

山西潞安环保能源开发股份有限公司

# 会计核算办法

(2024)

二〇二四年十二月

# 目 录

第一章	总则	1
第一节	会计核算的基本要求	1
第二节	会计机构设置和会计人员配备	3
第三节	会计工作交接	4
第四节	会计凭证	5
第五节	会计档案	6
第六节	会计电算化	8
第二章	会计科目设置	10
第一节	会计科目设置一般要求	10
第二节	资产类	10
第三节	负债类	18
第四节	所有者权益类	21
第五节	成本类	23
第六节	损益类	26
第三章	金融资产	33
第一节	概述	33
第二节	货币资金	34
第三节	结算中心业务的核算	40
第四节	应收款项	43
第五节	其他金融资产	49
第六节	金融资产转移	56
第七节	金融资产减值	61
第四章	存货	64
第一节	存货概述	64
第二节	原料	65
第三节	材料	66
第四节	库存商品	72
第五节	其他存货	74
第六节	期末计价	75
第五章	长期股权投资与合营安排	77
第一节	长期股权投资的确认和初始计量	77
第二节	长期股权投资的后续计量	81
第三节	长期股权投资核算方法转换与处置	85
第六章	企业合并	88
第一节	企业合并概述	88
第二节	企业合并的会计处理	88
第七章	固定资产	93
第一节	固定资产概述	93
第二节	固定资产的取得	95
第三节	固定资产的折旧及后续支出	97

第四节	固定资产处置	100
第五节	在建工程	102
第八章	无形资产及其他资产	107
第一节	无形资产的确认和初始计量	107
第二节	内部研究开发费用的确认和计量	110
第三节	无形资产的后续计量和处置	111
第四节	矿业权	113
第五节	其他资产	115
第九章	资产减值	118
第一节	资产减值的确认	118
第二节	资产可收回金额的计量	119
第三节	资产减值损失的确认与计量	121
第四节	资产组的认定及减值处理	122
第五节	商誉减值测试与处理	124
第十章	负债	124
第一节	流动负债	124
第二节	非流动负债	139
第十一章	职工薪酬	142
第一节	职工薪酬的确认和计量	142
第二节	短期薪酬的确认及计量	144
第三节	离职后福利的确认及计量	152
第四节	辞退福利确认和计量	154
第五节	其他长期职工福利的确认和计量	156
第十二章	所有者权益	156
第一节	实收资本	156
第二节	其他权益工具	158
第三节	资本公积	159
第四节	其他综合收益	160
第五节	专项储备	161
第六节	留存收益	164
第十三章	收入	165
第一节	收入概述	165
第二节	收入的确认	166
第三节	收入的计量	172
第十四章	政府补助	174
第一节	概述及分类	174
第二节	政府补助的会计处理	175
第十五章	成本费用核算	178
第一节	概述	178
第二节	原煤及洗选煤的成本费用核算	179
第一部分	原煤的成本费用核算	179
第二部分	洗选煤的成本费用核算	185

第三节	焦化产品的成本费用核算	187
第十六章	期间费用	189
第一节	管理费用	189
第二节	财务费用	191
第三节	销售费用	192
第十七章	利润及利润分配	194
第一节	利润形成	194
第二节	所得税	197
第三节	利润分配	203
第四节	每股收益	205
第十八章	其他会计业务	206
第一节	借款费用	206
第二节	债务重组	209
第三节	非货币性资产交换	215
第四节	或有事项	219
第五节	资产负债表日后事项	222
第六节	会计政策、会计估计变更和差错更正	224
第七节	租赁	227
第八节	持有待售的非流动资产、处置组和终止经营	234
第九节	公允价值计量	237
第十九章	财务报告	241
第一节	财务报表列报的基本要求	241
第二节	资产负债表	243
第三节	利润表	247
第四节	现金流量表	249
第五节	所有者权益变动表	254
第六节	关联方披露	255
第七节	附注、财务情况说明书及内部报表	257
第八节	中期财务报告	259
第二十章	合并财务报表	262
第一节	合并财务报表的合并范围	262
第二节	合并程序	270
第三节	合并资产负债表	272
第四节	合并利润表	279
第五节	合并现金流量表	281
第六节	合并所有者权益变动表	283

# 第一章 总 则

(一)《山西潞安环保能源开发股份有限公司会计核算办法》(以下简称“会计核算办法”),是为了规范山西潞安环保能源开发股份有限公司(以下称“潞安环能公司”)的会计核算,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》、《企业会计准则指南》及其他有关法律、法规、政策及规定,结合潞安环能公司具体情况制定。

(二)本办法适用于潞安环能公司及所属各级子、分公司等。

(三)潞安环能公司及所属各级子、分公司等应当按本办法规定,对其发生的交易或者事项进行会计确认、计量、记录和报告。

(四)本办法统一规定一级及部分二级至六级会计科目的编号及其使用说明。股份所属各级子、分公司应当在本办法规定的一级科目范围内选择设置和使用会计科目,如果需要增设一级会计科目的,应按照管理权限,履行相关内部审批程序后,报经潞安环能公司批准。

所属各级子、分公司应在本办法规定的上述会计科目范围内选择和使用,本办法没有规定的二级及以下科目,各单位可根据具体情况自行增设,同时在编制财务报告时,自行转换为本办法规定的会计报表项目。

(五)本办法实施后国家又出台新的准则或对准则进行变动调整的,相关业务的处理以国家的新规定为准。

(六)本办法由潞安环能公司财务部进行修订、解释。

(七)本办法经潞安环能公司董事会批准后施行。

## 第一节 会计核算的基本要求

### 一、会计核算的基本前提

会计基本假设是企业会计确认、计量和报告的前提,是对会计核算所处时间、空间环境等所作的合理设定。会计基本假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

#### (一)会计主体

会计主体是指会计信息所反映的特定单位,也可称之为会计实体、会计个体。会计工作的目的是反映一个单位的财务状况、经营成果和现金流量,为包括投资者在内的各个方面作出经济决策和投资决策服务。

会计主体不同于法律主体。

#### (二)持续经营

持续经营是指在可以预见的将来,企业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。

#### (三)会计分期

会计分期是指将一个企业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,中期包括半年度、季度和月度。会计期间均按公历起讫日期确定。

#### (四)货币计量

货币计量是指采用货币作为计量单位,记录和反映企业的生产和经营活动。同时,为了弥补货币计量的不足,企业应采用一些非货币指标作为会计报表的补充。

### 二、企业进行会计确认、计量和报告的基础

企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。

### 三、会计信息质量的要求

#### (一)可靠性

可靠性要求企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、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。

## （二）相关性

相关性要求企业提供的会计信息应当与投资者等财务报告使用者的经济决策需要相关,有助于投资者等财务报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。

## （三）可理解性

可理解性要求企业提供的会计信息应当清晰明了,便于投资者等财务报告使用者理解和使用。

## （四）可比性

可比性要求企业提供的会计信息应当相互可比。这主要包括两层含义: 1.同一企业不同时期可比。2.不同企业相同会计期间可比。

## （五）实质重于形式

实质重于形式要求企业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,不仅仅以交易或者事项的法律形式为依据。

## （六）重要性

重要性要求企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量有关的所有重要交易或者事项。

## （七）谨慎性

谨慎性要求企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告时保持应有的谨慎,不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。

## （八）及时性

及时性要求企业对于已经发生的交易或者事项,应当及时进行确认、计量和报告,不得提前或者延后。

## 四、会计要素

（一）会计要素是根据交易或者事项的经济特征确定的财务会计对象所进行的基本分类。基本准则规定会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。其中,资产、负债和所有者权益要素侧重于反映企业的财务状况,收入、费用和利润要素侧重于反映企业的经营成果。

### （二）六个要素的定义

资产是指企业过去的交易或者事项形成的、企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。前款所指的企业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。由企业拥有或者控制,是指企业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,但该资源能被企业所控制。预期会给企业带来经济利益,是指直接或者间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力。

负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。现时义务是指企业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。

所有者权益是指企业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。利得是指由企业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。损失是指由企业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。

收入是指企业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企业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。

费用是指企业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企业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。

利润是指企业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。

#### 五、会计计量

企业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(又称财务报表,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。企业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、公允价值计量的,应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。

(一)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。

(二)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。

(三)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。

(四)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入量的折现金额计量。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。

(五)公允价值。在公允价值计量下,资产和负债按照在公平交易中熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。

#### 六、财务报告的目标

财务报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托责任履行情况,有助于财务会计报告使用者作出经济决策。财务报告包括财务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。财务报表至少包括资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表。

#### 七、记账方法和会计记录文字

企业会计记账采用借贷记账法;并使用中文记录和反映企业本身发生的各项交易和事项。

八、公司所属各级子、分公司应按统一要求编制并报送内部管理报表;按照中国证券监督管理委员会、上海证券交易所、山西省财政厅、山西省国资委和山西省煤炭工业厅等主管部门的具体规定,编制并报送对外报表和相关资料。

九、公司及所属各级子、分公司编制财务报告应使用公司统一的会计电算化软件。

## 第二节 会计机构设置和会计人员配备

一、潞安环能公司所属各级子、分公司根据会计业务的需要设置会计机构并配备会计机构负责人;不具备单独设置会计机构条件的,经潞安环能公司批准,实行代理记账。

二、根据会计业务需要,会计人员应当具备从事会计工作所需要的专业能力。

三、按照不相容职务分离的原则并结合本单位会计业务的需要设置会计工作岗位。会计岗位一般可分为:会计机构负责人或者会计主管人员、出纳、财产物资核算、工资核算、成本费用核算、利润核算、资金核算、往来结算、税金核算、总账、报表、稽核、会计信息化管理、档案管理等。会计岗位结合会计信息化管理的需要,可以一人一岗、一人多岗或者一岗多人,但必须实行定期轮岗制,至少三年一次。

出纳人员不得兼管稽核、会计档案保管和收入、费用、债权债务账目的登记工作。

会计主管不得兼任出纳,单位领导人的直系亲属不得担任本单位的会计机构负责人、会计主管人员。会计机构负责人、会计主管人员的直系亲属不得在本单位会计机构中担任出纳工作。

四、会计人员应当热爱本职工作,努力钻研业务,按照有关规定参加会计业务的培训,使自己的知识和技能适应本职工作的要求,同时各单位应当合理安排会计人员的培训,保证会计人员每年有一定时间用于学习和参加培训。

五、会计人员应当熟悉本单位的生产经营情况和内部管理制度,运用自己掌握的会计信息和会计方法,为改善单位内部管理、提高经济效益服务。

六、会计人员应当保守本单位的商业秘密。除法律规定和单位领导人同意外,不能私自向外界提供或者泄露本单位的会计信息。

### 第三节 会计工作交接

一、会计机构和会计人员发生变动(如会计机构撤销、会计人员调动、离职或临时离职)时必须将其所经管的会计工作在规定的期限内全部移交给接替者。没有办清交接手续的会计人员不得调动或离职。

二、接替人员应当认真接管移交工作,并继续办理移交的未了事项。

三、会计人员办理移交手续前,必须及时做好以下工作:

1.已经受理的经济业务尚未填制会计凭证的,应当填制、录入完毕。  
2.尚未登记的账目,应当登记完毕,并在最后一笔余额处加盖交接人员印章;实行会计电算化管理的,应当将录入凭证全部办理完审核手续。

3.整理应移交的各项资料、物品,对未了结事项写出书面材料。应移交的资料、物品包括:

(1)财务印鉴、现金、有价证券、结算票据及票据登记簿;  
(2)会计凭证、账簿、财务会计报告、计划资料、会计档案;  
(3)发票、收据、已开出票据的存根联及票据登记簿;  
(4)财务软件操作密码以及电子数据、工具软件的各种存储介质和相关资料(存储介质不包括计算机硬盘);

(5)重要文件、规章制度,以及单位购买由个人保管的各种学习资料。

4.编制移交清册,列明应移交的各项资料、物品和财务软件操作密码。

四、会计人员办理交接手续,必须有监交人员负责监交。一般会计人员交接,由财务负责人负责监交;财务负责人交接,由单位负责人会同上一级财务部门人员和其他相关部门人员监交。

五、移交人员在办理移交时,要按移交清册逐项移交,接替人员要逐项核对点收:

1.现金、有价证券要根据会计账簿有关记录进行点交,库存现金、有价证券必须与会计账簿记录保持一致才能办理交接。

2.会计凭证、账簿、报表和其他会计资料必须完整无缺,如有短缺,必须查明原因,并在移交清册中注明移交人员的责任。

3.银行存款账户余额要与银行对账单核对相符,如不一致,应当编制银行存款余额调节表调节相符,落实未达账项的原始单据,对未能落实清楚的应写明原因并明确责任;各种财产物资和债权债务的明细账户与总账有关账户余额核对相符,与实物核对相符,或者与往来单位、个人核对清楚,并取得必要的签证。

4.移交人员从事财务软件操作的,对有关电子数据应在实际操作状态下进行交接。

六、财务负责人移交时,还必须将全部财务会计工作、重大财务收支情况、财务人员情况向接替人员详细介绍。对需要移交的遗留问题,应当写出书面材料。

七、会计人员临时离职且需要接替的,由财务负责人或单位负责人指定有关会计人员接替,并办理交接手续。临时离职的会计人员恢复工作时,应当与原接替人员办理交接手续。

八、交接完毕后,交接双方和监交人员要在移交清册上签名并盖章,并在移交清册上注明交接日期、交接双方和监交人员姓名和职务、移交清册页数和需要说明的问题和意见等。移交清册填制一式三份,交接双方各一份,存档一份。

九、接替人员应当继续使用移交的会计账簿,不得自行另立新账,以保持会计记录的连续性。

十、移交人员对所移交的会计凭证、会计账簿、会计报表和其他有关资料的合法性、真实性承担法律责任。

## 第四节 会计凭证

会计凭证按其填制的程序和用途,分为原始凭证和记账凭证两类。

### 一、会计凭证的基本要求

#### (一) 原始凭证的基本要求

办理各种经济业务事项,进行会计核算,必须取得或填制原始凭证,原始凭证按其来源,分为外来原始凭证和自制原始凭证,原始凭证的基本要求是:

1.原始凭证的内容必须具备:凭证的名称;填制凭证的日期;填制凭证单位名称或者填制人姓名;经办人员的签名或者盖章;接受凭证单位名称;经济业务内容;数量、单价和金额。

2.从外单位取得的原始凭证,除飞机、车船等交通票据外,必须是盖有填制单位发票专用章的合法票据;从个人取得的原始凭证,必须有填制人员的签名或者盖章。自制原始凭证必须有经办单位相关负责人或者其指定的人员签名或者盖章。

3.凡填有大写和小写金额的原始凭证,大写与小写金额必须相符。购买实物的原始凭证,必须有验收证明或入库单等。支付款项的原始凭证,应有收款单位或收款人的收款证明。

对需要报销的原始发票,货物名称栏不得填写为“办公用品”、“图书”、“材料”、“洗涤用品”、“劳保用品”等,需按货物品类明细开具。

4.一式多联的原始凭证,应当注明各联的用途,只能以一联作为报销凭证。一式多联的发票和收据,必须用双面复写纸(发票和收据本身具备复写纸功能的除外)套写,并连续编号。作废时应当加盖“作废”戳记,连同存根一起保存,不得撕毁。

5.发生销货退回的,除填制退货发票外,还必须有退货验收证明,并填制红字“出库单”;退款时,必须取得对方的收款收据或者汇款银行的凭证,不得以退货发票代替收据。

6.职工因公出差借款凭据,必须附在记账凭证之后。收回借款时,应当提供还款凭证的副页,不得退还原借款凭据。

7.经上级有关部门批准的经济业务,应当将批准文件作为原始凭证附件:如果批准文件需要单独归档的,应当在凭证上注明批准机关名称、日期和文件字号。

8.原始凭证不得涂改、挖补。发现原始凭证有错误的,应当由开出单位重开或者更正,由开出单位进行更正的,应当在更正处加盖开出单位的公章。

9.外来原始凭证如有遗失,应取得原签发单位盖有单位公章的证明,并注明原来凭证的编码、内容、金额等,由经办单位负责人批准后,可视同原始凭证。

#### (二) 记账凭证的基本要求

会计机构、会计人员要根据审核无误的原始凭证填制记账凭证,记账凭证可以分为银行凭证、现金凭证、结算中心凭证、转账凭证或者收款凭证、付款凭证和转账凭证。收款凭证和付款凭证根据有关现金和银行存款收付业务的原始凭证填制,不仅是登记现金日记账、银行存款日记账、明细账等有关账簿的依据,而且也是出纳人员收、付款项的依据。企业从银行提取现金或将现金存入银行,只编制付款凭证。转账凭证根据转账业务的原始凭证填制。

记账凭证的基本要求是:

1.记账凭证的内容必须具备:填制凭证日期;凭证编号;经济业务内容摘要;会计科目名称、科目编码;金额;所附原始凭证张数;经办人员、制证人员、稽核人员、记账人员、会计主管人员签名或盖章。收付款的记账凭证还应有出纳人员签名或盖章。

2.填制记账凭证前,应对审核无误的报账原始凭证加盖“已作报销”印章。

3.填制记账凭证时,应进行连续编号。一笔经济业务需要填制两张以上记账凭证的,采用分数编号法编号。

4.记账凭证可以根据每一张原始凭证填制,或者根据若干张同类原始凭证汇总填制,也可以根据原始凭证汇总表填制,但不得将不同内容和类别的原始凭证汇总表填制在一张记账凭证上。

5.除结账和更正错误的记账凭证可以不附原始凭证外,其他记账凭证必须附有原始凭证。如果一张原始凭证涉及几张记账凭证,可以把原始凭证附在一张主要的记账凭证后面,并在其他记账凭证上注明附有该原始凭证的记账凭证的编号或者附原始凭证复印件。

6.一张原始凭证所列支出需要几个单位共同负担的,应当将其他单位负担的部分,开给对方原

始凭证分割单进行结算。原始凭证分割单必须具备原始凭证的基本内容:凭证名称、填制凭证日期、填制凭证单位名称或者填制人姓名、经办人的签名或者盖章、接受凭证单位名称、经济业务内容、数量、单价、金额和费用分摊情况等。

7.如果在填制记账凭证时发生错误,应当重新填制。

(1)已经登记入账的记账凭证,在当年内发现填写错误时,可以用红字填写一张与原内容相同的记账凭证,在摘要栏注明“注销某月某日某号凭证”字样,同时再用蓝字重新填制一张正确的记账凭证,注明“更正某月某日某号凭证”字样。

(2)如果会计科目没有错误,只是金额错误,也可以将正确数字与错误数字之间的差额,另编一张调整的记账凭证,调增金额用蓝字,调减金额用红字。

## 二、会计凭证的审核

1.原始凭证的审核,主要是审核凭证及所记录的经济业务是否合法,有无违反法律法规和本单位有关制度的行为,审核凭证填制的内容是否符合规定的要求,项目是否齐全,手续是否完备,数字和文字是否清楚、正确,签名、盖章是否齐全等。

2.记账凭证的审核,重点审核是否附有必要的原始凭证,内容是否同记账凭证相符,应借、应贷的会计科目和金额是否正确,凭证有关的项目是否完备,摘要是否清楚,签名、盖章是否齐全。

3.在审核过程中,对于伪造、涂改或经济业务不合法的原始凭证,应拒绝受理并及时报告相关负责人处理;对于记载不正确、不完备、不符合规定的原始凭证或记账凭证,应退还补填或更正。只有经过审核无误的记账凭证,才能据以登记账簿。

## 第五节 会计档案

会计档案,是指会计凭证、会计账簿和财务会计报告等会计核算专业资料,是记录和反映单位经济业务的重要史料和证据。

### 一、会计档案包括的具体内容

1.会计凭证包括:原始凭证(如发票、收据、验收单、领料单、工资发放表等)、记账凭证、汇总凭证。

2.会计账簿包括:总账、明细账、日记账、固定资产卡片、其他辅助性账簿等。

3.财务报告包括:月度、季度、半年度、年度财务报告,包括会计报表、附表、会计报表附注、基层单位上报的会计报表。

4.年度会计数据备份盘、财务软件及相关应用程序等也作为会计档案进行管理。

此外,会计档案还包括:银行存款余额调节表、银行对账单(包括结算中心对账单)、涉税资料、会计档案移交、保管、销毁清册等、会计档案鉴定意见书及其他具有保存价值的会计资料。

5.同时满足下列条件的,单位内部形成的属于归档范围的电子会计资料可仅以电子形式保存,形成电子会计档案:

(1)形成的电子会计资料来源真实有效,由计算机等电子设备形成和传输;

(2)使用的会计核算系统能够准确、完整、有效接收和读取电子会计资料,能够输出符合国家标准归档格式的会计凭证、会计账簿、财务会计报表等会计资料,设定了经办、审核、审批等必要的审签程序;

(3)使用的电子档案管理系统能够有效接收、管理、利用电子会计档案,符合电子档案的长期保管要求,并建立了电子会计档案与相关联的其他纸质会计档案的检索关系;

(4)采取有效措施,防止电子会计档案被篡改;

(5)建立电子会计档案备份制度,能够有效防范自然灾害、意外事故和人为破坏的影响;

(6)形成的电子会计资料不属于具有永久保存价值或者其他重要保存价值的会计档案。

单位从外部接收的电子会计资料附有符合《中华人民共和国电子签名法》规定的电子签名的,可仅以电子形式归档保存,形成电子会计档案。

### 二、会计档案的整理和归档

1.实行会计信息化的单位,必须保存打印出的纸质会计档案。

2.财务部门对每年形成的会计档案,应按照规定要求定期收集,审查核对,整理立卷,编制目录,

装订成册。对年度会计数据备份盘,应详细标注其编号、备份数据的内容、期间、备份日期、备份人姓名,封装后保存。

3.当年形成的会计档案,在会计年度终了后,由各单位财务部门负责保管一年。期满之后,由财务部门编制会计档案移交清册,移交本单位档案室统一保管。

### 三、会计档案保管

1.各单位必须指定专人保管会计档案。

2.会计档案的最低保管期限见下表:

序号	会计档案名称	最低保管期限	备注
—	会计凭证类		
1	原始凭证	30年	
2	记账凭证	30年	
二	会计账簿类		
3	总账	30年	
4	明细账	30年	
5	日记账	30年	
6	固定资产卡片		固定资产报废清理后保管5年
7	其他辅助性账簿账	30年	
三	财务报告类		
8	月、季度、半年度财务会计报告	10年	
9	年度财务报告	永久	
四	其他会计资料		
10	银行存款余额调节表	10年	
11	银行对账单	10年	
12	纳税申报表	10年	
13	会计档案移交清册	30年	
14	会计档案保管清册	永久	
15	会计档案销毁清册	永久	
16	会计档案鉴定意见书	永久	

### 四、会计档案的调阅

1.各单位保存的会计档案不得随意借出。如有特殊需要,需调阅或复制时,应经过批准并登记。本单位人员调阅或复制会计档案,须经财务负责人批准;外单位人员调阅和复制会计档案,须经单位负责人和财务负责人批准。

2.会计档案保管人员应详细登记调阅的会计档案名称、调阅者姓名和工作单位、调阅日期、调阅原因、归还日期,并由调阅人、批准人签字。

### 五、会计档案的销毁

1.对保管期满的会计档案,由本单位档案室会同财务部门提出销毁意见,编制会计档案销毁清册,经本单位负责人同意,报上级主管部门审批后,由本单位财务部门和档案室共同派人进行,并由

内部审计、纪监等相关部门派人监销,各经办人员、监销人员、单位负责人应在会计档案销毁清册上签字。

2.保管期满但未结清的债权债务原始凭证不得销毁,应单独抽出立卷,由档案室保管至债权债务结清时为止。

3.分公司因合并、撤销或其他原因而终止的,应将其会计档案移交给总公司档案室或总公司指定的其他单位保管。

4.子公司因破产、撤销或其他原因而终止的,其会计档案的移交按国家有关档案管理的规定办理。

## 第六节 会计电算化

### 一、会计电算化基本要求

为提高会计工作效率,促进会计工作的规范化,为潞安环能公司管理现代化奠定重要基础,各单位必须按照潞安环能公司的统一要求配备相关硬件,使用相关财务软件。

### 二、电算化会计的主要岗位和工作职责

1.各单位的基本会计岗位和电算化会计岗位,可在保证会计数据安全的前提下交叉设置,合理分工。

2.电算化会计主要岗位和工作职责可划分如下:

(1) 系统管理人员:负责财务软件数据的初始化、数据备份与恢复、系统运行错误的登记与排除工作;根据电算化主管的要求负责分配操作人员的工作权限。

(2) 数据录入人员:负责输入记账凭证和原始凭证等会计数据,输出记账凭证。数据录入人员不得进行凭证审核操作;出纳员、系统维护人员不能担任数据录入员工作。

(3) 审核记账人员:负责对输入计算机的会计数据(记账凭证和原始凭证等)进行审核;负责操作财务软件登记账簿,对打印输出的账簿、报表进行确认。审核记账人员不得担任出纳员工作。

(4) 数据输出人员:负责打印输出会计账簿、报表和进行部分会计数据处理工作。

(5) 系统维护人员:负责电算化系统硬、软件的安全运行、日常维护;负责电算化系统中会计数据的安全、完整;负责建立计算机病毒防护措施。系统维护人员不得对实际会计数据进行操作。

(6) 各单位可根据人员配备情况,实行一人多岗、一岗多人,但是系统维护人员与其他操作人员不得兼任。

### 三、会计电算化操作管理

1.各单位财务部门应明确规定各操作人员的操作工作内容和权限,严禁未经授权人员操作财务软件。

2.各单位财务部门对操作密码要严格管理。各操作人员应定期变更操作密码,并不得将操作密码告知他人。如果密码泄露,应立即变更。

3.各操作人员应严格按照规定的操作权限和财务软件的操作规程,进入和退出电算化系统。操作人员离机时,应按程序要求安全退出财务软件,以防他人越权操作。

4.严禁在财务软件运行过程中人为强行中断,以免破坏会计数据。

### 四、计算机硬件、软件和数据管理

1.各单位必须保证计算机设备安全和正常运行,确保计算机系统内的会计数据和财务软件的安全和保密,防止会计数据和财务软件被非法修改和删除;各操作人员应懂得计算机设备的简单维护工作,对本人无法解决的软、硬件故障,应及时告知系统管理人员或系统维护人员,予以排除。

2.计算机硬件及环境管理

(1) 操作人员应每天保持计算机设备及环境的清洁整齐。

(2) 操作人员应在系统维护人员的指导下,每周至少进行一次计算机设备保养工作。

(3) 各单位财务部门每月应组织一次对计算机场地的安全检查,主要检查电源、消防、报警、防鼠、防电磁波、防雷击、防静电等设备和措施,及时消除隐患。

(4) 为保证计算机设备和会计数据的安全,未经财务负责人或单位负责人同意,无关人员不得进入服务器工作室。

(5) 运行财务软件的计算机必须使用不间断电源,避免因意外断电造成会计数据的丢失。

(6) 每月初,由系统维护人员对电算化硬件设备进行一次全面检测,并作好检查记录,对检测过程中发现的问题,应及时向主管报告。

### 3. 计算机软件管理

(1) 系统维护人员应经财务负责人批准后方可进行系统维护操作,并详细记录系统维护情况。

(2) 系统运行环境及参数设定后,根据工作需要如需改动,由系统维护人员向财务负责人提出书面申请,经财务负责人批准后,方可实施改动,并将改动情况做详细记录;操作人员不得随意修改、删除计算机硬盘中的系统文件,以免影响计算机设备和财务软件的正常运行;根据工作需要如需修改财务软件参数设置,必须经过财务负责人批准后,由销售该财务软件的公司或其指定的代理商来人实施。

(3) 各单位必须在运行财务软件的计算机上安装防病毒软件,并将防病毒软件及时升级,以确保财务软件运行环境的安全。各操作人员在使用外来工作软盘、U 盘、光盘等存储介质前,必须由系统维护人员进行病毒检查。

(4) 严禁在计算机上安装和使用游戏软件。需要安装防病毒软件以外的其他工具软件时,应征得财务负责人同意,并由系统维护人员实施。

### 4. 会计数据管理

(1) 系统管理人员应经常对硬盘上的会计数据进行备份,每周至少备份一次,每月结账前必须备份一次。

(2) 当计算机硬盘存储的会计数据遭到破坏并且无法修正时,由系统管理人员报财务负责人批准后实施数据恢复操作。数据恢复操作必须使用最新的会计数据备份,并做好详细记录;除系统管理人员外,其他操作人员一律不得进行数据恢复的操作。如果由于凭证录入错误而导致会计数据的错误时,只能按记账凭证更正方法来进行数据修正,严禁通过实施数据恢复来修正。

(3) 操作人员不得直接对电算化系统内的会计数据和作为正式档案的电子数据进行加工,以免数据遭到破坏。如需加工时,必须使用电子数据的副本。

(4) 任何操作人员不得直接打开数据库文件增加、删除、修改数据。

### 五、电算化会计档案管理

1. 电算化会计档案包括:年度会计数据的备份盘;打印的纸质会计凭证、会计账簿、会计报表(含报表公式);财务软件及相关应用程序;系统维护记录、操作日志等资料。

2. 对电算化会计档案管理要做好防磁、防火、防潮和防尘工作,重要会计档案应备份两份,分别存放到财务部门和档案室。

3. 采用磁性介质保存的会计档案,应根据磁性介质的使用寿命,进行定期复制,防止由于磁性介质损坏而使会计档案丢失。

4. 除计算机硬盘外,对会计数据备份盘(包括日常备份盘、年度备份盘)要进行编号登记,标明备份数据的内容、期间、备份日期、备份人姓名。

5. 年度会计数据备份盘、财务软件的保管期限,见有关会计档案管理的规定。

### 六、电算化会计业务具体操作规定

1. 各单位财务部门应在新的会计年度开始后 20 天内,根据潞安环能公司现行的会计核算办法,按照当前在用的会计电算化系统的操作规定,进行电算化系统的初始化工作,建立新会计年度的账套。

2. 在建立新会计年度的账套时,应正确结转各账户的年初余额,并保证数据检验平衡正确。当结转年初余额错误时,如果尚未记账,则由系统管理人员进行修改;如果已经记账,由财务负责人指定人员制单,进行修改。

3. 各单位应充分利用财务软件的辅助账簿功能,对明细繁多的往来账、材料账等进行辅助核算。

4. 如果单位现金、银行存款收付业务较多,可以另外设置现金、银行存款日记账(手工账)进行备查登记。

5. 记账凭证录入前,数据输入人员应核对原始凭证的入账手续是否完备,金额是否正确。

6. 记账凭证的编号由财务软件系统自动生成连续号。

7. 记账凭证更正方法:如果录入错误的记账凭证,应分不同情况进行处理:若在审核签章前发现,

由审核记账人员交原数据输入人员进行更正;若在审核后、记账前发现,则由审核记账人员取消审核签章后,再由原数据输入人员重新录入正确的记账凭证;若在记账后才发现,则应由原数据输入人员根据原记账凭证作红字记账凭证冲销,再作正确的记账凭证。

8.记账凭证经审核后打印输出,再经有关人员(出纳员、数据录入员、审核记账人员、财务负责人等)确认签章后,方可进行记账操作;对于同一张记账凭证,凭证录入和审核记账不能由同一个人进行。

9.各单位可根据计算机使用情况、人员分工情况以及工作需要,合理确定记账时间,但每月至少记账两次(每月15号和每月终了各一次),将所有已审核的记账凭证记账。

10.月末确认所有凭证(包括自动转账凭证)都已记账后,进行结账。结账前系统管理人员必须对当月各类账务数据进行备份。结账操作由负责总账的会计人员进行。

11.打印输出:

- (1) 凭证:审核后的记账凭证及时打印,与原始凭证同存,月末按规定装订成册。
- (2) 现金、银行日记账:平时页满才打印,月末将尚未打印部分打印完毕。
- (3) 银行存款余额调节表:每月编制并打印。
- (4) 科目汇总表:每月打印。
- (5) 总账:年末打印,分类顺序装订成册。
- (6) 明细分类账:年末打印,分类装订成册。
- (7) 财务报表:按潞安环能公司的要求打印输出。

## 第二章 会计科目设置

### 第一节 会计科目设置一般要求

一、为便于编制会计凭证、登记账簿、查阅账目,编制(汇总、合并)会计报表及实行会计电算化,潞安环能公司统一规定会计科目及其编码,各单位不得随意改变或打乱重编。

二、在不影响会计核算要求和会计报表指标汇总,以及对外提供统一的财务会计报告的前提下,各单位可以根据实际情况自行增设明细科目或进行辅助核算。由于财务软件的固有限制,用一级科目进行核算后在年度中间不能为该一级科目添加明细科目,因此在进行会计核算时,应尽量使用明细科目或进行辅助核算。

三、本办法设置的会计科目,各单位没有相关会计事项的,可以不用。

四、在填制会计凭证时,必须同时填列会计科目的编码和名称。

### 第二节 资产类

序号	科目编码	一级科目	二级明细科目	三级或四级明细科目	备注
1	1001	库存现金			
2	1002	银行存款	各开户银行	本币、外币	
3	1006	结算中心存款			
4	1007	内部单位借款			!
	100701**		流动资金借款	各内部借款单位	
	100702**		基建借款	各内部借款单位	
	100703**		其他借款	各内部借款单位	

序号	科目编码	一级科目	二级明细科目	三级或四级明细科目	备注
5	1012	其他货币资金			
	101201		外埠存款	各开户银行	
	101202		银行汇票	各开户银行	
	101203		银行本票	各开户银行	
	101204		信用卡	信用卡种类	
	101205		信用证保证金	各开户银行	
	101206		存出投资款		
	101207		委托存款	各开户银行	
	101208		在途资金		
	101209		信用证	各开户银行	
	101210		其他存款	各开户银行	
	101211		票据保证金	各开户银行	
	101212		承兑到期转保证金	各开户银行	
6	1101	交易性金融资产			
	110101		股票投资	四级按股票名称	
	11010101**			成本	
	11010102**			公允价值变动	
	110102		债券投资		
	11010201**			成本	
	11010202**			公允价值变动	
	110103		基金投资		
	11010301**			成本	
	11010302**			公允价值变动	
	110104		股权投资		
	11010401**			成本	
	11010402**			公允价值变动	
	110105		其他交易性金融资产		
	11010501			成本	
	11010502			公允价值变动	
	110106		指定类		
	11010601**			成本	
	11010602**			公允价值变动	
	110107		国债逆回购		
	11010701**			成本	
	11010702**			公允价值变动	
	110108		信托受益权		

序号	科目编码	一级科目	二级明细科目	三级或四级明细科目	备注
	11010801**			成本	
	11010802**			公允价值变动	
7	1121	应收款项融资			
	112101		银行承兑汇票		
	11210101			电子承兑	
	11210102			纸质承兑	
	112102		商业承兑汇票		
	11210201			电子承兑	
	11210202			纸质承兑	
	112103		信用证		
	112104		质押票据		
	11210401			电子承兑	
	11210402			纸质承兑	
8	1122	应收账款			
	112201		集团外部单位	款项性质	
	112202		集团内部单位	款项性质	
9	1123	预付账款			
	112301		集团外部单位	款项性质	
	112302		集团内部单位	款项性质	
10	1126	合同资产			
	112601		集团外部单位		
	112602		集团内部单位		
11	1127	合同资产减值准备			
12	1131	应收股利			
	113101		集团外部单位	各被投资单位	
	113102		集团内部单位	各被投资单位	
13		应收利息			
	113201		集团外部单位	各被投资单位	
	113202		集团内部单位	各被投资单位	
14	1221	其他应收款			
	122101		集团外部单位		
	122102		集团内部单位		
	122103		备用金		
15	1222	内部往来			!
16	1223	应收退货成本			
	122301		集团外部单位		
	122302		集团内部单位		

序号	科目编码	一级科目	二级明细科目	三级或四级明细科目	备注
17	1231	坏账准备			
	123101		应收账款坏账准备		
	12310101			集团外部单位	
	12310102			集团内部单位	
	123102		其他应收款坏账准备		
	12310201			集团外部单位	
	12310202			集团内部单位	
	123103		应收股利坏账准备		
	123104		应收利息坏账准备		
	123105		长期应收款坏账准备		
18	1322	受托代销商品			
19	1401	材料采购			
	140101		原材料	六大类设三级	
	140102		燃料		
	140103		辅助材料		
	140104		周转材料		
20	1402	在途物资			
21	1403	原材料			
	140301		原料及主要材料		
	140302		辅助材料		
	140303		燃料		
	140304		备品备件		
	140305		入洗原料煤		
	140306		其他材料		
22	1404	材料成本差异	材料类别		
23	1405	库存商品	库存商品品种		
24	1406	发出商品			
25	1408	委托加工物资	加工单位、种类		
26	1409	自制半成品	产品品种		
27	1411	周转材料			
	141101		低值易耗品		
	141102		包装物		
28	1412	合同取得成本			
29	1413	合同取得成本减值准备			
30	1414	合同履约成本			
	1415		服务成本	按服务项目设明细	

序号	科目编码	一级科目	二级明细科目	三级或四级明细科目	备注
31	1418	合同履约成本减值准备			
32	1471	存货跌价准备			
	1471**		各跌价存货项目		
33	1481	持有待售资产			
	1481**		各资产类别项目		
34	1482	持有待售资产减值准备			
	1482**		各资产类别项目		
35	1501	债权投资			
	150101		债券投资		
	1501010101			成本	
	1501010102			应计利息	
	1501010103			利息调整	
	150102		可转换公司债券投资		
	15010201			成本	
	15010202			应计利息	
	15010203			利息调整	
	150103		委托贷款		
	15010301			成本	
	15010302			应计利息	
	15010303			利息调整	
	150104		其他		
	15010401			成本	
	15010402			应计利息	
	15010403			利息调整	
36	1502	债权投资减值准备			
	150201		债券投资		
	150202		可转换公司债券投资		
	150203		委托贷款		
	150204		其他		
37	1503	其他债权投资			
	150301		债券投资		
	15030101			成本	
	15030102			应计利息	
	15030103			利息调整	
	15030104			公允价值变动	
	150302		基金投资		
	15030201			成本	

序号	科目编码	一级科目	二级明细科目	三级或四级明细科目	备注
	15030202			公允价值变动	
38	1504	其他权益工具投资			
	150401		股权投资		
	15040101			成本	
	15040102			公允价值变动	
	150402		股票投资		
	15040201			成本	
	15040202			公允价值变动	
39	1505	拨付所属资金	拨款种类	各分公司	!
40	1506	所属应上交利润	各分公司		
41	1511	长期股权投资			
	151101		对子公司投资		
	151102		对联营企业投资		
	15110201			投资成本	
	15110202			损益调整	
	15110203			其他权益变动	
	15110204			其他综合收益	
	151103		对合营企业投资		
	15110301			投资成本	
	15110302			损益调整	
	15110303			其他权益变动	
	15110304			其他综合收益	
42	1512	长期股权投资减值准备			
	151201		对子公司投资		
	151202		对联营企业投资		
	151203		对合营企业投资		
43	1518	继续涉入资产			
	151801		成本		
	151802		公允价值变动		
44	1531	长期应收款			
	153101		集团外部单位		
	153102		集团内部单位		
45	1532	未实现融资收益			
	153201		租赁收益		
	153202		融资性分期收款利息		
46	1533	应收租赁款			
	153301		集团外部单位		

序号	科目编码	一级科目	二级明细科目	三级或四级明细科目	备注
	153302		集团内部单位		
47	1601	固定资产			
	160101		生产用固定资产		
	16010101			房屋	
	16010102			地面建筑物	
	16010103			矿井建筑物	
	16010104			动力设备	
	16010105			传导设备	
	16010106			生产设备	
	16010107			综机设备	
	16010108			运输设备	
	16010109			自动化控制仪器仪表	
	16010110			工具及其他生产用具	
	16010111			电子设备	
	16010112			办公设备	
	160102		非生产用固定资产		
	16010201			房屋	
	16010202			建筑物	
	16010203			文化生活用品	
	16010204			医疗设备	
	16010205			电子设备	
	16010206			办公设备	
	16010207			酒店业家具	
	160103		租出固定资产		
	160104		未使用固定资产		
	160105		不需用的固定资产		
	160106		土地		
	160107		弃置费用		
48	1602	累计折旧	按固定资产项目分类		
49	1603	固定资产减值准备	各减值资产项目		
50	1604	在建工程			
	160401		基建工程		
	16040101			土建工程	
	16040102			矿建工程	
	16040103			安装工程	
	16040104			设备工程	
	16040105			待摊投资	

序号	科目编码	一级科目	二级明细科目	三级或四级明细科目	备注
	160402		技改工程		
	160403		维简工程		
	160404		安全工程		
	16040105			待摊投资	
	160402		技改工程		
	160403		维简工程		
	160404		安全工程		
	160405		环境治理工程		
	160406		大修理工程		
51	1605	工程物资			
	160501		专用材料	各材料类别	
	160502		专用设备	各设备类别	
52	1606	固定资产清理			
	160601		资产净值		
	160602		清理费用		
	160603		变价收入		
	160604		结转损益		
53	1607	在建工程减值准备	各在建工程项目		
54	1608	工程物资减值准备	各工程物资项目		
55	1701	无形资产			
	170101		土地使用权	各土地使用权	
	170102		探矿权	各探矿权	
	170103		采矿权	各采矿权	
	170104		软件	各软件	
	170105		专利权	各专利权	!
	170106		非专利技术	各非专利技术	!
	170107		商标权	各商标权	!
	170108		著作权		
	170109		特许权		
	170110		其他		
56	1702	累计摊销	各摊销项目		
57	1703	无形资产减值准备	各减值资产项目		
58	1711	商誉			
59	1712	商誉减值准备			
60	1801	长期待摊费用			
	180101		租赁固定资产改良支出		
	1801**		其他		!

序号	科目编码	一级科目	二级明细科目	三级或四级明细科目	备注
61	1811	递延所得税资产			
62	1901	待处理财产损益			
	190101		待处理流动资产损益		
	190102		待处理固定资产损益		
63	****	使用权资产	参照固定资产项目分类		
64	****	使用权资产累计折旧			
65	****	使用权资产减值准备			

### 第三节 负债类

序号	科目编码	一级科目	二级明细科目	三级或四级明细科目	备注
66	2001	短期借款	各债权人		
67	2005	结算中心借款			
	200501		流动资金借款		
	200502		基建项目借款		
	200503		其他借款		
68	2006	内部单位存款	各开户单位		!
69	2101	交易性金融负债			
	210101		债券		
	210102		股票		
	210103		基金		
	210104		指定类		
70	2201	应付票据			
	220101		银行承兑汇票		
	22010101			电子承兑	
	22010102			纸质承兑	
	220102		商业承兑汇票		
	21010201			电子承兑	
	21010202			纸质承兑	
	220103		信用证		
71	2202	应付账款			
	220201		集团外部单位	款项性质	
	220202		集团内部单位	款项性质	
72	2203	预收账款			
	220301		集团外部单位		
	220302		集团内部单位		
73	2204	合同负债			
	220401		集团外部单位		
	220402		集团内部单位		

序号	科目编码	一级科目	二级明细科目	三级或四级明细科目	备注
74	2211	应付职工薪酬			
	221101		短期薪酬		
	22110101			应付工资	
	22110102			职工福利费	
	22110103			社会保险费	
	22110104			住房公积金	
	22110105			工会经费	
	22110106			职工教育经费	
	22110107			短期带薪缺勤	
	22110108			短期利润分享计划	
	22110109			劳务派遣薪酬	
	22110110			其他短期薪酬	
	221102		离职后福利		
	22110201			设定提存计划	
	2211020101			基本养老保险费	
	2211020102			失业保险费	
	2211020103			年金	
	2211020104			互助金	
	22110202			设定受益计划	
	221103		辞退福利		
	221104		其他长期职工福利		
	221105		以现金结算的股份支付		
75	2221	应交税费			
	222101		应交增值税		
	22210101			销项税额	
	22210102			进项税额	
	22210103			进项税额转出	
	22210104			减免税款	
	22210105			出口退税	
	22210107			销项税额抵减	
	22210108			转出多交增值税	
	22210109			转出未交增值税	
	222102		未交增值税		
	22210201			本期转入数	
	22210202			本期已交数	
	222103		预交增值税		
	222104		待抵扣进项税额		
	222105		待认证进项税额		
	222106		待转销项税额		

序号	科目编码	一级科目	二级明细科目	三级或四级明细科目	备注
	222107		增值税留抵税额		
	222108		简易计税		
	222110		代扣代交增值税		
	222111		应交增值税(小规模)		
	222112		应交消费税		
	222113		应交营业税		
	222114		应交所得税		
	222115		应交资源税		
	222116		应交土地增值税		
	222117		应交城市维护建设税		
	222118		应交房产税		
	222119		应交土地使用税		
	222121		应交个人所得税		
	222122		耕地占用税		
	222123		水资源税		
	222124		环境保护税		
	222125		印花税		
	222126		契税		
	222127		关税		
	222130		教育费附加		
	222131		地方教育费附加		
	222132		残疾人就业保障金		
	222133		水土保持补偿费		
	222134		其他费		
76	2231	应付利息			
77	2232	应付股利	各投资单位		
78	2241	其他应付款			
	224101		集团外部单位		
	224102		集团内部单位		
	224103		职工个人		
79	2245	持有待售负债			
80	2315	受托代销商品款			
81	2401	递延收益			
	240101		政府补助		
	24010101			与资产相关的政府补助	
	24010102			与收益相关的政府补助	
	240102		未实现售后租回损益		
82	2501	长期借款			
	250101		本金	各债权人	
序号	科目编码	一级科目	二级明细科目	三级或四级明细科目	备注

	250102		应付利息		
	250103		利息调整		
83	2502	应付债券			
	250201		债券面值	按债券种类分类	
	250202		应计利息		
	250203		利息调整		
84	2504	继续涉入负债			
85	2701	长期应付款			
	270101		应付租赁款		
	270102		融资性分期付款		
	270199		其他长期应付款		
86	2702	未确认融资费用			
	270201		租赁利息		
	270202		融资性分期付款利息		
87	2711	专项应付款	应付款种类		!
88	2712	上级拨入资金	拨款种类		!
89	2713	租赁负债			
90	2801	预计负债			!
	280101		预计担保损失		!
	280102		预计产品质量保证损失		!
	280103		预计未决诉讼损失		!
	280104		预计重组损失		!
	280105		预计弃置费用		
	28010501			预计弃置成本	
	28010502			利息费用	
	28010503			已使用弃置费用	
	28010504			其他	
91	2901	递延所得税负债			

#### 第四节 所有者权益类

序号	科目编码	一级科目	二级明细科目	三级或四级明细科目	备注
92	4001	实收资本(或股本)			
	400101		国有资本		
	400102		法人资本		
	40010201			国有法人资本	
	40010202			集体法人资本	
	400103		个人资本	各投资个人	
	400104		外商资本	各投资单位	
93	4002	资本公积			

序号	科目编码	一级科目	二级明细科目	三级或四级明细科目	备注
	400201		资本(或股本)溢价		
	400202		其他资本公积		
	40020201			其他权益变动	
	40020202			未行权的股份支付	
	40020203			拨款转入	
	40020204			内部调拨	
	40020205			评估增减值	
	40020206			专项储备	
	40020207			其他	
94	4101	盈余公积			
	410101		法定盈余公积		
	410102		任意盈余公积		
95	4103	本年利润			
96	4104	利润分配			
	410401		其他转入		
	410402		提取法定盈余公积		
	410403		提取储备基金		
	410404		提取企业发展基金		
	410405		提取职工奖励及福利基金		
	410406		利润归还投资		!
	410407		应付优先股股利		
	410408		提取任意盈余公积		
	410409		应付普通股股利		
	410410		转作资本(或股本)的普通股股利		
	410411		盈余公积补亏		
	410412		利润归还借款		
	410413		上交国有资本经营收益		
	410414		未分配利润		
	410415		所属应交利润		
	410416		应付永续债利息		
	410417		兑付兑息服务费		
97	4201	库存股			
98	4202	其他综合收益			
	420201		以后不能重分类进损益的其他综合收益		
	42020101			重新计量设定受益计划变动额	
	42020102			权益法下不能转损益的其他综合收益	

序号	科目编码	一级科目	二级明细科目	三级或四级明细科目	备注
	42020103			其他权益工具投资公允价值变动	
	42020104			企业自身信用风险公允价值变动	
	420202		以后将重分类进损益的其他综合收益		
	42020201			权益法下可转损益的其他综合收益	
	42020202			其他债权投资公允价值变动	
	42020203			债权投资重分类为其他债权投资损益	
	42020204			现金流量套期损益的有效部分(套期储备)	
	420203		信用减值准备		
99	4301	专项储备			
	430101		安全费		
	43010101			提取数	
	43010102			使用数	
	430102		维简费		
	43010201			提取数	
	43010202			使用数	
	430103		井巷费		
	43010301			提取数	
	43010302			使用数	
	430104		煤矿转产发展资金		
	43010401			提取数	
	43010402			使用数	
100	4401	其他权益工具			
	440101		优先股		
	440102		永续债		

## 第五借 成本类

序号	科目编码	一级科目	二级明细科目	三级或四级明细科目	备注
101	5001	生产成本	按基本生产成本、辅助生产成本设立二级明细		
	5001**01			职工薪酬	
	5001**02			材料	
	5001**03			电力	
	5001**04			折旧费	
	5001**05			提取的井巷工程费	

序号	科目编码	一级科目	二级明细科目	三级或四级明细科目	备注
	5001**06			提取的维简费	
	5001**07			提取的安全费用	
	5001**08			煤矿转产发展资金	
	5001**09			地面塌陷补偿费	
	5001**10			其他支出	
	5001****			制造费用	
102	5101	制造费用		按产品、部门分类	
	510101		职工薪酬		
	510102		材料及低值易耗品		
	510103		电费		
	510104		折旧费		
	510107		塌陷补偿费		
	510108		维护及修理费		
	510109		办公费		
	510110		水费		
	510111		取暖费		
	510112		租赁费		
	510113		财产保险费		
	510116		税费		
	510118		试验检验费		
	510119		运输费		
	510120		差旅费		
	510124		劳动保护费		
	510125		班中餐		
	510126		折耗及摊销	按类别分明细	
	510127		警卫消防费		
	5101**		其他		
103	5301	研发支出			
	530101		资本化支出	按研发项目分类	
	53010101			职工薪酬	
	5301010101			工资	
	5301010102			职工福利	
	5301010103			社会保险费	
	5301010104			住房公积金	
	5301010105			工会经费	

序号	科目编码	一级科目	二级明细科目	三级或四级明细科目	备注
	5301010106			职工教育经费	
	5301010107			非货币性福利	
	5301010199			其他	
	53010102			劳动保护费	
	53010103			财产保险费	
	53010104			折旧费	
	53010105			租赁费	
	53010106			物料消耗	
	53010108			水费	
	53010109			电费	
	53010110			低值易耗品摊销	
	53010111			办公费	
	53010112			差旅费	
	53010113			会议费	
	53010114			取暖费	
	53010115			通讯费	
	53010116			车辆费	
	53010117			印刷费	
	53010118			出国人员经费	
	53010119			图书资料费	
	53010120			评审费	
	53010121			技术协作费	
	53010122			外购技术使用费	
	53010123			专业培训费	
	53010124			中试产品扣除	
	53010099			其他支出	
	530102		费用化支出	按研发项目分类	
	53010201			职工薪酬	
	5301020101			工资	
	5301020102			职工福利	
	5301020103			社会保险费	
	5301020104			住房公积金	
	5301020105			工会经费	
	5301020106			职工教育经费	
	5301020107			非货币性福利	
	5301020199			其他	
	53010202			劳动保护费	
	53010203			财产保险费	

序号	科目编码	一级科目	二级明细科目	三级或四级明细科目	备注
	53010204			折旧费	
	53010205			租赁费	
	53010206			物料消耗	
	53010208			水费	
	53010209			电费	
	53010210			低值易耗品摊销	
	53010211			办公费	
	53010212			差旅费	
	53010213			会议费	
	53010214			取暖费	
	53010215			通讯费	
	53010216			车辆费	
	53010217			印刷费	
	53010218			出国人员经费	
	53010219			图书资料费	
	53010220			评审费	
	53010221			技术协作费	
	53010222			外购技术使用费	
	53010223			专业培训费	
	53010224			中试产品扣除	
	53010299			其他支出	

## 第六节 损益类

序号	科目编码	一级科目	二级明细科目	三级或四级明细科目	备注
104	6001	主营业务收入			
	600101		集团外销	按品种设明细	
	600102		集团内销	按品种设明细	
105	6011	利息收入			
106	6021	手续费及佣金收入			
107	6051	其他业务收入			
	605101		材料销售收入		
	605102		代购代销手续费收入		
	605103		包装物出租收入		
	605104		固定资产出租收入		
	605105		无形资产出租收入		
	605108		包装物出售收入		
	605109		技术转让与技术服务收入		

序号	科目编码	一级科目	二级明细科目	三级或四级明细科目	备注
	605110		运输业务		
	605111		转供电		
	605112		工程及劳务		
	605113		多种经营煤		
	605199		其他		
108	6101	公允价值变动损益			
	610101		交易性金融资产		
	610102		交易性金融负债		
	610105		衍生工具		
	610106		套期损益		
109	6111	投资收益			
	611101		长期股权投资收益		
	61110101			成本法核算的投资收益	
	61110102			权益法核算的投资收益	
	61110103			长期股权投资处置收益	
	611102		债权投资收益		
	61110201			债权投资在持有期间的投资收益	
	61110202			处置债权投资取得的投资收益	
	611103		其他债权投资收益		
	61110301			其他债权投资在持有期间的投资收益	
	61110302			处置其他债权投资取得的投资收益	
	611104		其他权益工具投资收益		
	61110401			其他权益工具投资在持有期间的投资收益	
	61110402			处置其他权益工具投资取得的投资收益	
	611105		交易性金融资产收益		
	61110501			交易性金融资产在持有期间的投资收益	
	61110502			处置交易性金融资产取得的投资收益	
	611106		交易性金融负债收益		
110	6115	资产处置损益			
	611501		持有待售非流动资产处置利得或损失		
	611502		持有待售资产处置利得或损失		
	611503		固定资产处置利得或损失		
	611504		在建工程处置利得或损失		
	611505		无形资产处置利得或损失		

序号	科目编码	一级科目	二级明细科目	三级或四级明细科目	备注
	611507		非货币资产交换利得或损失		
111	6117	其他收益			
112	6301	营业外收入			
	630101		非流动资产毁损报废利得		
	63010101		固定资产毁损报废利得	按资产项目核算	
	630102		罚款净收入		
	630103		与企业日常活动无关的政府补助		
	630104		盘盈利得		
	630105		捐赠利得		
	630106		其他利得		
113	6401	主营业务成本			
	640101		集团外销	按产品品种分类	
	640102		集团内销	按品种设明细	
114	6402	其他业务成本			
	640201		材料销售成本		
	640202		代购代销手续费		
	640203		包装物出租		
	640204		固定资产出租		
	640205		无形资产出租		
	640208		包装物出售		
	640209		技术转让与技术服务		
	640210		运输业务		
	640211		转供电		
	640212		工程及劳务		
	640213		多种经营煤(吨)		
	640299		其他		
115	6403	税金及附加			
	640301		消费税		
	640302		资源税		
	640303		城市维护建设税		
	640304		印花税		
	640305		房产税		
	640306		土地使用税		
	640307		车船使用税		
	640308		水资源税		
	640310		环境保护税		
	640311		教育费附加		
	640312		地方教育费附加		
	640313		残疾人保障基金		

序号	科目编码	一级科目	二级明细科目	三级或四级明细科目	备注
	6403**				
116	6411	利息支出			
117	6421	手续费及佣金支出			
118	6601	销售费用			
	660101		职工薪酬		
	66010101			工资	
	66010102			职工福利	
	66010103			社会保险费	
	66010104			住房公积金	
	66010105			工会经费	
	66010106			职工教育经费	
	66010107			非货币性福利	
	66010199			其他	
	660102		劳动保护费		
	660103		折旧费		
	660104		修理费		
	660105		租赁费		
	660106		财产保险费		
	660107		低值易耗品摊销		
	660108		物料消耗		
	660109		水费		
	660110		电费		
	660111		取暖费		
	660112		办公费		
	660113		差旅费		
	660114		印刷费		
	660115		销货运杂费		
	660116		其他运杂费		
	660117		装卸费		
	660118		包装费		
	660119		代理手续费		
	660120		商品存储费		
	660121		商品损耗(或溢余)		
	660122		化(检)验计量费		
	660123		展览费		
	660124		广告费		

序号	科目编码	一级科目	二级明细科目	三级或四级明细科目	备注
	660125		业务宣传费		
	660126		销售服务费		
	660127		无形资产摊销		
	6601**		其他		
119	6602	管理费用			
	660201		职工薪酬		
	66020101			工资	
	66020102			职工福利	
	66020103			社会保险费	
	66020104			住房公积金	
	66020105			工会经费	
	66020106			职工教育经费	
	66020107			非货币性福利	
	66020108			辞退福利	
	660201**			其他	
	660202		劳动保护费		
	660203		折旧费		
	660204		修理费		
	66020401			管理部门修理费	
	66020402			生产部门修理费	
	660205		租赁费		
	660206		财产保险费		
	660207		材料及低值易耗品		
	660208		水费		
	660209		电费		
	660210		取暖费		
	660211		办公费		
	660212		差旅费		
	660213		会议费		
	660214		业务招待费		
	660215		运输费		
	660216		无形资产摊销		
	660217		长期待摊费用摊销		
	660218		存货盘亏及盘盈		
	660219		研究开发费		
	660220		技术使用费		

序号	科目编码	一级科目	二级明细科目	三级或四级明细科目	备注
	660221		水土保持补偿费		
	660222		党建工作经费		
	660223		采矿权使用费		
	660224		出国人员经费		
	660225		咨询费		
	660226		聘请中介机构费		
	66022601			审计费	
	66022602			其他	
	660227		诉讼费		
	660228		董事会会费		
	660229		信息系统运行维护费		
	660230		团体会费		
	660231		招标投标费		
	660232		警卫消防费		
	660233		化(检)验计量费		
	660234		环境卫生费		
	660235		绿化费		
	660236		环保支出		
	660238		行政性收费		
	660239		开办费	按项目设明细	
	660240		班中餐		
	660241		宣传费		
	660299		其他		
120	6603	财务费用			
	660301		利息支出		
	66030101			短期借款利息支出	
	6603010101			财务公司借款利息	
	6603010102			银行借款利息	
	6603010199			其他借款利息	
	66030102			长期借款利息支出	
	6603010201			财务公司借款利息	
	6603010202			银行借款利息	
	6603010299			其他借款利息	
	66030103			应付债券利息支出	
	66030104			租赁利息支出	
	66030105			其他利息支出	
	660302		利息收入		
	6603010299			其他借款利息	
	66030103			应付债券利息支出	
	66030104			租赁利息支出	

序号	科目编码	一级科目	二级明细科目	三级或四级明细科目	备注
	66030105			其他利息支出	
	660302		利息收入		
	66030201			存款利息收入	
	6603020101			银行存款利息收入	
	6603020102			财务公司利息收入	
	6603020199			其他存款利息收入	
	66030299			其他利息收入	
	660303		汇兑损益		
	660304		手续费		
	660305		内部单位利息收支		
	660306		承销费		
	660399		其他财务费用		
121	6701	资产减值损失			
	670101		存货跌价损失		
	670102		长期股权投资减值损失		
	670104		固定资产减值损失		
	670105		在建工程减值损失		
	670106		工程物资减值损失		
	670107		无形资产减值损失		
	670108		商誉减值损失		
	670110		持有待售减值损失		
	670111		使用权资产减值损失		
122	6702	信用减值损失			
	670201		坏账损失		
	670202		债权投资信用减值损失		
	670203		其他债权投资减值损失		
123	6711	营业外支出			
	671101		非流动资产毁损报废损失		
	67110101			固定资产毁损报废损失	
	67110102			无形资产毁损报废损失	
	671102		公益性捐赠支出		
	671103		非公益性捐赠支出		
	671104		非常损失		
	671105		盘亏损失		
	671106		赔偿金、违约金及 各种罚款支出		
	671107		预计损失		
	671108		社会服务机构支出		
	671199		其他支出		
124	6801	所得税费用			

序号	科目编码	一级科目	二级明细科目	三级或四级明细科目	备注
	680101		当期所得税费用		
	680102		递延所得税费用		
125	6901	以前年度损益调整			
	690101		调整上年度		
	690102		调整以前年度		

备注：! 为限制使用科目，即一级科目和明细科目的使用均需上级审批。

## 第三章 金融资产

### 第一节 概述

金融工具,是指形成一个企业的金融资产并形成其他方的金融负债或权益工具的合同。非合同的资产和负债不属于金融工具。一般来说,金融工具包括金融资产、金融负债和权益工具,本章规范的是金融资产的内容。

#### 一、金融资产

金融资产,是指企业持有的现金、其他方的权益工具以及符合下列条件之一的资产:

- (一) 从其他方收取现金或其他金融资产的权利。
- (二) 在潜在有利条件下,与其他方交换金融资产或金融负债的合同权利。例如,企业持有的看涨期权或看跌期权等。
- (三) 将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具合同,且企业根据该合同将收到可变数量的自身权益工具。
- (四) 将来须用或可用企业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。

金融资产一般主要包括:库存现金、银行存款、应收款项、贷款、合同资产、交易性金融资产、债权投资、其他债权投资、其他权益工具投资、衍生金融资产如企业购入的看涨期权或看跌期权、根据满足特定条件的将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具合同及非衍生工具合同收到的可变数量的自身权益工具等。

其中合同资产,是指企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利,且该权利取决于时间流逝之外的其他因素(如履约风险)。合同资产的减值的计量、列报和披露应当按照本章金融工具准则的要求进行会计处理。

#### 二、衍生工具

衍生工具,是指属于本准则范围并同时具备下列特征的金融工具或其他合同:

(一) 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。

(二) 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。

(三) 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。

## 第二节 货币资金

根据货币资金的存放地点及其用途的不同,货币资金分为库存现金、银行存款和其他货币资金。

### 一、库存现金

#### (一) 基本概念

现金,是指企业的库存现金,包括库存的人民币和外币。

#### (二) 现金的管理

##### 1. 企业可在下列范围内使用现金

- (1) 职工工资、奖金、各种工资性津贴。
- (2) 个人劳动报酬。
- (3) 根据国家规定颁发给个人的科学技术、文化艺术、体育等各种奖金。
- (4) 各种劳保、福利费用以及国家规定的对个人的其他支出。
- (5) 向个人收购农副产品和其他物资的价款。
- (6) 出差人员必须随身携带的差旅费。
- (7) 结算起点 1000 元以下的零星支出。
- (8) 中国人民银行确定的需要支付现金的其他支出。

##### 2. 企业在办理现金收支业务中,不得发生以下行为

- (1) 超出规定范围和限额使用现金。
- (2) 超出库存现金限额留存现金。
- (3) 用不符合财务制度规定的凭证顶替库存现金。
- (4) 未经批准坐支或未按开户银行核定的坐支额度和使用范围坐支现金。
- (5) 单位之间互相借用现金。
- (6) 保留账外公款,私设“小金库”。
- (7) 对现金结算给予比转账结算优惠待遇。
- (8) 只收现金。
- (9) 用转账凭证套取现金。
- (10) 编造用途套取现金。
- (11) 利用账户替其他单位和个人套取现金。
- (12) 将单位现金收入以个人名义存入银行。

3. 企业财务部门必须配置具有“三防”性能(水、火、盗)的落地金库和便于启闭的手提金库。出纳人员要对保险柜密码保密。现金支票等重要票证必须存放在金库内。出纳人员变动时,应变换保险柜的密码。有代保管物资的,应设置“金库代保管物资登记簿”,注明代保管物资的委托单位或人名、数量(或包装状态)、存放日期、存取人员签章,以明确责任。

4. 设置“现金日记账”,由出纳人员根据收、付款凭证,按照现金业务发生的顺序逐笔序时登记。每日终了,应计算出现金收入、现金支出和结余数额,并将结余数与库存现金核对相符,如发生长短款问题要及时向有关领导汇报,查明原因按“待处理财产损溢”的有关规定进行处理,不得擅自将长短款相互抵补。

库存现金包括人民币现金和外币现金。现金的核算包括序时核算和总分类核算两方面。现金的序时核算是通过登记现金日记账进行的,现金日记账每天要结出当天的收、付合计和余额,并与资金日报及实际库存额核对一致,月终要结出当月合计。每日业务终了,出纳人员应根据当日发生的现金或收(付)款凭证,编制出资金日报(凭证送达单)一式三份。资金日报见表 3-1。

#### (三) 库存现金的核算内容

科目 编码	科目 名称	币 种	方 向	昨日 金额	今日 共借	今日 共贷	方 向	今日 余额	借方 笔数	贷方 笔数
	库存现金									
	银行存款									
	内部单位 存款									
	合 计									

核算单位:

审核:

填制:

打印日期:

企业应当设置“库存现金”科目,核算企业持有的库存现金。本科目借方反映企业收到的现金,贷方反映企业支出的现金,本科目期末借方余额,反映企业实际持有的库存现金。有外币现金的企业,本科目分别以人民币和外币设置明细账,进行明细核算。

企业有内部周转使用备用金的,在“其他应收款”科目下设置“备用金”二级科目进行明细核算。

#### (四) 库存现金业务的会计处理

##### 1. 企业增加库存现金时

借:库存现金

贷:相关科目

##### 2. 企业减少库存现金时

借:相关科目

贷:库存现金

#### 二、银行存款

##### (一) 银行存款的核算内容

银行存款,是指企业存放在银行或其他金融机构的货币资金。银行存款的核算包括序时核算和总分类核算两方面。

银行存款的序时核算是通过登记银行存款记账进行的,由出纳人员根据现金、收(付)款凭证,按照业务发生的顺序逐笔登记,每日业务终了结出余额,并编制出资金日报(凭证送达单)一式三份,以掌握银行存款的收支动态和结余情况。

企业在银行开设账户以后,除按核定的限额保留库存现金外,超过限额的现金必须存入银行;除了在规定范围内可以用现金直接支付的款项外,在经营过程中所发生的一切货币收支业务,都应当通过银行存款账户进行结算。根据中国人民银行有关支付结算办法规定,银行存款收付业务可以采用以下几种方式,通过银行办理转账结算。

##### 1. 银行汇票

银行汇票,是指汇款人将款项交存当地出票银行,由出票银行签发的,由其在见票时,按照实际结算金额无条件支付给收款人或持票人的票据。银行汇票适用于先收款后发货或钱货两清的商品交易。银行汇票的付款期限为自出票日起一个月内。企业支付购货款等款项时,应向出票银行填写“银行汇票申请书”,填明收款人名称、支付金额、申请人、申请日期等事项并签章,签章为其预留银行的印鉴。

申请人取得银行汇票后即可持银行汇票向填明的收款单位办理结算。银行汇票的收款人可以将银行汇票背书转让给他人。背书转让以不超过出票金额的实际结算金额为限,未填写实际结算金额或实际结算金额超过出票金额的银行汇票不得背书转让。

## 2. 银行本票

银行本票,是指银行签发的,承诺自己在见票时无条件支付确定的金额给收款人或者持票人的票据。用银行本票购买材料物资,销货方可以见票付货,购货方可以凭票提货;债权债务双方可以凭票清偿;收款人将本票交存银行,银行即可为其入账。

银行本票分定额本票和不定额本票。定额本票面值分别为 1000 元、5000 元、10000 元和 50000 元。在票面划去转账字样的,为现金本票。银行本票的付款期限为自出票日起最长不超过 2 个月,在付款期内银行本票见票即付。企业支付购货款等款项时,应向银行提交“银行本票申请书”。填明收款人名称、申请人名称、支付金额、申请日期等事项并签章。申请人或收款人为单位的,银行不予签发现金银行本票。出票银行受理银行本票申请书后,收妥款项签发银行本票。不定额银行本票用压数机压印出票金额,出票银行在银行本票上签章后交给申请人。

申请人取得银行本票后,即可向填明的收款单位办理结算。收款单位可以根据需要在票据交换区域内背书转让银行本票。收款企业在收到银行本票时,应该在提示付款时在本票背面“持票人向银行提示付款签章”处加盖预留银行印鉴。同时填写进账单,连同银行本票一并交开户银行转账。

## 3. 支票

支票,是指单位或个人签发的,委托办理支票存款业务的银行在见票时无条件支付确定的金额给收款人或者持票人的票据。单位和个人在同一票据交换区域的各种款项结算,均可以使用支票。支票由银行统一印制,支票上印有“现金”字样的为现金支票。支票上印有“转账”字样的为转账支票,转账支票只能用于转账。未印有“现金”或“转账”字样的为普通支票,普通支票可以用于支取现金,也可以用于转账。在普通支票左上角划两条平行线的,为划线支票,划线支票只能用于转账,不得支取现金。

支票的提示付款期限为自出票日起 10 日内,中国人民银行另有规定的除外。超过提示付款期限的,持票人开户银行不予受理,付款人不予付款。转账支票可以根据需要在票据交换区域内背书转让。

存款人领购支票,必须填写“票据和结算凭证领用单”并加盖预留银行印鉴。存款账户结清时,必须将剩余的空白支票全部交回银行注销。

企业财会部门在签发支票之前,出纳人员应该认真查明银行存款的账面结余数额,防止签发超过存款余额的空头支票。签发空头支票,银行除退票外,还按票面金额处以 5%但不低于 1000 元的罚款。持票人有权要求出票人赔偿支票金额 2% 的赔偿金。签发支票时,应使用蓝黑墨水或碳素墨水,将支票上的各要素填写齐全,并在支票上加盖其预留银行印鉴。出票人预留银行的印鉴是银行审核支票付款的依据。银行也可以与出票人约定使用支付密码,作为银行审核支付支票金额的条件。

## 4. 信用卡

信用卡,是指商业银行向个人和单位发行的,凭以向特约单位购物、消费和向银行存取现金,且具有消费信用的特制载体卡片。凡在中国境内金融机构开立基本存款账户的单位可申领单位卡。单位卡可申领若干张,持卡人资格由申领单位法定代表人或其委托的代理人书面指定和注销,持卡人不得出租或转借信用卡。单位卡账户的资金一律从其基本存款账户转账存入,在使用过程中,需要向其账户续存资金的,也一律从其基本存款账户转账存入,不得交存现金,不得将销货收入的款项存入其账户。单位卡一律不得用于 10 万元以上的商品交易、劳务供应款项的结算,不得支取现金。

单位或个人申领信用卡,应按规定填制申请表,连同有关资料一并送交发卡银行。符合条件并按银行要求交存一定金额的备用金后,银行为申领人开立信用卡存款账户,并发给信用卡。

## 5. 汇兑

汇兑,是指汇款人委托银行将其款项支付给收款人的结算方式。单位和个人的各种款项的结算,均可使用汇兑结算方式。汇兑分为信汇、电汇两种。信汇,是指汇款人委托银行通过邮寄方式将款项划转给收款人。电汇,是指汇款人委托银行通过电报将款项划给收款人。这两种汇兑方式由汇款人根据需要选择使用。汇兑结算方式适用于异地之间的各种款项结算。

付款单位汇出款项时,应填写银行印发的汇款凭证,列明收款单位名称、汇款金额及汇款的用途等项目,送达开户银行,委托银行将款项汇往收汇银行。收汇银行将款项收进单位存款户后,向收

款单位发出收款通知。

#### 6.委托收款

委托收款,是指收款人委托银行向付款人收取款项的结算方式。无论单位还是个人都可凭已承兑商业汇票、债券、存单等付款人债务证明办理款项收取同城或异地款项。委托收款还适用于收取电费、电话费等付款人众多、分散的公用事业费等有关款项。委托收款结算款项划回的方式分为邮寄和电报两种。

企业委托开户银行收款时,应填写银行印制的委托收款凭证和有关的债务证明。在委托收款凭证中写明付款单位的名称、收款单位名称、账号及开户银行、委托收款金额的大小写、款项内容、委托收款凭据名称及附寄单证张数等。企业的开户银行受理委托收款后,将委托收款凭证寄交付款单位开户银行,由付款单位开户银行审核,并通知付款单位。

付款单位收到银行交给的委托收款凭证及债务证明,应签收并在 3 天之内审查债务证明是否真实,是否是本单位的债务,确认之后通知银行付款。

付款单位应在收到委托收款的通知次日起 3 日内,主动通知银行是否付款。如果不通知银行,银行视同企业同意付款并在第 4 日,从单位账户中付出此笔委托收款款项。

付款人在 3 日内审查有关债务证明后,认为债务证明或与此有关的事项符合拒绝付款的规定,应出具拒绝付款理由书和委托收款凭证第五联及持有的债务证明,向银行提出拒绝付款。

#### 7.托收承付

托收承付,是指根据购销合同由收款人发货后委托银行向异地付款人收取款项,由付款人向银行承认付款的结算方式。使用托收承付结算方式的收款单位和付款单位,必须是国有企业、供销合作社以及经营管理较好,并经开户银行审查同意的城乡集体所有制工业企业。

办理托收承付结算的款项,必须是商品交易,以及因商品交易而产生的劳务供应的款项。代销、寄销、赊销商品的款项,不得办理托收承付结算。托收承付款项划回方式分为邮寄和电报两种,由收款人根据需要选择使用。收款单位办理托收承付,必须具有商品发出的证件或其他证明。托收承付结算每笔的金额 起点为 10000 元。

采用托收承付结算方式时,购销双方必须签有符合《中华人民共和国合同法》的购销合同,并在合同上写明使用托收承付结算方式。销货企业按照购销合同发货后,填写托收承付凭证,盖章后连同发运证件(包括铁路、航运、公路等运输部门签发运单、运单副本和邮局包裹回执)或其他符合托收承付结算的有关证明和交易单证送交开户银行办理托收手续。

销货企业开户银行接受委托后,将托收结算凭证回联退给企业,作为企业进行账务处理的依据,并将其他结算凭证寄往购货单位开户银行,由购货单位开户银行通知购货单位承认付款。

购货企业收到托收承付结算凭证和所附单据后,应立即审核是否符合订货合同的规定。按照《支付结算办法》的规定,承付货款分为验单付款与验货付款两种,这在双方签订合同时约定。验单付款是购货企业根据经济合同对银行转来的托收结算凭证、发票账单、托运单及代垫运杂费等单据进行审查无误后,即可承认付款。为了便于购货企业对凭证的审核和筹措资金,结算办法规定承付期为 3 天,从付款人开户银行发出承付通知的次日算起(承付期内遇法定休假日顺延)。购货企业在承付期内,未向银行表示拒绝付款,银行即视作承付,并在承付期满的次日(法定休假日顺延)上午银行开始营业时,将款项主动从付款人的账户内付出,按照销货企业指定的划款方式,划给销货企业。验货付款是购货企业待货物运达企业,对其进行检验与合同完全相符后才承认付款。为了满足购货企业组织验货的需要,结算办法规定承付期为 10 天,从运输部门向购货企业发出提货通知的次日算起。承付期内购货企业未表示拒绝付款的,银行视为同意承付,于 10 天期满的次日上午银行开始营业时,将款项划给收款人。为满足购货企业组织验货的需要,对收付双方在合同中明确规定,并在托收证上注明验货付款期限的,银行从其规定。

对于下列情况,付款人可以在承付期内向银行提出全部或部分拒绝付款:(1)没有签订购销合同或购销合同未写明托收承付结算方式的款项;(2)未经双方事先达成协议,收款人提前交货或因逾期交货付款人不再需要该项货物的款项;(3)未按合同规定的到货地址发货的款项;(4)代销、寄销、赊销商品的款项;(5)验单付款,发现所列货物的品种、规格、数量、价格与合同规定不符,或货物已到,经查验货物与合同规定或发货清单不符的款项;(6)验货付款,经查验货物与合同规定或与发货清单不符的款项;(7)货款已经支付或计算错误的款项。不属于上述情况,购货企业不得

提出拒付。

购货企业提出拒绝付款时,必须填写“拒绝付款理由书”,注明拒绝付款理由,涉及合同的应引证合同上的有关条款。属于商品质量问题,需要提出质量问题的证明及其有关数量的记录;属于外贸部门进口商品,应当提出国家商品检验或运输等部门出具的证明,向开户银行办理拒付手续。

银行同意部分或全部拒绝付款的,应在拒绝付款理由书上签注意见,并将拒绝付款理由书、拒付证明、拒付商品清单和有关单证邮寄收款人开户银行转交销货企业。

付款人开户银行对付款人逾期支付的款项。根据逾期付款金额和逾期天数,按每天万分之五计算逾期付款赔偿金。逾期付款天数从承付期满日算起。银行审查拒绝付款期间不算作付款人逾期付款,但对无理的拒绝付款而增加银行审查时间的,从承付期满日起计算逾期付款赔偿金。赔偿金实行定期扣付,每月计算一次,于次月 3 日内单独划给收款人。赔偿金的扣付列为企业销货收入扣款顺序的首位。付款人余额不足支付时,应排列在工资之前,并对该科目采取“只收不付”的控制办法,直至足额扣付赔偿金后才准予办理其他款项的支付,由此产生的经济后果由付款人自负。

#### 8.信用证

信用证结算方式是国际结算的一种主要方式。经中国人民银行批准经营结算业务的商业银行总行以及经商业银行总行批准开办信用证结算业务的分支机构,也可以办理国内企业之间商品交易的信用证结算业务。

收款单位收到信用证后,即备货装运,签发有关发票账单,连同运输单据和信用证,送交银行,根据退还的信用证等有关凭证编制收款凭证;付款单位在接到开证行的通知时,根据付款的有关单据编制付款凭证。

企业应当设置“银行存款”科目,核算企业存入银行或其他金融机构的各种款项。本科目借方反映企业存入银行或其他金融机构的款项,贷方反映企业从银行或其他金融机构支取的款项,本科目期末借方余额,反映企业实际持有的银行存款。本科目应当按照开户银行和其他金融机构设置二级科目,并分别按照人民币和外币设置三级科目进行明细核算。

企业在银行的其他存款,如外埠存款、银行本票存款、银行汇票存款、信用证存款等,在“其他货币资金”科目中核算,不通过“银行存款”科目核算。

#### (二) 银行存款业务的会计处理

##### 1.企业增加银行存款时

借:银行存款  
贷:相关科目

##### 2.企业减少银行存款时

借:相关科目  
贷:银行存款

3.企业应加强对银行存款的管理,并定期对银行存款进行检查,如果有确凿证据表明存在银行或其他金融机构的款项已经部分不能收回,或者全部不能收回的。如吸收存款的单位已宣告破产,其破产财产不足以清偿的部分,或者全部不能清偿的,应当作为当期损失,冲减银行存款。

借:营业外支出—其他支出

贷:银行存款

#### (三) 银行存款的清查

“银行存款日记账”应定期与“银行对账单”核对,至少每月核对一次,核对时不仅要核对金额,还要核对凭证种类和号数并查明未达账项的产生原因,及时作出相应处理。企业银行存款账面余额与银行对账单余额之间如有差额,应编制“银行存款余额调节表”调节相符。如果双方的余额不一致,可能有两个原因:一是企业或银行记账有错误;二是存在未达账项。

未达账项,是指企业与银行之间由于结算凭证的传递方式和入账时间不一致,造成一方已记账,而另一方尚未记账的款项。未达账项归纳起来有四种情况:

- 1.银行已经收款记账,而企业尚未收款记账的款项;
- 2.银行已经付款记账,而企业尚未付款记账的款项;
- 3.企业已经收款记账,而银行尚未收款记账的款项;
- 4.企业已经付款记账,而银行尚未付款记账的款项。

银行存款余额调节表的一般编制方法是:在企业与银行双方账面余额基础上,各自加上对方已经收款记账而本单位尚未收款记账的数额,减去对方已经付款记账而本单位尚未付款记账的数额,使双方调节后的余额达到一致。银行存款余额调节表见表 3-2。

表 3-2 银行存款余额调节表

发生日期	项 目	金 额	经办人	发生日期	项 目	金 额	经办人
	企业账面存款余额				银行账面存款余额		
	加:企业未收银行已收				加:银行未收企业已收		
	减:企业未付银行已付				减:银行未付企业已付		
	调整后银行存款余额				调整后银行存款余额		

会计主管:                      审核:                      出纳:                      填制:                      填制日期:

调整后双方账目的余额如果相等,一般表明账簿记录没有错误,如果调整后的余额不相等,表明账目有差错,应进一步查明原因予以更正。

银行存款余额调节表并不是原始凭证或记账凭证,不能据以调整银行存款账面记录。企业只有等到有关凭证送达时,才能根据收到的结算凭证进行账务处理,同时调整银行存款余额。

### 三、其他货币资金

#### (一) 其他货币资金的核算内容

其他货币资金的核算内容包括外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用证保证金存款、信用卡存款、存出投资款、在途货币资金等。

- 1.外埠存款,是指企业到外地进行临时或零星采购时,汇往采购地银行开立采购专户的款项。
- 2.银行汇票存款,是指企业为取得银行汇票,按照规定存入银行的款项。
- 3.银行本票存款,是指企业为取得银行本票,按照规定存入银行的款项。
- 4.信用证保证金存款,是指采用信用证结算方式的企业为开具信用证而存入银行信用证保证金专户的款项。
- 5.信用卡存款,是指企业为取得信用卡而存入银行信用卡专户的款项。
- 6.在途货币资金,是指企业在途的汇、解款项。

企业应当设置“其他货币资金”科目,核算企业的外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用证保证金存款、信用卡存款、存出投资款和在途货币资金等其他货币资金。本科目借方反映企业增加的其他货币资金,贷方反映企业减少的其他货币资金,本科目期末借方余额,反映企业实际持有的其他货币资金。本科目应当按照“外埠存款”、“银行汇票存款”、“银行本票存款”、“信用证保证金存款”、“信用卡存款”、“存出投资款”和“在途货币资金”设置二级科目进行明细核算。

#### (二) 其他货币资金业务的会计处理

##### 1.外埠存款

外埠存款的核算包括汇出开户、支付、清算等环节。

(1) 企业将款项委托当地银行汇往采购地开立专户时,按实际汇出金额

借:其他货币资金—外埠存款

贷:银行存款

(2) 结算价款、有关税金时

借:在途物资

    应交税费—应交增值税(进项税额)

- 贷:其他货币资金—外埠存款
- (3) 余款转回当地银行时
- 借:银行存款
- 贷:其他货币资金—外埠存款
2. 银行汇票存款、银行本票存款、信用证保证金存款和信用卡存款这四类存款的核算包括申请签发、结算、退回多余款三个环节。
- (1) 申请时,按申请金额
- 借:其他货币资金—银行汇票存款  
     —银行本票存款  
     —信用证保证金存款  
     —信用卡存款
- 贷:银行存款
- (2) 结算、退回多余款时,分录与外埠存款相同。
3. 存出投资款
- (1) 企业向证券公司划出资金时,按实际划出的金额
- 借:其他货币资金—存出投资款
- 贷:银行存款
- (2) 购买股票、债券等时,按购买金额
- 借:交易性金融资产  
     其他权益工具投资  
     其他债权投资  
     债权投资
- 贷:其他货币资金—存出投资款
4. 在途货币资金
- (1) 月末的未达汇入的款项,根据汇出单位的通知,按实际未达金额
- 借:其他货币资金—在途货币资金
- 贷:应收账款
- (2) 实际收到款项,根据银行的收款通知
- 借:银行存款
- 贷:其他货币资金—在途货币资金

### 第三节 结算中心业务的核算

#### 一、基本概念

结算中心存款,与内部单位存款相对应,是指在结算中心开立账户的单位存放于结算中心,可随时支用的流动资金。

结算中心借款,与内部单位借款相对应,是指各开户单位按照相关规定向结算中心借入的各种款项。

#### 二、结算中心的管理

(一) 各单位在结算中心开设内部单位存款和内部单位借款账户,核算各开户单位内部日常转账业务、内部存款收付业务及内部借款业务。

(二) 对于不遵守结算中心结算纪律的单位,根据情节轻重给予适当处罚。

(三) 办理结算必须使用统一规定的结算凭证,各要素必须填写齐全、清楚,不得涂改,大小写金额必须一致,经结算中心审查盖章后方可生效,并据以办理结算手续。结算中心办理结算的凭证及主要程序如下:

##### 1. 结算中心结算支票

(1) 联次:一式三联,第一联:付款单位存;第二联:结算中心转账凭证;第三联:收款单位收款通知。

(2) 适用范围:各开户单位之间的各种经济往来结算,开户单位上交折旧基金、维简及井巷费、

社保费、利润及通过结算中心签发、背书承兑汇票等业务。

(3) 结算程序:付款方根据付款原始单据开出一式三联内部结算支票,并在第二联加盖预留在结算中心的印鉴章,交结算中心审核,加盖结算中心转讫章后,第一联退回付款单位,作为付款方的付款依据,第二联作为结算中心的转账依据,第三联作为收款单位的收账通知。

#### 2. 结算中心收款通知单

(1) 联次:一式二联,第一联:收款存根;第二联:收款通知单。

(2) 适用范围:结算中心下转代开户单位收取的外部单位各种款项。

(3) 结算程序:结算中心根据外部银行收账通知单等开具结算中心收款通知单,加盖结算中心转讫章后,第一联作为结算中心的转账依据,第二联下转内部收款单位,作为收款单位收款依据。

#### 3. 特种转账收、付传票

(1) 联次:不分联次,开具时一式二联,一联为收、付款存根,另一联为收、付款通知单。

(2) 适用范围:公司总部对各开户单位收、付款项结算,如基建拨款、支付各单位设备款等。

(3) 结算程序:公司总部根据对各开户单位收、付款项原始单据填制特种转账收、付传票,加盖结算中心转讫章后,一联作为结算中心的收、付款依据,另一联下转所属收、付款单位,作为其收、付款依据。

#### 4. 债权债务结算通知单

适用于公司总部与环能股份公司收、付款项结算。

5. 对外结算各种票证增联,即票汇增联、信汇增联、付款委托书(转账支票)增联、现金支票增联。

(1) 联次:一联,结算中心给付款单位的回单。

(2) 适用范围:开户单位与公司外部单位发生各种付款业务及支付给职工个人的借款、差旅费等。

(3) 结算程序:付款单位填制对外结算银行票证,同时填制相应票证的增联,并在对外结算银行票证的回单上加盖在结算中心的印鉴章,交结算中心审核并办理对外结算手续,结算中心在增联上加盖结算中心转讫章后,退回付款单位,作为其付款依据。

6. 借贷手续各单位需要生产经营贷款,应根据审批后的借贷款凭证办理借贷手续。

#### 三、结算中心核算的一般规定

1. 各开户单位“结算中心存款”、“结算中心借款”科目期末账面余额应分别与结算中心“内部单位存款”、“内部单位借款”科目余额按月核对一致。

2. 编制的母公司会计报表中,结算中心的“内部单位存款”、“内部单位借款”科目余额分别与各开户单位的“结算中心存款”、“结算中心借款”科目余额应相互抵销,不得留有余额。

3. 各开户单位内部利息收入和支出,除了按规定可以资本化的利息支出以外,均计入当期的财务费用。

#### 四、会计科目设置

##### (一) 结算中心设置“内部单位借款”、“内部单位存款”科目

1. “内部单位借款”科目,核算各开户单位内部借款的发放和收回。本科目应当按照借款种类设置“流动资金借款”、“基建借款”、“其他借款”等二级明细科目,再按照借款单位设置三级明细科目,进行明细核算。

本科目期末借方余额,反映结算中心发放尚未收回的内部单位借款的本金。

2. “内部单位存款”科目,核算各开户单位的结算中心存款,按照各开户单位名称及编号设置二级明细科目。

本科目期末贷方余额,反映各开户单位存放于结算中心可随时支用的流动资金。

##### (二) 各开户单位设置“结算中心存款”、“结算中心借款”科目

1. “结算中心存款”科目,核算各开户单位在结算中心的存款。

本科目期末借方余额,反映本单位存放于结算中心可随时支用的流动资金。

2. “结算中心借款”科目,核算结算中心借款的取得和归还。本科目应当按照借款种类设置“流动资金借款”、“基建借款”、“其他借款”等二级明细科目进行明细核算。

本科目期末贷方余额,反映各开户单位尚未偿还的结算中心借款的本金。

## 五、账务处理

### (一) 结算中心存款和内部单位存款的账务处理

#### 1.各开户单位通过结算中心对外收取款项时:

开户单位:

借:结算中心存款

贷:主营业务收入、其他业务收入等

应交税费—应交增值税(销项税额)

结算中心:

借:银行存款(支票)

应收票据(承兑汇票)

贷:内部单位存款—××单位

#### 2.各开户单位通过结算中心对外支付往来款项时:

开户单位:

借:材料采购、应付账款、其他应付款等

应交税费—应交增值税(进项税额)

贷:结算中心存款

结算中心:

借:内部单位存款—××单位

贷:银行存款

应付票据(承兑汇票)

#### 3.各开户单位上交的社会保险、维简及井巷费等款项时:

开户单位:

借:应付职工薪酬

其他应付款等

贷:结算中心存款

结算中心:

借:内部单位存款—××单位

贷:应付职工薪酬

其他应付款等

#### 4.各开户单位之间通过结算中心办理收付款业务时:

结算中心:

借:内部单位存款—××单位(付款方)

贷:内部单位存款—××单位(收款方)

### (二) 结算中心借款和内部单位借款的账务处理

#### 1.借款发生时,按实际借款金额入账:

借款单位:

借:结算中心存款

贷:结算中心借款—基建借款、流动资金借款等

结算中心:

借:内部单位借款—基建借款、流动资金借款等—××单位

贷:内部单位存款—××单位

#### 2.到期还款时,作相反会计分录。

#### 3.按期计收利息时:

开户单位:

##### (1) 分公司

借:在建工程(利息资本化部分)

财务费用—内部利息收支

贷:结算中心存款

## (2) 子公司

借:在建工程(利息资本化部分)

    财务费用—利息支出

    贷:结算中心存款

    结算中心:

借:内部单位存款—××单位

    贷:财务费用—利息支出(利息资本化部分)

    财务费用—内部利息收支

## 4.新投资的基建项目,根据投资计划及审批文件发放借款时:

新建单位:

借:结算中心存款

    贷:结算中心借款

    结算中心:

借:内部单位借款—××单位

    贷:内部单位存款—××单位

## (三) 分公司上交利润或亏损核算

分公司上交利润

    结算中心:

借:内部单位存款

    贷:所属应交利润

    分公司:

借:应付股利—交上级利润

    贷:结算中心存款

若为亏损,用红字做相同会计分录。

## 第四节 应收款项

应收款项包括应收票据、应收账款、预付账款、应收股利、应收利息、其他应收款、长期应收款等。

### 一、应收票据

#### (一) 应收票据的核算内容

应收票据,是指企业因销售商品、提供劳务等而收到的商业承兑汇票和银行承兑汇票。这里的应收款项融资指不带息票据。

企业应当设置“应收票据”科目,核算因销售商品、提供劳务等而收到的商业汇票。本科目借方反映企业因各种原因收到的应收票据的金额,贷方反映应收票据到期收回、未到期向银行贴现、背书转让、到期不能收回转入应收账款的应收票据的金额,本科目期末借方余额,反映各单位持有的商业汇票的票面价值。本科目应当按照“银行承兑汇票”、“商业承兑汇票”、“信用证”、“质押票据”设置二级科目进行明细核算。

企业应当设置“应收票据备查簿”,逐笔登记每一应收票据的种类、票号和出票日期、票面金额、交易合同号、付款人、承兑人、背书人的姓名或单位名称、到期日、背书转让日、贴现日、贴现率和贴现净额、收款日期、收回金额、退票情况等资料。应收票据到期结清票款或退票后,应在“应收票据备查簿”内逐笔注销。

#### (二) 应收票据的主要会计处理

##### 1.企业销售商品或提供劳务取得应收票据

借:应收票据—银行承兑汇票

    —商业承兑汇票

    贷:主营业务收入—集团外销

        —集团内销

应交税费—应交增值税（销项税额）

## 2.企业收到应收票据以抵偿应收账款

借:应收票据—银行承兑汇票  
    —商业承兑汇票

贷:应收账款—集团外部单位  
    —集团内部单位

## 3.应收票据背书转让

应收票据背书转让,是指企业因购买物资、偿还货款等原因将未到期的商业汇票背书后转让给其他单位或个人的业务活动。

借:材料采购

    应交税费—应交增值税（进项税额）

    应付账款

贷:应收票据—银行承兑汇票  
    —商业承兑汇票

## 4.应收票据贴现

应收票据贴现,是指企业如果出现资金短缺,可以将未到期的商业汇票背书后转让给银行,银行受理后,从票据到期值中扣除按银行的贴现率计算确定的贴现利息后,将余额付给贴现企业。在贴现中,企业付给银行的利息称为贴现利息,银行计算贴现利息的利率称为贴现率,企业从银行获得的票据到期值扣除贴现利息后的货币收入,称为贴现所得。

### （1）票据到期值

不带息票据的到期值 = 面值

### （2）贴现利息

贴现利息 = 票据到期值 × 贴现率 × 贴现期

贴现期 = 票据期限 - 企业已持有票据期限

### （3）贴现所得

贴现所得 = 票据到期值 - 贴现利息

### （4）企业向金融机构贴现应收票据时

借:银行存款

    财务费用—利息支出

贷:应收票据—银行承兑汇票  
    —商业承兑汇票

（5）贴现的应收票据到期,因承兑人的银行账户不足支付,申请贴现的企业收到银行退回的应收票据、支款通知和拒绝付款理由书或付款人未付票款通知书。

借:应收账款

    贷:银行存款

### （6）如果申请贴现企业的银行存款账户余额不足,银行作逾期贷款处理

借:应收账款

    贷:短期借款

## 5.应收票据到期

### （1）付款人已付款,收回应收票据

借:银行存款

    贷:应收票据—银行承兑汇票  
        —商业承兑汇票

（2）因付款人无力支付票款,收到银行退回的商业承兑汇票、委托收款凭证、未付票款通知书或拒绝付款证明等

借:应收账款

    贷:应收票据—银行承兑汇票  
        —商业承兑汇票

6.分公司不核算“应收票据”科目。各分公司收到银行承兑汇票时应及时上交结算中心,但必须建立“应收票据备查簿”,并进行辅助登记:

分公司:

借:结算中心存款

贷:应收账款等

结算中心:

借:应收票据—银行承兑汇票

—商业承兑汇票

贷:内部单位存款—银行承兑汇票

## 二、应收账款

### (一) 应收账款的核算内容

应收账款,是指企业因销售商品、提供劳务等经营活动应无条件收取合同对价的权利款项。

企业应当设置“应收账款”科目,本科目借方反映企业销售商品、提供劳务等应收而未收到的款项和企业代购货单位垫付的包装费、运杂费,贷方反映企业收到的应收账款,本科目期末若为借方余额,反映企业尚未收回的应收账款数额,若为贷方余额,反映企业预收的账款。本科目应当按照“集团外部单位”、“集团内部单位”设置二级科目,企业可以根据债务人的名称设置三级科目进行明细核算。

### (二) 应收账款的确认与计量

1.应收账款按实际发生额计价入账,并对应收账款按规定计提坏账准备,坏账准备作为应收账款的备抵项目列示。

2.应收账款通常按照实际发生额计价入账,同时,还需要考虑商业折扣和现金折扣等因素:在存在商业折扣的情况下,企业应收账款入账金额以扣除商业折扣后的实际售价确定。

在存在现金折扣时,企业应收账款的入账金额应采用总价法处理。总价法,是指将未减去现金折扣前的金额作为实际售价,记作应收账款的入账价值。现金折扣只有客户在折扣期内支付货款时,才予以确认。在这种方法下,现金折扣作为财务费用处理。

### (三) 应收账款的主要会计处理

#### 1.企业发生应收账款

借:应收账款—集团外部单位

—集团内部单位

贷:主营业务收入

应交税费—应交增值税(销项税额)

#### 2.企业收回应收账款

##### (1) 不涉及现金折扣

借:银行存款

贷:应收账款—集团外部单位

—集团内部单位

##### (2) 涉及现金折扣

借:银行存款

财务费用(现金折扣)

贷:应收账款—集团外部单位

—集团内部单位

## 三、预付账款

### (一) 预付账款的核算内容

预付账款,是指企业根据合同规定,预先支付给供货单位或提供劳务单位的款项,企业进行在建工程预付的工程价款也在本科目核算。

企业应当设置“预付账款”科目,本科目借方反映预付和补付的款项,贷方反映收到货物或接受劳务的价款以及退回多付的款项,本科目期末若为借方余额,反映企业实际预付的款项,若为贷方余额,反映企业应补付的款项,属于负债性质。本科目应当按照“集团外部单位”、“集团内部单位”

设置二级科目,企业可以根据供货单位的名称设置三级科目进行明细核算。

(二) 预付账款的主要会计处理

1. 企业因购货而预付款项

借: 预付账款—集团外部单位  
    —集团内部单位

贷: 银行存款

2. 企业收到所购物资

借: 材料采购

    应交税费—应交增值税(进项税额)

贷: 预付账款—集团外部单位  
    —集团内部单位

3. 对于补付款项

借: 预付账款—集团外部单位  
    —集团内部单位

贷: 银行存款

4. 对于退回多付的款项

借: 银行存款

贷: 预付账款—集团外部单位  
    —集团内部单位

5. 如有确凿证据表明其不符合预付账款性质,或者因供货单位破产、撤销等原因已无望再收到所购货物

借: 其他应收款

贷: 预付账款—集团外部单位  
    —集团内部单位

#### 四、应收股利

(一) 应收股利的核算内容

应收股利,是指企业应收取的现金股利和应收取其他单位分配的利润。

企业应当设置“应收股利”科目,核算企业应收取的现金股利和应收取其他单位分配的利润。

本科目借方反映企业应收取的现金股利或利润,贷方反映企业收回的现金股利或利润,本科目期末借方余额,反映企业尚未收回的现金股利或利润。本科目应当按照“集团外部单位”、“集团内部单位”设置二级科目,按照被投资单位辅助核算。

(二) 应收股利的会计处理

1. 企业取得交易性金融资产、其他权益工具投资或长期股权投资时,按支付的价款中所包含的、已宣告但尚未发放的现金股利

借: 应收股利—集团外部单位  
    —集团内部单位

    交易性金融资产

    其他权益工具投资

    长期股权投资

贷: 银行存款

2. 被投资单位宣告发放现金股利或利润时,企业按应享有的份额

借: 应收股利—集团外部单位  
    —集团内部单位

贷: 投资收益

    长期股权投资—××—损益调整

3. 企业实际收到现金股利或利润

借: 银行存款

贷:应收股利—集团外部单位  
—集团内部单位

## 五、应收利息

### (一) 应收利息的核算内容

应收利息,是指企业取得交易性金融资产、债权投资、其他债权投资等应收取的利息。

企业应当设置“应收利息”科目,核算企业取得交易性金融资产、债权投资等应收取的利息。本科目借方反映企业应收取的利息,贷方反映企业收回的利息,本科目期末借方余额,反映企业尚未收回的利息。本科目应当按照“集团外部单位”、“集团内部单位”设置二级科目,按照债务人辅助核算。

企业购入一次还本付息的持有至到期投资持有期间取得的利息,在“债权投资—应计利息”及“其他债权投资—应计利息”科目核算。

### (二) 应收利息的会计处理

1.企业取得交易性金融资产、债权投资、其他债权投资时,按支付的价款中所包含的、已到付息期但尚未领取的利息

借:应收利息—集团外部单位  
—集团内部单位

交易性金融资产

债权投资

其他债权投资

贷:银行存款

2.资产负债表日,债权投资为分期付息、一次还本债券投资,按票面利率计算的应收未收利息

借:应收利息—集团外部单位  
—集团内部单位

贷:投资收益

债权投资—利息调整

票面利率小于实际利率,其差额借记“债权投资—利息调整”科目。

3.企业实际收到利息

借:银行存款

贷:应收利息—集团外部单位  
—集团内部单位

## 六、其他应收款

### (一) 其他应收款的核算内容

其他应收款,是指企业除应收票据、应收账款、预付账款、应收股利、应收利息等经营活动以外的各种应收、暂付的款项。其核算范围包括:备用金;应收的各种赔款、罚款;应收出租包装物租金;应向职工收取的各种垫付款;存出保证金,如租入包装物支付的押金;不符合预付账款性质而按规定转入的预付账款;其他各种应收、暂付款项。

备用金,是指由各核算单位财务部门预付给有关部门或人员用于日常零星开支、零星采购、差旅费等备用款项。备用金分为定额管理和非定额管理两种方法。定额管理,是指根据使用部门的实际需要,事先核定一个额度,一次支付给使用部门,开支后由使用部门根据原始凭证,定期报销后补齐额度,使用单位应设置“备查簿”进行登记和管理。非定额管理,是指对属于个人出差等一次性借用的备用金,采用随支随领、按期清理报销,不得久欠不清。

企业应当设置“其他应收款”科目,核算各单位除应收票据、应收账款、预付账款、应收股利、应收利息等以外的其他各应收、暂付款项。本科目借方反映企业发生的各种其他应收款,贷方反映企业其他应收款的收回,本科目期末借方余额,反映企业尚未收回的其他应收款。本科目应当按照“集团外部单位”、“集团内部单位”和“备用金”设置二级科目,并分别按照债务人或借款人设置三级科目进行明细核算。

### (二) 其他应收款的主要会计处理

1.企业发生其他各种应收款项,根据对方签发的收据、借款凭证等

借:其他应收款—集团外部单位  
    —集团内部单位

    贷:银行存款

2.收回其他各种应收款项,根据开户银行入账单等

借:银行存款

    贷:其他应收款—集团外部单位  
        —集团内部单位

3.部门或个人借用备用金时

借:其他应收款—备用金

    贷:库存现金

4.实行备用金定额管理的,经管人员定期凭有效票据到财务部门报销

借:管理费用

    制造费用

    销售费用

    贷:库存现金

        银行存款

5.实行备用金非定额管理的,借款人员凭有效票据到财务部门报销

借:管理费用

    贷:其他应收款—备用金

6.收回部门的备用金或个人交回备用金余款时

借:库存现金或银行存款

    贷:其他应收款—备用金

七、长期应收款

(一)长期应收款的核算内容

长期应收款,是指企业的长期应收款项,包括采用递延方式具有融资性质的销售商品和提供劳务产生的应收款项,以及实质上构成对被投资单位净投资的长期权益。

企业应当设置“长期应收款”科目,核算各单位的长期应收款项。本科目借方反映企业发生的各种长期应收款,贷方反映企业长期应收款的收回,本科目期末借方余额,反映企业尚未收回的长期应收款。本科目应当按照“集团外部单位”、“集团内部单位”设置二级科目,按照债务人辅助核算。

企业应当设置“未实现融资收益”科目,核算分期计入利息收入的未实现融资收益。本科目借方反映企业按照实际利率法计算确定的摊销额,贷方反映企业发生的未实现融资收益,本科目期末贷方余额,反映企业未转入当期收益的未实现融资收益,本科目应当按照未实现融资收益项目进行明细核算。

(二)长期应收款的主要会计处理

1.采用递延方式分期收款销售商品或提供劳务等经营活动产生的长期应收款

借:长期应收款(按应收的合同或协议价款)

    贷:主营业务收入(按应收合同或协议价款的公允价值)

        未实现融资收益

涉及增值税的,还应进行相应的处理。

2.未实现融资收益,在收款期内采用实际利率法按期计算确定利息收入

借:未实现融资收益

    贷:财务费用

3.如有实质上构成对被投资单位净投资的长期权益,被投资单位发生的净亏损应由本企业承担的部分,在“长期股权投资”科目的账面价值减记至零以后,还需承担的投资损失,应以“长期应收款”科目中实质上构成了对被投资单位净投资的长期权益部分账面价值减记至零为限,继续确认投资损失

借:投资收益

    贷:长期应收款

除上述已确认投资损失外,投资合同或协议中约定仍应承担的损失,应确认为预计负债。

#### 4.收到债务人支付的价款时

借:银行存款

贷:长期应收款

#### 八、应收租赁款

应收租赁款,是指企业核算出租人租赁产生的租赁投资净额。

企业应当设置“应收租赁款”科目,核算出租给各单位的租赁款项。本科目借方反映企业发生的各种租赁款,贷方反映企业租赁款的收回,本科目期末借方余额,反映企业尚未收回的租赁款。本科目应当按照“集团外部单位”、“集团内部单位”设置二级科目,按照债务人辅助核算。

应收租赁款的主要会计处理参见第十八章其他业务第七节租赁。

## 第五节 其他金融资产

企业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,对金融资产进行合理的分类,金融资产一般划分为以下三类:

- (1) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产;
- (2) 以摊余成本计量的金融资产;
- (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。

### 一、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

#### (一) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算内容

除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,企业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。

企业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。

#### (二) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的计量

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产初始确认时,应按公允价值计量,相关交易费用应当直接计入当期损益。其中,交易费用,是指可直接归属于购买、发行或处置金融工具新增的外部费用,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、内部管理成本及其他与交易不直接相关的费用。

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,企业应当区别下列情况进行处理:

(1) 在初始确认时,金融资产的公允价值依据相同资产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,企业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,金融资产的公允价值以其他方式确定的,企业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,企业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。

企业取得以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产所支付的价款中,包含已宣告但尚未发放的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息的,应当单独确认为应收项目,在持有期间取得的利息或现金股利,应当确认为投资收益。

资产负债表日,企业应将公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的公允价值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。

处置该金融资产时,其公允价值与初始入账金额之间的差额应确认为投资收益。

#### (三) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的会计处理

企业应当设置“交易性金融资产”科目,核算企业为交易目的所持有的股票投资、债券投资、

基金投资等交易性金融资产的公允价值。本科目借方反映企业取得的交易性金融资产及其公允价值的增加额,贷方反映企业出售的交易性金融资产及其公允价值的减少额,本科目期末借方余额,反映企业持有的交易性金融资产的公允价值。本科目应当按照“股票投资”、“债券投资”、“基金投资”、“股权投资”、“其他投资”、“指定类”设置二级科目,并按品种、分别按照“成本”和“公允价值变动”进行明细核算。企业持有的直接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,也在本科目核算。

企业应当设置“公允价值变动损益”科目,核算企业交易性金融资产、交易性金融负债以及直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债等公允价值变动形成的应计入当期损益的利得或损失。本科目借方反映企业交易性金融资产的公允价值减少额,贷方反映企业交易性金融资产的公允价值增加额,期末结转后本科目无余额。本科目应当按照“交易性金融资产”和“交易性金融负债”“衍生工具”、“套期损益”设置二级科目进行明细核算。

#### 1.企业取得交易性金融资产

借:交易性金融资产—股票投资—成本  
    —债券投资—成本  
    —基金投资—成本  
    —股权投资—成本  
    —其他投资—成本

    投资收益(相关手续费等)

    应收利息(已宣告尚未发放利息)

    应收股利(已宣告尚未发放股利)

贷:银行存款

2.交易性金融资产持有期间被投资单位宣告发放的现金股利,或在资产负债表日按分期付息、一次还本债券投资的票面利率计算的利息

借:应收股利

    应收利息

贷:投资收益

3.资产负债表日,交易性金融资产的公允价值高于其账面余额的差额

借:交易性金融资产—股票投资—公允价值变动

    —债券投资—公允价值变动

    —基金投资—公允价值变动

    —股权投资—公允价值变动

    —其他投资—公允价值变动

贷:公允价值变动损益—交易性金融资产(公允价值变动额)

公允价值低于其账面余额的差额做相反的会计分录。

4.出售交易性金融资产

借:银行存款

贷:交易性金融资产—股票投资—成本

    —公允价值变动

    —债券投资—成本

    —公允价值变动

    —基金投资—成本

    —公允价值变动

    —股权投资—成本

    —公允价值变动

    —其他投资—成本

    —公允价值变动

    投资收益

上述分录中若为借方差额,借记“投资收益”科目。

## 二、以摊余成本计量的金融资产

### （一）以摊余成本计量的金融资产的核算内容

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:

- 1.企业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;
- 2.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。

### （二）以摊余成本计量的金融资产的计量

#### 1.以摊余成本计量的金融资产的初始计量

以摊余成本计量的金融资产初始确认时,应当按照公允价值计量和相关交易费用之和作为初始入账金额。实际支付的价款中包括的已到付息期但尚未领取的债券利息,应单独确认为应收项目。

以摊余成本计量的金融资产初始确认时,应当计算确定其实际利率。实际利率,是指将金融资产在预计存续期的估计未来现金流量,折现为该金融资产账面余额(不考虑减值)所使用的利率。在确定实际利率时,应当在考虑金融资产所有合同条款(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。

金融工具(或一组金融工具)的估计未来现金流量或预计存续期无法可靠估计的,企业在计算确定其实际利率(或经信用调整的实际利率)时,应当采用该金融工具在整个合同期内的合同现金流量。

#### 2.以摊余成本计量的金融资产的后续计量

企业应当采用实际利率法,按摊余成本进行后续计量。其中,实际利率法,是指按照金融资产或金融负债的摊余成本及各期利息收入或利息费用分摊计入各会计期间的方法。摊余成本,是指该金融资产的初始确认金额经下列调整后的结果:(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)扣除已发生的减值损失。

企业应在持有以摊余成本计量的金融资产持有期间,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,计入投资收益。

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确认减值时,计入当期损益。

### （三）以摊余成本计量的金融资产的会计处理

企业应当设置“债权投资”科目,核算以摊余成本计量的债权投资的账面余额。本科目借方反映企业取得的债权的成本、取得时债权投资溢价利息调整额、尚未摊销的溢价利息调整额及折价摊销额,贷方反映企业处置的债权投资的成本、取得时债权投资折价利息调整额、尚未摊销的折价利息调整额及溢价摊销额,本科目期末借方余额,反映企业债权投资的摊余成本。本科目应当按照债权投资类别和品种设置二级科目,并分别按照“成本”、“利息调整”、“应计利息”设置三级科目进行明细核算。

#### 1.企业取得的债权投资

##### （1）溢价购入

借:债权投资—投资品种—成本(面值)  
    —投资品种—利息调整(差额)

    应收利息(已宣告尚未发放利息)

贷:银行存款(购买价)

##### （2）折价购入

借:债权投资—投资品种—成本(面值)

    应收利息(已宣告尚未发放利息)

贷:银行存款(购买价)

    债权投资—投资品种—利息调整(差额)

2.资产负债表日,债权投资为分期付息、一次还本债券投资的,应按票面利率计算确定的应收未收利息

##### （1）溢价购入的

借:应收利息(票面利息)  
贷:投资收益(实际利息)  
    债权投资—投资品种—利息调整(差额)

(2) 折价购入的

借:应收利息(票面利息)  
    债权投资—投资品种—利息调整(差额)  
贷:投资收益(实际利息)

3.资产负债表日,债权投资为一次还本付息债券投资的,应按票面利率计算确定的应收未收利息

(1) 溢价购入的

借:债权投资—投资品种—应计利息(票面利息)  
贷:投资收益(实际利息)  
    债权投资—投资品种—利息调整(差额)

(2) 折价购入的

借:债权投资—投资品种—应计利息(票面利息)  
    —投资品种—利息调整(差额)  
贷:投资收益(实际利息)

若债权投资发生减值,其实际利息应按确定减值损失时对未来现金流量进行折现采用的折现率和减值后的摊余成本计算确认。

4.出售债权投资

借:银行存款  
    债权投资减值准备  
贷:债权投资—投资品种—成本  
    —投资品种—利息调整  
    —投资品种—应计利息  
    投资收益(差额)

上述分录中若为借方差额,借记“投资收益”科目。

三、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产

(一) 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核算内容

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:

- 1.企业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。
- 2.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。

特殊分类:

初始确认时,企业可基于单项非交易性权益工具投资,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,其公允价值的后续变动计入其他综合收益,并按规定确认股利收入,不需计提减值准备。

企业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。

(二) 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计量

1.以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产初始计量

以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产初始确认时,应当按照公允价值计量和相关交易费用之和作为初始入账金额。实际支付的价款中包括的已宣告但尚未发放的债券利息或现金股利,应单独确认为应收项目进行处理。

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的后续计量

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:

(1) 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。

(2) 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(包括汇兑损益)均应当计入其他综合收益,且后续不得转入当期损益。当其终止确认时,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。

(三) 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)的会计处理

企业应当设置“其他债权投资”科目核算分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债务工具金融资产。本科目借方反映企业取得的其他债权投资,贷方反映企业处置的其他债权投资,本科目期末借方余额,反映企业其他债权的公允价值。本科目应当按照债权投资的类别和品种设置二级科目,并分别按照“成本”、“利息调整”、“公允价值变动”、“应计利息”设置三级科目进行明细核算。

1.其他债权投资初始确认时,初始成本包括其公允价值和相关交易费用。

溢价购入

借:其他债权投资—成本(面值)  
    —利息调整(差额)  
    应收利息(已宣告尚未发放利息)  
贷:银行存款

折价购入

借:其他债权投资—成本(面值)  
    应收利息(已宣告尚未发放利息)  
贷:银行存款  
    其他债权投资—利息调整(差额)

2.资产负债表日,可供出售债券应按票面利率计算确定应收未收利息

(1) 可供出售债券为分期付息、一次还本的

溢价购入的

借:应收利息(票面利息)  
    贷:其他债权投资—利息调整(差额)  
        投资收益(实际利息)

折价购入的

借:应收利息(票面利息)  
    其他债权投资—利息调整(差额)  
贷:投资收益(实际利息)

(2) 可供出售债券为一次还本付息的

溢价购入的

借:其他债权投资—应计利息(票面利息)  
    贷:其他债权投资—利息调整(差额)  
        投资收益(实际利息)

折价购入的

借:其他债权投资—应计利息(票面利息)  
    —利息调整(差额)  
    贷:投资收益(实际利息)

若其他债权投资发生减值,其实际利息应按确定减值损失时对未来现金流量进行折现采用的折现率和减值后的摊余成本计算确认。

3.资产负债表日,其他债权投资的公允价值高于其账面余额的差额

借:其他债权投资—公允价值变动

贷:其他综合收益—公允价值变动

资产负债表日,其他债权投资的公允价值低于其账面余额的,做相反的会计分录。

4.出售其他债权投资

借:银行存款

贷:其他债权投资—成本

—利息调整

—应计利息

—公允价值变动

投资收益(差额)

上述分录中若为借方差额,借记“投资收益”科目。

同时,将其他债权持有期间计入其他综合收益的公允价值累计变动额转入投资收益。

借:其他综合收益—公允价值变动

贷:投资收益

(四)以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产(权益工具)的会计处理

企业应当设置“其他权益工具投资”科目核算分类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金融资产。本科目借方反映企业取得的股票投资和股权投资,贷方反映企业处置的股票投资和股权投资,本科目期末借方余额,反映企业股票投资和股权投资的公允价值。本科目应当按照股票投资的类别和品种设置二级科目,并分别按照“成本”、“公允价值变动”设置三级科目进行明细核算。

1.企业取得金融资产

借:其他权益工具投资—成本

应收股利(已宣告尚未发放股利)

贷:银行存款

2.资产负债表日公允价值正常变动

公允价值上升:

借:其他权益工具投资—公允价值变动

贷:其他综合收益—其他权益工具投资公允价值变动

公允价值下降:

借:其他综合收益—其他权益工具投资公允价值变动

贷:其他权益工具投资—公允价值变动

3.持有期间被投资单位宣告发放现金股利

借:应收股利

贷:投资收益

4.出售其他权益工具投资

借:银行存款

贷:其他权益工具—股票投资(账面价值)

盈余公积

利润分配—未分配利润

同时将原计入其他综合收益的累计利得和损失计入留存收益

借:其他综合收益

贷:盈余公积

利润分配—未分配利润

四、金融资产的重分类

当企业管理金融资产的业务模式发生改变时,应当按照规定对所有受影响的相关金融资产进行重分类。

企业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,是指导致企业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。如无特殊说明,以下会计处理均为重分类日的会计处理。

（一）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的重分类

1.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以摊余成本计量的金融资产应当以其在重分类日的公允价值作为新的账面余额。

借:债权投资（公允价值）

贷:交易性金融资产

重分类日,如果存在预期信用损失,补计提减值准备

借:信用减值损失

贷:债权投资减值准备

2.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以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产应当继续以公允价值计量该金融资产。

借:其他债权投资

贷:交易性金融资产

重分类日,如果存在预期信用损失,补计提减值准备

借:信用减值损失

贷:其他综合收益—信用减值准备

（二）以摊余成本计量的金融资产的重分类

1.企业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

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。

借:交易性金融资产（公允价值）

债权投资减值准备

贷:债权投资—成本

—利息调整

—应计利息

公允价值变动损益（差额）

上述分录中若为借方差额,借记“公允价值变动损益”科目。

2.企业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

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。

借:其他债权投资（公允价值）

贷:债权投资—成本

—利息调整

—应计利息

其他综合收益—其他债权投资公允价值变动（差额）

上述分录中若为借方差额,借记“其他综合收益”科目。

如果重分类前该金融资产存在预期信用损失而计提了损失准备,结转资产减值准备:

借:债权投资减值准备

贷:其他综合收益—信用减值准备

（三）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重分类

1.企业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

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。

借:债权投资—成本(原账面余额)

贷:其他债权投资—成本(原账面余额)

重分类之前计入其他综合收益的累计利得或损失冲回

借:其他综合收益—其他债权投资公允价值变动

贷:其他债权投资—公允价值变动

如果重分类前公允价值变动向下波动但不存在预期信用损失,则作上面的相反分录。如果重分类前该金融资产存在预期信用损失而计提了损失准备,结转资产减值准备:

借:其他综合收益—其他债权投资减值准备

贷:债权投资减值准备

2.企业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

应当继续以公允价值计量该金融资产。同时,企业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。

借:交易性金融资产

贷:其他债权投资

重分类之前计入其他综合收益的累计利得或损失冲回

借:其他综合收益—其他债权投资公允价值变动

贷:公允价值变动损益

如果重分类前公允价值变动向下波动但不存在预期信用损失,则作上面的相反分录。如果重分类前该金融资产存在预期信用损失而计提了损失准备,结转资产减值准备:

借:其他综合收益—信用减值准备

贷:公允价值变动损益

## 第六节 金融资产转移

金融资产转移,是指企业(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以外的另一方(转入方)。

金融资产终止确认,是指企业将之前确认的金融资产从其资产负债表中予以转出。

金融资产转移,包括下列两种情形:

(一)企业将收取金融资产现金流量的合同权利转移给其他方。

(二)企业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,且同时满足下列条件:

1.企业只有从该金融资产收到对等的现金流量时,才有义务将其支付给最终收款方。企业提供短期垫付款,但有权全额收回该垫付款并按照市场利率计收利息的,视同满足本条件。

2.转让合同规定禁止企业出售或抵押该金融资产,但企业可以将其作为向最终收款方支付现金流量义务的保证。

3.企业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。企业无权将该现金流量进行再投资,但在收款日和最终收款方要求的划转日之间的短暂结算期内,将所收到的现金流量进行现金或现金等价物投资,并且按照合同约定将此类投资的收益支付给最终收款方的,视同满足本条件。

一、金融资产转移的确认

(一)金融资产终止确认的一般原则

金融资产的一部分满足下列条件之一的,企业应当将终止确认的规定适用于该金融资产部分,除此之外,企业应当将终止确认的规定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。如企业就某债务工具与转入方签订一项利息剥离合同,合同规定转入方有权获得该债务工具利息现金流量,但无权获得该债务工具本金现金流量,终止确认的规定适用于该债务工具的利息现金流量。

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。如企业就某债务工具与转入方签订转让合同,合同规定转入方拥有获得该债务工具全部现金流量一定比例的权利,终止确认的规定适用于该债务工具全部现金流量一定比例的部分。

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。如企业就某债务工具与转入方签订转让合同,合同规定转入方拥有获得该债务工具利息现金流量一定比例的权利,终止确认的规定适用于该债务工具利息现金流量一定比例的部分。

企业发生满足上述第 2 项或第 3 项的金融资产转移,且存在一个以上转入方的,只要企业转移的份额与金融资产全部现金流量或特定可辨认现金流量完全成比例即可,不要求每个转入方均持有成比例的份额。

#### (二) 符合终止确认条件的情形

企业在发生金融资产转移时,应当评估其保留金融资产所有权上的风险和报酬的程度,并分别下列情形处理:

1.企业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

常见情形有:

##### (1) 企业无条件出售金融资产

企业出售金融资产时,如果根据与购买方之间的协议约定,在任何时候(包括所出售金融资产的现金流量逾期未收回时)购买均不能够向企业进行追偿,企业也不承担未来任何损失,此时,企业可以认定几乎所有的风险和报酬已经转移,应当终止确认该金融资产。

##### (2) 企业出售金融资产,同时约定按回购日该金融资产的公允价值回购

企业通过与购买方签订协议,按一定价格向购买方出售了一项金融资产,同时约定到期日企业再将该金融资产购回,回购价为到期日该金融资产的公允价值。此时,该项金融资产如果发生公允价值变动,其公允价值变动由购买方承担,因此可以认定企业已经转移了该项金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬,应当终止确认该金融资产。同样,企业在金融资产转移以后只保留了优先按照回购日公允价值回购该金融资产的权利的,也应当终止确认所转移的金融资产。

(3) 企业出售金融资产,同时与转入方签订看跌期权合同(即转入方有权将该金融资产返售给企业)或看涨期权合同(即转出方有权回购该金融资产),且根据合同条款判断,该看跌期权或看涨期权为一项重大价外期权(即期权合约的条款设计,使得金融资产的转入方或转出方极小可能会行权)。

2.企业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

常见情形有:

(1) 企业出售金融资产并与转入方签订回购协议,协议规定企业将回购原被转移金融资产,或者将予回购的金融资产与售出的金融资产相同或实质上相同、回购价格固定或原售价加上回报。

(2) 企业融出证券或进行证券出借。

(3) 企业出售金融资产并附有将市场风险敞口转回给企业的总回报互换。

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

(5) 企业出售金融资产,同时与转入方签订看跌期权合同或看涨期权合同,且根据合同条款判断,该看跌期权或看涨期权为一项重大价内期权(即期权合约的条款设计,使得金融资产的转入方或转出方很可能会行权)。

(6) 采用附追索权方式出售金融资产。企业出售金融资产时,如果根据与购买方之间协议约定,在所出售金融资产额现金流量无法收回时,购买方能够向企业进行追偿,企业也应承担未来损失。此时,可以认定企业保留了该金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬,因此不应当终止确认该金融资产。

#### (三) 不符合终止确认条件的情形

金融资产转移后,企业(转出方)仍保留了该金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的,则应当继续确认该金融资产。

常见情形有:

(1) 企业出售金融资产并与转入方签订回购协议,协议规定企业将按照固定回购价格或是按照原售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) 企业融出证券或进行证券出借;

(3) 企业出售金融资产并附有将市场风险敞口转回给企业的总回报互换;

(4) 企业出售短期应收款项或信贷资产,并且全额补偿转入方可能因被转移金融资产发生的信用损失;

(5) 企业出售金融资产,同时与转入方签订看跌期权合同或看涨期权合同,且根据合同条款判断,该看跌期权或看涨期权为一项重大价内期权(即期权合约的条款设计,使得金融资产的转入方或转出方很可能会行权);

(6) 采用附追索权方式出售金融资产。

#### (四) 继续涉入的情形

企业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的,应当根据其是否保留了对金融资产的控制,分别下列情形处理:

1. 企业未保留对该金融资产控制的,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。

2. 企业保留了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继续确认有关金融资产,并相应确认相关负债。

常见情形有:

(1) 企业转移金融资产,并采用保留次级权益或提供信用担保等方式进行信用增级,企业只转移了被转移金融资产所有权上的部分(非几乎所有)风险和报酬,且保留了对被转移金融资产的控制。

(2) 企业转移金融资产,并附有既非重大价内也非重大价外的看涨期权或看跌期权,导致企业既没有转移也没有保留所有权上几乎所有风险和报酬,且保留了对被转移金融资产的控制。

#### 二、金融资产转移的核算内容

涉及金融资产转移和终止确认判断的业务,常见的有票据背书转让、商业票据贴现、应收账款保理、资产证券化、债券买断式回购、融资融券等。企业存在对已转移金融资产继续涉入情况的,应当设置“继续涉入资产”、“继续涉入负债”会计科目核算继续涉入资产和继续涉入负债。“继续涉入资产”核算企业(转出方)由于对转出金融资产提供信用增级(如提供担保,持有次级权益)而继续涉入被转移金融资产时,企业所承担的最大可能损失金融(即企业继续涉入被转移金融资产的程度)。本科目按金融资产转移业务的类别、继续涉入的性质或者被转移金融资产的类别设置二级明细或辅助核算。“继续涉入负债”科目核算企业在金融资产转移中因继续涉入被转移资产而产生的义务。本科目按金融资产转移业务的类别、被转移金融资产的类别或者交易对手设置二级明细或辅助核算。

#### 三、金融资产转移的会计处理

##### (一) 符合终止确认条件的会计处理

金融资产整体转移满足终止确认条件时,相关金融资产转移损益应按如下公式计算:

金融资产整体转移损益 = 因转移收到的对价 - 所转移金融资产的账面价值 + 原直接计入其他综合收益的公允价值变动累计利得(如为累计损失,应为减项) - 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公允价值 - 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。

企业因金融资产转移导致整体终止确认金融资产,同时获得了新金融资产或承担了新金融负债或服务负债的,应当在转移日按照公允价值确认该金融资产或服务资产、金融负债或服务负债,并将该新金融资产和服务资产扣除新金融负债及服务负债后的净额作为对价的组成部分。新获得金融资产或新承担的金融负债通常包括看涨期权、看跌期权、担保负债、远期合同、互换等。

1. 企业转移了金融资产的一部分,且该被转移部分整体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,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之和。对价包括获得的所有新资产减去承担的所有新负债后的金额。

企业在确定继续确认部分的公允价值时,应当遵循下列规定:

(1) 企业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。

会计处理:

借:银行存款等

    财务费用

    其他应收款

贷:应收账款等金融资产

(二) 不符合终止确认条件的会计处理

企业仍保留与所转移金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的,应当继续确认所转移金融资产整体,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。

在继续确认被转移金融资产的情形下,金融资产转移所涉及的金融资产与所确认的相关金融负债不得相互抵销。在后续会计期间,企业应当继续确认该金融资产产生的收入(或利得)和该金融负债产生的费用(或损失),不得相互抵销。

会计处理:

借:银行存款等

    贷:短期借款等

(三) 继续涉入的会计处理

企业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继续确认该被转移金融资产,并相应确认相关负债。

1.通过对被转移金融资产提供担保方式继续涉入被转移金融资产

企业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(通常是提供担保收到的对价)之和确认相关负债。

(1) 初始确认继续涉入资产和继续涉入负债

借:银行存款等

    继续涉入资产

    资产处置损益

贷:应收账款等(被转移金融资产)

    继续涉入负债(担保金额+担保公允价值)

(2) 后期摊销担保对价

借:继续涉入负债

    贷:其他业务收入

(3) 后续期间发生信用减值损失

借:信用减值损失

    贷:继续涉入资产

(4) 支付赔偿款

借:继续涉入负债

    贷:银行存款

2.因持有看涨期权或签出看跌期权而继续涉入以摊余成本计量的被转移金融资产

企业因持有看涨期权或签出看跌期权而继续涉入被转移金融资产,且该金融资产以摊余成本计量的,应当按照其可能回购的被转移金融资产的金额继续确认被转移金融资产,在转移日按照收

到的对价确认相关负债。后续期间,被转移金融资产在期权到期日的摊余成本和相关负债初始确认金额之间的差额,应当采用实际利率法摊销,计入当期损益;同时,调整相关负债的账面价值。相关期权行权的,应当在行权时,将相关负债的账面价值与行权价格之间的差额计入当期损益。

(1) 确认一项金融负债

借:银行存款等

贷:继续涉入负债(交易对价)

(2) 到期行权

借:继续涉入负债

贷:银行存款

投资收益

(3) 到期不行权

借:继续涉入负债

贷:债权投资等

签发看跌期权的会计处理与上述处理类似。

3.因持有看涨期权或签出看跌期权而继续涉入以摊余成本计量的被转移金融资产

企业因持有看涨期权而继续涉入以公允价值计量的被转移金融资产的,应当继续按照公允价值计量被转移金融资产,同时按照下列规定计量相关负债:

(1) 该期权是价内或平价期权的,应该按照期权的行权价格扣除期权的时间价值后的金额,计量相关负债。

(2) 该期权是价外期权的,应该按照被转移金融资产的公允价值扣除期权的时间价值后的金额,计量相关负债。

金融负债的会计处理:

(1) 确认一项金融负债

借:银行存款

贷:继续涉入负债

(2) 公允价值增加,使得期权为价内期权

借:其他债权投资(期权的时间价值)

其他综合收益(差额)

贷:继续涉入负债(行权价格-期权的时间价值)

(3) 价内行权时

借:继续涉入负债(账面价值)

其他综合收益(差额)

贷:银行存款(行权价格)

(4) 公允价值下降,使得期权变为价外期权,不行权

借:继续涉入负债(继续涉入负债的公允价值)

其他综合收益(累计利得或损失)

贷:其他债权投资(金融资产的公允价值)

投资收益(差额)

4.因签出看跌期权而继续涉入以公允价值计量的被转移金融资产

企业因签出看跌期权形成的义务而继续涉入被转移金融资产的,应当按照该金融资产的公允价值和该期权行权价格两者的较低者,计量继续涉入形成的资产;同时,按照该期权的行权价格与时间价值之和,计量相关负债。

(1) 确认一项金融负债

借:银行存款(交易对价)

贷:继续涉入负债(公允价值与行权价格较低者+期权时间价值)

其他债权投资

(2) 公允价值下降,使得期权为价内期权

借:继续涉入负债

贷:其他债权投资  
其他综合收益

(3) 价内行权

借:继续涉入负债

贷:银行存款

其他综合收益

5.因同时持有看涨期权和签出看跌期权而继续涉入以公允价值计量的被转移金融资产

企业因同时持有看涨期权和签出看跌期权(即上下限期权)而继续涉入以公允价值计量的被转移金融资产,应当继续按照公允价值计量被转移金融资产,同时按照下列规定计量相关负债:

(1) 该看涨期权是价内或平价期权的,应当按照看涨期权的行权价格和看跌期权的公允价值之和,扣除看涨期权的时间价值后的金额,计量相关负债。

(2) 该看涨期权是价外期权的,应当按照被转移金融资产的公允价值和看跌期权的公允价值之和,扣除看涨期权的时间价值后的金额,计量相关负债。

借:银行存款

贷:继续涉入负债

6.对金融资产的继续涉入仅限于金融资产一部分的

企业对金融资产的继续涉入仅限于金融资产一部分的,企业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,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。

## 第七节 金融资产减值

一、金融资产减值的核算内容

企业应当采用“预期信用损失法”,以未来可能的违约事件造成的损失期望值来计量资产负债表日应当确认的减值准备。

本章适用减值规定的金融资产包括以下三项:

(1) 以摊余成本计量的金融资产(含应收款项、合同资产);

(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(债务工具)。

企业应设置“坏账准备”科目,核算企业以摊余成本计量的应收款项等金融资产以预期信用损失为基础计提的损失准备。本科目借方反映转销的坏账准备,贷方反映计提的坏账准备,本科目期末贷方余额,反映企业已计提但尚未转销的坏账准备。本科目应当设置“应收账款坏账准备”、“其他应收账款坏账准备”、“应收股利坏账准备”、“应收利息坏账准备”和“长期应收款坏账准备”二级科目进行明细核算。

企业应设置“合同资产减值准备”科目,核算企业以摊余成本计量的合同资产等以预期信用损失为基础计提的损失准备。本科目借方反映转销的减值准备,贷方反映计提的减值准备,本科目期末贷方余额,反映企业已计提但尚未转销的减值准备。本科目应当合同进行明细核算。

企业应设置“其他综合收益—信用减值准备”明细科目,核算企业按照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以预期信用损失为基础计提的损失准备。本科目借方反映转销的债权投资的减值准备,贷方反映提取的其他债权投资的减值准备,本科目期末贷方余额,反映企业已计提但尚未转销的其他债权投资减值准备。

二、金融资产减值损失的确认

企业应当在每个资产负债表日评估相关金融工具的信用风险自初始确认后是否已显著增加,这里的信用风险,是指发生违约的概率。并按照下列情形分别计量其损失准备、确认预期信用损失及其变动:

1.如果该金融工具的信用风险自初始确认后已显著增加,企业应当按照相当于该金融工具整个存续期内预期信用损失的金额计量其损失准备。无论企业评估信用损失的基础是单项金融工具还是金融工具组合,由此形成的损失准备的增加或转回金额,应当作为减值损失或利得计入当期损益。

企业对于《企业会计准则第 14 号—收入》所规定的、不含重大融资成分(包括根据该准则不考虑不超过一年的合同中融资成分的情况)的应收款项和合同资产,应当始终按照整个存续期内预期信用损失的金额计量其损失准备。

2.如果该金融工具的信用风险自初始确认后并未显著增加,企业应当按照相当于该金融工具未来 12 个月内预期信用损失的金额计量其损失准备,无论企业评估信用损失的基础是单项金融工具还是金融工具组合,由此形成的损失准备的增加或转回金额,应当作为减值损失或利得计入当期损益。

对于在资产负债表日具有较低信用风险的金融工具,企业可以不用与其初始确认时的信用风险进行比较,而直接做出该工具的信用风险自初始确认后未显著增加的假定。

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严重财务困难;
- (2) 债务人违反合同条款,如偿付利息或本金发生违约或逾期等;
- (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债务重组;
- (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。

### 三、金融资产减值的计量

对于金融资产,信用损失应为企业应收取的合同现金流量与预期收取的现金流量之间差额的现值。

1.对于购买或源生的已发生信用减值的金融资产,企业应当在资产负债表日仅将自初始确认后整个存续期内预期信用损失的累计变动确认为损失准备。

在每个资产负债表日,企业应当将整个存续期内预期信用损失的变动金额作为减值损失或利得计入当期损益。即使该资产负债表日确定的整个存续期内预期信用损失小于初始确认时估计现金流量所反映的预期信用损失的金额,企业也应当将预期信用损失的有利变动确认为减值利得。

2.企业在前一会计期间已经按照相当于金融工具整个存续期内预期信用损失的金额计量了损失准备,但在当期资产负债表日,该金融工具已不再属于自初始确认后信用风险显著增加的情形的,企业应当在当期资产负债表日按照相当于未来 12 个月内预期信用损失的金额计量该金融工具的损失准备,由此形成的损失准备的转回金额应当作为减值利得计入当期损益。

3.对于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,企业应当在其他综合收益中确认其损失准备,并将减值损失或利得计入当期损益,且不应减少该金融资产在资产负债表中列示的账面价值。

### 四、金融资产减值损失的会计处理

#### (一) 坏账准备的会计处理

##### 1.坏账准备的提取

本期应提取的坏账准备大于其账面余额的,按其差额提取

借:信用减值损失—坏账准备

- 贷:坏账准备—应收账款坏账准备  
—其他应收款坏账准备  
—应收股利坏账准备  
—应收利息坏账准备  
—长期应收款坏账准备

本期应提取的坏账准备小于其账面余额的,按其差额转回

借:坏账准备—应收账款坏账准备  
    —其他应收款坏账准备  
    —应收股利坏账准备  
    —应收利息坏账准备  
    —长期应收款坏账准备  
贷:信用减值损失—坏账准备

## 2.坏账的核销

(1) 企业对于确实无法收回的应收款项,按管理权限报经批准后作为坏账,转销应收款项

借:坏账准备—应收账款坏账准备  
    —其他应收款坏账准备  
    —应收股利坏账准备  
    —应收利息坏账准备  
    —长期应收款坏账准备  
贷:应收账款  
    其他应收款  
    应收股利  
    应收利息  
    长期应收款

(2) 已确认并转销的应收款项以后又收回,应按实际收回的金额

借:应收账款  
    其他应收款  
    应收股利  
    应收利息  
    长期应收款  
贷:坏账准备—应收账款坏账准备  
    —其他应收款坏账准备  
    —应收股利坏账准备  
    —应收利息坏账准备  
    —长期应收款坏账准备

同时:

借:银行存款  
    贷:应收账款  
        其他应收款  
        应收股利  
        应收利息  
        长期应收款

合同资产减值准备的确认和计量的方法参照上述的应收款项的坏账准备。

(二) 以摊余成本计量的金融资产(债务工具)减值损失的会计处理

1.资产负债表日,根据预期信用损失大于债权投资当期减值准备的账面余额,按其差额确认为减值损失

借:信用减值损失  
    贷:债权投资减值准备

2.资产负债表日,根据预期信用损失小于债权投资当期减值准备的账面余额,差额确认为减值利得

借:债权投资减值准备  
    贷:信用减值损失

(三) 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)减值损失的会计处理

1.资产负债表日,根据预期信用损失大于债权投资当期减值准备的账面余额,按其差额确认为减值损失

借:信用减值损失

贷:其他综合收益—信用减值准备

2.资产负债表日,根据预期信用损失小于债权投资当期减值准备的账面余额,差额确认为减值利得

借:其他综合收益—信用减值准备

贷:信用减值损失

## 第四章 存货

### 第一节 存货概述

#### 一、存货的定义及确认条件

存货,是指企业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、物料等。

存货同时在满足以下条件时,企业才能加以确认:

1.与该存货有关的经济利益很可能流入企业;

2.该存货的成本能够可靠地计量。

某个项目要确认为存货,首先必须要符合存货的定义,在此前提下,应当符合上述存货确认的两个条件。

存货可以分为以下几种:

1.原材料,是指企业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料及主要材料、辅助材料、外购半成品、修理用备件、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不属于存货。

2.在产品,是指企业正在制造尚未完工的产品,包括正在各个生产工序加工的产品,和已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,是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,仍需进一步加工的中间产品。

4.产成品,是指企业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。企业接受外来原材料加工制造的代制品和为外单位加工修理的代修品,制造和修理完成验收入库后应视同企业的产成品。

5.商品,是指商品流通企业外购或委托加工完成验收入库用于销售的各种商品。

6.周转材料,是指企业能够多次使用、逐渐转移其价值但仍保持原有形态不确认为固定资产的材料。

#### 二、存货的初始计量

##### (一) 存货应当按照成本进行初始计量

存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。

1.存货的采购成本,是指企业物资从采购到入库前所发生的全部支出,包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。

2.存货的加工成本,是指企业在进一步加工存货(如材料)的过程中发生的追加费用,包括生产工人职工薪酬和生产车间发生的制造费用,不包括结转的材料成本。企业在加工存货过程中发生的生产工人职工薪酬和制造费用,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;如果不能直接计入有关的成本核算对象,应按照合理方法分配计入有关成本核算对象。

3.存货的其他成本,是指在存货采购和加工过程以外发生的、有助于使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。如企业设计产品发生的设计费用通常应计入当期损益,但为特定客户设计产品所发生的、可直接确定的设计费用,应当计入存货的成本。

企业非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用,仓储费用以及不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出,应当计入当期损益,均不得计入存货成本。非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用,通常指超定额的废品损失以及由自然灾害而发生的直接材料、直接人工和制造费用。

#### (二) 企业以其他方式取得的存货

1.企业某些需要经过相当长时间的生产活动才能达到预定可销售状态的存货发生的借款费用,符合第十八章其他会计业务第一节借款费用规定的资本化条件的,应当计入存货的成本。

2.以非货币性资产交换方式取得的存货,其成本应当按照第十八章其他会计业务第三节非货币性资产交换的规定计量。

3.以债务重组方式取得的存货,其成本应当按照第十八章其他会计业务第二节债务重组的规定计量。

4.以企业合并方式取得的存货,其成本应当按照第六章企业合并的规定计量。

5.投资者投入的存货,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入账价值。

6.盘盈的存货,应按其重置成本作为入账价值。

#### 三、存货核算的要求

(一) 严格执行存货收发制度,除在产品外一切存货的收入、发出都必须经过仓库验收,办理入库、出库手续。根据实际收、发数量,填制规定的存货收发凭证,并由收发人签章。存货的一切核算记录,都必须以合法的原始凭证为依据。

(二) 组织好存货的明细分类核算和总分分类核算,并按期进行实物盘点,做到账实相符,账账相符。

(三) 建立材料稽核制度。财务部门设置专人担任材料稽核员,对材料的日常收发结存和使用情况及时全面地进行稽核工作,以确保材料物资的账实相符。

(四) 建立材料领发耗用定额制度和回收复用制度。应制定先进合理的主要材料消耗定额,并不断扩大定额材料品种。加强材料的回收复用,对一切能回收利用的材料物资必须制定回收定额,以减少材料消耗、降低产品成本。

(五) 建立存货定期清查盘点制度。年度终了前应对全部存货进行一次全面彻底的清查盘点;每季度应分库分批清查盘点;每月底对各种贵重物资及产品清查盘点,以保证账卡物相符。通过清查盘点如发现盘亏或毁损,应查明原因,分清责任分别处理。

## 第二节 原料

### 一、原料的核算范围

原料,这里专指煤炭企业洗选过程中耗用的原料煤、焦化企业炼焦过程中耗用的洗精煤。

### 二、会计科目的设置

企业应当设置“原材料”科目,核算企业库存的各种材料,包括原料及主要材料、辅助材料、燃料、外购半成品、备品备件、周转材料等的计划成本或实际成本。本科目借方反映入库材料的实际成本或计划成本,贷方反映发出材料的实际成本或计划成本。本科目期末借方余额,反映企业库存材料的实际成本或计划成本。本科目应当按照“原料及主要材料”、“辅助材料”、“备品备件”、“入洗原料煤”、“其他材料”设置二级科目进行明细核算。

煤炭、焦化企业在“原材料”科目下设置“原料及主要材料”,二级科目核算原料的收、发、结存。

企业应当设置“在途物资”科目,核算企业原材料等在采购过程中货款已付,发票已收到,但尚未验收入库的在途的采购成本。本科目借方反映企业购入的采购成本,贷方反映企业验收入库的采购成本,本科目期末借方余额,反映企业在途的采购成本。本科目应当按照供应单位和物资品种设置二级科目进行明细核算。

### 三、原材料的会计处理

#### (一) 原材料的购入(调入)

洗煤厂的入洗原料煤、焦化厂耗用的洗精煤,采用实际成本计价,实际成本包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可直接归属于原材料的费用。使用本单位生产的原材料时不通过“原材料”科目核算,具体参见第十五章生产成本。

##### 1. 原材料发票账单已到并验收合格入库

借:原材料

    应交税费—应交增值税(进项税额)

贷:结算中心存款

    银行存款

    应付账款等

##### 2. 原材料货款已付,发票已到但尚未验收入库

借:在途物资

    应交税费—应交增值税(进项税额)

贷:结算中心存款

    银行存款

    应付账款等

待原材料到达,验收合格入库后

借:原材料

    在途物资

##### 3. 原材料已到达,并已验收入库,但月末发票账单未到,按合同价款和相关采购费用暂估入账

借:原材料

    应付账款

下月初用红字予以冲回。收到发票时,按正常采购处理。

#### (二) 原材料的发出

公司所属各子公司原材料出库时需采用**先进先出法**,不得随意变更。

## 第三节 材料

### 一、材料的核算范围

材料的核算范围包括:

1. 主要材料,是指除原料煤以外经过进一步加工以后能构成产品主要实体的各种原料。

2. 辅助材料,是指直接用于生产、有助于产品的形成,或者为产品生产创造正常的劳动条件,但不构成产品主要实体的各种材料。其中,有的被劳动工具所消耗,有的和原料及主要材料相结合,使原料及主要材料发生变化或给予产品某些性能,有的用于创造正常的劳动条件;还有尚未制成包装物的各种包装材料。

3. 备品配件,是指用于修理本企业的机器设备和运输设备等所专用的各种零件、备件和配件,如齿轮、轴承等。

4. 外购半成品,是指从外部购入经过加工和装配,构成产品主要实体的半成品及配套件。按其用途而言,基本上同于原料及主要材料,因此在其数量不大的情况下,可列作原料及主要材料。

另外,煤炭工业企业专用的小型设备,风镐、电风钻、7.5KW 及以下的水泵、200A 及以下的低压防爆开关、7.5KW 及以下的电动机、10KVA 及以下的变压器、局扇、矿灯、矿车(包括平板车和坑木台)、自救器、综合保护器、瓦斯检定器、锚杆(索)钻机等,由于使用年限短、数量多、流动性大、更换频繁,不作固定资产核算,而作材料核算。

计价方法采用计划成本或实际成本,一经选用,不得随意变更。

采用实际成本核算的,材料的收发存参照第二节“原料”核算。

采用计划成本计价的,企业应当设置“材料采购”科目,核算企业材料的收发存。本科目借方反映采购材料的实际成本,贷方反映入库材料的实际成本,本科目期末借方余额,反映企业在途材料

的采购成本。本科目应当按照材料品种设置二级科目进行明细核算。

企业应当设置“材料成本差异”科目,核算材料计划成本与实际成本的差额。本科目借方反映超支差异及发出材料应负担的节约差异,贷方反映节约差异及发出材料应负担的超支差异,本科目期末借方余额反映企业库存材料等的实际成本大于计划成本的差异,贷方余额反映企业库存材料等的实际成本小于计划成本的差异。本科目应当按照“原材料”、“周转材料”等设置二级科目进行明细核算。

## 二、外购材料的核算

材料采购成本,是指材料从采购到入库前所发生的全部支出,包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可直接归属于材料采购的费用。材料入库的原始单据为材料入库单见表 4-1。

表4-1

材料入库单

材料类别：

编号：

供货企业：

年 月 日

仓库：

发票号数：

材料 编号	材料 名称	规 格	计 量 单 位	数量		实际成本			计划成本	
				应 收	实 收	货 款	运 杂 费	合 计	计 划 单 价	金 额

备注：

仓库主管：

记账员：

验收员：

制单：

1.一般纳税人购入材料,发票账单与材料同时到达

(1) 按发票账单

借:材料采购

    应交税费—应交增值税(进项税额)

    贷:银行存款

        应付票据

        应付账款

(2) 按仓库的收料凭证

若实际成本大于计划成本

借:原材料(计划成本)

    材料成本差异(差额)

    贷:材料采购(实际成本)

若实际成本小于计划成本,贷记“材料成本差异”科目。

2.一般纳税人发票账单到达并已付款,但材料尚未到达或尚未验收入库

借:材料采购

    应交税费—应交增值税(进项税额)

    贷:银行存款

待材料到达并已验收入库时,按仓库的收料凭证进行会计处理。

3.材料已到达并已验收入库,但月末发票账单尚未到,按计划成本暂估入账

借:原材料

    贷:应付账款

下月初用红字予以冲回。收到发票时,按正常采购处理。

4.小规模纳税人等不能抵扣增值税的

借:材料采购

    贷:银行存款

材料验收入库时,会计处理同一般纳税人。

5.购入材料超过正常信用条件延期支付价款(如分期付款购买材料),实质上具有融资性质的借:材料采购(购买价款的现值金额)

应交税费—应交增值税(进项税额)(可抵扣的增值税额)

未确认融资费用(差额)

贷:长期应付款(应付金额)

### 三、材料发出的核算

企业材料的耗用由供应部门、生产部门和财务部门根据生产任务和原材料消耗定额计算出材料消耗量和消耗限额,用料部门在定额或限额内领用。

材料领用的原始单据有领料单(表 4-2)和限额领料单(表 4-3)。在日常工作中,材料发出的核算不是直接根据每张领料单编制记账凭证,而是定期或月末将已审核签收的发料凭证、领料单按材料类别分用料单位,分别编制发料凭证汇总表、材料成本差异率计算表(表 4-4)和材料成本差异汇总分配表(表 4-5)进行的。

表4-2 领料单

编号

领料单位:

年 月 日

仓库:

材料类别	材料编号	材料名称及规格	计量单位	数量		单价	金额
				计划	实发		
用途						合计	

发料单位负责人:

发料人:

领料单位负责人:

领料人:

表4-3 限额领料单

领用单位:

凭证编号:

用途:

年 月 日

发料仓库:

类别	材料编号	材料名称及规格	计量单位	全月领用限额	全月实发总额	计划单价	金额	备注
领用记录:供应部门负责人:				生产部门负责人:				

日期	请领		实发			限额余量	备注
	数量	领用单位负责人签章	数量	发料人签章	收料人签章		
合计							

定期或月末结转领用、发出材料时:

借:生产成本—基本生产成本

生产成本—辅助生产成本

制造费用

管理费用

销售费用

研发支出

在建工程

应付职工薪酬

其他业务成本

贷:原材料

月末已领未用的原材料,在办理退料手续后,用红字冲回。

表4-4

材料成本差异率计算表

领料单位：

年 月 日

单位：元

材料类别	月初材料 成本差异	月初材料 计划成本	本月材料 成本差异	本月材料 计划成本	金 额
1	2	3	4	5	$6 = (2+4)/(3+5)$
金属类					
木材					
支护用品					
火工用品					
电线电缆					
煤专类					
.....					
合计					

会计主管：

审核：

制单：

表4-5

( )材料及材料成本差异汇总分配表

编报单位：

年 月 日

单位：元

材料 类别项目	木材		支护用品		火工用品		...		其他材料		合计	
	计划 成本	材 料 成 本 差 异 (%)	计划 成本	材 料 成 本 差 异 (%)	计划 成本	材 料 成 本 差 异 (%)			计划 成本	材 料 成 本 差 异 (%)	计划 成本	材 料 成 本 差 异 (%)
生产成本 —基本生产成本												
生产成本 —辅助生产成本												
制造费用												
管理费用												
销售费用												
研发支出												
在建工程												
应付职工薪酬												
其他业务成本												
合计												

备注：材料类别按成本计算表中项目列示

#### 四、材料成本差异的分配

企业采用计划成本法核算各类材料收发结存的,应采用加权平均法计算材料成本差异率,分配材料成本差异。月末根据“材料及材料成本差异汇总分配表”结转应负担的材料成本差异。

$$\text{材料成本差异率} = \frac{\text{月初结存材料成本差异} + \text{本月收入材料成本差异}}{\text{月初结存材料的计划成本} + \text{本月收入材料的计划成本}} \times 100\%$$

计算上述公式时应注意:(1)暂估入库的材料不参与计算材料成本差异率;(2)材料成本差异率应按照材料的类别分别计算。

发出材料实际成本 = 发出材料计划成本+材料成本差异

发出材料计划成本 = 计划单位成本×发出数量

发出材料应负担的材料成本差异 = 发出材料计划成本×材料成本差异率

结存材料应负担成本差异额 = 结存材料计划成本×材料成本差异率

结存材料实际成本 = 结存材料计划成本±结存材料应负担的成本差异额

实际成本与计划成本差额为成本差异额,则:

实际成本 = 计划成本+成本差异(超支)

实际成本 = 计划成本-成本差异(节约)

借:生产成本—基本生产成本

    生产成本—辅助生产成本

    制造费用

    管理费用

    销售费用

    研发支出

    在建工程

    应付职工薪酬

    其他业务成本

贷:材料成本差异

若材料成本差异为节约额,用红字做相同的会计分录。

## 第四节 库存商品

### 一、库存商品的核算范围

#### (一) 库存商品

库存商品,是指企业已完成全部生产加工过程并验收入库,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出售的产成品,以及商品流通企业购入的专供销售的外购商品。股份公司及其所属各子分公司库存商品主要包括煤炭产品和其他库存商品。

企业应当设置“库存商品”科目,核算企业库存的各种商品的实际成本,本科目借方反映验收入库的库存商品成本,贷方反映发出的库存商品成本,期末借方余额,反映企业库存商品的实际成本。本科目应当按照“产成品”、“自制半成品”、“外购商品”等设置二级科目,并分别按照种类、品种、规格等设置三级科目进行明细核算。

#### (二) 发出商品

发出商品,是指企业未满足收入确认条件但已发出的商品。

企业应当设置“发出商品”科目,专门核算本企业发往外地的煤炭产品、在港口储存的煤炭、焦炭及委托代销发出的商品的实际成本。本科目应当按照各港口或存放地点设置二级科目,并分别按照产品设置三级科目进行明细核算。

## 二、库存商品的会计处理

### (一) 产成品的会计处理

1.企业生产的产成品按实际成本核算,产成品的收入、发出和销售,平时只记数量不记金额,月末计算企业生产完成验收入库产成品的实际成本。

借:库存商品—XX 产品

贷:生产成本—基本生产成本

2.公司所属各子分公司产成品按销量计算产品销售成本时采用先进先出法,不得变更。

借:主营业务成本—集团外销

—集团内销

贷:库存商品—XX 产品

对外销售的产成品计提了存货跌价准备的,还应结转已计提的存货跌价准备,冲减当期主营业务成本。

### (二) 自制半成品的会计处理

1.已经生产完工并验收入库的自制半成品,应按实际成本

借:库存商品—自制半成品

贷:生产成本—基本生产成本

—生产成本—辅助生产成本

2.从半成品仓库领用自制半成品,应按实际成本

借:生产成本—基本生产成本

—生产成本—辅助生产成本

贷:库存商品—自制半成品

3.对外销售自制半成品,应视同产成品销售处理。

### (三) 外购商品的主要会计处理

外购商品的成本采用实际成本计价。商品流通企业在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可直接归属于存货采购成本的费用等进货费用,应计入所购商品成本。

1.购入商品并验收入库

借:库存商品—外购商品

—应交税费—应交增值税(进项税额)

贷:银行存款

—应付账款

—应付票据

2.月末货到并已验收入库,但发票账单未到,按合同价款和相关采购费用估价

借:库存商品

贷:应付账款

下月初用红字予以冲回。收到发票时,按正常购入处理。

3.对外销售商品时,应采用加权平均法结转商品销售成本,按外购商品采购成本的金额

借:主营业务成本

贷:库存商品—外购商品

对外销售的商品计提了存货跌价准备的,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。

### (四) 发出商品的会计处理

发运至港口的煤炭、焦炭发出时只记数量不记金额,月末不满足收入确认条件时按先进先出法计算实际成本

借:发出商品

贷:库存商品

下月初,用红字冲回。月末再按照发出商品的数量和先进先出法重新计算的单位成本确定发出商品的实际成本。

## 第五节 其他存货

### 一、其他存货的核算范围

其他存货,是指除了原材料和库存商品以外的存货,主要包括周转材料和委托加工物资等。

#### (一) 周转材料

周转材料,是指企业能够多次使用、逐渐转移其价值但仍保持原有形态不确认为固定资产的材料。

企业应当设置“周转材料”科目,核算企业周转材料的计划成本。本科目借方反映企业购入、自制、委托外单位加工完成并已验收入库的周转材料的计划成本,贷方反映周转材料领用或报废时应摊销的账面价值,本科目期末借方余额,反映企业在库周转材料的计划成本以及在用周转材料的摊余价值。本科目应当按照“包装物”、“低值易耗品”设置二级科目核算。

1、包装物,是指企业在生产经营活动中为包装本企业产品而储备的各种包装容器。

下列各项不属于包装物核算范围:各种包装材料,如纸、绳、铁丝、铁皮等;用于储存和保管本企业产品、材料不对外出售的包装物,这类包装物作为低值易耗品进行核算;单独列作本企业商品的自制包装物,应作为库存商品进行核算。

2、低值易耗品,是指单位价值较低,使用年限较短,不作为固定资产进行管理和核算的各种用具、设备和物品。主要核算范围包括:管理用具,指在管理上使用的各种家具和办公用品;其他,指不属于以上各类的低值易耗品。

#### (二) 委托加工物资

委托加工物资,是指企业因技术及加工能力或因经济原因委托外单位代为加工的各种材料、商品。

企业应当设置“委托加工物资”科目,核算企业委托外单位加工的各种材料、商品等物资的实际成本,本科目借方反映企业发给外单位加工的物资、支付加工费、运杂费、由受托方代收代交的消费税(需要交纳消费税的委托加工物资收回后用于直接销售的),贷方反映加工完成验收入库的物资和剩余的物资,本科目期末借方余额,反映企业委托外单位加工尚未完成物资的实际成本。本科目应当按照加工合同、受托加工单位以及加工物资的品种等设置二级科目进行明细核算。

### 二、委托加工物资的会计处理

#### 1.发给外单位加工的物资

借:委托加工物资

贷:原材料

    库存商品

原材料采用计划成本核算的,应于月末结转材料成本差异。

#### 2.支付加工费、运杂费

借:委托加工物资

    应交税费—应交增值税(进项税额)

贷:银行存款

#### 3.加工完成验收入库的物资和剩余的物资

借:原材料

    库存商品

贷:委托加工物资  
    材料成本差异(超支)  
若材料成本差异为节约额,应借记“材料成本差异”科目。

## 第六节 期末计价

### 一、存货期末计量的原则

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。

### 二、可变现净值的确定

可变现净值,是指在日常活动中,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。

#### (一) 确定存货的可变现净值时应考虑的因素

企业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。

#### 1. 确定存货的可变现净值应当以取得确凿证据为基础

(1) 存货的采购成本、加工成本和其他成本及以其他方式取得存货的成本,应当以取得外来原始凭证、生产成本账簿记录等作为确凿证据。

(2) 存货可变现净值的确凿证据,是指对确定存货的可变现净值有直接影响的确凿证明,如产成品或商品的市场销售价格、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。

#### 2. 确定存货的可变现净值应当考虑持有存货的目的

#### 3. 确定存货的可变现净值应当考虑资产负债表日后事项等的影响

#### (二) 不同情况下存货可变现净值的确定

1. 为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货,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。

(1) 如果企业与购买方签订了销售合同(或劳务合同,下同),并且企业持有存货的数量等于或少于销售合同订购的数量,此时在确定与该项销售合同直接相关存货的可变现净值时,应当以销售价格作为其可变现净值的计算基础。如果企业销售合同所规定的标的物还没有生产出来,但持有专门用于该标的物生产的原材料,其可变现净值也应当以合同价格作为计算基础。

(2) 如果企业与购买方签订了销售合同,但企业持有存货的数量多于销售合同订购的数量,此时超出部分的存货应当以产成品或商品的市场销售价格减去估计的销售费用和相关税费等后的差额作为其可变现净值。

2. 没有销售合同约定,直接用于出售的存货(不包括用于出售的材料),应当以产成品或商品的市场销售价格减去估计的销售费用和相关税费等后的差额作为其可变现净值。

3. 用于出售的材料等,通常以市场销售价格减去估计的销售费用和相关税费等后的差额作为其可变现净值。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. 对于材料存货,应当区分以下两种情况确定其期末价值:

(1) 对于为生产而持有的材料等,如果用其生产的产成品的可变现净值预计高于成本,则该材料仍然应当按照成本计量。

(2) 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,按其差额计提存货跌价准备。

### 三、存货跌价准备

资产负债表日,企业应当对存货进行全面检查,如由于存货遭受毁损、全部或部分陈旧过时或销售价格低于成本等原因,使存货成本不可收回的部分,应当提取存货跌价准备。

企业应当设置“存货跌价准备”科目,核算企业存货的跌价准备。本科目借方反映已计提跌价准备的存货价值以后又得以恢复时在原已计提的存货跌价准备金额内应恢复增加的金额以及发出存货时结转的跌价准备,贷方反映企业计提的存货跌价准备,本科目期末贷方余额,反映企业已计提但尚未转销的存货跌价准备。本科目应当按照“原材料跌价准备”、“库存商品跌价准备”、“周转材料跌价准备”、“合同预计损失准备”设置二级科目进行明细核算。

#### (一) 存货跌价准备的计提方法

- 1.企业通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备。
- 2.对于数量繁多、单价较低的存货,可以按照存货类别计提存货跌价准备。
- 3.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。

#### (二) 存货跌价准备的计提依据

- 1.当存在下列情况之一时,应当计提存货跌价准备:
  - (1) 该存货的市场价格持续下跌,并且在可预见的未来无回升的希望;
  - (2) 企业使用该项原材料生产的产品的成本大于产品的销售价格;
  - (3) 企业因产品更新换代,原有库存原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) 因企业所提供的商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。
- 2.当存在以下一项或若干项情况时,应当按存货的账面价值全额计提存货跌价准备:
  - (1) 已霉烂变质的存货;
  - (2) 已过期且无转让价值的存货;
  - (3) 生产中已不再需要,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.当期应提取的存货跌价准备 = 当期可变现净值低于成本的金额-“存货跌价准备”科目的贷方余额。

资产负债表日,如果某项(类)存货可变现净值低于成本的金额大于“存货跌价准备”科目的贷方余额,应按其差额提取跌价准备;如果可变现净值低于成本的金额小于“存货跌价准备”科目的贷方余额,按其差额为冲减已计提的跌价准备;如可变现净值高于成本,应将已计提的该项(类)存货的跌价准备全部冲回。

#### (三) 存货跌价准备的会计处理

##### 1.存货跌价准备计提

借:资产减值损失

贷:存货跌价准备—原材料跌价准备  
—库存商品跌价准备  
—周转材料跌价准备

##### 2.存货跌价准备转回

当已计提跌价准备的存货价值以后又得以恢复,其冲减的跌价准备金额,应以“存货跌价准备”科目的余额冲减至零为限。

借:存货跌价准备—原材料跌价准备

—库存商品跌价准备  
—周转材料跌价准备

贷:资产减值损失

#### 四、存货期末盘点

(一) 采用永续盘存制确定企业的存货数量

永续盘存制也称账面盘存制,是指对存货项目设置经常性的库存记录,即分别品名规格设置存货明细账,逐笔或逐日地登记收入发出的存货,并随时记录结存数。通过会计账簿资料,可以完整的反映企业存货的收入、发出和结存情况。在没有发生丢失和被盗的情况下,存货账户的余额应当与实际库存相符。采用永续盘存制,并不排除对存货的实物盘点,为了核对存货账面记录,加强对存货的管理,至少每年年末对存货进行一次全面盘点。

(二) 编制存货盘点报告明细表

企业进行存货清查盘点,应当编制存货盘点报告明细表,将其作为存货清查的原始凭证。存货盘点报告明细表见表 4-6。

表 4-6 存货盘点报告明细表

编报单位: \_\_\_\_\_ 年 月 日 金额单位:元

存货 编号	存货 名称	规格	计量 单位	数量		单价	盘盈		盘亏		盈亏 原因
				账存	实存		数量	金额	数量	金额	

财务主管: \_\_\_\_\_ 业务主管: \_\_\_\_\_ 审核: \_\_\_\_\_ 仓库主管: \_\_\_\_\_ 保管: \_\_\_\_\_ 制表: \_\_\_\_\_

经过存货盘存记录的实存数与存货的账面记录核对,若账面存货小于实际存货,为存货的盘盈;反之,为存货的盘亏,查明原因进行相应的会计处理。

对于盘盈、盘亏存货的会计处理,参见第九章无形资产及其他资产第五节其他资产。

## 第五章 长期股权投资与合营安排

### 第一节 长期股权投资的确认和初始计量

#### 一、长期股权投资的核算内容

长期股权投资的核算内容主要包括:

(一) 投资企业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,是指投资方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。控制和相关活动的判断请见本办法第二十章合并财务报表的相关内容。

(二) 投资企业与其他合营方一同对被投资单位实施共同控制且对被投资单位净资产享有权利的权益性投资,即对合营企业投资共同控制,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。共同控制和合营企业判断请见本章第四节合营安排的相关内容。

(三)投资企业对被投资单位具有重大影响的权益性投资,即对联营企业投资重大影响,是指对一个企业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。

企业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。
- 2.参与被投资单位财务和经营政策制定过程。
- 3.与被投资单位之间发生重要交易。
- 4.向被投资单位派出管理人员。
- 5.向被投资单位提供关键技术资料。

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。企业需要综合考虑所有事实和情况来做出恰当的判断。

企业应当设置“长期股权投资”科目,核算企业持有的采用成本法和权益法核算的长期股权投资。本科目借方反映企业取得长期股权投资的初始成本,权益法核算时根据被投资单位实现的净利润、其他综合收益增加及除净损益、其他综合收益以及利润分配以外所有者权益增加按持股比例计算应享有的金额,贷方反映股权投资成本的收回,权益法核算时收到的现金股利或利润、根据被投资单位实现的净亏损、其他综合收益减少及除净损益、其他综合收益以及利润分配以外所有者权益减少按持股比例计算应享有的金额,本科目期末借方余额,反映企业长期股权投资的价值。本科目应当按照“对子公司投资”、“对联营企业投资”、“对合营企业投资”设置二级科目进行明细核算。长期股权投资采用权益法核算的,分别按“投资成本”、“损益调整”、“其他综合收益”、“其他权益变动”进行明细核算。

企业应当设置“投资收益”科目,下设“长期股权投资收益”二级明细科目,核算企业确认的投资收益或投资损失。本科目借方反映企业确认的投资损失,贷方反映企业确认的投资收益,期末结转后本科目无余额。本科目在二级明细下,按“按成本法核算的投资收益”、“按权益法核算的投资收益”、“长期股权投资处置收益”设置三级科目进行明细核算。

## 二、企业合并形成的长期股权投资

### (一) 同一控制下企业合并形成的长期股权投资

1.同一控制下企业合并形成的长期股权投资,应按照下列规定确定初始投资成本:

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。被合并方在合并日的净资产账面价值为负数的,长期股权投资成本按零确定,同时在备查簿中予以登记。如果被合并方在被合并以前,是最终控制方通过非同一控制下的企业合并所控制的,则合并方长期股权投资的初始投资成本还应包含相关的商誉金额。长期股权投资的初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产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,调整盈余公积和未分配利润。

合并方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,调整盈余公积和未分配利润。

形成同一控制下控股合并的长期股权投资,如果子公司按照改制时确定的资产、负债经评估确认的价值调整资产、负债账面价值的,合并方应当按照取得子公司经评估确认的净资产的份额,作为长期股权投资的初始投资成本。

通过多次交换交易,分步取得股权最终形成同一控制下控股合并的,在个别财务报表中,

应当以持股比例计算的合并日应享有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份额,作为该项投资的初始投资成本。初始投资成本与其原长期股权投资账面价值加上合并日为取得新的股份所支付对价的现金、转让的非现金资产及所承担债务账面价值之和的差额,调整资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积不足冲减的,冲减盈余公积和未分配利润。

企业合并中,合并方发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用,应当于发生时计入管理费用。与发行权益性工具作为合并对价直接相关的交易费用,应当冲减资本公积(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,依次冲减盈余公积和未分配利润。与发行债务性工具作为合并对价直接相关的交易费用,应当计入债务性工具的初始确认金额。

## 2.同一控制下企业合并形成长期股权投资的主要会计处理

### (1)以支付的现金和转让的非现金资产方式形成的长期股权投资

借:长期股权投资

    应收股利

    管理费用

贷:有关资产(支付的合并对价的账面价值)

    资本公积—资本溢价(股本溢价)

若支付的现金和转让的非现金资产的账面价值大于被合并方所有者权益账面价值份额的,借记“资本公积—资本溢价(股本溢价)”科目。“资本公积—资本溢价(股本溢价)”科目不足冲减的,借记“盈余公积”、“利润分配—未分配利润”科目。

### (2)以承担债务方式形成的长期股权投资

借:长期股权投资

    应收股利

贷:有关负债(支付的合并对价的账面价值)

    资本公积—资本溢价(股本溢价)

若承担债务的账面价值大于被合并方所有者权益账面价值份额的,借记“资本公积—资本溢价(股本溢价)”科目。“资本公积—资本溢价(股本溢价)”科目不足冲减的,借记“盈余公积”、“利润分配—未分配利润”科目。

## (二)非同一控制下企业合并形成的长期股权投资

1.非同一控制下的控股合并中,购买方应当按照确定的企业合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。企业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之和。购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关费用,应于发生时计入管理费用;购买方作为合并对价发行的权益性证券相关的佣金、手续费等应自所发行权益性证券的发行收入中扣减,与发行债务性工具作为合并对价直接相关的交易费用,应当计入权益性证券或债务性工具的初始确认金额。

2.企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的,应当区分个别财务报表和合并财务报表进行相关会计处理。

(1)在个别财务报表中,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(例如,其他权益工具投资公允价值变动计入其他综合收益的部分,下同)转入留存收益。

(2)在合并财务报表中,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,公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益;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

期投资收益。购买方应当在附注中披露其在购买日之前持有的被购买方的股权在购买日的公允价值、按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失的金额。

### 3.非同一控制下企业合并形成的长期股权投资的主要会计处理

(1) 非同一控制下的企业控股合并中,购买方以支付资产取得被购买方控制权时

借:长期股权投资

    管理费用

    应收股利

    资产处置损益(大于)

贷:有关资产(支付合并对价的账面价值)

    银行存款

    资产处置损益(小于)

    应交税费—应交增值税(销项税额)

若支付的有关资产的账面价值大于被合并方所有者权益公允价值的,借记“资产处置损益”科目。如以所持投资作为合并对价的,差额应计入“投资收益”科目。

非同一控制下企业控股合并涉及以库存商品等作为合并对价的,应按库存商品的公允价值贷记“主营业务收入”科目,并同时结转相关的成本,涉及增值税的,还应进行相应的会计处理。

(2) 非同一控制下的企业控股合并中,购买方以承担债务取得被购买方控制权时

借:长期股权投资

    应收股利

    管理费用

    资产处置损益(大于)

贷:有关负债(支付合并对价的账面价值)

    银行存款

    资产处置损益(小于)

若支付的有关资产的账面价值大于被合并方所有者权益公允价值的,借记“资产处置损益”科目。

### 三、企业合并以外其他方式取得的长期股权投资

(一) 以支付现金取得的长期股权投资,应当按照实际支付的购买价款作为长期股权投资的初始投资成本,包括购买过程中支付的手续费等必要支出。但所支付价款中包含的被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润应作为应收项目核算,不构成取得长期股权投资的成本。

借:长期股权投资

    应收股利

贷:银行存款

(二) 以发行权益性证券方式取得的长期股权投资,其成本为所发行权益性证券的公允价值,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。

借:长期股权投资

    应收股利

贷:股本

    资本公积—股本溢价

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。

(三) 以债务重组方式取得的长期股权投资,其初始投资成本的确认参见第十八章其他会计业务第二节债务重组。

(四) 以非货币性资产交换方式取得的长期股权投资,其初始投资成本的确认参见第十八章其他会计业务第三节非货币性资产交换。

(五) 企业进行公司制改建,对资产、负债的账面价值按照评估价值调整的,长期股权投资应以评估价值作为改制时的认定成本。

#### 四、投资成本中包含的已宣告尚未发放现金股利或利润的处理

企业无论是以何种方式取得长期股权投资,取得投资时,对于投资成本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。即企业在支付对价取得长期股权投资时,对于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,应作为应收款项,构成企业的一项债权,其与取得的对被投资单位的长期股权投资应作为两项金融资产。

借:长期股权投资

    应收股利

    贷:银行存款

## 第二节 长期股权投资的后续计量

### 一、长期股权投资的成本法

成本法是指投资按成本计价的方法。

#### (一) 成本法适用范围

企业持有的对子公司投资应当采用成本法核算,企业为投资性主体且子公司不纳入其合并财务报表的除外。投资性主体的定义及判断请见本办法第二十章合并财务报表的有关介绍。

#### (二) 成本法的核算

1. 初始投资或追加投资时,按照初始投资或追加投资时的成本增加长期股权投资的账面价值。

2. 除取得投资时实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润外,投资企业应当按照享有被投资单位宣告分派的现金股利或利润确认为当期投资收益。

#### (三) 成本法下的会计处理

长期股权投资采用成本法核算的,应按被投资单位宣告发放的现金股利或利润中属于本企业的部分

借:应收股利

    贷:投资收益

### 二、长期股权投资的权益法

权益法是指投资以初始成本计量后,在投资持有期间根据投资企业享有被投资单位所有者权益份额的变动对投资的账面价值进行调整的方法。

#### (一) 权益法的适用范围

投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资。即对合营企业投资及对联营企业投资,应当采用权益法核算。

#### (二) 权益法核算

##### 1. 初始投资成本的调整

投资企业取得对联营企业或合营企业的投资以后,对于取得投资时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,应区别情况分别处理。

(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,

该部分差额从本质上是投资企业在取得投资过程中通过购买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。初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,两者之间的差额不要求对长期股权投资的成本进行调整。

借:长期股权投资—×××—成本

贷:银行存款

(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。

借:长期股权投资—×××—成本

贷:银行存款

营业外收入—其他利得

## 2. 投资损益的确认

投资企业取得长期股权投资后,应当按照应享有或应分担被投资单位实现净利润,调整长期股权投资的账面价值,并确认为当期投资损益。

借:长期股权投资—×××—损益调整

贷:投资收益—×××—其他股权投资

如果发生净亏损,做反向分录。

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企业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;

(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,以及以投资企业取得投资时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以其持有的资产、负债账面价值为基础持续计算的,而投资企业在取得投资时,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,长期股权投资的投资收益所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企业的部分。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,在计算归属于投资企业应享有的净利润或应承担的净亏损时,应以投资时被投资单位有关资产对投资企业的成本即取得投资时的公允价值为基础计算确定,从而产生了需要对被投资单位账面净利润进行调整的情况。

在针对上述事项对被投资单位实现的净利润进行调整时,应考虑重要性原则,不具重要性的项目可不予调整。符合下列条件之一的,投资企业可以以被投资单位的账面净利润为基础,计算确认投资损益,同时应在财务报表附注中说明不能按照准则中规定进行核算的原因:

(1) 投资企业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。

(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。

(3) 其他原因导致无法取得被投资单位的有关资料,不能按照准则中规定的原则对被投资单位的净损益进行调整的。

(4) 在评估投资方对被投资单位是否具有重大影响时,应当考虑潜在表决权的影响,但在确定应享有的被投资单位实现的净损益、其他综合收益和其他所有者权益变动的份额时,潜在表决权所对应的权益份额不应予以考虑。

(5) 在确认应享有或应分担的被投资单位净利润(或亏损)额时,法规或章程规定不属于投资企业的净损益应当予以剔除后计算。如被投资单位发行了分类为权益的可累积优先股

等类似的权益工具,无论被投资单位是否宣告分配优先股股利,投资方计算应享有被投资单位的净利润时,均应将归属于其他投资方的累积优先股股利予以扣除。

(6) 对于投资方或纳入投资方合并财务报表范围的子公司与其联营企业及合营企业之间发生的未实现内部交易损益应予抵销。

投资企业与其联营企业及合营企业之间未实现内部交易损益抵销与投资方与子公司之间的未实现内部交易损益抵销有所不同,母子公司之间的未实现内部交易损益在合并财务报表中是全额抵销的(无论是全资子公司还是非全资子公司),而投资方与其联营企业和合营企业之间的未实现内部交易损益抵销仅仅是投资方(或是纳入投资方合并财务报表范围的子公司)享有联营企业或合营企业的权益份额。

应当注意的是,投资方与联营、合营企业之间发生投出或出售资产的交易,该资产构成业务的,应当按照企业合并、合并财务报表的有关规定进行会计处理。有关会计处理如下:

①联营、合营企业向投资方出售业务的,投资方应全额确认与交易相关的利得或损失。

②投资方向联营、合营企业投出业务,投资方因此取得长期股权投资但未取得控制权的,应以投出业务的公允价值作为新增长期股权投资的初始投资成本,初始投资成本与投出业务的账面价值之差,全额计入当期损益。投资方向联营、合营企业出售业务取得的对价与业务的账面价值之间的差额,全额计入当期损益。

投出或出售的资产不构成业务的,应当分别顺流交易和逆流交易进行会计处理。顺流交易是指投资方向其联营企业或合营企业投出或出售资产。逆流交易是指联营企业或合营企业向投资方出售资产。未实现内部交易损益体现在投资方或其联营企业、合营企业持有的资产账面价值中的,在计算确认投资损益时应予抵销。

①对于投资方向联营企业或合营企业投出或出售资产的顺流交易,在该交易存在未实现内部交易损益的情况下(即有关资产未对外部独立第三方出售或未被消耗),投资方在采用权益法计算确认应享有联营企业或合营企业的投资损益时,应抵销该未实现内部交易损益的影响,同时调整对联营企业或合营企业长期股权投资的账面价值;投资方因投出或出售资产给其联营企业或合营企业而产生的损益中,应仅限于确认归属于联营企业或合营企业其他投资方的部分。

②对于联营企业或合营企业向投资方投出或出售资产的逆流交易,比照上述顺流交易处理。

应当说明的是,投资方与其联营企业及合营企业之间发生的无论是顺流交易还是逆流交易产生的未实现内部交易损失,其中属于所转让资产发生减值损失的,有关未实现内部交易损失不应予以抵销。

### 3.被投资单位其他综合收益变动的处理

采用权益法核算时,被投资单位其他综合收益发生变动的,投资方应当按照归属于本企业的部分,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。

借:长期股权投资—×××—其他综合收益

贷:其他综合收益

### 4.取得现金股利或利润的处理

按照权益法核算的长期股权投资,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。被投资单位宣告分派现金股利或利润时的处理:

借:应收股利

贷:长期股权投资—×××—损益调整

### 5.超额亏损的确认

按照权益法核算的长期股权投资,投资企业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,投资企业

负有承担额外损失义务的除外。投资企业在确认应分担被投资单位发生的亏损时,具体应  
按照以下顺序处理:

首先,减记长期股权投资的账面价值。

其次,在长期股权投资的账面价值减记至零的情况下,对于未确认的投资损失,考虑除长  
期股权投资以外,账面上是否有其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益项目,如果  
有则应以其他长期权益的账面价值为限,继续确认投资损失,冲减长期应收项目等的账面  
价值。

最后,经过上述处理,按照投资合同或协议约定,投资企业仍需要承担额外损失弥补等  
义务的,应按预计将承担的义务金额确认预计负债,计入当期投资损失。

在发生投资损失时:

借:投资收益

贷:长期股权投资—×××—损益调整

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:

借:投资收益

贷:长期应收款

因投资合同或协议约定导致投资企业需要承担额外义务的,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:投资收益

贷:预计负债

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。

#### 6.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

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的因素,  
主要包括被投资单位接受其他股东的资本性投入、被投资单位发行可分离交易的可转债中  
包含的权益成分、以权益结算的股份支付、其他股东对被投资单位增资导致投资方持股比  
例变动等。投资方应按所持股权比例计算应享有的份额,调整长期股权投资的账面价值,  
同时计入资本公积(其他资本公积),并在备查簿中予以登记,投资方在后续处置股权投资  
但对剩余股权仍采用权益法核算时,应按处置比例将这部分资本公积转入当期投资收益;  
对剩余股权终止权益法核算时,将这部分资本公积全部转入当期投资收益。

借:长期股权投资—×××—其他权益变动

贷:资本公积—其他资本公积

#### 7.投资方持股比例增加但仍采用权益法核算的处理

投资方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投资方的  
联营企业或合营企业时,投资方应当按照新的持股比例对股权投资继续采用权益法进行核  
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。

#### 8.股票股利的处理

被投资单位分派的股票股利,投资企业不作会计处理,但应于除权日注明所增加的股数,  
以及股份的变化情况。

### 9.合营方向合营企业投出非货币性资产产生损益的处理

合营方向合营企业投出或出售非货币性资产的相关损益,应当按照以下原则处理:

(1)符合下列情况之一的,合营方不应确认该类交易的损益:与投出非货币性资产所有权有关的重大风险和报酬没有转移给合营企业;投出非货币性资产的损益无法可靠计量;投出非货币性资产交易不具有商业实质。

(2)合营方转移了与投出非货币性资产所有权有关的重大风险和报酬并且投出资产留给合营企业使用,应在该项交易中确认归属于合营企业其他合营方的利得和损失。交易表明投出或出售的非货币性资产发生减值损失的,合营方应当全额确认该部分损失。

(3)在投出非货币性资产的过程中,合营方除了取得合营企业长期股权投资外还取得了其他货币性资产或非货币性资产,应当确认该项交易中与所取得其他货币性、非货币性资产相关的损益。

#### 三、长期股权投资的减值

投资方应当关注长期股权投资的账面价值是否大于享有被投资单位所有者权益账面价值的份额等类似情况。出现类似情况时,投资方应当按照资产减值准则对长期股权投资进行减值测试,可收回金额低于长期股权投资账面价值的,应当计提减值准备。减值准备在提取以后,不允许转回。

借:资产减值损失

贷:长期股权投资减值准备

投资企业在确认自被投资单位应分得的现金股利或利润后,应当考虑有关长期股权投资是否发生减值。理论上讲,如果投资方在取得投资后,自被投资单位分得的现金股利或利润大于其在获取投资以后被投资单位实现的净利润,则超过部分是对被投资单位在投资方取得投资前被投资单位实现利润的分配,该部分利润原则上应当已经包含在长期股权投资的原取得成本中,因而可能涉及到相关长期股权投资应当考虑减值的问题,但这只是判断有关长期股权投资可能存在减值的一个因素。

## 第三节 长期股权投资核算方法转换与处置

### 一、长期股权投资核算方法的转换

#### (一) 成本法转换为权益法

1.因处置投资导致对被投资单位的影响能力由控制转为具有重大影响或是与其他投资方一起实施共同控制的处理。

投资方首先应按处置或收回投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本。

借:银行存款

长期股权投资减值准备

贷:长期股权投资

投资收益(可借可贷)

在此基础上,应当比较剩余的长期股权投资成本与按照剩余持股比例计算原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,前者大于后者的,属于投资作价中体现的商誉部分,不调整长期股权投资的账面价值;前者小于后者的,在调整长期股权投资成本的同时,调整盈余公积和未分配利润。

借:长期股权投资—投资成本

贷:盈余公积

利润分配—未分配利润

对于原取得投资时至处置投资时(转为权益法核算)之间被投资单位实现净损益中投资

方应享有的份额,一方面应当调整长期股权投资的账面价值,同时,对于原取得投资时至处置投资当期期初被投资单位实现的净损益(扣除已宣告发放的现金股利和利润)中应享有的份额,调整盈余公积和未分配利润;对于处置投资当期期初至处置投资之日被投资单位实现的净损益中享有的份额,调整当期损益。

借:长期股权投资—损益调整

贷:盈余公积

利润分配—未分配利润

投资收益

在被投资单位其他综合收益变动中应享有的份额,在调整长期股权投资账面价值的同时,应当计入其他综合收益;除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他原因导致被投资单位其他所有者权益变动中应享有的份额,在调整长期股权投资账面价值的同时,应当计入资本公积(其他资本公积)。

借:长期股权投资—其他综合收益

贷:其他综合收益

借:长期股权投资—其他权益变动

贷:资本公积—其他资本公积

长期股权投资自成本法转为权益法后,未来期间应当按照长期股权投资准则规定计算确认应享有被投资单位实现的净损益、其他综合收益和所有者权益其他变动的份额。

2.投资方因其他投资方对其子公司增资而导致本投资方持股比例下降,从而丧失控制权但能实施共同控制或施加重大影响的处理。

投资方首先按照新的持股比例确认本投资方应享有的原子公司因增资扩股而增加净资产的份额,与应结转持股比例下降部分所对应的长期股权投资原账面价值之间的差额计入当期损益;然后,按照新的持股比例视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整。

#### (二) 权益法转换为成本法

因追加投资原因导致原持有的对联营企业或合营企业的投资转变为对子公司投资的,长期股权投资账面价值的调整应当按照本章第一节的有关规定处理。

#### (三) 金融资产转换为长期股权投资(权益法)

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,因追加投资等原因导致持股比例上升,能够对被投资单位施加共同控制或重大影响的,在转按权益法核算时,投资方应当按照金融工具确认和计量准则确定的原股权投资的公允价值加上为取得新增投资而应支付对价的公允价值,作为改按权益法核算的初始投资成本。原股权投资于转换日的公允价值与账面价值之间的差额,以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当转入改按权益法核算的当期损益。

然后,比较上述计算所得的初始投资成本,与按照追加投资后全新的持股比例计算确定的应享有被投资单位在追加投资日可辨认净资产公允价值份额之间的差额,前者大于后者的,不调整长期股权投资的账面价值;前者小于后者的差额应调整长期股权投资的账面价值,并计入当期营业外收入。

#### (四) 金融资产转换为长期股权投资(成本法)

投资方原持有的对被投资单位不具有控制、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权益性投资,因追加投资等原因,能够对被投资单位实施控制的,应按本办法有关企业合并形成的长期股权投资的指引进行会计处理。

#### (五) 长期股权投资(成本法)转换为金融资产

原持有的对被投资单位具有控制的长期股权投资,因部分处置等原因导致持股比例下降,不能再对被投资单位实施控制、共同控制或重大影响的,应改按金融工具确认和计量准则

进行会计处理,在丧失控制之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期投资收益。

#### (六) 长期股权投资(权益法)转换为金融资产

原持有的对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资,因部分处置等原因导致持股比例下降,不能再对被投资单位实施共同控制或重大影响的,应改按金融工具确认和计量准则对剩余股权投资进行会计处理,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。

原采用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。

#### (七) 长期股权投资(权益法)转换为持有待售资产

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,投资方应当按照本办法第十八章其他会计业务章节的有关规定处理,对于未划分为持有待售资产的剩余权益性投资,应当采用权益法进行会计处理。

已划分为持有待售的对联营企业或合营企业的权益性投资,不再符合持有待售资产分类条件的,应当从被分类为持有待售资产之日起采用权益法进行追溯调整,分类为持有待售期间的财务报表应当作相应调整。

### 二、长期股权投资的处置

1.企业处置长期股权投资时,应相应结转与所售股权相对应的长期股权投资的账面价值,出售所得价款与处置长期股权投资账面价值之间的差额,应确认为处置损益。

借:银行存款

    长期投资减值准备

贷:长期股权投资

    应收股利

    投资收益

出售所得价款小于处置长期股权投资账面价值的差额,借记“投资收益”科目。

2.投资方全部处置权益法核算的长期股权投资时,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投资收益。

投资方部分处置权益法核算的长期股权投资,剩余股权仍采用权益法核算的,原权益法核算的相关其他综合收益应当采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础处理并按比例结转,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,应当按比例结转入当期投资收益。

借:资本公积—其他资本公积

    其他综合收益

贷:投资收益

若“资本公积—其他资本公积”、“其他综合收益”科目原为借方余额,做相反分录。

3.企业部分处置对子公司的长期股权投资,但不丧失控制权的情况下,财务报表中,应当将处置价款与处置投资对应的账面价值的差额确认为当期投资收益;在合并财务报表中处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产的份额之间的差额应当计入资本公积(资本溢价),资本溢价不足冲减的,应当调整盈余公积和未分配利润。

4.企业因处置部分股权投资或其他原因丧失了对原有子公司控制权的,应当区分个别财

务报表和合并财务报表进行相关会计处理:

(1) 在个别财务报表中,对于处置的股权,应当按照上述规定,结转与所售股权相对应的长期股权投资的账面价值,出售所得价款与处置长期股权投资账面价值之间差额,确认为投资收益(损失);同时,对于剩余股权,应当按其账面价值确认为长期股权投资或其它相关金融资产。处置后的剩余股权能够对原有子公司实施共同控制或重大影响的,按本节中有关成本法转为权益法的相关规定进行会计处理。

(2) 在合并财务报表中,对于剩余股权,应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和,减去按持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产的份额之间的差额,计入丧失控制权当期的投资收益。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益,应当在丧失控制权时转为当期投资收益。企业应当在附注中披露处置后的剩余股权在丧失控制权日的公允价值、按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失的金额。

## 第六章 企业合并

### 第一节 企业合并概述

#### 一、企业合并的界定

企业合并,是指将两个或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。交易是否构成企业合并,主要应关注两个方面:

一是被购买方是否构成业务。企业合并本质上是一种购买行为,但其不同于单项资产的购买,而是一组有内在联系、为了某一既定的生产经营目的存在的多项资产组合或是多项资产、负债构成的净资产的购买。

二是交易发生前后是否涉及对标的业务控制权的转移。

#### 二、企业合并的类型

从合并方式划分,包括控股合并、吸收合并和新设合并。企业合并准则划分为两大基本类型,即同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。

##### (一) 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在一年及以上。

##### (二) 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。

### 第二节 企业合并的会计处理

#### 一、同一控制下企业合并的处理

##### (一) 同一控制下企业合并的处理原则

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、负债仅限于被合并方账面上原已确认的资产和负债,合并中不产生新的资产和负债。但被合并方在企业合并前账面上原已确认的商誉应作为合并中取得的资产确认。

2.合并方在合并中取得的被合并方各项资产、负债应维持其在被合并方的原账面价值不变。如果被合并方在企业合并前采用的会计政策与合并方不一致的,应基于重要性原则,首先统一会计政策,即合并方应当按照本企业会计政策对被合并方资产、负债的账面价值进行调整,并以调整后的账面价值作为有关资产、负债的入账价值。

3.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,不影响合并当期利润表,有关差额应调整所有者权益相关项目。

4.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,无论是其资产规模还是其经营成果都应持续计算。

## (二) 同一控制下企业合并的会计处理

### 1.同一控制下的控股合并

同一控制下的控股合并的会计处理参见第五章第一节长期股权投资的确认和初始计量。

### 2.同一控制下的吸收合并

#### (1) 合并中取得资产、负债入账价值的确定

合并方对同一控制下吸收合并中取得的资产、负债应当按照相关资产、负债在被合并方的原账面价值入账。其中,对于合并方与被合并方在企业合并前采用的会计政策不同的,在将被合并方的相关资产和负债并入合并方的账簿和报表进行核算之前,首先应基于重要性原则,统一被合并方的会计政策,即应当按照合并方的会计政策对被合并方的有关资产、负债的账面价值进行调整后,以调整后的账面价值确认。

#### (2) 合并差额的处理

合并方在确认了合并中取得的被合并方的资产和负债的入账价值后,以发行权益性证券方式进行的该类合并,所确认的净资产入账价值与发行股份面值总额的差额,应计入资本公积(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,相应冲减盈余公积和未分配利润;以支付现金、非现金资产方式进行的该类合并,所确认的净资产入账价值与支付的现金、非现金资产账面价值的差额,相应调整资本公积(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,应冲减盈余公积和未分配利润。

### 3.合并方为进行企业合并发生的有关费用的处理

合并方为进行企业合并发生的有关费用,是指合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用,如进行企业合并支付的审计费用、进行资产评估的费用以及有关的法律咨询费用等增量费用。同一控制下企业合并进行过程中发生的各项直接相关的费用,应于发生时费用化计入当期损益。

借:管理费用

贷:银行存款

但以下两种情况除外:

(1)以发行债券方式进行的企业合并,与发行债券相关的佣金、手续费等应按照金融工具确认和计量的规定进行核算,有关的费用应计入负债的初始计量金额。

(2)发行权益性证券作为合并对价的,与所发行权益性证券相关的佣金、手续费等应按照金融工具列报的规定进行核算,应自所发行权益性证券的发行收入中扣减,在权益性工具发行有溢价的情况下,自溢价收入中扣除,在权益性证券发行无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下,应当冲减盈余公积和未分配利润。

## 二、非同一控制下企业合并的处理

### (一) 非同一控制下企业合并的处理原则

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。基本处理原则是购买法。

### 1.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。

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,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,一般也认为其获得了对另一方的控制权,包括:

- (1) 通过与其他投资者签订协议,实质上拥有购买企业半数以上表决权。
- (2) 按照协议规定,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。
- (4) 在被购买企业董事会或类似权力机构具有绝大多数投票权。

难以确定企业合并中的购买方,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。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,则其应为被购买方,参与合并的另一方为购买方。该类合并通常称为反向购买。

### 2.确定购买日

购买日,是指购买方获得对被购买方控制权的日期,即企业合并交易进行过程中,发生控制权转移的日期。同时满足了以下条件时,一般可认为实现了控制权的转移,形成购买日。

- (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。
- (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。
- (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购买方的股权还是被购买方的全部净资产,能够形成与取得股权或净资产相关的风险和报酬的转移,一般需办理相关的财产权交接手续,从而从法律上保障有关风险和报酬的转移。
- (4) 购买方已支付了购买价款的大部分(一般应超过 50%),并且有能力支付剩余款项。
- (5) 购买方实际上已经控制了被购买方的财务和经营政策,并享有相应的收益和风险。

### 3.确定企业合并成本

企业合并成本包括购买方为进行企业合并支付的现金或非现金资产、发行或承担的债务、发行的权益性证券等在购买日的公允价值之和。

购买方为进行合并而发生的审计、法律服务、评估咨询费用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;购买方作为合并对价发行的权益性证券或债务性证券的交易费用,应当计入权益性证券或债务性证券的初始确认金额。

企业合并涉及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。

购买日后 12 个月内出现对购买日已存在情况的新的或者进一步证据而需要调整或有对价的,应当予以确认并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,应当区分以下情况进行会计处理:或有对价为权益性质的,不进行会计处理;或有对价为资产或负债性质的,如果属于准则规定的金融工具,应采用公允价值计量,公允价值变动视有关金融工具的分类计入当期损益或其他综合收益;如果不属于准则规定的金融工具,应按照或有事项等准则的规定处理。

#### 4.对购买日取得的可辨认资产和负债的分类或指定

(1) 购买日取得被购买方的金融资产和金融负债、衍生工具、嵌入衍生工具等,可能需要对其恰当地进行重新分类或指定,结合购买日存在的合同条款、经营政策、并购政策等相关因素进行分类或指定,主要包括以下 3 个方面:

①根据金融工具的确认和计量规定,将特定金融资产和金融负债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金融负债、以摊余成本计量的金融资产或金融负债或者以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

②根据套期会计,将衍生工具指定为套期工具。

③根据金融工具列报规定,分析判断嵌入衍生工具是否应当与主合同进行分拆。

(2) 购买日涉及被购买方的租赁合同和保险合同的,区分两种情况分别进行会计处理:

①租赁合同或保险合同相关的业务在购买日尚未开始,购买方应当根据合同条款和其他因素,在合同开始时,根据租赁相关章节的规定处理;根据原保险合同等规定,将该保险合同分类为保险合同。

②租赁合同或保险合同相关的业务在购买日前已开始,购买方通常应当在购买日直接确认相应的资产或负债;但是,在购买日合同的相关方面对租赁合同或保险合同的条款作出修订,购买方应当根据租赁或原保险合同等的规定,并结合修订的条款和其他因素对租赁合同或保险合同进行重新分类。

#### 5.企业合并成本在取得的可辨认资产和负债之间的分配

(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,要作为本企业的资产、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: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企业且公允价值能够可靠计量的,应单独作为资产确认。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企业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。购买方在对企业合并中取得的被购买方资产进行初始确认时,应当对被购买方拥有的但在其财务报表中未确认的无形资产进行充分辨认和合理判断,满足以下条件之一的,应确认为无形资产:

①源于合同性权利或其他法定权利;

②能够从被购买方中分离或者划分出来,并能单独或与相关合同、资产和负债一起,用于出售、转移、授予许可、租赁或交换。

(3) 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,在其公允价值能够合理确定的情况下,应作为合并中取得的负债单独确认。

(4) 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。

#### 6.企业合并成本与合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额差额的处理

(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。视企业合并方式的不同,控股合并的情况下,该差额是在合并财务报表中应予列示的商誉,即长期股权投资的成本与购买日按照持股比例计算确定应享有被购买方可辨认净资产公允价值份额之间的差额;吸收合并的情况下,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。

对于非同一控制下的企业合并,存在合并差额的情况下,企业首先应对企业合并成本及合并中取得的可辨认资产、负债的公允价值进行复核,在取得的各项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,剩余部分才构成商誉。商誉代表的是合并中取得的由于不符合确认条件未予确认的资产以及被购买方有关资产产生的协同效应或合并盈利能力。

商誉在确认以后,持有期间不要求摊销,每一会计年度期末,企业应当按照资产减值的规定对其价值进行测试,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,有关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。

该种情况下,购买方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,如果复核结果表明所确定的各项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,并在财务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份额的差额,应计入购买方的合并当期的个别利润表;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,不影响购买方的个别利润表。

## 7. 企业合并成本或有关可辨认资产、负债公允价值调整

### (1) 购买日后 12 个月内对有关价值量的调整

在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,应当按照会计政策、会计估计变更和会计差错更正的原则进行处理,即应视为会计差错更正,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) 在企业合并中,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,但在购买日不符合递延所得税资产的确认条件的,不应予以确认。购买日后 12 个月内,如果取得新的或进一步的信息表明相关情况在购买日已经存在,预期被购买方在购买日可抵扣暂时性差异带来的经济利益能够实现的,购买方应当确认相关的递延所得税资产,同时减少由该企业合并产生的商誉,商誉不足冲减的,差额部分确认为当期损益(所得税费用)。除上述情况以外(比如,购买日后超过 12 个月、或在购买日不存在相关情况但购买日以后开始出现新的情况导致可抵扣暂时性差异带来的经济利益预期能够实现),如果符合了递延所得税资产的确认条件,确认与企业合并相关的递延所得税资产,应当计入当期损益(所得税费用),不得调整商誉金额。

## (二) 非同一控制下企业合并的会计处理

### 1. 非同一控制下的控股合并

非同一控制下的控股合并的会计处理参见第五章第一节长期股权投资的确认和初始计

量。

## 2.非同一控制下的吸收合并

非同一控制下的吸收合并,购买方在购买日应当将合并中取得的符合确认条件的各项资产、负债,按其公允价值确认为本企业的资产和负债;作为合并对价的有关非货币性资产在购买日的公允价值与其账面价值的差额,应作为资产的处置损益计入合并当期的利润表;确定的企业合并成本与所取得的被购买方可辨认净资产公允价值的差额,视情况分别确认为商誉或是作为企业合并当期的损益计入利润表。

### (三) 通过多次交易分步实现的企业合并

企业通过多次交易分步实现非同一控制下控股合并的,在编制个别财务报表时,应当按照原持有的股权投资的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。其中:

1.形成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为取得新的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或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.形成合并前持有的股权投资,采用金融工具确认和计量准则进行会计处理的,应当将按照原确定的股权投资的公允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,原持有股权的公允价值与账面价值之间的差额以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当全部转入改按成本法核算的当期投资收益。

### (四) 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,其各项资产、负债一般应保持其历史成本计量原则,持续计量。

## 三、企业合并日(购买日)合并财务报表的编制

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财务报表,具体编制方法参见第二十章合并财务报表。

# 第七章 固定资产

## 第一节 固定资产概述

### 一、固定资产定义及确认条件

固定资产,是指同时具有以下特征的有形资产:(1)为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有;(2)使用寿命超过一个会计年度。

固定资产在符合定义的前提下,应当同时满足以下三个条件,才能加以确认。(1)与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业;(2)该固定资产的成本能够可靠地计量;(3)使用寿命超过一个会计年度或使用期限超过一年,单位价值在 5000 元及以上的。

属于行业专用的一些小型设备,由于使用期限较短、数量多、流动性大,修理、更换频繁,可不作固定资产管理,作为原材料核算。如煤炭生产专用的小型设备。

企业应该编制固定资产目录,对于新增加的固定资产项目,各子分公司应及时报潞安环能公司备案,潞安环能公司应每年补充固定资产目录。

### 二、固定资产的分类

固定资产分为:生产经营用固定资产、非生产经营用固定资产、租出固定资产、未使用

的固定资产、不需用固定资产、土地（指已经估价并单独入账的土地）、弃置费用等。

1.生产经营用固定资产,指直接参加生产、经营过程或直接服务于生产、经营过程的各种固定资产。包括:房屋、地面建筑物、矿井建筑物、通用设备部分（动力设备、传导设备、机械制造设备、运输设备、自动化控制仪器仪表、管理用设备及器具、工具及其他生产用具等）、行业专用设备部。

2.非生产经营用固定资产,指不直接服务于生产、经营过程的各种固定资产,如职工宿舍、食堂、浴室等单位的房屋建筑物和机器设备等。

3.租出固定资产,指在出租给外单位使用的固定资产。

4.未使用固定资产,指已完工或已购建的尚未正式使用的新增固定资产,以及经批准停止使用的固定资产。但由于季节性生产、大修理等原因而停止使用的固定资产和在车间内替换使用的机器设备,都应作为在用的固定资产。

5.不需用固定资产,指本单位多余或不适用的各种固定资产。

6.土地,指已经估价单独入账的土地。

7.弃置费用,指的是企业承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的预计支出。

固定资产的各组成部分,如果各自具有不同的使用寿命或者以不同的方式为企业提供经济利益,从而适用不同的折旧率或折旧方法的,应当单独确认为固定资产。

### 三、固定资产核算的要求

1.固定资产实行“分级管理,归口核算”。财务部门从固定资产价值运动形态来反映固定资产的增减变化和使用情况,要与固定资产的使用部门密切配合,建立固定资产的总账、分类明细账、使用卡片和反映增减变化的凭证等。做到账、物、卡相符,卡随物移。

2.对固定资产的建造、购置、技术改造等,都要编制计划,严防无计划工程的发生。

3.建立与健全固定资产的内部管理制度,提高机械设备的利用率。

4.分析固定资产的占用情况,提出合理化建议,充分发挥设备的使用效能。

5.定期或不定期对固定资产进行清查、核对,保证账卡一致,但至少应在每年年末,按规定程序对固定资产进行盘点。

6.对于治理环境恢复义务而发生支出形成的固定资产,应参照日常其他固定资产登记备查账簿,确保国有资产保值增值。

### 四、会计科目的设置

企业应当设置“固定资产”科目,核算企业固定资产的原价。本科目借方反映企业增加的固定资产原价,贷方反映企业减少的固定资产原价,本科目期末借方余额,反映企业固定资产的原价。本科目应当按照“生产经营用固定资产”、“非生产经营用固定资产”、“租出固定资产”、“未使用固定资产”、“不需用固定资产”、“土地”、“弃置费用”等设置二级科目,其中在“生产经营用固定资产”二级科目下设置“房屋”、“地面建筑物”、“矿井建筑物”、“动力设备”、“传导设备”、“生产设备”、“综机设备”、“运输设备”、“自动化控制仪器仪表”、“工具仪器生产管理工具”、“电子设备”、“办公设备”等三级科目进行明细核算;在“非生产经营用固定资产”二级科目下设置“房屋”、“建筑物”、“设备器具（文教、生活）”等三级科目进行明细核算。

企业应当设置“累计折旧”科目,核算企业固定资产的累计折旧,借方反映企业处置固定资产转出的累计折旧,贷方反映企业计提的固定资产折旧以及企业取得已使用过的固定资产而增加的累计折旧,本科目期末贷方余额,反映企业固定资产的累计折旧额。本科目明细科目按固定资产项目设置。

企业应当设置“固定资产清理”科目,核算企业因出售、报废、毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等原因转出的固定资产价值以及在清理过程中发生的费用及变价收入等。本科目借方反映企业处置固定资产时转出的固定资产价值、清理过程中支付的相关税

费及其他费用，贷方反映固定资产清理完成后转入当期损益的金额，本科目期末借方余额，反映企业尚未清理完毕的固定资产清理净损失。本科目应当按照“资产清理”、“清理费用”、“变价收入”、“结转损益”设置二级科目进行明细核算。

## 第二节 固定资产的取得

固定资产应当按其取得时的成本进行初始计量。固定资产成本,是指企业购建某项固定资产达到预定可使用状态前所发生的一切合理的、必要的支出。

### 一、外购的固定资产

1.购入不需要安装的固定资产,按实际支付的购买价款、包装费、运输费、装卸费和相关税费(不含可抵扣的增值税进项税额),作为固定资产的成本。企业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管理。

借: 固定资产

    应交税费—应交增值税(进项税额)

贷: 银行存款

    应付账款

    应付票据等

2.购入需要安装的固定资产,按实际支付的价款、包装费、运输费、装卸费、安装费、专业人员服务费、相关税费(不含可抵扣的增值税进项税额),作为固定资产的成本。

购入需要安装的固定资产的会计处理参见本章第五节在建工程。

### 3.一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产

企业如果以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产,应当按照各项固定资产的公允价值比例对总成本进行分配,分别确定各项固定资产的成本。

### 4.延期支付价款购入的固定资产

企业如果以延期(通常在3年以上)支付价款的方式购入固定资产,应当以购买价款的现值为基础确定固定资产的成本。实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额,应当在信用期内采用实际利率法进行摊销,摊销金额除满足借款费用资本化条件的应当计入固定资产成本外,均应当在信用期间内计入财务费用。

#### (1) 不需要安装的固定资产

借: 固定资产

    应交税费—应交增值税(进项税额)

    未确认融资费用

贷: 长期应付款

    银行存款等

#### (2) 需要安装的固定资产

借: 在建工程(所购固定资产购买价款的现值)

    应交税费—应交增值税(进项税额)

    未确认融资费用(差额)

贷: 长期应付款(应支付的金额)

支付运杂费和相关税费时

借: 在建工程

    贷: 银行存款等

摊销各期末确认融资费用时,固定资产未达到预定可使用状态,未确认的融资费用符合资本化条件的

借:在建工程

贷:未确认融资费用

摊销各期末未确认融资费用时,固定资产已达到预定可使用状态,未确认的融资费用不符合资本化条件的

借:财务费用

贷:未确认融资费用

固定资产已达到预定可使用状态时

借:固定资产

贷:在建工程

## 二、自行建造的固定资产

自行建造固定资产的成本,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,包括工程物资成本、人工成本、交纳的相关税费(不含可抵扣的增值税进项税额)、应予资本化的借款费用以及应分摊的间接费用等。

自行建造的固定资产的会计处理参见本章第五节在建工程。

## 三、投资者投入的固定资产

投资者投入的固定资产,应当按照投资合同或协议约定的价值加上应支付的相关税费(不含可抵扣的增值税进项税额)作为固定资产的入账价值,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,按照该项固定资产的公允价值作为入账价值。

借:固定资产

应交税费—应交增值税(进项税额)

贷:实收资本(股本)

资本公积—资本(股本)溢价

## 四、企业内部调拨增加的固定资产

### 1.上级单位调入分公司的固定资产(会计主体:上级单位)

借:固定资产

贷:内部单位存款

累计折旧

固定资产减值准备

借:内部单位存款

贷:资本公积

### 2.分公司收到上级单位调拨的固定资产

借:固定资产

贷:结算中心存款

累计折旧

固定资产减值准备

借:结算中心存款

贷:资本公积

## 五、其他方式取得的固定资产

### 1.接受捐赠的固定资产

(1)接受新固定资产捐赠。捐赠方提供了有关凭据的,按凭据上标明的金额加上应当支付的相关税费,作为入账价值;捐赠方没有提供有关凭据的,应按其公允价值入账。

(2)接受旧固定资产捐赠。应按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。

借:固定资产

贷:营业外收入—捐赠利得

银行存款

如果捐赠方开具了增值税专用发票,属于可以抵扣的固定资产,可以抵扣进项税。

2.盘盈的固定资产,作为前期差错处理,参见第十八章其他会计业务第六节会计政策、会计估计变更和差错更正。

3.通过非货币性资产交换方式取得的固定资产参见第十八章其他会计业务第三节非货币性资产交换。

4.以债务重组方式取得的固定资产参见第十八章其他会计业务第二节债务重组。

5.开展租赁业务取得的固定资产参见第十八章其他会计业务第八节租赁。

6.以企业合并方式取得的固定资产参见第六章企业合并。

## 第三节 固定资产的折旧及后续支出

### 一、固定资产折旧

固定资产折旧,是指在固定资产使用寿命内,按照确定的方法对应计折旧额进行的系统分摊。其中,应计折旧额,是指应当计提折旧的固定资产原价扣除其预计净残值后的余额,如果已对固定资产计提减值准备,还应当扣除已计提的固定资产减值准备累计金额。

#### (一) 折旧的计提范围

1.企业除已提足折旧继续使用的固定资产、处于更新改造过程中的固定资产、按规定单独估价作为固定资产入账的土地外,应对所有的固定资产计提折旧。

已达到预定可使用状态的固定资产,如果尚未办理竣工决算的,按照估计价值暂估入账,并计提折旧;待办理了竣工决算手续后,再按照实际成本调整原来的暂估价值,但不需要调整原已计提的折旧额。

2.固定资产应当按月计提折旧。当月增加的固定资产,当月不计提折旧,从下月起计提折旧;当月减少的固定资产,当月仍计提折旧,从下月起不计提折旧。

固定资产提足折旧后,不管能否继续使用,均不再提取折旧;提前报废的固定资产,也不再补提折旧。

#### (二) 折旧的计量

计提固定资产折旧的主要依据有:固定资产的使用寿命、固定资产的原值、固定资产的预计净残值和固定资产减值准备。

1.企业固定资产除井巷建筑物外,折旧方法采用年限平均法。

年限平均法又称直线法,是指将固定资产的应计折旧额均衡地分摊到固定资产预计使用寿命内的一种方法。计算公式如下:

年折旧额 = (固定资产原值 - 预计净残值) ÷ 使用年限

年折旧率 = (1 - 预计净残值率) ÷ 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

固定资产预计净残值率统一按 3% 执行,折旧年限按照《潞安环能公司固定资产目录及折旧年限》执行。

2.对已计提减值准备的固定资产,应当按照该项固定资产的原价减去累计折旧和已计提的减值准备(即固定资产账面价值)以及尚可使用年限重新计算确定折旧率和折旧额。

年折旧额 = (固定资产原值 - 已提取的累计折旧 - 预计净残值 - 已计提的减值准备) / 资产的剩余使用年限

资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。以前期间计提的资产减值准备,在资产处置、出售、对外投资、以非货币性资产交换方式换出、在债务重组中抵偿债务等时,才可予以转出。

3.企业因更新改造等原因而调整固定资产价值的,根据调整后价值,预计尚可使用年限和预计净残值计提折旧。

4.对于接受捐赠的固定资产,企业按照确定的固定资产入账价值,预计尚可使用年限、预计净残值计提折旧。

### (三) 计提折旧的会计处理

#### 1.除矿井建筑物外的固定资产计提折旧

借:制造费用—×××—折旧费

    销售费用—折旧费

    管理费用—折旧费

    其他业务成本

    研发支出

    在建工程

    应付职工薪酬—应付福利费

    营业外支出

贷:累计折旧

企业对未使用、不需用的固定资产计提的折旧计入当期管理费用。

#### 2.矿井建筑物计提折旧

煤矿矿井井筒、巷道及有关地面(包括井塔、天轮)、地下等矿井建筑物,按原煤成本产量吨煤 2.5 元提取井巷工程费。在会计处理方法上,应以矿为单位提取,若产量法提取数小于年限平均法时,可在年末将差额补提,在未提足折旧前,按累计折旧处理;累计提取额弥补完井巷资产后,提取额列入专项储备。

(1) 未提足折旧的井巷建筑物,按月提取折旧时

借:生产成本—井巷费

    贷:累计折旧

(2) 已提足折旧的井巷建筑物不再计提折旧,按月计提井巷工程费时

借:生产成本—井巷费

    贷:专项储备—维简及井巷费

#### 2.企业按照国家规定提取的安全生产费、维简费形成固定资产的账务处理:

(1) 通过“在建工程”科目归集所发生的支出

借:在建工程

    贷:应付账款

        应交税费—应交增值税(进项税额)

        银行存款等

(2) 待安全项目完工达到预定可使用状态时确认为固定资产

借: 固定资产

    贷:在建工程

同时,按照形成固定资产的成本

借:专项储备—安全生产费

    —维简及井巷费

    贷:累计折旧

#### （四）固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的复核

企业至少应当于每年年度终了,组织人员对固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。如果固定资产使用寿命预计数与原先估计数有差异,应当调整固定资产使用寿命;如果固定资产预计净残值预计数与原先估计数有差异,应当调整预计净残值。

固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的改变应作为会计估计变更处理。

股份所属各子分公司经过复核,若需要调整固定资产使用寿命、预计净残值率和折旧方法,应上报财务部审批,报当地税务机关备案。

#### 二、固定资产的后续支出

固定资产的后续支出,是指固定资产使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等。

后续支出的处理原则为:与固定资产有关的更新改造等后续支出,符合固定资产确认条件的,应当计入固定资产成本,同时将被替换部分的账面价值扣除;与固定资产有关的修理费用等后续支出,不符合固定资产确认条件的,应当计入当期损益。

##### （一）资本化的后续支出

固定资产发生可资本化的后续支出时,企业一般应将该固定资产的原价、已计提的累计折旧和减值准备转销,将固定资产的账面价值转入在建工程,并停止计提折旧,在此基础上重新确定固定资产原价。在固定资产发生的后续支出完工并达到预定可使用状态时,再从在建工程转为固定资产,并按重新确定的固定资产原价、使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。固定资产发生的可资本化的后续支出,通过“在建工程”科目核算。

##### 1.固定资产改扩建

在原有固定资产的基础上进行改建、扩建的,按原固定资产的账面价值,加上由于改建、扩建而使该项资产达到预定可使用状态前发生的支出,改建、扩建过程中发生的变价收入,作为入账价值。企业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,同时扣除被替换部分的账面价值。

固定资产改扩建的会计处理参见本章第五节在建工程。

##### 2.固定资产装修

固定资产装修费用中符合资本化条件的,在“固定资产”科目下核算,并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”二级科目仍有余额,将该余额一次全部计入当期营业外支出。

##### （1）符合资本化条件的固定资产装修费用

借: 固定资产—固定资产装修

贷:在建工程

##### （2）计提装修形成的固定资产折旧

借:管理费用

贷:累计折旧

##### （3）重新装修时

借:营业外支出

累计折旧

贷: 固定资产—固定资产装修

##### （二）费用化的后续支出

与固定资产有关的修理费用等后续支出,不符合固定资产的确认条件的,应当根据不同情况分别在发生时计入当期损益。

企业生产及管理部门发生的固定资产修理费用等后续支出计入“管理费用”科目;企业

设置专设销售机构的,其发生的与专设销售机构相关的固定资产修理费用等后续支出计入“销售费用”科目。

借:管理费用  
    销售费用  
    贷:银行存款

## 第四节 固定资产处置

### 一、固定资产终止确认的条件

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、债务重组等处置状态。

2.该固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益。

### 二、固定资产处置的会计处理

#### (一) 出售、转让、报废和毁损的固定资产

##### 1.固定资产转入清理

借:固定资产清理  
    累计折旧  
    固定资产减值准备  
    贷: 固定资产

##### 2.清理过程中发生的费用以及应交的税费

借: 固定资产清理  
    贷:银行存款

    应交税费—应交增值税(销项税额)

##### 3.收回出售固定资产的价款、残料价值和变价收入等

借:银行存款  
    原材料  
    贷: 固定资产清理

##### 4.应由保险公司或过失人赔偿的损失

借:其他应收款  
    银行存款  
    贷: 固定资产清理

##### 5.生产经营期间固定资产清理后的净损益

(1) 正常出售、转让固定资产而产生的利得或损失

借:资产处置损益—处置非流动资产损失  
    贷: 固定资产清理

若为处置利得,应当贷记“资产处置损益—处置非流动资产利得”科目。

(2) 由于自然灾害等非正常原因造成的损失

借:营业外支出—非常损失  
    贷: 固定资产清理

#### (二) 企业内部调拨减少的固定资产

##### 1.上级单位调拨给分公司固定资产

借:内部单位存款  
    累计折旧

固定资产减值准备

贷: 固定资产

借: 资本公积

贷: 内部单位存款

2. 分公司调出固定资产

借: 内部单位存款

累计折旧

固定资产减值准备

贷: 固定资产

借: 资本公积

贷: 内部单位存款

(三) 其他方式减少的固定资产

1. 捐赠的固定资产

捐赠的固定资产先进行固定资产清理,支付相关税费,再将“固定资产清理”科目的余额转入“营业外支出”科目的借方。

2. 盘亏固定资产的会计处理参见第八章无形资产及其他资产第五节其他资产。

3. 以对外投资方式减少的固定资产参见第五章长期股权投资与合营安排第一节长期股权投资的确认和初始计量。

4. 通过非货币性资产交换方式减少的固定资产参见第十八章其他会计业务第三节非货币性资产交换。

5. 以债务重组方式减少的固定资产参见第十八章其他会计业务第二节债务重组。

6. 出租租赁业务减少的固定资产参见第十八章其他会计业务第七节租赁。

四、弃置费用的相关核算

(一) 初始确认

企业要合理预计矿井剩余服务年限内将要发生的治理恢复义务支出,应当按照《企业会计准则第 13 号-或有事项》,按其终值确认预计负债,以确定的利率折现计入固定资产原值,差额计入未确认融资费用。

借: 固定资产—弃置费用

未确认融资费用

贷: 预计负债—预计弃置费用

(二) 后续计量

1. 在矿井剩余服务年限内按直线法计提固定资产折旧计入相关产品的成本。

借: 生产成本—原选煤—折旧

贷: 累计折旧—弃置费用

2. 按实际利率法摊销未确认融资费用。

借: 财务费用—利息支出—其他利息支出

贷: 未确认融资费用

3. 终止确认

借: 预计负债—矿山环境治理恢复基金

累计折旧—弃置费用

贷: 固定资产—弃置费用

未确认融资费用

资产处置损益

## 第五节 在建工程

### 一、工程物资

#### (一) 工程物资的核算范围

工程物资,是指企业为在建工程准备的各种物资的实际成本,包括工程用材料、尚未安装的设备以及为生产准备的工具器具等。

企业应当设置“工程物资”科目,核算企业为在建工程准备的各种物资的成本。本科目借方反映企业购入工程物资的成本,贷方反映企业领用工程物资的成本以及工程完工后剩余的工程物资转作本企业存货的成本,本科目期末借方余额,反映企业为在建工程准备的各种物资的成本。本科目应当按照“专用材料”、“专用设备”、“为生产准备的工具及器具”、“工程物资减值准备”等设置二级科目进行明细核算。生产企业购入的未指明用途的材料不在“工程物资”科目中核算。

#### (二) 工程物资的会计处理

1.企业为在建工程准备的各种物资,按照实际支付的价款、运输费、保险费等有关费用,在实际发生时作为实际成本入账。

借:工程物资

    应交税费-应交增值税(进项税额)

贷:银行存款

    其他应付款

2.领用工程物资

借:在建工程

    贷:工程物资

完工后将领出的剩余物资退库时,做相反的会计分录。

3.资产负债表日,根据第十章资产减值确定工程物资发生减值的,按减记的金额。

借:资产减值损失

    贷:工程物资减值准备

领用或处置工程物资时,应结转已计提的工程物资减值准备。

4.工程完工,将为生产准备的工具和器具交付生产使用时

借:原材料

    贷:工程物资

5. 工程完工后剩余的工程物资对外出售的,应确认其他业务收入并结转相应成本。

### 二、在建工程

#### (一) 在建工程的核算范围

在建工程,是指企业进行的各项基建、更新改造工程所实际发生的各项支出。但不包括购入不需要安装的固定资产、为生产准备的工具器具、购入的无形资产及发生的不属于工程支出的其他费用等。

企业应当设置“在建工程”科目,核算企业基建、更新改造等在建工程发生的支出。本科目借方反映企业各项在建工程的实际支出,贷方反映企业完工工程转出的成本,本科目的期末借方余额,反映企业尚未达到预定可使用状态的在建工程的成本。本科目应当按照“基建工程”、“技改工程”、“维简工程”、“安全工程”、“环境治理工程”和“在建工程减值准备”等设置二级科目,除“基建工程”二级科目外的其他二级科目分别按工程项目进行明细核算。

“基建工程”二级科目下应设置“建筑工程”、“安装工程”、“在安装设备”、“待摊基建支出”等明细科目进行核算。“建筑工程”明细科目,核算项目建设期间为建造房屋、建筑物、设备基础支架、道路工程,列入房屋工程概算内的暖气、卫生、通风、照明、煤气、消防、除尘

等设备及装修油饰工程,列入建筑工程概算内的各种管道、电力电讯、电缆导线的敷设工程等建筑工程所发生的支出。“安装工程”明细科目,核算项目建设期间为进行设备安装等所发生的人工、材料、机械作业,以及为测定安装工程质量、对单体设备、系统设备进行单机试运行和系统联动无负荷试运行所发生的支出。“在安装设备”明细科目,核算基本建设工程领出的正在安装的设备实际成本。“待摊基建支出”明细科目,核算项目基本建设期间发生的按照规定应分摊计入有关固定资产成本的各项费用支出。列入“待摊基建支出”明细科目核算的费用项目主要有:建筑场地征用费、迁移补偿费、建设单位管理费、可行性研究费、研究试验费、工程保险费、勘察设计费、设计文件评审费、工程监理费、整套系统调试费、分系统调试费、施工安全措施补助费、工程质检费、预算定额编制管理费、劳动定额测定费、通信设施防送线路干扰措施费、税金、成套设备服务费、设备监造费用、设备检验费、资产损失、报废工程损失、其他待摊费用等。

企业为建造固定资产通过出让方式取得的土地使用权而支付的土地出让金不计入在建工程成本,应确认为无形资产-土地使用权。

## (二) 在建工程的计量

在建工程在支付工程款、领用工程物资、在建工程相关费用等发生时,按照实际发生额入账。

### 1. 购入需要安装的固定资产

按照实际支付的购买价款、包装费、运杂费、保险费、专业人员服务费和相关税费(不含可抵扣的增值税进项税额),加上安装调试成本等计量;

### 2. 自行建造固定资产的计量

(1) 企业的自营工程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,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,按照直接材料、直接人工、直接机械施工费及应分摊的待摊支出等计量;

(2) 采用出包方式建造固定资产由建造固定资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成,包括发生的建筑工程支出、安装工程支出、以及需分摊计入各项固定资产价值的待摊支出。建筑工程、安装工程支出,如人工费、材料费、机械使用费等由建筑承包方核算。发包方按照合同规定的结算方式和工程进度定期与建造承包方办理工程价款结算,结算的工程价款计入在建工程成本。即按照应支付的工程价款及应分摊的待摊支出等计量;

(3) 设备安装工程,按照所安装设备的价值、工程安装费用、工程试运转等所发生的支出等确定工程成本。

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,计入工程成本。企业的在建工程项目在达到预定可使用状态所取得的试运转过程中形成的、能够对外销售的产品,其发生的成本计入在建工程成本,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毁损,减去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,如为非常原因造成的报废或毁损,或在建工程项目全部报废或毁损,则将其净损失直接计入当期营业外支出。

## (三) 在建工程转为固定资产

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的,自达到预定可使用状态之日起,根据工程预算、造价或者工程实际成本等,按暂估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调整原来的暂估价值,但不需要调整原已计提的折旧额。

达到预定可使用状态,是指固定资产已达到购买方或建造方预定的可使用状态。当存在下列情况之一时,可认为所购建的固定资产已达到预定可使用状态:

- (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全部完成;
- (2) 所购建的固定资产需要试生产或试运行的,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营业时;
- (3) 很少或者几乎不再为建造固定资产发生支出;
- (4) 所购建的固定资产已经达到设计或合同要求,或与设计或合同要求相符或基本相符,即使有极个别地方与设计或合同要求不相符,也不足以影响其正常使用。

(四) 在建工程的会计处理

1. 购入需要安装的固定资产形成的在建工程

- (1) 支付价款、增值税、装卸费等

借:在建工程

    应交税费—应交增值税（进项税额）

    贷:银行存款

        应付票据

        应付账款等

- (2) 领用本公司原材料,支付安装工人薪酬等

借:在建工程

    贷:原材料

        应付职工薪酬

采用计划成本核算的,应同时结转应分摊的材料成本差异。

- (3) 安装完毕达到预定可使用状态

借: 固定资产

    贷:在建工程

2. 自行建造的固定资产

- (1) 自营方式建造固定资产

①企业为建造固定资产领用工程物资、本企业原材料或库存商品,应当按照各种物资实际支付的买价、运输费、保险费等相关税费作为实际成本。

工程领用专用材料

借:在建工程

    贷:工程物资

工程领用原材料

借:在建工程

    贷:原材料

采用计划成本核算的,应同时结转应分摊的成本差异。

工程领用本单位产品

借:在建工程

    贷:库存商品

        应交税费—应交增值税（销项税额）

工程购进设计服务、建筑服务

借:在建工程

    应交税费—应交增值税（进项税额）

    贷:银行存款

        应付账款

        应付票据

- ②应负担的职工薪酬、辅助生产部门为工程提供的水、电、运输等劳务,以及其他必要

支出等应计入在建工程项目的成本。

借:在建工程  
    贷:生产成本—辅助生产成本  
        应付职工薪酬

③在建工程完工已领出的剩余物资应办理退库手续

借:工程物资  
    贷:在建工程

④工程完工后,剩余的工程物资转为本企业存货

借:原材料  
    贷:工程物资

采用计划成本核算的,应同时结转材料成本差异。

⑤建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损,减去残料价值以及保险公司、过失人等赔款后的净损失,经批准计入待摊支出,应计入所建工程项目的成本。

借:在建工程  
    贷:工程物资

盘盈的工程物资或处置净收益,冲减所建工程项目的成本。

借:工程物资  
    贷:在建工程

⑥工程完工后发生的工程物资盘盈、盘亏、报废、毁损,计入当期的营业外收支。

⑦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固定资产,可先暂估入账,待确定实际价值后,再进行调整。

(2) 出包方式建造固定资产形成的在建工程

①按合同规定向承包企业预付工程款、备料款时

借:预付账款  
    贷:银行存款

②按合理估计的工程进度和合同规定结算的进度款

借:在建工程  
    应交税费—应交增值税(进项税额)  
    贷:银行存款  
        预付账款等

③将设备运抵现场交付承包企业进行安装及拨付给承包企业材料时

借:在建工程  
    贷:工程物资

④与承包企业办理工程价款结算或工程完工时按合同规定补付工程款

借:在建工程  
    应交税费—应交增值税(进项税额)  
    贷:银行存款  
        其他应付款

⑤为建造固定资产发生的待摊支出

借:在建工程  
    应交税费—应交增值税(进项税额)  
    贷:银行存款  
        其他应付款等

⑥在建工程达到预定可使用状态

借:固定资产

贷:在建工程

(3) 自行建造固定资产形成在建工程的待摊支出

自行建造固定资产形成在建工程,若发生待摊支出,按下列规定进行会计处理。

①在建工程发生的管理费、征地费、可行性研究费、临时设施费、公证费、监理费及应负担的税费等待摊支出。

借:在建工程—×××—待摊支出

应交税费—应交增值税(进项税额)

贷:银行存款

②建设期间发生的借款费用满足符合资本化条件的,属于待摊支出,应计入所建造固定资产成本的,应按照第十八章其他会计业务第一节借款费用有的关规定处理。

③由于自然灾害等原因造成的单项工程或单位工程报废或毁损,减去残料价值和过失人或保险公司等赔款后的净损失,经批准计入待摊支出,同时冲减工程成本。

在建工程全部报废或毁损的,应按其净损失。

借:营业外支出—非正常损失

贷:在建工程—×××—待摊支出

④在建工程进行负荷联合试车发生的费用,属于待摊支出,应计入在建工程项目的成本。

借:在建工程—×××—待摊支出

应交税费—应交增值税(进项税额)

贷:银行存款

原材料等

试车形成的产品对外销售或转为库存商品的,应冲减待摊支出。

借:银行存款

库存商品

贷:在建工程—×××—待摊支出

⑤在建工程达到预定可使用状态时,应计算分配待摊支出,待摊支出分配率可按下列公式计算:

待摊支出分配率 = 累计发生的待摊支出 / (建筑工程支出 + 安装工程支出 + 在安装设备支出) \* 100%

XX 单位工程应分配的待摊支出 = (XX 单位工程的建筑工程支出 + XX 单位工程的安装工程支出 + XX 单位工程的在安装设备支出) \* 待摊支出分配率

计算确定已完工的固定资产成本:

房屋、建筑物等固定资产 = 建筑工程支出 + 应分摊的待摊支出

需要安装设备的成本 = 设备成本 + 设备基础、支座等建筑工程支出 + 设备安装工程支出 + 应分摊的待摊支出

⑥结转在建工程成本时

借:固定资产

贷:在建工程—×××—待摊支出

3. 改扩建工程形成的在建工程

(1) 固定资产转入改扩建时

借:在建工程

累计折旧

固定资产减值准备

贷:固定资产

- (2) 改扩建工程中发生的残料变价收入  
借:银行存款  
    贷:在建工程  
        应交税费—应交增值税(销项税额)
- (3) 发生改扩建工程支出时  
借:在建工程  
    贷:银行存款  
        应交税费—应交增值税(进项税额)
- (4) 被替换部分按其账面价值  
借:营业外支出  
    贷:在建工程
- (5) 固定资产达到预定可使用状态时  
借:固定资产  
    贷:在建工程

## 第八章 无形资产及其他资产

### 第一节 无形资产的确认和初始计量

#### 一、无形资产的定义与特征

无形资产,是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。

无形资产具有以下特征:

- 1.由企业拥有或者控制并能为其带来未来经济利益的资源;
- 2.无形资产不具有实物形态;
- 3.无形资产具有可辨认性;

满足下列条件之一的,则认为其具有可辨认性:

(1) 能够从企业中分离或者划分出来,并能够单独或者与相关合同、资产或负债一起,用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换。

(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企业或其他权利和义务中转移或者分离。

商誉也是没有实物形态的非货币性资产,由于不具有可辨认性,因此不构成无形资产。

4.无形资产属于非货币性资产。

#### 二、无形资产的核算内容

无形资产包括土地使用权、采矿权、探矿权、专利权、商标权、非专利技术、特许权、软件和其他等。

##### (一) 土地使用权

土地使用权,指国家准许某企业在一定期间内对国有土地享有开发、利用、经营的权利。根据我国土地管理法的规定,我国土地实行公有制,任何单位和个人不得侵占、买卖或者以其他形式非法转让。企业取得土地使用权的方式有行政划拨取得、外购取得(例如以缴纳土地出让金方式取得)及投资者投资取得几种。通常情况下,以缴纳土地出让金等方式外购的土地使用权、投资者投入等方式取得的土地使用权作为无形资产核算。

##### (二) 采矿权

采矿权,是指在依法取得的采矿许可证规定的范围内,开采矿产资源和获得所开采的矿产

品的权利。采矿权的设立有三种方式,一是通过竞争方式审批;二是通过提出申请方式审批;三是通过别的采矿权人转让取得。

### (三) 探矿权

探矿权,是指在依法取得的勘查许可证规定的范围内,勘查矿产资源的权利。取得探矿权的方式有三种:直接向矿产资源主管部门申请取得,此种方式遵循申请在先的原则,先申请先得;通过招标采购挂牌方式竞争取得和通过别的探矿权人转让取得。

### (四) 专利权

专利权,是指国家专利主管机关依法授予发明创造专利申请人,对其发明创造在法定期限内所享有的专有权利,包括发明专利权、实用新型专利权和外观设计专利权。发明,是指对产品、方法或者其改进所提出的新的技术方案。实用新型,是指对产品的形状、构造或者其结合所提出的适于实用的新的技术方案。外观设计,是指对产品的形状、图案或者其结合以及色彩与形状、图案的结合所作出的富有美感并适用于工业应用的新设计。发明专利权的期限为 20 年,实用新型专利权和外观设计专利权的期限为 10 年,均自申请日起计算。

### (五) 商标权

商标,是指用来辨认特定的商品或劳务的标记。商标权,是指专门在某类指定的商品或产品上使用特定的名称或图案的权利。经商标局核准注册的商标为注册商标,包括商品商标、服务商标和集体商标、证明商标;商标注册人享有商标专用权,受法律保护。集体商标,是指以团体、协会或者其他组织名义注册,供该组织成员在商事活动中使用,以表明使用者在该组织中的成员资格的标志。证明商标,是指由对某种商品或者服务具有监督能力的组织所控制,而由该组织以外的单位或者个人使用于其商品或者服务,用以证明该商品或者服务的原产地、原料、制造方法、质量或者其他特定品质的标志。注册商标的有效期为 10 年,自核准注册之日起计算。注册商标有效期满,需要继续使用的,应当在期满前 6 个月内申请续展注册;在此期间未能提出申请的,可以给予 6 个月的宽展期;宽展期满仍未提出申请的,注销其注册商标。每次续展注册的有效期为 10 年。

### (六) 特许权

特许权又称经营特许权、专营权,指企业在某一地区经营或销售某种特定商品的权利或是一家企业接受另一家企业使用其商标、商号、技术秘密等的权利。通常有两种形式,一种是由政府机构授权,准许企业使用或在一定地区享有经营某种业务的特权,如水、电、邮电通信等专营权、烟草专卖权等;另一种企业间依照签订的合同,有限期或无限期使用另一家企业的某些权利。通常在特许权转让合同中规定了特许权转让的期限、转让人和受让人的权利和义务。转让人一般要向受让人提供商标、商号等使用权,传授专有技术,并负责培训营业人员,提供经营所必需的设备和特殊原料。受让人则需要向转让人支付取得特许权的费用,开业后则按营业收入的一定比例或其他计算方法支付享用特许权费用。

企业应当设置“无形资产”科目,核算企业持有的无形资产成本。本科目借方反映以各种方式取得的无形资产成本,贷方反映处置的无形资产成本,本科目期末借方余额,反映企业拥有无形资产的成本。本科目应当按照“土地使用权”、“采矿权”、“探矿权”、“专利权”和“商标权”等设置二级科目进行明细核算。

企业应当设置“累计摊销”科目,核算企业对使用寿命有限的无形资产计提的累计摊销。本科目借方反映处置无形资产时结转的累计摊销,贷方反映计提的累计摊销,本科目期末贷方余额,反映企业无形资产的累计摊销额。本科目应当按照“土地使用权”、“采矿权”、“专利权”和“商标权”等设置二级科目进行明细核算。探矿权在持有期间不得摊销,故不设二级明细科目。

## 三、无形资产的确认条件

无形资产应当在符合定义的前提下,同时满足以下两个确认条件时,才能予以确认:

- (一) 与该资产有关的经济利益很可能流入企业;
- (二) 该无形资产的成本能够可靠地计量。

#### 四、无形资产初始计量及会计处理

无形资产通常是按实际成本计量,即以取得无形资产并使之达到预定用途而发生的全部支出,作为无形资产的成本。

##### (一) 外购的无形资产

外购的无形资产,其成本包括购买价款、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。其中,直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出包括使无形资产达到预定用途所发生的专业服务费用、测试无形资产是否能够正常发挥作用的费用等。

下列各项不包括在无形资产的初始成本中:为引入新产品进行宣传发生的广告费、管理费用及其他间接费用;无形资产已经达到预定用途以后发生的费用。

##### 1. 一次性付款取得

借:无形资产

    应交税费—应交增值税(进项税额)

    贷:银行存款

##### 2. 具有融资性质的,延期付款取得

购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付(如付款期在3年以上),实际上具有融资性质的,即采用分期付款购买无形资产,无形资产的成本为购买价款的现值。

##### (1) 取得时

借:无形资产

    应交税费—应交增值税(进项税额)

    未确认融资费用

    贷:长期应付款

##### (2) 付款时

借:长期应付款

    贷:银行存款

##### (3) 分期摊销未确认融资费用时,采用实际利率法

借:财务费用

    贷:未确认融资费用

##### (二) 投资者投入的无形资产

投资者投入的无形资产的成本,应当按照投资合同或协议约定的价值确定无形资产的取得成本。如果投资合同或协议约定价值不公允的,应按无形资产的公允价值作为无形资产初始成本入账。

##### (三) 通过非货币性资产交换取得的无形资产

企业通过非货币性资产交换取得的无形资产参见第十八章其他会计业务第三节非货币性资产交换。

##### (四) 通过债务重组取得的无形资产

企业通过债务重组取得的无形资产参见第十八章其他会计业务第二节债务重组。

##### (五) 通过政府补助取得的无形资产

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,按照名义金额计量。

##### (六) 企业合并中取得的无形资产

企业合并中取得的无形资产参见第六章企业合并及第五章长期股权投资与合营安排。

### （七）土地使用权的处理

企业取得的土地使用权,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。土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时,土地使用权的账面价值不与地上建筑物合并计算其成本,而作为无形资产进行核算,土地使用权与地上建筑物分别进行摊销和提取折旧。但下列情况除外:

企业外购的房屋建筑物,实际支付的价款中包括土地以及建筑物的价值,则应当对支付的价款按照合理的方法(如,公允价值比例)在土地和地上建筑物之间进行分配;如果确实无法在地上建筑物与土地使用权之间进行合理分配的,应当全部作为固定资产,按照固定资产确认和计量的规定进行处理。

## 第二节 内部研究开发费用的确认和计量

### 一、研究阶段和开发阶段的划分

研究与开发活动发生的费用,除了要遵循无形资产确认和初始计量的一般要求外,还需要满足其他特定的条件,才能够确定为一项无形资产。对于企业自行进行的研究开发项目,应当区分研究阶段与开发阶段两个部分分别进行核算。

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查。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。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。因此,研究阶段的有关支出在发生时,应当予以费用化计入当期损益。

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。开发阶段在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,此时如果企业能够证明满足无形资产的定义及相关确认条件,所发生的开发支出可资本化,确认为无形资产的成本。

### 二、开发阶段有关支出资本化的条件

在开发阶段,判断可以将有关支出资本化计入无形资产成本的条件包括:

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。企业进行开发所需的技术条件等已经具备,基本上不存在技术上的障碍或其他不确定性,企业在判断时,应提供相关的证据和材料。

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,是使用或出售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。

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。

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:(1)为完成该项无形资产开发具有技术上的可靠性。

(2)财务资源和其他资源支持。(3)能够证明企业在开发过程中所需的技术、财务和其他资源,以及企业获得这些资源的相关计划等。

5.归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

### 三、内部开发的无形资产的计量

内部研发活动形成的无形资产成本,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。可直接归属成本包括:开发该无形资产时耗费的材料、劳务成本、注册费、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,以及按照借款费用的处理原则可资本化的利息支出。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当期损益的支出不再进行调整。

#### 四、内部研究开发费用的会计处理

企业应当设置“研发支出”科目,核算企业进行研究与开发无形资产过程中发生的各项支出。本科目借方反映自行开发无形资产发生的研发支出,贷方反映结转的研发支出,本科目期末借方余额,反映企业正在进行无形资产研究开发项目满足资本化条件的支出。本科目应当按照研究开发项目设置二级科目,分别按“费用化支出”、“资本化支出”设置三级科目进行明细核算。

##### 1.企业自行开发无形资产发生的研发支出

借:研发支出—×××—费用化支出  
    —×××—资本化支出

贷:原材料

    材料成本差异

    累计折旧

    累计摊销

    应付职工薪酬

    银行存款

##### 2.企业以其他方式取得的正在进行中的研究开发项目

借:研发支出—×××—资本化支出

    贷:银行存款等

以后发生的研发支出,应当比照上述第一条原则进行处理。

月末,将上述“研发支出—×××—资本化支出”账户借方余额填入资产负债表“开发支出”项目。

##### 3.期末结转不符合资本化的支出时

借:管理费用—研究费用

    贷:研发支出—×××—费用化支出

##### 4.研究开发项目达到预定用途形成无形资产

借:无形资产

    贷:研发支出—×××—资本化支出

## 第三节 无形资产的后续计量和处置

### 一、无形资产后续计量的原则

无形资产初始确认和计量后,在其后使用该项无形资产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。对于使用寿命有限的无形资产,需要在估计使用寿命内采用规定的方法进行摊销,对于使用寿命不确定的无形资产则不需要摊销。

#### (一)无形资产使用寿命的确定

某些无形资产的取得源自合同性权利或其他法定权利,其使用寿命不应超过合同性权利或其他法定权利的期限。但如果企业使用资产的预期的期限短于合同性权利或其他法定权利

规定的期限的,则应当按照企业预期使用的期限确定其使用寿命。

如果合同性权利或其他法定权利能够在到期时因续约等延续,则仅当有证据表明企业续约不需要付出重大成本时,续约期才能够包括在使用寿命的估计中。

没有明确的合同或法律规定无形资产的使用寿命的,企业应当综合各方面情况,例如企业经过努力,聘请相关专家进行论证、与同行业的情况进行比较以及参考企业的历史经验等,来确定无形资产为企业带来未来经济利益的期限。如果经过这些努力,仍确实无法合理确定无形资产为企业带来经济利益的期限的,才能将该无形资产作为使用寿命不确定的无形资产。

#### (二) 无形资产使用寿命的复核

企业至少应当于每年年度终了,对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不同于以前的估计,应改变其摊销年限及摊销方法并按照会计估计变更进行处理。

对于使用寿命不确定的无形资产,如果有证据表明其使用寿命是有限的,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。

#### 二、使用寿命有限的无形资产

使用寿命有限的无形资产,应在其预计的使用寿命内采用规定的方法对应摊销金额进行摊销。应摊销金额,是指无形资产的成本扣除残值后的金额,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。

##### (一) 摊销期和摊销方法

无形资产的摊销期自其可供使用(即其达到预定用途)时起至终止确认时止。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。

无形资产一般应当采用直线法进行摊销。无形资产的摊销一般应计入管理费用,但如果某项无形资产是专门用于生产某种产品或者其他资产,其所包含的经济利益是通过转入到所生产的产品或其他资产中实现的,则无形资产的摊销费用应当计入相关资产的成本。

采矿权的摊销:对于采矿权证照年限与矿山实际经营年限不一致的公司,可采用产量法进行摊销。采用此方法摊销的,必须经潞安环能公司批准,报税务机关备案,并一致运用于各会计期间。

##### (二) 残值的确定

除下列情况除外,无形资产的残值一般为零:

- 1.有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时购买该项无形资产。
- 2.可以根据活跃市场得到无形资产预计残值信息,并且该市场在该项无形资产使用寿命结束时可能存在。

企业至少应于每年年末进行复核,预计其残值与原估计金额不同的,应按照会计估计变更进行处理。如果无形资产的残值重新估计以后高于其账面价值的,则无形资产不再摊销,直至残值降至低于账面价值时再恢复摊销。

##### (三) 使用寿命有限的无形资产摊销的会计处理

使用寿命有限的无形资产应当在其使用寿命内进行摊销。摊销时,应当考虑该项无形资产所服务的对象,并以此为基础将其摊销价值计入相关资产的成本或者当期损益。

借:制造费用

    管理费用

贷:累计摊销—土地使用权

    —采矿权

    —专利权

### —商标权

#### 三、使用寿命不确定的无形资产

在持有期间内对于使用寿命不确定的无形资产不需要摊销。如果期末重新复核后仍为不确定的,则应当在每个会计期间进行减值测试。需要计提减值准备的,应相应的计提有关减值准备。

借:资产减值损失

贷:无形资产减值准备

#### 四、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,或者是无法为企业带来未来经济利益时应予终止确认并转销。

##### (一) 无形资产的出售

企业出售无形资产,应将所取得的价款与该无形资产账面价值的差额计入当期损益。

借:银行存款

累计摊销

无形资产减值准备

贷:无形资产

应交税费—应交增值税(销项税额)

资产处置损益—处置非流动资产利得

若为处置损失,应当借记“资产处置损益—处置非流动资产损失”科目。

##### (二) 无形资产的出租

企业将所拥有的无形资产的使用权让渡给他人,并收取租金,在满足收入确认条件的情况下,应确认相关的收入及成本,并通过其他业务收支科目进行核算。

##### 1. 让渡无形资产使用权而取得的租金收入

借:银行存款

贷:其他业务收入

应交税费—应交增值税(销项税额)

##### 2. 摊销出租无形资产的成本并发生与转让有关的各种费用支出

借:其他业务成本

贷:累计摊销

银行存款

##### (三) 无形资产的报废

如果无形资产预期不能为企业带来未来经济利益,则不再符合无形资产的定义,应将其报废并予以转销,其账面价值转作当期损益。

借:累计摊销

无形资产减值准备

营业外支出—无形资产处置损失

贷:无形资产

## 第四节 矿业权

### 一、矿业权概念

探矿权、采矿权为财产权,统称为矿业权。

探矿权是指在依法取得的勘查许可证规定的范围内,勘查矿产资源的权利。

采矿权是指在依法取得的采矿许可证规定的范围内,开采矿产资源和获得所开采的矿产

品的权利。矿产资源属于国家所有,地表或者地下的矿产资源的国家所有权,不因其所依附的土地的所有权或者使用权的不同而改变。

## 二、矿业权的取得

### (一) 探矿权的取得

#### 1. 出让取得(一级市场/国家),包括:

- (1) 申请
- (2) 招标
- (3) 拍买

国家实行探矿权有偿取得的制度。探矿权使用费以勘查年度计算,逐年缴纳。

取得国家出资勘查并已经探明矿产地的区块的探矿权的,探矿权申请人除依照相关规定缴纳探矿权使用费外,还应当缴纳经评估确认的国家出资勘查形成的探矿权价款;探矿权价款按照国家有关规定,可以一次缴纳,也可以分期缴纳。

#### 2. 受让取得(转让/二级市场)包括:

- (1) 购买
- (2) 接受投资

探矿权人应是出资人或由其出资设立的法人。

勘查许可证有效期最长为 3 年;(石油、天然气勘查许可证有效期最长为 7 年)需要延长勘查工作时间的,探矿权人应当在勘查许可证有效期届满的 30 日前,到登记管理机关办理延续登记手续,每次延续时间不得超过 2 年。

探矿权人逾期不办理延续登记手续的,勘查许可证自行废止。

### (二) 探矿权的账务处理

探矿权的核算应设置“研发支出—勘探支出”(本明细科目只核算企业为取得矿业权所发生的勘探支出)、“无形资产—探矿权”等科目。探矿权持有期间不得摊销。

#### 1. 取得探矿权时:

(1) 取得的空白矿业权地上的探矿权,企业按规定计算出应缴纳的探矿权使用费,计入“研发支出—勘探支出”科目。

借:研发支出—勘探支出

贷:银行存款  
应付账款等

(2) 企业取得国家出资勘查形成的探矿权,除应缴纳探矿权使用费外,还应缴纳探矿权价款,其应缴纳的探矿权价款也直接计入“研发支出—勘探支出”科目。

借:研发支出—勘探支出

贷:银行存款  
应付账款等

(3) 企业在勘探生产过程中发生的各项费用,计入“研发支出—勘探支出”科目。

借:研发支出—勘探支出

贷:银行存款  
应付账款等

(4) 勘探结束形成地质成果的,

借:无形资产—探矿权

贷:研发支出—勘探支出

不能形成地质成果的,一次计入当期损益,

借:管理费用

贷:研发支出—勘探支出

## 2.探矿权转为采矿权时

借:无形资产—采矿权

贷:无形资产—探矿权

### (三) 采矿权的取得

#### 1.出让取得(一级市场/国家),包括:

(1) 申请

(2) 招标

(3) 拍买

国有矿山企业申请出让经勘查形成矿产地的采矿权符合国家有关规定的,可以按照规定申请将应缴纳的采矿权价款部分或全部转增国家资本,并经审查批准后实施。

目前,国家实行采矿权有偿取得的制度。

申请国家出资勘查并已经探明矿产地的采矿权的,采矿权申请人除依照相关规定缴纳采矿权使用费外,还应当缴纳经评估确认的国家出资勘查形成的采矿权价款;采矿权价款按照国家有关规定,可以一次缴纳,也可以分期缴纳。

探矿权人有权优先取得勘查作业区内矿产资源的采矿权。探矿权人在其勘查作业区内申请采矿权的,矿业权可不评估,登记管理机关不收取价款。

#### 2.受让取得(转让/二级市场),包括:

(1) 购买

(2) 接受投资

采矿权人应为企业法人。

采矿许可证有效期满,需要继续采矿的,采矿权人应当在采矿许可证有效期届满的 30 日前,到登记管理机关办理延续登记手续。

### (四) 采矿权的账务处理

#### 1.取得采矿权时:

参见本章第一节无形资产的确认和初始计量。

#### 2.持有期间的账务处理

参见本章第三节无形资产的后续计量和处置。

## 第五节 其他资产

### 一、其他资产的内容

其他资产,是指除金融资产、存货、长期股权投资、固定资产、无形资产等以外的资产。如临时设施、长期待摊费用、递延所得税资产和待处理财产损溢等。本节只规范临时设施、长期待摊费用、待处理财产损溢、上级拨入资金和拨付所属资金的核算,递延所得税资产的核算参见第十七章利润及利润分配第二节所得税。

### 二、长期待摊费用

#### (一) 长期待摊费用的核算内容

长期待摊费用,是指企业已经支出,但摊销期在 1 年以上(不含 1 年)的各项费用,包括以租赁方式租入的固定资产发生的改良支出等。应当由本期负担的借款利息、租金等,不得作为长期待摊费用处理。长期待摊费用应当单独核算,在费用项目的受益期限内分期平均摊销。

如果长期待摊的费用项目不能使以后会计期间受益的,应当将尚未摊销的该项目的摊余价值全部转入当期损益。

企业应当设置“长期待摊费用”科目,本科目核算企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在一年以上的各项费用。本科目借方反映发生的长期待摊费用,贷方反映摊

销的长期待摊费用,本科目期末借方余额,反映企业尚未摊销完毕的长期待摊费用。本科目应当按照“租入固定资产改良支出”和“其他”设置二级科目进行明细核算。

(二) 长期待摊费用的主要会计处理

1. 企业发生长期待摊费用

借:长期待摊费用—租赁固定资产改良支出  
    —其他

    贷:银行存款等

2. 按每期摊销的金额

借:管理费用等  
    贷:长期待摊费用—租赁固定资产改良支出  
        —其他

3. 如果长期待摊费用的项目不能使以后会计期间受益,将尚未摊销的该项目的摊余价值全部转入当期损益。

借:管理费用等  
    贷:长期待摊费用—租赁固定资产改良支出  
        —其他

以经营租赁方式租入的固定资产租赁期满,固定资产归还给出租人,对改良支出增加的设备,价值可无偿赠与,也可作价收款,收款时增加资产处置损益。

三、待处理财产损溢

(一) 待处理财产损溢的核算内容

待处理财产损溢,是指企业在清查财产过程中查明的各种盘盈、盘亏、毁损的价值及物资在运输过程中发生的非正常短缺与损耗。

企业应当设置“待处理财产损溢”科目,本科目核算企业在清查财产过程中查明的各种盘盈、盘亏、毁损的价值及物资在运输过程中发生的非正常短缺与损耗。本科目借方反映企业发生的财产盘亏和毁损的价值、物资在运输过程中发生的非正常短缺与损耗以及财产盘盈的转销处理,贷方反映企业财产盘盈的价值以及财产盘亏的转销处理,本科目年末无余额。企业应当设置“待处理流动资产损溢”和“待处理固定资产损失”两个明细科目。

(二) 待处理财产损溢的会计处理

1. 各种材料、库存商品等盘盈时

借:原材料  
    材料成本差异  
    库存商品  
    贷:待处理财产损溢—待处理流动资产损溢

若实际成本小于计划成本,贷记“材料成本差异”科目。

2. 各种材料、库存商品盘亏、毁损, 固定资产盘亏时

借:待处理财产损溢—待处理流动资产损溢  
    —待处理固定资产损失

    存货跌价准备

    累计折旧

    固定资产减值准备

    贷:原材料  
        材料成本差异  
        库存商品  
        固定资产

若实际成本小于计划成本,借记“材料成本差异”科目。

属于非定额的损耗的流动资产,还应同时转出进项税额。

借:待处理财产损溢—待处理流动资产损溢

    贷:应交税费—应交增值税(进项税额转出)

3.对于盘亏、毁损的各项资产,按管理权限报经批准后处理时

借:其他应收款(按可收回的过失人赔偿)

    原材料(残料价值)

    管理费用(属于管理原因造成的)

    营业外支出—盘亏损失(属于固定资产损失的)

        —非常损失(属于流动资产非正常损失的)

    贷:待处理财产损溢—待处理流动资产损溢

        —待处理固定资产损失

4.对于运输途中发生短缺与损耗的物资

(1)属于应由供应单位、运输机构、保险公司或其他过失人负责赔偿的损失

借:应付账款

    其他应收款等

    贷:待处理财产损溢—待处理流动资产损溢

(2)属于自然灾害等非常原因造成的损失,应将扣除残料价值和过失人、保险公司赔款后的净损失

借:营业外支出—非常损失

    贷:待处理财产损溢—待处理流动资产损溢

(3)属于无法收回的其他损失,报经批准后处理时

借:管理费用

    贷:待处理财产损溢—待处理流动资产损溢

5.对于盘盈的除固定资产以外的其他财产,按管理权限报经批准后处理时

借:待处理财产损溢—待处理流动资产损溢

    贷:管理费用

#### 四、上级拨入资金和拨付所属资金

(一)上级拨入资金与拨付所属资金的核算范围

拨付所属资金,是指企业拨付给不具有独立法人资格的单位(分公司)的权益性资金。

上级拨入资金,是指不具有独立法人资格的单位(分公司)收到上级单位拨入的权益性资金。

企业应当设置“拨付所属资金”科目,核算企业拨付给所属分公司的权益性资金,本科目仅限上级部门使用,应当按照拨付内容设置二级科目,再按所属分公司进行明细核算。

企业所属分公司应当设置“上级拨入资金”科目,核算上级单位拨入的权益性资金。本科目应当按照拨入内容设置二级科目进行核算。

企业“拨付所属资金”科目的期末借方余额与所属分公司“上级拨入资金”科目的期末贷方金额一致。企业在汇总会计报表时,应将“拨付所属资金”科目与所属分公司的“上级拨入资金”科目相抵销。

(二)上级拨入资金及拨付所属资金的会计处理

企业所属分公司上交固定资产累计折旧时:

分公司上交固定资产折旧

借:上级拨入资金—折旧基金

    贷:结算中心存款

企业收到所属分公司上交的固定资产折旧  
借: 内部单位存款  
贷: 拨付所属资金—折旧基金—××

## 第九章 资产减值

### 第一节 资产减值的确认

#### 一、资产减值的核算范围

企业所有的资产在发生减值时,应当对所发生的减值损失及时加以确认和计量。

本章资产减值的资产主要包括:对子公司、联营企业和合营企业的长期股权投资、固定资产、在建工程、无形资产、使用权资产和商誉等。

金融资产的减值参见第三章金融资产第八节金融资产减值,存货的减值参见第四章存货第六节期末计价,递延所得税资产的减值参见第十七章利润及利润分配第二节所得税。

#### 二、资产减值的迹象与测试

##### (一) 资产减值迹象的判断

企业在资产负债表日应当判断资产是否存在可能发生减值的迹象,主要可从外部信息来源和内部信息来源两方面加以判断。

1.从企业外部信息来源来看,属于资产可能发生减值的迹象有:

(1) 资产的市价在当期大幅度下跌,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) 企业经营所处的经济、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,从而对企业产生不利影响。

(3) 市场利率或者其他市场投资报酬率在当期已经提高,从而影响企业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等。

(4) 根据实际情况认定的可能发生减值的其他迹象。

2.从企业内部信息来源来看,属于资产可能发生减值的迹象有:

(1) 如果企业有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏。

(2) 资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置。

(3) 企业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等。

(4) 根据实际情况认定的可能发生减值的其他迹象。

如果有证据表明出现了以上一种或几种迹象的情况下,企业应当估计资产的可收回金额,决定是否需要确认减值损失。

##### (二) 资产减值的测试

资产存在减值迹象是资产是否需要进行减值测试的必要前提,但是有两类资产除外,即因企业合并形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产。对于这两类资产,无论是否存在减值迹象,都应当至少于每年年度终了进行减值测试。如果有确凿证据表明资产存在减值迹象的,应当进行减值测试,估计资产的可收回金额。

企业在判断资产减值迹象以决定是否需要估计资产可收回金额时,应当遵循重要性原则。根据这一原则,企业资产存在下列情况的,可以不估计其可收回金额:

1.以前报告期间的计算结果表明,资产可收回金额远高于其账面价值,之后又没有发生消除这一差异的交易或者事项的,企业在资产负债表日可以不需重新估计该资产的可收回金额。

2.以前报告期间的计算与分析表明,资产可收回金额对于资产减值的一种或者多种减值迹象反应不敏感,在本报告期间又发生了这些减值迹象的,在资产负债表日企业可以不需因为上述减值迹象的出现而重新估计该资产的可收回金额。

## 第二节 资产可收回金额的计量

### 一、估计资产可收回金额的基本方法

(一)企业资产存在减值迹象的,应当估计其可收回金额,然后将估计的资产可收回金额与其账面价值比较,以确定资产是否发生了减值,以及是否需要计提资产减值准备并确认相应的减值损失。

(二)资产可收回金额的估计,应当根据其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。但在下列情况下,可以有例外或者特殊考虑:

1.资产的公允价值减去处置费用后的净额与预计未来现金流量的现值,只要有一项超过了资产的账面价值,就表明资产没有发生减值,不需要再估计另一项金额。

2.没有确凿证据或者理由表明,资产预计未来现金流量现值显著高于其公允价值减去处置后的净额的,可以将资产的公允价值减去处置费用后的净额视为资产的可收回金额。对于企业持有待售的资产往往属于这种情况,即该资产在持有期间(处置之前)所产生的现金流量可能很少,其最终取得的未来现金流量往往就是资产的处置净收入。因此,在这种情况下,以资产公允价值减去处置费用后的净额作为其可收回金额是适宜的,因为资产的未来现金流量现值不大会显著高于其公允价值减去处置费用后的净额。

3.资产的公允价值减去处置费用后的净额如果无法可靠估计的,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。

### 二、资产的公允价值减去处置费用后的净额的估计

资产的公允价值减去处置费用后的净额,通常反映的是资产如果被出售或者处置时可以收回的净现金收入。其中,资产的公允价值,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;处置费用,是指可以直接归属于资产处置的增量成本,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。但是,财务费用和所得税费用等不包括在内。

企业在估计资产的公允价值减去处置费用后的净额时,应当按照下列顺序进行:

首先,应当根据公平交易中资产的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资产的公允价值减去处置费用后的净额。

其次,在资产不存在销售协议但存在活跃市场的情况下,应当根据该资产的市场价格减去处置费用后的金额确定。资产的市场价格通常应当按照资产的买方出价确定,但如果难以获得资产在估计日的买方出价的,企业可以以资产最近的交易价格作为公允价值减去处置费用后的净额的估计基础,前提是资产的交易日和估计日之间,有关经济、市场环境等没有发生重大变化。

再次,在既不存在资产销售协议又不存在资产活跃市场的情况下,企业应当以可获取的最佳信息为基础,根据在资产负债表日如果处置资产的话,熟悉情况的双方自愿进行公平交易愿意提供的交易价格减去资产处置费用后的金额,估计资产的公允价值减去处置费用后的净额。该金额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。

如果企业按照上述要求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,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。

### 三、资产预计未来现金流量的现值的估计

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,按照规定的折现率对其进行折现后的金额加以确定。

#### (一) 资产未来现金流量的预计

##### 1. 预计资产未来现金流量的基础

企业应当在合理和有依据的基础上对资产剩余使用寿命内整个经济状况进行最佳估计,并将资产未来现金流量的预计建立在经企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据之上。但是,出于数据可靠性和便于操作等方面的考虑,建立在该预算或者预测基础上的预计现金流量最多涵盖 5 年,企业管理层如能证明更长的期间是合理的,可以涵盖更长的期间。

如果资产未来现金流量的预计还包括最近财务预算或者预测期之后的现金流量,企业应当以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进行估计。但是,企业管理层如能证明递增的增长率是合理的,可以以递增的增长率为基础进行估计。同时,所使用的增长率除了企业能够证明更高的增长率是合理的之外,不应超过企业经营的产品、市场、所处的行业或者所在国家或者地区的长期平均增长率,或者该资产所处市场的长期平均增长率。在恰当、合理的情况下,该增长率可以是零或者负数。

资产的实际现金流量往往会与预计数有出入,而且预计资产未来现金流量时的假设也有可能发生变化。因此,企业管理层在每次预计资产未来现金流量时,应当首先分析以前期间现金流量预计数与现金流量实际数出现差异的情况,以评判当期现金流量预计所依据的假设的合理性。通常情况下,企业管理层应当确保当期现金流量预计所依据的假设与前期实际结果相一致。

##### 2. 资产预计未来现金流量应当包括的内容

###### (1) 资产持续使用过程中预计产生的现金流入。

(2) 为实现资产持续使用过程中产生的现金流入所必需的预计现金流出(包括为使资产达到预定可使用状态所发生的现金流出)。该现金流出应当是可直接归属于或者可通过合理和一致的基础分配到资产中的现金流出,后者通常是指那些与资产直接相关的间接费用。对于在建工程、开发过程中的无形资产等,企业在预计其未来现金流量时,就应当包括预期为使该类资产达到预定可使用(或者可销售)状态而发生的全部现金流出数。

(3) 资产使用寿命结束时,处置资产所收到或者支付的净现金流量。该现金流量应当是在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行交易时,企业预期可从资产的处置中获取或者支付的、减去预计处置费用后的金额。

##### 3. 预计资产未来现金流量应当考虑的因素

###### (1) 以资产的当前状况为基础预计资产未来现金流量

企业资产在使用过程中有时会因为修理、改良、重组等原因而发生变化,在预计资产未来现金流量时,企业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或者与资产改良有关的预计未来现金流量。具体包括以下几层意思:

1) 重组通常会对资产的未来现金流量产生影响,有时还会产生较大影响。这里所指的重组,专门指企业制定和控制的,将显著改变企业组织方式、经营范围或者经营方式的计划实施行为。

2) 企业已经承诺重组的,在确定资产的未来现金流量的现值时,预计的未来现金流入和流出数,应当反映重组所能节约的费用和由重组所带来的其他利益,以及因重组所导致的估计未来现金流出数。其中重组所能节约的费用和由重组所带来的其他利益,通常应当根据企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据进行估计;因重组所导致的估计未来现金流出数应当根据或有事项所确认的因重组所发生的预计负债金额进行估计。

3) 企业在发生与资产改良(包括提高资产的营运绩效)有关的现金流出之前,预计的资

产未来现金流量仍然应当以资产的当前状况为基础,不应当包括因与该现金流出相关的未来经济利益增加而导致的预计未来现金流入金额。

4) 企业未来发生的现金流出如果是为了维持资产正常运转或者资产正常产出水平而必要的支出或者属于资产维护支出,应当在预计资产未来现金流量时将其考虑在内。

(2) 预计资产未来现金流量不应当包括筹资活动和所得税收付产生的现金流量;

(3) 对通货膨胀因素的考虑应当和折现率相一致;

(4) 内部转移价格应当予以调整。

#### 4. 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每期最有可能产生的现金流量进行预测。这种方法通常叫做传统法,它使用的是单一的未来每期预计现金流量和单一的折现率计算资产未来现金流量的现值。在期望现金流量法下,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与其发生概率加权计算。

##### (二) 折现率的预计

企业所使用的折现率应当是反映当前市场货币时间价值和资产特定风险的税前利率。

该折现率是企业在购置或者投资资产时所要求的必要报酬率。如果在预计资产的未来现金流量时已经对资产特定风险的影响作了调整的,折现率的估计不需要考虑这些特定风险。如果用于估计折现率的基础是税后的,应当将其调整为税前的折现率,以便于与资产未来现金流量的估计基础相一致。

折现率的确定通常应以资产的市场利率为依据。如果该资产的利率无法从市场获得,可以使用替代利率估计。在估计替代利率时,企业应当充分考虑资产剩余寿命期间的货币时间价值和其他相关因素,如资产未来现金流量金额及时间的预计离异程度、资产内在不确定性的定价等,如果资产预计未来现金流量已经对这些因素作了有关调整的,应当予以剔除。

在估计替代利率时,可以根据企业加权平均资金成本、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现金流量有关的特定风险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表现值时,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。

##### (三) 资产未来现金流量现值的预计

在预计了资产的未来现金流量和折现率后,资产未来现金流量的现值只需要将该资产的预计未来现金流量按照预计的折现率在预计的资产使用寿命里加以折现即可确定。

## 第三节 资产减值损失的确认与计量

### 一、资产减值损失确认与计量的一般原则

企业在对资产进行减值测试后,如果可收回金额的计量结果表明,资产的可收回金额低于其账面价值的,应当将资产的账面价值减记至可收回金额,减记的金额确认为资产减值损失,计入当期损益,同时,计提相应的资产减值准备。

资产减值损失确认后,减值资产的折旧或者摊销费用应当在未来期间作相应调整,以使资产在剩余使用寿命内,系统地分摊调整后的资产账面价值(扣除预计净残值)。如固定资产计提了减值准备后,固定资产账面价值将根据计提的减值准备相应抵减。因此,固定资产在未来计提折旧时,应当按照新的固定资产账面价值为基础计提每期折旧。

长期股权投资、固定资产、在建工程、无形资产、使用权资产和商誉等资产发生的减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。以前期间计提的资产减值准备,需要等到相关资产处置时,才可予以转出。

## 二、科目设置

企业应当按照资产的类别分别设置“长期股权投资减值准备”、“固定资产减值准备”、“在建工程减值准备”、“工程物资减值准备”、“无形资产减值准备”、“使用权资产减值准备”、“商誉减值准备”等科目进行相应资产减值准备的核算。本类科目借方核算该类资产处置时结转的减值准备,贷方核算该类资产发生减值时计提的减值准备,本类科目期末贷方余额,反映企业已计提但尚未转销的减值准备。

企业应当设置“资产减值损失”科目,核算各项资产减值准备所形成的损失。本科目借方反映企业发生的减值损失,贷方反映期末转入“本年利润”科目的金额和恢复的减值损失,期末,应将本科目余额转入“本年利润”科目,结转后无余额。本科目应当按照“存货跌价损失”、“长期股权投资减值损失”、“固定资产减值损失”、“工程物资减值损失”、“在建工程减值损失”、“无形资产减值损失”、“使用权资产减值损失”、“商誉减值损失”等设置二级科目进行明细核算。

## 三、资产减值损失的会计处理

当企业确定资产发生了减值后,应当根据所确认的资产减值金额,计提减值准备。

借:资产减值损失—长期股权投资减值损失

- 固定资产减值损失
- 工程物资减值损失
- 在建工程减值损失
- 无形资产减值损失
- 使用权资产减值损失
- 商誉减值损失

贷:长期股权投资减值准备

- 固定资产减值准备
- 工程物资减值准备
- 在建工程减值准备
- 无形资产减值准备
- 使用权资产减值准备
- 商誉减值准备

期末,企业应当将“资产减值损失”科目余额转入“本年利润”科目,结转后该科目应当没有余额。

# 第四节 资产组的认定及减值处理

## 一、资产组的认定

在企业难以对单项资产的可收回金额进行估计的情况下,应当以该资产所属的资产组为基础确定资产组的可收回金额。资产组是企业可以认定的最小资产组合,其产生的现金流入应当基本上独立于其他资产或者资产组。资产组应当由创造现金流入相关的资产组成。

### (一) 认定资产组应当考虑的因素

1.资产组的认定,应当以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据。在资产组的认定中,企业几项资产的组合生产的产品(或者其他产出)存在活跃市场的,无论这些产品或者其他产出是用于对外出售还是仅供企业内部使用,均表明这几项资产的组合能够独立产生现金流入。在符合其他相关条件的情况下,应当将这些资产的组合认定为资产组。

2.资产组的认定,应当考虑企业管理层对生产经营活动的管理或者监控方式(如是按照生产线、业务种类还是按照地区或者区域等)和对资产的持续使用或者处置的决策方式等。

## （二）资产组认定后不得随意变更

资产组一经确定后,在各个会计期间应当保持一致,不得随意变更。但是,如果由于企业重组、变更资产用途等原因,导致资产组构成确需变更的,企业可以进行变更,但企业管理层应当证明该变更是合理的,并应当在附注中作相应说明。

## 二、资产组减值测试

资产组减值测试的原理和单项资产是一致的,即企业需要预计资产组的可收回金额和计算资产组的账面价值,并将两者进行比较,如果资产组的可收回金额低于其账面价值的,表明资产组发生了减值损失,应当予以确认。

### （一）资产组账面价值和可收回金额的确定基础

资产组账面价值的确定基础应当与其可收回金额的确定方式相一致。资产组的可收回金额在确定时,应当按照该资产组的公允价值减去处置费用后的净额与其预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

资产组的账面价值则应当包括可直接归属于资产组与可以合理和一致地分摊至资产组的资产账面价值。在预计资产组的可收回金额时,既不包括与该资产组的资产无关的现金流量,也不包括与已在财务报表中确认的负债有关的现金流量。因此通常不应当包括已确认负债的账面价值,但如不考虑该负债金额就无法确定资产组可收回金额的除外。

### （二）资产组减值损失的分摊

减值损失金额应当按照以下顺序进行分摊:

首先,抵减分摊至资产组或资产组组合中商誉的账面价值;

然后,根据资产组或资产组组合中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重,按比例抵减其他各项资产的账面价值。

以上资产账面价值的抵减,应当作为各单项资产(包括商誉)的减值损失处理,计入当期损益。抵减后的各资产的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(如可确定的)、该资产预计未来现金流量的现值(如可确定的)和零。而导致的未能分摊的减值损失金额,应当按照相关资产组或资产组组合中其他各项资产的账面价值所占比重进行分摊。

## 三、总部资产的减值测试

企业总部资产包括企业集团或其事业部的办公楼、电子数据处理设备、研发中心等资产。总部资产的显著特征是难以脱离其他资产或者资产组产生独立的现金流入,而且其账面价值难以完全归属于某一资产组。因此,总部资产通常难以单独进行减值测试,需要结合其他相关资产组或者资产组组合进行。资产组组合,是指由若干个资产组组成的最小资产组组合,包括资产组或者资产组组合,以及按合理方法分摊的总部资产部分。

在资产负债表日,如果有迹象表明某项总部资产可能发生减值的,企业应当计算确定该总部资产所归属的资产组或者资产组组合的可收回金额,然后将其与相应的账面价值相比较,据以判断是否需要确认减值损失。

基于此,企业对某一资产组进行减值测试时,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,再据以比较该资产组的账面价值(包括已分摊的总部资产的账面价值部分)和可收回金额,并按照前述有关资产组减值测试的顺序和方法处理。

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,应当按照下列步骤处理:

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,并按照前述有关资产组减值测试的顺序和方法处理。

其次,认定由若干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该部分总部资产的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,并按照前述有关资产组减值测试的顺序和方法处理。

## 第五节 商誉减值测试与处理

### 一、商誉减值测试的基本要求

企业合并所形成的商誉,至少应当在每年年度终了进行减值测试。商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。

对于因企业合并形成的商誉的账面价值,应当自购买日起按照合理的方法分摊至相关的资产组;难以分摊至相关的资产组的,应当将其分摊至相关的资产组组合。这些相关的资产组或者资产组组合应当能够从企业合并的协同效应中受益的资产或者资产组组合,不应大于所确定的报告分部。

### 二、商誉减值测试的方法与会计处理

企业在对包含商誉的相关资产组或者资产组组合进行减值测试时,如与商誉相关的资产组或者资产组组合存在减值迹象的:

首先对不包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试,计算可收回金额,并与相关账面价值相比较,确认相应的减值损失。

其次对包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试,比较这些相关资产组或者资产组组合的账面价值(包括所分摊商誉的账面价值部分)与其可收回金额,如相关资产组或者资产组组合的可收回金额低于账面价值的,应当就其差额确认减值损失,减值损失金额应当首先抵减分摊至资产组或者资产组组合中商誉的账面价值。

最后根据资产组或者资产组组合中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重,按比例抵减其他各项资产的账面价值。抵减后的各项资产的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(如可确定的)、该项资产预计未来现金流量的现值(如可确定的)和零。

在合并财务报表中反映的商誉,不包括子公司归属于少数股东权益的商誉。但对相关的资产组进行减值测试时,应当将归属于少数股东权益的商誉包括在内,调整资产组的账面价值,然后根据调整后的资产组账面价值与其可收回金额进行比较,以确定资产组(包括商誉)是否发生了减值。

上述资产组如发生减值的,应当首先抵减商誉的账面价值,但由于根据上述方法计算的商誉减值损失包括了应由少数股东权益承担的部分,而少数股东权益拥有的商誉价值及其减值损失都不在合并财务报表中反映,合并财务报表只反映归属于母公司的商誉减值损失,因此,应当将商誉减值损失在可归属于母公司和少数股东权益之间按比例进行分摊,以确认归属于母公司的商誉减值损失。

## 第十章 负债

### 第一节 流动负债

流动负债包括短期借款、交易性金融负债、应付票据、应付账款、预收账款、合同负债、应付职工薪酬、应交税费、应付利息、应付股利、其他应付款以及一年内到期的非流动负债

等。除了应付职工薪酬在第十二章规范外,其他流动负债均在本节予以规范。

## 一、短期借款

### (一) 短期借款的核算范围

短期借款,是指企业向银行或其他金融机构等借入的期限在 1 年以下(含 1 年)的各种借款。短期借款一般是企业为了维持正常生产经营活动所需资金或为抵偿某项债务而借入的款项。

企业应当设置“短期借款”科目,核算企业各种短期借款的取得和偿还情况。本科目借方反映企业归还的各种短期借款,贷方反映企业借入的各种短期借款,本科目期末贷方余额,反映企业尚未偿还的短期借款。本科目应当按照债权人设置二级科目进行明细核算。

### (二) 短期借款的会计处理

#### 1. 借入短期借款

借:银行存款

贷:短期借款

#### 2. 资产负债日,应按计算确定的短期借款利息

借:财务费用—利息支出

贷:应付利息

#### 3. 支付短期借款利息

借:应付利息

贷:银行存款

#### 4. 归还短期借款

借:短期借款

贷:银行存款

## 二、交易性金融负债

交易性金融负债,是指本核算企业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。

### (一) 交易性金融负债的核算范围

企业应当设置“交易性金融负债”科目,核算企业发行的交易性金融负债的公允价值,企业持有的直接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,也在本科目核算。本科目借方反映资产负债表日交易性金融负债的公允价值低于其账面余额的差额,贷方反映企业承担该项交易性金融负债的公允价值,以及资产负债表日交易性金融负债的公允价值高于其账面余额的差额,本科目期末贷方余额,反映企业承担的交易性金融负债的公允价值。本科目应当按照交易性金融负债的类别设置二级科目,并分别按照“本金”、“公允价值变动”等设置三级科目进行明细核算。

#### 1. 初始计量

交易性金融负债初始确认时,应按公允价值计量,相关交易费用应当直接计入当期损益。

公允价值通常为金融负债的交易价格。金融负债公允价值与交易价格存在差异的,企业应当区别下列情况进行处理:

(1) 在初始确认时,金融负债的公允价值依据相同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,企业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,金融资产的公允价值以其他方式确定的,企业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,企业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。

## 2.交易性金融负债后续计量

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利得或损失,除与套期会计有关外,应当计入当期损益。

### (二)交易性金融负债的会计处理

#### 1.发行金融负债

借:银行存款

    投资收益(交易费用)

    贷:交易性金融负债—成本

#### 2.资产负债表日公允价值变动

公允价值上升

借:公允价值变动损益

    贷:交易性金融负债—公允价值变动

公允价值下降

借:交易性金融负债—公允价值变动

    贷:公允价值变动损益

#### 3.确认利息费

借:财务费用

    贷:应付利息

#### 4.交易性金融负债到期偿还

借:交易性金融负债—成本

    —公允价值变动

    应付利息

    贷:银行存款

        投资收益

如为损失,作相反会计分录。

## 三、应付票据

### (一)应付票据的核算范围

应付票据,是指由出票人出票,委托付款人在指定日期无条件支付特定的金额给收款人或者持票人的票据。

企业应当设置“应付票据”科目,核算企业购买材料、商品和接受劳务供应等而开出、承兑的商业汇票。本科目借方反映企业归还的应付票据金额,或者到期无法偿还,转到“应付账款”或“短期借款”中的金额,贷方反映企业开出、承兑商业汇票或以承兑商业汇票抵付货款、应付账款的金额,本科目期末贷方余额,反映企业尚未到期的商业汇票的票面金额。本科目应当按照“银行承兑汇票”、“商业承兑汇票”、“信用证”等设置二级科目进行明细核算。

企业应当设置“应付票据备查簿”,详细登记商业汇票的种类、号数和出票日期、到期日、票面金额、交易合同号和收款人姓名或单位名称以及付款日期和金额等资料。应付票据到期结清时,在备查簿中应予注销。

### (二)应付票据的会计处理

#### 1.开出、承兑商业汇票或以承兑商业汇票抵付货款、应付账款

借:材料采购

    库存商品

    应付账款

    应交税费—应交增值税(进项税额)

    贷:应付票据—银行承兑汇票

—商业承兑汇票

—信用证

2.支付银行承兑汇票的手续费

借:财务费用—手续费

贷:银行存款

3.票据到期后付款

借:应付票据—银行承兑汇票

—商业承兑汇票

贷:银行存款

4.商业承兑汇票到期后无力支付票款

借:应付票据—商业承兑汇票

贷:应付账款

5.如果重新签发新的票据以清偿原应付票据的

借:应付账款

贷:应付票据—银行承兑汇票

—商业承兑汇票

6.企业无力支付到期银行承兑汇票时,承兑银行除凭票向持票人无条件付款外,对出票人尚未支付的汇票金额转作逾期贷款处理,并计收利息。

借:应付票据—银行承兑汇票

贷:短期借款

对计收的利息,按短期借款利息的处理办法处理。

#### 四、应付账款

##### (一) 应付账款的核算范围

应付账款,是指企业因购买材料、商品或接受劳务供应等而形成的债务。这是买卖双方在购销活动中由于取得物资与支付货款在时间上不一致而产生的负债。

应付账款入账时间的确定,应以与所购物资所有权有关的风险和报酬已经转移或劳务已经接受为标志。

1.在物资和发票同时到达的情况下,应付账款一般待物资验收入库后,按发票账单登记入账;

2.在物资已到,发票未同时到达的情况下,月份终了将所购物资和应付债务估计入账,待下月初再用红字予以冲回;

3.在发票已到,物资未同时到达的情况下,待货到验收入库后按发票账单入账。

企业应当设置“应付账款”科目,核算企业因购买材料、商品和接受劳务供应等而应付给供应单位的款项。本科目借方反映企业以各种方式偿还的应付账款金额,贷方反映企业因购买材料、商品或接受劳务等尚未支付的款项,本科目期末贷方余额,反映企业尚未支付的应付账款余额。本科目应当按照“集团外部单位”、“集团内部单位”设置二级科目,并分别按照债权人的名称设置三级科目进行明细核算。预付款项业务不多的企业,可以将预付的款项直接计入“应付账款”科目的借方,不再设置“预付账款”科目。

##### (二) 应付账款的计量

应付账款应当按照应付金额确定入账价值。如果购入的资产在形成一笔应付账款时是带有现金折扣的,应付账款入账金额的确定按发票上记载的应付金额的总值(即不扣除折扣)记账。获得的现金折扣冲减财务费用。

##### (三) 应付账款的会计处理

1.购入材料、商品等验收入库,但货款尚未支付

借:材料采购  
    在途物资  
    库存商品  
    应交税费—应交增值税(进项税额)  
贷:应付账款—集团外部单位  
    —集团内部单位

月份终了未收到发票,暂估入账,待下月初用红字冲回

借:原材料(暂估价)  
    贷:应付账款—×××—暂估材料款

2.接受供应单位提供劳务而发生的应付未付款项

借:管理费用  
    制造费用  
    应交税费—应交增值税(进项税额)  
贷:应付账款—集团外部单位  
    —集团内部单位

3.支付应付账款

(1)未享受现金折扣  
借:应付账款—集团外部单位  
    —集团内部单位

    贷:银行存款  
(2)享受现金折扣  
借:应付账款—集团外部单位  
    —集团内部单位

    贷:银行存款  
    财务费用  
(3)以应付票据抵付应付账款  
借:应付账款—集团外部单位  
    —集团内部单位

    贷:应付票据  
4.企业如有确实无法支付的应付账款  
借:应付账款—集团外部单位  
    —集团内部单位  
    贷:营业外收入—其他利得

5.企业与债权人进行债务重组,参见第十八章其他会计业务第二节债务重组。

## 五、合同负债

### (一)合同负债的核算范围

合同负债,是指企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。企业在向客户转让商品之前,如果客户已经支付了合同对价或企业已经取得了无条件收取合同对价的权利,则企业应当在客户实际支付款项与到期应支付款项孰早时点,将该已收或应收的款项确认为合同负债。

企业应当设置“合同负债”科目,核算企业在向客户转让商品之前,客户已经支付了合同对价或企业已经取得了无条件收取合同对价权利的款项。本科目借方反映企业转销的预收款项,贷方反映企业预收的款项;本科目期末如为贷方余额,反映企业预收的款项,期末如为借方余额,反映企业尚未转销的款项。本科目应当按照“集团外部单位”、“集团内部单位”设置

二级科目,并分别按照具体单位的名称设置三级科目进行明细核算。资产负债表日,按流动性,分别列示为“合同负债”或“其他非流动负债”报表项目。同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示,不同合同下的合同资产和合同负债不能互相抵销。

## (二) 合同负债的会计处理

### 1. 向客户预收的款项

借:银行存款

贷:合同负债—集团内部单位  
—集团外部单位

### 2. 企业向客户转让相关商品时

借:合同负债—集团内部单位

—集团外部单位

贷:主营业务收入

应交税费—应交增值税(销项税额)

### 3. 收到购货单位补付款项

借:银行存款

贷:合同负债—集团内部单位  
—集团外部单位

### 4. 退回多收款项

借:合同负债—集团内部单位

—集团外部单位

贷:银行存款

## 六、应交税费

应交税费,是指企业按照税法和省级及以上人民政府的规定计算应交纳的各种税费,如增值税、消费税、企业所得税、资源税、土地增值税、契税、城市维护建设税、房产税、城镇土地使用税、车船税、代扣代缴的个人所得税、教育费附加、水资源税、环境保护税、关税、残疾人就业保障金、水土保持补偿费等。

企业应当设置“应交税费”科目,核算企业应交纳的各种税费。本科目借方反映企业交纳的各项税费,贷方反映企业计提的各项应交税费,本科目期末贷方余额,反映企业尚未交纳的税费;期末如为借方余额,反映企业多交或尚未抵扣的税费。本科目应当按照相关的税费项目进行核算。

### (一) 增值税

增值税,是以商品(含货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产,以下统称商品)在流转过程中产生的增值额作为计税依据而征收的一种流转税。企业购入商品支付的增值税额(即进项税额),可以从销售商品按规定收取的增值税(即销项税额)中抵扣。

增值税一般纳税人应当在“应交税费”科目下设置“应交增值税”、“未交增值税”、“预交增值税”、“待认证进项税额”、“待转销项税额”、“增值税留抵税额”、“简易计税”、“代扣代缴增值税”等二级明细科目。增值税一般纳税人应当在“应交增值税”下设置“进项税额”、“已交税金”、“转出未交增值税”、“减免税款”、“销项税额”、“出口退税”、“进项税额转出”、“出口抵减内销产品应纳税款”、“转出多交增值税”、“销项税额抵减”三级科目进行明细核算。

“未交增值税”明细科目,核算一般纳税人月度终了从“应交增值税”或“预交增值税”明细科目转入当月应交未交、多交或预缴的增值税额,以及当月交纳以前期间未交的增值税额。

“待认证进项税额”明细科目,核算一般纳税人由于未经税务机关认证而不得从当期销

项税额中抵扣的进项税额。包括:一般纳税人已取得增值税扣税凭证、按照现行增值税制度规定准予从销项税额中抵扣,但尚未经税务机关认证的进项税额;一般纳税人已申请稽核但尚未取得稽核相符结果的海关缴款书进项税额。

“待转销项税额”明细科目,核算一般纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产,已确认相关收入(或利得)但尚未发生增值税纳税义务而需于以后期间确认为销项税额的增值税额。

“增值税留抵税额”明细科目,核算兼有销售服务、无形资产或者不动产的原增值税一般纳税人,截止到纳入营改增试点之日前的增值税期末留抵税额按照现行增值税制度规定不得从销售服务、无形资产或不动产的销项税额中抵扣的增值税留抵税额。

“简易计税”明细科目,核算一般纳税人采用简易计税方法发生的增值税计提、扣减、预缴、缴纳等业务。

“转让金融商品应交增值税”明细科目,核算增值税纳税人转让金融商品发生的增值税额。

“代扣代缴增值税”明细科目,核算纳税人购进在境内未设经营机构的境外单位或个人在境内的应税行为代扣代缴的增值税。

### 1.销项税额

销项税额,是指一般纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产应收取的增值税额。

#### (1)销项税额的计算

一般纳税人销项税额 = 不含税销售额×适用税率

不含税销售额 = 含税销售额÷(1+适用税率)

不含税销售额,是指纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产向购买方收取的全部价款和价外费用,但是不包括收取的销项税额。

#### (2)对于以下行为应视同销售货物,计算销项税额

- 1) 将货物交付其他单位或者个人代销;
- 2) 销售代销货物;
- 3) 设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人,将货物从一个机构移送其他机构用于销售,但相关机构设在同一县(市)的除外;
- 4) 将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目;
- 5) 将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费;
- 6) 将自产、委托加工或者购进的货物作为投资,提供给其他单位或者个体工商户;
- 7) 将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者;
- 8) 将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人;

### 2.进项税额

进项税额,是指纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产而支付或者负担的增值税额。

#### (1)准予从销项税额中抵扣的进项税额

- 1) 从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额。
- 2) 从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额。
- 3) 向农业生产者或小规模纳税人购买的农产品,除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外,按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和规定的扣除率计算的进项税额,国务院另有规定的除外。
- 4) 自境外单位或者个人购进劳务、服务、无形资产或者境内的不动产,从税务机关或者

扣缴义务人取得的代扣代缴税款的完税凭证上注明的增值税额。

5) 支付的道路、桥、闸通行费,购买的国内旅客运输服务,按照规定抵扣进项税额。

(2) 不准从销项税额中抵扣的进项税额

1) 用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、劳务、服务、无形资产和不动产;

2) 非正常损失的购进货物,以及相关的劳务和交通运输服务;

3) 非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物(不包括固定资产)、劳务和交通运输服务;

4) 纳税人购进货物、劳务、服务、无形资产、不动产,取得的增值税扣税凭证不符合法律、行政法规或者国务院税务主管部门有关规定的,其进项税额不得从销项税额中抵扣。

### 3.应纳税额的计算

应缴增值税 = 销项税-进项税+进项税额转出

### 4.一般纳税人增值税的主要会计处理

(1) 取得商品,接受应税劳务

1) 采购进项税额准予抵扣的物资

借:材料采购

    库存商品

    应交税费—应交增值税(进项税额)

贷:应付账款

    应付票据

    银行存款

发生退货的,应根据《增值税发票开具指南》的相关规定,做相反的会计分录。

2) 接受进项税额准予抵扣的应税劳务

借:制造费用

    管理费用

    应交税费—应交增值税(进项税额)

贷:应付账款

    应付票据

    银行存款

3) 投资转入物资

借:原材料

    库存商品

    应交税费—应交增值税(进项税额)

贷:实收资本(股本)

    资本公积—资本(股本)溢价

4) 物资发生非正常损失,或改变用途时,进项税额应相应转出

借:待处理财产损溢—待处理流动资产损溢

    应付职工薪酬—应付福利费

    在建工程

贷:应交税费—应交增值税(进项税额转出)

5) 购进不动产或不动产在建工程按规定进项税额抵扣的账务处理

借:固定资产

    在建工程

    应交税费—应交增值税(进项税额)

贷:应付账款  
    应付票据  
    银行存款

6) 采购等业务进项税额不得抵扣的账务处理。

取得增值税专用发票时

借:原材料等  
    应交税费—应交增值税(进项税额)  
    贷:银行存款  
        应付账款等

经税务机关未认可时

借:原材料等  
    贷:应交税费—进项税额转出

(2) 销售物资或提供应税劳务

1) 销售业务的账务处理

借:应收账款  
    应收票据  
    银行存款  
    贷:主营业务收入  
        其他业务收入

    应交税费—应交增值税(销项税额)

发生的销售退回,用红字做相同的会计分录。

按照规定确认收入或利得的时点早于按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点的,应将相关销项税额计入“应交税费—待转销项税额”科目,待实际发生纳税义务时再转入“应交税费—应交增值税(销项税额)”或“应交税费—简易计税”科目。

确认收入时:

借:应收账款  
    应收票据  
    贷:应交税费—待转销税额  
        主营业务收入

结转时:

借:应交税费—待转销税额  
    贷:应交税费—应交增值税(销项税额)

2) 视同销售的账务处理

企业发生税法上视同销售的行为,应当按照企业会计准则制度相关规定进行相应的会计处理,并按照现行增值税制度规定计算的销项税额(或采用简易计税方法计算的应纳增值税额)。

借:应付职工薪酬  
    利润分配等  
    贷:应交税费—应交增值税(销项税额)  
        应交税费—简易计税  
        应交税费—应交增值税(小规模纳税人)

(3) 月末处理

1) 月末,分公司(仅指汇总申报增值税)应将本月的销项税额、进项税额、进项税额转出结转至总部:

分公司:

①结转本月的“销项税额”和“进项税额转出”:

借:应交税费—应交增值税(销项税额)

    应交税费—应交增值税(进项税额转出)

    贷:结算中心存款

②结转本月的“进项税额”:

借:结算中心存款

    贷:应交税费—应交增值税(进项税额)

公司总部:

①结转分公司的“进项税额”

借:应交税费—应交增值税(进项税额)(基层上交)

    贷:内部单位存款—××单位

②结转分公司的“销项税额”和“进项税额转出”:

借:内部单位存款-××单位

    贷:应交税费—应交增值税(销项税额)(基层上交)

    应交税费—应交增值税(进项税额转出)(基层上交)

2)潞安环能公司及所属各子公司,应将当月发生的应交未交增值税额或多交的增值税额,自“应交增值税”二级明细科目转入“未交增值税”二级明细科目。

①当月转入“未交增值税”二级明细科目的金额 = 当月销项税额+ 出口退税- (当月允许抵扣的进项税额+期初未抵扣的进项税额- 当月进项税额转出) - 出口抵减内销产品应纳税额-减免税款 - 已交税金

以上公式的计算结果为正数,为当月应转出的未交增值税:

借:应交税费—应交增值税(转出未交增值税)

    贷:应交税费—未交增值税

以上公式计算结果为负数,为当月多交的增值税额或待抵扣的进项税额,如果是待抵扣的进项税额则不作账务处理,留待下月继续抵扣;如果是多交的增值税额则应作转出的账务处理:

借:应交税费—未交增值税

    贷:应交税费—应交增值税(转出多交增值税)

交纳增值税时:

借:应交税费—未交增值税

    贷:银行存款

②预缴增值税的账务处理

企业预缴增值税时

借:应交税费—预交增值税

    贷:银行存款

月末将“预交增值税”明细科目余额转入“未交增值税”明细科目

借:应交税费—未交增值税

    贷:应交税费—预交增值税

③减免增值税的账务处理。对于当期直接减免的增值税,借记“应交税金—应交增值税(减免税款)”科目,贷记损益类相关科目。

(4) 增值税税控系统专用设备和技術维护费用抵减增值税额的账务处理

初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及缴纳的技术维护费允许在增值税应纳税额中全额抵减

借:应交税费—应交增值税(减免税款)  
    应交税费—应交增值税(小规模纳税人)  
    贷:管理费用

## (二) 企业所得税

有关企业所得税的会计处理,参见第十七章利润及利润分配第二节所得税。

## (三) 资源税

### 1. 资源税的确认与计量

资源税,是指国家对在我国境内开采应税资源的矿产品或者生产盐的单位和個人征收的一种税。

资源税采取从价定率或从量定额的办法计征,分别按照应税产品的销售额乘以适用税率或者以应税产品的销售数量乘以适用的定额税率计算。

实行从价定率办法计算的应纳税额 = 销售额 × 税率

实行从量定额办法计算的应纳税额 = 课税数量 × 单位税额

企业按规定应交纳的资源税,应当在“应交税费”科目下设置“应交资源税”二级科目进行明细核算。

### 2. 资源税的会计处理

(1) 销售产品(包括入洗原料煤、生产自用和非生产自用煤)应交纳的资源税

借:税金及附加—资源税  
    贷:应交税费—应交资源税

(2) 企业收购未税矿产品,按代扣代交的资源税

借:原材料  
    在途物资  
    库存商品  
    贷:应交税费—应交资源税

(3) 交纳资源税时

借:应交税费—应交资源税  
    贷:银行存款

## (四) 城市维护建设税

### 1. 城市维护建设税的确认与计量

城市维护建设税,是指国家对缴纳增值税、消费税(简称“两税”)的单位和個人就其实际缴纳的“两税”税额为计税依据而征收的一种税。

城市维护建设税以纳税人实际缴纳的增值税、消费税税额为计税依据。

城市维护建设税的税率分别为:纳税人所在地在市区的,税率为 7%;纳税人所在地在县城、镇的,税率为 5%;纳税人所在地不在市区、县城、镇的,税率为 1%。

城市维护建设税应纳税额 = 纳税人实际缴纳的增值税、消费税税额 × 适用税率。

企业按规定应交纳的城市维护建设税,应当在“应交税费”科目下设置“应交城市维护建设税”二级科目进行明细核算。

### 2. 城市维护建设税的会计处理

(1) 企业按规定计算应交城市维护建设税时

借:税金及附加—城市维护建设税  
    贷:应交税费—应交城市维护建设税

(2) 交纳城市维护建设税时

借:应交税费—应交城市维护建设税  
    贷:银行存款

## （五）房产税

### 1.房产税的确认与计量

房产税,是指国家向在城市、县城、建制镇和工矿区拥有房屋产权的所有人征收的一种税。

房产税按照房产原值计算缴纳的,根据《山西省地方税务局山西省国家税务局关于印发<全省税务系统优化税收营商环境服务经济转型发展实施意见>的通知》(晋地税发〔2017〕118号)规定:“将房产计税余值的扣除标准由现行的20%、30%统一为30%。”房产出租的,以房产租金收入为房产税的计税依据。

房产税的税率,依照房产余值计算缴纳的,税率为1.2%;依照房产租金收入计算缴纳的,税率为12%。

企业按规定应缴纳的房产税,应当在“应交税费”科目下设置“应交房产税”二级科目进行明细核算。

### 2.房产税的会计处理

#### (1) 企业按规定计算应交房产税时

借:税金及附加—房产税

贷:应交税费—应交房产税

#### (2) 交纳房产税时

借:应交税费—应交房产税

贷:银行存款

## （六）土地使用税

### 1.土地使用税的确认与计量

土地使用税,是指国家为了合理利用城镇土地,调节土地级差收入,提高土地使用效益,加强土地管理而开征的一种税,以纳税人实际占用的土地面积为计税依据,依照规定税额计算征收。

企业按规定应缴纳的土地使用税,应当在“应交税费”科目下设置“应交土地使用税”二级科目进行明细核算。

### 2.土地使用税的会计处理

#### (1) 企业按规定计算应交土地使用税时

借:税金及附加—土地使用税

贷:应交税费—应交土地使用税

#### (2) 交纳土地使用税时

借:应交税费—应交土地使用税

贷:银行存款

## （七）车船税

### 1.车船税的确认与计量

车船税,是指国家向依法应当在车船管理部门登记的车船的所有人或者管理人征收的一种税。车船税按照计税单位和适用税额计算缴纳。

企业按规定应缴纳的车船税,应当在“应交税费”科目下设置“应交车船税”二级科目进行明细核算。

### 2.车船税的会计处理

#### (1) 企业按规定计算应交车船税时

借:税金及附加—车船税

贷:应交税费—应交车船税

### （3）缴纳车船税时

借：应交税费—应交车船税

贷：银行存款

## （八）个人所得税

### 1. 个人所得税的确认与计量

个人所得税,是指对个人(自然人)取得的各项应税所得征收的一种税。

应纳税额 = 应纳税所得额 × 适用税率 - 速算扣除数

企业应将当期向任职或受雇的职工所发放的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴及其他所得进行合并计算,按照《中华人民共和国个人所得税法实施条例》扣缴个人所得税。企业为个人交付和个人交付的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、住房公积金、企业年金、专项附加扣除等从纳税义务人的应纳税所得额中扣除。

企业应当依法履行其代扣代缴税款义务,个人不得拒绝。

企业按规定应交纳的个人所得税,应当在“应交税费”科目下设置“应交个人所得税”二级科目进行明细核算。

### 2. 个人所得税的会计处理

#### （1）企业按规定计算的代扣代交的个人所得税

借：应付职工薪酬—短期薪酬—应付工资

贷：应交税费—应交个人所得税

#### （2）交纳个人所得税时

借：应交税费—应交个人所得税

贷：银行存款

## （九）印花税

### 1. 印花税的确认

印花税,是指对书立、领受购销合同等凭证行为征收的税款,实行由纳税人根据规定自行计算应纳税额,购买并一次贴足印花税票的交纳方法。应纳税凭证包括:购销、加工承揽、建设工程勘察设计、建设安装工程承包、财产租赁、货物运输、仓储保管、借款、财产保险、技术合同或者具有合同性质的凭证;产权转移书据;记载资金的营业账簿;权利、许可证照等。

对于企业集团内具有平等法律地位的主体之间自愿订立、明确双方购销关系、据以供货和结算、具有合同性质的凭证,应按规定征收印花税。对于企业内部执行计划使用的、不具有合同性质的凭证,不征收印花税。

### 2. 印花税的会计处理

#### （1）计提印花税时:

借：税金及附加—印花税

贷：应交税费—应交印花税

#### （2）交纳印花税时:

借：应交税费—应交印花税

贷：银行存款

## （十）耕地占用税

### 1. 耕地占用税的确认与计量

耕地占用税,是指国家为了利用土地资源,加强土地管理,保护农用耕地而征收的一种税。耕地占用税以实际占用的耕地面积计税,按照规定税额一次征收。

### 2. 耕地占用税的会计处理

#### （1）计提耕地占用税时:

借：在建工程—耕地占用税（占地开展工程项目时）

制造费用——塌陷补偿费（因采矿塌陷造成损毁耕地时）

税金及附加——耕地占用税（企业临时占地缴纳耕地占用税时）

贷:应交税费——耕地占用税

（2）交纳耕地占用税时:

借:应交税费——耕地占用税

贷:银行存款

（十一）水资源税

水资源税,是对直接取用地表水、地下水的单位和个人征收的一种税。

直接取用地表水、地下水的单位和个人,为水资源税纳税人,相关纳税人应当按照《中华人民共和国水法》、《取水许可和水资源费征收管理条例》及各省自治区等相关规定申领取水许可证及缴纳水资源税。

企业按规定应交纳的水资源税,应当在“应交税费”科目下设置“水资源税”二级科目进行明细核算。

1.企业按规定计算应交的水资源税

借:税金及附加——水资源税

贷:应交税费——水资源税

2.缴纳水资源税

借:应交税费——水资源税

贷:银行存款

（十二）环境保护税

环境保护税,是对在我国领域和管辖的其他海域,直接向环境排放应税污染物的企业事业单位和其他生产经营者征收的一种税,其立法目的是保护和改善环境,减少污染物排放,推进生态文明建设。应税污染物,是指《环境保护税税目税额表》、《应税污染物和当量值表》规定的大气污染物、水污染物、固体废物和噪声。

应税大气污染物的应纳税额 = 污染当量数 × 适用税额

应税水污染物的应纳税额 = 污染当量数 × 适用税额

应税固体废物的应纳税额 = 固体废物排放量 × 适用税额

应税噪声的应纳税额 = 超过国家规定标准的分贝数 × 适用税额

企业按规定应交纳的环境保护税,应当在“应交税费”科目下设置“应交环境保护税”二级科目进行明细核算。

1.企业按规定计算应交的环境保护税

借:税金及附加——环境保护税

贷:应交税费——应交环境保护税

2.交纳环境保护税

借:应交税费——应交环境保护税

贷:银行存款

纳税人排放应纳税大气污染物和水污染物的浓度值低于国家或者地方规定的污染物排放标准的,按规定享受税收优惠政策。

（十三）教育费附加、地方教育费附加

1.教育费附加的确认与计量

教育费附加、地方教育费附加,是指国家对缴纳增值税、消费税、（简称“两税”）的单位和个人就其实际缴纳的“两税”税额为计税依据而征收的一种费。

地方教育费附加,是指山西省对缴纳增值税、消费税、（简称“两税”）的单位和个人就其实际缴纳的“两税”税额为计税依据而征收的一种费。

教育费附加以纳税人实际缴纳的增值税、消费税税额为计税依据。

教育费附加应纳税额 = 纳税人实际缴纳的增值税、消费税税额 × 费率

企业按规定应交纳的教育费附加,应当在“应交税费”科目下设置“教育费附加”、“地方教育费附加”二级科目进行明细核算。

## 2.教育费附加的会计处理

(1) 企业按规定计算应交的教育费附加

借:税金及附加—教育费附加

贷:应交税费—教育费附加

(2) 交纳教育费附加

借:应交税费—教育费附加

贷:银行存款

## (十四) 残疾人就业保障金

残疾人就业保障金,是指山西省为推动残疾人就业工作而征收的基金。

企业应按本单位在职职工总数的百分之一点五的比例确定安排残疾人就业人数。企业安排残疾人就业达不到规定比例的,按照本年度差额人数和所在县(市、区)职工上年度平均工资计算,向残疾人就业服务机构缴纳残疾人就业保障金。

企业按规定应交纳的残疾人就业保障金,应当在“应交税费”科目下设置“残疾人就业保障金”二级科目进行明细核算。

1.企业按规定计算应交的残疾人就业保障金

借:管理费用

贷:应交税费—残疾人就业保障金

2.缴纳残疾人就业保障金

借:应交税费—残疾人就业保障金

贷:银行存款

## (十五) 契税

契税是指不动产(土地、房屋)产权发生转移变动时,就当事人所订契约按资产价格的一定比例向买受人征收的一次性税收。发生时直接计入购买资产的成本。

## 七、应付利息

(一) 应付利息的核算范围

应付利息,是指企业按照合同约定应支付给债权人的利息,包括分期付息到期还本的长期借款、企业债券等应支付的利息。

企业应当设置“应付利息”科目,核算企业应支付的利息。本科目借方反映企业实际支付的利息费用,贷方核算按照合同利率计算确定的应支付的利息费用,本科目期末贷方余额,反映企业应付未付的利息。本科目应当按照债权人名称设置二级科目进行明细核算。

(二) 应付利息的会计处理

应付利息的会计处理参见短期借款、长期借款和应付债券等科目核算。

## 八、应付股利

(一) 应付股利的核算范围

应付股利,是指企业经股东大会或类似机构审议批准分配的现金股利或利润。

企业董事会或类似机构通过的利润分配方案中拟分配的现金股利或利润,不应确认负债。但应在附注中披露。

企业应当设置“应付股利(利润)”科目,核算企业应付的股利或利润。本科目借方反映企业实际支付的现金股利或利润,贷方反映企业股东大会或类似机构审议批准的利润分配方案中应支付的现金股利或利润,期末贷方余额,反映企业应付未付的现金股利或利润。本科目

应当按照投资人的名称设置二级科目进行明细核算。

## （二）应付股利的会计处理

### 1.分配现金股利或利润

借:利润分配—应付现金股利或利润  
    —应付优先股股利

贷:应付股利—××单位

### 2.支付现金股利或利润

借:应付股利—××单位  
    贷:银行存款

## 九、其他应付款

### （一）其他应付款的核算范围

其他应付款,是指企业除合同负债、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应付利息、应付股利、应交税费、长期应付款等以外的其他各项应付、暂收的款项。具体包括:应付租赁固定资产和包装物租金;职工未按期领取的工资;存入保证金(如收入包装物押金等);应付、暂收所属单位、个人的款项;其他应付、暂收款项。

企业应当设置“其他应付款”科目,核算企业的其他应付款。本科目借方反映企业支付的各种应付、暂收款项,贷方反映企业发生的各种应付、暂收款项,本科目期末贷方余额,反映企业应付未付的其他应付款项。企业应当按照“集团外部单位”、“集团内部单位”设置二级科目,并按债权人名称设置三级科目进行明细核算。

### （二）其他应付款的会计处理

#### 1.企业发生的其他各种应付、暂收款项时

借:管理费用  
    银行存款  
    贷:其他应付款—集团外部单位  
        —集团内部单位等

#### 2.支付其他各种应付、暂收款项时

借:其他应付款—集团外部单位  
    —集团内部单位等  
    贷:银行存款

## 第二节 非流动负债

非流动负债包括长期借款、应付债券、长期应付款、专项应付款、预计负债、递延所得税负债和其他非流动负债等。本节只对长期借款、应付债券、长期应付款、专项应付款进行规范。

### 一、长期借款

#### （一）长期借款的核算范围

长期借款,是指企业向银行或其他金融机构借入的期限在一年以上(不含一年)的各项借款。

企业应当设置“长期借款”科目,核算企业的长期借款。本科目借方反映企业偿还的各项长期借款,贷方反映企业取得的长期借款,本科目期末贷方余额,反映企业尚未偿还的长期借款。本科目应当按照贷款设置二级科目,并分别设置“本金”、“应付利息”、“利息调整”设置三级科目进行明细核算。

## （二）长期借款的会计处理

### 1.借入各种长期借款

借:银行存款

    长期借款—×××—利息调整

    贷:长期借款—×××—本金

### 2.资产负债表日,应按摊余成本和实际利率计算确定的长期借款的利息费用:

借:财务费用

    在建工程

    制造费用

    研发支出

    贷:应付利息（按合同利率计算的应付未付利息）

        长期借款—×××—利息调整（差额）

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。

### 3.归还长期借款本金

借:长期借款—×××—本金

    应付利息

    贷:银行存款

同时,将尚未摊销完毕的“长期借款—×××—利息调整”余额转销:

借:在建工程

    制造费用

    财务费用

    研发支出等

    贷:长期借款—×××—利息调整

归还本金时,如果“长期借款—×××—利息调整”科目为贷方余额时,则作相反会计分录。

### 4.以债务重组方式偿还债务,参见第十九章其他会计业务第二节债务重组。

## 二、长期应付款

### （一）长期应付款的核算范围

长期应付款,是指企业发生的除长期借款和应付债券以外的其他各种长期应付款项。包括以分期付款购入固定资产、资源价款和无形资产发生的应付款等。

企业应当设置“长期应付款”科目,核算企业除长期借款和应付债券以外的其他各种长期应付款。本科目借方反映企业减少的除长期借款和应付债券以外的其他各种长期应付款项,贷方反映企业增加的除长期借款和应付债券以外的其他各种长期应付款项,本科目期末贷方余额,反映企业结余的或应付未付的长期应付款项。本科目应当按照“融资性分期付款”“应付补偿贸易设备款”、“其他长期应付款”设置二级明细。其中:“融资性分期付款”、“应付补偿贸易设备款”按债权人名称设置三级科目进行明细核算。

企业应当设置“未确认融资费用”科目,核算企业应当分期计入利息费用的未确认融资费用。本科目借方反映企业分期付款购入固定资产、无形资产等发生的未确认融资费用,贷方反映企业分期摊销的未确认融资费用,本科目期末借方余额,反映企业未确认融资费用的摊余价值。本科目应按“融资性分期付款”、“其他”进行明细核算。

### （二）融资性分期付款

1.企业购入资产超过正常信用条件延期付款实质上具有融资性质时,按购买价款的现值计入相关资产

借: 固定资产

在建工程  
无形资产  
未确认融资费用  
贷:长期应付款—融资性分期付款

2.未确认融资费用应当在各个期间采用实际利率法进行分摊

借:财务费用  
    在建工程  
    贷:未确认融资费用

3.支付价款

借:长期应付款—融资性分期付款  
    贷:银行存款

三、专项应付款

(一)专项应付款的核算范围

专项应付款,是指企业取得的国家指定为资本性投入的具有专项或特定用途的款项,如属于工程项目的资本性拨款等。

企业应当设置“专项应付款”科目,核算企业的专项应付款。本科目借方反映工程项目完工形成长期资产的部分、未形成长期资产需要核销的部分以及拨款结余需要返还的部分,贷方反映企业收到或应收的资本性拨款,本科目期末贷方余额,反映企业尚未转销的专项应付款。本科目应当按照应付款种类设置项目辅助核算。

(二)专项应付款的会计处理

1.企业收到资本性拨款

借:银行存款  
    贷:专项应付款

2.将专项或特定用途的拨款用于工程项目

借:在建工程  
    贷:银行存款  
        原材料  
        应付职工薪酬

3.工程项目完工

(1)形成固定资产的部分,根据项目决算和发票及获得的相关部门的批准文件

借:固定资产  
    贷:在建工程

同时:

借:专项应付款  
    贷:资本公积—其他资本公积

(2)未形成固定资产需要核销的部分,根据相关部门批准的项目决算

借:专项应付款  
    贷:在建工程

(3)拨款结余需要返还的

借:专项应付款  
    贷:银行存款

# 第十一章 职工薪酬

## 第一节 职工薪酬的确认和计量

### 一、职工的范围

职工薪酬中所指的职工包括以下三类人员:

- 1.与企业订立劳动合同的所有人员,含全职、兼职和临时职工。
- 2.未与企业订立劳动合同,但由企业正式任命的人员,如董事会成员、监事会成员等。

3.在企业的计划和控制下,虽未与企业订立劳动合同或未由其正式任命,但为企业提供与职工类似服务的人员。如企业与有关中介机构签订劳务用工合同,虽然企业并不直接与合同下雇佣的人员订立单项劳动合同,也不任命这些人员,但通过劳务用工合同,这些人员在企业相关人员的领导下,按照企业的工作计划和安排,为企业提供与本企业职工类似的服务;换句话说,如果企业不使用这些劳务用工人员,也需要雇佣职工订立劳动合同提供类似服务,因而,这些劳务用工人员属于职工薪酬准则所称的职工。

### 二、职工薪酬的概念及分类

职工薪酬,是指企业为获得职工提供的服务或终止劳动合同关系而给予各种形式的报酬。企业提供给职工配偶、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。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。具体内容包括:职工工资(含工资、奖金、津贴和补贴)、职工福利费、社会保险费、住房公积金、工会经费、职工教育经费、非货币性福利、辞退福利、股份支付以及其他与获得职工提供的服务相关的支出,但不包括临时性的开支,例如:聘请专家的授课费、论证费、会诊费、顾问费、代理费等,聘请中介机构的培训费、审计费等。从薪酬的涵盖时间和支付形式来看,职工薪酬包括企业职工在职期间和离职后给予的所有货币性薪酬和非货币性福利;从薪酬的支付对象来看,职工薪酬包括提供给职工本人和其配偶、子女或其他被赡养人的福利。

#### (一) 短期薪酬

短期薪酬,是指企业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除外。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。短期薪酬主要包括:职工工资(含工资、奖金、津贴和补贴)、职工福利费、医疗保险费、工伤保险费和生育保险、住房公积金、工会经费、职工教育经费、短期带薪缺勤、短期利润分享计划、非货币性福利、其他短期薪酬等。

#### (二) 离职后福利

离职后福利,是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系后,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,是指企业与职工就离职后福利达成的协议,或者企业为向职工提供离职后福利制定的规章或办法等。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,企业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。

#### (三) 辞退福利

辞退福利,是指企业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的补偿。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,企业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。

#### （四）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、其他长期服务福利等。

#### 三、职工薪酬的确认

企业应当在职工为其提供服务的会计期间,将应付的职工薪酬确认为负债,除因解除与职工的劳动关系给予的补偿外,应当根据职工提供服务的受益对象,分别下列情况处理:

1.应由生产产品、提供劳务负担的职工薪酬,通过基本生产成本、辅助生产成本、制造费用等计入产品成本或劳务成本。

2.应由在建工程、无形资产负担的职工薪酬,通过在建工程、研发支出等计入建造固定资产或无形资产成本。

3.专设销售机构人员的职工薪酬,通过销售费用计入当期损益。

4.技工学校等类似社会服务机构人员的职工薪酬,通过营业外支出计入当期损益。

上述外的其他职工薪酬,通过管理费用计入当期损益中,包括公司总部管理人员、董事会成员、监事会成员等人员发生的职工薪酬。

#### 四、职工薪酬的计量

##### 1.货币性职工薪酬

对于国家和企业所在地方政府以及潞安环能公司规定了计提基础和计提比例的职工薪酬项目,应当按照规定的计提标准,计量企业承担的职工薪酬义务和计入成本费用的职工薪酬;

对于国家和企业所在地方政府以及潞安环能公司没有规定计提基础和计提比例的职工薪酬项目,企业应当根据历史经验数据和自身实际情况,合理预计当期应付职工薪酬。当期实际发生金额大于预计金额的,应当补提应付职工薪酬;当期实际发生金额小于预计金额的,应当冲回多提的应付职工薪酬。

对于在职工提供服务的会计期末以后一年以上到期的应付职工薪酬,企业应当选择恰当的折现率,以应付职工薪酬折现后的金额计入相关资产成本或当期损益;应付职工薪酬金额与其折现后金额相差不大的,也可按照未折现金额计入相关资产成本或当期损益。

##### 2.非货币性职工薪酬

企业以其自产产品或外购商品作为非货币性福利发放给职工的,应当根据受益对象,按照该产品或商品的公允价值和相关税费,计入相关资产成本或当期损益,同时确认为应付职工薪酬。

企业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,将该住房每期应计提的折旧计入相关资产成本或当期损益,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。难以认定受益对象的非货币性福利,直接计入当期损益并确认应付职工薪酬。

企业以低于企业取得资产或服务成本的价格向职工提供资产或服务的(不包括企业提供的单身宿舍等)比如以低于成本的价格向职工出售住房、以低于企业支付的价格向职工提供医疗保健服务。以提供包含补助的住房为例,企业在出售住房等资产时,应当将出售价款与成本的差额分别以下情况处理:

(1)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,企业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,并确认应付职工薪酬。

(2)如果出售住房的合同或协议中未规定职工在购得住房后至少应当提供服务的年限,企业应当将该项差额直接计入出售住房当期损益。

## 五、会计科目的设置

企业应当设置“应付职工薪酬”科目,核算企业根据有关规定应付给职工的各种薪酬。本科目借方反映发放或支付的职工薪酬,贷方反映应付的职工薪酬,本科目期末贷方余额,反映企业应付未付的职工薪酬。本科目应当按照“短期薪酬”、“离职后福利”、“辞退福利”、“其他长期职工福利”、“以现金结算的股份支付”设置二级科目进行明细核算。

## 第二节 短期薪酬的确认及计量

企业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。

### 一、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、医疗保险费和工伤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。

#### (一) 职工工资

##### 1、职工工资的核算范围

职工工资,是指按照国家统计局的规定,即:1990年国家统计局发布的《关于工资总额组成的规定》,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和增收节支的劳动报酬、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而支付给职工的物价补贴等。包括工资、奖金、各种工资性津贴和补贴以及非工作时间工资等。

(1) 工资,是指按规定发放给职工的计时工资、计件工资、加班加点工资和效益工资。

(2) 奖金,包括生产奖、节约奖、劳动竞赛奖、创造发明奖、合理化建议奖、考核各项经济指标综合奖、技术改进奖和其他奖金。

(3) 各种工资性津贴和补贴,是指为了补偿职工特殊或额外的劳动消耗,以及为了保证职工的身体健康和工资水平不受物价和特殊条件影响而支付给职工的物价补贴。津贴主要包括补偿职工特殊或额外劳动消耗的津贴及岗位性津贴、保健性津贴、技术性津贴、年功性津贴、地区津贴和其他津贴等属于工资性质的各种津贴。补贴包括:副食品价格补贴、粮、油、蔬菜等价格补贴,煤价补贴、水电补贴、住房补贴、房改补贴等。

(4) 非工作时间工资:根据国家法律、法规和政策规定,因病、工伤、产假、计划生育假、婚丧假、事假、探亲假、定期休假、停工学习、执行国家或社会义务等原因按计时工资标准或计时工资标准的一定比例支付的工资。

##### 2、职工工资核算的基本要求

(1) 劳动人事部门根据生产等部门提供的职工增减变动情况、考勤记录、工作量验收(完成)记录等原始记录,进行工资分配。

(2) 执行国家有关工资政策,正确计算职工工资,负责发放给职工,防止重发、漏发、虚报冒领现象的发生。

(3) 正确进行工资结算和分配,对当月实际完成的工作量所应支付的工资,按照费用划分规定分别计入生产成本和各项费用。

##### 3、职工工资核算的基础工作

根据自身的特点和管理的要求,确定职工工资核算所需原始凭证的种类、格式、登记方法以及传递程序。原始凭证主要有:

#### (1) 工资信息表

工资信息表是计算职工基本工资,工资性津贴的原始依据。工资信息表按每个职工设置,内容载明职工的姓名、职务、工龄和工资等级等。

## (2) 考勤簿

考勤簿是登记职工出勤情况的记录,是计算计时工资的依据,内容包括职工姓名、考勤统计等。

考勤记录由考勤员逐日登记,月末经汇总交有关部门审核后,交工资计算员据以计算工资。

## (3) 工作验收单

工作验收单是反映产量、工程量、工作条件和出勤人员姓名及得分的原始记录,按计件单位所从事的工作对象开设,每日由跟班队长和定额员验收复核签章后,再由定额员填制计件工资计算基础表,月末经有关部门审核后,交工资计算员据以计算工资。

## (4) 扣款通知单

扣款通知单包括代扣职工的欠款、房租、水费、电费等扣款通知,是计算代扣款项的依据。

## 4、职工工资的会计处理

企业应当根据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。企业应当在“应付职工薪酬-短期薪酬”二级科目下设置“应付工资”三级科目,核算应支付给职工的工资。本科目借方反映实际发放的职工工资,贷方反映按照规定计算应发给职工的工资,本科目期末为贷方余额,反映应发未发的职工工资。

### (1) 按照规定计算应发给职工的工资

借:生产成本—职工薪酬—工资

    制造费用—职工薪酬—工资

    销售费用—职工薪酬—工资

    管理费用—职工薪酬—工资等

贷:应付职工薪酬—短期薪酬—应付工资

### (2) 发放职工工资

在支付职工工资时,应从应付职工工资中扣还各种款项后,其余发放给职工

借:应付职工薪酬—短期薪酬—应付工资

    贷:银行存款

        库存现金

        其他应收款—备用金

        应交税费—应交个人所得税

        其他应付款(代扣职工个人上交的保险、费用等)

        应付职工薪酬—短期薪酬—社会保险费

        应付职工薪酬—离职后福利—社会保险费

## (二) 职工福利费

### 1、职工福利费核算范围

职工福利费是指企业为职工提供的除职工工资、奖金、津贴、纳入工资总额管理的补贴、职工教育经费、社会保险费和年金、补充医疗保险费及住房公积金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性集体福利:

(1) 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、暂未实行医疗统筹企业职工医疗费用、职工供养直系亲属医疗补贴、职工疗养费用、自办职工食堂经费补贴或未办职工食堂统一供应午餐支出、符合国家有关财务规定的供暖费补贴、防暑降温费等。

(2) 企业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,包括职工食堂、职工浴室、理发室、医务所、托儿所、疗养院、集体宿舍等集体福利部门设备、设施的折旧、维修保养费用以及集体福利部门工作人员的工资薪金、社会保险费、住房公积金、劳务费等

人工费用。

(3) 职工困难补助,或者企业统筹建立和管理的专门用于帮助、救济困难职工的基金支出。

(4) 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。企业重组涉及的离退休人员统筹外费用,按照《财政部关于企业重组有关职工安置费用财务管理问题的通知》(财企〔2009〕117号)执行。国家另有规定的,从其规定。

(5) 按规定发生的其他职工福利费,包括丧葬补助费、抚恤费、职工异地安家费、独生子女费、探亲假路费,以及符合企业职工福利费定义但没有包括在本通知各条款项目中的其他支出。

企业为职工提供的交通、住房、通讯待遇,已经实行货币化改革的,按月按标准发放或支付的住房补贴、交通补贴或者车改补贴、通讯补贴,应当纳入职工工资总额,不再纳入职工福利费管理;尚未实行货币化改革的,企业发生的相关支出作为职工福利费管理,但根据国家有关企业住房制度改革政策的统一规定,不得再为职工购建住房。

企业给职工发放的节日补助、未统一供餐而按月发放的午餐费补贴,应当纳入工资总额管理。

## 2、职工福利费的管理要求

(1) 职工福利费开支范围,严格按财政部规定内容执行,并依照相关税收法律、行政法规的规定计算缴纳个人所得税。

(2) 各单位依法健全职工福利费的管理制度,明确职工福利费开支的项目、标准、审批程序、审计监督。

(3) 各单位应统筹规划职工福利费开支,实行预算控制和管理。职工福利费预算应当经过职工代表大会审议后,纳入企业财务预算,按规定批准执行,并在企业内部向职工公开相关信息。

(4) 公司所属各子分公司年度实际支出的福利费应控制在工资总额的 14%内。

## 3、职工福利费的主要会计处理

企业应当在“应付职工薪酬-短期薪酬”二级科目下设置“职工福利费”三级科目,核算企业职工福利费的支出及分配情况。本科目应当按照职工薪酬明细表的有关项目设置四级明细科目进行明细核算。

### (1) 先计提后发放的方式

企业可根据历史经验和当期福利计划,预计当期应计入职工薪酬的福利费,在期末企业应按实际发生的福利费金额对预计的福利费金额进行调整。

#### 1) 计提福利费时:

根据“职工薪酬汇总分配表”的工资额,按照以下分配公式分摊到有关成本费用中。

$$\text{当月某受益对象应分配的职工福利费} = \text{当月该受益对象负担的工资额} \times \frac{\text{当月发生的职工福利费总额}}{\text{当月计提的职工工资总额}}$$

福利部门职工工资应分配的职工福利费计入管理费用。

借:生产成本—基本生产成本

    生产成本—辅助生产成本

    制造费用

    管理费用

    销售费用

    研发支出

    在建工程

营业外支出

贷:应付职工薪酬—短期薪酬—职工福利费

2) 支付福利费时:

借:应付职工薪酬—短期薪酬—职工福利费

贷:库存现金

银行存款等

3) 根据年底根据实际情况调整福利费余额。

根据“职工薪酬汇总分配表”的工资额,按照以下分配公式分摊到有关成本费用中。

$$\text{当月某受益对象应分配的职工福利费} = \text{当月该受益对象负担的工资额} \times \frac{\text{年底应补提(冲回)的职工工资总额}}{\text{当月计提的职工工资总额}}$$

福利部门职工工资应分配的职工福利费计入管理费用。

借:生产成本—基本生产成本

生产成本—辅助生产成本

制造费用

管理费用

销售费用

研发支出

在建工程

营业外支出

贷:应付职工薪酬—短期薪酬—职工福利费

(2) 直接支付福利费的方式

1) 支付福利费时:

借:应付职工薪酬—短期薪酬—职工福利费

贷:库存现金

银行存款

2) 分配时:

按直接受益对象分别计入相关的成本、费用科目

借:生产成本—基本生产成本

生产成本—辅助生产成本

制造费用

管理费用

销售费用

研发支出

在建工程

营业外支出

贷:应付职工薪酬—短期薪酬—职工福利费

(3) 分公司上交潞安环能公司

分公司:

借:应付职工薪酬—短期薪酬—职工福利费—上交福利费

贷:结算中心存款

公司总部:

借:内部单位存款—×××单位

贷:应付职工薪酬—短期薪酬—职工福利费—基层单位上交

(4) 子公司上交潞安环能公司

1) 上交福利费时:

子公司:

借:应付职工薪酬—短期薪酬—职工福利费—上交福利费

贷:结算中心存款

公司总部:

借:内部单位存款—×××单位

贷:管理费用

2) 分配福利费时:

公司总部收到上交的福利费,应先用于弥补集体福利部门亏损,剩余部分用于本单位福利支出。

借:管理费用

应付职工薪酬—短期薪酬—职工福利费

贷:内部单位存款

(三) 短期薪酬—社会保险费

(1) 短期薪酬-社会保险费的核算范围

短期薪酬-社会保险费,是指企业按照国务院、各地方政府规定的基准和比例计算缴纳的医疗保险费、工伤保险费等。

(2) 社会保险费的分配

社会保险费一般分为职工负担和企业负担两部分,职工负担部分,直接从职工的应发工资中扣除,企业负担部分应当按照受益对象进行分配。

福利部门职工工资应分配的社会保险费计入管理费用。

(3) 社会保险费的会计处理

企业应当按照规定的标准,将企业负担的医疗保险费、工伤保险费等社会保险费按照受益对象相应计入成本费用中。

企业应当在“应付职工薪酬-短期薪酬”下设置“社会保险”三级科目进行明细核算

1) 基本医疗保险费基本医疗保险费由企业和职工共同缴纳,企业缴费率为上年职工工资总额的 6.8%,职工缴费率为本人核定工资基数的 2%。企业负担部分按照职工的服务对象列入有关成本费用,个人交费部分由企业按月在其工资中代扣代交。

2) 补充医疗保险费

根据《国务院关于建立城镇职工基本医疗保险制度的决定》(国发[1998]44号)的规定,为了不降低一些特定行业职工现有的医疗消费水平,在参加基本医疗保险的基础上,作为过渡措施,建立企业补充医疗保险。企业为职工缴纳的补充医疗保险,所需费用以工资总额的一定比例按照职工的服务对象列入有关成本(费用),由企业单独建账核算,统筹用于本企业内部个人负担较重职工和退休人员的医药费补助。

3) 工伤保险费

工伤保险费由企业按规定比例负担缴纳,并按照职工的服务对象列入有关成本费用。

①企业根据“职工薪酬汇总分配表”分配由企业负担的基本医疗保险费、补充医疗保险费、工伤保险费

借:生产成本—基本生产成本

生产成本—辅助生产成本

制造费用

管理费用

销售费用

研发支出  
在建工程  
营业外支出  
贷:应付职工薪酬—短期薪酬—社会保险费(基本医疗保险费)  
应付职工薪酬—短期薪酬—社会保险费(补充医疗保险费)  
应付职工薪酬—短期薪酬—社会保险费(工伤保险费)

②由职工个人负担的基本医疗保险费,从其工资中代扣

借:应付职工薪酬—短期薪酬—应付工资  
贷:其他应付款—社会保险费—基本医疗保险费

③企业上交社保机构基本医疗保险费、补充医疗保险费、工伤保险费时

借:应付职工薪酬—短期薪酬—社会保险费(基本医疗保险费)  
应付职工薪酬—短期薪酬—社会保险费(补充医疗保险费)  
应付职工薪酬—短期薪酬—社会保险费(工伤保险费)  
其他应付款—社会保险费—基本医疗保险费

贷:银行存款

#### (4) 住房公积金

住房公积金,是指企业按照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。潞安环能公司所属各子分公司按照集团规定执行。企业负担部分按照职工的服务对象列入有关成本费用,个人交费部分由企业按月在其工资中代扣代交。

企业应当在“应付职工薪酬-短期薪酬”下设置“住房公积金”三级科目,核算企业住房公积金的提取和缴纳情况。

①企业计提的应由企业负担的住房公积金,根据“职工薪酬汇总分配表”分摊到有关成本费用中。

借:生产成本—基本生产成本  
生产成本—辅助生产成本  
制造费用  
管理费用  
销售费用  
研发支出  
在建工程  
营业外支出

贷:应付职工薪酬—短期薪酬—住房公积金

②由职工个人缴纳的住房公积金,从其工资中代扣

借:应付职工薪酬—短期薪酬—应付工资  
贷:其他应付款—住房公积金

③实际上交住房公积金

借:应付职工薪酬—短期薪酬—住房公积金  
其他应付款—住房公积金  
贷:银行存款

#### (5) 工会经费及职工教育经费

##### 1) 工会经费

工会经费主要用于为职工服务和工会开展的其他活动。按职工工资总额的 2%计提并交给各级工会组织。

企业应当在“应付职工薪酬-短期薪酬”下设置“工会经费”三级科目,核算企业工会经

费的提取、使用和缴纳情况。

企业根据“职工薪酬汇总分配表”计提工会经费。福利部门职工工资应分配的工会经费计入管理费用。

借:生产成本—基本生产成本  
    生产成本—辅助生产成本  
    制造费用  
    管理费用  
    销售费用  
    研发支出  
    在建工程  
    营业外支出

贷:应付职工薪酬—短期薪酬—工会经费  
    交给工会组织或使用工会经费

借:应付职工薪酬—短期薪酬—工会经费

    贷:银行存款

## 2) 职工教育经费

职工教育经费,是指按工资总额的一定比例提取用于职工教育事业的一项费用。根据集团公司规定,集团所属各子分公司按照当年职工工资总额的 1.5%比例执行。

职工教育经费的会计处理:

企业应在“应付职工薪酬-短期薪酬”下设置“职工教育经费”三级科目,核算企业职工教育经费的提取、使用情况。

企业根据“职工薪酬汇总分配表”计提职教费。

借:生产成本—基本生产成本  
    生产成本—辅助生产成本  
    制造费用  
    管理费用  
    销售费用  
    研发支出  
    在建工程  
    营业外支出

贷:应付职工薪酬—短期薪酬—职工教育经费  
    按照规定支付职工教育经费

借:应付职工薪酬—短期薪酬—职工教育经费

    贷:银行存款

    分公司交上级集中使用

    上级单位

借:内部单位存款

    银行存款

    贷:应付职工薪酬—短期薪酬—职工教育经费  
    所属单位

借:应付职工薪酬—短期薪酬—职工教育经费

    贷:结算中心存款

        银行存款

## 二、非货币性福利

### (一) 非货币性福利的核算内容

非货币性福利,是指企业以自己的产品或外购商品发放给职工作为福利,企业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。

### (二) 非货币性福利的会计处理

企业应当在“应付职工薪酬-短期薪酬”下设置“非货币性福利”三级科目,核算企业向职工提供的非货币性福利。

#### (1) 以自产产品或外购商品发给职工作为福利

企业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,企业在进行账务处理时,应当先通过“应付职工薪酬-短期薪酬”科目归集当期应计入成本费用的非货币性薪酬金额,以确定完整准确的企业人工成本金额。

#### 1) 企业决定以自产产品发放非货币性福利时:

借:生产成本—基本生产成本  
    生产成本—辅助生产成本  
    制造费用  
    管理费用  
    销售费用  
    研发支出  
    在建工程  
    应付职工薪酬—短期薪酬—职工福利费  
    营业外支出  
    贷:应付职工薪酬—短期薪酬—非货币性福利

同时:

借:应付职工薪酬—短期薪酬—非货币性福利  
    贷:主营业务收入  
        应交税费—应交增值税(销项税额)

结转成本时:

借:主营业务成本  
    贷:库存商品

#### 2) 企业决定以外购商品发放非货币性福利时:

借:生产成本  
    管理费用  
    贷:应付职工薪酬—短期薪酬—非货币性福利

外购商品时:

借:应付职工薪酬—短期薪酬—非货币性福利  
    贷:银行存款  
        应付账款等

#### (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

企业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,将住房每期应计提的折旧计入相关资产成本或当期损益,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。

1) 将拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用的

借:生产成本—基本生产成本

    生产成本—辅助生产成本

    制造费用

    管理费用

    销售费用

    研发支出

    在建工程

    应付职工薪酬—短期薪酬—职工福利费

    营业外支出

贷:应付职工薪酬—短期薪酬—非货币性福利

同时

借:应付职工薪酬—短期薪酬—非货币性福利

    贷:累计折旧

2) 租赁住房等资产供职工无偿使用

借:生产成本—基本生产成本

    生产成本—辅助生产成本

    制造费用

    管理费用

    销售费用

    研发支出

    在建工程

    应付职工薪酬—短期薪酬—职工福利费

    营业外支出

贷:应付职工薪酬—短期薪酬—非货币性福利

同时

借:应付职工薪酬—短期薪酬—非货币性福利

    贷:银行存款

### 第三节 离职后福利的确认及计量

离职后福利,是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系后,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)。如果企业提供此类福利,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,均应适用本办法的相关要求。

职工的离职后福利,如在正常退休时获得的养老金,是其与企业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,企业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,是指企业与职工就离职后福利达成的协议,或者企业为向职工提供离职后福利制定的规章或办法等。企业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。

本办法只规范设定提存计划的核算

设定提存计划,是指向独立的基金缴存固定费用后,企业不再承担进一步支付义务的离职后福利计划,主要包括基本养老保险费、失业保险费、补充养老保险等。

设定提存计划的会计处理比较简单,因为企业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。

企业应在资产负债表日确认为换取职工在会计期间内为企业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。

#### 一、基本养老保险

基本养老保险费由企业和职工共同缴纳,企业缴费率为上年职工工资总额的 16%,职工缴费率为本人核定工资基数的 8%。企业负担部分按照职工的服务对象列入有关成本费用,个人交费部分由企业按月在其工资中代扣代交。

#### 二、年金

企业补充养老保险,是有条件的企业在依法参加基本养老保险的基础上,由企业及其职工按照国家有关规定,自愿建立、共同缴费、基金完全积累的补充养老保险。企业为职工个人缴纳的年金费用根据国家有关部门规定的标准按照职工的服务对象列入有关成本费用。个人交费部分由企业 按月在其工资中代扣代交。

#### 三、失业保险费

失业保险费由企业和职工共同缴纳,企业缴费率为上年职工工资总额的 0.7%,职工缴费率为本人工资收入的 0.3%。企业负担部分按照职工的服务对象列入有关成本费用,个人交费部分由企业按月在其工资中代扣代交。

#### 四、互助金

职工互助金是一项由企业和职工共同筹资、互助共济、扶危济困的互助合作制度,是煤炭企业职工社会保险的补充,由企业资助、职工自愿参加。企业资助部分,在成本费用中列支,个人交纳部分,由企业按月在其工资中代扣代交。

#### 五、会计处理

企业应当按照规定的标准,将企业负担的基本养老保险费、年金、失业保险费、互助金等社会保险费按照受益对象相应计入成本费用中。

企业应当在“应付职工薪酬-离职后福利-设定提存计划”下设置“基本养老保险费”、“年金”、“失业保险费”、“互助金”等设置科目进行明细核算。

1.企业根据“职工薪酬汇总分配表”计提由企业负担的基本养老保险费、年金、失业保险费、互助金

借:生产成本—基本生产成本

    生产成本—辅助生产成本

    制造费用

    管理费用

    销售费用

    研发支出

    在建工程

    营业外支出

贷:应付职工薪酬—离职后福利—基本养老保险费

    应付职工薪酬—离职后福利—年金

    应付职工薪酬—离职后福利—失业保险费

    应付职工薪酬—离职后福利—互助金

- 2.由职工个人负担的部分,从其工资中代扣  
借:应付职工薪酬—离职后福利—应付工资  
    贷:其他应付款—社会保险费—基本养老保险费  
        其他应付款—社会保险费—年金  
        其他应付款—社会保险费—失业保险费  
        其他应付款—社会保险费—互助金
- 3.企业上交社保时  
借:应付职工薪酬—离职后福利—基本养老保险费  
    应付职工薪酬—离职后福利—年金  
    应付职工薪酬—离职后福利—失业保险费  
    应付职工薪酬—离职后福利—互助金  
    其他应付款—社会保险费—基本养老保险费  
    其他应付款—社会保险费—年金  
    其他应付款—社会保险费—失业保险费  
    其他应付款—社会保险费—互助金  
贷:银行存款

## 第四节 辞退福利确认和计量

### 一、辞退福利的核算范围

辞退福利包括两方面的内容:

- 1.职工劳动合同到期前,不论职工本人是否愿意,企业决定解除与职工的劳动关系而给予的补偿;
- 2.职工劳动合同到期前,为鼓励职工自愿接受裁减而给予的补偿,职工有权选择继续在职或接受补偿离职。辞退福利包括当公司控制权发生变动时,对公司管理层人员进行补偿的情况。

辞退福利通常采取在解除劳动关系时一次性支付补偿的方式,也有通过提高退休后养老金或其他离职后福利的标准,或者在职工不再为企业带来经济利益后,将职工工资支付到辞退后未来某一期间的方式。

在确认企业提供的经济补偿是否为辞退福利时应当注意以下问题:

- 1.辞退福利应当与正常退休养老金区别开来。
- 2.职工虽然没有与企业解除劳动合同,但未来不再为企业带来经济利益,企业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。
- 3.无论职工因何种原因离开都要支付的福利属于离职后福利,不是辞退福利。有些企业对职工本人提出的自愿辞退比企业提出的要求职工非自愿辞退情况下支付较少的补偿,在这种情况下,非自愿辞退提供的补偿与职工本人要求辞退提供的补偿之间的差额,才属于职工薪酬中的辞退福利。

### 二、辞退福利的确认

企业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.企业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。如果企业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.企业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,表明企业承担了重组义务:

(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企业带来未来经济利益,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的问题:

1.对于分期或分阶段实施的解除劳动计划或自愿裁减建议,企业应当将整个计划看作是由一个个单项计划或建议组成,在每期或每阶段计划符合预计负债确认条件时,将该期或阶段中由提供辞退福利产生的预计负债予以确认,计入当期的管理费用,不能等全部计划都符合确认条件时再予以确认。

2.企业如有实施的职工内部退休计划,虽然职工未与企业解除劳动关系,但由于这部分职工未来不能给企业带来经济利益,企业承诺提供实质上类似于辞退福利的补偿,符合上述辞退福利计划确认预计负债条件的,比照辞退福利处理。企业应当将自职工停止提供服务日至正常退休日的期间拟支付的内退人员工资和缴纳的社会保险费等,确认为应付职工薪酬(辞退福利),计入当期管理费用,不得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。

### 三、辞退福利的计量

企业应当严格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。

1.对于职工没有选择权的辞退计划,应当根据辞退计划条款规定的拟解除劳动关系的职工数量、每一职位的辞退补偿标准等计提应付职工薪酬(辞退福利)。

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,企业应当参照或有事项的规定,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(辞退福利)。

3.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,企业应当选择适当的折现率,以折现后的金额计量应计入管理费用的辞退福利金额,该项金额与实际应支付的辞退福利款项之间的差额,作为未确认融资费用,在以后各期实际支付辞退福利款项时,按实际利率法摊销计入各期财务费用。此处“恰当的折现率”是指同期限国债利率,不存在与辞退福利支付期限相匹配国债利率的,应当以短于辞退福利支付期限的国债利率为基础,并根据国债收益率曲线采用外推法估计超出期限部分的利率,合理确定折现率。

### 四、辞退福利的会计处理

企业应当在“应付职工薪酬”下设置“辞退福利”二级科目,核算企业向职工提供的辞退福利。

1.因解除与职工的劳动关系给予的补偿

借:管理费用—职工薪酬

    未确认融资费用

    贷:应付职工薪酬—辞退福利

2.各期支付辞退福利时

借:应付职工薪酬—辞退福利

    贷:银行存款

同时

借:财务费用

    贷:未确认融资费用

## 第五节 其他长期职工福利的确认和计量

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。

企业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,企业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,企业应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,企业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,企业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。如果一个企业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。企业应当在“应付职工薪酬”下设置“其他长期职工福利”二级科目,核算企业向职工提供的除短期薪酬、离职后福利和辞退福利以外的其他所有职工福利。

## 第十二章 所有者权益

所有者权益,是指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。所有者权益的来源包括所有者投入的资本、专项储备、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益。

### 第一节 实收资本

#### 一、实收资本(股本)的核算范围

实收资本(股本),是指投资者按照企业章程,或合同、协议的约定,实际投入企业的资本中形成法定资本的价值。

企业应当设置“实收资本(股本)”科目,核算企业接受投资者投入的实收资本(股本)。本科目借方反映减少的实收资本(股本),贷方反映增加的实收资本(股本),本科目期末贷方余额,反映企业实收资本(股本)总额。本科目应当按照“国有资本(国家股)”、“法人资本(法人股)”、“个人资本(个人股)”、“外商资本(外商股)”设置二级科目,其中“法人资本(法人股)”应当按照“国有法人资本(国有法人股)”和“集体法人资本”设置三级科目进行明细核算。

#### 二、实收资本(股本)的会计处理

##### (一)实收资本(股本)的增加

##### 1.公司设立时收到投资者投入的资本以及投资者新增的资本

借:银行存款

    固定资产

无形资产  
长期股权投资  
原材料  
应交税费—应交增值税（进项税额）  
贷:实收资本（股本）

    资本公积—资本（股本）溢价

2.经股东大会或类似机构决议,资本公积转增资本

借:资本公积—资本（股本）溢价

    贷:实收资本（股本）

3.经股东大会或类似机构决议,盈余公积转增资本

借:盈余公积

    贷:实收资本（股本）

4.股东大会批准的利润分配方案中分配的股票股利,应在办理增资手续后

借:利润分配—转作股本的股利

    贷:股本

5.企业将重组债务转为资本的,参见第十八章其他会计业务第二节债务重组

    （二）实收资本（股本）的减少

1.有限责任公司按法定程序报经批准减少注册资本的

借:实收资本

    贷:银行存款

2.股份有限公司

股份有限公司因减少注册资本而回购本公司股份的,通过“库存股”科目核算,具体参见库存股的会计处理。

    三、库存股的会计处理

股份有限公司应当设置“库存股”科目,核算企业收购、转让、或注销的本公司股票金额。本科目借方反映回购的股份,贷方反映注销、转让或奖励本公司职工的股份,本科目期末借方余额,反映企业持有尚未转让或注销的本公司股份金额。

    （一）回购、收购股份

因减少注册资本而回购本公司股份以及股东因对股东大会做出的公司合并、分立决议持有异议而要求公司收购其股份的,按实际支付的金额。

借:库存股

    贷:银行存款

    （二）注销库存股

1.若回购价格高于回购股份所对应的股本,其差额应依次冲减“资本公积—股本溢价”、“盈余公积”、“利润分配—未分配利润”等科目。

借:股本

    资本公积—股本溢价

    盈余公积

    利润分配—未分配利润

    贷:库存股

2.若回购价格低于回购股份所对应的股本,其差额应贷记“资本公积—股本溢价”科目。

借:股本

    贷:库存股

        资本公积—股本溢价

### （三）以库存股奖励本公司职工

1.为奖励本公司职工而收购本公司股份,应按实际支付的金额

借:库存股

贷:银行存款

同时,在备查簿中登记。

2.将收购的股份奖励给本公司职工属于以权益结算的股份支付

借:银行存款

资本公积—其他资本公积

贷:库存股

资本公积—股本溢价

若实际收到的价款和等待期内资本公积累计金额小于库存股账面价值的,借记“资本公积—股本溢价”。

若“资本公积—股本溢价”科目不足冲减的,借记“盈余公积”、“利润分配—未分配利润”科目。

### （四）合并时的股份回购

1.属于同一控制下企业合并的,应按其他公司持有本公司股份的原账面价值。

借:库存股

贷:银行存款

2.属于非同一控制下企业合并的,应按其他公司持有本公司股份的公允价值。

借:库存股

贷:银行存款

### （五）转让库存股

1.实际收到的金额大于库存股账面余额的

借:银行存款

贷:库存股

资本公积—股本溢价

2.实际收到的金额小于库存股账面余额的

借:银行存款

资本公积—股本溢价

贷:库存股

若“资本公积—股本溢价”科目不足冲减的,借记“盈余公积”、“利润分配—未分配利润”科目。

## 第二节 其他权益工具

### 一、其他权益工具的核算范围

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剩余权益的合同,在同时满足下列条件的情况下,企业应当将发行的金融工具分类为权益工具:

（1）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;

（2）将来需用或可用企业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,企业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。企业自身权益工具不包括特殊金融工具,也不包括本身就要求在未来收取或交付企业自身权益工具的

合同。

企业（发行方）发行金融工具，其发生的手续费、佣金等交易费用，分类为权益工具的，应当从权益（其他权益工具）中扣除。

对于归类为权益工具的金融工具，无论其名称中是否包含“债”，其利息支出或股利分配都应当作为发行企业的利润分配，其回购、注销等作为权益的变动处理。

在所有者权益类科目中设置“其他权益工具”科目，核算企业发行的除普通股以外的归类为权益工具的各种金融工具。“其他权益工具”科目应按发行金融工具的种类等进行明细核算。

## 二、其他权益工具具体会计处理

发行方发行的金融工具归类为权益工具的，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“其他权益工具—优先股、永续债等”科目。

借：银行存款

贷：其他权益工具—优先股、永续债

分类为权益工具的金融工具，在存续期间分派股利（含分类为权益工具的工具所产生的利息，下同）的，作为利润分配处理。发行方应根据经批准的股利分配方案，按应分配给金融工具持有者的股利金额，应作如下账务处理：

借：利润分配—应付优先股股利、应付永续债利息

贷：应付股利—优先股股利、永续债利息

## 第三节 资本公积

### 一、资本公积的确认和计量

资本公积是指企业收到投资者的超出其在企业注册资本（或股本）中所占份额的投资，以及直接计入所有者权益的利得和损失等。资本公积包括资本溢价（或股本溢价）和其他资本公积。其来源主要有以下方面：

一是资本（或股本）溢价。即投资者实际缴付的出资额大于其拥有的企业注册资本份额的部分。股本溢价是股份有限公司发行股份时，实际收到的款项超过股票面值总额（即股本）的部分。

二是其他来源。指直接计入所有者权益的利得和损失，即不应计入当期损益、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损失。

### 二、资本公积的用途

1.转增资本。按照《公司法》规定，资本公积作为一种资本储备，只能按法定程序转增资本，而不得作为投资利润或股利进行分配。

2.核销资本性损失。按照《企业资产损失财务处理暂行办法》的规定，企业特定情形下清查出来的资产损失，经批准可以核销资本公积。根据财政部下发的《关于企业住房制度改革中有关财务处理问题的通知》（财企〔2000〕295号）及其补充通知（财企〔2000〕878号），企业发给无房和住房未达标老职工的住房补贴，列入年初未分配利润后，由此造成年初未分配利润的负数，依次以任意盈余公积、法定公积、资本公积以及以后年度实现的净利润弥补。

### 三、资本公积的主要会计处理

企业应当设置“资本公积”科目，核算企业收到投资者出资额超出其在注册资本或股本中所占份额的部分，以及直接计入所有者权益的利得和损失。本科目借方反映减少的资本公积，贷方反映增加的资本公积，本科目期末贷方余额反映企业的资本公积。本科目应当按照“资本（股本）溢价”、“其他资本公积”设置二级科目进行明细核算，其中“其他资本公积”的核算范围包括：长期股权投资其他权益变动、股份支付换取职工或其他方提供服务的、内部

调拨和其他等。

(一) 企业收到投资者投入的资本,产生资本(股本)溢价

借:银行存款

    固定资产

    无形资产

    长期股权投资

    原材料

    应交税费—应交增值税(进项税额)

贷:实收资本(股本)

    资本公积—资本(股本)溢价

发生与发行权益性证券直接相关的手续费、佣金等交易费用

借:资本公积—资本(股本)溢价

    贷:银行存款

(二) 直接计入所有者权益的利得和损失

1. 采用权益法核算的长期股权投资

在持股比例不变的情况下,被投资单位发生除净损益以外的所有者权益增加时,投资企业按持股比例计算的应享有的份额

借:长期股权投资—×××—其他权益变动

    贷:资本公积—其他资本公积—其他权益变动

如被投资单位发生除净损益以外的所有者权益减少时,作相反的会计分录。

当处置采用权益法核算的长期股权投资时,应将原计入资本公积的金额转入投资收益。

2. 以权益结算的股份支付换取职工或其他方提供服务

(三) 资本公积转增资本的会计处理

经股东大会或类似机构决议,用资本公积转增资本时,应冲减资本公积,并按照转增前的实收资本或股本的结构或比例,计入“实收资本”或“股本”的明细分类账。

借:资本公积—资本(股本)溢价

    贷:实收资本(股本)

## 第四节 其他综合收益

一、其他综合收益的核算范围

其他综合收益,是指企业根据企业会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失,包括以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益和以后会计期间满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益两类。

企业应当设置“其他综合收益”科目,核算企业未在当期损益中确认的各项利得和损失。本科目借方反映减少的其他综合收益,贷方反映增加的其他综合收益,本科目期末贷方余额反映企业的其他综合收益。本科目应当按照“以后不能重分类进损益的其他综合收益”、“以后将重分类进损益的其他综合收益”、“信用减值准备”设置二级科目进行明细核算。

二、其他综合收益的主要会计处理

1. 以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目,主要包括:

重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动、按照权益法核算因被投资单位重新计量设定受益计划净负债或净资产变动导致的权益变动,投资企业按持股比例计算确认的该部分其他综合收益项目,以及在初始确认时,企业可以将非交易性权益工具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,该指定后不得撤销,即当该类非交易性权益工具

终止确认时原计入其他综合收益的公允价值变动损益不得重分类进损益。

2.以后会计期间又满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目,主要包括:

(1)符合金融工具准则规定,同时符合两个条件的金融资产应当分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益:①企业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;②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。当该类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。

(2)按照金融工具准则规定,对金融资产重分类按规定可以将原计入其他综合收益的利得或损失转入当期损益的部分。

(3)采用权益法核算的长期股权投资

采用权益法核算的长期股权投资,按照被投资单位实现其他综合收益以及持股比例计算应享有或分担的金额,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,待该项股权投资处置时,将原计入其他综合收益的金额转入当期损益。

借:长期股权投资—其他综合收益

贷:其他综合收益

处置时:

借:其他综合收益

贷:投资收益

## 第五节 专项储备

一、专项储备的核算范围

专项储备,是指高危行业按照国家规定从成本及费用中提取的专项资金。包括安全费、维简及井巷费、煤矿转产发展资金。

二、专项储备的使用范围

(一)安全费用的使用范围

安全费用是指企业按照规定标准提取,在成本中列支,专门用于完善和改进企业安全生产条件的资金。安全费用按照“企业提取、政府监管、确保需要、规范使用”的原则进行管理。

1.煤炭企业安全费用的使用范围具体包括:

(1)煤与瓦斯突出及高瓦斯矿井落实综合防突措施支出,包括瓦斯区域预抽、保护层开采区域防突措施,开展突出区域和局部预测、实施局部补充防突措施等“两个四位一体”综合防突措施、以及更新改造防突设备和设施、建立突出防治实验室等支出;

(2)冲击地压矿井落实防冲措施支出,包括开展冲击地压危险性预测、监测预警、防范治理、效果检验、安全防护等防治措施,更新改造防冲设备和设施,建立防冲实验室等支出;

(3)煤矿安全生产改造和重大隐患治理支出,包括包括通风、防瓦斯、防煤尘、防灭火、防治水、顶板、供电、运输等系统设备改造和灾害治理工程,实施煤矿机械化改造,智能化建设,实施矿压(冲击地压)、热害、露天矿边坡治理等支出;

(4)建立完善煤矿井下监测监控、人员定位、紧急避险、压风自救、供水施救和通信联络安全避险设施设备支出,应急救援技术装备、设施配置及维护保养支出、事故逃生和紧急避难设施设备的配置和应急救援队伍建设、应急预案制修订与应急演练支出;

(5)开展重大危险源检测、评估、监控支出,安全风险分级管控和事故隐患排查整改支出,安全生产信息化建设、运维和网络安全支出; ;

(6)安全生产检查、评估评价(不含新建、改建、扩建项目安全评价)、咨询、标准化

建设支出：

- (7) 配备和更新矿井作业人员安全防护物品；
- (8) 安全生产宣传、教育、培训和从业人员发现并报告事故隐患的奖励支出；
- (9) 安全生产适用新技术、新工艺、煤矿智能装备及煤矿机器人等新装备的推广应用支出。

- (10) 安全设施及特种设备检测检验、检定校准支出；
- (11) 安全生产责任保险支出；

2.其他高危行业企业安全费用的使用范围具体按国家规定执行。

(二) 维简及井巷费的使用范围

维简及井巷费是指我国境内所有煤炭生产企业（以下简称企业）从成本中提取,专项用于维持简单再生产的资金。鉴于原在煤矿维简费中用于安全投入的支出项目已经独立出来,单独提取煤炭生产安全费用,因此,本规定所称煤矿维简费不包括安全费用,但包括井巷费用。煤矿维简费,主要用于煤矿生产正常接续的开拓延深、技术改造等,以确保矿井持续稳定和安全生产,提高效率。具体使用范围是:

- (1) 矿井（露天）开拓延深工程；
- (2) 矿井（露天）技术改造；
- (3) 煤矿固定资产更新、改造和固定资产零星购置；
- (4) 矿区生产补充勘探；
- (5) 综合利用和“三废”治理支出；
- (6) 大型煤矿一次拆迁民房 50 户以上的费用和中小煤矿采动范围的搬迁赔偿；
- (7) 矿井新技术的推广；
- (8) 小型矿井的改造联合工程。

(三) 煤矿转产发展资金的使用范围

煤矿转产发展资金是指企业从成本中提取,企业所有、政府监督、专户储存,专门用于煤炭企业转产、职工再就业、职业技能培训和社会保障等的专项资金。具体包括:

- (1) 发展循环经济的科研和设备支出；
- (2) 发展第三产业的投资支出；
- (3) 破产企业的职工安置支出；
- (4) 煤矿转岗失业工人转产就业支出；
- (5) 自谋职业、自主创业转岗失业人员的创业补助支出；
- (6) 职工技能培训支出；
- (7) 接续资源的勘察、受让支出；
- (8) 迁移异地相关支出；
- (9) 发展资源延伸产业支出；
- (10) 其他社会保障支出；
- (11) 其他直接与接续发展相关的支出；

三、专项储备的主要会计处理

专项储备各项资金提取时,计入相关产品的成本或当期损益,同时记入“专项储备”科目。

企业使用提取的安全生产费时,属于费用性支出的,直接冲减专项储备。企业使用提取的安全生产费形成固定资产的,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计折旧。该固定资产在以后期间不再计提折旧。“专项储备”科目期末余额在资产负债表所有者权益项下“减:库存股”和“盈余公积”之间增设“专项储备”项目反映。企业提取的维简费和其他具有类似性质的费用,比照上述规定处理。

### 1.井巷工程费的计提

借:生产成本—井巷工程费

贷:专项储备—维简及井巷费(矿井建筑物提足折旧后)

累计折旧(矿井建筑物提足折旧前)

### 2.维简费、安全费用、转产发展资金的计提

借:生产成本—维简费

—安全费用

—转产发展资金

贷:专项储备—维简及井巷费

—安全费用

—转产发展资金

### 3.安全生产费等专项资金的使用

1)属于费用支出的,直接冲减专项储备

借:专项储备

应交税费—应交增值税(进项税额)

贷:银行存款

原材料

应付账款

2)属于资本化支出的,先通过“在建工程”科目归集所发生的支出

借:在建工程

应交税费—应交增值税(进项税额)

贷:应付账款

原材料

应付账款

银行存款等

3)待安全等项目完工达到预定可使用状态时确认为固定资产,且该固定资产在以后期间不再计提折旧

借:固定资产

贷:在建工程

同时,按照形成固定资产的成本

借:专项储备—安全生产费

—维简及井巷费等

贷:累计折旧

### 4.所属单位上交安全费用时

借:专项储备—安全费用—交上级

—维简费及井巷费—交上级

—转产发展资金—交上级

贷:结算中心存款

上级单位

借:内部单位存款

贷:专项储备—安全费用—所属上交

—维简费及井巷费—所属上交

—转产发展资金—所属上交

### 5.下拨安全费用时

借:专项储备—安全费用—拨付所属  
    —维简费及井巷费—拨付所属  
    —转产发展资金—拨付所属

贷: 内部单位存款

收到款项的单位

借:结算中心存款

贷:专项储备—安全费用—上级拨入  
    —维简费及井巷费—上级拨入  
    —转产发展资金—上级拨入

## 第六节 留存收益

### 一、盈余公积

#### (一) 盈余公积的核算范围

盈余公积,是指企业按照规定从净利润中提取的各种积累资金。包括法定盈余公积、任意盈余公积。

#### (二) 盈余公积的来源

法定盈余公积,是指公司按照规定的比例从净利润中提取的盈余公积。公司应按照净利润的 10%提取法定盈余公积,计提的法定盈余公积累计达到注册资本的 50%以上时,可以不再提取。

任意盈余公积,是指公司经股东会决议从净利润中提取的盈余公积。

#### (三) 盈余公积的用途

1.用于弥补亏损。企业以盈余公积弥补亏损时,应当由董事会提出具体方案,报经股东大会批准。所弥补的亏损,除了企业正常经营发生的亏损外,还应包括国家政策变化和制度转换过程中形成的损失,例如企业实行公司制改建等改革,按照国家统一规定清查的损失。

2.用于转增资本。盈余公积转增资本,公司制企业由董事会决定,按投资者原有持股比例转增,并经股东大会审议通过。企业盈余公积转增资本后的留存部分,以法定公积金不少于转增前注册资本的 25%为限。

企业应当设置“盈余公积”科目,核算企业从净利润中提取的盈余公积。本科目借方反映弥补亏损、转增资本和派送新股的盈余公积,贷方反映提取的盈余公积,本科目期末贷方余额,反映企业的盈余公积。本科目应当按照“法定盈余公积”、“任意盈余公积”设置二级科目进行明细核算。

#### (四) 盈余公积的会计处理

##### 1.企业按规定提取的盈余公积

借:利润分配—提取的法定盈余公积  
    —提取的任意盈余公积

贷:盈余公积—法定盈余公积  
    —任意盈余公积

##### 2.企业经股东大会或类似机构决议,用盈余公积弥补亏损或转增资本

###### (1) 用盈余公积弥补亏损

借:盈余公积

贷:利润分配—盈余公积补亏

###### (2) 用盈余公积转增资本

按照《公司法》的规定,法定公积金(盈余公积)转为资本时,所留存的该项公积金不得

少于转增前公司注册资本的 25%。

借:盈余公积

贷:实收资本(股本)

3.企业经股东大会决议,用盈余公积派送新股

借:盈余公积

贷:股本

二、未分配利润

(一)未分配利润的核算范围

未分配利润,是指企业留待以后年度进行分配的结存利润,也是企业所有者权益的组成部分。

(二)未分配利润的会计处理

未分配利润的会计处理参见第十七章利润及利润分配第一节利润形成。

## 第十三章 收入

### 第一节 收入概述

一、收入的分类

收入,是指企业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。

(一)按照企业从事日常活动的性质,可将收入细分为销售商品收入、提供劳务收入、让渡资产使用权收入和建造服务收入、租赁收入、担保业务收入和基金业务收入等等。

1.销售商品收入,是指企业通过销售商品实现的收入。这里的商品包括企业为销售而生产的产品和为转售而购进的商品。企业销售的其他存货如原材料、包装物等也视同商品。

2.提供劳务收入,是指企业通过提供劳务实现的收入,包括企业通过提供旅游、运输、咨询、代理、培训、产品安装等劳务所实现的收入。

3.让渡资产使用权收入,是指企业通过让渡资产使用权实现的收入,包括利息收入和使用费收入。

4.租赁收入,是指出租人根据承租人对租赁物件的特定要求和对供货人的选择,出资向供货人购买租赁物件,并租给承租人使用,承租人则分期向出租人支付租金,在租赁期内租赁物件的所有权属于出租人所有,承租人拥有租赁物件的使用权。出租人每期收到的租金确认租赁收入。

(二)按照企业从事的日常活动在企业的重要性及经营业务的主次不同,可将收入分为主营业务收入和其他业务收入。

1.主营业务收入,是指企业为完成其经营目标从事的经常性活动实现的收入。潞安环能公司的主营业务收入主要包括:销售焦化产品、煤炭产品等产品销售收入。

2.其他业务收入,是指与企业为完成其经营目标所从事的非经常性活动相关的活动实现的收入。其他业务收入主要包括:材料让售、固定资产出租、无形资产出租等实现的收入。

二、会计科目的设置

企业应当设置“主营业务收入”科目,核算企业确认的销售商品、提供服务等主营业务的收入。本科目借方反映结转、退回或折让的主营业务收入,贷方反映确认的主营业务收入,期末本科目无余额。本科目应当按品种设二级明细科目。

企业应当设置“其他业务收入”科目,核算企业除主营业务收入以外的其他经营活动实

现的收入。本科目借方反映结转的其他业务收入,贷方反映确认的其他业务收入,期末本科目无余额。本科目应当按照业务种类设置二级科目。

企业应当设置“主营业务成本”科目,核算企业确认销售商品、提供服务等主营业务收入时应结转的成本。本科目借方反映确认的主营业务成本,贷方反映结转的主营业务成本,期末本科目无余额。各类企业二级科目的设置同“主营业务收入”科目。

企业应当设置“其他业务成本”科目,核算企业除主营业务活动以外的其他经营活动所发生的支出。本科目借方反映确认的其他业务成本,贷方反映结转的其他业务成本,期末本科目无余额。各类企业二级科目的设置同“其他业务收入”科目。

企业为履行当前或预期取得的合同所发生的、不属于其他企业会计准则规范范围且按照本收入准则应当确认为一项资产的成本。应当设置“合同履约成本”科目。发生上述合同履约成本时,借方反映确认合同履约成本,贷方反映发生合同履约成本的摊销或结转其成本。

企业应当设置“合同资产”科目,核算企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利。本科目借方反映确认的合同资产,贷方反映企业取得无条件收款权时转入应收账款。

企业应当设置“合同负债”科目,核算企业已收或应收客户对价而影响客户转让商品的义务。借方反映已收或应收款项转入当期收入,贷方反映本科目确认的合同负债。

企业应当设置“税金及附加”科目,核算企业经营活动发生的消费税、资源税、城市维护建设税和教育费附加等相关税费。本科目借方反映确认的税金及附加,贷方反映结转的税金及附加,期末本科目无余额。本科目应当按照“消费税”、“资源税”、“城市维护建设税”、“教育费附加”、“其他”设置二级科目。房产税、车船税、土地使用税也统一在“税金及附加”科目中核算。

## 第二节 收入的确认

### 一、收入的确认

企业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。收入确认步骤分为:

- 1.识别与客户订立的合同;
- 2.识别合同中的单项履约义务;
- 3.履行各单项履约义务时确认收入

#### (一) 识别与客户订立的合同

##### 1.确认条件

合同,是指双方或多方之间订立有法律约束力的权利义务的协议,包括书面形式,口头形式以及其他可验证的形式。

当企业与客户之间的合同同时满足下列条件时,企业应当在客户取得相关商品控制权时确认收入,应当在下列条件均能满足时予以确认:

(1) 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方,合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务;

(2) 企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施有效控制,该合同明确了合同各方与所转让的商品(或提供的服务,以下简称转让的商品)相关的权利和义务;

(3) 收入的金额能够可靠地计量该合同有明确的与所转让的商品相关的支付条款;

(4) 相关的经济利益很可能流入企业该合同具有商业实质,即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额;

(5) 相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量,企业因向客户转让商品而有权取得

的对价很可能收回。

对于不能同时满足上述收入确认的五个条件的合同,企业只有在不再负有向客户转让商品的剩余义务,且已向客户收取的对价(包含全部或部分对价)无需退回时,才能将已收取的对价确认为收入;否则,应当将已收取的对价作为负债(合同负债)进行会计处理。

对于在合同开始日即满足上述收入确认条件的合同,企业在后续期间无需对其进行重新评估,除非有迹象表明相关事实和情况发生重大变化。对于不满足上述收入确认条件的合同,企业应当在后续期间对其进行持续评估,以判断其能否满足这些条件。企业如果在合同满足相关条件之前已经向客户转移了部分商品,当该合同在后续期间满足相关条件时,企业应当将在此之前已经转移的商品所分摊的交易价格确认为收入。

另外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。

## 2.合同合并

企业与同一客户(或该客户的关联方)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) 该两份或多份合同基于同一商业目的而订立并构成一揽子交易,如一份合同在不考虑另一份合同的对价的情况下将会发生亏损;

(2) 该两份或多份合同中的一份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况,如一份合同如果发生违约,将会影响另一份合同的对价金额;

(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)构成本准则规定的单项履约义务。

## 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)作出的变更。企业应当区分下列三种情形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。合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款,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一份单独的合同进行会计处理。

例如:新修订的合同对原合同的单价做出了实质性的涨价或者降价(涨价或者降价后的金额能反映当前的市场价格)。

(2) 合同变更作为原合同终止及新合同订立。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可明确区分的,应视为原合同终止,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:一是原合同交易价格中尚未确认为收入的部分(包括已从客户收取的金额);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。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等。

例如:建筑公司承揽的建造大楼,施工过程中委托方对建造大楼部分地方的设计进行了变更,委托方另外增加合同价款。

### (二) 识别合同中的单项履约义务

合同开始日,企业应当对合同进行评估,识别该合同所包含的各单项履约义务,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,是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺。

企业应当将下列向客户转让商品的承诺作为单项履约义务:

1.企业向客户转让可明确区分商品(或者商品或服务的组合)的承诺。企业向客户承诺的商品同时满足下列条件的,应当作为可明确区分商品:

(1) 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, 即该商品能够明确区分;

(2) 企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分, 即转让该商品的承诺在合同中是可明确区分的。

企业确定了商品本身能够明确区分后, 还应当在合同层面继续评估转让该商品 (或提供该服务, 以下简称转让该商品) 的承诺是否与合同中其他承诺彼此之间可明确区分。下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中的其他承诺不可明确区分:

一是, 企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品整合成合同约定的组合产出转让给客户。

二是, 该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。

三是, 该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。

例如, 企业承诺为客户设计一种新产品并负责生产 10 个样品, 企业在生产和测试样品的过程中需要对产品的设计进行不断的修正, 导致已生产的样品均可能需要进行不同程度的返工。此时, 企业提供的设计服务和生产样品的服务是不断交替反复进行的, 二者高度关联, 因此, 在合同层面是不可明确区分的。

如果企业向客户销售商品时, 往往约定企业需要将商品运送至客户指定的地点。通常情况下, 商品控制权转移给客户之前发生的运输活动不构成单项履约义务; 相反, 商品控制权转移给客户之后发生的运输活动可能表明企业向客户提供了一项运输服务, 企业应当考虑该项服务是否构成单项履约义务。

2. 企业向客户转让一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺。例如, 每天为客户提供保洁服务的长期劳务合同等。企业在判断所转让的一系列商品是否实质相同时, 应当考虑合同中承诺的性质, 如果企业承诺的是提供确定数量的商品, 那么需要考虑这些商品本身是否实质相同; 如果企业承诺的是在某一期间内随时向客户提供某项服务, 则需要考虑企业在该期间的各个时间段 (如每天或每小时) 的承诺是否相同, 而并非具体的服务行为本身。

### (三) 履行每一单项履约义务时确认收入

企业应当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。企业应当根据实际情况, 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, 企业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, 企业应当综合分析控制权转移的迹象, 判断其转移时点。

1. 在某一时段内履行的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义务履行的期间内确认:

(1) 客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。企业在履约过程中是持续地向客户转移该服务的控制权的, 该履约义务属于在某一时段内履行的履约义务, 企业应当在提供该服务的期间内确认收入。

企业在进行判断时, 可以假定在企业履约的过程中更换为其他企业继续履行剩余履约义务, 如果该继续履行企业的企业实质上无需重新执行企业累计至今已经完成的工作, 则表明客户在企业履约的同时即取得并消耗了企业履约所带来的经济利益。企业在判断其他企业是否实质上无需重新执行企业累计至今已经完成的工作时, 应当基于以下两个前提: 一是不考虑可能会使企业无法将剩余履约义务转移给其他企业的潜在限制, 包括合同限制或实际可行性限制; 二是假设继续履行剩余履约义务的其他企业将不会享有企业目前已控制的任何资产的利益, 也不会享有剩余履约义务转移后企业仍然控制的任何资产的利益。

(2) 客户能够控制企业履约过程中在建的商品。

企业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,如果客户在企业创建商品的过程中就能够控制这些商品,应当在企业提供该商品的履约义务履行的期间内确认收入。

(3) 企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途,且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。

2.在某一时段内履行的履约义务的收入确认方法。

对于在某一时段内履行的履约义务,企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入,履约进度不能合理确定的除外。

(1) 产出法。

主要是根据已转移给客户的商品对于客户的价值确定履约进度,主要包括按照实际测量的完工进度、评估已实现的结果、已达到的里程碑、时间进度、已完工或交付的产品等确定履约进度的方法。企业在评估是否采用产出法确定履约进度时,应当考虑所选择的产出指标是否能够如实地反映向客户转移商品的进度。

(2) 投入法。

主要是根据企业履行履约义务的投入确定履约进度,主要包括以投入的材料数量、花费的人工工时或机器工时、发生的成本和时间进度等投入指标确定履约进度。由于企业的投入与向客户转移商品的控制权之间未必存在直接的对应关系,因此,企业在采用投入法时,应当扣除那些虽然已经发生、但是未导致向客户转移商品的投入。

实务中,企业通常按照累计实际发生的成本占预计总成本的比例(即,成本法)确定履约进度,累计实际发生的成本包括企业向客户转移商品过程中所发生的直接成本和间接成本,如直接人工、直接材料、分包成本以及其他与合同相关的成本。企业在采用成本法确定履约进度时,可能需要对已发生的成本进行适当调整的情形有:

1) 已发生的成本并未反映企业履行其履约义务的进度。

2) 已发生的成本与企业履行其履约义务的进度不成比例。如果企业已发生的成本与履约进度不成比例,企业在采用成本法时需要进行适当调整。当企业在合同开始日就能够预期将满足下列所有条件时企业在采用成本法时不应包括该商品的成本,而是应当按照其成本金额确认收入:一是该商品不构成单项履约义务;二是客户先取得该商品的控制权,之后才接受与之相关的服务;三是该商品的成本占预计总成本的比重较大;四是企业自第三方采购该商品,且未深入参与其设计和制造,对于包含该商品的履约义务而言,企业是主要责任人。

对于每一项履约义务,企业只能采用一种方法来确定其履约进度,并加以一贯运用。对于类似情况下的类似履约义务,企业应当采用相同的方法确定履约进度。

资产负债表日,企业应当在按照合同的交易价格总额乘以履约进度扣除以前会计期间累计已确认的收入后的金额,确认为当期收入。当履约进度不能合理确定时,企业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。每一资产负债表日,企业应当对履约进度进行重新估计。当客观环境发生变化时,企业也需要重新评估履约进度是否发生变化,以确保履约进度能够反映履约情况的变化,该变化应当作为会计估计变更进行会计处理。

4.在某一时点履行的履约义务。

当一项履约义务不属于在某一时段内履行的履约义务时,应当属于在某一时点履行的履约义务。对于在某一时点履行的履约义务,企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。在判断客户是否已取得商品控制权时,企业应当考虑下列迹象:

(1) 企业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) 企业已将该商品的法定所有权转移给客户,即客户已拥有该商品的法定所有权。

(3) 企业已将该商品实物转移给客户,即客户已实物占有该商品。

(4) 企业已将该商品所有权上的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。企业在判断时,不应当考虑保留了除转让商品之外产生其他履约义务的风险的情形。

(5) 客户已接受该商品。企业在判断是否已经将商品的控制权转移给客户时,应当考虑客户是否已接受该商品,特别是客户的验收是否仅仅是一个形式。

(6) 其他表明客户已取得商品控制权的迹象。

(四) 会计核算处理

### 1. 主营业务收入

(1) 在履行了合同的单项义务时,应当按照已收或者应收的合同价款,加上应收取的增值税额进行会计处理

借:银行存款

    应收账款—集团外部单位

    合同资产—集团外部单位

贷:主营业务收入

    应交税费—应交增值税(销项税额)

(2) 公司内销产品的会计处理

企业按实际调用量和内部确定的价格确认收入

借:应收账款

    结算中心存款

    合同资产

贷:主营业务收入—集团内销

    应交税费—应交增值税(销项税额)(购销双方地处同一县市、并属于同一纳税人的,不开具增值税专用发票;非同一市县的,开具增值税专用发票。)

(3) 企业自用产品的会计处理

借:应付职工薪酬(福利费开支的生活福利用煤)

    长期股权投资(投资)

    应付股利(分配)

贷:主营业务收入—×××

    应交税费—应交增值税(销项税额)

(4) 结转销售成本

借:主营业务成本—×××

    贷:库存商品

(5) 企业按规定计算确定的资源税、城建税及教育费附加等税费

借:税金及附加

    贷:应交税费—应交资源税

        —应交城市维护建设税

        —教育费附加

### 2. 其他业务收入

(1) 让售材料

1) 让售材料确认收入时

借:银行存款

    贷:其他业务收入—×××

        应交税费—应交增值税(销项税额)

2) 结转让售原材料的成本

借:其他业务成本—×××

贷:原材料

月末,结转材料成本差异

借:其他业务成本—×××

贷:材料成本差异(超支)

若材料成本差异为节约额,做相反的会计分录。

(2) 出租固定资产、无形资产

1) 确认收入时

借:银行存款

合同资产

贷:其他业务收入—×××

应交税费—应交增值税(销项税额)

2) 企业出租固定资产的折旧额、出租无形资产的摊销额

借:其他业务成本—×××

贷:累计折旧

累计摊销

(3) 没收逾期未退包装物的押金

1) 没收押金,确认收入时

借:其他应付款

贷:其他业务收入—×××

应交税费—应交增值税(销项税额)

2) 结转包装物的成本

借:其他业务成本—×××

贷:原材料

月末,结转材料成本差异

借:其他业务成本—×××

贷:材料成本差异(超支)

若材料成本差异为节约额,做相反的会计分录。

(4) 采取收取手续费方式代销商品

1) 取得手续费收入时

借:应收账款

合同资产

贷:其他业务收入—×××

应交税费—应交增值税(销项税额)

2) 结转其他业务成本

借:其他业务成本—×××

贷:应付职工薪酬

银行存款

(5) 企业按规定计算确定其他业务的消费税、城市维护建设税、资源税和教育费附加等税费。

借:税金及附加

贷:应交税费

## 第三节 收入的计量

企业应当首先确定合同的交易价格,再按照分摊至各单项履约义务的交易价格计量收入。

### 一、确定交易价格

交易价格,是指企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额。企业代第三方收取的款项(例如增值税)以及企业预期将退还给客户的款项,应当作为负债(合同负债)进行会计处理,不计入交易价格。

#### 1.可变对价。

企业与客户的合同中约定的对价金额可能会因折扣、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。企业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。

(2) 计入交易价格的可变对价金额的限制。企业按照期望值或最可能发生金额确定可变对价金额之后,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,累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的金额(极有可能发生概率为超过 50%但小于 95%)。

每一资产负债表日,企业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。

合同中存在重大融资成分的,企业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。

相关会计处理:

##### (1) 收到货款

借:银行存款

    未确认融资费用

    贷:合同负债

年末按实际利率法进行摊销

借:财务费用

    贷:未确认融资费用

##### (2) 最终交付产品

借:财务费用

    贷:未确认融资费用

借:合同负债

    贷:主营业务收入

    应交税费—应交增值税(销项税额)

#### 3.非现金对价。

客户支付非现金对价的,企业应当按照非现金对价的公允价值确定交易价格。非现金对价的公允价值不能合理估计的,企业应当参照其承诺向客户转让商品的单独售价间接确定交易价格。

合同开始日后,非现金对价的公允价值因对价形式的原因而发生变动的(例如客户给付的对价为股票,股票本身价格会发生变动),应当作为可变对价进行会计处理。

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(例如有权收取非现金对价因本身自己履约情况而发生变动),该变动金额不应计入交易价格。

#### 4.应付客户对价。

企业应付客户(或向客户购买本企业商品的第三方)对价的,应当将该应付对价冲减交易价格,并在确认相关收入与支付(或承诺支付)客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入,但应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的除外。

企业应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的,应当采用与本企业其他采购相一致的方式确认所购买的商品。企业应付客户对价超过向客户取得可明确区分商品公允价值的,超过金额应当冲减交易价格。向客户取得的可明确区分商品公允价值不能合理估计的,企业应当将应付客户对价全额冲减交易价格。

### 二、将交易价格分摊至各单项履约义务

当合同中包含两项或多项履约义务时,需要将交易价格分摊至各单项履约义务,以使企业分摊至各单项履约义务(或可明确区分的商品)的交易价格能够反映其因向客户转让已承诺的相关商品而预期有权收取的对价金额。企业应当在合同开始日,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。

#### 1.分摊的一般原则

合同中包含两项以上履约义务的,企业应当在合同开始日,按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例,将交易价格分摊各单项履约义务。

其中单独售价,是指企业向客户单独销售商品的价格。分为两种情况:

(1)可以直接观察到的单独售价。企业在类似环境下向类似客户单独销售某商品的价格,应作为确定该商品单独售价的最佳证据。

(2)无法直接观察到的单独售价。企业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。

①市场调整法,是指企业根据某商品或类似商品的市场售价,考虑本企业的成本和毛利等进行适当调整后,确定其单独售价的方法。

②成本加成法,是指企业根据某商品的预计成本加上其合理毛利后的价格,确定其单独售价的方法。

③余值法,是指企业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,企业应当最大限度地采用可观察的输入值,并对类似的情况采用一致的估计方法。

(3)在客户实际支付合同对价或在对该对价到期应付之前,企业已向客户履约部分义务时(即:转让了部分商品时)。

借:合同资产

贷:主营业务收入

    应交税费—应交增值税(销项税额)

(4)在完成履约合同中的其他履约义务后,企业取得无条件收款权时。

借:应收账款

贷:合同资产

    主营业务收入

    应交税费—应交增值税(销项税额)

#### 2.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的单独售价之和高于合同交易价格的金额。对于合同折扣,企业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,企业应当将该合同折扣分摊至相关

一项或多项履约义务。

同时满足下列条件时,企业应当将合同折扣全部分摊至合同中的一项或多项(而非全部)履约义务:

(1) 企业经常将该合同中的各项可明确区分的商品单独销售或者以组合的方式单独销售;

(2) 企业也经常将其中部分可明确区分的商品以组合的方式按折扣价格单独销售;

(3) 上述第(2)项中的折扣与该合同中的折扣基本相同,且针对每一组合中的商品的分析为将该合同的全部折扣归属于某一项或多项履约义务提供了可观察的证据。

### 3. 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有关,后者包括两种情形:一是可变对价可能与合同中的一项或多项(而非全部)履约义务有关;二是可变对价可能与企业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)商品有关。

### 4. 交易价格的后续变动

交易价格发生后续变动的,企业应当按照在合同开始日所采用的基础将该后续变动金额分摊至合同中的履约义务。企业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。

## 第十四章 政府补助

### 第一节 概述及分类

#### 一、政府补助的核算范围

政府补助,是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产,但不包括政府作为企业所有者投入的资本和政府服务所支付的对价。其中,政府包括各级政府及其所属机构,如财政、卫生、税务、环保部门等;联合国、世界银行等国际类似组织,也视同为政府。

企业应当设置“递延收益”科目,核算企业确认的应在以后期间计入损益的政府补助。本科目借方反映分摊或转销的递延收益,贷方反映收到或应收的与资产相关或与收益相关的政府补助,本科目期末贷方余额,反映企业应在以后期间计入损益的政府补助。本科目应当按照政府补助的项目设置二级科目进行明细核算。

#### (一) 政府补助的主要形式

政府补助表现为政府向企业转移资产,通常为货币性资产,但也存在非货币性资产的情况。主要形式包括政府对企业的无偿拨款、财政贴息、税收返还、以及无偿给予非货币性资产。直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等不涉及资产直接转移的经济资源,不适用政府补助准则。但是,部分减免税款需要按照政府补助准则进行会计处理。增值税出口退税不属于政府补助,实际上是政府退回企业事先垫付的进项税。

#### 1. 财政拨款

财政拨款,是指政府无偿拨付企业的资金,通常在拨款时就明确了用途。比如,政府拨给企业用于购建固定资产或进行技术改造工程的专项资金,政府鼓励企业安置职工就业而给予的奖励款项,政府拨付企业的粮食定额补贴,政府拨付企业开展研发活动的研发经费等。

#### 2. 财政贴息

财政贴息,是指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,对承贷企业的银行贷款利息给予的补贴。财政贴息主要有两种方式:一是财政将贴息资金直接拨付给受益企业;二是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企

业提供贷款,受益企业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,是指政府按照先征后返(退)、即征即退等办法向企业返还的税款,属于以税收优惠形式给予的一种政府补助。增值税出口退税不属于政府补助。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。这类税收优惠体现了政策导向,政府并未直接向企业无偿提供资产,不作为政府补助处理。

### 4. 无偿划拨非货币性资产

政府无偿划拨非货币性资产,主要是指行政划拨的土地使用权、天然起源的天然林等。

#### (二) 政府补助的分类

政府补助分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。

与资产相关的政府补助,是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。

通常情况下,相关补助文件会要求将补助资金用于取得长期资产。长期资产将在较长的期间内给企业带来经济利益,因此相应的政府补助的受益期也较长。会计上有两种处理方法可供选择,一是将与资产相关的政府补助确认为递延收益,随着资产的使用而逐步结转转入损益;二是将补助冲减资产的账面价值,以反映长期资产的实际取得成本。

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。此类补助主要是用于补偿企业已发生或即将发生的相关成本费用或损失,受益期相对较短,通常在满足补助所附条件时计入当期损益或冲减相关成本。

## 第二节 政府补助的会计处理

### 一、政府补助的确认和计量

#### (一) 政府补助的确认

政府补助同时满足下列条件的,才能予以确认。

1. 企业能够满足政府补助所附条件;
2. 企业能够收到政府补助。

#### (二) 政府补助的计量

1. 政府补助为货币性资产的,应当按照收到或应收的金额计算。

政府补助通过银行转账等方式拨付的,如果企业已经实际收到补助资金,应当按照实际收到的金额计量;如果资产负债表日企业尚未收到补助资金,但企业在符合了相关政策规定后就相应获得了收款权,且与之相关的经济利益很可能流入企业,企业应当在这项补助成为应收款时按照应收的金额计量。

2. 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。

政府补助为非货币性资产的,如该资产附带有有关文件、协议、发票、报关单等凭证注明的价值与公允价值差异不大的,应当以有关凭据中注明的价值作为公允价值入账;没有注明价值或注明价值与公允价值差异较大、但有活跃交易市场的,应当根据确凿证据表明的同类或类似市场交易价格作为公允价值计量;如没有注明价值、且没有活跃交易市场、不能可靠取得公允价值的,应当按照名义金额(1元)计量。

### 二、政府补助的会计处理

本公司采用总额法进行会计处理。

企业应增设“其他收益”,本科目核算与企业日常活动相关的政府补助,与企业日常活动无关的政府补助,计入营业外收入。

通常情况下,若政府补助补偿的成本费用是营业利润之中的项目,或该补助与日常销售等经营行为密切相关如增值税即征即退、增值税加计抵减等,则认为该政府补助与日常活动相关。

如果企业在收到补助资金是暂时无法确定能否满足政府补助所附条件,则应当将收到的补助资金先计入“其他应付款”科目,待客观情况表明企业能够满足政府补助所附条件后再转入“递延收益”科目或计入当期损益。

(一) 与资产相关的政府补助

1. 与资产相关的政府补助

(1) 企业实际收到或应收政府补助时:

借:银行存款  
    其他应收款  
    贷:递延收益

政府无偿给予企业长期非货币性资产,如无偿给予的土地使用权等,企业在收到时,应当按照公允价值计量:

借:相关资产  
    贷:递延收益

(2) 在相关资产使用寿命内分摊递延收益:如果企业先收到补助资金,再购建长期资产,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;如果企业先开始购建长期资产,再收到补助资金,则应当在相关资产的剩余使用寿命内按照合理、系统的方法将递延收益分期计入损益。

借:递延收益  
    贷:其他收益

或:

借:递延收益  
    贷:营业外收入

(3) 相关资产在使用寿命结束前被出售、转让、报废或发生毁损的,应将尚未分配的递延收益余额一次性转入资产处置当期的损益。转销递延收益余额:

借:递延收益  
    贷:资产处置损益  
        营业外收入

(二) 与收益相关的政府补助

1. 用于补偿企业以后期间的相关费用或损失的,确认为递延收益,并在确认相关费用的期间,计入当期损益。

(1) 按收到或应收的政府补助

借:银行存款  
    其他应收款  
    贷:递延收益

(2) 在确认相关费用的期间,与企业日常活动相关的计入“其他收益”科目,与企业日常活动无关的计入“营业外收入”科目。

借:递延收益  
    贷:其他收益  
        营业外收入

2.用于补偿企业已发生的相关费用或损失的,直接计入当期损益,与企业日常活动相关的计入“其他收益”科目,与企业日常活动无关的计入“营业外收入”科目。

借:银行存款

    其他应收款

贷:其他收益

    营业外收入

### (三) 特殊业务的会计处理

#### 1.综合性项目的政府补助

综合性项目的政府补助,需要将其分解为与资产相关的部分和与收益相关的部分,分别进行会计处理;难以区分的,将政府补助整体归类为与收益相关的政府补助,视情况不同计入当期损益,或者在项目期内分期确认为当期收益。

#### 2.政策性优惠贷款贴息

##### (1) 财政将贴息资金拨付给贷款银行

在财政将贴息资金拨付给贷款银行的情况下,由贷款银行以政策性优惠利率向企业提供贷款。这种方式下,受益企业按照优惠利率向贷款银行支付利息,没有直接从政府取得利息补助,会计处理:以实际收到的金额作为借款的入账价值,按照借款本金和该政策性优惠利率计算借款费用。

借:银行存款

    贷:长期借款

借:在建工程

    财务费用

    贷:应付利息

(2) 财政将贴息资金直接拨付给受益企业,企业先按照同类贷款市场利率向银行支付利息,将对应的贴息冲减相关费用

借:银行存款

    贷:长期借款—本金

借:在建工程

    贷:应付利息

借:其他应收款

    贷:在建工程

#### (四) 已确认的政府补助需要返还的

已确认的政府补助需要返还的,应当分别下列情况处理:

1.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。

2.不存在相关递延收益的,直接计入当期损益。

3.此外,对于属于前期差错的政府补助退回,应当按照前期差错更正进行追溯调整。

(五) 企业因城镇整体规划、库区建设、棚户区改造、沉陷区治理等公共利益进行搬迁,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,属于对企业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,并按照政府补助准则进行会计处理。企业取得的搬迁补偿款扣除转入递延收益的金额后如有结余的,应当作为资本公积处理。企业收到除上述之外的搬迁补偿款,应当按照固定资产准则、政府补助准则等会计准则进行处理。

# 第十五章 成本费用核算

## 第一节 概述

### 一、成本、费用的概念

#### (一) 成本的概念

成本是以货币形式表现的企业生产过程中所消耗的物化劳动和活劳动。它包括实际消耗的直接材料、直接人工、电力、其他直接支出和制造费用,也称产品制造成本。

#### (二) 费用的概念

所谓费用,是指企业在生产和销售商品、提供劳务等生产经营过程中所发生的经济利益总流出。企业要进行生产经营活动必然相应发生一定的费用。费用是经营成果的扣除要素,收入扣除相应费用后形成一定期间的利润。费用产生于过去的交易或事项,它可以表现为资产的减少或负债的增加。费用可以对象化,也可以期间化。对象化的费用形成产品成本或劳务成本,随着产品的销售或劳务的提供,转化为主营业务成本或其他业务成本。期间化的费用包括管理费用、销售费用、财务费用、税金及附加、资产减值损失、所得税费用等。

### 二、成本核算原则的一般规定

各单位按照《会计法》、国家统一会计制度及潞安环能公司会计核算规定建立会计账册,进行成本核算,并且在潞安环能公司统一规定科目以下设置明细科目进行核算。

会计凭证、会计账簿、会计报表和其他成本费用会计资料的内容和要求必须符合潞安环能公司统一规定(包括统一项目归类、统一费用标准、统一报表),不得伪造、变造会计凭证和会计账簿,不得编报虚假会计报表。

成本核算应以实际发生的交易或事项为依据,在成本费用的归集和分配中,对生产过程中耗用的一切费用必须按实际成本计价,并按照规定的会计处理方法进行账务处理。严格遵守国家及股份公司规定的成本开支范围和开支标准,不得超范围、超标准开支,不得乱挤、乱摊成本;不得多计资产或收益,少计负债或成本费用,不得计提秘密准备。

按权责发生制的原则,正确划分成本、费用的期间界限。凡当期已经发生或应当负担的费用,无论款项是否支出,均应计入本期的成本费用;凡是不属于当期的成本费用,即使款项在当期支付,也不应当作为当期成本费用。

应遵循配比原则,收入与其相关的成本、费用相互配比。

应正确划分收益性支出与资本性支出的界限。凡支出的效益仅与本会计年度相关的,应作为收益性支出,列入本期成本、费用;凡支出的效益与几个会计年度相关的,应当作为资本性支出,不得列入本期成本、费用。

正确划分各种产品成本费用的界限。各种成本费用应当在不同产品之间进行正确的分配,并按成本项目分别反映,计算按成本项目反映的各种产品的成本。属于某种产品单独发生的成本费用,直接计入该种产品的成本;属于多种产品共同发生的成本费用,应采用适用的方法,分配计入各种产品的成本。

不得在盈利产品与亏损产品、可比产品与不可比产品之间任意调整生产费用,虚报产品成本。

应合理划分期间费用和生产成本的界限。期间费用应当直接计入当期损益;生产成本应当计入所生产的产品、提供劳务的成本。

遵循重要性原则,统一执行潞安环能公司确定的成本核算对象、成本项目和成本计算方法。成本核算对象、成本项目以及成本计算方法一经确定,不得随意变更,如需变更,应按照潞安环能公司的统一规定执行,并将变更内容和理由、变更累积影响数在会计报表附注中予以

说明。

### 三、会计科目的设置

潞安环能公司所属各子分公司应当设置“生产成本—基本生产成本”、“生产成本—辅助生产成本”、“制造费用”、“研发支出”、“劳务成本”、“开发成本”、“开发间接费用”等科目核算生产成本。

煤炭、焦化等企业应当设置“生产成本—基本生产成本”科目,核算企业进行工业性生产发生的各项生产成本。包括生产各种产成品、自制半成品、自制材料、自制工具和自制设备等。本科目借方反映成本发生数,贷方反映成本结转数或转出数,本科目期末余额反映在产品成本。生产企业在本科目下分别按照成本费用核算对象设置“职工薪酬”、“材料”、“电力”、“折旧费”、“其他支出”、“制造费用”等三级科目,并按照生产的产品、部门进行项目辅助核算。

煤炭、焦化等企业应当设置“生产成本—辅助生产成本”科目,核算辅助生产车间为基本生产车间、企业管理部门和其他部门提供的劳务和产品的各项生产成本。本科目借方反映成本发生数,贷方反映成本结转数或转出数,期末按照一定的分配方法分配给各受益对象,本科目一般期末无余额。本科目按照“职工薪酬”、“材料”、“电力”、“折旧费”、“其他支出”等设置三级科目进行明细核算,并按照辅助车间、部门设置辅助核算。

煤炭、焦化等企业应当设置“制造费用”科目,核算企业生产车间为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。本科目借方反映本期费用发生数,贷方反映本期费用结转数或转出数,期末本科目应按照一定的分配方法分配给各受益对象,本科目一般期末无余额。本科目按照“职工薪酬”、“材料及低值易耗品”、“电费”、“折旧费”等三级科目进行明细核算,并按照组织生产的车间、部门设置项目核算。

## 第二节 原煤及洗选煤的成本费用核算

### 第一部分 原煤的成本费用核算

煤炭生产成本是煤炭完全成本的主要组成部分,由直接材料、直接人工和制造费用所组成。直接材料包括企业生产经营过程中实际消耗的原材料、辅助材料、备品配件、外购半成品、燃料、动力、包装物以及其他直接材料;直接人工包括企业直接从事产品生产人员的薪酬;制造费用包括企业各个生产单位(分厂、车间或区队)为组织和管理生产所发生的生产单位管理人员薪酬、生产单位房屋建筑物和机器设备等的折旧费、租赁费(不包括租赁)、机物料消耗、低值易耗品摊销、取暖费、水电费、办公费、运输费、保险费、折耗及摊销、试验检验费、劳动保护费、季节性维护期间的停工损失以及其他制造费用。

正确划分煤产品成本费用与煤矿维简及井巷费的界限:

1.原设计规定分水平或阶段开采的矿井,根据生产需要,向下一水平或阶段延伸时,需要开凿的主、副井筒,井底车场及硐室和到第一石门为止的两翼运输道,总回(入)风道,以及矿井延深后需要做的为全矿井或一翼服务的风井,注沙井、交通井的直接工料费和相应的管、线、道工程和设备,应由维简基金解决外,其余由生产费用解决,列入成本。

2.矿井现采水平的扩区工程(包括进风回井、主要运输大巷、总进风巷道以及地面建筑)和通地面的材料井、通风井的井巷工程和相应的管线道,设备及地面建筑物,应由维简及井巷费列支,其他在生产过程中所进行的一切工程由生产成本列支。

3.地面塌陷按合同规定一次 50 户以下(包括 50 户)的民房拆迁赔偿费用由生产成本列支,50 户以上的费用由维简及井巷费列支。

4.简易料棚费(指轻型屋架、有柱无墙的料棚)以及不属于维简工程的安全措施工程费

用由生产成本列支。

煤炭生产单位当期生产煤产品或非煤产品而发生的生产费用,全部计入当期生产成本。在进行成本费用核算时,应当口径一致、相互可比,应当及时进行、不得提前或延后。

#### 一、原煤定义及生产过程

原煤,是指毛煤经过简单加工,用人工(或重介方法)拣除大块矸石(一般是指 50 毫米以上)之后的煤炭、以及经过筛选分类后的筛选煤等。

原煤生产分井工矿开采和露天矿开采两种类型,其生产过程不太相同;

井工矿生产过程一般分为:掘进、回采、井下运输、通风、排水、井巷维修、设备装修、筛选加工、其他生产过程等九个过程。

露天矿生产过程一般分为:剥离、排土、回采、运输、线路维修、设备装修、排水、筛选加工、其他生产过程等九个生产过程。

(1)掘进。是指由生产成本开支的为生产衔接保持合理的采掘比例而进行的巷道掘进和开拓工作过程。

(2)剥离。是指露天煤矿为生产持续进行表土岩剥离工作过程。

(3)回采。是指在准备好的采区工作面内进行回采工作过程。回采还要分综采、高档普采、普采、水采和炮采。

(4)井下运输。是指井下工作面接车点到井底车场以下全算井下运输,往上算提升。

(5)通风。是指瓦斯排放、防尘、监测、灭火密闭、灌浆和井下利用机械或借自然因素造成空气的压力,使新鲜的空气通过风井送入井下,同时把不清洁的空气和有害气体通过风井排出井外使矿井空气和工作环境良好,保持井下安全生产的全部工作过程。

(6)排水。是指矿井利用水泵等排水机械,把井下涌水、积水排出井外的全部工作过程。

(7)井巷维修。是指井筒、绞车槽、风道、运输槽和人行道等的拆换支架、复喷、刷帮、挑顶、拉底、拉沟的维护,保证井下安全畅通的全部工作过程。

(8)设备装修。是指为掘进剥离、回采、通风、排水、运输等所有为原选煤生产服务的机械设备安装和管线路铺设及中、小维护工作过程。

(9)筛选加工。是指原煤的机械筛或人工手选的全部工作过程。

(10)其他生产过程。包括提升、地面运输、水砂充填、矿灯充电等。

#### 二、原煤生产成本项目

原煤生产成本按经济性质划分,包括材料、职工薪酬、电力、折旧费、维简及井巷费、安全费用、环境恢复治理保证金、转产发展资金、其他支出等。

##### (一)材料

材料,是指在煤炭生产过程中通过加工或由于使用而消耗或改变其原有实物形态的一切物品。

1.木材,是指用于原选煤生产的坑木、木材等。

2.支护用品,是指原煤生产过程中,井下木材支护以外的其他支护材料,包括单体液压支柱(不含组成综采设备的液压支架)、 $\pi$ 型钢梁、金属支架、金属支柱、铰接顶梁、水泥道枕、金属网、W 钢带、锚杆、锚索(套)和荆条等。

3.火工产品,是指用于原煤生产的火药、雷管等。

4.大型材料,是指原煤生产过程中使用的各种规格型号的钢铁管、钢轨、钢丝绳、电缆、输送胶带等。

5.配件,是指煤炭生产维修用各种配件,包括普机配件、综机配件、溜槽、大链和各项设备在维护过程中更换的配件。

6.专用工具,是指原煤生产专用工具,包括风镐、电风钻、矿灯、7.5KW 及以下的电动机和水泵、200A 及以下的低压防爆开关、10KVA 及以下的变压器、局扇、矿车(包括平板车、

坑木台车)、自救器、综合保护器、矿灯、瓦斯检定器、锚杆(索)钻机等。

7.自用煤,是指原煤生产过程的井口烘炉、井口锅炉房、生产浴室、井筒保暖以及生产厂房、办公室等用煤。

8.劳保用品,是指用于原选煤生产按照劳保用品发放范围规定发给职工的劳动保护用品,如:工作服、棉衣、皮衣、胶鞋、手套、安全帽等。

9.建工材料,是指原煤生产过程中用于掘进、砌碛、回采充填、锚喷、密闭、灭火和生产维修等方面消耗的砖、瓦、砂、石、水泥等建筑材料。

10.油脂及乳化液,是指原选煤生产使用的润滑油、润滑脂、乳化液等。

11.其他材料,是指各生产环节耗用的,不包括在以上各项消耗的材料。

12.材料成本差异,是指企业采用计划成本进行日常核算的材料计划成本与实际成本的差额。

## (二) 职工薪酬

职工薪酬,是指直接从事产品生产人员的各种形式的报酬及各项附加费用,主要包括职工工资、奖金、津贴补贴、社会保险费、住房公积金、补充养老保险和补充医疗费用、职工福利费、工会经费、职工教育经费、按规定支付的商业人身险及其他劳动保险费、劳务费等。

## (三) 电力

电力,是指煤炭企业在生产过程中购入电量支付的电费,包括向独立发电企业或向其他电网经营企业购入的电量,按照规定或约定的价格支付的电费。

(四) 维简及井巷费:煤炭企业根据原煤成本产量,每月按吨煤 8.5 元(其中含井巷工程费 2.5 元)从原煤成本中提取。指在原煤生产中根据成本产量和规定的吨煤标准从成本中提取的费用。

(五) 煤矿转产发展基金:山西省境内煤炭企业根据原煤成本产量,按吨煤 5 元分年按月从原煤成本中提取。

(六) 煤炭安全生产费:煤炭企业根据原煤成本产量,不同规模的煤矿按规定标准从原煤成本中提取。

## (七) 制造费用

1. 区队或车间管理使用的材料及低值易耗品。

2. 区队或车间管理人员职工薪酬:指车间管理员工资、奖金、津贴补贴、社会保险费、住房公积金、补充养老保险和补充医疗费用、职工福利费、工会经费、职工教育经费、按规定支付的商业人身险及其他劳动保险费、劳务费等。

3. 折旧费:指各生产部门使用的固定资产按规定比率计算提取的折旧费。企业的未使用、不需用的固定资产计提的折旧费,在“管理费用”科目核算,不计入生产成本。

4. 折耗及摊销,是指予以资本化的矿区权益成本、煤炭勘探成本、煤炭开发成本和弃置义务成本等分摊至煤炭产品成本的折耗,以及其他长期资产的摊销。

5. 维护及修理费,是指为维持产品生产的正常运行,保证设施设备原有的生产能力,对设施设备进行维护、修理所发生的费用。维护及修理费主要包括材料费、修理工时费、备品备件费等。

6. 外委业务费,是指在产品生产过程中,委托外部单位提供服务发生的费用。

7. 地面塌陷补偿费:指煤炭企业因进行井下生产而引起地面塌陷所支付的各种赔偿、修补、搬迁(一次搬迁 50 户以下)等费用。

8. 办公费:指各生产部门支付的文具、印刷、邮电、公用报纸、书刊、办公用品用具等办公费用。

9. 水费:指生产过程中耗用的水费。

10. 电费:指生产车间负担的外购及内部自供的电费。

11.取暖费:指生产部门冬季取暖发生的费用。

12.租赁费:是指为组织产品生产,租入的各种资产,按照合同或协议的约定支付给出租方的租赁费用。支付给潞安环能公司所属其他单位的生产用固定资产的租赁费也列入此项。

13.保险费:指企业为生产部门向社会保险机构或其他机构投保支付的财产保险费用。

14.试验检验费:指对材料、半成品、产成品进行分析化验、检验所发生的费用。委托外单位进行试验检验所支付的费用也列入此项。

15.运输费:指在生产范围内支付给外单位的运输费、装卸费。管理部门发生的运输费列入管理费用。

16.差旅费:指各生产部门职工因公外出的各种差旅费,不包括职工探亲路费和家属调遣费。

17.劳动保护费:指为生产部门的职工提供劳动保护、防护等发生的费用。

18.班中餐:指支付给生产工人和车间管理人员从事井下作业的班中餐。

19.会议费:是指车间管理部门召开会议,按规定支付的各种费用。其中包括会议资料费、住宿费、会议租赁费、会议交通费等。

20.信息系统维护费,是指为组织产品生产投入使用的信息系统所发生的运行维护费用。

21.其他费用:指各单位发生的不属于以上各项并应由成本负担的其他费用支出。

### 三、原煤成本核算程序及账务处理

#### (一) 材料费用的归集与分配

潞安环能公司所属各子分公司财务科成本核算员按材料用途编制“材料分配及差异汇总表”,据以编制以下发料(计划成本)会计分录:

借:生产成本—基本生产成本—材料

    —辅助生产成本—材料

    制造费用—材料

    管理费用—材料及低值易耗品

    在建工程—材料

    研发支出—材料

    应付职工薪酬

    其他业务成本等

贷:原材料

根据以上分录登记“生产成本—原煤”明细账;同时,根据九大生产过程登记“生产成本—原煤—掘进”等明细账。

#### (二) 材料成本差异分配

煤矿财务科成本核算员再根据“材料及差异分配汇总表”编制以下分配材料成本差异(超支价差)的会计分录:

借:生产成本—基本生产成本—材料

    —辅助生产成本—材料

    制造费用—材料

    管理费用—材料及低值易耗品

    在建工程—材料

    研发支出—材料

    应付职工薪酬

    其他业务成本等

贷:材料成本差异(超支差)

如果材料差异为节约差,用红字做相同的会计分录。

### （三）自用煤的归集与分配

煤矿生产单位及其他单位耗用自身生产的煤炭,称为自用煤。自用煤属于材料消耗的内容,应按其用途进行分配。煤矿井口锅炉、浴池、茶炉等用煤,按其成本结转,计入“生产成本—原煤”科目;洗煤厂锅炉用煤按成本结转计入“制造费用—洗煤”科目;矿办公室等管理部门用煤按成本结转计入“管理费用”科目;医院、托儿所、职工宿舍用煤,驻外单位用煤,按市场售价计入“应付职工薪酬”科目及“其他应收款”科目,并按市场售价计算应缴增值税(销项税)。

企业应编制“自用煤分配表”,据以编制如下会计分录:

#### (1) 生产用自用煤:

借:生产成本—自用煤  
    制造费用—自用煤  
    管理费用—自用煤  
    税金及附加—资源税  
贷:库存商品—自用煤  
    应交税费—应交资源税

#### (2) 非生产自用煤及外单位用煤:

借:应付职工薪酬  
    其他应收款  
    税金及附加—资源税  
贷:主营业务收入—原选煤  
    应交税费—应交增值费(销项税)  
    应交税费—应交资源税

结转成本:

借:主营业务成本—原选煤  
贷:库存商品—原选煤

### （四）职工薪酬的归集与分配

企业为进行生产而发生的职工薪酬,月末应由各矿按照工资实际发生情况编制“工资薪酬分配汇总表”,将按直接从事生产人员的工资、福利基金支出以及以直接生产人员的工资为基础计提保险费、公积金、工会经费和职工教育基金等工资薪酬计入“生产成本—基本生产成本”科目;将辅助生产车间员工的职工薪酬计入“生产成本—辅助生产成本”科目,将基本生产车间的管理人员、工程技术人员等职工薪酬计入“制造费用”科目。

根据“职工薪酬汇总分配表”

借:生产成本—基本生产成本—职工薪酬  
    —辅助生产成本—职工薪酬  
    制造费用—职工薪酬  
    管理费用—职工薪酬  
    销售费用—职工薪酬  
    研发支出—职工薪酬  
    在建工程—职工薪酬  
贷:应付职工薪酬

### （五）电力的归集与分配

月末,企业财务部门按照供电部门的电费结算单和机电部门提供的电力耗用情况统计表(按部门、生产过程分列),编制“电力汇总分配表”(见表 17-1),按照各受益部门分摊。



借:生产成本—维简费  
    —安全费用  
    —转产发展资金  
贷:专项储备—维简及井巷费  
    —安全费用  
    —转产发展资金

(九) 采矿权摊销、勘探成本摊销、开发成本摊销

借:制造费用—折耗及摊销  
贷:无形资产—采矿权等

(十) 维护及修理费

借:制造费用—维护及修理费(生产设施的维修)  
    管理费用—修理费(管理设施的维修)  
贷:银行存款等

(十一) 其他支出

借:制造费用—其他支出  
贷:银行存款  
    应付账款等

#### 四、原煤制造成本计算

原煤制造成本 = 直接成本+制造费用

原煤制造成本的计算步骤如下:

第一步:按照费用要素将直接发生的原煤生产成本和制造费用数额分别计入“生产成本—基本生产成本—原煤”明细账、“生产成本—辅助生产成本”明细账和“制造费用”明细账。

第二步:将计入“生产成本—辅助生产成本”明细账中的金额通过一定比例计算,分摊至“生产成本—基本生产成本—原煤”、“制造费用”、“管理费用”、“销售费用”、“在建工程”等科目。

第三步:将计入“制造费用—原煤”明细账户各费用项目对应转入“生产成本—基本生产成本—原煤”账户。

第四步:根据“生产成本—基本生产成本—原煤”明细账编制“原煤制造成本计算单”。

第五步:结转成本到库存商品。

借:库存商品  
贷:生产成本—基本生产成本—原煤

## 第二部分 洗选煤的成本费用核算

### 一、洗选煤成本核算方法

洗煤,是指矿井原煤输送到洗煤厂(系统)后,经过破碎、洗选、脱水等生产过程,除去煤中大部分矿物杂质,形成适合专门用途的洗精煤和其他选煤。

洗煤采用系数法计算成本。洗煤虽然是原煤生产的延续,但有专门的洗煤生产过程,而且能产生各种不同等级的洗煤。计算各种等级的洗煤成本采用销售价格比例系数法。

### 二、洗选煤成本项目

洗选煤生产成本主要包括原料及主要材料、加工费等。

#### (一) 原料及主要材料

是指洗选煤产品生产所耗用的入洗原料煤。

## （二）加工费

加工费,是指洗煤加工过程中发生的辅助材料、职工薪酬、电力、折旧费、其他支出。

### 三、洗煤成本的归集与分配

#### （一）原料及主要材料

1.煤矿和洗煤厂为一个会计核算主体的,按当月入洗原煤的成本结转。作如下分录:

借:生产成本—基本生产成本—材料

贷:主营业务收入—集团内销

2.洗煤厂单独核算的

借:生产成本—基本生产成本—材料

贷:原材料—原料及主要材料

#### （二）加工费

洗煤过程中发生的加工费用参照原选煤生产成本的归集与分配方法进行处理。

### 四、洗煤制造成本计算

洗煤分离前成本以入洗原选煤作为计算对象,分离后的成本应以各种等级煤分别作为计算对象。

#### （一）洗煤（分离前）制造成本计算

洗煤（分离前）制造成本包括两部分,入洗原料煤成本和加工费用。即:

洗煤（分离前）制造成本 = 入洗原料煤成本+加工费用

洗煤（分离前）制造成本计算步骤如下:

第一步:入洗原料煤。将入洗原料煤成本数额登到“生产成本—基本生产成本—洗煤”明细账。

第二步:归集洗煤加工费用并将洗煤生产过程发生的材料、电力、职工薪酬、折旧费等金额登到“生产成本—基本生产成本—洗煤”明细账、“生产成本—辅助生产成本”明细账和“制造费用”明细账。

第三步:将计入“生产成本—辅助生产成本”明细账中的金额通过一定比例计算,分摊至“生产成本—基本生产成本—洗煤”、“制造费用”、“管理费用”、“销售费用”、“在建工程”等科目。

第四步:将计入“制造费用—洗煤”明细账户各费用项目对应转入“生产成本—基本生产成本—洗煤”账户。

第五步:根据“生产成本—基本生产成本—洗煤”明细账编制“洗煤（分离前）成本计算单”。

#### （二）洗煤（分离后）制造成本计算

洗煤（分离后）制造成本计算采用销售价格比例系数法。各等级品销售单价年初按上年平均销售价格或当年计划销售价格确定,年度内不得随意调整。

销售价格比例系数法,是指按照销售价格的比例计算等级品的折合量,按照等级品的折合量,分别分配等级品的总成本和计算单位成本。等级品的价格比例统一要求以标准等级煤(产量最高或售价最高的产品)价格为“1”,按售价比例计算系数(等比)和折合成相当于标准等级煤的产量,并按各等级品折合总量分配分离前的总成本,计算各等级品的单位成本。计算步骤和公式如下:

(1) 计算各等级品的等比(比例系数):

各等级品等比 = 各等级品销售单价 ÷ 售价最高的品种销售单价

(2) 计算各等级品折合量:

各等级品折合量 = 各等级品实际产量 × 各等级品等比

(3) 计算折合量单位成本:

折合量单位成本 = 分离前总成本 ÷ 等级品折合量合计

(4) 计算各等级品总成本:

等级品总成本 = 各等级品折合量 × 折合量单位成本

(5) 计算各等级品单位成本:

各等级品单位成本 = 各等级品总成本 ÷ 各该等级品实际产量

(三) 结转成本到库存商品

借:库存商品

贷:生产成本—基本生产成本

### 第三节 焦化产品的成本费用核算

焦化产品,是指炼焦煤在隔绝空气的条件下,加热到 950-1050℃,经过干燥、热解、熔融、粘结、固化、收缩等阶段最终制成焦炭、焦炉煤气、煤焦油及粗苯等副产品。焦炭根据其用途分为冶金焦(高炉焦、铁合金焦和有色金属冶炼用焦的统称)和铸造焦。

一、焦化产品成本核算的具体要求

1.为正确归集、分配有关成本,企业应当根据“主要产品从细、次要产品从简”的原则,结合生产特点和管理需要确定。

2.企业的主要产品,应按照不同生产方法、不同名称和用途,分别核算其总成本和单位成本。

3.不同品种、不同规格的产品,原则上应单独核算成本,但产品品种规格繁多的企业,可将产品结构、耗用的原料和工艺过程基本相同的产品划类(或分组)计算,无法划分的可合并为一个成本核算对象,先计算总成本,然后再按各种产品的系数计算分配各种产品的总成本和单位成本。

4.产品在企业内部需要经过几个生产步骤(车间或分厂)连续加工的,应以每一生产步骤(工序)为成本核算对象,但在一个车间内,经过几个生产步骤生产的产品,其半成品属于本车间的,一般可不单独核算成本,只核算本车间最后完工产品的成本。如半成品外销或转移到另一车间应单独核算成本。

5.试制新产品,无论成功与否,均单独核算成本。试制成功转入成批生产时,应与试制阶段发生的费用划分清楚。

二、焦化产品成本核算的对象

1.全焦:冶金焦、焦粉、焦炭;

2.硫酸氨、粗焦油、粗苯、煤气等;

3.精制化工产品。

三、焦化产品成本项目

焦化产品的生产成本按照经济性质划分如下:

(一) 原料煤

原料煤,是指企业为生产焦化产品而直接耗用的煤炭。

(二) 材料

材料,是指企业生产焦化产品过程耗用的,有助于产品形成的各种材料,包括自用焦炭、化工材料、备品配件、其他材料等。

(三) 职工薪酬

职工薪酬,是指焦化产品生产过程中,为获得职工提供的服务而给予职工的各种形式的报酬以及其他相关支出,包括:工资、职工福利费、社会保险费、住房公积金、工会经费、职工教育经费、非货币性福利、住房补贴等。

(四) 电力

电力,是指焦化产品生产过程中购入电量支付的电费,包括向独立发电企业或向其他电网经营企业购入的电量,按照规定或约定的价格支付的电费。

#### (五) 水费

水费,是指焦化产品生产过程中负担的外购水费及自备水井缴纳的水资源费。

#### (六) 折旧费

折旧费,是指焦化产品生产过程中使用的固定资产按规定计提的折旧。

#### (七) 其他支出

其他支出,是指不属于以上项目,但应当计入焦化产品生产成本的支出。

### 四、焦化产品成本费用的归集与分配

焦化产品成本项目的归集与分配参照原选煤及洗煤产品成本归集与分配的方法进行处理。

### 五、焦化产品的成本计算

#### (一) 产品成本计算的方法

根据炼焦制气及化工产品生产多阶段、连续、多品种的特点,焦化成本核算采用逐步结转的分步联产分离法。即分段计算炼焦、化工产品精加工等生产阶段的综合成本,并分离计算各阶段的联产品的成本。

#### (二) 焦化产品成本的计算

##### 1. 配合煤成本计算

洗精煤耗用量按皮带称的记录,月末根据实际盘点结果调整盈亏后,按实际消耗计列。

配煤塔和配煤仓储存的配合煤,作为库存原料处理,应从耗煤总量中扣除,不计算在产品。

洗精煤实际采购成本与计划成本的差异,应调整计入原料项内。

##### 2. 炼焦阶段产品成本计算分两个步骤进行

第一步归结炼焦生产(包括鼓风冷凝工段)的综合生产费用,然后按“可燃基重量和价值综合法”在全焦、粗焦油和煤气等联产品之间进行分配,确定各种产品负担的综合成本。以配煤挥发份 28.5%为例,各确定分离系数为全焦 1、粗焦油 1.1、煤气 1.1(焦炭与粗焦油的计量单位为吨,煤气为千立方米)。

各企业可以依据实际配煤情况,对以上分离系数适当进行调整。但一经确定以在年度内不得变动。

第二步对全焦所分配的综合成本,在各规格品焦炭之间作进一步分配。分配办法采用价格系数法。

##### 3. 煤气净化阶段分配方法

煤气净化阶段所发生的生产费用应与煤气已分配的综合成本合并后,再计算净煤气成本。在煤气净化过程中回收的化工副产品成本,各企业按各自不同的工艺,可分别选择系数法或扣减法计算。

以生产代道煤气来增加商品煤气供应量的企业,其代道煤气生产费用应作为商品煤气的直接费用计入商品煤气成本。

由粗焦油、粗苯等产品进行精加工产出的各种精制化学产品先计算各种联产品的综合成本然后按价格系数法对联产品的综合成本进行分离,确定各种精制产品的成本。

#### (三) 焦化产品成本结转的会计处理

由于焦化产品采用分步法计算产品成本,因此各焦化企业应在“基本生产成本”科目下,按照生产车间设置明细,在各生产车间下按成本项目进行明细核算。

焦化产品成本经以上分离计算,最后计算得出产成品成本。

##### 1. 炼焦车间成本的结转

归集计算全焦产品的综合成本

- 借:生产成本—基本生产成本—炼焦车间  
 贷:生产成本—基本生产成本—配煤车间  
     生产成本—基本生产成本—回收车间
- 2.计算出焦炭及联产品的成本  
 结转全焦、焦油、硫铵、粗苯、煤气等产品的成本  
 借:库存商品—产成品  
     贷:生产成本—基本生产成本—炼焦车间
- 3.化工产品精加工  
 结转化工产品出库成本  
 借:生产成本—基本生产成本—精制车间  
     贷:库存商品—产成品  
 结转精制化工产品的成本  
 借:库存商品—产成品  
     贷:生产成本—基本生产成本—精制车间
4. 焦化企业使用自用产品时,参照原选煤自用煤成本归集与分配来结转成本。

## 第十六章 期间费用

### 第一节 管理费用

#### 一、管理费用的核算范围

管理费用,是指潞安环能公司及各级子(分)公司行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的各项费用。除煤炭、钢铁行业的企业生产车间(部门)发生的固定资产修理费用计入制造费用以外,其他行业企业生产车间(部门)以及所有行业行政管理部门等发生的固定资产修理费用等后续支出,在本科目核算。

1.职工薪酬,是指为获得企业行政管理部门职工提供的服务而给予各种形式的报酬以及其他相关支出,包括职工工资(含工资、奖金、津贴和补贴)、职工福利费、社会保险费、住房公积金、工会经费、职工教育经费、非货币性福利、辞退福利以及其他与获得职工提供的服务相关的支出。

2.劳动保护费,是指管理部门为防冻保暖,防矽尘(毒)等按规定标准支付的费用。

3.折旧费,是指行政管理部门使用的固定资产按规定计提的折旧费。

4.修理费,是指所有行业企业的行政管理部门为恢复固定资产磨损价值和保持其正常生产能力并持续发挥其效能的过程中发生的费用。

5.租赁费,是指行政管理部门租用土地、固定资产和工具器具而发生的租金。

6.财产保险费,是指企业管理用固定资产和流动资产进行投保所支付的保险费。

7.材料及低值易耗品,管理部门为维护办公设备等所消耗的各种材料及低值易耗品。企业管理部门耗用的各种物资、材料,包括电脑软盘、色带、配件、办公用设备配件等;以及所耗用的低值易耗品包括办公台、椅、电脑桌、沙发、文件资料柜等。

8.水费,是指行政管理部门负担的外购水费。

9.电费,是指行政管理部门在生产过程中向外单位购入电量支付的电费,包括向独立发电企业或向其他电网经营企业购入的电量,按照规定或约定的价格支付的电费。

10.取暖费,是指行政管理部门为维持正常的管理活动而发生的取暖费用。

11.办公费,是指行政管理部门耗用的文具、印刷、邮电、办公用品、电话费、公用报刊、

杂志资料等办公费用。

12. 差旅费,是指行政管理部门人员因公出差而发生的住宿费、交通费、伙食补助费等费用。

13. 会议费,指各单位参加或组织各种会议而发生的有关支出,如参加会议时向会议组织单位缴纳的会务费、资料费,本单位组织会议时支付的会场租金、印刷费等。如果参加会议时向会议组织单位缴纳的会务费中包括了住宿费,则住宿费也视同为会议费支出,但不包括因参加会议而发生的差旅费。本单位组织会议时向与会单位收取的会务费应冲减会议费支出。

14. 业务招待费,是指为业务经营的合理需要而支付的有关费用。

15. 运输费,是指行政管理部门应负担的运输装卸费用和支付的油料消耗、过路费、过桥费等。

16. 无形资产摊销,是指除专门用于生产某种产品的无形资产外,其他的专利权、著作权、土地使用权、非专利技术等无形资产的摊销额。

17. 长期待摊费用摊销,是指企业实际发生的不能计入当期成本费用,属于企业管理部门负担、应在一年以上分摊的费用。

18. 存货盘亏或毁损,按规定报经批准由当期损益负担的存货毁损、报废和盘亏净额(减盘盈数)。

19. 研究开发费,是指企业研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的新产品设计费,工艺规程制定费,设备调试费,原材料和半成品的试验费,技术图书资料费,未纳入国家计划的中间试验费,研究人员的薪酬,研究设备的折旧费,与新产品试制、技术研究有关的其他经费,委托其他单位进行科研试制的费用以及试制失败损失等。

20. 技术使用费,是指企业使用非专利技术而支付的费用。

21. 水土保持补偿费,是指在山区、丘陵区、风沙区以及水土保持规划确定的容易发生水土流失的其他区域开办生产建设项目或者从事其他生产建设活动,损坏了水土保持设施、地貌植被,不能恢复原有水土保持功能,应当向水行政部门缴纳的费用。

22. 党建工作经费,是指企业按照《中共中央组织部财政部国务院国资委党委国家税务总局关于国有企业党组织工作经费问题的通知》(组通字〔2017〕38号)要求,按照上年度职工工资总额的一定比例安排,纳入企业管理费用税前列支的费用。

23. 采矿权占用费,是指国家将矿产资源探矿权出让给探矿权人,将矿产资源采矿权出让给采矿权人,按规定向其收取的使用费。

24. 出国人员经费,是指企业职工因公出国考察、签订合同、培训等按规定支付的各种费用。

25. 咨询费,是指向有关咨询机构支付的关于科学技术、经营管理咨询的费用。包括聘请经济技术顾问、法律顾问等支付的费用。

26. 聘请中介机构费,是指聘请中介机构进行审计、验资、资产评估和清产核资等发生的费用。

27. 诉讼费,是指企业因起诉或应诉而发生的各项费用。

28. 董事会经费,是指董事会及其成员为执行董事会的职能而支付的费用。

29. 信息系统运行维护费,是指管理部门发生的维护信息系统正常运行的费用支出。

30. 团体会费,企业及所属单位参加行业性协会缴纳的会费。

31. 招标投标费,管理部门发生的为招投标发生的费用。

32. 警卫消防费,是指直接支付警卫消防部门的各种费用,包括警卫、消防人员着装费用,警卫、消防器材购置费用及用于警卫、消防的其他费用。

33. 化验计量费,企业管理部门发生的各项化验、检验、计量、检测等费用。

34. 绿化费,是指企业对厂区、矿区进行绿化而发生的绿化费用。

35.环保支出,核算企业管理部门为工业卫生和环境卫生而发生的费用以及除绿化费之外的其他环保方面的支出,如环保事故赔偿款、环保行政性收费、环境补偿费、环境污染治理费等。

36.长期停工费用,企业由于市场等原因(非季节性生产或大修所致)造成的整个生产部门停产期间所发生的费用,在制造费用中归集,期末转入本项目。

37.开办费,是指企业在筹建期发生的费用,包括人员工资、办公费、培训费、差旅费、印刷费、注册登记费以及不计入固定资产和无形资产成本的汇兑损益和利息等支出。

38.宣传费,是指企业通过社会媒体宣传商品和企业形象而发生的各种广告费用和通过社会媒体宣传产品和塑造企业形象而发生的宣传费用。

39.其他支出,是指不属于以上项目,按有关规定应由管理费用列支的费用。

企业应当设置“管理费用”科目,核算企业为组织和管理生产经营所发生的各项管理费用。本科目借方反映发生的各项管理费用,贷方反映企业期末结转计入“本年利润”中的数额,期末结转后本科目无余额。本科目应当按照上述明细项目设置二级科目进行明细核算。

## 二、管理费用的主要会计处理

### 1.企业发生管理费用时

借:管理费用—XX

    应交税金—应交增值税(进项税额)

贷:银行存款(支付办公费、水电费等)

    原材料(管理部门领用材料)

    材料成本差异

    应付职工薪酬(管理部门人员的职工薪酬)

    累计折旧(计提固定资产折旧)

    累计摊销

    研发支出

    应付账款

    待处理财产损溢

### 2.期末结转时

借:本年利润

    贷:管理费用

## 第二节 财务费用

### 一、财务费用的核算范围

财务费用,是指潞安环能公司及各级子(分)公司为筹集生产经营所需资金而发生的费用,包括利息净支出、汇兑损益和筹资手续费等。

1.利息支出,是指企业在生产经营期间支付给银行、财务公司等金融机构的短期借款利息、长期借款利息、票据贴现利息、应付债券利息和长期应付引进国外设备款利息等利息支出(资本化的利息除外)。

2.利息收入,是指企业在生产经营期间收到的银行等金融机构支付给企业的存款利息收入等。

3.汇兑损益,是指发生的外币交易因汇率变动而产生的汇兑损益。期末对各外币货币性项目的外币期末余额,按照期末市场汇率折合的记账本位币金额,与原账面记账本位币金额之间的差额。

4.内部单位利息收支,包括内部单位利息收入、内部单位利息支出。是指企业内部各单位

与资金结算中心因有偿使用资金而发生的利息收入、利息支出。

5.其他财务费用,是指不属于以上项目,但按有关规定由财务费用列支的其他费用。

以下部分利息支出和汇兑损益不计入财务费用:

1、企业筹建期间不计入固定资产和无形资产成本的汇兑损益和利息等支出应计入开办费;

2.清算期间的应计入清算损益;

3.企业长期投资的利息收入应计入投资收益;

4.企业在建设项目尚未完工交付使用之前发生的汇兑损益,应计入购建资产的价值;

5.企业自筹外汇购入物资应分摊的调剂外汇价差,应计入物资的采购成本;

企业应当设置“财务费用”科目,核算企业为筹集生产经营所需资金等而发生的各项筹资费用。本科目借方反映发生的各项财务费用,贷方反映企业期末结转计入“本年利润”中的数额,期末结转后本科目无余额。本科目应当按照“利息支出”、“利息收入”、“汇兑损益”、“内部单位利息收支”、“其他费用”设置二级科目进行明细核算。

## 二、财务费用的会计处理

### 1.期末计算利息支出

借:财务费用

贷:应付利息等

### 2.支付财务费用

借:财务费用

应付利息

贷:银行存款

### 3.收到利息收入

借:银行存款

贷:财务费用

### 4.期末结转时

借:本年利润

贷:财务费用

## 第三节 销售费用

### 一、销售费用的核算范围

销售费用,是指企业在销售商品过程中发生的费用,包括企业在销售商品、提供劳务等日常经营过程中发生的各项费用以及专设销售机构的各项费用。

1.职工薪酬,是指为获得企业销售部门职工提供的服务而给予各种形式的报酬以及其他相关支出,包括职工工资(含工资、奖金、津贴和补贴)、职工福利费、基本养老保险、基本医疗保险、补充养老保险、补充医疗保险、失业保险费、工伤保险费、生育保险、住房公积金、工会经费、职工教育经费、职工住房货币化补助、非货币性福利、辞退福利以及其他与获得职工提供的服务相关的支出。

2.折旧费,是指销售部门使用的固定资产按规定计提的折旧费。

3.修理费,是指销售部门为恢复固定资产磨损价值和保持其正常生产能力并持续发挥其效能的过程中发生的费用。

4.材料及低值易耗品,企业销售部门耗用物资、材料、各种低值易耗品而发生的各项费用。

5.水电费,是指销售部门消耗的,应由其负担的外购及内部自供的水电费。

6.办公费,是指销售部门耗用的文具、印刷、邮电、办公用品、电话费、公用报刊、杂志

资料等办公费用。

7. 差旅费,是指销售部门人员因公出差而发生的住宿费、交通费、伙食补助费等费用。

8. 财产保险费,是指销售部门向保险公司投保商品和固定资产等支付的保险费。

9. 租赁费,是指企业为商品销售而支付的房屋、设备等租赁费用(不包括租赁费)。

10. 装卸费,是指企业商品销售过程中在车站、码头、仓库、货场等发生并付给装卸单位的费用。

11. 其他运输费,是指企业在商品销售过程中使用各种运输工具所支付的运杂费。

12. 广告宣传费,是指企业通过社会媒体宣传商品和企业形象而发生的各种广告费用和不通过社会媒体宣传产品和塑造企业形象而发生的宣传费用。

13. 销售服务费,企业在销售货物过程中发生的服务费用及售后服务费用,包括按规定承担的产品“三包”损失等。

14. 代理费,是指企业支付给代理商的销售佣金。

15. 销货运杂费,是销售企业在销售货物过程中发生的各项运杂费用。

16. 包装费,是指为商品调拨、储存而支付的有关合理费用。

17. 展览费,是指企业为开展促销活动或宣传商品等举办的商品展览、展销会所支付的各项费用。

18. 商品仓储费,是指商品在储存过程中所支付的保管费用。包括倒库、晾晒、冷藏、保暖、消防、护仓、照明用品、委托保管费、养护商品和劳动保护所购置的物品等费用。

19. 劳动保护费,企业销售部门发生的各种劳动保护费用,包括工作服、劳保用品、防暑降温用品及其他劳动保护方面的费用。

20. 商品损耗(或溢余),指商品流通企业在商品存储和运输过程中所发生的合理损耗。

21. 化验计量费,企业销售部门发生的货物化验、计量、检测费用。

22. 无形资产摊销,是指用于销售部门的无形资产而需要摊销的费用。

23. 其他,是指企业专设的销售机构的除上述项目外应列入销售费用的其他费用。

企业应当设置“销售费用”,核算企业销售商品和材料、提供劳务过程中发生的各项销售费用。本科目借方反映发生的各项销售费用,贷方反映企业期末结转计入“本年利润”中的数额,期末结转后本科目无余额。本科目应当按照上述明细项目设置二级科目进行明细核算。

## 二、销售费用的主要会计处理

1. 各单位销售过程中发生的费用,如运输费、港口运杂费等

借:销售费用—运输费

    —港口运杂费等

    应交税金—应交增值税(进项税额)

贷:银行存款

2. 专设销售机构发生的费用

借:销售费用

    应交税金—应交增值税(进项税额)

    贷:银行存款

        应付职工薪酬

        累计折旧

3. 期末结转时

借:本年利润

    贷:销售费用

# 第十七章 利润及利润分配

## 第一节 利润形成

### 一、利润的形成

利润,是指企业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。

直接计入当期的利得和损失,是指应计入当期损益、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和损失。

利润相关计算公式如下:

营业利润 = 营业收入-营业成本-税金及附加-销售费用-管理费用-财务费用-资产减值损失+信用减值损失+其他收益+公允价值变动收益 (-公允价值变动损失)+投资收益 (-投资损失)+资产处置收益 (-资产处置损失)

利润总额 = 营业利润+营业外收入-营业外支出

净利润 = 利润总额-所得税费用

### 二、营业外收入

#### (一) 营业外收入的核算范围

营业外收入,是指企业发生的与日常活动无直接关系的各项利得。其内容包括:

1.非流动资产毁损报废利得,是指因已丧失使用功能或因自然灾害发生毁损等原因而报废清理产生的利得。

2.与企业日常活动无关的政府补助,指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产形成的利得。

3.盘盈利得,指企业对于现金等清查盘点中盘盈的现金等,报经批准后计入营业外收入的金额。

4.捐赠利得,指企业接受捐赠产生的利得。

5.其他利得,是指不属于以上项目,但应当计入营业外收入的收入,如罚款净收入、无法支付的应付款项等。

#### (二) 会计科目的设置

企业应当设置“营业外收入”科目,核算企业发生的各项营业外收入。本科目借方反映期末结转计入“本年利润”科目中的金额,贷方反映当期增加的应计入当期损益的利得,期末结转后本科目无余额。本科目应当按照“非流动资产毁损报废利得”、“罚款净收入”、“与企业日常活动无关的政府补助”、“盘盈利得”、“捐赠利得”、“其他利得”等设置二级科目进行明细核算。

#### (三) 营业外收入的会计处理

1.因已丧失使用功能或因自然灾害发生毁损等原因而报废清理产生的利得

借: 固定资产清理

贷: 营业外收入—非流动资产毁损报废利得

2.取得与企业日常活动无关的政府补助

借: 银行存款

贷: 营业外收入—与企业日常活动无关的政府补助

3.取得的罚款净收入

借: 银行存款

贷: 营业外收入—罚款净收入

#### 4.逾期未退包装物没收的加收的押金

借:其他应付款

    贷:应交税费—应交增值税(销项税额)

        —应交消费税

    营业外收入—其他利得

### 三、营业外支出

#### (一) 营业外支出的核算范围

营业外支出,是指企业发生的与日常活动无直接关系的各项损失。其内容包括:

1.非流动资产毁损报废损失,是指因已丧失使用功能或因自然灾害发生毁损等原因而报废清理产生的损失。

2.公益性捐赠支出,指企业通过非盈利的社会团体、国家机关向教育、民政等公益事业和遭受自然灾害地区、贫困地区的捐赠。

3.非公益性捐赠支出,指企业除公益性捐赠外的捐赠支出。

4.非常损失,指企业对于因客观因素(如自然灾害等)造成的损失,在扣除保险公司赔偿后计入营业外支出的净损失。

5.盘亏损失,是指企业对各项资产进行清查盘点时发现的盘亏,在扣除保险公司、有关责任人员赔偿后的净损失。

6.赔偿金,是指企业因违约行为给对方造成损失时,依照法律规定支付给对方,用以补偿其所受到的损失而发生的支出。

7.违约金,是指企业根据合同约定或者法律规定,违约时向对方支付的一定数额的支出。

8.罚款支出,是指企业的生产、经营因违反国家法律、法规和规章,被有关部门处以罚款所发生的支出。

9.社会服务机构支出,是指企业办社会等服务性机构的支出,本章主要是指技工学校以及尚未移交社会的中小学所发生的各项费用。

10.预计损失,是指企业确认的对外提供担保、未决诉讼、产品质量保证、重组义务、亏损性合同等预计损失。

11.其他支出,是指不属于以上项目,但应当计入营业外支出的支出。

企业应当设置“营业外支出”科目,核算企业发生的各项营业外支出。本科目借方反映企业发生的与日常活动无直接关系的各项损失,贷方反映期末结转计入“本年利润”科目中的金额,期末结转后本科目无余额。本科目应当按照“非流动资产毁损报废损失”、“公益性捐赠支出”、“非公益性捐赠支出”、“非常损失”、“盘亏损失”、“赔偿金”、“违约金”、“罚款支出”、“社会服务机构支出”、“预计损失”、“其他支出”设置二级科目进行明细核算。

#### (二) 营业外支出的会计处理

1.因已丧失使用功能或因自然灾害发生毁损等原因而报废清理产生的损失

借:营业外支出—非流动资产毁损报废损失

    贷: 固定资产清理

2.发生的非常损失

借:营业外支出—非常损失

    贷:待处理财产损溢—待处理流动资产损溢

3.发生的捐赠支出、赔偿金、违约金、罚款支出等

借:营业外支出—公益性捐赠支出

    —非公益性捐赠支出

    —赔偿金

    —违约金

—罚款支出

贷:银行存款

4.社会服务机构发生的支出

借:营业外支出—社会服务机构支出

贷:银行存款

其他应付款

应付职工薪酬

累计折旧

5.预计损失的账务处理,参见第十八章第四节或有事项。

四、本年利润

(一)本年利润的核算范围

企业应当设置“本年利润”科目,核算企业本年度内实现的净利润或发生的净亏损。

企业期末结转利润时,应将各损益类科目的金额转入本科目,结平各损益类科目。结转后本科目的贷方余额为当期实现的净利润;借方余额为当期发生的净亏损。期末应将本年收入和支出相抵后结出的本年实现的净利润或发生的净亏损,转入“利润分配”科目,结转后本科目应无余额。

(二)本年利润的会计处理

1.期末结转利润

(1)将“主营业务收入”、“其他业务收入”、“营业外收入”等科目的期末余额,分别转入“本年利润”科目。

借:主营业务收入

其他业务收入

投资收益

其他收益

营业外收入

贷:本年利润

(2)将“主营业务成本”、“其他业务成本”、“税金及附加”、“销售费用”、“管理费用”、“财务费用”、“资产减值损失”、“信用减值损失”、“营业外支出”、“所得税费用”等科目的期末余额,分别转入“本年利润”科目。

借:本年利润

贷:主营业务成本

税金及附加

其他业务成本

销售费用

管理费用

财务费用

资产减值损失

信用减值损失

营业外支出

所得税费用

(3)将“投资收益”科目的余额,转入“本年利润”科目。

借:投资收益

贷:本年利润

如为净损失,作相反会计分录。

(4) 将“公允价值变动损益”科目的余额,转入“本年利润”科目。

借:公允价值变动损益

贷:本年利润

如为净损失,作相反会计分录。

(5) 将“其他收益”科目的余额,转入“本年利润”科目。

借:其他收益

贷:本年利润

如为净损失,作相反会计分录。

(6) 将“资产处置收益”科目的余额,转入“本年利润”科目。

借:资产处置收益

贷:本年利润

如为净损失,作相反会计分录。

2.年度终了,应当将本年收入和支出相抵后结出的本年实现的净利润,转入“利润分配—未分配利润”科目。

借:本年利润

贷:利润分配—未分配利润

如为净亏损,作相反会计分录,结转后本科目应当无余额。

## 第二节 所得税

### 一、所得税核算的一般程序

企业应当于每一资产负债表日采用资产负债表债务法进行所得税核算。发生特殊交易或事项时,如企业合并,在确认因交易或事项取得的资产或负债时即应当确认相关的所得税影响。

(一)按照本办法规定确定资产负债表中除递延所得税资产和递延所得税负债以外的其他资产和负债项目的账面价值。资产、负债的账面价值,是指企业按照本办法的规定进行核算后在资产负债表中列示的金额。对于计提了减值准备的各项资产,其账面价值是指其账面余额减去已计提的减值准备后的金额。

(二)按照本办法中对于资产和负债计税基础的确定方法,以适用的税收法规为基础,确定资产负债表中有关资产、负债项目的计税基础。

(三)比较资产、负债的账面价值与其计税基础,对于两者之间存在差异的,分析其性质,除本办法中规定的特殊情况外,分别应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异,确定资产负债表日递延所得税负债和递延所得税资产的应有金额,并与期初递延所得税资产和递延所得税负债的余额相比,确定当期应当予以进一步确认的递延所得税资产和递延所得税负债金额或应当予以转销的金额,作为递延所得税。

(四)按照适用的税法规定计算确定当期应纳税所得额,将应纳税所得额与适用的所得税税率计算的结果确认为当期应交所得税。

环能各分、子公司,除规模较小、业务量较少或处于关停、经营困难状态外,公司总部提倡所属单位通过中介机构开展企业所得税年度汇算清缴。

在公司税务风险防控三道防线——业务前端合同、业务中端发票、业务终端税审工作机制中,税务审计是防控企业税务风险的重要一环。有关单位需按照公司总部要求做好年度企业所得税汇算清缴工作:

1.有关单位要在每年 11 月底前完成企业所得税预审。对税审所在预审中发现的需调整事项,要及时在当年底前完成调整,不跨年处理。对当年工作中遇到的疑难税务事项,要以预审为契机,及时咨询税审所,敲定税务处理做法。

2. 有关单位要按照“所得税汇算与财务决算同步开展”的要求,与每年年度财务决算同步开展企业所得税终审,依规、准确、恰当处理大额资产损失扣除、年度工资发放余额、未决诉讼、跨期费用、所得税优惠享受等税务事项,并将汇算终审后算得的所得税费用,计提反映进每年财务决算利润表。

3. 有关单位须要求税审所在次年3月10号前出具企业所得税汇算税审报告,并在次年3月15号前将上年度企业所得税汇算税审报告原件报我部门壹份。

(五) 确定利润表中的所得税费用。

## 二、计税基础

### (一) 资产的计税基础

资产的计税基础,是指某一项资产在未来期间计税时按照税法规定可以税前扣除的金额。资产在初始确认时,其计税基础一般为取得成本。在资产持续持有的过程中,其计税基础是指资产的取得成本减去以前期间按照税法规定已经税前扣除的金额后的余额。

#### 1. 固定资产

固定资产取得时的账面价值一般等于计税基础。

固定资产在持有期间进行后续计量时,其计税基础为初始入账价值减去按照税法规定已在以前期间税前扣除的折旧额,但不得扣除计提的固定资产减值准备。

#### 2. 无形资产

无形资产(不含内部研究开发形成的无形资产)取得时的账面价值一般等于计税基础。

自行开发的无形资产,以开发过程中该资产符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为计税基础。

无形资产在持有期间进行后续计量时,其计税基础为初始入账价值减去按照税法规定已在以前期间税前扣除的摊销额,但不得扣除计提的无形资产减值准备。

3. 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其他综合收益的金额资产计税基础为其取得成本。

#### 4. 其他计提了资产减值准备的各项资产

其他计提了资产减值准备的各项资产,其计税基础为不扣除资产减值准备的账面价值。

### (二) 负债的计税基础

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以税前扣除的金额。一般情况下,负债的计税基础等于账面价值。但下列情况例外:

#### 1. 预计负债

企业因销售商品提供售后服务确认的预计负债,其计税基础为零。

其他交易或事项中确认的预计负债,应当按照税法规定的计税原则确定其计税基础。

#### 2. 预收账款

因不符合本办法的规定而未确认为收入的预收账款,按照税法规定也不计入当期应纳税所得额时,有关预收账款的计税基础等于账面价值。

因不符合本办法的规定而未确认为收入的预收账款,但按照税法规定应当计入当期应纳税所得额时,有关预收账款的计税基础为零。

#### 3. 应付职工薪酬

应付职工薪酬的计税基础等于账面价值。但按照本办法规定计入成本费用支出的金额超过税法规定标准部分,应进行纳税调整。

#### 4. 其他负债

企业应交的罚款和滞纳金的计税基础为其账面价值。

其他交易或事项产生的负债,其计税基础应当按照适用税法的相关规定确定。

### （三）特殊情况下资产负债的计税基础

对于某些特殊交易或事项中产生的资产、负债,其计税基础应当按照税法的相关规定确定。

### 三、暂时性差异

暂时性差异,是指资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的差额,根据其对未来期间应纳税所得额的影响,分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

#### （一）应纳税暂时性差异

应纳税暂时性差异,是指在未来期间不考虑该事项影响的应纳税所得额的基础上,由于该暂时性差异的转回,增加转回期间的应纳税所得额和应交所得税金额,在其产生当期应当确认为递延所得税负债的暂时性差异。

应纳税暂时性差异通常产生于资产的账面价值大于其计税基础和负债的账面价值小于其计税基础。

#### （二）可抵扣暂时性差异

可抵扣暂时性差异,是指在未来期间不考虑该事项影响的应纳税所得额的基础上,由于该暂时性差异的转回,减少转回期间的应纳税所得额和应交所得税金额,在其产生当期应当确认为递延所得税资产的暂时性差异。

可抵扣暂时性差异通常产生于资产的账面价值小于其计税基础和负债的账面价值大于其计税基础。

#### （三）特殊情况产生的暂时性差异

1.未作为资产、负债确认的项目产生的暂时性差异。某些交易或事项发生以后,因不符合资产、负债的确认条件,而未确认为资产、负债,但按照税法规定能够确定其计税基础的,其账面价值零与计税基础之间的差异会产生暂时性差异。如筹建费用的账面价值与其计税基础产生的可抵扣暂时性差异,符合条件的情况下,应当确认与其相关的递延所得税资产。

2.按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损和税款抵减,能减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税金额,应当视同可抵扣暂时性差异,符合条件的情况下,应当确认与其相关的递延所得税资产。

### 四、递延所得税资产的确认和计量

#### （一）递延所得税资产的确认

##### 1.确认的一般原则

（1）确认可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产,应当以未来期间可能取得的应纳税所得额为限。未来期间可能取得的应纳税所得额,包括:通过正常的生产经营活动能够实现的应纳税所得额;以前期间产生的应纳税暂时性差异,在未来期间转回时增加的应纳税所得额。因无法取得足够的应纳税所得额而未确认相关的递延所得税资产的,应当在会计报表附注中进行披露。

（2）确认递延所得税资产时,交易或事项发生时影响到税前会计利润或应纳税所得额的,其递延所得税影响应当减少所得税费用。

（3）与子公司、联营企业、合营企业的投资相关的可抵扣暂时性差异,同时满足下列条件的,应当确认相关的递延所得税资产。

一是暂时性差异在可预见的未来很可能转回;二是未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额。

（3）按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损和税款抵减,同时满足下列条件的,应当以很可能取得的应纳税所得额为限确认相关的递延所得税资产,同时减少确认当期的所得税费用。

本办法中规定不予以确认的情况除外。

一是得到税务部门的认可或预计能够得到税务部门的认可;二是预计可利用未弥补亏损或税款抵减的未来期间内,能够取得足够的应纳税所得额。

在确认与未弥补亏损和税款抵减相关的递延所得税资产时,应当在会计报表附注中说明在未弥补亏损和税款抵减到期前,企业能够产生足够的应纳税所得额的估计基础。

(5) 企业合并中,按照本办法规定确认的,合并中取得各项可辨认资产、负债的入账价值与其计税基础之间形成可抵扣暂时性差异的,应当确认相应的递延所得税资产,并调整合并中应当予以确认的商誉或计入合并当期损益的金额。

(6) 与直接计入所有者权益的交易或事项相关的可抵扣暂时性差异,相应的递延所得税资产应当计入所有者权益。

## 2. 不确认递延所得税资产的情况

除企业合并以外的其他交易或事项中,如果该项交易或事项发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额,且该项交易中产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同,产生可抵扣暂时性差异的,在交易或事项发生时不确认相应的递延所得税资产。

### (二) 递延所得税资产的计量

确认递延所得税资产,应当以相关可抵扣暂时性差异转回期间税法规定的适用所得税税率计量。

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,除原确认时计入所有者权益的递延所得税资产,其减记金额亦应当计入所有者权益外,其他的情况均应当增加所得税费用。

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,应当相应恢复递延所得税资产的账面价值。

### (三) 递延所得税资产的会计处理

递延所得税资产,是指企业确认的可抵扣暂时性差异、税法上尚未弥补的亏损等而产生的递延所得税影响数。

企业应当设置“递延所得税资产”科目,核算企业确认的可抵扣暂时性差异、税法上尚未弥补的亏损及尚未抵减的所得税税款而产生的递延所得税资产。本科目借方反映企业当期由于可抵扣暂时性差异或尚未弥补的亏损等原因所增加的递延所得税资产,贷方反映企业当期转回的可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产,本科目期末借方余额,反映企业确认的递延所得税资产。本科目应当按照可抵扣暂时性差异的项目设置二级科目进行明细核算。

#### 1. 企业在确认相关资产、负债时,根据本办法应当予以确认的递延所得税资产

借:递延所得税资产

    贷:所得税费用—递延所得税费用

        其他综合收益—以后不能重分类进损益的其他综合收益

            —以后将重分类进损益的其他综合收益

#### 2. 资产负债表日,企业根据本办法应当予以确认的递延所得税资产大于“递延所得税资产”科目账面余额的金额

借:递延所得税资产

    贷:所得税费用—递延所得税费用

        其他综合收益—以后不能重分类进损益的其他综合收益

            —以后将重分类进损益的其他综合收益

应当予以确认的递延所得税资产小于“递延所得税资产”科目账面余额的,按差额以红数反映。

3.资产负债表日,预计未来期间很可能无法获得足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异时,按应当减记的金额

借:所得税费用—递延所得税费用

    其他综合收益—以后不能重分类进损益的其他综合收益

        —以后将重分类进损益的其他综合收益

贷:递延所得税资产

## 五、递延所得税负债的确认和计量

### (一) 递延所得税负债的确认

#### 1.确认的一般原则

除本办法中明确规定可不确认为递延所得税负债的情况外,企业对于所有的应纳税暂时性差异均应当确认相关的递延所得税负债。

确认递延所得税负债时,交易或事项发生时影响到税前会计利润或应纳税所得额的,其递延所得税影响应当增加所得税费用;与直接计入所有者权益的交易或事项相关的,其递延所得税影响应当减少所有者权益;与企业合并中取得资产、负债相关的,其递延所得税影响应当调整购买日应当确认的商誉或计入合并当期损益的金额。

#### 2.不确认递延所得税负债的情况

(1) 商誉的初始确认形成的应纳税暂时性差异,不确认与其相关的递延所得税负债。

(2) 除企业合并以外的其他交易或事项中,如果该项交易或事项发生时既不影响会计利润,也不影响应纳税所得额,且该项交易中产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同,产生应纳税暂时性差异的,在交易或事项发生时不确认相应的递延所得税负债。

(3) 与子公司、联营企业、合营企业投资相关的应纳税暂时性差异,一般应当确认相应的递延所得税负债。但同时满足下列两个条件的除外:一是投资企业能够控制暂时性差异转回的时间;二是该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。

### (二) 递延所得税负债的计量

确认递延所得税负债,应当以相关应纳税暂时性差异转回期间税法规定的适用所得税税率计量。

### (三) 递延所得税负债的会计处理

递延所得税负债,是指根据应纳税暂时性差异计算的未来期间的递延所得税影响数。

企业应当设置“递延所得税负债”科目,核算企业确认的应纳税暂时性差异而产生的递延所得税负债,本科目借方反映企业当期转回的应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债,贷方反映企业当期由于应纳税暂时性差异所增加的递延所得税负债,本科目期末贷方余额,反映企业已确认的递延所得税负债。本科目应当按照产生应纳税暂时性差异的项目设置二级科目进行明细核算。

#### 1. 企业在确认相关资产、负债时,根据本办法应当予以确认的递延所得税负债

借:所得税费用—递延所得税费用

    其他综合收益—以后不能重分类进损益的其他综合收益

        —以后将重分类进损益的其他综合收益

贷:递延所得税负债

2.资产负债表日,企业根据本办法应当予以确认的递延所得税负债大于“递延所得税负债”科目账面余额的金额

借:所得税费用—递延所得税费用

    其他综合收益—以后不能重分类进损益的其他综合收益

        —以后将重分类进损益的其他综合收益

贷:递延所得税负债

应当予以确认的递延所得税负债小于“递延所得税负债”科目账面余额的,按差额以红数反映。

3.企业合并中取得资产、负债的入账价值与其计税基础不同形成应纳税暂时性差异的,应于购买日确认递延所得税负债,同时调整商誉。

借:商誉

贷:递延所得税负债

#### 六、适用税率变化对已确认递延所得税资产和递延所得税负债的影响

因税收法规的变化,导致企业在某一会计期间适用的所得税税率发生变化的,企业应当对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债按照新的税率进行重新计量。

除直接计入所有者权益的交易或事项产生的递延所得税资产及递延所得税负债,相关的调整金额应当计入所有者权益以外,其他情况下产生的调整金额应当确认为税率变化当期的所得税费用(或收益)。

#### 七、所得税费用的确认和计量

所得税费用等于当期所得税与递延所得税之和。

##### (一) 当期所得税

当期所得税,是指按照税法规定计算的针对当期发生的交易或事项应交的所得税。

当期所得税 = 应纳税所得额 × 适用所得税税率

应纳税所得额 = 会计利润调整因素

##### (二) 递延所得税

递延所得税,是指递延所得税资产及递延所得税负债当期发生额的综合结果,但不包括计入所有者权益的交易或事项的所得税影响。用公式表示即为:

递延所得税 = (递延所得税负债的期末余额 - 递延所得税负债的期初余额) - (递延所得税资产的期末余额 - 递延所得税资产的期初余额)

企业因确认递延所得税资产和递延所得税负债产生的递延所得税,一般应当计入所得税费用,但以下两种情况除外:

一是某项交易或事项按照本办法规定应当计入所有者权益的,由该交易或事项产生的递延所得税资产或递延所得税负债及其变化亦应当计入所有者权益,不影响所得税费用。

二是企业合并中取得的资产、负债,其账面价值与计税基础不同,应当确认相关递延所得税的,该递延所得税的确认影响合并中产生的商誉或是计入当期损益的金额,不影响所得税费用。

##### (三) 所得税的会计处理

企业应当设置“所得税费用”科目,核算企业确认的应当从当期利润总额中扣除的所得税费用。本科目借方反映企业当期确定的所得税费用与递延所得税费用,贷方反映企业期末结转计入“本年利润”中的数额,期末结转后本科目无余额。本科目应当按照“当期所得税费用”、“递延所得税费用”设置二级科目进行明细核算。

#### 1.资产负债表日,企业按照税法规定计算确定的当期应交所得税金额

借:所得税费用—当期所得税

贷:应交税费—应交所得税

#### 2.确认相关递延所得税资产

借:递延所得税资产

贷:所得税费用—递延所得税费用

其他综合收益—以后不能重分类进损益的其他综合收益

—以后将重分类进损益的其他综合收益

#### 3.确认相关递延所得税负债

借:所得税费用—递延所得税费用  
    其他综合收益—以后不能重分类进损益的其他综合收益  
        —以后将重分类进损益的其他综合收益  
贷:递延所得税负债

4.资产负债表日,根据本办法应当予以确认的递延所得税资产大于“递延所得税资产”科目账面余额的差额

借:递延所得税资产  
    所得税费用—递延所得税费用  
        其他综合收益—以后不能重分类进损益的其他综合收益  
            —以后将重分类进损益的其他综合收益

应当予以确认的递延所得税资产小于“递延所得税资产”科目账面余额的差额,按差额以红数反映。

企业应当予以确认的递延所得税负债的变动,应当比照上述原则调整“递延所得税负债”科目及有关科目。

5.根据规定按月或按季预缴所得税

借:应交税费—应交所得税  
    银行存款

6.所得税在年终进行汇算清缴时,根据汇算结果进行相应账务处理。

### 第三节 利润分配

一、利润分配的确认和计量

企业实现的净利润在首先弥补以前年度尚未弥补的亏损后,应当按照企业股东会批准的利润分配方案向投资人进行分配。

在年度终了,企业应当将本年所有收入和费用项目相抵后结出的本年实现的净利润或净亏损,转入“利润分配—未分配利润”科目。

(一)《企业财务通则》第五十一条规定:“企业弥补以前年度亏损和提取盈余公积后,当年没有可供分配的利润时,不得向投资者分配利润,但法律、行政法规另有规定的除外。”据此,非股份有限公司制企业按下列顺序进行利润分配:

- 1.弥补以前年度亏损;
- 2.提取法定盈余公积;
- 3.提取任意盈余公积;
- 4.向投资者分配利润或股利。

(二)对于股份有限公司,可供投资者分配的利润,则应当按下列顺序进行分配:

- 1.弥补以前年度亏损;
- 2.提取法定盈余公积;
- 3.应付优先股股利,是指企业按照利润分配方案分配给优先股股东的现金股利;
- 4.提取任意盈余公积金,是指企业按股东大会决议提取的任意盈余公积;
- 5.应付普通股股利,是指企业按照利润分配方案分配给普通股股东的现金股利;
- 6.转作资本(或股本)的普通股股利,是指企业按照利润分配方案以分派股票股利的方式转作资本(或股本)的股利。

可供投资者分配的利润,经过上述分配后,为未分配利润(或未弥补亏损)。未分配利润可留待以后年度进行分配,企业如发生亏损,可以按规定由以后年度利润进行弥补。

企业未分配的利润(或未弥补的亏损)在资产负债表的所有者权益项目中单独反映。

## 二、利润分配的会计处理

未分配利润,是指企业留待以后年度进行分配的结存利润,属于企业所有者权益的组成部分。企业应当设置“利润分配”科目,核算企业利润的分配(或亏损的弥补)和历年分配(或弥补)后的余额。本科目借方反映因结转当年亏损、计提盈余公积、向股东分配现金或股票股利、转增资本、资产负债表日后事项调整、以前年度差错更正等事项而减少的未分配利润,贷方反映因结转当年净利润、盈余公积补亏、资产负债表日后事项调整、以前年度差错更正等事项而增加的未分配利润,本科目年末余额反映企业的未分配利润或未弥补亏损。本科目应当按照“提取法定盈余公积”、“提取任意盈余公积”、“应付现金股利或利润”、“转作股本的股利”、“盈余公积补亏”、“所属应交利润”、“交上级利润”、“应补所属亏损”、“上级弥补亏损”和“未分配利润”设置二级科目进行明细核算。

(一) 按规定从净利润中提取法定盈余公积

借:利润分配—提取的法定盈余公积

贷:盈余公积—法定盈余公积

(二) 根据股东会批准的利润分配方案中发放的优先股现金股利

借:利润分配—应付现金股利或利润

贷:应付股利

(三) 按规定从净利润中提取任意盈余公积

借:利润分配—提取的任意盈余公积

贷:盈余公积—任意盈余公积

(四) 根据股东会批准的利润分配方案中发放的普通股现金股利

借:利润分配—应付现金股利或利润

贷:应付股利

(五) 企业经股东大会或类似机构批准分派股票股利,应在办理增资手续后

借:利润分配—转作股本的股利

贷:股本

(六) 按应分配给金融工具持有者的股利金额

借:利润分配—应付永续债利息

贷:应付股利—集团外部单位

(七) 年度终了,企业应当将“利润分配”科目下除“未分配利润”明细科目之外的其他明细科目余额转入“未分配利润”明细科目。

## 三、潞安环能公司所属分公司应交利润或亏损的会计处理

应补所属亏损,是指企业按规定拨补所属分公司的亏损。

所属应交利润,是指企业所属分公司按规定应交潞安环能公司的利润。

(一) 分公司每月末按计划交上级利润时

分公司:

借:应付股利—交上级利润

贷:结算中心存款

结算中心:

借: 内部单位存款

贷:所属应交利润

若为亏损用红字做相同的会计分录。

(二) 年度终了

分公司应当将“利润分配”科目下除“未分配利润”明细科目之外的其他明细科目余额转入“未分配利润”明细科目。

借:利润分配—未分配利润  
贷:利润分配—交上级利润  
若为亏损用红字做相同的会计分录。

## 第四节 每股收益

每股收益,是指普通股股东每持有一股所能享有的企业净利润或需承担的企业净亏损。包括基本每股收益和稀释每股收益两类。

### 一、基本每股收益

基本每股收益按照归属于普通股股东的当期净利润除以当期实际发行在外普通股的加权平均数计算确定。

基本每股收益 = 当数

(一) 如果以合并财务报表为基础计算每股收益,分子应当是归属于母公司普通股股东的当期合并净利润,即扣减少数股东损益后的余额。

(二) 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 × 已发行天数 ÷ 报告期天数 - 当期回购普通股股数 × 已回购天数 ÷ 报告期天数。

(三) 公司库存股不属于发行在外的普通股,且无权参与利润分配,应当在计算分母时扣除。

(四) 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. 非同一控制下的企业合并,作为对价发行的普通股股数,从购买日起计算;同一控制下的企业合并,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。

### 二、稀释每股收益

稀释每股收益,是指假设企业所有发行在外的稀释性潜在普通股均已转换为普通股而计算的每股收益。

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。通常包括可转换公司债券、认股权证、股份期权。

(一) 计算稀释每股收益时,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。

上述调整应当考虑相关的所得税影响。对于包含负债和权益成份的金融工具,仅需调整属于金融负债部分的相关利息、利得或损失。

(二) 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;当期被注销或终止的稀释性潜在普通股,应当按照发行在外的时间加权平均计入稀释每股收益;当期被转换或行权的稀释性潜在普通股,应当从当期期初至转换日(行权日)计入稀释每股收益中,从转换日(行权日)起所转换的普通股则计入基本每股收

益。

(三) 可转换公司债券采用假设转换法判断其稀释性,并计算稀释每股收益。首先假定这部分可转换公司债券在当期期初(或发行日)即已转换成普通股,从而一方面增加了发行在外的普通股股数,另一方面节约了公司债券的利息费用,增加了归属于普通股股东的当期净利润。然后用增加的净利润除以增加的普通股股数,得出增量股的每股收益,与原来的每股收益比较。如果增量股的每股收益小于原每股收益,应当计入稀释每股收益的计算中。

计算稀释每股收益时,分子的调整项目为可转换公司债券当期已确认为费用的利息等的税后影响额。对于溢价发行或折价发行的可转换公司债券,在计算稀释每股收益分子时,应当对当期摊销的溢价或折价摊销确认的利息费用一并调整回来。分母的调整项目为假定可转换公司债券当期期初(或发行日)转换为普通股的股数加权平均数。

### 三、列报

不存在稀释性潜在普通股的应当在利润表中单独列示基本每股收益。存在稀释性潜在普通股的应当在利润表中单独列示基本每股收益和稀释每股收益。编制比较财务报表时,各列报期间中只要有一个期间列示了稀释每股收益,所有列报期间均应当列示稀释每股收益。还应当在附注中披露与每股收益有关的下列信息:

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,发行在外普通股或潜在普通股发生重大变化的情况。如有终止经营的情况,应当在附注中分别持续经营和终止经营披露基本每股收益和稀释每股收益。

## 第十八章 其他会计业务

### 第一节 借款费用

#### 一、借款费用的范围

借款费用,是指企业因借款而发生的利息及其他相关成本,包括以下内容:

(一) 因借款而发生的利息,包括企业向银行或者其他金融机构借入资金发生的利息、发行公司债券发生的利息,以及为购建或者生产符合资本化条件的资产而发生的带息债务所承担的利息等。

(二) 因借款而发生的折价或溢价的摊销,主要是指发行债券等所发生的折价或者溢价。

(三) 因外币借款而发生的汇兑差额,是指由于汇率变动导致市场汇率与账面汇率出现差异,从而对外币借款本金及其利息的记账本位币金额所产生的影响金额。

(四) 因借款而发生的辅助费用,是指企业在借款过程中发生的诸如手续费、佣金、印刷费等费用。承租人根据租赁会计准则所确认的租赁发生的融资费用属于借款费用。

#### 二、借款费用的会计处理

##### (一) 借款费用会计处理的原则

资产负债表日,企业应明确本期是否购建或生产符合资本化条件的资产,该资产是否有专门借款或是否占用一般借款。若有,并且属于资本化期间,则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,应当予以资本化,计入相关资产成本;若没有,或者不属于资本化期间,则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,是指需要经过相当长时间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和存货等资产。

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。通常应当有标明专门用途的借款合同。

一般借款,是指除专门借款之外的借款。通常没有特指必须用于符合资本化条件的资产的购建或生产。

资本化期间,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,借款费用暂停资本化的期间不包括在内。

#### (二) 借款费用开始资本化的时点

借款费用同时满足下列三个条件的,才能开始资本化。

1.资产支出已经发生,包括以货币资金支付符合资本化条件的资产的购建或者生产支出、将自己的非现金资产直接用于符合资本化条件的资产的购建或者生产、为了购建和生产符合资本化条件的资产所需用物资等而承担的带息应付款项。

2.借款费用已经发生,即企业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占用了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。

#### (三) 借款费用暂停资本化的时点

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。在中断期间发生的借款费用应当确认为费用,计入当期损益,直至资产的购建或者生产活动重新开始。

非正常中断,是指由于企业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。主要包括,企业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,均属于非正常中断。

如果中断是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所必要的程序,借款费用的资本化应当继续进行。

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(如工程建设中的质量或者安全检查),或者事先可预见的不可抗力因素(如雨季或冰冻季节等原因)导致的中断。

#### (四) 借款费用停止资本化的时点

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时,借款费用应当停止资本化。在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。

在确定借款费用停止资本化的时点时,应当遵循实质重于形式的原则,针对具体情况,依据经济实质来判断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的时点,具体可从下列几个方面进行判断:

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。

在符合资本化条件的资产的实际购建或者生产过程中,如果所购建或者生产的资产分别建造、分别完工,企业也应当遵循实质重于形式的原则,区别以下情况,确定借款费用停止资本化的时点。

第一,购建或者生产的符合资本化条件的资产各部分分别完工,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;

第二,购建或者生产的资产各部分分别完工,但必须等到整体完工后才可使用或者可对外销售的,应当在该资产整体完工时停止借款费用的资本化。

#### (五) 借款利息资本化金额的确定和会计处理

在借款费用资本化期间内,每一会计期间的借款利息(包括折价或溢价的摊销)资本化金额,应当按照下列规定确定:

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,减去将尚未动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。

借:在建工程

    应收利息

    贷:应付利息

2.为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用了一般借款的,应当根据累计资产支出超过专门借款部分的资产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。资本化率应当根据一般借款加权平均利率计算确定。

借:在建工程

    制造费用

    财务费用

    贷:应付利息

3.借款存在折价或者溢价的,应当按照实际利率法确定每一会计期间应摊销的折价或者溢价金额,调整每期利息金额。

4.在借款费用资本化期间内,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。

#### (六) 借款辅助费用资本化金额的确定和会计处理

##### 1.专门借款发生的辅助费用

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,计入符合资本化条件的固定资产的成本。在确定专门借款辅助费用资本化金额时可以结合借款利息资本化金额一起计算。

借:在建工程

    制造费用

    贷:银行存款

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发生的,应当在发生时根据其发生额确认为财务费用,计入当期损益。

借:财务费用

    贷:银行存款

上述资本化或计入当期损益的辅助费用的发生额,是指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。

## 2.一般借款发生的辅助费用

一般借款发生的辅助费用,应当在发生时根据其发生额确认为费用,计入当期损益

借:财务费用

贷:银行存款

上述计入当期损益的辅助费用的发生额,是指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。

## 第二节 债务重组

### 一、债务重组的定义和重组方式

#### (一) 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。

债务重组不再强调在债务人发生财务困难的背景下进行,也不论债权人是否作出让步。也就是说,无论何种原因导致债务人未按原定条件偿还债务,也无论双方是否同意债务人以低于债务的金额偿还债务,只要债权人和债务人就债务条款重新达成了协议,就符合债务重组的定义。

#### (二) 债务重组的主要方式

- 1.以资产清偿债务;
- 2.将债务转为权益工具;
- 3.修改其他债务条件,如调整债务本金、改变债务利息、变更还款期限等;
- 4.以上三种方式的组合等。

#### (三) 适用范围

对于符合本准则定义的债务重组,应当按照本准则进行会计处理,但下列各项不属于本准则规范范围:

1.债务人在破产清算期间进行的债务重组不属于本节规范的范围,应当按照本章第十节企业破产清算会计有关会计处理规定处理。

2.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,按照第三章金融资产相关规定处理。

3.债务人以股权投资清偿债务或者将债务转为权益工具,可能对应导致债权人取得被投资单位或债务人控制权,通过债务重组形成企业合并的,按照第六章企业合并相关规定处理。

4.债务重组构成权益性交易的,应当适用权益性交易的有关会计处理规定,债权人和债务人不确认构成权益性交易的债务重组相关损益。债务重组构成权益性交易的情形包括:(1)债权人直接或间接对债务人持股,或者债务人直接或间接对债权人持股,且持股方以股东身份进行债务重组;(2)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,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了权益性投入。

其中,经法院裁定进行债务重整并按持续经营进行会计核算的,适用于本节。债务重组中不属于权益性交易的部分仍然适用本节。

### 二、债务重组的会计处理

#### (一) 以金融资产清偿债务

##### 1.债务人的会计处理

债务人以单项或多项金融资产清偿债务的,债务的账面价值与偿债金融资产账面价值的差额,记入“投资收益”科目。

偿债金融资产已计提减值准备的,应结转计提的减值准备。

对于以分类为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,记入“投资收益”科目。

对于以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,记入“盈余公积”“利润分配—未分配利润”等科目。

借:应付账款

  贷:银行存款

      交易性金融资产

      其他债权投资

      其他权益工具投资

      长期股权投资

      应交税费—应交增值税(销项税额)

      投资收益

借:其他综合收益

  贷:投资收益

      盈余公积

      利润分配—未分配利润

## 2. 债权人的会计处理

债权人受让包括现金在内的单项或多项金融资产的,应当按照金融工具确认和计量准则的规定进行确认和计量。金融资产初始确认时应当以公允价值计量,金融资产确认金额与债权终止确认日账面价值之间的差额记入“投资收益”科目。

借:银行存款

  其他债权投资

  其他权益工具投资

  坏账准备

  应交税费—应交增值税(进项税额)

  投资收益

贷:应收账款

### (二) 以非金融资产清偿债务

#### 1. 债务人的会计处理

(1) 债务人以单项或多项非金融资产清偿债务,不需要区分资产处置损益和债务重组损益,也不需要区分不同资产的处置损益,而将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额记入“其他收益—债务重组收益”科目。偿债资产已计提减值准备的应结转已计提的减值准备。

(2) 债务人以包含非金融资产的处置组清偿债务的,应当将所清偿债务和处置组中负债的账面价值之和与处置组资产的账面价值之间的差额记入“其他收益—债务重组收益”科目。处置组所属的资产组或资产组合,按照资产减值准则分摊了企业合并中取得的商誉的,该处置组应包含分摊至处置组的商誉。

处置组中的资产已计提减值准备的应结转已计提的减值准备。

(3) 债务人以日常活动产出的商品或服务清偿债务的,应当将所清偿债务账面价值与存货等相关资产账面价值之间的差额,记入“其他收益—债务重组收益”科目。

借:应付账款

  贷:库存商品

无形资产  
固定资产清理  
持有待售资产  
应交税费—应交增值税（销项税额）  
其他收益—债务重组收益

## 2. 债权人的会计处理

债权人初始确认受让的金融资产以外的资产时,应当按照下列原则以成本计量:

(1) 存货的成本,包括放弃债权的公允价值和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、保险费等其他成本。

(2) 对联营企业或合营企业投资的成本,包括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。

(3) 固定资产的成本,包括放弃债权的公允价值和使该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税金、运输费、装卸费、安装费、专业人员服务费等其他成本。确定固定资产成本时,应当考虑预计弃置费用因素。

(4) 无形资产的成本,包括放弃债权的公允价值和可直接归属于使该资产达到预定用途所发生的税金等其他成本。

放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额,应当记入当期“投资收益”科目。

借:库存商品  
    固定资产等  
    坏账准备  
    应交税费—应交增值税（进项税额）  
    投资收益  
贷:应收账款  
    银行存款

### (三) 以多项资产清偿债务

#### 1. 债务人的会计处理

(1) 债务人以单项或多项非金融资产清偿债务,或者以包含金融资产和非金融资产在内的多项资产清偿债务的,不需要区分资产处置损益和债务重组损益,也不需要区分不同资产的处置损益,而将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额记入“其他收益—债务重组收益”科目。偿债资产已计提减值准备的应结转已计提的减值准备。

(2) 债务人以包含非金融资产的处置组清偿债务的,应当将所清偿债务和处置组中负债的账面价值之和与处置组资产的账面价值之间的差额记入“其他收益—债务重组收益”科目。处置组所属的资产组或资产组合,按照资产减值准则分摊了企业合并中取得的商誉的,该处置组应包含分摊至处置组的商誉。

处置组中的资产已计提减值准备的应结转已计提的减值准备。

(3) 债务人以日常活动产出的商品或服务清偿债务的,应当将所清偿债务账面价值与存货等相关资产账面价值之间的差额,记入“其他收益—债务重组收益”科目。

借:应付账款  
贷:交易性金融资产  
    其他债权投资  
    其他权益工具投资  
    长期股权投资  
    库存商品  
    无形资产

固定资产清理  
    持有待售资产  
    应交税费—应交增值税（销项税额）  
    其他收益—债务重组收益  
借:其他综合收益  
    贷:投资收益  
        盈余公积  
        利润分配—未分配利润

## 2. 债权人的会计处理

债权人受让多项非金融资产,或者包括金融资产、非金融资产在内的多项资产的,应当按照金融工具确认和计量的规定确认和计量受让的金融资产;按照受让的金融资产以外的各项资产在债务重组合同生效日的公允价值比例,对放弃债权在合同生效日的公允价值扣除受让金融资产当日公允价值后的净额进行分配,并以此为基础分别确定各项资产的成本。

放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额记入“投资收益”科目。

借:交易性金融资产  
    其他债权投资  
    其他权益工具投资  
    长期股权投资  
    库存商品  
    固定资产  
    坏账准备  
    投资收益  
    应交税费—应交增值税（进项税额）  
贷:应收账款  
    银行存款

## （四）出让处置组

### 1. 债务人的会计处理

债务人的会计处理同“以多项资产清偿债务”。

### 2. 债权人的会计处理

（1）债权人应当分别按照金融工具确认和计量和其他相关准则的规定,对处置组中的金融资产和负债进行初始计量,然后按照金融资产以外的各项资产在债务重组合同生效日的公允价值比例,对放弃债权在合同生效日的公允价值以及承担的处置组中负债的确认金额之和,扣除受让金融资产当日公允价值后的净额进行分配,并以此为基础分别确定各项资产的成本。

（2）放弃债权的公允价值与放弃债权的账面价值之间的差额,记入“投资收益”科目。

借:交易性金融资产  
    其他债权投资  
    其他权益工具投资  
    长期股权投资  
    库存商品  
    固定资产  
    坏账准备  
    投资收益  
    应交税费—应交增值税（进项税额）  
贷:应收账款

## 银行存款

债务人以资产或处置组清偿债务,且债权人在取得日未将受让的相关资产或处置组作为非流动资产和非流动负债核算,而是将其划分为持有待售类别的,债权人应当在初始计量时,以下列两者孰低计量:(1)假定其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额;(2)公允价值减去出售费用后的净额。

### (五) 将债务转为权益工具

#### 1. 债务人的会计处理

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额,记入“投资收益”科目。债务人因发行权益工具而支出的相关税费等,应当依次冲减资本公积(资本或股本溢价)、盈余公积、未分配利润等。

借:应付账款

贷:实收资本(股本)

资本公积—资本(股本)溢价

银行存款

投资收益

#### 2. 债权人的会计处理

债权人应当分别按照金融工具确认和计量和其他相关准则的规定,对处置组中的金融资产和负债进行初始计量,然后按照金融资产以外的各项资产在债务重组合同生效日的公允价值比例,对放弃债权在合同生效日的公允价值以及承担的处置组中负债的确认金额之和,扣除受让金融资产当日公允价值后的净额进行分配,并以此为基础分别确定各项资产的成本。

放弃债权的公允价值与放弃债权的账面价值之间的差额,记入“投资收益”科目。(1)取得对联营企业和合营企业的权益性投资

借:长期股权投资

坏账准备

贷:应收账款

银行存款

投资收益

#### (2) 如取得的股权投资为对子公司的投资(非同一控制下)

借:长期股权投资

坏账准备

贷:应收账款

投资收益

#### (3) 如取得的股权投资为对子公司的投资(同一控制下)

借:长期股权投资

资本公积—股本股本溢价

盈余公积

利润分配—未分配利润

坏账准备

贷:应收账款等

#### (4) 取得的股权投资为交易性金融资产

借:交易性金融资产

投资收益

坏账准备

贷:应收账款  
    银行存款  
    投资收益

(5) 取得的股权投资为其他权益工具投资

借:其他权益工具投资

    坏账准备

贷:应收账款等  
    银行存款等  
    投资收益

(六) 修改其他债务条件

1. 债务人的会计处理

对于债务人,如果对债务或部分债务的合同条款做出“实质性修改”形成重组债务,或者债权人与债务人之间签订协议,以承担“实质上不同”的重组债务方式替换债务,债务人应当终止确认原债务,同时按照修改后的条款确认一项新金融负债。

其中,如果重组债务未来现金流量(包括支付和收取的某些费用)现值与原债务的剩余期间现金流量现值之间的差异超过 10%,则意味着新的合同条款进行了“实质性修改”或者重组债务是“实质上不同”的,有关现值的计算均采用原债务的实际利率。

(1) 债务重组采用修改其他条款方式进行的,如果修改其他条款导致债务终止确认,债务人应当按照公允价值计量重组债务,终止确认的债务账面价值与重组债务确认金额之间的差额,记入“投资收益”科目。

(2) 如果修改其他条款未导致债务终止确认,或者仅导致部分债务终止确认,对于未终止确认的部分债务,债务人应当根据其分类,继续以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入当期损益或其他适当方法进行后续计量。

(3) 对于以摊余成本计量的债务,债务人应当根据重新议定合同的现金流量变化情况,重新计算该重组债务的账面价值,并将相关利得或损失记入“投资收益”科目。重新计算的该重组债务的账面价值,应当根据将重新议定或修改的合同现金流量按债务的原实际利率对于修改或重新议定合同所产生的成本或费用,债务人应当调整修改后的重组债务的账面价值,并在修改后重组债务的剩余期限内摊销。

2. 债权人的会计处理

对于债权人,债务重组通过调整债务本金、改变债务利息、变更还款期限等修改合同条款方式进行的,合同修改前后的交易对手方没有发生改变,合同涉及的本金、利息等现金流量很难在本息之间及债务重组前后做出明确分割,即很难单独识别合同的特定可辨认现金流量。因此通常情况下,应当整体考虑是否对全部债权的合同条款做出了实质性修改。如果做出实质性修改,或者债权人与债务人之间签订协议,以获取实质上不同的新金融资产方式替换债权,应当终止确认原债权,并按照修改后的条款或新协议确认新金融资产。

(1) 债务重组采用以修改其他条款方式进行的,如果修改其他条款导致全部债权终止确认,债权人应当按照修改后的条款以公允价值初始计量新的金融资产,新金融资产的确认金额与债权终止确认日账面价值之间的差额,记入“投资收益”科目。

(2) 如果修改其他条款未导致债权终止确认,债权人应当根据其分类,继续以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益,或者以公允价值计量且其变动计入当期损益进行后续计量。

(3) 对于以摊余成本计量的债权,债权人应当根据重新议定合同的现金流量变化情况,重新计算该重组债权的账面余额,并将相关利得或损失记入“投资收益”科目。

重新计算的该重组债权的账面余额,应当根据将重新议定或修改的合同现金流量按债权

原实际利率折现的现值确定,购买或源生的已发生信用减值的重组债权,应按经信用调整的实际利率折现。对于修改或重新议定合同所产生的成本或费用,债权人应当调整修改后的重组债权的账面价值,并在修改后重组债权的剩余期限内摊销。

#### (七) 以组合方式清偿债务

##### 1. 债务人的会计处理

以组合方式进行债务重组的,债务人应当按照前述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,应当记入“其他收益—债务重组收益”或“投资收益”(仅涉及金融工具时)科目。

对于权益工具:

- (1) 应当在初始确认时按照权益工具的公允价值计量;
- (2) 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。

##### 2. 债权人的会计处理

以组合方式进行债务重组的,债权人应当首先按照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权,然后按照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,并以此为基础按照前述规定分别确定各项资产的成本。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。

债务重组采用组合方式进行的,一般可以认为对全部债权的合同条款做出了实质性修改,债权人应当按照修改后的条款,以公允价值初始计量新的金融资产和受让的新金融资产,按照受让的金融资产以外的各项资产在债务重组合同生效日的公允价值比例,对放弃债权在合同生效日的公允价值扣除受让金融资产和重组债权当日公允价值后的净额进行分配,并以此为基础分别确定各项资产的成本。

放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额,记入“投资收益”科目。

## 第三节 非货币性资产交换

### 一、非货币性资产交换概述

#### (一) 非货币性资产交换的判断

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)。

货币性资产,是指企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产,包括库存现金、银行存款、应收账款和应收票据等。

非货币性资产,是指货币性资产以外的资产,如存货(原材料、包装物、低值易耗品、库存商品等)、固定资产、在建工程、无形资产、长期股权投资等。

判断涉及补价的交换是否为非货币性资产交换,应按下列规定处理:支付的货币性资产占换入资产公允价值(或占换出资产公允价值与支付的货币性资产之和)的比例,或者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;高于 25%(含 25%)的,视为以货币性资产取得非货币性资产,应根据通常发生的货币性交易的核算原则进行会计处理。确定小于 25%的比例的计算公式如下:

支付补价的企业:支付的货币性资产 ÷ 换入资产公允价值 < 25%

收到补价的企业:收到的货币性资产 ÷ 换出资产公允价值 < 25%

#### (二) 非货币性资产交换具有商业实质的判断

满足下列条件之一的非货币性资产交换具有商业实质:

- 1.换入资产的未来现金流量在风险、时间和金额某一方面与换出资产显著不同;
- 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。

在判断资产交换是否具有商业实质时,企业应当重点考虑由于发生了该项资产交换预计使企业未来现金流量发生变动的程度。

企业在判断非货币性资产交换是否具有商业实质时,通常还可以考虑资产是否属于同一类别来进行分析。

### (三) 换入资产或换出资产公允价值能够可靠计量的判断

货币性资产交换同时满足下列条件的,应当以公允价值为基础计量:

- 1.该项交换具有商业实质;
- 2.换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。不满足上述条件的非货币性资产交换,应当以账面价值为基础计量。

## 二、适用范围

本准则适用于所有非货币性资产交换,但下列各项适用其他相关会计准则:

- 1.企业以存货换取客户的非货币性资产的,会计处理第十四章收入相关规定进行处理。
- 2.非货币性资产交换中涉及企业合并的,按照相关章节进行处理。
- 3.非货币性资产交换中涉及金融资产的,按照第三章金融资产相关规定处理。
- 4.非货币性资产交换中涉及租赁准则规范的使用权资产或应收租赁款等的,按照本章第七节相关规定处理。

5.非货币性资产交换构成权益性交易的,应当适用权益性交易的有关会计处理规定。企业应当遵循实质重于形式的原则判断非货币性资产交换是否构成权益性交易。主要包括以下情形:

- (1) 非货币性资产交换的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行交易;
- (2) 非货币性资产交换的双方均受同一方或相同的多方最终控制,且该非货币性资产交换的交易实质是交换的一方向另一方进行了权益性分配或交换的一方接受了另一方权益性投入。例如,集团重组中发生的非货币性资产划拨、划转行为,在股东或最终控制方的安排下,企业无代价或以明显不公平的代价将非货币性资产转让给其他企业或接受其他企业的非货币性资产,该类转让的实质是企业进行了权益性分配或接受了权益性投入,不适用本准则,应当适用权益性交易会计处理的有关规定。

实务中,某些交易和事项虽涉及非货币性资产,但不属于本准则规范的非货币性资产交换,适用其他相关会计准则的规定,包括但不限于以下情形:

- 1.企业从政府无偿取得非货币性资产按照政府补助相关规定进行处理。
- 2.企业将非流动资产或处置组分配给所有者的,按照本章第九节进行处理。
- 3.企业以非货币性资产向职工发放非货币性福利的,企业以发行股票方式取得非货币性资产的,相当于以权益工具结算买入非货币性资产,按照第十一章职工薪酬相关规定处理。

4.企业用于交换的资产目前尚不存在或尚不属于本企业的,适用其他相关会计准则。根据本准则的规定,企业用于非货币性资产交换的非货币性资产应当符合资产的定义并满足资产的确认条件,且作为资产列报于企业的资产负债表上。企业用于交换的资产目前尚不存在或尚不属于本企业的情形,不属于本准则规范的非货币性资产交换。例如,甲企业从乙企业取得一项土地使用权,承诺未来3年内在该地块上建造写字楼,并待写字楼建造完成后向乙企业交付一幢写字楼,在这种情形下,由于甲企业用于交换的建筑物尚不存在,因此无论对甲企业还是乙企业而言,该交易不属于本准则规范的非货币性资产交换。

## 三、非货币性资产交换的主要会计处理

(一) 具有商业实质且换入资产或换出资产公允价值能够可靠计量的单项非货币性资产

## 交换

### 1.不涉及补价

应当以换出资产公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,但有确凿证据表明换入资产的公允价值更可靠的,则以换入资产公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本。

换出资产公允价值与其账面价值的差额,计入当期损益。但有确凿证据表明换入资产的公允价值更可靠的,应当在终止确认时,将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。

换入资产与换出资产涉及相关税费的,应按照相关税收规定计算确定,如换出存货视同销售计算销项税额,换入资产作为存货应当确认可抵扣增值税进项税额,以及换出固定资产、无形资产视同转让应缴纳的增值税等。

#### (1) 换出资产为存货

换出资产为存货的,应当视同销售处理。按照存货的公允价值确认为销售收入,同时结转销售成本。

借: 固定资产(换出资产公允价值及相关税费)

贷: 主营业务收入

其他业务收入

应交税费—应交增值税(销项税额)

同时,结转销售成本:

借: 主营业务成本

其他业务成本

贷: 库存商品

原材料

#### (2) 换出资产为固定资产

换出资产为固定资产的,换出资产的公允价值与其账面价值的差额,计入资产处置损益 - 非货币资产交换利得或损失。

##### ①将换出固定资产的净值转入固定资产清理

借: 固定资产清理

累计折旧

固定资产减值准备

贷: 固定资产(换出资产账面余额)

##### ②支付固定资产清理费用

借: 固定资产清理

贷: 银行存款

##### ③确认换入资产的入账价值及非货币性资产交换损益

借: 原材料(换出资产公允价值)

长期股权投资(换出资产公允价值)

应交税费—应交增值税(进项税额)

资产处置损益—非货币性资产交换损失(差额)

贷: 固定资产清理

应交税费—应交增值税(销项税额)

若为转换收益,应当贷记“资产处置损益—非货币性资产交换利得”科目。

#### (3) 换出资产为无形资产

换出资产为无形资产的,换出资产的公允价值与其账面价值的差额,计入资产处置损益 -

非货币资产交换利得或损失。

借:长期股权投资(换出资产公允价值)  
    累计摊销(已计提的摊销额)  
    无形资产减值准备(已计提的减值准备)  
    资产处置损益—非货币性资产交换损失(差额)  
贷:无形资产(账面余额)

若为转换收益,应当贷记“资产处置损益—非货币性资产交换利得”科目。

#### (4) 换出资产为长期股权投资

换出资产为长期股权投资,换出资产的公允价值与其账面价值的差额,计入投资收益。

借:固定资产(换出资产公允价值)  
    长期股权投资减值准备(已计提的减值准备)  
贷:投资收益(差额)  
    长期股权投资(账面余额)

若为转换损失,应当借记“投资收益”科目。

### 2. 涉及补价

#### (1) 支付补价方

##### ① 以换出资产的公允价值为基础计量

换入资产成本 = (换出资产公允价值 + 换出资产增值税销项税额) + 支付补价的公允价值  
- 换入资产可抵扣的增值税进项税额 + 支付的应计入换入资产成本的相关税费

注: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

##### ② 以换入资产的公允价值为基础计量

换入资产成本 = 换入资产公允价值 + 支付的应计入换入资产成本的相关税费

注: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) 收到补价方

##### ① 以换出资产的公允价值为基础计量

换入资产成本 = (换出资产公允价值 + 换出资产增值税销项税额) - 换入资产可抵扣的增值税进项税额 - 收到的补价的公允价值 + 支付的应计入换入资产成本的相关税费

注: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。

##### ② 以换入资产的公允价值为基础计量的

换入资产成本 = 换入资产公允价值 + 支付的应计入换入资产成本的相关税费

注: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。

(二) 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公允价值均不能可靠计量的,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。

#### 1. 不涉及补价

换入资产成本 = (换出资产账面价值 + 换出资产增值税销项税额) - 换入资产可抵扣的增值税进项税额 + 支付的应计入换入资产成本的相关税费

#### 2. 涉及补价

##### (1) 支付补价方

换入资产成本 = (换出资产账面价值 + 换出资产增值税销项税额) + 支付补价的账面价值  
- 换入资产可抵扣的增值税进项税额 + 支付的应计入换入资产成本的相关税费

##### (2) 收到补价方

换入资产成本 = (换出资产账面价值+换出资产增值税销项税额) - 换入资产可抵扣的增值税进项税额 - 收到补价的公允价值 + 支付的应计入换入资产成本的相关税费

### 3. 涉及换入多项资产或换出多项资产的情形

对于以账面价值为基础计量的非货币性资产交换,如涉及换入多项资产或换出多项资产,或者同时换入和换出多项资产的,应当分别对换入的多项资产、换出的多项资产进行会计处理。

对于换入的多项资产应当按照各项换入资产的公允价值的相对比例(换入资产的公允价值不能够可靠计量的,也可以按照各项换入资产的原账面价值的相对比例或其他合理的比例),将换出资产的账面价值总额(涉及补价的,加上支付补价的账面价值或减去收到补价的公允价值)分摊至各项换入资产,加上应支付的相关税费,作为各项换入资产的初始计量金额。对于同时换出的多项资产,各项换出资产终止确认时均不确认损益。

(三)具有商业实质且换入资产或换出资产公允价值能够可靠计量的多项非货币性资产交换

#### 1. 以换出资产的公允价值为基础计量

(1) 对于同时换入的多项资产,应当按照各项换入资产的公允价值的相对比例(换入资产的公允价值不能够可靠计量的,可以按照换入的金融资产以外的各项资产的原账面价值的相对比例或其他合理的比例),将换出资产公允价值总额(涉及补价的,加上支付补价的公允价值或减去收到补价的公允价值)扣除换入金融资产公允价值后的净额进行分摊,分摊至各项换入资产,以分摊额和应支付的相关税费作为各项换入资产的成本进行初始计量。

(2) 如果同时换入的多项非货币性资产中包含金融资产的,应当按照相关规定进行会计处理,在确定换入的其他多项资产的初始计量金额时,应当将金融资产公允价值从换出资产公允价值总额中扣除。

(3) 对于同时换出的多项资产,应当将各项换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额,在各项换出资产终止确认时计入当期损益。

#### 2. 以换入资产的公允价值为基础计量

(1) 对于同时换入的多项资产,应当以各项换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为各项换入资产的初始计量金额。

(2) 如果同时换出的多项非货币性资产中包含金融资产的,应当按照相关规定判断换出的该金融资产是否满足终止确认条件并进行终止确认的会计处理。在确定其他各项换出资产终止确认的相关损益时,终止确认的金融资产公允价值应当从换入资产公允价值总额中扣除。

(3) 对于同时换出的多项资产,应当按照各项换出资产的公允价值的相对比例(换出资产的公允价值不能够可靠计量的,可以按照各项换出资产的账面价值的相对比例),将换入资产的公允价值总额(涉及补价的,减去支付补价的公允价值或加上收到补价的公允价值)分摊至各项换出资产,分摊额与各项换出资产账面价值之间的差额,在各项换出资产终止确认时计入当期损益。

## 第四节 或有事项

### 一、或有事项的概念

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。通常包括:未决诉讼或仲裁、债务担保、产品质量保证(含产品安全保证)、承诺、亏损合同、重组义务、环境污染整治等。

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

济利益流出企业或该义务的金额不能可靠计量。

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。

## 二、或有事项的确认

或有事项形成的或有资产只有在企业基本确定能够收到的情况下,才能转变为真正的资产,从而予以确认。与或有事项相关的义务同时满足下列条件的,应当确认为预计负债:

1.该义务是企业承担的现时义务,即与或有事项有关的义务是企业承担的法定义务和推定义务,而不是潜在义务。

2.履行该义务很可能导致经济利益流出企业,即履行与或有事项相关的现时义务时,导致经济利益流出企业的可能性超过 50%,但尚未达到基本确定的程度。

在对或有事项加以确认时,通常需要对其发生的概率加以分析和判断,一般情况下,发生的概率分为以下几个层次:基本确定、很可能、可能、极小可能。其中,“基本确定”,是指发生的可能性大于 95%但小于 100%;“很可能”,是指发生的可能性大于 50%但小于或等于 95%;“可能”,是指发生的可能性大于 5%但小于或等于 50%;“极小可能”,是指发生的可能性大于 0但小于或等于 5%。

3.该义务的金额能够可靠地计量,即与或有事项相关的现时义务的金额能够合理地估计。

或有资产和或有负债不符合资产或负债定义和确认条件的,企业不应当确认或有资产和或有负债,而应当进行相应的披露。

## 三、预计负债的计量

预计负债应当在充分考虑与或有事项有关的风险和不确定性和货币时间价值的基础上,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。

预计负债的金额通常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,应当按照未来应支付金额的现值确定最佳估计数。

确定预计负债的金额时应考虑相关未来事项(有确凿证据表明其将会发生)的影响,如未来技术进步、相关法规出台等。

确定预计负债的金额不应考虑预期处置相关资产形成的利得。

### (一) 最佳估计数的确定

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的,最佳估计数应当按照该范围内的中间值(即上限和下限金额的平均数)确定。

2.在其他情况下,最佳估计数应当分别下列情况处理:

(1)或有事项涉及单个项目的,按照最可能发生金额确定;

(2)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。

### (二) 预期可能获得补偿的处理

企业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。

可能获得补偿的情况通常有:发生交通事故等情况时,企业通常可以从保险公司获得合理的赔偿;在某些索赔诉讼中,企业可以通过反诉的方式对索赔人或第三方另行提出赔偿要求;在债务担保业务中,企业在履行担保义务的同时,通常可以向被担保企业提出额外追偿要求。

## 四、或有事项的会计处理

企业应当设置“预计负债”科目,核算企业确认的对外提供担保、未决诉讼、产品质量保证、重组义务、亏损性合同等预计负债。本科目借方反映实际清偿或冲减的预计负债,贷方反映确认的预计负债,本科目期末贷方余额,反映企业已确认尚未支付的预计负债。本科目按形成预计负债的交易或事项设置明细科目进行核算。

### （一）亏损合同

待执行合同变成亏损合同，同时该亏损合同产生的义务满足预计负债的确认条件，应当确认为预计负债。

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。

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。

企业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，企业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，企业就存在了现时义务，同时满足该义务很可能导致经济利益流出企业而且金额能够可靠地计量的，应当确认为预计负债；

借：营业外支出

贷：预计负债—预计亏损合同

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，此时，企业通常不需确认预计负债，但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；

借：营业外支出

贷：预计负债—预计亏损合同

3. 待执行合同变为亏损合同时，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的，应当确认为预计负债。

借：营业外支出

贷：预计负债—预计亏损合同

### （二）重组业务

重组，是指企业制定和控制的，将显著改变企业组织形式、经营范围或经营方式的计划实施行为。主要包括：出售或终止企业的部分业务；对企业的组织结构进行较大调整；关闭企业的部分营业场所，或将营业活动由一个国家或地区迁移到其他国家或地区。

企业承担的重组义务满足预计负债的确认条件，应当确认为预计负债。

同时存在下列情况时，表明企业承担了重组义务：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；该重组计划已对外公告。

企业应当按照与重组有关的直接支出确定预计负债金额，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。

借：营业外支出

贷：预计负债—预计重组损失

由于企业在计量预计负债时不应当考虑预期处置相关资产的利得或损失，在计量与重组义务相关的预计负债时，也不考虑处置相关资产可能形成的利得或损失，即使资产的出售构成重组的一部分也是如此，这些利得或损失应当单独确认。

### （三）未决诉讼或未决仲裁

诉讼，是指当事人不能通过协商解决争议，因而在人民法院起诉、应诉，请求人民法院通过审判程序解决纠纷的活动。诉讼尚未裁决之前，对于被告来说，可能形成一项或有负债或者预计负债；对于原告来说，则可能形成一项或有资产。

仲裁，是指经济法律关系的各方当事人依照事先约定或事后达成的书面仲裁协议，共同选定仲裁机构并由其对争议依法作出具有约束力裁决的一种活动。在仲裁决定公布以前，当事人可能形成一项潜在义务或现时义务，或者潜在资产。

对于未决诉讼，企业当期实际发生的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.企业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,直接计入或冲减当期营业外支出;

2.企业在前期资产负债表日,依据当时实际情况和所掌握的证据,原本应当能够合理估计诉讼损失,但企业所作的估计却与当时的事实严重不符,应当按照重大会计差错更正的方法进行处理;

3.企业在前期资产负债表日,依据当时实际情况和所掌握的证据,确定无法合理预计诉讼损失,因而未确认预计负债,则在该项损失实际发生的当期,直接计入当期营业外支出;

4.资产负债表日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,按照资产负债表日后事项的有关规定进行会计处理。

#### (四) 债务担保

债务担保中的担保方,在被担保方无法履行合同的情况下,需要承担连带责任。

企业对外提供债务担保时涉及诉讼的,应分别以下不同情况处理:

1.企业已被判决败诉的,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;

2.已判决败诉,但企业正在上诉,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,企业应当在资产负债表日根据已有判决结果合理估计损失金额,确认为预计负债;

3.法院尚未判决的,企业应当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损失金额确认为预计负债。

借:营业外支出

贷:预计负债—预计担保损失

#### (五) 产品质量保证

产品质量保证,是指销售商或制造商在销售产品或提供劳务后,对客户提供服务的一种承诺。

企业应当在销售产品或提供劳务时,对于满足预计负债确认条件的产品质量保证,确认为预计负债。

借:销售费用—产品质量保证

贷:预计负债—产品质量保证

对产品质量保证确认为预计负债时还应考虑以下情况:

1.如果发现保证费用的实际发生额与预计数相差较大,应及时对预计比例进行调整;

2.如果企业针对特定批次产品确认预计负债,则在保修期结束时,应将“预计负债—产品质量保证”科目余额冲销,不留余额;

3.已对其确认为预计负债的产品,如果企业不再生产,应在相应的产品质量保质期满后,将“预计负债—产品质量保证”科目余额冲销,不留余额。

#### 五、预计负债账面价值的复核

企业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。

## 第五节 资产负债表日后事项

### 一、资产负债表日后事项的内容

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,包括调整事项和非调整事项两类。

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。

## 二、资产负债表日后调整事项的会计处理

### (一) 资产负债表日后调整事项的内容

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。通常包括下列事项:

- 1.资产负债表日后诉讼案件结案,法院判决证实了企业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。

### (二) 资产负债表日后调整事项的处理原则

企业应设置“以前年度损益调整”科目,核算企业本年度发生的调整以前年度损益的事项以及本年度发现的重要前期差错更正涉及调整以前年度损益的事项。

企业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。

1.涉及损益的事项,通过“以前年度损益调整”科目核算。调整增加以前年度利润或调整减少以前年度亏损的事项,计入“以前年度损益调整”科目的贷方;调整减少以前年度利润或调整增加以前年度亏损的事项,计入“以前年度损益调整”科目的借方。

涉及损益的调整事项,如果发生在资产负债表日所属年度(即报告年度)所得税汇算清缴前的,应调整报告年度应纳税所得额、应纳所得税税额;发生在报告年度所得税汇算清缴后的,应调整本年度(即报告年度的次年)应纳所得税税额。

由于以前年度损益调整增加的所得税费用,计入“以前年度损益调整”科目的借方,同时贷记“应交税费—应交所得税”等科目;由于以前年度损益调整减少的所得税费用,计入“以前年度损益调整”科目的贷方,同时借记“应交税费—应交所得税”等科目。

调整完成后,将“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,直接在“利润分配—未分配利润”科目核算。

3.不涉及损益及利润分配的事项,调整相关科目。

4.通过上述会计处理后,还应同时调整财务报表相关项目的数字,包括:

- (1)资产负债表日编制的财务报表相关项目的期末数或本年发生数;
- (2)当期编制的财务报表相关项目的期初数或上年数;
- (3)经上述调整后,如果涉及报表附注内容的,还应当调整报表附注相关项目的数字。

## 三、资产负债表日后非调整事项的处理

### (一) 资产负债表日后非调整事项的内容

资产负债表日后非调整事项,是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。通常包括下列事项:

- 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企业合并或处置子公司。

资产负债表日后,企业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。

## （二）资产负债表日后非调整事项的处理原则

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,应当在报表附注中加以披露。

# 第六节 会计政策、会计估计变更和差错更正

## 一、会计政策变更

### （一）会计政策

会计政策,是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。其中,原则,是指按照企业会计准则规定的、适合于企业会计核算所采用的具体会计原则;基础,是指为了将会计原则应用于交易或者事项而采用的基础,主要是计量基础,包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等;会计处理方法,是指企业在会计核算中按照法律、行政法规或者国家统一的会计制度等规定采用或者选择的、适合于本企业的具体会计处理方法。

企业应当对相同或者相似的交易或者事项采用相同的会计政策进行处理,但是另有规定的除外。

### （二）会计政策变更的确认

企业采用的会计政策,在每一会计期间和前后各期应当保持一致,不得随意变更。

企业变更会计政策,必须符合下列条件之一:

- 1.法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更;
- 2.会计政策变更能够提供更可靠、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。

### （三）会计政策变更的处理方法

#### 1.会计政策变更的调整

（1）企业根据法律、行政法规或者国家统一的会计制度等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。

（2）会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的,应当采用追溯调整法处理,将会计政策变更累积影响数调整列报前期最早期初留存收益,其他相关项目的期初余额和列报前期披露的其他比较数据也应当一并调整。

（3）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.追溯调整法,是指对某项交易或事项变更会计政策时,视同该交易或事项初次发生时就采用变更后的会计政策,并以此对财务报表相关项目进行调整的方法。

采用追溯调整法时,对于比较财务报表期间的会计政策变更,应调整各期间净损益各项目和财务报表其他相关项目,视同该政策在比较财务报表期间上一一直采用。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。

#### 3.累积影响数的确定

会计政策变更累积影响数,是指按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的列报前期最早期初留存收益应有金额与现有金额之间的差额。即以下两个金额之间的差额:（1）在变更会计政策当期,按变更后的会计政策对以前各期追溯计算,所得到列报前期最早期初留存收

益金额; (2) 在变更会计政策当期,列报前期最早期初留存收益金额。上述留存收益金额,包括盈余公积和未分配利润等项目,不考虑由于损益的变化而应当补分的利润或股利。

累积影响数通常可以通过以下各步计算获得:

- (1) 根据新的会计政策重新计算受影响的前期交易或事项;
- (2) 计算两种会计政策下的差异;
- (3) 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);
- (4) 确定前期中的每一期的税后差异;
- (5) 计算会计政策变更的累积影响数。

4. 未来适用法,是指将变更后的会计政策应用于变更日及以后发生的交易或者事项。或者在会计估计变更当期和未来期间确认会计估计变更影响数的方法。

采用未来适用法时,不需要计算会计政策变更产生的累积影响数,也无须重编以前年度的财务报表。企业会计账簿记录及财务报表上反映的金额,变更之日仍然保留原有金额,不因会计政策变更而改变以前年度的既定结果,企业应当在现有金额的基础上按新的会计政策进行核算。

## 二、会计估计变更

### (一) 会计估计

会计估计,是指企业对结果不确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。企业可能由于以下原因而发生会计估计变更:(1) 据以进行估计的基础发生了变化;(2) 取得了新的信息、积累了更多的经验以及后来的发展变化。

### (二) 会计估计变更的确认

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。

企业难以对某项变更区分为会计政策变更或会计估计变更的,应当将其作为会计估计变更处理。

### (三) 会计估计变更的处理方法

企业对会计估计变更应当采用未来适用法处理。

会计估计变更仅影响变更当期的,其影响数应当在变更当期予以确认;既影响变更当期又影响未来期间的,其影响数应当在变更当期和未来期间予以确认。

## 三、前期差错更正

### (一) 前期差错的确认

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、舞弊产生的影响以及固定资产盘盈等。

### (二) 前期差错的情形

前期差错的情形主要有:

1. 计算以及账户分类错误;
2. 采用法律、行政法规或者国家统一的会计制度等所不允许的会计政策;
3. 对事实的疏忽或曲解,以及舞弊;
4. 在期末对应计项目与递延项目未予调整;
5. 漏记已完成的交易;
6. 提前确认尚未实现的收入或不确认已实现的收入;

## 7.资本性支出与收益性支出划分差错。

### （三）前期差错更正的处理方法

企业本年度发生的调整以前年度损益的事项以及本年度发现的重要前期差错更正涉及调整以前年度损益的事项,应通过“以前年度损益调整”科目核算。

年度资产负债表日至财务会计报告批准报出日之间发生的需要调整报告年度损益的事项,也在本科目核算。

#### 1.重要的前期差错的处理方法

重要的前期差错,是指足以影响财务报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量作出正确判断的前期差错。通常某项交易或事项的金额占本核算单位(法人单位)该类交易或事项的金额 10%及其以上,则认为属于重要的前期差错。对于重要的前期差错更正时,如涉及以前年度损益的,须报经潞安环能公司批准,按如下规定进行会计处理。

(1)企业应当采用追溯重述法更正重要的前期差错,但确定前期差错累积影响数不切实可行的除外。追溯重述法,是指在发现前期差错时,视同该项前期差错从未发生过,从而对财务报表相关项目进行更正的方法。

对于重要的前期差错,企业应当在其发现当期的财务报表中,通过下述处理对其进行追溯更正:一是追溯重述差错发生期间列报的前期比较金额;二是如果前期差错发生在列报的最早前期之前,则追溯重述列报的最早前期的资产、负债和所有者权益相关项目的期初余额。

对于发生的重要的前期差错,如影响损益,应将其对损益的影响数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,应调整财务报表相关项目的期初数。

(2)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。

#### 2.不重要的前期差错的处理方法

不重要的前期差错,是指不足以影响财务报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量作出正确判断的前期差错。

对于不重要的前期差错,企业不需要调整财务报表相关项目的期初数,但应调整发现当期与前期相同的相关项目。属于影响损益的,应直接计入本期与上期相同的净损益项目;属于不影响损益的,应调整本期与前期相同的相关项目。

### （四）以前年度损益调整的主要账务处理

#### 1.调整增加的以前年度利润或调整减少的以前年度亏损:

借:库存商品

    盈余公积

    应付股利

    递延所得税资产等

    贷:以前年度损益调整

#### 调整减少的以前年度利润或调整增加的以前年度亏损:

借:以前年度损益调整

    应交税费—应交增值税(进项税额转出)

    贷:应收账款

        其他应付款

        累计折旧

        坏帐准备

        固定资产减值准备等

2.由于以前年度损益调整增加的所得税:

借:以前年度损益调整

贷:应交税费—应交所得税

由于以前年度损益调整减少的所得税,作相反会计分录。

3.因被投资单位调增期初权益而投资单位需要调整增加权益法核算的长期股权投资账面值

借:长期股权投资—损益调整

贷:以前年度损益调整

因被投资单位调减期初权益的,作相反会计分录。

4.经上述调整后,应将本科目的余额转入“利润分配—未分配利润”科目。

如为贷方余额:

借:以前年度损益调整

贷:利润分配—未分配利润

如为借方余额,作相反的会计分录。

5.结转后本科目应无余额。

## 第七节 租赁

### 一、租赁概述

#### (一) 与租赁相关的定义

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。

租赁期,是指承租人有权使用租赁资产且不可撤销的期间。

如果承租人有续租选择权,即有权选择续租该资产,且合理确定将行使该选择权的,租赁期还应当包含续租选择权涵盖的期间。承租人有终止租赁选择权,即有权选择终止租赁该资产,但合理确定将不会行使该选择权的,租赁期应当包含终止租赁选择权涵盖的期间。发生承租人可控范围内的重大事件或变化,且影响承租人是否合理确定将行使相应选择权的,承租人应当对其是否合理确定将行使续租选择权、购买选择权或不行使终止租赁选择权进行重新评估。

租赁期开始日,是指出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的起始日期。

租赁激励,是指出租人为达成租赁向承租人提供的优惠,包括出租人向承租人支付的与租赁有关的款项、出租人为承租人偿付或承担的成本等。

使用权资产,是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利。

担保余值,是指与出租人无关的一方向出租人提供担保,保证在租赁结束时租赁资产的价值至少为某指定的金额。

未担保余值,是指租赁资产余值中,出租人无法保证能够实现或仅由与出租人有关的一方予以担保的部分。

租赁付款额,是指承租人向出租人支付的与在租赁期内使用租赁资产的权利相关的款项,包括:(1)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;(2)在初始计量时根据租赁期开始日的指数或比率确定的可变租赁付款额;(3)购买选择权的行权价格;(4)行使终止租赁选择权需支付的款项;(5)根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。

实质固定付款额,是指在形式上可能包含变量但实质上无法避免的付款额。

可变租赁付款额,是指承租人为取得在租赁期内使用租赁资产的权利,向出租人支付的因租赁期开始日后的事实或情况发生变化(而非时间推移)而变动的款项。取决于指数或比

率的可变租赁付款额包括与消费者价格指数挂钩的款项、与基准利率挂钩的款项和为反映市场租金费率变化而变动的款项等。

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:(1)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,扣除租赁激励相关金额;(2)取决于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;(3)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;(4)承租人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;(5)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。

初始直接费用,是指为达成租赁所发生的增量成本。增量成本是指若企业不取得该租赁,则不会发生的成本。

租赁内含利率,是指使出租人的租赁收款额的现值与未担保余值的现值之和等于租赁资产公允价值与出租人的初始直接费用之和的利率。

承租人增量借款利率,是指承租人在类似经济环境下为获得与使用权资产价值接近的资产,在类似期间以类似抵押条件借入资金须支付的利率。

## (二) 适用范围

本节介绍的租赁适用所有的租赁,但下列各项除外:

- 1.通过许可使用协议取得的电影、录像、剧本、文稿等版权、专利等项目的权利,以出让、划拨或 转让方式取得的土地使用权,适用第九章无形资产及其他资产的规定。
- 2.出租人授予的知识产权许可,适用第十四章收入的规定。

## (三) 租赁的识别、分拆、合并、变更

### 1. 租赁的识别

在合同开始日,企业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换取对价,则该合同为租赁或者包含租赁。

除非合同条款和条件发生变化,企业无需重新评估合同是否为租赁或者包含租赁。

为确定合同是否让渡了在一定期间内控制已识别资产使用的权利,企业应当评估合同中的客户是否有权获得在使用期间内因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益,并有权在该使用期 间主导已识别资产的使用。

已识别资产通常由合同明确指定,也可以在资产可供客户使用时隐性指定。但是,即使合同已对资产进行指定,如果资产的供应方在整个使用期间拥有对该资产的实质性替换权,则该资产不属于已识别资产。

同时符合下列条件时,表明供应方拥有资产的实质性替换权:

- (1) 资产供应方拥有在整个使用期间替换资产的实际能力;
- (2) 资产供应方通过行使替换资产的权利将获得经济利益。

企业难以确定供应方是否拥有对该资产的实质性替换权的,应当视为供应方没有对该资产的实质性替换权。

如果资产的某部分产能或其他部分在物理上不可区分,则该部分不属于已识别资产,除非其实质上代表该资产的全部产能,从而使客户获得因使用该资产所产生的几乎全部经济利益。在评估是否有权获得因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益时,企业应当在约定的客户可使用资产的权利范围内考虑其所产生的经济利益。

存在下列情况之一的,可视为客户有权主导对已识别资产在整个使用期间内的使用:

- (1) 客户有权在整个使用期间主导已识别资产的使用目的和使用方式。
- (2) 已识别资产的使用目的和使用方式在使用期开始前已预先确定,并且客户有权在整

个使用期间自行或主导他人按照其确定的方式运营该资产,或者客户设计了已识别资产并在设计时已预先确定了该资产在整个使用期间的使用目的和使用方式。

## 2. 租赁的分拆

合同中同时包含多项单独租赁的,承租人和出租人应当将合同予以分拆,并分别各项单独租赁进行会计处理。

合同中同时包含租赁和非租赁部分的,承租人和出租人应当将租赁和非租赁部分进行分拆,除非企业适用简化处理。

租赁部分应当分别按照本节进行会计处理,非租赁部分应当按照其他适用的企业会计准则进行会计处理。

同时符合下列条件的,使用已识别资产的权利构成合同中的一项单独租赁:

- (1) 承租人可从单独使用该资产或将其与易于获得的其他资源一起使用中获利;
- (2) 该资产与合同中的其他资产不存在高度依赖或高度关联关系。

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,出租人应当根据第十四章收入中关于交易价格分摊的规定分摊合同对价。

为简化处理,承租人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。承租人选择不分拆的,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,按照本节进行会计处理。但是,对于按照第三章金融资产中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。

## 3. 租赁的合并

企业与同一交易方或其关联方在同一时间或相近时间订立的两份或多份包含租赁的合同,在符合下列条件之一时,应当合并为一份合同进行会计处理:

- (1) 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。
- (2) 该两份或多份合同中的某份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况。
- (3) 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。

## 4. 租赁变更

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。

### 二、承租人的会计处理

#### (一) 确认和初始计量

在租赁期开始日,承租人应当对租赁确认使用权资产和租赁负债,应用简化处理的短期租赁和低价值资产租赁除外。按照成本作为使用权资产的入账价值,将尚未支付的租赁付款额的现值作为租赁负债的入账价值。

使用权资产的初始计量的成本包含:(1) 租赁负债的初始计量金额;(2) 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;(3) 承租人发生的初始直接费用;(4) 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。前述成本属于为生产存货而发生的,应计入存货成本。承租人应当按照或有事项相关规定对前述成本进行确认和计量。

在计算租赁付款额的现值时,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。

#### 1. 租赁期开始日,承租人账务处理

借:使用权资产(尚未支付的租赁付款额的现值)

    租赁负债—未确认融资费用(差额)

贷:租赁负债—租赁付款额(尚未支付的租赁付款额)  
    预付账款(租赁期开始日之前支付的租赁付款额,扣除已享受的租赁激励)  
    银行存款(初始直接费用)  
    预计负债(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等成本的现值)

## 2.初始直接费用

借:使用权资产

    贷:银行存款

## 3.存在租赁激励相关金额

借:银行存款

    贷:使用权资产

## (二)后续计量

### 1.使用权资产

承租人采用成本模式对使用权资产进行后续计量,即以成本减累计折旧及累计减值准备计量使用权资产。

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。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。

承租人应当参照固定资产有关折旧规定,自租赁期开始日起对使用权资产计提折旧。使用权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,企业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使用权资产的用途,计入相关资产的成本或者当期损益。

承租人应当按照第九章资产减值的规定,确定使用权资产是否发生减值,并对已识别的减值损失进行会计处理。

在租赁准则中计提得减值损失,一经计提,不得在日后期间转回。并按照见之后的使用权资产账面价值调整每期计提的折旧金额。

借:资产减值损失

    贷:使用权资产减值准备

### 2.租赁负债

(1)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期间的利息费用,并计入当期损益。按照本章第一节借款费用的规定应当计入相关资产成本的,从其规定。

该周期性利率,是租赁内含利率,承租人增量借款利率,或者是重估日承租人增量借款利率、修订后折现率。

(2)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。按照第四章存货的规定应当计入相关资产成本的,从其规定。

### (3)账务处理

确认租赁负债的利息时:

借:财务费用—利息费用

    贷:租赁负债—未确认融资费用

支付租赁付款额时:

借:租赁负债—租赁付款额

    贷:银行存款等

### 3.租赁负债的重新计量

发生下列情形,承租人应当重新确定租赁付款额,并按变动后租赁付款额和修订后的折现

率计算的现值重新计量租赁负债:

(1) 续租择权或终止租赁选择权发生承租人可控范围内的重大事件或变化,且影响承租人是否合理确定将行使续租择权或终止租赁选择权的,承租人应当对其是否合理确定将行使相应选择权进行重新评估。

(2) 购买选择权发生承租人可控范围内的重大事件或变化,且影响承租人是否合理确定将行使购买选择权的,承租人应当对其是否合理确定将行使购买选择权进行重新评估。

针对以上两种情况承租人应当采用剩余租赁期间的租赁内含利率作为修订后的折现率;无法确定的,应当采用重估日的承租人增量借款利率作为修订后的折现率。

(3) 根据担保余值预计的应付金额发生变动,或者因用于确定租赁付款额的指数或比率变动而导致未来租赁付款额发生变动的,承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。

在这些情形下,承租人采用的折现率不变;但是,租赁付款额的变动源自浮动利率变动的,使用修订后的折现率。

(4) 实质固定付款额发生变动,如果租赁付款额最初是可变的,但在租赁期开始日后的某一时点转为固定,那么,在潜在可变性消除时,该付款额成为实质固定付款额,应纳入租赁负债的计量中。承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。在该情形下,承租人采用的折现率不变,即采用租赁期开始日确定的折现率。

承租人在根据续租择权或终止租赁选择权的评估结果发生变化、购买选择权的评估结果发生变化、担保余值预计的应付金额发生变动或因实质固定付款额变动重新计量租赁负债时,应当相应调整使用权资产的账面价值。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。

相关会计处理

当租赁负债增加时

借:使用权资产

    租赁负债—未确认融资费用

    贷:租赁负债—租赁付款额

当租赁负债减少时

借:租赁负债—租赁付款额

    贷:使用权资产

    租赁负债—未确认融资费用

上述情形不包括租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短。

若使用权资产的账面价值已调减至零,应当按仍需进一步调减的租赁付款额:

借:租赁负债—租赁付款额

    贷:主营业务成本

        制造费用

        管理费用

        研发支出

        租赁负债—未确认融资费用

#### 4. 租赁变更的会计处理原则

租赁发生变更且同时符合下列条件的,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:

(1) 该租赁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;

(2) 增加的对价与租赁范围扩大部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。

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,承租人应当按照本节

分拆处理规定分摊变更后合同的对价,按照本节的规定重新确定租赁期,并按照变更后租赁付款额和修订后的折现率计算的现值重新计量租赁负债。

在计算变更后租赁付款额的现值时,承租人应当采用剩余租赁期间的租赁内含利率作为修订后的折现率;无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率的,应当采用租赁变更生效日的承租人增量借款利率作为修订后的折现率。租赁变更生效日,是指双方就租赁变更达成一致的日期。

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。

承租人应当按缩小或缩短的相应比例:

借:租赁负债—租赁付款额

    使用权资产累计折旧

    使用权资产减值准备

贷:租赁负债—未确认融资费用

    使用权资产

    资产处置损益

### (三) 短期租赁和低价值资产租赁的会计处理

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。

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。

包含购买选择权的租赁不属于短期租赁。低价值资产租赁仅与资产的绝对价值有关,不受承租人规模、性质或其他情况影响。低价值资产租赁还应当符合单独租赁的规定。承租人转租或预期转租租赁资产的,原租赁不属于低价值资产租赁。

对于短期租赁和低价值资产租赁,承租人可以选择不确认使用权资产和租赁负债。承租人应当将短期租赁和低价值资产租赁的租赁付款额,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。其他系统合理的方法能够更好地反映承租人的受益模式的,承租人应当采用该方法。

简化处理的短期租赁发生租赁变更或者因租赁变更之外的原因导致租赁期发生变化的,承租人应当将其视为一项新租赁进行会计处理。

确认各期租金费用时

借:管理费用

    贷:银行存款

## 三、出租人的会计处理

### (一) 租赁

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。

租赁开始日,是指租赁合同签署日与租赁各方就主要租赁条款作出承诺日中的较早者。

### (二) 出租人对租赁的会计处理

#### 1. 租赁期开始日的会计处理

出租人在租赁期开始日,应当对租赁确认应收租赁款,并终止确认租赁资产。

将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作为应收租赁款的入账价值。

借:应收租赁款—租赁收款额

    —未担保余值

    贷:固定资产—租赁资产

应收租赁款—未实现融资收益  
    资产处置损益  
    银行存款

2.出租人应当采用固定的周期性利率确认租赁期内各个期间的利息收入

借:应收租赁款—未实现融资收益

    贷:其他业务收入—租赁收入

        应交税费—应交增值税(销项税额)

3.出租人对应收租赁款合理计提坏账准备

(1) 计提坏账准备时

借:信用减值损失

    贷:应收租赁款减值准备

(2) 确实无法收回的应收租赁款,经批准作为坏账损失,冲销计提的坏账准备

借:应收租赁款减值准备

    贷:应收租赁款

(3) 已确认并转销的坏账损失,以后又收回,按实际收到的金额

借:应收租赁款

    贷:应收租赁款减值准备

借:银行存款

    贷:应收租赁款

4.出租人取得的未纳入租赁投资净额计量的可变租赁付款额应当在实际发生时计入当期损益。

借:银行存款

    应收账款等

    贷:其他业务收入—租赁收入(可变租赁付款额)

5.生产商或经销商作为出租人的租赁,在租赁期开始日,该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。

生产商或经销商出租人为取得租赁发生的成本,应当在租赁期开始日计入当期损益。

(三) 出租人对租赁发生变更的会计处理

租赁发生变更且同时符合下列条件的,出租人应当将该变更作为一项单独租赁进行会计处理:

(1) 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;

(2) 增加的对价与租赁范围扩大部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。

租赁的变更未作为一项单独租赁进行会计处理的,出租人应当分别下列情形对变更后的租赁进行处理:

四、售后租回交易的会计处理

承租人和出租人应当按照第十三章收入的规定,评估确定售后租回交易中的资产转让是否属于销售。

(一) 资产转让属于销售的会计处理

承租人应当按原资产账面价值中与租回获得的使用权有关的部分,计量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企业会计准则对资产购买进行会计处理,并根据本节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,或者出租人未按市场价格收取租金,则企业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,出租人按市场价格调整租金收入。

#### (二) 资产转让不属于销售的会计处理

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,并按照第十章负债章节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,并按照第三章金融资产对该金融资产进行会计处理。

## 第八节 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

### 一、持有待售的非流动资产和处置组

#### (一) 持有待售类别的分类

##### 1. 持有待售类别分类的基本要求

企业主要通过出售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。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。

对于符合持有待售类别划分条件但仍仍在使用的非流动资产或处置组,企业不应当因持有待售的非流动资产或处置组仍产生零星收入而不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,应当同时满足两个条件:

(1) 可立即出售。根据类似交易中出售此类别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。出售极可能发生,即企业已经就一项出售计划作出决议且获得确定的购买承诺,预计出售将在一年内完成。

#### (二) 会计科目的设置

企业应当设置“持有待售资产”科目,本科目核算持有待售的非流动资产和持有待售的处置组中的资产。本科目按照资产类别进行明细核算。本科目借方反映增加的相关非流动资产或处置组,本科目贷方反映减少出售划分为持有待售的非流动资产,本科目期末借方余额,反映企业持有待售的非流动资产和持有待售的处置组中资产的账面余额。

企业应当设置“持有待售资产减值准备”科目,本科目核算持有待售的非流动资产和持有待售的处置组计提的允许转回的资产减值准备和商誉减值准备。本科目按照资产类别进行明细核算。本科目借方反映持有待售的非流动资产或处置组中的资产减值转回,本科目贷方反映持有待售的非流动资产或处置组减值的增加,本科目期末贷方余额,反映企业已计提但尚未转销的持有待售资产减值准备。

企业应当设置“持有待售负债”科目,本科目核算持有待售的处置组中的负债。本科目按照负债类别进行明细核算。本科目期末贷方余额,反映企业持有待售的处置组中负债的账面余额。

企业应当设置“资产处置损益”科目。本科目核算企业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,以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程及无形资产而产生的处置利得或损失。本科目按照处置的资产类别或处置组进行明细核算。债务重组中因处置非流动资产产生的利得或损失和非货币性资产交换中换出非流动资产产生的利得或损失也在本科目核算。企业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本科目,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,借记本科目,贷记“银行存款”“应交税费”等科目。期末,应

将本科目余额转入“本年利润”科目,本科目结转后应无余额。

## 二、持有待售类别的计量

### (一) 划分为持有待售类别前的计量

企业将非流动资产或处置组首次划分为持有待售类别前,应当按照相关会计准则规定计量非流动资产或处置组中各项资产和负债的账面价值。对于拟出售的非流动资产或处置组,企业应当在划分为持有待售类别前考虑进行减值测试。

### (二) 划分为持有待售类别时的计量

1.持有待售的非流动资产或处置组整体的账面价值低于其公允价值减去出售费用后的净额,企业不需要对账面价值进行调整。

2.持有待售的非流动资产或处置组整体的账面价值高于其公允价值减去出售费用后的净额,企业需要计提减值准备。

将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额。

借:资产减值损失

贷:持有待售资产减值准备

出售费用是企业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,并且是企业进行出售所必需的,如果企业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,应当按照本章第四节或有事项的相关规定进行会计处理。

### (三) 划分为持有待售类别后的计量

#### 1.持有待售的非流动资产的后续计量

企业在资产负债表日重新计量持有待售的非流动资产时,如果其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。

借:资产减值损失

贷:持有待售资产减值准备

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,划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。

借:持有待售资产减值准备

贷:资产减值损失

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

企业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准则规定计量处置组中的流动资产、适用其他准则计量规定的非流动资产和负债的账面价值。例如,处置组中的金融工具,应当按照第三章金融资产的相关规定计量。

在进行上述计量后,企业应当比较持有待售的处置组整体账面价值与公允价值减去出售费用后的净额,如果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。

对于持有待售的处置组确认的资产减值损失金额,如果该处置组包含商誉,应当先抵减商誉的账面价值,再根据处置组中适用本节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。确认的资产减值损失金额应当以处置组中包含的适用本节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包含的流动资产或适用其他准则计量规定的非流动资产。

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,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节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,且不应重复确认适用其他准则计量规定的非流动资产和负债按照相关准则规定已经确认的利得。已抵减的高誉账面价值,以及适用本节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节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。

#### (四) 不在继续划分为持有待售类别的计量

非流动资产或处置组因不再满足持有待售类别划分条件而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,应当按照以下两种孰低计量:(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。

#### (五) 终止确认

持有待售的非流动资产或处置组在终止确认时,企业应当将尚未确认的利得或损失计入当期损益。

借:银行存款

持有待售负债

持有待售资产减值准备

资产处置损益(损失)

贷:持有待售资产

应交税费—应交增值税(销项税额)

资产处置损益(利得)

### 三、终止经营

终止经营,是指企业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元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。

企业应当在利润表中分别列示持续经营损益和终止经营损益。下列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相关损益,应当在利润表中作为持续经营损益列报:(1)企业初始计量或在资产负债表日重新计量持有待售的非流动资产或处置组时,因账面价值高于其公允价值减去出售费用后的净额而确认的资产减值损失。(2)后续资产负债表日持有待售的非流动资产或处置组公允价值减去出售费用后的净额增加,因恢复以前减记的金额而转回的资产减值损失。(3)持有待售的非流动资产或处置组的处置损益。

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,如销售商品、提供服务的收入、相关成本和费用等。(2)企业初始计量或在资产负债表日重新计量符合终止经营定义的持有待售的处置组时,因账面价值高于其公允价值减去出售费用后的净额而确认的资产减值损失。(3)后续资产负债表日符合终止经营定义的持有待售处置组的公允价值减去出售费用后的净额增加,因恢复以前减记的金额而转回的资产减值损失。(4)终止经营的处置损益。(5)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。

企业在处置终止经营的过程中可能附带产生一些增量费用,如果不进行该项处置就不产生这些费用,企业应当将这些增量费用作为终止经营损益列报。

## 第九节 公允价值计量

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即脱手价格。

### 一、公允价值计量的基本要求

#### (一) 以公允价值计量的相关资产或负债

相关资产或负债,是指其他相关会计准则要求或允许企业以公允价值计量的资产或负债,也包括企业自身权益工具。企业以公允价值计量相关资产或负债,应当考虑该资产或负债的特征以及该资产或负债是以单项还是以组合的方式进行计量等因素。

#### 1. 相关资产或负债的特征

##### (1) 资产状况和所在位置

市场参与者以公允价值计量一项非金融资产时,通常会考虑该资产的地理位置和环境、使用功能、结构、新旧程度、可使用状况等。因此,企业计量其公允价值时,也应考虑这些特征,对类似资产的可观察市场价格或其他交易信息进行调整,以确定该资产的公允价值。

##### (2) 对资产出售或使用的限制

企业以公允价值计量相关资产,应当考虑出售或使用该资产所存在的限制因素。企业为合理确定相关资产的公允价值,应当区分该限制是针对资产持有者的,还是针对该资产本身的。如果该限制是针对相关资产本身的,那么此类限制是该资产具有的一项特征,任何持有该资产的企业都会受到影响,市场参与者在计量日对该资产进行定价时会考虑这一特征。因此,企业以公允价值计量该资产,应当考虑该限制特征。

如果该限制是针对资产持有者的,那么此类限制并不是该资产的特征,只会影响当前持有该资产的企业,而其他企业可能不会受到该限制的影响,市场参与者在计量日对该资产进行定价时不会考虑该限制因素。因此,企业以公允价值计量该资产时,也不应考虑针对该资产持有者的限制因素。

#### 2. 计量单元

计量单元,是指相关资产或负债以单独或者组合方式进行计量的最小单位。

企业是以单项还是以组合的方式对相关资产或负债进行公允价值计量,取决于该资产或负债的计量单元,企业在确认相关资产或负债时就已经确定了该资产或负债的计量单元。

#### (二) 有序交易

企业应用于相关资产或负债公允价值计量的有序交易,是在计量日前一段时期内该资产或负债具有惯常市场活动的交易,不包括被迫清算和抛售。

企业以公允价值计量相关资产或负债,应当假定市场参与者在计量日出售资产或者转移负债的交易,是当前市场情况下的有序交易。

#### 1. 相关资产或负债有序交易的识别

企业在确定一项交易是否为有序交易时,应当全面理解交易环境和有关事实。

企业应当基于可获取的信息,如市场环境变化、交易规则和习惯、价格波动幅度、交易量波动幅度、交易发生的频率、交易对于信息、交易原因、交易场所和其他能够获得的信息,运用专业判断对交易行为和交易价格进行分析,以判断该交易是否为有序交易。

## 2.相关资产或负债有序交易价格的应用

企业判定相关资产或负债的交易是有序交易的,在以公允价值计量该资产或负债时,应当考虑该交易的价格,即以该交易价格为基础确定该资产或负债的公允价值。企业在公允价值计量过程中赋予有序交易价格的权重时,应当考虑交易量、交易的可比性、交易日与计量日的临近程度等因素。

### (三) 主要市场或最有利市场

企业以公允价值计量相关资产或负债,应当假定出售资产或者转移负债的有序交易在该资产或负债的主要市场进行。不存在主要市场的,企业应当假定该交易在相关资产或负债的最有利市场进行。

主要市场,是指相关资产或负债交易量最大和交易活跃程度最高的市场。

最有利市场,是指在考虑交易费用和运输费用后,能够以最高金额出售相关资产或者以最低金额转移相关负债的市场。

#### 1.主要市场或最有利市场的识别

企业根据可合理取得的信息,能够在交易日确定相关资产或负债交易量最大和交易活跃程度最高的市场的,应当将该市场作为相关资产或负债的主要市场。

企业根据可合理取得的信息,无法在交易日确定相关资产或负债交易量最大和交易活跃程度最高的市场的,应当在考虑交易费用和运输费用后能够以最高金额出售该资产或者以最低金额转移该负债的市场作为最有利市场。

#### 2.主要市场或最有利市场的应用

企业应当以主要市场上相关资产或负债的价格为基础,计量该资产或负债的公允价值。主要市场是资产或负债流动性最强的市场,能够为企业提供最具有代表性的参考信息。

不存在主要市场或者无法确定主要市场的,企业应当以相关资产或负债最有利市场的价格为基础,计量其公允价值。企业在确定最有利市场时,应当考虑交易费用、运输费用等。

### (四) 市场参与者

企业以公允价值计量相关资产或负债,应当充分考虑市场参与者之间的交易,采用市场参与者在对该资产或负债定价时为实现其经济利益最大化所使用的假设。

市场参与者,是指在相关资产或负债的主要市场(或者在不存在主要市场情况下的最有利市场)中,相互独立的、熟悉资产或负债情况的、能够且愿意进行资产或负债交易的买方和卖方。

## 二、公允价值的计量

### (一) 公允价值初始计量

企业应当根据交易性质和相关资产或负债的特征等,判断初始确认时的公允价值是否与其交易价格相等。企业在取得资产或者承担负债的交易中,交易价格是取得该资产所支付或者承担该负债所收到的价格,即进入价格。而相关资产或负债的公允价值是脱手价格,即出售该资产所能收到的价格或者转移该负债所需支付的价格。但在大多数情况下,相关资产或负债的进入价格等于其脱手价格。

但在下列情况中,企业以公允价值对相关资产或负债进行初始计量的,不应将取得资产或者承担负债的交易价格作为该资产或负债的公允价值:

#### 1.关联方之间的交易

但企业有证据表明关联方之间的交易是按照市场条款进行的该交易价格可作为确定其公允价值的基础。

#### 2.被迫进行的交易,或者资产出售方(或负债转移方)在交易中被迫接受价格的交易。

#### 3.交易价格所代表的计量单元不同于以公允价值计量的相关资产或负债的计量单元。

#### 4.进行交易的市场不是该资产或负债的主要市场(或者在不存在主要市场情况下的最有利

利市场)。

## (二) 估值技术

企业以公允价值计量相关资产或负债,应当使用在当前情况下适用并且有足够可利用数据和其他信息支持的估值技术。估值技术通常包括市场法、收益法和成本法。企业应当根据实际情况从市场法、收益法和成本法中选择一种或多种估值技术,用于估计相关资产或负债的公允价值。企业在公允价值计量中使用的估值技术一经确定,不得随意变更。

### 1. 市场法

市场法是利用相同或类似的资产、负债或资产和负债组合的价格以及其他相关市场交易信息进行估值的技术。企业应用市场法估计相关资产或负债公允价值的,可利用相同或类似的资产、负债或资产和负债的组合(例如,一项业务)的价格和其他相关市场交易信息进行估值。

### 2. 收益法

收益法是企业将未来金额转换成单一现值的估值技术。

企业使用收益法时,应当反映市场参与者在计量日对未来现金流量或者收入费用等金额的预期。

### 3. 成本法

成本法,是反映当前要求重置相关资产服务能力所需金额的估值技术,通常是指现行重置成本法。

在成本法下,企业应当根据折旧贬值情况,对市场参与者获得或构建具有相同服务能力的替代资产的成本进行调整。折旧贬值包括实体性损耗、功能性贬值以及经济性贬值。

## (三) 输入值

企业以公允价值计量相关资产或负债,应当考虑市场参与者在对相关资产或负债进行定价时所使用的假设。市场参与者所使用的假设即为输入值,可分为可观察输入值和不可观察输入值。

企业使用估值技术时,应当优先使用可观察输入值,仅当相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行时才使用不可观察输入值。企业通常可以从交易所市场、做市商市场、经纪人市场、直接交易市场获得可观察输入值。在交易所市场上,企业可直接获得相关资产或负债的收盘价。

## (四) 公允价值层次

为提高公允价值计量和相关披露的一致性和可比性,企业应当将估值技术所使用的输入值划分为三个层次,并最优先使用活跃市场上相同资产或负债未经调整的报价(第一层次输入值),最后使用不可观察输入值(第三层次输入值)。

### 1. 第一层次输入值

第一层次输入值是在计量日能够取得的相同资产或负债在活跃市场上未经调整的报价。

### 2. 第二层次输入值

第二层次输入值是除第一层次输入值外相关资产或负债直接或间接可观察的输入值。对于具有特定期限(如合同期限)的相关资产或负债,第二层次输入值必须在其几乎整个期限内是可观察的。第二层次输入值包括:

(1) 活跃市场中类似资产或负债的报价;

(2) 非活跃市场中相同或类似资产或负债的报价;

(3) 除报价以外的其他可观察输入值,包括在正常报价间隔期间可观察的利率和收益率曲线等;

(4) 市场验证的输入值等。市场验证的输入值,是指通过相关性分析或其他手段,主要来源于可观察市场数据的输入值或者经过可观察市场数据验证的输入值。

### 3.第三层次输入值

第三层次输入值是相关资产或负债的不可观察输入值。第三层次输入值包括不能直接观察和无法由可观察市场数据验证的利率、股票波动率、企业合并中承担的弃置义务的未来现金流量、企业使用自身数据作出的财务预测等。

企业只有在相关资产或负债几乎很少存在市场交易活动,导致相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行的情况下,才能使用第三层次输入值。

### 4.公允价值计量结果所属的层次

公允价值计量结果所属的层次,由对公允价值计量整体而言重要的输入值所属的最低层次决定。

公允价值计量结果所属的层次,取决于估值技术的输入值,而不是估值技术本身。当企业在公允价值计量中所使用的输入值属于不同层次,企业评价某一输入值对公允价值计量整体的重要性时,应考虑与相关资产或负债有关的特定因素。

### 5.第三方报价机构的估值

企业使用第三方报价机构(例如经纪人、做市商等)提供的出价或要价计量相关资产或负债公允价值的,应当确保该第三方报价机构提供的出价或要价遵循公允价值计量的要求。

企业即使使用了第三方报价机构提供的估值,也不应简单将该公允价值计量结果划入第三层次输入值。企业应当了解估值服务中应用到的输入值,并根据该输入值的可观察性和重要性,确定相关资产或负债公允价值计量结果的层次。

## 三、公允价值计量的具体应用

### (一)非金融资产的公允价值计量

企业以公允价值计量非金融资产,应当考虑市场参与者通过直接将该资产用于最佳用途产生经济利益的能力,或者通过将该资产出售给能够用于最佳用途的,其他市场参与者产生经济利益的能力。

最佳用途,是指市场参与者实现一项非金融资产或其所属的一组资产和负债的价值最大化时该非金融资产的用途。企业判定非金融资产的最佳用途,应当考虑该用途是否为法律上允许、实物上可能以及财务上可行的使用方式。

### (二)负债和企业自身权益工具的公允价值计量

企业以公允价值计量负债,应当假定在计量日将该负债转移给市场参与者,而且该负债在转移后继续存在,由作为受让方的市场参与者履行相关义务。同样,企业以公允价值计量自身权益工具,应当假定在计量日将该自身权益工具转移给市场参与者,而且该自身权益工具在转移后继续存在,并由作为受让方的市场参与者取得与该工具相关的权利承担相应的义务。

#### 1.确定负债或企业自身权益工具公允价值的方法

(1)如果存在相同或类似负债或企业自身权益工具可观察市场报价,企业应当以该报价为基础确定负债或企业自身权益工具的公允价值。

(2)对于不存在相同或类似负债或企业自身权益工具报价但其他方将其作为资产持有的负债或企业自身权益工具,企业应当根据下列方法估计其公允价值:

①如果对应资产存在活跃市场的报价,并且企业能够获得该报价,企业应当以对应资产的报价为基础确定该负债或企业自身权益工具的公允价值。

②如果对应资产不存在活跃市场的报价,或者企业无法获得该报价,企业可使用其他可观察的输入值,例如对应资产在非活跃市场中的报价。

③如果①和②中的可观察价格都不存在,企业应使用收益法、市场法等估值技术。

企业应当设置“应付票据备查簿”,详细登记商业汇票的种类、号数和出票日期、到期日、票面金额、交易合同号和收款人姓名或单位名称以及付款日期和金额等资料。应付票据到期结清时,在备查簿中应予注销。

(3) 不存在相同或类似负债或企业自身权益工具报价,并且其他方未将其作为资产持有的,企业应当从承担负债或者发行权益工具的市场参与者角度,采用估值技术确定该负债或企业自身权益工具的公允价值。

#### 2. 不履约风险

企业以公允价值计量相关负债,应当考虑不履约风险,并假定不履约风险在负债转移前后保持不变。不履约风险,是指企业不履行义务的风险,包括但不限于企业自身信用风险。

企业以公允价值计量相关负债,应当基于该负债计量单元考虑不履约风险对负债公允价值的影响。

#### 3. 负债或企业自身权益工具转移受限

企业以公允价值计量负债或自身权益工具,并且该负债或自身权益工具存在限制转移因素的,如果企业在公允价值计量的输入值中已经考虑了这些因素,则不应再单独设置相关输入值,也不应对其他输入值进行相关调整。

#### 4. 具有可随时要求偿还特征的金融负债

具有可随时要求偿还特征的金融负债的公允价值,不应低于债权人要求偿还时的应付金额,即从可要求偿还的第一天起折现的现值。

### (三) 关于市场风险或信用风险可抵销的金融资产和金融负债的公允价值计量

企业基于其市场风险或特定交易对于信用风险的净敞口来管理其金融资产和金融负债时,在满足相关要求的情况下,可以在当前市场情况下市场参与者之间于计量日进行的有序交易中,以出售特定风险敞口的净多头(即资产)所能收到的价格或转移特定风险敞口的净空头(即负债)所需支付的价格为基础,计量该组金融资产和金融负债的公允价值。企业应当与与市场参与者在计量日对净风险敞口定价相一致的方式,计量一组金融资产和金融负债的公允价值。

## 第十九章 财务报告

### 第一节 财务报表列报的基本要求

财务报告,是指企业提供的反映企业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。财务报告包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。

财务报表是对企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述。财务报表包括下列组成部分:(1)资产负债表;(2)利润表;(3)现金流量表;(4)所有者权益(或股东权益,下同)变动表;(5)附注及相关内部报表。

财务报表列报,是指交易和事项在报表中的列示和在附注中的披露。财务报表列报的基本要求包括:

#### 一、遵循准则

企业应当根据实际发生的交易和事项,遵循各项具体会计准则的规定进行确认和计量,并在此基础上编制财务报表,同时应当在附注中对遵循企业会计准则编制的财务报表做出声明。

#### 二、列报基础

持续经营是会计的基本前提,是会计确认、计量及编制财务报表的基础。企业会计准则规范的是持续经营条件下企业对所发生交易和事项确认、计量及报表列报;相反,如果企业经营出现了非持续经营,应当采用其他基础编制财务报表。财务报表准则的规定是以持续经营为基础的。

在编制财务报表的过程中,企业管理层应当对企业持续经营的能力进行评价,需要考虑的因素包括市场经营风险、企业目前或长期的盈利能力、偿债能力、财务弹性以及企业管理层改变经营政策的意向等。评价后对企业持续经营的能力产生严重怀疑的,应当在附注中披露导致对持续经营能力产生重大怀疑的重要的不确定因素。

企业存在以下情况之一的,通常表明企业处于非持续经营状态:(1)企业已在当期进行清算或停止营业;(2)企业已经正式决定在下一个会计期间进行清算或停止营业;(3)企业已确定在当期或下一个会计期间没有其他可供选择的方案而将被迫进行清算或停止营业。在非持续经营情况下,企业应当在附注中声明财务报表未以持续经营为基础列报,披露未以持续经营为基础的原因以及财务报表的编制基础。

### 三、权责发生制

除现金流量表按照收付实现制编制外,企业应当按照权责发生制编制其他财务报表。

### 四、重要性和项目列报

关于项目在财务报表中是单独列报还是合并列报,应当依据重要性原则来判断。如果某项目单个看不具有重要性,则可以与其他项目合并列报,如果具有重要性,则应当单独列报,具体判断时应遵循以下几点:(1)性质或功能不同的项目,一般应当在财务报表中单独列报,但不具有重要性的项目可以合并列报;(2)性质或功能类似的项目,一般可以合并列报,但对其重要性的类别应当单独列报;(3)项目单独列报的原则不仅适用于报表,还适用于附注;(4)无论是财务报表列报准则中规定的单独列报项目,还是其他具体会计准则规定单独列报的项目,企业都应当予以单独列报。

### 五、列报的一致性

财务报表项目的列报应当在各个会计期间保持一致,不得随意变更,这一要求不仅只针对财务报表中的项目名称,还包括财务报表项目的分类、排列顺序等方面。在以下规定的特殊情况下,财务报表项目的列报是可以改变的:(1)会计准则要求改变;(2)企业经营业务的性质发生重大变化后,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。

### 六、财务报表项目金额间的相互抵销

财务报表项目应当以总额列报,资产和负债、收入和费用不能相互抵销,即不得以净额列报,但另有规定的除外。下列两种情况不属于抵销,可以以净额列示:(1)资产项目按扣除减值准备后的净额列示。(2)非日常活动的发生具有偶然性,并非企业主要的业务,从重要性来讲,非日常活动产生的损益以收入扣减费用后的净额列示。

### 七、比较信息的列报

企业在列报当期财务报表时,至少应当提供所有列报项目上一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。在财务报表项目的列报确需发生变更的情况下,企业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。如果对上期比较数据进行调整是不切实可行的,则应当在附注中披露不能调整的原因。

### 八、财务报表封面的说明

企业对外提供财务报表应当依次编订页数,加具封面,装订成册,加盖公章。封面上应当注明:企业名称、企业统一代码、组织形式、地址、报表所属年度或者月份、报出日期。并由单位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)签名并盖章;设置总会计师的企业,还应当由总会计师签名并盖章。

### 九、报告时间

企业应当编制年度财务报表,根据《中华人民共和国会计法》的规定,会计年度自公历 1 月 1 日起至 12 月 31 日止。如果企业的财务报表的实际涵盖时间短于一年的,应披露年度财务报表的实际涵盖期间及其短于一年的原因,并说明由此引起财务报表项目与比较数据不

具有可比性这一事实。

## 第二节 资产负债表

### 一、资产负债表的内容及结构

资产负债表,是指反映企业在某一特定日期财务状况的会计报表,它反映企业在某一特定日期所拥有或控制的经济资源、所承担的现时义务和所有者对净资产的要求权。

资产负债表采用账户式结构,报表分为左右两方,左方列示资产各项目,反映全部资产的分布及存在形态;右方列示负债和所有者权益各项目,反映全部负债和所有者权益的内容及构成情况。资产负债表左右双方平衡,资产总计等于负债和所有者权益总计,即“资产=负债+所有者权益”。企业需要提供比较资产负债表。资产负债表还就各项目再分为“年初余额”和“期末余额”两栏分别填列。

### 二、资产负债表的填列方法

#### (一) 年初余额的填列方法

资产负债表“年初余额”栏内各项数字,应根据上年末资产负债表“期末余额”栏内所列数字填列。如果上年度资产负债表规定的各个项目的名称和内容同本年度不相一致,应对上年年末资产负债表各项目的名称和数字按照本年度的规定进行调整,填入表中“年初余额”栏内。

#### (二) 期末余额的填列方法

1. “货币资金”项目,反映企业库存现金、银行结算户存款、外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金存款等的合计数。应根据“库存现金”,“银行存款”和“其他货币资金”科目的期末余额合计填列。

2. “交易性金融资产”项目,反映企业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,以及企业持有的直接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期末账面价值。该项目应根据“交易性金融资产”科目的相关明细科目期末余额分析填列。自资产负债表日起超过一年到期且预期持有超过一年的以公允价值计量且其变动计入当期损益的非流动金融资产的期末账面价值,在“其他非流动金融资产”项目反映。

3. “应收票据”项目,反映资产负债表日以摊余成本计量的、企业因销售商品、提供服务等收到的商业汇票,包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。该项目应根据“应收票据”科目的期末余额,减去“坏账准备”科目中相关坏账准备期末余额后的金额分析填列。

4. “应收账款”项目,反映资产负债表日以摊余成本计量的、企业因销售商品、提供服务等经营活动营业收入去的款项。该项目应根据“应收账款”科目期末余额,减去“坏账准备”科目中相关坏账准备期末余额后的金额分析填列。

5. “应收款项融资”项目,反映资产负债表日以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的应收票据和应收账款等。

6. “预付款项”项目,反映企业按照购货合同规定预付给供应单位的款项等。本项目应根据“预付账款”和“应付账款”科目所属明细科目的期末借方余额合计数,减去“坏账准备”科目种有关预付账款计提的坏账准备期末余额后的金额填列。如“预付账款”科目所属各明细科目期末有贷方余额的,应在资产负债表“应付账款”项目内填列。

7. “其他应收款”项目,反映企业的其他应收款情况;以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产、债权投资、其他债权投资、发放贷款及垫款、存放中央银行款项、拆出资金、买入返售金融资产等应收取的利息;尚未收回的被投资单位已宣告未发放的现金股利或利润。应根据“应收利息”“应收股利”期末余额和“其他应收款”科目的期末借方余额,减去“坏账准备”科目计提的坏账准备期末余额后的金额填列。其中的“应收利息”仅反映相关金融工具已到期可收取但于资产负债表日尚未收到的利息。基于实际利率法计提的金融

工具的利息应包含在相应金融工具的账面余额中。如“其他应收款”科目所属明细科目期末有贷方余额的,应在资产负债表“其他应付款”项目内填列,如“其他应付款”科目所属明细科目期末有借方余额的,应在本项目内填列。

8. “存货”项目,应根据“材料采购”、“在途物资”、“原材料”、“周转材料”、“材料成本差异”、“库存商品”、“发出商品”、“委托加工物资”、“自制半成品”、“生产成本”、“合同履约成本”、“贵金属”等科目的期末余额合计,减去“存货跌价准备”、“合同履约成本减值准备”科目期末余额后的净额填列。其中“合同履约成本”科目减去“合同履约成本减值准备”后的净额,应根据“合同履约成本”科目的明细科目初始确认时摊销期限是否超过一年或一个正常营业周期,在“存货”或“其他非流动资产”项目中填列。

9. “合同资产”项目,应根据“合同资产”科目的相关明细科目期末余额分析填列,同一合同下的合同资产应当以净额列示,其中净额为借方余额的,应根据其流动性在“合同资产”或“其他非流动资产”项目中填列,已计提减值准备的,还应减去“合同资产减值准备”科目中相关的期末余额后的金额填列;“合同结算”科目的期末余额在借方的,根据其流动性,在资产负债中分别示为“合同资产”或“其他非流动资产”项目。

10. “持有待售资产”项目,反映企业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。应根据“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净额填列。

11. “一年内到期的非流动资产”项目,反映企业将于一年内到期的非流动资产项目净额,应根据有关科目的期末余额填列。

12. “其他流动资产”项目,反映企业除货币资金、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产、应收款项融资、应收账款、存货等流动资产以外的其他流动资产,应根据有关科目的期末余额填列。“结算中心存款”、“内部单位借款”等科目的期末余额在本项目填列。如其他流动资产价值较大的,应在财务报表附注中披露其内容和金额。“应交税费”科目下的“应交增值税”、“未交增值税”、“待认证进项税额”、“增值税留抵税额”、“合同取得成本”、“应收退货成本”等明细科目期末借方余额应根据情况,在“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目填列。其中“合同取得成本”减去“合同取得成本减值准备”后的净额根据情况在“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目填列。

13. “长期应收款”项目,反映企业的长期应收款项,包括租赁产生的应收款项、采用递延方式具有融资性质的销售商品和提供劳务等产生的应收款项等。应根据“长期应收款”科目的期末余额,减去相应的“未实现融资收益”科目和“坏账准备”科目中有关长期应收款计提的坏账准备期末余额后的金额填列。将于1年内到期的长期应收款,应在流动资产类下“一年内到期的非流动资产”项目单独反映。

14. “长期股权投资”项目,反映企业持有的采用成本法和权益法核算的长期股权投资,应根据“长期股权投资”科目的余额,减去“长期投资减值准备”科目期末余额后的金额填列。

15. “其他权益工具投资”项目,反映企业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期末账面价值。该项目应根据“其他权益工具投资”科目的期末余额填列。

16. “其他非流动金融资产”项目,反映自资产负债表日起超过一年到期且预期持有超过一年的以公允价值计量且其变动计入当期损益的非流动金融资产的期末账面价值,应根据“交易性金融资产”科目的相关明细科目期末余额分析填列。

17. “固定资产”项目,反映资产负债表日企业固定资产的期末账面价值和企业尚未清理完毕的固定资产清理净损益。应根据“固定资产”科目的期末余额减去“累计折旧”、“固定资产减值准备”科目期末余额后的金额,以及“固定资产清理”科目的期末余额填列。

18. “在建工程”项目,反映资产负债表日企业尚未达到预定可使用状态的在建工程的期末账面价值和企业在建工程准备的各种物资的期末账面价值,包括工程用材料、尚未安装的设备以及为生产准备的工器具等。应根据“在建工程”科目的期末余额,减去“在建工程减值准备”科目期末余额,以及“工程物资”科目的期末余额,减去“工程物资减值准备”科目期末余额后的金额填列。

19. “使用权资产”项目,反映资产负债表日承租人企业持有的使用权资产的期末账面价值。该项目应根据“使用权资产”科目的期末余额,减去“使用权资产累计折旧”和“使用权资产减值准备”科目的期末余额后的金额填列。

20. “无形资产”项目,反映企业持有的无形资产成本,包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、采矿权、探矿权、特许权、软件和其他等。应根据“无形资产”科目的期末余额,减去“累计摊销”和“无形资产减值准备”科目期末余额后的金额填列。

21. “开发支出”项目,反映企业开发无形资产过程中能够资本化形成无形资产成本的支出部分。应根据“研发支出”科目中所属的“资本化支出”明细科目期末余额填列。

22. “商誉”项目,反映企业合并中形成商誉的价值。应根据“商誉”科目的期末余额,减去“商誉减值准备”科目期末余额后的金额填列。

23. “长期待摊费用”项目,反映企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在1年以上的各项费用,如以经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出。应根据“长期待摊费用”科目的期末余额减去将于1年内(含1年)摊销的数额后的金额填列。将于1年内摊销的长期待摊费用,应在流动资产类下“一年内到期的非流动资产”项目单独反映。

24. “递延所得税资产”项目,反映企业确认的可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。应根据“递延所得税资产”科目的期末余额填列。

25. “其他非流动资产”项目,反映企业除长期股权投资、固定资产、在建工程、工程物资、无形资产等资产以外的其他非流动资产,根据有关科目的期末余额填列。“合同资产”、“拨付所属资金”等有关科目根据其余额填列。如其他非流动资产价值较大,应在财务报表附注中披露其内容和金额。

26. “短期借款”项目,反映企业向银行或其他金融机构等借入的期限在1年以下(含1年)的各种借款。应根据“短期借款”科目的期末余额填列。

27. “应付票据”项目,反映资产负债表日以摊余成本计量的、企业因购买材料、商品和接受服务等开出、承兑的商业汇票,包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。该项目应根据“应付票据”科目的期末余额填列。

28. “应付账款”项目,反映资产负债表日以摊余成本计量的、企业因购买材料、商品和接受服务等应支付的款项。该项目应根据“应付账款”和“预付账款”科目所属相关明细科目的期末贷方余额合计数填列。

29. “合同负债”项目,应根据“合同负债”科目的相关明细科目期末余额分析填列,同一合同下的合同负债应当以净额列示,其中净额为贷方余额的,应根据其流动性在“合同负债”或“其他非流动负债”项目中填列;“合同结算”科目的期末余额在贷方的,根据其流动性,在资产负债中分别列示为“合同负债”或“其他非流动负债”项目。

30. “应付职工薪酬”项目,反映企业根据有关规定应付给职工的各种薪酬。应根据“应付职工薪酬”科目期末贷方余额填列。

31. “应交税费”项目,反映企业按照税法等规定应交纳的各种税费。包括增值税、消费税、所得税、资源税、土地增值税、城市维护建设税、房产税、土地使用税、车船使用税、教育费附加、环保税等。应根据“应交税费”科目的期末贷方余额填列。如“应交税费”科目期末为借方余额,根据其流动性在本表“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目内填列。

32. “其他应付款”项目,反映企业应付、暂收的款项;按照合同约定应支付的利息,包括吸收存款、分期付息到期还本的长期借款、企业债券等应支付的利息;根据股东大会或类似机构审议批准的利润分配方案应付未付的现金股利或利润。应根据“应付利息”“应付股利”的期末余额,“其他应付款”科目的期末贷方余额填列。其中,“应付利息”仅反映相关金融工具已到期应支付但于资产负债表日尚未支付的利息。基于实际利率法计提的金融工具的利息包括在相应金融工具的账面余额中。如“其他应付款”科目所属明细科目期末有借方余额的,应在资产负债表“其他应收款”项目内填列,如“其他应收款”科目所属明细科目期末有贷方余额的,在本项目内填列。

33. “一年内到期的非流动负债”项目,反映企业将于一年内到期的非流动负债项目。应根据一年内到期的非流动负债等有关科目的期末余额填列。

34. “其他流动负债”项目,反映除短期借款、应付票据、应付账款、应付职工薪酬、应交税费、其他应付款、一年内到期的非流动负债项目以外的流动负债。“结算中心借款”、“内部单位存款”等有关科目的期末余额在本项目填列,“应交税费—待转销项税额”等科目期末贷方余额应根据情况,在资产负债表中的“其他流动负债”或“其他非流动负债”项目填列。如其他流动负债价值较大的,应在财务报表附注中披露其内容及金额。

35. “长期借款”项目,反映企业向银行或其他金融机构借入的期限在1年以上(不含1年)的各项借款。应根据“长期借款”科目的期末余额填列。自资产负债表日起1年内到期的长期借款在“一年内到期的非流动负债”项目反映。

36. “租赁负债”项目,反映资产负债表日承租人企业尚未支付的租赁付款额的期末账面价值。该项目应根据“租赁负债”科目的期末余额填列。自资产负债表日起一年内到期应予以清偿的租赁负债的期末账面价值,在“一年内到期的非流动负债”项目反映。

37. “长期应付款”项目,反映企业除长期借款以外的其他各种长期应付款项,包括应付融资租入固定资产的租赁费、以分期付款购入固定资产等发生的应付款项,企业取得政府作为企业所有者投入的具有专项或特定用途的款项等。应根据“长期应付款”科目的期末余额,减去“未确认融资费用”科目期末余额后的金额,以及“专项应付款”科目的期末余额填列。自资产负债表日起一年内到期应予以清偿的长期应付款的期末账面价值,在“一年内到期的非流动负债”项目反映。

38. “长期应付职工薪酬”项目,反映企业辞退福利中将资产负债表日起十二月之后支付的部分、离职后福利中设定收益计划净负债、其他长期职工福利中符合设定收益计划条件的净负债,应根据“应付职工薪酬”科目中相关内容分析填列。

39. “预计负债”项目,反映企业各项预计的负债,包括对外提供担保、商业承兑票据贴现、未决诉讼、产品质量保证、重组义务、亏损合同等。应根据“预计负债”科目的期末余额填列。“预计负债”科目下的“应付退货款”明细科目是否在一年或一个正常营业周期内清偿,在“其他流动负债”或“预计负债”中填列。

40. “递延收益”反映企业应在以后期间确认的收入或收益,包括尚待确认的政府补助、劳务收入和未实现融资收益等,应根据“递延收益”科目的期末余额填列。其中摊销期限只剩一年或不足一年的,或预计在一年内(含一年)进行摊销的部分,不得归类为流动负债。

41. “递延所得税负债”项目,反映企业确认的应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债,应根据“递延所得税负债”科目的期末余额填列。

42. “其他非流动负债”项目,应根据有关科目的期末余额填列。如其他非流动负债价值较大的,应在财务报表附注中披露其内容及金额。

上述非流动负债各项目中将于1年内(含1年)到期的部分,应在“一年内到期的非流动负债”项目内单独反映。上述非流动负债各项目均应根据有关科目期末余额减去将于1年内(含1年)到期的非流动负债后的金额填列。

43. “实收资本（股本）”项目,反映企业各投资者实际投入的资本（或股本）总额。分公司的“上级拨入资金”也在本项目填列。其中:中外合作经营企业“实收资本净额”按“实收资本”扣除“已归还投资”后的余额填列。应根据“实收资本（或股本）”科目的期末余额填列。

44. “其他权益工具”项目,反映资产负债表日企业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期末账面价值。应根据“其他权益工具”科目的期末余额填列。

45. “资本公积”项目,反映企业收到投资者出资额超出其在注册资本或股本中所占份额的部分。直接计入所有者权益的利得或损失也在本科目反映。应根据“资本公积”科目的期末余额填列。

46. “库存股”项目,反映企业收购、转让或注销的本公司股份金额。应根据“库存股”科目的期末余额填列。

47. “其他综合收益”项目,反映企业未在当期损益中确认的各项利得和损失,应根据“其他综合收益”科目期末余额分析填列。

48. “专项储备”项目,反映高危行业企业按照国家规定提取的安全生产费、维简费等专项储备的期末余额。应根据“专项储备”科目的期末余额填列。

49. “盈余公积”项目,反映企业从净利润中提取的盈余公积。应根据“盈余公积”科目的期末余额填列。

50. “未分配利润”项目,反映企业尚未分配的利润。本项目应根据“本年利润”科目和“利润分配”科目的余额计算填列。未弥补的亏损,在本项目内以“-”号填列。

## 第三节 利润表

### 一、利润表的内容和结构

利润表,是指反映企业在一定会计期间的经营成果的会计报表。

1.构成营业利润的各项要素。从营业收入出发,减去为取得营业收入而发生的营业成本、税金及附加、销售费用、管理费用、研发费用、财务费用、资产减值损失、信用减值损失后,加其他收益、加减投资收益（投资损失）、公允价值变动收益（公允价值变动损失）、加资产处置收益（处置损失）后得出。

2.构成利润总额（或亏损总额）的各项要素。利润总额（或亏损总额）在营业利润的基础上,加减营业外收支后得出。

3.构成净利润（或净亏损）的各项要素。净利润（或净亏损）在利润总额（或亏损总额）的基础上,减去本期计入损益的所得税费用后得出。净利润需分别列示持续经营损益和终止经营损益。如为净亏损,以“-”号填列。

4.构成其他综合收益的税后净额的各项要素。

企业应当以扣除相关所得税影响后的净额在利润表上单独列示各项其他综合收益项目,并且其他综合收益项目应当根据其他相关会计准则的规定分为下列两类列报:(1)以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目。(2)以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目。

5.构成综合收益总额的各项要素。综合收益总额项目应依据净利润和其他综合收益扣除所得税影响后的净额相加得出。

6.每股收益。普通股或潜在普通股已公开交易的企业,以及正处于公开发行普通股或潜在普通股过程中的企业,还应当利润表中列示每股收益信息,包括基本每股收益和稀释每股收益两项指标。

利润表采用多步式结构,即通过对当期的收入、费用、支出项目按性质加以归类,按利润形成的主要环节列示一些中间性利润指标,分步计算当期净损益。

## 二、利润表的填列方法

### (一) 上期金额的填列方法

利润表“上期金额”栏内各项数字,应根据上年该期利润表“本期金额”栏内所列数字填列。如果上年该期利润表规定的各个项目的名称和内容同本期不相一致,应对上年该期利润表各项目的名称和数字按本期的规定进行调整,填入利润表“上期金额”栏内。

利润表“本月数”的填列参照下文。

### (二) 本期金额的填列方法

利润表“本期金额”栏内各项数字一般应根据损益类科目的发生额分析填列。

1. “营业总收入”项目,包括营业收入、利息收入、已赚保费和手续费及佣金收入四部分内容。

2. “营业收入”项目,反映企业经营主要业务和其他业务所确认的收入总额。应根据“主营业务收入”科目和“其他业务收入”科目的发生额分析填列。其中“主营业务收入”应根据“主营业务收入”科目的发生额分析填列,“其他业务收入”应根据“其他业务收入”科目的发生额分析填列。

3. “营业总成本”项目,包括营业成本、利息支出、手续费及佣金支出、退保金、赔付支出净额、提取保险合同准备金净额、保单红利支出、分保费用、税金及附加、销售费用、管理费用、研发费用、财务费用和其他等内容。

4. “营业成本”项目,反映企业确认销售商品、提供劳务等主营业务收入时应结转的成本及除主营业务活动以外的其他经营活动所发生的支出。应根据“主营业务成本”科目和“其他业务成本”科目的发生额分析填列。其中“主营业务成本”应根据“主营业务成本”科目的发生额分析填列,“其他业务成本”应根据“其他业务成本”科目的发生额分析填列。

5. “税金及附加”项目,反映企业经营主要业务和其他业务所负担的城市维护建设税、资源税、土地增值税、教育费附加等。应根据“税金及附加”科目的发生额分析填列。

6. “销售费用”项目,反映企业在销售过程中发生的包装费、广告费等相关费用,以及专设销售机构的职工薪酬、业务费等经营费用,应根据“销售费用”科目的发生额分析填列。

7. “管理费用”项目,反映企业为组织和管理企业生产经营所发生的管理费用,包括企业在筹建期间内发生的开办费、董事会费等行政费用,包括行政管理部门职工工资及福利费、物料消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费,应根据“管理费用”科目的发生额分析填列。其中“党建工作经费”应分别根据“管理费用”科目所属“党建工作经费”明细科目的发生额分析填列。

8. “研发费用”项目,反映企业进行研究与开发过程中发生的费用化支出。应根据“管理费用”科目下的“研发费用”明细科目的发生额分析填列。

9. “财务费用”项目,反映企业为筹集生产经营所需资金等发生的费用。应根据“财务费用”科目的发生额分析填列。其中“利息费用”项目反映企业为筹集生产经营所需资金等而发生的应予费用化的利息支出。应根据“财务费用”科目的相关明细科目的发生额分析填列;“利息收入”项目,反映企业确认的利息收入,应根据“财务费用”科目的相关明细科目的发生额分析填列。

10. “其他收益”项目,反映企业从政府无偿取得的与日常活动相关补助以及计入其他收益的债务重组收益(损失)等内容。应根据“其他收益”科目的发生额分析填列。

11. “投资收益”项目,反映企业以各种方式对外投资所取得的收益。应根据“投资收益”科目的发生额分析填列;如为投资损失,以“-”号填列。对联营企业和合营企业的投资收益项目单独填列。

12. “公允价值变动损益”项目,反映企业应当计入当期损益的资产或负债公允价值变动收益。应根据“公允价值变动损益”科目的发生额分析填列。如为公允价值变动损失,以“-”号填列。

13. “信用减值损失”项目,反映企业计提的各项金融工具减值准备所形成的预期信用损失,应根据“信用减值损失”科目发生额分析填列。

14. “资产减值损失”项目,反映企业除金融工具计提的各项预期信用损失外,对其他资产计提资产减值准备所形成的减值损失。应根据“资产减值损失”科目的发生额分析填列。

15. “资产处置收益”项目,反映企业出售划分为持有待售的非流动资产(金融工具、长期股权投资除外)或处置组时确认的处置利得或损失,以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程及无形资产而产生的处置利得或损失。债务重组中因处置非流动资产产生的利得或损失和非货币性资产交换产生的利得或损失也包括在本项目内。应根据“资产处置损益”科目的发生额分析填列;如为资产处置损失,以“-”号填列。

16. “营业利润”项目,反映企业实现的营业利润。如为亏损,本项目应以“-”号填列。

17. “营业外收入”项目,反映企业发生的营业利润以外的收益,主要包括与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得等。应根据“营业外收入”科目的发生额分析填列。

18. “营业外支出”项目,反映企业发生的营业利润以外的支出,主要包括公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失、非流动资产毁损报废损失等。应根据“营业外支出”科目的发生额分析填列。

19. “利润总额”项目,反映企业实际的利润。如为亏损,以“-”号填列。

20. “所得税费用”项目,反映企业应从利润总额中扣除的所得税费用。应根据“所得税费用”科目的发生额分析填列。

21. “净利润”项目,反映企业实现的净利润。如为净亏损,以“-”号填列。

22. “基本每股收益”项目,反映公司仅考虑当期实际发行在外的普通股股份计算的每股收益。应根据归属于普通股股东的当期净利润除以当期实际发行在外普通股的加权平均数计算结果填列。

23. “稀释每股收益”项目,反映公司以基本每股收益为基础,假设企业所有发行在外的稀释性潜在普通股均已转换为普通股。应根据调整后归属于普通股股东的当期净利润除以当期发行在外普通股的加权平均数计算结果填列。

## 第四节 现金流量表

### 一、现金流量表的内容及结构

现金流量表,是指反映企业在一定会计期间现金及现金等价物流入和流出的报表。现金,是指企业库存现金以及可以随时用于支付的存款。不能随时用于支付的存款不属于现金。现金主要包括:库存现金、银行存款、其他货币资金。现金等价物,是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险较小的投资。如可在证券市场上流通的3个月内到期的短期债券等。

从编制原则上看,现金流量表按照收付实现制原则编制,将权责发生制下的盈利信息调整为收付实现制下的现金流量信息。

从内容上看,现金流量表被划分为经营活动、投资活动和筹资活动三个部分。每类活动又分为各具体项目,这些项目从不同角度反映企业业务活动的现金流入与流出。

根据企业业务活动的性质和现金流量的来源,现金流量表在结构上将企业一定期间产生的现金流量分为三类:经营活动产生的现金流量、投资活动产生的现金流量和筹资活动产生的现金流量。

## 二、现金流量表的填列方法

### (一) 经营活动产生的现金流量有关项目的编制

1. “销售商品、提供劳务收到的现金”项目,反映企业销售商品、提供劳务实际收到的现金(含销售收入和应向购买者收取的增值税额),包括本期销售商品、提供劳务收到的现金,以及前期销售和前期提供劳务本期收到的现金和本期预收的款项,减去本期退回本期销售的商品和前期销售本期退回的商品支付的现金。企业销售材料和代购代销业务收到的现金,也在本项目反映。本项目可以根据“库存现金”、“银行存款”、“应收账款”、“应收票据”、合同资产、“合同负债”、“主营业务收入”、“其他业务收入”等科目的记录分析填列。

2. “收到的税费返还”项目,反映企业收到返还的各种税费,如收到的增值税、所得税和教育费附加返还等。本项目可以根据“库存现金”、“银行存款”、“税金及附加”、“营业外收入”等科目的记录分析填列。

3. “收到的其他与经营活动有关的现金”项目,反映企业除了上述各项目外,收到的其他与经营活动有关的现金,如罚款收入、租赁固定资产收到的现金、流动资产损失中由个人赔偿的现金收入、除税费返还外的其他政府补助收入等。其他现金流入如价值较大的,应单列项目反映。本项目可以根据“库存现金”、“银行存款”、“管理费用”和“销售费用”等科目的记录分析填列。

4. “购买商品、接受劳务支付的现金”项目,反映企业购买材料、商品、接受劳务实际支付的现金(包括增值税进项税额),以及本期支付前期购入商品、接受劳务的未付款项和本期预付款项。为购置存货而发生的借款利息资本化部分,应在“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目中反映。本项目可以根据“库存现金”、“银行存款”、“应付账款”、“应付票据”、“预付账款”、“主营业务成本”和“其他业务支出”等科目的记录分析填列。

5. “支付给职工以及为职工支付的现金”项目,反映企业实际支付给职工,以及为职工支付的现金,包括本期实际支付给职工的工资、奖金、各种津贴和补贴、代扣代缴的个人所得税等以及为职工支付的其他费用。不包括支付给在建工程人员的工资和支付给离退休人员的各项费用等。支付的在建工程人员的工资,在“购建固定资产、无形资产和其他非流动资产所支付的现金”项目反映。支付给离退休人员的费用,在“支付的其他与经营活动有关的现金”项目中反映。

企业为职工支付的养老、医疗、失业、工伤、生育等社会保险基金、补充养老保险、住房公积金、支付给职工的住房困难补助、为职工交纳的商业保险金、因解除与职工劳动关系给予的补偿、现金结算的股付支付以及企业支付给职工或为职工支付的其他福利费用等,应按职工的工作性质和服务对象,分别在本项目和在“购建固定资产、无形资产和其他非流动资产所支付的现金”项目反映。

本项目可以根据“应付职工薪酬”、“库存现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

6. “支付的各项税费”项目,反映企业按规定支付的各种税费,包括本期发生并支付的税费,以及本期支付以前各期发生的税费和预交的税金,如支付的教育费附加、水资源税、环境保护税、印花税、房产税、土地增值税、车船使用税、所得税等。不包括计入固定资产价值实际支付的耕地占用税、代扣代缴的个人所得税等,也不包括本期退回的增值税、所得税。本期退回的增值税、所得税在“收到的税费返还”项目反映。本项目可以根据“应交税费”、“库存现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

7. “支付的其他与经营活动有关的现金”项目,反映企业除上述各项目外,支付的其他与经营活动有关的现金,如罚款支出、支付的差旅费、业务招待费、保险费、工会经费及签发银行承兑汇票、保函时缴纳的保证金等,其他现金流出如价值较大的,应单列项目反映。本项目可以根据有关科目的记录分析填列。

## （二）投资活动产生的现金流量有关项目的编制

1. “收回投资收到的现金”项目,本项目反映企业出售、转让或到期收回除现金等价物以外的交易性金融资产、债权投资、其他债权投资、长期股权投资、其他权益工具投资等而收到的现金。不包括债权性投资收回的利息、收回的非现金资产,以及处置子公司及其他营业单位收到的现金净额。本项目可根据“交易性金融资产”、“债权投资”、“其他债权投资”、“长期股权投资”、“其他权益工具投资”、“现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

2. “取得投资收益收到的现金”项目,反映企业因股权投资而取得的现金股利,从子公司、联营企业和合营企业分回利润收到的现金,因债券性投资而取得的现金利息收入,不包括股票股利。本项目可以根据“库存现金”、“银行存款”、“投资收益”、“应收股利”和“应收利息”等科目的记录分析填列。

3. “处置固定资产、无形资产和其他非流动资产收回的现金净额”项目,反映企业处置固定资产、无形资产和其他非流动资产所取得的现金,减去为处置这些资产而支付的有关税费后的净额。由于自然灾害等原因所造成的固定资产等长期资产报废、毁损而收到的保险赔偿收入,也在本项目反映。如处置固定资产、无形资产和其他长期资产所收回的现金净额为负数,应作为投资活动产生的现金流量,在“支付的其他与投资活动有关的现金”项目中反映。本项目可以根据“固定资产清理”、“库存现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

4. “处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”项目,反映企业处置子公司及其他营业单位所取得的现金减去子公司及其他营业单位持有的现金和现金等价物以及相关处置费用后的净额,本项目可以根据有关科目的记录分析填列。

处置子公司及其他营业单位收到的现金净额如为负数,则将该金额填列至“支付其他与投资活动有关的现金”项目中。

5. “收到的其他与投资活动有关的现金”项目,反映企业除了上述各项以外,收到的其他与投资活动有关的现金流入。其他现金流入如价值较大的,应单列项目反映。本项目可以根据有关科目的分析填列。

6. “购建固定资产、无形资产和其他非流动资产所支付的现金”项目,反映企业购买、建造固定资产,取得无形资产和其他长期资产支付的现金,不包括为购建固定资产、无形资产和其他长期资产而发生的借款利息资本化的部分,以及融资租入固定资产支付的租赁费。借款利息资本化部分在筹资活动产生的现金流量“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目中反映;租入固定资产支付的租赁费,在筹资活动产生的现金流量“支付其他与筹资活动有关的现金”项目中反映。本项目可以根据“固定资产”、“在建工程”、“工程物资”、“无形资产”、“库存现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

7. “投资支付的现金”项目,反映企业进行权益性投资和债权性投资所支付的现金,包括企业取得的除现金等价物以外的交易性金融资产、债权投资、其他债权投资、长期股权投资、其他权益工具投资等而支付的现金,以及支付的佣金、手续费等交易费用。本项目可根据“交易性金融资产”、“债权投资”、“其他债权投资”、“其他权益工具投资”、“长期股权投资”、“现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。其中,取得子公司及其他营业单位支付的现金净额应在“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目中反映。

企业实际支付的价款中包含的已宣告但尚未领取的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券的利息,应在投资活动的“支付其他与投资活动有关的现金”项目反映;收回投资时支付的已宣告但尚未领取的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券的利息,在投资活动的“收到的其他与投资活动有关的现金”项目反映。

8. “取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目,反映企业取得子公司及其他营业单位购买出价中以现金支付的部分,减去子公司及其他营业单位持有的现金及现金等价物后的净额。本项目可以根据有关科目的记录分析填列。

9. “支付的其他与投资活动有关的现金”项目,反映企业除了上述各项以外,支付的其他与投资活动有关的现金流出。其他现金流出如价值较大的,应单列项目反映。本项目可以根据有关科目的记录分析填列。

### (三) 筹资活动产生的现金流量有关项目的编制

1. “吸收投资收到的现金”项目,反映企业以发行股票、债券等方式筹集的资金实际收到款项净额(发行收入减去支付的佣金等发行费用后的净额)。以发行股票、债券等方式筹集资金而由企业直接支付的审计、咨询等费用,在“支付的其他与筹资活动有关的现金”项目反映,不从本项目内减去。本项目可以根据“实收资本(股本)”、“资本公积”、“库存现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

2. “取得借款收到的现金”项目,反映企业举借各种短期、长期借款所收到的现金,以及发行债券实际收到的款项净额(发行收入减去直接支付的佣金等发行费用后的净额)。本项目可以根据“短期借款”、“长期借款”、“库存现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

3. “收到的其他与筹资活动有关的现金”项目,反映企业除上述各项目外,收到的其他与筹资活动有关的现金流入。其他现金流入如价值较大的,应单独项目反映。本项目可以根据有关科目的记录分析填列。

4. “偿还债务所支付的现金”项目,反映企业以现金偿还债务的本金,包括偿还金融企业借款本金、偿还债券本金等。企业偿还的借款利息、债券利息,在“分配股利、利润或偿付利息所支付的现金”项目反映,不包括在本项目内。本项目可以根据“短期借款”、“长期借款”、“交易性金融负债”、“应付债券”、“库存现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

5. “分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目,反映企业实际支付的现金股利,支付给其他投资单位的利润以及支付的借款利息、债券利息。本项目可以根据“应付股利”、“应付利息”、“利润分配”、“财务费用”、“在建工程”、“制造费用”、“研发支出”、“库存现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

6. “支付的其他与筹资活动有关的现金”项目,反映企业除了上述各项目外,支付的其他与筹资活动有关的现金,如以发行股票、债券等方式筹集资金而由企业直接支付的审计、咨询等费用,租赁各期支付的现金、以分期付款方式构建固定资产、无形资产等各期支付的现金等。其他现金流出如价值较大的,应单列项目反映。本项目可以根据有关科目的记录分析填列。

### 三、现金流量表的编制方法及程序

编制现金流量表时,列报经营活动现金流量的方法有两种,一是直接法,一是间接法。在直接法下,一般是以利润表中的营业收入为起算点,调节与经营活动有关的项目的增减变动,然后计算出经营活动产生的现金流量。在间接法下,将净利润调节为经营活动现金流量,实际上就是将按权责发生制原则确定的净利润调整为现金净流入,并剔除投资活动和筹资活动对现金流量的影响。

### 四、现金流量表附注

企业应当采用间接法在现金流量表附注中披露将净利润调节为经营活动现金流量的信息。

#### 1. “将净利润调节为经营活动的现金流量”各项目的填列方法如下:

(1) “资产减值损失”项目,反映企业计提的除了金融资产以外的各项资产的减值准备。本项目可以根据“资产减值损失”等科目的记录分析填列。

(2) “信用减值损失”项目,反映企业计提各项金融资产的减值准备。本项目可以根据“信用减值损失”等科目的记录分析填列。

(3) “固定资产折旧”项目,反映企业本期累计提取的折旧。本项目可以根据“累计折旧”科目的贷方发生额分析填列。需特别考虑,使用专项储备购入固定资产一次性计提折旧

的,该部分折旧应剔除。

(4)“无形资产摊销”,反映企业本期累计摊入成本费用的无形资产的价值。本项目可以根据“累计摊销”科目的贷方发生额分析填列。

(5)“长期待摊费用摊销”项目。反映企业本期累计摊入成本费用的长期待摊费用。本项目可以根据“长期待摊费用”科目的贷方发生额分析填列。

(6)“处置固定资产、无形资产和其他非流动资产的损失(收益以“-”号填列)”,反映企业本期由于处置固定资产、无形资产和其他非流动资产而发生的净损失。本项目可以根据“资产处置损益”等科目所属有关明细科目的记录分析填列;如为净收益,以“-”号填列。

(7)“固定资产报废损失(收益以“-”号填列)”项目,反映企业本期固定资产盘亏的净损失。

本项目可以根据“营业外支出”科目所属有关明细科目中固定资产盘亏损失填列。

(8)“公允价值变动损失(收益以“-”号填列)”项目,反映本期发生的应属于投资活动或筹资活动的公允价值变动损失。本项目可以根据“公允价值变动损益”科目的本期借方发生额分析填列;如为收益,以“-”号填列。

(9)“财务费用(收益以“-”号填列)”项目,反映本期发生的应属于投资活动或筹资活动的财务费用。本项目可以根据“财务费用”科目的本期借方发生额分析填列;如为收益,以“-”号填列。

(10)“投资损失(收益以“-”号填列)”项目,反映企业本期投资所发生的损失减去收益后的净损失。本项目可以根据利润表“投资收益”项目的数字填列;如为投资收益,收益以“-”号填列。

(11)“递延所得税资产减少(增加以“-”号填列)”项目,反映企业本期递延所得税资产的净增加或净减少。本项目可以根据资产负债表“递延所得税资产”项目的期初、期末余额的差额填列。“递延所得税资产”的期末数小于期初数的差额,以正数填列;“递延所得税资产”的期末数大于期初数的差额,以“-”号填列。

(12)“递延所得税负债增加(减少以“-”号填列)”项目,反映企业本期递延税款所得税负债的净增加或净减少。本项目可以根据资产负债表“递延所得税负债”期末、期初余额的差额填列。“递延所得税负债”的期末数大于期初数的差额,以正数填列;“递延所得税负债”的期末数小于期初数的差额,以“-”号填列。

(13)“存货的减少(增加以“-”号填列)项目,反映企业本期存货的减少(减增加)。本项目可以根据资产负债表“存货”项目的期初、期末余额的差额分析填列;期末数大于期初数的差额,以“-”号填列。如果存货的增减变化过程属于投资活动,如在建工程领用存货,应当将这一因素剔除。

(14)“经营性应收项目的减少(增加以“-”号填列)项目,反映企业本期经营性应收项目(包括应收账款、应收票据、预付账款和其他应收款中与经营活动有关的部分以及应收的增值税销项税额等)的减少(减:增加);期末数大于期初数的差额,以“-”号填列。

(15)“经营性应付项目的增加(减少以“-”号填列)项目,反映企业本期经营性应付项目(包括应付账款、应付票据、合同负债、应付职工薪酬、应交税费、其他应付款、长期应付款中与经营活动有关的部分以及应付的增值税进项税额等)的增加(减:减少);期末数小于期初数的差额,以“-”号填列。

补充资料中的“现金及现金等价物净增加额”与现金流量表中的“五、现金及现金等价物净增加额”的金额相等。

2.“不涉及现金收支的重大投资和筹资活动”,反映企业一定期间内影响资产或负债但不形成该期现金收支的所有投资和筹资活动的信息。不涉及现金收支的投资和筹资活动各项目的填列方法如下:

(1)“债务转为资本”项目,反映企业本期转为资本的债务金额。

(2)“租入固定资产”项目,反映企业本期租入固定资产的最低租赁付款额扣除应分期计入利息费用的未确认融资费用后的净额。

## 第五节 所有者权益变动表

### 一、所有者权益变动表的内容及结构

#### (一)所有者权益变动表的内容

所有者权益变动表,是指反映所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况的报表。所有者权益变动表应当全面反映一定时期所有者权益变动的情况,不仅包括所有者权益总量的增减变动,还包括所有者权益增减变动的重要结构性信息,特别是要反映直接计入所有者权益的利得和损失。

在所有者权益变动表中,综合收益与所有者(或股东)的资本交易导致的所有者权益的变动,应当分别列示。企业至少应当单独列示反映下列信息的项目:(1)综合收益总额;(2)会计政策变更和差错更正的累积影响金额;(3)所有者投入资本和向所有者分配利润等;(4)提取的盈余公积;(5)实收资本或股本、其他权益工具、资本公积、减:库存股、其他综合收益、专项储备、盈余公积、一般风险准备、未分配利润的期初和期末余额及其调节情况。

#### (二)所有者权益变动表的结构

所有者权益变动表以矩阵的形式列示:一方面,列示导致所有者权益变动的交易或事项,从所有者权益变动的来源对一定时期所有者权益变动情况进行全面反映;另一方面,按照所有者权益各组成部分(包括实收资本、其他权益工具、资本公积、其他综合收益、盈余公积、一般风险准备、未分配利润和库存股)及其总额列示交易或事项对所有者权益的影响。此外,企业还需要提供比较所有者权益变动表,所有者权益变动表还就项目分为“本年金额”和“上年金额”两栏分别填列。

### 二、所有者权益变动表的填列方法

#### (一)上年金额栏的填列方法

所有者权益变动表“上年金额”栏内各项数字,应根据上年度所有者权益变动表“本年金额”栏内所列数字填列。如果上年度所有者权益变动表规定的各个项目的名称和内容同本年度不相一致,应对上年度所有者权益变动表各项目的名称和数字按本年度的规定进行调整,填入所有者权益变动表“上年金额”栏内。

#### (二)本年金额栏的填列方法

所有者权益变动表“本年金额”栏内各项数字一般应根据“实收资本(股本)”、“其他权益工具”、“资本公积”、“盈余公积”、“其他综合收益”、“利润分配”、“库存股”、“以前年度损益调整”科目的发生额分析填列。

1.“综合收益总额”项目,反映企业当年的综合收益总额,应根据当年利润表中“其他综合收益的税后净额”和“净利润”项目填列,并对应列在“其他综合收益”和“未分配利润”栏。

2.“所有者投入资本和减少资本”项目,反映企业当年所有者投入的资本和减少的资本,其中:“所有者投入资本”项目,反映企业接受投资者投入形成的实收资本(或股本)和资本公积,应根据“实收资本”、“资本公积”等科目的发生额分析填列,并对应列在“实收资本”和“资本公积”栏。

“股份支付计入所有者权益的金额”项目,反映企业处于等待期中的权益结算的股份支付当年计入资本公积的金额,应根据“资本公积”科目所属的“其他资本公积”二级科目的发生额分析填列,并对应列在“资本公积”栏。

3.“利润分配”下各项目,反映当年对所有者(或股东)分配的利润(或股利)金额和按照规定提取的盈余公积金额,应列在“未分配利润”和“盈余公积”栏。其中“提取盈余公积”项目反映企业按照规定提取的盈余公积,“对所有者(或股东)的分配”项目反映对所有者(或股东)分配的利润或股利金额,“其他”项目反映“所属应交利润”、“交上级利润”等其他利润分配。

4.“所有者权益内部结转”下各项目,反映不影响当年所有者权益总额的所有者权益各组成部分之间当年的增减变动,包括资本公积转增资本(或股本)、盈余公积转增资本(或股本)、盈余公积弥补亏损等金额。其中:

“资本公积转增资本(或股本)”项目,反映企业以资本公积转增资本或股本的金额,应根据“实收资本”、“资本公积”等科目的发生额分析填列。

“盈余公积转增资本(或股本)”项目,反映企业以盈余公积转增资本或股本的金额,应根据“实收资本”、“盈余公积”等科目的发生额分析填列。

“盈余公积弥补亏损”项目,反映企业以盈余公积弥补亏损的金额,应根据“盈余公积”、“利润分配—未分配利润”等科目的发生额分析填列。

## 第六节 关联方披露

### 一、关联方关系的认定

关联方,一般是指有关联的各方。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。

关联方关系,是指有关联的各方之间存在的内在联系。关联方关系的存在是以控制、共同控制、或重大影响为前提条件的。在判断是否存在关联方关系时,尤其应当遵守实质重于形式的原则。关联方关系存在于:

(一) 该企业的母公司,不仅包括直接或间接地控制该企业的其他企业,也包括能够对该企业实施直接或间接控制的单位等。

1.某一个企业直接控制一个或多个企业;

2.某一个企业通过一个或若干个中间企业间接控制一个或多个企业;

3.一个企业直接和通过一个或若干个中间企业间接地控制一个或多个企业。

(二) 该企业的子公司,包括直接或间接地控制被该企业控制的其他企业,也包括直接或间接地被该企业控制的单位等。

(三) 与该企业受同一母公司控制的其他企业。

(四) 对该企业实施共同控制的投资方。这里的共同控制包括直接的共同控制和间接的共同控制。对企业实施直接或间接共同控制的投资方与该企业之间是关联方关系。但这些投资方之间并不能仅仅因为共同控制了同一家企业而视为存在关联方关系。

(五) 对该企业施加重大影响的投资方。这里的重大影响包括直接的重大影响和间接的重大影响。对企业实施重大影响的投资方与该企业之间是关联方关系,但这些投资方之间并不能仅仅因为对同一家企业具有重大影响而视为存在关联方关系。

(六) 该企业的合营企业。合营企业是以共同控制为前提的。两方或多方共同控制某一企业时,该企业则为投资者的合营企业。

(七) 该企业的联营企业。联营企业和重大影响是相联系的,如果投资者能对被投资企业施加重大影响,则该被投资企业视为投资者的联营企业。

(八) 该企业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、共同控制一个企业或者对一个企业施加重大影响的个人投资者。

1.某一企业与其主要投资者个人之间的关系;

2.某一企业与其主要投资者个人关系密切的家庭成员之间的关系。

(九) 该企业或其母公司的关键管理人员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、指挥和控制企业的企业活动的人员。

1.某一企业与其关键管理人员之间的关系;

2.某一企业与其关键管理人员关系密切的家庭成员之间的关系。

(十) 该企业主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员控制、共同控制或施加影响的其他企业。与企业主要投资者个人或关键管理人员关系密切的家庭成员,是指在处理与企业交易时可能影响该个人或受该个人影响的家庭成员,如父亲、配偶、兄弟、姐妹和子女等。

1.某一企业与受该企业主要投资者个人控制、共同控制或重大影响的其他企业之间的关系;

2.某一企业与受该企业主要投资者个人关系密切的家庭成员控制、共同控制或重大影响的其他企业之间的关系;

3.某一企业与受该企业关键管理人员控制、共同控制或重大影响的其他企业之间的关系;

4.某一企业与受该企业关键管理人员关系密切的家庭成员控制、共同控制或重大影响的其他企业之间的关系。

仅与企业存在下列关系的各方,不构成企业的关联方:

1.与该企业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,以及与该企业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、经销商或代理商之间,不构成关联方关系。

2.与该企业共同控制合营企业的合营者之间,通常不构成关联方关系。

3.仅仅同受国家控制而不存在控制、共同控制或重大影响关系的企业,不构成关联方。

## 二、关联方的交易

### (一) 关联方交易的确认

关联方交易,是指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。

### (二) 关联方交易类型

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。担保包括在借贷、买卖、货物运输、加工承揽等经济活动中,为了保障其债权实现而实行的担保等。当存在关联方关系时,一方往往为另一方提供为取得借款、买卖等经济活动中所需要的担保。

5.提供资金(贷款或股权投资)。例如,企业从其关联方取得资金,或权益性资金在关联方之间的增减变动等。

6.租赁。租赁通常包括经营租赁和租赁等,关联方之间的租赁合同也是主要的交易事项。

7.代理。代理主要是依据合同条款,一方可为另一方代理某些事务,如代理销售货物,或代理签订合同等。

8.研究与开发项目的转移。在存在关联方关系时,有时某一企业所研究与开发的项目会由于一方的要求而放弃或转移给其他企业。

9.许可协议。当存在关联方关系时,关联方之间可能达成某项协议。允许一方使用另一方商标等,从而形成了关联方之间的交易。

10.代表企业或由企业代表另一方进行债务结算。

11.关键管理人员薪酬。企业支付给关键管理人员的报酬,也是一项主要的关联方交易。

### 三、关联方的披露

(一) 企业无论是否发生关联方交易, 均应当在附注中披露与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。母公司不是该企业最终控制方的, 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. 母公司对该企业或者该企业对子公司的持股比例和表决权比例。

(二) 企业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。

关联方交易披露应遵循重要性原则。对企业财务状况和经营成果有影响的关联方交易, 应当分别关联方以及交易类型予以披露。不具有重要性的, 类型相似的非重大交易, 在不影响财务报表阅读者正确理解关联方交易对财务报表影响的情况下, 可以合并披露。

(三) 对外提供合并财务报表的, 对于已经包括在合并范围内各企业之间的交易不予披露。企业集团内的交易, 已经在编制合并财务报表时予以抵消。因此, 对外提供合并财务报表的, 对于已经包括在合并范围内各企业之间的交易不予披露。

## 第七节 附注、财务情况说明书及内部报表

### 一、附注

附注, 是指对资产负债表、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。附注是财务报表的重要组成部分。

附注应当按照规定披露有关内容, 至少包括:

(一) 企业的基本情况

(二) 财务报表的编制基础

(三) 遵循企业会计准则的声明

(四) 重要会计政策和会计估计

(五) 会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明

(六) 报表重要项目的说明

(七) 其他需要说明的重要事项

### 二、财务情况说明书

(一) 财务情况说明书编制说明

财务情况说明书是对企业一定会计期间内生产经营、资金周转、利润实现及分配等情况的综合性分析报告, 是年度财务决算报告的重要组成部分。各企业应依据《企业财务会计报告条例》(国务院令 287 号) 和《企业国有资本保值增值结果确认暂行办法》(国资委令 9 号) 等有关规定, 对本年度的经营成果、财务状况和国有资本保值增值等情况进行总结, 以财务指标和相关统计指标为主要依据, 运用趋势分析、比率分析和因素分析等方法进行横向、纵向的比较、评价和剖析企业经营过程中的利弊得失, 客观反映企业财务状况及发展趋势, 促进企业的经营管理和业务发展; 同时便于财务会计报告使用者了解有关单位生产经

营和财务活动情况,考核评价其经营业绩。

## (二) 财务情况说明书的基本内容

### 1、企业生产经营的基本情况

(1) 纳入汇总(合并)财务报表的范围及未纳入汇总(合并)范围的原因。

(2) 会计年度主要产品的产量、销量、售价、收入、成本指标的完成情况以及与计划和同期比较增减情况,会计年度实现利润、净利润、税费及在岗职工平均收入情况以及与计划和同期比较增减情况。

### 2、利润实现、分配及企业亏损情况

(1) 主营业务收入的同比增减额及其主要影响因素,包括销售量、销售价格、销售结构变动和新产品销售,以及影响销售量的滞销产品种类、库存数量等。

(2) 成本费用变动的主要因素,包括原材料费用、能源费用、工资性支出、借款利率调整对利润增减的影响。

(3) 其他业务收入、支出的增减变化,若其金额占营业总收入 10% (含 10%) 以上的,则应按类别披露有关数据。

(4) 同比影响其他收益的主要事项,包括投资收益,特别是长期投资损失的金额及原因;补贴收入各款项来源、金额,以及扣除补贴收入的利润情况;影响营业外收支的主要事项、金额。

(5) 利润分配情况。

(6) 利润表中的项目,如两个期间的数据变动幅度达 30% (含 30%) 以上,且占报告期利润总额 10% (含 10%) 以上的,应详细说明原因。

(7) 税赋调整对净利润的影响,包括有关税种和税率调整、享受税收优惠政策退税返还等数额。

(8) 会计政策变更的原因及其对利润总额的影响数额,会计估计变更对利润总额的影响数额。

(9) 亏损企业户数、亏损面、亏损总额及其同比增减额,按企业改组改制、产品滞销、成本费用加大、管理不善等原因对亏损企业户数及亏损额进行分析。

### 3、成本费用情况

按照不同产品成本分别说明其与计划和同期比较增减变动情况,对政策性因素、客观性因素、管理因素分别列式说明,并按成本和费用项目详细分析增减原因及金额。

### 4、资金增减和周转情况

(1) 现金流管理情况,经营、投资、筹资活动产生的现金流入和流出情况及分析说明。

(2) 各项资产所占比重,应收账款、其他应收款、存货、长期投资等增减变化及原因;购买和处置子公司及其他营业单位的情况。

(3) 流动负债与长期负债的比重,长期借款、短期借款、应付账款、其他应付款同比增减金额及原因;企业偿还债务的能力和财务风险状况;三年以上的应付账款和其他应付款金额、主要债权人及未付原因;逾期借款本金和未还利息情况。

(4) 企业从事委托理财、股票投资、基金投资等业务占用资金和效益情况。

(5) 企业债务重组事项有关情况。

(6) 资产、负债、所有者权益项目中,如两个期间的数据变动幅度达 30% (含 30%) 以上,且占表日资产总额 5% (含 5%) 以上的,应明确说明原因。

### 5、重大事项说明

对兼并收购、重大资产处置、债务重组、改制上市、资产重组等重大事项进行详细说明。

6、工效挂钩工资的提取(包括工资总额基数、新增效益工资,计入本年成本费用数)使用、结余情况说明。

- 7、国有资本保值增值情况说明。
- 8、对企业财务状况、经营成果和现金流量有重大影响的其他事项。
- 9、针对本年度企业经营管理中存在的问题,下年度拟采取的改进管理和提高经营业绩的具体措施,以及业务发展计划。

## 第八节 中期财务报告

中期财务报告,是指以中期为基础编制的财务报告。

中期财务报告包括月度财务报告、季度财务报告、半年度财务报告,也包括年初至本中期末的财务报告。

### 一、中期财务报告的构成

中期财务报告至少应当包括以下部分:(1)资产负债表;(2)利润表;(3)现金流量表;(4)附注及相关内部报表。

1.资产负债表、利润表、现金流量表和附注是中期财务报告至少应当编制的法定内容,对其他财务报表或者相关信息,企业可以根据需要自行决定。

2.中期资产负债表、利润表和现金流量表的格式和内容,应当与上年度财务报表相一致。但如果当年新施行的会计准则对财务报表格式和内容作了修改的,中期财务报表应当按照修改后的报表格式和内容编制,与此同时,在中期财务报告中提供的上年度比较财务报表的格式和内容也应当作相应的调整。

3.中期财务报告中的附注相对于年度财务报告中的附注而言,是适当简化的。

### 二、中期财务报告的编制要求

#### (一)中期财务报告应遵循的原则

##### 1.遵循与年度财务报告相一致的会计政策原则

企业在编制中期财务报告时,应当将中期视同为一个独立的会计期间,不仅所采用的会计政策应当与年度财务报表所采用的会计政策相一致,包括会计要素确认和计量原则相一致。企业在编制中期财务报告时不得随意变更会计政策。

##### 2.遵循重要性原则

重要性原则是企业编制中期财务报告的一项十分重要的原则,具体应注意以下几点:

(1)重要性程度的判断应当以中期财务数据为基础,而不得以预计的年度财务数据为基础。

这里所指的“中期财务数据”,既包括本中期的财务数据,也包括年初至本中期末的财务数据,主要考虑有些对于预计的年度财务数据显得不重要的信息对于中期财务数据而言可能是重要的。

(2)重要性原则的运用应当保证中期财务报告包括了与理解企业中期末财务状况和中期经营成果及其现金流量相关的信息。企业在运用重要性原则时,应当避免在中期财务报告中由于不确认、不披露或者忽略某些信息而对信息使用者的决策产生误导。

(3)重要性程度的判断需要根据具体情况作具体分析和职业判断。通常,在判断某一项目的重要性程度时,应当将项目的金额和性质结合在一起予以考虑,而且在判断项目金额的重要性时,应当以资产、负债、净资产、营业收入、净利润等直接相关项目数字作为比较基础,并综合考虑其他相关因素。

##### 3.遵循及时性原则

为了体现企业编制中期财务报告的及时性原则,中期财务报告计量相对于年度财务数据的计量而言,在很大程度上依赖于估计。

## （二）中期合并财务报表和母公司财务报表编制要求

企业上年度编制合并财务报表的，中期期末应当编制合并财务报表。上年度财务报告除了包括合并财务报表，还包括母公司财务报表的，中期财务报告也应当包括母公司财务报表。上年度财务报告包括了合并财务报表，但报告中期内处置了所有应纳入合并范围的子公司的，中期财务报告只需要提供母公司财务报表，但上年度比较财务报表仍应当包括合并财务报表，上年度可比中期没有子公司的除外。具体而言：

1. 上年度编报合并财务报表的企业，其中期财务报告中也应当编制合并财务报表，而且合并财务报表的合并范围、合并原则、编制方法和合并财务报表的格式与内容等也应当与上年度合并财务报表相一致。但当年新企业会计准则有新的规定除外。

2. 企业中期合并财务报表合并范围发生变化的，则应当区分以下情况进行处理：

（1）如果企业在报告中期内处置了所有子公司，而且在报告中期又没有新增子公司，那么企业在其中期财务报告中就不必编制合并财务报表。企业提供的上年度比较财务报表仍然应当同时提供合并财务报表和母公司财务报表。除非在上年度可比中期，企业没有子公司。

（2）中期内新增符合合并财务报表合并范围要求的子公司。在这种情况下，企业在中期末就需要将该子公司的个别财务报表纳入合并财务报表的合并范围中。

3. 应当编制合并财务报表的企业，如果在上年度财务报告中除了提供合并财务报表外，还提供了母公司财务报表，那么在其中期财务报告中除了应当提供合并财务报表之外，还应当提供母公司财务报表。

## （三）比较财务报表编制要求

为了提高财务报表信息的可比性、相关性和有用性，企业在中期末除了编制中期末资产负债表、中期利润表和现金流量表之外，还应当提供前期比较财务报表。中期财务报告应当按照下列规定提供比较财务报表：

1. 本中期末的资产负债表和上年度末的资产负债表。

2. 本中期的利润表、年初至本中期末的利润表以及上年度可比期间的利润表。其中，上年度可比期间的利润表包括：上年度可比中期的利润表和上年度年初至上年可比中期末的利润表。

3. 年初至本中期末的现金流量表和上年度年初至上年可比本中期末的现金流量表。

## （四）中期财务报告的确认与计量

1. 中期财务报告的确认与计量的基本原则

（1）中期财务报告中各会计要素的确认和计量原则应当与年度财务报表所采用的原则相一致。即企业在中期根据所发生交易或者事项，对资产、负债、所有者权益（股东权益）、收入、费用和利润等各会计要素进行确认和计量时，应当符合相应会计要素定义和确认、计量标准，不能因为财务报告期间的缩短（相对于会计年度而言）而改变。

（2）在编制中期财务报告时，中期会计计量应当以年初至本中期末为基础，财务报告的频率不应当影响年度结果的计量。也就是说，无论企业中期财务报告的频率是月度、季度还是半年度，企业中期会计计量的结果最终应当与年度财务报表中的会计计量结果相一致。为此，企业中期财务报表的计量应当以年初至本中期末为基础，即企业在中期应当以年初至本中期末作为中期会计计量的期间基础，而不应当以本中期作为会计计量的期间基础。

（3）企业在中期不得随意变更会计政策，应当采用与年度财务报表相一致的会计政策。如果上年度资产负债表日之后按规定变更了会计政策，且该变更后的会计政策将在本年度财务报表中采用，中期财务报表应当采用该变更后的会计政策。

对于会计估计变更，在同一会计年度内，以前中期财务报表项目在以后中期发生了会计估计变更的，以后中期财务报表应当反映该会计变更后的金额，但对以前中期财务报表项目金额不作调整。

## 2.季节性、周期性或者偶然性取得的收入的确认和计量

企业取得季节性、周期性或者偶然性收入,应当在发生时予以确认和计量,不应当在中期财务报表中预计或者递延,但会计年度末允许预计或者递延的除外。

## 3.会计年度中不均匀发生的费用的确认与计量

在编制中期财务报告时,企业在会计年度中不均匀发生的费用,应当在发生时予以确认和计量,不应当在中期财务报表中预提或者待摊,但会计年度末允许预提或者待摊的除外。通常情况下,与企业生产经营和管理活动有关的费用往往是在一个会计年度的各个中期内均匀发生的,各中期之间发生的费用不会有较大差异。但是,对于一些费用往往集中在会计年度的个别中期内。对于这些会计年度中不均匀发生的费用,企业应当在发生时予以确认和计量不应当在中期财务报表中予以预提或者待摊。如果会计年度内不均匀发生的费用在会计年度末允许预提或者待摊,则在中期末也允许预提或者待摊。

### (五) 中期会计政策变更的处理

企业在中期发生了会计政策变更的,应当按照本办法相关规定处理,并在财务报表附注中作相应披露。会计政策变更的累积影响数能够合理确定、且涉及本会计年度以前中期财务报表相关项目数字的,应当予以追溯调整,视同该会计政策在整个会计年度一贯采用;同时,上年度可比财务报表也应当作相应调整。除非国家规定了相关的会计处理方法,一般情况下,企业应当对以前年度比较财务报表最早期间的期初留存收益和这些财务报表其他相关项目的数字进行追溯调整;同时,涉及到本会计年度内会计政策变更以前各中期财务报表相关项目数字的,也应当予以追溯调整,视同该会计政策在整个会计年度和可比中期财务报表期间一贯采用。反之,会计政策变更的累积影响数不能合理确定,以及不涉及本会计年度以前中期财务报表相关项目数字的,应当采用未来适用法。同时,在财务报表附注中说明会计政策变更的性质、内容、原因及其影响数,如果累积影响数不能合理确定的,也应当说明理由。

#### 1.会计政策变更发生在会计年度内第一季度的处理

企业的会计政策变更发生在会计年度的第一季度,则企业除了计算会计政策变更的累积影响数并作相应的账务处理之外,在财务报表的列报方面,只需要根据变更后的会计政策编制第一季度和当年度以后季度财务报表,并对以前年度比较财务报表最早期间的期初留存收益和这些财务报表的其他相关项目数字作相应调整即可。

在财务报表附注的披露方面,应当披露会计政策变更对以前年度的累积影响数(包括对比较财务报表最早期间期初留存收益的影响数和以前年度可比中期损益的影响数)和对第一季度损益的影响数,在当年第一季度之后的其他季度财务报表附注中,则应当披露第一季度发生的会计政策变更对当季度损益的影响数和年初至本季度末损益的影响数。

#### 2.会计政策变更发生在会计年度内第一季度之外的其他季度的处理

企业的会计政策变更发生在会计年度内第一季度之外的其他季度,企业除了应当计算会计政策变更的累积影响数并作相应的账务处理之外,在财务报表的列报方面,还需要调整以前年度比较财务报表最早期间的期初留存收益和比较财务报表其他相关项目的数字,以及在会计政策变更季度财务报告中或者变更以后季度财务报告中所涉及到的本会计年度内发生会计政策变更之前季度财务报表相关项目的数字。

在附注披露方面,企业需要披露会计政策变更对以前年度的累积影响数,主要有:(1)对比较财务报表最早期间期初留存收益的影响数;(2)以前年度可比中期损益的影响数,包括可比季度损益的影响数和可比年初至季度末损益的影响数;(3)对当年度变更季度、年初至变更季度末损益的影响数;(4)当年度会计政策变更前各季度损益的影响数。此外,在发生会计政策变更以后季度财务报表附注中也需要作相应披露。

### 三、中期财务报告附注的编制要求

#### (一) 中期财务报告附注编制的基本要求

#### 1.附注应当以年初至本中期末为基础编制

编制中期财务报告的目的是为了向报告使用者提供自上年度资产负债表日之后所发生的重要交易或者事项,因此,中期财务报告中的附注应当以“年初至本中期末”为基础进行编制,而不应当仅仅只披露本中期所发生的重要交易或者事项。

#### 2.附注应当对自上年度资产负债表日之后发生的重要的交易或者事项进行披露

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,有助于理解企业财务状况、经营成果和现金流量变化情况的重要交易或者事项,此外,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。

#### (二)中期财务报告附注至少应当包括的内容

1.中期财务报表所采用的会计政策与上年度财务报表相一致的声明。企业在中期会计政策发生变更的,应当说明会计政策变更的性质、内容、原因及其影响数;无法进行追溯调整的,应当说明原因。

2.会计估计变更的内容、原因及其影响数;影响数不能确定,应当说明原因。

3.前期差错的性质及其更正金额;无法进行追溯重述的,应当说明原因。

4.企业经营的季节性或者周期性特征。

5.存在控制关系的关联方发生变化的情况;关联方之间发生交易的,应当披露关联方关系的性质、交易类型和交易要素。

6.合并财务报表的合并范围发生变化的情况。

7.对性质特别或者金额异常的财务报表项目的说明。

8.向所有者分配利润的情况。包括在中期内实施的利润分配和已提出或者已批准但尚未实施的利润分配情况。

9.根据分部报告规定披露分部报告信息的。应当披露主要的报告形式的分部收入与分部利润(亏损)。

10.中期资产负债表日至中期财务报告批准报出日之间发生的非调整事项。

11.上年度资产负债表日以后所发生的或有负债和或有资产的变化情况。

12.企业结构变化情况,包括如企业合并,对被投资单位具有重大影响、共同控制或者控制关系的长期股权投资的购买或者处置,终止经营等。

13.其他重大交易或者事项,包括重大的非流动资产转让及其出售情况、重大的固定资产和无形资产取得情况、重大的研究和开发支出、重大的资产减值损失、或有负债等。

企业在提供上述第5项和第9项有关关联方交易、分部收入与分部利润(亏损)信息时,应当同时提供本中期(或者本中期末)和本年度初至本中期末的数据。以及上年度可比本中期(或者可比期末)和可比年初至本中期末的比较数据。

## 第二十章 合并财务报表

### 第一节 合并财务报表的合并范围

合并财务报表,是指反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体的财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。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。子公司,是指被母公司控制的企业。

母公司应当编制合并财务报表。合并财务报表包括:合并资产负债表;合并利润表;合并现

金流量表;合并所有者权益(或股东权益,下同)变动表;附注及相关内部报表。

#### 一、以控制为基础确定合并财务报表的合并范围

控制是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:一是投资方拥有对被投资方的权力,二是因参与被投资方的相关活动而享有可变回报,三是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。

##### (一) 投资方拥有对被投资方的权力

###### 1. 评估被投资方的设立目的和设计

在判断投资方对被投资方是否拥有权力时,通常要结合被投资方的设立目的和设计。评估被投资方的设立目的和设计,有助于识别被投资方的哪些活动是相关活动、相关活动的决策机制、被投资方相关活动的主导方以及涉入被投资方的哪一方能从相关活动中取得可变回报。

###### 2. 识别被投资方的相关活动及其决策机制

(1) 被投资方的相关活动。被投资方为经营目的而从事众多活动,但这些活动并非都是相关活动,相关活动是对被投资方的回报产生重大影响的活动。

识别被投资方相关活动的目的是确定投资方对被投资方是否拥有权力。不同企业的相关活动可能是不同的,应当根据企业的行业特征、业务特点、发展阶段、市场环境等具体情况来进行判断,这些活动可能包括但不限于下列活动: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;融资活动。对许多企业而言,经营和财务活动通常对其回报产生重大影响。

(2) 被投资方相关活动的决策机制。投资方是否拥有权力,不仅取决于被投资方的相关活动,还取决于对相关活动进行决策的方式,例如,对被投资方的经营、融资等活动作出决策(包括编制预算)的方式,任命被投资方的关键管理人员、给付薪酬及终止劳动合同关系的决策方式等。

相关活动一般由公司章程、协议中约定的权力机构(例如股东会、董事会)来决策,特殊情况下,相关活动也可能根据合同协议约定等由其他主体决策,如专门设置的管理委员会等。有限合伙企业的相关活动可能由合伙人大会决策,也可能由普通合伙人或者投资管理公司等决策。

被投资方通常从事若干相关活动,并且这些活动可能不是同时进行。当两个或两个以上投资方能够分别单方面主导被投资方的不同相关活动时,能够主导对被投资方回报产生最重大影响的活动的另一方拥有对被投资方的权力,此时,通常需要考虑的因素包括:被投资方的设立目的和设计;影响被投资方利润率、收入和企业价值的决定因素;每一投资方有关上述因素的决策职权范围及其对被投资方回报的影响程度;投资方承担可变回报风险的大小。

###### 3. 确定投资方拥有的与被投资方相关的权力

通常情况下,当被投资方从事一系列对其回报产生显著影响的经营及财务活动,且需要就这些活动连续地进行实质性决策时,表决权或类似权利本身或者结合其他安排,将赋予投资方拥有权力。但在一些情况下,表决权不能对被投资方回报产生重大影响,被投资方的相关活动由一项或多项合同安排决定。

(1) 投资方拥有多数表决权的权力。表决权是对被投资方经营计划、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确定其报酬、公司的基本管理制度等事项进行表决而持有的权利。表决权比例通常与其出资比例或持股比例是一致的,但公司章程另有规定的除外。

通常情况下,当被投资方的相关活动由持有半数以上表决权的投资方决定,或者主导被投

投资方相关活动的管理层多数成员（管理层决策由多数成员表决通过）由持有半数以上表决权的投资方聘任时,无论该表决权是否行使,持有被投资方过半数表决权的投资方拥有对被投资方的权力,但下述两种情况除外:

一是存在其他安排赋予被投资方的其他投资方拥有对被投资方的权力。例如,存在赋予其他方拥有表决权或实质性潜在表决权的合同安排,且该其他方不是投资方的代理人时,投资方不拥有对被投资方的权力。

二是投资方拥有的表决权不是实质性权利。例如,有确凿证据表明,由于客观原因无法获得必要的信息或存在法律法规的障碍,投资方虽持有半数以上表决权但无法行使该表决权时,该投资方不拥有对被投资方的权力。

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。

1) 实质性权利。实质性权利是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;权利持有人是否可从行权中获利等。实质性权利通常是当前可执行的权力,但某些情况下当前不可行使的权力也可能是实质性权利。

对于投资方拥有的实质性权利,即便投资方并未实际行使,也应在评估投资方是否对被投资方拥有权力时予以考虑。

有时,其他投资方也可能拥有可行使的实质性权利,使得投资方不能控制被投资方。其他投资方拥有的可行使的实质性权利包括提出议案的主动性权利和对议案予以批准或否定的被动性权利,当这些权利不仅仅是保护性权利时,其他方拥有的这些权利可能导致投资方不能控制被投资方。

2) 保护性权利。保护性权利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的决策权。通常包括应由股东大会（或股东会,下同）行使的修改公司章程,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。例如,少数股东批准超过正常经营范围的资本性支出或发行权益工具、债务工具的权利。再如,贷款方限制借款方从事损害贷款方权利的活动的权利,这些活动将对借款方信用风险产生不利影响从而损害贷款方权利,以及贷款方在借款方发生违约行为时扣押其资产的权利等。

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,也不能阻止被投资方的其他投资方对被投资方拥有权力。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,但并不是所有在例外情况下行使的权利或在不确定事项发生时才能行使的权利都是保护性权利。例如,当被投资方的活动和回报已被预先设定,只有在发生某些特定事项时才需要进行决策,且这些决策将对被投资方的回报产生重大影响时,这些特定事项引发的活动才属于相关活动,就此行使的权利就不是保护性权利。对于有权主导这些相关活动的投资者,在判断其对被投资方是否拥有权力时,不需要考虑这些特定事项是否已经发生。

对于被投资方作为特许权经营方（被特许人）的情况,特许经营协议通常赋予特许人保护特许品牌的权利,也赋予特许人一些与被特许人经营相关的决策权。一般而言,这些权利并不限制其他方作出对被特许人回报产生重大影响的决策权利,也不一定使得特许人当前有能力主导对被特许人的相关活动。被特许人依据特许经营协议的条款能够自行决定其业务运营。在对被投资方进行分析时,需要区分两种不同的权利:一是当前有能力作出对被特许人回报产生重大影响的决策权利,二是有能力作出保护特许品牌的决策权利。被特许人的法律形式和

资本结构等基本决策也可以由特许人之外的其他方行使并会对被特许人的回报产生重大影响。当其他方享有现时权利使其当前有能力主导被特许人的相关活动时,特许人没有拥有对被特许人的权力。特许人提供的财务支持越少,特许人面临的被特许人的,回报的可变性越小,则特许人就越有可能只拥有保护性权利。

投资方持有被投资方半数以上表决权的情况通常包括如下三种:一是投资方直接持有被投资方半数以上表决权,二是投资方间接持有被投资方半数以上表决权,三是投资方以直接和间接方式合计持有被投资方半数以上表决权。

(2) 投资方持有被投资方半数或以下表决权,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。投资方自己持有的表决权虽然只有半数或以下,但通过与其他表决权持有人之间的协议使其可以持有足以主导被投资方相关活动的表决权,从而拥有对被投资方的权力。该类协议安排需确保投资方能够主导其他表决权持有人的表决,即,其他表决权持有人按照投资方的意愿进行表决,而不是投资方与其他表决权持有人协商并根据双方协商一致的结果进行表决。

(3) 投资方拥有多数表决权但没有权力。确定持有半数以上表决权的投资方是否拥有权力,关键在于该投资方现时是否有能力主导被投资方的相关活动。当其他投资方现时有权力能够主导被投资方的相关活动,且其他投资方不是投资方的代理人时,投资方就不拥有对被投资方的权力。当表决权不是实质性权利时,即使投资方持有被投资方多数表决权,也不拥有对被投资方的权力。例如,被投资方相关活动被政府、法院、管理人、接管人、清算人或监管人等其他方主导时,投资方虽然持有多数表决权,但也不可能主导被投资方的相关活动。被投资方自行清算的除外。

(4) 持有被投资方半数或半数以下表决权。持有半数或半数以下表决权的投资方(或者虽持有半数以上表决权,但表决权比例仍不足以主导被投资方相关活动的投资方,本部分以下同),应综合考虑下列事实和情况,以判断其持有的表决权与相关事实和情况相结合是否赋予投资方拥有对被投资方的权力。

1) 投资方持有的表决权份额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。投资方持有的绝对表决权比例或相对于其他投资方持有的表决权比例越高,其现时能够主导被投资方相关活动的可能性越大;为否决投资方意见而需要联合的其他投资方越多,投资方现时能够主导被投资方相关活动的可能性越大。

2) 投资方和其他投资方持有的潜在表决权。潜在表决权是获得被投资方表决权的权利,例如,可转换工具、可执行认股权证、远期股权购买合同或其他期权所产生的权利。确定潜在表决权是否赋予其持有者权力时需要考虑下列三方面:

①潜在表决权工具的设立目的和设计,以及投资方涉入被投资方其他方式的目的和设计。

②潜在表决权是否为实质性权利,判断控制仅考虑满足实质性权利要求的潜在表决权。

③投资方是否持有其他表决权或其他与被投资方相关的表决权,这些权利与投资方持有的潜在表决权结合后是否赋予投资方拥有对被投资方的权力。

3) 其他合同安排产生的权利。投资方可能通过持有的表决权和其他决策权相结合的方式使其当前能够主导被投资方的相关活动。例如,合同安排赋予投资方能够聘任被投资方董事会或类似权力机构多数成员,这些成员能够主导董事会或类似权力机构对相关活动的决策。但是,在不存在其他权利时,仅仅是被投资方对投资方的经济依赖(如供应商和其主要客户的关系)不会导致投资方对被投资方拥有权力。

4) 其他相关事实或情况。如果根据上述第 1) 至 3) 项所列因素尚不足以判断投资方是否控制被投资方,应综合考虑投资方享有的权利、被投资方以往表决权行使情况及下列事实或情况进行判断:

①投资方是否能够任命或批准被投资方的关键管理人员,这些关键管理人员能够主导被

投资方的相关活动。

②投资方是否能够出于自身利益决定或者否决被投资方的重大交易。

③投资方是否能够控制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投票权。

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关系(例如,被投资方首席执行官与投资方首席执行官为同一人)。

⑤投资方与被投资方之间是否存在特殊关系。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,这种特殊关系可能为投资方享有权力提供了证据。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,被投资方的经营活动依赖于投资方(例如,被投资方依赖于投资方提供经营活动所需的大部分资金,投资方为被投资方的大部分债务提供了担保,被投资方在关键服务、技术、供应或原材料方面依赖于投资方,投资方掌握了诸如专利权、商标等对被投资方经营而言至关重要的资产,被投资方依赖于投资方为其提供具备与被投资方经营活动相关专业知识的等的关键管理人员等),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)的程度远超过其持有的表决权或其他类似权利的比例(例如,投资方承担或有权获得被投资方回报的比例为70%但仅持有不到半数的表决权)等。

投资方持有被投资方表决权比例越低,否决投资方提出的关于相关活动的议案所需一致行动的其他投资者数量越少,投资者就越需要在更大程度上运用上述证据,以判断是否拥有主导被投资方相关活动的权力。

在被投资方的相关活动是通过表决权进行决策的情况下,当投资方持有的表决权比例不超过半数时,投资方在考虑了所有相关情况和事实后仍不能确定投资方是否拥有被投资方的权力的,投资方不控制被投资方。

(5) 权力来自表决权之外的其他权利。投资方对被投资方的权力通常来自表决权,但有时,投资方对一些主体的权力不是来自表决权,而是由一项或多项合同安排决定。例如,证券化产品、资产支持融资工具、部分投资基金等结构化主体。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。主导该主体相关活动的依据通常是合同安排或其他安排形式。

由于主导结构化主体的相关活动不是来自表决权(或类似权利),而是由合同安排决定,这无形中加大了投资方有关是否拥有对该类主体权力的判断难度。投资方需要评估合同安排,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。在评估时,投资方通常应考虑下列四方面:

1) 在设立被投资方时的决策及投资方的参与度。在评估被投资方的设立目的和设计时,投资者应考虑设立被投资方时的决策及投资方的参与度,以判断相关交易条款与参与特点是否为投资方提供了足以获得权力的权利。参与被投资方的设立本身虽然不足以表明参与方控制被投资方,但可能使参与方有机会获得使其拥有对被投资方权力的权利。

2) 相关合同安排。投资方需考虑结构化主体设立之初的合同安排是否赋予投资方主导结构化主体相关活动的权利。例如,看涨期权、看跌期权、清算权等可能为投资方提供权力的合同安排。在评估对结构化主体是否拥有权力时,应当考虑投资方在这些合同安排中享有的决策权。

3) 仅在特定情况或事项发生时开展的相关活动。结构化主体的活动及其回报在其设计时就已经明确,除非特定情况或事项发生。当特定情况或事项发生时,只有对结构化主体回报产生重大影响的活动才属于相关活动。相应地,对这些相关活动具有决策权的投资方才享有权力。决策权依赖于特定情况或特定事件的发生这一事实本身并不表示该权利为保护性权利。

4) 投资方对被投资方做出的承诺。为确保结构化主体持续按照原定设计和计划开展活

动,投资方可能会做出一些承诺(包括明确的承诺和暗示性的承诺),因而可能会扩大投资方承担的可变回报风险,由此促使投资方更有动机获取足够多的权利,使其能够主导结构化主体的相关活动。投资方作出的确保此类主体遵守原定设计经营的承诺可能是投资方拥有权力的迹象,但其本身并不赋予投资方权力,也不会阻止其他方拥有权力。

另外,结构化主体在设立后的运营中,由其法律上的权力机构表决的事项通常仅与行政事务相关,表决权对投资方的回报往往不具有重大的直接联系。因此,投资方在评估结构化主体设立目的和设计时,应考虑其被专门设计用于承担回报可变性的类型、投资方通过参与其相关活动是否承担了部分或全部的回报可变性等。

## (二) 因参与被投资方的相关活动而享有可变回报

可变回报是不固定的并可能随被投资方业绩而变动的回报,可能是正数,也可能是负数,或者有正有负。投资方在判断其享有被投资方的回报是否变动以及如何变动时,应当根据合同安排的实质,而不是法律形式。例如,投资方持有固定利率的交易性债券投资时,虽然利率是固定的,但该利率取决于债券违约风险及债券发行方的信用风险,因此,固定利率也可能属于可变回报。再如,管理被投资方资产获得的固定管理费也属于可变回报,因为管理者是否能获得此回报依赖于被投资方是否能够产生足够的收益用于支付该固定管理费。其他可变回报的例子包括:

1.股利、被投资方经济利益的其他分配(例如,被投资方发行的债务工具产生的利息)、投资方对被投资方投资的价值变动。

2.因向被投资方的资产或负债提供服务而得到的报酬、因提供信用支持或流动性支持收取的费用或承担的损失、被投资方清算时在其剩余净资产中所享有的权益、税务利益,以及因涉入被投资方而获得的未来流动性。

3.其他利益持有方无法得到的回报。例如,投资方将自身资产与被投资方的资产一并使用,以实现规模经济,达到节约成本、为稀缺产品提供资源、获得专有技术或限制某些运营或资产,从而提高投资方其他资产的价值。

投资方的可变回报通常体现为从被投资方获取股利。受法律法规的限制,投资方有时无法通过分配被投资方利润或盈余的形式获得回报,例如,当被投资方的法律形式为信托机构时,其盈利可能不是以股利形式分配给投资者。此时,需要根据具体情况,以投资方的投资目的为出发点,综合分析投资方是否获得除股利以外的其他可变回报,被投资方不能进行利润分配并不必然代表投资方不能获取可变回报。

另外,即使只有一个投资方控制被投资方,也不能说明只有该投资方才能获取可变回报。例如,少数股东可以分享被投资方的利润。

## (三) 有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额

只有当投资方不仅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来影响其回报的金额时,投资方才控制被投资方。拥有决策权的投资方在判断是否控制被投资方时,需要考虑其决策行为是以主要责任人(即,实际决策人)的身份进行还是以代理人的身份进行。此外,在其他方拥有决策权时,投资方还需要考虑其他方是否是以代理人的身份代表该投资行使决策权。

### 1. 投资方的代理人

代理人是相对于主要责任人而言的,代表主要责任人行动并服务于该主要责任人的利益。主要责任人可能将其对被投资方的某些或全部决策权授予代理人,但在代理人代表主要责任人行使决策权时,代理人并不对被投资方拥有控制。主要责任人的权力有时可以通过代理人根据主要责任人的利益持有并行使,但权力行使人不会仅仅因为其他方能从其行权中获益而成为代理人。

在判断控制时,代理人的决策权应被视为由主要责任人直接持有,权力属于主要责任人而

非代理人,因此,投资方应当将授予代理人的决策权视为自己直接持有的决策权,即使被投资方有多个投资方且其中两个或两个以上投资方有代理人。

决策者在确定其是否为代理人时,应综合考虑该决策者与被投资方以及其他方之间的关系,尤其需要考虑下列四项:

(1) 决策者对被投资方的决策权范围。在评估决策权范围时,应考虑相关协议或法规允许决策者决策的活动,以及决策者对这些活动进行决策时的自主程度。与该评估相关的因素包括但不限于:被投资方的设立目的与设计、被投资方面临的风险及转移给其他投资方的风险,以及决策者在设计被投资方过程中的参与程度。例如,如果决策者参与被投资方设计的程度较深(包括确定决策权范围),则可能表明决策者有机会,也有动机获得使其有能力主导相关活动的权利,但这一情况本身并不足以认定决策者必然能够主导相关活动。允许决策者(如资产管理人)主导被投资方相关活动的决策权范围越广,越能表明决策者拥有权力,但并不意味着该决策者一定是主要责任人。

(2) 其他方享有的实质性权利。其他方享有的实质性权利可能会影响决策者主导被投资方相关活动的的能力。其他方持有实质性罢免权或其他权利并不一定表明决策者是代理人。存在单独一方拥有实质性罢免权并能够无理由罢免决策者的事实,足以表明决策者是代理人。当拥有此权利者超过一方,且不存在未经其他方同意即可罢免决策者的一方时,这些权利本身不足以表明决策者为其他方的代理人。在罢免决策者时需要联合起来行使罢免权的各方的数量越多,决策者的其他经济利益(即薪酬和其他利益)的比重和可变动性越强,则其他方所持有的权利在判断决策者是否是代理人时的权重就越轻。

在判断决策者是否是代理人时,应考虑其他方所拥有的限制决策者决策的实质性权利,这与考虑上述罢免权的方法相似。例如,决策者决策所需取得认可的其他方的数量越少,该决策者越有可能是代理人。在考虑其他方持有的权利时,应评估被投资方董事会(或其他权力机构)可行使的权利及其对决策权的影响。

(3) 决策者的薪酬水平。相对于被投资方活动的预期回报,决策者薪酬的比重(量级)和可变动性越大,决策者越有可能不是代理人。当同时满足下列两项时,决策者有可能是代理人:一是决策者的薪酬与其所提供的服务相称;二是薪酬协议仅包括在公平交易基础上有关类似服务和技能水平商定的安排中常见的条款、条件或金额。决策者不能同时满足上述两个条件的,不可能是代理人。

(4) 决策者因持有被投资方的其他利益而承担可变回报的风险。持有被投资方其他利益表明该决策者可能是主要责任人。对于在被投资方持有其他利益(如对被投资方进行投资或提供被投资方业绩担保)的决策者,在判断其是否为代理人时,应评估决策者因该利益所面临的可变回报的风险。评估时,决策者应考虑:

1) 决策者享有的经济利益(包括薪酬和其他利益)的比重和可变动性。决策者享有的经济利益的比重和可变动性越大,该决策者越有可能是主要责任人。

2) 决策者面临的可变回报风险是否与其他投资方不同,如果是,这些不同是否会影响其行为。例如,决策者持有次级权益,或向被投资方提供其他形式的信用增级,表明决策者可能是主要责任人。

决策者还应评估所承担的可变回报风险相对于被投资方回报总体变动的风险而言的程度。该评估主要应根据预期从被投资方的活动中得到的回报,但也应考虑决策者通过持有其他利益而承担的被投资方可变回报的最大风险。综合上述四项因素的分析,当存在单独一方持有实质性罢免权并能无理由罢免决策者时,决策者属于代理人。除此以外,需综合考虑上述四项因素以判断决策者是否作为代理人行使决策权。

## 2.实质代理人

在判断控制时,投资方应当考虑与所有其他方之间的关系、他们是否代表投资方行动(即,

识别投资方的“实质代理人”),以及其他方之间、其他方与投资方之间如何互动。上述关系不一定在合同安排中列明。当投资方(或有能力主导投资方活动的其他方)能够主导某一方代表其行动时,被主导方为投资方的实质代理人。在这种情况下,投资方在判断是否控制被投资方时,应将其实质代理人的决策权以及通过实质代理人而间接承担(或享有)的可变回报风险(或权利)与其自身的权利一并考虑。

根据各方的关系,表明一方可能是投资方的实质代理人的情况包括但不限于:投资方的关联方;因投资方出资或提供贷款而取得在被投资方中权益的一方;未经投资方同意,不得出售、转让或抵押其持有的被投资方权益的一方(不包括此项限制系通过投资方和其他非关联方之间自愿协商同意的情形);没有投资方的财务支持难以获得资金支持其经营的一方;被投资方权力机构的多数成员或关键管理人员与投资方权力机构的多数成员或关键管理人员相同;与投资方具有紧密业务往来的一方,如专业服务的提供者与其中一家重要客户的关系。

## 二、纳入合并范围的特殊情况一一对被投资方可分割部分的控制

投资方通常应当对是否控制被投资方整体进行判断。但在少数情况下,如果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部分,进而判断是否控制该部分:

- 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。

因此,实质上该部分的所有资产、负债及相关权益均与被投资方的其他部分相隔离,即:该部分的资产产生的回报不能由该部分以外的被投资方其他部分使用,该部分的负债也不能用该部分以外的被投资方资产偿还。

如果被投资方的一部分资产和负债及相关权益满足上述条件,构成可分割部分,则投资方应当基于控制的判断标准确定其是否能够控制该可分割部分,包括考虑该可分割部分的相关活动及其决策机制,投资方是否有能力主导可分割部分的相关活动并据以从中取得可变回报等。如果投资方控制该可分割部分,则应将其进行合并。此时,其他方在考虑是否控制并合并被投资方时,应仅对被投资方的剩余部分进行评估,不包括该可分割部分。

## 三、控制的持续评估

控制的评估是持续的,当环境或情况发生变化时,投资方需要评估控制的三项基本要素中的一项或多项是否发生了变化。如果有任何事实或情况表明控制的三项基本要素中的一项或多项发生了变化,投资方应重新评估对被投资方是否具有控制。

(一) 如果对被投资方的权力的行使方式发生变化,该变化必须反映在投资方对被投资方权力的评估中。例如,决策机制的变化可能意味着投资方不再通过表决权主导相关活动,而是由协议或者合同等其他安排赋予其他方主导相关活动的现时权利。

(二) 某些事件即使不涉及投资方,也可能导致该投资方获得或丧失对被投资方的权力。例如,其他方以前拥有的能阻止投资方控制被投资方的决策权到期失效,则可能使投资方因此而获得权力。

(三) 投资方应考虑因其参与被投资方相关活动而承担的可变回报风险敞口的变化带来的影响。例如,如果拥有权力的投资方不再享有可变回报(如与业绩相关的管理费合同到期),则该投资方将由于不满足控制三要素的第二要素而丧失对被投资方的控制。

(四) 投资方还应考虑其作为代理人或主要责任人的判断是否发生了变化。投资方与其他方之间整体关系的变化可能意味着原为代理人的投资方不再是代理人;反之亦然。例如,如果投资方或其他方的权利发生了变化,投资方应重新评估其代理人或主要责任人的身份。投资方有关控制的判断结论,或者初始评估其是主要责任人或代理人的结果,不会仅因为市场

情况的变化（如因市场情况的变化导致被投资方的可变回报发生变化）而变化,除非市场情况的变化导致控制三要素的一项或多项发生了变化,或导致主要责任人与代理人之间的关系发生变化。

## 第二节 合并程序

### 一、合并财务报表的编制原则

合并财务报表的编制除了遵循财务报表编制的一般原则和要求外,还应遵循一体性原则,即合并财务报表反映的是由多个主体组成的企业集团的财务状况、经营成果和现金流量。在编制合并财务报表时应当将母公司和所有子公司作为整体来看待,视为一个会计主体,母公司和子公司发生的经营活动都应当从企业集团这一整体的角度进行考虑,包括对项目重要性的判断。

在编制合并财务报表时,对于母公司与子公司、子公司相互之间发生的经济业务,应当视为同一会计主体的内部业务处理,对合并财务报表的财务状况、经营成果和现金流量不产生影响。另外,对于某些特殊交易,如果站在企业集团角度的确认和计量与个别财务报表角度的确认和计量不同,还需要站在企业集团角度就同一交易或事项予以调整。

### 二、合并财务报表的前期准备工作

（一）统一母子公司的会计政策 母公司应当统一子公司所采用的会计政策,使子公司采用的会计政策与母公司保持一致。子公司所采用的会计政策与母公司不一致的,应当按照母公司的会计政策另行编报财务报表并出具审计报告。

#### （二）统一母子公司的资产负债表日及会计期间

母公司应当统一子公司的资产负债表日和会计期间,使子公司的资产负债表日和会计期间与母公司保持一致。子公司的资产负债表日和会计期间与母公司不一致的,应当按照母公司的资产负债表日和会计期间另行编报财务报表并出具审计报告。

#### （三）对子公司以外币表示的财务报表进行折算

对母公司和子公司的财务报表进行合并,其前提必须是母子公司个别财务报表所采用的货币计量单位一致。外币业务较多的企业应该遵循外币折算有关选择记账本位币的相关规定,在符合规定的基础上,确定是否采用某一种外币作为记账本位币。在将境外经营纳入合并范围时,应该按照外币折算的相关规定进行处理。

#### （四）收集编制合并财务报表的相关资料

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.所有者权益变动和利润分配的有关资料;
- 5.编制合并财务报表所需要的其他资料。

### 三、合并财务报表的编制程序

（一）编制合并工作底稿,为合并财务报表的编制提供基础。

将母公司、纳入合并范围的子公司个别资产负债表、利润表、现金流量表、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进行加总,计算得出个别资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表各项目合计金额。

（二）编制调整分录和抵销分录,将内部交易对合并财务报表有关项目的影响进行抵销

处理。

1.对属于非同一控制下企业合并中取得的子公司的个别财务报表进行合并时,应当首先根据母公司为该子公司设置的备查簿记录,以记录的企业合并中取得的该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,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、负债及或有负债在期末资产负债表日的金额。

2.按权益法调整对子公司的投资,编制调整分录而不改变母公司“长期股权投资”账簿记录。

3.编制抵销分录,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。

(三) 计算合并财务报表各项目的合并金额。

1.资产类各项目。其合并金额根据该项目加总金额,加上该项目的调整分录和抵销分录有关的借方发生额,减去该项目调整分录和抵销分录有关的贷方发生额计算确定。

2.负债类各项目和所有者权益类各项目。其合并金额根据该项目加总金额,减去该项目调整分录和抵销分录有关的借方发生额,加上该项目调整分录和抵销分录有关的贷方发生额计算确定。

3.有关收入类各项目和有关所有者权益变动各项目。其合并金额根据该项目加总金额,减去该项目调整分录和抵销分录的借方发生额,加上该项目调整分录和抵销分录的贷方发生额计算确定。

4.有关费用类项目。其合并金额根据该项目加总金额,加上该项目调整分录和抵销分录的借方发生额,减去该项目调整分录和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。

(四) 填列合并财务报表。即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。

四、合并财务报表附注中应当披露以下信息

- (一) 企业集团的基本情况
- (二) 财务报表的编制基础
- (三) 遵循企业会计准则的声明
- (四) 重要会计政策和会计估计
- (五) 会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明
- (六) 报表重要项目的说明
- (七) 或有事项
- (八) 资产负债表日后事项
- (九) 关联方关系及其交易
- (十) 风险管理
- (十一) 母公司和子公司信息

1.子公司的清单,包括企业名称、注册地、业务性质、母公司的持股比例和表决权比例;  
2.母公司直接或通过其他子公司间接拥有被投资单位表决权不足半数但能对其形成控制的原因;

3.母公司直接或通过其他子公司间接拥有被投资单位半数以上的表决权但未能对其形成控制的原因;

4.子公司所采用的会计政策与母公司不一致的,母公司编制合并财务报表的处理方法;

5.子公司与母公司会计期间不一致的,母公司编制合并财务报表的处理方法;

6.本期增加子公司,具体披露格式参见本办法第二十章财务报告第七节附注、财务情况说明书及内部报表;

7.本期不再纳入合并财务报表合并范围的原子公司的名称、注册地、业务性质、母公司的持股比例和表决权比例,本期不再成为子公司的原因,其在处置日和上一会计期间资产负债表日资产、负债和所有者权益的金额以及本期期初至处置日止的收入、费用和利润的金额;

8.子公司向母公司转移资金的能力受到严格限制的情况;

9.作为子公司纳入合并范围的特殊目的主体的业务性质、业务活动等;

10.需要在合并财务报表附注中说明的其他事项。

### 第三节 合并资产负债表

合并资产负债表,是指反映企业集团在某一特定日期财务状况的财务报表,由合并资产、负债和所有者权益各项目组成。

#### 一、对子公司的个别财务报表进行调整

在编制合并财务报表时,首先应对各子公司进行分类,分为同一控制下企业合并中取得的子公司和非同一控制下企业合并中取得的子公司两类。

##### (一)属于同一控制下企业合并中取得的子公司

对于属于同一控制下企业合并中取得的子公司的个别财务报表,如果不存在与母公司会计政策和会计期间不一致的情况,则不需要对该子公司的个别财务报表进行调整,即不需要将该子公司的个别财务报表调整为公允价值反映的财务报表,只需要抵销内部交易对合并财务报表的影响即可。

##### (二)属于非同一控制下企业合并中取得的子公司

对于属于非同一控制下企业合并中取得的子公司,除了存在与母公司会计政策和会计期间不一致的情况,需要对该子公司的个别财务报表进行调整外,还应当根据母公司为该子公司设置的备查簿的记录,以记录的该子公司的各项可辨认资产、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、负债及或有负债在期末资产负债表日的金额。

购买方通过企业合并取得被购买方 100% 股权的,被购买方可以按照合并中确认的可辨认资产、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。

#### 二、按权益法调整对子公司的长期股权投资

在合并工作底稿中,按权益法调整对子公司的长期股权投资,其调整分录为: 1.确认应享有被投资企业净利润的份额时

借:长期股权投资

贷:投资收益

2. 确认收到被投资单位分配的现金股利,同时抵销原按成本法确认的投资收益

借:投资收益

贷:长期股权投资

3.确认应享有被投资企业其他综合收益的份额时

借:长期股权投资

贷:其他综合收益

4.确认应享有被投资企业除净利润、其他综合收益、利润分配以外所有者权益变动份额时

借:长期股权投资

贷:资本公积

5.连续编制合并报表时

借:长期股权投资

贷:未分配利润—期初

其他综合收益

资本公积—其他资本公积

三、编制合并资产负债表时应进行抵销处理的项目

合并财务报表的抵销主要有以下五种情况:

- 1.长期股权投资与子公司所有者权益的抵销;
  - 2.母公司对子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益的抵销;
  - 3.内部债权与债务项目的抵销;
    - (1) 内部债权债务项目本身的抵销。
    - (2) 内部投资收益(利息收入)和利息费用的抵销。
    - (3) 内部应收账款计提坏账准备的抵销。
  - 4.内部商品销售业务的抵销;
    - (1) 不考虑存货跌价准备情况下内部商品销售业务的抵销。
    - (2) 存货跌价准备的抵销。
  - 5.内部固定资产交易的抵销处理。
    - (1) 未发生变卖或报废的内部交易固定资产的抵销。
    - (2) 发生变卖或报废情况下的内部交易固定资产的抵销。
- (一) 长期股权投资与子公司所有者权益的抵销处理

母公司对子公司进行的长期股权投资,一方面反映为长期股权投资以外的其他资产的减少,另一方面反映为长期股权投资的增加,在母公司个别资产负债表中作为资产类项目中的长期股权投资列示。子公司接受这一投资时,一方面增加资产,另一方面作为实收资本(或股本,下同)处理,在其个别资产负债表中一方面反映为实收资本的增加,另一方面反映为相对应的资产的增加。

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,“少数股东权益”项目应当在“所有者权益”项目下单独列示。

编制抵销分录时,应按调整后的账面价值借记“实收资本(股本)”、“资本公积”、“盈余公积”、“未分配利润”项目,按调整后的账面价值贷记“长期股权投资”项目,按被投资方可辨认净资产公允价值 $\times$ (1-母公司持股比例)的数额贷记“少数股东权益”项目,当母公司对子公司长期股权投资的金额大于在子公司所有者权益中所享有的份额时,应按其差额计入“商誉”项目;当母公司对子公司长期股权投资的金额小于在子公司所有者权益中所享有的份额时,分别以下两种情况:①若其子公司为当期合并的,贷记“营业外收入”;②若其子公司为以前年度合并的贷记“未分配利润—年初”。

借:股本—年初

—本年

资本公积—年初

—本年

盈余公积—年初

—本年

未分配利润—年末

商誉（借方差额）

贷：长期股权投资

少数股东权益（子公司所有者权益×少数股东投资持股比例）

未分配利润—年初（合并当期营业外收入）（贷方差额）

同一控制下的企业合并，没有借贷方差额。

如母公司对长期股权投资计提减值准备的，还应同时抵销相应的长期股权投资减值准备。

子公司持有母公司的长期股权投资、子公司相互之间持有的长期股权投资，也应当比照上述母公司对子公司的股权投资的抵销方法进行抵销处理。

## （二）内部债权与债务的抵销

### 1. 内部应收账款与应付账款的抵销

#### （1）初次编制合并财务报表时应收账款和应付账款的抵销

借：应付账款

贷：应收账款

借：应收账款—坏账准备

贷：信用减值损失

借：所得税费用

贷：递延所得税资产

#### （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

首先，将内部应收账款与应付账款予以抵销，即按内部应收账款的金额。

借：应付账款

贷：应收账款

其次，应将上期信用减值损失中抵销的内部应收账款计提的坏账准备对本期期初未分配利润的影响予以抵销，即按上期信用减值损失项目中抵销的内部应收账款计提的坏账准备的金额。

借：应收账款—坏账准备

贷：未分配利润—期初

借：未分配利润—期初

贷：递延所得税资产

再次，对于本期个别财务报表中内部应收账款相对应的坏账准备增减变动的金额也应以抵销，即按照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。

借：应收账款—坏账准备

贷：信用减值损失

借：所得税费用

贷：递延所得税资产

如果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是减少的。

借：信用减值损失

贷：应收账款—坏账准备

借：递延所得税资产

贷：所得税费用

在第三期编制合并财务报表的情况下，必须将第二期内部应收账款期末余额相应的坏账准备予以抵销，以调整期初未分配利润的金额。然后，计算确定本期内部应收账款相对应的坏账准备增减变动的金额，并将其增减变动的金额予以抵销。其抵销分录与第二期编制的抵销分录相同。

## 2.内部预付账款与内部预收账款、合同负债的抵销

借:预收账款

    合同负债

    贷:预付账款

## 3.内部应收款项融资与内部应付票据的抵销

借:应付票据

    贷:应收款项融资

## 4.内部应付债券与债权投资的抵销

内部应付债券与债权投资无差额时:

借:应付债券

    贷:债权投资

如果债权投资企业持有的债券是在证券市场上从第三方手中购入的,则债权投资与发行债券企业的应付债券抵销可能出现差额,应作为投资收益或财务费用处理。

借:应付债券

    贷:债权投资

        投资收益

### (三) 存货价值中包含的未实现内部销售损益的抵销处理

#### 1.当期内部购进商品并形成存货情况下的抵销处理

借:营业收入

    贷:营业成本

借:营业成本

    贷:存货

借:递延所得税资产

    贷:所得税费用

#### 2.连续编制合并财务报表时内部购进商品的抵销处理

##### (1) 不考虑存货跌价准备情况下内部商品销售业务的抵销

借:未分配利润—年初(年初存货中包含的未实现内部销售利润)

    营业收入(本期内部商品销售产生的收入)

    贷:营业成本

        存货(期末存货中未实现内部销售利润)

上述抵销分录的原理为:本期发生的未实现内部销售收入与本期发生存货中未实现内部销售利润之差即为本期发生的未实现内部销售成本。抵销分录中的“未分配利润—年初”和“存货”两项之差即为本期发生的存货中未实现内部销售利润。

若考虑所得税的影响,首先确认期初存货中未实现内部销售利润产生的递延所得税资产:

借:递延所得税资产

    贷:未分配利润—年初

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为期末存货中未实现内部销售利润产生的递延所得税资产。

借:递延所得税资产

    贷:所得税费用

##### (2) 存货跌价准备的抵销

首先抵销存货跌价准备期初数,

借:存货—存货跌价准备

    贷:未分配利润—年初

然后抵销存货跌价准备期初数与期末数的差额,但存货跌价准备的抵销以存货中未实现内部销售利润为限。

#### (四) 内部固定资产交易的抵销处理

##### 1. 未发生变卖或报废的内部交易固定资产的抵销

(1) 将期初固定资产原价中未实现内部销售利润抵销

借:未分配利润—年初

贷:固定资产—原价(期初固定资产原价中未实现内部销售利润)

(2) 将期初累计多提折旧抵销

借:固定资产—累计折旧(期初累计多提折旧)

贷:未分配利润—年初

(3) 将本期购入的固定资产原价中未实现内部销售利润抵销

1) 一方销售的商品,另一方购入后作为固定资产

借:营业收入(本期内部固定资产交易产生的收入)

贷:营业成本(本期内部固定资交易产生的销售成本)

固定资产—原价(本期购入的固定资产原价中未实现内部销售利润)

2) 一方的固定资产,另一方购入后仍作为固定资产

借:资产处置损益

贷:固定资产—原价

(4) 将本期多提折旧抵销

借:固定资产—累计折旧(本期多提折旧)

贷:管理费用

##### 2. 发生变卖或报废情况下的内部交易固定资产的抵销

将上述(一)抵销分录中的“固定资产—原价”科目和“固定资产—累计折旧”科目用“资产处置损益”科目代替。

(1) 将期初固定资产原价中未实现内部销售利润抵销

借:未分配利润—年初

贷:资产处置损益(期初固定资产原价中未实现内部销售利润)

(2) 将期初累计多提折旧抵销

借:资产处置损益(期初累计多提折旧)

贷:未分配利润—年初

(3) 将本期多提折旧抵销

借:资产处置损益(本期多提折旧)

贷:管理费用

#### (五) 内部无形资产交易的抵销处理

内部无形资产交易的抵销与内部固定资产交易的处理相同。

### 三、母公司在报告期内增减子公司在合并资产负债表中的反映

#### (一) 母公司在报告期内增加子公司在合并资产负债表中的反映

在编制合并资产负债表时,应当区分同一控制下的企业合并增加的子公司和非同一控制下的企业合并增加的子公司两种情况。

##### 1. 同一控制下企业控股合并的处理

被合并方的有关资产、负债应以其在最终控制方财务报表中的账面价值并入合并财务报表(合并方与被合并方采用的会计政策不同的,指按照合并方的会计政策,对被合并方有关资产、负债经调整后的账面价值)。合并方与被合并方在合并日及以前期间发生的交易,应作为内部交易进行抵销。

同一控制下企业控股合并的基本处理原则是视同合并后形成的报告主体在合并日及以前期间一直存在,在合并资产负债表中,对于被合并方在企业合并前实现的留存收益(盈余公积和未分配利润之和)中归属于合并方的部分,应按以下规定,自合并方的资本公积转入留存收益。

(1)确认企业合并形成的长期股权投资后,合并方账面资本公积(资本溢价或股本溢价)贷方余额大于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分,在合并资产负债表中,应将被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分自“资本公积”转入“盈余公积”和“未分配利润”。在合并工作底稿中:

借:资本公积—本年  
贷:盈余公积—本年  
未分配利润—本年

(2)确认企业合并形成的长期股权投资后,合并方账面资本公积(资本溢价或股本溢价)贷方余额小于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分的在合并资产负债表中,应以合并方资本公积(资本溢价或股本溢价)的贷方余额为限,将被合并方在企业合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分自“资本公积”转入“盈余公积”和“未分配利润”。在合并工作底稿中:

借:资本公积—本年  
贷:盈余公积—本年  
未分配利润—本年

因合并方的资本公积(资本溢价或股本溢价)余额不足,被合并方在合并前实现的留存收益在合并资产负债表中未予全额恢复的,合并方应当在财务报表附注中对这一情况进行说明。

因同一控制下企业合并增加的子公司,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)。

1)借:实收资本—期初  
资本公积—期初  
盈余公积—期初  
未分配利润—期初  
贷:资本公积—期初  
少数股东权益—期初

同时,对于被合并方在以前年度实现的留存收益中归合并方的部分,在合并工作底稿中应自资本公积(以期初的资本溢价为限)转入留存收益:

2)借:资本公积—期初(资本溢价)  
贷:盈余公积—期初  
未分配利润—期初

对于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限,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,并将合并而增加的净资产在比较报表中调整所有者权益项下的相关项目。

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损益。

## 2.非同一控制下企业控股合并的处理

非同一控制下的企业控股合并中形成母子公司关系的,购买方一般应于购买日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。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、负债应以其在购买日的公允价值计量,长期股权投资的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,体现为合并财务报表中的商誉;长期股权投资的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,应计入合并利润表中作为合并当期损益。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。

因非同一控制下企业合并增加的子公司,不应当调整合并资产负债表中的期初数。

企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制的,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,公允价值与其账面价值之间的差额计入当期投资收益;购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益以及除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他所有者权益变动(以下简称“其他所有者权益变动”)的,与其相关的其他综合收益、其他所有者权益变动应当转为购买日所属当期收益,由于被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产变动而产生的其他综合收益除外。

企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的,在合并财务报表上,首先,应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、取得时点及取得对价等信息来判断分步交易是否属于“一揽子交易”。各项交易的条款、条件以及经济影响符合以下一种或多种情况的,通常应将多次交易事项作为“一揽子交易”进行会计处理:(1)这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的;(2)这些交易整体才能达成一项完整的商业结果;(3)一项交易的发生取决于至少一项其他交易的发生;(4)一项交易单独看是不经济的,但是和其他交易一并考虑时是经济的。

如果分步取得对子公司股权投资直至取得控制权的各项交易属于“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进行会计处理。

如果不属于“一揽子交易”,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,公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益;购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益、其他所有者权益变动的,应当转为购买日所属当期收益,由于被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产变动而产生的其他综合收益除外。

### (二)母公司在报告期内处置子公司在合并资产负债表中的反映

母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。丧失对子公司的控制权而使其成为非子公司的情况下,应当将其排除在合并财务报表的合并范围之外。

#### 1.在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司长期股权投资

处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额,应当调整资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积不足冲减的,调整留存收益。

#### 2.母公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权

##### (1)一次交易处置子公司

母公司因处置部分股权投资或其他原因丧失了对原有子公司控制的,在合并财务报表中,应当进行如下会计处理:

①终止确认相关资产负债、商誉等的账面价值,并终止确认少数股东权益(包括属于少数股东权益的其他综合收益)的账面价值。

②按照丧失控制权日的公允价值进行重新计量剩余股权,按剩余股权对被投资方的影响程度,将剩余股权作为长期股权投资或金融工具进行核算。

③处置股权取得的对价和剩余股权公允价值之和,减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值的份额与商誉之和,形成的差额计入丧失控制权当期的投资收益。

④与原有子公司的股权投资相关的其他综合收益、其他所有者权益变动,应当在丧失控制权时转入当期损益,由于被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产变动而产生的其他综合收益除外。

#### (2) 多次交易分步处置子公司

企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权,在合并财务报表中,首先判断分步交易是否属于“一揽子交易”。如果分步交易不属于“一揽子交易”,则在丧失对子公司控制权以前的各项交易,应按照上述“1.在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司长期股权投资”的有关规定进行会计处理。

如果分步交易属于“一揽子交易”,则应将各项交易作为一项处置原有子公司并丧失控制权的交易进行会计处理,其中,对于丧失控制权之前的每一次交易,处置价款与处置投资对应的享有该子公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值的份额之间的差额,在合并财务报表中应当计入其他综合收益,在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。

#### (三) 购买子公司少数股权的处理

企业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,该类交易或事项发生以后,应当遵循以下原则分别母公司个别财务报表以及合并财务报表两种情况进行处理:

1.从母公司个别财务报表角度,其自子公司少数股东处新取得的长期股权投资应当按照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)开始所确定的净资产价值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。

企业以非货币资产出资设立子公司或对子公司增资,在编制合并财务报表时,需要将非货币资产调整恢复至原账面价值,并在此基础上持续编制合并财务报表。

#### (四) 因子公司的少数股东增资而稀释母公司拥有股权比例的处理

由于子公司的少数股东对子公司进行增资,导致母公司股权稀释,母公司应当按照增资前的股权比例计算其在增资前子公司账面净资产中的份额,该份额与增资后按母公司持股比例计算的在增资后子公司账面净资产份额之间的差额计入资本公积,资本公积不足冲减的,调整留存收益。

## 第四节 合并利润表

合并利润表,是指反映企业集团在一定会计期间的经营成果的财务报表。

### 一、编制合并利润表时应进行抵销处理的项目

#### (一) 内部营业收入和内部营业成本的抵销处理

内部营业收入,是指企业集团内部母公司与子公司、子公司相互之间发生的商品销售(或劳务提供,下同)活动所产生的营业收入。内部营业成本,是指企业集团内部母公司与子公司、子公司相互之间发生的销售商品的营业成本。对内部销售收入和内部销售成本进行抵销,参见上节“存货价值中包含的未实现内部销售损益的抵销处理”的内容。

#### (二) 购买企业内部购进商品作为固定资产、无形资产等资产使用时的抵销处理

企业集团内母公司与子公司、子公司相互之间将自身的产品销售给其他企业作为固定资产(作为无形资产等的处理原则类似)使用的抵销处理,参见上节“内部交易形成的固定资产在购入当期的抵销处理”的内容。

#### (三) 内部应收款项计提的坏账准备等减值准备的抵销处理

编制合并资产负债表时,需要将内部应收账款与应付账款相互抵销,与此相适应需要将内部应收账款计提的坏账准备予以抵销,参见上节“应收账款与应付账款的抵销处理”的内容。

#### (四) 内部投资收益(利息收入)和利息费用的抵销处理

在编制合并财务报表时,应当在抵销内部发行的应付债券和债权投资等内部债权债务的同时,将内部应付债券和债权投资相关的利息费用与投资收益(利息收入)相互抵销,即将内部债券投资收益与内部发行债券的利息费用相互抵销。

借:投资收益

贷:财务费用

#### (五) 母公司与子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益的抵销处理

内部投资收益,是指母公司对子公司或子公司对母公司、子公司相互之间的长期股权投资的收益,即母公司对子公司的长期股权投资在合并工作底稿中按权益法调整的投资收益,实际上就是子公司当期营业收入减去营业成本和期间费用、所得税费用等后的余额与其持股比例相乘的结果。在子公司为全资子公司的情况下,母公司对某一子公司在合并工作底稿中按权益法调整的投资收益,实际上就是该子公司当期实现的净利润。编制合并利润表时实际上是将子公司的营业收入、营业成本和期间费用视为母公司本身的营业收入、营业成本和期间费用同等看待,与母公司相应的项目进行合并,是将子公司的净利润还原为营业收入、营业成本和期间费用,也就是将投资收益还原为合并利润表中的营业收入、营业成本和期间费用处理。因此,编制合并利润表时,必须将对子公司长期股权投资收益予以抵销。

由于合并所有者权益变动表中的本年利润分配项目是站在整个企业集团角度,反映对母公司股东和子公司的少数股东的利润分配情况,因此,子公司的个别所有者权益变动表中本年利润分配各项目的金额,包括提取盈余公积、对所有者(股东)的分配和期末未分配的金额都必须抵销。在子公司为全资子公司的情况下,子公司本期利润就是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。在子公司为非全资子公司的情况下,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项目也正好相抵销。

借:投资收益

少数股东损益

未分配利润—期初

贷:提取盈余公积

对所有者(或股东)的分配

未分配利润—期末

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的盈余公积的金额全额抵销,即通过贷记“提取盈余公积”、“对所有者(或股东)的分配”和“未分配利润—期末”项目,将其全部抵销。在当期合并财务报表中不需要将已经抵销的提取盈余公积的金额调整回来。

## 二、母公司在报告期内增减子公司在合并利润表中的反映

### (一) 母公司在报告期内增加子公司在合并利润表中的反映

母公司因追加投资等原因控制了另一个企业即实现了企业合并,母公司应当编制合并日的合并利润表。

1.因同一控制下企业合并的子公司,在编制合并利润表时,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。

2.因非同一控制下企业合并增加的子公司,在编制合并利润表时,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。

### (二) 母公司在报告期内处置子公司在合并利润表中的反映

母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。

## 三、子公司发生超额亏损在合并利润表中的反映

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,其余仍应当冲减少数股东权益。

## 第五节 合并现金流量表

合并现金流量表,是指综合反映母公司及其所有子公司组成的企业集团在一定会计期间现金和现金等价物的流入和流出的报表。现金流量表要求按照收付实现制反映企业经济业务所引起的现金流入和流出,按照规定企业应当采用直接法列示经营活动产生的现金流量。在采用直接法的情况下,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,反映企业集团在一定会计期间的现金流量情况。

### 一、编制合并现金流量表时应进行抵销处理的项目

在本节,合并现金流量表的抵销分录中,“借记”表示现金流出的减少,“贷记”表示现金流入的减少。

(一)企业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应将母公司当期以现金对子公司长期股权投资所产生的现金流量予以抵销。

借:投资支付的现金

贷:吸收投资收到的现金

应将母公司当期以现金购买子公司持有的其他企业股票所产生的现金流量予以抵销。

借:收回投资收到的现金

贷:投资支付的现金

(二)企业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

应当在母公司与子公司现金流量表数据简单相加的基础上,将母公司当期取得投资收益收到的现金与子公司分配股利、利润或偿付利息支付的现金予以抵销。

借:分配股利、利润或偿付利息支出的现金

贷:取得投资收益收到的现金

经营活动收到的现金(财务公司)

### (三) 企业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

应当在母公司与子公司现金流量表数据简单相加的基础上,将母公司与子公司、子公司相互之间当期以现金结算债权与债务所产生的现金流量予以抵销。

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

(四) 企业集团内部当期销售商品所产生的现金流量的抵销处理

应当在母公司与子公司现金流量表数据简单相加的基础上,将母公司与子公司、子公司相互之间当期销售商品所产生的现金流量予以抵销。

借:购买商品、接受劳务支付的现金

贷:销售商品、提供劳务收到的现金

(五) 企业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

应当在母公司与子公司现金流量表数据简单相加的基础上,将母公司与子公司、子公司相互之间处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额与购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金相互抵销。

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

销售商品、提供劳务收到的现金

(六) 公司及所属子公司从财务公司筹集借款所收到的现金与财务公司经营活动支付的现金的抵销处理

借:经营活动支付的现金

贷:取得借款收到的现金

二、母公司在报告期内增减子公司在合并现金流量表中的反映

(一) 母公司在报告期内增加子公司在合并现金流量表中的反映

在编制合并现金流量表时,应当区分同一控制下的企业合并增加的子公司和非同一控制下的企业合并增加的子公司两种情况。

1. 因同一控制下企业合并增加的子公司以及业务,在编制合并现金流量表时,应当将该子公司以及业务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,同时应当对比较报表的相关项目进行调整,视同合并后的报告主体自最终控制方开始控制时点起一直存在。合并日合并现金流量表的编制与合并利润表的编制原则相同。

2. 因非同一控制下企业合并增加的子公司,在编制合并现金流量表时,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。

(二) 母公司在报告期内处置子公司在合并现金流量表中的反映

母公司在报告期内处置子公司,应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。

三、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与个别现金流量表相比,一个特殊的问题就是在子公司为非全资子公司的情况下,涉及到子公司与其少数股东之间的现金流入和现金流出的处理问题。

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。

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。

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。

需要说明的是,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应当相互抵销,区别

两种情况分别处理:

1.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,应编制的抵销分录为:借记“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目,贷记“年初现金及现金等价物余额”项目。

2.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大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“收到其他与投资活动有关的现金”项目中反映,应编制的抵销分录为:借记“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目和“收到其他与投资活动有关的现金”项目,贷记“年初现金及现金等价物余额”项目。

## 第六节 合并所有者权益变动表

合并所有者权益变动表,是指反映构成企业集团所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况的财务报表。合并所有者权益变动表应当以母公司和子公司的所有者权益变动表为基础,在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并所有者权益变动表的影响后,由母公司合并编制。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。

编制合并所有者权益变动表时需要进行抵销处理的项目,主要有如下项目:

(一)母公司对子公司的长期股权投资与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销,其抵销处理参见本章第三节合并资产负债表中“长期股权投资与子公司所有者权益的相互抵销处理”的内容。

子公司持有母公司的长期股权投资以及子公司相互之间持有的长期股权投资,应当比照上述规定处理。

(二)母公司与子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益应当抵销,其抵销处理参见本章第四节合并利润表中“母公司与子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益抵销处理”的内容。

还需要说明的是,子公司在“专项储备”项目中反映的按照国家相关规定提取的安全生产费等,专项储备不属于其他综合收益,也与留存收益不同,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,借记“未分配利润”项目,贷记“专项储备”项目。