收回金额小于其账面价值时，应按其差额计提无形资产减值准备，即：

借：资产减值损失-计提的无形资产减值（= 账面价值-可收回金额）

贷：无形资产减值准备

如果当期应计提的无形资产减值准备金额高于已计提的无形资产减值准备的账面余额，公司应按其差额补提减值准备，分录同上。资产减值损失确认后，减值后无形资产摊销的费用应当在未来期间做相应调整，以使资产在剩余使用寿命内，系统地分摊调整后的无形资产账面价值。

期末资产负债表中，无形资产按原值减去已计提摊销和减值准备后的净额列示。

5. 应注意的问题：

计提的无形资产减值准备，以后会计期间不得转回。减值迹象的判断，应专门由具体资产的使用或管理部门负责，财务会计部负责核算具体的影响金额。

第一百五十五条递延所得税资产

1. 公司在确认了递延所得税资产以后，资产负债表日，应当对递延所得税资产的账面价值进行复核。如果未来期间很可能无法取得足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异

带来的利益，应当减记递延所得税资产的账面价值。减记的递延所得税资产，除原确认时记入所有者权益的递延所得税资产，其减记金额亦应记入所有者权益外，其他的情况均应增加所得税费用。

2. 因无法取得足够的应纳税所得额利用可抵扣暂时性差异减记递延所得税资产账面价值的，以后期间根据新的环境和情况判断能够产生足够的应纳税所得额利用可抵扣暂时性差异，使得递延所得税资产包含的经济利益能够实现的，应相应恢复递延所得税资产的账面价值。

第一百五十六条可收回金额的确定

可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

1. 确定“公允价值减去处置费用后的净额”

(1) 资产的公允价值：首先应当根据公平交易中销售协议价格确定；不存在销售协议但存在资产活跃市场的，应当按照该资产的市场价格确定，资产的市场价格通常应当根据资产的买方出价确定；上述两种价格都不存在的情况下，应当以可获取的最佳信息为基础进行估计。例如可以参考同行业类似资产的最近交易价格或者结果进行估计。

(2) 处置费用：包括与资产处置有关的法律费用、相关税费、搬运费以及为使资产达到可销售状态所发生的直接费用等。

如果按照上述程序仍然无法可靠估计资产的公允价值减去处置费用后的净额的，则应当以该资产预计未来现金流量的现值作为其可收回金额。

2. 确定“资产预计未来现金流量的现值”

(1) 预计资产未来现金流量应当考虑的主要因素

a 预计资产未来现金流量和折现率，应当在一致的基础上考虑因一般通货膨胀而导致物价上涨等因素的影响。如果折现率考虑了这一影响因素，资产预计未来现金流量也应当考虑；折现率没有考虑这一影响因素的，预计未来现金流量则不予考虑。

②预计资产未来现金流量，应当分析以前期间现金流量预计数与实际数的差异情况，以评判预计当期现金流量所依据的假设的合理性。通常应当确保当期预计现金流量所依据假设与前期实际结果相一致。

③预计资产未来现金流量应当以资产的当前状况为基础，不应包括与将来可能会发生的、尚未作出承诺的重组事项有关或者与资产改良有关的预计未来现金流量。未来发生的现金流出是为了维持资产正常运转或者原定正常产出水平所必需的，预计资产未来现金流量时应当将其考虑在内。

④预计在建工程、开发过程中的无形资产等的未来现金流量，应当包括预期为使该资产达到预定可使用或可销售状态而发生的全部现金流出。

⑤资产的未来现金流量受内部转移价格影响的，应当采用在公平交易前提下公司管理层能够达成的最佳价格估计数进行预计。

（2）预计资产未来现金流量的方法

预计资产未来现金流量，通常应当根据资产未来期间最有可能产生的现金流量进行预测。采用期望现金流量法更为合理的，应当采用期望现金流量法预计资产未来现金流量。采用期望现金流量法，资产未来现金流量应当根据每期现金流量期望值进行预计，每期现金流量期望值按照各种可能情况下的现金流量乘以相应的发生概率加总计算。

（3）折现率的确定方法

折现率的确定通常应当以该资产的市场利率为依据。无法从市场获得的，可以使用替代利率估计折现率。替代利率可以根据加权平均资金成本、增量借款利率或者其他相关市场借款利率作适当调整后确定。调整时，应当考虑与资产预计未来现金流量有关的特定风险以及其他有关货币风险和价格风险等。估计资产未来现金流量现值时，通常应当使用单一的折现率；资产未来现金流量的现值对未来不同期间的风险差异或者利率的期限结构反应敏感的，应当使用不同的折现率。

第一百五十七条 资产组、商誉及总部资产

1. 资产组的减值测试：

第一步：公司应针对实际情况认定其所拥有的资产组，并保持该认定的一贯性；

第二步：当资产组出现减值的迹象时，开始进行资产组的减值测试，包含有商誉的资产组应每年年末至少进行一次减值测试；

第三步：当资产组的可收回金额低于其账面价值时，计提资产组的减值准备；

第四步：把资产组应计提的减值准备总数分摊到资产组下各单项资产中去：

（1）先抵减分摊至资产组中商誉的账面价值（如果存在商誉的话）；

（2）再按其他各资产账面价值比重分摊应计提的资产组减值金额（但分摊减值后各单项资产账面价值不得低于以下三者之中最高者：该资产的公允价值减去处置费用后的净额、该资产预计未来现金流量的现值、零）；

（3）因（2）中的原因而未能分摊的资产组减值金额，按照相关资产组中其他各项资产的账面价值所占比重进行分摊。

第五步：进行账务处理。

2. 商誉的减值测试：

(1) 减值测试的时点：至少应于每年末进行一次。

应结合与其相关的资产组或资产组组合进行减值测试：

a 应自购买日起按照合理的方法分摊至相关的资产组或资产组组合；

②资产组组合是指若干个资产组成的最小资产组合，包括资产组或者资产组合，以及按合理方法分摊的总部资产部分。

③相关的资产组或资产组组合应是能够从公司合并的协同效应中受益的资产组或资产组组合；

④相关的资产组或资产组组合不应大于按企业会计准则第 35 号“分部报告”所确定的报告分部；

⑤应以资产组或资产组组合的公允价值作为参数对商誉的账面价值进行分摊（若公允价值不能可靠计量，则以账面价值为参数）

公司合并中取得的商誉是购买方期望从某些不能单独辨认和确认的资产中取得未来经济利益而发生的支出。商誉并不能独立于其他资产或资产组合而为公司带来经济利益，因此商誉不能单独地进行减值测试，而必须结合与之有协同效应的相关资产组或资产组组合来进行。事实上，有时商誉很难在非武断的基础上分配至单个资产组，而是只能分摊至资产组组合。但是，相关的资产组或资产组组合不应大于按企业会计准则第 35 号“分部报告”所确定的报告分部。

由于商誉必须结合相关资产组或资产组组合进行减值测试，因此对商誉每年进行减值测试的要求实质上要求对所有分摊商誉的资产组或资产组组合每年进行一次减值测试。

(2) 减值测试的具体程序：

由于商誉是结合相关资产组或资产组组合进行减值测试，因此其减值测试的方法与上文中有关资产组的减值测试方法和程序基本一致。但是由于商誉有时很难分摊至某个资产组而是只能分摊至含多个资产组的资产组组合，因此会出现商誉和资产组组合中的某个资产组相关但无法按合理且一致的基础分摊至该资产组。所以对于商誉的减值，仍然有比较特殊的地方：

a 如包含商誉的资产组或资产组组合（或包含商誉的资产组组合内的某些不含商誉的资产组）存在减值迹象，应先对该等资产组（或资产组组合）进行减值测试，计算可收回金额，并与其相关账面价值（不含商誉）相比较，确认相应的减值损失（如有）；

②再对包含商誉的资产组或组合进行减值测试，比较这些资产组（或资产组组合）的账

面价值（包含所分摊的商誉）与其可收回金额，确认相应的减值损失（如有），并将减值损失分配至资产组或组合中的相关资产。

3. 总部资产的减值测试

公司对某一资产组进行减值测试，应当先认定所有与该资产组相关的总部资产，再根据相关总部资产能否按照合理和一致的基础分摊至该资产组分别下列情况处理：

（1）对于相关总部资产能够按照合理和一致的基础分摊至该资产组的部分，应当将该部分总部资产的账面价值分摊至该资产组，再据以比较资产组的账面价值（包括已分摊的总部资产的账面价值部分）和可收回金额，然后按照上文资产组确认减值损失的方法处理；

（2）对于相关总部资产中有部分资产难以按照合理和一致的基础分摊至该资产组的，应按以下步骤处理：

首先，在不考虑相关总部资产的情况下，估计和比较资产组的账面价值和可收回金额，确认减值损失并将减值损失分配至资产组中的相关资产；

其次，认定由若干个资产组组成的最小的资产组组合，该资产组组合应当包括所测试的资产组与可以按照合理和一致的基础将总部资产账面价值分摊其上的部分；

最后，比较所认定的资产组组合的账面价值（包括已分摊的总部资产的账面价值部分）和可收回金额，然后按照上文资产组确认减值损失的方法处理。