

安徽国通高新管业股份有限公司

会计核算制度

(经公司四届董事会第十八次会议审议通过)

第一章 总说明

1.1 目的和依据

为适应安徽国通高新管业股份有限公司(以下简称“国通管业”)生产经营的核算需要,规范国通管业的会计核算,真实、完整地提供会计信息,根据《中华人民共和国会计法》及国家其他有关法律和法规,制定本办法。

本办法的主要依据如下:

- (1)《中华人民共和国会计法》(中华人民共和国主席令第 24 号)
- (2)《公司会计准则 2006》(中华人民共和国财政部令第 33 号和财会[2006]3 号)
- (3)《公司会计准则——应用指南》(中华人民共和国财政部财会[2006]18 号)

1.2 适用范围

国通管业系统内公司应在执行《公司会计准则 2006》和《公司会计准则——应用指南》以及相关补充规定的前提下,执行本办法。随着财政部对新会计准则解释的进一步明确和公司对新会计准则影响评价的进一步深入,公司可能调整已采用的相关会计政策,不断完善会计核算办法。

1.3 记账方法

公司应当采用借贷记账法记账。

第二章 基本原则和要求

2.1 财务报告目标

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

2.2 会计基本假设

会计基本假设是公司会计确认、计量和报告的前提，是对会计核算所处时间、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。

2.2.1 会计主体

会计主体是指公司会计确认、计量和报告的空间范围。公司应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告。作为法律主体的公司是一个会计主体，但会计主体不一定是法律主体，在特殊情况下可以以非法律主体作为会计主体进行会计核算。

2.2.2 持续经营

持续经营是指在可以预见的将来，公司将会按当前的规模和状态继续经营下去，不会停业，也不会大规模削减业务。在持续经营前提下，会计确认、计量和报告应当以公司持续、正常的生产经营活动为前提。公司管理层应当评价公司的持续经营能力，对持续经营能力产生重大怀疑的，应当在附注中披露导致对持续经营能力产生重大怀疑的影响因素。公司正式决定或被迫在当期或将在下一个会计期间进行清算或停止营业的，表明其处于非持续经营状态，应当采用其他基础编制财务报表，并在附注中声明财务报表未以持续经营为基础列报、披露的原因和财务报表的编制基础。

2.2.3 会计分期

会计分期是指将一个公司持续经营的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间。会计核算应当划分会计期间，分期结算账目和编制财务报告。会计期间分为年度、半年度、季度和月度。年度、半年度、季度和月度均按公历起讫日期确定。半年度、季度和月度均称为会计中期。每一期间的会计截止日为该期间的最后一天，不得提前或推迟。公司会计年度应为公历1月1日至12月31日。

2.2.4 货币计量

货币计量是指会计主体在财务会计确认、计量和报告时以货币计量，反映会计主体的生产经营活动。公司的会计核算以人民币为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的公司、可以选定其中一种货币作为记账本位币，但是编报的财务报告应当折算为人民币。在境外设立的公司向国内报送的财务报告，应当折算为人民币。

2.3 会计基础

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

2.4 会计信息质量

会计信息质量要求是对公司财务报告中所提供高质量会计信息的基本规范，是使财务报告中所提供会计信息对投资者等使用者决策有用应具备的质量特征。

2.4.1 可靠性

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

2.4.2 相关性

相关性要求公司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公司过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。

2.4.3 可理解性

可理解性要求公司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。

2.4.4 可比性

可比性要求公司提供的会计信息应当相互可比，主要包括同一公司不同时期可比和不同公司相同会计期间可比。

2.4.5 实质重于形式

实质重于形式要求公司应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，而不仅仅以交易或者事项的法律形式为依据。但是法律形式仍然是会计核算的重要依据，当某项交易或事项可能因法律形式的缺陷而导致其权利或利益受到严重损害甚至难以实现时，则应当主要以其现存的法律形式作为会计核算的依据。

2.4.6 重要性

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

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

对上述重要程度的判断，应从质和量两方面分析。从性质上分析，当某一事项有可能对决策产生一定影响时，就属于重要项目；从数量上分析，当某一项目的数量达到一定规模时，

就可能对决策产生影响。公司在运用重要性原则时，应在财务报告中披露所采用的重要程度标准。

2.4.7 谨慎性

谨慎性要求公司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。

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

2.4.8 及时性

及时性要求公司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。

2.5 会计要素

2.5.1 资产

资产是指公司过去的交易或者事项形成的、由公司拥有或者控制的、预期会给公司带来经济利益的资源。同时满足以下条件的资源，应当确认为资产：

- （1）与该资源有关的经济利益很可能流入公司；
- （2）该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

2.5.2 负债

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

- （1）与该义务有关的经济利益很可能流出公司；
- （2）未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

2.5.3 所有者权益

所有者权益是指公司资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。所有者权益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，由实收资本（或股本）、资本公积（含资本溢价或股本溢价、其他资本公积）、盈余公积、未分配利润以及商业银行等金融公司在税后利润中提取的一般风险准备等。所有者权益的确认和计量依赖于其他会计要素，尤其是资产和负债的确认和计量。

2.5.4 收入

收入是指公司在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。收入的确认至少应当符合以下条件：

- (1) 与收入相关的经济利益很可能流入公司；
- (2) 经济利益流入公司的结果会导致资产的增加或者负债的减少；
- (3) 经济利益的流入额能够可靠计量。

2.5.5 费用

费用是指公司在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。费用的确认至少应当符合以下条件：

- (1) 与费用相关的经济利益很可能流出公司；
- (2) 经济利益流出公司的结果会导致资产的减少或者负债的增加；
- (3) 经济利益的流出额能够可靠计量。

2.5.6 利润

利润是指公司在一定会计期间的经营成果，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。利润的确认和计量依赖于收入、费用、利得、损失的确认和计量。

2.6 会计计量

会计计量是为了将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于财务报表而确定其金额的过程。公司应当按照规定的会计计量属性进行计量，确定相关金额。

2.6.1 历史成本

历史成本又称实际成本，就是取得或制造某项财产物资时所实际支付的现金或其他等价物。在历史成本计量下，资产按照其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。负债按照其因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额，或者承担现时义务的合同金额，或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。

2.6.2 重置成本

重置成本又称现行成本，是指按照当前市场条件，重新取得同样一项资产所需支付的现金或现金等价物金额。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。

2.6.3 可变现净值

可变现净值是指在正常生产经营过程中，以预计售价减去进一步加工成本和预计销售费用以及相关税费后的净值。在可变现净值计量下，资产按照其正常对外销售所能收到现金或者现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额计量。可变现净值通常用于存货资产减值情况下的后续计量。

2.6.4 现值

现值是指对未来现金流量以恰当的折现率进行折现后的价值，是考虑货币时间价值的一种计量属性。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。

2.6.5 公允价值

公允价值是指在公平交易中，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。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。

公司在对会计要素进行计量时，一般应当采用历史成本，采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值计量的，应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。

2.7 财务报告

财务报告是公司对外提供的反映公司某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。财务报告包括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。其中，财务报表由报表本身及其附注两部分构成，附注是财务报表的有机组成部分，而报表至少应当包括资产负债表、利润表、和现金流量表等报表。

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

国通管业应定期按照上市公司要求报送中期财务报告和年度财务决算报告。

第三章 具体会计政策

3.1 现金及现金等价物的确定标准

现金，是指公司库存现金以及可以随时用于支付的存款。

现金等价物，是指公司持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。期限短，一般是指从购买日起三个月内到期。现金等价物通常包括三个月内到期的债券投资等。权益性投资变现的金额通常不确定，因而不属于现金等价物。公司应当根据具体情况，确定现金等价物的范围，一经确定不得随意变更。

不能随时支取的定期或冻结银行存款在编制现金流量表时不应被视为现金和现金等价物。

3.2 金融工具

国通管业暂未涉及。

3.3 存货

一、存货包含的内容

存货是指公司在日常生产经营过程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。公司持有存货的最终目的是为了出售，公司存货通常包括以下内容：

（一）原材料，指公司在生产过程中经加工改变其形态或性质并构成产品主要实体的各种原料及主要材料、辅助材料、外购半成品（外购件）、修理用备件（备品备件）、包装材料、燃料等。为建造固定资产等各项工程而储备的各种材料不符合存货的定义，不能作为公司存货进行核算。

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

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

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

（五）商品，指商品流通公司外购或委托加工完成验收入库用于销售的各种商品。

（六）周转材料，指公司能够多次使用、但不符合固定资产定义的材料，如为了包装本公司商品而储备的各种包装物，各种工具、管理用具、玻璃器皿、劳动保护用品以及在经营

过程中周转使用的容器等低值易耗品和建造承包商的钢模板、木模板、脚手架等其他周转材料。但是，周转材料符合固定资产定义的，应作为固定资产处理。

二、存货确认的条件

存货同时满足以下两个条件的，才能予以确认：

- (1) 与该存货有关的经济利益很可能流入公司；
- (2) 该存货的成本能够可靠地计量。

3.3.1 存货的初始计量

公司取得存货应当按照成本进行计量。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本三个组成部分。

一、外购存货的成本

公司外购存货主要包括原材料和商品。外购存货的成本即存货的采购成本，指公司物资从采购到入库前所发生的全部支出，包括购买价款、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。

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

1. 从供货单位、外部运输机构等收回的物资短缺或其他赔款，应冲减所购物资的采购成本。
2. 因遭受意外灾害发生的损失和尚待查明原因的途中损耗，暂作为待处理财产损溢进行核算，查明原因按照管理权限报经批准后计入管理费用或营业外支出。

商品流通公司在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用等进货费用，应当计入所购商品成本。实务中，公司也可以先进行归集，期末根据所购商品的存销情况进行分摊。对于已售商品的进货费用，计入主营业务成本；对于未售商品的进货费用，计入期末存货成本。公司采购商品的进货费用金额较小的，可以在发生时直接计入当期销售费用。

二、加工取得的存货的成本

公司通过进一步加工取得的存货主要包括产成品、在产品、半成品、委托加工物资等，其成本由采购成本、加工成本构成。某些存货还包括使存货达到目前场所和状态所发生的其他成本，如可直接认定的产品设计费用等。通过进一步加工取得的存货的采购成本由所使用或消耗的原材料采购成本转移而来，加工成本包括直接人工以及按照一定方法分配的制造费用。

制造费用的分配按生产车间或部门先进行归集，然后根据归集的制造费用的金额，按产

成品产量进行分配。

在同一生产过程中，如果同时生产两种或两种以上的产品，如联产品、主产品和副产品，并且每种产品的加工成本不能直接区分，则这些加工成本应当按照合理的方法在各种产品之间进行分配。联产品的加工成本可选用的分配方法实物数量法。在分配主产品和副产品的加工成本时，通常先确定副产品的加工成本，将其差额确定为主产品的加工成本。

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

公司在进行成本计算时，应当根据其生产经营特点、生产经营组织类型和成本管理要求，确定成本计算方法。成本计算的基本方法有品种法、分批法和分步法三种。

公司具体选用哪种分配方法分配制造费用，由公司自行决定。分配方法已经确定不得随意变更。如需要变更，应当在财务报表附注中予以说明。

三、其他方式取得的存货成本

公司取得存货的其他方式主要包括接受投资者投资、非货币性资产交换、债务重组、公司合并以及存货盘盈等。

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

2. 接受捐赠的存货，按以下规定确定其实际成本：

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

(2) 捐赠方没有提供有关凭据的，按如下顺序确定其实际成本：

①同类或类似存货存在活跃市场的，按同类或类似存货的市场价格估计的金额，加上应支付的相关税费作为实际成本；

②同类或类似存货不存在活跃市场的，按所接受捐赠的存货的预计未来现金流量现值，作为实际成本。

如果捐赠方系公司的关联方，则公司应按所接受捐赠的存货在捐赠方的账面价值加上应支付的相关税费，作为实际成本。

3. 公司接受的债务人以非现金资产抵偿债务方式取得的存货，或以应收债权换入存货的。按照取得的存货公允价值减去可抵扣的增值税进项税额后的差额，加上应支付的相关税费，作为实际成本。

4. 以非货币性资产交换换入的存货，如果该项资产交换具有商业实质且换入存货和换出资产的公允价值均能可靠计量的，应当以换出资产的公允价值减去可抵扣的增值税进项税额后的差额，加上应支付的相关税费，作为实际成本，但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。

如果该项资产交换不具有商业实质但换入、换出的资产能够可靠地计量的，或虽具有商业实质但换入、换出资产的公允价值不能够可靠地计量的，应按换出资产的账面价值减去可抵扣的增值税进项税后的差额，加上应支付的相关税费，作为实际成本。

涉及补价的，按以下规定确定换入存货的实际成本：

(1) 按公允价值和相关税费作为换入存货成本的情况下，发生补价的：

①收到补价的，按换入存货公允价值减去可抵扣的增值税进项税后的差额，加上应支付的相关税费，作为实际成本；或按换出存货公允价值减去可抵扣的增值税进项税额及收到的补价的差额，加上应支付的相关税费，作为实际成本；

②支付补价的，按换入存货的公允价值减去可抵扣的增值税进项税后的差额，加上应支付的相关税费，作为实际成本；或按换出资产的公允价值减去可抵扣的增值税进项税后的差额，加上支付的补价及应支付的相关税费，作为实际成本。

(2) 按账面价值和相关税费作为换入存货的成本的情况下，发生补价的：

①收到补价的，按换出资产的账面价值减去可抵扣的增值税进项税额后的差额，加上应支付的相关税费。减去补价后的余额，作为实际成本；

②支付补价的，按换出资产的账面价值减去可抵扣的增值税进项税额后的差额，加上应支付的相关税费和补价，作为实际成本。

5. 盘盈的存货应按其重置成本作为入账价值，并通过“待处理财产损溢”科目进行会计处理，按管理权限报经批准后冲减当期管理费用。

四、不计入存货成本的相关费用

下列费用不应当计入存货成本，而应当在其发生时确认为当期损益：

1. 非正常消耗的直接材料、直接人工及制造费用；

2. 仓储费用：指公司在采购入库后发生的储存费用，但是在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用应计入存货成本；

3. 不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出。

五、借款费用资本化的存货成本

公司为需要经过相当长时间（通常为一年以上）的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的存货而借入的专门借款或占用了一般借款所发生的借款费用，符合资本化条件的，应按照本办法规定的借款费用资本化原则，计入相关存货的成本。

3.3.2 发出存货的计量

一、确定发出存货成本的方法

公司应当根据各类存货的实物流转方式、公司管理的要求、存货的性质等实际情况，合理地选择发出存货成本的计算方法，以合理确定当期发出存货的实际成本。对于性质和用途相似的存货，应当采用相同的成本计算方法确定发出存货的成本。确定发出存货的成本时，月末一次加权平均法，不得采用后进先出法确定发出存货的成本。

国通管业发出的存货,根据存货的性质采用月末一次加权平均法,成本计算方法一经确定,不得随意变更,如确需变更,需报公司董事会批准。

二、存货成本的结转

公司在确认存货销售收入的当期,将已经销售存货的成本结转为当期营业成本。对已售存货计提了存货跌价准备的,还应结转已计提的存货跌价准备,冲减当期营业成本。

公司周转材料符合存货定义和确认条件的,按照使用次数分次计入成本费用。余额较小的,可在领用时一次计入成本费用,以简化核算,但为加强实物管理,应当在备查簿上进行登记。

3.3.3 期末存货的计量

资产负债表日,存货应当按照成本与可变现净值孰低计量,即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,同时按照存货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。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要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。

如果以前减记存货价值的影响因素已经消失,则减记的金额应当予以恢复,并在原已计提的存货跌价准备的金额内转回,转回的金额计入当期损益。

存货发生的盘亏或毁损,应作为待处理财产损溢进行核算。按管理权限报经批准后,根据造成存货盘亏或毁损的原因,分别以下情况进行处理:

(一)属于计量收发差错和管理不善等原因造成的存货短缺,应先扣除残料价值、可以收回的保险赔偿和过失人赔偿,将净损失计入管理费用。

(二)属于自然灾害等非常原因造成的存货毁损,应先扣除处置收入(如残料价值)可以收回的保险赔偿和过失人赔偿,将净损失计入营业外支出。

3.4 长期股权投资

3.4.1 长期股权投资概述

本核算办法规范的长期股权投资是指:

一、公司持有的能够对被投资单位实施控制的权益性投资,即对子公司投资。

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

三、公司持有的能够对被投资单位施加重大影响的权益性投资,即对联营公司投资。

四、公司对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响,且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益性投资。

3.4.2 长期股权投资初始成本计量

长期股权投资在取得时应以初始投资成本计量。公司无论是以何种方式取得长期股权投资,取得投资时,对于支付的对价中包含的应享有被投资单位已经宣告但尚未发放的现金

股利或利润应作为应收项目单独核算，不构成取得长期股权投资的初始投资成本。即公司在支付对价取得长期股权投资时，实际支付的价款中包含的对方已经宣告但尚未发放的现金股利或利润，应作为应收款，构成公司的一项债权，其与取得的对被投资单位的投资应作为两项金融资产。

3.4.2.1 公司合并形成的长期股权投资

公司合并形成的长期股权投资，应当按照下列规定确定其初始投资成本：

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

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

同一控制下公司合并形成的长期股权投资，如子公司按照改制时确定的资产、负债评估价值调整账面价值的，母公司应当按照取得子公司经评估确认净资产的份额作为长期股权投资的成本，该成本与支付对价账面价值的差额调整所有者权益。

（二）非同一控制下的公司合并，形成母子公司关系的，非同一控制下的控股合并中，购买方应当按照确定的公司合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。公司合并成本包括购买方付出的资产、发生或承担的负债、发行的权益性证券的公允价值以及为进行公司合并发生的各项直接相关费用之和。

通过多次交换交易，分步取得股权最终形成公司合并的，公司合并成本为每一单项交换交易的成本之和。其中：达到公司合并前对持有的长期股权投资采用成本法核算的，长期股权投资在购买日的成本应为原账面余额加上购买日为取得进一步的股份新支付对价的公允价值之和；达到公司合并前对长期股权投资采用权益法等方法核算的，购买日应对权益法下长期股权投资的账面余额进行调整，将有关长期股权投资的账面余额调整至最初取得成本，

被投资单位在购买日前发放现金股利或利润时，应考虑该因素影响，在此基础上加上购买日新支付对价的公允价值作为购买日长期股权投资的成本。

3.4.2.2 其他方式形成的长期股权投资

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

（一）以现金购入的长期股权投资，按实际支付的全部价款(包括支付的税金、手续费等相关费用)，作为初始投资成本；实际支付的价款中包含已宣告但尚未领取的现金股利，按实际支付的价款减去已宣告但尚未领取的现金股利后的差额，作为初始投资成本。

（二）公司接受的债务人以非现金资产抵偿债务方式取得的长期股权投资，或以应收债权换入长期股权投资的，按取得的投资公允价值加上应支付的相关税费，作为初始投资成本。

（三）以非货币性资产交换换入的长期股权投资，如果该项资产交换具有商业实质且换入资产和换出资产的公允价值能够可靠地计量的，应当以换出资产的公允价值加上应支付的相关税费，作为初始投资成本，但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。

如果该项资产交换不具有商业实质但换入、换出的资产能够可靠地计量的，或虽具有商业实质但换入、换出资产的公允价值均不能够可靠地计量的，应按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费，作为初始投资成本。

该项资产交换涉及补价的，按以下方法确定初始投资成本：

（1）按公允价值和相关税费作为初始投资成本的情况下，发生补价的：

①收到补价的，按换入投资的公允价值加上应支付的相关税费，作为初始投资成本；或按换出资产公允价值减去收到的补价的差额，加上应支付的相关税费，作为初始投资成本；

②支付补价的，按换入投资的公允价值加上应支付的相关税费，作为初始投资成本；或按换出资产的公允价值加上支付的补价及应支付的相关税费，作为初始投资成本。

（2）按账面价值和相关税费作为初始投资成本的情况下，发生补价的：

①收到补价的，按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费减去补价后的余额，作为初始投资成本；

②支付补价的，按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费和补价，作为初始投资成本。

（四）通过行政划拨方式取得的长期股权投资，按该项投资的公允价值，作为初始投资成本。

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

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

遵循的，应考虑以被投资单位的公允价值为基础确定权益性证券的价值。

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

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

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

（七）公司进行公司制改制，对资产、负债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。

3.4.3 长期股权投资后续计量

长期股权投资在持有期间，根据投资公司对被投资单位的影响程度及是否存在活跃市场、公允价值能否可靠取得等进行划分，应当分别采用成本法及权益法进行核算。

应当采用成本法核算的长期股权投资包括公司持有的对子公司投资以及对被投资单位不具有共同控制或重大影响，且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资。

应当采用权益法核算的长期股权投资包括对合营公司投资和对联营公司投资。

3.4.3.1 采用成本法核算的长期股权投资后续计量

公司所持有的长期股权投资，采用成本法核算时，除追加投资、将应分得的现金股利或利润转为投资或收回投资外，长期股权投资的账面价值一般应当保持不变。被投资单位宣告分派的利润或现金股利，作为当期投资收益。公司确认的投资收益，仅限于所获得的被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的分配额，所获得的被投资单位宣告分派的利润或现金股利超过上述数额的部分，作为初始投资成本的收回，冲减投资的账面价值。

一般情况下，投资公司在取得投资当年自被投资单位分得的现金股利或利润应作为投资成本的收回，原因是被投资单位当年分配的往往是以前年度实现的利润。以后年度，被投资单位累积分派的现金股利或利润超过投资以后至上年末止被投资单位累积实现净损益的，投资公司按照持股比例计算应享有的部分作为投资成本的收回。具体可按以下公式计算：

应冲减初始投资成本的金额=[投资后至本年末（或本期末）止被投资单位分派的现金股利或利润-投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益]×投资公司的持股比例-投资公司已冲减的初始投资成本

应确认的投资收益=投资公司当年获得的利润或现金股利-应冲减初始投资成本的金额

如果投资后至本年末（或本期末）止被投资单位累积分派的现金股利或利润大于投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益，则按上述公式计算应冲减初始投资成本的金额；

如果投资后至本年末（或本期末）止被投资单位累积分派的现金股利或利润等于或小于投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益，则被投资单位当期分派的利润或现金股利中应由投资公司享有的部分，应确认为投资收益。

3.4.3.2 采用权益法核算的长期股权投资后续计量

按照权益法核算的长期股权投资，一般的核算程序为：

一是初始投资或追加投资时，按照初始投资成本或追加投资的投资成本，增加长期股权投资的账面价值。

二是比较初始投资成本与投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，对于初始投资成本小于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，应对长期股权投资的账面价值进行调整，计入取得投资当期的损益（营业外收入）。

三是持有投资期间，随着被投资单位所有者权益的变动相应调整增加或减少长期股权投资的账面价值，并分别情况处理：对属于因被投资单位实现净损益产生的所有者权益的变动，投资公司按照持股比例计算应享有的份额，增加或减少长期股权投资的账面价值，同时确认为当期投资损益；对被投资单位除净损益以外其他因素导致的所有者权益变动，在持股比例不变的情况下，按照持股比例计算应享有或应分担的份额，增加或减少长期股权投资的账面价值，同时确认为资本公积（其他资本公积）。

四是被投资单位宣告分派利润或现金股利时，投资公司按持股比例计算应分得的部分，一般应冲减长期股权投资的账面价值。

（一）初始投资成本的调整

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

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

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

（二）投资损益的确认

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

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

1. 是被投资单位采用的会计政策及会计期间与投资公司的会计政策及会计期间对被投资单位的财务报表进行调整。

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

2. 是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，以及以有关资产减值准备金额等对被投资单位净利润的影响。

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

投资公司在对被投资单位的净利润进行调整时，应考虑重要性原则，不具有重要性的项目可不予调整。符合下列条件之一的，投资公司可以被投资单位的账面净利润为基础，经调整未实现内部交易损益后，计算确认投资损益，同时应在附注中说明下列情况不能调整的事实及其原因：

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

(2) 投资时被投资单位可辨认资产的公允价值与其账面价值相比，两者之间的差额不具有重要性的。该种情况下，因为被投资单位可辨认资产的公允价值与其账面价值差额不大，要求进行调整不符合重要性原则及成本效益原则。

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

3. 对于投资公司与其联营公司及合营公司之间发生的未实现内部交易损益应予以抵消。即，投资公司与联营公司及合营公司之间发生的未实现内部交易损益按照持股比例计算

归属与投资公司的部分应当予以抵消,在此基础上确认投资损益。投资公司与被投资单位发生的未实现内部交易损失,按照本办法“制度2 国通管业资产减值准备计提办法”等规定属于资产减值损失的,应当全额确认。

投资公司与联营公司及合营公司之间的未实现内部交易抵消与投资公司与子公司之间的未实现内部交易损益抵消有所不同,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消的,而投资公司与其联营公司及合营公司之间的未实现内部交易损益抵消仅仅是投资公司或是纳入投资公司合并财务报表范围的子公司享有联营公司或合营公司的权益份额。

应予以注意的是,该未实现内部交易损益的抵消包括顺流交易也包括逆流交易。其中顺流交易是指投资公司向联营公司或合营公司出售资产的交易,逆流交易是指联营公司或合营公司向投资公司出售资产的交易。当该未实现内部交易损益体现在投资方或其联营公司、合营公司持有的资产账面价值中时,相关的损益在计算确认投资损益时应予以抵消。

(1) 对于投资公司向联营公司或合营公司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),投资公司在采用权益法核算确认应享有联营公司或合营公司的投资损益时,应抵消该未实现内部交易损益的影响,同时调整对联营公司或合营公司长期股权投资的账面价值。当投资方向联营公司或合营公司出资或是将资产出售给联营公司或合营公司,同时有关资产由联营公司或合营公司持有时,投资方对于投出或出售资产产生损益确认仅限于归属于联营公司或合营公司其他投资的部分。即在顺流交易中,投资方投出资产或出售资产给其联营公司或合营公司产生的损益中,按照持股比例计算确定归属于本公司的部分不予确认。

(2) 对于联营公司或合营公司向投资公司出售资产的逆流交易,在该交易存在未实现内部交易损益的情况下(即有关资产对外部独立第三方出售),投资公司在采用权益法计算确认应享有联营公司或合营公司购买资产时,在将该资产出售给外部独立的第三方之前,不应该确认联营公司或合营公司因该交易产生的损益中本公司应享有的部分。

因逆流交易产生的未实现内部交易损益,在未对外部独立第三方出售之前,体现在投资方持有资产的账面价值当中。投资公司对外编制合并财务报表的,应在合并财务报表中对长期股权投资及包含未实现内部交易损益的资产账面价值进行调整,抵消有关资产账面价值中包含的未实现内部交易损益,相应调整对联营公司或合营公司的长期股权投资。

应当说明的是,投资公司与其联营公司及合营公司之间无论顺流交易或是逆流交易产生的未实现内部交易损失,属于所转让资产发生减值损失的,有关的未实现内部交易损失不应予以抵消。

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

科目，贷记“长期股权投资（损益调整）”科目；自被投资单位取得的现金股利或利润属于投资成本收回的部分，应冲减长期股权投资的成本。

（四）超额亏损的确认

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

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

投资公司在确认应分担被投资单位发生的亏损时，应将长期股权投资及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益项目的账面价值综合起来考虑，在长期股权投资的账面价值减记至零的情况下，如果仍有未确认的投资损失，应以其他长期权益的账面价值为基础继续确认。另外，投资公司在确认应分担被投资单位的净损失时，除应考虑长期股权投资及其他长期权益的账面价值以外，如果在投资合同或协议中约定将履行其他额外的损失补偿义务，还应按照本办法“3.15 或有事项”的规定确认预计将承担的损失金额。

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

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账外备查登记的金额、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。

（五）被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动

采用权益法核算时，投资公司对于被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动，在持股比例不变的情况下，应按照持股比例与被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动中归属于本公司的部分，相应调整长期股权投资的账面价值，同时增加或减少资本公积。

（六）股票股利的处理

被投资单位分派的股票股利，投资公司不作账务处理，但应于除权日注明所增加的股数，

以反映股份的变化情况。

(七) 合营方向合营公司投出非货币性资产产生损益的处理

合营方向合营公司投出或出售非货币性资产的相关损益，应当按照一下原则处理：

1. 符合下列情况之一的，合营方不应该确认该类交易的损益：

- (1) 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公司。
- (2) 投出非货币性资产的损益无法可靠计量。
- (3) 投出非货币性资产交易不具商业实质。

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公司使用，应该在该项交易中确认归属于合营公司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公司的长期股权投资外还取得了其他货币性或非货币性资产，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。

3.4.3.3 公司追加投资的处理

公司因追加投资等原因能够对被投资单位实施共同控制或重大影响但不构成控制的，应改按权益法核算，应当自实际取得对被投资单位共同控制或对被投资单位实施重大影响时，按股权投资的账面价值作为初始投资成本。公司在确定能否对被投资单位实施控制或施加重大影响时，应当考虑公司和其他方持有的被投资单位当期可转换公司债券、当期可执行认股权证等潜在表决权因素。

公司所持有的可供出售金融资产中的股权投资，由于其公允价值不能再可靠计量，或由于持有意图发生改变，而拟对被投资单位进行控制、共同控制或重大影响的，应按可供出售金融资产的账面价值作为长期股权投资的初始投资成本，与该项投资相关、原直接计入所有者权益的利得或损失仍应保留在所有者权益中，在该金融资产被处置时转出，计入当期损益；该项投资在随后的会计期间发生减值的，原直接计入所有者权益的相关利得或损失，应当转出计入当期损益。

3.4.3.4 公司减少投资的处理

公司因减少投资等原因对被投资单位不再具有共同控制或重大影响的，并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的，应当中止采用权益法核算，改按成本法核算，并按投资的账面价值作为新的投资成本。其后，被投资单位宣告分派利润或现金股利时，属于已记入投资账面价值的部分，作为新的投资成本的收回，冲减投资的账面价值。

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

- (1) 公司由于减少投资而对被投资单位不再具有控制、共同控制或重大影响。
- (2) 被投资单位已宣告破产或依法律程序进行清理整顿。
- (3) 原采用权益法核算时被投资单位的资金转移能力等并未受到限制，但其后由于各种原因而使被投资单位处于严格的各种限制性条件下经营，从而导致被投资单位向投资公司转移资金的能力受到限制。

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

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

公司由于改变投资目的，拟处置的长期投资不调整，待处置时按处置长期投资进行会计处理。

3.4.4 长期股权投资核算方法的转换及处置

3.4.4.1 长期股权投资核算方法的转换

长期股权投资在持有期间，因各方面情况的变化，可能导致其核算需要由一种方法转换为另外的方法。

（一）成本法转换为权益法

长期股权投资的核算由成本法转为权益法时，应区别形成该转换的不同情况进行处理。

1. 原持有的对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响、在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资，因追加投资导致持股比例上升，能够对被投资单位施加重大影响或是实施共同控制的，在自成本法转为权益法时，应区分原持有的长期股权投资以及新增长期股权投资两部分分别处理：

首先，原持有长期股权投资的账面余额与按照原持股比例计算确定应享有原取得投资时被投资单位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，根据其差额分别调整长期股权投资的账面价值和留存收益。其次对于新取得的股权部分，应比较追加投资的成本与取得该部分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，不调整长期股权投资成本；前者小于后者的，根据其差额分别调增长期股权投资成本和当期的营业外收入。进行上述调整时，应当综合考虑原持有投资和追加投资相关商誉或计入损益金额。

对于原取得投资后至追加投资的交易日之间被投资单位可辨认净资产公允价值的变动现对于原持股比例的部分，属于在此期间被投资单位实现的净损益中应享有份额的，一方面应调整长期股权投资的账面价值，同时对于原取得的投资是至追加投资当期期初按照原持股比例计算应享有被投资单位实现的净损益，应调整留存收益，对于追加投资当期期初至追加

投资交易日之间享有被投资单位的净损益，应计入当期损益；属于其他原因导致的被投资单位可辨认净资产公允价值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”。

2. 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者与其他投资方一起实施共同控制的情况下，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。

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，属于投资作价中体现的高誉部分，不调整长期股权投资的账面价值；属于投资成本小于原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，在调整长期股权投资成本的同时，应调整留存收益。对于原取得投资后至因处置投资导致转变为权益法核算之间被投资单位实现净损益中应享有的份额，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（扣除已发放及已宣告发放的现金股利及利润）中应享有的份额，调整留存收益；对于处置投资当期期初至处置投资日被投资单位实现的净损益中享有的份额，调整当期损益；其他原因导致被投资单位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”。

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

（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公司或合营公司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办法“3.4.3.3公司追加投资的处”的有关规定处理。除此之外，因减少投资导致长期股权投资的核算由权益法转换为成本法（投资公司对被投资单位不具有共同控制或重大影响，并且在活跃市场中没有报价，公允价值不能可靠计量的长期股权投资）的，应以转换时长期股权投资的账面价值作为按照成本法核算的基础。继后期间，自被投资单位分得的现金股利或利润未超过转换时被投资单位可供分配利润中本公司享有份额的，分得的现金股利或利润应冲减长期股权投资的成本，不作为投资收益。自被投资单位取得的现金股利或利润超过转换时被投资单位可供分配利润中本公司享有份额的部分，确认为当期损益。

3.4.4.2长期股权投资的处置

处置股权投资时，应将投资的账面价值与实际取得价款的差额，作为当期投资损益。采用权益法核算的长期股权投资，因被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动而计入所有者权益（资本公积）的，处置该项投资时应当将原计入所有者权益的部分按相应比例转入当期损益。

转让股权收益的确认，应以被转让的股权的所有权上的风险和报酬实质上已经转移给购

买方，并且相关的经济利益很可能流入公司为标志。在会计实务中，只有当保护相关各方权益的所有条件均能满足时，才能确认股权转让收益。这些条件包括：出售协议已获股东大会（或股东会）批准通过；与购买方已办理必要的财产交接手续；已取得购买价款的大部分（一般应超过 50%）；公司已不能再从所持的股权中获得利益和承担风险等。如果有关股权转让需要经过国家有关部门批准，则股权转让收益只有在满足上述条件并且取得国家有关部门的批准文件时才能确认。

3.4.5 共同控制资产及共同控制经营的核算

某些情况下，公司可能与其他方约定，各自投入一定的资产进行某项经营活动，而不是通过出资设立一个被投资单位的方式来实现，即为共同控制经营；或者是不同的公司按照合同或协议约定对若干项资产实施共同控制，构成共同控制资产。

共同控制经营及共同控制资产与合营公司的共同点在于是两个或多个合营方通过合同或协议的方式建立起的共同控制关系，区别在于合营公司是通过设立一个公司，有一个独立的会计主体存在，而共同控制经营及共同控制资产并不是一个独立的会计主体。

3.4.5.1 共同控制经营

共同控制经营，是指公司使用本公司的资产或其他经济资源与其他合营方共同进行某项经济活动（该经济活动不构成独立的会计主体），并且按照合同或协议约定对该经济活动实施共同控制。通过共同控制经营获取收益是共同控制经营的显著特征，每一个合营者负担合营活动中本公司发生的费用，并按照合同约定确定本公司在合营产品销售收入中享有的份额。

共同控制经营的情况下，并不单独成立一个区别于各合营方的公司、合伙组织等（即不构成一个独立的会计主体），为了共同生产一项产品，各合营方分别运用自己的资产并且相应发生自身的费用。例如飞机的生产过程中，一个合营方可能负责生产机体，另外一个合营方负责安装发动机，其他的合营方可能分别负责组装飞机的某一组成部分，作为参与飞机生产的每一个合营方，其责任仅限于完成整个经济活动中的某一个组成部分，之后各合营方按照合同或协议的规定分享飞机销售所产生的收入。

在共同控制经营的情况下，合营方应作如下处理：

1. 确认其所控制的用于共同控制经营的资产及发生的负债。

共同控制经营的情况下，一般合营方是通过运用本公司的资产及其他经济资源为共同控制经营提供必要的生产条件。按照合营合同或协议约定，合营方将本公司资产用于共同经营，合营期结束后合营方将该资产不再用于共同控制经营的，则合营方应将该资产作为本公司的资产确认。

2. 确认与共同控制经营有关的成本费用及共同控制经营产生的收入中本公司享有的份额。

合营方运用本公司的资产及其他经济资源进行合营活动，视共同控制经营的情况，应当对发生的与共同控制经营的有关支出进行归集。例如，在各合营方一起进行飞机制造的情况

下，合营方应在生产成本中归集合营中发生的费用支出，借记“生产成本——共同控制经营”科目，贷记“库存现金”或“银行存款”等，对于合营中发生的某些支出需要各合营方共同负担的，合营方应将本公司应承担的份额计入生产成本。共同控制经营生产的产品对外出售时，所产生的收入中应由本公司享有的部分，应借记“库存现金”或“银行存款”等，贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”等，同时应结转售出产品的成本，借记“主营业务成本”、“其他业务成本”等科目，贷记“库存商品”等科目。

3.4.5.2 共同控制资产

共同控制资产，是指公司与其他合营方共同投入或出资购买一项或多项资产，按照合同或协议约定对有关的资产实施共同控制的情况。通过控制的资产获取收益是共同控制资产的显著特征。每一合营者按照合营合同的约定享有共同控制资产中的一定份额据此确认为本公司的在产，享有该部分资产带来的未来经济利益。

各合营方一起共同使用一项或若干项资产，每一合营方通过其所控制的资产份额享有共同控制资产带来的未来经济利益，按照合同或协议约定分享相关的产出并分担所发生费用。比如，两个公司共同控制一栋出租的房屋，每一合营方均享有该房屋出租收入的一定份额并承担相应的费用。又如各合营方共同使用一条输油管线、一个通信网络或是在一个特定的时期内或特定的时间段内共同使用有关的资产。与共同控制经营相同，共同控制资产不需要单独设立区别于各合营方的公司或其他组织，仅仅是有关各方共同分享一项或多项资产的情况。

存在共同控制资产的情况下，作为合营方，公司应在自身的账簿及报表中确认共同控制的资产中本公司享有的份额，同时确认发生的负债、费用或与有关合营方共同承担的负债、费用中应由本公司负担的份额。

1. 根据共同控制资产的性质，如固定资产、无形资产等，按合同或协议中约定的份额将本公司享有的部分确认为固定资产或无形资产等。该部分资产由实施共同控制的各方共同使用的情况下，并不改变相关资产的使用状态，不构成投资，合营方不应作为投资进行处理。

2. 确认与其他合营方共同承担的负债中应由本公司负担的部分以及本公司直接承担的与共同控制资产相关的负债。

本公司为共同控制资产发生的负债或共同控制资产在经营、使用过程中发生的负债，按照合同或协议约定应由本公司承担的部分，应作为本公司负债确认。

3. 确认共同控制资产产生的收入中应由本公司享有的部分。因各合营方共同拥有有关的资产，按照合营合同或协议的规定应分享有关资产产生的收益。如两个公司共同控制一栋出租的房屋，每一合营方均享有该房屋出租收入的一定份额，则各合营方在利润表中应确认本公司享有的收入份额。

4. 确认与其他合营方共同发生的费用中应由本公司负担的部分以及本公司直接发生的与共同控制资产相关的费用。

对于共同控制资产在经营、使用过程中发生的费用，包括有关直接费用以及应由本公司承担的共同控制资产发生的折旧费用、借款利息费用等，合营各方应当按照合同或协议的约定确定应由本公司承担的部分，作为本公司的费用确认。

3.5 公司合并

3.5.1 公司合并的定义和范围

公司合并，是指将两个或者两个以上单独的公司合并形成一个报告主体的交易或事项。

公司合并的结果通常是一个公司取得了一个或多个业务的控制权。构成公司合并至少包括两层含义：一是取得对另一个或多个公司（或业务）的控制权；二是所合并的公司必须构成业务。业务是指公司内部某些生产经营活动或资产、负债的组合，该组合具有投入、加工处理过程和产出能力，能够独立计算其成本费用或所产生的收入。

有关资产、负债的组合要形成一项业务，通常应具备的要素包括：（1）投入，指原材料、人工、必要的生产技术等无形资产以及构成生产能力的机器设备等其他长期资产的投入；（2）加工处理过程，指具有一定的管理能力、运营过程，能够组织投入形成产出；（3）产出，最为典型的是生产出成品，也可以是通过为其他部门提供服务来降低公司整体的运行成本等其他带来经济利益的方式。有关资产、负债的组合要构成一项业务，不一定要同时具备上述三个要素，某些情况下具备投入和加工处理过程两个要素即可被认为构成一项业务。业务的持有目的，主要是为了向投资者提供回报，如生产的产品出售后形成现金流入，或是能够为公司的生产经营带来其他经济利益，如能够降低成本等。

有关资产或资产、负债的组合是否构成一项业务，应结合所取得资产、负债的内在联系及是否构成独立的投入、加工处理过程等进行综合判断。实务中出现的如一个公司对另一个公司某条具有独立生产能力的生产线的合并、一保险公司对另一保险公司寿险业务的合并等，一般构成业务合并。

如果一个公司取得了对另一个或多个公司的控制权，而被购买方（或被合并方）并不构成业务，则该交易或事项不形成公司合并。公司取得了不形成业务的一组资产或是净资产时，应将购买成本按购买日所取得各项可辨认资产、负债的相对公允价值基础进行分配，不按照公司合并准则进行处理。

从公司合并的定义看，是否形成合并，除要看取得的公司是否构成业务之外，关键还要看有关交易或事项发生前后，是否引起报告主体的变化。报告主体的变化产生于控制权的变化。在交易事项发生以后，一方能够对另一方的财务和经营决策实施控制，形成母子关系，就涉及到控制权的转移，从合并财务报告角度导致了报告主体的变化；交易事项发生以后，一方能够控制另一方的全部净资产，被合并的公司合并后失去法人资格，也涉及到控制权及报告主体的变化，形成公司合并。

下列交易或事项因不符合公司合并的界定，不属于本办法的规范范围，或者虽然从定义上属于公司合并，但因交易条件等各方面的限制，不包括在本办法的规范范围之内：

（一）购买子公司的少数股权

购买子公司的少数股权，是指在一个公司已经能够对另一个公司实施控制，双方存在母子关系的基础上，为增加持股比例，母公司自子公司的少数股东处购买少数股东持有的对该子公司全部或部分股权。

根据公司合并的定义，考虑到该交易或事项发生前后，不涉及控制权的转移，不形成报告主体的变化，不属于准则中所称公司合并。

（二）其他不按照公司合并准则核算的情况

1. 两方或多方形成合营公司的公司合并，主要是指作为合营方将其拥有的资产、负债等投入所成立的合营公司，按照合营公司章程或是合营合同、协议的规定，在合营公司成立以后，由合营各方对其生产经营活动实施共同控制的情况。

因合营公司的各合营方中，并不存在占主导作用的控制方，不属于准则中界定的公司合并。

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

通常情况下，公司合并的方式主要有下列三种方式：

（一）控股合并，合并方（或购买方）在公司合并中取得对被合并方（或被购买方）的控制权，被合并方（或被购买方）在合并后仍保持其独立的法人资格并继续经营，合并方（或购买方）确认公司合并形成的对被合并方（或被购买方）的投资；

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

（三）新设合并，参与合并的各方在合并后法人资格均被注销，重新注册成立一家新的公司，参与合并各方的资产、负债，在新的基础上变更为新设公司分公司或生产车间的资产和负债。

3.5.2 公司合并的类型

公司合并按照一定的标准划分为两大基本类型——同一控制下的公司合并与非同一控制下的公司合并。公司合并的类型划分不同，所遵循的会计处理原则也不同。

（一）同一控制下的公司合并

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

判断某一公司合并是否属于同一控制下的公司合并，应注意以下几个方面：

1. 能够对参与合并各方在合并前后均实施最终控制的一方通常指公司集团的母公司。

同一控制下的公司合并一般发生于公司集团内部，如集团内母子公司之间、子公司与子公司之间等。因为该类合并从本质上是集团内部公司之间的资产或权益的转移，一般不涉及到自集团外购入子公司或是向集团外其他公司出售子公司的情况，能够对参与合并公司在合并前后均实施最终控制的一方为集团的母公司。

2. 能够对参与合并的公司在合并前后均实施最终控制的相同多方，主要是指根据投资者之间的协议约定，为了扩大其中某一投资者对被投资单位的表决权比例，或者巩固某一投资者对被投资单位的控制地位，在对被投资单位的生产经营决策行使表决权时采用相同意思表示的两个或两个以上的法人或其他组织等。

3. 实施控制的时间性要求，是指参与合并各方在合并前后较长时间内为最终控制方所控制。具体是指在公司合并之前（即合并日之前），参与合并各方在最终控制方的控制时间一般在1年以上（含1年），公司合并后所形成的报告主体在最终控制方的控制时间也应达到1年以上（含1年）。

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

公司之间的合并是否属于同一控制下的公司合并，应综合构成公司合并交易的各方面情况，按照实质重于形式的原则进行判断。通常情况下，同一控制下的公司合并是指发生在同一公司集团内部公司之间的合并。除此之外，一般不作为同一控制下的公司合并。同受国家控制的公司之间发生的合并，不应仅仅因为参与合并各方在合并前后均受国家控制而将其作为同一控制下的公司合并。

实务中出现的如母公司将其持有的对某子公司的控股权用于交换另一子公司增加发行的股份、集团内某子公司自另一子公司处取得对某一孙公司的控制权等，原则上应作为同一控制下的公司合并。

（二）非同一控制下的公司合并

非同一控制下的公司合并，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公司合并的情况以外其他的公司合并。

3.5.3 合并日或购买日的确定

合并日或购买日，是指同一控制下公司合并的合并方（以下简称“合并方”）或非同一控制下公司合并的购买方（以下简称“购买方”）实际取得对被合并方或被购买方控制权的日期；即：被合并方净资产或生产经营决策的控制权转移给合并方或购买方的日期。

根据公司合并方式的不同，在控股合并的情况下，合并方或购买方应在合并日或购买日

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

1. 合并日或购买日的确定原则

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

(1) 公司合并合同或协议已获股东大会等内部权力机构通过。公司合并一般涉及的交易规模较大，无论是合并当期还是合并以后期间，均会对公司的生产经营产生重大影响，在能够对公司合并进行确认，形成实质性的交易前，该交易或事项应经过公司的内部权力机构批准，如对于股份有限公司，其内部权力机构一般指股东大会。

(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。按照国家有关规定，公司购并需要经过国家有关部门批准的，取得相关批准文件是确定购买日的重要因素。

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

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

2. 分次实现的公司合并购买日的确定

公司合并涉及一次以上交换交易的，例如通过分阶段取得股份最终实现合并，公司应于每一交易日确认对被投资公司的各单项投资。“交易日”是指合并方或购买方在自身的账簿和报表中确认对被投资单位投资的日期。分步实现的公司合并中，购买日是指按照有关标准判断购买方最终取得对被购买公司控制权的日期。

3.5.4 同一控制下的公司合并

同一控制下的公司合并，应采用类似于权益结合法的会计处理方法。该方法下，将公司合并看作是两个或多个参与合并公司权益的重新整合，由于最终控制方的存在，从最终控制方的角度，该类公司合并一定程度上并不会造成构成公司集团整体的经济利益流入和流出，最终控制方在合并前后实际控制的经济资源并没有发生变化，有关交易事项不应视为出售或购买。

(一) 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。

同一控制下的公司合并，从最终控制方的角度，其在公司合并发生前后能够控制的净资产价值量并没有发生变化，因此即便是在合并过程中，取得的净资产入账价值与支付的合并对价账面价值之间存在差额，同一控制下的公司合并中一般也不产生新的商誉因素，即不确认新的资产，但被合并方在公司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。

(二) 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。

被合并方在公司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公司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。进行上述调整的一个基本原因是将该项合并中涉及的合并方及被合并方作为一个整体对待，对于一个完整的会计主体，其对相关交易、事项应当采用相对统一的会计政策，在此基础上反映其财务状况和经营成果。在同一控制下的公司合并中，被合并方同时进行改制并对资产负债进行评估调账的，应以评估调账后的账面价值并入合并方。

(三) 合并方在合并中取得的净资产的入账价值为进行公司合并支付的对价账面价值之间的差额，应当调整所有者权益相关项目，不计入公司合并当期损益。同一控制下的公司合并，本质上不作为购买，而是两个或多个会计主体权益的整合。合并方在公司合并中取得的价值量相对于所放弃价值量之间存在差额的，应当调整所有者权益。在根据合并差额调整合并方的所有者权益时，应首先调整资本公积（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，应冲减留存收益。

(四) 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。

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

3.5.4.1 合并成本的确认

在公司合并过程中形成的合并成本，应按下列方法进行确认：

1. 在控股合并方式下形成的合并，按本办法“3.4.2.1公司合并形成的长期股权投资”的相关规定处理；

2. 在吸收合并和新设合并方式下形成的合并，公司在合并日对合并中取得的被合并方

资产、负债应按其原账面价值计量(合并方与被合并方在公司合并前采用的会计政策不同的, 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, 以调整后的账面价值确认), 支付的合并对价账面价值与取得净资产账面价值之间的差额, 应调整资本公积(资本溢价或股本溢价), 资本公积(资本溢价或股本溢价)的余额不足冲减的, 相应冲减留存收益(盈余公积和未分配利润); 对于被合并方在合并前实现的留存收益中属于合并方的部分, 应视情况进行调整, 从资本公积转入留存收益。

3.5.4.2 合并直接相关费用的处理

合并方为进行公司合并发生的各项直接相关费用, 包括为进行公司合并而支付的审计费用、资产评估费用以及有关的法律咨询费用等增量费用, 应当于发生时计入当期损益(管理费用)。

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

3.5.4.3 合并日的合并财务报表

公司合并形成母子公司关系的, 母公司应当编制合并日的合并资产负债表、合并利润表和合并现金流量表; 因被合并方采用的会计政策与母公司不一致, 按照本办法规定应进行调整的, 应当以调整后的账面价值计量。

在合并利润表中, 对于被合并方自合并当期期初至合并日实现的净利润, 应当在“净利润”下单列“其中: 被合并方在合并前实现的净利润”项目反映; 合并当期资产负债表日, 编制比较报表时, 合并方应对比较报表有关项目的期初数进行调整, 视同合并后主体在以前期间一直存在; 合并现金流量表应当包括参与合并各方自合并当期期初至合并日的现金流量。

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

因公司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)。

合并日合并财务报表的编制要求, 见本办法配套制度3“国通管业合并财务报表编制办法”。

3.5.5 非同一控制下的公司合并

参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同多方的最终控制, 为非同一控制下的公司合并。

3.5.5.1 购买方的确定

购买法是从购买方的角度出发,该项交易中购买方取得了被购买方的净资产或是对净资产的控制权,应确认所取得的资产以及应当承担的债务,包括被购买方原来未予确认的资产和负债。就购买方自身而言,其原持有的资产及负债的计量不受该交易事项的影响。采用购买法核算公司合并的首要前提是确定购买方。购买方是指在公司合并中取得对另一方或多方控制权的一方。非同一控制下的公司合并中,一般应考虑公司合并合同、协议以及其他相关因素来确定购买方。在判断公司合并中的购买方时,应考虑所有相关的事实和情况,特别是公司合并后参与合并各方的相对投票权、合并后主体管理机构及高层管理人员的构成、权益互换的条款等。

1. 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。

2. 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,一般也可认为其获得了对另一方的控制权,如:

- (1) 通过与其他投资者签订协议,实质上拥有被购买公司半数以上表决权。
- (2) 按照章程或协议等的规定,具有主导被购买公司财务和经营决策的权力。
- (3) 有权任免被购买公司董事会或类似权力机构多数成员。
- (4) 在被购买公司董事会或类似权力中具有多数表决权。

3. 某些情况下可能难以确定公司合并中的购买方,如参与合并的两家或多家公司规模相当,这种情况下,往往可以结合一些迹象表明购买方的存在。在具体判断时,可以考虑下列相关因素:

(1) 以支付现金、转让非现金资产或承担负债的方式进行的公司合并,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) 公司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公司合并,发行权益性证券的一方通常为购买方。但如果有证据表明发行权益性证券的一方,其生产经营决策在合并后被参与合并的另一方控制,则其应为被购买方,参与合并的另一方为购买方。

3.5.5.2 合并成本的确认

公司合并成本包括购买方为进行公司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以及公司合并中发生的各项直接相关费用之和。通过多次交易分步实现的公司合并，其公司合并成本为每一单项交易的成本之和。公司合并成本包括购买方在购买日支付的下列项目的合计金额：

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

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

3. 因公司合并发生或承担的债务的公允价值。因公司合并而承担的各项负债，应采用按照适用利率计算的未来现金流量的现值作为其公允价值。预期因公司合并可能发生的未来损失或其他成本不是购买方为取得对被购买方的控制权而承担的负债，不构成公司合并成本。

4. 当公司合并合同或协议中提供了视未来或有事项的发生而对合并成本进行调整时，购买日如果判断有关调整很可能发生并且能够可靠计量的，应将相关调整金额记入公司合并成本。某些情况下，合并各方可能在合并合同或协议中约定对合并成本进行一定的调整，例如，公司合并合同中规定，如果被购买方在未来特定期间实现利润达到既定水平，购买方需要在已经支付的公司合并对价的基础上支付额外的对价，则如果购买日预计被购买方的盈利水平很可能会达到合同规定的标准，应将按照合同或协议约定需要支付的金额记入公司合并成本。

公司在购买日对于可能需要支付的公司合并成本调整金额进行预计并且计入公司合并成本后，未来期间有关涉及调整成本的事项未实际发生或发生后需要对原估计计入公司合并成本的金额进行调整的，或者在购买日因未来事项发生的可能性较小、金额无法可靠计量等原因导致有关调整金额未包括在公司合并成本中，未来期间因合并合同或协议中约定的事项很可能发生、金额能够可靠计量，符合有关确认条件的，应对公司合并成本进行相应调整。

5. 合并中发生的各项直接相关费用。非同一控制下公司合并中发生的与公司合并直接相关的费用，包括为进行合并而发生的会计审计费用、法律服务费用、咨询费用等，应当计入公司合并成本。这里所称合并中发生的各项直接相关费用，不包括与为进行公司合并发行

的权益性证券或发行的债务相关的手续费、佣金等，该部分费用应比照本办法“3.5.4.2 合并直接相关费用的处理”中类似费用的处理原则处理。

公司专设的购并部门发生的日常管理费用，如果该部门的设置并不是与某项公司合并直接相关，而是公司的一个常设部门，其设置目的是为了寻找相关的购并机会等，维持该部门日常运转的有关费用，不属于与公司合并直接相关的费用，应当于发生时费用化计入当期损益。

3.5.5.3 公司合并成本的分配

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

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

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

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

2. 公司合并中取得无形资产的确认。购买方在公司合并中取得的无形资产应符合本办法“3.10无形资产”中对于无形资产的界定且其在购买日的公允价值能够可靠计量。按照本办法“3.10无形资产”的规定，没有实物形态的非货币性资产要符合无形资产的定义，关键要看其是否满足可辨认性标准，即是否能够从公司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；或者应源自于合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从公司或其他权利和义务中转移或分离。

公允价值能够可靠计量的情况下，应区别于商誉单独确认的无形资产一般包括：商标、版权及与其相关的许可协议、特许权、分销权等类似权利、专利技术、专有技术等。

3. 公司合并中产生或有负债的确认。为了尽可能反映购买方因为进行公司合并可能承担的潜在义务，对于购买方在公司合并时可能需要代被购买方承担的或有负债，在购买日，可能相关的或有事项导致经济利益流出公司的可能性还比较小，但其公允价值能够合理确定的情况下，即需要作为合并中取得的负债确认。

4. 对于被购买方在公司合并之前已经确认的商誉和递延所得税项目，购买方在对合并成本进行分配、确认合并中取得可辨认资产和负债时不应予以考虑。在按照规定确定了合并中应予确认的各项可辨认资产、负债的公允价值后，其计税基础与账面价值不同形成暂时性差异的，应当按照本办法“3.19所得税会计处理方法”的规定确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债。

在非同一控制下公司合并中，购买方确认在合并中取得的被购买方各项可辨认资产和负

债不仅局限于被购买方在合并前已经确认的资产和负债,还可能包括公司合并前可能由于不符合确认条件未确认为被购买方的资产和负债,但在公司合并发生后,因符合了有关的确认条件则需要作为合并中取得的可辨认资产和负债进行确认。例如,被购买方在公司合并前存在的未弥补亏损,在公司合并前因无法取得足够的应纳税所得额用于抵扣该亏损而未确认相关的递延所得税资产,如按税法规定能够抵扣购买方未来期间实现的应纳税所得额而且购买方在未来期间预计很可能取得足够的应纳税所得额的情况下,有关的递延所得税资产应作为合并中取得可辨认资产予以确认。

3.5.5.4 公司合并差额的处理

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

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

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

商誉在确认以后,持有期间不要求摊销,每一会计年度年末,公司应当按照“国机集团资产减值准备暂行办法”的规定对其进行减值测试,对于可收回金额低于账面价值的部分,应计提减值准备。

2. 公司合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的部分,应计入合并当期损益。

在该种情况下,要对合并中取得的资产、负债的公允价值、作为合并对价的非现金资产或发行的权益性证券等的公允价值进行复核,复核结果表明所确定的各项可辨认资产和负债的公允价值及公司合并成本是恰当的,应将公司合并成本低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,计入合并当期的营业外收入,并在会计报表附注中予以说明。

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

3.5.5.5 公司合并成本或公允价值的调整

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

1. 购买日后12个月内对有关价值量的调整

合并当期期末对公司合并成本或取得的被购买方可辨认资产、负债以暂时确定的价值对公司合并进行处理,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公司合并成本或所取得的可辨认资产、负债的暂时性价值进行调整的,应视同在购买日发生,即应进行追溯调整,同时对以暂时性价值为基础提供的比较报表信息,也应进行相关的调整。

2. 超过规定期限后的价值量调整

自购买日算起12个月以后对公司合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债价值的调整,应当按照本办法“3.20 会计政策、会计估计变更和前期差错更正”的原则进行处理,即对于公司合并成本、合并中取得可辨认资产、负债公允价值等进行的调整,应作为前期差错处理。

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

3.5.5.6 购买日的合并财务报表

非同一控制下的控股合并中,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,公司合并准则中规定应计入合并当期损益,因购买日不需要编制合并利润表,该差额体现在合并资产负债表上,应调整合并资产负债表的盈余公积和未分配利润。

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

3.5.5.7 通过多次交易分步实现的非同一控制下公司合并

通过多次交换交易分步实现的非同一控制下公司合并，公司在每一单项交换交易发生时，应确认对被购买方的投资。投资公司在持有被投资单位的部分股权后，通过增加持股比例等达到对被投资单位形成控制的，应分别每一单项交易的成本与该交易发生时享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额进行比较，确定每一单项交易中产生的商誉。达到公司合并时应确认的商誉（或合并财务报表中应确认的商誉）为每一单项交易中应确认的商誉之和。

通过多次交易分步实现的非同一控制下公司合并，实务操作中，应按以下顺序处理：

一是对长期股权投资的账面余额进行调整。达到公司合并前长期股权投资采用成本法核算的，其账面余额一般无需调整；达到公司合并前长期股权投资采用权益法核算的，应进行调整，将其账面价值调整至取得投资时的初始投资成本，相应调整留存收益等。

二是比较达到公司合并时每一单项交易的成本与交易时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，确定每一单项交易应予确认的商誉或是应计入当期损益的金额。购买方在购买日确认的商誉（或计入损益的金额）应为每一单项交易产生的商誉（或计入损益的金额）之和。

三是对于被购买方在购买日与交易日之间可辨认净资产公允价值的变动，相对于原持股比例的部分，在合并财务报表（吸收合并是指购买方个别财务报表）中应调整所有者权益相关项目，其中属于原取得投资后被投资单位实现净损益增加的资产价值量，应调整留存收益，差额调整资本公积。

3.5.5.8 反向购买的处理

非同一控制下的公司合并，以发行权益性证券交换股权的方式进行的，通常发行权益性证券的一方为购买方。但某些公司合并中，发行权益性证券的一方因其生产经营决策在合并后被参与合并的另一方所控制的，发行权益性证券的一方虽然为法律上的母公司，但其为会计上的被购买方，该类公司合并通常称为“反向购买”。例如，A 公司为一家规模较小的上市公司，B 公司为一家规模较大的贸易公司。B 公司拟通过收购 A 公司的方式达到上市目的，但该交易是通过 A 公司向 B 公司原股东发行普通股用以交换 B 公司原股东持有的对 B 公司股权方式实现。该项交易后，B 公司原股东持有 A 公司 50% 以上股权，A 公司持有 B 公司 50% 以上的股权，A 公司为法律上的母公司、B 公司为法律上的子公司，但从会计角度，A 公司为被购买方，B 公司为购买方。

（一）公司合并成本

反向购买中，法律上的子公司（购买方）的公司合并成本是指其如果以发行权益性证券的方式为获取在合并后报告主体的股权比例，应向法律上母公司（被购买方）的股东发行的权益性证券数量与权益性证券的公允价值计算的结果。购买方的权益性证券在购买日存在公开报价的，通常应以公开报价作为其公允价值；购买方的权益性证券在购买日不存在可靠公开报价的，应参照购买方的公允价值和被购买方的公允价值二者之中有更为明显证据支持的

作为基础，确定假定应发行权益性证券的公允价值。

（二）合并财务报表的编制

反向购买后，法律上的母公司应当遵从以下原则编制合并财务报表：

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

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

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

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

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

6. 法律上子公司的有关股东在合并过程中未将其持有的股份转换为对法律上母公司股份的，该部分股东享有的权益份额在合并财务报表中应作为少数股东权益列示。因法律上子公司的部分股东未将其持有的股份转换为法律上母公司的股权，其享有的权益份额仍仅限于对法律上子公司的部分，该部分少数股东权益反映的是少数股东按持股比例计算享有法律上子公司合并前净资产账面价值的份额。另外，对于法律上母公司的所有股东，虽然该项合并中其被认为被购买方，但其享有合并形成报告主体的净资产损益，不应作为少数股东权益列示。

应予以说明的是，上述反向购买的会计处理原则仅适用于合并财务报表的编制。法律上母公司在该项合并中形成的对法律上子公司长期股权投资成本的确定，应当遵从本办法“3.4 长期股权投资”的相关规定。

（三）每股收益的计算

发生反向收购当期，用于计算每股收益的发行在外普通股加权平均数为：

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

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

反向购买后对外提供比较合并财务报表的，其比较前期合并财务报表中的基本每股收益，应以法律上子公司在每一比较报表期间归属于普通股股东的净损益除以在反向购买中法

律上母公司向法律上子公司股东发行的普通股股数计算确定。

上述假定法律上子公司发行的普通股股数在比较期间内和自反向购买发生期间的期初至购买日之间内未发生变化。如果法律上子公司发行的普通股股数在此期间发生了变动，计算每股收益时应适当考虑其影响进行调整。

3.5.5.9 购买子公司少数股权的处理

公司在取得对子公司的控制权，形成公司合并后，购买少数股东全部或部分权益的，实质上是股东之间的权益性交易，应当分别母公司个别财务报表以及合并财务报表两种情况进行处理：

（一）母公司个别财务报表中对于自子公司少数股东处新取得的长期股权投资，应当按照本办法“3.4.2.2其他方式形成的长期股权投资”的规定确定其入账价值。

（二）在合并财务报表中，子公司的资产、负债应以购买日（或合并日）开始持续计算的金额反映。母公司新取得的长期股权投资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。

3.5.5.10 被购买方的会计处理

非同一控制下的公司合并中，购买方通过公司合并取得被购买方100%股权的，被购买方可以按照合并中确定的可辨认资产、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公司合并改记有关资产、负债的账面价值。

3.6 投资性房地产

3.6.1 投资性房地产的确认及范围

投资性房地产，是指为赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的，能够单独计量和出售的房地产；包括已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权、已出租的建筑物。

3.6.1.1 投资性房地产的确认条件

投资性房地产同时满足下列条件的，才能予以确认：

1. 与该投资性房地产有关的经济利益很可能流入公司；
2. 该投资性房地产的成本能够可靠地计量。

3.6.1.2 投资性房地产的范围

具有下列情形之一的，应确认为投资性房地产：

（一）已出租的建筑物和已出租的土地使用权，是指以经营租赁（不含融资租赁）方式出租的建筑物和土地使用权，包括自行建造或开发完成后用于出租的房地产；其中，用于出租的建筑物是指公司拥有产权的建筑物；用于出租的土地使用权是指公司通过受让方式取得的土地使用权。

对于公司以租赁为目的而持有、但暂时未能对外出租的房屋建筑物，公司应主要按照其初始目的和实际业务情况而决定将其继续按照投资性房地产或将其转为固定资产进行会计核算，例如，在由于租赁期满而未及时找到下一租户期间，由于公司对该项房屋建筑物的主要持有目的仍是继续对外出租而获取租金，而不是将其转为自用，因此，在通常情况下，公司应将其继续按照投资性房地产而进行会计核算。

公司在判断和确认已出租的建筑物时，应当注意：

1. 用于出租的建筑物是指公司拥有产权的建筑物。公司以经营租赁方式租入再转租的建筑物不属于投资性房地产。

2. 已出租的建筑物是公司已经与其他方签订了租赁协议，约定以经营租赁方式出租的建筑物。一般自租赁协议规定的租赁期开始日起，经营租出的建筑物才属于已出租的建筑物。通常情况下，对公司持有以备经营出租的空置建筑物，如董事会或类似机构做出书面决议，明确表明将其用于经营出租且持有意图短期内不再发生变化的，即使尚未签订租赁协议，也应视为投资性房地产。这里的空置建筑物，是指公司新购入、自行建造或开发完成但尚未使用的建筑物，以及不再用于日常生产经营活动且经整理后达到可经营出租状态的建筑物。

3. 公司将建筑物出租，按租赁协议向承租人提供的相关辅助服务在整个协议中不重大的，应当将该建筑物确认为投资性房地产。例如，公司将其办公楼出租，同时向承租人提供维护、保安等日常辅助服务，公司应当将其确认为投资性房地产。所提供的其他服务在整个协议中如为重大的，该建筑物应视为公司的经营场所，不应当确认为投资性房地产。

(二) 持有并准备增值后转让的土地使用权，是指公司通过受让方式取得的、准备增值后转让的土地使用权。

按照国家有关规定认定的闲置土地，不属于持有并准备增值后转让的土地使用权。

根据1999年4月26日国土资源部发布的《闲置土地处理办法》的规定，土地使用者依法取得土地使用权后，未经原批准用地的人民政府同意，超过规定的期限未动工开发建设的建设用地属于闲置土地。具有下列情形之一的，也可以认定为闲置土地：

1. 国有土地有偿使用合同或者建设用地批准书未规定动工开发建设日期，自国有土地有偿使用合同生效或者土地行政主管部门建设用地批准书颁发之日起满1年未动工开发建设的；

2. 已动工开发建设但开发建设的面积占应动工开发建设总面积不足三分之一或者已投资额占总投资额不足25%且未经批准中止开发建设连续满1年的；

3. 法律、行政法规规定的其他情形。

《闲置土地处理办法》还规定，经法定程序批准，对闲置土地可以选择延长开发建设时间（不超过1年）、改变土地用途、办理有关手续后继续开发建设等方案。

一项房地产，部分用于赚取租金或资本增值，部分用于生产商品、提供劳务或经营管理，用于赚取租金或资本增值的部分能够单独计量和出售的，应当确认为投资性房地产；不能够

单独计量和出售的、用于赚取租金或资本增值的部分，不确认为投资性房地产。

3.6.1.3 不属于投资性房地产的项目

（一）自用房地产

自用房地产是指为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产，如公司生产经营用的厂房和办公楼属于固定资产，公司生产经营用的土地使用权属于无形资产。自用房地产的特征在于服务于公司自身的生产经营，其价值会随着房地产的使用而逐渐转移到公司的产品或服务中去，通过销售商品或提供服务为公司带来经济利益，在产生现金流量的过程中与公司持有的其他资产密切相关。

例如，公司出租给本公司职工居住的宿舍，虽然也收取租金，但间接为公司自身的生产经营服务，因此具有自用房地产的性质。又如，公司拥有并自行经营的旅馆饭店。旅馆饭店的经营者在向顾客提供住宿服务的同时，还提供餐饮、娱乐等其他服务，其经营目的主要是通过向客户提供服务取得服务收入，该业务不具有租赁性质，不属于投资性房地产，因此公司自行经营的旅馆饭店是公司的经营场所，应当属于自用房地产。如将其拥有的旅馆饭店部分或全部出租，且出租的部分能够单独计量和出售的，出租的部分可以确认为投资性房地产。

对于母公司无偿提供给子公司使用的房产，由于母公司无法从上述交易中赚取租金或资本增值，因此，母公司不应将上述房产在个别报表中认定为投资性房地产，而是将其作为固定资产进行会计核算。

（二）作为存货的房地产

作为存货的房地产通常是指房地产开发公司在正常经营过程中销售的或为销售而正在开发的商品房和土地。这部分房地产属于房地产开发公司的存货，其生产、销售构成公司的主营业务活动，产生的现金流量也与公司的其他资产密切相关。因此，具有存货性质的房地产不属于投资性房地产。

从事房地产经营开发的公司依法取得的、用于开发后出售的土地使用权，属于房地产开发公司的存货，即使房地产开发公司决定待增值后再转让其开发的土地，也不得将其确认为投资性房地产。

实务中，存在某项房地产部分自用或作为存货出售、部分用于赚取租金或资本增值的情形。如某项投资性房地产不同用途的部分能够单独计量和出售的，应当分别确认为固定资产（或无形资产、存货）和投资性房地产。例如，甲开发商建造了一栋商住两用楼盘，一层出租给一家大型超市，已签订经营租赁合同；其余楼层均为普通住宅，正在公开销售中。这种情况下，如果一层商铺能够单独计量和出售，应当确认为甲公司的投资性房地产，其余楼层为甲公司的存货，即开发产品。

作为房地产开发公司，对于销售状态不佳，按照能售则售、能租则租的态度暂时用于出租的房地产，公司的最终目的通常为出售上述房地产，因此，公司通常应将其认定为存货。

对于房地产公司出于某些特殊考虑，而不打算在较长期间内出售其开发的房地产，而是

准备将其对外进行出租，在上述情况下，公司应至少提供以下资料以证明其符合投资性房地产的初始确认条件：

1. 提供上述房产或地产的产权证明，以证明其符合投资性房地产的定义；
2. 公司董事会提供拟将上述房产和地产长期对外出租的书面材料；
3. 提供上述房地产的长期租赁合同以证明上述房地产已确实对外出租；

3.6.2 投资性房地产初始及后续计量

3.6.2.1 投资性房地产初始计量

投资性房地产应当按照取得时的成本进行初始计量；取得时的成本包括购买价款、税金等相关费用。投资性房地产取得时的成本应当根据具体情况分别确定：

（一）外购投资性房地产的成本，按照取得时的实际成本进行初始计量，其成本包括购买价款、相关税费和可直接归属于该资产的其他支出。公司购入的房地产，部分用于出租(或资本增值)、部分自用，用于出租(或资本增值)的部分应当予以单独确认的，应按照不同部分的公允价值占公允价值总额的比例将成本在不同部分之间进行合理分配。

（二）自行建造投资性房地产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成，包括土地开发费、建安成本、应予以资本化的借款费用、支付的其他费用和分摊的间接费用等。建造过程中发生的非正常性损失直接计入当期损益，不计入建造成本。

（三）以其他方式取得的投资性房地产的成本，按照本办法“3.7 固定资产”、“3.10 无形资产”中相关规定确定。

3.6.2.2 投资性房地产后续计量

3.6.2.2.1 采用成本模式进行后续计量的投资性房地产

公司通常应在资产负债表日采用成本模式对投资性房地产进行后续计量。采用成本模式计量的投资性房地产的后续计量，应当按照固定资产或无形资产的有关规定，按期（月）计提折旧或摊销，并适用资产减值的有关规定。与投资性房地产有关的后续支出，满足投资性房地产确认条件的应当计入投资性房地产成本，不满足投资性房地产确认条件的应当在发生时计入当期损益。具体按照本办法“3.7 固定资产”、“3.10 无形资产”中相关规定处理；存在资产减值迹象的，还应按照本办法附录“国通管业资产减值准备计提办法”的规定，进行减值测试，经减值测试后确定发生减值的，应当计提减值准备；

如果公司确有充足的理由和依据须采用公允价值模式计量的(需取得确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得)，应经负责公司年报审计的会计师事务所认可，向董事会提出申请，经审核并书面同意后，方可对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。一旦采用公允价值模式，不得再变更为成本模式。同一公司只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量，不得同时采用两种计量模式。在极少见的情况下，采用公允价值对投资性房地产进行后续计量的公司，有证据表明，当公司首次取得某项投资性房地产（或某项现有房地产在完成建造或开发活动或改变用途首次成为投资性房地产时）时，该投资性房

地产的公允价值不能持续可靠取得的，应当对该投资性房地产采用成本模式计量直至处置，并且假设无残值。但是，采用成本模式对投资性房地产进行后续计量的公司，即使有证据表明，公司首次取得某项投资性房地产时，该投资性房地产公允价值能够持续可靠取得，该公司仍应对该项投资性房地产采用成本模式进行后续计量。

3.6.2.2.2 采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产

采用公允价值模式计量的，应当同时满足下列条件：

1. 投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场；

所在地，通常是指投资性房地产所在的城市。对于大中型城市，应当为投资性房地产所在的城区。

2. 公司能够从房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的公允价值作出合理的估计。

确定投资性房地产公允价值时，应当参照活跃市场上同类或类似房地产的现行市场价格(市场公开报价)来确定投资性房地产的公允价值；无法取得同类或类似房地产现行市场价格的，可以参照活跃市场上同类或类似房地产的最近交易价格，并考虑交易情况、交易日期、所在区域等因素予以确定；也可以基于预计未来获得的租金收益和有关现金流量的现值计量。

同类或类似的房地产，对建筑物而言，是指所处地理位置和地理环境相同、性质相同、结构类型相同或相近、新旧程度相同或相近、可使用状况相同或相近的建筑物；对土地使用权而言，是指同一城区、同一位置区域、所处地理环境相同或相近、可使用状况相同或相近的土地。

公司采用公允价值模式对投资性房地产计量的，不应计提折旧或进行摊销，应当以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值，公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益。

3.6.2.2.3 与投资性房地产有关的后续支出

1、资本化的后续支出

与投资性房地产有关的后续支出，满足投资性房地产确认条件的应当计入投资性房地产成本。公司对某项投资性房地产进行改扩建等再开发且将来仍作为投资性房地产的，再开发期间应继续将其作为投资性房地产，再开发期间不计提折旧或摊销。

2、费用化的后续支出

与投资性房产有关的后续支出、不满足投资性房地产确认条件的，应当在发生时计入当期损益。

3.6.3 投资性房地产的转换

房地产的转换，实质上是因房地产用途发生改变而对房地产进行的重新分类。公司必须有确凿证据表明房地产用途发生改变，才能将投资性房地产转换为非投资性房地产或者将非

投资性房地产转换为投资性房地产，这里的确凿证据包括两个方面：一是公司董事会或类似管理机构应当就改变房地产用途形成正式的书面决议，二是房地产因用途改变而发生实际状态上的改变，如从自用状态改为出租状态。

公司对投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更；成本模式转为公允价值模式的，应当作为会计政策变更处理；已采用公允价值模式计量的投资性房地产，不得从公允价值模式转为成本模式。

1. 作为存货的房地产转换为投资性房地产

作为存货的房地产转换为投资性房地产，通常指房地产开发公司将其持有的开发产品以经营租赁的方式出租，存货相应地转换为投资性房地产。这种情况下，转换日通常为房地产的租赁期开始日。租赁期开始日是指承租人有权行使其使用租赁资产权利的日期。一般而言如果公司自行建造或开发完成但尚未使用的建筑物，且公司董事会或类似机构正式作出书面决议，明确表明其自行建造或开发产品用于经营出租、持有意图短期内不再发生变化的，应视为存货转换为投资性房地产，转换日为公司董事会或类似机构作出书面决议的日期。

公司将作为存货的房地产转换为采用成本模式计量的投资性房地产，应当按该项存货在转换日的账面价值，作为转换后投资性房地产的入账价值。

存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产，该项投资性房地产应当按照转换日的公允价值计量。转换日的公允价值小于原账面价值的，其差额计入公允价值变动损益。转换日的公允价值大于原账面价值的，其差额作为资本公积（其他资本公积），计入所有者权益。待该项投资性房地产处置时，因转换计入资本公积的部分应转入当期损益。

2. 自用房地产转换为投资性房地产

公司将原本用于生产商品、提供劳务或者经营管理的房地产改用于出租，通常应于租赁期开始日，将相应的固定资产或无形资产转换为投资性房地产。对不再用于日常生产经营活动且经整理后达到可经营出租状态的房地产，如果公司董事会或类似机构正式作出书面决议，明确表明其自用房地产用于经营出租且持有意图短期内不再发生变化的，应视为自用房地产转换为投资性房地产，转换日为公司董事会或类似机构作出书面决议的日期。

公司将自用土地使用权或建筑物转换为以成本模式计量的投资性房地产时，应当按该项建筑物或土地使用权在转换日的原价、累计折旧、减值准备等，分别转入“投资性房地产”、“投资性房地产累计折旧（摊销）”、“投资性房地产减值准备”科目。

自用房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产的处理原则，与存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产相同。

3. 投资性房地产转换为自用房地产

公司将原本用于赚取租金或资本增值的房地产改用于生产商品、提供劳务或者经营管理，投资性房地产相应地转换为固定资产或无形资产。例如，公司将出租的厂房收回，并用于生产本公司的产品。在此种情况下，转换日为房地产达到自用状态，公司开始将房地产用

于生产商品、提供劳务或者经营管理的日期。

公司采用成本模式计量的投资性房地产转换为自用房地产时,应当按该项投资性房地产在转换日的账面余额、累计折旧、减值准备等,分别转入“固定资产”、“累计折旧”、“固定资产减值准备”等科目。

公司采用公允价值模式计量的投资性房地产,转换为自用房地产时,应当以其转换当日的公允价值作为自用房地产的账面价值,转换当日的公允价值与原账面价值的差额计入当期损益(公允价值变动损益)。

4. 投资性房地产转换为存货

房地产开发公司将用于经营出租的房地产重新开发用于对外销售的,从投资性房地产转换为存货。这种情况下,转换日为租赁期届满、公司董事会或类似机构作出书面决议表明将其重新开发用于对外销售的日期。

公司将采用成本价值模式计量的投资性房地产转换为存货时,应当按照该项房地产在转换日的账面价值,以“开发成本”、“投资性房地产累计折旧(摊销)”、“投资性房地产减值准备”等科目核算。

公司将采用公允价值模式计量的投资性房地产转换为存货时,应当以其在转换日的公允价值作为存货的账面价值,公允价值与原账面价值的差额计入当期损益。

3.6.4 投资性房地产的处置

当投资性房地产被处置,或者永久退出使用且预计不能从其处置中取得经济利益时,应当终止确认该项投资性房地产。

公司出售、转让、报废投资性房地产或者发生投资性房地产毁损,应当将处置收入扣除其账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。

处置采用公允价值模式计量的投资性房地产时,还应将投资性房地产累计公允价值变动从当期“公允价值变动”科目转入“其他业务收入”科目。若存在原转换日计入资本公积的金额,也一并转入其他业务收入。

3.7 固定资产

3.7.1 固定资产确认

固定资产是指公司为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的,可以独立使用,并且使用超过一个会计年度的有形资产。包括使用期限超过1年且金额超过3000元的房屋、建筑物、机器、机械、运输工具以及其他与生产、经营有关的设备、器具、工具等。不属于生产经营主要设备的物品,使用年限超过1年且金额超过3000元的,也作为固定资产管理;但是,公司持有的为赚取租金或资本增值,或两者兼有的房屋及建筑物,应适用于本办法“3.6 投资性房地产核算方法”中的相关规定。

1. 固定资产在同时满足以下两个条件时,才能加以确认:

(1) 该固定资产包含的经济利益很可能流入公司;

(2) 该固定资产的成本能够可靠地计量。

2. 由于安全或环保的要求购入设备等, 虽然不能直接给公司带来未来经济利益, 但有助于公司从其他相关资产的使用获得未来经济利益或者获得更多的未来经济利益, 也应确认为固定资产。但这类资产与相关资产的账面价值之和不能超过它们的可收回金额之和。

3. 备品备件和维修设备通常确认为存货, 但符合固定资产定义和确认条件的, 如公司的高价周转件等, 应当确认为固定资产。

4. 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公司提供经济利益, 从而适用不同的折旧率或折旧方法的, 应当确认为单项固定资产。

3.7.2 固定资产分类

国通管业结合本单位的实际情况, 制定固定资产目录, 包括每类或每项固定资产的使用寿命、预计净残值、折旧方法等并编制成册, 经股东大会或董事会、经理(厂长)会议或类似机构批准, 按照法律、行政法规等的规定报送有关各方备案。固定资产目录一经确定不得随意变更。如需变更, 仍应履行上述程序, 并按会计政策、会计估计变更和前期差错更正处理。

公司固定资产应区分为生产经营用固定资产、非经营性固定资产、租出固定资产、未使用固定资产、不需用固定资产、融资租入固定资产。在会计核算中将固定资产分为以下5大类:

- (1) 房屋建筑物
- (2) 机械设备
- (3) 电子设备
- (4) 运输工具
- (5) 其他

3.7.3 固定资产计价方法

固定资产按取得时的成本计价; 取得时的成本包括购买价款、相关税费以及为使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等必要的支出。固定资产取得时的成本应当根据具体情况分别确定:

(一) 购置的不需要经过建造过程即可使用的固定资产, 按实际支付的买价、场地整理费、包装费、装卸费、运输费、安装成本、专业人员服务费、缴纳的增值税、进口关税等相关税费等, 作为入账价值。外商投资公司因采购国产设备而收到税务机关退还的增值税款, 冲减固定资产的入账价值。

外购固定资产分为购入不需要安装的固定资产和购入需要安装的固定资产两类。购入不需要安装的固定资产, 相关支出直接计入固定资产成本; 如果购入需安装的固定资产, 购入时通过“在建工程”科目核算, 安装费及与安装相关的其他支出计入该在建工程成本, 在该项固定资产达到预定可使用状态时将该在建工程转入固定资产。

如果以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产，按各项固定资产公允价值的比例对总成本进行分配，分别以确定各项固定资产的入账价值。

购买固定资产的价款若超过正常信用条件延期支付（一般超过三年），实质上具有融资性质的，固定资产的成本以购买价款的现值为基础确定。实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额，如符合资本化条件，应当计入固定资产成本；否则，应当在信用期间内计入当期损益。

（二）自行建造的固定资产，按建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的全部必要支出，作为入账价值。包括工程用物资成本、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。公司自行建造的固定资产包括自营建造和出包建造两种方式。无论采用何种方式，所建工程都应当按照实际发生的支出确定其工程成本并单独核算。

公司以自营方式建造固定资产，其成本按照直接材料、直接人工、直接机械施工费等计量，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计入所建项目的成本；盘盈的工程物资或处置净收益，冲减所建项目的成本。工程完工后发生的工程物资盘盈、盘亏、报废、毁损，计入当期营业外收支。

公司依照国家有关规定提取的安全生产费用以及具有类似性质的各项费用，应当在所有者权益中的“盈余公积”项下以“专项储备”项目单独反映。计提时，借记“利润分配——提取专项储备”科目，贷记“盈余公积——专项储备”科目。按规定范围使用安全生产储备时，若该支出用于构建安全防护设备、设施等资产，应当计入相关资产成本，借记“固定资产”等科目，贷记“银行存款”等科目；若该支出用于支付安全生产检查与评价支出、安全技能培训及进行应急救援演练支出等费用性支出时，应当计入当期损益，借记“管理费用”等科目，贷记“银行存款”等科目。公司发生上述支出时，应当同时按照实际使用金额在所有者权益内部进行结转，借记“盈余公积——专项储备”科目，贷记“利润分配——未分配利润”科目，但结转金额以“盈余公积——专项储备”科目余额冲减至零为限。公司未按上述规定进行会计处理的，应当进行追溯调整。

公司以出包方式建造固定资产，其成本由建造该项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固定资产价值的待摊基建支出。待摊基建支出中的征地费是指公司通过划拨方式取得建设用地发生的青苗补偿费、地上建筑物、附着物补偿费等。公司为建造固定资产通过出让方式取得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）。出包的工程在达到预定可使用状态时，首先计算分配待摊支出，然后计算确定已完工的固定资产成本，根据确定的成本金额将相关在建工程转入固定资产。

（三）投资者投入的固定资产在办理了固定资产移交手续之后，应按照投资合同或协议约定的价值加上应支付的相关税费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。

(四) 融资租入的固定资产, 按租赁开始日租赁资产的公允价值与最低租赁付款额的现值两者中较低者, 作为入账价值。

公司(承租人)在计算最低租赁付款额的现值时, 如果知悉出租人的租赁内含利率, 应采用出租人的内含利率作为折现率; 否则, 应采用租赁合同规定的利率作为折现率。如果出租人的租赁内含利率和租赁合同规定的利率均无法知悉, 应当采用同期银行贷款利率作为折现率。

公司(承租人)在租赁谈判和签订租赁合同过程中发生的, 可归属于租赁项目的手续费、律师费、差旅费、印花税等初始直接费用, 应当计入租入资产价值。

(五) 公司接受的债务人以非现金资产抵偿债务方式取得的固定资产, 或以应收债权换入固定资产的, 按取得的固定资产公允价值加上应支付的相关税费, 作为入账价值。

(六) 以非货币性资产交换换入的固定资产, 如果该项资产交换具有商业实质且换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠地计量的, 应当以换出资产的公允价值加上应支付的相关税费, 作为入账价值, 但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。如果该项资产交换不具有商业实质但换入换出的资产能够可靠地计量的, 或虽具有商业实质但换入、换出资产的公允价值不能够可靠地计量的, 应按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费, 作为入账价值。

该项资产交换涉及补价的, 按以下方法确定换入固定资产入账价值:

(1) 按公允价值和相关税费作为换入资产的入账价值的情况下, 发生补价的:

①收到补价的, 按换入资产公允价值加上应支付的相关税费, 作为入账价值; 或按换出资产公允价值减去收到的补价的差额, 加上应支付的相关税费, 作为入账价值;

②支付补价的, 按换入资产的公允价值加上应支付的相关税费, 作为入账价值; 或按换出资产的公允价值加上支付的补价及应支付的相关税费, 作为入账价值。

(2) 按账面价值和相关税费作为换入资产入账价值的情况下, 发生补价的:

①收到补价的, 按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费减去补价后的余额, 作为入账价值;

②支付补价的, 按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费和补价, 作为入账价值。

如果换入固定资产时, 还同时换入其他资产, 则该固定资产的实际成本, 应按其公允价值占换入资产公允价值总额的比例, 乘以换出资产的账面价值和应支付的相关税费之和来确定。

(七) 接受捐赠的固定资产, 应按以下规定确定其入账价值:

1. 捐赠方提供了有关凭据的, 按凭据上标明的金额加上应支付的相关税费, 作为入账价值。

2. 捐赠方没有提供有关凭据的, 按如下顺序确定其入账价值:

(1) 同类或类似固定资产存在活跃市场的, 按同类或类似固定资产的市场价格估计的

金额，加上应支付的相关税费，作为入账价值；

(2) 同类或类似固定资产不存在活跃市场的，按该接受捐赠的固定资产的预计未来现金流量现值，作为入账价值。

如果捐赠方系公司的关联方，则公司应按所接受捐赠的固定资产在捐赠方的账面价值，加上应支付的相关税费，作为入账价值。

3. 如受赠的系旧的固定资产，按照上述方法确认的价值，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。

(八) 盘盈的固定资产，应按以下规定确定其入账价值：

(1) 同类或类似固定资产存在活跃市场的，按同类或类似固定资产的市场价格，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。

(2) 同类或类似固定资产不存在活跃市场的，按该项固定资产的预计未来现金流量现值，作为入账价值。

(九) 经批准无偿调入的固定资产，按公允价值加上发生的运输费、安装费等相关费用，作为入账价值。

固定资产的入账价值中，还应当包括公司为取得固定资产而缴纳的契税、耕地占用税、车辆购置税等相关税费。

(十) 存在弃置义务的固定资产

对于特殊行业的特定固定资产，确定其初始入账成本时，还应考虑弃置费用。弃置费用通常是指国家法律和行政法规、国际公约等规定，公司承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出，如核电站核设施等的弃置和恢复环境义务弃置费用的金额与其现值比较通常相差较大，需要考虑货币的时间价值，对于这些特殊行业的特定固定资产按照现值计算确定应计入固定资产成本的金额和相应的预计负债。在固定资产的使用寿命内按照预计负债的摊余成本和实际利率计算确定的利息费用应计入财务费用。一般工商公司的固定资产发生的报废清理费用不属于弃置费用，应当在发生时作为固定资产处置费用。

3.7.4 固定资产折旧方法

公司应当根据固定资产所含经济利益预期实现方式选择折旧方法，一般应采用年限平均法（即直线法），按各类固定资产的原价和预计使用年限扣除合理的预计净残值后确定其折旧率。如果采用其他折旧方法能够更为合理的反映资产的损耗，经董事会批准后可以变更折旧方法，同时应按会计估计变更的规定处理。

1. 改制设立的公司，发起人投入的固定资产按照评估后的固定资产净值和尚可使用年限计提折旧。

2. 公司因发生后续支出按本办法规定应调整固定资产价值的，应当根据调整后价值，预计尚可使用年限和净残值，按选用的折旧方法计提折旧。

3. 对于接受捐赠旧的固定资产，公司应当按照确定的固定资产入账价值、预计尚可使

用年限，预计净残值，按选用的折旧方法计提折旧。

4. 融资租入的固定资产，应当采用与自有应计折旧资产相一致的折旧政策。能够合理确定租赁期届满时将会取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产尚可使用年限内计提折旧；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尚可使用年限两者中较短的期间内计提折旧。

5. 自行建造的固定资产，已达到预定可使用状态的固定资产，无论是否交付使用，尚未办理竣工决算的，应当按照估计价值确认为固定资产，并计提折旧；待办理了竣工决算手续后，再按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。

6. 已计提减值准备的固定资产在计提折旧时，应当按照该项固定资产的账面价值，以及尚可使用年限重新计算确定折旧率和折旧额。因计提固定资产减值准备而调整固定资产折旧率和折旧额时，对计提固定资产减值准备前已计提的累计折旧不作调整。

7. 如果公司的固定资产采用年限平均法不能合理地反映其经济利益的预期实现，经董事会批准也可选用其他折旧方法如工作量法、双倍余额递减法或者年数总和法。折旧方法一经选定，未经董事会批准不得随意调整。

8. 公司至少应当于每年年度终了，对固定资产的使用寿命进行复核。如果固定资产使用寿命的预期数与原先的估计数有重大差异，应由财务部提出证据，总经理办公会作出决议，并由外部技术鉴定部门出具鉴定意见，上报董事会备案，相应调整固定资产折旧年限。

9. 公司至少应当于每年年度终了，对固定资产的折旧方法、预计净残值进行复核。如果固定资产包含的经济利益的预期实现方式有重大改变，应由内部资产管理部门提出证据，公司管理机构作出决议，并由外部技术鉴定部门出具鉴定意见，上报董事会备案，相应改变固定资产折旧方法。

10. 固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的改变应当按照会计估计变更处理。

除以下情况外，公司应对所有固定资产（包括公司未使用、不需用的固定资产和因大修理停用的固定资产）计提折旧：

- (1) 已提足折旧仍继续使用的固定资产；
- (2) 按规定单独估价作为固定资产入账的土地。
- (3) 处于更新改造过程而停止使用的固定资产。

在确定计提折旧的范围时应注意以下几点：

(1) 固定资产应当按月计提折旧，并根据用途分别计入相关资产的成本或当期费用。公司在实际计提固定资产折旧时，当月增加的固定资产，当月不提折旧，从下月起计提折旧；当月减少的固定资产，当月仍提折旧，从下月起停止计提折旧。

(2) 固定资产提足折旧后，不论能否继续使用，均不再计提折旧，提前报废的固定资产也不再补提折旧。所谓提足折旧是指已经提足该项固定资产的应计折旧额。

(3) 已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，应当按照估计价值确定

其成本，并计提折旧；待办理竣工决算后再按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。

(4) 对未使用、不需用固定资产提取的折旧应计入当期管理费用（不含大修理停用的固定资产）。因进行大修理而停用的固定资产，应当照提折旧，计提的折旧应计入相关成本费用。

(5) 公司对固定资产进行更新改造时，应将更新改造的固定资产账面价值转入在建工程，并在此基础上核算经更新改造后的固定资产原价。处于更新改造过程而停止使用的固定资产，因已转入在建工程，因此不计提折旧，待更新改造项目达到预定可使用状态转为固定资产后，再按重新确定的折旧方法和该项固定资产尚可使用年限计提折旧。

3.7.5 固定资产减值准备

公司应当在资产负债表日判断固定资产是否存在可能发生减值的迹象。如存在减值现象的，应估计其可回收金额，对可收回金额低于账面价值的差额，计提固定资产减值准备并计入当期损益。固定资产减值准备应按照《国通管业资产减值准备暂行办法》的规定提取。

已计提减值准备的固定资产，应当按照该固定资产的账面价值（即固定资产原价减去累计折旧和已计提的减值准备）以及尚可使用寿命重新计算确定折旧率和折旧额；因固定资产减值准备而调整固定资产折旧额时，对此前已计提的累计折旧不作调整。已全额计提减值准备的固定资产，不再计提折旧。减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

3.7.6 固定资产后续支出

固定资产的后续支出，是指固定资产在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是：与固定资产有关的更新改造等后续支出，满足本核算办法规定的固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，同时将被替换的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，应当在发生时计入当期损益。

（一）固定资产发生的各项后续支出，应按以下方法处理：

1. 固定资产的日常修理费用和大修理费用，通常不符合本核算办法规定的资产确认条件，应当在发生时直接计入当期损益，不应采用预提或待摊方式处理；在实际发生时按以下方法进行处理：

（1）公司生产车间、部门和公司行政管理部门等发生的不满足本核算办法规定的资产确认条件的日常修理费用和大修理费用等固定资产后续支出，应在管理费用中核算；

（2）专设销售机构相关的不满足本核算办法规定的资产确认条件的日常修理费用和大修理费用等固定资产后续支出，应在销售费用中核算。

2. 固定资产改良支出，应当将停止使用的固定资产转入在建工程，停止计提折旧。符合本核算办法规定的资产确认条件的，应根据所取得的竣工决算报告，将增加部分的支出计入固定资产成本，并同时将被替换部分的账面价值扣除后，作为改良后的固定资产入账价值。

并按重新确定的使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。但是，经营租赁方式租入的固定资产改良支出应当作为长期待摊费用，合理进行摊销。

3. 如果不能区分是固定资产修理还是固定资产改良，或固定资产修理和固定资产改良结合在一起，则公司应按上述原则进行判断，其发生的后续支出，分别计入固定资产价值或计入当期费用。

4. 固定资产装修费用，符合上述原则可予资本化的，应当在“固定资产”科目下单设“固定资产装修”明细科目核算，并在两次装修的间隔年限与被装修的固定资产尚可使用年限两者中取较短者作为该项固定资产装修的摊销年限，采用合理的方法单独计提折旧。如果在下次装修时，该项固定资产相关的“固定资产装修”明细科目仍有余额，应将该余额一次全部计入当期营业外支出。

5. 融资租赁方式租入的固定资产发生的固定资产后续支出，比照上述原则处理。发生的固定资产装修费用，符合上述原则可予资本化的，应在两次装修的间隔年限、剩余租赁期与被装修的固定资产尚可使用年限三者中取较短者作为该项固定资产装修的摊销年限，采用合理的方法单独计提折旧。

6. 经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出，应当在“长期待摊费用”科目下单设“经营租入固定资产改良”明细科目核算，并在剩余租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中较短的期间内，采用合理的方法进行摊销。

3.7.7 固定资产的处置

固定资产满足下列条件之一的，应当予以终止确认：

1. 该项固定资产处于处置状态。固定资产处置包括固定资产的出售、转让、报废或毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等。

2. 该固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益。

公司出售、转让、报废固定资产或发生固定资产毁损，应当将处置收入扣除账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。固定资产处置一般通过“固定资产清理”科目进行核算。

（一）持有待售的固定资产

同时满足下列条件的非流动资产应当划分为持有待售：一是公司已经就处置该非流动资产作出决议；二是公司已经与受让方签订了不可撤销的转让协议；三是该项转让很可能在一年内完成。公司持有待售的固定资产，是指在当前状况下仅根据出售同类固定资产的惯例就可以直接出售且极可能出售的固定资产，例如，已经与买主签订了不可撤销的销售协议等。

公司对于持有待售的固定资产，应当调整该项固定资产的预计净残值，使该项固定资产的预计净残值能够反映其公允价值减去处置费用后的金额，但不得超过符合持有待售条件时该项固定资产的原账面价值，原账面价值高于预计净残值的差额，应作为资产减值损失计入当期损益。持有待售的固定资产从划归为持有待售之日起停止计提折旧和减值测试。

在编制资产负债表时，公司可将持有待售的固定资产与其他固定资产一起合并列示在“固定资产”项目中，但需在报表附注中披露持有待售的固定资产名称、账面价值、公允价值、预计处置费用和预计处置时间等。持有待售的固定资产，按照账面价值与公允价值减去处置费用后的净额孰低进行计量。

某项资产或处置组被划分为持有待售，但后来不再满足持有待售的固定资产的确认条件，公司应当停止将其划归为持有待售，并按下列两项金额中较低者计量：（1）该资产或处置组被划归为持有待售之前的账面价值，按照其假定在没有被划归为持有待售的情况下原应确认的折旧、摊销或减值进行调整后的金额；（2）决定不再出售之日的再收回金额。

（二）固定资产的盘盈盘亏

公司对固定资产应当定期或者至少每年实地盘点一次。对盘盈、盘亏、毁损的固定资产，应当查明原因，写出书面报告，并根据公司的管理权限，经股东大会或董事会批准后，在期末结账前处理完毕。盘盈的固定资产，作为前期差错处理，通过“以前年度损益调整”科目核算；盘亏或毁损的固定资产通过“待处理财产损益-待处理固定资产损益”科目核算，在减去过失人或者保险公司等赔款和残料价值之后，通过“营业外支出-盘亏损失”科目核算。

如盘盈、盘亏或毁损的固定资产，在期末结账前尚未经批准的，在对外提供财务报告时应按上述规定进行处理，并在财务报表附注中作出说明；如果其后批准处理的金额与已处理的金额不一致，应作为前期差错处理。

3.7.8 在建工程核算方法

3.7.8.1 在建工程的计价及利息资本化

在建工程按照实际发生的支出确定其工程成本，并单独核算。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。在建工程项目在达到预定可使用状态前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。为购建某项固定资产而借入的专门借款所发生的利息、折价或溢价的摊销、汇兑差额以及占用的一般借款利息，在所购建的固定资产达到预计可使用状态前，按借款费用资本化原则计算相应数额计入所购建固定资产的成本，所购建的固定资产达到预定可使用状态时，停止借款费用的资本化，以后发生的借款费用，直接计入财务费用。

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，应将其净损失直接计入当期营业外支出。

3.7.8.2 在建工程明细核算

在建工程的成本包括工程用物资成本、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。

公司自行建造固定资产包括自营建造和出包建造两种方式。无论采用何种方式，所建工程都应当按照实际发生的支出确定其工程成本并单独核算。

(一) 自营工程

公司以自营方式建造固定资产，在建工程成本应当按照直接材料、直接人工、直接机械施工费等计量。公司为建造固定资产准备的各种物资应当按照实际支付的买价、不能抵扣的增值税税额、运输费、保险费等相关税费作为实际成本，并按照各种专项物资的种类进行明细核算。工程完工后，剩余的工程物资转为本公司存货的，按其实际成本或计划成本进行结转。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，计入所建工程项目的成本；盘盈的工程物资或处置净收益，冲减所建工程项目的成本。工程完工后发生的工程物资盘盈、盘亏、报废、毁损，计入当期营业外收支。

建造固定资产领用工程物资、原材料或库存商品，应按其实际成本转入所建工程成本。自营方式建造固定资产应负担的职工薪酬、辅助生产部门为之提供的水、电、修理、运输等劳务，以及其他必要支出等也应计入所建工程项目的成本。上述项目涉及增值税的，还应结转其相应的增值税额。

符合资本化条件，应计入所建造固定资产成本的借款费用按照《公司会计准则第 17 号——借款费用》的有关规定处理。

公司以自营方式建造固定资产，发生的工程成本应通过“在建工程”科目核算，工程完工达到预定可使用状态时，从“在建工程”科目转入“固定资产”科目。

(二) 出包工程

1. 出包工程的成本构成

公司以出包方式建造固定资产，其成本由建造该项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、以及需分摊计入各固定资产价值的待摊支出。

(1) 建筑工程、安装工程支出。由于建筑工程、安装工程采用出包方式发包给建造承包商承建，因此，工程的具体支出，如人工费、材料费、机械使用费等由建造承包商核算。对于发包公司而言，建筑工程支出、安装工程支出是构成在建工程成本的重要内容，发包公司按照合同规定的结算方式和工程进度定期与建造承包商办理工程价款结算，结算的工程价款计入在建工程成本。

(2) 待摊支出。待摊支出是指在建设期间发生的，不能直接计入某项固定资产价值、而应由所建造固定资产共同负担的相关费用，包括为建造工程发生的管理费、征地费、可行性研究费、临时设施费、公证费、监理费、应负担的税金、符合资本化条件的借款费用、建设

期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损净损失，以及负荷联合试车费等。其中，征地费是指公司通过划拨方式取得建设用地发生的青苗补偿费、地上建筑物、附着物补偿费等。公司为建造固定资产通过出让方式取得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）。

2. 出包工程的账务处理

出包方式下，“在建工程”科目主要是公司与建造承包商办理工程价款的结算科目，公司支付给建造承包商的工程价款作为工程成本通过“在建工程”科目核算。公司应按合理估计的工程进度和合同规定结算的进度款，借记“在建工程——建筑工程（××工程）”、“在建工程——安装工程（××工程）”科目，贷记“银行存款”、“预付账款”等科目。工程完成时，按合同规定补付的工程款，借记“在建工程”科目，贷记“银行存款”等科目。公司将需安设备运抵现场安装时，借记“在建工程——在安装设备（××设备）”科目，贷记“工程物资——××设备”科目；公司为建造固定资产发生的待摊支出，借记“在建工程——待摊支出”科目，贷记“银行存款”、“应付职工薪酬”、“长期借款”等科目。

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

$$\text{待摊支出分配率} = \frac{\text{累计发生的待摊支出}}{(\text{建筑工程支出} + \text{安装工程支出} + \text{在安装设备支出})} \times 100\%$$

$$\text{××工程应分配的待摊支出} = (\text{××工程的建筑工程支出} + \text{安装工程支出} + \text{在安装设备支出}) \times \text{分配率}$$

其次，计算确定已完工的固定资产成本：

房屋、建筑物等固定资产成本 = 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 + 为设备安装发生的基础、支座等建筑工程支出 + 安装工程支出 + 应分摊的待摊支出

然后，进行相应的会计处理，借记“固定资产”科目，贷记“在建工程——建筑工程”、“在建工程——安装工程”、“在建工程——待摊支出”等科目。

3.7.8.3 在建工程结转为固定资产的时点

在建工程项目按建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的全部支出，作为固定资产的入账价值。所建造的固定资产在建工程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，按估计的价值转入固定资产，并按公司固定资产折旧政策计提固定资产的折旧，待办理了竣工决算手续后再作调整。

上述“达到预定可使用状态”，是指固定资产已达到公司预定的可使用状态。当存在下列情况之一时，则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已经过试生产或试运行,并且其结果表明资产能够正常运行或者能够稳定地生产出合格产品时,或者试运行结果表明能够正常运转或营业时;

③该项建造的固定资产上的支出金额很少或者几乎不再发生;

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。

3.7.8.4 在建工程减值准备的确认标准、计提方法

公司于每年年度终了,对在建工程进行全面检查,如果有证据表明在建工程已发生减值,则计提减值准备。在建工程减值准备应按照《国通管业资产减值准备计提办法》的规定提取。

3.8 借款费用资本化

3.8.1 借款费用资本化的范围

借款费用,是指公司因借款而发生的利息及其他相关成本,包括借款利息、折价或者溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。

因借款而发生的利息,包括公司向银行或者其他金融机构等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。

因借款而发生的折价或者溢价主要是指发行债券等所发生的折价或者溢价,发行债券中的折价或者溢价,其实质是对债券票面利息的调整(即将债券票面利率调整为实际利率),属于借款费用的范畴。

因借款而发生的辅助费用,是指公司在借款过程中发生的诸如手续费、佣金等费用,由于这些费用是因安排借款而发生的,也属于借入资金所付出的代价,是借款费用的构成部分。

承租人根据租赁准则所确认的融资租赁发生的融资费用也属于借款费用,其是否应予以资本化或费用化,应按借款费用准则处理。

借款包括专门借款和一般借款。专门借款是指为指定单项工程建设筹集资金而借入的专门借款,包括银行借款、发行债券等。一般借款是指除专门借款以外的借款。专门借款的用途须在借款合同或协议中明确载明。未明确指定用途的借款,无论其实际如何使用,均应视为一般借款。

公司发生的借款费用,可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的,应当予以资本化,计入相关资产成本;其他借款费用,应当在发生时根据其发生额确认为费用,计入当期损益。

符合资本化条件的资产,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、投资性房地产和存货等资产。建造合同成本、确认为无形资产的开发支出等在符合条件的情况下,也可以认定为符合资本化条件的资产。

符合借款费用资本化条件的存货,主要包括公司(房地产开发)开发的用于对外出售的

房地产开发产品、公司制造的用于对外出售的大型机械设备等。这类存货通常需要经过相当长时间的建造或者生产过程，才能达到预定可销售状态。其中“相当长时间”，是指为资产的购建或者生产所必需的时间，通常为1年以上（含1年）。

由于人为或者故意等非正常因素导致资产的购建或者生产时间相当长的，该资产不属于符合资本化条件的资产。购入即可使用的资产，或者购入后需要安装但所需安装时间较短的资产，或者需要建造或者生产但所需建造或者生产时间较短的资产，均不属于符合资本化条件的资产。

3.8.2 借款费用资本化的条件

借款费用同时满足下列条件的，才能开始资本化：

①资产支出（包括为购建或者生产符合资本化条件的资产而以支付现金、转移非现金资产或者承担带息债务形式发生的支出）已经发生；

支付现金是指用货币资金支付固定资产的购置或建造支出。如用现金、银行存款或其他货币资金等购买工程用材料，用现金支付建造固定资产的职工工资等。

转移非现金资产是指将非现金资产用于固定资产的建造与安装，如将公司自己生产的产品用于固定资产的建造，或以公司自己生产的产品向其他公司换取用于固定资产建造所需要的物资等。

承担带息债务是指因购买工程用材料等而承担的带息应付款项（如带息应付票据）。公司以赊购方式向供货单位购买工程用物资，由此产生的债务可能带息，也可能不带息。如果是不带息债务，就不能计入资产支出。

②借款费用已经发生；

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。

这里所指的固定资产，既包括公司自己购买或建造的固定资产，也包括委托其他单位建造的固定资产；固定资产一旦达到预定可使用状态，就应停止借款费用资本化。购入不需要安装的固定资产，在购入时就视为已经达到预定可使用状态。

3.8.3 借款费用暂停资本化的时间

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（含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。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必要的程序，借款费用的资本化应当继续进行。在实务中，公司应当遵循“实质重于形式”等原则来判断借款费用暂停资本化的时间，如果相关资产购建或者生产的中断时间较长而且满足其他规定条件的，相关借款费用应当暂停资本化。

非正常中断，通常是由于公司管理决策上的原因或者其他不可预见的原因等所导致的中断。比如，公司因与施工方发生了质量纠纷，或者工程、生产用料没有及时供应，或者资金

周转发生了困难，或者施工、生产发生了安全事故，或者发生了与资产购建、生产有关的劳动纠纷等原因，导致资产购建或者生产活动发生中断，均属于非正常中断。

非正常中断与正常中断显著不同。正常中断通常仅限于因购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的程序，或者事先可预见的不可抗力因素导致的中断。比如，某些工程建造到一定阶段必须暂停下来进行质量或者安全检查，检查通过后才可继续下一阶段的建造工作，这类中断是在施工前可以预见的，而且是工程建造必须经过的程序，属于正常中断。

某些地区的工程在建造过程中，由于可预见的不可抗力因素（如雨季或冰冻季节等原因）导致施工出现停顿，也属于正常中断。比如，某公司在北方某地建造某工程期间，正遇冰冻季节，工程施工因此中断，待冰冻季节过后方能继续施工。由于该地区在施工期间出现较长时间的冰冻为正常情况，由此导致的施工中断是可预见的不可抗力因素导致的中断，属于正常中断。

3.8.4 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。

购建或者生产的符合资本化条件的资产各部分分别完工（指每一单项工程或单位工程，下同），且每部分在其他部分继续建造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。

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。

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，可从下列几个方面进行判断：

（一）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。

（二）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。

（三）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。

3.8.5 借款费用的计量

3.8.5.1 借款利息资本化金额的确定

(一) 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。

(二) 有确凿证据表明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,公司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。

(三) 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。

3.8.5.1.1 专门借款费用计算方法

应予资本化的每一会计期间的专门借款费用,应当分别按照下列规定确定:

(一) 为购建或者生产符合资本化条件的资产而借入一笔专门借款,用于购建或生产一项资产的,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作为当期资本化金额。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;

(二) 为购建或者生产符合资本化条件的资产而借入一笔专门借款,用于购建或生产多项资产的,应当按该笔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暂时性投资取得的投资收益后的金额,按各项资产实际占用该笔专门借款的比例进行分摊后的金额,作为各项资产当期资本化金额;

(三) 为购建或者生产符合资本化条件的资产而借入多笔专门借款,用于购建或生产一项资产的,应当按所有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暂时性投资取得的投资收益后的金额,作为当期资本化金额;

(四) 为购建或者生产符合资本化条件的资产而借入多笔专门借款,用于购建或生产多项资产的,应当按所有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暂时性投资取得的投资收益后的金额,按各项资产实际占用所有专门借款的比例进行分摊后的金额,作为各项资产当期资本化金额。

3.8.5.1.2 一般借款费用计算方法

有确凿证据表明为购建或者生产符合资本化条件的资产占用了一般借款的,公司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。

一般借款利息的资本化金额按如下公式计算:

$$\text{一般借款利息的资本化金额} = \frac{\text{累计资产支出超过专门借款部分的}}{\text{资产支出加权平均数}} \times \text{所占用一般借款的资本化率}$$

一般借款资本化率=一般借款加权平均利率

一般借款加权平均利率= $\frac{\text{所占用一般借款当期实际发生的利息之和}}{\text{所占用一般借款本金加权平均数}}$

一般借款本金
加权平均数 = $\sum \left(\frac{\text{所占用每笔一般借款本金} \times \text{每笔一般借款本金在当期所占用的天数}}{\text{当期天数}} \right)$

累计资产支出超过专门借款部分的
资产支出加权平均数 = $\sum \left[\frac{\text{超过专门借款部分的每笔资产支出实际占用天数}}{\text{当期天数}} \times \text{每笔资产支出金额} \right]$

3.8.5.2 借款辅助费用资本化金额的确定

辅助费用是公司为了安排借款而发生的必要费用，包括借款手续费（如发行债券手续费）、佣金等。

对于公司发生的专门借款辅助费用，在所购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态之前发生的，应当在发生时根据其发生额予以资本化；在所购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态之后所发生的，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。上述资本化或计入当期损益的辅助费用的发生额，是指根据《公司会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》按照实际利率法所确定的金融负债交易费用对每期利息费用的调整额。借款实际利率与合同利率差异较小的，也可以采用合同利率计算确定利息费用。一般借款发生的辅助费用，也应当按照上述原则确定其发生额并进行处理。

根据《公司会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定，除以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债之外，其他金融负债相关的交易费用应当计入金融负债的初始确认金额。为购建或者生产符合资本化条件的资产的专门借款或者一般借款，通常都属于除以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债之外的其他金融负债。对于这些金融负债所发生的辅助费用需要计入借款的初始确认金额，即抵减相关借款的初始金额，从而影响以后各期实际利息的计算。由于辅助费用的发生将导致相关借款实际利率的上升，从而需要对各期利息费用作相应调整，在确定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。

3.8.5.3 外币专门借款汇兑差额资本化金额的确定

在借款费用资本化期间内，外币专门借款本金及其利息的汇兑差额，应当予以资本化，计入符合资本化条件的资产的成本。而除外币专门借款之外的其他外币借款本金及其利息所产生的汇兑差额应当作为财务费用，计入当期损益。

3.9 租赁

3.9.1 租赁的分类

公司应视租赁的经济实质而不是其法律形式对租赁进行分类。公司在对资产租赁进行

分类时，应当全面考虑租赁期届满时租赁资产所有权是否转移给承租人、承租人是否有购买租赁资产的选择权、租赁期占租赁资产尚可使用年限的比例等各种因素。

1. 满足以下一项或数项标准的租赁，应当认定为融资租赁：

(1) 在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人。

此种情况通常是指在租赁合同中已经约定、或者在租赁开始日根据相关条件可作出合理判断，租赁期届满时出租人能够将资产的所有权转移给承租人。

(2) 承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购买价款预计将远低于行使选择权时租赁资产的公允价值，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权。

(3) 即使资产的所有权不转移，但租赁期占租赁资产使用寿命的大部分。

其中“大部分”，通常是指在租赁期占租赁资产使用寿命的75%以上（含75%）。

这条标准强调的是租赁期占租赁资产使用寿命的比例，而非租赁期占该项资产全部可使用年限的比例。如果租赁资产是旧资产，在租赁前已使用年限超过资产自全新时起算可使用年限的75%以上时，则这条判断标准不适用，不能使用这条标准确定租赁的分类。

(4) 承租人在租赁开始日的最低租赁付款额现值，几乎相当于租赁开始日租赁资产公允价值；出租人在租赁开始日的最低租赁收款额现值，几乎相当于租赁开始日租赁资产公允价值。

其中“几乎相当于”，通常是指在90%以上（含90%）。

(5) 租赁资产性质特殊，如果不作较大改造，只有承租人才能使用。

对于同时涉及土地和建筑物的租赁，公司通常应当将土地和建筑物分开考虑。将最低租赁付款额根据土地部分的租赁权益和建筑物部分的租赁权益的相对公允价值的比例进行分配。其中，土地租赁不能归类为融资租赁，而对于建筑物的租赁则按租赁准则的规定进行分类。如果土地和建筑物无法分离和不能可靠计量的，应归类为一项融资租赁，但两部分都明显是经营租赁的则整个租赁应归类为经营租赁。

2. 经营租赁是指除融资租赁以外的其他租赁。经营租赁资产的所有权不转移，租赁期届满后，承租人有退租或续租的选择权，而不存在优惠购买选择权。

3. 承租人和出租人应当在租赁开始日将租赁分为融资租赁和经营租赁，并确定在租赁期开始日应确认的金额。公司应当将租赁合同规定的起租日作为租赁开始日。但是，在售后租回交易下，租赁开始日是指买主（即出租人）向卖主（即承租人）支付第一笔款项之日。

4. 租赁开始日，是指租赁协议日与租赁各方就主要租赁条款作出承诺日中的较早者。

5. 租赁期开始日，是指承租人有权行使其使用租赁资产权利的日期，表明租赁行为的开始。在租赁期开始日，承租人应当对租入资产、最低租赁付款额和未确认融资费用进行初始确认；出租人应当对应收融资租赁款、未担保余值和未实现融资收益进行初始确认。

3.9.2承租人的会计处理

3.9.2.1 融资租赁

在融资租赁开始日，承租人通常应当将租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额的现值两者中较低者作为租入资产的入账价值，将最低租赁付款额作为长期应付款的入账价值，并将两者的差额记录为未确认融资费用。

1. 承租人在计算最低租赁付款额的现值时，如果知悉出租人的租赁内含利率，应当采用出租人的租赁内含利率作为折现率；其中，租赁内含利率，是指在租赁开始日，使最低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折现率。

否则，应当采用租赁合同规定的利率作为折现率。如果出租人的租赁内含利率和租赁合同规定的利率均无法知悉，应当采用同期银行贷款利率作为折现率。

2. 在租赁谈判和签订租赁合同过程中承租人发生的、可直接归属于租赁项目的初始直接费用，如印花税、手续费、佣金、律师费、差旅费、谈判费等，应当计入租入资产价值。

3. 未确认融资费用应当在租赁期内各个期间进行分摊。

承租人分摊未确认融资费用时，应当采用实际利率法计算确认当期的融资费用。在采用实际利率法的情况下，根据租赁开始日租赁资产入账价值基础不同，对未确认融资费用应按以下顺序采用不同的分摊率：

(1) 租赁资产以最低租赁付款额的现值为入账价值，且以出租人的租赁内含利率为折现率的，在这种情况下，应以出租人的租赁内含利率作为分摊率。

(2) 租赁资产以最低租赁付款额的现值为入账价值，且以租赁合同规定的利率为折现率的，在这种情况下，应以租赁合同规定的利率作为分摊率。

(3) 租赁资产以最低租赁付款额的现值为入账价值，且以银行同期贷款利率为折现率的，在这种情况下，应以银行同期贷款利率作为分摊率。

(4) 租赁资产以租赁资产公允价值为入账价值的，应当重新计算分摊率。该分摊率是使最低租赁付款额的现值等于租赁资产公允价值的折现率。

存在优惠购买选择权的，在租赁期届满时，未确认融资费用应全部摊销完毕，并且租赁负债也应当减少为优惠购买金额。在承租人或其有关的第三方对租赁资产提供了担保的情况下，在租赁期届满时，未确认融资费用应当全部摊销完毕，并且，租赁负债应减少至担保余值。

4. 计提租赁资产折旧时，承租人应当采用与自有应折旧资产相一致的折旧政策。能够合理确定租赁期届满时将会取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产尚可使用年限内计提折旧；无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，应以租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中较短者作为折旧期间。

5. 履约成本是指租赁期内为租赁资产支付的各种使用费用，如技术咨询和服务费、人员培训费、维修费、保险费等。承租人发生的履约成本通常应计入当期损益。

6. 或有租金是指金额不固定、以时间长短以外的其他因素（如销售量、使用量、物价指数等）为依据计算的租金。由于或有租金的金额不固定，无法采用系统合理的方法对其进行分摊，因此或有租金在实际发生时计入当期损益。

7. 租赁期届满时，承租人对租赁资产的处理通常有三种情况：返还、优惠续租和留购。

（1）返还租赁资产

租赁期届满，承租人向出租人返还租赁资产时，通常同时冲减应付融资租赁款和融资租入固定资产的账面价值。

（2）优惠续租租赁资产

承租人行使优惠续租选择权，应视同该项租赁一直存在而作出相应的账务处理。如果租赁期届满时没有续租，根据租赁合同规定须向出租人支付违约金时，计入当期损益（营业外支出）。

（3）留购租赁资产

在承租人享有优惠购买选择权的情况下，支付购买价款时，冲减应付融资租赁款；同时，将固定资产从“融资租入固定资产”明细科目转入有关明细科目。

3.9.2.2 经营租赁

承租人应当将经营租赁的租金在租赁期内各个期间按照年限平均法计入相关资产成本或当期损益；如果存在其他更为系统合理的方法（如工作量法等），也可以采用其它方法，但需经国机集团批准。

1. 承租人发生的初始直接费用，应计入当期损益（管理费用）。
2. 或有租金应当在实际发生时计入当期损益。
3. 出租人提供激励措施的处理

出租人提供免租期的，承租人应将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内按直线法或其他合理的方法进行分摊，免租期内应当确认租金费及相应的负债。出租人承担了承租人某些费用的，承租人应将该费用从租金费用总额中扣除，按扣除后的租金费用余额在租赁期内进行分摊。

3.9.3 出租人的会计处理

3.9.3.1 融资租赁

在租赁开始日，出租人应当将租赁开始日最低租赁收款额与初始直接费用之和作为应收融资租赁款的入账价值，并同时记录未担保余值，将最低租赁收款额、初始直接费用与未担保余值之和与其现值之和的差额确认为未实现融资收益。出租人在租赁期开始日按照上述规定转出租赁资产，租赁资产公允价值与其账面价值如有差额，应当计入当期损益。

1. 在租赁谈判和签订租赁合同过程中出租人发生的、可直接归属于租赁项目的初始直接费用，如印花税、佣金、律师费、差旅费等，应包括在应收融资租赁款的初始计量中，并减少租赁期内确认的收益金额。在计算未实现融资收益时考虑了初始直接费用的因素，为了

避免未实现融资收益高估，在初始确认时应对未实现融资收益进行调整，借“未实现融资收益”科目，贷“长期应付款——应收融资租赁款”科目。

2. 未实现融资收益应当在租赁期内各个期间进行分配，确认为各期的租赁收入。分配时，出租人应当采用实际利率法计算当期应当确认的租赁收入。

3. 出租人应当根据承租人的财务及经营管理情况，以及租金的逾期期限等因素，分析应收融资租赁款的风险程度和回收的可能性，对应收融资租赁款减去未实现融资收益的差额部分合理计提坏账准备。

4. 出租人应当定期对未担保余值进行检查，至少于每年年末检查一次。

如有证据表明未担保余值已经减少和已确认损失的未担保余值得以恢复的情况下，均应当重新计算租赁内含利率，并将由此而引起的租赁投资净额的减少确认为当期损失，以后各期根据修正后的租赁投资净额和重新计算的租赁内含利率确定应确认的租赁收入。未担保余值增加时，不作任何调整。如已确认损失的未担保余值得以恢复，应当在原已确认的损失金额内转回，并重新计算租赁内含利率，以后各期根据修正后的租赁投资净额和重新计算的租赁内含利率确定应确认的租赁收入。其中，租赁投资净额是指，融资租赁中最低租赁收款额与未担保余值之和与未实现融资收益之间的差额。

5. 或有租金应当在实际发生时确认为当期收入。

6. 租赁期届满时的处理

租赁期届满时出租人应区别以下情况进行会计处理：

(1) 租赁期届满时，承租人将租赁资产交还出租人。有可能出现以下三种情况：

对资产余值全部担保的情况下，出租人收到承租人交还的租赁资产时，应当借记“融资租赁资产”科目，贷记“长期应收款——应收融资租赁款”科目。如果收回租赁资产的价值低于担保余值，则应向承租人收取价值损失补偿金，借记“其他应收款”科目，贷记“营业外收入”科目。

对资产余值部分担保的情况下，出租人收到承租人交还的租赁资产时，借记“融资租赁资产”科目，贷记“长期应收款——应收融资租赁款”、“未担保余值”等科目。如果收回租赁资产的价值扣除未担保余值后的余额低于担保余值，则应向承租人收取价值损失补偿金，借记“其他应收款”科目，贷记“营业外收入”科目。

对资产余值全部未担保的情况下，出租人收到承租人交还的租赁资产时，借记“融资租赁资产”科目，贷记“未担保余值”科目。

(2) 优惠续租租赁资产

如果承租人行使优惠续租选择权，则出租人应视同该项租赁一直存在而作出相应的账务处理，如继续分配未实现融资收益等。

如果租赁期届满时承租人没有续租，根据租赁合同规定应向承租人收取违约金时，并将其确认为营业外收入。同时，将收回的租赁资产按上述规定进行处理。

(3) 留购租赁资产

租赁期届满时,承租人行使了优惠购买选择权。出租人应按收到的承租人支付的购买资产的价款,借记“银行存款”等科目,贷记“长期应收款——应收融资租赁款”科目。

3.9.3.2 经营租赁

出租人应当按资产的性质,将用作经营租赁的资产包括在资产负债表上的相关项目内。经营租赁的租金应当在租赁期内的各个期间按直线法确认为收入;如果其他方法更合理,也可以采用其它方法,但需董事会批准。

1. 出租人发生的初始直接费用,应当确认为当期费用。金额较大的应当资本化,在整个经营租赁期间内按照与确认租金收入相同的基础进行分期进入当期损益。

2. 对于经营租赁资产中的固定资产,应当采用出租人对类似应折旧资产通常所采用的折旧政策计提折旧。

3. 在经营租赁下,出租人对或有租金的处理与融资租赁下相同,即在实际发生时计入当期收益。

4. 出租人对经营租赁提供激励措施的处理

出租人提供免租期的,出租人应将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内,按直线法或其他合理的方法进行分配,免租期内出租人应当确认租金收入。出租人承担了承租人某些费用的,出租人应该将该费用自租金收入总额总扣除,按扣除后的租金收入余额在租赁期内进行分配。

3.9.3.3 售后租回交易

承租人和出租人应当将售后租回交易认定为融资租赁或经营租赁。

1. 如果售后租回交易形成一项融资租赁,售价与资产账面价值之间的差额应作为未实现售后租回损益递延,并按该项租赁资产的折旧进度进行分摊,作为折旧费用的调整,并根据本办法关于融资租赁的规定进行会计处理。

其中按折旧进度进行分摊是指在对该项租赁资产计提折旧时,按与该项资产计提折旧所采用的折旧率相同的比例对未实现售后租回损益进行分摊。

2. 公司售后租回交易认定为经营租赁的,应当分别情况处理:在确凿证据表明售后租回交易是按公允价值达成的,售价与资产账面价值的差额应当计入当期损益。如果售后租回交易不是按照公允价值达成的,有关损益应于当期确认;但若该损失将由低于市价的未来租赁付款额补偿的,应将其递延,并按与确认租金费用相一致的方法分摊于预计的资产使用期限内;售价高于公允价值的,其高出公允价值的部分应予递延,并在预计的资产使用期限内摊销。

3.10 无形资产

3.10.1 无形资产确认条件

无形资产,是指公司拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。但公司持有

的为赚取租金或资本增值，或两者兼有的土地使用权适用于本办法中“3.6投资性房地产的核算方法”的相关规定。无形资产按取得时的实际成本进行初始计量。

无形资产主要包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、特许权等。由于商誉无法与公司自身分离，不能单独用于交易，因而不具有可辨认性，不能确认为无形资产。

1. 资产满足下列条件之一的，符合无形资产定义中的可辨认性标准：

(1) 能够从公司中分离或者划分出来，并能单独或者与相关合同、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公司或其他权利和义务中转移或者分离。

2. 无形资产在满足以下两个条件时，公司才能加以确认：

(1) 该资产产生的经济利益很可能流入公司；

(2) 该资产的成本能够可靠地计量。

3. 在使用以上条件进行判断之前，公司应首先确定自己能够控制无形资产所产生的经济利益。一般来说，如果公司有权获得某项无形资产产生的经济利益，同时又能约束其他人获得这些经济利益，则说明公司控制了该无形资产，或者说控制了该无形资产产生的经济利益，具体表现为公司拥有该无形资产的法定所有权，或公司与他人签订了协议，使得公司的相关权利受到法律的保护。

4. 在判断无形资产产生的经济利益是否很可能流入公司时，公司管理部门应对无形资产在预计使用年限内存在的各种因素作出稳健的估计。

5. 公司自创商誉符合无形资产的定义，但自创商誉过程中发生的支出却难以计量，因而不能作为公司的无形资产予以确认。

6. 购置计算机硬件所附带的、单独计价的软件，应作为无形资产核算。

7. 公司单独购入的管理用软件，使用寿命不超过两年，并且单位价值在 2000 元以下的，根据重要性原则，不确认为无形资产，应在发生时直接确认为当期损益。

3.10.2 无形资产的初始计量

无形资产通常按实际成本计量，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。对于不同来源取得的无形资产，其成本构成不尽相同。

(一) 外购的无形资产成本

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，但不包括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，也不包括在无形资产已经达到预定用途以后发生的费用。

无形资产达到预定用途后所发生的支出，不构成无形资产的成本。例如，在形成预定经济规模之前发生的初始运作损失，以及在无形资产达到预定用途之前发生的其他经营活动的支出，如果该经营活动并非是与无形资产达到预定用途必不可少的，则有关经营活动的损益应于发生时计入当期损益，而不构成无形资产的成本。

对于一揽子购入的无形资产，其成本通常应按该无形资产和其他资产的公允价值相对比例确定。采用公允价值相对比例来确定与其他资产一同购入的无形资产的成本，须以该无形资产的相对价值是否较大为前提。如果相对价值较小，则无须单独核算，可以计入其他资产的成本，视为其他资产的组成部分核算；反之，则需要单独核算。

购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付（一般超过三年），实质上具有融资性质的，即采用分期付款方式购买无形资产，无形资产的成本以购买价款的现值为基础确定。实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额，如符合资本化条件的，应予资本化的以外，应当在信用期间内计入当期损益。

（二）投资者投入的无形资产成本

投资者投入的无形资产，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但在投资合同或协议约定价值不公允的情况下，应按无形资产的公允价值入账。

（三）通过非货币性资产交换和债务重组取得的无形资产成本

通过非货币性资产交换和债务重组取得的无形资产，其成本的确定及具体处理参见本办法“3.11 非货币性资产交换”和“3.14 债务重组”的相关规定。

（四）公司合并中取得的无形资产成本

按照本办法“3.5 公司合并”的规定，非同一控制下的公司合并中，购买方取得的无形资产应以其在购买日的公允价值计量，而且合并中确认的无形资产并不仅限于被购买方原已确认的无形资产，只要该无形资产的公允价值能够可靠计量，购买方就应在购买日将其独立于商誉确认为一项无形资产。

1. 公司合并中取得的无形资产，其公允价值能够可靠计量的，则应单独确认为无形资产。公允价值的取得一般有以下途径：

（1）活跃市场中的市场报价，该报价提供了无形资产公允价值的最可靠的估计。恰当的市场价格一般是现行出价。无法获得现行出价的情况下，如果类似交易的最近交易日和资产公允价值估计日之间的经济情况没有发生重大变化，则可以类似交易的最近价格为基础来估计公允价值。

（2）如果无形资产不存在活跃市场，则其公允价值应按照购买日从购买方可获得的信息为基础，在熟悉情况并自愿的当事人之间进行的公平交易中，为取得该资产所支付的金额，如对无形资产预计产生的未来现金流量进行折现等。

2. 公司合并中取得的无形资产本身可能是可以单独辨认的，但其计量或处置与有形的或无形的资产一并作价，如天然矿泉水的商标可能与特定的泉眼有关，所以不能独立于该泉

眼出售。在这种情况下，如果该无形资产及与其相关的资产各自的公允价值不能可靠计量，则应将该资产组（即将无形资产与其相关的有形资产一并）独立于商誉确认为相关资产。

（五）接受捐赠的无形资产

接受捐赠的无形资产，应按以下规定确定其实际成本：

1. 捐赠方提供了有关凭据的，按凭据上标明的金额加上应支付的相关税费，作为实际成本。

2. 捐赠方没有提供有关凭据的，按如下顺序确定其实际成本：

（1）同类或类似无形资产存在活跃市场的，按同类或类似无形资产的市场价格估计的金额，加上应支付的相关税费，作为实际成本；

（2）同类或类似无形资产不存在活跃市场的，按该接受捐赠的无形资产的预计未来现金流量现值，作为实际成本。

如果捐赠方系公司的关联方，则公司应按所接受捐赠的无形资产在捐赠方的账面价值，加上应支付的相关税费，作为入账价值。

（六）自行开发的无形资产，其成本包括自按本办法“3.10.3 内部研究开发费用的确认和计量”规定确定的支出总额，但是对于以前期间已经费用化的支出不再调整。

3.10.3 内部研究开发费用的确认和计量

3.10.3.1 研究阶段和开发阶段的划分

本办法将研究开发项目区分为研究阶段与开发阶段。公司应当根据研究与开发的实际情况加以判断。

（一）研究阶段

研究阶段是指为获取新的技术和知识等进行的有计划的调查，研究活动的例子包括：意于获取知识而进行的活动；研究成果或其他知识的应用研究、评价和最终选择；材料、设备、产品、工序、系统或服务替代品的研究；以及新的或经改进的材料、设备、产品、工序、系统或服务的可能替代品的配制、设计、评价和最终选择。研究阶段的特点在于：

1. 计划性

研究阶段是建立在有计划的调查基础上，即，研发项目已经董事会或者相关管理层的批准，并着手收集相关资料、进行市场调查等。

2. 探索性

研究阶段基本上是探索性的，为进一步的开发活动进行资料及相关方面的准备，在这一阶段不会形成阶段性成果。

从研究活动的特点看，其研究是否能在未来形成成果，即通过开发后是否会形成无形资产均有很大的不确定性，公司也无法证明其研究活动一定能够形成带来未来经济利益的无形资产，因此，研究阶段的有关支出在发生时应当费用化计入当期损益。

（二）开发阶段

开发阶段是指在进行商业性生产或使用前，将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计，以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。开发活动的例子包括：生产前或使用前的原型和模型的设计、建造和测试；含新技术的工具、夹具、模具和冲模的设计；不具有商业性生产经济规模的试生产设施的设计、建造和运营；新的或经改造的材料、设备、产品、工序、系统或服务所选定的替代品的设计、建造和测试等。开发阶段的特点在于：

1. 具有针对性

开发阶段是建立在研究阶段基础上，因而，对项目的开发具有针对性。

2. 形成成果的可能性较大

进入开发阶段的研发项目往往形成成果的可能性较大。

由于开发阶段相对于研究阶段更进一步，且很大程度上形成一项新产品或新技术的基本条件已经具备，此时如果公司能够证明满足无形资产的定义及相关确认条件，则所发生的开发支出可资本化，确认为无形资产的成本。

3.10.3.2 内部研究开发费用的确认原则

研究和开发阶段支出一般包括：

- (1) 从事研究和开发活动的所有人员的人工费；
- (2) 在研究和开发活动中消耗的材料费；
- (3) 用于研究和开发活动的设备和设施的折旧费；
- (4) 应由研究和开发成本负担的间接费用；
- (5) 委托其他单位进行研究和开发所发生的费用；
- (6) 应由研究和开发活动负担的其他费用，如为研究和开发活动外购专利权的支出。

公司研究阶段的支出全部费用化，计入当期损益（管理费用）；开发阶段的支出符合条件的才能资本化，不符合资本化条件的计入当期损益（管理费用）。只有同时满足下列各项条件的，才能确认为无形资产，否则计入当期损益。如果确实无法区分研究阶段的支出和开发阶段的支出，应将其所发生的研发支出全部费用化，计入当期损益：

（一）完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性。

判断无形资产的开发在技术上是否具有可行性，应当以目前阶段的成果为基础，并提供相关证据和材料，证明公司进行开发所需的技术条件等已经具备，不存在技术上的障碍或其他不确定性。比如，公司已经完成了全部计划、设计和测试活动，这些活动是使资产能够达到设计规划书中的功能、特征和技术所必需的活动，或经过专家鉴定等。

（二）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，通常是根据管理当局决定该项研发活动的目的或者意图所决定，即研发项目形成成果以后，是为出售，还是为自己使用并从使用中获得经济利益，应当依管理当局的意图而定。因此，公司的管理当局应能够说明其持有拟开发无形资产的目的

的，并具有完成该项无形资产开发并使其能够使用或出售的可能性。

(三) 无形资产产生经济利益的方式，包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场，无形资产将在内部使用的，应当证明其有用性。

作为无形资产确认，其基本条件是能够为公司带来未来经济利益。就其能够为公司带来未来经济利益的方式而言，如果有关的无形资产在形成以后，主要是用于形成新产品或新工艺的，公司应对运用该无形资产生产的产品市场情况进行估计，应能够证明所生产的产品存在市场，能够带来经济利益的流入；如果有关的无形资产开发以后主要是用于对外出售的，则公司应能够证明市场上存在对该类无形资产的需求，开发以后存在外在的市场可以出售并带来经济利益的流入；如果无形资产开发以后不是用于生产产品，也不是用于对外出售，而是在公司内部使用的，则公司应能够证明在公司内部使用时对公司的有用性。

(四) 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。开发的无形资产并使其形成成果在技术上的可靠性是继续开发活动的关键。因此，必须有确凿证据证明公司继续开发该项无形资产有足够的技术支持和技术能力。(2) 财务资源和其他资源支持。财务和其他资源支持是能够完成该项无形资产开发的经济基础，因此，公司必须能够说明为完成该项无形资产的开发所需的财务和其他资源，是否能够足以支持完成该项无形资产的开发。(3) 能够证明公司在开发过程中所需的技术、财务和其他资源，以及公司获得这些资源的相关计划等。如在公司自有资金不足以提供支持的情况下，是否存在外部其他方面的资金支持，如银行等借款机构愿意为该无形资产的开发提供所需资金的声明等来证实。(4) 有能力使用或出售该无形资产以取得收益。

(五) 归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

公司对研究开发活动发生的支出应当单独核算，比如，直接发生的研发人员工资、材料费，以及相关设备折旧费等。所发生的支出同时用于支持多项研究开发活动的，所发生的支出应当按照合理的标准在各项研究开发活动之间进行分配；无法合理分配的，应当计入当期损益。

1. 公司取得的已作为无形资产确认的正在进行中的研究开发项目，在取得后发生的支出应当按上述办法处理。

2. 公司自创商誉以及内部产生的品牌、报刊名等，不应确认为无形资产。

3.10.3.3 内部开发的无形资产的计量

内部开发活动形成的无形资产，其成本由可直接归属于该资产的创造、生产并使该资产能够以管理层预定的方式运作的所有必要支出组成。可直接归属于该资产的成本包括：开发该无形资产时耗费的材料、劳务成本、依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用、在开发该无形资产过程中使用的其他专利权和特许权的摊销以及按照本办法“3.8 借款费用资本

化”的规定资本化的利息支出，以及为使该无形资产达到预定用途前所发生的其他费用。在开发无形资产过程中发生的除上述可直接归属于无形资产开发活动的其他销售费用、管理费用等间接费用、无形资产达到预定用途前发生的可辨认的无效和初始运作损失、为运行该无形资产发生的培训支出等不构成无形资产的开发成本。

内部开发无形资产的成本仅包括在满足资本化条件的时点至无形资产达到预定用途前发生的支出总和，对于同一项无形资产在开发过程中达到资本化条件之前已经费用化计入损益的支出不再进行调整。

3.10.4 土地使用权

公司取得的土地使用权通常应确认为无形资产。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，而仍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：

1. 房地产开发公司取得的土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物，相关的土地使用权应当计入所建造的房屋建筑物成本。

2. 公司外购的房屋建筑物，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（例如，公允价值）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核算。

公司改变土地使用权的用途，将其作为用于出租或增值目的时，应将其转为投资性房地产。

3.10.5 特许经营权

特许经营权通常有两种形式，一是由政府机构授权，准许特定公司使用公共财产，或在一定地区享有经营某种特许业务的权利，如准许航空公司在政府规定的航线上，利用国有的机场设施，经营客货运业务，又如准许特定公司从事烟草专卖业务等；二是一家公司有限期地或永久地授予另一家公司使用其商标、商号、专利权、专有技术等专有权利，按照合同规定，在特许者统一的业务模式下从事经营活动，并向特许人支付相应费用。

公司对外购买特许经营权支付的价款计入无形资产，并按规定分期摊销。因国家特别授权无偿取得特许经营权时，不作账务处理。特许经营权发生的后续支出计入当期管理费用。

公司将特许经营权转让他人使用的，应与受让方签订使用协议，明确双方权利、义务、特许经营权使用范围、期限以及转让价格（租金）等。公司应当按照收入确认原则，合理确认每个会计期间的营业收入。特许经（专）营权转让收入作为其他业务收入核算。

公司将特许经（专）营权作价入股的，如果作价入股后公司不再保留该特许经营权的所有权，并且该特许经营权取得时已经作为无形资产入账，则在实际投出时确认投资成本，同时应转销该特许经营权的账面价值；如果作价入股后公司仍保留该特许经营权的所有权，或者该特许经营权账面价值为零时，在确认投资成本的同时应按该特许经营权作价金额确认当期损益。收到投资收益时，比照长期股权投资进行会计处理。

3.10.6 无形资产的后继计量

3.10.6.1 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。要确定无形资产在使用过程中的累计摊销额,基础是估计其使用寿命,只有使用寿命有限的无形资产才需要在估计的使用寿命内采用系统合理的方法进行摊销,对于使用寿命不确定的无形资产则不需要摊销。无形资产在确认后发生的后续支出,应在发生时确认为当期费用。

公司应当在资产负债表日判断所持有的无形资产是否存在可能发生减值的迹象。如资产存在减值迹象的,应当估计其可收回金额,按无形资产预计可收回金额低于账面价值的差额计提减值准备。使用寿命不确定的无形资产,无论是否存在减值现象,每年都应当进行减值测试。资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。

公司应当于取得无形资产时分析判断其使用寿命。无形资产的使用寿命如为有限的,应当估计该使用寿命的年限或者构成使用寿命的产量等类似计量单位数量;无法预见无形资产为公司带来未来经济利益期限的,应当视为使用寿命不确定的无形资产。

1. 估计无形资产使用寿命应考虑的因素

无形资产的使用寿命包括法定寿命和经济寿命两个方面,有些无形资产的使用寿命受法律、规章或合同的限制,称为法定寿命。如我国法律规定发明专利权有效期为20年,商标权的有效期为10年。有些无形资产如永久性特许经营权、非专利技术等的寿命则不受法律或合同的限制。经济寿命是指无形资产可以为公司带来经济利益的年限。由于受技术进步、市场竞争等因素的影响,无形资产的经济寿命往往短于法定寿命,因此,在估计无形资产的使用寿命时,应当综合考虑各方面相关因素的影响,合理确定无形资产的使用寿命。通常应考虑以下因素:(1)该资产通常的产品寿命周期,以及可获得的类似资产使用寿命的信息;(2)技术、工艺等方面的现实情况及对未来发展的估计;(3)以该资产生产的产品或服务的需求情况;(4)现在或潜在的竞争者预期采取的行动;(5)为维持该资产产生未来经济利益的能力预期的维护支出及公司预计支付有关支出的能力;(6)对该资产的控制期限,对该资产使用的法律或类似限制,如特许使用期间、租赁期间等;(7)与公司持有的其他资产使用寿命的关联性等。

2. 无形资产使用寿命的确定

源自合同性权利或其他法定权利取得的无形资产,其使用寿命不应超过合同性权利或其他法定权利的期限。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,当有证据表明公司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。例如,下列情况下,一般说明公司无须付出重大成本即可延续合同性权利或其他法定权利:有证据表明合同性权利或法定权利将被重新延续,如果在延续之前需要第三方同意,则还需有第三方将会同意的证据;有证据表明为获得重新延续所必需的所有条件将被满足,以及公司为延续持

有无形资产付出的成本相对于预期从重新延续中流入公司的未来经济利益相比不具有重要性。如果公司在延续无形资产持有期间时付出的成本与预期流入公司的未来经济利益相比具有重要性，则从本质上来看是公司获得了一项新的无形资产。

没有明确的合同或法律规定的无形资产，公司应当综合各方面情况，如聘请相关专家进行论证或与同行业的情况进行比较以及公司的历史经验等，来确定无形资产为公司带来未来经济利益的期限，如果经过这些努力确实无法合理确定无形资产为公司带来经济利益期限，再将其作为使用寿命不确定的无形资产。

3. 无形资产使用寿命的复核

公司至少应当于每年年度终了，对无形资产的使用寿命进行复核，如果有证据表明无形资产的使用寿命不同于以前的估计，由于合同的续约或无形资产应用条件的改善，延长了无形资产的使用寿命，对于使用寿命有限的无形资产应改变其摊销年限，并应当按照会计估计变更处理。

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，应当按照会计估计变更处理，并按照使用寿命有限无形资产的处理原则进行处理。

3.10.6.2 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系统合理的方法对应摊销金额进行摊销。其中应摊销金额是指无形资产的成本扣除残值后的金额。

（一）摊销期和摊销方法

无形资产的摊销期自其可供使用时（即其达到预定用途）开始至终止确认时止。管理软件通常可按十年摊销。在无形资产的使用寿命内系统地分摊其应摊销金额，存在多种方法。这些方法包括直线法、生产总量法等。对某项无形资产摊销所使用的方法应依据从资产中获取的预期未来经济利益的预计消耗方式来选择，并一致地运用于不同会计期间，例如，受技术陈旧因素影响较大的专利权和专有技术等无形资产，可采用类似固定资产加速折旧的方法进行摊销；有特定产量限制的特许经营权或专利权，应采用产量法进行摊销。

无形资产的摊销一般应计入当期损益，但如果某项无形资产是专门用于生产某种产品的，其所包含的经济利益是通过转入到所生产的产品中体现的，无形资产的摊销费用应构成产品成本的一部分。

（二）残值的确定

无形资产的残值一般为零，除非有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时愿意以一定的价格购买该项无形资产，或者存在活跃的市场，通过市场可以得到无形资产使用寿命结束时的残值信息，并且从目前情况看，在无形资产使用寿命结束时，该市场还可能存在的条件下，可以预计无形资产的残值。

无形资产的残值意味着在其经济寿命结束之前公司预计将会处置该无形资产，并且从该处置中取得利益。估计无形资产的残值应以资产处置时的可收回金额为基础，此时的可收回

金额是指在预计出售日，出售一项使用寿命已满且处于类似使用状况下，同类无形资产预计的处置价格（扣除相关税费）。残值确定以后，在持有无形资产的期间，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，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。

3.10.6.3 使用寿命不确定的无形资产

根据可获得的情况判断，有确凿证据表明无法合理估计其使用寿命的无形资产，才能作为使用寿命不确定的无形资产，不能随意判断使用寿命不确定的无形资产。对于使用寿命不确定的无形资产，在持有期间内不需要摊销，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，经减值测试存在减值的，应计提无形资产减值准备。

3.10.7 无形资产的处置

公司出售无形资产时，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。处置收入的确认时点应比照收入确认的有关原则进行判断。

公司将所拥有的无形资产的使用权让渡给他人，并收取租金，在满足收入确认标准的情况下，应确认相关的收入及成本。

当无形资产预期不能为公司带来经济利益时，公司应将该无形资产的账面价值予以转销。无形资产预期不能为公司带来经济利益的情形主要包括：

- （1）该无形资产已被其他新技术等所替代，且已不能为公司带来经济利益；
- （2）该无形资产不再受法律的保护，且不能给公司带来经济利益。

3.11 非货币性资产交换

3.11.1 非货币性资产交换的认定

非货币性资产交换，是指交易双方主要以存货、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，是指公司持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产，包括现金、银行存款、应收账款和应收票据以及准备持有至到期的债券投资等。非货币性资产是指货币性资产以外的资产。

非货币性资产交换一般不涉及货币性资产，或只涉及少量货币性资产即补价。认定涉及少量货币性资产的交换为非货币性资产交换，通常以补价占整个资产交换金额的比例是否低于 25% 作为参考比例。即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，视为货币性资产交换，适用收入确认等方面的规定。其计算公式如下：

收到补价的公司：收到的补价/换出资产公允价值 \leq 25%

支付补价的公司：支付的补价/(支付的补价+换出资产公允价值) \leq 25%

3.11.2 非货币性资产交换的确认和计量原则

确定非货币性资产交换中换入资产成本,在不同条件下可以两种计量基础和交换所产生损益的确认原则。

(一) 公允价值

非货币性资产交换同时满足下列条件的,应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益:

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。属于以下三种情形之一的,公允价值视为能够可靠计量:

(1) 换入资产或换出资产存在活跃市场。对于存在活跃市场的存货、长期股权投资、固定资产、无形资产等非货币性资产,应当以该资产的市场价格为基础确定其公允价值。

(2) 换入资产或换出资产不存在活跃市场,但同类或类似资产存在活跃市场。对于同类或类似资产存在活跃市场的存货、长期股权投资、固定资产、无形资产等非货币性资产,应当以同类或类似资产市场价格为基础确定其公允价值。

(3) 换入资产或换出资产不存在同类或类似资产可比市场交易、采用估值技术确定的公允价值。采用估值技术确定的公允价值必须符合以下条件之一,视为能够可靠计量:

①采用估值技术确定的公允价值估计数的变动区间很小。这种情况是指虽然公司通过估值技术确定的资产的公允价值不是一个单一的数据,但是介于一个变动范围很小的区间内,可以认为资产的公允价值能够可靠计量。

②在公允价值估计数变动区间内,各种用于确定公允价值估计数的概率能够合理确定。这种情况是指采用估值技术确定的资产公允价值在一个变动区间内,区间内出现各种情况的概率或可能性能够合理确定,公司可以采用类似本办法“3.15或有事项”中计算最佳估计数的方法确定资产的公允价值,这种情况视为公允价值能够可靠计量。

换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的,应当以换出资产公允价值作为确定换入资产成本的基础,一般来说,取得资产的成本应当按照所放弃资产的对价来确定,在非货币性资产交换中,换出资产就是放弃的对价,如果其公允价值能够可靠确定,应当优先考虑按照换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础;如果有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的,应当以换入资产公允价值为基础确定换入资产的成本,这种情况多发生在非货币性资产交换存在补价的情况,因为存在补价表明换入资产和换出资产公允价值不相等,一般不能直接以换出资产的公允价值作为换入资产的成本。

(二) 账面价值

不具有商业实质或交换涉及资产的公允价值均不能可靠计量的非货币性资产交换,应当按照换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,无论是否支付补价,均不确认损益;收到或支付的补价作为确定换入资产成本的调整因素,其中,收到补价方应当

以换出资产的账面价值减去补价加上应支付的相关税费作为换入资产的成本；支付补价方应当以换出资产的账面价值加上补价和应支付的相关税费作为换入资产的成本。

3.11.3 商业实质的判断

公司应当遵循实质重于形式的要求判断非货币性资产交换是否具有商业实质。在确定资产交换是否具有商业实质时，公司应当重点考虑由于发生了该项资产交换预期使公司未来现金流量发生变动的程度，通过比较换出资产和换入资产预计产生的未来现金流量或其现值，确定非货币性资产交换是否具有商业实质。只有当换出资产和换入资产预计未来现金流量或其现值两者之间的差额较大时，才能表明交易的发生使公司经济状况发生了明显改变，非货币性资产交换因而具有商业实质。

（一）判断条件

根据非货币性资产交换准则的规定，符合下列条件之一的，视为具有商业实质：

1. 换入资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出资产显著不同

换入资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出资产显著不同，通常包括但不限于以下几种情况：

（1）未来现金流量的风险、金额相同，时间不同。此种情形是指换入资产和换出资产产生的未来现金流量总额相同，获得这些现金流量的风险相同，但现金流量流入公司的时间明显不同。比如，某公司以一批存货换入一项设备，因存货流动性强，能够在较短的时间内产生现金流量，设备作为固定资产要在较长的时间内为公司带来现金流量，假定两者产生的未来现金流量风险和总额均相同，但由于两者产生现金流量的时间跨度相差较大，则可以判断上述存货与固定资产的未来现金流量显著不同，因而该两项资产的交换具有商业实质。

（2）未来现金流量的时间、金额相同，风险不同。此种情形是指换入资产和换出资产产生的未来现金流量时间和金额相同，但公司获得现金流量的不确定性程度存在明显差异。比如，A公司以其用于经营出租的一幢公寓楼，与B公司同样用于经营出租的一幢公寓楼进行交换，两幢公寓楼的租期、每期租金总额均相同，但是A公司是租给一家财务及信用状况良好的公司（该公司租用该公寓是给其单身职工居住），B公司的客户则都是单个租户，相比较而言，A公司取得租金的风险较小，B公司由于租给散户，租金的取得依赖于各单个租户的财务和信用状况；因此，两者现金流量流入的风险或不确定性程度存在明显差异，则两幢公寓楼的未来现金流量显著不同，进而可判断该两项资产的交换具有商业实质。

（3）未来现金流量的风险、时间相同，金额不同。此种情形是指换入资产和换出资产产生的未来现金流量总额相同，预计为公司带来现金流量的时间跨度相同，风险也相同，但各年产生的现金流量金额存在明显差异。比如，某公司以一项商标权换入另一公司的一项专利技术，预计两项无形资产的使用寿命相同，在使用寿命内预计为公司带来的现金流量总额相同，但是换入的专利技术是新开发的，预计开始阶段产生的未来现金流量明显少于后期，而该公司拥有的商标每年产生的现金流量比较均衡，则两者各年产生的现金流量金额差异明

显,则上述商标权与专利技术的未来现金流量显著不同,因而该两项资产的交换具有商业实质。

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

这种情况是指换入资产对换入公司的特定价值(即预计未来现金流量现值)与换出资产存在明显差异。公司如按照上述第一项条件难以判断某项非货币性资产交换是否具有商业实质,再根据第二项条件,通过计算换入资产和换出资产的预计未来现金流量现值,进行比较后判断。资产预计未来现金流量的现值,应当按照资产在持续使用过程中和最终处置时所产生的预计未来现金流量,选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。非货币性资产交换涉及的资产的预计未来现金流量现值,应当按照资产在持续使用过程和最终处置时预计产生的税后未来现金流量,根据公司自身而不是市场参与者对资产特定风险的评价,选择恰当的折现率对预计未来现金流量折现后的金额加以确定,即国际财务报告准则所称的“主体特定价值”。

从市场参与者的角度分析,换入资产和换出资产预计未来现金流量在风险、时间和金额方面可能相同或相似,但是就公司自身而言,鉴于换入资产的性质和换入公司经营活动的特征等因素,换入资产与换入公司其他现有资产相结合,能够比换出资产产生更大的作用,使换入公司受该换入资产影响的经营部分产生的现金流量与换出资产明显不同,即换入资产对换入公司的使用价值与换出资产对该公司的使用价值明显不同,使换入资产的预计未来现金流量现值与换出资产产生明显差异,因而表明该两项资产的交换具有商业实质。

某公司以一项专利权换入另一公司拥有的长期股权投资,假定从市场参与者来看,该项专利权与该项长期股权投资的公允价值相同,两项资产未来现金流量的风险、时间和金额亦相同,但是对换入公司来讲,换入该项长期股权投资使该公司对被投资方由重大影响变为控制关系,从而对换入公司产生的预计未来现金流量现值与换出的专利权有较大差异;另一公司换入的专利权能够解决生产中的技术难题,从而对换入公司产生的预计未来现金流量现值与换出的长期股权投资有明显差异,因而该两项资产的交换具有商业实质。

(二) 交换涉及的资产类别与商业实质的关系

公司在判断非货币性资产交换是否具有商业实质时,可以从资产是否属于同一类别进行分析,因为不同类非货币性资产因其产生经济利益的方式不同,一般来说其产生的未来现金流量风险、时间和金额也不相同,因而不同类非货币性资产之间的交换是否具有商业实质,通常较易判断。不同类非货币性资产是指在资产负债表中列示的不同大类的非货币性资产,比如存货、固定资产、投资性房地产、生物资产、长期股权投资、无形资产等都是不同类别的资产。同类非货币性资产交换是否具有商业实质,通常较难判断。同类非货币性资产是指在资产负债表中列示的统一大类的非货币性资产,如存货之间、固定资产之间、长期股权投资之间发生的交换等。

公司以一项用于出租的投资性房地产交换一项固定资产自用,在这种情况下,公司就将未来现金流量由每期产生的租金流,转化为该项资产独立产生、或包括该项资产的资产组协同产生的现金流。通常情况下,由定期租金带来的现金流量与用于生产经营用的固定资产产生的现金流量在风险、时间和金额方面有所差异,因此,该两项资产的交换当视为具有商业实质。

公司应当重点关注的是换入资产和换出资产为同类资产的情况,同类资产产生的未来现金流量既可能相同,也可能显著不同,其之间的交换因而可能具有商业实质,也可能不具有商业实质。比如公司将自己拥有的一幢建筑物,与另一公司拥有的在同一地点的另一幢建筑物相交换,两幢建筑物的建造时间、建造成本等均相同,但两者未来现金流量的风险、时间和金额可能不同。比如,其中一项资产立即可供出售且公司管理层也打算将其立即出售,另一项难以出售或只能在一段较长的时间内出售,从而至少表明两项资产未来现金流量流入的时间明显不同,在这种情况下,该两项资产的交换视为具有商业实质。

商品用于交换具有类似性质和相等价值的商品,这种非货币性资产交换一般不产生损益,这种情况通常发生在某些特定商品上,比如石油或牛奶,供应商为满足特定地区对这类商品的及时需要,在不同的地区交换各自的商品(存货)。比如A石油销售公司有部分客户在B石油销售公司的所在地,B公司有部分客户在A公司所在地,为了满足两地客户的即时需求,A公司将其相同型号、容量和价值的石油供应给B公司在A公司所在地的客户,同样,B公司也将相同型号、容量和价值的石油供应给A公司在B公司所在地的客户,这样的非货币性资产交换不具有商业实质,因此不能确认损益。

(三) 关联方之间交换资产与商业实质的关系

在确定非货币性资产交换是否具有商业实质时,公司应当关注交易各方之间是否存在关联方关系。关联方关系的存在可能导致发生的非货币性资产交换不具有商业实质。

3.11.4 非货币性资产交换的会计处理

(一) 以公允价值计量的处理

非货币性资产交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量的,应当以换出资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,除非有确凿证据表明换入资产的公允价值比换出资产公允价值更加可靠。

在以公允价值计量的情况下,不论是否涉及补价,只要换出资产的公允价值与其账面价值不相同,就一定会涉及损益的确认,因为非货币性资产交换损益通常是换出资产公允价值与换出资产账面价值的差额,通过非货币性资产交换予以实现。

非货币性资产交换的会计处理,视换出资产的类别不同而有所区别:

1. 换出资产为存货的,应当视同销售处理,根据本办法“3.15 收入”规定按照公允价值确认销售收入,同时结转销售成本,相当于按照公允价值确认的收入和按账面价值结转的成本之间的差额,也即换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额,在利润表中作为营业

利润的构成部分予以列示。

2. 换出资产为固定资产、无形资产的，换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额计入营业外收入或营业外支出。

3. 换出资产为长期股权投资、可供出售金融资产的，换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额计入投资收益。

换入资产与换出资产涉及相关税费的，如换出存货视同销售计算的销项税额，换入资产作为存货应当确认的可抵扣增值税进项税额，以及换出固定资产、无形资产视同转让应缴纳的营业税等，按照相关税收规定计算确定。

在以公允价值确定换入资产成本的情况下，发生补价的，支付补价方和收到补价方应当分别情况处理：

1. 支付补价方：应当以换出资产的公允价值加上支付的补价（即换入资产的公允价值）和应支付的相关税费作为换入资产的成本（换入资产如为存货的，还应减去可抵扣的增值税进项税额）；换入资产成本与换出资产账面价值加支付的补价、应支付的相关税费之和的差额应当计入当期损益。

2. 收到补价方：应当以换入资产的公允价值（或换出资产的公允价值减去补价）和应支付的相关税费作为换入资产的成本（换入资产如为存货的，还应减去可抵扣的增值税进项税额）；换入资产成本加收到的补价之和与换出资产账面价值加应支付的相关税费之和的差额应当计入当期损益。

在涉及补价的情况下，对于支付补价方而言，作为补价的货币性资产构成换入资产所放弃对价的一部分，对于收到补价方而言，作为补价的货币性资产构成换入资产的一部分。

（二）以换出资产账面价值计量的处理

非货币性资产交换不具有商业实质，或者虽然具有商业实质但换入资产和换出资产的公允价值均不能可靠计量的，应当以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。

一般来讲，如果换入资产和换出资产的公允价值都不能可靠计量时，该项非货币性资产交换通常不具有商业实质，因为在这种情况下，很难比较两项资产产生的未来现金流量在时间、风险和金额方面的差异，很难判断两项资产交换后对公司经济状况改变所起的不同效用，因而此类资产交换通常不具有商业实质。

按账面价值和相关税费作为换入资产的成本的情况下，发生补价的：

1. 收到补价的，按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费，减去补价后的余额，作为换入资产的入账价值；换入资产如为存货的，还应减去可抵扣的增值税进项税额；不确认损益。

2. 支付补价的，按换出资产的账面价值加上应支付的相关税费和补价，作为入账价值；换入资产如为存货的，还应减去可抵扣的增值税进项税额；不确认损益。

（三）涉及多项非货币性资产交换的处理

涉及多项非货币性资产交换的情况包括公司以一项非货币性资产同时换入另一公司的多项非货币性资产，或同时以多项非货币性资产换入另一公司的一项非货币性资产，或以多项非货币性资产同时换入多项非货币性资产，也可能涉及补价。在涉及多项非货币性资产的交换中，公司无法将换出的某一资产与换入的某一特定资产相对应。

与单项非货币性资产之间的交换一样，涉及多项非货币性资产交换的计量，公司也应当首先判断是否符合非货币性资产交换准则以公允价值计量的两个条件，再分别情况确定各项换入资产的成本。

涉及多项非货币性资产的交换一般可以分为以下几种情况：

1. 资产交换具有商业实质、且各项换出资产和各项换入资产的公允价值均能够可靠计量。在这种情况下，换入资产的总成本应当按照换出资产的公允价值总额为基础确定，除非有确凿证据证明换入资产的公允价值总额更可靠。各项换入资产的成本，应当按照各项换入资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例，对换入资产总成本进行分配，确定各项换入资产的成本。

2. 资产交换具有商业实质、且换入资产的公允价值能够可靠计量、换出资产的公允价值不能可靠计量。在这种情况下，换入资产的总成本应当按照换入资产的公允价值总额为基础确定，各项换入资产的成本，应当按照各项换入资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例，对换入资产总成本进行分配，确定各项换入资产的成本。

3. 资产交换具有商业实质、换出资产的公允价值能够可靠计量、但换入资产的公允价值不能可靠计量。在这种情况下，换入资产的总成本应当按照换出资产的公允价值总额为基础确定，各项换入资产的成本，应当按照各项换入资产的原账面价值占换入资产原账面价值总额的比例，对按照换出资产公允价值总额确定的换入资产总成本进行分配，确定各项换入资产的成本。

4. 资产交换不具有商业实质、或换入资产和换出资产的公允价值均不能可靠计量。在这种情况下，换入资产的总成本应当按照换出资产原账面价值总额为基础确定，各项换入资产的成本，应当按照各项换入资产的原账面价值占换入资产原账面价值总额的比例，对按照换出资产账面价值总额为基础确定的换入资产总成本进行分配，确定各项换入资产的成本。

实际上，上述第1、2、3种情况，换入资产总成本都是按照公允价值计量，但各单项换入资产成本的确定，视各单项换入资产的公允价值能否可靠计量而分别情况处理；第4种情况属于不符合公允价值计量的条件，换入资产总成本按照换出资产账面价值总额确定，各单项换入资产成本的确定，按照各单项换入资产的原账面价值占换入资产原账面价值总额的比例确定。

新准则规定，凡是以公允价值计量的非货币性资产交换，无论是否支付补价，公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益；以账面价值计量的非货币性资产交换，不论是否支付

补价，均不确认损益。

3.12 职工薪酬

3.12.1 职工薪酬的范围

职工，是指与公司订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工；也包括虽未与公司订立劳动合同但由公司正式任命的人员，如董事会成员、监事会成员等。在公司的计划和控制下，虽未与公司订立劳动合同或未由其正式任命，但为其提供与职工类似服务的人员，也属于本办法所称的职工。

职工薪酬，是指公司为获得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。应当既包括提供给职工本人的薪酬，也包括提供给职工配偶、子女或其他被赡养人的福利等。

职工薪酬主要包括以下内容：

（一）职工工资、奖金、津贴和补贴，是指按照国家统计局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支付给职工的物价补贴等。

（二）职工福利费，主要包括职工因公负伤赴外地就医路费、职工生活困难补助、未实行医疗统筹公司职工医疗费用，以及按规定发生的其他职工福利支出。

（三）医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费，是指公司按照国家规定的基准和比例计算，向社会保险经办机构缴纳的医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费和生育保险费。公司按照年金计划规定的基准和比例计算，向公司年金基金相关管理人缴纳的补充养老保险费，以及以购买商业保险形式提供给职工的各种保险待遇属于职工薪酬，应当按照职工薪酬准则进行确认、计量和披露。

养老保险是我国公司提供给职工离职后福利的主要形式，分为三个层次：第一层次是社会统筹与职工个人账户相结合的基本养老保险；第二层次是公司补充养老保险；第三层次是个人储蓄性养老保险，属于职工个人的行为，与公司无关，不属于本办法职工薪酬的范畴。

现行的基本养老保险和补充养老保险制度，公司对职工的义务仅限于按照省、自治区、直辖市、地（市）政府或公司年金计划规定缴费的部分，没有进一步的支付义务，均应当按照与国际准则中设定提存计划相同的原则处理。因此，无论是支付给社会保险经办机构的基本养老保险费，还是支付给公司年金基金相关管理人的补充养老保险费，公司都应当在职工提供服务的会计期间根据规定标准计提，按照受益对象进行分配，计入相关资产成本或当期损益。

由于基本养老保险费和补充养老保险费一般应在到期后12个月内支付完毕，属于流动负债，因此，计量由基本养老保险缴费和补充养老保险缴费产生的职工薪酬义务不需要折现。

考虑到物价变动、职工生活所需费用等因素，按照公司所在地政府的规定，社会保险经办机构在年度开始时有时也会调整公司缴费的比例，调整后的缴费水平影响该期或以后期间

公司应确认为负债的社会保险费金额,但不需要调整前期已确认薪酬义务金额和已计入成本费用社会保险费金额。

(四) 住房公积金,是指公司按照国务院《住房公积金管理条例》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。

(五) 工会经费和职工教育经费,是指公司为了改善职工文化生活、为职工学习先进技术和提高文化水平和业务素质,用于开展工会活动和职工教育及职业技能培训等相关支出。

(六) 非货币性福利,是指公司以自己的产品或外购商品发放给职工作为福利,公司提供给职工无偿使用自己拥有的资产或租赁资产供职工无偿使用,比如提供给公司高级管理人员使用的住房,免费为职工提供诸如医疗保健的服务,或向职工提供公司支付了一定补贴的商品或服务,比如以低于成本的价格向职工出售住房等。

(七) 因解除与职工的劳动关系给予的补偿,是指由于分离办社会职能、实施主辅分离、辅业改制,重组、改组计划、职工不能胜任等原因,公司在职工劳动合同尚未到期之前解除与职工的劳动关系,或者为鼓励职工自愿接受裁减而提出补偿建议的计划中给予职工的经济补偿,即国际财务报告准则中所指的辞退福利。

(八) 其他与获得职工提供的服务相关的支出,是指除上述七种薪酬以外的其他为获得职工提供的服务而给予的薪酬,比如公司提供给职工以权益形式结算的认股权、以现金形式结算但以权益工具公允价值为基础确定的现金股票增值权等。公司以股份为基础的支付的职工薪酬,按本核算办法关于股份支付的相关规定处理。

3.12.2 职工薪酬的确认及计量

3.12.2.1 职工薪酬的确认

公司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,除解除劳动关系补偿(简称“辞退福利”)之外,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,应计入产品成本或劳务成本。生产产品、提供劳务中的直接生产人员和直接提供劳务人员发生的职工薪酬,根据本办法“3.3 存货”的规定,计入存货成本,但非正常消耗的直接生产人员和直接提供劳务人员的职工薪酬,应当在发生时确认为当期损益;

(2) 应由在建工程、无形资产负担的职工薪酬,应计入建造固定资产或无形资产成本;自行建造固定资产和自行研究开发无形资产过程中发生的职工薪酬,能否计入固定资产或无形资产成本的原则,根据本办法“3.7 固定资产”和“3.10 无形资产”确定。比如公司在研究阶段发生的职工薪酬不能计入自行开发无形资产的成本,在开发阶段发生的职工薪酬,符合“3.10 无形资产”中资本化条件的,应当计入自行开发无形资产的成本。

(3) 除直接生产人员、直接提供劳务人员、建造固定资产人员、开发无形资产人员以外的职工,包括公司总部管理人员、董事会成员、监事会成员等人员相关的职工薪酬,困难

以确定直接对应的受益对象，均应当在发生时计入当期损益。

3.12.2.2 职工薪酬的计量

（一）货币性职工薪酬

对于货币性薪酬，公司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金额，按照受益对象计入相关的成本或当期费用。

对于职工福利费，公司应当根据历史经验数据和当期福利计划，预计当期应计入职工薪酬的福利费金额；每一资产负债表日，公司应当对实际发生的福利费金额和预计金额进行调整。

对于国务院有关部门、省、自治区、直辖市人民政府或经批准的公司年金计划规定了计提基础和计提比例的职工薪酬项目，公司应当按照规定的计提标准，计量公司承担的职工薪酬义务和计入成本费用的职工薪酬。其中：（1）“五险一金”，即医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金。公司应当按照国务院、所在地政府或公司年金计划规定的标准，计量应付职工薪酬义务和应相应计入成本费用的薪酬金额。（2）工会经费和职工教育经费。公司应当按照财务规则等相关规定，分别按照职工工资总额的2%和1.5%的计提标准，计量应付职工薪酬（工会经费、职工教育经费）义务金额和应相应计入成本费用的薪酬金额；从业人员技术要求高、培训任务重、经济效益好的公司，可根据国家相关规定，按照职工工资总额的2.5%计量应计入成本费用的职工教育经费。按照明确标准计算确定应承担的职工薪酬义务后，再根据受益对象计入相关资产的成本或当期费用。

（二）非货币性职工薪酬

公司向职工提供的非货币性职工薪酬，应当分别情况处理：

1. 以自产产品或外购商品发放给职工作为福利

公司以其生产的产品作为非货币性福利提供给职工的，应当按照该产品的公允价值和相关税费，计量应计入成本费用的职工薪酬金额，相关收入的确认、销售成本的结转和相关税费的处理，与正常商品销售相同。以外购商品作为非货币性福利提供给职工的，应当按照该商品的公允价值和相关税费，计量应计入成本费用的职工薪酬金额。

需要注意的是，在以自产产品或外购商品发放给职工作为福利的情况下，公司在进行账务处理时，应当先通过“应付职工薪酬”科目归集当期应计入成本费用的非货币性薪酬金额，以确定完整准确的公司人工成本金额。

2. 将拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用或租赁住房等资产供职工无偿使用

公司将拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用的，应当根据受益对象，将住房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，直接计入当期损益，并确认应付职工薪酬。

3. 向职工提供公司支付了补贴的商品或服务

公司有时以低于公司取得资产或服务成本的价格向职工提供资产或服务，比如以低于成本的价格向职工出售住房、以低于公司支付的价格向职工提供医疗保健服务。以提供包含补贴的住房为例，公司在出售住房等资产时，应当将出售价款与成本的差额（即相当于公司补贴的金额）分别情况处理：

（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，公司应当将该项差额作为长期待摊费用处理，并在合同或协议规定的服务年限内平均摊销，根据受益对象分别计入相关资产成本或当期损益。

（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必须服务的年限，公司应当将该项差额直接计入出售住房当期损益，因为在这种情况下，该项差额相当于是对职工过去提供服务成本的一种补偿，不以职工的未来服务为前提，因此，应当立即确认为当期损益。

公司应当注意将以补贴后价格向职工提供商品或服务的非货币性福利，与公司直接向职工提供购房补贴、购车补贴等区分开来，后者属于货币性补贴，与其他货币性薪酬如工资一样，应当在职工提供服务的会计期间，按照公司各期预计补贴金额，确认公司应承担的薪酬义务，并根据受益对象计入相关资产的成本或当期损益。

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，公司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。

3.12.2.3 辞退福利

（一）辞退福利的含义

辞退福利包括两方面的内容：一是在职工劳动合同尚未到期前，不论职工本人是否愿意，公司决定解除与职工的劳动关系而给予的补偿。二是在职工劳动合同尚未到期前，为鼓励职工自愿接受裁减而给予的补偿，职工有权利选择继续在职或接受补偿离职。辞退福利包括当公司控制权发生变动时，对辞退的管理层人员进行补偿的情况。

辞退福利通常采取解除劳动关系时一次性支付补偿的方式，也有通过提高退休后养老金或其他离职后福利的标准，或者在职工不再为公司带来经济利益后，将职工工资支付到辞退后未来某一期间的方式。

在确定公司提供的经济补偿是否为辞退福利时，应当注意：

1. 辞退福利与正常退休养老金应当区分开来。辞退福利是在职工与公司签订的劳动合同到期前，公司根据法律与职工本人或职工代表（工会）签订的协议，或者基于商业惯例，承诺当其提前终止对职工的雇佣关系时支付的补偿，引发补偿的事项是辞退，因此，公司应当在辞退时进行确认和计量。

职工在正常退休时获得的养老金，是其与公司签订的劳动合同到期时，或者职工达到了国家规定的退休年龄时获得的退休后生活补偿金额，此种情况下给予补偿的事项是职工在职时提供的服务而不是退休本身，因此，公司应当在职工提供服务的会计期间确认和计量。

2. 职工虽然没有与公司解除劳动合同,但未来不再为公司带来经济利益,公司承诺提供实质上具有辞退福利性质的经济补偿,比照辞退福利处理。

(二) 辞退福利的确认

公司在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系,或者为鼓励职工自愿接受裁减而提出给予补偿的建议,同时满足下列条件的,应当确认因解除与职工的劳动关系给予补偿而产生的预计负债(简称“辞退福利”),因被辞退职工不再能给公司带来任何经济利益,应当计入当期费用(管理费用),并确认应付职工薪酬:

(1) 公司已经制定正式的解除劳动关系计划或提出自愿裁减建议,并即将实施;该计划或建议应当包括拟解除劳动关系或裁减的职工所在部门、职位及数量;根据有关规定按工作类别或职位确定的解除劳动关系或裁减补偿金额;拟解除劳动关系或裁减的时间;

这里所称“正式的辞退计划或建议”应当经过董事会或类似权力机构的批准;“即将实施”是指辞退工作一般应当在一年内实施完毕,但因付款程序等原因使部分付款推迟到一年后支付的,视为符合辞退福利预计负债确认条件。

(2) 公司不能单方面撤回解除劳动关系计划或裁减建议。如果公司能够单方面撤回解除劳动关系计划或裁减建议,则表明未来经济利益流出不是很可能,因而不符合负债的确认条件。

由于被辞退的职工不再为公司带来未来经济利益,因此,对于所有辞退福利,均应当于辞退计划满足职工薪酬准则预计负债确认条件的当期一次计入费用,不计入资产成本。在确认辞退福利时,需要注意以下两个方面:

1. 对于分期或分阶段实施的解除劳动关系计划或自愿裁减建议,公司应当将整个计划看作是由一个个单项解除劳动关系计划或自愿裁减建议组成,在每期或每阶段计划符合预计负债确认条件时,将该期或该阶段计划中由提供辞退福利产生的预计负债予以确认,计入该部分计划满足预计负债确认条件的当期管理费用,不能等全部计划都符合确认条件时再予以确认。

2. 对于公司实施的职工内部退休计划,由于这部分职工不再为公司带来经济利益,公司应当比照辞退福利处理。具体来说,在内退计划符合职工薪酬准则规定的确认条件时,按照内退计划规定,将自职工停止提供服务日至正常退休日期间、公司拟支付的内退人员工资和缴纳的社会保险费等,确认为预计负债,一次计入当期管理费用,不能在职工内退后各期分期确认因支付内退职工工资和为其缴纳社会保险费而产生的义务。

(三) 辞退福利的计量

公司应当根据本办法“3.15 或有事项”的规定,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负债。辞退福利的计量因辞退计划中职工有无选择权而有所不同:

1. 对于职工没有选择权的辞退计划,应当根据计划条款规定拟解除劳动关系的职工数

量、每一职位的辞退补偿等计提应付职工薪酬(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,公司应当根据本办法“3.15 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,公司应当选择恰当的折现率,以折现后的金额计量应计入当期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,计入财务费用。应付辞退福利款项与其折现后金额相差不大的,也可不予折现。

3.12.2.4其他形式的职工薪酬

除上述工资、五险一金、非货币性福利等常规薪酬外,实务中,公司还存在如下形式的职工薪酬:

(一)带薪缺勤

公司可能对各种原因产生的缺勤进行补偿,比如年休假、生病、短期伤残、婚假、产假、丧假、探亲假等。带薪缺勤可以分为两类:

1. 累积带薪缺勤,是指权利可以结转下期的带薪缺勤,如果本期的权利没有用完,可以在未来期间使用。

当职工提供了服务从而增加了其享有的未来带薪缺勤的权利时,公司就产生了一项义务,应当予以确认和计量,并按照带薪缺勤计划予以支付;职工累积未使用的权利在其离开公司时是否有权获得现金支付,不影响义务的确认,但影响计量的义务金额:如果职工在离开公司时不能获得现金支付,则公司应当根据资产负债表日因累积未使用权利而导致的预期支付的追加金额,作为累积带薪缺勤的预期费用计量。如果职工在离开公司时能够获得现金支付,公司就应当确认公司必须支付的、职工全部累积未使用权利的金额。

2. 非累积带薪缺勤,是指权利不能结转下期的带薪缺勤,即如果当期权利没有行使完,就予以取消,并且职工在离开公司时对未使用的权利无权获得现金支付。根据我国《劳动法》规定,国家实行带薪年休假制度,劳动者在法定休假日和婚丧假期间以及依法参加社会活动期间,用人单位应当依法支付工资。因此,我国公司职工休婚假、产假、丧假、探亲假、病假期间的工资通常属于非累积带薪缺勤。由于职工提供服务本身不能增加其能够享受的福利金额,公司应当在职工缺勤时确认负债和相关资产成本或当期损益。实务中,我国公司一般是在缺勤期间计提应付工资时一并处理。

(二)利润分享和奖金计划

为了鼓励职工长期留在公司提供服务,有的公司可能制定利润分享和奖金计划,规定当职工在公司工作了特定年限后,能够享有按照公司净利润的一定比例计算的奖金,如果职工在公司工作到特定期末,其提供的服务就会增加公司应付职工薪酬金额,尽管公司没有支付这类奖金的法定义务,但是如果有支付此类奖金的惯例,或者说公司除了支付奖金外没有其

他现实的选择,这样的计划就使公司产生了一项推定义务。同时符合下列两个条件时,公司才应确认由利润分享和奖金计划所产生的应付职工薪酬义务:

1. 公司因过去事项现在具有支付的法定义务或推定义务;

2. 利润分享和奖金计划义务的金额能够可靠估计。属于以下三种情形之一的,视为义务金额能够可靠估计:

(1) 在财务报表批准报出之前公司已确定应支付的奖金金额。

(2) 该奖金计划的正式条款中包括确定奖金金额的方式。

(3) 过去的惯例为公司确定推定义务金额提供了明显证据。

公司根据其经济效益增长的实际情况提取的奖金,属于利润分享和奖金计划。但是,这类计划是按照公司实现净利润的一定比例确定享受的奖金,与公司经营业绩挂钩,仍然是由于职工提供服务而产生的,不是由公司与其所有者之间的交易而产生,因此,公司应当将利润分享和奖金计划作为费用处理(或根据相关准则,作为资产成本的一部分),不能作为净利润的分配。

3.13 股份支付

3.13.1 股份支付的定义和分类

股份支付,是“以股份为基础支付”的简称,是指公司为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易,包括以权益结算的股份支付和以现金结算的股份支付。

1. 以权益结算的股份支付,是指公司为获取服务以股份或其他权益工具作为对价进行结算的交易。这里所指的权益工具是公司自身权益工具,包括公司本身、公司的母公司或同集团其他会计主体的权益工具。

2. 以现金结算的股份支付,是指公司为获取服务承担以股份或其他权益工具为基础计算确定的交付现金或其他资产义务的交易。

公司授予职工股票期权、认股权证等衍生工具或其他权益工具以换取职工提供的服务,从而实现对职工的激励或补偿的,应适用本核算办法关于股份支付的相关规定。

授予日,是指股份支付协议获得批准的日期。其中“获得批准”,是指公司与职工或其他方就股份支付的协议条款和条件已达成一致,该协议获得股东大会或类似机构的批准。这里的“达成一致”是指,双方在对该计划或协议内容充分形成一致理解的基础上,均接受其条款和条件。如果按照相关法规的规定,在提交股东大会或类似机构之前存在必要程序或要求,则应履行该程序或满足该要求。

可行权日,是指可行权条件得到满足、职工或其他方具有从公司取得权益工具或现金的权利的日期。

等待期,是指可行权条件得到满足的期间;对于可行权条件为规定服务期间的股份支付,等待期为授予日至可行权日的期间;对于可行权条件为规定业绩的股份支付,应当在授予日

根据最可能的业绩结果预计等待期的长度。

行权日，是指职工和其他方行使权利、获取现金或权益工具的日期。

行权，是按期权的约定价格实际购买股票，一般是在可行权日之后到期权到期日之前的可选择时段内行权。

出售日是指股票的持有人将行使期权所取得的期权股票出售的日期。按照我国相关规定，用于期权激励的股份支付协议，应在行权日与出售日之间设立禁售期，其中国有控股上市公司的禁售期不得低于2年。

3.13.2 股份支付的确认及计量

3.13.2.1 股份支付的确认及计量原则

3.13.2.1.1 以权益结算的股份支付

（一）以权益结算的股份支付换取职工提供服务的，应当以股份支付所授予职工权益工具的公允价值计量。根据具体情况，按以下方法处理：

1. 授予后立即可行权的换取职工提供服务的以权益结算的股份支付，应当在授予日按照权益工具的公允价值，将取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时计入资本公积。

2. 完成等待期内的服务或达到规定业绩条件才可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付，在等待期内的每个资产负债表日，应当以对可行权权益工具数量的最佳估计为基础，按照权益工具授予日的公允价值，将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时计入资本公积中的其他资本公积。

在资产负债表日，后续信息表明可行权权益工具的数量与以前估计不同的，应当进行调整，并在可行权日调整至实际可行权的权益工具数量。公司在可行权日之后不再对已确认的相关成本或费用和所有者权益总额进行调整。

（二）以权益结算的股份支付换取其他方服务的，应当分别下列情况处理：

1. 其他方服务的公允价值能够可靠计量的，应当按照其他方服务在取得日的公允价值，计入相关资产成本或费用，并相应增加所有者权益（资本公积）；

2. 其他方服务的公允价值不能可靠计量但权益工具公允价值能够可靠计量的，应当按照权益工具在服务取得日的公允价值，计入相关成本或费用，相应增加所有者权益（资本公积）；

在行权日，公司应根据实际行权的权益工具数量，计算确定应转入实收资本（或股本）的金额，并按确定的金额从资本公积中转入实收资本（或股本）。

3. 权益工具公允价值无法可靠确定时的处理

在这种情况下，公司应当在获取对方提供服务的时点、后续每个报告日以及结算日，以内在价值计量该权益工具，内在价值变动计入当期损益。同时，公司应当以最终可行权或实际行权的权益工具数量为基础，确认取得服务的金额。内在价值是指交易对方有权认购或取得的股份的公允价值，与其按照股份支付协议应当支付的价格间的差额。公司对上述以内

在价值计量的已授予权益工具进行结算，应当遵循以下要求：

（1）结算发生在等待期内的，公司应当将结算作为加速可行权处理，即立即确认本应于剩余等待期内确认的服务金额；

（2）结算时支付的款项应当作为回购该权益工具处理，即减少所有者权益。结算支付的款项高于该权益工具在回购日内在价值的部分，计入当期损益。

3.13.2.1.2以现金结算的股份支付

以现金结算的股份支付，应当按照公司承担的以股份或其他权益工具为基础计算确定的负债的公允价值计量。并根据具体情况，按以下方法处理：

1. 授予后立即可行权的以现金结算的股份支付，应当在授予日以公司承担负债的公允价值计入相关资产成本或费用，相应增加负债；

2. 完成等待期内的服务或达到规定业绩条件以后才可行权的以现金结算的股份支付，在等待期内的每个资产负债表日，应当以对可行权情况的最佳估计为基础，按照公司承担负债的公允价值金额，将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用和相应的负债。

在资产负债表日，后续信息表明公司当期承担债务的公允价值与以前估计不同的，应当进行调整，并在可行权日调整至实际可行权水平。

公司应当在相关负债结算前的每个资产负债表日以及结算日，对负债的公允价值重新计量，将其变动计入当期损益（公允价值变动损益）。

3.13.2.2权益工具公允价值的确定

本部分关于权益工具公允价值确定的规定，既适用于接受职工服务并授予股份或期权的情况，也适用于从职工之外的其他方取得服务的情况。

（一）对于授予职工的股份，其公允价值应按公司股份的市场价格计量，同时考虑授予股份所依据的条款和条件（不包括市场条件之外的可行权条件）进行调整。如果公司股份未公开交易，则应按估计的市场价格计量，并考虑授予股份所依据的条款和条件进行调整。

有些授予条款和条件规定职工无权在等待期内取得股利的，则在估计所授予股份的公允价值时就应予以考虑。有些授予条款和条件规定股份的转让在可行权日后受到限制，则在估计所授予股份的公允价值时，也应考虑此因素，但不应超出熟悉情况并自愿的市场参与者愿意为该股份支付的价格受到可行权限制的影响程度。在估计所授予股份在授予日的公允价值时，不应考虑在等待期内转让的限制和其他限制，因为这些限制是可行权条件中的非市场条件规定的。

（二）对于授予职工的股票期权，因其通常受到一些不同于交易期权的条款和条件的限制，因而在许多情况下难以获得其市场价格。如果不存在条款和条件相似的交易期权，就应通过期权定价模型来估计所授予的期权的公允价值。

在选择适用的期权定价模型时，公司应考虑熟悉情况和自愿的市场参与者将会考虑的因素。对于一些公司来说，这将限制“布莱克-斯科尔-默顿”期权定价公式的适用性。因为该

公式未考虑在期权到期日之前行权的可能性,故无法充分反映预计提前行权对授予职工的期权在授予日公允价值的影响。类似地,该公式也未考虑在期权期限内公司股价预计波动率和该模型其他输入变量发生变动的可能性。

对于期限较短的期权以及那些在授予日后很短的时间内就行权的期权来说,一般不用考虑上面的限制因素。在此类情况下,采用“布莱克-斯科尔-默顿”公式能得出与采用其他期权定价模型基本相同的公允价值结果。所有适用于估计授予职工期权的定价模型至少应考虑以下因素:①期权的行权价格;②期权期限;③基础股份的现行价格;④股份的预计波动率;⑤股份的预计股利;⑥期权期限内的无风险利率。

此外,公司选择的期权定价模型还应考虑熟悉情况和自愿的市场参与者在确定期权价格时会考虑的其他因素,但不包括那些在确定期权公允价值时不考虑的可行权条件和再授予特征因素。确定授予职工的股票期权的公允价值,还需要考虑提早行权的可能性。有时,因为期权不能自由转让,或因为职工必须在终止合同关系前行使所有可行权期权,在这种情况下必须考虑预计提前行权的影响。

估计授予职工的期权价格所应考虑的因素具体有:①期权定价模型的输入变量的估计;②预计提早行权;③预计波动率;④预计股利;⑤无风险利率;⑥资本结构的影响。

3.13.2.3 股份支付的会计处理

股份支付的会计处理必须以完整、有效的股份支付协议为基础。

(一) 授予日

除了立即可行权的股份支付外,无论权益结算的股份支付还是现金结算的股份支付,公司在授予日均不做会计处理。

(二) 等待期内每个资产负债表日

1. 可行权条件

等待期是指可行权条件得到满足的期间。股份支付通常涉及可行权条件,在满足这些条件之前,职工无法获得股份。可行权条件包括服务期限条件和业绩条件。服务期限条件是指职工完成规定服务期间才可行权的条件。业绩条件是指公司达到特定业绩目标职工才可行权的条件,具体包括市场条件和非市场条件。

市场条件是指行权价格、可行权条件以及行权可能性与权益工具的市场价格相关的业绩条件,如股份支付协议中关于股份至少上升至何种水平职工可相应取得多少股份的规定。公司在确定权益工具在授予日的公允价值时,应考虑市场条件的影响,而不考虑非市场条件的影响。但市场条件是否得到满足,不影响公司对预计可行权情况的估计。非市场条件是指除市场条件之外的其他业绩条件,如股份支付协议中关于达到最低盈利目标或销售目标才可行权的规定。公司在确定权益工具在授予日的公允价值时,不考虑非市场条件的影响。但非市场条件是否得到满足,影响公司预计可行权情况的估计。对于可行权条件为业绩条件的股份支付,只要职工满足了其他所有非市场条件(如利润增长率、服务期限等),公司就应当确

认已取得的服务。

2. 会计处理

公司应当在等待期内的每个资产负债表日,将取得职工或其他方提供的服务计入成本费用,同时确认所有者权益或负债。对于可行权条件为业绩条件的股份支付,在确定权益工具的公允价值时,应考虑市场条件的影响,只要职工满足了其他所有非市场条件,公司就应当确认已取得的服务。

等待期长度确定后,业绩条件为非市场条件的,如果后续信息表明需要调整等待期长度,应对前期确定的等待期长度进行修改;业绩条件为市场条件的,不应因此改变等待期长度。

(1) 在等待期内每个资产负债表日,公司应将取得的职工提供的服务计入成本费用,计入成本费用的金额应当按照权益工具的公允价值计量。

对于权益结算的针对职工的股份支付,应当按照授予日权益工具的公允价值计入成本费用和资本公积(其他资本公积),不确认其后续公允价值变动;对于现金结算的涉及职工的股份支付,应当按照每个资产负债表日权益工具的公允价值重新计量,确定成本费用和应付职工薪酬。

对于授予的存在活跃市场的期权等权益工具,应当按照活跃市场中的报价确定其公允价值。对于授予的不存在活跃市场的期权等权益工具,应当采用期权定价模型等确定其公允价值,选用的期权定价模型至少应当考虑以下因素:①期权的行权价格;②期权的有效期;③标的股份的现行价格;④股价预计波动率;⑤股份的预计股利;⑥期权有效期内的无风险利率。

(2) 在等待期内每个资产负债表日,公司应当根据最新取得的可行权职工人数变动等后续信息做出最佳估计,修正预计可行权的权益工具数量。在可行权日,最终预计可行权权益工具的数量应当与实际可行权工具的数量一致。

根据上述权益工具的公允价值和预计可行权的权益工具数量,计算截至当期累计应确认的成本费用金额,再减去前期累计已确认金额,作为当期应确认的成本费用金额。

(三) 可行权日之后

1. 对于权益结算的股份支付,在可行权日之后不再对已确认的成本费用和所有者权益总额进行调整。公司应在行权日根据行权情况,确认股本和股本溢价,同时结转等待期内确认的资本公积(其他资本公积)。

2. 对于现金结算的股份支付,公司在可行权日之后不再确认成本费用,负债(应付职工薪酬)公允价值的变动应当计入当期损益(公允价值变动损益)。

(四) 回购股份进行职工期权激励

公司以回购股份形式奖励本公司职工的,属于权益结算的股份支付,应当进行以下处理:

1. 回购股份

公司回购股份时,应当按照回购股份的全部支出作为库存股处理,同时进行备查登记。

2. 确认成本费用

对于以权益结算的股份支付,公司应当在等待期内每个资产负债表日按照权益工具在授予日的公允价值,将取得的职工服务计入成本费用,同时增加资本公积(其他资本公积)。

3. 职工行权

公司应于职工行权购买本公司股份收到价款时,转销交付职工的库存股成本和等待期内资本公积(其他资本公积)累计金额,同时,按照其差额调整资本公积(股本溢价)。

3.13.2.4条款和条件的修改

通常情况下,股份支付协议生效后,不应对其条款和条件随意修改。但在某些情况下,可能需要修改授予权益工具的股份支付协议中的条款和条件。例如,股票除权、除息或其他原因需要调整行权价格或股票期权数量。此外,为取得更加激励效果,有关法规也允许公司依据股份支付协议的规定,调整行权价格或股票期权数量,但应当由董事会做出决议并经股东大会审议批准,或者由股东大会授权董事会决定。《上市公司股权激励管理办法(试行)》对此做出了严格的限定,必须按照批准股份支付计划的原则和方式进行调整。

在会计上,无论已授予的权益工具的条款和条件如何修改,甚至取消权益工具的授予或结算该权益工具,公司都应至少确认按照所授予的权益工具在授予日的公允价值来计量获取的相应服务,除非因不能满足权益工具的可行权条件(除市场条件外)而无法可行权。

(一) 条款和条件的有利修改

公司应当分别以下情况,确认导致股份支付公允价值总额升高以及其他对职工有利的修改的影响:

1. 如果修改增加了所授予的权益工具的公允价值,公司应按照权益工具公允价值的增加相应地确认取得服务的增加。权益工具公允价值的增加是指,修改前后的权益工具在修改日的公允价值之间的差额。

如果修改发生在等待期内,在确认修改日至修改后的可行权日之间取得服务的公允价值,应当既包括在剩余原等待期内以原权益工具授予日公允价值为基础确定的服务金额,也包括权益工具公允价值的增加。如果修改发生在可行权日之后,公司应当立即确认权益工具公允价值的增加。如果股份支付协议要求职工只有先完成更长期间的服务才能取得修改后的权益工具,则公司应在整个等待期内确认权益工具公允价值的增加。

2. 如果修改增加了所授予的权益工具的数量,公司应将增加的权益工具的公允价值相应地确认为取得服务的增加。

如果修改发生在等待期内,在确认修改日至增加的权益工具可行权日之间取得服务的公允价值时,应当既包括在剩余原等待期内以原权益工具授予日公允价值为基础确定的服务金额,也包括增加的权益工具的公允价值。

3. 如果公司按照有利于职工的方式修改可行权条件,如缩短等待期、变更或取消业绩条件(而非市场条件),公司在处理可行权条件时,应当考虑修改后的可行权条件。

（二）条款和条件的不利修改

如果公司以减少股份支付公允价值总额的方式或其他不利于职工的方式修改条款和条件，公司仍就继续对取得的服务进行会计处理，如同该变更从未发生，除非公司取消了部分或全部已授予的权益工具。具体包括如下几种情况：

1. 如果修改减少了授予的权益工具的公允价值，公司应当继续以权益工具在授予日的公允价值为基础，确认取得服务的金额，而不应考虑权益工具公允价值的减少。
2. 如果修改减少了授予的权益工具的数量，公司应当将减少部分作为已授予的权益工具的取消来进行处理。
3. 如果公司以不利于职工的方式修改了可行权，如延长等待期、增加或变更业绩条件（非市场条件），公司在处理可行权条件时，不应考虑修改后的可行权条件。

（三）取消或结算

如果公司在等待期内取消了所授予的权益工具或结算了所授予的权益工具（因未满足可行权条件而被取消的除外），公司应当：

1. 将取消或结算作为加速可行权处理，立即确认原本应在剩余等待期内确认的金额。
2. 在取消或结算时支付给职工的所有款项均应作为权益的回购处理，回购支付的金额高于该权益工具在回购日公允价值的部分，计入当期费用。
3. 如果向职工授予新的权益工具，并在新权益工具日认定所授予的新权益工具是用于替代被取消的权益工具的，公司应以与处理原权益工具条款和条件修改相同的方式，对所授予的替代权益工具进行处理。权益工具公允价值的增加是指，在替代权益工具的授予日，替代权益工具公允价值与被取消的权益工具净公允价值之间的差额。被取消的权益工具的净公允价值是指，其在取消前立即计量的公允价值减去因取消原权益工具而作为权益回购支付给职工的款项。如果公司未将新授予的权益工具认定为替代权益工具，则应将其作为一项新授予的股份支付进行处理。

公司如果回购其职工已可行权的权益工具，应当借记所有者权益，回购支付的金额高于该权益工具在回购日公允价值的部分，计入当期费用。

3.14 债务重组

债务重组，是指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的协议或者法院的裁定作出让步的事项。

债务人发生财务困难，是指因债务人出现资金周转困难、经营陷入困境或者其他原因，导致其无法或者没有能力按原定条件偿还债务。

债权人作出让步，是指债权人同意发生财务困难的债务人现在或者将来以低于重组债务账面价值的金额或者价值偿还债务。债权人作出让步的情形主要包括：债权人减免债务人部分债务本金或者利息，降低债务人应付债务的利率等。

债务重组的主要方式包括：以资产清偿债务；债务转为资本；修改其他债务条件（不含

上述两种方式),如延长债务偿还期限、延长债务偿还期限并加收利息、延长债务偿还期限并减少债务本金或债务利息等;以上两种或两种以上方式的组合(以下简称“混合重组方式”)。在债务重组中涉及的金融负债和金融资产只有在满足本办法“3.2 金融工具”所规定的金融负债和金融资产终止确认条件时,才能终止确认。

3.14.1 债务人的会计处理

(一)以现金清偿债务的,债务人应当将重组债务的账面价值与实际支付现金之间的差额,确认为债务重组利得,计入营业外收入。

(二)以非现金资产清偿某项债务的,债务人应将重组债务的账面价值与转让的非现金资产公允价值和相关税费之和的差额,确认为当期损益。转让的非现金资产公允价值与其账面价值之间的差额,计入当期损益。

以非现金资产清偿债务的,债务人应分清债务重组利得与资产转让损益的界限,并于债务重组当期予以确认。

1. 债务重组利得是指重组债务的账面价值超过非现金资产(即抵债资产)的公允价值之间的差额,应计入营业外收入。

非现金资产的公允价值应当按照下列规定进行计量:

(1)非现金资产属于公司持有的股票、债券、基金等金融资产,且该金融资产存在活跃市场的,应当以金融资产的市价作为非现金资产的公允价值。

(2)非现金资产属于金融资产但该金融资产不存在活跃市场的,应当采用《国机集团金融业务专项会计核算办法》规定的估值技术等合理的方法确定其公允价值。

(3)非现金资产属于存货、固定资产、无形资产等其他资产,且存在活跃市场的,应当以其市场价格为基础确定其公允价值;不存在活跃市场但与其类似资产存在活跃市场的,应当以类似资产的市场价格为基础确定其公允价值;在上述两种情况下仍不能确定非现金资产公允价值的,应当采用估值技术等合理的方法确定其公允价值。

2. 资产转让损益,是指抵债的非现金资产的公允价值与其账面价值之间的差额。非现金资产公允价值与账面价值的差额,应按照以下规定处理:

(1)非现金资产为存货的,应当作为销售处理。

(2)非现金资产为固定资产的,应视同固定资产处置处理。

(3)非现金资产为无形资产的,视同无形资产处置处理。

非现金资产的账面价值,一般为非现金资产的账面余额扣除其资产减值准备后的金额。其中,非现金资产的账面余额,是指非现金资产账户在期末未扣除其资产减值准备之前的余额。未计提减值准备的非现金资产,其账面价值就是账面余额。

(三)以债务转为资本清偿某项债务的,债务人应当将债权人放弃债权而享有股份的面值总额(或者股权份额)确认为股本(或者实收资本),股份(或者股权)的公允价值总额与股本(或者实收资本)之间的差额确认股本溢价(或者资本溢价)计入资本公积。重组债

务的账面价值与股份的公允价值总额（或者股权的公允价值）之间的差额，确认为债务重组利得，计入当期营业外收入。

对于上市公司，其发行的股票有市价，因此，通常应以市价作为股份或者股权的公允价值；对于其他公司，债权人因放弃债权而享有的股份或者股权可能没有市价，因此，应当采用恰当的估值技术确定其公允价值。

（四）以修改其他债务条件的，债务人应当将修改其他债务条件后债务的公允价值作为重组后债务的入账价值。重组债务的账面价值与重组后债务的入账价值之间的差额，确认为债务重组利得，计入营业外收入。

修改后的债务条款如涉及或有应付金额，且该或有应付金额符合本办法“3.15 或有事项”中有关预计负债确认条件的，债务人应当将该或有应付金额确认为预计负债，并根据本办法“3.15或有事项”的规定确定其金额。重组债务的账面价值，与重组后债务的入账价值和预计负债金额之和的差额，确认作为债务重组利得，计入营业外收入。或有应付金额在随后会计期间没有发生的，公司应当冲销已确认的预计负债，同时确认营业外收入。

或有应付金额，是指需要根据未来某种事项出现而发生的应付金额，而且该未来事项的出现具有不确定性。

（五）以混合重组方式进行债务重组的，债务人应分别以下情况处理：

（1）以现金、非现金资产方式的组合清偿某项债务的，债务人应先以支付的现金冲减重组债务的账面价值，再按前述相关规定进行处理。

（2）以现金、非现金资产、债务转为资本方式的组合清偿某项债务的，债务人应先以支付的现金、非现金资产的公允价值冲减重组债务的账面价值，再按前述相关规定进行处理。

（3）以现金、非现金资产、债务转为资本方式的组合清偿某项债务的一部分，并对该债务的另一部分以修改其他债务条件进行债务重组的，债务人应先以支付的现金、非现金资产的公允价值、债权人享有股权的公允价值冲减重组债务的账面价值，再按前述相关规定处理。

（4）修改其他债务条件的，应当将修改其他债务条件后债务的公允价值作为重组后债务的入账价值。

（六）债务人对确实无法支付的负债，应视同为债权人豁免债务，将其确认为当期营业外收入。

3.14.2 债权人的会计处理

（一）以现金清偿债务的，债权人应当将重组债权的账面余额与收到的现金之间的差额，确认为债务重组损失，计入营业外支出。债权人已对债权计提减值准备的，应当先将该差额冲减减值准备，冲减后尚有余额的，计入营业外支出；冲减后减值准备仍有余额的，应予转回并抵减当期资产减值损失。未对债权计提减值准备的，应直接将该差额确认为债务重组损失。

(二)以非现金资产清偿债务的,债权人应当对受让的非现金资产按其公允价值入账,重组债权的账面余额与受让的非现金资产的公允价值之间的差额,确认为债务重组损失,计入营业外支出。债权人对重组债权分别提取了减值准备,那么只需要将上述差额冲减已计提的减值准备,减值准备不足以冲减的部分作为债务重组损失,计入营业外支出,如果减值准备冲完该差额后,仍有余额,应予转回并抵减当期资产减值损失,不再确认债务重组损失。如果债权人对重组债权不是分别提取减值准备,而是采取一揽子提取减值准备的方法,则债权人应将对应于该债务人的减值准备倒算出来,再确定是否确认债务重组损失。

如果公司能够确定已对该重组债权计提的坏账准备系滥用会计估计而不恰当地计提了坏账准备,则应作为会计差错,按前期差错更正的规定进行会计处理。

(三)以债务转为资本清偿某项债务的,债权人应当将享有股份的公允价值确认为对债务人的投资,重组债权的账面余额与股份的公允价值之间的差额,确认为债务重组损失,计入营业外支出。债权人已对债权计提减值准备的,应当先将该差额冲减减值准备,减值准备不足以冲减的部分,确认为债务重组损失计入营业外支出,冲减后减值准备仍有余额的,应予转回并抵减当期资产减值损失。债务转为资本所发生的相关税费,分别按照长期股权投资或者金融工具确认和计量的规定进行处理。

(四)以修改其他债务条件进行债务重组的,债权人应当将修改其他债务条件后的债权的公允价值作为重组后债权的账面价值,重组债权的账面余额与重组后债权的账面价值之间的差额,确认为债务重组损失,计入营业外支出。债权人已对债权计提减值准备的,应当先将该差额冲减减值准备,减值准备不足以冲减的部分,确认为债务重组损失计入营业外支出。修改后的债务条款中涉及或有应收金额的,债权人不应确认或有应收金额,不将其计入重组后债权的账面价值。或有收益收到时,作为当期收益处理。

或有应收金额,是指需要根据未来某种事项出现而发生的应收金额,而且该未来事项的出现具有不确定性。

(五)以混合重组方式进行债务重组的,债权人应分别以下情况处理:

(1)以现金、非现金资产方式的组合清偿某项债务的,债权人应先从收到的现金冲减重组债权的账面价值,再按前述相关规定进行处理。

(2)以现金、非现金资产、债务转为资本方式的组合清偿某项债务的,债权人应先从收到的现金冲减重组债权的账面价值,再分别按受让的非现金资产和因放弃的债权而享有的股份的公允价值冲减重组债权的账面价值再按前述相关规定进行处理。

(3)以现金、非现金资产、债务转为资本方式的组合清偿某项债务的一部分,并对该债务的另一部分以修改其他债务条件进行债务重组的,债权人应将重组债权的账面价值减去收到的现金后的余额,分别按照前述相关规定进行处理。

3.15 或有事项

3.15.1 或有事项的定义及特征

或有事项，是指过去的交易或者事项形成的，其结果须由某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。常见的或有事项主要包括：未决诉讼或未决仲裁、债务担保、产品质量保证（含产品安全保证）、亏损合同、重组义务、环境污染整治、承诺等。或有事项具有以下特征：

（一）由过去交易或事项形成，是指或有事项的现存状况是过去交易或事项引起的客观存在。

比如，未决诉讼虽然是正在进行的诉讼，但该诉讼是公司因过去的经济行为导致起诉其他单位或被其他单位起诉。这是现存的一种状况而不是未来将要发生的事项。未来可能发生的自然灾害、交通事故、经营亏损等，不属于或有事项。

（二）结果具有不确定性，是指或有事项的结果是否发生具有不确定性，或者或有事项的结果预计将会发生，但发生的具体时间或金额具有不确定性。

比如，债务担保事项的担保方到期是否承担和履行连带责任，需要根据债务到期时被担保方能否按时还款加以确定。这一事项的结果在担保协议达成时具有不确定性。

（三）结果须由未来事项决定，是指或有事项的结果只能由未来不确定事项的发生或不发生才能决定。

比如，债务担保事项只有在被担保方到期无力还款时公司（担保方）才履行连带责任。

3.15.2 或有事项形成的或有负债和或有资产

（一）或有负债

或有负债，是指过去的交易或者事项形成的潜在义务，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实；或过去的交易或者事项形成的现时义务，履行该义务不是很可能导致经济利益流出公司或该义务的金额不能可靠计量。

或有负债涉及两类义务：一类是潜在义务；另一类是现时义务。

1. 潜在义务。潜在义务是指结果取决于不确定未来事项的可能义务。也就是说，潜在义务最终是否转变为现时义务，由某些未来不确定事项的发生或不发生才能决定。或有负债作为一项潜在义务，其结果如何只能由未来不确定事项的发生或不发生来证实。

2. 现时义务。现时义务是指公司在现行条件下已承担的义务。或有负债作为现时义务，其特征在于：该现时义务的履行不是很可能导致经济利益流出公司，或者该现时义务的金额不能可靠地计量。其中，“不是很可能导致经济利益流出公司”，是指该现时义务导致经济利益流出公司的可能性不超过50%（含50%）。“金额不能可靠计量”是指，该现时义务导致经济利益流出公司的“金额”难以合理预计，现时义务履行的结果具有较大的不确定性。

现时义务包括法定义务和推定义务。其中：

法定义务，是指因合同、法规或其他司法解释等产生的义务，通常是公司在经济管理和经济协调中，依照经济法律、法规的规定必须履行的责任。比如，公司与另外公司签订购货合同产生的义务，就属于法定义务。

推定义务，是指因公司的特定行为而产生的义务。公司的特定行为，泛指公司以往的习惯做法、已公开的承诺或已公开宣布的经营政策。由于以往的习惯做法，或通过这些承诺或公开的声明，公司向外界表明了它将承担特定的责任，从而使受影响的各方形成了其将履行那些责任的合理预期。

(二)或有资产

或有资产，是指过去的交易或者事项形成的潜在资产，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。

或有资产作为一种潜在资产，其结果具有较大的不确定性，只有随着经济情况的变化，通过某些未来不确定事项的发生或不发生才能证实其是否会形成公司真正的资产。例如，甲公司向法院起诉乙公司侵犯了其专利权。法院尚未对该案件进行公开审理，甲公司是否胜诉尚难判断。对于甲公司而言，将来可能胜诉而获得的赔偿属于一项或有资产，但这项或有资产是否会转化为真正的资产，要由法院的判决结果确定。如果终审判决结果是甲公司胜诉，那么这项或有资产就转化为甲公司的一项资产。如果终审判决结果是甲公司败诉，那么或有资产就消失了，更不可能形成甲公司的资产。

(三)或有负债和或有资产转化为负债(预计负债)和资产

如果或有负债和或有资产不符合负债要素或资产要素的定义和确认条件，公司不应当确认或有负债和或有资产，而应当按照或有事项准则的规定进行相应的披露。但是随着时间推移和事态的进展，或有负债对应的潜在义务可能转化为现时义务，原本不是很可能导致经济利益流出的现时义务也可能被证实将很可能导致公司流出经济利益，并且现时义务的金额也能够可靠计量。这时或有负债就转化为公司的负债或预计负债，符合负债(预计负债)的确认条件，应当予以确认，但公司不应当就未来经营亏损确认为预计负债。或有资产也是一样，其对应的潜在资产最终是否能够流入公司会逐渐变得明确，如果某一时点公司基本确定能够收到这项潜在资产并且其金额能够可靠计量，则应当将其确认为公司的资产。

例如未决诉讼，对于预期会胜诉的原告而言，因未决诉讼产生了一项或有资产，该或有资产最终是否转化为公司的资产，要根据诉讼的最终判决而定，最终判决原告胜诉的，这项或有资产就转化为一项真正的资产。对于预期会败诉的被告而言，因未决诉讼产生了一项或有负债或预计负债，如为或有负债，那么该或有负债是否转化为公司的预计负债或负债，只能根据诉讼的进展而定。公司根据法律规定、律师建议等因素判断自己很可能败诉且赔偿金额能够合理估计的，这项或有负债就转化为公司的预计负债；如果在法院最终判决之前，公司未能对判决结果做出可靠估计，那么法院最终判决其败诉时，该或有事项就直接转化为公司的负债。

3.15.3 预计负债的确认和计量

3.15.3.1 预计负债的确认条件

或有事项相关义务确认为预计负债应当同时满足以下条件：

(一) 该义务是公司承担的现时义务。公司没有其他现实的选择, 只能履行该义务, 如法律要求公司必须履行、有关各方合理预期公司应当履行等。

(二) 履行该义务很可能导致经济利益流出公司, 通常是指履行与或有事项相关的现时义务时, 导致经济利益流出公司的可能性超过50%, 但小于或等于95%。

履行与或有事项相关义务导致经济利益流出的可能性, 通常按照下列情况加以判断:

结果的可能性	对应的概率区间
基本确定	大于95%但小于100%
很可能	大于50%但小于或等于95%
可能	大于5%但小于或等于50%
极小可能	大于0 但小于或等于5%

(三) 该义务的金额能够可靠地计量, 是指与或有事项相关的现时义务的金额能够合理地估计。

3.15.3.2 预计负债的计量

(一) 最佳估计数的确定

预计负债应当按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量。最佳估计数的确定应当分别以下两种情况处理:

1. 所需支出存在一个连续范围, 且该范围内各种结果发生的可能性相同, 则最佳估计数应当按照该范围内的中间值, 即上下限金额的平均数确定。

2. 所需支出不存在一个连续范围, 或者虽然存在一个连续范围但该范围内各种结果发生的可能性不相同。在这种情况下, 最佳估计数按照如下方法确定:

(1) 或有事项涉及单个项目的, 按照最可能发生金额确定。“涉及单个项目”指或有事项涉及的项目只有一个, 如一项未决诉讼、一项未决仲裁或一项债务担保等。

(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。“涉及多个项目”指或有事项涉及的项目不止一个, 如产品质量保证。在产品质量保证中, 提出产品保修要求的可能有许多客户。相应地, 公司对这些客户负有保修义务。

公司应当在资产负债表日对预计负债的账面价值进行复核。有确凿证据表明该账面价值不能真实反映当前最佳估计数的, 应当按照当前最佳估计数对该账面价值进行调整。

(二) 预期可获得的补偿

公司清偿预计负债所需支出全部或部分预期由第三方补偿的, 补偿金额只有在基本确定能够收到时才能作为资产单独确认。确认的补偿金额不应当超过预计负债的账面价值。

公司预期从第三方获得的补偿, 是一种潜在资产, 其最终是否真的会转化为公司真正的

资产(即公司是否能够收到这项补偿)具有较大的不确定性,公司只能在基本确定能够收到补偿时才能对其进行确认。其次,根据资产和负债不能随意抵销的原则,预期可获得的补偿在基本确定能够收到时应当确认为一项资产,而不能作为预计负债金额的扣减。

补偿金额的确认涉及两个问题:一是确认时间,补偿只有在“基本确定”能够收到时予以确认;二是确认金额,确认的金额是基本确定能够收到的金额,而且不能超过相关预计负债的金额。

(三) 预计负债计量需要考虑的因素

1. 风险和不确定性

公司在确定最佳估计数时,应当综合考虑与或有事项有关的风险、不确定性和货币时间价值等因素。风险是对过去的交易或事项结果的变化可能性的一种描述。风险的变动可能增加预计负债的金额。公司在不确定的情况下进行判断需要谨慎,使得收益或资产不会被高估,费用或负债不会被低估。但是,不确定性并不意味着可以确认过多的预计负债和故意夸大负债。

2. 货币时间价值

预计负债的金额通常应当等于未来应支付的金额,但未来应支付金额与其现值相差较大的,如油气井及相关的设施或核电站的弃置费用等,应当按照未来应支付金额的现值确定。因货币时间价值的影响,资产负债表日后不久发生的现金流出,要比一段时间之后发生的同样金额的现金流出负有更大的义务。所以,如果预计负债的确认时点距离实际清偿有较长的时间跨度,货币时间价值的影响重大(通常时间为3年以上且金额较大),那么在确定预计负债的金额时,应考虑采用现值计量,即通过对相关未来现金流出进行折现后确定最佳估计数。

将未来现金流出折算为现值时,需要注意以下三点:(1)用来计算现值的折现率,应当是反映货币时间价值的当前市场估计和相关负债特有风险的税前利率。(2)风险和不确定性既可以在计量未来现金流出时作为调整因素,也可以在确定折现率时予以考虑,但不能重复反映。(3)随着时间的推移,即使在未来现金流出和折现率均不改变的情况下,预计负债的现值将逐渐增长。公司应当在资产负债表日,对预计负债的现值进行重新计量。

3. 未来事项

有确凿证据表明相关未来事项将会发生的,如未来技术进步、相关法规出台等,确定预计负债金额时应考虑可能影响履行现时义务所需金额的相关未来事项,但不应考虑预期处置相关资产形成的利得。

预期的未来事项可能对预计负债的计量较为重要。例如,某核电公司预计在生产结束时清理核废料的费用将因未来技术的变化而显著降低。那么,该公司因此确认的预计负债金额应当反映有关专家对技术发展以及清理费用减少作出的合理预测。但是,这种预计需要得到相当客观的证据予以支持。

3.15.3.3 担保诉讼相关预计负债的计量

在担保涉及诉讼的情况下,如果公司已被判决败诉,则应当按照法院判决的应承担的损失金额,确认为预计负债,并计入当期营业外支出(不含诉讼费,下同);如果已判决败诉,但公司正在上诉,或者经上一级法院裁定暂缓执行,或者由上一级法院发回重审等,公司应当在资产负债表日,根据已有判决结果合理估计可能产生的损失金额,确认为预计负债,并计入当期营业外支出;如果法院尚未判决,公司应向其律师或法律顾问等咨询,估计败诉的可能性,以及败诉后可能发生的损失金额,并取得有关书面意见。如果败诉的可能性大于胜诉的可能性,并且损失金额能够合理估计的,应当在资产负债表日将预计担保损失金额,确认为预计负债,并计入当期营业外支出。

公司当期实际发生的担保诉讼损失金额与已计提的相关预计负债之间的差额,应分别情况处理:

(1)公司在前期资产负债表日,依据当时实际情况和所掌握的证据,合理预计了预计负债,应当将当期实际发生的担保诉讼损失金额与已计提的相关预计负债之间的差额,直接计入当期营业外支出或营业外收入。

(2)公司在前期资产负债表日,依据当时实际情况和所掌握的证据,本应当能够合理估计并确认和计量因担保诉讼所产生的损失,但公司所作的估计却与当时的事实严重不符(如未合理预计损失或不恰当地多计或少计损失),应当视为滥用会计估计,按照重大前期差错更正的方法进行会计处理。

(3)公司在前期资产负债表日,依据当时实际情况和所掌握的证据,确实无法合理确认和计量因担保诉讼所产生的损失,因而未确认预计负债的,则在该项损失实际发生的当期,直接计入当期营业外支出或营业外收入。

资产负债表日后至财务报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的未决诉讼,按照本办法“3.21 资产负债表日后事项”的有关规定进行处理。

3.15.3.4 亏损合同相关预计负债的计量

待执行合同变成亏损合同的,该亏损合同产生的义务满足上述或有事项确认条件的,应当确认为预计负债。在履行合同义务过程中,发生的成本预期将超过与合同相关的未来流入经济利益的,待执行合同即变成了亏损合同。

(一)待执行合同,是指合同各方尚未履行任何合同义务,或部分地履行了同等义务的合同。

公司与其他方签订的尚未履行或部分履行了同等义务的合同,如商品买卖合同、劳务合同、租赁合同等,均属于待执行合同。待执行合同不属于本核算办法规范的内容,但待执行合同变成亏损合同的,应当作为本核算办法规范的或有事项。

(二)亏损合同,是指履行合同义务不可避免会发生的成本超过预期经济利益的合同。

这里所称“发生的成本”,是指履行合同义务不可避免发生的成本,反映了退出该合同的最低净成本,即履行该合同的成本与未能履行该合同而发生的补偿或处罚两者之中的较低

者。

公司对亏损合同进行会计处理，需要遵循以下原则：

(1) 如果与亏损合同相关的义务不需支付任何补偿即可撤销，公司通常就不存在现时义务，不应确认预计负债；如果与亏损合同相关的义务不可撤销，公司就存在了现时义务。同时满足该义务很可能导致经济利益流出公司和金额能够可靠地计量的，通常应当确认预计负债。

(2) 待执行合同变为亏损合同时，合同存在标的资产的，应当对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失，如果预计亏损超过该减值损失，应将超过部分确认为预计负债；合同不存在标的资产的，亏损合同相关义务满足预计负债确认条件时，应当确认为预计负债。

公司不应当就未来经营亏损确认预计负债。

3.15.3.5 重组事项相关预计负债的计量

重组是指公司制定和控制的，将显著改变公司组织形式、经营范围或经营方式的计划实施行为。属于重组的事项主要包括：

- (一) 出售或终止公司的部分经营业务；
- (二) 对公司的组织结构进行较大调整；
- (三) 关闭公司的部分营业场所，或将营业活动由一个国家或地区迁移到其他国家或地区。

重组通常是公司内部资源的调整和组合，谋求现有资产效能的最大化。公司合并和债务重组不属于重组事项。

公司只有在承诺出售部分业务（即签订了约束性出售协议）时，才能确认因重组而承担了重组义务。

公司因重组而承担了重组义务，并且同时满足预计负债确认条件时，才能确认预计负债。预计负债金额应当按照与重组有关的直接支出确定。直接支出是公司重组必须承担的直接支出，不包括留用职工岗前培训、市场推广、新系统和营销网络投入等支出。

在同时存在下列情况时，表明公司承担了重组义务：

- (1) 有详细、正式的重组计划，包括重组涉及的业务、主要地点、需要补偿的职工人数及其岗位性质、预计重组支出、计划实施时间等；
- (2) 该重组计划已对外公告。

3.15.3.6 预计负债账面价值的复核

公司应当在资产负债表日对预计负债的账面价值进行复核。有确凿证据表明该账面价值不能真实反映当前最佳估计数的，应当按照当前最佳估计数对该账面价值进行调整。例如，某化工公司对环境造成了污染，按照当时的法律规定，只需要对污染进行清理。随着国家对环境保护越来越重视，按照现在的法律规定，该公司不但需要对污染进行清理，还很可能要对居民进行赔偿。这种法律要求的变化，会对公司预计负债的计量产生影响。公司应当在资

资产负债表日对为此确认的预计负债金额进行复核,如有确凿证据表明预计负债金额不再能反映真实情况时,需要按照当前情况下公司清理和赔偿支出的最佳估计数对预计负债的账面价值进行相应的调整。

公司对已经确认的预计负债在实际支出发生时,应当仅限于最初为之确定该预计负债的支出。也就是说,只有与该预计负债有关的支出才能冲减该预计负债,否则将会混淆不同预计负债确认事项的影响。

在对产品质量保证确认预计负债时,需要注意的是:

(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) 如果公司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”余额冲销,不留余额;

(3) 已对其确认预计负债的产品,如公司不再生产了,那么应在相应的产品质量保证期满后,将“预计负债——产品质量保证”余额冲销,不留余额。

3.16 政府补助

3.16.1 政府补助的特征

政府补助是指公司从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产,但不包括政府作为公司所有者投入的资本。政府包括各级政府及其所属机构,国际类似组织也在此范围之内。

(一) 政府补助是无偿的、有条件的

政府向公司提供补助具有无偿性的特点。政府并不因此而享有公司的所有权,公司未来也不需要以提供服务、转让资产等方式偿还。政府补助通常附有一定的条件,主要包括:

(1) 政策条件:公司只有符合政府补助政策的规定,才有资格申请政府补助。符合政策规定不一定都能够取得政府补助;不符合政策规定、不具备申请政府补助资格的,不能取得政府补助;

(2) 使用条件:公司已获批准取得政府补助的,应当按照政府规定的用途使用。

(二) 政府资本性投入不属于政府补助

政府以投资者身份向公司投入资本,享有公司相应的所有权,公司有义务向投资者分配利润,政府与公司之间是投资者与被投资者的关系。政府拨入的投资补助等专项拨款中,国家相关文件规定作为“资本公积”处理的,也属于资本性投入的性质。政府的资本性投入无论采用何种形式,均不属于政府补助。

3.16.2 政府补助的主要形式

政府补助表现为政府向公司转移资产,通常为货币性资产,也可能为非货币性资产。政府补助主要有以下形式:

(一) 财政拨款:财政拨款是政府为了支持公司而无偿拨付的款项,通常在拨款时明确规定了资金用途。

比如,财政部门拨付给公司用于购建固定资产或进行技术改造的专项资金,鼓励公司安

置职工就业而给予的奖励款项，拨付公司的粮食定额补贴，拨付公司开展研发活动的研发经费等，均属于财政拨款。

（二）财政贴息：财政贴息是政府为支持特定领域或区域发展，根据国家宏观经济形势和政策目标，对承贷公司的银行贷款利息给予的补贴。

财政贴息主要有两种方式：（1）财政将贴息资金直接拨付给受益公司；（2）财政将贴息资金拨付给贷款银行，由贷款银行以政策性优惠利率向公司提供贷款，受益公司按照实际发生的利率计算和确认利息费用。

（三）税收返还：税收返还是政府按照国家有关规定采取先征后返（退）、即征即退等办法向公司返还的税款，属于以税收优惠形式给予的一种政府补助。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。这类税收优惠并未直接向公司无偿提供资产，不作为本准则规范的政府补助。

（四）无偿划拨非货币性资产：比如，行政划拨土地使用权、天然起源的天然林等。

3.16.3 政府补助的确认

（一）政府补助的确认条件。

政府补助应在同时满足以下条件时方可确认：

- （1）公司将满足政府补助的附加条件；
- （2）公司能够收到补助。

（二）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。

（1）与资产相关的政府补助。

与资产相关的政府补助，是指公司取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。

公司取得与资产相关的政府补助，不能直接确认为当期损益，应当确认为递延收益，自相关资产达到预定可使用状态时起，在该资产使用寿命内平均分配，分次计入以后各期的损益（营业外收入）；但是，按照名义金额计量的政府补助，直接计入当期损益。

相关资产在使用寿命结束时或结束前被处置（出售、转让、报废等）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（营业外收入）。

（2）与收益相关的政府补助。

与收益相关的政府补助，是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助。

与收益相关的政府补助，用于补偿公司以后期间的相关费用或损失的，取得时确认为递延收益，在确认相关费用的期间计入当期损益（营业外收入）；用于补偿公司已发生的相关费用或损失的，取得时直接计入当期损益（营业外收入）。

3.16.4 政府补助的计量

（一）货币性资产形式的政府补助。

公司取得的各种政府补助为货币性资产的，如通过银行转账等方式拨付的补助，通常按照实际收到的金额计量；存在确凿证据表明该项补助是按照固定的定额标准拨付的，如按照实际销量或储备量与单位补贴定额计算的补助等，可以按照应收的金额计量。

（二）非货币性资产形式的政府补助。

政府补助为非货币性资产的，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，应当以有关凭证中注明的价值作为公允价值；如该资产凭证上没有注明价值或注明价值与公允价值差异较大，但有活跃市场的，应当根据有确凿证据表明的同类或类似资产市场价格作为公允价值；如没有注明价值、且没有活跃市场、不能可靠取得公允价值的，应当按照名义金额计量，名义金额为1元。

为了避免财务报表产生误导，对于不能合理确定价值的政府补助，应当在附注中披露该政府补助的性质、范围和期限。

如接受的系旧的固定资产，按照上述方法确认的价值，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。

国通管业及所属范围内各公司，除按照有关文件规定按照产销量拨付的政府补助外，只有在实际收到政府补助的货币性、非货币性资产时，才能确认为当期收益或递延收益。

3.16.5 政府补助的返还

当政府补助需要返还时，存在相关递延收益的，冲减相关递延收益账面余额，超出部分计入当期损益；不存在相关递延收益的，直接计入当期损益。

当政府已明确补助将转为政府投资时，则不适用上述规定，而应按投资者投入资本进行会计处理。

3.17 收入

收入是指公司在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。其中“日常活动”，是指公司为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。

比如，工业公司制造并销售产品、商品流通公司销售商品、保险公司签发保单、咨询公司提供咨询服务、软件公司为客户开发软件、安装公司提供安装服务、商业银行对外贷款、租赁公司出租资产等，均属于公司为完成其经营目标所从事的经常性活动，由此产生的经济利益的总流入构成收入。

工业公司转让无形资产使用权、利用闲置资金对外投资、出售不需用原材料等，属于与经常性活动相关的活动，由此产生的经济利益的总流入也构成收入。

公司处置固定资产、无形资产等活动，不是公司为完成其经营目标所从事的经常性活动，也不属于与经常性活动相关的活动，由此产生的经济利益的总流入不构成收入，应当确认为

营业外收入。

公司应当根据收入的性质，按照收入确认的原则，合理地确认和计量各项收入。

3.17.1 销售商品

3.17.1.1 销售商品收入的确认与计量

销售商品的收入，应在下列条件均能满足时予以确认：

（一）公司已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，是指与商品所有权有关的主要风险和报酬同时转移。与商品所有权有关的风险，是指商品可能发生减值或毁损等形成的损失；与商品所有权有关的报酬，是指商品价值增值或通过使用商品等产生的经济利益。

判断公司是否已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，应当关注交易的实质，并结合所有权凭证的转移或实物的交付进行判断。

如果与商品所有权有关的任何损失均不需要销货方承担，与商品所有权有关的任何经济利益也不归销货方所有，就意味着商品所有权上的主要风险和报酬转移给了购货方。

1. 通常情况下，转移商品所有权凭证或交付实物后，商品所有权上的所有风险和报酬随之转移，如大多数商品零售、预收款销售商品、订货销售商品、托收承付方式销售商品、分期收款发出商品等。

预收款销售商品，是指购买方在商品尚未收到前按合同或协议约定分期付款，销售方在收到最后一笔款项时才交货的销售方式。在这种方式下，销售方直到收到最后一笔款项才将商品交付购货方，表明商品所有权上的主要风险和报酬只有在收到最后一笔款项时才转移给购货方，公司通常应在发出商品时确认收入，在此之前预收的货款应确认为负债。

订货销售，是指已收到全部或部分货款而库存没有现货，需要通过制造等程序才能将商品交付购买方的销售方式。在这种销售方式下，公司通常应在发出商品并符合收入确认条件时确认收入，在此之前预收的货款应确认为负债。

采用托收承付方式销售商品的，在商品发出办妥托收手续时，通常表明商品所有权上的主要风险和报酬已经转移给购货方，因此可以确认收入。如果已发出商品购货方很可能因商品质量问题而发生退货的，表明商品所有权上的主要风险和报酬没有转移，不应确认收入。

分期收款销售商品，是指商品已经交付，但货款分期收回的销售方式。在这种销售方式下，公司将商品交付给购货方，通常表明与商品所有权有关的风险和报酬已经转移给购货方，在满足收入确认的其他条件时，应当根据应收款项的公允价值（或现行售价）一次确认收入。

2. 某些情况下，转移商品所有权凭证或交付实物后，商品所有权上的主要风险和报酬随之转移，公司只保留商品所有权上的次要风险和报酬，如交款提货方式销售商品、视同买断方式委托代销商品等。在这种情形下，应当视同商品所有权上的所有风险和报酬已经转移给购货方。

采用交款提货的销售方式，即购买方已根据销售方开出的发票账单支付货款，并取得卖方开出的提货单。在这种情况下，购买方支付货款并取得提货单，说明商品所有权上的主要

风险和报酬已转移给购买方，应当确认收入。

视同买断方式代销商品，是指委托方和受托方签订合同或协议，委托方按合同或协议收取代销的货款，实际售价由受托方自定，实际售价与合同或协议价之间的差额归受托方所有。如果委托方和受托方之间的协议明确标明，受托方在取得代销商品后，无论是否能够卖出、是否获利，均与委托方无关，那么委托方和受托方之间的代销商品交易，与委托方直接销售商品给受托方没有实质区别，在符合销售商品收入确认条件时，委托方应确认相关销售商品收入。

3. 某些情况下，转移商品所有权凭证或交付实物后，商品所有权上的主要风险和报酬并未随之转移。如：

(1) 公司销售的商品在质量、品种、规格等方面不符合合同或协议要求，又未根据正常的保证条款予以弥补，因而仍负有责任。

(2) 公司销售商品的收入是否能够取得，取决于购买方是否已将商品销售出去。如采用支付手续费方式委托代销商品、售后回购等。

支付手续费方式委托代销商品，是指委托方和受托方签订合同或协议，委托方根据代销商品数量向受托方支付手续费的销售方式。在这种方式下，委托方发出商品时，商品所有权上的主要风险和报酬并未转移给受托方，委托方在发出商品时通常不应确认销售商品收入，而应在收到受托方开出的代销清单时确认销售商品收入；受托方应在商品销售后，按合同或协议约定的方法计算确定的手续费确认收入。

售后回购，是指销售商品的同时，销售方同意日后再将同样或类似的商品购回的销售方式。在这种方式下，销售方应根据合同或协议条款判断销售商品是否满足收入确认条件。通常情况下，售后回购交易属于融资交易，商品所有权上的主要风险和报酬没有转移，公司不应确认收入；回购价格大于原售价的差额，公司应在回购期间按期计提利息费用，计入财务费用。

(3) 公司尚未完成售出商品的安装或检验工作，且安装或检验工作是销售合同或协议的重要组成部分。如电梯销售。

电梯安装调试工作通常是电梯销售合同的重要组成部分，在安装过程中可能会发生一些不确定因素，影响电梯销售收入的实现。因此，电梯实物的交付并不表明商品所有权上的主要风险和报酬随之转移，不能确认收入。

(4) 销售合同或协议中规定了买方由于特定原因有权退货的条款，且公司又不能确定退货的可能性。

(二) 公司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

通常情况下，公司售出商品后不再保留与商品所有权相联系的继续管理权，也不再对售出商品实施有效控制，商品所有权上的主要风险和报酬已经转移给购货方，应在发出商品时

确认收入。

在有的情况下，公司售出商品后，由于各种原因仍保留与商品所有权相联系的继续管理权，或仍对商品可以实施有效控制，如售后回购、售后租回等，则说明此项销售交易没有完成，销售不能成立，不应确认销售商品收入。

（三）收入的金额能够可靠地计量

收入的金额能够可靠地计量，是指收入的金额能够合理地估计。如果收入的金额不能够合理地估计，就无法确认收入。公司在销售商品时，商品销售价格通常已经确定。但是，由于销售商品过程中某些不确定因素的影响，也有可能存在商品销售价格发生变动的情况。在这种情况下，新的商品销售价格未确定前通常不应确认销售商品收入。

公司通常应按从购货方已收或应收的合同或协议价款确定收入金额；合同或协议价款延期收取具有融资性质时，公司应按应收的合同或协议价款的公允价值确定收入金额；已收或应收的价款不公允的，公司应按公允的交易价格确定收入金额。

（四）相关的经济利益很可能流入公司

相关的经济利益很可能流入公司，是指销售商品价款收回的可能性大于不能收回的可能性，即销售商品价款收回的可能性超过50%。公司在确定销售商品价款收回的可能性时，应当结合以前和买方交往的直接经验、政府有关政策、其他方面取得信息等因素进行分析。公司销售的商品符合合同或协议要求，已将发票账单交付买方，买方承诺付款，通常表明满足本确认条件（相关的经济利益很可能流入公司）。如果公司判断销售商品收入满足确认条件确认了一笔应收债权，以后由于购货方资金周转困难无法收回该债权时，不应调整原确认的收入，而应对该债权计提坏账准备、确认坏账损失。如果公司根据以前与买方交往的直接经验判断买方信誉较差，或销售时得知买方在另一项交易中发生了巨额亏损，资金周转十分困难，或在出口商品时不能肯定进口公司所在国政府是否允许将款项汇出等，就可能会出现与销售商品相关的经济利益不能流入公司的情况，不应确认收入。

（五）相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量

通常情况下，销售商品相关的已发生或将发生的成本能够合理地估计，如库存商品的成本、商品运输费用等。如果库存商品是本公司生产的，其生产成本能够可靠计量；如果是外购的，购买成本能够可靠计量。有时，销售商品相关的已发生或将发生的成本不能够合理地估计，此时公司不应确认收入，已收到的价款应确认为负债。

3.17.1.2 销售商品收入确认原则的具体应用

（一）下列商品销售，通常按规定的时点确认为收入，有证据表明不满足收入确认条件的除外：

1. 销售商品采用托收承付方式的，通常应在发出商品且办妥托收手续时确认收入。如果商品已经发出且办妥托收手续，但由于各种原因与发出商品所有权有关的风险和报酬没有转移的，公司不应确认收入；

2. 销售商品采用预收款方式的，在发出商品时确认收入，预收的货款应确认为负债；分期预收款销售方式，即购买方在商品尚未收到前按合同约定分期付款（通常在3年以下，含3年），销售方在收到最后一次付款时才交货的销售方式。此种情况下，销售方在商品交付给购买方之前预收的货款应作为负债处理，待商品实际交付后确认销售收入。

3. 商品需要安装和检验的销售，即售出的商品需要经过安装、检验等过程的销售方式。此种情况下，购买方在接受交货以及安装和检验完毕前，销售方一般不应确认收入，但如果安装程序比较简单，或检验只是为了最终确定合同价格而必须进行的程序，则可以在商品发出或装运时确认收入。

4. 销售商品采用以旧换新方式的，销售的商品应当按照销售商品收入确认条件确认收入，回收的商品作为购进商品处理；

5. 委托代销商品按下列情况分别处理：

(1) 视同买断方式的代销，即由委托方和受托方签订协议，委托方按协议收取所代销的货款，实际售价由受托方自定，实际售价与协议价之间的差额归受托方所有。如果委托方和受托方之间的协议明确表明，受托方在取得代销商品后，无论是否能够卖出、是否获利，均与委托方无关，此种情况委托方在交付商品时应确认相关销售商品收入。

(2) 收取手续费方式的代销，即受托方根据所代销的商品数量向委托方收取手续费的销售方式。此种情况下，受托方收取的手续费属于劳务收入。委托方在收到受托方交付的商品代销清单时确认商品销售收入，受托方按应收取的手续费确认收入。

(二) 采用售后回购方式销售商品的，收到的款项应确认为负债；回购价格大于原售价的，差额应在回购期间按期计提利息，计入财务费用。有确凿证据表明售后回购交易满足销售商品收入确认条件的，销售的商品按售价确认收入，回购的商品作为购进商品处理。

(三) 采用售后租回方式销售商品的，收到的款项应确认为负债；售价与资产账面价值之间的差额，应当采用合理的方法进行分摊，作为折旧费用或租金费用的调整。有确凿证据表明认定为经营租赁的售后租回交易是按照公允价值达成的，销售的商品按售价确认收入，并按账面价值结转成本。

(四) 附有销售退回条件的商品销售，即购买方依照有关协议有权退货的销售方式。在这种销售方式下，公司根据以往经验能够合理估计退货可能性且确认与退货相关负债的，通常应在发出商品时确认收入；公司不能合理估计退货可能性的，通常应在售出商品退货期满时确认收入。

(五) 公司出口商品，在不同的成交方式（见本办法 4.3 相关术语释义）下，商品所有权上的风险和报酬转移的时间不同，确认收入的时点也不一致。另外，不同的成交方式，表示售价包含的内容不同，所确认的收入金额也不相同。

按离岸价成交时，商品被搬运到车船或其他运载工具上，即表示商品所有权上的风险已经转移，收入可以确认，确认的收入金额为合同注明的离岸价格。

按工厂交货价格成交时，商品在卖方工厂交货时，即表示商品所有权上的风险和报酬已经转移，确认的收入金额为合同注明的工厂交货价格。

按到岸价和成本加运费价格成交时，均应在商品被运送到买方指定地点时，确认收入，但收入的确认金额分别为到岸价和成本加运费价格。

（六）具有融资性质的分期收款销售商品的处理

公司销售商品，有时会采取分期收款的方式，如分期收款发出商品，即商品已经交付，货款分期收回（通常为超过3年）。如果延期收取的货款具有融资性质，其实质是公司向购货方提供信贷时，在符合收入确认条件时，公司应当按照应收的合同或协议价款的公允价值确定收入金额。应收的合同或协议价款的公允价值，通常应当按照其未来现金流量现值或商品现销价格计算确定。

应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额，应当在合同或协议期间内，按照应收款项的摊余成本和实际利率计算确定的金额进行摊销，作为财务费用的抵减处理。其中，实际利率是指具有类似信用等级的公司发行类似工具的现时利率，或者将应收的合同或协议价款折现为商品现销价格时的折现率等。

应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额，按照实际利率法摊销与直线法摊销结果相差不大的，也可以采用直线法进行摊销。

（七）销售商品涉及现金折扣、商业折扣、销售折让的处理

公司销售商品有时也会遇到现金折扣、商业折扣、销售折让等问题，应当分别不同情况进行处理：

（1）现金折扣，是指债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除。公司销售商品涉及现金折扣的，应当按照扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额。现金折扣在实际发生时计入财务费用。

（2）商业折扣，是指公司为促进商品销售而在商品标价上给予的价格扣除。公司销售商品涉及商业折扣的，应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额。

（3）销售折让，是指公司因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给予的减让。对于销售折让，公司应分别不同情况进行处理：①已确认收入的售出商品发生销售折让的，通常应当在发生时冲减当期销售商品收入；②已确认收入的销售折让属于资产负债表日后事项的，应当按照有关资产负债表日后事项的相关规定进行处理。

（八）销售退回的处理

销售退回，是指公司售出的商品由于质量、品种不符合要求等原因而发生的退货。对于销售退回，公司应分别不同情况进行会计处理：

对于未确认收入的售出商品发生销售退回的，公司应将已发出商品成本金额自“发出商品”转入“库存商品”。采用计划成本或售价核算的，应按计划成本或售价记入“库存商品”，同时计算产品成本差异或商品进销差价。

对于已确认收入的售出商品发生退回的，公司一般应在发生时冲减当期销售商品收入，同时冲减当期销售商品成本。如该项销售退回已发生现金折扣的，应同时调整相关财务费用的金额；如该项销售退回允许扣减增值税额的，应同时调整“应交税费——应交增值税（销项税额）”的相应金额。

已确认收入的售出商品发生的销售退回属于资产负债表日后事项的，应当按照本办法“3.23 资产负债表日后事项”的相关规定进行会计处理。

3.17.2 提供劳务

3.17.2.1 提供劳务交易结果能够可靠估计

在同一会计年度内开始并完成的劳务，应当在完成劳务时确认收入。如劳务的开始和完成分属不同的会计年度，在提供劳务交易的结果能够可靠估计的情况下，公司应当在资产负债表日按完工百分比法确认相关的劳务收入。

（一）提供劳务交易结果能够可靠估计的条件

当以下条件同时满足时，劳务交易的结果能够可靠地估计：

1. 收入的金额能够可靠地计量；

这是指提供劳务收入的总额能够合理地估计。通常情况下，公司应当按照从接受劳务方已收或应收的合同或协议价款确定提供劳务收入总额。随着劳务的不断提供，可能会根据实际情况增加或减少已收或应收的合同或协议价款，此时，公司应及时调整提供劳务收入总额。

2. 相关的经济利益很可能流入公司；

这是指提供劳务收入总额收回的可能性大于不能收回的可能性。公司在确定提供劳务收入总额能否收回时，应当结合接受劳务方的信誉、以前的经验以及双方就结算方式和期限达成的合同或协议条款等因素，综合进行判断。

公司在确定提供劳务收入总额收回的可能性时，应当进行定性分析。如果确定提供劳务收入总额收回的可能性大于不能收回的可能性，即可认为提供劳务收入总额很可能流入公司。通常情况下，公司提供的劳务符合合同或协议要求，接受劳务方承诺付款，就表明提供劳务收入总额收回的可能性大于不能收回的可能性。如果公司判断提供劳务收入总额不是很可能流入公司，应当提供确凿证据。

3. 交易的完工进度能够可靠地确定；

是指交易的完工进度能够合理地估计。公司确定提供劳务交易的完工进度，可以选用下列方法：

（1）已完工作的测量，这是一种比较专业的测量方法，由专业测量师对已经提供的劳务进行测量，并按一定方法计算确定提供劳务交易的完工程度。

（2）已经提供的劳务占应提供劳务总量的比例，这种方法主要以劳务量为标准确定提供劳务交易的完工程度。

（3）已经发生的成本占估计总成本的比例，这种方法主要以成本为标准确定提供劳务交

易的完工程度。只有已提供劳务的成本才能包括在已经发生的成本中，只有已提供或将提供劳务的成本才能包括在估计总成本中。

在实务中，如果特定时期内提供劳务交易的数量不能确定，则该期间的收入应当采用直线法确认，除非有证据表明采用其他方法能更好地反映完工进度。当某项作业相比其他作业都重要得多时，应当在该项重要作业完成之后确认收入。

4. 交易中已发生和将发生的成本能够可靠地计量。

这是指交易中已经发生和将要发生的成本能够合理地估计。公司应当建立完善的内部成本核算制度和有效的内部财务预算及报告制度，准确地提供每期发生的成本，并对完成剩余劳务将要发生的成本作出科学、合理地估计。同时应随着劳务的不断提供或外部情况的不断变化，随时对将要发生的成本进行修订。

(二) 完工百分比法的具体应用

完工百分比法，是指按照提供劳务交易的完工进度确认收入和费用的方法。在这种方法下，确认的提供劳务收入金额能够提供各个会计期间关于提供劳务交易及其业绩的有用信息。

公司应当在资产负债表日按照提供劳务收入总额乘以完工进度扣除以前会计期间累计已确认提供劳务收入后的金额，确认当期提供劳务收入；同时，按照提供劳务估计总成本乘以完工进度扣除以前会计期间累计已确认劳务成本后的金额，结转当期劳务成本。用公式表示如下：

本期确认的收入=劳务总收入×本期末止劳务的完工进度-以前期间已确认的收入

本期确认的费用=劳务总成本×本期末止劳务的完工进度-以前期间已确认的费用

3.17.2.2 提供劳务交易结果不能可靠估计

公司在资产负债表日提供劳务交易结果不能够可靠估计的，即不能满足上述四个条件中的任何一条时，公司不能采用完工百分比法确认提供劳务收入。此时，公司应正确预计已经发生的劳务成本能够得到补偿和不能得到补偿，分别进行会计处理：(1) 已经发生的劳务成本预计能够得到补偿的，应按已经发生的能够得到补偿的劳务成本金额确认提供劳务收入，并结转已经发生的劳务成本。(2) 已经发生的劳务成本预计全部不能得到补偿的，应将已经发生的劳务成本计入当期损益，不确认提供劳务收入。

3.17.2.3 同时销售商品和提供劳务交易

公司与其他公司签订的合同或协议，有时既包括销售商品又包括提供劳务，如销售电梯的同时负责安装工作、销售软件后继续提供技术支持、设计产品同时负责生产等。此时，如果销售商品部分和提供劳务部分能够区分且能够单独计量的，公司应当分别核算销售商品部分和提供劳务部分，将销售商品的部分作为销售商品处理，将提供劳务的部分作为提供劳务处理；如果销售商品部分和提供劳务部分不能够区分，或虽能区分但不能够单独计量的，公司应当将销售商品部分和提供劳务部分全部作为销售商品部分进行会计处理。

某些情况下公司在销售产品或提供劳务的同时会授予客户奖励积分，如航空公司给予客户的里程累计等，客户在满足一定条件后将奖励积分兑换为公司或第三方提供的免费或折扣后的商品或服务。公司对该交易事项应当分别以下情况进行处理：

(1) 在销售产品或提供劳务的同时，应当将销售取得的货款或应收货款在本次商品销售或劳务提供产生的收入与奖励积分的公允价值之间进行分配，将取得的货款或应收货款扣除奖励积分公允价值的一部分确认为收入、奖励积分的公允价值确认为递延收益。奖励积分的公允价值为单独销售可取得的金额。如果奖励积分的公允价值不能够直接观察到，授予公司可以参考被兑换奖励的公允价值或其他估值技术估计奖励积分的公允价值。在下列情况下，授予公司可能减少奖励的公允价值：①向未从初始销售中获得奖励积分的客户提供奖励的公允价值；②奖励积分中预期不会被客户兑换的部分。

(2) 获得奖励积分的客户满足条件时有权利取得授予公司的商品或服务，在客户兑换奖励积分时，授予公司应将原计入递延收益的与所兑换积分相关的部分确认为收入，确认为收入的金额应当以被兑换用于换取奖励的积分数额占预期将兑换用于换取奖励的积分总数的比例为基础计算确定。获得奖励积分的客户满足条件时有权利取得第三方提供的商品或劳务的，如果授予公司代表第三方归集对价，授予公司应在第三方有义务提供奖励且有权接受因提供奖励的计价时，将原计入递延收益的金额与应支付给第三方的价款之间的差额确认为收入；如果授予公司自身归集对价，应在履行奖励义务时按分配至奖励积分的对价确认为收入；公司因提供奖励积分而发生的不可避免成本超过已收和应收对价时，应按 3.15 或有事项有关亏损合同的规定处理。

此外，在实务中，公司向其顾客提供广告服务以换取该客户向其提供广告服务的，这样的易货交易只有在所交换的广告服务不相同或相似、而且符合收入确认条件时，才能确认收入。该收入通常无法用所收到广告服务的公允价值进行可靠计量，因此应采用所提供广告服务的公允价值进行计量。公司只有参照其通过收现等方式向顾客提供广告服务这样的非易货交易而且该非易货交易同时满足规定条件时，才能认定为其在易货交易中提供的广告服务的公允价值是能够可靠计量的，这里所指非易货交易应满足的规定条件包括：①该非易货交易中的广告和易货交易中的广告相同或相似；②该非易货交易应经常发生；③该非易货交易和提供相同或相似广告的非易货交易相比，应代表绝大多数交易和金额的情况；④该非易货交易收取的是现金和（或）其他形式的公允价值能够可靠计量的对价（如上市证券、非货币性资产和其他服务）；⑤该非易货交易涉及的顾客和易货交易涉及的顾客不相同。

3.17.2.4 建设经营移交方式参与公共基础设施建设业务

建设经营移交方式（BOT）参与公共基础设施建设业务，应当同时满足下列条件：

(1) 合同授予方为政府及其有关部门或政府授权进行招标的公司；

(2) 合同投资方为按照有关程序取得该特许经营权合同的公司。合同投资方按照规定设立项目公司进行项目建设和运营。项目单位除取得建造有关基础设施的权利以外，在基础设

施建造完成以后的一定期间内负责提供后续经营服务；

(3) 特许经营权合同中对所建造基础设施的质量标准、工期、开始经营后提供服务的对象、收费标准及后续调整作出约定，同时在合同期满，合同投资方负有将有关基础设施移交给合同授予方的义务，并对基础设施在移交时的性能、状态等作出规定。

某些情况下，合同投资方为了服务协议目的建造或从第三方购买的基础设施，或合同授予方基于服务协议目的提供给合同投资方经营的现有基础设施，也应比照 BOT 业务的原则处理。

(一) 与 BOT 业务相关收入的确认

1. 建造期间，项目公司对于所提供的建造服务应当按照建造合同的相关规定确认收入和费用。基础设施建成后，项目公司应当按照本办法 3.17 收入中的相关规定确认与后续经营服务的收入和费用。

建造合同收入应当按照收取或应收对价的公允价值计量，并视以下情况在确认收入的同时，分别确认金融资产或无形资产：

(1) 合同规定基础设施建成后的一定期间内，项目公司可以无条件地自合同授予方收取确定金额的货币资金或其他金融资产，或在项目公司提供经营服务的收费低于某一限定金额的情况下，合同授予方按照合同规定负责将有关差价补偿给项目公司的，应当在确认收入的同时确认金融资产，所形成金融资产按照金融工具相关规定进行处理。

(2) 合同规定项目公司在有关基础设施建成后，从事经营的一定期间内有权利向获取服务的对象收取费用，但收费金额不确定的，该权利不构成一项无条件收取现金的权利，项目公司应当在确认收入的同时确认无形资产，建造过程如发生借款利息，应当按照借款费用资本化的规定处理。项目公司应根据应收取对价的公允价值，借记“无形资产”，贷记“工程结算”科目。

2. 项目公司未提供实际建造服务，将基础设施建造发包给其他方的，不应确认建造服务收入，应当按照建造过程中支付的工程价款等考虑合同规定，分别确认为金融资产或无形资产。

(二) 按照合同规定，公司为使有关基础设施保持一定的服务能力或在移交给合同授予方之前保持一定的使用状态，预计将发生的支出，应当按照本办法 3.15 或有事项的规定处理。

(三) 按照特许经营权合同规定，项目公司应提供不止一项服务（如既提供基础设施建造服务又提供建成后经营服务）的，各项服务能够单独区分时，其收取或应收的对价应当按照各项服务的相对公允价值比例分配给所提供的各项服务。

(四) BOT 业务所建造基础设施不应确认为项目公司的固定资产。

(五) 在 BOT 业务中，授予方可能向项目公司提供除基础设施以外的其他资产，如果该资产构成授予方应付合同价款的一部分，不应作为政府补助处理。项目公司自授予方取得资

产时，应以其公允价值确认，未提供与获取该资产相关的服务前应确认为一项负债。

3.17.2.5 提供劳务收入确认条件的具体应用

下列提供劳务满足收入确认条件的，应按规定确认收入：

（一）安装费，在资产负债表日根据安装的完工进度确认收入。安装工作是商品销售附带条件的，安装费在确认商品销售实现时确认收入。

（二）宣传媒介的收费，在相关的广告或商业行为开始出现于公众面前时确认收入。广告的制作费，在资产负债表日根据制作广告的完工进度确认收入。

（三）为特定客户开发软件的收费，在资产负债表日根据开发的完工进度确认收入。

（四）包括在商品售价内可区分的服务费，在提供服务的期间内分期确认收入。

（五）艺术表演、招待宴会和其他特殊活动的收费，在相关活动发生时确认收入。收费涉及几项活动的，预收的款项应合理分配给每项活动，分别确认收入。

（六）申请入会费和会员费只允许取得会籍，所有其他服务或商品都要另行收费的，在款项收回不存在重大不确定性时确认收入。申请入会费和会员费能使会员在会员期内得到各种服务或商品，或者以低于非会员的价格销售商品或提供服务的，在整个受益期内分期确认收入。

（七）属于提供设备和其他有形资产的特许权费，在交付资产或转移资产所有权时确认收入；属于提供初始及后续服务的特许权费，在提供服务时确认收入。

（八）长期为客户提供重复的劳务收取的劳务费，在相关劳务活动发生时确认收入。

3.17.3 让渡资产使用权

让渡资产使用权而发生的收入包括利息收入和使用费收入，其确认及计量原则如下：

（一）利息和使用费收入，应当在以下条件均能满足时予以确认：

1. 与交易相关的经济利益很可能流入公司；
2. 收入的金额能够可靠地计量。

（二）利息和使用费收入，应按下列方法分别予以计量：

1. 利息收入，应按照他人使用本公司货币资金的时间和实际利率计算确定；
2. 使用费收入，应按有关合同或协议规定的收费时间和方法计算确定。如果合同或协议规定使用费一次支付，且不提供后期服务的，应视同该项资产的销售一次确认收入；如提供后期服务的，应在合同或协议规定的有效期内分期确认收入。如果合同或协议规定分期收取使用费的，应按合同或协议规定的收款时间和金额或合同规定的收费方法计算确定的金额分期确认收入。

3.18 建造合同

建造合同，是指为建造一项或数项在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的资产而订立的合同。建造合同可分为以下两种：

1. 固定造价合同，是指按照固定的合同价或固定单价确定工程价款的建造合同。

2. 成本加成合同，是指以合同约定或以其他方式议定的成本为基础，加上该成本的一定比例或定额费用确定工程价款的建造合同。

3.18.1 合同的分立与合并

公司通常应当按照单项建造合同进行会计处理。但是，在某些情况下，为了反映一项或一组合同的实质，需要将单项合同进行分立或将数项合同进行合并。

1. 一项包括建造数项资产的建造合同，同时满足下列条件的，每项资产应当分立为单项合同：

- (1) 每项资产均有独立的建造计划；
- (2) 与客户就每项资产单独进行谈判，双方能够接受或拒绝与每项资产有关的合同条款；
- (3) 每项资产的收入和成本可以单独辨认。

2. 追加资产的建造，满足下列条件之一的，应当作为单项合同：

- (1) 该追加资产在设计、技术或功能上与原合同包括的一项或数项资产存在重大差异。
- (2) 议定该追加资产的造价时，不需要考虑原合同价款。

3. 一组合同无论对应单个客户还是多个客户，同时满足下列条件的，应当合并为单项合同：

- (1) 该组合同按一揽子交易签订；
- (2) 该组合同密切相关，每项合同实际上已构成一项综合利润率工程的组成部分；
- (3) 该组合同同时或依次履行。

3.18.2 合同收入

公司建造合同收入应当包括下列内容：

1. 合同规定的初始收入。
2. 因合同变更、索赔、奖励等形成的收入。

(1) 合同变更，是指客户为改变合同规定的作业内容而提出的调整。合同变更款同时满足下列条件的，才能构成合同收入：

- ① 客户能够认可因变更而增加的收入；
- ② 该收入能够可靠地计量。

(2) 索赔款，是指因客户或第三方的原因造成的、向客户或第三方收取的、用以补偿不包括在合同造价中成本的款项。索赔款同时满足下列条件的，才能构成合同收入：

- ① 根据谈判情况，预计对方能够同意该项索赔；
- ② 对方同意接受的金额能够可靠地计量。

(3) 奖励款，是指工程达到或超过规定的标准，客户同意支付的额外款项。奖励款同时满足下列条件的，才能构成合同收入：

- ① 根据合同目前完成情况，足以判断工程进度和工程质量能够达到或超过规定的标准；
- ② 奖励金额能够可靠地计量。

3.18.3 合同成本

（一）计入合同成本的各项费用

合同成本应当包括从合同签订开始至合同完成止所发生的、与执行合同有关的直接费用和间接费用：

1. 直接费用包括耗用的人工费用、耗用的材料费用、耗用的机械使用费以及有关的设计和技術援助费用、施工现场材料的二次搬运费、生产工具和用具使用费、检验试验费、工程定位复测费、工程点交费用、场地清理费用等其他直接费用。

2. 间接费用主要包括临时设施摊销费用和公司下属的施工、生产单位组织和管理施工生产活动所发生的费用，如管理人员薪酬、劳动保护费、固定资产折旧费及修理费、物料消耗、低值易耗品摊销、取暖费、水电费、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修费、排污费等。

合同成本不包括应当计入当期损益的管理费用、销售费用和财务费用。

公司发生的直接费用，在发生时应当直接计入合同成本，间接费用应当在资产负债表日按照系统、合理的方法分摊计入合同成本。

间接费用的分配方法主要有人工费用比例法、直接费用比例法等。

（1）人工费用比例法。人工费用比例法是以各合同实际发生的人工费为基数分配间接费用的方法。计算公式如下：

间接费用分配率=当期实际发生的全部间接费用÷当期各合同实际发生的人工费之和
某合同当期应负担的间接费用=该合同当期实际发生的人工费×间接费用分配率

（2）直接费用比例法。直接费用比例法是以各合同实际发生的直接费用为基数分配间接费用的方法。计算公式如下：

间接费用分配率=当期实际发生的全部间接费用÷当期各合同实际发生的直接费用之和
某合同当期应负担的间接费用=该合同当期实际发生的直接费用×间接费用分配率

（二）与建造合同相关的借款费用

建造承包商为客户建造资产，通常是客户筹集资金，并根据合同约定，定期向建造承包商支付工程进度款。但是，建造承包商也可能在合同建造过程中因资金周转等原因向银行借入款项，发生借款费用。建造承包商在合同建造期间发生的借款费用，符合借款费用资本化条件的，应当计入合同成本。合同完成后发生的借款费用，应计入当期损益，不再计入合同成本。

（三）因订立合同而发生的费用

建造承包商为订立合同而发生的差旅费、投标费等，能够单独区分和可靠计量且合同很可能订立的，应当予以归集，待取得合同时计入合同成本；未满足上述条件的，应当计入当期损益。

（四）零星收益

与合同有关的零星收益,是指在合同执行过程中取得的,但不计入合同收入而应冲减合同成本的非经常性的收益。例如,完成合同后处置残余物资(指在施工过程中产生的一些材料物资的下脚料等)取得的收益。由于工程领用材料时已将领用材料的价值直接计入了工程成本,材料物资的下脚料已包括在合同成本中,因此,处置这些残余物资取得的收益应冲减合同成本。

(五) 不计入合同成本的各项费用

下列各项费用属于期间费用,应在发生时计入当期损益,不计入建造合同成本:

1. 公司行政管理部门为组织和管理生产经营活动所发生的管理费用。这里所说的“公司行政管理部门”包括建筑安装公司的总公司、船舶、飞机、大型机械设备制造等公司的总部。

2. 船舶等制造公司的销售费用。

3. 公司为建造合同借入款项所发生的、不符合资本化条件的借款费用。例如,公司在建造合同完成后发生的利息净支出、汇兑净损失、金融机构手续费以及筹资发生的其他财务费用。

3.18.4 合同收入与合同费用的确认

3.18.4.1 结果能够可靠估计的建造合同

(一) 建造合同的结果能够可靠估计的认定标准

建造合同的结果能够可靠估计的,应当根据完工百分比法在资产负债表日确认合同收入和合同费用。完工百分比法,是指根据合同完工进度确认收入与费用的方法。建造合同的结果能够可靠估计是公司采用完工百分比法确认合同收入和合同费用的前提条件。建造合同分为固定造价合同和成本加成合同两种类型,不同类型的合同其结果能否可靠估计的标准也不同。

1. 固定造价合同的结果能够可靠估计,是指同时满足下列条件:

- (1) 合同总收入能够可靠地计量;
- (2) 与合同相关的经济利益很可能流入公司;
- (3) 实际发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量;
- (4) 合同完工进度和为完成合同尚需发生的成本能够可靠地确定。

2. 成本加成合同的结果能够可靠估计,是指同时满足下列条件:

- (1) 与合同相关的经济利益很可能流入公司;
- (2) 实际发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量。

(二) 完工进度的确定

公司在确定合同完工进度时,可以选用下列方法:

1. 根据累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定,但累计实际成本不包括下列内容:

(1) 施工中尚未安装、使用或耗用的材料成本等与合同未来活动相关的合同成本。

(2) 在分包工程的工作量完成之前预付给分包单位的款项。

2. 根据已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例确定。

3. 根据实际测定的完工进度确定。

(三) 完工百分比法的运用

确定建造合同的完工进度后,就可以根据完工百分比法确认和计量当期的合同收入和费用。当期确认的合同收入和费用可用下列公式计算:

当期确认的合同收入=合同总收入×完工进度-以前会计期间累计已确认的收入

当期确认的合同费用=合同预计总成本×完工进度-以前会计期间累计已确认的费用

当期确认的合同毛利=当期确认的合同收入-当期确认的合同费用

上述公式中的完工进度指累计完工进度。

对于当期完成的建造合同,应当按照实际合同总收入扣除以前会计期间累计已确认收入后的金额,确认为当期合同收入;同时,按照累计实际发生的合同成本扣除以前会计期间累计已确认费用后的金额,确认为当期合同费用。

在一个会计年度内完成的建造合同,应当在完成时确认合同收入和合同费用。

3.18.4.2 结果不能可靠估计的建造合同

建造合同的结果不能可靠估计的,应当分别下列情况处理:

1. 合同成本能够收回的,合同收入根据能够收回的实际合同成本予以确认,合同成本在其发生的当期确认为合同费用。

2. 合同成本不可能收回的,在发生时立即确认为合同费用,不确认合同收入。

如果建造合同的结果不能可靠估计的不确定因素不复存在的,应当转为按照完工百分比法确认合同收入和费用。

3.18.4.3 合同预计损失的处理

如果建造合同的预计总成本超过合同总收入,则形成合同预计损失,应当计提合同损失准备,并计入当期费用。合同完工时,将已提取的损失准备冲减合同费用。

房地产开发公司自行开发商品房对外销售收入的确定,按照销售商品收入的确认原则执行;如果符合建造合同的条件,并且有不可撤销的建造合同的情况下,也可按照建造合同收入确认的原则,按照完工百分比法确认房地产开发业务的收入。

3.19 所得税会计处理方法

所得税准则采用资产负债表债务法核算所得税。

3.19.1 所得税会计核算的一般程序

采用资产负债表债务法核算所得税的情况下,公司一般应于每一资产负债表日进行所得税的核算。发生特殊交易或事项时,如公司合并,在确认因交易或事项取得的资产、负债时即应确认相关的所得税影响。公司进行所得税核算一般应遵循以下程序:

(一) 按照相关会计准则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。其中资产、负债的账面价值,是指公司按照相关会计准则的规定进行核算后在资产负债表中列示的金额。

(二) 按照准则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,除准则中规定的特殊情况外,分别应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异并乘以所得税税率,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负债和递延所得税资产的余额相比,确定当期应予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予转销的金额,作为构成利润表中所得税费用的其中一个组成部分——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,作为利润表中应予确认的所得税费用的另外一个组成部分——当期所得税。

(五) 确定利润表中的所得税费用。利润表中的所得税费用包括当期所得税和递延所得税两个组成部分,公司在计算确定了当期所得税和递延所得税后,两者之和(或之差),是利润表中的所得税费用。

3.19.2 资产、负债的计税基础

所得税会计的关键在于确定资产、负债的计税基础。在确定资产、负债的计税基础时,应严格遵循税收法规中对于资产的税务处理以及可税前扣除的费用等的规定进行。

(一) 资产的计税基础

资产的计税基础,是指公司收回资产账面价值过程中,计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额,即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,即公司为取得某项资产支付的成本在未来期间准予税前扣除。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(如累计折旧、累计摊销等)后的余额,该余额代表的是按照税法规定,就涉及的资产在未来期间计税时仍然可以税前扣除的金额。

资产账面价值与计税基础可能存在差异的情况主要包括:

1. 固定资产:差异主要产生于折旧方法、折旧年限的不同以及固定资产减值准备的提取,税法一般规定税前扣除的是按照直线法计提的折旧,计提的资产减值准备在资产发生实质性损失前不允许税前扣除。

2. 无形资产:差异主要产生于内部研究开发形成的无形资产、使用寿命不确定的无形资产以及无形资产减值准备的提取,税法规定公司发生的研究开发支出可税前扣除、取得的

除外购商誉外所有的无形资产成本均应在一定期限内摊销,计提的资产减值准备在资产发生实质性损失前不允许税前扣除。

3. 交易性金融资产和可供出售金融资产:税法规定,该类资产在持有期间公允价值波动不计入应纳税所得额,有关资产在会计期末的计税基础为其取得成本,从而造成公允价值变动的情况下账面价值与计税基础之间的差异。

4. 长期股权投资:由于税法中对于长期股权投资并没有权益法的概念,如果取得的长期股权投资按会计准则规定采用权益法核算则一般情况下在持有过程中随着应享有被投资单位净资产份额的变化,其账面价值与计税基础会产生差异。主要有三种情况:

- (1) 初始投资成本的调整;
- (2) 投资损益的确认;
- (3) 应享有被投资单位其他权益变化。

5. 其他资产:如采用公允价值模式计量的投资性房地产以及其他计提了资产减值准备的各项资产,如应收账款、存货等。

(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抵扣的金额。除特殊情况外,负债的确认与偿还一般不会影响公司的损益,也不会影响其应纳税所得额,未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额为0,计税基础即为账面价值。

负债账面价值与计税基础可能存在差异的情况主要包括:

1. 预计负债:差异主要产生于公司因销售商品提供售后服务等原因确认的预计负债,如果税法规定与销售产品相关的支出应于发生时税前扣除,其计税基础为0,如果税法规定对于费用支出按照权责发生制原则确定税前扣除时点,所形成负债的计税基础等于账面价值。

2. 预收账款:差异主要产生于因不符合收入确认条件,未确认为收入的预收款项,按照税法规定应计入当期应纳税所得额。

3. 应付职工薪酬:税法对于合理的职工薪酬基本允许税前扣除,如果税法中规定了税前扣除标准的,按会计准则规定计入成本费用的金额超过规定标准部分,应进行纳税调整。因超过部分在发生当期不允许税前扣除,在以后期间也不允许税前扣除,所产生应付职工薪酬负债的账面价值等于计税基础。

(三) 特殊交易或事项中产生资产、负债计税基础的确定

1. 公司合并:差异主要产生于按公允价值转让、处置资产所得,按照税法规定被合并公司应视为按公允价值转让、处置全部资产,计算资产的转让所得,依法缴纳所得税;合并公司接受被合并公司的有关资产,计税时可以按经评估确认的价值确定计税成本。

2. 合并报表:公司在编制合并财务报表时,因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其在纳入合并范围的公司按照适用税法规定确定的计税基

础之间产生暂时性差异的，在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债，同时调整合并利润表中的所得税费用，但与直接计入所有者权益的交易或事项及公司合并相关的递延所得税除外。

3.19.3 暂时性差异的确认

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。由于资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生，产生在未来收回资产或清偿负债的期间内，应纳税所得额增加或减少并导致未来期间应交所得额增加或减少的情况，形成公司的递延所得税资产和递延所得税负债。原按照利润表下纳税影响会计法核算的永久性差异，不产生递延所得税。

根据暂时性差异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。除因资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的暂时性差异以外，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，也视同可抵扣暂时性差异处理。

（一）应纳税暂时性差异

应纳税暂时性差异，是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生应税金额的暂时性差异。在应纳税暂时性差异产生当期，应当确认相关的递延所得税负债。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。

确认应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债时，交易或事项发生时影响到会计利润或应纳税所得额的，相关的所得税影响应作为利润表中所得税费用的组成部分；与直接计入所有者权益的交易或事项相关的，其所得税影响应减少所有者权益；与公司合并中取得资产、负债相关的，递延所得税影响应调整购买日应确认的商誉或是计入合并当期损益的金额。

除所得税准则中明确规定可不确认递延所得税负债的情况外，公司对于所有的应纳税暂时性差异均应确认相关的递延所得税负债。在资产负债表日，对于递延所得税负债，应当根据适用税法规定，按照预期清偿该负债期间的适用税率计量。未来期间适用税率发生变更的，应当按照新的税率对原已确认的递延所得税负债进行调整，有关调整金额计入变更当期的所得税费用等。无论应纳税暂时性差异的转回期间如何，准则中规定递延所得税负债不要求折现。

有些情况下，虽然资产、负债的账面价值与其计税基础不同，产生应纳税暂时性差异，但出于各方面考虑，所得税准则中规定不确认相应的递延所得税负债，主要包括：

（1）商誉的初始确认：按照税收法规规定作为免税合并的情况下，计税时不认可商誉的价值，即商誉的计税基础为0，但准则中规定不确认与其相关的递延所得税负债。

（2）除公司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，则所产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同形成应纳税暂时性差异的，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、联营公司、合营公司投资等相关的应纳税暂时性差异，一般应当确认相

关的递延所得税负债。但是，同时满足以下两个条件的除外：一是投资公司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。

对于采用权益法核算的长期股权投资，其账面价值与计税基础产生的有关暂时性差异是否应确认相关的所得税影响，应当考虑该项投资的持有意图。如果公司拟长期持有该项投资，则因初始投资成本的调整产生的暂时性差异预计未来期间不会转回，对未来期间没有所得税影响；因确认投资损益产生的暂时性差异，如果在未来期间逐期分回现金股利或利润时免税，也不存在对未来期间的所得税影响；因确认应享有被投资单位其他权益变动而产生的暂时性差异，在长期持有的情况下预计未来期间也不会转回。因此，在准备长期持有的情况下，对于采用权益法核算的长期股权投资账面价值与计税基础之间的差异一般不确认相关的所得税影响。如果投资公司改变持有意图拟对外出售的情况下，按照税法规定，公司在转让或者处置投资资产时，投资资产的成本准予扣除。在持有意图由长期持有转变为拟近期出售的情况下，因长期股权投资的账面价值与计税基础不同产生的有关暂时性差异，均应确认相关的所得税影响。

（二）可抵扣暂时性差异

可抵扣暂时性差异，是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生可抵扣的暂时性差异。在可抵扣暂时性差异产生当期，应当确认相关的递延所得税资产。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。

确认可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产时，交易或事项发生时影响到会计利润或应纳税所得额的，所确认的递延所得税资产应作为利润表中所得税费用的调整；与直接计入所有者权益的交易或事项相关的，其所得税影响应计入所有者权益；与公司合并中取得资产、负债相关的，递延所得税影响应调整合并中确认的商誉或是应计入合并当期损益的金额。递延所得税资产应当以很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限，确认相关的递延所得税资产。对与子公司、联营公司及合营公司投资相关的可抵扣暂时性差异（主要产生于权益法下被投资单位发生亏损时相应减少长期股权投资的账面价值），同时满足以下两个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。对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损（可抵扣亏损）和税款抵减，应视同可抵扣暂时性差异处理。

在资产负债表日，对于递延所得税资产，应当根据适用税法规定，按照预期收回该资产期间的适用税率计量。未来期间适用税率发生变更的，应当按照新的税率对原已确认的递延所得税资产进行调整，有关调整金额调整变更当期的所得税费用等。无论可抵扣暂时性差异的转回期间如何，准则中规定递延所得税资产不要求折现。资产负债表日，公司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经济利益，应当减记递延所得税资产的账面价值。

某些情况下，如果公司发生的某项交易或事项不属于公司合并，并且交易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，交易或事项发生时不确认相关的递延所得税资产。

（三）特殊项目产生的暂时性差异

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，因为不符合资产、负债的确认条件而未体现为资产负债表中的资产或负债，但按照税法规定能够确定其计税基础的，其账面价值 0 与计税基础之间的差异也构成暂时性差异。

2. 合并报表：公司在编制合并财务报表时，因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其在纳入合并范围的公司按照适用税法规定确定的计税基础之间产生暂时性差异的，在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债，同时调整合并利润表中的所得税费用，但与直接计入所有者权益的交易或事项及公司合并相关的递延所得税除外。

3. 与直接计入所有者权益的交易或事项相关的所得税

与当期及以前期间直接计入所有者权益的交易或事项相关的当期所得税及递延所得税应当计入所有者权益。直接计入所有者权益的交易或事项如对会计政策变更采用追溯调整法或对前期差错更正采用追溯重述调整期初留存收益的、可供出售金融资产公允价值的变动计入所有者权益的、同时包含负债及权益成分的金融工具在初始确认时计入所有者权益的情况等。

4. 与公司合并相关的递延所得税

公司合并发生后，购买方对于在合并前本公司已经存在的可抵扣暂时性差异及未弥补亏损等，可能因为公司合并后估计很可能产生足够的应纳税所得额利用可抵扣暂时性差异，从而确认相关的递延所得税资产。该递延所得税资产的确认不应为公司合并的组成部分，不影响公司合并中应予确认的商誉或是因公司合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的份额应计入合并当期损益的金额。

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

5. 与股份支付相关的所得税

与股份支付相关的支出在按照会计准则规定确认为成本费用时，其相关的所得税影响应区别于税法的规定进行处理：如果税法规定与股份支付相关的支出不允许税前扣除，则不形

成暂时性差异；如果税法规定与股份支付相关的支出允许税前扣除，在按照会计准则规定确认成本费用的期间内，公司应当根据会计期末取得的信息估计可税前扣除的金额计算确定其计税基础及由此产生的暂时性差异，符合确认条件的情况下应当确认相关的递延所得税。其中预计未来期间可税前扣除的金额超过按照会计准则规定确认的与股份支付相关的成本费用，超过部分的所得税影响应直接计入所有者权益。

3.19.4 所得税费用的确认和计量

按照资产负债表债务法核算所得税的情况下，利润表中的所得税费用由两个部分组成：当期所得税和递延所得税。

（一）当期所得税

当期所得税是指公司按照税法规定计算确定的针对当期发生的交易和事项，应交纳给税务部门的所得税金额，即应交所得税，当期所得税应以适用的税收法规为基础计算确定。当期应交所得税根据当期应纳税所得额与适用所得税税率计算确定。一般情况下，应纳税所得额可在会计利润的基础上，考虑会计与税收之间的差异。

（二）递延所得税

递延所得税是指按照所得税准则规定应予确认的递延所得税资产和递延所得税负债在期末应有的金额相对于原已确认金额之间的差额，即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。

公司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：

（1）某项交易或事项按照会计准则规定应计入所有者权益（如资本公积）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计入所有者权益，不构成利润表中的递延所得税费用（或收益）；

（2）公司合并中取得的资产、负债，其账面价值与计税基础不同，应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合并当期损益的金额，不影响所得税费用。

（三）所得税费用

计算确定了当期所得税和递延所得税以后，利润表中应予确认的所得税费用为两者之和。

3.19.5 所得税的列报

公司对所得税的核算结果，除利润表中列示的所得税费用以外，在资产负债表中形成的应交税费（应交所得税）以及递延所得税资产和递延所得税负债应当遵循准则规定进行列报。其中，递延所得税资产和递延所得税负债一般应当分别作为非流动资产和非流动负债在资产负债表列示，所得税费用应当在利润表中单独列示，同时还应在附注中披露与所得税相关的信息。

(一)同时满足以下条件时,公司应当将当期所得税资产及当期所得税负债以抵消后的净额列示:

1. 公司拥有以净额结算的法定权利;
2. 意图以净额结算或取得资产、清偿负债同时进行。

对于当期所得税资产及当期所得税负债以净额列示是指,当公司实际缴纳的所得税税款大于按照税法规定计算的应交税时,超过部分在资产负债表中应当列示为“其他流动资产”;当公司实际缴纳的所得税税款小于按照税法规定确定的应交税时,差额部分作为资产负债表中的“应交税费”项目列示。

(二)同时满足以下条件时,公司应当将递延所得税资产及递延所得税负债以抵消后的净额列示:

1. 公司拥有以净额结算当期所得税资产及当期所得税负债的法定权利;
2. 递延所得税资产及递延所得税负债是与同一税收征管部门对同一纳税主体征收的所得税相关或者是对不同的纳税主体相关,但在未来每一具有重要性的递延所得税资产及负债转回的期间内,涉及的纳税主体意图以净额结算当期所得税资产和负债或是同时取得资产、清偿负债。

一般情况下,在个别财务报表中,当期所得税资产与负债及递延所得税资产及递延所得税负债可以以抵消后的净额列示。在合并财务报表中,纳入合并范围的公司中,一方的当期所得税资产或递延所得税资产与另一方的当期所得税负债或递延所得税负债一般不能抵消,除非所涉及的公司具有以净额结算的法定权利并且意图以净额结算。

3.20 每股收益

本核算办法适用于普通股或潜在普通股已公开交易的公司,以及正处于公开发行普通股或潜在普通股过程中的公司。

1. 每股收益,是反映公司普通股股东持有每一股普通股所能享有公司净利润或承担公司净亏损的业绩评价指标;该指标有助于投资者等信息使用者评价公司盈利能力、预测公司成长潜力、进而作出相关经济决策。

2. 潜在普通股,是指赋予其持有者在报告期或以后期间享有取得普通股权利的一种金融工具或其他合同,包括可转换公司债券、认股权证、股份期权等。

3. 合并财务报表中,公司应当以合并财务报表为基础计算和列报每股收益。

3.20.1 基本每股收益

公司应当按照归属于普通股股东的当期净利润,除以发行在外普通股的加权平均数计算基本每股收益。

发行在外普通股加权平均数的已发行时间、报告期时间和已回购时间一般按天数计算;在不影响计算结果合理性的前提下,也可以按月数计算。

(1) 发行在外普通股加权平均数按下列公式计算:

发行在外普通股加权平均数=期初发行在外普通股股数+当期新发行普通股股数×已发行时间÷报告期时间-当期回购普通股股数×已回购时间÷报告期时间

(2) 新发行普通股股数,应当根据发行合同的具体条款,从应收或实收对价之日(一般为股票发行日)起计算确定。通常包括下列情况:

1. 为收取现金而发行的普通股股数,从应收现金之日起计算;
2. 因债务转资本而发行的普通股股数,从停计债务利息之日或结算日起计算;
3. 非同一控制下的公司合并,作为对价发行的普通股股数,从购买日起计算;同一控制下的公司合并,作为对价发行的普通股股数,应当视同列报最早期间期初就已发行在外,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。

合并财务报表中,公司应当以合并财务报表为基础计算和列报每股收益。其中,计算基本每股收益时,分子为归属于母公司普通股股东的合并净利润,分母为母公司发行在外普通股的加权平均数。

3.20.2 稀释性每股收益

公司存在稀释性潜在普通股的,应当分别调整归属于普通股股东的当期净利润和发行在外普通股的加权平均数,并据以计算稀释每股收益。

稀释性潜在普通股,是指假设当期转换为普通股会减少每股收益的潜在普通股。对于亏损公司而言,稀释性潜在普通股假定当期转换为普通股,将会增加公司每股亏损的金额。

计算稀释每股收益,应当根据下列事项对归属于普通股股东的当期净利润进行调整:①当期已确认为费用的稀释性潜在普通股的利息;②稀释性潜在普通股转换时将产生的收益或费用。

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,应当按照当期发行在外的时间加权平均计入稀释每股收益;当期被转换或的稀释性潜在普通股,应当从当期期初至转换日(或行权日)计入稀释每股收益中,从转换日(或行权日)起转换的普通股则计入基本每股收益中。

1. 可转换公司债券,对于可转换公司债券,计算稀释的每股收益时,分子的调整项目为可转换债券当期已确认为费用的利息、溢价或折价摊销等的税后影响额;分母的调整项目为增加的潜在普通股,按照可转换公司债券合同规定,可以转换为普通股的加权平均数。

2. 认股权证、股份期权,按照认股权证合同和股份期权合约,认股权证、股份期权等

的行权价格低于当期普通股平均市场价格时，应当考虑其稀释性。计算稀释的每股收益时，增加的普通股股数按下列公式计算：

$$\text{增加的普通股股数} = \text{拟行权时转换的普通股股数} - \text{行权价格} \times \text{拟行权时转换的普通股股数} \div \text{普通股平均每股市场价格}$$

3. 公司承诺将回购其股份的合同规定的回购价格高于当期普通股平均市场价格时，应当考虑其稀释性。计算稀释每股收益时，增加的普通股股数按下列公式计算：

$$\text{增加的普通股股数} = \text{回购价格} \times \text{承诺回购的普通股股数} \div \text{当期普通股平均市场价格} - \text{承诺回购的普通股股数}$$

4. 多项潜在普通股，每次发行或一系列发行的潜在普通股应当视为不同的潜在普通股，分别判断其稀释性，而不能将其作为总体考虑。

公司对外发行不同潜在普通股的，应当按照其稀释程度从大到小的顺序计入稀释每股收益，直至稀释每股收益达到最小值。

其中“稀释程度”，根据不同潜在普通股转换的增量股的每股收益大小进行衡量，即：假定稀释性潜在普通股转换为普通股时，将增加的归属于普通股股东的当期净利润除以增加的普通股股数的金额。

在确定计入稀释每股收益的顺序时，通常应首先考虑股份期权和认股权证的影响。

5. 子公司、合营公司或联营公司发行能够转换成其普通股的稀释性潜在普通股，不仅应当包括在其稀释每股收益的计算中，而且还应当包括在合并稀释每股收益以及投资者稀释每股收益的计算中。

3.20.3 每股收益的列报

1. 重新计算

(1) 公司派发股票股利、公积金转增资本、拆股或并股等，会增加或减少其发行在外普通股或潜在普通股的数量，并不影响所有者权益金额，也不改变公司的盈利能力。但是，为了保持会计指标的前后期可比性，应当按调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。上述变化发生于资产负债表日至财务报告批准报出日之间的，应当以调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。这种调整应当以相关报批手续全部完成为前提。

(2) 配股在计算每股收益时比较特殊，因为配股是向全部现有股东以低于当前股票市价的价格发行普通股，实际上可以理解为按市价发行股票和无对价送股的混合体。也就是说，配股中包含的送股因素具有与股票股利相同的效果，导致发行在外普通股股数的增加，却没有相应的经济资源的流入。计算基本每股收益时，应当考虑这部分送股因素，据以调整各列报期间发行在外普通股的加权平均数。计算公式如下：

$$\text{每股理论除权价格} = (\text{行权前发行在外普通股的公允价值} + \text{配股收到的款项}) \div \text{行权后发行在外的普通股股数}$$

$$\text{调整系数} = \text{行权前每股公允价值} \div \text{每股理论除权价格}$$

因配股重新计算的上年度基本每股收益=上年度基本每股收益÷调整系数

本年度基本每股收益=归属于普通股股东的当期净利润÷（配股前发行在外普通股股数×调整系数×配股前普通股发行在外的时间权重+配股后发行在外普通股加权平均数）

2. 列报

公司应在附注中披露以下信息：

- （1）基本每股收益和稀释每股收益分子、分母的计算过程；
- （2）列报期间不具有稀释性但以后期间很可能具有稀释性的潜在普通股；
- （3）在资产负债表日至财务报告批准报出日之间，公司发行在外普通股或潜在普通股股数发生重大变化的情况。

3.21 外币折算

公司发生外币交易时，应当将有关外币金额折合为人民币金额记账。外币交易应当在初始确认时，采用交易发生日的即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额；也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。

一、公司在资产负债表日，应当按照下列规定对外币货币性项目和外币非货币性项目进行处理：

（一）外币货币性项目，采用资产负债表日即期汇率折算。因结算或采用资产负债表日的即期汇率与初始确认时或者前一资产负债表日即期汇率不同而产生的汇兑差额，除按照本办法借款费用资本化原则应计入有关资产购建成本的部分外，均计入当期损益（财务费用），同时调增或调减外币货币性项目的记账本位币金额。

（二）外币非货币性项目

以历史成本计量的外币非货币性项目，由于已在交易发生日按当日即期汇率折算，资产负债表日不应改变其原记账本位币金额，不产生汇兑差额。

但是，由于存货在资产负债表日采用成本与可变现净值孰低计量，因此，在以外币购入存货并且该存货在资产负债表日的可变现净值以外币反映的情况下，在计提存货跌价准备时应当考虑汇率变动的影响。

以公允价值计量的外币非货币性项目，如交易性金融资产（股票、基金等），采用公允价值确定日的即期汇率折算，折算后的记账本位币金额与原记账本位币金额的差额，作为公允价值变动（含汇率变动）处理，计入当期损益。如属于可供出售外币非货币性项目的，形成的汇兑差额，计入资本公积。

（三）外币投入资本

公司收到投资者以外币投入的资本，应当采用交易发生日即期汇率折算，不得采用合同约定汇率和即期汇率的近似汇率折算，外币投入资本与相应的货币性项目的记账本位币金额之间不产生外币资本折算差额。

（四）实质上构成对境外经营净投资的外币货币性项目

公司编制合并财务报表涉及境外经营的,如有实质上构成对境外经营净投资的外币货币性项目,因汇率变动而产生的汇兑差额,应列入所有者权益“外币报表折算差额”项目。

公司在处置境外经营时,应当将资产负债表中所有者权益项目下列示的、与该境外经营相关的外币报表折算差额,自所有者权益项目转入处置当期损益;部分处置境外经营的,应当按处置的比例计算处置部分的外币报表折算差额,转入处置当期损益。

二、公司发生外币业务时,如无法直接采用中国人民银行公布的人民币对美元、日元、港币等的基准汇率作为折算汇率时,应当按照下列方法进行折算:

美元、日元、港币等以外的其他货币对人民币的汇率,根据美元对人民币的基准汇率和国家外汇管理局提供的纽约外汇市场美元对其他主要外币的汇率进行套算,按照套算后的汇率作为折算汇率;美元对人民币以外的其他货币的汇率,直接采用国家外汇管理局提供的纽约外汇市场美元对其他主要外币的汇率;美元、人民币以外的其他货币之间的汇率,按国家外汇管理局提供的纽约外汇市场美元对其他主要外币的汇率进行套算,按套算后的汇率作为折算汇率。

三、对于外币交易频繁、外币币种较多的金融公司,也可以采用分账制记账方法进行日常核算。资产负债表日,应当按照本办法规定对相应的外币账户余额分别货币性项目和非货币性项目进行调整。

分账制记账方法下,为保持不同币种借贷方金额合计相等,需要设置“货币兑换”科目进行核算。实务中又可采取两种方法核算:

(一) 所有外币交易均通过“货币兑换”科目处理

在这种方法下,会计处理包括以下内容:

1. 公司发生的外币交易同时涉及货币性项目和非货币性项目的,按相同外币金额同时计入货币性项目和“货币兑换(外币)”科目;同时,按以交易发生日即期汇率折算为记账本位币的金额,计入非货币性项目和“货币兑换(记账本位币)”科目。

2. 公司发生的交易仅涉及记账本位币外的一种货币反映的货币性项目的,按相同币种金额入账,不需要通过“货币兑换”科目核算;如果涉及两种以上的货币,按相同币种金额记入相应货币性项目和“货币兑换(外币)”科目。

3. 期末,应将所有以记账本位币以外的货币反映的“货币兑换”科目余额按期末汇率折算为记账本位币金额,并与“货币兑换(记账本位币)”科目余额相比较,其差额转入“汇兑损益”科目。

4. 结算外币货币性项目产生的汇兑差额计入“汇兑损益”。

(二) 外币交易的日常核算不通过“货币兑换”科目,仅在资产负债表日结转汇兑损益时通过“货币兑换”科目处理

在外币交易发生时直接以发生的币种进行账务处理,期末,由于所有账户均需要折算为记账本位币列报,因此,所有以外币反映的账户余额均需要折算为记账本位币余额,其中,

货币性项目以交易日即期汇率折算。折算后，所有账户借方余额之和与所有账户贷方余额之和的差额即为当期汇兑差额，应当计入当期损益。

采用分账制记账方法，其产生的汇兑差额的处理结果，应当与统账制一致。

3.22 会计政策、会计估计变更和前期差错更正

3.22.1 会计政策变更

会计政策，是指公司在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。

会计政策变更，是指公司对相同的交易或者事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。公司采用的会计政策，在每一会计期间和前后各期应当保持一致，不得随意变更。但是，满足下列条件之一的，可以变更会计政策：

1. 法律或会计准则等行政法规、规章的要求；
2. 会计政策变更能够提供有关公司财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关的会计信息。

下列各项不属于会计政策变更：

1. 本期发生的交易或事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策；
2. 对初次发生的或不重要的交易或事项采用新的会计政策。

国通管业应执行的统一会计政策，如发生本办法未规定的会计业务，公司应当在会计准则所规定的会计政策范围内，选择适合本公司的会计政策，并对所确定的各项会计政策制定会计政策目录，经股东大会（或股东会）或董事会、经理（厂长）会议或类似机构批准后执行。

公司发生会计政策变更时，应按以下原则进行会计处理：

(1)除法律或会计准则等行政法规、规章要求变更会计政策应当按照规定执行和披露外，公司变更会计政策时，必须有充分、合理的证据表明其变更的合理性，并说明变更会计政策后，能够提供关于公司财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关的会计信息的理由。对会计政策的变更，公司仍应经股东大会（或股东会）或董事会、经理（厂长）会议或类似机构批准。如无充分、合理的证据表明会计政策变更的合理性，或者未重新经股东大会（或股东会）或董事会、经理（厂长）会议或类似机构批准擅自变更会计政策的，或者连续、反复地自行变更会计政策的，视为滥用会计政策，按照重要的前期差错更正方法进行处理。

公司按照法律或会计准则等行政法规、规章要求变更会计政策时，应按国家发布的相关会计处理规定执行，如果没有相关的会计处理规定，应当采用追溯调整法进行会计处理。公司为了能够提供更可靠、更相关的会计信息而变更会计政策时，应当采用追溯调整法进行会计处理，并将会计政策变更的累积影响数调整列报前期最早期初留存收益，财务报表其他相关项目的期初数也应一并调整，但不需要重编以前年度的财务报表；如果确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的，应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用变更后的会计政策；在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的，应当采用未来适

用法处理。

(2) 累积影响数通常可以通过以下各步计算获得：

第一步，根据新的会计政策重新计算受影响的前期交易或事项；

第二步，计算两种会计政策下的差异；

第三步，计算差异的所得税影响金额（如果需要调整所得税影响金额的）；

第四步，确定前期中的每一期的税后差异；

第五步，计算会计政策变更的累积影响数。

如果累积影响数不能合理确定，会计政策变更应当采用未来适用法。

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。

(3) 在编制比较财务报表时，对于比较财务报表期间的会计政策变更，应调整各期间的净损益和其他相关项目，视同该政策在比较财务报表期间一直采用。对于比较财务报表可比期间以前的会计政策变更的累积影响数，应调整比较财务报表最早期间的期初留存收益，财务报表其他相关项目的数字也应一并调整。

(4) 公司应当在财务报表附注中披露会计政策变更的性质、内容和理由、当期和各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和调整金额；无法进行追溯调整的，应说明该事实和原因以及开始应用变更后的会计政策的时点、具体应用情况。

3.22.2 会计估计变更

由于公司据以进行估计的基础发生了变化，或者由于取得新信息、积累更多经验以及后来的发展变化，可能需要对会计估计进行修订。会计估计变更的依据应当真实、可靠。

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。

公司发生会计估计变更时，按以下原则进行会计处理：

1. 会计估计变更时，不需要计算变更产生的累积影响数，也不需要重编以前年度财务报表，但应对变更当期和未来期间发生的交易或事项采用新的会计估计进行处理。

2. 会计估计的变更，如果仅影响变更当期，会计估计变更的影响数应计入变更当期与前期相同的相关项目中；如果既影响变更当期又影响未来期间，会计估计变更的影响数应计入变更当期和未来期间与前期相同的相关项目中。

3. 会计政策变更和会计估计变更很难区分时，应按照会计估计变更的处理方法进行处理。

4. 公司应当在财务报表附注中披露会计估计变更的内容和原因、会计估计变更对当期和未来期间的影响数，以及会计估计变更的影响数不能确定的事实和原因。

3.22.3 前期差错更正

前期差错，是指由于没有运用或错误运用下列两种信息，而对前期财务报表造成省略漏

或错报:

(1) 编报前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息;

(2) 前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。

1. 前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响以及存货、固定资产盘盈等。

2. 本期发现的会计差错, 应按以下原则处理:

(1) 本期发现的与本期相关的会计差错, 应当调整本期相关项目。

(2) 本期发现的与前期相关的非重要的前期差错, 如影响损益, 应当直接计入本期净损益, 其他相关项目也应当作为本期数一并调整; 如不影响损益, 应当调整本期相关项目。

(3) 本期发现的与前期相关的重要的前期差错, 如影响损益, 应当将其对损益的影响数采用追溯重述法调整发现当期的期初留存收益, 财务报表其他相关项目的期初数也应一并调整; 如不影响损益, 应当调整财务报表相关项目的期初数。

(4) 资产负债表日至财务报告批准报出日之间发现的报告期的会计差错及以前年度的非重要的前期差错, 应按照本办法关于资产负债表日后事项的规定处理。

3. 在编制比较财务报表时, 对于比较财务报表期间的重要的前期差错, 应当调整各该期间的净损益和其他相关项目; 对于比较财务报表期间以前的重要的前期差错, 应当调整比较财务报表最早期间的期初留存收益, 财务报表其他相关项目的数字也应一并调整。确定前期差错影响数不切实可行的, 可以从可追溯重述的最早期间开始调整留存收益的期初余额, 财务报表其他相关项目的期初余额也应当一并调整, 也可以采用未来适用法。

4. 公司应当在财务报表附注中披露前期差错的性质、各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和更正金额, 无法进行追溯重述的, 说明该事实和原因以及对前期差错开始进行更正的时点、具体更正情况。

5. 公司滥用会计政策、会计估计及其变更, 应当作为重要前期差错予以更正。

3.23 资产负债表日后事项

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。资产负债表日, 是指会计年度末和会计中期期末。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。资产负债表日后事项包括资产负债表日后调整事项(以下简称调整事项)和资产负债表日后非调整事项(以下简称非调整事项)两类。

某一事项究竟是调整事项还是非调整事项, 取决于该事项表明的情況在资产负债表日或资产负债表日以前是否已经存在。若该情况在资产负债表日或之前已经存在, 则属于调整事项; 反之, 则属于非调整事项。

3.23.1 资产负债表日后调整事项

资产负债表日后至财务报告批准报出日之间发生的, 为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, 应作为调整事项。公司应就调整事项, 对资产负债表日所确

认的资产、负债和所有者权益，以及资产负债表日所属期间的收入、费用等进行调整。

公司发生的资产负债表日后调整事项，通常包括下列各项：

(1) 资产负债表日后诉讼案件结案，法院判决证实了公司在资产负债表日已经存在现时义务，需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债；

(2) 资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额；

(3) 资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入；

(4) 资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。

3.23.2 资产负债表日后非调整事项

资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的，不影响资产负债表日的存在情况，但不加以说明将会影响财务报告使用者作出正确估计和决策的事项，应作为非调整事项。公司应就非调整事项，披露其性质、内容，以及对财务状况和经营成果的影响。无法作出估计的，应当说明理由。

公司发生的资产负债表日后非调整事项，通常包括下列各项：

(1) 发生重大诉讼、仲裁、承诺；

(2) 资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化；

(3) 因自然灾害导致资产发生重大损失；

(4) 发行股票和债券以及其他巨额举债；

(5) 资本公积转增资本；

(6) 发生巨额亏损；

(7) 发生公司合并或处置子公司；

(8) 公司利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润。

如果资产负债表日后事项表明持续经营假设不再适用，则公司不应在持续经营的基础上编制财务报表；同时，还应披露如下内容：

(1) 不以持续经营假设编制财务报表的事实；

(2) 持续经营假设不再适用的原因；

(3) 编制非持续经营财务报表所采用的基础。

3.24 合并财务报表的编制方法

合并财务报表的编制详见《国通管业合并财务报表编制办法》。

第四章 附 则

4.1 本办法的效力和实施时间

本办法经国通管业董事会批准，对本办法适用范围内公司的所有会计行为均具有约束力。本办法将根据国家财经法规、会计准则及相关制度的变化而及时修订调整。如本办法规定存在与国家现行相关财经法规不符之处，以国家现行相关财经法规规定为准。

本办法包括基本核算办法（含配套制度）、会计科目与财务报表、专项业务核算办法、衔接办法四部分，各部分均为本办法的重要组成部分，与本办法具有同等效力。

4.2 解释权

本办法解释权归属于国通管业财务部。

4.3 相关术语释义

1. 利得，是指由公司非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入，利得包括直接包括直接计入所有者权益的利得和直接计入当期利润的利得。

2. 损失，是指由公司非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出，损失包括直接包括直接计入所有者权益的损失和直接计入当期利润的损失。

3. 留存收益，是指公司历年实现的净利润留存于公司的部分，主要包括累计计提的盈余公积和未分配利润。

4. 期末，是指根据会计准则规定须向外报送财务会计报告的日期，包括每月末、每季末、每半年度末、每年度末等。

5. 可收回金额，是指资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者。

6. 账面余额，是指某科目的账面实际余额，不扣除作为该科目备抵的项目（如累计折旧、相关资产的减值准备等）。

7. 账面价值，是指某科目的账面余额减去相关的备抵项目后的净额。

8. 净残值，指在资产使用年限终了时，公司预期从该资产的处置中获得的处置收入扣除预计清理费用后的净额。

9. 投资，是指公司为通过分配来增加财富，或为谋求其他利益而将资产让渡给其他单

位所获得的另一项资产。

10. 成本法，指投资按投资成本计价的方法。

11. 权益法，是指投资最初以投资成本计价，以后根据投资公司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。权益法通常对长期股权投资而言，在权益法下，长期股权投资的账面价值随着被投资单位所有者权益的变动而变动，包括被投资单位实现的净利润或发生的净亏损以及其他所有者权益项目的变动。

12. 债券投资溢价或折价，是指债券初始投资成本扣除相关费用及应收利息后的金额与债券面值之间的差额。

13. 现金流量表中的现金均指公司库存现金以及存入金融公司的各种可以随时用于支付的存款。

14. 现金流量表中的现金等价物，指公司持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。

15. 在阐述现金流量表有关规定提及现金时，除非同时提及现金等价物，均包括现金和现金等价物。

16. 现金流量，指公司现金和现金等价物的流入和流出。

17. 外币业务，是指以记账本位币以外的货币进行的款项收付、往来结算等业务。

18. 债务重组，是指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的协议或者法院的裁定作出让步的事项。

19. 租赁，指在约定的期间内，出租人将资产使用权让与承租人以获取租金的协议；租赁分为融资租赁和经营租赁。

20. 融资租赁，是指实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬的租赁。所有权最终可能转移，也可能不转移。上述与资产所有权有关的风险是指，由于经营情况变化造成相关收益的变动，以及由于资产闲置、技术陈旧等造成的损失等；与资产所有权有关的报酬是指，在资产可使用年限内直接使用资产而获得的经济利益、资产增值，以及处置资产所实现的收益等。

21. 经营租赁，是指除融资租赁以外的其他租赁。

22. 租赁期，指租赁合同规定的不可撤销的租赁期间。租赁期又称租赁期限或还租期限，其长短一般在租赁合同中有明确规定。如果租赁合同规定承租人有优惠续租选择权，即承租人续租的租金预计远低于行使这种选择权日正常的租金，因而在租赁开始日就可以合理地确定承租人将会行使这种选择权，在这种情况下，租赁期应包括优惠续租选择权所涉及的期间

(即续租期)。这里的“远低于”，通常是指低于70% (含70%)；如果租赁合同规定承租人享有优惠购买选择权，而且在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权，则租赁期最长不得超过自租赁开始日起至优惠购买选择权行使之日止的期间。

23. 不可撤销租赁，指只在以下一种或数种情况下才可撤销的租赁：

- ①发生某些很少会出现的或有事项；
- ②经出租人同意；
- ③承租人与原出租人就同一资产或同类资产签订了新的租赁合同；
- ④承租人支付了一笔足够大的额外款项。

24. 担保余值，就承租人而言，是指由承租人或与其有关的第三方担保的资产余值；就出租人而言，是指就承租人而言的担保余值加上独立于承租人和出租人、但在财务上有能力担保的第三方担保的资产余值。其中，资产余值是指在租赁开始日估计的租赁期届满时租赁资产的公允价值。

25. 未担保余值，指租赁资产余值中扣除就出租人而言的担保余值以后的资产余值。

26. 最低租赁付款额，是指在租赁期内，公司（承租人）应支付或可能被要求支付的各种款项（不包括或有租金和履约成本），加上由公司（承租人）或与其有关的第三方担保的资产余值。但是，如果公司（承租人）有购买租赁资产的选择权，所订立的购价预计将远低于行使选择权时租赁资产的公允价值，因而在租赁开始日就可以合理确定公司（承租人）将会行使这种选择权，则购买价格也应包括在内。其中，资产余值是指租赁开始日估计的租赁期届满时租赁资产的公允价值。

27. 或有租金，是指金额不固定、以时间长短以外的其他因素（如销售量、使用量、物价指数等）为依据计算的租金。

28. 履约成本，是指在租赁期内为租赁资产支付的各种使用成本，如技术咨询和服务费、人员培训费、维修费、保险费等。

29. 最低租赁收款额，是指最低租赁付款额加上独立于承租人和出租人、但在财务上有能力担保的第三方对出租人担保的资产余值。

30. 租赁内含利率，是指在租赁开始日，使最低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折现率。

31. 融资费用分摊率，是指在租赁开始日，使最低租赁付款额的现值等于租赁资产公允价值的折现率。

32. 租赁投资总额，是指融资租赁中最低租赁收款额和未担保余值之和。

33. 租赁投资净额，是指租赁投资总额减未实现融资收益的差额。

34. 特许经营，指特许人将自己的商标、商号、产品、专利、技术秘密、配方、经营管理模式等无形资产以特许经营合同的形式授予被特许人（受让人）使用，按照特许人统一的经营模式从事经营活动，并向被特许人收取费用的经营形式。在我国，特许经营又叫特许经营权。

35. 资产负债表日后事项，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。

36. 财务报告批准报出日，指董事会或类似机构批准财务报告报出的日期。

37. 政府补助，是指公司从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产，但不包括政府作为公司所有者投入的资本。

38. 与资产相关的政府补助，是指公司取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。

39. 与收益相关的政府补助，指除与资产相关的政府补助之外的其他政府补助。

40. 非货币性资产交换，指交易双方主要以存货、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。这种交换不涉及或只涉及少量的货币性资产（即补价）。

41. 货币性项目，是指公司持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产或者偿付的负债。货币性项目分为货币性资产和货币性负债。

42. 非货币性项目，是指货币性项目以外的项目，包括存货、长期股权投资、固定资产、无形资产等。

43. 货币性资产，指持有的现金及将以固定或可确定金额的货币收取的资产，包括库存现金、银行存款、应收账款、其他应收款、应收票据、长期应收款以及准备持有至到期的债券投资等。

44. 非货币性资产，指货币性资产以外的资产，包括存货、固定资产、无形资产、股权投资以及不准备持有至到期的债券投资等。

45. 货币性负债，是指公司将以固定或可确定的金额偿付的负债，包括短期借款、应付账款、其他应付款、长期借款、应付债券、长期应付款等。

46. 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。

47. 或有负债，指过去的交易或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；或过去的交易或事项形成的现时义务，履行该义务不是很可能导致

经济利益流出公司或该义务的金额不能可靠地计量。

48. 或有资产，指过去的交易或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。

49. 或有收益，是指依未来某种事项出现而发生的收益，未来事项的出现具有不确定性。

50. 或有支出，指依未来某种事项出现而发生的支出，未来事项的出现具有不确定性。

51. 对外捐赠，指公司自愿无偿将其有权处分的合法财产赠送给合法的受赠人用于与生产经营活动没有直接关系的公益事业的行为。对外捐赠包括公益性捐赠、救济性捐赠和其他捐赠。

52. 现金折扣，指债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款，而向债务人提供的债务扣除。

53. 销售折让，指公司因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给予的减让。

54. 离岸价（FOB），即商品的价格中包括售价加上商品被搬运到车船（包括船、火车、汽车等）或其他运载工具上的所有费用。

55. 工厂交货价格（DAF），即买方直接从卖方工厂提货，商品的价格只包括售价，不包括运费。

56. 到岸价（CIF），即商品的价格中包括售价加上商品被运送到买方指定地点的装卸、保险及运输等费用。

57. 成本加运费价格（C&F），即商品的价格中包括售价加上商品被运送到买方指定地点的装卸及运输费用。

58. 完工百分比法，指根据合同完工进度确认收入和费用的方法。

59. 建造合同，是指为建造一项资产或者在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的数项资产而订立的合同。

60. 固定造价合同，是指按照固定的合同价或固定单价确定工程价款的建造合同。

61. 成本加成合同，是指以合同允许或其他方式议定的成本为基础，加上该成本的一定比例或定额费用确定工程价款的建造合同。

62. 合同变更，是指客户为改变合同规定的作业内容而提出的调整。

63. 索赔款，是指因客户或第三方的原因造成的、由建造承包商向客户或第三方收取的、用以补偿不包括在合同造价中的成本的款项。

64. 奖励款，是指工程达到或超过规定的标准时，客户同意支付给建造承包商的额外款项。

65. 暂时性差异,是指资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额;未作为资产和负债确认的项目,按照税法规定可以确定其计税基础的,该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异。

66. 会计政策,是指公司在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。

67. 会计估计,是指公司对其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。

68. 会计政策变更的累积影响数,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。

69. 追溯调整法,是指对某项交易或事项变更会计政策,视同该项交易或事项初次发生时即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。

70. 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。

71. 会计差错,通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响等。

72. 前期差错,是指由于没有运用或错误运用了编报前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的以及前期财务报告批准报出时能够取得的两种可靠信息,而对前期财务报表造成省略漏或错报。公司发现重要的前期差错以及虽然不重要但故意造成的前期差错应当采用追溯重述法进行更正,但确定前期差错累积影响数不切实可行的应当采用未来适用法。对于其也发现前期不重要且非故意造成的前期差错,应当采用未来适用法。

73. 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。

74. 控制,是指有权决定一个公司的财务和经营政策,并能据以从该公司的经营活动中获取利益。

75. 共同控制,是指按合同约定对某项经济活动所共有的控制,仅在与该项经济活动相关的重要财务和经营决策需要分享控制权的投资方一致同意时存在。

76. 重大影响,是指对一个公司的财务和经营政策有参与决策的权力,但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。参与决策的途径主要包括:在董事会或类似的权力机构中派有代表;参与政策的制定过程;互相交换管理人员,或使其他公司依赖于本公司的技术资料等。

77. 母公司，是指能直接或间接控制其他公司的公司。
78. 子公司，是指被母公司控制的公司。
79. 合营公司，指按合同规定经营活动由投资双方或若干方共同控制的公司。
80. 联营公司，指投资者对其具有重大影响，但不是投资者的子公司或合营公司或合营公司的公司。
81. 主要投资者个人，是指能够控制、共同控制一个公司或者对一个公司施加重大影响的个人投资者。
82. 关键管理人员，指有权力并负责进行计划、指挥和控制公司活动的人员。
83. 财务报告，是指公司对外提供的反映公司某一特定日期财务状况和某一会计期间经营成果、现金流量的文件。
84. 中期，指短于一个完整的会计年度的报告期间。
85. 中期财务报告，指以中期为基础编制的财务报告。
86. 年度财务报告，指以一个完整的会计年度为基础编制的财务报告。
87. 即期汇率，通常是指中国人民银行公布的当日人民币对美元、日元、港币等的外汇牌价（基准汇率）的中间价。
88. 即期汇率的近似汇率，是指按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率，通常采用当期平均汇率或加权平均汇率等。

安徽国通高新管业股份有限公司

董事会

二〇一二年十一月二十六日