规章制度编号：国网（财/2）469-2020

国家电网有限公司会计核算办法

2021

2020 年 12 月

目 录

第一章 总则 7
第一节 制定依据和适用范围 7
第二节 基本要求 8
第三节 财务信息化条件下的特殊规定 9
第四节 会计信息质量要求 10
第五节 会计要素的确认 11
第六节 会计计量 13
第二章 会计科目 14
第三章 公允价值计量 80
第一节 概述 80
第二节 公允价值的确定 81
第三节 公允价值的计量 84
第四章 金融资产与金融负债 87
第一节 金融资产概述 87
第二节 货币资金 91
第三节 应收款项 94
第四节 债权投资 105
第五节 其他债权投资 106
第六节 其他权益工具投资 108
第七节 交易性金融资产 110
第八节 金融资产转移 113
第九节 金融资产减值与核销 127
第十节 金融负债概述 140
第十一节 金融负债与权益工具 144
第十二节 交易性金融负债 152
第十三节 其他金融负债 154
第十四节 衔接规定 161
第五章 存货 164
第一节 存货取得的计量 164
第二节 存货发出的计量 165
第三节 存货的期末计量 167
第四节 存货的会计处理 170
第五节 集中采购存货核算 177
第六章 长期股权投资与企业合并 179
第一节 概述 179
第二节 对子公司的会计处理 184
第三节 对合营企业及联营企业的会计处理 192
第四节 吸收合并的会计处理 198
第五节 反向购买的会计处理 199
第六节 长期股权投资及商誉减值 201

第七节　子公司特殊业务处理 202
第七章 在建工程及工程物资 206
第一节　概　述 206
第二节　工程物资 209
第三节　自建基建工程和技改工程 214
第四节　受托内部单位代建 218
第五节　受托外部单位代建 220
第六节　工程物资及在建工程减值准备 221
第八章 固定资产 223
第一节　概述 223
第二节　固定资产的初始计量 224
第三节　固定资产的后续计量 228
第四节　固定资产减值 230
第五节　固定资产的处置 231
第九章 投资性房地产 234
第一节　概述 234
第二节　投资性房地产的确认和初始计量 235
第三节　投资性房地产的后续计量 235
第四节　投资性房地产的转换和处置 238
第十章 无形资产 240
第一节　无形资产 240
第二节　研发支出 245
第十一章 其他资产 249
第一节　生物资产 249
第二节　长期待摊费用 254
第三节　待处理财产损溢 255
第四节　持有待售的非流动资产、处置组和终止经营 256
第十二章 职工薪酬 261
第一节　概　述 261
第二节　职工薪酬的确认和计量 264
第三节　职工薪酬的会计处理 269
第十三章 税费核算 274
第一节　概　述 274
第二节　增值税 274
第三节　企业所得税 286
第四节　其他税费 296
第五节　企业重组事项涉税处理 303
第十四章 所有者权益 309
第一节　所有者权益 309
第二节　股份支付 316
第十五章 收入成本 324
第一节　概 述 324
第二节　政府定价电力产品销售 332
第三节　市场化电力产品销售 336

第四节　供电业务成本 342
第五节　发电业务 350
第六节　设备制造业务 354
第七节　工程施工类业务 359
第八节　科技服务业务 368
第九节　商品流通业务 371
第十节　充换电业务 372
第十一节　“e 约车”服务业务 376
第十二节　电子商务业务 378
第十三节　合同能源管理业务 385
第十四节　其他业务 388
第十五节　其他特殊业务 393
第十六节　衔接规定 401
第十六章 其他损益 404
第一节　税金及附加 404
第二节　销售费用、管理费用与财务费用 404
第三节　资产减值损失 412
第四节　公允价值变动损益 413
第五节　资产处置收益 414
第六节　其他收益 414
第七节　投资收益 415
第八节　营业外收入 416
第九节　营业外支出 416
第十节　所得税费用 417
第十一节　本年利润 418
第十七章 补助补偿 419
第一节　概　述 419
第二节　补助补偿的核算 421
第十八章 外币交易及报表折算 428
第一节　外币交易 428
第二节　外币财务报表折算 431
第十九章 租赁业务 434
第一节　概述 434
第二节　承租人的会计处理 436
第三节　出租人的会计处理 441
第四节　售后租回业务交易 445
第五节　衔接规定 446
第二十章 会计调整 449
第一节　概　述 449
第二节　年初调整账期会计处理 449
第三节　年末调整账期会计处理 454
第四节　会计估计变更 456
第二十一章 特殊事项 459
第一节　非货币性资产交换 459

第二节　债务重组 464
第三节　或有事项 470
第二十二章 合营安排 474
第一节　概　述 474
第二节　合营安排的认定及分类 474
第三节　合营安排的会计处理 475
第二十三章 合并财务报表 478
第一节　概　述 478
第二节　合并范围的确定 479
第三节　合并程序 482
第四节　特殊事项合并处理 485
第五节　内部交易一般规定 490
第六节　内部交易及抵销会计处理 491
第七节　单位划转抵销数据调整 537
第二十四章 财务报告 539
第一节　财务报表列报基本要求 539
第二节　财务报表列报 541
第三节　中期财务报告列报 565
第四节　财务报表特殊列报要求 568
第二十五章 金融业务 600
第一节　概述 600
第二节　存贷款业务 601
第三节　金融机构往来业务 613
第四节　结算业务 615
第五节　承兑业务 615
第六节　结售汇业务 616
第七节　保理业务 618
第八节　保险业务 619
第九节　保险经纪业务 636
第十节　证券经纪业务 636
第十一节　期货经纪业务 638
第十二节　融资融券业务 642
第十三节　投资银行业务 644
第十四节　资产管理业务 645
第十五节　不良资产管理业务 650
第十六节　买入返售与卖出回购业务 651
第十七节　套期保值业务 652
第十八节　一般风险准备 674
第十九节　业务及管理费 676
第二十节　财务报告 678
第二十六章 国际业务 714
第一节　概述 714
第二节　巴西输电业务 714
第三节　巴西配电业务 717

第四节　澳洲公用事业业务 720
第五节　境外投资 721

第一章 总则

第一节 制定依据和适用范围

一、为规范国家电网有限公司（以下简称“公司”）系统的会计确认、计量和报告行为，保证会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》、《企业财务通则》、《企业会计准则》、《企业会计准则-应用指南》及其他相关法律、行政法规、政策及规定，结合公司的具体情况，制定本办法。

二、本办法适用于公司总（分）部、各单位及所属各级单位（含全资、控股单位，以下简称“各级单位”）。

三、公司填制会计凭证、登记会计账簿、管理会计档案等会计基础工作，应当遵循《会计档案管理办法》（财政部令 79 号）、《国家电网有限公司会计基础工作规范实施办法》（国网（财/2）350-2018）及公司的相关规定。

四、本办法自 2021 年 1 月 1 日起执行，原《国家电网公司会计核算办法 2014》同时废止。

第二节 基本要求

一、公司应当对其发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告。

二、公司会计确认、计量和报告应当以会计主体、持续经营、会计分期、货币计量等假设为前提。

三、公司应当划分会计期间，分期结算账目和按期编制财务报告。

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

本办法所称的期末，是指月末、季末、半年末和年末。

四、公司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为记账本位币，但编制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。

五、公司的会计记账采用借贷记账法。

六、会计记录的文字应当使用中文。

七、公司会计的确认、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，无论款项是否收付，都应当作为当期的收入和费用；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。

八、公司应当编制财务报告。财务报告的目标是向财务报告使用者提供与公司财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映公司管理层受托责任履行情况，有助于财务报告使用者做出经济决策。财务报告包括会计报表及其附注和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。会计报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表等报表。

九、公司应当根据财政部发布的内部控制规范，结合本办法规定的会计核算程序和公司的实际情况，制定公司的内部控制制度，合理设置会计岗位，建立健全内部会计监督制度。

第三节 财务信息化条件下的特殊规定

一、公司总部集中管控会计主体。各级单位应按照公司多维精益管理体系要求，构建精益、高效的财务组织体系，合理设置会计主体。公司通过主数据管理平台对会计主体主数据的新增、变更、注销或退出进行统一管理。增加会计主体，应通过主数据管理平台履行申请审批程序；会计主体注销或退出，应在完成会计主体账务数据清理后，通过主数据管理平台履行申请审批程序。

二、公司总部集中管控会计政策。通过主数据管理平台，实现会计政策变更的在线申请、在线审批、在线管理和动态发布。

三、公司总部集中管控会计科目体系，通过主数据管理平台，实现公司系统各层级的会计科目变更从最底层发起、逐级在线申报、在线审批。通过财务主数据模块与套装软件、财务管控模块的接口，实现会计科目的在线统一发布和应用。

四、依托协同平台和集团对账系统，内部关联业务双方应同步进行业务处理，同步生成会计凭证和抵销凭证，确保内部交易抵销处理规范，自动准确生成。

五、为确保“一键式”报表质量，各级单位收入类、成本费用类等科目的借贷方发生额核算，应严格按照本办法相关规定进行处理。

第四节 会计信息质量要求

一、可靠性

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

二、相关性

公司提供的会计信息应当与财务报告使用者的经济决策需要相关，有助于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。

三、可理解性

公司提供的会计信息应当清晰明了，便于财务报告使用者理解和使用。

四、可比性

公司提供的会计信息应当具有可比性。

同一公司不同时期发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用一致的会计政策，不得随意变更。确需变更的，应当在附注中说明。

不同公司同一会计期间发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用统一规定的会计政策，确保会计信息口径一致、相互可比。

五、实质重于形式

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

六、重要性

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

七、谨慎性

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

八、及时性

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

第五节 会计要素的确认

会计要素是根据交易或者事项的经济特征确定的会计对象所进行的基本分类。会计要素按照其性质分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。

一、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。一项符合资产定义的资源在同时满足与该资源有关的经济利益很可能流入公司，且该资源的成本或者价值能够可靠地计量时，应确认为资产。

公司过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为或其他交易或者事项。预期在未来发生的交易或者事项不形成资产。

由企业拥有或者控制，是指企业享有某项资源的所有权，或者虽然不享有某项资源的所有权，但该资源能被企业所控制。

预期会给公司带来经济利益，指资产直接或者间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力。

二、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企业的现时义务。一项符合负债定义的现时义务在同时满足与该义务有关的经济利益很可能流出企业，且未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量时，应确认为负债。

现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务。未来发生的交易或者事项形成的义务，不属于现时义务，不应当确认为负债。

三、所有者权益

所有者权益是指企业资产扣除负债后，由所有者享有的剩余权益，主要来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等。

所有者投入的资本是指所有者投入企业的资本部分，它既包括构成企业注册资本或者股本部分的金额，也包括投入资本超过注册资本或者股本部分的金额，即资本溢价或股本溢价。

直接计入所有者权益的利得和损失，是指不应计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。

利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。

损失是指由企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。

留存收益是企业历年实现的净利润留存于企业的部分，主要包括盈余公积和未分配利润。

四、收入

收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

收入只有在经济利益很可能流入从而导致企业资产增加或者负债减少、且经

济利益的流入额能够可靠计量时才能予以确认。

五、费用

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

企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用，应当在确认产品销售收入、劳务收入等时，将已销售产品、已提供劳务的成本等计入当期损益。

企业发生的支出不产生经济利益的，或者即使能够产生经济利益但不符合或者不再符合资产确认条件的，应当在发生时确认为费用，计入当期损益。

在日常活动中，企业发生的交易或者事项导致其承担了一项负债而又不确认为一项资产的，应当在发生时确认为费用，计入当期损益。

六、利润

利润是指企业在一定会计期间的经营成果。利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。

直接计入当期利润的利得和损失，是指应当计入当期损益、最终会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。

第六节 会计计量

公司在将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于报表及其附注（又称财务报表，下同）时，应当按照规定的会计计量属性进行计量，确定其金额。会计计量属性主要包括：

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

2．重置成本

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。

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。

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。

5．公允价值

在公允价值计量下，资产和负债按照市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格（即脱手价格）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。

公司应建立、健全同公允价值相关的决策体系，审慎地选用公允价值计量模式。

第二章 会计科目

公司总部统一管理会计科目体系，负责发布会计科目，所属各级单位不能对统一发布的会计科目进行修改。

本办法统一规定会计科目的编号和设置原则，以便于编制会计凭证、登记账簿和查阅账目。各单位应当严格按照本办法的规定，设置和使用会计科目，不得打乱重编。

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
1	1001	1001000000	库存现金	√							
2	1002	1002000000	银行存款	√							
3	1003	1003000000	存放中央银行款项				√				
4	1004	1004000000	数字货币	√							
5	1009	1009000000	零余额账户用款额度	√							
6	1011	1011000000	存放同业				√				
7	1012	1012000000	其他货币资金	√							
8	101201	1012010000	其他货币资金-外埠存款	√							
9	101202	1012020000	其他货币资金-银行本票	√							
10	101203	1012030000	其他货币资金-银行汇票	√							
11	101204	1012040000	其他货币资金-信用卡	√							
12	101205	1012050000	其他货币资金-保证金	√							
13	10120501	1012050100	其他货币资金-保证金-信用证保证金	√							
14	10120503	1012050300	其他货币资金-保证金--一般保证金	√							
15	10120504	1012050400	其他货币资金-保证金-保函保证金	√							
16	101206	1012060000	其他货币资金-存出投资款				√				
17	10120601	1012060100	其他货币资金-存出投资款-股票申购款				√				
18	10120602	1012060200	其他货币资金-存出投资款-债券申购款				√				
19	10120603	1012060300	其他货币资金-存出投资款-基金申购款				√				
20	10120699	1012069900	其他货币资金-存出投资款-其他				√				
21	101207	1012070000	其他货币资金-保函押金	√							
22	101209	1012090000	其他货币资金-第三方支付	√							

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
23	1013	1013000000	备用金	√							
24	1021	1021000000	结算备付金				√				
25	1022	1022000000	证券清算款				√				
26	1031	1031000000	存出保证金				√				
27	103101	1031010000	存出保证金-存出理赔保证金				√				
28	103102	1031020000	存出保证金-存出共同海损保证金				√				
29	103103	1031030000	存出保证金-存出分保保证金				√				
30	103104	1031040000	存出保证金-存出证券业务交易保证金				√				
31	103105	1031050000	存出保证金-存出期货保证金				√				
32	103198	1031980000	存出保证金-存出其他保证金				√				
33	1101	1101000000	交易性金融资产	√							
34	110101	1101010000	交易性金融资产-股票	√							
35	11010101	1101010100	交易性金融资产-股票-成本	√							
36	11010102	1101010200	交易性金融资产-股票-公允价值变动	√							
37	110102	1101020000	交易性金融资产-债券	√							
38	11010201	1101020100	交易性金融资产-债券-成本	√							
39	11010202	1101020200	交易性金融资产-债券-公允价值变动	√							
40	110103	1101030000	交易性金融资产-基金	√							
41	11010301	1101030100	交易性金融资产-基金-成本	√							
42	11010302	1101030200	交易性金融资产-基金-公允价值变动	√							
43	110104	1101040000	交易性金融资产-期货	√							
44	11010401	1101040100	交易性金融资产-期货-成本	√							
45	11010402	1101040200	交易性金融资产-期货-公允价值变动	√							
46	110105	1101050000	交易性金融资产-金融衍生工具	√							
47	11010501	1101050100	交易性金融资产-金融衍生工具-汇率	√							
48	11010502	1101050200	交易性金融资产-金融衍生工具-利率	√							
49	11010598	1101059800	交易性金融资产-金融衍生工具-其他	√							

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
50	110198	1101980000	交易性金融资产-其他	√							
51	11019801	1101980100	交易性金融资产-其他-成本	√							
52	11019802	1101980200	交易性金融资产-其他-公允价值变动	√							
53	1111	1111000000	买入返售金融资产				√				
54	1121	1121000000	应收票据	√							
55	112101	1121010000	应收票据-银行承兑汇票	√							
56	112102	1121020000	应收票据-商业承兑汇票	√							
57	1122	1122000000	应收账款	√							
58	112201	1122010000	应收账款-应收电力销售		√	√					
59	11220101	1122010100	应收账款-应收电力销售-终端售电收入		√	√					
60	11220102	1122010200	应收账款-应收电力销售-跨区跨省售电收入		√	√					
61	11220103	1122010300	应收账款-应收电力销售-上网售电收入		√	√					
62	112202	1122020000	应收账款-应收输电收入		√						
63	112203	1122030000	应收账款-应收可靠性供电收入		√						
64	112204	1122040000	应收账款-应收自备电厂		√						
65	11220401	1122040100	应收账款-应收自备电厂-容量费收入		√						
66	112205	1122050000	应收账款-应收受托运行维护收入	√							
67	112206	1122060000	应收账款-应收可再生能源电价附加收入		√						
68	112207	1122070000	应收账款-应收农村电网维护费收入		√						
69	112208	1122080000	应收账款-应收农网还贷资金返还收入		√						
70	11220801	1122080100	应收账款-应收农网还贷资金返还收入--省多贷		√						
71	11220802	1122080200	应收账款-应收农网还贷资金返还收入--省一贷		√						
72	112209	1122090000	应收账款-应收服务收入	√							
73	112210	1122100000	应收账款-应收工程结算收入					√		√	
74	112211	1122110000	应收账款-应收产品销售收入					√	√		√
75	112212	1122120000	应收账款-应收商品销售收入	√							
76	112213	1122130000	应收账款-应收技术收入	√							

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
77	112214	1122140000	应收账款-应收勘测设计收入							√	
78	112215	1122150000	应收账款-应收其他主营收入	√							
79	112216	1122160000	应收账款-外币评估	√							
80	112296	1122960000	应收账款-应收其他业务收入	√							
81	1123	1123000000	预付账款	√							
82	112301	1123010000	预付账款-往来统驭	√							
83	112302	1123020000	预付账款-外币评估	√							
84	1124	1124000000	应收保费				√				
85	1125	1125000000	应收手续费及佣金				√				
86	112501	1125010000	应收手续费及佣金-应收代理买卖证券手续费				√				
87	112502	1125020000	应收手续费及佣金-应收代理兑付手续费				√				
88	112503	1125030000	应收手续费及佣金-应收代理保管证券费				√				
89	112504	1125040000	应收手续费及佣金-应收代理承销证券费				√				
90	112505	1125050000	应收手续费及佣金-应收承销手续费				√				
91	112506	1125060000	应收手续费及佣金-应收保荐费				√				
92	112507	1125070000	应收手续费及佣金-应收资产管理费				√				
93	112508	1125080000	应收手续费及佣金-应收委托贷款手续费				√				
94	112509	1125090000	应收手续费及佣金-应收银团贷款手续费				√				
95	112510	1125100000	应收手续费及佣金-应收期货手续费				√				
96	112511	1125110000	应收手续费及佣金-应收咨询业务服务费				√				
97	112512	1125120000	应收手续费及佣金-应收基金分仓佣金				√				
98	112513	1125130000	应收手续费及佣金-应收基金手续费及佣金				√				
99	112514	1125140000	应收手续费及佣金-应收承兑手续费				√				
100	112598	1125980000	应收手续费及佣金-其他应收手续费及佣金				√				
101	1126	1126000000	应收期货保证金				√				
102	112601	1126010000	应收期货保证金-应收货币保证金				√				

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
103	112602	1126020000	应收期货保证金-应收质押保证金				√				
104	1127	1127000000	预付赔付款				√				
105	112701	1127010000	预付赔付款-死伤医疗给付				√				
106	112702	1127020000	预付赔付款-财产损失				√				
107	112703	1127030000	预付赔付款-赔款费用				√				
108	11270301	1127030100	预付赔付款-赔款费用-查勘费				√				
109	11270302	1127030200	预付赔付款-赔款费用-检验费				√				
110	11270303	1127030300	预付赔付款-赔款费用-诉讼费				√				
111	11270304	1127030400	预付赔付款-赔款费用-公估费				√				
112	11270305	1127030500	预付赔付款-赔款费用-法律费				√				
113	11270306	1127030600	预付赔付款-赔款费用-施救费				√				
114	11270307	1127030700	预付赔付款-赔款费用-代理费				√				
115	11270308	1127030800	预付赔付款-赔款费用-共损救助				√				
116	11270398	1127039800	预付赔付款-赔款费用-其他				√				
117	112798	1127980000	预付赔付款-其他				√				
118	1128	1128000000	应收款项融资	√							
119	1129	1129000000	应收融资融券款				√				
120	1130	1130000000	应收结算担保金				√				
121	1131	1131000000	应收股利	√							
122	113101	1131010000	应收股利-股权投资股利	√							
123	113102	1131020000	应收股利-交易性金融资产股利	√							
124	113104	1131040000	应收股利-其他非流动金融资产股利	√							
125	113105	1131050000	应收股利-其他权益工具投资	√							
126	1132	1132000000	应收利息	√							
127	113201	1132010000	应收利息-金融机构贷款利息				√				
128	113202	1132020000	应收利息-委贷（信托）利息	√							
129	113203	1132030000	应收利息-金融资产	√							
130	11320301	1132030100	应收利息-金融资产-买入返售金融资产利息				√				
131	11320302	1132030200	应收利息-金融资产-约定购回应收利息				√				
132	11320303	1132030300	应收利息-金融资产-融资融券应收利息				√				
133	1132030301	1132030301	应收利息-金融资产-融资融券应收利息-应收融资利息				√				
134	1132030302	1132030302	应收利息-金融资产-融资融券应收				√				

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
			利息-应收融券利息								
135	11320304	1132030400	应收利息-金融资产-债券利息	√							
136	1132030401	1132030401	应收利息-金融资产-债券利息-交易性金融资产利息	√							
137	11320305	1132030500	应收利息-金融资产-拆出资金利息				√				
138	11320306	1132030600	应收利息-金融资产-同业存单利息				√				
139	11320307	1132030700	应收利息-金融资产-债权投资利息	√							
140	11320308	1132030800	应收利息-金融资产-其他债权投资利息	√							
141	11320398	1132039800	应收利息-金融资产-其他				√				√
142	113204	1132040000	应收利息-存放金融机构利息	√							
143	11320401	1132040100	应收利息-存放金融机构利息-定期存款	√							
144	11320402	1132040200	应收利息-存放金融机构利息-活期存款	√							
145	113205	1132050000	应收利息-结算备付金利息				√				
146	113206	1132060000	应收利息-存出资本保证金利息				√				
147	113298	1132980000	应收利息-其他	√							
148	11329898	1132989800	应收利息-其他-其他	√							
149	1133	1133000000	应收保理款				√				
150	113301	1133010000	应收保理款-无追索权的保理业务				√				
151	113302	1133020000	应收保理款-有追索权的保理业务				√				
152	1201	1201000000	应收代位追偿款				√				
153	120101	1201010000	应收代位追偿款-收入				√				
154	120102	1201020000	应收代位追偿款-费用				√				
155	120103	1201030000	应收代位追偿款-赔款				√				
156	1211	1211000000	应收分保账款				√				
157	121101	1211010000	应收分保账款-摊回费用				√				
158	12110101	1211010100	应收分保账款-摊回费用-合同				√				
159	1211010101	1211010101	应收分保账款-摊回费用-合同-比例				√				
160	1211010102	1211010102	应收分保账款-摊回费用-合同-超赔				√				
161	12110102	1211010200	应收分保账款-摊回费用-临分				√				
162	1211010201	1211010201	应收分保账款-摊回费用-临分-比例				√				
163	1211010202	1211010202	应收分保账款-摊回费用-临分-超赔				√				
164	121102	1211020000	应收分保账款-摊回赔款				√				
165	12110201	1211020100	应收分保账款-摊回赔款-合同				√				

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
166	1211020101	1211020101	应收分保账款-摊回赔款-合同-比例				√				
167	1211020102	1211020102	应收分保账款-摊回赔款-合同-超赔				√				
168	12110202	1211020200	应收分保账款-摊回赔款-临分				√				
169	1211020201	1211020201	应收分保账款-摊回赔款-临分-比例				√				
170	1211020202	1211020202	应收分保账款-摊回赔款-临分-超赔				√				
171	121103	1211030000	应收分保账款-分入保费				√				
172	12110301	1211030100	应收分保账款-分入保费-合同				√				
173	1211030101	1211030101	应收分保账款-分入保费-合同-比例				√				
174	1211030102	1211030102	应收分保账款-分入保费-合同-超赔				√				
175	12110302	1211030200	应收分保账款-分入保费-临分				√				
176	1211030201	1211030201	应收分保账款-分入保费-临分-比例				√				
177	1211030202	1211030202	应收分保账款-分入保费-临分-超赔				√				
178	121104	1211040000	应收分保账款-存出分保保证金				√				
179	12110401	1211040100	应收分保账款-存出分保保证金-合同				√				
180	1211040101	1211040101	应收分保账款-存出分保保证金-合同-比例				√				
181	1211040102	1211040102	应收分保账款-存出分保保证金-合同-超赔				√				
182	121105	1211050000	应收分保账款-存出分保保证金利息				√				
183	12110501	1211050100	应收分保账款-存出分保保证金利息-合同				√				
184	1211050101	1211050101	应收分保账款-存出分保保证金利息-合同-比例				√				
185	1211050102	1211050102	应收分保账款-存出分保保证金利息-合同-超赔				√				
186	121106	1211060000	应收分保账款-预付现金赔款				√				
187	12110601	1211060100	应收分保账款-预付现金赔款-合同				√				
188	1211060101	1211060101	应收分保账款-预付现金赔款-合同-比例				√				
189	1211060102	1211060102	应收分保账款-预付现金赔款-合同-超赔				√				
190	12110602	1211060200	应收分保账款-预付现金赔款-临分				√				
191	1211060201	1211060201	应收分保账款-预付现金赔款-临分-比例				√				

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
192	1211060202	1211060202	应收分保账款-预付现金赔款-临分-超赔				√				
193	121107	1211070000	应收分保账款-预估摊回费用				√				
194	12110701	1211070100	应收分保账款-预估摊回费用-合同				√				
195	1211070101	1211070101	应收分保账款-预估摊回费用-合同-比例				√				
196	1211070102	1211070102	应收分保账款-预估摊回费用-合同-超赔				√				
197	12110702	1211070200	应收分保账款-预估摊回费用-临分				√				
198	1211070201	1211070201	应收分保账款-预估摊回费用-临分-比例				√				
199	1211070202	1211070202	应收分保账款-预估摊回费用-临分-超赔				√				
200	121108	1211080000	应收分保账款-预估摊回赔款				√				
201	12110801	1211080100	应收分保账款-预估摊回赔款-合同				√				
202	1211080101	1211080101	应收分保账款-预估摊回赔款-合同-比例				√				
203	1211080102	1211080102	应收分保账款-预估摊回赔款-合同-超赔				√				
204	12110802	1211080200	应收分保账款-预估摊回赔款-临分				√				
205	1211080201	1211080201	应收分保账款-预估摊回赔款-临分-比例				√				
206	1211080202	1211080202	应收分保账款-预估摊回赔款-临分-超赔				√				
207	121198	1211980000	应收分保账款-其他				√				
208	1212	1212000000	应收分保合同准备金				√				
209	121201	1212010000	应收分保合同准备金-应收分保未到期责任准备金				√				
210	12120101	1212010100	应收分保合同准备金-应收分保未到期责任准备金-直接业务				√				
211	12120102	1212010200	应收分保合同准备金-应收分保未到期责任准备金-分入业务				√				
212	12120103	1212010300	应收分保合同准备金-应收分保未到期责任准备金-保费不足准备金				√				
213	121202	1212020000	应收分保合同准备金-应收分保未决赔款准备金				√				

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
214	12120201	1212020100	应收分保合同准备金-应收分保未决赔款准备金-已发生已报告				√				
215	1212020101	1212020101	应收分保合同准备金-应收分保未决赔款准备金-已发生已报告-直接				√				
216	1212020102	1212020102	应收分保合同准备金-应收分保未决赔款准备金-已发生已报告-分入				√				
217	12120202	1212020200	应收分保合同准备金-应收分保未决赔款准备金-已发生未报告				√				
218	1212020201	1212020201	应收分保合同准备金-应收分保未决赔款准备金-已发生未报告-直接				√				
219	1212020202	1212020202	应收分保合同准备金-应收分保未决赔款准备金-已发生未报告-分入				√				
220	12120203	1212020300	应收分保合同准备金-应收分保未决赔款准备金-理赔费用				√				
221	1212020301	1212020301	应收分保合同准备金-应收分保未决赔款准备金-理赔费用-直接				√				
222	1212020302	1212020302	应收分保合同准备金-应收分保未决赔款准备金-理赔费用-分入				√				
223	121203	1212030000	应收分保合同准备金-应收分保寿险责任准备金				√				
224	121204	1212040000	应收分保合同准备金-应收分保长期健康险责任准备金				√				
225	1213	1213000000	应收风险损失款				√				
226	121301	1213010000	应收风险损失款-客户垫付				√				
227	121302	1213020000	应收风险损失款-客户罚款				√				
228	1221	1221000000	其他应收款	√							
229	122101	1221010000	其他应收款-往来统驭	√							
230	122102	1221020000	其他应收款-资产统驭	√							
231	122105	1221050000	其他应收款-外币评估	√							
232	1231	1231000000	坏账准备	√							
233	123101	1231010000	坏账准备-应收票据	√							
234	123102	1231020000	坏账准备-应收账款	√							
235	12310201	1231020100	坏账准备-应收账款-组合计提	√							
236	12310202	1231020200	坏账准备-应收账款-按个别认定计提	√							
237	123103	1231030000	坏账准备-其他应收款	√							

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
238	12310301	1231030100	坏账准备-其他应收款-组合计提	√							
239	12310302	1231030200	坏账准备-其他应收款-按个别认定计提	√							
240	123104	1231040000	坏账准备-预付账款	√							
241	12310401	1231040100	坏账准备-预付账款-组合计提	√							
242	12310402	1231040200	坏账准备-预付账款-按个别认定计提	√							
243	123105	1231050000	坏账准备-应收利息	√							
244	12310501	1231050100	坏账准备-应收利息-组合计提	√							
245	12310502	1231050200	坏账准备-应收利息-按个别认定计提	√							
246	123106	1231060000	坏账准备-应收股利	√							
247	12310601	1231060100	坏账准备-应收股利-组合计提	√							
248	12310602	1231060200	坏账准备-应收股利-按个别认定计提	√							
249	123107	1231070000	坏账准备-长期应收款	√							
250	12310701	1231070100	坏账准备-长期应收款-组合计提	√							
251	12310702	1231070200	坏账准备-长期应收款-按个别认定计提	√							
252	123108	1231080000	坏账准备-应收保费				√				
253	123109	1231090000	坏账准备-应收手续费及佣金				√				
254	123110	1231100000	坏账准备-存放同业				√				
255	123111	1231110000	坏账准备-买入返售金融资产				√				
256	123112	1231120000	坏账准备-应收分保账款				√				
257	123113	1231130000	坏账准备-预付赔付款				√				
258	123114	1231140000	坏账准备-融资融券				√				
259	1301	1301000000	贴现资产				√				
260	130101	1301010000	贴现资产-银行承兑汇票				√				
261	130102	1301020000	贴现资产-商业承兑汇票				√				
262	1302	1302000000	拆出资金				√				
263	130201	1302010000	拆出资金-拆放商业银行				√				
264	130202	1302020000	拆出资金-拆放其他金融机构				√				
265	1303	1303000000	委托贷款	√							
266	130301	1303010000	委托贷款-本金	√							
267	130302	1303020000	委托贷款-利息调整	√							
268	130303	1303030000	委托贷款-已减值	√							

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
269	1304	1304000000	委托贷款损失准备	√							
270	1305	1305000000	贷款				√				
271	130501	1305010000	贷款-短期				√				
272	130502	1305020000	贷款-中长期				√				
273	130503	1305030000	贷款-非应计贷款				√				
274	1306	1306000000	贷款损失准备				√				
275	130601	1306010000	贷款损失准备-贷款				√				
276	130602	1306020000	贷款损失准备-贴现资产				√				
277	130603	1306030000	贷款损失准备-应收融资租赁款				√				
278	130604	1306040000	贷款损失准备-拆出资金				√				
279	1309	1309000000	融出资金及证券				√				
280	130901	1309010000	融出资金及证券-融出资金				√				
281	130902	1309020000	融出资金及证券-融出证券				√				
282	1311	1311000000	代理兑付证券				√				
283	1321	1321000000	代理业务资产				√				
284	132101	1321010000	代理业务资产-委托贷款				√				
285	132198	1321980000	代理业务资产-其他				√				
286	1322	1322000000	受托代销商品								√
287	1401	1401000000	材料采购	√							
288	140101	1401010000	材料采购-原材料		√	√		√	√	√	√
289	140102	1401020000	材料采购-燃料			√					
290	140103	1401030000	材料采购-事故备品		√	√					
291	140104	1401040000	材料采购-包装物					√		√	√
292	140105	1401050000	材料采购-低值易耗品	√							
293	140106	1401060000	材料采购-周转材料					√		√	√
294	1402	1402000000	在途物资	√							
295	140201	1402010000	在途物资-原材料		√	√		√	√	√	√
296	140202	1402020000	在途物资-燃料			√					
297	140203	1402030000	在途物资-事故备品		√	√					
298	140204	1402040000	在途物资-包装物					√		√	√
299	140205	1402050000	在途物资-低值易耗品	√							
300	140206	1402060000	在途物资-周转材料					√		√	√
301	1403	1403000000	原材料		√	√		√	√	√	√
302	140301	1403010000	原材料-原料及主要材料		√	√		√	√	√	√
303	140302	1403020000	原材料-辅助材料		√	√		√	√	√	√

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
304	140303	1403030000	原材料-外购半成品		√	√		√	√	√	√
305	1404	1404000000	存货成本差异	√							
306	140401	1404010000	存货成本差异-原材料		√	√		√	√	√	√
307	140402	1404020000	存货成本差异-燃料			√					
308	140403	1404030000	存货成本差异-事故备品		√	√					
309	140404	1404040000	存货成本差异-包装物					√		√	√
310	140405	1404050000	存货成本差异-低值易耗品	√							
311	140406	1404060000	存货成本差异-周转材料					√		√	√
312	140407	1404070000	存货成本差异-库存商品					√		√	√
313	14040701	1404070100	存货成本差异-库存商品-发出商品					√			√
314	140408	1404080000	存货成本差异-自制半成品					√		√	√
315	140409	1404090000	存货成本差异-在产品					√			√
316	1405	1405000000	库存商品					√		√	√
317	140501	1405010000	库存商品-在库商品					√		√	√
318	14050101	1405010100	库存商品-在库商品-自制产成品					√		√	√
319	14050102	1405010200	库存商品-在库商品-外购商品					√		√	√
320	140598	1405980000	库存商品-其他库存商品					√		√	√
321	1406	1406000000	发出商品					√			√
322	140601	1406010000	发出商品-分期收款发出商品					√			√
323	140698	1406980000	发出商品-其他					√			√
324	1408	1408000000	委托加工物资					√		√	√
325	140801	1408010000	委托加工物资-材料费					√		√	√
326	140802	1408020000	委托加工物资-加工费					√		√	√
327	140899	1408990000	委托加工物资-成本转出					√		√	√
328	1409	1409000000	自制半成品					√		√	√
329	140901	1409010000	自制半成品-半成品					√		√	√
330	140902	1409020000	自制半成品-在制品					√		√	√
331	1412	1412000000	燃料			√					
332	141201	1412010000	燃料-燃煤			√					
333	141202	1412020000	燃料-燃油			√					
334	141203	1412030000	燃料-燃气			√					
335	141298	1412980000	燃料-其他燃料			√					
336	14129801	1412980100	燃料-其他燃料-生物质燃料			√					
337	1413	1413000000	事故备品		√	√					
338	1414	1414000000	包装物					√		√	√

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
339	141401	1414010000	包装物-在库					√		√	√
340	141402	1414020000	包装物-在用					√		√	√
341	1415	1415000000	低值易耗品	√							
342	141501	1415010000	低值易耗品-在库	√							
343	141502	1415020000	低值易耗品-在用	√							
344	141503	1415030000	低值易耗品-摊销	√							
345	1416	1416000000	周转材料					√		√	√
346	141601	1416010000	周转材料-在库					√		√	√
347	141602	1416020000	周转材料-在用					√		√	√
348	141603	1416030000	周转材料-摊销					√		√	√
349	1418	1418000000	其他流动资产	√							
350	141801	1418010000	其他流动资产-短期信托资产				√				
351	141802	1418020000	其他流动资产-待抵扣进项税额	√							
352	141803	1418030000	其他流动资产-待认证进项税额	√							
353	141804	1418040000	其他流动资产-应交增值税	√							
354	141805	1418050000	其他流动资产-未交增值税	√							
355	141806	1418060000	其他流动资产-增值税留抵税额	√							
356	141807	1418070000	其他流动资产-应交企业所得税	√							
357	141898	1418980000	其他流动资产-其他	√							
358	1419	1419000000	消耗性生物资产								√
359	1420	1420000000	贵金属				√				
360	1441	1441000000	抵债资产				√				
361	1442	1442000000	抵债资产跌价准备				√				
362	1451	1451000000	损余物资				√				
363	1452	1452000000	损余物资跌价准备				√				
364	1461	1461000000	存货跌价准备	√							
365	146101	1461010000	存货跌价准备-原材料		√	√		√	√	√	√
366	146102	1461020000	存货跌价准备-燃料			√					
367	146103	1461030000	存货跌价准备-事故备品		√	√					
368	146104	1461040000	存货跌价准备-包装物					√		√	√
369	146105	1461050000	存货跌价准备-低值易耗品	√							
370	146106	1461060000	存货跌价准备-库存商品					√		√	√
371	146107	1461070000	存货跌价准备-发出商品					√			
372	146109	1461090000	存货跌价准备-周转材料					√		√	√
373	146110	1461100000	存货跌价准备-预计合同损失					√		√	√

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
374	146111	1461110000	存货跌价准备-消耗性生物资产								√
375	146113	1461130000	存货跌价准备-在制品					√		√	√
376	1471	1471000000	融资租赁资产				√				
377	1472	1472000000	融资租赁资产减值准备				√				
378	1481	1481000000	持有待售资产	√							
379	1482	1482000000	持有待售资产减值准备	√							
380	1505	1505000000	债权投资	√							
381	150501	1505010000	债权投资-短期	√							
382	15050101	1505010100	债权投资-短期-面值	√							
383	15050102	1505010200	债权投资-短期-利息调整	√							
384	15050103	1505010300	债权投资-短期-应计利息	√							
385	150502	1505020000	债权投资-中长期	√							
386	15050201	1505020100	债权投资-中长期-面值	√							
387	15050202	1505020200	债权投资-中长期-利息调整	√							
388	15050203	1505020300	债权投资-中长期-应计利息	√							
389	1506	1506000000	债权投资减值准备	√							
390	150601	1506010000	债权投资减值准备-短期	√							
391	150602	1506020000	债权投资减值准备-中长期	√							
392	1507	1507000000	其他债权投资	√							
393	150701	1507010000	其他债权投资-短期	√							
394	15070101	1507010100	其他债权投资-短期-成本	√							
395	15070102	1507010200	其他债权投资-短期-利息调整	√							
396	15070103	1507010300	其他债权投资-短期-应计利息	√							
397	15070104	1507010400	其他债权投资-短期-公允价值变动	√							
398	150702	1507020000	其他债权投资-中长期	√							
399	15070201	1507020100	其他债权投资-中长期-成本	√							
400	15070202	1507020200	其他债权投资-中长期-应计利息	√							
401	15070203	1507020300	其他债权投资-中长期-利息调整	√							
402	15070204	1507020400	其他债权投资-中长期-公允价值变动	√							
403	1508	1508000000	其他权益工具投资	√							
404	150801	1508010000	其他权益工具投资-成本	√							
405	150802	1508020000	其他权益工具投资-公允价值变动	√							
406	1511	1511000000	长期股权投资	√							
407	151101	1511010000	长期股权投资-成本法	√							

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
408	15110101	1511010100	长期股权投资-成本法-全资子公司	√							
409	15110102	1511010200	长期股权投资-成本法-控股子公司	√							
410	151102	1511020000	长期股权投资-权益法	√							
411	15110201	1511020100	长期股权投资-权益法-合营企业	√							
412	1511020101	1511020101	长期股权投资-权益法-合营企业-投资成本	√							
413	1511020102	1511020102	长期股权投资-权益法-合营企业-损益调整	√							
414	1511020103	1511020103	长期股权投资-权益法-合营企业-其他权益变动	√							
415	1511020104	1511020104	长期股权投资-权益法-合营企业-其他综合收益（能重分计入损益部分）	√							
416	1511020105	1511020105	长期股权投资-权益法-合营企业-其他综合收益（不能重分计入损益部分）	√							
417	15110202	1511020200	长期股权投资-权益法-联营企业	√							
418	1511020201	1511020201	长期股权投资-权益法-联营企业-投资成本	√							
419	1511020202	1511020202	长期股权投资-权益法-联营企业-损益调整	√							
420	1511020203	1511020203	长期股权投资-权益法-联营企业-其他权益变动	√							
421	1511020204	1511020204	长期股权投资-权益法-联营企业-其他综合收益（能重分计入损益部分）	√							
422	1511020205	1511020205	长期股权投资-权益法-联营企业-其他综合收益（不能重分计入损益部分）	√							
423	15110298	1511029800	长期股权投资-权益法-其他	√							
424	1511029801	1511029801	长期股权投资-权益法-其他-成本	√							
425	1511029802	1511029802	长期股权投资-权益法-其他-损益调整	√							
426	1511029803	1511029803	长期股权投资-权益法-其他-其他权益变动	√							
427	1512	1512000000	长期股权投资减值准备	√							
428	151201	1512010000	长期股权投资减值准备-全资子公司	√							
429	151202	1512020000	长期股权投资减值准备-控股子公司	√							

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
430	151203	1512030000	长期股权投资减值准备-合营企业	√							
431	151204	1512040000	长期股权投资减值准备-联营企业	√							
432	151298	1512980000	长期股权投资减值准备-其他	√							
433	1518	1518000000	继续涉入资产	√							
434	1521	1521000000	投资性房地产	√							
435	152101	1521010000	投资性房地产-成本模式	√							
436	15210101	1521010100	投资性房地产-成本模式-房屋	√							
437	15210102	1521010200	投资性房地产-成本模式-建筑物	√							
438	15210103	1521010300	投资性房地产-成本模式-土地	√							
439	152102	1521020000	投资性房地产-公允价值模式	√							
440	15210201	1521020100	投资性房地产-公允价值模式-成本	√							
441	15210202	1521020200	投资性房地产-公允价值模式-公允价值变动	√							
442	1522	1522000000	投资性房地产累计折旧（摊销）	√							
443	152201	1522010000	投资性房地产累计折旧（摊销）-房屋	√							
444	152202	1522020000	投资性房地产累计折旧（摊销）-建筑物	√							
445	152203	1522030000	投资性房地产累计折旧（摊销）-土地	√							
446	1523	1523000000	投资性房地产减值准备	√							
447	152301	1523010000	投资性房地产减值准备-房屋	√							
448	152302	1523020000	投资性房地产减值准备-建筑物	√							
449	152303	1523030000	投资性房地产减值准备-土地	√							
450	1524	1524000000	应收融资租赁款				√				
451	152401	1524010000	应收融资租赁款-未实现融资收益				√				
452	152402	1524020000	应收融资租赁款-未担保余值				√				
453	152403	1524030000	应收融资租赁款-租赁收款额				√				
454	1525	1525000000	应收融资租赁款减值准备				√				
455	1531	1531000000	长期应收款	√							
456	153101	1531010000	长期应收款-往来统驭	√							
457	1532	1532000000	未实现融资收益	√							
458	1541	1541000000	存出资本保证金				√				
459	1601	1601000000	固定资产	√							
460	160101	1601010000	固定资产-输电线路		√	√					
461	160102	1601020000	固定资产-变电设备		√	√					

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
462	160103	1601030000	固定资产-配电线路及设备		√	√					√
463	160104	1601040000	固定资产-用电计量设备		√	√					√
464	160105	1601050000	固定资产-通讯线路及设备	√							
465	160106	1601060000	固定资产-自动化控制设备、信息设备及仪器仪表	√							
466	160107	1601070000	固定资产-发电及供热设备			√					
467	160108	1601080000	固定资产-水工机械设备		√	√		√	√	√	√
468	160109	1601090000	固定资产-制造及检修维护设备		√	√		√	√	√	√
469	160110	1601100000	固定资产-生产管理用工器具	√							
470	160111	1601110000	固定资产-运输设备	√							
471	160112	1601120000	固定资产-辅助生产用设备及器具	√							
472	160113	1601130000	固定资产-房屋	√							
473	160114	1601140000	固定资产-建筑物	√							
474	160115	1601150000	固定资产-土地	√							
475	160116	1601160000	固定资产-冶炼设备								√
476	160117	1601170000	固定资产-采掘设备								√
477	1602	1602000000	累计折旧	√							
478	160201	1602010000	累计折旧-输电线路		√	√					
479	160202	1602020000	累计折旧-变电设备		√	√					
480	160203	1602030000	累计折旧-配电线路及设备		√	√					√
481	160204	1602040000	累计折旧-用电计量设备		√	√					√
482	160205	1602050000	累计折旧-通讯线路及设备	√							
483	160206	1602060000	累计折旧-自动化控制设备、信息设备及仪器仪表	√							
484	160207	1602070000	累计折旧-发电及供热设备			√					
485	160208	1602080000	累计折旧-水工机械设备		√	√		√	√	√	√
486	160209	1602090000	累计折旧-制造及检修维护设备		√	√		√	√	√	√
487	160210	1602100000	累计折旧-生产管理用工器具	√							
488	160211	1602110000	累计折旧-运输设备	√							
489	160212	1602120000	累计折旧-辅助生产用设备及器具	√							
490	160213	1602130000	累计折旧-房屋	√							
491	160214	1602140000	累计折旧-建筑物	√							
492	160215	1602150000	累计折旧-冶炼设备								√
493	160216	1602160000	累计折旧-采掘设备								√
494	1603	1603000000	固定资产减值准备	√							

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
495	160301	1603010000	固定资产减值准备-输电线路		√	√					
496	160302	1603020000	固定资产减值准备-变电设备		√	√					
497	160303	1603030000	固定资产减值准备-配电线路及设备		√	√					√
498	160304	1603040000	固定资产减值准备-用电计量设备		√	√					√
499	160305	1603050000	固定资产减值准备-通讯线路及设备	√							
500	160306	1603060000	固定资产减值准备-自动化控制设备、信息设备及仪器仪表	√							
501	160307	1603070000	固定资产减值准备-发电及供热设备			√					
502	160308	1603080000	固定资产减值准备-水工机械设备		√	√		√	√	√	√
503	160309	1603090000	固定资产减值准备-制造及检修维护设备		√	√		√	√	√	√
504	160310	1603100000	固定资产减值准备-生产管理用工器具	√							
505	160311	1603110000	固定资产减值准备-运输设备	√							
506	160312	1603120000	固定资产减值准备-辅助生产用设备及器具	√							
507	160313	1603130000	固定资产减值准备-房屋	√							
508	160314	1603140000	固定资产减值准备-建筑物	√							
509	160315	1603150000	固定资产减值准备-冶炼设备								√
510	160316	1603160000	固定资产减值准备-采掘设备								√
511	1604	1604000000	在建工程	√							
512	160401	1604010000	在建工程-基建工程支出	√							
513	160402	1604020000	在建工程-技改工程支出	√							
514	160498	1604980000	在建工程-其他工程支出	√							
515	160499	1604990000	在建工程-转出	√							
516	1605	1605000000	在建工程减值准备	√							
517	160501	1605010000	在建工程减值准备-基建工程	√							
518	160502	1605020000	在建工程减值准备-技改工程	√							
519	160598	1605980000	在建工程减值准备-其他工程	√							
520	160599	1605990000	在建工程减值准备-转出	√							
521	1606	1606000000	工程物资	√							
522	160601	1606010000	工程物资-专用材料	√							
523	160602	1606020000	工程物资-专用设备	√							
524	160603	1606030000	工程物资-为生产准备的工器具	√							
525	160604	1606040000	工程物资-采购保管费	√							

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
526	160698	1606980000	工程物资-其他	√							
527	1607	1607000000	工程物资减值准备	√							
528	1608	1608000000	固定资产清理	√							
529	160801	1608010000	固定资产清理-净值	√							
530	160802	1608020000	固定资产清理-清理费用	√							
531	160803	1608030000	固定资产清理-赔偿收入	√							
532	160804	1608040000	固定资产清理-变价收入	√							
533	1609	1609000000	临时设施							√	
534	1610	1610000000	临时设施清理							√	
535	1621	1621000000	生产性生物资产								√
536	1622	1622000000	生产性生物资产累计折旧								√
537	1624	1624000000	生产性生物资产减值准备								√
538	1625	1625000000	使用权资产	√							
539	1626	1626000000	使用权资产累计折旧	√							
540	1627	1627000000	使用权资产减值准备	√							
541	1701	1701000000	无形资产	√							
542	170101	1701010000	无形资产-专利权	√							
543	170102	1701020000	无形资产-非专利技术	√							
544	170103	1701030000	无形资产-商标权	√							
545	170104	1701040000	无形资产-著作权	√							
546	170105	1701050000	无形资产-土地使用权	√							
547	170106	1701060000	无形资产-软件	√							
548	170198	1701980000	无形资产-其他	√							
549	1702	1702000000	累计摊销	√							
550	170201	1702010000	累计摊销-专利权	√							
551	170202	1702020000	累计摊销-非专利技术	√							
552	170203	1702030000	累计摊销-商标权	√							
553	170204	1702040000	累计摊销-著作权	√							
554	170205	1702050000	累计摊销-土地使用权	√							
555	170206	1702060000	累计摊销-软件	√							
556	170298	1702980000	累计摊销-其他	√							
557	1703	1703000000	无形资产减值准备	√							
558	170301	1703010000	无形资产减值准备-专利权	√							
559	170302	1703020000	无形资产减值准备-非专利技术	√							
560	170303	1703030000	无形资产减值准备-商标权	√							

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
561	170304	1703040000	无形资产减值准备-著作权	√							
562	170305	1703050000	无形资产减值准备-土地使用权	√							
563	170306	1703060000	无形资产减值准备-软件	√							
564	170398	1703980000	无形资产减值准备-其他	√							
565	1711	1711000000	商誉	√							
566	1712	1712000000	商誉减值准备	√							
567	1801	1801000000	长期待摊费用	√							
568	180101	1801010000	长期待摊费用-租入资产改良支出	√							
569	180102	1801020000	长期待摊费用-生产职工培训及提前进场费	√							
570	180103	1801030000	长期待摊费用-房屋装修费	√							
571	180198	1801980000	长期待摊费用-其他待摊费用	√							
572	1811	1811000000	递延所得税资产	√							
573	181101	1811010000	递延所得税资产-资产（信用）减值	√							
574	18110101	1811010100	递延所得税资产-资产（信用）减值-坏账准备	√							
575	18110102	1811010200	递延所得税资产-资产（信用）减值-存货跌价准备	√							
576	18110198	1811019800	递延所得税资产-资产（信用）减值-其他	√							
577	181102	1811020000	递延所得税资产-公允价值变动	√							
578	181103	1811030000	递延所得税资产-可抵扣亏损	√							
579	181104	1811040000	递延所得税资产-工资结余	√							
580	181105	1811050000	递延所得税资产-资产折旧	√							
581	181106	1811060000	递延所得税资产-资产摊销	√							
582	181107	1811070000	递延所得税资产-递延收益	√							
583	181108	1811080000	递延所得税资产-资本利得税	√							
584	181110	1811100000	递延所得税资产-广告和业务宣传费	√							
585	181111	1811110000	递延所得税资产-预计负债	√							
586	181112	1811120000	递延所得税资产-内部未实现损益	√							
587	181198	1811980000	递延所得税资产-其他	√							
588	1821	1821000000	独立账户资产				√				
589	1901	1901000000	待处理财产损溢	√							
590	190101	1901010000	待处理财产损溢-待处理流动资产损溢	√							

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
591	190102	1901020000	待处理财产损溢-待处理非流动资产损溢	√							
592	1902	1902000000	合同资产	√							
593	190201	1902010000	合同资产-应收服务收入	√							
594	190202	1902020000	合同资产-应收工程结算收入							√	
595	190203	1902030000	合同资产-应收产品销售收入					√	√		√
596	190204	1902040000	合同资产-应收商品销售收入	√							
597	190205	1902050000	合同资产-应收技术收入	√							
598	190206	1902060000	合同资产-应收勘测设计收入	√							
599	190207	1902070000	合同资产-应收其他主营收入	√							
600	190208	1902080000	合同资产-应收其他业务收入	√							
601	190209	1902090000	合同资产-外币评估	√							
602	1903	1903000000	合同资产减值准备	√							
603	1904	1904000000	合同取得成本	√							
604	1905	1905000000	合同取得成本减值准备	√							
605	1907	1907000000	合同履约成本减值准备	√							
606	1908	1908000000	应收退货成本	√							
607	1998	1998000000	其他非流动资产	√							
608	199801	1998010000	其他非流动资产-离职后福利资产	√							
609	199802	1998020000	其他非流动资产-长期信托资产				√				
610	199803	1998030000	其他非流动资产-待抵扣进项税额	√							
611	199804	1998040000	其他非流动资产-待认证进项税额	√							
612	199805	1998050000	其他非流动资产-应交增值税	√							
613	199806	1998060000	其他非流动资产-未交增值税	√							
614	199807	1998070000	其他非流动资产-增值税留抵税额	√							
615	199808	1998080000	其他非流动资产-合同资产	√							
616	199898	1998980000	其他非流动资产-其他	√							
617	1999	1999000000	一年内到期的非流动资产	√							
618	199901	1999010000	一年内到期的非流动资产-贷款				√				
619	199902	1999020000	一年内到期的非流动资产-委托贷款	√							
620	199903	1999030000	一年内到期的非流动资产-长期应收款	√							
621	199904	1999040000	一年内到期的非流动资产-贴现资产				√				
622	199907	1999070000	一年内到期的非流动资产-债权投资	√							
623	199908	1999080000	一年内到期的非流动资产-其他债权	√							

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
			投资								
624	199909	1999090000	一年内到期的非流动资产-拆出资金				√				
625	199910	1999100000	一年内到期的非流动资产-贷款减值准备				√				
626	199911	1999110000	一年内到期的非流动资产-委托贷款减值准备	√							
627	199912	1999120000	一年内到期的非流动资产-长期应收款减值准备	√							
628	199913	1999130000	一年内到期的非流动资产-贴现资产减值准备				√				
629	199916	1999160000	一年内到期的非流动资产-债权投资减值准备	√							
630	199917	1999170000	一年内到期的非流动资产-拆出资金减值准备				√				
631	199998	1999980000	一年内到期的非流动资产-其他	√							
632	2001	2001000000	短期借款	√							
633	200101	2001010000	短期借款-本金	√							
634	200104	2001040000	短期借款-利息调整	√							
635	2002	2002000000	存入保证金				√				
636	200201	2002010000	存入保证金-存入理赔保证金				√				
637	200202	2002020000	存入保证金-存入共同海损保证金				√				
638	200203	2002030000	存入保证金-存入分保保证金				√				
639	200204	2002040000	存入保证金-存入担保保证金				√				
640	200205	2002050000	存入保证金-存入自营业务交易保证金				√				
641	200298	2002980000	存入保证金-存入其他保证金				√				
642	2003	2003000000	拆入资金				√				
643	200301	2003010000	拆入资金-商业银行				√				
644	200398	2003980000	拆入资金-其他金融机构				√				
645	2011	2011000000	吸收存款				√				
646	201101	2011010000	吸收存款-活期存款				√				
647	20110101	2011010100	吸收存款-活期存款--一般账户存款				√				
648	20110102	2011010200	吸收存款-活期存款-久悬未取账户存款				√				
649	201102	2011020000	吸收存款-短期存款				√				

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
650	20110201	2011020100	吸收存款-短期存款-通知存款				√				
651	20110202	2011020200	吸收存款-短期存款-短期定期存款				√				
652	201103	2011030000	吸收存款-中长期存款				√				
653	20110301	2011030100	吸收存款-中长期存款-中长期定期存款				√				
654	2012	2012000000	同业存放				√				
655	201201	2012010000	同业存放-财务公司				√				
656	201202	2012020000	同业存放-证券公司				√				
657	201203	2012030000	同业存放-保险公司				√				
658	201204	2012040000	同业存放-信托公司				√				
659	201298	2012980000	同业存放-其他				√				
660	2021	2021000000	贴现负债				√				
661	202101	2021010000	贴现负债-银行承兑汇票				√				
662	202102	2021020000	贴现负债-商业承兑汇票				√				
663	2101	2101000000	交易性金融负债	√							
664	210101	2101010000	交易性金融负债-本金	√							
665	210102	2101020000	交易性金融负债-公允价值变动	√							
666	2102	2102000000	受托代销商品款								√
667	2111	2111000000	卖出回购金融资产款				√				
668	2201	2201000000	应付票据	√							
669	220101	2201010000	应付票据-商业承兑汇票	√							
670	220102	2201020000	应付票据-银行承兑汇票	√							
671	2202	2202000000	应付账款	√							
672	220201	2202010000	应付账款-往来统驭	√							
673	220202	2202020000	应付账款-应付暂估款	√							
674	220203	2202030000	应付账款-外币评估	√							
675	2203	2203000000	预收账款	√							
676	220301	2203010000	预收账款-往来统驭	√							
677	2205	2205000000	预收保费				√				
678	220501	2205010000	预收保费-无单				√				
679	220502	2205020000	预收保费-有单				√				
680	220503	2205030000	预收保费-团体				√				
681	220504	2205040000	预收保费-个人				√				
682	2206	2206000000	应付手续费及佣金				√				
683	2207	2207000000	应付期货保证金				√				

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
684	220701	2207010000	应付期货保证金-应付货币保证金				√				
685	220702	2207020000	应付期货保证金-应付质押保证金				√				
686	2208	2208000000	应付赔付款				√				
687	220801	2208010000	应付赔付款-赔款支出				√				
688	220802	2208020000	应付赔付款-赔款费用				√				
689	22080201	2208020100	应付赔付款-赔款费用-检验费				√				
690	22080202	2208020200	应付赔付款-赔款费用-查勘费				√				
691	22080203	2208020300	应付赔付款-赔款费用-施救费				√				
692	22080204	2208020400	应付赔付款-赔款费用-诉讼费				√				
693	22080205	2208020500	应付赔付款-赔款费用-代理费				√				
694	22080206	2208020600	应付赔付款-赔款费用-共损救助				√				
695	22080207	2208020700	应付赔付款-赔款费用-公估费				√				
696	22080208	2208020800	应付赔付款-赔款费用-法律费				√				
697	22080298	2208029800	应付赔付款-赔款费用-其他				√				
698	220803	2208030000	应付赔付款-交强险垫付款				√				
699	220804	2208040000	应付赔付款-退保金				√				
700	220805	2208050000	应付赔付款-满期给付				√				
701	220806	2208060000	应付赔付款-年金给付				√				
702	220807	2208070000	应付赔付款-死伤医疗给付				√				
703	220808	2208080000	应付赔付款-保户红利				√				
704	220898	2208980000	应付赔付款-其他				√				
705	2209	2209000000	应付业务支出				√				
706	220901	2209010000	应付业务支出-结算利息				√				
707	220902	2209020000	应付业务支出-暂收退费				√				
708	220903	2209030000	应付业务支出-退保费				√				
709	220904	2209040000	应付业务支出-应付保户质押贷款				√				
710	220905	2209050000	应付业务支出-溢交退费				√				
711	220906	2209060000	应付业务支出-预收退费				√				
712	220907	2209070000	应付业务支出-预付赔付款				√				
713	220908	2209080000	应付业务支出-内部转账				√				
714	220998	2209980000	应付业务支出-其他				√				
715	2211	2211000000	应付职工薪酬	√							
716	221101	2211010000	应付职工薪酬-工资	√							
717	221102	2211020000	应付职工薪酬-职工福利费	√							

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
718	221103	2211030000	应付职工薪酬-工会经费	√							
719	221104	2211040000	应付职工薪酬-职工教育经费	√							
720	221105	2211050000	应付职工薪酬-辞退福利	√							
721	221106	2211060000	应付职工薪酬-股份支付	√							
722	221107	2211070000	应付职工薪酬-职工奖励及福利基金	√							
723	221109	2211090000	应付职工薪酬-住房公积金	√							
724	221110	2211100000	应付职工薪酬-设定受益计划离职后福利	√							
725	221111	2211110000	应付职工薪酬-其他短期薪酬	√							
726	221112	2211120000	应付职工薪酬-其他长期职工福利	√							
727	221113	2211130000	应付职工薪酬-劳务派遣费	√							
728	221114	2211140000	应付职工薪酬-临时用工薪酬	√							
729	221115	2211150000	应付职工薪酬-农电用工薪酬		√						
730	221117	2211170000	应付职工薪酬-特殊工种保险费	√							
731	221118	2211180000	应付职工薪酬-社会保险费	√							
732	22111801	2211180100	应付职工薪酬-社会保险费-设定提存计划离职后福利	√							
733	2211180101	2211180101	应付职工薪酬-社会保险费-设定提存计划离职后福利-基本养老保险	√							
734	2211180102	2211180102	应付职工薪酬-社会保险费-设定提存计划离职后福利-企业年金	√							
735	2211180103	2211180103	应付职工薪酬-社会保险费-设定提存计划离职后福利-失业保险费	√							
736	22111802	2211180200	应付职工薪酬-社会保险费-基本医疗保险费	√							
737	22111803	2211180300	应付职工薪酬-社会保险费-补充医疗保险费	√							
738	22111804	2211180400	应付职工薪酬-社会保险费-工伤保险费	√							
739	22111805	2211180500	应付职工薪酬-社会保险费-生育保险费	√							
740	2221	2221000000	应交税费	√							
741	222101	2221010000	应交税费-应交增值税	√							
742	22210101	2221010100	应交税费-应交增值税-销项税额	√							
743	22210102	2221010200	应交税费-应交增值税-进项税额	√							
744	22210103	2221010300	应交税费-应交增值税-进项税额转	√							

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
			出								
745	22210104	2221010400	应交税费-应交增值税-已交税金	√							
746	22210105	2221010500	应交税费-应交增值税-出口退税	√							
747	22210106	2221010600	应交税费-应交增值税-出口抵减内销产品应纳税额	√							
748	22210107	2221010700	应交税费-应交增值税-减免税款	√							
749	22210108	2221010800	应交税费-应交增值税-销项税额抵减	√							
750	22210109	2221010900	应交税费-应交增值税-预征税额		√		√				
751	22210197	2221019700	应交税费-应交增值税-转出多交增值税	√							
752	22210198	2221019800	应交税费-应交增值税-转出未交增值税	√							
753	22210199	2221019900	应交税费-应交增值税-增值税列转	√							
754	2221019901	2221019901	应交税费-应交增值税-增值税列转-销项税额	√							
755	2221019902	2221019902	应交税费-应交增值税-增值税列转-进项税额	√							
756	2221019903	2221019903	应交税费-应交增值税-增值税列转-进项税额转出	√							
757	2221019904	2221019904	应交税费-应交增值税-增值税列转-已交税金	√							
758	2221019905	2221019905	应交税费-应交增值税-增值税列转-减免税款	√							
759	2221019906	2221019906	应交税费-应交增值税-增值税列转-预征税额	√							
760	222102	2221020000	应交税费-未交增值税	√							
761	222104	2221040000	应交税费-应交消费税		√	√		√	√	√	√
762	222105	2221050000	应交税费-应交资源税		√	√		√	√	√	√
763	222106	2221060000	应交税费-应交企业所得税	√							
764	222107	2221070000	应交税费-应交土地增值税	√							
765	222108	2221080000	应交税费-应交城市维护建设税	√							
766	222109	2221090000	应交税费-应交房产税	√							
767	222110	2221100000	应交税费-应交城镇土地使用税	√							
768	222111	2221110000	应交税费-应交车船税	√							
769	222112	2221120000	应交税费-应交印花税	√							

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
770	222113	2221130000	应交税费-应交耕地占用税		√	√		√	√	√	√
771	222114	2221140000	应交税费-应交契税	√							
772	222115	2221150000	应交税费-代扣代缴个人所得税	√							
773	222116	2221160000	应交税费-应交教育费附加	√							
774	222117	2221170000	应交税费-应交地方教育费附加	√							
775	222118	2221180000	应交税费-应交文化事业建设费	√							
776	222119	2221190000	应交税费-应交关税	√							
777	222120	2221200000	应交税费-应交代扣代缴税费	√							
778	222121	2221210000	应交税费-地方水利建设基金	√							
779	222123	2221230000	应交税费-待抵扣进项税额	√							
780	222124	2221240000	应交税费-预交增值税	√							
781	222125	2221250000	应交税费-待认证进项税额	√							
782	222126	2221260000	应交税费-简易计税	√							
783	222127	2221270000	应交税费-转让金融商品应交增值税	√							
784	222128	2221280000	应交税费-代扣代交增值税	√							
785	222129	2221290000	应交税费-待转销项税额	√							
786	222130	2221300000	应交税费-增值税留抵税额	√							
787	222198	2221980000	应交税费-应交其他税费	√							
788	2231	2231000000	应付利息	√							
789	223101	2231010000	应付利息-应付借款利息	√							
790	223102	2231020000	应付利息-应付存款利息				√				
791	223103	2231030000	应付利息-拆入资金利息				√				
792	223106	2231060000	应付利息-未确认融资费用	√							
793	223107	2231070000	应付利息-贴现利息	√							
794	223199	2231990000	应付利息-其他负债利息				√				
795	2232	2232000000	应付股利	√							
796	2241	2241000000	其他应付款	√							
797	224101	2241010000	其他应付款-往来统驭	√							
798	224102	2241020000	其他应付款-一般总账	√							
799	224103	2241030000	其他应付款-外币评估	√							
800	2242	2242000000	其他应交款	√							
801	2243	2243000000	内部往来	√							
802	2249	2249000000	其他流动负债	√							
803	224901	2249010000	其他流动负债-短期信托负债				√				
804	224902	2249020000	其他流动负债-待转销项税额	√							

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
805	224998	2249980000	其他流动负债-其他	√							
806	2251	2251000000	应付保单红利				√				
807	2261	2261000000	应付分保账款				√				
808	226101	2261010000	应付分保账款-分出保费				√				
809	22610101	2261010100	应付分保账款-分出保费-合同				√				
810	2261010101	2261010101	应付分保账款-分出保费-合同-比例				√				
811	2261010102	2261010102	应付分保账款-分出保费-合同-超赔				√				
812	22610102	2261010200	应付分保账款-分出保费-临分				√				
813	2261010201	2261010201	应付分保账款-分出保费-临分-比例				√				
814	2261010202	2261010202	应付分保账款-分出保费-临分-超赔				√				
815	226102	2261020000	应付分保账款-存入分保保证金				√				
816	22610201	2261020100	应付分保账款-存入分保保证金-合同				√				
817	2261020101	2261020101	应付分保账款-存入分保保证金-合同-比例				√				
818	2261020102	2261020102	应付分保账款-存入分保保证金-合同-超赔				√				
819	22610202	2261020200	应付分保账款-存入分保保证金-临分				√				
820	2261020201	2261020201	应付分保账款-存入分保保证金-临分-比例				√				
821	2261020202	2261020202	应付分保账款-存入分保保证金-临分-超赔				√				
822	226103	2261030000	应付分保账款-存入分保保证金利息				√				
823	22610301	2261030100	应付分保账款-存入分保保证金利息-合同				√				
824	2261030101	2261030101	应付分保账款-存入分保保证金利息-合同-比例				√				
825	2261030102	2261030102	应付分保账款-存入分保保证金利息-合同-超赔				√				
826	22610302	2261030200	应付分保账款-存入分保保证金利息-临分				√				
827	2261030201	2261030201	应付分保账款-存入分保保证金利息-临分-比例				√				
828	2261030202	2261030202	应付分保账款-存入分保保证金利息-临分-超赔				√				

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
829	226104	2261040000	应付分保账款-分保费用支出				√				
830	22610401	2261040100	应付分保账款-分保费用支出-合同				√				
831	2261040101	2261040101	应付分保账款-分保费用支出-合同-比例				√				
832	2261040102	2261040102	应付分保账款-分保费用支出-合同-超赔				√				
833	22610402	2261040200	应付分保账款-分保费用支出-临分				√				
834	2261040201	2261040201	应付分保账款-分保费用支出-临分-比例				√				
835	2261040202	2261040202	应付分保账款-分保费用支出-临分-超赔				√				
836	226105	2261050000	应付分保账款-分保赔款支出				√				
837	22610501	2261050100	应付分保账款-分保赔款支出-合同				√				
838	2261050101	2261050101	应付分保账款-分保赔款支出-合同-比例				√				
839	2261050102	2261050102	应付分保账款-分保赔款支出-合同-超赔				√				
840	22610502	2261050200	应付分保账款-分保赔款支出-临分				√				
841	2261050201	2261050201	应付分保账款-分保赔款支出-临分-比例				√				
842	2261050202	2261050202	应付分保账款-分保赔款支出-临分-超赔				√				
843	226106	2261060000	应付分保账款-预估分出保费				√				
844	22610601	2261060100	应付分保账款-预估分出保费-合同				√				
845	2261060101	2261060101	应付分保账款-预估分出保费-合同-比例				√				
846	2261060102	2261060102	应付分保账款-预估分出保费-合同-超赔				√				
847	22610602	2261060200	应付分保账款-预估分出保费-临分				√				
848	2261060201	2261060201	应付分保账款-预估分出保费-临分-比例				√				
849	2261060202	2261060202	应付分保账款-预估分出保费-临分-超赔				√				
850	226198	2261980000	应付分保账款-其他				√				
851	2311	2311000000	代理买卖证券款				√				

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
852	2312	2312000000	代理承销证券款				√				
853	2313	2313000000	代理兑付证券款				√				
854	2314	2314000000	代理业务负债				√				
855	231401	2314010000	代理业务负债-委托存款				√				
856	231402	2314020000	代理业务负债-受托投资				√				
857	231498	2314980000	代理业务负债-其他				√				
858	23149801	2314980100	代理业务负债-其他-委贷利息				√				
859	23149898	2314989800	代理业务负债-其他-其他				√				
860	2315	2315000000	信用交易代理买卖证券款				√				
861	2401	2401000000	递延收益	√							
862	240101	2401010000	递延收益-政府补助	√							
863	240102	2401020000	递延收益-技术开发费	√							
864	240103	2401030000	递延收益-未实现售后租回损益	√							
865	240198	2401980000	递延收益-其他	√							
866	24019801	2401980100	递延收益-其他-一般总账	√							
867	24019802	2401980200	递延收益-其他-资产统驭	√							
868	2501	2501000000	长期借款	√							
869	250101	2501010000	长期借款-本金	√							
870	250102	2501020000	长期借款-应计利息	√							
871	250103	2501030000	长期借款-利息调整	√							
872	250104	2501040000	长期借款-汇兑损益	√							
873	2502	2502000000	应付债券	√							
874	250201	2502010000	应付债券-面值	√							
875	250202	2502020000	应付债券-利息调整	√							
876	250203	2502030000	应付债券-应计利息	√							
877	2503	2503000000	租赁负债	√							
878	250301	2503010000	租赁负债-未确认融资费用	√							
879	250302	2503020000	租赁负债-租赁付款额	√							
880	2504	2504000000	继续涉入负债	√							
881	2601	2601000000	未到期责任准备金				√				
882	2602	2602000000	保险责任准备金				√				
883	260201	2602010000	保险责任准备金-未决赔款准备金				√				
884	26020101	2602010100	保险责任准备金-未决赔款准备金-已发生已报告				√				
885	2602010101	2602010101	保险责任准备金-未决赔款准备金-				√				

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
			已发生已报告-短期健康险								
886	2602010102	2602010102	保险责任准备金-未决赔款准备金-已发生已报告-意外伤害险				√				
887	2602010103	2602010103	保险责任准备金-未决赔款准备金-已发生已报告-直接				√				
888	2602010104	2602010104	保险责任准备金-未决赔款准备金-已发生已报告-分入				√				
889	26020102	2602010200	保险责任准备金-未决赔款准备金-已发生未报告				√				
890	2602010201	2602010201	保险责任准备金-未决赔款准备金-已发生未报告-直接				√				
891	2602010202	2602010202	保险责任准备金-未决赔款准备金-已发生未报告-分入				√				
892	2602010203	2602010203	保险责任准备金-未决赔款准备金-已发生未报告-短期健康险				√				
893	2602010204	2602010204	保险责任准备金-未决赔款准备金-已发生未报告-意外伤害险				√				
894	26020103	2602010300	保险责任准备金-未决赔款准备金-理赔费用				√				
895	2602010301	2602010301	保险责任准备金-未决赔款准备金-理赔费用-直接				√				
896	2602010302	2602010302	保险责任准备金-未决赔款准备金-理赔费用-分入				√				
897	2602010303	2602010303	保险责任准备金-未决赔款准备金-理赔费用-短期健康险				√				
898	2602010304	2602010304	保险责任准备金-未决赔款准备金-理赔费用-意外伤害险				√				
899	260202	2602020000	保险责任准备金-寿险责任准备金				√				
900	260203	2602030000	保险责任准备金-长期健康险责任准备金				√				
901	260204	2602040000	保险责任准备金-农险保费准备金				√				
902	260205	2602050000	保险责任准备金-巨灾风险保费准备金				√				
903	26020501	2602050100	保险责任准备金-巨灾风险保费准备金-分出				√				
904	26020502	2602050200	保险责任准备金-巨灾风险保费准备金-分入				√				

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
905	26020503	2602050300	保险责任准备金-巨灾风险保费准备金-原保险				√				
906	26020504	2602050400	保险责任准备金-巨灾风险保费准备金-转分出				√				
907	2605	2605000000	期货风险准备金				√				
908	2611	2611000000	保户储金及投资款				√				
909	261101	2611010000	保户储金及投资款-保户储金				√				
910	261102	2611020000	保户储金及投资款-保户投资款				√				
911	2612	2612000000	合同负债	√							
912	261201	2612010000	合同负债-预收电费款		√	√					
913	261202	2612020000	合同负债-代征基金附加		√						
914	261203	2612030000	合同负债-待转销项税额	√							
915	261204	2612040000	合同负债-预收其他主营业务收入款	√							
916	261205	2612050000	合同负债-预收产品销售收入款					√	√		√
917	261206	2612060000	合同负债-预收商品收入款	√							
918	261207	2612070000	合同负债-预收技术收入款	√							
919	261208	2612080000	合同负债-预收勘测设计收入款							√	
920	261209	2612090000	合同负债-预收工程收入款							√	
921	261210	2612100000	合同负债-预收其他业务收入款	√							
922	261211	2612110000	合同负债-预收服务收入款	√							
923	261212	2612120000	合同负债-外币评估	√							
924	261211	2612110099	合同负债-其他	√							
925	2613	2613000000	应付短期融资款				√				
926	261301	2613010000	应付短期融资款-收益凭证				√				
927	261302	2613020000	应付短期融资款-短期融资款				√				
928	261398	2613980000	应付短期融资款-其他				√				
929	2621	2621000000	独立账户负债				√				
930	2701	2701000000	长期应付款	√							
931	270101	2701010000	长期应付款-往来统驭	√							
932	2702	2702000000	未确认融资费用	√							
933	270201	2702010000	未确认融资费用-融资销售	√							
934	270202	2702020000	未确认融资费用-辞退福利	√							
935	270203	2702030000	未确认融资费用-弃置义务	√							
936	270298	2702980000	未确认融资费用-其他	√							
937	2703	2703000000	长期应付职工薪酬	√							

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
938	270301	2703010000	长期应付职工薪酬-工资	√							
939	270302	2703020000	长期应付职工薪酬-设定受益计划离职后福利	√							
940	270303	2703030000	长期应付职工薪酬-辞退福利	√							
941	270304	2703040000	长期应付职工薪酬-其他长期职工福利	√							
942	2711	2711000000	专项应付款	√							
943	271101	2711010000	专项应付款-国家专项拨款	√							
944	271198	2711980000	专项应付款-其他专项应付款	√							
945	2801	2801000000	预计负债	√							
946	280101	2801010000	预计负债-对外担保	√							
947	280102	2801020000	预计负债-未决诉讼	√							
948	280103	2801030000	预计负债-质量保证	√							
949	280104	2801040000	预计负债-重组义务	√							
950	280105	2801050000	预计负债-亏损性合同	√							
951	280106	2801060000	预计负债-资产弃置义务	√							
952	280107	2801070000	预计负债-预计离职后福利	√							
953	280108	2801080000	预计负债-应付退货款	√							
954	280109	2801090000	预计负债-租赁复原成本	√							
955	280198	2801980000	预计负债-其他	√							
956	2901	2901000000	递延所得税负债	√							
957	290101	2901010000	递延所得税负债-公允价值变动	√							
958	290102	2901020000	递延所得税负债-特许经营权业务	√							
959	290103	2901030000	递延所得税负债-预提境外分红所得税	√							
960	290198	2901980000	递延所得税负债-其他	√							
961	2997	2997000000	持有待售负债	√							
962	2998	2998000000	其他非流动负债	√							
963	299801	2998010000	其他非流动负债-长期信托负债				√				
964	299802	2998020000	其他非流动负债-待转销项税额	√							
965	229803	2998030000	其他非流动负债-合同负债	√							
966	299898	2998980000	其他非流动负债-其他	√							
967	2999	2999000000	一年内到期的非流动负债	√							
968	299901	2999010000	一年内到期的非流动负债-长期借款	√							
969	299902	2999020000	一年内到期的非流动负债-应付债券	√							

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
970	299903	2999030000	一年内到期的非流动负债-长期应付款	√							
971	299904	2999040000	一年内到期的非流动负债-专项应付款	√							
972	299905	2999050000	一年内到期的非流动负债-递延收益	√							
973	299906	2999060000	一年内到期的非流动负债-租赁负债	√							
974	299998	2999980000	一年内到期的非流动负债-其他	√							
975	3002	3002000000	货币兑换				√				
976	300201	3002010000	货币兑换-结汇				√				
977	30020101	3002010100	货币兑换-结汇-客户结汇				√				
978	30020102	3002010200	货币兑换-结汇-自身结汇				√				
979	30020103	3002010300	货币兑换-结汇-平补结汇				√				
980	300202	3002020000	货币兑换-售汇				√				
981	30020201	3002020100	货币兑换-售汇-客户售汇				√				
982	30020202	3002020200	货币兑换-售汇-自身售汇				√				
983	30020203	3002020300	货币兑换-售汇-平补售汇				√				
984	300298	3002980000	货币兑换-其他				√				
985	3101	3101000000	衍生工具				√	√			
986	310101	3101010000	衍生工具-衍生金融资产				√	√			
987	310102	3101020000	衍生工具-衍生金融负债				√	√			
988	3201	3201000000	套期工具				√				
989	320101	3201010000	套期工具-利率衍生工具				√				
990	32010101	3201010100	套期工具-利率衍生工具-成本				√				
991	32010102	3201010200	套期工具-利率衍生工具-公允价值变动				√				
992	320102	3201020000	套期工具-货币衍生工具				√				
993	32010201	3201020100	套期工具-货币衍生工具-成本				√				
994	32010202	3201020200	套期工具-货币衍生工具-公允价值变动				√				
995	320103	3201030000	套期工具-权益衍生工具				√				
996	32010301	3201030100	套期工具-权益衍生工具-成本				√				
997	32010302	3201030200	套期工具-权益衍生工具-公允价值变动				√				

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
998	320104	3201040000	套期工具-信用衍生工具				√				
999	32010401	3201040100	套期工具-信用衍生工具-成本				√				
1000	32010402	3201040200	套期工具-信用衍生工具-公允价值变动				√				
1001	320198	3201980000	套期工具-其他衍生工具				√				
1002	32019801	3201980100	套期工具-其他衍生工具-成本				√				
1003	32019802	3201980200	套期工具-其他衍生工具-公允价值变动				√				
1004	3202	3202000000	被套期项目				√				
1005	320201	3202010000	被套期项目-债权投资				√				
1006	320202	3202020000	被套期项目-贷款和应收款				√				
1007	32020201	3202020100	被套期项目-贷款和应收款-短期借款				√				
1008	32020202	3202020200	被套期项目-贷款和应收款-长期借款				√				
1009	320203	3202030000	被套期项目-交易性金融资产				√				
1010	32020301	3202030100	被套期项目-交易性金融资产-成本				√				
1011	32020302	3202030200	被套期项目-交易性金融资产-公允价值变动				√				
1012	4001	4001000000	实收资本（股本）	√							
1013	400101	4001010000	实收资本（股本）-国家资本	√							
1014	400102	4001020000	实收资本（股本）-集体资本	√							
1015	400103	4001030000	实收资本（股本）-民营资本	√							
1016	40010301	4001030100	实收资本（股本）-民营资本-个人资本	√							
1017	40010398	4001039800	实收资本（股本）-民营资本-其他	√							
1018	400104	4001040000	实收资本（股本）-外商资本	√							
1019	400105	4001050000	实收资本（股本）-国有法人资本	√							
1020	4002	4002000000	资本公积	√							
1021	400201	4002010000	资本公积-原制度资本公积转入	√							
1022	400202	4002020000	资本公积-资本（股本）溢价	√							
1023	400203	4002030000	资本公积-无偿调入资产	√							
1024	400204	4002040000	资本公积-无偿调出资产	√							
1025	400207	4002070000	资本公积-被投资单位其他权益变动	√							
1026	400212	4002120000	资本公积-股份支付	√							

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
1027	400213	4002130000	资本公积-专项拨款	√							
1028	400215	4002150000	资本公积-接收用户资产	√							
1029	400216	4002160000	资本公积-政府搬迁补偿款结余	√							
1030	400298	4002980000	资本公积-其他	√							
1031	4003	4003000000	其他权益工具	√							
1032	400301	4003010000	其他权益工具-优先股	√							
1033	400302	4003020000	其他权益工具-永续债	√							
1034	4004	4004000000	其他综合收益	√							
1035	400403	4004030000	其他综合收益-投资性房地产转换	√							
1036	40040301	4004030100	其他综合收益-投资性房地产转换-利得或损失	√							
1037	40040302	4004030200	其他综合收益-投资性房地产转换-所得税	√							
1038	400404	4004040000	其他综合收益-现金流量及境外经营净投资有效套期	√							
1039	40040401	4004040100	其他综合收益-现金流量及境外经营净投资有效套期-利得或损失	√							
1040	40040402	4004040200	其他综合收益-现金流量及境外经营净投资有效套期-所得税	√							
1041	400405	4004050000	其他综合收益-外币报表折算差额	√							
1042	40040501	4004050100	其他综合收益-外币报表折算差额-利得或损失	√							
1043	40040502	4004050200	其他综合收益-外币报表折算差额-所得税	√							
1044	400406	4004060000	其他综合收益-设定受益计划净负债或净资产变动	√							
1045	40040601	4004060100	其他综合收益-设定受益计划净负债或净资产变动-利得或损失	√							
1046	40040602	4004060200	其他综合收益-设定受益计划净负债或净资产变动-所得税	√							
1047	400407	4004070000	其他综合收益-权益法能重分计入损益部分	√							
1048	400408	4004080000	其他综合收益-权益法不能重分计入损益部分	√							
1049	400409	4004090000	其他综合收益-其他事项	√							
1050	40040901	4004090100	其他综合收益-其他事项-利得或损失	√							

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
1051	40040902	4004090200	其他综合收益-其他事项-所得税	√							
1052	400410	4004100000	其他综合收益-其他债权投资公允价值变动	√							
1053	40041001	4004100100	其他综合收益-其他债权投资公允价值变动-利得或损失	√							
1054	40041002	4004100200	其他综合收益-其他债权投资公允价值变动-所得税	√							
1055	400411	4004110000	其他综合收益-其他权益工具投资公允价值变动	√							
1056	40041101	4004110100	其他综合收益-其他权益工具投资公允价值变动-利得或损失	√							
1057	40041102	4004110200	其他综合收益-其他权益工具投资公允价值变动-所得税	√							
1058	400412	4004120000	其他综合收益-信用减值准备	√							
1059	40041201	4004120100	其他综合收益-信用减值准备-减值准备	√							
1060	40041202	4004120200	其他综合收益-信用减值准备-所得税	√							
1061	400413	4004130000	其他综合收益-套期损益				√				
1062	400414	4004140000	其他综合收益-套期成本				√				
1063	400412	4004150000	其他综合收益-套期储备				√				
1064	4101	4101000000	盈余公积	√							
1065	410101	4101010000	盈余公积-法定盈余公积	√							
1066	41010101	4101010100	盈余公积-法定盈余公积-提取法定盈余公积	√							
1067	41010105	4101010500	盈余公积-法定盈余公积-弥补亏损	√							
1068	41010106	4101010600	盈余公积-法定盈余公积-转增资本	√							
1069	41010198	4101019800	盈余公积-法定盈余公积-其他	√							
1070	410102	4101020000	盈余公积-任意盈余公积	√							
1071	410198	4101980000	盈余公积-其他	√							
1072	41019801	4101980100	盈余公积-其他-外汇资本准备金	√							
1073	41019898	4101989800	盈余公积-其他-其他	√							
1074	4102	4102000000	一般风险准备				√				
1075	410201	4102010000	一般风险准备-营运风险准备				√				
1076	410202	4102020000	一般风险准备-交易风险准备				√				
1077	410203	4102030000	一般风险准备-信托赔偿准备				√				

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
1078	410204	4102040000	一般风险准备-信托业务风险准备				√				
1079	410205	4102050000	一般风险准备-农险大灾风险利润准备				√				
1080	410206	4102060000	一般风险准备-基金风险准备金				√				
1081	410298	4102980000	一般风险准备-其他				√				
1082	4103	4103000000	本年利润	√							
1083	4104	4104000000	利润分配	√							
1084	410401	4104010000	利润分配-未分配利润	√							
1085	410402	4104020000	利润分配-提取法定盈余公积	√							
1086	410403	4104030000	利润分配-提取任意盈余公积	√							
1087	410404	4104040000	利润分配-应付现金股利或利润	√							
1088	410405	4104050000	利润分配-盈余公积补亏	√							
1089	410406	4104060000	利润分配-转作股本的股利	√							
1090	410407	4104070000	利润分配-提取一般风险准备	√							
1091	410408	4104080000	利润分配-提取农险利润准备				√				
1092	410409	4104090000	利润分配-农险大灾准备金投资收益				√				
1093	410498	4104980000	利润分配-其他	√							
1094	4201	4201000000	库存股	√							
1095	4301	4301000000	专项储备							√	
1096	430101	4301010000	专项储备-安全费							√	
1097	43010101	4301010100	专项储备-安全费-计提数							√	
1098	43010102	4301010200	专项储备-安全费-使用数							√	
1099	430198	4301980000	专项储备-其他专项储备							√	
1100	4902	4902000000	少数股东权益	√							
1101	5001	5001000000	生产成本		√	√		√	√		√
1102	50010A	50010A0000	生产成本-输配电成本项目		√						
1103	50010A01	50010A0100	生产成本-输配电成本项目-10kV 及以下（含 20kV）		√						
1104	50010A0101	50010A0101	生产成本-输配电成本项目-10kV 及以下（含 20kV）-固定资产折旧		√						
1105	50010A0102	50010A0102	生产成本-输配电成本项目-10kV 及以下（含 20kV）-材料费		√						
1106	50010A0103	50010A0103	生产成本-输配电成本项目-10kV 及以下（含 20kV）-人工费		√						

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
1107	50010A0104	50010A0104	生产成本-输配电成本项目-10kV 及以下（含 20kV）-其他运营费用		√						
1108	50010A0199	50010A0199	生产成本-输配电成本项目-10kV 及以下（含 20kV）-结转		√						
1109	50010A02	50010A0200	生产成本-输配电成本项目-35kV		√						
1110	50010A0201	50010A0201	生产成本-输配电成本项目-35kV-固定资产折旧		√						
1111	50010A0202	50010A0202	生产成本-输配电成本项目-35kV-材料费		√						
1112	50010A0203	50010A0203	生产成本-输配电成本项目-35kV-人工费		√						
1113	50010A0204	50010A0204	生产成本-输配电成本项目-35kV-其他运营费用		√						
1114	50010A0299	50010A0299	生产成本-输配电成本项目-35kV-结转		√						
1115	50010A03	50010A0300	生产成本-输配电成本项目-110kV（66kV）		√						
1116	50010A0301	50010A0301	生产成本-输配电成本项目-110kV（66kV）-固定资产折旧		√						
1117	50010A0302	50010A0302	生产成本-输配电成本项目-110kV（66kV）-材料费		√						
1118	50010A0303	50010A0303	生产成本-输配电成本项目-110kV（66kV）-人工费		√						
1119	50010A0304	50010A0304	生产成本-输配电成本项目-110kV（66kV）-其他运营费用		√						
1120	50010A0399	50010A0399	生产成本-输配电成本项目-110kV（66kV）-结转		√						
1121	50010A04	50010A0400	生产成本-输配电成本项目-220kV（330kV）		√						
1122	50010A0401	50010A0401	生产成本-输配电成本项目-220kV（330kV）-固定资产折旧		√						
1123	50010A0402	50010A0402	生产成本-输配电成本项目-220kV（330kV）-材料费		√						
1124	50010A0403	50010A0403	生产成本-输配电成本项目-220kV（330kV）-人工费		√						
1125	50010A0404	50010A0404	生产成本-输配电成本项目-220kV		√						

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
			（330kV）-其他运营费用								
1126	50010A0499	50010A0499	生产成本-输配电成本项目-220kV（330kV）-结转		√						
1127	50010A05	50010A0500	生产成本-输配电成本项目-500kV及以上		√						
1128	50010A0501	50010A0501	生产成本-输配电成本项目-500kV及以上-固定资产折旧		√						
1129	50010A0502	50010A0502	生产成本-输配电成本项目-500kV及以上-材料费		√						
1130	50010A0503	50010A0503	生产成本-输配电成本项目-500kV及以上-人工费		√						
1131	50010A0504	50010A0504	生产成本-输配电成本项目-500kV及以上-其他运营费用		√						
1132	50010A0599	50010A0599	生产成本-输配电成本项目-500kV及以上-结转		√						
1133	500101	5001010000	生产成本-购电成本		√						
1134	50010101	5001010100	生产成本-购电成本-系统外购电		√						
1135	50010102	5001010200	生产成本-购电成本-系统内购电		√						
1136	500102	5001020000	生产成本-自营材料费		√						√
1137	500103	5001030000	生产成本-外包材料费		√						
1138	500104	5001040000	生产成本-外包检修费		√						
1139	500105	5001050000	生产成本-折旧费		√	√			√		√
1140	500106	5001060000	生产成本-输电费		√	√					
1141	500107	5001070000	生产成本-委托运行维护费		√	√			√		√
1142	500108	5001080000	生产成本-工资		√	√			√		√
1143	500109	5001090000	生产成本-工会经费		√	√			√		√
1144	500110	5001100000	生产成本-职工教育经费		√	√			√		√
1145	500111	5001110000	生产成本-社会保险费		√	√			√		√
1146	50011101	5001110100	生产成本-社会保险费-设定提存计划离职后福利		√	√			√		√
1147	5001110101	5001110101	生产成本-社会保险费-设定提存计划离职后福利-基本养老保险费		√	√			√		√
1148	5001110102	5001110102	生产成本-社会保险费-设定提存计划离职后福利-企业年金		√	√			√		√

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
1149	5001110103	5001110103	生产成本-社会保险费-设定提存计划离职后福利-失业保险费		√	√			√		√
1150	50011102	5001110200	生产成本-社会保险费-基本医疗保险费		√	√			√		√
1151	50011103	5001110300	生产成本-社会保险费-补充医疗保险费		√	√			√		√
1152	50011104	5001110400	生产成本-社会保险费-工伤保险费		√	√			√		√
1153	50011105	5001110500	生产成本-社会保险费-生育保险费		√	√			√		√
1154	500112	5001120000	生产成本-住房公积金		√	√			√		√
1155	500113	5001130000	生产成本-职工福利费		√	√			√		√
1156	500114	5001140000	生产成本-设定受益计划离职后福利		√	√			√		√
1157	500115	5001150000	生产成本-其他短期薪酬		√	√			√		√
1158	500116	5001160000	生产成本-其他长期职工福利		√	√			√		√
1159	500117	5001170000	生产成本-临时用工薪酬		√	√			√		√
1160	500118	5001180000	生产成本-劳务派遣费		√	√			√		√
1161	500119	5001190000	生产成本-财产保险费		√	√			√		√
1162	500120	5001200000	生产成本-办公费		√	√			√		√
1163	500121	5001210000	生产成本-差旅费		√	√			√		√
1164	500122	5001220000	生产成本-劳动保护费		√	√			√		√
1165	500123	5001230000	生产成本-会议费		√	√			√		√
1166	500124	5001240000	生产成本-水电费		√	√			√		√
1167	500125	5001250000	生产成本-电力设施保护费		√						
1168	500126	5001260000	生产成本-租赁费		√	√			√		√
1169	500127	5001270000	生产成本-安全费		√	√			√		√
1170	500128	5001280000	生产成本-地方政府收费		√	√			√		√
1171	500129	5001290000	生产成本-无形资产摊销		√	√			√		√
1172	500130	5001300000	生产成本-低值易耗品摊销		√	√			√		√
1173	500131	5001310000	生产成本-环境保护费						√		√
1174	500132	5001320000	生产成本-车辆使用费		√	√			√		√
1175	500133	5001330000	生产成本-非供电企业材料费						√		√
1176	500134	5001340000	生产成本-燃料费			√					
1177	500135	5001350000	生产成本-购入电力费			√					
1178	500136	5001360000	生产成本-修理费			√			√		√
1179	500138	5001380000	生产成本-委托加工及制作费						√		√
1180	500139	5001390000	生产成本-业务外包成本						√		√

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
1181	500140	5001400000	生产成本-零星修缮费		√	√			√		√
1182	500141	5001410000	生产成本-水费			√			√		
1183	500142	5001420000	生产成本-设备检测费		√	√			√		√
1184	500143	5001430000	生产成本-安装调试费						√		√
1185	500144	5001440000	生产成本-废品损失						√		
1186	500145	5001450000	生产成本-停工损失						√		
1187	500146	5001460000	生产成本-客户培训费						√		
1188	500149	5001490000	生产成本-劳务服务费						√		
1189	500150	5001500000	生产成本-在制品						√		
1190	500148	5001480000	生产成本-制造（施工间接）费用分摊						√		√
1191	500179	5001790000	生产成本-包装费						√		√
1192	500182	5001820000	生产成本-服务费		√	√			√		√
1193	500190	5001900000	生产成本-运输费						√		√
1194	500198	5001980000	生产成本-其他费用		√	√			√		√
1195	500199	5001990000	生产成本-生产成本结转		√	√			√		√
1196	5002	5002000000	合同履约成本					√	√	√	
1197	500201	5002010000	合同履约成本-材料费					√	√	√	
1198	500202	5002020000	合同履约成本-折旧费					√	√	√	
1199	500203	5002030000	合同履约成本-工资					√	√	√	
1200	500204	5002040000	合同履约成本-职工福利费					√	√	√	
1201	500205	5002050000	合同履约成本-社会保险费					√	√	√	
1202	50020501	5002050100	合同履约成本-社会保险费-补充医疗保险费					√	√	√	
1203	50020502	5002050200	合同履约成本-社会保险费-工伤保险费					√	√	√	
1204	50020503	5002050300	合同履约成本-社会保险费-基本医疗保险费					√	√	√	
1205	50020504	5002050400	合同履约成本-社会保险费-生育保险费					√	√	√	
1206	50020505	5002050500	合同履约成本-社会保险费-设定提存计划离职后福利					√	√	√	
1207	5002050501	5002050501	合同履约成本-社会保险费-设定提存计划离职后福利-基本养老保险费					√	√	√	

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
1208	5002050502	5002050502	合同履约成本-社会保险费-设定提存计划离职后福利-企业年金					√	√	√	
1209	5002050503	5002050503	合同履约成本-社会保险费-设定提存计划离职后福利-失业保险费					√	√	√	
1210	500206	5002060000	合同履约成本-工会经费					√	√	√	
1211	500207	5002070000	合同履约成本-职工教育经费					√	√	√	
1212	500208	5002080000	合同履约成本-临时用工薪酬					√	√	√	
1213	500209	5002090000	合同履约成本-劳务派遣费					√	√	√	
1214	500210	5002100000	合同履约成本-住房公积金					√	√	√	
1215	500211	5002110000	合同履约成本-特殊工种保险费					√	√	√	
1216	500212	5002120000	合同履约成本-服务成本					√	√	√	
1217	500213	5002130000	合同履约成本-办公费					√	√	√	
1218	500214	5002140000	合同履约成本-差旅费					√	√	√	
1219	500215	5002150000	合同履约成本-劳动保护费					√	√	√	
1220	500216	5002160000	合同履约成本-会议费					√	√	√	
1221	500217	5002170000	合同履约成本-水电费					√	√	√	
1222	500218	5002180000	合同履约成本-租赁费					√	√	√	
1223	500219	5002190000	合同履约成本-安全费					√	√	√	
1224	500220	5002200000	合同履约成本-无形资产摊销					√	√	√	
1225	500221	5002210000	合同履约成本-低值易耗品摊销					√	√	√	
1226	500222	5002220000	合同履约成本-车辆使用费					√	√	√	
1227	500223	5002230000	合同履约成本-修理费					√	√	√	
1228	500224	5002240000	合同履约成本-委托加工及制作费					√	√	√	
1229	500225	5002250000	合同履约成本-设备检测费					√	√	√	
1230	500226	5002260000	合同履约成本-安装调试费					√	√	√	
1231	500227	5002270000	合同履约成本-客户培训费					√	√	√	
1232	500228	5002280000	合同履约成本-劳务服务费					√	√	√	
1233	500229	5002290000	合同履约成本-包装费					√	√	√	
1234	500230	5002300000	合同履约成本-服务费					√	√	√	
1235	500231	5002310000	合同履约成本-运输费					√	√	√	
1236	500232	5002320000	合同履约成本-制造（施工间接）费用分摊					√	√	√	
1237	500233	5002330000	合同履约成本-其他费用					√	√	√	

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
1238	500234	5002340000	合同履约成本-在制品					√	√	√	
1239	500235	5002350000	合同履约成本-机械使用费						√	√	
1240	500236	5002360000	合同履约成本-其他直接费						√	√	
1241	50023601	5002360100	合同履约成本-其他直接费-安保费						√	√	
1242	50023602	5002360200	合同履约成本-其他直接费-安全费						√	√	
1243	50023603	5002360300	合同履约成本-其他直接费-安装费						√	√	
1244	50023604	5002360400	合同履约成本-其他直接费-保险费						√	√	
1245	50023605	5002360500	合同履约成本-其他直接费-材料费						√	√	
1246	50023606	5002360600	合同履约成本-其他直接费-出口信用保险						√	√	
1247	50023607	5002360700	合同履约成本-其他直接费-代理费						√	√	
1248	50023608	5002360800	合同履约成本-其他直接费-发出商品						√	√	
1249	50023609	5002360900	合同履约成本-其他直接费-国内税费						√	√	
1250	50023610	5002361000	合同履约成本-其他直接费-技术服务费						√	√	
1251	50023611	5002361100	合同履约成本-其他直接费-检验费						√	√	
1252	50023612	5002361200	合同履约成本-其他直接费-咨询费						√	√	
1253	50023613	5002361300	合同履约成本-其他直接费-融资利息						√	√	
1254	50023614	5002361400	合同履约成本-其他直接费-设备款						√	√	
1255	50023615	5002361500	合同履约成本-其他直接费-设计费						√	√	
1256	50023616	5002361600	合同履约成本-其他直接费-调试运行费						√	√	
1257	50023617	5002361700	合同履约成本-其他直接费-土建费						√	√	
1258	50023618	5002361800	合同履约成本-其他直接费-运保费						√	√	
1259	50023619	5002361900	合同履约成本-其他直接费-暂估成本						√	√	
1260	50023698	5002369800	合同履约成本-其他直接费-其他						√	√	
1261	500237	5002370000	合同履约成本-分包费用						√	√	
1262	500299	5002990000	合同履约成本-转出					√	√	√	
1263	5101	5101000000	制造（施工间接）费用					√	√	√	√
1264	510101	5101010000	制造（施工间接）费用-工资					√	√	√	√

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
1265	510102	5101020000	制造（施工间接）费用-工会经费					√	√	√	√
1266	510103	5101030000	制造（施工间接）费用-职工教育经费					√	√	√	√
1267	510104	5101040000	制造（施工间接）费用-社会保险费					√	√	√	√
1268	51010401	5101040100	制造（施工间接）费用-社会保险费-设定提存计划离职后福利					√	√	√	√
1269	5101040101	5101040101	制造（施工间接）费用-社会保险费-设定提存计划离职后福利-基本养老保险费					√	√	√	√
1270	5101040102	5101040102	制造（施工间接）费用-社会保险费-设定提存计划离职后福利-企业年金					√	√	√	√
1271	5101040103	5101040103	制造（施工间接）费用-社会保险费-设定提存计划离职后福利-失业保险费					√	√	√	√
1272	51010404	5101040400	制造（施工间接）费用-社会保险费-基本医疗保险费					√	√	√	√
1273	51010405	5101040500	制造（施工间接）费用-社会保险费-补充医疗保险费					√	√	√	√
1274	51010406	5101040600	制造（施工间接）费用-社会保险费-工伤保险费					√	√	√	√
1275	51010407	5101040700	制造（施工间接）费用-社会保险费-生育保险费					√	√	√	√
1276	510105	5101050000	制造（施工间接）费用-住房公积金					√	√	√	√
1277	510106	5101060000	制造（施工间接）费用-职工福利费					√	√	√	√
1278	510108	5101080000	制造（施工间接）费用-劳动保护费					√	√	√	√
1279	510110	5101100000	制造（施工间接）费用-设定受益计划离职后福利					√	√	√	√
1280	510111	5101110000	制造（施工间接）费用-其他短期薪酬					√	√	√	√
1281	510112	5101120000	制造（施工间接）费用-其他长期职工福利					√	√	√	√
1282	510113	5101130000	制造（施工间接）费用-临时用工薪酬					√	√	√	√
1283	510115	5101150000	制造（施工间接）费用-折旧费					√	√	√	√
1284	510116	5101160000	制造（施工间接）费用-差旅费					√	√	√	√
1285	510117	5101170000	制造（施工间接）费用-车辆使用费					√	√	√	√
1286	510122	5101220000	制造（施工间接）费用-租赁费					√	√	√	√

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
1287	510124	5101240000	制造（施工间接）费用-安措费					√	√	√	√
1288	510128	5101280000	制造（施工间接）费用-材料费					√	√	√	√
1289	510131	5101310000	制造（施工间接）费用-办公费					√	√	√	√
1290	510132	5101320000	制造（施工间接）费用-水电费					√	√	√	√
1291	510133	5101330000	制造（施工间接）费用-劳务派遣费					√	√	√	√
1292	510135	5101350000	制造（施工间接）费用-管理咨询费					√	√	√	√
1293	510136	5101360000	制造（施工间接）费用-低值易耗品摊销					√	√	√	√
1294	510137	5101370000	制造（施工间接）费用-无形资产摊销					√	√	√	√
1295	510139	5101390000	制造（施工间接）费用-安全费					√	√	√	√
1296	510140	5101400000	制造（施工间接）费用-财产保险费					√	√	√	√
1297	510143	5101430000	制造（施工间接）费用-委托加工及制作费					√	√	√	√
1298	510144	5101440000	制造（施工间接）费用-汽费					√	√	√	√
1299	510145	5101450000	制造（施工间接）费用-机物料消耗					√	√	√	√
1300	510146	5101460000	制造（施工间接）费用-停工损失					√	√	√	√
1301	510147	5101470000	制造（施工间接）费用-修理费					√	√	√	√
1302	510149	5101490000	制造（施工间接）费用-运输费					√	√	√	√
1303	510150	5101500000	制造（施工间接）费用-会议费					√	√	√	√
1304	510153	5101530000	制造（施工间接）费用-设备检测费					√	√	√	√
1305	510163	5101630000	制造（施工间接）费用-水资源费					√	√	√	√
1306	510165	5101650000	制造（施工间接）费用-地方政府收费					√	√	√	√
1307	510167	5101670000	制造（施工间接）费用-包装费					√	√	√	√
1308	510168	5101680000	制造（施工间接）费用-客户培训费					√	√	√	√
1309	510169	5101690000	制造（施工间接）费用-物业管理费					√	√	√	√
1310	510170	5101700000	制造（施工间接）费用-劳务服务费					√	√	√	√
1311	510198	5101980000	制造（施工间接）费用-其他					√	√	√	√
1312	510199	5101990000	制造（施工间接）费用-转出					√	√	√	√
1313	5301	5301000000	研发支出	√							
1314	530101	5301010000	研发支出-费用化支出	√							
1315	53010101	5301010100	研发支出-费用化支出-工会经费	√							
1316	53010102	5301010200	研发支出-费用化支出-工资	√							
1317	53010103	5301010300	研发支出-费用化支出-临时用工薪	√							

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
			酬								
1318	53010104	5301010400	研发支出-费用化支出-社会保险费（设定提存计划离职后福利-基本养老保险）	√							
1319	53010105	5301010500	研发支出-费用化支出-社会保险费（设定提存计划离职后福利-企业年金）	√							
1320	53010106	5301010600	研发支出-费用化支出-社会保险费（设定提存计划离职后福利-失业保险费）	√							
1321	53010107	5301010700	研发支出-费用化支出-社会保险费（基本医疗保险费）	√							
1322	53010108	5301010800	研发支出-费用化支出-社会保险费（补充医疗保险费）	√							
1323	53010109	5301010900	研发支出-费用化支出-社会保险费（工伤保险费）	√							
1324	53010110	5301011000	研发支出-费用化支出-社会保险费（生育保险费）	√							
1325	53010111	5301011100	研发支出-费用化支出-职工福利费	√							
1326	53010112	5301011200	研发支出-费用化支出-职工教育经费	√							
1327	53010113	5301011300	研发支出-费用化支出-住房补贴	√							
1328	53010114	5301011400	研发支出-费用化支出-住房公积金	√							
1329	53010115	5301011500	研发支出-费用化支出-劳动保护费	√							
1330	53010116	5301011600	研发支出-费用化支出-物业管理费	√							
1331	53010117	5301011700	研发支出-费用化支出-劳务服务费	√							
1332	53010118	5301011800	研发支出-费用化支出-客户培训费	√							
1333	53010119	5301011900	研发支出-费用化支出-成本支出	√							
1334	530102	5301020000	研发支出-资本化支出	√							
1335	53010201	5301020100	研发支出-资本化支出-工会经费	√							
1336	53010202	5301020200	研发支出-资本化支出-工资	√							
1337	53010203	5301020300	研发支出-资本化支出-临时用工薪酬	√							
1338	53010204	5301020400	研发支出-资本化支出-社会保险费（设定提存计划离职后福利-基本养老保险）	√							
1339	53010205	5301020500	研发支出-资本化支出-社会保险费	√							

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
			（设定提存计划离职后福利-企业年金）								
1340	53010206	5301020600	研发支出-资本化支出-社会保险费（设定提存计划离职后福利-失业保险费）	√							
1341	53010207	5301020700	研发支出-资本化支出-社会保险费（基本医疗保险费）	√							
1342	53010208	5301020800	研发支出-资本化支出-社会保险费（补充医疗保险费）	√							
1343	53010209	5301020900	研发支出-资本化支出-社会保险费（工伤保险费）	√							
1344	53010210	5301021000	研发支出-资本化支出-社会保险费（生育保险费）	√							
1345	53010211	5301021100	研发支出-资本化支出-职工福利费	√							
1346	53010212	5301021200	研发支出-资本化支出-职工教育经费	√							
1347	53010213	5301021300	研发支出-资本化支出-住房补贴	√							
1348	53010214	5301021400	研发支出-资本化支出-住房公积金	√							
1349	53010215	5301021500	研发支出-资本化支出-劳动保护费	√							
1350	53010216	5301021600	研发支出-资本化支出-物业管理费	√							
1351	53010217	5301021700	研发支出-资本化支出-劳务服务费	√							
1352	53010218	5301021800	研发支出-资本化支出-客户培训费	√							
1353	53010219	5301021900	研发支出-资本化支出-成本支出	√							
1354	530198	5301980000	研发支出-费用化支出结转	√							
1355	530199	5301990000	研发支出-资本化支出结转	√							
1356	5402	5402000000	合同结算							√	
1357	540201	5402010000	合同结算-价款结算							√	
1358	540202	5402020000	合同结算-收入结转							√	
1359	5403	5403000000	机械作业							√	
1360	540301	5403010000	机械作业-人工费							√	
1361	540302	5403020000	机械作业-燃料及动力费							√	
1362	540303	5403030000	机械作业-折旧费							√	
1363	540304	5403040000	机械作业-其他直接费用							√	
1364	54030401	5403040100	机械作业-其他直接费用-安全费							√	

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
1365	54030402	5403040200	机械作业-其他直接费用-租赁费							√	
1366	54030403	5403040300	机械作业-其他直接费用-检验费							√	
1367	54030498	5403049800	机械作业-其他直接费用-其他							√	
1368	540305	5403050000	机械作业-间接费用							√	
1369	54030501	5403050100	机械作业-间接费用-办公费							√	
1370	54030502	5403050200	机械作业-间接费用-水电费							√	
1371	54030503	5403050300	机械作业-间接费用-车辆使用费							√	
1372	54030504	5403050400	机械作业-间接费用-劳动保护费							√	
1373	54030505	5403050500	机械作业-间接费用-中介费							√	
1374	54030598	5403059800	机械作业-间接费用-其他							√	
1375	540306	5403060000	机械作业-修理费							√	
1376	540399	5403990000	机械作业-转出							√	
1377	6001	6001000000	主营业务收入	√							
1378	600101	6001010000	主营业务收入-电力销售		√	√					
1379	60010101	6001010100	主营业务收入-电力销售-电费收入		√	√					
1380	60010102	6001010200	主营业务收入-电力销售-代征基金及附加		√						
1381	60010103	6001010300	主营业务收入-电力销售-上网售电收入			√					
1382	600102	6001020000	主营业务收入-农网还贷资金返还收入		√						
1383	60010201	6001020100	主营业务收入-农网还贷资金返还收入-一省多贷		√						
1384	60010202	6001020200	主营业务收入-农网还贷资金返还收入-一省一贷		√						
1385	600103	6001030000	主营业务收入-输电收入		√						
1386	600104	6001040000	主营业务收入-可靠性供电收入		√						
1387	600105	6001050000	主营业务收入-自备电厂		√						
1388	60010501	6001050100	主营业务收入-自备电厂-系统备用容量费收入		√						
1389	60010502	6001050200	主营业务收入-自备电厂-代征基金及附加		√						
1390	60010503	6001050300	主营业务收入-自备电厂-政策性交叉补贴收入		√						
1391	600106	6001060000	主营业务收入-受托运行维护收入	√							

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
1392	600107	6001070000	主营业务收入-临时接电收入		√						
1393	600108	6001080000	主营业务收入-农村电网维护费收入		√						
1394	600109	6001090000	主营业务收入-可再生能源电价附加收入		√						
1395	600110	6001100000	主营业务收入-留用加价电费收入		√						
1396	600111	6001110000	主营业务收入-服务收入	√							
1397	600112	6001120000	主营业务收入-产品销售收入					√	√		√
1398	600113	6001130000	主营业务收入-商品销售收入								√
1399	600114	6001140000	主营业务收入-技术收入	√							
1400	600115	6001150000	主营业务收入-勘测设计收入							√	
1401	600116	6001160000	主营业务收入-工程结算收入							√	
1402	600198	6001980000	主营业务收入-其他主营业务收入	√							
1403	600199	6001990000	主营业务收入-主营业务收入转出	√							
1404	6011	6011000000	利息收入				√				
1405	601101	6011010000	利息收入-贷款利息收入				√				
1406	601102	6011020000	利息收入-贴现利息收入				√				
1407	601103	6011030000	利息收入-资金存放利息收入				√				
1408	601104	6011040000	利息收入-资金拆借利息收入				√				
1409	601105	6011050000	利息收入-买入返售金融资产利息收入				√				
1410	601106	6011060000	利息收入-融资融券利息收入				√				
1411	601107	6011070000	利息收入-证券回购业务利息收入				√				
1412	601108	6011080000	利息收入-风险准备金利息收入				√				
1413	601198	6011980000	利息收入-其他利息收入				√				
1414	601199	6011990000	利息收入-利息收入转出				√				
1415	6021	6021000000	手续费及佣金收入				√				
1416	602101	6021010000	手续费及佣金收入-委托贷款手续费收入				√				
1417	602102	6021020000	手续费及佣金收入-银团贷款手续费收入				√				
1418	602103	6021030000	手续费及佣金收入-证券承销手续费收入				√				
1419	602104	6021040000	手续费及佣金收入-结算业务手续费收入				√				
1420	602105	6021050000	手续费及佣金收入-信托业务佣金收入				√				

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
1421	602106	6021060000	手续费及佣金收入-代理保管证券业务收入				√				
1422	602107	6021070000	手续费及佣金收入-证券经纪手续费收入				√				
1423	602108	6021080000	手续费及佣金收入-代理兑付业务收入				√				
1424	602109	6021090000	手续费及佣金收入-期货经纪手续费收入				√				
1425	602110	6021100000	手续费及佣金收入-财务顾问服务收入				√				
1426	602111	6021110000	手续费及佣金收入-投资咨询服务收入				√				
1427	602112	6021120000	手续费及佣金收入-保荐业务服务收入				√				
1428	602113	6021130000	手续费及佣金收入-受托资产管理业务收入				√				
1429	602114	6021140000	手续费及佣金收入-担保业务收入				√				
1430	602115	6021150000	手续费及佣金收入-基金业务收入				√				
1431	602198	6021980000	手续费及佣金收入-其他手续费及佣金收入				√				
1432	602199	6021990000	手续费及佣金收入-手续费及佣金收入转出				√				
1433	6031	6031000000	保费收入				√				
1434	603101	6031010000	保费收入-原保险收入				√				
1435	603102	6031020000	保费收入-分保收入				√				
1436	603199	6031990000	保费收入-保费收入转出				√				
1437	6041	6041000000	租赁收入				√				
1438	604101	6041010000	租赁收入-融资租赁利息收入				√				
1439	604102	6041020000	租赁收入-经营租赁收入				√				
1440	604103	6041030000	租赁收入-可变租赁付款额				√				
1441	604199	6041990000	租赁收入-租赁收入结转				√				
1442	6051	6051000000	其他业务收入	√							
1443	605101	6051010000	其他业务收入-收入	√							
1444	605199	6051990000	其他业务收入-转出	√							
1445	6061	6061000000	汇兑损益	√							
1446	606101	6061010000	汇兑损益-汇兑损益	√							

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
1447	60610101	6061010100	汇兑损益-汇兑损益-外币兑换	√							
1448	60610102	6061010200	汇兑损益-汇兑损益-汇率变动	√							
1449	606199	6061990000	汇兑损益-汇兑损益结转	√							
1450	6101	6101000000	公允价值变动损益	√							
1451	610101	6101010000	公允价值变动损益-交易性金融资产	√							
1452	610102	6101020000	公允价值变动损益-交易性金融负债	√							
1453	610103	6101030000	公允价值变动损益-投资性房地产	√							
1454	610104	6101040000	公允价值变动损益-衍生工具	√							
1455	610105	6101050000	公允价值变动损益-套期保值	√							
1456	610106	6101060000	公允价值变动损益-其他非流动金融资产	√							
1457	610199	6101990000	公允价值变动损益-公允价值变动损益转出	√							
1458	6111	6111000000	投资收益	√							
1459	611101	6111010000	投资收益-交易性金融资产投资收益	√							
1460	611104	6111040000	投资收益-委托（信托）贷款收益	√							
1461	611105	6111050000	投资收益-子公司投资收益	√							
1462	611106	6111060000	投资收益-合营企业投资收益	√							
1463	611107	6111070000	投资收益-联营企业投资收益	√							
1464	611108	6111080000	投资收益-交易性金融负债投资收益	√							
1465	611109	6111090000	投资收益-处置交易性金融资产投资收益	√							
1466	611110	6111100000	投资收益-处置交易性金融负债投资收益	√							
1467	611113	6111130000	投资收益-处置子公司投资收益	√							
1468	611114	6111140000	投资收益-处置合营企业投资收益	√							
1469	611115	6111150000	投资收益-处置联营企业投资收益	√							
1470	611118	6111180000	投资收益-金融资产转让增值税				√				
1471	611119	6111190000	投资收益-债权投资收益	√							
1472	611120	6111200000	投资收益-处置债权投资收益	√							
1473	611121	6111210000	投资收益-其他债权投资收益	√							
1474	611122	6111220000	投资收益-处置其他债权投资收益	√							
1475	611123	6111230000	投资收益-其他权益工具投资股利收益	√							
1476	611126	6111260000	投资收益-委托（信托）贷款处置收益	√							

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
1477		6111270000	投资收益-处置应收款项收益	√							
1478	611199	6111990000	投资收益-投资收益转出	√							
1479	6115	6115000000	资产处置损益	√							
1480	611501	6115010000	资产处置损益-资产处置损益	√							
1481	611599	6115990000	资产处置损益-资产处置损益转出	√							
1482	6117	6117000000	其他收益	√							
1483	611701	6117010000	其他收益-其他政府补助	√							
1484	611702	6117020000	其他收益-进项税加计抵减	√							
1485	611703	6117030000	其他收益-个税手续费返还	√							
1486	611704	6117040000	其他收益-债务重组收益	√							
1487	611705	6117050000	其他收益-软件退税	√							
1488	611799	6117990000	其他收益-转出	√							
1489	6201	6201000000	摊回保险责任准备金				√				
1490	620101	6201010000	摊回保险责任准备金-摊回未决赔款准备金				√				
1491	62010101	6201010100	摊回保险责任准备金-摊回未决赔款准备金-已发生已报告				√				
1492	62010102	6201010200	摊回保险责任准备金-摊回未决赔款准备金-已发生未报告				√				
1493	62010103	6201010300	摊回保险责任准备金-摊回未决赔款准备金-理赔费用				√				
1494	620102	6201020000	摊回保险责任准备金-摊回寿险责任准备金				√				
1495	620103	6201030000	摊回保险责任准备金-摊回长期健康险责任准备金				√				
1496	620199	6201990000	摊回保险责任准备金-摊回保险责任准备金转出				√				
1497	6202	6202000000	摊回未到期责任准备金				√				
1498	620201	6202010000	摊回未到期责任准备金-直接摊回未到期责任准备金				√				
1499	620202	6202020000	摊回未到期责任准备金-分入摊回未到期责任准备金				√				
1500	620299	6202990000	摊回未到期责任准备金-摊回未到期责任准备金转出				√				
1501	6205	6205000000	摊回赔付支出				√				
1502	620501	6205010000	摊回赔付支出-摊回赔付支出				√				

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
1503	620599	6205990000	摊回赔付支出-摊回赔付支出转出				√				
1504	6206	6206000000	摊回分保费用				√				
1505	620601	6206010000	摊回分保费用-摊回分保费用				√				
1506	620699	6206990000	摊回分保费用-摊回分保费用转出				√				
1507	6301	6301000000	营业外收入	√							
1508	630101	6301010000	营业外收入-资产报废收益	√							
1509	630102	6301020000	营业外收入-非货币性资产交换利得	√							
1510	630104	6301040000	营业外收入-政府补助	√							
1511	630105	6301050000	营业外收入-盘盈利得	√							
1512	630106	6301060000	营业外收入-接受捐赠利得	√							
1513	630107	6301070000	营业外收入-违约金	√							
1514	630109	6301090000	营业外收入-出售债权收益	√							
1515	630110	6301100000	营业外收入-并购负商誉	√							
1516	630112	6301120000	营业外收入-无需支付款项	√							
1517	630113	6301130000	营业外收入-保险理赔收入	√							
1518	630198	6301980000	营业外收入-其他	√							
1519	630199	6301990000	营业外收入-营业外收入转出	√							
1520	6401	6401000000	主营业务成本	√							
1521	640101	6401010000	主营业务成本-电厂售电成本			√					
1522	640102	6401020000	主营业务成本-输配电成本		√						
1523	640103	6401030000	主营业务成本-购电成本		√						
1524	640104	6401040000	主营业务成本-产品销售成本					√	√		√
1525	640105	6401050000	主营业务成本-商品销售成本								√
1526	640106	6401060000	主营业务成本-技术成本	√							
1527	640107	6401070000	主营业务成本-勘测设计成本							√	
1528	640108	6401080000	主营业务成本-工程施工成本							√	
1529	640109	6401090000	主营业务成本-服务成本	√							
1530	640198	6401980000	主营业务成本-其他主营业务成本	√							
1531	640199	6401990000	主营业务成本-转出	√							
1532	6402	6402000000	其他业务成本	√							
1533	640201	6402010000	其他业务成本-成本	√							
1534	640299	6402990000	其他业务成本-转出	√							
1535	6403	6403000000	税金及附加	√							
1536	640301	6403010000	税金及附加-主营业务税金及附加	√							

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
1537	640302	6403020000	税金及附加-其他业务税金及附加	√							
1538	640399	6403990000	税金及附加-税金及附加转出	√							
1539	6411	6411000000	利息支出				√				
1540	641101	6411010000	利息支出-存款利息支出				√				
1541	641102	6411020000	利息支出-短期借款利息支出				√				
1542	641103	6411030000	利息支出-长期借款利息支出				√				
1543	641104	6411040000	利息支出-应付债券利息支出				√				
1544	641105	6411050000	利息支出-卖出回购金融资产利息支出				√				
1545	641106	6411060000	利息支出-客户交易结算资金利息支出				√				
1546	641107	6411070000	利息支出-资金拆借利息支出				√				
1547	641108	6411080000	利息支出-融资融券利息支出				√				
1548	641109	6411090000	利息支出-证券回购业务利息支出				√				
1549	641110	6411100000	利息支出-金融企业资金存放利息支出				√				
1550	641111	6411110000	利息支出-转贴现和再贴现利息支出				√				
1551	641112	6411120000	利息支出-累计生息红利利息				√				
1552	641113	6411130000	利息支出-储金利息				√				
1553	641114	6411140000	利息支出-收益凭证利息支出				√				
1554	641115	6411150000	利息支出-短期融资款利息支出				√				
1555	641116	6411160000	利息支出-其他短期融资款利息支出				√				
1556	641198	6411980000	利息支出-其他利息支出				√				
1557	641199	6411990000	利息支出-利息支出转出				√				
1558	6421	6421000000	手续费及佣金支出				√				
1559	642101	6421010000	手续费及佣金支出-证券经纪业务手续费支出				√				
1560	642102	6421020000	手续费及佣金支出-证券承销业务支出				√				
1561	642103	6421030000	手续费及佣金支出-保荐业务服务支出				√				
1562	642104	6421040000	手续费及佣金支出-财务顾问服务支出				√				
1563	642105	6421050000	手续费及佣金支出-投资咨询服务支出				√				
1564	642106	6421060000	手续费及佣金支出-资产管理业务支				√				

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
			出								
1565	642107	6421070000	手续费及佣金支出-代理兑付业务支出				√				
1566	642108	6421080000	手续费及佣金支出-银团贷款手续费支出				√				
1567	642109	6421090000	手续费及佣金支出-结算业务手续费支出				√				
1568	642110	6421100000	手续费及佣金支出-保险业务手续费支出				√				
1569	642111	6421110000	手续费及佣金支出-期货业务手续费支出				√				
1570	642112	6421120000	手续费及佣金支出-资金三方存管费				√				
1571	642113	6421130000	手续费及佣金支出-代理保管证券业务支出				√				
1572	642114	6421140000	手续费及佣金支出-基金业务手续费及佣金支出				√				
1573	642198	6421980000	手续费及佣金支出-其他手续费及佣金支出				√				
1574	642199	6421990000	手续费及佣金支出-手续费及佣金支出转出				√				
1575	6501	6501000000	提取未到期责任准备金				√				
1576	650101	6501010000	提取未到期责任准备金-提取未到期责任准备金				√				
1577	650199	6501990000	提取未到期责任准备金-提取未到期责任准备金转出				√				
1578	6502	6502000000	提取保险责任准备金				√				
1579	650201	6502010000	提取保险责任准备金-提取未决赔偿准备金				√				
1580	650202	6502020000	提取保险责任准备金-提取寿险责任准备金				√				
1581	650203	6502030000	提取保险责任准备金-提取长期健康险责任准备金				√				
1582	650204	6502040000	提取保险责任准备金-提取农险保费准备金				√				
1583	650205	6502050000	提取保险责任准备金-提取巨灾风险保费准备金				√				
1584	650299	6502990000	提取保险责任准备金-提取保险责任				√				

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
			准备金转出								
1585	6503	6503000000	提取期货风险准备金				√				
1586	650301	6503010000	提取期货风险准备金-提取期货风险准备金				√				
1587	650399	6503990000	提取期货风险准备金-提取期货风险准备金转出				√				
1588	6511	6511000000	赔付支出				√				
1589	651102	6511020000	赔付支出-分保赔付支出				√				
1590	651103	6511030000	赔付支出-赔款费用				√				
1591	651104	6511040000	赔付支出-间接理赔费用				√				
1592	651105	6511050000	赔付支出-交强险垫付款				√				
1593	651106	6511060000	赔付支出-赔款支出				√				
1594	651107	6511070000	赔付支出-满期给付				√				
1595	651108	6511080000	赔付支出-年金给付				√				
1596	651109	6511090000	赔付支出-死伤医疗给付				√				
1597	651110	6511100000	赔付支出-追偿款				√				
1598	651199	6511990000	赔付支出-赔付支出转出				√				
1599	6521	6521000000	保单红利支出				√				
1600	652101	6521010000	保单红利支出-保单红利支出				√				
1601	652199	6521990000	保单红利支出-保单红利支出转出				√				
1602	6531	6531000000	退保金				√				
1603	653101	6531010000	退保金-退保金				√				
1604	653199	6531990000	退保金-退保金转出				√				
1605	6541	6541000000	分出保费				√				
1606	654101	6541010000	分出保费-分出保费				√				
1607	654199	6541990000	分出保费-分出保费转出				√				
1608	6542	6542000000	分保费用				√				
1609	654201	6542010000	分保费用-分保费用				√				
1610	654299	6542990000	分保费用-分保费用转出				√				
1611	6551	6551000000	业务及管理费				√				
1612	655101	6551010000	业务及管理费-工资				√				
1613	655102	6551020000	业务及管理费-职工福利费				√				
1614	655103	6551030000	业务及管理费-社会保险费				√				
1615	65510301	6551030100	业务及管理费-社会保险费-设定提				√				

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
			存计划离职后福利								
1616	6551030101	6551030101	业务及管理费-社会保险费-设定提存计划离职后福利-基本养老保险				√				
1617	6551030102	6551030102	业务及管理费-社会保险费-设定提存计划离职后福利-企业年金				√				
1618	6551030103	6551030103	业务及管理费-社会保险费-设定提存计划离职后福利-失业保险费				√				
1619	65510304	6551030400	业务及管理费-社会保险费-基本医疗保险费				√				
1620	65510305	6551030500	业务及管理费-社会保险费-补充医疗保险费				√				
1621	65510306	6551030600	业务及管理费-社会保险费-工伤保险费				√				
1622	65510307	6551030700	业务及管理费-社会保险费-生育保险费				√				
1623	65510398	6551039800	业务及管理费-社会保险费-其他社会保险费				√				
1624	655104	6551040000	业务及管理费-工会经费				√				
1625	655105	6551050000	业务及管理费-职工教育经费				√				
1626	655106	6551060000	业务及管理费-非货币性福利				√				
1627	655107	6551070000	业务及管理费-辞退福利				√				
1628	655108	6551080000	业务及管理费-股份支付				√				
1629	655109	6551090000	业务及管理费-劳动保护费				√				
1630	655110	6551100000	业务及管理费-取暖降温费				√				
1631	655111	6551110000	业务及管理费-折旧费				√				
1632	655112	6551120000	业务及管理费-长期待摊费用摊销				√				
1633	655113	6551130000	业务及管理费-无形资产摊销				√				
1634	655114	6551140000	业务及管理费-租赁费				√				
1635	655115	6551150000	业务及管理费-低值易耗品费摊销				√				
1636	655116	6551160000	业务及管理费-信息系统运维费				√				
1637	655117	6551170000	业务及管理费-电子设备运转费				√				
1638	655118	6551180000	业务及管理费-网络使用费				√				
1639	655119	6551190000	业务及管理费-物业管理费				√				
1640	655120	6551200000	业务及管理费-绿化费				√				
1641	655121	6551210000	业务及管理费-修理费				√				

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
1642	655122	6551220000	业务及管理费-安全防卫费				√				
1643	655123	6551230000	业务及管理费-财产保险费				√				
1644	655124	6551240000	业务及管理费-办公费				√				
1645	655125	6551250000	业务及管理费-会议费				√				
1646	655126	6551260000	业务及管理费-董事会会费				√				
1647	655127	6551270000	业务及管理费-印刷费				√				
1648	655128	6551280000	业务及管理费-邮寄费				√				
1649	655129	6551290000	业务及管理费-通讯费				√				
1650	655130	6551300000	业务及管理费-资料费				√				
1651	655131	6551310000	业务及管理费-差旅费				√				
1652	655132	6551320000	业务及管理费-交通费				√				
1653	655133	6551330000	业务及管理费-水电费				√				
1654	655135	6551350000	业务及管理费-银行结算费				√				
1655	655136	6551360000	业务及管理费-出国人员经费				√				
1656	655138	6551380000	业务及管理费-地方政府收费				√				
1657	655139	6551390000	业务及管理费-环卫费				√				
1658	655140	6551400000	业务及管理费-业务招待费				√				
1659	655141	6551410000	业务及管理费-广告宣传费				√				
1660	655142	6551420000	业务及管理费-研发费				√				
1661	655143	6551430000	业务及管理费-防预费				√				
1662	655144	6551440000	业务及管理费-管理咨询				√				
1663	655145	6551450000	业务及管理费-会费				√				
1664	655146	6551460000	业务及管理费-监管费				√				
1665	655147	6551470000	业务及管理费-执业责任保险费				√				
1666	655148	6551480000	业务及管理费-保险保障基金				√				
1667	655149	6551490000	业务及管理费-投资者保护基金				√				
1668	655150	6551500000	业务及管理费-委托投资管理费				√				
1669	655151	6551510000	业务及管理费-托管费				√				
1670	655152	6551520000	业务及管理费-席位费				√				
1671	655153	6551530000	业务及管理费-诉讼费				√				
1672	655154	6551540000	业务及管理费-车辆使用费				√				
1673	655156	6551560000	业务及管理费-国际业务支出				√				
1674	655157	6551570000	业务及管理费-交强险救助基金				√				
1675	655158	6551580000	业务及管理费-交易所设施使用费				√				
1676	655159	6551590000	业务及管理费-交易所会员年费				√				

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
1677	655160	6551600000	业务及管理费-基金业务费				√				
1678	655162	6551620000	业务及管理费-客服及商务费用				√				
1679	655163	6551630000	业务及管理费-住房公积金				√				
1680	655164	6551640000	业务及管理费-特殊工种保险费				√				
1681	655165	6551650000	业务及管理费-节能服务费用				√				
1682	655166	6551660000	业务及管理费-设定受益计划离职后福利				√				
1683	655167	6551670000	业务及管理费-其他短期薪酬				√				
1684	655168	6551680000	业务及管理费-其他长期职工福利				√				
1685	655169	6551690000	业务及管理费-劳务派遣费				√				
1686	655170	6551700000	业务及管理费-临时用工薪酬				√				
1687	655171	6551710000	业务及管理费-理赔查勘费				√				
1688	655172	6551720000	业务及管理费-外部劳务费				√				
1689	655173	6551730000	业务及管理费-中介费				√				
1690	655174	6551740000	业务及管理费-党组织工作经费				√				
1691	655198	6551980000	业务及管理费-其他				√				
1692	655199	6551990000	业务及管理费-业务及管理费转出				√				
1693	6601	6601000000	销售费用					√	√	√	√
1694	660101	6601010000	销售费用-工资					√	√	√	√
1695	660102	6601020000	销售费用-工会经费					√	√	√	√
1696	660103	6601030000	销售费用-职工教育经费					√	√	√	√
1697	660104	6601040000	销售费用-社会保险费					√	√	√	√
1698	66010401	6601040100	销售费用-社会保险费-设定提存计划离职后福利					√	√	√	√
1699	6601040101	6601040101	销售费用-社会保险费-设定提存计划离职后福利-基本养老保险					√	√	√	√
1700	6601040102	6601040102	销售费用-社会保险费-设定提存计划离职后福利-企业年金					√	√	√	√
1701	6601040103	6601040103	销售费用-社会保险费-设定提存计划离职后福利-失业保险费					√	√	√	√
1702	66010404	6601040400	销售费用-社会保险费-基本医疗保险费					√	√	√	√
1703	66010405	6601040500	销售费用-社会保险费-补充医疗保险费					√	√	√	√
1704	66010406	6601040600	销售费用-社会保险费-工伤保险费					√	√	√	√

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
1705	66010407	6601040700	销售费用-社会保险费-生育保险费					√	√	√	√
1706	660105	6601050000	销售费用-住房公积金					√	√	√	√
1707	660106	6601060000	销售费用-职工福利费					√	√	√	√
1708	660108	6601080000	销售费用-设定受益计划离职后福利					√	√	√	√
1709	660109	6601090000	销售费用-其他短期薪酬					√	√	√	√
1710	660110	6601100000	销售费用-其他长期职工福利					√	√	√	√
1711	660111	6601110000	销售费用-临时用工薪酬					√	√	√	√
1712	660112	6601120000	销售费用-劳务派遣费					√	√	√	√
1713	660113	6601130000	销售费用-修理费					√	√	√	√
1714	660114	6601140000	销售费用-样品及产品损耗					√	√	√	√
1715	660115	6601150000	销售费用-包装费					√	√	√	√
1716	660116	6601160000	销售费用-运输费					√	√	√	√
1717	660117	6601170000	销售费用-装卸费					√	√	√	√
1718	660118	6601180000	销售费用-仓储保管费					√	√	√	√
1719	660119	6601190000	销售费用-劳动保护费					√	√	√	√
1720	660120	6601200000	销售费用-财产保险费					√	√	√	√
1721	660121	6601210000	销售费用-办公费					√	√	√	√
1722	660122	6601220000	销售费用-差旅费					√	√	√	√
1723	660123	6601230000	销售费用-低值易耗品摊销					√	√	√	√
1724	660124	6601240000	销售费用-投标费用					√	√	√	√
1725	660125	6601250000	销售费用-会议费					√	√	√	√
1726	660126	6601260000	销售费用-水电费					√	√	√	√
1727	660130	6601300000	销售费用-租赁费					√	√	√	√
1728	660134	6601340000	销售费用-无形资产摊销					√	√	√	√
1729	660135	6601350000	销售费用-车辆使用费					√	√	√	√
1730	660142	6601420000	销售费用-展览费					√	√	√	√
1731	660145	6601450000	销售费用-售后服务费					√	√	√	√
1732	660147	6601470000	销售费用-委托代销服务费					√	√	√	√
1733	660148	6601480000	销售费用-折旧费					√	√	√	√
1734	660149	6601490000	销售费用-品牌特许经营费					√	√	√	√
1735	660150	6601500000	销售费用-物业管理费					√	√	√	√
1736	660151	6601510000	销售费用-广告宣传费					√	√	√	√
1737	660153	6601530000	销售费用-劳务服务费					√	√	√	√
1738	660154	6601540000	销售费用-客服及商务					√	√	√	√

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
1739	660198	6601980000	销售费用-其他费用					√	√	√	√
1740	660199	6601990000	销售费用-销售费用转出					√	√	√	√
1741	6602	6602000000	管理费用		√	√		√	√	√	√
1742	660201	6602010000	管理费用-工资		√	√		√	√	√	√
1743	660202	6602020000	管理费用-工会经费		√	√		√	√	√	√
1744	660203	6602030000	管理费用-职工教育经费		√	√		√	√	√	√
1745	660204	6602040000	管理费用-社会保险费		√	√		√	√	√	√
1746	66020401	6602040100	管理费用-社会保险费-设定提存计划离职后福利		√	√		√	√	√	√
1747	6602040101	6602040101	管理费用-社会保险费-设定提存计划离职后福利-基本养老保险		√	√		√	√	√	√
1748	6602040102	6602040102	管理费用-社会保险费-设定提存计划离职后福利-企业年金		√	√		√	√	√	√
1749	6602040103	6602040103	管理费用-社会保险费-设定提存计划离职后福利-失业保险费		√	√		√	√	√	√
1750	66020402	6602040200	管理费用-社会保险费-基本医疗保险费		√	√		√	√	√	√
1751	66020403	6602040300	管理费用-社会保险费-补充医疗保险费		√	√		√	√	√	√
1752	66020404	6602040400	管理费用-社会保险费-工伤保险费		√	√		√	√	√	√
1753	66020405	6602040500	管理费用-社会保险费-生育保险费		√	√		√	√	√	√
1754	660205	6602050000	管理费用-职工福利费		√	√		√	√	√	√
1755	660206	6602060000	管理费用-住房公积金		√	√		√	√	√	√
1756	660207	6602070000	管理费用-辞退福利		√	√		√	√	√	√
1757	660208	6602080000	管理费用-特殊工种保险费		√	√		√	√	√	√
1758	660209	6602090000	管理费用-设定受益计划离职后福利		√	√		√	√	√	√
1759	660210	6602100000	管理费用-其他短期薪酬		√	√		√	√	√	√
1760	660211	6602110000	管理费用-其他长期职工福利		√	√		√	√	√	√
1761	660212	6602120000	管理费用-临时用工薪酬		√	√		√	√	√	√
1762	660213	6602130000	管理费用-劳务派遣费		√	√		√	√	√	√
1763	660214	6602140000	管理费用-取暖费		√	√		√	√	√	√
1764	660215	6602150000	管理费用-业务招待费		√	√		√	√	√	√
1765	660216	6602160000	管理费用-中介费		√	√		√	√	√	√
1766	660217	6602170000	管理费用-广告宣传费		√	√		√	√	√	√
1767	660218	6602180000	管理费用-租赁费		√	√		√	√	√	√
1768	660219	6602190000	管理费用-出国人员经费		√	√		√	√	√	√

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
1769	660220	6602200000	管理费用-折旧费		√	√		√	√	√	√
1770	660221	6602210000	管理费用-材料费			√		√	√	√	√
1771	660222	6602220000	管理费用-房屋修理费		√	√		√	√	√	√
1772	660223	6602230000	管理费用-办公费		√	√		√	√	√	√
1773	660224	6602240000	管理费用-差旅费		√	√		√	√	√	√
1774	660225	6602250000	管理费用-财产保险费		√	√		√	√	√	√
1775	660226	6602260000	管理费用-研究开发费		√	√		√	√	√	√
1776	660227	6602270000	管理费用-信息系统运维费		√	√		√	√	√	√
1777	660228	6602280000	管理费用-安全费		√	√		√	√	√	√
1778	660229	6602290000	管理费用-团体会费		√	√		√	√	√	√
1779	660230	6602300000	管理费用-地方政府收费		√	√		√	√	√	√
1780	660231	6602310000	管理费用-长期待摊费用摊销		√	√		√	√	√	√
1781	660232	6602320000	管理费用-无形资产摊销		√	√		√	√	√	√
1782	660233	6602330000	管理费用-存货盘亏和毁损		√	√		√	√	√	√
1783	660234	6602340000	管理费用-低值易耗品摊销		√	√		√	√	√	√
1784	660235	6602350000	管理费用-技术使用费		√	√		√	√	√	√
1785	660236	6602360000	管理费用-董事会会费		√	√		√	√	√	√
1786	660237	6602370000	管理费用-清洁卫生费		√	√		√	√	√	√
1787	660238	6602380000	管理费用-党建工作经费		√	√		√	√	√	√
1788	660239	6602390000	管理费用-车辆使用费		√	√		√	√	√	√
1789	660240	6602400000	管理费用-服务费					√	√	√	√
1790	660241	6602410000	管理费用-商标使用费			√		√	√	√	√
1791	660242	6602420000	管理费用-交通运输费					√	√	√	√
1792	660244	6602440000	管理费用-劳动保护费		√	√		√	√	√	√
1793	660245	6602450000	管理费用-开办费		√	√		√	√	√	√
1794	660246	6602460000	管理费用-无形资产后续维护费		√	√		√	√	√	√
1795	660247	6602470000	管理费用-节能服务费用		√	√		√	√	√	√
1796	660248	6602480000	管理费用-会议费		√	√		√	√	√	√
1797	660249	6602490000	管理费用-物业管理费		√	√		√	√	√	√
1798	660250	6602500000	管理费用-水电费		√	√		√	√	√	√
1799	660251	6602510000	管理费用-绿化费		√	√		√	√	√	√
1800	660252	6602520000	管理费用-咨询费		√	√		√	√	√	√
1801	660253	6602530000	管理费用-技术市场认定费			√		√	√	√	√
1802	660254	6602540000	管理费用-网络服务费			√		√	√	√	√

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
1803	660255	6602550000	管理费用-无线电管理费			√		√	√	√	√
1804	660256	6602560000	管理费用-标书费			√		√	√	√	√
1805	660257	6602570000	管理费用-检测费			√		√	√	√	√
1806	660258	6602580000	管理费用-劳务服务费					√	√	√	√
1807	660260	6602600000	管理费用-股权支付		√	√		√	√	√	√
1808	660298	6602980000	管理费用-其他		√	√		√	√	√	√
1809	660299	6602990000	管理费用-管理费用转出		√	√		√	√	√	√
1810	6603	6603000000	财务费用	√							
1811	660301	6603010000	财务费用-利息收入	√							
1812	660302	6603020000	财务费用-利息支出	√							
1813	660303	6603030000	财务费用-汇兑净损益	√							
1814	66030301	6603030100	财务费用-汇兑净损益-汇率变动	√							
1815	66030302	6603030200	财务费用-汇兑净损益-外币兑换	√							
1816	660304	6603040000	财务费用-手续费	√							
1817	660305	6603050000	财务费用-贴现利息	√							
1818	660306	6603060000	财务费用-现金折扣	√							
1819	660307	6603070000	财务费用-未确认融资费用	√							
1820	660308	6603080000	财务费用-设定受益计划利息净额	√							
1821	660398	6603980000	财务费用-其他	√							
1822	660399	6603990000	财务费用-财务费用转出	√							
1823	6701	6701000000	资产减值损失	√							
1824	670102	6701020000	资产减值损失-存货减值损失	√							
1825	670106	6701060000	资产减值损失-长期股权投资减值损失	√							
1826	670107	6701070000	资产减值损失-固定资产减值损失	√							
1827	670108	6701080000	资产减值损失-投资性房地产减值损失	√							
1828	670109	6701090000	资产减值损失-在建工程减值损失	√							
1829	670110	6701100000	资产减值损失-工程物资减值损失	√							
1830	670111	6701110000	资产减值损失-无形资产减值损失	√							
1831	670112	6701120000	资产减值损失-未担保余值减值损失	√							
1832	670113	6701130000	资产减值损失-预计合同损失	√							
1833	670114	6701140000	资产减值损失-损余物资减值损失				√				
1834	670115	6701150000	资产减值损失-抵债资产减值损失				√				
1835	670116	6701160000	资产减值损失-使用权资产减值损失	√							

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
1836	670117	6701170000	资产减值损失-合同取得成本减值损失	√							
1837	670118	6701180000	资产减值损失-合同履约成本减值损失	√							
1838	670119	6701190000	资产减值损失-商誉减值损失	√							
1839	670120	6701200000	资产减值损失-合同资产减值损失	√							
1840	670199	6701990000	资产减值损失-资产减值损失转出	√							
1841	6702	6702000000	信用减值损失	√							
1842	670201	6702010000	信用减值损失-应收票据	√							
1843	670202	6702020000	信用减值损失-应收账款	√							
1844	670203	6702030000	信用减值损失-其他应收款	√							
1845	670204	6702040000	信用减值损失-预付账款	√							
1846	670205	6702050000	信用减值损失-应收利息	√							
1847	670206	6702060000	信用减值损失-应收股利	√							
1848	670207	6702070000	信用减值损失-长期应收款	√							
1849	670208	6702080000	信用减值损失-应收手续费及佣金				√				
1850	670209	6702090000	信用减值损失-存放同业				√				
1851	670210	6702100000	信用减值损失-买入返售金融资产				√				
1852	670211	6702110000	信用减值损失-预付赔付款				√				
1853	670212	6702120000	信用减值损失-融资融券				√				
1854	670213	6702130000	信用减值损失-贷款				√				
1855	670214	6702140000	信用减值损失-贴现资产				√				
1856	670215	6702150000	信用减值损失-应收融资租赁款				√				
1857	670216	6702160000	信用减值损失-拆出资金				√				
1858	670217	6702170000	信用减值损失-委托贷款	√							
1859	670219	6702190000	信用减值损失-债权投资	√							
1860	670220	6702200000	信用减值损失-其他债权投资	√							
1861	670221	6702210000	信用减值损失-应收款项融资	√							
1862	670298	6702980000	信用减值损失-其他	√							
1863	670299	6702990000	信用减值损失-转出	√							
1864	6703	6703000000	净敞口套期收益				√				
1865	670301	6703010000	净敞口套期收益-交易性金融资产				√				
1866	670302	6703020000	净敞口套期收益-贷款和应收款				√				
1867	670303	6703030000	净敞口套期收益-债权投资				√				
1868	670304	6703040000	净敞口套期收益-其他债权投资				√				

序号	管控简化后科目编码	SAP 简化后科目编码	会计科目名称	业态							
				公共	供电	发电	金融	设备制造	科技研发	工程施工	其他
1869	670305	6703050000	净敞口套期收益-其他权益工具投资				√				
1870	6704	6704000000	套期损益				√				
1871	6711	6711000000	营业外支出	√							
1872	671101	6711010000	营业外支出-资产毁损及报废损失	√							
1873	671102	6711020000	营业外支出-非货币性资产交换损失	√							
1874	671104	6711040000	营业外支出-公益性捐赠	√							
1875	671105	6711050000	营业外支出-非公益性捐赠	√							
1876	671106	6711060000	营业外支出-非常损失	√							
1877	671107	6711070000	营业外支出-盘亏损失	√							
1878	671108	6711080000	营业外支出-罚款支出	√							
1879	671109	6711090000	营业外支出-违约金	√							
1880	671110	6711100000	营业外支出-滞纳金	√							
1881	671111	6711110000	营业外支出-赔偿金支出	√							
1882	671112	6711120000	营业外支出-出售债权损失	√							
1883	671198	6711980000	营业外支出-其他	√							
1884	671199	6711990000	营业外支出-营业外支出转出	√							
1885	6801	6801000000	所得税费用	√							
1886	680101	6801010000	所得税费用-当期所得税费用	√							
1887	680102	6801020000	所得税费用-递延所得税费用	√							
1888	680199	6801990000	所得税费用-所得税费用转出	√							
1889	6902	6902000000	少数股东损益	√							

第三章 公允价值计量

第一节 概述

一、公允价值的定义

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

有序交易，是指在计量日前一段时期内相关资产或负债具有惯常市场活动的交易。清算等被迫交易不属于有序交易（即不包括被迫清算和抛售）。

二、相关资产或负债的划分

公司在对相关资产或负债采用公允价值计量时，应当考虑该资产或负债的特征，并根据该资产或负债的计量单元将其划分为单项资产、单项负债、资产组合、负债组合或者资产和负债的组合。

相关资产或负债的特征，是指市场参与者在计量日对该资产或负债进行定价时考虑的特征，包括资产状况及所在位置、对资产出售或者使用的限制等。

计量单元，是指相关资产或负债以单独或者组合方式进行计量的最小单位。公司应当按照本办法的有关规定合理确定相关资产或负债的计量单元。

三、相关资产或负债公允价值的计量原则

1．一般规定

在以公允价值计量相关资产或负债时，应当采用市场参与者在对该资产或负债定价时为实现其经济利益最大化所使用的假设，并假定出售资产或者转移负债的有序交易在该资产或负债的主要市场进行的有序交易。不存在主要市场的，公司应当假定该交易在相关资产或负债的最有利市场进行。

主要市场，是指相关资产或负债交易量最大和交易活跃程度最高的市场。

最有利市场，是指在考虑交易费用和运输费用后，能够以最高金额出售相关资产或者以最低金额转移相关负债的市场。

交易费用，是指在相关资产或负债的主要市场（或最有利市场）中，发生的可直接归属于资产出售或者负债转移的费用。交易费用是直接由交易引起的、交易所必需的、而且不出售资产或者不转移负债就不会发生的费用。

运输费用，是指将资产从当前位置运抵主要市场（或最有利市场）发生的费用。

2．主要市场或最有利市场的识别

公司在识别主要市场（或最有利市场）时，应当考虑所有可合理取得的信息，但没有必要考察所有市场。通常情况下，公司正常进行资产出售或者负债转移的市场可以视为主要市场（或最有利市场）。

主要市场（或最有利市场）应当是公司在计量日能够进入的交易市场，但不要求公司于计量日在该市场上实际出售资产或者转移负债。

由于不同公司可以进入的市场不同，对于不同公司，相同资产或负债可能具

有不同的主要市场（或最有利市场）。

3．公允价值计量的原则

公司应当以主要市场的价格计量相关资产或负债的公允价值。不存在主要市场的，公司应当以最有利市场的价格计量相关资产或负债的公允价值。不存在能够提供出售资产或者转移负债的相关价格信息的可观察市场的，公司应当从持有资产或者承担负债的市场参与者角度，假定计量日发生了出售资产或者转移负债的交易，并以该假定交易的价格为基础计量相关资产或负债的公允价值。公司也可以采用估值技术来确定相关资产或负债的公允价值。

公司不应当因交易费用对主要市场（或最有利市场）价格进行调整，因为交易费用不属于相关资产或负债的特征，只与特定交易有关。但交易费用不包括运输费用，因为相关资产所在的位置是该资产的特征，发生的运输费用能够使该资产从当前位置转移到主要市场（或最有利市场），所以公司应当根据使该资产从当前位置转移到主要市场（或最有利市场）的运输费用调整主要市场（或最有利市场）的价格。

四、市场参与者的确定

在确定市场参与者时，公司应当考虑所计量的相关资产或负债、该资产或负债的主要市场（或最有利市场），以及在该市场上与公司进行交易的市场参与者等因素，从总体上识别市场参与者。

市场参与者，是指在相关资产或负债的主要市场（或最有利市场）中，同时具备下列特征的买方和卖方：

（1）市场参与者应当相互独立，不存在本办法第二十四章“财务报告”所述的关联方关系。

（2）市场参与者应当熟悉情况，能够根据可取得的信息对相关资产或负债，以及交易具备合理认知。

（3）市场参与者应当有能力并自愿进行相关资产或负债的交易，而非被迫或以其他强制方式进行交易。

第二节 公允价值的确定

公司可以采用估值技术或市场参与者在实务中使用的在出价和要价之间的中间价或其他定价惯例来确定相关资产或负债的公允价值。

一、采用估值技术确定公允价值

（一）一般规定

公司在对相关资产或负债以公允价值进行后续计量时，一般应采用在当前情况下适用并且有足够可利用数据和其他信息支持的估值技术，估值技术主要包括市场法、收益法和成本法。公司应当使用与其中一种或多种估值技术相一致的方法计量公允价值。公司在使用多种估值技术计量公允价值时，应当考虑各估值结果的合理性，选取在当前情况下最能代表公允价值的金额作为公允价值。

（1）市场法，是利用相同或类似的资产、负债或资产和负债组合的价格以及其他相关市场交易信息进行估值的技术。

（2）收益法，是将未来金额转换成单一现值的估值技术。

（3）成本法，是反映当前要求重置相关资产服务能力所需金额（通常指现

行重置成本）的估值技术。

公司使用估值技术的目的，是为了估计在计量日当前市场条件下，市场参与者在有序交易中出售一项资产或者转移一项负债的价格。

（二）估值技术的应用

1．公允价值输入值层次的划分

输入值，是指市场参与者在给相关资产或负债定价时所使用的假设，包括可观察输入值和不可观察输入值。

可观察输入值，是指能够从市场数据中取得的输入值。该输入值反映了市场参与者在对相关资产或负债定价时所使用的假设。

不可观察输入值，是指不能从市场数据中取得的输入值。该输入值应当根据可获得的市场参与者在对相关资产或负债定价时所使用假设的最佳信息确定。

公司应当将公允价值计量所使用的输入值划分为三个层次，并首先使用第一层次输入值，其次使用第二层次输入值，最后使用第三层次输入值。

（1）第一层次输入值是在计量日能够取得的相同资产或负债在活跃市场上未经调整的报价。活跃市场，是指相关资产或负债的交易量和交易频率足以持续提供定价信息的市场。

第一层次输入值为公允价值提供了最可靠的证据。在所有情况下，公司只要能够获得相同资产或负债在活跃市场上的报价，就应当将该报价不加调整地应用于该资产或负债的公允价值计量，但下列情况除外：

1）公司持有大量类似但不相同的以公允价值计量的资产或负债，这些资产或负债存在活跃市场报价，但难以获得每项资产或负债在计量日单独的定价信息。在这种情况下，公司可以采用不单纯依赖报价的其他估值模型。

2）活跃市场报价未能代表计量日的公允价值，如因发生影响公允价值计量的重大事件等导致活跃市场的报价未能代表计量日的公允价值。

3）不存在相同或类似负债或公司自身权益工具可观察市场报价，但其他方将其作为资产持有的，公司应当在计量日从持有该资产的市场参与者角度，以该资产的公允价值为基础确定该负债或自身权益工具的公允价值。当该资产的某些特征不适用于所计量的负债或公司自身权益工具时，公司应当根据该资产的公允价值进行调整，以调整后的价值确定负债或公司自身权益工具的公允价值，这些特征包括资产出售受到限制、资产与所计量负债或公司自身权益工具类似但不相同、资产的计量单元与负债或公司自身权益工具的计量单元不完全相同等。

公司因上述情况对相同资产或负债在活跃市场上的报价进行调整的，公允价值计量结果应当划分为较低层次。

（2）第二层次输入值是除第一层次输入值外相关资产或负债直接或间接可观察的输入值。公司在使用第二层次输入值对相关资产或负债进行公允价值计量时，应当根据该资产或负债的特征，对第二层次输入值进行调整。这些特征包括资产状况或所在位置、输入值与类似资产或负债的相关程度、可观察输入值所在市场的交易量和活跃程度等。

对于具有合同期限等具体期限的相关资产或负债，第二层次输入值应当在几乎整个期限内是可观察的。

第二层次输入值包括：

1）活跃市场中类似资产或负债的报价；

2）非活跃市场中相同或类似资产或负债的报价；

3）除报价以外的其他可观察输入值，包括在正常报价间隔期间可观察的利率和收益率曲线、隐含波动率和信用利差等；

4）市场验证的输入值等。市场验证的输入值，是指通过相关性分析或其他手段获得的主要来源于可观察市场数据或者经过可观察市场数据验证的输入值。

（3）第三层次输入值是相关资产或负债的不可观察输入值。公司只有在相关资产或负债不存在市场活动或者市场活动很少，导致相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行的情况下，才能使用第三层次输入值，即不可观察输入值。不可观察输入值应当反映市场参与者对相关资产或负债定价时所使用的假设，包括有关风险的假设，如特定估值技术的固有风险和估值技术输入值的固有风险等。

第三层次输入值包括不能直接观察和无法由可观察市场数据验证的利率、股票波动率、公司合并中承担的弃置义务的未来现金流量、公司使用自身数据作出的财务预测等。

公司在确定不可观察输入值时，应当使用在当前情况下可合理取得的最佳信息，包括所有可合理取得的市场参与者假设。

公司可以使用内部数据作为不可观察输入值，但如果有证据表明其他市场参与者将使用不同于公司内部数据的其他数据，或者这些公司内部数据是公司特定数据、其他市场参与者不具备公司相关特征时，公司应当对其内部数据做出相应调整。

2．公允价值计量结果所属层次的确定

公允价值计量结果所属的层次，是由对公允价值计量整体而言具有重要意义的输入值所属的最低层次决定的，且取决于估值技术的输入值，而不是估值技术本身。公司应当在考虑相关资产或负债特征的基础上判断所使用的输入值是否重要。

公司使用重要的不可观察输入值对第二层次输入值进行调整，且该调整对公允价值计量整体而言是重要的，就应当将公允价值计量结果划分为第三层次。

3．公允价值输入值应用原则

（1）公司在估值技术的应用中，应当优先使用相关可观察输入值，只有在相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行的情况下，才可以使用不可观察输入值。

（2）公司以交易价格作为初始确认时的公允价值，且在公允价值后续计量中使用了涉及不可观察输入值的估值技术的，应当在估值过程中校正该估值技术，以使估值技术确定的初始确认结果与交易价格相等。

（3）公司在公允价值后续计量中使用估值技术的，尤其是涉及不可观察输入值的，应当确保该估值技术反映了计量日可观察的市场数据，如类似资产或负债的价格等。

（4）公司采用估值技术计量公允价值时，应当选择与市场参与者在相关资产或负债的交易中所考虑的资产或负债特征相一致的输入值，包括流动性折溢价、控制权溢价或少数股东权益折价等，但不包括与本章第一节规定的计量单元不一致的折溢价。

公司不应当考虑因其大量持有相关资产或负债所产生的折价或溢价。该折价或溢价反映了市场正常日交易量低于公司在当前市场出售或转让其持有的相关资产或负债数量时，市场参与者对该资产或负债报价的调整。

（三）估值技术的变更

公允价值计量使用的估值技术一经确定，不得随意变更，但变更估值技术或其应用能使计量结果在当前情况下同样或者更能代表公允价值的情况除外，包括但不限于下列情况：

（1）出现新的市场；

（2）可以取得新的信息；

（3）无法再取得以前使用的信息；

（4）改进了估值技术；

（5）市场状况发生变化。

公司变更估值技术或其应用的，应当按照本办法第二十章“会计调整”的有关规定作为会计估计变更，并根据本章的披露要求对估值技术及其应用的变更进行披露，而不需要按照本办法第二十章“会计调整”的有关规定对相关会计估计变更进行披露。

二、采用其他方式确定公允价值

公司在对相关资产或负债以公允价值进行后续计量时，若存在出价和要价的，应当以在出价和要价之间最能代表当前情况下公允价值的价格确定该资产或负债的公允价值，可以使用出价计量资产头寸、使用要价计量负债头寸。

本办法不限制公司使用市场参与者在实务中使用的在出价和要价之间的中间价或其他定价惯例计量相关资产或负债。

第三节 公允价值的计量

一、公允价值的初始计量

公司在初始确认相关资产或负债时应当按照“企业会计准则”（以下简称“准则”）规定的计量属性进行计量。准则规定或允许以公允价值进行计量的，若交易价格不公允的，即存在交易价格与公允价值不相等的情形，则应当将交易价格与公允价值差额作为相关利得或损失计入营业外收入或营业外支出。金融资产或金融负债初始确认的公允价值与交易价格存在差异时，如果其公允价值并非基于相同资产或负债在活跃市场中的报价，也非基于仅使用可观察市场数据的估值技术，公司在初始确认金融资产或金融负债时不应确认利得或损失。

公司应当根据交易性质和相关资产或负债的特征等，判断初始确认时的公允价值是否与其交易价格相等。交易价格是取得该项资产所支付或者承担该项负债所收到的价格（即进入价格）。相关资产或负债在初始确认时的公允价值通常与其交易价格相等，但在下列情况中两者可能不相等：

（1）交易发生在关联方之间，但公司有证据表明该关联方交易是在市场条件下进行的除外；

（2）交易是被迫的；

（3）交易价格所代表的计量单元与按照本章第一节确定的计量单元不同；

（4）交易市场不是相关资产或负债的主要市场（或最有利市场）。

二、采用公允价值进行后续计量的规定

对初始确认时采用公允价值计量的资产或负债，公司应当采用估值技术或市场参与者在实务中使用的在出价和要价之间的中间价或其他定价惯例确定的公

允价值进行后续计量。

（一）非金融资产的公允价值计量

1．一般规定

公司在以公允价值计量非金融资产时，应当考虑市场参与者将该资产用于最佳用途产生经济利益的能力，或者将该资产出售给能够用于最佳用途的其他市场参与者产生经济利益的能力。

最佳用途，是指市场参与者实现一项非金融资产或其所属的资产和负债组合的价值最大化时该非金融资产的用途。

2．最佳用途的判断

公司应当从市场参与者的角度来确定非金融资产的最佳用途，即考虑市场参与者在对该资产定价时考虑法律上是否允许（即资产使用在法律上的限制）、实物上是否可能（即资产实物特征），以及财务上是否可行（即在法律上允许且实物上可能的情况下，使用该资产能否产生足够的收益或现金流量，从而在补偿使资产用于该用途所发生的成本后，仍然能够满足市场参与者所要求的投资回报）等因素。

通常情况下，公司对非金融资产的现行用途可以视为最佳用途，除非市场因素或者其他因素表明市场参与者按照其他用途使用该资产可以实现价值最大化。

公司应当从市场参与者的角度判断该资产的最佳用途是单独使用、与其他资产组合使用，还是与其他资产和负债组合使用，但在计量非金融资产的公允价值时，应当假定按照本办法确定的计量单元出售该资产。

公司以公允价值计量非金融资产，应当基于最佳用途确定下列估值前提：

（1）市场参与者单独使用一项非金融资产产生最大价值的，该非金融资产的公允价值应当是将其出售给同样单独使用该资产的市场参与者的当前交易价格；

（2）市场参与者将一项非金融资产与其他资产（或者其他资产或负债的组合）组合使用产生最大价值的，该非金融资产的公允价值应当是将其出售给以同样组合方式使用该资产的市场参与者的当前交易价格，并且该市场参与者可以取得组合中的其他资产和负债。其中，负债包括公司为筹集营运资金产生的负债，但不包括公司为组合之外的资产筹集资金所产生的负债。最佳用途的假定应当一致地应用于组合中所有与最佳用途相关的资产。

（二）负债和公司自身权益工具的公允价值计量

1．一般规定

（1）公司以公允价值计量负债，应当假定在计量日将该负债转移给其他市场参与者，而且该负债在转移后继续存在，并由作为受让方的市场参与者履行义务，应当考虑不履约风险，并假定不履约风险在负债转移前后保持不变。

不履约风险，是指公司不履行义务的风险，包括但不限于公司自身信用风险。

（2）公司以公允价值计量自身权益工具，应当假定在计量日将该自身权益工具转移给其他市场参与者，而且该自身权益工具在转移后继续存在，并由作为受让方的市场参与者取得与该工具相关的权利、承担相应的义务。

（3）公司以公允价值计量负债或自身权益工具，并且该负债或自身权益工具存在限制转移因素的，如果公允价值计量的输入值中已经考虑了该因素，公司不应当再单独设置相关输入值，也不应当对其他输入值进行相关调整。

（4）公司以公允价值计量活期存款等具有可随时要求偿还特征的金融负债

的，该金融负债的公允价值不应当低于债权人随时要求偿还时的应付金额，即从债权人可要求偿还的第一天起折现的现值。

2．遵循的原则

（1）存在相同或类似负债或公司自身权益工具可观察市场报价的，应当以该报价为基础确定该负债或公司自身权益工具的公允价值。

（2）不存在相同或类似负债或公司自身权益工具可观察市场报价，但其他方将其作为资产持有的，公司应当在计量日从持有该资产的市场参与者角度，以该资产的公允价值为基础确定该负债或自身权益工具的公允价值。当该资产的某些特征不适用于所计量的负债或公司自身权益工具时，公司应当根据该资产的公允价值进行调整，以调整后的价值确定负债或公司自身权益工具的公允价值。这些特征包括资产出售受到限制、资产与所计量负债或公司自身权益工具类似但不相同、资产的计量单元与负债或公司自身权益工具的计量单元不完全相同等。

（3）不存在相同或类似负债或公司自身权益工具可观察市场报价，并且其他方未将其作为资产持有的，公司应当从承担负债或者发行权益工具的市场参与者角度，采用估值技术确定该负债或公司自身权益工具的公允价值。

（三）市场风险或信用风险可抵销的金融资产和金融负债的公允价值计量

公司以市场风险和信用风险的净敞口为基础管理金融资产和金融负债的，可以以计量日市场参与者在当前市场条件下有序交易中出售净多头（即资产）或者转移净空头（即负债）的价格为基础，计量该金融资产和金融负债组合的公允价值，该金融资产和金融负债面临的特定市场风险及其期限实质上应当相同。

在市场参与者将会考虑假定出现违约情况下能够减小信用风险敞口的所有现行安排时，公司还应当考虑特定对手的信用风险净敞口的影响或特定对手对公司的信用风险净敞口的影响，并预计市场参与者依法强制执行这些安排的可能性。

公司在计量金融资产和金融负债组合的公允价值时，应当同时满足下列条件：

（1）公司风险管理或投资策略的正式书面文件已载明，公司以特定市场风险或特定对手信用风险的净敞口为基础，管理金融资产和金融负债的组合；

（2）公司以特定市场风险或特定对手信用风险的净敞口为基础，向公司关键管理人员报告金融资产和金融负债组合的信息；

（3）公司在每个资产负债表日以公允价值计量组合中的金融资产和金融负债。

市场风险或信用风险可抵销的金融资产或金融负债，应当是由本办法第四章“金融资产”规范的金融资产和金融负债，也包括不符合金融资产或金融负债定义但按照本办法第四章“金融资产”进行会计处理的其他合同。

公司应当按照本办法第二十章“会计调整”的有关规定确定相关会计政策，并且一经确定，不得随意变更。

第四章 金融资产与金融负债

第一节　金融资产概述

一、金融资产概念

金融资产，是指企业持有的现金、其他方的权益工具以及符合下列条件之一的资产：

（1）从其他方收取现金或其他金融资产的合同权利；

（2）在潜在有利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同权利；

（3）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具合同，且企业根据该合同将收到可变数量的自身权益工具；

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

二、金融资产分类

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

（1）以摊余成本计量的金融资产。

金融资产同时符合下列条件的，应当分类为以摊余成本计量的金融资产：

①公司管理该金融资产的业务模式是以收取合同现金流量为目标；

②该金融资产的合同条款规定，在特定日期产生的现金流量，仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。

以摊余成本计量的金融资产主要包括货币资金、贷款、应收款项、合同资产、债权投资等。

（2）以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

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

①公司管理该金融资产的业务模式既以收取合同现金流量为目标又以出售该金融资产为目标；

②该金融资产的合同条款规定，在特定日期产生的现金流量，仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。

另外，公司可以将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的主要包括其他债权投资、其他权益工具投资等。

（3）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

公司分类为摊余成本计量的金融资产和以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产之外的金融资产，应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，如股票、基金、可转换债券等。

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产主要包括交易性金融资产、衍生金融资产等。

2.公司管理金融资产的业务模式。

公司管理金融资产的业务模式，是指公司如何管理其金融资产以产生现金流量。业务模式决定公司所管理金融资产现金流量的来源是收取合同现金流量、出售金融资产还是两者兼有。公司确定其管理金融资产的业务模式时，应当注意以下方面：公司应当在金融资产组合的层次上确定管理金融资产的业务模式，而不必按照单个金融资产逐项确定业务模式；一个公司可能会采用多个业务模式管理其金融资产；公司应当以公司关键管理人员决定的对金融资产进行管理的特定业务目标为基础，确定管理金融资产的业务模式；公司的业务模式并非公司自愿指定，而是一种客观事实，通常可以从公司为实现其目标而开展的特定活动中得以反映；公司不得以按照合理预期不会发生的情形为基础确定管理金融资产的业务模式。

公司管理金融资产的业务模式包括以下三类：

（1）以收取合同现金流量为目标的业务模式。此业务模式下，公司管理金融资产旨在通过在金融资产存续期内收取合同付款来实现现金流量，而不是通过持有并出售金融资产产生整体回报。尽管公司持有金融资产是以收取合同现金流量为目标，但是公司无须将所有此类金融资产持有至到期。因此，即使公司出售金融资产或者预计未来会出售金融资产，此类金融资产的业务模式仍然可能是以收取合同现金流量为目标。公司在评估金融资产是否属于该业务模式时，应当考虑此前出售此类资产的原因、时间、频率和出售的价值，以及对未来出售的预期。但是，此前出售资产的事实只是为公司提供相关依据，而不能决定业务模式。

此业务模式下，金融资产的信用质量影响着公司收取合同现金流量的能力。为减少因信用恶化所导致的潜在信用损失而进行的风险管理活动与以收取合同现金流量为目标的业务模式并不矛盾。因此，即使公司在金融资产的信用风险增加时为减少信用损失而将其出售，金融资产的业务模式仍然可能是以收取合同现金流量为目标的业务模式。

如果公司在金融资产到期日前出售金融资产，即使与信用风险管理活动无关，在出售只是偶然发生（即使价值重大），或者单独及汇总而言出售的价值非常小（即使频繁发生）的情况下，金融资产的业务模式仍然可能是以收取合同现金流量为目标。如果公司能够解释出售的原因并且证明出售并不反映业务模式的改变，出售频率或者出售价值在特定时期内增加不一定与以收取合同现金流量为目标的业务模式相矛盾。此外，如果出售发生在金融资产临近到期时，且出售所得接近待收取的剩余合同现金流量，金融资产的业务模式仍然可能是以收取合同现金流量为目标。

（2）以收取合同现金流量和出售金融资产为目标的业务模式。此业务模式下，公司的关键管理人员认为收取合同现金流量和出售金融资产对于实现其管理目标而言都是不可或缺的，如公司的目标是管理日常流动性需求同时维持特定的收益率，或将金融资产的存续期与相关负债的存续期进行匹配。

与以收取合同现金流量为目标的业务模式相比，此业务模式涉及的出售通常

频率更高、金额更大。因为出售金融资产是此业务模式的目标之一，在该业务模式下不存在出售金融资产的频率或者价值的明确界限。

（3）其他业务模式。如果公司管理金融资产的业务模式不是以收取合同现金流量为目标，也不是以收取合同现金流量和出售金融资产为目标，则该公司管理金融资产的业务模式是其他业务模式，如公司持有金融资产的目的是交易性的或者基于金融资产的公允价值作出决策并对其进行管理。在这种情况下，公司管理金融资产的目标是通过出售金融资产以实现现金流量。即使公司在持有金融资产的过程中会收取合同现金流量，公司管理金融资产的业务模式也不是以收取合同现金流量和出售金融资产为目标，因为收取合同现金流量对实现该业务模式目标来说只是附带性质的活动。此外，如果金融资产实际现金流量的实现方式不同于评估业务模式时的预期，只要公司在评估业务模式时已经考虑了当时所有可获得的相关信息，这一差异不构成公司财务报表的前期差错，也不改变公司在该业务模式下持有的剩余金融资产的分类。但是，公司在评估新的金融资产的业务模式时，应当考虑这些信息。

3.金融资产的合同现金流量特征。

金融资产的合同现金流量特征，是指金融工具合同约定的、反映相关金融资产经济特征的现金流量属性。公司分类为以摊余成本计量的金融资产和以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，其合同现金流量特征，应当与基本借贷安排相一致。即相关金融资产在特定日期产生的合同现金流量仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。

其中，本金是指金融资产在初始确认时的公允价值，本金金额可能因提前还款等原因在金融资产的存续期内发生变动。利息包括对货币时间价值、与特定时期未偿付本金金额相关的信用风险，以及其他基本借贷风险、成本和利润的对价。货币时间价值是利息要素中仅因为时间流逝而提供对价的部分，不包括为所持有金融资产的其他风险或成本提供的对价，但货币时间价值要素有时可能存在修正。在货币时间价值要素存在修正的情况下，公司应当对相关修正进行评估，以确定其是否满足上述合同现金流量特征的要求。此外，金融资产包含可能导致其合同现金流量的时间分布或金额变更的合同条款的（如包含可提前还款或者可展期特征），公司应当对相关条款进行评估（如评估提前还款特征的公允价值是否非常小），以确定其是否满足上述合同现金流量特征的要求。

三、金融资产重分类

公司改变其管理金融资产的业务模式时，对所有受影响的相关金融资产进行重分类，应当自重分类日起采用未来适用法进行相关会计处理，不得对以前已经确认的利得、损失（包括减值损失或利得）或利息进行追溯调整。

公司管理金融资产业务模式的变更是一种极其罕见的情形。该变更源自公司外部或内部的变化，且能够对公司经营产生非常重要的影响，并能够向外部各方证实，最终由公司的高级管理层进行决策做出。因此，只有当公司开始或终止某项对其经营影响重大的活动时（例如当企业收购、处置或终止某一业务线时），其管理金融资产的业务模式才会发生变更。

重分类日，是指导致公司对金融资产进行重分类的业务模式发生变更后的首个报告期间的第一天。需要注意的是，公司业务模式的变更必须在重分类日之前生效。

以下情形不属于业务模式变更：

（1）公司持有特定金融资产的意图改变。公司即使在市场状况发生重大变化的情况下改变对特定资产的持有意图，也不属于业务模式变更；

（2）金融资产特定市场暂时性消失从而暂时影响金融资产出售；

（3）金融资产在公司具有不同业务模式的各部门之间转移。

需要注意的是，如果公司管理金融资产的业务模式没有发生变更，而金融资产的条款发生变更但未导致终止确认的，不允许重分类。如果金融资产条款发生变更导致金融资产终止确认的，不涉及重分类问题，公司应当终止确认原金融资产，同时按照变更后的条款确认一项新金融资产。

四、金融资产计量基础

1.现值计量

现值计量主要涉及贷款和应收款项、债权投资等，即采用实际利率法，按摊余成本计量。金融资产的摊余成本，是指该金融资产的初始确认金额经下列调整后的结果：

（1）扣除已偿还的本金；

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

（3）扣除计提的累计信用减值准备（仅适用于金融资产）。

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

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

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

合同各方之间支付或收取的、属于实际利率或经信用调整的实际利率组成部分的各项收费、交易费用及溢价或折价等，应当在确定实际利率或经信用调整的实际利率时予以考虑。

公司通常能够可靠估计金融工具（或一组类似金融工具）的现金流量和预计存续期。在极少数情况下，金融工具（或一组金融工具）的估计未来现金流量或预计存续期无法可靠估计的，公司在计算确定其实际利率（或经信用调整的实际利率）时，应当基于该金融工具在整个合同期内的合同现金流量。

公司与交易对手方修改或重新议定合同，未导致金融资产终止确认，但导致合同现金流量发生变化的，或者公司修正了对合同现金流量的估计的，应当重新计算该金融资产的账面余额，并将相关利得或损失计入当期损益。重新计算的该金融资产的账面余额，应当根据将重新议定或修改的合同现金流量按金融资产的原实际利率（或者购买或源生的已发生信用减值的金融资产的经信用调整的实际利率）或按重新计算的实际利率（如适用）折现的现值确定。对于修改或重新议定合同所产生的所有成本或费用，公司应当调整修改后的金融资产账面价值，并

在修改后金融资产的剩余期限内进行摊销。

2.公允价值

公允价值计量主要涉及的金融资产为其他债权投资、其他权益工具投资以及交易性金融资产等。

金融资产的公允价值，是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项金融资产所能收到的价格。有序交易是指在计量日前一段时期内相关金融资产具有惯常市场活动的交易，清算等被迫交易不属于有序交易。

公司以公允价值计量金融资产，应当假定出售金融资产的交易在相关金融资产的主要市场进行；不存在主要市场的，应当假定该交易在相关金融资产的最有利市场进行。其中，主要市场，是指相关金融资产交易量最大和交易活跃程度最高的市场；最有利市场，是指在考虑交易费用后，能够以最高金额出售金融资产的市场。

在应用公允价值对金融资产进行计量时，应按以下级次进行选择：存在活跃市场的金融资产，以活跃市场中的报价确定其公允价值；不存在活跃市场的金融资产，采用在当前情况下适用并且有足够可利用数据和其他信息支持的估值技术确定其公允价值。估值技术主要包括市场法和收益法等。采用估值技术时，选择与市场参与者在相关资产或负债的交易中所考虑的资产或负债特征相一致的输入值，并尽可能优先使用相关可观察输入值，在相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行的情况下，使用不可观察输入值。

以公允价值计量的金融资产通常是单项金融资产，但是也可以是金融资产和负债的组合，如公司持有的以市场风险和信用风险的净敞口为基础管理金融资产和金融负债组合，可以以计量日市场参与者在当前市场条件下的有序交易中出售抵销市场风险或信用风险后的净多头（即资产）或者转移抵销市场风险或信用风险后的净空头（即负债）的价格为基础，来计量该组合的公允价值。

第二节　货币资金

货币资金包括库存现金、数字货币、银行存款和其他货币资金，均属于以摊余成本计量的金融资产。

一、一般规定

1.涉及现金收支的公司应按币种设置“现金日记账”，根据收付款凭证，按照业务发生顺序逐笔登记。每日终了，应当计算当日的现金收入合计额、现金支出合计额和结余数额，将结余额与实际库存额核对，做到账款相符。收取的所有现金应存入银行，支出的所有现金应从库存现金中支付或从银行支取，不得从现金收入中直接支付，即不得“坐支”现金。

2.公司应按币种和账号设置“银行存款日记账”，根据收付款凭证，按照业务发生的顺序逐笔登记（开设的集团账户除外），每日终了，应结出余额。“银行存款日记账”应定期与“银行对账单”核对，至少每月核对一次，根据核对结果编制“银行存款余额调节表”，及时查明未达账原因并进行处理。

3.涉及数字货币收支的公司应按“数字钱包”账号设置“数字货币明细账”，根据收付款会计凭证逐笔登记，每日终了，结出余额。“数字货币明细账”应与“数字钱包”每日核对发生额、余额，做到账款相符。

4.为全面、准确反映公司各个集团账户内资金的增减变动及余额情况，应对账户内所归集的资金进行全额反映和记录，每日汇总后按子账户单位记录集团账户所属子账户的资金变动，上述业务不纳入集团对账，各单位在编制报表时，应将集团账户和子账户间资金往来予以抵销。

二、会计科目设置

公司应设置“库存现金”、“银行存款”、“数字货币”和“其他货币资金”科目，并按现金流量分类进行辅助核算。

1.“库存现金”科目，核算公司的库存现金。公司内部周转使用备用金的，单独设置“备用金”科目，不在本科目中核算。有外币现金的公司，应按记账本位币设置“库存现金”科目，并按外币进行辅助核算。

本科目期末余额，反映公司持有的库存现金。

2.“银行存款”科目，核算公司存入银行或其他金融机构的款项，对电费账户收到的不明款项应及时查清，进行销根处理。有外币存款的公司，应按记账本位币设置“银行存款”科目，并按外币进行辅助核算。

本科目期末余额，反映公司存在银行或其他金融机构的各种款项。

3.“数字货币”科目，核算公司收到或支付的数字货币，营财集成业务收到数字货币，应按照业务发生顺序、在营销系统中逐笔登记；每日终了，汇总传递至财务系统生成会计凭证。

4.“其他货币资金”科目，核算公司的外埠存款、银行本票存款、银行汇票存款、信用卡存款、保证金存款和存出投资款等其他货币资金。

公司应分别设置“外埠存款”、“银行本票”、“银行汇票”、“信用卡”、“保证金”、“存出投资款”、“保函押金”和“第三方支付”等进行明细核算，并按币种和账号进行辅助核算。其中：“保证金”科目下设三级明细“信用证保证金”、“一般保证金”和“保函保证金”进行核算。

本科目期末余额，反映公司持有的其他货币资金。

三、主要账务处理

（一）库存现金、银行存款

1.收到现金，包括电费实收现金确认到账，借记“库存现金”科目，贷记“应收账款”、“合同负债”、“其他业务收入”、“营业外收入”等科目；公司根据银行到账通知书、数字货币运营机构到账通知书，借记“银行存款”、“数字货币”科目，贷记“应收账款”、“合同负债”、“其他业务收入”、“营业外收入”等科目。

2.从银行提取现金，借记“库存现金”科目，贷记“银行存款”科目；将现金存入银行，借记“银行存款”科目，贷记“库存现金”科目；电费实收现金交存电费账户，营销系统二次销根确认达账，借记“银行存款”科目，贷记“库存现金”科目。

3.公司以现金、银行存款出借备用金、支付款项、发放工资、缴纳税费等，借记“备用金”、“应付账款”、“生产成本”、“应付职工薪酬”、“应交税费”等科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

（二）其他货币资金

1.外埠存款

外埠存款，是指公司到外地进行临时或零星采购时，汇往采购地银行开立采购专户的款项。

公司将款项委托当地银行汇往采购地开立专户时，借记“其他货币资金-外埠存款”科目，贷记“银行存款”科目。收到采购发票账单时，借记“材料采购”、“原材料”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“其他货币资金-外埠存款”科目。将多余的外埠存款转回当地银行时，根据银行的收账通知，借记“银行存款”科目，贷记“其他货币资金-外埠存款”科目。

2.银行本票存款

银行本票存款，是指公司为取得银行本票按规定存入银行的款项。

公司向银行提交“银行本票申请书”并将款项交存银行，取得银行本票后，借记“其他货币资金-银行本票”科目，贷记“银行存款”科目。公司使用银行本票后，根据发票账单等有关凭证，借记“材料采购”、“原材料”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“其他货币资金-银行本票”科目。因本票超过付款期等原因而要求退款时，借记“银行存款”科目，贷记“其他货币资金-银行本票”科目。

3.银行汇票存款

银行汇票存款，是指公司为取得银行汇票按规定存入银行的款项。

公司在填写“银行汇票委托书”并将款项交存银行，取得银行汇票后，借记“其他货币资金-银行汇票”科目，贷记“银行存款”科目。公司使用银行汇票后，根据发票账单等有关凭证，借记“材料采购”、“原材料”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“其他货币资金-银行汇票”科目。如有多余款或因汇票超过付款期等原因而退回款项，借记“银行存款”科目，贷记“其他货币资金-银行汇票”科目。

4.信用卡存款

信用卡存款，是指公司为取得信用卡按照规定存入银行信用卡专户的款项。

公司应按规定填制申请表,连同支票和有关资料一并送交发卡银行,借记“其他货币资金-信用卡”科目，贷记“银行存款”科目。公司用信用卡购物或支付有关费用，借记“材料采购”、“原材料”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“其他货币资金-信用卡”科目。公司信用卡在使用过程中，需要向其账户续存资金的，借记“其他货币资金-信用卡”科目，贷记“银行存款”科目。公司信用卡使用完毕，将多余资金划回的，借记“银行存款”科目，贷记“其他货币资金-信用卡”科目。

5.保证金

根据保证金的性质不同，将保证金存款分为信用证保证金存款、按揭保证金存款、一般保证金存款、保函保证金存款。

信用证保证金存款,是指采用信用证结算方式的公司为开具信用证而存入银行信用证保证金专户的款项。公司向银行申请开立信用证，交纳保证金时，借记“其他货币资金-保证金-信用证保证金”科目，贷记“银行存款”科目。根据开证行交来的信用证来单通知书及有关单据列明的金额，借记“材料采购”、“原材料”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“其他货币资金-保证金-信用证保证金”、“银行存款”科目。

一般保证金存款,是指除信用证保证金和按揭保证金以外的特殊项目保证金存款，比如开展风险业务的保证金存款等。公司向银行申请开立保证金专户，交纳保证金时，借记“其他货币资金-保证金-一般证保证金”科目，贷记“银行存款”科目。银行退回保证金时，借记“银行存款”科目，贷记“其他货币资金-

保证金-一般保证金”科目。

保函保证金存款，是指公司为了从银行取得投标保函、履约保函等向银行存入一定数额的保证金存款。向银行交存保证金时，借记“其他货币资金-保证金-保函保证金”科目，贷记“银行存款”科目。银行退回保证金时，借记“银行存款”科目，贷记“其他货币资金-保证金-保函保证金”科目。

6.存出投资款

存出投资款，是指公司已存入证券公司但尚未进行投资的资金。

公司向证券公司划出资金时，应按实际划出的金额，借记“其他货币资金-存出投资款”科目，贷记“银行存款”科目。购买股票、债券等时，按实际发生的金额，借记“交易性金融资产”等科目，贷记“其他货币资金-存出投资款”科目。

公司从证券公司收回资金时，借记“银行存款”科目，贷记“其他货币资金-存出投资款”科目。

（三）集团账户账务处理

对于集团账户所属子账户的资金变动，每日汇总后按集团账户账号分别计入“其他应付款”科目核算。子账户资金增加借记“银行存款”科目，贷记“其他应付款”科目；子账户资金减少借记“其他应付款”科目，贷记“银行存款”科目。月末，对下级子账户余额，分母公司和合并层级进行抵销，月末下级子账户余额较月初增加时，借记“银行存款”项目（红字），贷记“其他应付款”项目（红字）；月末下级子账户余额较月初减少时，借记“其他应付款”项目（红字），贷记“银行存款”项目（红字）。

第三节　应收款项

本节所述的贷款及应收款项包括应收票据、应收账款、合同资产、应收股利、应收利息、其他应收款、备用金、委托贷款及长期应收款。

一、一般规定

1.公司应建立应收款项清理催收工作机制，落实责任，并定期与债务人核对余额，评估回收风险，应收款项发生减值或坏账损失，应当根据本章第九节“金融资产减值准备与核销”的有关规定进行处理。同时，做好核对、催收记录、各种函证材料归档工作。

2.公司发生系统内关联业务时，应分别按应收和实收进行处理，涉及预收的，还应在实收环节进行预收转应收处理。对于关联交易及往来业务，双方应同期编制记账凭证，并在管控关联交易协同平台进行协同处理，其中，售电、输电、租赁、受托运维等关联业务，应收方确认应收时必须通过协同平台发起申请，经接受方确认后双方同时生成记账凭证。

3.贷款及应收款项核算科目借方反映应收债权的初始确认，贷方反映实收和转销。往来款项核算涉及的差错更正，均应遵循同向红字冲销原则，不得反向调整，避免虚增借贷发生额。

4.贷款及应收款项核算科目期末出现贷方余额，应进行账务重分类；涉及内部关联往来余额重分类，双方还应同时处理，并进行集团对账。其中：应收账款贷方明细科目余额调整至预收账款或合同负债，预付账款贷方明细科目余额调整

至应付账款，一年内到期的中长期贷款、长期应收款余额调整至一年内到期的非流动资产。转回以前月度或年度的重分类业务，可在清账当月进行处理，无须在重分类的次月即刻转回。对同一债务单位的多笔应收款项，当期收到的金额，如无法准确认定归属期，应按照“先发生、先收回”的原则进行处理。

5.应收票据按其是否带息，分为带息应收票据和不带息应收票据，按承兑人不同，分为银行承兑汇票和商业承兑汇票。应收票据可以背书转让和贴现，到期不能收回的应收票据应当转入应收账款。公司应当设置“应收票据备查簿”，逐笔登记票据的种类、号码和出票日、票面金额、出票人、承兑人、到期日、贴现日、贴现率和贴现净额以及收款日和收回金额、退票情况等信息，应收票据到期结清票款或退票后，在备查簿中应予注销。

6.合同资产与应收款项的区分

合同资产，是指公司已向客户转让商品而有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素。如公司向客户销售两项可明确区分的商品，公司因已交付其中一项商品而有权收取款项，但收取该款项还取决于公司交付另一项商品的，公司应当将该收款权利作为合同资产。

应收款项是公司无条件收取合同对价的权利。只有在合同对价到期支付之前仅仅随着时间的流逝即可收款的权利，才是无条件的收款权。有时，公司有可能需要在未来返还全部或部分的合同对价，如公司在附有销售退回条款的合同下收取的合同对价，但是，公司仍然拥有无条件收取合同对价的权利，未来返还合同对价的潜在义务并不会影响公司收取对价总额的现时权利，因此，公司仍应当确认一项应收款项，同时将预计未来需要返还的部分确认为一项负债。

合同资产和应收款项都是公司拥有的有权收取对价的合同权利，二者的区别在于应收款项代表的是无条件收取合同对价的权利，即公司仅仅随着时间的流逝即可收款，而合同资产并不是一项无条件收款权，该权利除了时间流逝之外，还取决于其他条件如履行合同中的其他履约义务，才能收取相应的合同对价。因此，与合同资产和应收款项相关的风险是不同的，应收款项仅承担信用风险，而合同资产除信用风险之外，还可能承担其他风险，如履约风险等。

二、应收票据

1.会计科目设置

公司应当设置“应收票据”科目，核算因销售商品、提供劳务等而收到的商业汇票，分别设置“银行承兑汇票”和“商业承兑汇票”，并按具体票据号码进行辅助核算。本科目期末仅有借方余额，反映公司持有的应收票据面值和应计利息。

2.主要账务处理

（1）公司因销售产品、提供劳务等而收到的商业汇票，按票据面值，借记“应收票据”科目，收到时确认收入，则贷记“主营业务收入”、“营业外收入”等科目，按增值税销项税额，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目；收到时确认实收或预收，则贷记“应收账款”、“合同负债”等科目。

公司收到附追索权的商业承兑汇票，应在“应收票据备查簿”中登记，并跟踪到期承兑情况，在承兑方履约付款之前，不进行实收确认的账务处理。

如为带息应收票据，应于期末时，按应收票据的票面价值和确定的利率计算计提利息，计提的利息增加应收票据的账面余额，借记“应收票据”科目，贷记“财务费用”科目。

（2）公司将持有的未到期的商业汇票向银行等金融机构贴现，符合金融资产终止确认条件的，应按实际收到的金额（即减去贴现息后的净额），借记“银行存款”等科目，按贴现息部分，借记“财务费用”科目，按商业汇票的票面金额，贷记“应收票据”科目；不符合金融资产终止确认条件的，应将贴现所得作为以应收票据为质押取得借款，公司应按照实际收到的款项，借记“银行存款”科目，按实际支付的贴息，借记“短期借款-利息调整”科目，按银行贷款本金并考虑借款期限，贷记“短期借款”等科目。

不符合金融资产终止确认条件的票据到期后，发生追索，公司收到银行退还的票据，按原计入短期借款本金和支付的利息，借记“短期借款”、“财务费用”等科目，贷记“银行存款”、“短期借款-利息调整”科目，同时将应收票据转入应收款项，借记“应收账款”等科目，贷记“应收票据”等科目；票据到期后，未发生追索，按原计入短期借款本金和支付的利息，借记“短期借款”、“财务费用”等科目，贷记“应收票据”、“短期借款-利息调整”等科目。

（3）公司将持有的应收商业票据背书转让偿付债务或预付工程、物资款等，对不附追索权的，应按合同约定付款金额，借记“应付账款”、“预付账款”等科目，按票面金额，贷记“应收票据”科目，如为带息票据，还应按尚未计提的利息，贷记“财务费用”科目，差额借记或贷记“银行存款”等科目。

（4）商业汇票到期承兑，按实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按商业汇票的账面余额，贷记“应收票据”科目，按其差额，贷记“财务费用”科目。

（5）对于即有持有到期收取现金流为目的，又有贴现或背书等形式终止确认为目的持有的应收票据，应于资产负债表日按期末余额，借记“应收款项融资”科目，贷记“应收票据”科目。

三、应收账款

1.会计科目设置

公司应当设置“应收账款”科目，核算公司因销售商品、提供劳务等经营活动应收取的款项，分别设置“应收电力销售”、“应收输电收入”、“应收可靠性供电收入”、“应收自备电厂”、“应收受托运行维护收入”、“应收可再生能源电价附加收入”、“应收农村电网维护费收入”、“应收农网还贷资金返还收入”、“应收服务收入”、“应收工程结算收入”、“应收产品销售收入”、“应收商品销售收入”、“应收技术收入”、“应收勘测设计收入”、“应收其他主营收入”和“应收其他业务收入”等明细科目进行核算，并按客户进行辅助核算（不包括“应收电力销售”科目）。其中：

在“应收电力销售”下设置“终端售电收入”、“跨区跨省售电收入”等下级明细科目进行核算；

在“应收农网还贷资金返还收入”下设置“一省多贷”和“一省一贷”明细科目进行核算；

“应收账款”科目期末余额反映公司尚未收回的应收账款。

因销售商品、提供劳务等，采用递延方式收取合同或协议价款、实质上具有融资性质的，应在“长期应收款”科目反映，不在本科目核算。

2.主要账务处理

（1）应收售电收入

公司的售电业务，由营销（交易）部门负责明细核算，财务部门按日汇总的

系统集成数据进行总账核算。

公司确认当期应收售电收入，借记“应收账款-应收电力销售”科目，按当期实现的收入，贷记“主营业务收入-电力销售”科目，按规定计征的增值税销项税额，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

电费实收资金到账，借记“库存现金”、“银行存款”科目，贷记“应收账款-应收电力销售收入”、“合同负债-预收电费款”科目；用户预收抵实收，借记“合同负债-预收电费款”科目，贷记“应收账款-应收电力销售”科目。

（2）应收输电收入

公司确认当期应收输电收入，应根据营销（交易）部门提供的输电预估（结算）通知单等，借记“应收账款-应收输电收入”科目，按当期实现的收入，贷记“主营业务收入-输电收入”科目，按规定计征的增值税销项税额，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

实际收到输电收入时，借记“银行存款”、“应收票据”等科目，贷记“应收账款-应收输电收入”科目；预收输电费抵实收，借记“合同负债”等科目，贷记“应收账款-应收输电收入”科目。

（3）应收高可靠性供电收入

公司确认当期应收高可靠性供电收入时，应根据营销部门提供的高可靠性供电收入确认单等，借记“应收账款-应收可靠性供电收入”科目，按当期实现的收入，贷记“主营业务收入-可靠性供电收入”科目，按规定计征增值税的，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

实际收到高可靠性供电收入时，借记“银行存款”、“应收票据”等科目，贷记“应收账款-应收可靠性供电收入”科目。

（4）应收自备电厂系统备用容量费收入

公司确认当期应收自备电厂系统备用容量费收入时，应根据营销部门提供的自备电厂系统备用容量费收入确认单等，借记“应收账款-应收自备电厂-容量费收入”科目，按当期实现的收入，贷记“主营业务收入-自备电厂-系统备用容量费收入”科目，按规定计征的增值税销项税额，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

实际收到自备电厂系统备用容量费收入时，借记“银行存款”、“应收票据”等科目，贷记“应收账款-应收自备电厂-容量费收入”科目。

（5）应收受托运行维护收入

公司确认当期应收受托运行维护收入，应根据运检部门提供的受托运行维护合同等，借记“应收账款-应收受托运行维护收入”科目，按当期实现的收入，贷记“主营业务收入-受托运行维护收入”科目，按规定计征的增值税销项税额，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

实际收到受托运行维护收入时，借记“银行存款”、“应收票据”等科目，贷记“应收账款-应收受托运行维护收入”科目；预收受托运行维护费抵实收，借记“合同负债-其他”等科目，贷记“应收账款-应收受托运行维护收入”科目。

（6）应收可中断电价收入

公司确认当期应收可中断电价收入时，应根据营销部门提供的可中断电价收入确认单等，借记“应收账款-应收可靠性供电收入”科目，按当期实现的收入，贷记“主营业务收入-可靠性供电收入”科目，按规定计征的增值税销项税额，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

实际收到可中断电价收入时，借记“银行存款”、“应收票据”等科目，贷记“应收账款-应收可靠性供电收入”科目。

（7）应收工程结算收入

公司确认当期应收工程结算收入，应向业主开出工程进度结算单经对方确认后，借记“应收账款-应收工程结算收入”科目，贷记“工程结算”科目。

实际收到工程结算收入时，借记“银行存款”、“应收票据”科目，贷记“应收账款-应收工程结算收入”等科目；预收工程款抵实收，借记“合同负债-预收工程收入款”科目，贷记“应收账款-应收工程结算收入”科目。

（8）应收售热收入

公司应根据热力销售部门提供的经购售双方确认的售热量和物价部门批准的售热单价等确认应收售热收入，借记“应收账款-应收其他主营收入”科目，按当期实现的收入，贷记“主营业务收入-其他主营业务收入”科目，按规定计征的增值税销项税额，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

实际收到售热收入时，借记“银行存款”、“应收票据”科目，贷记“应收账款-应收其他主营收入”等科目；预收售热款抵实收，借记“合同负债-预收其他主营业务收入款”科目，贷记“应收账款-应收其他主营收入”科目。

（9）应收产品销售收入

公司销售产品应向购货方收取的款项，通过“应收账款-应收产品销售收入”科目核算。

公司确认当期应收设备制造、煤炭等销售收入，应根据销售部门提供的销货确认单等，借记“应收账款-应收产品销售收入”科目，按当期实现的收入，贷记“主营业务收入-产品销售收入”科目，按规定计征的增值税销项税额，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

实际收到产品销售收入时，借记“银行存款”、“应收票据”科目，贷记“应收账款-应收产品销售收入”等科目；预收产品销售款抵实收，借记“合同负债-预收产品销售收入款”科目，贷记“应收账款-应收产品销售收入”科目。

（10）应收商品销售收入

公司销售商品应向购货方收取的款项，通过“应收账款-应收商品销售收入”科目核算。

公司确认当期应收商品销售收入，应根据销售部门提供的销货确认单等，借记“应收账款-应收商品销售收入”科目，按当期实现的收入，贷记“主营业务收入-商品销售收入”科目，按规定计征的增值税销项税额，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

实际收到商品销售收入时，借记“银行存款”、“应收票据”科目，贷记“应收账款-应收商品销售收入”等科目；预收商品销售款抵实收，借记“合同负债-预收商品收入款”科目，贷记“应收账款-应收商品销售收入”科目。

（11）应收技术收入

公司提供技术开发、技术服务、技术转让、技术咨询应向接受方收取的款项，通过“应收账款-应收技术收入”科目核算。

公司根据当期应收的技术收入，借记“应收账款-应收技术收入”科目，按当期实现的收入，贷记“主营业务收入-技术收入”科目，按规定计征的增值税销项税额，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

实际收到技术收入时，借记“银行存款”科目，贷记“应收账款-应收技术

收入”等科目；预收技术款抵实收，借记“合同负债-预收技术收入款”科目，贷记“应收账款-应收技术收入”科目。

（12）应收勘测设计收入

公司提供勘测设计服务应向接受方收取的款项，通过“应收账款-应收勘测设计收入”科目核算。

公司根据当期应收的勘测设计收入金额，借记“应收账款-应收勘测设计收入”科目，按当期实现的收入，贷记“主营业务收入-勘测设计收入”科目。

实际收到勘测设计收入时，借记“银行存款”、“应收票据”科目，贷记“应收账款-应收勘测设计收入”等科目；预收勘测设计款抵实收，借记“合同负债-预收勘测设计收入款”科目，贷记“应收账款-应收勘测设计收入”科目。

（13）应收可再生能源电价附加收入

公司确认当期应收可再生能源电价附加收入时，应借记“应收账款-应收可再生能源电价附加收入”科目，按当期实现的收入，贷记“主营业务收入-可再生能源电价附加收入”科目。

实际收到可再生能源电价附加收入时，借记“银行存款”科目，贷记“应收账款-应收可再生能源电价附加收入”科目。

（14）应收充换电服务收入

公司提供充换电服务应向接受方收取的款项，通过“应收账款-应收服务收入”科目核算。

公司根据当期应收的充换电服务收入金额，借记“应收账款-应收服务收入”科目，按当期实现的收入，贷记“主营业务收入-服务收入”科目，按规定计征的增值税销项税额，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

实际收到充换电服务收入时，借记“银行存款”、“应收票据”科目，贷记“应收账款-应收服务收入”等科目；预收充换电服务款抵实收，借记“合同负债-其他”科目，贷记“应收账款-应收服务收入”科目。

（15）应收节能服务收入

公司提供节能服务应向接受方收取的款项，通过“应收账款-应收服务收入”科目核算。

公司根据当期应收的节能服务收入金额，借记“应收账款-应收服务收入”科目，按当期实现的收入，贷记“主营业务收入-服务收入”科目。

实际收到节能服务收入时，借记“银行存款”、“应收票据”科目，贷记“应收账款-应收服务收入”等科目；预收节能服务款抵实收，借记“合同负债”科目，贷记“应收账款-应收服务收入”科目。

（16）应收农网还贷资金返还收入

公司确认当期应收农网还贷资金返还收入时，借记“应收账款-应收农网还贷资金返还收入”科目，按当期实现的收入，贷记“主营业务收入-农网还贷资金返还收入”科目。

实际收到农网还贷资金返还收入时，借记“银行存款”科目，贷记“应收账款-应收农网还贷资金返还收入”科目。

（17）应收农村电网维护费收入

公司确认当期应收农村电网维护费收入，应根据营销（交易）部门提供的应收电费汇总表、售电预估（结算）通知单等，借记“应收账款-应收农村电网维护费收入”科目，按当期实现的收入，贷记“主营业务收入-农村电网维护费收

入”科目。

农村电网维护费随同电费收取，实收的账务按照“应收账款-应收电力销售”有关规定进行处理。

（18）应收其他主营收入

公司根据当期应收的物业、物流、广告、代理、酒店、监理、监造、租赁、招投标、经纪业务及其他等主营收入，借记“应收账款-应收其他主营收入”科目，按当期实现的收入，贷记“主营业务收入-其他主营业务收入”科目，按规定计征的增值税销项税额，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目

实际收到款项时，借记“银行存款”科目，贷记“应收账款-应收其他主营收入”科目；预收物业等主营收入款抵实收，借记“合同负债”科目，贷记“应收账款-应收其他主营收入”科目。

（19）应收其他业务收入

公司根据当期应收的投资性房地产、利库物资处置、供电服务、校表、充值卡包销服务、充值卡代销服务、培训、通信、非电力设备及投资性房产租赁、特许经营权等其他业务收入，借记“应收账款-应收其他业务收入”等科目，贷记“其他业务收入”科目，按规定计征的增值税销项税额，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

实际收到款项时，借记“银行存款”科目，贷记“应收账款-应收其他业务收入”等科目。

（20）对于既有持有到期收取现金流为目的，又有保理等形式终止确认为目的持有的应收账款，应于资产负债表日按期末余额，借记“应收款项融资”科目，贷记“应收账款”科目。

四、合同资产

1.会计科目设置

公司应当设置“合同资产”科目，核算公司已向客户转让商品而有权收取对价的权利，应按合同进行明细核算。仅取决于时间流逝因素的权利在“应收账款”核算，不在“合同资产”科目核算。

2.主要账务处理

公司在履行了合同中的单项履约义务时，应按照已收或应收的合同价款，加上应收取的增值税额，借记 “合同资产”等科目，按应确认的收入金额，贷记“主营业务收入”相关科目，按应收取的增值税额，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”“应交税费-待转销项税额”等科目。公司取得无条件收款权时，借记“应收账款”等科目，贷记“合同资产”。

五、预付账款

1.会计科目设置

公司应当设置“预付账款”科目，核算公司按照合同约定预付的款项，并分别设置“往来统驭”、“外币评估”等明细科目，按供应商进行辅助核算。

“预付账款”科目期末余额反映公司预付的款项。

2.主要账务处理

公司预付物资、商品、购电、工程等款时，借记“预付账款”科目，贷记“银行存款”科目；收到所购物资、商品，进行购电费、工程款、运行维护款、服务款结算时，根据应计入成本的金额，借记“材料采购”、“原材料”、“工程物资”、“生产成本”、“在建工程”等科目，按专用发票上注明的增值税额，借

记“应交税费-应交增值税（进项税额）”科目，按应支付的金额，贷记“应付账款”科目；预付冲抵应付时，借记“应付账款”科目，贷记“预付账款”等科目；补付款项时，借记“应付账款”科目，贷记“银行存款”等科目；收到对方退回预付款项时，借记“银行存款”科目，贷记“预付账款”科目。

六、应收股利

1.会计科目设置

公司应当设置“应收股利”科目，核算公司应收取的现金股利和应收取其他单位分配的利润，分别设置“股权投资股利”、“交易性金融资产股利”、“其他非流动金融资产股利”和“其他权益工具投资”等明细科目进行核算，并按被投资单位进行辅助核算。

本科目期末余额反映公司尚未收回的现金股利或利润。

2.主要账务处理

（1）公司取得交易性金融资产，按支付的价款中所包含的、已宣告但尚未发放的现金股利，借记“应收股利”科目，按交易性金融资产的公允价值，借记“交易性金融资产-xx-成本”科目，按发生的交易费用，借记“投资收益”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目。

交易性金融资产持有期间被投资单位宣告发放的现金股利，按应享有的份额，借记“应收股利”科目，贷记“投资收益”科目。

（2）取得长期股权投资，按支付的价款中所包含的、已宣告但尚未发放的现金股利，借记“应收股利”科目，按确定的长期股权投资成本，借记“长期股权投资-成本法”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目。

持有期间被投资单位宣告发放现金股利或利润的，按应享有的份额，借记“应收股利”科目，贷记“投资收益”（成本法）或“长期股权投资-权益法-xx-损益调整”科目。

（3）其他权益工具投资持有期间被投资单位宣告发放的现金股利，在同时满足以下三项条件时，按应享有的份额，借记“应收股利”科目，贷记“投资收益”科目：

①公司收取股利的权利已经确立；

②与股利相关的经济利益很可能流入公司；

③股利的金额能够可靠计量。

（4）实际收到现金股利或利润，借记“银行存款”等科目，贷记“应收股利”等科目。

七、应收利息

1.会计科目设置

公司应当设置“应收利息”科目，核算公司交易性金融资产、债权投资、其他债权投资、委托贷款等应收取的利息，分别设置“金融机构贷款利息”、“委贷（信托）利息”、“金融资产”、“存放金融机构利息”、“结算备付金利息”、“存出资本保证金利息”、“其他”等明细科目进行核算，并按借款合同进行辅助核算。其中，“金融机构贷款利息”、“结算备付金利息”、“存出资本保证金利息”等科目仅金融企业适用。

“应收利息”科目期末借方余额，反映公司已到期可收取，但于资产负债表日尚未收到的利息。

公司购入的一次还本付息的债权投资持有期间取得的利息，应在“债权投资”

科目下反映，不在本科目下核算。

2.主要账务处理

（1）公司取得的交易性金融资产，按支付的价款中所包含的、已到付息期但尚未领取的利息，借记“应收利息”科目，按交易性金融资产的公允价值，借记“交易性金融资产-xx-成本”科目，按发生的交易费用，借记“投资收益”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目。

（2）公司持有的债权投资、其他债权投资，资产负债表日，为分期付息、一次还本的，应按票面利率计算确定的应收未收利息，借记“应收利息”科目，按账面余额（或按摊余成本，仅适用于购入或源生的已发生信用减值的金融资产和购入或源生的未发生信用减值、但在后续期间成为已发生信用减值的金融资产）和实际利率（或经信用调整后的实际利率，仅适用于购买或源生时已发生信用损失的金融资产）计算确定的利息收入，贷记“投资收益”科目，按其差额，借记或贷记“债权投资-xx-利息调整”、“其他债权投资-xx-利息调整”科目。

债权投资、其他债权投资为一次还本付息的，应于资产负债表日按票面利率计算确定的应收未收利息，借记“债权投资-xx-应计利息”、“其他债权投资-xx-应计利息”科目，按账面余额（或按摊余成本，仅适用于购入或源生的已发生信用减值的金融资产和购入或源生的未发生信用减值、但在后续期间成为已发生信用减值的金融资产）和实际利率（或经信用调整后的实际利率，仅适用于购买或源生时已发生信用损失的金融资产）计算确定的利息收入，贷记“投资收益”科目，按其差额，借记或贷记“债权投资-xx-利息调整”、“其他债权投资-xx-利息调整”科目。

（3）公司的委托贷款，应于资产负债表日按委托贷款的合同本金和合同利率计算确定的应收未收利息，借记“应收利息”科目，按贷款的摊余成本和实际利率计算确定的利息收入，贷记“投资收益”科目，按其差额，借记或贷记“委托贷款-利息调整”科目。

（4）公司实际收到应收利息时，借记“银行存款”等科目，贷记“应收利息”科目。

八、其他应收款

1.会计科目设置

公司应当设置“其他应收款”科目，核算公司除应收票据、应收账款、合同资产、预付账款、应收股利、应收利息、长期应收款等以外的其他各种应收、暂付及代垫款项，包括应收押金保证金、房改资金及维修基金、保险赔款、项目核准前发生的工程前期费、短期信托投资等，并根据相关规定按往来单位或项目名称、款项性质进行辅助核算。

本科目期末余额反映公司尚未收回款项以及待核准结转的工程前期费、生产准备费等。

2.主要账务处理

公司发生其他各种应收、暂付及代垫款时，借记“其他应收款”科目，贷记“银行存款”、“固定资产清理”等科目；收回或转销各种款项时，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记“其他应收款”科目。

公司发生待核准的工程前期费支出时，借记“其他应收款”科目，贷记“银行存款”等科目；工程前期费经核准计入项目建设成本时，借记“在建工程”科目，贷记“其他应收款”科目；对没有被批准或批准后又被取消的建设项目，工

程前期费计入当期损益，借记“营业外支出”科目，贷记“其他应收款”科目。

公司通过信托公司开展短期信托业务，支付信托本金时，借记“其他应收款”科目，贷记“银行存款”等科目；分期确认短期信托收益时，借记“应收利息”科目，贷记“投资收益”科目；收到短期信托收益时，借记“银行存款”科目，贷记“应收利息”科目；收回信托本金时，借记“银行存款”科目，贷记“其他应收款”科目。

九、备用金

1.会计科目设置

公司应当设置“备用金”科目，核算借支给正式员工用于支付与本单位经济业务相关、必须预支且尚不具备报销条件的费用支出的款项，并按员工供应商进行辅助核算。本科目期末余额反映公司已借出职工尚未归还或报销的备用金数额。

在实施定点采购和公务卡支付后，各级单位应严格限定备用金使用范围，降低备用金限额，仅对不能纳入定点采购且使用公务卡支付受到限制的地区发生的费用，允许使用备用金结算，同时，备用金借支部门或员工应严格按照公司的规定，及时通过国网商旅模块办理报销和还款手续。

2.主要账务处理

公司借给职工备用金时，借记“备用金”科目，贷记“银行存款”、“库存现金”等科目；职工实际报销冲抵备用金时，按应报销的金额，借记“生产成本”等科目，按实际借出的金额，贷记“备用金”科目，如应报销金额大于备用金金额，公司补付职工报销款，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目，如应报销金额小于备用金金额，职工交回结余款，借记“库存现金”、“银行存款”等科目。

十、委托贷款

1.会计科目设置

公司应当设置“委托贷款”科目，核算公司委托银行或其他金融机构向其他单位贷出的款项，分别设置“本金”、“利息调整”等明细科目进行核算，并按贷款合同进行辅助核算。该科目期末仅有借方余额，反映公司发放尚未收回的委托贷款本金。

公司应当设置“委托贷款损失准备”科目，核算计提的减值准备。该科目期末仅有贷方余额，反映公司已计提尚未转销的委托贷款损失准备。公司发生的委托贷款，应当按照规定的程序办理，并按照委托贷款的本金和相关交易费用之和确定初始确认金额。

2.主要账务处理

（1）公司委托发放贷款时，应按委托贷款的合同本金，借记“委托贷款-本金”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目，有差额的，借记或贷记“委托贷款-利息调整”科目。

（2）资产负债表日，应按委托贷款合同本金和合同利率计算确定的应收未收利息，借记“应收利息-委贷（信托）利息”科目，按贷款的摊余成本和实际利率计算确定的利息收入，贷记“投资收益”科目，按其差额，借记或贷记“委托贷款-利息调整”科目。

（3）收取委托贷款利息，按实际收到的资金，借记“银行存款”科目，按应付金融机构手续费，借记“其他应付款”科目，按应收利息总额，贷记“应收

利息-委贷（信托）利息”科目；计提金融机构收取的手续费，借记“财务费用”科目、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“其他应付款”科目；收回委托贷款本金，应按客户归还的金额，借记“银行存款”等科目，按收回的委托贷款本金，贷记“委托贷款-本金”科目，存在利息调整余额的，贷记或借记“委托贷款-利息调整”科目，按其差额，贷记“投资收益”科目（蓝字）或（红字）。

十一、长期应收款

1.会计科目设置

公司应当设置“长期应收款”科目，核算公司的长期应收款项，包括国债转贷、企业中期债券、长期信托、期货会员资格投资和特许经营权产生的应收款项、销售商品和提供劳务产生的合同中存在重大融资成分的应收款项以及实质上构成被投资单位净投资的长期权益等。该科目期末有余额，借方余额反映公司尚未收回的长期应收款。

同时，公司应当设置“未实现融资收益”科目，作为“长期应收款”备抵项目，核算公司分期计入租赁收入或利息收入的未实现融资收益，并按照合同进行辅助核算。该科目期末贷方余额，反映公司尚未转入当期收益的未实现融资收益。

2.主要账务处理

（1）公司将长期国债转贷资金或将企业债等资金转拨给下级单位时，按本金借记“长期应收款-往来统驭”科目，按应由下级单位负担的债券承销费用，贷记“其他应付款”科目，按实际转拨金额，贷记“银行存款”科目；支付承销费用时，借记“其他应付款”科目，贷记“银行存款”科目；支付国债转贷资金借款利息时，借记“长期应收款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目；收到下级单位上划的资金利息时，借记“银行存款”科目，贷记“长期应收款-往来统驭”科目；收回国债转贷资金和中期票据本金时，借记“银行存款”科目，贷记“长期应收款-往来统驭”科目。

（2）公司通过信托公司开展长期信托业务，支付信托本金时，借记“长期应收款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”等科目；分期确认长期信托收益时，借记“应收利息”科目，贷记“投资收益”科目；收到长期信托收益时，借记“银行存款”科目，贷记“应收利息”科目；收回信托本金时，借记“银行存款”科目，贷记“长期应收款-往来统驭”科目。

（3）销售商品、提供服务合同中存在重大融资成分的，公司应按照应收合同价款，借记“长期应收款”等科目，按照假定客户在取得商品控制权时即以现金支付而需支付的金额（即现销价格） 确定的交易价格，贷记“主营业务收入”，按其差额，贷记“未实现融资收益”科目。涉及增值税的，还应进行相应的处理。采用实际利率法计算确定的利息收入，借记“未实现融资收益”科目，贷记“财务费用”科目。

（4）特许经营权金融资产，具体规范详见本办法第二十六章“国际业务”有关章节。

（5）期货会员资格投资产生的长期应收款，具体规范详见本办法第二十五章“金融业务”有关规定。

（6）公司发生实质上构成被投资单位净投资的长期权益时，按实际支付的金额，借记“长期应收款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”等科目；在长期股权投资的账面价值减记至零、确认应分担被投资单位发生的超额亏损时，应以

该长期权益的账面价值为限，确认投资损失，贷记“投资收益”科目红字，同时贷记“长期应收款-往来统驭”科目；被投资单位以后期间实现盈利、按顺序恢复长期应收款账面价值时，应以减记的长期权益价值为限，按确认恢复金额，借记“长期应收款-往来统驭”科目，贷记“投资收益”科目；以后期间收回该长期应收款时，按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“长期应收款-往来统驭”科目。

第四节　债权投资

一、基本概念

债权投资属于以摊余成本计量的金融资产，其确认条件见本章第一节“概述”部分。

二、一般规定

1.债权投资应当按照按公允价值与交易费用之和作为初始入账金额。已到付息期但尚未领取的利息单独确认为应收款项。

2.企业应当采用实际利率法，按摊余成本对债权投资进行后续计量。

不属于任何套期关系的债权投资所产生的利得或损失，应当在终止确认、按照本章规定重分类、按照实际利率法摊销或按照本章规定确认减值时，计入当期损益。

债权投资在持有期间应当按照摊余成本和实际利率计算确认利息收入，计入投资收益。实际利率应当在取得债权投资时确定，在该债权投资预期存续期间或适用的更短期间内保持不变。实际利率与票面利率差别较小的，也可按票面利率计算利息收入，计入投资收益。

3.企业将债券以摊余成本计量重分类为以公允价值计量且计入当期损益的，应当按照该资产在重分类日的公允价值进行计量，原账面价值与公允价值之间的差额计入当期损益；企业将债券以摊余成本计量重分类为以公允价值计量且计入其他综合收益的，应当按照该金融资产在重分类日的公允价值进行计量，原账面价值与公允价值之间的差额计入其他综合收益，该金融资产重分类不影响其实际利率和预期信用损失的计量。

4.资产负债表日，债权投资发生减值，应当根据本章第九节“金融资产减值准备与核销”的规定计提减值准备。

5.处置债权投资时，应当将所取得价款与该投资账面价值之间的差额计入投资收益。

三、会计科目设置

公司设置“债权投资”科目，核算公司以摊余成本计量的债权投资的账面余额。本科目可按债权投资的类别和品种，分别设置“面值”、“利息调整”、“应计利息”等明细科目进行核算。

应设置“债权投资减值准备”科目，核算公司以摊余成本计量的债权投资以预期信用损失为基础计提的损失准备。

四、主要账务处理

1.公司取得的债权投资，应按其面值，借记“债权投资-xx-面值”科目，按支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息，借记“应收利息”科目，按

实际支付的价款及交易费用，贷记“银行存款”等科目，按其差额，借记或贷记“债权投资-xx-利息调整”科目。

2.资产负债表日，债权投资为分期付息、一次还本的，应按票面利率计算确定的应收未收利息，借记“应收利息”科目，按债权投资摊余成本和实际利率计算确定的利息收入，贷记“投资收益”科目，按其差额，借记或贷记“债权投资-xx-利息调整”科目。

债权投资为一次还本付息的，应于资产负债表日按票面利率计算确定的应收未收利息，借记“债权投资-xx-应计利息”科目，按债权投资摊余成本和实际利率计算确定的利息收入，贷记“投资收益”科目，按其差额，借记或贷记“债权投资-xx-利息调整”科目。

3.债权投资发生减值后利息的处理。资产负债表日，应按减值后的债权投资的摊余成本和实际利率计算确定的利息收入，借记“债权投资-xx-利息调整”科目，贷记“投资收益”科目。同时，将按债券的面值和票面利率计算确定的应收利息金额进行表外登记。

为简化核算，债权投资发生减值后按债权投资的摊余成本和实际利率计算确定的利息收入较小时，可不再继续确认利息收入，但须将按债券的面值和票面利率计算确定的应收利息金额进行表外登记。

4.将债券以摊余成本计量重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的，应按其在重分类日的公允价值，借记“交易性金融资产-xx-成本”科目，按该债券的账面余额，贷记“债权投资-xx-面值\应计利息”科目，借记或贷记“债权投资-xx-利息调整”科目，已计提减值准备的还应同时结转减值准备，借记“债权投资减值准备”科目，按其差额，借记或贷记“公允价值变动损益”科目。并按本办法“第十三章第三节”有关规定确认减值准备递延所得税和公允价值变动递延所得税。

将债券以摊余成本计量重分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的，应按其在重分类日的公允价值，借记“其他债权投资-xx-成本”科目，按其债券的账面余额，贷记“债权投资-xx-面值”科目，借记或贷记“债权投资-xx-利息调整”、“其他债权投资-利息调整”科目，已计提减值准备的，还应同时结转减值准备，借记“债权投资减值准备”科目，贷记“其他综合收益-信用减值准备”，按其差额，借记或贷记“其他综合收益-其他债权投资公允价值变动”科目。并按本办法“第十三章第三节”有关规定确认公允价值变动递延所得税。

5.出售债权投资，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按其账面余额，贷记“债权投资-xx-面值\应计利息”科目，借记或贷记“债权投资-xx-利息调整”科目，按其差额，借记或贷记“投资收益”科目。已计提减值准备的，还应同时结转减值准备，借记“债权投资减值准备”。

第五节　其他债权投资

一、基本概念

其他债权投资属于以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，其确认条件见本章第一节“概述”部分。

二、一般规定

1.其他债权投资应当按照按公允价值和交易费用之和作为初始入账金额。已到付息期但尚未领取的利息单独确认为应收项目。

2.其他债权投资所产生的利得或损失，除减值损失或利得和汇兑损益外，均应当计入其他综合收益，直至该金融资产终止确认或被重分类。但是，采用实际利率法计算的其他债权投资的利息应当计入当期损益。按实际利率计提的利息，应当与视同其一直按照摊余成本计量而计入当期损益的金额相等。

3.企业将债券以公允价值计量且其变动计入其他综合收益重分类为以摊余成本计量的，应当将之前计入其他综合收益的累计利得或损失转出，调整该金融资产在重分类日的公允价值，并以调整后的金额作为新的账面价值，即视同该金融资产一直以摊余成本计量，该金融资产重分类不影响其实际利率和预期信用损失的计量；企业将债券以公允价值计量且其变动计入其他综合收益重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的，应当继续以公允价值计量该金融资产，同时，企业应当将之前计入其他综合收益的累计利得或损失从其他综合收益转入当期损益。

4.处置其他债权投资时，应将出售所得的价款与其账面价值的差额计入当期损益；同时，将原直接计入其他综合收益的公允价值变动的累计额转出，计入当期损益。

5.在有限情况下，如果用以确定公允价值的近期信息不足，或者公允价值的可能估计金额分布范围很广 ，而成本代表了范围内对公允价值的最佳估计的，该成本可代表其在该分布范围内对公允价值的恰当估计。

三、会计科目设置

应当设置“其他债权投资”科目，核算公司持有的其他债权投资的公允价值。该科目按其他债权投资的类别和品种，分别设置“成本”、“利息调整”、“应计利息”、“公允价值变动”等明细科目进行核算。该科目期末借方余额，反映公司其他债权投资的公允价值。

应设置“其他综合收益-信用减值准备”科目，核算公司以公允价值计量的其他债权投资以预期信用损失为基础计提的损失准备。

四、主要账务处理

1.公司取得的其他债权投资应按债券的面值，借记“其他债权投资-xx-成本”科目，按支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息，借记“应收利息”科目，按实际支付的价款及交易费用，贷记“银行存款”等科目，按差额，借记或贷记“其他债权投资-xx-利息调整”科目。

2.资产负债表日，为分期付息、一次还本的，应按票面利率计算确定的应收未收利息，借记“应收利息”科目，按摊余成本和实际利率计算确定的利息收入，贷记“投资收益”科目，按其差额，借记或贷记“其他债权投资-xx-利息调整”科目。

其他债权投资为一次还本付息债权投资的，应于资产负债表日按票面利率计算确定的应收未收利息，借记“其他债权投资-xx-应计利息”科目，按其他债权投资的摊余成本和实际利率计算确定的利息收入，贷记“投资收益”科目，按其差额，借记或贷记“其他债权投资-xx-利息调整”科目。

3.资产负债表日，其他债权投资的公允价值高于其计息后账面余额的差额，借记“其他债权投资-xx-公允价值变动”科目，贷记“其他综合收益-其他债权投资公允价值变动-利得或损失”科目。确认递延所得税影响，借记“其他综合

收益-其他债权投资公允价值变动-所得税”科目，贷记“递延所得税负债”科目。公允价值低于其账面余额的差额，借记“其他综合收益-其他债权投资公允价值变动-利得或损失”科目，贷记“其他债权投资-xx-公允价值变动”科目。确认递延所得税影响，借记“递延所得税资产”科目，贷记“其他综合收益-其他债权投资公允价值变动-所得税”科目。

4. 资产负债表日，其他债权投资外币折算形成的汇兑差额需要与公允价值变动金额分开核算（因为其属于外币货币性项目）。对于公允价值变动部分，借记或贷记“其他债权投资-xx-公允价值变动”，贷记或借记“其他综合收益-其他债权投资公允价值变动”科目。对于汇兑损益部分，借记或贷记“财务费用-汇兑净损益-汇率变动”科目，借记或贷记“其他债权投资-xx-公允价值变动”科目。

5.将债券以公允价值计量计入其他综合收益重分类为以摊余成本计量的，应当将之前计入其他综合收益的累计利得或损失转出，借记或贷记“其他综合收益-其他债权投资公允价值变动”科目，贷记或借记“其他债权投资-xx-公允价值变动”科目；已计提减值准备的，借记“其他综合收益-信用减值准备”科目，贷记“债权投资减值准备”科目。以在重分类日调整后的金额作为新的账面价值，借记“债权投资-xx-面值”，借记或贷记“债权投资-xx-利息调整”，贷记“其他债权投资-xx-成本”，借记或贷记“其他债权投资-xx-利息调整”。

将债券以公允价值计量且其变动计入其他综合收益重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的，应当继续以公允价值计量，借记“交易性金融资产-xx-成本”科目，贷记“其他债权投资-xx-成本”科目，借记或贷记“其他债权投资-xx-利息调整/公允价值变动”科目。同时，企业应当将之前计入其他综合收益的累计利得或损失从其他综合收益转入当期损益，借记或贷记“其他综合收益-其他债权投资公允价值变动-利得或损失”、“其他综合收益-信用减值准备”科目，贷记或借记“公允价值变动损益”科目；并按本办法“第十三章第三节”有关规定确认公允价值变动递延所得税。

6.出售其他债权投资，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按其账面余额，贷记“其他债权投资-xx-成本/公允价值变动/利息调整/应计利息”科目，已计提减值准备的，还应同时结转减值准备，借记“其他综合收益-信用减值准备”科目，按其差额贷记或借记“投资收益”科目。按应从所有者权益中转出的公允价值累计变动额，借记或贷记“其他综合收益-其他债权投资公允价值变动-利得或损失”科目，贷记或借记“投资收益”科目。同时结转递延所得税，借记“递延所得税负债”科目，贷记“其他综合收益-其他债权投资公允价值变动-所得税”科目，或借记“其他综合收益-其他债权投资公允价值变动-所得税”科目，贷记“递延所得税资产”科目。

第六节　其他权益工具投资

一、基本概念

在初始确认时，企业可以将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，如企业投资其他上市公司股票或者非上市公司股权。符合金融负债定义但是被分类为权益工具的特殊金融工具（包括可回

售工具和发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具）本身并不符合权益工具的定义，因此从投资方的角度也就不符合指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的条件。

二、一般规定

1.其他权益工具投资应当按照按公允价值和交易费用之和作为初始入账金额。已宣告发放但尚未领取的现金股利单独确认为应收项目。

2.指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资，除了获得的股利（属于投资成本收回部分的除外）计入当期损益外，其他相关的利得和损失（包括汇兑损益）均应计入其他综合收益，且后续不得转入当期损益。

3.企业只有在同时符合下列条件时，才能确认股利收入并计入当期损益：

（1）企业收取股利的权利已经确立；

（2）与股利相关的经济利益很可能流入企业；

（3）股利的金额能够可靠地计量。

4.非交易性权益工具投资无需计提减值准备。

5.出售所得的价款与其账面价值的差额计入留存收益；同时，将原直接计入其他综合收益的公允价值变动的累计额转出，计入留存收益。

6.各单位之前持有的以成本计量的、在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资，其用以确定公允价值的近期信息不足，或者公允价值的可能估计金额分布范围很广，而成本可以代表范围内对公允价值的最佳估计。在上述情况下，各单位应采用该成本作为对公允价值的恰当估计。

三、会计科目设置

企业应当设置“其他权益工具投资”科目，核算企业持有的其他权益工具投资的公允价值。该科目按其他权益工具投资的类别和品种，分别设置“成本”、“公允价值变动”等明细科目进行核算。该科目期末借方余额，反映企业其他权益工具投资的公允价值。

四、主要账务处理

1.企业取得其他权益工具投资，应按其公允价值与交易费用之和，借记“其他权益工具投资-成本”科目，按支付的价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利，借记“应收股利”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目。

2.资产负债表日，其他权益工具投资的公允价值高于其账面余额的差额，借记“其他权益工具投资-公允价值变动”科目，贷记“其他综合收益-其他权益工具投资公允价值变动-利得或损失”科目；确认递延所得税，借记“其他综合收益-其他权益工具投资公允价值变动-所得税”科目，贷记“递延所得税负债-公允价值变动”科目。公允价值低于其账面余额的差额，借记“其他综合收益-其他权益工具投资公允价值变动”科目，贷记“其他权益工具投资-公允价值变动”科目；确认递延所得税，借记“递延所得税资产-公允价值变动”科目，贷记“其他综合收益-其他权益工具投资公允价值变动-所得税”科目。

3.持有期间被投资单位宣告发放现金股利，借记“应收股利”科目，贷记“投资收益”科目。

4.资产负债表日，其他权益工具投资外币折算形成的汇兑差额，借记或贷记“其他权益工具投资-公允价值变动”科目，贷记或借记“其他综合收益-其他权益工具投资公允价值变动”科目。对其公允价值变动包含了汇率波动的影响，但

是其汇兑差额和其他因素对公允价值的影响不分拆，汇总计入其他综合收益。

5.企业合并中，投资企业因追加投资等原因能够对被投资单位实施控制的，原股权投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，应将原股权投资于转换日的公允价值与账面价值之间的差额，以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动转入留存收益。此类交易属于“跨越重大经济界限”的交易，适用“先卖后买”原则，根据原投资部分购买日公允价值，借记“长期股权投资”科目，贷记“其他权益工具投资-成本/公允价值变动”等科目，原投资部分购买日公允价值与账面价值之间的差额以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当在转换时转入留存收益，借记或贷记“其他权益工具投资-公允价值变动”、“其他综合收益-其他权益工具投资公允价值变动-利得或损失”，贷记“利润分配-未分配利润”科目；同时结转递延所得税影响，借记“递延所得税负债-公允价值变动”科目，贷记“其他综合收益-其他权益工具投资公允价值变动-所得税”科目；或借记“其他综合收益-其他权益工具投资公允价值变动-所得税”科目，贷记“递延所得税资产-公允价值变动”科目。

6.企业合并中，投资企业因追加投资等原因能够对被投资单位实施重大影响或共同控制（联营企业或合营企业）但不构成控制的，原股权投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，应将原股权投资于转换日的公允价值与账面价值之间的差额，以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动转入留存收益，此类交易属于“跨越重大经济界限”的交易，适用“先卖后买”原则，根据原投资部分购买日公允价值，借记“长期股权投资”科目，贷记“其他权益工具投资-成本/公允价值变动”等科目，原投资部分购买日公允价值与账面价值之间的差额以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当在转换时转入留存收益，借记或贷记“其他权益工具投资-公允价值变动”、“其他综合收益-其他权益工具投资公允价值变动-利得或损失”，贷记“利润分配-未分配利润”科目。同时结转递延所得税影响，借记“递延所得税负债-公允价值变动”科目，贷记“其他综合收益-其他权益工具投资公允价值变动-所得税”科目；或借记“其他综合收益-其他权益工具投资公允价值变动-所得税”科目，贷记“递延所得税资产-公允价值变动”科目。

7.出售其他权益工具投资，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按其账面余额，贷记“其他权益工具投资-成本”、“其他权益工具投资-公允价值变动”科目，差额贷记或借记“利润分配-未分配利润”科目。按应从所有者权益中转出的公允价值累计变动额，借记或贷记“其他综合收益-其他权益工具投资公允价值变动”科目，贷记或借记“利润分配-未分配利润”科目。

第七节　交易性金融资产

一、基本概念

1.交易性金融资产的基本概念

企业分类为摊余成本计量的金融资产和以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产之外的金融资产，应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，其设科目为“交易性金融资产”和“衍生工具”。

金融资产满足下列条件之一的，表明企业持有该金融资产的目的是交易性

的：

（1）取得相关金融资产的目的，主要是为了近期出售或回购；

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

（3）相关金融资产属于衍生工具。但符合财务担保合同定义的衍生工具以及被指定为有效套期工具的衍生工具除外。

企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产，该金融资产应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，不得指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

2.直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

在初始确认时，为了提供更相关的会计信息，企业可以将金融资产指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，但该指定应当满足下列条件之一：

（1）该指定能够消除或显著减少会计错配。需要指出的是，实务中企业可能难以做到将所涉及的金融负债在同一时间进行公允价值指定。如果企业能够将每项相关交易在初始确认时予以公允价值指定，且预期剩下的交易将会发生，那么可以有合理的延迟。此外，公允价值选择权只能应用于一项金融工具整体，不能是某一组成部分；

（2）根据正式书面文件载明的企业风险管理或投资策略，企业以公允价值为基础对金融负债组合或金融资产和金融负债组合进行管理和业绩评价，并在内部以此为基础向关键管理人员报告。此项条件强调的是企业日常管理和评价业绩的方式，而不是关注金融工具组合中各组成部分的性质。

该指定一经作出不得撤销。即使造成会计错配的金融工具被终止确认，也不得撤销这一指定。

二、一般规定

1.交易性金融资产，应当按照取得时的公允价值作为初始确认金额，相关的交易费用在发生时直接计入当期损益。支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息或已宣告但尚未发放的现金股利，应当单独确认为应收项目进行处理。

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

2.企业应当在每个资产负债表日按照公允价值对交易性金融资产进行后续计量，且不扣除将来处置该交易性金融资产时可能发生的交易费用。

企业在持有该交易性金融资产期间取得的利息或现金股利，应当确认为投资收益。每个资产债表日，企业应将交易性金融资产的公允价值变动计入当期损益（除与套期会计有关外）。同时，不计提减值准备。

3.企业将以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产重分类为以摊余成本计量的金融资产的，应当以其在重分类日的公允价值作为新的账面余额；企业将以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，应当继续以公允价值计量该金融

资产。

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

4.出售交易性金融资产所得的价款与其账面价值的差额计入当期损益。

5.以外币计量的交易性金融资产（股票、基金等），期末公允价值以外币反映的应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，作为公允价值变动损益（含汇率变动）处理，计入当期损益。

三、会计科目设置

公司应设置“交易性金融资产”科目和“衍生工具”科目。“交易性金融资产”科目核算公司分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。“交易性金融资产”科目可按金融资产的类别和品种，分别设置“成本”“公允价值变动”等明细科目进行核算。“衍生工具”科目核算公司衍生工具的公允价值及其变动形成的衍生金融资产或衍生金融负债，作为套期工具的衍生工具不在本科目核算。

四、主要账务处理

1.公司取得交易性金融资产，按其公允价值，借记“交易性金融资产-xx-成本”科目，按发生的交易费用，借记“投资收益”科目，按已到付息期但尚未领取的利息或已宣告但尚未发放的现金股利，借记“应收利息”、“应收股利”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目。

2.交易性金融资产持有期间被投资单位宣告发放的现金股利，或在资产负债表日按分期付息、一次还本债权投资的票面利率计算的利息，借记“应收利息”、“应收股利”科目，贷记“投资收益”科目。

3.资产负债表日，交易性金融资产的公允价值高于其账面余额的差额，借记“交易性金融资产-xx-公允价值变动”科目，贷记“公允价值变动损益”科目，公允价值低于其账面余额的，做相反的会计分录。

4.资产负债表日，对以公允价值计量的外币非货币性项目，如以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，按以外币反映的公允价值确定的资产负债表日的即期汇率折算为记账本位币金额，与原记账本位币金额的差额，借记或贷记“交易性金融资产-xx-公允价值变动”科目，贷记或借记“公允价值变动损益”科目.

5.企业合并中，投资企业因追加投资等原因能够对被投资单位实施控制的，若对购买日之前持有的投资按照金融资产有关规定进行会计处理，则应当按照金融资产公允价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本；原股权投资是以公允价值计量且其变动记入当期损益的金融资产的，原股权投资于转换日的公允价值与账面价值之间的差额转入当期损益。在购买日的账务处理中，原投资是交易性金融资产的，购买日公允价值与账面价值之间的差额，借记或贷记“交易性金融资产-xx-公允价值变动”，借记或贷记“投资收益”科目。

6.企业合并中，投资企业因追加投资等原因能够对被投资单位实施重大影响或共同控制（构成合营企业）但不构成控制的，若原持有的投资分类为交易性金融资产，则其公允价值与账面价值之间的差额确认为改按权益法核算的当期损益，借记或贷记“交易性金融资产-xx-公允价值变动”科目，贷记或借记“投资

收益”科目。

7.在非货币性资产交换中，在以公允价值计量的情况下，若换出资产为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，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，借记“固定资产”、“应交税费-应交增值税-进项税额”、等科目，贷记“交易性金融资产”等科目，借记或贷记“投资收益”。在以账面价值计量的情况下，若不涉及补价，换出资产为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，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，借记“固定资产”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“交易性金融资产-xx-成本”、“交易性金融资产-xx-公允价值变动”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目，借记或贷记“投资收益”；若涉及支付补价，应按换出资产的账面价值，加支付补价的账面价值和应支付的相关税费，作为换入资产的成本，借记“固定资产”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“银行存款”、“交易性金融资产-xx-成本”、“交易性金融资产-xx-公允价值变动”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目；若涉及收到补价，应按换出资产的账面价值，减去收到补价的公允价值并加上支付的相关税费，作为换入资产的成本。借记“银行存款”、“固定资产”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“交易性金融资产-xx-成本”、“交易性金融资产-xx-公允价值变动”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目。

8.企业将以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产重分类为以摊余成本计量的金融资产的，应当以其在重分类日的公允价值作为新的账面余额，借记“债权投资-xx-面值”科目，贷记“交易性金融资产-xx-成本”、“交易性金融资产-xx-公允价值变动”科目；

企业将以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，应当继续以公允价值计量该金融资产，借记“其他债权投资-xx-成本”、“其他债权投资-xx-利息调整”科目，贷记“交易性金融资产-xx-成本”、“交易性金融资产-xx-公允价值变动”科目。按照此规定对金融资产重分类进行处理的，企业应当根据该金融资产在重分类日的公允价值确定其实际利率。同时，企业应当自重分类日起对该金融资产适用本办法关于金融资产减值的相关规定，并将重分类日视为初始确认日。

9.出售交易性金融资产时，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按该金融资产的账面余额，贷记“交易性金融资产”科目，按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。

第八节 金融资产转移

一、基本概念

1.金融资产转移

金融资产转移，是指公司（转出方）将金融资产（或其现金流量）让与或交付给该金融资产发行方之外的另一方（转入方）。

金融资产转移，包括下列两种情形：

（1）公司将收取金融资产现金流量的合同权利转移给其他方；

（2）公司保留了收取金融资产现金流量的合同权利，但承担了将收取的该

现金流量支付给一个或多个最终收款方的合同义务，还应同时满足不垫付、不挪用、不延误三个原则。

对于符合金融资产转移的两种情形，公司可进一步进行风险报酬以及控制的判断；对于除此之外的情形，公司应当继续确认该金融资产。

公司在判断金融资产转移是否导致金融资产终止确认时，应当评估其在多大程度上保留了金融资产所有权上的风险和报酬。公司转移了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，应当终止确认该金融资产，并将转移中产生或保留的权利和义务单独确认为资产或负债；公司保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，应当继续确认该金融资产；公司既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，应当进一步判断其是否保留了对金融资产的控制。公司未保留对该金融资产控制的，应当终止确认该金融资产，并将转移中产生或保留的权利和义务单独确认为资产或负债；公司保留了对该金融资产控制的，应当按照其继续涉入被转移金融资产的程度确认有关金融资产，并相应确认相关负债。

公司应当在金融资产转移整体满足终止确认条件时，将被转移金融资产在终止确认日的账面价值与因转移金融资产而收到的对价(包含取得的新资产减去承担的新负债)和原直接计入其他综合收益的公允价值变动累计额中对应终止确认部分的金额(涉及转移的金融资产为分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的情形）之和的差额计入当期损益。

公司对于保留了被转移金融资产所有权上几乎所有风险和报酬而不满足终止确认条件的金融资产转移，应当继续确认被转移金融资产整体，并将收到的对价确认为一项金融负债，所涉及的金融资产与所确认的相关金融负债应当分别确认和计量，不得相互抵销。

公司既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有风险和报酬，且保留了对该金融资产控制的，应当按照其继续涉入被转移金融资产的程度确认相关金融资产，并相应确认相关负债。被转移金融资产和相关负债的计量应当充分反映公司所保留的权利和承担的义务。

2.金融资产终止确认

金融资产转移中通常需要判断是否应终止确认所转移的金融资产。如果公司转移金融资产后不再保留任何与被转移金融资产相关的权利或义务，这种情况下终止确认被转移金融资产的结论通常比较明确。另一种情况是公司在转移金融资产后承担无条件以转让价格回购被转移金融资产的义务，且在回购之前需要支付利息，这种情况下公司承担的被转移金融资产的风险与自身持有的相同金融资产的风险没有实质区别，则不能终止确认被转移金融资产。如果金融资产的转移介于上述两种极端之间，公司在转移金融资产后保留了与被转移金融资产相关的某些权利或义务，则是否能够终止确认被转移金融资产就需要进行更加详细的分析，必须严格按照金融资产终止确认流程进行判断。票据背书转让、商业票据贴现、应收账款保理、资产证券化、债券买断式回购、融资融券等业务中都涉及金融资产转移和终止确认的判断和相应会计处理。

金融资产终止确认，是指公司将之前确认的金融资产从其资产负债表中予以转出。金融资产满足下列条件之一的，应当终止确认：

（1）收取该金融资产现金流量的合同权利终止；

（2）该金融资产已转移，且该转移满足本办法关于终止确认的规定。

在第一个条件下，公司收取金融资产现金流量的合同权利终止，如因合同到

期而使合同权利终止，金融资产不能再为公司带来经济利益，应当终止确认该金融资产。在第二个条件下，公司收取一项金融资产现金流量的合同权利并未终止，但若公司转移了该项金融资产，同时该转移满足关于终止确认的规定，在这种情况下，公司也应当终止确认被转移的金融资产。

二、一般规定

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

1.确定适用金融资产终止确认规定的报告主体层面

公司（转出方）对金融资产转入方具有控制权的，除在该公司个别财务报表基础上应用本章规定外，在编制合并财务报表时，还应当按照本办法第二十三章“合并财务报表”的规定合并所有纳入合并范围的子公司（含结构化主体），并在合并财务报表层面应用本章规定。

在资产证券化实务中，公司通常设立“信托计划”“专项支持计划”等结构化主体作为结构化融资的载体，由结构化主体向第三方发行证券并向公司自身购买金融资产。这种情况下，从法律角度看公司可能已将金融资产转移到结构化主体，两者之间实现了风险隔离。但在进行金融资产终止确认判断时，公司应首先确定报告主体，即是编制合并财务报表还是个别财务报表。如果是合并财务报表，公司应当首先按照本办法第二十三章“合并财务报表”有关规定合并所有子公司（含结构化主体），然后将本章规定应用于合并财务报表，即在合并财务报表层面进行金融资产转移及终止确认分析。

2.确定金融资产是部分还是整体适用终止确认原则

“金融资产”既可能指一项金融资产或其部分，也可能指一组类似金融资产或其部分。一组类似金融资产通常指金融资产的合同现金流量在金额和时间分布上相似并且具有相似的风险特征，如合同条款类似、到期期限接近的一组住房抵押贷款等。

当且仅当金融资产（或一组金融资产，下同）的一部分满足下列三个条件之一时，终止确认的相关规定适用于该金融资产部分，否则，适用于该金融资产整体：

（1）该金融资产部分仅包括金融资产所产生的特定可辨认现金流量，如公司就某债务工具与转入方签订一项利息剥离合同，合同规定转入方拥有获得该债务工具利息现金流量的权利，但无权获得该债务工具本金现金流量，则终止确认的规定适用于该债务工具的利息现金流量；

（2）该金融资产部分仅包括与该金融资产所产生的全部现金流量完全成比例的现金流量部分，如公司就某债务工具与转入方签订转让合同，合同规定转入方拥有获得该债务工具全部现金流量90%份额的权利，则终止确认的规定适用于这些现金流量的90%。如果转入方不止一个，只要转出方所转移的份额与金融资产的现金流量完全成比例即可，不要求每一转入方均持有成比例的现金流量份额；

（3）该金融资产部分仅包括与该金融资产所产生的特定可辨认现金流量完全成比例的现金流量部分，如公司就某债务工具与转入方签订转让合同，合同规定转入方拥有获得该债务工具利息现金流量90%份额的权利，则终止确认的规定适用于该债务工具利息现金流量90%部分。如果转入方不止一个，只要转出方所转移的份额与金融资产的特定可辨认现金流量完全成比例即可，不要求每一转入

方均持有成比例的现金流量份额。在除上述情况外的其他所有情况下，有关金融资产终止确认的相关规定适用于金融资产的整体，如公司转移了公允价值为100万元人民币的一组类似的固定期限贷款组合，约定向转入方支付贷款组合预期所产生的现金流量的前90万元人民币，公司保留了取得剩余现金流量的次级权益。因为最初90万元人民币的现金流量既可能来自贷款本金也可能来自利息，且无法辨认来自贷款组合中的哪些贷款，所以不是特定可辨认的现金流量，也不是该金融资产所产生的全部或部分现金流量的完全成比例的份额。在这种情况下，公司不能将终止确认的相关规定适用于该金融资产90万元人民币的部分，而应当适用于该金融资产的整体。又如，公司转移了一组应收款项产生的现金流量90%的权利，同时提供了一项担保以补偿转入方可能遭受的信用损失，最高担保额为应收款项本金金额的8%。在这种情况下，由于存在担保，在发生信用损失的情况下，公司可能需要向转入方支付部分已经收到的公司自留的10%的现金流量，以补偿对方就90%现金流量所遭受的损失，导致该组应收款项下实际合同现金流量的分布并非按90%及10%完全成比例分配，因此终止确认的相关规定适用于该组金融资产的整体。

3.确定收取金融资产现金流量的合同权利是否终止

公司在确定适用金融资产终止确认规定的报告主体层面（合并财务报表层面或个别财务报表层面）以及对象（金融资产整体或部分）后，即可开始判断是否对金融资产进行终止确认。收取金融资产现金流量的合同权利已经终止的，公司应当终止确认该金融资产，如一项应收账款的债务人在约定期限内支付了全部款项，或者在期权合同到期时期权持有人未行使期权权利，导致收取金融资产现金流量的合同权利终止，公司应终止确认金融资产。

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

4.判断公司是否已转移金融资产

公司在判断是否已转移金融资产时，应分以下两种情形作进一步的判断：

（1）公司将收取金融资产现金流量的合同权利转移给其他方。公司将收取金融资产现金流量的合同权利转移给其他方，表明该项金融资产发生了转移，通常表现为金融资产的合法出售或者金融资产现金流量权利的合法转移，如实务中常见的票据背书转让、商业票据贴现等，均属于这一种金融资产转移的情形。在这种情形下，转入方拥有了获取被转移金融资产所有未来现金流量的权利，转出方应进一步判断金融资产风险和报酬转移情况来确定是否应当终止确认被转移金融资产。

（2）公司保留了收取金融资产现金流量的合同权利，但承担了将收取的该现金流量支付给一个或多个最终收款方的合同义务。这种金融资产转移的情形通常被称为“过手安排”。在某些金融资产转移交易中，转出方在出售金融资产后，会继续作为收款服务方或收款代理人等收取金融资产的现金流量，再转交给转入方或最终收款方。这种金融资产转移情形常见于资产证券化业务，如在某些情况下，银行可能负责收取所转移贷款的本金和利息并最终支付给收益权持有者，同时收取相应服务费。当公司保留了收取金融资产现金流量的合同权利，但承担了将收取的该现金流量支付给一个或多个最终收款方的合同义务时，当且仅当同时符合以下三个条件时，转出方才能按照金融资产转移的情形进行后续分析及处

理，否则，被转移金融资产应予以继续确认：

1）公司（转出方）只有从该金融资产收到对等的现金流量时，才有义务将其支付给最终收款方。在有的资产证券化等业务中，如发生由于被转移金融资产的实际收款日期与向最终收款方付款的日期不同而导致款项缺口的情况，转出方需要提供短期垫付款项。在这种情况下，当且仅当转出方有权全额收回该短期垫付款并按照市场利率就该垫款计收利息，方能视同满足这一条件。在有转出方短期垫付安排的资产证券化业务中，如果转出方收回该垫款的权利仅优先于次级资产支持证券持有人、但劣后于优先级资产支持证券持有人，或者转出方不计收利息的，均不能满足这一条件。

如果结构化主体的流动性储备不是由转出方预提或承诺提供的，而是来自基础资产产生的现金流量或者由资产支持证券的第三方次级权益持有者提供，且转出方不控制（即不需合并）该结构化主体，由于转出方没有向结构化主体（即转入方）支付从被转移金融资产取得的现金流量以外的其他现金流量，这种流动性储备安排满足本条件的情形。

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

公司不能出售该项金融资产，也不能以该项金融资产作为质押品对外进行担保，意味着转出方不再拥有出售或处置被转移金融资产的权利。但是，由于公司负有向最终收款方支付该项金融资产所产生的现金流量的义务，该项金融资产可以作为公司如期向最终收款方支付现金流量的保证。

3）公司（转出方）有义务将代表最终收款方收取的所有现金流量及时划转给最终收款方，且无重大延误。公司无权将该现金流量进行再投资。但是，如果公司在收款日和最终收款方要求的划转日之间的短暂结算期内将代为收取的现金流量进行现金或现金等价物投资，并且按照合同约定将此类投资的收益支付给最终收款方，则视同满足本条件。

这一条件不仅对转出方在收款日至向最终收款方支付日的短暂结算期间内将收取的现金流量再投资作出了限制，而且将转出方为了最终收款人利益而进行的投资严格地限定为现金或现金等价物投资。在这种情况下，现金或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，而且不允许转出方在这些现金或现金等价物投资中保留任何投资收益，所有的投资收益必须支付给最终收款方，如按照某过手安排，合同条款允许公司将代最终收款方收取的现金流量投资于不满足现金或现金等价物定义的某些理财产品或货币市场基金等产品，则该过手安排不满足本条件，进而不能按照金融资产转移进行后续判断和会计处理。此外，在通常情况下，如果根据合同条款，公司自代为收取现金流量之日起至最终划转给最终收款方的期间超过三个月，则视为有重大延误，进而该过手安排不满足本条件，因此不构成金融资产转移。

5.分析所转移金融资产的风险和报酬转移情况

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

公司在判断金融资产转移是否导致金融资产终止确认时，应当评估其在多大程度上保留了金融资产所有权上的风险和报酬，即比较其在转移前后所承担的、

该金融资产未来净现金流量金额及其时间分布变动的风险，并分别以下情形进行处理：

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

金融资产转移后，公司承担的金融资产未来净现金流量现值变动的风险与转移前金融资产未来净现金流量现值变动的风险相比不再显著的，表明该公司已经转移了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬。

需要注意的是，金融资产转移后公司承担的未来净现金流量现值变动的风险占转移前变动风险的比例，并不等同于公司保留的现金流量金额占全部现金流量的比例，如在一项资产证券化交易中，次级资产支持证券的份额占全部资产支持证券的 5%，转出方持有全部次级资产支持证券，这并不意味着转出方仅保留金融资产 5%的风险和报酬。实际上，次级资产支持证券向优先级资产支持证券提供了信用增级，而使得基础资产未来现金流量在优先级和次级之间不再是完全成比例分配，因此，转移后公司承担的次级资产支持证券对应的未来净现金流量现值变动的风险可能远大于转移前全部变动风险的 5%。

关于这里所指的“几乎所有风险和报酬”，公司应当根据金融资产的具体特征作出判断。需要考虑的风险类型通常包括利率风险、信用风险、外汇风险、逾期未付风险、提前偿付风险（或报酬）、权益价格风险等。

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

1）公司无条件出售金融资产。公司出售金融资产时，如果根据与购买方之间的协议约定，在任何时候（包括所出售金融资产的现金流量逾期未收回时）购买方均不能够向公司进行追偿，公司也不承担任何未来损失，此时，公司可以认定几乎所有的风险和报酬已经转移，应当终止确认该金融资产，如某银行向某资产管理公司出售了一组贷款，双方约定，在出售后银行不再承担该组贷款的任何风险，该组贷款发生的所有损失均由资产管理公司承担，资产管理公司不能因该组已出售贷款的包括逾期未付在内的任何未来损失向银行要求补偿。在这种情况下，银行已经将该组贷款上几乎所有的风险和报酬转移，可以终止确认该组贷款。

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

3）公司出售金融资产，同时与转入方签订看跌或看涨期权合约，且该看跌或看涨期权为深度价外期权（即到期日之前不大可能变为价内期权），此时可以认定公司已经转移了该项金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬，应当终止确认该金融资产。

公司需要通过计算判断是否转移或保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，在计算金融资产未来现金流量净现值时，应考虑所有合理、可能的现

金流量变动，采用适当的市场利率作为折现率，并采用概率加权平均方法。

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

与公司转移了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的判断方法相似，公司在判断是否保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬时，应当比较其在转移前后面临的该金融资产未来净现金流量金额及其时间分布变动的风险。公司承担的风险没有因金融资产转移发生显著改变的，表明公司仍保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬。

以下情形通常表明公司保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬：

1)公司出售金融资产并与转入方签订回购协议，协议规定公司将按照固定价格或是按照原售价加上合理的资金成本向转入方回购原被转移金融资产，或者与售出的金融资产相同或实质上相同的金融资产，如采用买断式回购、质押式回购交易卖出债券等。

2）公司融出证券或进行证券出借，如证券公司将自身持有的证券借给客户，合同约定借出期限和出借费率，到期客户需归还相同数量的同种证券，并向证券公司支付出借费用。证券公司保留了融出证券所有权上几乎所有的风险和报酬。因此，证券公司应当继续确认融出的证券。

3）公司出售金融资产并附有将市场风险敞口转回给公司的总回报互换。在附总回报互换的金融资产出售中，公司出售了一项金融资产，并与转入方达成一项总回报互换协议，如转入方将该资产实际产生的现金流量支付给公司以换取固定付款额或浮动利率付款额，该项资产公允价值的所有增减变动由公司（转出方）承担，从而使公司保留了该金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬。在这种情况下，公司应当继续确认所出售的金融资产。

4）公司出售短期应收款项或信贷资产，并且全额补偿转入方可能因被转移金融资产发生的信用损失。公司将短期应收款项或信贷资产整体出售，符合金融资产转移的条件。但由于公司出售金融资产时做出承诺，当已转移的金融资产将来发生信用损失时，由公司（出售方）进行全额补偿。在这种情况下，公司保留了该金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬，因此不应当终止确认所出售的金融资产。这种情形经常出现在资产证券化实务中，如公司通过持有次级权益或承诺对特定现金流量担保，实现了对证券化资产的信用增级。如果通过这种信用增级，公司保留了被转移资产所有权上几乎所有的风险和报酬，那么公司就不应当终止确认该金融资产。

5）公司出售金融资产，同时与转入方签订看跌或看涨期权合约，且该看跌期权或看涨期权为一项深度价内期权，如公司出售某金融资产但同时持有深度价内的看涨期权（即到期日之前不大可能变为价外期权），或者公司出售金融资产而转入方有权通过同时签订的深度价内看跌期权在以后将该金融资产回售给公司。在这两种情况下，由于公司都保留了该项金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬，因此不应当终止确认该金融资产。

6）采用附追索权方式出售金融资产。公司出售金融资产时，如果根据与购买方之间的协议约定，在所出售金融资产的现金流量无法收回时，购买方能够向公司进行追偿，公司也应承担未来损失。此时，可以认定公司保留了该金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬，不应当终止确认该金融资产。

（3）公司既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的，应当判断其是否保留了对金融资产的控制，根据是否保留了控制分别进行处理。实务中，可通过分析金融资产转移协议中的条款和现金流量分布实际情况（如将超额服务费等纳入考虑），计算确定金融资产转移前后所承担的未来现金流量现值变动情况，且实践中存在多种可行的计算方法。公司可以根据具体情况选用合适的计算方法并在附注中进行说明，计算方法一经确定，不得随意变更。

6.分析公司是否保留了控制

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

本章“控制”概念，与本办法第二十三章“合并财务报表”中的“控制”概念相比，在适用场景和判断条件上都有所不同。本办法第二十三章“合并财务报表”中的控制是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。公司在判断是否保留了对被转移金融资产的控制时，应当重点关注转入方出售被转移金融资产的实际能力。如果转入方有实际能力单方面决定将转入的金融资产整体出售给与其不相关的第三方，且没有额外条件对此项出售加以限制，则表明公司作为转出方未保留对被转移金融资产的控制；在除此之外的其他情况下，则应视为公司保留了对金融资产的控制。

在判断转入方是否具有将转入的金融资产不受额外条件限制地整体出售给与其不相关的第三方的实际能力时，应当关注转入方实际上能够采取的行动。即转入方实际上能够做什么，而不是合同规定转入方可以做什么或不可以做什么。公司在运用上述原则进行判断时，应当遵循以下要求：

（1）如果不存在被转移资产的市场，则处置被转移资产的合同权利几乎没有实际作用；

（2）如果转入方不能自由地处置被转移金融资产，则处置该资产的能力几乎没有实际作用。这意味着转入方处置被转移资产的能力必须独立于其他人的行为，是一种可单方面行动的能力，并且转入方应当在没有任何限制条件或约束（例如规定如何为被转移资产提供服务或赋予转入方回购该资产的选择权）的情况下即能够处置被转移资产。

根据上述要求，在评估转入方处置被转移金融资产的实际能力时，公司（转出方）应当关注被转移金融资产的市场。如果被转移金融资产可以在活跃市场交易，通常表明转入方有出售被转移资产的实际能力，因为当转入方需要将被转移金融资产交还给公司时，它能够在市场上回购该被转移金融资产，如公司转让了一项上市公司股票，该转让附带有允许公司在未来某个日期从转入方回购该公司股票的期权。假设该股票存在活跃市场，则转入方可以自行向第三方出售该股票，当公司行使期权时，转入方可以方便地在市场上买回该股票履行义务。相应地，如果不存在被转移金融资产的市场，即使合同约定转入方有权处置被转移金融资产，由于该处置权不具有实际作用，因此不能判断为转出方未保留对被转移金融资产的控制。再如，一般认为，在我国现行法规环境下不良信贷资产转入方可能没有实际能力在市场上方便地处置被转移不良信贷资产。

虽然转入方不大可能出售被转移资产并不意味着公司（转出方）保留了对被转移资产的控制，但是若在金融资产转移时附有一项限制了转入方处置该金融资

产的看跌期权或者担保，则意味着公司保留了对被转移资产的控制，如公司转移金融资产时附有一项深度价内看跌期权，这意味着该资产当前的市场价格显著低于行权价，转入方不可能放弃行权而以市场价格将资产出售给第三方。若转入方以不低于行权价的价格将资产出售，则第三方将会要求转入方签发类似的看跌期权。

上述情况下，转入方实际上无法在不附加类似看跌期权或其他限制性条款的情况下出售该金融资产，因此，公司保留了对该金融资产的控制。

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

如果公司对金融资产的继续涉入仅限于金融资产的一部分，如公司持有回购一部分被转移金融资产的看涨期权，或者公司保留了某项剩余权益但并未导致公司保留所有权上几乎所有的风险和报酬，且公司保留了控制权，则公司应当按照转移日因继续涉入而继续确认部分和不再确认部分的相对公允价值，在两者之间分配金融资产的原账面价值，并按其继续涉入被转移金融资产的部分确认有关金融资产，并相应确认有关负债。

<table>
<tr><th colspan="2">情 形</th><th>结 果</th></tr>
<tr><td colspan="2">已转移金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬</td><td rowspan="2">终止确认该金融资产（确认新资产/负债）</td></tr>
<tr><td rowspan="2">既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬</td><td>放弃了对金融资产的控制</td></tr>
<tr><td>未放弃对金融资产的控制</td><td>按照继续涉入被转移金融资产的程度确认有关资产和负债</td></tr>
<tr><td colspan="2">保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬</td><td>继续确认该金融资产，并将收到的对价确认为金融负债</td></tr>
</table>

公司认定金融资产所有权上几乎所有风险和报酬已经转移的，除非公司在新的交易中重新获得被转移金融资产，不应当在未来期间再次确认该金融资产。

在金融资产转移不满足终止确认条件的情况下，转入方不应当将被转移金融资产全部或部分确认为自身资产。转入方应当终止确认所支付的现金或其他对价，同时确认一项对转出方的应收款项。公司（转出方）同时拥有以固定金额重新控制整个被转移金融资产的权利和义务的（如以固定金额回购被转移金融资产），在满足本章关于摊余成本计量规定的情况下，转入方可以将该应收款项以摊余成本计量。

三、会计科目设置

公司存在对已转移金融资产继续涉入情况的，应当设置相应会计科目核算继续涉入资产和继续涉入负债。

设置“继续涉入资产”科目，核算公司（转出方）由于对转出金融资产提供信用增级（如提供担保，持有次级权益）而继续涉入被转移金融资产时，公司所

承担的最大可能损失金额（即公司继续涉入被转移金融资产的程度）。公司可以按金融资产转移业务的类别、继续涉入的性质或者被转移金融资产的类别设置本科目的明细科目。

设置“继续涉入负债”科目，核算公司在金融资产转移中因继续涉入被转移资产而产生的义务。公司可以按金融资产转移业务的类别、被转移金融资产的类别或者交易对手设置本科目的明细科目。

四、确认和计量

1.终止确认

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

（1）金融资产整体转移的会计处理

金融资产整体转移满足终止确认条件的，应当将下列两项金额的差额计入当期损益（对于指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资，差额应当计入留存收益）：

1）被转移金融资产在终止确认日的账面价值；

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

当公司在转移贷款及应收款项等金融资产时，有时会对被转移的金融资产继续提供管理服务，如商业银行在进行资产证券化业务而将信贷资产转移给结构化的信托时，常常与对方签订服务合同，担任贷款服务机构。作为贷款服务商，该商业银行可能收取一定的服务费并发生一定的成本。如果公司在符合终止确认条件的转移中转移了一项金融资产整体，但保留了向该金融资产提供收费服务的权利，则公司应当就该服务合同确认一项服务资产或一项服务负债。如果公司将收取的费用预计不能充分补偿公司所提供的服务，则应当按公允价值确认该服务义务形成的一项服务负债。如果将收取的费用预计超过对服务的充分补偿，则应当将该服务权利确认为一项服务资产，确认的金额应根据本办法规定确定，即将保留的服务资产视同继续确认的部分，将该金融资产的原账面价值按照转移日继续确认部分和终止确认部分的相对公允价值分配给继续确认部分。

公司可能保留了收取被转移资产部分利息的权利，作为对其提供服务的补偿。公司在服务合同终止或转移时所放弃的那部分利息，应分配计入服务资产或服务负债。公司未放弃的那部分利息相当于一项仅含利息的剥离应收款，如公司在服务合同终止或转移时不放弃任何利息，那么整个息差就是一项仅含利息的剥离应收款。当公司将应收款项账面价值在终止确认部分和继续确认部分之间进行分配时，应考虑上述服务资产的公允价值和仅含利息的剥离应收款的公允价值。

具体计算公式如下：

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

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

分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（债务工具投资）整体转移满足终止确认条件的，公司在计量该项转移形成的损益时，应当将

原计入其他综合收益的公允价值变动累计利得或损失转出（注意不适用于指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资）。

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

（2）金融资产部分转移

公司转移了金融资产的一部分，且该被转移部分满足终止确认条件的，应当将转移前金融资产整体的账面价值，在终止确认部分和继续确认部分（在此种情形下，所保留的服务资产应当视同继续确认金融资产的一部分）之间，按照转移日各自的相对公允价值进行分摊，并将下列两项金额的差额计入当期损益（对于指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资，差额应当计入留存收益）：

1)终止确认部分在终止确认日的账面价值；

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

公司在确定继续确认部分的公允价值时，应当遵循下列规定：

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

2）继续确认部分没有报价或近期没有市场交易的，其公允价值的最佳估计为转移前金融资产整体的公允价值扣除终止确认部分的对价后的差额。在计量终止确认部分和继续确认部分的公允价值时，除适用上述规定外，公司还应适用本办法第三章“公允价值计量”相关规定。

2.继续确认被转移

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

3.继续涉入被转移

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

公司应当对因继续涉入被转移金融资产形成的有关资产确认相关收益，对继续涉入形成的有关负债确认相关费用。按继续涉入程度继续确认的被转移金融资产应根据所转移金融资产的原性质及其分类，继续列报于资产负债表中的贷款、应收款项等。相关负债应当根据被转移的资产是按公允价值计量还是摊余成本计量予以计量，使得被转移资产和相关负债的账面价值：①被转移的金融资产以摊

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

（1）通过对被转移金融资产提供担保方式继续涉入被转移金融资产

公司通过对被转移金融资产提供担保方式继续涉入的，应当在转移日按照金融资产的账面价值和担保金额两者之中的较低者，按继续涉入的程度继续确认被转移资产，同时按照担保金额和担保合同的公允价值之和确认相关负债。这里的担保金额，是指公司所收到的对价中，将可能被要求偿还的最高金额。担保合同的公允价值，通常是指提供担保而收取的费用。

（2）因持有看涨期权或签出看跌期权而继续涉入以摊余成本计量的被转移金融资产

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

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

（3）因持有看涨期权而继续涉入以公允价值计量的被转移金融资产

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

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

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

（4）因签出看跌期权而继续涉入以公允价值计量的被转移金融资产

公司因签出看跌期权而继续涉入以公允价值计量的被转移金融资产的，应当按照该金融资产的公允价值和该期权行权价格两者的较低者，计量继续涉入形成的资产；同时，按照该期权的行权价格与时间价值之和，计量相关负债。也就是说，如果公司签出的一项看跌期权使其不能终止确认被转移金融资产，则公司仍应按继续涉入的程度继续确认该项资产。由于公司对被转移金融资产公允价值高于期权行权价格的部分不拥有权利，因此，当该金融资产原按照公允价值进行计量时，继续确认该项资产的金额为其公允价值与期权行权价格之间的较低者。

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

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

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

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

（6）对金融资产的继续涉入仅限于金融资产一部分

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

1）分配至不再确认部分的账面金额（以转移日为准）；

2）不再确认部分所收到的对价。

如果涉及转移的金融资产为分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，不再确认部分的金额对应的原计入其他综合收益的公允价值变动累计额应当计入当期损益。

4.金融资产转移中向转入方提供非现金担保物

公司向金融资产转入方提供了非现金担保物（如债务工具或权益工具投资等）的，公司（转出方）和转入方应当按照下列规定处理：

（1）转入方按照合同或惯例有权出售该担保物或将其再作为担保物的，公司（转出方）应当将该非现金担保物在资产负债表中重新分类，并单独列报。

（2）转入方已将该担保物出售的，应确认出售担保物收到的款项；同时转入方应当就归还担保物义务，按照公允价值确认一项负债。

（3）除公司（转出方）因违约丧失赎回担保物权利外，公司应当继续将担保物确认为一项资产；转入方不得将该担保物确认为资产。

（4）公司（转出方）因违约丧失赎回担保物权利的，应当终止确认该担保物；转入方应当将该担保物确认为一项资产，并以公允价值计量。若转出方因违约丧失赎回担保物权利前，转入方已出售该担保物，则转入方应当终止确认归还担保物的义务。

五、主要账务处理

1.终止确认

（1）金融资产整体转移

按在终止确认日的账面价值，与其对应收到的对价，借记“银行存款”等科目，贷记“债权投资-xx-面值/应计利息”、“其他债权投资-xx-成本/应计利息”、“应收账款”等科目，借记或贷记“债权投资-xx-利息调整”、“其他债权投资-xx-利息调整/公允价值变动”等科目，按其差额，借记或贷记“投资收益”等科目。同时，将原计入其他综合收益的公允价值变动转出，借记“其他综合收益-其他债权投资公允价值变动”科目，贷记“投资收益”科目，或反之。如附有追索权，应借记“其他应收款”等科目，贷记“应收账款”等科目。

（2）金融资产部分转移

按转移部分在终止确认日的账面价值，与其对应收到的对价，借记“银行存款”等科目，贷记“债权投资-xx-面值/应计利息”、“其他债权投资-xx-成本”、“应收账款”等科目，借记或贷记“债权投资-xx-利息调整”、“其他债权投资-xx-利息调整/公允价值变动”等科目，按其差额，借记或贷记“投资收益”科目。同时，将原计入其他综合收益的公允价值变动累计额进行分摊后转出，借记“其他综合收益-其他债权投资公允价值变动”科目，贷记“投资收益”科目，或反之。

2.继续确认被转移金融资产

资产转移而收到的对价，应当在收到时确认为一项金融负债，借记“银行存款”等科目，贷记“短期借款”、“卖出回购金融资产款”等科目，公司应当继

续确认该金融资产产生的收入或利得以及该金融负债产生的费用或损失，如借记“短期借款-利息调整”、“利息支出”等科目。被转移金融资产与该笔金融负债（如卖出回购金融资产款）在资产负债表上不应抵销；被转移金融资产确认的收益，与该笔金融负债（如卖出回购金融资产款）产生的利息支出在利润表中不应抵销。

3.继续涉入被转移金融资产

（1）通过对被转移金融资产提供担保方式继续涉入被转移金融资产

收到的对价，按转移及继续涉入部分进行分摊对价，转移部分借记“存放同业”、“存放中央银行款项”等科目，按照金融资产的账面价值和担保金额两者之中的较低者，按继续涉入的程度继续确认被转移资产，借记“继续涉入资产”等科目，同时确认相关负债，按转移及继续涉入部分进行转移日的账面价值的分摊，转移部分贷记“贷款”等科目，同时按照担保金额和担保合同的公允价值之和确认继续涉入部分负债，贷记“继续涉入负债”等科目，按其借贷差额，借记或贷记“投资收益”、“其他业务收入”等科目。

分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，不再确认部分的金额对应的原计入其他综合收益的公允价值变动累计额应当计入当期损益，借记“其他综合收益-其他债权投资公允价值变动”科目，贷记“投资收益”科目，或反之。

（2）因持有看涨期权或签出看跌期权而继续涉入以摊余成本计量的被转移金融资产

企业因持有看涨期权或签出看跌期权而继续涉入被转移金融资产，且该金融资产以摊余成本计量的，应当按照其可能回购的被转移金融资产的金额继续确认被转移金融资产，借记“银行存款”等科目，在转移日按照收到的对价确认相关负债，贷记“继续涉入负债”。

后续期间，被转移金融资产在期权到期日的摊余成本和相关负债初始确认金额之间的差额，应当采用实际利率法摊销，借记“继续涉入负债”科目，贷记“投资收益”等科目。相关期权行权的，应当在行权时，将相关负债的账面价值与行权价格之间的差额计入当期损益，借记“继续涉入负债”科目，贷记“银行存款”等科目，差额借记或贷记“投资收益”等科目。

（3）因持有看涨期权而继续涉入以公允价值计量的被转移金融资产

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

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

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

（4）因签出看跌期权而继续涉入以公允价值计量的被转移金融资产

企业因签出看跌期权而继续涉入以公允价值计量的被转移金融资产的，应当按照该金融资产的公允价值和该期权行权价格两者的较低者，计量继续涉入形成的资产，借记“银行存款”等科目；同时，按照该期权的行权价格与时间价值之和，计量相关负债，贷记“继续涉入负债”科目。

（5）因同时持有看涨期权和签出看跌期权而继续涉入以公允价值计量的被

转移金融资产

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

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

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

第九节　金融资产减值与核销

一、基本概念

（一）金融工具减值概述

1.公司应当以预期信用损失为基础，对下列项目进行减值会计处理并确认损失准备：

（1）分类为以摊余成本计量的金融资产（债权投资、贷款、应收款项类等）和以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（其他债权投资等）；

（2）租赁应收款；

（3）部分贷款承诺（以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债除外）和财务担保合同。

损失准备，是指针对按照以摊余成本计量的金融资产、租赁应收款和合同资产的预期信用损失计提的准备，按照以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的累计减值金额以及针对贷款承诺和财务担保合同的预期信用损失计提的准备。

信用损失，是指公司按照原实际利率折现的、根据合同应收的所有合同现金流量与预期收取的所有现金流量之间的差额，即全部现金短缺的现值。其中，对于公司购买或源生的已发生信用减值的金融资产，应按照该金融资产经信用调整的实际利率折现。由于预期信用损失考虑付款的金额和时间分布，因此即使公司预计可以全额收款但收款时间晚于合同规定的到期期限，也会产生信用损失。

预期信用损失，是指以发生违约的风险为权重的金融工具信用损失的加权平均值。

2.金融工具发生信用减值的过程分为三个阶段，对于不同阶段的金融工具的减值有不同的会计处理方法：

（1）信用风险自初始确认后未显著增加（第一阶段）。对于处于该阶段的金融工具，公司应当按照未来 12 个月的预期信用损失计量损失准备，并按其账面余额（即未扣除减值准备）和实际利率计算利息收入（若该工具为金融资产，下同）；

（2）信用风险自初始确认后已显著增加但尚未发生信用减值(第二阶段）。对于处于该阶段的金融工具，公司应当按照该工具整个存续期的预期信用损失计量损失准备，并按其账面余额和实际利率计算利息收入；

（3）初始确认后发生信用减值（第三阶段）。对于处于该阶段的金融工具，

公司应当按照该工具整个存续期的预期信用损失计量损失准备，并按其摊余成本（即账面价值）和实际利率计算利息收入。

上述三阶段的划分，适用于购买或源生时未发生信用减值的金融工具。对于购买或源生时已发生信用减值的金融资产，公司应当仅将初始确认后整个存续期内预期信用损失的变动确认为损失准备，并按其摊余成本和经信用调整的实际利率计算利息收入。

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

（二）对信用风险显著增加的评估

1.一般原则

公司应当在资产负债表日评估金融工具信用风险自初始确认后是否已显著增加。信用风险，是指发生违约的概率。

（1）判断标准

公司应当通过比较金融工具在初始确认时所确定的预计存续期内的违约概率和该工具在资产负债表日所确定的预计存续期内的违约概率，来判定金融工具信用风险是否显著增加。

（2）评估信用风险变化所考虑的因素

在确定金融工具的信用风险水平时，公司应当考虑以合理成本即可获得的、可能影响金融工具信用风险的、合理且有依据的信息。合理成本即无须付出不必要的额外成本或努力。

（3）逾期与信用风险显著增加

金融资产发生逾期，是指交易对手未按合同规定时间支付约定的款项，既包括本金不能按时足额支付的情况，也包括利息不能按时足额支付的情况。逾期是金融工具信用风险显著增加的常见结果。因此，逾期可能被作为信用风险显著增加的标志。但是，信用风险显著增加作为逾期的主要原因，通常先于逾期发生。公司只有在难于获得前瞻性信息，从而无法在逾期发生前确定信用风险显著增加的情况下，才能以逾期的发生来确定信用风险的显著增加。换言之，公司应尽可能在逾期发生前确定信用风险的显著增加。

类似地，公司也不得将相关金融资产发生信用减值的时点作为其信用风险显著增加并确认整个存续期预期信用损失的时点，不得将公司内部标准构成违约的时点作为信用风险显著增加并确认整个存续期预期信用损失的时点。总之，公司确定信用风险显著增加的时点应当早于实际发生减值的时点，这是“预期信用损失法”的应有之义。

(4)逾期与违约

公司在确定信用风险时所采用的违约定义，应当与其内部基于信用风险管理目的而采用的违约定义保持一致，并在必要时考虑其他定性指标，如借款合同对债务人财务指标做出的限制性条款。

实务中，一些公司以逾期达到一定天数作为违约的标准。公司可以根据所处环境和债务工具特点对构成违约的逾期天数做出定义，但是，如果一项金融工具逾期超过（含）90 日，则公司应当推定该金融工具已发生违约，除非公司有合

理且有依据的信息，表明以更长的逾期时间作为违约标准更为恰当。公司应当对所有相关金融工具一致地适用上述关于违约的规定，除非有证据表明对特定金融工具采用不同的违约标准更为恰当。

通常，在金融资产发生信用减值或者违约之前，信用风险都将显著增加。因此，公司在评估金融工具自初始确认后信用风险是否显著增加时，不能基于在报告日金融资产发生违约的证据。

(5)以组合为基础的评估

对于某些金融工具而言，公司在单项工具层面无法以合理成本获得关于信用风险显著增加的充分证据，而在组合基础上评估信用风险是否显著增加则是可行的，如对于零售贷款，商业银行可能无法跟踪每个借款人的个人信用变化，从而无法在逾期前识别出信用风险的显著变化。然而，如果所有零售贷款的整体信用风险受当地经济社会环境的影响，银行就应当通过就业率等前瞻性经济指标在组合基础上进行信用风险变化的评估。

为在组合基础上进行信用风险变化评估，公司可以共同风险特征为依据，将金融工具分为不同组别，从而使有关评估更为合理并能及时识别信用风险的显著增加。公司不应将具有不同风险特征的金融工具归为同一组别，从而形成不相关的结论。

公司可能采用的共同信用风险特征包括：①金融工具类型；②信用风险评级；③担保物类型；④初始确认日期；⑤剩余合同期限；⑥借款人所处行业；⑦借款人所处地理位置；⑧贷款抵押率。

公司为评估信用风险变化而确定的金融工具组合，可能会随着单项资产层面以及组合层面的信用风险相关信息的可获得性的变化而变化，如由于公司信息系统的建设，过去无法获得的个人信用的变化信息现在变为可获得，公司就应当从以组合为基础的评估变更为以单项工具为基础的评估。

（6）合同修改的影响

在某些情况（如债务重组）下，公司与其交易对手可能会修改或重新议定金融资产合同。如果合同的修改导致现有金融资产的终止确认，并确认修改后的金融资产，公司应当将修改后的金融资产视为新的资产进行减值会计处理。如果合同的修改未导致金融资产终止确认，而导致合同现金流量的时间和金额变化，公司在评估相关金融工具的信用风险是否已经显著增加时，应当基于变更后的合同条款在资产负债表日发生违约的风险与基于原合同条款在初始确认时发生违约的风险进行比较。

1）合同修改形成的新金融资产的处理。对于合同修改形成的新金融资产，公司应当将合同修改日作为新资产的初始确认日。通常情况下，在该金融资产符合本节关于确认整个存续期内预期信用损失的规定之前，公司应当按照 12 个月内预期信用损失的金额计量其减值准备。但是，在某些特殊情况下，当合同双方做出导致原金融资产终止确认的合同修改后，可能出现表明修改后的新资产在初始确认时已发生信用减值的证据，从而使该金融资产成为一项源生已发生信用减值的资产。

2）合同修改未导致终止确认的合同现金流量变化的处理。该情形下，公司应当基于以合理成本即可获得的、合理且有依据的信息，来评估该金融资产自初始确认（初始确认日不因合同的修改而变化）后信用风险是否已显著增加，而不得将该资产直接假定为具有较低的信用风险。如果公司认为该金融资产在合同修

改后不再满足确认整个存续期内预期信用损失的标准，应当按照本节相关规定处理。通常情况下，只有债务人在一段时期内一贯地表现出良好的还款行为，公司才能认为相关信用风险已经降低，如银行对于客户漏付某笔还款或未全额还清的历史记录，通常不能简单地因为其依照修改后的合同条款及时做出了一次还款行为而消除。

2.特殊情形

出于简化会计处理、兼顾现行实务的考虑，在这两类情形下，公司无需就金融工具初始确认时的信用风险与资产负债表日的信用风险进行比较分析。

（1）较低信用风险。如果公司确定金融工具的违约风险较低，借款人在短期内履行其支付合同现金流量义务的能力很强，并且即使较长时期内经济形势和经营环境存在不利变化，也不一定会降低借款人履行其支付合同现金流量义务的能力，那么该金融工具可被视为具有较低的信用风险，如公司在具有较高信用评级的商业银行的定期存款可能被视为具有较低的信用风险。

对于在资产负债表日具有较低信用风险的金融工具，公司可以不用与其初始确认时的信用风险进行比较，而直接做出该工具的信用风险自初始确认后未显著增加的假定（公司对这种简化处理有选择权）。

金融工具不能仅因其担保物的价值较高而被视为具有较低的信用风险，也不能仅因为其与其他金融工具相比违约风险较低，或者相对于公司所处的地区的信用风险水平而言风险相对较低而被视为具有较低的信用风险。

如果一项金融工具具有“投资级”以上的外部信用评级，则该工具可能被视为具有较低信用风险。当然，金融工具并非一定要具有外部评级才能被视为具有较低的信用风险。但是，公司应当始终从市场参与者角度而非自身角度，结合金融工具的所有条款来考虑和确定金融工具是否具有较低的信用风险。

市场参与者的定义参见本办法第三章“公允价值计量”第一节相关规定。

如果某项金融工具在上一资产负债表日被视为具有较低信用风险而在当前资产负债表日不被视为具有较低信用风险，公司不能仅因为这一事实就判定其信用风险显著增加，而仍应当通过比较该工具初始确认时的信用风险和当前资产负债表日的信用风险做出判定。

（2）应收款项类、租赁应收款和合同资产。

公司对于本办法第十六章“其他损益”所规定的、不含重大融资成分（包括不考虑不超过一年的合同中融资成分的情况）的应收款项和合同资产，应当始终按照整个存续期内预期信用损失的金额计量其损失准备（公司对这种简化处理没有选择权）。

除此之外，还允许公司做出会计政策选择，对包含重大融资成分的应收款项、合同资产和租赁应收款（可分别对应收款项、合同资产和应收租赁款做出不同的会计政策选择），始终按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量其损失准备。

二、一般规定

（一）金融资产减值准备计提与转回的审核程序

公司应当在资产负债表日对债权投资、应收款项类、其他债权投资的账面价值进行检查，应当按照预期信用损失模型或简化方法计提减值准备。金融资产管理部门应提出申请，经公司财务部门会同相关部门审核后，报股东大会或董事会，或总经理办公会议或类似机构批准后执行。

对债权投资、贷款和应收款项、其他债权投资确认减值损失后，如有客观证据表明该金融资产价值已恢复，且客观上与确认该损失后发生的事项有关(如债务人的信用评级已提高等)，且符合金融资产减值准备转回的其他条件的，原确认的减值损失应当予以转回，并比照上述程序执行。

（二）金融资产损失核销的基本工作程序

被投资单位、债务人被依法宣告破产、撤销，违法经营或其他原因导致终止的，应取得法院的破产公告，工商部门的注销工商登记、吊销营业执照的证明，或者政府部门责令关闭的文件及企业清算文件等有关资料，按以下程序审核批准后予以核销。

1.由金融资产管理部门提出核销报告，说明资产损失原因和清理、追索及责任追究等工作情况，并逐笔逐项提供符合规定的证据；确认金融资产损失按规定需要外部专业机构出具意见的，企业应委托专业机构（法律、审计等单位）出具相关意见。

2.企业内部审计、监察、法律或其他相关部门对该项资产损失发生原因及处理情况进行审核，提出审核意见。

3.企业财务部门对核销报告和核销证据材料进行复核，提出复核意见。

4.金融资产损失核销经企业各部门审核同意后，报董事会，或总经理办公会议或类似机构批准同意。

5.根据会议核准意见及相关证据，由企业负责人、总会计师（或主管财务负责人）签字确认后，进行相关处理。

（三）应收账款、合同资产损失准备的计提、转回与核销

1.一般规定

（1）对于公司应收的国家重大水利工程建设基金等代征的财政性资金，备用金及应向公司职工收回的各种代垫款，以及合并范围内各分子公司之间的应收款项、合同资产，不得计提损失准备。

（2）公司合并范围内企业之间的应收款项、合同资产原则上不计提损失准备，但合并范围内企业存在现金流量严重不足、资不抵债、已经宣告破产或进入破产清算程序等情况，不能清偿部分或全部债务时，应当计提损失准备。合并范围由公司定期发布，公司应根据定期发布的合并范围相应调整损失准备的计提与转回。

（3）对同一债务人存在多笔应收款项、且各笔应收款项逾期时间不同的情况下，收到债务单位当期偿还的部分债务，应当逐笔认定收到的是哪一笔应收款项；如果确实无法认定的，按照先发生先收回的原则确定。

2.损失准备计提

对于应收款项及合同资产，采用简化处理方法，无论是否存在重大融资成分，均按照整个存续期的预期信用损失计量损失准备。

（1）对单项金额重大（5000 万元以上）、或单项金额虽不重大但具备以下特征的应收款项、合同资产、租赁应收款，应采用个别认定法，单独进行减值测试。

1）与对方存在争议或涉及诉讼、仲裁的应收款项及合同资产；

2）已有明显迹象表明债务人很可能无法履行还款义务的应收款项及合同资产等。

（2）对个别认定法以外的应收款项、合同资产、租赁应收款，按信用风险

特征的相似性和相关性对金融资产进行分组，采用组合法，进行减值测试。

可用于对资产进行分组的标准可能包括：地理区域、产品类型、客户评级、担保物以及客户类型，根据不风险特征的组合资产，分别评估回收率、计算损失率。

对于划分为组合的应收账款、合同资产、租赁应收款，公司参考历史信用损失经验，结合当前状况以及对未来经济状况的预测，编制应收账款、合同资产账龄与整个存续期预期信用损失率对照表，计算预期信用损失。

表 4-1　组合法计提预期信用减值准备对照表

账龄	损失率（%）
1 年以内（含 1 年，下同）	5.00
1-2 年	10.00
2-3 年	50.00
3-4 年	80.00
4-5 年	90.00
5 年以上	100.00

3.损失准备转回

如有客观证据表明该应收款项或合同资产价值已恢复，且客观上与确认该损失后发生的事项有关，原确认的减值损失予以转回，计入当期损益。但是，该转回后的账面价值不超过假定不计提减值准备情况下该应收款项或合同资产在转回日的摊余成本。公司向金融机构以不附追索权方式转让应收款项的，按交易款项扣除已转销应收账款的账面价值和相关税费后的差额计入当期损益。

4.损失准备的核销

应收款项及合同资产存在下列情况之一的，应当予以核销：

（1）债务单位已经宣告破产或进入破产清算程序的，应取得法院的破产公告。债务单位已清算的，应取得清算报告及债权凭证，扣除债务人以清算财产清偿的部分，对仍不能收回的应收款项，作为坏账损失予以核销。债务单位未清算的，应取得相关不能收回的证据资料，予以核销；

（2）债务单位因经营不善清理整顿、歇业等原因而非持续经营的，应取得政府的行政决定或文件、工商部门的注销工商登记、吊销营业执照的证明，予以核销；

（3）债务人死亡或者依法被宣告失踪、死亡，其财产或者遗产不足清偿且没有继承人的应收款项，在取得相关法律文件后，作为坏账损失，予以核销；

相关法律文件包括：属于自然死亡的，应取得债务人有效死亡证明，债务人被依法宣告死亡的，应取得法院的死亡宣告；债务人失踪的，应取得法院的失踪宣告。此外，还需取得法院关于债务人财产或遗产分配的裁定书或其他文件；

（4）涉诉的应收款项，已生效的人民法院判决书、裁定书判定、裁定败诉的，或者虽然胜诉但因无法执行被裁定终止执行的，作为坏账损失，予以核销；

（5）债务人遭受重大自然灾害、战争、政治事件或其他意外事故等导致停产，损失巨大，以其财产（包括保险款等）确实无法清偿的应收款项，应取得政府公告、相关不能收回的证据资料等，作为坏账损失，予以核销。

（6）逾期 3 年及以上的应收款项，具有依法催收磋商记录，能够确认债务

人已资不抵债、连续三年亏损或连续停止经营 3 年以上，并确认 3 年内没有任何业务往来，在扣除应付该债务人的各种款项和有关责任人员的赔偿后的余额，作为坏账损失；

（7）对于债务人在境外及我国香港、澳门、台湾地区的，经依法催收仍未收回，且在 3 年内没有任何业务往来的，在取得境外中介机构出具的终止收款意见书，或者取得我国驻外使（领）馆商务机构出具的债务人逃亡、破产证明后，作为坏账损失。

对已经财务核销，但尚未形成最终事实损失的应收款项，应设置备查台账作为账销案存资产管理。账销案存的应收（预付）款项，在经过催收收回后，应严格按照企业会计准则规定入账处理。

三、科目设置

设置“坏账准备”科目，核算公司以摊余成本计量的应收款项等金融资产以预期信用损失为基础计提的损失准备；并分别“应收票据”、“应收账款”、“其他应收款”、“预付账款”、“应收利息”、“应收股利”、“长期应收款”、“应收保费”、“应收手续费及佣金”、“存放同业”、“买入返售金融资产”、“应收分保账款”、“预付赔付款”和“融资融券”等进行明细核算，并按往来单位或合同、款项性质进行辅助核算。其中，“应收保费”、“应收手续费及佣金”、“存放同业”、“买入返售金融资产”、“应收分保账款”、“预付赔付款”、“融资融券”仅金融单位适用。

设置“贷款损失准备”科目，核算公司（银行）以摊余成本计量的贷款以预期信用损失为基础计提的损失准备。

设置“委托贷款损失准备”科目，核算公司（银行）以摊余成本计量的委托贷款以预期信用损失为基础计提的损失准备。

设置“债权投资减值准备”科目，核算公司以摊余成本计量的债权投资以预期信用损失为基础计提的损失准备。

设置“合同资产减值准备”科目，核算公司合同资产以预期信用损失为基础计提的损失准备。

设置“其他综合收益-信用减值准备”科目，核算为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产以预期信用损失为基础计提的损失准备。

设置“信用减值损失”科目，核算公司计提本章要求的各项金融工具减值准备所形成的预期信用损失。

四、金融工具减值计量

（一）预期信用损失的计算

1.不同金融工具预期信用损失的计量。

不同金融工具的预期信用损失有着不同的计算基础：

（1）对于金融资产，信用损失应为下列两者差额的现值：①公司依照合同应收取的合同现金流量，②公司预期能收到的现金流量。

（2）对于租赁应收款，信用损失的计算方法与金融资产相同，其用于确定预期信用损失的现金流量，应当与其按照本办法第二十五章“金融业务”计量租赁应收款的现金流量口径保持一致。

（3）对于未提用的贷款承诺，信用损失应为下列两者差额的现值：①如果贷款承诺的持有人提用相应贷款，公司应收的合同现金流量；②如果持有人提用相应贷款，公司预期收取的现金流量。公司对贷款承诺预期信用损失的估计，应

当基于对该贷款承诺提用情况的预期。公司在估计 12 个月的预期信用损失时，应当考虑预计将在资产负债表日后 12 个月内提用的贷款承诺部分；而在估计整个存续期预期信用损失时，应当考虑预计将在贷款承诺整个存续期内提用的贷款承诺部分。

（4）对于财务担保合同，只有当债务人按照所担保的金融工具合同条款发生违约事件时，公司才需要进行赔付。因此，财务担保合同的信用损失是公司就合同持有人发生的信用损失向其做出赔付的预期付款额，减去公司预期向该合同持有人、债务人或其他方收取的金额的差额的现值。

（5）对于购买或源生时未发生信用减值、但在后续资产负债表日已发生信用减值的金融资产，公司在计量其预期信用损失时，应当基于该金融资产的账面余额与按该金融资产原实际利率折现的预计未来现金流量的现值之间的差额。

2.预期信用损失法。

公司计量金融工具预期信用损失的方法应当反映系列各项要素：

（1）通过一系列可能的结果而确定的无偏概率加权平均金额；

（2）货币时间价值；

（3）在资产负债表日无须付出不必要的额外成本或努力即可获得的有关过去事项、当前状况以及未来经济状况预测的合理且有依据的信息。

“预期信用损失”（ECL）金额受 3 个参数的影响:债务人或交易对手的违约概率（PD）、违约发生时不能归还的违约风险敞口（EAD），以及违约发生时的违约损失率（LGD）。其计算公式为：ECL=PD×LGD×EAD

（1）违约概率（PD）是指在未来一定时期内不能按合同要求从而产生违约的可能性，它度量了借款人不能偿还借款的可能。其通常根据内部评级计算，也可以直接参考来自公共评级机构的外部评级。常用的违约概率估计方法包括专家信用评级法和信用违约评分模型等。违约概率（PD）是一种频率度量，基于历史的债务违约数据进行违约频率预测。公司计算违约概率可以考虑的主要因素有：融资类业务维持担保比例及担保证券的波动特征等；债券投资业务经评估后的外部信用评级信息等。其测度需要样本体量巨大且时间跨度足够的数据，公司自身对其测度存在较大的难度，因此建议公司借助外界已有的评级系统（例如穆迪评级系统等）对外部债务进行测度。

（2）违约风险敞口（EAD）是指在未来 12 个月或在整个剩余存续期中，在违约发生时，本公司应被偿付的金额。主要受 4 个因素影响:潜在风险敞口、债项结构、承诺条款、盯市计算。对于已承诺但未完全提取的授信额度（贷款承诺），违约风险敞口是名义金额或预计未清偿余额；对于债券，以债券的名义金额计量；对于信用衍生产品，违约风险敞口需要估计且始终为正。

（3）违约损失率（LGD）是违约发生时债权人实际损失金额的严重程度。需要考虑抵押物或其他风险缓释手段能回收的金额。估计违约损失率通常是在某个时点，按照债务类型和优先级结构算出货款人历史平均损失。需要指出的是，债务人发生违约不一定会招致损失。例如，一笔信用债务到期，借款逾期 30 天，但在第 60 天进行了还款。还有，一般情况下，直接债务人完成清算或破产后，才能确定债务人违约后的全部损失金额，借款人破产后可以收回的金额对计算违约损失率起着重要作用，但可收回的损失很难预测。违约损失率（LGD）一般可以由公司自身来决定，其主要受业务特点、宏观经济发展情况等方面的影响。公司计算违约损失率可以考虑的主要因素有：融资类业务强制平仓后担保证券变现

价值；债券投资业务的发行人和债券的类型等。

“预期信用损失”模型不适用权益工具投资。

3.折现率。

公司应当采用相关金融工具初始确认时确定的实际利率或其近似值，将现金流缺口折现为资产负债表日的现值，而不是预计违约日或其他日期的现值。如果金融工具具有浮动利率，那么公司应当采用当前实际利率（即最近一次利率重设后的实际利率）对现金流缺口进行折现。

（1）对于购买或源生已发生信用减值的金融资产，公司应当采用在初始确认时确定的经信用调整的实际利率（即购买或源生时将减值后的预计未来现金流量折现为摊余成本的利率）。

（2）对于租赁应收款，公司应当采用按照本办法第二十五章“金融业务”计量租赁应收款所使用的相同折现率。

（3）对于贷款承诺，公司应当采用在确认源自该承诺的贷款时将应用的实际利率或其近似值。

（4）对于无法确定实际利率的财务担保合同或贷款承诺，公司应当采用反映货币时间价值和相关现金流量特有风险的折现率。

4.预期信用损失的概率加权属性。

根据预期信用损失的定义以及公司计量金融工具预期信用损失的方法应当反映的要素（1）（通过一系列可能的结果而确定的无偏概率加权平均金额）的相关规定和公司应当以概率加权平均为基础对预期信用损失进行计量的相关规定，公司对预期信用损失的估计，是概率加权的结果，应当始终反映发生信用损失的可能性以及不发生信用损失的可能性（即便最可能发生的结果是不存在任何信用损失），而不是仅对最坏或最好的情形做出估计。实务中，这一要求可能并不需要公司开展复杂的分析。在某些情形下，运用相对简单的模型可能足以满足上述要求，而不需要使用大量具体的情景模拟，如一个较大的具有共同风险特征的金融工具组合（如小额贷款）的平均信用损失，可能是概率加权金额的合理估计值。而在其他情形下，公司可能需要识别关于现金流量金额、时间分布以及各种结果估计概率的具体数值。在这种情形下，预期信用损失应当至少反映发生信用损失和不发生信用损失两种可能性（即公司需要估计发生信用损失的概率和金额）。

5.计量中采集和使用的信息。

根据公司计量金融工具预期信用损失的方法应当反映要素（3）（在资产负债表日无须付出不必要的额外成本或努力即可获得的有关过去事项、当前状况以及未来经济状况预测的合理且有依据的信息）的相关规定，公司对金融工具预期信用损失的计量方法应当反映能够以合理成本即可获取的、合理且有依据的、关于过去事项、当前状况以及未来经济状况预测的信息。换言之，公司应当采集上述信息，作为金融工具预期信用损失计量的依据。

公司所采集和使用的信息应当既包含与借款人特定因素相关的信息，又包含反映总体经济状况和趋势的信息。公司可同时使用内部和外部的各种数据来源，包括：关于信用损失的公司内部历史经验、公司内部评级、其他公司的信用损失经验、外部评级、外部报告和外部统计数据等。如果公司没有关于特定金融工具的数据来源或此类来源的数据不够充分，那么公司可以使用同行业内对类似金融工具（或一组类似金融工具）的经验数据。

历史信息是公司计量预期信用损失的重要基准。某些情形下，未经调整的历史信息可能是最佳的合理且有依据的信息。而其他情形下，公司可能需要使用当期数据对历史数据进行调整，以反映当前状况和未来预测的影响，并剔除与未来现金流量不相关的历史因素的影响。

公司对预期信用损失的估计，应当反映相关可观察数据的变化并与其保持方向一致（如就业率、房价、商品价格的变化可能导致一项或一组金融工具信用损失的变化）。如果存在关于特定金融工具或类似金融工具信用风险的可观察的市场信息（例如针对特定主体的信用风险违约掉期的市场价格），公司应当在预期信用损失计量中予以考虑。公司还应当定期复核用于估计预期信用损失的可观察数据，以减少估计值与实际信用损失之间的差异。

在考虑前瞻性信息时，并不要求公司对金融工具整个预计存续期内的情况做出预测。公司在估计预期信用损失时需要运用的判断程度的高低，取决于具体信息的可获取性。预测的时间跨度越大，具体信息的可获取性越低，则公司在估计预期信用损失时必须运用判断的程度就越高。不要求公司对很远的未来做出详细估计，公司只需根据现有资料对未来情况进行推断。

6.估计预期信用损失的期间。

估计预期信用损失的期间，是指相关金融工具可能发生的现金流缺口所属的期间。公司计量预期信用损失的最长期限应当为公司面临信用风险的最长合同期限（包括由于续约选择权可能延续的合同期限）。对于贷款承诺和财务担保合同，计量预期信用损失的最长期限应当为公司承担提供信贷或财务担保的现时义务的最长合同期限。需要注意的是，估计信用损失的期间，与金融工具是否按整个存续期内预期信用损失金额计量损失准备是两个不同概念。12 个月内预期信用损失，是指因资产负债表日后 12 个月内(若金融工具的预计存续期少于 12 个月则为更短的存续期间)可能发生的违约事件而导致的金融工具在整个存续期内现金流缺口的加权平均现值，而非发生在 12 个月内的现金流缺口的加权平均现值，如公司预计一项剩余存续期为3年的债务工具在未来12个月内将发生债务重组，重组将对该工具整个存续期内的合同现金流量进行调整，则所有合同现金流量的调整（无论归属在哪个期间）都属于计算 12 个月内预期信用损失的考虑范围。

某些金融工具可能同时包含贷款和未提用的贷款承诺，公司根据合同规定有通知借款人还款和取消未提用信用额度的能力，但这种能力未将公司所面临信用损失的期间限定在通知期之内，则公司对于此类金融工具确认预期信用损失的期间，应当为其面临信用风险且无法用信用风险管理措施予以缓释的期间，即使该期间超过了最长合同期限（通知期），如对于信用卡持卡人，银行可以最短提前 1 天通知撤销循环信用额度；但在实务中，银行只有当持卡人出现违约后才会撤销授信额度，而此时对于阻止全部或部分预期信用损失的发生而言可能已经太迟。因此银行不可能以 1 天的通知期作为估计预期信用损失的期间。

这类金融工具由于其性质、管理方式以及关于信用风险显著增加的信息的可获得性，通常同时具备下列特征：

（1）不具有固定的存续期或还款结构，且通常具有较短的合同取消期；

（2）出借方依照合同规定取消该合同的能力，无法在该金融工具的一般日常管理中实施，而只有当公司（出借方）已获悉在授信额度层面的信用风险增加后，才可能取消该合同；

（3）公司在组合基础上对该金融工具进行管理。

7.担保物的影响。

在预期信用损失计量中，公司对现金流缺口的估计应当反映源自担保物或其他信用增级的预期现金流（即使该现金流的预期发生时间超过了合同期限），前提是该担保物或信用增级属于金融工具合同条款一部分且公司尚未将其在资产负债表中确认。

公司对被担保金融工具的预期现金流缺口估计，应当反映源自担保物的预期现金流的金额（减去取得和出售该担保物的成本）和时间，无论该抵债是否很可能发生（即对预期现金流量的估计应当反映该担保物抵债的概率，而无论概率的大小）。

对于所有因抵债而获得的担保物，公司均不应将其独立于被担保金融工具单独确认为一项资产，除非该担保物满足准则规定的资产确认标准。

（二）处于不同减值阶段的金融资产的损失准备和利息收入的计算

1.未发生信用减值的资产

对于处于信用减值第一和第二阶段的金融资产，以及按照本节适用实务简化处理的应收款项、合同资产和租赁应收款，公司应当按照该金融资产的账面余额（即不考虑减值影响）乘以实际利率的金额确定其利息收入。

对于下列各项目，公司应当始终按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量其损失准备：

（1）由第十六章、第十七章规范的交易形成的应收款项或合同资产，且符合下列条件之一：

①该项目未包含重大融资成分，或公司根据规定不考虑不超过一年的合同中的融资成分。

②该项目包含重大融资成分，同时公司做出会计政策选择，按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量损失准备。公司应当将该会计政策选择适用于所有此类应收款项和合同资产，但可对应收款项类和合同资产类分别做出会计政策选择。

（2）由第十六章、第十七章规范的交易形成的租赁应收款，同时公司做出会计政策选择，按照相当于整个存续期内预期信用损失的金额计量损失准备。公司应当将该会计政策选择适用于所有租赁应收款，但可对应收融资租赁款和应收经营租赁款分别做出会计政策选择。

在适用本条规定时，公司可对应收款项、合同资产和租赁应收款分别选择减值会计政策。

2. 已发生信用减值的资产。当对金融资产预期未来现金流量具有不利影响的一项或多项事件发生时，该金融资产成为已发生信用减值的金融资产。金融资产已发生信用减值的证据包括下列可观察信息：

（1）发行方或债务人发生重大财务困难；

（2）债务人违反合同，如偿付利息或本金违约或逾期等；

（3）债权人出于与债务人财务困难有关的经济或合同考虑，给予债务人在任何其他情况下都不会做出的让步；

（4）债务人很可能破产或进行其他财务重组；

（5）发行方或债务人财务困难导致该金融资产的活跃市场消失；

（6）以大幅折扣购买或源生一项金融资产，该折扣反映了发生信用损失的事实。金融资产发生信用减值，有可能是多个事件的共同作用所致，未必是可单

独识别的事件所致。已发生信用减值的金融资产分两种情形：

1）对于购买或源生时未发生信用减值、但在后续期间发生信用减值的金融资产，公司应当在发生减值的后续期间，按照该金融资产的摊余成本（即账面余额减已计提减值）乘以实际利率（初始确认时确定的实际利率，不因减值的发生而变化）的金额确定其利息收入；

2）对于购买或源生时已发生信用减值的金融资产，公司应当自初始确认起，按照该金融资产的摊余成本乘以经信用调整的实际利率（即购买或源生时将减值后的预计未来现金流量折现为摊余成本的利率）的金额确定其利息收入。

五、金融工具减值的账务处理

（一）一般规定

1.计提

公司应当在资产负债表日计算金融工具（或金融工具组合）预期信用损失。如果该预期信用损失大于该工具（或组合）当前减值准备的账面金额，公司应当将其差额确认为减值损失，借记“信用减值损失”科目，根据金融工具的种类，贷记“贷款损失准备”“债权投资减值准备”“坏账准备”“应收融资租赁款减值准备”“预计负债”（用于贷款承诺及财务担保合同）或“其他综合收益-信用减值准备”等科目。

2.转回

如果资产负债表日计算的预期信用损失小于该工具（或组合）当前减值准备的账面金额（例如，从按照整个存续期预期信用损失计量损失准备转为按照未来12个月预期信用损失计量损失准备时，可能出现这一情况），则应当将差额确认为减值利得，做与计提相反的会计分录。

3.核销

公司实际发生信用损失，认定相关金融资产无法收回，经批准予以核销的，应当根据批准的核销金额，借记“贷款损失准备”、“坏账准备”等科目，贷记相应的资产科目，如“贷款”、“应收账款”等。若核销金额大于已计提的损失准备，还应按其差额借记“信用减值损失”或“资产减值损失”科目。

4.处置

公司金融资产进行处置时，应结转相应的减值准备，账务处理参见本章各节各金融资产的有关处置的相关规定。

（二）债权投资减值准备的计提与核销

1.资产负债表日，按应减记的金额，借记“信用减值损失”科目，贷记“债权投资减值准备”科目。已计提减值准备的债权投资价值以后又得以恢复，应在原已计提的减值准备金额内，按恢复增加的金额，借记“债权投资减值准备”科目，贷记“信用减值损失”科目。

2.债权投资发生减值后利息的处理。资产负债表日，应按计算确定的利息收入，借记“债权投资减值准备”科目，贷记“投资收益”科目。同时，将按债券的面值和票面利率计算确定的应收利息金额进行表外登记。

为简化核算，债权投资发生减值后按摊余成本和实际利率计算确定的利息收入较小时，可不再继续确认利息收入，但须将按债券的面值和票面利率计算确定的应收利息金额进行表外登记。

（二）其他债权投资减值准备的计提与核销

1.资产负债表日，按应减记的金额，借记“信用减值损失”科目，贷记“其

他综合收益-信用减值准备”科目。对于已确认减值损失的其他债权投资，在随后会计期间内公允价值已上升且客观上与确认原减值损失事项有关的，应按原确认的减值损失，借记“其他综合收益-信用减值准备”科目，贷记“信用减值损失”科目。

2.其他债权投资发生减值后利息的处理。资产负债表日，借记“其他债权投资-xx-公允价值变动”科目，贷记“投资收益”科目。同时，将按债券的面值和票面利率计算确定的应收利息金额进行表外登记。

为简化核算，其他债权投资发生减值后按其他债权投资的摊余成本和实际利率计算确定的利息收入较小时，可不再继续确认利息收入，但须将按债券的面值和票面利率计算确定的应收利息金额进行表外登记。

（三）委托贷款减值准备的计提与核销

1.资产负债表日，确定委托贷款发生减值的，按应减记的金额，借记“信用减值损失”科目，贷记“委托贷款损失准备”科目。同时，应将“委托贷款-本金/利息调整”科目余额转入“委托贷款-已减值”科目，借记“委托贷款-已减值”科目，贷记“委托贷款-本金/利息调整”科目。

资产负债表日，应按委托贷款的摊余成本和实际利率计算确定的利息收入，借记“委托贷款损失准备”科目，贷记“投资收益”科目。同时，将按合同本金和合同利率计算确定的应收利息金额进行表外登记。

为简化核算，委托贷款发生减值后按委托贷款的摊余成本和实际利率计算确定的利息收入较小时，可不再继续确认利息收入，但须将按合同本金和合同利率计算确定的应收利息金额进行表外登记。

2.已计提委托贷款损失准备的委托贷款价值以后又得以恢复，应在原已计提的委托贷款损失准备金额内，按恢复增加的金额，借记“委托贷款损失准备”科目，贷记“信用减值损失”科目。

收回减值委托贷款时，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按相关委托贷款损失准备余额，借记“委托贷款损失准备”科目，按相关委托贷款余额，贷记“委托贷款-已减值”科目，按其差额，贷记“信用减值损失”科目。

对于确实无法收回的委托贷款，按管理权限报经批准后作为呆账予以转销，借记“委托贷款损失准备”科目，贷记“委托贷款-已减值”科目。

已确认并转销的委托贷款以后又收回的，按原转销的已减值委托贷款金额，借记“委托贷款-已减值”科目，贷记“委托贷款损失准备”科目。按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按原转销的已减值委托贷款金额，贷记“委托贷款-已减值”科目，按相关委托贷款损失准备余额，借记“委托贷款损失准备”科目，按其差额，贷记“信用减值损失”科目。

第十节　金融负债概述

一、金融负债概念

金融负债，是指公司符合下列条件之一的负债：

1.向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务；

2.在潜在不利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同义务；

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

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

二、金融负债分类

除下列各项外，公司应当将金融负债分类为以摊余成本计量的金融负债：

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

2.不符合终止确认条件的金融资产转移或继续涉入被转移金融资产所形成的金融负债；

3.不属于以上两种情形的财务担保合同，以及不属于以公允价值计量且其变动计入当期损益的、以低于市场利率贷款的贷款承诺。

需要注意的是，应付职工薪酬中，金额确定且需向职工支付现金或其他金融资产的部分属于金融负债。非货币性福利、工会经费和职工教育经费等不属于金融负债。由于应付职工薪酬单列一章，在本章不再进行详细阐述。

公司对所有金融负债均不得进行重分类。

公允价值选择权的初始确认参见本办法第四章“金融资产”第三节交易性金融资产相关规定。

财务担保合同，是指当特定债务人到期不能按照最初或修改后的债务工具条款偿付债务时，要求发行方向蒙受损失的合同持有人赔付特定金额的合同。发行方对财务担保合同有两种处理方式，即按照金融工具相关规定进行会计处理，或者按照保险合同相关规定进行会计处理（如融资性担保公司）。因此，财务担保合同的发行方可做如下选择：

（1）发行方之前明确表明将此类合同视作保险合同，并且已按照保险合同相关会计准则进行会计处理的，可以选择适用准则或保险合同相关会计准则。该选择可以基于单项合同，但选择一经做出，不得撤销；

（2）其他情况下，相关财务担保合同适用准则。

贷款承诺，是指按照预先规定的条款和条件提供信用的确定承诺：

1.公司指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的贷款承诺；

2.能够以现金或者通过交付或发行其他金融工具净额结算的贷款承诺。此类贷款承诺属于衍生工具。公司不得仅仅因为相关贷款将分期拨付（如按工程进度分期拨付的按揭建造贷款）而将该贷款承诺视为以净额结算；

3.如果公司存在先例，在贷款承诺形成贷款资产后随即将该资产出售（即等同于以净额结算贷款承诺），则公司所有的同类贷款承诺均应适用本章；

4.以低于市场利率贷款的贷款承诺。所有贷款承诺均适用关于终止确认的规定。公司作为贷款承诺发行方的，还适用关于金融工具减值的规定。

三、金融负债的确认

金融负债的确认是指将符合金融负债定义和金融负债确认条件的项目记入和列入资产负债表的过程。

1.金融负债的初始确认

公司成为金融工具合同的一方并承担相应义务时确认金融负债。据此确认条件对由衍生工具合同形成的义务，公司应当将其确认为金融负债。但是，如果衍生工具涉及金融资产转移，且导致该金融资产转移不符合终止确认条件，则不应将其确认，否则会导致衍生工具形成的权利或义务被重复确认。

公司确认金融负债的常见情形如下：

（1）当公司成为金融工具合同的一方，并因此承担支付现金的义务时，应将无条件的应付款项确认为金融负债；

（2）因买卖商品或劳务的确定承诺而将承担的负债，通常直到至少合同一方履约才予以确认。若买卖非金融项目的确定承诺适用该条，则该承诺的公允价值净额（若不为零）应在承诺日确认为一项负债。此外，如果以前未确认的确定承诺被指定为公允价值套期中的被套期项目，在套期开始之后，归属于被套期风险的公允价值变动应当确认为一项负债；

（3）公司应在成为远期合同的一方(承诺日而不是结算日）并承担相应义务时，确认一项金融负债。当公司成为远期合同的一方时，权利和义务的公允价值通常相等，因此该远期合同的公允价值净额为零。如果权利和义务的公允价值净额不为零，则该合同应被确认为一项金融负债；

（4）公司应在成为该期权合同的一方并承担相应义务时，确认一项金融负债。

此外，当公司尚未成为合同一方时，即使公司已有计划在未来交易，不管其发生的可能性有多大，都不是公司的金融负债。

2.金融负债的终止确认

金融负债终止确认，是指公司将之前确认的金融负债从其资产负债表中予以转出。金融负债（或其一部分）的现时义务已经解除的，公司应当终止确认该金融负债（或该部分金融负债）。

出现以下两种情况之一时，金融负债（或其一部分）的现时义务已经解除：

（1）债务人通过履行义务（如偿付债权人）解除了金融负债（或其一部分）的现时义务。债务人通常使用现金、其他金融资产等方式偿债；

（2）债务人通过法定程序（如法院裁定）或债权人（如债务豁免），合法

解除了债务人对金融负债（或其一部分）的主要责任。

公司在判断金融负债现时义务的解除时应注意以下情形：

（1）公司将用于偿付金融负债的资产转入某个机构或设立信托，偿付债务的义务仍存在的，不应当终止确认该金融负债，也不能终止确认转出的资产。也就是说，虽然公司已为金融负债设立了“偿债基金”，但金融负债对应的债权人仍然拥有全额追索的权利时，不能认为公司的相关现时义务已解除，从而不能终止确认金融负债；

（2）公司（借入方）与借出方之间签订协议，以承担新金融负债方式替换原金融负债（或其一部分），且合同条款实质上不同的，公司应当终止确认原金融负债（或其一部分），同时确认一项新金融负债。其中，“实质上不同”是指按照新的合同条款，金融负债未来现金流量（包括支付和收取的任何费用）现值与原金融负债的剩余期间现金流量现值之间的差异至少相差 10%。有关现值的计算均采用原金融负债的实际利率；

（3）如果一项债务工具的发行人回购了该工具，即使该发行人是该工具的做市商或打算在近期将其再次出售，公司（发行人）应当终止确认该债务工具。

金融负债（或其一部分）终止确认的，公司应当将其账面价值与支付的对价（包括转出的非现金资产或承担的负债）之间的差额，计入当期损益。在某些情况下，债权人解除了债务人对金融负债的主要责任，但要求债务人提供担保（承诺在合同主要责任方拖欠时进行支付）的，债务人应当以其担保义务的公允价值为基础确认一项新的金融负债，并按支付的价款加上新金融负债公允价值之和与原金融负债账面价值的差额确认利得和损失。

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

四、金融负债的计量

（一）初始计量

公司初始确认金融负债时，应当按照公允价值计量。对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，相关交易费用应当直接计入当期损益；对于其他类别的金融负债相关交易费用应当计入初始确认金额。

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

金融工具初始确认时的公允价值通常指交易价格（即所收到或支付对价的公允价值），但是，如果收到或支付的对价的一部分并非针对该金融工具，该金融工具的公允价值应根据估值技术进行估计。

金融负债的公允价值通常为金融负债的交易价格。金融负债公允价值与交易价格存在差异的，公司应当区别下列情况进行处理：

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

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

（二）金融负债的后续计量

公司应当按照以下原则对金融负债进行后续计量：

1.以公允价值计量且其并变动计入当期损益的金融负债，应按公允价值进行后续计量；

2.金融资产转移不符合终止确认条件或继续涉入被转移金融资产所形成的金融负债。对此类金融负债，公司应当按照本办法第四章“金融资产”相关规定进行计量；

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

4.上述金融负债以外的金融负债，应当按摊余成本进行后续计量。

（三）指定为公允价值计量的金融负债自身信用风险变动

1.信用风险的含义

信用风险，是指金融工具的一方不履行义务，造成另一方发生财务损失的风险。金融负债信用风险引起的公允价值变动与金融负债发行人未能履行特定金融负债义务的风险相关。这一风险未必与发行人的特定信用状况相关。例如，公司发行一项担保负债和一项无担保负债（假定这两项负债的其他条件完全相同），虽然上述两项负债是由同一个公司发行的，但其信用风险也不同。担保负债的信用风险低于无担保负债的信用风险且有可能几乎为零。

需要注意的是，信用风险不同于与特定资产相关的业绩风险。特定资产相关的业绩风险与公司未能履行特定义务的风险无关，而是与单项或一组金融资产的业绩较差或完全不履约的风险有关。例如，以下两种情况与特定资产的业绩风险有关：

（1）具有投资连结特征的负债，合同规定应付给投资者的金额将基于特定资产的业绩情况确定。该投资连结特征对负债公允价值的影响即为与特定资产相关的业绩风险，而非信用风险；

（2）具有以下特征的结构化主体所发行的负债：该结构化主体在法律上是独立的，其资产受破产隔离的保护，唯一的受益者是投资者；该主体未发生任何其他交易，且该主体的资产也无法用作抵押；仅当受破产隔离保护的资产产生现金流量时，该主体才承担向其投资者支付一定金额的义务。这种情况下，负债的公允价值变动主要反映资产的公允价值变动。此类资产的业绩情况对负债公允价值的影响即为与特定资产相关的业绩风险，而不是信用风险。

2.信用风险变化影响的确定

一般情况下，公司应当从金融负债的公允价值变动金额中扣除由于市场风险因素引起的市场风险变化所导致的公允价值变动金额，来确定由信用风险引起的公允价值变动金额。市场风险因素包括基准利率变动、其他公司（或结构化主体）的金融工具价格变动、商品价格变动、外汇汇率变动，以及价格指数或利率指数变动等。如果公司认为有其他方法能够更公允地计量由信用风险引起的公允价值

变动金额，可使用其他方法。

如果计量上述市场风险的唯一变量是可观察基准利率，对于信用风险变动引起的金融负债的公允价值变动金额，公司可以按下列步骤估计：

首先，运用该金融负债的期初公允价值和期初合同现金流量计算出内含报酬率。从该内含报酬率中减去期初可观察基准利率，得到与该金融负债特定相关的部分。

其次，计算出该金融负债期末合同现金流量的现值。使用的折现率为以下两者之和：（1）期末可观察基准利率；（2）内含报酬率中与该金融负债特定相关的利率部分。该现值代表公司信用风险不变情况下，该负债期末应当具有的公允价值。

最后，该金融负债的期末公允价值与上述计算出的金融负债期末合同现金流量的现值之间的差额，即为信用风险变动引起的金融负债的公允价值变动金额。

在运用以上方法时，假设除信用风险和利率风险之外的因素所导致的该金融负债公允价值变动金额不重大。如果金融负债中包含嵌入衍生工具，则在计算信用风险变动引起的金融负债的公允价值变动金额时，应扣除嵌入衍生工具的公允价值变动金额。

此外，与所有公允价值计量一样，公司用于确定由金融负债信用风险变动引起的金融负债公允价值变动的计量方法，必须最大限度地使用相关的可观察输入值，尽可能少使用不可观察输入值。

第十一节　金融负债与权益工具

一、一般规定

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

权益工具，是指能证明拥有某个公司在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的合同。如公司发行的普通股，以及公司发行的、使持有者有权以固定价格购入固定数量本公司普通股的认股权证等。

在同时满足下列条件的情况下，公司应当将发行的金融工具分类为权益工具：

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

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

公司自身权益工具不包括应按照本节特殊金融工具分类为权益工具的金融工具，也不包括本身就要求在未来收取或交付公司自身权益工具的合同。

二、金融负债与权益工具的区分

1.区分金融负债和权益工具需考虑的因素

（1）合同所反映的经济实质。在判断一项金融工具是否应划分为金融负债

或权益工具时，应当以相关合同条款及其所反映的经济实质而非仅以法律形式为依据，运用金融负债和权益工具区分的原则，正确地确定该金融工具或其组成部分的会计分类。对金融工具合同所反映经济实质的评估应基于合同的具体条款。公司不应仅依据监管规定或工具名称进行划分。

（2）工具的特征。有些金融工具（如公司发行的某些优先股）可能既有权益工具的特征，又有金融负债的特征。因此，公司应当全面细致地分析此类金融工具各组成部分的合同条款，以确定其显示的是金融负债还是权益工具的特征，并进行整体评估，以判定整个工具应划分为金融负债或权益工具，还是既包括负债成分又包括权益工具成分的复合金融工具。

2.金融负债和权益工具区分的基本原则

（1）是否存在无条件地避免交付现金或其他金融资产的合同义务。

判断一项金融工具是划分为权益工具还是金融负债，不受下列因素的影响：以前实施分配的情况；未来实施分配的意向；相关金融工具如果没有发放股利对发行方普通股的价格可能产生的负面影响；发行方的未分配利润等可供分配权益的金额；发行方对一段期间内损益的预期；发行方是否有能力影响其当期损益。

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

是否通过交付固定数量的自身权益工具结算。权益工具是证明拥有公司的资产扣除负债后的剩余权益的合同。因此，对于将来须交付公司自身权益工具的金融工具，如果未来结算时交付的权益工具数量是可变的，或者收到的对价的金额是可变的，则该金融工具的结算将对其他权益工具所代表的剩余权益带来不确定性（通过影响剩余权益总额或者稀释其他权益工具），也就不符合权益工具的定义。

三、金融负债与权益工具的确认和计量

（一）一般金融工具

1.通过交付现金、其他金融资产或交换金融资产或金融负债结算

如果公司不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务，则该合同义务符合金融负债的定义。常见的该类合同义务情形包括：不能无条件避免的赎回，即金融工具发行方不能无条件地避免赎回此金融工具；强制付息，即金融工具发行方被要求强制支付利息。需要说明的是，对公司履行交付现金或其他金融资产的合同义务能力的限制（如无法获得外币、需要得到有关监管部门的批准才能支付或其他法律法规的限制等），并不能解除公司就该金融工具所承担的合同义务，也不能表明该公司无须承担该金融工具的合同义务。

如果发行的金融工具将以现金或其他金融资产结算，那么该工具导致公司承担了交付现金或其他金融资产的义务。如果该工具要求公司在潜在不利条件下通过交换金融资产或金融负债结算（如该工具包含公司签出的以现金或其他金融资产结算的期权），该工具同样导致公司承担了合同义务。在这种情况下，公司对于发行的金融工具应当归类为金融负债。

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

利还是非累积股利本身不影响该金融工具被分类为权益工具。

2.通过自身权益工具结算

如果一项金融工具须用或可用公司自身权益工具进行结算，需要考虑用于结算该工具的公司自身权益工具，是作为现金或其他金融资产的替代品，还是为了使该工具持有方享有在公司扣除所有负债后的资产中的剩余权益。如果是作为现金或其他金融资产的替代品，则该工具是公司的金融负债；如果是为了使该工具持有方享有在公司扣除所有负债后的资产中的剩余权益，则该工具是公司的权益工具。

在某些情况下，一项金融工具合同规定公司须用或可用自身权益工具结算该金融工具，其中合同权利或合同义务的金额等于可获取或需交付的自身权益工具的数量乘以其结算时的公允价值，则无论该合同权利或合同义务的金额是固定的，还是完全或部分地基于除公司自身权益工具的市场价格以外变量（例如利率、某种商品的价格或某项金融工具的价格）的变动而变动，该合同应当分类为金融负债。

（1）基于自身权益工具的非衍生工具。

对于非衍生工具，如果发行方未来有义务交付可变数量的自身权益工具进行结算，则该非衍生工具是金融负债；否则，该非衍生工具是权益工具。某项合同并不仅仅因为其可能导致公司交付自身权益工具而成为一项权益工具。公司可能承担交付一定数量的自身权益工具的合同义务，如果将交付的公司自身权益工具数量是变化的，使得将交付的公司自身权益工具的数量乘以其结算时的公允价值等于合同义务的金额，则无论该合同义务的金额是固定的，还是完全或部分地基于除公司自身权益工具的市场价格以外变量（例如利率、某种商品的价格或某项金融工具的价格）的变动而变化，该合同应当分类为金融负债。

（2）基于自身权益工具的衍生工具。

对于衍生工具，如果发行方只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产进行结算（即“固定换固定”），则该衍生工具是权益工具；如果发行方以固定数量自身权益工具交换可变金额现金或其他金融资产，或以可变数量自身权益工具交换固定金额现金或其他金融资产，或在转换价格不固定的情况下以可变数量自身权益工具交换可变金额现金或其他金融资产，则该衍生工具应当确认为衍生金融负债或衍生金融资产。

运用上述“固定换固定”原则来判断会计分类的金融工具常见于可转换债券，具备转股条款的永续债、优先股等。如果发行的金融工具合同条款中包含在一定条件下转换成发行方普通股的约定且存在交付现金或其他金融资产的义务（例如每年支付固定股息的可转换优先股中的转换条款），该转股权将涉及发行方是否需要交付可变数量自身权益工具或者是否“固定换固定”的判断。在实务中，转股条款呈现的形式可能纷繁复杂，发行方应审慎确定其合同条款及所反映的经济实质是否能够满足“固定换固定”原则。

3.以外币计价的配股权、期权或认股权证

一般来说，如果公司的某项合同是通过固定金额的外币（即公司记账本位币以外的其他货币）交换固定数量的自身权益工具进行结算，由于固定金额的外币代表的是以公司记账本位币计价的可变金额，因此不符合“固定换固定”原则。但是，在“固定换固定”原则下对以外币计价的配股权、期权或认股权证规定了一类例外情况：公司对全部现有同类别非衍生自身权益工具的持有方同比例发行

配股权、期权或认股权证，使之有权按比例以固定金额的任何货币交换固定数量的该公司自身权益工具的，该类配股权、期权或认股权证应当分类为权益工具。

4.除根据本节特殊金融工具分类为权益工具的金融工具外，如果一项合同使公司承担了以现金或其他金融资产回购自身权益工具的义务，即使公司的回购义务取决于合同对手方是否行使回售权，公司应当在初始确认时将该义务确认为一项金融负债，其金额等于回购所需支付金额的现值（如远期回购价格的现值、期权行权价格的现值或其他回售金额的现值）。如果最终公司无需以现金或其他金融资产回购自身权益工具，应当在合同到期时将该项金融负债按照账面价值重分类为权益工具。

5.或有结算条款

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

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

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

（2）只有在公司清算时，才需以现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算；

（3）按照本节特殊金融工具分类为权益工具的可回售工具。

6.结算选择权

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

7.复合金融工具

公司应当对发行的非衍生工具进行评估，以确定所发行的工具是否为复合金融工具。公司所发行的非衍生工具可能同时包含金融负债成分和权益工具成分。对于复合金融工具，发行方应于初始确认时将各组成部分分别分类为金融负债、金融资产或权益工具。

公司发行的一项非衍生工具同时包含金融负债成分和权益工具成分的，应于初始计量时先确定金融负债成分的公允价值（包括其中可能包含的非权益性嵌入衍生工具的公允价值），再从复合金融工具公允价值中扣除负债成分的公允价值，作为权益工具成分的价值。复合金融工具中包含非权益性嵌入衍生工具的，非权益性嵌入衍生工具的公允价值应当包含在金融负债成分的公允价值中，并且按照本章第一节的规定对该金融负债成分进行会计处理。

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

（1）在可转换工具转换时，应终止确认负债成分，并将其确认为权益。原

来的权益成分仍旧保留为权益（从权益的一个项目结转到另一个项目，如从“其他权益工具”转入“资本公积-资本（股本）溢价”）。可转换工具转换时不产生损益；

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

（3）公司可能修订可转换工具的条款以促成持有方提前转换。例如，提供更有利的转换比率或在特定日期前转换则支付额外的对价。在条款修订日，对于持有方根据修订后的条款进行转换所能获得的对价的公允价值与根据原有条款进行转换所能获得的对价的公允价值之间的差额，公司（发行方）应将其确认为一项损失；

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

8.企业合并对金融工具分类的特殊考虑

在合并财务报表中对金融工具（或其组成部分）进行分类时，公司应当考虑集团成员和金融工具的持有方之间达成的所有条款和条件。如果集团作为一个整体由于该工具而承担交付现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的义务，则该工具在公司集团合并财务报表中应当分类为金融负债。

（二）特殊金融工具

1.可回售工具

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

符合金融负债定义，但同时具有下列特征的可回售工具，应当分类为权益工具：

（1）在公司清算时具有优先要求权的工具不是有权按比例份额获得公司净资产的工具。公司净资产，是指扣除所有优先于该工具对公司资产要求权之后的剩余资产。按比例份额是指清算时将公司的净资产分拆为金额相等的单位，并且将单位金额乘以持有方所持有的单位数量；

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

（3）除了发行方应当以现金或金融资产回购或赎回该工具的合同义务外，该工具应当不包括其他符合金融负债定义的合同义务。对于符合条件的可回售工具的特殊规定，是仅针对回售权规定的一项债务与权益区分的例外。如果可回售工具中包含了回售权以外的其他构成发行方交付现金或其他金融资产的合同义

务，则该回售工具不能适用这一例外。

2.发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具

符合金融负债定义，但同时具有一定特征的、发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具(例如封闭式基金、理财产品的份额、信托计划等寿命固定的结构化主体的份额，实务中也称有限寿命工具），应当分类为权益工具。

针对仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具的特征要求，与针对可回售工具的其中几条特征要求是类似的，但特征要求相对较少。原因在于清算是触发该合同支付义务的唯一条件，因此可以不必考虑其他特征，包括：不要求考虑除清算以外的其他的合同支付义务（如股利分配）；不要求考虑存续期间预期现金流量的确定方法（如根据净利润或净资产）；不要求该类别工具的所有特征均相同，仅要求清算时按比例支付净资产份额的特征相同。

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

（1）赋予持有方在公司清算时按比例份额获得该公司净资产的权利；

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

（3）在次于其他所有类别的工具类别中，公司对该类别中所有工具都应当在清算时承担按比例份额交付其净资产的同等合同义务。

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

3.分类为权益工具的可回售工具，或发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，除应当具有 1 或 2 所述特征外，其发行方应当没有同时具备下列特征的其他金融工具或合同：

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

（2）实质上限制或固定了可回售工具或仅在清算时才有义务按比例交付净资产的工具持有方所获得的剩余回报。

下列按照涉及非关联方的正常商业条款订立的工具，不大可能导致满足准则特征要求的可回售工具或发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具无法被分类为权益工具：（1）现金流量总额实质上基于公司的特定资产；（2）现金流量总额基于公司收入的一定比例；（3）就职工为公司提供的服务给予报酬的合同；（4）要求公司为其所提供的产品或服务支付一定报酬（占利润的比例非常小）的合同。

4.重分由于发行的金融工具原合同条款约定的条件或事项随着时间的推移或经济环境的改变而发生变化，可能导致已发行金融工具(含特殊金融工具)重分类。

按照本节规定分类为权益工具的金融工具，自不再具有上述 1 或 2 所述特征，或公司不再满足上述 3 规定条件之日起，公司应当将其重分类为金融负债，以重分类日该工具的公允价值计量，重分类日权益工具的账面价值和金融负债的公允价值之间的差额确认为权益。

按照特殊金融工具分类为金融负债的金融工具，自具有上述 1 或 2 所述特征，且公司满足上述 3 规定的条件之日起，发行方应当将其重分类为权益工具，以重

分类日金融负债的账面价值计量。

5.由于将某些可回售工具以及仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具分类为权益工具而不是金融负债是准则原则的一个例外，准则不允许将该例外扩大到发行方母公司合并财务报表中少数股东权益的分类。因此，子公司在个别财务报表中作为权益工具列报的特殊金融工具，在其母公司合并财务报表中对应的少数股东权益部分，应当分类为金融负债。

（三）收益和库存股

1.金融工具或其组成部分属于金融负债的，相关利息、股利、利得或损失以及赎回或再融资产生的利得或损失等应当计入当期损益。

2.金融工具或其组成部分属于权益工具的，其发行（含再融资）、回购、出售或注销时，公司应当作为权益的变动处理，不应当确认利得或损失：

（1）公司发行权益工具所收到的对价扣除交易费用后，应当确认为实收资本（股本）、资本公积（股本或资本溢价）、其他综合收益等。公司不应当确认权益工具的公允价值变动；

（2）公司对权益工具持有方的分配应作利润分配处理，减少所有者权益，但公司发放的股票股利不影响所有者权益总额；

（3）公司回购的股份在注销或者转让之前，作为库存股管理，回购股份的全部支出转作库存股成本；

（4）库存股转让时，转让收入高于库存股成本的部分，增加资本公积（股本溢价），低于库存股成本的部分，依次冲减资本公积（股本溢价）、盈余公积和未分配利润；

（5）公司回购其普通股形成的库存股不得参与公司利润分配。

3.相关交易费用

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

（2）公司发行的金融工具分类为债务工具且以摊余成本计量的，应当计入所发行工具的初始计量金额。

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

5.回购自身权益工具（库存股）支付的对价和交易费用，应当减少所有者权益，不得确认金融资产。库存股可由公司自身购回和持有，也可由公司合并范围内的其他成员购回和持有。

其他成员包括子公司，但是不包括公司的联营和合营企业。此外，如果企业是替他人持有自身权益工具，例如金融机构作为代理人代其客户持有该金融机构自身的股票，那么所持有的这些股票不是金融机构自身的资产，也不属于库存股。

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

四、金融负债和权益工具的账务处理

（一）金融负债和权益工具初始确认的账务处理

1.公司发行的金融工具归类为债务工具的，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按债务工具的面值，贷记“应付债券-面值”科目，按其差额，贷记或借记“应付债券-利息调整”科目。

2.公司发行的金融工具归类为权益工具的，应按实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记“其他权益工具-优先股/永续债”科目。

3.公司发行的金融工具为复合金融工具的，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按金融工具的面值，贷记“应付债券-面值”科目，按负债成分的公允价值与金融工具面值之间的差额，借记或贷记“应付债券-利息调整”科目，按实际收到的金额扣除负债成分的公允价值后的金额，贷记“其他权益工具-优先股/永续债”科目。

4.发行的金融工具本身是衍生金融负债或衍生金融资产或者内嵌了衍生金融负债或衍生金融资产的，按照金融工具确认和计量准则中有关衍生工具的规定进行处理。

（二）金融负债和权益工具后续计量的账务处理

1.公司发行的金融工具分类为债务工具并以摊余成本计量的，在其存续期间，计提利息并对账面的利息调整进行调整等的会计处理，按照金融工具确认和计量准则中有关金融负债按摊余成本后续计量的规定进行会计处理。

2.公司发行的金融工具分类为权益工具的，在存续期间，分派股利（含分类为权益工具的工具所产生的利息）的，作为利润分配处理。公司应根据经批准的股利分配方案，按应分配给金融工具持有者的股利金额，借记“利润分配-应付现金股利或利润”科目，贷记“应付股利”科目。

3.金融负债与权益工具的重分类

（1）由于发行的金融工具原合同条款约定的条件或事项随着时间的推移或经济环境的改变而发生变化，导致原归类为权益工具的金融工具重分类为金融负债的，应当于重分类日，按该工具的账面价值，借记“其他权益工具-优先股/永续债”科目，按该工具的面值，贷记“应付债券-面值”科目，按该工具的公允价值与面值之间的差额，借记或贷记“应付债券-利息调整”科目，按该工具的公允价值与账面价值的差额，贷记或借记“资本公积-资本（股本）溢价”科目，如资本公积不够冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

公司应以重分类日计算的实际利率作为应付债券后续计量利息调整等的基础。

（2）由金融负债重分类为权益工具的，应于重分类日，按金融负债的面值，借记“应付债券-面值”科目，按利息调整余额，借记或贷记“应付债券-利息调整”科目，按金融负债的账面价值，贷记“其他权益工具-优先股/永续债”科目。

4.金融负债和权益工具的赎回

（1）公司按合同条款约定赎回所发行的除普通股以外的分类为权益工具的金融工具，按赎回价格，借记“库存股”科目，贷记“银行存款”科目；注销所购回的金融工具，按该工具对应的其他权益工具的账面价值，借记“其他权益工具-优先股/永续债”科目，按该工具的赎回价格，贷记“库存股”科目，按其差额，借记或贷记“资本公积-资本（股本）溢价”科目，如资本公积不够冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

（2）公司按合同条款约定赎回所发行的分类为金融负债的金融工具，按该工具赎回日的账面价值，借记“应付债券”等科目，按赎回价格，贷记“银行存

款”科目，按其差额，借记或贷记“财务费用”科目。

5.公司按合同条款约定将发行的除普通股以外的金融工具转换为普通股的，按该工具对应的金融负债或其他权益工具的账面价值，借记“应付债券”、“其他权益工具”等科目，按普通股的面值，贷记“实收资本（股本）”科目，按其差额，贷记“资本公积-资本（股本）溢价”科目（如转股时金融工具的账面价值不足转换为一股普通股而以现金或其他金融资产支付的，还需按支付的现金或其他金融资产的金额，贷记“银行存款”等科目）。

6.在企业合并中，应当以归属于少数股东的其他权益工具的金额，借记“其他权益工具-优先股/永续债”科目，贷记“少数股东权益”科目。

第十二节　交易性金融负债

一、概述

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

（一）交易性金融负债

满足下列条件之一的金融负债，应当划分为交易性金融负债：

1.承担该金融负债的目的，主要是为了近期内出售或回购；

2.属于进行集中管理的可辨认金融工具组合的一部分，且有客观证据表明公司近期采用短期获利方式对该组合进行管理；

3.属于衍生工具。但符合财务担保合同定义的衍生工具以及被指定为有效套期工具的衍生工具除外。

（二）直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债

在初始确认时，为了提供更相关的会计信息，公司可以将金融负债指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，但该指定应当满足下列条件之一：

1.能够消除或显著减少会计错配；

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

该指定只能在合同开始时做出，且一经做出，不得撤销。

对于包括一项或多项嵌入衍生工具的混合工具，公司可以将整个混合工具直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，但以下两种情况除外：

1.嵌入衍生工具对混合合同的现金流没有重大的改变；

2.在初次确定类似的混合合同是否需要分拆时，几乎不需分析就能明确其包含的嵌入衍生工具不应分拆。

二、一般规定

1.交易性金融负债变动形成的利得或损失，除与套期会计有关外，应当计入当期损益。

2.指定为公允价值计量的金融负债自身信用风险变动有关规定。

将金融负债指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的，该金融负债所产生的利得或损失应当按照下列规定进行处理：（1）由公司自身信用风险变动引起的该金融负债公允价值的变动金额，应当计入其他综合收益；（2）该金融负债的其他公允价值变动计入当期损益。

该金融负债终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入留存收益。按照上述（1）的规定对该金融负债的自身信用风险变动的影响进行处理会造成或扩大损益中的会计错配的，公司应当将该金融负债的全部利得或损失（包括公司自身信用风险变动的影响金额）计入当期损益。

为确定将金融负债自身信用风险变动的影响计入其他综合收益是否会造成或扩大损益中的会计错配，公司必须评估金融负债信用风险变动的影响预期是否会被损益中另一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具的公允价值变动所抵销。公司做出上述评估，应当以该金融负债的特征与另一金融工具的特征之间的经济关系为基础。公司应当在金融负债初始确认时做出上述评估，且不得重新评估。一般情况下，公司对类似的经济关系应当保持一致的评估方法。

实务中，公司无需在同一时点确认产生会计错配的所有资产和负债。只要其余的交易预期会发生，允许有合理的递延。

三、会计科目设置

公司应当设置“交易性金融负债”科目，并分别“本金”、“公允价值变动”等进行明细核算。公司承担的直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，也在本科目核算。

本科目，期末贷方余额反映公司承担的交易性金融负债的公允价值。

四、主要账务处理

公司承担的交易性金融负债，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按发生的交易费用，借记“投资收益”科目，按交易性金融负债的公允价值，贷记“交易性金融负债-本金”科目。

每个资产负债表日，公司应按交易性金融负债票面利率计算的利息，借记“财务费用”等科目，贷记“应付利息”科目。

交易性金融负债的公允价值高于其账面余额的差额，借记“公允价值变动损益”科目，贷记“交易性金融负债-公允价值变动”科目；公允价值低于其账面余额的差额做相反的会计分录。其中，公司指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，按照公允价值变动金额，借记或贷记“交易性金融负债-公允价值变动”，按照公司自身信用风险变动引起的公允价值变动金额，借记或贷记“其他综合收益”（造成会计错配除外），按其差额，贷记或借记“公允价值变动损益”科目。

公司处置交易性金融负债，应按该金融负债的账面余额，借记“交易性金融负债”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目，按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。对公司指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，还应借记或贷记“其他综合收益”科目。

第十三节　其他金融负债

一、一般规定

1.以摊余成本计量且不属于任何套期关系一部分的金融负债所产生的利得或损失，应当在终止确认时计入当期损益或在按照实际利率法摊销时计入相关期间损益。

2.公司与交易对手方修改或重新议定合同，未导致金融负债终止确认，但导致合同现金流量发生变化的，应当重新计算该金融负债的账面价值，并将相关利得或损失计入当期损益。重新计算的该金融负债的账面价值，应当根据将重新议定或修改的合同现金流量按金融负债的原实际利率或准则有关套期会计规定的重新计算的实际利率（如适用）折现的现值确定。对于修改或重新议定合同所产生的所有成本或费用，公司应当调整修改后的金融负债账面价值，并在修改后金融负债的剩余期限内进行摊销。

二、短长期借款

（一）基本概念

借款是指公司向银行或其他金融机构等借入的、或委托金融机构借入的各种借款，根据合同期限分为期限在一年以内（含一年）的各种短期借款及一年以上的各种长期借款。

（二）会计科目设置

公司应设置“短期借款”科目，核算短期借款的取得和归还。“短期借款”科目应按“本金”、“利息调整”进行明细核算。“短期借款”科目期末贷方余额，反映公司尚未偿还的短期借款。

公司应设置“长期借款”科目，核算公司向银行或其他金融机构借入的期限在一年以上（不含一年）的各项借款，期末贷方余额，反映尚未归还的长期借款。“长期借款”科目应按“本金”、“应计利息”、“利息调整”、“汇兑损益”明细科目进行核算。

公司应在“应付利息”科目下设置“应付借款利息”、“应付存款利息”、“拆入资金利息”、“未确认融资费用”、“贴现利息”、“其他负债利息”等科目，核算公司按照借款合同等约定应支付的利息。“应付利息”科目贷方发生额反映公司长短期借款分期付息部分本期发生的全部利息费用，期末贷方余额反映公司应付未付的利息。

（三）主要账务处理

公司从金融机构或受托金融机构借入，从银行间交易市场借入资金时，借记“银行存款”科目，贷记“短期借款”或“长期借款”科目；存在差额的，还应借记“短期借款-利息调整”或“长期借款-利息调整”科目。

每个资产负债表日，按照实际利率计算确定的借款利息，费用化部分，借记“财务费用-利息支出”科目，资本化部分，借记“在建工程”、“研发支出”等科目，按照合同利率贷记“应付利息”科目。对于短长期借款按摊余成本和实际利率计算确定的利息费用与按照合同利率计算确定利息的差额，还应贷记“短期借款-利息调整”、“长期借款-利息调整”科目。

按合同约定支付利息，借记“应付利息”科目，贷记“银行存款”科目。归还借款本金时，借记“短期借款-本金”、“长期借款-本金”科目，贷记“银行

存款”科目。对于“短期借款-利息调整”、“长期借款-利息调整”科目余额，区别费用化和资本化，调整财务费用、在建工程、研发支出等。

资产负债表日，外币借款按资产负债表日的即期汇率折算的本金金额大于按初始确认时或者前一资产负债表日即期汇率折算的差额，费用化部分，借记“财务费用-利息支出”科目，资本化部分，借记“在建工程”、“研发支出”等科目，贷记“长期借款-汇兑损益”、“短期借款-利息调整”科目；若按资产负债表日的即期汇率折算的金额小于按初始确认时或者前一资产负债表日即期汇率折算的金额，则作相反会计分录。

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。

每个资产负债表日，按短期融资券票面利率计算的利息，费用化部分，借记“财务费用-利息支出”科目，资本化部分，借记“在建工程”、 “研发支出”等科目，贷记“应付利息”科目。

公司与债权人进行债务重组的，按照本办法第二十一章“特殊事项”中有关债务重组的相关规定进行会计处理。

三、应付债券

（一）基本概念

应付债券，是指公司为筹集长期资金而发行的期限在一年以上（不含一年）的债券。包括公司发行的企业债券，从银行间交易市场融入的中期票据。

（二）一般规定

1.应付债券应当以实际发生额入账，并按照权责发生制原则，应于资产负债表日按债券摊余成本和实际利率计算确定债券利息费用。

2.溢价或折价发行债券，其债券发行价格总额与债券面值总额的差额，应当在债券存续期间分期摊销，作为对利息费用的调整。摊销方法采用实际利率法。

3.公司发行的可转换公司债券，应将负债和权益成份进行分拆，分拆后形成的负债成份在应付债券科目核算。

4.公司发行附有赎回选择权的可转换公司债券，其在赎回日可能支付的利息补偿金，即债券约定赎回期届满日应支付的利息减去应付债券票面利息的差额，应当在债券发行日至债券约定赎回届满日期间计提应付利息，计提的应付利息，按借款费用的处理原则处理。

（三）会计科目设置

公司应设置“应付债券”科目，核算公司为筹集（长期）资金而发行债券的本金和利息，“应付债券”科目期末贷方余额，反映公司尚未偿还的长期债券摊余成本。“应付债券”科目可按“面值”、“利息调整”、“应计利息”等进行明细核算。

公司应当设置《公司债券备查簿》，详细登记公司债券的票面金额、债券票面利率、还本付息期限与方式、发行总额、发行日期和编号、委托代售单位、转换股份等资料。公司债券到期兑付，在备查簿中应予注销。

公司应在“应付利息”科目下设置“应付借款利息”、“应付存款利息”、“拆入资金利息”、“未确认融资费用”、“贴现利息”、“其他负债利息”等科目，核算公司按照债券票面利率计算应支付的利息及未确认融资费用的摊销。“应付利息”贷方发生额反映公司分期（年或半年）付息公司债券本期发生的全部利息费用，期末贷方余额反映公司应付未付的利息。

（四）主要账务处理

1.公司发行债券时，按实际收到的款项，借记“银行存款”等科目，按债券票面价值，贷记“应付债券-面值”科目；溢价或折价发行的债券，还应按发行价格与票面价值之间的差额，贷记或借记“应付债券-利息调整”科目；公司发行债券的发行费用大于或小于发行期间冻结资金所产生的利息收入后的差额，借记或贷记“应付债券-利息调整”科目。

2.资产负债表日，对于分期付息、一次还本的债券，应按摊余成本和实际利率计算确定的债券利息费用，费用化部分，借记“财务费用-利息支出”科目，资本化部分，借记“在建工程”、 “研发支出”等科目，按票面利率计算确定的应付未付利息，贷记“应付利息”科目，按其差额，借记或贷记“应付债券-利息调整”科目。按期支付利息时（包括上交上级单位的转拨的电网债应交利息），借记“应付利息”科目，贷记“银行存款”科目。

对于一次还本付息的债券，应按摊余成本和实际利率计算确定的债券利息费用，费用化部分，借记“财务费用-利息支出”科目，资本化部分，借记“在建工程”、“研发支出”等科目，按票面利率计算确定的应付未付利息，贷记“应付债券-应计利息”科目，按其差额，借记或贷记“应付债券-利息调整”科目。

实际利率与票面利率差异较小的，也可以采用票面利率计算确定利息费用。

3.长期债券到期，支付债券本息（包括归还上级单位转拨的电网债本息），借记“应付债券-面值”、“应付债券-应计利息”、“应付利息”等科目，贷记“银行存款”等科目。同时，存在利息调整余额的，区别费用化和资本化，调整财务费用、在建工程、研发支出等。

4.公司发行的可转换公司债券，在“应付债券”科目中核算。发行的可转换公司债券，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按该项可转换公司债券包含的负债成份的面值，贷记“应付债券-面值”科目，按权益成份的公允价值，贷记“其他权益工具-优先股/永续债”科目，按其差额，借记或贷记“应付债券-利息调整”科目。

可转换公司债券持有人行使转换权利，将其持有的债券转换为股票，按可转换公司债券的余额，借记“应付债券-面值”科目，按其权益成份的金额，借记“其他权益工具-优先股/永续债”科目，按股票面值和转换的股数计算的股票面值总额，贷记“实收资本(股本)”科目，按其差额，贷记“资本公积-资本（股本）溢价”科目。如用现金支付不可转换股票的部分，还应贷记“银行存款”等科目。

四、长期应付款项

（一）基本概念

长期应付款，是指公司除长期借款、应付债券以及专项应付款以外的其他各种长期应付款项，包括具有重大融资成分的购入固定资产交易等发生的应付款项等。

专项应付款，是指公司取得政府作为公司所有者投入的具有专项或特定用途的款项。

公司不得将挂账时间较长但性质上不属于长期应付款的应付账款、其他应付款等作为长期应付款核算。

（二）长期应付款

1.会计科目设置

公司应当设置“长期应付款”科目，核算各种长期应付款项的发生和清结情

况，借方反映归还或冲销金额，贷方反映应付金额，期末贷方余额，反映公司应付未付的长期应付款项。“长期应付款”科目应设置“往来统驭”等明细科目进行核算。

2.主要账务处理

购入有关资产的交易被认定为具有重大融资成分的，应按购买价款的现值，借记“固定资产”、“在建工程”等科目，按应支付的金额，贷记“长期应付款-往来统驭”科目，按其差额，借记“未确认融资费用”科目。分摊未确认融资费用，借记“财务费用-未确认融资费用”科目，贷记“未确认融资费用”。按期支付的价款，借记“长期应付款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目。

（三）专项应付款

1.会计科目设置

公司应当设置“专项应付款”科目，核算各种专项应付款的收支和结余情况，借方反映核销金额，贷方反映拨款金额，期末贷方余额，反映公司尚未转销的专项应付款。“专项应付款”科目按“国家专项拨款”、“其他专项应付款”明细科目进行核算。

2.主要账务处理

下级单位收到上级单位拨付的国债转贷本金，借记“银行存款”科目，贷记“长期借款”科目；下级单位计提国债转贷利息及归还上级单位国债转贷本金比照长期借款进行处理；上级单位收回下级单位归还的国债转贷本息，借记“银行存款”科目，贷记“长期应收款”科目；上级单位归还财政国债转贷本息时，借记“专项应付款-国家专项拨款”科目，贷记“银行存款”科目。

公司收到财政拨付的拆迁补偿款按照本办法第十七章“补助补偿”有关规定进行会计处理。

公司承接财政专项研发项目按照本办法第十章“无形资产”有关规定进行会计处理。

五、短期应付款项

（一）概述

1.概念

短期应付款项指公司在经济活动中应当支付而尚未支付的各种短期款项，包括应付账款、应付票据和其他应付款。

2.一般规定

（1）公司应定期对应付及预收款项进行全面检查，对于有确凿证据证明无法支付的款项，按照公司的管理权限，履行相关决策程序后转销计入营业外收入。

（2）公司不得将不属于日常应付款项的各种收入、结余等转入应付及预收款项中挂账。

（3）公司发生系统内关联业务时，应分别按应付和实付进行处理，涉及预付的，还应在实付收环节进行预付转应付处理。对于关联交易及往来业务，双方应同期编制记账凭证，并在公司对账平台进行对账，其中，购电、输电、租赁、委托运维等协同处理关联业务，公司必须通过凭证协同确认成本、生成应付款项。

（4）应付及预收款项应当按照实际发生额记账，不考虑到期应付金额的现值。应付及预收款项核算科目借方反映实付和转销，贷方反映应付债务的初始确认。涉及差错更正、暂估冲销业务，均应遵循同向红字冲销原则，不得反向调整，避免虚增借贷发生额。

（5）应付及预收款项核算科目期末出现借方余额的，应进行报表项目重分类；涉及内部关联往来余额重分类，双方还应同时处理，并进行集团对账。应付账款借方明细科目余额要调整至预付账款。转回以前月度或年度的重分类业务，可在清账当月进行处理，无须在重分类的次月即刻转回。

（6）应付票据分为带息应付票据和不带息应付票据，包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。公司应当设置“应付票据备查簿”，逐笔登记票据的种类、号码、签发日期、到期日、票面金额、票面利率、收款人、承兑人、计提的利息、实际付款日期和付款金额、退票情况等信息。应付票据到期结清票款或退票后，应在备查簿上注销。到期无力支付的应付票据，应按其账面余额转入应付账款、短期借款等科目。

(二)应付票据

1.会计科目设置

公司应设置“应付票据”科目，核算公司因购买材料、商品和接受劳务等开出的商业汇票，分别“银行承兑汇票”和“商业承兑汇票”进行明细核算，并按照具体票据号码进行辅助核算。

“应付票据”期末贷方余额反映公司开出尚未到期承兑的商业汇票面值和应计利息。

2.主要账务处理

（1）公司开出商业汇票用于支付货款、劳务费等，借记“材料采购”、“库存商品”、“应付账款”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“应付票据”科目。

（2）支付银行承兑汇票的手续费，借记“财务费用”科目，贷记“银行存款”科目。

（3）收到银行支付到期票据的付款通知时，借记“应付票据”科目，贷记“银行存款”科目。

（4）公司开出的商业汇票，如为带息汇票，应于期末计算应付利息，借记“财务费用”科目，贷记“应付票据”科目。票据到期支付本息时，按票据账面余额，借记“应付票据”科目，按未计的利息，借记“财务费用”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”科目。

（5）应付票据到期，如公司无力支付票款，按应付票据的账面余额，借记“应付票据”科目，如为商业承兑汇票则贷记“应付账款”科目，如为银行承兑汇票则贷记“短期借款”科目。

(三)应付账款

（1）会计科目设置

公司应当设置“应付账款”科目，核算公司因购买材料、商品和接受劳务等经营活动应支付的款项。分别设置“往来统驭”、“应付暂估款”和“外币评估”等明细科目进行核算，并按照供应商进行明细核算。其中：

“应付融出证券权益款”仅金融企业适用，其相关账务按照本办法第二十五章“金融业务”处理；

“应付账款”科目期末贷方余额反映公司尚未支付的应付账款。

因购买商品、租赁资产等，采用递延方式支付合同或协议价款、实质上具有筹资性质的，应在“长期应付款”科目下反映，不在本科目下核算。

2.主要账务处理

（1）应付暂估款

公司购入材料、设备、商品等验收入库，根据采购入库单，借记“原材料”、“工程物资”、“库存商品”等科目，贷记“应付账款-应付暂估款”科目。

公司工程发包、分包等将服务确认与发票校验环节拆分进行账务处理的，根据工程进度结算单，借记“在建工程”、“合同履约成本”等科目，贷记“应付账款-应付暂估款”科目。

上述业务后续发票校验的账务处理按照本节“应付物资款”、“应付工程”和“应付服务款”有关规定。

公司应及时开展暂估采购（服务）订单发票校验工作，业务部门负责定期核对业务系统已入库（已服务确认）未发票校验订单余额与财务账面应付暂估款余额是否一致，并对挂账时间较长的落实清理措施；物资部门、实物管理部门与财务部门应对未进行发票校验的暂估入库物资进行账实核对。

（2）应付物资款

公司自行购入材料、燃料、设备等已验收入库，应根据业务部门提供的合同或协议、发票和采购入库单等，对采购订单进行发票校验，借记“应付账款-应付暂估款”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目；公司偿付应付账款，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”、“应付票据”、“应收票据”等科目；公司预付抵应付，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“预付账款-往来统驭”科目；物资集中采购及集中支付业务涉及的短期应付款项账务按照本办法第十五章“所有者权益”有关规定处理。

（3）应付商品款

公司购入材料、燃料、设备等已验收入库，应根据业务部门提供的合同或协议、发票和采购入库单等，对采购订单进行发票校验，借记“应付账款-应付暂估款”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目；公司偿付应付账款，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”、“应付票据”、“应收票据”等科目；公司预付抵应付，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“预付账款-往来统驭”科目。

（4）应付购电费

公司购入电力，应根据业务部门提供的发票、购电预估（结算）通知单等，借记“生产成本-购电成本”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目；公司偿付应付账款，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”、“应付票据”、“应收票据”等科目；公司预付抵应付，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“预付账款-往来统驭”科目。

（5）应付输电费

公司支付给其他电网经营企业的输电费，应根据业务部门提供的发票、输电预估（结算）通知单等，借记“生产成本-输电费”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目；公司偿付应付账款，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”、“应收票据”等科目；公司预付抵应付，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“预付账款-往来统驭”科目。

（6）应付委托运行维护费

公司确认委托运行维护成本，应根据业务部门提供的合同或协议、发票等，

借记“生产成本-委托运行维护费”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目；公司偿付应付账款，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”、“应收票据”等科目；公司预付抵应付，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“预付账款-往来统驭”科目。

（7）应付工程款

公司确认工程项目成本，应根据业务部门提供的合同或协议、发票及工程进度结算单等，借记“在建工程”、“合同履约成本”等科目，涉及可抵扣进项税的，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目；公司偿付应付账款，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”、“应付票据”、“应收票据”等科目；公司预付抵应付，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“预付账款-往来统驭”科目。

公司将服务确认与发票校验环节拆分进行账务处理的，业务部门对服务订单进行服务确认后，应根据业务部门提供的合同或协议、发票等，对服务定单进行发票校验，借记“应付账款-应付暂估款”等科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

（8）应付质保金

公司待付的预留质保金，可在原计列明细科目挂账核算，确需通过本明细科目核算的，付款方必须在支付进度款时，在同一张凭证中，按应付进度款总额，借记“应付账款-往来统驭”等科目，按实际支付金额，贷记“银行存款”、“应付票据”、“应收票据”等科目，按预留质保金额，贷记“应付账款-往来统驭”科目；质保期满，应根据业务部门提供的合同或协议、供应商提交的收据及经业务部门审签确认准予支付的质保金支付申请单等，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”、“应付票据”、“应收票据”等科目。

（9）应付服务款

公司确认工程项目成本、运行维护成本等，应根据业务部门提供的合同或协议、发票及服务进度结算单等，借记“在建工程”、“生产成本”等科目，涉及可抵扣进项税的，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目；公司偿付应付账款，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”、“应付票据”、“应收票据”等科目；公司预付抵应付，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“预付账款-往来统驭”科目。

（五）其他应付款

1.会计科目设置

公司应当设置“其他应付款”科目，核算除应付票据、应付账款、预收账款、合同负债、应付职工薪酬、应付利息、应付股利、应交税费、其他应交款、长期应付款等以外的其他各项应付、暂收的款项，包括收取的用户工程款、受托代建工程款等保证金、公司先征后自行返还的低保五保户电费，以及代扣代缴职工个人社会保险费、代收代付女职工生育津贴等，并根据相关规定按往来单位或项目名称、款项性质进行辅助核算。

“其他应付款”科目期末贷方余额反映公司应付未付代扣保险费、尚未清退的各类保证、尚未支用的受托代建工程款和用户工程款及已约定无偿移交尚未完工转增资本公积的用户工程款等。

2.主要账务处理

公司发生各种应付、暂收、代扣代收款项，借记“银行存款”、“应付职工

薪酬”等科目，贷记“其他应付款”科目；公司支付代建工程款、清退保证金、返还低保五保户电费及用户资产无偿移交转增资本公积等，借记“其他应付款”科目，贷记“银行存款”、“应付账款”、“资本公积”等科目。

公司收到社保部门拨入的离退休人员活动经费、女职工生育津贴（适用于女职工生育期间停发工资奖金的公司），借记“银行存款”科目，贷记“其他应付款”科目；实际发生相关支出时，借记“其他应付款”科目，贷记“银行存款”等科目。

公司采用售后回购方式融入资金的，应按实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记“其他应付款”科目；回购价格与原销售价格之间的差额，应在售后回购期间内按期计提利息费用，借记“财务费用”科目，贷记“其他应付款”科目；按照合同约定回购该项商品等时，应按实际支付的金额，借记“其他应付款”科目，贷记“银行存款”科目。

(六)应付股利

1.会计科目设置

公司应当设置“应付股利”科目，核算公司分配的现金股利或利润，并按投资者进行辅助核算。公司分配的股票股利，不在本科目核算。

“应付股利”期末贷方余额反映公司应付未付的现金股利或利润。

2.主要账务处理

公司根据股东大会或类似机构批准的年度利润分配方案，按应支付的现金股利或利润，借记“利润分配-应付现金股利或利润”科目，贷记“应付股利”科目，同时借记“利润分配-未分配利润”科目，贷记“利润分配-应付现金股利或利润”科目；实际支付现金股利或利润，借记“应付股利”科目，贷记“银行存款”等科目。

公司董事会或类似机构通过的利润分配方案中拟分配的现金股利或利润，不做账务处理，但应在附注中予以披露。

（七）一年内到期的非流动负债

1.会计科目设置

公司应当设置“一年内到期的非流动负债”科目，核算长期借款、长期应付款和应付债券中一年内到期的部分，分别“长期借款”、“长期应付款”、“应付债券”、“专项应付款”、“其他”等进行明细核算。

“一年内到期的非流动负债”科目期末贷方余额反映一年内需偿还的非流动负债重分类记入余额。

2.主要账务处理

资产负债表日，公司应将长期借款、长期应付款、应付债券、专项应付款等科目中一年内到期的部分转入“一年内到期的非流动负债”科目，借记“长期借款”、“长期应付款”等科目，贷记“一年内到期的非流动负债”科目；次月偿还债务时，应将上述重分类记录转回，借记“一年内到期的非流动负债”科目，贷记“长期借款”、“长期应付款”等科目。

第十四节　衔接规定

一、一般规定

首次执行日之前的金融工具确认和计量与原要求不一致的，应当进行追溯调整，但有具体规定的除外。首次执行日，按照规定对金融工具进行分类和计量（含减值），金融工具原账面价值和在本办法施行日的新账面价值之间的差额，应当计入期初留存收益或其他综合收益。涉及前期比较财务报表数据与本办法要求不一致的，无须调整。

二、具体规定

1.应当以首次执行日的既有事实和情况为基础，评估管理金融资产的业务模式和现金流量特征，并据此确定金融资产的分类，进行追溯调整，无须考虑企业之前的业务模式。在对特定货币时间价值要素修正进行评估或者对提前还款特征的公允价值是否非常小进行评估时，应当以该金融资产初始确认时存在的事实和情况为基础。

2.存在应当以公允价值计量的混合合同但之前未以公允价值计量的，该混合合同在前期比较财务报表期末的公允价值应当等于其各组成部分在前期比较财务报表期末公允价值之和。在首次执行日，企业应当将整个混合合同在该日的公允价值与该混合合同各组成部分在该日的公允价值之和之间的差额，计入首次执行日所在报告期间的期初留存收益或其他综合收益。

3.在首次执行日，应当以该日的既有事实和情况为基础，根据相关规定，对相关金融资产进行指定或撤销指定并追溯调整，类别包括：

（1）指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

（2）将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

4. 在首次执行日，应当以该日的既有事实和情况为基础，根据相关规定，对相关金融负债进行指定或撤销指定并追溯调整，类别包括：指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。

5. 在首次执行日，按照规定对相关金融资产或金融负债以摊余成本进行计量、应用实际利率法追溯调整不切实可行的，应当按照以下原则进行处理：

（1）以金融资产或金融负债在前期比较财务报表期末的公允价值，作为企业调整前期比较财务报表数据时该金融资产的账面余额或该金融负债的摊余成本；

（2）以金融资产或金融负债在首次执行日的公允价值，作为该金融资产的新账面余额或该金融负债的新摊余成本。

6.对于之前以成本计量的权益工具投资或与之挂钩并须通过交付该工具进行结算的衍生金融资产或衍生金融负债，应当以其在首次执行日的公允价值计量。原账面价值与公允价值之间的差额，应当计入首次执行日所在报告期间的期初留存收益或其他综合收益。

7. 在首次执行日，将金融负债指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，并且按规定将由企业自身信用风险变动引起的该金融负债公允价值的变动金额计入其他综合收益的，应当以该日的既有事实和情况为基础，判断按照上述规定处理是否会造成或扩大损益的会计错配，进而确定是否应当将该金融负债的全部利得或损失（包括企业自身信用风险变动的影响金额）计入当期损益，并按照上述结果追溯调整。

8. 在首次执行日，计量金融工具减值的，应当使用无须付出不必要的额外成本或努力即可获得的合理且有依据的信息，确定金融工具在初始确认日的信用

风险，并将该信用风险与首次执行日的信用风险进行比较。在确定自初始确认后信用风险是否显著增加时，可根据相关金融资产逾期是否超过 30 日进行判断。

公司在首次执行日必须付出不必要的额外成本或努力才可获得合理且有依据的信息的，在该金融工具终止确认前的所有资产负债表日的损失准备应当等于其整个存续期的预期信用损失。

第五章 存货

存货是指公司在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处于生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料、物料等。存货同时满足与该存货有关的经济利益很可能流入公司，且该存货的成本能够可靠地计量时予以确认。

公司的存货主要包括原材料、库存商品、发出商品、委托加工物资、自制半成品、燃料、事故备品、包装物、低值易耗品、周转材料、受托代销商品等。

第一节 存货取得的计量

公司取得的存货，应当按照成本进行初始计量。成本按以下方法确定：

一、购入的存货

1．购入取得的存货主要包括：原材料、库存商品、燃料、事故备品、包装物、低值易耗品、周转材料等。存货成本包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费、包装费、入库前的仓储费、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理等费用，以及其他可归属于存货采购成本的费用等。

买价是指购入材料或商品的发票账单上列明的价款，但不包括按规定可以抵扣的增值税额。

相关税费是指公司购买、自制或委托加工存货发生的进口关税、消费税、资源税和不能抵扣的增值税进项税额等。

其他费用能分清负担对象的，应直接计入采购成本；不能分清负担对象的，应选择合理的分配方法，分配计入有关存货的采购成本，通常按所购存货的数量或采购价格比例进行分配。

2．对于采购过程中发生的物资毁损、短缺等，除合理的途中损耗外，应区别不同情况进行会计处理：

（1）从供应单位、外部运输机构等收回的物资短缺或其他赔偿款项，应冲减所购物资的采购成本；

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

3．商品流通企业在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用等进货费用，应计入所购商品成本。在实务中，公司也可以将发生的运输费、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先进行归集，期末，按照所购商品的存销情况进行分摊。对于已销售商品的进货费用，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。商品流通企业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

1．加工取得的存货主要包括库存商品、在产品、半成品、委托加工物资等，

存货成本由采购成本和加工成本构成。

采购成本即所使用或消耗的原材料的采购成本。

加工成本包括直接人工和制造费用。直接人工是指生产产品过程中直接从事产品生产的工人的薪酬，制造费用是为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用，包括生产部门（如车间）管理人员的薪酬、折旧费、办公费、水电费、机物料消耗、劳动保护费、季节性和修理期间的停工损失等。

2．加工成本如果能够直接计入有关的成本核算对象，应直接计入该成本核算对象，否则，应按合理方法分配计入有关成本核算对象，分配方法一经确定不得随意变更。

三、其他方式取得的存货

1．投资者投入的存货，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的，按照该项存货的公允价值作为其入账价值。

2．公司接受捐赠的存货，应按以下规定确定其入账价值：

（1）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入账价值；

（2）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入账价值。

3．盘盈的存货

期末盘点实存数量多于账面数量的，应查清原因，属于以前年度差错产生的部分，按会计差错调整进行处理，按照本办法第二十章“会计调整”的相关规定处理。其他部分按重置成本计量，并通过“待处理财产损溢”科目进行会计处理，按管理权限报备批准后，发供电公司冲销生产成本，其他企业冲销管理费用。

4．公司通过非货币性资产交换、债务重组、企业合并等方式取得的存货，应当分别按照本办法第二十一章“特殊事项”和第六章“长期股权投资与企业合并”的相关规定确定取得成本。

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，发生时直接计入当期损益：

1．非正常消耗的直接材料、直接人工及制造费用应计入当期损益，不得计入存货成本。公司超定额的废品损失以及由自然灾害而发生的直接材料、直接人工及制造费用，由于这些费用的发生无助于使该存货达到目前场所和状态，不应计入存货成本，而应计入当期损益；

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

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

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

第二节　存货发出的计量

一、存货发出的计价

公司应当合理地选择发出存货成本的计算方法，对于性质和用途相似的存货，应当采用相同的方法确定发出存货的成本。

按照实际成本核算的存货，发出时，可以采用先进先出法、移动加权平均法、月末一次加权平均法和个别计价法确定其发出成本，不得采用后进先出法确定发出存货的成本。存货计价方法一经确定，不得随意变更。如需变更，应在财务报表附注中予以说明。

1．先进先出法

先进先出法是以先购入的存货应先发出(销售或耗用)这样一种存货实物流转假设为前提，对发出存货进行计价。采用这种方法，先购入的存货成本在后购入存货成本之前转出，据此确定发出存货和期末存货的成本。

2．移动加权平均法

移动加权平均法，是指以每次进货的成本加上原有库存存货的成本，除以每次进货数量与原有库存存货的数量之和，据以计算加权平均单位成本，作为在下次进货前计算各次发出存货成本的依据。

3．月末一次加权平均法

月末一次加权平均法，是指以当月全部进货数量加上月初存货数量作为权数，去除当月全部进货成本加上月初存货成本，计算出存货的加权平均单位成本，以此为基础计算当月发出存货的成本和期末存货的成本的一种方法。

4．个别计价法

个别计价法，亦称个别认定法、具体辨认法、分批实际法，其特征是注重所发出存货具体项目的实物流转与成本流转之间的联系，逐一辨认各批发出存货和期末存货所属的购进批别或生产批别，分别按其购入或生产时所确定的单位成本计算各批发出存货和期末存货的成本。即把每一种存货的实际成本作为计算发出存货成本和期末存货成本的基础。对于不能替代使用的存货、为特定项目专门购入或制造的存货以及提供的劳务，通常采用个别计价法确定发出存货的成本。

二、存货发出成本的结转

1．公司在确认存货销售收入的当期，应当将已经销售存货的成本结转为当期营业成本。存货为商品、产成品的，公司应采用先进先出法、移动加权平均法、月末一次加权平均法或个别计价法确定已销售商品的实际成本。存货为非商品存货的，如材料等，应将已出售材料的实际成本予以结转，计入当期其他业务成本，上述材料销售不构成公司的主营业务。如果材料销售构成了公司的主营业务，销售成本计入当期主营业务成本。如果材料销售构成了公司的主营业务，则该材料为公司的商品存货，而不是非商品存货。

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，冲减当期主营业务成本或其他业务成本，实际上是按已售产成品或商品的账面价值结转主营业务成本或其他业务成本。公司按存货类别计提存货跌价准备的，也应按比例结转相应的存货跌价准备。

2．公司的周转材料符合存货的定义和确认条件的，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．公司因非货币性资产交换、债务重组等转出的存货，应当分别按照本办法第二十一章“特殊事项”的相关规定进行处理。

4．按照计划成本（或售价）进行存货核算的公司，对存货的计划成本（或

售价）与实际成本（或进价）之间的差异，应当单独核算。发出的存货，必须按月分摊存货成本差异，将计划成本（或售价）调整为实际成本（或进价），不得在季末或年末一次计算。

发出材料（商品）应负担的成本差异，按上月材料（商品）成本差异率计算。计算公式如下：

上月材料（商品）成本差异率=月初结存材料（商品）的成本差异÷月初结存材料（商品）的计划成本（或售价）×100%

本月发出材料（商品）应负担的成本差异=本月发出材料（商品）的计划成本×上月材料（商品）成本差异率

5．重点低值易耗品、包装物采用五五摊销法进行摊销，一般低值易耗品、包装物采用一次转销法进行摊销。

6．商品流通公司商场专柜商品采用销售分成模式的，发出商品不含税成本计算公式为：

本期发出商品不含税成本=（本期商品含税销售额-商场分成收益-供货商应承担的销售损失）/（1+商品增值税率）

商场分成收益=按合同约定商场应得固定收益额或按合同分成比例计算的商场分成金额

本期商品含税销售额=本期商品实际含税销售收入+本期商品优惠损失

7．商品流通公司进货费用按商品类别在进货费用科目归集商品采购费用，期末应将进货费用在结存商品和已销商品之间进行分摊，其计算公式如下：

$$\text{某类商品进货费用分摊率}=\frac{\text{该类商品期初结存进货费用+该类商品本期增加进货费用}}{\text{该类商品期初余额+该类商品本期增加金额}}\times 100\%$$

某类结存商品应分摊进货费用=该类商品期末余额×该类商品进货费用分摊率

某类已销商品应分摊进货费用=该类商品进货费用合计-该类结存商品应分摊进货费用

“进货费用”相关科目是成本类科目，用以核算公司归集的商品采购费用。公司发生商品采购费用时，记入借方；月末按存销比例分摊商品采购费用时，记入贷方，分摊后应无余额。

第三节　存货的期末计量

资产负债表日，当存货成本低于可变现净值时，存货按成本计量；当存货成本高于可变现净值时，存货按可变现净值计量，同时按照成本高于可变现净值的差额计提存货跌价准备，计入当期损益。

一、存货的可变现净值

存货的可变现净值，是指在日常活动中，存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。

1．产成品、商品和用于出售的材料等直接用于出售的商品存货，在正常生产经营过程中，应当以该存货的估计售价减去估计的销售费用和相关税费后的金额确定其可变现净值。

2．需要经过加工的材料存货，在正常生产经营过程中，应当以所生产的产成品的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用和相关税费后的金额确定其可变现净值。

二、材料存货期末价值的确定

材料存货的期末价值应当以所生产的产成品的可变现净值与成本的比较为基础加以确定。对于材料存货应当区分以下两种情况确定其期末价值：

（1）对于为生产而持有的材料等，如果用其生产的产成品的可变现净值预计高于成本，则该材料仍然应当按照成本计量。这里的“材料”指原材料、在产品、委托加工材料等。“可变现净值高于成本”中的成本是指产成品的生产成本。

（2）如果材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本，则该材料应当按可变现净值计量，按其差额计提存货跌价准备。

三、计提存货跌价准备的方法

（1）公司通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备。

（2）对于数量繁多、单价较低的存货，可以按照存货类别计提存货跌价准备。如果某一类存货的数量繁多并且单价较低，公司可以按存货类别计量成本与可变现净值，即按存货类别的成本的总额与可变现净值的总额进行比较，每个存货类别均取较低者确定存货期末价值。

（3）与在同一地区生产和销售的产品系列相关、具有相同或类似最终用途或目的，且难以与其他项目分开计量的存货，可以合并计提存货跌价准备。存货具有相同或类似最终用途或目的，并在同一地区生产和销售，意味着存货所处的经济环境、法律环境、市场环境等相同，具有相同的风险和报酬。在这种情况下可以对该存货进行合并计提存货跌价准备。

（4）存货存在下列情形之一的，通常表明存货的可变现净值低于成本：

1)该存货的市场价格持续下跌，并且在可预见的未来无回升的希望；

2)使用该项原材料生产的产品的成本大于产品的销售价格；

3)公司因产品更新换代，原有库存原材料已不适应新产品的需要，而该原材料的市场价格又低于其账面成本；

4)因公司所提供的商品或劳务过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化，导致市场价格逐渐下跌；

5)其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形。

（5）存货存在下列情形之一的，通常表明存货的可变现净值为零：

1)已霉烂变质的存货；

2)已过期且无转让价值的存货；

3)生产中已不再需要，并且已无使用价值和转让价值的存货；

4)其他足以证明已无使用价值和转让价值的存货。

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

四、存货跌价准备转回的处理

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

确定存货的可变现净值。

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

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

五、存货盘点

存货应当定期盘点，每年至少盘点一次（发电公司的燃煤及燃油应至少每月盘点一次）。盘点结果如果与账面记录不符，应于期末查明原因，并根据公司的管理权限，经股东大会或董事会，或经理（厂长）会议或类似机构批准后，在期末结账前处理完毕。

1．期末盘盈存货请参照本章第一节存货盘盈规定进行处理。

2．盘亏或毁损的存货，分别以下情况进行处理：

（1）属于计量收发差错和管理不善等原因造成的存货短缺，扣除残料价值、可以收回的保险赔偿和过失人赔偿后的净损失计入管理费用，并转出已抵扣的进项税；

（2）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。

盘盈或盘亏的存货，如在期末结账前尚未经批准的，应在对外提供财务会计报告时先按上述规定进行处理，并在会计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，应按前期差错进行相应处理。

六、存货核销

1．存货存在下列情况之一的，应当予以核销：

（1）毁损的存货，如霉烂变质、生锈腐蚀、拆零残损等情况，已取得技术和物资管理部门的勘察鉴定报告的；

（2）过期且无转让价值的存货，如超过保质期等情况，已提供存货保管期限或保质期限证明的；

（3）生产中已不再需要，并且已无使用价值和转让价值的存货，如专有设备停止使用或更新换代，原为其备用的零部件无其他用途且无转让收回价值等情况，提供生产技术部门论证该存货永久无使用价值的技术报告的；

（4）其他足以证明已无使用价值和转让价值的存货，并能取得相关证明的。

2．存货损失核销的依据

公司核销存货损失，应按规定取得存货清查盘点明细资料，存货盘亏、报废、毁损情况说明，被盗的存货向公安机关的报案记录，公安机关立案、破案和结案的证明材料，盘亏存货的价值确定依据，公司内部有关责任认定、责任人赔偿说明和内部核批文件，公司内部或专业的质量检测或技术鉴定证明，涉及保险索赔的应有保险公司理赔情况说明，生产商或经销商提供的报价单等，并按规定程序审核批准。

第四节　存货的会计处理

一、会计科目设置

公司应当设置“原材料”、“存货成本差异”、“库存商品”、“发出商品”、“委托加工物资”、“自制半成品”、“燃料”、“事故备品”、“包装物”、“低值易耗品”、“周转材料”、“存货跌价准备”、“受托代销商品”等科目，期末，“生产成本”的余额为未完工产品成本。分别按品种等设置明细科目，进行明细核算。

1．“原材料”科目，核算公司库存的各种材料，包括原料及主要材料、辅助材料、外购半成品（外购件）、修理用备件（备品备件）、包装材料等的计划成本或实际成本。

本科目应按材料的保管地点（仓库）、材料的类别、品种和规格设置材料明细账（或材料卡片），进行数量、金额明细核算。原材料明细账根据收料凭证和发料凭证逐笔登记。

本科目的期末借方余额，反映公司库存原材料的计划成本或实际成本。

2．“存货成本差异”科目，核算公司采用计划成本进行日常核算的材料计划成本与实际成本的差额。本科目应按照类别或品种进行明细核算，发出存货结转存货成本差异时，不能使用一个综合差异率。本科目期末借方余额，反映公司库存材料等的实际成本大于计划成本的差异；贷方余额反映公司库存材料等的实际成本小于计划成本的差异。

3．“库存商品”科目，核算公司库存的各种商品的实际成本（或进价）或计划成本（或售价），包括库存产成品、外购商品、存放准备出售的商品、发出展览的商品以及寄存在外的商品等。

接受来料加工制造的代制品和为外单位加工修理的代修品，在制造和修理完成验收入库后，视同公司的产成品，也通过本科目核算。

本科目可按库存商品的种类、品种和规格等进行明细核算。本科目的期末借方余额，反映公司库存商品的实际成本（或进价）或计划成本（或售价）。

4．“发出商品”科目，核算公司未满足收入确认条件但已发出的商品的实际成本及委托代销商品。本科目可按商品类别和品种进行明细核算。本科目期末借方余额，反映公司发出商品的实际成本。公司将库存商品交付其他单位代销也通过本科目核算。

5．“委托加工物资”科目，核算公司委托外单位加工的各种物资的实际成本。本科目可按加工合同、受托加工单位以及加工物资的品种等进行明细核算。本科目期末借方余额，反映公司委托外单位加工尚未完成的物资的实际成本。

6．“自制半成品”科目，核算公司库存的自制半成品的实际成本。自制半成品，是指经过一定生产过程并已检验合格交付半成品仓库，但尚未制造完工成为产成品，仍需要继续加工的中间产品。外购的半成品（外构件）应作为原材料处理，不在本科目核算。本科目的期末借方余额，反映公司期末库存自制半成品的实际成本。

7．“燃料”科目，核算发电企业库存和在途的发电用煤、油、气、生物质等燃料的实际成本。不属于发电用燃料，应列入“原材料”科目，不在本科目核算。本科目应按燃料种类设置明细科目进行核算。本科目的期末借方余额，反映

公司库存燃料的实际成本。

8．“事故备品”科目，核算公司按生产技术规定储备的事故备品的计划成本或实际成本。但轮换性和消耗性备品、固定资产性质的备品，应分别在“原材料”科目和“固定资产”科目核算，不在本科目核算。本科目期末借方余额，反映公司库存的事故备品的计划成本或实际成本。

9．“包装物”科目，核算公司库存的各种包装物的实际成本(包括进价和运杂费等)。包装物是指为了包装本公司商品而储备的各种包装容器，如桶、箱、瓶、坛、袋等，包括：①用于包装商品作为商品组成部分的包装物；②随同商品出售而不单独计价的包装物；③随同商品出售而单独计价的包装物；④出租或出借给购买单位使用的包装物。各种包装材料，如纸、绳、铁丝、铁皮等，应在“原材料”科目核算；用于储存和保管商品而不对外出售的包装物，应按价值大小和使用年限长短，分别在“固定资产”或“低值易耗品”科目核算。

10．“低值易耗品”科目，核算公司库存的低值易耗品的实际成本或计划成本。低值易耗品，是指不符合固定资产确认条件的各种用具物品，如工具、管理用具、玻璃器皿，以及在生产经营过程中周转使用的包装容器等。

本科目应按低值易耗品的类别、品种规格进行数量和金额的明细核算。本科目期末借方余额，反映公司在库低值易耗品的计划成本或实际成本以及在用低值易耗品的摊余价值。

11．“周转材料”科目，核算施工、修造公司能够多次使用，逐渐转移其价值但仍保持原有形态不确认为固定资产、包装物和低值易耗品的材料的计划成本或实际成本。

12．“受托代销商品”科目，核算公司接受其他单位委托代销的商品。公司收到代销商品时，记入借方；接受代销商品销售后，结转其销售成本时，记入贷方；期末余额在借方，表示公司尚未销售的代销商品数额。该科目应按委托单位进行明细分类核算。

13．“存货跌价准备”科目，核算公司提取的存货跌价准备。本科目应设置“原材料”、“燃料”、“事故备品”、“包装物”、“低值易耗品”等明细科目进行核算。本科目期末贷方余额，反映公司已提取的存货跌价准备。

二、主要账务处理

采用物资集中采购模式购买存货账务处理见第五节“集中采购存货核算”，自行采购模式及其他方式取得存货账务处理如下：

（一）原材料

1．购入并已验收入库的材料，按计划成本或实际成本，借记“原材料”科目，按专用发票上注明的增值税额，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，按实际支付或应支付的金额，贷记“银行存款”、“应付账款-往来统驭”、“应付票据-银行承兑汇票”、“预付账款-往来统驭”等科目，同时，结转存货成本差异，实际成本大于计划成本的差异，借记“存货成本差异”科目，贷记“原材料-原料及主要材料”科目；实际成本小于计划成本的差异，作相反会计分录。

2．委托外单位加工完成并已验收入库的材料，按计划成本或实际成本，借记“原材料-原料及主要材料”等科目，按实际成本，贷记“委托加工物资”科目，按计划成本与实际成本的差额，借记或贷记“存货成本差异-原材料”等科目。

3．投资者投入的原材料，按计划成本或实际成本，借记“原材料-原料及主

要材料”等科目，按专用发票上注明的增值税额，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，按合同约定的价值或公允价值，贷记“实收资本（股本）”等科目，按计划成本与投资各方确认的价值之间的差额，借记或贷记“存货成本差异-原材料”等科目。

4．公司接受捐赠的原材料，按计划成本或实际价值借记“原材料-原料及主要材料”科目，按专用发票上注明的增值税额，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，按计划成本与实际价值的差额，借记或贷记“存货成本差异-原材料”科目，按实际价值贷记“营业外收入-接受捐赠利得”科目。

控股股东或控股股东控制的其他关联方对本公司进行直接或间接的捐赠，应认定为资本性投入，形成的利得应计入所有者权益（资本公积-资本（股本）溢价）。

公司接受非控股股东（或非控股股东的子公司）直接或间接代捐赠的，经济实质表明属于非控股股东对公司的资本性投入，应当将相关利得计入所有者权益（资本公积-资本（股本）溢价）。

5．公司接受的债务人以非现金资产抵偿债务方式取得的原材料，或以应收债权换入原材料的，按照本办法第二十一章“特殊事项”的相关规定处理。

6．以非货币性资产交换换入的原材料，按照本办法第二十一章“特殊事项”的相关规定处理。

7．发出委托外单位加工的材料，借记“委托加工物资”科目，贷记“原材料-原料及主要材料”等科目。

8．公司福利等部门领用的原材料，按实际成本或计划成本加上不予抵扣的增值税额等，借记“应付职工薪酬-职工福利费”等科目，按实际成本或计划成本，贷记“原材料-原料及主要材料”科目，按不予抵扣的增值税额，贷记“应交税费-应交增值税-进项税转出”等科目。

9．出售原材料，借记“银行存款”、“应收账款-应收其他业务收入”等科目，贷记“其他业务收入-收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目，月度终了，按出售原材料的实际成本，借记“其他业务成本-成本”科目，贷记“原材料-原料及主要材料”等科目。

10．生产经营领用材料，应借记“生产成本-自营材料费”等科目，贷记“原材料-原料及主要材料”等科目。

月末，采用计划成本进行材料日常核算的公司，原材料成本差异在库存材料和已耗用材料之间分摊，对已耗用材料应分摊的材料成本差异在在产品、完工产品、已销售产品和其他耗用之间分配，借记或贷记“生产成本-自营材料费/外包材料费”、“库存商品-在库商品”、“主营业务成本-产品销售成本”、“应付职工薪酬-职工福利费”等科目，贷记或借记“存货成本差异-原材料”等科目。

（二）库存商品

1．公司生产的产成品，生产完工验收入库，按已完工产品实际成本或计划成本结转，借记“库存商品-在库商品”科目，贷记“生产成本-生产成本结转”科目。

2．购入商品采用进价核算的，在商品到达验收入库后，按商品进价，借记“库存商品-在库商品”科目，按专用发票上注明的增值税额，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，按实际支付或应支付的金额，贷记“银行存款”、“应付账款”、“应付票据-银行承兑汇票”、“预付账款”等科目；采用售价

核算的，按商品售价，借记“库存商品-在库商品”科目，按专用发票上注明的增值税额，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，按实际支付或应支付的金额，贷记“银行存款”、“应付账款”、“应付票据-银行承兑汇票”、“预付账款”等科目，按商品售价与进价的差额，贷记“存货成本差异-库存商品”科目。

3．对外销售商品结转销售成本，采用实际成本或进价核算的商品，按先进先出、移动加权平均、月末一次加权平均和个别计价等方法计算已销商品的销售成本，借记“主营业务成本-商品销售成本”等科目，贷记“库存商品-在库商品”科目；采用售价核算的商品，平时可按商品售价结转成本，借记“主营业务成本-商品销售成本”等科目，贷记“库存商品-在库商品”科目，期末，应按差价率计算法计算分摊本月已销商品实现的进销差价，借记“存货成本差异-库存商品”科目，贷记“主营业务成本-商品销售成本”科目。平时不随销售结转成本的公司，期末分摊进销差价结转成本时，借记“主营业务成本-商品销售成本”、“存货成本差异-库存商品”科目，贷记“库存商品-在库商品”科目。

商场专柜商品采取销售分成模式的，按取得收入扣减相应分成后的金额索取发票并进行商品入库，同时结转成本，借记“库存商品-在库商品”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“应付账款”科目，同时，借记“主营业务成本-商品销售成本”科目，贷记“库存商品-在库商品”科目。商品销售成本的计算和结转方法一经确定，年度内不得变更。

（三）发出商品

1．对于未满足收入确认条件的发出商品，应按发出商品的实际成本，借记“发出商品”科目，贷记“库存商品-在库商品”等科目。

发出商品发生退回的，应按退回商品的实际成本，借记“库存商品-在库商品”等科目，贷记“发出商品”科目。

2．发出商品满足收入确认条件时，应结转相应成本，借记“主营业务成本-产品销售成本”等科目，贷记“发出商品”科目。

（四）委托加工物资

1．公司发给外单位加工的物资，按实际成本，借记“委托加工物资”科目，贷记“原材料-原料及主要材料”等科目；按计划成本核算的，还应同时结转存货成本差异。

2．支付加工费、运杂费等，借记“委托加工物资”科目，贷记“银行存款”等科目；需要交纳消费税的委托加工物资，由受托方代收代交的消费税，分别两种情况处理：

收回后用于直接销售的，借记“委托加工物资”科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目；

收回后用于继续加工应税消费品的，借记“委托加工物资”、“应交税费-应交消费税”科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

3．加工完成验收入库的物资和剩余的物资，按加工收回物资的实际成本和剩余物资的实际成本，借记“原材料-原料及主要材料”等科目，贷记“委托加工物资”科目。

采用计划成本核算的，按计划成本，借记“原材料-原料及主要材料”等科目，按实际成本，贷记“委托加工物资”科目，按实际成本与计划成本之间的差额，借记或贷记“存货成本差异-原材料”科目。

（五）自制半成品

1．已经生产完成并已检验送交半成品库的自制半成品，应按实际成本，借记“自制半成品”科目，贷记“生产成本-生产成本结转”科目。对于从一个车间转给另一个车间继续加工的自制半成品的成本，应在“生产成本”科目核算，不通过“自制半成品”科目核算。

2．从半成品库领用自制半成品继续加工时，应按实际成本，借记“生产成本”科目，贷记“自制半成品”科目。

（六）燃料

燃料的核算比照按实际成本核算的“原材料”相关规定进行会计处理。

（七）事故备品

事故备品的购入、自制、委托加工完成、在建工程完工后入库、领用、清查盘点核算等，比照“原材料”科目的相关规定进行会计处理。

（八）包装物

1．公司购入验收入库的包装物，比照按实际成本核算的“原材料”相关规定进行会计处理。

2．公司日常领用包装物按五五摊销法进行摊销，领用时，借记“包装物-在用”科目，贷记“包装物-在库”科目；按应摊销金额，借记“销售费用-包装费”等科目，贷记“包装物-在用”科目；包装物报废时，将包装物的摊余价值扣除残料价值后的差额，作为报废包装物的摊销额，借记“销售费用-包装费”等科目，报废包装物的残料价值借记“原材料-辅助材料”科目，贷记“包装物-在用”科目，不用再结转包装物明细科目。

3．随同商品出售但不单独计价的包装物，借记“销售费用-包装费”科目，贷记“包装物-在库”科目。

4．随同商品出售单独计价的包装物，或者单独对外销售的包装物，借记“其他业务成本-成本”科目，贷记“包装物-在库”科目；

5．包装物出租按五五摊销法进行摊销，出租时，借记“包装物”科目，贷记“包装物-在库”科目；出租包装物摊销时，借记“其他业务成本-成本”科目，贷记“包装物”科目；出租包装物报废时，将包装物的摊余价值扣除残料价值后的差额，作为报废包装物的摊销额，借记“其他业务成本”科目，将报废包装物的残料价值借记“原材料-辅助材料”科目，贷记“包装物”科目，同时结转“包装物”明细科目，借记“包装物”科目，贷记“包装物”科目。

6．包装物出借按五五摊销法进行摊销，出借时，借记“包装物”科目，贷记“包装物-在库”科目；出借包装物摊销时，借记“销售费用-包装费”科目，贷记“包装物”科目；出借包装物报废时，将包装物的摊余价值扣除残料价值后的差额，作为报废包装物的摊销额，借记“销售费用-包装费”科目，同时，将报废包装物的残料价值记入“原材料-辅助材料”科目，贷记“包装物”科目，同时结转“包装物”明细科目，借记“包装物”科目，贷记“包装物”科目。

出租、出借包装物价值较小的，包装物摊销也可直接冲减包装物的账面价值，不通过“包装物”科目进行明细核算。

（九）低值易耗品

1．公司购入、自制、委托外单位加工完成并已验收入库的周转材料等，比照“原材料”科目的相关规定进行处理。

2．一般低值易耗品采用一次转销法的，领用时应按其账面价值，借记“生

产成本-低值易耗品摊销”、“在建工程-基建工程支出”等科目，贷记“低值易耗品-在库”等科目。

低值易耗品报废时，应按报废残料价值，借记“原材料-原料及主要材料”等科目，贷记“生产成本-低值易耗品摊销”、“在建工程-基建工程支出”等科目。

3．采用五五摊销法的，领用时应按其账面价值，借记“低值易耗品-在用”科目，贷记“低值易耗品-在库”科目，同时借记“生产成本-低值易耗品摊销”、“在建工程-基建工程支出”等科目，贷记“低值易耗品-摊销”科目。

低值易耗品报废时，借记“生产成本-低值易耗品摊销”、“在建工程-基建工程支出”等科目，贷记“低值易耗品-摊销”科目，同时借记“低值易耗品-摊销”科目，贷记“低值易耗品-在用”科目。

（十）周转材料

1．公司购入、自制、委托外单位加工完成并已验收入库的周转材料，比照“原材料”科目的相关规定进行处理。

2.采取一次转销法的，领用时应按其账面价值，借记“管理费用-材料费”、“生产成本-自营材料费”、“销售费用-其他费用”、“合同履约成本-材料费”等科目，贷记“周转材料-在库”科目。

周转材料报废时，应按报废周转材料的残料价值，借记“原材料-辅助材料”等科目，贷记“管理费用-材料费”、“生产成本-自营材料费”、“销售费用-其他费用”、“合同履约成本-材料费”等科目。

3．采用其他摊销法的，领用时应按其账面价值，借记“周转材料-在用”科目，贷记“周转材料-在库”科目，摊销时应按摊销额，借记“管理费用-材料费”、“生产成本-自营材料费”、“销售费用-其他费用”、“合同履约成本-材料费”等科目，贷记“周转材料-摊销”科目。周转材料报废时应补提摊销额，借记“管理费用-材料费”、“生产成本-自营材料费”、“销售费用-其他费用”、“合同履约成本-材料费”等科目，贷记“周转材料-摊销”科目；同时，按报废周转材料的残料价值，借记“原材料-辅助材料”等科目，贷记“管理费用-材料费”、“生产成本-自营材料费”、“销售费用-其他费用”、“合同履约成本-材料费”等科目;并转销全部已提摊销额,借记“周转材料-摊销”科目，贷记“周转材料-在用”科目。

4．周转材料采用计划成本进行日常核算的，领用等发出周转材料时，还应同时结转应分摊的成本差异。

（十一）工程施工

1．公司进行合同建造时发生的人工费、材料费、机械使用费以及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、临时设施折旧费等其他直接费用，借记“合同履约成本”科目，贷记“应付职工薪酬”、“原材料”等科目。发生的施工、生产单位管理人员职工薪酬、固定资产折旧费、财产保险费、工程保修费、排污费等间接费用，借记“制造（施工间接）费用-工资”、“制造（施工间接）费用-折旧费”等科目，贷记“累计折旧-房屋”、“银行存款” 等科目。

期（月）末，将间接费用分配计入有关合同成本，借记“合同履约成本-制造（施工间接）费用分摊”科目，贷记“制造（施工间接）费用”科目。

施工过程中或项目结束，处理材料下脚料或废料收入，冲减工程施工合同成

本。借记“原材料-原料及主要材料”、“库存现金”等科目，贷记“合同履约成本”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

确认合同收入、合同费用时，借记“主营业务成本-工程施工成本”科目，贷记“合同履约成本”。借记“合同结算-收入结转”，贷记“主营业务收入-工程结算收入”科目。合同毛利直接体现为收入和成本差额。

（十二）受托代销商品

1．控制权已转移给受托方的核算

受托方收到代销商品并验收入库后，按代销商品协议价借记“受托代销商品”科目，贷记“受托代销商品款”科目。

代销商品销售后，受托方应借记“银行存款”、“应收账款-应收商品销售收入”等科目，贷记“主营业务收入-商品销售收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。并按协议价，借记“主营业务成本-商品销售成本”科目，贷记“受托代销商品”科目；同时借记“受托代销商品款”和“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。结算时，受托方将代销商品清单交付委托方，待收到委托方发票后，据以支付货款和增值税额，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目。

2．收取代销手续费方式的核算

受托方按委托方规定的价格将商品销售出去后，委托方另行支付手续费，或受托方从销售款中扣除手续费后向委托方结算，并将收取的手续费确认为收入。公司收到委托单位交来代销商品时，按合同规定的售价借记“受托代销商品”科目，贷记“受托代销商品款”科目。将受托代销的商品销售时，应根据规定向购货方（一般纳税人）开具增值税专用发票，并按专用发票上注明的价款和增值税额之和借记“银行存款”等科目，按不含税的价款贷记“应付账款-往来统驭”科目，按应收取的增值税额贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。同时，按售价借记“受托代销商品款”科目，按售价贷记“受托代销商品”科目。将代销清单送交委托单位，并计算代销手续费收入和支付代销商品款时，按含税售价借记“应付账款-往来统驭”科目，按计算的代销手续费贷记“其他业务收入-收入”科目，按含增值税售价扣除代销手续费后的差额贷记“银行存款”等账户。收到委托单位开具的增值税专用发票时，按专用发票列示的增值税额，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

（十五）存货跌价准备

资产负债表日，存货发生减值的，按存货可变现净值低于成本的差额，借记“资产减值损失-存货减值损失”科目，贷记“存货跌价准备-原材料”等科目。

已计提跌价准备的存货价值以后又得以恢复，应在原已计提的存货跌价准备金额内，按恢复增加的金额，借记“存货跌价准备-原材料”等科目，贷记“资产减值损失-存货减值损失”科目。

发出存货结转存货跌价准备的，借记“存货跌价准备-原材料”等科目，贷记“生产成本-自营材料费”等科目。

公司（建造承包商）建造合同执行中预计总成本超过合同总收入的，计提合同预计损失时，借记“资产减值损失-预计合同损失”科目，贷记“存货跌价准备-预计合同损失”科目；合同完工时，借记“存货跌价准备-预计合同损失”科目，贷记“主营业务成本”科目。

第五节　集中采购存货核算

一、内部单位统谈统签统付采购模式下的账务处理

1．物资入库，按存货的采购成本和物资服务成本（招投标费、采保费等），进行三方记账：

（1）物资使用单位作收货确认，借记“原材料”等科目，贷记“内部往来”科目；

（2）内部负责统谈统签统付的物资采购单位，借记“内部往来”科目，贷记“应付账款-应付暂估款”科目；

（3）法人单位的本部同时进行账务处理，借记“内部往来”等科目，贷记“过渡科目-物资集中采购”科目；同时，借记“过渡科目-物资集中采购”科目，贷记“内部往来”等科目。

2．发票校验，物资采购单位借记“应付账款-应付暂估款”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

3．支付物资采购款，一般分法人单位本部直接付款或由法人单位本部拨付资金给内部负责统谈统签统付的物资采购单位进行付款两种方式。

（1）法人单位本部直接付款

1）物资采购单位按照资金支付进度将债务上划法人单位本部，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“内部往来”科目。法人单位本部划入债务，借记“内部往来”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。本部支付物资款，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”等科目。

2）物资采购单位债务不上划，法人单位本部付款，借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量辅助核算）科目，贷记“银行存款”科目。物资采购单位，同时借记“应付账款-往来统驭”、“预付账款-往来统驭”等科目，贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量辅助核算）、“应付账款-往来统驭”等科目。过渡科目定期结转时，物资采购单位借记“过渡科目-银行存款中间科目（现金流量辅助核算）”科目，贷记“内部往来”科目；法人单位本部借记“内部往来”科目，贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量辅助核算）科目。

（2）内部负责统谈统签统付的物资采购单位付款

1）法人单位本部拨付采购资金，借记“内部往来”科目，贷记“银行存款”科目。

2）物资采购单位收到款项，借记“银行存款”科目，贷记“内部往来”等科目。

3）物资采购单位支付预付物资款，借记“预付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目。

4）物资采购单位支付采购款及清账，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“预付账款-往来统驭”、“银行存款”、“应付账款-往来统驭”等科目。

二、内部单位统谈需求单位自签自付采购模式下的账务处理

1．物资入库，物资需求单位按存货的采购成本和物资服务成本（招投标费、采保费等），借记“原材料”等科目，贷记“应付账款-应付暂估款”科目。

2．发票校验，物资需求单位借记“应付账款-应付暂估款”、“应交税费-

应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

3．物资需求单位支付物资采购款，借记“应付账款-往来统驭”、“预付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目。

第六章 长期股权投资与企业合并

第一节 概述

一、长期股权投资

（一）长期股权投资的定义

长期股权投资是指投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资，以及对其合营企业的权益性投资。

1．企业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。

2．企业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，即对合营企业投资。

3．企业持有的能够对被投资单位具有重大影响的权益性投资，即对联营企业投资。

企业持有的对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响，且在活跃市场上没有报价、公允价值不能可靠计量的权益性投资，按照本办法第四章“金融资产与金融负债”相关规定进行会计处理。

（二）控制、共同控制、重大影响的定义及重大影响的判断流程

1．控制，是指投资方拥有对被投资方的权力,通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

相关活动，是指对被投资方的回报产生重大影响的活动。被投资方的相关活动应当根据具体情况进行判断，通常包括商品或劳务的销售和购买、金融资产的管理、资产的购买和处置、研究与开发活动以及融资活动等。

在确定能否对被投资单位实施控制时，投资方应当按照本办法第二十三章“合并财务报表”的有关规定进行判断。投资方能够对被投资单位实施控制的，被投资单位为其子公司。

2．关于共同控制和合营企业的理解及具体判断，应当按照本办法第二十二章“合营安排”的有关规定进行判断。

3．重大影响，是指投资方对被投资单位的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。在确定能否对被投资单位施加重大影响时，应当考虑投资方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。投资方能够对被投资单位施加重大影响的，被投资单位为其联营企业。

重大影响体现为在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表，通过在被投资单位财务和经营决策制定过程中的发言权实施重大影响。

当投资企业直接或通过子公司间接拥有被投资单位 20%以上但低于 50%的表决权股份时，一般认为对被投资单位具有重大影响，除非有确凿证据表明该种情况下不能参与被投资单位的生产经营决策，不形成重大影响。企业通常可以通过以下一种或几种情形来判断是否对被投资单位具有重大影响：

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

对被投资单位施加重大影响。

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

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

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

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

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

4．重大影响的判断流程

在实务操作中，派驻董事是否具有实质性参与决策的权力，是重大影响的判断原则最直接的参考。具体需要从两个方面进行考虑：

（1）决策内容是否与被投资方相关活动相关

派驻董事要有“参与决策的权力”，其参与决策的内容要与被投资方的相关活动相关。被投资方的相关活动，是指对被投资方的回报产生重大影响的活动。如果派驻董事能够决策的内容，由于投资协议、章程等约定，与影响被投资方回报的活动无关，则其具有的决策权并非实质性权利，不会产生重大影响。

实务中，相关活动取决于企业的具体的情况，属于相关活动的常见例子包括但不限于：

①商品或劳务的销售和购买；

②对金融资产的管理；

③资产的选择、购买或处置；

④新产品或新流程的研究与开发；

⑤融资结构的确定或融资的取得。

如果公司投资协议、章程等明确派驻董事具有与上述事项决策相关的表决权，则属于具有对相关活动进行决策的权力。此时，需要进一步按后述“（2）评价表决权是否存在实质性障碍”判断此类表决权是否具有实质性障碍，进而得出是否具有重大影响的结论。

相对应的，不属于对相关活动进行决策的权利，属于“保护性权利”，具体例子包括但不限于：

①董事等类似机构的表决权，仅与被投资方的行政性事务有关，且被投资方的相关活动由其他合同协议约定。例如，某些合伙企业、投资基金等结构化主体中，其经营方向和目标可能已通过投资协议等提前设定，所设立的董事会、投委会等机构，日常表决事项实际上仅为一般行政性事务，此时，不能仅因为向此类机构派驻代表，就认定具有重大影响。

②投资方作为贷款人，限制借款人从事会显著改变借款人的信用风险并损害借款人的利益的活动的权利。

③少数股东批准超出正常经营所需的资本支出，或批准发行权益工具或债务工具的权利。

④投资方作为贷款人，在借款人不能满足具体的还款条件时，获得借款人资

产的权利。

如果根据公司投资协议、章程等约定，派驻董事仅仅具有与上述事项决策相关的表决权，不具有其他对相关活动进行决策的权力，则其表决权仅属于保护性权利。此时，在无其他证据的情况下，投资方对被投资方不具有重大影响，不需要再考虑后述“（2）参与决策的权力是否存在实质性障碍”的步骤。

（2）参与决策的权力是否存在实质性障碍。

判断一项权利是否为实质性权利，应当综合考虑所有相关因素，包括权利持有人行使该项权利是否存在财务、价格、条款、机制、信息、运营、法律法规等方面的障碍。实务中，可能表明派驻董事行使表决权存在实质性障碍的情况，包括但不限于以下几种：

①根据董事会的议事规则或者职责分工，派驻董事为非执行董事，或者在某些方面的权限受到限制；

②存在经营壁垒等因素阻止派驻董事行使其权利；实务具体例如，由于行业技术特殊性，投资方派驻董事或管理人员不具备提供相关专业技术的能力；

③法律法规的限制导致派驻董事无法行使权利；实务具体例如，相关法律法规规定，某些外商投资者不能参与某些特殊行业的经营决策；某些特殊行业的董事任职资格需要相关监管部门的实质性审核，需要考虑是否存在不符合审核标准的实质性障碍。

④受法律法规或投资协议等限制，派驻董事无法及时、充分获得作出决策，以及适用权益法核算相关的财务等必要信息；实务具体例如，某些国家的法律法规规定，被投资方的财务信息在特定时点（如正式公告）前，特定股东无法随时获得其相关财务信息。

⑤被投资方章程等议事规则中，缺乏明确合理的允许董事等行使其权利的机制；实务具体例如，某些商业银行等类似机构中，股权高度分散，且董事的总人数较多，又缺乏董事会议事规则等有效表决机制，此时，如果只派驻 1 名董事，很可能无法对董事会的表决结果产生重大影响，也无权根据自身利益提出议案。

⑥各方股东之间存在关联方关系，最终都听命于其母公司，可能不能完全基于自身利益和立场作出决策和发表意见；

⑦被投资方或其他股东积极反对投资方欲对其施加影响的意图和事实；实务具体例子如，除本公司以外的其他股东存在关联方关系或者一致行动关系，对本公司派驻的董事的表决权形成较大的制约。

⑧公司仅有权提名独立董事，无法根据其自身利益单独提出议案；

⑨投资方将表决权授权、委托予其他方行使，不再实际参与被投资方经营决策；需要注意的是，此类主动放弃表决权，应考虑是否具有合理的商业目的或背景、受托方董事行使表决权的范围和权利是否受到其限制、是否实质性放弃其表决权等因素，不能通过一纸协议即认定放弃表决权。

在实务中，投资方具有重大影响的最佳佐证之一固然是其正在施加此类影响的事实。然而，投资方可能具备向董事会提名董事代表的权力但暂不行使该项权力，也可能在被投资方的董事会中占有席位，却选择采取被动而不积极地参与会议或放弃表决。除非有证据表明，被投资单位存在积极反对投资方欲对其施加影响的意图和事实，且投资方欲取得董事会席位、参与董事会、及时从被投资单位处取得财务信息等等尝试均无果，否则，投资方较为被动地参与决策的情况，并不改变或者削弱其对被投资单位具有重大影响的事实。

（三）下列各项适用于本办法相关规定进行处理

1.外币长期股权投资的折算，适用本办法第十八章“外币交易及报表折算”。

2．风险投资机构、共同基金以及类似主体持有的、在初始确认时按照本办法第四章“金融资产与金融负债”确认和计量的规定以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，投资性主体对不纳入合并财务报表的子公司的权益性投资，以及准则未予规范的其他权益性投资，适用本办法第四章“金融资产与金融负债”。

二、企业合并

（一）企业合并的定义

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

（二）企业合并的分类

1．按合并方式，企业合并可分为控股合并、吸收合并、新设合并。

（1）控股合并。合并方（或购买方）在企业合并中依法取得对被合并方（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）确认企业合并形成的对被合并方（或被购买方）的投资。

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

（3）新设合并。参与合并的各方在合并后法人资格均被注销，重新注册成立一家新的企业。

2．按参与合并方的关系，企业合并可分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。

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

同一控制下的企业合并，在合并日取得对其他参与合并企业控制权的一方为合并方，参与合并的其他企业为被合并方。

同一方，是指对参与合并的企业在合并前后均实施最终控制的投资者。

相同的多方，通常是指根据投资者之间的协议约定，在对被投资单位的生产经营决策行使表决权时发表一致意见的两个或两个以上的投资者。

控制并非暂时性，是指参与合并的各方在合并前后较长的时间内受同一方或相同的多方最终控制。前后较长的时间，具体是指企业合并之前（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），企业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）。

同一控制下企业合并的判断，应当遵循实质重于形式要求。通常情况下，同一控制下的企业合并是指发生在同一企业集团内部企业之间的合并。同受国家控制的企业之间发生的合并，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企业合并。

同受国家控制的企业，一般理解，如果参与合并各方均隶属于同一个国资委，则在该国资委主导下，为实现其辖内国有资产的布局整体性调整而进行的重组，一般作为同一控制下合并处理；涉及不同国资委隶属的国有企业之间的整合重

组，有可能是非同一控制下合并。

（2）非同一控制下的企业合并，是指参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的企业合并。

非同一控制下的企业合并，在购买日取得对其他参与合并企业控制权的一方为购买方，参与合并的其他企业为被购买方。

（三）合并方或购买方的确定

同一控制下的企业合并，在合并日取得对其他参与合并企业控制权的一方为合并方，参与合并的其他企业为被合并方。非同一控制下的企业合并，在购买日取得对其他参与合并企业控制权的一方为购买方，参与合并的其他企业为被购买方。

合并方或购买方是指在企业合并中取得对另一方或多方控制权的一方，一般认为取得另一方半数以上表决权股份的一方为合并方或购买方。在某些情况下，即使一方没有取得另一方半数以上表决权股份，但存在下列情形时，可认为企业获得了对另一方的控制权：

1．通过与其他投资者签订协议，实质上拥有被购买企业半数以上表决权；

2．按照法律或者协议等的规定，具有主导被购买方企业财务和经营决策的权力；

3．有权任免被购买企业董事会或类似权力机构绝大多数成员；

4．在被购买企业董事会或类似权力机构中具有绝大多数表决权。

（四）合并日或购买日

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

同时满足下列条件的，通常可认为实现了控制权的转移：

1．企业合并合同或协议已获股东大会等通过；

2．企业合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，已获得批准；

3．参与合并各方已办理了必要的财产权转移手续；

4．合并方或购买方已支付了合并价款的大部分（一般应超过 50%），并且有能力、有计划支付剩余款项；

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，并享有相应的利益、承担相应的风险。

三、会计科目设置

公司应设置“长期股权投资”科目，并按股权投资类别设置明细科目进行核算。采用权益法核算的，还应设置“投资成本”、“损益调整”、“其他权益变动”、“其他综合收益”下级明细科目，核算股权投资的投资成本、损益调整及其他权益变动等。本科目期末借方余额，反映公司持有的长期股权投资的账面价值。

公司还应设置“长期股权投资减值准备”科目，按被投资单位进行明细核算，本科目期末贷方余额，反映公司已计提但尚未转销的长期股权投资减值准备。

第二节 对子公司的会计处理

一、对子公司股权投资的初始计量

（一）通过同一控制下控股合并取得长期股权投资

1．个别财务报表

（1）合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应当在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本；被合并方在合并日的净资产账面价值为负数的，长期股权投资成本按零确定，同时在备查薄中予以登记；如果被合并方在被合并前，是最终控制方通过非同一控制下的企业合并所控制的，则合并方长期股权投资的初始投资成本还应包含相关的商誉金额。长期股权投资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；若支付的对价高于长期股权投资初始投资成本的，即形成借方差额，应先冲减资本公积（资本或股本溢价），资本公积（资本或股本溢价）不足冲减的，冲减留存收益。

同一控制下企业合并形成的长期股权投资，在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额，借记“长期股权投资-成本法”科目，按享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”科目，按支付的合并对价的账面价值，贷记有关资产或借记有关负债科目，按其贷方差额，贷记“资本公积-资本（股本）溢价”科目；为借方差额的，借记“资本公积-资本（股本）溢价”科目，资本公积-资本（股本）溢价不足冲减的，依次借记“盈余公积”、“利润分配-未分配利润”科目。

（2）合并方以发行权益性证券作为合并对价的，应当在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。被合并方在合并日的净资产账面价值为负数的，长期股权投资成本按零确定，同时在备查薄中予以登记；如果被合并方在被合并前，是最终控制方通过非同一控制下的企业合并所控制的，则合并方长期股权投资的初始投资成本还应包含相关的商誉金额。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；形成借方差额资本公积不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

公司通过发行权益性证券进行企业合并的，在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本，借记“长期股权投资-成本法”科目，按享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”科目，按照发行股份的面值总额，贷记“实收资本（股本）”等科目。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，为贷方差额的，贷记“资本公积-资本（股本）溢价”科目；为借方差额的，借记“资本公积-资本(股本)溢价”科目，“资本公积-资本(股本)溢价”不足冲减的，依次借记“盈余公积”、“利润分配-未分配利润”科目。

（3）合并方为进行企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时计入当期损益，借记“管理费用”等科目，贷记“银行存款”等科目。

企业合并中与发行权益性工具作为合并对价直接相关的交易费用，应当冲减

资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。与发行债务性工具（例如：各种债券债权投资、其他债权投资等都是债务工具）作为合并对价直接相关的交易费用，应当计入债务性工具的初始确认金额。

（4）按照合并日取得子公司所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额确定长期股权投资的初始投资成本，如子公司采用的会计政策及会计期间与母公司不一致的，应基于重要性原则按照母公司的会计政策及会计期间对子公司的财务报表进行调整，据以确认长期股权投资的初始投资成本。

（5）公司通过多次交易分步取得同一控制下被投资单位的股权，最终形成企业合并的，应当判断多次交易是否属于“一揽子交易”。属于一揽子交易的，合并方应当将各项交易作为一项取得控制权的交易进行会计处理。不属于一揽子交易”的，取得控股权日，应按照以下步骤进行会计处理：

1）确定同一控制下企业合并形成的长期股权投资的初始投资成本。合并日，根据合并后应享有被合并方净资产在最终控制方合并财务报表中的账面价值份额，确定长期股权投资的初始投资成本；

2）长期股权投资初始投资成本与合并对价账面价值之间的差额处理。合并日长期股权投资初始投资成本，与达到合并前的长期股权投资初始投资成本加上合并日进一步取得股份新支付对价的账面价值之和的差额，调整资本公积（资本或股本溢价），资本公积不足冲减的，冲减留存收益；

3）合并日之前持有的股权投资，因采取权益法核算而确认的能重分类计入损益的其他综合收益和其他权益变动，或作为金融资产被指定为其他权益工具而确认的其他综合收益，暂不进行会计处理，直至处置该项投资时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。

其中，处置后剩余股权根据本章规定采用成本法或权益法核算的，其他综合收益和其他所有者权益应按比例结转；处置后的剩余股权确认为金融资产的，其他综合收益和其他所有者权益应全部结转，借记或贷记“其他综合收益-权益法能重分计入损益部分”、“资本公积-被投资单位其他权益变动”科目，贷记或借记“投资收益”科目。

4）为避免对被合并方净资产价值进行重复计算，合并方在取得被合并方控制权之前持有的股权投资，在取得原股权之日与合并方和被合并方同处于同一方最终控制之日孰晚日起至合并日之间已确认有关损益、其他综合收益及其他权益变动，应分别冲减比较报表期间资本公积、其他综合收益、留存收益或当期损益。

（6）同一控制下企业合并形成的长期股权投资的或有对价。

同一控制下企业合并方式形成的长期股权投资，初始投资时，应按照本办法第二十一章“特殊事项”第三节或有事项的规定，判断是否应就或有对价确认预计负债或者确认资产，以及应确认的金额；确认预计负债或资产的，该预计负债或资产金额与后续或有对价结算金额的差额不影响当期损益，而应当调整资本公积（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。

2．合并日合并财务报表

（1）同一控制下形成的企业合并，合并方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等。

合并资产负债表中被合并方的各项资产、负债，应当按照被合并方在最终控

制方合并财务报表中的账面价值确认。

合并利润表应当包括参与合并各方自合并当期期初至合并日所发生的收入、费用和利润，对被合并方的损益项目应按照在最终控制方合并财务报表中应享有的该子公司自购买日开始持续计算的结果来确定，纳入合并日的合并利润。被合并方在合并前实现的净利润，应当在合并利润表中“净利润”项下单列“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。

合并方期末编制合并财务报表时，应当调整合并资产负债表的期初数，同时应当对比较报表的相关项目进行调整，视同合并后的报告主体自最终控制方开始控制时点起一直存在。转让方期末编制合并财务报表时，应调整合并资产负债表的期初数，该被合并方期初至处置日的收入、费用、利润不纳入合并利润表，期初至处置日的现金流量不纳入合并现金流量表，比较报表按照以上原则同口径调整。

（2）在合并资产负债表中，对于被合并方在企业合并前实现的其他综合收益、留存收益（盈余公积和未分配利润）中归属于合并方的部分，应按以下规定，自合并方的资本公积转入其他综合收益、留存收益：

确认企业合并形成的长期股权投资后，合并方账面资本公积（资本或股本溢价）贷方余额大于被合并方在合并前实现的其他综合收益、留存收益、专项储备、一般风险准备中归属于合并方的，在合并资产负债表中，应将被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的自“资本公积”转入“其他综合收益”、“盈余公积”、“利润分配-未分配利润”、“专项储备”和“一般风险准备”；

确认企业合并形成的长期股权投资后，合并方账面资本公积（资本或股本溢价）贷方余额小于被合并方在合并前实现的其他综合收益及留存收益中归属于合并方的部分，在合并资产负债表中，应以合并方资本公积（资本或股本溢价）的贷方余额为限，按照合并方持股比例将被合并方在企业合并前实现的其他综合收益及留存收益中归属于合并方的自“资本公积”转入“其他综合收益”、“盈余公积”、“利润分配-未分配利润”、“专项储备”和“一般风险准备”项目。因合并方的资本公积（资本或股本溢价）余额不足，未予全额恢复的，合并方应在会计报表附注中对这一情况进行说明，包括被合并方在合并前实现的其他综合收益及留存收益金额、归属于本公司的金额及以资本公积余额不足在合并资产负债表中未转入其他综合收益及留存收益的金额等。

（3）同一控制下的控股合并，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（资本或股本溢价）。

（二）非同一控制下控股合并

1．个别财务报表

非同一控制下的控股合并，购买方在购买日应当区别下列情况确定企业合并成本，并将其作为长期股权投资的初始投资成本。

（1）一次交换交易实现的企业合并

合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债、发行的权益性证券的公允价值之和。为进行企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用及其他各项直接相关费用应计入当期损益。该直

接相关费用不包括为企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等，也不包括企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用。公司作为合并对价发行的权益性工具或债务性工具的交易费用，应当计入权益性工具或债务性工具的初始确认金额。

非同一控制下控股合并形成的长期股权投资，应在购买日按企业合并成本（不含应向被投资单位收取的现金股利或利润），借记“长期股权投资-成本法”科目，按享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”科目，按支付合并对价的公允价值，贷记有关资产或借记有关负债科目，各项资产或者负债的公允与账面的差额应当按照以下规定处理：

1）投出资产为固定资产或无形资产，其差额计入“资产处置损益”科目 ；

2）投出资产为存货，按其公允价值确认主营业务收入或其他业务收入，按其账面价值结转相关成本；

3）投出资产为长期股权投资或金融资产等，其差额计入“投资收益”或“留存收益”科目。

涉及增值税的，还应进行相应的处理。

（2）投资方因追加投资等原因分步实现的控股合并

投资企业因追加投资等原因能够对被投资单位实施控制的，对购买日之前持有的股权采用权益法核算的，应当按照原持有的股权投资账面价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本。

购买日，按新增投资成本，借记“长期股权投资”科目，贷记“银行存款”、“实收资本（股本）”、“资本公积”等科目。

对购买日之前持有的投资按照金融资产有关规定进行会计处理的，应当按照金融资产公允价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本。

特别地，对于其他权益工具投资而言，其原计入其他综合收益的累计公允价值变动，应当在改按成本法核算时转入留存收益，即:根据原投资部分购买日公允价值，借记“长期股权投资”科目，贷记“其他权益工具投资-成本/公允价值变动”等科目，原投资部分购买日公允价值与账面价值之间的差额以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当在改按成本法核算时转入留存收益，借记或贷记“其他权益工具投资-公允价值变动”科目、“其他综合收益-其他权益工具投资公允价值变动-利得或损失”，贷记或借记“利润分配-未分配利润”科目。同时结转递延所得税影响，借记“递延所得税负债-公允价值变动”科目，贷记“其他综合收益-其他权益工具投资公允价值变动-所得税”科目；或借记“其他综合收益-其他权益工具投资公允价值变动-所得税”科目，贷记“递延所得税资产-公允价值变动”科目。

购买日之前持有的股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益和其他所有者权益变动，在购买日不作调整处理，在处置该股权投资时按照与被购买方直接处置相关资产或负债相同的基础将享有的能重分类计入损益的其他综合收益和其他所有者权益变动转入处置当期投资收益，其中，处置后剩余股权根据本章规定采用成本法或权益法核算的，其他综合收益和其他所有者权益变动应按比例结转，处置后的剩余股权确认为金融资产的，其他综合收益和其他所有者权益应全部结转，借记或贷记“其他综合收益-权益法能重分计入损益部分”、“资本公积-被投资单位其他权益变动”科目，贷记或借记“投资收益”科目。

购买日后合并财务报表编制，按照本办法第二十三章“合并财务报表”的有关规定进行会计处理。

（3）非同一控制下控股合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时计入当期损益，借记“管理费用”等科目，贷记“银行存款”等科目。

为企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等，应当计入所发行债券及其他债务的初始计量金额。企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等直接相关交易费用，应当冲减资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

（4）在合并合同或协议中对可能影响合并成本的未来事项作出约定的，购买日如果估计该事项很可能发生且对合并成本的影响金额能够可靠计量的，购买方应当将其计入合并成本，借记“长期股权投资”科目，贷记“预计负债”科目。

（5）被购买方的会计处理

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

2．购买日合并财务报表

（1）合并成本的分配

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。

1）可辨认资产、负债及或有负债的确认原则

合并中取得的被购买方除无形资产以外的其他各项资产（不仅限于被购买方原已确认的资产），其所带来的经济利益很可能流入企业且公允价值能够可靠计量的，应当单独予以确认并按照公允价值计量。合并中取得的无形资产，其公允价值能够可靠地计量的，应当单独确认为无形资产并按照公允价值计量。

合并中取得的被购买方除或有负债以外的其他各项负债，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地计量的，应当单独予以确认并按照公允价值计量。

合并中产生的或有负债，其公允价值能够合理确定的，应当单独确认为负债并按照公允价值计量。

对于被购买方在企业合并之前已经确认的商誉和递延所得税项目，购买方在对企业合并成本进行分配、确认合并中取得可辨认资产和负债时不应予以考虑。

在非同一控制下的企业合并中，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，还可能包括企业合并前被购买方在其资产负债表中未予确认的资产和负债，该类资产和负债在企业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，但在企业合并发生后，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。

2）可辨认资产、负债及或有负债的计量

购买方应当按照以下规定确定合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值：

货币资金，按照购买日被购买方的账面余额确定。

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

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

存货，对其中的产成品和商品按其估计售价减去估计的销售费用、相关税费以及购买方出售类似产成品或商品估计可能实现的利润确定；在产品按完工产品的估计售价减去至完工仍将发生的成本、估计的销售费用、相关税费以及基于同类或类似产成品的基础上估计的出售可能实现利润确定；原材料按现行重置成本确定。

不存在活跃市场的金融工具如权益性投资等，应当采用估值技术确定其公允价值。

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

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

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

递延所得税资产和递延所得税负债，取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值与其计税基础之间存在差额的，应当按照本办法第十四章“税费核算”的相关规定确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债，所确认的递延所得税资产或递延所得税负债的金额不应折现。

评估基准日至购买日被购买方实现的净损益应视合同约定区别以下情况处理：如合同约定评估基准日至购买日被购买方实现的净损益归属转让方所有，被购买方应于购买日确认应付转让方的股利或利润，即按照评估基准日至购买日被购买方实现的净损益借记“利润分配”科目，贷记“应付股利”科目，购买方不作账务处理；如合同约定评估基准日至购买日被购买方实现的净损益归属购买方所有，购买方应于购买日按照以评估基准日被购买方资产、负债及或有负债的评估价值为基础持续计算的结果作为购买日被购买方可辨认净资产公允价值，并以此公允价值作为购买方确认商誉的判断依据。

（2）合并成本与被购买方可辨认净资产公允价值的差额的处理

1）购买方对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，应当在合并财务报表中确认为商誉。

2）购买方对合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应计入合并当期损益。对取得的被购买方各项可辨认资产和负债的公允价值以及合并成本的计量进行复核，经复核后合并成本仍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，其差额计入营业外收入，并在报表附注中说明。

（3）公允价值暂时确定的调整

如果在购买日或合并当期的期末，因各种因素无法合理确定各公允价值（合并对价付出的各项资产公允价值、取得的被购买方各项可辨认资产、负债公允价值），在合并当期的期末购买方应以暂时确定的价值为基础对企业合并进行核算。

自购买日算起 12 个月内取得进一步的信息表明需对原暂时确定的企业合并成本或所取得的可辨认资产、负债的暂时性价值进行调整的，应视同在购买日发生，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。其他情况下发生的或有对价变化或调整，应当区分以下情况进行会计处理：或有对价为权益性质的，不进行会计处理；或有对价为资产或负债性质的，按照企业会计准则有关规定处理，如果属于本办法第四章“金融资产与金融负债”中的金融工具，应采用公允价值计量，公允价值变化产生的利得和损失应按该准则规定计入当期损益或计入资本公积；如果不属于本办法第四章“金融资产与金融负债”中的金融工具，应按照第二十一章“特殊事项”或有事项的相关处理。

自购买日起 12 个月后对暂时性价值的调整，应视为前期差错更正，在调整相关资产、负债账面价值的同时，应调整所确认的商誉价值以及利润表中相关资产折旧、摊销等金额。

（4）购买日合并资产负债表的编制

非同一控制下的控股合并，购买方应将被购买方购买日的各类资产、负债、权益在新增的会计主体中进行补录。

非同一控制下的控股合并，购买方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，在购买日不编制合并利润表和合并现金流量表。

企业合并当期期末以及合并以后期间，应当纳入到合并财务报表中的被购方资产、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。

购买方应当设置备查簿，记录企业合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债在购买日的公允价值以及企业合并而确认的商誉金额或企业合并而计入当期损益的金额。编制合并财务报表时，应当以购买日确定的各项可辨认资产、负债的公允价值为基础对子公司的财务报表进行调整。

编制购买日合并资产负债表时，购买方应按购买日确定的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值对被购买方的账面数据进行调整。

（5）投资方因追加投资等原因分步实现的控股合并的处理

在合并财务报表中，对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益；购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益的，按照与被购买方直接处置相关资产或负债相同的基础将享有的能重分类计入损益的其他综合收益转为购买日所属当期投资收益。购买方应当在附注中披露其在购买日之前持有的被购买方的股权在购买日的公允价值、按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失的金额。

（6）购买日后合并财务报表的编制按照本办法第二十三章“合并财务报表”的有关规定进行处理。

（三）其他方式取得的对子公司股权投资

除控股合并形成的对子公司长期股权投资以外，通过支付现金、发行权益性证券、非货币性资产交换以及债务重组等方式取得的对子公司长期股权投资，初

始投资成本按照本章第三节有关规定处理。

二、对子公司股权投资的后续计量

对子公司的长期股权投资应当按照初始投资成本计价，并采用成本法进行后续计量，追加或收回投资应当调整长期股权投资的成本，被投资单位宣告分派的现金股利或利润，应当确认为当期投资收益。

（一）对子公司追加投资的会计处理

对子公司追加投资时，按照支付的对价，借记“长期股权投资-成本法”科目，贷记“银行存款”等科目。

（二）购买子公司少数股权的会计处理

母公司从子公司的少数股东中购买少数股权时，分别母公司个别财务报表以及合并财务报表两种情况进行处理：

（1）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，应当按照支付的对价，借记“长期股权投资-成本法”科目，贷记“银行存款”等科目。

对少数股权通过无偿划转方式取得的，按划转金额，借记“长期股权投资-成本法”科目，贷记“实收资本”科目。

（2）母公司在编制合并财务报表时，因购买少数股权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）开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本或股本溢价），资本公积（资本或股本溢价）不足冲减的，调整留存收益。

（三）子公司宣告分派利润或现金股利的处理

子公司宣告分派的利润或现金股利中，除取得投资时实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润外，投资企业应当按照享有子公司宣告发放的现金股利或利润确认投资收益，借记“应收股利”科目，贷记“投资收益”科目，对收到的取得投资时已宣告但尚未发放的现金股利部分，借记“银行存款”科目，贷记“应收股利”科目。确认对子公司投资收益时不再考虑取得子公司投资后该子公司产生的累计净利润的分配额为限因素影响。

（四）处置子公司股权的会计处理

1．处置股权部分会计处理

投资企业处置对子公司的投资，其账面价值与实际取得价款的差额，应当计入当期损益。处置长期股权投资时，应按实际收到的金额，借记“银行存款”、“长期股权投资减值准备”等科目，按其账面余额，贷记“长期股权投资-成本法”科目，按尚未领取的现金股利或利润，贷记“应收股利”科目，按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。取得该处置子公司控股权投资时，原采用权益法核算对应处置部分，按照前述规定对相应其他综合收益和其他权益变动进行结转处理。

2．剩余股权部分会计处理

对处置后剩余股权能够对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当改按权益法核算，并对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整，对原取得投资时至处置投资时（转为权益法核算）之间被投资单位实现的净损益中应享有的份额，借记“长期股权投资-权益法-xx-损益调整”科目，对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中应享有的份额，贷记“盈余公积”、“未分配利润”科目，对处置投资当期期初至处置投资日被投资单位实

现的净损益中应享有的份额，贷记“投资收益”科目；若原子公司为累计亏损的则按相反的会计分录对剩余股权进行权益法核算调整。对被投资单位其他综合收益变动、其他所有者权益变动中应享有的份额，借记“长期股权投资”科目，贷记“其他综合收益-权益法能重分计入损益部分”、“其他综合收益-权益法不能重分计入损益部分”、“资本公积-被投资单位其他权益变动”科目。

处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的，应当确认为一项金融资产，其在丧失控制之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益，借记“其他权益工具投资”、“交易性金融资产”科目，贷记“长期股权投资-成本法”、“投资收益”等科目。

对处置后不丧失控制权的，处置后的剩余股权仍按成本法核算，并按处置后剩余股权的账面价值计量。取得该处置子公司控股权投资时，原采用权益法核算对应处置部分，按照前述规定对相应其他综合收益和其他权益变动进行结转处理。

3．处置子公司股权在编制合并财务报表时，应按照本办法第二十三章“合并财务报表”有关规定进行会计处理。

（四）因其他投资方对其子公司增资而导致公司的持股比例下降，从而丧失控制权但能实施共同控制或施加重大影响的会计处理

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

2．在合并财务报表中，应按照本办法第二十三章“合并财务报表”有关规定进行会计处理。

三、投资性主体转变对子公司会计处理影响

公司由非投资性主体转变为投资性会计主体时，其对自转变日起不再纳入合并财务报表范围的子公司采用公允价值计量且其变动计入当期损益，转变日公允价值和原账面价值的差额计入所有者权益（资本公积）。

公司由投资性主体转变为非投资性会计主体时，其对自转变日起开始纳入合并财务报表范围的子公司采用成本法进行后续计量。转变日的公允价值为成本法核算的初始投资成本。

第三节　对合营企业及联营企业的会计处理

一、对合营企业及联营企业股权投资的初始计量

（一）一次交易实现合营及联营企业投资

1．以支付现金取得的对合营及联营企业长期股权投资，应当按照实际支付的购买价款及相关支出作为初始投资成本。相关支出包括与取得长期股权投资直接相关的费用、税金及其他必要支出（包括为取得长期股权投资所发生的评估、审计、咨询费用）。公司取得长期股权投资，实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润，应作为应收项目核算，不构成初始投资成本。

按实际支付的价款扣减应向被投资单位收取的现金股利或利润后的金额，借

记“长期股权投资”科目，按价款中包含的被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”科目，按实际支付的价款，贷记“银行存款”科目。

2．以发行权益性证券方式取得的对合营及联营企业长期股权投资，应当按照所发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本，但不包括应向被投资单位收取的已宣告但尚未发放的现金股利或利润。所发行的权益性证券存在公开市场，应以该证券明确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；所发行的权益性证券不存在公开市场，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的手续费、佣金等与发行直接相关的费用，不构成取得长期股权投资的成本。该部分费用应从权益性证券的溢价发行收入中扣除，不足扣除的，应冲减盈余公积和未分配利润。

按发行权益性证券的公允价值扣减应向被投资单位收取的现金股利或利润后的金额，借记“长期股权投资”科目，按被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”科目，按发行权益性证券面值贷记“实收资本(股本)”科目，按其差额贷记“资本公积-资本（股本）溢价”科目。

为发行权益性证券支付给有关证券承销机构的手续费、佣金等与权益证券发行直接相关的费用，借记“资本公积-资本（股本）溢价”等科目，贷记“银行存款”科目。

3．通过非货币性资产交换取得的对合营及联营企业长期股权投资，其初始投资成本应当按照本办法第二十一章“特殊事项”的规定处理。

（1）按照公允价值和应支付的相关税费作为换入长期股权投资成本的。

支付补价的，公司按照换出资产公允价值加上支付的补价和应支付的相关税费作为换入长期股权投资的成本，借记“长期股权投资”科目；收到补价的，公司按照换入长期股权投资的公允价值（或者是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长期股权投资的成本，借记“长期股权投资”科目，收到的补价借记“银行存款”科目；按支付合并对价的公允价值，贷记有关资产或借记有关负债科目，各项资产或者负债的公允与账面的差额应当按照以下规定处理：

1）投出资产为固定资产或无形资产，其差额计入“资产处置损益”；

2）投出资产为存货，按其公允价值确认主营业务收入或其他业务收入，按其账面价值结转相关成本；

3）投出资产为长期股权投资或金融资产等，其差额计入“投资收益”或“留存收益”。

涉及增值税的，还应进行相应的处理。

（2）按照换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入长期股权投资成本的。

支付补价的，按照换出资产的账面价值加上支付的补价和应支付的相关税费作为换入长期股权投资的成本，借记“长期股权投资”科目，按换出资产账面价值贷记“固定资产清理”、“银行存款”等科目。

收到补价的，按照换出资产的账面价值减去收到的补价并加上应支付的相关税费作为换入长期股权投资的成本，借记“长期股权投资”、“银行存款”等科目，贷记“固定资产清理”等科目。

4．通过债务重组取得的对合营及联营企业长期股权投资，其初始投资成本应当按照本办法第二十一章“特殊事项”的有关规定进行处理。

公司通过受让债务人以长期股权投资清偿债务的，应当对受让的长期股权投资按公司放弃债权的公允价值和可直接归属于该资产的税金等其他成本入账，借记“长期股权投资”科目，按重组债权的账面余额，贷记“应收账款”等科目，重组债权的账面余额与受让的长期股权投资的公允价值之间的差额借记“投资收益”科目，如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，借记“投资收益”科目。

5．公司进行公司制改建，对资产、负债的账面价值按照评估价值调整的，长期股权投资应以评估价值作为改制时的认定成本，评估值与原账面价值的差异计入资本公积-资本（股本）溢价。

（二）追加投资或处置股权实现对合营及联营企业的投资

1．追加投资后形成对合营及联营企业的投资

投资企业因追加投资等原因能够对被投资单位实施重大影响或共同控制（构成合营企业）但不构成控制的，应当按照本办法第四章“金融资产与金融负债”确定的原持有的股权投资在追加投资日的公允价值加上新增投资成本之和，作为权益法核算的初始投资成本，借记“长期股权投资-权益法”科目，贷记“其他权益工具投资-成本”、“交易性金融资产-xx-成本”科目，借记或贷记“其他权益工具投资-公允价值变动”，贷记或借记“交易性金融资产-公允价值变动”。

原持有的投资指定为其他权益工具投资的，其公允价值与账面价值之间的差额，以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应转入留存收益，借记或贷记“其他综合收益-其他权益工具投资公允价值变动-利得或损失”、“其他权益工具投资-公允价值变动”科目，贷记或借记“利润分配-未分配利润”科目，同时结转递延所得税影响，借记“递延所得税负债-公允价值变动”科目，贷记“其他综合收益-其他权益工具投资公允价值变动-所得税”科目；或借记“其他综合收益-其他权益工具投资公允价值变动-所得税”科目，贷记“递延所得税资产-公允价值变动”科目。

原持有的投资分类为交易性金融资产的，其公允价值与账面价值之间的差额确认为改按权益法核算的当期损益，借记或贷记“交易性金融资产-公允价值变动”科目，贷记或借记“投资收益”科目，原计入公允价值变动损益部分结转计入当期投资收益，借记或贷记“公允价值变动损益”科目，贷记或借记“投资收益”科目。

2．处置原子公司部分股权形成对合营及联营企业的投资

投资企业因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资单位的控制，处置后的剩余股权能够对被投资单位实施共同控制或重大影响的，按照本章第二节“对子公司的会计处理”的处置子公司股权的会计处理的有关规定进行处理。

（三）对合营及联营企业初始投资成本的调整

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，其差额不调整长期股权投资的初始投资成本，不做账务处理。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，其差额应计入当期损益，同时调整增加长期股权投资的成本，借记“长期股权投资-权益法”科目，贷记“营业外收入”科目。对合营及联营企业进行后续增资仍为合营和联营企业的，应综合考虑与原持有投资和追加投资相关的商誉或计入损益的金额。

被投资单位可辨认净资产的公允价值，应当比照本章第二节的有关规定确定。

二、对合营及联营企业股权投资的后续计量

（一）持有期间，对合营及联营企业投资应采用权益法进行后续计量

投资方取得对合营及联营企业长期股权投资后，应当按照应享有或应分担的合营及联营企业实现的净损益和其他综合收益的份额，分别确认投资收益和其他综合收益，同时调整长期股权投资的账面价值；投资方按照合营及联营企业宣告分派的利润或现金股利计算应享有的部分，相应减少长期股权投资的账面价值；投资方对于合营及联营企业除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动，应当调整长期股权投资的账面价值并计入所有者权益。投资方对于合营及联营企业除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动，主要包括合营及联营企业接收其他股东的资本性投入、其他股东对合营及联营企业增资导致持股比例变化、合营及联营企业发行可转债中包含的权益成分、以权益结算的股份支付等。

在投资持有期间，合营及联营企业编制合并财务报表的，应当以合并财务报表中净利润、其他综合收益和其他所有者权益变动中归属于合营和联营企业的金额为基础进行后续计量会计处理。

投资方对联营企业的权益性投资，其中一部分通过风险投资机构、共同基金、信托公司或包括投连险基金在内的类似主体间接持有的，无论以上主体是否对这部分投资具有重大影响，投资方都可以按照本办法第四章“金融资产与金融负债”的有关规定，对间接持有的该部分投资选择以公允价值计量且其变动计入损益，并对其余部分采用权益法核算。

1．确认对合营及联营企业净损益享有的份额

（1）一般规定

1）在确认应享有或应分担合营及联营企业的净利润或净亏损时，应考虑以下因素的影响，根据重要性原则及成本效益原则进行调整：

投资方在确认应享有合营及联营企业净损益的份额时，应当以取得投资时合营及联营企业可辨认净资产的公允价值为基础计提的折旧额或摊销额以及有关资产减值准备金额等，对合营及联营企业的净利润进行调整后确认。

符合下列条件之一的，可以不对合营及联营企业的净利润进行调整：投资企业无法合理确定取得投资时合营及联营企业各项可辨认资产等的公允价值；投资时合营及联营企业可辨认资产的公允价值与其账面价值相比，两者之间的差额不具重要性的；其他原因导致无法取得合营及联营企业的有关资料，不能按照准则中规定的原则对合营及联营企业的净损益进行调整的。

合营及联营企业采用的会计政策及会计期间与投资方不一致的，应当按照投资方的会计政策及会计期间对合营及联营企业的财务报表进行调整，并据以确认投资收益和其他综合收益等。

2）投资企业与合营及联营企业之间发生的未实现内部销售损益按照应享有的比例计算归属于投资方的部分，应当予以抵销，在此基础上确认投资收益。投资方与合营企业、联营企业发生的未实现内部交易损失，按照本办法有关规定属于资产减值损失的，应当全额确认。

3）投资方确认合营及联营企业发生的净亏损或合营及联营企业其他综合收益减少净额时，应以长期股权投资的账面价值以及其他实质上构成对合营及联营

企业净投资的长期权益减记至零为限，投资企业负有承担额外损失义务时，应按照本办法第二十一章“特殊事项”的有关规定确认预计将承担的损失金额；如果合营及联营企业以后实现净利润或其他综合收益增加净额的，投资方应按照以前确认或登记有关投资净损失时的相反顺序进行会计处理，即依次减记未确认投资净损失金额、恢复其他长期权益和恢复长期股权投资的账面价值，并按照权益法确认投资收益；同时，投资方还应当重新复核预计负债的账面价值。

（2）账务处理

根据合营及联营企业实现的净利润或经调整的净利润计算应享有的份额，借记“长期股权投资-权益法-xx-损益调整”科目，贷记“投资收益”科目。

合营及联营企业发生净亏损，借记“投资收益”科目，贷记“长期股权投资-权益法-xx -损益调整”科目；但以“长期股权投资”科目的账面价值减记至零为限；还需承担投资损失的，在继续确认投资损失时，借记“投资收益”科目，贷记“长期应收款”科目，以其他实质上构成对合营及联营企业净投资的“长期应收款”等的账面价值减记至零为限；除按照以上步骤已确认的损失外，按照投资合同或协议约定将承担的损失，确认为预计负债，借记“投资收益”科目，贷记“预计负债”科目。如果合营及联营企业以后实现净利润的，如有未确认投资损失的，应先弥补未确认的投资损失，弥补损失后仍有余额的，投资方应按顺序分别减记已确认的预计负债、恢复其他长期权益及长期股权投资的账面价值，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。

2．确认对合营及联营企业其他综合收益应享有的份额

根据合营及联营企业的其他综合收益应享有的份额，区分以后会计期间能否结转至损益，借记“长期股权投资-权益法-xx-其他综合收益（能重分计入损益部分/不能重分计入损益部分）”科目，贷记“其他综合收益-权益法能重分计入损益部分/权益法不能重分计入损益部分”科目。合营及联营企业其他综合收益减少净额时，借记“其他综合收益”，贷记“长期股权投资-xx-xx-其他综合收益”，需承担投资损失的，在继续确认投资损失时，借记“其他综合收益”科目，贷记“长期应收款”科目，以其他实质上构成对合营及联营企业净投资的“长期应收款”等的账面价值减记至零为限；除按照以上步骤已确认的损失外，按照投资合同或协议约定将承担的损失，确认为预计负债，借记“其他综合收益”科目，贷记“预计负债”科目。如果合营及联营企业以后其他综合收益增加净额的，如有未确认投资损失的，应先弥补未确认的投资损失，弥补损失后仍有余额的，投资方应按顺序分别减记已确认的预计负债、恢复其他长期权益及长期股权投资的账面价值，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“其他综合收益”科目。

3．合营及联营企业宣告分派利润或现金股利时，投资方按照持股比例计算应分得的部分，冲减长期股权投资账面价值，借记“应收股利”科目，贷记“长期股权投资-权益法-xx-损益调整”科目。

合营及联营企业分派的股票股利，投资方不作账务处理，但应于除权日注明所增加的股数，以反映股份的变化情况。

3.投资方对于合营及联营企业除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动时，借记“长期股权投资-权益法-xx-其他权益变动”科目，贷记“资本公积-被投资单位其他权益变动”科目。

5．投资方持股比例增加但仍采用权益法核算的处理

投资方因增加投资等原因对被投资单位的持股比例增加，但被投资单位仍然是投资方的联营企业或合营企业时，投资方应当按照新的持股比例对股权投资继续采用权益法进行核算。在新增投资日，如果新增投资成本大于按新增持股比例计算的被投资单位可辨认净资产于新增投资日的公允价值份额，不调整长期股权投资成本；如果新增投资成本小于按新增持股比例计算的被投资单位可辨认净资产于新增投资日的公允价值份额，应按该差额，调整长期股权投资成本和营业外收入。进行上述调整时，应当综合考虑与原持有投资和追加投资相关的商誉或计入损益的金额。

（二）对合营及联营企业投资的处置

1．全部处置对合营及联营企业的投资

公司决定将所持有的对合营及联营企业的股权全部对外出售时，应结转长期股权投资的账面价值，出售所得价款与处置长期股权投资账面价值之间的差额，应确认为处置损益，借记“投资收益”、“长期股权投资减值准备”科目，贷记“长期股权投资”科目。对原能重分计入损益的其他综合收益，以及原确认的其他所有者权益变动部分，转入处置当期投资收益，借记或贷记“其他综合收益-权益法能重分计入损益部分”、“资本公积-被投资单位其他权益变动”科目，贷记或借记“投资收益”科目。

2．部分处置对合营及联营企业的投资仍具有重大影响或共同控制的

公司决定将所持有的对合营及联营企业的股权部分对外出售但仍具有重大影响时，应结转与所售股权相对应的长期股权投资的账面价值，出售所得价款与处置长期股权投资账面价值之间的差额，应确认为处置损益。对应处置部分，对能重分计入损益的其他综合收益，以及原确认的其他所有者权益变动，按相应股权处置比例确认转入当期损益，借记或贷记“其他综合收益-权益法能重分计入损益部分”、“资本公积-被投资单位其他权益变动”等科目，贷记或借记“投资收益”科目。

3．部分处置对合营及联营企业的投资致使不再具有重大影响的

因处置部分股权投资等原因对合营及联营企业不再具有重大影响的，处置部分股权投资按照收到的处置价款与对应的账面价值之间的差额确认为投资收益，借记“银行存款”等科目，按应结转的长期股权投资贷记“长期股权投资-权益法”科目，差额贷记或借记“投资收益-处置合营企业投资收益”、“投资收益-处置联营企业投资收益”科目。

处置后的剩余股权应当改按照本办法第四章“金融资产与金融负债”核算，在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值与账面价值的差额计入当期损益，如确认为交易性金融资产，借记或贷记“交易性金融资产”科目，贷记或借记“投资收益”科目，如指定为其他权益工具投资，借记或贷记“其他权益工具投资-成本”科目，贷记或借记“投资收益”科目；将剩余股权投资账面价值转入金融资产，如确认为交易性金融资产，借记或贷记“交易性金融资产”科目，贷记或借记“长期股权投资-权益法”科目，如指定为其他权益工具投资，借记或贷记“其他权益工具投资-成本”科目，贷记或借记“长期股权投资-权益法”科目。

对原股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益，以及原确认的其他所有者权益变动，对能重分计入损益的其他综合收益，以及原确认的其他所有者权益变动，按相应股权处置比例确认转入当期损益，借记或贷记“其他综合收益

-权益法能重分计入损益部分”、“资本公积-被投资单位其他权益变动”等科目，贷记或借记“投资收益”科目。

第四节　吸收合并的会计处理

一、同一控制吸收合并的会计处理

1．在合并日，合并方应该确认所取得的资产和负债，应当按照被合并方相关资产、负债在最终控制方合并财务报表中的账面价值入账。合并前合并方与被合并方采用不同会计政策的，基于重要性原则按照合并方会计政策对被合并方有关资产、负债账面价值进行调整，以调整后的账面价值入账。

2．合并差额的处理。合并方在确认合并中取得的被合并方的资产和负债后，以发行权益性证券方式进行的该类合并，所确认的净资产入账价值与发行股份面值总额的差额，应记入资本公积（资本或股本溢价），资本公积（资本或股本溢价）的余额不足冲减的，相应依次冲减未分配利润和盈余公积。以支付现金、非现金资产方式进行的该类合并，所确认的净资产入账价值与支付的现金、非现金资产账面价值的差额，相应调整资本公积（资本或股本溢价），资本公积（资本或股本溢价）的余额不足冲减的，依次应冲减盈余公积和未分配利润。

3．同一控制下的吸收合并，在编制比较报表时，应区别不同的情况：

（1）如果合并方在合并当期期末，仅需要编制个别财务报表，不需要编制合并财务报表的，无需对以前期间已经编制的比较报表进行调整；

（2）合并方在合并当期期末需要编制合并财务报表的，应将吸收合并取得的被合并方前期有关财务状况、经营成果及现金流量等并入合并方前期合并财务报表。

前期比较财务报表的具体编制原则比照同一控制下控股合并比较财务报表的编制原则。

二、非同一控制吸收合并的会计处理

非同一控制下的吸收合并，购买方购买日应当将合并中取得的符合确认条件的各项可辨认资产、负债，按其公允价值确认为购买方的资产、负债；购买方作为合并对价的有关非货币性资产在购买日的公允价值与其账面价值之间的差额，应作为资产处置损益计入合并当期的利润表；确定的企业合并成本与所取得的被购买方可辨认净资产公允价值之间的差额，若为借方差额，应确认为商誉，若为贷方差额，应计入合并当期的营业外收入。

第五节　反向购买的会计处理

非同一控制下的企业合并，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。但某些企业合并中，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，该类企业合并通常称为“反向购买”。

一、企业合并成本

反向购买中，法律上的子公司（购买方）的企业合并成本是指其如果以发行权益性证券的方式为获取在合并后报告主体的股权比例，应向法律上母公司（被购买方）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性余额应当反映的是法律上子公司在合并前的留存收益和其他权益余额；

3．合并财务报表中的权益性工具的金额应当反映法律上子公司合并前发行在外的股份面值以及假定在确定该项企业合并成本过程中新发行的权益性工具的金额。但是在合并财务报表中的权益结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，企业合并成本大于合并中取得的法律上母公司（被购买方）可辨认净资产公允价值的份额体现为商誉，小于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及损益，不应作为少数股东权益列示。

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，应当遵从本章新

增子公司的会计处理的有关规定。

第六节　长期股权投资及商誉减值

一、长期股权投资的减值

（一）长期股权投资减值迹象的判断

实务中，长期股权投资可以根据下列迹象判断是否应当计提减值准备：

1．影响被投资单位经营的政治或法律环境的变化，如税收、贸易等法规的颁布或修订，可能导致被投资单位出现巨额亏损；

2．被投资单位所供应的商品或提供的劳务因产品过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化，从而导致被投资单位财务状况发生严重恶化；

3．被投资单位所在行业的生产技术等发生重大变化，被投资单位已失去竞争能力，从而导致财务状况发生严重恶化，如进行清理整顿、破产、清算等；

4．该项投资的市价发生严重或非暂时性下跌；

5.有证据表明该项投资实质上已经不能再给企业带来经济利益的其他情形。

以上情形，导致长期股权投资的账面价值高于应享有被投资单位所有者权益份额的，按照长期股权投资的账面价值高于可收回金额的差额计提减值准备。计提的减值准备以长期股权投资的价值减记至零为限。长期股权投资减值准备一经计提，不得转回。

子公司存在上述情形，进入破产清算或清理整顿程序的，母公司应按照上述判断标准对子公司的长期股权投资计提减值准备。

（二）账务处理

1．资产负债表日，长期股权投资发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失-长期股权投资减值损失”科目，贷记“长期股权投资减值准备”科目。

2．处置长期股权投资时，应同时结转已计提的长期股权投资减值准备，借记“银行存款”、“长期股权投资减值准备”等科目，贷记“长期股权投资”科目，借记或贷记“投资收益”科目。

二、商誉的减值

（一）一般规定

1．商誉在确认后，持有期间不要求摊销，每一年会计年末，公司应当按照规定对其进行减值测试。

2．由于商誉难以独立产生现金流量，应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。为了进行资产减值测试，因企业合并形成的商誉的账面价值，应当在购买日按照合理的方法分摊至相关的资产组；难以分摊至相关的资产组的，应当将其分摊至相关的资产组组合。这些相关的资产组或者资产组组合应当是能够从企业合并的协同效应中受益的资产组或者资产组组合，但不应当大于按照本办法第二十四章“财务报告”所确定的报告分部。

公司因重组等原因改变了其报告结构，从而影响到已分摊商誉的一个或者若干个资产组或者资产组组合构成的，应当按照合理的方法，将商誉重新分摊至受影响的资产组或者资产组组合。

公司在分摊商誉的账面价值时，应当依据相关的资产组或者资产组组合能够

从企业合并的协同效应中受益情况下进行分摊，在此基础上进行商誉减值测试。

对于已经分摊商誉的资产组或资产组组合，不论是否存在资产组或资产组组合可能发生减值的迹象，每年都应当通过比较包含商誉的资产组或资产组组合的账面价值与可收回金额进行减值测试。如存在减值迹象，应当按照下列步骤处理：

（1）对不包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，计算可收回金额，并与相关账面价值相比较，确认相应的减值损失；

（2）对包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，比较这些相关资产组或者资产组组合的账面价值（包括所分摊的商誉的账面价值部分）与其可收回金额，如相关资产组或者资产组组合的可收回金额低于其账面价值的，应当就其差额确认相应的减值损失；

（3）减值损失金额应当先抵减分摊至资产组或者资产组组合中商誉的账面价值，再根据资产组或者资产组组合中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。相关减值损失的处理顺序和方法与本节有关资产组减值损失的处理顺序和方法相一致。

公司进行商誉减值测试时，在确定商誉相关资产组或者资产组组合时，无论是采用资产的公允价值减去处置费用后的净额，还是资产预计未来现金流量现值，均不包括所得税影响，所预计的可回收金额为税前金额。为保持商誉相关资产组或者资产组组合可回收金额与账面价值的可比性，商誉相关资产组或者资产组组合账面价值不包含递延所得税负债的金额。

由于按照本办法第二十三章“合并财务报表”的有关规定，因企业合并所形成的商誉是母公司根据其在子公司所拥有的权益而确认的商誉，子公司中归属于少数股东的商誉并没有在合并财务报表中予以确认。因此，在对与商誉相关的资产组或者资产组组合进行减值测试时，由于其可收回金额的预计包括归属于少数股东的商誉价值部分，因此为了使减值测试建立在一致的基础上，公司应当调整资产组的账面价值，将归属于少数股东权益的商誉包括在内，然后根据调整后的资产组账面价值与其可收回金额进行比较，以确定资产组(包括商誉)是否发生了减值。上述资产组如发生减值的，应当首先抵减商誉的账面价值，但由于根据上述方法计算的商誉减值损失包括了应由少数股东权益承担的部分，而少数股东权益拥有的商誉价值及其减值损失都不在合并财务报表中反映，合并财务报表只反映归属于母公司的商誉减值损失，因此应当将商誉减值损失在可归属于母公司和少数股东权益部分之间按比例进行分摊，以确认归属于母公司的商誉减值损失。

商誉减值准备一经计提，不得转回。

（二）账务处理

资产负债表日，商誉发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失-商誉减值损失”科目，贷记“商誉减值准备”以及“持有待售资产减值准备”科目中持有待售的非流动资产和持有待售的处置组计提的商誉减值准备。其中，吸收合并产生的商誉减值在实际账套中处理，控股合并产生的商誉减值在合并抵销账套中处理。

第七节　子公司特殊业务处理

一、母公司直接控股的全资子公司改为分公司的会计处理

（一）原为非同一控制下企业合并取得的子公司改为分公司

1．原母公司（即子公司改为分公司后的总公司）应当对原子公司（即子公司改为分公司后的分公司）的相关资产、负债，按照原母公司自购买日所取得的该原子公司各项资产、负债的公允价值，以及购买日计算的递延所得税负债或递延所得税资产持续计算至改为分公司日的各项资产、负债的账面价值确认。

2．原母公司购买原子公司时产生的合并成本大于合并中取得的可辨认净资产公允价值份额的差额，应按照原母公司合并该原子公司的合并财务报表中商誉的账面价值转入原母公司的商誉；原母公司购买原子公司时产生的合并成本小于合并中取得的可辨认净资产公允价值份额的差额，仍计入留存收益。

3．原子公司提取但尚未使用的安全生产费或一般风险准备，按照购买日起开始持续计算至改为分公司日的原子公司安全生产费或一般风险准备的账面价值，转入原母公司的专项储备或一般风险准备。

4．原母公司应将购买日至改为分公司日原子公司实现的净损益，按购买日所取得的原子公司各项资产、负债公允价值为基础计算，转入原母公司留存收益，并且抵销原母子公司内部交易形成的未实现损益。

（二）原为同一控制下企业合并取得的子公司改为分公司

1．原母公司应当对原子公司的相关资产、负债，按照原母公司自合并日所取得的该原子公司各项资产、负债的账面价值，以及合并日计算的递延所得税负债或递延所得税资产持续计算至改为分公司日的各项资产、负债的账面价值确认。

2．原母公司在合并财务报表中确认的最终控制方收购原子公司时形成的商誉，按其在合并财务报表中的账面价值转入原母公司的商誉。

3．原子公司提取但尚未使用的安全生产费或一般风险准备，按照合并日原子公司安全生产费或一般风险准备账面价值持续计算至改为分公司日的账面价值，转入原母公司的专项储备或一般风险准备。

4．原母公司应将合并日至改为分公司日原子公司实现的净损益，按合并日所取得的原子公司各项资产、负债或账面价值为基础计算，转入原母公司留存收益，并且抵销原母子公司内部交易形成的未实现损益。

（三）原子公司实现的其他综合收益和权益法下核算的其他所有者权益变动等，应参照上述原则计算调整，并相应转入原母公司权益项下其他综合收益和资本公积等项目。

（四）原母公司对原子公司长期股权投资的账面价值与按上述原则将原子公司的各项资产、负债等转入原母公司后形成的差额，应调整资本公积（资本或股本溢价）；资本公积（资本或股本溢价）不足冲减的，调整留存收益。

（五）除上述情况外，原子公司改为分公司过程中，由于其他原因产生的各项资产、负债的入账价值与其计税基础不同所产生的暂时性差异，按照本办法第十四章“税费核算”的有关规定进行会计处理。

二、无偿划拨子公司具体会计处理

（一）适用范围

本内容所称的国有独资或全资企业，包括国有独资公司、非公司制国有独资企业、国有全资企业、事业单位投资设立的一人有限责任公司及其再投资设立的一人有限责任公司。

（二）无偿划拨子公司具体会计处理

国有独资或全资企业之间按有关规定无偿划拨子公司，导致对被划拨企业的控制权从划出企业转移到划入企业的，应当进行以下会计处理：

1．划入企业的会计处理

（1）个别财务报表

被划拨企业按照国有产权无偿划拨的有关规定开展审计等，上报国资监管部门作为无偿划拨依据的，划入企业在取得被划拨企业的控制权之日，编制个别财务报表时，应当根据国资监管部门批复的有关金额，借记“长期股权投资”科目，贷记“资本公积-资本（股本）溢价”科目（若批复明确作为资本金投入的，记入“实收资本”科目，下同）。

（2）合并财务报表

划入企业在取得被划拨企业的控制权后，编制合并财务报表，一般包括资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等：

①合并资产负债表。划入企业应当以被划拨企业经审计等确定，并经国资监管部门批复的资产和负债的账面价值，及其在被划拨企业控制权转移之前发生的变动为基础，对被划拨企业的资产负债表进行调整，调整后应享有的被划拨企业资产和负债之间的差额，计入资本公积（资本溢价）。

②合并利润表。划入企业编制取得被划拨企业的控制权当期的合并利润表时，应包含被划拨企业自国资监管部门批复的基准日起至控制权转移当期期末发生的净利润。

③合并现金流量表。划入企业编制取得被划拨企业的控制权当期的合并现金流量表时，应包含被划拨企业自国资监管部门批复的基准日起至控制权转移当期期末产生的现金流量。

④合并所有者权益变动表。划入企业编制当期的合并所有者权益变动表时，应包含被划拨企业自国资监管部门批复的基准日起至控制权转移当期期末的所有者权益变动情况。合并所有者权益变动表可以根据合并资产负债表和合并利润表编制。

2．划出企业的会计处理。

（1）个别财务报表

划出企业在丧失对被划拨企业的控制权之日，编制个别财务报表时，应当按照对被划拨企业的长期股权投资的账面价值，借记“资本公积-股本（资本）溢价” 科目（若批复明确冲减资本金的，应借记“实收资本（股本）”科目，下同），贷记“长期股权投资（被划拨企业）”科目；资本公积（资本溢价）不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

（2）合并财务报表

划出企业在丧失对被划拨企业的控制权之日，编制合并财务报表时，不应再将被划拨企业纳入合并财务报表范围，终止确认原在合并财务报表中反映的被划拨企业相关资产、负债、少数股东权益以及其他权益项目，相关差额冲减资本公积-股本（资本）溢价，资本公积-股本（资本）溢价不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。同时，划出企业与被划拨企业之间在控制权转移之前发生的未实现内部损益，应转入资本公积（资本溢价），资本公积（资本溢价）不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

三、破产清算的会计处理

（一）适用范围

本内容适用于经法院宣告破产处于破产清算期间的企业法人（以下简称破产企业）。经法院宣告破产处于破产清算期间的企业不纳入合并范围。

（二）编制基础和计量属性

1．破产企业会计确认、计量和报告以非持续经营为前提。

2．企业经法院宣告破产的，应当按照法院或债权人会议要求的时点（包括破产宣告日、债权人会议确定的编报日、破产终结申请日等，以下简称（破产报表日）编制清算财务报表，并由破产管理人签章。

3．破产企业在破产清算期间的资产应当以破产资产清算净值计量。这里所称的资产，是指破产法规定的债务人（破产企业）财产。

破产资产清算净值，是指在破产清算的特定环境下和规定时限内，最可能的变现价值扣除相关的处置税费后的净额。最可能的变现价值应当为公开拍卖的变现价值，但是债权人会议另有决议或国家规定不能拍卖或限制转让的资产除外；债权人会议另有决议的，最可能的变现价值应当为其决议的处置方式下的变现价值；按照国家规定不能拍卖或限制转让的，应当将按照国家规定的方式处理后的所得作为变现价值。

4．破产企业在破产清算期间的负债应当以破产债务清偿价值计量。

破产债务清偿价值，是指在不考虑破产企业的实际清偿能力和折现等因素的情况下，破产企业按照相关法律规定或合同约定应当偿付的金额。

（三）确认和计量

1．破产企业被法院宣告破产的，应当按照破产资产清算净值对破产宣告日的资产进行初始确认计量；按照破产债务清偿价值对破产宣告日的负债进行初始确认计量；相关差额直接计入清算净值。

2．破产企业在破产清算期间的资产，应当按照破产资产清算净值进行后续计量，负债按照破产债务清偿价值进行后续计量。破产企业应当按照破产报表日的破产资产清算净值和破产债务清偿价值，对资产和负债的账面价值分别进行调整，差额计入清算损益。

3．破产清算期间发生资产处置的，破产企业应当终止确认相关被处置资产，并将处置所得金额与被处置资产的账面价值的差额扣除直接相关的处置费用后，计入清算损益。

破产清算期间发生债务清偿的，破产企业应当按照偿付金额，终止确认相应部分的负债。在偿付义务完全解除时，破产企业应当终止确认该负债的剩余账面价值，同时确认清算损益。

4．破产清算期间发生各项费用、取得各项收益应当直接计入清算损益。

5．在破产清算期间，破产企业按照税法规定需缴纳企业所得税的，应当计算所得税费用，并将其计入清算损益。所得税费用应当仅反映破产企业当期应交的所得税。

6．破产企业因盘盈、追回等方式在破产清算期间取得的资产，应当按照取得时的破产资产清算净值进行初始确认计量，初始确认计量的账面价值与取得该资产的成本之间存在差额的，该差额应当计入清算损益。

7．破产企业在破产清算期间新承担的债务，应当按照破产债务清偿价值进行初始确认计量，并计入清算损益。

第七章 在建工程及工程物资

第一节 概 述

工程建设核算主要为了正确归集和计算建设项目成本，依据已经批准的项目概算所列单项工程或单位工程为对象，按照工程费用项目划分进行会计核算，准确及时地反映各项工程成本实际支出。

一、基本概念

1．工程物资

工程物资，是指为基建工程、技改工程及其他工程准备的各种物资，包括为工程准备的设备、材料，基本建设期间根据项目概算购入为生产准备的工具及器具等。工程物资按照采购模式分为自购物资和集中采购物资。

2．基建、技改及其他工程

基建工程是指对构成项目的基础设施、工艺系统及附属系统进行施工安装调试，使之具备生产功能而进行的基本建设工程。

技改工程，是指利用成熟、先进、适用的技术、设备、工艺和材料等，对现有生产设备、设施及相关辅助设施等资产进行更新、完善和配套，以提高其安全性、可靠性、经济性和满足智能化、节能、环保等要求的工程。

其他工程是指除基建、技改工程外的其他工程建设项目。

法人单位间委托代建工程、帮扶援建工程，按照“谁投资、谁核算”原则进行会计处理。

3．受托内部代建项目

受托内部代建项目是指国网总部委托各省公司代建电网基建项目、技改项目等，以及分部、省公司之间委托代建项目。

4．受托外部代建项目

受托外部代建项目是指各级单位代建公司系统外部单位的工程，主要是政府工程、业扩工程，以及小区配套、负控装置改造、线路迁改等工程。

5．减值准备

减值准备包括在建工程减值准备和工程物资减值准备。

工程物资及在建工程由于市价持续下跌、技术陈旧、损坏、长期闲置或其他经济原因，导致工程物资及在建工程的可收回金额低于其账面价值时，即表明资产发生了减值，公司应当确认资产减值损失，并把工程物资及在建工程的账面价值减记至可收回金额。

二、一般规定

（一）工程物资

1．为在建工程项目准备的各种物资，应当按照实际支付的买价、运输费、保险费等相关费用作为实际成本，并按照各种专项物资的种类进行明细核算。

2．工程物资应分别按照物资类别和项目属性进行分类，并落实具体项目，物资采购合同和清单、验收入库单、调拨配送单、出库单、移库单、退库单都应注明物资类别和项目属性，并保持一致，物资类别或项目属性发生变更时，需求

单位应及时办理变更手续。

3．工程完工后剩余的工程物资转作库存材料的，按其实际成本进行结转。

4．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。

（二）自建工程项目

1．项目前期费处理

对项目立项前发生的可行性研究设计、土地预审、环境影响评价等前期费用，先在“其他应收款”科目归集，项目核准立项后应及时结转计入工程成本，对没有核准立项项目或已核准立项又被取消的建设项目，前期费结转计入损益。

2．工程成本的确定

在建工程应当按照实际发生的支出确定其工程成本，并单独核算。

（1）公司自建工程项目，按照直接材料、直接人工、直接机械使用费等，作为入账价值；公司的出包工程，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。

（2）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。工程达到预定可使用状态前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，销售时，按实际销售收入扣除应交税费后冲减工程成本。

（3）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；如为非正常原因造成的报废或毁损，或在建工程项目整体报废或毁损，应将其净损失直接计入当期营业外支出。

（4）工程发生的可资本化的借款费用按借款费用资本化的有关规定进行计算，计入工程成本。

3．工程完工结转资产

在建工程达到预定可使用状态，但尚未办理竣工决算的，应当自达到预定可使用状态之日起，根据工程概预算、造价或者工程实际成本等，按估计的价值转入固定资产，并计提折旧。待办理完竣工决算手续后再作调整，但不需要调整原已计提的折旧额。

购建固定资产达到预定可使用状态，是指资产已达到购买方或建造方预定的可使用状态。

具体可从以下几个方面进行判断：

（1）固定资产的实体建造（包括安装）工作已经全部完成或者实质上已经完成；

（2）购建的固定资产与设计要求或合同规定或者生产要求相符或基本相符，即使有极个别与设计或合同要求不相符的地方，也不影响其正常使用；

（3）继续发生在所购建固定资产上的支出金额很少或几乎不再发生。

如果购建固定资产需要试生产或试运行，则在试生产结果表明资产能够正常生产出合格产品时，或试运行结果表明能够正常运行或营业时，应当认为资产已经达到预定可使用状态。

（三）受托内部代建项目

1．受托代建总部电网基建项目

受托代建电网基建项目涉及公司总部，国网直流和交流公司等支撑单位，国网信通、物资公司和受托省公司等受托方。

公司总部是电网基建项目投资主体，行使出资人职责，包括创建项目；审核受托方提报的项目实施进度、资金预算申请，筹措和拨付建设资金，办理增值税进项税抵扣，与受托方清算建设资金；组织编制工程竣工决算，办理固定资产转资等。

国网直流、交流公司等支撑单位配合国网特高压部、财务部，支撑总部投资特高压工程财务管理，除按照建设管理纲要执行部分合同外，配合总部跟踪督导各受托单位开展成本核算、资金支付。

国网信通、物资公司和受托省公司等受托方是电网基建项目实施主体，负责项目全过程实施工作，按照建设管理纲要分工开展物资采购、工程施工、技术服务等；在国网直流、交流公司和跨区电网资产运营管理中心指导下，在总部受托代建账套开展工程成本核算、对外资金支付、编制竣工决算等。

2．受托代建总部技改项目

受托代建技改项目涉及公司总部，跨区电网资产运营管理中心等支撑单位，受托省公司和科研单位等受托方。公司总部与受托方以合同形式明确委托技改项目名称、发票开具抬头等信息，规范总部委托技改项目管理。受托方负责委托技改项目具体实施工作，开展招标采购、工程施工、对外资金支付、上划增值税、工程成本核算和竣工决算编制等。

公司总部委托省公司零购项目的财务管理，分部、省公司之间委托技改（零购）项目的财务管理参照公司总部委托技改项目管理。

（四）受托外部代建项目

1．受托外部代建项目应视同自建工程管理，按受托项目分别核算。

2．受托外部代建工程完工后，按照资产移交协议移交受托单位的，受托单位增加固定资产、无形资产和资本公积；按照相关委托代建协议资产需移交委托方的，受托单位应转销在建工程。

（五）减值准备

本节减值准备的一般规定适用范围为自建及受托内部代建工程。

1．公司应当定期或至少于每年年度终了，对工程物资及在建工程进行全面检查。对存在减值迹象的资产，应进行减值测试，估计资产的可收回金额。在取得工程物资及在建工程减值的相关证据，按规定程序批准后，计提资产减值准备。

2．公司计提的工程物资减值准备、在建工程减值准备一经确认，在以后会计期间不得转回。

3．实行资产管理目标责任制，建立资产损失责任追究制度和账销案存管理制度，对已核销的各项资产实行归口管理。对已经核销的资产损失应当组织力量积极清理和追索，避免资产流失。

4．公司计提工程物资及在建工程减值准备、核销资产损失，应由资产管理相关部门牵头，公司财务、物资、基建等相关部门共同配合，进行审核和鉴定。

第二节　工程物资

一、会计科目设置

公司应设置“工程物资”科目，核算为工程准备的各种物资的实际成本。“工程物资”科目应按单项工程进行辅助核算，应设置“专用材料”、“专用设备”、“为生产准备的工器具”、“采购保管费”、“其他”等明细科目，进行明细核算。

二、主要账务处理

（一）工程物资购入核算

1．自购工程物资核算

（1）物资办理入库时借记“工程物资-专用材料/专用设备”科目，贷记“应付账款-应付暂估款”科目。

（2）发票校验

财务人员依据发票、入库单、采购订单和合同等对已录入的发票信息进行校验，确认信息无误后，借记“应付账款-应付暂估款”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

如果通过发票校验的应付款项存在预付账款，财务人员应进行清账处理。借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“预付账款-往来统驭”科目。

（3）按合同约定付款

按照合同进行付款时，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目。

（4）按合同约定支付预付款时，借记“预付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目。

（5）按合同规定预留质保金时，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

（6）采购保管费的分配及核算

采购保管费包括为工程物资的采购、验收、保管和收发设备材料所发生的各种费用，如采购人员工资、工资附加费、办公费、差旅及交通费以及检验试验费、材料盘亏及毁损（减盘盈）等。发生采购保管费时，能分清的直接计入所购设备、材料的购入价，分不清的计入“工程物资-采购保管费”科目，借记“工程物资-采购保管费”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款”、“银行存款”等科目。

采购保管费必须于月末分配计入设备、材料的实际成本。

$$\text{分配率} = \frac{\text{本月发生的采购保管费}}{\text{月初库存设备、材料的余额} + \text{本月购入的设备、材料的买价}} \times 100\%$$

某设备、材料应分配的采保费=某项设备、材料的买价×分配率

分配采购保管费时，借记“工程物资-专用材料/专用设备”科目，贷记“工程物资-采购保管费”科目。

2．工程物资加工业务核算

（1）发出委托加工工程物资时，借记“委托加工物资”科目，贷记“工程物资-专用材料/专用设备”科目。

（2）支付委托加工物资的加工费和运杂费时，借记“委托加工物资”科目，按照专用发票上注明的可抵扣增值税额，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“银行存款”科目。

（3）加工剩余材料退回仓库并经验收时，借记“工程物资-专用材料”科目，贷记“委托加工物资”科目。

（4）委托加工工程物资加工完成并验收入库时，借记“工程物资-专用设备/专用材料”科目，贷记“委托加工物资”科目。

3．工程物资集中采购核算

（1）内部单位统谈统签统付采购模式下的账务处理

1）物资入库，按存货的采购成本和物资服务成本（招投标费、采保费等），进行三方记账：

物资使用单位作收货确认，借记“工程物资”科目，贷记“内部往来”科目。

内部负责统谈统签统付的物资采购单位，借记“内部往来”科目，贷记“应付账款-应付暂估款”科目。

法人单位的本部同时进行账务处理，借记“内部往来”科目，贷记“过渡科目-物资集中采购”科目；同时，借记“过渡科目-物资集中采购”科目，贷记“内部往来”科目。

2）发票校验，物资采购单位借记“应付账款-应付暂估款”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

3）支付物资采购款，一般分法人单位本部直接付款或由法人单位本部拨付资金给内部负责统谈统签统付的物资采购单位进行付款两种方式。

①法人单位本部直接付款

物资采购单位按照资金支付进度将债务上划法人单位本部，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“内部往来”科目。法人单位本部划入债务，借记“内部往来”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。本部支付物资款，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”等科目。

物资采购单位债务不上划，法人单位本部付款，借记“过渡科目-银行存款中间科目（现金流量辅助核算）”科目，贷记“银行存款”科目。物资采购单位，同时借记“应付账款-往来统驭”、“预付账款-往来统驭”科目，贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量辅助核算）、“应付账款-往来统驭”等科目。过渡科目定期结转时，物资采购单位借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量辅助核算）科目，贷记“内部往来”科目；法人单位本部借记“内部往来”科目，贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量辅助核算）科目。

②内部负责统谈统签统付的物资采购单位付款

法人单位本部拨付采购资金，借记“内部往来”科目，贷记“银行存款”科目。

物资采购单位收到款项，借记“银行存款”科目，贷记“内部往来”科目。

物资采购单位支付预付物资款，借记“预付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目。

物资采购单位支付采购款及清账，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“预付账款-往来统驭”、“银行存款”、“应付账款-往来统驭”等科目。

（2）内部单位统谈需求单位自签自付采购模式下的账务处理

1）物资入库，物资需求单位按存货的采购成本和物资服务成本（招投标费、

采保费等），借记“原材料”等科目，贷记“应付账款-应付暂估款”科目。

2）发票校验，物资需求单位借记“应付账款-应付暂估款”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

3）物资需求单位支付物资采购款，借记“应付账款-往来统驭”、“预付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目。

（二）工程物资发出的核算

1.基建工程将需要安装的设备交付安装时，借记“在建工程-基建工程支出”科目，贷记“工程物资-专用设备”科目。

2.基建工程领用专用材料时，借记“在建工程-基建工程支出”科目，贷记“工程物资-专用材料”科目。

3.基建工程中将为生产准备的工具及器具交付使用时，借记“在建工程-基建工程支出”科目，贷记“工程物资-为生产准备的工器具”科目，同时借记“固定资产”、“低值易耗品”科目，贷记“在建工程-基建工程支出”科目。

4.技改工程将需要安装的设备交付安装时，借记“在建工程-技改工程支出”科目，贷记“工程物资-专用设备”科目。

5.技改工程领用专用材料时，借记“在建工程-技改工程支出”科目，贷记“工程物资-专用材料”科目。

（三）工程完工后，剩余工程物资处置

1.未出库工程物资处理

工程完工后剩余的工程物资，如转作公司存货的，按原材料的实际成本或计划成本，借记“原材料”科目，按转入存货的剩余工程物资的账面余额，贷记“工程物资”科目，按照计划成本结转的差额计入“存货成本差异-原材料”科目。

如工程完工后剩余的工程物资对外出售的，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目；同时结转已售工程物资的成本，借记“其他业务成本”等科目，贷记“工程物资”科目。

2.已出库工程物资退库处理

已出库工程物资未使用进行退库处理的，按照工程物资退库量将原出库账务处理红字冲回。借记“在建工程-基建工程支出/技改工程支出（建筑工程或安装工程）”科目（红字），贷记“工程物资-专用材料/专用设备”等科目（红字）。

（四）工程物资清查盘盈、盘亏

1.盘盈

工程物资期末盘点实存数量多于账面数量的，应查清原因，属于以前年度差错产生的部分，按会计差错调整进行处理，具体账务处理按照本办法第二十章“会计调整”的相关规定。其他部分按重置成本计量，借记“工程物资-专用设备/专用材料”科目，工程项目尚未完工的，按原购入时拟用工程项目或按领用比例分别贷记“在建工程-基建工程支出”和“在建工程-技改工程支出”科目；工程已完并办理了决算的，贷记“待处理财产损溢”科目，待批准后转入“营业外收入-盘盈利得”科目。

2.盘亏或毁损

工程物资盘亏和毁损，在报经批准后：

（1）对于可用的残料价值，向保险公司索回的保险赔款，以及应追索的过失人赔款等，借记“原材料”、“其他应收款”等科目，贷记“工程物资-专用设备/专用材料”科目。

（2）处理工程物资净损失时，工程尚未完工的，借记“在建工程”各明细科目，贷记“工程物资-专用设备/专用材料”科目。工程已完并办理了决算的，借记“待处理财产损溢”科目，贷记“工程物资-专用材料/专用设备”科目，待批准后转入“营业外支出-盘亏损失”科目。

（五）废旧物资处置的核算

废旧物资处置实行“统一管理、合理利用、集中处置”的原则。废旧物资处置由物资使用部门或仓库提出物资报废申请，技术主管部门进行技术鉴定，确定处置方式，物资管理部门根据确定的处置方式，按照批准的报废申请，集中处置废旧物资。

废旧物资处置模式由各级单位自行处置和公司所属物资分公司集中处置两种模式。

1．废旧物资自行处置

发生处置费用时，借记“待处理财产损溢”等科目，贷记“银行存款”科目；收到处置收入时，借记“银行存款”科目，贷记“待处理财产损溢”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目；报废处置净损失转营业外支出，借记“营业外支出-资产毁损及报废损失”科目，贷记“待处理财产损溢-待处理非流动资产损溢”等科目。报废处置净收益结转营业外收入，借记“待处理财产损溢-待处理非流动资产损溢”等科目，贷记“营业外收入”科目。

2．物资分公司集中处置

（1）模式一：物资分公司将处置收入转各废旧物资处置单位

物资分公司发生处置费用时，借记“待处理财产损溢”科目，贷记“银行存款”科目；收到处置款时，借记“银行存款”科目，贷记“待处理财产损溢”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目。

物资分公司将处置收入扣减处置费用后的净额结转各废旧物资处置单位时，物资分公司借记“待处理财产损溢”等科目，贷记“内部往来”科目；废旧物资处置单位借记“内部往来”科目，贷记“待处理财产损溢”等科目；上级单位借记“内部往来”科目，贷记“内部往来”科目。上述三方应同时进行账务处理。

废旧物资处置单位根据处置净损益情况分别进行账务处理，报废处置净损失结转营业外支出，借记“营业外支出-资产毁损及报废损失”科目，贷记“待处理财产损溢-待处理非流动资产损溢”等科目。报废处置净收益结转营业外收入，借记“待处理财产损溢-待处理非流动资产损溢”等科目，贷记“营业外收入”科目。

月末物资分公司将废旧物资处置销项税额上转上级单位。

（2）模式二：物资分公司将处置收入上转上级单位

各资产处置单位将集中处置废旧物资相关的待处理财产损溢、固定资产清理余额上转公司本部，各资产处置单位借记“内部往来”科目，贷记“待处理财产损溢”等科目。上级单位同步做账，借记“待处理财产损溢”等科目，贷记“内部往来”科目。

物资分公司发生处置费用时，借记“待处理财产损溢”科目，贷记“银行存款”科目；收到处置款时，借记“银行存款”科目，贷记“待处理财产损溢”、“固定资产清理”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目。物资分公司将处置收入上划上级单位，借记“待处理财产损溢”等科目，贷记“内部往来”科目。上级单位同步做账，借记“内部往来”科目，贷记“待处理财产损溢”科目。

上级单位根据处置净损益情况分别处理，报废处置净损失结转营业外支出，借记“营业外支出-资产毁损及报废损失”科目，贷记“待处理财产损溢-待处理非流动资产损溢”等科目。报废处置净收益结转营业外收入，借记“待处理财产损溢-待处理非流动资产损溢”等科目，贷记“营业外收入”科目。

月末物资分公司将废旧物资处置销项税额上转上级单位。

第三节　自建基建工程和技改工程

一、会计科目设置

公司应设置“在建工程”科目，“在建工程”科目应按单项工程进行辅助核算。本科目主要核算公司基建、技术改造等在建工程发生的各项支出以及项目完工转出时转增固定资产、其他资产的金额，本科目应设置“基建工程支出”、“技改工程支出”、“其他工程支出”及“转出”二级明细科目，进行明细核算。

二、主要账务处理

（一）工程前期费的核算

建设项目前期费是指在项目可行性研究评价阶段至项目核准批复之前，与项目前期工作有直接关系的专题报告编制、评审等相关工作环节所发生的可行性研究费、地质条件调查评估费、勘察设计费、研究试验费、前期工作的标底编制及招标管理费、概算审查费、咨询评审费、技术图书资料费等。

1．对项目核准前发生的各项建设前期费用时，应通过“其他应收款-资产统驭”科目进行归集，借记“其他应收款-资产统驭”科目，贷记“应付账款-应付暂估款”科目。发票管理部门根据合同乙方单位开具的发票进行发票校验，借记“应付账款-应付暂估款”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目；贷记“应付账款-往来统驭”科目。财务部门对外付款，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”等科目。

2．对批准建设的项目，其建设前期费用应列入批准的项目概算内。月末，财务部门根据合同执行部门提供的“项目批准立项文件”和“前期费用分摊表”按照相关规定计入项目建设成本，借记“在建工程”科目，贷记“其他应收款-资产统驭”科目，未分摊的工程前期费用在月末形成“其他应收款”科目余额结转下月。

3．对没有被批准或批准后又被取消的建设项目，财务部门根据合同执行部门提供的建设项目未批准立项证明材料将发生的前期费用计入当期损益，借记“营业外支出-其他”或“生产成本”科目，贷记“其他应收款-资产统驭””科目。

（二）建筑、安装工程支出的核算

建筑工程是指构成建设项目的各类建筑物、构筑物等设施工程。

安装工程是指构成生产工艺系统的各类设备、管道、线缆及其辅助装置的组合、装配及调试工程。

1．预付工程款

发生预付工程款时，借记“预付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”等科目。

2．工程进度款

根据审核完毕的“工程进度报表”与施工单位开具的发票一同作为完成投资计列工程成本的依据进行服务确认，借记“在建工程-基建工程支出/技改工程支出/其他工程支出”科目，贷记“应付账款-应付暂估款”科目。

根据施工单位开具的发票进行发票校验，借记“应付账款-应付暂估款”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

财务部门根据合同执行部门提供的“工程价款结算表”和“合同付款申请单”审核所支付的工程价款是否准确，预付款的扣回和质保金的扣留是否正确，作为支付工程价款的依据，并按工程进度、预付款项和质保金比例分别结转预付工程款和预留质保金，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“预付账款-往来统驭”、“银行存款”、“应付账款-往来统驭”等科目。施工企业如为关联单位，双方账务处理应保持一致。

3．工程质保金

支付质保金时，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”等科目。

4．领用工程材料物资或原材料

工程项目领用材料物资或原材料时，借记“在建工程”、“存货成本差异”科目，贷记“工程物资-专用材料”、“存货成本差异”等科目。

（三）设备购置费的核算

设备购置费是指电网工程中，购置组成工艺流程的各种设备，并将设备运至施工现场指定位置所支出的设备费、运杂费用和相关税费。设备费是指按照出场价格（或交货价格）购买设备所支付的费用（包括安装费）。运杂费是指设备自生产厂家（或指定交货地点）运至施工现场指定位置所发生的费用，包括设备的上、下站费，运输费，运输保险费，以及采购保管费。相关税费包括关税及商检费等。

1．工程采购的设备交付安装时，借记“在建工程”科目，贷记“工程物资-专用设备”科目。

2．工程采购设备过程中发生的运杂费，根据合同和发票结转工程成本，借记“在建工程”科目，贷记“工程物资-专用设备”科目。发生的商检费、关税及进口增值税，根据物资管理部门提供的商检证明及完税证明，借记“在建工程”科目，贷记“工程物资-专用设备”科目。

（四）其他费用支出的核算

其他费用是指为完成工程项目建设所必须的不属于建筑工程费、安装工程费、设备购置费的其他相关费用，主要包括：建设场地征用及清理费、项目建设管理费、项目建设技术服务费、分系统调试及整套启动试运费、生产准备费、大件运输措施费、基本预备费、动态费用等。

1．建筑场地征用及清理费是指为获得工程建设所必需的场地建设而发生的有关费用，包括土地征用费、施工场地租用费、迁移补偿费、余物清理费、送电线路走廊施工赔偿费、通信设施防送电线路干扰措施费等。

费用发生时，合同执行部门根据合同和发票进行服务确认，借记“在建工程”等科目，贷记“应付账款-应付暂估款”科目。发票管理部门根据发票进行发票校验，借记“应付账款-应付暂估款”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。财务部门根据合同执行部门提供的服务合同及签字审批完毕的“合同付款申请单”对外付款，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”等科目。

公司以支付土地使用权出让金方式取得的土地使用权，为保证在建工程支出完整性，按概算控制工程成本，费用发生时先计入在建工程成本，借记 “在建工程”科目归集，贷记“应交税费-应交城镇土地使用税”，然后由在建工程贷方转出，转入“无形资产-土地使用权”科目核算。

2．项目建设管理费是指建设项目经国家行政主管部门审核后，自项目法人筹建至竣工验收合格并移交生产的合理建设期内对工程进行组织、管理、协调、监督等工作所发生的费用。项目建设管理费包括项目法人管理费、招标费、工程监理费、设备监造费、工程保险费、工程结算审核费等。

费用发生时，合同执行部门根据合同和发票进行服务确认，借记“在建工程”等科目，贷记“应付账款-应付暂估款”科目。发票管理部门根据发票进行发票校验，借记“应付账款-应付暂估款”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。财务部门根据合同执行部门提供的服务合同及签字审批完毕的“合同付款申请单”对外付款，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”等科目。

项目法人机构开办费中购置的办公用固定资产，费用发生时先计入在建工程成本，再转入固定资产明细科目核算，发生的办公费、差旅费、印花税、折旧费用等，以及与工程有关的其他各项管理费，借记“在建工程”、“应交税费”明细科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“累计折旧”等科目。

3．项目建设技术服务费是指为了工程建设提供技术服务和技术支持所发生的费用，包括项目前期工作费、知识产权转让与研究试验费、勘察设计费、设计文件评审费、项目后评价费、工程建设监督检测费、电力建设标准编制管理费、电力工程定额编制管理费等。

费用发生时，合同执行部门根据合同和发票进行服务确认，借记“在建工程”等科目，贷记“应付账款-应付暂估款”科目。发票管理部门根据发票进行发票校验，借记“应付账款-应付暂估款”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。财务部门根据合同执行部门提供的服务合同及签字审批完毕的“合同付款申请单”对外付款，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”等科目。

4．生产准备费是指为保证工程竣工验收合格后能够正常投产运行提供技术保证和资源配备所发生的费用。生产准备费包括工器具及办公家具购置费、生产职工培训及提前进场费等。

生产运行单位根据相关规定使用生产准备费归集成本费用，费用发生完毕后将生产准备费结转项目建设单位，建设单位根据生产运行单位编制的生产准备费决算资料结转生产准备费计入在建工程成本，借记“在建工程”等科目，贷记“其他应收款”、“银行存款”等科目。

5．大件运输措施费是指超限的大型电力设备在运输过程中发生的路、桥加固、改造，以及障碍物迁移等措施费用。大件运输措施费发生时，合同执行部门根据合同和发票进行服务确认，借记“在建工程”科目，贷记“应付账款-应付暂估款”科目。发票管理部门根据发票进行发票校验，借记“应付账款-应付暂估款”科目，“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。财务部门根据合同执行部门提供的服务合同及签字审批完毕的“合同付款申请单”对外付款，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”等科目。

6．固定资产达到预定可使用状态前发生的可予资本化的借款费用，借记“在建工程”科目，贷记“应付利息”等科目。

7．基建工程达到预定可使用状态前进行试运行发生的费用（含调试费），借记“在建工程”明细科目，贷记“燃料”、“原材料”、“银行存款”等科目。

获得的试运行收入应冲减工程成本，借记“银行存款”、“应收账款”等科目，贷记“在建工程”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目。

8．与工程相关经批准核销无法收回的应收款项，借记“在建工程”明细科目，贷记“其他应收款”等科目。

9．因地方规划拆改、线路改迁等原因造成的单项工程或单位工程部分报废或毁损，扣除残料价值和过失人或保险公司等赔款后的净损失，报经批准后，借记“在建工程（工程建设成本-其他费用-报废工程损失）”科目，贷记“在建工程（工程建设成本-建筑工程支出、安装工程支出）”等科目。由于非正常原因造成的部分报废或毁损，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，借记“营业外支出-非常损失”科目，贷记“在建工程”。

10.工程建设期间，由于公路、铁路等穿越工程建设通道收到的拆改赔偿款，应减计工程建设成本，借记“其他应收款”、“银行存款”等科目，贷记“在建工程”科目。

（五）在建工程完工后的结转

1．“其他费用支出”的分配结转

对于其他费用支出，应按规定的方法和一定比例分摊计入建筑工程和安装工程明细科目。分配的方法有：

（1）按实际分配率分配。适用于建设工期较短、整个项目的所有单项工程一次竣工的建设项目。公式如下：

$$\text{实际分配率} = \frac{\text{其他费用支出明细科目余额} - \text{其中可直接分配部分}}{\text{建筑工程明细科目余额} + \text{安装工程明细科目余额} + \text{设备购置费明细科目余额}} \times 100\%$$

（2）按概算分配率分配。适用于建设工期长、单项工程分期分批建成投产的项目。

$$\text{概算分配率} = \frac{\text{概算中各待摊基建支出项目的合计数} - \text{其中可直接分配部分}}{\text{建筑工程投资概算} + \text{安装工程投资概算} + \text{需要安装设备投资概算}} \times 100\%$$

分配率计算出后，可按下式计算某项资产应分摊的待摊基建支出：

某项固定资产应分摊的其他费用支出=（该项固定资产的建筑工程支出+安装工程支出+设备购置费成本）×分配率

分配结转其他费用支出时，借记“在建工程（工程建设成本-建筑工程支出、安装工程支出、设备购置费）”科目，贷记“工程建设成本-其他支出”科目。

2．对已签订合同的工程后续实施费用，要在暂估转资前计入工程成本，借记“在建工程”等科目，贷记“应付账款-应付暂估款”科目。

3．在建工程达到预定可使用状态，应当自达到预定可使用状态之日起，根据“投运单”将工程成本全部暂估转资计入固定资产，暂估转资时，借记“固定资产”明细科目，贷记“在建工程-转出”科目，并自暂估转资次月起计提折旧。

4．资产暂估转出后新发生的费用（包括工程创优、档案验收、工程消缺等），在暂估转资之前合同执行部门已经进行服务确认的合同费用，后续业务在暂估转资后由发票管理部门和财务部门根据相关手续分别进行发票校验和付款清账；在暂估转资后未进行服务确认的合同费用，对于结算中已批复并已签订合同的费用，可在工程成本收口，竣工决算编制前计入工程建设成本，借记“在建工程”明细科目，贷记“应付账款-应付暂估款”科目，后续业务由发票管理部门和财务部门根据相关手续分别进行发票校验和付款清账处理。

5．工程竣工决算完成前，由于竣工结算批复调减以及内、外部审计检查审减的工程费用，减计工程建设成本，借记“应付账款-往来统驭”、“其他应收款”科目，贷记“在建工程”等科目。

6．工程竣工决算编制完成后，先用红字凭证调整冲回原暂估转资分录，再按竣工决算金额，依据竣工决算报告、竣工决算审核报告、正式决算批复等，办理资产正式结转，借记“固定资产”等科目，贷记“在建工程”科目。竣工决算后按实际成本调整暂估价值，但不需调整原已计提的折旧费用。

7．工程转资后，由于内、外部审计检查审减的工程费用，审减金额调减固定资产账面价值，借记“应付账款-往来统驭”、“其他应收款”等科目，贷记“固定资产”科目，同时，根据红字发票注明的税额，贷记“应交税费-应交增值税-进项税额”。

（六）技改工程核算

1．因技改工程拆除的资产（设备），由实物管理部门组织进行状态评估，根据评估鉴定结果，确定拆除资产（设备）转备品再利用或报废处置方案，并及时将有关处置意见、对应资产（设备）清单等书面通知资产价值管理部门办理固定资产减少账务处理，借记“固定资产清理”、“累计折旧”等科目，贷记“固定资产”科目。

2．技改新增部分价值同基建工程成本归集过程。

3．技改新增部分完工结转同基建工程成本完工结转过程。

4．技改工程完工转固定资产时，应由实物管理部门组织对技改完工资产剩余折旧年限进行评估鉴定，并将评估鉴定报告以书面形式通知资产价值管理部门，资产价值管理部门据此确定技改后资产折旧年限和折旧率，并按调整后折旧年限和折旧率计提折旧。

第四节　受托内部单位代建

一、受托代建总部电网基建项目

受托代建电网基建项目按照“委托方拨款”、“受托方归集成本、对外支付资金、上划进项税、竣工转资”的业务流程进行账务处理。受托单位应以委托建管协议为依据，认真履行受托建设义务，积极与政府部门、中介机构及供应商沟通协调，确保总部委托电网基建项目相关发票抬头均为“国家电网有限公司”。

（一）委托方向受托方拨款

1．委托方向受托方拨款时，委托方借记“其他应收款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目；受托方省公司本部收到公司总部拨款时，借记“银行存款”科目，贷记“其他应付款-往来统驭” 科目。委托代建账套应做如下账务处理，借记“其他应收款-往来统驭” 科目，贷记“其他应付款-往来统驭” 科目。

2．省公司本部向下属建管单位（如建设分公司，下同）拨款时，借记“内部往来” 科目，贷记“银行存款”科目；下属建管单位收到省公司本部拨款时，借记“银行存款”科目，贷记“内部往来” 科目。如省公司本部集中对外支付，可编制跨利润中心凭证。

（二）受托方发生工程支出

1．受托方确认应付物资、设计、施工、监理等工程支出时，委托代建账套

账务处理如下，借记“工程物资”、“在建工程”科目，贷记“应付账款-应付暂估款”科目。发票校验时，借记“应付账款-应付暂估款”、“应交税费-应交增值税-进项税额” 科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

2．受托代建工程领用设备材料时，委托代建账套账务处理如下，借记“在建工程”科目，贷记“工程物资”科目。

（三）对外支付工程资金

省公司下属建管单位对外支付费用时，借记“内部往来”科目，贷记“银行存款”科目。省公司本部相应冲销往来（实时协同或月末统一结转），借记“其他应付款-往来统驭”科目，贷记“内部往来”科目。委托代建账套账务处理如下，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“其他应收款-往来统驭”科目。

（四）增值税进项税协同上划

受托单位应于每月 22 日前将增值税专用发票抵扣联及抵扣清单（加盖财务章）送达国网直流、交流公司、跨区电网资产运营管理中心，并在总部 ERP 受托利润中心发起增值税上划协同。

委托方应做如下账务处理，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“其他应收款-往来统驭”科目；委托代建账套账务处理如下，借记“其他应付款-往来统驭”科目，贷记“应交税费-应交增值税-增值税列转”科目。

（五）工程竣工转资

受托方通过协同上划工程成本，委托方借记“在建工程”科目，贷记“其他应收款-往来统驭”科目；委托代建账套账务处理如下，借记“其他应付款-往来统驭”科目，贷记“在建工程”科目。

项目月结时，委托方借记“在建工程”科目，贷记“工程建设成本”科目。竣工转资时，借记“固定资产”科目，贷记“在建工程”科目。

二、受托代建总部技改项目

受托代建技改项目按照“委托方拨款”、“受托方归集成本、对外支付资金、上划进项税、竣工转资、上缴结余资金”的业务流程进行账务处理。总部与受托省公司按年签订委托技改协议，明确委托技改项目名称、发票开具抬头等信息，规范总部委托技改项目管理。

（一）委托方向受托方拨款

1．委托方向受托方拨款时，委托方借记“其他应收款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目；受托方省公司本部收到公司总部拨款时，借记“银行存款”科目，贷记“其他应付款-往来统驭” 科目。

2．省公司本部向下属运维单位（如检修分公司，下同）拨款时，借记“内部往来” 科目，贷记“银行存款”科目；下属运维单位收到省公司本部拨款时，借记“银行存款”科目，贷记“内部往来” 科目。如省公司本部集中对外支付，可编制跨利润中心凭证。

（二）受托方发生工程支出

1．发生技改工程支出时，省公司下属运维单位借记“工程建设成本”科目，贷记“应付账款-应付暂估款”科目。发票校验时，借记“应付账款-应付暂估款”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

2．工程成本月结时，省公司下属运维单位借记“在建工程-技改工程支出”科目，贷记“工程建设成本”科目。

（三）对外支付工程资金

省公司下属运维单位对外支付费用时，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目。

（四）增值税进项税上划

1．委托方应做如下账务处理，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“其他应收款-往来统驭”科目。

2．省公司本部可实时或按月结转，借记“其他应付款-往来统驭”科目，贷记“内部往来”科目。

3．省公司下属运维单位，借记“内部往来”科目，贷记“应交税费-应交增值税-增值税列转”科目。

（五）工程竣工转资

1．委托方应做如下账务处理，借记“在建工程”科目，贷记“其他应收款-往来统驭”科目。

2．省公司本部应做如下账务处理，借记“在建工程”科目，贷记“内部往来”科目，借记“其他应付款-往来统驭”，贷记“在建工程”。但是，如果省公司本部建项困难，可简化为借记“其他应付款-往来统驭”科目，贷记“内部往来”科目。

3．下属运维单位应做如下账务处理，借记“内部往来”科目，贷记“在建工程”科目。

（六）受托方上缴结余资金

1．委托方应做如下账务处理，借记“银行存款”科目，贷记“其他应收款-往来统驭”科目。

2．省公司本部应做如下账务处理，借记“银行存款”科目，贷记“内部往来”科目，借记“其他应付款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目。

3．下属运维单位应做如下账务处理，借记“内部往来”科目，贷记“银行存款”科目。

三、分部、省公司之间委托代建项目

分部、省公司间委托代建项目核算模式采用“交钥匙工程”方式，即“谁建管、谁核算”。由受托单位作为项目具体建管和核算主体，按照财务管理规定，在其法人帐套内对在建工程进行成本归集、核算及决算。委托单位作为投资主体，主要行使出资职责，负责工程建设资金的拨付和往来款的核算及完工后的资产接收工作。

第五节　受托外部单位代建

受托外部代建项目是指各级单位代建公司系统外部单位的工程，相关账务处理如下：

1．收到受托代建外部工程资金时，借记“银行存款”科目，贷记“其他应付款-往来统驭”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目。

2．项目建设支出按照本章第三节“自建基建工程和技改工程”的规定进行核算。

3．项目完工后，如不具备用户资产接收条件，按下述方法处理：

（1）将资产移交用户，剩余资金退还用户的，应按照收到的代建资金总额

借记“其他应付款-往来统驭”科目，按照工程实际发生额贷记“在建工程”科目，按照退还用户资金余额贷记“银行存款”科目。

（2）将资产移交用户，剩余资金按合同约定不需退还的，应按照收到的代建资金总额借记“其他应付款-往来统驭”科目，按照工程实际发生额贷记“在建工程”科目，结余部分贷记“营业外收入”科目；若建设资金发生超支且合同约定不再支付的，超支部分记入“营业外支出”科目。

4．项目完工后，如具备用户资产接收条件，按下述方法处理：

（1）小区配套工程等定额收费，资金滚动使用的用户工程项目，工程完工转增资产，借记“固定资产”、“无形资产”等科目，贷记“在建工程”科目；同时，按照结转工程实际成本金额借记“其他应付款-往来统驭”科目，贷记“资本公积”科目，按公司统一要求转增实收资本时，借记“资本公积”，贷记“实收资本（股本）”。

（2）其他代建工程项目，合同约定结余资金作为后续资产运维及技改费用补偿的，按照本办法第十七章“补助补偿”相关规定进行核算。

5．由政府（或用户）与受托代建单位共同出资建设的工程，按照政府文件规定政府（或用户）出资建设资产移交受托代建单位的，工程建设期间成本归集同基建部分处理；工程完工转资时，政府（或用户）出资建设部分，参照上述第4项规定处理。

第六节　工程物资及在建工程减值准备

应设置“工程物资减值准备”和“在建工程减值准备”科目用于核算工程物资和在建工程发生的减值损失。

一、减值准备的测试与计提

1．存在下列迹象的，表明资产可能发生了减值：

（1）资产的市价当期大幅度下跌，其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌；

（2）公司经营所处的经济、技术或者法律等环境以及资产所处的市场在当期或者将在近期发生重大变化，从而对公司产生不利影响；

（3）市场利率或者其他市场投资报酬率在当期已经提高，从而影响公司计算资产预计未来现金流量现值的折现率，导致资产可收回金额大幅度降低；

（4）有证据表明工程物资已经陈旧过时或者其实体已经损坏；

（5）工程物资已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置，在建工程停止建设；

（6）公司内部报告的证据表明资产的经济绩效已经低于或者将低于预期，如资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润（或者亏损）远远低于（或者高于）预计金额等；

（7）其他表明资产可能已经发生减值的迹象。

2．资产存在减值迹象的，应当估计其可收回金额。

可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

处置费用包括与资产处置有关的法律费用、相关税费、搬运费以及为使资产

达到可销售状态所发生的直接费用等。

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，只要有一项超过了资产的账面价值，就表明资产没有发生减值，不需再估计另一项金额。

3．可收回金额应取得相关技术、管理等部门专业人员提供的内部或外部独立鉴定报告，作为判断依据。

4．根据重要性原则要求，公司存在下列情况，可以不进行减值测试和计提减值准备：

（1）以前报告期间的计算结果表明，资产可收回金额显著高于其账面价值，之后又没有发生消除这一差异的交易或者事项的；

（2）以前报告期间的计算与分析表明，虽然在本报告期间又发生了某种减值迹象，但资产可收回金额相对于该减值迹象反应不敏感的；

（3）虽然在本报告期间资产发生了某种减值迹象，但该种减值迹象是暂时性的，并在可预见的未来是可以消除的；

（4）处于正常建造过程中的工程项目以及预计在 3 年内会重新开工的停、缓建工程；

（5）为工程建设而持有、可正常使用的工程物资。

二、账务处理

1．工程物资发生减值时，借记“资产减值损失-工程物资减值损失”科目，贷记“工程物资减值准备”科目。工程物资进行处置时，借记“其他业务成本”、“工程物资减值准备”等科目，贷记“工程物资”科目。发生减值的工程物资领用时，相应减值准备应同时结转至在建工程减值准备，借记“工程物资减值准备”科目，贷记“在建工程减值准备”科目。

2．在建工程发生减值时，借记“资产减值损失-在建工程减值损失”科目，贷记“在建工程减值准备”科目。对已减值在建工程进行处置时，借记“待处理财产损溢-待处理非流动资产损溢”、“在建工程减值准备”科目，贷记“在建工程”科目。已减值在建工程完工转固定资产时，按在建工程实际造价结转固定资产或无形资产，减值部分相应结转至固定资产或无形资产减值准备，借记“在建工程减值准备”科目，贷记“固定资产减值准备”、“无形资产减值准备”科目。

第八章 固定资产

第一节 概述

一、基本概念

固定资产，是指为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的，使用寿命超过一个会计年度的有形资产。

固定资产在同时满足与该固定资产有关的经济利益很可能流入公司、该固定资产的成本能够可靠地计量时，才能予以确认。

固定资产的各组成部分具有不同使用寿命或者以不同方式为公司提供经济利益，适用不同折旧率或折旧方法的，应当分别将各组成部分确认为单项固定资产。

公司由于安全或环保的要求购入设备，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，也应确认为固定资产。

二、一般规定

1．公司制定统一的固定资产目录。固定资产目录列示固定资产分类、固定资产名称、折旧年限和净残值率等内容。

2．各级单位可结合实际情况，在公司统一固定资产目录明确的资产分类框架下，进一步补充、细化本单位固定资产项目。非电网公司不能完全适用公司统一固定资产目录的，可根据行业管理要求和设备特点，进一步增补、完善固定资产分类等内容，上报公司批准后执行。

3．各级单位固定资产原则上应采用年限平均法计提折旧。采用加速折旧法以及转换固定资产折旧方法的，须上报公司批准。

4．各级单位各类固定资产所采用的折旧年限、折旧率和净残值率等须在公司固定资产目录规定范围内选择，并上报公司备案。发生变更或因特殊原因确需执行与公司统一规定不一致的折旧政策的，须报经公司批准。

5．新增固定资产必须履行资产实物交接验收程序，建立完整、准确的固定资产卡片，确保账、卡、物一致，财务部门、实物管理部门和使用保管部门的有关新增资产信息一致。

三、固定资产分类

按照公司固定资产管理办法，固定资产可分为以下 15 类：

1．输电线路：用以核算输送电力且电压等级在 35kV 及以上的架空或电缆输电线路等资产。

2．变电设备：用以核算主变压器、所（厂）用变压器、35kV 及以上厂用电力电缆、电气控制设备等资产。

3．配电线路及设备：用以核算电压等级在 220kV 及以下的配电线路资产。

4．用电计量设备：用以核算安装在用户的各种售电计量电能表、表用互感器、采集终端、计量柜（箱）等相关设备（也可根据管理需要将一定价值标准以下的用电计量设备列作低值易耗品管理）。发电厂用电能表及附件应列作配电盘、开关柜的附属设备，不作为固定资产登记对象。

5．通讯线路及设备：用以核算水泥杆、通讯电缆和光纤通讯线路以及电力载波机、传真机、微波机等通讯设备。

6．自动化控制设备、信息设备及仪器仪表：用以核算锅炉控制盘、汽机发电机控制盘等自动化控制设备和遥控、遥测等运动装置、电子计算机以及周波表、高频放大器等仪器仪表，铁塔加工、镀锌设备生产线及其他自动、半自动化设备。

7．发电及供热设备：用以核算生产电力的各种机器设备的原价，如发电机、水轮机、化学处理设备等资产。

8．水工机械设备：用以核算水力发电厂专用的水工机械设备的原价，如可核算启闭机、闸门、升船机等设备。

9．制造及检修维护设备：用以核算具有改变材料属性、形态功能的各种机器和辅助机械设备的原价。如可核算车床、电焊机、起重机、铁塔、金具加工设备、酸洗及综合处理装置等设备。

10．生产管理用工器具：用以核算具有独立用途的各种工作用具、仪器。

11．运输设备：用以核算载人和运货用的各种运输工具的原价，如可核算铁路机车、船舶、汽车、电瓶车等运输设备。

12．辅助生产用设备及器具：指不直接用于生产经营活动的设备或工器具的原值。如用于职工宿舍、食堂、幼儿园、浴室、俱乐部、医院、学校等单位的设备或工器具。

13．房屋：用以核算生产车间和为生产服务的行政管理部门所使用的房屋，以及与房屋不可分割的各种附属设备。

14．建筑物：用以核算除房屋以外的各种生产用建筑物的原价，如可核算拦河坝、冷却塔、隧洞、灰场、厂区道路、输煤栈桥、电缆沟、围墙等建筑物。

15．土地：核算政府原无偿划拨公司建设用地经清产核资后单独估价入账土地的价值。因征用土地而取得的土地使用权应作为无形资产入账，不得单独作为土地价值入账。

第二节　固定资产的初始计量

一、固定资产的初始计量

公司取得的固定资产，应按成本进行初始计量。

（一）外购固定资产

1．公司外购固定资产的成本，包括购买价款、不允许抵扣的增值税进项税及其他相关税费、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。外购固定资产分为购入不需要安装的固定资产和需要安装的固定资产两类。

2．以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产，应当按照各项固定资产的公允价值比例对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的成本。如多项资产中包括固定资产以外的其他资产，也应按类似的方法予以处理。

3．购入固定资产超过正常信用条件延期支付价款（如分期付款购入）时，实质上具有重大融资成分的，固定资产成本应以各期付款额的现值之和确定。

（二）自行建造的固定资产

公司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发生的必要支出，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。

（三）投资者投入的固定资产

公司接受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；合同或协议约定价值不公允的，应按公允价值加上应支付的相关税费作为固定资产的入账价值。

（四）租入的固定资产

租赁租入的固定资产参照本办法的第十九章“租赁业务”进行会计处理。（五）债务重组取得的固定资产

以债务重组方式取得的固定资产，按照本办法第二十一章“特殊事项”中债务重组的相关规定处理。

（六）以非货币性资产交换换入的固定资产

非货币性交换取得的固定资产按照本办法第二十一章“特殊事项”第一节“非货币性资产交换”进行会计处理。

（七）接受捐赠的固定资产

接受捐赠的固定资产，应按以下规定确定其入账价值：

1．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入账；

2．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入账。

（八）经批准无偿调入的固定资产

经批准无偿调入的固定资产，按调出单位的账面价值加上发生的运输费、安装费等相关费用，作为入账价值。

（九）盘盈的固定资产

公司盘盈的固定资产按重置成本计量。盘盈的固定资产，作为前期差错处理。

（十）接收用户资产

公司接收的用户资产，应按以下原则确定其入账价值：

1．用户移交已使用的用户资产，如果移交方财务核算规范、价值证明材料齐全，可根据其财务账面反映的有关资产价值净额确定固定资产入账价值，对于价值核算信息不准确、不完整或无法取得价值证明材料的用户资产，应根据中介机构或专家小组出具的专业认定结果确定固定资产入账价值，参照公司固定资产管理办法合理确定该资产的折旧年限；

2．用户移交的新建用户资产，可根据有关协议、文件、发票等注明的价值或用户提供的工程竣工决算资料确认固定资产入账价值，用户提供资料价值信息不准确、不完整的，应根据中介机构或专家小组出具的价值专业认定结果确定固定资产入账价值；

3．公司受托代建外部工程，完工后符合用户资产确认条件的，应依据工程竣工决算资料确定资产入账价值。

（十一）存在弃置义务的固定资产

对于存在弃置义务的固定资产,确定其初始入账成本时,应考虑弃置费用。弃置费用是指根据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。弃置费用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。

由于技术进步、法律要求或市场环境变化等原因，特定固定资产的履行弃置义务可能发生支出金额、预计弃置时点、折现率等变动而引起的预计负债变动，应按照以下原则调整该固定资产的成本：

（1）对于预计负债的减少，以该固定资产账面价值为限扣减固定资产成本。如果预计负债的减少额超过该固定资产账面价值，超出部分确认为当期损益；

（2）对于预计负债的增加，增加该固定资产的成本。按照上述原则调整的固定资产，在资产剩余使用年限内计提折旧。一旦该固定资产的使用寿命结束，预计负债的所有后续变动应在发生时确认为损益。

二、会计科目设置

公司应设置“固定资产”科目，核算公司持有的固定资产原价。公司购置计算机硬件所附带的、未单独计价的软件，也通过本科目核算。

本科目应按固定资产用途分别设置“输电线路”、“变电设备”、“配电线路及设备”、“用电计量设备”、“通讯线路及设备”、“自动化控制设备、信息设备及仪器仪表”、“发电及供热设备”、“水工机械设备”、“制造及检修维护设备”、“生产管理用工器具”、“运输设备”、“辅助生产用设备及器具”、“房屋”、“建筑物”、“土地”、“采掘设备”、“冶炼设备”等明细科目进行明细核算。

固定资产卡片应按照生产经营用固定资产、辅助生产经营用固定资产、基建用固定资产、经营性租出固定资产、租入的固定资产、暂估的固定资产等属性予以描述。

本科目期末借方余额，反映公司固定资产的原值。

三、主要账务处理

1．固定资产零购

实物管理部门提出购置资产申请，并获得相关审批后，创建设备卡片，资产会计审核设备卡片无误后，联动生成资产卡片，进入采购流程和收货流程，收货流程完成后，财务部门对物资部门提交的采购订单、入库单和发票进行三单的一致性校验，并确认资产价值与应付账款，生成会计凭证。借记“固定资产”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款”科目。资产验收后，实物管理部门更新设备卡片，关联的资产卡片联动更新。

2．购入科研用固定资产

购入科研用固定资产应按照一般固定资产购置进行初始计量,同时为完整反映公司科研经费投入，应通过“研发支出”科目进行核算。购入科研用固定资产时，借记“研发支出-资本化支出”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款”科目；创建设备资产卡片时，将资产价值转入固定资产，借记“固定资产”科目，贷记“研发支出-资本化支出结转”科目。

3．购入需要安装的固定资产、工程建设购入不需安装的固定资产时，应先计入“在建工程”科目，交付使用时，再转入“固定资产”科目。

4．投资者投入的固定资产，应按投资合同或协议约定的价值及相关税费，借记“固定资产”科目，按照专用发票上注明的可抵扣增值税额，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“实收资本（股本）”、“资本公积”等科目。

5．法人单位内部跨利润中心调拨固定资产

实物管理部门出具资产调拨单，资产调拨单经上级单位确认后，由调出单位通过工作流进行资产调拨账务处理，调入单位及上级单位根据收到的信息做相应账务处理。实物管理部门维护设备卡片，财务部门维护资产卡片，账务处理通过工作流自动实现。

调拨不需要安装的固定资产，调入单位根据固定资产调拨单，按固定资产的原价，借记“固定资产”科目，按已提折旧，贷记“累计折旧”科目，按该项固定资产已计提的减值准备，贷记“固定资产减值准备”科目，按调入固定资产的账面价值，贷记“内部往来”科目；调出单位借记“内部往来”、“累计折旧”、“固定资产减值准备”科目，贷记“固定资产”科目；上级单位按照调出资产的净值，借记“内部往来”科目，贷记“内部往来”科目。

6．公司内部两个法人单位之间的资产调拨，应视同共同上级单位对调入单位资本注入和对调出单位投资收回，调入、调出方分别作为实收资本增加和减少处理，并根据增值税专用发票注明的税额，分别作税务处理。同时需在资产划转（或调拨）文件中明确投资注入和收回行为。

7．接收用户资产

（1）公司代建的用户工程完工后结转固定资产的，按照本办法第七章“在建工程及工程物资”中的受托外部单位代建的相关规定进行账务处理。

（2）供电分公司接收用户移交的已完工资产

供电分公司按照确定的资产入账价值借记“固定资产”科目，贷记“内部往来”科目；省公司本部借记“内部往来”科目，贷记“资本公积-接收用户资产”科目。

(3)省公司本部或县公司等法人单位接收用户移交的已完工资产

按照确定的入账价值借记“固定资产”科目，贷记“资本公积-接收用户资产”科目。

8．融资租入的固定资产，参照本办法的第十九章“租赁业务”进行会计处理。

9．非货币性资产交换取得固定资产

以非货币性资产交换换入的固定资产，按照本办法第二十一章“特殊事项”中的非货币性资产交换的相关规定进行账务处理。

10．公司接受捐赠的固定资产，应按确定的入账价值，借记“固定资产”科目，按照专用发票注明的可抵扣增值税额，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“营业外收入”科目。

对于公司的控股股东、控股股东控制的其他关联方、公司的实质控制人对本公司进行直接或间接的捐赠，应认定为资本性投入，形成的利得应计入所有者权益（资产公积-资本（股本）溢价）。

公司接受非控股股东（或非控股股东的子公司）直接或间接代捐赠的，经济实质表明属于非控股股东对公司的资本性投入，应当将相关利得计入所有者权益（资产公积-资本（股本）溢价）。

11．高危行业公司使用安全生产费、维简费等形成固定资产，应当通过“在建工程”科目归集所发生的支出，待安全项目完工达到预定可使用状态时确认为固定资产，借记“固定资产”科目，贷记“在建工程”科目；同时，按照形成固定资产的成本冲减专项储备，并确认相同金额的累计折旧，借记“专项储备”科目，贷记“累计折旧”科目。该固定资产在以后期间不再计提折旧。

12．盘盈的固定资产

根据固定资产盘点结果，实物资产大于账面资产的，作为前期差错处理，按盘盈的固定资产重置成本确定其入账价值，调整纳入以前年度。

13．存在弃置费用的固定资产

存在弃置义务的固定资产，应按现值计算确定应计入固定资产的金额和相应的预计负债，借记“固定资产”科目，贷记“预计负债”科目。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，借记“财务费用”科目，贷记“预计负债”科目。实际发生弃置费用时，借记“预计负债”科目，贷记“银行存款”科目。若由于技术进步、法律要求或市场变化等原因，特定固定资产履行弃置义务可能发生支出金额、预计弃置时间、折现率等变动，从而引起预计负债变动：对于预计负债减少，以该固定资产账面价值为限扣减固定资产，如果预计负债的减少额超过该固定资产账面价值，超出部分确认为当期损益，借记“预计负债”科目，贷记“固定资产”科目，贷记“营业外收入”科目；对于预计负债增加，应增加该固定资产的成本，借记“固定资产”科目，贷记“预计负债”科目。按照上述原则调整的固定资产，在资产剩余使用年限内计提折旧。一旦该固定资产的使用寿命结束，预计负债的所有后续变动应在发生时确认为损益，借记“营业外支出”科目，贷记“预计负债”科目。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的处置费用处理。

第三节　固定资产的后续计量

固定资产的后续计量主要包括固定资产折旧的计提、减值损失的确定以及后续支出的计量。

一、固定资产折旧

（一）计提折旧范围和方法

1．公司应对所有的固定资产计提折旧，但是已提足折旧仍继续使用的固定资产、持有待售固定资产和单独入账的土地除外。

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

3．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。提足折旧，是指已经提足该项固定资产的应计折旧额。应计折旧额，是指应当计提折旧的固定资产的原价扣除其预计净残值后的金额。已计提减值准备的固定资产，还应当扣除已计提的固定资产减值准备累计金额。

4．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。

5.公司应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式,合理选择固定资产折旧方法。公司不应以包括使用固定资产在内的经济活动产生的收入为基础计提折旧，因为收入可能受到投入、生产过程、销售等因素的影响，这些因素与固定资产有关经济利益的预期消耗方式无关。可选用的折旧方法包括：年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法。

6．固定资产使用过程中所处经济环境、技术环境以及其他环境发生重大改变，公司也应相应改变固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法。公司上述发生改变时需经总部批准后，按照如下进行会计处理：

使用寿命预计数与原先估计数有差异的，应当调整固定资产使用寿命。预计净残值预计数与原先估计数有差异的，应当调整预计净残值。与固定资产有关的经济利益预期实现方式有重大改变的，应当改变固定资产折旧方法。固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的改变应当作为会计估计变更。

（二）主要账务处理

公司应设置“累计折旧”科目，核算公司固定资产的累计折旧。

套装软件上线单位，资产折旧年限、折旧方法、预计净残值等信息包含在资产的分类代码中。每月末运行折旧程序计算本月折旧并自动生成折旧凭证。如需手工调整折旧，需通过主数据管理平台报公司审批。

按月计提固定资产折旧时，借记“生产成本”、“管理费用”、“销售费用”、“研发支出”、“在建工程”等科目，贷记“累计折旧”科目。

未使用的固定资产，计提的折旧应计入当期损益（管理费用）。

二、固定资产后续支出

（一）后续支出的处理原则

1．固定资产后续支出，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为：符合固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除；不符合固定资产确认条件的，应当计入当期损益。

2．固定资产技改支出应予以资本化。

3．大修、房屋装修等支出同时符合下列条件的，应当计入固定资产成本，不符合的应当计入当期损益：

（1）每年度后续支出达到取得固定资产时的历史成本 50%以上；

（2）修理后固定资产的使用年限延长 2 年（含两年）以上。

4．固定资产在大修理间隔期间，照提折旧。

（二）资本化的后续支出

1．固定资产发生可资本化的后续支出时，生产部门应更改设备状态，联动更新资产卡片记录的资产使用状态，并在更新改造期间停止计提折旧。

2．固定资产后续支出如替换了原固定资产的某些组成部分，应将被替换部分予以报废，其账面价值予以扣除。

3．发生的后续支出，应通过“在建工程-技改工程支出”科目核算，在后续支出完工并达到预定可使用状态后，按照工程转资要求增加相关固定资产的原值。

4．项目转资后，实物管理部门应组织对相关资产尚可使用年限进行复核评

估，履行审批手续后，调整相应固定资产的折旧年限和预计净残值。

5．大修项目符合资本化条件的按照上述原则处理，不符合的作为费用化后续支出计入当期损益。

6．自有固定资产装修费用，如果满足固定资产的确认条件，应通过“在建工程-技改工程支出”科目归集，待装修完工后增加所装修房屋建筑物的原值，与房屋建筑物作为一张卡片管理，并按重新确定的使用寿命、预计净残值计提折旧。

7．租入固定资产装修费用，如果满足资本化条件，先在“在建工程”科目归集，待装修完工后转入“固定资产”科目，按照合同约定的剩余租赁期限与租赁资产尚可使用年限两者中较短的期间内分期摊销。

（三）费用化的后续支出

固定资产修理支出包括资产大修、抢修和日常检修发生的材料消耗和修理费用。与固定资产有关的修理费用等后续支出，不符合上述固定资产确认条件的，应当在发生时计入当期损益。

生产车间和行政管理部门等发生的固定资产修理费用，不符合上述固定资产确认条件的，应计入当期管理费用。公司专设销售机构的，其发生的与专设销售机构相关的固定资产修理费用等后续支出，计入“销售费用”。固定资产更新改造支出不满足固定资产的确认条件，在发生时直接计入当期损益。

第四节　固定资产减值

一、基本概念

固定资产由于市价持续下跌、技术陈旧、损坏、长期闲置或其他经济原因，导致可收回金额低于其账面价值的，即表明资产发生了减值，公司应当确认资产减值损失，并把固定资产的账面价值减记至可收回金额。

二、一般规定

1．公司应当定期或者至少于每年年度终了，对固定资产逐项进行检查，对发现减值的固定资产，应当按可收回金额低于其账面价值的差额计提减值准备，并计入当期损益。

2．固定资产减值准备应按单项固定资产计提，除处置外，已经计提的减值准备在以后年度不得转回。

3．公司计提固定资产减值准备，应由资产管理部门牵头，财务、物资、基建等相关部门共同配合，进行审核和鉴定。

三、固定资产减值准备的计提

1．存在下列迹象的，表明资产可能发生了减值：

（1）某项固定资产的市价在当期发生较大下跌，其跌幅大大高于因时间推移或正常使用而引起的下跌；

（2）有证据表明，资产已经陈旧过时或实体损坏；

（3）固定资产预计使用方式发生重大不利变化，如计划终止或重组该资产所属的经营业务、提前处置资产等情形，从而对公司产生负面影响；

（4）资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置；

（5）内部报告提供的证据表明，资产经济绩效已经低于或将低于预期；

（6）其他表明固定资产可能发生减值的迹象。

2．资产存在减值迹象的，应当估计其可收回金额。

可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

处置费用包括与资产处置有关的法律费用、相关税费、搬运费以及为使资产达到可销售状态所发生的直接费用等。

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，只要有一项超过了资产的账面价值，就表明资产没有发生减值，不需再估计另一项金额。

3．可收回金额应取得相关技术、管理等部门专业人员提供的内部或外部独立鉴定报告，作为判断依据。

4．根据重要性原则要求，公司存在下列情况，可以不进行减值测试和计提资产减值准备：

（1）以前报告期间的计算结果表明，资产可收回金额显著高于其账面价值，之后又没有发生消除这一差异的交易或者事项的；

（2）以前报告期间的计算与分析表明，虽然在本报告期间又发生了某种减值迹象，但资产可收回金额相对于该减值迹象反应不敏感的；

（3）虽然在本报告期间资产发生了某种减值迹象，但该种减值迹象是暂时性的，并在可预见的未来是可以消除的；

（4）日常生产经营过程中使用、且能正常发挥设计（预定）效能的固定资产。

5．已提减值准备后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的折旧率和折旧额时，原已提的折旧额不作调整。

四、主要账务处理

公司应当设置“固定资产减值准备”科目，核算公司固定资产的减值准备。资产负债表日，按照固定资产减值金额，借记“资产减值损失”科目，贷记“固定资产减值准备”科目。

在处置固定资产时应同时结转减值准备，借记“累计折旧”、“固定资产减值准备”科目，贷记“固定资产”科目，差额借记或贷记“固定资产清理”科目。

第五节　固定资产的处置

一、固定资产终止确认条件

固定资产满足下列条件之一的，应当予以终止确认：

1．该固定资产处于处置状态。固定资产处置包括固定资产的出售、转让、报废和毁损、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。

二、一般规定

1．因自然灾害等原因造成固定资产报废，公司应将待报废资产账面价值及清理残值收入转入固定资产清理，待明确保险等赔偿金额后，将固定资产清理净额转入营业外收支。

2．对于非正常报废的资产，资产会计在做完会计处理之后需要将税务部门要求的留存备查资料提交至税务管理岗，税务会计应将相关资料留存备查。

3．公司资产损失核销，应当遵循以下基本工作程序：

（1）由资产管理部门提出核销报告，说明资产损失原因和清理、追索及责任追究等工作情况，并逐笔逐项提供符合规定的证据；确认资产损失按规定需要外部专业机构出具意见的，公司应委托专业机构（法律、审计、技术鉴定等单位）出具相关意见；

（2）公司内部审计、监察、法律或其他相关部门对该项资产损失发生原因及处理情况进行审核，提出审核意见；

（3）公司财务部门对核销报告和核销证据材料进行复核，提出复核意见；

（4）资产损失核销经公司各部门审核同意后，报董事会，或经理（厂长）会议或类似机构批准同意；

（5）根据会议核准意见及相关证据，由公司负责人、总会计师（或主管财务负责人）签字确认后，进行相关处理。

三、主要账务处理

（一）账务处理的一般步骤

公司因出售、转让、报废或毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等处置固定资产，其账务处理一般经过以下几个步骤：

1．固定资产转入清理。固定资产报废应由使用保管部门填写报废申请单，并获取相应审批后，在 PMS 中将设备状态更改为“待报废”，联动更新 PM 模块设备状态为“待报废”，联动更新资产卡片设备状态；资产会计对报废申请进行审核，审核无误后在系统中录入资产报废相关信息；使用保管部门更改 PM 模块设备状态为“报废”，联动更新资产卡片设备状态；资产会计更新设备资产变动方式，联动更新资产卡片，通过工作流自动生成固定资产报废预制凭证，资产主管审核无误后点击过账正式生成凭证。

固定资产对外转让应由实物管理部门提交资产投资或转让申请单，并获取相应审批后，在 PM 模块中更新设备状态为“报废”，联动更新资产卡片设备状态。资产会计根据实物管理部门提供的经过审核的资产对外投资或转让申请在 PM 模块设备卡片中更新设备资产变动方式信息，并联动更新 AM 模块中设备资产变动方式；资产转让完成后，资产会计复核转让相关线外材料及联动更新的资产卡片，然后进行账务处理，生成会计凭证。

固定资产转入清理后，按该项固定资产的账面价值，借记“固定资产清理”科目，按已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按已计提的减值准备，借记“固定资产减值准备”科目，按固定资产的账面原值，贷记“固定资产”科目。

2．按固定资产清理过程中发生的有关费用以及应支付的相关税费，借记“固定资产清理”科目，贷记“银行存款”、“应交税费”等科目。

3．收回出售固定资产的价款、残料价值和变价收入等，借记“银行存款”、“原材料”等科目，贷记“固定资产清理”科目；应当由保险公司或过失人赔偿的损失，借记“其他应收款”科目，贷记“固定资产清理”科目。

4．固定资产清理完成后的净损失，属于生产经营期间正常的处理损失（不包括资产报废或者损毁），借记“资产处置损益”科目，贷记“固定资产清理”科目。属于生产经营期间由于自然灾害等非正常原因造成的损失（包括资产报废或者损毁），借记“营业外支出-非常损失”科目，贷记“固定资产清理”科目。

固定资产清理完成后的净收益，借记“固定资产清理”科目，贷记“资产处置损益”科目。

（二）固定资产对外投资

对外投资的固定资产，按投资合同或协议约定的价值借记“长期股权投资”科目，合同或协议约定价值不公允的，应按公允价值借记“长期股权投资”科目，按已转入清理的固定资产的账面价值贷记“固定资产清理”科目，按两者的差额贷记“资产处置损益”或借记“资产处置损益”科目。

（三）固定资产盘亏

公司在财产清查中盘亏的固定资产，应通过“待处理财产损溢-待处理非流动资产损溢”科目核算。盘亏造成的损失，计入当期损益(“营业外支出-盘亏损失”科目)。

（四）捐赠转出的固定资产

捐赠转出的固定资产，应按固定资产净值，借记“固定资产清理”科目，按已提折旧，借记“累计折旧”科目，按固定资产的账面原价，贷记“固定资产”科目；按该项固定资产已计提的减值准备，借记“固定资产减值准备”科目，贷记“固定资产清理”科目；按捐赠转出的固定资产应支付的相关税费，借记“固定资产清理”科目，贷记“银行存款”等科目；按“固定资产清理”科目余额，借记“营业外支出-公益性捐赠/非公益性捐赠”科目，贷记“固定资产清理”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

（五）非货币性资产交换换出的固定资产

通过非货币性资产交换换出的固定资产,按照本办法第二十一章“特殊事项”中的非货币性资产交换的相关规定进行账务处理。

（六）债务重组转出的固定资产

债务重组转出的固定资产，按照本办法第二十一章“特殊事项”中的债务重组的相关规定进行账务处理。

四、持有待售的固定资产

按照本办法第十一章“其他资产”第四节“持有待售的非流动资产、处置组和终止经营”中的相关规定进行账务处理。

第九章 投资性房地产

第一节 概述

一、基本概念

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房地产。投资性房地产同时满足与该投资性房地产有关的经济利益很可能流入公司，且该投资性房地产的成本能够可靠地计量时予以确认。

二、投资性房地产的范围

投资性房地产主要包括：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和已出租的建筑物。

1．已出租的土地使用权，是指公司通过出让或转让方式取得的、以经营租赁方式出租的土地使用权。

对于以经营租赁方式租入土地使用权再转租给其他单位的，不能确认为投资性房地产。

2．持有并准备增值后转让的土地使用权，是指公司取得的、准备增值后转让的土地使用权。按照国家有关规定认定的闲置土地，不属于持有并准备增值后转让的土地使用权，不属于投资性房地产。

3．已出租的建筑物，是指公司拥有产权的、以经营租赁方式出租的建筑物，包括自行建造或开发活动完成后用于出租的建筑物。公司将建筑物出租，按租赁协议向承租人提供保安、维修等日常辅助服务且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。

4．投资性房地产应当能够单独计量和出售。如果某项房地产，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，能够单独计量和出售的、用于赚取租金或资本增值的部分，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。

5．对公司持有以备经营出租的空置建筑物，经理（厂长）会议或类似机构作出书面决议，明确表明将其用于经营租出且持有意图短期内不再发生变化的，即使尚未签定租赁协议，也应视为投资性房地产。

6．下列各项不属于投资性房地产：

（1）对于以经营租赁方式租入的土地使用权、建筑物再转租给其他单位的，不能确认为投资性房地产；

（2）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；

（3）自用房地产，即为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产；

（4）作为存货的房地产。

三、会计科目设置

公司应当设置“投资性房地产”科目，并按“成本模式”、“公允价值模式”

进行明细核算。采用成本模式计量的投资性房地产，还应设置“投资性房地产累计折旧（摊销）”、“投资性房地产减值准备”科目。采用公允价值模式计量的投资性房地产，还应分别按“成本”、“公允价值变动”进行明细核算。

第二节　投资性房地产的确认和初始计量

一、投资性房地产的确认

1．已出租的土地使用权、已出租的建筑物，其作为投资性房地产的确认时点为租赁期开始日，即土地使用权、建筑物进入出租状态、开始赚取租金的日期。

2．持有并准备增值后转让的土地使用权，其作为投资性房地产的确认时点为公司将自用土地使用权停止自用，准备增值后转让的日期。

二、投资性房地产的初始计量

对投资性房地产应当按照成本进行初始计量。

1．外购投资性房地产的成本，包括购买价款、相关税费和可直接归属于该资产的其他支出。

公司购入的房地产,部分用于出租(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。

2．自行建造投资性房地产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。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。建造过程中发生的非正常损失直接计入当期损益，不计入建造成本。

3．以其他方式取得的投资性房地产的成本，按照本办法有关规定确定。

三、主要账务处理

1．公司外购取得的投资性房地产，按应计入投资性房地产成本的金额，借记“投资性房地产”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

2．公司自行建造等取得的投资性房地产，按应计入投资性房地产成本的金额，借记“投资性房地产”科目，贷记“在建工程”、“无形资产”等科目。

第三节　投资性房地产的后续计量

投资性房地产在后续计量时，通常采用成本模式，满足特定条件并报经公司批准后，也可以采用公允价值模式。但同一公司只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量，不得同时采用两种计量模式。

一、采用成本模式计量的投资性房地产

1．在成本模式下，应当按照固定资产或无形资产的有关规定，按月计提折旧或进行摊销。

2．存在减值迹象的，应进行减值测试，按可收回金额低于其账面价值的差额计提减值准备。已经计提减值准备的投资性房地产，其减值损失在以后会计期间不得转回。

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。

二、采用公允价值模式计量的投资性房地产

（一）采用公允价值模式计量的投资性房地产，应当同时满足下列条件：

1．投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场。

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

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

（二）公司只能在有确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的情况下，才可以采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。公司一旦选择采用公允价值计量模式，就应当对其所有投资性房地产均采用公允价值模式进行后续计量。

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

三、主要账务处理

（一）采用成本模式计量的投资性房地产

1．采用成本模式进行后续计量的投资性房地产，按期（月）计提折旧或摊销，借记“其他业务成本”等科目，贷记“投资性房地产累计折旧（摊销）”科目。

2．投资性房地产存在减值迹象的，应进行减值测试，按可收回金额低于其账面价值的差额计提减值准备。借记“资产减值损失”科目，贷记“投资性房地产减值准备”科目。

3．取得的租金收入，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”科目。

4．投资性房地产若属公司主营业务的，按期（月）计提折旧或摊销，借记“主营业务成本”科目，贷记“投资性房地产累计折旧（摊销）”科目；取得的租金收入，借记“银行存款”等科目，贷记“主营业务收入”科目。

（二）采用公允价值模式计量的投资性房地产

1．采用公允价值模式进行后续计量的，不对投资性房地产计提折旧或进行摊销。资产负债表日，投资性房地产的公允价值高于其账面余额的差额，借记“投资性房地产-公允价值模式-公允价值变动”科目，贷记“公允价值变动损益”科目；公允价值低于其账面余额的差额做相反的会计分录。

2．取得的租金收入，借记“银行存款”等科目，贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”科目。

（三）后续支出

投资性房地产后续发生改良或大修理支出，符合资本化条件的，借记“投资

性房地产”科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。不符合资本化的改良或大修理支出、日常修缮支出，借记“其他业务成本”等科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

第四节　投资性房地产的转换和处置

一、投资性房地产的转换

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，并进行追溯调整，将计量模式变更时公允价值与账面价值的差额，调整期初留存收益。按其变更日公允价值，借记“投资性房地产--公允价值模式-成本”，按原投资性房地产已计提的折旧或摊销，借记“投资性房地产累计折旧（摊销）”科目，贷记“投资性房地产”，按其差额，借记或贷记“利润分配”、“盈余公积”科目。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。

（一）投资性房地产转换的形式

1．公司有确凿证据表明非投资性房地产的用途发生改变，且满足下列条件之一的，才能将其转换为投资性房地产：

（1）自用建筑物或土地使用权停止自用改为出租。即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，固定资产或土地使用权相应地转换为投资性房地产。在此种情况下，转换日为租赁期开始日。

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建筑物，经理（厂长）会议或类似机构作出正式书面决议，明确表明其持有以备经营出租的空置建筑物，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，转换日为经理（厂长）会议或类似机构作出书面决议的日期。

（2）自用土地使用权停止自用改用于资本增值。即公司将原本用于生产商品、提供劳务或者经营管理的土地使用权改用于资本增值，该土地使用权相应地转换为投资性房地产。在此种情况下，转换日为自用土地使用权停止自用后，确定用于资本增值的日期。

确凿证据包括两个方面：一是公司董事会或类似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，从自用状态改为出租状态。

2．公司有确凿证据表明投资性房地产开始自用时，应将投资性房地产转为自用房地产。在此种情况下，转换日为房地产达到自用状态，公司开始将其用于生产商品、提供劳务或者经营管理的日期。

（二）投资性房地产转换的主要账务处理

1．非投资性房地产转换为投资性房地产

（1）非投资性房地产转换为采用成本模式进行后续计量的投资性房地产

自用房地产转换为投资性房地产：按其账面余额，借记“投资性房地产”科目，贷记“固定资产”、“无形资产”科目；按已计提的折旧和摊销，借记“累计折旧”、“累计摊销”科目；贷记“投资性房地产累计折旧（摊销）”科目，原已计提减值准备的，借记“固定资产减值准备”、“无形资产减值准备”科目，贷记“投资性房地产减值准备”科目。

（2）非投资性房地产转换为采用公允价值进行后续计量的投资性房地产

自用房转换为投资性房地产：公司应按该项土地使用权或建筑物在转换日的公允价值，借记“投资性房地产-公允价值模式-成本”科目，按已计提的累计摊

销或累计折旧，借记“累计摊销”、“累计折旧”科目；原已计提减值准备的，借记“无形资产减值准备”、“固定资产减值准备”科目；按其账面余额，贷记“固定资产”、“无形资产”科目。同时，转换日公允价值小于账面价值的，按其差额，借记“公允价值变动损益”科目；转换日的公允价值大于账面价值的，按其差额，贷记“其他综合收益-投资性房地产转换”科目，同时确认相关递延所得税负债，借记“其他综合收益-投资性房地产转换”科目，贷记“递延所得税负债-公允价值变动”科目。当该项投资性房地产处置时，因转换计入其他综合收益的部分相应转入当期损益。

2．投资性房地产转换为非投资性房地产

（1）采用成本模式进行后续计量的投资性房地产转换

采用成本模式进行后续计量的投资性房地产转换为自用房地产：按投资性房地产的账面余额，借记“固定资产”、“无形资产”科目，贷记“投资性房地产”科目；按已计提的折旧和摊销，借记“投资性房地产累计折旧（摊销）”科目，贷记“累计折旧”、“累计摊销”科目；原已计提减值准备的，借记“投资性房地产减值准备”科目，贷记“固定资产减值准备”、“无形资产减值准备”等科目。

（2）采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产转换

采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产转为自用房地产：转换日，按该项投资性房地产的公允价值，借记“固定资产”、“无形资产”科目，按该项投资性房地产的成本，贷记“投资性房地产-公允价值模式-成本”科目，按该项投资性房地产的累计公允价值变动，贷记或借记“投资性房地产-公允价值模式-公允价值变动”科目,按其差额，贷记或借记“公允价值变动损益”科目。

二、投资性房地产的处置

1．采用成本模式计量的投资性房地产的处置

处置采用成本模式进行后续计量的投资性房地产，应当按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目；按该项投资性房地产的账面价值，借记“其他业务成本”科目，按其账面余额，贷记“投资性房地产”科目，按照已计提的折旧或摊销，借记“投资性房地产累计折旧（摊销）”科目，原已计提的减值准备的，借记“投资性房地产减值准备”科目。

2．采用公允价值模式计量的投资性房地产的处置

处置采用公允价值模式计量的投资性房地产，应当按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目；按该项投资性房地产的账面余额，借记“其他业务成本”科目，按其成本，贷记“投资性房地产-公允价值模式-成本”科目，按其累计公允价值变动，贷记或借记“投资性房地产-公允价值模式-公允价值变动”科目。若存在原转换日计入其他综合收益的金额，也一并结转，借记“其他综合收益-投资性房地产转换”科目，贷记“其他业务成本”科目，同时借记“递延所得税负债-公允价值变动”、“递延所得税资产-公允价值变动”科目，贷记“所得税费用-递延所得税费用”、“其他综合收益-投资性房地产转换”科目。

第十章 无形资产

第一节 无形资产

一、无形资产概述

（一）无形资产的定义

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。

（二）无形资产的特征

1．由公司拥有或控制并能为其带来未来经济利益的资源。

2．无形资产不具有实物形态。

3．无形资产具有可辨认性。

符合以下条件之一的，则认为其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，并能单独用于出售或转让等，而不需要同时处置在同一获利活动中的其他资产，则说明无形资产可以辨认。某些情况下无形资产可能需要与有关的合同一起用于出售、转让等，这种情况下也视为可辨认无形资产；

（2）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者分离。如一方通过与另一方签订特许权合同而获得的特许使用权，通过法律程序申请获得的商标权、专利权等。

4．无形资产属于非货币性资产。

非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以外的其他资产。无形资产在持有过程中可以带来未来经济利益的情况不确定，不属于以固定或可确定的金额收取的资产，属于非货币性资产。

（三）无形资产的内容

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、采矿权等，其中“采矿权”指公司为取得对某种矿产进行开采的权利而向国家有关部门支付的采矿权价款。

公司按规定申请取得探矿权，其应交纳的探矿权使用费，直接计入勘探开发成本,在资产负债表“其他非流动资产”中列示，不作为无形资产管理。

二、无形资产的确认条件

无形资产应当在符合定义的前提下，同时满足以下两个确认条件时，才能予以确认：

1．与该资产有关的经济利益很可能流入公司；

2．无形资产的成本能够可靠地计量。

三、无形资产的初始计量

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

（一）外购取得的无形资产

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

下列各项不包括在无形资产的初始成本中：

1．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；

2．无形资产已经达到预定用途以后发生的费用；

3．在形成预定经济规模之前发生的初始运作损失；

4．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 动并非是为使无形资产达到预定用途所必不可少的，有关经营活动的损益应于发生时计入当期损益。

外购的无形资产，应按其取得成本进行初始计量；如果购入的无形资产超过正常信用条件延期支付价款，实质上具有重大融资成分的，应按所取得无形资产购买价款的现值计量其成本，现值与应付价款之间的差额作为未确认融资费用，在付款期间内按照实际利率法确认为利息费用。

（二）投资者投入的无形资产

投资者投入的无形资产成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，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取得的无形资产

非货币性交换取得的无形资产，按照本办法第二十一章“特殊事项”第一节“非货币性资产交换”进行会计处理。

（四）通过债务重组取得的无形资产

通过债务重组取得的无形资产，按照本办法第二十一章“特殊事项”第二节“债务重组”进行会计处理。

（五）政府补助取得的无形资产

通过政府补助取得的无形资产，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。

（六）接受捐赠的无形资产

接受捐赠的无形资产附带有关文件、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；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。

（七）建设经营移交方式（BOT）参与公共基础设施建设业务形成的无形资产

1．建造期间，项目公司提供建造服务的，建造合同收入应当按照收取或应收对价的公允价值计量。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。

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。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，项目公司应当按照建造过程中支付的工程价款等确

认无形资产。

（八）土地使用权

公司以出让方式取得的土地使用权通常应当按照取得时所支付的价款及相关税费确认为无形资产。土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时，土地使用权的账面价值不与地上建筑物合并计算其成本，而仍应作为无形资产核算，土地使用权与地上建筑物分别进行摊销和提取折旧。下列情况除外：

公司外购房屋建筑物所支付的价款中包括土地和建筑物价值，应当对所支付的价款按照合理的方法在地上建筑物与土地使用权之间进行分配；难以合理分配的，应当全部作为固定资产处理。

（九）共同开发的无形资产

公司内部多家单位联合委托进行研究开发的，研究阶段费用支出及开发阶段不能资本化的费用支出，由受托方按照各方出资比例分解并提交委托方进行费用化处理。

开发阶段发生的资本化支出，由受托方按照各方出资比例分解并提交委托方进行资本化处理。研究项目结束取得专利权时，委托各方按照分解的资本化金额转入无形资产。委托各方对共同投资形成的无形资产应按照相关规定确定统一的摊销年限，分别进行摊销处理。

（十）企业合并中取得的无形资产

企业合并中取得的无形资产，按照企业合并的分类，分别处理；

1．同一控制下吸收合并，按照被合并企业无形资产在最终控制方合并财务报表中的账面价值确认为取得时的初始成本；同一控制下控股合并，合并方在合并日编制合并财务报表时，应当按照被合并方在最终控制方合并财务报表中无形资产的账面价值作为合并基础。

2．非同一控制下的企业合并中，购买方在对企业合并中取得的被购买方资产进行初始确认时，应当对被购买方拥有的但在其财务报表中未确认的无形资产进行充分辨认和合理判断，满足以下条件之一的，应确认为无形资产：

（1）源于合同性权利或其他法定权利；

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

公司应当在附注中披露在非同一控制下的企业合并中取得的被购买方无形资产的公允价值及其公允价值的确定方法。

四、无形资产的后续计量

无形资产初始确认和计量后，在其后使用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。

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。

（一）确定无形资产使用寿命

公司应当在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分为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，经济寿命是指无形资产能够为公司带来经济利益的年限。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。

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情况进行比较以及公司历史经验等，来确定无形资产可以为公司带来经济利益的期限。如果确实无法合理确定无形资产为公司带来经济利益的期限，可将其作为使用寿命不确定的无形资产。

（二）使用寿命有限的无形资产

对于使用寿命有限的无形资产，应在其使用寿命内按照系统合理的方法对应摊销金额进行摊销。无形资产的应摊销金额为其成本扣除预计残值后的金额，已计提减值准备的无形资产，还应扣除已计提的无形资产减值准备累计金额。

使用寿命有限的无形资产，其残值一般应当视为零，但下列情况除外：有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时购买该无形资产；可以根据活跃市场得到预计残值信息，并且该市场在无形资产使用寿命结束时很可能存在。

1．无形资产的摊销期自其达到可供使用时开始至终止确认时止，自其达到预定用途当月起开始摊销，处置当月不再摊销。

2．无形资产可采用直线法、生产总量法、加速摊销法等进行摊销。公司通常不应以包括使用无形资产在内的经济活动所产生的收入为基础进行摊销，但是，下列极其有限的情况除外：

（1）公司根据合同约定确定无形资产固有的根本性限制条款（如无形资产的使用时间、使用无形资产生产产品的数量或因使用无形资产而应取得固定的收入总额）的，当该条款为因使用无形资产而应取得的固定的收入总额时，取得的收入可以成为摊销的合理基础，如公司获得勘探开采黄金的特许权，且合同明确规定该特许权在销售黄金的收入总额达到某固定的金额时失效；

（2）有确凿的证据表明收入的金额和无形资产经济利益的消耗是高度相关的。

公司采用车流量法对高速公路经营权进行摊销的，不属于以包括使用无形资产在内的经济活动产生的收入为基础的摊销方法。

公司选择的无形资产摊销方法，应当反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式并一致地运用于不同会计期间。无法可靠确定预期实现方式的，应当采用直线法摊销。

3.无形资产的摊销金额一般应当计入当期损益。某项无形资产所包含的经济利益通过所生产的产品或其他资产实现的，其摊销金额应当计入相关资产的成本。

4.持有待售的无形资产不进行摊销，按照账面价值与公允价值减去处置费用后的净额孰低进行计量。

5.公司至少应当于每年年度终了，对使用寿命有限的无形资产的使用寿命及摊销方法进行复核。无形资产的使用寿命及摊销方法与以前估计不同的，应当改变摊销期限和摊销方法。

（三）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。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。公司不得随意判断使用寿命不确定的无形资产。

公司应当在每个年度终了进行减值测试。如减值测试表明已发生减值，则需

要计提相应的减值准备。

公司应当在每个会计期间对使用寿命不确定的无形资产的使用寿命进行复核。如果有证据表明无形资产的使用寿命是有限的，应当估计其使用寿命，按使用寿命有限的无形资产的有关规定处理。

五、无形资产的处置和报废

无形资产的处置，主要是指无形资产出售、对外出租、对外捐赠，或者是无法为公司带来未来经济利益时，应予转销并终止确认。

1．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作为资产处置利得或损失。

2．公司将所拥有无形资产使用权让渡给他人，并收取租金，在满足收入确认条件的情况下，应确认相关的收入。

以专利权等无形资产进行投资等科技成果转化的，成果转化方不具有专利权等无形资产所有权属的，须先行通过无偿划转或有偿转让方式获得所有权属后再行转化，分别按照无形资产对外投资、授权使用等相关规定进行处理。

专利权等无形资产为多方共有时，其中一方以该无形资产实施科技成果转化的，应当按照合同约定的效益分配条款，分别进行相应账务处理。

3．公司无形资产预期不能为公司带来经济利益的，应当将该无形资产的账面价值予以转销。

六、无形资产的会计处理

（一）会计科目设置

公司应设置“无形资产”、“无形资产减值准备”、“累计摊销”等科目。

1．“无形资产”科目，核算公司持有的无形资产成本，应按无形资产项目设置 “专利权”、“非专利技术”、“商标权”、“著作权”、“土地使用权”、“软件”及“其他”等二级明细科目进行核算。本科目期末借方余额，反映公司无形资产的成本。

2．“累计摊销”科目，核算公司对使用寿命有限的无形资产计提的累计摊销。本科目可按无形资产项目进行明细核算。本科目期末贷方余额，反映公司无形资产的累计摊销额。

3．“无形资产减值准备”科目，核算公司无形资产的减值准备。本科目可按无形资产项目进行明细核算。本科目期末贷方余额，反映公司已计提但尚未转销的无形资产减值准备。

（二）主要账务处理

1．公司外购的无形资产，按应计入无形资产成本的金额，借记“无形资产”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“银行存款”等科目。

2．自行开发的无形资产，按应予资本化的支出，借记“无形资产”科目，贷记“研发支出”科目。

3．公司按期（月）进行无形资产摊销，借记“生产成本”、“管理费用”等科目，贷记“累计摊销”科目。处置无形资产应同时结转累计摊销。

4．资产负债表日，无形资产发生减值的，按应减计的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记“无形资产减值准备”科目。

5．出售无形资产时，应按实际收到的金额等，借记“银行存款”等科目，按已计提的累计摊销，借记“累计摊销”科目，按已计提的减值准备，借记“无形资产减值准备”科目，按应支付的相关税费及其他费用，贷记“应交税费”、

“银行存款”等科目，按其账面余额，贷记“无形资产”科目，按其差额，贷记“资产处置损益”科目或借记“资产处置损益”科目。

6．对外授予无形资产使用权时，按应收取得的使用权许可费收入，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目，摊销该无形资产的成本及支付与转让有关的各种费用支出时，借记“其他业务成本”科目，贷记“累计摊销”、“银行存款”等科目。

7．无形资产预期不能为公司带来经济利益的，应按已计提的累计摊销，借记“累计摊销”、“无形资产减值准备”科目，按其账面余额，贷记“无形资产”科目，按其差额，借记“营业外支出-资产毁损及报废损失”科目。

七、持有待售的无形资产

按照本办法第十一章“其他资产”第四节“持有待售的非流动资产、处置组”中的相关规定进行账务处理。

第二节　研发支出

一、研究开发的基本情况

（一）研究开发的分类

根据项目资金来源情况，公司将研究开发活动分为自主研发、受托研发以及混合研发三类。其中受托研发主要包括公司接受内外部单位委托研发以及接受政府部门委托研发两类；混合研发包括公司与内外部单位共同出资研发以及公司与政府部门共同出资研发两类。在实际操作过程中，公司应对混合研发根据资金来源进一步细分为两个项目，分别参照自主研发和受托研发进行处理。

根据项目建设内容，公司将研究开发活动分为电网数字化项目以及科技项目两类。

（二）研究开发支出的基本内容

研究开发支出指公司在产品、技术、材料、工艺、标准的研究、开发过程中发生的各项费用，包括：

1．人员人工费用：直接从事研发活动人员的工资薪金、基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金，以及外聘研发人员的劳务费用。

2．直接投入费用：

（1）研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用；

（2）用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费，不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费，试制产品的检验费；

（3）用于研发活动的仪器、设备的运行维护、调整、检验、维修等费用，以及通过经营租赁方式租入的用于研发活动的仪器、设备租赁费。

3．折旧费用：用于研发活动的仪器、设备的折旧费。

4．无形资产摊销：用于研发活动的软件、专利权、非专利技术（包括许可证、专有技术、设计和计算方法等）的摊销费用。

5．新产品设计费、新工艺规程制定费、新药研制的临床试验费、勘探开发技术的现场试验费。

6．其他相关费用：与研发活动直接相关的其他费用，如技术图书资料费、

资料翻译费、专家咨询费，研发成果的检索、分析、评议、论证、鉴定、评审、评估、验收费用，知识产权的申请费、注册费、代理费，差旅费、会议费等。

公司依法取得知识产权后，在境内外发生的知识产权维护费、诉讼费、代理费、打假及其他相关费用支出不应作为研究开发支出。

二、研究阶段与开发阶段的划分

公司自行进行的研究开发项目，应当区分为研究阶段与开发阶段两个部分分别进行核算。

1．研究阶段

研究，是指为获取并理解新的科学或技术知识而进行的独创性的有计划调查。研究阶段是探索性的，是为进一步的开发活动进行资料及相关方面的准备，已进行的研究活动将来是否会转入开发、开发后是否会形成无形资产等均具有较大的不确定性。

2．开发阶段

开发，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。相对于研究阶段而言，开发阶段具有针对性，形成成果的可能性较大，应当是已完成研究阶段的工作，在很大程度上具备了形成一项新产品或新技术的基本条件。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，确认为无形资产成本。

三、研究与开发支出的确认

公司内部研究和开发无形资产，其在研究阶段的支出应在发生当期全部费用化，计入当期损益（管理费用）；开发阶段的支出符合资本化条件的应当资本化，不符合资本化条件的计入当期损益（管理费用）。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。

公司内部研究开发项目在开发阶段的支出，只有同时满足以下条件的，才能将有关支出资本化计入无形资产的成本：

1．完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性；

2．具有完成该无形资产并使用或出售的意图。公司的管理层应当明确表明其持有拟开发无形资产的目的，并具有完成该项无形资产开发并使其能够使用或出售的可能性；

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

4．有足够的技术、财务和其他资源支持，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)能够证明公司获取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。

5．归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。公司对于研究开发活动发生的支出应单独核算，所发生的支出同时用于支持多项研究开发活动的，应按照一定的标准在各项研究开发活动之间进行分配，无法明确分配的，应予费用化计入当期损益，不计入开发活动的成本。

四、内部开发的无形资产的计量

内部研发活动形成的无形资产成本，由可直接归属于该资产的创造、生产并适用该资产能够以管理层预定的方式运作的所有必要支出组成。

可直接归属成本包括：开发该无形资产时耗费的材料、劳务成本、注册费，在开发该无形资产过程中适用的其他专利权和特许权的摊销,以及按照借款费用的处理原则可资本化的利息支出。

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

五、研究开发支出的会计处理

（一）会计科目设置

公司应以研究开发项目为辅助对象，设置“研发支出”一级科目核算公司进行研究与开发无形资产过程中发生的各项支出。

根据项目状态在一级科目下设置“费用化支出”、“资本化支出”两个明细科目用以归集科技项目、电网数字化项目研究阶段和开发阶段各类成本支出情况；“费用化支出结转”、“资本化支出结转”两个明细科目用以归集项目转资、转入成本费用情况。

（二）主要账务处理

1．自主研发

（1）公司自主进行信息化科技项目研发发生的支出，或委托其他单位进行的研发支出。研究阶段支出及开发阶段不满足资本化条件的支出，分别按研发项目，借记“研发支出-费用化支出”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“原材料”、“银行存款”、“应付职工薪酬”等科目；开发阶段符合资本化条件的，借记“研发支出-资本化支出”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“原材料”、“银行存款”、“应付职工薪酬”等科目。

（2）研究开发项目达到预定用途形成无形资产的，应按“研发支出-资本化支出”科目的余额，借记“无形资产”科目，贷记“研发支出-资本化支出结转”科目。

（3）公司在项目研究开发过程中购置的符合固定资产管理标准的设备，应通过“研发支出”科目归集，并在设备购置当月转为资产，购入时借记“研发支出-资本化支出”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“应付账款”、“银行存款”等科目；转入资产时借记“固定资产”科目，贷记“研发支出-资本化支出”科目。

期末，应将“研发支出-费用化支出”科目归集的费用化支出金额转入“管理费用”科目，借记“管理费用”科目，贷记“研发支出-费用化支出结转”科目。

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

2．受托研发

（1）接受内外部单位委托进行研究开发活动，受托单位应将收取资金作为合同负债处理，并通过“研发支出”科目进行支出归集，相关支出核算同自主研发；月末，根据项目的实际进度开具发票确认收入，借记“合同负债-预收技术收入款”科目，贷记“主营业务收入-技术收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目，将研发支出转入生产成本，借记“生产成本”等科目，贷记“研发支出-费用化支出结转”科目。同时按照项目进度将生产成本转入主营业务成本，借记“主营业务成本-技术成本”科目，贷记“生产成本-生产成本结转”科目。

委托方应按照项目实际进度确认研发支出，超进度付款在预付账款中进行核算。

（2）接受内外部单位委托进行研究开发活动，受托单位应每季度向委托单位提交项目结算表，明确列示信息包括不限于：项目研究与开发阶段划分情况、项目费用化支出当期及累计数、资本化支出当期及累计数、费用化支出转入资本化支出当期及累计数、费用化支出转入成本费用当期及累计数、资本化支出转入成本费用当期及累计数、资本化支出转入资产当期及累计数。

委托单位根据受托单位提交的项目结算表，相应调整本单位“研发支出-费用化支出”、“研发支出-资本化支出”明细科目，结转成本费用以及资产，相关核算同自主研发。

（3）接受政府部门委托进行研究开发活动，受托单位应将受托研究开发的相关支出通过“研发支出-费用化支出”、“研发支出-资本化支出”进行归集，根据与政府签订合同（协议）的约定，账务处理如下：

1）与政府签订经济行为合同的，参照接受内外部单位委托进行研究开发活动进行账务处理。

2）承担政府指定的开发项目，受托单位应将收到政府拨款时资金作为专项应付款处理，借记“银行存款”科目，贷记“专项应付款-国家专项拨款”科目，发生的研发支出按照受托研发项目进行处理，未结束前，研发支出科目不做转出处理，研发项目结束后，根据研发成果的归属情况，分以下两种情况进行处理：

第一种情况：后期开发成果归政府所有的，借记“专项应付款-国家专项拨款”科目，贷记“研发支出-费用化支出结转”等科目。

第二种情况：政府明确研发成果归公司所有的，应将不符合资本化条件的研发支出与专项应付款结转，借记“专项应付款-国家专项拨款”科目，贷记“研发支出-费用化支出结转”科目；符合资本化条件的，相应结转资产，借记“无形资产”科目，贷记“研发支出-资本化支出结转”科目，同时结转专项应付款，对文件明确规定作为资本金注入的，增加“实收资本”，未明确规定的，增加“资本公积”，借记“专项应付款-国家专项拨款”科目，贷记“实收资本”、“资本公积-专项拨款”科目。

3）研究开发项目已确认无法达到预定可使用状态，公司决定不再继续开发的，应将已经归集为资本化支出部分直接计入当期营业外支出。

资产负债表日，应将研发支出余额在资产负债表中单独反映。

第十一章 其他资产

第一节　生物资产

一、生物资产概述

（一）生物资产定义

生物资产是指与农业生产相关的有生命的（即活的）动物和植物。生物资产与公司的存货、固定资产等一般资产不同，其具有特殊的自然增值性，因此导致其在会计确认、计量和相关信息披露等方面的特殊性。

（二）生物资产的特征

1．生物资产是有生命的动物或植物。

2．生物资产与农业生产密切相关。

（三）生物资产的分类

根据生物资产准则规定，生物资产通常分为消耗性生物资产、生产性生物资产和公益性生物资产三大类。

1．消耗性生物资产

消耗性生物资产，是指为出售而持有的、或在将来收获为农产品的生物资产。消耗性生物资产是劳动对象，包括生长中的大田作物、蔬菜、用材林以及存栏待售的牲畜等。消耗性生物资产通常是一次性消耗并终止其服务能力或未来经济利益，因此在一定程度上具有存货的特征，应当作为存货在资产负债表中列报。

2．生产性生物资产

生产性生物资产，是指为产出农产品、提供劳务或出租等目的而持有的生物资产。生产性生物资产具备自我生长性，能够在持续的基础上予以消耗并在未来的一段时间内保持其服务能力或未来经济利益，属于劳动手段，包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。

生产性生物资产可以划分为未成熟和成熟两类，前者指尚未达到预定生产经营目的，还不能够多年连续稳定产出农产品、提供劳务或出租的生产性生物资产，例如尚未开始挂果的果树、尚未开始产奶的奶牛等，后者则指已经达到预定生产经营目的的生产性生物资产。

3．公益性生物资产

公益性生物资产，是指以防护、环境保护为主要目的的生物资产，包括防风固沙林、水土保持林和水源涵养林等。

二、生物资产的确认条件

生物资产同时满足下列条件的，才能予以确认：

1．公司因过去的交易或者事项而拥有或者控制该生物资产；

2．与该生物资产有关的经济利益或服务潜能很可能流入公司；

3．该生物资产的成本能够可靠地计量。

三、生物资产的初始计量

生物资产准则规定,生物资产应当按照成本进行初始计量。

（一）外购的生物资产

无论是消耗性生物资产、生产性生物资产还是公益性生物资产,外购的生物资产的成本包括购买价款、相关税费、运输费、保险费以及可直接归属于购买该资产的其他支出。其中,可直接归属于购买该资产的其他支出包括场地整理费、装卸费、栽植费、专业人员服务费等。

（二）自行繁殖、营造的生物资产

1．自行栽培、营造、繁殖或养殖的消耗性生物资产的成本，应当按照下列规定确定：

（1）自行栽培的大田作物和蔬菜的成本,包括在收获前耗用的种子、肥料、农药等材料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出；

（2）自行营造的林木类消耗性生物资产的成本,包括郁闭前发生的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用等必要支出；

（3）自行繁殖的育肥畜的成本,包括出售前发生的饲料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出；

（4）水产养殖的动物和植物的成本,包括在出售或入库前耗用的苗种、饲料、肥料等材料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出。

不同林种、不同林分等对郁闭度指标的要求有所不同，公司应当结合历史经验数据和自身实际情况,确定林木类消耗性生物资产的郁闭度及是否达到郁闭。各类林木类消耗性生物资产的郁闭度一经确定,不得随意变更。

林木类消耗性生物资产郁闭前的相关支出应予资本化,郁闭后的相关支出计入当期费用。

2．自行繁殖或营造的生产性生物资产的成本，应当按照下列规定确定：

（1）自行营造的林木类生产性生物资产的成本,包括达到预定生产经营目的前发生的造林费、抚育费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用等必要支出；

（2）自行繁殖的产畜和役畜的成本,包括达到预定生产经营目的（成龄）前发生的饲料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出。

达到预定生产经营目的，是指生产性生物资产计入正常生产期，可以多年连续稳定产出农产品、提供劳务或出租。公司应当根据具体情况结合正常生产期的确定，对生产性生物资产是否达到预定生产经营目的进行判断。

生产性生物资产在达到预定生产经营目的之前，如果其未来用途不确定,应当作为消耗性生物资产核算和管理,待确定用途后,再按照用途转换进行处理。

（三）自行营造的公益性生物资产

自行营造的公益性生物资产成本，应当按照郁闭前发生的造林费、抚育费、森林保护费、营林设施费、良种试验费、调查设计费和应分摊的间接费用等必要支出确定。

（四）天然起源的生物资产

天然林等天然起源的生物资产,仅在公司有确凿证据表明能够拥有或者控制该生物资产时，才能予以确认。其成本应当按照名义金额确定。

（五）投资者投入的生物资产

投资者投入的生物资产成本，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。

（六）非货币性资产交换、债务重组和企业合并取得的生物资产的成本

应当分别按照本办法第二十一章“特殊事项”有关非货币性资产交换和债务重组以及第六章“长期股权投资与企业合并”有关规定确定。

（七）因择伐、间伐或抚育更新性质采伐而补植林木类生物资产发生的后续支出，应当计入林木类生物资产成本。

生物资产在郁闭或达到预定生产经营目的后发生的管护、饲养费用等后续支出，应当计入当期损益。

（八）消耗性生物资产或生产性生物资产重分类为公益性生物资产

公司在将消耗性生物资产或生产性生物资产重分类为公益性生物资产时，应当考虑其是否发生减值，如果发生减值，应当首先计提跌价准备或减值准备，并以计提跌价准备或减值准备后的账面价值作为公益性生物资产的入账价值。

四、生物资产的后续计量

（一）采用成本模式计量生物资产

生物资产采用历史成本进行计量的情况下，消耗性生物资产按成本减累计跌价准备计量；未成熟的生产性生物资产按成本减累计减值准备计量，成熟的生产性生物资产按成本减累计折旧及累计减值准备计量；公益性生物资产按成本计量。

1．成熟的生产性生物资产折旧的计提

（1）需要计提折旧的生产性生物资产的范围

当期增加的成熟生产性生物资产应当计提折旧，一旦提足折旧，不论能否继续使用，均不再计提折旧。

（2）预计生产性生物资产的使用寿命

公司确定生产性生物资产的使用寿命，应当考虑下列因素：

1）该资产的预计产出能力或实物产量；

2）该资产的预计有形损耗，如产畜和役畜衰老、经济林老化等；

3）该资产的预计无形损耗，如因新品种的出现而使现有的生产性生物资产的产出能力和产出农产品的质量等方面相对下降、市场需求的变化使生产性生物资产产出的农产品相对过时等。

（3）生产性生物资产的折旧方法

生物资产准则规定了公司可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、产量法等。在具体运用时，公司应当根据生产性生物资产的具体情况，合理选择相应的折旧方法。

（4）公司至少应当于每年年度终了对生产性生物资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。

使用寿命或预计净残值的预期数与原先估计数有差异的，或者有关经济利益预期实现方式有重大改变的，应当作为会计估计变更，调整生产性生物资产的使用寿命或预计净残值或者改变折旧方法。

2．生物资产减值

公司至少应当于每年年度终了对消耗性生物资产和生产性生物资产进行检查，确凿证据表明由于遭受自然灾害、病虫害、动物疫病侵袭或市场需求变化等原因，使消耗性生物资产的可变现净值或生产性生物资产的可收回金额低于其账面价值的，应当按照可变现净值或可收回金额低于账面价值的差额，计提生物资产跌价准备或减值准备，并计入当期损益。

生物资产存在下列情形之一的，通常表明该生物资产发生了减值：

（1）因遭受火灾、旱灾、水灾、冻灾、台风、冰雹等自然灾害，造成消耗性或生产性生物资产发生实体损坏，影响该资产的进一步生长或生产，从而降低其产生经济利益的能力。

（2）因遭受病虫害或动物疫病侵袭，造成消耗性或生产性生物资产的市场价格大幅度持续下跌，并且在可预见的未来无回升的希望。

（3）因消费者偏好改变而使公司消耗性或生产性生物资产收获的农产品的市场需求发生变化，导致市场价格逐渐下跌。

（4）因公司所处经营环境，如动植物检验检疫标准等发生重大变化，从而对公司产生不利影响，导致消耗性或生产性生物资产的市场价格逐渐下跌。

（5）其他足以证明消耗性或生产性生物资产实质上已经发生减值的情形。

消耗性生物资产减值的影响因素已经消失的，减记金额应当予以恢复，并在原已计提的跌价准备金额内转回，转回的金额计入当期损益。

生产性生物资产减值准备一经计提，不得转回。

公益性生物资产不计提减值准备。

（二）采用公允价值模式计量生物资产

1．采用公允价值计量的条件

有确凿证据表明生物资产的公允价值能够持续可靠取得的，应当对生物资产采用公允价值计量。

对于采用公允价值计量的生物资产，生物资产准则规定了严格的条件，应当同时满足下列两个条件：

（1）生物资产有活跃的交易市场，即该生物资产能够在交易市场中直接交易。

活跃的交易市场，是指同时具有下列特征的市场：

1）市场内交易的对象具有同质性；

2）可随时找到自愿交易的买方和卖方；

3）市场价格信息是公开的。

（2）能够从交易市场上取得同类或类似生物资产的市场价格及其他相关信息，从而对生物资产的公允价值作出科学合理的估计。

此外，对于不存在活跃交易市场的生物资产，采用下列一种或多种方法，有确凿证据表明确定的公允价值是可靠的，也可以采用公允价值计量：

1）从交易日到资产负债表日经济环境未发生重大变化的情况下，最近期的交易市场价格；

2）对资产差别进行调整的类似资产的市场价格；

3）行业基准，比如以每亩表示的果园价值、千克肉品表示的畜牧价格等；

4）以使用该项生物资产的预期净现金流量按当前市场确定比率折现的现值（应当反映市场参与者预期该资产在其最相关市场产生的净现金流量）作为该资产当前的公允价值。

2．公允价值模式下的会计处理

在公允价值模式下，公司不再对生物资产计提折旧和计提跌价准备或减值准备，应当以资产负债表日生物资产的公允价值减去估计销售时所发生费用后的净额计量，各期变动计入当期损益。一般情况下，公司对生物资产的计量模式一经确定，不得随意变更。

五、生物资产的收获和处置

1．对于消耗性生物资产，应当在收货或出售时，按照其账面价值结转成本。结转成本的方法包括加权平均法、个别计价法、蓄积量比例法、轮伐期年限法等。

2．生产性生物资产收货的农产品成本，按照产出或采收过程中发生的材料费、人工费和应分摊的间接费用等必要支出计算确定，并采用加权平均法、个别计价法、蓄积量比例法、轮伐期年限法等方法，将其账面价值结转为农产品成本。

3.公司可以根据实际情况选用合适的成本结转方法，但是一经确定,不得随意变更。

收货之后的农产品，应当按照本办法第五章“存货”的有关规定处理。

4．生物资产改变用途后的成本，应当按照改变用途时的账面价值确定。

5．生物资产出售、盘亏或死亡、毁损时，应当将处置收入扣除其账面价值和相关税费后的余额计入当期损益。

六、生物资产的会计处理

（一）会计科目设置

公司应当设置“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”、“生产性生物资产累计折旧”、“生产性生物资产减值准备”科目。

1．消耗性生物资产通过“消耗性生物资产”科目核算，“消耗性生物资产”科目应当按照消耗性生物资产的种类、群别进行明细核算。本科目期末借方余额，反映公司消耗性生物资产的成本。

2．生产性生物资产的原价在“生产性生物资产”科目中进行核算，“生产性生物资产”科目应当分别“未成熟生产性生物资产”和“成熟生产性生物资产”以及生产性生物资产的种类、群别、所属部门等进行明细核算。本科目期末借方余额，反映公司生产性生物资产的原值。

3．设置“生产性生物资产累计折旧”科目核算公司（农业）对成熟生产性生物资产计提的累计折旧。“生产性生物资产累计折旧”科目应当按照生产性生物资产的种类、群别、所属部门等进行明细核算。本科目期末贷方余额，反映公司生产性生物资产的累计折旧额。

4．公司生产性生物资产发生减值的，在“生产性生物资产减值准备”科目核算。本科目期末贷方余额，反映公司已计提但尚未转销的生产性生物资产减值准备。

（二）主要账务处理

1．外购的生物资产

公司外购的生物资产，按应计入生物资产成本的金额，借记“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“银行存款”、“应付账款”、“应付票据”等科目。公司一笔款项一次性购入多项生物资产时,购买过程中发生的相关税费、运输费、保险费等可直接归属于购买该资产的其他支出,应当按照各项生物资产的价款比例进行分配,分别确定各项生物资产的成本。

2．自行营造的生物资产

对于公司自行营造的生物资产，应当按照不同的种类核算，分别按照消耗性生物资产和生产性生物资产确定其取得成本，并分别借记“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”科目，贷记“银行存款”等科目。

生产性生物资产在达到预定生产经营目的之前发生的必要支出在未成熟生

产性生物资产核算，未成熟生产性生物资产达到预定生产经营目的时,由未成熟生产性生物资产转至成熟生产性生物资产,未成熟生产性生物资产已计提减值准备的,还应同时结转已计提的减值准备。

3．计提折旧

公司应当按其对达到预定生产经营目的采用成本模式计量的生产性生物资产计提折旧，并根据收益对象分别计入将收货的农产品成本、劳务成本、出租费等。对成熟生产性生物资产按期计提折旧时，借记“生产成本-其他费用”、“管理费用”等科目，贷记“生产性生物资产累计折旧”科目。

4．资产负债表日，生物资产发生减值的，公司应当按照可变现净值或可收回金额低于账面价值的差额，计提生物资产跌价准备或减值准备，借记“资产减值损失”科目，贷记“存货跌价准备-消耗性生物资产”、“生产性生物资产减值准备”科目。

已确认的消耗性生物资产跌价损失的转回。公司在每年年度终了对消耗性生物资产进行检查时，如果消耗性生物资产减值的影响因素已经消失的，减记金额应当予以恢复,并在原已计提的跌价准备金额内转回,转回的金额计入当期损益，借记“存货跌价准备-消耗性生物资产”科目，贷记“资产减值损失”科目。根据本办法有关资产减值的规定，生产性生物资产减值准备一经计提，不得转回。

5．天然起源的生物资产公允价值通常无法可靠地取得，应当按照名义金额确定生物资产的成本，同时计入当期损益，名义金额为 1 元人民币，即借记“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”等科目，贷记“营业外收入”科目。

6．生物资产出售请参照本办法第十七章第五节的规定进行处理。

第二节　长期待摊费用

一、长期待摊费用概述

长期待摊费用是指公司已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在 1 年以上的各项费用。

二、一般规定

1.公司租入的固定资产发生的改良支出在本科目核算,并在租赁期内进行合理分摊。

2．公司对租入房屋的装修成本以及对自有房产（含融资租入房产）且未达到固定资产改良标准（改良标准即支出达到固定资产原值 50%及以上，且使用寿命延长两年以上）的装修成本在本科目核算，后续根据经营租入资产租赁期和预计前后两次装修间隔期较短期间进行摊销。

3．公司新设子公司、分支机构，在新设机构正式成立前发生的机构筹备期支出在本科目核算，待新设机构成立后，将长期待摊费用一次性转入管理费用等科目。

4．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的，如以低于成本的价格向职工出售住房等。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职工至少服务年限内平均摊销，根据收益对象分别计入相关资产成本或当期损益。若合同或协议未规定职工的服务年限，应

作为对职工过去提供服务的一种补偿，直接计入向职工出售资产或提供服务当期的损益。上述支出为职工福利费性质的支出，应符合福利费列支的相关规定。

5．随基建工程完工移交的生产职工培训及提前进场费用等，通过本科目归集，并在项目正式投产使用的当月一次性计入当期损益。

三、长期待摊费用的会计处理

（一）会计科目设置

公司应设置“长期待摊费用”科目，并按“租入资产改良支出”、“生产职工培训及提前进场费”、“房屋装修费”、“其他待摊费用”进行明细核算。本科目期末借方余额，反映公司尚未摊销的各项长期待摊费用的摊余价值。

（二）主要账务处理

公司发生的长期待摊费用，借记“长期待摊费用”科目，贷记“银行存款”等科目。摊销时，借记“生产成本”、“管理费用”等科目，贷记“长期待摊费用”科目。

因不可抗力因素导致长期待摊费用不能再为公司带来经济利益流入的，应按其账面余额，借记“营业外支出-资产毁损及报废损失”科目，贷记“长期待摊费用”科目。

第三节　待处理财产损溢

一、待处理财产损溢概述

核算公司在清查财产过程中查明的各种财产盘盈（除固定资产外）、盘亏、和毁损的价值以及物资在运输途中发生的非正常短缺与损耗。固定资产、无形资产等长期资产处置时将损益计入“资产处置损益”，毁损、报废时计入“营业外收入-资产报废收益”或“营业外支出-资产毁损及报废损失”。

二、待处理财产损溢的会计处理

（一）会计科目设置

公司应设置“待处理财产损溢”科目，核算公司在清查财产过程中查明的各种财产盘盈、盘亏和毁损的价值以及物资在运输途中发生的非正常短缺与损耗。并根据财产性质，设置“待处理流动资产损溢”、“待处理非流动资产损溢”两个二级明细科目。

（二）主要账务处理

1．盘盈的各种材料、产成品、商品等，借记“原材料”、“库存商品”等科目，贷记“待处理财产损溢-待处理流动资产损溢”、“待处理财产损溢-待处理非流动资产损溢”科目。

2．盘亏、毁损的各种材料等，借记“待处理财产损溢-待处理流动资产损溢”、“待处理财产损溢-待处理非流动资产损溢”科目，贷记“原材料”、“应交税费-应交增值税-进项税额转出”等科目。采用计划成本（或售价）核算的，还应当同时结转成本差异。

3．按管理权限报经批准后处理时，按盘盈的各种材料、产成品、商品等金额，借记“待处理财产损溢-待处理流动资产损溢”、“待处理财产损溢-待处理非流动资产损溢”科目，贷记“生产成本”、“营业外收入”等科目；盘亏、毁

损的各项资产，按残料价值，借记“原材料”等科目，按可收回的保险赔偿或过失人赔偿，借记“其他应收款”科目，按“待处理财产损溢”余额，贷记“待处理财产损溢-待处理流动资产损溢”、“待处理财产损溢-待处理非流动资产损溢”科目，按其借方差额，借记“生产成本”、“营业外支出”等科目。

4．公司的财产损溢，应查明原因，在期末结账前处理完毕，处理后本科目应无余额。

第四节　持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

一、基本概述

（一）持有待售的非流动资产、处置组

1．持有待售类别的基本划分原则，即如果公司主要通过出售而非持续使用一项非流动资产或处置组收回其账面价值，应当将其划分为持有待售类别。

2．处置组，是指在一项交易中作为整体通过出售或其他方式一并处置的一组资产，以及在该交易中转让的与这些资产直接相关的负债。处置组所属的资产组或资产组组合中分摊了企业合并中取得的商誉的，该处置组应当包含分摊至处置组的商誉。

（二）终止经营

1．　终止经营，是指公司满足下列条件之一的、能够单独区分的组成部分，且该组成部分已经处置或划分为持有待售类别：

（1）该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区；

终止经营应当是公司能够单独区分的组成部分。该组成部分的经营和现金流量在公司经营和编制财务报表时是能够与公司的其他部分清楚区分的。公司组成部分可能是一个资产组，也可能是一组资产组组合，通常是公司的一个子公司、一个事业部或事业群。

（2）该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分；

终止经营应当具有一定的规模。终止经营应当代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区，或者是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分。并非所有处置组都符合终止经营定义中的规模条件，公司需要运用职业判断加以确定。

（3）该组成部分是专为转售而取得的子公司。

终止经营对于专为转售而取得的子公司，对其规模不做要求，只要是单独区分的组成部分且满足时点要求，即构成终止经营。有些专为转售而取得的重要的合营企业或联营企业，也可能因为符合终止经营定义中的规模等条件而构成终止经营。

2．终止经营应当满足一定的时点要求。符合终止经营定义的组成部分应当属于以下两种情况之一：

（1）该组成部分在资产负债表日之前已经处置，包括已经出售和结束使用（如关停或报废等）。在有些情况下，组成部分的资产仍处于出售或报废过程中，仍可能发生清理费用，公司需要根据实际情况判断组成部分是否已经处置从而符

合终止经营的定义。

（2）该组成部分在资产负债表日之前已经划分为持有待售类别。

二、持有待售的非流动资产或处置组的分类

（一）持有待售资产类别分类的基本要求

公司主要通过出售（包括具有商业实质的非货币性资产交换，下同）而非持续使用一项非流动资产或处置组收回其账面价值的，应当将其划分为持有待售类别。

1．非流动资产或处置组划分为持有待售类别，应当同时满足两个条件：

（1）可立即出售

根据类似交易中出售此类资产或处置组的惯例，在当前状况下即可立即出售。为满足该条件，公司应当具有在当前状态下出售该非流动资产或处置组的意图和能力。

（2）出售极可能发生

出售极可能发生，即公司已经就一项出售计划作出决议且获得确定的购买承诺，预计出售将在一年内完成。有关规定要求公司相关权力机构或者监管部门批准后方可出售的，应当已经获得批准。

确定的购买承诺，是指公司与其他方签订的具有法律约束力的购买协议，该协议包含交易价格、时间和足够严厉的违约惩罚等重要条款，使协议出现重大调整或者撤销的可能性极小。

2．延长一年期限的例外条款

有些情况下，可能由于发生一些公司无法控制的原因导致出售未能在一年内完成。如果涉及的出售是关联方交易，不允许放松一年期限条件。如果涉及的出售不是关联方交易，且有充分证据表明公司仍然承诺出售非流动资产或处置组，允许放松一年期限条件，公司可以继续将非流动资产或处置组划分为持有待售类别。

公司无法控制的原因包括：

（1）意外设定条件

买方或其他方意外设定导致出售延期的条件，公司针对这些条件已经及时采取行动，且预计能够自设定导致出售延期的条件起一年内顺利化解延期因素。

（2）发生罕见情况

因发生罕见情况，导致持有待售的非流动资产或处置组未能在一年内完成出售，公司在最初一年内已经针对这些新情况采取必要措施且重新满足了持有待售类别的划分条件。“罕见情况”主要指因不可抗力引发的情况、宏观经济形势发生急剧变化等不可控情况。

3．不再继续满足划分条件的处理

持有待售的非流动资产或处置组不再继续满足持有待售类别划分条件的，公司不应当继续将其划分为持有待售类别。部分资产或负债从持有待售的处置组中移除后，如果处置组中剩余资产或负债新组成的处置组仍然满足持有待售类别划分条件，公司应当将新组成的处置组划分为持有待售类别，否则应当将满足持有待售类别划分条件的非流动资产单独划分为持有待售类别。

（二）某些特定持有待售类别分类

1．专为转售而取得的非流动资产或处置组

对于公司专为转售而新取得的非流动资产或处置组，如果在取得日满足“预计出售将在一年内完成”的规定条件，且短期（通常为三个月）内很可能满足划分为

持有待售类别的基本要求，公司应当在取得日将其划分为持有待售类别。

2．持有待售的长期股权投资

公司出售对子公司投资但并不丧失对其的控制权，公司不应当将拟出售的部分对子公司投资或对子公司投资整体划分为持有待售类别。

公司因出售对子公司的投资等原因导致其丧失对子公司的控制权，出售后公司可能保留对原子公司的部分权益性投资，也可能丧失全部权益，公司应当在拟出售的部分对子公司投资满足持有待售类别划分条件时，在母公司个别财务报表中将对子公司投资整体划分为持有待售类别，而不是仅将拟处置的部分投资划分为持有待售类别；在合并财务报表中将子公司所有资产和负债划分为持有待售类别，而不是仅将拟处置的部分投资对应的资产和负债划分为持有待售类别。

对联营企业或合营企业的权益性投资全部或部分分类为持有待售资产的，应当停止权益法核算；对于未划分为持有待售类别的剩余权益性投资，应当在划分为持有待售的那部分权益性投资出售前继续采用权益法进行会计处理。原权益法核算的相关其他综合收益等应当在持有待售资产终止确认时计入损益。

3．拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组

公司拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组不应划分为持有待售类别。对于拟结束使用而非出售的处置组，在停止使用前不应当划分为持有待售类别，也不应当作为终止经营列报；在停止使用后，不应当划分为持有待售类别，如果该处置组满足终止经营中有关单独区分的组成部分的条件，应当作为终止经营列报。对于拟结束使用而非出售的非流动资产，无论在停止使用之前或之后，均不应当划分为持有待售类别，也不应当作为终止经营列报。

三、持有待售的非流动资产或处置组的计量

（一）初始计量

公司初始计量或在资产负债表日重新计量持有待售的非流动资产或处置组时，如果其账面价值低于其公允价值减去出售费用后的净额，公司不需要对账面价值进行调整；如果账面价值高于其公允价值减去出售费用后的净额，公司应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提持有待售资产减值准备。公允价值减去出售费用后的净额如果为负值，持有待售的非流动资产或处置组中资产的账面价值应当以减记至零为限。

出售费用包括为出售发生的特定法律服务、评估咨询等中介费用，也包括相关的消费税、城市维护建 设税、土地增值税和印花税等，但不包括财务费用和所得税费用。

对于取得日划分为持有待售类别的非流动资产或处置组，公司应当在初始计量时比较假定其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额和公允价值减去出售费用后的净额，以两者孰低计量。除企业合并中取得的非流动资产或处置组外，由非流动资产或处置组以公允价值减去出售费用后的净额作为初始计量金额而产生的差额，应当计入当期损益。

对于取得日划分为持有待售类别的非流动资产或处置组，在合并报表中，非同一控制下的企业合并中新取得的非流动资产或处置组划分为持有待售类别的，应当按照公允价值减去出售费用后的净额计量；同一控制下的企业合并中非流动资产或处置组划分为持有待售类别的，应当按照合并日在被合并方的账面价值与公允价值减去出售费用后的净额孰低计量。除企业合并中取得的非流动资产或处置组外，由

以公允价值减 去出售费用后的净额作为非流动资产或处置组初始计量金额而产生的差额，应当计入当期损益。

（二）后续计量

持有待售的非流动资产或处置组不应计提折旧或摊销，持有待售的处置组中负债的利息和其他费用应当继续予以确认公司应在资产负债表日对持有待售的非流动资产或处置组进行减值测试。

1．持有待售非流动资产后续计量

公司在资产负债表日重新计量持有待售的非流动资产时，如果其账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额，应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提持有待售资产减值准备。如果后续资产负债表日持有待售的非流动资产公允价值减去出售费用后的净额增加，以前减记的金额应当予以恢复，并在划分为持有待售类别后非流动资产确认的资产减值损失金额内转回，转回金额计入当期损益，划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。

2．持有待售的处置组的后续计量

公司在资产负债表日重新计量持有待售的处置组时，应当首先按照公允价值模式进行后续计量的投资性房地产、采用公允价值减去出售费用后的净额计量的生物资产、金融工具等规定的资产和负债的账面价值，然后比较持有待售的处置组整体账面价值与公允价值减去出售费用后的净额，如果账面价值高于其公允价值减去出售费用后的净额，应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提持有待售资产减值准备。对于持有待售的处置组确认的资产减值损失金额，如果该处置组包含商誉，应当先抵减商誉的账面价值，再根据处置组中适用本办法规定的各项非流动资产账面价值所占比重，按比例抵减其账面价值，确认的资产减值损失金额应当以适用本办法计量规定的各项资产的账面价值为限，不应分摊至处置组中不适用本办法计量规定的其他资产。

如果后续资产负债表日持有待售的处置组公允价值减去出售费用后的净额增加，以前减记的金额应当予以恢复。已抵减的商誉账面价值，以及适用本办法计量规定的非流动资产在划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。对于持有待售的处置组确认的资产减值损失后续转回金额，应当根据处置组中除商誉外适用本办法计量规定的各项非流动资产账面价值所占比重, 按比例增加其账面价值。

3．不再继续划分为持有待售类别的计量

非流动资产或处置组因不再满足持有待售类别划分条件而不再继续划分为持有待售类别或非流动资产从持有待售的处置组中移除时，应当按照以下两者孰低计量：

（1）划分为持有待售类别前的账面价值，按照假定不划分为持有待售类别情况下本应确认的折旧、摊销或减值等进行调整后的金额；

（2）可收回金额。

由此产生的差额计入当期损益，可以通过“资产减值损失”科目进行会计处理。

持有待售的对子公司、共同经营的权益性投资不再符合持有待售类别划分条件的，应当自划分为持有待售类别日起追溯调整，同时划分为持有待售类别期间的财务报表应当作相应调整

4. 终止确认

公司终止确认持有待售的非流动资产或处置组，应当将尚未确认的利得或损失计入当期损益。

公司在处置持有待售的境外经营时，应当将与该境外经营相关的外币财务报表折算差额，自其他综合收益转入处置当期损益，部分处置境外经营的，应当按处置的比例计算处置部分的外币财务报表折算差额，转入处置当期损益。

四、持有待售非流动资产或处置组会计处理

1．公司将相关非流动资产或处置组划分为持有待售类别时，如果其账面价值低于其公允价值减去出售费用后的净额，按各类资产的账面价值或账面余额，借记“持有待售资产”科目，按已计提的累计折旧、累计摊销等，借记“累计折旧”、“累计摊销”等科目，按各项资产账面余额，贷记“固定资产”、“无形资产”、“长期股权投资”、“应收账款”、“商誉”等科目；按相关负债的账面余额，借记“应付职工薪酬”、“应付账款”等科目，贷记“持有待售负债”科目。

如果账面价值高于其公允价值减去出售费用后的净额，应将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额借记或贷记“资产减值损失”，其他同上。

2．公司在资产负债表日重新计量持有待售非流动资产时，按照账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额的差额，借记“资产减值损失”科目，贷记“持有待售资产减值准备”科目。如果后续资产负债表日持有待售的非流动资产公允价值减去出售费用后的净额增加，以前减记的金额应当予以恢复，并在划分为持有待售类别后非流动资产确认的资产减值损失金额内转回，转回金额计入当期损益，借记“持有待售资产减值准备”科目，贷记“资产减值损失”科目。

公司在资产负债表日重新计量持有待售处置组时，借记“资产减值损失”科目，贷记“持有待售资产减值准备”、“商誉”科目。确认的资产减值损失金额应当以各项资产的账面价值为限，不应分摊至处置组中不适用的其他资产。“商誉”减值不得转回，其他账务处理同上。

3．终止确认。公司处置持有待售的非流动资产或处置组时，按处置过程中收到的价款，借记“银行存款”等科目，按相关负债的账面余额，借记“持有待售负债”科目，按相关资产的账面余额，贷记“持有待售资产”科目，按其差额借记或贷记“资产处置损益”科目，已计提减值准备的，还应同时结转已计提的减值准备，贷记“资产处置损益”，借记“持有待售资产减值准备”，处置过程中发生的相关税费，借记“资产处置损益”科目，贷记“银行存款”、“应交税费”等科目。

第十二章 职工薪酬

第一节 概 述

一、职工范围

本章的职工是指为公司提供服务的下列人员：

1．与公司订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工；

2．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；

3．未与公司订立劳动合同或未由其正式任命，但向公司所提供服务与职工所提供服务类似的人员，包括通过与劳务中介公司签订用工合同而向公司提供服务的人员。

二、职工薪酬的范围

职工薪酬，是指公司为获得职工提供的服务或终止劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿，包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利，以及为职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属和其他受益人等提供的福利。

（一）短期薪酬

短期薪酬，是指公司在职工提供相关服务的年度报告期间结束后十二个月内需要全部予以支付的职工薪酬，因解除与职工的劳动关系给予的补偿属于辞退福利的范畴。

短期薪酬具体包括：职工工资、奖金、津贴和补贴，职工福利费，医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费，住房公积金，工会经费和职工教育经费，短期带薪缺勤，短期利润分享计划，非货币性福利（短期）以及其他短期薪酬。

1．职工工资、奖金、津贴和补贴

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而支付给职工的物价补贴等。其中，公司按照短期奖金计划向职工发放的奖金属于短期薪酬，按照长期奖金计划向职工发放的奖金属于其他长期职工福利。

公司为职工提供的交通、住房、通讯待遇，已经实行货币化改革的，按月按标准发放或支付的住房补贴、交通补贴或者车改补贴、通讯补贴，以及给职工发放的节日补助、未统一供餐而按月发放的午餐费补贴，纳入工资总额。

2．职工福利费

职工福利费，是指公司为职工提供的福利待遇支出，包括福利机构经费、医疗费用、职工疗养费用、食堂经费、供暖费补贴、防暑降温费、职工困难补助、独生子女费、丧葬补助费、抚恤费、职工异地安家费、探亲假路费、其他福利等项目。

3．医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费

医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费，是指公司按照国务院、各地方政府规定的基准和比例向社会保险经办机构缴纳的社会保险费用，以及向单独主体缴存的补充医疗保险费用。包括基本医疗保险费、工伤保险费和生育保险费、补充医疗保险等，不包括应归属于离职后福利的养老保险和失业保险。

4．住房公积金

住房公积金，是指公司按照国家规定的基准和比例，向住房公积金管理机构缴存的住房公积金。

5．工会经费和职工教育经费

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、为职工学习技术提高文化水平和业务素质，用于开展工会活动和职工教育及职业技能培训等相关支出。

6．短期带薪缺勤

短期带薪缺勤，是指职工虽然缺勤但公司仍向其支付报酬，且在职工提供相关服务的年度报告期间结束后十二个月内需要全部予以支付的职工薪酬，包括年休假、病假、短期伤残、婚嫁、产假、丧假、探亲假等。长期带薪缺勤属于其他长期职工福利。

7．短期利润分享计划

短期利润分享计划，是指公司与职工达成的基于利润或其他经营成果提供薪酬的协议，且在职工提供相关服务的年度报告期间结束后十二个月内需要全部予以支付的职工薪酬。长期利润分享计划属于其他长期职工福利。

8．非货币性福利（短期）

非货币性福利，是指按国家和公司有关规定以自己的产品或外购的商品发放给职工作为福利、将公司拥有或租赁的资产无偿提供给职工使用、为职工无偿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等。

9．其他短期薪酬

其他短期薪酬，是指除上述薪酬以外的其他为获得职工提供的服务而给予的短期薪酬。

（二）离职后福利

离职后福利，是指公司为获得职工提供的服务而在职工退休或与公司解除劳动关系后，提供的各种形式的报酬和福利，短期薪酬和辞退福利除外。

离职后福利计划，是指公司与职工就离职后福利达成的协议，或者公司为向职工提供离职后福利制定的规章或办法等。离职后福利计划按照公司承担的风险和义务情况，可分为设定提存计划和设定受益计划。

1．设定提存计划

设定提存计划，是指向独立的基金缴存固定费用后，公司不再承担进一步支付义务的离职后福利计划，包括基本养老保险、补充养老保险、失业保险等。

（1）基本养老保险

基本养老保险，是指公司按照国务院、各地方政府规定的基准和比例，向社会保险经办机构缴纳的养老保险费用。

（2）补充养老保险（企业年金）

补充养老保险（企业年金），是指在政府强制实施的公共养老金和国家养老金之外，公司在国家政策的引导下，根据自身经济实力和经济状况建立的，为公

司职工提供一定程度退休收入保障的补充性的补充养老金制度。

（3）失业保险

失业保险，是指公司按照国务院、各地方政府规定的基准和比例，向社会保险经办机构缴纳的失业保险费用。

2．设定受益计划

设定受益计划，是指除设定提存计划以外的离职后福利计划，如公司承担的补充养老保险等。在设定受益计划下，公司的义务是为现在及以前的职工提供约定的福利，并且精算风险和投资风险实质上由公司来承担。当公司负有下列义务时，为一项设定受益计划：

（1）计划福利公式不仅仅与提存金金额相关，且要求公司在资产不足以满足该公式的福利时提供进一步的提存金；

（2）通过计划间接地或直接地对提存金的特定回报作出担保。

（三）辞退福利

辞退福利，是指公司在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动合同关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿。主要包括：(1)在职工劳动合同尚未到期前，不论职工本人是否愿意，公司决定解除与职工的劳动关系而给予的补偿。（2）在职工劳动合同尚未到期前，为鼓励职工自愿接受裁减而给予的补偿，职工有权利选择继续在职或接受补偿离职。另外，对于职工虽然没有与公司解除劳动合同，但未来不再为公司提供服务，不能为公司带来经济利益，公司承诺提供实质上具有辞退福利性质经济补偿的，如“内退”，在其正式退休日期之前比照辞退福利处理。根据国家及公司管理规定，对工龄已满 30 年或者距法定退休年龄不足 5 年的职工实施内退计划的，自职工停止提供服务日至正常退休日期间拟支付的基本生活费、缴纳的社会保险费等，纳入辞退福利项目核算。

对劳动合同期满终止固定期限合同依法支付的经济补偿，可比照辞退福利处理。

计算辞退福利的折现率，一般按照同期限国债利率。

辞退福利通常采取解除劳动合同关系时一次性补偿的方式，也可以采取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。

（四）其他长期职工福利

其他长期职工福利，是指除短期薪酬、离职后福利、辞退福利以外的其他所有职工福利，包括长期带薪缺勤、长期残疾福利、其他长期服务福利、长期利润分享计划和长期奖金计划等。

1．长期带薪缺勤

长期带薪缺勤，是指按公司有关规定支付工资或提供补偿的职工缺勤，且在职工提供相关服务的年度报告期间结束后十二个月内不能全部予以支付的职工薪酬。

2．长期残疾福利

长期残疾福利，是指按公司有关规定依法支付给因公残疾职工的补助。

3．长期利润分享计划

长期利润分享计划，是指按公司有关规定公司与职工达成的基于利润或其他经营成果提供薪酬的协议，且在职工提供相关服务的年度报告期间结束后十二个月内不能全部予以支付的职工薪酬。

三、一般规定

1．发放的工资总额应控制在上级主管单位核定的年度工资总额之内，未经批准不得动用工资结余，当年不得产生新的工资结余；成本费用中不得列支应由职工个人承担的商业保险；公司向职工发放的各类政府奖励，也应纳入工资总额；财务部门应根据人资部门提供的工资发放明细表进行核算。

2．社会保险费、住房公积金应严格执行国家和公司有关规定，按照核定的标准计提缴纳，严禁超比计提。

3．辞退福利应严格执行国家和公司有关规定，辞退福利确认需提供详细的内部退养计划、人员清单、费用项目、补偿标准、折现率等相关材料，并由会计师事务所出具专项经济鉴证说明。

4．职工教育经费按照公司规定列支额度和使用范围使用。

第二节　职工薪酬的确认和计量

一、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，除因解除与职工的劳动关系给予的补偿外，应当根据职工提供服务的受益对象计入当期费用或相关资产成本，难以确定受益对象的直接计入当期费用。

1．带薪缺勤

带薪缺勤应当根据其性质及其职工享有的权利，分为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤两类。公司应当对累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤分别进行会计处理。如果带薪缺勤属于长期带薪缺勤的，公司应当作为其他长期职工福利处理

（1）累积带薪缺勤，是指带薪缺勤权利可以结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利可以在未来期间使用。

公司应当在职工提供服务从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时，确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬，并以累积未行使权利而增加的预期支付金额计量。

（2）非累积带薪缺勤，是指带薪权利不能结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利将予以取消，并且职工离开公司时也无权获得现金支付。

公司应当在职工实际发生缺勤的会计期间确认与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬，不必额外作相应的账务处理。

2．利润分享计划

公司应当在同时满足下列条件时，确认与利润分享计划相关的应付职工薪酬：

（1）公司因过去事项导致现在具有支付职工薪酬的法定义务或推定义务；

（2）因利润分享计划所产生的应付职工薪酬义务金额能够可靠估计。

因利润分享计划所产生的应付职工薪酬义务金额能够可靠估计，是指在财务报告批准报出之前公司已确定应支付的薪酬金额、或者该利润分享计划的正式条款中包括确定薪酬金额的方式、或者过去的惯例为公司确定推定义务金额提供了明显证据。

如果公司预期在职工为其提供相关服务的年度报告期间结束后十二个月内，不需要全部支付利润分享计划产生的应付职工薪酬，该利润分享计划应当适用其他长期职工福利的有关规定。

3．离职后福利

（1）设定提存计划

公司应当在职工为其提供服务的会计期间，根据设定提存计划确认职工薪酬负债，并根据受益对象计入当期费用或相关资产成本。

（2）设定受益计划

公司对设定受益计划的会计处理通常包括下列四个步骤：

1）确定设定受益计划义务的现值和当期服务成本

公司应当根据预期累计福利单位法，采用无偏且相互一致的精算假设对有关人口统计变量和财务变量等作出估计，计量设定受益计划所产生的义务，并确定相关义务的归属期间。公司应当根据资产负债表日与设定受益计划义务期限和币种相匹配的国债或活跃市场上的高质量公司债券的市场收益率确定折现率，将设定受益计划所产生的义务予以折现，以确定设定受益计划义务的现值和当期服务成本。

公司应当根据预期累计福利单位法确定的公式将设定受益计划产生的福利义务归属于职工提供服务的期间，并计入当期损益或相关资产成本。

当职工后续年度的服务将导致其享有的设定受益计划福利水平显著高于以前年度时，公司应当按照直线法将累计设定受益计划义务分摊确认于职工提供服务而导致公司第一次产生设定受益计划福利义务至职工提供服务不再导致该福利义务显著增加的期间，在确定该归属期时，不应仅考虑因未来工资水平提高而导致设定受益计划义务显著增加的情况。

2）确定设定受益计划净负债或净资产

设定受益计划存在资产的，公司应当将设定受益计划义务现值减去设定受益计划资产公允价值所形成的赤字或盈余确认为一项设定受益计划净负债或净资产。

设定受益计划存在盈余的，公司应当以设定受益计划的盈余和资产上限两项的孰低者计量设定受益计划净资产。其中，资产上限，是指公司可从设定受益计划退款或减少未来对设定受益计划缴存资金而获得的经济利益的现值。

3）确定应当计入当期损益的金额

报告期末，公司应当在损益中确认的设定受益计划产生的职工薪酬成本包括服务成本、设定受益净负债或净资产的利息净额。

①服务成本，包括当期服务成本、过去服务成本和结算利得或损失。其中，当期服务成本，是指职工当期提供服务所导致的设定受益计划义务现值的增加额；过去服务成本，是指设定受益计划修改所导致的与以前期间职工服务相关的设定受益计划义务现值的增加或减少。

②设定受益计划净负债或净资产的利息净额，包括计划资产的利息收益、设定受益计划义务的利息费用以及资产上限影响的利息。

4）确定应当计入其他综合收益的金额

公司应当将重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动计入其他综合收益，并且在后续会计期间不允许转回至损益，但公司可以在权益范围内转移这些在其他综合收益中确认的金额。

重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动包括下列部分：

①精算利得或损失，即由于精算假设和经验调整导致之前所计量的设定受益计划义务现值的增加或减少。

②计划资产回报，扣除包括在设定受益计划净负债或净资产的利息净额中的金额。

③资产上限影响的变动，扣除包括在设定受益计划净负债或净资产的利息净额中的金额。

公司应当在修改设定受益计划与确认相关重组费用或辞退福利较早日，将过去服务成本确认为职工薪酬负债，并计入当期费用。

公司应当在设定受益计划结算时，将在结算日确定的设定受益义务现值与结算价格（包括转移的计划资产的公允价值和公司直接发生的与结算相关的支付）的差额，确认一项计算利得或损失。设定受益计划结算，是指公司为了消除设定受益计划所产生的部分或所有未来义务进行的交易，而不是根据计划条款和所包含的精算假设向职工支付福利。设定受益计划结算利得或损失为在结算日确定的设定受益计划义务现值与结算价格之间的差额，结算价格包括转移的计划资产的公允价值和公司截止发生的与结算相关的支付。

4．辞退福利

公司应当在不能单方面撤回解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利和确认涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用孰早日，确认辞退福利产生的职工薪酬负债，并计入当期费用。公司有详细、正式的重组计划并且该重组计划对外公告时，表明已经承担了重组义务。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。

公司实施内部退休计划的，应当按照内退计划规定，将自职工停止提供服务日至正常退休日期间、公司拟支付的内退职工工资和缴纳的社会保险费等，确认为应付职工薪酬，一次性计入当期损益，不能在职工退休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等产生的义务。

5．长期残疾福利

（1）长期残疾福利水平取决于职工提供服务期间长短的，公司应在职工提供服务的期间确认应付长期残疾福利义务，计量时应当考虑长期残疾福利支付的可能性和预期支付的期限。

（2）长期残疾福利与职工提供服务期间长短无关的，公司应当在导致职工长期残疾的事件发生的当期确认应付长期残疾福利义务。

6．其他长期职工福利

（1）公司应当将符合设定提存计划条件的其他长期职工福利，按照设定提存计划的有关规定进行确认。

（2）公司应当将除符合设定提存计划条件外的其他长期职工福利，按照设定受益计划的有关规定进行确认。

为了简化相关会计处理，上述项目的总净额应计入当期损益或相关资产成本。

二、职工薪酬的计量

（一）短期薪酬

公司应当以实际发生额对短期薪酬进行计量，非货币性福利除外。非货币性职工薪酬应当按照公允价值进行计量。

1．货币性职工薪酬

（1）公司为职工缴纳的医疗保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金，以及按规定提取的工会经费和职工教育经费，应当按照规定的

计提基础和计提比例计算确定相应的职工薪酬金额。

（2）累积带薪缺勤

公司应当以累积未行使权利而增加的预期支付金额，计算与累积带薪缺勤相应的职工薪酬金额。

（3）职工只有在公司工作一段期间才能分享利润的，公司在计量利润分享计划产生的应付职工薪酬时，应当反映职工因离职而无法享受利润分享计划福利的可能性。短期利润分享计划同时满足：公司因过去事项导致现在具有支付职工薪酬的法定义务或推定义务、利润分享计划所产生的应付职工薪酬义务能够可靠估计条件的，公司应当确认相关的应付职工薪酬，并计入当期损益或相关资产成本。

符合下列三种情形之一的，应付职工薪酬义务能够可靠估计：在财务报告批准报出之前公司已经确定应支付的薪酬金额；该利润分享计划的正式条款中包括确定薪酬金融的方式；过去的惯例为公司确定推定义务金额提供了明显的证据。

2．非货币性福利

（1）以自产产品或外购商品发放给职工作为薪酬

公司以其自产产品作为非货币性福利发放给职工的，应当按照该产品或商品的公允价值和相关税费，计算职工薪酬的金额，并确认为主营业务收入，其销售成本的结转和相关税费的处理，与正常商品销售相同。公司以外购的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。

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）公司将拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用

将该住房每期应计提的折旧计入应付职工薪酬，同时将确认的非货币性职工薪酬计入相关资产成本或当期损益。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应付职工薪酬，同时将确认的非货币性职工薪酬计入相关资产成本或当期损益。难以认定受益对象的非货币性福利，直接将确认的应付职工薪酬计入当期损益。

（3）向职工提供公司支付了补贴的商品或服务

公司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的，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等。

低于取得资产或服务成本的差额，相当于公司的补贴金额，向职工提供资产或服务应分别情况处理：一是如果合同或协议中规定自取得资产或服务后至少应当提供服务的年限，公司应当将该项差额作为其他长期职工福利处理，并在规定的服务年限内平均摊销，确认为应付职工薪酬，并根据受益对象分别计入相关资产成本或当期损益；二是未规定自取得资产或服务后必须提供服务的年限，公司应当将该项差额直接确认为应付职工薪酬和当期损益。

（二）离职后福利

1．设定提存计划

公司应当以设定提存计划确定的计算方式对应缴存的金额计量。

公司预期不会在职工提供相关服务的年度报告期结束后十二个月内支付全

部缴存的，应当按照设定受益计划确定的折现率，将全部应缴存的金额以折现后的金额对职工薪酬进行计量。

2．设定受益计划

（1）公司应当根据预期累计单位福利法，采用无偏且相互一致的精算假设对有关人口统计变量和财务变量等作出估计，计量设定受益计划所产生的义务，并确定相关义务的归属期间。

公司应当采用确定的折现率将设定受益计划所产生的义务予以折现，以确定受益计划义务的现值和当期服务成本。

在预期单位福利法下，每一服务期间会增加一个单位的福利权利，并且需对每一个单位单独计量，以形成最终义务。公司应当将福利归属于提供设定受益计划的义务发生的期间。这一期间是指从职工提供服务以获取公司在未来报告期间预计支付的设定受益计划福利开始，至职工的继续服务不会导致这一福利金额不会显著增加之日为止。

（2）设定受益计划存在资产的，公司应当将设定受益义务现值减去设定受益计划资产公允价值所形成的赤字或盈余确认为一项设定受益计划净负债或净资产。

设定受益计划存在盈余的，公司应当以设定受益计划的盈余和资产上限两项孰低者计量设定受益计划净资产。其中资产上限，是指公司可以从设定受益计划退款或减少未来对设定受益计划缴存资金而获得的经济利益现值。

（3）公司应当对所有设定受益计划义务予以折现，包括预期在职工提供服务的年度报告期间结束后的十二个月内支付的义务。折现时所采用的折现率应当与设定受益义务期限和币种相匹配的国债的市场收益率确定。不存在与设定提存计划支付期相匹配国债利率的，应当以短于设定提存计划支付期限的国债利率为基础，并根据国债收益率曲线采用外推法估计超出期限部分的利率，合理确定折现率。

（4）公司应当在报告期末将设定受益计划产生的职工薪酬成本确认为下列部分：

1）服务成本，包括当期服务成本、过去服务成本和结算利得或损失。

当期服务成本是指，职工当期提供服务所导致的设定受益义务现值的增加额。

过去服务成本是指，设定受益计划修改所导致的与以前期间职工服务相关的设定受益义务现值的增加或减少。

2）设定受益计划净负债或净资产的利息净额，包括计划资产的利息收益、设定受益义务的利息费用以及资产上限影响的利息。

3）重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动，包括精算利得和损失，即由于精算假设和经验调整导致之前所计量的设定受益义务现值的增加或减少；计划资产回报，扣除包括在设定受益计划净负债或净资产的利息净额中的金额；资产上限影响的变动，扣除包括在设定受益计划净负债或净资产的利息净额中的金额。

（三）辞退福利

1．公司应当严格按照辞退计划条款的规定，合理预计辞退福利产生的应付职工薪酬金额。

（1）对于职工没有选择权的辞退计划，应当根据辞退计划条款规定的拟解

除劳动关系的职工数量、每一职位的辞退补偿标准等，计提应付职工薪酬。

（2）对于资源接受裁减建议的辞退计划，由于接受裁减的职工数量不确定，应当按照本办法第二十一章“特殊事项” 第三节“或有事项”规定，预计将会接受裁减建议的职工数量，根据预计的职工数量和每一职位的辞退补偿等确认职工薪酬负债。

2．适用的计量准则

（1）预期在其确认的年度报告期结束后十二个月内完全支付的辞退福利，应当按照短期薪酬的有关规定进行计量。

（2）预期在年度报告期结束后十二个月内不能完全支付的辞退福利，应当按照其他长期职工福利的有关规定进行计量。

（四）其他长期职工福利

1．符合设定提存计划条件的其他长期职工福利，应当按照设定提存计划的有关规定进行计量。

2．除符合设定提存计划条件外的其他长期职工福利，应当按照设定受益计划的有关规定进行计量，即将确认为职工薪酬成本的服务成本、其他长期职工福利净负债或净资产的利息净额和重新计量其他长期职工福利净负债或净资产所产生的变动以总净额的方式进行计量。

3．在计量与职工提供服务期间长短相关的应付长期残疾福利义务时，应当考虑长期残疾福利支付的可能性和预期支付的期限。

第三节　职工薪酬的会计处理

一、科目设置

公司应设置“应付职工薪酬”科目，核算公司根据有关规定应付给职工的各种薪酬。分别设置“工资”、“职工福利费”、“社会保险费”、“工会经费”、“职工教育经费”、“辞退福利”、“股份支付”、“职工奖励及福利基金”、“住房公积金”、“特殊工种保险”、“设定受益计划离职后福利”、“其他短期薪酬”、“其他长期职工福利”等明细科目核算订立劳动合同的所有职工的薪酬，不包括直签农电用工薪酬；设置“劳务派遣费”、“临时用工薪酬”、“农电工薪酬”等明细科目，分别归口核算劳务派遣用工、临时用工、农电工等薪酬情况。其中：

“职工奖励及福利基金”仅适用于公司所属中外合资公司。

“应付职工薪酬-职工福利费”科目，主要核算“福利机构经费”、“医疗费用”、“职工疗养费用”、“食堂经费”、“供暖费补贴”、“防暑降温费”、“职工困难补助”、“独生子女费”、“丧葬补助费”、“抚恤费”、“职工异地安家费”、“探亲假路费”、“非货币性福利”和“其他福利”等内容。

在“社会保险费”下设置“设定提存计划离职后福利”、“基本医疗保险费”、“补充医疗保险费”、“工伤保险费”、“生育保险费”等明细科目进行核算，“住房公积金”不再包括在“社会保险费”中，单独设置二级明细科目进行核算；“设定提存计划离职后福利”下设置“基本养老保险”、“公司年金”、“失业保险费”等明细科目进行核算。

“应付职工薪酬-设定受益计划离职后福利”科目，主要核算除设定提存计

划以外的离职后福利计划，主要包括公司承担的养老保险、离退休统筹外支出等。其中：离退休统筹外支出，指按照离职后福利计划确定的在岗职工享有的按预期累计福利单位法确定的职工服务期间的服务成本。

“应付职工薪酬-其他短期薪酬”科目，主要核算公司发生的短期累计带薪缺勤和短期利润分享计划。

“应付职工薪酬-其他长期职工福利”科目，主要核算公司发生的长期累计带薪缺勤、长期利润分享计划、长期残疾福利等长期职工福利。

“应付职工薪酬-劳务派遣费”科目，主要归口核算支付给通过与劳务中介公司签订用工合同而向公司提供服务的人员的薪酬，由公司与劳务中介公司签订合同或协议，与劳务中介公司进行结算；不包括支付的农电用工劳务派遣费用。

“应付职工薪酬-临时用工薪酬”科目，主要归口核算公司聘用并支付给临时、兼职等用工人员发生的工资、福利、社保等薪酬支出，不包括临时聘用的农电用工薪酬。

“应付职工薪酬-农电用工薪酬”科目，主要归口核算公司发生的直签农电用工、临时聘用农电用工、劳务派遣农电用工等各类农电用工的工资、福利、社保等全部薪酬支出。

“应付职工薪酬”科目期末贷方余额反映公司应付未付的职工薪酬。

二、主要账务处理

（一）确认应付职工薪酬

1．公司应在职工提供服务的当期，根据受益对象分别确认应付职工薪酬，其中：

（1）为生产产品、提供劳务的人员负担的职工薪酬，借记“生产成本”、“制造（施工间接）费用”等科目，贷记“应付职工薪酬”科目；

（2）为建造固定资产、开发无形资产的人员负担的职工薪酬，借记“在建工程”、“研发支出”等科目，贷记“应付职工薪酬”科目；

（3）除直接生产、直接提供劳务、建造固定资产和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、监事会成员等人员发生的职工薪酬，以及非正常消耗的直接生产人员和直接提供劳务人员发生的职工薪酬，均应在发生当期，借记“管理费用”、“销售费用”等科目，贷记“应付职工薪酬”科目。

2．公司以自产产品发放给职工作为职工薪酬的，应按自产产品公允价值和应交增值税额，借记“生产成本”、“在建工程”、“管理费用”等科目，贷记“应付职工薪酬-职工福利费”科目。

无偿向职工提供住房等固定资产使用的，应按计提的折旧额，借记“生产成本”等科目，贷记“应付职工薪酬-职工福利费”科目。

租赁住房等资产供职工无偿使用的，应按每期应支付的租金，借记“生产成本”等科目，贷记“应付职工薪酬-职工福利费”科目。

3．公司将外购产品发放给职工作为职工薪酬的，借记“应付职工薪酬-职工福利费”科目，贷记“库存商品”科目”，按照购买商品缴纳的进项税额，贷记“应交税费-应交增值税-进项税额转出”科目。

4．公司按照合同或协议约定，计提应支付给劳务中介公司的劳务派遣费，应在劳务派遣人员提供服务的当期，根据受益对象分别确认应付职工薪酬，借记“生产成本”、“在建工程”、“管理费用”等科目，贷记“应付职工薪酬-劳

务派遣费”科目。

5．公司收到社保部门拨入的女职工生育津贴，如在女职工生育期间未停发工资奖金等，应作为工资基金来源，借记“银行存款”科目，贷记“应付职工薪酬-工资”科目；如在女职工生育期间停发工资奖金，公司代收代付生育津贴的，借记“银行存款”科目，贷记“其他应付款”科目。

6．公司收到政府拨付奖励给职工的资金，借记“银行存款”科目，贷记“应付职工薪酬-工资”科目；收到政府拨付奖励给单位的资金，借记“银行存款”科目，贷记“营业外收入”科目。

7．辞退福利

（1）公司确认因解除与职工的劳动关系给予的辞退福利，预期在确认年度报告期间期末后十二个月内完全支付的，借记“生产成本”、“管理费用”等科目，贷记“应付职工薪酬-辞退福利”科目。

（2）公司确认因解除与职工的劳动关系给予的辞退福利，预期在年度报告期间期末后十二个月内不能完全支付的，按照其他长期职工福利的有关规定进行账务处理。

8．设定提存计划

（1）在职工提供服务的年度报告期结束后十二个月内全部支付的

公司应当在职工提供服务的期间，根据设定提存计划计算的金额，借记“生产成本”、“在建工程”、“管理费用”等科目，贷记“应付职工薪酬”科目。

（2）预期在职工提供服务的年度报告期结束后十二个月内不能全部支付的

公司应当在职工提供服务的期间，将全部应缴存金额以折现后的金额，借记“生产成本”、“在建工程”、“管理费用”等科目，贷记“应付职工薪酬”科目。

以设定提存计划净负债的利息净额，借记“财务费用”科目，贷记“应付职工薪酬”科目。

9．设定受益计划

（1）公司根据预期累计福利单位法确定的公式确定的当期服务成本，借记“生产成本”、“在建工程”、“管理费用”、“业务及管理费”等科目，贷记“应付职工薪酬-设定受益计划离职后福利”科目。

（2）以设定受益计划净负债或净资产计算的利息净额，借记或贷记“财务费用-设定受益计划利息净额”科目，贷记或借记“应付职工薪酬-设定受益计划离职后福利”科目。

（3）以重新设定受益计划净负债或净资产所产生的变动额，借记或贷记“其他综合收益-设定受益计划净负债或净资产变动”科目，贷记或借记“应付职工薪酬-设定受益计划离职后福利”科目。

（4）公司支付设定受益计划时，根据设定受益计划确定的支付金额，借记“应付职工薪酬-设定受益计划离职后福利”科目，贷记“银行存款”等科目。

公司在结算设定受益计划时，结算损失借记“营业外支出”科目，结算利得贷记“营业外收入”科目，差额贷记或借记“应付职工薪酬-设定受益计划离职后福利”科目。

（5）公司发生设定受益计划修改以及发生重组或辞退福利时，按照过去服务成本增加或减少金额，借记或贷记“生产成本”、“管理费用”、“业务及管理费”等科目，贷记或借记“应付职工薪酬-设定受益计划离职后福利”科目。

（6）公司清算其设定的受益计划时，应当将重新设定受益计划净负债或净资产所产生的累计变动额调整至留存收益，以累计变动额借记或贷记“其他综合收益”科目，贷记或借记“利润分配-未分配利润”、“盈余公积”科目。

10．其他长期职工福利

（1）符合设定提存计划的，按照设定提存计划的有关规定进行账务处理。

（2）符合设定受益计划的，应将确认为职工薪酬成本的服务成本、其他长期职工福利净负债或净资产的利息净额和重新设定受益计划净负债或净资产所产生的变动额的总净额，借记“生产成本”、“在建工程”、“管理费用”等科目，贷记“应付职工薪酬”科目。

（二）支付、发放职工薪酬

1．公司向职工支付、发放职工薪酬时，从职工薪酬中扣还的各种款项（代扣的社会保险费、个人所得税等、代垫的水电费等），借记“应付职工薪酬”科目，贷记“其他应付款”、“应交税费-代扣代缴个人所得税”、“其他应收款”等科目；实际支付、发放的职工薪酬，借记“应付职工薪酬-工资”、“应付职工薪酬-职工福利费”、“应付职工薪酬-职工奖励及福利基金”等科目，贷记“银行存款”、“库存现金”等科目。

2．公司按照国家有关规定向社保部门缴纳医疗保险费、工伤保险费等社会保险费，借记“应付职工薪酬-社会保险费-基本医疗保险费”、“应付职工薪酬-社会保险费-工伤保险费”等科目，贷记“银行存款”科目；按照国家有关规定缴纳住房公积金，借记“应付职工薪酬-住房公积金”科目，贷记“银行存款”科目。

3．公司按照国家和公司有关规定，支付、上交用于工会活动和职工培训的经费，借记“应付职工薪酬-工会经费”、“应付职工薪酬-职工教育经费”科目，贷记“银行存款”、“库存现金”等科目。

4．支付非货币性福利

（1）公司以其自产产品发放给职工作为职工薪酬，借记“应付职工薪酬-职工福利费”科目，按自产产品公允价值，贷记“主营业务收入”科目，按增值税销项税额，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目；同时，结转产品成本，借记“主营业务成本”科目，贷记“库存商品”、“自制半成品”等科目。

（2）无偿向职工提供住房等固定资产使用的，应按计提的折旧额，借记“应付职工薪酬-职工福利费”科目，贷记“累计折旧”科目。

（3）支付租赁住房等资产供职工无偿使用所发生的租金，借记“应付职工薪酬-职工福利费”科目，贷记“银行存款”等科目。

5．公司按照合同或协议约定，向劳务中介公司支付劳务派遣费，借记“应付职工薪酬-劳务派遣费”科目，贷记“银行存款”科目。

6．实际支付辞退福利款项时，借记“应付职工薪酬-辞退福利”科目，贷记“银行存款”、“库存现金”等科目。

7．实际支付长期带薪缺勤补偿、长期残疾补偿，借记“应付职工薪酬-工资”等科目，贷记“银行存款”等科目。

8．实际支付离职后福利时，按实际支付的金额借记“应付职工薪酬”科目，贷记“银行存款”等科目。

（三）应付职工薪酬的重分类

公司应当在报告期末，将应付职工薪酬中属于长期性质的部分进行重分类至非流

动负债。

第十三章 税费核算

第一节 概 述

一、基本概念

税费业务是指公司按照税法等规定计算应缴纳的各种税费并上缴给税务机关的业务，具体税费包括增值税、消费税、企业所得税、个人所得税、城市维护建设税、房产税、印花税、城镇土地使用税、土地增值税、资源税、车船税、车辆购置税、耕地占用税、契税、环境保护税、关税、教育费附加、地方教育费附加、文化事业建设费、代扣代缴税费等。

二、一般规定

1．公司发生的各类经济业务应取得税前扣除凭证，包括但不限于发票、财政票据、完税凭证、收款凭证、分割单等，其中发生的支出项目属于应税项目的对方为已办理税务登记的增值税纳税人，其支出以发票作为税前扣除凭证，对方为依法无需办理税务登记的单位或者从事小额零星经营业务的个人，其支出以税务机关代开的发票或者收款凭证及内部凭证作为税前扣除凭证，收款凭证应载明收款单位名称、个人姓名及身份证号、支出项目、收款金额等相关信息，不得将不合规发票、收据等作为税前扣除凭证。

2．公司销售商品、提供服务以及从事其他经营活动，应及时向付款方开具发票。

3．公司应根据现行税法规定及时足额缴纳各项税费。

4．公司应单独核算增值税加计抵减额的计提、抵减、调减、结余等变动情况。

5．公司需按照相关规定建立台账，包括但不限于享受固定资产加速折旧及一次性扣除政策的资产台账、农网新建输变电项目台账、合同能源管理项目台账等。

6．公司应按照国家减免税等有关规定，积极办理减免手续，归集和留存相关资料备查，充分享受税收优惠政策。

第二节 增值税

一、基本概念

（一）增值税基本概念

1．增值税概念

增值税是以商品（含应税劳务、服务）在流转过程中产生的增值额作为计税依据而征收的一种流转税，征收范围主要指销售货物、提供的加工、修理修配劳务以及销售服务、无形资产、不动产以及进口货物。

2．增值税纳税义务人

增值税纳税人是指在中国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务、进口货物以及销售服务、无形资产或者不动产的单位。销售服务，是指建筑服务、金融服务、现代服务、生活服务等服务。增值税纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人。

3．当期应纳税额

一般纳税人当期应纳税额为当期销项税额抵减当期可抵扣进项税额后的余额。小规模纳税人当期应纳税额按照销售额和征收率的简易办法计算，不得抵扣进项税额。

（二）增值税优惠政策概述

增值税优惠政策主要包括直接减免、即征即退、先征后返、加计抵减等方式。

1．直接减免

免征增值税：按照税法相关规定，古旧图书；直接用于科学研究、科学试验和教学的进口仪器、设备；外国政府、国际组织无偿援助的进口物资和设备；由残疾人的组织直接进口供残疾人专用的物品；农村电网维护费；金融同业往来利息收入等免征增值税。

减征增值税：增值税应税行为都有既定的税率，减征增值税是指对某些应税行为采用低于该税率的较低税率计算缴纳增值税。

2．即征即退

（1）安置残疾人就业增值税即征即退

对安置残疾人的单位，实行由税务机关按纳税人安置残疾人的人数，限额即征即退增值税的办法。

按照规定，安置的每位残疾人每月可退还的增值税具体限额，由县级以上税务机关根据纳税人所在区县(含县级市、旗，下同)适用的经省(含自治区、直辖市、计划单列市，下同)人民政府批准的月最低工资标准的 4 倍规定。

（2）软件企业增值税即征即退

一般纳税人销售软件缴纳增值税，对其增值税实际税负超过 3%的部分实行即征即退。

（3）资源综合利用产品及劳务增值税即征即退

根据《资源综合利用产品和劳务增值税优惠项目》规定，对资源综合利用产品及劳务实行增值税即征即退政策。四档退税比例分别为 100%、70%、50%、30%。

3．先征后返

先征后返又称“先征后退”，是指对按税法规定缴纳的税款，由税务机关征收入库后，再由税务机关或财政部门按规定的程序给予部分或全部退税或返还已纳税款的一种税收优惠。

4．加计抵减

在符合税法要求的期限内，允许生活性服务业纳税人按照当期可抵扣进项税额加计 15%抵减应纳税额，允许生产性服务业纳税人按照当期可抵扣进项税额加计 10%抵减应纳税额。

生产、生活性服务业纳税人，是指提供现代服务、生活服务等取得的销售额占全部销售额的比重超过 50%的纳税人。

二、一般规定

（一）销售额指纳税人发生应税行为取得的全部价款和价外费用。价外费用，是指价外收取的各种性质的收费，但不包括收取的销项税额、受托加工应征消费

税的消费品所代收代缴的消费税、代为收取的政府性基金或者行政事业性收费、以委托方名义开具发票代委托方收取的款项、销售货物同时代办保险等而向购买方收取的保险费，以及向购买方收取的代购买方缴纳的车辆购置税、车辆牌照费。

（二）纳税人兼营不同税率的货物、劳务、服务、无形资产或者不动产，应当分别核算不同货物、劳务、服务、无形资产或者不动产的销售额；未分别核算销售额的，从高适用税率。纳税人兼营免税、减税项目的，应当分别核算免税、减税项目的销售额；未分别核算的，不得免税、减税。

（三）纳税人发生应税行为，将价款和折扣额在同一张发票上分别注明的，以折扣后的价款为销售额；未在同一张发票上分别注明的，以价款为销售额，不得扣减折扣额。

（四）一项销售行为如果既涉及服务又涉及货物，为混合销售。从事货物的生产、批发或者零售的单位的混合销售行为，按照销售货物缴纳增值税；其他单位的混合销售行为，按照销售服务缴纳增值税。

（五）下列行为，应视同销售，计算销项税额：

1．将货物交付其他单位或者个人代销；

2．销售代销货物；

3．设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构用于销售，但相关机构设在同一县（市）的除外；

4．将自产或者委托加工的货物用于非应税项目；

5．将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费；

6．将自产、委托加工或者购进的货物作为投资，提供给其他单位或者个体工商户；

7．将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者；

8．将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人；

9．单位向其他单位或者个人无偿提供服务，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外；

10．单位向其他单位或者个人无偿转让无形资产或者不动产，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

（六）公司取得的增值税扣税凭证应符合法律、行政法规或者国家税务总局有关规定的要求，并在规定时限（自发票开具之日起 360 天内）内认证抵扣。如公司未能取得合法合规的增值税扣税凭证，或者未在规定期限内到税务机关办理认证抵扣的，其进项税额不能从销项税额中抵扣。

（七）下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

1．用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产，其中涉及的固定资产、无形资产、不动产，仅指专用于上述项目的固定资产、无形资产、不动产；

2．非正常损失的购进货物以及相关的加工修理修配劳务和交通运输服务；

3．非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物(不包括固定资产)、加工修理修配劳务和交通运输服务；

4．非正常损失的不动产以及该不动产所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务；

5．非正常损失的不动产在建工程所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务；

6．购进的餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务。

7．纳税人接受贷款服务向贷款方支付的与该笔贷款直接相关的投融资顾问费、手续费、咨询费等费用。

上述第 4 项、第 5 项所称货物，是指构成不动产实体的材料和设备，包括建筑装饰材料和给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备及配套设施。

（八）增值税纳税人首次购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及缴纳的技术维护费(以下称二项费用)可在增值税应纳税额中全额抵减，当月不足抵减的可结转下期继续抵减。增值税一般纳税人支付的二项费用在增值税应纳税额中全额抵减的，其增值税专用发票不作为增值税抵扣凭证，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

（九）在现行税法下，实行增值税期末留抵税额退税制度。

符合税法规定条件的纳税人，可以向主管税务机关申请退还增量留抵税额（详见具体税收法律法规）。

三、科目设置

应交增值税核算设置“应交增值税”、“未交增值税”、“预交增值税”、“待认证进项税额”、“待转销项税额”、“增值税留抵税额”、“简易计税”、“转让金融商品应交增值税”、“代扣代交增值税”等二级明细科目。若期末为借方余额，应根据预期可抵扣时间是否在一年内重分类至其他流动资产或其他非流动资产。

（一）“应交增值税”明细科目

“应交税费-应交增值税”科目，借方反映公司购进货物、劳务、服务、无形资产或者不动产等支付的进项税额、实际已交纳的增值税额、转出未交增值税等，贷方反映销售商品或提供应税劳务应交纳的销项税额、出口货物退税、转出多交增值税等，期末一般无余额或为贷方余额，借方余额反映公司尚未抵扣的增值税。

“应交税费-应交增值税”科目下设置“进项税额”、“销项税额抵减”、“已交税金”、“转出未交增值税”、“减免税款”、“出口抵减内销产品应纳税额”、“销项税额”、“出口退税”、“进项税额转出”、“转出多交增值税”等明细科目。

1．“进项税额”明细科目

记录公司购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产而支付或负担的、准予从当期销项税额中抵扣的增值税额。本科目一般为借方发生额，纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产而支付或负担的、准予从当期销项税额中抵扣的进项税额用蓝字（借方正数）反映，退回所购货物等应冲销的进项税额用红字（借方负数）反映。

2．“销项税额抵减”明细科目

记录公司按照现行增值税制度规定因扣减销售额而减少的销项税额。

3．“已交税金”明细科目

记录公司按规定当月已交纳的增值税。交纳的当月增值税用蓝字(借方正数)反映，退回多交的当月增值税款用红字（借方负数）反映。

4．“转出未交增值税”、“转出多交增值税”明细科目

记录公司月度终了转出当月应交未交的增值税额或多交的增值税额。月份终了，将当月发生的应交未交增值税额或者当月多交的增值税转入“未交增值税”

二级科目。

5．“减免税款”明细科目

记录公司按现行增值税制度规定准予减免的增值税额。

6．“出口抵减内销产品应纳税额”明细科目

记录实行“免、抵、退”办法的公司按规定计算的出口货物的进项税抵减内销产品的应纳税额。

7．“销项税额”明细科目

记录公司销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产应收取的增值税额。本科目一般为贷方发生额，纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产应收取的销项税额用蓝字（贷方正数）反映，退回销售货物应冲销的销项税额用红字（贷方负数）反映。

8．“出口退税”明细科目

记录公司出口货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产按规定退回的增值税额。

9．“进项税转出”明细科目

记录公司购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产等发生非正常损失以及其他原因而不应从销项税额中抵扣、按规定转出的进项税额。本科目一般为贷方发生额，发生的应转出的进项税额用蓝字（贷方正数）反映，应冲销已转出的进项税额用红字（贷方负数）反映。

（二）“未交增值税”明细科目

“应交税费-未交增值税”科目，反映公司月度终了从“应交增值税”或“预交增值税”明细科目转入当月应交未交、多交或预缴的增值税额，以及当月交纳以前期间未交的增值税额。借方反映已交纳的增值税，贷方反映期末转入的未交增值税及结转下级单位的未交增值税。本科目期末如为贷方余额，反映累计应交未交的增值税；如为借方余额，反映累计多交的增值税。

当月实现的增值税销项税-当月应抵扣进项税额及上月留抵的进项税余额-当月预征增值税额及以前月份多交增值税额-当月出口退税-出口抵减内销产品应纳税额的余额为正数的，为应交未交增值税额，转至“应交税费-未交增值税”科目，反之，余额为多交增值税额或留抵金额，月末需重分类至“其他流动资产”或者“其他非流动资产”科目。”

（三）“预交增值税”明细科目

核算公司转让不动产、提供不动产经营租赁服务、提供建筑服务等，以及其他按现行增值税制度规定应预缴的增值税额。

（四）“待认证进项税额”明细科目

核算公司由于未经税务机关认证而不得从当期销项税额中抵扣的进项税额。包括：纳税人已取得增值税扣税凭证、按照现行增值税制度规定准予从销项税额中抵扣，但尚未经税务机关认证的进项税额；纳税人已申请稽核但尚未取得稽核相符结果的海关缴款书进项税额。

（五）“待转销项税额”明细科目

核算公司销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，已确认相关收入（或利得）但尚未发生增值税纳税义务而需于以后期间确认为销项税额的增值税额。

（六）“增值税留抵税额”明细科目

核算兼有销售服务、无形资产或者不动产的原增值税一般纳税人，截止到纳入营改增试点之日前的增值税期末留抵税额按照现行增值税制度规定不得从销售服务、无形资产或不动产的销项税额中抵扣的增值税留抵税额。

（七）“简易计税”明细科目

核算公司采用简易计税方法发生的增值税计提、扣减、预缴、缴纳等业务。

（八）“转让金融商品应交增值税”明细科目

核算公司转让金融商品发生的增值税额。

（九）“代扣代交增值税”明细科目

核算公司购进在境内未设经营机构的境外单位或个人在境内的应税行为代扣代缴的增值税。

四、主要账务处理

（一）增值税进项税额的会计处理

增值税暂行条例中的“采购”，包括国内采购货物、国外进口货物、接受投资货物、接受捐赠货物、接受应税劳务或服务、购进固定资产、不动产、无形资产取得普通的进货、小规模纳税人的进货等。以下分别说明不同进货方式进项税额的会计核算。

1. 国内采购货物

公司从事生产经营所购进的材料、商品大多来自本国的购进。公司购进时，按当月已认证的可抵扣增值税额，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，按当月未认证的可抵扣增值税额，借记“应交税费-待认证进项税额”科目；发生退货的，如原增值税专用发票已做认证，应根据税务机关开具的红字增值税专用发票做相反的会计分录；如原增值税专用发票未做认证，应将发票退回并做相反的会计分录。按专用发票上记载的应计入采购成本的金额分别以下列情况借记有关科目：

（1）电力公司购入电力、输电费等时，借记“生产成本”科目；

（2）公司购入原料及主要材料、燃料、包装物、低值易耗品、商品等时，借记“原材料”、“燃料”、“包装物”、“低值易耗品”、“库存商品”等科目；

（3）公司购入动力时，借记“制造（施工间接）费用”、“管理费用”等科目，按照实际支付或应付款项的金额贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

2. 国外进口货物

公司进口货物时，按当月已认证的可抵扣增值税额，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，按当月未认证的可抵扣增值税额，借记“应交税费-待认证进项税额”科目，按照进口货物应计入采购成本的金额借记“原材料”、“库存商品”等科目，按照应付或实际支付的金额贷记“应付账款”、“银行存款”科目。

3. 接受投资货物

公司在接受投资方的存货、固定资产投资时，如取得增值税专用发票，则可将注明的税金计入进项税额。公司在接受材料、产品、商品、物资投资时，根据投资合同或协议约定的价值借记“原材料”、“库存商品”、“固定资产”等科目，根据增值税专用发票上注明的税额按当月已认证的可抵扣增值税额，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，按当月未认证的可抵扣增值税额，借记“应交税费-待认证进项税额”科目，根据确定的出资额贷记“实收资本（股本）”

科目，根据其差额，记“资本公积-资本（股本）溢价”科目。

4．接受捐赠货物

公司接受捐赠货物应按税法确定入账价值，根据增值税专用发票上注明的或确认价值计算的税金，按当月已认证的可抵扣增值税额，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，按当月未认证的可抵扣增值税额，借记“应交税费-待认证进项税额”科目，根据捐赠货物的不含税价值借记“原材料”、“库存商品”等科目，贷记“营业外收入-接受捐赠利得”科目。

5．接受应税劳务或服务

公司接受增值税应税劳务或服务时，根据增值税专用发票上注明的税金按当月已认证的可抵扣增值税额，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，按当月未认证的可抵扣增值税额，借记“应交税费-待认证进项税额”科目，根据发票上注明的价款借记有关成本科目，根据支付或应付金额贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

6．购进固定资产、不动产和无形资产

公司购进的固定资产、不动产、无形资产，按当月已认证的可抵扣增值税额，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，按当月未认证的可抵扣增值税额，借记“应交税费-待认证进项税额”科目，根据增值税专用发票上注明的金额借记“在建工程”、“固定资产”“无形资产”科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

7. 取得普通发票的购进货物、服务等

目前，除国务院、财政部、税务总局特殊规定的农业初级产品，按税法规定的道路、桥、闸通行费的票据、国内旅客运输服务的普通发票可以按规定的扣除率计算抵扣税金外，其余的普通发票均不能计算抵扣税金。因此，公司取得普通发票的购进货物、劳务、服务、无形资产、不动产，应根据发票所载的全部金额借记“原材料”、“库存商品”等科目，贷记“银行存款”、“应付账款”科目。

8．货物等已验收入库但尚未取得增值税扣税凭证的账务处理

公司购进的货物等已到达并验收入库，但尚未收到增值税扣税凭证并未付款的，应在月末按货物清单或相关合同协议上的价格暂估入账，不需要将增值税的进项税额暂估入账。待取得相关增值税扣税凭证并经认证后，用红字冲销原暂估入账金额，按应计入相关成本费用或资产的金额，借记“原材料”、“库存商品”、“固定资产”、“无形资产”等科目，按可抵扣的增值税额，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，按应付金额，贷记“应付账款”等科目。

9．小规模纳税人购进货物、服务等

由于小规模纳税人应纳增值税额通常是按照征收率计算的，而不考虑其进项税额，所以小规模纳税人即使取得进货的增值税专用发票也不能计算进项税额，而应按照价税总额计入购入成本。10．购买方作为扣缴义务人的账务处理

按照现行增值税制度规定，境外单位或个人在境内发生应税行为，在境内未设有经营机构的，以购买方为增值税扣缴义务人。境内一般纳税人购进服务、无形资产或不动产，按应计入相关成本费用或资产的金额，借记“生产成本”、“无形资产”、“固定资产”、“管理费用”等科目，按可抵扣的增值税额，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目（小规模纳税人应借记相关成本费用或资产科目），按应付或实际支付的金额，贷记“应付账款”等科目，按应代扣代缴的增值税额，贷记“应交税费-代扣代交增值税”科目。实际缴纳代扣代缴增值税

时，按代扣代缴的增值税额，借记“应交税费-代扣代交增值税”科目，贷记“银行存款”科目。

（二）进项税额转出的会计处理

1．非正常损失的购进货物以及相关的加工修理修配劳务和交通运输服务

由于进货时该项税额已作为“进项税额”从当期的“销项税额”作了扣除，所以必须将其从本期的进项税额中转出。发生非正常损失时，按损失货物的成本和应负担的增值税额之和借记“待处理财产损溢”科目，按损失货物的成本贷记“原材料”、“生产成本”、“库存商品”等科目，按应负担的增值税额贷记“应交税费-应交增值税-进项税额转出”科目。

2．非正常损失的不动产、在建工程所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务

由于该项税额已作为“进项税额”从当期的“销项税额”作了扣除，所以必须将其从本期的进项税额中转出。发生非正常损失时，按损失的成本和应负担的增值税额之和借记“待处理财产损溢”科目，按损失不动产、在建工程的成本贷记“固定资产”、“在建工程”、等科目，按应负担的增值税额贷记“应交税费-应交增值税-进项税额转出”科目。

3．改变用途的购进货物、应税劳务、服务、无形资产以及不动产

凡用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费（含交际应酬消费）的购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产，其进项税额不得从销项税额中抵扣。其中涉及的固定资产、无形资产、不动产，仅指专用于上述项目的固定资产、无形资产（不包括其他权益性无形资产）、不动产。

（1）当购进货物、劳务、服务改变用于生产、销售用途而用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费（含交际应酬消费）时，由于购进时支付的增值税已计入进项税额，而改变用途后耗用购进货物、劳务、服务所含的增值税，税法又不允许抵扣，因此应将其负担的增值税从进项税额中转出，连同耗用货物、劳务、服务的成本，借记“应付职工薪酬-职工福利费”、“生产成本”、“其他业务成本”等科目，按领用货物的成本贷记“原材料”、“周转材料”等科目，按应负担的增值税，贷记“应交税费-应交增值税-进项税额转出”科目。

（2）当购进固定资产、无形资产、不动产改变用途专用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费时，应根据固定资产、无形资产、不动产的净值率计算应转出的进项税额，将该进项税额贷记“应交税费-应交增值税-进项税额转出”，借记“固定资产”、“无形资产”等科目。

（三）增值税销项税额的会计处理

1．开具增值税专用发票的公司销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产

公司销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产，按应收或已收的金额，借记“应收账款”、“应收票据”、“银行存款”等科目，按取得的收入金额（不含税），贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”等科目，按现行增值税制度规定计算的销项税额（或采用简易计税方法计算的应纳增值税额），贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目或“应交税费-简易计税”科目。发生销售退回的，应根据按规定开具的红字增值税专用发票做相反的会计分录。

按照公司会计准则确认的收入或利得的时点早于按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点的，应将相关销项税额计入“应交税费-待转销项税额”科目，待实际发生纳税义务时再转入“应交税费-应交增值税-销项税额” 或“应交税费-简易计税”科目。

按照增值税制度确认增值税纳税义务发生时点早于按照本办法确认收入或利得的时点的，应将应纳增值税额，借记“应收账款”科目，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额” 或“应交税费-简易计税”科目，按照公司会计准则确认的收入或利得时，应按扣除增值税销项税额后的金额确认收入。

2．开具普通发票的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产

如果公司销售货物价税合并收取，特别是零售公司（如商场）和小规模公司，往往购货人不需要增值税专用发票，这时只需开具普通发票，销售时不需价税分开收取。在此情况下，销货公司应通过计算将价税分开核算。账务处理同上。

3．利库物资处置

公司盘活利库取得的销售收入作为其他业务收入。公司发生的其他业务收入，按收到或应收的款项，借记“银行存款”、“应收账款”科目，按实现的其他业务收入，贷记“其他业务收入”科目，按增值税专用发票上注明的增值税，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目；公司发生的其他业务成本，借记“其他业务成本”科目，贷记“原材料”、“周转材料”等科目。

4．销售使用过的固定资产

增值税一般纳税人销售使用过的固定资产（进项税未抵扣），可按简易办法依 3%征收率减按 2%征收增值税，同时不得开具增值税专用发票。具体情形如下：

（1）一般纳税人销售自己使用过的属于不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产。

（2）纳税人购进或者自制固定资产时为小规模纳税人，认定为一般纳税人后销售该固定资产。

（3）增值税一般纳税人发生按简易办法征收增值税应税行为，销售其按照规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产。

纳税人销售自己使用过的固定资产，适用简易办法依照 3%征收率减按 2%征收增值税政策的，可以放弃减税，按照简易办法依照 3%征收率缴纳增值税，并可以开具增值税专用发票。纳税人根据自己实际情况选择是否放弃减税，一旦放弃减税，36 个月内不能再申请减税。

公司销售使用过的固定资产取得的销售收入，按收到或应收的款项，借记“银行存款”、“应收账款”科目，按取得的收入金额贷记“固定资产清理”科目，按增值税专用发票上注明的增值税，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”、“应交税费-应交增值税-减免税款”等科目。

5．小规模纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产

小规模纳税人发生应税行为适用简易计税方法计税。其应交增值税额为不含税销售额乘以适用征收率。借记“应收账款”等科目，贷记“应交税费-应交增值税”、“主营业务收入”等科目。

小规模纳税人销售自己使用过的固定资产，减按 2%征收率征收增值税，同时不得开具增值税专用发票。

（四）视同销售行为会计处理

1．将货物交付其他单位或者个人代销

会计账务按照本办法第十六章“非供电业务收入成本”有关规定处理。

2．销售代销货物

会计账务按照本办法第十六章“非供电业务收入成本”处理。

3．设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构用于销售，但相关机构设在同一县（市）的除外。

公司发生该项业务，货物调出方确认收入，按价税合计金额借记“银行存款”、“应收账款”等科目，贷记“主营业务收入”科目，按应纳增值税额贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

4．将自产或者委托加工的货物用于非应税项目、集体福利或者个人消费

（1）将自产或者委托加工的货物用于集体福利

按照货物的公允价值确认收入，按照收入和税金之和借记“应付职工薪酬”等科目，按货物的公允价值贷记“主营业务收入”等科目，按应纳增值税额贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目，同时结转货物相应的成本。

（2）将自产或者委托加工的货物用于个人消费

用于个人消费时，按成本和税金之和借记“管理费用”等科目，按货物的成本贷记“原材料”、“库存商品”等科目，按应纳增值税额贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

5．将自产、委托加工或者购进的货物作为投资，或者无偿捐赠他人

（1）公司将自产、委托加工或者购进的货物作为投资

公司将自产、委托加工或购进的货物作为投资时应按照公允价值计算增值税销项税费，长期股权投资成本请按照本办法第二十一章“特殊事项”第一节“非货币性资产交换”。

（2）公司将自产、委托加工或者购进的货物无偿捐赠他人（不含在税法规定期限内，将自产、委托加工或购买的货物通过公益性社会组织、县级及以上人民政府及其组成部门和直属机构，或直接无偿捐赠给目标脱贫地区的单位和个人）

公司将自产、委托加工或者购进的货物无偿捐赠他人用于捐赠时，按成本和税金之和借记“营业外支出”科目，按货物的成本贷记“原材料”、“库存商品”等科目，按应纳增值税额贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

6．将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者

公司将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者时，按价税总额借记“应付股利”科目，按计算的销项税额贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目，按确定的计税销售额贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”等科目。同时结转货物相应的成本，借记“主营业务成本”科目，贷记“库存商品”、“原材料”、“周转材料”等科目。

7．单位向其他单位或者个人无偿提供服务（不含用于公益事业或者向社会公众无偿提供服务）

公司向其他单位或者个人无偿提供服务，应当按应记的销项税额或应纳税额借记“营业外支出”等科目，按增值税制度规定计算的销项税额(或采用简易计税方法计算的应纳增值税额)，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额 ”或“应交税费-简易计税”科目。

8．单位向其他单位或者个人无偿转让无形资产或者不动产（不含用于公益

事业或者向社会公众无偿转让无形资产或者不动产）

公司向其他单位或者个人无偿转让无形资产或者不动产，应当按账面净值与计算的销项税额之差，借记“资产处置损益”等科目，贷记“固定资产清理”等科目，按现行增值税制度规定计算的销项税额(或采用简易计税方法计算的应纳增值税额)，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额” 或“应交税费-简易计税”科目。

（五）全面试行营业税改征增值税前已确认收入，此后产生增值税纳税义务的账务处理

公司营业税改征增值税前已确认收入，但因未产生营业税纳税义务而未计提营业税的，在达到增值税纳税义务时点时，公司应在确认应交增值税销项税额的同时冲减当期收入；已经计提营业税且未缴纳的，在达到增值税纳税义务时点时，应借记“应交税费-应交城市维护建设税”、“应交税费-应交教育费附加”等科目，贷记“主营业务收入”科目，并根据调整后的收入计算确定计入“应交税费-待转销项税额”科目的金额，同时冲减收入。

（六）差额征税的会计处理

1．公司发生相关成本费用允许扣减销售额的账务处理。按现行增值税制度规定公司发生相关成本费用允许扣减销售额的，发生成本费用时，按应付或实际支付的金额，借记“主营业务成本”、原材料“合同履约成本”等科目，贷记“应付账款”、“应付票据”、“银行存款”等科目。待取得合规增值税扣税凭证且纳税义务发生时，按照允许抵扣的税额，借记“应交税费-应交增值税-销项税额抵减”或“应交税费-简易计税”科目（小规模纳税人应借记“应交税费-应交增值税”科目），贷记“主营业务成本”、原材料“合同履约成本”等科目。

2．金融商品转让按规定以盈亏相抵后的余额作为销售额的账务处理。金融商品实际转让月末，如产生转让收益，则按应纳税额借记“投资收益”等科目，贷记“应交税费-转让金融商品应交增值税”科目；如产生转让损失，则按可结转下月抵扣税额，借记“应交税费-转让金融商品应交增值税”科目，贷记“投资收益”等科目。交纳增值税时，应借记“应交税费-转让金融商品应交增值税”科目，贷记“银行存款”科目。年末，本科目如有借方余额，则借记“投资收益”等科目，贷记“应交税费-转让金融商品应交增值税”科目。

（七）增值税直接减免、先征后返、即征即退、留底退税、加计抵减会计处理

1．增值税直接减免的会计处理

对于当期直接减免的增值税，借记“应交税费-应交增值税-减免税款”科目，贷记损益类相关科目。例如小微公司直接免征的增值税、金融机构取得小额农贷利息收入等。

2．先征后返、即征即退增值税的会计处理

对于当期先征后返或即征即退返还的增值税，借记“银行存款”科目，贷记“其他收益”科目。

3．增值税留底退税会计处理

对于当期收到的增值随进行税额留底退税，先将退还的进项税额转出至留底退税，借记“应交税费-增值税留抵税额”科目，贷记“应交税费-应交增值税-进项税额转出”；同时，借记“银行存款”科目，贷记“应交税费-增值税留抵税额”科目。

4．增值税加计抵减的会计处理

生产、生活性服务业纳税人取得资产或接受劳务时，对于符合增值税加计抵减的部分，实际缴纳增值税时，按应纳税额借记“应交税费-未交增值税”等科目，按实际纳税金额贷记“银行存款”科目，按加计抵减的金额贷记“其他收益”科目。

（八）增值税税控系统专用设备和技术维护费用抵减增值税额的会计处理

公司初次购入增值税税控系统专用设备，按实际支付或应付的金额，借记“固定资产”科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。按规定抵减的增值税应纳税额，借记“应交税费-应交增值税-减免税款”科目，贷记“递延收益”科目。按期计提折旧，借记“递延收益”科目，贷记“管理费用”等科目。公司发生技术维护费，按实际支付或应付的金额，借记“管理费用”等科目，贷记“银行存款”等科目，按规定抵减的增值税应纳税额借记“应交税费-应交增值税-减免税款”科目，贷记“管理费用”等科目。

（九）分支机构增值税预缴及列转

1．增值税预缴

独立核算的分支机构，按税务机关核定的预征税率预缴增值税，借记“应交税费-应交增值税-已交税金”科目，贷记“银行存款”科目。

2．“销项税额”列转

独立核算的分支机构月末将销项税额结转上级单位，借记“应交税费-应交增值税-增值税列转-销项税额”科目，贷记“内部往来”科目。上级单位收到所属独立核算的分支机构结转的销项税额，借记“内部往来”科目，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

3．“进项税额”列转

独立核算的分支机构月末将进项税额结转上级单位，借记“内部往来”科目，贷记“应交税费-应交增值税-增值税列转-进项税额”科目。上级单位收到所属独立核算的分支机构结转的进项税额，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“内部往来”科目。

4．“进项税额转出”列转

独立核算的分支机构月末将进项税额转出结转上级单位，借记“应交税费-应交增值税-增值税列转-进项税额转出”科目，贷记“内部往来”科目。上级单位收到所属独立核算的分支机构结转的进项税额转出，借记“内部往来”科目，贷记“应交税费-应交增值税-进项税额转出”科目。

5．“已交税金”列转

独立核算的分支机构单位月末将已交税金结转上级单位，借记“内部往来”科目，贷记“应交税费-应交增值税-增值税列转-已交税金”科目。上级单位收到所属独立核算的分支机构结转的已交税金，借记“应交税费-应交增值税-已交税金”科目，贷记“内部往来”科目。

（十）出口退税会计处理

1．未实行“免、抵、退”的一般纳税人出口货物按规定退税的，按规定计算的应收出口退税额，借记“其他应收款”科目，贷记“应交税费-应交增值税-出口退税”科目，收到出口退税时，借记“银行存款”科目，贷记“其他应收款”科目；退税额低于购进时取得的增值税专用发票上的增值税额的差额，借记“主营业务成本”科目，贷记“应交税费-应交增值税-进项税额转出”科目。

2．实行“免、抵、退”的一般纳税人出口货物,在货物出口销售后结转产品销售成本时,按规定计算的退税额低于购进时取得的增值税专用发票上的增值税额的差额，借记“主营业务成本”科目,贷记“应交税费-应交增值税-进项税额转出”科目；按规定计算的当期出口货物的进项税抵减内销产品的应纳税额,借记“应交税费-应交增值税-出口抵减内销产品应纳税额”科目，贷记“应交税费-应交增值税-出口退税”科目。在规定期限内，内销产品的应纳税额不足以抵减出口货物的进项税额，不足部分按有关税法规定给予退税的,应在实际收到退税款时，借记“银行存款”科目，贷记“应交税费-应交增值税-出口退税”科目。

（十一）增值税缴纳会计处理

1．电力公司实行增值税“就地预交、统一清算”的缴纳电力产品增值税，独立核算的分支机构或“项目公司”预交增值税时，借记“应交税费-应交增值税—已交税金”科目，贷记“银行存款”科目，月末将当月“销项税额”、“进项税额”、“进项税额转出”、 “已交税金”列转至省公司本部，省公司本部将当月发生的应交未交增值税额、自“应交增值税”二级科目转入“未交增值税”二级科目。

省公司本部统一清算缴纳，省公司本部借记“应交税费-未交增值税”科目，贷记“银行存款”科目。省公司本部统一清算，独立核算的分支机构分别缴纳，省公司本部借记“内部往来”科目（红字），贷记“应交税费-未交增值税”科目（红字），独立核算的分支机构借记“内部往来”科目（蓝字），贷记“应交税费-未交增值税”科目（蓝字）；独立核算的分支机构缴纳清算税金，借记“应交税费-未交增值税”科目，贷记“银行存款”科目。

2.其他企业当月已交纳的增值税，借记“应交税费-应交增值税-已交税金”科目，贷记“银行存款”科目。月份终了，公司应当将当月应交未交或多交的增值税自“应交增值税”明细科目转入“未交增值税”明细科目。对于当月应交未交的增值税，借记“应交税费-应交增值税-转出未交增值税”科目，贷记“应交税费-未交增值税”科目；对于当月多交的增值税，借记“应交税费-未交增值税”科目，贷记“应交税费-应交增值税-转出多交增值税”科目。本月交纳以前月份应交未交的增值税,借记“应交税费-未交增值税”科目,贷记“银行存款”科目。

第三节　企业所得税

一、概述

（一）企业所得税基本概念

1．企业所得税概念

企业所得税是对我国境内企业和其他取得收入的组织的生产经营所得和其他所得所征收的一种税收。企业所得税是我国税制体系中的一个重要税种，其主要任务是对企业所得税的计算、记录、缴纳和跨期摊配。跨期摊配问题的实质是对税前会计利润和纳税所得之间暂时性差异所造成的纳税影响的会计处理。

2．企业所得税纳税义务人

《中华人民共和国企业所得税法》第一条规定，除个人独资企业、合伙企业不适用企业所得税法外，凡在我国境内，企业和其他取得收入的组织为企业所得税纳税人。企业所得税的纳税人分为居民企业和非居民企业。居民企业是指依法

在中国境内成立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国境内的企业；非居民企业是指依照外国（地区）法律成立且实际管理机构不在中国境内，但在中国境内设立机构、场所的，或者在中国境内未设立机构、场所，但有来源于中国境内所得的企业。

3．应纳税所得额

企业所得税以应纳税所得额为课税对象，应纳税所得额是指企业每一纳税年度收入总额，减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额，而不是依据会计制度的规定计算出来的利润总额。

4．税率

基本税率为25%，适用于居民企业和在中国境内设有机构、场所且所得与机构、场所有关联的非居民企业；低税率为20%，实际征收时减半征收，适用于在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的非居民企业来源于中国境内的所得。

（二）企业所得税优惠政策概述

税法规定的企业所得税的税收优惠方式包括免税、减税、加计扣除、加速折旧、减计收入、税额抵免等。

1．免征与减征优惠

（1）企业的下列收入为免税收入

国债利息收入；符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益；在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益；符合条件的非营利组织的收入。

（2）从事国家重点扶持的公共基础设施项目投资经营的所得

企业从事国家重点扶持的公共基础设施项目的投资经营的所得，自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，第一年至第三年免征企业所得税，第四年至第六年减半征收企业所得税。

（3）从事符合条件的环境保护、节能节水项目的所得

环境保护、节能节水项目的所得，自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，第一年至第三年免征企业所得税，第四年至第六年减半征收企业所得税。

（4）符合条件的技术转让所得

一个纳税年度内，居民企业转让技术所有权所得不超过500万元的部分，免征企业所得税，超过500万元的部分，减半征收企业所得税。

（5）高新技术企业优惠

国家需要重点扶持的高新技术企业减按15%的税率征收企业所得税。

（6）技术先进型服务企业优惠

经认定的技术先进型服务企业减按15%的税率征收企业所得税。

（7）小型微利企业优惠

符合条件（详见税法规定）的小型微利企业减按20%的税率征收企业所得税。

（8）重点软件企业优惠

符合国家规划布局内重点软件企业和集成电路设计企业，如当年未享受免税优惠的，可减按10%的税率征收企业所得税。

2．加计扣除优惠

（1）研究开发费用

研究开发费用是指企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用。

企业开展研发活动中实际发生的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按规定据实扣除的基础上，依税法规定按一定比例在税前加计扣除；形成无形资产的，依税法规定按照无形资产成本的一定比例税前摊销。（具体适用期间及加计比例详见税法规定）

（2）安置残疾人员就业支付的残疾人工资

企业安置残疾人员就业支付的残疾人工资费用的加计扣除，是指企业安置残疾人员的，在按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上，可以在计算应纳税所得额时按照支付给残疾职工工资的 100%加计扣除。

3．加速折旧优惠

企业的固定资产由于技术进步等原因，确需加速折旧的，可以缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法。可采用加速折旧的固定资产包括：由于技术进步，产品更新换代较快的固定资产；常年处于强震动、高腐蚀状态的固定资产。采取缩短折旧年限方法的，最低折旧年限不得低于规定折旧年限的 60%；采取加速折旧方法的，可以采取双倍余额递减法或者年数总和法。

对企业持有不超过 5000 元的固定资产，允许一次性在计算应纳税额所得额时扣除；

企业在税法规定期限内，新购进的设备、器具（除房屋、建筑物以外的固定资产），单位价值不超过 500 万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧。

4．减计收入优惠

减计收入优惠，是企业综合利用资源，生产符合国家产业政策规定的产品所取得的收入，可以在计算应纳税所得额时减计收入。综合利用资源，是指企业以《资源综合利用企业所得税优惠目录》规定的资源作为主要原材料，生产国家非限制和禁止并符合国家和行业相关标准的产品取得的收入，减按 90%计入应税收入总额。

5．税额抵免优惠

税额抵免，是指企业购置并使用《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》、《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》和《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》（简称《目录》）规定的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的，该设备的投资额的 10%可以从企业当年的应纳税额中抵免；当年不足抵免的，可以在以后 5 个纳税年度结转抵免。

企业购进并实际使用《目录》范围内的专用设备并取得增值税专用发票的，在进行税额抵免时，如增值税进项税额允许抵扣，其专用设备投资额不再包括增值税进项税额；如增值税进项税额不允许抵扣，其专用设备投资额应为增值税专用发票上注明的价税合计金额。企业购买专用设备取得普通发票的，其专用设备投资额为普通发票上注明的金额。

6．鼓励软件企业和集成电路企业的优惠

根据相关税收规定，在我国境内新办集成电路设计企业和符合条件的软件企业，经认定后，自获利年度起，享受企业所得税“两免三减半”优惠政策。经认定的集成电路设计企业和符合条件的软件企业的进口料件，符合现行法律法规规定的，可享受保税政策。

7．节能服务公司税收优惠

对符合条件的节能服务公司实施合同能源管理项目，符合企业所得税税法有

关规定的，自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，第一年至第三年免征企业所得税，第四年至第六年按照 25%的法定税率减半征收企业所得税。

8．西部大开发税收优惠

在税法规定期限内，对设在西部地区以《西部地区鼓励类产业目录》中规定的产业项目为主营业务，且其当年度主营业务收入占企业收入总额 70%以上的企业，经企业申请，主管税务机关审核确认后，可减按 15%税率缴纳企业所得税。

9．扶贫捐赠支出的所得税税前扣除

在税法规定期限内，企业通过公益性社会组织或者县级（含县级）以上人民政府及其组成部门和直属机构，用于目标脱贫地区的扶贫捐赠支出，准予在计算企业所得税应纳税所得额时据实扣除。

10．电力企业所得税特殊优惠

（1）电网企业电网新建项目享受所得税优惠政策

根据国家税务总局关于电网企业电网新建项目享受所得税优惠政策问题的公告规定电网新建项目，可依法享受“三免三减半”的企业所得税优惠政策。基于企业电网新建项目的核算特点，暂以资产比例法，即以企业新增输变电固定资产原值占企业总输变电固定资产原值的比例，合理计算电网新建项目的应纳税所得额，并据此享受“三免三减半”的企业所得税优惠政策。

（2）其他优惠

根据税收政策等相关规定，国家重大水利工程建设基金属于政府性基金，在收入总额中属于不征税收入；农网还贷资金（一省多贷）属于政府性基金，对实际上缴并用于农网还贷的资金在收入总额中属于不征税收入，但如未上缴财政预算专户管理部分，应按规定并入收入总额，计算缴纳企业所得税；国务院关于完善大中型水库移民后期扶持政策的意见的规定，水库移民后期扶持基金属于政府性基金由电网企业代地方政府收取，全额上缴省财政，属于政府性基金，对实际上缴部分不征收企业所得税；差别电价属于政府性基金，电网企业代政府收取的差别电价部分，全额上交中央或地方财政的部分，不征收企业所得税。

（三）企业所得税核算概述

企业应当采用资产负债表债务法核算企业的所得税。在资产负债表债务法下，从资产负债表出发，通过比较资产负债表上列示的资产、负债，按照企业会计准则规定确定的账面价值与按照税法规定确定的计税基础，对于两者之间的差额分别应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异，确认相关的递延所得税负债与递延所得税资产，并在此基础上确定每一期间利润表中的所得税费用。

企业在取得资产、负债时，应当确定其计税基础。资产、负债的账面价值与其计税基础存在差异的，应当按照本章规定确认所产生的递延所得税资产或递延所得税负债。资产负债表债务法下，仅确认暂时性差异的所得税影响，对永久性差异，从资产负债表角度，不会产生资产、负债的账面价值与其计税基础的差异，对企业在未来期间计税没有影响，不产生递延所得税。

企业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，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。企业进行所得税核算一般应遵循以下程序：

第一，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；

第二，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

产和负债项目的计税基础；

第三，计算可抵扣暂时性差异和应纳税暂时性差异，确认递延所得税资产和递延所得税负债的金额；

第四，按照适用税收法规的规定进行调整，计算当期应纳税所得额，按照应纳税所得额与适用所得税税率计算确定当期应交所得税；

第五，确定利润表中的所得税费用。

二、资产和负债的计税基础

（一）资产的计税基础

资产的计税基础，是指企业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。

通常情况下，资产在取得时其入账价值与计税基础是相同的，后续计量过程中因企业会计准则规定与税法规定不同，可能产生资产的账面价值与其计税基础的差异。

（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。

短期借款、应付票据、应付账款等负债的确认和偿还，通常不会对当期损益和应纳税所得额产生影响，其计税基础即为账面价值。但在某些情况下，负债的确认可能会影响损益，并影响不同期间的应纳税所得额，使其计税基础与账面价值之间产生差额，如按照会计规定确认的某些预计负债。

三、应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异

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。其中，账面价值是指按照企业会计准则规定确定的有关资产、负债在公司的资产负债表中应列示的金额。由于资产、负债的账面价值与其计税基础不同，产生了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税增加或减少的情况。暂时性差异一般产生于对资产或负债公允价值变动的确认、资产减值准备的计提、有别于税法规定的折旧提取、费用摊销以及计税基础未发生变化情况下对资产或负债账面价值进行的其他调整。

某些不符合资产、负债的确认条件，未作为财务会计报告中资产、负债列示的项目，如果按照税法规定可以确定其计税基础，该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异。

根据暂时性差异对未来期间应税金额影响的不同，分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

（一）应纳税暂时性差异

应纳税暂时性差异，是指在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。该差异在未来期间转回时，会增加转回期间的应纳税所得额，即在未来期间不考虑该事项影响的应纳税所得额的基础上，由于该暂时性差异的转回，会进一步增加转回期间的应纳税所得额和应交所得税金额。

应纳税暂时性差异通常产生于以下情况：

1．资产的账面价值大于其计税基础。一项资产的账面价值代表的是公司在持续使用及最终出售该项资产时会取得的经济利益的总额，而计税基础代表的是一项资产在未来期间可予税前扣除的总金额。资产的账面价值大于其计税基础，

该项资产未来期间产生的经济利益不能全部税前抵扣，两者之间的差额需要交税，产生应纳税暂时性差异。

2．负债的账面价值小于其计税基础。一项负债的账面价值为公司预计在未来期间清偿该项负债时的经济利益流出，而其计税基础代表的是账面价值在扣除税法规定未来期间允许税前扣除的金额之后的差额。因负债的账面价值与其计税基础不同产生的暂时性差异实质上是税法规定就该项负债在未来期间可以税前扣除的金额，负债的账面价值小于其计税基础，则意味着该项负债在未来期间可以税前抵扣的金额为负数，即应在未来期间应纳税所得额的基础上调增，增加应纳税所得额和应交所得税金额，产生应纳税暂时性差异。

（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，将导致产生可抵扣金额的暂时性差异。该差异在未来期间转回时会减少转回期间的应纳税所得额，减少未来期间的应交所得税。

可抵扣暂时性差异一般产生于以下情况：

1．资产的账面价值小于其计税基础。资产在未来期间产生的经济利益少，按照税法规定允许税前扣除的金额多，则公司在未来期间可以减少应纳税所得额并减少应交所得税，形成可抵扣暂时性差异。

2．负债的账面价值大于其计税基础。负债产生的暂时性差异实质上是税法规定就该项负债可以在未来期间税前扣除的金额，一项负债的账面价值大于其计税基础，意味着未来期间按照税法规定构成负债的全部或部分金额可以自未来应税经济利益中扣除，减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税，产生可抵扣暂时性差异。

3．特殊项目产生的可抵扣暂时性差异。按照税法规定允许用以后年度所得弥补的可抵扣亏损、可结转以后年度的税款抵减以及结转以后年度税前扣除的职工教育经费支出、广告费和业务宣传费支出等，虽不是因资产、负债的账面价值与计税基础不同产生的，但本质上与可抵扣暂时性差异具有同样的作用，均能够减少未来期间的应纳税所得额，进而减少未来期间的应交所得税，在会计处理上，视同可抵扣暂时性差异。

在确定可抵扣亏损时，一般应以适当方式与税务部门沟通，取得税务部门的许可。

四、递延所得税资产和递延所得税负债

（一）递延所得税资产的确认

1．一般原则

（1）账面价值和计税基础不同产生的可抵扣暂时性差异以及特殊项目产生的可抵扣暂时性差异，在估计未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异时，应以很可能取得的应纳税所得额为限，确认相关的递延所得税资产；在可抵扣暂时性差异转回的未来期间内，公司无法产生足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异的影响，使得与递延所得税资产相关的经济利益无法实现的，该部分递延所得税资产不应确认。

因无法取得足够的应纳税所得额而未确认相关的递延所得税资产的，应在附注中进行披露。

（2）区分不同情形确认递延所得税资产。有关交易或事项发生时，对税前利润或应纳税所得额产生影响的，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;有关可抵扣暂时性差异产生于直接计入所有者权益的交易和事项的，确认的递延所得税资产应计入所有者权益；企业合并中取得的有关资产、负债产生的可抵扣暂时性差异，其所得税影响相应调整购买日确认的商誉或应计入合并当期损益的金额。

（3）对与子公司、联营企业、合营企业的投资相关的可抵扣暂时性差异，同时满足下列条件的，应当确认相关的递延所得税资产：一是暂时性差异在可预见的未来很可能转回;二是未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额。其中对联营企业和合营企业的投资产生的可抵扣暂时性差异，主要产生于初始确认时对负商誉的调整，以及权益法核算的被投资单位亏损和对长期股权投资计提的减值准备等情形。

2．不确认递延所得税资产的特殊情况

某些情况下，如果公司发生的某项交易或事项不是企业合并，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，企业会计准则中规定在交易或事项发生时不确认相应的递延所得税资产，如内部研究开发形成的无形资产。

按照企业会计准则及相关规定，已计提但尚未使用的安全生产费不涉及资产负债的账面价值与计税基础之间的暂时性差异，不应确认递延所得税。因安全生产费的计提和使用产生的会计利润与应纳税所得额之间的差异，比照永久性差异进行会计处理。

3．递延所得税资产的计量

（1）适用税率的确定。确认递延所得税资产时，应估计相关可抵扣暂时性差异的转回期间，采用转回期间适用的所得税税率为基础计算确定。无论相关的可抵扣暂时性差异转回期间如何，递延所得税资产均不予折现。

（2）递延所得税资产账面价值的复核。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抵减可抵扣暂时性差异，应当减记递延所得税资产的账面价值。递延所得税资产的账面价值减记以后期间，根据新的环境和情况判断又能够产生足够的应纳税所得额抵减可抵扣暂时性差异，使得递延所得税资产包含的经济利益能够实现的，应相应恢复递延所得税资产的账面价值。

除原确认时计入所有者权益的递延所得税资产，变动金额除应计入所有者权益外，其他的情况应计入当期的所得税费用。

4．会计科目设置

公司应当设置“递延所得税资产”科目，核算公司确认的可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。该科目可按产生可抵扣暂时性差异的具体项目进行明细核算。科目期末借方余额，反映公司确认的递延所得税资产。

5．递延所得税资产的主要账务处理

（1）公司确认的非企业合并和与直接计入所有者权益的交易或事项相关的递延所得税资产，借记“递延所得税资产”科目，贷记“所得税费用-递延所得税费用”科目。资产负债表日递延所得税资产的应有余额大于其账面余额的，应按其差额确认，借记“递延所得税资产”科目，贷记“所得税费用-递延所得税费用”等科目；资产负债表日递延所得税资产的应有余额小于其账面余额的差额做相反的会计分录。

（2）企业合并中取得资产、负债的入账价值与其计税基础不同形成的可抵扣暂时性差异，应于购买日确认递延所得税资产，借记“递延所得税资产”科目，贷记“商誉”、“营业外收入”科目。

（3）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法调整期初留存收益的，以及其他综合收益事项的相关递延所得税资产，借记“递延所得税资产”科目，贷记“利润分配-未分配利润”、“盈余公积”、“其他综合收益”等科目。

（4）资产负债表日，预计未来期间很可能无法获得足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异的，按原已确认的递延所得税资产中应减记的金额，借记“所得税费用-递延所得税费用”、“其他综合收益”等科目，贷记“递延所得税资产”科目。递延所得税资产价值恢复时，做相反会计分录。

（二）递延所得税负债的确认和计量

应纳税暂时性差异在转回期间将增加未来期间的应纳税所得额和应交所得税，导致公司经济利益的流出，从其发生当期看，构成公司应支付税金的义务，应作为递延所得税负债确认。

1．一般原则

公司在确认因应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债时，应遵循以下原则：

（1）基于谨慎性原则，除明确规定可不确认递延所得税负债的情况以外，对于所有的应纳税暂时性差异应确认相关的递延所得税负债。

（2）区分不同情形确认递延所得税负债。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，其所得税影响应计入所有者权益；企业合并中取得的有关资产、负债产生的应纳税暂时性差异，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当期损益的金额。

2．不确认递延所得税负债的特殊情况

在有些情况下，虽然资产、负债的账面价值与其计税基础不同，产生了应纳税暂时性差异，但出于各方面考虑，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。对非同一控制下企业合并产生的商誉，其账面价值与计税基础不同产生的应纳税暂时性差异，不确认递延所得税负债。按照所得税法规的规定对非同一控制下企业合并中产生的商誉，在初始确认时计税基础等于账面价值的，该商誉在后续计量过程中因会计准则规定与税法规定不同产生暂时性差异的，应当确认相关的所得税影响。

（2）除企业合并以外的其他交易或事项中，如果该项交易或事项发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，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、联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异，满足以下两个条件时，不确认相应的递延所得税负债：一是有明确证据表明投资企业能够控制暂时性差异转回的时间；二是该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。

（4）对于公司已计提但尚未使用的安全生产费，不涉及资产负债的账面价

值与计税基础之间的暂时性差异，不确认递延所得税负债。因安全生产费的计提和使用产生的会计利润与应纳税所得额之间的差异，应作为永久性差异进行会计处理。

3．递延所得税负债的计量

递延所得税负债应以相关应纳税暂时性差异转回期间适用的所得税税率计量。无论应纳税暂时性差异转回期间如何，递延所得税负债的确认均不予折现。

4．会计科目设置

公司应当设置“递延所得税负债”科目，核算公司确认的应纳税暂时性差异产生的所得税负债。该科目可按应纳税暂时性差异的项目进行明细核算，科目期末贷方余额，反映公司已确认的递延所得税负债。

5．递延所得税负债的主要账务处理

（1）公司确认的非企业合并和与直接计入所有者权益的交易或事项相关的递延所得税负债，借记“所得税费用-递延所得税费用”科目，贷记“递延所得税负债”科目。资产负债表日递延所得税负债的应有余额大于其账面余额的，应按其差额确认，借记“所得税费用-递延所得税费用”科目，贷记“递延所得税负债”科目；资产负债表日递延所得税负债的应有余额小于其账面余额的做相反的会计分录。

（2）企业合并中取得资产、负债的入账价值与其计税基础不同形成的应纳税暂时性差异，应于购买日确认递延所得税负债，借记“商誉”科目或贷记“营业外收入”等科目（红字），贷记“递延所得税负债”科目。

（3）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法调整期初留存收益的，以及其他综合收益事项的相关递延所得税负债，借记“利润分配-未分配利润”、“盈余公积”、“其他综合收益”等科目，贷记“递延所得税负债”科目。

（三）递延所得税确认的特殊情形

1．与企业合并相关的递延所得税

（1）企业合并日取得的资产、负债相关的递延所得税影响，按上述相关账务处理规定调整购买日应确认的商誉或计入合并当期损益的金额。

（2）企业合并发生后，购买方对于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，估计企业合并后很可能产生足够的应纳税所得额抵减该可抵扣暂时性差异，所确认相关的递延所得税资产，不作为企业合并的组成部分，不影响企业合并中应予确认的商誉或应计入合并当期损益的金额。

（3）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，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，并区分以下情形进行处理：

1）购买日后 12 个月内，如果取得新的或进一步的信息表明相关情况在购买日已经存在，预期被购买方在购买日可抵扣暂时性差异带来的经济利益能够实现的，购买方应当确认相关的递延所得税资产，同时减少由该企业合并所产生的商誉，商誉不足冲减的，差额部分确认为当期损益（所得税费用）。

2）除上述情况以外（比如，购买日后超过 12 个月、或在购买日不存在相关情况但购买日以后出现新的情况导致可抵扣暂时性差异带来的经济利益预期能

够实现），如果符合了递延所得税资产的确认条件，确认与企业合并相关的递延所得税资产，应当计入当期损益（所得税费用），不得调整商誉金额。

2．与股份支付相关的递延所得税

与股份支付相关的支出在按照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．合并财务报表中因抵销未实现内部销售损益产生的递延所得税

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按购买方适用的税率计算确认递延所得税资产或递延所得税负债，与损益相关的所得税影响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企业合并相关的递延所得税除外。

（四）适用税率变化对已确认递延所得税的影响

因适用税收法规的变化，导致公司在某一会计期间适用的所得税税率发生变化的，公司应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债按照新的税率进行重新计量。除直接计入所有者权益的交易或事项产生的递延所得税资产及递延所得税负债，相关的调整金额应计入所有者权益以外，其他情况下产生的递延所得税资产及递延所得税负债的调整金额应确认为变化当期的所得税费用（或收益）。

五、所得税费用的确定

（一）一般规定

采用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。

1．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，应以适用的税收法规为基础计算确定。

公司在确定当期所得税时，对于当期发生的交易或事项，会计处理与税收处理不同的，应在会计利润的基础上，按照适用税收法规的要求进行调整，计算出当期应纳税所得额，按照应纳税所得额与适用所得税税率计算确定当期应交所得税。

2．递延所得税

递延所得税，是指公司在某一会计期间确认的递延所得税资产及递延所得税负债的综合结果。即按照企业会计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的当期发生额，但不包括计入所有者权益的交易或事项及企业合并的所得税影响。用公式表示即为：

递延所得税＝(期末递延所得税负债-期初递延所得税负债)-(期末递延所得

税资产-期初递延所得税资产)

3．所得税费用

计算确定了当期所得税及递延所得税以后，利润表中应予确认的所得税费用为两者之和，即：

所得税费用＝当期所得税＋递延所得税

计入当期损益的所得税费用或收益不包括企业合并和直接在所有者权益中确认的交易或事项产生的所得税影响。

（二）会计科目设置

公司应当设置“所得税费用”科目，核算公司确认的应从当期利润总额中扣除的所得税费用。该科目设置“所得税费用-当期所得税费用”、“所得税费用-递延所得税费用”及“所得税费用-所得税费用转出”进行明细核算。期末，应将“所得税费用”科目的余额转入“本年利润”科目，结转后本科目无余额。

（三）所得税费用的主要账务处理

1．应交所得税的会计处理

资产负债表日，公司按照税法规定计算确定的当期应交所得税，借记“所得税费用-当期所得税费用”科目，贷记“应交税费-应交企业所得税”科目。

2．所得税费用的会计处理

资产负债表日，根据递延所得税资产的应有余额大于“递延所得税资产”科目余额的差额，借记“递延所得税资产”科目，贷记“所得税费用-递延所得税费用”、“其他综合收益”等科目；递延所得税资产的应有余额小于“递延所得税资产”科目余额的差额做相反的会计分录。

公司应予确认的递延所得税负债，应当比照上述原则调整“所得税费用”、“递延所得税负债”等有关科目。

3．跨地区经营汇总纳税企业所得税的会计处理

（1）税款分摊计算

根据国家税务总局有关规定，对于跨省设立不具有法人资格分支机构的公司,汇总计算企业所得税时,需区分应由总机构和应由所有分支机构承担的税款。各分支机构应承担的税款总额，由总机构按照上年度分支机构的经营收入、职工工资和资产总额三个因素和对应权重计算各分支机构应分摊所得税款的比例进行分摊。

（2）会计处理

总机构和各分支机构按照分摊的税款，借记“所得税费用-当期所得税费用”科目，贷记“应交税费-应交企业所得税”科目；总机构和各分支机构缴纳税款，借记“应交税费-应交企业所得税”科目，贷记“银行存款”科目。

第四节　其他税费

一、基本概念

其他税费是指公司按照税法等规定计算应缴纳的除增值税、企业所得税之外的各种税费，主要包括消费税、个人所得税、城市维护建设税、房产税、印花税、城镇土地使用税、土地增值税、资源税、车船税、车辆购置税、耕地占用税、契税、环境保护税、关税、教育费附加、地方教育费附加、文化事业建设费、代扣

代缴税费等税费。

（一）消费税

消费税是就某些特定的应税消费品所课征的一种流转税。消费税纳税人是指，在中华人民共和国境内从事生产、委托加工和进口应税消费品以及从事金银首饰零售业务和卷烟业务的单位和个人。消费税属于价内税，在征收方法上实行从价征收和从量征收相结合的方式。

（二）个人所得税

个人所得税，是以个人（自然人）取得的各项应税所得为对象征收的一种税，是调整征税机关与自然人（居民、非居民人）之间在个人所得税的征纳与管理过程中所发生的社会关系的法律规范的总称。个人所得税的纳税义务人，既包括居民纳税义务人，也包括非居民纳税义务人。

（三）城市维护建设税

城市维护建设税是向缴纳增值税、消费税的单位和个人，以其实际缴纳的上述税种之和为计税依据，征收的专用于城市建设的一种税。

（四）房产税

房产税是以房产为课税对象，按照房屋的计税价值或租金收入为计税依据，向拥有房屋产权的单位和个人征收的一种税。房产税的课税对象是房产，具体范围包括在城市（含郊县）、县城、建制镇和工矿区的房产。

（五）印花税

印花税是对经济活动和经济交往中书立、领受的凭证征收的一种税。印花税的课税对象是经济凭证。

（六）城镇土地使用税

城镇土地使用税是对中华人民共和国境内使用土地的单位和个人按使用土地面积定额征收的一种税。土地使用税的课税对象为城市、县城、建制镇、工矿区范围内的属于国家所有和集体所有的土地。

（七）土地增值税

土地增值税是指转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人，以转让所取得的收入包括货币收入、实物收入和其他收入为计税依据向国家缴纳的一种税赋，不包括以继承、赠与方式无偿转让房地产的行为。课税对象是指有偿转让国有土地使用权及地上建筑物和其他附着物产权所取得的增值额。

（八）资源税

资源税是以各种应税自然资源为课税对象、为了调节资源级差收入并体现国有资源有偿使用而征收的一种税。

（九）车船税

车船税是对在中华人民共和国境内的车辆、船舶的所有人或者管理人征收的一种税。

（十）车辆购置税

车辆购置税是对在境内购置规定车辆的单位和个人征收的一种税。

（十一）耕地占用税

耕地占用税是对占用耕地建房或从事其他非农业建设的单位和个人征收的税。

（十二）契税

契税是指不动产(土地、房屋)产权发生转移变动时，就当事人所订契约按产价的一定比例向新业主(产权承受人)征收的一次性税收。

（十三）环境保护税

环境保护税是指为了保护和改善环境,减少污染物排放，推进生态文明建设而征收的一种税费。

（十四）关税

关税是一个国家税收的重要组成部分,是由海关代表国家按照国家制定的关税政策和有关法律法规，对准许进出关境的货物和物品向纳税人征收的一种税。按征收对象可分为进口关税、出口关税两种类型。

（十五）教育费附加、地方教育附加

教育费附加、地方教育附加都是以单位和个人实际缴纳的增值税、消费税的税额为计征依据。教育费附加是由国务院规定的；地方教育附加是经财政部同意由各地省政府规定的。

（十六）文化事业建设费

文化事业建设费是国务院为进一步完善文化经济政策,拓展文化事业资金投入渠道而对广告、娱乐行业开征的一种规费。

二、一般规定

（一）消费税

公司涉及消费税的征收范围主要包括:烟，酒，鞭炮，焰火，化妆品，成品油，贵重首饰及珠宝玉石，高尔夫球及球具，高档手表，游艇，木制一次性筷子，实木地板，摩托车，小汽车，电池，涂料等税目。

对符合征税范围的应税消费品，按照税法规定缴纳消费税。

（二）个人所得税

居民个人取得工资、薪金所得、劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得，统称为综合所得，按纳税年度合并计算个人所得税。综合所得，适用百分之三至百分之四十五的超额累进税率，按年计算个人所得税；有扣缴义务人的，由扣缴义务人按月或者按次预扣预缴税款。扣缴义务人向居民个人支付工资、薪金所得时，应当按照累计预扣法计算预扣税款，并按月办理全员全额扣缴申报。具体计算公式如下：本期应预扣预缴税额=（累计预扣预缴应纳税所得额×预扣率-速扣除数)-累计减免税额-累计已预扣预缴税额；累计预扣预缴应纳税所得额=累计收入-累计免税收入-累计减除费用-累计专项扣除-累计专项附加扣除-累计依法确定的其他扣除。因此，公司在发放职工工资薪金时，应按照税法要求，代扣代缴个人所得税。

个人超过规定的比例和标准缴付的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、住房公积金，应将超过部分并入个人当期的工资、薪金收入，计算个人所得税。

（三）城市维护建设税

城市维护建设税在全国范围内普遍征收，重点在城市、县、镇。海关进口产品不征收城市维护建设税。与增值税、消费税同减同免。根据财政部、国家税务总局关于免征国家重大水利工程建设基金的城市维护建设税和教育费附加规定，对国家重大水利工程建设基金免征城市维护建设税和教育费附加。

（四）房产税

1．自用房产：以房屋的计税余值为计税依据。房产税依据房产原值一次减

除 10%-30%后的余额计算缴纳。对按照房产原值计税的房产，无论会计如何核房产原值均应包括地价。宗地容积率低于 0.5 的，按房产建筑面积的 2 倍计算土地面积并据此确定计入房产原值的地价。

2．出租房产：以房产租金收入为房产税的计税依据。

3．融资租赁房产：由承租人自融资租赁合同约定开始日的次月起依照房产余值缴纳房产税；合同未约定开始日的，由承租人自合同签订的次月起依照房产余值缴纳房产税。

4．临时性房屋：基建工地为基建工地服务的各种工棚、材料棚、休息棚和办公室、食堂、茶炉房、汽车房等临时性房屋，在施工期间免征房产税；基建工程结束以后，施工企业将这种临时性房屋交还或者估价转让给基建单位的，应当从基建单位接受的次月起，依照规定征收房产税。

5．大修房屋：房屋大修停用在半年以上的，经纳税人申请，税务机关审核，在大修期间可免征房产税。

（五）印花税

在中华人民共和国境内书立、领受本条例所列举凭证的单位和个人，都是印花税的纳税义务人。印花税包含购销合同、加工承揽合同、建设工程勘察设计合同、建筑安装工程承包合同、财产租赁合同、货物运输合同、仓储保管合同、借款合同、财产保险合同、技术合同、产权转移数据、营业账簿、权利、许可证照 13 个税目。

对发电厂与电网之间、电网与电网之间（公司系统、南方电网公司系统内部各级电网互供电量除外）签订的购售电合同按购销合同征收印花税。电网与用户之间签订的供用电合同不属于印花税列举征税的凭证，不征收印花税。

电网公司接收用户资产过程中涉及到的产权转移的，应该按“产权转移书据”税目缴纳印花税。应缴纳的企业所得税不征收入库，直接转增国家资本金的，按资金账簿征收印花税。

电力公司与光伏发电项目发电户签订的购电合同，应按购销合同缴纳印花税。输电收入应根据加工承揽合同征收印花税。

自 2018 年 5 月 1 日起，对按万分之五税率贴花的资金账簿减半征收印花税，对按件贴花 5 元的其他账簿免征印花税。

（六）城镇土地使用税

按实际占用面积为计税依据并适用地区幅度差别定额税率。

对供电部门的输电线路用地、变电站用地免征城镇土地使用税。

（七）土地增值税

土地增值税既对转让国有土地使用权的行为征税，也对转让地上建筑物及其它附着物产权的行为征税。

土地增值税只对“有偿转让”的房地产征税，房产所有人、土地使用人通过中国境内非营利的社会团体、国家机关将房屋产权、土地使用权赠与教育、民政和其他社会福利、公益事业单位，不予征收土地增值税。

（八）资源税

在中华人民共和国领域和管辖的其他海域开采矿产品或者生产盐的单位和个人，为资源税的纳税人。

资源税一般实行从价计征。实行从价计征的应税产品，应纳税额按照应税产品的销售额乘以具体适用的比例税率计算。对实行从量计征的应税产品，应纳税

额按照应税产品的销售数量乘以具体适用的定额税率计算。

（九）车船税

车船税实行定额税率，具体税额由省、自治区、直辖市人民政府在规定的税额幅度内确定。从事机动车第三者责任强制保险业务的保险机构为机动车车船税的扣缴义务人，应当在收取保险费时依法代收车船税，在代收车船税时，应当在机动车交通事故责任强制保险的保险单以及保费发票上注明已收税款的信息，作为代收税款的凭证。

对节约能源、使用新能源的车船可以减征或者免征车船税。

（十）车辆购置税

在中华人民共和国境内购置汽车、有轨电车、汽车挂车、排气量超过一百五十毫升的摩托车的单位和个人，为车辆购置税的纳税人。车辆购置税实行一次性征收。设有固定装置的非运输专用作业车辆免征车辆购置税

（十一）耕地占用税

在中华人民共和国境内占用耕地建设建筑物、构筑物或者从事非农业建设的单位和个人，为耕地占用税的纳税人。耕地占用税以实际占用的耕地面积为计税依据，按照规定的适用税额一次性征收，应纳税额为实际占用的耕地面积（平方米）乘以适用税额。

（十二）契税

在中华人民共和国境内转移土地、房屋权属，承受的单位和个人为契税的纳税人。契税的计税依据：国有土地使用权出让、土地使用权出售、房屋买卖，为成交价格；土地使用权赠与、房屋赠与，由征收机关参照土地使用权出售、房屋买卖的市场价格核定；土地使用权交换、房屋交换，为所交换的土地使用权、房屋的价格的差额。

两个或两个以上的公司，依照法律规定、合同约定，合并为一个公司，且原投资主体存续的，对合并后公司承受原合并各方土地、房屋权属，免征契税。

公司依照法律规定、合同约定分立为两个或两个以上与原公司投资主体相同的公司，对分立后公司承受原公司土地、房屋权属，免征契税。

同一投资主体内部所属公司之间土地、房屋权属的划转，包括母公司与其全资子公司之间，同一公司所属全资子公司之间，同一自然人与其设立的个人独资企业、一人有限公司之间土地、房屋权属的划转，免征契税。

母公司以土地、房屋权属向其全资子公司增资，视同划转，免征契税。

（十三）环境保护税

在中华人民共和国领域和中华人民共和国管辖的其他海域，直接向环境排放应税污染物的企业事业单位和其他生产经营者为环境保护税的纳税人，实行定额税率。

（十四）关税

关税的计税基础是关税完税价格，采用从价计征、从量计征、从价计征和从量计征混合计征的方式征税。

（十七）教育费附加、地方教育附加

教育费附加、地方教育附加，以各单位和个人实际缴纳的增值税、消费税的税额为计征依据，按照税法规定的税率计算教育费附加、地方教育附加，与增值税、消费税同时缴纳。

（十八）文化事业建设费

纳税人应按照提供增值税应税服务取得的销售额和3%的费率计算应缴费额。

三、会计科目设置

其他税费核算应设置的科目：“应交税费-应交消费税”、“应交税费-代扣代缴个人所得税”、“应交税费-应交城市维护建设税”、“应交税费-应交房产税”、“应交税费-应交印花税”、“应交税费-应交城镇土地使用税”、“应交税费-应交土地增值税”、“应交税费-应交资源税”、“应交税费-应交车船税”、、“应交税费-应交耕地占用税”、“应交税费-应交契税”、 “应交税费-应交关税”、“应交税费-应交教育费附加”、“应交税费-应交地方教育费附加”、“应交税费-应交文化事业建设费”、“应交税费-应交代扣代缴税费”、“应交税费-应交其他税费”等。各二级科目借方反映实际交纳或实际代缴的税费；贷方反映按规定应交纳或代缴的税费，期末贷方余额，反映尚未交纳的税费。

“应交关税”核算公司发生的和实际缴纳的进出口关税，借方反映公司实际缴纳的进出口关税，贷方反映公司在进出口报关时经海关核准应缴纳的进出口关税，期末贷方余额，反映公司应缴而未缴的进出口关税。

公司应设置“其他应交款”科目，核算公司代征的各项基金及附加的收取、解交业务。在先行收取、再行返还模式下，由民政部门负责返还的，供电公司通过“其他应交款”科目核算，由供电公司自行返还的通过“其他应付款”科目核算。“其他应交款”科目期末贷方余额反映公司已收取尚未解交或清算的基金及附加。

四、主要账务处理

（一）消费税

1．基本业务会计处理

公司销售应税消费品，按规定计算消费税时，借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费-应交消费税”科目；在实际缴纳消费税时，借记“应交税费-应交消费税”科目，贷记“银行存款”科目。

2．进口应税消费品应纳消费税会计处理

进口应税消费品，应在进口时由进口者交纳消费税，交纳的消费税应计入进口应税消费品的成本。公司进口应税消费品可能是固定资产、原材料或商品，在进口时应按应税消费品的进口成本连同消费税，借记“固定资产”、“原材料”、“库存商品”等科目，按应缴纳的消费税，贷记“银行存款”科目。

（二）个人所得税

公司按规定计算的代扣代缴的职工个人所得税，借记“应付职工薪酬”科目，贷记“应交税费-代扣代缴个人所得税”科目；缴纳时，借记“应交税费-代扣代缴个人所得税”科目，贷记“银行存款”科目。

（三）城市维护建设税

1．计算出应交税金时，借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费-应交城市维护建设税”科目；在实际缴纳税款时，借记“应交税费-应交城市维护建设税”科目，贷记“银行存款”科目。

（四）房产税

1．公司按规定计提房产税时，借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费-应交房产税”科目，在实际缴纳税款时，借记“应交税费-应交房产税”科目，贷记“银行存款”科目。

（五）印花税

公司按规定计提印花税时，借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费-应交印花税”科目。实际缴纳时，借记“应交税费-应交印花税”，贷记“银行存款”科目。

（六）城镇土地使用税

公司按规定计提城镇土地使用税时，借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费-应交城镇土地使用税”科目。实际缴纳时，借记“应交税费-应交城镇土地使用税”，贷记“银行存款”科目。

（七）土地增值税

公司转让的土地使用权连同地上建筑物及其附着物一并在“固定资产”等科目核算的，转让时应交的土地增值税，借记“固定资产清理”等科目，贷记“应交税费-应交土地增值税”科目；土地使用权在“无形资产”科目核算的，按实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按应交的土地增值税，贷记“应交税费-应交土地增值税”科目，按应交的增值税，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”，同时冲销土地使用权的账面价值，贷记“无形资产”科目，按其差额，借记或贷记“资产处置损益”科目。

（八）资源税

公司对外销售应税产品应交纳的资源税，借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费-应交资源税”科目；公司自产自用应税产品而应交纳的资源税，借记“生产成本”、“制造（施工间接）费用”等科目，贷记“应交税费-应交资源税”科目。

（九）车辆购置税

公司购买车辆缴纳的车辆购置税应当计入固定资产成本，借记“固定资产”科目，贷记“应交税费-应交其他税费”、“银行存款”科目。

（十）耕地占用税

公司计提工程项目应缴纳的耕地占用税时，借记“在建工程”等科目，贷记“应交税费-应交耕地占用税”科目。缴纳时，借记“应交税费-应交耕地占用税”科目，贷记“银行存款”科目。

（十一）契税

公司取得土地使用权、房屋按规定缴纳的契税，应计入所取得土地使用权和房屋的成本，借记“固定资产”、“无形资产”等科目，贷记“应交税费-应交契税”科目。

（十二）关税

关税可分为进口关税和出口关税。对于进口关税，应当计入进口货物的成本，而对于出口关税，应当计入公司的税金。

1．进口关税

（1）自营进口

进口关税构成进口货物的采购成本，公司在计算出应缴纳进口关税时，应借记“原材料”、“库存商品”、“固定资产”等科目，贷记“应交税费-应交关税”科目。公司交纳进口关税时，借记“应交税费-应交关税”科目，贷记“银行存款”科目。

（2）代理进口

代理进口业务一般由外贸企业代理委托单位承办。代理进口业务发生的进口

关税，先由外贸企业代缴，然后向委托单位收取。外贸企业在代理进口业务中计算出应缴纳的进口关税时应借记“应收账款”科目，贷记“应交税费-应交关税”科目；实际缴纳时，借记“应交税费-应交关税”科目，贷记“银行存款”科目。委托单位实际向外贸企业支付进口关税时借记“原材料”、“库存商品”、“固定资产”等科目，贷记“应付账款”等科目。

2．出口关税

（1）自营出口

出口关税是对销售环节征收的一种税金，通过“税金及附加”等科目进行。公司计算出应缴纳出口关税时，应借记“税金及附加”等科目，贷记“应交税费-应交关税”科目。实际缴纳出口关税时，借记“应交税费-应交关税”科目，贷记“银行存款”科目。

（2）代理出口

对于代理出口业务，外贸企业在计算应纳出口关税时，借记“应收账款”科目，贷记“应交税费-应交关税”科目；实际缴纳时借记“应交税费-应交关税”科目，贷记“银行存款”科目。对于委托企业，收到外贸企业账单时对于出口关税，借记“税金及附加”等科目，贷记“应付账款”等科目；实际支付时借记“应付账款”科目，贷记“银行存款”等科目。

（十三）其他税费

1．公司应交的车船税、环境保护税、教育费附加、地方教育费附加、文化事业建设费，借记“税金及附加”等科目，贷记“应交税费-应交车船税、应交环境保护税、应交教育费附加、应交地方教育费附加、文化事业建设费”等科目。

2．公司应交的代扣代缴税费，借记“应付账款”、“其他应付款”等科目，贷记“应交税费-应交代扣代缴税费”科目，向税务机关实际交纳时，借记“应交税费-应交代扣代缴税费”科目，贷记“银行存款”科目。

第五节　企业重组事项涉税处理

一、基本概念

企业重组，是指公司在日常经营活动以外发生的法律结构或经济结构重大改变的交易，包括公司法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、合并、分立、资产股权的划转等形式。

二、企业所得税

企业重组事项，分为一般性税务处理和特殊性税务处理两种方式，符合税法规定条件的重组事项适用特殊性税务处理，具体条件如下：

企业重组同时符合下列条件的，适用特殊性税务处理规定：1．具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的；2．被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合本通知规定的比例；3．企业重组后的连续12个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动；4．重组交易对价中涉及股权支付金额符合本通知规定比例；5．企业重组中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续12个月内，不得转让所取得的股权。

（一）债务重组业务

债务重组，是指在不改变交易对手方的情况下，经债权人和债务人协定或法

院裁定，就清偿债务的时间、金额或方式等重新达成协议的交易。

1．一般性税务处理

（1）以非货币资产清偿债务，应当分解为转让相关非货币性资产、按非货币性资产公允价值清偿债务两项业务，确认相关资产的所得或损失。

（2）发生债权转股权的，应当分解为债务清偿和股权投资两项业务，确认有关债务清偿所得或损失。

（3）债务人应当按照支付的债务清偿额低于债务计税基础的差额，确认债务重组所得；债权人应当按照收到的债务清偿额低于债权计税基础的差额，确认债务重组损失。

（4）债务人的相关所得税纳税事项原则上保持不变。

2．特殊性税务处理

债务人债务重组确认的应纳税所得额占该公司当年应纳税所得额50%以上，可以在5个纳税年度的期间内，均匀计入各年度的应纳税所得额。

公司发生债权转股权业务，对债务清偿和股权投资两项业务暂不确认有关债务清偿所得或损失，股权投资的计税基础以原债权的计税基础确定。公司的其他相关所得税事项保持不变。

（二）股权收购

股权收购，是指一家企业（以下称为收购企业）购买另一家企业（以下称为被收购企业）的股权，以实现对被收购企业控制的交易。收购企业支付对价的形式包括股权支付、非股权支付或两者的组合。

1． 一般性税务处理

（1）被收购方应按照股权公允价值和初始投资价值（计税基础）之间的差额确认股权、资产转让所得或损失。

（2）收购方取得股权或资产的计税基础应以公允价值为基础确定。

（3）被收购企业的相关所得税事项原则上保持不变。

2．特殊性税务处理

股权收购，收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的50%，且收购企业在该股权收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%，可以选择按以下规定处理：

（1）被收购企业的股东取得收购企业股权的计税基础，以被收购股权的原有计税基础确定。

（2）收购企业取得被收购企业股权的计税基础，以被收购股权的原有计税基础确定。

（3）收购企业、被收购企业的原有各项资产和负债的计税基础和其他相关所得税事项保持不变

（三）资产收购

资产收购，是指一家企业（以下称为受让企业）购买另一家企业（以下称为转让企业）实质经营性资产的交易。受让企业支付对价的形式包括股权支付、非股权支付或两者的组合。

1． 一般性税务处理

（1）被收购方应确认股权、资产转让所得或损失。

（2）收购方取得股权或资产的计税基础应以公允价值为基础确定。

（3）被收购企业的相关所得税事项原则上保持不变。

2．特殊性税务处理

资产收购，受让企业收购的资产不低于转让企业全部资产的50%，且受让企业在该资产收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%，可以选择按以下规定处理：

（1）转让企业取得受让企业股权的计税基础，以被转让资产的原有计税基础确定。

（2）受让企业取得转让企业资产的计税基础，以被转让资产的原有计税基础确定。

（四）企业合并业务

合并，是指一家或多家企业（以下称为被合并企业）将其全部资产和负债转让给另一家现存或新设企业（以下称为合并企业），被合并企业股东换取合并企业的股权或非股权支付，实现两个或两个以上企业的依法合并。

1． 一般性税务处理

（1）合并企业应按公允价值确定接受被合并企业各项资产和负债的计税基础。

（2）被合并企业及其股东都应按清算进行所得税处理。

（3）被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补。

2．特殊性税务处理

企业合并，企业股东在该企业合并发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%，以及同一控制下且不需要支付对价的企业合并，可以选择按以下规定处理：

（1）合并企业接受被合并企业资产和负债的计税基础，以被合并企业的原有计税基础确定。

（2）被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继。

（3）可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额=被合并企业净资产公允价值×截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率。

（4）被合并企业股东取得合并企业股权的计税基础，以其原持有的被合并企业股权的计税基础确定。

（五）企业分立业务

分立，是指一家企业（以下称为被分立企业）将部分或全部资产分离转让给现存或新设的企业（以下称为分立企业），被分立企业股东换取分立企业的股权或非股权支付，实现企业的依法分立。

1． 一般性税务处理

（1）被分立企业对分立出去资产应按公允价值确认资产转让所得或损失。

（2）分立企业应按公允价值确认接受资产的计税基础。

（3）被分立企业继续存在时，其股东取得的对价应视同被分立企业分配进行处理。

（4）被分立企业不再继续存在时，被分立企业及其股东都应按清算进行所得税处理。

（5）企业分立相关企业的亏损不得相互结转弥补。

2．特殊性税务处理

企业分立，被分立企业所有股东按原持股比例取得分立企业的股权，分立企业和被分立企业均不改变原来的实质经营活动，且被分立企业股东在该企业分立

发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%，可以选择按以下规定处理：

（1）分立企业接受被分立企业资产和负债的计税基础，以被分立企业的原有计税基础确定。

（2）被分立企业已分立出去资产相应的所得税事项由分立企业承继。

（3）被分立企业未超过法定弥补期限的亏损额可按分立资产占全部资产的比例进行分配，由分立企业继续弥补。

（4）被分立企业的股东取得分立企业的股权（以下简称“新股”），如需部分或全部放弃原持有的被分立企业的股权（以下简称“旧股”），“新股”的计税基础应以放弃“旧股”的计税基础确定。如不需放弃“旧股”，则其取得“新股”的计税基础可从以下两种方法中选择确定：直接将“新股”的计税基础确定为零;或者以被分立企业分立出去的净资产占被分立企业全部净资产的比例先调减原持有的“旧股”的计税基础，再将调减的计税基础平均分配到“新股”上。

（六）资产划转和股权划转业务

100%直接控制的居民企业之间，以及受同一或相同多家居民企业 100%直接控制的居民企业之间按账面净值划转股权或资产。

1. 一般性税务处理

（1）母公司向子公司划转股权或资产

母公司按照公允价值和计税基础之间的差额计算股权、资产的转让所得，并按公允价值确认取得长期股权投资的计税基础。

子公司取得股权或资产的计税基础按照公允价值确认。

（2）子公司向母公司划转股权或资产

母公司应按撤回或减少投资进行处理，取得股权或资产的计税基础按照公允价值确认。

子公司按照公允价值和计税基础之间的差额计算股权、资产的转让所得。

（3）在母公司主导下，一家子公司向另一家子公司划转股权或资产

划出方母公司按照公允价值和计税基础之间的差额计算股权、资产的转让所得。

划入方按接受母公司投资处理，以公允价值确认划入股权或资产的计税基础。

2. 特殊性税务处理

（1）划出方企业和划入方企业均不确认所得。

（2）划入方企业取得被划转股权或资产的计税基础，以被划转股权或资产的原计税基础确定。

（3）划入方企业取得的被划转股权或资产的计税基础，以被划转股权或资产的原有计税基础确定。

三、增值税

企业在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，不属于增值税的征税范围，其中涉及的货物、不动产、土地使用权转让，不征收增值税。

四、土地增值税

对交易各方非房地产企业的企业改制重组有关土地增值税的规定如下：

（一）非公司制企业整体改制为有限责任公司或者股份有限公司，有限责任公司（股份有限公司）整体改制为股份有限公司（有限责任公司），对改制前的企业将国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物（以下称房地产）转移、变更到改制后的企业，暂不征土地增值税。

（二）两个或两个以上企业合并为一个企业，且原企业投资主体存续的，对原企业将房地产转移、变更到合并后的企业，暂不征土地增值税。

（三）企业分设为两个或两个以上与原企业投资主体相同的企业，对原企业将房地产转移、变更到分立后的企业，暂不征土地增值税。

（四）单位、个人在改制重组时以房地产作价入股进行投资，对其将房地产转移、变更到被投资的企业，暂不征土地增值税。

上述改制重组有关土地增值税政策不适用于房地产转移任意一方为房地产开发企业的情形。

五、契税

（一）企业改制

企业整体改制包括非公司制企业改制为有限责任公司或股份有限公司，有限责任公司变更为股份有限公司，股份有限公司变更为有限责任公司，原企业投资主体存续并在改制（变更）后的公司中所持股权（股份）比例超过 75%，且改制（变更）后公司承继原企业权利、义务的，对改制（变更）后公司承受原企业土地、房屋权属，免征契税。

（二）事业单位改制

事业单位按照国家有关规定改制为企业，原投资主体存续并在改制后企业中出资（股权、股份）比例超过 50%的，对改制后企业承受原事业单位土地、房屋权属，免征契税。

（三）公司合并

两个或两个以上的公司，依照法律规定、合同约定，合并为一个公司，且原投资主体存续的，对合并后公司承受原合并各方土地、房屋权属，免征契税。

（四）公司分立

公司依照法律规定、合同约定分立为两个或两个以上与原公司投资主体相同的公司，对分立后公司承受原公司土地、房屋权属，免征契税。

（五）企业破产

企业依照有关法律法规规定实施破产，债权人（包括破产企业职工）承受破产企业抵偿债务的土地、房屋权属，免征契税；对非债权人承受破产企业土地、房屋权属，凡按照《中华人民共和国劳动法》等国家有关法律法规政策妥善安置原企业全部职工规定，与原企业全部职工签订服务年限不少于三年的劳动用工合同的，对其承受所购企业土地、房屋权属，免征契税；与原企业超过 30%的职工签订服务年限不少于三年的劳动用工合同的，减半征收契税。

（六）资产划转

对承受县级以上人民政府或国有资产管理部门按规定进行行政性调整、划转国有土地、房屋权属的单位，免征契税。

同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的划转，包括母公司与其全资子公司之间，同一公司所属全资子公司之间土地、房屋权属的划转，免征契税。

母公司以土地、房屋权属向其全资子公司增资，视同划转，免征契税。

（七）债权转股权

经国务院批准实施债权转股权的企业，对债权转股权后新设立的公司承受原企业的土地、房屋权属，免征契税。

（八）划拨用地出让或作价出资

以出让方式或国家作价出资（入股）方式承受原改制重组企业、事业单位划拨用地的，不属上述规定的免税范围，对承受方应按规定征收契税。

（九）公司股权（股份）转让

在股权（股份）转让中，单位承受公司股权（股份），公司土地、房屋权属不发生转移，不征收契税。

六、印花税

（一）资金账簿

1、实行公司制改造的企业在改制过程中成立的新企业（重新办理法人登记的），其新启用的资金账簿记载的资金或因企业建立资本纽带关系而增加的资金，凡原已缴纳过印花税的部分可不再缴纳印花税，未缴纳的部分和以后新增加的资金按规定缴纳印花税。

2、以合并或分立方式成立的新企业，其新启用的资金账簿记载的资金，凡原已缴纳过印花税的部分可不再缴纳印花税，未缴纳的部分和以后新增加的资金按规定缴纳印花税。

3、企业债权转股权新增加的资金按规定缴纳印花税。

4、企业改制中经评估增加的资金按规定缴纳印花税。

5、企业其他会计科目记载的资金转为实收资本或资本公积的资金按规定缴纳印花税。

（二）各类应税合同

企业改制前签订但尚未履行完的各类应税合同，改制后需要变更执行主体的，对仅改变执行主体、其余条款未作变动且改制前已缴纳印花税，不再缴纳印花税。

（三）产权转移书据

企业因改制签订的产权转移书据免予缴纳印花税。

第十四章 所有者权益

第一节 所有者权益

一、基本概念

实收资本，是指投资者按照公司章程或合同、协议的约定，实际投入公司的资本。股份有限公司的实收资本称为股本。

其他权益工具，是指除普通股东以外的投资者投入的资本。

资本公积，是公司收到投资者出资额超出其在注册资本（或股本）中所占份额的部分等。资本公积包括资本溢价（或股本溢价）等。

其他综合收益，是指公司根据其他会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失。

库存股，是指公司收购、转让或注销的本公司股份金额。

专项储备，是指公司按国家规定计提的安全生产费、维简费和其他具有类似性质的专项资金。

盈余公积，是指公司按规定从净利润中提取的各种积累资金。盈余公积包括法定盈余公积、任意盈余公积。

法定盈余公积，是指公司按照规定的比例从净利润中提取的盈余公积。任意盈余公积是指公司按照股东会或股东大会决议提取的盈余公积。

未分配利润，是指公司实现的净利润经过弥补亏损、提取盈余公积和向投资者分配利润后留存公司的、历年结存的利润。

一般风险准备，是指从事证券业务的金融企业按规定从净利润中提取，用于弥补亏损的风险准备。

少数股东权益，是指在母公司拥有子公司股份不足 100%，即只拥有子公司净资产的部分产权时，子公司股东权益的一部分属于母公司所有，即多数股权，其余部分属母公司以外的其他股东所有，由于后者对子公司没有控制能力，故被称为少数股东权益。

二、会计科目设置

（一）实收资本

公司应设置“实收资本（股本）”科目，核算公司投资者投入资本的增减变动情况，借方反映减资金额，贷方反映增资金额，期末贷方余额，反映公司实有的资本或股本数额。本科目应当按照投资者类别设置“国家资本”、“集体资本”、“民营资本”、“外商资本”等明细科目，进行明细核算。

公司应当设置实收资本（股本）备查簿，在备查簿中详细记录公司股东投入资本的情况、投资者出资权转让情况、因减资而注销股份、发还股款、以及因减资需更新股份的变动情况等。

公司内部两个法人单位之间的无偿调入、调出资产或成建制无偿划入公司或其他分支机构等增加的净资产价值，应视同共同上级单位对调入单位资本注入和对调出单位投资收回，调入、调出方分别作为实收资本增加和减少，同时在资产调拨文件中明确以投资增加或收回方式进行资产调拨。

（二）资本公积

公司应设置“资本公积”科目，核算公司从各种途径取得的资本公积的增减变动情况，借方反映减少额，贷方反映增加额，期末贷方余额，反映公司期末实有的资本公积。本科目应当设置“原制度资本公积转入”、“资本(股本)溢价”、“股份支付”、“被投资单位其他权益变动”、“专项拨款”、“接收用户资产”、“其他”等科目进行明细核算。

“原制度资本公积转入”科目，核算原资本公积中除资本溢价或股本溢价、因被投资单位除净损益外其他所有者权益项目的变动产生的股权投资准备以外的项目。

“资本（股本）溢价”科目，核算公司投资者投入的资金超过其在注册资本或股本中所占份额的部分、公司由非投资性主体转变为投资性主体时，转变日公允价值与原账面价值的差额部分等；

“股份支付”科目，核算公司权益结算的股份支付换取职工或其他方提供服务的，引起的资本公积变动；

“被投资单位其他权益变动”科目，核算公司权益法核算的对合营企业和联营企业投资除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动部分。

“专项拨款”科目，核算公司收到的直接作为资本性投入的款项，以及公司取得政府作为公司所有者投入的具有专项或特定用途的款项形成资产的部分。

“接收用户资产”科目，核算公司接受用户的电力工程及资产。

“其他”科目，核算公司除上述各项以外的交易或事项引起的资本公积的变动。

（三）其他权益工具

公司应设置“其他权益工具”科目，核算公司发行的除普通股以外的归类为权益工具的各种金融工具，包括优先股、永续债等。本科目应当按照发行金融工具的种类进行明细核算。

（四）其他综合收益

公司应设置“其他综合收益”科目，核算按规定未在当期损益中确认的各项利得和损益。下设“其他权益工具投资公允价值变动”、“投资性房地产转换”、“现金流量及境外经营净投资有效套期”、“外币报表折算差额”、“设定受益计划净负债或净资产变动”、“权益法能重分计入损益部分”、“权益法不能重分计入损益部分”、“其他事项”等二级科目，核算公司因上述事项引起的其他综合收益变动。

其中：“其他权益工具投资公允价值变动”、“投资性房地产转换”、“现金流量及境外经营净投资有效套期”、“套期损益”、“外币报表折算差额”，在相关资产等处置（或视同处置）时可转回至损益；“设定受益计划净负债或净资产变动”，后续会计期间不允许转回至损益。

“权益法能重分计入损益部分”、“权益法不能重分计入损益部分”，核算对合营企业、联营企业投资按权益法核算的其他综合收益，并按上述规定判断后续会计期间能否转回至损益，分别计入“权益法能重分计入损益部分”、“权益法不能重分计入损益部分”。

（五）库存股

1．公司回购的股份在注销或者转让之前，作为库存股管理，回购股份的全部支出转作库存股成本。但是，与持有本公司股份的其他公司合并而导致的股份

回购，如属于同一控制下的企业合并，库存股成本按参与合并的其他公司持有本公司股份的相关投资账面价值确认；如不属于同一控制下的企业合并，库存股成本按参与合并的其他公司持有本公司股份的相关投资公允价值确认。

2．因实行职工股权激励办法而回购股份的，回购股份不得超过本公司已发行股份总额的百分之五，所需资金应当控制在当期可供投资者分配的利润数额之内。

股东大会通过职工股权激励办法之日与股份回购日不在同一年度的，公司应当在通过职工股权激励办法时，将预计的回购支出在当期可供投资者分配的利润中作出预留，对预留的利润不得进行分配。股份有限公司对于预留的利润，应当在 1 年内用于股份回购并将回购股份转让给职工。

公司回购股份时，应当将回购股份的全部支出转作库存股成本，同时按回购支出数额将可供投资者分配的利润转入资本公积。

3．库存股不得参与公司利润分配，股份有限公司应当将其作为所有者权益的备抵项目反映。

公司应设置“库存股”科目，核算公司收购、转让或注销的本公司股份金额。借方反映收购额，贷方反映转让或注销额，期末借方余额反映公司持有尚未转让或注销的本公司股份金额。

（六）专项储备

公司应设置“专项储备”科目，核算公司专项储备的提取、使用、结余情况。借方反映使用或减少数，贷方反映提取或增加数，期末贷方余额反映公司提取尚未使用的专项储备余额。本科目应当设置“安全费”、“其他专项储备”等明细科目，进行明细核算。

（七）盈余公积

公司应设置“盈余公积”科目，核算公司盈余公积的提取、使用、结余情况。借方反映使用或减少数，贷方反映提取或增加数，期末贷方余额反映公司提取的盈余公积余额。公司应当设置“法定盈余公积”、“任意盈余公积”及“其他”等明细科目，进行明细核算。

（八）未分配利润

公司应设置“利润分配”科目，核算公司利润的分配（或亏损的弥补）和历年分配（或弥补）后的积存余额，其借方反映当期分配额或结转的亏损额，贷方反映结转的利润额，期末贷方（或借方）余额反映累计未分配的净利润（或累计未弥补的净亏损）。本科目一般应当设置“未分配利润”、“提取法定盈余公积”、“提取任意盈余公积”、“应付现金股利或利润”、“盈余公积补亏”、“转作股本的股利”、“提取一般风险准备”、“提取农险利润准备”、“农险大灾准备金投资收益”及“其他”等明细科目。

（九）一般风险准备

证券公司应设置“一般风险准备”科目，提取风险准备时，贷记本科目；弥补亏损时，借记本科目，期末为贷方余额反映公司提取的风险准备结余。

三、主要账务处理

（一）实收资本

1．公司接受投资者投入的资本，借记“银行存款”、“固定资产”、“无形资产”、“长期股权投资”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，按其在注册资本或股本中所占份额，贷记“实收资本（股本）”科目，按其差额，

贷记“资本公积-资本（股本）溢价”科目。

2．股东大会批准的利润分配方案中应分配的股票股利，应在办理增资手续后，借记“利润分配-转作股本的股利”科目，贷记“实收资本（股本）”科目。

经股东大会或类似机构决议，将资本公积、盈余公积转增资本时，按转增资本的金额，借记“资本公积”、“盈余公积”科目，贷记“实收资本（股本）”科目。

3．可转换公司债券持有人行使转换权利，将其持有的债券转换为股票，按可转换公司债券的余额，借记“应付债券-面值/利息调整”科目，按其权益成份的金额，借记“其他权益工具-优先股/永续债”科目，按股票面值和转换的股数计算的股票面值总额，贷记“实收资本（股本）”科目，按其差额，贷记“资本公积-资本（股本）溢价”科目。如有现金支付不可转换股票，还应贷记“银行存款”等科目。

4．公司将重组债务转为资本的，应按重组债务的账面余额，借记“应付账款”等科目，按债权人因放弃债权而享有本公司股份的面值总额，贷记“实收资本（股本）”科目，按股份的公允价值总额与相应的实收资本或股本之间的差额，贷记或借记“资本公积-资本（股本）溢价”科目，按其差额，贷记“投资收益”科目。

5．以权益结算的股份支付换取职工或其他方提供服务的，应在行权日，按根据实际行权情况确定的金额，借记“资本公积-股份支付”科目，按应计入实收资本或股本的金额，贷记“实收资本（股本）”科目，按其差额，贷记“资本公积-资本(股本)溢价”科目。

6．按照法定程序报经批准减少注册资本时，按减资金额，借记“实收资本（股本）”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

股份有限公司采用收购本公司股票方式减资的，按股票面值和注销股数计算的股票面值总额，借记“实收资本（股本）”科目，按所注销库存股的账面余额，贷记“库存股”科目，按其差额，借记“资本公积-资本（股本）溢价”科目，股本溢价不足冲减的，应借记“盈余公积”、“利润分配-未分配利润”科目；购回股票支付的价款低于面值总额的，应按股票面值总额，借记“实收资本（股本）”科目，按所注销库存股的账面余额，贷记“库存股”科目，按其差额，贷记“资本公积-资本（股本）溢价”科目。

7．子公司将未分配利润或盈余公积直接转增实收资本（股本）的，且未向投资方提供等值现金股利或利润的选择权时，投资方不应确认相关的投资收益，子公司转增资本借记“盈余公积”、“未分配利润”科目，贷记“实收资本（股本）”科目。

8．公司内部两个法人单位之间的资产调拨，应视同共同上级单位对调入单位资本注入和对调出单位投资收回，调入、调出方分别作为实收资本增加和减少，同时在资产调拨文件中需明确资产调拨作为投资增加或收回。共同的上级单位按资产调拨金额（含增值税），借记“长期股权投资”科目，贷记“长期股权投资”科目；资产调入方按照调出方资产的账面金额和可抵扣的增值税，借记“固定资产”、“无形资产”、“应交税费的-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“实收资本（股本）”科目；资产调出方按照调出方资产的账面值和应交的增值税，借记“实收资本（股本）”科目，贷记“固定资产”、“无形资产”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目。

（二）资本公积

1．公司接受投资者投入的资本、可转换公司债券持有人行使转换权利、将债务转为资本等形成的资本公积，借记有关科目，贷记“实收资本（股本）”、“资本公积-资本（股本）溢价”等科目。

与发行权益性证券直接相关的交易费用，如承销费、保荐费、上网发行费、招股说明书印刷费、申报会计师费、律师费、评估费等与发行权益性证券直接相关的新增外部费用，应自所发行权益性证券的发行收入中扣减，在权益性证券发行有溢价的情况下，自溢价收入中扣除，在权益性证券发行无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下，应当冲减盈余公积和未分配利润；发行权益性证券过程中发行的广告费、路演等其他费用应在发生时计入当期损益。

经股东大会或类似机构决议，用资本公积转增资本，借记“资本公积-资本（股本）溢价”等科目，贷记“实收资本（股本）”科目。

2．同一控制下控股合并形成的长期股权投资，应在合并日按所取得的被合并方在最终控制方合并报表中净资产账面价值的份额，借记“长期股权投资”科目，按享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”科目，按支付的合并对价的账面价值，贷记有关资产科目或借记有关负债科目，按其差额，贷记“资本公积-资本（股本）溢价”科目；为借方差额的，借记“资本公积-资本（股本）溢价”科目，资本公积-资本（股本）溢价不足冲减的，借记“盈余公积”、“利润分配-未分配利润”科目。

同一控制下吸收合并涉及的资本公积，比照上述原则进行处理。

3．以权益结算的股份支付换取职工或其他方提供服务的，应按照确定的金额，借记“管理费用”等科目，贷记“资本公积-股份支付”科目。

在行权日，应按实际行权的权益工具数量计算确定的金额，借记“资本公积-股份支付”科目，按收到职工的款项，借记“银行存款”科目，按计入实收资本或股本的金额，贷记“实收资本(股本)”科目，差额贷记“资本公积-资本（股本）溢价”科目。

4．长期股权投资采用权益法核算的，被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动，公司按持股比例计算应享有的份额，借记或贷记“长期股权投资-权益法-联营企业/合营企业-其他权益变动”科目，贷记或借记“资本公积-被投资单位其他权益变动”科目。

长期股权投资终止权益法核算时，还应结转原计入资本公积的相关金额，借记或贷记“资本公积-被投资单位其他权益变动”科目，贷记或借记“投资收益”科目。

5．股份有限公司采用收购本公司股票方式减资的，按股票面值和注销股数计算的股票面值总额，借记“实收资本(股本)”科目，按所注销的库存股的账面余额，贷记“库存股”科目，按其差额，借记“资本公积-资本（股本）溢价”科目，股本溢价不足冲减的，应借记“盈余公积”、“利润分配-未分配利润”科目；购回股票支付的价款低于面值总额的，应按股票面值总额，借记“实收资本(股本)”科目，按所注销的库存股的账面余额，贷记“库存股”科目，按其差额，贷记“资本公积-资本（股本）溢价”科目。

6．公司接受非控股股东（或非控股股东的子公司）、控股股东直接或间接代为偿债、债务豁免或捐赠，经济实质表明属于非控股股东、控股股东对公司的资本性投入，应当将相关利得计入所有者权益。借记有关科目，贷记“资本公积

-资本（股本)溢价”科目。

7．公司在不丧失控制权的情况下，部分处置对子公司的长期股权投资（与后期丧失控制权的处置不视为一揽子交易）的，编制合并报表时，应在抵销账套中区分以下两种情况进行处理：处置长期股权投资成本低于享有相应的子公司净资产的，按处置价款高于相应享有子公司净资产的差额，借记“投资收益”科目，贷记“资本公积-其他”科目；处置长期股权投资成本高于享有相应的子公司净资产的，按长期股权投资成本高于享有相应子公司净资产的差额，调整资本公积-资本（股本）溢价，资本公积不足冲减的，调整留存收益，借记“资本公积”、“盈余公积”、“未分配利润”科目，贷记“投资收益”科目。

8．公司收到的由其控股股东或其他原股东根据股改承诺为补足当期利润而支付的现金时，根据实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷“资本公积-其他”科目。

9．公司接收由用户出资建设的、专门用于电力接入服务的专用网架及其附属设备、设施等供电配套资产等用户资产时，按照协议约定或有关规定确认的资产价值，借记“固定资产”科目，贷记“资本公积-接收用户资产”科目。省级和县级供电公司根据股东大会或类似机构决议转增实收资本时，借记“资本公积-接收用户资产”科目，贷记“实收资本（股本）”科目。公司总部根据国资委批复文件转增实收资本时，借记“资本公积-接收用户资产”科目，贷记“实收资本（股本）”科目。

10．公司收到的直接作为资本性投入的财政拨款，借记“银行存款”科目，贷记“资本公积-专项拨款”科目。公司总部根据国家规定及财政拨款文件转增实收资本时，借记“资本公积-专项拨款”科目，贷记“实收资本（股本）”科目。省级和县级供电公司根据股东大会或类似机构决议转增实收资本时，借记“资本公积-专项拨款”科目，贷记“实收资本（股本）”科目。

（三）其他综合收益

1．将债权投资重分类为其他权益工具投资，按照本办法第四章第四节关于债权投资重分类相关规定进行处理。

其他权益工具投资公允价值变动，本办法第四章第六节相关规定进行处理。

2．自用房地产或存货转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产所产生的贷方差额，按照“投资性房地产”科目的相关规定进行处理，相应调整其他综合收益。

3．资产负债表日，满足运用套期会计方法条件的现金流量套期和境外经营净投资套期产生的利得或损失，属于有效套期的，借记或贷记有关科目，贷记或借记“其他综合收益”科目；属于无效套期的，借记或贷记有关科目，贷记或借记“公允价值变动损益”科目。

4．公司发生的外币报表折算差额计入其他综合收益，具体参见第十八章“外币交易及报表折算”相关章节。

5．公司发生的重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动计入其他综合收益，具体参见第十二章“职工薪酬”相关章节。

6．公司确认的与直接计入所有者权益的交易或事项相关的递延所得税资产，借记“递延所得税资产”科目，贷记“其他综合收益”科目；转回时作相反会计分录。

资产负债表日，预计未来期间很可能无法获得足够的应纳税所得额用以抵扣

可抵扣暂时性差异的，按原已确认的递延所得税资产中应减记的金额，借记“其他综合收益”科目，贷记“递延所得税资产”科目。

公司发生与直接计入所有者权益的交易或事项相关的递延所得税负债比照递延所得税资产处理。

7．公司对持有的合营企业或联营企业投资，对被投资单位其他综合收益变动权益法核算处理详见本核算办法第六章“长期股权投资与企业合并”相关规定处理。

（四）库存股

1．公司为减少注册资本而收购本公司股份的，应按实际支付的金额，借记“库存股”科目，贷记“银行存款”等科目。

2．为奖励本公司职工而收购本公司股份的，应按实际支付的金额，借记“库存股”科目，贷记“银行存款”等科目，同时做备查登记。

将收购的股份奖励给本公司职工属于以权益结算的股份支付，如有实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按根据职工获取奖励股份的实际情况确定的金额，借记“资本公积-股份支付”科目，按奖励库存股的账面余额，贷记“库存股”科目，按其差额，贷记或借记“资本公积-资本（股本）溢价”科目。

3．股东因对股东大会做出的公司合并、分立决议持有异议而要求公司收购本公司股份的，公司应按实际支付的金额，借记“库存股”科目，贷记“银行存款”等科目。

4．转让库存股，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按转让库存股的账面余额，贷记“库存股”科目，按其差额，贷记“资本公积-资本（股本）溢价”科目；为借方差额的，借记“资本公积-资本（股本）溢价”科目，股本溢价不足冲减的，应借记“盈余公积”、“利润分配-未分配利润”科目。

5．注销库存股，应按股票面值和注销股数计算的股票面值总额，借记“实收资本(股本)”科目，按注销库存股的账面余额，贷记“库存股”科目，按其差额，借记“资本公积-资本（股本）溢价”科目，股本溢价不足冲减的，应借记“盈余公积”、“利润分配-未分配利润”科目。

（五）专项储备

1．公司按规定提取的专项储备，借记“生产成本”等科目，贷记“专项储备”科目。

2．公司使用时，属于费用性支出的，直接冲减专项储备。借记“专项储备”科目，按专用发票上注明的增值税额，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“银行存款”等科目。

3．属于资本性支出，形成固定资产的，借记“固定资产”、“在建工程”科目，按专用发票上注明的增值税额，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“银行存款”等科目；在建工程完工达到预定可使用状态确认为固定资产时，借记“固定资产”科目，贷记“在建工程”科目，同时按照形成固定资产的成本冲减专项储备，确认相同金额的累计折旧，借记“专项储备”科目，贷记“累计折旧”科目。

（六）盈余公积

1．公司按规定提取的盈余公积，借记“利润分配-提取法定盈余公积”、“利润分配-提取任意盈余公积”科目，贷记“盈余公积-法定盈余公积”、“盈余公积-任意盈余公积”科目。

2．经股东大会或类似机构决议，用盈余公积弥补亏损或转增资本，借记“盈余公积”科目，贷记“利润分配-盈余公积补亏”、“实收资本（股本）”科目。

3．经股东大会决议，用盈余公积派送新股，按派送新股计算的金额，借记“盈余公积”科目，按股票面值和派送新股总数计算的股票面值总额，贷记“实收资本(股本)”科目。

（七）未分配利润

1．经股东大会或类似机构决议，分配给股东或投资者的现金股利或利润，借记“利润分配-应付现金股利或利润”科目，贷记“应付股利”科目。

经股东大会或类似机构决议，分配给股东的股票股利，应在办理增资手续后，借记“利润分配-转作股本的股利”科目，贷记“实收资本(股本)”科目（如实际发放的股票股利的金额与股票票面金额不一致，应按其差额，贷记“资本公积-资本（股本）溢价”科目）。

2．用盈余公积弥补亏损，借记“盈余公积-法定盈余公积/任意盈余公积”科目，贷记“利润分配-盈余公积补亏”科目。

3．年度终了，公司应将“利润分配”科目下各明细科目的余额，按余额的相反方向转入“利润分配-未分配利润”明细科目。结转后，除“未分配利润”明细科目外，“利润分配”科目的其他明细科目应无余额。

4．经股东大会或类似机构决议，用未分配利润转增资本，借记“利润分配-未分配利润”科目，贷记“实收资本（股本）”科目。

（八）一般风险准备

公司提取一般风险准备，借记“利润分配”科目，贷记“一般风险准备”科目。用一般风险准备弥补亏损，借记“一般风险准备”科目，贷记“利润分配”科目。

（九）其他权益工具与少数股东权益

其他权益工具的核算按照本办法第十四章“金融资产与金融负债”相关规定处理。

少数股东权益的核算按照本办法第六章“长期股权投资与企业合并”相关规定处理。

第二节　股份支付

一、概述

股份支付，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。权益工具是指公司自身的权益工具，包括会计主体本身、母公司和同集团的其他会计主体的权益工具。

（一）股份支付的特征

股份支付具有以下特征：

1．股份支付是公司与职工或其他方之间发生的交易；

2．股份支付是以获取职工或其他方服务为目的的交易；

3.股份支付交易的对价或其定价与公司自身权益工具未来的价值密切相关。

（二）股份支付工具的主要类型

按照股份支付的方式和工具类型，主要可划分为两大类、四小类：

1．以权益结算的股份支付

以权益结算的股份支付，是指公司为获取服务而以股份或其他权益工具作为

对价进行结算的交易。以权益结算的股份支付最常用的工具有两类：限制性股票和股票期权。

2．以现金结算的股份支付

以现金结算的股份支付，是指公司为获取服务而承担的以股份或其他权益工具为基础计算的交付现金或其他资产的义务的交易。以现金结算的股份支付最常用的工具有两类：模拟股票和现金股票增值权。

（三）股份支付的主要环节

1．授予日，是指股份支付协议获得批准的日期。其中“获得批准”，是指公司与职工或其他方就股份支付的协议条款和条件已达成一致，该协议获得股东大会或类似机构的批准。

2．等待期，指从授予日至可行权日可行权条件得到满足的期间。

3．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权利的日期。

4．行权日，是指职工或其他方行使权力、获取现金或权益性工具的日期。

5．出售日，是指股票的持有人将行使期权所取得的期权股票出售的日期。

按照我国法规的规定，用于期权激励的股份支付协议，应在可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一年。

二、股份支付的确认和计量

（一）股份支付的确认和计量原则

1．以权益结算的股份支付

（1）对于换取职工服务的股份支付，公司应当以股份支付所授予的权益工具的公允价值计量。公司应在等待期内的每个资产负债表日，以对可行权权益工具数量的最佳估计数为基础，按照权益工具在授予日的公允价值，将当期取得的服务计入相关资产成本和当期费用，同时计入资本公积中的其他资本公积。

对于授予后立即可行权的换取职工提供服务的权益结算的股份支付（例如授予限制性股票的股份支付），应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，同时计入资本公积的股本溢价。

（2）对于换取其他方服务的股份支付，公司应当以股份支付所换取的服务的公允价值计量。换取其他方服务，是指公司以自身换取职工以外其他有关方面为公司提供的服务。公司应当按照其他方服务在取得日的公允价值，将取得的服务计入相关资产成本或费用。如果其他方服务的公允价值不能可靠计量，但权益工具的公允价值能够可靠计量，公司应当按照权益工具在服务取得日的公允价值，将取得的服务计入相关资产成本或费用，相应增加所有者权益。

（3）授予权益工具的公允价值无法可靠计量时，公司应当在获取对方提供服务的时点、后续的每个资产负债表日和结算日，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的差额。公司对内在价值计量的已授予权益工具进行结算，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。

2．以现金结算的股份支付

公司应当在等待期内的每个资产负债表日，以对可行权情况的最佳估计数为基础，按照公司承担负债的公允价值，将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时计入负债，并在结算前的每个资产负债表日和结算日对负债的公允价值重新计量，将其变动计入损益。

对于授予后立即可行权的以现金结算的股份支付（例如授予虚拟股票或业绩股票），公司应在授予日按照公司承担负债的公允价值计入相关资产成本或费用，同时计入负债，并在结算前的每个资产负债表日和结算日对负债的公允价值重新计量，将其变动计入损益。

（二）可行权条件的种类和修改

1．可行权条件的种类

可行权条件是指能够确定公司是否得到职工或其他方提供的服务，且该服务使职工或其他方具有获取股份支付协议规定的权益工具或现金等权利的条件，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，职工或其他方才可行权的条件，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。非市场条件是指除市场条件之外的其他业绩条件。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，公司就应当确认已取得的服务。

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。但非市场条件是否得到满足，影响公司对预计可行权情况的估计。

2．可行权条款和条件的修改

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，为取得更佳的激励效果，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，但应当由董事会作出决议并经股东大会审议批准，或由股东大会授权董事会决定。

在会计核算上，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，公司都应当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）而无法行权。

（1）条款和条件的有利修改

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

如果修改发生在等待期内，在确认修改日至修改后的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时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。

（2）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或其他不利于员工的方式修改条款和条件，公司仍应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。

1）如果修改减少了授予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条件，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。

（3）取消或结算

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

1）将取消作加速可行权处理，立即确认原本应在剩余等待期内确认的金额，即视同剩余等待期内的股份支付计划已经全部满足可行权条件，在取消所授予工具的当期确认原本应在剩余等待期内确认的所有费用。

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，并在新权益工具授予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。

（三）权益工具公允价值的确定

股份支付中权益工具的公允价值的确定，应当以市场价格为基础，一些股份和股票期权并没有一个活跃的交易市场，在这种情况下，应当考虑估值技术。通常情况下，公司应当按照本办法第三章“公允价值计量”的有关规定确定权益工具的公允价值，并根据股份支付协议的条款的条件进行调整。

1．股份

对于授予职工的股份，公司应按照其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。如果其股份未公开交易，则应考虑其条款和条件估计其市场价格。

有些授予条款和条件规定职工无权在等待期内取得股份的，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。

2．股票期权

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，公司就应当根据用于股份支付的期权的条款和条件，采用期权定价模型估计其公允价值。在这些模型中，公司应当考虑股份在授予日的公允价值、无风险利率、预计股利、股价预计波动率、标的股价的现行价格、期权有效期等参数。

三、会计处理

股份支付的会计处理必须以真实、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或者现金结算的股份支付，公司在授予日都不进行会计处理。

（二）等待期内的每个资产负债表日

公司应当在等待期内的每个资产负债表日，将取得职工或其他方提供的服务计入成本费用，同时确认所有者权益或负债。对于附有市场条件的股份支付，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。

在等待期内，业绩条件为非市场条件的，如果后续信息表明需要调整对可行权情况的估计的，应对前期估计进行修改。

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

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

对于授予的存在活跃市场的期权等权益工具，应当按照活跃市场中的报价确定其公允价值。对于授予的不存在活跃市场的期权等权益工具，应当采用期权定价模型等估值技术确定其公允价值。

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作出最佳估计，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数量应当与实际可行权工具的数量一致。

根据上述权益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

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（股份支付）。

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。公司回购股份时，应按回购股份的全部支出作为库存股处理，同时进行备查登记。按照本章对职工权益结算股份支付的规定，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）。在职工行权购买本公司股份时，公司应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）。

（五）限制性股票的会计处理

上市公司实施限制性股票的股权激励安排中，以非公开发行的方式向激励对象授予一定数量的公司股票，并规定锁定期和解锁期，在锁定期和解锁期内，不得上市流通及转让。达到解锁条件，可以解锁；如果全部或部分股票未被解锁而失效或作废，由上市公司按照事先约定的价格立即进行回购。

（1）授予日的会计处理

上市公司向职工发行的限制性股票按有关规定履行了注册登记等增资手续的，按照职工缴纳的认股款，借记“银行存款”等科目，按照股本金额，贷记“实收资本（股本）”科目，按照其差额，贷记“资本公积-资本（股本）溢价”科目；同时，就回购义务确认负债，按照发行限制性股票的数量以及相应的回购价格计算确定的金额，借记“库存股”科目，贷记“其他应付款”（包括未满足条件而须立即回购的部分）等科目。

（2）等待期内的会计处理

1）与股份支付有关的会计处理

按权益结算股份支付确认与计量原则处理。

2）分配现金股利的会计处理

①现金股利可撤销，即一旦未达到解锁条件，被回购限制性股票的持有者将无法获得（或需要退回）其在等待期内应收（或已收）的现金股利。等待期内，上市公司在核算应分配给限制性股票持有者的现金股利时，应合理估计未来解锁条件的满足情况，该估计与进行股份支付会计处理时在等待期内每个资产负债表日对可行权权益工具数量进行的估计应当保持一致。

对于预计未来可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当作为利润分配进行会计处理，借记“利润分配-应付现金股利或利润”科目，贷记“应付股利”科目；同时，按分配的现金股利金额，借记“其他应付款”等科目，贷记“库存股”科目；实际支付时，借记“应付股利”科目，贷记“银行存款”等科目。

对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当冲减相关的负债，借记“其他应付款”等科目，贷记“应付股利”科目；实际支付时，借记“应付股利”科目，贷记“银行存款”等科目。

②现金股利不可撤销，即不论是否达到解锁条件，限制性股票持有者仍有权获得（或不得被要求退回）其在等待期内应收（或已收）的现金股利。等待期内，上市公司在核算应分配给限制性股票持有者的现金股利时，应合理估计未来解锁条件的满足情况，该估计与进行股份支付会计处理时在等待期内每个资产负债表日对可行权权益工具数量进行的估计应当保持一致。

对于预计未来可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当作为利润分配进行会计处理，借记“利润分配-应付现金股利或利润”科目，贷记“应付股利”科目；实际支付时，借记“应付股利”科目，贷记“银行存款”等科目。

对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当计入当期成本费用，借记“管理费用”等科目，贷记“应付股利”科目；实际支付时，借记“应付股利”科目，贷记“银行存款”等科目。

后续信息表明不可解锁限制性股票的数量与以前估计不同的，应当作为会计估计变更处理，直到解锁日预计不可解锁限制性股票的数量与实际未解锁限制性股票的数量一致。

（3）解锁日的会计处理

上市公司未达到限制性股票解锁条件而需回购的股票，按照应支付的金额，借记“其他应付款”等科目，贷记“银行存款”等科目；同时，按照注销的限制性股票数量相对应的股本金额，借记“实收资本（股本）”科目，按照注销的限制性股票数量相对应的库存股的账面价值，贷记“库存股”科目，按其差额，借记“资本公积-资本（股本）溢价”科目。

上市公司达到限制性股票解锁条件而无需回购的股票，按照解锁股票相对应的负债的账面价值，借记“其他应付款”等科目，按照解锁股票相对应的库存股的账面价值，贷记“库存股”科目，如有差额，则借记或贷记“资本公积-资本（股本）溢价”科目。

（六）集团股份支付的处理

公司集团（由母公司和其全部子公司构成）内发生的股份支付交易，应当按照以下规定进行会计处理：

1．结算公司以其自身权益工具结算的，经济利益不会流出公司，支付员工的股份属于权益类股权，其股份支付交易应作为权益结算的股份支付处理。除此之外，应当作为现金结算的股份支付处理。

2．结算公司是接受服务公司的投资者，应当按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值确认为对接受服务公司的长期股权投资，同时确认资本公积(股份支付)或负债。

结算公司账务处理：①结算公司以自身权益工具结算的，借记“长期股权投资”科目，贷记“资本公积-其他”科目；②结算公司以现金结算的，借记“长期股权投资”科目，贷记“应付职工薪酬”科目。接受服务公司账务处理：借记“管理费用”等科目，贷记“资本公积-其他”科目。

3．接受服务公司没有结算义务或授予本公司职工的是其本身权益工具的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理。同一集团内接受服务公司对股份支付交易没有结算义务，相当于集团公司内公司间的一种无偿捐赠，应作为权益工具进行会计处理。接受服务公司账务处理：借记“管理费用”等科目，贷记“资本公积-其他”科目。

4．接受服务公司具有结算义务且授予本公司职工的是公司集团内其他公司权益工具的，应当将该股份支付交易作为现金结算的股份支付处理。这是因为结算公司以其他公司的权益工具结算的，对于其他公司的权益工具的获得，公司可能会支付一定的资金成本，具有偿还性，支付员工的股份属于负债类股权，应当将该股份支付交易作为现金结算的股份支付处理，将当期取得的服务成本计入“应付职工薪酬”负债类科目。

第十五章 收入成本

第一节 概 述

一、基本概念

收入，是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。成本费用是指公司为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。

根据公司实际业务情况，本办法按照供电业务和非供电业务分别规范各类收入成本核算规则。

（一）供电业务收入成本

1.供电业务收入，分为主营业务收入和其他业务收入，主营业务收入包括电力销售（包括政府定价电力产品和市场化电力产品）、输电收入、可靠性供电收入、自备电厂系统备用容量费收入、农网还贷资金返还收入、受托运行维护收入、尚未并入电价单独确认的农村电网维护费收入、可再生能源电价附加收入、留用加价电费收入、充换电服务收入等；其他业务收入包括校表收入、供电延伸服务(含户表安装收入、补卡费、赔表费等）、各种代征基金返还的手续费等。

电力销售收入核算、统计和分析，通过财务系统与营销信息系统的集成实现，营销系统按照本章相关核算规定，对应收电费、预收电费、销售折让、预收款退回、坏账核销、实收电费、预收结转实收电费、政府性基金附加、业务收费等业务进行明细核算，编制会计凭证，每日将上述业务的分类汇总信息和分类汇总数据集成至财务系统中，财务系统生成相应的汇总核算信息、财务稽核后按日生成会计信息汇总凭证，实现财务负责核算总账、营销负责核算明细账。内部购售电、内部租赁、委托运维、委托大修、内部购销、内部提供服务等关联交易，由销售方发起，通过凭证协同完成账务处理。

2.供电业务成本费用是指电网公司为生产电力产品、提供相关服务而发生的各种耗费。根据财政部《企业产品成本核算制度---电网经营行业》（财会〔2018〕2 号）规定，电网经营公司输配电成本核算由完全成本法改为制造成本法，通过“生产成本”科目归集反映。对履行人力资源管理、财务管理、办公后勤管理、监察审计、法律事务管理、对外联络、离退休管理、工会管理、党建管理等职能的部门发生的相关费用支出（包括固定资产折旧、人工费和其他运营费用等），以及按企业会计准则及其他相关规定应计入管理费用的研究开发费、党建工作经费、离退休统筹费用、公务车辆使用费等支出纳入“管理费用”科目核算。详见在第十六章第二节“销售费用、管理费用和财务费用”中核算。

电网公司所属的按分公司管理的检修、物资、信通、电科院、经研院、综合服务中心、客户服务中心等与供电服务密切相关的单位所发生的成本费用支出，参照供电业务成本费用核算规定。

根据《企业产品成本核算制度—电网经营行业》（财会[2018]2 号）文要求，电网经营公司产品成本核算应当按照国家输配电定价相关政策规定，依据不同电

压等级和用户的用电特性和成本结构，分电压等级确定输配电服务产品类别，进行成本核算。

（二）非供电业务收入成本

非供电业务指除供电业务外的其他业务，包括：发电业务、设备制造业务、施工业务、科技服务业务、勘测、设计、监理（监造）业务、商品流通业务、充换电业务、车联网平台业务、预约车业务、合同能源管理业务、电子商务业务、物业服务、物流、宾馆酒店、运营、文化旅游、广告、招投标、代培训、授予客户奖励积分等赠送业务、销售回购业务、代销商品销售业务、分期收款销售商品业务等。

1.非供电业务收入是指非供电公司在日常经营业务过程中所形成的、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总流入，包括主营业务收入和其他业务收入。

发电企业主营业务收入为售电收入，其他非供电公司主营业务收入包括产品销售收入、工程结算收入、技术收入、服务收入、勘测设计收入、监理收入、监造收入、商品销售收入、物业收入、物流收入、宾馆服务收入、广告收入、代理收入、招投标收入、节能服务收入、充换电服务收入、租赁收入、特许经营权业务收入等。

金融单位主营业务收入详见本核算办法第二十五章“金融业务”相关规定。

其他业务收入是指非供电公司确认的除主营业务活动以外的其他经营活动实现的收入，包括出租固定资产、出租无形资产、出租包装物和商品、投资性房地产收入、利库物资处置收入等。

2.非供电业务成本费用是指非供电业务为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费，主要通过“生产成本”、“合同履约成本”、“制造（施工间接）费用”、“机械作业”、“研发支出”等科目核算。

（1）发电业务成本费用通过“生产成本”科目核算，月末结转“主营业务成本”科目。

（2）设备制造业务，为履行当前合同或者预期取得合同所发生的定制化产品成本通过“合同履约成本”科目核算，待销售实现后结转“主营业务成本”科目；除合同履约成本以外的直接成本费用通过“生产成本”科目核算，完工后连同分配结转的制造费用结转至“自制半成品”、“库存商品”；设备制造间接成本费用通过“制造（施工间接）费用”科目核算，月末分配结转至“生产成本”或“合同履约成本”科目。

（3）工程施工、监理、监造、勘测、设计、合同能源管理等业务，为履行当前合同或者预期取得合同所发生应当确认为资产的成本，通过“合同履约成本”科目核算，待销售实现后结转“主营业务成本”科目；间接成本费用通过“制造（施工间接）费用”科目核算，其中与合同履行相关的部分结转“合同履约成本”科目，剩余部分结转“主营业务成本”科目；施工企业及其内部独立核算的施工单位、机械站和运输队使用自有施工机械和运输设备进行机械作业（包括机械化施工和运输作业等）所发生的各项费用通过“机械作业”科目核算。

（4）招投标、代理、广告等业务成本费用通过“生产成本”科目核算，随同收入实现相应结转“主营业务成本”科目，对相关经济利益不能流入企业的，不确认收入，发生的相关成本结转“主营业务成本”。

（5）科研业务成本费用通过“研发支出”科目核算，其中与合同履行相关

的部分结转“合同履约成本”科目，剩余部分结转“管理费用”科目。

二、一般规定

收入确认和计量大致分为五步：第一步，识别与客户订立的合同；第二步，识别合同中的单项履约义务；第三步，确定交易价格；第四步，将交易价格分摊至各单项履约义务；第五步，履行各单项履约义务时确认收入。其中，第一步、第二步和第五步主要与收入的确认有关，第三步和第四步主要与收入的计量有关。

1.识别与客户订立的合同

本办法所称合同，是指双方或多方之间订立有法律约束力的权利义务的协议，包括书面形式、口头形式以及其他可验证的形式（如隐含于商业惯例或公司以往的习惯做法中等）。

（1）合同合并

公司与同一客户（或该客户的关联方）同时订立或在相近时间内先后订立的两份或多份合同，在满足下列条件之一时，应当合并为一份合同进行会计处理：

①该两份或多份合同基于同一商业目的而订立并构成一揽子交易，如一份合同在不考虑另一份合同的对价的情况下将会发生亏损；

②该两份或多份合同中的一份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况，如一份合同如果发生违约，将会影响另一份合同的对价金额；

③该两份或多份合同中所承诺的商品（或每份合同中所承诺的部分商品）构成本办法规定的单项履约义务。两份或多份合同合并为一份合同进行会计处理的，仍然需要区分该一份合同中包含的各单项履约义务。

（2）合同变更

经合同各方批准对原合同范围或价格作出的变更。合同变更既可能形成新的具有法律约束力的权利和义务，也可能是变更了合同各方现有的具有法律约束力的权利和义务。

①合同变更部分作为单独合同。合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款，且新增合同价款反映了新增商品单独售价的，应当将该合同变更部分作为一份单独的合同进行会计处理。此类合同变更不影响原合同的会计处理。

判断新增合同价款是否反映了新增商品的单独售价时，应当考虑为反映该特定合同的具体情况而对新增商品价格所做的适当调整。

②合同变更作为原合同终止及新合同订立。合同变更不属于上述 1）中情形，且在合同变更日已转让的商品或已提供的服务与未转让的商品或未提供的服务之间可明确区分的，应当视为原合同终止，同时，将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理。

未转让的商品既包括原合同中尚未转让的商品，也包括合同变更新增的商品。新合同的交易价格应当为下列两项金额之和：一是原合同交易价格中尚未确认为收入的部分（包括已从客户收取的金额）；二是合同变更中客户已承诺的对价金额。

③合同变更部分作为原合同的组成部分。合同变更不属于上述 1）中情形，且在合同变更日已转让的商品与未转让的商品之间不可明确区分的，应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分，在合同变更日重新计算履约进度，并调整当期收入和相应成本等。

2.识别合同中的单项履约义务

合同开始日，公司应当对合同进行评估，识别该合同所包含的各单项履约义务，并确定各单项履约义务是在某一时段内履行，还是在某一时点履行，然后，在履行了各单项履约义务时分别确认收入。履约义务，是指合同中公司向客户转让可明确区分商品的承诺。

公司为履行合同而应开展的初始活动，通常不构成履约义务，除非该活动向客户转让了承诺的商品。下列情况下，公司应当将向客户转让商品的承诺作为单项履约义务:

（1）公司向客户转让可明确区分商品（或者商品的组合）的承诺。

公司向客户承诺的商品同时满足下列两项条件的，应当作为可明确区分的商品：

①客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益，即该商品本身能够明确区分。

②公司向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分，即转让该商品的承诺在合同中是可明确区分的。

下列情形通常表明公司向客户转让商品的承诺与合同中的其他承诺不可单独区分：

一是公司需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品进行整合，形成合同约定的某个或某些组合产出转让给客户。

二是该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。如果某项商品将对合同中的其他商品作出重大修改或定制，实质上每一项商品将被整合在一起（即作为投入）以生产合同约定的组合产出。

三是该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。

（2）公司向客户转让一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺。

当公司向客户连续转让某项承诺的商品时，如每天提供类似劳务的长期劳务合同等，如果这些商品属于实质相同且转让模式相同的一系列商品，公司应当将这一系列商品作为单项履约义务。转让模式相同，是指每一项可明确区分的商品均满足在某一时段内履行履约义务的条件，且采用相同方法确定其履约进度。

3.确定交易价格

交易价格，是指公司因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额。公司代第三方收取的款项（例如增值税）以及公司预期将退还给客户的款项，应当作为负债进行会计处理，不计入交易价格。合同标价并不一定代表交易价格，公司应当根据合同条款，并结合以往的习惯做法等确定交易价格。公司在确定交易价格时，应当假定将按照现有合同的约定向客户转让商品，且该合同不会被取消、续约或变更。

（1）可变对价

可变对价，公司与客户的合同中约定的对价金额可能是固定的，也可能会因折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔等因素而变化。在对可变对价进行估计时，公司应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数。这并不意味着公司可以在两种方法之间随意进行选择，而是应当选择能够更好地预测其有权收取的对价金额的方法，并且对于类似的合同，应当采用相同的方法进行估计。

①可变对价最佳估计数的确定。

在对可变对价进行估计时，公司应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数。这并不意味着公司可以在两种方法之间随意进行选择，而是应当选择能够更好地预测其有权收取的对价金额的方法，并且对于类似的合同，应当采用相同的方法进行估计。

期望值是按照各种可能发生的对价金额及相关概率计算确定的金额。如果公司拥有大量具有类似特征的合同，公司据此估计合同可能产生多个结果时，按照期望值估计可变对价金额通常是恰当的。

最可能发生金额是一系列可能发生的对价金额中最可能发生的单一金额，即合同最可能产生的单一结果。当合同仅有两个可能结果（例如，公司能够达到或不能达到某业绩奖金目标）时，按照最可能发生金额估计可变对价金额可能是恰当的。

②计入交易价格的可变对价金额的限制。

公司按照期望值或最可能发生金额确定可变对价金额之后，计入交易价格的可变对价金额还应该满足限制条件，即包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时，累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的金额。中，“极可能”是一个比较高的门槛，其发生的概率应远高于“很可能（即，可能性超过 50%）”，但不要求达到“基本确定（即，可能性超过 95%）”，其目的是避免因为一些不确定性因素的发生导致之前已经确认的收入发生转回。

（2）合同中存在重大融资成分

当公司将商品的控制权转移给客户的时间与客户实际付款的时间不一致时，如公司以赊销的方式销售商品，或者要求客户支付预付款等，如果各方以在合同中明确（或者以隐含的方式）约定的付款时间为客户或公司就转让商品的交易提供了重大融资利益，则合同中即包含了重大融资成分，公司在确定交易价格时，应当对已承诺的对价金额作出调整，以剔除货币时间价值的影响。合同中存在重大融资成分的，公司在确定该重大融资成分的金额时，应使用将合同对价的名义金额折现为商品现销价格的折现率。该折现率一经确定，不得因后续市场利率或客户信用风险等情况的变化而变更。公司确定的交易价格与合同承诺的对价金额之间的差额，应当在合同期间内采用实际利率法摊销。如果在合同开始日，公司预计客户取得商品控制权与客户支付价款间隔不超过一年的，可以不考虑合同中存在的重大融资成分。

（3）非现金对价

当公司因转让商品而有权向客户收取的对价是非现金形式时，如实物资产、无形资产、股权、客户提供的广告服务等。公司通常应当按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格。非现金对价公允价值不能合理估计的，公司应当参照其承诺向客户转让商品的单独售价间接确定交易价格。合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式以外的原因而发生变动的，应当作为可变对价，按照与计入交易价格的可变对价金额的限制条件相关的规定进行处理；合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式而发生变动的，该变动金额不应计入交易价格。

公司在向客户转让商品的同时，如果客户向公司投入材料、设备或人工等商品，以协助公司履行合同，公司应当评估其是否取得了对这些商品的控制权，取得这些商品控制权的，公司应当将这些商品作为从客户收取的非现金对价进行会计处理。

（4）应付客户对价

公司应付客户对价的，应当将该应付对价冲减交易价格，并在确认相关收入与支付（或承诺支付）客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入，但应付客户对价是为了向客户取得其他可明确区分商品的除外。

公司应付客户对价是为了自客户取得其他可明确区分商品的，应当采用与公司其他采购相一致的方式确认所购买的商品。公司应付客户对价超过自客户取得的可明确区分商品公允价值的，超过金额应当作为应付客户对价冲减交易价格。自客户取得的可明确区分商品公允价值不能合理估计的，公司应当将应付客户对价全额冲减交易价格。在对应付客户对价冲减交易价格进行会计处理时，公司应当在确认相关收入与支付（或承诺支付）客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入。

4.将交易价格分至各单项履约义务

当合同中包含两项或多项履约义务时，需要将交易价格分摊至各单项履约义务，以使公司分摊至各单项履约义务（或可明确区分的商品）的交易价格能够反映其因向客户转让已承诺的相关商品（或提供已承诺的相关服务）而预期有权收取的对价金额。

（1）分摊原则

合同中包含两项或多项履约义务的，公司应当在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。单独售价，是指公司向客户单独销售商品的价格。单独售价无法直接观察的，公司应当综合考虑其能够合理取得的全部相关信息，采用市场调整法、成本加成法、余值法等方法合理估计单独售价。

（2）分摊合同折扣

当客户购买的一组商品中所包含的各单项商品的单独售价之和高于合同交易价格时，表明客户因购买该组商品而取得了合同折扣。合同折扣，是指合同中各单项履约义务所承诺商品的单独售价之和高于合同交易价格的金额。公司应当在各单项履约义务之间按比例分摊合同折扣。有确凿证据表明合同折扣仅与合同中一项或多项(而非全部）履约义务相关的，公司应当将该合同折扣分摊至相关的一项或多项履约义务。

同时满足下列条件时，公司应当将合同折扣全部分摊至合同中的一项或多项（而非全部）履约义务：

①公司经常将该合同中的各项可明确区分的商品单独销售或者以组合的方式单独销售；

②公司也经常将其中部分可明确区分的商品以组合的方式按折扣价格单独销售；

③上述第 2）项中的折扣与该合同中的折扣基本相同，且针对每一组合中的商品的分析为将该合同的全部折扣归属于某一项或多项履约义务提供了可观察的证据。

（3）分摊可变对价

同时满足下列两项条件的，公司应当将可变对价及可变对价的后续变动额全部分摊至与之相关的某项履约义务，或者构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的某项商品：一是可变对价的条款专门针对公司为履行该项履约义务或转让该项可明确区分商品所作的努力（或者是履行该项履约义务或转让该项可明确区分商品所导致的特定结果）；二是公司在考虑了合同中的全部履约义务及支付

条款后，将合同对价中的可变金额全部分摊至该项履约义务或该项可明确区分商品符合分摊交易价格的目标。

对于不满足上述条件的可变对价及可变对价的后续变动额，以及可变对价及其后续变动额中未满足上述条件的剩余部分，公司应当按照分摊交易价格的一般原则，将其分摊至合同中的各单项履约义务。对于已履行的履约义务，其分摊的可变对价后续变动额应当调整变动当期的收入。

（4）交易价格的后续变动

合同开始日之后，由于相关不确定性的消除或环境的其他变化等原因，交易价格可能会发生变化，从而导致公司因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额发生变化。交易价格发生后续变动的，公司应当按照在合同开始日所采用的基础将该后续变动金额分摊至合同中的履约义务。公司不得因合同开始日之后单独售价的变动而重新分摊交易价格。

5.履行各单项履约义务时确认收入

公司应当在履行了合同中的履约义务，既客户取得相关商品控制权时确认收入。公司应当根据实际情况，首先判断履约义务是否满足在某一时段内履行的条件，如不满足，则该履约义务属于在某一时点履行的履约义务。对于在某一时段内履行的履约义务，公司应当选取恰当的方法来确定履约进度；对于在某一时点履行的履约义务，公司应当综合分析控制权转移的迹象，判断其转移时点。

（1）在某一时段内履行的履约义务的收入确认条件

满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行的履约义务，相关收入应当在该履约义务履行的期间内确认：

①客户在公司履约的同时即取得并消耗公司履约所带来的经济利益。

公司在进行判断时，可以假定在公司履约的过程中更换为其他公司继续履行剩余履约义务，如果该继续履行合同的公司实质上无需重新执行公司累计至今已经完成的工作，则表明客户在公司履约的同时即取得并消耗了公司履约所带来的经济利益。

②客户能够控制公司履约过程中在建的商品。

公司在履约过程中创建的商品包括在产品、在建工程、尚未完成的研发项目、正在进行的服务等，如果客户在公司创建该商品的过程中就能够控制这些商品，应当认为公司提供该商品履约义务属于在某一时段内履行的履约义务。

③公司履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该公司在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。

商品具有不可替代用途。在判断商品是否具有不可替代用途时，公司既应当考虑合同限制，也应当考虑实际可行性限制，但无需考虑合同被终止的可能性。

公司在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，是指在由于客户或其他方原因终止合同的情况下，公司有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项，并且该权利具有法律约束力。需要强调的是，合同终止必须是由于客户或其他方（即由于公司未按照合同承诺履约之外的其他原因）而非公司自身的原因所致，在整个合同期间内的任一时点，公司均应当拥有此项权利。

（2）对于在某一时段内履行的履约义务，应当在该段时间内按照履约进度确认收入，但是，履约进度不能合理确定的除外。公司应当考虑商品的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进度。对于类似情况下的类似履约义务，公司

应当采用相同的方法确定履约进度。

①履约进度能合理确定

a.产出法

产出法是根据已转移给客户的商品对于客户的价值确定履约进度的方法，通常可采用实际测量的完工进度、评估已实现的结果、已达到的里程碑、时间进度、已完工或交付的产品等产出指标确定履约进度。公司在评估是否采用产出法确定履约进度时，应当考虑具体的事实和情况，并选择能够如实反映公司履约进度和向客户转移商品控制权的产出指标。

本方法适用于合同工作量容易确定的建造合同，如道路工程、土石方挖掘、砌筑工程等。当选择的产出指标无法计量控制权已转移给客户的商品时，不应采用产出法。

计算公式为：

合同完工进度=已经完成的合同工作量÷合同预计总工作量×100%

为便于操作，当企业向客户开具发票的对价金额与向客户转让增量商品价值直接相一致时，如企业按照固定的费率以及发生的工时向客户开具账单，企业直接按照发票对价金额确认收入也是一种恰当的产出法。

b.投入法

投入法是根据公司履行履约义务的投入确定履约进度的方法，通常可采用投入的材料数量、花费的人工工时或机器工时、发生的成本和时间进度等投入指标确定履约进度，但是不包括经发生、但是未导致向客户转移商品的投入。

履约进度=累计实际发生的成本/预计总成本

当期收入=合同的交易价格总额*履约进度-以前会计期间累计已确认的收入

当公司从事的工作或发生的投入是在整个履约期间内平均发生时，公司也可以按照直线法确认收入。

下列情形下，在采用成本法确定履约进度时，可能需要对已发生的成本进行适当的调整：已发生的成本并未反映公司履行履约义务的进度；已发生的成本与公司履行履约义务的进度不成比例。

每一资产负债表日，公司应当对履约进度进行重新估计。当客观环境发生变化时，公司也需要重新评估履约进度是否发生变化，以确保履约进度能够反映履约情况的变化，该变化应当作为会计估计变更进行会计处理。

c 对已发生的成本进行适当的调整：

一是，已发生的成本并未反映企业履行履约义务的进度。例如，因企业生产效率低下等原因而导致的非正常消耗，包括非正常消耗的直接材料、直接人工及制造费用等，不应包括在累计实际发生的成本中。

二是，已发生的成本与企业履行履约义务的进度不成比例。当企业已发生的成本与履约进度不成比例，企业在采用成本法确定履约进度时需要进行适当调整，通常仅以其已发生的成本为限确认收入。

②履约进度不能合理确定

公司如果无法获得确定履约进度所需的可靠信息，则无法合理地确定其履行履约义务的进度。当履约进度不能合理确定时，公司已经发生的成本预计能够得到补偿的，应当按照已经发生的成本金额确认收入，直到履约进度能够合理确定为止。

（3）对于在某一时点履行的履约义务，应当在客户取得相关商品控制权时

点确认收入。在判断客户是否已取得商品控制权时，公司应当考虑下列迹象：

①公司就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务。如果公司就该商品享有现时的收款权利，则可能表明客户已经有能力主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益；

②公司已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。客户如果取得了商品的法定所有权，则可能表明其已经有能力主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益，或者能够阻止其他公司获得这些经济利益。如果公司仅仅是为了确保到期收回货款而保留商品的法定所有权，那么公司所保留的这项权利通常不会对客户取得对该商品的控制权构成障碍；

③公司已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品，客户如果已经实物占有商品，则可能表明其有能力主导该商品的使用并从中获得其几乎全部的经济利益，或者使其他公司无法获得这些利益。客户占有了某项商品的实物并不意味着其就一定取得了该商品的控制权，反之亦然；

④公司已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。公司向客户转移了商品所有权上的主要风险和报酬，可能表明客户已经取得了主导该商品的使用并从中获得其几乎全部经济利益的能力。

⑤客户已接受该商品。公司在判断是否已经将商品的控制权转移给客户时，应当考虑客户是否已接受该商品，特别是客户的验收是否仅仅是一个形式。如果公司能够客观地确定其已经按照合同约定的标准和条件将商品的控制权转移给客户，那么客户验收可能只是一个形式，并不会影响公司判断客户取得该商品控制权的时点。实务中，定制化程度越高的商品，可能越难证明客户验收仅仅是一个形式。如果公司将商品发送给客户供其试用或者测评，且客户并未承诺在试用期结束前支付任何对价，则在客户接受该商品或者在试用期结束之前，该商品的控制权并未转移给客户。

第二节 政府定价电力产品销售

一、基本概念

政府定价电力产品销售是指执行国家目录电价及收费标准的电力产品销售业务，主要包括电力销售、输电收入、可靠性供电收入、自备电厂系统备用容量费收入、农网还贷资金返还收入、受托运行维护收入、尚未并入电价单独确认的农村电网维护费收入、可再生能源电价附加收入、留用加价电费收入、充换电服务收入等。其中：售电收入包含电费收入、农网还贷资金（一省一贷）、农村电网维护费及代征的国家重大水利工程建设基金、农网还贷资金（一省多贷）、水库移民后期扶持基金（含大中型、小型）、可再生能源附加、差别电价收入、其他基金及附加等。

供电公司其他业务收入是指除上述主营业务活动以外的其他经营活动实现的收入，包括校表收入、供电延伸服务(含户表安装收入、补卡费、赔表费等）、各种代征基金返还的手续费等。

二、会计科目设置

供电公司应设置“主营业务收入”、“其他业务收入”科目。

1．“主营业务收入”科目核算供电公司主营业务收入的确认和结转情况，借方反映结转数，贷方反映确认的收入或冲减数，期末结转后无余额。本科目应设置“电力销售”、“输电收入”、“可靠性供电收入”、“自备电厂”、“农网还贷资金返还收入”、“受托运行维护收入”、“农村电网维护费收入”、“可再生能源电价附加收入”、“留用加价电费收入”等明细科目，进行明细核算。

2．“其他业务收入”科目核算供电公司其他业务收入的确认和结转情况，借方反映结转数，贷方反映确认的收入或冲减数，期末结转后无余额。

三、主要账务处理

1．电力产品收入账务处理

（1）营销集成业务收入

1）营销根据电费发行记录，按户逐笔进行明细核算，按照电力产品销售收入确认的一般规定,财务根据营销集成数据信息进行总账核算,电费收入借记“应收账款-应收电力销售-终端售电收入”科目，贷记“主营业务收入-电力销售-电费收入”、“主营业务收入-农村电网维护费收入”科目；随同电费一并代征的各项基金附加和农村电网维护费，借记“应收账款-应收电力销售-终端售电收入”科目，贷记“主营业务收入-电力销售-代征基金及附加”、 “应交税费-应交增值税-销项税额”科目。客户在电商平台兑换“电费小红包、电费充值卡”等自有类产品，省公司按照营销集成业务收入相关规定进行处理。

2）财务按营销集成信息，每日将代征的各类基金附加从主营业务收入中转出，借记“主营业务收入-电力销售-代征基金及附加”等科目，贷记“其他应交款”科目；对按规定比例由电网公司留用的差别电价加价电费收入，贷记“主营业务收入-留用加价电费收入”科目。

3）财务月末计算农网还贷资金（一省多贷）、农网还贷资金（一省一贷）水库移民后期扶持基金、差别电价收入、可再生能源附加等代收收入应交纳的城建税、教育费附加、地方教育费附加（国家重大水利工程建设基金免征）、地方水利建设基金等税费，借记“其他应交款”科目，贷记“应交税费-应交城市维护建设税”、“应交税费-应交教育费附加”、“应交税费-应交地方教育费附加”、“应交税费-地方水利建设基金”等科目。

4）农村电网维护费收入，借记“应收账款-应收农村电网维护费收入”科目，贷记“主营业务收入-农村电网维护费收入”等科目。

5）营销按户确认高可靠性供电收入，借记“应收账款-应收可靠性供电收入”科目，贷记“主营业务收入-可靠性供电收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

6）营销逐笔确认自备电厂系统备用容量费收入，借记“应收账款-应收自备电厂-容量费收入”科目，贷记“主营业务收入-自备电厂-系统备用容量费收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

7）营销确认可中断电价收入，借记“应收账款-应收可靠性供电收入”科目，贷记“主营业务收入-可靠性供电收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目。

8）营销确认电费违约金，借记“银行存款”等科目，贷记“营业外收入-违约金”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目。

9）实际收费或预收电费时，电费实收资金到账，借记“库存现金”、“银行存款”、“数字货币”、“应收票据”等科目，贷记“应收账款-应收电力销

售-终端售电收入”、“合同负债-预收电费款”科目。月末、营销根据历史经验、按照用户分类估计预收电费款中增值税及代征基金附加部分，分别由“合同负债-待转销项税额”、“合同负债-代征基金附加”结转“应交税费-待转销项税额”、“其他应交款”；后续，每个资产负债表日根据最新信息对合同负债、增值税、代征基金附加部分进行重新估计。

10）营销应退用户电费，属于当年的电费，按价税合计，借记“应收账款-应收电力销售-终端售电收入”科目（红字），按价款部分，贷记“主营业务收入-电力销售”科目（红字），按增值税部分，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目（红字）；同时财务按应冲减的城建税、教育费附加、地方教育费附加部分，借记“税金及附加”科目（红字），贷记“应交税费-应交城市维护建设税”、“应交税费-应交教育费附加”、“应交税费-应交地方教育费附加”科目（红字）；属于以前年度的电费，财务根据营销提供的属于以前年度电费数据，按照重要性原则和会计调整的相关规定，判断冲销当期电费收入或进行以前年度损益调整。

11）在实际退费时，营销可以选择直接退款或转入预收电费。

①直接退款，营销根据银行退费记录清单，借记“应收账款-应收电力销售-终端售电收入”科目，贷记“银行存款”等科目，按日集成至财务，财务负责审核退费申请，符合退费条件的及时办理付款。

②转入预收电费时，借记“应收账款-应收电力销售-终端售电收入”科目，贷记“合同负债-预收电费款”科目。

12）营销月末应按用户将预收电费结转实收电费，借记“合同负债-预收电费款”科目，贷记“应收账款-应收电力销售-终端售电收入”科目。

13）营销出售电费充值卡，借记“银行存款”等科目，贷记“合同负债-预收电费款”等科目。用户实际用电，营销按确认电力销售收入处理，借记“应收账款-应收电力销售-终端售电收入”科目，贷记“主营业务收入-电力销售”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目，账务处理同上述第 1）项。用户将充值卡充值冲抵欠费或已充值转作预存的电费抵冲欠费时，营销借记“合同负债-预收电费款”科目，贷记“应收账款-应收电力销售-终端售电收入”科目，账务处理比照上述第 12）项，出售环节已缴纳增值税的，还应贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目（红字）。

14）营销系统按户逐笔确认并网接电技术服务收入、校表收入，借记“银行存款”、“应收账款-应收其他业务收入”等科目，贷记“其他业务收入-收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目。

15）执行居民阶梯电价中，按国家目录电价标准对城乡“低保户”和农村“五保户”每月免收电量（10 度或 15 度）电费，根据先征后返和即征即退两种方式进行账务处理：

①采用先征后返方式的，对所有用户（含低保户、五保户）均按目录电价收取电费，确认目录电费和政府性基金附加，在未取得税务部门增值税免征之前，同时计缴增值税。

在免征电量结转时，如取得政府免征免费电量基金及附加政策、税务部门免征增值税许可，则冲转基金及附加，借记“主营业务收入-电力销售-代征基金及附加”等科目（红字），贷记“其他应交款”科目（红字）。同时，相应结转免征电量电费，贷记“主营业务收入-电力销售-电费收入”、“主营业务收入-电

力销售-代征基金及附加”、“主营业务收入-农村电网维护费收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目（红字），贷记“其他应交款”、“其他应付款”等科目。

未取得政府免征免费电量基金及附加政策、税务部门免征增值税许可的，借记“营业外支出-其他（依据免费电量计算的基金及附加、销项税额）”科目，贷记“主营业务收入-电力销售-电费收入（按免费电量及销售电价计算）”（红字）、“其他应交款”、“其他应付款”等科目。

②采用即征即退方式的，将低保户和五保户每月免费电量按“零”电价处理，不向低保户和五保户收取电费，不确认售电收入和价外基金、税金。未取得政府免征免费电量基金及附加政策及税务部门增值税免征许可的，将上交的免费电量基金及附加和缴纳的增值税，借记“营业外支出-其他（免费电量基金及附加、销项税额）”科目，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”、“其他应交款”等科目。

公司如对免征电费实行定额返还，即无论低保五保户实际用电金额是否超过定额，均按定额返还，返还金额超过实际用电金额的部分直接作为当期损失，借记“营业外支出”科目，贷记“其他应交款”、“其他应付款”科目。

（2）交易中心推送业务收入

①根据交易中心逐笔推送的网间互供电量、核准的售电电价和售电收入，借记“应收账款-应收电力销售-跨区跨省售电收入”科目，贷记“主营业务收入-电力销售”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

②根据交易中心逐笔推送的网间各输电线路的输送电量、核准的输电电价和输电收入，借记“应收账款-应收输电收入”科目，贷记“主营业务收入-输电收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

③根据交易中心推送的风力发电、生物质能发电、太阳能发电、地热能发电和海洋能发电等常规可再生能源发电上网电量，按补助标准计算可再生能源补贴，在实际收到可再生能源补贴资金时，按照补贴金额确认收入，借记“应收账款-应收可再生能源电价附加收入”科目，贷记“主营业务收入-可再生能源电价附加收入”科目，借记“银行存款”科目，贷记“应收账款-应收可再生能源电价附加收入”科目。

按光伏发电项目发电量与补助标准计算可再生能源电价附加，在实际收到补贴资金时，按照补贴金额，借记“应收账款-应收可再生能源电价附加收入”科目，贷记“主营业务收入-可再生能源电价附加收入”科目，借记“银行存款”科目，贷记“应收账款-应收可再生能源电价附加收入”科目。光伏发电项目购买的供电公司电量，供电公司根据发行记录确认售电收入。

（3）电力产品其他主营收入

①采用一省多贷模式的供电公司，财务收到返还的农网还贷资金收入，借记“银行存款”科目，贷记“主营业务收入-农网还贷资金返还收入”科目。参照一省多贷模式核算一省一贷农网还贷资金的供电公司，在确认返还时借记“其他应交款”、“其他应付款”等科目，贷记“主营业务收入-农网还贷资金返还收入”科目。

②财务按照合同约定确认受托运行维护收入，借记“应收账款-应收受托运行维护收入”科目，贷记“主营业务收入-受托运行维护收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

2．其他业务收入账务处理

供电公司发生的校表收入、供电延伸服务(含户表安装收入、补卡费、赔表费等）、各种代征基金返还的手续费收入等。借记“银行存款”科目，贷记“其他业务收入-收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目。

客户在电商平台兑换“业务办理绿色通道、有偿保电、节能服务、延伸服务、用电培训、延迟停电”等自有类服务，省公司确认向电商公司销售，借记“合同资产-应收其他业务收入”、“应收账款-应收其他业务收入”等科目，贷记“其他业务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目；向电商公司收款或清算时，借记“银行存款”或“预付账款-往来统驭”等科目，贷记“合同资产—应收其他业务收入”等科目。

第三节 市场化电力产品销售

一、市场化直接交易

（一）基本概念

1．市场化直接交易

市场化直接交易指在电力批发市场上，电力用户通过电力市场交易平台与发电企业之间开展的电能交易，市场交易价格可以通过用户和发电企业自主协商确定或通过集中撮合、市场竞价的方式确定。参与市场交易的用户购电价格由市场交易价格、输配电价（含线损和交叉补贴，下同）、政府性基金及附加三部分组成。

2．电费结算

发电企业、供电公司、电力用户应根据有关电力交易规则，按照自愿原则签订三方合同。供电公司负责用户电费、发电企业电费结算和电量计量。

（1）用户电费结算，按照供电公司与用户签订《高压供用电合同》中相关规定，由供电公司负责售电量计量，向用户收取电费，向用户开具增值税发票。其中交易价格按照发电企业、供电公司、用户三方确认或签订的《电力直接交易三方合同》约定的电价执行。

（2）发电企业购电费结算，按照供电公司与发电企业签订的《购售电合同》中相关规定，由供电公司向发电企业支付购电费，并取得发电企业开具的增值税发票。其中交易价格按照发电企业、供电公司、用户三方确认的《电力直接交易三方合同》约定的电价执行。

（二）会计科目设置

供电公司应设置“主营业务收入-电力销售”、“生产成本-购电成本”科目。

“主营业务收入-电力销售”科目，核算供电公司向用户收取的电费收入。

“生产成本-购电成本”科目，核算供电公司向发电企业支付的购电费。

（三）主要账务处理

1．营销集成电费收入

供电公司根据与用户签订的《高压供用电合同》，按照交易电价以及抄见电量，确定售电收入及基金附加，借记“应收账款-应收电力销售-终端售电收入”科目，贷记“主营业务收入-电力销售-电费收入”、“主营业务收入-电力销售-

代征基金及附加”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

2．购电成本

供电公司根据与发电企业签订的《购售电合同》，按照交易电价和电力交易中心推送的发电企业供电量，确定购电成本，借记“生产成本-购电成本”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

二、市场化零售代理售电业务

（一）基本概念

1．市场化零售代理售电业务

按照国家发展改革委、国家能源局《售电公司准入与退出管理办法》的要求，在电力交易中心注册的所属售电公司。根据电力交易规则，从电力批发市场上向发电企业购买电能后，在电力零售市场出售给电力零售用户。

零售市场交易价格由用户、售电公司自主协商确定，批发市场交易价格由发电企业、售电公司自主协商确定。售电公司赚取从批发市场和零售市场交易价格差。

2．合同签订和电费结算

发电企业、供电公司、售电公司和用户应根据有关电力交易规则，按照自愿原则签订三方合同。电力交易机构负责提供结算依据，供电公司负责电费结算，向用户收取以及代收政府性基金，并按规定及时向发电企业和售电公司支付电费。

（1）零售市场交易电费结算，按照供电公司与用户签订的《高压供用电合同》中相关规定，供电公司负责电量计量，由供电公司向用户收取电费并向用户开具增值税发票。其中零售交易电价由用户、售电公司签订的《电力零售市场购售电合同》约定的电价执行，用户购电交易价格=零售交易电价+输配电价+政府性基金及附加，输配电价和政府性基金及附加执行国家有关规定。

（2）批发市场交易电费结算，按照供电公司与发电企业签订的《购售电合同》中相关规定，由供电公司负责发电企业上网电量计量，由供电公司向发电企业支付批发市场购电费，并取得发电企业开具的增值税发票。其中交易价格按照发电企业、供电公司、售电公司三方签订的《电力直接交易三方合同》中约定的电价执行。

（3）售电公司电费结算，对于售电公司在零售市场交易电费和批发市场交易电费的差额，供电公司按价差与售电公司结算。零售电费大于批发电费，由供电企业向售电企业支付价差电费，售电公司向供电公司开具发票。零售电费小于批发电费，由售电公司向供电公司支付价差电费，供电公司向售电公司开具发票。

（二）会计科目设置

设置“主营业务收入-电力销售-电费收入”、“生产成本-购电成本”科目。

“主营业务收入-电力销售-电费收入”科目，核算向用户收取的电费收入以及向售电公司收取的交易电费。

“生产成本-购电成本”科目，核算向发电企业支付的购电费以及向售电公司支付的交易电费。

（三）主要账务处理

1．供电公司账务处理

（1）零售市场交易电费收入确认

供电公司根据与用户签订的《高压供用电合同》，按照交易电价以及抄见电

量，确定售电收入及基金附加，借记“应收账款-应收电力销售-终端售电收入”科目，贷记“主营业务收入-电力销售-电费收入”、“主营业务收入-电力销售-代征基金及附加”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

（2）批发市场购电费确认

供电公司根据与发电企业签订的《购售电合同》，按照交易电价以及电力交易中心推送的发电企业供电量，确定购电成本，借记“生产成本-购电成本”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。发电企业偏差考核费用详见本章节“四、电力中长期交易偏差考核”的核算规定。

（3）售电公司电费确认

供电公司根据电力交易中心推送的电量数据，按照零售市场交易电费和批发市场交易电费的价差，取得售电公司增值税发票，确认购电成本，借记“生产成本-购电成本”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。售电公司偏差考核费用详见本章电力中长期交易偏差考核的核算规定。

2．售电公司账务处理

公司控制的售电公司根据电力交易中心推送的电量数据，按照零售市场交易电费和批发市场交易电费的价差，开具增值税发票后，确定售电收入，借记“应收账款-应收电力销售-终端售电收入”科目，并核算至具体单位，贷记“主营业务收入-电力销售-电费收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。售电公司偏差考核费用详见本章电力中长期交易偏差考核核算规定。

三、增量配售电业务

（一）基本概念

1．增量配电网

增量配电网原则上指 110 千伏及以下电压等级电网和 220（330）千伏及以下电压等级工业园区（经济开发区）等局域电网，不涉及 220 千伏以上输电网建设。

2．增量配售电业务

增量配售电公司负责区域内用户的电费结算，并将用户应承担的省级电网输配电费、政府性基金及附加，支付给供电公司。

按照《关于制定地方电网和增量配电网配电价格的指导意见》（发改价格〔2017〕2269 号）要求，配电网区域内电力用户的用电价格，由上网电价或市场交易电价、上一级电网输配电价、配电网配电价格、政府性基金及附加组成。用户承担的配电网配电价格与上一级电网输配电价之和不得高于其直接接入相同电压等级对应的现行省级电网输配电价。

公司实际控制的增量配售电业务具体包括售电业务和购电业务两类。

（1）售电业务，增量配售电公司与用电客户签订售电合同，按约定的价格向用户收取电费，售电单价包含基本电费、力率电费及基金附加。其中用户承担的基金附加由增量配售电公司代收代缴给供电公司，供电公司上缴财政部门。

（2）购电业务，增量配售电公司与供电公司签订购售电合同，向供电公司支付输配电费、上网电费。供电公司与发电企业签订购电合同，向发电企业支付上网电费。

（二）会计科目设置

增量配售电公司应设置“主营业务收入-电力销售-电费收入”、“生产成本

-购电成本”科目。

“主营业务收入-电力销售-电费收入”科目，核算增量配售电公司向用户收取的电费收入。

“生产成本-购电成本”科目，核算增量配售电公司支付给供电公司的输配电费、上网电费。

（三）主要账务处理

1．增量配售电公司

（1）售电收入

1）增量配售电公司根据与用户签订的售电合同或协议，按照规定或约定的电价和抄见电量确定销售收入。根据售电量及确定的单价等，开具增值税发票后，借记“应收账款-应收电力销售-终端售电收入”科目，贷记“主营业务收入-电力销售-电费收入”、“主营业务收入-电力销售-代征基金及附加”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

2）增量配售电公司将代征的各类基金附加从主营业务收入中转出，借记“主营业务收入-电力销售-代征基金及附加”等科目，贷记“其他应交款”科目。

3）增量配售电公司月末计算代征的各类基金附加应交纳的城建税、教育费附加、地方教育费附加（国家重大水利工程建设基金免征）、地方水利建设基金等税费，借记“其他应交款”科目，贷记“应交税费-应交城市维护建设税”、“应交税费-应交教育费附加”、“应交税费-应交地方教育费附加”、“应交税费-地方水利建设基金”等科目。

4）增量配售电公司将代征的政府基金及附加扣除相关税金后支付给供电公司，借记“其他应交款”科目，贷记“银行存款”科目。供电单位借记“银行存款”科目，贷记“其他应交款”科目。

（2）购电成本

增量配售电公司根据与供电公司签订的购电合同或协议，按照规定或约定的电价和抄见电量，确定购电成本，借记“生产成本-购电成本”、“应交税费-应交增值税-进项税额”，贷记 “应付账款-往来统驭”科目。

2．供电公司

（1）售电收入

供电公司根据与增量配售电公司签订的购电合同或协议，按照规定或约定的电价和抄见电量，确定售电收入，借记“应收账款-应收电力销售-终端售电收入”、科目，贷记“主营业务收入-电力销售-电费收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

（2）购电成本

供电公司根据与发电企业签订购电合同，确定购电成本，借记“生产成本-购电成本”、“应交税费-应交增值税-进项税额”，贷记 “应付账款-往来统驭”科目。

四、电力中长期交易偏差考核业务

（一）基本概念

1．业务概述

电力中长期交易偏差考核是指电力交易机构对参与电力中长期交易的各类市场主体（含发电企业、售电公司、电力用户）的合同偏差电量进行认定与考核。

2．合同偏差电量

售电公司偏差电量是指售电公司（代理电力用户）参与市场化交易电量与交易合同电量之间的差值。电力用户偏差电量是指电力用户实际用电量与计划电量之间的差值。发电企业偏差电量是指实际上网电量与交易合同电量之间的差值

3．偏差考核资金结算

电力交易中心按照收支平衡原则，根据电源类型、用户类型和售电公司等类型的发用电情况，等比例分配返还偏差考核费用，鼓励支持电量计划执行较好的市场主体。具体偏差考核资金结算由供电公司代收代付，在电力用户、售电公司和发电企业之间平衡。

对于电网故障、电网改造等非不可抗力因素导致的合同电量执行偏差，由电网公司承担相关偏差考核费用；对于不可抗力因素导致的合同电量执行偏差，由所有市场主体共同分摊相关费用。

4．市场化零售代理售电业务偏差考核资金结算

市场化零售代理售电业务市场化交易涉及发电企业、供电公司、电力用户、售电公司四方。零售用户偏差考核费根据售电公司对用户的考核规则确定，收费主体为售电公司，由供电公司代收零售用户的偏差考核费用后，再结算给售电公司。售电公司偏差考核费根据电力交易中心对售电公司的考核规则确定，由供电公司结算。

供电公司按售电公司承担的偏差考核费用和零售用户承担的偏差考核费用差额与售电公司结算。对于售电公司收取零售用户偏差考核费大于售电公司承担偏差考核费，由售电公司开具增值税发票，供电公司向售电公司支付偏差考核费用。对售电公司收取零售用户偏差考核费小于售电公司承担偏差考核费，由供电公司开具增值税发票，由售电公司向供电公司支付偏差考核费用。

（二）会计科目设置

“其他应付款-往来统驭”科目，核算供电公司在电力用户、售电公司和发电企业之间收取和支付的偏差考核资金。

“营业外支出”科目，核算供电公司因电网故障、电网改造等非不可抗力因素，承担的合同电量执行偏差费用。

（三）主要账务处理

供电公司定期根据交易中心的提供考核结果，计量和结算参与市场主体各方的偏差考核费用。

1．偏差考核资金结算

（1）对于电网故障、电网改造等非不可抗力因素导致的合同电量执行偏差费用，由供电公司向电力中长期交易参与用户支付考核费用，借记“营业外支出”科目，贷记“银行存款”科目。

（2）对于不可抗力因素导致的合同电量执行偏差费用，由所有市场主体共同分摊相关费用，供电公司向电力中长期交易参与主体收取考核费用时，借记“银行存款”科目，贷记“其他应付款-往来统驭”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目，向电力中长期交易参与主体支付考核费用时，借记“其他应付款-往来统驭”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“银行存款”科目。

2．市场化零售代理售电业务偏差考核资金结算账务处理

（1）如果售电公司收取零售用户偏差考核费大于售电公司承担偏差考核费，售电公司根据电力交易出具的结算单据，开具增值税发票，确认售电收入，借记“应收账款-应收电力销售-终端售电收入”科目，贷记“主营业务收入-电力销

售-电费收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目；供电公司向售电公司支付偏差考核资金，借记“其他应付款-往来统驭”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“银行存款”科目。

（2）如果售电公司收取零售用户偏差考核费小于售电公司承担偏差考核费，供电公司根据电力交易出具的结算单据，开具增值税发票，向售电公司收取偏差考核费用，借记“银行存款”科目，贷记“其他应付款-往来统驭”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。售电公司取得供电公司开具的增值税发票，确认购电成本，借记“生产成本-购电成本”、“应交税费-应交增值税-进项税额”。

五、辅助服务考核业务

（一）基本概念

辅助服务考核主要涉及区域能源监管局制定的并网发电厂辅助服务管理实施细则和发电厂并网运行管理实施细则有关考核，考核内容涉及调度纪律、安全管理、发电计划曲线、调峰、一次调频、黑启动等。目的是为了提高电网供电可靠性，通过经济手段激励电厂参与辅助服务的积极性。产生的考核费用、补偿费用在参与考核的机组之间分摊、返还。

1．并网电厂辅助服务管理

并网发电厂辅助服务管理是指为维护电力系统的安全稳定运行，保证电能质量，除正常电能生产、输送、使用外，由并网发电厂提供的辅助服务，包括基本辅助服务和有偿辅助服务。具体包括一次调频、自动发电控制（AGC）、调峰、无功调节、自动电压控制（AVC）、旋转备用、热备用、黑启动等服务。

对并网发电厂提供的基本辅助服务不予补偿。当并网发电厂因自身原因不能提供基本辅助服务时需接受相应的考核。对并网发电厂提供的有偿辅助服务进行补偿。当并网发电厂因自身原因有偿辅助服务不能被调用或者达不到预定调用标准时需接受考核。

供电公司负责辅助服务的计量，在结算期向发电企业内收取和支付费用，并由资金收取方开具发票，考核资金在发电侧总额平衡。

2．发电厂并网运行管理

发电厂并网运行管理包括发电企业运行管理考核、发电机组（不含风电、光伏）运行考核、黑启动服务考核和风电场、光伏电站运行考核。

供电公司实行定期核对，在结算期向发电企业内收取和支付费用，并由资金收取方开具发票，考核资金在发电侧总额平衡。

（二）会计科目设置

“其他应付款-往来统驭”科目，核算向发电企业收取和支付的考核费用。

（三）主要账务处理

供电公司根据能源监管办下发的电厂考核费用结算通知，向发电企业收取考核费用时，借记“银行存款”科目，贷记“其他应付款-往来统驭”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。向发电企业支付考核费用时，借记“其他应付款-往来统驭”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“银行存款”科目。

第四节 供电业务成本

一、基本概念

供电业务成本费用是指电网公司为生产电力产品、提供相关服务而发生的各种耗费，包括主营业务成本和其他业务成本等。

主营业务成本包括购电成本和输配电成本。购电成本是指供电公司为销售而向水电、火电、可再生能源及核电等发电企业以及向分布式光伏发电项目发电户、向系统内单位购电的成本。输配电成本，是指为输送和提供电能在输配电环节发生的输配电网络及设备运行、维护支出，及输配电网络运营发生的其他相关成本费用支出。

二、一般规定

（一）购电成本

购电成本包括向独立发电企业（含自备电厂）购入电量，按规定或约定的价格支付的电费；向其他电网经营公司购入电量，按规定或约定的价格支付的电费；支付的可再生能源附加补贴、未并入电价的脱硫、脱硝补贴成本；向分布式光伏发电项目发电户购入电量，按规定或约定的价格支付的电费。

1.电厂购电费

供电企业应根据与购电方签订的购售电合同或协议，按照国家政策规定或约定的电价和售电量确定购电成本。

2.可再生能源附加等补贴成本

主要包括风力发电、生物质能发电、太阳能发电（含分布式光伏）、地热能发电和海洋能发电等常规可再生能源补贴成本。供电企业在收到财政拨付的可再生能源电价附加收入款时确认收入。同时，按发电企业上网电量和可再生能源附加补贴标准确定购电成本。

（二）输配电成本

输配电成本包括折旧费、材料费、人工费、修理费（检修费）和其他运营费用。

1．折旧费

折旧费是指输配电业务相关的固定资产、使用权资产，按照规定的折旧方法计提的折旧费用，不包括出租固定资产折旧和集体福利设施计提的折旧（出租固定资产折旧在“其他业务成本-成本”中核算，集体福利设施的固定资产折旧在“应付职工薪酬-职工福利费”项目核算）。

2．材料费

材料费是指输配电业务耗用的消耗性材料、电能计量装置、事故备品、燃料和动力等费用，包括自营材料费和外包材料费。

（1）自营材料费

核算输配电业务生产经营过程中因自行组织设备大修、抢修和日常检修发生的材料消耗，包括装置性材料费用和消耗性材料费用。

（2）外包材料费

核算输配电业务中委托外部社会单位进行设备大修、抢修和日常检修等业务中，需要公司自行购买的材料，包括装置性材料费用和消耗性材料费用。

3．人工费

人工费是指从事输配电业务的职工发生的薪酬支出，包括工资及津补贴、福利费（含辞退福利)、社会保险费用、住房公积金、工会经费和职工教育经费，以及发生的劳务派遣费及临时用工薪酬支出等。

（1）工资

核算职工（除工程、研发人员）发生的工资、奖金、津贴、补贴等，工资列支范围及相关管理规定详见本核算办法第十二章“职工薪酬”有关规定。

（2）职工福利费

核算为从事输配电业务的职工提供的福利待遇支出，包括福利机构经费、医疗费用、职工疗养费用、食堂经费、供暖费补贴、防暑降温费、职工困难补助、离退休人员统筹外费用、独生子女费、丧葬补助费、抚恤费、职工异地安家费、探亲假路费、辞退福利、其他福利等。

（3）社会保险费

核算按规定应由公司负担、直接计入成本的各项社会保险，包括基本养老保险、企业年金、基本医疗保险、补充医疗保险、失业保险、工伤保险、生育保险。社会保险费的列支范围及相关管理规定详见本核算办法第十二章“职工薪酬”有关规定。

（4）住房公积金

核算按国家及公司相关规定缴纳的住房公积金费用。

（5）工会经费

核算为了改善职工文化生活，用于开展工会活动的支出。

（6）职工教育经费

核算为职工学习技术提高文化水平和业务素质，用于开展职工教育及职业技能培训等相关支出。

（7）劳务派遣费

核算与劳务中介公司签订用工合同而支付的劳务派遣费用支出。不包括：

1）以业务外包形式发生的检修运维、供电服务等费用支出，该类费用在“生产成本-外包检修费”、“生产成本-其他费用”等科目中核算；

2）线路、变电所的保安费用，该类费用在“生产成本-电力设施保护费”科目中核算。

（8）临时用工薪酬

主要归口核算聘用并支付给临时、兼职等用工人员发生的工资、福利、社保等薪酬支出，通过成本大类标识区分农维临时用工和非农维临时用工。

（9）设定受益计划离职后福利

核算除设定提存计划以外的离职后福利计划，主要包括公司承担的补充养老保险、离退休统筹外支出等。

(10）其他短期薪酬

核算公司发生的短期累计带薪缺勤和短期利润分享计划，并单设三级明细科目进行处理。

(11）其他长期职工福利

核算公司发生的长期累计带薪缺勤、长期利润分享计划、长期残疾福利等长期职工福利。

4．修理费（检修费）

核算在维护电网运行安全、保证电能输配过程中发生的相关修理费用。核算

因受人员、技术和机械装备等原因限制，公司自身无法自行开展检修工作，而将检修项目外包给社会单位而发生的材料、人工、机械台班费用、措施费、间接费、利润及税金等全部支出。

5．输电费

核算为输送、购入或备用电力而支付给其他公司的过网费，包括:

（1）售电方为销售电力而支付给其他单位的过网费；

（2）购电方为购入电力而支付给其他单位的过网费；

（3）购售双方为备用而支付的过网费。

6．委托运行维护费

核算委托其他单位进行电网、设备设施、电动汽车充电设施运行维护发生的费用。

7．电力设施保护费

核算为保护输配电设施而发生的电力设施标识费、补偿费、护线费等。

8．租赁费

核算短期租赁和低价值租赁业务发生的费用，主要包括房屋及建筑物、通讯线路、设备、车辆及车位租赁费等。

9．财产保险费

核算与输配电业务相关设备、车辆、房屋建筑物等资产投保所发生的保费支出，包括财产一切险、财产综合险、机器损坏险、公众责任险、供电责任险、车辆保险费等。

10．安全费

核算改造和维护安全防护设备、设施支出，配备必要的应急救援器材、设备和工作人员安全防护物品支出，重大危险源、重大事故隐患的评估、整改、监控支出等。包括：

（1）为完善、改造和维护安全防护设备、工器具、设施支出；

（2）配备、维护、保养必要的应急救援器材、设备等应急建设支出；

（3）安全生产检查与评价支出；

（4）重大危险源、重大事故隐患的评估、整改、监控支出；

（5）安全宣传教育、技能培训及进行应急救援演练支出等；

（6）配备和更新现场作业人员安全防护物品等劳动保护与职业健康支出；

（7）安全生产适用的新技术、新标准、新工艺、新装备的推广应用支出；

（8）其他与安全生产直接相关的支出。

11．检测费

核算根据法律法规和生产经营需要，对各类精密设备、仪器仪表、计量装置等进行检测、检定发生的费用；不包括营销设备的检测费，该部分费用在“生产成本-外包检修费”科目中核算。

12．劳动保护费

核算为从事输配电业务的职工提供劳动保护用品发生的费用，包括工作服、工作帽、工作鞋、手套、防寒服、雨衣、安全帽、安全带等安全防护用品、清洁用品、防暑降温药品等；不包括职工疗养费、职工体检费，该部分费用在“职工福利费”中核算。

13．办公费

核算为输配电业务发生的办公费用，包括办公用品及杂费、报纸杂志及图书

费、印刷费、邮电费、办公通信费、办公设施耗材及维修费、气象服务费等。

（1）办公用品及杂费，指生产和管理部门用文具、纸张、生产办公场所饮用水、发票领购费、印章刻制费、营业执照及组织机构代码证等税务登记证及银行开户许可等办公费用；

（2）报刊杂志及图书资料费，指征订的报刊杂志及购买的图书资料费（不含与培训相关的报刊杂志及图书资料费、与党建活动相关的党报党刊等费用）；

（3）印刷费，指生产和管理部门所需的资料、票据、报表等印刷费、复印费、照片冲印费，不含电费发票印制费、营业单据印制费；

（4）邮电费，指购买邮票、邮寄费；

（5）电脑耗材，指打印机硒鼓、墨盒、刻录光盘、U 盘等耗材；

（6）通信费，指电话费及各类通信通讯费用，不包括负荷终端等远程数据采集通讯费；

（7）办公设备维护费，指日常用打印机、复印机、扫描仪等办公设备的配件维护等费用；

（8）气象服务费，生产经营所需气象监测单位提供的各类气象信息费。

14．水电费

核算为输配电业务耗用、不属于线损范围的的水、电、煤气费用等；不包括应计入办公费的饮用水。

15．差旅费

核算从事输配电业务的职工因公出差发生的住宿费、交通费、出差交通意外伤害险（公司为职工统一缴纳团体意外险除外）、住勤补贴、调动职工本人及批准随行家属的差旅费、出国出境在国内差旅费用、出差交通意外伤害险等费用；不包含因培训而发生的差旅费，该部分费用在“生产成本-职工教育经费”中核算。

16．会议费

核算为输配电业务召开或参加会议发生的费用。

17．低值易耗品摊销

核算为输配电业务耗用的不能作为固定资产的各种生产及办公用工器具、物品的摊销费用，主要包括：

（1）生产抢修耗用备品备件；

（2）生产维修用工器具；

（3）办公用家具（桌椅、文件柜等）；

（4）办公设备（电话机等）；

（5）单位价值在一定范围内的挂壁式空调、冰箱、微波炉等其他低值易耗品。

18．无形资产摊销

核算为输配电业务使用的专利权、非专利技术、土地使用权等无形资产，按规定进行摊销的费用。

19．车辆使用费

核算为输配电业务发生的车辆修理、年检、停车、过桥过路、燃油（含电动汽车充电费）、清洁等费用；不包括车辆租赁费和车辆保险费。

20．地方政府收费

核算按地方政府规定支付的各项费用，核算供电公司按地方政府规定支付的

各项费用，包括防洪费、排污费、人防费、残疾人就业保障金、公安消防费、民兵预备费、价格调节基金等。

21．其他费用

核算不能列入以上成本费用要素、纳入维度管理的其他费用要素，主要包括广告宣传费、信息系统运维费、房屋维修费、物业管理费、绿化费、清洁卫生费、取暖费、出国人员经费、业务招待费、中介费、咨询费、团体会费等。其中：

（1）物业管理费

核算应支付给物业管理单位的生产和办公使用的房屋、设施、设备等的管理维护费用、停车场管理费用等。不含绿化、清洁卫生、安保服务相关费用。

（2）团体会费

核算供电公司缴纳给中国电力公司联合会、电机工程学会、电力行业协会等各类社会团体协会的年费或会费。

（3）长期待摊费用摊销

核算供电公司长期待摊费用应列入本期摊销的金额，主要包括基建工程转入的职工提前进场费、经营租入固定资产改良支出、房屋装修费等。

（4）存货盘亏毁损

核算供电公司库存存货发生的定额内损耗，以及属于计量收发差错和管理不善等原因造成的存货短缺或毁损，盘盈的存货冲减存货盘亏和毁损。

（5）客服及商务费用

核算有关商务谈判（含境外投资并购等相关商务活动）、可研评审、招标投标、技术论证和鉴定、安全生产、营销推广、客户服务等在损益中列支的商务活动支出，不得列支公务接待支出。

（6）无形资产后续维护

指公司发生的专利权、软件著作权等无形资产需缴纳的年检费、维护费支出等。

（7）中介费

核算供电公司委托社会中介机构进行审计、评估、咨询顾问的支出，以及法律诉讼费、测绘费、年检费（不包括无形资产年检费和车辆年检费）等代理服务费。

（8）业务费

核算供电公司停电通知费、代收代扣电费手续费、电费充值卡制作费、电费发票印制费、抄表服务费、客户服务费、电动汽车服务费、业务推广、窃电举报奖励费、终端通讯费。公司发生的属于营销业务推广范畴的供电服务积分业务支出，在本科目核算。支付给内部职工的奖励应纳入工资总额，不在本科目核算。

（9）广告宣传费

核算供电公司为公司形象、公司文化等开展的宣传推广、发布广告等活动而发生的费用，包括公司形象宣传费、公司文化宣传费、广告费等（不包括涉及宣传安全、电力设施保护、党建、营销业务的相关费用）。

（10）信息系统运维费

核算供电公司管理信息系统运行维护发生的费用，主要包括网络及安全设备、主机及存储设备、桌面终端设备、安全系统、业务应用系统、机房环境及辅助设备等一、二线运行维护费用、三线技术支持和维保费用，以及信息系统资源费用等其他费用，包括增值税防伪税控服务费，但不包括调度、通讯等生产自动

化信息系统维护费。

根据《关于增值税税控系统专用设备和技术维护费用抵减增值税税额有关政策的通知》（财税〔2012〕15 号）文件规定，增值税纳税人购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及缴纳的技术维护费可在增值税应纳税额中全额抵减。

（11）房屋维修费

核算供电公司为非生产性房屋维修发生的费用支出。如房屋维修支出达到计税基础 50%以上且使用寿命延长两年（含两年）以上，应予资本化。

三、会计科目设置

供电公司应设置“生产成本”、“主营业务成本”、“其他业务成本”科目。

1．“生产成本”科目应按明细核算项目，设置“购电成本”、“输配电成本项目”、“输电费”、“折旧费”、“工资”、“社会保险费”、“低值易耗品摊销”、“自营材料费”、“外包材料费”、“外包检修费”、“委托运行维护费”、“研究开发费”、“住房公积金”、“其他费用”等明细科目，进行明细核算。

（1）“生产成本-购电成本”科目核算购电成本的归集、分配和结转，借方反映成本发生数，贷方反映结转数或转出数，期末结转后无余额。该科目应按购电成本的明细核算项目，设置 “系统内购电”、“系统外购电”等明细科目，进行明细核算。

（2）“生产成本-输配电成本项目”科目，设置“500kV 及以上”、“220kV（330kV）”、“110kV（66kV）”、“35kV”和“10kV 及以下（含 20kV）”明细科目分电压等级核算，各电压等级下按“固定资产折旧”、“材料费”、“人工费”、“其他运营费用”和“结转”进行明细核算。该科目核算分电压等级全口径输配电成本（分离管理费用后）的归集、分配和结转，借方反映成本发生数，贷方反映结转数或转出数，期末结转后无余额。

2．“主营业务成本”科目核算供电公司从事主营业务而发生的成本，借方反映从“生产成本”等科目结转的实际成本，贷方反映结转到“本年利润”科目的成本，期末结转后无余额。本科目应按主营业务的种类设置“输配电成本”、“购电成本”明细科目，进行明细核算。

3．“其他业务成本”科目核算供电公司从事其他业务而发生的成本，借方反映成本发生数，贷方反映结转到“本年利润”科目的成本，期末结转后无余额。

四、主要账务处理

1．供电公司发生购电费，借记“生产成本-购电成本-系统内购电”、“生产成本-购电成本-系统外购电”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“应付账款-往来统驭”、“银行存款”等科目。

2．供电公司发生的风力发电、生物质能发电、太阳能发电（含分布式光伏）、地热能发电和海洋能发电等常规可再生能源电量购电费，由省级供电公司，按发电企业上网电量与可再生能源发电上网电价计算的购电费，借记“生产成本-购电成本”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。按照收付实现制原则，供电公司收到财政拨付的可再生能源电价附加收入款时，借记“银行存款”科目，贷记“主营业务收入-可再生能源电价附加收入”科目。同时，按发电企业上网电量和可再生能源附加补贴标准计算的购电费，借记“生产成本-购电成本”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

对可再生能源电量与上网电价及可再生能源附加补贴标准计算的购电费，按照与发电企业签署的购售电合同进行结算时，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目。

省级供电公司收到财政拨付的需转拨付给地市级或县级供电公司的可再生能源电价附加收入款时，借记“银行存款”科目，贷记“其他应付款”科目，拨付时做相反分录。

3．供电公司发生输电费，借记“生产成本-输电费”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”、“银行存款”等科目。

4．供电公司发生折旧、摊销费，借记“生产成本-折旧费”、“生产成本-低值易耗品摊销”、“生产成本-无形资产摊销”等科目，贷记“累计折旧”、“低值易耗品”、“累计摊销”等科目。

5．供电公司发生运维检修费用支出，包括：

（1）自营检修运维项目材料发货时，借记“生产成本-自营材料费”等科目，贷记“原材料-原料及主要材料”等科目。

（2）领用外包检修运维项目的材料时（特指包工不包料情况），借记“生产成本-外包材料费”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“银行存款”、“原材料-原料及主要材料”等科目。

（3）发生外包检修运维费时，借记“生产成本-外包检修费”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款”、“银行存款”等科目。

6．供电公司发生人工成本时，借记“生产成本-工资”、“生产成本-社会保险费”、“生产成本-职工福利费”、“生产成本-工会经费”、“生产成本-职工教育经费”、“生产成本-住房公积金”、“生产成本-社会保险费”、“生产成本-设定受益计划离职后福利”科目，贷记“应付职工薪酬-工资”、“应付职工薪酬-社会保险费-设定提存计划离职后福利等”、“应付职工薪酬-职工福利费”、“应付职工薪酬-工会经费”、“应付职工薪酬-职工教育经费”、“应付职工薪酬-住房公积金”、“应付职工薪酬-特殊工种保险费”、“应付职工薪酬-辞退福利”等科目。

7．供电公司发生管理信息系统维护费，借记“生产成本-其他费用”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“银行存款”、“应付账款-往来统驭”等科目。根据文件规定，增值税纳税人购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及缴纳的技术维护费在增值税应纳税额中全额抵减时，借记“生产成本-其他费用”科目（红字），贷记“应交税费-应交增值税”科目（红字）。

8．供电公司发生办公费、差旅费、物业管理费、业务招待费、会议费、客服及商务费用、生产用车辆使用费、租赁费等其他费用，借记“生产成本-办公费”、“生产成本-差旅费”、“生产成本-其他费用”、“生产成本-会议费”、“生产成本-车辆使用费”、“生产成本-租赁费”、“生产成本-其他费用”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“银行存款”、“应付账款”、“其他应付款”等科目。

9．供电公司根据本月销售电力产品的实际成本，计算应结转的主营业务成本，借记“主营业务成本-输配电成本”科目，贷记“生产成本-生产成本结转”科目。供电公司根据本月购电的实际成本，借记“主营业务成本-购电成本”科目，贷记“生产成本-生产成本结转”科目。

10．供电公司发生的校表收入、供电延伸服务(含户表安装收入、补卡费、

赔表费等）、收到各种代征基金返还的手续费收入业务，相应支出借记“其他业务成本-成本”科目，贷记“银行存款”、“应付账款”、“其他应付款”等科目。

第五节　发电业务

一、一般规定

（一）成本项目及核算内容

发电成本，是以发电厂或发电机组为核算对象，核算发电企业为发电所发生的各种成本费用。

参照财政部印发《企业产品成本核算制度---电网经营行业》（财会〔2018〕2号）规定，发电企业生产成本核算由完全成本法改为制造成本法，归集反映发电服务成本；分离管理费用（包括按企业会计准则及其他相关规定计入管理费用的研究开发费、党建工作经费等），作为期间费用单独核算，负责企业管理的部门发生的相关费用支出，包括固定资产折旧、人工费和其他运营费用等，分离纳入“管理费用”科目核算。详见在第十六章第二节“销售费用、管理费用和财务费用”中核算。

发电成本一般包括燃料费、购入电力费、水费、材料费、工资、职工福利费、社会保险费、折旧费、修理费、财产保险费、电量转移补偿费、其他费用等。其中电量转移补偿费，是大容量、低耗能、低排放的火电机组代发小容量、高耗能、高排放的火电机组的年度发电量计划指标而支付的补偿费用。

根据发电业务的生产特点，发电成本仅描述本业务版块特有的成本费用，其他未涉及成本项目，核算内容和核算要求参照供电业务成本明细项目。

1．燃料费

核算发电厂直接用于生产电力产品所耗用的各种燃料，如煤炭、燃油、天然气、液化气、生物质燃料等。

本项目包括：

（1）发电正常运行（包括：埋火、并机、并炉）耗用的燃料及助燃用油；

（2）生产厂房防冻耗用燃料；

（3）卸煤暖室、卸油、上油加热耗用燃料（蒸汽）；

（4）机炉检修（包括大小修、临时检修、事故修理）后烘炉、点火、暖机耗用的燃料；

（5）发电机调相运行耗用的燃料；

（6）燃料全过程管理规定应列入炉煤成本的其他费用。

本项目不包括：

（1）机炉大修或更新改造后，从点火到带负荷前所耗用的燃料（应计入修理费或相关工程成本）；

（2）做热效率试验或其他试验的机组，在试验期间由于变化调整操作，超过该机前五天的平均实际煤耗而多耗用的燃料（应计入“生产成本-其他费用”）；

（3）自备机车、船舶、运输机械耗用的燃料（应计入材料费）；

（4）基建、技改、计划检修等工程施工所耗用的燃料（应计入相应的工程支出）；

（5）运输和储存过程中的超定额损耗燃料（应计入营业外支出）；

（6）新机带负荷试运期间耗用的燃料（应计入基建试运费）；

（7）其他按规定不应计入发电耗用的燃料。

2．购入电力费

核算发电企业为保证机组安全稳定运行而向电网购入电量支付的购电费，不含水源地电费和新机启动机组用电费，抽水蓄能电站向供电公司购电支付的购电费也在本科目核算。

3．水费

核算发电生产用水费用，包括外购水费及水资源费、水利工程设施供水（湖、库、河、渠）的费用及水电厂提取的库区维护费、后期扶持基金等。

本项目包括：

（1）火电厂除灰、除尘、冷却和锅炉补给水的水费；

（2）深井抽水、回水水费以及地下水资源费、排水费；

（3）水电厂发电和蓄能用水水费，以及按规定提取的库区维护费、后期扶持基金；

（4）上述项目超限额用水的加价费；

（5）电厂按规定支付的其他形式的生产性水费。

本项目不包括：

（1）管理部门用水水费（应计入“管理费用”科目）；

（2）新投产机组联合试运转期间发电用水水费（应计入基建试运行费）；

（3）其他非生产用水水费（应计入在建工程等）。

4．非电网公司材料费

核算发电生产检修运维项目中耗用的装置性材料、日常生产运行维护中耗用的消耗性材料以及不应计入“燃料”项目的其他各种生产用燃料。

本项目包括：

（1）生产运行、维护用料以及生产耗用的各种材料、事故备品、低值易耗品，包括非修理更换和增添的变压油、透平油、磨煤机钢球和树脂等；

（2）机炉热效率研究试验、技术培训、劳动安全保护措施、小型技术革新等耗用的材料；

（3）事故检修用材料和备件；

（4）生产、管理部门及公共场所通风、照明、维护用料；

（5）生产、管理部门领用不能作为固定资产的各种工器具等；

（6）生产、管理部门运输车辆、船舶、运煤机械等所耗用燃料、材料；

（7）仓库为维护材料耗用的防锈、防腐、防火、防潮等用料；

（8）河道、港池清淤及灰场筑坝整修加固用料；

（9）软化水、循环水、废水处理用化学药品；

（10）其他属于生产部门耗用的材料。

本项目不包括：

（1）基建、技改等专项工程领用的材料、备品配件、专用工具等（应记入工程成本）；

（2）固定资产拆除清理的用料（应计入固定资产清理）；

（3）锅炉热效率研究试验用料（应记入“生产成本-设备检测费”）；

（4）生产、管理部门机动车辆用燃料和保养用料（应记入“生产成本-车辆使用费”、“管理费用-车辆使用费”）

（5）其他不属于生产部门耗用的材料。

5．工资、职工福利费、社会保险费、住房公积金

核算发电企业发生的从事电力生产经营的职工的工资、职工福利费、社会保险费、住房公积金，具体核算要求及核算内容参见本办法第十二章“职工薪酬”。

6．修理费

核算发电企业在生产经营过程中发生的各项修理费用，包括为确保固定资产的正常工作状况而发生的修理费用（含修理耗用材料、燃料），以及委托外单位进行的房屋、建筑物、设备、工具、仪表、生产和管理用工器具的修理费等。

7．其他费用

核算不属于以上各项成本费用要素、应计入生产成本的其他费用。发电企业其他费用下设的各类成本项目，核算内容及核算要求同供电公司“生产成本-其他费用”。

二、会计科目设置

（一）成本费用核算

发电企业应设置“生产成本”科目，核算发电企业电力产品生产成本的归集、分配和结转，借方反映成本发生数，贷方反映结转数或转出数，期末结转后无余额。在该科目下根据产品特点分别设置“燃料费”、“购入电力费”、“水费”、“材料费”、“工资”、“社会保险费”、“折旧费”、“修理费”、“其他费用”等明细科目，进行明细核算。

（二）收入成本核算

发电企业应设置“主营业务收入-电力销售-电费收入”、“主营业务成本-电厂售电成本”、“其他业务收入”、“其他业务成本”科目。

1．“主营业务收入-电力销售-电费收入”科目，核算发电企业按照国家电价政策和抄见电量向电网公司或电力用户收取的全部电费收入。

2．“主营业务成本-电厂售电成本”科目，核算发电企业从事主营业务而发生的成本，借方反映从“生产成本”等科目结转的实际成本，贷方反映结转到“本年利润”科目的成本，期末结转后无余额。

3．“其他业务收入”科目，核算发电企业确认和结转的其他业务收入。本科目包括出租固定资产收入、出租无形资产收入、出租包装物和商品、投资性房地产、利库物资处置收入等。其中，发电企业取得的联合国专门机构核证的清洁发展机制收入，在“其他业务收入”科目核算。

4．“其他业务成本”科目，核算发电企业确认的除主营业务活动以外的其他经营活动所发生的支出。

三、主要账务处理

（一）成本费用核算

参照供电业务生产成本主要账务处理，其中：

1．财务部门根据燃料管理部门编制的“燃料购入、耗用与结存报告表”与会计记录核对相符后，编制“燃料耗用分配表”，借记“生产成本-燃料费”科目，贷记“燃料”等科目。

2．发电企业发生的水费、外购动力费，根据有关部门编制、审核的费用结算单，借记“生产成本-水费”、“生产成本-购入电力费”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

3．发电生产领用材料，分批或月末一次汇总编制材料耗用分配表，借记“生产成本-非供电企业材料费”等科目，贷记“原材料”、“事故备品”等科目。

4．发电企业发生修理费支出，借记“生产成本-修理费”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

（二）收入成本核算

1．主营业务收入

（1）发电企业销售电力，应根据与购电方签订的购售电合同或协议，按照国家政策规定或约定的电价和售电量确定销售收入。发电企业根据售电量及确定的单价等，开具增值税专用发票后,借记“应收账款-应收电力销售”、“银行存款”、“应收票据”等科目，贷记“主营业务收入-电力销售-电费收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

（2）符合可再生能源补贴有关规定的可再生能源发电项目，根据国家规定的电量及补贴标准计算应收补贴款，借记“应收账款-应收可再生能源电价附加收入”、“银行存款”等科目，贷记“主营业务收入-电力销售-电费收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目。

（3）抽水蓄能电站属于单一电价结算方式的，根据售电量及确定的电价计算当期电费收入，属于非单一电价结算方式的，依据购售电合同确认当期电费收入。按实际收到或应收的金额，借记“应收账款-应收电力销售”、“银行存款”、“应收票据”等科目，贷记“主营业务收入-电力销售-电费收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

2．主营业务成本

发电企业根据本月销售电力产品的实际成本，计算应结转的主营业务成本，借记“主营业务成本-电厂售电成本”科目，贷记“生产成本-生产成本结转”科目。

3．其他业务收入

（1）确认 CDM(清洁发展机制)收入时，借记“应收账款-应收其他业务收入”科目，贷记“其他业务收入”科目。收到该收入时，借记“银行存款”科目，贷记“应收账款-应收其他业务收入”科目。

（2）进行固定资产出租、无形资产出租、包装物和商品出租以及投资性房地产等所取得的收入，按取得的价款，借记“银行存款”、“应收账款”等科目，贷记“其他业务收入”“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目。

（3）销售材料、处置利库物资等，借记“银行存款”、“应收账款”等科目，贷记“其他业务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

4．其他业务成本

（1）出租固定资产的折旧额、出租无形资产的摊销额，借记“其他业务成本”、贷记“累计折旧”、“累计摊销”科目。

（2）采用成本模式计量投资性房地产的，其投资性房地产计提的折旧额或摊销额，借记“其他业务成本”科目，贷记“投资性房地产累计折旧（摊销）”科目。

（3）处置销售材料、利库物资取得其他业务收入的，月度终了按材料及处置利库物资的实际成本，借记“其他业务成本”科目，贷记“原材料”等科目。

第六节　设备制造业务

一、一般规定

（一）基本概念和核算要求

1．基本概念

设备制造业务成本费用，是指设备制造企业为生产产品而发生的各项生产费用，包括各项直接支出和制造费用，不包括期间费用、资产减值损失和公允价值变动损失。设备制造企业的生产成本按照品种类别、批次（订单）、项目进行费用归集。

2．成本费用核算要求

（1）设备制造企业成本费用按照权责发生制原则进行核算，不属于本期产品承担的费用，无论款项是否已经支付，均不能计入本期生产成本。

（2）设备制造企业生产成本核算应准确划分以下成本费用界限：

①各月的费用界限；

②生产制造费用和期间费用的界限；

③计入生产成本与其他生产成本的界限；

④产成品和在产品的费用界限；

⑤各种产品的费用界限。

（二）生产成本计算办法

根据生产经营特点、生产组织类型和成本管理需求，确定成本计算方法，计算各种产品的总成本和单位成本。成本计算的基本方法有品种法、分批法和分步法三种。

1．品种法

品种法是指以产品品种为计算对象计算成本的一种方法，适用于大量大批单步骤生产的企业。如果企业只生产一种产品，全部生产费用都是直接费用，可直接记入该产品成本明细项目，不存在在各成本计算对象之间分配费用的问题。如果是生产多种产品，间接费用则要采用适当的方法，在各成本计算对象之间进行分配。品种法下一般定期计算产品成本。如果企业月末有在产品，要将生产费用在完工产品和在产品之间进行分配。

2．分批法

分批法也称定单法。是以产品的批次、定单或项目作为成本计算对象来归集生产费用、计算产品成本的一种方法。分批法主要适用于单件和小批的多步骤生产。如电力监控设备、轨道交通工程和专用设备等。分批法的成本计算期是不固定的，一般把一个生产周期(即从开始生产到投运完工的整个时期)作为成本计算期定期计算产品成本。由于在未完工时没有产成品，完工后又没有在产品，产成品和在产品不会同时并存，因而也不需要把生产费用在产成品和半成品之间进行分配。

3．分步法

分步法是按照产品的生产步骤计算产品成本的一种方法，适用于大量大批的多步骤生产制造企业。在实际工作中，根据成本管理对各生产步骤成本资料的不同要求（是否要求计算半成品成本）和简化核算的要求，各生产步骤成本的计算和结转，一般采用逐步结转分步法和平行结转分步法。

逐步结转分步法是按照产品加工的顺序，逐步计算并结转半成品成本，直到最后加工步骤才能计算产成品成本的一种方法。它是按照产品加工顺序先计算第一个加工步骤的半成品成本，然后结转给第二个加工步骤，这时，第二个步骤把第一个步骤的半成品成本加上本步骤所耗用的材料和加工费用，即可求得第二个加工步骤的半成品成本，如此顺序逐步转移累计，直到最后一个加工步骤才能计算出产成品成本。逐步结转分步法就是为了分步计算半成品成本而采用的一种分步法，也称计算半成品成本分步法。

平行结转分步法是指在计算各步骤成本时，不计算各步骤所产半成品成本，也不计算各步骤所耗上一步骤的半成品成本，而只计算本步骤发生的各项其他费用，以及这些费用中应计入产成品成本的份额，将相同产品的各步骤成本明细账中的这些份额平行结转汇总，即可计算出该种产品的产成品成本。这种结转各步骤成本的方法，称为平行结转分步法，也称不计算半成品成本分步法。

（三）制造费用分配方法和生产成本计价方法

设备制造业务应当根据自身产品生产特点、制造费用内容、形成动因及成本管理要求，合理选择制造费用分配方法、在产品和完工产品计价方法，一经选定，不得随意变更。

1．制造费用的分配方法

设备制造业务制造费用分配方法主要有：

①生产工时比例分配法

生产工时比例分配法是按各种产品所耗生产工人工时的比例分配制造费用的一种方法。

制造费用分配率=制造费用/生产工人工时总数

某产品应负担的制造费用=该产品的生产工人实际工时数*制造费用分配率

②生产工人工资比例分配法

生产工人工资比例分配法是按照计入各种产品成本的生产工人工资比例分配制造费用的一种方法。

制造费用分配率=制造费用/生产工人工资总额

某产品应负担的制造费用=该产品的生产工人实际工资额*制造费用分配率

③耗用原材料的成本比例分配法

耗用原材料的成本比例分配法是按照各种产品耗用的原材料成本比例分配制造费用的一种方法。

制造费用分配率=制造费用/领用的原材料总额

某产品应负担的制造费用=该产品耗用的原材料*制造费用分配率

④产品收入比例分配法

产品收入比例分配法是按照当期各产品的销售收入比例分配制造费用的一种方法。

制造费用分配率=制造费用/当期主营业务收入

某产品应负担的制造费用=该产品当期实现的销售收入*制造费用分配率

2．在产品与完工产品的计价方法

设备制造业务在产品和完工产品计价方法主要有：

①约当产量比例法

约当产量比例法是将月末在产品数量按照完工程度折算为相当于完工产品的产量，即约当产量；然后按照产成品应负担的比例来分配；适用于月底在产品

数量较多，各月在产品数量变化也较大，且生产成本中直接材料成本和直接人工成本等加工成本的比重相差不大的产品。

②定额比例法

定额比例法是产品的生产成本按完工产品和月末在产品的定额消耗量或定额费用的比例，分配计算完工产品和月末在产品成本的一种方法。其中，原材料费用按原材料费用定额消耗量或原材料定额费用比例分配；工资和福利费、制造费用等各项加工费用，按定额工时或定额费用比例分配。这种方法适用于各项消耗定额或费用定额比较准确、稳定的产品。

③在产品按所耗原材料费用计价法

在产品按所耗原材料费用计价法月末在产品只计算其所耗直接材料成本，不计算直接人工等加工成本（本月发生的直接人工等加工成本全部由完工产品负担）；这种方法适合月底在产品数量较多、各月在产品数量变化也较大，直接材料成本在生产成本中所占比重较大且材料在生产开始时一次就全部投入的产品。

⑤不计算在产品成本法

计算在产品成本法是将当月发生的生产成本全部由完工产品负担，这种方法适合月底在产品数量很小的产品。

（四）生产成本核算的一般步骤

生产成本核算一般分为以下几个步骤：

1．确定成本计算对象和成本项目。应根据生产类型的特点和对成本管理的要求，确定成本计算对象和成本项目，对于按照成本计算对象耗用的直接费用，按照产品品种、批次（订单）或项目归集产品生产成本；对于不能直接归集的费用，通过“制造（施工间接）费用”科目归集核算。

2．进行制造费用的分配。月末应对计入“制造（施工间接）费用”科目的费用，按照选定的分配方法进行分配，转入生产成本。

3．进行完工产品成本与在产品成本的划分。每月末应将归集到“生产成本”科目的费用，按选定的计价方法在完工产品和在产品之间进行划分，计算确定完工产品成本和月末在产品成本。

4．计算产成品的总成本和单位成本。在品种法、分批法下，按照品种或者批次计算出的完工产品成本即为产品的总成本；分步法下，则需根据各生产步骤归集的成本顺序逐步结转或平行汇总，才能计算出产成品的总成本。以产成品的总成本除以数量，就可以确定单位成本。

二、会计科目设置

（一）成本费用核算

设备制造业务应当设置“生产成本”、“制造（施工间接）费用”、“合同履约成本”会计科目。按照计划成本法核算的设备制造业务应当设置“存货成本差异-在产品”科目，用于核算在产品计划成本与实际成本的差异。

“合同履约成本”科目核算为履行当前合同或者预期取得合同所发生的定制化产品成本。

“生产成本”科目核算除合同履约成本以外的直接成本费用。

“制造（施工间接）费用”科目核算为生产产品而发生的各项间接成本，主要包括公司各个生产单位（车间、分厂）为组织和管理生产所发生的一切费用。

（二）收入成本核算

设备制造业务应设置“主营业务收入-产品销售收入”、“主营业务成本-

产品销售成本”、“其他业务收入”“其他业务成本”科目。

1.“主营业务收入-产品销售收入”科目，核算设备制造主营业务收入的确认和结转情况，借方反映结转数，贷方反映确认的收入或冲减数，期末结转后无余额。

2.“主营业务成本-产品销售成本”科目，核算从事设备制造业务发生的成本，借方反映从“库存商品”、“合同履约成本”等科目结转的实际成本，贷方反映结转到“本年利润”科目的成本，期末结转后无余额。

3.“其他业务收入”科目，核算设备制造公司确认和结转的其他业务收入，借方反映结转数，贷方反映确认的收入或冲减数，期末结转后无余额。

4.“其他业务成本”科目，核算设备制造企业确认的除主营业务活动以外的其他经营活动所发生的支出，借方反应支出数，贷方反映结转到“本年利润”科目的成本，期末结转后无余额。

三、主要账务处理

（一）成本费用核算

设备制造业务，为履行当前合同或者预期取得合同所发生的定制化产品成本通过“合同履约成本”科目核算；除合同履约成本以外的直接成本费用通过“生产成本”科目核算；设备制造间接成本费用通过“制造（施工间接）费用”科目核算，月末分配结转至“生产成本”或“合同履约成本”科目。

（1）根据生产部门的领料单，按照确定的原材料发出计价方法，计算原材料和自制半成品领料费用，区分直接归属于产品成本、共同耗用需要分摊、或与合同履约直接相关的，分别记入“生产成本”、“制造（施工间接）费用”、“合同履约成本”，贷记“原材料”、“自制半成品”等科目。

（2）月末根据发生的固定资产折旧、无形资产摊销、长期待摊费用，区分直接归属于产品成本或共同耗用需要分摊记入产品成本的，分别记入生产成本或制造（施工间接）费用，借记“制造（施工间接）费用-折旧费”、“制造（施工间接）费用-无形资产摊销”、“制造（施工间接）费用-其他”或“生产成本-折旧费”、“生产成本-无形资产摊销”、“生产成本-其他费用”、“合同履约成本-无形资产摊销”、“合同履约成本-其他费用”科目，贷记“累计折旧”、“无形资产摊销”、“长期待摊费用”科目。

（3）根据实际发生的工资、社会保险费、职工福利费等人工成本时，根据部门属性记入生产成本或制造（施工间接）费用，借记“生产成本-工资”、“生产成本-社会保险费”、“制造（施工间接）费用-工资”、“制造（施工间接）费用-社会保险费”、“合同履约成本-工资”、“合同履约成本-社会保险费”等科目，贷记“应付职工薪酬”等科目。

（4）发生的其他费用，根据部门属性，分别记入生产成本和制造（施工间接）费用，借记“生产成本”、“制造（施工间接）费用”、“合同履约成本”等科目，按费用明细进行核算，贷记“应付账款”、“银行存款”等科目。

2.制造（施工间接）费用的分摊

月末，将通过制造（施工间接）费用科目归集的各项费用，按照选定的制造（施工间接）费用分配方法，分摊至产品的各个品种、批次（订单）或项目，借记“生产成本-制造（施工间接）费用分摊”、“合同履约成本-制造（施工间接）费用分摊”等科目，贷记“制造（施工间接）费用-转出”科目。

3.结转自制半成品、完工产品成本

生产部门将经过质量检验部门检验合格的产品办理入库手续，填制半成品或者产成品入库单，按照选定的产品计价方法确定的单价，计算出产品总成本，借记“库存商品”、“自制半成品”科目，贷记“生产成本-生产成本结转”科目。

4．结转主营业务成本

月末，根据销售实现情况，将“库存商品”、“自制半成品”或“合同履约成本”科目结转至“主营业务成本”。

5.存货成本差异的分摊

月末，采用计划成本（标准成本）进行存货核算的公司，财务人员应检查各项原材料、在制品和库存商品等存货计划成本（标准成本）单价和存货成本差异的变化，分析其合理性，并按照各生产流程的实际耗用，将存货成本差异在自制半成品、在制品和产成品中进行分摊，借记或贷记“库存商品”、“生产成本”、“主营业务成本-产品销售成本”等科目，贷记或借记“存货成本差异-原材料”、“存货成本差异-自制半成品”等科目。

（二）收入成本核算

1．主营业务收入

（1）销售产品不需要安装调试或仅涉及简单的现场安装服务的，主要为电力一次产品，在收到经客户确认的发货单据时确认设备制造收入，同时开具发票。根据合同约定的收款条件进行判断，根据是否具备无条件收款权利（仅取决于时间流逝），借记“应收账款-应收产品销售收入”或“合同资产-应收产品销售收入”科目，贷记“主营业务收入-产品销售收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目。

（2）交付设备之后再提供安装服务，合同中彼此之间可以明确区分，该设备与安装服务彼此之间不会产生重大的影响，也不具有高度关联性，表明两者在合同中彼此之间可明确区分。因此，该项合同包含两项履约义务，即销售设备和提供安装服务。交付设备时和提供安装服务时，分别借记“合同资产-应收产品销售收入/应收服务收入”或“应收账款-应收产品销售收入/应收服务收入”科目，贷记“主营业务收入-产品销售收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目。

（3）如果提供的安装服务很复杂，该安装服务可能对其销售的设备进行定制化的重大修改，即使市场上有其他的供应商也可以提供此项安装服务，也不能将该安装服务作为单项履约义务，而是应当将设备和安装服务合并作为单项履约义务。在安装服务完毕后，根据合同约定的收款条件进行判断，根据是否具备无条件收款权利（仅取决于时间流逝）借记“应收账款-应收产品销售收入”或“合同资产-应收产品销售收入”科目，贷记“主营业务收入-产品销售收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目。

（4）对于某些类型的大型专用设备，如果根据合同判定产品具有不可替代用途，且企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项的设备销售，应当按照“投入法”或“产出法”在一段时间内履行履约义务时确认收入。根据合同约定的收款条件进行判断，根据是否具备无条件收款权利（仅取决于时间流逝），借记“应收账款-应收产品销售收入”或“合同资产-应收产品销售收入”科目，贷记“主营业务收入-产品销售收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目。

2．主营业务成本

（1）设备制造业务根据当期销售的产品数量，按照确定的存货计价方法确定的单价，计算应结转的主营业务成本，借记“主营业务成本-产品销售成本”科目，贷记“合同履约成本”、“库存商品”等科目。

（2）按照计划成本结转时，月末应按照存货差异分摊步骤，结转销售产品承担的差异，借记“主营业务成本-产品销售成本”科目，贷记“存货成本差异-库存商品”科目。

3．其他业务收入、成本

其他业务收入成本核算，参照发电企业进行账务处理。

第七节 工程施工类业务

一、一般规定

（一）基本概念

1.工程施工类业务包括工程施工、勘测、设计、监理（监造）业务。

2.工程施工业务成本核算的对象，是指施工业务成本核算时所选择的施工费用的归集目标。工程成本核算对象的确定，主要有以下几种方法：

（1）以单独订立合同的独立工程作为成本核算对象；

（2）多个单位共同完成同一工程时，各单位应当以各自完成的部分作为成本核算对象；

（3）如果一项建造合同包含多项资产的建造，并且每项资产都可以单独辨认，成本可以单独辨认，施工企业可以把每项资产作为成本核算对象；

（4）如果不同的建设项目由同一个单位施工，具有相同的施工地点，相同的结构类型，开始和竣工时间接近，可以在不影响成本管理的前提下把这些项目合并成一个成本核算对象进行核算。

二、会计科目设置

（一）成本费用核算

工程施工类企业应设置 “合同履约成本”、“制造（施工间接）费用”、“机械作业”和“合同结算”科目。

1．“合同履约成本”科目

核算各项工程施工类合同发生的实际成本。在本科目下，设置工资、职工福利费、工会经费、职工教育经费、社会保险费、住房公积金、特殊工种保险费、材料费、机械使用费、其他直接费、分包费用、施工间接费用分摊等明细科目。企业因履行合同而产生的毛利不在本科目核算。其中：

（1）特殊工种保险费

核算按规定应由建筑安装施工业务负担的支付给特殊工种的保险费用。

（2）机械使用费，是指在施工过程中使用自有施工机械所发生的可直接归属本工程机械使用费、租用外单位机械施工所应承担的租赁费、施工机械的安装、拆卸和进出场费、分配计入的机械作业费等。

（3）分包费用，是指根据分包合同及审定后的工程进度报表支付给分包单位的工程价款。其他直接费，是指为完成工程项目施工，发生于该工程施工前和施工过程中非工程实体项目的费用。主要包括：有关的设计和技术援助费用、施工现场的二次倒运费、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、水电费等。

（4）间接费用分摊，是指月末分配计入的“合同履约成本”科目的工程间接费。

2．“制造（施工间接）费用”科目

核算工程施工类业务为组织和管理施工生产活动所发生的费用，包括施工、生产单位管理人员薪酬、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、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修费、排污费、临时设施摊销费用等。

3．“机械作业”科目

核算施工企业及其内部独立核算的施工单位、机械站和运输队使用自有施工机械和运输设备进行机械作业（包括机械化施工和运输作业等）所发生的各项费用，按照“人工费”、“燃料及动力费”、“折旧费”、“其他直接费用”、“间接费用”、“修理费”、“转出”设置明细科目，进行明细核算，本科目期末应无余额。

3．“合同结算”科目

“合同结算”科目，核算同一合同下属于在某一时段内履行履约义务涉及与客户结算对价的合同资产或合同负债，设置“收入结转”和“价款结算”明细科目。资产负债表日，“合同结算”科目的期末余额在借方的，根据其流动性，在资产负债表中分别列示为“合同资产”或“其他非流动资产”项目；期末余额在贷方的，根据其流动性，在资产负债表中分别列示为“合同负债”或“其他非流动负债”项目。

（二）收入成本核算

主营施工业务的公司应设置“主营业务收入-工程结算收入”、“主营业务成本-工程施工成本”、“其他业务收入”、“其他业务成本”科目。

勘测、设计公司及监理（监造）公司应设置“主营业务收入-勘测设计收入”、“主营业务成本-勘测设计成本”、“其他业务收入”、“其他业务成本”科目。

监理公司应设置 “主营业务收入-服务收入”、“主营业务成本-服务成本”、“其他业务收入”、“其他业务成本”科目。

1．“主营业务收入-工程结算收入”科目，核算施工、勘测、设计公司及监理（监造）企业确认的当期收入，借方反应转出数，贷方反应确认收入数，期末结转后无余额。

2．“主营业务成本-工程施工成本”科目，核算施工、勘测、设计公司及监理（监造）企业确认的当期成本，借方发映成本结转数，贷方反映转出数，期末结转后无余额。

3．“其他业务收入”科目，核算施工、勘测、设计公司及监理（监造）企业确认和结转的其他业务收入。本科目包括出租固定资产收入、出租无形资产收入、出租包装物和商品、投资性房地产、利库物资处置收入等。

4．“其他业务成本”科目，核算施工、勘测、设计公司及监理（监造）企业确认的除主营业务活动以外的其他经营活动所发生的支出。

三、主要账务处理

（一）成本费用核算

1．合同履约成本

（1）公司进行合同建造时发生的人工费、材料费、机械使用费以及施工现

场材料的二次搬运费、生产工具和用具使用费、检验试验费、临时设施折旧费等其他直接费用，借记“合同履约成本”科目，贷记“应付职工薪酬”、“原材料”等科目。发生的施工、生产单位管理人员职工薪酬、固定资产折旧费、财产保险费、工程保修费、排污费等间接费用，借记“制造（施工间接）费用”科目，贷记“累计折旧”、“银行存款”等科目。

期（月）末，将间接费用分配计入有关合同成本，借记“合同履约成本”科目，贷记“制造（施工间接）费用”科目。

施工过程中或项目结束，处理材料下脚料或废料收入，冲减工程施工合同成本。借记“原材料”、“库存现金”等科目，贷记“合同履约成本”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

（2）按合同履约进度确认合同收入时，借记“合同结算-收入结转”科目，贷记“主营业务收入”科目。确认成本时，借记“主营业务成本”科目，贷记“合同履约成本”科目。

2．机械作业

施工企业及其内部独立核算的施工单位、机械站和运输队发生的机械作业支出，借记“机械作业”科目，贷记“银行存款”、“原材料”、“应付职工薪酬”、“累计折旧”等科目。月度终了，分别以下情况进行分配和结转：

（1）为本单位承包的工程进行机械化施工和运输作业的成本，应转入承包工程的成本，借记“合同履约成本”科目，贷记“机械作业”科目。

（2）对外单位、本公司其他内部独立核算单位以及专项工程等提供机械作业（包括运输设备）的成本，借记“其他业务成本”科目，贷记“机械作业”科目。

3．合同结算

（1）合同结算-价款结算。本科目核算施工企业根据工程施工合同的履约进度向业主开出工程价款结算单办理结算的价款。向业主开出工程价款结算单办理结算时，按结算单所列金额，借记“应收账款”或“合同资产”科目，贷记“合同结算-价款结算”“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。本科目应按工程施工合同设置明细账，进行明细核算。本科目期末贷方余额，反映尚未完工工程已开出工程价款结算单办理结算的价款

（2）合同结算-收入结转。本科目核算工程施工合同按履约进度结转的收入金额。按合同履约进度确认合同收入时，借记“合同结算-收入结转”科目，贷记“主营业务收入”科目。

4．合同预计损失

企业（建造承包商）建造合同执行中预计总成本超过合同总收入的，根据合同预计发生的总亏损，扣除已在账面反映的部分，借记“主营业务成本”科目，贷记“预计负债”科目。计提的资产减值损失应在后期确认主营业务成本的同时进行冲销，借记“预计负债”科目，借记“主营业务成本”科目（红字）。

（二）收入成本核算

资产负债表日，根据履约进度，采用投入法或产出法，扣除前期已确认收入，确认当期主营业务收入，借记“合同结算-收入结转”科目，贷记“主营业务收入-工程结算收入”科目。

同时，确认当期主营业务成本，借记“主营业务成本-工程施工成本”科目，贷记“合同履约成本”科目。合同毛利直接体现为收入和成本差额。

与工程业主方结算时，借记“应收账款-应收工程结算收入”、“应收账款-应收勘测设计收入”、“应收账款-应收服务收入”，贷记“合同结算-价款结算”、“应交税费-应交增值税-销项税额”。

其他业务收入与其他业务成本核算参照发电业务进行会计处理。

（三）财务报表列示

资产负债表日，工程施工类企业“合同结算”科目的期末余额在借方的，根据其流动性，在资产负债表中分别列示为“合同资产”或“其他非流动资产”项目；期末余额在贷方的，根据其流动性，在资产负债表中分别列示为“合同负债”或“其他非流动负债”项目。同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，不同合同下的合同资产和合同负债不能互相抵销。

（四）施工过程中特殊事项对会计核算的影响

一些施工合同约定，工程完工后双方进行竣工验收，验收报告中对质量是否符合要求的验收结论外，也会对项目的工程量进行列示。验收完毕一段时间之后，才会组织工程审计进行结算审计或其他方式对工程金额进行最终结算确认。施工过程中会陆续付款，根据最终审定结算金额支付工程余款， 并预留工程质保金待质保期满再付。从竣工验收到最终结算可能时间还较长（有时甚至达到 1-2 年）。对于此类情况，对于剩余工程余款，即便竣工验收合格也只能确认合同资产，需待审计结算后才能确认应收账款。此外，最终审计结算的金额中已包括了工程质保金，但已结算的质保金在质保期满（确认有权全额收回）之前不认为属于无条件收款权利，应确认为合同资产。

四、特殊施工业务及主要账务处理

（一）EPC 业务

1．基本概念

EPC 即交钥匙工程总承包项目，是指按照合同约定业主委托承包商对工程项目的勘察、设计、采购、建设、试运行（竣工验收）等实行全过程或若干阶段承包的项目，承包商按照合同约定对工程项目的质量、安全、工期、造价等向业主负责。

2．主要账务处理

（1）合同包括多项履约义务

如果 EPC 总承包项目同时满足下列两个条件，可区分多项履约义务进行核算：

1)分别明确设计、采购、施工业务的合同价款，即设计、采购、施工业务的收入、成本可单独辨认；

2)设计、采购、施工业务与客户单独办理结算。

区分多项履约义务进行核算的情况下，分期收入按如下原则确认：设计业务参照设计业务收入成本核算相关规定执行；施工业务参照建造服务业务确认收入成本；采购业务按设备采购与销售业务进行收入成本确认，项目公司按照业主指定的设备型号或者业主要求向供应商采购设备，并在设备进场验收时，借记“库存商品”、“应交税费-应交增值税-进项税额”，贷记“应付账款”、“银行存款”等；项目公司依据进度将设备开箱并进行安装验收后，依据项目设备毛利，计算应确认的收入，向业主开具发票并结转设备成本，借记“应收账款”或“合同资产”科目、贷记“主营业务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”；借记“主营业务成本”、贷记“库存商品”。

（2）如果 EPC 总承包项目不可区分多项履约义务的，具体财务核算可作为一揽子合同按照上述单一施工业务的收入成本进行处理。

（二）PPP 业务

1．基本概念

政府和社会资本合作模式（以下简称“PPP”）是指在基础设施及公共服务领域，政府和社会资本基于合同建立的一种合作关系，旨在利用市场机制合理分配风险，提高公共产品和服务的供给数量、质量和效率。PPP 具体包括建设-运营-移交（BOT）、建设-拥有-运营（BOO）等不同运作方式。

按照公共责任(规划、设计、建造、融资、运营管理、维护、用户服务)和项目风险(通常随同公共责任一并转移)向社会资本转移的程度，不同运作方式的对比图如下。这些方式可以单独应用，也可以组合应用。

不同 PPP 模式下项目运作方式对比

PPP 的运作方式	项目发起筹备	项目公司设立及前期融资	社会资本建设/改建	政府将存量资产移交给社会资本	社会资本拥有项目	社会资本运营维护	社会资本将项目设施移交给政府
建设-运营-移交（BOT）	√	√	√	×	×	√	√
建设-拥有-运营（BOO）	√	√	√	×	√	√	×

注：√表示涉及该阶段，×表示不涉及该阶段，—表示可能涉及本阶段

2．建设-运营-移交(BOT)

（1）基本概念。建设-运营-移交是指社会资本或项目公司承担新建项目设计、融资、建造、运营、维护和用户服务职责，合同期满后项目资产及相关权利等移交给政府的项目运作方式。社会资本通过政府或使用者付费实现投资运营回报。BOT 的合同期限一般为 20-30 年，是政府获得可持续稳定运营的公共资产的一种有效路径。BOT 业务应当同时满足以下条件：

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（以下简称合同投资方）。合同投资方按照规定设立项目公司（以下简称项目公司）进行项目建设和运营。项目公司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、状态等作出明确规定。

（2）核算一般规定：

依据特许经营权协议内容，收入应当按照收取或应收对价的公允价值计量，并分别以下情况在确认收入的同时，确认为一项金融资产或无形资产。

1）金融资产模式

金融资产模式，是指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的；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，并按照金融资产的有关规定进行处理。

金融资产模式下，经营方在协议有效期内向授予方收取的金额固定，或经营方有权在协议有效期内向用户收费，但任何低于某一限定金额均由授予方补偿。

2）无形资产模式

无形资产模式，是指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。

无形资产模式下，经营方有权在协议有效期内向用户收费，或经营方有权在协议有效期内根据服务的使用情况向授予方收费。

3）两种模式比较

资产模式		金融资产模式	无形资产模式
特许经营资产性质的确认条件		无条件从授予方收取现金或其他金融资产的合同权利；现金或其他金融资产的金额为约定或可确定的	因提供特许经营服务而向获取服务的对象收取费用的权利
建造阶段	收入的确认	按照已收取或应收对价的公允价值	按照已收取或应收对价的公允价值
	特许经营资产的确认	可确认为：贷款或应收款项或其他金融资产	确认为无形资产
	金融资产利息收入的确认	按照合同签订时授予方新增借款的利率作为实际利率确认利息收入	不确认利息收入
	融资的利息支出	直接计入当期损益	符合资本化条件的可计入无形资产成本
运营阶段	运营收入的确认	所收到的现金流，扣除归还公司对特许经营设施的初始投资后，分别确认为运营收入和按实际利率法计算的利息收入	按照取得的现金流确认为运营收入
	融资的利息支出	直接计入当期损益	直接计入当期损益
后续支出的确认		按照或有事项准则，在特许经营期间，随着特许经营设施的使用而预提	
两种模式的关键区别		建造收入、运营收入及利息收入的总和为特许经营合同的总对价	建造收入为建造服务的公允价值，而运营收入为特许经营合同的总对价
		收取的运营收入作为对金融资产的部分偿付	通过摊销而不是偿付来抵减无形资产

资产模式	金融资产模式	无形资产模式
两种模式的财务影响	（1）确认的利息收入和融资的利息支出可以相互抵销，项目运营期内盈利较合理； （2）随着初始投资本金的不断收回，确认的利息收入逐渐减少，符合收益与占用投资额配比的原则。	（1）运营初期因利息支出较大而无对应收入可能会导致项目亏损或微利； （2)运营后期因利息支出减少，盈利会大幅增加； （3）收入在无形资产模式中被确认了两次：一次是在以建造服务换取无形资产时确认，另一次是在收取付费时确认。

另外，当已确认金融资产的情况下，运营商所支付对价的公允价值超出已确认金融资产公允价值的差额需确认为无形资产。这种情况为金融资产和无形资产的混合模式，在此情况下，对各组成部分参照上述资产模式分别进行会计处理。

（3）主要账务处理

1）建造期间账务处理

建造期间按照收入准则的有关规定确认与提供建造服务相关的收入，金融资产模式下，还需按金融资产的有关规定确认金融资产初始公允价值。

①会计科目设置

金融资产模式下，公司应设置“长期应收款”、“主营业务收入”、“主营业务成本”等科目；无形资产模式下，公司应设置“无形资产”、“主营业务收入”、“主营业务成本”等科目。

②主要账务处理

项目公司进行项目建造时发生的人工费、材料费、机械使用费、施工现场的二次搬运费、生产工具和用具使用费、检验试验费、临时设施折旧费等直接费用，借记“合同履约成本”科目，贷记“银行存款”、“应付职工薪酬”、“原材料”、“累计折旧”等科目；发生施工、生产单位管理人员薪酬、固定资产折旧费、财产保险费、工程保修费、排污费等间接费用，借记“制造（施工间接）费用”科目，贷记“应付职工薪酬”、“累计折旧”、“银行存款”等科目，期（月）末，将间接费用分配计入有关合同成本，借记“合同履约成本”科目，贷记“制造（施工间接）费用”科目。在资产负债表日，应当根据投入法或产出法计量履约进度，进而确认合同收入和成本。金融资产模式及无形资产模式下的合同收入成本确认的账务处理如下：

A．金融资产模式

按照应收对价的公允价值计量特许经营业务的建造收入，借记“合同结算-收入结转”等科目，贷记“主营业务收入”等科目，同时借记“主营业务成本”等科目，贷记“合同履约成本”等科目。在确认收入的同时确认金融资产，借记“长期应收款”科目，贷记“合同结算-价款结算”科目。

在确认建造收入的同时，按照特许经营权项目实际利率确认特许经营权金融资产利息收入，借记“长期应收款”科目，贷记“主营业务收入-其他主营业务收入”科目。

融资的利息支出直接计入当期损益，借记“财务费用”科目，贷记“银行存款”科目。

B．无形资产模式

按照应收对价的公允价值计量特许经营业务的建造收入，借记“合同结算-收入结转”等科目，贷记“主营业务收入”等科目，同时借记“主营业务成本”等科目，贷记“合同履约成本”等科目。在确认收入的同时确认无形资产，借记“无形资产”科目，贷记“合同结算-价款结算”科目。确认无形资产时与无形资产准则一致，需使得无形资产满足以下条件：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；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；与该无形资产有关的经济利益很可能流入公司；该无形资产的成本能够可靠地计量。

符合借款费用资本化条件的利息支出，可计入无形资产，借记“合同结算”科目，贷记“财务费用”、“银行存款”等科目。在全部完工后资本化的利息支出同时确认无形资产，借记“无形资产”科目，贷记“合同结算”科目。

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。

两种模式下，在实际收到现金时，借记“银行存款”科目，贷记“应收账款”、“长期应收款”等科目。

2）运营期间账务处理

运营期间按收入准则的有关规定确认与所提供运营服务相关收入。

①会计科目设置

公司应设置“长期应收款”、“主营业务收入”、“主营业务成本”等科目。

②主要账务处理

A. 金融资产模式

期末按照确认金融资产时所采用的实际利率确认特许经营权金融资产利息收入，借记“长期应收款”科目，贷记“主营业务收入”科目。

期末按照应收每年许可收入借记“应收账款”科目，贷记 “主营业务收入”科目。

融资的利息支出直接计入损益，借记“财务费用”科目，贷记“银行存款”科目。

公司运营期间与经营活动有关的费用和支出，计入“主营业务成本”科目，经营活动相关的税费，计入“税金及附加”科目。

其他与经营活动无关的费用损失按规定应计入“营业外支出”科目。

B. 无形资产模式

期末按照应收每年许可收入借记“应收账款”科目，贷记“主营业务收入”科目。

融资的利息支出直接计入损益，借记“财务费用”科目，贷记“银行存款”科目。

公司运营期间与经营活动有关的费用和支出，计入“主营业务成本”科目，经营活动相关的税费，计入“税金及附加”科目。

期末按照预计可使用年限与特许经营权剩余年限孰低来摊销无形资产，借记“主营业务成本”等科目，贷记“累计摊销”科目。

其他与经营活动无关的费用损失按规定应计入“营业外支出”科目。

两种模式下，在实际收到现金时，借记“银行存款”科目，贷记“应收账款”、

“长期应收款”科目。

3）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，应当按照特殊事项有关或有事项的规定进行处理。

①预提修缮费用

公司在将基础设施移交给合同授予方之前，可能需要根据合同的要求：a、维护基础设施以达特定服务能力水平；b、复原该基础设施至特定状态，该义务所需支出的最佳估计，符合确认预计负债条件的，应以合理的利率折现，并按现值，借记“主营业务成本”科目，贷记“预计负债”科目。

修缮费用使用后如有结余，应予冲回，借记“预计负债”科目，贷记“主营业务成本”等科目。

②利息费用的确认

在特许经营权合同规定的经营期间，应采用实际利率法确定各期间应负担的与移交前修缮费用相关的利息费用，借记“财务费用”科目，贷记“预计负债”科目，以补齐折现费用与到时实需费用之间的差额。

③注意事项

A．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单独售价比例分配给所提供的各项服务。

B．企业会计准则下，BOT 业务所建造基础设施不应作为项目公司的固定资产。

C．在 BOT 业务中，授予方可能向项目公司提供除基础设施以外其他的资产，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．建设-拥有-运营（BOO）

（1） 基本概念

建设-拥有-运营（BOO）由 BOT 方式演变而来，与 BOT 方式下社会资本和项目公司承担的公共职责和投资运营回报机制基本一致。二者区别主要是 BOO 方式下社会资本或项目公司拥有项目所有权，但必须在合同中注明保证公益性的约束条款，一般不涉及项目期满移交。BOO 方式的目的是政府通过该等项目获得持续稳定的公共服务而非掌握公共资产；在双方没有发生提前终止合同情况的情况下，可通过续约实现持续经营。

（2）BOO 业务会计核算

社会资本或项目公司承担新建项目公共资产规划、设计、融资、建造、运营、维护和用户服务职责，与 BOT 方式的主要区别是社会资本或项目公司拥有法律上的项目所有权，但必须在合同中注明保证公益性的约束条款，一般不涉及项目期满移交。对于社会资本拥有的项目设施，应判断社会资本或项目公司是否对所“拥有”的设施具有控制权：(1)对于具有控制权的，社会资本应计入固定资产进行会计核算。(2)对于不具控制权的(例如合同约定基础设施须在其全部寿命期内接受政府监管用于公共服务且不得转让)，则应参照上述“建设-运营-移交（BOT）”相关内容，采用金融资产模式或无形资产模式进行会计核算。

（三）BT 业务

1．基本概念

BT 即建设-转让，政府通过特许协议，引入私营企业（包括外国企业）进行专属于政府的公用基础设施建设，建设完成后，设施的有关权利按协议由政府赎回，回购时考虑投资人的合理收益。

与 BOT 形式相比，BT 无运营期间，这种情况下，根据特许经营权协议内容，BT 业务的收入比照 BOT 业务形式，只确认建造期间的建造收入和利息收入，按照金融资产模式核算。

BOT 业务形式与 BT 业务形式的具体差异体现为：

（1）核算模式

BOT 形式可在不同情况下确认为金融资产或无形资产，BT 形式仅可确认为金融资产。

（2）建造期间收入确认

BOT 形式与 BT 形式下均存在建造收入与利息收入（无形资产模式下除外）。

（3）运营期间收入确认

BOT 形式下存在运营收入与利息收入，BT 形式无运营期间收入。

（4）后续支出

BOT 形式与 BT 形式的后续支出均按或有事项准则确定。

（5）融资的利息支出

BOT 形式在建造期间无形资产模式下的利息支出符合资本化条件的可资本化，其他直接计入当期损益；BT 形式的利息支出直接计入当期损益。

2．主要账务处理

与金融资产核算模式下的 BOT 业务形式类似，BT 业务形式下，建造期间按收入准则的有关规定确认与提供建造服务相关的收入，按金融资产的有关规定确认金融资产初始公允价值。融资的利息支出直接计入当期损益。

具体会计科目设置及主要账务处理方式按照本节建造期间的账务处理有关规定进行会计处理。

移交时，与金融资产核算模式下的 BOT 形式类似，由于特许经营权金融资产利息收入均已确认，长期应收款等也已收回，无需做其他账务处理。

第八节　科技服务业务

科技服务业是指运用现代科技知识、现代技术和分析研究方法，以及经验、信息等要素向社会提供智力服务的产业，主要包括科学研究、专业技术服务、技术推广、科技信息交流、科技培训、技术咨询、技术孵化、技术市场、知识产权服务、科技评估和科技鉴证等活动。

一、基本概念

科技服务业成本费用指为取得科学研究、技术开发、专业技术服务、技术咨询、技术检测、技术转让等收入而发生的各种支出，不包括期间费用、资产减值损失和公允价值变动损失。科技服务业务成本按照项目进行归集，提供大量重复的服务、咨询等劳务的，也可以按照类别设置项目。

（1）科学研究、技术开发是指根据客户需求，利用现有技术与理论进行研究，实现或取得较为确定研发成果的服务。

（2）技术咨询、技术服务是指在一定期限内，根据客户的委托，运用科学技术、经济管理、法律等多方面的知识，为客户提供的决策、实施和管理等智力服务。技术咨询包括战略咨询、管理咨询和技术咨询等类型。技术服务包括运维服务、系统或软件实施服务、系统升级改造服务等。

（3）技术检测指运用专业设备或技术，根据客户的委托提供技术检测的行为。

（4）技术转让是将其拥有的专利和非专利技术的使用权有偿转让的行为。

科技服务成本费用核算遵循以下要求：

（1）科技服务业务成本费用按照权责发生制原则进行核算，不属于本期项目承担的费用，无论款项是否已经支付，均不能计入本期技术成本。

（2）科技服务业务成本费用核算应准确划分以下成本费用界限：

1）各月的费用界限；

2）生产制造费用和期间费用的界限；

3）计入研发及技术服务各项目成本的界限。

二、会计科目设置

（一）成本费用核算

设置“生产成本”科目，用于核算形成产品的科技服务业务成本的归集、分配和结转以及相应收入确认时对“合同履约成本”进行结转，借方反映成本发生数，贷方反映结转数或转出数。期末借方余额反映公司科技服务业务归集的成本支出。明细科目参照设备制造企业进行设置。

设置“合同履约成本”科目，用于核算未形成产品的科技服务业务成本的归集、分配和结转，借方反映成本发生数，贷方反映结转数或转出数。期末借方余额反映公司科技服务业务归集的成本支出。明细科目参照设备制造企业进行设置。

（二）收入成本核算

科技服务业务应设置“主营业务收入-技术收入”、“主营业务成本-技术成本”、“其他业务收入”、“其他业务成本”科目。

1.“主营业务收入-技术收入”科目，提供科学研究、设计、技术开发、技术咨询、技术检测、技术服务、技术转让等主营业务收入的确认和结转情况，借方反映结转数，贷方反映确认的收入或冲减数，期末结转后无余额。

2.“主营业务成本-技术成本”科目，核算从事研究开发、设计、技术开发、技术服务、技术咨询、技术检测、技术转让等业务归集的成本。借方反映从“生产成本”等科目结转的实际成本，贷方反映结转到“本年利润”科目的成本，期末结转后无余额。

3.“其他业务收入”科目，核算科技服务业务确认和结转的其他业务收入。科目明细设置参照设备制造业务科目设置。借方反映结转数，贷方反映确认的收入或冲减数，期末结转后无余额。

4.“其他业务成本”科目，核算确认的除主营业务活动以外的其他经营活动所发生的支出，借方反应支出数，贷方反映结转到“本年利润”科目的成本，期末结转后无余额。

三、主要账务处理

（一）成本费用核算

1.根据实际发生的工资、社会保险费、职工福利费等人工成本时，根据部门

属性记入生产成本或制造（施工间接）费用，借记“生产成本-工资”、“生产成本-社会保险费”、“合同履约成本-工资”、“合同履约成本-社会保险费”、“制造（施工间接）费用-工资”、“制造（施工间接）费用-社会保险费”等科目，贷记“应付职工薪酬-工资”、“应付职工薪酬-社会保险费”等科目。

2.发生的其他成本费用，根据部门属性，分别记入生产成本或制造（施工间接）费用，借记“生产成本”、“合同履约成本”、“制造（施工间接）费用”科目，贷记“应付账款”、“银行存款”等科目。

3.月末，根据生产技术部门发生的固定资产折旧、无形资产摊销、长期待摊费用，借记“制造（施工间接）费用-折旧费”、 “制造（施工间接）费用-无形资产摊销”、“制造（施工间接）费用-其他”、科目，贷记“累计折旧”、“累计摊销”、“长期待摊费用”科目。

4.月末，将通过制造（施工间接）费用科目归集的各项费用，按照选定的制造（施工间接）费用分配方法，分摊至各项目成本，借记“生产成本-制造（施工间接）费用分摊”、“合同履约成本-制造（施工间接）费用分摊”科目，贷记“制造（施工间接）费用-转出”科目。制造费用分摊方法参照设备制造业务制造费用分摊规定。

（二）收入费用核算

1．主营业务收入

（1）科学研究、设计、技术开发、技术咨询、技术检测、技术服务业务，应根据合同约定条款识别是否符合一段时间内履行的履约义务，若属于一段时间内履行的履约义务，在资产负债表日，根据客户确认签字或盖章的文件成果，或者客户签字或盖章的进度确认单确认履约进度，采用投入法或产出法确认收入，借记“应收账款-应收技术收入”或“合同资产-应收技术收入”科目，贷记“主营业务收入-技术收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。若不属于一段时间内的履约义务，在科技服务完成时，根据客户验收文件，按时点法确认收入，借记“应收账款-应收技术收入”科目，贷记“主营业务收入-技术收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

（2）技术转让收入，指将拥有的专利和非专利技术的使用权有偿转让的行为，发生时借记“应收账款-应收技术收入” 或“合同资产-应收技术收入”科目，贷记“主营业务收入-技术收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

2．主营业务成本

（1）科学研究、设计、技术开发、技术咨询、技术检测、技术服务业务，应在资产负债表日，按照投入法或产出法确定的履约进度和项目计划总成本，计算应结转的主营业务成本，借记“生产成本”科目，贷记“合同履约成本-转出”科目，同时借记“主营业务成本-技术成本”科目，贷记“生产成本-生产成本结转”科目。由于前期预计发生的计划总成本大于合同总收入时，计提的资产减值损失应在后期确认主营业务成本的同时进行冲销，借记“预计负债”科目，借记“主营业务成本-技术成本”科目（红字）。

（2）技术转让业务，应根据转让专利权和非专利技术的使用权确认的收入，结转归集主营业务成本，借记“生产成本”科目，贷记“合同履约成本-转出”科目，同时借记“主营业务成本-技术成本”科目，贷记“生产成本-生产成本结转”科目。

（3）受托研发项目的成本结转

受托研发项目发生的成本应按照项目核算，通过研发支出科目进行归集，月末将研发支出转入生产成本，借记“生产成本”等科目，贷记“研发支出-费用化支出结转”科目。同时，按照项目进度将生产成本转入主营业务成本，借记“主营业务成本-技术成本”科目，贷记“生产成本-生产成本结转”科目。公司系统内委托方应按照项目实际进度确认研发支出，按照受托方提供的项目成本进行明细核算，超进度付款在预付账款中进行核算。

3．其他业务收入及其他业务成本

（1）将拥有的专利和非专利技术的所有权有偿转让的，发生时借记“应收账款-应收技术收入” 、“合同资产-应收技术收入”科目，贷记“其他业务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。同时，结转账面成本，借记“其他业务成本-成本”科目，贷记“无形资产”等科目。

（2）其他业务收入成本核算，参照发电公司进行账务处理。

第九节　商品流通业务

一、基本概念

商品流通业务以商品进销差价为主要盈利方式。

二、会计科目设置

商品流通企业应设置“主营业务收入-商品销售收入”、“主营业务成本-商品销售成本”、“其他业务收入”、“其他业务成本”科目。

1．“主营业务收入-商品销售收入”科目，核算商品流通企业销售商品收入，借方反映结转数，贷方反映确认的收入或冲减数，期末结转后无余额。

2．“主营业务成本-商品销售成本”科目，核算商品流通业务销售商品发生的成本。借方反映成本结转数，贷方反映转出数，期末结转后无余额。

3．“其他业务收入”科目，核算商品流通企业确认和结转的其他业务收入。借方反映结转数，贷方反映确认的收入或冲减数，期末结转后无余额。

4．“其他业务成本”科目，核算确认的除主营业务活动以外的其他经营活动所发生的支出，借方反应支出数，贷方反映结转到“本年利润”科目的成本，期末结转后无余额。

三、主要账务处理

1．主营业务收入

财务部门根据审核后的销售日报表，确认销售收入，借记“应收账款-应收商品销售收入”、“银行存款”等科目，贷记“主营业务收入-商品销售收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目；月末，根据汇总的全月销售，调整“应交税费-应交增值税-销项税额”尾差，贷记“主营业务收入-商品销售收入”科目（蓝字或红字），贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目（红字或蓝字）；同时结转商品销售成本，自营商品成本按移动加权平均法计算，借记“主营业务成本-商品销售成本”科目，贷记“库存商品-在库商品”科目。

2．月末，商品流通企业应根据当月不同经销模式下销售额，确定应结转的商品销售成本，借记“主营业务成本-商品销售成本”科目，贷记“库存商品-在库商品”科目。

3．其他业务收入成本核算，参照发电企业进行账务处理。

第十节　充换电业务

一、基本概念

（一）充换电站

充换电站是为电动汽车的动力电池提供充电和动力电池快速更换的能源站。电动汽车的充换电站系统主要由供配电系统、充电系统、监控系统、电池更换系统组成。

充换电站内设施由供电公司或非供电公司投资建设并负责资产的运维，充换电资产具体包括充电桩及配套的接网资产两部分。

（二）充换电站电量计量

充换电站电量计量包括供电量计量和用户充电量计量。

1．供电量计量，供电公司在供配电系统中安装关口表计量售电侧用电量，包括充电站所属的各系统用电量和用户的电动汽车充电量。供电量由营销系统自动采集电量数据。

2．用户充电量计量，电动汽车用户在车联网平台注册用户账号，电动汽车服务公司向电动汽车用户发放车联网平台统一标准的充电卡用于在充电站所属的充电系统进行充电，并向电动汽车用户提供充电提醒、充电设施和结算等服务。用户充电数据实时反映到车联网平台，由电动汽车服务公司采集。

（三）充换电站电量的营销发行

对于供电公司投资并负责运营的充换电站资产，供电公司营销部门按照电动汽车服务公司采集的用户充电量数据，在营销系统中进行电费发行。对于非供电公司投资并负责运营的充换电站资产，供电公司营销部门根据充换电站供配电系统中安装关口表计量售电侧用电量数据，在营销系统中进行电费发行。

（四）充换电业务

充换电业务是指供电公司或非供电公司利用充换电设施向终端用户提供动力电池充换电服务，向客户收取电费和充换电服务费。其中充换电服务费按照充电量及服务费标准收取，收费标准上限由省级人民政府价格主管部门或其授权的单位制定并调整，服务费用于弥补充换电设施运营成本，充电电费按照充电量及国家规定的电价标准收取。

充电站（桩）资产的运营模式主要有如下几类：

土地划拨模式：建设用地由政府无偿或有偿划拨，供电公司或非供电公司投资建设，向充电客户收取服务费。

土地租金模式：由供电公司或非供电公司投资建设，以土地租金方式向场地方租赁土地。

收益分成模式：供电公司或非供电公司利用其它业主的停车场所建设充电桩，主要与公交集团、高速服务区、小区等合作，由合作方提供场地并负责现场保安、保洁等业务；供电公司或非供电公司负责充充电站（桩）资产投资建设、车联网平台接入及设备维护。充电服务费由供电公司或非供电公司与合作方分别按确定的比例分成，合作方按比例收取服务费，弥补其提供的场地及场地服务成

本。

设备租赁模式:由供电公司或非供电公司投资建设,交付业主单位自主运营,收取租金回收投资的模式。适用于公交、物流等专用充电站等可预期投资回报的建设项目。

（五）合同签订和结算

1．供电公司充电站（桩）

供电公司分别与用户、电动汽车服务公司签订高压供用电合同、车联网平台服务协议。电动汽车用户充电后以车联网平台统计的充电桩电量向电动汽车公司缴纳充电电费和服务费，由电动汽车服务公司向用户开具增值税发票。电动汽车服务公司将收取的电费、服务费支付供电公司，由供电公司向电动汽车服务公司开具增值税发票。

2．非供电公司充电站（桩）

非供电公司应分别与供电公司、用户签订购电、售电合同或协议。非供电公司依据与供电公司签订的购售电合同，按照充电站（桩）的关口表计量采集的电量确定电费数据，由非供电公司向供电公司支付购电费，供电公司开具增值税发票。非供电公司依据与用户签订的售电合同和充电服务协议，向用户收取充电电费和服务费，由非供电公司向用户开具增值税发票。

二、会计科目设置

充电站（桩）产权方应设置“主营业务收入-电力销售”、“主营业务收入-服务收入”、“生产成本-委托运行维护费”、“生产成本-其他费用”科目。电动汽车服务公司应设置“主营业务收入-受托运行维护收入”、“主营业务收入-服务收入”科目。

“主营业务收入-电力销售”科目，核算充电站（桩）产权方向终端用户收取的充电电费收入。

“主营业务收入-服务收入”科目，核算充电站（桩）产权方向终端用户收取的充换电服务费收入。

“生产成本-委托运行维护费”科目，核算充电站（桩）产权方应支付给电动汽车服务公司的委托运行维护费。

“主营业务收入-受托运行维护收入”科目，核算电动汽车服务公司应收充电站（桩）产权方的运维收入。

“生产成本-其他费用”科目，核算充电站（桩）产权方应支付给电动汽车服务公司的服务费支出。

三、主要账务处理

（一）充电站（桩）资产的运营

1．土地划拨模式，政府无偿或有偿划拨的土地，供电公司或非供电公司按支付的相关税费和价款，计入“固定资产-土地”科目。

2．土地租金模式，供电公司或非供电公司每年向土地出租方，支付租赁费及设备代管费，借记“生产成本-租赁费”、“生产成本-其他费用”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”。

2．收益分成模式，供电公司或非供电公司将收取的充电服务费，根据与合作方签订的合作协议约定的合作方收取比例，确定合作方享有的充电服务费，由供电公司或非供电公司代收代付。供电公司或非供电公司实际收到合作方享有的充电服务费，借记“银行存款”科目，贷记“其他应付款-往来统驭”、“应交

税费-应交增值税-销项税额”科目。将合作方享有的充电服务费支付合作公司时，取得增值税专用发票，借记“其他应付款-往来统驭”“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“银行存款”科目。

4．设备租赁模式，供电公司或非供电公司将充电站（桩）交付业主单位自主运营，不确认充电服务收入，仅确认设备租赁收入，借记“应收账款-应收其他主营收入”科目，贷记“其他业务收入-收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

（二）充电站（桩）的充电电费和服务费清算

1．供电公司充电站（桩）

（1）充电电费确认

营销部门根据电动汽车服务公司采集的终端用户电量在营销系统中进行电费发行，按照规定或约定的电价和抄见电量，确定售电收入及基金附加，开具增值税发票，借记“应收账款-应收电力销售-终端售电收入”科目，贷记“主营业务收入-电力销售-电费收入”、“主营业务收入-电力销售-代征基金及附加”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。供电公司收取电动汽车服务公司清分电费资金，借记“银行存款”科目，贷记 “应收账款-应收电力销售-终端售电收入”科目。

（2）充电服务费确认

供电公司收到电动汽车服务公司清分的服务费数据后，向电动汽车用户开具增值税发票，借记“应收账款-应收服务收入” 科目，贷记“主营业务收入-服务收入” 、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

2．非供电公司充电站（桩）

（1）充电电费确认

非供电公司根据与用户签订的售电合同或协议，按照核定的电价和抄见电量，确定售电收入，向用户开具增值税发票，借记“应收账款-应收电力销售-终端售电收入”科目，贷记“主营业务收入-电力销售-电费收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

（2）充电服务费确认

非供电公司根据与用户签订的充电服务协议，按照约定的服务单价和充电站（桩）采集的电量，确定服务收入，开具增值税发票，借记“应收账款-应收服务收入” 科目，贷记“主营业务收入-服务收入” 、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。对于设备租赁模式的充电站（桩）的模式，非供电公司不确认充电服务费，仅确认设备租金收入，借记“应收账款-应收其他主营收入”或“银行存款”科目，贷记“其他业务收入-收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

（3）充电站（桩）供电成本确认

供电公司营销部门根据充换电站供配电系统中安装关口表计量售电侧用电量数据，在营销系统中进行电费发行，按照规定或约定的电价和抄见电量，确定售电收入及基金附加，开具增值税发票，借记“应收账款-应收电力销售-终端售电收入”科目，贷记“主营业务收入-电力销售-电费收入”、“主营业务收入-电力销售-代征基金及附加”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

非供电公司取得增值税发票时，借记“生产成本-购电成本”、“应交税费-应交增值税-进项税额”，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

3．充电电费和服务费的资金清算

电动汽车服务公司根据与供电公司或非供电公司签订的充电业务车联网平台服务委托合同，由电动汽车服务公司向供电公司或非供电公司、用户提供平台服务，将收取用户的充电电费资金全额划转至供电公司或供电公司。

（1）用户在车联网平台预存资金，电动汽车服务公司收取资金时，借记“银行存款”科目，贷记“合同负债-其他”、“应交税费-待转销项税额”科目。

（2）确认用户实际消费资金，电动汽车服务公司按采集的用户充电量数据，按照规定或约定的电价和服务标准，确认应收取的电费和服务费，开具增值税发票，借记“合同负债-其他”、“应交税费-待转销项税额”、“银行存款”科目，贷记“其他应付款-往来统驭”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目

（3）将代收客户电费和服务费资金支付给供电公司或非供电公司，取得增值税发票后，借记“其他应付款”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“银行存款”科目。

（三）充电站（桩）运维

1．供电公司

供电公司根据与电动汽车服务公司签订的充电设施运维合同，确认充换电设施委托运维服务费，借记“生产成本-委托运行维护费”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目

2．电动汽车服务公司

电动汽车服务公司根据与供电公司签订的充电设施运维合同，确认充换电设施委托运维服务收入，借记“应收账款-应收服务收入”科目，贷记“主营业务收入-受托运行维护收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

（四）车联平台服务业务

1．供电公司和非供电公司

供电公司和非供电公司按照与电动汽车服务公司签订的充电业务车联网平台服务合同，确认技术服务费支出，借记“生产成本-服务费”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

2．电动汽车服公司

电动汽车服务公司按照与供电公司和非供电公司签订的充电业务车联网平台服务合同，确认技术服务收入，借记“应收账款-应收服务收入”科目，贷记“主营业务收入-服务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

（五）充电站（桩）补贴

1．按政府补助准则处理

（1）按服务区域给予的充换电服务补贴，属于与收益相关政府补助，通常采用总额法处理，取得补助资金时，借记“银行存款”科目，贷记“其他收益-其他政府补助”科目。

（2）政府通过拨付资金等方式给予公司用于充换电等设备设施购建的补贴，属于与资产相关政府补助。通常与公司日常活动相关，采用总额法处理，在开始对相关资产计提折旧或进行摊销时按照合理、系统的方法将递延收益分期计入当期收益。实际收到政府补助资金时，借记“银行存款”科目，贷记“递延收益-政府补助”科目。每期摊销时，借记“递延收益-政府补助”，贷记“其他收益-其他政府补助”科目。

2．按收入准则处理

按充换电量给予的充换电服务补贴，属于公司商品或服务的对价或者对价组成部分，取得补助资金时，借记“银行存款”科目，贷记“主营业务收入-服务收入”科目。

第十一节 “e 约车”服务业务

一、基本概念

“e 约车”是电动汽车服务公司基于车联网平台推出的集出行服务、车辆管理于一体的出行服务平台，通过与滴滴、首汽等运力商进行采购谈判，签署合作协议，采购出行服务，为系统内各级单位员工提供带司机的网约车及自驾租车服务，满足员工公务出行、生产经营、会议活动、商务差旅等用车需求。

电动汽车服务公司作为“e 约车”建设及运营主体，网约车业务与运力商签订服务协议，自驾租车业务与运力商签订车辆租赁协议，按里程或“里程+时间”按月结算用车服务费用和租赁费用，获取运力商开具给电动汽车服务公司或者各级单位的增值税发票并结算资金。电动汽车服务公司与各级单位签订服务协议，按月结算出行费用，定期结算出行服务费，根据电动汽车服务公司或者运力商开具的出行费用增值税发票及电动汽车服务公司开具的服务费发票及费用明细，电动汽车服务公司与各级单位结算资金。电动汽车服务公司采用购销方式结算自驾租车业务资金，网约车业务按照电动汽车服务公司是否承担主要责任及是否有网约车资质，分别采用代收代付和购销两种方式结算网约车费用。

二、会计科目设置

电动汽车服务公司应设置“主营业务收入-其他主营业务收入”、“主营业务成本-其他主营业务成本”科目。

“主营业务收入-其他主营业务收入”科目，核算网约车业务代收代付方式下电动汽车服务公司向各级单位收取的服务费收入；核算网约车业务购销方式下电动汽车服务公司向各级单位收取的网约车出行收入；核算电动汽车服务公司向各级单位收取的自驾租车业务收入。

“主营业务成本-其他主营业务成本”科目，核算网约车业务购销方式下电动汽车服务公司向运力商支付的网约车出行成本；核算电动汽车服务公司向运力商支付的自驾租车业务成本。

各级单位应设置“生产成本-差旅费”、“管理费用-差旅费”、“生产成本-租赁费”、“管理费用-租赁费”、“生产成本-服务费”、“管理费用-服务费”等科目，核算向电动汽车服务公司支付的“e 约车”出行费用和服务费用。

三、主要账务处理

（一）各级单位账务处理

1．向“e 约车”平台预存资金时，借记“预付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目。

2．定期与国网电动公司服务公司结算网约车出行费用和服务费及自驾租车业务费用。

（1）网约车业务，根据电动汽车服务公司是否承担主要责任及是否有网约车资质分为代收代付和购销两种方式。

1）代收代付方式下，根据电动汽车服务公司开具的出行费用发票或者运力

商开具的出行费用发票，各级单位借记“生产成本-差旅费”、“管理费用-差旅费”等科目，根据收到的发票税额和出行费用发票税额借记“应交税费-应交增值税-进项税额”，根据实际支付的资金贷记“银行存款”，冲减的预付款则贷记“预付账款-往来统驭”科目；

电动汽车服务公司与各级单位签订“e 约车”网约车服务协议。根据合同约定考核结果，各级单位与电动汽车服务公司结算服务费，借记“生产成本-差旅费”、“管理费用-差旅费”、“生产成本-服务费”、“管理费用-服务费”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“银行存款”等科目。

2）购销方式下。各级单位定期与电动汽车服务公司结算网约车出行费用，电动汽车服务公司提供客运发票给各级单位，各级单位入账，借记“生产成本-差旅费”、“管理费用-差旅费”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“银行存款”、“预付账款-往来统驭”等科目。

（2）自驾租车业务

各级单位定期与国网电动公司服务有限公司结算自驾租车业务出行费用，借记“生产成本-租赁费”、“管理费用-租赁费”等科目，贷记“银行存款”、“预付账款-往来统驭”科目。

（二）电动汽车服务公司账务处理

1．收到客户预存资金时，借记“银行存款”科目，贷记“合同负债”科目。

2．结算网约车业务费用，根据电动汽车服务公司是否承担主要责任及是否有网约车资质分为代收代付和购销两种方式。

（1）代收代付方式。如果电动汽车服务公司不承担主要责任或无网约车资质，采用代收代付方式核算。

1）客户用车后，根据车联网平台消费记录，电动汽车服务公司定期与各级单位结算网约车业务费用，按照开票单位的不同分为两种情况，一是电动汽车服务公司开具服务发票给各级单位，另一种情况是运力商直接开具发票给各级单位，结算方式均为电动汽车服务公司与各级单位结算资金，结算后电动公司入账，借记“合同负债-预收其他主营业务收入款”、“其他应收款-往来统驭”科目，贷记“其他应付款”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

2）电动汽车服务公司定期与运力商清算，按照开票单位的不同分为两种情况，一是运力商提供网约车的增值税发票给电动汽车服务公司，另一种情况是运力商提供网约车的增值税发票直接给各级单位，结算方式均为电动汽车服务公司与运力商结算资金，结算后电动公司入账，借记“其他应付款”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“银行存款”等科目。

3）与各级单位结算服务费。电动汽车服务公司与系统内单位签订网约车服务协议，根据“e 约车”合同约定考核结果，电动汽车服务公司与系统内单位结算并收取服务费，借记“银行存款”等科目，贷记“主营业务收入-其他主营业务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

（2）购销方式。如果电动汽车服务公司承担主要责任且有网约车资质，则采用购销方式核算。

1）客户用车后，电动汽车服务公司按月根据车联网平台消费记录与各级单位结算网约车业务费用，开具增值税客运发票并结算资金，借记“合同负债-预收其他主营业务收入款”、“应收账款-应收其他主营收入”等科目，贷记“主营业务收入-其他主营业务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目；

2）按收入成本配比原则，电动汽车服务公司定期与运力商清算，运力商提供网约车的增值税发票给电动汽车服务公司，电动汽车服务公司支付出行费用。借记“合同履约成本-服务费”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“银行存款”等科目。结转时，首先借记“生产成本-服务费”科目，贷记“合同履约成本-转出”等科目，同时借记“主营业务成本-其他主营业务成本”、科目，贷记“生产成本-服务费”等科目。

3．结算自驾租车业务费用

（1）客户用车后，电动汽车服务公司按月与各级单位结算自驾租车业务费用，开具增值税发票，并结算资金。借记“合同负债-预收其他主营业务收入款”、“应收账款-应收其他主营收入”、“银行存款”等科目，贷记“主营业务收入-其他主营业务收入” “应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

（2）按收入成本配比原则，电动汽车服务公司定期与运力商清算，运力商提供自驾租车业务的增值税发票，电动汽车服务公司支付出行费用。借记“合同履约成本-服务费”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“银行存款”等科目。结转时，首先借记“生产成本-服务费”科目，贷记“合同履约成本-转出”等科目，同时借记“主营业务成本-其他主营业务成本”、科目，贷记“生产成本-服务费”等科目。

第十二节　电子商务业务

一、国网商城业务

（一）基本概念

国网商城是电商公司运营的电子商务平台，以“电 e 宝”为资金收支主要渠道，开展商品购销业务，为用户提供信息发布和交流，商品经营虚拟场所，以及其他技术服务等平台服务。国网商城平台业务按照面向对象不同，分为 toB 和 toC 两大类。toB 主要包括电商化物资采购、跨境电商（国网商城国际版，以服务电工装备出口为主）、光伏电站一体化服务、综合能源服务等业务；toC 主要包括家电数码销售、电动汽车销售和租赁、工会物资及服务销售、电商扶贫等业务。

“电 e 宝”作为公司自有互联网交费平台，是公司线上供电服务的主营载体之一，集公共事业交费、电力在线服务、金融交易服务于一体，为公司电力营销、供电窗口、国网商城、国网商旅等业务提供全方面的资金结算服务。“电 e 宝”的运营主体是电商公司。

（二）一般规定

国网商城业务按照提供服务方式的不同，分为自营业务和平台业务。

1、自营业务。客户在国网商城注册账号，选购商品；电商公司根据用户需求（包括商品或服务质量要求、服务标准要求）选取供应商并与之签订合同，完成采购后要求供应商将货物发往客户指定地点。电商公司负责商品的退换货、质保等售后服务。电商公司按照商品平台售价与客户结算，并向客户开具增值税发票，通过“电 e 宝”平台或者线下收取客户资金；同时，与供应商结算采购成本并获取供应商开具的增值税发票，通过“电 e 宝”平台或者线下支付资金。该业务的盈利来自于商品买卖差价。

2、平台业务。供应商或服务商满足交易平台要求的入驻条件后，提交资料成为交易平台的入驻商户，在交易平台开展经营活动，通过国网商城为客户提供商品或服务，交易主体为商户和客户。按照协议约定，客户与商户直接进行结算，或通过“电 e 宝”平台进行结算。通过“电 e 宝”平台进行结算时，客户将资金通过银联通道汇入电商公司“电 e 宝”账户，电商公司按照合同约定及时清分给商户；国网商城作为交易平台，提供网络经营场所、商城入驻、信息发布、交易撮合、物流监控、客户服务、结算支付等服务。电商公司向商户收取一定比例的佣金或服务费，并开具佣金或服务费的发票，佣金或服务费的收取有两种方式，一是从应付给入驻商户的代收代付货款中直接扣除，另一种是与入驻商户另行结算。

（三）会计科目设置

电商公司应设置“主营业务收入-其他主营业务收入”、“主营业务成本-其他主营业务成本”科目。

“主营业务收入-其他主营业务收入”科目，核算自营业务下电商公司向客户收取的商品销售收入和平台业务下电商公司向供应商收取的佣金或者服务费收入。

“主营业务成本-其他主营业务成本”科目，核算平台运维产生的人工成本、技术服务费、自营业务下电商公司向供应商支付的商品采购成本等。

（四）主要账务处理

按其业务类型的不同，分为电商自营业务和平台佣金业务两种账务处理。

1．电商自营业务

当交易完成，客户确认收货或供应商根据快递单确认妥投时，确认销售收入，借记“应收账款-应收其他主营收入”科目，贷记“主营业务收入-其他主营业务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。电商公司负责商品的退换货、质保等售后服务。

按照收入成本匹配原则，电商公司与供应商结算确认成本，借记“合同履约成本-材料费”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“应付账款-往来统驭”等科目。月结时，借记“生产成本-非供电企业材料费”科目，贷记“合同履约成本-非供电企业材料费”科目，同时借记“主营业务成本-其他主营业务成本”科目，贷记“生产成本-非供电企业材料费”科目。

期末，尚未收到供应商发票时，电商公司暂估成本，借记“合同履约成本-非供电企业材料费”科目，贷记“应付账款-应付暂估款”。月结时，转入“主营业务成本-其他主营业务成本”科目。收到供应商发票时，借记“应付账款-应付暂估款”、“应交税费-应交增值税-进项税额”，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

2．平台佣金业务

当交易完成，客户确认收货或商户根据快递单确认妥投时，电商公司与商户结算，开具平台佣金或者服务费增值税发票，向其线下收取佣金或服务费时，借记“银行存款”科目，贷记“主营业务收入-其他主营业务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目；

如果客户通过“电 e 宝”方式代收代付货款或服务费，电商公司收到客户缴纳的款项时，借记“银行存款”科目，贷记“其他应付款”科目。向商户支付款项时，借记“其他应付款”科目，贷记“银行存款”科目；

如果电商公司与商户约定佣金或服务费的收取采用从应付给商户的代收代付货款中直接扣除，则向商户支付款项时，按其代收客户的款项借记“其他应付款”科目，按应收取的佣金或服务费的不含税金额贷记“主营业务收入-其他主营业务收入”、按应收取的佣金或服务费的税额贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”、按其代付给商户的款项贷记“银行存款”科目。

3．生产成本的核算。电商公司定期结算结算周期应支付给银行的通道费、日常运营费用等成本支出，借记“生产成本-其他费用”、“生产成本-工资”等科目，贷记“银行存款”科目。

二、国网商旅业务

（一）基本概念

国网商旅业务是指公司通过国网商旅平台实现差旅申请、预订、报销、结算等业务在线管控的业务。国网商旅平台是电商公司推出的“免垫款、免发票、免报销”一站式商旅应用平台。

电商公司作为国网商旅应用平台的开发运营主体，与航空公司、酒店、铁路等商务出行相关差旅服务供应商进行采购谈判，签署合作协议，采购商旅服务，按合同约定支付服务费等。与差旅服务供应商按月结算住宿费用、火车票款和机票费用以及电商公司应支付给差旅服务供应商的服务费等。差旅服务供应商向电商公司提供住宿费增值税发票并附明细清单，并将机票行程单等资料统一邮寄给电商公司，火车票由员工自行取得并于报销时提交给本人工作单位。电商公司按月与差旅服务供应商结算服务费等，同时取得差旅服务供应商提供的增值税发票。

电商公司与国网系统内单位签订《国网商旅应用服务合同》，提供差旅预订、资金垫付、住宿费发票开具、对账结算、平台运维等服务。对于代付代收的住宿费、火车票款和机票款项，采用代付代收方式结算。电商公司获取差旅服务供应商提供的住宿费发票、机票行程单及服务明细清单后，按核算单位进行拆分，根据拆分结果向各级核算单位开具住宿费发票并与机票行程单、服务明细清单一并邮寄至各级单位，火车票由员工自行提交给本人工作单位。

电商公司与国网系统内单位签订服务合同时，应在合同中注明差旅服务（差旅预订、住宿费发票开具、火车票及机票行程单邮寄等）和增值服务（资金垫付、统一对账结算、平台功能优化升级等）的金额或比重，按照协议约定，电商公司按照提供的差旅服务和增值服务，定期向各级单位分别开具差旅服务费发票和技术服务费发票，并进行资金结算。

（二）会计科目设置

电商公司应设置“主营业务收入-其他主营业务收入”、“生产成本-服务费”科目。“主营业务收入-其他主营业务收入”科目，核算电商公司向各级单位收取的服务费收入。“合同履约成本-服务费”科目，核算电商公司向差旅服务供应商支付的服务费成本。

各级单位应设置“生产成本-差旅费”、“生产成本-其他费用”、“生产成本-服务费”、“管理费用-差旅费”、“销售费用-差旅费” 等科目。

“生产成本-其他费用”、“生产成本-服务费”科目，核算各级单位向电商公司支付的商旅服务费成本。“生产成本-差旅费”、“管理费用-差旅费”、“销售费用-差旅费”等科目，核算各级单位向电商公司支付的差旅费成本。

（三）主要账务处理

1．各级单位账务处理

（1）员工差旅费报销

国网商旅应用用于各级单位差旅费报销业务。员工提供火车票和未纳入商旅平台服务而由个人支付的酒店住宿费发票进行报销，根据报销时电商公司垫付的住宿费、机票、火车票不含税金额、个人垫付部分不含税金额和补助金额借记“生产成本-差旅费”、“管理费用-差旅费”等，根据火车票和个人垫付的税金借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，根据电商公司垫付的住宿费和机票不含税金额及火车票款含税金额之和贷记“其他应付款-往来统驭”、根据员工垫付的总金额和补助金额贷记“银行存款”等科目。

（2）与电商公司结算代垫差旅费

电商公司按月与各级单位结算，数据口径为上月在国网商旅应用报销完成的金额。电商公司提供住宿费增值税发票和机票行程单。根据收到的电商公司开具的住宿费的相关税款和收到的机票税额，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”，贷记“其他应付款-往来统驭”。

各级单位付款给电商公司时，借记“其他应付款-往来统驭”、贷记“银行存款”。

（3）系统内单位与电商公司结算服务费

电商公司与各级单位签订《国网商旅应用服务合同》。按照合同约定差旅服务和增值服务的金额或者比例，借记“生产成本-差旅费”、“管理费用-差旅费”、“生产成本-其他费用”、“生产成本-服务费”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“银行存款”科目。

2．电商公司账务处理

（1）电商公司与差旅服务供应商结算

电商公司按月与差旅服务供应商核对数据，数据口径为上月国网商旅应用预订成功的订单金额与服务费金额，差旅服务供应商提供住宿费和服务费增值税发票及机票，电商公司支付住宿费用、火车票款和机票费用和服务费。按照服务费不含税金额借记“合同履约成本-服务费”科目、按照机票总额和火车票含税总额及住宿费不含税金额之和借记 “其他应收款”科目，住宿费税额及服务费税额之和借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，根据应支付的住宿费用、火车票款和机票费用和服务费含税金额之和贷记“银行存款”科目。

（2）电商公司与各级单位进行结算。电商公司按月与各级单位确认金额，数据口径为上月在国网商旅应用报销完成的对公金额。结算时电商公司开具住宿费增值税发票，并与机票行程单、服务明细当清单一并邮寄给各级单位。根据住宿费税额借记“其他应收款”科目，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

（3）电商公司收到各级单位款项时。借记“银行存款”科目，贷记“其他应收款”科目。

（4）与系统内单位服务费结算。电商公司与系统内单位签订《国网商旅应用服务合同》，根据国网商旅应用具体推广应用情况和合同约定考核结果，电商公司向系统内单位结算并收取服务费，借记“银行存款”、“应收账款-应收服务收入”科目，贷记“主营业务收入-其他主营业务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

三、电费代收代扣服务业务

（一）基本概念

电费代收代扣服务业务是指省公司委托电商公司通过“电 e 宝”代收、代扣省公司所属各地市供电公司、各县（市、区）供电公司的用电客户所交纳的电费（含电费滞纳金），电商公司将代收代扣电费清分到省公司指定的电费账户的业务。省公司所属供电公司提供电费发票给用电客户。根据合同约定，电商公司按交易量或交易金额向省公司收取一定比例的手续费，提供手续费增值税发票并结算手续费资金。

（二）会计科目设置

“主营业务收入-其他主营业务收入”科目，核算电商公司向省公司提供代收代扣服务收取的手续费收入。

“生产成本-其他费用”科目，核算省公司向电商公司支付的电费代收代扣服务成本。

（三）主要账务处理

1．电商公司

电商公司，收到用电客户缴纳的电费资金，借记“银行存款”科目，贷记“其他应付款-往来统驭”科目；支付电费资金到指定电费账户，借记“其他应付款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”。

电商公司根据合同约定，定期与省公司核对并结算代收电费清分数量及金额，确认手续费收入，借记“应收账款-应收其他主营收入”，贷记“主营业务收入-其他主营业务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

同时，电商公司定期结算结算周期内应支付给银行的通道费、日常运营费用支出，借记“生产成本-其他费用”、“生产成本-工资”等科目，贷记“银行存款”科目。

2．省公司账务处理

收到电商公司支付的电费资金，借记“银行存款”科目，贷记“应收账款-应收电力销售”科目。

与电商公司定期核对“电 e 宝”电费清分数量及金额，确认电费代收代付手续费成本，借记“生产成本-其他费用”，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

四、供电服务积分业务

（一）基本概念

供电服务积分业务是省公司向电商公司购买积分和相关服务，电商公司为省公司举办营销推广活动，并通过国网商城、电 e 宝等平台为省公司提供积分生成、积分兑换、积分管理、客户保障等服务。

供电服务积分可分为两类：一类是对客户预存电费超过一定额度授予的积分，以鼓励客户多存电费进一步改善公司资金状况、降低融资成本，此类积分属于融资范畴；另一类是对客户应用智能缴费模式、使用公司自有线上渠道交费、定制公司电子账单及发票、参与专项营销推广活动等相关行为授予的积分，此类积分属于营销业务推广范畴。获得积分的用户可在积分商城（积分 e+）使用商城积分兑换商品或者服务，商城积分有效期为三年。

（二）一般规定

1．积分推广活动

电商公司根据省公司要求，配合开展“注册绑定”、“预存交费”、“公司电费网银交费”、“电子发票、电子账单”等积分推广活动。

2．积分生成服务

电商公司按照省公司积分规则，根据省公司用户指定用电行为，将省公司用户的电力积分转化为商城积分，并归集到省公司用户用电编号积分账户下。

3．积分兑换服务

省公司用电客户通过国网商城提供的国网商城进行注册认证并绑定，绑定后省公司用电客户可于国网商城进行积分消费、积分兑换、积分抽奖等服务。

4．积分管理服务

电商公司为省公司及省公司用户提供积分余额查询、明细查询、统计分析等服务。国网商务公司提供积分到期提醒、积分消费提醒等短信通知服务。

5．客户保障服务

电商公司提供相应的咨询、产品配送、产品售后保障服务及客户的投诉处理、解释答疑工作。

（三）会计科目设置

省公司应设置“其他业务收入-收入”、“生产成本-其他费用”、“财务费用-其他”科目。

“其他业务收入-收入”科目，核算省公司因向客户提供“业务办理绿色通道、有偿保电、节能服务、延伸服务、用电培训、延迟停电”等自有类兑换服务而取得的收入。

“生产成本-其他费用”科目，核算因客户应用智能缴费模式、使用公司自有线上渠道交费、定制公司电子账单及发票、参与专项营销推广活动，省公司授予客户积分支出的积分成本。

核算省公司鼓励客户多存电费进一步改善公司资金状况、降低融资成本授予客户积分支出的积分成本。

电商公司应设置“主营业务收入-其他主营业务收入”、“主营业务成本-其他主营业务成本”科目。

“主营业务收入-其他主营业务收入”科目，核算电商公司向省公司收取的供电服务积分收入。

“主营业务成本-其他主营业务成本”科目，核算客户兑换积分时，电商公司支出的积分成本。

（四）主要账务处理

1．省公司账务处理

（1）预付积分兑换款时

省公司根据与电商公司签署的积分兑换合同，省公司支付预付款，借记“预付账款-往来统驭”，贷记“银行存款”。

（2）客户在电商平台兑换产品及服务

电商公司确认将客户相关兑换数据提供给省公司，经省公司确认并完成上述产品兑换后，确认自有类产品及服务销售收入。

1）客户兑换并使用“电费小红包、电费充值卡”等自有类产品，省公司与电费发行同步处理增值税发票和账务。按照用电用户实际缴纳的电费，借记“银行存款”、按照应收取电商公司的积分款项，借记“应收账款-应收商品销售收入”科目，按照收到的电费款项加积分兑换的电费对应的收入，贷记“主营业务收入-电力销售-电费收入”、按照收到的电费款项加积分兑换的电费的税额，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

2）客户兑换“业务办理绿色通道、有偿保电、节能服务、延伸服务、用电培训、延迟停电”等自有类服务，省公司确认向电商公司销售。借记“应收账款-应收服务收入”科目，贷记“其他业务收入-收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

省公司向电商公司收款或清算时，借记“银行存款”、“预付账款-往来统驭”等，贷记“应收账款-应收商品销售收入”、“应收账款-应收服务收入”等。

（3）根据合同约定，省公司对电商公司所提供的积分推广服务进行验收，并进行积分兑换清对，按照验收结果、清对结果、兑换清单及区分积分兑换类型获取的增值税发票，确认相关成本费用，同时按增值税有关规定，省公司供电服务积分奖励视同销售行为，同时确认销项税额。按照客户兑换的应用于营销推广活动的积分成本，借记“生产成本-其他费用”、按照客户兑换的应用于降低融资成本的积分成本，借记“财务费用-其他”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”、“预付账款-往来统驭”等科目（或先计入应付账款，再与预付账款进行清账）。

（4）省公司核对电商公司提供的到期积分统计表及相应增值税发票，确认相关成本费用，借记“生产成本-其他费用”、“财务费用-其他”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”、“预付账款-往来统驭”等科目。

（5）期末，根据积分兑换合同与电商公司清算预付款时，借记或贷记“银行存款”贷记或借记“预付账款-往来统驭”。

2．电商公司账务处理

（1）收到省公司积分兑换款。根据省公司与电商公司签署积分兑换合同，收到省公司积分预付款，借记“银行存款”，贷记 “合同负债-预收其他主营业务收入款”。

（2）根据客户积分兑换需求采购兑换产品，确认商品入库，借记“库存商品”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“银行存款”或“应付账款-往来统驭”科目。按照收入成本配比原则，结转成本时，借记“主营业务成本-其他主营业务成本”科目，贷记“库存商品”科目。

（3）根据客户积分兑换需求确认积分兑换省公司产品及服务，借记“主营业务成本-其他主营业务成本”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“银行存款”或“应付账款-往来统驭”科目。

（4）按照积分服务合同，电商公司与省公司进行积分兑换清对，根据省公司审核确认的兑换结果及兑换清单，开具增值税发票并确认收入，借记 “合同负债-预收其他主营业务收入款”科目,贷记“主营业务收入-其他主营业务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目

（5）电商公司定期统计到期积分统计表并与省公司核对，开具增值税发票并结算资金，借记 “合同负债-预收其他主营业务收入款”科目，贷记“主营业务收入-其他主营业务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

（6）期末，根据积分兑换合同与省公司清算预付款时，借记或贷记 “合同负债-其他”，贷记或借记“银行存款”。

五、金融产品服务业务

（一）基本概念

金融产品服务业务是电商公司通过“金融科技云”，依托金融机构推出的金

额产品服务业务。电商公司统一与银行等金融机构签订合同，约定一定比例的服务费费率，定期结算，向银行等金融机构开发增值税发票，并收取服务费。

“金融科技云”是电商公司运营的线上金融平台，围绕国家电网公司建设和运营电网的核心业务，运用互联网信息科技技术，为广大电力客户提供更优质的便民服务与金融支持，打造集“金融+科技+产业”的综合性服务平台，具体包括公司电费金融、供应链金融、个人金融等业务。

（二）一般规定

1．电费金融

电费金融是电商公司依托银行、金融企业等金融机构，围绕“企业电费缴纳”场景向公司用电用户提供 “电 e 贷”、“电 e 盈”和“电 e 票”等的服务。电商公司统一与银行等金融机构签订合同，向银行等金融机构收取服务费。

“电 e 贷”是电商公司联合银行等金融机构推出的针对小微企业用户缴纳电费的贷款。

“电 e 票”是针对拥有电子银行承兑汇票的公司用电用户，联合银行等金融机构推出的针对公司电费设计的一款交费方式，由“电 e 宝”平台负责票据贴现，贴现利息由公司用电用户来负担，“电 e 宝”平台把贴后的电费资金付给供电公司。

“电 e 盈”是针对预缴电费金额较大的公司用电公司，联合银行等金融机构推出的电费理财增值服务。

2．供应链金融

电商公司通过“金融科技云”平台，根据系统内的供应商客户需求，撮合金融机构向其提供保理及融资服务，向金融机构签订服务协议，并收取服务费。

3．个人金融

电商公司与金融机构签订合作协议，通过“电 e 宝”平台，向居民电力交费用户推出的理财服务。电商公司统一与银行等金融机构签订合同，向银行等金融机构收取服务费。

（三）会计科目设置

设置“主营业务收入-其他主营业务收入”科目，核算电商公司向银行等金融机构收取的服务收入。

（四）主要账务处理

电商公司定期根据合同约定的服务费费率和结算周期内的业务规模确定服务费金额，与银行结算服务费，开具增值税发票并收取资金。借记“应收账款-应收其他主营收入”或“合同资产-应收其他主营收入”科目，贷记“主营业务收入-其他主营业务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

同时，电商公司定期结算结算周期内发生的日常运营费用支出，借记“生产成本-其他费用”、“生产成本-工资”等科目，贷记“银行存款”科目。

第十三节　合同能源管理业务

一、基本概念

(一）合同能源管理基本概念

合同能源管理，是指节能服务公司和用能单位以契约形式约定节能项目节能

目标，节能服务公司提供节能项目用能状况诊断、设计、融资、改造、施工、设备安装、调试、运行管理、节能量测量和验证等服务并保证节能量或节能率，用能单位保证以节能效益支付项目投资和合理利润的能源效率改进服务机制。

根据《合同能源管理技术通则》规定，可以大致将其分为以下四种类型：节能效益分享型、节能量保证型、能源费用托管型以及包含两种以上合同类型的混合型等类型。

1．节能效益分享型，在合同期限内，用能单位和节能服务公司根据约定的比例共同分享节能效益，合同能源管理项目的投入由节能服务公司单独承担。

2．节能量保证型，由节能服务公司和用能单位双方共同或任意一方单独出资实施节能项目，节能服务公司保证承诺的节能量。项目实施完毕，经双方确认达到承诺的节能量，用能单位向节能服务公司支付相关费用（如服务费、投资及合理利润、税费等），如达不到承诺的节能量，由节能服务公司按合同约定给予用能单位补足或赔偿。

3．能源费用托管型，在合同期内，用能单位按照约定的费用委托节能服务公司进行能源系统的运行管理和/或节能改造。

（二）节能改造资产

节能改造资产是由节能服务公司出资建设，合同期内的资产运维由节能服务公司负责或经与用能单位协商，对方自行负责运维，合同期满后无偿移交给用能单位。

二、一般核算规定

1.节能改造支出形成固定资产，全部（或按投资比例）于节能公司账面核算确认，按合同年限直线法计提的折旧，残值为零，并按照公司固定资产管理办法进行日常卡片管理。在不能享受税收优惠（财税[2010]110 号）的情况下，该固定资产会计上仍按照合同年限计提折旧，残值为零（可能与税法年限不一致，一般小于税法年限，则应做纳税调整，并相应确认递延所得税资产和递延所得税费用）。不符合固定资产确认条件的（如购买节能灯泡之类，价值低），作为长期待摊费用，按合同年限逐年摊销。

2.如果公司根据合同条款判定该合同并非是自建固定资产提供给客户使用，则公司应该根据合同判断其包含的履约义务，既有可能包括为客户提供节能项目设计、改造(施工、设备安装业务中,节能服务公司需要考虑其与客户签订的合同,对合同所涵盖的各项业务的实质进行综合判断。

在判断该合同是属于自建固定资产并提供给客户使用，或者是仅为客户提供建造服务等时，公司应该综合考虑（但不限于）以下事实和情况：

（1）公司所从事的主营业务类型与节能改造设备的性质之间的关联程度；

（2）节能改造设备的性质与客户主营业务之间的关联程度；

（3）建造和改造完毕的节能设备所有权是否归客户或客户指定的运营方所有；

（4）节能设备所在地的土地使用权是否归客户所有，项目的立项审批、竣工验收及并网发电等政府相关的审批手续是否均以客户的名义进行；

（5）公司的后续运营服务收入占合同总收益的比例；

（6）其他表明客户将在设备建造或改造完成后将取得控制权的迹象。

如果判定合同并非是自建固定资产提供给客户使用，则公司应该区分合同中各项履约义务，根据工程施工、设备销售、设备运营、设备维护等履约义务的性

质，分别进行账务处理。特别地，合同中的运营服务如果未曾单独销售且未单独定价，这种情况下，公司也可以在使用适当方法估计建造活动等的单独售价后，采用余值法估计运营服务的单独售价并分摊合同交易价格。

三、主要账务处理

（一）对于公司节能改造形成固定资产提供给客户使用的，则应按照如下方法进行账务处理：

1.节能资产确认

1．节能改造资产符合固定资产确认条件的

1）根据购建节能项目设备价款及初始发生费用（运维费、融资利息等），借记“在建工程-其他工程支出”、应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。节能服务公司的合同能源管理项目符合增值税免税条件且享受免税的，借记“在建工程-其他工程支出”科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

2）节能项目验收合格交付使用，形成固定资产，借记“固定资产”科目，贷记“在建工程-其他工程支出”科目。

3）若合同年限小于税法年限，则应于每年做纳税调增，并于年末确认相应的递延所得税资产和递延所得税费用，借记“递延所得税资产”科目，借记“所得税费用-递延所得税费用”科目（红字）；反之，则借记“所得税费用-递延所得税费用”科目，贷记“递延所得税负债”科目。

（2）节能改造资产不符合固定资产确认条件的

根据购建节能项目设备价款及初始发生费用，但因资产价值低、使用寿命低，不作为固定资产管理，计入长期待摊费用。但需建立资产设备台账，做好备查登记。

2.项目运营期

（1）符合固定资产确认条件的节能资产，计提节能项目资产折旧，按合同能源项目期限计算折旧额，预计残值为零，借记“生产成本-折旧费”科目，贷记“累计折旧”科目。不符合固定资产确认条件的节能资产，计提节能项目资产摊销费用，借记“生产成本-折旧费”科目，贷记“长期待摊费用”科目。

（2）发生运维费、技术咨询等后续费用，借记“生产成本-自营材料费”、“生产成本-修理费”、“生产成本-其他费用”等科目，贷记“银行存款”、“应付账款”、“其他应付款”等科目。

（3）按合同约定分享节能收益，收取节能服务费确认收入，借记“应收账款-应收服务收入”科目，贷记“主营业务收入-服务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。节能服务公司的合同能源管理项目符合增值税免税条件且享受免税的，借记“应收账款-应收服务收入”科目，贷记“主营业务收入-服务收入”科目。

3.合同期满后

项目期结束，节能公司将资产无偿转移给用能单位，按折旧或者摊销期满的资产进行税务处理。依据《关于促进节能服务产业发展增值税营业税和企业所得税政策问题的通知》（财税[2010]110 号）中规定“能源管理合同期满后，节能服务公司转让给用能企业的因实施合同能源管理项目形成的资产，按折旧或摊销期满的资产进行税务处理”，借记“累计折旧”科目，贷记“固定资产”科目。用能单位固定资产零值入账，借记“固定资产”科目，贷记“累计折旧”科目。

（二）非公司节能改造形成固定资产提供给客户使用的，则应该区分合同中各项履约义务，根据工程施工、设备销售、设备运营、设备维护等履约义务的性质，并参照本办法相关章节进行处理。

第十四节 其他业务

一、基本概念

其他服务业务包括：物业服务、物流业务、宾馆酒店业务、增值电信运营业务、文化旅游业务、广告、招投标、保险服务、培训、特许权使用业务等。

1．物业服务是指物业服务企业为物业产权人、使用人提供的维修管理和服务。

2．物流服务是指物流企业按客户要求，将物品从供应地向接受地的运输、储存、装卸、包装、流通加工、配送等各类服务。

3．宾馆酒店业务是指宾馆酒店企业为客户提供餐饮、住宿等服务。

4．增值电信运营业务是指初期需要一次性投入设备及线路资源开通业务，后期投入少量资源保证运行业务，按照一定计费规则及周期收取租费，产生持续经营收入的服务。包括专线带宽业务类运营服务、互联网出口带宽业务类运营服务、语音业务类运营服务、光纤业务类运营服务等。

5．文化旅游业务是指企业提供的文化活动服务及旅游活动服务。

6．广告业务，是传媒企业利用图书、报纸、杂志、电视、路牌等各种形式为客户的产品、经营服务项目等委托事项进行宣传的活动。

7．招投标业务，是企业对外提供的招投标代理等业务。

8．培训业务指专业培训机构利用自身条件提供职业培训、专业培训等服务行为。

9．特许经营权业务，是企业提供他人使用的注册商标、企业标志、专利、专有技术等经营资源行为。

二、物业服务业务

（一）生产成本核算

1．物业服务生产成本项目

物业服务成本是指物业服务企业为物业产权人、使用人提供维修管理和服务所发生的各项直接支出，包括直接人工费、直接材料费和间接费用。主要包括：

（1）能源消耗费用：水费、电费、采暖费、燃气费等。

（2）材料、工具费用：直接消耗的各种材料、燃料、备品备件、低值易耗品、维修工具、包装物等，以实际采购成本一次摊入主营业务成本进行核算。

（3）机电（楼宇）维修费用：设备设施维修包括：房屋本体、给排水、供配电、空调和通风、电梯、消防、安保等专业和楼宇工程维修。

（4）定期外委服务合同费用：按合同约定需按月计提的服务费。

（5）避雷检测、水质化验、高压工具、电梯年检、仪器、仪表检测等检测费。

（6）直接人工成本：为以上经营项目发生的人员工资、奖金和福利费、工

会经费、教育经费等。

2．会计科目设置

物业服务企业设置“生产成本”科目，并按成本项目设置明细科目，核算各物业项目发生的各项成本费用，明细科目设置参照科技服务业务服务成本相应内容。

3．主要账务处理

（1）发生物业成本费用时，借记“生产成本-工资”、“生产成本-折旧费”、“生产成本-材料费”、“生产成本-修理费”、“生产成本-办公费”、“生产成本-差旅费”等科目，贷记“应付职工薪酬-工资”、“累计折旧”、“原材料”、“应交税费”、“银行存款”、“应付账款”等科目。

（2）期末，结转生产成本，借记“主营业务成本-服务成本”科目，贷记“生产成本-生产成本结转”科目。

（二）收入成本核算

物业收入，是物业企业从事物业管理和其他经营活动所取得各项收入，包括主营业务收入和其他业务收入。主营业务收入是指公司在从事物业管理活动中，为物业产权人、使用人提供维修、管理和服务所取得的收入，包括物业管理、物业经营等收入。

1．会计科目设置

物业服务业务应设置“主营业务收入-服务收入”、“主营业务成本-服务成本”、 “其他业务收入”、“其他业务成本”科目

（1）“主营业务收入-服务收入”科目，核算提供物业服务业务收入的确认和结转情况，借方反映结转数，贷方反映确认的收入或冲减数，期末结转后无余额。

（2）“主营业务成本-服务成本”科目，核算从事物业管理、物业服务业务归集的成本。借方反映从“生产成本”等科目结转的实际成本，贷方反映结转到“本年利润”科目的成本，期末结转后无余额。

（3）“其他业务收入”科目，核算确认和结转的其他业务收入。借方反映结转数，贷方反映确认的收入或冲减数，期末结转后无余额。

（4）“其他业务成本”科目，核算确认的除主营业务活动以外的其他经营活动所发生的支出，借方反应支出数，贷方反映结转到“本年利润”科目的成本，期末结转后无余额。

2．主要账务处理

（1）主营业务收入

1．物业管理费及相关服务费收入

住宅、公寓、别墅项目物业公司未与业主签订单独的物业服务合同的，以实际收到款项时确认本期收入，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记“主营业务收入-服务收入”科目。

写字楼、商业等与物业公司有服务协议合同的，按合同约定时间和金额计提确认本期收入，借记“应收账款-应收服务收入”科目，贷记“主营业务收入-服务收入”科目。业主预缴以后年度物业管理费及相关服务费的，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记“合同负债”科目。

2．经营性物业收入

经营性物业收入包括车位租金或车位管理费、地下出租单元租金（或物业

费）、电梯广告收入、有偿（特约）服务收入、装修管理费收入、入户维修收入、垃圾清运费、有线电视收视费、会所经营收入以及多种经营收入。

车位租金或车位管理费、装修管理费、维修费、垃圾清运费、有线电视收视费、会所经营收入未与业主签订单独的物业合同的，以实际收到款项为依据确认收入，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记“主营业务收入-其他主营业务收入”科目。

地下出租单元租金（或物业费）、电梯广告收入、有偿（特约）服务收入、多种经营收入等与乙方签署协议合同的，按合同约定时间和金额确认本期收入，借记“应收账款-应收服务收入”科目，贷记“主营业务收入-服务收入”科目。

3．主营业务成本

月末将服务成本结转至主营业务成本，借记“主营业务成本-服务成本”科目，贷记“生产成本-生产成本结转”科目。

4． 其他业务收入及其他业务成本

其他业务收入成本核算，参照发电公司进行账务处理。

三、物流业务

（一）物流业务成本项目

物流服务成本是指物流活动中所消耗的物化劳动和活劳动的货币表现，包括产品在包装、装卸、运输、存储、流通加工等物流活动中所支付的人力、财力、物力之总和。主要包括：

（1）运输成本

1）人工费用：核算运输人员工资、福利、奖金、津贴和补贴等；

2）营运费用：核算营运车辆租赁费、燃料费、折旧、维修、养路费、保险费、公路运输管理费、支付分包承运人的运输费等；

3）其他费用：核算差旅费、事故损失税费等。

（2）仓储成本：核算建造、购买或租赁等仓库设备设施的成本和各类仓储作业带来的成本，如入库作业、理货作业、场所管理作业、分区分拣作业中的人工成本、仓库租赁费、仓库折旧、仓库水电费、仓库维护费等和相关机械费用。

（3）流通加工成本：核算流通加工设备费用、加工材料费用、加工劳务费用及其他如在流通加工耗用的电力、燃料、油料等费用。

（4）包装成本：核算包装材料费用、包装机械费用、包装技术费用、包装人工费用等。

（5）装卸和搬运成本：核算发生的直接归属于装卸搬运业务的费用，包括为装车、卸车和移栈所发生的装卸人力、装卸机械、装卸工具和为组织协调装卸生产而发生的其他各项费用支出，包括人工费用、资产折旧费、维修费及其他相关费用等。

（6）物流信息管理费用：核算公司为物流管理所发生的差旅费、会议费、招待费、管理信息系统维护费及其他杂费等。

（7）保税物流业务还有报关成本：核算保税物品进出境发生的各类报关、报检、管理信息系统维护费等。

（二）会计科目设置及主要账务处理

物流服务企业生产成本及营业收入成本的会计科目设置及主要账务处理参照物业服务业务。

四、宾馆酒店业务

（一）宾馆酒店业务成本项目

1．住宿成本：客房经营过程中发生的各项直接耗费均应构成客房营业成本，为简化核算，也可将客房中耗用的商品、洗衣房耗用的洗涤材料作为主营业务成本核算，客房其他日常费用开支列营业费用处理。

2．餐饮成本：餐饮成本包括所耗用的原材料，即组成餐饮制品的主料、配料和调料三大类。根据餐饮业规模和核算方法，餐饮成本核算通常有永续盘存制和实地盘存制两种。

（1）“食品成本”核算中餐、西餐、大堂吧、宴会、音乐酒吧、咖啡厅等餐饮部门的食品成本；

（2）“酒水成本”核算中餐、西餐、大堂吧、宴会、音乐酒吧、咖啡厅等餐饮部门的酒水成本；

（3）“其他成本”核算除食品成本和酒水成本以外的餐饮成本。

3．商品销售成本：核算宾馆内设商场已销商品成本。

4．娱乐成本：核算宾馆向客人提供会议场所、健身、康乐设施以及休闲娱乐使用和服务人员的劳动服务而发生的各项成本费用。

（二）会计科目设置及主要账务处理

宾馆酒店企业生产成本及营业收入成本的会计科目设置及主要账务处理参照物业服务业务。其中：

（1）住宿收入

财务部门以经审核后的“营业收入日报表”为依据确认收入，借记“库存现金”、“银行存款”、“应收账款-应收服务收入”等科目，贷记“主营业务收入-服务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

（2）餐饮收入

餐饮收入包括食品收入、酒水收入、服务费收入等。餐饮收入应在提供劳务、收到餐饮货款或取得货款的凭据时确认营业收入，借记“银行存款”、“库存现金”、“应收账款-应收服务收入”等科目，贷记“主营业务收入-服务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

（3）商品销售收入

商品销售收入应在售出商品收到货款或取得货款凭据时时确认营业收入，借记“银行存款”、“库存现金”、“应收账款-应收商品销售收入”等科目，贷记“主营业务收入-商品销售收入”、贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

五、其他业务

其他业务包括文化旅游、增值电信运营业务、广告、招投标、培训、特许经营权等业务。生产成本及营业收入成本的会计科目设置及主要账务处理参见物业服务业务有关规定。其中：

1．文化旅游业务收入

文化旅游业务收入主要包括门票收入、旅游设备租赁收入、客运业务收入、车船机票代理销售、酒店代理预订业务收入及提供滑雪、索道、教练旅游服务等收入。

（1）门票收入

门票按照有效期分为单次有效、限制次数门票或不限次数门票等。

① 单次有效门票

单次有效门票在售出时确认收入，财务部门以经审核后的“门票收入日报表”等依据确认收入，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记“主营业务收入-服务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目；

②有限次数门票

有限次数门票在售出时，借记“银行存款”、“应收账款”等科目，贷记 “合同负债”科目，待实际刷卡或使用时，根据刷卡记录及刷卡统计报表，借记 “合同负债”科目，贷记“主营业务收入-服务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目；

③不限次数门票

不限次数卡在售出时，借记“银行存款”、“应收账款”等科目，贷记 “合同负债”科目；按照门票有效期，在每期末分期确认收入，借记 “合同负债”科目，贷记“主营业务收入-服务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

（2）旅游设备租赁收入、提供滑雪、索道、教练旅游服务收入、客运业务收入等，如不包括在门票中另行收费的，在提供完毕服务时，按照已收或应收的金额确认收入，借记“银行存款”、“应收账款”等科目，贷记“主营业务收入-服务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

（3）车船机票代理销售、酒店代理预订业务收入，在代理服务完成时根据应收或已收的代理金额借记“银行存款”、“应收账款”等科目，贷记“主营业务收入-服务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

2. 增值电信运营业务、广告、招投标、培训收入

增值电信运营业务、广告、招投标、培训收入等，确认收入时，应借记“应收账款-应收服务收入”、“银行存款”等科目，贷记“主营业务收入-服务收入”科目，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目，其中：

（1）增值电信运营业务收入，按照与客户签订运营服务协议，在提供运营服务的期间内分次确认收入；

（2）广告业务，可根据合同区分为创意制作和广告发布等不同内容；

1）对创意制作部分，根据合同条款，对收入确认时点进行确认。

报告期期内已完工的创意制作项目在完工时确认收入的实现。

对报告期各期末未完工的创意制作项目，收入确认的具体方法如下：

①对于合同未规定分阶段实施的，由于劳务结果不能够可靠估计，在资产负债表日不予确认收入，在项目完成并经验收后再予以确认收入的实现。

②对于合同规定分阶段实施的创意制作项目，按双方签字确认的已完成项目阶段的工作量确认项目的完工进度；以合同金额作为劳务总收入；以双方签字确认的完工进度表或预收款项作为经济利益能够流入公司的证据，进而确认项目本期收入的实现。

2）对于广告发布业务，按照广告出现于公众面前时确认收入。

根据客户广告投放需求制作发布排期表，详细约定广告发布的期间、版位位置、数量等信息，并于发布前与客户进行确认，根据已实际发布完毕的合同不含税金额以直线法确认当期的广告发布收入，对于跨期的广告投放，按截至本期末已执行的广告发布天数占该广告计划总发布天数的比例乘以相应的合同不含税金额，确认相应收入。

（3）招投标服务收入，包括招标代理服务收入和标书费收入。招标代理服

务收入应于发放中标通知书时确认收入，标书费收入应于招标文件售出时根据应收或收到的标书费金额确认收入；

（4）培训收入，一般根据合同约定的服务总价或合同约定的单个人员培训单价及核对一致的培训人员数量确定服务金额。

按照培训计划或培训协议的约定，短期培训，培训结束后确认收入；

长期培训，按照培训合同确定的履约义务，收入确认的具体方法如下：

①对于合同未规定按次或培训课时收费的，由于履约进度不能够可靠估计，在资产负债表日不予确认收入，在培训完成后再予以确认收入的实现。

②对于合同规定按次或培训课时收费的，在每次培训课程完成时，确认相关收入。

3. 特许权使用费收入

是公司提供他人使用的注册商标、公司标志、专利、专有技术等经营资源取得的收入。公司应于交付资产、转移资产所有权或完成服务时确认收入，借记“应收账款”、“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”科目。

第十五节 其他特殊业务

一、授予客户奖励积分的处理

1．公司提供的额外购买选择权构成单项履约义务的，公司应当按照交易价格分摊的相关原则，将交易价格分摊至该履约义务。客户额外购买选择权的单独售价无法直接观察的，公司应当综合考虑客户行使和不行使该选择权所能获得的折扣的差异以及客户行使该选择权的可能性等全部相关信息后，予以合理估计。

公司应将奖励积分确认为“合同负债”，在出售商品时确认收入，借记“库存现金”、“银行存款”、“应收账款”等科目，贷记“主营业务收入-服务收入”、“合同负债”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目；同时结转相应成本，借记“主营业务成本”等科目，贷记“库存商品”等科目。

确认为产品销售收入的金额=应收货款*（产品单独售价/（产品单独售价+积分单独售价））

确认为合同负债的金额=应收货款*（积分单独售价/（产品单独售价+积分单独售价））

2．在客户兑换奖励积分或积分失效时，授予公司应将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。借记“合同负债”等科目，贷记“主营业务收入”等科目。

本期应自合同负债结转至收入的金额=奖励积分的单独售价*累计兑换积分金额/预期将兑换的积分总数-合同负债前期累计已结转收入。

二、为促销目的赠送业务

1．无偿赠送

公司为促销目的无偿赠送的样品、试用装、礼品及注册送红包等，无需受赠方履行一定义务（如购买一定价值的商品）即可获赠的，因为此时赠品成本的付出并无对应的经济利益流入，不满足确认收入的条件，赠品成本应确认为销售费用，不确认收入和结转成本。

2．有偿赠送

“买一赠一”、“买大赠小”、“充值赠费”等促销业务，“赠”是以“买”为前提的，应把“买”和“赠”作为一个整体进行处理，将“买”部分的总价确认为销售收入，所售出商品和附送赠品的成本均转为营业成本。

三、委托代销安排

1.商品控制权转移给受托方

委托方账务处理，发出商品，借记“发出商品”，贷记“库存商品”；企业收到代销清单时，借记“应收账款”，贷记“主营业务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”；同时借记“主营业务成本”，贷记“发出商品”。

受托方账务处理，收到商品，借记“受托代销商品”，贷记“受托代销商品款”，实际销售商品，借记“银行存款”，贷记“主营业务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”，同时借记“主营业务成本”，贷记“受托代销商品”，借记“受托代销商品款”，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”，贷记“应付账款”。

2.商品控制权未转移给受托方

委托方账务处理，发出商品，借记“发出商品”，贷记“库存商品”；收到代销清单，同时发生增值税纳税义务，借记“应收账款”，贷记“主营业务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”，同时借记“主营业务成本”，贷记“发出商品”；借记“销售费用-委托代销服务费”、“应交税费-应交增值税-进项税额”，贷记“应收账款”。

受托方账务处理，收到商品，借记“受托代销商品”，贷记“受托代销商品款”；对外销售，借记“银行存款”，贷记“受托代销商品”、“应交税费-应交增值税-销项税额”；收到增值税专用发票，借记“受托代销商品款”、“应交税费-应交增值税-进项税额”，贷记“应付账款”；支付货款并计算代销手续费，借记“应付账款”，贷记“银行存款”、“其他业务收入-收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”。

四、分期收款销售商品业务

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，需要判断该类销售方式是否包含重大融资成分。

在这种销售方式下，公司将商品交付给购货方，通常表明商品的控制权已经转移给购货方。若该项交易包含重大融资成分，则在满足收入确认的其他条件时，应当根据应收款项的现值确认收入。企业在确定应收款项现值的金额时，应使用将合同对价的名义金额折现为商品现销价格的折现率。该折现率一经确定，不得因后续市场利率或客户信用风险等情况的变化而变更。应收的合同或协议价款与其现值之间的差额，应在合同或协议期内，按照应收账款的摊余成本和实际利率计算确定的金额进行摊销，作为财务费用处理。

五、销售回购业务

是指公司销售商品的同时承诺或有权选择日后再将该商品购回的销售方式。

1.公司因存在与客户的远期安排而负有回购义务或公司享有回购权利的，表明客户在销售时点并未取得相关商品控制权，公司应当作为租赁交易或融资交易进行相应的会计处理。其中，回购价格低于原售价的，应当视为租赁交易进行会计处理；回购价格不低于原售价的，应当视为融资交易，在收到客户款项时确认金融负债，并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等。公司

到期未行使回购权利的，应当在该回购权利到期时终止确认金融负债，同时确认收入。

2.公司负有应客户要求回购商品义务的，应当在合同开始日评估客户是否具有行使该要求权的重大经济动因。客户具有行使该要求权重大经济动因的，公司应当将售后回购作为租赁交易或融资交易，按照上述规定进行会计处理；否则，公司应当将其作为附有销售退回条款的销售交易。

对于附有销售退回条款的销售，公司应当在客户取得相关商品控制权时，按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额（即，不包含预期因销售退回将退还的金额）确认收入，按照预期因销售退回将退还的金额确认负债；同时，按照预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额，确认为一项资产，按照所转让商品转让时的账面价值，扣除上述资产成本的净额结转成本。

六、无需退回的初始费

在合同开始（或接近合同开始）日向客户收取的无需退回的初始费（如俱乐部入会费、接驳费、初装费等）应当计入交易价格。公司应当评估该初始费是否与向客户转让已承诺的商品相关。该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，并且该商品构成单项履约义务的，公司应当在转让该商品时，按照分摊至该商品的交易价格确认收入；该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，但该商品不构成单项履约义务的，公司应当在包含该商品的单项履约义务履行时，按照分摊至该单项履约义务的交易价格确认收入；该初始费与向客户转让已承诺的商品不相关的，该初始费应当作为未来将转让商品的预收款，在未来转让该商品时确认为收入。公司收取了无需退回的初始费且为履行合同应开展初始活动，但这些活动本身并没有向客户转让已承诺的商品的，该初始费与未来将转让的已承诺商品相关，应当在未来转让该商品时确认为收入，公司在确定履约进度时不应考虑这些初始活动；公司为该初始活动发生的支出应当确认为一项资产或计入当期损益。

七、客户未行使的权利

企业因销售商品向客户收取的预收款，赋予了客户一项在未来从企业取得该商品的权利，并使企业承担了向客户转让该商品的义务，因此，企业应当将预收的款项确认为合同负债，待未来履行了相关履约义务，即向客户转让相关商品时，再将该负债转为收入。某些情况下，企业收取的预收款无需退回，但是客户可能会放弃其全部或部分合同权利，例如，放弃储值卡的使用等。企业预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额的，应当按照客户行使合同权利的模式按比例将上述金额确认为收入；否则，企业只有在客户要求其履行剩余履约义务的可能性极低时，才能将相关负债余额转为收入。企业在确定其是否预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额时，应当考虑将估计的可变对价计入交易价格的限制要求。

如果有相关法律规定，企业所收取的、与客户未行使权利相关的款项须转交给其他方的（例如，法律规定无人认领的财产需上交政府），企业不应将其确认为收入。

八、授予知识产权许可

授予知识产权许可，是指企业授予客户对企业拥有的知识产权享有相应权利。常见的知识产权包括软件和技术、影视和音乐等的版权、特许经营权以及专利权、商标权和其他版权等。

1.授予知识产权许可是否构成单项履约义务。

企业向客户授予知识产权许可时，可能也会同时销售商品，这些承诺可能在合同中明确约定，也可能隐含于企业已公开宣布的政策、特定声明或者企业以往的习惯做法中。在这种情况下，企业应当评估授予客户的知识产权许可是否可与所售商品明确区分，即该知识产权许可是否构成单项履约义务，并进行相应的会计处理。

授予客户的知识产权许可不构成单项履约义务的，企业应当将该知识产权许可和所售商品一起作为单项履约义务进行会计处理。知识产权许可与所售商品不可明确区分的情形包括：一是该知识产权许可构成有形商品的组成部分并且对于该商品的正常使用不可或缺，例如，企业向客户销售设备和相关软件，该软件内嵌于设备之中，该设备必须安装了该软件之后才能正常使用；二是客户只有将该知识产权许可和相关服务一起使用才能够从中获益，例如，客户取得授权许可，但是只有通过企业提供的在线服务才能访问相关内容。

2.授予知识产权许可属于在某一时段履行的履约义务。

授予客户的知识产权许可构成单项履约义务的，企业应当根据该履约义务的性质，进一步确定其是在某一时段内履行还是在某一时点履行。企业向客户授予的知识产权许可，同时满足下列三项条件的，应当作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入；否则，应当作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入：

（1）合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动。企业向客户授予知识产权许可之后，还可能会从事一些后续活动，例如市场推广、知识产权的继续开发或者能够影响知识产权价值的日常活动等，这些活动可能会在企业与客户的合同中明确约定，也可能是客户基于企业公开宣布的政策、特定声明或者企业以往的习惯做法而合理预期企业将会从事这些活动。如果企业和客户之间约定共享该知识产权的经济利益（例如，企业收取的特许权使用费基于客户的销售情况确定），虽然并非决定性因素，但是这可能表明客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动。

企业从事的活动存在下列情况之一的，将会对该项知识产权有重大影响：一是这些活动预期将显著改变该项知识产权的形式（如知识产权的设计、内容）或者功能（（如执行某任务的能力）；二是客户从该项知识产权中获益的能力在很大程度上来源于或者取决于这些活动，即，这些活动会改变该项知识产权的价值，例如企业授权客户使用其品牌，客户从该品牌获得的利益价值取决于企业为维护或提升其品牌价值而持续从事的活动。当该项知识产权具有重大的独立功能，且该项知识产权绝大部分的经济利益来源于该项功能时，客户从该项知识产权中获得的利益可能不受企业从事的相关活动的重大影响，除非这些活动显著改变了该项知识产权的形式或者功能。具有重大独立功能的知识产权主要包括软件、生物合成物或药物配方以及已完成的媒体内容（例如电影、电视节目以及音乐录音）版权等。

（2）该活动对客户将产生有利或不利影响。企业从事的这些后续活动将直接导致相关知识产权许可对客户产生影响，且这种影响既包括有利影响，也包括不利影响。如果企业从事的后续活动并不影响授予客户的知识产权许可那么企业的后续活动只是在改变其自己拥有的资产。虽然这些活动可能影响企业提供未来知识产权许可的能力，但将不会影响客户已控制或使用的内容。

(3)该活动不会导致向客户转让某项商品。企业向客户授予知识产权许可，

并承诺从事与该许可相关的某些后续活动时，如果这些活动本身构成了单项履约义务那么企业在评估授予知识产权许可是否属于在某一时段履行的履约义务时应当不予考虑。

3.授予知识产权许可属于在某一时点履行的履约义务。

授予知识产权许可不属于在某一时段内履行的履约义务的，应当作为在某一时点履行的履约义务，在履行该履约义务时确认收入。在客户能够使用某项知识产权许可并开始从中获利之前，企业不能对此类知识产权许可确认收入。例如，企业授权客户在一定期间内使用软件，但是，在企业向客户提供该软件的密钥之前，客户都无法使用该软件，因此，企业在向客户提供该密钥之前虽然已经得到授权，但也不应确认收入。

值得注意的是，在判断某项知识产权许可是属于在某一时段内履行的履约义务还是在某一时点履行的履约义务时，企业不应考虑下列因素：一是该许可在时间、地域、排他性以及相关知识产权消耗和使用方面的限制，这是因为这些限制界定了已承诺的许可的属性，并不能界定企业是在某一时点还是在某一时段内履行其履约义务。二是企业就其拥有的知识产权的有效性以及防止未经授权使用该知识产权许可所提供的保证，这是因为保护知识产权的承诺并不构成履约义务，该保护行为是为了保护企业知识产权资产的价值，并且就所转让的知识产权许可符合合同约定的具体要求而向客户提供保证。

4.基于销售或使用情况的特许权使用费。

企业向客户授予知识产权许可，并约定按客户实际销售或使用情况（如按照客户的销售额）收取特许权使用费的，应当在客户后续销售或使用行为实际发生与企业履行相关履约义务二者孰晚的时点确认收入。这是估计可变对价的一个例外规定，该例外规定只有在下列两种情形下才能使用：一是特许权使用费仅与知识产权许可相关。二是特许权使用费可能与合同中的知识产权许可和其他商品都相关，但是，与知识产权许可相关的部分占有主导地位。当企业能够合理预期，客户认为知识产权许可的价值远高于合同中与之相关的其他商品时，该知识产权许可可能是占有主导地位的。对于不适用该例外规定的特许权使用费，应当按照估计可变对价的一般原则进行处理。

此外，企业使用上述例外规定时，应当对特许权使用费整体采用该规定，而不应当将特许权使用费进行分拆，即部分采用该例外规定进行处理，而其他部分按照估计可变对价的一般原则进行处理。

九、主要责任人和代理人

当企业向客户销售商品涉及其他方参与其中时，企业应当确定其自身在该交易中的身份是主要责任人还是代理人。主要责任人应当按照已收或应收对价总额确认收入；代理人应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入。

1.主要责任人或代理人的判断原则。

企业在判断其是主要责任人还是代理人时，应当根据其承诺的性质，也就是履约义务的性质，确定企业在某项交易中的身份是主要责任人还是代理人。企业承诺自行向客户提供特定商品的，其身份是主要责任人；企业承诺安排他人提供特定商品的，即为他人提供协助的，其身份是代理人。自行向客户提供特定商品可能也包含委托另一方（包括分包商）代为提供特定商品。

在确定企业承诺的性质时，企业应当首先识别向客户提供的特定商品。这里的特定商品，是指向客户提供的可明确区分的商品或可明确区分的一揽子商品，

根据前述可明确区分的商品的内容，该特定的商品也包括享有由其他方提供的商品的权利。例如，旅行社销售的机票向客户提供了乘坐航班的权利，团购网站销售的餐券向客户提供了在指定餐厅用餐的权利等。当企业与客户订立的合同中包含多项特定商品时，对于某些商品而言，企业可能是主要责任人，而对于其他商品而言，企业可能是代理人。例如，企业与客户订立合同，向客户销售其生产的产品并且负责将该产品运送至客户指定的地点，假定销售产品和提供运输服务是两项履约义务，企业需要分别判断其在这两项履约义务中的身份是主要责任人还是代理人。

然后，企业应当评估特定商品在转让给客户之前，企业是否控制该商品。企业在将特定商品转让给客户之前控制该商品的，表明企业的承诺是自行向客户提供该商品，或委托另一方（包括分包商）代其提供该商品，因此，企业为主要责任人；相反，企业在特定商品转让给客户之前不控制该商品的表明企业的承诺是安排他人向客户提供该商品，是为他人提供协助，因此，企业为代理人。当企业仅仅是在特定商品的法定所有权转移给客户之前，暂时性地获得该商品的法定所有权时，并不意味着企业一定控制了该商品。

2.企业作为主要责任人的情况。

当存在第三方参与企业向客户提供商品时，企业向客户转让特定商品之前能够控制该商品的，应当作为主要责任人。企业作为主要责任人的情形包括：

（1）企业自该第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户。这里的商品或其他资产也包括企业向客户转让的未来享有由其他方提供服务的权利。企业应当评估该权利在转让给客户前，企业是否控制该权利。在进行上述评估时企业应当考虑该权利是仅在转让给客户时才产生，还是在转让给客户之前就已经存在，且企业一直能够主导其使用如果该权利在转让给客户之前不存在，则企业实质上并不能在该权利转让给客户之前控制该权利。

（2）企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。当企业承诺向客户提供服务，并委托第三方（例如分包商、其他服务提供商等）代表企业向客户提供服务时，如果企业能够主导该第三方代表本企业向客户提供服务，则表明企业在相关服务提供给客户之前能够控制该相关服务。

（3）企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成合同约定的某组合产出转让给客户。此时，企业承诺提供的特定商品就是合同约定的组合产出。企业只有获得为生产该特定商品所需要的投入（包括从第三方取得的商品）的控制权，才能够将这些投入加工整合为合同约定的组合产出。

企业无论是主要责任人还是代理人，均应当在履约义务履行时确认收入。企业为主要责任人的，应当按照其自行向客户提供商品而有权收取的对价总额确认收入；企业为代理人的，应当按照其因安排他人向客户提供特定商品而有权收取的佣金或手续费的金额确认收入，该金额可能是按照既定的佣金金额或比例确定，也可能是按照已收或应收对价总额扣除应支付给提供该特定商品的其他方的价款后的净额确定。

3.需要考虑的相关事实和情况。实务中，企业在判断其在向客户转让特定商品之前是否已经拥有对该商品的控制权时，不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实和情况进行判断，这些事实和情况包括但不仅限于：

（1）企业承担向客户转让商品的主要责任。该主要责任包括就特定商品的

可接受性（例如，确保商品的规格满足客户的要求）承担责任等。当存在第三方参与向客户提供特定商品时，如果企业就该特定商品对客户承担主要责任，则可能表明该第三方是在代表企业提供该特定商品。企业在评估是否承担向客户转让商品的主要责任时，应当从客户的角度进行评估，即客户认为哪一方承担了主要责任。例如，客户认为谁对商品的质量或性能负责、谁负责提供售后服务、谁负责解决客户投诉等。

（2）企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。当企业在与客户订立合同之前已经购买或者承诺将自行购买特定商品时，这可能表明企业在将该特定商品转让给客户之前，承担了该特定商品的存货风险，企业有能力主导特定商品的使用并从中取得几乎全部的经济利益。在附有销售退回条款的销售中，企业将商品销售给客户之后，客户有权要求向该企业退货，这可能表明企业在转让商品之后仍然承担了该商品的存货风险。

（3）企业有权自主决定所交易商品的价格。企业有权决定与客户交易的特定商品的价格，可能表明企业有能力主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。然而，在某些情况下，代理人可能在一定程度上也拥有定价权（例如，在主要责任人规定的某一价格范围内决定价格），以便其在代表主要责任人向客户提供商品时，能够吸引更多的客户，从而赚取更多的收入。例如，当代理人向主要责任人的客户提供一定折扣优惠，以激励该客户购买主要责任人的商品时，即使代理人有一定的定价能力，也并不表明其身份是主要责任人，代理人只是放弃了一部分自己应当赚取的佣金或于续费而已。

需要强调的是，企业在判断其是主要责任人还是代理人时，应当以该企业在特定商品转让给客户之前是否能够控制该商品为原则。上述相关事实和情况仅为支持对控制权的评估，不能取代控制权的评估，也不能凌驾于控制权评估之上，更不是单独或额外的评估；并且这些事实和情况并无权重之分，其中某一项或几项也不能被孤立地用于支持某一结论。企业应当根据相关商品的性质、合同条款的约定以及其他具体情况，综合进行判断。不同的合同可能需要采用上述不同的事实和情况提供支持证据。

当第三方承担了企业的履约义务并享有了合同中的权利，从而使企业不再负有自行向客户转让特定商品的义务时，企业不再是主要责任人，不应再按照主要责任人确认收入，而应当评估其履约义务是否是为该第三方取得合同，即企业是否为代理人，并确认相应的收入。

十、附有质量保证条款的销售

企业在向客户销售商品时，根据合同约定、法律规定或本企业以往的习惯做法等，可能会为所销售的商品提供质量保证，这些质量保证的性质可能因行业或者客户而不同。其中，有一些质量保证是为了向客户保证所销售的商品符合既定标准，即保证类质量保证；而另一些质量保证则是在向客户保证所销售的商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务，即服务类质量保证。

企业应当对其所提供的质量保证的性质进行分析，对于客户能够选择单独购买质量保证的，表明该质量保证构成单项履约义务；对于客户虽然不能选择单独购买质量保证，但是，如果该质量保证在向客户保证所销售的商品符合既定标准之外提供了一项单独服务的，也应当作为单项履约义务。作为单项履约义务的质量保证应当按本准则规定进行会计处理，并将部分交易价格分摊至该项履约义务。对于不能作为单项履约义务的质量保证，企业应当按照第二十一章第三节“或

有事项”的规定进行会计处理。

企业在评估一项质量保证是否在向客户保证所销售的商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务时，应当考虑的因素包括：

1.该质量保证是否为法定要求。当法律要求企业提供质量保证时，该法律规定通常表明企业承诺提供的质量保证不是单项履约义务，这是因为，这些法律规定通常是为了保护客户，以免其购买瑕疵或缺陷商品，而并非为客户提供一项单独的服务。

2.质量保证期限。企业提供质量保证的期限越长，越有可能表明企业向客户提供了保证商品符合既定标准之外的服务。因此，企业承诺提供的质量保证越有可能构成单项履约义务。

3.企业承诺履行任务的性质。如果企业必须履行某些特定的任务以保证所销售的商品符合既定标准（例如，企业负责运输被客户退回的瑕疵商品），则这些特定的任务可能不构成单项履约义务。

企业提供的质量保证同时包含保证类质量保证和服务类质量保证的，应当分别对其进行会计处理；无法合理区分的，应当将这两类质量保证一起作为单项履约义务按照本准则进行会计处理。

当企业销售的商品对客户造成损害或损失时，如果相关法律法规要求企业需要对此进行赔偿，该法定要求不会产生单项履约义务。如果企业承诺，当企业向客户销售的商品由于专利权、版权、商标或其他侵权等原因被索赔而对客户造成损失时，向客户赔偿该损失，该承诺也不会产生单项履约义务。企业应当按照本办法第二十一章“特殊事项”第三节的规定对上述义务进行会计处理。

十一、附有销售退回条款的销售

企业在向客户销售商品时，根据合同约定、法律规定或本企业以往的习惯做法等，可能会为所销售的商品提供质量保证，这些质量保证的性质可能因行业或者客户而不同。其中，有一些质量保证是为了向客户保证所销售的商品符合既定标准，即保证类质量保证；而另一些质量保证则是在向客户保证所销售的商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务，即服务类质量保证。

企业将商品转让给客户之后，可能会因为各种原因允许客户选择退货（例如，客户对所购商品的款式不满意等）。附有销售退回条款的销售，是指客户依照有关合同有权退货的销售方式。合同中有关退货权的条款可能会在合同中明确约定，也有可能是隐含的。隐含的退货权可能来自企业在销售过程中向客户作出的声明或承诺，也有可能是来自法律法规的要求或企业以往的习惯做法等。客户选择退货时，可能有权要求返还其已经支付的全部或部分对价、抵减其对企业已经产生或将会产生的欠款或者要求换取其他商品。

客户取得商品控制权之前退回该商品不属于销售退回。需要说明的是，企业在允许客户退货的期间内随时准备接受退货的承诺，并不构成单项履约义务，但可能会影响收入确认的金额。企业应当遵循可变对价（包括将可变对价计入交易价格的限制要求）的处理原则来确定其预期有权收取的对价金额，即交易价格不应包含预期将会被退回的商品的对价金额。

企业应当在客户取得相关商品控制权时，按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额（即，不包含预期因销售退回将退还的金额）确认收入，按照预期因销售退回将退还的金额确认负债；同时，按照预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额，

确认一项资产，按照所转让商品转让时的账面价值，扣除上述资产成本的净额结转成本。每一资产负债表日，企业应当重新估计未来销售退回情况，并对上述资产和负债进行重新计量。如有变化，应当作为会计估计变更进行会计处理。附有销售退回条款的销售，在客户要求退货时，如果企业有权向客户收取一定金额的退货费，则企业在估计预期有权收取的对价金额时，应当将该退货费包括在内。

需要说明的是，客户以一项商品换取类型、质量、状况及价格均相同的另一项商品，不应被视为退货。此外，如果合同约定客户可以将质量有瑕疵的商品退回以换取正常的商品，企业应当按照附有质量保证条款的销售进行会计处理。对于具有类似特征的合同组合，企业也可以在确定退货率、坏账率、合同存续期间等方面运用组合法进行估计。

在销售发生时，应在客户取得相关商品控制权时，按照已收或应收合同价款，借记“银行存款”“应收账款-应收商品销售收入” “合同资产”等科目，按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额（即，不包含预期因销售退回将退还的金额），贷记“主营业务收入-商品销售收入”等科目，按照预期因销售退回将退还的金额，贷记“预计负债-应付退货款”等科目；结转相关成本时，按照预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额，借记本科目，按照已转让商品转让时的账面价值，贷记“库存商品-在库商品”等科目，按其差额，借记“主营业务成本-商品销售成本”等科目。涉及增值税的，还应进行相应处理。每一资产负债表日，企业应当重新估计未来销售退回情况，并对上述资产和负债进行重新计量。如有变化，应当作为会计估计变更进行会计处理。

在商品销售后，购货单位发现商品的品种、规格、质量等与购销合同不符等原因提出退货，财务部门应根据储运部门转来的专用发票（记账联）结算货款，并冲减商品销售收入。若退货金额大于应收退货成本，则借记“库存商品”、“应交税费-应交增值税-销项税额” 、“预计负债-应付退货款”、“主营业务收入-商品销售收入”科目，贷记“应收退货成本”、“银行存款”、“应收账款-应收商品销售收入”、“合同资产”等科目。同时冲减相应成本，借记“应收退货成本”，贷记“主营业务成本-商品销售成本”。。

若退货金额小于应收退货成本，则借记“库存商品”、“应交税费-应交增值税-销项税额” 、“预计负债-应付退货款”科目，贷记“应收退货成本”、“主营业务收入-商品销售收入”、“银行存款”、“应收账款-应收商品销售收入”、“合同资产”等科目。同时将剩余应收退货成本进行结转，借记“主营业务成本-商品销售成本”，贷记“应收退货成本”。

第十六节 衔接规定

一、一般规定

首次执行日，应当根据首次执行累积影响数，调整首次执行当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额，可比期间信息不予调整。

公司仅对在首次执行日尚未完成的合同的累积影响数进行调整。同时在附注中披露，积累影响数重大的，还需披露其原因。已完成的合同，是指原规定已完成合同中全部商品的转让的合同。尚未完成的合同，是指除已完成的合同之外的

其他合同。

对于最早可比期间期初之前或首次执行日当年年初之前发生的合同变更，无须进行追溯调整，根据合同变更的最终安排，识别已履行的和尚未履行的履约义务、确定交易价格以及在已履行的和尚未履行的履约义务之间分摊交易价格。

二、主要科目衔接

1.合同资产

（1）核算内容

本科目核算企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，应该按照合同进行明细核算。需要注意的是，其与应收账款存在较大区别：“应收账款”是企业无条件收取合同对价的权利，企业仅仅随着时间的流逝即可收款，企业仅承担信用风险。“合同资产”并不是一项无条件收款权，该权利除了时间流逝之外，还取决于其他条件（履行合同中的其他履约义务）才能收取相应的合同对价，企业除承担信用风险之外，还可能承担其他风险，如履约风险等。

（2）衔接调整

公司应在新准则实施首日将应收款项、其他应收款、长期应收款中的非无条件收款权重分类至合同资产，此外，应将以前年度列示于存货的“已完工尚未结算款”也应重分类至合同资产。

2.合同减值准备

（1）核算内容

本科目核算与合同资产有关的减值准备，可以按照合同进行明细核算。

（2）衔接调整

公司应在新准则实施首日按照合同资产的重新分类情况将相应减值准备转至本科目。

3.合同负债

（1）核算内容

本科目核算企业已收或者应收客户对价而应该向客户转让商品的义务，应该按照合同进行明细核算。需要注意的是，企业应转让商品收的预收款，适用新收入准则进行会计处理时，应使用本科目，不再使用“预收账款”科目。

“预收账款”科目主要核算出租人收到的预收租金、投保人收到的保险公司预付赔付款等。

（2）衔接调整

公司应在新准则实施首日将预收账款、其他应付款、其他流动负债等重分类至合同负债，本科目适用于公司已收到客户的款项，但提供劳务、建造服务等履约义务还没有完成，因此收到的款项应转入合同负债科目下。但注意，合同负债不含增值税，故应将原预收账款中对应的增值税部分转出到“应交税费-待转销项税额”。此外，预收租金不是新收入准则规范的业务，无需重分类到合同负债。

4.合同履约成本

（1）核算内容

本科目核算企业为履行当前合同或者预期取得合同所发生的应当确认为一项资产的成本，具体包括与合同直接相关的成本包括直接人工、直接材料、制造费用或类似费用、以及仅因该合同而发生的其他成本（如：支付给分包商的成本、机械使用费、设计和技术援助费用、施工现场二次搬运费、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、场地清理费等）。但是企业

因履行合同而产生的毛利不在本科目核算。

（2）衔接调整

新收入准则不再核算合同毛利，“工程施工-合同成本”账户不再保留累计余额。前期已经按照完工进度同步完成收入和成本的确认，且完工部分的结算款已全部开票的，公司应在新准则实施首日将原“工程施工-合同成本/合同毛利”借方余额与“工程结算”科目结平。对按完工进度确认收入已发生施工（合同）成本，转换结转至计入“合同履约成本”。

5.合同履约成本减值准备

本科目核算与合同履约成本有关的资产的减值准备，可以按照合同进行明细核算。

6.合同取得成本

（1）核算内容

本科目核算企业取得合同发生的、预计能够收回的增量成本，可以按照合同进行明细核算。增量成本，是指企业不取得合同就不会发生的成本。需要注意的是：为简化实务操作，该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益。

（2）衔接调整

公司应在新准则实施首日开始，将尚未完成合同中此前费用化的增量成本计入本科目，并调整期初留存收益。

7.合同取得成本减值准备

本科目核算与合同取得成本有关的资产的减值准备，可以按照合同进行明细核算。

8.合同结算

本科目核算同一合同下属于在某一时段内履行履约义务涉及与客户结算对价的合同资产或合同负债，在此科目下设置“合同结算-价款结算”科目反映定期与客户进行结算的金额，设置“合同结算-收入结转”科目反映按履约进度结转的收入金额。资产负债表日，“合同结算”科目的期末余额在借方的，根据其流动性，在资产负债表中分别列示为“合同资产”或“其他非流动资产”项目；期末余额在贷方的，根据其流动性，在资产负债表中分别列示为“合同负债”或“其他非流动负债”项目。

第十六章 其他损益

其他损益包含税金及附加、销售费用、管理费用、财务费用、资产减值损失、信用减值损失、公允价值变动收益、资产处置收益、其他收益、投资收益、营业外收入、营业外支出、所得税费用、本年利润等。

第一节 税金及附加

一、基本概念

税金及附加是指公司经营活动应负担的相关税费，包括印花税、房产税、车船税、城镇土地使用税、消费税、城市维护建设税、资源税和教育费附加等。

二、会计科目设置

公司应设置“税金及附加”科目，同时设置“主营业务税金及附加”、“其他业务税金及附加”和“税金及附加转出”等明细科目核算公司与经营活动相关的税金及附加，借方反映提取数，贷方反映结转数，期末结转后无余额。

1．公司应当按照实际发生数额，核算税金及附加，并结转本年利润，以正确计算当期经营成果。

2．印花税、房产税、车船税、城镇土地使用税等，在“税金及附加”科目核算。

3．主营业务活动以外的其他经营活动发生的相关税费，也在本科目核算。

三、主要账务处理

公司按规定计算确定的印花税、房产税、车船税、城镇土地使用税、消费税、城市维护建设税、资源税、教育费附加和地方教育费附加等税费，借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费-应交印花税”、“应交税费-应交房产税”、“应交税费-应交车船税”、“应交税费-应交城镇土地使用税”、“应交税费-应交消费税”、“应交税费-应交城市维护建设税”、“应交税费-应交资源税”、“应交税费-应交教育费附加”、“应交税费-应交地方教育费附加”等科目。

第二节 销售费用、管理费用与财务费用

一、基本概念

销售费用，是指公司在销售商品和材料、提供劳务的过程中发生的各种费用，包括包装费、运输费、装卸费、仓储保管费、保险费、展览费、广告宣传费、售后服务费、业务经费、委托代销服务费、样品及产品损耗、投标费用、车辆使用费、国际业务支出、客服及商务费用、销售部门(含销售网点、售后服务网点等)职工薪酬（包括工资、社会保险费、住房公积金、职工福利费、工资附加、特殊

工种保险费等）、办公费、差旅费、水电费、折旧费等经营费用。

管理费用，是指公司为组织和管理公司生产经营所发生的各种费用，包括公司在筹建期间内发生的开办费、管理部门职工薪酬（包括工资、社会保险费、住房公积金、职工福利费、工资附加、辞退福利、特殊工种保险费等）、折旧费、修理费、材料费、办公费、差旅费、低值易耗品摊销、劳动保护费、会议费、物业管理费、水电费、公务用车辆使用费、绿化费、业务招待费、广告宣传费、中介费、租赁费、出国人员经费、研究开发费、安全费、团体会费、地方政府收费（包括防洪费、排污费、人防费、残疾人就业保障金、民兵预备费、矿产资源补偿费等）、长期待摊费用摊销、无形资产摊销、存货盘亏和毁损、技术使用费、董事会会费(包括董事会成员津贴、会议费和差旅费等)、清洁卫生费、党团活动经费等。

财务费用，是指公司为筹集生产经营所需资金等而发生的筹资费用，包括利息支出(减利息收入)、汇兑损益以及相关的手续费、公司发生的现金折扣或收到的现金折扣、未确认融资费用等。

二、会计科目设置

公司应设置“销售费用”、“管理费用”、“财务费用”科目，除利息收入发生数在贷方反映外，借方均反映发生数，贷方均反映结转数，结转后均无余额。

“销售费用”、“管理费用”科目，应分别按费用项目设置明细科目，进行明细核算；“财务费用”科目，应按照“利息收入”、“利息支出”、“汇兑净损益”、“手续费”、“贴现利息”、“现金折扣”、“未确认融资费用”、“设定受益计划利息净额”等设置明细科目，进行明细核算。

非电力产品生产公司发生的与专设销售机构相关的固定资产修理费用等后续支出，应并入“销售费用”科目核算，非电力产品生产公司生产车间（部门）和行政管理部门等发生的固定资产修理费用等后续支出，应并入“生产成本”、“管理费用”科目核算。

三、销售费用项目

将销售费用按其经济用途进一步划分为若干项目，称为费用项目。销售费用项目包括：

（一）工资

指支付给销售部门职工的工资、奖金、津贴、补贴等，工资列支范围及相关管理规定详见本核算办法第十二章“职工薪酬”有关章节。

（二）社会保险费

指按规定应由公司为销售部门职工负担、缴纳的基本养老保险、补充养老保险、基本医疗保险、补充医疗保险、失业保险、工伤保险、生育保险，社会保险费的列支范围及相关管理规定详见本核算办法第十二章“职工薪酬”有关章节。

（三）住房公积金

指国家及公司相关规定应由公司为销售部门职工负担、缴纳的住房公积金费用。

（四）职工福利费

指按规定应由公司负担的或者为销售部门职工支付的福利机构经费、医疗费用、职工疗养费用、食堂经费、供暖费补贴、防暑降温费、职工困难补助、独生子女费、丧葬补助费、抚恤费、职工异地安家费、探亲假路费、其他福利，具体福利费列支范围及相关规定详见本核算办法第十二章“职工薪酬”有关章节。

（五）工资附加

指按规定应由公司负担的、按照销售部门职工工资的一定比例提取的职工教育经费和工会经费。其中职工教育经费计提比例不超过工资总额的 8%，工会经费计提比例为工资总额的 2%。

（六）包装费、运输费、装卸费、仓储保管费

指销售过程中除应计入合同履约成本外，发生的货物包装费用、运输费用、装卸费用和仓储保管费用。

（七）保险费

指在销售过程中发生的保险费，不包括财产保险费和车辆保险费。

（八）展览费

指公司为开展促销活动或宣传产品等举办商品展览、展销会所支出的各项费用。

（九）广告宣传费

指销售部门为扩大产品营销、提升公司形象等进行宣传业务而发生的费用。主要包括营销服务宣传费、公司形象宣传费、广告费等。

（十）售后服务费

指公司售后发生的服务费用。

（十一）业务经费

主要指销售部门为扩大业务直接发生的费用。

（十二）委托代销服务费

主要指公司委托其他单位代销，按代销合同规定支付的委托代销费用。

（十三）折旧费

指按法定年限或受益年限计提的应计入销售部门的固定资产折旧费用。

（十四）修理费

指公司发生的与专设销售部门相关的各项费用化修理费用。

（十五）样品及产品损耗

指在销售过程中使用的样品或发生的产品损耗。

（十六）劳动保护费

指按规定发放给销售部门职工的安全防护用品、清洁用品等。其中安全防护用品包括工作服、工作帽、工作鞋、手套、防寒服、雨衣等。

（十七）财产保险费

销售部门所发生的设备、房屋和车辆等资产的财产保险费。

（十八）办公费

指销售部门发生的办公费用，主要包括：

①办公用品及杂费，指文具、纸张、办公场所饮用水、印章刻制费等。

②报刊杂志及图书资料费，指征订的报刊杂志及购买的图书资料费。

③印刷费，指资料、票据、报表等印刷费、复印费、照片冲印费。

④邮电费，指购买邮票、邮寄费。

⑤电脑耗材，指打印机硒鼓、墨盒、刻录光盘、U 盘等耗材。

⑥通信费，指电话费及各类通信通讯费用。

⑦办公设备维护费，指日常用打印机、复印机、扫描仪等办公设备的配件维护等费用。

⑧气象服务费，生产经营所需气象监测单位提供的各类气象信息费。

（十九）差旅费

指销售部门因公出差发生住宿费、交通费、伙食补贴，职工本人及批准随行家属因调动发生的差旅费，出国出境在国内发生的差旅费用等。因出差发生的交通意外伤害险也在本科目核算。

（二十）低值易耗品摊销

指销售部门发生的低值易耗品摊销额，主要包括：

①办公用家具（桌椅、文件柜等）；

②办公设备（电话机等）；

③单位价值在一定范围内的挂壁式空调、冰箱、微波炉等其他低值易耗品。

（二十一）投标费用

指公司为投标发生的费用，包括购买标书的费用、支付的中标服务费等。

（二十二）水电费

指销售部门耗费的水、电、煤、气费。

（二十三）取暖费

指销售部门冬季取暖用煤、蒸汽和购置取暖用具所支付的费用，以及按规定既不发取暖津贴也不收取暖费的职工宿舍的取暖费用。

（二十四）租赁费

指由于销售需要，采用经营性租赁方式租入资产等支付的费用，主要包括房屋租金、车辆及车位租赁费、设备租赁费、网络通讯租金、无线电频率占用费等。

（二十五）物业管理费

指销售部门支付给物业管理单位的管理维护费用、停车场管理费用等。

（二十六）车辆使用费

指销售部门发生的仅在销售工作中使用的车辆修理费、车辆年检费、停车过路费、车辆燃油费，不包括车辆租赁费。

（二十七）国际业务支出

指销售部门为开拓国际业务发生的费用支出。

（二十八）客服及商务费用

指销售部门发生的有关商务谈判（含境外投资并购等相关商务活动）、可研评审、招标投标、技术论证和鉴定列支的商务活动支出。

（二十九）酒店委托管理费

指委托外单位管理酒店发生的费用。

（三十）特殊工种保险费

指为销售部门高危工种职工投保的人身意外伤害险发生的支出。

（三十一）长期待摊费用摊销

指销售部门承担的应列入本期摊销的金额，主要包括销售部门经营租入固定资产改良支出、房屋装修费等。

（三十二）无形资产摊销

指销售部门使用的专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权等无形资产按法定年限或者受益年限进行摊销的费用。

（三十三）节能服务费用

指销售部门因接收节能服务公司提供的合同能源管理服务而支付的服务费用。

（三十四）劳务派遣费

核算与劳务中介公司签订用工合同而支付的劳务派遣费用支出。

（三十五）临时用工薪酬

主要归口核算公司聘用并支付给临时、兼职等用工人员发生的工资、福利、社保等薪酬支出。

四、管理费用项目

将管理费用按其经济用途进一步划分为若干项目，称为费用项目。管理费用项目包括：

（一）工资

指行政管理部门职工发生的工资、奖金、津贴、补贴等，工资列支范围及相关管理规定详见本核算办法第十二章“职工薪酬”有关章节。

（二）社会保险费

指为行政管理部门职工负担、缴纳的基本养老保险、补充养老保险、基本医疗保险、补充医疗保险、失业保险、工伤保险、生育保险，社会保险费的列支范围及相关管理规定详见本核算办法第十二章“职工薪酬”有关章节。

（三）住房公积金

指按国家及公司相关规定应由公司为行政管理部门职工负担、缴纳的住房公积金费用。

（四）职工福利费

指按规定应由公司负担的或者为行政管理部门职工支付的福利机构经费、医疗费用、职工疗养费用、食堂经费、供暖费补贴、防暑降温费、职工困难补助、独生子女费、丧葬补助费、抚恤费、职工异地安家费、探亲假路费、其他福利等，具体福利费列支范围及相关规定详见本核算办法第十二章“职工薪酬”有关章节。

（五）工资附加

指按规定应由公司负担的、按照行政管理部门职工工资的一定比例提取的职工教育经费和工会经费。其中职工教育经费计提比例不超过工资总额的 8%，工会经费计提比例为工资总额的 2%。

（六）折旧费

指按法定年限或受益年限计提的应计入行政管理部门的固定资产折旧费用。

（七）修理费

指公司生产车间和行政管理部门承担的各项费用化的修理费用，包括为确保固定资产的正常工作状况而发生的外包项目检修费用（含修理耗用材料）和委托外单位进行的房屋、建筑物、设备、工具、仪表、生产和管理用家俱、器具等发生的修理费用，不包括车辆修理费用（车辆修理费用在“车辆使用费”科目核算）。

（八）材料费

指行政管理部门发生的零星材料领用费用。

（九）办公费

指行政管理部门发生的办公费用，主要包括：

①办公用品及杂费，指文具、纸张、办公场所饮用水、印章刻制费等。

②报刊杂志及图书资料费，指征订的报刊杂志及购买的图书资料费。

③印刷费，指资料、票据、报表等印刷费、复印费、照片冲印费。

④邮电费，指购买邮票、邮寄费。

⑤电脑耗材，指打印机硒鼓、墨盒、刻录光盘、U 盘等耗材。

⑥通信费，指电话费及各类通信通讯费用。

⑦办公设备维护费，指日常用打印机、复印机、扫描仪等办公设备的配件维护等费用。

⑧气象服务费，生产经营所需气象监测单位提供的各类气象信息费。

（十）差旅费

指行政管理部门因公出差发生的住宿费、交通费、伙食补贴，职工本人及批准随行家属因调动发生的差旅费，出国出境在国内发生的差旅费用等。因出差发生的交通意外伤害险也在本科目核算。

（十一）低值易耗品摊销

指行政管理部门发生的低值易耗品摊销额，主要包括：

①办公用家具（桌椅、文件柜等）；

②办公设备（电话机等）；

③单位价值在一定范围内的挂壁式空调、冰箱、微波炉等其他低值易耗品。

（十二）劳动保护费

包括按规定发放给行政管理部门职工的安全防护用品、清洁用品等。其中安全防护用品包括工作服、工作帽、工作鞋、手套、防寒服、雨衣等。

（十三）会议费

指行政管理部门为组织或参加公务会议、参加政府部门会议所发生的支出。

（十四）物业管理费

指行政管理部门支付给物业管理单位的管理维护费用、停车场管理费用等。

（十五）水电费

指行政管理部门耗费的水、电、煤、气费。

（十六）绿化费

指行政管理部门所发生的环境绿化、植树等支付的费用。

（十七）取暖费

指行政管理部门冬季取暖用煤、蒸汽和购置取暖用具所支付的费用，以及按规定既不发取暖津贴也不收取暖费的职工宿舍的取暖费用。

（十八）业务招待费

仅包括在规定的范围内据实列支的公务活动接待费用。

（十九）中介费

指行政管理部门委托社会中介机构进行审计评估、咨询顾问、法律诉讼、测绘费等发生的各项费用，包含小规模纳税人取得的不能抵扣的增值税进项税额。

（二十）广告宣传费

指行政管理部门为提升公司形象和公司文化等进行宣传业务而发生的费用。主要包括公司形象宣传费、公司文化宣传费、广告费等。

（二十一）租赁费

指由于管理需要，采用经营性租赁方式租入资产等支付的费用，主要包括房屋租金、车辆及车位租赁费、设备租赁费、网络通讯租金、无线电频率占用费等。

（二十二）出国人员经费

指行政管理部门职工因公出国而发生的费用，不包括出国出境在国内发生的差旅费用（在“差旅费”中核算）。

（二十三）财产保险费

指行政管理部门所发生的设备、房屋和车辆等资产的财产保险费。

（二十四）研究开发费

指公司在产品、技术、材料、工艺、标准的研究、开发过程中发生的费用化支出。包括各公司自行安排的科技投入及电网数字化开发（不含信息系统运行维护）等费用。

（二十五）管理信息系统维护费

指行政管理部门使用的管理信息系统运行维护发生的费用

（二十六）安全费

包括行政管理部门为完善、改造和维护安全防护设备、设施支出，配备必要的应急救援器材、设备和工作人员安全防护物品支出，重大危险源、重大事故隐患的评估、整改、监控支出等。

（二十七）团体会费

指公司缴纳给各类社会团体协会的年费或会费。

（二十八）地方政府收费

指行政管理部门按各地政府规定缴纳的各项费用，包括排污费、防洪费、人防费、河道维护费、残疾人就业保障金、公安消防费、民兵预备费、矿产资源补偿费、价格调节基金、其他地方政府收费等。

（二十九）长期待摊费用摊销

指行政管理部门承担的应列入本期摊销的金额，主要包括行政管理部门经营租入固定资产改良支出、房屋装修费等。

（三十）无形资产摊销

指行政管理部门使用的专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权等无形资产按法定年限或者受益年限进行摊销的费用。

（三十一）存货盘亏和毁损

指因管理不善等原因造成的行政管理部门存货的短缺或毁损，盘盈的存货冲减存货盘亏和毁损。

（三十二）辞退福利

指解除劳动合同按规定支付给行政管理部门职工的补偿金等，包括公司实施内部退养计划，自职工停止提供服务日至正常退休日期间拟支付的内退人员工资和缴纳的社会保险费。

（三十三）技术使用费

指行政管理部门使用非专利技术等支付的费用。

（三十四）董事会会费

指董事会及其成员为执行职能而发生的各项费用，包括成员津贴、差旅费、会议费用等。

（三十五）清洁卫生费

指行政管理部门支付的垃圾倾倒、垃圾处置、水池清洁等与环卫清洁相关的费用。

（三十六）党团活动经费

指公司发生的各类党、团员活动费用支出。

（三十七）车辆使用费

仅核算行政管理部门公务用车发生的车辆使用费用，包括公务活动发生的车辆修理费、车辆年检费、停车过路费、车辆燃油费，不包括车辆租赁费。

（三十八）特殊工种保险费

指管理部门为高危工种职工投保的人身意外伤害险发生的支出。

（三十九）无形资产后续维护费

指公司发生的专利权、软件著作权等无形资产需缴纳的年检费用等

（四十）节能服务费用

指管理部门因接收节能服务公司提供的合同能源管理服务而支付的服务费用。

（四十一）劳务派遣费

核算与劳务中介公司签订用工合同而支付的劳务派遣费用支出。

（四十二）临时用工薪酬

主要归口核算公司聘用并支付给临时、兼职等用工人员发生的工资、福利、社保等薪酬支出。

五、销售费用的主要账务处理

（一）公司在销售商品过程中发生的包装费、保险费、展览费、广告费、运输费、国际业务支出、客服及商务费用等费用，借记“销售费用-包装费”、“销售费用-展览费”、“销售费用-广告宣传费”、“销售费用-运输费”、“销售费用-客服及商务”等科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“应付账款”、“其他应付款”等科目。

（二)公司发生的为销售本公司商品而专设的销售机构的职工薪酬,借记“销售费用-工资”、“销售费用-社会保险费-设定提存计划离职后福利-基本养老保险”、“销售费用-职工福利费”、“销售费用-住房公积金”等科目，贷记“应付职工薪酬-工资”、“应付职工薪酬-社会保险费-设定提存计划离职后福利-基本养老保险”、“应付职工薪酬-职工福利费”、“应付职工薪酬-住房公积金”等科目。

（三）公司销售部门发生折旧、摊销费，借记“销售费用-折旧费”、“销售费用-低值易耗品摊销”、“销售费用-其他费用”、“销售费用-无形资产摊销”等科目，贷记“累计折旧”、“低值易耗品”、“长期待摊费用”、“累计摊销”等科目。

六、管理费用的主要账务处理

（一）公司在筹建期间内发生的开办费，包括人员工资、办公费、培训费、差旅费、印刷费、注册登记费以及不计入固定资产成本的借款费用等在实际发生时，借记“管理费用-开办费”科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。

（二）公司行政管理部门人员的职工薪酬，借记“管理费用-工资”、“管理费用-社会保险费-设定提存计划离职后福利-基本养老保险”、“管理费用-职工福利费”、“管理费用-住房公积金”等科目，贷记“应付职工薪酬-工资”、“应付职工薪酬-社会保险费-设定提存计划离职后福利-基本养老保险”、“应付职工薪酬-职工福利费”、“应付职工薪酬-住房公积金”等科目。

（三）公司行政管理部门计提的固定资产折旧，借记“管理费用-折旧费”科目，贷记“累计折旧”科目。

（四）公司行政管理部门发生的办公费、水电费、业务招待费、出国人员经费、诉讼费等费用，借记“管理费用-办公费”、“管理费用-水电费”、“管理费用-业务招待费”、“管理费用-出国人员经费”、“管理费用-中介费”等科目，贷记“银行存款”、“应付账款”、“其他应付款”等科目。

（五）公司行政管理部门研究和开发无形资产，不满足资本化条件的，借记“管理费用-研究开发费”科目，贷记“研发支出-费用化支出结转”等科目。

七、财务费用的主要账务处理

（一）公司发生的应该费用化的借款利息支出，借记“财务费用-利息支出”科目，贷记“应付利息”等科目。

（二）现金折扣，指在商品或劳务销售中，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折扣。对于现金折扣，债权人和债务人都应计入财务费用。债权人借记“银行存款”、“财务费用-现金折扣”科目，贷记“应收账款”等科目；债务人借记“财务费用-现金折扣”（红字）、“应付账款”等科目，贷记“银行存款”科目。

（三）贴现利息是指汇票持有人向银行申请贴现面额付给银行的贴现利息；应根据贴现金额、贴现天数（自银行向贴现单位支付贴现票款日起至汇票到期日前一天止的天数）和贴现率计算求得。贴现时，借记“银行存款”、“财务费用-贴现利息”科目，贷记“应收票据”科目。

（四）公司摊销未确认融资费用，借记“财务费用-未确认融资费用”科目，贷记“未确认融资费用”等科目。

（五）公司发生汇兑净损益，借记“财务费用-汇兑净损益”科目，贷记或借记“应付账款”、“应收账款”等科目。

（六）公司发生应记入财务费用的手续费（包括银行收取的工本手续费），借记“财务费用-手续费”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“银行存款”等科目。

（七）公司发生的应冲减财务费用的利息收入，借记“银行存款”等科目，贷记“财务费用-利息收入”科目。

（八）公司发生的属于融资范畴的供电服务积分业务，借记“财务费用-其他”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“银行存款”、“预付账款”等科目。

八、期末结转

期末，将“销售费用”、“管理费用”、“财务费用”科目借方余额转入本年利润，借记“本年利润”科目，贷记“销售费用-销售费用转出”、“管理费用-管理费用转出”、“财务费用-财务费用转出”科目。

第三节　资产减值损失

一、基本概念

资产减值损失是指公司计提各项资产减值准备所形成的损失，金融资产减值规定参照第四章“金融资产与金融负债”章节。

二、会计科目设置

公司应设置“资产减值损失”科目，核算公司计提各项资产减值准备所形成的损失，借方反映发生数，贷方反映结转数，期末结转后无余额。本科目应按“存货减值损失”、“长期股权投资减值损失”、“固定资产减值损失”、“投资性房地产减值损失”、“在建工程减值损失”、“工程物资减值损失”、“无形资产减值损失”、“未担保余值减值损失”和“预计合同损失”、“损余物资减值损失”、“抵债资产减值损失”、“商誉减值损失”“合同资产减值损失”等项目设置明细科目，进行明细核算。

三、主要账务处理

公司的长期股权投资、固定资产、无形资产等资产发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记 “存货跌价准备”、“长期股权投资减值准备”、“固定资产减值准备”、“投资性房地产减值准备”、“在建工程减值准备”、“工程物资减值准备”、“无形资产减值准备” 等科目。

公司计提减值准备的相关资产价值又得以恢复的，按规定允许转回的，可以计入当期损益的，应在原已计提的减值准备金额内，按恢复增加的金额，借记相关减值准备科目，借记“资产减值损失”科目（红字）。

第四节　公允价值变动损益

一、基本概念

公允价值变动损益是指公司因资产或负债公允价值变动所形成应当计入当期损益的利得或损失，包括交易性金融资产、交易性金融负债以及采用公允价值模式计量的投资性房地产、衍生工具、套期保值业务等。

二、会计科目设置

公司应设置“公允价值变动损益”科目。本科目应按“交易性金融资产”、“交易性金融负债”、“投资性房地产”、“衍生工具”、“套期保值”等项目设置明细，进行明细核算。

“公允价值变动损益”科目，核算公司应当计入当期损益的资产或负债公允价值变动损益，期末结转后本科目无余额。

指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债公允价值变动形成的应计入当期损益的利得或损失，也在本科目核算。

三、主要账务处理

1．资产负债表日，公司应按交易性金融资产的公允价值高于其账面余额的差额，借记“交易性金融资产-XX-公允价值变动”科目，贷记“公允价值变动损益”；公允价值低于其账面余额的差额，“公允价值变动损益”科目贷方记红字。

出售交易性金融资产时，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按该金融资产的账面余额，贷记“交易性金融资产”科目，按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。

2．资产负债表日，交易性金融负债的公允价值高于其账面余额的差额，贷记“公允价值变动损益”科目（红字），贷记“交易性金融负债-XX-公允价值变动”科目；公允价值低于其账面余额的差额，借记“交易性金融负债-XX-公允价值变动”科目，贷记“公允价值变动损益”科目。

处置交易性金融负债，应按该金融负债的账面余额，借记“交易性金融负债”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目，按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。

3．采用公允价值模式计量的投资性房地产、衍生工具、套期工具、被套期项目等形成的公允价值变动，按照“投资性房地产”、“衍生工具”、“套期工具”、“被套期项目”等科目的相关规定进行处理。

第五节 资产处置收益

一、基本概念

资产处置收益项目反映公司出售划分为持有待售的非流动资产（金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外）或处置组（子公司和业务除外）时确认的处置利得或损失，以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置利得或损失。债务重组中因处置非流动资产产生的利得或损失和非货币性资产交换产生的利得或损失也在本科目核算。

二、会计科目设置

公司应设置“资产处置损益”科目，核算出售“固定资产”、“在建工程”、“生产性生物资产”及“无形资产”等业务。

三、主要账务处理

1．公司处置划分为持有待售的非流动资产（金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外）或处置组情况下，参照第十一章其他资产第四节持有待售的非流动资产、处置组和终止经营。

2．公司处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产时，借记“银行存款”，贷记“固定资产清理”、“在建工程”、“生产性生物资产”、“无形资产”、“应交税费-应交增值税-销项税额”，按其差额借记或贷记“资产处置损益”科目。

3．期末结转，将“资产处置损益”科目余额转入“本年利润”科目，结转后应无余额。

第六节 其他收益

一、基本概念

其他收益，反映计入其他收益的软件退税、其他政府补助以及其他与日常活动相关且计入其他收益的项目，如代扣代缴个人所得税手续费、加计抵减进项税、债务重组收益等。

二、会计科目设置

公司应当在利润表中的“营业利润”项目之上单独列报“其他收益”项目，计入其他收益的政府补助在该项目中反映。

三、主要账务处理

1．公司对与资产相关的政府补助选择总额法的，应当将递延收益分期转入其他收益或营业外收入，借记“递延收益”科目，贷记“其他收益”或“营业外收入”科目。相关资产在使用寿命结束时或结束前被处置（出售、报废、转让、发生毁损等），尚未分配的相关递延收益余额应当转入资产处置当期的损益，不再予以递延。

2．公司在收到非货币性资产的政府补助时，应当借记有关资产科目，贷记“递延收益”科目；然后在相关资产使用寿命内按合理、系统的方法分期计入损益，借记“递延收益”科目，贷记“其他收益”或“营业外收入”科目。但是，对以名义金额计量的政府补助，在取得时计入当期损益。

3．生产、生活性服务业纳税人取得资产或接受劳务时，应当按照《增值税会计处理规定》的相关规定对增值税相关业务进行会计处理;实际缴纳增值税时，按应纳税额借记“应交税费-未交增值税”等科目，按实际纳税金额贷记“银行存款”科目，按加计抵减的金额贷记“其他收益-进项税加计抵减”科目。

4．收到代扣代缴个人所得税手续费，借记“银行存款”科目，贷记“其他收益-个税手续费返还”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目。

第七节　投资收益

一、基本概念

投资收益，是指公司确认的投资收益或投资损失。

二、会计科目设置

公司应设置“投资收益”科目，核算公司确认的投资收益或投资损失，借方反映结转的损益，贷方反映取得的收益或发生的损失，期末结转后无余额。本科目应按“交易性金融资产投资收益”、“委托（信托）贷款收益”、“子公司投资收益”、“合营企业投资收益”、“联营企业投资收益”、“交易性金融负债投资收益”、“处置交易性金融资产投资收益”、“处置交易性金融负债投资收益”、“处置子公司投资收益”、“处置合营企业投资收益”、“处置联营企业投资收益”、“投资收益转出”等项目进行明细核算。

三、主要账务处理

1．长期股权投资采用成本法核算的，取得投资时实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润作为应收项目处理。继后期间，投资企业应当按照享有被投资单位宣告发放的现金股利或利润确认投资收益，借记“应收股利”科目，贷记“投资收益”科目。

原采用权益法核算，因投资收回等原因导致长期股权投资核算由权益法转换为成本法的，应以转换时长期股权投资的账面价值作为成本法核算的基础，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账面留存收益中本公司应享有的份额，应冲减长期股权投资成本，不确认为投资收益。

2．长期股权投资采用权益法核算的，应根据被投资单位实现的净利润或经调整的净利润计算应享有的份额，借记“长期股权投资-XX-XX-损益调整”科目，贷记“投资收益”科目。被投资单位发生净亏损的，比照“长期股权投资”科目的相关规定进行处理。

3．处置长期股权投资时，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按其账面余额，贷记“长期股权投资”科目，按尚未领取的现金股利或利润，贷记“应收股利”科目，按其差额，贷记或借记“投资收益”。已计提减值准备的，还应同时结转减值准备。

处置采用权益法核算的长期股权投资，除上述规定外，还应结转原记入其他综合收益和资本公积的相关金额，借记或贷记“资本公积-被投资单位其他权益变动”科目，贷或借记“投资收益”。

4. 公司持有交易性金融资产、委托贷款期间取得的投资收益以及处置交易性金融资产、交易性金融负债、指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债实现的损益，比照“委托贷款”、“交易性金融资产”、“交易性金融

负债”等科目的相关规定进行处理。

第八节　营业外收入

一、基本概念

营业外收入是指公司发生的与其日常活动无直接关系，计入当期损益的各项利得，主要包括与公司日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得、确实无法支付而按规定程序经批准后转作营业外收入的应付款项、违约金收入等。

二、会计科目设置

公司应设置“营业外收入”科目，借方反映结转数，贷方反映收入数，期末结转后无余额。应按“资产报废收益”、“盘盈利得”、“接受捐赠利得”、“违约金”、“并购负商誉”、“政府补助”、“无需支付款项”、“保险理赔收入”、“其他”、“营业外收入转出”等设置明细科目，进行明细核算。

1．盘盈利得，公司盘盈的重大固定资产，应采用追溯重述法更正，对于调整前期差错累计影响数不切实可行的，或盘盈的非重大固定资产报经批准后直接计入当期营业外收入。不包括盘盈的存货等流动资产，公司对盘盈存货等流动资产，报经批准后冲减生产成本。

2．接受捐赠利得，指公司接受捐赠产生的利得。接受捐赠资产附带有关文件、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入账价值；接受捐赠资产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入账价值。

3．公司在经营过程中应收有关方面的违约补偿收入，应在得到违约方的确认或认可，并且有足够证据表明经济利益很可能流入公司且能可靠计量时才能予以确认。在没有取得违约方的认可，也没有取得相关证据之前，不得确认为一项资产，也不得确认为当期营业外收入。

4．其他，主要指扶贫专项收入（如东西帮扶等）。

三、主要账务处理

公司确认盘盈利得、捐赠利得、确实无法支付而按规定程序经批准后转作营业外收入的应付款项、违约金收入等，借记“固定资产清理”、“无形资产”、“原材料”、“银行存款”、“库存现金”、“应付账款”、“其他应付款”等科目，贷记“营业外收入-盘盈利得”、“营业外收入-接受捐赠利得”、“营业外收入-其他”、“营业外收入-违约金”等科目。

收到与日常经营活动无关的政府补助或分摊资本性政府补助确认利得时，借记“银行存款”、“递延收益-政府补助”等科目，贷记“营业外收入-政府补助”科目。

第九节　营业外支出

一、基本概念

营业外支出是指公司发生的与其日常活动无直接关系，计入当期损益的各项损失，主要包括盘亏损失、公益性捐赠支出、非公益性捐赠支出、非常损失、罚

款支出、违约金、滞纳金、赔偿金支出等。

二、会计科目设置

公司应设置“营业外支出”科目，核算各种营业外支出的发生与结转，借方反映发生数，贷方反映结转数，期末结转后无余额。本科目应按“资产毁损及报废损失”、“公益性捐赠”、“非公益性捐赠”、“非常损失”、“盘亏损失”、“罚款支出”、“违约金”、“滞纳金”、“赔偿金支出”、“其他”、“营业外支出转出”等设置科目，进行明细核算。

1．盘亏损失，主要指对于财产清查盘点中盘亏的资产，在查明原因处理时按确定的净损失计入营业外支出的金额。不包括计入生产成本的流动资产盘亏损失。

2．公益性捐赠支出，指通过中国境内非营利的社会团体、国家机关向教育、民政等公益事业和遭受自然灾害的地区、贫困地区的捐赠支出。

3．非常损失，指公司对于因客观因素（如自然灾害等）造成的损失，在扣除保险公司等赔偿后的净损失应计入营业外支出。

4．其他，主要指扶贫专项支出（如东西帮扶等）。

三、主要账务处理

1．盘亏、毁损的资产发生的净损失，按管理权限报经批准后，借记“营业外支出”科目，贷记“待处理财产损溢”科目。

2．公司在将自产、委托加工的产成品和外购的商品、原材料、固定资产、无形资产和有价证券等用于捐赠时，应按捐出资产的账面价值及涉及的应交增值税、消费税等相关税费(不含所得税)，借记“营业外支出”科目，按捐出资产已计提的减值准备，借记有关资产减值准备科目，按捐出资产的账面余额，贷记“原材料”、“无形资产”等科目，按捐出资产涉及的应交增值税、消费税等相关税费，贷记“应交税费”等科目。

涉及捐出固定资产的，应首先通过“固定资产清理”科目，对捐出固定资产的账面价值、发生的清理费用及应交纳的相关税费等进行核算，再将“固定资产清理”科目的余额转入“营业外支出”科目。

3．拨付给具备法人资格的医院、培训机构的补助，发生的其他营业外支出，借记“营业外支出”科目，贷记“银行存款”等科目。

第十节　所得税费用

一、基本概念

所得税费用，是指公司确认的应从当期利润总额中扣除的所得税费用，等于当期所得税以及递延所得税费用之和。

二、会计科目设置

公司应设置“所得税费用”科目，核算公司按规定从本期损益中减去的所得税费用。借方反映发生的所得税费用，贷方反映冲减的所得税费用和结转数，期末结转后无余额。本科目可按“当期所得税费用”、“递延所得税费用”、“所得税费用转出”进行明细核算。

三、主要账务处理

公司因偷漏税而按规定应补交以前年度的所得税，应视同重要的前期差错，

按前期差错的规定进行会计处理。对于因偷税而支付的罚款，应计入支付当期的营业外支出，不得追溯重述前期损益。其他账务处理，按照本办法第十三章“税费核算”有关规定进行处理。

第十一节　本年利润

一、基本概念

本年利润，是指公司在本会计年度内实现的经营成果，包括公司实现的收入减去各项费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。按照构成项目和计算环节的不同，分为营业利润、利润总额和净利润。

1．营业利润，是指营业收入减营业成本、税金及附加、销售费用、管理费用、财务费用、资产减值损失、信用减值损失，加公允价值变动收益、投资收益、资产处置收益及其他收益后的金额；

2．利润总额，是指营业利润加上营业外收入、减去营业外支出后的金额；

3．净利润，是指利润总额减去所得税费用后的金额。

二、会计科目设置

公司应设置“本年利润”科目，核算公司实现的净利润或发生的净亏损，其借方反映结转的成本、费用、损失项目，贷方反映结转的收益项目，年度终了结转后本科目应无余额。本科目可按各损益项目设置明细科目。

1．公司应按月计算利润，将有关收入、费用、利得和损失项目结转到“本年利润”科目，正确反映公司每一会计期间的经营成果。

2．年度终了，公司应当将本年收支相抵后的净利润结转到“利润分配”科目。

三、主要账务处理

1．期末，公司应将各损益项目的期末余额结转“本年利润”科目，借记“主营业务收入”、“其他业务收入”、“营业外收入”等科目，贷记“本年利润”科目；借记“本年利润”科目，贷记“主营业务成本”、“其他业务成本”、“税金及附加”、“财务费用”、“资产减值损失”、“营业外支出”、“所得税费用”等科目。

“公允价值变动损益”、“投资收益”科目期末如为净收益，借记“公允价值变动损益”、“投资收益”科目，贷记“本年利润”科目；期末如为净损失，借记“本年利润”科目，贷记“公允价值变动损益”、“投资收益”科目。

2．年度终了，公司应将本年收入、费用、直接记入当期利润的利得和损失相抵后结出本年实现的净利润，即“本年利润”科目的贷方余额，转入“利润分配”科目，借记“本年利润”科目，贷记“利润分配-未分配利润”科目；如为净亏损，作相反会计分录。

第十七章 补助补偿

第一节 概 述

一、基本概念

补助补偿，是指公司从政府、其他单位或个人无偿取得的货币性资产或非货币性资产。包括政府补助、搬迁补偿（搬迁补偿款等同于公司实际交付资产的公允价值部分除外）、手续费返还、政府奖励、接受捐赠、移交资产后续技改运维支出补偿等。不包括政府作为公司所有者投入的资本、系统内单位之间的资产无偿划转和公司无偿接收的用户资产。

二、补助补偿的主要形式

（一）政府补助

1．政府补助的含义及特征

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。其主要形式包括政府对公司的无偿拨款、税收返还、财政贴息，以及无偿给予非货币性资产等。政府补助具有下列特征：

（1）政府补助是来源于政府的经济资源。政府主要是指行政事业单位及类似机构。对于公司收到的来源于其他方的补助，有确凿证据表明政府是补助的实际拨付者，其他方只起到代收代付作用的，该项补助也属于来源于政府的经济资源。

（2）政府补助是无偿的。即公司取得来源于政府的经济资源，不需要向政府交付商品或服务等对价。政府以投资者身份向公司投入资本、政府购买服务等政府与公司之间的互惠性交易不属于政府补助。需要说明的是，政府补助通常附有一定条件，这与政府补助的无偿性并不矛盾，只是政府为了推行其宏观经济政策，对公司使用政府补助的时间、使用范围和方向进行了限制。

政府以投资者身份向公司投入资本，享有相应的所有者权益，政府与公司之间是投资者与被投资者的关系，属于互惠性交易，不属于政府补助。

公司从政府取得的经济资源，如果与公司销售商品或提供服务等活动密切相关，且是公司商品或服务的对价或者是对价的组成部分，应当适用第十六章“其他损益”相关规定。

2．政府补助的主要形式

实务中既有货币性资产形式的政府补助，如财政拨款、财政贴息和税收返还，也存在非货币性资产形式的政府补助，如无偿划拨的土地使用权等。

（1）财政拨款

财政拨款是政府无偿拨付公司的资金，通常在拨款时就明确了用途。主要包括政府拨给公司用于购建固定资产或进行技术改造工程的专项资金，政府鼓励公司安置职工就业而给予的奖励款项，政府拨付公司开展研发活动的研发经费等，但不包括政府作为公司所有者投入的资本。

（2）财政贴息

政府提供的一种较为隐蔽的补贴形式，即政府代公司支付部分或全部贷款利息，其实质是向公司成本价格提供补贴。如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：一是财政将贴息资金直接拨付给受益公司；二是财政将贴息资金拨付给贷款银行。由贷款银行以政策性优惠利率向公司提供贷款。

（3）税收返还

税收返还是政府按照先征后返（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。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，因不涉及资产直接转移的经济资源，不作为政府补助处理。增值税出口退税、所得税减免等不属于政府补助。

个别减免税款需要按照政府补助进行会计处理，如属于一般纳税人的加工型公司根据税法规定招用自主就业退役士兵，并按定额扣减的增值税。

（4）无偿给予非货币性资产

政府无偿给予公司长期非货币性资产的情况，如无偿给予土地使用权、天然起源的天然林等。

一些地方政府为了招商引资或鼓励创业投资，将产业园区内的房产以低于公允价值的价格出租给公司，不作为政府补助处理。

3．政府补助的分类

政府补助应当划分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。

（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。通常情况下，相关补助文件会要求公司将补助资金用于取得长期资产。长期资产将在较长的期间内给公司带来经济利益，因此相应的政府补助的受益期也较长。

（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。此类补助主要是用于补偿公司已发生或即将发生的相关成本费用或损失，受益期相对较短，通常在满足补助所附条件时计入当期损益或冲减相关成本。

对于同时包含与资产相关和与收益相关的政府补助，公司应当将其进行分解，区分不同部分分别进行会计处理；难以区分的，公司应当将其整体归类为与收益相关的政府补助进行会计处理。

（二）搬迁补偿

搬迁补偿主要包括政府搬迁补偿和其他搬迁补偿。

政府搬迁补偿是指因城镇整体规划、库区建设、棚户区改造、沉陷区治理等公共利益进行搬迁，政府从财政预算直接拨付给公司的搬迁补偿款。

其他搬迁补偿是指其他单位因业务活动拆改公司资产给予的补偿款。

（三）手续费返还

仅指公司从财政或税务部门取得的各种代征基金及附加和个人所得税手续费收入。

（四）政府奖励

是指公司从各级政府取得的各类用于奖励单位或职工的资金。

（五）接受捐赠

是指其他单位或个人无偿给予公司货币性资产或非货币性资产。

（六）移交资产后续技改运维支出补偿

是指按照合同协议约定，公司收取的其他单位或个人移交资产后续发生的技改、运维支出补偿。

第二节 补助补偿的核算

一、政府补助的核算

根据政府补助准则的规定，政府补助同时满足下列条件的，才能予以确认：一是公司能够满足政府补助所附条件；二是公司能够收到政府补助。

政府补助为货币性资产的，应当按照收到或应收的金额计量。如果公司已经实际收到补助资金，应当按照实际收到的金额计量；如果资产负债表日公司尚未收到补助资金，但公司在符合了相关政策规定后就相应获得了收款权，且与之相关的经济利益很可能流入公司，公司应当在这项补助成为应收款时按照应收的金额计量。政府补助为非货币性资产的,应当按照公允价值计量；公允价值不能可靠取得的，按照名义金额计量，在取得时计入当期损益。

政府补助有两种会计处理方法：总额法和净额法。总额法是在确认政府补助时，将其全额一次或分次确认为收益，而不是作为相关资产账面价值或者成本费用等的扣减。净额法是将政府补助确认为对相关资产账面价值或者所补偿成本费用等的扣减。坚持以总额法为主、净额法为辅，原则上仅限于财政贴息及资产处置损失补助采用净额法处理，以衔接基本建设相关文件规定、减少非经常性损失金额。

需要说明的是，同一公司不同时期发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用一致的会计政策，不得随意变更；确需变更的，应当在附注中说明。公司应当根据经济业务的实质，判断某一类政府补助业务应当采用总额法还是净额法。通常情况下，对同类或类似政府补助业务只能选用一种方法，同时，公司对该业务应当一贯地运用该方法，不得随意变更。公司对某些补助只能采用一种方法，例如，对一般纳税人增值税即征即退只能采用总额法进行会计处理。财政贴息及资产处置损失补助采用净额法处理，以衔接基本建设相关文件规定、减少非经常性损失金额。

与公司日常活动相关的政府补助，应当按照经济业务实质，计入其他收益或冲减相关成本费用。与公司日常活动无关的政府补助，计入营业外收入或冲减相关损失。通常情况下，若政府补助补偿的成本费用是营业利润之中的项目，或该补助与日常销售等经营行为密切相关（如增值税即征即退等），则认为该政府补助与日常活动相关。除补助项目与公司生产经营活动无关或补助带有偶然性外，按照与日常活动相关的政府补助进行会计处理。

（一）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。公司在取得与资产相关的政府补助时，应当选择采用总额法或净额法进行会计处理。

1．总额法

总额法下，公司在取得与资产相关的政府补助时应当按照补助资金借记“银行存款”等科目，贷记“递延收益-政府补助”科目；然后在相关资产使用寿命内按合理、系统的方法（通常应采用年限平均法，有确凿合理依据的可采取其他方法，如工作量法等，并与折旧计提方法匹配）分期结转至损益。结转损益时需判断与日常活动的相关性，与日常活动相关的，借记“递延收益”科目，贷记“其他收益”科目；与日常活动无关的，借记“递延收益”科目，贷记“营业外收入”

科目。

如果公司先取得与资产相关的政府补助，再确认所购建的长期资产，总额法下应当在开始对相关资产计提折旧或进行摊销时按照合理、系统的方法将递延收益分期计入当期收益；如果相关长期资产投入使用后公司再取得与资产相关的政府补助，总额法下应当在相关资产的剩余使用寿命内按照合理、系统的方法将递延收益分期计入当期收益。

需要说明的是，采用总额法的，如果对应的长期资产在持有期间发生减值损失，递延收益的摊销仍保持不变，不受减值因素的影响。公司对与资产相关的政府补助选择总额法的，应当将递延收益分期转入其他收益或营业外收入，借记“递延收益-政府补助”科目，贷记“其他收益”或“营业外收入-政府补助”科目。相关资产在使用寿命结束时或结束前被处置（出售、报废、转让、发生毁损等），尚未分配的相关递延收益余额应当转入资产处置当期的损益，不再予以递延，根据与日常活动的相关性转入资产处置当期的“其他收益”或“营业外收入”科目。对相关资产划分为持有待售类别的，先将尚未分配的递延收益余额冲减相关资产的账面价值，再按照本办法第十一章“其他资产”的要求进行会计处理。

2．净额法

净额法下，公司在取得政府补助时应当按照补助资金的金额冲减相关资产的账面价值。如果公司先取得与资产相关的政府补助，再确认所购建的长期资产，净额法下应当将取得的政府补助先确认为递延收益，在相关资产达到预定可使用状态或预定用途时将递延收益冲减资产账面价值；如果相关长期资产投入使用后公司再取得与资产相关的政府补助，净额法下应当在取得补助时冲减相关资产的账面价值，并按照冲减后的账面价值和相关资产的剩余使用寿命计提折旧或进行摊销。

（二）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，应当分情况进行会计处理：用于补偿公司以后期间的相关成本费用或损失；用于补偿公司已发生的相关成本费用或损失。对与收益相关的政府补助，公司同样可以选择采用总额法或净额法进行会计处理。

1．总额法

选择总额法的，用于补偿公司以后期间的相关成本费用或损失的，在收到时确认为递延收益，借记“银行存款”等科目，贷记“递延收益”科目，在确认相关成本费用或损失期间，判断与日常活动的相关性并计入损益，与日常活动相关的，借记“递延收益”科目，贷记“其他收益”科目；与日常活动无关的，借记“递延收益”科目，贷记“营业外收入”科目；用于补偿公司已发生的相关成本费用或损失的，在收到时判断与日常活动的相关性并直接计入当期损益，与日常活动相关的，借记“银行存款”等科目，贷记“其他收益”科目；与日常活动无关的，借记“银行存款”等科目，贷记“营业外收入”科目。

2．净额法

选择净额法的，用于补偿公司以后期间的相关成本费用或损失的，确认为递延收益，并在确认相关成本费用或损失的期间，冲减相关成本费用或营业外支出。用于补偿公司已发生的相关成本费用或损失的，直接冲减相关成本费用或营业外支出。

（三）政府补助的退回

已确认的政府补助需要退回的，应当在需要退回的当期分情况按照以下规定

进行会计处理：

1．初始确认时冲减相关资产账面价值的，调整资产账面价值，借记“固定资产”、“其他收益”等科目，贷记“银行存款”等科目；

2．存在相关递延收益的，冲减相关递延收益账面余额，借记“递延收益-政府补助”科目，超出部分计入当期损益，借记“其他收益”或者“营业外收入-政府补助”科目；

3．属于其他情况的，直接计入当期损益。

此外，对于属于前期差错的政府补助退回，应当按照本办法第二十章“会计调整”的规定，作为前期差错更正进行追溯调整。

（四）具体业务核算

在对公司系统近年来政府补助业务情形进行全部梳理的基础上，结合上述判定标准，归纳为 11 类，并逐类明确相关会计处理。

1．用于资产建设购置的政府补助

业务情形：政府通过拨付资金等方式，给予公司用于新建、新购资产的政府补助。如：电网公司接受的电网、调控交易、电能代替、充换电、运行检修等设备设施购建补助；产业金融单位接受的生产制造设备、运营设施设备等的建设购置补助；以及生产管理用房屋、车辆建设购置补助等。用于资产更新改造及购置土地的政府补助，不属于“用于资产建设购置的政府补助”。

补助类型：与资产相关。

处理方法：总额法。

与日常活动的相关性：通常与公司日常活动相关，补助资产不用于公司生产经营的除外。

2．用于资产技改的政府补助

业务情形：政府通过拨付资金等方式，给予公司用于对已有资产更新改造。如：资产设备节能改造补助等。

补助类型：与已有资产拆除报废损失相关的补助属于与收益相关，其余属于与资产相关。

处理方法：与已有资产拆除报废损失相关的补助适用净额法，其余部分适用总额法。

与日常活动的相关性：通常与公司日常活动相关，补助资产不用于公司生产经营的除外。

特殊说明：取得的政府补助应优先弥补资产拆除报废损失，剩余部分再作为与资产相关的政府补助，但补助资金已明确用途的除外。

3．用于土地购置的政府补助

业务情形：政府通过拨付资金等方式，给予公司用于购买土地使用权。国有划拨土地不适用政府补助。

补助类型：与资产相关。

处理方法：总额法。

与日常活动的相关性：电网公司取得与建设变电站、杆塔线路等相关的土地补助等，属于与公司日常活动相关；其余为与公司日常活动无关。

4．用于经营服务的政府补助

业务情形：政府通过拨付资金等方式，鼓励公司生产某类产品或提供某种服务，且补助不属于公司商品或服务的对价或者对价组成部分。如：“按服务区域给予的充换电服务补贴”属于政府补助，“按充换电量给予的充换电服务补贴”

属于营业收入。

补助类型：与收益相关的补助。

处理方法：总额法。

与日常活动的相关性：与公司日常活动相关。

5．用于产业扶持的政府补助

业务情形：政府为支持公司发展特定产业、投资特定区域、开展特定转型升级给予的补助。若部分补助款项用于了资产或土地使用权的建设或购置，则需对该部分补助款进行拆分并按“用于资产建设购置的政府补助”和“用于土地购置的政府补助”处理。

补助类型：与收益相关的补助。

处理方法：总额法。

与日常活动的相关性：与公司日常活动相关。

6．用于科技研发的政府补助

业务情形：政府为支持公司开展科技研发给予的补助。如:政府对省公司电科院、经研院及产业单位开展科技研发项目给予的补助资金，对形成的专利给予的补贴等。对受政府委托承担的研发且研发成果不属于公司的项目，按照受托外部单位研发有关规定进行处理，不属于政府补助。

补助类型：可能同时涉及与资产相关的政府补助（研发成果形成无形资产、研发过程中购置设备、软件等）和与收益相关的政府补助（费用化研发支出），应当拆分并分别处理；难以区分的，应当整体归类为与收益相关的政府补助。

处理方法：总额法。

与日常活动的相关性：与公司日常活动相关。

7．用于公司员工的政府补助

业务情形：政府为降低公司用工成本，促进就业给予公司的补助。如：稳岗补贴、残疾人就业补贴、人才引进补贴等。通过公司代收代付给予指定对象的离退休干部补助、生育津贴等，不属于政府补助。

补助类型：与收益相关的补助。

处理方法：总额法。

与日常活动的相关性：与公司日常活动相关。

8．用于资产报废的政府补助

业务情形：政府为鼓励公司淘汰落后设备设施，给予公司资产报废损失的补偿。如：黄标车报废补贴、锅炉拆除补贴等。财政拨付的资产处置损失补助，按实际收到补助金额，借记“银行存款”科目，贷记“递延收益”科目；在资产处置时，先将处置损失转入“固定资产清理”等科目，再按损失补偿金额，借记“递延收益”科目，贷记“固定资产清理”等科目。对于确认资产处置损失的，按照资产损失补助金额冲减“营业外支出”科目。

补助类型：与收益相关的补助。

处理方法：净额法。

与日常活动的相关性：与公司日常活动无关。

9．专项奖励政府补助

业务情形：政府为奖励公司在某方面社会贡献给予的补助，如：安全生产、评先创优、科技进步奖励等。若政府给予职工的奖励款，应纳入工资总额管理，不适用于政府补助。

补助类型：与收益相关的补助。

处理方法：总额法。

与日常活动的相关性：与公司日常活动无关。

10．税收返还政府补助

业务情形：政府按照先征后返（退）、即征即退等方式向公司返还的税款。对增值税出口退税、直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额，所得税按照税收优惠政策退还多交部分，以及作为政府资本性投入的税收返还等不属于政府补助。

补助类型：与收益相关的补助。

处理方法：总额法。

与日常活动的相关性：与公司日常活动相关。

11．财政贴息政府补助

业务情形：政府将财政贴息资金直接拨付给公司，用于公司弥补借款费用的，作为政府补助处理，公司按收到的金额冲减相应借款费用，借款费用处于资本化期间的，直接冲减在建资产价值；处于费用化期间的，直接冲减“财务费用—利息支出”科目。政府将财政贴息资金直接拨付给银行的，按实际收到的借款金额及政策性优惠利率计算确认借款费用，不确认有关政府补助。

补助类型：借款费用资本化部分属于与资产相关的补助，其余属于与收益相关的补助。

处理方法：净额法。

与日常活动的相关性：与公司日常活动相关。

二、搬迁补偿的核算

搬迁补偿业务核算内容包括政府给予的搬迁补偿和其他单位给予的搬迁补偿。

（一） 政府给予的搬迁补偿

公司因城镇整体规划、库区建设、棚户区改造、沉陷区治理等公共利益进行搬迁，收到政府从财政预算直接拨付的搬迁补偿款分解为三部分分别处理。

1．对因搬迁而被政府收回土地使用权和不可移动固定资产等搬迁资产公允价值对应的补偿，属于固定资产和无形资产等处置所得款项，按照资产处置有关规定处理，与所处置的资产的原账面价值和相关税费之间的差额计入当期资产处置收益。

2．补偿款高于搬迁资产公允价值的部分，属于政府补助范围，应分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助分别进行处理：

（1）对重新购建土地使用权和房屋建筑物等无形资产、固定资产的资本性支出给予的补助，作为与资产相关的政府补助处理，确认为递延收益，并在资产预计使用期限内按照系统、合理的方法分配计入损益。

（2）对搬迁过程中发生的拆卸、重新安装、运输等搬迁费用、停工损失、人员安置费用等支出，作为与收益相关的政府补助，在公司实际发生此类费用或支出的期间计入当期损益。

（3）收到的搬迁补偿款扣除上述资产处置补偿、搬迁损益补偿、重建支出补偿后仍有剩余的，可在搬迁完成后一次性计入搬迁完成当期营业外收入。

3．政府给予的搬迁补偿业务的具体账务处理如下：

（1）收到时，借记“银行存款”科目，贷记“专项应付款-国家专项拨款”科目；

（2）与资产处置相关对应的搬迁补偿，具体会计处理参照其他章节相关资

产处置规定进行会计处理。

（3）属于政府补助范畴的搬迁补偿款，借记“递延收益-政府补助”科目，贷记“专项应付款-国家专项拨款”科目。

（4）补偿固定资产和无形资产搬迁损失的，资产拆除时，借记“待处理财产损溢”、“固定资产清理”、“累计折旧”、“累计摊销”等科目，贷记“固定资产”、“无形资产”等科目；发生的拆除费用，借记“待处理财产损溢”、“固定资产清理”等科目，贷记“银行存款”、“其他应付款”等科目；拆迁净损失计入“资产处置收益”。同时，按拆迁资产净损失金额，借记“递延收益-政府补助”科目，贷记“营业外收入-政府补助”科目；

（5）补偿搬迁过程中的费用性支出和停工损失的，作为与收益相关的政府补助计入营业外收入，借记“递延收益-政府补助”科目，贷记“营业外收入-政府补助”科目；

（6）属于对搬迁后拟新建资产进行补偿的，作为与资产相关的政府补助，在相关资产使用寿命内平均分摊，分期计入当期损益，借记“递延收益-政府补助”科目，贷记“营业外收入-政府补助”科目；

（7）仍有剩余的一次性借记“递延收益-政府补助”科目，贷记“营业外收入-政府补助”科目。

（二）其他单位给予的搬迁补偿

公司收到其他单位因铁路、道路施工或城市规划拆改本单位在建资产给予的补偿，冲抵在建工程成本，借记“银行存款”科目，贷记“在建工程”科目。

对在用资产进行拆改的，应区分以下两种情况处理：

1．资产拆除后不再重建的，公司收到补偿款扣除拆迁资产净损失、拆除费用后余款部分，计入当期损益。

资产拆除时，借记“待处理财产损溢”、“固定资产清理”、“累计折旧”、“累计摊销”等科目，贷记“固定资产”、“无形资产”等科目；发生的拆除费用，借记“待处理财产损溢”、“固定资产清理”等科目，贷记“银行存款”、“其他应付款”等科目；收到补偿款，借记“银行存款”科目，贷记“待处理财产损溢”、“固定资产清理”等科目；扣除拆迁资产净损失、拆除费用后的余额，借记“待处理财产损溢”、“固定资产清理”等科目，贷记“营业外收入-资产报废收益”、“资产处置损益”等科目。

2．资产拆除后重建的，与拆迁资产净损失、拆除费用对应的补偿款计入当期损益，用于资产重建部分按照与资产相关的政府补助处理，资产重建后仍有结余的，余款在重建资产完工当期比照接受捐赠一次性结转当期损益。

三、手续费返还的核算

收到各种代征基金返还的手续费，借记“银行存款”科目，贷记“其他业务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目；代征代扣发生的相关费用，借记“其他业务成本”科目，贷记“银行存款”科目。收到的代扣个人所得税手续费返还收入，应作为其他与日常活动相关的项目，贷记“其他收益”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

四、接受捐赠的核算

公司应当在实际收到捐赠时确认接受捐赠的资产。

（一）接受捐赠的货币性资产，按照其实际金额入账。借记“银行存款”等科目，贷记“营业外收入-接受捐赠利得”科目。

（二）接受捐赠的非货币性资产，应当按照以下情况确定其入账价值：

1．接受捐赠资产附带有关文件、协议、发票、报关单等凭证注明的价值与公允价值差异较小的，应当以有关凭证中注明的价值作为入账价值；

2．接受捐赠资产没有注明价值或注明价值与公允价值差异较大的，应当按照受赠资产的公允价值入账。

公司接受捐赠的原材料，按计划成本或实际价值借记“原材料”科目，按专用发票上注明的增值税额，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，按计划成本与实际价值的差额，借记或贷记“存货成本差异-原材料”科目，按实际价值贷记“营业外收入-接受捐赠利得”科目。

公司接受捐赠的固定资产，应按确定的入账价值，借记“固定资产”科目，按照专用发票注明的可抵扣增值税额，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“营业外收入-接受捐赠利得”科目。

公司接受捐赠的无形资产，应按确定的入账价值，借记“无形资产”科目，贷记“营业外收入-接受捐赠利得”科目。

五、移交用户资产后续技改运维支出补偿的核算

按照合同约定，用户出资建设电网资产并移交电网公司，同时给予电网公司部分资金用于资产的后续运维、技改支出补偿。

移交电网公司资产按照用户工程处理，完工后相应资产计入资本公积。

资产移交后，电网公司发生运维费用支出计入“生产成本”科目，并按相应金额确认运维补偿收入，借记“其他应付款”科目，贷记“其他业务收入”科目。

对移交资产进行技改时，补偿款如有结余的，结余款参照政府补助规定处理。

第十八章 外币交易及报表折算

公司选定的用于反映公司经营业绩和财务状况的货币即为记账本位币，记账本位币以外的货币称为外币，以外币计价或者结算的交易称为外币交易，以外币反映的财务报表称为外币财务报表，将外币交易或外币财务报表折算为记账本位币反映的过程即为外币折算。

公司按经营所处的主要经营环境选定一种货币作为记账本位币，公司记账本位币一经确定，不得随意变更，除非公司因经营所处的主要经济环境发生重大变化。确需变更记账本位币的，应当采用变更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币，折算后的金额作为以新的记账本位币计量的历史成本。

公司记账本位币发生变更的，其比较财务报表应当以可比当日的即期汇率折算所有资产负债表和利润表项目。

公司发生的外币交易，应当将外币金额折算为记账本位币金额，公司在编制合并财务报表时，应对境外经营的财务报表进行折算。

第一节　外币交易

一、基本概念

外币交易，是指以外币计价或者结算的交易，包括买入或者卖出以外币计价的商品或者劳务、借入或者借出外币资金和其他以外币计价或者结算的交易。

即期汇率，通常是指中国人民银行公布的当日人民币汇率的中间价。公司发生的单纯的外币兑换交易或涉及外币兑换的交易事项，应当按照交易实际采用的汇率（即银行买入价或卖出价）折算，仅用中间价则不能反映货币买卖的损益。

当汇率变动不大时，为简化核算，公司在外币交易日或对外币报表的某些项目进行折算时也可以选择即期汇率的近似汇率折算。即期汇率的近似汇率是“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”，通常是指当期平均汇率或加权平均汇率等。

外币货币性项目，是指公司持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产或偿付的负债。货币性项目分为货币性资产和货币性负债。货币性资产包括库存现金、银行存款、应收账款、其他应收款、长期应收款等；货币性负债包括短期借款、应付账款、其他应付款、长期借款、应付债券、长期应付款等。

外币非货币性项目，是指货币性项目以外的项目，包括存货、长期股权投资、交易性金融资产（股票、基金）、固定资产、无形资产等。

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。

非货币性项目，是指货币性项目以外的项目。

二、一般规定

（一）对于发生的外币交易，应当将外币金额折算为记账本位币金额。

（二）外币交易应当在初始确认时，采用交易发生日的即期汇率或即期汇率的近似汇率将外币金额折算为记账本位币金额。

公司收到投资者以外币投入的资本，应当采用交易日即期汇率折算，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。

（三）在资产负债表日或结算日，应当按照下列规定对外币货币性项目和外币非货币性项目进行处理。

1．外币货币性项目，采用资产负债表日或结算日即期汇率折算。因资产负债表日或结算日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，计入当期损益，同时调增或调减外币货币性项目的记账本位币金额。

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"其他综合收益-外币报表折算差额"项目；处置境外经营时，计入处置当期损益。

2．以历史成本计量的外币非货币性项目，资产负债表日仍采用交易发生日的即期汇率折算，不改变其记账本位币金额，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，计提存货跌价准备时应当考虑汇率变动所产生的影响。

3．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），期末公允价值以外币反映的应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，作为公允价值变动损益（含汇率变动）处理，计入当期损益。属于以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的外币非货币性项目形成的汇兑差额，计入其他综合收益。

（四）货币兑换的折算

公司发生的外币兑换业务或涉及外币兑换的交易事项，应当以交易实际采用的汇率，即银行买入价或卖出价折算。由于汇率变动产生的折算差额计入当期损益。

三、主要账务处理

（一）交易日的处理

1．外币兑换业务

外币兑换业务是指公司从银行等金融机构买入外币或向银行等金融机构卖出外币。

（1）公司买入外币时，按购买日的即期汇率将买入的外币折算为人民币，借记“银行存款”科目，按当日的银行外币卖出价折算应向银行支付的人民币及发生的手续费等，贷记“银行存款”科目，按两者之间的差额，借记“财务费用”科目。

（2）公司卖出外币时，按实际收到的人民币，借记“银行存款”科目，将卖出的外币按卖出日的即期汇率折算为人民币，贷记“银行存款”科目，按两者之间的差额，借记“财务费用”科目。

2．外币购销业务

（1）公司从国外或境外购进原材料、商品或进口设备，按即期汇率将支付的外币或应付的外币折算为人民币记账，借记“原材料”、“固定资产”等科目，贷记“银行存款”、“应付账款”科目。

采用跟单信用证、保函方式结算的贸易进口，开立信用证时持外管局规定的有效文件，到外汇指定银行办理购汇。购汇与付款一般是同时办理的，预付订金时，借记“预付账款”等科目，贷记“银行存款”科目。

（2）公司出口商品或产品时，按即期汇率将收到的外币货款或发生的外币债权折算为人民币记账，借记“银行存款”、“应收账款”科目，贷记“主营业务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

3．外币借款业务

（1）公司经国家有关部门批准后，向境内、外金融机构取得外币借款或进口设备卖方信贷时，按收到外币借款时即期汇率折算为人民币记账，借记“银行存款”、“预付账款”等科目，贷记“长期借款”科目。

（2）公司经国家有关部门批准后，到境外发行债券或可转换债券。收到债券款时，按即期汇率折合的人民币金额，借记“银行存款”科目，按债券面值，贷记“应付债券-面值”科目；溢价或折价发行的债券，还应按发行价格与票面价值之间的差额，贷记或借记“应付债券-利息调整”科目。

（3）偿还外债本息，支付贷款承诺费、手续费等，持外汇管理局的资本项目还本付息核准件到外汇指定银行办理购汇还本付息时，借记“长期借款”、“应付债券”、“财务费用-利息支出”、“财务费用-手续费”等科目，贷记“银行存款”科目。

4．接受外币资本投资

（1）外商投资公司的投资者投入的外币，按投入日的即期汇率折合的人民币金额，借记“银行存款”科目，贷记“实收资本（股本）”科目，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。

（2）境外上市公司，以及在境内发行外资股的上市公司，按发行价和发行股份总数的乘积计算股票发行总收入，股票发行总收入扣除支付境外中介机构费用及承销商佣金后计算股票发行净收入。收到股款时，按收到股款即期汇率折合的人民币金额，借记“银行存款”科目，按股票面值与核定的股份总额的乘积计算的金额，贷记“实收资本(股本)”科目，按收到股款即期汇率折合的人民币金额与按人民币计算的股票面值总额的差额，贷记“资本公积-资本（股本）溢价”科目。

5．其他外币业务

（1）因公出国费用，到外汇指定银行办理购汇时，借记“库存现金”、“财务费用-手续费”科目，贷记“银行存款”科目；出国人员出国前办理外币借款时，借记“备用金”科目，贷记“库存现金”科目；出国人员回国报销时，借记“生产成本”等科目，贷记“库存现金”、“备用金”科目。

（2）设立境外子公司、办事处等的开办费和年度预算经费，持机构批准设立的文件和经费预算书到外汇指定银行办理购汇支付时，借记“其他应收款”、“财务费用-手续费”等科目，贷记“银行存款”科目。

（3）境外中介机构费用，持合同正本及发票原件到外汇指定银行办理购汇支付时，借记“生产成本”等科目，贷记“银行存款”科目。

（4）境外上市公司外资股股利，持股东大会文件到外汇指定银行办理购汇支付时，借记“应付股利”、“财务费用-手续费”科目，贷记“银行存款”科目。

（二）会计期末或结算日对外币交易余额处理

1．资产负债表日，对外币货币性项目，按资产负债表日的即期汇率折算的金额大于按初始确认时或者前一资产负债表日即期汇率折算的差额，借记“应收账款”、“其他应收款”等科目，贷记“财务费用-汇兑净损益”科目；或借记“财务费用-汇兑净损益”科目，贷记“应付账款”、“其他应付款”、“短期

借款”、“长期借款”等科目；若按资产负债表日的即期汇率折算的金额小于按初始确认时或者前一资产负债表日即期汇率折算的金额，则作相反会计分录。

2．资产负债表日，对以公允价值计量的外币非货币性项目，如以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，按以外币反映的公允价值确定的资产负债表日的即期汇率折算为记账本位币金额，与原记账本位币金额的差额，借记或贷记“交易性金融资产”科目，贷记或借记“公允价值变动损益”科目；若为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，形成的汇兑差额，借记或贷记“债权投资”或“其他权益工具投资”科目，贷记或借记“其他综合收益”科目。

3．资产负债表日，以外币反映可变现净值的存货，计提存货跌价准备时可变现净值按资产负债表日即期汇率折算为记账本位币金额，与原记账本位币金额的差额，借记或贷记“资产减值损失”科目，贷记或借记“存货跌价准备”科目。

4．结算日，对外币货币性资产，按结算日即期汇率折算收到的金额，借记“银行存款”科目，按货币性资产记账本位币余额贷记“应收账款”、“其他应收款”等科目，按其差额借记或贷记“财务费用-汇兑净损益”科目；对外币货币性负债，按货币性负债记账本位币余额，借记“应付账款”、“其他应付款”、“短期借款”、“长期借款”等科目，按结算日即期汇率折算支付的金额，贷记“银行存款”等科目，按其差额借记或贷记“财务费用-汇兑净损益”科目。

第二节　外币财务报表折算

一、一般规定

（一）境外经营公司记账本位币的确定

境外经营，是指公司在境外的子公司、合营企业、联营企业、分支机构。在境内的子公司、合营企业、联营企业、分支机构，采用的记账本位币不同于公司的记账本位币的，也视同境外经营。

1．境外特殊目的公司记账本位币的确定

针对具体境外投资项目，在综合考虑每个项目特点、商业和法律上的要求、目标国对特定产业项目的限制性规定（如有）等诸多因素的基础上，公司构建税务优化的投资控股架构，设立境外特殊目的公司。

公司通常应选择人民币作为记账本位币，业务收支以人民币以外的货币为主的公司，应当考虑将融资活动获得的货币以及保存从经营活动中收取款项所使用的货币作为记账本位币。公司应当采用最能客观反映相关交易、事项经济影响的货币作为记账本位币。根据具体境外投资项目情况，设立境外特殊目的公司，其融资获得、投资支付、未来股息和转让股权收回投资等业务收支所使用的货币一般一致，将其作为记账本位币。

2．境外非特殊目的公司记账本位币的确定

根据本章的有关规定，将公司经营所处的主要经济环境中的货币作为记账本位币。公司在确定记账本位币时应当考虑下列三个因素：

（1）该货币主要影响商品和劳务的销售价格，通常以该货币进行商品和劳务的计价和结算。

（2）该货币主要影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用，通常以该货币进行上述费用的计价和结算。

（3）融资活动获得的货币以及保存从经营活动中收取款项所使用的货币。

公司选定境外经营的记账本位币，还应当考虑下列因素：

境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性；境外经营活动中与公司的交易是否在境外经营活动中占有较大比重；境外经营活动产生的现金流量是否直接影响公司的现金流量、是否可以随时汇回；境外经营活动产生的现金流量是否足以偿还其现有债务和可预期的债务。

（二）外币财务报表折算

公司的子公司、合营企业、联营企业和分支机构如果采用和公司相同的记账本位币，即使是设在境外，其财务报表也不存在折算问题。但是，如果公司境外经营的记账本位币不同于公司的记账本位币，在将公司的境外经营通过合并报表、权益法核算等纳入到公司的财务报表中时，需要将公司的境外经营的财务报表折算为以公司记账本位币反映。

公司对境外经营的财务报表进行折算时，应先将境外经营的会计期间和会计政策与公司的会计期间和会计政策调整一致，根据调整后会计政策及会计期间编制相应货币（记账本位币以外的货币）的财务报表，再遵循下列规定对调整后的报表进行折算：

1．资产负债表中的资产和负债项目，采用资产负债表日的即期汇率折算，所有者权益项目除“未分配利润”项目外，其他项目采用发生时的即期汇率折算。

2．利润表中的收入和费用项目，采用交易发生日的即期汇率或即期汇率的近似汇率折算。

3．按照上述规定折算产生的外币财务报表折算差额，在资产负债表中所有者权益项目下“其他综合收益-外币报表折算差额”项目列示。

4．公司境外经营为其子公司情况下，公司在编制合并财务报表时，应按少数股东在境外经营所有者权益中所享有的份额计算少数股东应分担的外币报表折算差额，并入少数股东权益列示于合并资产负债表。

如母公司含有实质上构成对境外经营子公司净投资的外币货币性项目，因汇率变动而产生的汇兑差额，按以下规定处理：

（1）实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目以母公司或子公司的记账本位币反映，则应在抵销长期应收款、长期应付款的同时，将其产生的汇兑差额转入“其他综合收益-外币报表折算差额”项目；

（2）实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目以母、子公司的记账本位币以外的货币反映，则应将母、子公司此项外币货币性项目产生的汇兑差额相互抵销，差额计入“其他综合收益-外币报表折算差额”项目。

合并报表中各子公司之间也存在实质上构成对子公司（境外经营）净投资的外币货币性项目，按照上述规定处理。

比较财务报表的折算比照上述规定处理。

公司选定的记账本位币不是人民币的，应当按照境外经营财务报表折算原则将其财务报表折算为人民币财务报表。

二、境外经营的处置

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其他综合收益-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其他综合收益-外币报表折算差额，转入处置当期损益。

三、恶性通货膨胀经济中境外经营外币财务报表的折算

（一）恶性通货膨胀经济的特征：

1．最近三年累计通货膨胀率接近或超过 100%；

2．利率、工资和物价与物价指数挂钩，物价指数是物价变动趋势和幅度的相对数；

3．公众不是以当地货币，而是以相对稳定的外币为单位作为衡量货币金额的基础；

4．公众倾向于以非货币性资产或相对稳定的外币来保存自己的财富，持有的当地货币立即用于投资以保持购买力；

5．即使信用期限很短，赊销、赊购交易仍按补偿信用期预计购买力损失的价格成交。

（二）处于恶性通货膨胀经济中的境外经营的财务报表的折算要求

公司对处于恶性通货膨胀经济中的境外经营的财务报表，应当按照下列规定进行折算：

1．资产负债表项目的重述。在对资产负债表项目进行重述时，由于现金、应收账款、其他应收款等货币性项目已经以资产负债表日的计量单位表述，因此不需要进行重述；通过协议与物价变动挂钩的资产和负债，应根据协议约定进行调整；非货币项目中，有些是以资产负债表日的计量单位列示的，如存货已经以可变现净值列示，不需要进行重述。其他非货币性项目，如固定资产、投资、无形资产等，应自购置日起以一般物价指数予以重述。

2．利润表项目的重述。在对利润表项目进行重述时，所有项目金额都需要自其初始确认之日起，以一般物价指数变动进行重述，以使利润表的所有项目都以资产负债表日的计量单位表述。由于上述重述而产生的差额计入当期净利润。

对资产负债表和利润表项目进行重述后，再按资产负债表日的即期汇率将资产负债表和利润表折算为记账本位币报表。

3．在境外经营不再处于恶性通货膨胀经济中时，应当停止重述，按照停止之日的价格水平重述的财务报表进行折算。

第十九章 租赁业务

第一节 概述

一、基本概念

租赁，是指在一定期间内，出租人将资产的使用权让与承租人以获取对价的合同。本章规定适用于除下列各项情形外的所有租赁：

（一）承租人通过许可使用协议取得的电影、录像、剧本、文稿等版权、专利等项目的权利，以出让、划拨或转让方式取得的土地使用权。

（二）出租人授予的知识产权许可。

承租人承租生物资产，采用建设经营移交等方式参与公共基础设施建设、运营的特许经营权合同，不适用本章规定。

二、租赁的识别、分拆和合并

（一）租赁的识别

1.在合同开始日，企业应当评估合同是否为租赁或者包含租赁。如果合同中一方让渡了在一定期间内控制一项或多项已识别资产使用的权利以换取对价，则该合同为租赁或者包含租赁。一项合同分类为租赁合同须满足的三个要素：一是存在一定期间；二是存在已识别资产；三是资产供应方向客户转移对已识别资产使用权的控制。

除非合同条款和条件发生变化，企业无需重新评估合同是否为租赁或者包含租赁。

2.为确定合同是否让渡了在一定期间内控制已识别资产使用的权利，企业应当评估合同中的客户是否有权获得在使用期间内因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益，并有权在该使用期间主导已识别资产的使用。

3.已识别资产通常由合同明确指定，也可以在资产可供客户使用时隐性指定。但是，即使合同已对资产进行指定，如果资产的供应方在整个使用期间拥有对该资产的实质性替换权，则该资产不属于已识别资产。

同时符合下列条件时，表明供应方拥有资产的实质性替换权：

（1）资产供应方拥有在整个使用期间替换资产的实际能力；

（2）资产供应方通过行使替换资产的权利将获得经济利益。

企业难以确定供应方是否拥有对该资产的实质性替换权的，应当视为供应方没有对该资产的实质性替换权。

如果资产的某部分产能或其他部分在物理上不可区分，则该部分不属于已识别资产，除非其实质上代表该资产的全部产能，从而使客户获得因使用该资产所产生的几乎全部经济利益。

4.在评估是否有权获得因使用已识别资产所产生的几乎全部经济利益时，企业应当在约定的客户可使用资产的权利范围内考虑其所产生的经济利益。

存在下列情况之一的，可视为客户有权主导对已识别资产在整个使用期间内的使用：

（1）客户有权在整个使用期间主导已识别资产的使用目的和使用方式；

（2）已识别资产的使用目的和使用方式在使用期开始前已预先确定，并且客户有权在整个使用期间自行或主导他人按照其确定的方式运营该资产，或者客户设计了已识别资产并在设计时已预先确定了该资产在整个使用期间的使用目的和使用方式。

（二）租赁的分拆和合并

1.合同中同时包含多项单独租赁的，承租人和出租人应当将合同予以分拆，并分别各项单独租赁进行会计处理。

合同中同时包含租赁和非租赁部分的，承租人和出租人应当将租赁和非租赁部分进行分拆，租赁部分应当分别按照租赁业务核算办法进行会计处理，非租赁部分应当按照核算办法其他相关规定进行会计处理。

2.同时符合下列条件的，使用已识别资产的权利构成合同中的一项单独租赁：

（1）承租人可从单独使用该资产或将其与易于获得的其他资源一起使用中获利；

（2）该资产与合同中的其他资产不存在高度依赖或高度关联关系。

在分拆合同包含的租赁和非租赁部分时，承租人应当按照各租赁部分单独价格及非租赁部分的单独价格之和的相对比例分摊合同对价，出租人应当根据关于交易价格分摊的规定分摊合同对价。

3.除非为简化处理，承租人可以按照租赁资产的类别选择是否分拆合同包含的租赁和非租赁部分。承租人选择不分拆的，应当将各租赁部分及与其相关的非租赁部分分别合并为租赁，进行会计处理。但是，对于按照第四章“金融资产与金融负债”应分拆的嵌入衍生工具，承租人不应将其与租赁部分合并进行会计处理。

4.企业与同一交易方或其关联方在同一时间或相近时间订立的两份或多份包含租赁的合同，在符合下列条件之一时，应当合并为一份合同进行会计处理：

（1）该两份或多份合同基于总体商业目的而订立并构成一揽子交易，若不作为整体考虑则无法理解其总体商业目的。

（2）该两份或多份合同中的某份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况。

（3）该两份或多份合同让渡的资产使用权合起来构成一项单独租赁。

（三）租赁期

租赁期，是指承租人有权使用租赁资产且不可撤销的期间。承租人有续租选择权，即有权选择续租该资产，且合理确定将行使该选择权的，租赁期还应当包含续租选择权涵盖的期间。承租人有终止租赁选择权，即有权选择终止租赁该资产，但合理确定将不会行使该选择权的，租赁期应当包含终止租赁选择权涵盖的期间。如果出租人有权终止租赁，不可撤销的租赁期包括终止租赁选择权所涵盖的期间。租赁期自租赁期开始日起计算。

租赁期开始日，是指出租人提供租赁资产使其可供承租人使用的起始日期，如果承租人在租赁协议约定的起租日或租金起付日之前，已获得对租赁资产使用权的控制，则表明租赁期已经开始。租赁协议中对租赁起租日或租金支付时间的约定，不影响租赁期开始日的判断。

在租赁期开始日，承租人评估续租选择权和终止租赁选择权，应考虑的因素：

（1）与市价相比，如续租期结束时是否可按低于市价的价格行驶购买选择权；

（2）在合同期内，承租人进行或预期进行重大租赁资产改良的，在可行驶续租选择权、终止租赁选择权或者购买租赁资产选择权时，预期能为承租人带来的重大经济利益；

（3）与终止租赁相关的成本；

（4）租赁资产对承租人运营的重要程度。

（5）与行使选择权相关的条件及满足相关条件的可能性。

发生承租人可控范围内的重大事件或变化，且影响承租人是否合理确定将行使相应选择权的，承租人应当对其是否合理确定将行使续租选择权、购买选择权或不行使终止租赁选择权进行重新评估。

第二节 承租人的会计处理

一、承租人的处理规定

1.一般处理

在租赁期开始日，承租人应当对租赁确认使用权资产和租赁负债（简化处理除外）。

使用权资产，是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利。

租赁负债，是指承租人尚未支付的租赁付款额的现值。

2.简化处理

对于短期租赁和低价值资产租赁，承租人可以选择不确认使用权资产和租赁负债。

短期租赁，是指在租赁期开始日，租赁期不超过 12 个月的租赁。包含购买选择权的租赁不属于短期租赁。

低价值资产租赁，是指单项租赁资产为全新资产时价值较低的租赁。承租人在判断是否是低价值资产租赁时，应基于租赁资产的全新状态下的价值进行评估，不应考虑资产已被使用的年限。

二、会计科目设置

承租人应当设置“使用权资产”、“使用权资产累计折旧”、“使用权资产减值准备”、“租赁负债”科目。

“使用权资产”科目，核算承租人持有的使用权资产的原价，按租赁资产的类别和合同进行维度核算。本科目期末借方余额，反映承租人使用权资产的原价，承租人应当在资产负债表中单独列示“使用权资产”项目。

“使用权资产累计折旧”科目，核算使用权资产的累计折旧，按租赁资产的类别和合同进行维度核算。本科目期末贷方余额，反映使用权资产的累计折旧额。

“使用权资产减值准备”科目，核算使用权资产的减值准备，按租赁资产的类别和合同进行维度核算。使用权资产减值准备一旦计提，不得转回。本科目期末贷方余额，反映使用权资产的累计减值准备金额。

“租赁负债”科目，核算承租人尚未支付的租赁付款额的现值，分别设置“租赁付款额”“未确认融资费用”等进行明细核算。本科目的期末贷方余额，反映承租人尚未支付的租赁付款额的现值。

三、主要账务处理

1.初始计量

（1）使用权资产的初始确认与计量

使用权资产，是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利，租赁开始日，按照成本对使用权资产进行初始计量，包括：

1）租赁负债的初始计量金额；

2）在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额，存在租赁激励的，扣除已享受的租赁激励相关金额；租赁激励，是指出租人为达成租赁向承租人提供的优惠，包括出租人向承租人支付的与租赁有关的款项、出租人为承租人偿付或承担的成本等。

3）承租人发生的初始直接费用，是指为达成租赁所发生的增量成本。增量成本是指若公司不取得该租赁，则不会发生的成本，如佣金、印花税等。无论是否实际取得租赁都会发生的支出，不属于初始直接费用，如为评估是否签订租赁而发生的差旅费、法律费用等，此类费用在发生时计入当期损益。

4）承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本。按照第二十一章第三节“或有事项”相关规定进行确认和计量。

（2）租赁负债的初始确认与计量

租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。

租赁付款额，是指承租人向出租人支付的与在租赁期内使用租赁资产的权利相关的款项，包括：

1）固定付款额及实质固定付款额，存在租赁激励的，扣除租赁激励相关金额。实质固定付款额，是指在形式上可能包含变量但实质上无法避免的付款额，如：付款额设定为可变租赁付款额，但该可变条款几乎不可能发生，没有真正的经济实质；承租人有多套付款方案，但仅有一套是可行的或必须选择其中一套。

2）取决于指数或比率的可变租赁付款额，该款项在初始计量时根据租赁期开始日的指数或比率确定。可变租赁付款额，是指承租人为取得在租赁期内使用租赁资产的权利，向出租人支付的因租赁期开始日后的事实或情况发生变化（而非时间推移）而变动的款项。取决于指数或比率的可变租赁付款额包括与消费者价格指数挂钩的款项、与基准利率挂钩的款项和为反映市场租金费率变化而变动的款项等。

3）购买选择权的行权价格，前提是承租人合理确定将行使该选择权；

4）行使终止租赁选择权需支付的款项，前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权；

5）根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。承担人提供了对余值得担保，则租赁付款额应包含该担保下预计应支付的款项。担保余值，是指与出租人无关的一方向出租人提供担保，保证在租赁结束时租赁资产的价值至少为某指定的金额。未担保余值，是指租赁资产余值中，出租人无法保证能够实现或仅由与出租人有关的一方予以担保的部分。

在计算租赁付款额的现值时，承租人应当采用租赁内含利率作为折现率；无法确定租赁内含利率的，应当采用承租人增量借款利率作为折现率。系统内单位之间的租赁业务，均按出租人该租赁业务内含报酬率确认折现率。除因租赁期限变更而需要根据剩余年限对应的增量借款利率重新计算确定的，折现率保持不变。

1）租赁内含利率，是指使出租人的租赁收款额的现值与未担保余值的现值之和等于租赁资产公允价值与出租人的初始直接费用之和的利率。

出租人的初始直接费用是指为达成租赁所发生的增量成本，如佣金、印花税等。对无论是否实际取得租赁都会发生的差旅费、法律费用等支出，不属于初始直接费，此类费用发生时直接计入当期损益。系统内单位之间的租赁业务，均按出租人该租赁业务内含报酬率确认折现率。

2）承租人增量借款利率一般为：当年同期银行贷款利率或当年承租人信用状况相似的企业发行的同期债券利率等。

（3）账务处理

在租赁期开始日，承租人应当按使用权资产成本借记“使用权资产”科目，按尚未支付的租赁付款额贷记“租赁负债-租赁付款额”科目；按尚未支付的租赁付款额与其现值的差额，借记“租赁负债-未确认融资费用”科目；按发生的初始直接费用，贷记“银行存款”等科目；对于租赁期开始日之前支付租赁付款额（扣除已享受的租赁激励），贷记“预付账款”等科目；按预计将发生的为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态等成本的现值，贷记“预计负债-租赁复原成本”科目。

2.后续计量

在租赁期开始日后，承租人应当采用成本模式对使用权资产进行后续计量，即以成本减累计折旧及累计减值准备计量适用权资产。

（1）租赁资产的折旧

承租人应当采用与自有固定资产相一致的折旧政策规定，按月对使用权资产计提折旧，借记“生产成本-折旧费”“制造（施工间接）费用”“机械作业-折旧费”“销售费用-折旧费”“管理费用-折旧费”“研发支出”等科目，贷记“使用权资产累计折旧”科目。

承租人能够合理确定租赁期届满时承租人取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产使用寿命内计提折旧；无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，应当在租赁期与租赁资产剩余使用寿命两者孰短的期间内计提折旧。

承租人应当自租赁期开始日起在当月按月计提使用权资产的折旧。

因租赁范围缩小、租赁期缩短或转租等原因减计或终止确认使用权资产时，承租人应同时结转相应的使用权资产累计折旧。

需要进行纳税调整的，按照本办法“第十三章第三节”有关规定确认递延所得税。

（2）支付租赁费

承租人按期支付租金时，应当借记“租赁负债-租赁付款额”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“银行存款”、“预付账款-往来统驭”等科目。

（3）确认租赁负债利息费用

承租人应当按照固定利率计算租赁负债在租赁期内各期间的利息费用，并计入当期损益或资产成本。该固定利率，是指承租人对租赁负债进行初始计量时所采用的折现率，或者因租赁付款额发生变动或因租赁变更而需按照修订后的折现率对租赁负债进行重新计量时，承租人所采用的修订后的折现率。

承租人在确认租赁期内各个期间的利息时，应当借记“财务费用-未确认融资费用”、“在建工程”等科目，贷记“租赁负债-未确认融资费用”科目。

需要进行纳税调整的，按照本办法“第十三章第三节”有关规定确认递延所得税。

（4）使用权资产减值

承租人应当确定使用权资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。使用权资产发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失-使用权资产减值损失”科目，贷记“使用权资产减值准备”科目。

因租赁范围缩小、租赁期缩短或转租等原因减记或终止确认使用权资产时，承租人应同时结转相应的使用权资产累计减值准备。

使用权资产减值准备一旦计提，不得转回。

承租人应当按照扣除减值损失后的使用权资产的账面价值，进行后续折旧。

需要进行纳税调整的，按照本办法“第十三章第三节”有关规定确认递延所得税。

（5）可变租赁付款额

未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额应当在实际发生时计入当期损益或相关资产成本。

（6）履约成本

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。履约成本应当在实际发生时计入当期损益。

（7）租赁期届满时的处理

租赁期届满时，承租人应区别以下情况进行会计处理：

1）返还租赁资产

返还租赁资产时，结转使用权资产，借记“使用权资产累计折旧”科目，贷记“使用权资产”科目。

2）优惠续租租赁资产

承租人行使优惠续租选择权，且合理确定将行使选择权，则视同该项租赁一直存在而作出相同的账务处理。

3）留购租赁资产

若在租赁期间，根据租赁实际和合同约定行使购买选择权，应按照行使优惠购买选择权实际支付的价款、结转租赁负债摊余价值、使用权资产及使用权资产累计折旧 ，借记“固定资产”、“使用权资产累计折旧”、“租赁负债-租赁付款额”等科目，贷记“银行存款”、“使用权资产”、“租赁负债-未确认融资费用”等科目。

（8）重新计量租赁负债

在租赁期开始日后，发生下列情形的，承租人应当重新确定租赁付款额，并按变动后租赁付款额和修订后的折现率计算的现值重新计量租赁负债：

1）实质固定付款额发生变动，承租人折现率不变，采用租赁期开始日确定的折现率。

2）担保余值预计的应付金额发生变动，承租人折现率不变；

3）用于确定租赁付款额的指数或比率发生变动，其中：因浮动利率变动导致未来租赁付款额发生变动的，承租人采用反映利率变动的修订后的折现率；因用于确定租赁付款额的指数或比率变动导致未来租赁付款额发生变动的，承租人采用折现率不变。

4）购买选择权、续租选择权或终止租赁选择权的评估结果或实际行使情况发生变化，承租人应当采用剩余租赁期间的租赁内含利率作为修订后的折现率；无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率的，应当采用重估日的承租人增量借款利率作为修订后的折现率。

在租赁期开始日后，承租人按变动后的租赁付款额的现值重新计量租赁负债的，当租赁负债增加时，应当按租赁付款额现值的增加额，借记“使用权资产”科目，按租赁付款额的增加额，贷记“租赁负债-租赁付款额”科目，按其差额，借记“租赁负债-未确认融资费用”科目；

当租赁负债减少时，应当按租赁付款额的减少额，借记“租赁负债-租赁付款额”科目，按租赁付款额现值的减少额，贷记“使用权资产”科目，按其差额，贷记“租赁负债-未确认融资费用”科目；若使用权资产的账面价值已调减至零，应当按仍需进一步调减的租赁付款额，借记“租赁负债-租赁付款额”科目，按仍需进一步调减的租赁付款额现值贷记“主营业务成本”、“制造（施工间接）费用”、“销售费用”、“管理费用”、“研发支出”等科目，按其差额，贷记“租赁负债-未确认融资费用”科目。

（9）租赁变更

租赁变更，是指原合同条款之外的租赁范围、租赁对价、租赁期限的变更，包括增加或终止一项或多项租赁资产的使用权，延长或缩短合同规定的租赁期等。

租赁发生变更且同时符合下列条件的，承租人应当将该租赁变更作为一项单独租赁进行会计处理：

1）该租赁变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围；

2）增加的对价与租赁范围扩大部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。

租赁变更未作为一项单独租赁进行会计处理的，在租赁变更生效日，承租人应当按照分摊变更后合同的对价，重新确定租赁期，并按照变更后租赁付款额和修订后的折现率计算的现值重新计量租赁负债。

在计算变更后租赁付款额的现值时，承租人应当采用剩余租赁期间的租赁内含利率作为修订后的折现率；无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率的，应当采用租赁变更生效日的承租人增量借款利率作为修订后的折现率。

租赁变更生效日，是指双方就租赁变更达成一致的日期。

租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的，承租人应当按缩小或缩短的相应比例，借记“租赁负债-租赁付款额”科目，贷记“租赁负债-未确认融资费用”、“使用权资产”科目，差额借记或贷记“资产处置损益”科目。

3.简化处理办法的账务处理

对于短期租赁和低价值资产租赁，承租人可以选择不确认使用权资产和租赁负债。

作出该选择的，承租人应当将短期租赁和低价值资产租赁的租赁付款额，在租赁期内各个期间按照直线法或其他系统合理的方法计入相关资产成本或当期损益。其他系统合理的方法能够更好地反映承租人的受益模式的，承租人应当采用该方法。

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用及相应的负债。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。

短期租赁发生租赁变更或者因租赁变更之外的原因导致租赁期发生变化的，承租人应当将其视为一项新租赁进行会计处理。

承租人转租或预期转租租赁资产的，原租赁不属于低价值资产租赁。

承租人对短期租赁和低价值租赁选择简化处理方法的，在租赁期内对租赁费用进行摊销处理，借记“在建工程”、“无形资产”、“生产成本”、“制造（施工间接）费用”等科目，贷记“应付账款”等科目；实际支付租金时，借记“应付账款”科目，贷记“银行存款”科目。

承租人发生的初始直接费用，应当计入当期损益，借记“生产成本”等科目，贷记“银行存款”等科目。

或有租金应当在实际发生时计入当期损益，借记“生产成本”等科目，贷记“银行存款”等科目。

第三节 出租人的会计处理

一、出租人的租赁分类

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。在租赁开始日后，出租人无需对租赁的分类进行重新评估，除非发生租赁变更。租赁资产预计使用寿命、预计余值等会计估计变更或发生承租人违约等情况变化的，出租人不对租赁的分类进行重新评估。

租赁开始日，是指租赁合同签署日与租赁各方就主要租赁条款作出承诺日中的较早者。租赁开始日可能早于租赁期开始日，也可能与租赁期开始日重合。

1.融资租赁

融资租赁，是指实质上转移了与租赁资产所有权有关的几乎全部风险和报酬的租赁。其所有权最终可能转移，也可能不转移。

一项租赁属于融资租赁还是经营租赁取决于交易的实质，而不是合同的形式。如果一项租赁实质上转移了与租赁资产所有权有关的几乎全部风险和报酬，出租人应当将该项租赁分类为融资租赁。

一项租赁存在下列一种或多种情形的，通常分类为融资租赁：

（1）在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人。

（2）承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购买价款与预计行使选择权时租赁资产的公允价值相比足够低，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将行使该选择权。

（3）资产的所有权虽然不转移，但租赁期占租赁资产使用寿命的大部分（一般为75%及以上）。如果租赁资产为旧资产，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，该判断条款不再适用。

（4）在租赁开始日，租赁收款额的现值几乎相当（一般为90%以上）于租赁资产的公允价值。

（5）租赁资产性质特殊，如果不作较大改造，只有承租人才能使用。

一项租赁存在下列一项或多项迹象的，也可能分类为融资租赁：

（1）若承租人撤销租赁，撤销租赁对出租人造成的损失由承租人承担。

（2）资产余值的公允价值波动所产生的利得或损失归属于承租人。

（3）承租人有能力以远低于市场水平的租金继续租赁至下一期间。

2.经营租赁

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。

转租出租人应当基于原租赁产生的使用权资产，而不是原租赁的标的资产，对转租赁进行分类。

但是，原租赁为短期租赁，且转租出租人对原租赁进行简化处理的，转租出租人应当将该转租赁分类为经营租赁。

二、出租人对融资租赁的会计处理

1.会计科目设置

融资租赁的出租人应当设置“应收融资租赁款”、“应收融资租赁款减值准备”、 “租赁收入”、“融资租赁资产”科目。

“应收融资租赁款”科目，核算出租人融资租赁产生的租赁投资净额。分别按“租赁收款额”“未实现融资收益”“未担保余值”等进行明细核算。本科目的期末借方余额，反映未担保余值和尚未收到的租赁收款额的现值之和。本科目余额在“长期应收款”项目中填列，其中，自资产负债表日起一年内（含一年）到期的，在“一年内到期的非流动资产”中填列。

“应收融资租赁款减值准备”科目，核算应收融资租赁款的减值准备。本科目期末贷方余额，反映应收融资租赁款的累计减值准备金额。

“租赁收入”科目，核算租赁企业作为出租人确认的融资租赁和经营租赁的租赁收入。租赁企业的租赁收入计入“租赁收入-融资租赁利息收入/经营租赁收入”科目；一般企业作为出租人租赁收入计入“其他业务收入-收入”科目。本科目可按租赁资产类别和合同进行明细核算。期末，应将本科目余额转入“本年利润”科目，结转后本科目无余额。

“融资租赁资产”科目，核算租赁企业作为出租人为开展融资租赁业务取得资产的成本。本科目可按租赁资产类别和合同进行明细核算。本科目期末借方余额，反映公司融资租赁资产的成本。

“预收账款”科目，核算承租人预付的租金。本科目可按客户明细核算。

2.主要账务处理

（1）租赁期开始日的处理

在租赁期开始日，出租人应当对融资租赁确认应收融资租赁款，并终止确认融资租赁资产。

出租人对应收融资租赁款进行初始计量时，应当以租赁投资净额作为应收融资租赁款的入账价值。

租赁投资净额为未担保余值和租赁期开始日尚未收到的租赁收款额按照租赁内含利率折现的现值之和。租赁内含利率为使出租人的租赁收款额的现值与未担保余值的现值之和（即租赁投资净额）等于租赁资产公允价值与出租人的初始直接费用之和的利率。

租赁收款额，是指出租人因让渡在租赁期内使用租赁资产的权利而应向承租人收取的款项，包括：

1）承租人需支付的固定付款额及实质固定付款额，存在租赁激励的，扣除租赁激励相关金额；

2）取决于指数或比率的可变租赁付款额，该款项在初始计量时根据租赁期开始日的指数或比率确定；

3）购买选择权的行权价格，前提是合理确定承租人将行使该选择权；

4）承租人行使终止租赁选择权需支付的款项，前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权；

5）由承租人、与承租人有关的一方以及有经济能力履行担保义务的独立第

三方向出租人提供的担保余值。

在租赁期开始日，出租人在租赁期开始日转出租赁资产，借记“融资租赁资产”科目，贷记“固定资产”等科目。出租人应当按尚未收到的租赁收款额，借记“应收融资租赁款-租赁收款额”科目，按预计租赁期结束时的未担保余值，借记“应收融资租赁款-未担保余值”科目，按已经收取的租赁款，借记“银行存款”等科目，按融资租赁方式租出资产的账面价值，贷记“融资租赁资产”等科目，按融资租赁方式租出资产的公允价值与其账面价值的差额，借记或贷记“资产处置损益”科目，按发生的初始直接费用，贷记“银行存款”等科目，差额贷记“应收融资租赁款-未实现融资收益”科目。

出租人收取租赁保证金，出租人接受承租人的申请办理租赁时，一般应按租赁成本的一定比例收取租赁资产的保证金，以保证租赁合同的履行。收取租赁保证金时，借记“银行存款”等科目，贷记“存入保证金-存入其他保证金”科目。若租赁期满，出租人退还承租人保证金时，则进行相反的会计处理。

（2）收取租金

出租人收到租金时，借记“银行存款”科目，贷记“应收融资租赁款-租赁收款额”科目。

（3）未实现融资收益的分配

出租人应当按照固定利率计算并确认租赁期内各个期间的利息收入，借记“应收融资租赁款-未实现融资收益”科目，贷记“租赁收入-融资租赁利息收入”科目。

（4）应收融资租赁款的减值

出租人至少应当于每年年度终了，对应收融资租赁款进行复核。应收融资租赁款的预期信用损失，按应减记的金额，借记“信用减值损失”科目，贷记“应收融资租赁款减值准备”科目。

转回已计提的减值准备时，做相反的会计分录。

（5）或有租金

出租人取得的未纳入租赁投资净额计量的可变租赁付款额应当在实际发生时计入当期损益。出租人确认未计入租赁收款额的可变租赁付款额时，应当借记“银行存款”、“应收账款”等科目，贷记“租赁收入-可变租赁付款额”科目。

（6）租赁期满时的处理

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。出租人收到承租人交还的租赁资产，借记“融资租赁资产”科目，贷记“应收融资租赁款-未担保余值”科目。不存在未担保余值的，出租人需进行相应的备查登记。

2）优惠续租租赁资产

①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同的账务处理，如继续分配未实现融资收益等。

②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

租赁期届满后时，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”科目，贷记“应收融资租赁款-租赁收款额”科目。

（7）融资租赁的变更

融资租赁发生变更且同时符合下列条件的，出租人应当将该变更作为一项单独租赁进行会计处理：

1）该变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围；

2）增加的对价与租赁范围扩大部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。

融资租赁的变更未作为一项单独租赁进行会计处理的，出租人应当分别下列情形对变更后的租赁进行处理：

1）假如变更在租赁开始日生效，该租赁会被分类为经营租赁的，出租人应当自租赁变更生效日开始将其作为一项新租赁进行会计处理，并以租赁变更生效日前的租赁投资净额作为租赁资产的账面价值；

2）假如变更在租赁开始日生效，该租赁会被分类为融资租赁的，出租人应当按照第四章“金融资产与金融负债”关于修改或重新议定合同的规定进行会计处理。

三、出租人对经营租赁的会计处理

1.会计科目设置

租赁企业的经营租赁收入计入“租赁收入-经营租赁收入”科目；一般企业作为出租人经营租赁收入计入“其他业务收入-收入”科目。

2.主要账务处理

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中的相关项目内。

（1）对于经营租赁，出租人应当在租赁期内各个期间采用直线法或其他系统合理的方法，将经营租赁的租赁收款确认为租金收入计入当期损益；其他系统合理的方法能够更好地反映因使用租赁资产所产生经济利益的消耗模式的，出租人应当采用该方法。出租人确认租金收入时，借记“银行存款”、“应收账款-应收其他业务收入”等科目，贷记“租赁收入-经营租赁收入”科目或“其他业务收入-收入”等科目。

（2）出租人发生的与经营租赁有关的初始直接费用，是指签订租赁合同的过程中发生的可归属于租赁项目的佣金、印花税等，计入租赁标的资产成本，并在整个经营租赁期间内按照与租金收入确认相同的基础进行分摊，分期计入当期损益。

（3）对于经营租赁资产中的固定资产，出租人应当采用类似资产的折旧政策计提折旧；对于其他经营租赁资产，应当采用系统合理的方法进行摊销，借记“其他业务成本-成本”等科目，贷记“累计折旧”、“累计摊销”等科目。

（4）出租人取得的与经营租赁有关的未计入租赁收款额的可变租赁付款额，应当在实际发生时计入当期损益。借记“银行存款”等科目，贷记“租赁收入-经营租赁收入”科目或“其他业务收入-收入”科目。

（5）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，出租人应将该费用自租金收入总额中扣除，按扣除后的租金收入余额在租赁期内进行分配。

（6）经营租赁发生变更的，出租人应当自变更生效日起将其作为一项新租赁进行会计处理，与变更前租赁有关的预收或应收租赁收款额应当视为新租赁的收款额。

四、特殊租赁业务的会计处理

1.转租赁

转租出租人对原租赁合同和转租赁合同分别根据承租人和出租人会计处理要求进行处理。承租人在对转租赁进行分类时，转租出租人应基于原租赁产生的使用权资产，而不是租赁资产进行分类。

承租人转租赁分类为融资租赁的，应终止确认与原租赁相关的使用权资产，并确认转租赁投资净额;原租赁使用权资产与转租赁投资净额之间的差额确认为损益（资产处置损益）；继续保留原租赁的租赁负债；在转租赁期间，转租出租人既要确认转租赁的融资收益，又要确认原租赁的利息费用。

承租人转租赁分类为经营租赁的，继续保留原租赁相关的租赁负债和使用权资产，在转租赁期间，确认使用权资产的折旧费用和租赁负债的利息，并确认转租赁的租赁收入。

在转租的情况下，若转租的租赁内含利率无法确定，转租出租人可采用原租赁的折现率计量转租投资净额。

2.设备销售企业作为出租人的融资租赁

设备销售企业作为出租人的融资租赁，在租赁期开始日，该出租人应当按照租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低确认收入，并按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本。租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低确认收入，贷记“主营业务收入-产品销售收入”、“主营业务收入-商品销售收入”等科目，根据租赁收款额借记“应收融资租赁款-租赁收款额”科目，差额贷记“应收融资租赁款-未实现融资收益”科目；按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本，按存货账面价值贷记“库存商品”等科目；确认未担保余值现值借记“应收融资租赁款-未担保余值”科目，贷记“应收融资租赁款-未实现融资收益”科目；差额结转成本借记“主营业务成本-产品销售成本”、“主营业务成本-商品销售成本”科目，设备销售企业作为出租人为取得融资租赁发生的成本，与其他融资租赁出租人不同，不属于初始直接费用，不计入租赁投资净额，在租赁期开始日计入当期损益（销售费用）。

第四节 售后租回业务交易

一、基本概念

售后租回交易，是指资产卖主（承租人）将资产出售后再从买主（出租人）租回的交易。

在标的资产的法定所有权转移给出租人并将资产租赁给承租人之前，承租人可能会先获得标的资产的法定所有权。但是，是否具有标的资产的法定所有权本身并非会计处理的决定性因素。如果承租人在资产转移给出租人之前已经取得对标的资产的控制，则该交易属于售后租回交易。然而，如果承租人未能在资产转移给出租人之前取得对标的资产的控制，那么即便承租人在资产转移给出租人之前先获得标的资产的法定所有权，该交易也不属于售后租回交易。

二、主要账务处理

1.售后租回交易中的资产转让属于销售的。

卖方兼承租人应当按原资产账面价值中与租回获得的使用权有关的部分，计

量售后租回所形成的使用权资产，借记“使用权资产”、“银行存款”等科目，借记“租赁负债-未确认融资费用”，贷记“租赁负债-租赁付款额”、“固定资产清理”科目，并仅就转让至出租人的权利确认相关利得或损失，借记或贷记“资产处置损益-资产处置损益”科目。

买方兼出租人应当对资产购买进行会计处理，借记“融资租赁资产”、“固定资产”等科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目，并对资产出租进行会计处理。

如果销售对价的公允价值与资产的公允价值不同，或者出租人未按市场价格收取租金的：

卖方兼承租人应将销售对价低于市场价格的款项作为预付租金进行会计处理，借记“预付账款-往来统驭”；

卖方兼承租人应将高于市场价格的款项作为出租人向承租人提供的额外融资进行会计处理，按高于市场价格部分借记“银行存款”科目，按额外融资对应的付款额贷记“长期应付款-往来统驭”科目，差额借记“未确认融资费用-融资销售”科目。

卖方兼承租人按照公允价值调整相关销售利得或损失，买方兼出租人按市场价格调整租金收入。在进行上述调整时，应基于以下两者中更易于确定的项目：销售对价的公允价值与资产公允价值之间的差额、租赁合同中付款额的现值与按租赁市价计算的付款额现值之间的差额。

2.售后租回交易中的资产转让不属于销售的。

卖方兼承租人应当继续确认被转让资产，同时确认一项与转让收入等额的金融负债，按收到金额借记“银行存款”等科目，按年偿还资金总额贷记“长期应付款-往来统驭”科目，差额借记“未确认融资费用-融资销售”科目。后续按照每期支付金额进行摊销。

买方兼出租人不确认被转让资产，但应当确认一项与转让收入等额的金融资产，按年应收资金总额借记“长期应收款-往来统驭”科目，按支出金额贷记“银行存款”科目，差额贷记“未实现融资收益”科目。后续按照每期收到金额进行摊销。

第五节 衔接规定

一、租赁定义的实务豁免

对于首次执行日前已存在的合同，仅对之前根据原租赁准则识别为租赁的合同采用本办法；对之前按原租赁准则未识别为包含租赁的合同不采用本办法。公司应当在财务报表附注中披露选择不重新评估租赁这一事实，并一致应用于前述所有合同。

二、承租人衔接规定

承租人根据首次执行日的累积影响数，调整首次执行日当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额，不调整可比期间信息（以下简称“简化的追溯调整法”），具体衔接规定如下：

1.对于首次执行日前的融资租赁

承租人在首次执行日应当按照融资租入资产和应付融资租赁款的原账面价值，分别计量使用权资产和租赁负债。具体处理为借记“使用权资产”、“累计

折旧”、“固定资产减值准备”等科目，贷记“使用权资产累计折旧”、“固定资产”、“使用权资产减值准备”等科目。同时，借记“长期应付款-应付融资租赁款”、“租赁负债-未确认融资费用” 等科目，贷记“未确认融资费用”“租赁负债-租赁付款额”等科目。

2.对于首次执行日前的经营租赁

（1）承租人在首次执行日应当根据剩余租赁付款额按首次执行日承租人增量借款利率折现的现值计量租赁负债，按照与租赁负债相等的金额计量使用权资产，并根据预付租金进行必要调整。具体处理为借记“使用权资产”、“租赁负债-未确认融资费用”等科目，贷记“租赁负债-租赁付款额”等科目。

（2）首次执行日前的经营租赁中，租赁资产属于低价值资产且根据本办法选择不确认使用权资产和租赁负债的，承租人无需对该经营租赁按照衔接规定进行调整，应当自首次执行日起按照本办法进行会计处理。

（3）将于首次执行日后 12 个月内执行完毕的租赁，可作为短期租赁处理，并在包含首次执行日的年度报告期间披露的短期租赁费用中涵盖与此类租赁有关的费用。

（4）计量租赁负债时，具有相似特征的租赁可采用同一折现率；使用权资产的计量可不包含初始直接费用。

（5）存在续租选择权或终止租赁选择权的，承租人应根据首次执行日前选择权的实际行使及其他最新情况确定租赁期，无需对首次执行日前各期间是否合理确定行使续租选择权或终止租赁选择权进行估计。

（5）作为使用权资产减值测试的替代，承租人评估包含租赁的合同在首次执行日前是否是亏损合同，并根据首次执行日前计入资产负债表的亏损准备金额调整使用权资产。

（6）首次执行日当年年初之前发生租赁变更的，承租人无需按照租赁变更的规定进行追溯调整，而是根据租赁变更的最终安排进行会计处理。

3.使用权资产减值

在首次执行日，承租人应当按本办法“第八章固定资产”的相关规定，对使用权资产进行减值测试并进行相应会计处理。

三、出租人衔接规定

除下面所述情形外，出租人无需对作为出租人的租赁按照衔接规定进行调整，而应当自首次执行日起按照本办法进行会计处理：

对于首次执行日前划分为经营租赁且在首次执行日后仍存续的转租赁，转租出租人在首次执行日应当基于原租赁和转租赁的剩余合同期限和条款进行重新评估，并按照本办法的规定进行分类。

按照本办法重分类为融资租赁的，应当将其作为一项新的融资租赁进行会计处理。

四、之前确认的有关企业合并的金额

承租人如果之前对作为企业合并一部分购买的经营租赁的有利或不利条款确认了资产或负债，则应当终止确认该资产或负债，并相应调整首次执行日的使用权资产的账面金额。

五、售后租回交易的衔接规定

对于首次执行日前已存在的售后租回交易，企业在首次执行日不重新评估资产转让是否作为销售进行会计处理的规定。

对于首次执行日前应当作为销售和融资租赁进行会计处理的售后租回交易，

卖方（承租人）应当按照与首次执行日存在的其他融资租赁相同的方法对租回进行会计处理，并继续在租赁期内摊销相关递延收益或损失。

对于首次执行日前应当作为销售和经营租赁进行会计处理的售后租回交易，卖方（承租人）应当按照与首次执行日存在的其他经营租赁相同的方法对租回进行会计处理，并根据首次执行日前计入资产负债表的相关递延收益或损失调整使用权资产。

六、披露要求

承租人应当在财务报表附注中披露所采用的简化处理方法以及在合理可能的范围内对采用每项简化处理方法的估计影响所作的定性分析。

承租人选择简化的追溯调整法对租赁进行衔接会计处理的，还应当在首次执行日披露以下信息：

1.首次执行日计入资产负债表的租赁负债所采用承租人增量借款利率的加权平均值；

2.首次执行日前一年度报告期末披露的重大经营租赁的尚未支付的最低租赁付款额按首次执行日承租人增量借款利率折现的现值，与计入首次执行日资产负债表的租赁负债的差额。

第二十章 会计调整

第一节 概 述

一、会计调整的概念

会计调整是指企业按照法律、行政法规和国家统一的会计制度的要求，或者在特定情况下按照会计准则及有关规定，对原采用的会计政策、会计估计所作的变更，针对当期发现的前期差错、资产负债表日后调整事项等所作的调整，以及年末重分类、并购划转等事项。会计调整业务统一在调整期进行处理。

二、调整期的概念与一般规定

调整期是指为满足上述调整事项账务处理，在 12 个自然月账期之外单独设置的会计期间。

1．在套装软件中设置 13、14、15、16 四个调整期间。涉及会计政策变更、重大会计差错更正、并购划转等需对期初金额进行调整的，应在上年度单独设置的调整期进行处理；涉及年末重分类调整、资产负债表日后调整等事项的，应在本年度单独设置调整期进行处理。

2.在财务管控系统中分别在 1 月账期之前和 12 月账期之后各设置两个调整账期，其中 1 月之前的调整账期用于处理因会计政策变更、重大会计差错更正、并购划转等影响年初金额的事项，12 月账期之后的调整账期用于处理年末重分类、资产负债表日后调整事项等事项。

3．涉及期初调整事项的需通过财务主数据管理平台提交申请，审批获得授权码后，方可在调整账期进行调整事项会计处理，并确保账务处理结果与批复事项、批复金额保持一致。

4．各级单位根据调整业务所属的财务核算系统，在套装软件中相应调整账期完成账务处理并集成至财务管控系统相应的调整账期，或在财务管控系统相应调整账期完成账务处理并集成至套装软件相应的调整账期。

5．涉及内部单位划转的，划入方、划出方均需通过主数据管理平台申请，同步完成对被划转方会计主体的增减变动或级次调整。

第二节 年初调整账期会计处理

一、会计政策变更

（一）基本概念

1．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。其中：

（1）原则，是指按照公司会计准则规定的、适合于公司会计核算所采用的具体会计准则；

（2）基础，是指为了将会计原则应用于交易或者事项而采用的基础，主要是计量基础（即计量属性），包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公

允价值等；

（3）会计处理方法，是指公司在会计核算中按照法律、行政法规或者国家统一的会计制度等规定采用或者选择的、适合于本公司的具体会计处理方法。

2．会计政策的具体判断

对会计政策的判断通常应当考虑从会计要素角度出发，根据各项资产、负债、所有者权益、收入、费用等会计确认条件、计量属性以及两者相关的处理方法、列报要求等确定相应的会计政策。比如：在资产方面，存货的取得，发出和期末计价的处理方法，长期股权投资的取得及后续计量中的成本法和权益法，投资性房地产的确认及后续计量模式，固定资产、无形资产的确认条件及其减值政策、金融资产的分类等，属于资产要素的会计政策。

在负债方面，借款费用资本化的条件、债务重组的确认和计量、预计负债的确认条件、应付职工薪酬和股份支付的确认和计量、金融负债的分类等，属于负债要素的会计政策。

在所有者权益方面，权益工具的确认和计量、混合金融工具的分析等，属于所有者权益要素的会计政策。

在收入方面，商品销售收入和提供劳务收入的确认条件、建造合同、租赁合同、贷款合同等合同收入的确认与计量方法，属于收入要素的会计政策。

在费用方面，商品销售成本及劳务成本的结转、期间费用的划分等，属于费用要素的会计政策。

除会计要素相关会计政策外，财务报表列报方面所涉及的编制现金流量表的直接法和间接法、合并财务报表合并范围的判断、分部报告中报告分部的确定，也属于会计政策。

3．会计政策变更，是指公司对相同的交易或事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。

（二）一般规定

为保证会计信息的可比性，使财务报表使用者在比较公司一个以上期间的财务报表时，能够正确判断公司的财务状况、经营成果和现金流量的趋势，一般情况下，公司应在每一会计期间和前后各期采用相同的会计政策，不得随意变更。

1．会计政策变更的条件

满足下列条件之一的，公司可以变更会计政策：

（1）法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更；

（2）会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。

除法律、行政法规以及国家统一的会计制度要求变更会计政策的，应当按照规定执行外，公司因满足上述第二款要求变更会计政策时，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，或经理（厂长）会议或类似机构批准，并按照法律、行政法规等的规定报送有关各方备案。如无充分、合理的证据表明会计政策变更的合理性，或者未重新经上述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，按照前期差错更正的方法进行处理。

2．不属于会计政策变更的情形

（1）本期发生的交易或者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者事项采用新的会计政策。

（三）会计政策变更的会计处理

1．一般规定

会计政策变更根据具体情况，分别采用以下方法处理：

（1）公司根据法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更会计政策的，应当按照国家相关会计规定执行。国家发布相关的会计处理办法，则按照国家发布的相关会计处理规定进行处理；国家没有发布相关的会计处理办法，则采用追溯调整法进行会计处理。

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。

（2）会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的，应当采用追溯调整法处理，将会计政策变更累积影响数调整列报前期最早期初留存收益，其他相关项目的期初余额和列报前期披露的其他比较数据也应当一并调整。

（3）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。

（4）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。

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。

2．追溯调整法的运用

（1）在采用追溯调整法时，应当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。对于比较财务报表期间的会计政策变更，应调整各该期间净损益各项目和财务报表其他相关项目，视同该政策在比较财务报表期间一直采用。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。当确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行时，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。

（2）追溯调整法的运用通常包括以下内容：计算会计政策变更的累积影响数；编制相关项目的调整分录；调整列报前期最早期初财务报表相关项目及其金额；附注说明。

（3）会计政策变更的累积影响数，指按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的金额与现有的金额之间的差额。

会计政策变更的累积影响数可以分解为以下两个金额之间的差额：在变更会计政策当期，按变更后的会计政策对以前各期追溯计算所得到列报前期最早期初留存收益金额；在变更会计政策当期，列报前期最早期初留存收益金额。

上述留存收益金额，包括法定盈余公积、任意盈余公积以及未分配利润各项目，不考虑由于损益的变化而应当补分的利润或股利。

（4）累积影响数通常可以通过以下各步计算获得：根据新会计政策重新计算受影响的前期交易或事项；计算两种会计政策下的差异；计算差异的所得税影响金额；确定前期中的每一期的税后差异；计算会计政策变更的累积影响数。

（5）不切实可行的判断

不切实可行，是指公司在采取所有合理的方法后，仍然不能获得必需的信息，

而导致无法对某项会计政策变更应用追溯调整法或进行追溯重述。包括：应用追溯调整法的累积影响数不能确定；应用追溯调整法要求对管理层在该期当时的意图做出假定；应用追溯调整法要求对有关金额进行重大估计，并且不可能将有关交易发生时存在状况的证据和该期间财务报表批准报出时能够取得的信息与其他信息客观地加以区分。

3．未来适用法的运用

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。

在未来适用法下，不需要计算会计政策变更产生的累积影响数，也无须重编以前年度的财务报表。公司会计账簿记录及财务报表上反映的金额，在变更之日仍保留原有的金额，不因会计政策变更而改变以前年度的既定结果，并在现有金额的基础上再按新的会计政策进行核算。

二、前期差错更正

（一）基本概念

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漏报或错报：

1．编报前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息。

2．前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。

前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响，以及存货、固定资产盘盈等。

（二）一般规定

1．公司发现前期差错时，应当根据差错的性质及时纠正。

2．前期差错分为重要的前期差错和不重要的前期差错。

重要的前期差错，是指足以影响财务报表使用者对公司财务状况、经营成果和现金流量做出正确判断的前期差错。不重要的前期差错，是指不足以影响财务报表使用者对公司财务状况、经营成果和现金流量做出正确判断的前期差错。

前期差错的重要性取决于在相关环境下对遗漏或错误表述的规模和性质的判断。前期差错所影响的财务报表项目的金额或性质，是判断该前期差错是否具有重要性的决定性因素。一般来说，前期差错所影响的财务报表项目的金额越大、性质越严重，其重要性水平越高。

3．公司应当严格区分会计估计变更和前期差错更正，对于前期根据当时的信息、假设等作了合理估计，在当期按照新的信息、假设等需要对前期估计金额作出变更的，应当作为会计估计变更处理，不应作为前期差错更正处理。

（三）前期差错更正的会计处理

公司应当采用追溯重述法更正重要的前期差错，但确定前期差错累积影响数不切实可行的除外。追溯重述法，是指在发现前期差错时，视同该项前期差错从未发生过，从而对财务报表相关项目进行更正的方法。

1．不重要的前期差错更正会计处理

对于不重要的前期差错，公司不需调整财务报表相关项目的期初数，但应调整发现当期与前期相同的相关项目。属于影响损益的，应直接计入本期与上期相同的损益项目；属于不影响损益的，应调整本期与前期相同的相关项目。

2．重要的前期差错更正会计处理

对于重要的前期差错，公司应当在其发现当期的财务报表中，调整前期比较数据。具体地说，公司应当在重要的前期差错发现当期的财务报表中，通过下述

处理对其进行追溯更正：追溯重述差错发生期间列报的前期比较金额；如果前期差错发生在列报的最早前期之前，则追溯重述列报的最早前期的资产、负债和所有者权益相关项目期初余额。

对于发生的重要前期差错，如影响损益，应将其对损益的影响数调整发现当期的期初留存收益，财务报表其他相关项目的期初数也应一并调整；如不影响损益的，应调整财务报表相关项目的期初数。

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，应调整各期间的净损益和其他相关项目，视同该差错在产生的当期已经更正；对于比较财务报表期间以前的重要的前期差错，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。

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。当公司确定前期差错对列报的一个或者多个前期比较信息的特定期间的累积影响数不切实可行时，应当追溯重述切实可行的最早期间的资产、负债和所有者权益相关项目的期初余额；当公司在当期期初确定前期差错对所有前期的累积影响数不切实可行时，应当从确定前期差错影响数切实可行的最早日期开始采用未来适用法追溯重述比较信息，当公司确定所有前期差错累积影响数不切实可行时，应当从确定前期差错影响数切实可行的最早日期开始采用未来适用法追溯重述比较信息，为此在该日期之前的资产、负债和所有者权益相关项目的累积重述部分可以忽略不计。

三、年初调整账期会计处理

（一）部分情况会计处理原则

对于当年发生会计政策变更、重要的前期差错更正等需追溯调整年初数及以前年度损益的事项，应按照以下原则分别进行会计处理：

1．追溯调整影响上年度损益的，应在财务管控系统本年度年初调整期或套装软件上年度调整期中按照实际影响的损益科目编制调整凭证，并将损益科目结转至“利润分配-未分配利润”科目；

2．追溯调整不影响损益或影响上年度以前年度损益的，应在财务管控系统本年度年初调整期或套装软件上年度调整期中，按追溯影响的资产、负债、所有者权益科目编制调整凭证。

（二）内部单位划转

1．跨数据中心的内部单位划转

划出方、划入方、划转标的公司应按以下原则进行会计处理：

（1）划转标的公司应将年初数、本年数冲减至零，其中年初数在财务管控系统本年年初调整期或套装软件上年度调整期中处理，本年发生数应逐月在相应月份冲销。

划入方应增设会计主体，将划转标的公司年初余额和本年发生数按相应账期迁入新增会计主体账套。涉及子公司划转的，划入方接收的长期股权投资，应于划转当月在划入方账套中增加长期股权投资，借记“长期股权投资-成本法-全资子公司”/“长期股权投资-成本法-控股子公司”科目，贷记“实收资本（股本）”科目。同时，划出入方应在划转当月抵销账套中将长期股权投资冲销，借记“长期股权投资-成本法-全资子公司”/“长期股权投资-成本法-控股子公司”科目（红字），贷记“实收资本（股本）”科目（红字），并在其抵销账套中将增加的长期股权投资账务处理调整至年初调整期，在年初账期增加长期股权投资，借

记“长期股权投资-成本法-全资子公司”/“长期股权投资-成本法-控股子公司”科目，贷记“实收资本（股本）”科目。

涉及子公司划转的，划出方应将长期股权投资在划转当月进行处理，借记“实收资本（股本）”科目，贷记“长期股权投资-成本法-全资子公司”/“长期股权投资-成本法-控股子公司”科目。同时，划出方应在划转当月抵销账套中将长期股权投资转回，借记“实收资本（股本）”科目（红字），贷记“长期股权投资-成本法-全资子公司”/“长期股权投资-成本法-控股子公司”科目（红字），并在其抵销账套中将减少的长期股权投资账务处理调整至年初调整期，在年初账期减少长期股权投资，借记“实收资本（股本）”科目，贷记“长期股权投资-成本法-全资子公司”/“长期股权投资-成本法-控股子公司”科目。

（2）抵销数据应分别以下情况进行调整

1）划出方抵销数据处理

划出方应将涉及划转标的公司的原已抵销的数据予以冲销还原，其中涉及年初累计已抵销的数据在划出方抵销账套年初调整期中进行处理，本年发生的抵销数据在抵销账套中逐月在相应月份冲销还原。并将抵销数据上移至划入方和划出方的共同上级公司抵销。

2）划入方抵销数据处理

划入方要重新梳理划转标的公司与本数据中心相关单位之间的关联交易，区分期初抵销数据和本年抵销数据，分别在划入方抵销账套应归属的相应账期进行补录。将划入方与被划转公司原发生的抵销数据由共同上一级下移本级处理。

3）划出方与划入方的共同上级

划出方与划入方的共同上级与划转标的公司的之间的关联交易，由共同上级在抵销账套中进行关联交易对象调整。

2．本数据中心的内部单位划转

划出方、划入方应按以下原则进行会计处理：

（1）本数据中心的内部单位划转，仅需对被划转公司会计主体进行级次变更调整，不需对其实际账务数据进行迁移。

（2）划出方应将涉及划转标的公司的原已抵销的数据予以冲销还原，其中涉及年初累计已抵销的数据在划出方抵销账套年初调整期中进行处理，本年发生的抵销数据在抵销账套中逐月在相应月份冲销还原。划入方要重新梳理划转标的公司与划入方合并范围内公司间的关联交易，区分期初抵销数据和本年抵销数据，分别在划入方抵销账套应归属的相应账期进行补录。划转标的公司为分公司的，划出方与划入方的共同上级与划转标的公司的之间的关联交易，由共同上级在抵销账套中进行关联交易对象调整。

第三节　年末调整账期会计处理

一、资产负债表日后事项

（一）基本概念

资产负债表日后事项，是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的有利或不利事项。包括资产负债表日后调整事项和资产负债表日后非调整事项。

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涵盖的期间是资产负债表日次日起至财务报告批准报

出日止的一段期间。财务报告批准报出以后、实际报出之前又发生与资产负债表日后事项有关的事项，并由此影响财务报告对外公布日期的，应以董事会或类似机构再次批准财务报告对外公布的日期为截止日期。

有利或不利事项，是指资产负债表日后对公司财务状况和经营成果具有一定影响（既包括有利影响也包括不利影响）的事项。

（二）资产负债表日后调整事项的会计处理

资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项。

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。

资产负债表日后发生的调整事项，应当调整资产负债表日已编制的财务报表，并分别以下情况进行账务处理：

（1）调整增加以前年度利润或调整减少以前年度亏损的事项，统一在报告年度的期初账期进行会计处理。

涉及损益的调整事项如果发生在资产负债表日所属年度（即报告年度）所得税汇算清缴前的，应调整报告年度应纳税所得额、应纳所得税税额；发生在报告年度所得税汇算清缴后的，应调整本年度（即报告年度的次年）应纳税所得额、应纳所得税税额。

（2）涉及利润分配调整的事项，通过“利润分配-未分配利润”科目核算。

（3）不涉及损益以及利润分配的事项，调整相关科目。

（4）通过上述账务处理后，还应同时调整财务报表相关项目的数据，包括：

1）资产负债表日编制的财务报表相关项目的期末数或本年发生数；

2）当期编制的财务报表相关项目的期初数或上年数；

3）经过上述调整后，如果涉及报表附注内容的，还应作出相应调整。

（三）资产负债表日后非调整事项的会计处理

资产负债表日后发生的非调整事项，是表明资产负债表日后发生的情况的事项，与资产负债表日存在状况无关，不应当调整资产负债表日的财务报表。但有的非调整事项对财务报告使用者具有重大影响，如不加以说明，将不利于财务报告使用者做出正确估计和决策，因此，应在财务报表附注中加以披露。

资产负债表日后非调整事项通常包括下列各项：

1．资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺；

2．资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化；

3．资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失；

4．资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债；

5．资产负债表日后资本公积转增资本；

6．资产负债表日后发生巨额亏损；

7．资产负债表日后发生企业合并或处置子公司；

8．资产负债表日后，公司利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润，不确认为资产负债表日的负债，作为非调整事项，并在附注中单独披露。

二、年末重分类调整事项

年末重分类调整事项涉及两类，一类是指债权债务类科目出现负数余额时，将负数余额重分类调整到相应的债务债权类科目，另一类是会计科目按报表项目列示的有关要求进行重分类调整。主要包括：应收账款贷方明细科目余额调整至预收账款或合同负债，预收账款或合同负债借方明细科目余额调整至应收账款；预付账款贷方明细科目余额调整至应付账款，应付账款借方明细科目余额要调整至预付账款；一年内到期的长期借款、长期应付款和应付债券等余额部分，调整至一年内到期的非流动负债；一年内到期的长期应收款、贷款等余额，调整至一年内到期的非流动资产；委托贷款按照贷款期限及到期情况，调整至其他应收款、长期应收款、一年内到期的非流动资产；工程施工大于工程结算的余额，列入存货项目；工程施工小于工程结算的余额，列入预收款项。

三、年末调整账期账务处理

对于发生资产负债表日后调整事项、年末重分类调整等事项，应按照以下原则分别进行会计处理：

1．资产负债表日后调整事项，应在财务管控系统报告年度年末调整期或套装软件报告年度年末调整期中按照实际影响的资产、负债以及损益科目编制调整凭证，并将损益科目结转至“利润分配-未分配利润”科目。

2．年末重分类调整事项应在财务管控系统本年年末调整期中按明细科目和往来单位进行会计处理。债权债务类科目出现负数余额的，借记“应收账款”、“其他应收款”、“预付账款”等科目，贷记“预收账款”、“合同负债”、“其他应付款”、“应付账款”科目；一年内到期的长期应收款、贷款等余额，借记“一年内到期的非流动资产”科目，贷记“长期应收款”、“贷款”等科目；一年内到期的长期借款、长期应付款和应付债券，借记“长期借款”、“长期应付款”、“应付债券”等科目，贷记“一年内到期的非流动负债”科目；委托贷款按照贷款期限及到期情况，借记“其他应收款”、“长期应收款”、“一年内到期的非流动资产”科目，贷记“委托贷款”科目。

第四节　会计估计变更

一、基本概念

会计估计，是指公司对结果不确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。

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。

会计估计变更，并不意味着以前期间会计估计是错误的，只是由于情况发生变化，或者掌握了新的信息，积累了更多的经验，使得变更会计估计能够更好地反映公司的财务状况和经营成果。如果以前期间的会计估计是错误的，则属于前期差错，按前期差错更正的规定进行会计处理。

会计估计变更的情形包括：

（1）赖以进行估计的基础发生了变化；

（2）取得了新的信息、积累了更多的经验。

通常情况下，下列事项的确定属于会计估计：

（1）存货可变现净值的确定；

（2）采用公允价值模式下的投资性房地产公允价值的确定；

（3）固定资产的预计使用寿命与净残值；固定资产的折旧方法、弃置费用的确定；

（4）使用寿命有限的无形资产的预计使用寿命、残值、摊销方法；

（5）非货币性资产公允价值的确定；

（6）固定资产、无形资产、长期股权投资等非流动资产可收回金额的确定；

（7）职工薪酬金额的确定；

（8）与股份支付相关的公允价值的确定；

（9）与债务重组相关的公允价值的确定；

（10）预计负债金额的确定；

（11）交易价格的确定；

（12）合同履约进度的确定；

（13）与政府补助相关的公允价值的确定；

（14）一般借款资本化金额的确定；

（15）应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的确定；

（16）与非同一控制下的企业合并相关的公允价值的确定；

（17）租赁资产金额的确定、租赁负债金额的确定、出租人的应收融资租赁款、承租人增量借款利率的确定、未担保余值的确定；

（18）与金融工具相关的公允价值的确定、摊余成本的确定、预期信用损失的确定；

（19）继续涉入所转移金融资产程度的确定、金融资产所有权上风险和报酬转移程度的确定；

（20）套期工具和被套期项目公允价值的确定；

（21）探明矿区权益、井及相关设施的折耗计提方法。与油气开采活动相关的辅助设备及设施的折旧方法，弃置费用的确定。

二、一般规定

公司作出会计估计及其变更的程序、备案、披露等，比照上述会计政策相应的原则和规定办理。公司变更会计估计时，应当有合理的理由。

同一会计事项，如果赖以进行会计估计的基础和信息没有发生实质变化，则前后期间不应当采取不同的会计估计；如果已经发生实质变化，则公司应当及时对会计估计进行变更。

三、会计政策变更与会计估计变更的划分

公司应当正确划分会计政策变更与会计估计变更，并按照不同的方法进行相关会计处理。

（一）会计政策变更与会计估计变更的划分基础

（1）以会计确认是否发生变更作为判断基础。一般地，对会计确认的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更。会计确认的变更一般会引起列报项目的变更。

（2）以计量基础是否发生变更作为判断基础。一般地，对计量基础的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更。

（3）以列报项目是否发生变更为判断基础。一般地，对列报项目的指定或

选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更。

（4）根据会计确认、计量基础和列报项目所选择的、为取得与该项目有关的金额或数值所采用的处理方法，不是会计政策，而是会计估计，其相应的变更是会计估计变更。

在单个会计期间，会计政策决定了财务报表所列报的会计信息和列报方式；会计估计是用来确定与财务报表所列报的会计信息有关的金额和数值。

（二）划分会计政策变更与会计估计变更的方法

公司可以采用以下具体方法进行划分：分析并判断该事项是否涉及会计确认、计量基础选择或列报项目的变更。当至少涉及上述一项划分基础变更时，该事项是会计政策变更；不涉及上述划分基础变更时，该事项可以判断为会计估计变更。

四、会计估计变更的会计处理

会计估计变更应采用未来适用法。其处理方法为：

（1）会计估计的变更仅影响变更当期的，其影响数应当在变更当期予以确认；

（2）会计估计的变更既影响变更当期又影响未来期间的，其影响数应当在变更当期和未来期间予以确认；

（3）通过判断会计政策变更和会计估计变更划分基础仍然难以进行区分的，应当将其作为会计估计变更处理。

第二十一章 特殊事项

第一节 非货币性资产交换

一、概述

（一）非货币性资产交换的认定

非货币性资产交换，是指公司主要以存货、固定资产、在建工程、无形资产、投资性房地产、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）。

通常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与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，不视为非货币性资产交换。

通常情况下，交易双方对于某项交易是否为非货币性资产交换的判断是一致的。需要注意的是，公司应从自身的角度，根据交易的实质判断相关交易是否属于非货币性资产交换。如，投资方以一项固定资产出资取得对被投资方的权益性投资，对投资方来说，换出资产为固定资产，换入资产为长期股权投资，属于非货币性资产交换；对被投资方来说，则属于接受权益性投资，不属于非货币性资产交换。

（二）非货币性资产交换不涉及的交易和事项

1．公司以存货换取客户的非货币性资产的，按照本办法第十六章“非供电业务收入成本”进行会计处理。

2．非货币性资产交换中涉及企业合并的，按照本办法第六章“长期股权投资与企业合并”、第二十三章“合并财务报表”进行会计处理。

3．非货币性资产交换中涉及金融资产、金融负债的，按照本办法第四章“金融资产与金融负债”进行会计处理。

4．非货币性资产交换中涉及租赁的使用权资产或应收融资租赁款等的，相关资产的确认、终止确认和计量按照本办法第十九章“租赁业务”进行会计处理。

5．非货币性资产交换构成权益性交易的，应当适用权益性交易的有关会计处理规定，按照本办法第十四章“所有者权益”相关规定进行会计处理。公司应当遵循实质重于形式的原则判断非货币性资产交换是否构成权益性交易。主要包括以下情形：（1）非货币性资产交换的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行交易的；（2）非货币性资产交换的双方均受同一方或相同的多方最终控制，且该非货币性资产交换的交易实质是交换的一方向另一方进行了权益性分配或交换的一方接受了另一方权益性投入的。如，公司重组中发生的非货币性资产划拨、划转行为，在股东或最终控制方的安排下，企业无代价或以明显不公平的代价将非货币性资产转让给其他企业或接受其他企业的非货币性资产，该类转让的实质是企业进行了权益性分配或接受了权益性投入，应当适用权益性交易会计处理的有关规定。

6.公司从政府无偿取得非货币性资产、将非流动资产或处置组分配给所有者、以非货币性资产向职工发放非货币性福利的、以发行股票方式取得非货币性资产的、用于交换的资产目前尚不存在或尚不属于本公司的，不适用本节关于非货币性资产交换的规定。

二、确认与计量

（一）确认和计量原则

1．公允价值

非货币性资产交换同时满足下列两个条件的，应以公允价值为基础进行计量：

（1）该项交换具有商业实质。

（2）换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。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；

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；

3）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；

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。公司可以采用类似本章第三节“或有事项”有关计算最佳估计数的方法规定，确定资产的公允价值。

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，换出资产的公允价值与换出资产的账面价值之间的差额计入当期损益；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，换入资产的公允价值与换出资产的账面价值之间的差额计入当期损益。

对于非货币资产交换中换入资产和换出资产的公允价值均能够可靠计量的情形，公司在判断是否有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠时，应当考虑确定公允价值所使用的输人值层次，公司可以参考以下情况：第一层次输人值为公允价值提供了最可靠的证据，第二层次直接或间接可观察的输入值比第三层次不可观察输人值为公允价值提供更确凿的证据。对于换入资产和换出资产的公允价值所使用的输入值层次相同的，公司应当以换出资产的公允价值为基础计量。实务中，在考虑了补价因素的调整后，正常交易中换入资产的公允价值和换出资产的公允价值通常是一致的。

2．账面价值

非货币性资产交换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时，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初始计量金额，对于换出资产，终止确认时均不确认损益；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，收到补价的，以换出资产的账面价值，减去收到补价的公允价值，加上应支付的相关税费，作为换入资产的初始计量金额，不确认损益；支付补价的，以换出资产的账面价值，加上支付补价的账面价值和应支付的相关税费，作为换入资产的初始计量金额，不确认损益。

（二）商业实质的判断

公司应当遵循实质重于形式与重要性的要求，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，当两者之间的差额较大时，表明交易的发生使公司经济状况发生了明显改变，非货币性资产交换因而具有商业实质。

1.符合下列条件之一的非货币性资产交换，视为具有商业实质：

（1）换入资产的未来现金流量在风险、时间分布或金额方面与换出资产显著不同。公司应当对比考虑换入资产与换出资产的未来现金流量在风险、 时间或金额的三个方面，对非货币性资产交换是否具有商 I 实质进行综合判断。通常情况下，只要换入资产和换出资产的未来现金流量在风险、时间或金额中的某个方面存在显著不同，即表明满足商业实质的判断条件。包括但不仅限于以下几种情况：

1）未来现金流量的风险、金额相同，时间不同。指换入资产与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；

2）未来现金流量的时间、金额相同，风险不同。指换入资产与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；

3）未来现金流量的风险、时间相同，金额不同。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。

（2）使用换入资产所产生的预计未来现金流量现值与继续使用换出资产不同，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。

预计未来现金流量现值，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税后未来现金流量，根据公司自身对资产特定风险的评价，选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。从市场参与者的角度分析，换入资产和换出资产的未来现金流量在风险、时间或金额方面可能相同或相似。但是对于公司自身而言，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，能够比换出资产发挥更大的作用，使换入公司受该换入资产影响的经营活动部分产生的现金流量与换出资产明显不同，进而使用换入资产进行相关经营的预计未来现金流量现值与继续使用换出资产进行相关经营的预计未来现金流量现值存在重大差异，当其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的，则表明交换具有商业实质。

（3）判断商业实质时对资产类别的考虑。公司在判断非货币性资产交换是否具有商业实质时，通常还可以考虑资产是否属于同一类别来进行分析：同类别的资产是指在资产负债表中列示为同一报表项目的资产；不同类别的资产是指在资产负债表中列示为不同报表项目的资产。一般来说，不同类别的非货币性资产产生经济利益的方式不同，其产生的未来现金流量在风险、时间或金额方面也很可能不相同。

此外，需注意的是，对从事相同经营业务的公司之间相互交换具有类似性质和相等价值的商品，以便在不同地区销售，这种同类别的非货币性资产之间的交换不具有商业实质。

（三）换入换出资产确认或终止确认时点

对于换入资产，公司应当在换入资产符合资产定义并满足资产确认条件时予以确认；对于换出资产，公司应当在换出资产满足资产终止确认条件时终止确认。

对于非货币性资产交换，公司将换入的资产视为购买取得资产；将换出的资产视为销售或处置资产，按照本办法相关章节的规定进行会计处理。

由于资产控制权转移所必须的运输或转移程序等方面的原因（如资产运输至对方地点所需的合理运输时间、办理股权或房产过户手续等），可能导致换入资产满足确认条件的时点与换出资产满足终止确认条件的时点存在短暂不一致，公司可以按照重要性原则，在换入资产满足确认条件和换出资产满足终止确认条件孰晚的时点进行会计处理。换入资产的确认时点与换出资产的终止确认时点存在不一致的，公司在资产负债表日应当按照下列原则进行处理：

1．换入资产满足资产确认条件，换出资产尚未满足终止确认条件的，在确认换入资产的同时将交付换出资产的义务确认为一项负债，计入“其他应付款”科目。

2．换入资产尚未满足资产确认条件，换出资产满足终止确认条件的，在终止确认换出资产的同时将取得换入资产的权利确认为一项资产，计入“其他应收款”科目。

三、主要账务处理

（一）以公允价值计量的处理

1．不涉及补价

以公允价值为基础计量的非货币性资产交换，对于换入资产，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进行初始计量；对于换出资产，应当在终止确认时，将换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。换出资产的公允价值不能可靠计量，或有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，对于换入资产，应当以换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额；对于换出资产，应当在终止确认时，将换入资产的公允价值与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。上述税费均不包括准予从增值税销项税额中抵扣的进项税额。

（1）换出资产为固定资产、无形资产、在建工程、生产性生物资产的，换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额计入“资产处置损益”，借记“固定资产”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“固定资产清理”、“无形资产”、“在建工程”、“应交税费--应交增值税--销项税额”等科目，差额借记或贷记“资产处置损益”。

（2）换出资产为投资性房地产的，换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额计入 “其他业务收入”，借记换入资产相关科目、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“其他业务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”。同时结转投资性房地产成本，借记“其他业务成本”，贷记“投资性房地产”。

（3）换出资产为长期股权投资的，换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额计入“投资收益”，借记“固定资产”、“应交税费-应交增值税-进项税额”、“长期股权投资减值准备”等科目，贷记“长期股权投资”“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目，借记或贷记“投资收益”科目。

（4）换出资产涉及金融资产的，按照本办法第四章“金融资产与金融负债”有关金融资产处置进行处理（下同）。

2．涉及补价

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情况处理：

（1）支付补价方：支付补价的，以换出资产的公允价值，加上支付补价的公允价值和应支付的相关税费，作为换入资产的成本，换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。换出资产的公允价值不能可靠计量，或有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，以换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额，换入资产的公允价值减去支付补价的公允价值，与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。

（2）收到补价方：收到补价的，以换出资产的公允价值，减去收到补价的公允价值，加上应支付的相关税费，作为换入资产的成本，换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额计入当期损益。换出资产的公允价值不能可靠计量，或有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，以换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额，换入资产的公允价值加上收到补价的公允价值，与换出资产账面价值之间的差额计入当期损益。

（二）以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和应支付的相关税费作为换入资产的初始计量金额；对于换出资产，终止确认时不确认损益。

涉及补价的，按以下规定确定换入资产的实际成本：

1．支付补价的，应按换出资产的账面价值，加支付补价的公允价值和应支付的相关税费，作为换入资产的成本，借记“固定资产”、“投资性房地产减值准备”、“应交税费-应交增值税-进项税额”、“长期股权投资减值准备”、“其他综合收益”等科目，贷记“银行存款”、“长期股权投资”、“交易性金融资产”、“投资性房地产”、“无形资产”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目。

2．收到补价的，应按换出资产的账面价值，减去收到补价的公允价值并加上支付的相关税费，作为换入资产的成本。借记“银行存款”、“固定资产”、“应交税费-应交增值税-进项税额”、“长期股权投资减值准备”、“投资性房地产减值准备”等科目，贷记“长期股权投资”、“投资性房地产”、“无形资产”、“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目。

（三）涉及多项非货币性资产交换的处理

公司涉及多项非货币性资产交换的计量，应当先判断是否符合以公允价值计量的两个条件，再分情况确定各项换入或换出资产的成本：

1．以公允价值为基础计量的非货币性资产交换，同时换入或换出多项资产的，应当按照下列规定进行处理：

（1）对于同时换入的多项资产，换入的金融资产，按照第四章“金融资产与金融负债”相关规定进行会计处理，换入的非金融资产，按照换入的金融资产以外的各项换入资产公允价值相对比例，将换出资产公允价值总额（涉及补价的，加上支付补价的公允价值或减去收到补价的公允价值）扣除换入金融资产公允价值后的净额进行分摊，以分摊至各项换入资产的金额，加上应支付的相关税费，作为各项换入资产的成本进行初始计量。有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，以各项换入资产的公允价值和应支付的相关税费作为各项换入资产的初始计量金额。

（2）对于同时换出的多项资产，将各项换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额，在各项换出资产终止确认时计入当期损益。有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，按照各项换出资产的公允价值的相对比例，将换入资

产的公允价值总额（涉及补价的，减去支付补价的公允价值或加上收到补价的公允价值）分摊至各项换出资产，分摊至各项换出资产的金额与各项换出资产账面价值之间的差额，在各项换出资产终止确认时计入当期损益。

2．以账面价值为基础计量的非货币性资产交换，同时换入或换出多项资产的，应当按照下列规定进行处理：

（1）对于同时换入的多项资产，按照各项换入资产的公允价值的相对比例，将换出资产的账面价值总额（涉及补价的，加上支付补价的账面价值或减去收到补价的公允价值）分摊至各项换入资产，加上应支付的相关税费，作为各项换入资产的初始计量金额。换入资产的公允价值不能够可靠计量的，可以按照各项换入资产的原账面价值的相对比例或其他合理的比例对换出资产的账面价值进行分摊。

（2）对于同时换出的多项资产，各项换出资产终止确认时均不确认损益。

第二节　债务重组

一、概述

（一）基本概念

1．债务重组，是指在不改变交易对手方的情况下，经债权人和债务人协定或法院裁定，就清偿债务的时间、金额或方式等重新达成协议的交易。

实务中经常出现第三方参与相关交易的情形，如，某公司以不同于原合同条款的方式代债务人向债权人偿债；又如，新组建的公司承接原债务人的债务，与债权人进行债务重组；再如，资管公司从债权人处购得债权，再与债务人进行债务重组。在上述情况下，公司应当先考虑债权债务是否应该按照金融工具章节相关规定进行终止确认，再适用债务重组章节。

债务重组不强调在债务人发生财务困难的背景下进行，也不论债权人是否会作出让步。也就是说，无论何种原因导致债务人未按原定条件偿还债务，也无论双方是否同意债务人以低于债务的金额偿还债务，只要债权人和债务人就债务条款重新达成了协议，就符合债务重组的定义。

2．债务重组日，是指债务重组完成日，即债务人履行协议或法院裁决，将相关资产转让给债权人、将债务转为资本或修改后的债务条件开始执行的日期。

（二）债务重组的主要方式

债务重组方式主要包括：以资产清偿债务、将债务转为权益工具、修改债权和债务的其他条款，以及前述一种以上方式的组合，形成重组债权和重组债务。

1．以资产清偿债务，是指债务人转让其资产给债权人以清偿债务的债务重组方式。

债务人用于清偿债务的资产通常是已经在资产负债中确认的资产。

2．将债务转为权益工具，是指债务人将债务转为权益工具，同时债权人将债权转为金融资产，或将债权转为对联营企业或合营企业的权益性投资的债务重组方式。

3．修改其他条款，是指不包括上述两种方式在内的修改其他债务条件进行债务重组的方式，如调整债务本金、改变债务利息、变更还款期限等。

4．组合方式，是指采用债务人以资产清偿债务、债务人将债务转为权益工

具、修改其他条款三种方式中一种以上方式的组合清偿债务的债务重组方式。

5．下列情况不属于本节债务重组规范范围：

（一）债务重组中涉及的债权、重组债权、债务、重组债务和其他金融工具的确认、计量和列报，应分别按照本办法第四章“金融资产与金融负债”相关规定进行会计处理。

（二）通过债务重组形成企业合并的，按照本办法第六章“长期股权投资与企业合并”进行会计处理。

（三）债权人或债务人中的一方直接或间接对另一方持股，且持股方以股东身份进行债务重组的，或者债权人与债务人在债务重组前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该债务重组的交易实质是债权人或债务人进行了权益性分配或接受了权益性投入的，适用权益性交易的有关会计处理规定，债权人和债务人不确认构成权益性交易的摘取重组相关损益。

二、债务重组债权和债务的终止确认条件

债务重组中涉及的债权和债务的终止确认，应按照本办法第四章“金融资产与金融负债”有关金融资产和金融负债终止确认的规定。对于在报告期间已经开始协商、但在报告期资产负债表日后的债务重组，不属于资产负债日后调整事项。

终止确认的债权，债权人应结转已计提的减值准备中对应该债权终止确认部分的金额；对于终止确认的分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债权，区分债务工具投资和非交易性权益工具投资，按本办法相关规定，将之前计入其他综合收益的累计利得或损失转出，计入投资收益或留存收益。

1.以资产清偿债务或将债务转为权益工具。债权人在拥有或控制相关资产时，债权人和债务人一般可终止确认重组债权和债务。

2.修改其他条款。通常情况下，对债权人，应当整体考虑是否对全部债权的合同条款作出了实质性修改，如果作出实质性修改，或者债权人与债务人之间签订协议，以获取实质上不同的新金融资产方式替换债权，应当终止确认原债权，并按照修改后的条款或新协议确认新金融资产。对债务人，应当考虑对债务或部分债务的合同条款作出实质性修改，或者债权人与债务人之间签订协议，以承担实质上不同的重组方式替换债务，债务人应当终止确认原债务，同时按照修改后的条款确认一项新金融负债。如果重组债务未来现金流量现值与元债务的剩余期间现金流量现值之间的差异超过 10%，则可认定为新的合同条款进行了实质性修改（有关现值的计算均采用原债务的实际利率）。

3.组合方式。对债权人，用组合方式涉及多种债务重组方式，一般认为对全部债权的合同条款作出了实质性修改，从而终止确认全部债权，并按修改后的条款确认信金融资产。对债务人，组合中以资产清偿或者将债务转为权益工具方式进行债务重组，如果债务人清偿部分债务的现时义务已经解除，应终止确认该部分债务；组合中以修改其他条款方式进行债务重组的，按照上述修改其他条款判断标准确定是否终止相应原债务。

三、主要账务处理

（一）债务人会计处理的一般规定

1．以资产清偿债务。债务人应当将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额计入当期损益。以单项或多项金融资产清偿的，其他债权投资原计入其他综合收益累计利得或损失转出计入当期损益（投资收益）；其他权益工具投资原计入其他综合收益累计利得或损失结转计入留存收益。以非金融资产清偿或金融资产和非金融资产多项资产清偿的，不再区分资产处置损益和债务重组损

益，清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额计入当期债务重组损益（其他收益-债务重组收益）；非金融资产包含资产组的，处置组中资产的账面价值与所清偿债务和处置组中负债的账面价值之和的差额计入当期债务重组损益（其他收益-债务重组收益）。

2．以债务转为权益工具。债务人初始确认权益工具时应当按照权益工具的公允价值计量，权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照清偿债务的公允价值计量。所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额，应当计入当期损益。

将债务转为权益工具，应当将债权人放弃债权而享有的股份的面值总额（或者股权份额）确定为股本（或者实收资本），股份的公允价值总额与股本（或者实收资本）之间的差额确定为股本溢价（或者资本溢价）计入资本公积（资本溢价）。

债务转为资本发生的相关税费，其中与股票发行直接相关的手续费等，可以作为抵减资本公积（资本溢价）处理，其他税费应当依次冲减资本溢价、盈余公积、未分配利润等。

3．修改其他条款。债务人与债权人达成债务重组协议，以调整债务本金、改变债务利息、变更还款期限等方式清偿债务，导致原债务终止的，债务人应当按照公允价值计量重组债务，终止确认的债务账面价值与重组债务确认金额之间的差额，计入当期损益。未导致原债务终止或仅部分债务终止的，对未终止确认的部分债务，债务人根据其分类继续以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入当期损益或其他适当方法进行后续计量；对于以摊余成本计量的债务，债务人应当根据重新定合同的现金流量变化情况，重新计算该重组债务的账面价值，并将相关利得或损失计入当期损益；对于修改或重新议定合同所产生的成本或费用，债务人应当调整修改后的重组债务的账面价值，并在修该后重组债务的剩余期限内摊销。

4．以组合方式清偿债务。债务重组采用以金融资产、债务转为权益工具、修改其他条款等方式的组合进行的，债务人应当按上述规定确认和计量权益工具和重组债务，所清偿债务的账面价值与转让资产的账面价值以及权益工具和重组债务的确认金额之和的差额，计入当期损益，即“其他收益—债务重组收益”，或“投资收益”（仅涉及金融工具时）。

5.债务人以单项或多项非金融资产（如固定资产、日常活动产出的商品或服务等）清偿债务，或者以包括金融资产和非金融资产在内的多项资产清偿债务的，不需要区分资产处置损益和债务重组损益，也不需要区分不同资产的处置损益，而应将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额，记入“其他收益—债务重组收益”科目。偿债资产已计提减值准备的，应结转已计提的减值准备。

（二）债权人会计处理的一般规定

1．以资产清偿债务或将债务转为权益工具

债务重组采用以资产清偿债务或者将债务转为权益工具方式进行的，债权人应当在受让的相关资产符合其定义和确认条件时予以确认。

（1）债权人受让金融资产

债权人受让包括现金在内的单项或多项金融资产的，应当按照第四章“金融资产与金融负债”的规定进行确认和计量。金融资产初始确认时应当以其公允价值计量。金融资产确认金额与放弃债权的公允价值确认为一项利得或损失，放弃债权公允价值与终止确认日账面价值之间的差额，计入“投资收益”科目。

（2）债权人受让非金融资产

债权人初始确认受让的金融资产以外的资产时，应当按照下列原则以成本计量：

①存货的成本，包括放弃债权的公允价值和使该资产达到当前位置和状态所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、保险费等其他成本。

②对联营企业或合营企业投资的成本，包括放弃债权的公允价值和可直接归属于该资产的税金等其他成本。

③投资性房地产的成本，包括放弃债权的公允价值和可直接归属于该资产的税金等其他成本。

④固定资产的成本，包括放弃债权的公允价值和使该资产达到预定可使用状态前所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、安装费、专业人员服务费等其他成本。

⑤生物资产的成本，包括放弃债权的公允价值和可直接归属于该资产的税金、运输费、保险费等其他成本。

⑥无形资产的成本，包括放弃债权的公允价值和可直接归属于使该资产达到预定用途所发生的税金等其他成本。

放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，计入“投资收益”科目。

（3）债权人受让多项资产

债权人受让金融资产多项非金融资产，或者包括金融资产、非金融资产在内的多项资产的，应当按照本办法第四章“金融资产与金融负债”的规定确认和计量受让的金融资产；按照受让的金融资产以外的各项资产在债务重组合同生效日的公允价值比例，对放弃债权在合同生效日的公允价值扣除受让金融资产当日公允价值后的净额进行分配，并以此为基础分别确定各项资产的成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，计入“投资收益”科目。

（4）债权人受让处置组

债务人以处置组清偿债务的，债权人应当分别按照本办法第四章“金融资产与金融负债”和其他相关章节的规定，对处置组中的金融资产和负债进行初始计量，然后按照金融资产以外的各项资产在债务重组合同生效日的公允价值比例，对放弃债权在合同生效日的公允价值以及承担的处置组中负债的确认金额之和，扣除受让金融资产当日公允价值后的净额进行分配，并以此为基础分别确定各项资产的成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，计入“投资收益”科目。

（5）债权人将受让的资产或处置组划分为持有待售类别

债务人以资产或处置组清偿债务，且债权人在取得日未将受让的相关资产或处置组作为非流动资产和非流动负债核算，而是将其划分为持有待售类别的，债权人应当在初始计量时，比较假定其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额和公允价值减去出售费用后的净额，以两者孰低计量。

2．修改其他条款

如果修改其他条款导致全部债权终止确认，债权人应按照修改后的条款以公允价值初始计量重组债权，重组债权的确认金额与债权终止确认日账面价值之间的差额，计入“投资收益”科目。

如果修改其他条款未导致债权终止确认，债权人应当根据其分类，继续以摊余成本、以公允价值计量且其变动计人其他综合收益，或者以公允价值计量且其变动计入当期损益进行后续计量。对于以摊余成本计量的债权，债权人应当根据

重新议定合同的现金流量变化情况，重新计算该重组债权的账面余额，并将相关利得或损失计入“投资收益”科目。重新计算的该重组债权的账面余额，应当根据将重新议定或修改的合同现金流量按债权原实际利率折现的现值确定，购买或源生的已发生信用减值的重组债权，应按经信用调整的实际利率折现。对于修改或重新议定合同所产生的成本或费用，债权人应当调整修改后的重组债权的账面价值，并在修改后重组债权的剩余期限内摊销。

3．以组合方式清偿债务

债务重组采用组合方式进行的，一般可以认为对全部债权的合同条款作出了实质性修改，债权人应当按照修改后的条款，以公允价值初始计量重组债权和受让的新金融资产，按照受让的金融资产以外的各项资产在债务重组合同生效日的公允价值比例，对放弃债权在合同生效日的公允价值扣除重组债权和受让金融资产当日公允价值后的净额进行分配，并以此为基础分别确定各项资产的成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目。

（三）债务人的会计处理

1．以资产清偿债务

（1）以金融资产（现金、债券、股票、基金投资等）清偿债务的，应按重组债务的账面价值，借记“应付账款”等科目，按金融资产账面价值，贷记“银行存款”、“交易性金融资产”、“债权投资”、“其他债权投资”、“其他权益工具投资”等科目，差额借记或贷记“投资收益”科目。偿债金融资产已计提减值准备的，应结转已计提的减值准备。对于以其他债权投资清偿债务的，之前计入“其他综合收益”的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入“投资收益”科目。对于以其他权益工具投资清偿债务的，之前计入“其他综合收益”的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入“利润分配-未分配利润”科目。

（2）以存货清偿债务，应按重组债务的账面价值，借记“应付账款”等科目，按存货的账面价值，贷记“原材料”、“库存商品”“应交税费-应交增值税-销项税额”等科目，差额贷记“其他收益-债务重组收益”科目。

（3）以长期股权投资清偿债务，应按重组债务的账面价值，借记“应付账款”等科目，按已计提的长期股权投资减值准备，借记“长期股权投资减值准备”科目，按重组债务的账面价值与长期股权投资账面价值之间的差额，贷记“其他收益-债务重组收益”科目。

（4）以固定资产清偿债务，债务人应先将固定资产进行清理，按固定资产账面净值，借记“固定资产清理”科目，按已提累计折旧，借记“累计折旧”科目，按固定资产账面余额，贷记“固定资产”科目。

同时应结转已计提的固定资产减值准备，借记“固定资产减值准备”科目，贷记“固定资产清理”科目。

按应支付的相关税费，借记“固定资产清理”科目，贷记“银行存款”、“应交税费”等科目。

按重组债务的账面价值，借记“应付账款”等科目，按固定资产的账面价值，贷记“固定资产清理”科目，按借贷方之间的差额，贷记“其他收益-债务重组收益”科目。

（5）以无形资产清偿债务，应按重组债务的账面价值，借记“应付账款”等科目，按已摊销金额，借记“累计摊销”科目，按已计提的无形资产减值准备，借记“无形资产减值准备”科目，按重组债务的账面价值与无形资产账面价值之

间的差额，贷记“其他收益-债务重组收益”科目。

2．以债务转权益工具清偿债务

按重组债务的账面价值，借记“应付账款”等科目，按债权人因放弃债权而享有股份的股权份额（或者面值总额），贷记“实收资本(股本)”科目，按股份的公允价值总额与相应的实收资本或股本之间的差额，贷记或借记“资本公积-资本（股本）溢价”科目，按其差额贷记“投资收益”科目。

发生的相关税费，与股票发行直接相关的手续费等，借记“资本公积-资本（股本）溢价”科目，贷记“银行存款”等科目；其他税费，借记“资本公积-资本（股本）溢价”科目，科目，贷记“银行存款”等科目；资本溢价不足冲减，依次冲减盈余公积和未分配利润。

3．以修改其他条款清偿债务

按重组债务的账面价值，借记“应付账款”等科目，按修改其他条款后，债务按照第四章“金融资产与金融负债”的相关要求，贷记“应付账款”、“交易性金融负债”等科目，终止确认的债务账面价值与重组债务确认金额之间的差额，借记或贷记“投资收益”科目。

对以摊余成本计量未终止确认的债务，按重新计算该重组债务的账面价值的变动金额，借记或贷记“长期借款”、“应付账款”等科目，贷记或借记“投资收益”科目。

（四）债权人的会计处理

1．以资产清偿债务或将债务转为权益工具

（1）接受债务人以金融资产（现金、债券、股票、基金投资等）清偿债务，按受让的金融资产公允价值，借记“银行存款”、“交易性金融资产”、“债权投资”、“其他债权投资”、“其他权益工具投资”等科目，按已宣告尚未领取的现金股利或已到期尚未领取的债券利息，借记“应收股利”、“应收利息”科目，按已计提的，借记“坏账准备”科目，应按重组债权的账面余额，贷记“应收账款”等科目，金融资产的公允价值与放弃债权账面价值之间的差额贷记或借记“投资收益”科目。

（2）接受债务人以存货清偿债务，债权人作为存货管理的，应按放弃债权的公允价值和使该资产达到当前位置和状态所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、保险费等其他成本，借记“原材料”“库存商品”等科目，按应计可抵扣增值税进项税额，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，按已计提的坏账准备借记“坏账准备”科目，按该项重组债权的账面余额，贷记“应收账款”科目，差额 计入“投资收益”科目。

（3）债权人作为固定资产、无形资产管理的，应按放弃债权的公允价值和使该资产达到预定可使用状态前所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、安装费、专业人员服务费等其他成本，借记“固定资产”、“无形资产”科目，按应计可抵扣增值税进项税额，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，按已计提的重组债权的坏账准备，借记“坏账准备”科目，按该项重组债权的账面余额，贷记“应收账款”科目，差额计入“投资收益”科目。

（4）接受债务人以长期股权投资清偿债务，应按放弃债权的公允价值和可直接归属于该资产的税金等其他成本，借记“长期股权投资”科目，按已宣告尚未领取的现金股利或已到期尚未领取的债券利息，借记“应收股利”科目，按已计提的重组债权的坏账准备，借记“坏账准备”科目，按重组债权的账面余额，贷记“应收账款”等科目，按支付的相关税费，贷记“银行存款”、“应交税费”

等科目，差额计入“投资收益”科目。

（5）接受债务人以投资性房地产清偿债务，应按放弃债权的公允价值和可直接归属于该资产的税金等其他成本，借记“投资性房地产”或“固定资产”等科目，按已计提的重组债权的坏账准备，借记“坏账准备”科目，按该项重组债权的账面余额，贷记“应收账款”科目，按支付的相关税费，贷记“银行存款”、“应交税费”等科目，差额计入“投资收益”科目。

（6）接受债务人以固定资产清偿债务，应按放弃债权的公允价值和使该资产达到预定可使用状态前所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、安装费、专业人员服务费等其他成本，借记“固定资产”等科目，按已计提的重组债权的坏账准备，借记“坏账准备”科目，按该项重组债权的账面余额，贷记“应收账款”科目，按支付的相关税费，贷记“银行存款”、“应交税费”等科目，差额计入“投资收益”科目。

（7）接受债务人以无形资产清偿债务，应按放弃债权的公允价值和可直接归属于使该资产达到预定用途所发生的税金等其他成本，借记“无形资产”等科目，按已计提的重组债权的坏账准备，借记“坏账准备”科目，按该项重组债权的账面余额，贷记“应收账款”科目，按支付的相关税费，贷记“银行存款”、“应交税费”等科目，差额计入“投资收益”科目。

3．接受以修改其他条款清偿债务

以修改其他条款进行债务重组的，导致全部终止确认原债权的，按修改其他条款后的重组债权，按照第四章“金融资产与金融负债”相关规定，借记“应收账款”、“债权投资”、“其他债权投资”等科目，结转原债权账面价值，借记“坏账准备”、“债权投资减值准备”、“其他综合收益—信用减值准备”等科目,贷记“应收账款”、“债权投资”、“其他债权投资”等科目，重组债权金额与原债权账面价值之间的差额，借记或贷记“投资收益”科目。

以修改其他条款进行债务重组的，未导致终止原债权的，债权人应根据其分类，继续以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益，或者以公允价值计量且其变动计入当期损益进行后续计量。对重新计算重组债权的账面余额变动部分，贷记或借记“应收账款”、“债权投资”、“其他债权投资”、“交易性金融资产”等科目，借记或贷记“投资收益”科目。

第三节　或有事项

一、概述

（一）或有事项

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。或有事项具有以下特征：

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

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

3．结果须由未来事项决定，即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。

常见的或有事项有：未决诉讼或仲裁、债务担保、产品质量保证（含产品安

全保证）、环境污染整治、承诺、亏损合同、重组义务等。

（二）或有负债及或有资产

1．或有负债，是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。

作为或有负债的现时义务，其特征是：该现时义务的履行不是很可能导致经济利益流出企业，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企业”，是指该现时义务导致经济利益流出企业的可能性不超过 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企业的“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。

2．或有资产，是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。

3．或有负债和或有资产不符合负债或资产要素的定义和确认条件，一般情况下公司不应当确认或有负债和或有资产，而应当按照规定进行相应的披露。

非同一控制的企业合并中，在合并合同或协议中对可能影响合并成本的未来事项作出约定的，购买日如果估计未来事项很可能发生并且对合并成本的影响金额能够可靠计量的，购买方应当将其计入合并成本。

二、预计负债的确认和计量

（一）预计负债的确认条件

预计负债的确认应同时满足：与或有事项相关的义务是公司承担的现时义务；该义务的履行很可能导致经济利益流出公司；该义务的金额能够可靠地计量。“很可能”的判断标准，一般是指事项发生的可能性大于 50%但小于或等于 95%。

（二）预计负债的计量

1．最佳估计数的确定

预计负债应当按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量。主要有以下两种情况：

（1）所需支出存在一个连续范围（或区间，下同），且该范围内各种结果发生的可能性相同的，最佳估计数应当按照该范围内的中间值确定，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的，最佳估计数应当分别按照下列情况处理：

或有事项涉及单个项目的，按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。

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。

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，货币时间价值影响重大的，应通过对相关未来现金流出进行折现后确定最佳估计数。

2．预期可获得的补偿

公司清偿预计负债所需支出全部或部分预期由第三方补偿的，补偿金额只有在基本确定能够收到时才能作为资产单独确认。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。“基本确定”的判断标准，一般是指事项发生的可能性大于95%。

公司确认的补偿金额不应超过预计负债的账面价值，且不能作为预计负债金额的扣减。

（三）亏损合同与重组义务

1．亏损合同

亏损合同产生的义务满足预计负债的确认条件，应当确认为预计负债。其中，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。

公司对亏损合同进行会计处理，需要遵循以下两点：

（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，公司不应确认预计负债，如果与亏损合同相关的义务不可撤销，同时该义务很可能导致经济利益流出公司，并且金额能够可靠计量，通常应当确认预计负债；

（2）亏损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。

公司不应就未来经营亏损确认预计负债。

2．重组义务

重组是指公司制定和控制的，将显著改变公司组织形式、经营范围或经营方式的计划实施行为。属于重组的事项主要包括：(1)出售或终止公司的部分业务；(2)对公司的组织结构进行较大调整；(3)关闭公司的部分营业场所，或将营业活动由一个国家或地区迁移到其他国家或地区。

公司应当将重组与企业合并、债务重组区别开。属于重组的事项主要包括：出售或终止公司的部分业务；对公司的组织结构进行较大调整；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。

公司只有在承诺出售部分业务（即签定了约束性出售协议）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的，才能确认为预计负债。同时存在下列情况的，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。

公司应当按照与重组有关的直接支出确定该预计负债金额，计入当期损益。直接支出是指企业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。

公司在计量与重组义务相关的预计负债时，不考虑处置相关资产可能形成的利得或损失，即使资产的出售构成重组的一部分也是如此。这些利得或损失应当单独确认。

（四）对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。

三、预计负债会计处理

（一）会计科目设置

公司应设置“预计负债”科目，核算公司确认的对外提供担保、未决诉讼、产品质量保证、重组义务、亏损性合同等预计负债，并按形成预计负债的交易或事项进行明细核算。期末贷方余额，反映公司已确认尚未支付的预计负债。

（二）主要账务处理

1．公司由对外提供担保、未决诉讼、重组义务产生的预计负债，应按确定的金额，借记“生产成本”、“营业外支出”等科目，贷记“预计负债”科目。

2．公司对外投资中，因投资合同或协议约定导致公司需要承担额外义务的，对于符合预计负债条件的义务，按合理的确定金额，借记“投资收益”科目，贷记“预计负债”科目。

3．公司因亏损合同确认的预计负债，按照对标的资产进行减值测试后提取的减值准备金额，借记“资产减值损失”科目，贷记“存货跌价减值准备”等科目；按预计亏损超过该减值损失金额或无合同标的资产的亏损合同确认的预计负债金额，借记“营业外支出”等科目，贷记“预计负债”科目。

4．实际清偿或冲减的预计负债，借记“预计负债”科目，贷记“银行存款”等科目。

5．根据确凿证据需要对已确认的预计负债进行调整的，调整增加的预计负债，借记“生产成本”、“营业外支出”等科目，贷记“预计负债”科目；调整减少的预计负债做相反的会计分录。

6．对于特殊行业的特定固定资产，公司应当按照弃置费用的现值计入相关固定资产成本，并同时确认预计负债。借记“固定资产”科目，贷记“预计负债-资产弃置义务”科目。

7．由于预计离职后福利而确认预计负债的情况，请参见本办法第十二章“职工薪酬”相关内容。

第二十二章 合营安排

第一节 概 述

一、合并安排的定义

1．合营安排，是指一项由两个或两个以上的参与方共同控制的安排。

2．合营安排的特征：

（1）各参与方均受到该安排的约束。

（2）两个或两个以上的参与方对该安排实施共同控制。任何一个参与方都不能够单独控制该安排，对该安排具有共同控制的任何一个参与方均能够阻止其他参与方或参与方组合单独控制该安排。

共同控制的各参与方对合营安排没有决定权，但有否决权，必须由分享共同控制的各参与方一致同意才能决定该安排。

3．合营安排不要求所有参与方都对该安排实施共同控制。合营安排参与方包括对合营安排享有共同控制的参与方（即合营方），也包括对合营安排不享有共同控制的参与方。

二、共同控制、相关活动的定义

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

2．相关活动，是指对某项安排的回报产生重大影响的活动。某项安排的相关活动应当根据具体情况进行判断，通常包括商品或劳务的销售和购买、金融资产的管理、资产的购买和处置、研究与开发活动以及融资活动等。

第二节 合营安排的认定及分类

一、合营安排的认定

1．共同控制的判断。在判断是否存在共同控制时，应按以下顺序进行：

首先，判断是否由所有参与方或参与方组合是否集体控制该安排。如果所有参与方或一组参与方必须一致行动才能决定某项安排的相关活动，则称所有参与方或一组参与方集体控制该安排。

其次，再判断该安排相关活动的决策是否必须经过这些集体控制该安排的参与方一致同意。

2．不构成共同控制的情形，如果存在两个或两个以上的参与方组合能够集体控制某项安排的，则不构成共同控制。

3．仅享有保护性权利的参与方不享有共同控制。保护性权利，是指仅为了保护权利持有人利益却没有赋予持有人对相关活动决策权的一项权利。保护性权利通常只能在被投资方发生根本性改变或某些例外情况发生时才能够行使，它既

没有赋予其持有人对被投资方拥有权力，也不能阻止其他方对被投资方拥有权力。如持有异议股东的股权回购请求权。因享有保护性权利的参与方不参与决策，故不能分享共同控制权。

二、合同安排的分类

合营安排分为共同经营和合营企业。

合营方应当根据其在合营安排中享有的权利和承担的义务确定合营安排的分类。对权利和义务进行评价时应当考虑该安排的结构、法律形式以及合同条款等因素。

对于为完成不同活动而设立多项合营安排的一个框架性协议，公司应当分别确定各项合营安排的分类。

（一）合营企业

合营企业，是指合营方对该安排的净资产享有权利的合营安排。

通过单独主体达成的合营安排，通常应当划分为合营企业。

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

（二）共同经营

共同经营，是指合营方享有该安排相关资产且承担该安排相关负债的合营安排。未通过单独主体达成的合营安排，应当划分为共同经营。通过单独主体达成的合营安排，但有确凿证据表明满足下列任一条件并且符合相关法律法规规定的合营安排应划分为共同经营：

1．合营安排的法律形式表明，合营方对该安排中的资产和负债直接享有权利和承担义务。

2．合营安排的合同条款约定，合营方对该安排中的资产和负债直接享有权利和承担义务；

3．其他相关事实和情况表明，合营方对该安排中的相关资产和负债分别享有权利和承担义务，如合营方享有与合营安排相关的几乎所有产出，并且该安排中负债的清偿持续依赖于合营方的支持。

不能仅凭合营方对合营安排提供债务担保就将其视为合营方承担该安排相关负债。合营方承担向合营安排支付认缴出资义务的，不视为合营方承担该安排相关负债。

（三）持续重估

相关事实和情况变化，导致合营方在合营安排中享有的权利和承担的义务发生变化的，合营方应当对合营安排的分类进行重新评估。

第三节　合营安排的会计处理

一、共同经营参与方的会计处理

1．合营方应当确认其与共同经营中利益份额相关的下列项目，并按照本办法相关规定进行会计处理，即除合营方单独持有或享有的资产、权益及收入，单独承担的负债及费用外，按照享有的共同经营份额采用比例合并法进行核算处理。

（1）确认本合营方单独所持有的资产，以及按其份额确认共同持有的资产；

（2）确认本合营方单独所承担的负债，以及按其份额确认共同承担的负债；

（3）确认出售本合营方单独享有的共同经营产出份额所产生的收入；

（4）按合营方份额确认共同经营因出售其产出所产生的收入；

（5）确认本合营方单独所发生的费用及按份额确认共同经营发生的费用。

2．合营方向共同经营投出或出售不构成业务的资产的会计处理

合营方向共同经营投出或出售资产等（该资产构成业务的除外），在该资产由共同经营出售给第三方或相关资产消耗之前（即，未实现内部利润仍包括在共同经营持有的资产账面价值中时），应当仅确认因该交易产生的损益中归属于共同经营其他参与方的部分。交易表明合营方投出或出售的资产发生符合本办法规定的资产减值损失的，合营方应当全额确认该损失。

合营方资产出售给共同经营时，合营方按照出售资产上收到的对价，借记“银行存款”等科目，按共同经营其他参与方应享有的份额贷记“主营业务收入”等科目，涉及应交增值税的按照增值税发票注明的金额贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目，按共同经营其他参与方享有的份额比例结转出售资产成本借记“主营业务成本”等科目，按出售资产账面价值贷记“库存商品”等科目；上述借贷差额为该交易归属与本合营方暂不确认收益部分，贷记“递延收益-其他”科目，若借贷差额属于资产减值应在出售时全额确认资产减值损失借记“资产减值损失”科目。

合营方按比例确认共同经营资产时，按共同经营购入成本中享有的份额比例借记“库存商品”、“应交税费-应交增值税-进项税额”等科目，贷记“银行存款”等科目。

共同经营出售该资产时，合营方按照共同经营出售该资产价款中享有的份额比例借记“银行存款”等科目，贷记“主营业务收入”等科目，涉及应交增值税的按照增值税发票注明的金额贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目；按照同经营结转出售资产成本中享有的份额比例借记“主营业务成本”等科目，同时贷记“库存商品”等科目；按照共同经营增值税缴纳应享有的份额借记“应交税费-应交增值税-已交税金”科目，同时贷记“银行存款”科目。

共同经营出售该资产，原归属与本合营方暂不确认收益部分已实现，应借记“递延收益-其他”科目，贷记“主营业务收入”等科目。

3．合营方自共同经营购买不构成业务的资产的会计处理

合营方自共同经营购买资产等（该资产构成业务除外），在将该资产出售给第三方之前，应当仅确认因该交易产生的损益中归属于共同经营其他参与方的部分。当这类交易提供证据表明购入的资产发生符合本办法规定的资产减值损失的，合营方应当按其承担的份额确认该部分损失。

合营方自共同经营购买资产时，视同自共同经营购入其他参与方享有的资产，按共同经营资产销售价款归属其他参与方部分借记“库存商品”等科目，同时贷记“银行存款”等科目；合营方账面原已确认的该资产价值与新购入价值之和，高于共同经营销售该资产的价款部分，应确认资产减值损失，借记“资产减值损失”科目，贷记“存货跌价准备”等科目。

合营方向第三方出售该资产时，按照自有资产出售进行会计处理。

4．合营方取得构成业务的共同经营的利益份额的会计处理

合营方取得共同经营中的利益份额，且该共同经营构成业务时，应当按照本办法第六章“长期股权投资与企业合并”等相关规定进行相应的会计处理。该会计处理原则不仅适用于收购现有的构成业务的共同经营中的利益份额，也适用于

与其他参与方一起设立共同经营，且由于有其他参与方注入既存业务，使共同经营设立时即构成业务。

合营方增加其持有的一项构成业务的共同经营的利益份额时，如果合营方对该共同经营仍然是共同控制，则合营方之前持有的共同经营的利益份额不应按照新增投资日的公允价值重新计量。

5．对共同经营不享有共同控制的参与方的会计处理原则

对共同经营不享有共同控制的参与方，如果享有该共同经营相关资产且承担该共同经营相关负债的，也应当按照上述规定进行会计处理。

共同经营的参与方，不论其是否具有共同控制，只要能够享有共同经营相关资产的权利、并承担共同经营相关负债的义务，对在共同经营中的利益份额采用与合营方相同的会计处理。否则，应当按照本办法的相关规定对其利益份额进行会计处理。如果该参与方对于合营安排的净资产享有权利并且具有重大影响，则按照本办法第六章“长期股权投资与企业合并”等相关规定进行会计处理；如果该参与方对于合营安排的净资产享有权利并且无重大影响，则按照本办法第四章“金融资产”等相关规定进行会计处理；向共同经营投出构成业务的资产的，以及取得共同经营的利益份额的，则按照本办法第六章“长期股权投资与企业合并”等相关规定进行会计处理。

二、合营企业参与方的会计处理

合营方对合营企业会计处理，应按照本办法第六章“长期股权投资与企业合并”对合营企业股权投资有关规定进行会计处理。

对合营企业不享有共同控制的参与方应当根据其对该合营企业的影响程度进行相关会计处理：

1．对该合营企业具有重大影响的，应按照本办法第六章“长期股权投资与企业合并”对联营企业股权投资有关规定进行会计处理；

2．对该合营企业不具有重大影响的，应按照本办法第四章“金融资产”的规定进行会计处理。

第二十三章 合并财务报表

第一节 概 述

一、基本概念

1．合并财务报表，是指反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。

2．母公司是指控制一个或一个以上主体（含企业、被投资单位中可分割的部分以及企业所控制的结构化主体等，下同）的主体。

当母公司同时满足以下条件时，该母公司属于投资性主体：

（1）该公司是以向投资者提供投资管理服务为目的，从一个或多个投资者处获取资金；

（2）该公司的唯一经营目的，是通过资本增值、投资收益或两者兼有而让投资者获得回报；

（3）该公司按照公允价值对几乎所有投资的业绩进行考量和评价。

母公司属于投资性主体的，通常情况下应当符合下列所有特征：

（1）拥有一个以上投资；

（2）拥有一个以上投资者；

（3）投资者不是该主体的关联方；

（4）其所有者权益以股权或类似权益方式存在。

3．子公司是指母公司控制的主体。

二、合并财务报表的组成

合并财务报表至少应包括合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表、合并所有者权益（或股东权益，下同）变动表、附注等。它们分别从不同的方面反映公司集团财务状况、经营成果和现金流量情况，构成一个完整的合并财务报表体系。

1．合并资产负债表是反映母公司和子公司所形成的公司集团某一特定日期财务状况的报表。

2．合并利润表是反映母公司和子公司所形成的公司集团整体在一定期间内经营成果的报表。

3．合并现金流量表是反映母公司和子公司所形成的公司集团在一定期间现金流入、流出量以及现金净增减变动情况的报表。

4．合并所有者权益变动表是反映母公司在一定期间内，包括经营成果分配在内的所有者（或股东）权益增减变动情况的报表。它是从母公司的角度，站在母公司所有者的立场反映公司所有者（或股东）在母公司中的权益增减变动情况的。

三、合并财务报表编制要求

1．母公司应当编制合并财务报表。如果母公司是投资性主体，且不存在为其投资提供相关服务的子公司，则不应当编制合并财务报表。

2．合并财务报表一般应以核算账务数据和抵销账务数据为基础进行编制。

3．外币财务报表折算，按照本办法第十八章“外币交易及报表折算”的有关规定进行处理。

四、财务信息化条件下的特殊规定

1．会计主体作为会计核算的载体，应按照“三集五大”管理要求，构建精益、高效的财务组织体系，通过主数据管理平台实现对会计主体主数据新增、变更、退出等进行统一管理。会计主体增加时，应先在主数据管理平台完成申请审批后再增加；会计主体退出时，应完成会计主体注销后再在主数据管理平台申请审批。

2．会计科目作为信息分类标准，通过财务主数据管理平台，实现公司系统各层级的会计科目变更从最底层发起、逐级在线申报、在线审批。增强会计科目管控功能，对各级单位会计科目变更实行强控制，通过财务主数据模块与套装软件、财务管控模块的接口，实现会计科目的在线统一发布和处理。

3．强化会计政策管控力度，适应财务信息化条件下信息管控要求，通过主数据管理平台，对会计政策变更实现在线申请、在线审批和在线管理，动态发布、更新会计政策，确保会计政策发布或变更后各级单位应用及时、执行到位。

4．依托财务信息系统，通过集团对账、凭证协同等抵销业务平台完成日常关联交易抵销处理，保证内部关联交易应抵尽抵。

第二节　合并范围的确定

一、合并范围确定标准

合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。

控制，是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

相关活动，是指对被投资方的回报产生重大影响的活动。被投资方的相关活动应当根据具体情况进行判断，通常包括商品或劳务的销售和购买、金融资产的管理、资产的购买和处置、研究与开发活动以及融资活动等。

二、控制的具体判断

（一）判断是否控制应考虑的因素

投资方应当在综合考虑所有相关事实和情况的基础上对是否控制被投资方进行判断。一旦相关事实和情况变化导致对控制定义所涉及的相关要素发生变化的，投资方应当进行重新评估。相关事实和情况主要包括：

1．被投资方的设立目的；

2．被投资方的相关活动以及如何对相关活动作出决策；

3．投资方享有的权利是否使其目前有能力主导被投资方的相关活动；

4．投资方是否通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报；

5．投资方是否有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额；

6．投资方与其他方的关系。

（二）拥有对被投资方权力的判断

1．投资方享有现时权利使其目前有能力主导被投资方的相关活动，而不论其是否实际行使该权利，视为投资方拥有对被投资方的权力。两个或两个以上投资方分别享有能够单方面主导被投资方不同相关活动的现时权利的，能够主导对被投资方回报产生最重大影响的活动的一方拥有对被投资方的权力。

2．投资方在判断是否拥有对被投资方的权力时，应当仅考虑与被投资方相关的实质性权利，包括自身所享有的实质性权利以及其他方所享有的实质性权利。仅享有保护性权利的投资方不拥有对被投资方的权力。

（1）实质性权利，是指持有人在对相关活动进行决策时有实际能力行使的可执行的权利。判断一项权利是否为实质性权利，应当综合考虑所有相关因素，包括权利持有人行使该项权利是否存在财务、价格、条款、机制、信息、运营、法律法规等方面的障碍；当权利由多方持有或者行权需要多方同意时，是否存在实际可行的机制使得这些权利持有人在其愿意的情况下能够一致行权；权利持有人能否从行权中获利等。

某些情况下，其他方享有的实质性权利有可能会阻止投资方对被投资方的控制。这种实质性权利既包括提出议案以供决策的主动性权利，也包括对已提出议案作出决策的被动性权利。

（2）保护性权利，是指仅为了保护权利持有人利益却没有赋予持有人对相关活动决策权的一项权利。保护性权利通常只能在被投资方发生根本性改变或某些例外情况发生时才能够行使，它既没有赋予其持有人对被投资方拥有权力，也不能阻止其他方对被投资方拥有权力。

3．除非有确凿证据表明其不能主导被投资方相关活动，下列情况表明投资方对被投资方拥有权力：

（1）投资方持有被投资方半数以上的表决权的；

（2）投资方持有被投资方半数或以下的表决权，但通过与其他表决权持有人之间的协议能够控制半数以上表决权的。

4．投资方持有被投资方半数或以下的表决权，但综合考虑下列事实和情况后，判断投资方持有的表决权足以使其目前有能力主导被投资方相关活动的，视为投资方对被投资方拥有权力：

（1）投资方持有的表决权相对于其他投资方持有的表决权份额的大小，以及其他投资方持有表决权的分散程度；

（2）投资方和其他投资方持有的被投资方的潜在表决权，如可转换公司债券、可执行认股权证等；

（3）其他合同安排产生的权利；

（4）被投资方以往的表决权行使情况等其他相关事实和情况。

5．是否拥有权力的特殊考虑

当表决权不能对被投资方的回报产生重大影响时，如仅与被投资方的日常行政管理活动有关，并且被投资方的相关活动由合同安排所决定，投资方需要评估这些合同安排，以评价其享有的权利是否足够使其拥有对被投资方的权力。

某些情况下，投资方可能难以判断其享有的权利是否足以使其拥有对被投资方的权力。在这种情况下，投资方应当考虑其具有实际能力以单方面主导被投资方相关活动的证据，从而判断其是否拥有对被投资方的权力。投资方应考虑的因素包括但不限于下列事项：

（1）投资方能否任命或批准被投资方的关键管理人员；

（2）投资方能否出于其自身利益决定或否决被投资方的重大交易；

（3）投资方能否掌控被投资方董事会等类似权力机构成员的任命程序，或者从其他表决权持有人手中获得代理权；

（4）投资方与被投资方的关键管理人员或董事会等类似权力机构中的多数成员是否存在关联方关系。

投资方与被投资方之间存在某种特殊关系的，在评价投资方是否拥有对被投资方的权力时，应当适当考虑这种特殊关系的影响。特殊关系通常包括：被投资方的关键管理人员是投资方的现任或前任职工、被投资方的经营依赖于投资方、被投资方活动的重大部分有投资方参与其中或者是以投资方的名义进行、投资方自被投资方承担可变回报的风险或享有可变回报的收益远超过其持有的表决权或其他类似权利的比例等。

（三）享有可变回报的判断

投资方自被投资方取得的回报可能会随着被投资方业绩而变动的，视为享有可变回报。投资方应当基于合同安排的实质而非回报的法律形式对回报的可变性进行评价。投资方的可变回报通常体现为从被投资方获取股利。

（四）其他因素下控制的判断

1．投资方在判断是否控制被投资方时，应当确定其自身是以主要责任人还是代理人的身份行使决策权，在其他方拥有决策权的情况下，还需要确定其他方是否以其代理人的身份代为行使决策权。代理人仅代表主要责任人行使决策权，不控制被投资方。投资方将被投资方相关活动的决策权委托给代理人的，应当将该决策权视为自身直接持有。

在确定决策者是否为代理人时，应当综合考虑该决策者与被投资方以及其他投资方之间的关系：

（1）存在单独一方拥有实质性权利可以无条件罢免决策者的，该决策者为代理人；

（2）除以上（1）外，应当综合考虑决策者对被投资方的决策权范围、其他方享有的实质性权利、决策者的薪酬水平、决策者因持有被投资方中的其他权益所承担可变回报的风险等相关因素进行判断。

2．投资方通常应当对是否控制被投资方整体进行判断。但极个别情况下，有确凿证据表明同时满足下列条件并且符合相关法律法规规定的，投资方应当将被投资方的一部分（以下简称“该部分”）视为被投资方可分割的部分（单独主体），进而判断是否控制该部分（单独主体）：

（1）该部分的资产是偿付该部分负债或该部分其他权益的唯一来源，不能用于偿还该部分以外的被投资方的其他负债；

（2）除与该部分相关的各方外，其他方不享有与该部分资产相关的权利，也不享有与该部分资产剩余现金流量相关的权利。

三、纳入合并范围的子公司

1．母公司应当将其全部子公司（包括母公司所控制的单独主体）纳入合并财务报表的合并范围。如果母公司是投资性主体，则母公司应当仅将为其投资活动提供相关服务的子公司（如有）纳入合并范围并编制合并财务报表，其他子公司不应当予以合并，母公司对其他子公司的投资应当按照公允价值计量且其变动计入当期损益。

投资性主体的母公司本身不是投资性主体，则应当将其控制的全部主体，包括那些通过投资性主体所间接控制的主体，纳入合并财务报表范围。

当母公司由非投资性主体转变为投资性主体时，除仅将为其投资活动提供相关服务的子公司纳入合并财务报表范围编制合并财务报表外，公司自转变日起对其他子公司不再予以合并，并参照母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司股权投资有关规定，按照视同在转变日处置子公司但保留剩余股权的原则进行会计处理。

当母公司由投资性主体转变为非投资性主体时，应将原未纳入合并财务报表范围的子公司于转变日纳入合并财务报表范围，原未纳入合并财务报表范围的子公司在转变日的公允价值视同为购买的交易对价。

2．除上述明确的母公司属于投资性主体不纳入合并范围情形外，以下子公司也不纳入合并范围：

（1）已宣告被清理整顿的原子公司；

（2）已宣告破产的原子公司；

（3）母公司不能控制的其他子公司。

第三节　合并程序

一、一般规定

母公司编制合并财务报表，应当将整个公司集团视为一个会计主体，依据本办法相关确认、计量和列报要求，按照统一的会计政策，反映公司集团整体财务状况、经营成果和现金流量。

1．合并母公司与子公司的资产、负债、所有者权益、收入、费用和现金流等项目。

2．抵销母公司对子公司的长期股权投资与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额。

3．抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易的影响。内部交易表明相关资产发生减值损失的，应当全额确认该部分损失。

4．站在公司集团角度对特殊交易事项予以调整。

二、前期准备事项

1．统一会计政策。母公司应当统一子公司所采用的会计政策，使子公司采用的会计政策与母公司保持一致。子公司所采用的会计政策与母公司不一致的，应当按照母公司的会计政策对子公司财务报表进行必要的调整；或者要求子公司按照母公司的会计政策另行编报财务报表。

对境外子公司在境外发生的交易或事项，境内不存在且受法律法规等限制或交易不常见，本办法及企业会计准则未做出规范的，可以将境外子公司已经进行的会计处理结果，在符合本办法第一章“总则”的原则下，按照国际财务报告准则进行调整后，并入境内母公司合并财务报表的相关项目。

2．统一会计期间。母公司应当统一子公司的会计期间，使子公司的会计期间与母公司保持一致。子公司的会计期间与母公司不一致的，应当按照母公司的会计期间对子公司财务报表进行调整；或者要求子公司按照母公司的会计期间另行编报财务报表。

3．对子公司以外币表示的需进行折算。以外币进行核算的子公司，对资产负债表日的报表数据按照本办法第十八章“外币交易及报表折算”有关规定按母公司的记账本位币进行折算。

4．收集编制合并财务报表的相关资料

合并财务报表以母公司和其子公司的财务报表以及其他有关资料为依据，由母公司合并有关项目的数额编制。为编制合并财务报表，母公司应当要求子公司及时提供下列有关资料：

（1）子公司相应期间的财务报表；

（2）采用的与母公司不一致的会计政策及其影响金额；

（3）与母公司不一致的会计期间的说明；

（4）与母公司及与其他子公司之间发生的所有内部交易的相关资料，包括但不限于内部购销交易、债权债务、投资及其产生的现金流量和未实现内部销售损益的期初、期末余额及变动情况等资料；

（5）子公司所有者权益变动和利润分配的有关资料；

（6）编制合并财务报表所需要的其他资料。

5．对事业单位的报表数据进行转换。事业单位按照财政部、国资委有关规定，对资产负债表日的报表数据进行转换。

6．对编制合并财务报表的数据进行审核。编制合并财务报表时，对合并范围和各合并节点抵销数据的完整性、准确性进行复核。

（1）复核合并范围确定是否准确。

（2）根据本章第六节“会计处理”规定，对各汇总节点、合并节点抵销数据进行复核，确保各层级关联交易抵销准确、完整。

（3）按照本办法第二十章“会计调整”有关规定，对期初调整抵销数据进行复核，确保期初数据和上年同期数据的准确、完整。

三、编制合并财务报表需要抵销的内部交易

对纳入合并范围主体间发生的内部交易应及时进行抵销处理，并确保生成的抵销凭证准确、完整。

（一）合并资产负债表需抵销的内部交易

1．母公司对子公司的长期股权投资与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额应当相互抵销，同时抵销相应的长期股权投资减值准备。

子公司相互之间持有的长期股权投资，应当比照母公司对子公司的股权投资的抵销方法，将长期股权投资与其对应的子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。

2．母公司与子公司、子公司相互之间的债权与债务项目应当相互抵销，同时抵销相应的减值准备。

3．母公司与子公司、子公司相互之间销售商品（或提供劳务，下同）或其他方式形成的存货、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等所包含的未实现内部销售损益应当抵销。

对存货、固定资产、工程物资、在建工程和无形资产等计提的跌价准备或减值准备与未实现内部销售损益相关的部分应当抵销。

4．母公司与子公司、子公司相互之间发生的其他内部交易对合并资产负债表的影响应当抵销。

5．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所属纳税主体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企业合并相关的递延所得税除外。

6．子公司所有者权益中不属于母公司的份额，应当作为少数股东权益，在合并资产负债表中所有者权益项目下以“少数股东权益”项目列示。

（二）合并利润表需抵销的内部交易

1．母公司与子公司、子公司相互之间销售商品所产生的营业收入和营业成本应当抵销。

母公司与子公司、子公司相互之间销售商品，期末全部实现对外销售的，应

当将购买方的营业成本与销售方的营业收入相互抵销。

母公司与子公司、子公司相互之间销售商品，期末未实现对外销售而形成存货、固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等资产的，在抵销销售商品的营业成本和营业收入的同时，应当将各项资产所包含的未实现内部销售损益予以抵销。

2．在对母公司与子公司、子公司相互之间销售商品形成的固定资产或无形资产所包含的未实现内部销售损益进行抵销的同时，也应当对固定资产的折旧额或无形资产的摊销额与未实现内部销售损益相关的部分进行抵销。

3．母公司与子公司、子公司相互之间持有对方债券所产生的投资收益、利息收入及其他综合收益等，应当与其相对应的发行方利息费用相互抵销。

4．母公司对子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益应当抵销。

5．母公司与子公司、子公司相互之间发生的其他内部交易对合并利润表的影响应当抵销。

6．子公司当期净损益中属于少数股东权益的份额，应当在合并利润表中净利润项目下以“少数股东损益”项目列示。子公司当期综合收益中属于少数股东权益的份额，应当在合并利润表中综合收益总额项目下以“归属于少数股东的综合收益总额”项目列示。

（三）合并现金流量表需抵销的内部交易

1．母公司与子公司、子公司相互之间当期以现金投资或收购股权增加的投资所产生的现金流量应当抵销。

2．母公司与子公司、子公司相互之间当期取得投资收益、利息收入收到的现金，应当与分配股利、利润或偿付利息支付的现金相互抵销。

3．母公司与子公司、子公司相互之间以现金结算债权与债务所产生的现金流量应当抵销。

4．母公司与子公司、子公司相互之间当期销售商品所产生的现金流量应当抵销。

5．母公司与子公司、子公司相互之间处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额，应当与购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金相互抵销。

6．母公司与子公司、子公司相互之间当期发生的内部委托贷款、信托贷款、存贷款、保险、统贷统还、国债转贷、企业债券、受托代建、集中收付等业务所产生的现金流量应当抵销。

7．母公司与子公司、子公司相互之间当期发生的其他内部交易所产生的现金流量应当抵销。

（四）合并所有者权益变动表需抵销的内部交易

1．母公司对子公司的长期股权投资应当与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。

2．母公司对子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益应当抵销。

3．母公司与子公司、子公司相互之间发生的其他内部交易对所有者权益变动的影响应当抵销。

4．有少数股东的，应当在合并所有者权益变动表中增加“少数股东权益”栏目，反映少数股东权益变动的情况。

第四节　特殊事项合并处理

一、特殊交易合并处理

（一）未实现内部销售损益

1．按顺流及逆流交易分别进行处理

（1）母公司向子公司出售资产所发生的未实现内部销售损益，即顺流交易发生的未实现内部销售损益及产生的递延所得税费用应当全额抵销“归属于母公司所有者的净利润”。

（2）子公司向母公司出售资产所发生的未实现内部销售损益，即逆流交易发生的未实现内部销售损益及产生的递延所得税费用应当按照母公司对该子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。

（3）子公司之间出售资产所发生的未实现内部销售损益以及产生的递延所得税费用，应当按照母公司对出售方子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。对应属于少数股权的未实现的内部交易损益，应借记“少数股东损益”项目（红字），贷记“少数股东权益”项目（红字）；同时借记“少数股东损益”项目，贷记“利润分配-未分配利润”项目。

2．内部借款利息资本化利差抵销处理

对内部借款资本化利息，合并抵销时应根据借款资金来源分别进行处理：

（1）内部自有资金借款，借款人资本化利息和费用化利息，均应与内部贷款方的利息收入或委贷收益进行抵销。各级单位自中电财贷款视同自有资金贷款，并上述规定进行合并抵销处理。

（2）一方公司将从系统外部（本集团单位外）融入资金，委贷（或信托）给所属法人公司的，借款方用于工程建设而资本化的利息，抵销时需站在本集团整体角度，将借款方资本化利息调整至本集团自外部融入资金利率计算的利息金额，即将内部委贷高于原融入资金利息部分进行抵销，借记“投资收益-委托（信托）贷款收益”科目，贷记“在建工程”等科目；同时将委贷方（或信托方）对外支付的利息与其委贷收益进行抵销，借记“投资收益-委托（信托）贷款收益”科目，贷记“财务费用-利息支出”科目。

一方将从外部（本集团单位外）融入资金委贷（或信托）给所属法人单位的，借款方资金用于生产经营费用化利息，应将借款方财务费用与委贷方（或信托方）投资收益进行抵销，借记“投资收益-委托（信托）贷款收益”科目，贷记“财务费用-利息支出”科目。

3.因抵销未实现内部销售损益，导致合并资产负债表中的资产、负债的账面价值与其在所属纳税主体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企业合并相关的递延所得税除外。

因抵销未实现内部销售损益应按照购买方适用的所得税率确认递延所得税资产或负债。

（二）少数股东分担超额亏损抵销处理

子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额的，其余额仍应当冲减少数股东权益，即少数股东权益可以出现负数。

（三）子公司持有母公司的长期股权投资抵销处理

子公司持有母公司的长期股权投资，应当视为公司集团的库存股，作为所有者权益的减项，在合并资产负债表中所有者权益项目下以“减：库存股”项目列示。子公司持有母公司的长期股权投资抵销时，借记“库存股”项目，贷记“长期股权投资”项目。

（四）购买少数股东股权抵销处理

母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权，在合并财务报表中，因购买少数股权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净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

首先，对购入少数股东股权对应的子公司权益进行抵销。按购入的少数股东股权比例所对应的购入少数股东股权日享有的子公司净资产金额，借记“实收资本（股本）”、“资本公积”、“盈余公积”、“未分配利润”等项目，贷记“长期股权投资-成本法”项目；

其次，对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净资产份额之间的差额进行抵销。若差额为正数的，则借记“资本公积-资本（股本）溢价”、“盈余公积”、“未分配利润”等项目，贷记“长期股权投资-成本法”项目；若差额为负数的，则借记“长期股权投资-成本法”项目，贷记“资本公积-资本（股本）溢价”项目。

上述抵销的长期股权投资应与母公司个体报表中确认的购入少数股东股权确认的长期股权投资金额一致。

对存在购买少数股东股权情况下，因购入少数股东股权所对应享有的购入日子公司权益已构成长期股权投资成本，母公司编制合并报表时不再对该部分子公司权益法进行还原处理。

（五）不丧失控制权股权处置抵销处理

母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资，在合并财务报表中，处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。若差额为正数的，则借记“投资收益-处置子公司投资收益”项目，贷记“资本公积-资本（股本）溢价”项目；若差额为负数的，借记“资本公积-资本（股本）溢价”、“盈余公积”、“未分配利润”等项目，贷记“投资收益-处置子公司投资收益”项目。

（六）子公司发行优先股等其他权益工具的处理

子公司发行累积优先股等其他权益工具的，无论当期是否宣告发放其股利，在计算列报母公司合并利润表中的“归属于母公司股东的净利润”时，应扣除当期归属于除母公司之外的其他权益工具持有者的可累积分配股利，扣除金额应在“少数股东损益”项目中列示。

子公司发行不可累积优先股等其他权益工具的，在计算列报母公司合并利润表中的“归属于母公司股东的净利润”时，应扣除当期宣告发放的归属于除母公司之外的其他权益工具持有者的不可累积分配股利，扣除金额应在“少数股东损益”项目中列示。

（七）集团股份支付的抵销处理

结算公司（母公司）是接受服务公司（子公司）的投资者的，按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值确认为对接受服务公司的长期股权投资，同时确认资本公积（其他资本公积）或负债，母公司借记“长期股权投资”，贷记“资本公积-股份支付”或“应付职工薪酬”；子公司借记“管理费用”等科目，贷记“资本公积-股份支付”。合并报表中应编制如下抵销分录：借记“长期股权投资”（红字），贷记“资本公积-股份支付”（红字），如有差额，借记或贷记“管理费用”等科目。

（八）其他特殊规定

1.抵销公司与系统内单位发生的电气设备销售产生的未实现内部销售损益，原则上不再区分内、外销售产品毛利率差异，均按产业单位当期报表的综合毛利率计算未实现内部销售损益，并根据购买方统计的设备资本性领用比例，最终确定合并报表应抵销的未实现内部销售损益金额。

2．合并财务报表不再进行单边抵销，对收入成本及往来确认不同期的，要求相关单位严格按照准则规定进行账务调整处理，双方对账不一致的，调整一致后予以抵销。

3．在建工程合并抵销未实现内部销售损益，在编制集团层面合并报表时，可考虑工程平均建设周期，如跨省输配电工程平均建设周期为两年（根据工程建造合同进行会计执业判断），即两年后将在建工程阶段抵销的未实现内部销售损益进行折旧还原处理；公司可根据本单位工程平均建设周期比照上述原则进行折旧还原处理。

4．资本化研发支出合并抵销产生的未实现内部销售损益，根据研发项目结题情况逐年转入无形资产或其他资产，并进行摊销处理。

5．在合并财务报表中对金融工具（或其组成部分）进行分类时，应按照本办法第四章“金融资产与金融负债”相关规定进行处理。

二、报告期内增加或减少子公司的合并处理

（一）报告期增加子公司合并处理

1．同一控制下控股合并增加的子公司及业务

（1）母公司在报告期内因同一控制下控股合并增加的子公司以及业务，编制合并资产负债表时，应当调整合并资产负债表的期初数，该子公司以及业务合并当期期初至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表，合并当期期初至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表；同时应当对比较报表的相关项目进行调整，视同合并后的报告主体自最终控制方开始控制时点起一直存在。

（2）同一控制下控股合并长期股权投资与所有者权益的合并处理

1）长期股权投资与所有者权益合并日的合并处理，见本办法第六章“长期股权投资与企业合并”的有关规定处理。

2）长期股权投资与所有者权益合并日后的合并处理

首先，将子公司本期间计提的盈余公积进行抵销，借记“盈余公积”项目，贷记“未分配利润”项目。

其次，将子公司本期间实现的净利润，按照少数股东所享有的子公司所有者权益份额，借记“少数股东损益”项目，贷记“少数股东权益”项目。

再次，将子公司本期间分配的利润，按少数股东分配的金额，借记“少数股东权益”项目，贷记“未分配利润”项目。

最后，根据子公司本期除损益以外的，其他综合收益及其他权益变动计入资

本公积的金额，按照少数股东对子公司所有者权益中所拥有的份额，借记“资本公积”、“其他综合收益”项目，贷记“少数股东权益”项目。

2．非同一控制下控股合并或其他方式增加的子公司以及业务

因非同一控制下控股合并或其他方式增加的子公司以及业务，编制合并资产负债表时，不应当调整合并资产负债表的期初数；将该子公司以及业务购买日至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表；将该子公司购买日至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表。

（1）企业合并当期期末以及合并以后期间，应当纳入到合并财务报表中的被购方资产、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

调整后本年净利润=子公司报表净利润+（购买日应收款项公允价值减值的实现-购买日存货公允价值增值的实现-固定资产、无形资产公允价值增值计算的折旧、摊销等），借记“生产成本-折旧费”、“生产成本-无形资产摊销”、“坏账准备”等项目，贷记“库存商品”、“累计折旧”、“累计摊销”、“资产减值损失”等项目。

（2）非同一控制下控股合并长期股权投资与所有者权益的合并处理

1）长期股权投资与所有者权益合并日的合并处理，按照本办法第六章“长期股权投资与企业合并”的有关规定处理。

2）长期股权投资与所有者权益合并日后的合并处理

首先，将子公司本期间计提的盈余公积进行抵销，借记“盈余公积”科目，贷记“未分配利润”。

其次，将子公司本期间调整后的净利润，按照少数股东对子公司所有者权益所拥有的份额，借记“少数股东损益”科目，贷记“少数股东权益”科目。

再次，将子公司本期间分配的利润，按少数股东分配的金额，借记“少数股东权益”项目，贷记“未分配利润”项目。

最后，根据子公司本期除损益以外的，其他综合收益及其他权益变动计入资本公积的金额，按照少数股东对子公司所有者权益中所拥有的份额，借记“资本公积”、“其他综合收益”项目，贷记“少数股东权益”项目。

（3）因追加投资等原因分步实现的控股合并

购买日之前持有的被购买方的股权，在合并财务报表中，应按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益。

若购买日之前持有的被购买方的股权属于金融资产，因在个体财务报表中已按公允价值计量，编制合并财务报表不再调整。

若购买日之前持有的被购买方的股权为按权益法核算的股权投资，需在合并财务报表中按公允价值进行重新计量，同时将购买日之前持有的被购买方股权涉及权益法核算下的其他综合收益的以及除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他所有者权益变动的，按照与被购买方直接处置相关资产或负债相同的基础将享有的能重分类计入损益的其他综合收益以及与其相关的其他所有者权益变动应当转为购买日所属当期投资收益。权益法核算的股权投资该按公允价值计量，借记或贷记“长期股权投资-成本法”项目，贷记或借记“投资收益-子公司投资收益”项目；结转能重分类计入损益的其他综合收益、其他所有者权益变动，借记或贷记“其他综合收益”、“资本公积-其他资本公积”项目，贷记或借记“投资收益”项目。

（二）报告期减少子公司合并处理

1．母公司在报告期内处置子公司以及业务，若属于同一控制下企业合并减少的子公司，编制合并资产负债表时，应当调整合并资产负债表的期初数，该子公司以及业务合并当期期初至报告期末的收入、费用、利润不再纳入合并利润表，合并当期期初至报告期末的现金流量不再纳入合并现金流量表；同时应当对比较报表的相关项目进行调整。

2．对其他原因减少的子公司（如向公司系统外处置、注销清算等）编制合并资产负债表时，不应当调整合并资产负债表的期初数，将该子公司以及业务期初至处置日的收入、费用、利润纳入合并利润表，将该子公司以及业务期初至处置日的现金流量纳入合并现金流量表。

3．公司因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资方的控制权的，在编制合并财务报表时，对于剩余股权，应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。

若剩余股权改按金融资产进行会计处理的，因在个体财务报表中已按公允价值重新计量，编制合并财务报表不再调整。

若剩余股权改按权益法核算的，需在合并财务报表按公允价值重新计量，将处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产的份额之间的差额，计入丧失控制权当期的投资收益，与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等，按照与被购买方直接处置相关资产或负债相同的基础将享有的能重分类计入损益的其他综合收益转为购买日所属当期投资收益。

合并财务报表中剩余股权该按公允价值计量，借记或贷记“长期股权投资-权益法”项目，贷记或借记“投资收益-联营企业投资收益/合营企业投资收益”项目；处置股权部分若处置对应的原持股比例计算应享有原有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产的份额低于对应的投资成本，则在合并报表中补确认投资收益，借记“利润分配-未分配利润”等科目，贷记“投资收益-处置子公司投资收益”科目；结转原有子公司股权投资能重分类计入损益的其他综合收益，借记或贷记“其他综合收益”项目，贷记或借记“投资收益”项目。

4．通过多次交易分步处置子公司股权投资直至丧失控制权的，如果处置对子公司股权投资直至丧失控制权的各项交易属于一揽子交易的，应当将各项交易作为一项处置子公司并丧失控制权的交易进行会计处理；但是，在丧失控制权之前每一次处置价款与处置投资对应的享有该子公司净资产份额的差额，在合并财务报表中应当确认为其他综合收益，在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。

处置对子公司股权投资的各项交易的条款、条件以及经济影响符合下列一种或多种情况，通常表明应将多次交易事项作为一揽子交易进行会计处理：

（1）这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的；

（2）这些交易整体才能达成一项完整的商业结果；

（3）一项交易的发生取决于其他至少一项交易的发生；

（4）一项交易单独考虑时是不经济的，但是和其他交易一并考虑时是经济的。

第五节　内部交易一般规定

内部交易，是指公司合并范围内主体之间发生的关联交易。

一、公司发生内部交易，应先通过往来类的科目和往来类的对象进行核算，再通过往来类的科目和往来类的对象进行银行收付款核算；核算对象要规范，不得通过虚拟对象进行核算。

（一）应收及预付、应付及预收等往来业务，上下级间的缴拨业务应按对方单位进行辅助核算。

（二）内部委托贷款、信托贷款、直接贷款、融资租赁等应按合同进行辅助核算。

（三）长期股权投资等应按被投资单位进行辅助核算。

二、公司发生关联交易，应区分业务类型进行处理，不能在同一张记账凭证上同时处理两种或两种以上业务；对于同一种业务，收入或成本确认与收款或付款业务不能同时在一张凭证上处理。

三、公司发生关联交易，如涉及多个关联方的，应分别按关联方处理，不能同时在一张记账凭证上处理多个关联方业务。

四、公司发生关联交易冲销事项或调整事项，应通过红字将原业务按相同的发生额方向进行冲销或调整处理。

五、公司发生内部关联往来余额重分类调整，关联交易双方应同时进行账务处理，并进行合并抵销处理。

六、内部交易抵销改变了传统的通过报表进行抵销的处理方式，引入了抵销账务数据的理念。企业合并（汇总）单位可以实时查询各级会计主体实际账务数据、抵销账务数据、合并（汇总）账务数据。核算账务数据由实际凭证构成，抵销账务数据由抵销凭证构成，合并（汇总）账务数据由核算凭证和抵销凭证构成。

新纳入公司合并范围内的公司或单位，与其他关联方发生的关联交易，由上级单位手工录入期初抵销账务数据余额；以后期间发生的关联交易，按照发生额实时进行合并抵销处理，生成抵销凭证。

七、抵销凭证分录与原凭证分录科目一致，方向相同，金额相反。抵销凭证可通过凭证协同、集团对账及内部未实现利润的后续抵销等在未实现自动处理之前可采用手工录入方式产生。

（一）凭证协同，是指对于公司发生的关联交易，在凭证协同系统中，由发起公司对关联交易进行发起，确认公司对关联交易进行确认，生成发起方和确认方的核算凭证，同时生成发起方和确认方共同的上一级的抵销凭证。

采用凭证协同处理的关联业务主要包括：内部购售电业务；内部输电业务；内部委托大修及运行业务；内部资产租赁业务；内部股权投资业务；内部存货购销业务；内部购销固定资产、无形资产业务；内部提供工程服务及工程施工业务；内部提供服务业务等。

对于凭证协同已覆盖的关联交易，应通过凭证协同进行处理。

（二）集团对账，是指公司发生关联交易时，按照往来属性将对账记录提取至对账平台，由关联交易双方进行对账、确认，生成共同的上一级的抵销凭证。

采用凭证协同处理的关联交易，不应再纳入集团对账处理。

1．对账记录的状态。已完成合并抵销的对账记录包括：双方已确认已生成抵销凭证的对账记录和已强制对账的对账记录；未完成合并抵销的对账记录包

括：未对账、对方已对账我方未确认、我方已对账对方未确认、双方已确认未生成抵销凭证的对账记录。

2．集团对账的规范性。不应将多种业务混合对账，如将我方确认应收账款及实际收款的对账记录，与对方确认应付账款及实际付款的对账记录在手工调整界面混合一笔勾对；不应将债权债务重分类业务等需要与对方单位对账的记录进行本方单位对账，本方单位对账仅限于冲销凭证与原凭证对账、同一会计科目的客户或供应商清账凭证对账时使用，只允许科目相同、方向相同、金额相反的对账记录进行本方单位对账；发生内部交易，购买方涉及暂估处理的，应将进行发票校验的记账凭证与对方单位进行对账，不应在收货、服务确认等确认暂估的环节进行抵销处理。

3．集团对账的及时性。关联交易双方应在同一会计期间进行账务处理，对账记录应在同一会计期间提取并完成对账，避免跨期对账，确保交易双方实际账务和共同的上一级的抵销账务同期处理。

4．集团对账对象对应。公司发生关联交易，在一体化财务信息平台中必须设置往来单位与财务组织的对应关系；合同、被投资单位等非往来单位的对象应先设置映射关系，将对象的属性映射到往来单位，再设置往来单位与财务组织的对应关系。新增内部往来单位，涉及内部单位划转、级次变更时，应按照并表范围及级次对往来单位与财务组织的对应关系进行维护更新；新增合同、被投资单位等对象，涉及内部单位划转，级次变更时，应先将对象属性的映射关系进行维护更新，再按照并表范围及级次对往来单位与财务组织的对应关系进行维护更新。

（三）抵销模板设置。抵销模板，是指根据关联交易的业务覆盖范围和内部交易的抵销凭证分录，财务应用系统对抵销凭证的模板进行设置。

关联交易双方的记账凭证应按照预先设置的同一业务抵销模板进行合并抵销处理。

（四）冲销交易对账。原凭证未完成对账的，凭证调整方应将原凭证与冲销凭证进行本方单位对账，将调整后的凭证与对方单位进行对账；原凭证已完成对账的，凭证调整方应将已抵销凭证提请上级单位进行反抵销处理，凭证调整方将原凭证与冲销凭证进行本方单位对账，再将调整后的凭证与对方单位重新进行对账。

第六节　内部交易及抵销会计处理

内部交易主要包括：内部购售电业务、内部输电业务、内部资产租赁业务、长期股权投资及股利分配业务、内部存货购销业务、内部提供服务业务、委托贷款及信托贷款业务等。

一、内部购售电业务

对于凭证协同已覆盖的业务，如售电收入与购电成本确认、合同负债结转应收账款与预付账款结转应付账款等往来互抵业务，应通过凭证协同处理；往来款项的实际收付款结算通过集团对账处理。

（一）收入成本确认

1．网间购售电及省内趸售业务

（1）预估电费。当月月末如无法进行正式结算，关联交易的双方应对当月

售电收入、购电成本进行预估，预估电费应按不含税金额进行核算、抵销。

核算账务处理：发生该类关联交易时，售电方借记“应收账款-应收电力销售”科目，贷记“主营业务收入-电力销售”科目；购电方借记“生产成本-购电成本”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

抵销账务处理：双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收账款-应收电力销售”项目（红字），贷记“应付账款-往来统驭”项目（红字）；借记“生产成本-购电成本”项目（红字），贷记“主营业务收入-电力销售”项目（红字）。

（2）冲销上月预估电费。次月初，应对上月原预估电费数据进行冲销。冲销凭证分录与原暂估凭证分录、冲销生成的抵销凭证分录与原暂估生成的抵销凭证分录科目一致，方向相同，金额相反。

（3）正式结算。购售电双方应按照实际发生数据进行账务处理

发生该类关联交易时，售电方借记“应收账款-应收电力销售”科目，贷记“主营业务收入-电力销售”科目，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目；购电方借记“生产成本-购电成本”科目，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收账款-应收电力销售”项目（红字），贷记“应付账款-往来统驭”项目（红字）；借记“生产成本-购电成本”项目（红字），贷记“主营业务收入-电力销售”项目（红字）。

关联交易的双方如当月已正式进行结算，则不进行预估，直接按照实际发生数据进行账务处理，并生成抵销凭证。

在会计年度财务决算之前，购售电双方应对当年预估的 12 月份的电费按实际结算金额进行调整，并计入财务决算年度。

2．可再生能源发电公司销售可再生能源电量业务

发生该类关联交易时，可再生能源发电公司按应收的金额，借记“应收账款-应收可再生能源电价附加收入”科目，按实现的电价收入，贷记“主营业务收入-可再生能源电价附加收入”科目，按专用发票上注明的增值税额，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目；购电方借记“生产成本-购电成本”科目，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收账款-应收可再生能源电价附加收入”项目（红字），贷记“应付账款-往来统驭”项目（红字）；借记“生产成本-购电成本”项目（红字），贷记“主营业务收入-可再生能源电价附加收入”项目（红字）。

3．抽水蓄能电厂购售电业务

（1）单一制电价

1）抽水蓄能电厂为售电方的

抽水蓄能电厂与购电方预估电费、冲销上月预估电费、正式结算按照本节网间购售电及省内趸售业务有关规定进行会计处理。

2）抽水蓄能电厂为购电方的

发生该类关联交易时，售电方借记“应收账款-应收电力销售”科目，贷记“主营业务收入-电力销售”科目，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目；抽水蓄能电厂借记“生产成本-购入电力费”科目，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收账款-应收电力销售”项目（红字），贷记“应付账款-往来统驭”项目（红字）；借记“生产成本-购入电力费”项目（红字），贷记“主营业务收入-电力销售”项目（红字）。

（2）租赁制

租赁制，是指抽水蓄能电厂按照购售电合同和运行评价结果确认当期售电收入，不根据上网电量确认当期售电收入。

发生该类关联交易时，抽水蓄能电厂借记“应收账款-应收电力销售”科目，贷记“主营业务收入-电力销售”科目，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目；购电方借记“生产成本-购电成本”科目，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收账款-应收电力销售”项目（红字），贷记“应付账款-往来统驭”项目（红字）；借记“生产成本-购电成本”项目（红字），贷记“主营业务收入-电力销售”项目（红字）。

（3）两部制电价

按照单一制电价进行处理。

4．跨法人用电业务

发生该类关联交易时，售电方借记“应收账款-应收电力销售”或科目，贷记“主营业务收入-电力销售”科目，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目；购电方借记“生产成本-水电费”、“制造（施工间接）费用-其他”等科目，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收账款-应收电力销售”项目（红字），贷记“应付账款-往来统驭”项目（红字）；借记“生产成本-水电费”、“制造（施工间接）费用-其他”等项目（红字），贷记“主营业务收入-电力销售”项目（红字）。

（二）网间购售电及省内趸售业务往来款项结算

1．双方存在互供电费业务，对应收账款与应付账款进行互抵处理的

双方同期互供电费，购售电双方按照各方“应收账款-应收电力销售”科目余额与“应付账款-往来统驭”科目余额较小的金额进行往来余额互抵，并进行合并抵销处理；各方“应收账款-应收电力销售”科目余额与“应付账款-往来统驭”科目余额之间的差额，按照不进行互抵核算处理。

发生该类关联交易时，售电方借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“应收账款-应收电力销售”科目；购电方借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“应收账款-应收电力销售”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应付账款-往来统驭”项目（红字），贷记“应收账款-应收电力销售”项目（红字）。

2．双方对应收账款与应付账款不进行互抵处理的

（1）售电方采用应收账款核算，购电方采用应付账款核算，进行实际收付款的

发生该类关联交易时，售电方借记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金），贷记

“应收账款-应收电力销售”科目；购电方借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\购买商品、接受劳务支付的现金）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应付账款-往来统驭”项目（红字），贷记“应收账款-应收电力销售”项目（红字）；同时进行现金流量项目的抵销，借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\购买商品、接受劳务支付的现金）项目（红字）。

（2）售电方采用合同负债核算，购电方采用预付账款核算，进行实际收付款的

1）售电方收款，购电方付款

发生该类关联交易时，售电方借记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金），贷记“合同负债-预收电费款”科目；购电方借记“预付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\购买商品、接受劳务支付的现金）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“预付账款-往来统驭”项目（红字），贷记“合同负债-预收电费款”项目（红字）；同时进行现金流量项目的抵销。

2）售电方合同负债结转应收账款，购电方预付账款结转应付账款

发生该类关联交易时，售电方借记“合同负债-预收电费款”科目，贷记“应收账款-应收电力销售”科目；购电方借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“预付账款-往来统驭”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“合同负债-预收电费款”项目（红字），贷记“预付账款-往来统驭”项目（红字）；借记“应付账款-往来统驭”项目（红字），贷记“应收账款-应收电力销售”项目（红字）。

（3）购售电双方采用应收票据或应付票据核算的

1）购电方出票给售电方的

①购电方出票

发生该类关联交易时，售电方借记“应收票据（购电方）”科目，贷记“应收账款-应收电力销售”科目；购电方借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“应付票据（售电方）”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收票据”（购电方）项目（红字），贷记“应付票据”（售电方）项目（红字）；借记“应付账款-往来统驭”项目（红字），贷记“应收账款-应收电力销售”项目（红字）。

②售电方到期承兑

发生该类关联交易时，售电方借记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金），贷记“应收票据”（购电方）科目；购电方借记“应付票据”（售电方）科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\

购买商品、接受劳务支付的现金）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应付票据”（售电方）项目（红字），贷记“应收票据”（购电方）项目（红字）；同时进行现金流量项目的抵销。

③售电方将票据背书给内部单位的

a)售电方背书

发生该类关联交易时，售电方借记“应付账款”科目（内部单位），贷记“应收票据”科目（购电方）；内部单位借记“应收票据”科目（购电方），贷记“应收账款”科目（售电方）。

内部单位与售电方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应付账款”（内部单位）项目（红字），贷记“应收账款”（售电方）项目（红字）。

b)内部单位到期承兑

发生该类关联交易时，内部单位借记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金），贷记“应收票据”科目（购电方）；购电方借记“应付票据”科目（售电方），贷记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\购买商品、接受劳务支付的现金）。

内部单位与购电方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应付票据”（售电方）项目（红字），贷记“应收票据”（购电方）项目（红字）；同时进行现金流量项目的抵销。

④售电方将票据背书给外部单位的

发生该类关联交易时，售电方借记“应付账款”科目（外部单位），贷记“应收票据”科目（购电方）。购电方出票时原售电方与购电方发生的关联交易转变为外部单位与购电方之间的非关联交易。

非关联交易不应进行抵销，购售电双方共同的上一级应对售电方与购电方原已抵销的应收票据及应付票据的对账记录进行反抵销处理，生成抵销凭证，借记“应收票据”（购电方）项目，贷记“应付票据”（售电方）项目。

2）购电方收到第三方出具的票据，背书给售电方的

①第三方为外部单位的

发生该类关联交易时，购电方借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“应收票据”科目（第三方）；售电方借记“应收票据”科目（第三方），贷记“应收账款-应收电力销售”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应付账款-往来统驭”项目（红字），贷记“应收账款-应收电力销售”项目（红字）。

售电方到期承兑业务不属于关联交易，不应进行合并抵销。

②第三方为内部单位的

a)购电方背书

发生该类关联交易时，购电方借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“应收票据”科目（内部单位）；售电方借记“应收票据”科目（内部单位），贷记“应收账款-应收电力销售”科目。

购售电双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应付账款-往来统驭”项目（红字），贷记“应收账款-应收电力销售”

项目（红字）。

b)售电方到期承兑

发生该类关联交易时，售电方借记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金），贷记“应收票据”科目（内部单位）；内部单位借记“应付票据”科目（内部单位），贷记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\购买商品、接受劳务支付的现金）。

售电方与内部单位应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应付票据”（内部单位）项目（红字），贷记“应收票据”（内部单位）项目（红字）；同时进行现金流量项目的抵销。

其他关联交易业务的往来款项结算涉及应收票据及应付票据的，参照内部购售电业务处理。

可再生能源发电公司销售可再生能源电量业务、抽水蓄能电厂购售电业务、跨法人用电业务往来款项结算债权债务的抵销按照网间购售电及省内趸售业务，现金流量项目的抵销按照网间购售电及省内趸售业务有关规定进行会计处理。

二、内部输电业务

对于凭证协同已覆盖的业务，如输电收入与输电费确认、合同负债结转应收账款与预付账款结转应付账款等往来互抵业务，应通过凭证协同处理；往来款项的实际收付款结算通过集团对账处理。

（一）收入成本确认

1．预估输电。当月月末如无法进行正式结算，关联交易的双方应对当月输电收入、输电费进行预估，预估输电应按不含税金额进行核算、抵销。

发生该类关联交易时，输电方借记“应收账款-应收输电收入”科目，贷记“主营业务收入-输电收入”科目；购电方借记“生产成本-输电费”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收账款-应收输电收入”项目（红字），贷记“应付账款-往来统驭”项目（红字）；借记“生产成本-输电费”项目（红字），贷记“主营业务收入-输电收入”项目（红字）。

2．冲销上月预估输电。次月初，应对原预估输电数据进行冲销。冲销凭证分录与原暂估凭证分录、冲销生成的抵销凭证分录与原暂估生成的抵销凭证分录科目一致，方向相同，金额相反。

3．正式结算。输电业务双方应按照实际发生数据进行账务处理。

发生该类关联交易时，输电方借记“应收账款-应收输电收入”科目，贷记“主营业务收入-输电收入”科目，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目；购电方借记“生产成本-输电费”科目，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收账款-应收输电收入”项目（红字），贷记“应付账款-往来统驭”项目（红字）；借记“生产成本-输电费”项目（红字），贷记“主营业务收入-输电收入”项目（红字）。

关联交易的双方如当月已正式进行结算，则不进行预估，直接按照实际发生数据进行账务处理，并生成抵销凭证。

在会计年度财务决算之前，双方应对当年预估的 12 月份的输电收入及输电

费按实际结算金额进行调整，并计入财务决算年度。

（二）往来款项结算

内部输电业务往来款项结算，债权债务的抵销按照内部购售电业务有关规定进行会计处理，现金流量项目的抵销按照内部购售电业务有关规定进行会计处理。

三、内部委托大修及运行业务

对于凭证协同已覆盖的业务，如受托运行维护收入与委托运行维护费确认、合同负债结转应收账款与预付账款结转应付账款等往来互抵业务，应通过凭证协同处理；往来款项的实际收付款结算通过集团对账处理。

（一）收入成本确认

发生该类关联交易时，受托方借记“应收账款-应收受托运行维护收入” 或“合同资产-应收其他主营收入”科目，贷记“主营业务收入-受托运行维护收入”科目，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目；委托方借记“生产成本-委托运行维护费”、“生产成本-外包检修费”等科目，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收账款-应收受托运行维护收入” 或“合同资产-应收受托运行维护收入”项目（红字），贷记“应付账款-往来统驭”项目（红字）；借记“生产成本-委托运行维护费”、“生产成本-外包检修费”等项目（红字），贷记“主营业务收入-受托运行维护收入”项目（红字）。

（二）往来款项结算

内部委托大修及运行业务往来款项结算，债权债务的抵销按照内部购售电业务有关规定进行会计处理，现金流量项目的抵销按照内部购售电业务有关规定进行会计处理。

四、内部资产租赁业务

（一）承租人确认使用权资产和租赁负债的内部资产租赁业务

1.初始确认

发生该类关联交易时，承租人借记“使用权资产”、“租赁负债-未确认融资费用”等科目，贷记“租赁负债-租赁付款额”、“银行存款”等科目。出租人在租赁开始日将租赁分为融资租赁的，借记“应收融资租赁款-租赁收款额”科目，贷记“融资租赁资产”、“银行存款”、“应收融资租赁款-未实现融资收益”科目，借记或贷记“资产处置损益-资产处置损益”科目；出租人在租赁开始日将租赁分为经营租赁的，借记“银行存款”、“应收账款-应收其他业务收入”等科目，贷记“租赁收入-经营租赁收入”、“其他业务收入-收入”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证：

出租人分类为经营租赁的，借记“应收账款-应收其他主营收入”项目（红字），贷记“应付账款-往来统驭”项目（红字）；抵消出租方收入及承租方利息，借记“财务费用-未确认融资费用”项目（红字），贷记“租赁收入-经营租赁收入”项目或“其他业务收入-收入”项目（红字）；抵消承租方使用权资产的折旧，借记“生产成本-折旧费”项目（红字），贷记“使用权资产累计折旧”等项目（红字）；抵消承租方确认的使用权资产和租赁负债，借记“使用权资产”项目（红字），借记“租赁负债-未确认融资费用”科目（红字），贷记“租赁负债-租赁付款额”科目（红字）。

出租人分类为融资租赁的，借记“应收融资租赁款-租赁收款额”科目（红

字），借记“租赁负债-未确认融资费用”科目（红字），贷记“租赁负债-租赁付款额”科目（红字），贷记“应收融资租赁款-未实现融资收益”科目（红字）。抵消未实现融资收益的分配，借记“应收融资租赁款-未实现融资收益”项目（红字），贷记“租赁负债-未确认融资费用”科目（红字），借记“财务费用-未确认融资费用”、“在建工程”等项目（红字），贷记“租赁收入-融资租赁利息收入”项目（红字）；抵消使用权资产累计折旧，借记“使用权资产累计折旧”等项目（红字），借记“累计折旧”项目（蓝字）；抵消使用权资产，借记“使用权资产”项目（红字），借记“固定资产”项目（蓝字），借记或贷记“资产处置损益”项目（红字）。

内部租赁涉及的现金流量抵消，分别按照交易双方确认现金流量项目进行红字抵消处理。

（二）承租人选择不确认使用权资产和租赁负债的内部资产租赁业务

发生该类关联交易时，承租人借记“在建工程”、“无形资产”、“生产成本”、“合同履约成本”等科目，贷记“银行存款”科目。出租人在租赁开始日将租赁分为融资租赁的，借记“应收融资租赁款-租赁收款额”科目，贷记“融资租赁资产”、“银行存款”、“应收融资租赁款-未实现融资收益”科目，借记或贷记“资产处置损益-资产处置损益”科目；出租人在租赁开始日将租赁分为经营租赁的，借记“银行存款”、“应收账款-应收其他业务收入”等科目，贷记“其他业务收入-收入”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，出租人分类为融资租赁的，借记“应收融资租赁款”科目（红字），借记“固定资产”项目（蓝字），贷记“应收融资租赁款-未实现融资收益”科目（红字）；出租人分类为经营租赁的，借记“应收账款”（红字），贷记“应付账款-往来统驭”（红字），借记“在建工程”、“无形资产”、“生产成本”、“合同履约成本”项目（红字），贷记“租赁收入-经营租赁收入”项目（红字）或“其他业务收入-收入”项目（红字）。

（三）售后租回业务

1.售后租回交易中的资产转让属于销售的

（1）如果有确凿证据表明，售后租回交易是按照公允价值达成的

发生该类关联交易时，卖方兼承租人应当按原资产账面价值中与租回获得的使用权有关的部分，计量售后租回所形成的使用权资产，借记“使用权资产”、“银行存款”等科目，借记“租赁负债-未确认融资费用”，贷记“租赁负债-租赁付款额”、“固定资产清理”科目，并仅就转让至出租人的权利确认相关利得或损失，借记或贷记“资产处置损益”科目。买方兼出租人应当对资产购买并进行出租会计处理，购进时，借记“融资租赁资产”科目，贷记“银行存款”等科目；出租时，借记“应收融资租赁款-租赁收款额”科目，贷记“应收融资租赁款-未实现融资收益”、“融资租赁资产”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“使用权资产”等项目（红字），借记“租赁负债-未确认融资费用”等科目（红字），贷记“租赁负债-租赁付款额”科目（红字）；借记“应收融资租赁款-租赁收款额”科目（红字），借记“固定资产”项目（蓝字），贷记“累计折旧”项目（蓝字），贷记“应收融资租赁款-未实现融资收益”科目（红字），贷记“资产处置损益”项目（红字）。

后续，按照内部融资租赁业务进行后续抵消处理。

（2）售后租回交易未按照公允价值达成

如果销售对价的公允价值与资产的公允价值不同，或者出租人未按市场价格收取租金，则承租人应当将销售对价低于市场价格的款项作为预付租金进行会计处理，借记“预付账款-往来统驭”；将高于市场价格的款项作为出租人向承租人提供的额外融资进行会计处理，借记“未确认融资费用-融资销售”科目，贷记“长期应付款-往来统驭”相关科目；出租人将高于市场价格的款项确认长期应收款，借记“长期应收款-往来统驭”科目，贷记“未实现融资收益”科目。出租人应当对资产购买进行会计处理，借记“固定资产”科目，贷记“应付账款-往来统驭”等科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“预付账款-往来统驭”、“未确认融资费用-融资销售”、“长期应收款-往来统驭”等项目（红字），贷记“应付账款-往来统驭”、“未实现融资收益”、“长期应付款-往来统驭”等项目（红字）。其余会计处理参照按照公允价值达成的售后租回交易。

2.售后租回交易中的资产转让不属于销售的

承租方（卖主）继续确认被转让资产，同时确认一项与转让收入等额的金融负债“长期应付款”和“未确认融资费用-融资销售”，出租方（买主）确认一项与转让收入等额的金融资产“长期应收款”和“未实现融资收益”。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“长期应付款”相关项目（红字），贷记“长期应收款”相关项目（红字），借记“未确认融资费用-融资销售”项目（红字），贷记“未实现融资收益”项目（红字）。

（四）设备销售企业作为出租人的内部融资租赁

设备销售企业作为出租人的内部融资租赁，在租赁期开始日，该出租人按照租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低确认收入，贷记“主营业务收入-产品销售收入”、“主营业务收入-商品销售收入”等科目，根据租赁收款额借记“应收融资租赁款-租赁收款额”科目，差额贷记“应收融资租赁款-未实现融资收益”科目；按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本，按存货账面价值贷记“库存商品”等科目；确认未担保余值现值借记“应收融资租赁款-未担保余值”科目，贷记“应收融资租赁款-未实现融资收益”科目；差额结转成本借记“主营业务成本-产品销售成本”、“主营业务成本-商品销售成本”科目，设备销售企业作为出租人为取得融资租赁发生的成本，与其他融资租赁出租人不同，不属于初始直接费用，不计入租赁投资净额，在租赁期开始日计入当期损益（销售费用）。内部承租人按照承租规定进行会计处理。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收融资租赁款-租赁收款额”科目（红字），贷记“主营业务收入-产品销售收入”或“主营业务收入-商品销售收入”项目（红字），贷记“应收融资租赁款-未实现融资收益”科目；借记主营业务成本-产品销售成本”、“主营业务成本-商品销售成本”项目（红字）、贷记“库存商品”项目（红字）；借记“使用权资产”项目（红字），借记“租赁负债-未确认融资费用”科目（红字），贷记“租赁负债-租赁付款额”科目（红字）。后续按照融资租赁业务抵消标准进行后续抵消处理。

五、长期股权投资及股利分配业务

长期股权投资业务通过集团对账处理。对于凭证协同已覆盖的业务，如股利分配确认业务应通过凭证协同处理，由被投资方发起；股利实际收付款业务通过集团对账处理。

（一）长期股权投资业务

1．同一控制下形成的长期股权投资

（1）以货币性资产进行投资

发生该类关联交易时，投资方借记“长期股权投资-成本法”科目，贷记“银行存款”等科目（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\投资支付的现金”等科目，被投资方借记“银行存款”（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流入\吸收投资收到的现金），贷记“实收资本（股本）”科目，存在溢价的，贷记“资本公积-资本（股本）溢价”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，按照投资成本进行抵销，借记“长期股权投资-成本法”项目（红字），贷记“实收资本（股本）”项目（红字），存在溢价的，贷记“资本公积-资本（股本）溢价”项目（红字）；被投资方是控股子公司的，按子公司所有者权益中除资本（股本）溢价外的资本公积、其他综合收益、留存收益等归属于少数股东的份额，借记“资本公积”、“其他综合收益”、“盈余公积”、“利润分配-未分配利润”等项目，贷记“少数股东权益”项目。涉及现金流量项目抵销的，借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流入\吸收投资收到的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\投资支付的现金）项目（红字）。

（2）以非货币性资产进行投资

发生该类关联交易时，投资方借记“长期股权投资-成本法”科目，贷记“固定资产”、“无形资产”等科目，被投资方借记“固定资产”、“无形资产”等科目，贷记“实收资本（股本）”科目，存在溢价的，贷记“资本公积-资本（股本）溢价”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，长期股权投资与子公司所有者权益的抵销、少数股东权益与子公司所有者权益的抵销按照本节以货币性资产进行投资有关规定进行会计处理。

2．非同一控制下形成的长期股权投资

（1）以货币性资产进行投资

发生该类关联交易时，投资方借记“长期股权投资-成本法”科目，贷记“银行存款”（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\投资支付的现金）等科目；被投资方做股东方变更，进行相应业务处理。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，按照投资成本进行抵销，借记“长期股权投资-成本法”项目（红字），贷记“实收资本（股本）”项目（红字），贷记“资本公积-资本（股本）溢价”项目（红字），存在负商誉的，贷记“营业外收入”项目，存在正商誉的，借记“商誉”项目，被投资方是控股子公司的，贷记“少数股东权益”项目；被投资方是控股子公司的，按所有者权益中除资本（股本）溢价外的资本公积、其他综合收益、留存收益等归属于少数股东的份额，借记“资本公积”、“其他综合收益”、“盈余公积”、“利润分配-未分配利润”等项目，贷记“少数股东权益”项目。同时，涉及现金流量项目抵销的，把在母公司投资支付的现金与子公司现金及现金

等价物之间的差额调整至取得子公司及其他营业单位支付的现金净额项目。

（2）以非货币性资产进行投资

发生该类关联交易时，投资方借记“长期股权投资-成本法”科目，贷记“固定资产”、“无形资产”等科目；被投资方做股东方变更，进行相应业务处理。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，长期股权投资与子公司所有者权益的抵销、少数股东权益与子公司所有者权益的抵销按照非同一控制下的以货币性资产进行投资有关规定进行会计处理。

（二）股利分配业务

1．宣告分配股利

发生该类关联交易时，投资方借记“应收股利”科目，贷记“投资收益”科目；被投资方借记“利润分配-应付现金股利或利润”科目，贷记“应付股利”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收股利”项目（红字），贷记“应付股利”项目（红字）；借记“利润分配-应付现金股利或利润”项目（红字），贷记“投资收益”项目（红字）。

2．实际收付股利

发生该类关联交易时，投资方借记“银行存款”科目（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流入\取得投资收益收到的现金），贷记“应收股利”科目；被投资方借记“应付股利”科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流出\分配股利、利润或偿付利息支付的现金）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应付股利”项目（红字），贷记“应收股利”项目（红字）；借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流入\取得投资收益收到的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流出\分配股利、利润或偿付利息支付的现金）项目（红字）。

六、内部存货购销业务

对于凭证协同已覆盖的业务，如收入资产确认、合同负债结转应收账款与预付账款结转应付账款等往来互抵业务，应通过凭证协同处理；往来款项的实际收付款结算通过集团对账处理。

（一）销售产品业务

购货方购入的产品作为存货、固定资产、在建工程、工程物资、无形资产等管理。

1．销货方确认收入，购货方确认资产

发生该类关联交易时，销售方借记“应收账款-应收产品销售收入”或“合同资产-应收产品销售收入”等科目，贷记“主营业务收入-产品销售收入”科目，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目；购货方通过暂估处理的，借记“应付账款-应付暂估款”科目，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目；购货方未通过暂估处理的，借记“原材料”等存货类科目、“固定资产”、“在建工程”、“工程物资”、“无形资产”等科目，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记

“应收账款-应收产品销售收入”或“合同资产-应收产品销售收入”等项目（红字），贷记“应付账款-往来统驭”项目（红字）；综合毛利率为正时，借记“主营业务成本-产品销售成本”项目（红字），借记“原材料”等存货类项目（红字）、“固定资产”、“在建工程”、“工程物资”、“无形资产”等项目（红字），贷记“主营业务收入-商品销售收入”项目（红字）；综合毛利率为负时，借记“主营业务成本-商品销售成本”项目（红字），借记“原材料”等存货类科目、“固定资产”、“在建工程”、“工程物资”、“无形资产”等科目，贷记“主营业务收入-商品销售收入”项目（红字）。

2．销售方收款，付款方付款

（1）销售方采用应收账款核算，购货方采用应付账款核算的

发生该类关联交易时，销货方借记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金），贷记“应收账款-应收产品销售收入”或“合同资产-应收产品销售收入”等；购货方购入的产品作为存货的，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\购买商品、接受劳务支付的现金）科目；购货方购入的产品作为固定资产、在建工程、工程物资、无形资产等管理的，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应付账款-往来统驭”项目（红字），贷记“应收账款-应收产品销售收入”或“合同资产-应收产品销售收入”等项目（红字）；购货方购入的产品作为存货的，借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\购买商品、接受劳务支付的现金）项目（红字）；购货方购入的产品作为固定资产、在建工程、工程物资、无形资产等管理的，借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）项目（红字）。

（2）销售方采用合同负债核算，购货方采用预付账款核算的

发生该类关联交易时，销货方借记“银行存款”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金”科目，贷记“合同负债”科目；购货方购入的产品作为存货的，借记“预付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\购买商品、接受劳务支付的现金）科目；购货方购入的产品作为固定资产、在建工程、工程物资、无形资产等管理的，借记“预付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在销货方和购货方共同的上一级生成抵销凭证，借记“预付账款-往来统驭”项目（红字），贷记“合同负债”项目（红字）；同时进行现金流量项目的抵销。

销售方合同负债结转应收账款，购货方预付账款结转应付账款应同期进行账

务处理，并进行抵销。

（3）销售方与购货方采用应收票据或应付票据核算的按照内部购售电业务有关规定进行会计处理。

（二）销售商品业务

1．销货方确认收入，购货方确认资产

购货方购入的商品作为存货、固定资产、在建工程、工程物资、无形资产等管理。

发生该类关联交易时，销售方借记“应收账款-应收商品销售收入”或“合同资产-应收商品销售收入”科目，贷记“主营业务收入-商品销售收入”科目，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目；购货方通过暂估处理的，借记“应付账款-应付暂估款”科目，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目；购货方未通过暂估处理的，借记“原材料”等存货类科目、“固定资产”、“在建工程”、“工程物资”、“无形资产”等科目，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收账款-应收商品销售收入”项目或“合同资产-应收商品销售收入”（红字），贷记“应付账款-往来统驭”等项目（红字）；综合毛利率为正时，借记“主营业务成本-商品销售成本”项目（红字），借记“原材料”等存货类项目（红字）、“固定资产”、“在建工程”、“工程物资”、“无形资产”等项目（红字），贷记“主营业务收入-商品销售收入”项目（红字）；综合毛利率为负时，借记“主营业务成本-商品销售成本”项目（红字），借记“原材料”等存货类项目、“固定资产”、“在建工程”、“工程物资”、“无形资产”等项目，贷记“主营业务收入-商品销售收入”项目（红字）。

2．销售方收款，付款方付款

销售商品业务往来款项结算，债权债务的抵销按照销售产品业务有关规定进行会计处理，现金流量项目的抵销按照销售产品业务有关规定进行会计处理。

（三）销售材料业务

1．销货方确认收入，购货方确认资产

购货方购入的材料作为存货、固定资产、在建工程、工程物资、无形资产等管理。

发生该类关联交易时，销售方借记“应收账款-应收其他业务收入” 或“合同资产-应收其他业务收入”科目，贷记“其他业务收入-收入”科目，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目；购货方通过暂估处理的，借记“应付账款-应付暂估款”科目，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目；购货方未通过暂估处理的，借记“原材料”等存货类科目、“固定资产”、“在建工程”、“工程物资”、“无形资产”等科目，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收账款-应收其他业务收入” 或“合同资产-应收其他业务收入”项目（红字），贷记“应付账款-往来统驭”项目（红字）；综合毛利率为正时，借记“其他业务成本-成本”项目（红字），借记“原材料”等存货类项目（红字）、“固定资产”、“在建工程”、“工程物资”、“无形资产”等项目（红字），贷记“其他业务收入-收入”项目（红字）；综合毛利率为负时，借记“其他业务成

本-成本”项目（红字），借记“原材料”等存货类项目、“固定资产”、“在建工程”、“工程物资”、“无形资产”等项目，贷记“其他业务收入-收入”项目（红字）。

2．销售方收款，付款方付款

销售材料业务往来款项结算，债权债务的抵销按照销售产品业务有关规定进行会计处理，现金流量项目的抵销按照销售产品业务有关规定进行会计处理。

七、内部购销固定资产、无形资产业务

对于凭证协同已覆盖的业务，如收入资产确认、预收结转应收与预付账款结转应付账款等往来互抵业务，应通过凭证协同处理；往来款项的实际收付款结算通过集团对账处理。

（一）内部销售固定资产

销售方销售固定资产，购买方作为原材料、固定资产、在建工程、工程物资等管理。

1．销售方确认收入，购货方确认资产

发生该类关联交易时，销售方借记“其他应收款”等科目，贷记“固定资产清理”科目，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目，产生处置利得的，贷记“资产处置损益”科目，产生处置损失的，借记“资产处置损益”科目；购买方未通过暂估处理的，借记“原材料”、“固定资产”、“在建工程”、“工程物资”科目，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目；购买方通过暂估处理的，借记“应付账款-应付暂估款”科目，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“其他应收款”项目（红字），贷记“应付账款-往来统驭”等项目（红字）；综合毛利率为正时，借记“原材料”、“固定资产”、“在建工程”、“工程物资”项目（红字），贷记“资产处置损益”项目（红字）；综合毛利率为负时，借记“资产处置损益”项目（红字），贷记“原材料”、“固定资产”、“在建工程”、“工程物资”项目（红字）。

2．销售方收款，购买方付款

（1）销售方采用其他应收款核算，购货方采用应付账款核算的

发生该类关联交易时，销售方借记“银行存款”科目（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流入\处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额），贷记“其他应收款”等科目；购货方购入的固定资产作为存货的，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\购买商品、接受劳务支付的现金）；购货方购入的固定资产作为固定资产、在建工程、工程物资等管理的，借记“应付账款-往来统驭”等科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应付账款-往来统驭”项目（红字），贷记“其他应收款”等项目（红字）；购货方购入的固定资产作为存货的，借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流入\处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款

中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\购买商品、接受劳务支付的现金）项目（红字）；购货方购入的固定资产作为固定资产、在建工程、工程物资等管理的，借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流入\处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）项目（红字）。

（2）销售方采用合同负债核算，购货方采用预付账款核算的

发生该类关联交易时，销售方借记“银行存款”科目（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流入\处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额），贷记“合同负债”等科目；购货方购入的固定资产作为存货的，借记“预付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\购买商品、接受劳务支付的现金）；购货方购入的固定资产作为固定资产、在建工程、工程物资等管理的，借记“预付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“预付账款-往来统驭”项目（红字），贷记“合同负债”等项目（红字）；同时进行现金流量项目的抵销。

销售方合同负债结转其他应收款，购货方预付账款结转应付账款应同期进行账务处理，并进行抵销。

（二）内部销售无形资产

1．销售方确认收入，购货方确认资产

内部销售无形资产，购买方购入无形资产作为无形资产管理。

发生该类关联交易时，销售方借记“其他应收款”等科目，贷记“待处理财产损溢-待处理非流动资产损溢”科目，产生处置利得的，贷记“资产处置损益”科目，产生处置损失的，借记“资产处置损益”科目；购买方未通过暂估处理的，借记“无形资产”科目，贷记“其他应付款”等科目；购买方通过暂估处理的，借记“应付账款-应付暂估款”科目，贷记“其他应付款”等科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“其他应收款”等项目（红字），贷记“其他应付款”等项目（红字）；综合毛利率为正时，借记“无形资产”项目（红字），贷记“资产处置损益”项目（红字）；综合毛利率为负时，借记“资产处置损益”项目（红字），贷记“无形资产”项目（红字）。

2．销售方收款，购买方付款

内部销售无形资产业务往来款项结算，债权债务的抵销按照内部销售固定资产业务有关规定进行会计处理；现金流量项目的抵销，按照内部销售固定资产业务中购货方购入的固定资产作为固定资产、在建工程、工程物资等管理的有关规定进行处理。

八、内部提供工程服务及工程施工业务

对于凭证协同已覆盖的业务，如提供工程服务收入、工程施工结算、工程施工收入成本确认、合同负债结转应收账款与预付账款结转应付账款等往来互抵业务，应通过凭证协同处理；往来款项的实际收付款结算通过集团对账处理。

（一）内部提供工程服务

1．提供服务方确认收入，接受服务方确认工程成本

发生该类关联交易时，内部单位提供监理、监造、勘测设计等工程服务，提供服务方借记“应收账款-应收服务收入”、“应收账款-应收勘测设计收入”、“应收账款-应收服务收入”或“合同资产-应收勘测设计收入”等科目，贷记“主营业务收入-服务收入”、“主营业务收入-勘测设计收入”等科目，涉及增值税的，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目；接受服务方通过暂估处理的，借记“应付账款-应付暂估款”科目，涉及增值税的，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目；接受服务方未通过暂估处理的，借记“在建工程”科目，涉及增值税的，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收账款-应收服务收入”、“应收账款-应收勘测设计收入”、“应收账款-应收服务收入”或“合同资产-应收勘测设计收入”等项目（红字），贷记“应付账款-往来统驭”项目（红字）；综合毛利率为正时，借记“主营业务成本-其他主营业务成本”、“主营业务成本-勘测设计成本”等项目（红字），借记“在建工程”项目（红字），贷记“主营业务收入-服务收入”、“主营业务收入-勘测设计收入”等项目（红字）；综合毛利率为负时，借记“主营业务成本-其他主营业务成本”、“主营业务成本-勘测设计成本”等项目（红字），借记“在建工程”项目，贷记“主营业务收入-服务收入”、“主营业务收入-勘测设计收入”等项目（红字）。

2．提供服务方收款，接受服务方付款

（1）提供服务方采用应收账款核算，接受服务方采用应付账款核算的

发生该类关联交易时，提供服务方借记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金），贷记“应收账款-应收服务收入”、“应收账款-应收勘测设计收入”、“应收账款-应收服务收入”或“合同资产-应收勘测设计收入”等科目；接受服务方借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应付账款-往来统驭”项目（红字），贷记“应收账款-应收服务收入”、“应收账款-应收勘测设计收入”、“应收账款-应收服务收入”或“合同资产-应收勘测设计收入”等项目（红字）；借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）项目（红字）。

（2）提供服务方采用合同负债核算，接受服务方采用预付账款核算的

1）提供服务方收款，接受服务方付款

发生该类关联交易时，提供服务方借记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金），贷记“合同负债”等科目；接受服务方借记“预付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\

购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“预付账款-往来统驭”项目（红字），贷记“合同负债”等项目（红字）；同时进行现金流量项目的抵销。

2）提供服务方合同负债结转应收账款，接受服务方预付账款结转应付账款

发生该类关联交易时，提供服务方借记“合同负债”等科目，贷记“应收账款-应收服务收入”、“应收账款-应收勘测设计收入”、“应收账款-应收服务收入”或“合同资产-应收勘测设计收入”等科目；接受服务方借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“预付账款-往来统驭”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“合同负债”等项目（红字），贷记“预付账款-往来统驭”项目（红字）；借记“应付账款-往来统驭”项目（红字），贷记“应收账款-应收服务收入”、“应收账款-应收勘测设计收入”、“应收账款-应收服务收入”或“合同资产-应收勘测设计收入”等项目（红字）。

（二）工程施工收入成本确认业务

发生该类关联交易时，施工方应按工程施工进度开具发票，确认收入，借记“主营业务成本-工程施工成本”科目，贷记“合同履约成本”科目，借记“合同结算-价款结算”科目，贷记“主营业务收入-工程结算收入”科目；业主方应按工程施工进度确认工程成本，通过暂估处理的，借记“应付账款-应付暂估款”科目，贷记“应付账款-往来统驭”等科目；业主方未通过暂估处理的，借记“在建工程”科目，贷记“应付账款-往来统驭”等科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，综合毛利率为正的，借记“主营业务成本-工程施工成本”项目（红字），借记“在建工程”项目（红字），贷记“主营业务收入-工程结算收入”项目（红字）；综合毛利率为负的，借记“主营业务成本-工程施工成本”项目（红字），借记“在建工程”项目，贷记“主营业务收入-工程结算收入”项目（红字）。

（三）工程施工结算业务

1．确认工程施工结算

发生该类关联交易时，施工方应按开具发票的金额，借记“应收账款-应收工程结算收入” 或“合同资产-应收工程结算收入”科目，贷记“合同结算-价款结算”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，按已开具发票的金额进行抵销处理，借记“应收账款-应收工程结算收入” 或“合同资产-应收工程结算收入”项目（红字），贷记“应付账款-往来统驭”等项目（红字）；“应收账款-应收工程结算收入”项目未抵销部分，以后期间按工程施工进度开具发票进行账务处理时与业主方进行抵销处理。

2．施工方收款，业主方付款

（1）施工方采用应收账款核算，业主方采用应付账款核算的

发生该类关联交易时，施工方借记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金），贷记“应收账款-应收工程结算收入” 或“合同资产-应收工程结算收入”科目；业主方借记“应付账款-往来统驭”等科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应付账款-往来统驭”等项目（红字），贷记“应收账款-应收工程结算收入”或“合同资产-应收工程结算收入”项目（红字）；借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）项目（红字）。

（2）施工方采用合同负债核算，业主方采用预付账款核算的

1）施工方收款，业主方付款

发生该类关联交易时，施工方借记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金），贷记“合同负债”科目；业主方借记“预付账款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“预付账款-往来统驭”项目（红字），贷记“合同负债”项目（红字）；同时进行现金流量项目的抵销。

2）施工方合同负债结转应收账款，业主方预付账款结转应付账款

发生该类关联交易时，施工方借记“合同负债”科目，贷记“应收账款-应收工程结算收入” 或“合同资产-应收工程结算收入”科目；业主方借记“应付账款-往来统驭”等科目，贷记“预付账款-往来统驭”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“合同负债”项目（红字），贷记“预付账款-往来统驭”项目（红字）；借记“应付账款-往来统驭”等项目（红字），贷记“应收账款-应收工程结算收入”或“合同资产-应收工程结算收入”项目（红字）。

九、内部提供服务业务

对于凭证协同已覆盖的业务，如收入相关成本确认、合同负债结转应收账款与预付账款结转应付账款等往来互抵业务，应通过凭证协同处理；往来款项的实际收付款结算通过集团对账处理。

（一）提供研发服务、技术咨询服务、技术转让服务

1．接受服务方确认为“研发支出-费用化支出”科目的

（1）确认收入费用

发生该类关联交易时，提供服务方借记“应收账款-应收技术收入”或“合同资产-应收技术收入”等科目，贷记“主营业务收入-技术收入”等科目，涉及增值税的，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目；接受服务方不通过暂估处理的，借记“研发支出-费用化支出”科目，涉及增值税的，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”等科目；接受服务方通过暂估处理的，借记“应付账款-应付暂估款”科目，涉及增值税的，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”等科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收账款-应收技术收入”或“合同资产-应收技术收入”等项目（红字），贷记“应付账款-往来统驭”等项目（红字）；接受服务方不通过暂估处理的，按照费用化金额，借记“研发支出-费用化支出”项目（红字），贷记“主营业务

收入-技术收入”等项目（红字）；接受服务方通过暂估处理的，按照费用化金额，借记“主营业务成本-技术成本”等项目（红字），贷记“主营业务收入-技术收入”等项目（红字）。

（2）往来款项结算

1）提供服务方采用应收账款核算，接受服务方采用应付账款核算的

发生该类关联交易时，提供服务方借记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金），贷记“应收账款-应收技术收入”或“合同资产-应收技术收入”等科目，接受服务方借记“应付账款-往来统驭”等科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\购买商品、接受劳务支付的现金）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应付账款-往来统驭”等项目（红字），贷记“应收账款-应收技术收入”或“合同资产-应收技术收入”等项目（红字）；借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\购买商品、接受劳务支付的现金）项目（红字）。

2）提供服务方采用合同负债核算，接受服务方采用预付账款核算的

①提供服务方收款，接受服务方付款

发生该类关联交易时，提供服务方借记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金），贷记“合同负债”等科目，接受服务方借记“预付账款-往来统驭”等科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\购买商品、接受劳务支付的现金）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“预付账款-往来统驭”等项目（红字），贷记“合同负债”等项目（红字）；同时进行现金流量项目的抵销。

②提供服务方合同负债结转应收账款，接受服务方预付账款结转应付账款

发生该类关联交易时，提供服务方借记“合同负债”等科目，贷记“应收账款-应收技术收入”或“合同资产-应收技术收入”等科目；接受服务方借记“应付账款-往来统驭”等科目，贷记“预付账款-往来统驭”等科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“合同负债”等项目（红字），贷记“预付账款-往来统驭”等项目（红字）；借记“应付账款-往来统驭”等项目（红字），贷记“应收账款-应收技术收入”或“合同资产-应收技术收入”等项目（红字）。

2．接受服务方确认为“研发支出-资本化支出”、“在建工程”科目的

（1）提供服务方确认收入，接受服务方确认资产

发生该类关联交易时，提供服务方借记“应收账款-应收技术收入”或“合同资产-应收技术收入”等科目，贷记“主营业务收入-技术收入”等科目，涉及增值税的，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目；接受服务方未通过暂估处理的，借记“研发支出-资本化支出”、“在建工程”等科目，涉及增值税的，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目；接受服务方通过暂估处理的，借记“应付账款-应付暂估款”科目，涉及

增值税的，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收账款-应收技术收入”或“合同资产-应收技术收入”等项目（红字），贷记“应付账款-往来统驭”项目（红字）；综合毛利率为正时，借记“主营业务成本-技术成本”等项目（红字），借记“研发支出-资本化支出”、“在建工程”等项目（红字），贷记“主营业务收入-技术收入”等项目（红字）；综合毛利率为负时，借记“主营业务成本-技术成本”等项目（红字），借记“研发支出-资本化支出”、“在建工程”等项目，贷记“主营业务收入-技术收入”等项目（红字）。

（2）往来款项结算

提供服务方与接受服务方的往来款项结算，债权债务的抵销按照费用化研发支出有关规定进行会计处理；现金流量项目的抵销为：借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）项目（红字）。

（二）提供网络通信服务

关联方交易提供网络通信服务，接受服务方计入“管理费用”、“生产成本”等科目。

1．收入成本确认

发生该类关联交易时，提供服务方借记“应收账款-应收其他业务收入” 或“合同资产-应收其他业务收入”科目，贷记“其他业务收入-收入”科目；接受服务方未通过暂估处理的，借记“管理费用”、“生产成本”等科目，贷记“应付账款-往来统驭”等科目；接受服务方通过暂估处理的，借记“应付账款-应付暂估款”科目，贷记“应付账款-往来统驭”等科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收账款-应收其他业务收入” 或“合同资产-应收其他业务收入”项目（红字），贷记“应付账款-往来统驭”等项目（红字）；借记“管理费用”、“生产成本”等项目（红字），贷记“其他业务收入-收入”项目（红字）。

2．往来款项结算

（1）提供服务方采用应收账款核算，接受服务方通过应付账款核算的

发生该类关联交易时，提供服务方借记“银行存款”科目（-现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金），贷记“应收账款-应收其他业务收入” 或“合同资产-应收其他业务收入”科目；接受服务方借记“应付账款-往来统驭”等科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\购买商品、接受劳务支付的现金）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应付账款-往来统驭”等项目（红字），贷记“应收账款-应收其他业务收入”或“合同资产-应收其他业务收入”项目（红字）”；借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\购买商品、接受劳

务支付的现金）项目（红字）。

（2）提供服务方采用合同负债核算，接受服务方采用预付账款核算的

发生该类关联交易时，提供服务方借记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金），贷记“合同负债”等科目；接受服务方借记“预付账款-往来统驭”等科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\购买商品、接受劳务支付的现金）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“预付账款-往来统驭”等项目（红字），贷记“合同负债”项目（红字）；同时进行现金流量项目的抵销。

提供服务方合同负债结转应收账款，接受服务方预付账款结转应付账款，按照提供研发服务、技术咨询服务、技术转让服务有关规定进行会计处理。

（三）提供物业服务、物流服务、宾馆服务、广告服务

1．收入成本确认

关联方交易提供物业服务、物流服务、宾馆服务、广告服务，接受服务方计入“管理费用”、“生产成本”等科目。

发生该类关联交易时，提供服务方借记“应收账款-应收服务收入”科目，贷记“主营业务收入-服务收入”或“合同资产-应收服务收入”科目；接受服务方不通过暂估处理的，借记“管理费用”、“生产成本”等科目，贷记“应付账款-往来统驭”等科目；接受服务方通过暂估处理的，借记“应付账款-应付暂估款”科目，贷记“应付账款-往来统驭”等科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收账款-应收服务收入”或“合同资产-应收服务收入”项目（红字），贷记“应付账款-往来统驭”等项目（红字）；借记“管理费用”、“生产成本”等项目（红字），贷记“主营业务收入-服务收入”项目（红字）。

2．往来款项结算

提供物业服务、物流服务、宾馆服务、广告服务的往来款项结算，债权债务的抵销按照提供网络通信服务有关规定进行会计处理；现金流量的抵销按照提供网络通信服务有关规定进行处理。

（四）提供培训服务

1．收入成本费用确认

关联方交易提供培训服务，接受服务方计入“管理费用”、“生产成本”等科目。

发生该类关联交易时，提供服务方借记“应收账款-应收其他业务收入” 或“合同资产-应收其他业务收入”科目，贷记“其他业务收入-收入”科目；接受服务方不通过暂估处理的，借记“生产成本-职工教育经费”等科目，贷记“应付职工薪酬-职工教育经费”科目，借记“应付职工薪酬-职工教育经费”科目，贷记“应付账款-往来统驭”等科目；接受服务方通过暂估处理的，借记“应付账款-应付暂估款”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目，借记“应付职工薪酬-职工教育经费”科目，贷记“应付职工薪酬-职工教育经费”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收账款-应收其他业务收入” 或“合同资产-应收其他业务收入”项目（红字），贷记“应付账款-往来统驭”等项目（红字）；借记“生产成本-职工教育经费”等项目（红字），贷记“其他业务收入-收入”项目（红字）。

2．往来款项结算

（1）提供服务方采用应收账款核算，接受服务方采用应付账款核算

发生该类关联交易时，提供服务方借记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金），贷记“应收账款-应收其他业务收入” 或“合同资产-应收其他业务收入”科目；接受服务方支付生产人员、管理人员的培训费，借记“应付账款-往来统驭”等科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\支付给职工以及为职工支付的现金）；接受服务方支付在建工程人员的培训费，借记“应付账款-往来统驭”等科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应付账款-往来统驭”等项目（红字），贷记“应收账款-应收其他业务收入”或“合同资产-应收其他业务收入”项目（红字）；接受服务方支付生产人员、管理人员的培训费，借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\支付给职工以及为职工支付的现金）项目（红字）；接受服务方支付在建工程人员的培训费，借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）项目（红字）。

（2）提供服务方采用合同负债核算，接受服务方采用预付账款核算的

发生该类关联交易时，提供服务方借记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金），贷记“合同负债”等科目；接受服务方支付生产人员、管理人员的培训费，借记“预付账款-往来统驭”等科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\支付给职工以及为职工支付的现金）；接受服务方支付在建工程人员的培训费，借记“预付账款-往来统驭”等科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“预付账款-往来统驭”等项目（红字），贷记“合同负债”等项目（红字）；同时进行现金流量项目的抵销。

提供服务方合同负债结转应收账款，接受服务方预付账款结转应付账款，按照提供研发服务、技术咨询服务、技术转让服务有关规定进行会计处理。

（五）提供招投标服务

1．标书费

（1）确认收入费用

发生该类关联交易时，招标人借记“应收账款-应收服务收入” 或“合同资产-应收服务收入”科目，贷记“主营业务收入-服务收入”科目，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目；投标人通过暂估处理的，借记“应付账款-应付暂估款”科目，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账

款-往来统驭”等科目；投标人未通过暂估处理的，借记“销售费用”等科目，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付账款-往来统驭”等科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收账款-应收服务收入” 或“合同资产-应收服务收入”项目（红字），贷记“应付账款-往来统驭”等项目（红字）；借记“销售费用”等项目（红字），贷记“主营业务收入-服务收入”项目（红字）。

（2）往来款项结算

发生该类关联交易时，招标人借记“银行存款”等科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\收到其他与经营活动有关的现金），贷记“应收账款-应收服务收入” 或“合同资产-应收服务收入”科目；投标人借记“应付账款-往来统驭”等科目，贷记“银行存款”等科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\支付其他与经营活动有关的现金）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应付账款-往来统驭”等项目（红字），贷记“应收账款-应收服务收入” 或“合同资产-应收服务收入”项目（红字）；借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\收到其他与经营活动有关的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\支付其他与经营活动有关的现金）项目（红字）。

2．投标保证金

投标人一般通过网上汇款、汇票、支票、保函方式支付投标保证金。通过网上汇款方式支付的，招标人应及时进行往来核算；通过保函方式支付的，双方均无需进行账务处理；通过汇票和支票方式支付的，招标人应及时将汇票和支票存入银行。

（1）招标人收取投标保证金，投标人支付投标保证金

发生该类关联交易时，招标人借记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\收到其他与经营活动有关的现金），贷记“其他应付款”科目；投标人对投资项目进行投标的，借记“其他应收款”科目，通常贷记“银行存款”科目（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\支付其他与投资活动有关的现金）；投标人对经营项目进行投标的，借记“其他应收款”科目，通常贷记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\支付其他与经营活动有关的现金）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“其他应收款”项目（红字），贷记“其他应付款”项目（红字）；投标人对投资项目进行投标的，借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\收到其他与经营活动有关的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\支付其他与投资活动有关的现金）项目（红字）；投标人对经营项目进行投标的，借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\收到其他与经营活动有关的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\支付其他与经营活动有关的现金）项目（红字）。

（2）招标人退回投标保证金，投标人收回投标保证金

发生该类关联交易时，招标人借记“其他应付款”科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\支付其他与经营活动有关的现金）；投标人对投资项目进行投标的，通常借记“银行存款”科目（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流入\收到其他与投资活动有关的现金），贷记“其他应收款”科目；投标人对经营项目进行投标的，借记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\收到其他与经营活动有关的现金），贷记“其他应收款”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“其他应付款”项目（红字），贷记“其他应收款”项目（红字）；同时进行现金流量项目的抵销。

3．招标代理服务费

（1）收入费用确认

发生该类关联交易时，招标代理人借记“应收账款-应收服务收入” 或“合同资产-应收服务收入”科目，贷记“主营业务收入-服务收入”科目；投标人通过暂估处理的，借记“应付账款-应付暂估款”科目，贷记“应付账款-往来统驭”科目；投标人不通过暂估处理的，借记“销售费用-投标费用”、“合同履约成本”等科目，贷记“应付账款-往来统驭”等科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收账款-应收服务收入”或“合同资产-应收服务收入”项目（红字），贷记“应付账款-往来统驭”项目（红字）；招标代理人不区分综合毛利率，借记“销售费用-投标费用”等项目（红字），贷记“主营业务收入-服务收入”项目（红字）；招标代理人区分综合毛利率的，综合毛利率为正的，借记“合同履约成本”等项目（红字），贷记“主营业务收入-服务收入”项目（红字）；综合毛利率为负的，借记“合同履约成本”等项目，贷记“主营业务收入-服务收入”项目（红字）。

（2）往来款项结算

发生该类关联交易时，招标代理人收取招标代理服务费借记”银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金），贷记“应收账款-应收服务收入”或“合同资产-应收服务收入”科目；中标人支付投资项目招标代理服务费的，借记“应付账款-往来统驭”科目，通常贷记“银行存款”科目（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\支付其他与投资活动有关的现金）；中标人支付经营项目招标代理服务费的，借记“应付账款-往来统驭”等科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\支付其他与经营活动有关的现金）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应付账款-往来统驭”项目（红字），贷记“应收账款-应收服务收入”或“合同资产-应收服务收入”等项目（红字）；中标人支付投资项目招标代理服务费的，借记“银行存款”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金）项目（红字），贷记“银行存款”（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\支付其他与投资活动有关的现金）项目（红字）；中标人支付经营项目招标代理服务费的，借记“银行存款”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提

供劳务收到的现金）项目（红字），贷记“银行存款”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\支付其他与经营活动有关的现金）项目（红字）。

十、委托贷款业务及信托贷款业务

关联方之间发生委托贷款业务和信托贷款业务，涉及本金收付、利息计提、利息收付、委托贷款手续费及信托贷款手续费、本金归还等业务。

（一）本金收付业务

1．借款期限在一年以下（含一年）

发生该类关联交易时，委托人支付本金，借记“委托贷款-本金”科目，或借记“其他应收款”科目，挂账对象委托贷款合同或信托贷款合同，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\投资支付的现金）；借款人收到本金，借记“银行存款”科目（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流入\取得借款所收到的现金），贷记“短期借款-本金”科目，挂账对象短期借款合同。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“委托贷款-本金”项目（红字），或借记“其他应收款”项目（红字），贷记“短期借款-本金”项目（红字）；借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流入\取得借款所收到的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\投资支付的现金）项目（红字）。

2．借款期限在一年以上（不含一年）

发生该类关联交易时，委托人支付本金，借记“委托贷款-本金”科目，或借记“长期应收款-往来统驭”科目，挂账对象委托贷款合同或信托贷款合同，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\投资支付的现金）；借款人收到本金，借记“银行存款”科目（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流入\取得借款所收到的现金），贷记“长期借款-本金”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“委托贷款-本金”项目（红字），或借记“长期应收款-往来统驭”项目（红字），贷记“长期借款-本金”项目（红字）；同时进行现金流量项目的抵销。

（二）利息计提业务

1．借款利息费用化

发生该类关联交易时，委托人应按月计提利息收入，借记“应收利息-委贷（信托）利息”科目，贷记“投资收益-委托（信托）贷款收益”科目；借款人按月计提利息支出，借记“财务费用-利息支出”科目，贷记“应付利息-应付借款利息”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收利息-委贷（信托）利息”项目（红字），贷记“应付利息-应付借款利息”项目（红字）；借记“财务费用-利息支出”项目（红字），贷记“投资收益-委托（信托）贷款收益”项目（红字）。

2．借款利息资本化

发生该类关联交易时，委托人按月计提利息收入，借记“应收利息-委贷（信托）利息”科目，贷记“投资收益-委托（信托）贷款收益”科目；借款人按月计提利息支出，借记“在建工程”科目，贷记“应付利息-应付借款利息”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收利息-委贷（信托）利息”项目（红字），贷记“应付利息-应付借款利息”项目（红字）；借记“在建工程”项目（红字），贷记“投资收益-委托（信托）贷款收益”项目（红字）。

（三）利息支付业务

发生该类关联交易时，委托人借记“银行存款”科目（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流入\取得投资收益收到的现金），借记“其他应付款”科目，借记“应交税费-应交城市维护建设税”、“应交税费-应交教育费附加”、“应交税费-应交地方教育费附加”科目，贷记“应收利息-委贷（信托）利息”科目；借款人借记“应付利息-应付借款利息”科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流出\分配股利、利润或偿付利息支付的现金）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，按照委托人实际收款的金额加上手续费等相关税费金额，借记“应付利息-应付借款利息”项目（红字），借记“其他应付款”项目（红字），贷记“应收利息-委贷（信托）利息”项目（红字）；按照委托人实际收款金额进行现金流量项目的抵销，借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流入\取得投资收益收到的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流出\分配股利、利润或偿付利息支付的现金）项目（红字）。

（四）手续费计提业务

委托业务银行、信托机构是系统内单位时，委托人计提委托贷款手续费、信托贷款手续费应与业务银行、信托机构确认佣金收入进行抵销。

发生该类关联交易时，委托人借记“财务费用-手续费”科目，贷记“其他应付款”科目；业务银行或信托机构借记“应收手续费及佣金”科目，贷记“手续费及佣金收入”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收手续费及佣金”项目（红字），贷记“其他应付款”项目（红字）；借记“财务费用-手续费”项目（红字），贷记“手续费及佣金收入”项目（红字）。

（五）手续费支付业务

发生该类关联交易时，业务银行、金融机构扣收委托方应支付的手续费时，业务银行、金融机构借记“代理业务负债”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\收取利息、手续费及佣金的现金），或借记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\收取利息、手续费及佣金的现金），贷记“应收手续费及佣金”科目。

在业务银行或金融机构与委托方共同的上一级按照实际收取的手续费金额抵销现金流量项目，借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\收取利息、手续费及佣金的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流出\分配股利、利润或偿付利息支付的现金）项目（红字）。

（六）本金归还业务

1．借款期限在一年以下（含一年）

发生该类关联交易时，借款人借记“短期借款-本金”科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流出\偿还债务

支付的现金）；委托人借记“银行存款”科目（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流入\收回投资收到的现金），贷记“委托贷款-本金”科目或“其他应收款”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“短期借款-本金”项目（红字），贷记“委托贷款-本金”项目（红字），或贷记“其他应收款”项目（红字）；借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流入\收回投资收到的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流出\偿还债务支付的现金）项目（红字）。

2．借款期限在一年以上（不含一年）

发生该类关联交易时，借款人借记“长期借款-本金”科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流出\偿还债务支付的现金）；委托人借记“银行存款”科目（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流入\收回投资收到的现金），贷记“委托贷款-本金”科目，或贷记“长期应收款-往来统驭”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“长期借款-本金”项目（红字），贷记“委托贷款-本金”项目（红字），或贷记“长期应收款-往来统驭”项目（红字）；同时进行现金流量项目的抵销。

十一、内部存款及内部贷款业务

（一）内部存款业务

内部存款业务涉及存款本金、利息计提、利息支付业务。

1．存款本金业务

发生该类关联交易时，公司存款方在内部金融机构存款变动时，借记“银行存款（内部金融机构）”科目，贷记“应收账款”等科目，或借记“应付账款”等科目，贷记“银行存款（内部金融机构）”科目；内部金融机构借记或贷记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\客户存款和同业存放款项净增加额），贷记或借记“吸收存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\客户存款和同业存放款项净增加额）。

在公司存款方与内部金融机构共同的上一级进行抵销处理，借记或贷记“银行存款”（与现金流量无关的现金流）项目（红字），贷记或借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\客户存款和同业存放款项净增加额）项目（红字）。

2．存款利息计提业务

发生该类关联交易时，存款方借记“应收利息-存放金融机构利息”科目，贷记“财务费用-利息收入”科目；内部金融机构借记“利息支出-存款利息支出”科目，贷记“应付利息-应付存款利息”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收利息-存放金融机构利息”项目（红字），贷记“应付利息-应付存款利息”项目（红字）；借记“利息支出-存款利息支出”项目（红字），贷记“财务费用-利息收入”项目（红字）。

3．存款利息支付业务

发生该类关联交易时，存款方借记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\收到其他与经营活动有关的现金），贷记

“应收利息-存放金融机构利息”科目；内部金融机构借记“应付利息-应付存款利息”科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\支付利息、手续费及佣金的现金）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应付利息-应付存款利息”项目（红字），贷记“应收利息-存放金融机构利息”项目（红字）；借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\收到其他与经营活动有关的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\支付利息、手续费及佣金的现金）项目（红字）。

（二）内部贷款业务

内部贷款业务涉及贷款发放、贷款损失准备金的计提与转回、利息计提、利息收付、贷款收回等业务。

1．贷款发放业务

（1）借款期限在一年以下（含一年）

发生该类关联交易时，内部金融机构借记“贷款-短期”科目，贷记“吸收存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\客户贷款及垫款净增加额）；借款人借记“银行存款”（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流入\取得借款所收到的现金）项目，贷记“短期借款-本金”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“贷款-短期”项目（红字），贷记“短期借款-本金”项目（红字）；借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流入\取得借款所收到的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\客户贷款及垫款净增加额）项目（红字）。

（2）借款期限在一年以上（不含一年）

发生该类关联交易时，内部金融机构借记“贷款-中长期”科目，贷记“吸收存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\客户贷款及垫款净增加额）；借款人借记“银行存款”科目（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流入\取得借款所收到的现金），贷记“长期借款-本金”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“贷款-中长期”项目（红字），贷记“长期借款-本金”项目（红字）；同时进行现金流量项目的抵销。

2．贷款损失准备金的计提与转回

（1）贷款损失准备金的计提

发生该类关联交易时，金融机构借记“信用减值损失-贷款”科目，贷记“贷款损失准备-贷款”科目。

借款人和内部金融机构共同的上一级应对贷款损失准备金进行抵销，借记“信用减值损失-贷款”项目（红字），贷记“贷款损失准备-贷款”项目（红字）。

（2）贷款损失准备金的转回

发生该类关联交易时，内部金融机构按应转回的贷款损失准备金，借记“信用减值损失-贷款”科目（红字），贷记“贷款损失准备-贷款”科目（红字）。

借款人和内部金融机构共同的上一级应对转回的贷款损失准备金进行抵销，

借记“信用减值损失-贷款”项目，贷记“贷款损失准备-贷款”项目。

3．利息计提业务

（1）借款利息费用化

发生该类关联交易时，内部金融机构按月计提利息收入，借记“应收利息-金融机构贷款利息”科目，贷记“利息收入-贷款利息收入”科目；借款人按月计提利息支出，借记“财务费用-利息支出”科目，贷记“应付利息-应付借款利息”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收利息-金融机构贷款利息”项目（红字），贷记“应付利息-应付借款利息”项目（红字）；借记“财务费用-利息支出”项目（红字），贷记“利息收入-贷款利息收入”项目（红字）。

（2）借款利息资本化

1）借款人为本部，借款使用单位为借款人本部

发生该类关联交易时，内部金融机构按月计提利息收入，借记“应收利息-金融机构贷款利息”科目，贷记“利息收入-贷款利息收入”科目；借款人按月计提利息支出，借记“在建工程”科目，贷记“应付利息-应付借款利息”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收利息-金融机构贷款利息”项目（红字），贷记“应付利息-应付借款利息”项目（红字）；借记“在建工程”项目（红字），贷记“利息收入-贷款利息收入”项目（红字）。

2）借款人为本部，借款使用单位为下属分公司

发生该类关联交易时，内部金融机构借记“应收利息-金融机构贷款利息”科目，贷记“利息收入-贷款利息收入”科目；借款人本部计提利息，借记“过渡科目-其他”科目，贷记“应付利息-应付借款利息”科目。借款人本部分摊利息借记“内部往来”科目，贷记“过渡科目-其他”科目；贷款方使用单位借记“在建工程”科目，贷记“内部往来”科目。

内部金融机构与借款人本部应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收利息-金融机构贷款利息”项目（红字），贷记“应付利息-应付借款利息”项目（红字）；借记“在建工程”项目（红字），贷记“利息收入-贷款利息收入”项目（红字）。

借款人本部与借款使用单位实际账务自动抵销。

4．利息支付业务

发生该类关联交易时，内部金融机构借记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\收取利息、手续费及佣金的现金），贷记“应收利息-金融机构贷款利息”科目；借款人借记“应付利息-应付借款利息”科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流出\分配股利、利润或偿付利息支付的现金）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应付利息-应付借款利息”项目（红字），贷记“应收利息-金融机构贷款利息”项目（红字）；借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\收取利息、手续费及佣金的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流出\分配股利、利润或偿付利息支付的现金）项目（红字）。

5．归还贷款业务

（1）借款期限在一年以下（含一年）

发生该类关联交易时，内部金融机构通常借记“银行存款”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\客户存款和同业存放款项净增加额）、“吸收存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\客户存款和同业存放款项净增加额），贷记“贷款-短期”科目；借款人借记“短期借款-本金”科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流出\偿还债务支付的现金）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“短期借款-本金”项目（红字），贷记“贷款-短期”项目（红字）；借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\△客户存款和同业存放款项净增加额）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流出\偿还债务支付的现金）项目（红字）。

（2）借款期限在一年以上（不含一年）

发生该类关联交易时，内部金融机构借记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\客户存款和同业存放款项净增加额）、“吸收存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\客户存款和同业存放款项净增加额），贷记“贷款-中长期”科目；借款人借记“长期借款-本金”科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流出\偿还债务支付的现金）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“长期借款-本金”项目（红字），贷记“贷款-中长期”项目（红字）；同时进行现金流量项目的抵销。

十二、内部保险业务及保险经纪业务

（一）内部提供财产保险服务

内部保险公司提供财产保险服务，上级单位代下属分公司统一投保时，由上级单位本部统一进行账务处理，并与内部保险公司进行抵销处理，生产成本是否分摊到下属分公司由上级单位本部自行决定，如果分摊，应通过“内部往来”科目进行处理。

1．全额投保业务

（1）收入成本确认业务

发生该类关联交易时，保险公司借记“应收保费”科目，贷记“保费收入-原保险收入”科目；投保方借记“生产成本-财产保险费”等科目，贷记“应付账款-往来统驭”等科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收保费”项目（红字），贷记“应付账款-往来统驭”等项目（红字）；借记“生产成本-财产保险费”等项目（红字），贷记“保费收入-原保险收入”项目（红字）。

（2）保险公司提取或转回未到期责任准备金

1）保险公司提取未到期责任准备金

发生该类关联交易时，保险公司应按计算确定的未到期责任准备金金额，借记“提取未到期责任准备金”科目，贷记“未到期责任准备金”科目。

保险公司与投保方共同的上一级应将未到期责任准备金进行抵销，借记“提取未到期责任准备金”项目（红字），贷记“未到期责任准备金”项目（红字）。

2）保险公司转回未到期责任准备金

发生该类关联交易时，保险公司按应转回的未到期责任准备金金额，借记“提取未到期责任准备金”科目（红字），贷记“未到期责任准备金”科目（红字）。

保险公司与投保方共同的上一级应将转回的未到期责任准备金进行抵销，借记“提取未到期责任准备金”项目，贷记“未到期责任准备金”项目。

（3）往来款项结算

1）保险公司采用应收保费核算，投保方采用应付账款核算的

发生该类关联交易时，保险公司借记“银行存款”科目(现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\△收到原保险合同保费取得的现金)，贷记“应收保费”科目；投保方借记“应付账款-往来统驭”等科目，贷记“银行存款”科目(现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\购买商品、接受劳务支付的现金)。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应付账款-往来统驭”等项目（红字），贷记“应收保费”项目（红字）；借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\△收到原保险合同保费取得的现金）项目（红字），贷记”过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\购买商品、接受劳务支付的现金）项目（红字）。

2）保险公司采用预收保费核算，投保方采用预付账款核算的

①保险公司收款，投保方付款

发生该类关联交易时，保险公司借记“银行存款”科目(现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\△收到原保险合同保费取得的现金)，贷记“预收保费”科目；投保方借记“预付账款-往来统驭”等科目，贷记“银行存款”科目(现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\购买商品、接受劳务支付的现金)。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“预付账款-往来统驭”等项目（红字），贷记“预收保费”项目（红字）；借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\△收到原保险合同保费取得的现金）项目（红字），贷记”过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\购买商品、接受劳务支付的现金）项目（红字）。

②保险公司预收保费结转应收保费，投保方预付账款结转应付账款

发生该类关联交易时，保险公司借记“预收保费”科目，贷记“应收保费”科目；投保方借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“预付账款-往来统驭”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“预收保费”项目（红字），贷记“预付账款-往来统驭”项目（红字）；借记“应付账款-往来统驭”项目（红字），贷记“应收保费”项目（红字）。

2．共保业务

（1）内部保险公司作为主共方

1）收入成本确认业务

发生该类关联交易时，内部保险公司应区分自有份额和其他保险公司份额分别进行账务处理，按自有份额，借记“应收保费（投保单位）”科目，贷记“保费收入”科目；同时，按其他保险公司份额，借记“其他应收款（投保单位）”

科目，贷记“其他应付款（外部保险公司）”科目；投保方应按内部保险公司份额，借记“生产成本-财产保险费”等科目，贷记“应付账款-往来统驭（内部保险公司）”等科目；投保方应按其他保险公司份额，借记“生产成本-财产保险费”等科目，贷记“应付账款-往来统驭（外部保险公司）”等科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，按内部保险公司自有份额，借记“应收保费”项目（红字），贷记“应付账款-往来统驭”等项目（红字）；借记“生产成本-财产保险费”等项目（红字），贷记“保费收入”项目（红字）。

2）保险公司提取或转回未到期责任准备金

保险公司提取或转回未到期责任准备金的账务处理和抵销处理按照全额投保业务有关规定进行会计处理。

3）往来款项结算

①保险公司采用应收保费核算，投保方采用应付账款核算的

发生该类关联交易时，内部保险公司按自有份额，借记“银行存款”科目(现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\收到原保险合同保费取得的现金)，贷记“应收保费（投保单位）”科目；内部保险公司按其他保险公司份额，借记“银行存款”科目(现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\收到原保险合同保费取得的现金)，贷记“其他应收款（投保单位）”科目；投保方应按内部保险公司份额，借记“应付账款-往来统驭（内部保险公司）”等科目，贷记“银行存款”科目(现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\购买商品、接受劳务支付的现金)；投保方应按其他保险公司份额，借记“应付账款-往来统驭（外部保险公司）”等科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\购买商品、接受劳务支付的现金）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，按内部保险公司自有份额，借记“应付账款-往来统驭”项目（红字），贷记“应收保费”项目（红字），投保方应按其他保险公司份额，借记“应付账款-往来统驭”项目（红字），贷记“其他应收款”项目（红字）；现金流量项目的抵销同全额投保业务。

②保险公司采用预收保费核算，投保方采用预付账款核算的

保险公司采用预收保费核算，投保方采用预付账款核算的往来款项结算债权债务的抵销按照全额投保业务有关规定进行会计处理；现金流量项目的抵销按照全额投保业务有关规定进行处理。

（2）内部保险公司作为从共方

发生该类关联交易时，内部保险公司收入成本的确认和往来款项的结算按照全额投保业务有关规定进行会计处理，金额为内部保险公司所占份额；保险公司提取或转回未到期责任准备金的账务处理和抵销按照全额投保业务有关规定进行处理。

内部保险公司和投保方共同的上一级应进行抵销处理，按照内部保险公司的自有份额，抵销收入成本，借记“生产成本-财产保险费”等项目（红字），贷记“保费收入-原保险收入”项目（红字）；往来款项结算实际收付款抵销现金流量项目，借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\△收到原保险合同保费取得的现金）项目（红字），贷记”过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\

经营活动现金流出\购买商品、接受劳务支付的现金）项目（红字）。

3．全额投保赔付业务

（1）赔付支出确认业务

发生该类关联交易时，保险公司借记“赔付支出”科目，贷记“应付赔付款”科目；投保方借记“其他应收款”科目，贷记“固定资产清理”、“待处理财产损溢-待处理非流动资产损溢”等科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“其他应收款”项目（红字），贷记“应付赔付款”项目（红字）；借记“赔付支出”项目（红字），贷记“固定资产清理”、“待处理财产损溢-待处理非流动资产损溢”等项目（红字）。同时，将“固定资产清理”、“待处理财产损溢-待处理非流动资产损溢”等项目的抵销数据转入“资产处置损益”项目，借记“资产处置损益”项目，贷记“固定资产清理”、“待处理财产损溢-待处理非流动资产损溢”等项目。

（2）保险公司提取或转回保险责任准备金

1）保险公司提取保险责任准备金

发生该类关联交易时，保险公司应按保险精算确定的未决赔偿准备金，借记“提取保险责任准备金-提取未决赔偿准备金”科目，贷记“保险责任准备金-未决赔款准备金”科目。

保险公司与投保方共同的上一级应将未决赔偿准备金进行抵销，借记“提取保险责任准备金-提取未决赔偿准备金”项目（红字），贷记“保险责任准备金-未决赔款准备金”项目（红字）。

2）保险公司转回保险责任准备金

发生该类关联交易时，保险公司按应转回的未决赔偿准备金，借记“提取保险责任准备金-提取未决赔偿准备金”科目（红字），贷记“保险责任准备金-未决赔款准备金”科目（红字）。

保险公司与投保方共同的上一级应将转回的未决赔偿准备金进行抵销，借记“提取保险责任准备金-提取未决赔偿准备金”项目，贷记“保险责任准备金-未决赔款准备金”项目。

（3）赔付支出收付款业务

1）保险公司采用应付赔付款核算，投保方采用“其他应收款”核算的

发生该类关联交易时，保险公司借记“应付赔付款”科目，贷记“银行存款”科目(现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\△支付原保险合同赔付款项的现金)；投保方借记“银行存款”科目(现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\收到其他与经营活动有关的现金)，贷记“其他应收款”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应付赔付款”项目（红字），贷记“其他应收款”项目（红字）；借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\收到其他与经营活动有关的现金）项目（红字），贷记”过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\△支付原保险合同赔付款项的现金）项目（红字）。

2）保险公司采用预付赔付款核算，投保方采用预收账款核算的

①保险公司付款，投保方收款

发生该类关联交易时，保险公司借记“预付赔付款”科目，贷记“银行存款”

科目(现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\△支付原保险合同赔付款项的现金)；投保方借记“银行存款”科目(现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\收到其他与经营活动有关的现金)，贷记“预收账款”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“预付赔付款”科目（红字），贷记“预收账款”科目（红字）；借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\收到其他与经营活动有关的现金）项目（红字），贷记”过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\△支付原保险合同赔付款项的现金）项目（红字）。

②保险公司预付赔付款结转应付赔付款，投保方预收账款结转其他应收款

发生该类关联交易时，保险公司借记“应付赔付款”科目，贷记“预付赔付款”科目；投保方借记“预收账款”科目，贷记“其他应收款”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应付赔付款”项目（红字），贷记“其他应收款”项目（红字）；借记“预收账款”项目（红字），贷记“预付赔付款”项目（红字）。

4．共保赔付业务

（1）内部保险公司作为主共方

1）赔付支出确认业务

发生该类关联交易时，内部保险公司按照自有份额，借记“赔付支出”科目，贷记“应付赔付款（投保单位）”科目；内部保险公司按照其他保险公司份额，借记“其他应收款（外部保险公司）”科目，贷记“其他应付款（投保单位）”科目；投保方借记“其他应收款”科目，贷记“固定资产清理”、“待处理财产损溢-待处理非流动资产损溢”等科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，按照内部保险公司自有份额，借记“其他应收款”项目（红字），贷记“应付赔付款”项目（红字）；借记“赔付支出”项目（红字），贷记“固定资产清理”、“待处理财产损溢-待处理非流动资产损溢”等项目（红字）。同时，将“固定资产清理”、“待处理财产损溢-待处理非流动资产损溢”等项目的抵销数据转入“资产处置损益”项目，借记“资产处置损益”项目，贷记“固定资产清理”、“待处理财产损溢-待处理非流动资产损溢”等项目。

2）提取或转回保险责任准备金

保险公司提取或转回保险责任准备金的账务处理和抵销处理按照全额投保赔付业务有关规定进行会计处理。

3）赔付支出收付业务

①保险公司采用应付赔付款核算，投保方采用其他应收款核算的

发生该类关联交易时，内部保险公司按照自有份额，借记“应付赔付款”科目，贷记“银行存款”科目(现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\支付原保险合同赔付款项的现金)；内部保险公司按照其他保险公司份额，借记“其他应付款（投保单位）”科目，贷记“银行存款”科目(现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\支付原保险合同赔付款项的现金)；投保人按照内部保险公司份额，借记“银行存款”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\收到其他与经营活动有关的现金”项目，贷记“其他应收款”科目；投保人按照其他保险公司份额，借记“银行存款”科目

(现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\收到其他与经营活动有关的现金)，贷记“其他应收款”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，按照内部保险公司份额，借记“应付赔付款”项目（红字），贷记“其他应收款”项目（红字）；现金流量项目同时抵销。

②保险公司采用预付赔付款核算，投保方采用预收账款核算的

保险公司采用预付赔付款核算，投保方采用预收账款核算的往来款项结算债权债务的抵销按照全额投保赔付业务有关规定进行会计处理；现金流量项目的抵销按照全额投保赔付业务有关规定进行处理。

（2）内部保险公司作为从共方

发生该类关联交易时，内部保险公司赔付支出的确认和往来款项的结算按照全额投保赔付业务有关规定进行会计处理，金额为内部保险公司所占份额；保险公司提取或转回保险责任准备金的账务处理和抵销处理按照全额投保赔付业务有关规定进行会计处理。

内部保险公司和投保方共同的上一级应进行抵销处理，按照内部保险公司的自有份额，借记“赔付支出”项目（红字），贷记“固定资产清理”、“待处理财产损溢-待处理非流动资产损溢”等项目（红字），同时结转“固定资产清理”、“待处理财产损溢-待处理非流动资产损溢”等项目的抵销数据；往来款项结算实际收付款抵销现金流量项目，借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\收到其他与经营活动有关的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\支付原保险合同赔付款项的现金）项目（红字）。

5．全额投保方式下退保业务

按照全额投保业务，科目相同，方向相同，金额相反。

6．共保方式下退保业务

按照共保业务，科目相同，方向相同，金额相反。

（二）内部提供人身保险业务

1．收入成本确认业务

发生该类关联交易时，保险公司借记“应收保费”科目，贷记“保费收入-原保险收入”科目；投保方借记“生产成本”、“合同履约成本-制造（施工间接）费用分摊”等科目，贷记“应付账款-往来统驭”等科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收保费”项目（红字），贷记“应付账款-往来统驭”等项目（红字）；借记“生产成本”、“合同履约成本-制造（施工间接）费用分摊”等项目（红字），贷记“保费收入-原保险收入”项目（红字）。

2．保险责任准备金的计提与转回

（1）保险公司提取保险责任准备金

发生该类关联交易时，保险公司应按保险精算确定的寿险责任准备金，借记“提取保险责任准备金-提取寿险责任准备金”科目，贷记“保险责任准备金-寿险责任准备金”科目。

保险公司与投保方共同的上一级应将寿险责任准备金进行抵销，借记“提取保险责任准备金-提取寿险责任准备金”项目（红字），贷记“保险责任准备金-寿险责任准备金”项目（红字）。

（2）保险公司转回保险责任准备金

发生该类关联交易时，保险公司按应转回的寿险责任准备金，借记“提取保险责任准备金-提取寿险责任准备金”科目（红字），贷记“保险责任准备金-寿险责任准备金”科目（红字）。

保险公司与投保方共同的上一级应将转回的寿险责任准备金进行抵销，借记“提取保险责任准备金-提取寿险责任准备金”项目，贷记“保险责任准备金-寿险责任准备金”项目。

3．实际收付款业务

（1）保险公司采用应收保费核算，投保方采用应付账款核算的

发生该类关联交易时，保险公司借记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\收到原保险合同保费取得的现金），贷记“应收保费”科目；投保方支付生产人员、管理人员人身保险的，借记“应付账款-往来统驭”等科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\支付给职工以及为职工支付的现金）；投保方支付在建工程人员人身保险的，借记“应付账款-往来统驭”等科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应付账款-往来统驭”等项目（红字），贷记“应收保费”项目（红字）；投保方支付生产人员、管理人员人身保险的，借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\收到原保险合同保费取得的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\支付给职工以及为职工支付的现金）项目（红字）；投保方支付在建工程人员人身保险的，借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\收到原保险合同保费取得的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）等项目（红字）。

（2）保险公司采用预收保费核算，投保方采用应付账款核算的

1）保险公司收款，投保方付款

发生该类关联交易时，保险公司借记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\收到原保险合同保费取得的现金），贷记“预收保费”科目；投保方支付生产人员、管理人员人身保险的，借记“预付账款-往来统驭”等科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\支付给职工以及为职工支付的现金）；投保方支付在建工程人员人身保险的，借记“预付账款-往来统驭”等科目，贷记“银行存款”科目(现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金)。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“预付账款-往来统驭”等项目（红字），贷记“预收保费”项目（红字）；同时进行现金流量项目的抵销。

2）保险公司预收保费结转应收保费，投保方预付账款结转应付账款

发生该类关联交易时，保险公司借记“预收保费”科目，贷记“应收保费”科目；投保方借记“应付账款-往来统驭”等科目，贷记“预付账款-往来统驭”

等科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“预收保费”项目（红字），贷记“预付账款-往来统驭”等项目（红字）；借记“应付账款-往来统驭”等项目（红字），贷记“应收保费”项目（红字）。

（三）内部提供保险经纪业务

内部保险经纪业务，包括保险经纪公司提供保险咨询服务和保险经纪服务。

1．收入费用确认

发生该类关联交易时，提供服务方借记“应收账款-应收服务收入”科目，贷记“主营业务收入-服务收入”科目；接受服务方借记“手续费及佣金支出”等科目，贷记“应付手续费及佣金”等科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收账款-应收服务收入”项目（红字），贷记“应付手续费及佣金”等项目（红字）；借记“手续费及佣金支出”等项目（红字），贷记“主营业务收入-服务收入”项目（红字）。

2．往来款项结算

发生该类关联交易时，提供服务方借记“银行存款”科目(现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金)，贷记“应收账款-应收服务收入”科目；接受服务方借记“应付手续费及佣金”等科目，贷记“银行存款”科目(现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\支付利息、手续费及佣金的现金)。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应付手续费及佣金”等项目（红字），贷记“应收账款-应收服务收入”项目（红字）；借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\支付利息、手续费及佣金的现金）项目（红字）。

十三、统贷统还业务、国债转贷业务、企业债券业务

统贷统还业务、国债转贷业务、企业债券业务的抵销通过集团对账处理。

（一）统贷统还业务

统贷统还业务，是上级单位从外部银行或非银行金融机构统一贷款，将资金发放给下属各用款单位使用，上级单位统一归还本金。上级单位对下属用款单位发放贷款时，通过“其他应收款”、“长期应收款”科目处理，用款单位根据贷款期限分别计入“短期借款”、“长期借款”科目。各用款单位创建虚拟借款合同。

1．上级单位取得借款

发生该类交易时，上级单位借记”银行存款”（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流入\取得借款所收到的现金）项目，贷记“短期借款-本金”、“长期借款-本金”科目。

上级单位与外部银行之间不属于关联交易，不应进行抵销。

2．拨付统贷统还资金

发生该类关联交易时，上级单位借记“其他应收款”、“长期应收款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目(现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流出\支付其他与筹资活动有关的现金)；各用款单位借记“银行存款”科目(现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流入\取得借款

所收到的现金”科目，贷记“短期借款-本金”、“长期借款-本金”。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在公司总部生成抵销凭证，借记“其他应收款”项目（红字），或借记“长期应收款-往来统驭”项目（红字），贷记“短期借款-本金”项目（红字），或贷记“长期借款-本金”项目（红字）；借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流入\取得借款所收到的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流出\支付其他与筹资活动有关的现金）项目（红字）。

3．利息计提与支付

（1）用款单位计提利息

月末，用款单位借记“财务费用-利息支出”、“在建工程”等科目，贷记“应付利息”科目；上级单位无需进行账务处理。用款单位与外部银行或非银行金融机构之间无需进行抵销处理。

（2）用款单位支付利息

用款单位借记“应付利息”科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流出\分配股利、利润或偿付利息支付的现金）；上级单位借记“银行存款”科目(现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流入\收到其他与筹资活动有关的现金)，贷记“其他应收款”科目。上级单位与用款单位之间无需进行抵销。

（3）上级单位支付利息

发生该类交易时，上级单位借记“其他应收款”科目，贷记“银行存款”科目(现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流出\支付其他与筹资活动有关的现金)。上级单位与外部银行或非银行金融机构之间无需进行抵销处理。

4．用款单位归还本金

发生该类关联交易时，用款单位借记“短期借款-本金”科目，或借记“长期借款-本金”科目，贷记“银行存款”科目(现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流出\偿还债务支付的现金)；上级单位借记“银行存款”科目(现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流入\收到其他与筹资活动有关的现金)，贷记“其他应收款”科目，或贷记“长期应收款-往来统驭”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在公司总部生成抵销凭证，借记“短期借款-本金”项目（红字），或借记“长期借款-本金”项目（红字），贷记“其他应收款”项目（红字），或贷记“长期应收款-往来统驭”项目（红字）；借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流入\收到其他与筹资活动有关的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流出\偿还债务支付的现金）项目（红字）。

5．上级单位偿还本金

发生该类交易时，上级单位借记“短期借款-本金”科目，或借记“长期借款-本金”科目，贷记“银行存款”科目(现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流出\偿还债务支付的现金)。

上级单位与外部银行或非银行金融机构无需进行抵销处理。

（二）国债转贷款业务

1．上级单位取得国债转贷

按照统贷统还业务有关规定进行处理。

2．上级单位下拨国债转贷款

发生该类关联交易时，上级单位借记“长期应收款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流出\支付其他与筹资活动有关的现金）；用款单位借记“银行存款”科目（现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流入\取得借款所收到的现金），贷记“长期借款-本金”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在公司总部生成抵销凭证，借记“长期应收款-往来统驭”项目（红字），贷记“长期借款-本金”项目（红字）；现金流量项目的抵销按照统贷统还业务有关规定进行处理。

3．利息计提与支付

按照统贷统还业务有关规定进行处理。

4．收回国债转贷资金

发生该类关联交易时，上级单位借记“银行存款”科目(现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流入\收到其他与筹资活动有关的现金)，贷记“长期应收款-往来统驭”科目；用款单位借记“长期借款-本金”科目，贷记“银行存款”科目(现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流出\偿还债务支付的现金)。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在公司总部生成抵销凭证，借记“长期借款-本金”项目（红字），贷记“长期应收款-往来统驭”项目（红字）；现金流量项目的抵销按照统贷统还业务有关规定进行处理。

5．上级单位归还国债转贷

按照统贷统还有关规定进行处理。

（三）企业债券业务

1．上级单位取得企业债券

按照统贷统还业务有关规定进行处理。

2．上级单位下拨企业债券业务

发生该类关联交易时，上级单位借记“长期应收款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目(现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流出\支付其他与筹资活动有关的现金)，贷记“其他应付款（承销机构）”科目；用款单位借记“银行存款”科目(现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流入\取得借款所收到的现金)，借记“应付债券-利息调整”科目，贷记“应付债券”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“长期应收款-往来统驭”项目（红字），贷记“应付债券”项目（红字）；按照用款单位实际收到的金额，进行现金流量项目的抵销，按照统贷统还业务有关规定进行处理。

3．利息计提与支付

通常情况下，上级单位下拨的企业债券为分期付息、一次还本的债券。用款单位应按摊余成本和实际利率计算确定的债券利息费用，借记“财务费用”、“在建工程”、“研发支出”等科目，按票面利率计算确定的应付未付利息，贷记“应付利息”科目，按其差额，借记或贷记“应付债券-利息调整”科目。上级单位无需进行账务处理。用款单位与外部银行或非银行金融机构之间无需进行抵销处

理。

利息的支付按照统贷统还业务有关规定进行处理。

4．收回企业债券业务

发生该类关联交易时，上级单位借记“银行存款”科目(现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流入\收到其他与筹资活动有关的现金)，贷记“长期应收款-往来统驭”科目；用款单位借记“应付债券”科目，贷记“银行存款”科目(现金流量分类\筹资活动产生现金流量\筹资活动现金流出\偿还债务支付的现金)。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在公司总部生成抵销凭证，借记“应付债券”项目（红字），贷记“长期应收款-往来统驭”项目（红字）；现金流量项目的抵销按照统贷统还业务有关规定进行处理。

5．上级单位归还企业债券

按照统贷统还业务有关规定进行处理。

（四）短期融资券业务

按照企业债券业务有关规定进行处理。

十四、受托代建及技改零购业务

（一）跨法人受托代建及技改零购业务

1．委托方拨付资金

发生该类关联交易时，委托方借记“其他应收款”科目，贷记“银行存款”科目(现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）；受托方借记“银行存款”科目-（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流入\收到其他与投资活动有关的现金），贷记“其他应付款”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“其他应收款”项目（红字），贷记“其他应付款”项目（红字）；借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流入\收到其他与投资活动有关的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）项目（红字）。

2．受托方结转增值税进项税

发生该类关联交易时，委托方借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“其他应收款”科目；受托方借记“其他应付款”科目，贷记“过渡科目-增值税进项税额上划”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“其他应付款”项目（红字），贷记“其他应收款”项目（红字）。

3．委托方分摊保险费用、借款利息等

发生该类关联交易时，委托方借记“其他应收款”科目，贷记“过渡科目-委托代建工程”科目；受托方借记“在建工程”科目，贷记“其他应付款”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“其他应收款”项目（红字），贷记“其他应付款”项目（红字）。

4．受托方结转资产

发生该类关联交易时，委托方借记“固定资产”科目，贷记“其他应收款”科目；受托方借记“其他应付款”科目，贷记“固定资产”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记

“其他应付款”项目（红字），贷记“其他应收款”项目（红字）。

（二）法人内部受托代建及技改零购业务

法人内部受托代建及技改零购业务，通过“内部往来”科目进行账务处理。

1．上下级法人内部受托代建及技改零购业务

（1）委托方拨付资金

发生该类关联交易时，委托方借记“其他应收款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）；受托方借记“银行存款”科目（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流入\收到其他与投资活动有关的现金），贷记“其他应付款-往来统驭”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流入\收到其他与投资活动有关的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）项目（红字）。

（2）受托方结转增值税进项税

发生该类关联交易时，委托方借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“内部往来”科目；受托方借记“内部往来”科目，贷记“过渡科目-增值税进项税额上划”科目。

委托方与受托方实际账务自动抵销。

（3）委托方分摊保险费用、借款利息等

发生该类关联交易时，委托方借记“内部往来”科目，贷记“过渡科目-委托代建工程”等科目；受托方借记“在建工程”科目，贷记“内部往来”科目。

委托方与受托方实际账务自动抵销。

（4）受托方结转资产

发生该类关联交易时，委托方借记“固定资产”科目，贷记“内部往来”科目；受托方借记“内部往来”科目，贷记“固定资产”科目。

委托方与受托方实际账务自动抵销。

2．法人内部平级分公司间受托代建及技改零购业务

（1）委托方拨付资金

发生该类关联交易时，委托方、上级单位、受托方三方凭证同时处理，委托方借记“内部往来”科目，贷记“银行存款”科目(现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金)；上级单位借记“过渡科目-银行存款中间科目”科目(与现金流量无关的现金流)，贷记“内部往来（委托方）”科目；上级单位借记“内部往来（受托方）”科目，贷记“过渡科目-银行存款中间科目”科目(与现金流量无关的现金流)；受托方借记“银行存款”科目(现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流入\收到其他与投资活动有关的现金)，贷记“内部往来”科目。

上级单位应对委托方与受托方的现金流量项目进行抵销，借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流入\收到其他与投资活动有关的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流出\购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金）项目（红字）。

（2）受托方结转增值税进项税

发生该类关联交易时，受托方与上级单位凭证同步处理，受托方借记“内部往来”科目，借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目（红字）；上级单位借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“内部往来”科目。

上级单位与受托方实际账务自动抵销。

（3）委托方分摊保险费用、借款利息等

发生该类关联交易时，受托方、上级单位、委托方三方凭证同时处理，委托方借记“内部往来”科目，贷记“过渡科目-委托代建工程”科目；上级单位借记“过渡科目-委托代建工程”科目，贷记“内部往来（委托方）”科目；上级单位借记“内部往来（受托方）”科目，贷记“过渡科目-委托代建工程”科目；受托方借记“在建工程”科目，贷记“内部往来”科目。

上级单位与委托方实际账务自动抵销。

（4）受托方结转资产

发生该类关联交易时，受托方、上级单位、委托方三方凭证同时处理，受托方借记“内部往来”科目，贷记“固定资产”科目；上级单位借记“过渡科目-委托代建工程”等科目，贷记“内部往来（委托方）”科目；上级单位借记“内部往来（受托方）”科目，贷记“过渡科目-委托代建工程”等科目；委托方借记“固定资产”科目，贷记“内部往来”科目。

上级单位与受托方实际账务自动抵销。

十五、集中收付款业务

（一）集中支付且非集中收款

1．下属单位债务上划

发生该类关联交易时，下属单位借记“应付账款”等科目，贷记“内部往来”科目；上级单位借记“内部往来”科目，贷记“应付账款”等科目。

下属单位和上级单位实际账务自动抵销。

上级单位与收款单位应进行抵销处理，按照未集中支付的购销业务有关规定进行处理。

2．下属单位债务不上划

发生该类关联交易时，下属单位按资金支付进度提出付款申请，借记“过渡科目-银行存款中间科目”科目（与现金流量无关的现金流），贷记“内部往来”科目；借记“应付账款”等科目，贷记“过渡科目-银行存款中间科目”科目（与现金流量无关的现金流）。上级单位收到资金支付申请，借记“内部往来”科目，贷记“过渡科目-银行存款中间科目”科目（与现金流量无关的现金流）；借记“过渡科目-银行存款中间科目”科目(与现金流量无关的现金流)，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\购买商品、接受劳务支付的现金）。

下属单位与上级单位实际账务自动抵销；下属单位与收款单位应进行债权债务的抵销，按照未集中支付的购销业务有关规定进行处理；上级单位与收款单位应进行现金流量项目的抵销，按照未集中支付的购销业务有关规定进行处理。

（二）集中收款且非集中支付

债权通常采取不上划的模式。

1．销售商品、提供劳务的

发生该类关联交易时，上级单位借记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\销售商品、提供劳务收到的现金），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”科目（与现金流量无关的现金流）；借记“过

渡科目-银行存款中间科目”科目（与现金流量无关的现金流），贷记“内部往来”科目。下属单位借记“过渡科目-银行存款中间科目”科目（与现金流量无关的现金流），贷记“应收账款”等科目；借记“内部往来”科目，贷记“过渡科目-银行存款中间科目”科目（与现金流量无关的现金流）。

下属单位与上级单位实际账务自动抵销；下属单位与付款单位应进行债权债务的抵销，按照未集中收款的购销业务有关规定进行处理；上级单位与付款单位应进行现金流量项目的抵销，按照未集中收款的购销业务有关规定进行处理。

2．销售固定资产、无形资产等长期资产的

发生该类关联交易时，上级单位借记“银行存款”科目（现金流量分类\投资活动产生现金流量\投资活动现金流入\处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”科目（与现金流量无关的现金流）；借记“过渡科目-银行存款中间科目”科目（与现金流量无关的现金流），贷记“内部往来”科目。下属单位借记“过渡科目-银行存款中间科目”科目（与现金流量无关的现金流），贷记“应收账款”等科目；借记“内部往来”科目，贷记“过渡科目-银行存款中间科目”科目（与现金流量无关的现金流）。

下属单位与上级单位实际账务自动抵销；下属单位与付款单位应进行债权债务的抵销，按照未集中收款的购销业务有关规定进行处理；上级单位与付款单位应进行现金流量项目的抵销，按照未集中收款的购销业务有关规定进行处理。

（三）集中付款且集中收款

1．付款方债务不上划

付款方集中付款按照集中支付有关规定进行处理；收款方集中收款按照集中收款有关规定进行处理。

付款方下属单位和收款方下属单位应进行债权债务的抵销，安装未集中支付和未集中收款的购销业务有关规定进行处理；付款方上级单位与收款方上级单位应进行现金流量项目的抵销，按照未集中支付和未集中收款的购销业务有关规定进行处理。

2．付款方债务上划

付款方集中付款按照集中支付有关规定进行处理；收款方集中收款按照集中收款有关规定进行处理。

付款方上级单位与收款方下属单位应进行债权债务的抵销，按照未集中支付和未集中收款的购销业务有关规定进行处理；付款方上级单位与收款方上级单位应进行现金流量项目的抵销，按照未集中支付和未集中收款的购销业务有关规定进行处理。

十六、物资集中采购业务

通过所属物资分公司或类似分支机构实施的“统一标准、统一平台、统一采购、统一监造、统一配送、统一结算”物资集中采购配送模式。

1．物资分公司确认收货、发票校验、支付款项涉及关联交易的，按照存货购销业务有关规定进行处理。

2．物资分公司配送物资

（1）成本性项目

发生该类关联交易时，物资分公司借记“内部往来”科目，贷记“原材料”等科目；上级单位借记“过渡科目-物资集中采购”科目，贷记“内部往来”科目；上级单位借记“内部往来”科目，贷记“过渡科目-物资集中采购”科目；

物资使用单位借记“原材料”等科目，贷记“内部往来”科目。

物资分公司和上级单位实际账务自动抵销，上级单位与物资使用单位实际账务自动抵销。

（2）资本性项目

发生该类关联交易时，物资分公司借记“内部往来”科目，贷记“工程物资”等科目；上级单位借记“内部往来”科目，贷记“过渡科目-物资集中采购”科目；上级单位借记“过渡科目-物资集中采购”科目，贷记“内部往来”科目；物资使用单位借记“工程物资”等科目，贷记“内部往来”科目。

物资分公司和上级单位实际账务自动抵销，上级单位与物资使用单位实际账务自动抵销。

十七、其他业务

（一）上级单位下拨考核奖励业务

1．跨法人下拨考核奖励业务

发生该类关联交易时，上级单位借记“应付职工薪酬-工资（拨付下级）”科目，贷记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\支付给职工以及为职工支付的现金）；下级单位借记“银行存款”科目（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\收到其他与经营活动有关的现金），贷记“应付职工薪酬-工资（上级拨入）”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应付职工薪酬-工资（拨付下级）”项目（红字），贷记“应付职工薪酬-工资（上级拨入）”项目（红字）；借记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流入\收到其他与经营活动有关的现金）项目（红字），贷记“过渡科目-银行存款中间科目”（现金流量分类\经营活动产生现金流量\经营活动现金流出\支付给职工以及为职工支付的现金）项目（红字）。

2．法人内部下拨考核奖励业务

发生该类关联交易时，上级单位借记“应付职工薪酬-工资（拨付下级）”科目，贷记“内部往来”科目；下级单位借记“内部往来”科目，贷记“应付职工薪酬-工资（上级拨入）。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应付职工薪酬-工资（拨付下级）”项目（红字），贷记“应付职工薪酬-工资（上级拨入）”项目（红字）。

（二）法人内部固定资产调拨业务

发生该类关联交易时，上级单位借记“内部往来（资产调拨）”科目，贷记“过渡科目-资产划转”科目；同时，借记“过渡科目-资产划转”科目，贷记“内部往来（资产调拨）”科目；资产调出方借记“内部往来”科目，贷记“固定资产”科目；资产调入方借记“固定资产”科目，贷记“内部往来”科目。

上级单位与资产调出方实际账务自动抵销，上级单位与资产调入方实际账务自动抵销。

（三）集团账户与子账户业务

1．上级单位集团账户归集子账户资金

发生该类关联交易时，上级单位借记“银行存款”科目（与现金流量无关的现金流），贷记“其他应付款”（集团**账户）科目；下级单位无需处理。

上级单位应在共同上级进行抵销处理，借记“银行存款”（与现金流量无关

的现金流）项目（红字），贷记“其他应付款”（集团**账户）项目（红字）。

2．上级单位下拨集团账户子账户资金

发生该类关联交易时，上级单位借记“其他应付款”（集团**账户）科目，贷记“银行存款”科目（与现金流量无关的现金流）；下级单位无需处理。

上级单位应在共同上级进行抵销处理，借记“其他应付款”（集团**账户）项目（红字），贷记“银行存款-与现金流量无关的现金流”项目（红字）。

3．上级单位调用和运作所属子公司资金

发生该类关联交易时，上级单位借记“其他应收款”（集团账户调用资金）、“其他应收款”（集团账户运作资金），贷记“其他应付款”（集团**账户）科目。

上级单位应在共同上级进行抵销处理，借记“其他应收款”（集团账户调用资金）（红字）、“其他应收款”（集团账户运作资金）（红字），贷记“其他应付款”（集团**账户）科目（红字）。

十八、特殊业务

（一）重分类调整业务

年末，短期债权债务存在相反方向余额时，关联交易双方应同期进行重分类调整，调整至对应的短期债权债务科目，并进行抵销处理；长期债权债务在一年内到期时，关联交易双方应同期进行重分类调整，长期债权调整至一年内到期的非流动资产，长期债务调整至一年内到期的非流动负债，并进行抵销处理；委托贷款应按照贷款期限及到期情况，进行重分类调整，调整至其他应收款、长期应收款、一年内到期的非流动资产，涉及关联交易的，应进行抵销处理；工程施工与工程结算的差额，应进行重分类调整，工程施工大于工程结算的余额，调整至存货项目；工程施工小于工程结算的余额，调整至预收款项，涉及关联交易的，应进行抵销处理。

1．短期债权债务存在相反方向余额的

发生该类关联交易时，销售方借记“应收账款”、“应收保费”、“其他应收款”科目，贷记“合同负债”、“预收保费”、“其他应付款”科目；购买方借记“预付账款”、“预付赔付款”、“其他应收款”科目，贷记“应付账款”、“应付赔付款”、“其他应付款”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“应收账款”、“应收保费”、“其他应收款”项目（红字），贷记“应付账款”、“应付赔付款”、“其他应付款”项目（红字）；借记“预付账款”、“预付赔付款”项目（红字），贷记“合同负债”、“预收保费”项目（红字）。

2．长期债权债务在一年内到期的

（1）应收融资租赁款在一年内到期的

发生该类关联交易时，出租方借记“一年内到期的非流动资产”科目，贷记“长期应收款-往来统驭”科目；承租方借记“长期应付款-往来统驭”等科目，贷记“一年内到期的非流动负债”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“长期应付款-往来统驭”项目（红字），贷记“长期应收款-往来统驭”项目（红字）；借记“一年内到期的非流动资产”等项目（红字），贷记“一年内到期的非流动负债”项目（红字）。

（2）长期信托贷款在一年内到期的

发生该类关联交易时，委托人借记“一年内到期的非流动资产”科目，贷记

“长期应收款-往来统驭”科目；借款人借记“长期借款-本金”科目，贷记“一年内到期的非流动负债”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“长期借款-本金”项目（红字），贷记“长期应收款-往来统驭”项目（红字）；借记“一年内到期的非流动资产”项目（红字），贷记“一年内到期的非流动负债”项目（红字）。

（3）长期直接贷款在一年内到期的

发生该类关联交易时，内部金融机构借记“一年内到期的非流动资产”科目，贷记“贷款-中长期”科目；对方借记“长期借款-本金”科目，贷记“一年内到期的非流动负债”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“长期借款-本金”项目（红字），贷记“贷款-中长期”项目（红字）；借记“一年内到期的非流动资产”项目（红字），贷记“一年内到期的非流动负债”项目（红字）。

（4）统贷统还、国债转贷、企业债券在一年内到期的

发生该类关联交易时，上级单位借记“一年内到期的非流动资产”科目，贷记“长期应收款-往来统驭”科目；下级单位借记“长期借款-本金”、“应付债券”科目，贷记“一年内到期的非流动负债”科目。

双方应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“长期借款-本金”、“应付债券”项目（红字），贷记“长期应收款-往来统驭”项目（红字）；借记“一年内到期的非流动资产”项目（红字），贷记“一年内到期的非流动负债”项目（红字）。

3．委托贷款余额的重分类调整

（1）委托贷款的期限在一年以下（含一年）的

发生该类事项时，委托人借记“其他应收款”科目，贷记“委托贷款”科目。

委托贷款的重分类调整涉及关联交易的，在委托人与受托人共同的上一级进行抵销处理，借记“其他应收款”项目（红字），贷记“委托贷款”项目（红字）。

（2）长期委托贷款到期日在一年以上的

发生该类事项时，委托人借记“长期应收款-往来统驭”科目，贷记“委托贷款”科目。

委托贷款的重分类调整涉及关联交易的，在委托人与受托人共同的上一级进行抵销处理，借记“长期应收款-往来统驭”项目（红字），贷记“委托贷款”项目（红字）。

（3）长期委托贷款在一年内到期的

发生该类事项时，委托人借记“一年内到期的非流动资产”科目，贷记“委托贷款-本金”科目；借款人借记“长期借款-本金”科目，贷记“一年内到期的非流动负债”科目。

委托人和受托人应及时完成凭证协同或集团对账，在共同的上一级生成抵销凭证，借记“长期借款-本金”项目（红字），贷记“委托贷款-本金”项目（红字）；借记“一年内到期的非流动资产”项目（红字），贷记“一年内到期的非流动负债”项目（红字）。

（二）未实现内部销售利润的后续抵销

1．存货未实现销售利润的后续抵销

存货未实现销售利润的抵销数，应在销售实现的当月进行转销，由购销双方

共同的上一级进行抵销处理，综合毛利率为正时，借记“原材料”等存货类项目，贷记“主营业务成本”、“其他业务成本”项目；综合毛利率为负时，借记“主营业务成本”、“其他业务成本”项目，贷记“原材料”等存货类项目。

2．工程物资未实现销售利润的后续抵销

工程物资未实现销售利润的抵销数，应在发生当期转入“在建工程”科目，由购销双方共同的上一级进行抵销处理，综合毛利率为正时，借记“工程物资”项目，贷记“在建工程”项目；综合毛利率为负时，借记“在建工程”项目，贷方“工程物资”项目。

3．在建工程未实现销售利润的后续抵销

在建工程未实现销售利润的抵销数，应在相应工程转固时转入“固定资产”科目，由购销双方共同的上一级进行抵销处理，综合毛利率为正时，借记“在建工程”项目，贷记“固定资产”项目；综合毛利率为负时，借记“固定资产”项目，贷记“在建工程”项目。

在建工程合并抵销未实现内部销售损益，按照公司实际工程建设周期，由在建工程转入固定资产，开始进行折旧还原处理。

4．固定资产未实现销售利润的后续抵销

固定资产内部未实现销售利润的抵销数，由购销双方共同的上一级对未实现内部销售利润净额按综合折旧率按月进行转销处理，借记“生产成本-折旧费”等项目（红字），贷记“累计折旧”项目（红字）；或借记“生产成本-折旧费”等项目，贷记“累计折旧”项目。

5．研发支出未实现销售利润的后续抵销

研发支出-资本化支出未实现销售利润的抵销数，应在研发项目结束形成无形资产时转入“无形资产”科目，综合毛利率为正时，借记“研发支出-资本化支出”项目，贷记“无形资产”项目；综合毛利率为负时，借记“无形资产”项目，贷记“研发支出-资本化支出”项目。

资本化研发支出合并抵销未实现内部销售损益，根据研发项目逐年转入无形资产或其他资产，并进行摊销处理。

6．无形资产未实现销售利润的后续抵销

无形资产未实现销售利润的抵销数，由购销双方共同的上一级对未实现内部销售利润净额按综合摊销率按月进行转销处理，借记“生产成本-无形资产摊销”等项目（红字），贷记“累计摊销”项目（红字）；或借记“生产成本-无形资产摊销”等项目，贷记“累计摊销”项目。

第七节　单位划转抵销数据调整

内部单位划转分为跨数据中心的单位划转和本数据中心的单位划转。

一、跨数据中心的单位划转抵销数据调整

（一）产权变更抵销数的调整

1．划入方抵销数据调整

涉及子公司划转的，划入方接收的长期股权投资，应于划转当月在划入方实际账套中增加长期股权投资，借记“长期股权投资-成本法”科目，贷记”实收资本（股本）”科目。同时，划入方应在划转当月抵销账套中将长期股权投资予以冲销，借记“长期股权投资-成本法”项目（红字），贷记”实收资本（股本）”

项目（红字），并在其抵销账套中将增加的长期股权投资账务处理调整至年初调整期，在年初账期增加长期股权投资，借记“长期股权投资-成本法”项目，贷记”实收资本（股本）”项目。

2．划出方抵销数据调整

涉及子公司划转的，划出方划转的长期股权投资，应于划转当月在划出方实际账套中减少长期股权投资，借记“长期股权投资-成本法”科目（红字），贷记”实收资本（股本）”科目（红字）。同时，划出方应在划转当月抵销账套中将长期股权投资予以转回，借记“长期股权投资-成本法”项目，贷记”实收资本（股本）”项目，并在其抵销账套中将减少的长期股权投资账务处理调整至年初调整期，在年初账期减少长期股权投资，借记“长期股权投资-成本法”项目（红字），贷记”实收资本（股本）”项目（红字）。

（二）抵销数据期初数的调整

1．划出方抵销数据期初数调整

划出方应将涉及划转标的公司的原已抵销的数据予以冲销还原，其中涉及年初累计已抵销的数据在划出方抵销账套年初调整期中进行处理，本年发生的抵销数据在抵销账套中逐月在相应月份冲销还原。

2．划入方抵销数据期初数调整

划入方要重新梳理划转标的公司与本数据中心相关单位之间的关联交易，区分期初抵销数据和本年抵销数据，分别在划入方抵销账套应归属的相应账期进行补录。

3．划出方与划入方的共同上级抵销数据期初数调整

划转标的公司为分公司的，划出方与划入方的共同上级与划转标的公司之间的关联交易，由共同上级在抵销账套中进行关联交易对象调整。

二、本数据中心的单位划转抵销数据调整

（一）划出方抵销数据的调整

划出方应将涉及划转标的公司的原已抵销的数据予以冲销还原，其中涉及年初累计已抵销的数据在划出方抵销账套年初调整期中进行处理，本年发生的抵销数据在抵销账套中逐月在相应月份冲销还原。

（二）划入方抵销数据的调整

划入方要重新梳理划转标的公司与划入方合并范围内公司间的关联交易，区分期初抵销数据和本年抵销数据，分别在划入方抵销账套应归属的相应账期进行补录。

（三）划出方与划入方的共同上级的抵销调整

划转标的公司为分公司的，划出方与划入方的共同上级与划转标的公司的之间的关联交易，由共同上级在抵销账套中进行关联交易对象调整。

第二十四章 财务报告

各级单位应当按照《企业财务会计报告条例》、《企业会计准则》、财政部财会〔2019〕6号文和公司的有关规定，编制和提供真实、完整的财务会计报告。

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会计报告中披露的相关信息和资料。财务报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表以及附注。财务报表各组成部分具有同等的重要程度。

第一节 财务报表列报基本要求

财务报表是会计要素确认、计量的结果和综合性描述。

列报，是指交易和事项在报表中的列示和在附注中的披露。在财务报表的列报中，“列示”通常反映资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中的信息，“披露”通常反映附注中的信息。

财务报表列报应遵循以下基本要求：

1．依据各项会计准则确认和计量的结果编制财务报表

公司应当以持续经营为基础，根据实际发生的交易和事项，按照本办法的有关规定进行确认和计量，在此基础上编制财务报表。公司不应以附注披露代替确认和计量，不恰当的确认和计量也不能通过充分披露相关会计政策而纠正。如果按照各项会计准则规定披露的信息不足以让报表使用者了解特定交易或事项对公司财务状况和经营成果的影响时，公司还应当披露其他的必要信息。

2．持续经营评估

持续经营是会计的基本前提，是会计确认、计量及编制财务报表的基础。

公司管理层应当利用所有可获得信息来评价公司自报告期末起至少12个月的持续经营能力。评价时公司管理层需要考虑宏观政策风险、市场经营风险、公司目前或长期的盈利能力、偿债能力、财务弹性以及公司管理层改变经营政策意向等因素。评价结果表明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重要不确定因素以及公司拟采取的改善措施。

公司如有获利经营的历史且有财务资源支持，则通常表明以持续经营为基础编制财务报表是合理的。

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，则表明以持续经营为基础编制财务报表不再合理。公司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编制的事实、披露未以持续经营为基础编制的原因和财务报表的编制基础。

3．财务报表编制原则

除现金流量表按照收付实现制原则编制外，公司应当按照权责发生制原则编制财务报表。

4．列报的一致性

财务报表项目的列报应当在各个会计期间保持一致，包含财务报表的项目名称、项目分类、排列顺序等，除下列情况外不得随意变更：

（1）会计准则要求改变财务报表项目的列报；

（2）公司经营业务的性质发生重大变化或对公司经营影响较大的交易或事项发生后，变更财务报表项目的列报能够提供更可靠、更相关的会计信息。

5．重要性和项目列报

性质或功能不同的项目应当在财务报表中单独列报，但不具有重要性的项目除外。性质或功能类似的项目，一般可以合并列报，但是项目所属类别具有重要性的，应当按其类别在财务报表中单独列报。项目单独列报的原则不仅适用于报表，还适用于附注，某些项目的重要性程度不足以在资产负债表、利润表、现金流量表或所有者权益变动表中单独列示，但对附注却具有重要性，则应当在附注中单独披露。

重要性，是指在合理预期下，财务报表某项目的省略或错报会影响使用者据此作出经济决策的，该项目具有重要性。重要性应当根据公司所处的具体环境，从项目的性质和金额大小两方面予以判断，且对各项目重要性的判断标准一经确定，不得随意变更。判断项目性质的重要性，应当考虑该项目在性质上是否属于公司日常活动、是否显著影响公司的财务状况、经营成果和现金流量等因素；判断项目金额大小的重要性，应当考虑该项目金额占资产总额、负债总额、所有者权益总额、营业收入总额、营业成本总额、净利润、综合收益总额等直接相关或所属报表单列项目金额的比重。

6．列报项目金额间一般不得相互抵销

财务报表中的资产项目和负债项目的金额、收入项目和费用项目的金额、直接计入当期利润的利得项目和损失项目的金额不得相互抵销，下列情况除外：

（1）一组类似交易形成的利得和损失应当以净额列示，但具有重要性的除外；

（2）资产项目按扣除减值准备后的净额列示，不属于抵销；

（3）非日常活动产生的损益，以同一交易或一组类似交易形成的利得扣减损失后的净额列示的，不属于抵销。

7．列报的可比性

可比性是会计信息质量的一项重要质量要求，目的是使同一公司不同期间和同一期间不同公司的财务报表相互可比。当期财务报表的列报，至少应当提供所有列报项目上一可比会计期间的比较数据，以及与理解当期财务报表相关的说明，但另有规定的除外。

财务报表的列报项目发生变更的，应当至少对可比期间的数据按照当期的列报要求进行调整，并在附注中披露调整的原因和性质，以及调整的各项目金额。对可比数据进行调整不切实可行的，应当在附注中披露不能调整的原因。

不切实可行，是指公司在作出所有合理努力后仍然无法不能获得采用某项会计准则规定。

8．应在财务报表的显著位置披露的事项

公司应当在财务报表的显著位置至少披露下列各项：

（1）编报公司的名称；

（2）资产负债表应当列示资产负债表日，利润表、现金流量表、所有者权益变动表应当列示涵盖的会计期间；

（3）以人民币列报，标明金额单位；

（4）财务报表是合并财务报表的，应当予以标明。

9．报告期间

公司应当编制年度财务报表，会计年度自公历 1 月 1 日起至 12 月 31 日止。年度财务报表涵盖的期间短于一年的，应当披露年度财务报表的实际涵盖期间，以及短于一年的原因，并应说明由此引起财务报表项目与比较数据不具可比性这一事实。

第二节 财务报表列报

一、资产负债表

（一）资产负债表的列报要求

资产负债表是指反映公司在某一特定日期的财务状况的会计报表。资产和负债应当分别流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债列示。

金融企业等销售产品或提供服务不具有明显可识别营业周期的企业，其各项资产或负债按照流动性列示能够提供可靠且更相关信息的，可以按照其流动性顺序列示。从事多种经营的公司，其部分资产或负债按照流动和非流动列报、其他部分资产或负债按照流动性列示能够提供可靠且更相关信息的，可以采用混合的列报方式。

对于同时包含资产负债表日后一年内（含一年，下同）和一年之后预期将收回或清偿金额的资产和负债单列项目，公司应当披露超过一年后预期收回或清偿的金额。

1．资产的列报

资产应当按照流动资产和非流动资产两大类别在资产负债表中列示。资产满足下列条件之一的，应当归类为流动资产：

（1）预计在一个正常营业周期中变现、出售或耗用；

（2）主要为交易目的而持有；

（3）预计在资产负债表日起一年内（含一年，下同）变现；

（4）自资产负债表日起一年内，交换其他资产或清偿负债的能力不受限制的现金或现金等价物。

正常营业周期，是指公司从购买用于加工的资产起至实现现金或现金等价物的期间，通常短于一年。但由于生产周期较长等原因导致正常营业周期长于一年的情况下，尽管相关资产往往超过一年才变现、出售或耗用，仍应划分为流动资产。正常营业周期不能确定的，应当以一年（12 个月）作为正常营业周期。

流动资产以外的资产应当归类为非流动资产，并按其性质分类列示。被划分为持有待售的非流动资产应当归类为流动资产。

2．负债的列报

（1）负债应当按照流动负债和非流动负债两大类别在资产负债表中列示。负债满足下列条件之一的，应当归类为流动负债：

1）预计在一个正常营业周期内清偿；

2）主要为交易目的而持有；

3）自资产负债表日起一年内到期应予以清偿；

4）公司无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上。负债在其对手

方选择的情况下可通过发行权益进行清偿的条款与负债的流动性划分无关。

（2）公司对资产和负债进行流动性分类时，应当采用相同的正常营业周期。公司正常营业周期中的经营性负债项目即使在资产负债表日后超过一年才予清偿的，仍应划分为流动负债。经营性负债，指应付账款等构成公司正常营业周期中使用营运资金的一部分的负债项目。

（3）流动负债以外的负债应当归为非流动负债，并按其性质分类列示。被划分为持有待售的非流动负债应当归类为流动负债。

（4）资产负债表日后事项对流动负债与非流动负债划分的影响：

1）对于在资产负债表日起一年内到期的负债，公司有意图且有能力自主地将清偿义务展期至资产负债表日后一年以上的，应当归类为非流动负债；不能自主地将清偿义务展期的，即使在资产负债表日后、财务报告批准报出日前签订了重新安排清偿计划协议，该项负债仍应归类为流动负债；

2）公司在资产负债表日或之前违反了长期借款协议，导致贷款人可随时要求清偿的负债，应当归类为流动负债。贷款人在资产负债表日或之前同意提供在资产负债表日后一年以上的宽限期，公司能够在此期限内改正违约行为，且贷款人不能要求随时清偿，该项负债应当归类为非流动负债；

3）其他长期负债存在类似情况的，比照上述第一款和第二款处理。

3．所有者权益的列报

资产负债表中的所有者权益类一般按照净资产的不同来源和特定用途进行分类，应当按照实收资本（或股本）、资本公积、其他综合收益、盈余公积、未分配利润等项目分项列示。

在合并资产负债表中，应当在所有者权益类单独列示少数股东权益。

（二）资产负债表的列报项目

1．资产负债表中的资产类至少应当单独列示反映下列信息的项目：货币资金；交易性金融资产；衍生金融资产；应收票据；应收账款；应收款项融资；预付款项；其他应收款；存货；合同资产；被划分为持有待售的非流动资产及被划分为持有待售的处置组中的资产；债权投资；其他债权投资；长期应收款；长期股权投资；其他权益工具投资；其他非流动金融资产；投资性房地产；固定资产；在建工程；生产性生物资产；油气资产；使用权资产；无形资产；开发支出；商誉；长期待摊费用；递延所得税资产。

资产负债表中的资产类至少应当包括流动资产和非流动资产的合计项目，按照公司的经营性质不切实可行的除外。

2．资产负债表中的负债类至少应当单独列示反映下列信息的项目：短期借款；交易性金融负债；衍生金融负债；应付票据；应付账款；预收款项；合同负债；应付职工薪酬；应交税费；其他应付款；被划分为持有待售的处置组中的负债；长期借款；应付债券；租赁负债；长期应付款；预计负债；递延收益；递延所得税负债。

资产负债表中的负债类至少应当包括流动负债、非流动负债和负债的合计项目，按照公司的经营性质不切实可行的除外。

3．资产负债表中的所有者权益类至少应当单独列示反映下列信息的项目：实收资本（或股本，下同）；其他权益工具；资本公积；其他综合收益；专项储备；盈余公积；未分配利润。

在合并资产负债表中，应当在所有者权益类单独列示少数股东权益。资产负债表中的所有者权益类应当包括所有者权益的合计项目。资产负债表应当列示资

产总计项目，负债和所有者权益总计项目。

（三）资产负债表的列报方法及项目内容

公司应以日常会计核算记录的数据为基础进行归类、整理和汇总，填列报表项目，形成资产负债表。

1．年初余额栏的列报方法

资产负债表中的“年初余额”栏通常根据上年末有关项目的期末余额填列，且与上年末资产负债表“期末余额”一致。如果公司发生了会计政策变更、前期差错更正，应当对“年初余额”栏中的有关项目进行相应调整。此外，如果公司上年度资产负债表规定的项目名称和内容与本年度不一致，应当对上年度资产负债表相关项目的名称和数字按照本年度的规定进行调整，填入“年初余额”栏。

2．期末余额栏的列报方法

资产负债表中的“期末余额”栏一般应根据资产、负债和所有者权益类科目的期末余额填列。各项目“期末余额”的数据来源，可以通过以下几种方式取得：

（1）根据总账科目余额填列；

（2）根据明细科目余额计算填列；

（3）根据总账科目和明细账科目余额分析计算填列；

（4）根据有关科目余额减去其备抵科目余额后的净额填列；

（5）综合运用上述填列方法分析填列。

3．资产负债表各项目的列报说明

（1）“货币资金”项目，反映公司库存现金、银行存款、外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证金存款等的合计数。本项目应根据“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”科目期末余额的合计数填列。

金融企业应根据“存放同业”、“货币资金”等科目的期末余额合计数，减去“存放同业”已计提的坏账准备期末余额后的金额填列。

（2）“△结算备付金”项目，仅由金融企业填报。反映公司为证券交易的资金清算与交收而存入指定清算代理机构的款项。本项目应根据“结算备付金”科目的期末余额填列。

（3）“△拆出资金”项目，仅由金融企业填报。反映公司拆借给境内、境外其他金融机构的款项。本项目应根据“拆出资金”科目的期末余额，减去“贷款损失准备”科目所属相关明细科目期末余额后的金额填列。

（4）“交易性金融资产”项目，反映资产负债表日公司分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，以及公司持有的指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的期末账面价值。该项目应根据“交易性金融资产”科目的相关明细科目的期末余额分析填列。自资产负债表日起超过一年到期且预期持有超过一年的以公允价值计量且其变动计入当期损益的非流动金融资产的期末账面价值，在“其他非流动金融资产”项目反映。

（5）“应收票据”项目，反映资产负债表日以摊余成本计量的、公司因销售商品、提供服务等收到的商业汇票，包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。该项目应根据“应收票据”科目的期末余额，减去“坏账准备”科目中相关坏账准备期末余额后的金额分析填列。

（6）“应收账款”项目，反映资产负债表日以摊余成本计量的、公司因销售商品、提供服务等经营活动应收取的款项。该项目应根据“应收账款”科目的期末余额，减去“坏账准备”科目中相关坏账准备期末余额后的金额分析填列。

（7）“应收款项融资”项目，反映资产负债表日以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的应收票据和应收账款等。

（8）“预付款项”项目，反映公司按照购货合同规定预付给供应单位的款项等。本项目应根据“预付账款”、“预付赔付款”科目期末余额，减去“坏账准备”科目所属相关明细科目期末余额后的金额填列。

如果“预付账款”、“预付赔付款”科目所属各明细科目期末有贷方余额的，期末应在调整期将明细科目期末贷方余额调整至“应付账款”、“应付赔付款”科目的相关明细科目，具体的账务调整方式详见第二十章“会计调整”相关内容。

（9）“△应收保费”项目，仅由金融企业填报。反映按照原保险合同约定应向投保人收取的保费。本项目应根据“应收保费”科目的期末余额，减去“坏账准备”科目所属相关明细科目期末余额后的金额填列。

如果“应收保费”科目所属各明细科目期末有贷方余额的，期末应在调整期将明细科目期末贷方余额调整至“预收保费”相关明细科目，具体的账务调整方式详见第二十章“会计调整”相关内容。

（10）“△应收分保账款”项目，仅由金融企业填报。反映公司从事再保险业务应收取的款项。本项目应根据“应收分保账款”科目期末余额，减去“坏账准备”科目所属相关明细科目期末余额后的金额填列。

（11）“△应收分保合同准备金”项目，仅由金融企业填报。反映再保险分出人从事再保险业务确认的应收分保未到期责任准备金以及应向再保险接受人摊回的保险责任准备金。本项目应根据“应收分保未到期责任准备金”、“应收分保未决赔款准备金”、“应收分保寿险责任准备金”、“应收分保长期健康险责任准备金”科目期末余额减去坏账准备期末余额后的净额填列。

（12）“其他应收款”项目，应根据“应收利息”“应收股利”和“其他应收款”科目的期末余额合计数，减去“坏账准备”科目中相关坏账准备期末余额后的金额填列。其中的“应收利息”仅反映相关金融工具已到期可收取但于资产负债表日尚未收到的利息。基于实际利率法计提的金融工具的利息应包含在相应金融工具的账面余额中。

（13）“△买入返售金融资产”项目，仅由金融企业填报。反映按照返售协议约定先买入再按固定价格返售的票据、证券、贷款等金融资产所融出资金。本项目应根据“买入返售金融资产”科目的期末余额，减去“坏账准备”科目所属相关明细科目期末余额后的金额填列。

（14）“存货”项目，反映公司期末在库、在途和在加工中的各项存货的账面价值。本项目应根据“材料采购”、“在途物资”、“原材料”、“库存商品”、“发出商品”、“委托加工物资”、“自制半成品”、“燃料”“事故备品”、“包装物”、“低值易耗品”、“周转材料”、“合同履约成本”（初始确认时摊销期限不超过一年或一个正常营业周期的）等存货相关科目的期末余额合计数，减去“存货跌价准备”、“受托代销商品款”、“合同履约成本减值准备”科目的期末余额后的金额填列。

材料采用计划成本核算以及库存商品采用计划成本或售价核算的，“存货”项目还应按加上或减去“存货成本差异”对应明细科目期末余额后的金额填列。

“消耗性生物资产”的期末余额应当在该项目反映。

（15）“合同资产”项目，应根据“合同资产”、“合同负债”、“合同结算”科目的相关明细科目期末余额分析填列。同一合同下的合同资产和合同负

债应当以净额列示，其中净额为借方余额的，应当根据其流动性在“合同资产”或“其他非流动资产”项目中填列，已计提减值准备的，还应减去“合同资产减值准备”科目中相关的期末余额后的金额填列。“合同结算”科目的借方余额，应当根据其流动性在“合同资产”或“其他非流动资产”项目中填列。

（16）“持有待售资产”项目，反映资产负债表日划分为持有待售类别的非流动资产及划分为持有待售类别的处置组中的流动资产和非流动资产的期末账面价值。该项目应根据“持有待售资产”科目的期末余额，减去“持有待售资产减值准备”科目的期末余额后的金额填列。

（17）“一年内到期的非流动资产”项目，通常反映预计自资产负债表日起一年内变现的非流动资产。对于按照相关会计准则采用折旧（或摊销、折耗）方法进行后续计量的固定资产、使用权资产、无形资产和长期待摊费用等非流动资产，折旧（或摊销、折耗）年限（或期限）只剩一年或不足一年的，或预计在一年内（含一年）进行折旧（或摊销、折耗）的部分，不得归类为流动资产，仍在各该非流动资产项目中填列，不转入“一年内到期的非流动资产”项目。

（18）“其他流动资产”项目，反映以上流动资产以外的其他流动资产。本项目应根据“存出保证金”、“应收期货保证金”、“应收结算担保金”、“融出资金及证券”、“代理兑付证券”、“贵金属”、“损余物资”、“待处理流动资产损溢”、“其他流动资产”、“合同取得成本”（初始确认时摊销期限不超过一年或一个正常营业周期的）、“应收退货成本”（在一年或一个正常营业周期内出售）等科目的期末余额合计数，减去“损余物资跌价准备”、“合同取得成本减值准备”科目期末余额后的金额填列。

（19）“△发放贷款和垫款”项目，仅由金融企业填报。反映公司发放的贷款和贴现资产扣减贷款损失准备期末余额后的金额。

如果“贷款”科目期末余额中包含将于资产负债表日后 1 年及 1 年以内到期的贷款，期末应在调整期将该部分期末余额调整至“一年内到期的非流动资产”科目的相关明细科目。具体的账务调整方式详见第二十章“会计调整”相关内容。

（20）“债权投资”项目，反映资产负债表日公司以摊余成本计量的长期债权投资的期末账面价值。该项目应根据“债权投资”科目的相关明细科目期末余额，减去“债权投资减值准备”科目中相关减值准备的期末余额后的金额分析填列。自资产负债表日起一年内到期的长期债权投资的期末账面价值，在“一年内到期的非流动资产”行项目反映。公司购入的以摊余成本计量的一年内到期的债权投资的期末账面价值，在“其他流动资产”行项目反映。

（21）“其他债权投资”项目，反映资产负债表日公司分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的长期债权投资的期末账面价值。该项目应根据“其他债权投资”科目的相关明细科目期末余额分析填列。自资产负债表日起一年内到期的长期债权投资的期末账面价值，在“一年内到期的非流动资产”行项目反映。公司购入的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的一年内到期的债权投资的期末账面价值，在“其他流动资产”行项目反映。

如果“其他债权投资”科目期末余额中包含将于资产负债表日后 1 年及 1 年以内到期的债权投资，期末应在调整期将该部分期末余额调整至“一年内到期的非流动资产”科目的相关明细科目。具体的账务调整方式详见第二十章“会计调整”相关内容。

（22）“长期应收款”项目，反映公司融资租赁产生的应收款项、采用递延方式具有融资性质的销售商品和提供劳务等产生的长期应收款项等。应根据“长

期应收款”科目的期末余额，减去相应的“未实现融资收益”科目和“坏账准备”科目所属相关科目期末余额后的金额填列。

如果“长期应收款”科目期末余额中包含将于资产负债表日后 1 年及 1 年以内到期的应收款，期末应在调整期将该部分期末余额调整至“一年内到期的非流动资产”科目的相关明细科目。具体的账务调整方式详见第二十章“会计调整”相关内容。

（23）“长期股权投资”项目，反映公司持有的对子公司、联营企业和合营企业的长期股权投资。应根据“长期股权投资”科目账面余额，减去“长期股权投资减值准备”科目期末余额后的金额填列。

（24）“其他权益工具投资”项目，反映资产负债表日公司指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的期末账面价值。该项目应根据“其他权益工具投资”科目的期末余额填列。

（25）“其他非流动金融资产”项目，反映自资产负债表日起超过一年到期且预期持有超过一年的以公允价值计量且其变动计入当期损益的非流动金融资产的期末账面价值。应根据“交易性金融资产”科目分析填列。

（26）“投资性房地产”项目，反映公司持有的投资性房地产。采用成本模式计量投资性房地产的，本项目应根据“投资性房地产”科目的期末余额，减去“投资性房地产累计折旧（摊销）”和“投资性房地产减值准备”科目期末余额后的金额填列；采用公允价值模式计量投资性房地产的，应根据“投资性房地产”科目的期末余额填列。

（27）“固定资产”项目，反映资产负债表日公司固定资产的期末账面价值和公司尚未清理完毕的固定资产清理净损益。该项目应根据“固定资产”科目的期末余额，减去“累计折旧”和“固定资产减值准备”科目的期末余额后的金额，以及“固定资产清理”科目的期末余额填列。

（28）“在建工程”项目，反映资产负债表日公司尚未达到预定可使用状态的在建工程的期末账面价值和公司为在建工程准备的各种物资的期末账面价值。该项目应根据“在建工程”科目的期末余额，减去“在建工程减值准备”科目的期末余额后的金额，以及“工程物资”科目的期末余额，减去“工程物资减值准备”科目的期末余额后的金额填列。

（29）“生产性生物资产”项目，反映公司为产出农产品、提供劳务或出租等目的而持有的生物资产。本项目应根据“生产性生物资产”科目的期末余额，减去“生产性生物资产累计折旧”和“生产性生物资产减值准备”科目期末余额后的金额填列。

（30）“使用权资产”项目，反映资产负债表日承租人公司持有的使用权资产的期末账面价值。该项目应根据“使用权资产”科目的期末余额，减去“使用权资产累计折旧”和“使用权资产减值准备”科目的期末余额后的金额填列。

（31）“无形资产”项目，反映公司持有无形资产的账面价值，包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权等。本项目应根据“无形资产”科目的期末余额，减去相应的“无形资产减值准备”、“累计摊销”科目期末余额后的金额填列。

（32）“开发支出”项目，反映公司开发无形资产过程中能够资本化形成无形资产成本的支出部分。本项目应根据“研发支出”科目所属的“资本化支出”明细科目期末余额填列。

（33）“商誉”项目，反映公司合并中形成商誉的价值。本项目应根据“商

誉”科目期末余额，减去“商誉减值准备”科目期末余额后的金额填列。

（34）“长期待摊费用”项目，反映公司已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在一年以上的各项费用。本项目应根据“长期待摊费用”科目期末余额填列。

（35）“递延所得税资产”项目，反映公司确认的可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。本项目应根据“递延所得税资产”科目期末余额填列。

（36）“其他非流动资产”项目，反映公司除以上资产以外的其他长期资产。该项目应根据“抵债资产”、“存出资本保证金”、“临时设施”、“临时设施清理”、“独立账户资产”、“待处理非流动资产损溢”、“应收分保寿险责任准备金”、“应收分保长期健康险责任准备金”、“衍生工具”、“套期工具”、“被套期项目”、“长期信托资产”、“合同取得成本”（初始确认时摊销期限在一年或一个正常营业周期以上的）、“合同履约成本”（初始确认时摊销期限在一年或一个正常营业周期以上的）、“应收退货成本”（在一年或一个正常营业周期以外出售）等科目期末余额合计数，减去“抵债资产跌价准备”、“合同取得成本减值准备”、“合同履约成本减值准备”科目期末余额后的金额填列。

（37）“短期借款”项目，反映公司向银行或者其他金融机构等借入的期限在一年以下（含一年）的各种借款。本项目应根据“短期借款”科目的期末余额填列。

（38）“△向中央银行借款”项目，仅由金融企业填报。反映公司向中国人民银行借入的款项，应根据“向中央银行借款”科目的期末余额填列。

（39）“△拆入资金”项目，仅由金融企业填报。反映公司从境内、境外金融机构拆入的款项。本项目应根据“拆入资金”科目的期末余额填列。

（40）“交易性金融负债”项目，反映资产负债表日公司承担的交易性金融负债，以及公司持有的指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的期末账面价值。该项目应根据“交易性金融负债”科目的相关明细科目期末余额填列。

（41）“应付票据”项目，反映资产负债表日以摊余成本计量的、公司因购买材料、商品和接受服务等开出、承兑的商业汇票，包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。该项目应根据“应付票据”科目的期末余额填列。

（42）“应付账款”项目，反映资产负债表日以摊余成本计量的、公司因购买材料、商品和接受服务等经营活动应支付的款项。该项目应根据“应付账款”和“预付账款”科目所属的相关明细科目的期末贷方余额合计数填列。

（43）“预收款项”项目，反映公司按照销货合同规定预收购买单位的款项。本项目应根据“预收账款”、“预收保费”科目的期末余额填列。

如果“预收账款”、“预收保费”科目所属各明细科目期末有借方余额的，期末应在调整期将明细科目期末借方余额调整至“应收账款”、“应收保费”科目的相关明细科目，具体的账务调整方式详见第二十章“会计调整”相关内容。

（44）“合同负债”项目，应根据“合同资产”科目、“合同负债”、“合同结算”科目的相关明细科目期末余额分析填列。同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，其中净额为贷方余额的，应当根据其流动性在“合同负债”或“其他非流动负债”项目中填列。“合同结算”科目的贷方余额，应当根据其流动性在“合同负债”或“其他非流动负债”项目中填列。

（45）“△卖出回购金融资产款”项目，仅由金融企业填报。反映公司按照回购协议先卖出再按固定价格买入的票据、证券、贷款等金融资产所融入的资金。

本项目应根据“卖出回购金融资产款”科目的期末余额填列。

（46）“△吸收存款及同业存放”项目，仅由金融企业填报。反映企业吸收的各种存款和境内、境外金融机构的存款。本项目应根据“同业存放”、“吸收存款”等科目的期末余额填列。

（47）“△代理买卖证券款”项目，仅由金融企业填报。反映公司接受客户委托，代理客户买卖股票、债券和基金等有价证券而收到的款项，本项目应根据“代理买卖证券款”科目的期末余额填列。

（48）“△代理承销证券款”项目，仅由金融企业填报。反映公司接受委托，采用承购包销方式或代销方式承销证券所形成的、应付证券发行人的承销资金。本项目应根据“代理承销证券款″科目的期末余额填列。

（49）“应付职工薪酬”项目，反映公司根据有关规定应付给职工的工资、职工福利、社会保险费、住房公积金、工会经费、职工教育经费、非货币性福利、辞退福利等各种薪酬。本项目应根据“应付职工薪酬”科目的期末余额填列。

（50）“应交税费”项目，反映公司按照税法规定计算应缴纳的各种税费，包括增值税、消费税、所得税、资源税、土地增值税、城市维护建设税、房产税、土地使用税、车船使用税、教育费附加、矿产资源补偿费等。应根据“应交税费”科目下的“未交增值税”“简易计税”“转让金融商品应交增值税”“代扣代交增值税”等科目贷方余额填列，其中：应交税费应单独列示。“应交税费”科目下的“应交增值税”“未交增值税”“待抵扣进项税额”“待认证进项税额”“增值税留抵税额”等明细科目期末借方余额应根据情况，在资产负债表中“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目列示；“应交税费”科目下“待转销项税”等科目贷方余额应根据情况，在资产负债表中的“其他流动负债”或“其他非流动负债”项目列示。

（51）“其他应付款”项目，应根据“应付利息”“应付股利”和“其他应付款”科目的期末余额合计数填列。其中的“应付利息”仅反映相关金融工具已到期应支付但于资产负债表日尚未支付的利息。基于实际利率法计提的金融工具的利息应包含在相应金融工具的账面余额中。

如果“其他应付款”科目所属各明细科目期末有借方余额的，期末应在调整期将明细科目期末借方余额调整至“其他应收款”相关明细科目，具体的账务调整方式详见第二十章“会计调整”相关内容。

（52）“△应付手续费及佣金”项目，仅由金融企业填报。反映公司从事再保险业务应向再保险分出人或向保险代理人、经纪人、再保险接受人支付但尚未支付的款项。本项目应根据“应付手续费及佣金”科目的期末余额填列。

（54）“△应付分保账款”项目，仅由金融企业填报。反映从事再保险业务应付未付的款项。本项目应根据“应付分保账款”科目期末贷方余额填列。

（54）“持有待售负债”项目。反映资产负债表日处置组中与划分为持有待售类别的资产直接相关的负债的期末账面价值。本项目应根据“持有待售的负债”科目的期末余额填列。

（55）“一年内到期的非流动负债”项目，反映公司非流动负债中将于资产负债表日后一年内到期部分的金额，如将于一年内偿还的长期借款。本项目应根据“一年内到期的非流动负债”科目的期末余额填列。

（56）“其他流动负债”项目，反映除以上流动负债项目以外的流动负债。该项目应根据“存入保证金”、“贴现负债”、“应付期货保证金”、“应付业务支出”、“代理兑付证券款”、“代理业务负债”、“期货风险准备金”、“短

期信托负债”、“预计负债”等科目的期末余额合计数填列。其中短期融资券，也应在本科目填列。

（57）“△保险合同准备金”项目，仅由金融企业填报。反映公司提取的保险合同准备金。本项目公司应根据“未到期责任准备金”、“未决赔款准备金”科目的期末余额合计数填列。

（58）“长期借款”项目，反映公司向银行或其他金融机构借入尚未归还的1年期以上（不含1年）的各项借款。本项目应根据“长期借款”的科目期末余额填列。

如果“长期借款”科目期末余额中包含将于资产负债表日后1年及1年以内到期的借款，期末应在调整期将该部分期末余额调整至“一年内到期的非流动负债”科目的相关明细科目。具体的账务调整方式详见第二十章“会计调整”相关内容。

（59）“应付债券”项目，反映公司发行的尚未偿还的各种长期债券的本息。本项目应根据“应付债券”的科目期末余额填列。

如果“应付债券”科目期末余额中包含将于资产负债表日后1年及1年以内到期的借款，期末应在调整期将该部分期末余额调整至“一年内到期的非流动负债”科目的相关明细科目。具体的账务调整方式详见第二十章“会计调整”相关内容。

（60）“租赁负债”项目，反映资产负债表日承租人公司尚未支付的租赁付款额的期末账面价值。该项目应根据“租赁负债”科目的期末余额填列。自资产负债表日起一年内到期应予以清偿的租赁负债的期末账面价值，在“一年内到期的非流动负债”项目反映。

（61）“长期应付款”项目，反映资产负债表日公司除长期借款和应付债券以外的其他各种长期应付款项的期末账面价值。该项目应根据“长期应付款”科目的期末余额，减去相关的“未确认融资费用”科目的期末余额后的金额，以及“专项应付款”科目的期末余额填列。

如果“长期应付款”科目期末余额中包含将于资产负债表日后1年及1年以内到期的借款，期末应在调整期将该部分期末余额调整至“一年内到期的非流动负债”科目的相关明细科目。具体的账务调整方式详见第二十章“会计调整”相关内容。

如果“专项应付款”科目期末余额中包含将于资产负债表日后1年及1年以内到期的借款，期末应在调整期将该部分期末余额调整至“一年内到期的非流动负债”科目的相关明细科目。具体的账务调整方式详见第二十章“会计调整”相关内容。

（62）“预计负债”项目，反映公司各项预计的负债，包括对外提供担保、商业承兑票据贴现、未决诉讼、产品质量保证、重组义务、亏损合同、应付退货款、对贷款承诺、财务担保合同等项目计提的损失准备等。本项目应根据“预计负债”科目期末余额填列。

（63）“递延收益”项目，反映公司应在以后期间确认的收入或收益，包括尚待确认的政府补助、劳务收入和未实现融资收益等。项目中摊销期限只剩一年或不足一年的，或预计在一年内（含一年）进行摊销的部分，不得归类为流动负债，仍在该项目中填列，不转入“一年内到期的非流动负债”项目。

（64）“递延所得税负债”项目，反映公司确认的应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债。本项目应根据“递延所得税负债”科目期末余额填列。

（65）“其他非流动负债”项目，反映公司除长期借款、应付债券等负债以外的其他非流动负债。

（66）“实收资本（股本）”项目，反映公司各投资者实际投入的资本（或股本）总额。本项目应根据“实收资本（股本）”科目的期末余额填列。

（67）“其他权益工具”项目，反映资产负债表日公司发行在外的除普通股以外分类为权益工具的金融工具的期末账面价值。对于资产负债表日公司发行的金融工具，分类为金融负债的，应在“应付债券”项目填列，对于优先股和永续债，还应在“应付债券”项目下的“优先股”项目和“永续债”项目分别填列；分类为权益工具的，应在“其他权益工具”项目填列，对于优先股和永续债，还应在“其他权益工具”项目下的“优先股”项目和“永续债”项目分别填列。

（68）“资本公积”项目，反映公司资本公积的期末余额。本项目应根据“资本公积”科目的期末余额填列。

（69）“库存股”项目，反映公司持有尚未转让或注销的本公司股份金额。本项目应根据“库存股”科目期末余额分析填列。

（70）“其他综合收益”项目，反映公司根据其他会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失。具体分为：

1）以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目，主要包括重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动；按照权益法核算的在被投资单位以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益中所享有的份额；其他权益工具投资公允价值变动；公司自身信用风险公允价值变动等。

2）以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目，主要包括按照权益法核算的在被投资单位以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益中所享有的份额、其他债权投资公允价值变动形成的利得或损失、金融资产重分类为其他债权投资形成的利得或损失、其他债权投资信用减值准备、现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分、外币财务报表折算差额等。

（71）“专项储备”项目，反映高危行业企业按照国家规定提取的安全生产费的期末余额。本项目应根据“专项储备”科目的期末余额填列。

（72）“盈余公积”项目，反映公司盈余公积的期末余额。本项目应根据“盈余公积”科目的期末余额填列。

（73）“△一般风险准备”项目，仅由金融企业填报。反映公司按规定从净利润中提取的一般风险准备。本项目应根据“一般风险准备”科目的期末余额填列。

（74）“未分配利润”项目，反映尚未分配的利润。本项目应根据“未分配利润”科目的期末余额填列。未弥补的亏损在本项目内以“-”填列。

（75）“少数股东权益”项目，仅由合并报表单位填列，按照非全资子公司的所有者权益中不属于母公司的份额填列。

二、利润表

利润表是反映公司在一定会计期间的经营成果的会计报表。

（一）利润表的列报要求

公司在利润表中应当对费用按照功能分类，分为从事经营业务发生的成本、管理费用、销售费用和财务费用等。

（二）利润表的应单独列示下列项目

营业收入；营业成本；税金及附加；销售费用；管理费用；研发费用；财务

费用；其他收益；投资收益；净敞口套期收益；公允价值变动收益；信用减值损失；资产减值损失； 资产处置收益；营业外收入；营业外支出；所得税费用；净利润；其他综合收益各项目分别扣除所得税影响后的净额；综合收益总额。

金融企业可以根据其特殊性列示利润表项目。

（三）利润表的列报方法及项目内容

1．上期金额栏的列报方法

利润表“上期金额”栏应根据上年该期利润表“本期金额”栏内所列数字填列。如果上年该期利润表规定的各个项目名称和内容同本期不一致，应对上年该期利润表各项目的名称和数字按本期的规定进行调整，填入“上期金额”栏。

2．本期金额栏的列报方法

利润表“本期金额”栏应根据损益类科目的发生额分析填列。其中，“营业利润”、“利润总额”、“净利润”、“综合收益总额”项目根据本表中相关项目计算填列。

3．利润表各项目的列报说明

（1）“营业总收入”项目，反映营业收入、△利息收入、△已赚保费和△手续费及佣金收入四部分内容。

（2）“营业收入”项目，反映公司经营主要业务和其他业务所确认的收入总额。本项目应根据“主营业务收入”和“其他业务收入”科目的发生额分析填列。

（3）“△利息收入”项目，仅由金融企业填报。本项目反映公司经营贷款业务等确认的利息收入。本项目应根据“利息收入”、“租赁收入”科目的发生额分析填列。

（4）“△已赚保费”项目，仅由金融企业填报。本项目应根据“保费收入”、“摊回未到期责任准备金”科目的发生数合计数，减去“分出保费”、“提取未到期责任准备金”科目的发生数分析填列。

（5）“△手续费及佣金收入”项目，仅由金融企业填报。反映公司确认的包括办理结算业务等在内的手续费、佣金收入。本科目应根据“手续费及佣金收入”等科目的发生额分析填列。

（6）“营业总成本”项目，包括营业成本、△利息支出、△手续费及佣金支出、△退保金、△赔付支出净额、△提取保险合同准备金净额、△保单红利支出、△分保费用、税金及附加、销售费用、管理费用、研发费用、财务费用和其他共十四部分内容。

（7）“营业成本”项目，反映公司经营主要业务和其他业务所确认的成本总额。本项目应根据“主营业务成本”、“其他业务成本”和科目的发生额分析填列。

（8）“△利息支出”项目，仅由金融企业填报。反映公司经营存款业务等确认的利息支出。本项目应根据“利息支出”科目的发生额分析填列。

（9）“△手续费及佣金支出”项目，仅由金融企业填报。反映公司确认的包括办理结算业务等在内发生的手续费、佣金支出。本项目应根据“手续费及佣金支出”科目的发生额分析填列。

（10）“△退保金”项目，仅由金融企业填报。反映公司寿险原保险合同提前解除时按照约定退还投保人的保单现金价值。本项目应根据“退保金”科目的发生额分析填列。

（11）“△赔付支出净额”项目，仅由金融企业填报。反映公司支付的原保

险合同赔付款项和再保险合同赔付款项。本项目应根据“赔付支出”科目的发生额，减去“摊回赔付支出”科目的发生额分析填列。

（12）“△提取保险责任准备金净额”项目，仅由金融企业填报。反映公司提取的保险责任准备金，包括未决赔款准备金、寿险责任准备金、长期健康险责任准备金。本项目应根据“提取保险责任准备金”科目的发生额，减去“摊回保险责任准备金”科目的发生额分析填列。

（13）“△保单红利支出”项目，仅由金融企业填报。反映公司按原保险合同约定支付给投保人的红利。本项目应根据“保单红利支出”科目的发生额分析填列。

（14）“△分保费用”项目，仅由金融企业填报。反映公司从事再保险业务支付的分保费用。本项目应根据“分保费用”科目的发生额，减去“摊回分保费用”科目的发生额分析填列。

（15）“税金及附加”项目，反映公司经营活动发生的消费税、城市维护建设税、资源税、教育费附加及房产税、土地使用税、车船使用税、印花税等。本项目应根据“税金及附加”科目的发生额分析填列。

（16）“销售费用”项目，反映公司在销售过程中发生的包装费、广告费等相关费用和为销售本公司商品而专设的销售机构的职工薪酬、业务费等经营费用。本项目应根据 “销售费用”科目的发生额分析填列。

（17）“管理费用”项目，反映非电力产品生产企业为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用。本项目应根据“管理费用”科目的发生额分析填列。

（18）“研发费用”项目，反映公司进行研究与开发过程中发生的费用化支出，以及计入管理费用的自行开发无形资产的摊销。本项目应根据“管理费用”科目下的“研究开发费”明细科目的发生额分析填列，以及“管理费用”科目下的“无形资产摊销”明细科目的发生额分析填列。

（19）“财务费用”项目下的“利息费用”项目，反映公司为筹集生产经营所需资金等而发生的应予费用化的利息支出。该项目应根据“财务费用”科目的相关明细科目的发生额分析填列。该项目作为“财务费用”项目的其中项，以正数填列。

“财务费用”项目下的“利息收入”项目，反映公司按照相关会计准则确认的应冲减财务费用的利息收入。该项目应根据“财务费用”科目的相关明细科目的发生额分析填列。该项目作为“财务费用”项目的其中项，以正数填列。

（20）“其他收益”项目，反映计入其他收益的政府补助，以及其他与日常活动相关且计入其他收益的项目。该项目应根据“其他收益”科目的发生额分析填列。公司作为个人所得税的扣缴义务人，根据《中华人民共和国个人所得税法》收到的扣缴税款手续费，应作为其他与日常活动相关的收益在该项目中填列。

（21）“投资收益”项目，反映公司以各种方式对外投资所取得的收益。本项目应根据“投资收益”科目的发生额分析填列。如为净损失以“-”号填列。其中，“对联营企业和合营企业的投资收益”、“☆以摊余成本计量的金融资产终止确认收益”单独列示。其中，“☆以摊余成本计量的金融资产终止确认收益”的项目，反映公司因转让等情形导致终止确认以摊余成本计量的金融资产而产生的利得或损失。该项目应根据“投资收益”科目的相关明细科目的发生额分析填列；如为损失，以“-”号填列。

（22）“△汇兑收益”项目，仅由金融企业填列。反映公司外币货币性项目因汇率变动形成的净收益。本项目应根据“汇兑损益”科目的发生额分析填列。

如为净损失以“-”号填列。

（23）“净敞口套期收益”项目，反映净敞口套期下被套期项目累计公允价值变动转入当期损益的金额或现金流量套期储备转入当期损益的金额。该项目应根据“净敞口套期收益”科目的发生额分析填列；如为套期损失，以“-”号填列。

（24）“公允价值变动收益”项目，反映公司按照相关准则规定应当计入当期损益的资产或负债公允价值变动收益。本项目应根据“公允价值变动损益”科目发生额分析填列，如为净损失以“-”号填列。

（25）“信用减值损失”项目，反映公司按照第四章“金融资产与金融负债”的要求计提的各项金融工具信用减值准备所确认的信用损失。该项目应根据“信用减值损失”科目的发生额分析填列，损失以“-”号填列。

（26）“资产减值损失”项目，反映除金融工具外的其他资产发生的减值损失。本项目应根据“资产减值损失”科目发生额分析填列，损失以“-”号填列。。

（27）“资产处置收益”项目，反映公司出售划分为持有待售的非流动资产（金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外）或处置组（子公司和业务除外）时确认的处置利得或损失，以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置利得或损失。债务重组中因处置非流动资产（金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外）产生的利得或损失和非货币性资产交换中换出非流动资产（金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外）产生的利得或损失也包括在本项目内。该项目应根据“资产处置损益”科目的发生额分析填列；如为处置损失，以“-”号填列。

（28）“营业利润”项目，反映公司实现的营业利润。如为亏损，本项目以“-”号填列。

（29）“营业外收入”项目，反映公司发生的除营业利润以外的收益，主要包括与公司日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得（公司接受股东或股东的子公司直接或间接的捐赠，经济实质属于股东对公司的资本性投入的除外）等。本项目应根据“营业外收入”科目的发生额分析填列。

（30）“营业外支出”项目，反映公司发生的除营业利润以外的出，主要包括公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失、非流动资产毁损报废损失等。“非流动资产毁损报废损失”通常包括因自然灾害发生毁损、已丧失使用功能等原因而报废清理产生的损失。公司在不同交易中形成的非流动资产毁损报废利得和损失不得相互抵消，应分别在“营业外收入”项目和“营业外支出”项目进行填列。该项目应根据“营业外支出”科目的发生额分析填列。

（31）“利润总额”项目，反映公司实现的利润。如为亏损，本项目以“-”号填列。

（32）“所得税费用”项目，反映公司根据所得税准则确认的应从当期利润总额中扣除的所得税费用，包括当期所得税和递延所得税两个部分。本项目应根据“所得税费用”科目的发生额分析填列。

（33）“净利润”项目，反映公司实现的净利润。如为净亏损，本项目以“-”号填列。

（34）“持续经营净利润”、“终止经营净利润”项目：分别反映净利润中与持续经营相关的净利润和与终止经营相关的净利润；如为净亏损，以“-”号填列。上述两个项目应按照持有待售的非流动资产、处置组和终止经营的相关规定分别列报。

（35）“少数股东损益”项目，仅由合并报表单位填列，反映非全资子公司当期实现的净利润中属于少数股东权益的份额，即不属于母公司享有的份额。

（36）“每股收益”项目，反映普通股股东每持有一股所能享有的公司利润或承担的亏损，包括基本每股收益和稀释每股收益两类。仅由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填列。

基本每股收益：反映股份有限公司仅考虑当期实际发行在外的普通股股份计算的每股收益，按照归属于普通股股东的当期净利润，除以当期实际发行在外普通股的加权平均数计算确定。

稀释每股收益：反映股份有限公司以基本每股收益为基础，假设公司所有发行在外的稀释性潜在普通股均已转换为普通股，从而分别调整归属于普通股股东的当期净利润以及发行在外普通股的加权平均数而计算的每股收益。

（37）“其他综合收益”项目，反映公司根据企业会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失。具体分为：

1）以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目，主要包括重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动、按照权益法核算的在被投资单位以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益中所享有的份额，其他权益工具投资公允价值变动，公司自身信用风险公允价值变动等。

“其他权益工具投资公允价值变动”项目，反映公司指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资发生的公允价值变动。该项目应根据“其他综合收益”科目的相关明细科目的发生额分析填列。

“企业自身信用风险公允价值变动”项目，反映企业指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，由企业自身信用风险变动引起的公允价值变动而计入其他综合收益的金额。该项目应根据“其他综合收益”科目的相关明细科目的发生额分析填列。

2）以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目，主要包括按照权益法核算的在被投资单位以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益中所享有的份额、其他债权投资公允价值变动形成的利得或损失、金融资产重分类为其他债权投资形成的利得或损失、其他债权投资信用减值准备、现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分、外币财务报表折算差额等。

“其他债权投资公允价值变动”项目，反映公司分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的债权投资发生的公允价值变动。公司将一项以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产重分类为以摊余成本计量的金融资产，或重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失从其他综合收益中转出的金额作为该项目的减项。该项目应根据“其他综合收益”科目下的相关明细科目的发生额分析填列。

“金融资产重分类计入其他综合收益的金额”项目，反映公司将一项以摊余成本计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产时，计入其他综合收益的原账面价值与公允价值之间的差额。该项目应根据“其他综合收益”科目下的相关明细科目的发生额分析填列。

“其他债权投资信用减值准备”项目，反映公司按照本办法第四章“金融资产与金融负债”分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的损失准备。该项目应根据“其他综合收益”科目下的“信用减值准备”明细科目

的发生额分析填列。

“现金流量套期储备”项目，反映公司套期工具产生的利得或损失中属于套期有效的部分。该项目应根据“其他综合收益”科目下的“套期储备”明细科目的发生额分析填列。

（38）“综合收益总额”项目，反映公司净利润与其他综合收益的合计金额。综合收益是指公司在某一期间与所有者以其所有者身份进行的交易之外的其他交易或事项所引起的净资产变动。如为亏损，本项目以“-”号填列。

三、现金流量表

现金流量表是反映公司一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。

现金流量表以现金及现金等价物为基础编制。现金，是指公司库存现金以及可以随时用于支付的存款。不能随时用于支付的存款不属于现金。现金等价物，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 3 个月内到期。现金等价物通常包括 3 个月内到期的短期债券投资等。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，确定现金及现金等价物的范围，一经确定不得随意变更。如果发生变更，应当按照会计政策变更处理。

（一）现金流量的分类

现金流量指公司现金和现金等价物的流入和流出。

根据公司业务活动的性质和现金流量的来源，现金流量准则将公司一定期间产生的现金流量分为三类：经营活动现金流量、投资活动现金流量和筹资活动现金流量。

经营活动是指公司投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项；投资活动是指公司长期资产的购建和不包括在现金等价物范围的投资及其处置活动；筹资活动是指导致公司资本及债务规模和构成发生变化的活动。

对于公司日常活动之外特殊的、不经常发生的特殊项目，如自然灾害损失、保险赔款、捐赠等，应当归并到相关类别中，并单独反映。比如，对于自然灾害损失和保险赔款，如果能够确指，属于流动资产损失，应当列入经营活动产生的现金流量；属于固定资产损失，应当列入投资活动产生的现金流量。如果不能确指，则可以列入经营活动产生的现金流量。捐赠收入和支出，可以列入经营活动。如果特殊项目的现金流量金额不大，则可以列入现金流量类别下的“其他”项目，不单列项目。

（二）现金流量表的列报

通常情况下，现金流量应当分别按照现金流入和现金流出总额列报，从而全面揭示公司现金流量的方向、规模和结构。但是，下列各项可以按照净额列报：

1．代客户收取或支付的现金以及周转快、金额大、期限短项目的现金流入和现金流出。例如，证券公司代收的客户证券买卖交割费、印花税等，旅游公司代游客支付的房费、餐费、交通费、文娱费、行李托运费、门票费、票务费、签证费等费用。

2．金融企业的有关项目，主要指期限较短、流动性强的项目。对于商业银行而言，主要包括短期贷款发放与收回的贷款本金、活期存款的吸收与支付、同业存款和存放同业款项的存取、向其他金融企业拆入拆出资金等净额；对于保险公司而言，主要包括再保险业务收到或支付的现金净额；对于证券公司而言，主要包括自营证券和代理业务收到或支付的现金净额等。

上述这些项目由于周转快，在公司停留的时间短，公司加以利用的余地比较小，净额更能说明其对公司支付能力、偿债能力的影响；反之，如果以总额反映，反而会对评价公司的支付能力和偿债能力、分析公司的未来现金流量产生误导。

外币现金流量及境外子公司的现金流量，应当采用现金流量发生日的即期汇率或即期汇率的近似汇率折算。汇率变动对现金的影响额应当作为调节项目，在现金流量表中“汇率变动对现金及现金等价物的影响”项目单独列报。

（三）现金流量表的列报方法

1．各级单位涉及货币资金核算的分录必须进行现金流量辅助核算。

2．提现等与现金流无关的业务在现金流量辅助分类的“与现金流量无关的现金流”项目反映，此分类作为表外分类，数据不纳入报表取数范围。

3．现金流量表各项目的列报说明

现金流量表的各项目应当根据当期对应的现金流量辅助核算项目发生额填列。

（1）“销售商品、提供劳务收到的现金”项目，反映公司销售商品、提供劳务实际收到的现金，包括销售收入和应向购买者收取的增值税销项税额。具体包括：本期销售商品、提供劳务收到的现金，以及前期销售商品、提供劳务本期收到的现金和本期预收的款项，减去本期销售本期退回的商品和前期销售本期退回的商品支付的现金。公司销售材料和代购代销业务收到的现金，也在本项目反映。

1）电力产品生产企业本期收到的本期、前期销售电力和预收的电费收入的现金，农网改造“一省一贷”的单位与电费同时收到的农网还贷资金；

2）电力产品生产企业本期收到应收票据到期或贴现的现金；

3）电力产品生产企业本期收到输电收入、高可靠性供电收入、自备电厂系统备用容量费收入、可中断电价收入、受托运行维护收入、农村电网维护费收入、纳入损益核算的可再生能源附加和其他收入等的现金；

4）施工企业本期收到的本期、前期工程结算收入和预收工程款的现金；

5）非电力产品生产企业本期收到的租赁收入、售热收入、产品销售收入、商品销售收入、技术收入、勘测设计收入、应收充换电服务收入、应收节能服务收入等的现金；

6）公司本期收到销售材料、提供劳务、充值卡包销服务收入、充值卡代销服务收入等其他业务收入的现金。

（2）“△客户存款和同业存放款项净增加额”项目，仅由金融企业填报。反映财务公司和商业银行本期客户存款和同业存放款项的净增加额。

（3）“△向中央银行借款净增加额”项目，仅由金融企业填报。反映财务公司和商业银行本期向中央银行借入款项的净增加额。

（4）“△向其他金融机构拆入资金净增加额”项目，仅由金融企业填报。反映商业银行和财务公司本期从境内外金融机构拆入款项的净增加额。

（5）“△收到原保险合同保费取得的现金”项目，仅由金融企业填报。反映保险公司本期收到的原保险合同保费取得的现金净额。包括本期收到的原保险合同收入、本期收到的前期应收原保险合同保费、本期预售的原保险合同保费和本期代其他企业收取的原保险合同保费，扣除本期保险合同提前结束以现金支付的退保费。

（6）“△收到再保险业务现金净额”项目，仅由金融企业填报。反映保险公司本期从事再保险业务实际收支的现金净额。

（7）“△保户储金及投资款净增加额”项目，仅由金融企业填报。反映保险公司向投保人收取的以储金利息作为保费收入的储金，以及以投资收益作为保费收入的投资保障性保险业务的投资本金，减去保险公司向投保人返还的储金和投资本金后的净额。

（8）“△收取利息、手续费及佣金的现金”项目，仅由金融企业填报。反映金融企业本期收到的利息、手续费及佣金。

（9）“△拆入资金净增加额”项目，仅由金融企业填报。反映金融企业本期从境内外金融机构拆入款项所取得的现金，减去拆借给境内外金融机构所支付的现金后的净额。

（10）“△回购业务资金净增加额”项目，仅由金融企业填报。反映金融企业本期按回购协议卖出票据、证券、贷款等金融资产所融入的现金，减去按返售协议约定先买入再按固定价格返售给卖出方的票据、证券、贷款等金融资产所融出的现金后的现金增加额。

（11）“△代理买卖证券收到的现金净额”项目，仅由金融企业填报。反映金融企业代理客户买卖证券收到的客户保证金净增加额。

（12）“收到的税费返还”项目，反映公司收到返还的各种税费，如收到的增值税、所得税、消费税、关税和教育费附加返还款等。但不包括收到的各种财政拨付作为增加国家资本的所得税退库、外汇借款项目以税还贷退税资金。

（13）“收到其他与经营活动有关的现金”项目，反映公司除上述各项目外，收到的其他与经营活动有关的现金，如罚款收入、经营租赁固定资产收到的现金、投资性房地产收到的租金收入、流动资产损失中由个人赔偿的现金收入、除税费返还外的其他政府补助收入等。

1）电力企业本期随电费从用户收到的国家重大水利工程建设基金、大中型库区后期扶持基金、小型库区后期扶持基金、城市公用事业附加、差别电价收入、农网改造“一省多贷”的单位与电费同时收到的农网还贷资金、地方电力建设资金和其他基金及附加等各类基金及附加。

2）收到的存款利息收入、违约金收入、流动资产损失中由个人赔偿或保险赔偿的现金收入、收到的招投标保证金、上下级经营性资金往来、除税费返还外的用于公司经营性活动的其他政府补助收入等。

其他与经营活动有关的现金，如果金额较大的，应在附注中单独列示。

（14）“购买商品、接受劳务支付的现金”项目，反映公司购买电力、材料、燃料、商品、接受劳务实际支付的现金，包括支付的货款以及与货款一并支付的增值税进项税额，具体包括：本期购买电力、材料、燃料、商品、接受劳务支付的现金，以及本期支付前期购买电力、材料、燃料、商品、接受劳务的未付款项和本期预付款项，减去本期发生的购货退回收到的现金；电力企业和非电企业付现的各类成本支出。为购置存货而发生的借款利息资本化部分，应在“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目中反映。

（15）“△客户贷款及垫款净增加额”项目，仅由金融企业填报。反映财务公司和商业银行本期发放的各种客户贷款，以及办理商业票据贴现、转贴现融出及融入资金等业务的款项的净增加额。

（16）“△存放中央银行和同业款项净增加额”项目，仅由金融企业填报。反映财务公司和商业银行本期存放于中央银行以及境内外金融机构款项的净增加额。

（17）“△支付原保险合同赔付款项的现金”项目，仅由金融企业填报。反

映保险公司本期实际支付原保险合同赔付的现金。

（18）“△拆出资金净增加额”项目，仅由金融企业填报。反映拆借给境内外金融机构所支付的现金，减去从境内外金融机构所取得的现金后的净额。

（19）“△支付利息、手续费及佣金的现金”项目，仅由金融企业填报。反映金融企业本期支付的利息、手续费及佣金。

（20）“△支付保单红利的现金”项目，仅由金融企业填报。反映保险公司本期支付保单红利所支付的现金。

（21）“支付给职工以及为职工支付的现金”项目，反映公司实际支付给职工的现金以及为职工支付的现金，包括公司为获得职工提供的服务，本期实际给予各种形式的报酬以及其他相关支出。

1）给（为）职工支付的现金

公司支付给职工的工资、奖金、各种津贴、补贴和为职工代扣代缴的个人所得税，为职工支付的医疗、养老、失业、工伤、生育等社会保险基金、补充养老保险、住房公积金，以及公司为职工交纳的商业保险金，因解除与职工劳动关系给予的补偿，现金结算的股份支付，支付给职工或为职工支付的其他福利费用等，应区分生产、管理人员和在建工程人员分别反映。支付给生产、管理人员的工资等上述费用在该项目反映；支付给在建工程人员的工资等上述费用，在“购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金”项目中反映。

2）给（为）离退休人员支付的现金

公司支付给离退休人员的各项费用，包括支付的统筹退休金以及未参加统筹的退休人员的费用，在“支付的其他与经营活动有关的现金”项目中反映。

（22）“支付的各项税费”项目，反映公司按规定支付的各项税费，包括本期发生并支付的税费，以及本期支付以前各期发生的税费和预交的税金，如支付的增值税、所得税、教育费附加、印花税、房产税、土地增值税、车船使用税等。购建固定资产及工程建设期间支付的各类税费在“购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金”项目反映，为职工代扣代缴的个人所得税在“支付给职工以及为职工支付的现金”项目反映等，本项目也不包括本期退回的增值税、所得税。本期退回的增值税、所得税等，在“收到的税费返还”项目中反映。

（23）“支付其他与经营活动有关的现金”项目，反映公司除上述各项目外，支付的其他与经营活动有关的现金，如交纳的农网还贷资金（一省多贷）、国家重大水利工程建设基金、库区建设基金、城市公用事业附加、离退休人员费用、上下级经营性资金往来、罚款支出、非电企业付现的各类管理费用和销售费用、境外企业支付的福利计划及签发银行承兑汇票、保函时缴纳的保证金、为公司经营活动服务发生的招投标保证金、支付的短期租赁和低价值资产租赁相关付款额、支付的未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额等。其他与经营活动有关的现金，如果金额较大的，应在报表附注中单独列示。

（24）“收回投资收到的现金”项目，反映公司出售、转让或到期收回除现金等价物以外的交易性金融资产、债权投资、其他债权投资、其他权益工具投资、长期股权投资等而收到的现金。本项目不包括收回的非现金资产以及处置子公司及其他营业单位收到的现金净额。处置子公司及其他营业单位收到的现金净额，在“处置子公司及其他营业单位收回的现金净额”项目中反映。

（25）“取得投资收益收到的现金”项目，反映公司因股权性投资（包含金融资产、长期股权投资）而分得的现金股利、因债权性投资（包含委托贷款、信托贷款）而取得的现金利息收入。股票股利由于不产生现金流量，不在本项目中

反映。包括在现金等价物范围内的债券性投资，其利息收入在本项目中反映。

（26）“处置固定资产、无形资产和其他长期资产所收回的现金净额”项目，反映公司出售固定资产、无形资产和其他长期资产（如投资性房地产）所取得的现金，减去为处置这些资产而支付的有关税费后的净额。由于自然灾害等原因所造成的固定资产等长期资产报废、毁损而收到的保险赔偿收入，在本项目中反映。如处置固定资产、无形资产和其他长期资产所收回的现金净额为负数，应作为投资活动产生的现金流量，在“支付的其他与投资活动有关的现金”项目中反映。

（27）“处置子公司及其他营业单位收回的现金净额”项目，反映公司处置子公司及其他营业单位所取得的现金减去子公司或其他营业单位持有的现金和现金等价物以及相关处置费用后的净额。

处置子公司及其他营业单位收到的现金净额如为负数，则将该金额填列至“支付其他与投资活动有关的现金”项目中。

（28）“收到其他与投资活动有关的现金”项目，反映公司除上述各项外，收到的其他与投资活动有关的现金流入。如受托代建单位收到委托方的工程代建款、收到的小区配套、业扩资金、负控装置等用户工程建设资金、政府拨付专项建设资金、其他单位赔付的拆改补偿资金、上下级投资性资金往来等。其他与投资活动有关的现金，如果金额较大的，应在报表附注中单独列示。

（29）“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”项目，反映公司购买、建造固定资产，取得无形资产和其他长期资产（如投资性房地产）支付的现金。包括购买机器设备所支付的现金及增值税款、建造工程支付的现金、支付在建工程人员的工资等现金支出、委托代建单位支付受托方的工程代建款、工程项目前期投入资金、支付的用户工程、政府专项投入工程资金等，减去本期发生的工程项目退回收到的现金。不包括为购建固定资产、无形资产和其他长期资产而发生的借款利息资本化部分，以及融资租入固定资产所支付的租赁费。为购建固定资产、无形资产和其他长期资产而发生的借款利息资本化部分，在“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目中反映；融资租入固定资产所支付的租赁费，在“支付其他与筹资活动有关的现金”项目中反映。

（30）“投资支付的现金”项目，反映公司进行权益性投资和债权性投资所支付的现金，包括公司取得的除现金等价物以外的交易性金融资产、债权投资、其他债权投资、其他权益工具投资、长期股权投资、境外机构股东借款等而支付的现金，以及支付的佣金、手续费等交易费用。其中，取得子公司及其他营业单位支付的现金净额应在“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目中反映。

公司购买股票和债券时，实际支付的价款中包含的已宣告但尚未领取的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息，应在“支付其他与投资活动有关的现金”项目中反映；收回购买股票和债券时支付的已宣告但尚未领取的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息，应在“收到其他与投资活动有关的现金”项目中反映。

（31）“△质押贷款净增加额”项目，仅由金融企业填报。反映保险公司本期发放保户质押贷款的现金净额。

（32）“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目，反映公司取得子公司及其他营业单位购买出价中以现金支付的部分，减去子公司或其他营业单位持有的现金和现金等价物后的净额。如为负数，应在“收到其他与投资活动有关的现金”项目中反映。

（33）“支付其他与投资活动有关的现金”项目，反映公司除上述各项目外，支付的其他与投资活动有关的现金，如上下级投资性资金往来、为公司投资活动服务发生的招投标保证金、存出投资保证金等。其他与投资活动有关的现金，如果金额较大的，应在报表附注中单独列示。

（34）“吸收投资收到的现金”项目，反映公司收到的投资者投入的现金（包含政府拨入的资本金）和以发行股票等方式筹集资金实际收到的款项净额（发行收入减去支付的佣金等发行费用后的净额）。以发行股票等方式筹集资金而由公司直接支付的审计、咨询等费用，在“支付的其他与筹资活动有关的现金”项目反映。

（35）“取得借款收到的现金”项目，本项目反映公司举借各种短期、长期借款收到的现金以及发行企业债券、中期票据、短期融资券等实际收到的款项净额（发行收入减去直接支付的佣金等发行费用后的净额），包括财政国债转贷资金借款。

（36）“收到其他与筹资活动有关的现金”项目，反映公司除上述各项目外，收到的其他与筹资活动有关的现金，如收到统借统还贷款本息、转拨的企业债券及国债转贷本息、接受现金捐赠、集中分支机构的折旧资金、筹资活动中收到的违约金、罚没收入、赔款收入等。其他与筹资活动有关的现金流入，如果金额较大的，应在报表附注中单独列示。

（37）“偿还债务支付的现金”项目，反映公司以现金偿还债务的本金，包括：归还各类借款、债券本金支付的现金。公司偿还的借款利息、债券利息，在“分配股利、利润或偿付利息所支付的现金”项目中反映。

（38）“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目，反映公司实际支付的现金股利、支付给其他投资单位的利润或用现金支付的借款利息、债券利息。包括有关规定上缴的国有资本收益。不同用途的借款，其利息的开支渠道不一样，如在建工程、财务费用等，均在本项目中反映。

（39）“支付其他与筹资活动有关的现金”项目，反映公司除上述各项目外，支付的其他与筹资活动有关的现金，如以发行股票、债券等方式筹集资金而由公司直接支付的审计、咨询、公正、印刷等费用；以分期付款方式构建固定资产、无形资产等各期支付的现金；捐赠现金支出、发生筹资费用所支付的现金、减少注册资本所支付的现金；支付的统借统还贷款本金、转拨的企业债券及国债转贷本金、偿还租赁负债本金和利息所支付的现金等。其他与筹资活动有关的现金，如果金额较大的，应在报表附注中单独列示。

（40）“汇率变动对现金及现金等价物的影响”项目，反映企业外币现金流量及境外子公司的现金流量折算成记账本位币时，所采用的是现金流量发生日的汇率或即期汇率近似汇率折算成人民币金额，与“现金及现金等价物净增加额”项目中外币现金净增加额按资产负债表日的即期汇率折算成人民币金额之间的差额。

（四）现金流量信息在附注中的披露

1．公司应当在附注中披露将净利润调节为经营活动现金流量的信息。至少应当单独披露对净利润进行调节的下列项目：

资产减值准备；固定资产折旧、油气资产折耗、生产性生物资产折旧；使用权资产累计折旧；无形资产摊销；长期待摊费用摊销；处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损益；固定资产报废损失；公允价值变动损益；财务费用；投资损益；递延所得税资产；存货；经营性应收项目；经营性应付项目。

2．公司应当在附注中以总额披露当期购买或处置子公司及其他营业单位的下列信息：

（1）购买或处置价格；

（2）购买或处置价格中以现金支付的部分；

（3）处置或购买子公司及其他营业单位取得的现金；

（4）购买或处置子公司及其他营业单位按照主要类别分类的非现金资产和负债。

3．公司应当在附注中披露不涉及当期现金收支、但影响企业财务状况或在未来可能影响企业现金流量的重大投资和筹资活动。

4．企业应当在附注中披露与现金和现金等价物有关的下列信息：

（1）现金和现金等价物的构成及其在资产负债表中的相应金额；

（2）企业持有但不能由母公司或集团内其他子公司使用的大额现金和现金等价物余额。

四、所有者权益变动表

所有者权益变动表是反映构成所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况的报表。

（一）所有者权益变动表的列报

所有者权益变动表应当全面反映一定时期所有者权益变动的情况。综合收益和与所有者（或股东，下同）的资本交易导致的所有者权益的变动，应当分别列示。

与所有者的资本交易，是指公司与所有者以其所有者身份进行的、导致公司所有者权益变动的交易。

所有者权益变动表至少应当单独列示反映下列信息的项目：

1．综合收益总额，在合并所有者权益变动表中还应单独列示归属于母公司所有者的综合收益总额和归属于少数股东的综合收益总额；

2．会计政策变更和差错更正的累积影响金额；

3．所有者投入资本和向所有者分配利润等；

4．按照规定提取的盈余公积；

5．所有者权益各组成部分的期初和期末余额及其调节情况。

（二）所有者权益变动表的列报方法

1．上年金额栏的列报方法

所有者权益变动表“上年金额”栏内各项目数字，应根据上年度所有者权益变动表“本年金额”栏内所列数字填列。如果上年度所有者权益变动表规定的各个项目的名称和内容同本年度不相一致，应对上年度所有者权益变动表各项目的名称和数字按本年度的规定进行调整，填入所有者权益变动表“上年金额”栏内。

2．本年金额栏的列报方法

所有者权益变动表“本年金额”栏内各项目数字一般应根据“实收资本（股本）”、“其他权益工具”、“资本公积”、“其他综合收益”、“盈余公积”、“专项储备”、“利润分配”、“库存股”、“以前年度损益调整”等科目的发生额分析填列。

3．所有者权益变动表各项目的列报说明

“上年年末余额”项目，反映公司上年资产负债表中实收资本（股本）、“其他权益工具”、资本公积、其他综合收益、盈余公积、未分配利润的年末余额。

“会计政策变更”和“前期差错更正”项目，分别反映公司采用追溯调整法

处理会计政策变更的累积影响金额和采用追溯重述法处理的前期差错更正的累积影响金额。本项目应根据“盈余公积”、“利润分配”等科目的发生额分析填列，如为减少，本项目以“-”号填列。

为了体现会计政策变更和前期差错更正的影响，公司应当在上期期末所有者权益余额的基础上进行调整得出本期期初所有者权益，根据“盈余公积”、“利润分配”等科目的发生额分析填列。

“本年增减变动金额”项目分别反映如下内容：

1）“净利润”项目，反映公司当年实现的净利润（或净亏损）金额，并对应列在“未分配利润”栏。

2）“其他综合收益”项目，反映公司当年根据企业会计准则规定未在损益中确认而直接计入所有者权益的各项利得和损失扣除所得税影响后的净额。

3）“所有者投入和减少资本”项目，反映公司当年所有者投入的资本和减少的资本，其中：

①“所有者投入的普通股”项目，反映公司接受普通股投资者投入形成的实收资本（或股本）和资本溢价或股本溢价，并对应列在”实收资本（股本）”和“资本公积”栏。

②“其他权益工具持有者投入资本”项目，反映公司发行的除普通股以外分类为权益工具的金融工具的持有者投入资本的金额，并对应列在“其他权益工具”栏。

③“股份支付计入所有者权益的金额”项目，反映公司处于等待期中的权益结算的股份支付当年计入资本公积的金额，并对应列在“资本公积”栏。

4）“专项储备提取和使用”项目，反映公司当年专项储备的提取和使用情况。

①“提取专项储备”项目，反映公司当年依照国家有关规定提取的安全费用以及具有类似性质的各项费用，对应列在“专项储备”栏。

②“使用专项储备”项目，反映公司当年按规定使用安全生产储备用于购建安全防护设备或与安全生产相关的费用性支出情况，对应列在“专项储备”栏。以“-”号填列。

5）“利润分配”下各项目，反映当年对所有者（或股东）分配的利润（或股利）金额和按照规定提取的盈余公积金额，并对应列在“未分配利润”和“盈余公积”栏。其中：

①“提取盈余公积”项目，反映公司按照规定提取的盈余公积。

②“提取一般风险准备”项目，反映从事证券业务的金融企业按规定从净利润中提取，用于弥补亏损的风险准备。

③“对所有者（或股东）的分配”项目，反映对所有者（或股东）分配的利润（或股利）金额。

6）“所有者权益内部结转”下各项目，反映不影响当年所有者权益总额的所有者权益各组成部分之间当年的增减变动，包括资本公积转增资本（或股本）、盈余公积转增资本（或股本）、盈余公积弥补亏损等项金额。为了全面反映所有者权益各组成部分的增减变动情况，所有者权益内部结转也是所有者权益变动表的重要组成部分，主要指不影响所有者权益总额、所有者权益的各组成部分当期的增减变动。其中：

①“资本公积转增资本（或股本）”项目，反映公司以资本公积转增资本或股本的金额。

②“盈余公积转增资本（或股本）”项目，反映公司以盈余公积转增资本或股本的金额。

③“盈余公积弥补亏损”项目，反映公司以盈余公积弥补亏损的金额。

④“设定收益计划变动额结转留存收益”项目，反映公司重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动，之前计入其他综合收益的累计变动额从其他综合收益中转入留存收益的金额。

⑤“其他综合收益结转留存收益”项目，主要反映：1）公司指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失从其他综合收益中转入留存收益的金额；2）公司指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债终止确认时，之前由公司自身信用风险变动引起而计入其他综合收益的累计利得或损失从其他综合收益中转入留存收益的金额等。该项目应根据“其他综合收益”科目的相关明细科目的发生额分析填列。

⑥“其他”项目，主要反映公司以未分配利润转增资本或股本的金额。

4．编制合并所有者权益变动表时，在“少数股东权益”栏目，反映少数股东权益变动的情况。

五、附注

（一）附注披露的基本要求

附注是对在资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示项目的文字描述或明细资料，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。

1．附注披露的信息应是定量、定性信息的结合，从而能从量和质两个角度对公司经济事项完整的进行反映，也才能满足信息使用者的决策需求。

2．附注应当按照一定的结构进行系统合理的排列和分类，有顺序地披露信息。由于附注的内容繁多，因此更应按逻辑顺序排列，分类披露，条理清晰，具有一定的组织结构，以便于使用者理解和掌握，也更好地实现财务报表的可比性。

3．附注相关信息应当与资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示的项目相互参照，以有助于使用者联系相关联的信息，并由此从整体上更好地理解财务报表。

（二）附注披露的基本内容

附注一般应当按照下列顺序至少披露：

1．企业的基本情况：

（1）企业注册地、组织形式和总部地址；

（2）企业的业务性质和主要经营活动；

（3）母公司以及集团最终母公司的名称；

（4）财务报告的批准报出者和财务报告批准报出日，或者以签字人及其签字日期为准；

（5）营业期限有限的企业，还应当披露有关其营业期限的信息。

2．财务报表的编制基础。

3．遵循企业会计准则的声明。

公司应当声明编制的财务报表符合企业会计准则的要求，真实、完整地反映了公司的财务状况、经营成果和现金流量等有关信息。

4．重要会计政策和会计估计

根据财务报表列报准则的规定，公司应当披露采用的重要会计政策和会计估计，不重要的会计政策和会计估计可以不披露。

（1）重要会计政策的说明

公司在发生某项交易或事项允许选用不同的会计处理方法时，应当根据准则的规定从允许的会计处理方法中选择适合本公司特点的会计政策。比如，存货的计价可以选择先进先出法、加权平均法和个别计价法等。为了有助于报表使用者理解，有必要对这些会计政策加以披露，包括：

1）财务报表项目的计量基础。会计计量属性包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值，这直接显著影响报表使用者的分析，这项披露要求便于使用者了解公司财务报表中的项目是按何种计量基础予以计量的，如存货是按成本还是可变现净值计量等；

2）会计政策的确定依据，主要是指公司在运用会计政策过程中所作的对报表中确认的项目金额最具影响的判断。例如，公司应当根据本公司业务的实际情况说明确定金融资产分类的判断标准等。这些判断对在报表中确认的项目金额具有重要影响。因此，这项披露要求有助于使用者理解公司选择和运用会计政策的背景，增加财务报表的可理解性。

（2）重要会计估计的说明

财务报表列报准则强调了对会计估计不确定因素的披露要求，公司应当披露会计估计中所采用的关键假设和不确定因素的确定依据，这些关键假设和不确定因素在下一会计期间内很可能导致对资产、负债账面价值进行重大调整。

在确定报表中确认的资产和负债的账面金额过程中，公司有时需要对不确定的未来事项在资产负债表日对这些资产和负债的影响加以估计。例如，固定资产可收回金额的计算需要根据其公允价值减去处置费用后的净额与预计未来现金流量的现值两者之间的较高者确定，在计算资产预计未来现金流量的现值时需要对未来现金流量进行预测，并选择适当的折现率，应当在附注中披露未来现金流量预测所采用的假设及其依据、所选择的折现率为什么是合理的等等。又如，为正在进行中的诉讼确认预计负债时最佳估计数的确定依据等。这些假设的变动对这些资产和负债项目金额的确定影响很大，有可能会在下一个会计年度内做出重大调整。因此，强调这一披露要求，有助于提高财务报表的可理解性。

5．会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明

公司应当按照本办法第二十章“会计调整”的有关规定，披露会计政策和会计估计变更以及差错更正的情况。

6．报表重要项目的说明

公司应当按照资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表及其项目列示的顺序，对报表重要项目的说明采用文字和数字描述相结合的方式进行披露。报表重要项目的明细金额合计，应当与报表项目金额相衔接。公司应当在附注中披露费用按照性质分类的利润表补充资料，可将费用分为耗用的原材料、职工薪酬费用、折旧费用、摊销费用等。

7．或有和承诺事项、资产负债表日后非调整事项、关联方关系及其交易等需要说明的事项。

8．有助于财务报表使用者评价公司管理资本的目标、政策及程序的信息。

（三）其他需要披露的内容

1．公司应当在附注中详细披露其他综合收益各项目信息，包括：

（1）其他综合收益各项目及其所得税影响；

（2）其他综合收益各项目原计入其他综合收益、当期转出计入当期损益的金额；

（3）其他综合收益各项目的期初和期末余额及其调节情况。

2．公司应当在附注中披露终止经营的收入、费用、利润总额、所得税费用和净利润，以及归属于母公司所有者的终止经营利润。

终止经营，是指满足下列条件之一的已被公司处置或被公司划归为持有待售的、在经营和编制财务报表时能够单独区分的组成部分：

（1）该组成部分代表一项独立的主要业务或一个主要经营地区；

（2）该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分；

（3）该组成部分是专为转售而取得的子公司。

3．同时满足下列条件的公司组成部分（或非流动资产，下同）应当确认为持有待售：根据类似交易中出售此类资产或处置组的惯例，在当前状况下即可立即出售；出售极可能发生，即公司已经就一项出售计划作出决议且获得确定的购买承诺，预计出售将在一年内完成。有关规定要求公司相关权力机构或者监管部门批准后方可出售的，应当已经获得批准。

4．公司应当在附注中披露在资产负债表日后、财务报告批准报出日前提议或宣布发放的股利总额和每股股利金额（或向投资者分配的利润总额）。

第三节 中期财务报告列报

一、中期财务报告的列报要求

中期财务报告是指以短于一个完整会计年度的报告期间为基础编制的财务报告，包括月度财务报告、季度财务报告、半年度财务报告，也包括年初至本中期末的财务报告。

中期财务报告至少应包括资产负债表、利润表、现金流量表、附注四部分内容；各级单位可以按照外部监管与内部管理需要，对中期财务报告的内容进行补充完善。但其他财务报表或者相关信息一旦在中期财务报告中提供，就应当遵循本办法的各项规定。

（一）中期财务报告应遵循的原则

1．遵循与年度财务报告相一致的会计政策原则，不得随意变更会计政策。

2．遵循重要性原则。对重要性的判断应注意以下几点：

（1）重要性程度的判断应当以中期财务数据为基础，而不得以预计的年度财务数据为基础。中期财务数据既包括本中期的财务数据，也包括年初至本中期末的财务数据。主要考虑有些对于预计的年度财务数据显得不重要的信息对于中期财务数据而言可能是重要的；

（2）重要性原则的运用应当保证中期财务报告包括与理解公司中期财务状况和中期经营成果及其现金流量相关的信息。公司在运用重要性原则时，应当避免在中期财务报告中由于不确认、不披露或者忽略某些信息而对信息使用者的决策产生误导；

（3）重要性程度的判断需要根据具体情况作出具体分析和职业判断。通常，在判断某一项目的重要性程度时，应当将项目的金额和性质结合在一起予以考虑，而且在判断项目金额的重要性时，应当以资产、负债、净资产、营业收入、净利润等直接相关项目数字作为比较基础，并综合考虑其他相关因素。在一些特殊情况下，单独依据项目的金额或者性质就可以判断其重要性。例如，公司发生

会计政策变更，该变更事项对当期期末财务状况或者当期损益的影响可能比较小，但对以后期间财务状况或者损益的影响却比较大，因此会计政策变更从性质上属于重要事项，应当在财务报告中予以披露。

3．遵循及时性原则，向会计信息使用者提供比年度财务报告更加及时的信息，提高会计信息的决策有用性。

（二）中期财务报告的确认与计量

1．中期财务报告中各会计要素的确认和计量原则应当与年度财务报告所采用的原则相一致。

2．中期会计计量应当以年初至本中期末为基础，财务报告的频率不应当影响年度结果的计量。

3．中期采用的会计政策应当与年度财务报告相一致，会计政策、会计估计变更应当符合规定。

在同一会计年度内，以前中期财务报表项目在以后中期发生了会计估计变更的，以后中期财务报表应当反映该会计估计变更后的金额，对以前中期财务报表项目金额不作调整。

4．公司取得季节性、周期性或者偶然性收入，应当在发生时予以确认和计量，不应当在中期财务报表中预计或者递延，但会计年度末允许预提或者递延的除外。

5．公司在会计年度中不均匀发生的费用，应当在发生时予以确认和计量，不应在中期财务报表中预提或者待摊，但会计年度末允许预提或者待摊的除外。

（三）比较财务报表的编制

中期财务报告应当按照下列规定提供比较财务报表：

1．本中期末的资产负债表、上年度可比中期的资产负债表、本年年初的资产负债表。

2．本中期的利润表、年初至本中期末的利润表以及上年度可比中期的利润表和上年度年初至上年可比中期末的利润表。

3．本中期的现金流量表、年初至本中期末的现金流量表和上年度年初至上年度可比中期末的现金流量表。

当年新实施的会计准则对财务报表格式和内容作了修改的，中期财务报表应当按照修改后的报表格式和内容编制，上年度比较财务报表的格式和内容也应当作相应调整。

（四）中期合并财务报表和母公司财务报表的编制

1．上年度编制合并报表的，中期期末应当编制合并财务报表。上年度财务报告除了包括合并财务报表，还包括母公司财务报表的，中期财务报告也应当包括母公司财务报表。而且合并财务报表的合并范围、合并原则、编制方法和合并财务报表的格式与内容等也应当与上年度合并财务报表相一致。但当年公司会计准则有新规定的除外。

2．上年度财务报告包括了合并财务报表，但报告中期内处置了所有应纳入合并范围的子公司，中期财务报告应包括当年子公司处置的相关财务信息。

3．如果公司在报告中期内新增子公司，在这种情况下，公司在中期末就需要将该子公司财务报表纳入合并财务报表的合并范围中。

（五）中期会计政策变更的处理

公司在中期发生了会计政策变更的，应当按照规定处理，并在财务报告附注中作相应披露。会计政策变更的累计影响数能够合理确定且涉及本会计年度以前

中期财务报表相关数字的，应当予以追溯调整，视同该会计政策在整个会计年度一贯采用；同时，上年度可比中期财务报表也应当作相应调整。会计政策变更的累积影响数不能合理确定的，以及不涉及本会计年度以前中期财务报表相关数字的，应当采用未来适用法。同时在附注中说明会计政策变更的内容、原因及其影响数，影响数不能确定，应当说明原因。

（六）中期财务报告附注披露的内容

中期财务报告附注，是对中期资产负债表、利润表、现金流量表等报表中列示项目的文字描述或明细阐述，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。其目的是使财务报告信息对会计信息使用者的决策更加相关、有用，但同时又要考虑成本效益原则。中期财务报告附注应当以年初至本中期末为基础，对自上年度资产负债表日之后发生的重要的交易或者事项进行披露。

中期财务报告中的附注相对于年度财务报告中的附注而言，是适当简化的。中期财务报告附注的编制应当遵循重要性原则。如果某项信息没有在中期财务报告附注中披露，会影响到投资者等信息使用者对公司财务状况、经营成果和现金流量判断的正确性，那么就认为这一信息是重要的。但公司至少应当在中期财务报告附注中披露以下信息：

1．中期财务报告所采用的会计政策与上年度财务报表相一致的声明。公司在中期会计政策发生变更的，应当说明会计政策变更的性质、内容、原因及其影响数；无法进行追溯调整的，应当说明原因；

2．会计估计变更的内容、原因及其影响数；影响数不能确定，应当说明原因；

3．前期差错的性质及其更正金额；无法进行追溯重述的，应当说明原因；

4．公司经营的季节性或者周期性特征；

5．存在控制关系的关联方发生变化的情况；关联方之间发生交易的，应当披露关联方关系的性质、交易类型和交易要素；

6．合并财务报表的合并范围发生变化的情况；

7．对性质特别或者金额异常的财务报表项目的说明；

8．证券发行、回购和偿还情况；

9．向所有者分配利润的情况，包括在中期内实施的利润分配和已提出或者已批准但尚未实施的利润分配情况；

10.披露分部报告信息的，应当披露主要报告形式的分部收入与分部利润（亏损）；

11．中期资产负债表日至中期财务报告批准报出日之间发生的非调整事项；

12．上年度资产负债表日以后所发生的或有负债和或有资产的变化情况；

13．公司结构变化情况，包括企业合并，对被投资单位具有重大影响、共同控制或者控制关系的长期股权投资的购买或者处置，终止经营等；

14．其他重大交易或者事项，包括重大的长期资产转让及其出售情况、重大的固定资产和无形资产取得情况、重大的研究和开发支出、重大的资产减值损失情况等。

公司在提供上述 5 和 10 有关关联方交易、分部收入与分部利润（亏损）信息时，应当同时提供本中期（或者本中期末）和本年度初至本中期末的数据，以及上年度可比中期（或者可比期末）和可比年初至本中期末的比较数据。

此外，在同一会计年度内，如果以前中期财务报告中的某项估计金额在最后一个中期发生了重大变更、而公司又不单独编制该最后中期的财务报告的，公司

应当在年度财务报告的附注中披露该项会计估计变更的内容、原因及其影响金额。

第四节 财务报表特殊列报要求

财务报表中的特殊列报事项包括分部报告列报、金融工具列报、在其他主体中权益的披露、公允价值计量披露、关联方披露、每股收益披露。本节中规定的特殊列报事项适用于年度财务报表附注，如按照中期财务报告列报要求规定，需在中期财务报表附注中披露下列特殊事项，可参照本节规定。

一、分部报告列报要求

公司存在多种经营或跨地区经营的，应当按照企业会计准则规定披露分部信息。但是，法律、行政法规另有规定的除外。公司应当以对外提供的财务报表为基础披露分部信息；对外提供合并财务报表的公司，应当以合并财务报表为基础披露分部信息。

（一）报告分部的确定

公司在披露分部信息时，应当区分业务分部和地区分部。

1．业务分部

业务分部，是指公司内可区分的、能够提供单项或一组相关产品或劳务的组成部分。该组成部分承担了不同于其他组成部分的风险和报酬。

公司在确定业务分部时，应当结合公司内部管理要求，并考虑下列因素：

（1）各单项产品或劳务的性质，包括产品或劳务的规格、型号、最终用途等；

（2）生产过程的性质，包括采用劳动密集或资本密集方式组织生产、使用相同或者相似设备和原材料、采用委托生产或加工方式等；

（3）产品或劳务的客户类型，包括大宗客户、零散客户等；

（4）销售产品或提供劳务的方式，包括批发、零售、自产自销、委托销售、承包等；

（5）生产产品或提供劳务受法律、行政法规的影响，包括经营范围或交易定价限制等。

2．地区分部

地区分部，是指公司内可区分的、能够在一个特定的经济环境内提供产品或劳务的组成部分。该组成部分承担了不同于在其他经济环境内提供产品或劳务的组成部分的风险和报酬。

公司在确定地区分部时，应当结合公司内部管理要求，并考虑下列因素：

（1）所处经济、政治环境的相似性，包括境外经营所在地区经济和政治的稳定程度等；

（2）在不同地区经营之间的关系，包括在某地区进行产品生产，而在其他地区进行销售等；

（3）经营的接近程度大小，包括在某地区生产的产品是否需在其他地区进一步加工生产等；

（4）与某一特定地区经营相关的特别风险，包括气候异常变化等；

（5）外汇管理规定，即境外经营所在地区是否实行外汇管制；

（6）货币风险。

3．分部合并

两个或两个以上的业务分部或地区分部同时满足下列条件的，可以予以合并：

（1）具有相近的长期财务业绩，包括具有相近的长期平均毛利率、资金回报率、未来现金流量等；

（2）确定业务分部或地区分部所考虑的因素类似。

4．报告分部确定

报告分部的数量通常不应超过10个。报告分部的数量超过10个需要合并的，应当以经营分部的合并条件为基础，对相关的报告分部予以合并。

（1）报告分部确定重要性标准。公司应当以业务分部或地区分部为基础确定报告分部。业务分部或地区分部的大部分收入是对外交易收入，且满足下列条件之一的，应当将其确定为报告分部：

1）该分部的分部收入占所有分部收入合计的百分之十或者以上；

2）该分部的分部利润（亏损）的绝对额，占所有盈利分部利润合计额或者所有亏损分部亏损合计额的绝对额两者中较大者的百分之十或者以上；

3）该分部的分部资产占所有分部资产合计额的百分之十或者以上。

（2）低于10%重要性标准的选择。业务分部或地区分部未满足上述条件的，可以按照下列规定处理：

1）不考虑该分部的规模，直接将其指定为报告分部；

2）不将该分部直接指定为报告分部的，可将该分部与一个或一个以上类似的、未满足上述规定条件的其他分部合并为一个报告分部；

3）不将该分部指定为报告分部且不与其他分部合并的，应当在披露分部信息时，将其作为其他项目单独披露。

（3）报告分部75%的标准。报告分部的对外交易收入合计额占合并总收入或公司总收入的比重未达到百分之七十五的，应当将其他的分部确定为报告分部（即使它们未满足本章上述规定的条件），直到该比重达到百分之七十五。

（4）垂直一体化经营下报告分部的确定。公司的内部管理按照垂直一体化经营的不同层次来划分的，即使其大部分收入不通过对外交易取得，仍可将垂直一体化经营的不同层次确定为独立的报告业务分部。

（5）为提供可比信息报告分部的确定。对于某一分部，在上期可能满足报告分部的确定条件从而确定为报告分部，但本期可能并不满足报告分部的确定条件。此时，如果公司认为该分部仍然重要，单独披露该分部的信息能够更有助于报表使用者了解公司的整体情况，则不需考虑该分部的规模，仍应当将该分部确定为本期的报告分部。

（二）分部信息的披露

1．分部信息披露的主要报告形式和次要报告形式

分部报告的形式分为主要报告形式和次要报告形式。作为主要报告形式，按规定应当披露较为详细的分部信息；作为次要报告形式，可以披露较为简化的分部信息。在确定分部信息披露的主要报告形式和次要报告形式时，应当遵循下列原则：

（1）风险和报酬主要受公司的产品和劳务差异影响的，披露分部信息的主要形式应当是业务分部，次要形式是地区分部；

（2）风险和报酬主要受公司在不同的国家或地区经营活动影响的，披露分部信息的主要形式应当是地区分部，次要形式是业务分部；

（3）风险和报酬同时较大地受公司产品和劳务的差异以及经营活动所在国家或地区差异影响的，披露分部信息的主要形式应当是业务分部，次要形式是地区分部。

2．主要报告形式下分部信息的披露

对于主要报告形式，公司应当在附注中披露分部收入、分部费用、分部利润（亏损）、分部资产总额和分部负债总额等。

（1）分部收入，是指可归属于分部的对外交易收入和对其他分部交易收入。分部的对外交易收入和对其他分部交易收入，应当分别披露。

（2）分部费用，是指可归属于分部的对外交易费用和对其他分部交易费用。分部的折旧费用、摊销费用以及其他重大的非现金费用，应当分别披露。

（3）分部利润（亏损），是指分部收入减去分部费用后的余额。在合并利润表中，分部利润（亏损）应当在调整少数股东损益前确定。

（4）分部资产，是指分部经营活动使用的可归属于该分部的资产，不包括递延所得税资产。

分部资产应当按照扣除相关累计折旧或摊销额以及累计减值准备后的金额确定。

披露分部资产总额时，当期发生的在建工程成本总额、购置的固定资产和无形资产的成本总额，应当单独披露。

（5）分部负债，是指分部经营活动形成的可归属于该分部的负债，不包括递延所得税负债。

分部的日常活动是金融性质的，利息收入和利息费用应当作为分部收入和分部费用进行披露。

公司披露的分部信息，应当与合并财务报表或公司财务报表中的总额信息相衔接。

分部收入应当与公司的对外交易收入（包括公司对外交易取得的、未包括在任何分部收入中的收入）相衔接；分部利润（亏损）应当与公司营业利润（或亏损）和公司净利润（或净亏损）相衔接；分部资产总额应当与公司资产总额相衔接；分部负债总额应当与公司负债总额相衔接。

3．次要报告形式的信息披露

分部信息的主要报告形式是业务分部的，应当就次要报告形式披露下列信息：①对外交易收入占公司对外交易收入总额百分之十或者以上的地区分部，以外部客户所在地为基础披露对外交易收入；②分部资产占所有地区分部资产总额百分之十或者以上的地区分部，以资产所在地为基础披露分部资产总额。

分部信息的主要报告形式是地区分部的，应当就次要报告形式披露下列信息：①对外交易收入占公司对外交易收入总额百分之十或者以上的业务分部，应当披露对外交易收入；②分部资产占所有业务分部资产总额百分之十或者以上的业务分部，应当披露分部资产总额。

4．其他披露要求

（1）分部间转移交易应当以实际交易价格为基础计量。转移价格的确定基础及其变更情况。

（2）公司应当披露分部会计政策。分部会计政策与合并财务报表或公司财务报表一致的，无须重复披露。

分部会计政策变更影响重大的，应当按照第二十章“会计调整”的有关规定进行披露，并提供相关比较数据。提供比较数据不切实可行的，应当说明原因。

公司改变分部的分类且提供比较数据不切实可行的，应当在改变分部分类的年度，分别披露改变前和改变后的报告分部信息。

分部会计政策，是指编制合并财务报表或公司财务报表时采用的会计政策，以及与分部报告特别相关的会计政策。与分部报告特别相关的会计政策包括分部的确定、分部间转移价格的确定方法，以及将收入和费用分配给分部的基础等。

（3）公司在披露分部信息时，应当提供前期比较数据。但是，提供比较数据不切实可行的除外。

对于某一分部，如果本期满足报告分部的确定条件从而确定为报告分部的，即使前期没有满足报告分部的确定条件从而未确定为报告分部的，也应当提供前期的比较数据。但是，提供比较数据不切实可行的除外。

二、金融工具列报

（一）金融资产和金融负债的抵销

1．金融资产和金融负债应当在资产负债表内分别列示，不得相互抵销。但同时满足下列条件的，应当以相互抵销后的净额在资产负债表内列示：

（1）公司具有抵销已确认金额的法定权利，且该种法定权利是当前可执行的；

（2）公司计划以净额结算，或同时变现该金融资产和清偿该金融负债。

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

2．抵销权

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

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

3．金融资产和金融负债抵销原则的运用

（1）当前可执行的抵销权不构成互相抵销的充分条件，公司既不打算行使抵销权（即净额结算），又无计划同时结算金融资产和金融负债的，该金融资产和金融负债不得抵销。

（2）在没有法定权利的情况下，一方或双方即使有意向以净额为基础进行结算或同时结算相关金融资产和金融负债的，该金融资产和金融负债也不得抵销。

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

1）符合抵销条件的金融资产和金融负债在同一时点提交处理；

2）金融资产和金融负债一经提交处理，各方即承诺履行结算义务；

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

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

5）若发生上述 4）所述的失败交易，将重新进入处理程序，直至结算完成；

6）由同一结算机构执行；

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

（4）在下列情况下，通常认为不满足金融资产和金融负债相互抵销的条件，不得抵销相关金融资产和金融负债：

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

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

3）无追索权金融负债与作为其担保品的金融资产或其他资产；

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

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

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

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

4．金融资产和金融负债的抵销与终止确认的区分

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

（二）金融工具对财务状况和经营成果影响的列报

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

在确定金融工具的列报类型时，公司至少应当将准则范围内的金融工具区分为以摊余成本计量和以公允价值计量的类型。

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

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

1）指定的金融资产的性质；

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

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

1）指定的金融负债的性质；

2）初始确认时对上述金融负债做出指定的标准；

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

（3）如何确定每类金融工具的利得或损失。

2．公司应当在资产负债表或相关附注中列报下列金融资产或金融债的账面价值：

（1）以摊余成本计量的金融资产；

（2）以摊余成本计量的金融负债；

（3）以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，并分别反映：①按照第四章“金融资产与金融负债”的规定分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产；②在初始确认时被指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资；

（4）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，并分别反映：①按照本办法第四章“金融资产与金融负债”的规定分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；②指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；③在初始确认或后续计量时指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；

（5）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，并分别反映：①根据第四章“金融资产与金融负债”的规定分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债；②根在初始确认时指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债；③在初始确认和后续计量时指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。

3．公司将本应按摊余成本或以公允价值计量且其变动计入其他综合收益计量指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，应当披露下列信息：

（1）该金融资产在资产负债表日使公司面临的最大信用风险敞口；

（2）公司通过任何相关信用衍生工具或类似工具使得该最大信用风险敞口降低的金额；

（3）该金融资产因信用风险变化引起的公允价值本期变动额和累计变动额；

（4）相关信用衍生工具或类似工具的公允价值本期变动额和自该金融资产被指定以来的公允价值累计变动额。

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

（1）该金融负债因自身相关信用风险变动引起的公允价值本期变动额和累计变动额；

（2）该金融负债的账面价值与按合同约定到期应支付债权人金额之间的差额；

（3）该金融负债的累计利得或损失本期从其他综合收益转入留存收益的金额和原因。

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

（1）该金融负债因自身信用风险变动引起的公允价值本期变动额和累计变动额；

（2）该金融负债的账面价值与按合同约定到期应支付债权人金额之间的差额。

6．公司应当披露用于确定本应按摊余成本或以公允价值计量且其变动计入其他综合收益计量指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产因信用风险变动引起的公允价值本期变动额的估值方法，以及用于确定下列要求披露的金融负债因自身信用风险变动引起的公允价值变动额的估值方法，并说明选用该方法的原因：①指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益且公司自身信用风险变动引起的公允价值的变动金额计入其他综合收益的金融负债；②指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债且全部利得或损失计入当期损益的金融负债。如果公司认为披露的信息未能真实反映相关金融工具公允价值变动中由信用风险引起的部分，则应当披露公司做出此结论的原因及其他需要考虑的因素。

公司应当披露其用于确定金融负债自身信用风险变动引起的公允价值的变动计入其他综合收益是否会造成或扩大损益中的会计错配的方法。公司按照本办法第四章“金融资产与金融负债”的规定将金融负债因公司自身信用风险变动引起的公允价值变动计入当期损益的，公司应当披露该金融负债与预期能够抵销其自身信用风险变动引起的公允价值变动的金融工具之间的经济关系。

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

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

（2）公司作出该指定的原因；

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

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

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

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

（1）公司处置该权益工具投资的原因；

（2）该权益工具投资在终止确认时的公允价值；

（3）该权益工具投资在终止确认时的累计利得或损失。

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

公司自上一年度报告日起将以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产重分类为以摊余成本计量的金融资产的，或者将以公允价值计量且其变

动计入当期损益的金融资产重分类为其他类别的，应当披露下列信息：

（1）该金融资产在资产负债表日的公允价值；

（2）如果未被重分类，该金融资产原来应在当期损益或其他综合收益中确认的公允价值利得或损失。

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

10. 对于所有可执行的总互抵协议或类似协议下的已确认金融工具，以及符合金融资产和金融负债抵销条件的已确认金融工具，公司应当在报告期末以表格形式分别按金融资产和金融负债披露下列定量信息：

（1）已确认金融资产和金融负债的总额；

（2）按本章规定抵销的金额；

（3）在资产负债表中列示的净额；

（4）可执行的总互抵协议或类似协议确定的，未包含在按本章规定抵销的金额，包括：不满足金融资产和金融负债抵销条件的已确认金融工具的金额；与财务担保物（包括现金担保）相关的金额，以在资产负债表中列示的净额扣除不满足金融资产和金融负债抵销条件的已确认金融工具的金额后的余额为限；

（5）资产负债表中列示的净额扣除可执行的总互抵协议或类似协议确定的未包含在按本章规定抵销的金额后的余额。

公司应当披露总互抵协议或类似协议中抵销权的条款及其性质等信息，以及不同计量基础的金融工具适用本条时产生的计量差异。

11. 按照第四章“金融资产与金融负债”，公司应当披露以下信息：

（1）可回售工具的汇总定量信息；

（2）对于按持有方要求承担的回购或赎回义务，公司的管理目标、政策和程序及其变化；

（3）回购或赎回可回售工具的预期现金流出金额以及确定方法。

12. 公司将第四章“金融资产与金融负债”规定的特殊金融工具在金融负债和权益工具之间重分类的，应当分别披露重分类前后的公允价值或账面价值，以及重分类的时间和原因。

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

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

15. 对于按照第四章“金融资产与金融负债”的规定分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，公司应当在财务报表附注中披露其确认的损失准备，但不应在资产负债表中将损失准备作为金融资产账面金额的扣减项目单独列示。

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

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

（1）本期发生违约的金融负债的本金、利息、偿债基金、赎回条款的详细情况；

（2）发生违约的金融负债的期末账面价值；

（3）在财务报告批准对外报出前，就拖欠事项已采取的补救措施、对债务条款的重新议定等情况。

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

18. 公司应当披露与金融工具有关的下列收入、费用、利得或损失：

（1）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和金融负债所产生的利得或损失。其中，指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和金融负债以及按照第四章“金融资产与金融负债”的规定必须分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和按照第第四章“金融资产与金融负债”的规定必须分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的净利得或损失应当分别披露；

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

（3）对于按照第四章“金融资产与金融负债”的规定分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，公司应当分别披露当期在其他综合收益中确认的以及当期终止确认时从其他综合收益转入当期损益的利得或损失；

（4）对于按照第四章“金融资产与金融负债”的规定指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资，公司应当分别披露在其他综合收益中确认的利得和损失以及在当期损益中确认的股利收入；

（5）除以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债外，按实际利率法计算的金融资产或金融负债产生的利息收入或利息费用总额，以及直接计入当期损益但在确定实际利率时未包括的手续费收入或支出；

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

19. 公司应当分别披露以摊余成本计量的金融资产终止确认时在利润表中确认的利得和损失金额及其相关分析，包括终止确认金融资产的原因。

20. 公司应当披露与每类套期有关的下列信息：

（1）公司的风险管理策略以及如何应用该策略来管理风险；

（2）公司的套期活动可能对其未来现金流量金额、时间和不确定性的影响；

（3）套期会计对公司的资产负债表、利润表及所有者权益变动表的影响。

公司在披露套期会计相关信息时，应当合理确定披露的详细程度、披露的重点、恰当的汇总或分解水平，以及财务报表使用者是否需要额外的说明以评估公司披露的定量信息。

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

（1）公司指定的套期工具；

（2）公司如何运用套期工具对被套期项目的特定风险敞口进行套期；

（3）公司如何确定被套期项目与套期工具的经济关系以评估套期有效性；

（4）套期比率的确定方法；

（5）套期无效部分的来源。

22. 公司将某一特定的风险成分指定为被套期项目的，还应当披露下列定性或定量信息：

（1）公司如何确定该风险成分，包括风险成分与项目整体之间关系性质的说明；

（2）风险成分与项目整体的关联程度（例如被指定的风险成分以往平均涵盖项目整体公允价值变动的百分比）。

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

（1）套期工具名义金额的时间分布；

（2）套期工具的平均价格或利率（如适用）。

24. 在因套期工具和被套期项目频繁变更而导致公司频繁地重设（即终止及重新开始）套期关系的情况下，公司无需披露第 23 条规定的信息，但应当披露下列信息：

（1）公司基本风险管理策略与该套期关系相关的信息；

（2）公司如何通过运用套期会计以及指定特定的套期关系来反映其风险管理策略；

（3）公司重设套期关系的频率。

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

25. 在因套期工具和被套期项目频繁变更而导致公司频繁地重设（即终止及重新开始）套期关系的情况下，公司无需披露第 23 条规定的信息，但应当披露下列信息：

（1）公司基本风险管理策略与该套期关系相关的信息；

（2）公司如何通过运用套期会计以及指定特定的套期关系来反映其风险管理策略；

（3）公司重设套期关系的频率。

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

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

27. 公司应当披露已运用套期会计但预计不再发生的预期交易的现金流量套期。

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

（1）在资产负债表中确认的被套期项目的账面价值，其中资产和负债应当

分别单独列示；

（2）资产负债表中已确认的被套期项目的账面价值、针对被套期项目的公允价值套期调整的累计金额，其中资产和负债应当分别单独列示；

（3）包含被套期项目的资产负债表列示项目；

（4）本期用作确认套期无效部分基础的被套期项目价值变动；

（5）被套期项目为以摊余成本计量的金融工具的，若已终止针对套期利得和损失进行调整，则应披露在资产负债表中保留的公允价值套期调整的累计金额。

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

（1）本期用作确认套期无效部分基础的被套期项目价值变动；

（2）根据第二十五章“金融业务”第十七节套期保值业务的规定继续按照套期会计处理的现金流量套期储备的余额；

（3）根据第二十五章“金融业务”第十七节套期保值业务的规定继续按照套期会计处理的境外经营净投资套期计入其他综合收益的余额；

（4）套期会计不再适用的套期关系所导致的现金流量套期储备和境外经营净投资套期中计入其他综合收益的利得和损失的余额。

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

（1）套期工具的账面价值，其中金融资产和金融负债应当分别单独列示；

（2）包含套期工具的资产负债表列示项目；

（3）本期用作确认套期无效部分基础的套期工具的公允价值变动；

（4）套期工具的名义金额或数量。

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

（1）计入当期损益的套期无效部分；

（2）计入其他综合收益的套期无效部分；

（3）包含已确认的套期无效部分的利润表列示项目。

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

（1）当期计入其他综合收益的套期利得或损失；

（2）计入当期损益的套期无效部分；

（3）包含已确认的套期无效部分的利润表列示项目；

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

（5）包含重分类调整的利润表列示项目；

（6）对于风险净敞口套期，计入利润表中单列项目的套期利得或损失。

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

（1）分别披露按照第 32 条（1）和（2）的规定披露的金额；

（2）分别披露按照第二十五章“金融业务”第十七节套期保值业务的规定处理的现金流量套期储备的金额；

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

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

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

（1）对于用于管理按照第二十五章“金融业务”第十七节套期保值业务的规定被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具信用风险敞口的信用衍生工具，每一项名义金额与当期期初和期末公允价值的调节表；

（2）按照第二十五章“金融业务”第十七节套期保值业务的规定将金融工具（或其一定比例）指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益时，在损益中确认的利得或损失；

（3）当公司按照第二十五章“金融业务”第十七节套期保值业务的规定对该金融工具（或其一定比例）终止以公允价值计量且其变动计入当期损益时，作为其新账面价值的该金融工具的公允价值和相关的名义金额或本金金额，公司在后续期间无须继续披露这一信息，除非需要提供比较信息。

35．公司应当披露每一类金融资产和金融负债的公允价值，并与账面价值进行比较。对于在资产负债表中相互抵销的金融资产和金融负债，其公允价值应当以抵销后的金额披露。但是，公司可以不披露下列金融资产或金融负债的公允价值信息：

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

（2）包含相机分红特征且其公允价值无法可靠计量的合同；

（3）租赁负债。

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

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

（2）该项差异期初和期末尚未在损益中确认的金额和本期变动额；

（3）公司如何认定交易价格并非公允价值的最佳证据，以及确定公允价值的证据。

37．如果公司没有披露包含相机分红特征且其公允价值无法可靠计量的合同的公允价值信息时，则应当披露下列信息：

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

（2）金融工具的相关市场信息；

（3）公司是否有意图及如何处置这些金融工具；

（4）已终止确认金融工具的事实，以及终止确认时的账面价值和形成的利

得或损失。

（三）金融资产转移的披露

1．一般规定

公司对于金融资产转移所披露的信息，应当有助于财务报表使用者了解未整体终止确认的已转移金融资产与相关负债之间的关系，评价公司继续涉入已终止确认金融资产的性质和相关风险。如果不能满足信息披露要求的，公司应当披露其他补充信息。

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

（1）金融资产转移

金融资产转移，是指下列两种情形：

1）公司将收取金融资产现金流量的合同权利转移给另一方；

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

（2）继续涉入

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

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

2）以公允价值回购已转移金融资产的远期、期权和其他合同；

3）使公司保留了获取金融资产现金流量的合同权利但承担了将这些现金流量支付给一个或多个收款方的合同义务的安排，且这类安排满足本办法第四章“金融资产与金融负债”的有关规定。

公司在确定是否继续涉入已转移金融资产时，应当以自身财务报告为基础进行考虑。

2．对于已转移但未整体终止确认的金融资产，应当按照类别披露下列信息：

（1）已转移金融资产的性质；

（2）仍保留的与所有权有关的风险和报酬的性质；

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

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

（5）继续确认已转移金融资产整体的，披露已转移金融资产和相关负债的账面价值；

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

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

（1）因继续涉入确认的资产和负债的账面价值和公允价值，以及在资产负

债表中对应的项目；

（2）因继续涉入导致公司发生损失的最大风险敞口及确定方法；

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

（4）对上述（1）至（3）定量信息的解释性说明，包括对已转移金融资产、继续涉入的性质和目的，以及公司所面临风险的描述等。其中，对公司所面临风险的描述包括以下各项：

1）对继续涉入已终止确认金融资产的风险进行管理的方法；

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

3）向已转移金融资产提供财务支持或回购该金融资产的义务的触发条件。

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

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

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

（四）优先股、永续债等金融工具披露要求

1．发行方列示和披露

（1）公司应当在资产负债表”实收资本（股本）”项目和“资本公积”项目之间增设“其他权益工具”项目，反映公司发行的除普通股以外分类为权益工具的金融工具的账面价值，并在“其他权益工具”项目下增设“其中：优先股”和“永续债”两个项目，分别反映公司发行的分类为权益工具的优先股和永续债的账面价值。在“应付债券”项目下增设“其中：优先股”和“永续债”两个项目，分别反映公司发行的分类为金融负债的优先股和永续债的账面价值。如属流动负债的，应当比照上述原则在流动负债类相关项目列报。

（2）公司应当在所有者权益变动表”实收资本（股本）”栏和“资本公积”栏之间增设“其他权益工具”栏，并在该栏中增设“优先股”、“永续债”和“其他”三小栏。将（三）所有者投入和减少资本项目中的“所有者投入资本”项目改为“1．所有者投入的普通股”，并在该项目下增设“2．其他权益工具持有者投入资本”项目，以下顺序号依次类推。（四）利润分配”项目中“对所有者（或股东）的分配”项目包含对其他权益工具持有者的股利分配。

（3）公司应当在财务报表附注中增加单独附注项目，披露发行在外的所有归类为权益工具或金融负债的优先股、永续债等金融工具的详细情况，包括发行时间、数量、金额、到期或日续期情况、转股条件、转换情况、会计分类以及股利或利息支付等信息。披露格式如下：

XX．发行的优先股、永续债等金融工具的披露

XX－1．期末发行在外的优先股、永续债等金融工具情况表

发行在外的金融工具	发行时间	会计分类	股利率或利息率	发行价格	数量	金额	到期日或续期情况	转股条件	转换情况
工具 1									
工具 2									
工具 3									
……									
合计		－	－	－	－		－	－	－

说明：1）“会计分类”栏应填写“金融负债”、“权益工具”或“复合金融工具”等，对于整体指定以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，在“会计分类”栏中只需注明“整体指定”即可。

2）“转股条件”栏应当披露合同中是否包含强制转股、自愿转股等条款。

3）“金额”栏以发行价格乘以发行数量填列。

XX－2．条款披露

（1）工具 1 的主要条款说明：

包括本金是否可赎回，公司是否有权自主决定股利或利息支付政策，是否可转换为普通股以及发行合同关于转股价格或数量的约定等其他影响该类工具会计分类的重要特征。

（2）工具 2 的主要条款说明：

……

如果公司受特定监管规则约束，还需披露该金融工具是否被相关监管部门认定为合格的监管资本以及对本公司监管资本水平的影响。

XX－3．发行在外的优先股、永续债等金融工具变动情况表

发行在外的金融工具	年初		本期增加		本期减少		期末	
	数量	账面价值	数量	账面价值	数量	账面价值	数量	账面价值
工具 1								
工具 2								
工具 3								
……								
合计								

XX－4．发行方应披露股利（或利息）的设定机制。如果发行方发行的分类为权益工具的金融工具为累积的，即发行方当期未分配的股利或利息可累积至以后期间分配的，应当在财务报表附注中披露累积未分配的股利；如果发行方发行的其他权益工具为可参与剩余利润分配的，即可与普通股股东一起参加剩余利润分配的，应当披露可参与分配的事实及分配的方法等信息。

XX－5．发行方应当披露如下归属于权益工具持有者的相关信息。披露格式如下：

项目	年初数/本期数	期末数/上期数
1．归属于母公司所有者的权益（股东权益）		
（1)归属于母公司普通股持有者的权益		
（2）归属于母公司其他权益持有者的权益		
其中：净利润		
综合收益总额		
当期已分配股利		
累计未分配股利		
2．归属于少数股东的权益		
（1）归属于普通股少数股东的权益		
（2)归属于少数股东其他权益工具持有者的权益		

2．投资方列示和披露

持有优先股、永续债等金融工具的投资方，应在“其他债权投资”等相关财务报表附注中，披露优先股、永续债等金融工具的会计分类、账面价值等相关信息。

（五）与金融工具相关的风险披露

1．总体要求

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

（1）定性信息

对金融工具产生的各类风险，公司应当披露下列定性信息：

1）风险敞口及其形成原因，以及在本期发生的变化；

2）风险管理目标、政策和程序以及计量风险的方法及其在本期发生的变化。

（2）定量信息

对金融工具产生的各类风险，公司应当按类别披露下列定量信息：

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

2）按照相关风险规定披露的信息；

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

上述期末定量信息不能代表公司本期风险敞口情况的，应当进一步提供相关信息。

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

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

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

（3）公司的信用风险敞口，包括重大信用风险集中度；

（4）其他有助于财务报表使用者了解信用风险对未来现金流量金额、时间和不确定性的影响的信息。

3．公司应当披露与信用风险管理实务有关的下列信息：

（1）公司评估信用风险自初始确认后是否已显著增加的方法，并披露下列信息：

1）按照第四章“金融资产与金融负债”的规定，在资产负债表日只具有较低的信用风险的金融工具及其确定依据（包括适用该情况的金融工具类别）；

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

（2）公司对违约的界定及其原因。

（3）以组合为基础评估预期信用风险的金融工具的组合方法。

（4）确定金融资产已发生信用减值的依据。

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

（6）按照本办法第四章“金融资产与金融负债”评估合同现金流量修改后金融资产的信用风险的，公司应当披露其信用风险的评估方法以及下列信息：

1）对于损失准备相当于整个存续期预期信用损失的金融资产，在发生合同现金流修改时，评估信用风险是否已下降，从而公司可以按照相当于该金融资产未来 12 个月内预期信用损失的金额确认计量其损失准备；

2）对于符合本条（6）1）中所述的金融资产，公司应当披露其如何监控后续该金融资产的信用风险是否显著增加，从而按照相当于整个存续期预期信用损失的金额重新计量损失准备。

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

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

（2）作为抵押持有的担保物和其他信用增级的描述，包括：

1）所持有担保物的性质和质量的描述；

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

3）由于存在担保物而未确认损失准备的金融工具的信息。

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

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

（1）按相当于未来 12 个月预期信用损失的金额计量损失准备的金融工具。

（2）按相当于整个存续期预期信用损失的金额计量损失准备的下列金融工具：

1）自初始确认后信用风险已显著增加的金融工具（但并非已发生信用减值的金融资产）；

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

3）按照第四章“金融资产与金融负债”相关规定计量减值损失准备的应收账款、合同资产或者租赁应收款。

（3）购买或源生的已发生信用减值的金融资产。

信用风险等级是指基于金融工具发生违约的风险对信用风险划分的等级。

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

（1）所确认资产的性质和账面价值；

（2）对于不易变现的资产，应当披露处置或拟将其用于日常经营的政策等。

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

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

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

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

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

8．公司在披露到期期限分析时，应当运用职业判断确定适当的时间段。列入各时间段内的按照上述 5 披露的金额，应当是未经折现的合同现金流量。

公司可以但不限于按下列时间段进行到期期限分析：

（1）1 个月以内（含本数，下同）；

（2）1 个月至 3 个月以内；

（3）3 个月至 1 年以内；

（4）1 年至 5 年以内；

（5）5 年以上。

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

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

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

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

（1）该现金的流出可能显著早于汇总定量信息中所列示的时间；

（2）该现金的流出可能与汇总定量信息中所列示的金额存在重大差异。

如果以上信息已包括在上述 5 的到期期限分析中，则无需披露上述额外定量信息。

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

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

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

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

12. 在市场风险进行敏感性分析时，应当以整个公司为基础，披露下列信息：

（1）资产负债表日所面临的各类市场风险的敏感性分析。该项披露应当反映资产负债表日相关风险变量发生合理、可能的变动时，将对公司当期损益或所有者权益产生的影响；

对具有重大汇率风险敞口的每一种货币，应当分币种进行敏感性分析。

（2）本期敏感性分析所使用的方法和假设，以及本期发生的变化和原因。

13. 公司采用风险价值法或类似方法进行敏感性分析能够反映金融风险变量之间（如利率和汇率之间等）的关联性，且公司已采用该种方法管理财务风险的，可不按照上述 10 进行披露，但应当披露下列信息：

（1）用于该种敏感性分析的方法、选用的主要参数和假设；

（2）所用方法的目的，以及该种方法提供的信息在反映相关资产和负债公允价值方面的局限性。

14. 按照上述 10 或 11 对敏感性分析的披露不能反映金融工具市场风险的（如期末的风险敞口不能反映当期的风险状况），公司应当披露这一事实及其原因。

三、在其他主体中权益的披露

（一）其他主体中权益的描述

其他主体中的权益，是指通过合同或其他形式能够使公司参与其他主体的相关活动并因此享有可变回报的权益。参与方式包括持有其他主体的股权、债权，或向其他主体提供资金、流动性支持、信用增级和担保等。公司通过这些参与方式实现对其他主体的控制、共同控制或重大影响。

1. 其他主体包括公司的子公司、合营安排（包括共同经营和合营企业）、联营企业及未纳入合并财务报表范围的结构化主体等。

结构化主体，是指在确定其控制方时没有将表决权或类似权利作为决定因素而设计的主体，主导该主体相关活动的依据通常是合同或相应安排。结构化主体包括证券化工具、资产支持融资、部分投资基金等。结构化主体通常具有下列一项或多项特征：

（1）经营活动受到限定；

（2）设立目标受到限定；

（3）在不存在次级财务支持情况下，其所拥有的权益不足以对所从事的活

动进行融资；

（4）以多项基于合同相关联的工具向投资者进行融资，导致信用风险集中或其他风险集中。

2．公司对外提供合并财务报表和母公司个别财务报表时，应当在合并财务报表附注中披露其他主体中权益的披露规范的信息，不需要在母公司个别财务报表中重复披露相关信息；公司不需要提供合并财务报表而提供个别财务报表的公司，应当在个别财务报表附注中披露“（三）在子公司中权益的披露”以外要求的信息。

（二）重大判断和假设的披露

1．公司应当披露对其他主体实施控制、共同控制或重大影响的重大判断和假设，以及这些判断和假设变更的情况，包括但不限于：

（1）虽然拥有其他主体一半以下的表决权但仍控制该主体的判断和假设，或者虽然拥有其他主体一半以上的表决权但并不控制该主体的判断和假设等；

（2）虽然拥有其他主体 20%以下的表决权但对该主体具有重大影响的判断和假设，或者虽然拥有其他主体 20%或 20%以上的表决权但对该主体没有重大影响的判断和假设等；

（3）公司通过单独主体达成合营安排的，确定该合营安排是共同经营还是合营企业的判断和假设；

（4）确定公司是代理人还是委托人的判断和假设。

2．公司应当披露被确定为投资性主体的重大判断和假设，以及虽然不符合有关投资性主体的一项或多项特征但仍被确定为投资性主体的原因。

公司（母公司）由非投资性主体转变为投资性主体的，应当披露该变化及其原因，并披露该变化对财务报表的影响，包括对变化当日不再纳入合并财务报表范围子公司的投资的公允价值、按照公允价值重新计量产生的利得或损失以及相应的列报项目。

公司（母公司）由投资性主体转变为非投资性主体的，应当披露该变化及其原因。

（三）在子公司中权益的披露

1．公司应当在合并财务报表附注中披露集团的构成，包括重要子公司的名称、主要经营地及注册地、业务性质、公司的持股比例（或类似权益比例，下同）。当子公司拥有的少数股东权益对公司重要时，公司还应当在合并财务报表附注中披露下列信息：

（1）少数股东持有的所有者权益比例。当少数股东持有的表决权比例不同于其所有者权益比例时，还应当披露该表决权比例；

（2）当期归属于子公司少数股东的损益和向其支付的股利；

（3）子公司在当期期末累计的少数股东权益余额；

（4）子公司的主要财务信息，这些信息为集团内各公司之间相互抵销前的金额。

2．使用集团资产和清偿集团债务存在重要限制的，公司应当在合并财务报表附注中披露下列信息：

（1）该限制的内容，包括对母公司或其子公司与公司集团内其他主体相互转移现金或其他资产的限制，以及对公司集团内主体之间发放股利或进行利润分配、发放或收回贷款或垫款等的限制；

（2）子公司少数股东享有保护性权利、并且该保护性权利对公司使用公司

集团资产或清偿公司集团负债的能力存在重大限制的，该限制的性质和程度；

（3）该限制涉及的资产和负债在合并财务报表中的金额。

3．当存在纳入合并财务报表范围的结构化主体时，公司至少应当在合并财务报表附注中披露下列信息：

（1）合同约定公司或其子公司向该结构化主体提供财务支持的，应当披露提供财务支持的合同条款，包括可能导致公司承担损失的事项或情况；

（2）在没有合同约定的情况下，公司或其子公司当期向该结构化主体提供了财务支持或其他支持，应当披露所提供支持的类型、金额及原因，包括帮助该结构化主体获得财务支持的情况。其中，公司或其子公司当期对以前未纳入合并财务报表范围的结构化主体提供了财务支持或其他支持并且该支持导致公司控制了该结构化主体的，还应当披露决定提供支持的相关因素；

（3）公司存在向该结构化主体提供财务支持或其他支持的意图的，应当披露该意图，包括帮助该结构化主体获得财务支持的意图。

4．公司在其子公司所有者权益份额发生变化的，该变化未导致丧失对子公司控制权时，公司应当在合并财务报表附注中披露该变化对归属于公司所有者权益的影响。

公司丧失对子公司控制权的，应当在合并财务报表附注中披露下列信息：

（1）由于丧失控制权而产生的利得或损失以及相应的列报项目；

（2）剩余股权在丧失控制权日按照公允价值重新计量而产生的利得或损失。

5．公司是投资性主体且存在未纳入合并财务报表范围的子公司、并对该子公司权益按照公允价值计量且其变动计入当期损益的，应当在财务报表附注中对该情况予以说明。同时，对于未纳入合并财务报表范围的子公司，公司应当披露下列信息：

（1）子公司的名称、主要经营地及注册地；

（2）公司对子公司的持股比例。持股比例不同于公司持有的表决权比例的，公司还应当披露该表决权比例。

公司的子公司也是投资性主体且该子公司存在未纳入合并财务报表范围的下属子公司的，公司应当按照上述要求披露该下属子公司的相关信息。

6．公司是投资性主体的，对其在未纳入合并财务报表范围的子公司中的权益，应当披露与该权益相关的风险信息：

（1）该未纳入合并财务报表范围的子公司以发放现金股利、归还贷款或垫款等形式向公司转移资金的能力存在重大限制的，公司应当披露该限制的性质和程度。

（2）公司存在向未纳入合并财务报表范围的子公司提供财务支持或其他支持的承诺或意图的，公司应当披露该承诺或意图，包括帮助该子公司获得财务支持的承诺或意图。

在没有合同约定的情况下，公司或其子公司当期向未纳入合并财务报表范围的子公司提供财务支持或其他支持的，公司应当披露提供支持的类型、金额及原因。

（3）合同约定公司或其未纳入合并财务报表范围的子公司向未纳入合并财务报表范围、但受公司控制的结构化主体提供财务支持的，公司应当披露相关合同条款，以及可能导致公司承担损失的事项或情况。

在没有合同约定的情况下，公司或其未纳入合并财务报表范围的子公司当期向原先不受公司控制且未纳入合并财务报表范围的结构化主体提供财务支持或

其他支持，并且所提供的支持导致公司控制该结构化主体的，公司应当披露决定提供上述支持的相关因素。

（四）在合营安排或联营企业中权益的披露

1．当存在重要的合营安排和联营企业时，公司应当披露下列信息：

（1）合营安排或联营企业的名称、主要经营地及注册地；

（2）公司与合营安排或联营企业的关系，包括合营安排或联营企业经营活动性质及其是否在战略上影响公司活动等；

（3）公司的持股比例。持股比例不同于公司持有的表决权比例的，公司还应当披露该表决权比例。

2．对于重要的合营企业或联营企业，公司还应当披露对合营企业或联营企业投资的会计处理方法，从合营企业或联营企业收到的股利，以及合营企业或联营企业在其自身财务报表中的主要财务信息。

公司对上述合营企业或联营企业投资采用权益法进行会计处理的，上述主要财务信息应当是按照权益法对合营企业或联营企业相关财务信息调整后的金额；同时，公司应当披露将上述主要财务信息按照权益法调整至公司对合营企业或联营企业投资账面价值的调节过程。

公司对上述合营企业或联营企业投资采用权益法进行会计处理但该投资存在公开报价的，还应当披露其公允价值。

3．公司在单个合营企业或联营企业中的权益不重要的，应当分别就合营企业和联营企业两类披露下列信息：

（1）按照权益法进行会计处理的对合营企业或联营企业投资的账面价值合计数；

（2）对合营企业或联营企业的净利润、终止经营的净利润、其他综合收益、综合收益等项目，公司按照其持股比例计算的金额的合计数。

4．合营企业或联营企业以发放现金股利、归还贷款或垫款等形式向公司转移资金的能力存在重大限制的，公司应当披露该限制的性质和程度。

5．公司对合营企业或联营企业投资采用权益法进行会计处理，被投资方发生超额亏损且投资方不再确认其应分担合营企业或联营企业损失份额的，应当披露未确认的合营企业联营企业损失份额，包括当期份额和累积份额。

6．公司应当单独披露与其对合营企业投资相关的未确认承诺，以及与其对合营企业或联营企业投资相关的或有负债。

7．公司是投资性主体的，不需要披露上述“2．对于重要的合营企业或联营企业”“3．单个合营企业或联营企业中的权益不重要”两条规定的信息。

（五）在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的披露

1．公司至少应当披露与其未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益相关的下列信息：

（1）未纳入合并财务报表范围的结构化主体的性质、目的、规模、活动及其融资方式；

（2）在财务报表中确认的与在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中的权益相关的资产和负债的账面价值及在资产负债表中列示的相应报表项目；

（3）公司在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的最大损失敞口及其确定方法。公司不能量化最大损失敞口的，应当披露这一事实及相应的原因；

（4）在财务报表中确认的相关资产和负债的账面价值与其最大损失敞口的比较；

（5）公司发起设立未纳入合并财务报表范围的结构化主体，但资产负债表日在该结构化主体中没有权益的，公司不需要披露上述（2）至（4）项要求的信息，但应当披露公司作为该结构化主体发起人的认定依据，并分类披露公司当期从该结构化主体获得的收益、收益类型，以及转移至该结构化主体的所有资产在转移时的账面价值。

2．公司应当披露其向未纳入合并财务报表范围结构化主体提供财务支持或其他支持的意图，包括帮助该结构化主体获得财务支持的意图。在没有合同约定的情况下，公司当期向结构化主体（包括公司前期或当期持有权益的结构化主体）提供财务支持或其他支持的，还应当披露提供支持的类型、金额及原因，包括帮助该结构化主体获得财务支持的情况。

3．公司是投资性主体的，对受其控制但未纳入合并财务报表范围的结构化主体，应当按照“（三）在子公司中权益的披露”中规定披露。

四、公允价值计量的披露

公司应当根据相关资产或负债的性质、特征、风险以及公允价值级次对相关资产或负债进行恰当分组，并按照组别披露公允价值计量的相关信息。

资产和负债的组别通常是在资产负债表列报项目基础上的进一步分解，并应当披露各组别与报表列报项目之间的调节信息。其他相关会计准则明确规定了相关资产或负债组别且其分组原则符合本条规定的，公司可以直接使用该组别提供相关信息。

（一）公允价值计量披露的基本内容

在相关资产或负债初始确认后的每个资产负债表日，公司至少应当在附注中披露每组资产和负债的下列信息：

1．披露资产负债表日以持续或非持续的公允价值计量的项目和金额；对于非持续的公允价值计量，还应当披露以公允价值计量的原因。

持续的公允价值计量指的是其他相关会计准则要求或者允许公司在每个资产负债表日持续以公允价值进行的计量，例如对交易性金融资产公允价值的计量。

非持续的公允价值计量指的是其他相关会计准则要求或者允许公司在特定情况下的资产负债表日以公允价值进行的计量，例如对持有待售的非流动资产公允价值的计量。

2．披露公允价值计量所属的级次。

3．对于持续的公允价值计量，披露在各级次之间转移的金额和原因，以及确定各级次之间转换时点的政策。每一级次的转入与转出应当分别披露。

4．对于第二级次的公允价值计量，披露使用的估值技术和输入值。当变更估值技术时，披露这一变更以及变更的原因。

5．对于第三级次的公允价值计量，披露使用的估值技术、输入值和估值流程，当变更估值技术时，披露这一变更以及变更的原因。公司应当披露重要的、可合理取得的量化不可观察输入值。

6．对于第三级次的持续公允价值计量，分别披露下列各项：

（1）披露期初余额与期末余额之间的调节信息，包括计入当期损益的利得或损失总额，以及确认这些利得或损失时的损益项目；计入当期损益的未实现利得或损失总额，确认这些未实现利得或损失时的损益项目；计入当期其他综合收益的利得或损失总额，以及确认这些利得或损失时的其他综合收益项目；分别披露购买、出售、发行及结算情况。

（2）当改变不可观察输入值的金额可能导致公允价值显著变化时，披露有关敏感性分析的描述性信息。当这些输入值和使用的其他不可观察输入值之间具有相关关系时，应当描述这种相关关系及其影响，其中不可观察输入值至少包括第 5 条要求披露的不可观察输入值。对于金融资产和金融负债，如果为反映合理、可能的其他假设而变更一个或多个不可观察输入值将导致公允价值的重大改变，还应当披露这一事实、变更的影响金额及其计算方法。

7．当非金融资产的最佳用途与其当前用途不同时，披露这一事实及其原因。

（二）公允价值计量其他需要披露的内容

1.公司调整级次划分时点的相关会计政策应当在前后各会计期间保持一致，并按照“（一）公允价值计量披露的基本内容”第 3 条的规定进行披露。调整级次划分时点的相关会计政策对于转出某个级次和转入某个级次应当保持一致。

2．公司持有一组规范的金融资产和金融负债，并且采用以该组金融资产和金融负债的净敞口为基础管理市场风险和信用风险的，以计量日市场参与者在当前市场条件下的有序交易中卖出抵销市场风险或信用风险后的净多头（即资产）或者转移抵销市场风险或信用风险后的净空头（即负债）的价格为基础，计量该金融资产和金融负债组合的公允价值会计政策的，应当披露该事实。

3．对于在资产负债表中不以公允价值计量但以公允价值披露的各组资产和负债，公司应当按照“（一）公允价值计量披露的基本内容”2 条、4 条、5 条和 7 条披露信息，但公司不需要按照“（一）公允价值计量披露的基本内容”第 5 条披露第三级次公允价值计量的估值流程和使用的重要不可观察输入值的量化信息，也不需要披露准则要求的其他信息。

4.对于以公允价值计量且在发行时附有不可分割的第三方信用增级的负债，发行人应当披露该信用增级，并说明该信用增级是否已反映在该负债的公允价值计量中。

5．公司应当以表格形式列报准则要求的量化披露，除非其他形式更适当。

五、关联方及关联交易披露

（一）关联方关系的认定

一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响的，构成关联方。其中：控制，是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。共同控制，是指按照相关约定对某项安排所共有的控制，并且该安排的相关活动必须经过分享控制权的参与方一致同意后才能决策。重大影响，是指对一个公司的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。

关联方关系是指有关联的各方之间存在的内在联系。

1．认定为关联方关系的常见情形

下列各方构成公司的关联方：

（1）该公司的母公司，包括直接或间接地控制该公司的其他公司，以及能够对该公司实施直接或间接控制的单位等；

（2）该公司的子公司，包括直接或间接地被该公司控制的其他公司，以及直接或间接地被该公司控制的公司、单位、基金等特殊目的实体；

（3）与该公司受同一母公司控制的其他公司；

（4）对该公司实施共同控制的投资方，包括直接共同控制和间接共同控制；

（5）对该公司施加重大影响的投资方，包括直接重大影响和间接重大影响；

（6）该公司的合营企业；

（7）该公司的联营企业；

（8）该公司的主要投资者个人及与其关系密切的家庭成员。主要投资者个人，是指能够控制、共同控制一个公司或者对一个公司施加重大影响的个人投资者；

（9）该公司或其母公司的关键管理人员及与其关系密切的家庭成员。关键管理人员，是指有权力并负责计划、指挥和控制公司活动的人员，主要包括董事长、董事、董事会秘书、总经理、副总经理、总会计师、财务总监，以及行使类似高管职能的人员等；

（10）该公司主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员控制、共同控制或施加重大影响的其他公司。与主要投资者个人或关键管理人员关系密切的家庭成员，是指在处理与公司的交易时可能影响该个人或受该个人影响的家庭成员；

（11）公司接受关键管理人员服务的，该公司在编制财务报表时，应当将服务提供方作为关联方进行相关披露；

（12）公司设立的企业年金基金也构成公司的关联方。

（13）公司与其所属公司集团的其他成员单位（包括母公司和子公司）的合营企业或联营企业；

（14）企业的合营企业与企业的其他合营企业或联营企业。

2．界定关联方关系的例外情况

仅与公司存在下列关系的各方，不构成公司的关联方：

（1）与该公司发生日常往来的资金提供者、公用事业部门、政府部门和机构；

（2）与该公司发生大量交易而存在经济依存关系的单个客户、供应商、特许商、经销商或代理商；

（3）与该公司共同控制合营企业的合营者；

（4）仅仅同受国家控制而不存在其他关联方关系的公司，不构成关联方。

（二）关联方交易

关联方交易，是指关联方之间转移资源、劳务或义务的行为，而不论是否收取价款。

1．关联方交易的类型

（1）购买或销售商品。

（2）购买或销售除商品以外的其他资产。

（3）提供或接受劳务。

（4）担保。

（5）提供资金（贷款或股权投资）。

（6）租赁。

（7）代理。

（8）研究与开发项目的转移。

（9）许可协议。

（10）代表公司或由公司代表另一方进行债务结算。

（11）关键管理人员薪酬。

（12）接受关键管理人员服务。

2．关联方关系及其交易的披露

（1）最低披露要求。公司存在关联方关系的，无论是否发生关联方交易，均应当在附注中披露与母公司和子公司有关的下列信息：

关联方关系存在于母公司和子公司之间的，应当披露母公司和所有子公司的名称，母公司和子公司的业务性质、注册地、注册资本（或实收资本、股本）及其变化，以及母公司对于该公司对子公司的持股比例和表决权比例。在披露母公司名称时，母公司不是该公司最终控制方的，还应当披露公司集团内对该公司享有最终控制权的公司（或主体）的名称。母公司和最终控制方均不对外提供财务报表的，还应当披露母公司之上与其最相近的对外提供财务报表的母公司名称。

（2）发生关联方交易情形下的追加披露要求。公司与关联方发生关联方交易的，应当在附注中披露该关联方关系的性质、交易类型及交易要素。

关联方关系的性质，是指关联方与该公司的关系，即关联方是该公司的子公司、合营企业、联营企业等；交易类型通常包括购买或销售商品、购买或销售商品以外的其他资产、提供或接受劳务、担保、提供资金（贷款或股权投资）、租赁、代理、研究与开发项目的转移、许可协议、代表公司或由公司代表另一方进行债务结算等；交易要素至少应当包括：交易的金额；未结算项目的金额、条款和条件，以及有关提供或取得担保的信息；未结算应收项目坏账准备金额；定价政策。关联方交易的金额应当披露两年期的比较数据。

关联方交易的披露应遵循重要性原则。对公司财务状况和经营成果有影响的关联方交易，应当分别关联方以及交易类型披露；不具有重要性的，类型相似的非重大交易可合并披露，但以不影响财务报表阅读者正确理解公司财务状况、经营成果为前提。判断关联方交易是否重要，不应以交易金额的大小作为判断标准，而应当以交易对公司财务状况和经营成果的影响程度来确定。

公司只有在提供确凿证据的情况下，才能披露关联方交易是公平交易。

（3）对外提供合并财务报表时的披露要求。合并财务报表是将集团作为一个整体来反映与其有关的财务信息，在合并财务报表中，公司集团作为一个整体看待，公司集团内的交易已不属于交易，并且已经在编制合并财务报表时予以抵销。因此，关联方披露准则规定对外提供合并财务报表的，对于已经包括在合并范围内并已抵销的各公司之间的交易不予披露。

六、每股收益披露

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。

（一）每股收益概述

每股收益是指普通股股东每持有一股普通股所能享有的公司净利润或需承担的公司净亏损。每股收益是用于反映公司的经营成果，衡量普通股的获利水平及投资风险，是投资者等信息使用者据以评价公司盈利能力、预测公司成长潜力、进而作出相关经济决策的重要的财务指标之一。进行财务分析时，每股收益指标既可用于不同公司间的业绩比较，以评价某公司的相对盈利能力，也可用于公司不同会计期间的业绩比较，以了解该公司盈利能力的变化趋势。另外还可用于公司经营实绩与盈利预测的比较，以掌握该公司的管理能力。

每股收益包括基本每股收益和稀释每股收益两类。基本每股收益是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的每股收益。稀释每股收益是以基本每股收益为基础，假定公司所有发行在外的稀释性潜在普通股均已转换为普通股，从而分别调整归属于普通股股东的当期净利润以及发行

在外普通股的加权平均数而计算的每股收益。基本每股收益仅考虑当期实际发行在外的普通股股份，而稀释每股收益的计算和列报主要是为了避免每股收益虚增可能带来的信息误导。例如，一家公司发行可转换公司债券融资，由于转换选择权的存在，这些可转换债券的利率低于正常同等条件下普通债券的利率，从而降低了融资成本，在经营业绩和其他条件不变的情况下，相对提高了基本每股收益金额。要求考虑可转换公司债券的影响计算和列报稀释每股收益，就是为了能够提供一个更可比、更有用的财务指标。

普通股或潜在普通股以公开交易的公司，以及正处于公开发行普通股或潜在普通股过程中的公司，应当计算每股收益指标，在招股说明书、年度财务报告、中期财务报告等公开披露信息予以列报。

（二）基本每股收益

基本每股收益只考虑当期实际发行在外的普通股股份，按照归属于普通股股东的当期净利润除以当期实际发行在外普通股的加权平均数计算确定。

1．分子的确定

计算基本每股收益时，分子为归属于普通股股东的当期净利润，即公司当期实现的可供普通股股东分配的净利润或应由普通股股东分担的净亏损金额，不应包含其他权益工具的股利或利息，其中，对于发行的不可累积优先股等其他权益工具应扣除当期宣告发放的股利，对于发行的累积优先股等其他权益工具，无论当期是否宣告发放股利，均应予以扣除。发生亏损的公司，每股收益以负数列示。以合并财务报表为基础计算的每股收益，分子应当是归属于母公司普通股股东的当期合并净利润，即扣减少数股东损益后的余额。与合并财务报表一同提供的母公司财务报表中公司自行选择列报每股收益的，以母公司个别财务报表为基础计算的每股收益，分子应当是归属于母公司全部普通股股东的当期净利润。

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

2．分母的确定

计算基本每股收益时，分母为当期发行在外普通股的算术加权平均数，即期初发行在外普通股股数根据当期新发行或回购的普通股股数与相应时间权数的乘积进行调整后的股数。需要指出的是，公司库存股不属于发行在外的普通股，且无权参与利润分配，应当在计算分母时扣除。

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÷报告期时间一当期回购普通股股数×已回购时间÷报告期时间

其中，作为权数的已发行时间、报告期时间和已回购时间通常按天数计算，在不影响计算结果合理性的前提下，也可以采用简化的计算方法，如按月数计算。

新发行普通股股数应当根据发行合同的具体条款，从应收对价之日（一般为股票发行日）起计算确定。通常包括下列情况：①为收取现金而发行的普通股股数，从应收现金之日起计算。②因债务转资本而发行的普通股股数，从停计债务利息之日或结算日起计算。③非同一控制下的企业合并，作为对价发行的普通股股数，从购买日起计算；同一控制下的企业合并，作为对价发行的普通股股数，应当计入各列报期间普通股的加权平均数。④为收购非现金资产而发行的普通股股数，从确认收购之日起计算。

企业合并中作为对价发行的普通股何时计入发行在外普通股的加权平均数，

应当区分两种情况处理。

（1）对于非同一控制下的企业合并，购买方自购买日起取得对被购买方的实际控制权。被购买方在购买日以前实现的净利润包含在合并成本中，购买方能够真正控制和享有的被购买方净利润应当从购买日起计算，也就是说，自购买日起购买方才将被购买方的收入、费用和利润并入其利润表中。由于计算每股收益时分母普通股股数与分子净利润的口径应当保持一致，因此，非同一控制下企业合并中作为对价发行的普通股股数也应当从购买日起计算。

（2）对于同一控制下的企业合并，参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制。从最终控制方角度看，视同合并后形成的以合并财务报表为基础的报告主体在以前期间就一直存在，合并后以合并财务报表为基础的报告主体的留存收益包括参与合并各方在合并前实现净利润的累积金额。因此，与分子净利润口径相一致，同一控制下企业合并中作为对价发行的普通股，也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。

（三）稀释每股收益

1．基本计算原则

稀释每股收益是以基本每股收益为基础，假设企业所有发行在外的稀释性潜在普通股均已转换为普通股，从而分别调整归属于普通股股东的当期净利润以及发行在外普通股的加权平均数计算而得的每股收益。

（1）稀释性潜在普通股

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。目前，我国企业发行的潜在普通股主要有可转换公司债券、认股权证、股份期权等。

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。对于亏损企业而言，稀释性潜在普通股假设当期转换为普通股，将会增加每股亏损的金额。计算稀释每股收益时只考虑稀释性潜在普通股的影响，而不考虑不具有稀释性的潜在普通股。

需要特别说明的是，潜在普通股是否具有稀释性的判断标准是看其对持续经营每股收益的影响；也就是说，假定潜在普通股当期转换为普通股，如果会减少持续经营每股收益或增加持续经营每股亏损，表明具有稀释性，否则，具有反稀释性。一般情况下，每股收益是按照企业当期归属于普通股股东的全部净利润计算而得；但如果企业存在终止经营的情况，应当按照扣除终止经营净利润以后的当期归属于普通股股东的持续经营净利润进行计算。

（2）分子的调整

计算稀释每股收益时，应当根据下列事项对归属于普通股股东的当期净利润进行调整：①当期已确认为费用的稀释性潜在普通股的利息。②稀释性潜在普通股转换时将产生的收益或费用。上述调整应当考虑相关的所得税影响。对于包含负债和权益成份的金融工具，仅需调整属于金融负债部分的相关利息、利得或损失。

（3）分母的调整

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。

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，应当根据潜在普通股的条件确定。当存在不只一种转换基础时，应当假定会采取从潜在普

通股持有者角度看最有利的转换率或执行价格。

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应当按照其发行在外时间进行加权平均。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为普通股；当期发行的稀释性潜在普通股，应当假设在发行日转换普通股；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；当期被转换或行权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）起所转换的普通股则计入基本每股收益中。

2．可转换公司债券

可转换公司债券是指发行公司依法发行、在一定期间内依据约定的条件可以转换成股份的公司债券。对于可转换公司债券，可以采用假设转换法判断其稀释性，并计算稀释每股收益。首先，假设这部分可转换公司债券在当期期初（或发行日）即已转换成普通股，从而一方面增加了发行在外的普通股股数，另一方面节约了公司债券的利息费用，增加了归属于普通股股东的当期净利润。然后，用增加的净利润除以增加的普通股股数，得出增量股的每股收益，与原来的每股收益比较。如果增量股的每股收益小于原每股收益，则说明该可转换公司债券具有稀释作用，应当计入稀释每股收益的计算中。

计算稀释每股收益时，以基本每股收益为基础，分子的调整项目为当期已确认为费用的利息等的税后影响额；分母的调整项目为假定可转换公司债券当期期初（或发行日）转换为普通股的股数加权平均数。

3．认股权证、股份期权

认股权证是指公司发行的、约定持有人有权在履约期间内或特定到期日按约定价格向本公司购买新股的有价证券。股份期权是指公司授予持有人在未来一定期限内以预先确定的价格和条件购买本公司一定数量股份的权利，股份期权持有人对于其享有的股份期权，可以在规定的期间内以预先确定的价格和条件购买公司一定数量的股份，也可以放弃该种权利。

对于盈利企业，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，具有稀释性。对于亏损企业，认股权证、股份期权的假设行权一般不影响净亏损，但增加普通股股数，从而导致每股亏损金额的减少，实际上产生了反稀释的作用，因此，这种情况下，不应当计算稀释每股收益。

对于稀释性认股权证、股份期权，计算稀释每股收益时，一般无需调整分子净利润金额，只需要按照下列步骤对分母普通股加权平均数进行调整：

（1）假设这些认股权证、股份期权在当期期初（或发行日）已经行权，计算按约定行权价格发行普通股将取得的股款金额。

（2）假设按照当期普通股平均市场价格发行股票，计算需发行多少普通股能够带来上述相同的股款金额。

（3）比较行使股份期权、认股权证将发行的普通股股数与按照平均市场价格发行的普通股股数，差额部分相当于无对价发行的普通股，作为发行在外普通股股数的净增加。也就是说，认股权证、股份期权行权时发行的普通股可以视为两部分，一部分是按照平均市场价格发行的普通股，这部分普通股由于是按照市价发行，导致企业经济资源流入与普通股股数同比例增加，既没有稀释作用也没有反稀释作用，不影响每股收益金额；另一部分是无对价发行的普通股，这部分普通股由于是无对价发行，企业可利用的经济资源没有增加，但发行在外普通股股数增加，因此具有稀释性，应当计入稀释每股收益中。

增加的普通股股数=拟行权时转换的普通股股数-行权价格×拟行权时转换的普通股股数÷当期普通股平均市场价格

其中，普通股平均市场价格的计算，理论上应当包括该普通股每次交易的价格，但实务操作中通常对每周或每月具有代表性的股票交易价格进行简单算术平均即可。股票价格比较平稳的情况下，可以采用每周或每月股票的收盘价作为代表性价格；股票价格波动较大的情况下，可以采用每周或每月股票最高价与最低价的平均值作为代表性价格。无论采用何种方法计算平均市场价格，一经确定，不得随意变更，除非有确凿证据表明原计算方法不再适用。当期发行认股权证或股份期权的，普通股平均市场价格应当自认股权证或股份期权的发行日起计算。

（4）将净增加的普通股股数乘以其假设发行在外的时间权数，据此调整计算稀释每股收益的分母数。

4．企业承诺将回购其股份的合同

企业承诺将回购其股份的合同中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，与前面认股权证、股份期权的计算思路恰好相反，具体步骤为：

（1）假设企业于期初按照当期普通股平均市场价格发行普通股，以募集足够的资金来履行回购合同；合同日晚于期初的，则假设企业于合同日按照自合同日至期末的普通股平均市场价格发行足量的普通股。该假设前提下，由于是按照市价发行普通股，导致企业经济资源流入与普通股股数同比例增加，每股收益金额不变；

（2）假设回购合同已于当期期初（或合同日）履行，按照约定的行权价格回购本企业股票；

（3）比较假设发行的普通股股数与假设回购的普通股股数，差额部分作为净增加的发行在外普通股股数，再乘以相应的时间权重，据此调整计算稀释每股收益的分母数。

增加的普通股股数=回购价格×承诺回购的普通股股数÷当期普通股平均市场价格-承诺回购的普通股股数

5．多项潜在普通股

企业对外发行不同潜在普通股的，单独考察其中某潜在普通股可能具有稀释作用，但如果和其他潜在普通股一并考察时可能恰恰变为反稀释作用。

为了反映潜在普通股最大的稀释作用，应当按照各潜在普通股的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。稀释程度根据增量股的每股收益衡量，即假定稀释性潜在普通股转换为普通股的情况下，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。需要强调的是，企业每次发行的潜在普通股应当视作不同的潜在普通股，分别判断其稀释性，而不能将其作为一个总体考虑。通常情况下，股份期权和认股权证排在前面计算，因为其假设行权一般不影响净利润。

对外发行多项潜在普通股的企业应当按照下列步骤计算稀释每股收益：

（1）列出企业在外发行的各潜在普通股；

（2）假设各潜在普通股已于当期期初或发行日转换为普通股，确定其对归属于普通股股东当期净利润的影响金额。可转换公司债券的假设转换一般会增加当期净利润金额；股份期权和认股权证的假设行权一般不影响当期净利润；

（3）确定各潜在普通股假设转换后将增加的普通股股数。值得注意的是，稀释性股份期权和认股权证假设行权后，计算增加的普通股股数不是发行的全部

普通股股数，而应当是其中无对价发行部分的普通股股数；

（4）计算各潜在普通股的增量股每股收益，判断其稀释性。增量股每股收益越小的潜在普通股稀释程度越大；

（5）按照潜在普通股稀释程度从大到小的顺序，将各稀释性潜在普通股分别计入稀释每股收益中。分步计算过程中，如果下一步得出的每股收益小于上一步得出的每股收益，表明新计入的潜在普通股具有稀释作用，应当计入稀释每股收益中，反之，则表明具有反稀释作用，不计入稀释每股收益中；

（6）最后得出的最小每股收益金额即为稀释每股收益。

6．子公司、合营企业或联营企业发行的潜在普通股

子公司、合营企业、联营企业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。

（四）每股收益的列报

1．重新计算

（1）派发股票股利、公积金转增资本、拆股和并股。企业派发股票股利、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，但并不影响所有者权益金额，这既不影响公司所拥有或控制的经济资源，也不改变公司的盈利能力，即意味着同样的损益现在要由扩大或缩小了的股份规模来享有或分担。因此，为了保持会计指标的前后期可比性，公司应当在相关报批手续全部完成后，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。

（2）配股。配股在计算每股收益时比较特殊，因为它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增加的同时，却没有相应的经济资源流入。因此，计算基本每股收益时，应当考虑配股中的送股因素，将这部分无对价的送股（注意不是全部配发的普通股）视同列报最早期间期初就已发行在外，并据以调整各列报期间发行在外普通股的加权平均数，计算各列报期间的每股收益。

为此，公司首先应当计算出一个调整系数，再用配股前发行在外普通股的股数乘以该调整系数，得出计算每股收益时应采用的普通股股数。

每股理论除权价格=（行权前发行在外普通股的公允价值总额+配股收到的款项）÷行权后发行在外的普通股股数

调整系数=行权前发行在外普通股的每股公允价值÷每股理论除权价格因配股重新计算的上年度基本每股收益=上年度基本每股收益÷调整系数

本年度基本每股收益=归属于普通股股东的当期净利润÷（配股前发行在外普通股股数×调整系数×配股前普通股发行在外的时间权重+配股后发行在外普通股加权平均数）

需要特别说明的是，公司向特定对象以低于当前市价的价格发行股票的，不考虑送股因素。虽然它与配股具有相似的特征，即发行价格低于市价。但是，后者属于向非特定对象增发股票，而前者往往是公司出于某种战略考虑或其他动机向特定对象以较低的价格发行股票，或者特定对象除认购股份以外还需以其他形式予以补偿，因此，倘若综合这些因素，向特定对象发行股票的行为可以视为不存在送股因素，视同发行新股处理。

（3）对以前年度损益进行追溯调整或追溯重述的，应当重新计算各列报期间的每股收益。

2．列报

对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，如果不存在稀释性潜在普通股则应当在利润表中单独列示基本每股收益；如果存在稀释性潜在普通股则应当在利润表中单独列示基本每股收益和稀释每股收益。编制比较财务报表时，各列报期间中只要有一个期间列示了稀释每股收益，那么所有列报期间均应当列示稀释每股收益，即使其金额与基本每股收益相等。

公司对外提供合并财务报表的，仅要求其以合并财务报表为基础计算每股收益，并在合并财务报表中予以列报；与合并财务报表一同提供的母公司财务报表中不要求计算和列报每股收益，如果公司自行选择列报的，应以母公司个别财务报表为基础计算每股收益，并在其个别财务报表中予以列报。

公司应当在附注中披露与每股收益有关的下列信息：①基本每股收益和稀释每股收益分子、分母的计算过程。②列报期间不具有稀释性但以后期间很可能具有稀释性的潜在普通股。③在资产负债表日至财务报告批准报出日之间，公司发行在外普通股或潜在普通股发生重大变化的情况。

公司如有终止经营的情况，应当在附注中分别持续经营和终止经营披露基本每股收益和稀释每股收益。

第二十五章 金融业务

第一节 概述

一、金融业概念

金融业是指经营货币信用业务的行业，包括货币金融服务、资本市场服务、保险业和其他金融业等。

二、主要业务

（一）存贷款业务

存款是以信用方式吸收客户闲置资金的筹资活动。贷款是指公司对借款人提供的按约定的利率和期限还本付息的货币资金。

（二）金融机构往来业务

金融机构往来业务包括存放中央银行款项、存放商业银行款项、同业存放款项、存放同业款项和资金拆借款项等。

（三）结算业务

结算是指在许可经营业务范围内，为客户在商品交易、劳务服务和资金往来等经济事项中使用票据、汇兑、托收承付、委托收款等结算方式而进行的货币给付及其资金清算的行为。

（四）承兑业务

承兑是汇票付款人在票据上承诺负担支付票面金额的义务，并将该种意思表示记载在票据上的一种票据行为。

（五）结售汇业务

外汇业务包括吸收成员单位存款、向成员单位发放贷款、融资租赁、即期结售汇、外汇金融市场资金往来，以及向中央银行缴纳外汇业务存款准备金等业务。

（六）保理业务

保理业务是以债权人转让其应收账款为前提，集应收账款催收、管理、坏账担保及融资于一体的综合性金融服务。

（七）保险业务

保险业务包括原保险合同业务、分保业务、提取保险责任准备金业务、获取成本及保险利益支出业务、存出资本保证金等。

（八）保险经纪业务

保险经纪业务是指基于投保人的利益，为投保人拟定投保方案、选择保险人、办理投保手续；协助被保险人或受益人进行索赔；为委托人提供防灾、防损或风险评估、风险管理咨询服务；安排国内及国际分入、分出等再保险经纪业务以及中国银保监会批准的其他业务。

（九）证券经纪业务

证券经纪业务是指通过收取佣金作为报酬，促成买卖双方交易行为而进行的证券中介业务。

（十）期货经纪业务

期货经纪业务是指期货公司按照客户的指令、以自己的名义为客户进行期货

交易并收取交易手续费的业务。

（十一）融资融券业务

融资融券业务，是指向客户出借资金供其买入上市证券或者出借上市证券供其卖出，并收取担保物的经营活动。

（十二）投行业务

投资银行业务包括证券承销业务、保荐业务、财务顾问业务、投资咨询业务及中国证监会认定的其它投资银行业务等。

（十三）资产管理业务

资产管理业务是指银行、信托、证券、基金、期货、保险资产管理机构、金融资产投资公司等金融机构接受投资者委托，对受托的投资者财产进行投资和管理的金融服务。

（十四）买入返售与卖出回购业务

买入返售证券业务（逆回购），是指公司在融入资金方以证券为担保物的前提下，以获取利息收入为目的而融出资金的业务。

卖出回购证券业务，是指公司以证券为担保物和以支付利息为代价，而获得一定期限内融入资金使用权的业务。

第二节 存贷款业务

一、存款业务

（一）基本概念

存款是以信用方式吸收客户闲置资金的筹资活动。存款是负债的重要组成部分，也是信贷资金的重要来源。存款业务的种类如下：

1．按存款的业务性质，分为自营存款和委托存款

自营存款是指按规定吸收的客户单位存入的款项；委托存款是指接受客户委托，代理客户单位向指定的单位进行贷款或投资而收到委托人存入的款项。

2．按存款的期限和性质，分为活期存款、短期存款、中长期存款和保证金存款

活期存款是指没有固定期限，可以随时存取的存款，短期存款包括通知存款和短期定期存款，中长期存款主要包括中长期定期存款，保证金存款包括收到的客户单位存入的一年以内（含一年）的短期保证金存款和一年以上的长期保证金存款。

（二）一般规定

1．自营存款

（1）自营存款应按摊余成本和实际利率计算确定利息费用，但实际利率与合同利率差异较小的，可采用合同利率计算确定利息费用。

（2）自营存款按月计提利息，按季结息。

（3）结息相关规定如下（国家有关规定发生调整变化的遵循国家有关规定）：

1）活期存款按月计提利息，按季结息，计息期间遇利率调整分段计息，每季度末月的 20 日为结息日，次日付息。如在结息期前销户，应于销户时计付利息。其中协定存款内的存款享受两种利率计息，即基本额度内的存款按活期利率计息，超过基本额度部分按协定存款利率计息。

2）定期存款的计息采用逐笔计息法计算利息，即计息期为整年（月）的，

计息公式为：利息=本金×年（月）数×年（月）利率。

计息期有整年（月）又有零头天数的，计息公式为：利息=本金×年（月）数×年（月）利率+本金×零头天数×日利率。具体方式如下：

①定期存款采取按月计提利息，利随本清的方式计算利息。即在存款到期日支取本金的同时一并支付利息。定期存款的存期按对年、对月、对日计算，对年一律按 360 天、对月一律按 30 天计算，零头天数按实际天数计算。采用“算头不算尾”的办法，即存入日起息，支取日不计算利息。存期内如遇利率调整，按原定利率计息。

②到期支付时，按存款存入日确定的定期存款利率计息。到期日如遇节假日，应顺延至节假日后第一个工作日办理取款手续，节假日期间逾期部分按支取日公司活期存款利率计息。

③提前支取时，属于全额提前支取，以存款本金为基数，按实存天数和支取日公司活期存款利率计息。部分提前支取时，以提前支取部分的存款本金为基数，按实存天数和支取日公司活期存款利率计付提前支取部分存款利息，留存部分仍按原存入日利率，按原存入日计算存期。留存部分低于最低起存金额的，该笔存款全额结清，并按支取日公司活期存款利率计息。

④续存后，实际存期存满约定续存期限的，按续存日确定的存款利率计息。实际存期不足约定续存期限的，在续存期内视同提前支取，按照支取日公司活期存款利率计息。

⑤适用定期存款利率计息的部分，计息期间遇利率调整，不分段计息，适用活期存款利率计息的部分，计息期间如遇利率调整，分段计息。

⑥逾期支取，逾期部分按支取日公司活期存款利率计息。

3）通知存款采取按月计提利息，利随本清的方式计算利息。具体方式如下：

①通知存款利息按月计提，利随本清。

②实际存期不足通知期限的，支取部分按公司活期存款利率计息。

③已办理通知手续并按约定金额和约定日期支取的，支取部分按支取日公司相应档次通知存款利率计息。

④部分支取的，如留存部分高于起存金额时，仍从原存入日起计算存期，如低于起存金额的，留存部分在清户日或转户日按公司活期存款利率计息。

⑤未提前通知而支取的，其支取部分按公司活期存款利率计息。

⑥已办理通知手续而提前支取或逾期支取的，支取部分按公司活期存款利率计息。

⑦已办理通知手续并按约定日期支取，而支取金额不足约定金额的，不足部分按公司活期存款利率计息，而支取金额超过约定金额的，约定金额的部分按支取日公司相应档次通知存款利率计息，超过约定金额的部分按公司活期存款利率计息。

⑧已办理通知手续而不支取或在通知期限内取消通知的约定支取部分，在通知期限内不计息。

⑨支取金额不足最低支取金额的，支取部分按公司活期存款利率计息。

⑩适用通知存款利率计息的部分，计息期间遇利率调整，不分段计息，适用活期存款利率计息的部分，计息期间如遇利率调整，分段计息。

2．委托存款

委托存款是指接受客户委托，代理客户单位向指定的单位进行贷款或投资而收到委托人存入的款项。按委托存款设置会计科目进行核算。

（三）会计科目设置

1．自营存款

公司设置“吸收存款”科目核算吸收的除同业存放款项以外的其他各种存款，按“活期存款”、“短期存款”、“中长期存款”分别设置二级明细；“活期存款”下分别设置“一般账户存款”、“久悬未取账户存款”三级明细进行核算；“短期存款”下分别设置，“通知存款”、“短期定期存款”三级明细进行核算；“中长期存款”下设置“中长期定期存款”三级明进行明细核算。“吸收存款”科目期末贷方余额，反映公司吸收的除同业存放款项以外的其他各项存款。

公司设置“存入保证金”科目核算收到客户存入的各种保证金，如担保保证金、承兑保证金等。“存入保证金”下设置“存入理赔保证金”、“存入共同海损保证金”、“存入分保保证金”、“存入担保保证金”、“存入自营业务交保证金”、“存入其他保证金”二级明细进行核算。本科目期末贷方余额，反映公司接受存入但尚未返还的保证金。

2．委托存款

设置“代理业务负债”科目，核算不承担风险的代理业务收到的款项。下设“委托存款”、“受托投资”、“其他”等二级明细科目，“其他”下设“委贷利息”、“其他”三级科目核算应支付给委托方的委贷利息。

（四）主要账务处理

1．活期存款业务核算

（1）活期存款的存入

存款单位存入活期存款时，借记“银行存款”科目，贷记“吸收存款-活期存款”、“存入保证金”等相关明细科目。

（2）活期存款计结息

每月 21 日计提利息，借记“利息支出-存款利息支出”科目，贷记“应付利息-应付存款利息”科目。

结息月 21 日，支付利息，借记“应付利息-应付存款利息”科目，贷记“吸收存款-活期存款”相关明细科目。

（3）活期存款支取

支取款项时，借记“吸收存款-活期存款”、“存入保证金”等相关明细科目，贷记“银行存款”等科目。

2．定期存款业务核算

（1）定期存款的存入

存款单位存入定期存款，借记“吸收存款-活期存款”等科目，贷记“吸收存款-短期存款（或中长期存款）”相关明细科目。

（2）定期存款计息

每月 21 日计提利息，借记“利息支出-存款利息支出”科目，贷记“应付利息-应付存款利息”科目。

（3）定期存款支取

1）提前支取业务

本金转出：按提前支取部分的本金金额，借记“吸收存款-短期存款（或中长期存款）”科目，贷记“吸收存款-活期存款”或其他科目。

红字冲销已计提定期存款利息：借记“利息支出-存款利息支出”科目（红字），贷记“应付利息-应付存款利息”科目（红字）。

计提活期存款利息：借记“利息支出-存款利息支出”科目，贷记“应付利

息-应付存款利息”科目。

支付利息：借记“应付利息-应付存款利息”科目，贷记“吸收存款-活期存款”等科目。

2）到期支取业务

本金转出：借记“吸收存款-短期存款（或中长期存款）”科目，贷记“吸收存款-活期存款”等科目。

补提上一计息日至到期日利息：借记“利息支出-存款利息支出”科目，贷记“应付利息-应付存款利息”科目。

支付利息：借记“应付利息-应付存款利息”科目，贷记“吸收存款-活期存款”等科目。

3）逾期支取业务

本金转出：借记“吸收存款-短期存款（或中长期存款）”科目，贷记“吸收存款-活期存款”等科目。

补提上一计息日至到期日定期存款利息：借记“利息支出-存款利息支出”科目，贷记“应付利息-应付存款利息”科目。

补提到期日至支取日活期存款利息：借记“利息支出-存款利息支出”科目，贷记“应付利息-应付存款利息”科目。

支付利息：借记“应付利息-应付存款利息”科目，贷记“吸收存款-活期存款”等科目。

（4）定期存款续存

1）本金部分：续存本金在“吸收存款-短期存款（或中长期存款）”科目中核算。计付利息按照定期存款到期支取业务有关规定进行会计处理。

2）利息部分：

计提上一计息日至到期日定期利息：

借记“利息支出-存款利息支出”科目，贷记“应付利息-应付存款利息”科目。

支付利息：借记“应付利息-应付存款利息” 科目，贷记“吸收存款-活期存款”科目。

利息续存：借记“应付利息-应付存款利息” 科目，贷记“吸收存款-短期存款（或中长期存款）”科目。

3．通知存款业务

（1）通知存款开立：

借记“吸收存款-活期存款”等科目，贷记“吸收存款-短期存款-通知存款”科目。

（2）通知存款计结息：

非结息月每月 21 日计提利息，借记“利息支出-存款利息支出”科目，贷记“应付利息-应付存款利息”科目。

（3）通知存款支取

1）部分支取,冲销支取部分已计提利息：借记“利息支出-存款利息支出”科目（红字），贷记“应付利息-应付存款利息”科目（红字）。

按支取日适用利率重新计付支取部分从存入日至支取日利息：借记“利息支出-存款利息支出”科目，贷记“应付利息-应付存款利息”科目。

支付利息：借记“应付利息-应付存款利息”科目，贷记“吸收存款-活期存款”等科目。

支付本金：借记“吸收存款-短期存款-通知存款”科目，贷记“吸收存款-活期存款”等科目。

2）全额支取,补提上一计息日至到期日存款利息，借记“利息支出-存款利息支出”科目，贷记“应付利息-应付存款利息”科目。

支付利息：借记“应付利息-应付存款利息”科目，贷记“吸收存款-活期存款”等科目。

支付本金：借记“吸收存款-短期存款-通知存款”科目，贷记“吸收存款-活期存款”等科目。

4．保证金存款业务

（1）保证金存款开立

保证金存款开立：借记“吸收存款-活期存款”等科目，根据保证金类型,贷记“存入保证金-存入理赔保证金”、“存入保证金-存入担保保证金” 或“存入保证金-存入其他保证金”等科目。

（2）保证金存款计息

每月 21 日计提利息，借记“利息支出-存款利息支出”科目，贷记“应付利息-应付存款利息”科目。

结息月 21 日，支付利息，借记“应付利息-应付存款利息”科目，贷记“吸收存款-活期存款”科目。

（3）保证金存款支取

1）本金转出时借记“存入保证金-存入担保保证金”等科目，贷记“吸收存款-活期存款”等科目。

2）补计利息时借记“利息支出-存款利息支出”科目，贷记“应付利息-应付存款利息”科目。

3）支付利息时借记“应付利息-应付存款利息”科目，贷记“吸收存款-活期存款”等科目。

5．委托存款

（1）收到委托贷款资金的处理

收到委托单位划入委托贷款资金时，借记“银行存款”、“吸收存款-活期存款”等科目，贷记“代理业务负债-委托存款”科目。

跨机构委贷业务，划入委托贷款资金时，省级业务部借记“银行存款”或“吸收存款-活期存款”等科目，贷记“内部往来”科目。分公司借记“内部往来”科目，贷记“代理业务负债-委托存款”科目。

（2）委托贷款资金划回委托方的处理

委托贷款资金划回时，借记“代理业务负债-委托存款”科目，贷记“银行存款”、“吸收存款-活期存款”等科目。

跨机构委贷业务，委托贷款资金划回时，省级业务部借记“内部往来”科目，贷记“银行存款”、“吸收存款-活期存款”科目。分公司借记“代理业务负债-委托存款”科目，贷记“内部往来”科目。

（3）委托存款利息相关核算

1）收到委托贷款利息时，借记“吸收存款-活期存款”、“银行存款”等科目，贷记“代理业务负债-其他-委贷利息”等科目。向委托人支付代收委托贷款利息收入，借记“代理业务负债-其他-委贷利息”科目，贷记“吸收存款-活期存款”、“银行存款”等科目。

2）跨机构委贷业务，收到委托贷款利息时，省级业务部借记“吸收存款-

活期存款”、“银行存款”等科目，贷记“”科目。分公司借记“内部往来”科目，贷记“代理业务负债-其他-委贷利息”科目。

向委托人支付代收委托贷款利息收入，分公司借记“代理业务负债-其他-委贷利息”科目，贷记“内部往来”科目。省级业务部借记“内部往来”科目，贷记“吸收存款-活期存款”、“银行存款”等科目。

二、贷款业务

（一）基本概念

1．贷款

贷款是指公司对借款人提供的按约定的利率和期限还本付息的货币资金。贷款业务的种类如下：

（1）按偿还的期限不同，可以分为短期贷款、中期贷款和长期贷款三种。

短期贷款是指根据有关规定发放的、期限在 1 年以下（含 1 年）的各种贷款；中期贷款是指根据有关规定发放的、期限在 1 年以上 5 年以下（含 5 年）的各种贷款；长期贷款是指根据有关规定发放的、期限在 5 年以上的各种贷款。

（2）按公司承担责任的不同，可分为自营贷款和委托贷款两种。

自营贷款是指以合法方式筹集资金自主发放的贷款，其风险由公司承担，并由公司收取本金和利息；委托贷款则是指客户作为委托人提供资金，由公司（即受托人）根据委托人确定的贷款对象、用途、金额、期限、利率等而代理发放、监督使用并协助收回的贷款，其风险由委托人承担，贷款人即受托人只收取手续费，不得代垫资金。因发放委托贷款而收取的手续费，按收入确认条件予以确认。

（3）按保障程度的不同，可分为信用贷款和担保贷款两类。

信用贷款是指凭借款人的信誉发放的贷款；担保贷款又分为保证贷款、抵押贷款和质押贷款，其中，保证贷款是指按《担保法》规定的保证方式以第三人承诺在借款人不能偿还贷款时，按约定承担一般保证责任或者连带责任为前提而发放的贷款；抵押贷款是指《担保法》规定的抵押方式以借款人或第三人的财产作为抵押物发放的贷款；质押贷款是指按《担保法》规定的质押方式以借款人或第三人的动产或权利作为质押物发放的贷款。

（4）按还款方式的不同，可分为到期一次偿还的贷款和分期偿还的贷款。到期一次偿还的贷款，指在贷款到期时一次偿还贷款本金，利息根据贷款合同或在整个贷款期间分期支付，或在贷款到期时一次支付，即利随本清的贷款；分期偿还的贷款，指按年、季、月以相等的金额还本付息的贷款。

（5）按风险程度的不同，可分为正常贷款、关注贷款、次级贷款、可疑贷款和损失贷款五类。正常贷款是债务人能够履行合同，贷款本息和其他债务能按时足额偿还。风险分类人员通过调查分析后，对借款人履行合同，按时归还贷款本息和其他债务有充分把握的，分为正常类；关注贷款是指尽管债务人目前有能力偿还贷款本息，但存在一些可能对偿还债务产生不利影响的因素。实施风险分类的人员通过调查分析，认为该笔业务的风险达到一定程度，足以对归还贷款本息和其他债务带来一定的潜在威胁，应分为关注类；次级贷款是指债务人的偿债能力出现明显问题，完全依靠其正常营业收入无法足额偿还贷款本息和其他债务，即使执行担保，也可能会造成一定损失，预测贷款本息和其他债权损失率低于 40%（贷款本息和其他债权损失率是指贷款和其他债权本息损失之和与应收贷款本息和其他债权之和的比率）；可疑贷款是指债务人无法足额偿还贷款本息和其他债务，即使执行担保，也肯定要造成较大损失，预测贷款本息和其他债权损失率低于 70%。实施风险分类的人员通过调查分析，认为该笔业务已经存在非常

严重的问题，将严重影响到贷款按时还本付息，即使执行担保，也肯定要造成较大损失的，应分为可疑类；损失贷款是指在采取所有可能的措施或一切必要的法律程序之后，贷款本息和其他债务仍然无法收回，或只能收回极少部分，预测贷款本息和其他债权损失率超过 70%。该贷款已经不具备或基本不具备作为公司资产的价值，即使将来有部分贷款可以收回的贷款。

其中财务公司根据信贷资产的风险程度，将正常类划分为正常一级（A1）、正常二级（A2）、正常三级（A3）。正常一级（A1）：债务人市场竞争能力极强，现金流量非常充足，融资能力和还款能力极强，还款意愿很好，有非常充足的证据表明能够按期足额偿还债务本息。计提减值准备比例为 0%。正常二级（A2）：债务人市场竞争能力很强，现金流量充足，融资能力和还款能力很强，还款意愿很好，有足够的证据表明能够按期足额偿还债务本息。计提减值准备比例为 2%。正常三级（A3）：债务人还款能力很强，还款意愿良好，没有足够的理由怀疑不能够按期足额偿还债务本息。计提减值准备比例为 3%。根据影响因素的严重程度和信贷资产的风险程度，财务公司将关注类划分为关注一级（B1）、关注二级（B2）和关注三级（B3）。关注一级（B1）：出现可能影响债务人还款能力的不利因素，但债务人还款能力尚可，还款意愿良好，担保合法、足值、有效；发生逾期欠息的贷款原则上至少划为关注一级。计提减值准备比例为 6%。关注二级（B2）：出现影响债务人还款能力的不利因素，债务人还款意愿一般，担保合法、足值、有效；逾期欠息在 30 天（含）以上、60 天以下的贷款原则上至少划为关注二级。计提减值准备比例为 8%。关注三级（B3）：债务人还款能力出现一定问题，还款意愿较差，但认为通过追偿担保等手段能确保足额收回债务本息；逾期欠息在 60 天（含）以上、90 天以下的贷款原则上至少划为关注三级。计提减值准备比例为 10%。

根据影响因素的严重程度和信贷资产的风险程度，财务公司将次级类划分为次级一级（C1）和次级二级（C2）。次级一级（C1）：债务人还款困难，即使执行担保也会形成一定损失，本笔债务本息预计损失率在 20%（含）以内。计提减值准备比例为 30%。次级二级（C2）：债务人还款出现较大困难，即使执行担保也会形成一定损失，本笔债务本息预计损失率在 20%至 40%（含）之间。 计提减值准备比例为 40%。

财务公司对可疑贷款计提减值准备比例为 60%。

财务公司对损失贷款计提减值准备比例为 100%。

2．贴现

贴现业务，是指持票人将未到期的商业汇票背书转让给公司，公司按票面金额和贴现利率扣除贴现利息后，将余额付给持票人的票据行为。

商业汇票按承兑人的不同，分为商业承兑汇票和银行承兑汇票。商业承兑汇票是公司或个人承兑的远期汇票，银行承兑汇票是银行承兑的远期汇票。

贴现业务的种类如下：

（1）商业汇票贴现

商业汇票贴现是指持票人将未到期的商业汇票背书转让给公司，公司按票面金额和贴现利率扣除贴现利息后，将余额付给持票人的票据行为。按照交易方式的不同，分为买断式贴现和回购式贴现。其中，买断式贴现是指贴出人将票据权利转让给贴入人，不约定日后赎回的交易方式；回购式贴现是指贴出人将票据权利转让给贴入人，约定日后赎回的交易方式。

（2）商业汇票转贴现

商业汇票转贴现是指为了取得资金，将持有未到期的已贴现商业汇票再以贴现方式向另一家金融机构转让的票据行为，是金融机构间融通资金的一种方式。

（3）商业汇票再贴现

商业汇票再贴现是指为了取得资金，将持有未到期的已贴现商业汇票再向人民银行的贴现，通过转让汇票取得人民银行再贷款的行为。

3．委托贷款

委托贷款业务是指委托人提供资金，由受托人根据委托人确定的贷款对象、用途、金额、期限、利率等代为发放、监督使用并协助收回的贷款。

作为受托人，必须遵循“先存后贷，先收后付，公司不予垫款”的原则。委托贷款的对象、用途、项目、期限、利率等均由委托人指定，受托人只收取手续费，不承担任何形式的贷款风险。

4．银团贷款

是指由获准经营贷款业务金融机构依据同一贷款协议，按照约定的时间和比例通过代理行向借款人提供的人民币贷款。

银团贷款手续费收入是指办理银团贷款业务所收取的手续费。

（二）一般规定

1．贷款

（1）贷款本息分别核算。发放的贷款，应当按照实际贷出的贷款金额入账。按照贷款本金和适用的利率计算应收取的利息，按月计提，按季结息，分别贷款本金和利息进行核算。

（2）自营贷款和委托贷款分别核算。

2．贴现

商业汇票贴现利息收入一次性收取，按日摊销确认收入。

3．委托贷款

委托贷款是指客户作为委托人提供资金，受托人根据委托人确定的贷款对象、用途、金额、期限、利率等而代理发放、监督使用并协助收回的贷款，其风险由委托人承担，贷款人即受托人只收取手续费，不得代垫资金。因发放委托贷款而收取的手续费，按收入确认条件予以确认。

4．银团贷款

办理银团贷款所收取的手续费，应按合同规定确认收入。

（三）会计科目设置

1．自营贷款

设置“贷款”科目，核算按规定发放的各种客户贷款，该科目下设“短期”、“中长期”、“非应计贷款”二级明细进行核算。

“贷款”科目期末借方余额，反映按规定发放尚未收回的贷款。

2．贴现

设置“贴现资产”科目，并按票据类别分别设置“银行承兑汇票”和“商业承兑汇票”进行核算。

本科目期末借方余额，反映办理贴现业务融出的资金。

3．委托贷款

公司设置“代理业务资产”科目，核算公司不承担风险的代理业务形成的资产。该科目下设二级明细科目“委托贷款”，核算受托发放的贷款。

4．银团贷款

“手续费及佣金收入”科目核算公司确认的委托贷款、办理结算、投资咨询

服务等业务手续费及佣金，公司在本科目下设“银团贷款手续费收入”二级科目核算公司办理银团贷款所收取的手续费。

5．贷款损失准备

公司设置“贷款损失准备”科目核算公司贷款的减值准备，按“贷款”、“贴现资产”、“应收融资租赁款”、“拆出资金”等设置二级明细进行核算。本科目期末贷方余额，反映已计提但尚未转销的贷款损失准备。

（四）主要账务处理

1．自营贷款

（1）自营贷款发放的核算

1）发放自营贷款时，按实际支付的金额，借记“贷款-短期”科目，贷记“银行存款”、“吸收存款”等科目。

2）跨机构发放的贷款，通过内部往来核算。发放贷款时，分公司借记“贷款-短期”科目，贷记“内部往来”科目。省级业务部借记“内部往来”科目，贷记“吸收存款-活期存款”科目。

（2）自营贷款利息的核算

1）计息的有关规定（国家有关规定发生调整变化的遵循国家有关规定）：

①公司贷款利息原则上可按月（季）计提，按季结息，结息日为每季度末月的 20 日，利息于结息日次日列账。贷款结清时，当日结息列账。

②计息天数按实际贷款天数计算，贷款发放日计算在内，贷款归还日不计算在内，中间的节假日照计利息。

③短期贷款（期限在一年以下，含一年）按合同利率计息。结息方式为按季结息，结息日为每季度末月的 20 日。对贷款期内不能按期支付的利息按贷款合同利率按季计收复利，贷款逾期后改按罚息利率计收复利。最后一笔贷款清偿时，利随本清。

中长期贷款（期限在一年以上）利率由借贷双方按商业原则确定，可在合同期间按月、按季、按年调整，也可采用固定利率的确定方式。中长期贷款按季结息，结息日为每季度末月的 20 日。对贷款期内不能按期支付的利息按贷款合同利率按季计收复利，贷款逾期后改按罚息利率计收复利。最后一笔贷款清偿时，利随本清。

④贷款展期时，展期期限和原贷款期限加总达到新的利率期限档次时，自展期日起，按展期日挂牌的同档次的法定贷款利率计息，达不到新的期限档次时，按展期日的原档次法定贷款利率计息。

⑤逾期贷款或挤占挪用贷款，从逾期或挤占挪用之日起，按罚息利率计收罚息，直至清偿本息为止，遇罚息利率调整，分段计息。对贷款逾期或挤占挪用期间不能按期支付的利息按罚息利率计收复利。如同一笔贷款既逾期又挤占挪用，应择其重，不能并处。

2）利息的核算

①计提贷款利息的核算：应按贷款的合同本金和合同利率计算确定的应收未收利息，借记“应收利息-金融资产”科目，按贷款的摊余成本和实际利率计算确定利息收入，贷记“利息收入-贷款利息收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目，按其差额，借记或贷记“贷款”科目。合同利率与实际利率差异较小的，也可以采用合同利率确定利息收入。

非结息月每月 21 日计提利息，借记“应收利息-金融资产”科目，贷记“利息收入-贷款利息收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

结息月21日，收取借款单位利息，借记“吸收存款-活期存款”科目，贷记“应收利息-金融资产”科目。

跨机构发放的贷款收到利息时，省级业务部借记“吸收存款-活期存款”科目，贷记“内部往来”科目。分公司借记“内部往来”科目，贷记“应收利息-金融资产”科目。

②已计提的贷款应收利息，在贷款到期90天后仍未收回的，或在应收利息逾期90天后仍未收回的，冲减原已计入损益的利息收入，应用红字借记“应收利息-金融资产”科目，贷记“利息收入-贷款利息收入”科目，转作表外核算。

（3）自营贷款收回的核算

1)收回自营贷款时，应按借款人归还的本金金额，借记“银行存款”、“吸收存款”科目，贷记“贷款-短期”、“贷款-中长期”科目，补提上一计息日至到期日利息，借记“应收利息-金融资产”科目，贷记“利息收入-贷款利息收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。收取利息，借记“吸收存款-活期存款”科目，贷记“应收利息-金融资产”科目。

当借款人未能主动归还贷款，而其存款账户中的存款又足够还款，在征得借款人同意后，分公司可以主动扣收到期贷款，。

2)收回跨机构发放的自营贷款时，省级业务部按借款人实际支付金额，借记“银行存款”、“吸收存款”科目，贷记“内部往来”科目。分公司按借款人实际支付金额借记“内部往来”科目，按归还的贷款本金贷记“贷款-短期”、“贷款-中长期”科目，按应收利息金额贷记“应收利息”科目。

（4）自营贷款展期的核算

借款人因故不能按期归还贷款时，应在到期日前1个月，由借款人申请贷款展期。每一笔贷款只能展期一次，短期贷款（期限在一年以内，含一年）展期期限不得超过原贷款的期限；中期贷款（一年以上，五年以下，含五年）展期期限不得超过原贷款期限的一半，长期贷款（五年以上）展期期限最长不得超过3年。

展期贷款的贷款利率按国家有关规定执行。贷款展期后借款期限由短期变为中长期的，应进行相应账务处理，借记“贷款-中长期”科目，贷记“贷款-短期”科目。

（5）应计贷款转非应计贷款的核算

当贷款本金或利息逾期90天仍没有收回时，应作为非应计贷款单独核算，借记“贷款-非应计贷款”科目，贷记“贷款-短期”、“贷款-中长期”科目。同时冲减原已计入损益的利息收入，用借记“应收利息-金融资产”科目（红字），贷记“利息收入-贷款利息收入”科目（红字），转作表外核算。

2．贴现

贴现利息按笔计算，贴现票据持有期间每日计算确定贴现利息收入。收取贴现利息计算公式为：贴现利息=票面金额×贴现天数×日利率。贴现天数为贴现日到票据到期日的实际天数，天数计算“算头不算尾”。每日确认贴现利息收入计算公式：贴现利息=票面金额×日利率。

（1）贴现的账务处理

1）办理商业汇票贴现的核算

公司办理商业汇票贴现业务，在收到客户未到期票据进行贴现时，按贴现资产净额，借记“贴现资产”科目，按实际支付的金额贷记“银行存款”、“吸收存款”等科目。

2）商业汇票利息确认的核算

每日确认利息收入时：借记“贴现资产”科目，贷记“利息收入-贴现利息收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

3）商业汇票到期收回的核算

商业汇票到期收回贴现款项时，借记“银行存款”、“吸收存款”等科目，贷记“贴现资产”科目。

（2）转贴现的账务处理

公司向商业银行办理转贴现时，在实际收到转贴现资金时，借记“银行存款”等科目，将尚未确认的贴现利息收入与转贴现利息支出相比较，收入大于支出时，差额确认贴现收入并计提增值税销项税金，贷记“利息收入-贴现利息收入”科目，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目，贷记“贴现资产”科目。支出大于收入时，差额确认转贴现利息支出，借记“利息支出-转贴现和再贴现利息支出”科目，贷记“贴现资产”科目。

公司内部不同机构进行转贴现，通过“内部往来”科目核算内部转贴现的过程。

（3）再贴现的账务处理

公司向人民银行行办理再贴现时，首先将尚未确认的贴现利息收入进行确认，借记“贴现资产”科目，贷记“利息收入-贴现利息收入”科目，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

由于人民银行仅办理回购式再贴现业务，按实际收到的金额借记“存放中央银行款项”科目，贷记“卖出回购金融资产款”。

再贴现到期赎回时，按照实际支付的金额，借记“卖出回购金融资产款”、“利息支出-卖出回购金融资产利息支出”科目，贷记“存放中央银行款项”科目。

3．委托贷款

（1）委托贷款本金的核算

1）收到委托方划入的委托贷款资金的处理

收到委托单位划入委托贷款资金时，借记“银行存款”、“吸收存款-活期存款”科目，贷记“代理业务负债-委托存款”科目。

跨机构委贷业务，划入委托贷款资金时，省级业务部借记“银行存款”、“吸收存款-活期存款”科目，贷记“内部往来”科目。分公司借记“内部往来”科目，贷记“代理业务负债-委托存款”科目。

2）发放委托贷款的处理

根据委托人委托发放委托贷款时，借记“代理业务资产-委托贷款”科目，贷记“吸收存款-活期存款”、“银行存款”科目。

跨机构委贷业务，省级业务部借记“内部往来”科目，贷记“吸收存款-活期存款”、“银行存款”科目。分公司借记“代理业务资产-委托贷款”科目，贷记“内部往来”科目。

3）从贷款人处收回委托贷款的处理

收回委托贷款时，借记“吸收存款-活期存款”、“银行存款”科目，贷记“代理业务资产-委托贷款”科目。

跨机构委贷业务，收回委托贷款时，省级业务部借记“吸收存款-活期存款”、“银行存款”科目，贷记“内部往来”科目。分公司借记“内部往来”科目，贷记“代理业务资产-委托贷款”科目。

4）委托贷款资金划回委托方的处理

委托贷款资金划回时，借记“代理业务负债-委托存款”科目，贷记“银行存款”、“吸收存款-活期存款”科目。

跨机构委贷业务，委托贷款资金划回时，省级业务部借记“内部往来”科目，贷记“吸收存款-活期存款”科目。区域分公司借记“代理业务负债-委托存款”科目，贷记“内部往来”科目。

（2）委托贷款利息的核算

1）收到委托贷款利息时，借记“吸收存款-活期存款”、“银行存款”科目，贷记“代理业务负债-其他-委贷利息”科目。

向委托人支付代收委托贷款利息收入，借记“代理业务负债-其他-委贷利息”科目，贷记“吸收存款-活期存款”、“银行存款”科目。

2）跨机构委贷业务，收到委托贷款利息时，省级业务部借记“吸收存款-活期存款”、“银行存款”科目，贷记“内部往来”科目。分公司借记“内部往来”科目，贷记“代理业务负债-其他-委贷利息”科目。

向委托人支付代收委托贷款利息收入，分公司借记“代理业务负债-其他-委贷利息”科目，贷记“内部往来”科目。省级业务部借记“内部往来”科目，贷记“吸收存款-活期存款”、“银行存款”科目。

（3）收取委托贷款手续费的核算

1）按规定收取委托贷款手续费时，借记“银行存款”、“吸收存款-活期存款”科目，贷记“手续费及佣金收入-委托贷款手续费收入”科目，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”。

2）跨机构委贷业务，收取委贷手续费时，省级业务部借记“吸收存款-活期存款”、“银行存款”科目，贷记“内部往来”科目。分公司借记“内部往来”科目，贷记“手续费及佣金收入-委托贷款手续费收入”科目，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”。

4．银团贷款

收到银团贷款手续费时，借记“银行存款”、“吸收存款-活期存款”等科目，贷记“手续费及佣金收入-银团贷款手续费收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

5．贷款损失准备

如果当期计算的应提贷款损失准备金额大于对应贷款损失准备明细科目的贷方余额，应按其差额提取贷款损失准备，借记“信用减值损失-贷款”科目，贷记“贷款损失准备”科目；如果当期计算的应提贷款损失准备金额小于对应贷款损失准备明细科目的贷方余额，应按其差额冲减已计提的贷款损失准备，借记“贷款损失准备”科目，贷记“信用减值损失-贷款”科目。

收回已减值贷款时，应按实际收到的金额，借记“吸收存款”等科目，按照相关贷款的减值准备余额，借记“贷款损失准备”科目，按贷款的余额贷记“贷款”科目，按其差额，贷记“资产减值损失”科目。

对于确实无法收回的贷款、贴现、应收融资租赁款等，按规定的条件和报批手续报批准予核销时，应冲减已计提的贷款损失准备，借记“贷款损失准备”科目，贷记“贷款”、“贴现资产”、“长期应收款”科目。

已确认并核销的贷款、贴现、应收融资租赁款等，以后年度又收回的，应按照收回的金额转回贷款损失准备金，借记“贷款”、“贴现资产”、“长期应收款”科目，贷记“贷款损失准备”科目。同时，借记“吸收存款-活期存款”科

目，贷记“贷款”、“贴现资产”、“长期应收款”,借记“贷款损失准备”科目,贷记“资产减值损失-贷款损失准备”科目。

第三节 金融机构往来业务

一、基本概念

1．存放中央银行款项

指按中国人民银行相关规定缴存至公司开立在中国人民银行的准备金账户的款项，包含法定准备金存款和超额准备金存款。

2．存放商业银行款项

存放商业银行款项即银行存款，是指存放在商业银行的货币资金。

3．存放同业款项

存放同业款项是指存放在非银行金融机构的款项。

4．同业存放款项

同业存放款项,是指非银行金融公司之间因发生日常结算往来而存入的清算款项。同业存放款项应按实际存入的款项入账。

5．资金拆借款项

拆出资金，是指拆借给其他金融机构的款项。

拆入资金，是指从金融机构拆入的款项。

二、会计科目设置

1．存放中央银行款项

设置“存放中央银行款项”科目，核算存入中国人民银行的款项。

本科目期末借方余额，反映公司存放中国人民银行的款项。

2．存放商业银行款项

设置“银行存款”科目，核算存入商业银行的款项。

本科目期末借方余额，反映公司存放在商业银行的款项。

3．存放同业款项

设置“存放同业”科目核算存入非银行金融机构的款项。

本科目期末借方余额，反映公司存放在非银行金融机构的款项。

4．同业存放款项

公司设置“同业存放”科目核算同业存放业务，本科目按“财务公司”、“证券公司”、“保险公司”、“信托公司”等存放金融机构类型设置二级明细科目核算。“同业存放”贷方反映金融机构存入的款项，借方反映向金融机构支付款款项，期末贷方余额，反映吸收的同业存放款项。

5．资金拆借

公司设置“拆出资金”科目核算同业拆出业务，按拆放金融机构性质分别设置“拆放商业银行”和“拆放其他金融机构”二级明细科目。“拆出资金”借方反映拆借给金融机构的款项,贷方反映金融机构归还的拆出资金,期末借方余额,反映尚未归还的拆出资金余额。

公司设置“拆入资金”科目核算同业拆入业务，按拆入金融机构性质分别设置“商业银行”、“其他金融机构”二级明细科目。“拆入资金”贷方反映从金融机构拆入的款项，借方反映向金融机构归还拆入资金，期末贷方余额，反映尚未归还的拆入资金余额。

三、主要账务处理

1．存放中央银行款项

向中国人民银行直接缴存准备金的单位应于每旬填制“金融机构缴存法定存款准备金科目余额表”，若本次按照国家规定的法定存款准备金率向人民银行缴纳法定存款准备金金额大于已缴存的存款准备金金额，则应补缴差额，借记“存放中央银行款项”科目，贷记“银行存款”科目；反之应退缴存款准备金差额，会计分录相反，如不退缴，则作为存放人民银行超额准备金核算，不作账务处理。

存放中央银行款项利息按照国家规定的法定存款准备金利率与超额准备金利率分段计算，非结息月 21 日预提利息，借记“应收利息-其他-其他”科目，贷记“利息收入-资金存放利息收入”科目。季度结息月 21 日，红字冲销预提利息。收到利息收入时，借记“存放中央银行款项”科目，贷记“利息收入-资金存放利息收入”科目。

2．存放商业银行款项

将收到的款项存入银行时，借记“银行存款”科目，贷记“库存现金”等科目；提取和支出存款时，借记“库存现金”等科目，贷记“银行存款”科目。

银行存款利息按与商业银行协商确定的同业利率计算，非结息月 21 日预提利息，借记“应收利息-其他-其他”科目，贷记“利息收入-资金存放利息收入”科目。季度结息月 21 日，红字冲销预提利息。收到的利息收入时，借记“银行存款”科目，贷记“利息收入-资金存放利息收入”科目。

3．存放同业款项

将款项存放入证券公司等非银行金融机构，借记“存放同业”科目，贷记“银行存款”科目。购买有价证券，支取同业款项时，借记“交易性金融资产”、“债权投资”、“其他权益工具投资”等科目，贷记“存放同业”科目。通过券款对付（DVP）形式办理买入返售金融资产和卖出回购金融资产业务时，借记“买入返售金融资产”科目，贷记“存放同业”科目，或借记“存放同业”科目，贷记“卖出回购金融资产款”科目，还款时反向分录。

收到存放其他金融机构的利息时，应借记“存放同业”等科目，贷记“利息收入-资金存放利息收入”科目。

4．同业存放款项

公司收到同业存放资金时，借记“银行存款”等科目，贷记“同业存放”科目。减少存放资金作相反的会计分录。

每月 21 日计提存放利息，借记“利息支出-金融企业资金存放利息支出”科目，贷记“应付利息-其他负债利息”科目。

结息月 21 日，支付资金利息，借记“应付利息-应付存款利息”、“利息支出-金融企业资金存放利息支出”等科目，贷记“同业存放”、“银行存款”等科目。

5．资金拆借

（1）拆出资金

公司向拆入资金金融机构借出资金头寸，按实际拆出金额，借记“拆出资金”科目，贷记“银行存款”等科目。收到拆出资金返款时作相反的会计分录。

拆出资金应按拆借款项的期限和规定利率计算并收取利息，拆出资金利息在“利息收入-资金拆借利息收入”科目中核算。期末预提利息，借记“应收利息-其他-其他”科目，贷记“利息收入-资金拆借利息收入”科目。期初，红字冲销预提利息待实际收取利息时进行利息核算。收取拆借本息时。借记“银行存款”

科目，贷记“拆出资金”、“利息收入-资金拆借利息收入”等科目。

（2）拆入资金

公司收到所拆入资金时，按实际拆入金额，借记“银行存款”等科目，贷记“拆入资金”科目。归还拆入资金作相反的会计分录。

拆入资金按拆入款项的期限和规定利率计算并支付利息，拆入资金利息在“利息支出-资金拆借利息支出”科目核算。期末预提利息，借记“利息支出-资金拆借利息支出”科目，贷记“应付利息-拆入资金利息”科目。期初，红字冲销预提利息待实际支付利息时进行利息核算。

支付拆借本息时。借记“拆入资金”、“利息支出-资金拆借利息支出”、“应付利息-其他负债利息”科目，贷记“银行存款”等科目。

第四节　结算业务

一、基本概念

结算是指在许可经营业务范围内，为客户在商品交易、劳务服务和资金往来等经济事项中使用票据、汇兑、托收承付、委托收款等结算方式而进行的货币给付及其资金清算的行为。

结算业务手续费收入是指办理结算业务所收取的手续费。

二、一般规定

办理结算业务所收取的手续费，应于收到结算手续费时确认收入。

三、会计科目设置

“手续费及佣金收入”科目核算公司确认的委托贷款、办理结算、投资咨询服务等业务手续费及佣金，公司在本科目下设“结算业务手续费收入”二级科目核算公司办理结算业务所收取的手续费。

四、主要账务处理

计收结算手续费时，借记“库存现金”或“吸收存款-活期存款”科目，贷记“手续费及佣金收入-结算业务手续费收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

第五节　承兑业务

一、基本概念

承兑是汇票付款人在票据上承诺负担支付票面金额的义务，并将该种意思表示记载在票据上的一种票据行为。

承兑业务手续费及佣金收入是办理承兑业务收取的手续费及佣金收入。

二、一般规定

办理承兑业务所收取的手续费，应于承兑票据被承兑申请人签收票据时确认收入。

三、会计科目设置

“手续费及佣金收入”科目核算委托贷款、办理结算等业务手续费，在本科目下设“其他手续费及佣金收入”二级科目核算承兑业务及其他收取手续费的业务形成的手续费收入。

四、主要账务处理

收到承兑业务手续费时，借记“银行存款”、“吸收存款-活期存款”等科目，贷记“应收手续费及佣金-应收承兑手续费”。

收到承兑业务手续费时，借记“应收手续费及佣金－应收承兑手续费”科目，贷记“手续费及佣金收入-其他手续费及佣金收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

第六节 结售汇业务

一、基本概念

外汇业务包括吸收成员单位存款、向成员单位发放贷款、融资租赁、即期结售汇、外汇金融市场资金往来，以及向中央银行缴纳外汇业务存款准备金等业务。

即期结售汇业务包括对成员单位的结售汇业务及市场平补，以及因自身经营需要发生的结售汇业务。

二、一般规定

办理的结售汇币种为人民币兑美元、人民币兑港币、人民币兑日元、人民币兑欧元、人民币兑英镑等五种。

外汇业务在初始确认时按业务发生日的即期汇率或即期汇率的近似汇率折算为人民币。即期汇率是中国人民银行公布的人民币外汇牌价或根据公布的外汇牌价套算的汇率。选用每期期末即期汇率作为即期汇率的近似汇率。

三、会计科目设置

公司设置“货币兑换”科目来核算结售汇业务。“货币兑换”科目属于资产负债共同类科目，为一级科目，核算外币交易所产生的不同币种之间的兑换。按“结汇”、“售汇”、“其他”设二级科目核算。

“结汇”二级科目，下设“客户结汇”三级科目，反映成员单位将外汇卖给公司；下设“自身结汇”反映公司将本公司外币形态的资本金（或者营运资金）、利润、不良资产等结构性敞口资金转换为本币形态；下设“平补结汇”三级科目，反映公司在银行间外汇市场卖出外汇。

“售汇”二级科目，下设“客户售汇”三级科目，反映成员单位从公司购入外汇；下设“自身售汇”三级科目，反映公司将本公司本币形态的资本金（或者营运资金）、利润、不良资产等结构性敞口资金转换为外币形态；下设“平补售汇”三级科目，反映公司在银行间外汇市场购入外汇。

四、主要账务处理

1．外汇结售汇业务

（1）成员单位结售汇业务会计处理

1）结汇的会计处理

收到成员用于结汇的外汇资金时，借记“吸收存款”科目；贷记“货币兑换-结汇-客户结汇”科目。

根据公司公布挂牌人民币汇价，将成员单位用于结汇的外汇资金套算为人民币资金，划付给成员单位时，借记“货币兑换-结汇-客户结汇”科目，贷记“吸收存款”科目。

2）售汇的会计处理

收到成员单位用购入外汇的人民币资金时，借记“吸收存款”科目，贷记“货

币兑换-售汇-客户售汇”科目。

根据公司公布挂牌人民币汇价，将成员单位用于购汇的人民币资金套算为外汇资金，划付给成员单位时，借记“货币兑换-售汇-客户售汇”科目，贷记“吸收存款”科目。

（2）市场头寸平补业务会计处理

1）市场平补结汇

公司在银行间外汇市场，根据与交易对手确定的卖出外汇的金额、价格，完成交易收到人民币资金时，借记“银行存款”、“手续费及佣金支出”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“货币兑换-结汇-平补结汇”科目。

付给交易对手外汇资金时，借记“货币兑换-结汇-平补结汇”科目，贷记“银行存款”科目。

2）市场平补售汇

公司在银行间外汇市场，根据与交易对手确定的买入外汇的金额、价格，完成交易收到外汇资金时，借记“银行存款”科目，贷记“货币兑换-售汇-平补售汇”科目。

付给交易对手人民币资金时，借记“货币兑换-售汇-平补售汇”、“手续费及佣金支出”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“银行存款”科目。

（3）公司自身结售汇业务会计处理

1）公司自身办理结汇

公司划付用于结汇的外汇资金时，借记“货币兑换-结汇-自身结汇”科目，贷记“银行存款”科目，公司收到人民币资金时，借记“银行存款”、“手续费及佣金支出”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“货币兑换-结汇-自身结汇”科目。

2）公司自身办理购汇

公司划付用于购汇的人民币资金时，借记“货币兑换-售汇-自身售汇”、“手续费及佣金支出”科目，贷记“银行存款”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目。

收到外汇资金进，借记“银行存款”科目，贷记“货币兑换-售汇-自身售汇”科目。

2．外汇业务期末会计处理

（1）货币兑换科目期末会计处理

结售汇兑损益按月进行结转。期末，按照期末即期汇率将外币反映的“货币兑换”科目折算成人民币，与人民币反映的“货币兑换”科目进行比较，差额贷记“汇兑损益”科目。

折算后为汇兑损失的，借记“货币兑换”科目（红字），贷记“汇兑损益”科目（红字），折算后为汇兑收益的，借记“货币兑换”科目，贷记“汇兑损益”科目。

（2）资产负债类科目期末会计处理

货币性资产负债类项目汇兑损益按月进行结转。月末，按照期末即期汇率对货币性项目重新进行折算，与根据业务发生时的近似汇率所折算的人民币进行比较，差额贷记“汇兑损益”科目。

折算后为汇兑损失的，借记“货币性负债项目”科目，贷记“货币性资产项目”科目，贷记“汇兑损益”科目（红字）。

折算后为汇兑收益的，借记“货币性资产项目”科目，贷记“货币性负债项目”科目，贷记“汇兑损益”科目。

非货币性资产负债类项目均按照业务发生时的近似汇率入账，期末不再按照期末汇率重新进行折算。

（3）损益类项目期末会计处理

由于外汇业务产生的损益类项目，如利息收支等，均按照业务发生时的近似汇率入账，期末不再按照期末汇率重新进行折算。

第七节 保理业务

一、基本概念

保理业务是以债权人转让其应收账款为前提，集应收账款催收、管理、坏账担保及融资于一体的综合性金融服务。债权人将其应收账款转让给保理商，由保理商向其提供下列服务中至少一项的，即为保理业务：

（一）应收账款催收：保理商根据应收账款账期，主动或应债权人要求，采取电话、函件、上门等方式或运用法律手段等对债务人进行催收。

（二）应收账款管理：保理商根据债权人的要求，定期或不定期向其提供关于应收账款的回收情况、逾期账款情况、对账单等财务和统计报表，协助其进行应收账款管理。

（三）坏账担保：保理商与债权人签订保理协议后，为债务人核定信用额度，并在核准额度内，对债权人无商业纠纷的应收账款，提供约定的付款担保。

（四）保理融资：以应收账款合法、有效转让为前提的银行融资服务。

保理业务根据保理方向分为正向保理和反向保理：

正向保理是指保理公司作为保理商与卖方签署保理协议，根据该协议，卖方将其现在或将来的基于其与买方订立的货物销售、服务合同所产生的应收账款转让给保理公司，并由保理公司为其提供基于应收账款的融资、管理等综合性金融服务。

反向保理是指保理公司与规模较大，资信卓著的高质量买方达成协定，以其作为核心企业，对为该企业供货、位于其供应链上的中小企业提供服务。供货的中小企业履行基础合同后开展保理业务，保理公司为产业链客户提供融资、销售分户账管理、应收账款催收、资信调查与评估、信用风险控制及坏账担保等服务。

根据保理业务是否有追索权分为有追索权的保理和无追索权的保理：

有追索权的保理是指债权人将应收账款的债权转让保理公司，保理公司向债权人发放保理款，债权人在得到款项之后，如果债务人拒绝付款或无力付款，保理公司有权向债权人进行追索，要求偿还预付的资金。

无追索权的保理在债权转让后，由保理商承担除商业争议外的信用风险。债权人在与保理公司开展了保理业务之后将风险转嫁，从而降低应收账款风险、提前回收资金。

二、主要账务处理

（一）保理商

放款时，根据保理规模，借记“应收保理款”，贷记“银行存款”；按照应收取的保理费，借记“应收保理款”，贷记“未实现融资收益”、“应交税费-应交增值税-销项税额”。

收取保理费时，借记“银行存款”，贷记“应收保理款”。

分期确认保理收入时，借记“未实现融资收益”，贷记“利息收入”、“手续费及佣金收入”。

（二）债权人

（1）无追索权保理

收到保理款时，借记“银行存款”、“未确认融资费用”，贷记“应收账款”。

每月摊销利息及手续费时，借记“财务费用”，贷记“未确认融资费用”。

（2）有追索权保理

收到保理款时，借记“银行存款”、“未确认融资费用”，贷记“短期借款”。

每月摊销利息及手续费时，借记“财务费用”，贷记“未确认融资费用”。

保理到期时，借记“短期借款”，贷记“银行存款”。

第八节 保险业务

一、原保险合同业务

（一）财险原保险合同业务

1．基本概念

原保险合同，是指保险人向投保人收取保费，对约定的可能发生的事故因其发生所造成的财产损失承担赔偿保险金责任，或者当被保险人死亡、伤残、疾病或者达到约定的年龄、期限时承担给付保险金责任的保险合同。

按险种划分为：企业财产保险、家庭财产保险、机动车辆保险、工程保险、责任保险、信用保险、保证保险、船舶保险、货物运输保险、农业保险等财产保险，以及经中国银行保险监督管理委员会许可经营的意外伤害保险、短期健康保险等人身保险。

2．一般规定

（1）保险业务收入

1）保费收入，是指根据保险合同的约定向投保人收取的保险费。

2）保费收入应在下列条件均能满足时予以确认：

①保险合同成立并承担相应保险责任；

②与保险合同相关的经济利益能够流入；

③与保险合同相关的收入能够可靠地计量。

3）保费收入按保险合同规定的保费总额确定，直接计入各险种的保费收入。

①一次性收取保费的合同

保险合同成立并开始承担保险责任时，按照合同规定的应收金额确认保费收入，将所有应收但尚未收到的保费收入全额确认为应收保费。

②分期收取保费的合同

保险合同成立日，按照合同确定的各期应收总额确认保费收入。保户每期交纳保费后，冲减相应的应收保费。

4）原保险合同成立并开始承担保险责任后，若发生保户加保、减保、退保，应对已确认的保费收入进行调整（增加或冲减保费收入），同时调整相应的未到期责任准备金。

5）与其他保险人共同承担风险的共保业务，按原保险合同确定的总保费及承担风险份额计算应得保费，计入保费收入。

6）保险合同提前解除的，保险人应当按照原保险合同约定计算确定应退还投保人的金额，冲减当期相关险种的保费收入，扣罚的管理费，应计入其他业务收入。

3．会计科目设置

设置“应收保费”资产类科目，核算公司按照原保险合同约定应向投保人收取的保费。按险种及投保人进行明细核算。

设置“预收保费”负债类科目，核算公司在保险合同成立并开始承担保险责任前投保人交纳的保险费。按预收保费的类别设置二级科目，并按部门、险种进行明细核算。本科目期末贷方余额，反映公司投保人预缴的保险费。

设置“应付手续费及佣金”负债类科目，核算公司应向保险代理人支付而尚未支付的手续费，应付未付保险经纪人的佣金也在本科目核算。按部门、险种、业务性质和业务渠道进行明细核算。本科目期末贷方余额，反映公司应付未付的手续费或佣金。

设置“应付赔付款”负债类科目，核算公司按保险合同承担保险责任但尚未支付的赔付款。公司发生的交强险垫付款，也在本科目核算。按应付赔款种类及部门、险种和业务性质、业务渠道进行明细核算。本科目期末贷方余额，反映公司应付未付的赔款。

设置“保费收入”损益类科目核算公司确认的原保险合同保费收入。按部门、险种、业务渠道、业务性质进行明细核算。期末，应将本科目的余额转入“本年利润”科目，结转后本科目应无余额。

4．主要账务处理

（1）公司发生应收保费，按应收金额，借记“应收保费”科目，按确认的保费收入，贷记“保费收入”科目。收回应收保费时，借记“银行存款”等科目，贷记“应收保费”科目。

已经确认为坏账的应收保费，经批准冲销坏账准备，借记“坏账准备”科目，贷记“应收保费”科目。

已确认的坏账并转销的应收保费，以后又收回的，按收回的金额，借记“应收保费”科目，贷记“坏账准备”科目，同时，借记“银行存款”科目，贷记“应收保费”科目，并借记“坏账准备”科目，贷记“资产减值损失”科目。

（2）公司发生预收保费时，借记“库存现金”、“银行存款”科目，贷记“预收保费”科目；保险合同成立并开始承担保险责任确认保费收入实现时，借记“预收保费”科目，贷记“保费收入”科目。

（3）保费收入的主要账务处理：

1）保险合同成立并开始承担保险责任时，确认保费收入，借记“库存现金”、“银行存款”、“应收保费”、“预收保费”等科目，贷记“保费收入”科目。

2）根据业务批单，增加保费时，借记“银行存款”等科目，贷记“保费收入”科目；减少保费时，进行相反的会计处理。

3）原保险合同提前解除的，按原保险合同约定计算确定的应退还投保人的金额，借记“保费收入”科目，按扣留的费用，贷记“其他业务收入-收入”科目,按实际支付的金额，贷记“库存现金”、“银行存款”科目。

（二）寿险普通人寿保险业务

1．基本概念

寿险保险合同，是指保险人向投保人收取保费，对约定的可能发生的事故，因其发生造成被保险人死亡、伤残、疾病或者达到约定的年龄、期限时承担给付

保险金责任的保险合同。

按保险产品类型区分，寿险保险合同分为普通人寿保险、分红保险、万能保险、投资连结保险、健康保险、意外保险。其中普通人寿保险、分红保险、健康保险、意外保险是传统型保险，而万能保险、投资连结保险是投资型保险。

2．一般规定

（1）首期保费核算

保单承保通过后，于承保出单日确认保费收入。

保费收入的确认条件如下：

1）保险合同成立并承担重大保险风险责任。

2）与保险合同相关的经济利益很可能流入。

3）与保险合同相关的收入能够可靠地计量。

（2）续期业务

续期业务是公司针对客户签署的保险合同在完成首次缴费后的续缴业务。在保单对应续期交费日，计提续期应收保费，确认保费收入。对于宽限期后还未收到保费的保单，全额冲销保费收入。

3．会计科目设置

设置“保费收入”科目，核算符合保费收入确认条件的，为履行保险合同规定的重大风险给付责任义务而向投保人收取对价的收入，并按保险合同规定的缴费期间分别设置“原保险收入”、“分保收入”进行明细核算。

设置“预收保费”科目，核算公司在保险责任生效前向投保人预收的保费，并按保险合同规定的投保方式分别设置“无单”、“有单”、“个人”、“团体”进行明细核算。

设置“应收保费”科目，核算保险公司应向投保人收取但尚未收到的保费。

4．主要账务处理

根据业务部门提供的相关资料及从客户收到的保费金额，确认当期收费，借记“银行存款”科目，贷记“预收保费”科目。

业务部门承保出单后，保险合同则借记“预收保费”科目，贷记“保费收入”科目。

对于宽限期内的应收保费，借记“应收保费”科目，贷记“保费收入”科目，对宽限期后还未收到保费的保单，分别冲销“应收保费”科目和“保费收入”科目。

（三）寿险分红保险业务

1．基本概念

分红保险是一种保户享有保单红利分配权的产品，即将寿险公司的三差益（死差益、利差益、费差益）的一部分分配给保单持有人，投保人在得到保障的同时，可以享受寿险公司的经营成果。

2．会计科目设置

设置“保单红利支出”科目，核算保险公司按原保险合同约定支付给投保人的红利。按照现金领取、累积生息、交清增额保险、抵缴保费设置明细科目。

设置“应付保单红利”科目，核算保险公司按原保险合同约定应付未付投保人的红利。可以按照保险产品进行明细核算，还可现金领取、累积生息、交清增额保险、抵缴保费设置明细科目。

3．主要账务处理

（1）保单红利的计提与分配

①每月预估。根据分红保险产品经营损益情况与公司预计分红水平每月预计公司的保单红利支出。借记“保单红利支出”，贷记“应付保单红利”；

②年末调整预估。年末根据全年分红保险产品经营损益情况与公司预计分红水平，计算全年的保单红利支出，并对其与预提的保单红利之间的差异进行调整，借或贷记“保单红利支出”，贷或借记“应付保单红利”；

③红利分配。董事会通过并宣告红利分配方案后，将保单红利分配给各个保单，借记“应付保单红利”科目，贷记“银行存款”科目。

（2）不同红利分配方式下保单红利领取

①现金支付：借记“应付保单红利”，贷记“银行存款”；

②累计生息：是指将红利留存保险公司，按公司每年确定的红利累计利率以复利方式存储生息，客户也可随时领取相关红利。计息时，借记“利息支出”，贷记“应付保单红利”；领取时，借记“应付保单红利”，贷记“银行存款”；

③交清增额保险：指将红利作为保费以趸交方式增加保额，根据红利选择权的内容，红利款项转入预收保费，在保单周年日时转为保费收入。借记“应付保单红利”，贷记“预收保费”、借记“预收保费”，贷记“保费收入”；

④抵缴保费：指将红利用于抵缴下一期应缴保费，根据红利选择权的内容，红利款项转入预收保费，在保单周年日时转为保费收入。借记“应付保单红利”，贷记“预收保费”、借记“预收保费”，贷记“保费收入”。

（四）寿险投资型保险业务

1．基本概念

投资型寿险产品，包括投资连结保险和万能保险等。

投资连结保险改变了传统保险的保证保单现金价值的方式，采用了保单现金价值直接与保单项下资产价值挂钩的方式，保单的现金价值随着保单项下资产价值的变动而变动。投资连结寿险产品的投资风险是由保单所有人承担的，保险人只是负责管理独立账户。

万能保险是一种缴费灵活、保险金额可调整的寿险。投保人在缴纳首期保费后可选择在任何时候缴纳任何数量的保费，只要保单的现金价值足以支付保单的相关费用；投保人还可以在具有可保性的前提下，提高或降低保险金额。

2．一般规定

投资型保险产品是混合保险合同，既承担了保险风险又承担了其他风险。

我国关于混合保险合同处理的原则是：

（1）保险风险部分和其他风险部分能够区分，并且能够单独计量的，可以将保险风险部分和其他风险部分进行拆分。保险风险部分，确定为原保险合同；其他风险部分，不确定为原保险合同；

（2）保险风险部分和其他风险部分不能够区分，或者虽能够区分但不能够单独计量的，如果保险风险重大，应当将整个合同确定为保险合同；如果保险风险不重大，不应当将整个合同确定为保险合同。

3．会计科目设置及主要账务处理

投资连结保险产品一般分设有通用账户和独立账户，这是与传统寿险产品最大的区别。独立账户核算可以只设立“独立账户资产”和“独立账户负债”两个一级科目。独立账户的收益和损失归属于投保人，独立于保险公司的损益。由于我国规定投资连结保险的会计信息应在保险公司财务报表中披露，独立账户损益将对保险公司损益产生影响。为适应核算明细业务需求，应在“独立账户负债”下设明细“投资收益”、“利息收入”、“股利收入”和“利息支出”“资产管

理费支出”等，用以反映独立账户的损益。

万能保险设置“保户储金及投资款”科目，主要核算以储金利息作为保费收入的储金以及投资型保险业务的投资本金。该科目按保户及险种设立明细账户。

（1）投资连结保险业务

1）收取保费时

①收到投资连结保险产品保费时：借记“银行存款”，贷记“预收保费”；

②投资连结保险合同生效时：借记“预收保费”，贷记“保费收入”、“其他业务收入”、“独立账户负债”；

③对收取的保费，在剔除风险保费、初始费用之后，将属于独立账户的资金从公司账户划入独立账户，并增加投资单位数。借记“独立账户资产-银行存款”，贷记“银行存款”。

公司将独立账户资金进行投资时，

购买股票、债券、基金等金融产品时，按核算维度类别进行明细反映：借记“独立账户资产-股票/债券/基金” /“独立账户资产-股票/债券/基金-应收股利/应收利息”，贷记“独立账户资产-银行存款”；

持有期间确认应收利息或股利：借记“独立账户资产”，贷记“独立账户负债”；

资产负债表日，金融资产公允价值变动计入当期损益：借或贷记“独立账户资产”，贷或借记“独立账户负债”；

出售金融资产时：借记“独立账户资产-银行存款”，贷或借记“独立账户资产-公允价值变动”、“独立账户资产-应收利息”、“独立账户负债-投保人权益-投资收益”、“独立账户资产-股票/债券/基金”。

独立账户的账户管理费用

按照《投资连结保险精算规定》，保险公司按账户资产净值的一定比例收取资产管理费。独立账户会计处理：借记“独立账户负债”，贷记“独立账户资产”。

发生保险赔付时：借记“赔付支出-死伤医疗给付”，贷记“银行存款”；借记“独立账户负债”，贷记“独立账户资产”。

（2）万能保险业务

1）收取保费时：借记“银行存款”，贷记“预收保费”；

2）万能险保险合同生效时：借记“预收保费”，贷记“保费收入”、“其他业务收入”、“保户储金及投资款”；同时保险公司收取的初始费用应缴纳增值税，借记“其他业务收入”，贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”；

3）公司定期评估万能保险保证利率和结算利率，确认应支付给客户的保底收益和超额收益。借记“其他业务成本”，贷记“保户储金及投资款”；

4）万能保险发生业务支出时，属于保险风险责任的支出与传统保险核算处理相同；属于非保险风险部分的支出，由保户储金及投资款承担。借记“保户储金及投资款”，贷记“其他应付款”。

退保业务：若合同生效后，投保人可以书面形式向公司申请部分领取保单账户价值，经公司同意后，将投保人申请领取的金额扣除相应退保费用后给付投保人。借记“保户储金及投资款”，贷记“其他业务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”、“银行存款”。

二、分保业务

（一）基本概念

再保险合同亦称分保，是保险人在原保险合同的基础上，通过签订分保合同，

将其所承保的部分风险和责任向其他保险人进行保险的行为。再保险接受人对再保险分出人由原保险合同所引起的赔付成本及其他相关费用进行补偿的保险合同。包括分出业务和分入业务，其中分入业务中的转分出业务是因为风险较高或者承保能力不足，进行再保分出。

（二）一般规定

再保险合同确认、计量和报告的基本原则是权责发生制。

（三）会计科目设置

1．财险分入分出业务

设置“应收分保账款”资产类科目，核算公司再保险业务应收取分保接受人或分保分出人的款项。按照应收账款经济内容设置“预估摊回费用”、“预估摊回赔款”、“摊回费用”、“摊回赔款”、“分入保费”、“存出分保保证金”、“存出分保保证金利息”、“预付现金赔款”、“其他”九个二级科目，并按照分保类型和分保接受人或分保分出人进行明细核算。本科目期末借方余额，反映公司再保险业务应收未收的款项。

设置“应收分保合同准备金-应收分保未到期责任准备金”资产类科目，核算公司非寿险再保险分出业务，按分保接受人的分保份额提取的未到期责任准备金。设置“直接业务”、“分入业务”两个二级科目，并按部门、险种进行明细核算。“直接业务”核算原保险业务的应收分保未到期责任准备金，“分入业务”核算转分出业务的应收分保未到期责任准备金。本科目期末借方余额，反映公司再保险分出业务确认的应收分保未到期责任准备金余额。

设置“应收分保合同准备金-应收分保未决赔款准备金”资产类科目，核算公司非寿险再保险分出业务，按再保险接受人的分保份额提取的未决赔案准备金。分别设置“已发生已报告”、“已发生未报告”、“理赔费用”三个二级科目，并按“直接”、“分入”和机构、险种进行明细核算。本科目期末借方余额，反映公司再保险分出业务确认的应收分保未决赔款准备金余额。

设置“应付分保账款”负债类科目，核算公司再保险业务应付给分保接受人或分保分出人而尚未支付的款项。按应付账款经济内容设置“预估分出保费”、“分出保费”、“存入分保保证金”、“存入分保保证金利息”、“分保费用支出”、“分保赔款支出”、“其他”等七个二级科目，并按分保类型、分保接受人或分保分出人进行明细核算。本科目期末贷方余额，反映公司再保险业务应付未付的款项。

设置“保费收入-分保收入”损益类科目，核算公司作为再保险接受人，根据再保险合同确认的再保险合同分保费收入。按照分保类型和险种、部门进行明细核算。期末，应将本科目余额转入“本年利润”科目，结转后本科目无余额。

设置“摊回保险责任准备金-摊回未决赔款准备金”损益类科目，核算公司作为再保险分出人，从事再保险业务应向再保险接受人摊回的未决赔款准备金。设置“已发生已报告”、“已发生未报告”和“理赔费用”三个明细科目。期末，应将本科目余额转入“本年利润”科目，结转后本科目无余额。

设置“摊回未到期责任准备金”损益类科目，核算公司非寿险再保险分出业务，按分保接受人的分保份额提取的未到期责任准备金。期末，应将本科目的余额转入“本年利润”科目，结转后本科目应无余额。

设置“摊回赔付支出”损益类科目，核算公司作为再保险分出人向再保险接受人摊回的赔付成本。可按分保类型 、险种和部门进行明细核算。期末，应将本科目的余额转入“本年利润”科目，结转后本科目应无余额。

设置“摊回分保费用”损益类科目，核算公司作为再保险分出人向再保险接受人摊回的分保费用。可按分保类型、险种和部门进行明细核算。期末，应将本科目的余额转入“本年利润”科目，结转后本科目应无余额。

设置“赔付支出-分保赔付支出”损益类科目，核算公司作为再保险分入人向分出入支付的分保赔款。应按再保险合同及险种设置明细账。期末，应将本科目的余额转入“本年利润”科目，结转后本科目应无余额。

设置“分出保费”损益类科目，核算公司再保险分出业务，向分保接受人分出的保费。本科目应按分保类型及部门、险种进行明细核算。期末，应将本科目的余额转入“本年利润”科目，结转后本科目应无余额。

设置“分保费用”损益类科目，核算公司作为再保险接受人向再保险分出人支付的分保费用。本科目可按险种、部门进行明细核算。期末，应将本科目余额转入“本年利润”科目，结转后本科目无余额。

2．寿险分入分出业务

设置“应收分保账款”、“应付分保账款”、“应收分保合同准备金”、“分出保费”、“摊回分保费用”、“摊回赔付支出”、“摊回保险责任准备金”等科目，均按险种设置明细进行核算。

设置“应收分保账款”资产类科目，核算公司从事再保险业务应收取但尚未收到的款项。按险种设置明细进行核算。

设置“应付分保账款”负债类科目，核算公司从事再保险业务应向再保险分出人或再保险接受人支付但尚未支付的款项。按险种设置明细进行核算。

设置“应收分保合同准备金-应收分保未到期责任准备金-直接业务”资产类科目，核算公司作为再保险分出人从事再保险业务确认的应收未到期责任准备金。按险种设置明细进行核算。

设置“应收分保合同准备金-应收分保未决赔款准备金”、“应收分保合同准备金-应收分保寿险责任准备金”、“应收分保合同准备金-应收分保长期健康险责任准备金”资产类科目，分别核算应向再保险接受人摊回的未决赔款准备金、寿险责任准备金、长期健康险责任准备金。均按险种设置明细进行核算。

设置“分出保费”损益类科目，核算公司作为再保险分出人向再保险接受人分出的保费。按险种设置明细进行核算。

设置“摊回分保费用”损益类科目，核算公司作为再保险分出人向再保险接受人摊回的分保费用。按险种设置明细进行核算。

设置“摊回赔付支出”损益类科目，核算公司作为再保险分出人向再保险接受人摊回的赔付成本。按险种设置明细进行核算。

设置“摊回保险责任准备金-摊回未决赔款准备金”、“摊回保险责任准备金-摊回寿险责任准备金”、“摊回保险责任准备金-摊回长期健康险责任准备金”损益类科目，分别核算应向再保险接受人摊回的未决赔款准备金、寿险责任准备金、长期健康险责任准备金。均按险种设置明细进行核算。

（四）主要账务处理

1．财险分保业务

（1）应收分保账款的主要账务处理

1）分出业务应收分保账款的主要账务处理

①收到合同比例分保业务的预估账单，按账单标明的相关收支项目金额进行账务处理：

按分保保费，借记“分出保费”科目，贷记“应付分保账款-预估分出保费”

科目；按分保摊回手续费，借记“应收分保账款-预估摊回费用”科目，贷记“摊回分保费用”科目；按分保摊回赔款，借记“应收分保账款-预估摊回赔款”科目，贷记“摊回赔付支出”科目。

②收到向再保险接受人发出的合同比例分保业务正式业务账单时，按账单标明的相关金额进行账务处理：

按分保保费，借记“应付分保账款-预估分出保费”科目，贷记“应付分保账款-分出保费”科目；按分保手续费，借记“应收分保账款-摊回费用”科目，贷记“应收分保账款-预估摊回费用”科目；按分保赔款，借记“应收分保账款-摊回赔款”科目，贷记“应收分保账款-预估摊回赔款”科目。

③收到向分保接受人发出的纯益手续费账单时，按账单上标明的金额，借记“应收分保账款-摊回费用”科目，贷记“摊回分保费用”科目。

④超额赔款再保险等非比例再保险业务，在能够计算确定应向再保险接受人摊回的赔付成本时，按摊回的赔付成本金额，公司借记“应收分保账款-摊回赔款”科目，贷记“摊回赔付支出”科目。

⑤临时分保分出业务，直接按正式分保业务账单，按照合同分保业务的有关规定进行账务处理。

2）分入业务应收分保账款的主要账务处理

收到再保险分出公司发来的业务账单时，按账单标明的有关数据进行账务处理：

按分保费金额，借记“应收分保账款-分入保费”科目，贷记“保费收入-分保收入”科目；按分保手续费，借记“分保费用”科目，贷记“应付分保账款-分保费用支出”科目；按分保赔款，借记“分保赔款支出”科目，贷记“应付分保账款-分保赔款支出”科目；按再保险分出人应付的存出分保保证金利息，借记“应收分保账款-存出分保保证金利息”科目，借记“摊回分保费用”科目。

同时，按再保险分出人扣存本期分保保证金，借记“存出保证金-存出分保保证金”科目，贷记“应收分保账款-存出分保保证金”科目；按返还上年同期扣存分保保证金，借记“应收分保账款-存出分保保证金”科目，贷记“存出保证金-存出分保保证金”科目；按转销的现金赔款金额，借记“应收分保账款-预付现金赔款”科目，贷记“预付账款”科目。

3）与分保接受人或分保分出人进行资金结算时，应将同一往来公司的“应收分保账款”科目余额和“应付分保账款”科目的余额进行对冲，再按其差额结付资金。借记“应付分保账款”科目，贷记“应收分保账款”科目，按实际支付或收到的金额，贷记或借记“银行存款”科目。

4）发生应收分保账款坏账的，应当按照“应收保费”科目关于坏账准备核销和转回的相关规定进行会计处理。

（2）应收分保未到期责任准备金的主要账务处理

1）在确认原保险合同保费收入的当期，按相关再保险合同约定计算确定的相关应收分保未到期责任准备金金额，借记“应收分保合同准备金-应收分保未到期责任准备金-直接业务”科目，贷记“摊回未到期责任准备金”科目。

2）资产负债表日，调整原保险合同未到期责任准备金余额时，按相关再保险合同约定计算确定的应收分保未到期责任准备金的调整金额，借记或贷记“应收分保合同准备金-应收分保未到期责任准备金-直接业务”科目，贷记或借记“摊回未到期责任准备金”科目。

3）在原保险合同提前解除而转销相关未到期责任准备金余额的当期，借记

“摊回未到期责任准备金”科目，贷记“应收分保合同准备金-应收分保未到期责任准备金-直接业务”科目。

4）在对原保险合同未到期责任准备金进行充足性测试提取保费不足准备金时，按相关再保险合同约定计算确定的应收分保未到期责任准备金的相应提取额，借记“应收分保合同准备金-应收分保未到期责任准备金-直接业务”科目，贷记“摊回未到期责任准备金”科目。

5）分入业务的转分出业务，按照上述方法进行会计处理。

（3）应收分保未决赔款准备金的主要账务处理

1）期末，在提取原保险合同未决赔款准备金的同时，按相关再保险合同约定计算确定的应收分保未决赔案准备金，借记“应收分保合同准备金-应收分保未决赔款准备金”科目，贷记“摊回保险责任准备金-摊回未决赔款准备金”科目。

2）在确定支付赔付款项或实际发生理赔费用而冲减原保险合同相应未决赔款准备金的当期，按相关应收分保保险责任准备金的相应冲减金额，借记“摊回保险责任准备金-摊回未决赔款准备金”科目，贷记“应收分保合同准备金-应收分保未决赔款准备金”科目。

3）在对原保险合同未决赔款准备金进行充足性测试补提准备金时，按相关再保险合同约定计算确定的应收分保未决赔款准备金的相应增加额，借记“应收分保合同准备金-应收分保未决赔款准备金”科目，贷记“摊回保险责任准备金-摊回未决赔款准备金”科目。

4）发生应收分保未决赔款准备金坏账的，应当按照“应收保费”科目关于坏账准备核销和转回的有关规定进行会计处理。

5）分入业务的转分出业务，按照上述有关规定进行会计处理。

（4）应付分保账款的处理

1）分出业务应付分保账款的主要账务处理：

①收到合同比例分保业务的预估账单，按账单标明的相关收支项目金额进行账务处理：

按分保保费，借记“分出保费”科目，贷记“应付分保账款-预估分出保费”科目；按分保手续费，借记“应收分保账款-预估摊回费用”科目，贷记“摊回分保费用”科目；按分保赔款，借记“应收分保账款-预估摊回赔款”科目，贷记“赔付支出-分保赔付支出”科目。②收到合同比例分保业务收支项目的调整账单时，依据各项目的调整数，按上述方法补作会计分录，如调整数为负数，则以红字记账。

③收到向再保险接受人发出的合同比例分保业务正式业务账单时，按账单标明的相关金额进行账务处理：

按分保保费，借记“应付分保账款-预估分出保费”科目，贷记“应付分保账款-分出保费”科目；按分保手续费，借记“应收分保账款-预估摊回费用”科目，贷记“应收分保账款-摊回费用”科目；按分保赔款，借记“应收分保账款-预估摊回赔款”科目，贷记“应收分保账款-摊回赔款”科目。

同时，按本期扣存的分保保证金，借记“应付分保账款-存入分保保证金”科目，贷记“存入保证金-存入分保保证金”科目；按应返还上年同期账单扣存的分保保证金，借记“存入保证金-存入分保保证金”科目，贷记“应付分保账款-存入分保保证金”科目。

④超额赔款再保险等非比例再保险业务，按再保险合同约定计算确定的应付

分出保费，借记“分出保费”科目，贷记“应付分保账款-分出保费”科目。

根据再保险合同的约定在计算调整分出保费时，按调整金额，借记或贷记“分出保费”科目，贷记或借记“应付分保账款-分出保费”科目。

⑤临时分保分出业务，直接按正式分保业务账单，按照合同分保业务的有关规定进行账务处理。

2）分入业务应付分保账款的主要账务处理：

①收到再保险分出公司发来的业务账单时，按账单标明的有关数据进行账务处理：

按分保费金额，借记“应收分保账款-分入保费”科目，贷记“保费收入-分保收入”科目；按分保手续费，借记“分保费用”科目，贷记“应付分保账款-分保费用支出”科目；按分保赔款，借记“赔付支出-分保赔付支出”科目，贷记“应付分保账款-分保赔款支出”科目。

同时，按再保险分出人扣存本期分保保证金，借记“存出保证金-存出分保保证金”科目，贷记“应收分保账款-存出分保保证金”科目；按返还上年同期扣存分保保证金，借记“应收分保账款-存出分保保证金”科目，贷记“存出保证金-存出分保保证金”科目。

②收到分出公司发来的纯益手续费账单，按账单上标明的纯益手续费，借记“分保费用”科目，贷记“应付分保账款-分保费用支出”科目。

3）与分保接受人或分保分出人进行资金结算时，应将同一往来公司的“应付分保账款”科目余额和“应收分保账款”科目的余额进行对冲，再按其差额结付资金。借记“应付分保账款”科目，贷记“应收分保账款”科目，按实际支付或收到的金额，贷记或借记“银行存款”科目。

2．寿险分保业务

（1）每月月末，财务部收到再保业务预估数据后，分别根据再保险类别、保险产品与再保险人进行月度预估处理，借记“分出保费”科目，贷记“摊回赔付支出”、“摊回分保费用”科目，根据与再保险接受人往来余额，贷记“应付分保账款”科目。

（2）月度再保准备金处理

财务部根据精算部计算评估的再保险准备金数据，分别根据保险产品，借记“应收分保合同准备金”科目，贷记“摊回保险责任准备金”科目。

（3）再保往来结算

再保双方进行往来结算后，如再保分出人支付分保账单，则借记“应付分保账款”科目，贷记“银行存款”科目。

三、提取保险责任准备金业务

（一）基本概念

保险合同准备金包括寿险合同准备金和非寿险合同准备金。寿险保险合同准备金包括寿险责任准备金、长期健康险责任准备金，分别由未到期责任准备金和未决赔款准备金组成。非寿险保险合同准备金包括未到期责任准备金、未决赔款准备金。

（二）一般规定

1．财险业务

（1）未到期责任准备金

根据中国银行保险监督管理委员会的相关规定，结合经营特征和数据基础，考虑各险种业务性质和风险分布，以保险人履行保险合同产生的预期未来现金流

出与预期未来现金流入的差额，即预期未来净现金流出的合理估计金额为基础进行计量未到期责任准备金。在确定未到期责任准备金时，考虑货币时间价值的影响。

在确定未到期责任准备金时，考虑边际因素，并单独计量。未到期责任准备金的风险边际按照未来现金流现值无偏估计确定，计入当期损益。

（2）未决赔款准备金

1）已发生已报案未决赔款准备金，是指公司为保险事故已发生并已向公司提出索赔、尚未核赔通过的赔案提取的准备金，按保险精算确定的金额提取

已发生未报案未决赔款准备金，是指公司为保险事故已发生、尚未向公司提出索赔的赔案提取的准备金，按保险精算确定的金额提取。

理赔费用准备金，是指公司为保险事故已发生尚未结案的赔案可能发生的律师费、诉讼费、损失检验费等费用提取的准备金。直接理赔费用准备金，采取逐案预估法和比例法提取；间接理赔费用准备金，采用合理的比率分摊法提取。

2）应当于每年年度终了，对未决赔款准备金进行充足性测试

按照保险精算重新计算确定的金额超过充足性测试日已提取的准备金余额的，应当按照其差额补提；按照保险精算重新计算确定的金额小于充足性测试日已提取的准备金余额的，不做调整。

3）在保险事故发生的当期，按照保险精算确定的金额，提取未决赔款准备金，并确认未决赔款准备金负债

（3）（巨灾风险）保费准备金

①住宅地震保险准备金，是指公司根据有关法律法规相关规定，在经营住宅地震保险过程中，为应对住宅地震保险损失专项计提的准备金。

②根据财政部规定，按照住宅地震保险保费收入的 15%计提住宅地震保险准备金。

（4）农业保险大灾风险准备金

农业保险大灾风险准备金，是指公司在经营为种植业、养殖业、林业等农业保险过程中，为应对自然灾害损失专项计提的准备金。

2．寿险业务

保险责任准备金的核算包括计入当期损益的准备金的提取、对保险责任准备金负债的确认和计量。因此在会计科目的设置上也包括提取和准备金负债两大类。

（三）会计科目设置

1．财险业务

设置“未到期责任准备金”负债类科目，核算公司提取的非寿险原保险合同未到期责任准备金。再保险分入业务的未到期责任准备金，也在本科目核算。本科目期末贷方余额，反映公司的未到期责任准备金。

设置“保险责任准备金-未决赔款准备金”负债类科目，核算公司为承担非寿险业务未决赔案的赔偿责任提取的准备金。再保险分入业务提取的未决赔款准备金，也在本科目核算。本科目应设置“已发生已报告”、“已发生未报告”、“理赔费用”三个三级科目、分别设置“直接”、“分入”、等四级科目，并按险种和部门进行明细核算。本科目期末贷方余额，反映公司的未决赔款准备金。

设置“保险责任准备金-巨灾风险保费准备金”负债类科目，核算公司为承担住宅地震保险提取的准备金。再保险分入业务提取的巨灾风险保费准备金，也在本科目核算。本科目应设置“分出”、“分入”、“原保险”、“转分出”三

级科目，并按险种和部门进行明细核算。本科目期末贷方余额，反映公司的巨灾风险保费准备金。

设置“保险责任准备金-农险保费准备金”负债类科目，核算公司为承担农业保险提取的准备金。再保险分入业务提取的农业保险保费准备金，也在本科目核算。本科目期末贷方余额，反映公司的农业保险准备金。

设置“提取未到期责任准备金”损益类科目，核算公司提取的非寿险原保险合同未到期责任准备金和再保险合同分保未到期责任准备金。期末，应将本科目余额转入“本年利润”科目，结转后本科目无余额。

设置“提取保险责任准备金-提取未决赔偿准备金”损益类科目，核算公司提取的未决赔款准备金。期末，应将本科目余额转入“本年利润”科目，结转后本科目无余额。

设置“提取保险责任准备金-提取巨灾风险保费准备金”损益类科目，核算公司为承担住宅地震保险提取的准备金。再保险分入业务提取的巨灾风险保费准备金，也在本科目核算。期末，应将本科目余额转入“本年利润”科目，结转后本科目无余额。

设置“提取保险责任准备金-提取农险保费准备金”损益类科目，核算公司为承担农业保险提取的准备金。再保险分入业务提取的农业保险保费准备金，也在本科目核算。本科目应设置“直接业务”、“分入业务”三级科目，并按险种和部门进行明细核算。期末，应将本科目余额转入“本年利润”科目，结转后本科目无余额。

2．寿险业务

依据公司经营的寿险与非寿险保险合同业务，设置“保险责任准备金”、“未到期责任准备金”负债类科目，期末余额反映保险公司的准备金负债，并分别设置“未决赔款准备金”、“寿险责任准备金”、“长期健康险责任准备金”、“直接业务”、“分入业务”进行明细核算。

设置“提取保险责任准备金”、“提取未到期责任准备金”损益类科目，用来核算保险公司提取的准备金。并分别设置 “提取未决赔偿准备金”、“提取寿险责任准备金”、“提取长期健康险责任准备金”、“直接业务”、“分入业务”进行明细核算。

（四）主要账务处理

1．财险业务

（1）提取未到期责任准备金的主要账务处理

在确认原保费收入、分保费收入的当期，应按保险精算确定的未到期责任准备金，借记“提取未到期责任准备金”科目，贷记“未到期责任准备金”科目。

资产负债表日，应按保险精算重新计算确定的未到期责任准备金与已确认的未到期责任准备金的差额，借记或贷记“未到期责任准备金”科目，贷记或借记“提取未到期责任准备金”科目。

原保险合同提前解除的，应按相关未到期责任准备金余额，借记“未到期责任准备金”科目，贷记“提取未到期责任准备金”科目。

在确认非寿险原保险合同保费收入的当期，按相关再保险合同约定计算确定的相关应收分保未到期责任准备金金额，借记“应收分保合同准备金”科目，贷记“提取未到期责任准备金”科目。

年度终了，对未到期责任准备金进行充足性测试，按保险精算方法计算确定的未到期责任准备金负债余额大于未到期责任准备金账面余额的，按差额提取保

费不足准备金，借记“提取未到期责任准备金”科目，贷记“未到期责任准备金”科目。

（2）未决赔款准备金的主要账务处理

1）保险事故发生的当期月末

按业务部门提供的已报案未决赔案的估损金额，提取已报案准备金，借记“提取保险责任准备金-提取未决赔偿准备金”科目，贷记“保险责任准备金-未决赔款准备金”科目。

按精算部门提供的保险精算方法计算确定的未报案准备金，提取未报案准备金，借记“提取未决赔偿准备金”科目，贷记“保险责任准备金-未决赔款准备金-已发生未报告”科目。

按精算部门提供的保险精算方法计算确定的理赔费用准备金，提取理赔费用准备金，借记“提取保险责任准备金-提取未决赔偿准备金”科目，贷记“保险责任准备金-未决赔款准备金-理赔费用”科目。

2）以后会计期间月末

按照业务部门对已报案未决赔案重新估损确定的期末余额与账面余额的差额，提取已报案准备金，借记或贷记“提取保险责任准备金-提取未决赔偿准备金”科目，贷记或借记“保险责任准备金-未决赔款准备金”科目。

按精算部门重新计算确定的未报案准备金期末余额与账面余额的差额，提取未报案准备金，借记或贷记“提取保险责任准备金-提取未决赔偿准备金”科目，贷记或借记“保险责任准备金-未决赔款准备金”科目。

按精算部门重新计算确定的理赔费用准备金期末余额与账面余额的差额，提取理赔费用准备金，借记或贷记“提取保险责任准备金-提取未决赔偿准备金”科目，贷记或借记“保险责任准备金-未决赔款准备金”科目。

3）对未决赔款责任准备金进行充足性测试时，应按补提的金额，借记“提取保险责任准备金-提取未决赔偿准备金”科目，贷记“保险责任准备金-未决赔款准备金”科目。

（3）巨灾风险保费准备金

按照保费收入的15%计算出金额提取保险责任准备金-巨灾风险保费准备金，借记“提取保险责任准备金-提取巨灾风险保费准备金”科目，贷记“保险责任准备金-巨灾风险保费准备金”科目。

（4）农业保险大灾风险准备金

按照各类农业保险当期实现的自留保费（即保险业务收入减去分出保费的净额）和规定的保费准备金计提比例计提应提取的保费准备金，借记“提取保险责任准备金-提取农险保费准备金”科目，贷记“保险责任准备金-农险保费准备金”科目。

2．寿险业务

（1）会计期末，财务部根据精算部评估确定的期末公司持有的有效寿险和非寿险保险合同，各项责任准备金的余额进行责任准备金计提，借记“提取未到期责任准备金”、“提取未决赔偿准备金”、“提取寿险责任准备金”、“提取长期健康险责任准备金”科目，贷记“未到期责任准备金”、“未决赔偿准备金”、“寿险责任准备金”、“长期健康险责任准备金”科目；

（2）会计期末，计提各项责任准备金的同时，转回上一会计期末提存的各项责任准备金，借记“未到期责任准备金”、“未决赔偿准备金”、“寿险责任准备金”、“长期健康险责任准备金”，贷记“提取未到期责任准备金”、“提

取未决赔偿准备金”、“提取寿险责任准备金”或“提取长期健康险责任准备金”；

（3）期末进行损益结末时，将“提取未到期责任准备金”、“提取未决赔偿准备金”、“提取寿险责任准备金”、“提取长期健康险责任准备金”的当期发生额转入“本年利润”科目。

四、获取成本及保险利益支出业务

（一）基本概念

1．财险业务

（1）保险业务成本费用，是指公司在经营保险业务过程中发生的各项支出。包括赔款支出、手续费或佣金支出、税金及附加、业务及管理费用等。

（2）赔款支出，是指公司因保险标的遭受损失或发生意外伤害、疾病，按原保险合同约定偿付保险事故损失而支付给保单持有人的赔款及与处理保险事故的相关费用支出。赔款支出包括：直接赔款、直接理赔费、间接理赔费。

（3）直接赔款，是指根据原保险合同约定支付给被保险人或受益人的赔款，应在实际支付赔款时确认，直接计入相关险种的赔款支出。

（4）直接理赔费用，是指保险事故勘查理赔过程发生的能准确分清到赔案的相关费用，包括专家费、律师与诉讼费、损失检验费、公估费以及其他直接费用。直接理赔勘查费，按实际发生额，直接计入相关险种的赔款支出。

（5）间接理赔费，是指公司理赔人员的薪酬以及理赔管理部门的各项费用，包括车辆使用费、差旅费、公杂费、调查取证费等。

（6）手续费支出，是指公司支付给受其委托并在授权范围内代为办理保险业务的保险代理人或保险经纪人的手续费，按规定计算应支付的手续费。

（7）税金及附加，是指应由保险业务收入负担的城市维护建设税、教育费附加，按规定的税率及纳税额计算税金及附加，直接计入相关险种的成本。

（8）业务及管理费，是指公司在保险业务经营及管理工作中发生的除手续费、佣金以外的各项费用。

2．寿险业务

（1）手续费及佣金支出

手续费支出是指保险公司向其委托方，并在其授权范围内代为办理保险业务的专业代理人和兼业代理人支付的代理手续费。

佣金支出指公司向专门推销寿险业务的个人代理人（保险营销员）支付的报酬。

（2）赔付支出

赔付支出是保险公司对投保人在保险期满或期中支付保险金，以及对保险期内发生保险责任范围内的保险事故按保险合同的约定支付的赔付金。

人寿保险合同保险金的给付分满期给付、死伤医疗给付和年金给付三种。

①满期给付是指投保人生存到保险合同期满时，保险公司按照保险合同所定的保险金额给付。

②死伤医疗给付是指被保险人在保险期内发生保险责任范围的死亡、伤残等意外事故，按规定给付保险金，包括死亡给付、医疗给付和伤残给付责任。

③年金给付是人寿保险公司年金保险业务的被保险人生存至规定的年龄，按保险合同的约定分期支付给被保险人的给付金额。

（3）保单红利支出

保单红利支出是指寿险公司将实际经营成果优于定价假设的盈余，按一定比例向保单持有人进行分配的红利。

（4）退保金

退保金是指投保人在保险合同到期前，向保险公司申请要求提前解除保险合同，保险公司审核同意后向其支付的款项。

（二）一般规定

1．财险业务

（1）代位追偿款、收回错赔骗赔款及损余物资应冲减赔款支出。

（2）直接赔款应在实际支付赔款时确认，直接计入相关险种的赔款支出。当期确定支付而尚未支付的赔款，计入应付赔款。保险事故发生后，赔偿金额尚未最终确定前预付给被保险人或受益人的赔款，计入赔款支出，结案定损时，按应补付的赔款支出入账。

（3）直接理赔勘查费，按实际发生额，直接计入相关险种的赔款支出。

（4）间接理赔勘查费，按当期赔案件数或其他合理的方法，分摊计入相关险种的赔款支出。

（5）承担赔付保险金责任后应当确认的代位追偿款，冲减相关险种的赔款支出。

（6）收回赔款及物资折价，包括收回错赔、骗赔款以及收回损余物资折价，按实际收回错赔、骗赔的款项或确认的收回损余物资价值，直接冲减相关险种的赔款支出。

2．寿险业务

（1）手续费及佣金支出

直销保险业务不得对外支付代理手续费或佣金。支付给保险代理人的代理手续费或佣金，不得直接从保费中扣除，不得直接向代理单位的经办人或个人支付代理手续费。支付代理手续费或佣金需采用转账形式，不得以现金或现金支票支付。

（2）赔付支出

赔款支出是指短期保险业务（包括意外伤害保险、短期健康保险）因发生意外伤害、疾病或死亡，按保险合同约定向被保险人或受益人支付的保险金。

死亡给付是指寿险业务被保险人在保险期内发生保险责任范围内的死亡事故，保险公司按保险合同约定向受益人支付的保险金。

伤残给付和医疗给付是指寿险或长期健康险业务被保险人在保险期内发生保险责任范围内的伤残事故或医疗事故，保险企业按照保险合同约定向被保险人或受益人支付的保险金。

（3）保单红利支出

分红保险业务收支按险种进行明细核算；准确核算分红保险业务的经营费用，对于实现“三差”的分红保险业务，寿险公司需要确定共同费用分摊原则、分配基础和计算方法，合理计算分摊给分红保险业务的费用；准确核算分红保险的投资收益。

（三）会计科目设置

1．财险业务

设置“手续费及佣金支出”损益类科目，核算公司发生的与其经营活动相关的各项手续费、佣金等支出。可按险种、部门、业务性质和业务渠道进行明细核算。期末，应将本科目余额转入“本年利润”科目，结转后本科目无余额。

设置“赔付支出-原保赔付支出”损益类科目，核算公司支付的原保险合同赔付款项，包括直接支付给保户的非寿险业务赔款及发生的直接理赔费用。公司

收回的代位追偿款及损余物资折价应冲抵赔款支出。公司非寿险业务发生的交强险垫付款，也在本科目核算。本科目应按部门、险种、渠道、业务性质进行明细核算，并分别设置“直接赔款”、“赔款费用”、“代位追偿款收入”、“交强险垫付款”进行明细核算。期末，应将本科目的余额转入“本年利润”科目，结转后本科目应无余额。

2．寿险业务

（1）手续费及佣金支出

设置“手续费及佣金支出”损益类科目，核算向保险代理人支付的手续费和佣金支出，并按支出性质分别设置“手续费支出”、“佣金支出”等科目，并进行明细核算。

（2）赔付支出

设置“赔付支出”损益类科目，核算保险企业按照保险合同约定向被保险人或受益人支付的保险金，并分别设置“赔款支出”、“满期给付”、“年金给付”、“死伤医疗给付”等科目，并进行明细核算。

设置“应付赔付款”负债类科目，核算向客户支付的赔款，并分别设置“赔款支出”、“满期给付”、“年金给付”、“死伤医疗给付”等科目，并进行明细核算。

（3）保单红利支出

设置“保单红利支出”损益类科目，核算保险企业按照分红保险合同约定向投保人支付的红利，并分别设置“现金领取”、“累计生息”、“进入账户”等科目，并进行明细核算。

设置“应付保单红利”负债类科目，核算向客户支付的红利。

（4）退保金

设置“退保金”损益类科目，核算保险公司向投保人支付的退保金。

（四）主要账务处理

1．财险业务

（1）手续费及佣金支出

发生应付的手续费或佣金，借记“手续费及佣金支出”科目，贷记“应付手续费及佣金”科目。实际支付时，借记“应付手续费及佣金”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

（2）赔付支出

1）在结案定损确定赔付款项的当期，借记“赔付支出-赔款支出”科目，贷记“应付赔款”科目。实际支付赔款时，借记“应付赔款”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”科目。

追回错赔、骗赔的赔付款，冲减直接赔款支出，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记“赔付支出-赔款支出”科目。

2）在发生直接理赔费用的当期，借记“赔付支出-赔款费用”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“其他应付款”等科目。

3）承担赔付保险金责任后，按条件确认代位追偿款时，借记“应收代位追偿款”科目，贷记“赔付支出-追偿款”科目。

发生代位追偿费用，借记“赔付支出-追偿款”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

实际收到应收代位追偿款时，按实际收到的金额，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，已计提坏账准备的，借记“坏账准备”科目，按应收代位追偿

款的账面余额，贷记“应收代位追偿款”科目，按其差额，贷记或借记“赔付支出-追偿款”科目。

4）承担赔偿保险金责任后取得的损余物资，应按同类或类似资产的市场价格计算确定的金额，借记“损余物资”科目，贷记“赔付支出”科目。

处置损余物资，按实际收到的金额，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，已计提损余物资跌价准备的，借记“损余物资跌价准备”科目，按损余物资的账面余额，贷记“损余物资”科目，按其差额，贷记或借记“赔付支出”科目。

5）发生交强险垫付款，借记“赔付支出-交强险垫付款”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“其他应付款”等科目。收回交强险垫付款，借记“库存现金”、“银行存款”、“其他应付款”等科目，贷记“赔付支出-交强险垫付款”科目。

2．寿险业务

（1）手续费及佣金支出

根据业务部门提供手续费及佣金审核的相关资料，确认当期费用，借记“手续费及佣金支出”科目，贷记“应付手续费及佣金”科目。

经审核业务部门提供的相关资料，财务部门向保险代理人付费完成后，借记“应付手续费及佣金”科目，贷记“银行存款”科目。

（2）赔付支出

业务部门完成结案后，确认当期费用，借记“赔付支出”科目，贷记“应付赔付款”科目。

财务部门根据结案给付通知书向客户付费完成后，借记“应付赔付款”科目，贷记“银行存款”科目。

（3）保单红利支出

每月预估。根据精算部提供的每月预计保单红利支出，借记“保单红利支出”科目，贷记“应付保单红利”科目。

年末预估调整。年末根据精算部提供的全年保单红利支出，并对其与预提的保单红利的差异进行调整，借记“保单红利支出”科目，贷记“应付保单红利”科目。

红利分配。董事会通过并宣告红利分配方案后，将保单红利分配给各个保单，借记“应付保单红利”科目，贷记“银行存款”科目。

（4）退保金

业务部门确认保全生效后，确认当期费用，借记“退保金”科目，贷记“应付赔付款”科目。

财务部门根据业务部门提供的付费通知书向客户付费完成后，借记“应付赔付款”科目，贷记“银行存款”科目。

五、存出资本保证金

（一）基本概念

存出资本保证金，是指为从事保险业务按规定比例缴存的，用于清算时清偿债务的保证金。

（二）一般规定

《保险法》对资本保证金的提取比例以及用途明确规定：“保险公司应当按照其注册资本总额的百分之二十提取保证金，存入国务院保险监督管理机构指定的银行，除公司清算时用于清偿债务外，不得动用。”存出资本保证金应于金融公司成立后按规定报备，注资存出资本保证金时，按实际发生额入账。提取存出

资本保证金时，应先向监管部门提出书面申请，待批准后，按实际发生额入账。

（三）会计科目设置

公司应设置“存出资本保证金”科目。该科目属于资产类科目，其借方登记按规定比例缴存的资本保证金，贷方登记清算时清偿债务的数额，余额在借方，反映公司缴存的资本保证金。

（四）主要账务处理

存出资本保证金时，借记“存出资本保证金”科目，贷记“银行存款”科目。

提取存出资本保证金时，借记“银行存款”科目，贷记“存出资本保证金”科目。

第九节 保险经纪业务

一、基本概念

保险经纪业务是指基于投保人的利益，为投保人拟定投保方案、选择保险人、办理投保手续；协助被保险人或受益人进行索赔；为委托人提供防灾、防损或风险评估、风险管理咨询服务；安排国内及国际分入、分出等再保险经纪业务以及中国银保监会批准的其他业务。

经纪业务收入指经纪公司为客户提供投保或分保方案、办理投保手续、协助索赔等经纪业务向保险公司收取的佣金收入。

二、一般规定

保险经纪业务收入的确认应按照合同履约进度进行确认。. .

三、会计科目设置

应设置“主营业务收入”科目，核算公司主营业务收入的确认和结转情况，借方反映结转数，贷方反映确认的收入或冲减数，期末结转后无余额。本科目应设置“其他主营业务收入”、“主营业务收入转出”二级科目进行核算。

四、主要账务处理

按照合同约定确认经纪业务收入，借记“手续费及佣金收入”等科目，贷记“主营业务收入-其他主营业务收入”科目。

第十节 证券经纪业务

一、基本概念

证券经纪业务是指通过收取佣金作为报酬，促成买卖双方交易行为而进行的证券中介业务。按照业务特征可以分为代理买卖证券业务、特定机构提供交易单元服务业务、代理销售金融产品业务、代理兑付证券业务、代理保管证券业务等。

二、一般规定

代理买卖证券业务是指通过设立的分支机构，接受客户委托，按照客户要求，代理客户买卖证券的业务。

特定机构提供交易单元服务业务是向基金公司等特定机构客户提供交易单元，对其租用交易单元（分仓交易）收取手续费及佣金收入的证券业务。

代理销售金融产品业务是代理销售基金等金融产品，向客户收取手续费及佣金收入的证券业务。

代理兑付证券业务是接受证券发行人的委托对其发行的证券到期进行兑付的证券业务。

三、会计科目设置

设置“代理买卖证券款”科目，核算分支机构代理客户买卖证券收到的款项。

设置“银行存款”科目，核算分支机构客户存入客户交易结算资金第三方存管账户的款项。公司自有资金与客户资金严格分离管理。

设置“内部往来”科目，核算总部与分支机构之间的经纪业务往来交易。

设置“手续费及佣金收入-证券经纪手续费收入”科目，核算证券经纪业务的手续费及佣金收入。

设置“手续费及佣金支出-证券经纪业务手续费支出”科目，核算经纪业务的手续费及佣金支出。

四、主要账务处理

1．客户交易结算资金存款业务，根据资金存管交收明细、存管银行业务汇总表，分支机构借记“内部往来”科目，贷记“代理买卖证券款”科目。证券公司本部借记“结算备付金”科目，贷方“内部往来”科目。客户交易结算资金取款业务则做相反分录。

2．代理买卖证券交易清算

（1）根据一、二级成交统计表、资金清算凭证明细表、资金存管交收凭证明细表（新意系统）、深圳预交收明细表、资金总账余额查询明细表、资金存管账户余额查询明细表（新意系统，用于核对内部清算余额）等，分支机构借记或贷记“代理买卖证券款”、“手续费及佣金支出-证券经纪业务手续费支出(支付登记公司手续费支出）”科目，贷记或借记 “内部往来” 、“手续费及佣金收入-证券经纪手续费收入（公司向客户收取的佣金等手续费）”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。证券公司本部借记或贷记“内部往来”，贷记或借记“结算备付金”科目。

（2）同时进行自有资金转划，分支机构借记“内部往来”科目，贷记“内部往来”科目，增加自有内部往来，减少客户内部往来。证券公司本部借记“内部往来”、“结算备付金”，贷记“结算备付金”、“内部往来”科目，增加客户内部往来，减少自有内部往来，同时增加自有结算备付金，减少客户结算备付金。

3．向特定机构提供交易单元租赁服务

确认收入，证券公司本部借记“应收手续费及佣金-应收基金分仓佣金”科目，贷方“手续费及佣金收入-证券经纪手续费收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。收到款项，借记“银行存款”科目，贷记“应收手续费及佣金-应收基金分仓佣金”科目。

4．代理销售金融产品收入业务、期货 IB 业务

确认收入，证券公司本部借记“应收手续费及佣金-其他应收手续费及佣金”科目，贷方“手续费及佣金收入-证券经纪手续费收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。收到款项，证券公司本部借记“银行存款”科目，贷方“应收手续费及佣金-其他应收手续费及佣金”科目。

5．代理兑付证券业务核算

收到拨付的代理兑付资金，借记“银行存款”科目，贷记“代理兑付证券款”科目。收到客户交来的实物债券，兑付债券，借记“代理兑付证券”科目，贷记“银行存款”科目。向委托单位交回已兑付的实物券，借记“代理兑付证券款”

科目，贷记“代理兑付证券”科目。确认代理兑付手续费收入，借记“应收手续费及佣金-其他应收手续费及佣金”科目，贷记“手续费及佣金收入-代理兑付业务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。收到款项，证券公司本部借记“银行存款”科目，贷方“应收手续费及佣金-其他应收手续费及佣金”科目。

6．客户资金利息收付业务

（1）按期预提应收客户资金利息收入，证券公司本部借记“应收利息”科目，贷方“内部往来” 科目。分支机构借记“内部往来”,贷方“利息收入”科目。按期预提应付客户资金利息支出，证券公司本部借记“内部往来”科目，贷记“应付利息”科目，分支机构借记“利息支出”科目，贷记“内部往来”。

（2）季度收到结息款项，冲销预提的利息收入，证券本部公司借记“内部往来” 科目，贷记“应收利息”科目，分支机构借记“利息收入”科目，贷记“内部往来”科目；按实际收到利息款项，证券公司本部借记 “银行存款”、“结算备付金”科目、贷记 “内部往来” 科目，同时借记“内部往来”，贷记“利息收入”科目，分摊实际收到的利息收入至各分支机构，证券公司本部借记“利息收入”科目，贷记“内部往来”科目，分支机构借记“内部往来” 科目，贷记“利息收入”科目。

（3）季度实际支付客户资金利息支出，冲销预提的利息支出，证券本部公司借记“应付利息” 科目，贷记“内部往来”科目，分支机构借记 “内部往来”科目，贷记“利息支出”科目。按实际支付结息，证券公司本部借记“结算备付金”、“内部往来”科目、贷记“内部往来”、“结算备付金”科目，增加自有内部往来，减少客户内部往来，同时减少自有结算备付金，增加客户结算备付金。

分支机构借记“利息支出”、“内部往来” 科目，贷记“代理买卖证券款”、“内部往来”科目，减少自有内部往来，增加客户内部往来。

7．客户结息销户业务

客户结息销户业务，结息账务处理参照实际结息业务，取款账务处理参照客户交易结算资金取款业务。

第十一节 期货经纪业务

一、基本概念

期货经纪业务是指期货企业按照客户的指令、以自己的名义为客户进行期货交易并收取交易手续费的业务。

商品期货是指标的物为实物商品的期货合约，主要包括金属期货、农产品期货、能源期货等。金融期货通常分为利率期货、货币期货和股票指数期货三大类。

二、一般规定

（一）期货交易应当严格执行保证金制度。期货交易所向会员、期货公司向客户收取的保证金，不得低于国务院期货监督管理机构、期货交易所规定的标准，并应当与自有资金分开，专户存放。

（二）期货公司向客户收取的保证金，属于客户所有，除下列可划转的情形外，严禁挪作他用：

1．依据客户的要求支付可用资金；

2．为客户交存保证金，支付手续费、税款；

3．国务院期货监督管理机构规定的其他情形。

（三）期货公司应当为每一个客户单独开立专门账户、设置交易编码，不得混码交易。

（四）期货公司经营期货经纪业务又同时经营其他期货业务的，应当严格执行业务分离和资金分离制度，不得混合操作。

（五）客户保证金不足时，应当及时追加保证金或者自行平仓。客户未在期货公司规定的时间内及时追加保证金或者自行平仓的，期货公司应当将该客户的合约强行平仓，强行平仓的有关费用和发生的损失由该客户承担。

三、会计科目设置

设置“应收期货保证金”科目，核算公司向期货交易所划出的货币保证金、期货业务盈利形成的货币保证金以及代客户向期货交易所办理有价证券充抵保证金业务形成的可用于期货交易的保证金。该科目可按应收期货保证金的性质分别设置“应收货币保证金”、“应收质押保证金”进行明细核算。该科目期末借方余额，反映公司从期货交易所尚未收回的货币保证金金额或尚未收回的有价证券充抵保证金业务形成的可用于期货交易的保证金金额。

设置“应收席位费”科目，核算为取得基本席位之外的席位而交纳的席位占用费。本科目应按交易所进行明细核算。

设置“应付期货保证金”科目，核算收到客户划入的保证金。本科目应按客户进行明细核算。

设置“结算差异”科目，核算经纪公司同交易所及客户办理结算时，因采用的结算方式和结算程序不同形成的应收保证金与应付保证金之间的差额。

设置“应收风险损失款”科目，核算经纪公司为客户垫付尚未收回的风险损失款。该科目设置“客户垫付”和“客户罚款”二级明细科目，并按客户进行明细核算。“客户垫付”明细科目核算公司在客户保证金不足时，为客户实际垫付的风险损失款项；“客户罚款”明细科目核算因客户存在违约、违规等行为对其实施的罚款。该科目期末借方余额，反映经纪公司为客户垫付尚未收回的风险损失款。

设置“应收结算担保金”科目，核算分级结算制度下结算会员（包括全面结算会员和交易结算会员，下同）按照规定向期货交易所缴纳的结算担保金。该科目可按期货交易所进行明细核算。该科目期末借方余额，反映结算会员尚未从期货交易所收回的结算担保金额。

在“长期应收款”科目下设置“往来统驭”明细科目，核算为取得会员资格而以交纳会员资格费的形式对交易所的投资。本科目应按交易所进行明细核算。

在“业务及管理费”科目下设置“其他”明细科目，核算向交易所交纳的年会费。

设置“手续费及佣金收入”科目，核算从事代理业务取得的手续费收入。

在“应付账款”科目下设置“往来统驭”明细科目，核算从客户保证金中划转的，为交易所代收代付的手续费。

四、主要账务处理

（一）会员资格费

经纪公司为取得交易所会员资格而交纳会员资格费时，应按实际支付的款项，借记“长期应收款-往来统驭”科目，贷记“银行存款”科目。

经纪公司转让或被取消会员资格，应按实际收到的转让收入或交易所实际退还的会员资格费，借记“银行存款”科目，按经纪公司会员资格投资的帐面价值，

贷记“长期应收款-往来统驭”科目，按其差额，借（或贷）记“投资收益”科目。

（二）交纳席位占用费

经纪公司为取得基本席位之外的席位而向交易所交纳的席位占用费，借记“应收席位费”科目，贷记“银行存款”科目；如退还席位，收到交易所退还的席位占用费，作相反分录。

（三）期货保证金的核算

1．货币保证金

公司向期货交易所划出货币保证金时，按划出的货币保证金金额，借记“应收期货保证金”科目，贷记“银行存款”科目。

从期货交易所划回货币保证金时，按划回的货币保证金金额，借记“银行存款”科目，贷记“应收期货保证金”科目。

公司收到期货交易所划回的货币保证金利息时，按划回的利息金额，借记“应收期货保证金”科目，贷记“利息收入”科目。

客户期货合约实现盈利时，公司按结算单据列明的盈利金额，借记“应收期货保证金”科目，贷记“应付期货保证金-应付货币保证金”科目。

客户期货合约发生亏损时，按期货交易所结算单据列明的亏损金额，借记“应付期货保证金-应付货币保证金”科目，贷记“应收期货保证金”科目。

公司代理买方客户进行期货实物交割的，按支付的交割货款金额（商品期货实物交割的金额含增值税额，下同），借记“应付期货保证金-应付货币保证金”科目，贷记“应收期货保证金”科目。

公司代理卖方客户进行期货实物交割的，按收到的交割货款金额，借记“应收期货保证金”科目，贷记“应付期货保证金-应付货币保证金”科目。

公司向期货交易所支付代收的手续费时，按划转的手续费金额，借记“应付期货保证金-应付货币保证金”科目，贷记“应收期货保证金”科目。

公司收到期货交易所返还的手续费时，按收到返还的手续费金额，借记“应收期货保证金”科目，贷记“手续费及佣金收入”科目。

公司向期货交易所交纳杂项费用时，按支付的有关费用金额，借记“业务及管理费”科目，贷记“银行存款”等科目。

2．质押保证金

客户委托公司向期货交易所提交有价证券办理充抵保证金业务时，公司按期货交易所核定的充抵保证金金额，借记“应收期货保证金”科目，贷记“应付期货保证金-应付质押保证金”科目。

有价证券价值发生增减变化，期货交易所相应调整核定的充抵保证金金额时，公司按调整增加数，借记“应收期货保证金”科目，贷记“应付期货保证金-应付质押保证金”科目；按调整减少数，借记“应付期货保证金-应付质押保证金”科目，贷记“应收期货保证金”科目。

期货交易所将有价证券退还给客户时，公司按期货交易所核定的充抵保证金金额，借记“应付期货保证金-应付质押保证金”科目，贷记“应收期货保证金”科目。

客户到期不能及时追加保证金，期货交易所处置有价证券时，公司按期货交易所核定的充抵保证金金额，借记“应付期货保证金-应付质押保证金”科目，贷记“应收期货保证金”科目。按处置有价证券所得款项金额，借记“应收期货保证金”科目，贷记“应付期货保证金-应付货币保证金”科目。

（四）结算盈亏

对于期货合约当日结算的盈利，经纪公司应根据交易所结算单据列明的盈利金额（包括平仓盈利和浮动盈利），借记“应收期货保证金”科目，按照同客户结算的平仓盈利金额，交易所结算金额小于经纪公司与客户结算金额的差额，借记“结算差异”科目（交易所结算金额大于经纪公司与客户结算金额的差额，贷记“结算差异”科目）。

对于期货合约当日结算的亏损，经纪公司应按照同客户结算的平仓亏损金额，借记“应付期货保证金”科目，根据交易所结算单据列明的亏损金额（包括平仓亏损和浮动亏损），贷记“应收期货保证金”科目，交易所结算金额小于经纪公司与客户结算金额的差额，贷记“结算差异”科目（交易所结算金额大于经纪公司与客户结算金额的差额，借记“结算差异”科目）。

强制平仓的会计处理与上述规定相同。

（五）实物交割

对于以实物交割了结的合约，按交割结算价先作对冲平仓处理。

代理买方客户进行实物交割的，依据交易所提供交割单据，按实际划转支付的交割货款金额（含增值税额，下同），借记“应付期货保证金”科目，贷记“应收期货保证金”科目。

代理卖方客户进行实物交割的，依据交易所交割单据，按实际划转收到的交割货款，借记“应收期货保证金”科目，贷记“应付期货保证金”科目。

（六）代理客户交纳罚款

代理客户向交易所交纳的违约罚款支出，借记“应收风险损失款-客户罚款”科目，贷记“应收期货保证金”科目；实际从客户保证金中划转违约罚款支出时，借记“应付期货保证金”科目，贷记“应收风险损失款-客户罚款”科目。

（七）结算手续费

经纪公司向客户收取交易手续费、交割手续费时，按实际划转的款项，属于期货经纪业务收入的部分，确认为期货经纪业务手续费及佣金收入，借记“应付期货保证金”科目，按实际划转的款项中属于经纪公司收入的部分，贷记“手续费及佣金收入-期货经纪手续费收入”科目，属于为交易所代收代付的部分，贷记“应付账款-往来统驭”科目。

向交易所支付的手续费，应按结算单据列明的金额，借记“应付账款-往来统驭”科目，贷记“应收期货保证金”科目。

公司收到期货交易所返还或减收的手续费时，按收到返还或减收的手续费金额，借记“应收期货保证金”科目，贷记“手续费及佣金收入-期货经纪手续费收入”科目。

（八）交纳年会费

经纪公司向交易所交纳年会费时，按实际支付的款项，借记“业务及管理费-其他”科目，贷记“应收期货保证金”科目。

（九）应收风险损失款

期货公司代客户向期货结算机构垫付罚款时，按垫付的罚款金额，借记“应收风险损失款-客户罚款”科目，贷记“应收期货保证金”科目。

从客户货币保证金中划回垫付的罚款支出时，按划回的罚款金额，借记“应付期货保证金”科目，贷记“应收风险损失款-客户罚款”科目。

客户因自身原因造成的风险损失，按客户货币保证金余额，借记“应付期货保证金”科目，按公司代为垫付的款项金额，借记“应收风险损失款-客户垫付”

科目，贷记“应收期货保证金”科目。

客户期货业务发生穿仓时，公司应首先全额冲销客户的保证金，在客户以货币保证金交易的情况下，按冲销的保证金金额，借记“应付期货保证金”科目，贷记“应收期货保证金”科目；在客户以质押保证金交易的情况下，借记“应付期货保证金”科目，贷记“应收期货保证金”科目；按公司代为垫付的款项金额，借记“应收风险损失款-客户垫付”科目，贷记“应收期货保证金”、“银行存款”等科目。

公司向客户收回垫付的风险损失款时，按收回垫付的风险损失款金额，借记“银行存款”等科目，贷记“应收风险损失款”科目。

公司按规定核销难以收回垫付的风险损失款时，按核销的风险损失款金额，借记“期货风险准备金”科目，贷记“应收风险损失款”科目。

（十）应收结算担保金

结算会员向期货交易所划出结算担保金时，按划出的结算担保金额，借记“应收结算担保金”科目，贷记“银行存款”科目。

结算会员从期货交易所划回结算担保金时，按划回的结算担保金额，借记“银行存款”科目，贷记“应收结算担保金”科目。

结算会员收到期货交易所划回的结算担保金利息时，按期货交易所划回的利息金额，借记“银行存款”科目，贷记“利息收入”科目。

结算会员的结算担保金被期货交易所动用抵御其他违约会员的风险时，结算会员按期货交易所分摊的金额，借记“其他应收款”科目，贷记“应收结算担保金”科目；同时结算会员应按向期货交易所追加的结算担保金额，借记“应收结算担保金”科目，贷记“银行存款”科目。

期货交易所向违约会员追索成功后，结算会员按收回金额中应享有的份额，借记“应收结算担保金”科目，贷记“其他应收款”科目。被动用的结算担保金最终确定无法收回时，结算会员应按确定无法收回的金额，借记“业务及管理费”科目，贷记“其他应收款”科目。

结算会员划回多余的结算担保金，按划回的结算担保金额，借记“银行存款”科目，贷记“应收结算担保金”科目。

（十一）对客户发生质押业务时，应作备查登记，并在资产负债表补充资料中予以说明。

第十二节 融资融券业务

一、基本概念

融资融券业务，是指向客户出借资金供其买入上市证券或者出借上市证券供其卖出，并收取担保物的经营活动。

二、一般规定

1．在中国证券登记结算有限责任公司（以下简称中国结算公司）分别开立融券专用证券账户、客户信用交易担保证券账户、信用交易证券交收账户、信用交易资金交收账户（即结算备付金账户）。

融券专用证券账户用于记录持有的拟向客户融出的证券和客户归还的证券，不可用于证券买卖；客户信用交易担保证券账户用于记录客户委托本公司持有、担保本公司因向客户融资融券所生债权的证券；信用交易证券交收账户用于办理

融资融券交易相关的证券交收;信用交易资金交收账户用于办理融资融券交易相关的资金交收。

2．在证监会认可的商业银行分别开立融资专用资金账户、客户信用交易担保资金账户，实行独立核算、分账管理。

融资专用资金账户用于存放拟向客户融出的资金及客户归还的资金;客户信用交易担保资金账户用于存放客户交存的、担保本公司因向客户融资融券所生债权的资金。

3．融资融券业务的资金和证券来源为自有资金和自有证券。

4．设置专门科目用以核算实际融给客户的资金和证券，按合同约定计提利息。

5．代理信用客户证券交易业务、信用客户担保资金的结息业务等，参照经纪业务的核算规定和方法进行处理。

三、会计科目设置

1．设置“融出资金及证券-融出资金”科目，核算向客户融出的资金本金。

2．设置“结算备付金”、“存出保证金”科目，分别核算融资融券业务结算备付金、保证金。

3．设置“应收利息-金融资产-融资融券应收利息”科目,核算融资融券业务应收取的利息款项。

4．设置“坏账准备-融资融券”科目，核算计提的融资融券业务减值准备。

5．设置“代理买卖证券款”科目，核算客户信用存放资金。本科目期末贷方余额反映公司接受信用客户存放的代理买卖证券的资金。

6．设置“内部往来”科目，核算证券公司本部和分支机构融资融券业务相关往来。

7．设置“利息收入-融资融券利息收入” 科目，核算融出资金及证券收取的利息。

8．设置“信用减值损失-融资融券” 科目，核算融资融券业务计提的预期信用减值损失。

四、主要账务处理

1．客户提交或追加担保资金

证券公司本部借记“银行存款”科目，贷记“内部往来”科目。分支机构借记“内部往来”科目，贷记“代理买卖证券款”科目。按规定提取超比例保证金或合同了结后提取剩余资金则作相反分录。

2．公司将自有资金从自有银行账户转入公司融资专用银行账户。借记“银行存款”科目，贷记“银行存款”科目，增加融资专用资金，减少自有资金。划回时作相反分录。

3．向客户融出资金

证券公司本部借记“融出资金及证券-融出资金”科目，贷记“内部往来”科目，借记“内部往来”科目，贷记“银行存款”科目，借记“结算备付金”科目，贷记“内部往来”科目。分支机构借记“内部往来”科目，贷记“代理买卖证券款”科目。

4．融出资金计提利息

证券公司本部借记“应收利息-金融资产-融资融券应收利息”科目,贷记“利息收入-融资融券利息收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

5．收取融资客户融资利息

证券公司本部借记“内部往来”科目，贷记“应收利息-金融资产-融资融券应收利息”科目，借记“内部往来”科目，贷记“内部往来”科目。分支机构借记“代理买卖证券款”科目，贷记“内部往来”科目。

6.融资客户融资利息划回公司融资专用银行账户

证券公司本部借记“银行存款”科目，贷记“结算备付金”科目，

7．客户还款时，分别在证券公司本部和分支机构进行核算。

证券公司本部借记“内部往来”科目，贷记“融出资金及证券-融出资金”科目，借记“结算备付金”科目，贷记“结算备付金”科目。自有结算备付金增加，客户结算备付金减少。分支机构借记“代理买卖证券款”科目，贷记“内部往来”科目。

8．融资客户平仓了结融资业务后不能全额偿还融资本息的，公司应将未偿还的融出资金转到应收融资融券款，证券公司本部借记“应收融资融券款”科目，贷记“融出资金及证券-融出资金”科目。

9．按期计提信用减值损失，证券公司本部借记“信用减值损失-融资融券”科目，贷记“坏账准备-融资融券”科目。

10. 公司开展融券业务，需将拟借出的证券划到公司融券专用证券账户，并按成本和公允价值进行明细核算。融出证券期间，融出证券公允价值变动、发放现金股利、配股、增发等权益，参照金融资产相关账务处理。融券业务利息计提和划回，参照融出资金相关账务处理。融券业务终止时，公司将融券专用证券账户的证券划回公司自营证券账户。

第十三节 投资银行业务

一、基本概念

投资银行业务包括证券承销业务、保荐业务、财务顾问业务、投资咨询业务及中国证监会认定的其它投资银行业务等。

二、一般规定

1．证券承销业务可采取代销或者包销的方式。证券代销是指代发行人发售证券，在承销期结束时，将未售出的证券全部退还给发行人的承销业务；证券包销是指公司将发行人的证券按照协议全部购入（即全额包销）或者在承销期结束时将售后剩余证券全部自行购入（即余额包销）的承销方式。

2．证券承销业务于承销业务提供的相关服务完成时确认收入，其他投资银行业务，应当在收入的金额能够可靠地计量及相关的经济利益很可能流入企业时，通过“手续费及佣金收入”科目确认收入的实现。

三、会计科目设置

1．设置“代理承销证券款”科目，核算公司接受委托，代理发行股票、债券等证券所形成的应付证券发行人的证券发行募集款项。

2.设置“应收手续费及佣金-应收承销手续费\应收保荐费\应收咨询业务服务费\其他应收手续费及佣金”科目，核算应收承销、保荐、财务顾问、投资咨询等投资银行业务收入款项。

3. 设置“应付手续费及佣金”科目，核算应付承销、保荐、财务顾问、投资咨询等投资银行业务支出的款项。

4．设置“手续费及佣金收入-证券承销手续费收入\保荐业务服务收入\财

务顾问服务收入\投资咨询服务收入”科目，核算承销业务、保荐业务、财务顾问、咨询服务等投资银行业务收入。

5．设置“手续费及佣金支出-证券承销业务支出\保荐业务服务支出\财务顾问服务支出\投资咨询服务支出”科目，核算承销业务、保荐业务、财务顾问、咨询服务等投资银行业务支出。

四、主要账务处理

1．承销业务

（1）发行证券募集资金到账，按证券发行方式网上发行借记“内部往来”、“结算备付金”科目，贷记“代理承销证券款”、“内部往来”科目；网下发行借记“银行存款”，贷记“代理承销证券款”科目。网上发行证券募集款资金从登记公司结算系统转出时，借记“银行存款”、“内部往来”科目，贷记“内部往来”、“结算备付金”科目。

（2）发行证券募集资金结算：从发行募集资金扣收手续费收入，借记“代理承销证券款”科目，贷记“银行存款”“手续费及佣金收入-证券承销手续费收入”、“手续费及佣金收入-保荐业务服务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。发行人单独支付手续费收入，借记“代理承销证券款”科目，贷记“银行存款”科目，同时借记“应收手续费及佣金-应收承销手续费”、“应收手续费及佣金-应收保荐费”科目，贷记“手续费及佣金收入-证券承销手续费收入”、“手续费及佣金收入-保荐业务服务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。收到款项，借记“银行存款”科目，贷记“应收手续费及佣金-应收承销手续费”、“应收手续费及佣金-应收保荐费”科目。

（3）在包销方式情况下，发行期结束后承购未售出的代理发行证券时，借记金融资产科目，贷记“代理承销证券款”科目。

（4）确认手续费及佣金支出，借记“手续费及佣金支出-证券承销业务支出”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付手续费及佣金”科目，实际支付手续费，借记“应付手续费及佣金”科目，贷记“银行存款”科目。

2．其他投资银行业务

（1）确认保荐、财务顾问、投资咨询业务服务收入，借记 “应收手续费及佣金-应收保荐费\应收咨询业务服务费\其他应收手续费及佣金”科目，贷记“手续费及佣金收入-保荐业务服务收入\财务顾问服务收入\投资咨询服务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。收到款项，借记“银行存款”科目，贷记“应收手续费及佣金-应收保荐费\应收咨询业务服务费\其他应收手续费及佣金”科目。

(2)确认手续费及佣金支出，借记“手续费及佣金支出-保荐业务服务支出\财务顾问服务支出\投资咨询服务支出”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付手续费及佣金”科目，实际支付手续费，借记“应付手续费及佣金”科目，贷记“银行存款”科目。

第十四节 资产管理业务

一、基本概念

资产管理业务是指银行、信托、证券、基金、期货、保险资产管理机构、金融资产投资公司等金融机构接受投资者委托，对受托的投资者财产进行投资和管

理的金融服务。金融机构为委托人利益履行诚实信用、勤勉尽责义务并收取相应的管理费，委托人自担投资风险并获取收益。

证券资产管理业务按照业务特征可以分为定向资产管理业务、集合资产管理业务和专项资产管理业务等。

二、一般规定

（一）信托资产管理业务

信托业务应在满足以下条件之一，向委托人收取手续费时，按照属于受托人信托业务佣金收入的部分确认信托业务手续费及佣金收入：

（1）根据合同约定；

（2）实际收到款项；

（3）信托项目清算。

（二）证券资产管理业务

（1）金融机构根据与委托方签订委托投资管理协议，按照权责发生制的原则计提和确认相关资产管理费收入。

（2）金融机构发行的资产管理产品，应当按照资产管理产品管理费收入的10%计提风险准备金，或者按照规定计量操作风险资本或相应风险资本准备。风险准备金余额达到产品余额的1%时可以不再提取。

（3）资产管理业务过程中取得的席位费、投资交易佣金等收入，在实际发生时按照相关规定予以确认，并计入当期损益。

（4）作为管理人根据合同规定以自有资金参与集合或专项资产管理计划所取得的受到合同特别约定限制的计划份额，应确认为金融资产投资。

（三）基金资产管理业务

按基金资产管理协议或资产管理计划约定的比率和基金资产（或管理资产）的净值计算确定，按月应记入基金公司的管理费收入。基金资产托管人与基金资产管理人核对无误后次月5日内从基金资产中一次性支付给基金管理公司。

三、会计科目设置

（一）信托资产管理业务

“手续费及佣金收入”科目，核算公司确认的手续费及佣金收入，包括咨询业务、担保业务、代保管等代理业务等取得的手续费及佣金，如佣金收入、业务代办手续费收入、咨询服务收入、担保收入、代保管收入，代理承销证券、代理兑付证券、代理保管证券等代理业务以及其他相关服务实现的手续费及佣金收入等。该科目应按手续费及佣金收入类别设置 “证券承销手续费收入”、“信托业务佣金收入”、“代理保管证券业务收入”、“代理兑付业务收入”、“财务顾问服务收入”、“投资咨询服务收入”、“保荐业务服务收入”、“受托资产管理业务收入”、“担保业务收入”、“其他手续费及佣金收入”、“手续费及佣金收入转出”等明细科目进行明细核算。

（二）证券资产管理业务

（1）设置“手续费及佣金收入-受托资产管理业务收入”科目，核算资产管理业务取得的管理费等收入。

（2）设置“应收手续费及佣金-应收资产管理费”科目，核算资产管理在业务开展过程中确认的应收款项。

（3）设置“手续费及佣金支出-资产管理业务支出”科目，核算为成立或后续管理资产管理计划发生的直接相关成本费用。

（三）基金资产管理业务

基金企业应设置“手续费及佣金收入”科目来核算每月月末确定的基金管理费收入。

为核算基金公司按基金合同或协议应计提和支付给托管行或其他机构的尾随佣金，应设置“手续费及佣金支出”科目。

四、主要账务处理

（一）信托资产管理业务

满足信托业务手续费及佣金收入条件时，借记“银行存款”科目，贷记“手续费及佣金收入”科目。

（二）证券资产管理业务

（1）期末按权责发生制确认应取得的管理费或业绩报酬，借记“应收手续费及佣金-应收资产管理费”科目，贷记“手续费及佣金收入-受托资产管理业务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

（2）实际收取管理费或业绩报酬，借记“银行存款”科目，贷记“应收手续费及佣金-应收资产管理费”科目。

（3）确认手续费及佣金支出，借记“手续费及佣金支出-资产管理业务支出”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“应付手续费及佣金”科目。实际支付款项，借记“应付手续费及佣金”科目，贷记“银行存款”科目。

（三）基金资产管理业务

（1）认购费、申购费

基金公司发行、募集公募基金资产，收到认购费、申购费。借记“应收手续费及佣金”科目，贷记“手续费及佣金收入-基金业务收入”科目，按应缴纳的增值税额贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。下月初收到认购费、申购费时，借记“银行存款”科目，贷记“应收手续费及佣金”科目。

（2）计提管理费收入

月末计提管理费收入时，借记“应收手续费及佣金”科目，贷记“手续费及佣金收入-基金业务收入”科目，按应缴纳的增值税额贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。

同时，按不含税管理费收入的 10%计提一般风险准备金。借记“利润分配-提取一般风险准备”科目，贷记“一般风险准备-基金风险准备金”科目。

期末结转利润分配明细科目余额时，借记“利润分配-未分配利润”科目，贷记“利润分配-提取一般风险准备”科目。

（3）收到管理费收入

下月初收到管理费收入时，借记“银行存款（管理费收入中扣掉一般风险准备金部分）”科目，借记“银行存款（提取的风险准备金）”科目，贷记“应收手续费及佣金”科目。

（4）尾随佣金等支出

基金公司按基金产品有关合同或协议约定，按期计提应向销售机构支付的尾随佣金等手续费及佣金支出时，借记“手续费及佣金支出”科目，贷记“应付手续费及佣金”科目。实际支付尾随佣金，借记“应付手续费及佣金”科目，贷记“银行存款”科目，根据代销机构开具的尾佣金专用发票税率、税额，相应冲减手续费及佣金支出借方金额，借记“手续费及佣金支出”科目（红字冲销），借记“应交税费-应交增值税-进项税额”科目。

（5）税金及附加的计提

月末基金企业按照当月计提的增值税情况，销项税额、进项税额、免税额等

确认是否需要计提缴纳附加税，应计提缴纳附加税的。借记“税金及附加”科目，贷记“应交税费”科目。

（6）销售服务费收入

销售服务费是指基金管理人根据基金合同的约定及届时有效的相关法律法规的规定，从开放式基金财产中计提的一定比例的费用，用于支付销售机构佣金、基金的营销费用以及基金份额持有人服务费等。

基金公司在确定销售服务费收入时，应借记“应收手续费及佣金”科目，贷记“手续费及佣金收入”科目，按应缴纳的增值税额贷记“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。银行收到销售服务费时，应借记“银行存款”科目，贷记“应收手续费及佣金”科目。

五、资产管理产品核算

（一）信托资产管理业务

1．基本概念

信托项目是指受托人根据信托文件的约定，单独或者集合管理运用、处分信托财产的基本单位。

2．一般规定

信托项目应作为独立的会计核算主体，以持续经营为前提，独立核算信托财产的管理运用和处分情况。各信托项目应单独记账，单独核算，单独编制财务报告。不同信托项目在账户设置、资金划拨、账簿记录等方面应相互独立。

信托财产是受托人承诺信托而取得的财产；受托人因信托财产的管理运用、处分或者其他情形而取得的财产，也归入信托财产。

信托财产应与属于受托人所有的财产（以下简称固有财产）相区别，不得归入受托人的固有财产或者成为固有财产的一部分。信托财产应与委托人未设立信托的其他财产相区别。

信托终止，受托人应对信托项目作出处理信托事务的清算报告。受益人或者信托财产的权利归属人在信托文件约定的期限内对清算报告无异议的，受托人对信托项目就清算报告所列事项解除责任，并按信托文件的规定书面通知受益人或信托财产归属人，取回信托清算后的全部信托财产，但法律、行政法规另有规定者除外。

信托终止的，信托财产归属于信托文件规定的人；信托文件未规定的，按下列顺序确定归属：（1）受益人或其继承人；（2）委托人或其继承人。已核销的信托资产在信托终止清算后又收回的，应返还给信托文件规定的信托财产归属人；如信托文件未规定已核销、后又收回信托财产归属人的，也应按上述顺序确定归属。未被取回的信托财产，在由受托人负责保管期间取得的收益，应归属于信托财产的归属人；发生的保管费用由归属人承担。

3．会计科目设置及主要账务处理

信托项目的会计要素包括信托资产、信托负债、信托权益、信托项目收入、信托项目费用、信托项目利润。会计科目设置和账务处理按照本办法的有关规定进行。

1）信托资产是指根据信托文件的要求，由受托人受托管理运用、处分信托财产而形成的各项资产，包括银行存款、交易性金融资产、其他债权投资、其他权益工具投资、债权投资、长期应收款、长期股权投资、贷款、固定资产、无形资产等。

2）信托负债是指信托项目管理运用、处分信托财产而形成的负债，包括应

付受托人报酬、应付受益人收益、应付托管费、其他应付款等。

3）信托权益是指信托受益人在信托财产中享有的经济利益，其金额为信托资产减去信托负债后的余额，包括实收信托、资本公积、未分配利润等。

4）信托项目收入是指信托项目管理运用、处分信托财产而形成的收入。信托项目收入包括利息收入、投资收益、公允价值变动损益、租赁收入、汇兑损益和其他收入。信托项目收入不包括为第三方或受托人代收的款项。

5）信托项目费用是指信托文件约定由信托项目承担的各项费用。信托文件中没有作出约定的，信托项目费用指受托人与委托人协商达成的书面协议约定由信托项目承担的各项费用。信托项目费用包括保管费用、销售服务费、交易费用等。

6）信托项目利润是指信托项目在一定会计期间的经营成果。科目设置为信托净利润。

信托项目利润应按信托文件的约定，分配给信托受益人。

（二）证券资产管理业务

1．基本概念

证券资产管理业务是证券公司的表外业务，公司按照委托投资管理协议约定和指引，对受托的投资者财产进行投资运作和管理。

2．一般规定

资产管理具体业务作为独立的会计主体进行确认、计量和列报，并通过独立的核算系统进行单独核算，其核算内容不纳入账表体系，该部分内容通过表外进行披露。

公司受托管理的资产与公司自有资金形成的投资资产，必须分开管理和核算。受托管理的同一委托人不同性质的资金，应分别记账，独立核算。

3．会计科目设置及主要账务处理

公司受托管理资产形成的投资资产包括：货币资金、应收证券清算款、应收利息、买入返售证券、其他应收款、各类金融资产等；金融资产的分类与核算根据《企业会计准则第 22 号---金融工具确认和计量》，并结合金融机构自身业务特点和风险管理要求，具体详见本核算办法第四章“金融资产与金融负债”。

（三）基金资产管理业务

1．基本概念

基金资产应当独立于公司资产。基金会计核算与公司会计核算必须完全分开、各自独立。公司对所管理的基金应当以基金为会计核算主体，单独建账、独立核算，单独编制财务会计报告。不同基金之间在名册登记、账户设置、资金划拨、账簿记录等方面应当相互独立。

除特别规定外，对基金未分配利润的未实现部分，包括基金经营活动产生的未实现收益，以及基金份额交易产生的未实现平准金，不得进行分配。

2．一般规定

公司应于每个估值日结束后计算基金资产净值和基金份额净值或其他规定的指标，并按照国家有关规定予以公告。估值日为基金在存续期内的每一个交易日，不包括国家法定节、假日和交易所停市日。

基金资产净值和基金份额净值的计算以人民币“元”为单位，根据基金合同的有关约定采用四舍五入的方法保留小数点后位数；基金资产净值是指基金资产总值减去负债后的价值；基金单位资产净值是基金资产净值和基金份额的比值。

基金资产的估值目的是客观、准确地反应基金资产的价值。依据经基金资产

估值后确定的基金资产净值而计算的基金单位资产净值，是计算基金申购赎回的基础。

基金持有的金融资产和承担金融负债通常分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和金融负债。对货币市场基金或中国证监会规定的其他特定基金品种，其持有的债券投资可按实际利率法摊余成本核算，但公司应定期计算货币市场基金持有债券的公允价值与实际利率法摊余成本的偏离程度，并定期测试公允价值确定方法的有效性。

3．会计科目设置及主要账务处理

会计科目设置和账务处理按照本办法的有关规定进行。

第十五节 不良资产管理业务

一、基本概念

不良资产管理业务指资产管理公司从银行、非银金融机构和实体企业收购不良资产并进行处置获得收益的一项业务。按照不良资产类型，分为债权类不良资产管理、股权类不良资产管理、物权和实物类不良资产管理。

二、会计科目设置

公司应设置“购入资产”、“交易性金融资产”、“其他权益工具投资”、“抵债资产”、“公允价值变动损益”、“投资收益”科目核算不良资产管理业务。

“购入资产”科目，核算公司收购时购入资产的成本。

“交易性金融资产”、“其他权益工具投资”、“抵债资产”科目，核算企业购入的不同类别的资产的成本。

“公允价值变动损益”科目，核算不良资产持有期间公允价值发生的变动。

“投资收益”公司处置不良资产时实现的收益或损失。

三、主要账务处理

（1）公司收购不良资产时，按照实际支付的价款及相关税费确认资产成本，借记“购入资产”科目，贷记“银行存款”或“应付账款”科目。

按照收购的不良资产的类别，将成本分摊到各类资产，借记“交易性金融资产”、“其他权益工具投资”、“抵债资产”科目，贷记“购入资产”科目。

（2）持有期间，公司应在资产负债表日对资产价值进行评估，按照公允价值对不良资产计量，若公允价值上升，借记“交易性金融资产-其他-公允价值变动”，贷记“公允价值变动损益-交易性金融资产”。

（3）债务人直接以现金清偿债务时，公司按照收到的项目回款，借记“银行存款”科目，同时冲减不良资产成本，贷记“交易性金融资产-其他-成本”，收到的项目回款与不良资产成本的差额，借记或贷记“投资收益-交易性金融资产投资收益”，同时，转回资产公允价值，借记“公允价值变动损益-交易性金融资产”，贷记“交易性金融资产-其他-公允价值变动”。

（4）将项目对外转让给第三方，按照应当收取的款项，借记“应收账款”科目，同时减少资产成本，贷记“交易性金融资产-其他-成本”，收取的回款与不良资产成本的差额，借记或贷记“投资收益-交易性金融资产投资收益”。若公允价值变动有余额，还应全部转回。借记“公允价值变动损益-交易性金融资产”，贷记“交易性金融资产-其他-公允价值变动”。

（5）债务人以实物抵债时，按照收取的实物的公允价值，借记“抵债资产”，贷记“交易性金融资产-其他-成本”，两者的差额，确认为投资收益，贷记或借记“投资收益-交易性金融资产投资收益”。

（6）债务人通过债转股或以股抵债的方式偿还债务时，公司应按照受让股权、有价证券的公允价值与待处置资产账面价值的差额确认为投资收益。具体分录为：借记“其他权益工具”，贷记“交易性金融资产-其他-成本”，贷记或借记“投资收益-交易性金融资产投资收益”。

第十六节 买入返售与卖出回购业务

一、买入返售业务

（一）基本概念

买入返售证券业务（逆回购），是指公司在融入资金方以证券为担保物的前提下，以获取利息收入为目的而融出资金的业务。

（二）会计科目设置

公司设置“买入返售金融资产”科目核算按返售协议先买入再按固定价格返售的票据、证券、贷款等金融资产所融出的资金。本科目期末借方余额，反映公司买入的尚未到期返售金融资产的摊余成本。

（三）主要账务处理

买入返售金融资产时，按实际支付的金额，借记“买入返售金融资产”科目，贷记“银行存款”等科目。

资产负债表日，按照计算确定的买入返售金融资产利息收入，借记“应收利息”科目，贷记“利息收入-买入返售金融资产利息收入”科目。

合同到期，金融资产返售时，应按实际收到的金额，借记“银行存款”、“结算备付金”等科目，按账面余额贷记“买入返售金融资产”科目，按其差价，贷记“利息收入-买入返售金融资产利息收入”科目。

二、卖出回购业务

（一）基本概念

卖出回购证券业务，是指公司以证券为担保物和以支付利息为代价，而获得一定期限内融入资金使用权的业务。

（二）会计科目设置

公司设置“卖出回购金融资产款”科目核算按回购协议先卖出再按固定价格买入的票据、证券、贷款等金融资产所融入的资金。“卖出回购金融资产款”贷方反映从金融机构融入的款项，借方反映向金融机构归还融入资金，期末贷方余额，反映尚未到期的卖出回购金融资产款。

（三）主要账务处理

公司根据回购协议卖出票据、证券、贷款等金融资产，应按实际收到的金额，借记“银行存款”、“结算备付金”等科目，贷记“卖出回购金融资产款”科目。

资产负债表日，按照计算确定的卖出回购金融资产的利息费用，借记“利息支出-卖出回购金融资产利息支出”科目，贷记“应付利息-其他负债利息”科目。

回购日，按其账面余额，借记“卖出回购金融资产款”、“应付利息-其他负债利息”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”、“结算备付金”等科目，按其差额，借记“利息支出-卖出回购金融资产利息支出”科目。

第十七节 套期保值业务

一、套期保值有关规定

（一）概述

1.基本概念

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

企业运用商品期货进行套期时，其套期保值策略通常是，买入(卖出)与现货市场数量相当、但交易方向相反的期货合同，以期在未来某一时间通过卖出(买入)期货合同来补偿现货市场价格变动所带来的实际价格风险。

相对于非金融企业，金融企业面临较多的金融风险，如利率风险、外汇风险、信用风险等，对套期保值有更多的需求。例如，某上市银行为规避汇率变动风险，与某金融机构签订外币期权合同对现存数额较大的美元敞口进行套期保值。

2.套期保值的分类

为运用套期会计方法，套期保值(以下简称套期)按套期关系(即套期工具和被套期项目之间的关系)可划分为公允价值套期、现金流量套期和境外净投资套期。

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

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

（3）境外经营净投资套期。境外经营净投资套期，是指对境外经营净投资外汇风险敞口进行的套期。境外经营净投资套期中的被套期风险是指境外经营的记账本位币与母公司的记账本位币之间的折算差额。

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

此外，企业对确定承诺的外汇风险进行套期的，可以将其作为现金流量套期或公允价值套期处理。例如，企业签订一项 3 个月后以固定外币金额购买飞机的合同（尚未确认的确定承诺），为规避外汇风险，签订一项外汇远期合同，对该确定承诺的外汇风险引起的公允价值变动或者现金流量变动风险敞口进行套期。

3.套期会计方法

套期会计方法，是指企业将套期工具和被套期项目产生的利得或损失在相同会计期间计入当期损益（或其他综合收益）以反映风险管理活动影响的方法。

企业开展套期业务以进行风险管理，但是如果按照常规的会计处理方法，可能会导致损益产生更大的波动，这是因为企业被套期的风险敞口和对风险敞口进行套期的金融工具的确认和计量基础不一定相同。例如，企业使用衍生工具对某

项极可能发生的预期交易的价格风险进行套期，按照常规会计处理方法，该衍生工具应当以公允价值计量且其变动计入当期损益，而预期交易则需到交易发生时才能予以确认，这样，企业利润表反映的损益就会产生较大的波动。

套期会计方法基于企业风险管理活动，将套期工具和被套期项目产生的利得或损失在相同会计期间计入当期损益（或其他综合收益），有助于处理被套期项目和套期工具在确认和计量方面存在的上述差异，并在企业财务报告中如实反映企业进行风险管理活动的影响。

（二）套期工具与被套期项目

1.套期工具

（1）可以作为套期工具的金融工具

套期工具，是指企业为进行套期而指定的、其公允价值或现金流量变动预期可抵销被套期项目的公允价值或现金流量变动的衍生工具，对外汇风险进行套期还可以将非衍生金融资产或非衍生金融负债作为套期工具。

套期工具的进一步说明：

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

衍生工具通常可以作为套期工具。衍生工具包括远期合同、期货合同、互换和期权，以及具有远期合同、期货合同、互换和期权中一种或一种以上特征的工具等。例如，某企业为规避库存铜价格下跌的风险，可以卖出一定数量铜期货合同。其中，铜期货合同即是套期工具。

衍生工具无法有效地对冲被套期项目风险的，不能作为套期工具。企业的签出期权（除非该签出期权指定用于抵销购入期权）不能作为套期工具，因为该期权的潜在损失可能大大超过被套期项目的潜在利得，从而不能有效地对冲被套期项目的风险。而购入期权的一方可能承担的损失最多就是期权费可能拥有的利得通常等于或大大超过被套期项目的潜在损失，可被用来有效对冲被套期项目的风险，因此购入期权的一方可以将购入的期权作为套期工具。

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

需要注意的是，并非所有以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具均为符合条件的套期工具。企业应当对因运用公允价值选择权而被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具进行评估，以确保套期工具的指定并未与运用公允价值选择权的目标相冲突，即不会再次产生已通过运用公允价值选择权消除的会计错配。

③对于外汇风险套期，企业可以将非衍生金融资产（选择以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资除外）或非衍生金融负债的外汇风险成分指定为套期工具。例如，某种外币借款可以作为对同种外币结算的销售(确定)承诺的套期工具；又如，债权投资可以作为规避外汇风险的套期工具。

④无论是衍生工具还是某些非衍生金融资产或非衍生金融负债，其作为套期工具的基本条件就是其公允价值应当能够可靠地计量。因此，在活跃市场上没有报价的权益工具投资，以及与该权益工具挂钩并须通过交付该权益工具进行结算的衍生工具，由于其公允价值难以可靠地计量，不能作为套期工具。

企业自身的权益工具既非企业的金融资产也非金融负债，因而也不能作为套期工具。

⑤在运用套期会计方法时，只有涉及报告主体以外的主体的工具(含符合条件的衍生工具或非衍生金融资产或非衍生金融负债)才能作为套期工具。这里所指报告主体，指企业集团或集团内的各企业，也指提供分部信息的各分部。因此，在分部或集团内各企业的财务报表中，只有涉及这些分部或企业以外的主体的工具及相关套期指定，才能在符合套期保值准则规定条件时运用套期会计方法，而在集团合并财务报表中，如果这些套期工具及相关套期指定并不涉及集团外的主体，则不能对其运用套期会计方法进行处理。

（2）对套期工具的指定

①企业在确立套期关系时，应当将符合条件的金融工具整体（或外汇风险套期中的非衍生金融资产或非衍生金融负债的外汇风险成分）指定为套期工具。因为企业对套期工具进行计量时，通常以该金融工具整体为对象，采用单一的公允价值基础对其进行计量。但是，由于期权的时间价值、远期合同的远期要素和金融工具的外汇基差通常具备套期成本的特征且可以单独计量，为便于提高某些套期关系的有效性，允许企业在对套期工具进行指定时，作出以下例外处理：

对于期权，企业可以将期权的内在价值和时间价值分开，只将期权的内在价值变动指定为套期工具。期权的价值包括内在价值（立即执行期权时现货价格与行权价格之差所带来的收益）和时间价值（期权的价格与内在价值之差）。当企业仅指定期权的内在价值变动为套期工具时，与期权的时间价值相关的公允价值变动被排除在套期有效性评估之外，从而能够提高套期的有效性。

对于远期合同，企业可以将远期合同的远期要素和即期要素分开，只将即期要素的价值变动指定为套期工具。远期合同的即期要素反映了基础项目远期价格和现货价格的差异，而远期要素的特征取决于不同的基础项目。当企业仅指定远期合同的即期要素的价值变动为套期工具时，能够提高套期的有效性。

对于金融工具，企业可以将金融工具的外汇基差单独分拆，只将排除外汇基差后的金融工具指定为套期工具。外汇基差反映了货币主权信用差异、市场供求等因素所带来的成本。将外汇基差分拆，只将排除外汇基差后的金融工具指定为套期工具，能够提高套期的有效性。

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

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

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

对于一项由签出期权和购入期权组成的期权，当同时满足以下条件时，实质上不是一项净签出期权，可以将其指定为套期工具：

1）企业在期权组合开始时以及整个期间未收取净期权费；

2）除了行权价格，签出期权组成部分和购入期权组成部分的关键条款是相同的（包括基础变量、计价货币及到期日）；

3）签出期权的名义金额不大于购入期权的名义金额。

④使用单一套期工具对多种风险进行套期。企业通常将单项套期工具指定为

对一种风险进行套期。但是，如果套期工具与被套期项目的不同风险敞口之间有具体对应关系，则一项套期工具可以被指定为对一种以上的风险进行套期。

2.被套期项目

（1）可以作为被套期项目的项目

①被套期项目，是指使企业面临公允价值或现金流量变动风险，且被指定为被套期对象的、能够可靠计量的下列项目：1）单项已确认资产、负债、确定承诺、极可能发生的预期交易，或境外经营净投资；2）一组具有类似风险特征的已确认资产、负债、确定承诺、极可能发生的预期交易，或境外经营净投资；3）分担同一被套期利率风险的金融资产或金融负债组合的一部分(仅适用于利率风险公允价值组合套期)。

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

2）预期交易，是指尚未承诺但预期会发生的交易。评估预期交易发生的可能性不能仅依靠企业管理人员的意图，而应当基于可观察的事实和相关因素。在评估预期交易发生的可能性时，企业应当考虑以下因素：类似交易之前发生的频率；企业在财务和经营上从事此项交易的能力；企业有充分的资源（例如，在短期内仅能用于生产某一类型商品的设备）能够完成此项交易；交易不发生时可能对经营带来的损失和破坏程度；为达到相同的业务目标，企业可能会使用在实质上不同的交易的可能性（例如，计划筹集资金的企业可以通过获取银行贷款或者发行股票等方式筹集资金）；企业的业务计划等。

此外，企业还应当考虑预期交易发生时点距离当前的时间跨度和预期交易的数量或价值占企业相同性质交易的数量或价值的比例。在其他因素相同的情况下，预期交易发生的时间越远或预期交易的数量或价值占企业相同性质交易的数量或价值的比例越高，预期交易发生的可能性就越小，就越需要有更强有力的证据来支持“极可能发生”的判断。

3）境外经营净投资，是指企业在境外经营净资产中的权益份额。企业既无计划也无可能在可预见的未来会计期间结算的长期外币货币性应收项目（含贷款），应当视同实质构成境外经营净技资的组成部分。因销售商品或提供劳务等形成的期限较短的应收账款不构成境外经营净投资。

境外经营可以是企业在境外的子公司、合营安排、联营企业或分支机构。在境内的子公司、合营安排、联营企业或分支机构，采用不同于企业记账本位币的，也视同境外经营。

②被套期项目的进一步说明

1）作为被套期项目，应当使企业面临公允价值或现金流量变动风险(即被套期风险)，在本期或未来期间会影响企业的损益。与之相关的被套期风险，通常包括外汇风险、利率风险、商品价格风险、股票价格风险、信用风险等。企业的一般经营风险(如固定资产毁损风险等)不能作为被套期风险，因为这些风险不能具体辨认和单独计量。同样地，企业合并交易中，与购买另一个企业的确定承诺相关的风险(不包括外汇风险)也不能作为被套期风险。

2）衍生工具不能作为被套期项目，但对于外购的、嵌在另一项金融工具(主合同)中的期权，如果其与主合同存在紧密关系，且混合工具没有被指定为以公允价值计量且其变动计人当期损益的金融工具，则可以作为被套期项目。

3）对于信用风险或外汇风险，企业可以将债权投资作为被套期项目，而对于利率风险或提前还款风险，则不可以作为被套期项目。

4）采用权益法核算的股权投资不能在公允价值套期中作为被套期项目，因为权益法下，投资方只是将其在联营企业或合营企业中的损益份额确认为当期损益，而不确认投资的公允价值变动。与之相类似，在母公司合并财务报表中，对子公司投资也不能作为被套期项目，但对境外经营净投资可以作为被套期项目，因为相关的套期指定针对的是外汇风险，而非境外经营净投资的公允价值变动风险。

5）只有涉及报告主体以外的主体的资产、负债、确定承诺或很可能发生的预期交易才能作为被套期项目。因此，企业集团内的各组成企业或分部之间发生的套期活动，只能在各组成企业的财务报表或分部的分部报告中运用套期会计方法，而不能在企业集团合并财务报表中对其予以反映。但是，发生在企业集团内两个组成企业或两个分部之间的外币交易形成的外币货币性项目(例如，外币应收款项)，如果其外币汇兑损益不能相互抵销，则可以在企业集团合并财务报表中运用套期会计方法。例如，按照本办法第十八章“外币交易及报表折算”的规定，当企业集团内的两个关联企业采用不同的记账本位币时，它们之间形成的应收(应付)款项产生的外汇汇兑损益通常不能全额抵销。与之类似，企业集团内部两个关联企业之间很可能发生的预期交易，按照进行此项交易的主体的记账本位币以外的货币标价(即按外币标价)，且相关的外汇风险将影响合并利润或损失的，该很可能发生的预期交易(外汇风险)可以在合并财务报表中作为被套期项目。

（2）对被套期项目的指定

①将金融项目指定为被套期项目

对于金融资产或金融负债而言，将其指定为被套期项目具有较多选择。只要被套期风险可以辨认且套期有效性可以计量，仅与金融资产或金融负债现金流量或公允价值的一部分相关的风险，均可以作为被套期风险。相应地，相关金融资产或金融负债可以指定为被套期项目。例如，某附息金融资产或金融负债全部利率风险中的可辨认且可单独计量的部分(如无风险利率组成部分)，就可以作为被套期风险，与之相关的金融资产和金融负债可以指定为被套期项目。

金融资产和金融负债现金流量的一部分指定为被套期项目时，被指定部分的现金流量应当少于该金融资产或金融负债现金流量总额。但是，企业可以仅就一项特定风险(LIBOR 变动形成的风险等)，将金融资产或金融负债整体的所有现金流量进行指定。例如，假定企业有一项实际利率为 LIBOR-1%的附息金融负债，则其不能将债务本金和以 LIBOR 确定的利息指定为被套期项目，也不能将-1%指定为被套期项目，但企业可以就 LIBOR 变动引起的该金融负债整体(即债务本金和以 LIBOR-1%确定的利息)公允价值或现金流量变动，将该金融负债整体指定为被套期项目。

在金融资产或金融负债组合利率风险的公允价值套期中(也仅限于这种套期)，企业可以将某种货币金额(如人民币、美元或欧元金额)而不是单项资产或负债指定为被套期项目，并对与其相关的利率风险部分进行套期。在风险管理实务中，一项组合中可能既包括金融资产，也包括金融负债，但指定的货币金额应当是一项金融资产或负债金额。

②将非金融项目指定为被套期项目

通常情况下，企业难以区分和计量与非金融项目特定风险(不包括外汇风险)相关的公允价值或现金流量变动。因此，企业在将非金融资产或非金融负债指定为被套期项目时，对应的被套期风险只限于与该非金融资产或非金融负债相关的

全部风险或外汇风险。

③将若干项目的组合指定为被套期项目

对具有类似风险特征的资产或负债组合进行套期时，该组合中的各单项资产或负债应当同时承担被套期风险，且该组合内各单项金融资产或单项金融负债由被套期风险引起的公允价值变动，应当预期与该组合由被套期风险引起的公允价值整体变动基本成比例。例如，当被套期组合因被套期险形成的公允价值变动为10%时，该组合中各单项金融资产或单项金融负债因被套期风险形成的公允价值变动应当限制在 9%至 11%之间较小的范围内。

套期有效性是通过比较套期工具(或一组类似的套期工具)和被套期项目(或一组类似的被套期项目)的公允价值或现金流量变动而确定的，因此，在运用套期会计方法时，企业不能将金融资产和金融负债形成的净头寸指定为被套期项目。例如，企业不能将具有类似期限的固定利率金融资产和固定利率金融负债形成的净头寸指定为被套期项目。在这种情况下，企业往往可以通过其他办法达到几乎相同的规避风险效果。

（三）运用套期保值会计的条件

对于满足套期保值准则规定条件的公允价值套期、现金流量套期和境外经营净投资套期，企业可运用套期会计方法进行处理。套期会计方法，是指在相同会计期间将套期工具和被套期项目公允价值变动的抵销结果计入当期损益的方法。

1.运用套期保值会计方法应遵循的原则

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

第一，套期关系仅由符合条件的套期工具和被套期项目组成。

第二，在套期开始时，企业对套期关系(即套期工具和被套期项目之间的关系)有正式指定，并准备了关于套期关系、风险管理目标和套期策略的正式书面文件。该文件至少载明了套期工具、被套期项目、被套期风险的性质以及套期有效性评价方法（包括套期无效部分产生的原因分析以及套期比率确定方法）等内容。套期必须与具体可辨认并被指定的风险有关，且最终影响企业的损益；

第三，套期关系符合套期有效性要求。套期有效性，是指套期工具的公允价值或现金流量变动能够抵销被套期风险引起的被套期项目公允价值或现金流量变动的程度。套期工具的公允价值或现金流量变动大于或小于被套期项目的公允价值或现金流量变动的部分为套期无效部分。

2.套期有效性要求

套期同时满足下列条件的，企业应当认定套期关系符合套期有效性要求：

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

如果被套期项目和套期工具之间存在经济关系，则套期工具的价值与被套期项目的价值预期将产生系统性变动，以反映同一基础变量或一组因采用类似的方式来应对被套期风险而存在经济关系的基础变量（例如布伦特原油和西德克萨斯中质原油等）产生的变动。

如果基础变量不同但在经济上相关，则有可能发生套期工具的价值和被套期项目的价值呈同向变动的情况，例如，两个相关的基础变量之间的价差产生了变动，而这两个基础变量本身却未发生显著变动。即使如此，当基础变量发生变动的同时，套期工具的价值与被套期项目的价值预期在通常情况下仍将沿着相反方向变动的，套期工具与被套期项目之间仍然存在经济关系。

当对净头寸进行套期时，企业应当考虑净头寸中各项目的价值变动以及套期工具的公允价值变动。

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

由于套期会计方法建立在套期工具和被套期项目所产生的利得和损失能够相互抵销这一基本概念之上，因此套期有效性不仅取决于套期工具和被套期项目之间的经济关系，还取决于信用风险对套期工具和被套期项目价值的影响。信用风险的影响意味着，即使套期工具与被套期项目之间存在经济关系，两者之间相互抵销的程度仍可能变得不规律。这可能是由于套期工具或被套期项目的信用风险的变化所致，而且此类信用风险的变化可能会达到一定程度，使信用风险将主导价值变动。

如果由信用风险引起的损失或利得将干扰基础变量的变动对套期工具或被套期项目价值的影响则信用风险的变化程度导致了信用风险在价值变动中起主导作用。反之，如果基础变量在特定期间内发生很小的变动即使与信用风险相关的很小的价值变动可能会超过基础变量变动所引起的价值变动，信用风险的变化也未必形成主导作用。

（3）套期关系的套期比率，应当等于企业实际套期的被套期项目数量与对其进行套期的套期工具实际数量之比。

被套期项目和套期工具的数量可根据其性质采用多种方式进行计量。作为一般原则，套期关系的套期比率应当与从风险管理角度而设定的套期比率相同。在某些情况下，套期比率可能为 1:1，因为被套期项目的关键条款将与套期工具的关键条款相匹配；然而在实务中的很多情况下，由于多种原因，实际套期比率可能并非 1:1。如果企业对某一项目不足 100%的风险敞口（例如，85%）进行套期，则其用来指定套期关系的套期比率应当与上述 85%的风险敞口以及企业用于对上述 85%的风险敞口进行套期的套期工具实际数量所形成的套期比率相一致。与此类似，如果企业使用名义金额为 40 个单位的金融工具对某个风险敞口进行套期，则其用来指定套期关系的套期比率应当与上述 40 个单位（即企业不能使用其所持有的总数中更多的数量单位或更少的数量单位来确定套期比率），以及实际被套期项目的数量所形成的套期比率相一致。

套期比率不应当反映被套期项目和套期工具相对权重的失衡，这种失衡会导致套期无效，并可能产生与套期会计目标不一致的会计结果。因此，在指定套期关系时，企业必须调整由其实际使用的被套期项目数量和套期工具数量形成的套期比率，以避免这种失衡。

如果被套期项目和套期工具的特定权重将导致套期无效部分，企业应当确定该套期无效部分是否具有商业理由。

企业不得为避免确认现金流量套期的无效部分而改变现金流量套期比率，也不得为创造更多的被套期项目公允价值调整而改变公允价值套期比率。这种会计结果不符合套期会计的目标。

企业至少应当在编制中期报告或年度财务报告时对套期有效性进行评价。

3.套期有效性评价方法

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

一般情况下，套期工具和被套期项目的公允价值或现金流量变动难以实现完全抵销，因而会出现套期无效部分。套期工具的公允价值或现金流量变动大于或小于被套期项目的公允价值或现金流量变动的部分为套期无效部分。在计量套期无效部分时，企业应当考虑货币的时间价值。套期无效部分的形成源于多方面的因素。这些因素通常包括：

（1）套期工具和被套期项目以不同的货币表示；

（2）套期工具和被套期项目有不同的到期期限；

（3）套期工具和被套期项目内含不同的利率或权益指数变量；

（4）套期工具和被套期项目使用不同市场的商品价格标价；

（5）套期工具和被套期项目对应不同的交易对手；

（6）套期工具在套期开始时的公允价值不等于零等。

为计算被套期项目的价值变动，企业可使用其条款与被套期项目的主要条款相匹配的衍生工具（通常称为“虚拟衍生工具”）。在使用虚拟衍生工具估计被套期项目的价值时，不能使用仅存在于套期工具中而被套期项目不具备的特征。例如，对于以外币计价的债务（无论固定利率还是浮动利率），企业在使用虚拟衍生工具计算该债务的价值变动或其现金流量累计变动的现值时，即使实际的衍生工具的不同货币汇兑可能包括汇兑费用，虚拟衍生工具也不能简单地直接反映这种费用因为被套期项目中可能不包含这项费用。

在评估被套期项目和套期工具之间是否存在经济关系时，企业可以采用定性或定量的方法。如果套期工具和被套期项目的主要条款（例如名义金额、到期期限和基础变量）均匹配或大致相符，企业可以根据此类主要条款进行定性评估。如果套期工具和被套期项目的主要条款并非基本匹配，企业可能需要进行定量评估（例如通过比较被套期风险引起的套期工具和被套期项目公允价值或现金流量变动的比率，或通过采用回归分析方法分析套期工具和被套期项目价值变动的相关性），但两个变量之间仅仅存在某种统计相关性的事实本身不足以有效证明套期工具与被套期项目之间存在经济关系。

企业的风险管理策略是评估套期关系是否符合套期有效性要求的主要信息来源。这意味着，用于决策目的的管理分析信息可作为评估套期关系是否符合套期有效性要求的依据。因此，套期有效性评价方法应当与企业的风险管理策略相吻合，并在套期开始时就在风险管理有关的正式文件中详细加以说明。如果相关情况发生变化从而影响套期有效性，企业可能需要改变评估套期关系是否符合套期有效性要求的方法，以确保该评估仍能够考虑套期关系的相关特征（包括套期无效部分的来源）。当评估套期有效性的方法发生改变时，应当对套期关系书面文件作相应更新。

具体的定性和定量分析方法有：

（1）主要条款比较法

主要条款比较法，是通过比较套期工具和被套期项目的主要条款，以确定套期是否有效的方法。如果套期工具和被套期项目的所有主要条款均能准确地匹配，可认定因被套期风险引起的套期工具和被套期项目公允价值或现金流量变动可以相互抵销。套期工具和被套期项目的“主要条款”包括：名义金额或本金、到期期限、内含变量、定价日期、商品数量、货币单位等。

企业在以利率互换对利率风险进行套期时，可以采用主要条款比较法。此外，以远期合同对很可能发生的预期商品购买进行套期保值，也可以采用主要条款比较法。如当以下全部条件同时符合时，可以认定该套期是符合套期有效性要求的：

①远期合同与被套期的预期商品购买交易，在商品购买时间、地点、数量、质量等方面条款相同；

②远期合同初始确认时的公允价值为零；

③进行套期有效性评价时，不考虑远期合同溢价或折价变动对其价值的影响，或预期商品购买交易的预计现金流量变动以商品的远期价格为基础确定。

值得注意的是，采用这种方法对套期有效性评价虽然不需要进行计算，但适用的情形往往有限，而且只能用于套期预期性评价。即使是套期工具和被套期项目的主要条款均能准确地匹配，企业依然需要进行套期的回顾性评价。因为在这种情况下，套期无效仍可能出现。例如，套期工具的流动性或其交易对手的信用等级发生变化时，通常会导致套期无效。

（2）比率分析法

比率分析法，也称金额对冲法，是通过比较被套期风险引起的套期工具和被套期项目公允价值或现金流量变动比率，以确定套期是否有效的方法。运用比率分析法时，企业可以根据自身风险管理政策的特点进行选择，以累积变动数(即自套期开始以来的累积变动数)为基础比较，或以单个期间变动数为基础比较。

应当注意的是，以累积变动数和单个期间变动数分别作为比较基础，可能会得出不同结论。即如果以单个期间变动数为基础，套期可能不是高度有效的，但若以累积变动数为基础，套期却可能是符合有效性要求的。

（3）回归分析法

回归分析法是一种统计学方法，它是在掌握一定量观察数据基础上，利用数理统计方法建立自变量和因变量之间回归关系函数的方法。将此方法运用到套期有效性评价中，需要研究分析套期工具和被套期项目价值变动之间是否具有高度相关性，进而判断确定套期是否有效。运用回归分析法，自变量反映被套期项目公允价值变动或预计未来现金流量现值变动，而因变量反映套期工具公允价值变动。相关回归模型如下：

$$y=kx+b+\varepsilon$$

其中:

y：因变量，即套期工具的公允价值变动；

k：回归直线的斜率，反映套期工具价值变动/被套期项目价值变动的比率；

b：y 轴上的截距；

x：自变量，即被套期风险引起的被套期项目价值变动；

ε：均值为零的随机变量，服从正态分布。

企业运用线性回归分析确定套期有效性时，套期只有满足以下全部条件才能认为是符合套期有效性要求的：

①回归直线的斜率必须为负数，且接近 XX；

②相关系数(R2)应大于或等于 XX，该系数表明套期工具价值变动由被套期项目价值变动影响的程度。当 R2=XX 时，说明套期工具价值变动的 XX 是由于某特定风险引起被套期项目价值变动形成的。R2 越大，表明回归模型对观察数据的拟合越好，用回归模型进行预测效果也就越好；

③整个回归模型的统计有效性(F-测试)必须是显著的。F 值也称置信程度，表示自变量 x 与因变量 y 之间线性关系的强度。F 值越大，置信程度越高。

4.套期有效性评价应注意的问题

（1）对于利率风险，套期有效性可以通过编制金融资产和金融负债的到期期限表进行估计。该表反映了每一时期利率的净敞口，只要此净敞口与产生这种

净敞口的特定资产或负债（或者特定资产组合、特定负债组合，或其中的一部分）有关，套期的有效性就可以根据这些资产和负债来评价。

（2）在评价套期的有效性时，企业通常要考虑货币的时间价值。被套期项目的固定利率不需要与指定为公允价值套期的互换固定利率完全吻合。带息资产或负债的浮动利率与指定为现金流量套期的互换浮动利率亦无须相同。互换的公允价值来自其结算金额。如果互换的固定利率和浮动利率按同样的数额变动，则该变动对互换合约的金额结算不会产生影响。

（3）某企业不符合套期有效性标准时，该企业应该从符合套期有效性的最后日期开始停止运用套期会计。但是，如果企业能够识别引起套期关系不符合有效性标准的事件或环境变化，并且能证明在该事件或环境变化之前套期是有效的，企业应从该事件或环境变化之日起停止运用套期会计。

5.套期关系再平衡

套期关系由于套期比率的原因而不再符合套期有效性要求，但指定该套期关系的风险管理目标没有改变的，企业应当进行套期关系再平衡。

套期关系再平衡，是指对已经存在的套期关系中被套期项目或套期工具的数量进行调整，以使套期比率重新符合套期有效性要求。基于其他目的对被套期项目或套期工具所指定的数量进行变动，例如仅对特定风险敞口更多或更少的数量进行套期以符合企业的风险管理策略，不构成本准则所称的套期关系再平衡。

调整套期比率使得企业可以应对由于基础变量或风险变量而引起的套期工具和被套期项目之间关系的变动。例如，当套期关系中的套期工具和被套期项目具有不同但是相关的基础变量（如不同但相关的指数、比率或价格）时，套期关系会随着这两个基础变量之间关系的变动而发生变化。当套期工具和被套期项目之间关系发生的变动能通过调整套期比率得以弥补时，再平衡将可以使得套期关系得到延续。但是，在套期工具与被套期项目之间的关系变动不能通过调整套期比率来弥补的情况下，再平衡并不能促使套期关系得到延续。

并非所有套期工具的公允价值变动和被套期项目的公允价值或现金流量变动之间抵销程度的变化，均会导致套期工具与被套期项目之间的套期关系的变化。企业应当分析预期将在存续期内影响套期关系的套期无效部分的来源，并评估抵销程度的变化属于下列哪一种情形：

①抵销程度的变化属于围绕套期比率的正常波动（即能够继续适当反映套期工具与被套期项目之间的关系）；

②抵销程度的变化表明套期比率不再能够恰当反映套期工具与被套期项目之间的关系。

为应对每一特定结果而调整套期比率的做法，并不能减少围绕某个固定套期比率的上下波动及由此产生的套期无效部分。在该情况下，只需对套期无效部分进行确认和计量，而无需作出再平衡。

与此相反，如果抵销程度的变化表明该波动围绕着一个套期比率，而该套期比率不同于当前针对该套期关系所使用的套期比率，或存在偏离目前采用的套期比率的趋势，企业可以通过调整套期比率来降低套期无效部分，而保留原套期比率将显著增加套期的无效部分。在该情况下，企业必须评价套期关系是否反映出被套期项目与套期工具之间权重的失衡，这种失衡可能产生套期无效（无论确认与否），并可能产生与套期会计目标不一致的会计结果。如果套期比率被调整，则会同时影响套期无效部分的确认和计量。

通常，再平衡中对被套期项目或套期工具数量的调整应当反映企业实际使用

的套期工具和被套期项目的数量调整。但是，如果出现下列情况，则企业必须调整根据实际使用的被套期项目或套期工具的数量而得出的套期比率：

1）由企业的套期工具或被套期项目的实际数量变动所产生的套期比率反映出某种失衡，这种失衡可能导致套期无效，并可能产生与套期会计目标不一致的会计结果；

2）企业维持套期工具和被套期项目的实际数量而得出的套期比率在新的情况下反映出某种失衡，这种失衡可能导致套期无效，并可能产生与套期会计目标不一致的会计结果。

企业对套期关系作出再平衡，可以通过增加或减少被套期项目或套期工具数量的方式调整套期比率。但是，数量的减少并不一定意味着那些项目或交易不再存在，或预计不再发生，而是表明其不再是套期关系的一部分。例如，企业减少套期工具的数量，但仍然保留某项衍生工具，该衍生工具仅有一部分将继续作为套期关系中的套期工具。

6.套期关系的终止

企业不得撤销指定并终止一项继续满足套期风险管理目标并在再平衡之后继续符合套期会计条件的套期关系。但是，如果套期关系不再满足套期风险管理目标或在再平衡之后不符合套期会计条件等本准则规定情形的，则企业必须终止套期关系。

企业应当采用未来适用法自不再满足套期会计条件或风险管理目标之日起终止运用套期会计。

当只有部分套期关系不再满足运用套期会计的条件时，套期关系将部分终止，其余部分将继续适用套期会计。例如，当对套期关系作出再平衡时，对套期比率进行的调整可能使得部分被套期项目的数量不再构成套期关系的一部分。因此，仅针对不再构成套期关系一部分的被套期项目的数量终止运用套期会计；或者当作为被套期项目的预期交易的部分数量不再极可能发生时，仅对不再极可能发生的被套期项目的数量终止运用套期会计。然而，如果企业曾将预期交易指定为被套期项目并在后续期间确定该预期交易预计不再会发生，则企业在预测类似的预期交易时，其准确预测预期交易的能力将受到质疑，这将影响对于类似的预期交易是否极可能发生的评估，并进而影响到这些类似的预期交易是否符合被套期项目的评估。

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

①因风险管理目标发生变化，导致套期关系不再满足风险管理目标。

②套期工具已到期、被出售、合同终止或已行使。在套期工具已到期、被出售、合同终止或已行使的情况下，套期关系或其一部分不再满足套期会计的条件，因此应当相应终止运用套期会计。

需要说明的是，根据本准则的规定，企业发生下列情形之一的，不作为套期工具已到期或合同终止处理：

①套期工具展期或被另一项套期工具替换，而且该展期或替换是企业书面文件所载明的风险管理目标的组成部分。

②由于法律法规或其他相关规定的要求，套期工具的原交易对手方变更为一个或多个清算交易对手方（例如清算机构或其他主体），以最终达成由同一中央交易对手方进行清算的目的。如果存在套期工具其他变更的，该变更应当仅限于替换交易对手方所必须的变更。在将原交易对手方更换为清算交易对手方并确认

相应变更的影响时，应当将该影响反映在套期工具的计量中，进而纳入对套期有效性的评估和计量。

例如，对于套期关系中被指定为套期工具的衍生工具，由于新的法律法规要求变更为中央交易对手方，且该变更仅涉及替换交易对手方所必须的变更，则企业应当将原有衍生工具终止确认，并新确认变更交易对手方后的衍生工具，但是变更前的套期关系将作为持续的套期关系进行会计处理，企业无需对套期关系终止运用套期会计。

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

④套期关系不再满足本准则所规定的运用套期会计方法的其他条件。例如，套期工具或被套期项目不再符合条件。在适用套期关系再平衡的情况下，企业应当首先考虑套期关系再平衡，然后评估套期关系是否满足本准则所规定的运用套期会计方法的条件。

当部分或整体终止运用套期会计时，企业可以对原套期关系中套期工具或被套期项目指定新的套期关系，这种情况并不构成套期关系的延续，而是重新开始一项套期关系。例如，某一套期工具出现严重信用恶化，企业以新的套期工具将其取代，这意味着原套期关系未能实现风险管理目标，因此被整体终止。新的套期工具被指定为对先前被套期的相同风险敞口进行的套期，并形成新的套期关系。在这种情况下，被套期项目的公允价值或现金流量变动的计量起始日应当是新套期关系的指定日而非原套期关系的指定日。

（四）套期保值确认和计量

1.公允价值套期

（1）会计处理原则

公允价值套期满足运用套期会计方法条件的，应当按照下列规定处理：

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

②被套期项目因被套期风险敞口形成的利得或损失应当计入当期损益，同时调整未以公允价值计量的已确认被套期项目的账面价值。

被套期项目利得或损失的具体处理要求：

①被套期项目为其他债权投资（或其组成部分）的，其因被套期风险敞口形成的利得或损失应当计入当期损益，其账面价值已经按公允价值计量，不需要调整。企业应当按照相同的方式对累计已确认的套期利得或损失进行摊销，并计入当期损益，但不调整金融资产（或其组成部分）的账面价值。

②被套期项目为其他权益工具投资（或其组成部分）的，其因被套期风险敞口形成的利得或损失应当计入其他综合收益，其账面价值已经按公允价值计量，不需要调整。

③被套期项目为尚未确认的确定承诺（或其组成部分）的，其在套期关系指定后因被套期风险引起的公允价值累计变动额应当确认为一项资产或负债，相关的利得或损失应当计入各相关期间损益。当履行确定承诺而取得资产或承担负债时，应当调整该资产或负债的初始确认金额，以包括已确认的被套期项目的公允价值累计变动额。

④被套期项目为以摊余成本计量的金融工具（或其组成部分）的，企业对被套期项目账面价值所作的调整应当按照开始摊销日重新计算的实际利率进行摊

销，并计入当期损益。该摊销可以自调整日开始，但不应当晚于对被套期项目终止进行套期利得和损失调整的时点。

2.现金流量套期

（1）现金流量套期满足运用套期会计方法条件的，应当按照下列规定处理：

①套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分，作为现金流量套期储备，应当计入其他综合收益。现金流量套期储备的金额，应当按照下列两项的绝对额中较低者确定：

a.套期工具自套期开始的累计利得或损失；

b.被套期项目自套期开始的预计未来现金流量现值的累计变动额。

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

②套期工具利得或损失中属于无效套期的部分(即计入其他综合收益后的其他利得或损失)，应当计入当期损益。

③在风险管理策略的正式书面文件中，载明了在评价套期有效性时将排除套期工具的某部分利得或损失或相关现金流量影响的，被排除的该部分利得或损失的处理适用本办法第四章“金融资产与金融负债”的有关规定。

（2）套期工具利得或损失的后续处理要求

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

②对于不属于上述①涉及的现金流量套期，企业应当在被套期的预期现金流量影响损益的相同期间，将原在其他综合收益中确认的现金流量套期储备金额转出，计入当期损益。

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

（3）终止运用现金流量套期会计方法的条件：

①套期工具已到期、被出售、合同终止或已行使

在套期有效期间直接计入所有者权益中的套期工具利得或损失不应当转出，直至预期交易实际发生时，再按有关规定处理。

套期工具展期或被另一项套期工具替换，且展期或替换是企业正式书面文件所载明套期策略组成部分的，不作为已到期或合同终止处理。

②该套期不再满足运用套期保值准则规定的套期会计方法的条件

在套期有效期间直接计入所有者权益中的套期工具利得或损失不应当转出，直至预期交易实际发生时，再按有关规定处理。

③预期交易预计不会发生

在套期有效期间直接计入所有者权益中的套期工具利得或损失应当转出，计入当期损益。

④企业撤销了对套期关系的指定

对于预期交易套期，在套期有效期间直接计入所有者权益中的套期工具利得或损失不应当转出，直至预期交易实际发生或预计不会发生。预期交易实际发生的，应按有关规定处理；预期交易预计不会发生的，原直接计入所有者权益中的套期工具利得或损失应当转出，计入当期损益。

（4）终止运用现金流量套期会计方法时，在其他综合收益中确认的累计现金流量套期储备金额的处理方法：

①被套期的未来现金流量预期仍然会发生的，累计现金流量套期储备的金额应当予以保留，并按照前述现金流量套期储备的后续处理规定进行会计处理。

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

3.境外经营净投资

（1）现金流量套期满足运用套期会计方法条件的，应当按照下列规定处理：

①套期工具形成的利得或损失中属于套期有效的部分，应当计入其他综合收益。全部或部分处置境外经营时，上述计入其他综合收益的套期工具利得或损失应当相应转出，计入当期损益。

②套期工具形成的利得或损失中属于套期无效的部分，应当计入当期损益。

（2）多个母公司进行的套期

在一项由境外经营净投资产生的外汇风险的套期中，被套期项目的金额可以等于或小于母公司合并财务报表中该境外经营净资产账面价值。企业可以将被套期风险指定为境外经营的记账本位币与其任何母公司（直接的、中间的或最终的母公司）的记账本位币之间产生的外汇风险敞口。通过中间母公司持有净投资不影响最终母公司所面临外汇风险的性质。但是，境外经营净投资产生的外汇风险敞口只有在合并财务报表中才可能符合套期会计的条件。如果同一境外经营净资产的同一风险被集团内部一家以上的母公司（例如，直接和间接母公司）分别进行套期，则在最终母公司合并财务报表中只有一项套期关系符合套期会计的条件。

如果一项套期关系由较低层次间接母公司在其合并财务报表中进行了指定，那么在更高层次的母公司合并财务报表中可以决定保留该套期关系或重新指定。如果较高层次的母公司决定不保留该套期关系而是重新指定，那么，在较高层次母公司的合并财务报表中必须先转回较低层次母公司所运用的套期会计，再按照重新指定的套期关系运用套期会计。相反地，套期会计可以在较高层次母公司的合并财务报表中直接指定，不必在较低层次间接母公司的合并财务报表中进行指定。

（3）集团内可以持有套期工具的企业

一项衍生或非衍生金融工具（或衍生和非衍生金融工具的组合）可以被指定为境外经营净投资套期工具。只要满足本准则对境外经营净投资套期的指定、文件记录和有效性要求，套期工具就可由集团内部的任一家或几家企业持有。

如果持有套期工具的企业的记账本位币与投资于境外经营的母公司的记账本位币相同，就较容易进行套期有效性评估，因为在评估套期有效性时，可以假设持有境外经营的母公司也同时持有套期工具。如果持有套期工具的企业的记账本位币与投资于境外经营的母公司的记账本位币不同，评估套期有效性会较为复杂。这种情况下，套期有效性不仅要反映持有套期工具的企业的利得或损失（如果不使用套期会计，应计入合并损益），还应当反映对套期工具重新折算为母公司记账本位币的影响（如果不使用套期会计，应在合并其他综合收益中确认）。有效性的评估并不受套期工具是否是衍生工具的影响，也不受合并方法的影响。

4.套期关系再平衡的会计处理

企业对套期关系作出再平衡的，应当在调整套期关系之前确定套期关系的套期无效部分，并将相关利得或损失立即计入当期损益。同时，更新在套期剩余期限内预期将影响套期关系的套期无效部分产生原因的分析，并相应更新套期关系的书面文件。

套期关系再平衡可能会导致企业增加或减少指定套期关系中被套期项目或套期工具的数量。企业增加了指定的被套期项目或套期工具的，增加部分自指定增加之日起作为套期关系的一部分进行处理；企业减少了指定的被套期项目或套期工具的，减少部分自指定减少之日起不再作为套期关系的一部分，作为套期关系终止处理。

5.一组项目套期的会计处理

（1）风险净敞口套期的会计处理。

对于被套期项目为风险净敞口的套期，被套期风险影响利润表不同列示项目的，企业应当将相关套期利得或损失单独列示，不应当影响利润表中与被套期项目相关的损益列示项目（如营业收入或营业成本）金额。例如，某公司有一笔由100万美元的预期外币销售收入和80万美元的预期外币费用构成的外汇风险净头寸，该公司利用金额为20万美元的外汇远期合同对该外汇风险净头寸进行套期。当该外汇风险净头寸影响损益时，该外汇远期合同产生的现金流量套期储备重分类至损益的利得或损失应当与被套期的销售收入和费用区分开来并单独列示。如果销售收入产生的期间早于费用发生的期间，则销售收入仍应当按照即期汇率计量。相关的套期利得或损失应当单独列示，从而在损益中反映出净头寸套期的影响，并相应调整现金流量套期储备。如果被套期的费用将影响以后期间的损益（例如该费用将分期摊销），则之前对费用确认的套期利得或损失应在以后期间重分类至损益，且在利润表中与包含被套期费用的项目区分开单独列示。

再如，企业通过利率互换合同对固定利率债务工具的利率风险进行套期。企业的套期目标旨在将固定利率现金流量转换成浮动利率现金流量。在对净头寸（例如，一项固定利率资产和一项固定利率负债构成的净头寸）进行套期时，套期工具的应计净利息应当单独列示，以避免将单个套期工具产生的利得或损失净额以相互抵销的总额形式在不同的报表项目中分别列示（即，不得将单项利率互换合同产生的净利息收入列示为利息收入总额和利息支出总额）。

因此，企业开展净敞口套期业务的，应当在利润表中增设“净敞口套期收益”项目，将“净敞口套期损益”科目的当期发生额在该项目中列示。

对于被套期项目为风险净敞口的公允价值套期，涉及调整被套期各组成项目账面价值的，企业应当对各项资产和负债的账面价值作相应调整。

（2）其他一组项目套期的会计处理。

除上述有关风险净敞口套期会计处理规定外，对于被套期项目为一组项目的公允价值套期，企业在套期关系存续期间，应当针对被套期项目组合中各组成项目，分别确认公允价值变动所引起的相关利得或损失，计入当期损益或其他综合收益，涉及调整被套期各组成项目账面价值的，应当对各项资产和负债的账面价值做相应调整。

除上述有关风险净敞口套期会计处理规定外，对于被套期项目为一组项目的现金流量套期，企业在将其他综合收益中确认的相关现金流量套期储备转出时，应当按照系统、合理的方法将转出金额在被套期各组成项目中分摊。

6.期权时间价值的会计处理

企业将期权合同的内在价值和时间价值分开，只将期权的内在价值变动指定为套期工具时，应当区分被套期项目的性质是与交易相关还是与时间段相关，并进行不同的会计处理。

在评估期权是对与交易相关的被套期项目还是与时间段相关的被套期项目进行套期时，关键在于被套期项目的性质，包括被套期项目影响损益的方式和时间。不论是公允价值套期还是现金流量套期，企业均应当基于被套期项目的性质来评估。

（1）被套期项目与交易相关的，对其进行套期的期权的时间价值具备该项交易成本的特征。如果该被套期项目导致确认一项初始计量包含交易成本的项目（如企业对预期交易或确定承诺涉及的商品价格风险进行套期，并将交易成本纳入存货的初始计量），则期权的时间价值应纳入特定的被套期项目的初始计量。与此类似，对构成预期交易或确定承诺商品销售的商品价格风险进行套期的企业，应当将期权的时间价值作为销售成本的一部分，在被套期的销售确认收入的相同期间计入损益。具体而言，企业应当将期权时间价值的公允价值变动中与被套期项目相关的部分计入其他综合收益，并按照与现金流量套期储备相同的会计处理方法进行处理。

（2）被套期项目与时间段相关的，对其进行套期的期权时间价值具备为保护企业在特定时间段内规避风险所需支付成本的特征。例如，如果使用期限为 6 个月的期权对企业的存货在该 6 个月中的价格风险进行套期，期权的时间价值应在这 6 个月期间内采用系统、合理的方法进行摊销计入损益。又如，在使用外汇期权对境外经营净投资进行为期 18 个月的套期时，期权的时间价值将在这 18 个月期间内进行分摊。

当期权被用于对与时间段相关的被套期项目进行套期时，被套期项目的特征（包括被套期项目影响损益的方式和时间）同时会影响期权时间价值的摊销期间，这与运用套期会计时期权内在价值影响损益的期间相一致。例如，如果使用某一利率期权（利率上限）来防止浮动利率债券利息费用增加，则利率上限的时间价值摊销计入损益的期间与利率上限的内在价值影响损益的期间相同，即：如果使用利率上限对 5 年期浮动利率债券的前 3 年的利率上升风险进行套期，则利率上限的时间价值在前 3 年摊销计入损益；或者如果利率上限是远期起始期权，用于对 5 年期的浮动利率债券的第 2 年至第 3 年的利率上升风险进行套期，则利率上限的时间价值应在第 2 年和第 3 年进行摊销计入损益。

具体而言，企业应当将期权时间价值的公允价值变动中与被套期项目相关的部分计入其他综合收益。同时，企业应当按照系统、合理的方法，将期权被指定为套期工具当日的时间价值中与被套期项目相关的部分，在套期关系影响损益或其他综合收益（仅限于企业对指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的公允价值套期）的期间内摊销，摊销金额从其他综合收益中转出，计入当期损益。由于期权的时间价值在期权到期时将归零，因此在期权存续期内的累计时间价值的公允价值变动等于指定套期时的时间价值。时间价值变动计入其他综合收益的金额应当根据变动的实际情况确定，但从其他综合收益转入当期损益（即摊销）的金额应当按照系统、合理的方法确定。转入和转出的金额最终是一致的，即指定套期时的时间价值。若企业终止运用套期会计，则其他综合收益中剩余的相关金额应当转出，计入当期损益。

期权的主要条款（如名义金额、期限和标的）与被套期项目相一致的，期权的实际时间价值与被套期项目相关；期权的主要条款与被套期项目不完全一致

的，企业应当通过对主要条款与被套期项目完全匹配的期权进行估值确定校准时间价值，并确认期权的实际时间价值中与被套期项目相关的部分。

在套期关系开始时，期权的实际时间价值高于校准时间价值的，企业应当以校准时间价值为基础，将其累计公允价值变动计入其他综合收益，并将这两个时间价值的公允价值变动差额计入当期损益；在套期关系开始时，期权的实际时间价值低于校准时间价值的，企业应当将两个时间价值中累计公允价值变动的较低者计入其他综合收益，如果实际时间价值的累计公允价值变动扣减累计计入其他综合收益金额后尚有剩余的，应当计入当期损益。

本条对期权时间价值的会计处理同样适用于由购入期权和签出期权组成的组合期权，该组合期权在被指定为套期工具之日的净时间价值为零（通常被称为“零成本上下限期权”）。在这种情况下，即使在套期关系的整个期间内时间价值的累计变动为零，企业也应当将各期间时间价值的变动计入其他综合收益。如果期权的时间价值涉及与交易相关的被套期项目，在套期关系结束时调整被套期项目或是重分类至损益的时间价值为零；如果期权的时间价值涉及与时间段相关的被套期项目，在套期关系结束时期权时间价值相关摊销金额为零。

7.远期合同的远期要素和金融工具的外汇基差的会计处理

企业将远期合同的远期要素和即期要素分开、只将即期要素的价值变动指定为套期工具的，或者将金融工具的外汇基差单独分拆、只将排除外汇基差后的金融工具指定为套期工具的，可以按照与期权时间价值相同的处理方式对远期合同的远期要素或金融工具的外汇基差进行会计处理，也可以按照常规会计处理方法进行处理。

8.关于信用风险敞口的公允价值选择权

许多金融机构通过信用衍生工具管理借贷活动产生的信用风险敞口。例如，金融机构运用信用衍生工具对信用风险敞口进行套期以将其贷款或贷款承诺的信用损失风险转移至第三方。但是根据第四章“金融资产与金融负债”的相关规定，企业的信用衍生工具应当以公允价值计量且其变动计入当期损益，而贷款等并不一定以公允价值计量且其变动计入当期损益（如按摊余成本计量或尚未确认）。因此，在被套期风险敞口未按与信用衍生工具相同的基础进行计量的情况下，将会产生会计错配。

由于金融项目的信用风险通常无法单独识别，不属于符合条件的被套期项目，因此使用信用衍生工具对信用风险敞口进行套期的企业将无法运用套期会计。为解决这一问题，并允许企业在一定程度上反映其信用风险管理活动，本准则允许企业可以选择采用以公允价值计量且其变动计入当期损益的方式计量被套期风险敞口的方法替代套期会计。

（1）指定条件

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

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

2）金融工具的偿付级次与根据信用衍生工具条款须交付的工具的偿付级次相匹配。需要说明的是，与第四章“金融资产与金融负债”规定的公允价值选择权不同，本节规定的对采用信用衍生工具管理信用风险敞口的金融工具的公允价

值选择权，有以下灵活性：一是可以在金融工具初始确认后进行指定；二是可以对金融工具的一部分作出指定，而非仅限于金融工具全部；三是可以在一定条件下终止指定。

二、套期保值业务处理

（一）商品期货套期保值业务

1.概述

（1）基本概念

商品期货套期保值，主要是企业为规避商品价格风险，指定一项或一项以上套期工具，对已确认资产或负债、尚未确认的确定承诺的公允价值变动风险进行的套期，例如：

①某企业对承担的固定利率负债的公允价值变动风险进行套期；

②某企业签订了一项3个月后以固定外币金额购买飞机的合同(未确认的确定承诺)，为规避外汇风险对该确定承诺的外汇风险进行套期；

③某企业签订了一项6个月后以固定价格购买钢材的合同(未确认的确定承诺)，为规避价格变动风险对该确定承诺的价格变动风险进行套期。

企业运用商品期货进行套期时，套期保值策略通常是，期货市场买进（或卖出）与现货数量相等但交易方向相反的期货合约，以期在将来某一时间通过平仓获利来抵偿因现货市场价格变动带来的实际价格风险。

商品套期保值可分为买入套保和卖出套保两种模式。

商品期货作为重要的一种金融工具，其主要功能是价格发现与套期保值，伴随着期货市场交易品种的日益丰富，期货套期保值功能将在国民经济的诸多领域发挥重要作用。

商品期货价格发现功能的深化应用即为企业的商品套期保值。

（2）商品套期会计方法的运用前提

公允价值套期同时满足下列条件的，才能运用商品套期会计方法进行处理：

①套期关系仅由符合条件的套期工具和被套期项目组成。

②在套期开始时，企业对商品套期关系（即套期工具和被套期项目之间的关系）有正式指定，并准备了关于商品套期关系、风险管理目标和套期策略的正式书面文件。该文件至少载明了商品套期工具、商品被套期项目、被套期风险的性质以及套期有效性评价方法等内容。套期必须与具体可辨认并被指定的风险有关，且最终影响企业的损益。

③套期关系符合套期有效性要求。套期有效性，是指套期工具的公允价值或现金流量变动能够抵销被套期风险引起的被套期项目公允价值或现金流量变动的程度。套期工具的公允价值或现金流量变动大于或小于被套期项目的公允价值或现金流量变动的部分为套期无效部分。

（3）套期有效性要求

商品期货套期保值同时满足下列条件的，企业才能认定其满足套期有效性要求：

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

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

③套期关系的套期比率，应当等于企业实际套期的被套期项目数量与对其进行套期的套期工具实际数量之比。

企业至少应当在编制中期或年度财务报告时对商品套期有效性进行评价。

2.商品期货套期工具与被套期项目

（1）商品期货套期工具

商品期货套期工具，是指企业为进行套期而指定的、其公允价值变动预期可抵销被套期项目的公允价值的期货合同。

作为商品期货套期工具的基本条件就是其公允价值应当能够可靠计量。如为规避库存铜价格下跌的风险，卖出的一定数量铜期货合同，该铜期货合同即是套期工具。

（2）商品期货被套期项目

商品期货被套期项目，是指企业面临公允价值变动风险，且被指定为被套期对象的项目。主要分为三类：

①金属产品，包括铜、铝、锌、螺纹钢、线材及稀贵金属；

②农产品，大豆、豆粕、豆油、棕榈油、白糖等；

③能源化工，天胶、燃料油、焦炭、塑料。

3.会计科目设置

企业应设置“套期工具”、“被套期项目”、“存出保证金”、“公允价值变动损益”、“套期损益”、“净敞口套期损益”、“其他综合收益-套期储备”、“其他综合收益-套期损益”、“其他综合收益-套期成本”等科目核算商品套期保值业务。

“套期工具”科目，核算企业实施套期保值交易后，实际持仓期货合约占用的存出保证金数额（即期货交易保证金），该科目下设置“商品期货套期合约”二级科目。

“被套期项目”科目，核算企业进行期货套期保值业务的套保商品原始价值（卖方套保企业库存商品）及套期工具盈亏内容，并包含期货交易（或交割）手续费用等，该科目在最终完结套期保值交易后，结转到生产经营环节损益。该科目下设“商品期货被套期项目”二级科目。

“存出保证金”科目，主要核算的是企业存放在期货公司可动用的客户保证金权益总额（即期货履约保证金），该科目下设 “存出期货保证金”二级科目。

“公允价值变动损益”科目，主要核算的是企业实施期货套期保值交易后，在持仓套保期间因期货行情的变动，月末时点持仓合约的盈亏数额。该科目下设“套期保值”二级科目。

“套期损益”科目，主要核算套期工具和被套期项目价值变动形成的利得和损失，可按套期关系进行明细核算。资产负债表日，对于公允价值套期，应当按照套期工具产生的利得，借记“套期工具”科目，贷记本科目；套期工具产生损失作相反的会计分录。对于现金流量套期，套期工具的利得中属于套期无效的部分，借记“套期工具”科目，贷记本科目；套期工具的损失中属于套期无效的部分，作相反的会计分录。资产负债表日，对于公允价值套期，应当按照被套期项目因被套期风险敞口形成的利得，借记“被套期项目”科目，贷记本科目；被套期项目因被套期风险敞口形成损失作相反的会计分录。期末，应当将本科目余额转入“本年利润”科目，结转后本科目无余额。

“净敞口套期损益”科目，主要核算净敞口套期下被套期项目累计公允价值变动转入当期损益的金额或现金流量套期储备转入当期损益的金额，可按套期关系进行明细核算。对于净敞口公允价值套期，应当在被套期项目影响损益时，将被套期项目因被套期风险敞口形成的累计利得或损失转出，贷记或借记“被套期

项目”等科目，借记或贷记本科目。对于净敞口现金流量套期，应当在将相关现金流量套期储备转入当期损益时，借记或贷记“其他综合收益-套期储备”，贷记或借记本科目；将相关现金流量套期储备转入资产或负债的，当资产和负债影响损益时，借记或贷记资产（或其备抵科目）、负债科目，贷记或借记本科目。期末，应当将本科目余额转入“本年利润”科目，结转后本科目无余额。

“其他综合收益-套期储备”科目，主要核算现金流量套期下套期工具累计公允价值变动中的套期有效部分，可按套期关系进行明细核算。资产负债表日，套期工具形成的利得或损失中属于套期有效部分的，借记或贷记“套期工具”科目，贷记或借记本明细科目；属于套期无效部分的，借记或贷记“套期工具”科目，贷记或借记“套期损益”科目。企业将套期储备转出时，借记或贷记本明细科目，贷记或借记有关科目。

“其他综合收益-套期损益”科目，主要核算公允价值套期下对指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资或其组成部分进行套期时，套期工具和被套期项目公允价值变动形成的利得和损失，可按套期关系进行明细核算。资产负债表日，应当按照套期工具产生的利得，借记“套期工具”科目，贷记本明细科目；套期工具产生损失作相反的会计分录。资产负债表日，应当按照被套期项目因被套期风险敞口形成的利得，借记“被套期项目”科目，贷记本明细科目；被套期项目因被套期风险敞口形成损失作相反的会计分录。当套期关系终止时，应当借记或贷记本明细科目，贷记或借记“利润分配-未分配利润”等科目。

“其他综合收益-套期成本”科目，核算企业将期权的时间价值、远期合同的远期要素或金融工具的外汇基差排除在套期工具之外时，期权的时间价值等产生的公允价值变动，可按套期关系进行明细核算。资产负债表日，对于期权的时间价值等的公允价值变动中与被套期项目相关的部分，应当借记或贷记“衍生工具”等科目，贷记或借记本明细科目。企业在将相关金额从其他综合收益中转出时，借记或贷记本明细科目，贷记或借记有关科目。

4.主要账务处理

根据企业期货套期保值的业务类型，套期保值会计核算具体划分买入商品期货套期工具、卖出商品期货套期工具和实物交割的会计处理三个部分。

（1）期货盈利，现货商品价格不利方向变动

按照期货公司的规定，具有合法资质的企业在期货公司签订客户合同后，根据企业的套期保值需求，由期货公司协助客户向期货交易所申请某合约的套保额度，之后客户可以在期货公司开展套期保值交易业务。

①企业银行账户通过建立与期货公司银期转账系统的挂接，可根据套保资金需求自行将保证资金存入期货公司，借记“存出保证金-存出期货保证金”科目，贷记“银行存款”科目。

②根据申请获批的套期保值额度，企业可分次开仓交易买入所需套保品种期货合约，买入期货合约，借记“套期工具”科目，贷记“存出保证金-存出期货保证金”科目。

③套期保值期间的某月底，依据期货公司出具的月度结算清单（可上中国证监会期货保证金监控中心网站查询），调整被套期项目的账面价值和套期工具的公允价值。

月末时点企业套期保值持仓价格比较开仓（或上月末结算价）价格，形成持仓期间盈利，核算合约价值变动，借记“套期工具”科目，贷记“公允价值变动

损益-套期保值”科目；结转以上持仓盈利，借记“公允价值变动损益-套期保值”科目，贷记“被套期项目”科目。

④根据企业套期保值方案设定时限，企业将择机卖出套期保值期货合约，按当日实际交易价格平仓，并由此锁定套期盈亏。

结转平仓合约当月月初的交易保证金成本，借记“存出保证金-存出期货保证金”科目，贷记“套期工具”科目；计算平仓价格与当月初交易保证金成本之间的盈利额，借记“存出保证金-存出期货保证金”科目，贷记“公允价值变动损益-套期保值”科目；结转上述因平仓而形成的交易盈利额，借记“公允价值变动损益-套期保值”科目，贷记“被套期项目”科目。

⑤根据企业套期保值方案的设计，作为实施买方套保的企业，在完结期货市场套期保值合约平仓的同时，应即刻在现货市场购入现货，以完成套期保值的全过程操作，并将期货套保交易盈亏的结果与现货交易盈亏合并计算企业经营损益，实现套期保值风险价值的全管理。期货套保合约平仓后，买入现货，借记“原材料”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“银行存款”科目。企业购入的原材料（对应期货合约品种，如：铜材）投入生产过程，并结转生产成本时，借记“主营业务成本”、“被套期项目”科目，贷记“原材料”科目。

作为实施卖方套保的企业，在完结期货市场套期保值合约平仓的同时，应作存货销售核算，以完成套期保值的全过程操作，并将期货套保交易盈亏的结果与现货交易盈亏合并计算。期货套保合约平仓后，卖出现货，借记“应收账款”科目，贷记“主营业务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。结转生产成本，借记“主营业务成本”、“被套期项目”科目，贷记“存货”科目。

（2）期货亏损，现货商品价格有利方向变动

①交纳保证金，借记“存出保证金-存出期货保证金”科目，贷记“银行存款”科目。

②买入期货合约，借记“套期工具”科目，贷记“存出保证金-存出期货保证金”科目。

③月末时点企业套期保值持仓价格比较开仓（或上月末结算价）价格，形成持仓期间亏损。核算合约价值变动，借记“公允价值变动损益-套期保值”科目，贷记“套期工具”科目。结转以上持仓亏损，计入“被套期项目”科目，借记“被套期项目”科目，贷记“公允价值变动损益-套期保值”科目。亏损额超过交易保证金成本金额，补仓处理，借记“套期工具”科目，贷记“存出保证金-存出期货保证金”科目。

④根据企业套期保值方案设定时限，企业将择机卖出套期保值期货合约，按当日实际交易价格平仓，并由此锁定套期盈亏。结转平仓合约当月月初的交易保证金成本，借记“存出保证金-存出期货保证金”科目，贷记“套期工具”科目。计算平仓价格与当月初交易保证金成本之间的盈利额，借记“公允价值变动损益-套期保值”科目，贷记“存出保证金-存出期货保证金”科目。结转上述因平仓而形成的交易盈利额，借记“被套期项目”科目，贷记“公允价值变动损益-套期保值”科目。

⑤在现货市场购入现货，并将期货套保交易盈亏的结果与现货交易盈亏合并计算企业经营损益。期货套保合约平仓后，即刻买入现货，借记“原材料”、“应交税费-应交增值税-进项税额”科目，贷记“银行存款”科目。企业购入的原材料（对应期货合约品种，如：铜材）投入生产过程，并结转生产成本，借记“主营业务成本”科目，贷记“原材料”、“被套期项目”科目。

在现货市场卖出现货，并将期货套保交易盈亏的结果与现货交易盈亏合并计算企业经营损益。期货套保合约平仓后，卖出现货，借记“应收账款”科目，贷记“主营业务收入”、“应交税费-应交增值税-销项税额”科目。结转生产成本时，借记“主营业务成本”科目，贷记“存货”、“被套期项目”科目。

（二）利率套期保值业务

1.基本概念

利率套期保值是指在期货市场上采取买卖利率期货临时替代买卖现货的套期保值行为，其目的是旨在把利率波动所带来的损失减少到最低限度。与一般商品套期保值一样，通过利率套期保值，把两个市场的利率波动套在一起，以其中一个市场上所获得的盈利，弥补另一个市场上所发生的亏损，来达到锁住利率波动风险、实现利率保值的目的。

2.一般规定

套期工具为非衍生工具的，套期工具账面价值因汇率变动形成的利得或损失应当计入当期损益。被套期项目因被套期风险形成的利得和损失应当计入当期损益，同时调整被套期项目账面价值。对确定承诺外汇风险进行的套期，企业可以作为现金流量套期或公允价值套期。

3.账务处理

（1）买入利率期货合约进行套期

①初始确认

确认套期工具：支付期货保证金，借记“存出保证金-存出期货保证金”科目，贷记“银行存款”等科目；买入利率期货并立即指定为套期工具的，按成交价格，借记“套期工具”科目，贷记“存出保证金-存出期货保证金”科目。

确认被套期项目：被套期项目为已确认的金融资产或金融负债，应按照各该资产、负债的账面价值，借记或贷记“被套期项目”科目，贷记或借记有关资产负债科目；被套期项目为未确认的确定承诺，可不作初始确认，待以后资产负债日再按公允价变动额确认为“被套期项目”；被套期项目为预期交易时，可以不作确认和计量，待预期交易发生时再作处理。

②后续计量

按规定，在资产负债表日，应采用公允价值对套期工具和被套期项目进行后续计量：

1）公允价值增加时，按增值额，借记“套期工具”科目，贷记“公允价值变动损益-套期保值”、“资本公积-其他资本公积”科目（现金流量套期）（以下省略明细科目）。同时结转被套期项目的持仓盈利，借记“公允价值变动损益-套期保值”科目，贷记“被套期项目”科目。

2）公允价值下降时，按减值额，进行相反的会计处理；因合约减值按证券期货交易所或利率期货中介机构要求补交保证金时，借记“套期工具”科目，贷记“存出保证金-存出期货保证金”科目。

③终止确认

如果对利率期货终止确认，应按平仓时持仓合约的市价对持仓的利率期货账面价值进行调整，并确认平仓盈亏，合约市价高于持仓合约账面价值时：

1）结转平仓合约当月月初的交易保证金成本，借记“存出保证金-存出期货保证金”科目，贷记“套期工具”科目。计算平仓盈利额。借记“存出保证金-存出期货保证金”科目，贷记“公允价值变动损益-套期保值”、“资本公积”等科目。

2）支付卖出合约相关税费时，借记“被套期项目”科目，贷记“存出保证金-存出期货保证金”科目。转销持仓合约账面价值时，结转因平仓形成的交易盈亏额，借记“公允价值变动损益-套期保值”科目，贷记“被套期项目”科目。

3）收回保证金时，借记“银行存款”科目，贷记“存出保证金”科目。

合约市价低于持仓合约账面价值时，按其差额作与以上调整持仓合约账面价值和调整保证金两分录相反的分录，其他事项分录同上。

（2）卖出利率期货合约进行套期

卖出利率期货进行套期保值的账务处理与买入利率期货进行套期保值相似。

以上买入或卖出合约计量时，现金流量套期中计入所有者权益的套期损益，是指经测试为有效套期的损益，对于无效套期部分的套期损益，应直接计入当期损益。

第十八节一般风险准备

一、基本概念

关于金融企业利润分配的规定《金融企业财务规则》（财政部令第 42 号）第 44 条规定:“金融企业本年实现净利润应当按照提取法定盈余公积金、提取一般（风险）准备金、向投资者分配利润的顺序进行分配。法律、行政法规另有规定的从其规定。

二、一般规定

根据《金融企业财务规则--实施指南》（财金〔2007〕23 号）及《证券法》要求：

属于财务公司性质的金融企业,应按本年实现净利润的 1%提取一般风险准备金,用于弥补亏损,不得用于分红、转增资本。

从事保险业务的金融企业,应按本年实现净利润的 10%提取总准备金,用于巨灾风险的补偿,不得用于分红、转增资本。

从事证券业务的金融企业,应按本年实现净利润的 10%提取交易风险准备金,用于弥补证券交易的损失,不得用于分红、转增资本。

从事期货经纪业务的金融企业,应按本年实现净利润的 10%提取风险准备金,用于风险的补偿,不得用于分红、转增资本。

从事信托投资业务的金融企业,应按本年实现净利润的 5%提取信托赔偿准备金,用于弥补亏损,不得用于分红、转增资本。信托赔偿准备金累计总额达到公司注册资本的 20%时,可不再提取。

从事金融租赁业务的金融企业,应按本年实现净利润的 1%提取一般风险准备金,用于弥补亏损,不得用于分红、转增资本。

从事基金管理业务的金融企业,应按本年实现净利润的 1%提取风险准备金,用于弥补亏损,不得用于分红、转增资本。

三、会计科目设置

（一）财务公司业务

设置“一般风险准备”科目对计提的一般风险准备进行核算。公司于每年年度终了根据实际情况，按照标准法对风险资产所面临的风险状况定量分析，确定潜在风险估计值。按潜在风险估计值与资产减值准备的差额，对风险资产计提一般准备。公司一般准备余额原则上不得低于风险资产年末余额的 1.5%。

（二）证券业务

设置“一般风险准备-交易风险准备”科目，用于计提交易风险准备金，设置“一般风险准备-其他”科目，用于计提一般风险准备金。

（三）期货业务

期货公司设置“一般风险准备”科目，核算期货公司按规定从税后利润提取的一般风险准备金。本科目期末贷方余额，反映期货公司从税后利润中提取的一般风险准备金。

（四）金融租赁业务

设置“一般风险准备”科目，核算公司按规定从税后利润提取的一般风险准备金。

（五）基金管理业务

按证监会的监管要求，公司应在计提管理费收入时，同时设置“一般风险准备”科目，并按《基金管理公司提取风险准备有关事项的补充规定》（证监会计字〔2007〕1 号）的要求计提一般风险准备。一般风险准备作为公司所有者权益的组成部分，按利润分配处理，不得计入费用。

四、主要账务处理

（一）财务公司业务

期末，根据计算出的当期应计提的一般风险准备,借记“利润分配-提取一般风险准备”科目，贷记“一般风险准备”科目。

（二）证券业务

1．年末，按本年实现净利润的 10%提取交易风险准备金，借记“一般风险准备-交易风险准备”科目，贷记“利润分配-提取一般风险准备”科目。

2．年末，按本年实现净利润的 10%提取一般风险准备金，借记“一般风险准备-其他”科目，贷记“利润分配-提取一般风险准备”科目。

3．如发生证券交易损失，则借记“营业外支出”等科目，贷记“一般风险准备-交易风险准备”科目。

（三）期货业务

期货公司按规定以本年实现净利润的一定比例提取一般风险准备时，按提取的一般风险准备金额，借记“利润分配”，贷记本科目。

期货公司发生风险损失，期货风险准备金不足弥补的，差额部分冲减一般风险准备金时，借记“一般风险准备”科目，贷记“应收风险损失款”等科目；仍不足的部分，直接计入当期损益，借记“业务及管理费”科目，贷记“应收风险损失款”等科目。

（四）金融租赁业务

按规定以本年实现净利润的一定比例提取一般风险准备时，按提取的一般风险准备金额，借记“利润分配”，贷记“一般风险准备”。

（五）基金管理业务

月末计提管理费收入时，按不含税管理费收入的 10%计提一般风险准备金。借记“利润分配-提取一般风险准备”科目，贷记“一般风险准备-基金风险准备金”科目。

风险准备金户产生利息收入时，借记“银行存款”科目，贷记“利息收入”科目，同时借记“利润分配-未分配利润”科目，贷记“一般风险准备-基金风险准备金”科目。

风险准备金账户发生支出时，借记“业务及管理费”等科目，贷记“银行存款”科目，同时结转，借记“一般风险准备-基金风险准备金”科目，贷记“利润分配-未分配利润”科目，并将资金由一般风险准备专户转至公司的自有资金银行存款账户。

第十九节 业务及管理费

一、基本概念

业务及管理费，是指金融企业在业务经营及管理过程中发生的各项费用，包括折旧费、业务宣传费、业务招待费、电子设备运转费、安全防范费、邮电费、劳动保护费、印刷费、低值易耗品摊销、职工工资及福利费、差旅费、水电费、职工教育经费、工会经费、会议费、诉讼费、公证费、咨询费、无形资产摊销、长期待摊费用摊销、取暖降温费、聘请中介机构费、技术转让费、绿化费、董事会费、财产保险费、劳动保险费、待业保险费、住房公积金、物业管理费、研究费用、提取保险保障基金、车辆使用费、社会保险费、辞退福利、股份支付、租赁费、信息系统运维费、网络使用费、办公费、出国人员经费、地方政府收费、监管费、执业责任保险费、保险保障基金、投资者保护基金、委托投资管理费、托管费、席位费、诉讼费、国际业务支出、交强险救助基金、交易所设施使用费、交易所会员年费、基金业务费、节能服务费用、党组织工作经费、理赔查勘费、银行结算费等。

（一）与前述管理费用章节中相同的费用明细项目，从其规定。

（二）金融行业特有的费用项目

1．银行结算费，指按规定支付给银行的汇兑、结算邮费、电汇费、手续费以及向银行购买专用凭证的费用。

2．监管费，指向监督管理部门交纳的机构及业务监管费。

3．投资者保护基金，指企业按规定向监管机构缴纳的在防范和处置证券、期货企业风险中用于保护证券及期货投资者利益的资金。

4．席位费，指企业在证券交易所开设证券等买卖席位需要缴纳的费用。

5．防预费，指为防止保险事故发生，经被保险人同意对保险标的采取安全防预措施所发生的费用支出。

6．保险保障基金，指保险企业按照有关规定提取的保险保障基金。

7．委托投资管理费，指企业委托其他单位投资，按照合同规定支付的委托投资管理费用。

8．托管费，指企业委托其他单位管理资产支付的托管费。

9．职业责任保险费，指企业按中国银行保险监督管理委员会的规定应购买的职业责任保险，是以保险经纪业务人员在从事职业技术工作时因疏忽或过失造成合同对方或他人的人身伤害或财产损失所导致的经济赔偿责任为承保风险的责任保险。

10．安全防卫费，指为加强对基层营业网点安全防卫工作购置枪支、弹药、警棍、报警器、安装营业网点的防护门窗及柜台栏杆等费用，及其他经财政部门批准的特定费用。

11．交易所会员年费，指证券公司、期货公司作为交易所会员，按规定向交易所缴纳的会员年费。

12．交易所设施使用费，指证券公司作为交易所会员，按规定向交易所缴纳的各项设施使用费，如：席位报盘费、交易所信道费等。

13．交强险救助基金，指保险企业按照有关规定提取的交强险救助基金。

14．理赔查勘费，指保护发生灾害，业务理赔人员赴现场检验、调查、查勘、取证所支付的费用以及聘请专家鉴定、咨询所支付的费用。

15．协会会费，指向期货业协会等交纳的费用。

二、一般规定

1．按规定的费用核算内容进行正确归集。

2．按实际业务发生的金额报销，依据真实合法的票据。

3．实行预算总额控制、分项控制并按规定的报销标准进行审核。

4．按规定的权限履行必要审批。

三、会计科目设置

金融企业应设置“业务及管理费”科目，分别按费用项目设置明细账，进行明细核算，并按照“业管费类型”“费用明细”“人工福利薪酬”“成本中心”维度进行辅助核算。该科目按照业务性质可设置“工资”“职工福利费”“社会保险费”“工会经费”“职工教育经费”“非货币性福利”“辞退福利”“股份支付”“劳动保护费”“取暖降温费”“劳务派遣费”“折旧费”“长期待摊费用摊销”“无形资产摊销”“租赁费”“低值易耗品摊销”“信息系统运维费”“电子设备运转费”“网络使用费”“车辆使用费” “物业管理费”“绿化费”“修理费”“安全防卫费”“财产保险费”“办公费”“会议费”“董事会会费”“印刷费”“邮寄费”“通讯费”“资料费”“差旅费”“水电费”“银行结算费”“出国人员经费”“地方政府收费”“环卫费”“业务招待费”“客服及商务费用”“广告宣传费”“研发费”“防预费”“理赔查勘费”“管理咨询”“中介费”“会费”“监管费”“执业责任保险费”“保险保障基金”“投资者保护基金”“委托投资管理费”“托管费”“席位费”“诉讼费”“国际业务支出”“交强险救助基金”“交易所设施使用费”“交易所会员年费”“基金业务费”“住房公积金”“特殊工种保险费”“节能服务费用”“设定受益计划离职后福利”“其他短期薪酬”“其他长期职工福利”“临时用工薪酬”“外部劳务费”“党组织工作经费”“其他”“业务及管理费转出”等明细科目，并按规定设置维度进行辅助核算。

四、主要账务处理

（一）业务及管理费的主要账务处理

1．公司在业务经营及管理过程中发生的费用，包括业务招待费、广告宣传费、研发费等费用，借记“业务及管理费”科目，贷记“银行存款”等科目。

2．公司发生的职工工资、职工福利费、社会保险、工会经费、职工教育经费、非货币性福利、辞退福利等费用，借记“业务及管理费”科目，贷记“应付职工薪酬”科目。

3．公司计提的固定资产折旧，借记“业务及管理费”科目，贷记“累计折旧”科目。

4．公司计算确定的无形资产摊销、长期待摊费用摊销、低值易耗品摊销等，借记“业务及管理费”科目，贷记“累计摊销”、“长期待摊费用”、“低值易耗品”等科目。

5．公司发生的监管费、保险保障基金、职业责任保险费等，借记“业务及管理费”科目，贷记“其他应付款”、“银行存款”等科目。

6．公司发生的其他业务及管理费，借记“业务及管理费”科目，贷记“银行存款”等科目。

（二）期末结转

期末，将“业务及管理费”科目借方余额转入本年利润，借记“本年利润”科目，贷记“业务及管理费”科目。

第二十节 财务报告

一、概述

金融单位财务报表包括资产负债表、利润表、现金流量表及报表附注，金融企业财务报表格式分别按一般企业、商业银行、保险公司、证券公司等企业类型予以规定。企业应当根据其经营活动的性质，确定本企业适用的财务报表格式，信托公司、租赁公司、财务公司应当执行商业银行财务报表格式，资产管理公司、基金公司、期货公司应当执行证券公司财务报表格式。一般企业报表格式、合并报表格式和所有者权益变动表格式按照本办法第二十四章“财务报告”的有关规定进行处理。各金融单位除按财政部、监管机构和信息披露要求编制财务报告外，应按公司要求转换为一般格式。

金融类财务报表转化为一般格式的要求为：

1．资产负债表

执行《企业会计准则》金融企业报表项目对照表。

行次	金融企业报表项目	财务决算报表项目
1	现金及存放中央银行款项	货币资金
2	存放同业款项	货币资金
3	货币资金	货币资金
4	结算备付金	△结算备付金
5	衍生金融资产	交易性金融资产
6	交易性金融资产	交易性金融资产
7	应收利息	应收利息
8	应收保费	△应收保费
9	应收分保账款	△应收分保账款
10	应收代位追偿款	其他应收款
11	其他资产（属于流动资产的部分）	其他流动资产
12	拆出资金	△拆出资金
13	买入返售金融资产	△买入返售金融资产
14	贵金属	其他流动资产
15	应收分保未到期责任准备金	△应收分保合同准备金
16	应收分保未决赔款准备金	△应收分保合同准备金
17	保户质押贷款（期限在一年以内的部分）	一年内到期的非流动资产
18	发放贷款及垫款（期限在一年以内的部分）	一年内到期的非流动资产
19	持有待售资产	持有待售资产
20	债权投资	债权投资

行次	金融企业报表项目	财务决算报表项目
21	其他债权投资	其他债权投资
22	长期股权投资	长期股权投资
23	其他权益工具投资	其他权益工具投资
24	投资性房地产	投资性房地产
25	固定资产	固定资产净额
26	无形资产	无形资产
27	递延所得税资产	递延所得税资产
28	其他资产（属于非流动资产的部分）	其他非流动资产
29	发放贷款及垫款（期限在一年以上的部分）	△发放贷款及垫款
30	保户质押贷款（期限在一年以上的部分）	其他非流动资产
31	存出资本保证金	其他非流动资产
32	独立账户资产	其他非流动资产
33	定期存款	其他非流动资产
34	应收分保寿险责任准备金	其他非流动资产
35	应收分保长期健康险责任准备金	其他非流动资产
36	向中央银行借款	△向中央银行借款
37	短期借款	短期借款
38	交易性金融负债	交易性金融负债
39	衍生金融负债	交易性金融负债
40	应付赔付款	应付账款
41	应付手续费及佣金	△应付手续费及佣金
42	应付分保账款	△应付分保账款
43	预收保费	预收账款
44	应付职工薪酬	应付职工薪酬
45	应交税费	应交税费
46	应付利息	应付利息
47	应付保单红利	应付利息
48	其他负债（偿还期限在一年以内的部分）	一年内到期的非流动负债
49	持有待售负债	持有待售负债
50	同业及其他金融机构存放款项	△吸收存款及同业存放
51	吸收存款	△吸收存款及同业存放
52	拆入资金	△拆入资金
53	卖出回购金融资产款	△卖出回购金融资产款
54	保户储金及投资款	其他流动负债
55	未到期责任准备金	△保险合同准备金
56	未决赔款准备金	△保险合同准备金
57	代理买卖证券款	△代理买卖证券款
58	代理承销证券款	△代理承销证券款

行次	金融企业报表项目	财务决算报表项目
59	长期借款	长期借款
60	应付债券	应付债券
61	预计负债	预计负债
62	递延所得税负债	递延所得税负债
63	其他负债（偿还期限在一年以上的部分）	其他非流动负债
64	独立账户负债	其他非流动负债
65	寿险责任准备金	其他非流动负债
66	长期健康险责任准备金	其他非流动负债
67	实收资本	实收资本
68	其他权益工具	其他权益工具
69	库存股	库存股
70	资本公积	资本公积
71	其他综合收益	其他综合收益
72	盈余公积	盈余公积
73	一般风险准备	△一般风险准备
74	未分配利润	未分配利润

2．利润表

执行《企业会计准则》金融企业报表项目对照表。

行	金融企业报表项目	财务决算报表项目
1	利息收入	△利息收入
2	手续费及佣金收入	△手续费及佣金收入
3	已赚保费	△已赚保费
4	其他业务收入	其他业务收入
5	利息支出	△利息支出
6	手续费及佣金支出	△手续费及佣金支出
7	退保金	△退保金
8	赔付支出减“摊回赔付支出”	△赔付支出净额
9	保单红利支出	△保单红利支出
10	分保费用减“摊回分保费用”	△分保费用
11	提取保险合同准备金净额	△提取保险合同准备金净额
12	其他业务成本	其他业务成本
13	税金及附加	税金及附加
14	业务及管理费减“党组织工作经费“	销售费用
15	业务及管理费-党组织工作经费	管理费用
16	汇兑收益	△汇兑收益
17	资产减值损失	资产减值损失
18	公允价值变动收益	公允价值变动收益
19	其他收益	其他收益

行	金融企业报表项目	财务决算报表项目
20	资产处置收益	资产处置收益
21	投资收益	投资收益
22	对联营企业和合营企业的投资收益	对联营企业和合营企业的投资
23	营业外收入	营业外收入
24	营业外支出	营业外支出
25	每股收益	每股收益
26	基本每股收益	基本每股收益
27	稀释每股收益	稀释每股收益

二、银行业财务报表

（一）资产负债表

会商银 01 表

编制单位：　　201X 年 12 月 31 日　　金额单位：元

项目	行次	年初数	年末数	项目	行次	年初数	年末数
资产：				负债：			
现金及银行存款	1			向中央银行借款	27		
存放中央银行款项	2			联行存放款项	28		
贵金属	3			同业及其他金融机构存放款项	29		
存放联行款项	4			拆入资金	30		
存放同业款项	5			交易性金融负债	31		
拆出资金	6			衍生金融负债	32		
交易性金融资产	7			卖出回购金融资产款	33		
衍生金融资产	8			吸收存款	34		
买入返售金融资产	9			应付职工薪酬	35		
应收款项类金融资产	10			应交税费	36		
其他应收款	11			其他应付款	37		
持有待售资产	12			持有待售负债	38		
发放贷款和垫款	13			预计负债	39		
债权投资	14			应付债券	40		
其他债权投资	15			递延所得税负债	41		
长期股权投资	16			其他负债	42		
其他权益工具投资	17			负债合计	43		
投资性房地产	18			所有者权益（或股东权益）：			
固定资产	19			实收资本（或股本）	4		
在建工程	20			其他权益工具	45		
无形资产	21			其中：优先股	46		

商誉	22			永续债	47		
长期待摊费用	23			资本公积	48		
抵债资产	24			减：库存股	49		
递延所得税资产	25			其他综合收益	50		
其他资产	26			盈余公积	51		
				一般风险准备	52		
				未分配利润	53		
				所有者权益（或股东权益）合计	54		
				负债和所有者权益（或股东权益）总计	55		
资产总计	26						

本表反映期末全部资产、负债和所有者权益情况。表内资产总计等于负债加所有者权益总计。

本表“年初数”栏内各项数字，应根据上年末资产负债表“期末数”栏内所列数字填列。如果本年度资产负债表规定的各个项目的名称和内容同上年度不相一致，应对上年年末资产负债表各项目的名称和数字按照本年度的规定进行调整，填入本表“年初数”栏内。

本表各项目的内容和填列方法：

1．“现金及银行存款”项目，反映企业的库存现金；信托公司和金融租赁公司的银行存款也在该项目中填列。

2．“存放中央银行款项”项目，反映企业存放于中国人民银行的各种款项，包括业务资金的调拨、办理同城票据交换和异地跨系统资金汇划、提取或缴存现金等。企业按规定缴存的法定准备金和超额准备金存款、农信社“专项央行票据”也在该项目列示。

3．“贵金属”项目，反映企业持有的黄金、白银等贵金属存货的成本，企业为上市交易而持有的贵金属也在此项目填列。

4．“存放联行款项”项目，反映存放于本系统内其他行或总行的各种款项。“系统内资金往来”借方余额，在该项目中反映。

5．“存放同业款项”项目，反映企业存放于境内外其他金融机构的各种款项。

6．“拆出资金”项目，反映企业拆借给境内、境外其他金融机构的款项。

7．“交易性金融资产”项目，反映企业持有的以公允价值计量，且其变动计入当期损益的以交易为目的所持有的债权投资、股票投资、基金投资、权证投资等金融资产，但衍生金融资产除外。首次执行新企业会计准则的企业，本项目年初数应以此定义为原则，对上年报表内“短期投资”、“长期债权投资”和“长期股权投资”等项目分析，将相对应交易事项的金额加总后填列。

8．“衍生金融资产”项目，反映企业期末持有的衍生工具、套期工具、被套期项目中属于衍生金融资产的金额，应根据“衍生工具”、“套期工具”、“被套期项目”等科目的期末余额分析计算填列。首次执行新企业会计准则的企业，本项目年初数应以资产年初的公允价值填列，同时调整年初留存收益等。

9．“买入返售金融资产”项目，反映按照返售协议约定先买入再按固定价

格返售的票据、证券、贷款等金融资产所融出的资金。

10.“应收款项类金融资产”项目，反映在活跃市场中没有报价、回收金额固定或可确定的、除贷款以外的非衍生金融资产，扣减相应资产减值准备后的金额。

11.“其他应收款”项目，反映临时性应收未收款项、临时性垫付款项等。信托公司和金融租赁公司的应收账款、其他应收款等在该项目中填列。应根据“应收利息”和 “其他应收款”科目的期末余额合计数，减去“坏账准备”科目中相关坏账准备期末余额后的金额填列。

12. “持有待售资产”项目，反映资产负债表日划分为持有待售类别的非流动资产及划分为持有待售类别的处置组中的流动资产和非流动资产的期末账面价值。该项目应根据“持有待售资产”科目的期末余额，减去“持有待售资产减值准备”科目的期末余额后的金额填列。

13.“发放贷款和垫款”项目，反映企业发放的贷款和贴现资产扣减贷款损失准备期末余额后的金额。

14.“债权投资”项目，反映资产负债表日企业以摊余成本计量的长期债权投资的期末账面价值。该项目应根据“债权投资”科目的相关明细科目期末余额，减去“债权投资减值准备”科目中相关减值准备的期末余额后的金额分析填列。自资产负债表日起一年内到期的长期债权投资的期末账面价值，在“一年内到期的非流动资产”行项目反映。企业购入的以摊余成本计量的一年内到期的债权投资的期末账面价值，在“其他流动资产”行项目反映。

15.“其他债权投资”项目，反映资产负债表日企业分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的长期债权投资的期末账面价值。该项目应根据“其他债权投资”科目的相关明细科目期末余额分析填列。自资产负债表日起一年内到期的长期债权投资的期末账面价值，在“一年内到期的非流动资产”行项目反映。企业购入的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的一年内到期的债权投资的期末账面价值，在“其他流动资产”行项目反映。

如果“其他债权投资”科目期末余额中包含将于资产负债表日后 1 年及 1 年以内到期的债权投资，期末应在调整期将该部分期末余额调整至“一年内到期的非流动资产”科目的相关明细科目。具体的账务调整方式详见第二十章“会计调整”相关内容。

16.“长期股权投资”项目，反映企业持有的对子公司、联营企业和合营企业的长期股权投资。本项目应根据“长期股权投资”科目的期末余额，减去“长期股权投资减值准备”科目期末余额后的金额填列。

17.“其他权益工具投资”项目，反映资产负债表日企业指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的期末账面价值。该项目应根据“其他权益工具投资”科目的期末余额填列。

18.“投资性房地产”项目，反映企业持有的投资性房地产。采用成本模式计量投资性房地产的，本项目应根据“投资性房地产”科目的期末余额，减去“投资性房地产累计折旧（摊销）”、和“投资性房地产减值准备”科目期末余额后金额填列；采用公允价值计量投资性房地产的，本项目应根据“投资性房地产”科目的期末余额填列。首次执行新企业会计准则的企业，本项目年初数应以此定义为原则，对上年报表内“固定资产”和“无形资产”等项目进行分析，将相对应交易事项的金额加总后填列。

19.“固定资产”项目，反映资产负债表日企业固定资产的期末账面价值和

企业尚未清理完毕的固定资产清理净损益。该项目应根据“固定资产”科目的期末余额，减去“累计折旧”和“固定资产减值准备”科目的期末余额后的金额，以及“固定资产清理”科目的期末余额填列。

20.“在建工程”项目，反映企业尚未达到预定可使用状态的在建工程的成本扣减减值准备后的账面价值。该项目应根据“在建工程”科目的期末余额，减去“在建工程减值准备”科目的期末余额后的金额，以及“工程物资”科目的期末余额，减去“工程物资减值准备”科目的期末余额后的金额填列。

21.“无形资产”项目，反映企业持有无形资产的成本，包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权等，扣减累计摊销、无形资产减值准备后的账面价值。

22.“商誉”项目，反映企业合并中形成的商誉的价值。本项目应根据“商誉”科目的期末余额，减去相应减值准备后的金额填列。

23.“长期待摊费用”项目，反映企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在一年以上的各项费用。本项目应根据“长期待摊费用”科目的期末余额填列。

24.“抵债资产”项目，反映企业取得的尚未处置的抵债资产的成本减去抵债资产减值准备后的账面价值。

25.“递延所得税资产”项目，反映企业确认的可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。

26.“其他资产”项目，反映除以上资产以外的其他资产。主要包括：应收股利、存出保证金、融资租赁出租方的“长期应收款”扣减累计减值准备、未实现融资收益后的净额以及其他未列示的资产。

27.“向中央银行借款”项目，反映企业向中国人民银行借入的款项；农信社“央行拨付专项票据资金”也在该项目中反映。

28.“联行存放款项”项目，反映本系统内其他行或总行临时存放的各种款项。“系统内资金往来”贷方余额，在该项目中反映。

29.“同业及其他金融机构存放款项”项目，反映企业吸收的境内、境外金融机构的存款。

30.“拆入资金”项目，从境内、境外金融机构拆入的款项。

31.“交易性金融负债”项目，反映企业承担的以公允价值计量且其变动计入当期损益的以交易为目的所持有的金融负债，但衍生金融负债除外。首次执行新企业会计准则的企业，本项目年初数应以此定义为原则，对上年报表内“发行短期债券”等项目分析，将相对应交易事项的金额加总后填列。

32.“衍生金融负债”项目，反映衍生工具、套期项目、被套期项目中属于衍生金融负债的金额，应根据“衍生工具”、“套期项目”、“被套期项目”等科目的期末贷方余额分析填列。本项目年初数应以负债年初的公允价值填列，同时调整年初留存收益等。

33.“卖出回购金融资产款”项目，反映企业按照回购协议先卖出再按固定价格买入的票据、证券、贷款等金融资产所融入的资金。

34.“吸收存款”项目，反映企业吸收的除同业存放款项以外的其他各种存款，包括单位存款（企业、事业单位、机关、社会团体等）、个人存款、信用卡存款、特种存款、转贷款资金和财政性存款等，企业收到的存入保证金也在本项目填列。

35.“应付职工薪酬”项目，反映企业根据有关规定应付给职工的各种薪酬。

36．“应交税费”项目，反映企业按照税法等规定计算应缴纳的各种税费。包括：增值税、消费税、所得税、资源税、土地增值税、城市维护建设税、房产税、土地使用税、车船使用税、教育费附加、矿产资源补偿费等。企业代扣代缴的个人所得税等也通过本项目反映。

37．“其他应付款”项目，反映收到的需付出的临时性款项、应付其他单位或个人的款项。信托公司和金融租赁公司需在一年（含一年）支付的各种应付账款、其他应付款等，也在该项目列示。应根据“应付利息”和“其他应付款”科目的期末余额合计数填列。

38．“持有待售负债”项目。反映资产负债表日处置组中与划分为持有待售类别的资产直接相关的负债的期末账面价值。本项目应根据“持有待售负债”科目的期末余额填列。

39．“预计负债”项目，反映企业确认的对外提供担保、未决诉讼、产品质量保证、重组义务、亏损性合同等预计负债。

40．“应付债券”项目，反映企业为筹集（长期）资金而发行债券的本金和利息。

41．“递延所得税负债”项目，反映企业确认的应纳税暂时性差异产生的所得税负债。

42．“其他负债”项目，反映除以上负债以外的其他负债。

43．”实收资本（股本）”项目，反映企业接受投资者投入的实收资本。

44．“资本公积”项目，反映企业资本公积的期末余额。本项目应根据“资本公积”科目的期末余额填列。

45．“库存股”项目，反映企业持有尚未转让或注销的本企业股份金额。本项目应根据“库存股”科目期末余额分析填列。

46．“其他权益工具”项目，反映资产负债表日企业发行在外的除普通股以外分类为权益工具的金融工具的期末账面价值。对于资产负债表日企业发行的金融工具，分类为金融负债的，应在“应付债券”项目填列，对于优先股和永续债，还应在“应付债券”项目下的“优先股”项目和“永续债”项目分别填列；分类为权益工具的，应在“其他权益工具”项目填列，对于优先股和永续债，还应在“其他权益工具”项目下的“优先股”项目和“永续债”项目分别填列。

47．“其他综合收益”项目，反映企业根据其他会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失的期末余额。本项目应根据“其他综合收益”科目的期末余额填列。其中：企业将外币表示的资产负债表折算成记账本位币表示的资产负债表时，由于报表项目采用不同的折算汇率所产生的差额，应根据本项目下“外币报表折算差额”明细科目的期末余额填列。

48．“盈余公积”项目，反映企业从净利润中提取的盈余公积。

49．“一般风险准备”项目，反映企业按规定从净利润中提取的一般风险准备。信托公司在税后提取的信托赔偿准备在该项目中填列。

50．“未分配利润”项目，反映尚未分配的利润，未弥补的亏损在本项目内以“-”号填列。

（二）利润表

会商银 02 表

编制单位：　　201X 年度　　金额单位：元

项　　目	行次	上年数	本年数	项　　目	行次	上年数	本年数
一、营业收入	1			四、利润总额（亏损以“-”号填列）	24		
（一）利息净收入	2			减：所得税费用	25		
利息收入	3			五、净利润（净亏损以“-”号填列）	26		
利息支出	4			（一）持续经营净利润（净亏损以“-”号填列）	27		
（二）手续费及佣金净收入	5			（二）终止经营净利润（净亏损以“-”号填列）	28		
手续费及佣金收入	6			六、其他综合收益的税后净额	29		
手续费及佣金支出	7			（一）不能重分类进损益部分的其他综合收益	30		
（三）投资收益（损失以“-”号填列）	8			1．重新计量设定受益计划变动额	31		
其中：对联营企业和合营企业的投资收益	9			2．权益法下不能转损益的其他综合受益	32		
（四）其他收益（损失以“-”号填列）	10			3．其他权益工具投资公允价值变动	33		
（五）公允价值变动收益（损失以“-”号填列）	11			4．企业自身信用风险公允价值变动	34		
（六）其他收入	12			……	35	-	-
汇兑收益（损失以“-”号填列）	13			（二）将重分类进损益部分的其他综合收益	36		
其他业务收入	14			1．权益法下可转损益的其他综合受益	37		
（七）资产处置收益（损失以“-”号填列）	15			2．其他债权投资公允价值变动损益	38		
二、营业支出	16			3．金融资产重分类计入其他综合收益的金额	39		
（一）税金及附加	17			4．其他债权投资信用减值准备	40		
（二）业务及管理费	18			5．现金流量套期储备	41		
（三）资产减值损失或呆账损失（转回金额以“-”号填列）（一）税金及附加	19 17			6．外币财务报表折算差额	42		

（四）其他业务成本（二）业务及管理费	20 18			……	43		
三、营业利润（亏损以“-”号填列）（三）资产减值损失或呆账损失（转回金额以“-”号填列）	21 19			七、综合收益总额	44		
加：营业外收入（四）其他业务成本	22 20			八、每股收益：	45		
减：营业外支出三、营业利润（亏损以“-”号填列）	23 21			（一）基本每股收益	46		
加：营业外收入	22			（二）稀释每股收益	47		
减：营业外支出	23						

利润表本表反映企业在一定会计期间的经营成果情况。

本表“上年数”栏反映各项目的上年实际发生数。在编制年度财务会计报告时，填列上年全年实际发生数。如果上年度利润表与本年利润表的项目名称和内容不相一致，应对上年度利润表各项目的名称和数字按本年度的规定进行调整，填入本表“上年数”栏。

本表“本年数”栏反映各项目自年初起至报告期末止的实际发生数，各项目的内容及其填列方法：

1．“营业收入”项目，反映“利息净收入”、“手续费及佣金净收入”、“投资收益”、“公允价值变动收益”、“其他收益”、“资产处置收益”、“汇兑收益”、“其他业务收入”等项目的合计金额。

2．“利息净收入”项目，反映“利息收入”项目金额，减去“利息支出”项目金额后的余额。

3．“利息收入”项目，反映企业经营存贷款业务等确认的利息收入，应根据“利息收入”的发生额分析填列。企业债权投资的利息收入，也可以在该项目反映。

4．“利息支出”项目，反映企业经营存贷款业务等发生的利息支出，应根据“利息支出”等科目的发生额分析填列。企业发行债券的利息支出，也可以在该项目反映。

5．“手续费及佣金净收入”项目，反映“手续费及佣金收入”项目金额减去“手续费及佣金支出”项目金额后的余额。

6．“手续费及佣金收入”项目，反映企业确认的包括办理结算业务等在内的手续费、佣金收入，应根据“手续费及佣金收入”等科目的发生额分析填列。

7．“手续费及佣金支出”项目，反映企业确认的包括办理结算业务等在内发生的手续费、佣金支出，应根据“手续费及佣金支出”等科目的发生额分析填列。

8．“投资收益”项目，反映企业以各种方式对外投资取得的收益。本项目

应根据“投资收益”科目的发生额分析填列。如为投资损失，本项目以“-”号填列。其中，对联营企业和合营企业的投资收益应单独列示。

9.“公允价值变动收益”项目，反映企业应当计入当期损益的资产或负债公允价值的变动收益。本项目应根据“公允价值变动收益”科目的发生额分析填列，如为净损失，本项目以“-”号填列。

10.“其他收益”项目，反映与企业日常活动相关的政府补助等。本项目应根据“其他收益”科目的发生额分析填列。企业作为个人所得税的扣缴义务人，根据《中华人民共和国个人所得税法》收到的扣缴税款手续费，应作为其他与日常活动相关的收益在该项目中填列。

11.“资产处置收益”项目，反映企业出售划分为持有待售的非流动资产（金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外）或处置组（子公司和业务除外）时确认的处置利得或损失，以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置利得或损失。债务重组中因处置非流动资产产生的利得或损失和非货币性资产交换中换出非流动资产产生的利得或损失也包括在本项目内。本项目应根据“资产处置损益”科目的发生额分析填列；如为处置损失，以“-”号填列。

12.“其他收入”项目，反映“汇兑收益”和“其他业务收入”的金额合计。

13.“汇兑收益”项目，反映企业外币货币性项目因汇率变动形成的净收益，应根据“汇兑损益”科目的发生额分析填列。如为净损失，以“-”号填列。

14.“其他业务收入”项目，反映企业确认的除主营业务活动以外的其他经营活动实现的收入，包括出租固定资产、出租无形资产、出租包装物和商品、销售材料、用材料进行非货币性交换（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）或债务重组等实现的收入。

15.“营业支出”项目，反映“税金及附加”、“业务及管理费”、“资产减值损失或呆账损失”、“其他业务成本”等项目的金额合计。

16.“税金及附加”项目，反映企业经营业务应负担的消费税、城市建设维护税、资源税和教育费附加等。

17.“业务及管理费”项目，反映企业在业务经营和管理过程中所发生的电子设备运转费、安全防范费、物业管理费等费用，应根据“业务及管理费”科目的发生额分析填列。

18.“资产减值损失或呆账损失”项目，反映企业计提（或恢复后转回）各项资产减值准备所形成的损失，或按规定提取（或恢复后转回）的呆账准备金额，本项目如为恢复后转回的金额，以“-”号填列。

19.“其他业务成本”项目，反映除“税金及附加”、“业务及管理费”和“资产减值损失或呆账损失”之外的其他业务成本。

20.“营业外收入”项目，反映企业发生的除营业利润以外的收益，主要包括与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得（企业接受股东或股东的子公司直接或间接的捐赠，经济实质属于股东对企业的资本性投入的除外）等。该项目应根据“营业外收入”科目的发生额分析填列。

21.“营业外支出”项目，反映企业发生的除营业利润以外的支出，主要包括公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失、非流动资产毁损报废损失等。该项目应根据“营业外支出”科目的发生额分析填列。“非流动资产毁损报废损失”通常包括因自然灾害发生毁损、已丧失使用功能等原因而报废清理产生的损失。企业在不同交易中形成的非流动资产毁损报废利得和损失不得相互抵销，应分别在

“营业外收入”项目和“营业外支出”项目进行填列。

（三）现金流量表

会商银 03 表

编制单位：　　201X 年度　　金额单位：元

项　　目	行次	上年数	本年数	项　　目	行次	上年数	本年数
一、经营活动产生的现金流量：	1	-	-	购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金	23		
客户存款和同业存放款项净增加额	2			支付其他与投资活动有关的现金	24		
向中央银行借款净增加额	3			投资活动现金流出小计	25		
向其他金融机构拆入资金净增加额	4			投资活动产生的现金流量净额	26		
收取利息、手续费及佣金的现金	5			三、筹资活动产生的现金流量：	27	-	-
收到其他与经营活动有关的现金	6			吸收投资收到的现金	28		
经营活动现金流入小计	7			其中：子公司吸收少数股东投资收到的现金	29		
客户贷款及垫款净增加额	8			取得借款收到的现金	30		
存放中央银行和同业款项净增加额	9			发行债券收到的现金	31		
支付利息、手续费及佣金的现金	10			收到其他与筹资活动有关的现金	32		
支付给职工以及为职工支付的现金	11			筹资活动现金流入小计	33		
支付的各项税费	12			偿还债务支付的现金	34		
支付其他与经营活动有关的现金	13			分配股利、利润或偿付利息支付的现金	35		
经营活动现金流出小计	14			其中：子公司支付给少数股东的股利、利润	36		
经营活动产生的现金流量净额	15			支付其他与筹资活动有关的现金	37		
二、投资活动产生的现金流量：	16	-	-	筹资活动现金流出小计	38		
收回投资收到的现金	17			筹资活动产生的现金流量净额	39		
取得投资收益收到的现金	18			四、汇率变动对现金及现金等价物的影响	40		

处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额	19			五、现金及现金等价物净增加额	41		
收到其他与投资活动有关的现金	20			加：期初现金及现金等价物余额	42		
投资活动现金流入小计	21			六、期末现金及现金等价物余额	43		
投资支付的现金	22						

22．“所得税费用”项目，反映企业确认的应从当期利润总额中扣除的所得税费用。

23．“净利润”项目，反映企业实现的净利润。

24．“（一）持续经营净利润”和“（二）终止经营净利润”项目，分别反映净利润中与持续经营相关的净利润和与终止经营相关的净利润；如为净亏损，以“-”号填列。该两个项目应按照《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》的相关规定分别列报。

25．“基本每股收益”、“稀释每股收益”项目，反映企业按照每股收益准则的规定计算的金额，本项目仅由普通股或潜在普通股已公开交易的企业，以及正处于公开发行普通股或潜在普通股过程中的企业填报。

26．“其他综合收益的税后净额”项目，反映企业根据企业会计准则规定未在损益中确认的各项利得和损失扣除所得税影响后的净额。

27．“综合收益总额”项目，反映企业净利润与其他综合收益的合计金额。

（三）现金流量表

本表反映企业经营活动、投资活动、筹资活动产生的现金和现金等价物流入和流出情况。一级分行（分公司）不填此表。

本表各项目应当根据本年有关会计明细账目及统计资料等分析填列。

（四）报表附注披露的特殊要求

1．在重要会计政策、会计估计的说明中应披露：

（1）金融资产和金融负债

①金融资产和金融负债的公允价值确定方法

②金融资产的分类、确认和计量

③金融资产减值

除了以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产外，本公司在每个资产负债表日对其他金融资产的账面价值进行检查，有客观证据表明金融资产发生减值的，计提减值准备。

本公司采用备抵法核算资产损失，根据中国银行业监督管理委员会银监发〔2004〕4 号《关于非银行金融机构全面推行资产质量五级分类管理的通知》和《非银行金融机构资产风险分类指导原则(试行)》以及《企业会计准则》对资产分类的要求，按照承担风险和损失程度进行五级分类，并按财政部财金〔2012〕20 号《金融企业准备金计提管理办法》的要求制定了准备金计提管理办法计提资产减值准备。具体计提方法如下：

信用减值准备的计提范围为承担风险和损失的资产，具体发放贷款和垫款（含抵押、质押、担保等贷款、应收融资租赁款、贴现、承兑汇票垫款、担保垫款等）、其他债权投资、债权投资、长期股权投资、存放同业、拆出资金、抵债

资产、其他应收款项等。

以资产价值的安全程度为核心，以风险为基础，按照风险程度将上述债权类资产划分为正常、关注、次级、可疑和损失五类，其中后三类合称为不良资产。

减值准备计提比例如下：

正常类资产：计提比例为 0%；

关注类资产：计提比例为 2%；

次级类资产：计提比例为 25%；

可疑类资产：计提比例为 60%；

损失类资产：计提比例为 100%。

④金融资产转移的确认依据和计量方法

⑤金融负债的分类和计量

⑥金融负债的终止确认

⑦衍生工具及嵌入衍生工具

（2）买入返售金融资产及卖出回购金融资产款

（3）收入

披露包含利息收入及手续费及佣金收入的确认政策。

（4）租赁

2．会计报表重要项目的说明

应披露应收利息、发放贷款及垫款、吸收存款及同业存放、拆入资金、卖出回购金融资产款、一般风险准备、利息收入、手续费及佣金收入等。

三、保险业报表

（一）资产负债表

会保 01 表

编制单位：　　201X 年度　　金额单位： 元

项目	行次	年初数	年末数	项目	行次	年初数	年末数
资产：				负债:			
货币资金	1			短期借款	34		
拆出资金	2			拆入资金	35		
交易性金融资产	3			交易性金融负债	36		
衍生金融资产	4			衍生金融负债	37		
买入返售金融资产	5			卖出回购金融资产款	38		
应收保费	6			预收保费	39		
应收代位追偿款	7			应付手续费及佣金	40		
应收分保账款	8			应付分保账款	41		
应收分保未到期责任准备金	9			应付职工薪酬	42		
应收分保未决赔款准备金	10			应交税费	43		
应收分保寿险责任准备金	11			持有待售负债	44		
应收分保长期健康险责任准备金	12			应付赔付款	45		

保户质押贷款	13			应付保单红利	46		
持有待售资产	14			其他应付款	47		
预付赔付款	15			保户储金及投资款	48		
其他应收款	16			未到期责任准备金	49		
定期存款	17			未决赔款准备金	50		
债权投资	18			寿险责任准备金	51		
其他债权投资	19			长期健康险责任准备金	52		
长期股权投资	20			长期借款	53		
其他权益工具投资	21			应付债券	54		
存出资本保证金	22			独立账户负债	55		
贷款	23			递延所得税负债	56		
投资性房地产	24			其他负债	57		
固定资产	25			负债合计	58		
在建工程	26			所有者权益（或股东权益）：			
无形资产	27			实收资本（或股本）	59		
商誉	28			其他权益工具	60		
长期待摊费用	29			其中：优先股	61		
抵债资产	30			永续债	62		
独立账户资产	31			资本公积	63		
递延所得税资产	32			减：库存股	64		
其他资产	33			其他综合收益	65		
				盈余公积	66		
				一般风险准备	67		
				未分配利润	68		
				所有者权益（或股东权益）总计	69		
				负债和所有者权益（或股东权益）总计	70		
资产总计	33						

本表反映期末全部资产、负债和所有者权益情况。表内资产总计等于负债加所有者权益总计。

本表“年初数”栏内各项数字，应根据上年末资产负债表“期末数”栏内所列数字填列。如果本年度资产负债表规定的各个项目的名称和内容同上年度不相一致，应对上年年末资产负债表各项目的名称和数字按照本年度的规定进行调整，填入本表“年初数”栏内。

本表各项目的内容和填列方法。

1．“货币资金”项目，反映公司期末持有的现金、银行存款和其他货币资金总额。

2．“拆出资金”项目，反映公司拆借给境内、境外其他金融机构的款项，应根据“拆出资金”科目的期末余额，减去“贷款损失准备”科目所属相关明细科目期末余额后的金额分析计算填列。

3．“交易性金融资产”项目，反映公司持有的以公允价值计量，且其变动计入当期损益的以交易为目的所持有的债权投资、股票投资、基金投资、权证投资等金融资产，但衍生金融资产除外。

4．“衍生金融资产”项目，反映公司期末持有的衍生工具、套期工具、被套期项目中属于衍生金融资产的金额，应根据“衍生工具”、“套期工具”、“被套期项目”等科目的期末余额分析计算填列。

5．“买入返售金融资产”项目，反映按照返售协议约定先买入再按固定价格返售的票据、证券、贷款等金融资产所融出资金。

6．“应收保费”项目，反映按照原保险合同约定应向投保人收取的保费。

7．“应收代位追偿款”项目，反映按照原保险合同约定承担赔付保险金责任后确认的代位追偿款。

8．“应收分保账款”项目，反映公司从事再保险业务应收取的款项。

9．“应收分保未到期责任准备金”、“应收分保未决赔款准备金”、“应收分保寿险责任准备金”、“应收分保长期健康险责任准备金”项目，反映再保险分出人从事再保险业务确认的应收分保未到期责任准备金、以及应向再保险接受人摊回的保险责任准备金。

10．“保户质押贷款”项目，反映按规定对保户提供的质押贷款。

11．“持有待售资产”项目，反映资产负债表日划分为持有待售类别的非流动资产及划分为持有待售类别的处置组中的流动资产和非流动资产的期末账面价值。该项目应根据“持有待售资产”科目的期末余额，减去“持有待售资产减值准备”科目的期末余额后的金额填列。

12．“预付赔付款”项目，反映公司从事保险业务预先支付的赔付款。

13.“其他应收款”项目，反映公司除上述以外的其他各种应收及暂付款项。应根据“应收利息”和 “其他应收款”科目的期末余额合计数，减去“坏账准备”科目中相关坏账准备期末余额后的金额填列。

14．“定期存款”项目，反映公司持有的定期存款和通知存款总额，本项目根据“定期存款”和“通知存款”科目期末余额加总后填列。

15.“债权投资”项目，反映资产负债表日企业以摊余成本计量的长期债权投资的期末账面价值。该项目应根据“债权投资”科目的相关明细科目期末余额，减去“债权投资减值准备”科目中相关减值准备的期末余额后的金额分析填列。自资产负债表日起一年内到期的长期债权投资的期末账面价值，在“一年内到期的非流动资产”行项目反映。企业购入的以摊余成本计量的一年内到期的债权投资的期末账面价值，在“其他流动资产”行项目反映。

16.“其他债权投资”项目，反映资产负债表日企业分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的长期债权投资的期末账面价值。该项目应根据“其他债权投资”科目的相关明细科目期末余额分析填列。自资产负债表日起一年内到期的长期债权投资的期末账面价值，在“一年内到期的非流动资产”行项目反映。企业购入的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的一年内到期的债权投资的期末账面价值，在“其他流动资产”行项目反映。

如果“其他债权投资”科目期末余额中包含将于资产负债表日后 1 年及 1 年以内到期的债权投资，期末应在调整期将该部分期末余额调整至“一年内到期的非流动资产”科目的相关明细科目。具体的账务调整方式详见第二十章“会计调整”相关内容。

17．“长期股权投资”项目，反映公司持有的对子公司、联营企业和合营企

业的长期股权投资。本项目应根据“长期股权投资”科目的期末余额，减去“长期股权投资减值准备”科目期末余额后的金额填列。

18.“其他权益工具投资”项目，反映资产负债表日企业指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的期末账面价值。该项目应根据“其他权益工具投资”科目的期末余额填列。

19.“存出资本保证金”项目，反映按规定比例缴存的资本保证金。

20.“贷款”项目，反映公司在《中华人民共和国保险法》颁布以前发放的目前尚未收回的贷款扣减贷款损失准备期末余额后的金额。

21.“投资性房地产”项目，反映公司持有的投资性房地产。采用成本模式计量投资性房地产的，本项目应根据“投资性房地产”科目的期末余额，减去“投资性房地产累计折旧（摊销）”、和“投资性房地产减值准备”科目期末余额后金额填列；采用公允价值计量投资性房地产的，本项目应根据“投资性房地产”科目的期末余额填列。

22.“固定资产”项目，反映资产负债表日企业固定资产的期末账面价值和企业尚未清理完毕的固定资产清理净损益。该项目应根据“固定资产”科目的期末余额，减去“累计折旧”和“固定资产减值准备”科目的期末余额后的金额，以及“固定资产清理”科目的期末余额填列。

23.“在建工程”项目，反映公司尚未达到预定可使用状态的在建工程的成本扣减减值准备后的账面价值。该项目应根据“在建工程”科目的期末余额，减去“在建工程减值准备”科目的期末余额后的金额，以及“工程物资”科目的期末余额，减去“工程物资减值准备”科目的期末余额后的金额填列。

24.“无形资产”项目，反映公司持有无形资产的成本，包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权等，扣减累计摊销、无形资产减值准备后的账面价值。

25.“商誉”项目，反映公司合并中形成的商誉的价值。本项目应根据“商誉”科目的期末余额，减去相应减值准备后的金额填列。

26.“长期待摊费用”项目，反映公司已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在一年以上的各项费用。本项目应根据“长期待摊费用”科目的期末余额填列。

27.“抵债资产”项目，反映公司取得的尚未处置的抵债资产的成本减去抵债资产减值准备后的账面价值。

28.“独立账户资产”项目，反映对分拆核算的投资连结产品不属于风险保障部分确认的独立账户资产价值。

29.“递延所得税资产”项目，反映公司确认的可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。

30.“其他资产”项目，反映除以上资产以外的其他资产。

31.“短期借款”项目，反映公司向银行或其他金融机构借入的期限在 1 年期以下（含 1 年）的各种借款。

32.“拆入资金”项目，反映从境内、境外金融机构拆入的款项。

33.“交易性金融负债”项目，反映公司承担的以公允价值计量且其变动计入当期损益的以交易为目的所持有的金融负债，但衍生金融负债除外。

34.“衍生金融负债”项目，反映衍生工具、套期项目、被套期项目中属于衍生金融负债的金额，应根据“衍生工具”、“套期项目”、“被套期项目”等科目的期末余额分析计算填列。

35．“卖出回购金融资产款”项目，反映企业按照回购协议先卖出再按固定价格买入的票据、证券、贷款等金融资产所融入的资金。

36．“预收保费”项目，反映收到未满足保费收入确认条件的保险费。

37．“应付手续费及佣金”项目，反映应支付但尚未支付的手续费和佣金。

38．“应付分保账款”项目，反映从事再保险业务应付未付的款项。

39．“应付职工薪酬”项目，反映公司根据有关规定应付给职工的各种薪酬。

40．“应交税费”项目，反映企业按照税法等规定计算应缴纳的各种税费。包括：增值税、消费税、所得税、资源税、土地增值税、城市维护建设税、房产税、土地使用税、车船使用税、教育费附加、矿产资源补偿费等。企业代扣代缴的个人所得税等也通过本项目反映。

41．“持有待售负债”项目。反映资产负债表日处置组中与划分为持有待售类别的资产直接相关的负债的期末账面价值。本项目应根据“持有待售负债”科目的期末余额填列。

42．“应付赔付款”项目，反映公司应支付但尚未支付的赔付款项。

43．“应付保单红利”项目，反映公司按原保险合同约定应付未付投保人的红利。

44．“其他应付款”项目，反映公司除上述以外的其他各项应付、暂收的款项。应根据“应付利息”和“其他应付款”科目的期末余额合计数填列。

45．“保户储金及投资款”项目，反映公司收到尚未返还的保户储金和投资款。

46．“未到期责任准备金”项目，反映公司提取的非寿险原保险合同未到期责任准备金以及再保险接受人提取的再保险合同分保未到期责任准备金。

47．“未决赔款准备金”、“寿险责任准备金”、“长期健康险责任准备金”项目，反映公司提取的原保险合同保险责任准备金以及再保险接受人提取的再保险合同保险责任准备金。

48．“长期借款”项目，反映公司向银行或其他金融机构借入的期限在 1 年以上(不含 1 年)的各项借款。

49．“应付债券”项目，反映公司为筹集（长期）资金而发行债券的本金和利息。本项目应根据“应付债券”科目的期末余额填列。

50．“独立账户负债”项目，反映对分拆核算的投资连结产品不属于风险保障部分确认的独立账户负债。

51．“递延所得税负债”项目，反映公司确认的应纳税暂时性差异产生的所得税负债。

52．“其他负债”项目，反映除以上负债以外的其他负债。

53．“实收资本（股本）”项目，反映企业接受投资者投入的实收资本。

54．“资本公积”项目，反映企业资本公积的期末余额。本项目应根据“资本公积”科目的期末余额填列。

55．“库存股”项目，反映企业持有尚未转让或注销的本企业股份金额。本项目应根据“库存股”科目期末余额分析填列。

56．“其他权益工具”项目，反映资产负债表日企业发行在外的除普通股以外分类为权益工具的金融工具的期末账面价值。对于资产负债表日企业发行的金融工具，分类为金融负债的，应在“应付债券”项目填列，对于优先股和永续债，还应在“应付债券”项目下的“优先股”项目和“永续债”项目分别填列；分类为权益工具的，应在“其他权益工具”项目填列，对于优先股和永续债，还应在

“其他权益工具”项目下的“优先股”项目和“永续债”项目分别填列。

57.“其他综合收益”项目，反映企业根据其他会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损失的期末余额。本项目应根据“其他综合收益”科目的期末余额填列。其中：企业将外币表示的资产负债表折算成记账本位币表示的资产负债表时，由于报表项目采用不同的折算汇率所产生的差额，应根据本项目下“外币报表折算差额”明细科目的期末余额填列。

58.“盈余公积”项目，反映公司从净利润中提取的盈余公积。

59.“一般风险准备”项目，反映公司按规定从净利润中提取的一般风险准备。信托投资公司在税后提取的信托赔偿准备在该项目中填列。

60.“未分配利润”项目，反映尚未分配的利润，未弥补的亏损，在本项目内以“-”号填列。

（二）利润表

会保 02 表

编制单位：　　201X 年度　　金额单位：　元

项目	行次	上年数	本年数	项目	行次	上年数	本年数
一、营业收入	1			（九）其他业务成本	27		
（一）已赚保费	2			（十）资产减值损失	28		
保险业务收入	3			三、营业利润（亏损以“-”号填列）	29		
其中：分保费收入	4			加：营业外收入	30		
减：分出保费	5			减：营业外支出	31		
提取未到期责任准备金	6			四、利润总额（亏损总额以“-”号填列）	32		
（二）投资收益（损失以“-”号填列）	7			减：所得税费用	33		
其中：对联营企业和合营企业的投资收益	8			五、净利润（净亏损以“-”号填列）	34		
（三）其他收益（损失以“-”号填列）	9			（一）持续经营净利润（净亏损以“-”号填列）	35		
（四）公允价值变动收益（损失以“-”号填列）	10			（二）终止经营净利润（净亏损以“-”号填列）	36		
（五）其他收入	11			六、其他综合收益税后净额	37		
汇兑收益（损失以“-”号填列）	12			（一）不能重分类进损益部分的其他综合收益	38		
其他业务收入	13			1．重新计量设定受益计划变动额	39		
（六）资产处置收益（损失以“-”号填列）	14			2．权益法下不能转损益的其他综合受益	40		

二、营业支出	15			3．其他权益工具投资公允价值变动	41		
（一）退保金	16			4．企业自身信用风险公允价值变动	42		
（二）赔付支出	17			……	41		
减：摊回赔付支出	18			（二）将重分类进损益部分的其他综合收益	42	–	–
（三）提取保险责任准备金	19			1．权益法下可转损益的其他综合受益	43		
减：摊回保险责任准备金	20			2．其他债权投资公允价值变动	44		
（四）保单红利支出	21			3．金融资产重分类计入其他综合收益的金额	45		
（五）分保费用	22			4．其他债权投资信用减值准备	46		
（六）税金及附加（五）分保费用	23 22			5．现金流量套期储备	47		
（七）手续费及佣金支出 （六）税金及附加	24 23			6．外币财务报表折算差额	48		
（八）业务及管理费（七）手续费及佣金支出	25 24			……	49		
减：摊回分保费用（八）业务及管理费	26 25			七、综合收益总额	50		
减：摊回分保费用	26			八、每股收益：	51		
				（一）基本每股收益	52		
				（二）稀释每股收益	53		

本表反映公司在一定会计期间的经营成果。

本表“上年数”栏反映各项目的上年实际发生数。在编制年度财务会计报告时，填列上年全年实际发生数。如果上年度利润表与本年利润表的项目名称和内容不相一致，应对上年度利润表各项目的名称和数字按本年度的规定进行调整，填入本表“上年数”栏。

本表“本年数”栏反映各项目自年初起至报告期末止的实际发生数，各项目的内容及其填列方法：

1．“营业收入”项目，反映“已赚保费”、“投资收益”、“公允价值变动收益”、“其他收益”、“资产处置收益”、“汇兑收益”、“其他业务收入”等项目的金额合计。

2．“已赚保费”项目，反映“保险业务收入”项目金额减去“分出保费”、“提取未到期责任准备金”项目金额后的余额。

3．“保险业务收入”项目，反映公司从事保险业务确认的原保费收入和分保费收入，应根据“保费收入”科目的发生额分析填列。其中，“分保费收入”应单独填列。

4．“分出保费”项目，反映公司从事再保险业务分出的保费，应根据“分出保费”科目的发生额分析填列。

5．“提取未到期责任准备金”项目，反映公司提取的非寿险原保险合同未到期责任准备金和再保险合同分保未到期责任准备金。

6．“投资收益”项目，反映公司以各种方式对外投资取得的收益，定期存款、保户质押贷款、买入返售金融资产形成的利息收入，也在“投资收益”项目反映。如为投资损失，本项目以“-”号填列。其中，对联营企业和合营企业的投资收益应单独列示。

7．“公允价值变动收益”项目，反映公司应当计入当期损益的资产或负债公允价值的变动收益。本项目应根据“公允价值变动收益”科目的发生额分析填列，如为净损失，本项目以“-”号填列。

8．“其他收益”项目，反映与企业日常活动相关的政府补助等。本项目应根据“其他收益”科目的发生额分析填列。企业作为个人所得税的扣缴义务人，根据《中华人民共和国个人所得税法》收到的扣缴税款手续费，应作为其他与日常活动相关的收益在该项目中填列。

9.“资产处置收益”项目，反映企业出售划分为持有待售的非流动资产（金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外）或处置组（子公司和业务除外）时确认的处置利得或损失，以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置利得或损失。债务重组中因处置非流动资产产生的利得或损失和非货币性资产交换中换出非流动资产产生的利得或损失也包括在本项目内。本项目应根据“资产处置损益”科目的发生额分析填列；如为处置损失，以“-”号填列。

10.“汇兑收益”项目，反映公司外币货币性项目因汇率变动形成的净收益。如为净损失，以“-”号填列。

11．“其他业务收入”项目，反映公司确认的除主营业务活动以外的其他经营活动实现的收入，包括出租固定资产、出租无形资产、出租包装物和商品、销售材料、用材料进行非货币性交换（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）或债务重组等实现的收入。

12．“营业支出”项目，反映“退保金”、“赔付支出”、“提取保险责任准备金”、“保单红利支出”、“分保费用”、“税金及附加”、“手续费及佣金支出”、“业务及管理费”、“其他业务成本”、“资产减值损失”等项目金额合计，减去“摊回赔付支出”、“摊回保险责任准备金”、“摊回分保费用”等项目金额后的余额。

13．“退保金”项目，反映公司寿险原保险合同提前解除时，按照约定退还投保人的保单现金价值。

14．“赔付支出”项目，反映公司支付的原保险合同赔付款项和再保险合同赔付款项减去追偿收入。

15．“摊回赔付支出”项目，反映公司向再保险接受人摊回的赔付成本。

16．“提取保险责任准备金”项目，反映公司提取的保险责任准备金，包括未决赔款准备金、寿险责任准备金、长期健康险责任准备金，应根据“提取保险责任准备金”科目的发生额分析填列。

17．“摊回保险责任准备金”项目，反映公司从事再保险业务应向再保险接受人摊回的保险责任准备金，包括未决赔款准备金、寿险责任准备金、长期健康险责任准备金。

18．“保单红利支出”项目，反映按原保险合同约定支付给投保人的红利。

19．“分保费用”项目，反映公司从事再保险业务支付的分保费用。

20．“税金及附加”项目，反映公司经营活动发生的消费税、城市维护建设税、资源税和教育费附加等相关税费。与投资性房地产相关的房产税、土地使用税在本项目填列。

21．“手续费及佣金支出”项目，反映公司发生的与其经营活动相关的各项手续费、佣金等支出。

22．“业务及管理费”项目，反映公司在业务经营和管理过程中所发生的电子设备运转费、安全防范费、物业管理费等费用，应根据“业务及管理费”科目的发生额分析填列。

23．“摊回分保费用”项目，反映公司从事再保险业务向再保险接受人摊回的分保费用。

24．“其他业务成本”项目，反映除以上各项成本和“资产减值损失”之外的其他业务成本。

25．“资产减值损失”项目，反映公司计提（或恢复后转回）各项资产减值准备所形成的损失，本项目如为恢复后转回的金额，以“-”号填列。

26．“营业外收入”项目，反映企业发生的除营业利润以外的收益，主要包括与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得（企业接受股东或股东的子公司直接或间接的捐赠，经济实质属于股东对企业的资本性投入的除外）等。该项目应根据“营业外收入”科目的发生额分析填列。

27．“营业外支出”项目，反映企业发生的除营业利润以外的支出，主要包括公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失、非流动资产毁损报废损失等。该项目应根据“营业外支出”科目的发生额分析填列。“非流动资产毁损报废损失”通常包括因自然灾害发生毁损、已丧失使用功能等原因而报废清理产生的损失。企业在不同交易中形成的非流动资产毁损报废利得和损失不得相互抵销，应分别在“营业外收入”项目和“营业外支出”项目进行填列。

28．“所得税费用”项目，反映公司确认的应从当期利润总额中扣除的所得税费用。

29．“净利润”项目，反映公司实现的净利润。

30．“（一）持续经营净利润”和“（二）终止经营净利润”项目，分别反映净利润中与持续经营相关的净利润和与终止经营相关的净利润；如为净亏损，以“-”号填列。该两个项目应按照《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》的相关规定分别列报。

31．“基本每股收益”、“稀释每股收益”项目，反映按照每股收益准则的规定计算的金额，本项目仅由普通股或潜在普通股已公开交易的企业，以及正处于公开发行普通股或潜在普通股过程中的企业填报。

32．“其他综合收益的税后净额”项目，反映企业根据企业会计准则规定未在损益中确认的各项利得和损失扣除所得税影响后的净额。

33．“综合收益总额”项目，反映企业净利润与其他综合收益的合计金额。

（三）现金流量表

会保 03 表

编制单位：　　201X 年度　　金额单位：　元

项 目	行次	上年数	本年数	项 目	行次	上年数	本年数
一、经营活动产生的现金流量：	1	-	-	支付其他与投资活动有关的现金	24		
收到原保险合同保费取得的现金	2			投资活动现金流出小计	25		
收到再保业务现金净额	3			投资活动产生的现金流量净额	26		
保户储金及投资款净增加额	4			三、筹资活动产生的现金流量：	27	-	-
收到其他与经营活动有关的现金	5			吸收投资收到的现金	28		
经营活动现金流入小计	6			其中：子公司吸收少数股东投资收到的现金	29		
支付原保险合同赔付款项的现金	7			取得借款收到的现金	30		
支付手续费及佣金的现金	8			发行债券收到的现金	31		
支付保单红利的现金	9			收到其他与筹资活动有关的现金	32		
支付给职工以及为职工支付的现金	10			筹资活动现金流入小计	33		
支付的各项税费	11			偿还债务支付的现金	34		
支付其他与经营活动有关的现金	12			分配股利、利润或偿付利息支付的现金	35		
经营活动现金流出小计	13			其中：子公司支付给少数股东的股利、利润	36		
经营活动产生的现金流量净额	14			支付其他与筹资活动有关的现金	37		
二、投资活动产生的现金流量：	15		-	筹资活动现金流出小计	38		
收回投资收到的现金	16			筹资活动产生的现金流量净额	39		
取得投资收益收到的现金	17			四、汇率变动对现金及现金等价物的影响	40		
处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额	18			五、现金及现金等价物净增加额	41		
收到其他与投资活动有关的现金	19			加：期初现金及现金等价物余额	42		
投资活动现金流入小计	20			六、期末现金及现金等价物余额	43		
投资支付的现金	21						
质押贷款净增加额	22						
购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金	23						

本表反映公司经营活动、投资活动、筹资活动产生的现金和现金等价物流入

和流出情况。

本表各项目应当根据本年有关会计明细账目及统计资料等分析填列。

（四）报表附注披露的特殊要求

1．在重要会计政策、会计估计的说明中应披露：

（1）金融资产和金融负债

①金融资产和金融负债的公允价值确定方法

②金融资产的分类、确认和计量

③金融资产减值

④金融资产转移的确认依据和计量方法

⑤金融负债的分类和计量

⑥金融负债的终止确认

⑦衍生工具及嵌入衍生工具

（2）买入返售金融资产及卖出回购金融资产款

（3）保险合同分类

（4）保险保障基金

本公司根据《保险保障基金管理办法》（保监会令[2008]年第 2 号）按下列比例缴纳保险保障基金：

①有保证收益的人寿保险按保费的 0.15%缴纳，无保证收益的人寿保险按保费的 0．05%缴纳；

②短期健康保险按当年保费的 0.8%缴纳，长期健康保险按保费的 0．15%缴纳；

③非投资型意外伤害保险按当年保费的 0.8%缴纳，投资型意外伤害保险，有保证收益的，按当年保费的 0．08%缴纳；无保证收益的，按当年保费的 0．05%缴纳。

寿险公司的保险保障基金余额达到公司总资产 1%的，暂停缴纳，财险公司的保险保障基金余额达到公司总资产 6%的，暂停缴纳。

（5）保险合同准备金

保险合同准备金包括寿险合同准备金和非寿险合同准备金。寿险保险合同准备金包括寿险责任准备金、长期健康险责任准备金；非寿险保险合同准备金包括未到期责任准备金、未决赔款准备金。

本公司根据财政部下发的《保险合同相关会计处理规定》和保监会下发的《关于保险业做好<企业会计准则解释第 2 号>实施工作的通知》等有关文件的规定计量保险合同准备金。

本公司在计量保险合同准备金时，将具有同质保险风险的保险合同组合作为一个计量单元。其中，非寿险保险合同根据险种分成若干个计量单元；寿险保险合同根据产品、承保年度等特征确定计量单元。

保险合同准备金以本公司履行保险合同相关义务所需支出的合理估计金额为基础进行计量。本公司履行保险合同相关义务所需支出，是指由保险合同产生的预期未来现金流出与预期未来现金流入的差额，即预期未来净现金流出。其中，预期未来现金流出，是指保险人为履行保险合同相关义务所必需的合理现金流出，主要包括：①根据保险合同承诺的保证利益，包括死亡给付、残疾给付、疾病给付、生存给付、满期给付等；②根据保险合同构成推定义务的非保证利益，包括保单红利给付等；③管理保险合同或处理相关赔付必需的合理费用，包括保单维持费用、理赔费用等。预期未来现金流入，是指保险人为承担保险合同相关

义务而获得的现金流入，包括保险费和其他收费。

公司以资产负债表日可获取的当前信息为基础，按照各种情形的可能结果及相关概率计算确定预期未来净现金流出的合理估计金额。

公司在确定保险合同准备金时，考虑边际因素，并单独计量。该边际因素包括风险边际和剩余边际；风险边际是指为弥补未来现金流在金额和时间上的不确定性而提取的准备金。公司在保险合同初始确认日不确认首日利得，而确认为剩余边际，并将剩余边际在保险期间内摊销计入损益；发生首日损失的，予以确认并计入当期损益。

公司在确定保险合同准备金时，考虑货币时间价值的影响；对于货币时间价值的影响重大的，对相关未来现金流量进行折现；对于久期小于一年的短期险合同，不对相关未来现金流量进行折现。

①未到期责任准备金

未到期责任准备金是指保险人为尚未终止的非寿险保险责任提取的准备金。本公司以下列两者中较大者提取未到期责任准备金：①根据二十四分之一净保费法（毛保费减首日费用）提取的准备金，首日费用包括手续费及佣金支出、税金和附加、保险保障基金、监管费等费用；②考虑赔款支出、保单维持成本、保单理赔费用等未来净现金流出折现值和对应的风险边际提取的准备金。

②未决赔款准备金

未决赔款准备金是指保险人为非寿险保险事故已发生尚未结案的赔案提取的准备金，包括已发生已报案未决赔款准备金、已发生未报案未决赔款准备金和理赔费用准备金等。

已发生已报案未决赔款准备金是指保险人为非寿险保险事故已发生并已向保险人提出索赔、尚未结案的赔案提取的准备金。公司采用逐案估损法，计量已发生已报案未决赔款准备金，同时考虑边际因素。

已发生未报案未决赔款准备金是指保险人为非寿险保险事故已发生、尚未向保险人提出索赔的赔案提取的准备金。公司根据保险风险的性质，并依据公司经验数据，采用链梯法及 Bornhuetter-Ferguson 等方法计量已发生未报案未决赔款准备金，同时考虑边际因素。

理赔费用准备金是指保险人为非寿险保险事故已发生尚未结案的赔案可能发生的律师费、诉讼费、损失检验费、相关理赔人员薪酬等费用提取的准备金。本公司以未来必需发生的理赔费用的合理估计金额为基础计量理赔费用准备金，同时考虑边际因素。

③寿险责任准备金和长期健康险责任准备金

寿险责任准备金和长期健康险责任准备金是指保险人为尚未终止的人寿和长期健康保险责任提取的准备金。

公司采用情景对比法确定寿险责任准备金和长期健康险责任准备金的风险边际。

寿险责任准备金和长期健康险责任准备金的主要计量假设包括：

A．投资收益率及折现率

详细披露投资收益率及折现率确定的原则和方法。

B．死亡率和发病率

详细披露死亡率和发病率确定的原则和方法。

C．费用假设

详细披露费用假设的原则和方法。

D．退保率假设

详细披露退保率假设的原则和方法。

E．保单红利

详细披露保单红利的确定原则和方法。

④关键假设对本年年末准备金的影响

包括：寿险保险合同准备金、非寿险保险合同准备金

（6）收入

包含：原保险合同及再保险合同

2．会计报表重要项目的说明中应披露：

（1）应收保费、应收分保账款账龄结构

（2）保险合同准备金

（3）应收分保合同准备金

（4）买入返售金融资产

（5）卖出回购金融资产款

（6）应付分保账款

（7）已赚保费

（8）利息净收入

（9）手续费及佣金净收入

（10）赔付支出

（11）提取保险合同准备金净额

（12）分保费用

四、证券业报表

（一）资产负债表

会证 01 表

编制单位：　　201X 年 12 月 31 日　　金额单位：　元

项目	行次	年初数	年末数	项目	行次	年初数	年末数
资产：				负债：			
货币资金	1			短期借款	29		
其中：客户资金存款	2			其中：质押借款	30		
结算备付金	3			拆入资金	31		
其中：客户备付金	4			融入资金	32		
拆出资金	5			交易性金融负债	33		
融出资金	6			衍生金融负债	34		
融出证券	7			卖出回购金融资产款	35		
交易性金融资产	8			代理买卖证券款	36		
衍生金融资产	9			代理承销证券款	37		
买入返售金融资产	10			应付职工薪酬	38		
持有待售资产	11			应交税费	39		
应收款项	12			持有待售负债	40		
代理兑付证券	13			应付款项	41		

会证 01 表

编制单位：　　201X 年 12 月 31 日　　金额单位：　元

项目	行次	年初数	年末数	项目	行次	年初数	年末数
存出保证金	14			代理兑付证券款	42		
债权投资	15			预计负债	43		
其他债权投资	16			长期借款	44		
长期股权投资	17			应付债券	45		
其他权益工具投资	18			递延所得税负债	46		
投资性房地产	19			其他负债	47		
固定资产	20			负债合计	48		
在建工程	21			所有者权益（或股东权益）：			
无形资产	22			实收资本（或股本）	49		
其中：交易席位费	23			其他权益工具	50		
商誉	24			其中：优先股	51		
长期待摊费用	25			永续债	52		
抵债资产	26			资本公积	53		
递延所得税资产	27			减：库存股	54		
其他资产	28			其他综合收益	55		
				盈余公积	56		
				一般风险准备	57		
				未分配利润	58		
				所有者权益（或股东权益）合计	59		
				负债和所有者权益（或股东权益）总计	60		
资产总计	28						

补充资料:

代保管证券(面值):		受托投资管理业务收到的存入银行的客户资金存款:	
代理业务资产:		受托投资管理业务转到结算备付金的客户备付金:	
代理业务负债:			

本表反映公司年末全部资产、负债和所有者权益的情况。本表资产总计等于负债加所有者权益总计。

本表“年初数”栏各项目，应根据上年末资产负债表“年末数”栏所列数字填列。如果本年度资产负债表规定的各个项目的名称和内容同上年度不一致，应

对上年年末资产负债表各项目的名称和数字按照本年度的规定进行调整，填入本表“年初数”栏内。如果本年度有调整年初数的情况时，应相应调整年初报表数。

本表“年末数”各项目的内容及填列方法：

1．“货币资金”项目，反映公司期末持有的现金、银行存款和其他货币资金总额。其中，证券经纪业务取得的客户资金存款应在本项目下单独反映。

2．“结算备付金”项目，反映公司期末持有的为证券交易的资金清算与交收而存入指定清算代理机构的款项。其中，证券经纪业务取得的客户备付金应在本项目下单独反映。

3．“拆出资金”项目，反映公司拆借给境内、境外其他金融机构的款项，应根据“拆出资金”科目的期末余额，减去“贷款损失准备”科目所属相关明细科目期末余额后的金额分析计算填列。

4．“融出资金”和“融出证券”项目，反映公司融资融券业务向客户融出的资金或融出证券。

5．“交易性金融资产”项目，反映公司持有的以公允价值计量，且其变动计入当期损益的以交易为目的所持有的债权投资、股票投资、基金投资、权证投资等金融资产，但衍生金融资产除外。

6．“衍生金融资产”项目，反映公司期末持有的衍生工具、套期工具、被套期项目中属于衍生金融资产的金额，应根据“衍生工具”、“套期工具”、“被套期项目”等科目的期末余额分析计算填列。

7．“买入返售金融资产”项目，反映按照返售协议约定先买入再按固定价格返售的票据、证券、贷款等金融资产所融出资金。

8．“应收款项”项目，反映公司应收账款、应收利息和其他应收款减去相应坏账准备后的金额。

9．“持有待售资产”项目，反映资产负债表日划分为持有待售类别的非流动资产及划分为持有待售类别的处置组中的流动资产和非流动资产的期末账面价值。该项目应根据“持有待售资产”科目的期末余额，减去“持有待售资产减值准备”科目的期末余额后的金额填列。

10．“代理兑付证券”项目，反映公司已兑付但尚未收到委托单位兑付资金的证券金额。

11．“存出保证金”项目，反映公司因办理业务需要存出或交纳的各种保证金款项期末余额。

12.“债权投资”项目，反映资产负债表日企业以摊余成本计量的长期债权投资的期末账面价值。该项目应根据“债权投资”科目的相关明细科目期末余额，减去“债权投资减值准备”科目中相关减值准备的期末余额后的金额分析填列。自资产负债表日起一年内到期的长期债权投资的期末账面价值，在“一年内到期的非流动资产”行项目反映。企业购入的以摊余成本计量的一年内到期的债权投资的期末账面价值，在“其他流动资产”行项目反映。

13.“其他债权投资”项目，反映资产负债表日企业分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的长期债权投资的期末账面价值。该项目应根据“其他债权投资”科目的相关明细科目期末余额分析填列。自资产负债表日起一年内到期的长期债权投资的期末账面价值，在“一年内到期的非流动资产”行项目反映。企业购入的以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的一年内到期的债权投资的期末账面价值，在“其他流动资产”行项目反映。

如果“其他债权投资”科目期末余额中包含将于资产负债表日后 1 年及 1

年以内到期的债权投资，期末应在调整期将该部分期末余额调整至“一年内到期的非流动资产”科目的相关明细科目。具体的账务调整方式详见第二十章“会计调整”相关内容。

14.“长期股权投资”项目，反映公司持有的对子公司、联营企业和合营企业的长期股权投资。本项目应根据“长期股权投资”科目的期末余额，减去“长期股权投资减值准备”科目期末余额后的金额填列。

15.“其他权益工具投资”项目，反映资产负债表日企业指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的期末账面价值。该项目应根据“其他权益工具投资”科目的期末余额填列。

16.“投资性房地产”项目，反映公司持有的投资性房地产。采用成本模式计量投资性房地产的，本项目应根据“投资性房地产”科目的期末余额，减去“投资性房地产累计折旧（摊销）”和“投资性房地产减值准备”科目期末余额后金额填列；采用公允价值计量投资性房地产的，本项目应根据“投资性房地产”科目的期末余额填列。

17.“固定资产”项目，反映资产负债表日企业固定资产的期末账面价值和企业尚未清理完毕的固定资产清理净损益。该项目应根据“固定资产”科目的期末余额，减去“累计折旧”和“固定资产减值准备”科目的期末余额后的金额，以及“固定资产清理”科目的期末余额填列。

18.“在建工程”项目，反映公司期末各项未完工程的实际支出，包括交付安装的设备价值、未完建筑安装工程已经耗用的材料、工资和费用支出、预付出包工程的价款等的可收回金额。该项目应根据“在建工程”科目的期末余额，减去“在建工程减值准备”科目的期末余额后的金额，以及“工程物资”科目的期末余额，减去“工程物资减值准备”科目的期末余额后的金额填列。

19.“无形资产”项目，反映公司持有无形资产的成本，包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权等。本项目应根据“无形资产”科目的期末余额减去“累计摊销”和“无形资产减值准备”科目期末余额后的金额填列。

20.“交易席位费”项目，反映公司交易席位费的摊余价值减去相应减值准备后的金额。

21.“商誉”项目，反映公司合并中形成的商誉的价值。本项目应根据“商誉”科目的期末余额，减去相应减值准备后的金额填列。

22.“长期待摊费用”项目，反映公司已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在一年以上的各项费用。

23.“抵债资产”项目，反映公司取得的尚未处置的抵债资产的成本减去抵债资产减值准备后的账面价值。

24.“递延所得税资产”项目，反映公司确认的可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产。

25.“其他资产”项目，反映除以上资产以外的其他资产。

26.“短期借款”项目，反映公司向银行或其他金融机构借入的期限在 1 年期以下（含 1 年）的各种借款。

27.“拆入资金”项目，反映公司从境内、境外金融机构拆入的款项。

28.“融入资金”项目，反映公司转融通业务中向证券金融公司借入的资金。

29.“交易性金融负债”项目，反映公司承担的以公允价值计量且其变动计入当期损益的以交易为目的所持有的金融负债，但衍生金融负债除外。

30.“衍生金融负债”科目，反映衍生工具、套期项目、被套期项目中属于

衍生金融负债的金额，应根据“衍生工具”、“套期项目”、“被套期项目”等科目的期末贷方余额分析计算填列。

31.“卖出回购金融资产款”项目，反映企业按照回购协议先卖出再按固定价格买入的票据、证券、贷款等金融资产所融入的资金。

32.“代理买卖证券款”项目，反映公司接受客户委托，代理客户买卖股票、债券和基金等有价证券而收到的款项。

33.“代理承销证券款”项目，反映公司接受委托，采用承购包销方式或代销方式承销证券所形成的、应付证券发行人的承销资金。

34.“应付职工薪酬”项目，反映公司根据有关规定应付给职工的工资、职工福利、社会保险费、住房公积金、工会经费、职工教育经费、非货币性福利、辞退福利等各种薪酬。外商投资企业按规定从净利润中提取的职工奖励及福利基金，也在本项目填列。

35.“应交税费”项目，反映企业按照税法等规定计算应交纳的各种税费。包括：增值税、消费税、所得税、资源税、土地增值税、城市维护建设税、房产税、土地使用税、车船使用税、教育费附加、矿产资源补偿费等。企业代扣代缴的个人所得税等也通过本项目反映。

36.“持有待售负债”项目。反映资产负债表日处置组中与划分为持有待售类别的资产直接相关的负债的期末账面价值。本项目应根据“持有待售负债”科目的期末余额填列。

37.“应付款项”项目，反映公司应付账款、应付利息和其他应付款的合计数。

38.“代理兑付证券款”项目，反映公司接受委托代理兑付证券收到的兑付资金。

39.“预计负债”项目，反映公司确认的对外提供担保、未决诉讼、产品质量保证、重组义务、亏损性合同等预计负债。

40.“长期借款”项目，反映公司向银行或其他金融机构借入的期限在 1 年以上(不含 1 年)的各项借款。

41.“应付债券”项目，反映公司为筹集（长期）资金而发行债券的本金和利息。

42.“递延所得税负债”项目，反映公司确认的应纳税暂时性差异产生的所得税负债。

43.“其他负债”项目，反映除以上负债以外的其他负债。

44.“实收资本（股本）”项目，反映企业接受投资者投入的实收资本。

45.“其他权益工具”项目，反映资产负债表日企业发行在外的除普通股以外分类为权益工具的金融工具的期末账面价值。对于资产负债表日企业发行的金融工具，分类为金融负债的，应在“应付债券”项目填列，对于优先股和永续债，还应在“应付债券”项目下的“优先股”项目和“永续债”项目分别填列；分类为权益工具的，应在“其他权益工具”项目填列，对于优先股和永续债，还应在“其他权益工具”项目下的“优先股”项目和“永续债”项目分别填列。

46.“资本公积”项目，反映企业资本公积的期末余额。本项目应根据“资本公积”科目的期末余额填列。

47.“库存股”项目，反映企业持有尚未转让或注销的本企业股份金额。本项目应根据“库存股”科目期末余额分析填列。

48.“其他综合收益”项目，反映企业根据其他会计准则规定未在当期损益

中确认的各项利得和损失的期末余额。本项目应根据“其他综合收益”科目的期末余额填列。其中：企业将外币表示的资产负债表折算成记账本位币表示的资产负债表时，由于报表项目采用不同的折算汇率所产生的差额，应根据本项目下“外币报表折算差额”明细科目的期末余额填列。

49．“盈余公积”项目，反映公司从净利润中提取的盈余公积。

50．“一般风险准备”项目，反映公司一般风险准备的期末余额。

51．“未分配利润”项目，反映尚未分配的利润。未弥补的亏损，在本项目内以“-”号填列。

52．“代理业务资产”项目，反映公司不承担风险的代理业务形成的资产，包括受托理财业务进行的证券投资和受托贷款等。

53．“代理业务负债”项目，反映公司不承担风险的代理业务收到的款项，包括受托投资资金、受托贷款资金等。

（二）利润表

会证 02 表

编制单位：　　201X 年度　　金额单位：　元

项　　目	行次	上年数	本年数	项　　目	行次	上年数	本年数
一、营业收入	1			减：营业外支出	24		
（一）手续费及佣金净收入	2			四、利润总额（亏损以“-”号填列）	25		
其中：代理买卖证券业务净收入	3			减：所得税费用	26		
证券承销业务净收入	4			五、净利润（净亏损以“-”号填列）	27		
受托客户资产管理业务净收入	5			（一）持续经营净利润（净亏损以“-”号填列）	28		
（二）利息净收入	6			（二）终止经营净利润（净亏损以“-”号填列）	29		
利息收入	7			六、其他综合收益税后净额	30		
利息支出	8			（一）不能重分类进损益部分的其他综合收益	31		
（三）投资收益（损失以“-”号填列）	9			1．重新计量设定受益计划变动额	32		
其中：对联营企业和合营企业的投资收益	10			2．权益法下不能转损益的其他综合受益	33		
（四）其他收益（损失以“-”号填列）	11			3．其他权益工具投资公允价值变动	34		
（五）公允价值变动收益（损失以“-”号填列）	12			4．企业自身信用风险公允价值变动	35		
（六）其他收入	13			……	36	-	-

项　　目	行次	上年数	本年数	项　　目	行次	上年数	本年数
汇兑收益（损失以“-”号填列）	14			（二）将重分类进损益部分的其他综合收益	37		
其他业务收入	15			1.权益法下可转损益的其他综合收益	38		
（七）资产处置收益（损失以“-”号填列）	16			2.其他债权投资公允价值变动	39		
二、营业支出	17			3.金融资产重分类计入其他综合收益的金额	40		
（一）税金及附加	18			4.其他债权投资信用减值准备	41		
（二）业务及管理费	19			5．现金流量套期储备	42		
（三）资产减值损失（一）税金及附加	2018			6.外币财务报表折算差额	43		
（四）其他业务成本（二）业务及管理费	2119			……	44		
三、营业利润（亏损以“-”号填列）（三）资产减值损失	2220			七、综合收益总额	45		
加：营业外收入（四）其他业务成本	2321			八、每股收益：	46		
三、营业利润（亏损以“-”号填列）	22			（一）基本每股收益	47		
加：营业外收入	23			（二）稀释每股收益	48		

本表反映公司在一定会计期间的经营成果情况。

本表“上年数”栏反映各项目的上年实际发生数。在编制年度财务会计报告时，填列上年全年实际发生数。如果上年度利润表与本年利润表的项目名称和内容不相一致，应对上年度利润表各项目的名称和数字按本年度的规定进行调整，填入本表“上年数”栏。

本表“本年数”栏反映各项目自年初起至报告期末止的实际发生数，各项目的内容及其填列方法：

1．“营业收入”项目，反映“手续费及佣金净收入”、“利息净收入”、“投资收益”、“公允价值变动收益”、“其他收益”、“资产处置收益”、“汇兑收益”、“其他业务收入”等项目的合计金额。

2．“手续费及佣金净收入”项目，反映公司确认的代理承销、兑付和买卖证券等业务实现的手续费及佣金收入减去发生的各项手续费、风险结算金、承销业务直接相关的各项费用及佣金支出后的净额，应根据“手续费及佣金收入”、“手续费及佣金支出”等科目的发生额分析计算填列。其中，“代理买卖证券业务净收入”、“证券承销业务净收入”和“受托客户资产管理业务净收入”在本

项目下单独填列。

3．“利息净收入”项目，反映“利息收入”项目金额，减去“利息支出”项目金额后的余额。

4．“利息收入”项目，反映公司经营存贷款业务等确认的利息收入，应根据“利息收入”的发生额分析填列。企业债权投资的利息收入，也可以在该项目反映。

5．“利息支出”项目，反映公司经营存贷款业务等发生的利息支出，应根据“利息支出”等科目的发生额分析填列。企业发行债券的利息支出，也可以在该项目反映。

6．“投资收益”项目，反映公司以各种方式对外投资取得的收益。如为投资损失，本项目以“-”号填列。其中，对联营企业和合营企业的投资收益应单独列示。

7．“公允价值变动收益”项目，反映公司应当计入当期损益的资产或负债公允价值的变动收益。如为净损失，本项目以“-”号填列。

8．“其他收益”项目，反映与企业日常活动相关的政府补助等。本项目应根据“其他收益”科目的发生额分析填列。企业作为个人所得税的扣缴义务人，根据《中华人民共和国个人所得税法》收到的扣缴税款手续费，应作为其他与日常活动相关的收益在该项目中填列。

9．“资产处置收益”项目，反映企业出售划分为持有待售的非流动资产（金融工具、长期股权投资和投资性房地产除外）或处置组（子公司和业务除外）时确认的处置利得或损失，以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置利得或损失。债务重组中因处置非流动资产产生的利得或损失和非货币性资产交换中换出非流动资产产生的利得或损失也包括在本项目内。本项目应根据“资产处置损益”科目的发生额分析填列；如为处置损失，以“-”号填列。

10．“其他收入”项目，反映“汇兑收益”和“其他业务收入”的金额合计。

11．“汇兑收益”项目，反映公司外币货币性项目因汇率变动形成的净收益，应根据“汇兑损益”科目的发生额分析填列。如为净损失，以“-”号填列。

12．“其他业务收入”项目，反映公司确认的除主营业务活动以外的其他经营活动实现的收入，包括出租固定资产、出租无形资产、出租包装物和商品、销售材料、用材料进行非货币性交换（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）或债务重组等实现的收入。

13．“营业支出”项目，反映“税金及附加”、“业务及管理费”、“资产减值损失”、“其他业务成本”等项目的金额合计。

14．“税金及附加”项目，反映公司经营业务应负担的消费税、城市建设维护税、资源税和教育费附加等。

15．“业务及管理费”项目，反映公司在业务经营和管理过程中所发生的电子设备运转费、安全防范费、物业管理费等费用。

16．“资产减值损失”项目，反映公司计提（或恢复后转回）各项资产减值准备所形成的损失，本项目如为恢复后转回的金额，以“-”号填列。

17．“其他业务成本”项目，反映除“税金及附加”、“业务及管理费”和“资产减值损失”之外的其他业务成本。

18．“营业外收入”项目，反映企业发生的除营业利润以外的收益，主要包括与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得（企业接受股东或股东

的子公司直接或间接的捐赠，经济实质属于股东对企业的资本性投入的除外）等。该项目应根据“营业外收入”科目的发生额分析填列。

19．“营业外支出”项目，反映企业发生的除营业利润以外的支出，主要包括公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失、非流动资产毁损报废损失等。该项目应根据“营业外支出”科目的发生额分析填列。“非流动资产毁损报废损失”通常包括因自然灾害发生毁损、已丧失使用功能等原因而报废清理产生的损失。企业在不同交易中形成的非流动资产毁损报废利得和损失不得相互抵销，应分别在“营业外收入”项目和“营业外支出”项目进行填列。

20．“所得税费用”项目，反映公司确认的应从当期利润总额中扣除的所得税费用。

21．“净利润”项目，反映公司实现的净利润。

22．“（一）持续经营净利润”和“（二）终止经营净利润”项目，分别反映净利润中与持续经营相关的净利润和与终止经营相关的净利润；如为净亏损，以“-”号填列。该两个项目应按照《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》的相关规定分别列报。

23．“基本每股收益”、“稀释每股收益”项目，反映按照每股收益准则的规定计算确定的金额，本项目仅由普通股或潜在普通股已公开交易的企业，以及正处于公开发行普通股或潜在普通股过程中的企业填报。

24．“其他综合收益的税后净额”项目，反映企业根据企业会计准则规定未在损益中确认的各项利得和损失扣除所得税影响后的净额。

25．“综合收益总额”项目，反映企业净利润与其他综合收益的合计金额。

（三）现金流量表

会证 03 表

编制单位：　　201X 年度　　金额单位：　元

项　目	行次	上年数	本年数	项　目	行次	上年数	本年数
一、经营活动产生的现金流量：		-	-	支付其他与投资活动有关的现金	22		
处置交易性金融资产净增加额	2			投资活动现金流出小计	23		
收取利息、手续费及佣金的现金	3			投资活动产生的现金流量净额	24		
拆入资金净增加额	4			三、筹资活动产生的现金流量：	25	-	-
回购业务资金净增加额	5			吸收投资收到的现金	26		
收到其他与经营活动有关的现金	6			其中：子公司吸收少数股东投资收到的现金	27		
经营活动现金流入小计	7			取得借款收到的现金	28		
支付利息、手续费及佣金的现金	8			发行债券收到的现金	29		
支付给职工以及为职工支付的现金	9			收到其他与筹资活动有关的现金	30		
支付的各项税费	10			筹资活动现金流入小计	31		
支付其他与经营活动有关	11			偿还债务支付的现金	32		

项 目	行次	上年数	本年数	项 目	行次	上年数	本年数
的现金							
经营活动现金流出小计	12			分配股利、利润或偿付利息支付的现金	33		
经营活动产生的现金流量净额	13			其中：子公司支付给少数股东的股利、利润	34		
二、投资活动产生的现金流量：	14	-	-	支付其他与筹资活动有关的现金	35		
收回投资收到的现金	15			筹资活动现金流出小计	36		
取得投资收益收到的现金	16			筹资活动产生的现金流量净额	37		
处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额	17			四、汇率变动对现金及现金等价物的影响	38		
收到其他与投资活动有关的现金	18			五、现金及现金等价物净增加额	39		
投资活动现金流入小计	19			加：期初现金及现金等价物余额	40		
投资支付的现金	20			六、期末现金及现金等价物余额	41		
购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金	21						

本表反映公司经营活动、投资活动、筹资活动产生的现金和现金等价物流入和流出情况。

本表各项目应当根据本年有关会计明细账目及统计资料等分析填列。

（四）报表附注披露的特殊要求

1．在重要会计政策、会计估计的说明中应披露：

（1）金融资产和金融负债

①金融资产和金融负债的公允价值确定方法

②金融资产的分类、确认和计量

③金融资产减值

④金融资产转移的确认依据和计量方法

⑤金融负债的分类和计量

⑥金融负债的终止确认

⑦衍生工具及嵌入衍生工具

（2）买入返售金融资产及卖出回购金融资产款

（3）客户交易结算资金

（4）证券承销业务

（5）期货风险准备金核算方法

2．会计报表重要项目的说明中应披露：

（1）买入返售金融资产按交易对手分类

（2）无形资产中交易席位费的情况

（3）卖出回购金融资产款按交易对手分类

（4）代理承销、兑付债券

（5）受托客户资产管理业务
（6）手续费及佣金净收入
（7）受托客户资产管理手续费及佣金净收入

第二十六章 国际业务

第一节 概述

一、基本概念

国际业务主要是指国网公司所开展的国外能源电力领域存量投资并购、绿地项目开发和资产运营管理。为满足国际业务所在国家或地区的法定要求，境外公司需要根据相应财务报告准则及当地公司条例要求编制财务报表所需信息。

二、主要业务

（一） 巴西输电业务

巴西输电业务主要指巴西的输电特许经营业务，即通过与政府监管机构签署特许经营权协议，建设和运营输电网络的业务。

（二） 巴西配电业务

巴西配电业务主要指巴西的配电特许经营业务，即通过与政府监管机构签署特许经营权协议，建设和运营配电网络的业务。

（三） 澳洲公用事业业务

澳洲公用事业业务主要指国网公司在澳大利亚的配电、配气，以及输气等业务。

（四） 境外投资

境外投资主要指国网公司在境外投资中所需考虑的特定会计处理问题。

第二节 巴西输电业务

一、基本概念

巴西输电业务主要指巴西的输电特许经营业务，即通过与政府监管机构签署特许经营权协议，建设和运营输电网络的业务（直至最终移交）。巴西电监局（ANEEL）定期举行输电特许权公开招标，特许权项目年度许可收入（RAP）报价最低者中标，中标方通常可获得30年输电项目特许经营权。输电特许权中标者一般须在特许权合同规定的建设期内完成项目建设；项目正式投产后可开始获得RAP收入。巴西输电行业运营商获取输电特许经营权之后，基于不同阶段的履约情况，相应确认“输电基础设施建设收入”、“融资成分补偿收入”、“运营维护收入”。

二、一般规定

2018 年 1 月 1 日之前，巴西输电行业运营商按照《国际财务报告解释第 12 号—特许经营协议》（简称 IFRIC 12）的要求(金融资产模型)对其输电业务进行核算。2018 年 1 月 1 日起，巴西输电行业运营商采用《国际财务报告准则第

15 号—与客户之间合同产生的收入》（简称 IFRS 15）对输电业务进行核算。

1．识别与客户订立的合同

ANEEL 以“特许权拍卖”的形式将输电项目的建设和运营权出售给巴西输电行业运营商之后，巴西输电行业运营商与 ANEEL 及 ONS 分别签署协议，以书面约定招标拍卖中的“输电基础设施建设”及“输电运营服务”。其中，在巴西输电行业运营商与 ANEEL 签署的特许经营权协议中，巴西输电行业运营商将按照约定提供输电网络建设等服务；在输电网络投入运营之后，巴西输电行业运营商与 ONS 签订输电服务合同（CPST），巴西输电行业运营商将按照 ONS 要求，负责运营输电资产并接受 ONS 的监控与调度安排。尽管形式上签订两份协议，但是两份协议实质上对应于“输电业务”的不同阶段；在随后进行的第三步“确定交易价格”将进一步解释两者的关系，即 ANEEL 负责确定总价（RAP），ONS 作为受 ANEEL 监管的机构，根据输电网络运维表现判断实际支付时是全额还是有所调整，若有调整，则调整影响计入当期损益。由此，为简化分析，可以将两份协议从实质上合并视同一份协议，CPST 类似于特许经营权的价格调整条款。

就“客户”而言，IFRS 15 提及“客户与企业签订合同后，以支付对价为条件获取对方的常规经营活动生产的商品或提供的服务”；由于巴西输电行业运营商在建设和维护输电网络之后，并未向用电终端用户收取费用，因此用电终端用户并非上述协议中的“客户”，ANEEL（ONS 受 ANEEL 监管）是巴西输电行业运营商相应的客户。

2．识别合同中的履约业务

根据 IFRS 15，合同履约义务是指完成与客户商定的任务、提供现成的商品或服务。基于上述识别的合同类型，巴西输电行业运营商在上述合同中的履约义务主要包括“输电设施建设”以及“输电设施运营维护”：

（1）履约义务 1：输电基础设施建设

根据特许经营协议，巴西输电行业运营商在输电基础设施建设阶段主要负责输电网络等基础设施的施工建设。基于这一情况，巴西输电行业运营商确认相应的建设收入和建设成本，建设成本主要根据建造输电基础设施有关的项目金额确定；建设收入金额则是依据未来期间的 RAP 折现后得出。

（2）履约义务 2：输电设施运营维护

输电基础设施建成投入运营，在这一阶段，巴西输电行业运营商按照 ONS 的监控和集中调度，对输电设施提供运营维护服务。ONS 作为运维监管部门根据输电网络实际运行情况，向巴西输电行业运营商的运营绩效做出评判并支付相对应的金额。

3．确定交易价格

根据 IFRS 15 规定，交易价格是销售企业期待获取的货币金额，以此为基础向客户提供承诺的产品及服务，该货币金额需要剔除代第三方支付的金额。就巴西输电行业运营商而言，其获取的交易价格主要为自输电网络投入商业运营之后，ANEEL（具体有 ONS 执行）每月支付的固定金额（RAP），实际执行中，还有税费补偿等影响因素。

由于巴西输电行业运营商在提供输电设施建设服务后，ANEEL 并未立刻支付货币金额，因此这一特许经营安排包含重大融资成分，其影响应当在交易价格中予以考虑，即在计算交易价格影响时，巴西输电行业运营商应当将 ANEEL 承诺给予的 RAP 予以折现，并且相关折现率应当符合巴西输电行业运营商在签署特许经营权合同时的融资交易折现率，并且制定后不得修改。由于融资成分的存在，IFRS

15 要求将该交易价格与合同对价之间的差额，在合同期间内采用实际利率法摊销，作为利息收入予以单独披露。

此外，ONS 在每月实际支付时，会考虑输电网络的运维情况，并据此调整实际支付的 RAP 金额。该金额作为会计核算中的可变对价，其影响计入当期损益。

4．将交易价格分配至合同中的单项履约义务

如上所述，巴西输电行业运营商需要履行两项主要的履约义务（输电基础设施建设及输电设施运营维护），而交易价格则是在 RAP 基础上一并支付。因此，交易价格（RAP）需要在输电基础设施建设及输电设施运营维护之间进行分配，以分别确认和计量两项履约义务（输电基础设施建设及输电设施运营维护）对应的收入。其中，输电基础设施建设履约义务的价格为 RAP 折现后得出，输电设施建成之后，巴西输电行业运营商根据提供的运营和维护履约义务确认相应的运营维护收入。

5．在主体履行履约义务时（或履约过程中）确认收入

基于上述步骤，巴西输电行业运营商需要在履行履约义务时确认收入，具体情况如下：

（1）输电基础设施建设履约义务的收入确认

根据IFRS 15，经营方在某一时段内的履约义务形成了由客户控制的资产，或者对该类资产的经济利益有所增强。巴西输电行业运营商在输电基础设施建设阶段，输电基础设施建设履约义务以建设进度逐期确认收入，以发生建设支出为确认时点，以RAP折现为收入确认金额。

（2）输电设施运营维护履约义务的收入确认

根据IFRS 15，经营方在某一时段内提供服务的同时，客户即享受到了该项履约义务带来的经济利益。巴西输电行业运营商在提供运营维护服务之后，经ONS认可并开出账单之后，确认相应的运维收入。

三、会计科目设置

巴西输电行业运营商因输电线路建设而形成的资产，巴西当地财务报表中，建设收入对应的资产科目为“合同资产”（流动部分）或者“其他非流动资产”（非流动部分）。对应的损益表科目为“营业收入-输电基础设施建设收入”及“营业成本-输电基础设施建设成本”。

为反映巴西输电行业运营商每月将该月可以收到的金额（完成履约义务的对应金额），通过“营业收入-运维收入”进行核算；为反映建设期融资成分在运营期逐期摊销所确认的融资补偿收入，通过“营业收入-融资成分补偿收入”进行核算。

四、主要账务处理

1．输电基础设施建设履约义务的账务处理

根据特许经营协议，巴西输电行业运营商在输电基础设施建设阶段主要负责输电网络等基础设施的施工建设。基于这一情况，巴西输电行业运营商确认相应的建设收入和建设成本，建设成本主要根据建造输电基础设施有关的项目金额确定；建设收入金额则是依据未来期间的 RAP 折现后得出。账务处理如下：借记“合同资产-特许经营权”（或“其他非流动资产”以反映非流动部分）贷记“营业收入-输电基础设施建设收入”；借记“营业成本-输电基础设施建设成本”，贷记“银行存款”或“应付款项”。

2．输电设施运营维护履约义务的账务处理

输电基础设施建成投入运营，在这一阶段，巴西输电行业运营商按照ONS的监控和集中调度，对输电设施提供运营维护服务。ONS作为运维监管部门根据输电网络实际运行情况，向巴西输电行业运营商的运营绩效做出评判并支付相对应的金额。账务处理如下：

（1）将合同资产即将到期部分由“其他非流动资产”转至“合同资产”。借记“合同资产-特许经营权”，贷记“其他非流动资产”；

（2）确认相应的运维收入。借记“合同资产-特许经营权”，贷记“营业收入-运营维护收入”；

（3）开出账单之后。借记“银行存款”或“应收款项-特许经营权许可收入”，贷记“合同资产-特许经营权”；

（4）若ONS根据运维表现扣减了即将支付的RAP，则将差额计入当期损益。借记“营业收入-运营维护收入”（调整金额），贷记“合同资产-特许经营权”；

（5）基础设施建设期的融资成分在运营期逐期摊销。借记“合同资产-特许经营权”，贷记“营业收入-融资成分补偿收入”。

第三节 巴西配电业务

一、基本概念

巴西配电业务主要指巴西的配电特许经营业务，即通过与政府监管机构签署协议，运营配电网络的业务。巴西配电行业运营商不得自立电价进行销售。配电电价定价权由 ANEEL 主管，相关电价计算模型是公开的，巴西配电行业运营商与 ANEEL 签订确立长期供应合同，并定期进行调整。巴西配电行业运营商根据电价和实际配电量向用户收费，总收入受实际配电量的影响。巴西配电行业运营商获取配电特许经营权后，针对不同阶段的运营情况，相应确认“配电基础设施建设收入”、“终端用户电费收入”、“输电基础设施建设收入”。

二、一般规定

2018 年 1 月 1 日之前，巴西配电行业运营商按照 IFRIC 12（无形资产模型）的要求对其配电业务进行核算。2018 年 1 月 1 日，巴西配电行业运营商采用 IFRS15 进行会计核算。

1．识别与客户订立的合同

ANEEL 以“特许权拍卖”的形式将配电项目的建设和年运营权出售给巴西配电行业运营商之后，巴西配电行业运营商与 ANEEL 签署特许经营权协议、CCEAR（巴西配电监管交易市场下的购电协议）、CCEAL（巴西自由交易市场下的购电协议）。在个别情况下，即使没有书面协议，终端用户若不支付电价将无法获取配电服务，这也是一种实质上的合同关系（IFRS 15 并未要求合同一定表现为书面形式，只要具有法律约束力，口头形式或其他默认形式均可）。

就“客户”而言，IFRS 15 提及“客户与企业签订合同后，以支付对价为条件获取对方的常规经营活动生产的商品或提供的服务”；由于巴西配电行业运营商在建设和维护配电网络之后，向用电终端用户收取费用，因此用电终端用户是上述协议中的“客户”。

2．识别合同中的履约义务

基于上述识别的合同类型，巴西配电行业运营商在上述合同中的履约义务主要包括“配电设施建设”以及“向终端用户配送电”：

（1）履约义务 1：配电设施建设

根据特许权协议，巴西配电行业运营商在配电设施建设阶段主要负责配电网络等基础设施的施工建设。基于这一情况，巴西配电行业运营商确认相应的建设收入和建设成本，建设成本主要是根据建造配电基础设施有关的项目金额确定，而建设收入的金额与建设成本相等。

在配电设施建造完成并投入使用后，巴西配电行业运营商将合同资产结转至无形资产和金融资产，其中金融资产以公允价值计量且其变动计入当期损益，其金额依据特许经营期结束并移交配电设施时由政府支付的补偿金额的现值而定；而剩余部分则计入无形资产，作为非现金对价反映巴西配电行业运营商可以向终端用户收取配电费用的权利。

在特许经营期结束时，巴西配电行业运营商将配电基础设施移交给政府，巴西配电行业运营商收取相应的补偿。

（2）履约义务2：向终端用户配送电

在配电设施建造完成并投入使用后，巴西配电行业运营商根据供电协议，向终端用户配送电。巴西配电行业运营商对终端用户的用电情况定期读表并行向用户开出账单，计入“应收账款”，若预收款项，则计入“合同负债”。

根据巴西配电行业的电价监管机制，其收入计算公式公开并定期调整（如4-5年监管期根据配电行业供应商的成本进行调整），此类调整的目的是为了补偿运营商的支出（或反向调整），故计入“金融资产/负债-配电行业”，依据其公允价值进行会计核算，具体表现为对金融资产-特许经营权的公允价值调整收入，即据此核算移交阶段预计可以收到的补偿金额（巴西配电行业运营商每年主要根据通胀指数及其他因素更新并将更新金额计入当期损益）。

3．确定交易价格

就基础设施建造服务而言，客户给予的合同交易价格是建立在其对建造服务提供方所履行的建造服务基础上的，即经营方建设基础设施之后，获取向终端用户收取相关收费的权利，或称之为非货币交易价格，该非货币交易价格（如收费权利）以公允价值计量，除非经营方无法合理预测非货币价格的公允价值；如果无法以公允价值计量，则以同类型商品和服务的销售价格间接计量。比如，巴西配电行业运营商因配电设施建设而形成的无形资产，无法以公允价值计量，因此以完工进度相应的建造成本为基础计量。

巴西配电行业运营商的无形资产模型中，并未考虑重大融资成分的影响，这一做法源于其支付对价为无形资产（电费收费权）而非现金，因收款滞后于提供配电基础设施建设服务所带来的影响已经包含于这项“权利-无形资产”之中。

在后期经营阶段，巴西配电行业运营商可以向终端用户收取电费，该项对价对应的是巴西配电行业运营商提供的配电运营服务。电费收入总额与终端用户数量、每户耗电量等相关，所以此类对价是逐一计算，即巴西配电行业运营商提供配电服务后，逐户定期读表并确认电费收入，（对应科目：应收账款），而非统一计量。

巴西配电行业运营商的交易对价中包含“可变对价”成分，主要为配电过程中的相关技术指标未达标而对终端用户提供的赔偿。对于该类赔偿，属于 IFRS 15 中定义的“可变对价”，作为营业收入（负数）计入主营业务收入之中（IFRS15 生效之前，该金额作为销售费用核算）。

4．将交易价格分配至合同中的单项履约义务

如上所述，巴西配电行业运营商需要履行两项主要的履约义务（“配电设施

建设”以及“向终端用户配送电”），而交易价格则是在终端用户收取。根据IFRS 15，将上述交易价格分配至各项履约义务之中的分配依据是各项履约义务的销售单价（假设分别提供服务时）。如果单项价格无法获取，则准则要求公司依据所有可以获取的信息，对各项义务的销售单价做出判断。经营方可以考虑采用预期成本加成的方式进行分摊。

如上所述，巴西配电行业运营商的配电设施建设履约义务价格，实质上是按照“成本加成”的原则确认；而售电收入则是采取定期读表并计算收入的方式。

5．在主体履行履约义务时（或履约过程中）确认收入

基于上述步骤，巴西配电行业运营商需要在履行履约义务时确认收入，具体情况如下：

（1）配电设施建设履约义务的收入确认

根据IFRS15，经营方在某一时段内的履约义务形成了由客户控制的资产，或者对该类资产的经济利益有所增强。巴西配电行业运营商在配电基础设施建设阶段，配电设施建设履约义务以建设进度逐期确认收入，以完工进度相应的建造成本为基础计量。

（2）向终端用户配送电履约义务的收入确认

根据IFRS15，经营方在某一时段内提供服务的同时，客户即享受到了该项履约义务带来的经济利益。巴西配电行业运营商在将电力供应至终端用户时确认收入，以定期读表并确认电费收入。

三、会计科目设置

巴西配电行业运营商因建设配电网络而形成的资产，通过“合同资产”进行核算；建成之后，通过“无形资产”进行核算；对于资产移交阶段可以收取的金额，通过“其他非流动资产-合同资产-金融资产-特许经营权”进行核算。在中国企业会计准则科目中，划分到流动资产部分的科目称为“合同资产”，划分到非流动资产的部分称为“其他非流动资产”。对应损益表科目为“营业收入-配电基础设施建设收入”及“营业成本-配电基础设施建设成本”。

在配电运营阶段，通过“应收账款”和“营业收入-终端用户电费收入”反应需要收取的款项；通过“主营业务成本-无形资产摊销”反映配电设施建设移交之后所形成的无形资产的逐期摊销。

四、主要账务处理

1.配电设施建设履约义务的账务处理

根据特许权协议，巴西配电行业运营商在配电设施建设阶段主要负责配电网络等基础设施的施工建设。基于这一情况，巴西配电行业运营商确认相应的建设收入和建设成本，建设成本主要是根据建造配电基础设施有关的项目金额确定，而建设收入的金额与建设成本相等。账务处理如下：借记“合同资产-在建阶段”，贷记“营业收入-配电基础设施建设收入”；借记“营业成本-配电基础设施建造成本”，贷记“银行存款”或“应付款项”。

在配电设施建造完成并投入使用后，公司将合同资产结转至无形资产和金融资产，其中金融资产以公允价值计量且其变动计入当期损益，其金额依据特许经营期结束并移交配电设施时由政府支付的补偿金额的现值而定；而剩余部分则计入无形资产，作为非现金对价反映经营方可以向终端用户收取配电费用的权利，账务处理如下：借记“无形资产-配电收款权”和“其他非流动资产-合同资产-金融资产-特许经营权”，贷记“合同资产-在建阶段”。

2. 向终端用户配送电履约义务的账务处理

在配电设施建造完成并投入使用后，巴西配电行业运营商根据供电协议，向终端用户配送电。巴西配电行业运营商对终端用户的用电情况定期读表并向用户开出账单，计入“应收账款”，若预收款项，则计入“合同负债”。账务处理如下：借记“应收账款”，贷记“营业收入-终端用户电费收入”。

投入运营后的无形资产-配电收入收款权摊销如下：借记“营业成本/销售费用/管理费用-无形资产摊销”，贷记无形资产-累计摊销。

根据巴西配电行业的电价监管机制，其收入计算公式公开并定期调整（如4-5年监管期根据配电行业供应商的成本进行调整），此类调整的目的是为了补偿运营商的支出（或反向调整），故计入“合同资产-金融资产/负债-配电行业”，依据其公允价值进行会计核算，具体表现为对金融资产-特许经营权的公允价值调整收入，即据此核算移交阶段预计可以收到的补偿金额（巴西配电行业运营商每年主要根据通胀指数及其他因素更新并将更新金额计入当期损益）。此时的账务处理如下：借记“其他非流动资产-合同资产-金融资产-特许经营权”，贷记“营业收入-特许经营权金融资产的公允价值调整收入”。

在特许经营期结束时，巴西配电行业运营商将配电基础设施移交给政府，巴西配电行业运营商该环节收取相应的补偿，账务处理如下：借记“银行存款”，贷记“其他非流动资产-合同资产-金融资产-特许经营权”。

第四节 澳洲公用事业业务

一、基本概念

澳洲公用事业业务主要指公司在澳大利亚新南威尔士州、维多利亚州和昆士兰州所开展的配电和配气业务以及输气等业务。澳大利亚能源监管委员会（AER）根据监管收入构建模型制定每一监管期预算收入。为增加垄断企业的竞争性，AER通过成本披露和生产率对标对运营支出效率进行监管，并以效率效益分享机制（EBSS）对运营支出效率提升提供持续激励。澳洲公用事业运营商在当地监管环境中运营，相应确认了“供气配电收入”、“输气及供水收入”、“基础设施建设收入”。

二、一般规定

澳洲公用事业运营商应用 IFRS 15 之后，澳洲公用事业运营商的收入确认并未受到显著影响，仅是将“预提收入”和“递延收入”分别通过“合同资产”及“合同负债”核算。

1．识别与客户订立的合同

澳洲公用事业运营商经营服务区域覆盖澳大利亚新南威尔士州、维多利亚州和昆士兰州，包括受监管的配电和配气业务，以及输气、水务和基础设施建设等非监管业务。

（1）配电及配气业务

配电及配气业务的价格和收入都受到监管，监管类收入根据监管机构认可的配送价格及配送量的乘积确认。

（2）输气等业务

输气等服务对应的合同主要是与运营输气及循环水配送服务相关的协议；亦有涉及基础设施服务对应的合同，主要是与工程设计、建造和维护等有关的服务类协议。

2．识别合同中的履约义务

（1）配电及配气业务，主要的履约义务是根据合同约定，向所在区域用户配送电量及配送气；

（2）输气等业务，主要的履约义务是根据合同约定，为客户输送气及循环水配送，亦有根据合同约定，为客户设计工程、建造工程或者维护运营等。

3．确定交易价格

（1）配电及配气业务，根据监管机构认可的配送价格及配送量的乘积确认；由于配送量存在判断因素（即在财务报表日，配送量尚未完整计量或者随后可能被监管机构调整），实际结算时出现的差异将计入当期损益之中。

（2）输气等业务，根据实际或者合同约定的输气量和供水量，并结合输送管道的使用程度（即剔除输送中的损耗、漏失情况）及合同约定价格进行计算。由于输送量存在判断因素（如实际损耗和漏失情况与预计存在差异），实际结算时出现的差异将计入当期损益之中。

4．将交易价格分配至合同中的单项履约义务

如上所述，配送及输送业务合同主要对应一项履约义务，合同价格根据配送量/输送量进行分配即可。

5．在主体履行履约义务时（或履约过程中）确认收入

（1）在时点确认收入：配电、配气以及输气在服务提供时确认收入。

（2）在某一时间段内确认收入：基础设施服务收入配电设施建设以建设进度逐期确认收入，以完工进度相应的建造成本为基础计量。

三、会计科目设置

通过设置“合同资产”及“合同负债”核算“预提收入”和“递延收入”；设置“应收款项”核算获取的收款权利。

四、主要账务处理

1.已经配送或者输送但尚未开出账单时的账务处理，账务处理如下：借记“合同资产”，贷记“营业收入”；

2.开出账单（对方认可并不可撤销时）的账务处理，账务处理如下：借记“应收款项”，贷记“合同资产”；

3.预收款项时的账务处理，账务处理如下：借记“银行存款”，贷记“合同负债”；

4.完成履约义务时的账务处理，账务处理如下：借记“合同负债”，贷记“营业收入”。

第五节 境外投资

一、基本概念

境外投资主要包括本公司通过各种形式参与建设与经营的巴西、菲律宾、葡萄牙、澳大利亚、意大利、希腊等国家和地区的能源电力领域存量投资并购、绿地项目开发和资产运营管理。

就营运情况而言，境外投资运营实体大部分受到所在国家和地区主管机构监管，监管体系下的收入确认问题，详见本章第二节至第四节；本章主要是就投资种类、投资风险相应的会计问题等相关事项展开分析。

1．准则规定的“境外经营”及“境外净投资”概念

《国际会计准则第 21 号—外汇汇率变动的影响》（简称 IAS 21）对境外经营和境外净投资进行了界定：境外经营，指经营场所或经营活动在报告主体所在国以外的国家或采用报告主体所使用货币以外的货币的报告主体的子公司、联营、合营或分支机构等主体。境外经营净投资，指报告主体在境外经营的净资产中享有的权益金额。

IAS21 对报告主体在境外经营中的投资进一步扩展，主体可能有应收或应付国外经营的货币性项目。在可以预见的将来，既未打算也不大可能进行结算的项目，实质上是主体对该国外经营的净投资的一部分。境外经营的投资可能由母公司主体直接持有，也可能由一个或多个子公司间接持有。

2．境外经营及境外净投资的类别

根据 IAS 21，境外经营及境外净投资包括：

（1）对于境外子公司的股权投资

这类投资主要为直接持有或者通过特殊目的公司间接持有控制权的公司，由于对其拥有控制权，因此纳入合并财务报表范围。

（2）对于境外合营、联营公司的股权投资

这类投资主要为持有或通过特殊目的公司间接持有的拥有重大影响的公司，由于不具有控制权，通过权益法核算对于这些公司的投资并将其经营成果以投资收益或其他综合收益的形式并入财务报表之中。

（3）对于境外公司的债权投资（股东贷款-长期应收款）

该类投资主要是指特殊目的公司对于其他境外公司的债权余额，如长期应收款，是指收购对方股权的同时承担其贷款票据，则应将收购价款中债权的公允价值确认为债权的入账价值[1]，确认长期应收款，每期获得的利息确认为投资收益或利息收入，并按摊余成本后续计量。

（4）对于境外公司的权益工具投资

该类投资主要包括持有的若干股票类投资，以及通过境外全资、控股公司持有的其他股票类投资，对于此类投资，没有参与管理控制，也是境外投资的一种类型，主要以持有其股利回报等为目的。

3．境外经营中面临的潜在风险

（1）两套财务报表的维护及汇率波动对财务报表的影响

境外公司需要编制以当地记账本位币编制的财务报表，也需要考虑国网公司合并所需编制以人民币为披露币种的财务报表；不同币种的折算导致汇率变动对于财务报表产生影响；该影响对于企业境外净投资产生汇率风险。

（2）汇率对于境外股利回流的影响

境外投资的重要环节是收回股利，汇率的波动对股利价值造成风险。子公司支付股利（股利币种与记账本位币不同）时，应当按照股利宣告日的汇率折算，母公司编制当年年末单体财务报表时，应当反映股利宣告日和实际收到日之间的汇率变动带来的影响，此类影响不仅影响单体利润表，也影响合并利润表。

（3）境外可供分配利润对于递延税的考虑

境外投资产生可供分配利润时，有可能因此产生递延所得税负债；公司需要对此部分税务负债是否需要确认进行分析。

（4）极端情况（当地货币管制等）对于财务报表的影响

[1]投资对价同时涉及股权和债权时，总收购对价扣除债权的公允价值后余值确认为收购股权的对价

境外经营存在由于当地政治或法律环境导致的不可控制风险，比如当地政府因为突发事件宣布货币管制、或者当地政府“破产”导致异常通货膨胀，这些因素对于境外经营产生影响，IAS21 及《国际会计准则第 29 号—在恶性通货膨胀经济中的财务报告》（简称 IAS 29）有相关规定，以便反映此类风险对于境外净投资的影响。

（5）权益工具投资的公允价值变动风险

公司对于境外股票投资需要以公允价值计量，这些股票市值的波动为公司带来公允价值变动风险。

二、一般规定

（一）对于境外子公司的股权投资之初始确认与后续计量

对于境外子公司投资的会计处理，其会计处理原则与方法，已经在本核算办法第六章《长期股权投资与企业合并》中详细描述，包括投资对价、公允价值分摊、商誉及后续期间的会计处理；国网国际在历年海外收购中获取的对子公司投资，根据《国际财务报告准则第 3 号—企业合并》（简称 IFRS 3）及《企业会计准则第 20 号—企业合并》（简称 CAS 20），在合并财务报表中需要按照公允价值分摊反映所收购资产的价值；在编制合并财务报表时，需要考虑是否对境外财务报表按照公允价值进行调整。

对于境外子公司的投资，可能会根据集团战略布局，处置部分股权或增发部分股票，但均未丧失控制权，这种情况下，需要考虑：

（1）处置部分股权或因增发而导致原有股权稀释，由于并未丧失控制权，此类业务属于权益间交易。在单体财务报表层面，根据收到的处置对价与投资成本的差异，确认投资损益。在合并报表层面，根据收到的处置对价与处置的股权对应的净资产账面价值的差异，调整少数股权和资本公积（或者未分配利润）；

（2）《国际会计准则第 7 号—现金流量表》（简称 IAS 7）将子公司所有者权益变动、但并未导致失去控制权所产生的现金流量应划归为筹资活动现金流。

（二）对于境外合营、联营公司的股权投资之初始确认与后续计量

对于境外合营、联营公司投资的会计处理，其会计处理原则与方法，已经在本核算办法第六章《长期股权投资与企业合并》中详细描述。

对于合联营企业的投资，也需要考虑“收购对价分摊”的会计处理。《国际会计准则第 28 号—对联营企业投资的会计》（简称 IAS 28）及《企业会计准则第 2 号—长期股权投资》（简称 CAS 2）规定，公司如有新增对于合联营企业的投资，需要以取得投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值为基础，对被投资单位的净利润进行调整后确认，具体操作与收购子公司的处理一致。

（三）对于股东贷款的初始确认及后续计量

对于境外子公司、参股公司的股东贷款，通过长期应收款科目使用摊余成本计量。第四章《金融资产与金融负债》有相关详细描述。

1．确认条件

投资同时涉及股权和债权，即收购时将目标公司的股权与股东贷款一并购买。贷款实质满足贷款的定义。如股东贷款合同注明无息，即不满足“贷款实质上满足贷款的定义，有期限，到期还本付息等”，对无息贷款，无抵押，无利息，如果母公司要求，需随时偿还，有这种“随时偿还”条款认定为满足贷款定义。

2．股东贷款（债权）对价的计量

合同中可能明确规定或未明确规定股权和债权的相应对价。若合同未分别明确股权和债权的对价，需要聘请评估师评估其债权的公允价值即入账价值，总并购价款扣除债权的公允价值之后的余额为股权相应的对价。对于股权，需要聘请评估师对目标公司的公允价值进行评估，同时做对价分摊以满足权益法核算的要求。其中，债权应采用实际利率法以摊余成本计量。若合同分别明确了股权和债权的对价，首先需要聘请评估师对其债权的公允价值和目标公司股权的公允价值进行评估。实务中，一般债权被评估的公允价值和债权的账面价值不会相差很大。如果在极端情况下，债权的公允价值高于支付的对价，差额部分应计入当期损益；如果债权的公允价值低于支付的对价，说明收购的债权存在减值，需要减记至公允价值。

股东贷款（债权）采用实际利率法以摊余成本计量。金融资产或金融负债的摊余成本，是指该金融资产或金融负债的初始确认金额经下列调整后的结果：扣除已偿还的本金；加上或减去采用实际利率法将该初始确认金额与到期日金额之间的差额进行摊销形成的累计摊销额；扣除已发生的减值损失（仅适用于金融资产）。

股东贷款（债权）应计入“长期应收款”科目。借记 “长期应收款”等科目，贷记“银行存款”科目。股东贷款若构成对被投资单位实质性投资时，获得的利息收益计入“投资收益”科目，否则计入“财务费用-利息收入”科目。借记“银行存款”科目，贷记“投资收益”、“财务费用-利息收入”等科目。股东贷款本金收回应按照金融工具-贷款及应收款项的要求冲减长期应收款的账面价值。借记“银行存款”科目，贷记“长期应收款”科目。

（四）对于境外公司的权益工具投资的初始确认及后续计量

根据新金融工具准则，企业必须在首次应用时对所投资的股票做出指定，该指定一经作出，以后不得变更。

首次应用时，所持有的股票被默认为“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”，以前期间计入其他综合收益的部分转到“未分配利润”，以后定期按照公允价值计量且其变动计入当期损益 ；

公司也可以按照新金融工具准则的规定，分析所持股票是否具有交易性，如果“不是交易性的”，则可以指定为“以公允价值计量且其变动计入其他综合收益”，后续计量时所有公允价值变动均计入“其他综合收益”（不再有减值的概念）；处置时，相关“其他综合收益”不得转出至当期损益，只能结转至“未分配利润” 。

第四章《金融资产与金融负债》有相关详细描述。

（五）公司对于境外净投资的会计处理

1.境内外公司关联交易的考虑

公司将境外子公司报表纳入合并范围时，通常沿用常规的合并抵销思路。然而，由于汇率的影响，境内公司与境外经营之间的往来科目的汇率影响不可以抵销。比如，境内外公司之间的内部往来货币性项目（资产/负债），无论其是否长期或者短期，均不可以将相对应的货币性资产和货币性负债完全抵销，因为汇率对于相应的货币性资产和货币性负债均已产生影响，IAS21 要求，单体财务报表上的汇兑损益仍然需要反映于合并财务报表中。

IAS 21 指出，在拥有境外经营的集团，一个组成部分拥有对境外经营的应收或应付款项，这一项目在可预见的将来都不会予以结算，因此实质上构成了对于境外经营的净投资（比如上述提及的“债权投资”），这种情况下，需要在单

体财务报表上将汇率影响计入当期损益，但是在包含上述境内外公司的合并财务报表中，需要将汇率影响计入“其他综合收益”。

如果境内公司和境外经营之间存在应收款项和应付款项，但是相关债权债务尚未现金偿付，在可预见的将来也没有计划结算，这种情况下，境内公司和境外经营之间的应收款项和应付款项构成了境外经营净投资项目，其汇率影响在单体财务报表中计入当期损益，但是在合并财务报表中计入其他综合收益。

2.汇率对于股利回流的影响

国际公司的股利收入币种大部分与记账本位币不同，根据《企业会计准则第19号—外币折算》（简称CAS 19）和IAS 21号，应收股利属于货币性项目。（1）根据股利宣告日的汇率计算应收股利；（2）每个资产负债表日对于应收股利进行外汇重估并将差额计入当期损益；该损益影响同时反映于单体财务报表和合并财务报表中；（3）除非将股利分配认定为投资撤回，否则只有在投资撤回时，才会将原先计入其他综合收益的部分调整至当期损益。

3.境外可供分配利润及对于递延税的考虑

国际公司的利润主要源于境外投资的股利收入，这些投资分红在按分红所在国规定代扣代缴相关税金后汇回本国，用于继续投资或者扩大再生产。由此引出此类股利收入是否需要考虑递延所得税负债的讨论；根据《国际会计准则第12号—所得税会计》（简称IAS 12）和《企业会计准则第18号—所得税》（简称CAS 18），企业与子公司、联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异，一般应确认相关的递延所得税负债，但同时满足以下两个条件的除外：（1）投资企业能够控制暂时性差异转回的时间；（2）该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。

公司应当综合考虑上述因素，判断是否确认与境外可供分配利润有关的递延所得税负债。一般而言，由于母公司控制其子公司的股利政策，因此可以控制其与该投资相关的暂时性差异，包括未分配利润及外币报表折算差异相关的暂时性差异的转回时点，此外，决定暂时性差异转回时所应支付的所得税金额在实务上不可行。因此，母公司对子公司的投资不确认递延所得税负债。无需做会计处理。

而对于联营公司，由于投资方通常无法决定其股利分配政策，因此，在运用上述条件不确认与联营公司、合营公司等投资相关的递延所得税负债时，应有明确的证据表明其能够控制有关暂时性差异的转回时间。若无明确协议说明在可预测的将来联营公司的利润不进行分配，投资方需要确认与该联营公司投资相关的所有应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债。在某些情况下，投资方可能无法确定若收回投资联营公司的成本应支付的税额，但可决定该税额将超过或等于最低金额。在此情况下，递延所得税负债按此最低金额确定。

4.境外汇率极端波动的影响（如当地政府外汇管制、严重通胀）

境外经营面临当地政治环境和汇率极端波动的风险。假设投资所在地政府突然宣布外汇管制时，公司对于境外的应收款项无法按时收回，此时需要考虑境外净投资的会计处理。比如，境内公司和境外经营之间存在应收款项和应付款项，相关债权债务尚未现金偿付，但是由于境外投资所在国家宣布外汇管制，使得该债权债务在可预见的将来无法结算，此时，境内公司和境外经营之间的应收款项和应付款项构成了境外经营净投资项目，其汇率影响在单体财务报表中计入当期损益，但是在合并财务报表中计入其他综合收益。

此外，如果境外投资所在国家因为若干原因使得国家经济破产并导致严重恶化的通货膨胀，境外经营财务报表需要按照通胀因素将比较期间的财务报表进行

重述。

5.为规避境外净投资财务报表折算的折算差异，公司采用的套期保值策略

通常情况下，为境外投资筹资所发生的外币借款，需要定期进行外汇重估，相关汇率重估差异计入当期损益。若外币借款被指定为套期工具，用于对境外净投资的折算风险进行套期保值，则其期末汇率重估产生的差异，计入其他综合收益。

6.处置境外净投资的影响考虑

当全额处置境外净投资时，与境外经营有关的记录于其他综合收益的外币报表折算差，应当从其他综合收益转出至当期损益。

然而，若只是部分处置，或者由于增发股票导致部分股权稀释，但是公司仍未丧失对于境外净投资的控制权，母公司不可以将原先计入其他综合收益的外币报表折算差转出至当期损益；不过这部分相应的折算差异应当调整至合并财务报表的少数股东权益之中。

三、会计科目设置

国际公司通过“长期股权投资-子公司”核算对于境外子公司的股权投资；通过“长期股权投资-合营/联营公司”核算对于境外合营/联营公司的股权投资；通过“长期应收款”核算对于境外公司的股东贷款；通过“其他权益工具投资”核算对于境外权益工具的投资；通过“其他综合收益”核算对于境外财务报表折算的影响；通过“递延所得税负债/递延所得税费用”核算境外可供分配利润的递延税影响。

四、主要账务处理

对于境外子公司股权、合营及联营公司投资的账务处理，详见本核算办法第六章《长期股权投资与企业合并》中详细描述；对于股东贷款和权益工具投资的账务处理，详见本核算办法第四章《金融资产与金融负债》的详细规定。

对于外币借款形成境外净投资套期保值的，其期末汇率重估产生的差异，借记或贷记“长期借款”，贷记或借记“其他综合收益”。在编制合并财务报表时，境内外公司之间的内部往来货币性项目（资产/负债）相关的单体财务报表上的汇兑损益，不能抵消，仍然需要反映于合并财务报表之中。对于构成境外净投资项目的往来余额在单体财务报表的相关汇兑损益，在合并财务报表中借记或贷记“汇兑损益”，贷记或借记“其他综合收益”。处置境外投资时，借记或贷记“其他综合收益-外币报表折算差”，贷记或借记“投资收益”。

针对年末按被投资单位（如联营企业）本年实现净利润归属于投资单位的部分所对应的延所得税负债，借记或贷记“所得税费用-递延所得税费用”科目，贷记或借记“递延所得税负债”科目；投资单位在收到被投资单位代扣代缴的所得税后的分红款时，冲销递延所得税负债，借记“银行存款”、“递延所得税负债”等科目，贷记“长期股权投资”、“所得税费用”等科目；对于未确认递延所得税负债部分，公司应当予以单独披露未确认此类递延所得税负债的事实，并说明这部分与子公司、分支机构、合联营企业相关的应纳税暂时性差异的金额。

注：本章涉及到的缩略词汇总解释如下

缩略词	含义	缩略词	含义
IFRS	国际财务报告准则	ONS	巴西全国电力调度中心
IAS	国际会计准则	AER	澳大利亚能源监管会
SGBH	国家电网巴西控股公司	SIN	全国联网系统

CPFL	巴西CPFL公司	ABRADEE	巴西配电协会
SGSPAA	国网澳洲资产公司	CDE	能源发展基金
SGID	国家电网国际发展有限公司	RAP	年度许可收入
CDP	意大利存贷款能源网公司	RTA	年度电价调整
HEC	港灯电力投资有限公司	RTP	周期电价调整
NGCP	菲律宾国家电网公司	RTE	特别电价调整
REN	葡萄牙国家能源网公司	TUSD	配电网使用费
IPTO	希腊国家电网公司	AER	澳大利亚能源监管委员会
AusNet	AusNet Services澳网公司	CAPEX	资本性支出
ElectraNet	澳大利亚南澳输电网公司	OPEX	经营性支出
ANEEL	巴西电监局	PIS	社会一体化费
CCEE	巴西电力交易中心	COFINS	社会保险融资税