

内部资料

2014年新颁布或修订企业 会计准则变化及对照



大信会计师事务所（特殊普通合伙）
WUYIGE CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS LLP.

二零一四年十月

2014年新颁布或修订企业会计准则变化及对照

大信会计师事务所

CPA 大信会计师事务所(特殊普通合伙)湖北分所

[http: www.daxincpa.com.cn](http://www.daxincpa.com.cn)

地址:武汉市武昌区中北路31号知音广场16层

电话:027-82814094 82809031

传真:027-82816985

邮编:430060

内部资料

2014年新颁布或修订企业 会计准则变化及对照

编委：索保国 王知先 伍志超 乔冠芳
刘仁勇 向辉 李朝鸿 徐敏
胡涛 张岭

大信会计师事务所（特殊普通合伙）湖北分所

二〇一四年十月

前 言

为了适应我国企业和资本市场发展的实际需要,实现我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同,进一步完善我国企业会计准则体系,提高企业会计信息质量,财政部对《企业会计准则——基本准则》以及《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》、《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》、《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》、《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》六项企业会计准则进行了修订,并新制定了《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》、《企业会计准则第 40 号——合营安排》、《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》三项会计准则,除《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》企业应当在 2014 年年度及以后期间的财务报告中要求对金融工具进行列报外,其余会计准则自 2014 年 7 月 1 日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行。

财政部修订或制定的新八项企业会计准则(以下简称“新准则”),一方面是适应现阶段企业实务需要,解决原准则实施过程中存在的具体问题,同时也是为了与国际财务报告准则实现持续趋同;另一方面,原准则自 2006 年颁布后,财政部也陆续发布了一系列解释和年报通知,本次修订将原分散在解释、通知中相应的规定一并纳入了新准则体系中,吸收并整合了企业会计准则解释第 1-6 号、《关于执行企业会计准则的上市公司与非上市企业做好 2009 年年报工作的通知》、《关于不丧失控制权情况下处置部分子公司投资会计处理的复函》、《金融负债与权益工具的区分及相关会计处理规定》等。

本次企业会计准则的修订，在信息披露方面提出了更高的要求，如职工薪酬的披露、公允价值信息的披露、在其他主体中权益的披露；全面梳理和整合了对企业在子公司、合营企业、联营企业中权益的披露要求，明确规定企业应当在财务报表附注中披露有关子公司、合营企业、联营企业的主要财务信息；充实和优化了披露内容，要求既要披露有关权益的基础信息，也要披露相关风险信息；增加了对企业在共同经营和结构化主体中权益的披露要求，尤其是对未纳入合并范围的结构化主体的披露要求。

为了便于大家学习和领会新准则的精神，指导其执行会计和审计业务，我们分析和比较了新准则与原准则变化，整理汇编了《2014年新修订（颁布）企业会计准则变化及对照》以供大家在学习工作中参考。

大信会计师事务所（特殊普通合伙）

技术标准部

2014年9月

目 录

一、《企业会计准则——基本准则》主要变化.....	1
二、《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》主要变化.....	1
三、《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》主要变化.....	3
四、《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》主要变化.....	5
五、《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》主要变化.....	8
六、《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》主要变化.....	11
七、新修订或颁布会计准则与原会计准则的对照.....	13
(一)《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》新旧对比.....	14
(二)《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》新旧对比.....	26
(三)《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》新旧对比.....	39
(四)《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》新旧对比.....	61
(五)《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》新旧对比.....	89
(六)《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》.....	122
(七)《企业会计准则第 40 号——合营安排》.....	138
(八)《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》.....	143
八、附录一：应用指南	
(一)《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》应用指南.....	150
(二)《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》应用指南.....	186
(三)《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》应用指南.....	211
(四)《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》应用指南.....	250

(五)《企业会计准则第39号——公允价值计量》应用指南	327
(六)《企业会计准则第40号——合营安排》应用指南	379
(七)《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》应用指南	409
九、附录二：起草说明	
(一)《企业会计准则第2号——长期股权投资》	432
(二)《企业会计准则第9号——职工薪酬》	438
(三)《企业会计准则第30号——财务报表列报》	444
(四)《企业会计准则第33号——合并财务报表》	451
(五)《企业会计准则第39号——公允价值计量》	458
(六)《企业会计准则第40号——合营安排》	465
(七)《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》	471

一、《企业会计准则——基本准则》主要变化

原基本准则第四十二条第五项为“（五）公允价值。在公允价值计量下，资产和负债按照在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。”

原基本准则第四十二条第五项修改为：“（五）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，出售资产所能收到或者转移负债所需支付的价格计量。”

二、《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》主要变化

（一）适用范围变化

明确规范权益性投资，即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。不具有控制、共同控制和重大影响的其他投资，适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》，不再适用长期股权投资准则的相关规定。

同时明确适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》准则的权益投资：

- 1、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《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》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。
- 2、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。
- 3、《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》未予规范的其他权益性投资，即原长期股权投资准则规范的企业持有的不具有控制、共同控制和重大影响的其他投资。

（二）基本概念

修订后的合并财务报表准则，以及新发布的合营安排准则，对“控制”、“共同控制”和“合营企业”的定义进行了重新修订，因此，明确在判断“控制”、“共同控制”和“合营企业”时，应按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》和《企业会计准则第 40 号——合营安排》进行判断，《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》仅对“重大影响”的判断进

行了规范。

（三）成本法的适用范围变化

由于新修订的准则适用范围的变化，相应成本法也仅适用对子公司的投资。原不具有控制、共同控制和重大影响的其他投资，适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》，投资企业仍然可以按规定采用成本法对符合条件的该类股权投资进行会计处理，不会对现行有效做法形成不利影响。

（三）同一控制下企业合并长期股权投资初始投资成本的确定

同一控制下企业合并，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。强调被合并方所有者权益账面价值为“在最终控制方合并财务报表中的账面价值”。如果被合并方在被合并以前，是最终控制方通过非同一控制下的企业合并所控制的，则合并方长期股权投资的初始投资成本还应包含相关的商誉金额。

企业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”。

（四）权益法下被投资方其他净资产变动的处理

新准则明确在权益法核算下，投资方对于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，应当调整长期股权投资的账面价值并计入所有者权益（资本公积——其他资本公积）。

明确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的因素，主要包括被投资单位接受其他股东的资本性投入、被投资单位发行可分离交易的可转债中包含的权益成分、以权益结算的股份支付、其他股东对被投资单位增资导致投资方持股比例变动等。

（五）豁免采用权益法核算

准则规定对联营企业进行权益法核算时，同时又规定了两种情形可以豁免采取权益法核算：

1、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《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》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。

2、对联营企业或合营企业的权益性投资全部或部分分类为持有待售资产的，投资方应当按照《企业会计准则第 4 号——固定资产》的有关规定处理，对于未划分为持有待售资产的剩余权益性投资，应当采用权益法进行会计处理。

(六) 将企业会计准则解释的相关内容纳入准则正文

本次新修订的长期股权投资准则中，将原企业会计准则解释 1 号、3 号和 4 号的相关内容纳入准则正文，同时也将《关于执行企业会计准则的上市公司和非上市企业做好 2010 年年报工作的通知》中相关内容纳入。主要包括合并费用的处理、与发行权益性证券直接相关费用的处理、成本法下被投资单位宣告分派现金股利或利润的处理、权益法下顺流和逆流交易的抵销、多次交易分步实现非同一控制下企业合并中个别财务报表的处理、处置股权等原因导致丧失控制权的处理，具体为：

1、明确规定投资企业采用成本法核算对被投资单位的投资时，投资企业确认投资收益的会计处理，取消了现行准则中以被投资单位接受投资后产生的累积净利润的分配额为限的规定。

2、明确规定了投资企业采用权益法核算时应如何确认应享有被投资单位净损益和其他原因导致的净资产变动的份额。

3、明确规定了投资企业在计算确认应享有或应分担被投资单位的净损益时，与被投资单位之间发生的未实现内部交易损益按照持股比例计算归属于投资企业的部分应当予以抵销。

4、明确规定了投资企业因增加投资或减少投资等原因导致对被投资单位的控制、共同控制或重大影响发生变化的会计处理，即长期股权投资核算方法随着以上变化相应在本成本法、权益法之间转换衔接，以及改按 22 号金融工具确认和计量准则核算的衔接规定。

三、《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》主要变化

（一）基本概念

1、明确了职工薪酬的分类。职工薪酬包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利，并对各类职工薪酬作出了定义。明确了职工薪酬还包括企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利。

需要注意的是，“五险一金”中养老保险和失业保险不属于短期薪酬，调整至离职后福利，属于设定提存计划；企业年金一般属于设定提存计划。

2、明确了职工的范围。包括三类人员：（1）与企业订立劳动合同的所有人员；（2）虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员；（3）未与企业订立劳动合同或未由其正式任命，但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员。

（二）短期薪酬

强调以实际发生的短期薪酬确认为负债；明确非货币性福利按公允价值计量。引入了带薪缺勤、利润分享计划（或奖金计划）的有关会计处理，同时值得注意的是，短期带薪缺勤、短期利润分享计划（或奖金计划）归为短期薪酬，而长期带薪缺勤、长期利润分享计划（或奖金计划）归为其他长期职工福利。

（三）离职后福利

1、明确了离职后福利分为两类，即设定提存计划和设定受益计划。

2、明确设定提存计划的会计处理原则，在职工为其提供服务的会计期间，将根据设定提存计划计算的应缴存金额确认为负债，并计入当期损益或相关资产成本。

3、新增了关于设定受益计划的会计处理规范，包括：

（1）明确设定受益计划会计处理的四个步骤；

（2）明确以预期累计福利单位法计量设定受益计划；

（3）明确对所有设定受益计划进行折现处理，折现率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；

（4）明确设定受益计划产生的职工薪酬成本的组成部分及会计处理原则，即服务成本、设定受益计划净负债或净资产的利息净额计入损益或成本，重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动计入其他综合收益，并且在后续会计期间不允许转回至损益，但企业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；

(5) 明确设定受益计划结算时，产生的差额确认为利得或损失。

(四) 辞退福利

简化了辞退福利的确认条件，规范了辞退福利的确认时点。同时，明确在报告期末十二个月内不需要支付的辞退福利应适用其他长期职工福利的有关规定。

(五) 其他长期职工福利

对于其他长期职工福利，分别按设定提存计划、设定受益计划的原则处理，但对归类为设定受益计划所产生的职工薪酬成本采用简化处理方法，即全部计入当期损益或相关资产成本。

(六) 完善职工福利的披露要求

要求分别就短期薪酬、设定提存计划、设定受益计划、辞退福利、其他长期职工福利进行披露，并对具体披露内容做出要求。

同时指南明确规定，辞退福利中将于资产负债表日起十二个月之后支付的部分、离职后福利中设定受益计划净负债、其他长期职工福利中符合设定受益计划条件的净负债应当在资产负债表的非流动负债项下单独列示。对于重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动，企业如在权益范围内转移这些在其他综合收益中确认的金额，应当在所有者权益变动表加以列示。

四、《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》主要变化

(一) 重要性

对“重要性”进行了重述，明确重要性的判断标准一经确定，不得随意变更；强调既要判断项目性质的重要性，也要判断项目金额大小的重要性，提出重要性判断的量的要求。

(二) 正常营业周期

对“正常营业周期”做出定义，是指企业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。正常营业周期通常短于一年。因生产周期较长等导致正常营业周期长于一年的，尽管相关资产往往超过一年才变现、出售或耗用，仍应当划分为流动资产。

强调企业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。

（三）持有待售

将企业会计准则解释 1 号的有关持有待售的判断条件纳入准则正文，需同时满足四个条件；明确规定被划分为持有待售的非流动资产应当归类为流动资产，被划分为持有待售的非流动负债应当归类为流动负债。

同时，规定无论是被划分为持有待售的单项非流动资产还是处置组中的资产，都应当在资产负债表的流动资产部分单独列报，增设“持有待售非流动资产”报表项目；类似地，被划分为持有待售的处置组中的与转让资产相关的负债应当在资产负债表的流动负债部分单独列报，并增设“持有待售非流动负债”报表项目。

（四）综合收益

本次修订，将原企业会计准则解释 3 号中有关综合收益的概念纳入正文，并进一步明确：（1）“其他综合收益”和“综合收益总额”的定义；（2）明确了“其他综合收益”和“综合收益总额”的报表列报方式；（3）对其他综合收益项目要求划分为“以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目”、“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”两类分别列报；（4）对“其他综合收益”提出了附注披露的具体要求。

同时在资产负债表权益项目以及所有者权益变动表项目中增设“其他综合收益”报表项目。

（五）利润表按性质法列报

新修订的准则规定，企业还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。

（六）终止经营

新增对终止经营的披露单独列示，并细化披露具体内容；明确符合终止经营的判断条件。

（七）其他

1、强调在编制财务报表过程中，新增对持续经营能力评价，并对持续经营能力的评价基础、评价内容、评价标准等提出了具体要求。

2、明确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。

3、明确提出“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”，并说明了采取净额列示的三种情形：（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）资产或负债项目按扣除备抵项目后的净额列示；（3）非日常活动产生的利得和损失，以同一交易形成的收益扣减相关费用后的净额列示更能反映交易实质的。

4、明确规定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。

从事多种经营的企业，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，企业应当披露超过一年后预期收回或清偿的金额。

5、提出经营性负债项目概念，包括应付账款、应付职工薪酬等；明确指出经营性负债项目属于营运资金的一部分。

特别指出：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。

6、资产负债表应单独列示的项目中，在资产类增加了“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”、删除了“交易性金融资产”项目；在负债类增加了“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债”、删除了“交易性金融负债”项目等；明确指出“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”包括“交易性金融资产”和“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”，“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”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”，同时在资产负债表中增加了“衍生金融资产”、“衍生金融负债”项目。

7、明确“与所有者的资本交易”定义，是指企业与所有者以其所有者身份进行的、导致企业所有者权益变动的交易。

8、附注中增加了对企业基本情况的披露要求。

五、《企业会计准则第33号——合并财务报表》主要变化

（一）基本概念

新修订的合并财务报表准则，丰富了“母公司”、“子公司”的定义，提出“主体”概念，并采取列举式对“主体”进行定义。主体包括企业、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。

提出了“投资性主体”、“结构化主体”概念，并列举了投资性主体一般特征。

（二）控制的判断

对“控制”概念进行了重述，使用“投资方”和“被投资方”取代了原“企业”的说法，并对控制的判断进行了详细的说明。

1、改进控制的定义，强调控制构成的三要素为对被投资者的权力、可变回报以及能够行使权力影响可变回报。

2、引入实质性控制概念，即投资方虽持有小于50%的表决权，但综合考虑投资方拥有的表决权相对于其他各方拥有的表决权份额的大小、其他各方表决权的分散程度、潜在表决权、其他合约性安排、被投资方以往的表决权行使情况等所有因素和条件后仍可具有控制。

3、引入关于拥有决策制定权利的投资者是委托人还是代理人的判断指引。其中，代理人作为代表其他方行使权力的第三方，并不控制被投资方。

4、引入对被投资方可分割部分的控制。投资方通常是在被投资方整体层面对是否控制进行评估，但极个别情况下，可以将被投资方的一部分视为被投资方可分割的部分，进而判断是否控制该部分。

（三）合并报表范围扩大

合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定，不仅包括根据表决权（或类似权利）本身或者结合其他安排确定的子公司，也包括基于一项或多项合同安排决定的结构化主体，例如符合条件的信托、证券化产品、资产支持融资工具、部分投资基金等。

（四）豁免编制合并财务报表的情形

明确如果母公司是投资性主体，且不存在为其投资活动提供相关服务的子公司，则不应编制合并财务报表，该母公司按照本准则第二十一条规定以公允价值计量其对所有子公司的投资，且公允价值变动计入当期损益。

明确虽然投资性主体可以豁免其控制的满足条件的主体不纳入该投资性主体的合并范围；但投资性主体的母公司（该母公司不是投资性主体）仍需要将其控制的全部主体（含投资性主体控制的主体）纳入合并范围。

（五）新增母公司在投资性主体与非投资性主体之间互相转换时的会计处理原则

（六）修改了交叉持股的合并抵销处理原则

对于交叉持股的合并抵销处理进行了明确规定，即子公司持有母公司的长期股权投资，应当视为企业集团的库存股，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。

（七）新增合并现金流量表可以根据合并资产负债表和合并利润表进行编制的规定

（八）明确因子公司的少数股东增资而稀释母公司拥有的股权比例时的处理

子公司的其他股东对子公司进行增资，由此稀释了母公司对子公司的股权比例，应当按照增资前的母公司股权比例计算其在增资前子公司账面净资产中的份额，该份额与增资后按母公司持股比例计算的在增资后子公司账面净资产份额之间的差额计入资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。

（九）新增编制合并报表时要站在企业集团角度对特殊交易事项予以调整的条款

明确在母、子公司个别财务报表及在母公司合并财务报表中，部分特殊交易由于会计主体假设的不同而导致对同一事项的会计处理结果存在差异，此时需要站在企业集团合并财务报表的角度对这类交易予以调整。例如，母公司将借款作为实收资本投入子公司用于长期资产的建造，母公司应在合并财务报表层面反映借款利息的资本化金额。再如，子公司作为投资性房地产的大厦，出租给集团内其他企业使用，母公司应在合并财务报表层面作为固定资

产反映。

（十）股权处置过程中的所得税影响

准则指南要求，母公司在多次交易分步处置子公司过程中，如果预期出现母公司处置股权至实际转移之间存在跨期的情况，母公司应在合并财务报表中考虑相关递延所得税的影响。

（十一）将企业会计准则解释的相关内容纳入准则正文

本次修订，将企业会计准则解释2号、4号、5号以及“关于不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资会计处理的复函”中相关内容纳入准则正文。包括：

1、明确规定购买少数股权、不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资交易在合并财务报表层面应作为权益性交易进行会计处理。

2、明确规定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，在合并财务报表层面应确认相应的所得税影响。

3、明确规定因处置部分股权投资或其他原因丧失对原有子公司控制权的，在合并财务报表层面应视为处置子公司同时取得一项新的投资性资产，对剩余股权应按照其丧失控制权日的公允价值进行重新计量。

4、明确规定子公司当期综合收益中属于少数股东权益的份额，应当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。

5、明确规定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。

六、《企业会计准则第37号——金融工具列报》主要变化

（一）金融工具列报目标与适用范围

新修订的金融工具列报准则进一步明确了列报的目标和准则的适用范围。明确金融工具信息的列报，应当有助于财务报表使用者了解发行方对发行的金融工具如何进行分类、计量和列示。

新准则将租赁的权利和义务、职工薪酬计划形成的企业的权利和义务予以排除，原准则未排除；明确股份支付安排中涉及应当适用本准则第四条相关的交易和事项以及企业发行、回购、出售或注销库存股，适用本准则；因具有相机分红特征而适用相关保险合同准则的金融工具，不适用本准则中关于金融负债和权益工具区分的规定；嵌入此类金融工具的衍生工具，适用本准则；明确未确认的金融工具也适用本准则的相关规定；明确本准则涉及所得税的按 CAS 18 处理。

（二）明确了金融负债与权益工具的区分原则

明确了金融负债与权益工具的区分原则以及特殊金融工具的区分；同时还规定在合并财务报表中对金融工具（或其组成部分）进行分类时，企业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，也就是说应当在集团合并报表层面重新考虑对金融工具的分类。

同时规定，分类为权益工具的金融工具满足重分类为金融负债条件时，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；分类为金融负债的金融工具在满足重分类为权益工具条件时，以重分类日金融负债的账面价值计量。也就是重分类过程中不产生损益。

明确划分为权益的可回售工具和清算产生的义务，在合并报表中对应的少数股东权益部分，属于金融负债。

（三）明确了金融工具的收益和库存股的列报、披露

明确了与权益性交易相关的交易费用的定义，且应从权益中扣减。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。

分类为金融负债的金融工具支付的股利，在利润表中应当确认为费用，与其他负债的利息费用合并列示，并在财务报表附注中单独披露。

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。

（四）明确抵销权为法定权利

明确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；抵销权应当不取决于未来事项；企业存在可执行的抵销权时是否抵销还需要考虑企业意愿。

明确了按净额结算金融资产和金融负债时应满足的条件；同时规定了不满足抵销相关金融资产和负债的条件。

明确企业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。

（五）进一步明确金融工具的列报原则

明确确定金融工具的列报类型时，企业至少应当将本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。

强调以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（负债），并分别反映交易性金融资产（负债）和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资产（负债）。

（六）细化金融工具相关事项的披露要求

另外，删除了原准则中关于公允价值的确定方法的披露要求，由CAS 39号准则规范；明确企业在初始确认金融资产或金融负债时不应确认利得或损失。

七、新修订或颁布会计准则与原会计准则的对照

见附表。

附表：

(一)《企业会计准则第2号——长期股权投资》新旧对比

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
2.1	长期股权投资——总则	准则规范的范围和内容	<p>第一条 为了规范长期股权投资的确认、计量,根据《企业会计准则——基本准则》,制定本准则。</p>	<p>第一条 为了规范长期股权投资的确认、计量和相关信息披露,根据《企业会计准则——基本准则》,制定本准则。</p>	<p>信息披露由 CAS 41 准则进行规范。</p>
2.2	长期股权投资——总则	长期股权投资定义	<p>第二条 本准则所称长期股权投资,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。</p> <p>在确定能否对被投资单位实施控制时,投资方应当按照《企业会计准则第 33 号——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。投资方属于《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》规定的投资性主体且子公司不纳入合并财务报表的情况除外。</p> <p>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</p>	<p>第五条 下列长期股权投资应当按照本准则第七条规定,采用成本法核算:</p> <p>(一) 投资企业能够对被投资单位实施控制的长期股权投资。控制,是指有权决定一个企业的财务和经营政策,并能据以从该企业的经营活动中获取利益。投资企业能够对被投资单位实施控制的,被投资单位为其子公司,投资企业应当将子公司纳入合并财务报表的合并范围。投资企业对于子公司的长期股权投资,应当采用本准则规定的成本法核算,编制合并财务报表时按照权益法进行调整。</p> <p>(二) 投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响,并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资。共同控制,是指按照合同约定对某项经济活动所共有的控制,仅在与该项经济活动相关的重要财务和经营决策需要分享控制权的投资方一致同意时存在。投资企业与其他方对被投资单位实施共同控制的,被投资单位为其合营企业。重大影响,是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力,但并不能够控制或者与其</p>	<p>(一) 明确规范本准则规定的长期股权投资为:</p> <p>(1) 投资方对被投资单位实施控制的权益性投资;</p> <p>(2) 重大影响的权益性投资;</p> <p>(3) 对其合营企业的权益性投资。</p> <p>(二) 原“投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响,并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资”,被并入 CAS 22 规范,不再适用长期股权投资准则。</p> <p>(三) 在判断“控制”、“共同控制”和“合营企业”时,应参照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》(CAS 33 (2014))和《企业会计准则第 40 号——合营安排》(CAS 40 (2014))进</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
			<p>投资单位施加重大影响的，被投资单位为其联营企业。</p> <p>在确定被投资单位是否为合营企业时，应当按照《企业会计准则第40号——合营安排》的有关规定进行判断。</p>	<p>对方一起共同控制这些政策的制定。投资企业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。</p> <p>第六条 在确定能否对被投资单位实施控制或施加重大影响时，应当考虑被投资企业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。</p>	<p>行判断。</p> <p>(四) CAS 2 (2014) 仅对“重大影响”的判断进行了规范；原准则对“控制”和“共同控制”的定义新准则则分别在CAS 33和CAS 40中进行规范。</p>
2.3	长期股权投资——总则	进一步明确CAS2和CAS22号准则使用的范围	<p>第三条 下列各项适用其他相关会计准则：</p> <p>(一) 外币长期股权投资的折算，适用《企业会计准则第19号——外币折算》。</p> <p>(二) 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《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》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其他权益性投资，适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》。</p>	<p>第二条 下列各项适用其他相关会计准则：</p> <p>(一) 外币长期股权投资的折算，适用《企业会计准则第19号——外币折算》。</p> <p>(二) 本准则未予规范的长期股权投资，适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》。</p>	<p>明确适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》：</p> <p>1、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《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》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；</p> <p>2、投资性主体对不纳入合并财务报表的子公司其他权益性投资；</p> <p>3、本准则(CAS 2)未予规范的其他权益性投资。</p>
2.4	长期股权投资——总则	准则规范的范围和内容	<p>第四条 长期股权投资披露，适用《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》。</p>	<p>第十七条 投资企业应当在附注中披露与长期股权投资有关的下列信息：</p> <p>(一) 子公司、合营企业和联营企业清单，包括企业名称、注册地、业务性质、投资企业的持股比例和表决权比例。</p> <p>(二) 合营企业和联营企业当期的主要财务信息，包括资产、负债、收入、费用等合计金额。</p> <p>(三) 被投资单位向投资企业转移资金的能力受到严格限制的情况。</p>	<p>删除原准则中关于披露的具体内容，改为由第41号会计准则规范。</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
2.5	长期股权投资——初始计量	企业合并形成的投资及合并费用的处理	<p>第五条 企业合并形成的长期股权投资，应当按照下列规定确定其初始投资成本：</p> <p>(一) 同一控制下的企业合并，合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应当在合并日按照被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。</p> <p>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。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，调整留存收益。</p> <p>(二) 非同一控制下的企业合并，购买方在合并中取得的被合并方的可辨认净资产公允价值大于合并成本的部分，应当确认为商誉。</p>	<p>(四) 当期及累计未确认的投资损失金额。</p> <p>(五) 与对子公司、合营企业及联营企业投资相关的或有负债。</p> <p>第三条 企业合并形成的长期股权投资，应当按照下列规定确定其初始投资成本：</p> <p>(一) 同一控制下的企业合并，合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。合并方以发行权益性证券作为合并对价的，应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。按照发行股份的面值总额作为股本，长期股权投资初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额，调整留存收益。</p> <p>(二) 非同一控制下的企业合并，购买方在购买日应当按照《企业会计准则第20号——企业合并》确定的合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。</p>	<p>(一) 强调被合并方所有者权益账面价值为“在最终控制方合并财务报表中的账面价值”；</p> <p>(二) 将《企业会计准则解释第4号》关于合并费用的处理要求纳入准则正文。</p> <p>指南进一步明确：</p> <p>1、同一控制下企业合并形成的长期股权投资合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应当在合并日按照所取得的被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值的份额作为长期股权投资初始投资成本。被合并方在合并日的净资产账面价值为负数的，长期股权投资成本按零确定，同时在备查簿中予以登记。如果被合并方在被合并以前，是最终控制方通过非同一控制下的企业合并所控制的，则合并方长期股权投资初始投资成本还应包含相关的高誉金额。</p> <p>2、企业通过多次交易分步取得同一控制下被投资单位的股权，最</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
			费用，应当于发生时计入当期损益。		<p>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。</p> <p>3、合并日之前持有的股权投资，因采用权益法核算或金融工具确认和计量准则核算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；因采用权益法核算而确认的被投资单位净资产中除净损益、其他综合收益和利润分配以外的所有者权益其他变动，暂不进行会计处理，直至处置该项投资时转入当期损益。其中，处置后的剩余股权根据本准则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，处置后的剩余股权改按金融工具确认和计量准则进行会计处理的，其他综合收益和其他所有者权益变动应全部结转。</p>
2.6	长期股权投资——初	企业合并外形成的长期股权投资	第六条 除企业合并形成的长期股权投资以外，其他方式取得的长期股权投资，应当按照下列规定确定其初始投资成本：	第四条 除企业合并形成的长期股权投资以外，其他方式取得的长期股权投资，应当按照下列规定确定其初始投资成本：	<p>(一) 删除投资者投入的长期股权投资确定初始投资成本的规范；</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
2.7	长期股权投资——后续计量	投资成本的确定；发行权益性证券直接相关的费用的处理原则	<p>(一) 以支付现金取得的长期股权投资，应当按照实际支付的购买价款作为初始投资成本。初始投资成本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。</p> <p>(二) 以发行权益性证券取得的长期股权投资，应当按照发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本。与发行权益性证券直接相关的费用，应当按照《企业会计准则第37号——金融工具列报》的有关规定确定。</p> <p>(三) 通过非货币性资产交换取得的长期股权投资，其初始投资成本应当按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的有关规定确定。</p> <p>(四) 通过债务重组取得的长期股权投资，其初始投资成本应当按照《企业会计准则第12号——债务重组》的有关规定确定。</p> <p>第七条 投资方能够对被投资单位实施控制的长期股权投资应当采用成本法核算。</p>	<p>(一) 以支付现金取得的长期股权投资，应当按照实际支付的购买价款作为初始投资成本。初始投资成本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。</p> <p>(二) 以发行权益性证券取得的长期股权投资，应当按照发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本。</p> <p>(三) 投资者投入的长期股权投资，应当按照投资合同或协议约定的价值作为初始投资成本，但合同或协议约定价值不公允的除外。</p> <p>(四) 通过非货币性资产交换取得的长期股权投资，其初始投资成本应当按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》确定。</p> <p>(五) 通过债务重组取得的长期股权投资，其初始投资成本应当按照《企业会计准则第12号——债务重组》确定。</p> <p>第五条 下列长期股权投资应当按照本准则第七条规定，采用成本法核算：</p> <p>(一) 投资企业能够对被投资单位实施控制的长期股权投资。控制，是指有权决定一个企业的财务和经营政策，并能据以从该企业的经营活动中获取利益。投资企业能够对被投资单位实施控制的，被投资单位为其子公司，投资企业应当将子公司纳入合并财务报表的合并范围。投资企业对于子公司的长期股权投资，应当采用本准则规定的成本法核算，编制合并财务报表时按照权益法进行调整。</p> <p>(二) 投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响，并且在活跃市场中没有报价、公允价值不</p>	<p>(二) 将《关于执行企业会计准则的上市公司和非上市公司2010年年报工作的通知》中相关内容纳入准则正文，明确与发行权益性证券直接相关的费用按照《企业会计准则第37号——金融工具列报》的有关规定确定。</p>
		成本法核算的范围			<p>(一) 删除控制、共同控制的定义，将对控制、共同控制的判断分别纳入CAS 33、CAS 40；长投准则不再定义控制和共同控制；重大影响的影响定义调整至第二条；</p> <p>(二) 删除编制合并财务报表时按照权益法调整对子公司投资的要求；</p> <p>(三) 修订后准则中的成本法仅适用于对子公司的投资。</p> <p>指南： 投资方在判断对被投资单位是否</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
				<p>能可靠计量的长期股权投资。共同控制，是指按照合同约定对某项经济活动所共有的控制，仅在与该经济活动相关的重大财务和经营决策需要分享控制权的投资方一致同意时存在。投资企业与其他方对被投资单位实施共同控制的，被投资单位为其合营企业。重大影响，是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。投资企业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。</p>	<p>具有控制时，应综合考虑直接持有的股权和通过子公司间接持有的股权。在个别财务报表中，投资方进行成本法核算时，应仅考虑直接持有的股权份额。投资方在判断对被投资单位是否具有共同控制、重大影响时，应综合考虑直接持有的股权和通过子公司间接持有的股权和通过子公司间接持有的股权后，如果认定投资方在被投资单位拥有共同控制或重大影响，在个别财务报表中，投资方进行权益法核算时，应仅考虑直接持有的股权份额；在合并财务报表中，投资方进行权益法核算时，应同时考虑直接持有和间接持有的份额。</p>
2.8	长期股权投资——后续计量	成本法下分回股利或利润的处理	<p>第八条 采用成本法核算的长期股权投资应当按照初始投资成本计价。追加或收回投资应当调整长期股权投资成本。被投资单位宣告分派的现金股利或利润，确认为当期投资收益。投资企业确认投资收益，仅限于被投资单位接受投资后产生的累积净利润的分配，所获得的利润或现金股利超过上述金额的部分作为初始投资成本的收回。</p>	<p>第七条 采用成本法核算的长期股权投资应当按照初始投资成本计价。追加或收回投资应当调整长期股权投资成本。被投资单位宣告分派的现金股利或利润，确认为当期投资收益。投资企业确认投资收益，仅限于被投资单位接受投资后产生的累积净利润的分配，所获得的利润或现金股利超过上述金额的部分作为初始投资成本的收回。</p>	<p>将企业会计准则解释3号的规定纳入准则正文，取消以被投资单位接受投资后产生的累积净利润的分配额为限确认投资收益的规定。</p>
2.9	长期股权投资——后续	可以豁免采取权益法核算的	<p>第九条 投资方对联营企业和合营企业的长期股权投资，应当按照本准则第十条至第十三条规定，采用权益法核算。投资方对联</p>	<p>第八条 投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资，应当按照本准则第九条至第十三条规定，采用权益法核算。</p>	<p>(一) 规定了豁免采取权益法核算的情形：投资方持有的联营企业投资，其中一部分通过风险投</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
	续计量	情形之一	<p>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《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》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。</p> <p>第十条 长期股权投资的投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不调整长期股权投资的初始投资成本；长期股权投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，其差额应当计入当期损益，同时调整长期股权投资的成本。</p> <p>被投资单位可辨认净资产的公允价值，应当比照《企业会计准则第20号——企业合并》的有关规定确定。</p>		<p>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，可以对该部分投资选择以公允价值计量且其变动计入损益，对其余部分采用权益法核算；</p> <p>(二) 豁免的前提是该部分间接持有的投资分类为公允价值计量且其变动计入损益的金融资产。</p> <p>本条无任何变化。</p>
2.10	长期股权投资——后续计量	无		<p>第九条 长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不调整长期股权投资的初始投资成本；长期股权投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，其差额应当计入当期损益，同时调整长期股权投资的成本。</p> <p>被投资单位可辨认净资产的公允价值，应当比照《企业会计准则第20号——企业合并》的有关规定确定。</p>	
2.11	长期股权投资——后续计量	明确权益法下享有被投资方其他综合收益	<p>第十一条 投资方取得长期股权投资后，应当按照应享有或应分担的被投资单位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账面价值；投资方按照被投资单位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</p>	<p>第十条 投资企业取得长期股权投资后，应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额，确认投资损益并调整长期股权投资的账面价值。</p> <p>投资企业按照被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算应分得的部分，相应减少长期股权投资的账面价值。</p> <p>第十三条 投资企业对于被投资单位除净损益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。</p>	<p>(一) 明确规定投资方享有的权益包含被投资单位的其他综合收益；</p> <p>(二) 明确投资方对于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，应当计入所有者权益(其他资本公积)；</p> <p>(三) 新增“其他综合收益”会计</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
			<p>动,应当调整长期股权投资投资的账面价值并计入所有者权益。投资方在确认应享有被投资单位净损益的份额时,应当以取得投资时被投资单位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。被投资单位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被投资单位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。</p>	<p>第十二条 投资企业在确认应享有被投资单位净损益的份额时,应当以取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值为基础,对被投资单位的净利润进行调整后确认。被投资单位采用的会计政策及会计期间与投资企业不一致的,应当按照投资企业的会计政策及会计期间对被投资单位的财务报表进行调整,并据以确认投资损益。</p>	<p>计报表项目; (四)指南列举了权益的其他变动情形:主要包括被投资单位接受其他股东的资本性投入、被投资单位发行可分离交易的可转债中包含的权益成分、以权益结算的股份支付、其他股东对被投资单位增资导致投资方持股比例变动等。投资方应按所持股权比例计算应享有的份额,调整长期股权投资投资的账面价值,同时计入资本公积(其他资本公积),并在备查簿中予以登记,投资方在后续处置股权投资但对剩余股权仍采用权益法核算时,应按处置比例将这部分资本公积转入当期投资收益;对剩余股权终止权益法核算时,将这部分资本公积全部转入当期投资收益; (五)明确投资方持股比例增加但仍采用权益法核算的处理;如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。(指南 P53)</p>
2.1 2	长期股权投资——后续计量	无	<p>第十二条 投资方确认被投资单位发生的净亏损,应当以长期股权投资账面价值以及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限,投资方负有承担额</p>	<p>第十一条 投资企业确认被投资单位发生的净亏损,应当以长期股权投资的账面价值以及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限,投资企业负有承担额外损失义务的除外。</p>	<p>本条无任何变化</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
2.1 3	长期股权投资——后续计量	顺流、逆流交易的抵销	<p>外损失义务的除外。 被投资单位以后实现净利润的，投资方在其收益分享额弥补未确认的亏损分担额后，恢复确认收益分享额。</p> <p>第十三条 投资方计算确认应享有或应分担被投资单位的净损益时，与联营企业、合营企业之间发生的未实现内部交易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。投资方与被投资单位发生的未实现内部交易损失，按照《企业会计准则第8号——资产减值》等的有关规定属于资产减值损失的，应当全额确认。</p>	<p>被投资单位以后实现净利润的，投资企业在其收益分享额弥补未确认的亏损分担额后，恢复确认收益分享额。</p>	<p>(一) 将企业会计准则解释1号的规定纳入准则正文，明确规定权益法确认投资收益时应按照享有的比例抵销未实现内部交易损益； (二) 未实现内部交易损失属于资产减值损失的，应全额确认。</p>
2.1 4	长期股权投资——后续计量	规定了因追加投资导致的三种情形的会计处理：(1) 金融工具模式到权益法模式；(2) 金融工具模式到成本法模式；(3) 权益法到	<p>第十四条 投资方因追加投资等原因能够对被投资单位施加重大影响或实施共同控制但不构成控制的，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》确定的原持有的股权投资的公允价值加上新增投资成本之和，作为改按权益法核算的初始投资成本。原持有的股权投资分类为可供出售金融资产的，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当转入改按权益法核算的当期损益。投资方因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资单位实施控制的，在编制个别财务报表时，应当按照原持有的股权投资账面价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本。购买日</p>	<p>第十四条 (第二款) 因追加投资等原因能够对被投资单位实施共同控制或重大影响但不构成控制的，应当改按权益法核算，并以成本法下长期股权投资的账面价值或按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》确定的投资账面价值作为按照权益法核算的初始投资成本。</p>	<p>(一) 将企业会计准则解释4号中通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的规定纳入准则正文，并明确了三种情形下长期股权投资的初始投资成本的确定方法(个别财务报表)： (1) 金融工具模式到权益法：原持有的股权投资公允价值加上新增投资成本之和，作为改按权益法核算的初始投资成本； (2) 权益法到成本法：在编制个别财务报表时，应当按照原持有的股权投资账面价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本；</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
		成本法	<p>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，应当在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。购买日之前持有的股权投资按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的有关规定进行会计处理的，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当期损益。在编制合并财务报表时，应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理。</p>		<p>(3) 金融工具模式到成本法：与金融工具模式到权益法的相同。</p> <p>(二) 关于转换时其他综合收益的处理：</p> <p>1、金融工具模式到权益法，原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当转入改按权益法或成本法核算时的当期损益；</p> <p>2、权益法到成本法，原确认的其他综合收益在转换时不做处理，在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；</p> <p>(三) 关于三种模式转换的处理，CAS 2 只规范了个别财务报表的处理，合并财务报表的有关处理由CAS 33 规范。</p>
2.1 5	长期股权投资——后续计量	规定了因处置投资导致的三种情形的会计处理：(1) 权益法到金融工具模式；(2) 成本法到权益法；	<p>第十五条 投资方因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资单位的共同控制或重大影响，处置后的剩余股权应当改按《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》核算，其在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。原股权投资因采用权益法核算而确认的其他综合收益，应当在终止采用权益法核算时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。投资方因处置部分权益性投资等原因丧失了</p>	<p>第十四条 (第一款) 投资企业因减少投资等原因对被投资单位不再具有共同控制或重大影响，且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资，应当改按成本法核算，并以权益法下长期股权投资的账面价值作为按照成本法核算的初始投资成本。</p>	<p>(一) 将企业会计准则解释4号中处置股权后的相关规定纳入准则正文，并明确了三种情形下剩余股权的计量方法(个别财务报表)：</p> <p>1、权益法到金融工具模式：剩余股权按公允价值计量，转换日公允价值与账面价值差额计入当期损益；</p> <p>2、成本法到权益法模式：剩余股权视同自取得时就采取权益法核</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
2.16	长期股权投资——后续计量	(3)成本法到金融工具模式 可以豁免采取权益法核算的情形之二	对被投资单位的控制的,在编制个别财务报表时,处置后的剩余股权能够对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的,应当改按权益法核算,并对该剩余股权视同自取得时即采用权益法核算进行调整;处置后的剩余股权不能对被投资单位实施共同控制或施加重大影响的,应当改按《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的有关规范进行会计处理,其在丧失控制之日的公允价值与账面价值间的差额计入当期损益。在编制合并财务报表时,应当按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的有关规范进行会计处理。		算; 3、成本法到金融工具模式;剩余股权按公允价值计量,转换日公允价值与账面价值差额计入当期损益。 (二)关于转换时其他综合收益的处理:权益法到金融工具模式,原权益法核算的其他综合收益在终止采用权益法核算时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。
2.16	长期股权投资——后续计量	可以豁免采取权益法核算的情形之二	第十六条 对联营企业或合营企业的权益性投资全部或部分分类为持有待售资产的,投资方应当按照《企业会计准则第4号——固定资产》的有关规定处理,对于未划分为持有待售资产的剩余权益性投资,应当采用权益法进行会计处理。 已划分为持有待售的对联营企业或合营企业的权益性投资,不再符合持有待售资产分类条件的,应当从被分类为持有待售资产之日起采用权益法进行追溯调整。分类为持有待售期间的财务报表应当作相应调整。		(一)规定了豁免采取权益法核算的情形:对联营企业或合营企业的权益性投资中,已划分为持有待售的对联营企业或合营企业的权益性投资,不再按权益法进行核算,对于未划分为持有待售资产的剩余权益性投资,仍按权益法核算; (二)已划分为持有待售的对联营企业或合营企业的权益性投资,不再符合持有待售的,应按权益法核算并追溯调整(从划分为持有待售资产之日起开始追溯),并调整财务报表。
2.1	长期股权投资	长期股权投资	第十七条 处置长期股权投资,其账面价值	第十六条 处置长期股权投资,其账面价值与实际	明确处置权益法核算的长期股权投资

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
7	股权投资——后续计量	投资处置	与实际取得价款之间的差额，应当计入当期损益。采用权益法核算的长期股权投资，在处置该项投资时，采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础，按相应比例对原计入其他综合收益的部分进行会计处理。	取得价款的差额，应当计入当期损益。采用权益法核算的长期股权投资，因被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动而计入所有者权益的，处置该项投资时应当将原计入所有者权益的部分按相应比例转入当期损益。	投资时，应采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基数，按比例结转其他综合收益。
2.18	长期股权投资——后续计量	进一步明确进行减值测试的情形	第十八条 投资方应当关注长期股权投资账面价值是否大于享有被投资单位所有者权益账面价值的份额等类似情况。出现类似情况时，投资方应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》对长期股权投资进行减值测试，可收回金额低于长期股权投资账面价值的，应当计提减值准备。	第十五条 按照本准则规定的成本法核算的、在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资，其减值应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》处理；其他按照本准则核算的长期股权投资，其减值应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》处理。	(一) 明确规定应进行减值测试的情况；即长期股权投资的账面价值大于享有被投资单位所有者权益账面价值的份额时； (二) 删除了原成本法核算的、在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资有关减值规定，因长期股权投资不再规范该部分投资，自然应删除。
2.19	长期股权投资——衔接	衔接规定	第十九条 在本准则施行日之前已经执行企业会计准则的企业，应当按照本准则进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。		规定应追溯调整。
2.20	长期股权投资——衔接		第二十条 本准则自2014年7月1日起施行。		

(二)《企业会计准则第9号——职工薪酬》新旧对比

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
9.1	职工薪酬——总则	无	<p>第一条 为了规范职工薪酬的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。</p> <p>第二条 职工薪酬，是指企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿。职工薪酬包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利，也属于职工薪酬。</p> <p>短期薪酬，是指企业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除外。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，非货币性福利以及其他短期薪酬。</p> <p>带薪缺勤，是指企业支付工资或提供补偿</p>	<p>第一条 为了规范职工薪酬的确认、计量和相关信息的披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。</p> <p>第二条 职工薪酬，是指企业为获得职工提供的服务而给予各种形式的报酬以及其他相关支出。职工薪酬包括：</p> <p>(一) 职工工资、奖金、津贴和补贴；</p> <p>(二) 职工福利费；</p> <p>(三) 医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费；</p> <p>(四) 住房公积金；</p> <p>(五) 工会经费和职工教育经费；</p> <p>(六) 非货币性福利；</p> <p>(七) 因解除与职工的劳动关系给予的补偿；</p> <p>(八) 其他与获得职工提供的服务相关的支出。</p>	<p>无任何变化。</p> <p>(一) 重新梳理了职工薪酬的定义和范畴；</p> <p>(二) 明确职工薪酬范围：包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利；并将企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利纳入职工薪酬范畴；</p> <p>(三) 明确短期薪酬的概念，注意不包括养老保险、失业保险；</p> <p>(四) 明确带薪缺勤、利润分享计划、离职后福利、辞退福利、其他长期职工福利概念。</p> <p>同时指南明确：在资产负债表外，企业应当根据应付的职工薪酬负债流动性，对职工薪酬负债按照流动和非流动进行分类列报。短期薪酬、离职后福利中的设</p>
9.2	职工薪酬——总则	职工薪酬定义和范围	<p>短期薪酬，是指企业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除外。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，非货币性福利以及其他短期薪酬。</p> <p>带薪缺勤，是指企业支付工资或提供补偿</p>	<p>(一) 重新梳理了职工薪酬的定义和范畴；</p> <p>(二) 明确短期薪酬的概念，注意不包括养老保险、失业保险；</p> <p>(三) 明确带薪缺勤、利润分享计划、离职后福利、辞退福利、其他长期职工福利概念。</p>	<p>(一) 重新梳理了职工薪酬的定义和范畴；</p> <p>(二) 明确短期薪酬的概念，注意不包括养老保险、失业保险；</p> <p>(三) 明确带薪缺勤、利润分享计划、离职后福利、辞退福利、其他长期职工福利概念。</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
			<p>的职工缺勤，包括年休假、病假、短期伤残、婚假、产假、丧假、探亲假等。</p> <p>利润分享计划，是指因职工提供服务而与职工达成的基于利润或其他经营成果提供薪酬的协议。</p> <p>离职后福利，是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系后，提供的各种形式的报酬和福利，短期薪酬和辞退福利除外。</p> <p>辞退福利，是指企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿。</p> <p>其他长期职工福利，是指除短期薪酬、离职后福利、辞退福利之外所有的职工薪酬，包括长期带薪缺勤、长期残疾福利、长期利润分享计划等。</p>		<p>定提存计划负债、其他长期职工福利中的符合设定提存计划条件的负债、辞退福利中将于资产负债表日后十二个月内支付的部分应当在资产负债表日的流动负债项下“应付职工薪酬”项目中列示。辞退福利中将于资产负债表日起十二个月之后支付的产部分、离职后福利中设定受益计划净负债、其他长期职工福利中符合设定受益计划条件的净负债应当在资产负债表的非流动负债项下单独列示。对于重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动，企业如在权益范围内转移这些在其他综合收益中确认的金额，应当在所有者权益变动表“（四）所有者权益内部结转”项下“3. 盈余公积弥补亏损”和“4. 其他”项目之间增设“4. 结转重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动”项目（“其他”项目序号顺延）加以列示。</p>
9.3	职工薪酬——总则	职工定义	<p>第三条 本准则所称职工，是指与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工，也包括虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员。</p>		<p>（一）对职工概念和范畴进行明确，将企业会计准则讲解 2010 版中对职工的定义纳入准则正文；</p> <p>（二）明确职工包括三类人：</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
9.4	职工薪酬——总则	无	<p>未与企业订立劳动合同或未由其正式任命,但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员,也属于职工的范畴,包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的人员。</p> <p>第四条 下列各项适用其他相关会计准则:</p> <p>(一) 企业年金基金,适用《企业会计准则第10号——企业年金基金》。</p> <p>(二) 以股份为基础的薪酬,适用《企业会计准则第11号——股份支付》。</p>	<p>第三条 下列各项适用其他相关会计准则:</p> <p>(一) 企业年金基金,适用《企业会计准则第10号——企业年金基金》。</p> <p>(二) 以股份为基础的薪酬,适用《企业会计准则第11号——股份支付》。</p>	<p>1、与企业订立劳动合同的所有人员</p> <p>2、虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员;</p> <p>3、未与企业订立劳动合同或未由其正式任命,但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员。</p> <p>无任何变化。</p>
9.5	职工薪酬——短期薪酬	短期薪酬的确认	<p>第五条 企业应当在职工为其提供服务的会计期间,将实际发生的短期薪酬确认为负债,并计入当期损益,其他会计准则要求或允许计入资产成本的除外。</p>	<p>第四条 企业应当在职工为其提供服务的会计期间,将应付的职工薪酬确认为负债,除因解除与职工的劳动关系给予的补偿外,应当根据职工提供服务的受益对象,分别下列情况进行处理:</p> <p>(一) 应由生产产品、提供劳务负担的职工薪酬,计入产品成本或劳务成本。</p> <p>(二) 应由在建工程、无形资产负担的职工薪酬,计入建造固定资产或无形资产成本。</p> <p>(三) 上述(一)和(二)之外的其他职工薪酬,计入当期损益。</p>	<p>新准则强调:将实际发生的短期薪酬确认为负债,原准则规定为将应付的职工薪酬确认为负债。</p>
9.6	职工薪酬——短期薪酬	职工福利费	<p>第六条 企业发生的职工福利费,应当在实际发生时根据实际发生额计入当期损益或相关资产成本。职工福利费为非货币</p>		<p>(一) 将《企业财务通则》及财政部《关于实施修订后的〈企业财务通则〉有关问题的通知》中有关对职工福</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
			性福利的，应当按照公允价值计量。		利费不再采取预提方式，按照实际发生额计入成本费用按规定纳入准则正文； (二) 明确非货币性福利按公允价值计量。
9.7	职工薪酬——短期薪酬	五险一金、工会经费和职工教育经费	第七条 企业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，应当在职工为其提供服务的会计期间，根据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，并确认相应负债，计入当期损益或相关资产成本。	第五条 企业为职工缴纳的医疗保险费、养老保险费、失业保险费、生育保险费、住房公积金和住房公积，应当在职工为其提供服务的会计期间，根据工资总额的一定比例计算，并按照本准则第四条的规定处理。	(一) 明确五险一金中的医疗保险、工伤保险、生育保险和住房公积金，以及工会经费和职工教育经费作为短期薪酬进行确认； (二) 将养老保险和失业保险作为设定提存计划，属于离职后福利； (二) 修改五险一金计提基础的表述，原准则明确规定五险一金按工资总额的一定比例计提；新版准则按规定的计提基础和计提比例确定。
9.8	职工薪酬——短期薪酬	带薪缺勤	第八条 带薪缺勤分为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤。企业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。企业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。 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		(一) 明确累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤的概念； (二) 明确带薪缺勤的确认和计量原则。

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
9.9	职工薪酬——短期薪酬	利润分享计划	<p>缺勤权利可以在未来期间使用。</p> <p>非累积带薪缺勤，是指带薪缺勤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，并且职工离开企业时也无权获得现金支付。</p> <p>第九条 利润分享计划同时满足下列条件的，企业应当确认相关的应付职工薪酬：</p> <p>（一）企业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；</p> <p>（二）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。属于下列三种情形之一的，视为义务金额能够可靠估计：1. 在财务报告批准报出之前企业已确定应支付的薪酬金额。</p> <p>2. 该短期利润分享计划的正式条款中包括确定薪酬金额的方式。</p> <p>3. 过去的惯例为企业确定推定义务金额提供了明显证据。</p>		<p>（一）明确确认利润分享计划需同时满足的二个条件；</p> <p>（二）明确提出利润分享计划中义务金额能够可靠估计的三种情形。</p>
9.10	职工薪酬——短期薪酬	利润分享计划	<p>第十条 职工只有在企业工作一段特定期间才能分享利润的，企业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。</p> <p>如果企业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</p>		<p>（一）明确计量利润分享计划时，要考虑职工离职的可能性；</p> <p>（二）明确短期利润分享计划超过12个月不需要全部支付的，应适用长期职工福利的规定。</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
9.11	职工薪酬——离职后福利	离职后福利的分类	<p>部支付利润分享计划产生的应付职工薪酬，该利润分享计划应当适用本准则其他长期职工福利的有关规定。</p> <p>第十一条 企业应当将离职后福利计划分类为设定提存计划和设定受益计划。离职后福利计划，是指企业与职工就离职后福利达成的协议，或者企业为职工提供离职后福利制定的规章或办法等。其中，设定提存计划，是指向独立的基金缴存固定费用后，企业不再承担进一步支付义务的离职后福利计划；设定受益计划，是指除设定提存计划以外的离职后福利计划。</p>		<p>(一) 明确离职后福利计划的定义；</p> <p>(二) 离职后福利计划分为两类：设定提存计划和设定受益计划；</p> <p>(三) 提出设定提存计划和设定受益计划概念和定义。</p>
9.12	职工薪酬——离职后福利	设定提存计划的确认和计量原则	<p>第十二条 企业应当在职工为其提供服务期间，将根据设定提存计划计算的应缴存金额确认为负债，并计入当期损益或相关资产成本。</p> <p>根据设定提存计划，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应缴存金额的，企业应当参照本准则第十五条规定的折现率，将全部应缴存金额以折现后的金额计量应付职工薪酬。</p>		<p>(一) 明确设定提存计划的确认和计量方法；</p> <p>(二) 明确超过 12 个月的，应对应缴存的金额进行折现。</p>
9.13	职工薪酬——离职	设定受益计划的会计处理	<p>第十三条 企业对设定受益计划的会计处理通常包括下列四个步骤：</p>		<p>(一) 明确设定受益计划的一般会计处理步骤；</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
	后福利	计处理	<p>(一) 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做出估计，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。企业应当按照本准则第十五条规定的折现率将设定受益计划所产生的义务予以折现，以确定设定受益计划义务的现值和当期服务成本。</p> <p>(二) 设定受益计划存在资产的，企业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，企业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，是指企业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。</p> <p>(三) 根据本准则第十六条的有关规定，确定应当计入当期损益的金额。</p> <p>(四) 根据本准则第十六条和第十七条的有关规定，确定应当计入其他综合收益的金额。在预期累计福利单位法下，每一服务期间会增加一个单位的福利权利，并且需要对每一个单位单独计量，以形成最终义</p>		<p>(二) 明确以预期累计福利单位法计量设定受益计划；</p> <p>(三) 明确所有设定受益计划应折现，并对折现率的选择方法明确。</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
			<p>企业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企业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显著增加之日为止。</p>		
9.14	职工薪酬——离职后福利	设定受益计划的会计处理	<p>第十四条 企业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。</p> <p>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，企业应当按照直线法将累计设定受益义务分摊确认于职工提供服务而导致企业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。在确定该归属期间时，不应考虑仅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。</p>		
9.15	职工薪酬——离职后福利	设定受益计划的折现	<p>第十五条 企业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期间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</p>		<p>(一) 明确提出设定受益计划需要进行折现处理，无论是否在年度报告期间结束后的12个月内支付；</p> <p>(二) 明确折现率的确定方法。</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
9.16	职工薪酬——离职后福利	设定受益计划的成本分类,及其会计处理	<p>高质量公司债券的市场收益率确定。</p> <p>第十六条 报告期末,企业应当将设定受益计划产生的职工薪酬成本确认为下列组成部分:</p> <p>(一) 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。</p> <p>(二) 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。</p> <p>(三) 重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动。除非其他会计准则要求或允许职工福利成本计入资产成本,上述第(一)项和第(二)项应计入当期损益;第(三)项应计入其他综合收益,并且在后续会计期间不允许转回至损益,但企业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。</p>		<p>(一) 明确将设定受益计划的职工薪酬成本分为:</p> <p>1、服务成本——计入损益或成本;</p> <p>2、设定受益计划净负债或净资产的利息净额——计入损益或成本;</p> <p>3、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(不得转回至损益)。</p>
9.17	职工薪酬——离职	重新计量设定受益	<p>第十七条 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:</p>		重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动的构成。

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
	后福利	计划净负债或净资产所产生的变动	<p>2014版</p> <p>(一) 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。</p> <p>(二) 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。</p> <p>(三) 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。</p>		
9. 18	职工薪酬——离职后福利	过去服务成本的确认识时点	<p>2014版</p> <p>第十八条 在设定受益计划下, 企业应当在下列日期孰早日将过去服务成本确认为当期费用:</p> <p>(一) 修改设定受益计划时。</p> <p>(二) 企业确认相关重组费用或辞退福利时。</p>		明确服务成本之过去服务成本的确认识时点, 按孰早原则。
9. 19	职工薪酬——离职后福利	设定受益计划结算	<p>2014版</p> <p>第十九条 企业应当在设定受益计划结算时, 确认一项结算利得或损失。</p> <p>设定受益计划结算, 是指企业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是下列两项的差额:</p> <p>(一) 在结算日确定的设定受益计划义务现值。</p>		设定受益计划结算时, 产生的差额确认为利得或损失。

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
9.20	职工薪酬——辞退福利	辞退福利的确认和会计处理	<p>(二) 结算价格, 包括转移的计划资产的公允价值和直接发生的与结算相关的支付。</p> <p>第二十条 企业向职工提供辞退福利的, 应当在下列两者孰早日确认辞退福利产生的职工薪酬负债, 并计入当期损益:</p> <p>(一) 企业不能单方面撤回因解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利时。</p> <p>(二) 企业确认与涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时。</p>	<p>第六条 企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系, 或者为鼓励职工自愿接受裁减而提出给予补偿的建议, 同时满足下列条件的, 应当确认因解除与职工的劳动关系给予补偿而产生的预计负债, 同时计入当期损益:</p> <p>(一) 企业已经制定正式的解除劳动关系计划或提出自愿裁减建议, 并即将实施。该计划或建议应当包括拟解除劳动关系或裁减的职工所在部门、职位及数量; 根据有关规定按工作类别或职位确定的解除劳动关系或裁减补偿金额; 拟解除劳动关系或裁减的时间。</p> <p>(二) 企业不能单方面撤回解除劳动关系计划或裁减建议。</p>	<p>(一) 明确辞退福利的确认时点;</p> <p>(二) 明确辞退福利只能计入当期损益; 没有计入成本的表述。</p>
9.21	职工薪酬——辞退福利	辞退福利确认原则	<p>第二十一条 企业应当按照辞退计划条款的规定, 合理预计并确认辞退福利产生的应付职工薪酬。辞退福利预期在其确认的年度报告期结束后十二个月内完全支付的, 应当适用短期薪酬的相关规定; 辞退福利预期在年度报告期结束后十二个月内不能完全支付的, 应当适用本准则关于其他长期职工福利的有关规定。</p>		<p>(一) 强调合理预计并确认辞退福利的原则;</p> <p>(二) 提出辞退福利区分为短期薪酬和长期薪酬的判断标准;</p> <p>(三) 明确提出长期辞退福利适用“其他长期职工福利”的规定。</p>
9.22	职工薪酬	其他长期	<p>第二十二条 企业向职工提供的其他长期</p>		<p>(一) 将其他长期职工福利分为两</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
9. 23	其他 长期职工福利 职工薪酬 ——其他 长期职工福利	职工福利处理原则 其他长期职工福利处理原则	职工福利，符合设定提存计划条件的，应当适用本准则第十二条关于设定提存计划的有关规定进行处理。 第二十三条 除上述第二十二规定的情况外，企业应当适用本准则关于设定受益计划的有关规定，确认和计量其他长期职工福利净负债或净资产。在报告期末，企业应当将其他长期职工福利产生的职工薪酬成本确认为下列组成部分： （一）服务成本。 （二）其他长期职工福利净负债或净资产的利息净额。 （三）重新计量其他长期职工福利净负债或净资产所产生的变动。为简化相关会计处理，上述项目的总净额应计入当期损益或相关资产成本。		类： 1、符合设定提存计划条件的其他长期职工福利； 2、余下的其他长期职工福利。 （一）对于符合设定提存计划的其他长期职工福利按设定提存计划的有关规定处理； （二）对于不符合设定提存计划的其他长期职工福利按设定受益计划的规定，确认其他长期职工福利净负债或净资产； （三）与设定受益计划采用同样的分类标准对其成本进行分类，但区别是其他长期职工福利的成本中的“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”是计入损益或资产成本。
9. 24	职工薪酬 ——其他 长期职工福利	长期残疾福利	第二十四条 长期残疾福利水平取决于职工提供服务期间长短的，企业应当在职工提供服务的期间确认应付长期残疾福利义务，计量时应考虑长期残疾福利支付的可能性和预期支付的期限；长期残疾福利与职工提供服务期间长短无关的，企业应当在导致职工长期残疾的事件发生的当期确认应付长期残疾福利义务。		明确长期残疾福利义务的确认真则。

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
9.25	职工薪酬——披露	短期职工薪酬的披露	<p>第二十五条 企业应当在附注中披露与短期职工薪酬有关的下列信息：</p> <p>(一) 应当支付给职工的工资、奖金、津贴和补贴及其期末应付未付金额。</p> <p>(二) 应当为职工缴纳的医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费及其期末应付未付金额。</p> <p>(三) 应当为职工缴存的住房公积金及其期末应付未付金额。</p> <p>(四) 为职工提供的非货币性福利及其计算依据。</p> <p>(五) 依据短期利润分享计划提供的职工薪酬金额及其计算依据。</p> <p>(六) 其他短期薪酬。</p>	<p>第七条 企业应当在附注中披露与职工薪酬有关的信息：</p> <p>(一) 应当支付给职工的工资、奖金、津贴和补贴，及其期末应付未付金额。</p> <p>(二) 应当为职工缴纳的医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费，及其期末应付未付金额。</p> <p>(三) 应当为职工缴存的住房公积金，及其期末应付未付金额。</p> <p>(四) 为职工提供的非货币性福利，及其计算依据。</p> <p>(五) 应当支付的因解除劳动关系给予的补偿，及其期末应付未付金额。</p> <p>(六) 其他职工薪酬。</p>	<p>(一) 改变原笼统的披露方式，现区分短期职工薪酬、设定提存计划、设定受益计划、辞退福利、其他长期职工福利分别进行披露；</p> <p>(二) 短期职工薪酬将原准则中的养老保险、失业保险剔除，并作为设定提存计划。</p>
9.26	职工薪酬——披露	设定提存计划的披露	<p>第二十六条 企业应当披露所设立或参与的设定提存计划的性质、计算缴费金额的公式或依据，当期缴费金额以及期末应付未付金额。</p>		<p>新增设定提存计划的披露内容。</p>
9.27	职工薪酬——披露	设定受益计划的披露	<p>第二十七条 企业应当披露与设定受益计划有关的下列信息：</p> <p>(一) 设定受益计划的特征及与之相关的风险。</p> <p>(二) 设定受益计划在财务报表中确认的金额及其变动。</p> <p>(三) 设定受益计划对企业未来现金流量</p>		<p>新增设定受益计划的披露内容。</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
9.28	职工薪酬——披露	辞退福利的披露	<p>金额、时间和不确定性的影响。 (四) 设定受益计划义务现值所依赖的重大精算假设及有关敏感性分析的结果。</p> <p>第二十八条 企业应当披露支付的因解除劳动关系所提供辞退福利及其期末应付未付金额。</p>	<p>第八条 因自愿接受裁减建议的职工数量、补偿标准等不确定而产生的或有负债, 应当按照《企业会计准则第14号——或有事项》披露。</p>	<p>(一) 原第八条删除。删除原准则中按 CAS 14 号准则披露辞退福利(即至于职工有选择权的辞退计划)的有关规定。</p>
9.29	职工薪酬——披露	其他长期职工福利的披露	<p>第二十九条 企业应当披露提供的其他长期职工福利的性质、金额及其计算依据。</p>		<p>新增其他长期职工福利的披露内容。</p>
9.30	职工薪酬——衔接	衔接规定	<p>第三十条 对于本准则施行日存在的离职后福利计划、辞退福利、其他长期职工福利, 除本准则三十一条规定外, 应当按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定采用追溯调整法处理。</p>		<p>只要求对离职后福利计划、辞退福利、其他长期职工福利进行追溯调整。</p>
9.31	职工薪酬——衔接	衔接规定	<p>第三十一条 企业比较财务报表中披露的本准则施行之前的信息与本准则要求不一致的, 不需要按照本准则的规定进行调整。</p>		<p>比较财务报表不需要追溯调整。</p>
9.32	职工薪酬——衔接	衔接规定	<p>第三十二条 本准则自2014年7月1日起施行。</p>		

(三) 《企业会计准则第30号——财务报表列报》新旧对比

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
30.1	财务报表列报——总则	无	<p>第一条 为了规范财务报表的列报, 保证同一企业不同期间和同一期间不同企业的财务报表相互可比, 根据《企业会计准则——基本准则》, 制定本准则。</p> <p>第二条 财务报表是对企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述。财务报表至少应当包括下列组成部分:</p> <p>(一) 资产负债表;</p> <p>(二) 利润表;</p> <p>(三) 现金流量表;</p> <p>(四) 所有者权益(或股东权益, 下同)变动表;</p> <p>(五) 附注。</p> <p>财务报表上述组成部分具有同等的重要程度。</p>	<p>第一条 为了规范财务报表的列报, 保证同一企业不同期间和同一期间不同企业的财务报表相互可比, 根据《企业会计准则——基本准则》, 制定本准则。</p> <p>第二条 财务报表是对企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述。财务报表至少应当包括下列组成部分:</p> <p>(一) 资产负债表;</p> <p>(二) 利润表;</p> <p>(三) 现金流量表;</p> <p>(四) 所有者权益(或股东权益, 下同)变动表;</p> <p>(五) 附注。</p>	无任何变化。
30.2	财务报表列报——总则	财务报表构成	<p>(一) 资产负债表;</p> <p>(二) 利润表;</p> <p>(三) 现金流量表;</p> <p>(四) 所有者权益(或股东权益, 下同)变动表;</p> <p>(五) 附注。</p>	<p>(一) 资产负债表;</p> <p>(二) 利润表;</p> <p>(三) 现金流量表;</p> <p>(四) 所有者权益(或股东权益, 下同)变动表;</p> <p>(五) 附注。</p>	<p>单独强调财务报表的各个组成部分具有同等的重要程度。</p>
30.3	财务报表列报——总则	适用范围	<p>第三条 本准则适用于个别财务报表和合并财务报表, 以及年度财务报表和中期财务报表, 《企业会计准则第32号——中期财务报告》另有规定的除外。合并财务报表的编制和列报, 还应遵循《企业会计准则第33号——合并财务报表》; 现金流量表的编制</p>	<p>第三条 现金流量表的编制和列报, 以及其他会计准则的特殊列报要求, 适用《企业会计准则第31号——现金流量表》和其他相关会计准则。</p>	<p>明确指出准则同时适用于以下四类财务报表: 个别财务报表、合并财务报表、年度财务报表以及中期财务报表, 具体列报和编制, 应遵循相关的具体准则。而 2006 年版准则, 仅对现金流量表的编制和列报提出了明确</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
			和列报,还应遵循《企业会计准则第31号——现金流量表》; 其他会计准则的特殊列报要求,适用其他相关会计准则。		准则指南还明确: 本准则是对财务报表列报的原则性和框架性规定,是企业列报财务报表的最低要求,不仅适用于一般企业,也适用于金融企业等特殊行业企业。企业应当根据本准则规定并结合自身经营活动性质,确定本企业适用的财务报表格式;企业如存在特殊项目或特殊行业企业确有特别需要的,可以结合本企业的实际情况,在本准则指南规定的财务报表格式基础上进行相应的调整或补充。
30.4	财务报表 列报—— 基本要求	持续经营编 制基础	第四条 企业应当以持续经营为基础,根据实际发生的交易和事项,按照《企业会计准则——基本准则》和其他各项会计准则的规定进行确认和计量,在此基础上编制财务报表。企业不应以附注披露代替确认和计量,不恰当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企业财务状况和经营成果的影响时,企业还应当披露其他的必要信息。	第四条企业应当以持续经营为基础,根据实际发生的交易和事项,按照《企业会计准则——基本准则》和其他各项会计准则的规定进行确认和计量,在此基础上编制财务报表。 企业不应以附注披露代替确认和计量。以持续经营为基础编制财务报表不再合理的,企业应当采用其他基础编制财务报表,并在附注中披露这一事实。	(一)明确提出,不恰当确认和计量也不能通过充分披露相关会计政策而纠正; (二)明确提出: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企业财务状况和经营成果的影响时,企业还应当披露其他的必要信息。
30.5	财务报表	持续经营能	第五条 在编制财务报表的过程中,企业管		(一)新增持续经营能力评价;

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
	列报——基本要求	力评价	<p>理层应当利用所有可获得信息来评价企业自报告期末起至少 12 个月的持续经营能力。</p> <p>评价时需要考虑宏观政策风险、市场经营风险、企业目前或长期的盈利能力、偿债能力、财务弹性以及企业管理层改变经营政策的意向等因素。</p> <p>评价结果表明对持续经营能力产生重大怀疑的，企业应当在附注中披露导致对持续经营能力产生重大怀疑的因素以及企业拟采取的改善措施。</p>		<p>(二)明确对持续经营能力产生重大怀疑时，需披露导致对持续经营能力产生重大怀疑的因素以及企业拟采取的改善措施。</p>
30.6	财务报表列报——基本要求	其他编制基础	<p>第六条 企业如有近期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。企业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。在这种情况下，企业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。</p>	<p>第四条企业应当以持续经营为基础，根据实际发生的交易和事项，按照《企业会计准则——基本准则》和其他各项会计准则的规定进行确认和计量，在此基础上编制财务报表。企业不应以附注披露代替确认和计量。以持续经营为基础编制财务报表不再合理的，企业应当采用其他基础编制财务报表，并在附注中披露这一事实。</p>	<p>(一)明确以持续经营为基础编制财务报表的情形；</p> <p>(二)新增“以持续经营为基础编制财务报表不再合理的”的情形；即企业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；</p> <p>(三)新增采取其他基础编制财务报表需要披露的具体内容。</p>
30.7	财务报表列报——基本要求	编制原则	<p>第七条 除现金流量表按照收付实现制原则编制外，企业应当按照权责发生制原则编制财务报表。</p>		<p>明确权责发生制原则编制财务报表(现金流量表按收付实现制编制)。</p>
30.8	财务报表	财报项目列	<p>第八条 财务报表项目的列报应当在各个会</p>	<p>第五条 财务报表项目的列报应当在各个会</p>	<p>在原有的“会计准则要求”、“企业</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
	列报——基本要求	报的一贯性	<p>计期间保持一致，不得随意变更，但下列情况除外：</p> <p>(一)会计准则要求改变财务报表项目的列报。</p> <p>(二)企业经营业务的性质发生重大变化或对企业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。</p>	<p>计期间保持一致，不得随意变更，但下列情况除外：</p> <p>(一)会计准则要求改变财务报表项目的列报。</p> <p>(二)企业经营业务的性质发生重大变化后，变更财务报表项目的列报能够提供更可靠、更相关的会计信息。</p>	<p>经营业务的性质发生重大变化后”基础上，增加了“对企业经营影响较大的交易或事项发生后”也可以变更财务报表项目的列报。</p>
30.9	财务报表列报——基本要求	财报项目	<p>第九条 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。</p> <p>性质或功能类似的项目，其所属类别具有重要性的，应当按其类别在财务报表中单独列报。</p> <p>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。</p>	<p>第六条 (第一款)</p> <p>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。</p> <p>性质或功能类似的项目，其所属类别具有重要性的，应当按其类别在财务报表中单独列报。</p>	<p>新增：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。</p>
30.10	财务报表列报——基本要求	重要性	<p>第十条 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。</p> <p>重要性应当根据企业所处的具体环境，从项目的性质和金额两方面予以判断，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</p>	<p>第六条 (第二款)</p> <p>重要性，是指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。重要性应当根据企业所处环境，从项目的性质和金额大小两方面予以判断。</p>	<p>(一)对重要性做进一步详细解释；</p> <p>(二)强调对重要性的判断标准一经确定，不得随意变更；</p> <p>(三)明确判断项目性质和金额大小的重要性时，应分别考虑的因素。</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
			<p>目在性质上是否属于企业日常活动、是否显著影响企业的财务状况、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项目金额的比重或所属报表单列项目金额的比重。</p>		
30.11	财务报表 列报—— 基本要求	报表项目净额列示	<p>第十一条 财务报表中的资产项目和负债项目的金额、收入和费用项目的金额、直接计入当期利润的利得项目和损失项目的金额不得相互抵销，但其他会计准则另有规定的除外。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。资产或负债项目按扣除抵减项目后的净额列示，不属于抵销。非日常活动产生的利得和损失，以同一交易形成的收益扣减相关费用后的净额列示更能反映交易实质的，不属于抵销。</p>	<p>第七条 财务报表中的资产项目和负债项目的金额、收入和费用项目的金额不得相互抵销，但其他会计准则另有规定的除外。资产项目按扣除减值准备后的净额列示，不属于抵销。非日常活动产生的损益，以收入扣减费用后的净额列示，不属于抵销。</p>	<p>(一) 在原有基础上，明确提出“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”；</p> <p>(二) 净额列示情形：</p> <p>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；</p> <p>2、资产或负债项目按扣除抵减项目后的净额列示；</p> <p>3、非日常活动产生的利得和损失，以同一交易形成的收益扣减相关费用后的净额列示更能反映交易实质的。</p>
30.12	财务报表 列报—— 基本要求	比较财务报表	<p>第十二条 当期财务报表的列报，至少应当提供所有列报项目上一个可比会计期间的比较数据，以及与理解当期财务报表相关的说明，但其他会计准则另有规定的除外。</p>	<p>第八条 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，但其他会计准则另有规定的除外。</p>	<p>2014版准则将2006版准则第八条中的“上期比较数据”改为“可比期间的数据”。</p> <p>指南规定：</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
			<p>根据本准则第八条的规定,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,是指企业在作出所有合理努力后仍然无法采用某项会计准则规定。</p>	<p>根据本准则第五条的规定,财务报表项目的列报发生变更的,应当对上期比较数据按照当期的列报要求进行调整,并在附注中披露调整的原因和性质,以及调整的各项金额。对上期比较数据进行调整不切实可行的,应当在附注中披露不能调整的原因。不切实可行,是指企业在作出所有合理努力后仍然无法采用某项规定。</p>	<p>通常情况下,企业列报所有列报项目上一个可比会计期间的比较数据,至少包括两期各报表及相关附注。当企业追溯应用会计政策或追溯重述、或者重新分类财务报表项目时,按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》等的规定,企业应当在一套完整的财务报表中列报最早可比期间期初的财务报表,即应当至少列报三期资产负债表、两期其他各报表(利润表、现金流量表和所有者权益变动表)及相关附注。</p>
30.13	财务报表 列报—— 基本要求	无	<p>第十三条 企业应当在财务报表的显著位置至少披露下列各项: (一) 编报企业的名称。 (二) 资产负债表日或财务报表涵盖的会计期间。 (三) 人民币金额单位。 (四) 财务报表是合并财务报表的,应当予以标明。</p>	<p>第九条 企业应当在财务报表的显著位置至少披露下列各项: (一) 编报企业的名称。 (二) 资产负债表日或财务报表涵盖的会计期间。 (三) 人民币金额单位。 (四) 财务报表是合并财务报表的,应当予以标明。</p>	<p>无任何变化。</p>
30.14	财务报表 列报—— 基本要求		<p>第十四条 企业至少应当按年编制财务报表。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涵盖期间、短于一年的原因以及报表数据不具有可比性的事实。</p>	<p>第十条 企业至少应当按年编制财务报表。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涵盖期间,以及短于一年的原因。对外提供中期财务报告的,还应</p>	<p>(一) 删除了“对外提供中期财务报告”,还应遵循《企业会计准则第32号——中期财务报告》的规定”,已在2014版准则总则第三条提及此</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
30.15	财务报表 列报—— 基本要求	无	<p>第十五条 本准则规定在财务报表中单独列报的项目，应当单独列报。其他会计准则规定单独列报的项目，应当增加单独列报项目。</p>	<p>遵循《企业会计准则第32号——中期财务报告》的规定。</p> <p>第十一条 本准则规定在财务报表中单独列报的项目，应当单独列报。其他会计准则规定单独列报的项目，应当增加单独列报项目。</p>	<p>内容；</p> <p>(二) 新增要求披露“报表数据不具有可比性的事实”。</p> <p>指南明确：企业应当根据本准则及应用指南的规定，并结合自身经营活动的性质，确定本企业适用的财务报表格式。企业如存在特殊项目或特殊行业企业确有特别需要的，可以结合本企业的实际情况，在本应用指南规定的财务报表格式的基础上对财务报表格式进行相应调整和补充。</p>
30.16	财务报表 列报—— 资产负债表	资产分类 示	<p>第十六条 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，可以按照其流动性顺序列示。从事多种经营的企业，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独列项目，企业应当披露超过一年之后预期收回或清偿的金额。</p>	<p>第十二条 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。金融企业的各项资产或负债，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。</p>	<p>(一) 明确规定：金融企业等销售产品或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，可以按照其流动性顺序列示；</p> <p>(二) 新增规定：从事多种经营的企业，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；</p> <p>(三) 新增规定：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</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
30.17	财务报表 列报—— 资产负债表	流动资产	<p>第十七条 资产满足下列条件之一的，应当归类为流动资产：</p> <p>（一）预计在一个正常营业周期中变现、出售或耗用。</p> <p>（二）主要为交易目的而持有。</p> <p>（三）预计在资产负债表日起一年内变现。</p> <p>（四）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。</p> <p>正常营业周期，是指企业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。正常营业周期通常短于一年。因生产周期较长等导致正常营业周期长于一年的，尽管相关资产往往超过一年才变现、出售或耗用，仍应当划分为流动资产。</p>	<p>第十三条 资产满足下列条件之一的，应当归类为流动资产：</p> <p>（一）预计在一个正常营业周期中变现、出售或耗用。</p> <p>（二）主要为交易目的而持有。</p> <p>（三）预计在资产负债表日起一年内（含一年，下同）变现。</p> <p>（四）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。</p>	<p>的资产和负债单列项目，企业应当披露超过一年后预期收回或清偿的金额。</p> <p>（一）对“正常营业周期”做出定义：是指企业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。正常营业周期通常短于一年。因生产周期较长等导致正常营业周期长于一年的，尽管相关资产往往超过一年才变现、出售或耗用，仍应当划分为流动资产；</p> <p>（二）明确规定：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。</p>
30.18	财务报表 列报—— 资产负债表	非流动资产	<p>第十八条 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。</p>	<p>第十四条 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。</p>	<p>明确规定：被划分为持有待售的非流动资产应当归类为流动资产。</p> <p>指南明确：无论是被划分为持有待售的单项非流动资产还是处置组中的资产，都应当在资产负债表中的流动资产</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
30.19	财务报表 列报—— 资产负债表	流动负债	<p>第十九条 负债满足下列条件之一的，应当归类为流动负债：</p> <p>(一) 预计在一个正常营业周期中清偿。</p> <p>(二) 主要为交易目的而持有。</p> <p>(三) 自资产负债表日起一年内到期应予以清偿。</p> <p>(四) 企业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。</p> <p>企业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。企业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以清偿的，仍应当划分为流动负债。经营性负债项目包括应付账款、应付职工薪酬等，这些项目属于企业正常营业周期中使用的营运资金的一部分。</p>	<p>第十五条 负债满足下列条件之一的，应当归类为流动负债：</p> <p>(一) 预计在一个正常营业周期中清偿。</p> <p>(二) 主要为交易目的而持有。</p> <p>(三) 自资产负债表日起一年内到期应予以清偿。</p> <p>(四) 企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上。</p>	<p>产部分单独列报；类似地，被划分为持有待售的处置组中的与转让资产相关的负债应当在资产负债表中的流动资产部分单独列报。</p> <p>(一) 明确：企业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；</p> <p>(二) 提出经营性负债项目概念，包括应付账款、应付职工薪酬等；明确指出经营性负债项目属于营运资金的一部分；</p> <p>(三) 特别指出：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。指南进一步明确：</p> <p>关于可转换工具负债成分的分类，本准则还规定，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在资产负债表日负债的流动性划分无关。</p>
30.20	财务报表 列报—— 资产负债表	非流动负债	<p>第二十条 流动负债以外的负债应当归类为非流动负债，并应当按其性质分类列示。被划分为持有待售的非流动负债应当归类为流动负债。</p>	<p>第十六条 流动负债以外的负债应当归类为非流动负债，并按其性质分类列示。</p>	<p>(一) 提出持有待售的非流动负债概念；</p> <p>(二) 明确规定：被划分为持有待售的非流动负债应当归类为流动负债。</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
30.21	财务报表 列报—— 资产负债表	债务展期	第二十一条 对于在资产负债表日起一年内到期的负债，企业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，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，该项负债仍应当归类为流动负债。	第十七条 对于在资产负债表日起一年内到期的负债，企业预计能够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。	无实质变化，更加强调“企业有意图且有能力”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。
30.22	财务报表 列报—— 资产负债表	无	第二十二条 企业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，在此期间内企业能够改正违约行为，且贷款人不能要求随时清偿的，该项负债应当归类为非流动负债。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。	第十八条 企业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，企业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。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。	无任何变化。
30.23	财务报表 列报—— 资产负债表	应单独列示的资产项目	第二十三条 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： (一) 货币资金； (二) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产； (三) 应收款项； (四) 预付款项； (五) 存货；	第十九条 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： (一) 货币资金； (二) 应收及预付款项； (三) 交易性投资； (四) 存货； (五) 持有至到期投资； (六) 长期股权投资；	(一) 删除了原“交易性投资”项目，同时增加了“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”； (二) 增设了“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”项目。 指南明确：指南规定了企业资产负债表的一般格式，同时还明确根据实际

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
			(六)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; (七)可供出售金融资产; (八)持有至到期投资; (九)长期股权投资; (十)投资性房地产; (十一)固定资产; (十二)生物资产; (十三)无形资产; (十四)递延所得税资产。	(七)投资性房地产; (八)固定资产; (九)生物资产; (十)递延所得税资产; (十一)无形资产。	情况进行调整或增设相关科目,如: (1)高危行业企业如有按国家规定提取安全生产费的,应当在资产负债表所有者权益项下“其他综合收益”项目和“盈余公积”项目之间增设“专项储备”项目; (2)企业如有划分为持有待售的非流动资产及划分为持有待售的处置组中的资产,应当在资产负债表资产项下“存货”项目和“一年内到期的非流动资产”项目之间增设“划分为持有待售的资产”项目;如有划分为持有待售的处置组中的负债,应当在资产负债表负债项下“其他应付款”项目和“一年内到期的非流动负债”项目之间增设“划分为持有待售的负债”项目; (3)企业衍生金融工具业务具有重要性的,应当在资产负债表资产项下“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”项目和“应收票据”项目之间增设“衍生金融资产”项目,在资产负债表负债项下“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债”项目和“应付票据”项

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
30.24	财务报表——资产负债表	资产项目合计列示	<p>第二十四条 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，按照企业的经营性质不切实可行的除外。</p>	<p>第二十条 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。</p>	<p>目之间增设“衍生金融负债”项目； (4)金融企业的资产负债表列报格式根据金融企业经营活动的性质和要 求，比照上述一般企业的资产负债表列报格式进行相应调整。</p> <p>允许例外情形；“按照企业的经营性质不切实可行的除外”。</p>
30.25	财务报表——资产负债表	负债项目	<p>第二十五条 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： (一) 短期借款； (二) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债； (三) 应付款项； (四) 预收款项； (五) 应付职工薪酬； (六) 应交税费； (七) 被划分为持有待售的处置组中的负债； (八) 长期借款； (九) 应付债券； (十) 长期应付款； (十一) 预计负债； (十二) 递延所得税负债。</p>	<p>第二十一条 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： (一) 短期借款； (二) 应付及预收款项； (三) 应交税金； (四) 应付职工薪酬； (五) 预计负债； (六) 长期借款； (七) 长期应付款； (八) 应付债券； (九) 递延所得税负债。</p>	<p>(一)增加了“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债”； (二)增设了“被划分为持有待售的处置组中的负债”。</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
30.26	财务报表——资产负债表	负债项目合计列示	第二十六条 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,按照企业的性质不切实可行的除外。	第二十二条 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。	允许例外情形:“按照企业的经营性质不切实可行的除外”。
30.27	财务报表——资产负债表	权益项目	第二十七条 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: (一) 实收资本(或股本); (二) 资本公积; (三) 盈余公积; (四) 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。	第二十三条 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: (一) 实收资本(或股本); (二) 资本公积; (三) 盈余公积; (四) 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。	指南明确: 本准则规定,资产负债表中的所有者权益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; 其中,有其他综合收益相关业务的企业,应当设置“其他综合收益”科目进行会计处理,该科目应当按照其他综合收益项目的具体内容设置明细科目。企业在对其他综合收益进行会计处理时,应当通过“其他综合收益”科目处理,并与“资本公积”科目相区分。
30.28	财务报表——资产负债表	无	第二十八条 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。	第二十四条 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。	无任何变化。
30.29	财务报表——资产负债表	无	第二十九条 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。	第二十五条 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。	无任何变化。

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
30.3	财务报表 列报—— 利润表	无	<p>第三十条 企业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、销售费用等。</p> <p>第三十一条 利润表至少应当单独列示反映下列信息的项目，但其他会计准则另有规定的除外：</p> <p>(一) 营业收入；</p> <p>(二) 营业成本；</p> <p>(三) 营业税金及附加；</p> <p>(四) 管理费用；</p> <p>(五) 销售费用；</p> <p>(六) 财务费用；</p> <p>(七) 投资收益；</p> <p>(八) 公允价值变动损益；</p> <p>(九) 资产减值损失；</p> <p>(十) 非流动资产处置损益；</p> <p>(十一) 所得税费用；</p> <p>(十二) 净利润；</p> <p>(十三) 其他综合收益各项目分别扣除所得税影响后的净额；</p> <p>(十四) 综合收益总额。</p> <p>金融企业可以根据其特殊性列示利润表项目。</p>	<p>第二十六条 费用应当按照功能分类，分为从事经营业务发生的成本、管理费用、销售费用、销售费用等。</p> <p>第二十七条 利润表至少应当单独列示反映下列信息的项目：</p> <p>(一) 营业收入；</p> <p>(二) 营业成本；</p> <p>(三) 营业税金；</p> <p>(四) 管理费用；</p> <p>(五) 销售费用；</p> <p>(六) 财务费用；</p> <p>(七) 投资收益；</p> <p>(八) 公允价值变动损益；</p> <p>(九) 资产减值损失；</p> <p>(十) 非流动资产处置损益；</p> <p>(十一) 所得税费用；</p> <p>(十二) 净利润。</p> <p>金融企业可以根据其特殊性列示利润表项目。</p>	<p>无任何变化。</p> <p>将企业会计准则解释 3 号的有关综合收益的规定纳入准则，增加了 2 个项目：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。</p> <p>指南规定了利润表基本格式并进一步明确：企业应当以扣除相关所得税影响后的净额在利润表上单独列示各项其他综合收益项目，并且其他综合收益项目应当根据其他相关会计准则的规定分为下列两类列报。</p> <p>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：</p> <p>(1) 重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动；</p> <p>(2) 按照权益法核算的在被投资单位不能重分类进损益的其他综合收益变动中所享有的份额。</p> <p>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：</p> <p>(1) 按照权益法核算的在被投资单位</p>
30.31	财务报表 列报—— 利润表	利润表	<p>(十三) 其他综合收益各项目分别扣除所得税影响后的净额；</p> <p>(十四) 综合收益总额。</p> <p>金融企业可以根据其特殊性列示利润表项目。</p>	<p>(八) 公允价值变动损益；</p> <p>(九) 资产减值损失；</p> <p>(十) 非流动资产处置损益；</p> <p>(十一) 所得税费用；</p> <p>(十二) 净利润。</p> <p>金融企业可以根据其特殊性列示利润表项目。</p>	<p>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：</p> <p>(1) 重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动；</p> <p>(2) 按照权益法核算的在被投资单位不能重分类进损益的其他综合收益变动中所享有的份额。</p> <p>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：</p> <p>(1) 按照权益法核算的在被投资单位</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
30.32	财务报表 列报—— 利润表	综合收益	<p>第三十二条 综合收益，是指企业在某一期 间除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所有者权 益变动。综合收益总额项目反映净利润和其 他综合收益扣除所得税影响后的净额相加 后的合计金额。</p>		可重分类进损益的其他综合收益变 动中所享有的份额； (2)可供出售金融资产公允价值变动 形成的利得或损失、持有至到期投资 重分类为可供出售金融资产形成的 利得或损失； (3)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； (4)外币财务报表折算差额； (5)根据相关会计准则规定的其他项 目。
30.33	财务报表 列报—— 利润表	其他综合收 益	<p>第三十三条 其他综合收益，是指企业根据 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。其他综合收益项目应当根 据其他相关会计准则的规定分为下列两类 列报： (一)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</p>		(一)定义“其他综合收益”； (二)明确规定其他综合收益分为两 类进行列报，即以后会计期间不能重 分类进损益的其他综合收益项目、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； (三)对具体的其他综合收益项目进 行了分类列举。

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
			<p>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等；</p> <p>(二)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、可供出售金融资产公允价值变动形成的利得或损失、持有至到期投资重分类为可供出售金融资产形成的利得或损失、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。</p>		
30.34	财务报表 列报—— 利润表	净利润列示	<p>第三十四条 在合并利润表中,企业应当在净利润项目之下单独列示归属于母公司所有者的损益和归属于少数股东的损益,在综合收益总额项目之下单独列示归属于母公司所有者的综合收益总额和归属于少数股东的综合收益总额。</p>	<p>第二十八条 在合并利润表中,企业应当在净利润项目之下单独列示归属于母公司的损益和归属于少数股东的损益。</p>	<p>将企业会计准则解释 3 号的有关其他综合收益的规定纳入准则。</p>
30.35	财务报表 列报—— 所有者权益 变动表	权益变动表	<p>第三十五条 所有者权益变动表应当反映构成所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况。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。</p> <p>与所有者的资本交易,是指企业与所有者以</p>	<p>第二十九条 所有者权益变动表应当反映构成所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况。当期损益、直接计入所有者权益的利得和损失、以及与所有者(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。</p>	<p>(一)增加了综合收益的相关内容;</p> <p>(二)为“与所有者的资本交易”定义,是指企业与所有者以其所有者身份进行的、导致企业所有者权益变动的交易。</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
30.36	财务报表 列报—— 所有者权益 变动表	无	<p>其所有者身份进行的、导致企业所有者权益变动的交易。</p> <p>第三十六条 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： （一）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； （二）会计政策变更和前期差错更正的累积影响金额； （三）所有者投入资本和向所有者分配利润等； （四）按照规定提取的盈余公积； （五）所有者权益各组成部分的期初和期末余额及其调节情况。</p>	<p>第三十条 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： （一）净利润； （二）直接计入所有者权益的利得和损失项目及其总额； （三）会计政策变更和差错更正的累积影响金额； （四）所有者投入资本和向所有者分配利润等； （五）按照规定提取的盈余公积； （六）实收资本（或股本）、资本公积、盈余公积、未分配利润的期初和期末余额及其调节情况。</p>	<p>无实质变化；引入企业会计准则解释3号的内容。 指南明确： 企业如有下列情况，应当在所有者权益变动表中调整或增设相关项目： （1）高危行业企业如有按国家规定提取的安全生产费的，应当在“未分配利润”栏和“所有者权益合计”栏之间增设“专项储备”栏； （2）金融企业的所有者权益变动表列报格式，应当遵循本准则的规定，并根据金融企业经营活动的性质和要 求，比照上述一般企业的所有者权益变动表列报格式进行相应调整。</p>
30.37	财务报表 列报—— 附注	无	<p>第三十七条 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，以及未能 在这些报表中列示项目的说明等。</p>	<p>第三十一条 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，以及未能 在这些报表中列示项目的说明等。</p>	<p>无任何变化。</p>
30.38	财务报表 列报—— 附注	无	<p>第三十八条 附注应当披露财务报表的编制基础，相关信息应当与资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示的项目相互参照。</p>	<p>第三十二条 附注应当披露财务报表的编制基础，相关信息应当与资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示的项目相互参照。</p>	<p>无任何变化。</p>
30.39	财务报表	附注披露内	<p>第三十九条 附注一般应当按照下列顺序至</p>	<p>第三十三条 附注一般应当按照下列顺序披</p>	<p>细化了具体披露的内容，并对披露结</p>

序号	准则——附注	修订事项内容和顺序	2014版	2006版	主要变化
	列报——附注	少披露： (一) 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地址。 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。 (二) 财务报表的编制基础。 (三) 遵循企业会计准则的声明。 企业应当声明编制的财务报表符合企业会计准则的要求，真实、完整地反映了企业的财务状况、经营成果和现金流量等有关信息。 (四) 重要会计政策和会计估计。 重要会计政策的说明，包括财务报表项目的计量基础和运用会计政策过程中所做的重大判断等。重要会计估计的说明，包括可能导致下一个会计期间内资产、负债账面价值重大调整的会计估计的确定依据等。企业应当披露采用的重要会计政策和会计估计，并结合企业的具体实际披露其重要会计政策的确定依据和财务报表项目的计量基础，及其会计估计所采用的关键假设和不确定	披露： (一) 财务报表的编制基础。 (二) 遵循企业会计准则的声明。 (三) 重要会计政策的说明，包括财务报表项目的计量基础和会计政策的确定依据等。 (四) 重要会计估计的说明，包括下一个会计期间内很可能导致资产、负债账面价值重大调整的会计估计的确定依据等。 (五) 会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明。 (六) 对已在资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表中列示的重要项目的进一步说明，包括终止经营税后利润的金额及其构成情况等。 (七) 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。 第三十五条 下列各项未在与财务报表一起公布的其他信息中披露的，企业应当在附注中披露： (一) 企业注册地、组织形式和总部地址。 (二) 企业的业务性质和主要经营地址。 (三) 母公司以及集团最终母公司的名称。	构进行了调整。 指南还明确应当在附注中披露如下信息： (1) 企业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，以有助于报表使用者预测企业的未来现金流量； (2) 关于其他综合收益各项目的信息，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。 准则指南对上述两个披露事项规定了详细的披露格式。 (3) 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。	

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
			因素。 (五)会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明。企业应当按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定,披露会计政策和会计估计变更以及差错更正的情况。 (六)报表重要项目的说明。企业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,应当与报表项目金额相衔接。企业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。 (七)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。 (八)有助于财务报表使用者评价企业管理资本的目标、政策及程序的信息。		
30.40	财务报表——列报——附注	其他综合收益的披露	第四十条 企业应当在附注中披露下列关于其他综合收益各项目的信息: (一)其他综合收益各项目及其所得税影响; (二)其他综合收益各项目原计入其他综合		新增其他综合收益的披露内容;包括具体项目的期初期末余额、调节情况、所得税影响、转出计入损益金额等。

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
30.41	财务报表 列报—— 附注	终止经营的 披露	<p>收益、当期转出计入当期损益的金额； (三)其他综合收益各项目的期初和期末余额及其调节情况。</p> <p>第四十一条 企业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。</p> <p>第四十二条 终止经营,是指满足下列条件之一的已被企业处置或被企业划归为持有待售的、在经营和编制财务报表时能够单独区分的组成部分: (一)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。 (二)该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个主要经营地区进行处置计划的一部分。 (三)该组成部分是仅仅为了再出售而取得的子公司。同时满足下列条件的企业组成部分(或非流动资产,下同)应当确认为持有待售:该组成部分必须在其当前状况下仅根据出售此类组成部分的惯常条款即可立即出售;企业已经就处置该组成部分作出决议,如按规定需得到股东批准的,应当已经取得股东大会或相应权力机构的批准;企业已经与受让方签订了不可撤销的转让协议;</p>	<p>新增对终止经营的披露单独列示,并细化披露具体内容。</p>	<p>(一) 明确符合终止经营的判断条件: 三个条件之一; (二) 将企业会计准则解释 1 号的有关持有待售的判断条件纳入准则,需同时满足四个条件。</p>
30.42	财务报表 列报—— 附注	终止经营和 持有待售的 判断	<p>(一) 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。 (二) 该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个主要经营地区进行处置计划的一部分。 (三) 该组成部分是仅仅为了再出售而取得的子公司。同时满足下列条件的企业组成部分(或非流动资产,下同)应当确认为持有待售:该组成部分必须在其当前状况下仅根据出售此类组成部分的惯常条款即可立即出售;企业已经就处置该组成部分作出决议,如按规定需得到股东批准的,应当已经取得股东大会或相应权力机构的批准;企业已经与受让方签订了不可撤销的转让协议;</p>		

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
30.43	财务报表 列报—— 附注	无	<p>该项转让将在一年内完成。</p> <p>第四十三条 企业应当在附注中披露在资产负债表中、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)。</p>	<p>第三十四条 企业应当在附注中披露在资产负债表中、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)。</p>	无任何变化。
30.44	财务报表 列报—— 衔接	衔接规定	<p>第四十四条 在本准则施行日之前已经执行企业会计准则的企业,应当按照本准则调整财务报表的列报项目;涉及有关报表和附注比较数据的,也应当做相应调整,调整不切实可行的除外。</p>		明确衔接的规定。
30.45	财务报表 列报—— 衔接		<p>第四十五条 本准则自2014年7月1日起施行。</p>		

(四)《企业会计准则第33号——合并财务报表》新旧对比

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
33.1	合并财务报表——总则	无	<p>第一条 为了规范合并财务报表的编制和列报,根据《企业会计准则——基本准则》,制定本准则。</p> <p>第二条 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。</p>	<p>第一条 为了规范合并财务报表的编制和列报,根据《企业会计准则——基本准则》,制定本准则。</p> <p>第二条 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。</p>	无变化。
33.2	合并财务报表——总则	进一步明确母公司、子公司和主体的概念	<p>第三条 合并财务报表至少应当包括下列组成部分:</p> <p>(一) 合并资产负债表;</p> <p>(二) 合并利润表;</p> <p>(三) 合并现金流量表;</p> <p>(四) 合并所有者权益(或股东权益,下同)变动表;</p> <p>(五) 附注。</p>	<p>第三条 合并财务报表至少应当包括下列组成部分:</p> <p>(一) 合并资产负债表;</p> <p>(二) 合并利润表;</p> <p>(三) 合并现金流量表;</p> <p>(四) 合并所有者权益(或股东权益,下同)变动表;</p> <p>(五) 附注。</p>	<p>(一) 丰富了“母公司”的概念,更加明确与具体;母公司原来是说拥有子公司的企业或主体,现在是控制主体的主体;</p> <p>(二) 子公司原指企业,现在扩宽为主体;</p> <p>(三) 对主体进行了列举式的定义:包括企业、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。</p>
33.3	合并财务报表——总则	无	<p>第三条 合并财务报表至少应当包括下列组成部分:</p> <p>(一) 合并资产负债表;</p> <p>(二) 合并利润表;</p> <p>(三) 合并现金流量表;</p> <p>(四) 合并所有者权益(或股东权益,下同)变动表;</p> <p>(五) 附注。</p>	<p>第三条 合并财务报表至少应当包括下列组成部分:</p> <p>(一) 合并资产负债表;</p> <p>(二) 合并利润表;</p> <p>(三) 合并现金流量表;</p> <p>(四) 合并所有者权益(或股东权益,下同)变动表;</p> <p>(五) 附注。</p>	<p>无实质性变化。</p> <p>强调了集团中期财务报表的构成,与中期财务报告准则一致。</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
33.4	合并财务报表——总则	编制合并财务报表的豁免情形	<p>少应当包括合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表和附注。</p> <p>第四条 母公司应当编制合并财务报表。如果母公司是投资性主体，且不存在为其投资活动提供相关服务的子公司，则不应编制合并财务报表，该母公司按照本准则第二十一条规定以公允价值计量其对所有子公司的投资，且公允价值变动计入当期损益。</p>	<p>第四条 母公司应当编制合并财务报表。</p>	<p>说明了母公司不应当编制合并财务报表的情况，这种情况下，“该母公司按照本准则第二十一条规定以公允价值计量其对所有子公司的投资，且公允价值变动计入当期损益”。</p>
33.5	合并财务报表——总则	无	<p>第五条 外币财务报表折算，适用《企业会计准则第19号——外币折算》和《企业会计准则第31号——现金流量表》。</p>	<p>第五条 外币财务报表折算，适用《企业会计准则第19号——外币折算》和《企业会计准则第31号——现金流量表》。</p>	<p>无变化。</p>
33.6	合并财务报表——总则	子公司权益披露	<p>第六条 关于在子公司权益的披露，适用《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》。</p>	<p>第三十一条 企业应当在附注中披露下列信息： （一）子公司的清单，包括企业名称、注册地、业务性质、母公司的持股比例和表决权比例。 （二）母公司直接或通过子公司间接拥有被投资单位表决权不足半数但能对其形成控制的原因。 （三）母公司直接或通过其他子公司间接拥有被投资单位半数以上的表决权但未能对其形成控制的原因。 （四）子公司所采用的与母公司不一致的会计政策，编制合并财务报表的处理方法及其影响。</p>	<p>明确规定子公司权益的披露由CAS 41号准则规范，并删除原关于披露的内容即31条。 准则指南： 对于纳入合并财务报表的子公司既有一般工商企业，又有金融企业等的，如果母公司在企业集团经营中权重较大，以母公司主业是一般企业还是金融企业确定其报表类别，根据集团其他业务适当增加其他报表类别的相关项目；如果母公司在企业集团经营中权重不大，以企业集团的主业确定其报表类别，根据集团其他业务适当增加其他报表类别的相关项目；对于不符合上述情况</p>

序号	准则	修订事项	2014 版	2006 版	主要变化
				(五) 子公司与母公司不一致的会计期间, 编制合并财务报表的处理方法及其影响。 (六) 本期增加子公司, 按照《企业会计准则第 20 号—企业合并》的规定进行披露。 (七) 本期不再纳入合并范围的原子公司, 说明原子公司的名称、注册地、业务性质、母公司的持股比例和表决权比例, 本期不再成为子公司的原因, 其在处置日和上一会计期间资产负债表日资产、负债和所有者权益的金额以及本期期初至处置日的收入、费用和利润的金额。 (八) 子公司向母公司转移资金的能力受到严格限制的情况。 (九) 需要在附注中说明的其他事项。	的, 合并财务报表采用一般企业报表格式, 根据集团其他业务适当增加其他报表类别的相关项目。
33.7	合并财务报表——合并范围	重新定义控制, 并明确相关活动概念	第七条 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。 本准则所称相关活动, 是指对被投资方的回报产生重大影响的活动。被投资方的相关活动应当根据具体情况判断, 通常包括商	第六条 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, 是指一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策, 并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益的权力。	(一) 重新定义了“控制”的概念, 使用“投资方”与“被投资方”取代了“企业”的说法。并且明确了控制中提出的“相关活动”的概念; (二) 合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定, 不仅包括根据表决权(或类似权利)本身或者结合其他安排确定的子公司, 也包括基于一项或多项合同安排决定的结构化主体。

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
33.8	合并财务报表——合并范围	控制的判断	<p>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。</p> <p>第八条 投资方应当在综合考虑所有相关事实和情况的基础上对是否控制被投资方进行判断。一旦相关事实和情况的变化导致对控制定义所涉及的相关要素发生变化的，投资方应当进行重新评估。相关事实和情况主要包括：</p> <p>（一）被投资方的设立目的。</p> <p>（二）被投资方的相关活动以及如何对相关活动作出决策。</p> <p>（三）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。</p> <p>（四）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。</p> <p>（五）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。</p> <p>（六）投资方与其他方的关系。</p>		<p>（一）明确在对是否控制被投资方进行判断时需要考虑的六个“相关事实和情况”。</p> <p>（二）如果有任何事实或情况表明控制的三项基本要素中的一项或多项发生了变化，投资方应重新评估对被投资方是否具有控制。</p> <p>1、如果对被投资方的权力的行使方式发生变化，该变化必须反映在投资方对被投资方权力的评估中。</p> <p>2、某些事件即使不涉及投资方，也可能导致该投资方获得或丧失对被投资方的权力。</p> <p>3、投资方应考虑因其参与被投资方相关活动而承担的可变回报风险敞口的变化带来的影响。</p> <p>4、投资方还应考虑其作为代理人或主要责任人的判断是否发生了变化。投资方与其他方之间整体关系的变化可能意味着原为代理人的投资方不再是代理人；反之亦然。</p>
33.9	合并财务报表	控制的判断	第九条 投资方享有现时权利使其目前有能		（一）明确投资方享有的现实权利使其

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
	表——合并范围		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。		有能力主导被投资方的相关活动时，即形成控制，而与否实际行使该权利无关。 (二)投资方拥有对被投资方的权力是判断控制的第一要素，这要求投资方需要识别被投资方并评估其设立目的和设计、识别被投资方的相关活动以及对相关活动进行决策的机制、确定投资方及涉人被投资方的其他方拥有的与被投资方相关的权利等，以确定投资方当前是否有能力主导被投资方的相关活动。
33.10	合并财务报表——合并范围	控制的判断	第十条 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投资方拥有对被投资方的权力。		(一)明确存在多个投资方能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，以能够主导对被投资方回报产生最重大影响的活动的投资方为控制方。 (二)通常需要考虑的因素包括： (1) 被投资方的设立目的和设计； (2) 影响被投资方利润率、收入和企业的价值的决定因素； (3) 每一投资方有关上述因素的决策职权范围及其对被投资方回报的影响程度； (4) 投资方承担可变回报风险的大小。

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
33.11	合并财务报表——合并范围	控制的判断	<p>第十一条 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。</p> <p>实质性权利，是指持有人在对相关活动进行决策时有实际能力行使的可执行权利。判断一项权利是否为实质性权利，应当综合考虑所有相关因素，包括权利持有人行使该项权利是否存在财务、价格、条款、机制、信息、运营、法律法规等方面的障碍；当权利由多方持有或者行权需要多方同意时，是否存在实际可行的机制使得这些权利持有人在其愿意的情况下能够一致行权；权利持有人能否从行权中获利等。</p> <p>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。</p>		(一) 定义“实质性权利”； (二) 明确在判断控制时，仅考虑与被投资方有关的实质性权利。
33.12	合并财务报表——合并范围	控制的判断	<p>第十二条 仅享有保护性权利的投资方不拥有对被投资方的权力。保护性权利，是指仅为了保护权利持有人利益却没有赋予持有人对相关活动决策权的一项权利。保护性权利通常只能在被投资方发生根本性改变或某些例外情况发生时才能够行使，它既没有</p>		(一) 定义“保护性权利”； (二) 明确仅享有保护性权利的投资方不能对被投资方形成控制。

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
33.13	合并财务报表——合并范围	控制的判断	<p>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。</p> <p>第十三条 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：</p> <p>(一) 投资方持有被投资方半数以上的表决权。</p> <p>(二) 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。</p>	<p>第七条 母公司直接或通过子公司间接拥有被投资方半数以上的表决权，表明母公司能够控制被投资方，应当将该被投资方单位认定为子公司，纳入合并财务报表的合并范围。但是，有证据表明母公司不能控制被投资单位的除外。</p> <p>第八条 母公司拥有被投资单位半数或以下的表决权，满足下列条件之一的，视为母公司能够控制被投资方，应当将该被投资方单位认定为子公司，纳入合并财务报表的合并范围。但是，有证据表明母公司不能控制被投资单位的除外：</p> <p>(一) 通过与被投资单位其他投资者之间的协议，拥有被投资单位半数以上的表决权。</p> <p>(二) 根据公司章程或协议，有权决定被投资单位的财务和经营政策。</p> <p>(三) 有权任免被投资单位的董事会或类似机构的多数成员。</p> <p>(四) 在被投资单位的董事会或类似机构占多数表决权。</p>	<p>(一) 对原控制的情形进行精简；</p> <p>(二) 明确在无例外证据的情况下，拥有半数以上表决权的，或拥有半数或以下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，形成控制。</p> <p>指南明确： 当其他投资方现时有权力能够主导被投资方的相关活动，且其他投资方不是投资方的代理人时，投资方就不拥有对被投资方的权力。当表决权不是实质性权利时，即使投资方持有被投资方多数表决权，也不拥有对被投资方的权力。例如，被投资方相关活动由政府、法院、管理人、接管人、清算人或监管人等其他方主导时，投资方虽然持有多数表决权，但也不可能主导被投资方的相关活动。被投资方自行清算的除外。</p>
33.14	合并财务报表——合并	控制的判断	<p>第十四条 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，</p>	<p>第九条 在确定能否控制被投资单位时，应当考虑企业和其他企业持有的被投资</p>	<p>在拥有被投资方半数或以下表决权时，确定是否形成控制时，要考虑四个方面</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
	范围		<p>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：</p> <p>(一) 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。</p> <p>(二) 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、可执行的认股权证等。</p> <p>(三) 其他合同安排产生的权利。</p> <p>(四) 被投资方以往的表决权行使情况等其他相关事实和情况。</p>	<p>单位的当期可转换的可转换公司债券、当期可执行的认股权证等潜在表决权因素。</p>	<p>的事实和情况（较原准则增加了3种情况）。</p>
33.15	合并财务报表——合并范围	控制的判断	<p>第十五条 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。</p>		<p>明确表决权不能对被投资方的回报产生重大影响时，需要评价对被投资方的权力。</p>
33.16	合并财务报表——合并范围	控制的判断	<p>第十六条 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：</p>		<p>(一) 难以判断是否控制时，应至少考虑四个方面的因素；</p> <p>(二) 若投资方与被投资方之间存在特殊关系，这在判断是否存在控制时，也应考虑该特殊关系；</p> <p>(三) 采取列举方式说明“特殊关系”的通常情形。</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
33.17	合并财务报表——合并范围	控制的判断	<p>(一) 投资方能否任命或批准被投资方的关键管理人员。</p> <p>(二) 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。</p> <p>(三) 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。</p> <p>(四) 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。</p> <p>投资方与被投资方之间是否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。</p> <p>第十七条 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。</p>		<p>(一) 判断投资方是否控制被投资方的第二项基本要素是,因参与被投资方的相关活动而享有可变回报。</p> <p>(二) 其他可变回报的例子包括:</p> <p>1、股利、被投资方经济利益的其他分</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
33.18	合并财务报表——合并范围	控制的判断	<p>第十八条 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。</p> <p>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。</p>		配； 2、因向被投资方的资产或负债提供或服务而得到的报酬、因提供信用支持或流动性支持收取的费用或承担的损失、被投资方清算时在其剩余净资产中所享有的权益、税务利益，以及因卷入被投资方而获得的未来流动性。 3、其他利益持有方无法得到的回报。 明确代理人仅代表主要责任人行使决策权时，代理人不控制被投资方，委托人形成控制。
33.19	合并财务报表——合并范围	控制的判断	<p>第十九条 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。</p> <p>(一) 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。</p> <p>(二) 除(一)以外的情况下，应当综合考虑决策者对被投资方的决策权范围、其他方享有的实质性权利、决策者的薪酬水平、决</p>		指出决策者是否为代理人的判断因素。

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
33.20	合并财务报表——合并范围	控制的判断	<p>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。</p> <p>第二十条 投资方通常应当对是否控制被投资方整体进行判断。但个别情况下，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）。</p> <p>（一）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；</p> <p>（二）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。</p>	<p>第十條母公司应当将其全部子公司纳入合并财务报表的合并范围。</p>	<p>提出了“被投资方可分割的部分”的概念；</p> <p>（二）明确视为被投资方可分割的部分（单独主体）的条件。</p>
33.21	合并财务报表——合并范围	合并范围	<p>第二十一条 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。</p> <p>如果母公司是投资性主体，则母公司应当仅将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。</p>	<p>第十條母公司应当将其全部子公司纳入合并财务报表的合并范围。</p>	<p>（一）随着子公司范围的扩大，纳入合并范围概念也扩大，由原来的单纯的子公司扩展到现在的主体（如单独主体）；</p> <p>（二）提出豁免纳入合并范围的情形。</p>
33.22	合并财务报表	定义投资性	<p>第二十二条 当母公司同时满足下列条件</p>		<p>明确规定母公司属于投资性主体的条</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
	表——合并范围	主体	时，该母公司属于投资性主体： (一) 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； (二) 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； (三) 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。		件。
33.23	合并财务报表——合并范围	投资性主体特征	第二十三条 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： (一) 拥有一个以上投资； (二) 拥有一个以上投资者； (三) 投资者不是该主体的关联方； (四) 其所有者权益以股权或类似权益方式存在。		列举投资性主体的一般特征。
33.24	合并财务报表——合并范围		第二十四条 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全部主体，纳入合并财务报表范围。		明确虽然投资性主体可以豁免其控制的满足条件的主体不纳入该投资性主体的合并范围；但投资性主体的母公司（该母公司不是投资性主体）仍需要将其控制的全部主体（含投资性主体控制的主体）纳入合并范围。
33.25	合并财务报表——合并范围	母公司在非投资性主体和投资性主体	第二十五条 当母公司由非投资性主体转变为投资性主体时，除仅将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		(一) 母公司由非投资性主体转变为投资性主体时：自转变日起对其他子公司不再予以合并，同时按照不丧失控制下

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
		体之间互相 转变时	编制合并财务报表外，企业自转变日起对其 他子公司不再予以合并，并参照本准则第四 十九条的规定，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。		处置子公司的处理原则进行合并报表 的处理。【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（资本溢价或股本溢价），资本 公积不足冲减的，调整留存收益。】 （二）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。
33.26	合并财务报 表——合并 程序	合并报表编 制方法	第二十六条 母公司应当以自身和其子公司的 财务报表为基础，根据其他有关资料，编 制合并财务报表。母公司编制合并财务报 表，应当将整个企业集团视为一个会计主 体，依据相关企业会计准则的确认、计量和 列报要求，按照统一的会计政策，反映企业 集团整体财务状况、经营成果和现金流量。 （一）合并母公司与子公司的资产、负债、 所有者权益、收入、费用和现金流量等项目。 （二）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。	第十一条 合并财务报表应当以母公司和 其子公司的财务报表为基础，根据其他有 关资料，按照权益法调整对子公司的长期 股权投资后，由母公司编制。	（一）删除了在编制合并报表时按照权 益法调整对子公司长期股权投资的规定， 也就是在编制合并财务报表时， 可以在成本法的基础上直接进行合并 抵销处理； （二）明确编制合并财务报表应当将整 个企业集团视为一个会计主体； （三）明确合并财务报表编制步骤； （四）增加了“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”的规定； （五）增加了“站在企业集团角度对特

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
33.27	合并财务报表——合并程序	无	<p>(三) 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。</p> <p>(四) 站在企业集团角度对特殊交易事项予以调整。</p> <p>第二十七条 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。</p> <p>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制财务报表。</p>	<p>第十二条 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。</p> <p>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制财务报表。</p>	<p>特殊交易事项予以调整”的规定。</p> <p>无任何变化。</p>
33.28	合并财务报表——合并程序	无	<p>第二十八条 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。</p> <p>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制财务报表。</p>	<p>第十三条 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。</p> <p>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制财务报表。</p>	<p>无任何变化。</p>
33.29	合并财务报表——合并程序	无	<p>第二十九条 在编制合并财务报表时，子公司除了应当向母公司提供财务报表外，还应当向母公司提供下列有关资料：</p> <p>(一) 采用的与母公司不一致的会计政策及</p>	<p>第十四条 在编制合并财务报表时，子公司除了应当向母公司提供财务报表外，还应当向母公司提供下列有关资料：</p> <p>(一) 采用的与母公司不一致的会计政策</p>	<p>无任何变化。</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
33.30	合并财务报表——合并资产负债表	合并资产负债表编制过程	<p>其影响金额；</p> <p>(二) 与母公司不一致的会计期间的说明；</p> <p>(三) 与母公司、其他子公司之间发生的内部交易的相关资料；</p> <p>(四) 所有者权益变动的有关资料；</p> <p>(五) 编制合并财务报表所需要的其他资料。</p> <p>第三十条 合并资产负债表应当以母公司和子公司的资产负债表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并资产负债表的影响后，由母公司合并编制。</p> <p>(一) 母公司对子公司的长期股权投资与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额应当相互抵销，同时抵销相应的长期股权投资减值准备。子公司持有母公司的长期股权投资，应当视为企业集团的内存股，作为所有者权益的减项，在合并资产负债表中以“减：库存股”项目列示。</p>	<p>及其影响金额；</p> <p>(二) 与母公司不一致的会计期间的说明；</p> <p>(三) 与母公司、其他子公司之间发生的内部交易的相关资料；</p> <p>(四) 所有者权益变动的有关资料；</p> <p>(五) 编制合并财务报表所需要的其他资料。</p> <p>第十五条 合并资产负债表应当以母公司和子公司的资产负债表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并资产负债表的影响后，由母公司合并编制。</p> <p>(一) 母公司对子公司的长期股权投资与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额应当相互抵销，同时抵销相应的长期股权投资减值准备。在购买日，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的差额，应当在商誉项目列示。商誉发生减值的，应当按照经减值测试后的金额列示。</p>	<p>(一) 对于交叉持股的合并抵销处理进行了明确规定，即子公司持有母公司的长期股权投资，应当视为企业集团的库存股，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；</p> <p>(二) 删除了“在购买日，母公司对子公司的长期股权投资与母公司在子公司的所有者权益中所享有的份额的差额，应当在商誉项目列示。商誉发生减值的，应当按照经减值测试后的金额列示。”；</p> <p>(三) 删除了“债券投资和应付债券抵销产生的差额计入投资收益的表述；</p> <p>(四) 将企业会计准则讲解中关于因抵销未实现内部销售损益产生的递延所得税的规定纳入本准则正文。</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
33.31	合并财务报表——合并资产负债表	无	<p>债权与债务项目应当相互抵销，同时抵销相应的减值准备。</p> <p>(三) 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）或其他形式形成的存货、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。</p> <p>(四) 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。</p> <p>(五) 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。</p> <p>第三十一条 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。</p>	<p>抵销。</p> <p>(二) 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，同时抵销应收款项的坏账准备和债券投资的减值准备。母公司与子公司、子公司相互之间的债券投资与应付债券相互抵销，产生的差额应当计入投资收益项目。</p> <p>(三) 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）或其他形式形成的存货、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。</p> <p>(四) 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。</p>	<p>无</p> <p>第十六条 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。</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
33.32	合并财务报表——合并资产负债表	增加合并范围	第三十二条 母公司在报告期内因同一控制下企业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期初数，同时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。因非同一控制下企业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期初数。	第十七条 母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司，编制合并资产负债表的期初数。因非同一控制下企业合并增加的子公司，编制合并资产负债表时，不应当调整合并资产负债表期初数。	(一) 将业务合并纳入准则正文； (二) 进一步细化明确同一控制下企业合并增加子公司或业务时，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，相应调整合并报表期初数以及比较报表的相关项目； (三) 明确非同一控制下企业合并以及其他方式增加合并范围时，不调整合并报表期初数。
33.33	合并财务报表——合并资产负债表	减少合并范围	第三十三条 母公司在报告期内处置子公司以及业务，编制合并资产负债表时，不应当调整合并资产负债表期初数。	第十八条 母公司在报告期内处置子公司，编制合并资产负债表时，不应当调整合并资产负债表期初数。	将处置业务纳入准则正文。
33.34	合并财务报表——合并利润表	无	第三十四条 合并利润表应当以母公司和子公司的利润表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并利润表的影响后，由母公司合并编制。 (一) 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	第十九条 合并利润表应当以母公司和子公司的利润表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并利润表的影响后，由母公司合并编制。 (一) 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	基本无变化。 但指南明确： 在抵销内部逆流交易的存货时，内部销售形成的存货中包含的未实现内部销售损益和递延所得税应在少数股东损益损益中进行分摊。（指南 P96）

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
33.35	合并财务报表——合并利润表	少数股东损益	<p>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。</p> <p>(二) 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。</p> <p>(三) 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。</p> <p>(四) 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。</p> <p>(五) 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。</p>	<p>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。</p> <p>(二) 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。</p> <p>(三) 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，应当与其相对应的发行方利息费用相互抵销。</p> <p>(四) 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。</p> <p>(五) 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。</p>	<p>将企业会计准则解释 3 号的有关其他综合收益的规定纳入准则正文。</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
33.36	合并财务报表——合并利润表	未实现内部交易损益的抵销	<p>目下“归属于少数股东的综合收益总额”项目列示。</p> <p>第三十六条 母公司向子公司出售资产所发生的未实现内部交易损益，应当全额抵销“归属于母公司所有者的净利润”。</p> <p>子公司向母公司出售资产所发生的未实现内部交易损益，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。</p> <p>子公司之间出售资产所发生的未实现内部交易损益，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。</p>		<p>新增明确未实现内部交易损益在母子 公司之间的抵销原则。</p>
33.37	合并财务报表——合并利润表	少数股东承担超额亏损	<p>第三十七条 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。</p>	<p>第二十一条 子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额，其余额应当分别下列情况进行处理：</p> <p>（一）公司章程或协议规定少数股东有义务承担，并且少数股东有能力予以弥补的，该项余额应当冲减少数股东权益；</p> <p>（二）公司章程或协议未规定少数股东有义务承担的，该项余额应当冲减母公司的所有者权益。该子公司以后期间实现的利润，在弥补了由母公司所有者权益所承担的属于少数股东的损失之前，应当全部归</p>	<p>将企业会计准则解释 4 号的相关规定 纳入准则正文。</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
33.38	合并财务报表——合并利润表		<p>第三十八条 母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司以及业务，应当将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，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。</p> <p>因非同一控制下企业合并或其他方式增加的子公司以及业务，应当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。</p>	<p>属于母公司的所有者权益。</p> <p>第二十二条 母公司在报告期内因同一控制下企业合并增加的子公司，应当将该子公司合并当期期初至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表。</p> <p>因非同一控制下企业合并增加的子公司，应当将该子公司购买日至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表。</p>	<p>(一) 将业务合并纳入准则正文；</p> <p>(二) 进一步细化明确同一控制下企业合并增加子公司或业务时，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，相应调整合并报表以及比较报表的相关项目；</p> <p>(三) 明确非同一控制下企业合并以及其他方式增加合并范围时的处理原则。</p>
33.39	合并财务报表——合并利润表		<p>第三十九条 母公司在报告期内处置子公司以及业务，应当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。</p>	<p>第二十三条 母公司在报告期内处置子公司，应当将该子公司期初至处置日的收入、费用、利润纳入合并利润表。</p>	<p>将处置业务纳入准则正文。</p>
33.40	合并财务报表——合并现金流量表	无	<p>第四十条 合并现金流量表应当以母公司和子公司的现金流量表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并现金流量表的影响后，由母公司合并编制。</p> <p>本准则提及现金时，除非同时提及现金等价物，均包括现金和现金等价物。</p>	<p>第二十四条 合并现金流量表应当以母公司和子公司的现金流量表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并现金流量表的影响后，由母公司合并编制。</p> <p>本准则提及“现金”时，除非同时提及现金等价物，均包括现金和现金等价物。</p>	<p>无任何变化。</p>
33.41	合并财务报表——合并现金流量表	无	<p>第四十一条 编制合并现金流量表应当符合下列要求：</p> <p>(一) 母公司与子公司、子公司相互之间</p>	<p>第二十五条 编制合并现金流量表应当符合下列要求：</p> <p>(一) 母公司与子公司、子公司相互之间</p>	<p>无任何变化。</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
33.42	合并财务报表——现金流量表	合并现金流量表编制的备选方法	<p>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。</p> <p>(二) 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。</p> <p>(三) 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。</p> <p>(四) 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。</p> <p>(五) 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。</p> <p>(六) 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。</p>	<p>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。</p> <p>(二) 母公司与子公司、子公司相互之间当期取得投资收益收到的现金，应当与分配股利、利润或偿付利息支付的现金相互抵销。</p> <p>(三) 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。</p> <p>(四) 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。</p> <p>(五) 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。</p> <p>(六) 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。</p>	<p>新增合并现金流量表可以根据合并资产负债表和合并利润表进行编制(即以表编表)，原只允许补充资料可以以表编表。</p>
33.43	合并财务报表		第四十二条 合并现金流量表及其补充资料也可以根据合并资产负债表和合并利润表进行编制。	第二十七条 母公司在报告期间内因同一控制	(一) 将业务合并纳入准则正文;

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
	表——合并现金流量表		<p>下企业合并增加的子公司以及业务，应当将该子公司以及业务合并当期期初至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表，同时应当对比较报表的相关项目进行调整，视同合并后的报告主体自最终控制方开始控制时点起一直存在。因非同一控制下企业合并增加的子公司以及业务，应当将该子公司购买日至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表。</p> <p>第四十四条 母公司在报告期内处置子公司以及业务，应当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。</p> <p>第四十五条 合并所有者权益变动表应当以母公司和子公司的所有者权益变动表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并所有者权益变动表的影响后，由母公司合并编制。</p> <p>(一) 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。</p> <p>子公司持有母公司的长期股权投资以及子公司相互之间持有的长期股权投资，应当按照本准则第三十条规定处理。</p> <p>(二) 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。</p>	<p>制下企业合并增加的子公司，应当将该子公司合并当期期初至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表。因非同一控制下企业合并增加的子公司，应当将该子公司购买日至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表。</p>	<p>(二) 进一步细化明确同一控制下企业合并增加子公司或业务时，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，相应调整合并报表以及比较报表的相关项目；</p> <p>(三) 明确非同一控制下企业合并增加合并范围时的处理原则（注意：此处没有其他方式增加的情形）。</p>
33. 44	合并财务报表——合并现金流量表		<p>第四十四条 母公司在报告期内处置子公司以及业务，应当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。</p> <p>第四十五条 合并所有者权益变动表应当以母公司和子公司的所有者权益变动表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并所有者权益变动表的影响后，由母公司合并编制。</p> <p>(一) 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。</p> <p>子公司持有母公司的长期股权投资以及子公司相互之间持有的长期股权投资，应当按照本准则第三十条规定处理。</p> <p>(二) 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。</p>	<p>第二十八条 母公司在报告期内处置子公司，应当将该子公司期初至处置日的现金流量纳入合并现金流量表。</p>	<p>增加了业务。</p>
33. 45	合并财务报表——合并所有者权益变动表	合并所有者权益变动表编制过程	<p>(一) 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。</p> <p>(二) 母公司在子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。</p> <p>(三) 母公司在子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。</p>	<p>第二十九条 合并所有者权益变动表应当以母公司和子公司的所有者权益变动表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并所有者权益变动表的影响后，由母公司合并编制。</p> <p>(一) 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。</p> <p>(二) 母公司在子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。</p> <p>(三) 母公司在子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。</p>	<p>根据交叉持股合并抵销原则修改了所有者权益变动表编制过程中的抵销处理。</p> <p>指南明确：“专项储备”和“一般风险准备”项目由于既不属于实收资本（或股本）、资本公积，也与留存收益、未分配利润不同，在长期股权投资与子公司所有者权益相互抵销后，应当按归属于母公司所有者权益的份额予以恢复。</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
33.46	合并财务报表——合并所有者权益变动表	无	<p>(三) 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。</p> <p>合并所有者权益变动表也可以根据合并资产负债表和合并利润表进行编制。</p> <p>第四十六条 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。</p>	<p>相互抵销。</p> <p>(二) 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。</p> <p>(三) 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。</p> <p>合并所有者权益变动表也可以根据合并资产负债表和合并利润表进行编制。</p> <p>第三十条 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。</p>	无任何变化。
33.47	合并财务报表——特殊交易	购买少数股东权益	<p>第四十七条 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（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。</p>		<p>将企业会计准则解释 2 号的相关内容纳入准则正文。</p> <p>同时准则指南明确（例题）： 首先调整归属于母公司的资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，冲减归属于母公司的盈余公积，盈余公积不足冲减的，冲减归属于母公司的未分配利润（原未规定流出收益的冲减顺序）。</p>
33.48	合并财务报表——特殊交易	追加投资形成企业合并	<p>第四十八条 企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制的，在合并财务报表中，对于购买日之前持有的被购</p>		<p>将企业会计准则解释 4 号的相关内容纳入准则正文。</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
	合并财务报表——特殊交易	企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并	<p>买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益；购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益等的，与其相关的其他综合收益等应当转为购买日所属当期收益。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。</p>		<p>指南进一步明确： 购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益以及除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他所有者权益变动（以下简称“其他所有者权益变动”）的，与其相关的其他综合收益、其他所有者权益变动应当转为购买日所属当期收益，由于被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产变动而产生的其他综合收益除外。</p>
			准则指南规定		<p>企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的，在合并财务报表上，首先，应结合分步交易的各个步骤的协议条款，以及各个步骤中所分别取得的股权比例、取得对象、取得方式、取得时点及取得对价等信息来判断分步交易是否属于“一揽子交易”。 如果分步取得对子公司股权投资直至取得控制权的各项交易属于“一揽子交易”，应当将各项交易作为一项取得子公司控制权的交易，并区分企业合并的类型分别进行会计处理。</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
33. 49	合并财务报表——特殊交易	通过多次交易分步实现的同一控制下企业合并对于分步实现的同一控制下企业合并	准则指南规定		<p>如果不属于“一揽子交易”，在合并财务报表中，还应区分企业合并的类型分别进行会计处理。</p> <p>通过多次交易分步实现的同一控制下企业合并对于分步实现的同一控制下企业合并，根据企业会计准则，同一控制下企业合并编制合并财务报表时，应视同参与合并的各方在最终控制方开始控制时即以目前的状态存在进行调整，在编制比较报表时，以不早于合并方和被合并方同处于最终控制方的控制之下的时点为限，将被合并方的有关资产、负债并入合并方合并财务报表的比较报表中，并将合并而增加的净资产在比较报表中调整所有者权益项下的相关项目。为避免对被合并方净资产的价值进行重复计算，合并方在取得被合并方控制权之前持有的股权投资，在取得原股权之日与合并方和被合并方同处于同一方最终控制之日孰晚日起至合并日之间已确认有关损益、其他综合收益以及其他净资产变动，应分别冲减比较报表期间的期初留存收益或当期损益。</p> <p>将财会便【2009】14号文纳入准则，</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
	表——特殊交易	下处置部分股权	<p>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（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。</p>		<p>并进一步明确了“处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。</p>
33.50	合并财务报表——特殊交易	处置股权导致丧失控制权	<p>第五十条 企业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。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，同时冲减商誉。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等，应当在丧失控制权时转为当期投资收益。</p>		<p>(一) 将企业会计准则解释 4 号的相关内容纳入准则正文；</p> <p>(二) 明确：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，同时冲减商誉。</p>
33.51	合并财务报表——特殊交易	分部处置直至丧失控制权	<p>第五十一条 企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权的，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</p>		<p>将企业会计准则解释 5 号的相关内容纳入准则正文。</p> <p>指南明确： 企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权，在合并财务报表中，首先，应结合分步交易的各个步骤的交易协议条款、分别取得的处置对价、出售股权的对象、处置方式、处</p>

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
			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： （一）这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的。 （二）这些交易整体才能达成一项完整的商业结果。 （三）一项交易的发生取决于其他至少一项交易的发生。 （四）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。		置时点等信息来判断分步交易是否属于于“一揽子交易”（见本章第一部分）。如果分步交易不属于“一揽子交易”，则在丧失对子公司控制权以前的各项交易，应按照本章上述“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”的有关规定进行会计处理。 如果分步交易属于“一揽子交易”，则应将各项交易作为一项处置原有子公司并丧失控制权的交易进行会计处理，其中，对于丧失控制权之前的每一次交易，处置价款与处置投资对应的享有该子公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值的份额之间的差额，在合并财务报表中应当计入其他综合收益，在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。
	合并财务报表——特殊交易	分部处置直至丧失控制权所得税影响	指南规定		如果预期出现母公司处置股权至实际转移之间存在跨期的情况，母公司应在合并财务报表中考虑上述递延所得税的影响。
	合并财务报表——特殊交易	因子公司少数股东增资而稀释母	指南规定		子公司的其他股东对子公司进行增资，由此稀释了母公司对子公司的股权比例，在这种情况下，应当按照增资前的

序号	准则	修订事项	2014版	2006版	主要变化
33.52	合并财务报表——特殊交易	公司拥有的股权比例 兜底条款	<p>第五十二条 对于本章未列举的交易或者事项，如果站在企业集团合并财务报表角度的确认和计量结果与其所属的母公司或子公司的个别财务报表层面的确认和计量结果不一致的，则在编制合并财务报表时，也应当按照本准则第二十六条第二款第（四）项的规定，对其确认和计量结果予以相应调整。</p>		<p>母公司股权比例计算其在增资前子公司账面净资产中的份额，该份额与增资后按母公司持股比例计算的在增资后子公司账面净资产份额之间的差额计入资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。</p> <p>明确编制合并报表时要站在企业集团角度对特殊交易事项予以调整。</p> <p>准则指南举例明确： 例如，母公司将借款作为实收资本投入子公司用于长期资产的建造，母公司应在合并财务报表层面反映借款利息的资本化金额。再如，子公司作为投资性房地产的大厦，出租给集团内其他企业使用，母公司应在合并财务报表层面作为固定资产反映。</p>
33.53	合并财务报表——衔接	衔接规定	<p>第五十三条 首次采用本准则的企业应当根据本准则的规定对被投资方进行重新评估，确定其是否应纳入合并财务报表范围。因首次采用本准则导致合并范围发生变化的，应当进行追溯调整，追溯调整不切实可行的除外。比较期间已丧失控制权的原子公司，不再追溯调整。</p>		<p>明确衔接规定。</p>
33.54	合并财务报表——衔接		<p>第五十四条 本准则自2014年7月1日起施行。</p>		

(五)《企业会计准则第37号——金融工具列报》新旧对比

序号	准则	2014版	2006版	主要变化
37.1	金融工具列报——总则	<p>第一条 为了规范金融工具的列报,根据《企业会计准则——基本准则》,制定本准则。金融工具列报,包括金融工具列示和金融工具披露。</p> <p>第二条 金融工具信息的列报,应当有助于财务报表使用者了解发行方对发行的金融工具如何进行分类、计量和列示,并就金融工具对企业财务状况和经营成果影响的重要程度、金融工具使企业在报告期间和期末所面临的风险的性质和程度,以及企业如何管理这些风险作出合理评价。</p> <p>第三条 除下列特殊情况外,本准则适用于所有企业各种类型的金融工具: (一) 企业按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》、《企业会计准则第33号——合并财务报表》和《企业会计准则第40号——合营安排》规定核算的对子公司、合营安排和联营企业的投资的披露,适用《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》。但以下情况除外: 1. 与在子公司、合营安排或联营企业中的权益相联系的衍生工具,适用本准则。 2. 符合《企业会计准则第33号——合并财务报表》有关投资性主体定义的企业,其根据该准则规定对子公司以公允价值计量且其变动计入当期损益的投资,适用本准则。</p>	<p>第一条 为了规范金融工具的列报,根据《企业会计准则——基本准则》,制定本准则。 金融工具列报,包括金融工具列示和金融工具披露。</p> <p>第二条 企业在进行金融工具列报时,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。</p>	无变化。
37.2	金融工具列报——总则	<p>第三条 除下列特殊情况外,本准则适用于所有企业各种类型的金融工具: (一) 企业按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》、《企业会计准则第33号——合并财务报表》和《企业会计准则第40号——合营安排》规定核算的对子公司、合营安排和联营企业的投资的披露,适用《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》。但以下情况除外: 1. 与在子公司、合营安排或联营企业中的权益相联系的衍生工具,适用本准则。 2. 符合《企业会计准则第33号——合并财务报表》有关投资性主体定义的企业,其根据该准则规定对子公司以公允价值计量且其变动计入当期损益的投资,适用本准则。</p>	<p>第三条 下列各项适用其他相关会计准则: (一) 由《企业会计准则第2号——长期股权投资》规范的长期股权投资,适用《企业会计准则第2号——长期股权投资》。 (二) 由《企业会计准则第11号——股份支付》规范的股份支付,适用《企业会计准则第11号——股份支付》。 (三) 债务重组,适用《企业会计准则第12号——债务重组》。 (四) 企业合并中合并方的或有对价合同,适用《企业会计准则第20号——企业合并》。 (五) 租赁的权利和义务,适用《企业会计准则</p>	进一步明确适用范围: 1、将租赁的权益和义务予以排除,原准则纳入规范; 2、新增将职工薪酬计划形成的企业的权利和义务予以排除,原准则未排除; 3、明确股份支付安排中涉及应当适用本准则第四条相关的交易和事项以及企业发行、回购、
37.3	金融工具列报——总则	<p>第三条 除下列特殊情况外,本准则适用于所有企业各种类型的金融工具: (一) 企业按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》、《企业会计准则第33号——合并财务报表》和《企业会计准则第40号——合营安排》规定核算的对子公司、合营安排和联营企业的投资的披露,适用《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》。但以下情况除外: 1. 与在子公司、合营安排或联营企业中的权益相联系的衍生工具,适用本准则。 2. 符合《企业会计准则第33号——合并财务报表》有关投资性主体定义的企业,其根据该准则规定对子公司以公允价值计量且其变动计入当期损益的投资,适用本准则。</p>	<p>第三条 下列各项适用其他相关会计准则: (一) 由《企业会计准则第2号——长期股权投资》规范的长期股权投资,适用《企业会计准则第2号——长期股权投资》。 (二) 由《企业会计准则第11号——股份支付》规范的股份支付,适用《企业会计准则第11号——股份支付》。 (三) 债务重组,适用《企业会计准则第12号——债务重组》。 (四) 企业合并中合并方的或有对价合同,适用《企业会计准则第20号——企业合并》。 (五) 租赁的权利和义务,适用《企业会计准则</p>	进一步明确适用范围: 1、将租赁的权益和义务予以排除,原准则纳入规范; 2、新增将职工薪酬计划形成的企业的权利和义务予以排除,原准则未排除; 3、明确股份支付安排中涉及应当适用本准则第四条相关的交易和事项以及企业发行、回购、

序号	准则	2014 版	2006 版	主要变化
37.4	金融工具列报——总则	<p>3. 根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》准则的规定，按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》核算的对联营企业或合营企业的投资，适用本准则。</p> <p>(二) 《企业会计准则第11号——股份支付》规范的股份支付安排中的金融工具以及其他合同和义务，适用《企业会计准则第11号——股份支付》。但股份支付安排中涉及应当适用本准则第四条相关的交易和事项以及企业发行、回购、出售或注销库存股，适用本准则。</p> <p>(三) 债务重组，适用《企业会计准则第12号——债务重组》。但债务重组中涉及金融资产转移披露的，适用本准则。</p> <p>(四) 符合原保险合同或再保险合同定义的保险合同，适用《企业会计准则第25号——原保险合同》或《企业会计准则第26号——再保险合同》（以下简称相关保险合同准则）。</p> <p>《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》要求从保险合同中分拆后单独核算的嵌入衍生工具，适用本准则。企业选择按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》核算的财务担保合同，适用本准则。</p> <p>(五) 因具有相机分红特征而适用相关保险合同准则的金融工具，不适用本准则中关于金融负债和权益工具区分的规定。嵌入此类金融工具的衍生工具，适用本准则。但嵌入衍生工具本身是一项保险合同的，适用相关保险合同准则。</p> <p>(六) 职工薪酬计划形成的企业的权利和义务，适用《企业会计准则第9号——职工薪酬》。</p> <p>第四条 本准则适用于能够以现金或其他金融工具净额结算，或通过交换金融工具结算的买入或卖出非金融项目的合同。但企</p>	<p>第21号——租赁》。</p> <p>(六) 原保险合同的权利和义务，适用《企业会计准则第25号——原保险合同》。</p> <p>(七) 再保险合同的权利和义务，适用《企业会计准则第26号——再保险合同》。</p>	<p>出售或注销库存股，适用本准则；</p> <p>4、因具有相机分红特征而适用相关保险合同准则的金融工具，不适用本准则中关于金融负债和权益工具区分的规定。嵌入此类金融工具的衍生工具，适用本准则。</p>
			<p>第四条 本准则不涉及按预定的购买、销售或使用要求所签订，并到期履约买入或卖出非金融项目</p>	<p>基本一致。</p>

序号	准则	2014 版	2006 版	主要变化
		业按照预定的购买、销售或使用要求签订并持有，旨在收取或交付非金融项目的合同，应当适用其他相关会计准则。	的合同。但是，能够以现金或其他金融工具净额结算，或通过交换金融工具结算的买入或卖出非金融项目的合同，适用本准则。	
37.5	金融工具列报——总则	第五条 本准则第六章至第八章的规定除适用于企业已按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》确认的金融工具外，还适用于未确认的金融工具，例如某些贷款承诺。		明确未确认的金融工具也适用本准则的相关规定。
37.6	金融工具列报——总则	第六条 本准则规定的交易或事项涉及所得税的，应当按照《企业会计准则第 18 号——所得税》进行处理。		明确本准则涉及所得税的按 CAS 18 处理。
37.7	金融负债和权益工具的区分	第七条 企业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。	第五条 企业发行金融工具，应当按照该金融工具的实质，以及金融资产、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确认为金融资产、金融负债或权益工具。	在划分金融工具时，新准则强调依据合同条款。
37.8	金融负债和权益工具的区分	第八条 金融负债，是指企业符合下列条件之一的负债： （一）向其他方交付现金或其他金融资产的合同义务。 （二）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。 （三）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具合同，且企业根据该合同将交付可变数量的自身权益工具。 （四）将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的衍生工具合同，但以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍生工具合同除外。企业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企业自身权益工具的，该类配股权、期权或认股权证应当分类为权益工具。其中，企业自身权益工具不包括应按照本准则第三章		明确定义金融负债； 明确企业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企业自身权益工具的，该类配股权、期权或认股权证应当分类为权益工具。

序号	准则	2014 版	2006 版	主要变化
37.9	金融负债和权益工具的区分	<p>分类为权益工具的金融工具，也不包括本身就要求在将来收取或交付企业自身权益工具的合同。</p> <p>第九条 权益工具，是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后资产中的剩余权益的合同。在同时满足下列条件的情况下，企业应当将发行的金融工具分类为权益工具：</p> <p>（一）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；</p> <p>（二）将来须用或可用企业自身权益工具结算该金融工具。如为非衍生工具，该金融工具应当不包括交付可变数量的自身权益工具进行结算的合同义务；如为衍生工具，企业只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产结算该金融工具。企业自身权益工具不包括按照本准则第三章分类为权益工具的金融工具，也不包括本身就要求在将来收取或交付企业自身权益工具的合同。</p>	<p>第六条 企业发行的、将来以自身权益工具进行结算的金融工具满足下列条件之一的，应当在初始确认时确认为权益工具：</p> <p>（一）该金融工具没有包括交付现金或其他金融资产给其他单位的合同义务。</p> <p>（二）该金融工具没有包括在潜在不利条件下与其他单位交换金融资产或金融负债的合同义务。</p>	<p>基本一致，明确权益工具定义。</p>
	金融负债和权益工具的区分		<p>第七条 企业发行的、将来须用或可用自身权益工具进行结算的金融工具满足下列条件之一的，应当在初始确认时确认为权益工具：</p> <p>（一）该金融工具是非衍生工具，且企业没有义务交付非固定数量的自身权益工具进行结算。</p> <p>（二）该金融工具是衍生工具，且企业只有通过交付固定数量的自身权益工具换取固定数额的现金或其他金融资产进行结算。其中，所指权益工具不包括需要通过收取或交付企业自身权益工具进行结算的合同。</p>	

序号	准则	2014版	2006版	主要变化
37.10	金融负债和权益工具的区别	<p>第十条 金融负债与权益工具的区别：</p> <p>（一）如果企业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。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。</p> <p>（二）如果一项金融工具须用或可用企业自身权益工具进行结算，需要考虑用于结算该工具的企业自身权益工具，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发行方扣除所有负债后的资产中的剩余权益。如果是前者，该工具是发行方的金融负债；如果是后者，该工具是发行方的权益工具。在某些情况下，一项金融工具合同规定企业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額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額是固定的，还是完全或部分地基于除企业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。</p>	<p>第十条 企业发行的非衍生金融工具包含负债和权益成份的，应当在初始确认时将负债和权益成份进行分拆，分别进行处理。</p> <p>在进行分拆时，应当先确定负债成份的公允价值并以此作为其初始确认金额，再按照该金融工具整体的发行价格扣除负债成份初始确认金额后的金额确定权益成份的初始确认金额。发行该非衍生金融工具发生的交易费用，应当在负债成份和权益成份之间按照各自的相对公允价值进行分摊。</p>	<p>明确金融负债与权益工具的区别原则。</p> <p>规定合同权利或合同义务的金額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，则该合同应当分类为金融负债。</p>
37.11	金融负债和权益工具的区别	<p>第十一条 除根据本准则第三章分类为权益工具的金額工具外，如果一项合同使发行方承担了以现金或其他金融资产回购自身权益工具的义务，即使发行方的回购义务取决于合同对手方是否行使回售权，发行方应当在初始确认时将该义务确认为一项金融负债，其金額等于回购所需支付金額的现值（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額的现值）。如果最终发行方无需以现金或其他金融资产回购自身权益工</p>		<p>明确或有回购义务应当在初始确认时将该义务确认为一项金融负债；如果最终发行方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</p>

序号	准则	2014版	2006版	主要变化
		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。		融负债按照账面价值重分类为权益工具。
37.12	金融负债和权益工具的区别	<p>第十二条 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方式导致该工具成为金融负债的方式进行结算的,应当分类为金融负债。但是,满足下列条件之一的,发行方应当将其分类为权益工具:</p> <p>(一) 要求以现金、其他金融资产或以其他方式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。</p> <p>(二) 只有在发行方清算时,才需以现金、其他金融资产或以其他方式导致该工具成为金融负债的方式进行结算。</p> <p>(三) 按照本准则第三章分类为权益工具的可回售工具。</p> <p>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,或者是否以其他方式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。</p>	<p>第八条 对于是否通过交付现金、其他金融资产进行结算,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、消费价格指数变动等)的发生或不发生来确定的金融工具(即附或有结算条款的金融工具),发行方应当将其确认为金融负债。但是,满足下列条件之一的,发行方应当确认为权益工具:</p> <p>(一) 可以要求以现金、其他金融资产结算的或有结算条款相关的事项不会发生。</p> <p>(二) 只有在发行方发生企业清算的情况下才需以现金、其他金融资产进行结算。</p>	<p>附有或有结算条款的金融工具,应当分类为金融负债。</p>
37.13	金融负债和权益工具的区别	<p>第十三条 对于存在结算选择权的衍生工具(例如,合同规定发行方或持有方能选择以现金净额或以发行股份交换现金等方式进行结算的衍生工具),发行方应当将其确认为金融资产或金融负债,但所有可供选择的结算方式均表明该衍生工具应当确认为权益工具的除外。</p>	<p>第九条 对于发行方或持有方能选择以现金净额或以发行股份交换现金等方式进行结算的衍生金融工具,发行方应当将其确认为金融资产或金融负债,但所有可供选择的结算方式表明该衍生金融工具应当确认为权益工具的除外。</p>	<p>存在结算选择权的衍生工具应当将其确认为金融资产或金融负债。</p>
37.14	金融负债和	<p>第十四条 企业应对发行的非衍生工具进行评估,以确定所发行</p>		<p>复合金融工具,发行方</p>

序号	准则	2014 版	2006 版	主要变化
	权益工具的区分	<p>的工具是否为复合金融工具。企业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。</p> <p>企业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。</p>		<p>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。</p>
37.15	金融负债和权益工具的区分	<p>第十五条 在合并财务报表中对金融工具（或其组成部分）进行分类时，企业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承担了交付现金、其他金融资产或以其他方式导致该工具成为金融负债的方式进行结算的义务，则该工具应当分类为金融负债。</p>		<p>在合并财务报表中对金融工具的分类应当在集团层面重新考虑。</p>
37.16	特殊金融工具的区分	<p>第十六条 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：</p> <p>（一）赋予持有方在企业清算时按比例份额获得该企业净资产的权利。企业净资产，是指扣除所有优先于该工具对企业净资产要求权之后的剩余资产。按比例份额是指清算时将企业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；</p> <p>（二）该工具所属的类别次于其他所有工具类别，即该工具在归属于该类别前无须转换为另一种工具，且在清算时对企业资产没有优先于其他工具的要求权；</p> <p>（三）该类别的所有工具具有相同的特征（例如它们都必须都具</p>		<p>满足条件的可回售工具，虽然符合金融负债定义，也应当分类为权益工具；明确具体条件。</p>

序号	准则	2014版	2006版	主要变化
37.17	特殊金融工具的区分	<p>有可回售特征，并且用于计算回购或赎回价格的公式或其他方法都相同)；</p> <p>(四) 除了发行方应当以现金或其他金融资产回购或赎回该工具的合同义务外，该工具不满足本准则规定的金融负债定义中的任何其他特征；</p> <p>(五) 该工具在存续期内的预计现金流量总额，应当实质上基于该工具存续期内企业的损益、已确认净资产的变动、已确认和未确认净资产的公允价值变动(不包括该工具的任何影响)。</p> <p>可回售工具，是指根据合同约定，持有方有权将该工具回售给发行方以获取现金或其他金融资产的权利，或者在未来某一不确定事项发生或者持有方死亡或退休时，自动回售给发行方的金融工具。</p> <p>第十七条 符合金融负债定义，但同时具有下列特征的发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，应当分类为权益工具：</p> <p>(一) 赋予持有方在企业清算时按比例份额获得该企业净资产的权利；</p> <p>(二) 该工具所属的类别次于其他所有工具类别；</p> <p>(三) 在次于其他所有类别的工具类别中，发行方对该类别中所有工具都应当在清算时承担按比例份额交付其净资产的同等合同义务。</p> <p>产生上述合同义务的清算确定将会发生并且不受发行方的控制(如发行方本身是有限寿命主体)，或者发生与否取决于该工具的持有方。</p>		<p>满足条件的清算产生的义务，虽然符合金融负债的定义，但应分类为权益工具。</p>
37.18	特殊金融工具	<p>第十八条 分类为权益工具的可回售工具，或发行方仅在清算时</p>		<p>划分为权益的可回售工</p>

序号	准则	2014版	2006版	主要变化
37.19	特殊金融工具的区分	<p>才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，除应当具有第十六条或第十七条所述特征外，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：</p> <p>(一) 现金流量总额实质上基于企业的损益、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）；</p> <p>(二) 实质上限制或固定了本准则第十六条或第十七条所述工具持有方所获得的剩余回报。</p> <p>在运用上述条件时，对于发行方与本准则第十六条或第十七条所述工具持有方签订的非金融合同，如果其条款和条件与发行方和其他方之间可能订立的同等合同类似，不应考虑该非金融合同的影响。但如果不能做出此判断，则不得将该工具分类为权益工具。</p> <p>第十九条 按照本章程规定分类为权益工具的金融工具，自不再具有第十六条或第十七条所述特征，或发行方不再满足第十八条规定条件之日起，发行方应当将其重分类为金融负债，以重分类日该工具的公允价值计量，重分类日权益工具的账面价值和金融负债的公允价值之间的差额确认为权益。</p> <p>按照本章程规定分类为金融负债的金融工具，自具有第十六条或第十七条所述特征，且发行方满足第十八条规定条件之日起，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。</p>		<p>具和清算产生的义务，还需满足不存在限制或固定其回报及现金流量总额基于整体损益或净资产变化的其他金融工具。</p>
37.20	特殊金融工具的区分	<p>第二十条 企业发行的满足本章程规定分类为权益工具的金融工具，在其母公司的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。</p>		<p>划分为权益的可回售工具和清算产生的义务，在合并报表中对应的少</p>

序号	准则	2014版	2006版	主要变化
37.21 37.22	收益和库存股	<p>第二十一条 金融工具或其组成部分属于金融负债的，相关利息、股利（或股息）、利得或损失，以及赎回或再融资产生的利得或损失等，应当计入当期损益。</p> <p>第二十二条 金融工具或其组成部分属于权益工具的，其发行（含再融资）、回购、出售或注销时，发行方应当作为权益的变动处理。发行方不应确认权益工具的公允价值变动。发行方对权益工具持有方的分配应作利润分配处理，发放的股票股利不影响所有者权益总额。</p>	<p>第十二条 金融工具或其组成部分属于金融负债的，其相关利息、利得或损失等，计入当期损益。企业对权益工具持有方的各种分配（不包括股票股利），应当减少所有者权益。企业不应确认权益工具的公允价值变动额。</p>	<p>数股东权益部分，属于金融负债。 基本一致。</p>
37.23	收益和库存股	<p>第二十三条 与权益性交易相关的交易费用应当从权益中扣减。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，是指企业不购买、发行或处置金融工具就不会发生的费用。 企业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。</p>	<p>第十一条 企业发行权益工具收到的对价扣除交易费用（不涉及企业合并中合并方发行权益工具发生的交易费用）后，应当增加所有者权益；回购自身权益工具支付的对价和交易费用，应当减少所有者权益。企业在发行、回购、出售或注销自身权益工具时，不应确认利得或损失。</p>	<p>对交易费用进行重新定义明确。</p>
37.24	收益和库存股	<p>第二十四条 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。</p>		<p>复合金融工具交易费用，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。</p>
37.25	收益和库存股	<p>第二十五条 分类为金融负债的金融工具支付的股利，在利润表</p>		<p>明确金融负债的利息费</p>

序号	准则	2014版	2006版	主要变化
	股	中应当确认为费用，与其他负债的利息费用合并列示，并在财务报表附注中单独披露。 作为权益扣减项的交易费用，应当在财务报表附注中单独披露。		用列报和披露。
37.26	收益和库存股	第二十六条 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。库存股可由企业自身购回和持有，也可由集团合并范围内的其他成员购回和持有。		库存股作为权益的减项。
37.27	收益和库存股	第二十七条 企业应当按照《企业会计准则第30号——财务报表列报》在资产负债表中单独列示所持有的库存股金额。 企业从关联方回购自身权益工具，还应当按照《企业会计准则第36号——关联方披露》的相关规定进行披露。		明确库存股的披露。
37.28	金融资产和金融负债的抵销	第二十八条 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： （一）企业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； （二）企业计划以净额结算，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。	第十三条 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。但是，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： （一）企业具有抵销已确认金额的法定权利，且该种法定权利现在是可执行的； （二）企业计划以净额结算，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。	明确一般情况下金融资产和金融负债不得相互抵销，并明确可以按抵销后净额列报的条件。
37.29	金融资产和金融负债的抵销	第二十九条 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，		明确抵销权是法定权利。

序号	准则	2014版	2006版	主要变化
		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。 第三十条 抵销权应当不取决于未来事项，而且在企业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，企业均可执行该法定权利。 在确定抵销权是否可执行时，企业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。		抵销权应当不取决于未来事项，为可执行该法定权利。
37.30	金融资产和金融负债的抵销	第三十一条 当前可执行的抵销权不构成互相抵销的充分条件，企业既不算行抵销权（即净额结算），又无计划同时结算金融资产和金融负债的，该金融资产和金融负债不得抵销。 在没有法定权利的情况下，一方或双方即使有意向以净额为基础进行结算或同时结算相关金融资产和金融负债的，该金融资产和金融负债也不得抵销。		存在可执行的抵销权时是否抵销还需要考虑企业意愿。
37.31	金融资产和金融负债的抵销	第三十二条 企业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，则满足本准则第二十八条（二）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： （一）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； （二）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； （三）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；		明确净额结算的判断标准。
37.32	金融资产和金融负债的抵销			

序号	准则	2014 版	2006 版	主要变化
37.33	金融资产和金融负债的抵销	<p>(四) 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；</p> <p>(五) 若发生本条（四）所述的失败交易，将重新进入处理程序，直至结算完成；</p> <p>(六) 由同一结算机构执行；</p> <p>(七) 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。</p> <p>第三十三条 在下列情况下，通常认为不满足本准则第二十八条所列条件，不得抵销相关金融资产和金融负债：</p> <p>(一) 使用多项不同金融工具来仿效单项金融工具的特征，即“合成工具”。例如，利用浮动利率长期债券与收取浮动利息且支付固定利率的利率互换，合成一项固定利率长期负债。</p> <p>(二) 金融资产和金融负债虽然具有相同的主要风险敞口（例如远期合同或其他衍生工具组合中的资产和负债），但涉及不同的交易对手方。</p> <p>(三) 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。</p> <p>(四) 债务人为解除某项负债而将一定的金融资产进行托管（例如偿债基金或类似安排），但债权人尚未接受以这些资产清偿负债。</p> <p>(五) 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。</p>		明确不满足抵销的条件。

序号	准则	2014版	2006版	主要变化
37.34	金融资产和金融负债的抵销	<p>第三十四条 企业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”。只有满足本准则第二十八条所列条件时，总互抵协议下的相关金融资产和金融负债才能抵销。</p> <p>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。</p> <p>第三十五条 企业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，不应产生利得或损失；终止确认是从资产负债表中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。</p>		定义“总互抵协议”。
37.35	金融资产和金融负债的抵销	<p>第三十六条 企业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。</p>	<p>第十四条 金融工具披露，是指企业在附注中披露已确认和未确认金融工具的有关信息。企业所披露的金融工具信息，应当有助于财务报告使用者就金融工具对企业财务状况和经营成果影响的重要程度作出合理评价。</p>	抵销金融资产和金融负债并在资产负债表中以净额列示，不应产生利得或损失；终止确认有可能产生利得或损失。
37.36	金融工具列报一般性规定	<p>第三十七条 在确定金融工具的列报类型时，企业至少应当将本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。</p>		要求附注的披露与报表列示的各项目相互对应。
37.37	金融工具列报一般性规定	<p>第三十八条 企业应当根据自身实际情况，按照本准则要求，合理确定列报金融工具的详细程度，既不应列报大量过于详细的信息从而掩盖了真正重要的信息，也不得列报过于汇总的信息从而难以区分各项交易或相关风险之间的重要差异。</p>		金融工具至少分为以摊余成本计量和以公允价值计量的类型。
37.38	金融工具列报一般性规定			明确列报详细程度的判断原则。

序号	准则	2014 版	2006 版	主要变化
37. 39	金融工具列报一般性规定	<p>第三十九条 企业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、计量基础和理解财务报表相关的其他会计政策等信息，主要包括：</p> <p>（一）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或金融负债，应当披露下列信息：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 指定的金融资产或金融负债的性质； 2. 初始确认时对上述金融资产或金融负债做出指定的标准； 3. 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，企业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，企业应当披露该指定符合企业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，企业应当披露运用指定标准的描述性说明。 <p>（二）指定金融资产为可供出售金融资产的标准。</p> <p>（三）金融资产常规购买和出售的会计政策。</p> <p>（四）核销减值准备并减记金融资产账面价值的原则。</p> <p>（五）如何确定每类金融工具的利得或损失。</p> <p>（六）存在客观证据表明金融资产已发生减值的适用标准。</p> <p>（七）为避免金融资产逾期或减值而重新议定条款的金融资产所适用的会计政策。</p>	<p>第十五条 企业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、计量基础等信息，主要包括：</p> <p>（一）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或金融负债，应当披露下列信息：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 指定的依据； 2. 指定的金融资产或金融负债的性质； 3. 指定后如何消除或明显减少原来由于该金融资产或金融负债的计量基础不同所导致的相关利得或损失在确认或计量方面不一致的情况，以及是否符合企业正式书面文件载明的风险管理或投资策略的说明。 <p>（二）指定金融资产为可供出售金融资产的条件。</p> <p>（三）确定金融资产已发生减值的客观依据以及计算确定金融资产减值损失所使用的具体方法。</p> <p>（四）金融资产和金融负债的利得和损失的计量基础。</p> <p>（五）金融资产和金融负债终止确认条件。</p> <p>（六）其他与金融工具相关的会计政策。</p>	<p>增加了金融工具会计政策、计量基础的披露具体内容。</p>
37. 40	资产负债表中的列示及相关披露	<p>第四十条 企业应当在资产负债表或相关附注中列报下列金融资产或金融负债的账面价值：</p> <p>（一）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，并分别反映交易性金融资产和在初始确认时指定为以公允价值计</p>	<p>第十六条 企业应当披露下列金融资产或金融负债的账面价值：</p> <p>（一）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；</p>	<p>强调以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（负债），并分别反映交易性金融资产</p>

序号	准则	2014 版	2006 版	主要变化
37. 41	资产负债表中的列示及相关披露	<p>量且其变动计入当期损益的金融资产；</p> <p>(二) 持有至到期投资；</p> <p>(三) 贷款和应收款项；</p> <p>(四) 可供出售金融资产；</p> <p>(五) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，并分别反映交易性金融负债和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；</p> <p>(六) 其他金融负债。</p> <p>第四十一条 企业将单项或一组贷款或应收款项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：</p> <p>(一) 资产负债表日该贷款或应收款项使企业面临的重大信用风险敞口。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。</p> <p>(二) 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。</p> <p>(三) 该贷款或应收款项因信用风险变动引起的公允价值本期变动额和累计变动额。这些变动额，是该贷款或应收款项公允价值变动扣除由于市场风险因素的变化导致公允价值变动后的部分；或是企业以能够更真实地反映信用风险变动导致该贷款或应收款项公允价值变动的其他方法确定的金额。市场风险因素的变化包括，可观察的利率、商品价格、汇率以及价格指数、利率指数、汇率指数等指数的变动。</p> <p>(四) 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贷款或应收款项被指定以来的公允价值累计变动额。</p>	<p>(二) 持有至到期投资；</p> <p>(三) 贷款和应收款项；</p> <p>(四) 可供出售金融资产；</p> <p>(五) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债；</p> <p>(六) 其他金融负债。</p> <p>第十七条 企业将单项或一组贷款或应收款项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：</p> <p>(一) 资产负债表日该贷款或应收款项使企业面临的重大信用风险敞口金额，以及相关信用衍生工具或类似工具分散该信用风险的金額。信用风险，是指金融工具的一方不能履行义务，造成另一方发生财务损失的风险。</p> <p>(二) 该贷款或应收款项本期因信用风险变化引起的公允价值变动额和累计变动额，相关信用衍生工具或类似工具本期公允价值变动额以及自该贷款或应收款项指定以来的累计变动额。</p>	<p>产（负债）和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资产（负债）。</p> <p>明确指定为金融资产时，因信用风险变动引起的公允价值本期变动额和累计变动额，是该贷款或应收款项公允价值变动扣除由于市场风险因素的变化导致公允价值变动后的部分；或是企业以能够更真实地反映信用风险变动导致该贷款或应收款项公允价值变动的其他方法确定的金额。</p>

序号	准则	2014 版	2006 版	主要变化
37. 42	资产负债表中的列示及相关披露	<p>第四十二条 企业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的，应当披露下列信息：</p> <p>（一）该金融负债因信用风险变动引起的公允价值本期变动额和累计变动额。这些变动额，是该金融负债公允价值变动扣除由于市场风险因素的变化导致公允价值变动后的部分；或是企业以能够更真实地反映信用风险变动导致该金融负债公允价值变动的其他方法确定的金额。对于包含投资连结特征的合同，市场风险因素的变化包括相关内部或外部投资组合业绩的变动。</p> <p>（二）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。</p>	<p>第十八条 企业将某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的，应当披露下列信息：</p> <p>（一）该金融负债本期因相关信用风险变化引起的公允价值变动额和累计变动额。</p> <p>（二）该金融负债的账面价值与到期日按合同约定应支付金额之间的差额。</p>	<p>明确指定为金融负债时，因信用风险变动引起的公允价值本期变动额和累计变动额，是该金融负债公允价值变动扣除由于市场风险因素的变化导致公允价值变动后的部分；或是企业以能够更真实地反映信用风险变动导致该金融负债公允价值变动的其他方法确定的金额。</p>
37. 43	资产负债表中的列示及相关披露	<p>第四十三条 企业应当披露本准则第四十一条（三）和第四十二条（一）中金额的确定方法。如果企业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，则应当披露企业做出此结论的原因及其他需要考虑的因素。</p>		<p>要求披露信用风险变动引起的公允价值变动金额的确定方法。</p>
37. 44	资产负债表中的列示及相关披露	<p>第四十四条 企业将金融资产进行重分类，改变了该金融资产后继续计量基础的，应当披露该金融资产重分类前后的公允价值或账面价值和重分类的原因。</p>	<p>第十九条 企业将金融资产进行重分类，使该金融资产后续计量基础由成本或摊余成本改为公允价值，或由公允价值改为成本或摊余成本的，应当披露该金融资产重分类前后的公允价值或账面价值和重分类的原因。</p>	<p>基本一致。</p>
37. 45	资产负债表中的列示及相关披露	<p>第四十五条 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，以及符合本准则第二十八条抵销条件的已确认金融工具，企业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：</p>		<p>新增总互抵协议的披露要求。</p>

序号	准则	2014版	2006版	主要变化
		(一) 已确认金融资产和金融负债的总额。 (二) 按本准则规定抵销的金额。 (三) 在资产负债表中的净额。 (四) 可执行的总互抵协议或类似协议确定的, 未包含在本条(二)中的金额, 包括: 1. 不满足本准则抵销条件的已确认金融工具的金额; 2. 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本条(四)第1项后的余额为限。 (五) 资产负债表中列示的净额扣除本条(四)后的余额。 企业应当披露本条(四)所述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。		
37.46	资产负债表中的列示及相关披露	第四十六条 按照本准则第三章分类为权益工具的可回售工具, 企业应当披露以下信息: (一) 可回售工具的汇总定量信息。 (二) 对于按持有方要求承担的回购或赎回义务, 企业的管理目标、政策和程序及其变化。 (三) 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。		新增分类为权益工具的可回售工具的披露要求。
37.47	资产负债表中的列示及相关披露	第四十七条 企业将本准则第三章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。		明确应披露特殊金融工具重分类的时间和原因。
37.48	资产负债表中的列示及相关披露	第四十八条 企业应当披露作为负债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。其中, 对于已转移金融资产的担保物, 转入方有权出售或再抵押的,	第二十一条 企业应当披露与作为担保物的金融资产有关的下列信息: (一) 本期作为负债或有负债的担保物的金融	明确: 对于已转移金融资产的担保物, 转入方有权出售或再抵押的,

序号	准则	2014 版	2006 版	主要变化
		转出方应当在资产负债表中单独列示该金融资产。	资产的账面价值。 (二) 与担保物有关的期限和条件。	转出方应当在资产负债表中单独列示该金融资产。
37.49	资产负债表中的列示及相关披露	第四十九条 企业取得的担保物，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。	第二十二条 企业收到的担保物（金融资产或非金融资产）在担保物所有人没有违约时就可以出售或再作为担保物的，应当披露下列信息： (一) 所持有担保物的公允价值。 (二) 已将收到的担保物出售或再作为担保物的，披露该担保物的公允价值，以及企业是否承担了将担保物退回的义务。 (三) 与担保物使用相关的期限和条件。	基本一致。
37.50	资产负债表中的列示及相关披露	第五十条 企业应当设置专门的备抵账户，记录每类金融资产因信用损失发生的减值，并披露减值准备的期初余额，本期计提、转回、转销、核销及其他变动的金额和期末余额等信息。	第二十三条 企业应当披露每类金融资产减值损失的详细信息，包括前后两期可比的金融资产减值准备期初余额、本期计提数、本期转回数、期末余额之间的调节信息等。	基本一致。
37.51	资产负债表中的列示及相关披露	第五十一条 对于企业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。		新增嵌入了价值相互关联的多项衍生工具的复合金融工具的，应披露相关特征。
37.52	资产负债表中的列示及相关披露	第五十二条 除短期应付款项之外的金融负债，企业应当披露下列信息： (一) 本期发生拖欠的金融负债的本金、利息、偿债基金、赎回条款的详细信息。 (二) 发生拖欠的金融负债的期末账面价值。 (三) 在财务报告批准对外报出前，就拖欠事项已采取的补救	第二十四条 企业应当披露与违约借款有关的信息： (一) 违约（本期没有按合同如期还款的借款本金、利息等）性质及原因。 (二) 资产负债表日违约借款的账面价值。 (三) 在财务报告批准对外报出前，就违约事项	明确除短期应付款项之外的金融负债，要求披露拖欠或违约情况；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，则无需

序号	准则	2014版	2006版	主要变化
		<p>措施、对债务条款的重新议定等情况。</p> <p>企业本期发生了拖欠以外的其他违约情况，且债权人有权在发生违约时要求企业提前偿还的，企业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，则无需披露。</p>	<p>已采取的补救措施、与债权人协商将借款展期等情况。</p>	<p>披露。</p>
37.53	利润表中的列示及相关披露	<p>第五十三条 企业应当披露与金融工具有关的下列收入、费用、利得或损失：</p> <p>(一) 当期各类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交易性金融资产和金融负债的利得或损失应当分别披露。对于可供出售金融资产，应当分别披露当期在其他综合收益中确认的以及当期从权益转入损益的利得或损失。</p> <p>(二) 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。</p> <p>(三) 企业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。</p> <p>(四) 已发生减值的金融资产产生的利息收入。</p> <p>(五) 每类金融资产本期发生的减值损失。</p>	<p>第三十三条 企业应当披露与金融工具有关的下列收入、费用、利得或损失：</p> <p>(一) 本期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、持有至到期投资、贷款和应收款项、可供出售金融资产、按摊余成本计量的金融负债的净利得或净损失。</p> <p>(二) 本期按实际利率法计算确认的金融资产或金融负债利息收入总额或利息费用总额。</p> <p>(三) 下列项目形成的、在确定实际利率时未包括的手续费收入或支出：</p> <p>1. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债以外的金融资产或金融负债；</p> <p>2. 企业为他人管理信托财产和其他托管行为。</p> <p>(四) 已发生减值的金融资产产生的利息收入。</p> <p>(五) 持有至到期投资、贷款和应收款项、可供出售金融资产本期发生的减值损失。</p>	<p>基本一致。</p>
37.54	套期保值相关披露	<p>第五十四条 企业应当披露与每类套期有关的下列信息：</p> <p>(一) 每类套期的描述。</p> <p>(二) 对套期工具的描述及其期末公允价值。</p> <p>(三) 被套期风险的性质。</p>	<p>第二十五条 企业应当披露与每类套期保值有关的下列信息：</p> <p>(一) 套期关系的描述。</p> <p>(二) 套期工具的描述及其在资产负债表日的公</p>	<p>基本一致。</p>

序号	准则	2014 版	2006 版	主要变化
37.55	套期保值相关披露	<p>第五十五条 企业应当披露与现金流量套期有关的下列信息：</p> <p>(一) 现金流量预期发生期间及其预期影响损益的期间。</p> <p>(二) 对于前期运用套期会计方法但预期不再发生的交易的描述。</p> <p>(三) 本期在其他综合收益中确认的金额。</p> <p>(四) 本期从所有者权益中转出至利润表各项目的金额。</p> <p>(五) 本期预期交易形成的非金融资产或非金融负债在初始确认时从所有者权益转入的金额。</p>	<p>允价值。</p> <p>(三) 被套期风险的性质。</p> <p>第二十六条 企业应当披露与现金流量套期有关的下列信息：</p> <p>(一) 现金流量预期发生及其影响损益的期间。</p> <p>(二) 以前运用套期会计方法处理但预期不会发生的预期交易的描述。</p> <p>(三) 本期在所有者权益中确认的金额。</p> <p>(四) 本期从所有者权益中转出、直接计入当期损益的金额。</p> <p>(五) 本期从所有者权益中转出、直接计入预期交易形成的非金融资产或非金融负债初始确认金额的金額。</p> <p>(六) 本期无效套期形成的利得或损失。</p>	基本一致。
37.56	套期保值相关披露	<p>第五十六条 企业应当单独披露下列关于套期会计的信息：</p> <p>(一) 在公允价值套期中，套期工具本期形成的利得或损失，以及被套期项目因被套期风险形成的利得或损失。</p> <p>(二) 在现金流量套期中，本期套期无效部分形成的利得或损失。</p> <p>(三) 在境外经营净投资套期中，本期套期无效部分形成的利得或损失。</p>	<p>第二十七条 对于公允价值套期，企业应当披露本期套期工具形成的利得或损失，以及被套期项目因被套期风险形成的利得或损失。</p> <p>第二十八条 对于境外经营净投资套期，企业应当披露本期无效套期形成的利得或损失。</p>	基本一致。
37.57	公允价值披露	<p>第五十七条 除了本准则第五十九条规定情况外，企业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。</p>	<p>第二十九条 除本准则第三十一条的规定外，企业应当按照每类金融资产和金融负债披露下列公允价值信息：</p> <p>(一) 确定公允价值所采用的方法，包括全部或</p>	<p>删除了原准则中关于公允价值确定的披露要求，由CAS 39号准则规范。</p>

序号	准则	2014 版	2006 版	主要变化
37. 58	公允价值披露	<p>第五十八条 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，企业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，企业应当按金融资产或金融负债的类型披露</p>	<p>部分直接参考活跃市场中的报价或采用估值技术等。采用估值技术的，按照各类金融资产或金融负债分别披露相关估值假设，包括提前还款率、预计信用损失率、利率或折现率等。</p> <p>(二) 公允价值是否全部或部分采用估值技术确定，而该估值技术没有以相同金融工具的当前公开交易价格和易于获得的市场数据作为估值假设。这种估值技术对估值假设具有重大敏感性的，披露这一事实及改变估值假设可能产生的影响，同时披露采用这种估值技术确定的公允价值的本期变动额计入当期损益的数额。</p> <p>企业在判断估值技术对估值假设是否具有重大敏感性时，应当综合考虑净利润、资产总额、负债总额、所有者权益总额（适用于公允价值变动计入所有者权益的情形）等因素。</p> <p>金融资产和金融负债的公允价值应当以总额为基础披露（在资产负债表中金融资产和金融负债按净额列示的除外），且披露方式应当有利于财务报告使用者比较金融资产和金融负债的公允价值和账面价值。</p>	<p>基本一致；</p> <p>明确企业在初始确认金融资产或金融负债时应确认利得或损失。</p>

序号	准则	2014 版	2006 版	主要变化
37. 59	公允价值披露	<p>下列信息：</p> <p>(一) 企业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。</p> <p>(二) 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。</p> <p>(三) 企业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。</p> <p>第五十九条 企业可以不披露下列金融资产或金融负债的公允价值信息：</p> <p>(一) 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）。</p> <p>(二) 活跃市场中没有报价且其公允价值无法可靠计量的权益工具投资以及与该工具挂钩的衍生工具。</p> <p>(三) 包含相机分红特征且其公允价值无法可靠计量的合同。</p>	<p>披露下列信息：</p> <p>(一) 在损益中确认原实际交易价格与公允价值之间形成的差异所采用的会计政策。</p> <p>(二) 该项差异的期初和期末余额。</p> <p>第三十一条 企业可以不披露下列金融资产或金融负债的公允价值信息：</p> <p>(一) 其账面价值与公允价值相差很小的短期金融资产或金融负债。</p> <p>(二) 活跃市场中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结算的衍生工具。</p>	<p>增加了公允价值披露时可以不披露的信息“包含相机分红特征且其公允价值无法可靠计量的合同”。</p>
37. 60	公允价值披露	<p>第六十条 在第五十九条（二）、（三）所述的情况下，企业应当披露下列信息：</p> <p>(一) 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。</p> <p>(二) 金融工具的相关信息。</p> <p>(三) 企业是否有意图及如何处置这些金融工具。</p> <p>(四) 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。</p>	<p>第三十二条 企业应当在活跃市场中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结算的衍生工具有关的下列信息：</p> <p>(一) 因公允价值不能可靠计量而未作相关公允价值披露的事实。</p> <p>(二) 该金融工具的描述、账面价值以及公允价值不能可靠计量的原因。</p> <p>(三) 该金融工具相关市场的描述。</p> <p>(四) 企业是否有意处置该金融工具以及可能的</p>	<p>基本一致。</p>

序号	准则	2014 版	2006 版	主要变化	
37.61	定性和定量 信息	<p>第六十一条 企业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，更好地评价企业所面临的风险敞口。相关风险包括信用风险、流动性风险、市场风险等。</p> <p>第六十二条 对金融工具产生的各类风险，企业应当披露下列定性信息： （一）风险敞口及其形成原因，以及在本期发生的变化。 （二）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。</p> <p>第六十三条 对金融工具产生的各类风险，企业应当按类别披露下列定量信息： （一）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。企业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。 （二）按照第六十四条至第七十四条披露的信息。 （三）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企业本期风险敞口情况的，应当进</p>	<p>处置方式。 （五）本期已终止确认该金融工具的，应当披露该金融工具终止确认时的账面价值以及终止确认形成的损益。</p> <p>第三十四条 企业应当披露与各类金融工具风险相关的描述性信息和数量信息。 （一）描述性信息 1、风险敞口及其形成原因。 2、风险管理目标、政策和过程以及计量风险的方法。 上述描述性信息在本期发生改变，应当作相应说明。 （二）数量信息 1、资产负债表日风险敞口总额数据。企业在提供该数据时，应当以内部提供给关键管理人员的相关信息为基础。企业运用多种方法管理风险的，应当说明哪种方法能提供最相关和可靠的信息。 2、按照本准则第三十五条至第四十五条规定提供的信息。 3、资产负债表日风险集中信息。风险集中信息应当包括管理层如何确定风险集中点的说明、确定各风险集中点的参考因素（包括交易对手、地理区域、货币种类、市场类型等）、各风险集中点相关的风险敞口金额。 上述数量信息不能代表企业本期风险敞口情况</p>	基本一致。	
37.62					
37.63					

序号	准则	2014 版	2006 版	主要变化
37.64	信用风险披露	<p>进一步提供相关信息。</p> <p>第六十四条 企业应当披露与每类金融工具信用风险有关的信息：</p> <p>(一) 在不考虑可利用的担保物或其他信用增级的情况下，企业在资产负债表日的最大信用风险敞口。金融工具的账面价值能代表最大信用风险敞口的，无需提供此事项披露。</p> <p>(二) 可利用担保物或其他信用增级的信息及其对最大信用风险敞口的财务影响。</p> <p>(三) 未逾期且未减值的金融资产的信用质量信息。</p> <p>金融资产在资产负债表日的最大信用风险敞口，通常是账面余额减去减值损失的金額（已减去根据本准则规定已抵销的金額）。</p>	<p>的，应当进一步提供相关信息。</p> <p>第三十五条 企业应当披露与每类金融工具信用风险有关的下列信息：</p> <p>(一) 在不考虑可利用的担保物或其他信用增级（如不符合相互抵销条件的净额结算协议等）的情况下，最能代表企业资产负债表日最大信用风险敞口的金额，以及可利用担保物或其他信用增级的信息。</p> <p>(二) 尚未逾期和发生减值的金融资产的信用质量信息。</p> <p>(三) 原已逾期或发生减值但相关合同条款已重新商定过的金融资产的账面价值。</p> <p>第三十六条 最能代表企业资产负债表日最大信用风险敞口的金融资产金额，应当是金融资产的账面余额扣除下列两项金额后的余额：</p> <p>(一) 按照本准则第十三条规定已抵销的金额；</p> <p>(二) 已对该金融资产确认的减值损失。</p>	<p>基本一致。</p>
37.65	信用风险披露	<p>第六十五条 企业应当按类披露在资产负债表日已逾期或已减值的金融资产的下列信息：</p> <p>(一) 已逾期未减值的金融资产的账龄分析。</p> <p>(二) 已发生单项减值的金融资产的分析，包括判断该金融资产发生减值所考虑的因素。</p>	<p>第三十七条 企业应当按类别披露已逾期或发生减值的金融资产的下列信息：</p> <p>(一) 资产负债表日已逾期但未减值的金融资产的期限分析。</p> <p>(二) 资产负债表日单项确定为已发生减值的金融资产信息，以及判断该金融资产发生减值所考虑的因素。</p> <p>(三) 企业持有的、与各类金融资产对应的担保</p>	<p>基本一致。</p>

序号	准则	2014版	2006版	主要变化
37.66	信用风险披露	<p>第六十六条 企业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：</p> <p>（一）所确认资产的性质和账面价值。</p> <p>（二）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。</p>	<p>物和其他信用增级对应的资产及其公允价值。相关公允价值确实难以估计的，应当予以说明。</p> <p>第三十八条 企业本期因债务人违约而处置担保物或其他信用增级对应的资产所取得的金融资产或非金融资产满足资产确认条件的，应当披露下列信息：</p> <p>（一）所取得资产的性质和账面价值。</p> <p>（二）这些资产不易转换为现金的，应当披露处置这些资产或拟将其用于日常经营的计划等。</p>	基本一致。
37.67	流动性风险披露	<p>第六十七条 企业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：</p> <p>（一）对于非衍生金融负债（包括财务担保合同），到期期限分析应当基于合同剩余到期期限。对于包含嵌入衍生工具的混合金融工具，应当将其整体视为非衍生金融负债进行披露。</p> <p>（二）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。</p> <p>当企业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企业流动性风险的性质和范围时，企业应当披露金融资产的到期期限分析。</p> <p>流动性风险，是指企业在履行以交付现金或其他金融资产的义务时发生资金短缺的风险。</p>	<p>第三十九条 企业应当披露金融资产和金融负债按剩余到期日所作的到期期限分析，以及管理这些金融资产和金融负债流动性风险的方法。</p> <p>流动风险，是指企业在履行与金融负债有关的义务时遇到资金短缺的风险。</p>	删除了对金融资产按剩余到期期限进行到期期限分析的披露要求。
37.68	流动性风险披露	<p>第六十八条 企业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。列入各时间段内按照第六十七条所披露的金融</p>	<p>第四十条 企业在披露金融资产和金融负债到期期限分析时，应当运用职业判断确定适当的时间</p>	基本一致。

序号	准则	2014 版	2006 版	主要变化
37. 69	流动性风险披露	<p>额，应当是未经折现的合同现金流量。</p> <p>企业可以但不限于按下列时间段进行到期期限分析：</p> <p>(一) 一个月以内（含本数，下同）；</p> <p>(二) 一个月至三个月以内；</p> <p>(三) 三个月至一年以内；</p> <p>(四) 一年至五年以内；</p> <p>(五) 五年以上。</p> <p>第六十九条 债权人可以选择收回债权时间的，债务人应当将相应的金融负债列入债权人可以要求收回债权的最早时间段内。</p> <p>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。</p> <p>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。</p>	<p>段。列入各时间段内的金融资产和金融负债金额，应当是未经折现的合同现金流量。</p> <p>企业可以但不限于按下列时间段进行到期期限分析：</p> <p>(一) 一个月以内（含本数，下同）；</p> <p>(二) 一个月至三个月以内；</p> <p>(三) 三个月至一年以内；</p> <p>(四) 一年至五年以内；</p> <p>(五) 五年以上。</p> <p>第四十一条 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。</p> <p>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用于到期期限分析的金額。</p> <p>债务人承诺分期支付金融负债的，债权人应当把每期将收取的款项列入相应的最早时间段内；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。</p> <p>债权人吸收的活期存款以及其他具有活期性质的存款，应当列入最早的时间段内。</p>	<p>新增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。</p>
37. 70	流动性风险披露	<p>第七十条 企业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：</p> <p>(一) 该现金的流出可能显著早于汇总定量信息中所列示的时</p>	<p>新增披露流动性风险敞口汇总定量信息的方法。</p>	

序号	准则	2014 版	2006 版	主要变化
37. 71	市场风险披露	<p>间。</p> <p>(二) 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。</p> <p>如果以上信息已包括在本准则第六十七条规定的到期期限分析中, 则无需披露上述额外定量信息。</p> <p>第七十一条 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。</p> <p>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。</p> <p>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)。</p> <p>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。</p>	<p>第四十二条 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, 包括外汇风险、利率风险和其他价格风险。</p> <p>外汇风险, 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。</p> <p>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。</p> <p>其他价格风险, 是指外汇风险和利率风险以外的市场风险。</p>	基本一致。
37. 72	市场风险披露	<p>第七十二条 在对市场风险进行敏感性分析时, 应当以整个企业为基础, 披露下列信息:</p> <p>(一) 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变动时, 将对企业损益和所有者权益产生的影响。</p> <p>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</p>	<p>第四十三条 企业应当披露与敏感性分析有关的下列信息:</p> <p>(一) 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, 将对企业当期损益或所有者权益产生的影响。</p>	基本一致。

序号	准则	2014 版	2006 版	主要变化
37. 73	市场风险披露	<p>性分析。</p> <p>(二) 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。</p> <p>第七十三条 企业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, 且企业已采用该种方法管理金融风险的, 可不按照第七十二条的规定进行披露, 但应当披露下列信息:</p> <p>(一) 用于该种敏感性分析的目的、选用的主要参数和假设。</p> <p>(二) 所用方法的目的, 以及该方法提供的信息在反映相关资产和负债公允价值方面的局限性。</p>	<p>(二) 本期敏感性分析所使用的方法和假设。该方法与假设与前一期不同的, 应当披露发生变化的原因。</p> <p>第四十四条 企业采用风险价值法或类似方法进行敏感性分析能够反映风险变量之间(如利率和汇率之间等)的关联性, 且企业已采用该种方法管理财务风险的, 可不按照本准则第四十三条的规定进行披露, 但应当披露下列信息:</p> <p>(一) 用于该种敏感性分析的方法、选用的主要参数和假设。</p> <p>(二) 所使用方法的目的, 以及使用该种方法不能充分反映相关金融资产和金融负债公允价值的可能性。</p>	基本一致。
37. 74	市场风险披露	<p>第七十四条 按照第七十二条或第七十三条对敏感性分析的披露不能反映金融工具市场风险的(例如, 期末的风险敞口不能反映当期的风险状况), 企业应当披露这一事实及其原因。</p> <p>第七十五条 企业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, 按本准则要求单独披露。</p> <p>本章所述的金融资产转移, 是指下列两种情形:</p> <p>(一) 将收取金融资产现金流量的合同权利转移给另一方。</p> <p>(二) 将金融资产整体或部分转移给另一方, 但保留收取金融资产现金流量的合同权利, 并承担将收取的现金流量支付给一个或多个收款方的合同义务。</p>	<p>第四十五条 按照本准则第四十三条或第四十四条对敏感性分析的披露不能反映金融工具内在市场风险的, 企业应当披露这一事实及其原因。</p>	基本一致。
37. 75	金融资产转移的披露	<p>第七十五条 企业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, 按本准则要求单独披露。</p> <p>本章所述的金融资产转移, 是指下列两种情形:</p> <p>(一) 将收取金融资产现金流量的合同权利转移给另一方。</p> <p>(二) 将金融资产整体或部分转移给另一方, 但保留收取金融资产现金流量的合同权利, 并承担将收取的现金流量支付给一个或多个收款方的合同义务。</p>		明确所有未终止确认的已转移金融资产以及相关继续涉入单独披露要求。
37. 76	金融资产转移	<p>第七十六条 企业对于金融资产转移所披露的信息, 应当有助于</p>		新增其他补充信息。

序号	准则	2014版	2006版	主要变化
	转移的披露	<p>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，评价企业继续涉入已终止确认金融资产的性质和相关风险。</p> <p>企业按照本准则第七十八条和第七十九条所披露信息不能满足本条前款要求的，应当披露其他补充信息。</p> <p>第七十七条 本章所述的继续涉入，是指企业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。如果企业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：</p> <p>（一）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。</p> <p>（二）以公允价值回购已转移金融资产的远期、期权和其他合同。</p> <p>（三）使企业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《企业会计准则第23号——金融资产转移》第四条（二）中三个条件。</p>		
37.77	金融资产转移的披露	<p>第七十八条 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：</p> <p>（一）已转移金融资产的性质；</p> <p>（二）仍保留的与所有权有关的风险和报酬的性质；</p>	<p>第二十条 对于不满足《企业会计准则第23号——金融资产转移》规定的金融资产终止确认条件的金融资产转移，企业应当披露下列信息：</p> <p>（一）所转移金融资产的性质；</p>	<p>明确继续涉入的定义。</p>
37.78	金融资产转移的披露			<p>增加金融资产转移的披露要求。</p>

序号	准则	2014版	2006版	主要变化
		<p>(三) 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企业使用已转移金融资产的限制;</p> <p>(四) 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;</p> <p>(五) 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;</p> <p>(六) 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。</p>	<p>(二) 仍保留的与所有权有关的风险和报酬的性质;</p> <p>(三) 继续确认所转移金融资产整体的, 披露所转移金融资产的账面价值和相关负债的账面价值;</p> <p>(四) 继续涉入所转移金融资产的, 披露所转移金融资产整体的账面价值、继续确认资产的账面价值以及相关负债的账面价值。</p>	
37. 79	金融资产转移的披露	<p>第七十九条 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:</p> <p>(一) 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的项目;</p> <p>(二) 因继续涉入导致企业发生损失的最大风险敞口及确定方法;</p> <p>(三) 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, 应当以企业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企业应当支付的现金流量 (如远期合同)、企业可能支付的现金流量 (如签出看涨期权) 以及企业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</p>		新增继续涉入的披露内容。

序号	准则	2014版	2006版	主要变化
		<p>基于每个资产负债表日的情况披露；</p> <p>(四) 对本条(一)至(三)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，以及企业所面临风险的描述等。其中，对企业所面临风险的描述包括以下各项：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 对继续涉入已终止确认金融资产的的风险进行管理的方法。 2. 企业是否应先于其他方承担有关损失，以及先于本企业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。 <p>(五) 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)。</p> <p>(六) 终止确认产生的收款总额在本期分布不均衡的(例如大部分转移金额在临近报告期末发生)，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。</p> <p>企业在披露本条所规定的信息时，应当按照其继续涉入面临的风险敞口类型分类汇总披露。例如，可按金融工具类别(如担保或看涨期权)或转让类型(如应收账款保理、证券化和融券)分类汇总披露。企业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。</p>		
37.80	金融资产转移的披露	<p>第八十条 企业按照第七十七条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。</p>		
37.81	衔接规定	<p>第八十一条 对于本准则施行之前存在的金融工具，其会计处理与本准则规定不一致的，应当按照《企业会计准则第28号——</p>		明确要求追溯调整。

序号	准则	2014 版	2006 版	主要变化
37.82	附则	<p>会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定采用追溯调整法进行处理。追溯调整不切实可行的，则应当采用未来适用法。在对外提供比较期间的财务报表时，对于因会计政策变更产生的累积影响数，应当调整比较财务报表最早期间的期初留存收益，涉及财务报表其他相关项目的数字也应当一并调整。</p> <p>第八十二条 企业应当在 2014 年年度及以后期间的财务报告中按照本准则要求对金融工具进行列报。</p>		适用 2014 年报及以后期间。

(六) 《企业会计准则第39号——公允价值计量》

序号	准则	2014版	要点
39.1	公允价值计量——总则	第一条 为了规范公允价值的计量和披露，根据《企业会计准则——基本准则》，制定本准则。 第二条 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。	本准则规范公允价值的计量和披露。 (一) 明确公允价值定义，强调在有序交易的价格； (二) 站在出售方角度而言的价格，即出售资产或转移负债。
39.2	公允价值计量——总则	第三条 本准则适用于其他相关会计准则要求或者允许采用公允价值进行计量或披露的情形，本准则第四条和第五条所列情形除外。	明确公允价值准则的适用范围。
39.3	公允价值计量——总则	第四条 下列各项的计量和披露适用其他相关会计准则： (一) 与公允价值类似的其他计量属性的计量和披露，如《企业会计准则第1号——存货》规范的可变现净值、《企业会计准则第8号——资产减值》规范的预计未来现金流量现值，分别适用《企业会计准则第1号——存货》和《企业会计准则第8号——资产减值》。 (二) 股份支付业务相关的计量和披露，适用《企业会计准则第11号——股份支付》。 (三) 租赁业务相关的计量和披露，适用《企业会计准则第21号——租赁》。	明确公允价值准则的适用范围。
39.4	公允价值计量——总则	第五条 下列各项的披露适用其他相关会计准则： (一) 以公允价值减去处置费用后的净额确定可收回金额的资产的披露，适用《企业会计准则第8号——资产减值》。 (二) 以公允价值计量的职工离职后福利计划资产的披露，适用《企业会计准则第9号——职工薪酬》。	明确公允价值准则的适用范围。
39.5	公允价值计量——总则		

序号	准则	2014版	要点
39.6	公允价值计量——相关资产或负债	<p>(三) 以公允价值计量的企业年金基金投资的披露, 适用《企业会计准则第10号——企业年金基金》。</p> <p>第六条 企业以公允价值计量相关资产或负债, 应当考虑该资产或负债的特征。</p> <p>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。</p> <p>第七条 以公允价值计量的相关资产或负债可以是单项资产或负债(如一项金融工具、一项非金融资产等), 也可以是资产组合、负债组合或者资产和负债的组合(如《企业会计准则第8号——资产减值》规范的资产组、《企业会计准则第20号——企业合并》规范的业务等)。企业是以单项还是以组合的方式对相关资产或负债进行公允价值计量, 取决于该资产或负债的计量单元。</p>	<p>(一) 提出应用公允价值计量时要考虑资产或负债的特征;</p> <p>(二) 提出“相关资产或负债的特征”概念, 并进行定义, 主要为定价时的特征。</p> <p>(一) 企业应当根据资产或负债的计量单元, 进一步考虑是以单项还是以组合的方式对相关资产或负债进行公允价值计量;</p> <p>(二) 计量单元由相关会计准则规定;</p> <p>(三) 以公允价值计量的相关资产或负债可以是: 单项资产或负债、资产组合、负债组合、资产和负债的组合。</p>
39.7	公允价值计量——相关资产或负债	<p>第八条 企业以公允价值计量相关资产或负债, 应当假定市场参与者在计量日出售资产或者转移负债的交易, 是在当前市场条件下的有序交易。</p> <p>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。</p> <p>第九条 企业以公允价值计量相关资产或负债, 应当假定出售资产或者转移负债的有序交易在相关资产或负债的主要市场进行。不存在主要市场的, 企业应当假定该交易在相关资产或负债的最有利市场进行。主要市场, 是指相关资产或负债交易量最大和交易活跃程度最高的市场。最有利市场, 是指在考虑交易费用和运输费用后, 能够以最高金额出售相关资产或者以最低金额转</p>	<p>(一) 提出“有序交易”概念, 并进行定义;</p> <p>(二) 假定有序交易是在当前市场条件下进行的。</p>
39.8	公允价值计量——有序交易和市场	<p>第十条 企业以公允价值计量相关资产或负债, 应当假定出售资产或者转移负债的有序交易在相关资产或负债的主要市场进行。不存在主要市场的, 企业应当假定该交易在相关资产或负债的最有利市场进行。主要市场, 是指相关资产或负债交易量最大和交易活跃程度最高的市场。最有利市场, 是指在考虑交易费用和运输费用后, 能够以最高金额出售相关资产或者以最低金额转</p>	<p>(一) 假定有序交易是在主要市场或最有利市场进行的;</p> <p>(二) 对“主要市场”和“最有利市场”进行定义。</p>
39.9	公允价值计量——有序交易和市场	<p>第十一条 企业以公允价值计量相关资产或负债, 应当假定出售资产或者转移负债的有序交易在相关资产或负债的主要市场进行。不存在主要市场的, 企业应当假定该交易在相关资产或负债的最有利市场进行。主要市场, 是指相关资产或负债交易量最大和交易活跃程度最高的市场。最有利市场, 是指在考虑交易费用和运输费用后, 能够以最高金额出售相关资产或者以最低金额转</p>	<p>(一) 假定有序交易是在主要市场或最有利市场进行的;</p> <p>(二) 对“主要市场”和“最有利市场”进行定义。</p>

序号	准则	2014版	要点
		<p>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。</p>	
39.10	公允价值计量——有序交易和市场	<p>第十条 企业在识别主要市场（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。</p> <p>通常情况下，企业正常进行资产出售或负债转移的市场可以视为主要市场（或最有利市场）。</p>	<p>强调识别主要市场或最有利市场时，要考虑所有可合理取得的信息。</p>
39.11	公允价值计量——有序交易和市场	<p>第十一条 主要市场（或最有利市场）应当是企业能够在计量日能够进入的交易市场，但不要求企业于计量日在该市场上实际出售资产或者转移负债。</p> <p>由于不同企业可以进入的市场不同，对于不同企业，相同资产或负债可能具有不同的主要市场（或最有利市场）。</p>	<p>强调主要市场或最有利市场是在计量日能进入的市场，不要求实际交易。</p>
39.12	公允价值计量——有序交易和市场	<p>第十二条 企业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，企业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。</p> <p>企业不应当因交易费用对该价格进行调整。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。交易费用不包括运输费用。</p> <p>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）的，企业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。</p>	<p>（一）明确提出以主要市场或最有利市场的价格计量公允价值；</p> <p>（二）不得将交易费用对价格进行调整；</p> <p>（三）应将运输费用对价格进行调整。</p>
39.13	公允价值计量——有序交易和市场	<p>第十三条 当计量日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时，企业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</p>	<p>明确不存在可观察市场时，应从市场参与者角度假定计量日发生了相关交易，并以假定交易的价格为基础计量公允价值。</p>

序号	准则	2014版	要点
39.14	公允价值计量——市场参与者	<p>第十四条 企业以公允价值计量相关资产或负债，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。</p> <p>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：</p> <p>（一）市场参与者应当相互独立，不存在《企业会计准则第36号——关联方披露》所述的关联方关系；</p> <p>（二）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；</p> <p>（三）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。</p>	<p>（一）对“市场参与者”定义；</p> <p>（二）明确公允价值计量时，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。</p>
39.15	公允价值计量——市场参与者	<p>第十五条 企业在确定市场参与者时，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）以及在该市场上与企业进行交易的市场参与者等因素，从总体上识别市场参与者。</p>	<p>明确从总体上识别市场参与者所需考虑的因素：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1、所计量的相关资产或负债； 2、该资产或负债的主要市场（或最有利市场）； 3、在该市场上与企业进行交易的市场参与者等因素。
39.16	公允价值计量——公允价值初始计量	<p>第十六条 企业应当根据交易性质和相关资产或负债的特征等，判断初始确认时的公允价值是否与其交易价格相等。在企业取得资产或者承担负债的交易中，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）。公允价值是出售该项资产所能收到或者转移该项负债所需支付的价格（即脱手价格）。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：</p> <p>（一）交易发生在关联方之间。但企业有证据表明该关联方交易是在市场条件下进行的除外。</p> <p>（二）交易是被迫的。</p> <p>（三）交易价格所代表的计量单元与按照本准则第七条确定的计量单元不同。</p>	<p>（一）公允价值初始计量：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1、判断初始确认时公允价值是否与其交易价格相等； 2、通常情况下，初始确认时的公允价值与交易价格是相等的； 3、初始确认时，公允价值与交易价格不相等的情形（关联方之间、非自愿交易、计量单元不同、非主要市场）。 <p>（二）定义交易价格和公允价值；两者的字面区别是交易价格站在买方角度而言，公允价值站在</p>

序号	准则	2014 版	要点
39.17	公允价值计量——公允价值初始计量	<p>(四) 交易市场不是相关资产或负债的主要市场(或最有利市场)。</p> <p>第十七条 其他相关会计准则要求或者允许企业以公允价值对相关资产或负债进行初始计量,且其交易价格与公允价值不相等的,企业应当将相关利得或损失计入当期损益,但其他相关会计准则另有规定的除外。</p> <p>第十八条 企业以公允价值计量相关资产或负债,应当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。企业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。</p> <p>企业以公允价值计量相关资产或负债,使用的估值技术主要包括市场法、收益法和成本法。企业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。企业使用多种估值技术计量公允价值的,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。</p> <p>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。</p> <p>收益法,是将未来金额转换成单一现值的估值技术。</p> <p>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。</p>	<p>卖方角度而言。</p> <p>明确初始计量时,交易价格和公允价值不相等时,其差额的处理;(一般情况下计入当期损益,但另有规定的除外)。</p> <p>(一) 明确公允价值计量时的基本要求: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;</p> <p>(二) 明确使用的三种估值技术:市场法、收益法、成本法;</p> <p>(三) 对三种估值技术进行定义。</p>
39.18	公允价值计量——估值技术	<p>第十九条 企业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。</p> <p>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有关市场参与者在对资产或负债定价时所使用的最佳信</p>	<p>(一) 定义“输入值”、可观察输入值、不可观察输入值;</p> <p>(二) 明确在估值时,优先使用相关可观察输入值;</p> <p>(三) 只有在可观察输入值无法取得或取得切实不可行时,才可以使用不可观察输入值。</p>
39.19	公允价值计量——估值技术		

序号	准则	2014 版	要点
39.20	公允价值计量——估值技术	<p>第二十条 企业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。</p> <p>企业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。</p>	估值技术的校正。
39.21	公允价值计量——估值技术	<p>第二十一条 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：</p> <p>(一) 出现新的市场。</p> <p>(二) 可以取得新的信息。</p> <p>(三) 无法再取得以前使用的信息。</p> <p>(四) 改进了估值技术。</p> <p>(五) 市场状况发生变化。企业变更估值技术或其应用的，应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定作为会计估计变更，并根据本准则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《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定对相关会计估计变更进行披露。</p>	<p>(一) 明确估值技术一经确定，不得随意变更；</p> <p>(二) 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，可以变更估值技术；</p> <p>(三) 变更估值技术或其应用，为会计估计变更，按本准则进行披露；不需按 CAS28 号准则披露。</p>
39.22	公允价值计量——估值技术	<p>第二十二条 企业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，但不包括与本准则第七条规定的计量单元不一致的折溢价。</p> <p>企业不应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企业在当前市场出售或转让其持有的相</p>	<p>明确对输入值的选择要求：</p> <p>(一) 应当考虑的输入值：选择与市场参与者在交易中所考虑的相关资产或负债特征相一致的输入值；流动性溢价、控制权溢价或少数股东权益折价等；</p> <p>(二) 不当考虑的输入值：因其大量持有相关</p>

序号	准则	2014 版	要点
39. 23	公允价值计量——估值技术	<p>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。</p> <p>第二十三条 以公允价值计量的相关资产或负债存在出价和要价的，企业应当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。企业可以使用出价计量资产头寸、使用要价计量负债头寸。本准则不限制企业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。</p>	<p>资产或负债所产生的折价或溢价、因计量单元不一致的折溢价。</p> <p>明确以公允价值计量的相关资产或负债存在出价和要价的，企业应当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。</p>
39. 24	公允价值计量——公允价值层次	<p>第二十四条 企业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。</p> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>第三层次输入值是相关资产或负债的不可观察输入值。</p> <p>公允价值计量结果所属的层次，由对公允价值计量整体而言具有重要意义的输入值所属的最低层次决定。企业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。公允价值计量结果所属的层次，取决于估值技术的输入值，而不是估值技术本身。</p>	<p>(一) 明确企业应当将输入值按优先顺序划分为三个层次，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；</p> <p>(二) 公允价值计量结果所属层次，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。</p>
39. 25	公允价值计量——公允价值层次	<p>第二十五条 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，企业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：</p> <p>(一) 企业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</p>	<p>(一) 明确第一层次输入值为公允价值提供了最可靠的证据；</p> <p>(二) 在所有情况下，企业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</p>

序号	准则	2014版	要点
39.26	公允价值计量——公允价值层次	<p>价信息。在这种情况下，企业可以采用不单纯依赖报价的其他估值模型。</p> <p>(二) 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。</p> <p>(三) 本准则第三十四条(二)所述情况。企业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。</p> <p>第二十六条 企业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(包括本准则第三十四条(二)规定的因素)、可观察输入值所在市场的交易量和活跃程度等。</p> <p>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。</p> <p>第二层次输入值包括：</p> <p>(一) 活跃市场中类似资产或负债的报价；</p> <p>(二) 非活跃市场中相同或类似资产或负债的报价；</p> <p>(三) 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；</p> <p>(四) 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。</p> <p>企业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，公允价值计量结果应当划分为第三层次。</p>	<p>量；</p> <p>(三) 企业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；</p> <p>(四) 明确对资产或负债在活跃市场的报价进行调整的三种情形。</p> <p>(一) 明确使用第二层次输入值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；</p> <p>(二) 明确第二层次输入值四个方面的内容：活跃报价、非活跃报价、报价以外的其他可观察输入值、市场验证的输入值等；</p> <p>(三) 企业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，公允价值计量结果应当划分为第三层次。</p>
39.27	公允价值计量——公允价值层次	<p>第二十七条 企业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</p>	<p>明确使用第三层次输入值(不可观察输入值)情形；</p>

序号	准则	2014 版	要点
39. 28	公允价值计量——公允价值层次	<p>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。</p> <p>第二十八条 企业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。企业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企业内部数据的其他数据，或者这些企业内部数据是企业特定数据、其他市场参与者不具备企业相关特征时，企业应当对其内部数据做出相应调整。</p>	<p>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。</p> <p>(一) 明确在确定不可观察输入值时，应适用在当前情况下可合理取得的最佳信息；</p> <p>(二) 使用内部数据时，不应是企业特定数据，否则企业应当对该内部数据做出相应调整。</p>
39. 29	公允价值计量——非金融资产的公允价值计量	<p>第二十九条 企业以公允价值计量非金融资产，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。</p> <p>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。</p> <p>第三十条 企业确定非金融资产的最佳用途，应当考虑法律上是否允许、实物上是否可能以及财务上是否可行等因素。</p> <p>(一) 企业判断非金融资产的用途在法律上是否允许，应当考虑市场参与者在对该资产定价时考虑的资产使用在法律上的限制。</p> <p>(二) 企业判断非金融资产的用途在实物上是否可能，应当考虑市场参与者在对该资产定价时考虑的资产实物特征。</p> <p>(三) 企业判断非金融资产的用途在财务上是否可行，应当考虑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。</p>	<p>(一) 定义“最佳用途”；</p> <p>(二) 明确非金融资产公允价值计量时，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。</p> <p>明确非金融资产公允价值计量时，在确定最佳用途时，应当考虑的因素：</p> <ol style="list-style-type: none"> 1、法律上是否允许； 2、实物上是否可能； 3、财务上是否可行等因素。
39. 30	公允价值计量——非金融资产的公允价值计量		

序号	准则	2014版	要点
39.31	公允价值计量——非金融资产的公允价值计量	<p>第三十一条 企业应当从市场参与者的角度确定非金融资产的最佳用途。通常情况下，企业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。</p> <p>第三十二条 企业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： （一）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。 （二）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，负债包括企业为筹集营运资金产生的负债，但不包括企业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。 企业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，应当假定按照本准则第七条确定的计量单元出售该资产。</p>	<p>明确非金融资产公允价值计量时，在确定最佳用途时的角度； 市场参与者的角度。</p>
39.32	公允价值计量——非金融资产的公允价值计量	<p>第三十三条 企业以公允价值计量负债，应当假定在计量日将该负债转移给其他市场参与者，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。 企业以公允价值计量自身权益工具，应当假定在计量日将该自身权益工具转移给其他市场参与者，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。</p>	<p>明确非金融资产公允价值计量时，应基于最佳用途确定的两个估值前提。</p>
39.33	公允价值计量——负债和企业自身权益工具的公允价值计量	<p>第三十四条 企业以公允价值计量负债或自身权益工具，应当遵循下列原则：</p>	<p>明确以公允价值计量负债或权益的前提。</p>
39.34	公允价值计量——负债		<p>明确以公允价值计量负债或权益的原则。</p>

序号	准则	2014版	要点
	和企业自身权益工具的公允价值计量	<p>(一) 存在相同或类似负债或企业自身权益工具可观察市场报价的,应当以该报价为基础确定该负债或企业自身权益工具的公允价值。</p> <p>(二) 不存在相同或类似负债或企业自身权益工具可观察市场报价,但其他方将其作为资产持有的,企业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。</p> <p>当该资产的某些特征不适用于所计量的负债或企业自身权益工具时,企业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企业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企业自身权益工具类似但不相同、资产的计量单元与负债或企业自身权益工具的计量单元不完全相同等。</p> <p>(三) 不存在相同或类似负债或企业自身权益工具可观察市场报价,并且其他方未将其作为资产持有的,企业应当从承担负债或者发行权益工具的市场参与者角度,采用估值技术确定该负债或企业自身权益工具的公允价值。</p>	
39.35	公允价值计量——负债和企业自身权益工具的公允价值计量	第三十五条 企业以公允价值计量负债,应当考虑不履约风险,并假定不履约风险在负债转移前后保持不变。不履约风险,是指企业不履行义务的风险,包括但不限于企业自身信用风险。	明确以公允价值计量负债应该考虑的风险因素:不履约风险。
39.36	公允价值计量——负债和企业自身权益工具的公允价值计量	第三十六条 企业以公允价值计量负债或自身权益工具,并且该负债或自身权益工具存在限制转移因素的,如果公允价值计量的输入值中已经考虑了该因素,企业不应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。	以公允价值计量负债或自身权益工具时,不得重复设置输入值。
39.37	公允价值计量——负债和企业自身权益工具的公允价值计量	第三十七条 企业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。	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,该公允价值不应低于债权人随时要求偿还时的应付金额。
39.38	公允价值计量——市场风险或信用风险可抵销	第三十八条 企业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,可以以计量日市场条件下有序交易中出售净多	明确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公允价值计量原则。

序号	准则	2014版	要点
39.39	金融资产和金融负债的公允价值计量 公允价值计量——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	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。 市场风险或信用风险可抵销的金融资产或金融负债，应当由《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》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《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》进行会计处理的其他合同。 与市场风险或信用风险可抵销的金融资产和金融负债相关的财务报表列报，应当适用其他相关会计准则。 第三十九条 企业按照本准则第三十八条规定计量金融资产和金融负债组合的公允价值的，应当同时满足下列条件： （一）企业风险管理或投资策略的正式书面文件已载明，企业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； （二）企业以特定市场风险或特定对手信用风险的净敞口为基础，向企业关键管理人员报告金融资产和金融负债组合的信息； （三）企业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。	明确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公允价值计量的条件。
39.40	公允价值计量——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	第四十条 企业按照本准则第三十八条规定计量金融资产和金融负债组合的公允价值的，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。 企业按照本准则第三十八条规定计量金融资产和金融负债组合的公允价值的，如果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，企业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企业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。	明确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公允价值计量的前提。
39.41	公允价值计量——市场	第四十一条 企业采用本准则第三十八条规定的，应当按照《企业会计准则第	明确以市场风险和信用风险的净敞口为基础管理

序号	准则	2014版	要点
	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	28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定确定相关会计政策，并且一经确定，不得随意变更。	金融资产和金融负债的公允价值计量原则一旦确定，作为一项会计政策，就不得随意变更。
39.42	公允价值计量——公允价值披露	第四十二条 企业应当根据相关资产或负债的性质、特征、风险以及公允价值计量的层次对该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。为确定资产和负债的组别，企业通常应当对资产负债表列报项目做进一步分解。企业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，企业可以直接使用该组别提供相关信息。	明确应该对相关资产和负债的进行恰当分组。
39.43	公允价值计量——公允价值披露	第四十三条 企业应当区分持续的公允价值计量和非持续的公允价值计量。持续的公允价值计量，是指其他相关会计准则要求或者允许企业在每个资产负债表日持续以公允价值计量的。非持续的公允价值计量，是指其他相关会计准则要求或者允许企业在特定情况下的资产负债表以公允价值计量的。	明确应该区分持续的和非持续的公允价值计量。
39.44	公允价值计量——公允价值披露	第四十四条 在相关资产或负债初始确认后的每个资产负债表日，企业至少应当在附注中披露持续以公允价值计量的每组资产和负债的下列信息： （一）其他相关会计准则要求或者允许企业在资产负债表日持续以公允价值计量的项目和金额。 （二）公允价值计量的层次。 （三）在各层次之间转换的金额和原因，以及确定各层次之间转换时点的政策。每一层次的转入与转出应当分别披露。 （四）对于第二层次的公允价值计量，企业应当披露使用的估值技术和输入值的描述性信息。当变更估值技术时，企业还应当披露这一变更以及变更的原因。 （五）对于第三层次的公允价值计量，企业应当披露使用的估值技术、输入	明确按组披露相关资产和负债的信息。

序号	准则	2014 版	要点
39. 45	公允价值计量——公允价值披露	<p>值和估值流程的描述性信息。当变更估值技术时，企业还应当披露这一变更以及变更的原因。企业应当披露公允价值计量中使用的重要的、可合理取得的不可观察输入值的量化信息。</p> <p>(六) 对于第三层次的公允价值计量，企业应当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已实现利得或损失总额，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，以及确认这些未实现利得或损失时的损益项目（如相关资产或负债的公允价值变动损益等）；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；分别披露相关资产或负债购买、出售、发行及结算情况。</p> <p>(七) 对于第三层次的公允价值计量，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，企业应当披露有关敏感性分析的描述性信息。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的，企业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本条（五）要求披露的不可观察输入值。</p> <p>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，企业还应当披露这一事实、变更的影响金额及其计算方法。</p> <p>(八) 当非金融资产的最佳用途与其当前用途不同时，企业应当披露这一事实及其原因。</p> <p>第四十五条 在相关资产或负债初始确认后的资产负债表中，企业至少应当在附注中披露非持续以公允价值计量的每组资产和负债的下列信息：</p> <p>(一) 其他相关会计准则要求或者允许企业在特定情况下非持续以公允价值计量的项目和金额，以及以公允价值计量的原因。</p> <p>(二) 公允价值计量的层次。</p>	<p>要求在附注中披露非持续以公允价值计量的相关资产和负债的信息；对持续的公允价值计量没有做披露要求。</p>

序号	准则	2014版	要点
		(三) 对于第二层次的公允价值计量, 企业应当披露使用的估值技术和输入值的描述性信息。当变更估值技术时, 企业还应当披露这一变更以及变更的原因。 (四) 对于第三层次的公允价值计量, 企业应当披露使用的估值技术、输入值和估值流程的描述性信息, 当变更估值技术时, 企业还应当披露这一变更以及变更的原因。企业应当披露公允价值计量中使用的重要不可观察输入值的量化信息。 (五) 当非金融资产的最佳用途与其当前用途不同时, 企业应当披露这一事实及其原因。	
39. 46	公允价值计量——公允价值披露	第四十六条 企业调整公允价值计量层次转换时点的相关会计政策应当在前后各会计期间保持一致, 并按照本准则第四十四条(三)的规定进行披露。 企业调整公允价值计量层次转换时点的相关会计政策应当一致地应用于转出公允价值计量层次和转入的公允价值计量层次。	(一) 明确企业调整公允价值计量层次转换时点的相关会计政策应当在前后各会计期间保持一致, 并按要求披露; (二) 企业调整公允价值计量层次转换时点的相 关会计政策应当一致地应用于转出的公允价值计量层次和转入的公允价值计量层次。
39. 47	公允价值计量——公允价值披露	第四十七条 企业采用本准则第三十八条规定的会计政策的, 应当披露该事实。	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公允价值计量的, 应披露其会计政策。
39. 48	公允价值计量——公允价值披露	第四十八条 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, 企业应当按照本准则第四十四条(二)、(四)、(五)和 (八)披露信息, 但不需要按照本准则第四十四条(五)披露第三层次公允价值计量的估值流程和使用的不可观察输入值的量化信息。	特殊披露情形。
39. 49	公允价值计量——公允价值披露	第四十九条 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, 发行人应当披露这一事实, 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。	存在第三方信用增级的, 该信用增级应反映在负债的公允价值计量中, 并进行披露。

序号	准则	2014 版	要点
39.50	公允价值计量——公允价值披露	第五十条 企业应当以表格形式披露本准则要求的量化信息，除非其他形式更适当。	明确要求以表格形式披露相关量化信息，但也可以采取其他适当的形式。
39.51	公允价值计量——衔接	第五十一条 本准则施行日之前的公允价值计量与本准则要求不一致的，企业不作追溯调整。	不要求追溯调整。
39.52	公允价值计量——衔接	第五十二条 比较财务报表中披露的本准则施行日之前的信息与本准则要求不一致的，企业不需要按照本准则的规定进行调整。	比较财务报表相关信息也不要求调整。
39.53	公允价值计量——衔接	第五十三条 本准则自 2014 年 7 月 1 日起施行。	

(七)《企业会计准则第40号——合营安排》

序号	准则	关键事项	2014版	要点
40.1	合营安排——总则	规范内容	第一条 为了规范合营安排的认定、分类以及各参与方在合营安排中权益等的会计处理,根据《企业会计准则——基本准则》,制定本准则。 第二条 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。合营安排具有下列特征: (一)各参与方均受到该安排的约束; (二)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。	主要规范合营安排的认定、分类、各参与方的会计处理。 (一)明确合营安排的概念; (二)明确合营安排的特征:共同控制及各参与方均受该安排的约束。
40.2	合营安排——总则	合营安排定义	第三条 合营安排不要求所有参与方都对该安排实施共同控制。合营安排参与方既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。	强调合营安排中,可以存在不享有共同控制的参与方。
40.3	合营安排——总则	参与方、合营方	第四条 合营方在合营安排中权益的披露,适用《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》。	信息披露由CAS 41准则进行规范。
40.4	合营安排——总则	披露	第五条 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。本准则所称相关活动,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。	(一)明确共同控制的定义:强调相关活动必须经过分享控制权的参与方一致同意; (二)明确相关活动的概念:强调对某项安排的回报产生重大影响。
40.5	合营安排——合营安排的认定和分类	共同控制及相关活动定义	第六条 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。	(一)提出集体控制概念; (二)在判断共同控制时,先判断是否属
40.6	合营安排——合营安排的认定和分类	共同控制的判断		

序号	准则	关键事项	2014 版	要点
			在判断是否存在共同控制时，应当首先判断所有参与方或参与方组合是否集体控制该安排，其次再判断该安排相关活动的决策是否必须经过这些集体控制该安排的参与方一致同意。	于集体控制，然后判断是否属于共同控制。
40.7	合营安排——合营安排的认定和分类	共同控制的判断	第七条 如果存在两个或两个以上的参与方组合能够集体控制某项安排的，不构成共同控制。	(一) 明确若存在 2 个以上(含)的集体控制不属于共同控制； (二) 表明集体控制并一定是共同控制，集体控制范围大于共同控制范围。
40.8	合营安排——合营安排的认定和分类	共同控制的判断	第八条 仅享有保护性权利的参与方不享有共同控制。	明确只享有保护性权利的参与方不构成共同控制。
40.9	合营安排——合营安排的认定和分类	合营安排分类	第九条 合营安排分为共同经营和合营企业。 共同经营，是指合营方享有该安排相关资产且承担该安排相关负债的合营安排。	(一) 明确合营安排分为两大类：共同经营、合营企业； (二) 明确共同经营和合营企业的定义。
40.10	合营安排——合营安排的认定和分类	合营安排分类	第十条 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。	明确要求在对合营安排进行分类时，应考虑安排的结构、法律形式、合同条款等因素。
40.11	合营安排——合营安排的认定和分类	合营安排分类	第十一条 未通过单独主体达成的合营安排，应当划分为共同经营。单独主体，是指具有单独可辨认的财务架构的主体，包括单独的法人主体和不具备法人主体资格但法律认可的主体。	(一) 提出“单独主体”概念； (二) 明确未通过单独主体达成的合营安排，为共同经营。
40.12	合营安排——合营安排的认定和分类	合营安排分类	第十二条 通过单独主体达成的合营安排，通常应当划分为合营企业。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当划分为共同经营： (一) 合营安排的法律形式表明，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。 (二) 合营安排的合同条款约定，合营方对该安排中的相关资产和负债分	(一) 明确通常情况下，通过单独主体达成的合营安排为合营企业； (二) 例外情形：合营安排的法律形式、合同条款、其他相关事实和情况说明表明，合营方对安排中的相关资产和负债分别享有权利和承担义务的，不属于合营企

序号	准则	关键事项	2014版	要点
			<p>别享有权利和承担义务。</p> <p>(三) 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。</p> <p>不能仅凭合营方对合营安排提供债务担保即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。</p>	<p>业, 属于共同经营;</p> <p>(三) 特别说明: 提供债务担保、承担认缴出资义务不能视为合营方承担相关负债。</p>
40. 13	合营安排——合营安排的认定和分类	合营安排分类	第十三条 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。	合营方享有的权利和承担的义务发生变化后, 需要重新评估合营安排的分类。
40. 14	合营安排——合营安排的认定和分类	合营安排分类	第十四条 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, 企业应当分别确定各项合营安排的分类。	明确存在多项合营安排的, 应分别确认其分类。
40. 15	合营参与方的会计处理	共同经营之合营方的会计处理	<p>第十五条 合营方应当确认其与共同经营中利益份额相关的下列项目, 并按照相关企业会计准则的规定进行会计处理:</p> <p>(一) 确认单独所持有的资产, 以及按其份额确认共同持有的资产;</p> <p>(二) 确认单独所承担的负债, 以及按其份额确认共同承担的负债;</p> <p>(三) 确认出售其享有的共同经营产出份额所产生的收入;</p> <p>(四) 按其份额确认共同经营因出售产出所产生的收入;</p> <p>(五) 确认单独所发生的费用, 以及按其份额确认共同经营发生的费用。</p>	<p>(一) 明确共同经营合营方单独确认其单独持有的资产、单独承担的负债、单独所发生的费用和出售共同经营产出份额产生的收入;</p> <p>(二) 明确共同经营合营方按份额确认共同持有的资产、共同承担的负债、出售共同经营产出的收入、共同经营所发生的费用。</p>
40. 16	合营参与方的会计处理	共同经营的顺流交易	第十六条 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), 在该资产等由共同经营出售给第三方之前, 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。投出或出售的资产发生符合《企业会计准则第8号——资产减值》等规定的资产减值损失的, 合营方应当全额确认该损失。	明确共同经营中顺流交易处理原则, 与联营企业顺流交易处理原则一致。
40. 17	合营安排——共同	共同经营的	第十七条 合营方自共同经营购买资产等 (该资产构成业务的除外), 在	特别注意: 共同经营逆流交易的处理原则

序号	准则	关键事项	2014版	要点
	经营参与方的会计处理	逆流交易	将该资产等出售给第三方之前，应当仅确认因该交易产生的损益中归属于共同经营其他参与方的部分。购入的资产发生符合《企业会计准则第8号——资产减值》等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。	与长期股权投资联营企业关于逆流交易的会计处理原则不一致（主要是减值损失是份额确认还是全额确认问题），共同经营逆流交易按份额确认资产减值损失。
40.18	合营安排——共同经营参与方的会计处理	共同经营之参与方的会计处理	第十八条 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，应当按照本准则第十五条至第十七条的规定进行会计处理；否则，应当按照相关企业会计准则的规定进行会计处理。	明确对共同经营参与方分别适用以下准则： (一) 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，按照共同经营合营方的规定进行会计处理； (二) 如果不享有该共同经营相关资产且承担该共同经营相关负债的，按相应的企业会计准则规定进行会计处理。
40.19	合营安排——合营企业参与方的会计处理	合营企业对合营企业投资的会计处理	第十九条 合营方应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定对合营企业的投资进行会计处理。	明确合营企业合营方对投资的处理适用CAS 2号准则，按权益法核算。 准则指南明确： 当认定风险资本组织、共同基金、信托公司或包括投连险基金在内的类似主体在合营企业中拥有权益时，考虑到对这些主体所持有的投资以公允价值计量比采用权益法核算能够为财务报表使用者提供更有用的信息，允许这些主体对持有的在合营企业中的权益，按照CAS 22以公允价值计量，且其变动计入损益。这种例外规定是计量方面的豁免。
40.20	合营安排——合营	参与方对合	第二十条 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	明确合营企业参与方对投资的处理，根据

序号	准则	关键事项	2014版	要点
	企业参与方的会计处理	营企业投资的会计处理	的影响程度进行会计处理： (一) 对该合营企业具有重大影响的，应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定进行会计处理。 (二) 对该合营企业不具有重大影响的，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定进行会计处理。	其影响程度分别适用CAS 2 号和CAS 22 号准则。
40. 21	合营安排——衔接规定	衔接	第二十一条 首次采用本准则的企业应当根据本准则的规定对其合营安排进行重新评估，确定其分类。 第二十二条 合营企业重新分类为共同经营的，合营方应当在比较财务报表最早期间期初终止确认以前采用权益法核算的长期股权投资，以及其他实质上构成对合营企业净投资的长期权益；同时根据比较财务报表最早期间期初采用权益法核算时使用的相关信息，确认本企业在共同经营中的利益份额所产生的各项资产（包括商誉）和负债，所确认资产和负债的账面价值与其计税基础之间存在暂时性差异的，应当按照《企业会计准则第18号——所得税》的规定进行会计处理。	首次执行时，需要对合营安排重新评估，并进行分类（共同经营、合营企业）。 (一) 明确原划分为合营企业重新评估后改为共同经营的期初数的处理原则： 1、从比较报表期初开始终止确认原长期股权投资及其他权益； 2、按共同经营的会计处理原则确认比较报表期初的资产、负债，并考虑递延所得税的影响； 3、比较终止确认的长期股权投资和其他权益与新确认的资产负债净额大小，若新确认的资产负债净额大，其差额依次冲减与该投资有关的高誉、留存收益；若新确认的资产负债净额小，其差额直接冲减留存收益。
40. 22	合营安排——衔接规定	比较报表期初数的处理	(一) 前者大于后者的，其差额应当首先抵减与该投资相关的高誉，仍有余额的，再调增比较财务报表最早期间的期初留存收益； (二) 前者小于后者的，其差额应当冲减比较财务报表最早期间的期初留存收益。	(二) 在上述(一) 对比较报表的期初调整完毕后，比较报表期间按共同经营的会计处理原则进行相应处理。
40. 23	合营安排——衔接规定		第二十三条 本准则自2014年7月1日起施行。	

(八)《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》

序号	准则	关键事项	2014版	要点
41.1	在其他主体中权益的披露——总则	规范内容	第一条 为了规范在其他主体中权益的披露,根据《企业会计准则——基本准则》,制定本准则。	在其他主体中存在权益的披露适用本准则。
41.2	在其他主体中权益的披露——总则	披露的目的	第二条 企业披露的在其他主体中权益的信息,应当有助于财务报表使用者评估企业及其他主体中权益的性质和相关风险,以及该权益对企业财务状况、经营成果和现金流量的影响	披露的信息要有助于评估该权益的性质和 风险,以及该权益对企业的影响力。
41.3	在其他主体中权益的披露——总则	规范的范围	第三条 本准则所指的在其他主体中的权益,是指通过合同或其他形式能够使企业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。企业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。 其他主体包括企业的子公司、合营安排(包括共同经营和合营企业)、联营企业以及未纳入合并财务报表范围的结构化主体等。	(一) 明确“在其他主体中的权益”概念; (二) 明确在其他主体中的权益之参与方式: 股权、债权、提供资金、流动性支持、信用增级、担保等; (三) 明确权益范围: 控制、共同控制、重大影响; (四) 明确其他主体的范围: 子公司、共同经营、合营企业、联营企业、未纳入合并范围的结构化主体等; (五) 明确“结构化主体”的定义。
41.4	在其他主体中权益的披露——总则	准则适用范围	第四条 本准则适用于企业在子公司、合营安排、联营企业和未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的披露。 企业同时提供合并财务报表和母公司个别财务报表的,应当在合并财务报表附注中披露本准则要求的信息,不需要在母公司个别财务报表附注中重复披露相关信息。	(一) 本准则规范的范围: 1、在子公司的权益披露; 2、在联营企业的权益披露; 3、合营方在合营安排中的权益披露; 4、参与方在合营安排中具有重大影响时,其权益的披露;
41.5	在其他主体中权益	与其他准则	第五条 下列各项的披露适用其他相关会计准则:	

序号	准则	关键事项	2014版	要点
	的披露——总则	的衔接	<p>(一) 离职后福利计划或其他长期职工福利计划, 适用《企业会计准则第9号——职工薪酬》。</p> <p>(二) 企业在其参与的但不享有共同控制的合营安排中的权益, 适用《企业会计准则第37号——金融工具列报》。但是, 企业对该合营安排具有重大影响或该合营安排是结构化主体的, 适用本准则。</p> <p>(三) 企业持有的由《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规范的在其他主体中的权益, 适用《企业会计准则第37号——金融工具列报》。但是, 企业在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中的权益, 以及根据其他相关会计准则以公允价值计量且其变动计入当期损益的在联营企业或合营企业中的权益, 适用本准则。</p>	<p>5、在联营企业、合营企业中采取权益法核算时, 对未采取权益法核算而采取金融工具模式核算的部分权益披露;</p> <p>6、在未纳入合并范围的结构化主体中的权益披露。</p> <p>(二) 由金融工具准则规范的权益披露:</p> <p>1、参与方在合营安排中不具有重大影响的权益披露;</p> <p>2、对被投资方不具有控制、共同控制、重大影响的其他投资的权益披露。</p>
41.6	在其他主体中权益的披露——重大判断和假定的披露	有关重大判断和假定的披露	<p>第六条 企业应当披露对其他主体实施控制、共同控制或重大影响的重重大判断和假定, 以及这些判断和假定变更的情况, 包括但不限于下列各项:</p> <p>(一) 企业持有其他主体半数或以下的表决权但仍控制该主体的判断和假定, 或者持有其他主体半数以上的表决权但并不控制该主体的判断和假定。</p> <p>(二) 企业持有其他主体20%以下的表决权但对该主体具有重大影响的判断和假定, 或者持有其他主体20%或以上的表决权但对该主体不具有重大影响的判断和假定。</p> <p>(三) 企业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定。</p> <p>(四) 确定企业是代理人还是委托人的判断和假定。</p>	<p>强调披露对其他主体实施控制、共同控制或重大影响的重重大判断和假定, 及变更情况。</p>
41.7	在其他主体中权益的披露——重大判断和假定的披露	投资性主体的重大判断和假定的披露	<p>第七条 企业应当披露按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》被确定为投资性主体的重大判断和假定, 以及虽然不符合《企业会计准则第33号——合并财务报表》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。</p>	<p>(一) 强调披露确定为投资性主体的重大判断和假定;</p> <p>(二) 转为投资性主体时, 需要披露其变化及其原因、影响、不纳入合并的子公司投资</p>

序号	准则	关键事项	2014版	要点
41.8	在其他主体中权益的披露——在子公司中权益的披露	对子公司权益的披露	<p>企业（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。企业（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。</p> <p>第八条 企业应当在合并财务报表附注中披露企业集团的构成，包括子公司的名称、主要经营地及注册地、业务性质、企业的持股比例（或类似权益比例，下同）等。</p> <p>子公司少数股东持有的权益对企业集团重要的，企业还应当在合并财务报表附注中披露下列信息：</p> <p>（一）子公司少数股东的持股比例。子公司少数股东的持股比例不同于其持有的表决权比例的，企业还应当披露该表决权比例。</p> <p>（二）当期归属于子公司少数股东的损益以及向少数股东支付的股利。</p> <p>（三）子公司在当期期末累计的少数股东权益余额。</p> <p>（四）子公司的主要财务信息。</p>	<p>公允价值、重新计量的利得或损失；</p> <p>（三）转为非投资性主体时，披露变化及其原因。</p> <p>（一）明确合并财务报表中对子公司的披露内容；</p> <p>（二）一般情况下，不需要披露子公司少数股东持有的权益，但该权益比较重要时，则需要补充披露该子公司少数股东的持股比例、当期少数股东损益、向少数股东支付的股利、少数股东权益以及子公司的主要财务信息。</p>
41.9	在其他主体中权益的披露——在子公司中权益的披露	重要限制的披露	<p>第九条 使用企业集团资产和清偿企业集团债务存在重大限制的，企业应当在合并财务报表附注中披露下列信息：</p> <p>（一）该限制的内容，包括对母公司或其子公司与企业集团内其他主体相互转移现金或其他资产的限制，以及对企业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。</p> <p>（二）子公司少数股东享有保护性权利、并且该保护性权利对企业使用企业集团资产或清偿企业集团负债的能力存在重大限制的，该限制的性质和程度。</p> <p>（三）该限制涉及的资产和负债在合并财务报表中的金额。</p>	<p>明确使用企业集团资产和清偿企业集团债务存在重大限制时的披露内容：</p> <p>1、该限制的内容；</p> <p>2、受子公司少数股东保护性权利影响而导致的重大限制，披露限制性性质及程度；</p> <p>3、限制涉及的资产、负债的金额。</p>
41.10	在其他主体中权益	纳入合并范围	<p>第十条 企业存在纳入合并财务报表范围的结构化主体的，应当在合并财</p>	<p>明确结构化主体纳入合并范围情形下，分三</p>

序号	准则	关键事项	2014 版	要点
	的披露——在子公司中权益的披露	范围内的结构化主体的披露	务报表附注中披露下列信息： （一）合同约定企业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，包括可能导致企业承担损失的事项或情况。 （二）在没有合同约定的情况下，企业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，企业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企业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。 （三）企业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。	种情况进行披露： 1、合同约定向结构化主体提供财务支持时的披露内容； 2、没有合同约定，但实际提供了财务支持或其他支持时的披露内容； 3、存在提供财务支持或其他支持的意图时的披露内容。
41.11	在其他主体中权益的披露——在子公司中权益的披露	对子公司权益份额发生变化的披露	第十一条 企业在其子公司所有者权益份额发生变化且该变化未导致企业丧失对子公司控制权的，应当在合并财务报表附注中披露该变化对本企业所有者权益的影响。企业丧失对子公司控制权的，应当在合并财务报表附注中披露按照《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》计算的下列信息： （一）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。 （二）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。	（一）明确对子公司权益份额发生变化未丧失控制的，应披露该变化对本公司的权益影响； （二）丧失控制的，应披露丧失控制产生的利得或损失及其项目；剩余股权在丧失控制权日按公允价值计量产生的利得或损失。
41.12	在其他主体中权益的披露——在子公司中权益的披露	投资性主体存在未纳入合并范围的子公司的披露	第十二条 企业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，企业应当披露下列信息： （一）子公司的名称、主要经营地及注册地。 （二）企业对子公司的持股比例。持股比例不同于企业持有的表决权比例	明确要求投资性主体存在未纳入合并范围的子公司，且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，应披露：该子公司名称、主要经营地、注册地、持股比例（和表决权比例）。

序号	准则	关键事项	2014 版	要点
41. 13	在其他主体中权益的披露——在子公司中权益的披露	风险的披露	<p>的，企业还应当披露该表决权比例。</p> <p>企业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，企业应当按照上述要求披露该下属子公司的相关信息。</p> <p>第十三条 企业是投资性主体的，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：</p> <p>（一）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企业转移资金的能力存在重大限制的，企业应当披露该限制的性质和程度。</p> <p>（二）企业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，企业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。</p> <p>在没有合同约定的情况下，企业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，企业应当披露提供支持的类型、金额及原因。</p> <p>（三）合同约定企业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、但受企业控制的结构化主体提供财务支持的，企业应当披露相关合同条款，以及可能导致企业承担损失的事项或情况。</p> <p>在没有合同约定的情况下，企业或其未纳入合并财务报表范围的子公司当期向原先不受企业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企业控制该结构化主体的，企业应当披露决定提供上述支持的相关因素。</p>	<p>明确企业是投资性主体时，存在未纳入合并范围的子公司时，披露内容：</p> <p>1、若该子公司存在向企业转移资金限制的，披露限制的性质和程度；</p> <p>2、企业存在向该子公司提供财务支持等的承诺或意图的，披露承诺或意图内容；</p> <p>3、合同约定企业或该子公司向控制的结构化主体提供财务支持的，披露相关合同条款及其可能的损失和情况；</p> <p>4、没有合同约定，但因企业或该子公司提供财务支持等导致控制该结构化主体的，披露决定提供上述支持的相关因素。</p>
41. 14	在其他主体中权益的披露——在合营安排或联营企业中权益的披露	重要合营安排或联营企业的披露	<p>第十四条 存在重要的合营安排或联营企业的，企业应当披露下列信息：</p> <p>（一）合营安排或联营企业的名称、主要经营地及注册地。</p> <p>（二）企业与合营安排或联营企业的关系的性质，包括合营安排或联营企业活动的性质，以及合营安排或联营企业对企业活动是否具有战略性等。</p>	<p>（一）明确对重要的合营安排或联营企业进行披露；</p> <p>（二）披露内容：合营安排或联营企业名称、主要经营地、注册地、企业与合营安排或联</p>

序号	准则	关键事项	2014版	要点
41.15	在其他主体中权益的披露——在合营安排或联营企业中权益的披露	重要合营企业或联营企业的披露	<p>(三) 企业的持股比例。持股比例不同于企业持有的表决权比例的, 企业还应当披露该表决权比例。</p> <p>第十五条 对于重要的合营企业或联营企业, 企业除了应当按照本准则第十四条披露相关信息外, 还应当披露对合营企业或联营企业投资的会计处理方法, 从合营企业或联营企业收到的股利, 以及合营企业或联营企业在其自身财务报表中的主要财务信息。</p> <p>企业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, 企业应当披露将上述主要财务信息按照权益法调整至企业对合营企业或联营企业投资账面价值的调节过程。</p> <p>企业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企业投资存在公允价值的, 还应当披露其公允价值。</p>	<p>营企业的关系性质、是否有战略性、持股比例(和表决权比例)。</p> <p>(一) 重要的合营企业(注意不是合营安排)或联营企业, 还应披露对其投资的会计处理方法、收到的股利、其主要财务信息;</p> <p>(二) 明确披露的主要财务信息, 是按权益法对该合营企业或联营企业相关财务信息调整后的金额;</p> <p>(三) 披露将主要财务信息按照权益法调整至企业对合营企业或联营企业投资账面价值的调节过程;</p> <p>(四) 该投资存在公允价值的, 披露其公允价值。</p>
41.16	在其他主体中权益的披露——在合营安排或联营企业中权益的披露	不重要合营企业或联营企业的披露	<p>第十六条 企业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:</p> <p>(一) 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。</p> <p>(二) 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, 企业按照其持股比例计算的金额的综合计数。</p>	<p>明确企业在单个合营企业或联营企业中的权益不重要时的披露内容。</p>
41.17	在其他主体中权益的披露——在合营安排或联营企业中权益的披露	重大限制	<p>第十七条 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企业转移资金的能力存在重大限制的, 企业应当披露该限制的性质和程度。</p>	<p>明确合营企业或联营企业向企业转移资金受到重大限制的, 应披露该限制的性质和程度。</p>
41.18	在其他主体中权益的披露——在合营	超额亏损的披露	<p>第十八条 企业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</p>	<p>明确权益法核算下, 被投资方发生超额亏损时, 应披露当期未确认的超额损失份额和累</p>

序号	准则	关键事项	2014版	要点
	安排或联营企业中权益的披露		失份额的，应当披露未确认的合营企业或联营企业损失份额，包括当期份 额和累积份额。	计未确认的超额损失份额。
41.19	在其他主体中权益的披露——在合营安排或联营企业中权益的披露	未确认承 诺、或有负 债的披露	第十九条 企业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。	明确权益法下，单独披露与投资有关的未确 认承诺和或有负债。
41.20	在其他主体中权益的披露——在合营安排或联营企业中权益的披露	豁免披露联 营企业或合 营企业的情 形	第二十条 企业是投资性主体的，不需要披露本准则第十五条和第十六条 规定的信息。	明确企业是投资性主体时，豁免披露联营企 业或合营企业相关信息的情况。
41.21	在其他主体中权益的披露——在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的披露	未纳入合并 范围的结 构化主体 的披露	第二十一条 对于未纳入合并财务报表范围的结构化主体，企业应当披露 下列信息： (一) 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 及融资方式。 (二) 在财务报表中确认的与企业未纳入合并财务报表范围的结构化主 体中权益相关的资产和负债的账面价值及其在资产负债表中的列报项目。 (三) 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。企业不能量化最大损失敞口的，应当披露这一事实及其原因。 (四) 在财务报表中确认的与企业未纳入合并财务报表范围的结构化主 体中权益相关的资产和负债的账面价值与其最大损失敞口的比较。 企业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，企业不需要披露上述（二）至（四）项要求 的信息，但应当披露企业作为该结构化主体发起人的认定依据，并分类披 露企业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。	明确企业存在未纳入合并范围的结构化主 体时，对结构化主体的披露内容。

序号	准则	关键事项	2014 版	要点
41.22	在其他主体中权益的披露——在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的披露	未纳入合并范围的结构化主体提供财务支持的披露	第二十二条 企业应当披露其向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,企业当期向结构化主体(包括企业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。	明确企业需要披露向未纳入合并范围的结构化主体提供财务支持意图或实际已经提供财务支持时,披露其支持的具体内容(包括类型、金额、原因等)。
41.23	在其他主体中权益的披露——在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的披露	豁免披露结构化主体的情形	第二十三条 企业是投资性主体的,对受其控制但未纳入合并财务报表范围的结构化主体,应当按照本准则第十二条和第十三条的规定进行披露,不需要按照本章程规定进行披露。	明确企业是投资性主体时,豁免披露未纳入合并范围的结构化主体的披露内容。
41.24	在其他主体中权益的披露——衔接规定	衔接	第二十四条 企业比较财务报表中披露的本准则施行日之前的信息与本准则要求不一致的,应当按照本准则的规定进行调整,但有关未纳入合并财务报表范围的结构化主体的披露要求除外。	(一)明确比较财务报表中的相关披露同时调整; (二)未纳入合并范围的结构化主体披露不调整比较报表。
41.25	在其他主体中权益的披露——衔接规定		第二十五条 本准则自 2014 年 7 月 1 日起施行。	

（一）《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》应用指南

一、总体要求

投资是企业为了获得收益或实现资本增值向被投资单位投放资金的经济行为。企业对外进行的投资，可以有不同的分类。从性质上划分，可以分为债权性投资与权益性投资等。权益性投资按对被投资单位的影响程度划分，可以分为对子公司投资、对合营企业投资和对联营企业投资等。《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》（以下简称“本准则”）规范了符合条件的权益性投资的确认和计量。其他投资适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（以下简称“金融工具确认和计量准则”）等相关准则。

长期股权投资准则规范的权益性投资不包括风险投资机构、共同基金以及类似主体（如投资连结保险产品）持有的、在初始确认时按照金融工具确认和计量准则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，这类金融资产即使符合持有待售条件，也应继续按金融工具确认和计量准则进行会计处理。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，应按照公允价值计量且其变动计入当期损益。长期股权投资的披露，适用《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》。

一般而言，企业对外投资的法律形式要件都体现了其实质的投资意图和性质。然而，在当前市场经济条件下，企业投资模式日趋多元化。除传统的纯粹债权或者纯粹权益投资外，不少企业的投资模式同时具备债权性投资和权益性投资的特点，增大了识别和判断的难度。例如，A 公司于 2011 年 1 月出资 1.2 亿元对 B 合伙企业进行增资，增资后 A 公司持有 B 合伙企业 30% 的权益同时约定 B 合伙企业在 2011 年 12 月 31 日、2012 年 12 月 31 日两个时点分别以固定价格 6000 万元和 1.2 亿元向 A 公司赎回 10%、20% 的权益。上述交易从表面形式看为权益性投资，A 公司办理了正常的出资手续，符合法律上出资的形式要件。然而，从投资的性质而言，该投资并不具备权益性投资的普遍特征。上述 A 公司的投资在其出资之日，就约定了在固定的时间以固定的金额退出，退出时间也较短（全部退出日距初始投资日也仅有 2 年）。从风险角度分析，A 公司实际上仅承担了 B 合伙企业的信用风险而不是 B 合伙企业的经营风险，其交易实质更接近于 A 公司接受 B 合伙企业的权益作为质押物，向其提供资金并收取资金占用费，该投资的实质为债权性投资，应按照金融工具确认和计量准则等相关准则进行会计处

理。

二、关于适用范围

明确界定长期股权投资的范围，是对长期股权投资进行正确确认、计量和报告的前提。根据长期股权投资准则规定，长期股权投资包括以下几个方面：

（一）投资方能够对被投资单位实施控制的权益性投资，即对子公司投资。控制，是指投资方拥有对被投资单位的权力，通过参与被投资单位的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资单位的权力影响其回报金额。关于控制和相关活动的理解及具体判断，见《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》（以下简称“合并财务报表准则”）及其应用指南（2014）的相关内容。

（二）投资方与其他合营方一同对被投资单位实施共同控制且对被投资单位净资产享有权利的权益性投资，即对合营企业投资。共同控制，是指按照相关约定对某项安排所共有的控制，并且该安排的相关活动必须经过分享控制权的参与方一致同意后才能决策。关于共同控制和合营企业的理解及具体判断，见《企业会计准则第 40 号——合营安排》（以下简称“合营安排准则”）及其应用指南（2014）的相关内容。

（三）投资方对被投资单位具有重大影响的权益性投资，即对联营企业投资。重大影响，是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。实务中，较为常见的重大影响体现为在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表，通过在被投资单位财务和经营决策制定过程中的发言权实施重大影响。投资方直接或通过子公司间接持有被投资单位 20%以上但低于 50%的表决权时，一般认为对被投资单位具有重大影响，除非有明确的证据表明该种情况下不能参与被投资单位的生产经营决策，不形成重大影响。在确定能否对被投资单位施加重大影响时，一方面应考虑投资方直接或间接持有被投资单位的表决权股份，同时要考虑投资方及其他方持有的当期可执行潜在表决权在假定转换为对被投资单位的股权后产生的影响，如被投资单位发行的当期可转换的认股权证、股份期权及可转换公司债券等的影响。

三、关于重大影响的判断

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：

（一）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。

（二）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。

（三）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。

（四）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。

（五）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。

四、关于应设置的相关会计科目和主要账务处理

企业应正确记录和反映各项投资所发生的成本和损益。长期股权投资的会计处理，一般需要设置以下科目：

（一）“长期股权投资”

1. 本科目核算企业持有的长期股权投资。

2. 本科目应当按照被投资单位进行明细核算。长期股权投资核算采用权益法的，应当分别“投资成本”、“损益调整”、“其他综合收益”、“其他权益变动”进行明细核算。

3. 长期股权投资的主要账务处理。

（1）企业合并形成的长期股权投资。同一控制下企业合并形成的长期股权投资，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，应在合并日按取得被合并方所有者权益在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额，借记本科目（投资成本），按支付的合并对价的账面价值，贷记或借记有关资产、负债科目，按其差额，贷记“资本公积——

资本溢价或股本溢价”科目；如为借方差额，借记“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目，资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，应依次借记“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”科目。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，借记本科目（投资成本），按照发行股份的面值总额，贷记“股本”，按其差额，贷记“资本公积——资本溢价或股本溢价”；如为借方差额，借记“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目，资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，应依次借记“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”科目。

非同一控制下企业合并形成的长期股权投资，购买方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式等作为合并对价的，应在购买日按照《企业会计准则第20号—企业合并》确定的合并成本，借记本科目（投资成本），按付出的合并对价的账面价值，贷记或借记有关资产、负债科目，按发生的直接相关费用（如资产处置费用），贷记“银行存款”等科目，按其差额，贷记“主营业务收入”、“营业外收入”、“投资收益”等科目或借记“管理费用”、“营业外支出”、“主营业务成本”等科目。购买方以发行权益性证券作为合并对价的，应在购买日按照发行的权益性证券的公允价值，借记本科目（投资成本），按照发行的权益性证券的面值总额，贷记“股本”，按其差额，贷记“资本公积——资本溢价或股本溢价”。企业为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应当于发生时借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

（2）以非企业合并方式形成的长期股权投资。

以支付现金、非现金资产等其他方式取得的长期股权投资，应按现金、非现金货币性资产的公允价值或按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》、《企业会计准则第12号——债务重组》的有关规定确定的初始投资成本，借记本科目，贷记“银行存款”等科目，贷记“营业外收入”或借记“营业外支出”等处置非现金资产相关的科目。

（3）采用成本法核算的长期股权投资的处理。

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

（4）采用权益法核算的长期股权投资的处理。

企业的长期股权投资采用权益法核算的，应当分别下列情况进行处理：

①长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不调整已确认的初始投资成本；长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，应按其差额，借记本科目（投资成本），贷记“营业外收入”科目。

②资产负债表日，企业应按被投资单位实现的净利润（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计算）中企业享有的份额，借记本科目（损益调整），贷记“投资收益”科目。被投资单位发生净亏损做相反的会计分录，但以本科目的账面价值减记至零为限；还需承担的投资损失，应将其他实质上构成对被投资单位净投资的“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。除上述情况仍未确认的应分担被投资单位的损失，应在账外备查登记。发生亏损的被投资单位以后实现净利润的，应按与上述相反的顺序进行处理。

取得长期股权投资后，被投资单位宣告发放现金股利或利润时，企业计算应分得的部分，借记“应收股利”科目，贷记本科目（损益调整）。

收到被投资单位发放的股票股利，不进行账务处理，但应在备查簿中登记。

③发生亏损的被投资单位以后实现净利润的，企业计算应享有的份额，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，依次借记“长期应收款”科目和本科目（损益调整），贷记“投资收益”科目。

④被投资单位除净损益、利润分配以外的其他综合收益变动和所有者权益的其他变动，企业按持股比例计算应享有的份额，借记本科目（其他综合收益和其他权益变动），贷记“其他综合收益”和“资本公积——其他资本公积”科目。

(5) 处置长期股权投资的处理。

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，原已计提减值准备的，借记“长期股权投资减值准备”科目，按其账面余额，贷记本科目，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。

处置采用权益法核算的长期股权投资时，应当采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础，对相关的其他综合收益进行会计处理。按照上述原则可以转入当期损益的其他综合收益，应按结转的长期股权投资的投资成本比例结转原记入“其他综合收益”科目的

金额，借记或贷记“其他综合收益”科目，贷记或借记“投资收益”科目。

处置采用权益法核算的长期股权投资时，还应按结转的长期股权投资的投资成本比例结转原记入“资本公积——其他资本公积”科目的金额，借记或贷记“资本公积——其他资本公积”科目，贷记或借记“投资收益”科目。

4. 本科目期末借方余额，反映企业长期股权投资的价值。

（二）“长期股权投资减值准备”

1. 本科目核算企业长期股权投资发生减值时计提的减值准备。

2. 本科目应当按照被投资单位进行明细核算。

3. 资产负债表日，企业根据《企业会计准则第8号—资产减值》（以下简称“资产减值准则”）确定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”科目，贷记本科目。

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。

4. 本科目期末贷方余额，反映企业已计提但尚未转销的长期股权投资减值准备。

（三）“应收股利”

1. 本科目核算企业应收取的现金股利和应收取其他单位分配的利润。

2. 本科目应当按照被投资单位进行明细核算。

3. 应收股利的主要账务处理。

（1）被投资单位宣告发放现金股利或利润，按应归本企业享有的金额，借记本科目，贷记“投资收益”或“长期股权投资—损益调整”科目。

（2）收到现金股利或利润，借记“银行存款”等科目，贷记本科目。

4. 本科目期末借方余额，反映企业尚未收回的现金股利或利润。

（四）“投资收益”

1. 本科目核算企业根据长期股权投资准则确认的投资收益或投资损失。

2. 本科目应当按照投资项目进行明细核算。

3. 投资收益的主要账务处理。

（1）长期股权投资采用成本法核算的，企业应按被投资单位宣告发放的现金股利或利润中属于本企业的部分，借记“应收股利”科目，贷记本科目。

(2) 长期股权投资采用权益法核算的，资产负债表日，应按被投资单位实现的净利润（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计算）中企业享有的份额，借记“长期股权投资——损益调整”科目，贷记本科目。

被投资单位发生亏损、分担亏损份额未超过长期股权投资账面价值或分担亏损份额超过长期股权投资账面价值而冲减实质上构成对被投资单位长期净投资的，借记本科目，贷记“长期股权投资——损益调整”、“长期应收款”。除按照上述步骤已确认的损失外，按照投资或协议约定企业将承担的损失，借记本科目，贷记“预计负债”。发生亏损的被投资单位以后实现净利润的，企业计算的应享有的份额，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，借记“预计负债”、“长期应收款”、“长期股权投资——损益调整”等科目，贷记本科目。

(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，原已计提减值准备的，借记“长期股权投资减值准备”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，贷记或借记本科目。

处置采用权益法核算的长期股权投资时，应当采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础，对相关的其他综合收益进行会计处理。按照上述原则可以转入当期损益的其他综合收益，应按结转长期股权投资的投资成本比例结转原记入“其他综合收益”科目的金额，借记或贷记“其他综合收益”科目，贷记或借记本科目。

处置采用权益法核算的长期股权投资时，还应按结转长期股权投资的投资成本比例结转原记入“资本公积——其他资本公积”科目的金额，借记或贷记“资本公积——其他资本公积”科目，贷记或借记本科目。

4. 期末，应将本科目余额转入“本年利润”科目，本科目结转后应无余额。

五、关于初始计量

(一) 企业合并以外的其他方式取得的长期股权投资

长期股权投资可以通过不同的方式取得，除企业合并形成的长期股权投资外，通过其他方式取得的长期股权投资，应当按照以下要求确定初始投资成本。

1. 以支付现金取得长期股权投资

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

【例 1】2×10 年 2 月 10 日，甲公司自公开市场中买入乙公司 20% 的股份，实际支付价款 16000 万元，支付手续费等相关费用 400 万元，并于同日完成了相关手续。甲公司取得该部分股权后能够对乙公司施加重大影响。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司应当按照实际支付的购买价款及相关交易费用作为取得长期股权投资的成本，有关会计处理如下：

借：长期股权投资——投资成本 164000000
 贷：银行存款 164000000

2. 以发行权益性证券取得长期股权投资

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

投资方通过发行权益性证券（权益性工具）取得长期股权投资的，所发行工具的公允价值，应按《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》（以下简称“公允价值计量准则”）等相关准则确定。为发行权益性工具支付给有关证券承销机构等的手续费、佣金等与工具发行直接相关的费用，不构成取得长期股权投资的成本。该部分费用应自所发行证券的溢价发行收入中扣除，溢价收入不足冲减的，应依次冲减盈余公积和未分配利润。

一般而言，投资者投入的长期股权投资应根据法律法规的要求进行评估作价，在公平交易当中，投资者投入的长期股权投资的公允价值，与所发行证券（工具）的公允价值不应存在重大差异。如有确凿证据表明，取得长期股权投资的公允价值比所发行证券

（工具）的公允价值更加可靠的，以投资者投入的长期股权投资的公允价值为基础确定其初始投资成本。投资方通过发行债务性证券（债务性工具）取得长期股权投资的，比照通过发行权益性证券（权益性工具）处理。

【例 2】2×10 年 3 月，A 公司通过增发 6000 万股普通股（面值 1 元 / 股），从非关联方处取得 B 公司 20% 的股权，所增发股份的公允价值为 10400 万元。为增发该部分股份，A 公司

向证券承销机构等支付了 400 万元的佣金和手续费。相关手续于增发当日完成。假定 A 公司取得该部分股权后能够对 B 公司施加重大影响。B 公司 20% 的股权的公允价值与 A 公司增发股份的公允价值不存在重大差异。不考虑相关税费等其他因素影响。

本例中，由于 B 公司 20% 股权的公允价值与 A 公司增发股份的公允价值不存在重大差异，A 公司应当以所发行股份的公允价值作为取得长期股权投资的初始投资成本，有关会计处理如下：

借：长期股权投资——投资成本	104000000
贷：股本	60000000
资本公积——股本溢价	44000000

发行权益性证券过程中支付的佣金和手续费，应冲减权益性证券的溢价发行收入，会计处理如下：

借：资本公积——股本溢价	4000000
贷：银行存款	4000000

【例 3】非上市企业 A 公司在成立时，H 公司以其持有的对 B 公司的长期股权投资作为出资投入 A 公司。B 公司为上市公司，其权益性证券有活跃市场报价。投资合同约定，H 公司作为出资的长期股权投资作价 4000 万元（该作价与其公允价值相当）。交易完成后，A 公司注册资本增加至 16000 万元，其中 H 公司的持股比例为 20%。A 公司取得该长期股权投资后能够对 B 公司施加重大影响。不考虑相关税费等其他因素影响。

本例中，H 公司向 A 公司投入的长期股权投资具有活跃市场报价，而 A 公司所发行的权益性工具的公允价值不具有活跃市场报价，因此，A 公司应采用 B 公司股权的公允价值来确认长期股权投资的初始成本。A 公司应进行的会计处理为：

借：长期股权投资——投资成本	40000000
贷：实收资本	32000000
资本公积——资本溢价	8000000

3. 以债务重组、非货币性资产交换等方式取得长期股权投资。其初始投资成本应按照《企业会计准则第 12 号——债务重组》和《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》的原则确定。

4. 企业进行公司制改建。此时，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应计入资本公积（资本溢价或股本溢价）。

（二）企业合并形成的长期股权投资

企业合并形成的长期股权投资，应分别同一控制下控股合并与非同一控制下控股合并确定其初始投资成本。

通过多次交易分步实现的企业合并，各项交易是否属于“一揽子交易”，应按合并财务报表准则的有关规定进行判断。

1. 同一控制下企业合并形成的长期股权投资

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，应当在合并日按照所取得的被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。被合并方在合并日的净资产账面价值为负数的，长期股权投资成本按零确定，同时在备查簿中予以登记。如果被合并方在被合并以前，是最终控制方通过非同一控制下的企业合并所控制的，则合并方长期股权投资的初始投资成本还应包含相关的商誉金额。长期股权投资的初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价）；资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。合并方以发行权益性工具作为合并对价的，应按发行股份的面值总额作为股本，长期股权投资的初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价）；资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

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

在按照合并日应享有被合并方净资产的账面价值的份额确定长期股权投资的初始投资成本时，前提是合并前合并方与被合并方采用的会计政策应当一致。企业合并前合并方与被合

并方采用的会计政策不同的，应基于重要性原则，统一合并方与被合并方的会计政策。在按照合并方的会计政策对被合并方净资产的账面价值进行调整的基础上，计算确定长期股权投资的初始投资成本。如果被合并方编制合并财务报表，则应当以合并日被合并方的合并财务报表为基础确认长期股权投资的初始投资成本。

【例 4】2×10 年 6 月 30 日，P 公司向同一集团内 S 公司的原股东 A 公司定向增发 1000 万股普通股（每股面值为 1 元，市价为 8.68 元），取得 S 公司 100% 的股权，相关手续于当日完成，并能够对 S 公司实施控制。合并后 S 公司仍维持其独立法人资格继续经营。S 公司之前为 A 公司于 2×08 年以非同一控制下企业合并的方式收购的全资子公司。合并日，S 公司财务报表中净资产的账面价值为 2200 万元，A 公司合并财务报表中的 S 公司净资产账面价值为 4000 万元（含商誉 500 万元）。假定 P 公司和 S 公司都受 A 公司同一控制。不考虑相关税费等其他因素影响。

本例中，P 公司在合并日应确认对 S 公司的长期股权投资，初始投资成本为应享有 S 公司在 A 公司合并财务报表中的净资产账面价值的份额及相关商誉，会计处理

如下：

借：长期股权投资——投资成本	40000000
贷：股本	10000000
资本公积——股本溢价	30000000

企业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，取得控制权日，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。在合并日，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的份额，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的处理。合并日长期股权投资的初始投资成本，与达到合并前的长期股权投资账面价值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（资本溢价或股本溢价），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，因采用权益法核算或金融工具确认和计量准则核算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；因采用权益法核算而确认的被投资单位净资产中除净损益、其他综合收益和利润分配以外的所有者权益其他变动，暂不进行会计处理，直至处置该项投资时转入当期损益。其中，处置后的剩余股权根据本准则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，处置后的剩余股权改按金融工具确认和计量准则进行会计处理的，其他综合收益和其他所有者权益应全部结转。

(4) 编制合并财务报表。合并方应当按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》（以下简称“企业合并准则”）和合并财务报表准则的规定编制合并财务报表。合并方在达到合并之前持有的长期股权投资，在取得日与合并方与被合并方向处于同一方最终控制之日孰晚日与合并日之间已确认有关损益、其他综合收益和其他所有者权益变动，应分别冲减比较报表期间的期初留存收益或当期损益。

【例 5】2×12 年 1 月 1 日，H 公司取得同一控制下的 A 公司 25% 的股份，实际支付款项 6000 万元，能够对 A 公司施加重大影响。相关手续于当日办理完毕。当日，A 公司可辨认净资产账面价值为 22000 万元（假定与公允价值相等）。2×12 年及 2×13 年度，A 公司共实现净利润 1000 万元，无其他所有者权益变动。2×14 年 1 月 1 日，H 公司以定向增发 2000 万股普通股（每股面值为 1 元，每股公允价值为 4.5 元）的方式购买同一控制下另一企业所持有的 A 公司 40% 股权，相关手续于当日完成。进一步取得投资后，H 公司能够对 A 公司实施控制。当日，A 公司在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值为 23000 万元。假定 H 公司和 A 公司采用的会计政策和会计期间相同，均按照 10% 的比例提取盈余公积。H 公司和 A 公司一直同受同一最终控制方控制。上述交易不属于一揽子交易。不考虑相关税费等其他因素影响。

H 公司有关会计处理如下：

1. 确定合并日长期股权投资的初始投资成本。

合并日追加投资后 H 公司持有 A 公司股权比例为 65% (25%+40%)

合并日 H 公司享有 A 公司在最终控制方合并财务报表中净资产的账面价值份额为 14950 万元 (23000×65%)

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的处理。

原 25%的股权投资采用权益法核算，在合并日的原账面价值为 6250 万元（6000+1000×25%）。

追加投资（40%）所支付对价的账面价值为 2000 万元。

合并对价账面价值为 8250 万元（6250+2000）。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为 6700 万元（14950-8250）。

借：长期股权投资——投资成本	149500000
贷：长期股权投资——投资成本	60000000
——损益调整	2500000
股本	20000000
资本公积（股本溢价）	67000000

2. 非同一控制下企业合并形成的长期股权投资

非同一控制下的控股合并中，购买方应当以《企业会计准则第 20 号——企业合并》确定的企业合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。企业合并成本包括购买方付出的资产、发生或承担的负债、发行的权益性工具或债务性工具的公允价值之和。购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应于发生时计入当期损益；购买方作为合并对价发行的权益性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。

【例 6】2×12 年 3 月 31 日，A 公司取得 B 公司 70%的股权，取得该部分股权后能够对 B 公司实施控制。为核实 B 公司的资产价值，A 公司聘请资产评估机构对 B 公司的资产进行评估，支付评估费用 50 万元。合并中，A 公司支付的有关资产在购买日的账面价值与公允价值如表 1 所示。假定合并前 A 公司与 B 公司不存在任何关联方关系。不考虑相关税费等其他因素影响。

表 1

2×12 年 3 月 31 日

单位：元		
项目	账面价值	公允价值
土地使用权（自用）	40000000	64000000
专利技术	16000000	20000000

项目	账面价值	公允价值
银行存款	16000000	16000000
合计	72000000	10000000

注：A 公司用作合并对价的土地使用权和专利技术原价为 6400 万元，至企业合并发生时已累计摊销 800 万元。

本例中，因 A 公司与 B 公司在合并前不存在任何关联方关系，应作为非同一控制下的企业合并处理。A 公司对于合并形成的对 B 公司的长期股权投资，会计处理如下：

借：长期股权投资——投资成本 100000000
 管理费用 500000
 累计摊销 8000000
 贷：无形资产 64000000
 银行存款 16500000
 营业外收入 28000000

企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的，在编制个别财务报表时，应当按照原持有的股权投资的账面价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本。

购买日之前持有的股权采用权益法核算的，相关其他综合收益应当在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，因被投资方除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的所有者权益，应当在处置该项投资时相应转入处置期间的当期损益。其中，处置后的剩余股权根据本准则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，处置后的剩余股权改按金融工具确认和计量准则进行会计处理的，其他综合收益和其他所有者权益应全部结转。

购买日之前持有的股权投资，采用金融工具确认和计量准则进行会计处理的，应当将按照该准则确定的股权投资的公允价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本，原持有股权的公允价值与账面价值之间的差额以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当全部转入改按成本法核算的当期投资收益。

【例 7】2×10 年 1 月 1 日，A 公司以每股 5 元的价格购入某上市公司 B 公司的股票 100 万股，并由此持有 B 公司 2% 的股权。A 公司与 B 公司不存在关联方关系。A 公司将对 B 公司的

投资作为可供出售金融资产进行会计处理。2×13年1月1日，A公司以现金1.75亿元为对价，向B公司大股东收购B公司50%的股权，相关手续于当日完成。假设A公司购买B公司2%的股权和后续购买50%的股权不构成“一揽子交易”，A公司取得B公司控制权之日为2×13年1月1日，B公司当日股价为每股7元，B公司可辨认净资产的公允价值为2亿元，不考虑相关税费等其他因素影响。

购买日前，A公司持有对B公司的股权投资作为可供出售金融资产进行会计处理，购买日前A公司原持有可供出售金融资产的账面价值为700万元（7×100）。

本次追加投资应支付对价的公允价值为17500万元。

购买日对子公司按成本法核算的初始投资成本为18200万元（17500+700）。

购买日前A公司原持有可供出售金融资产相关的其他综合收益为200万元 $[(7-5) \times 100]$ ，购买日该其他综合收益转入购买日所属当期投资收益。

借：长期股权投资——投资成本 182000000

 贷：可供出售金融资产 7000000

 银行存款 175000000

借：其他综合收益 2000000

 贷：投资收益 2000000

A公司合并财务报表的会计处理参见《企业会计准则第33号——合并财务报表》应用指南（2014）（以下简称合并财务报表应用指南）。

【例8】2×10年1月1日，A公司以现金3000万元自非关联方处取得了B公司20%股权，并能够对其施加重大影响。当日，B公司可辨认净资产公允价值为1.4亿元。2×12年7月1日，A公司另支付现金8000万元，自另一非关联方处取得B公司40%股权，并取得对B公司的控制权。购买日，A公司原持有的对B公司的20%股权的公允价值为4000万元，账面价值为3500万元，A公司确认与B公司权益法核算相关的累计其他综合收益为400万元，其他所有者权益变动100万元；B公司可辨认净资产公允价值为1.8亿元。假设A公司购买B公司20%股权和后续购买40%的股权的交易不构成“一揽子交易”。以上交易的相关手续均于当日完成。不考虑相关税费等其他因素影响。

购买日前，A公司持有B公司的投资作为联营企业进行会计核算，购买日前A公司原持有

股权的账面价值为 3500 万元（3000+400+100）。

本次投资应支付对价的公允价值为 8000 万元。

购买日对子公司按成本法核算的初始投资成本为 11500 万元（8000+3500）。

购买日前 A 公司原持有股权相关的其他综合收益 400 万元以及其他所有者权益变动 100 万元在购买日均不进行会计处理。

A 公司合并财务报表的会计处理，见合并财务报表准则应用指南的相关内容。

3. 初始投资成本中包含的已宣告尚未发放现金股利或利润的处理

企业无论是以何种方式取得长期股权投资，取得投资时，对于支付的对价中包含的应享有被投资单位已经宣告但尚未发放的现金股利或利润应确认为应收项目，不构成取得长期股权投资的初始投资成本。

【例 9】见[例 1]，假定甲公司取得该项投资时，乙公司已经宣告但尚未发放现金股利，甲公司按其持股比例计算确定可分得 60 万元。不考虑所得税影响。

甲公司在确认该长期股权投资时，应将包含的现金股利部分单独进行以下会计处理：

借：长期股权投资——成本	163400000
应收股利	600000
贷：银行存款	164000000

4. 或有对价

(1) 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《企业会计准则第 13 号——事项》（以下简称“或有事项准则”）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) 非同一控制下企业合并形成的长期股权投资的或有对价，参照企业合并准则的有关规定进行会计处理。

六、关于后续计量

长期股权投资在持有期间，根据投资方对被投资单位的影响程度分别采用成本法及权益法进行核算。

在个别财务报表中，投资性主体对子公司的会计处理应与合并财务报表原则一致。关于投资性主体的理解及具体判断，见合并财务报表准则及其应用指南的相关内容。

风险投资机构、共同基金以及类似主体（如投资连接保险产品）持有的、在初始确认时按照金融工具确认和计量准则的规定以公允价值计量且其变动计入期损益的金融资产的，应当按照金融工具确认和计量准则进行后续计量。

除上述以外，对子公司的长期股权投资应当按成本法核算，对合营企业、联营企业的长期股权投资应当按权益法核算，不允许选择按照金融工具确认和计量准则进行会计处理。

（一）成本法

1. 成本法的适用范围

根据长期股权投资准则，投资方持有的对子公司投资应当采用成本法核算，投资方为投资性主体且子公司不纳入其合并财务报表的除外。投资方在判断对被投资单位是否具有控制时，应综合考虑直接持有的股权和通过子公司间接持有的股权。在个别财务报表中，投资方进行成本法核算时，应仅考虑直接持有的股权份额。

长期股权准则要求投资方对子公司的长期股权投资采用成本法核算，主要是为了避免在子公司实际宣告发放现金股利或利润之前，母公司垫付资金发放现金股利或利润等情况，解决了原来权益法核算下投资收益不能足额收回导致超分配的问题。

2. 成本法下长期股权投资账面价值的调整及投资损益的确认

采用成本法核算的长期股权投资，在追加投资时，按照追加投资支付的成本的公允价值及发生的相关交易费用增加长期股权投资的账面价值。被投资单位宣告分派现金股利或利润的，投资方根据应享有的部分确认当期投资收益。

【例 10】2×12 年 1 月，甲公司自非关联方处以现金 800 万元取得对乙公司 60%的股权，相关手续于当日完成，并能够对乙公司实施控制。2×13 年 3 月，乙公司宣告分派现金股利，甲公司按其持股比例可取得 10 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司有关会计处理如下：

2×12年1月：

借：长期股权投资——投资成本 8000000

 贷：银行存款 8000000

2×13年3月：

借：应收股利 100000

 贷：投资收益 100000

企业按照上述规定确认自被投资单位应分得的现金股利或利润后，应当考虑长期股权投资是否发生减值。在判断该类长期股权投资是否存在减值迹象时，应当关注长期股权投资的账面价值是否大于享有被投资单位净资产（包括相关商誉）账面价值的份额等类似情况。出现类似情况时，企业应当按照资产减值准则对长期股权投资进行减值测试，可收回金额低于长期股权投资账面价值的，应当计提减值准备。

值得注意的是，子公司将未分配利润或盈余公积直接转增股本（实收资本），且未向投资方提供等值现金股利或利润的选择权时，母公司并没有获得收取现金股利或者利润的权力，上述交易通常属于子公司自身权益结构的重分类，母公司不应确认相关的投资收益。

（二）权益法

本准则规定，对合营企业和联营企业投资应当采用权益法核算。投资方在判断对被投资单位是否具有共同控制、重大影响时，应综合考虑直接持有的股权和通过子公司间接持有的股权。在综合考虑直接持有的股权和通过子公司间接持有的股权后，如果认定投资方在被投资单位拥有共同控制或重大影响，在个别财务报表中，投资方进行权益法核算时，应仅考虑直接持有的股权份额；在合并财务报表中，投资方进行权益法核算时，应同时考虑直接持有和间接持有的份额。

按照权益法核算的长期股权投资，一般会计处理为：

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

（2）比较初始投资成本与投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，前者大于后者的，不调整长期股权投资账面价值；前者小于后者的，应当按照二者之间的差额调增长期股权投资的账面价值，同时计人取得投资当期损益。

(3) 持有投资期间，随着被投资单位所有者权益的变动相应调整增加或减少长期股权投资账面价值，并分别以下情况处理：

对于因被投资单位实现净损益和其他综合收益而产生的所有者权益的变动，投资方应当按照应享有的份额，增加或减少长期股权投资的账面价值，同时确认投资损益和其他综合收益；

对于被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算应分得的部分，相应减少长期股权投资的账面价值；

对于被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的因素导致的其他所有者权益变动，相应调整长期股权投资的账面价值，同时确认资本公积（其他资本公积）。

在持有投资期间，被投资单位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被投资单位的金额为基础进行会计处理。

1. 初始投资成本的调整

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

(1) 初始投资成本大于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，该部分差额是投资方在取得投资过程中通过作价体现出的与所取得股权份额相对应的商誉价值，这种情况下不要求对长期股权投资的成本进行调整。被投资单位可辨认净资产的公允价值，应当比照企业合并准则的有关规定确定。

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

【例 11】2×11 年 1 月，A 公司于取得 B 公司 30% 的股权，支付价款 6000 万元。取得投资时，被投资单位净资产账面价值为 15000 万元（假定被投资单位各项可辨认净资产的公允价值与其账面价值相同）。A 公司在取得 B 公司的股权后，能够对 B 公司施加重大影响。不考虑相关税费等其他因素影响。

本例中，应对该投资采用权益法核算。取得投资时，

A 公司有关会计处理如下：

借：长期股权投资——投资成本 60000000

贷：银行存款 60000000

长期股权投资的初始投资成本 6000 万元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的份额 4500 万元(15000×30%)，该差额 1500 万元不调整长期股权投资的账面价值。

假定本例中取得投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值为 24000 万元，A 企业按持股比例 30%计算确定应享有 7200 万元，则初始投资成本与应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额 1200 万元应计入取得投资当期的营业外收入。有关会计处理如下：

借：长期股权投资——投资成本 72000000

贷：银行存款 60000000

营业外收入 12000000

2. 投资损益的确认

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

(1) 被投资单位采用的会计政策和会计期间与投资方不一致的，应按投资方的会计政策和会计期间对被投资单位的财务报表进行调整，在此基础上确定被投资单位的损益。

权益法下，是将投资方与被投资单位作为一个整体对待，作为一个整体其所产生的损益，应当在一致的会计政策基础上确定，被投资单位采用的会计政策与投资方不同的，投资方应当基于重要性原则，按照本企业的会计政策对被投资单位的损益进行调整。

(2) 以取得投资时被投资单位固定资产、无形资产等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被投资单位净利润的影响。

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

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

此外，如果被投资单位发行了分类为权益的可累积优先股等类似的权益工具，无论被投资单位是否宣告分配优先股股利，投资方计算应享有被投资单位的净利润时，均应将归属于其他投资方的累积优先股股利予以扣除。

【例 12】2×13 年 1 月 10 日，甲公司购入乙公司 30% 的股份，购买价款为 2200 万元，自取得投资之日起能够对乙公司施加重大影响。取得投资当日，乙公司可辨认净资产公允价值为 6000 万元，除表 2 所列项目外，乙公司其他资产、负债的公允价值与账面价值相同。

表 2
单位：万元

项目	账面原价	已提折旧或摊销	公允价值	乙公司预计使用年限	甲公司取得投资后剩余使用年限
存货	500		700		
固定资产	1200	240	1600	20	16
无形资产	700	140	800	10	8
小计	2400	380	3100		

假定乙公司于 2×13 年实现净利润 600 万元，其中在甲公司取得投资时的账面存货有 80% 对外出售。甲公司与乙公司的会计年度及采用的会计政策相同。固定资产、无形资产等均按直线法提取折旧或摊销，预计净残值均为 0。假定甲、乙公司间未发生其他任何内部交易。

2×13 年 12 月 31 日，甲公司在确定其应享有的投资收益时，应在乙公司实现净利润的基础上，根据取得投资时乙公司有关资产的账面价值与其公允价值差额的影响进行调整（假定不考虑所得税及其他税费等因素影响）：

存货账面价值与公允价值的差额应调减的利润为 160 万元 $[700-500) \times 80\%]$ 。

固定资产公允价值与账面价值差额应调整增加的折旧额为 40 万元 $(1600 \div 16 - 1200 \div 20)$ 。

无形资产公允价值与账面价值差额应调整增加的摊销额为 30 万元 $(800 \div 8 - 700 \div 10)$ 。

调整后的净利润为 370 万元 $(600 - 160 - 40 - 30)$ 。

按照甲公司应享有份额为 111 万元 (370×30%)。

确认投资收益的相关会计处理如下：

借：长期股权投资——损益调整 1110000

 贷：投资收益 1110000

(3) 对于投资方或纳入投资方合并财务报表范围的子公司与其联营企业及合营企业之间发生的未实现内部交易损益应予抵销。即，投资方与联营企业及合营企业之间发生的未实现内部交易损益，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损益。投资方与被投资单位发生的内部交易损失，按照资产减值准则等规定属于资产减值损失的，应当全额确认。

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

应当注意的是，投资方与联营、合营企业之间发生投出或出售资产的交易，该资产构成业务的，应当按照《企业会计准则第 20 号——合并》、《企业会计准则第 33 号——财务报表》的有关规定进行会计处理。有关会计处理如下：

①联营、合营企业向投资方出售业务的，投资方应按

《企业会计准则第 20 号——企业合并》的规定进行会计处理。投资方应全额确认与交易相关的利得或损失。

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

【例 13】 甲公司为某汽车生产厂商。2×13 年 1 月，甲公司以其所属的从事汽车配饰生产的一个分公司（构成业务），向其持股 30%的联营企业乙公司增资。同时，乙公司的其他投资方（持有乙企业 70%股权）也以现金 4200 万元向乙公司增资。增资后，甲公司对乙公司的

持股比例不变，并仍能施加重大影响。上述分公司（构成业务）的净资产（资产与负债的差额，下同）账面价值为 1000 万元。该业务的公允价值为 1800 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

本例中，甲公司是将一项业务投给联营企业作为增资。甲公司应当按照所投出分公司（业务）的公允价值 1800 万元作为新取得长期股权投资的初始投资成本，初始投资成本与所投出业务的净资产账面价值 1000 万元之间的差额 800 万元应全额计入当期损益。

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

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

【例 14】2×10 年 1 月，甲公司取得了乙公司 20%有表决权的股份，能够对乙公司施加重大影响。2×13 年 11 月，甲公司将其账面价值为 600 万元的商品以 900 万元的价格出售给乙公司，乙公司将取得的商品作为管理用固定资产，预计使用寿命为 10 年，净残值为 0。假定甲公司取得该项投资时，乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同，两者在以前期间未发生过内部交易。乙公司 2×13 年实现净利润为 1000 万元。不考虑所得税及其他相关税费等其他因素影响。

本例中，甲公司在该项交易中实现利润 300 万元，其中的 60 万元（ $300 \times 20\%$ ）是针对本公司持有的对联营企业的权益份额，在采用权益法计算确认投资损益时应予抵销，同时应考虑相关固定资产折旧对损益的影响，即甲公司应当进行以下会计处理：

借：长期股权投资——损益调整

$[(10000000-3000000+25000) \times 20\%]$

1405000

贷：投资收益 1405000

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

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

【例 15】2×10 年 1 月，甲公司取得乙公司 20%有表决权的股份，能够对乙公司施加重大影响。2×13 年，甲公司将其账面价值为 400 万元的商品以 320 万元的价格出售给乙公司。2×13 年资产负债表日，该批商品尚未对外部第三方出售。假定甲公司取得取该项投资时，乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同，两者在以前期间未发生过内部交易。乙公司 2×13 年净利润为 1000 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司在确认应享有乙公司 2×13 年净损益时，如果有证据表明该商品交易价格 320 万元其账面价值 400 万元之间的差额为减值损失的，不应予以抵销。甲公司应当进行以下会计处理：

借：长期股权投资——损益调整
 $(10000000 \times 20\%)$ 2000000
 贷：投资收益 2000000

2. 被投资单位其他综合收益变动的处理

被投资单位其他综合收益发生变动的，投资方应当按照归属于本企业的部分，相应调整长期股权投资的账面价值，同时增加或减少其他综合收益。

【例 16】A 企业持有 B 企业 30%的股份，能够对 B 企业施加重大影响。当期 B 企业因持有的可供出售金融资产公允价值的变动计入其他综合收益的全额为 1200 万元，除该事项外，B 企业当期实现的净损益为 6400 万元。假定 A 企业与 B 企业适用的会计政策、会计期间相同，投资时 B 企业各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值亦相同。双方在当期及以前期间未发生任何内部交易。不考虑所得税影响因素。

A 企业在确认应享有被投资单位所有者权益的变动时：

借：长期股权投资——损益调整	19200000
——其他综合收益	3600000
贷：投资收益	19200000
其他综合收益	3600000

4. 取得现金股利或利润的处理

按照权益法核算的长期股权投资，投资方自被投资单位取得的现金股利或利润，应抵减长期股权投资的账面价值。在被投资单位宣告分派现金股利或利润时，借记“应收股利”科目，贷记“长期股权投资——损益调整”科目。

5. 超额亏损的确认

长期股权投资准则规定，投资方确认应分担被投资单位发生的损失，原则上应以长期股权投资及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限，投资方负有承担额外损失义务的除外。

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

按照长期股权投资准则的规定，投资方在确认应分担被投资单位发生的亏损时，应将长期股权投资及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益项目的账面价值综合起来考虑，在长期股权投资的账面价值减记至零的情况下，如果仍有未确认的投资损失，应以其他长期权益的账面价值为基础继续确认。另外，投资方在确认应分担被投资单位的净损失时，除应考虑长期股权投资及其他长期权益的账面价值以外，如果在投资合同或协议中约定将履行其他额外的损失补偿义务，还应按《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定确认预计将承担的损失金额。

值得注意的是，在合并财务报表中，子公司发生超额亏损的，子公司少数股东应当按照持股比例分担超额亏损。即在合并财务报表中，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，其余应当冲减少数股东权益。

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

【例 17】甲企业持有乙企业 40% 的股权，能够对乙企业施加重大影响。2×12 年 12 月 31 日，该项长期股权投资的账面价值为 4000 万元。2×13 年，乙企业由于一项主要经营业务市场条件发生变化，当年亏损 6000 万元。假定甲企业在取得该投资时，乙企业各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相等，双方所采用的会计政策及会计期间也相同。因此，甲企业当年度应确认的投资损失为 2400 万元。确认上述投资损失后，长期股权投资的账面价值变为 1600 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。如果乙企业 2×13 年的亏损额为 12000 万元，甲企业按其持股比例确认应分担的损失为 4800 万元，但长期股权投资的账面价值仅为 4000 万元，如果没有其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益项目，则甲企业应确认的投资损失仅为 4000 万元，超额损失在账外进行备查登记；在确认了 4000 万元的投资损失，长期股权投资的账面价值减记至零以后，如果甲企业账上仍有应收乙企业的长期应收款 1600 万元，该款项从目前情况看，没有明确的清偿计划，且在可预见的未来期间不准备收回（并非产生于商品购销等日常活动），则甲企业应进行以下会计处理：

借：投资收益 40000000

贷：长期股权投资——损益调整 40000000

借：投资收益 8000000

贷：长期应收款 8000000

6. 被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动

被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动的因素，主要包括被投资单位接受其他股东的资本性投入、被投资单位发行可分离交易的可转债中包含的权益成分、以权益结算的股份支付、其他股东对被投资单位增资导致投资方持股比例变动等。投资方应按所持股权比例计算应享有的份额，调整长期股权投资的账面价值，同时计入资本公积（其他资本公积），并在备查簿中予以登记，投资方在后续处置股权投资但对剩余

股权仍采用权益法核算时，应按处置比例将这部分资本公积转入当期投资收益；对剩余股权终止权益法核算时，将这部分资本公积全部转入当期投资收益。

【例 18】2×10 年 3 月 20 日，A、B、C 公司分别以现金 200 万元、400 万元和 400 万元出资设立 D 公司，分别持有 D 公司 20%、40%、40% 的股权。A 公司对 D 公司具有重大影响，采用权益法对有关长期股权投资进行核算。D 公司自设立日起至 2×12 年 1 月 1 日实现净损益 1000 万元，除此以外，无其他影响净资产的事项。2×12 年 1 月 1 日，经 A、B、C 公司协商，B 公司对 D 公司增资 800 万元，增资后 D 公司净资产为 2800 万元，A、B、C 公司分别持有 D 公司 15%、50%、35% 的股权。相关手续于当日完成。假定 A 公司与 D 公司适用的会计政策、会计期间相同，双方在当期及以前期间未发其他内部交易。不考虑相关税费等其他因素影响。

本例中，2×12 年 1 月 1 日，B 公司增资前，D 公司的净资产账面价值为 2000 万元，A 公司应享有 D 公司权益的份额为 400 万元， $(2000 \times 20\%)$ 。B 公司单方面增资后，D 公司的净资产增加 800 万元，A 公司应享有 D 公司权益的份额为 420 万元， $(2800 \times 15\%)$ 。A 公司享有的权益变动 20 万元 $(420 - 400)$ ，属于 D 公司除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动。A 公司对 D 公司的长期股权投资的账面价值应调增 20 万元，并相应调整“资本公积——其他资本公积”。

7. 投资方持股比例增加但仍采用权益法核算的处理

投资方因增加投资等原因对被投资单位的持股比例增加，但被投资单位仍然是投资方的联营企业或合营企业时，投资方应当按照新的持股比例对股权投资继续采用权益法进行核算。在新增投资日，如果新增投资成本大于按新增持股比例计算的被投资单位可辨认净资产于新增投资日的公允价值份额，不调整长期股权投资成本；如果新增投资成本小于按新增持股比例计算的被投资单位可辨认净资产于新增投资日的公允价值份额，应按该差额，调整长期股权投资成本和营业外收入。进行上述调整时，应当综合考虑与原持有投资和追加投资相关的商誉或计入损益的金额。

【例 19】2×10 年 1 月 1 日，A 公司以现全 2500 万元向非关联方购买 B 公司 20% 的股权，并对 B 公司具有重大影响。当日，B 公司可辨认净资产公允价值与账面价值相等，均为 10000 万元。2×10 年 1 月 1 日至 2×13 年 1 月 1 日期间，B 公司实现净损益 2000 万元，除此以外，无其他引起净资产发生变动的事项。2×13 年 1 月 1 日，A 公司以现全 1200 万元向另一非关

关联方购买 B 公司 10% 的股权，仍对 B 公司具有重大影响，相关手续于当日完成。当日，B 公司可辨认净资产公允价值为 1.5 亿元。不考虑相关税费等其他因素影响。

本例中，A 公司于 2×10 年 1 月 1 日第一次购买 B 公司股权时，应享有 B 公司可辨认净资产公允价值份额为 2000 万元(10000 万元×20%)，A 公司支付对价的公允价值为 2500 万元，因此 A 公司 2×10 年 1 月 1 日确认对 B 公司的长期股权投资的初始投资成本为 2500 万元，其中含 500 万元的内含商誉。

借：长期股权投资——投资成本 25000000
 贷：银行存款 25000000

A 公司 2×13 年 1 月 1 日第二次购买 B 公司股权时，应享有 B 公司可辨认净资产公允价值份额为 1500 万元(15000 万元×10%)，A 公司支付对价的公允价值为 1200 万元，A 公司本应调整第二次投资的长期股权投资成本为 1500 万元，并将 300 万元的负商誉确认 300 万元的营业外收入，然而，由于 A 公司第一次权益法投资时确认了 500 万元的内含正商誉，两次商誉综合考虑后的金额为正商誉 200 万元，因此，A 公司 2×13 年 1 月 1 日确认的对第二次投资的长期股权投资的初始投资成本仍为 1200 万元，并在备查簿中记录两次投资各自产生的商誉和第二次投资时综合考虑两次投资产生的商誉后的调整情况。

借：长期股权投资 12000000
 贷：银行存款 12000000

七、长期股权投资核算方法的转换

(一) 公允价值计量转权益法核算

原持有的对被投资单位的股权投资（不具有控制、共同控制或重大影响的），按照金融工具确认和计量准则进行会计处理的，因追加投资等原因导致持股比例上升，能够对被投资单位施加共同控制或重大影响的，在转按权益法核算时，投资方应当按照金融工具确认和计量准则确定的原股权投资的公允价值加上为取得新增投资而应支付对价的公允价值，作为改按权益法核算的初始投资成本。原持有的股权投资分类为可供出售金融资产的，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当转入改按权益法核算的当期损益。

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

【例 20】2×12 年 2 月，A 公司以 600 万元现全自非关联方处取得 B 公司 10%的股权。A 公司根据金融工具确认和计量准则将其作为可供出售金融资产。2×13 年 1 月 2 日，A 公司又以 1200 万元的现全自另一非关联方处取得 B 公司 12%的股权，相关手续于当日完成。当日，B 公司可辨认净资产公允价值总额为 8000 万元，A 公司对 B 公司的可供出售金融资产的账面价值 1000 万元，计入其他综合收益的累计公允价值变动为 400 万元。取得该部分股权后，按照 B 公司章程规定，A 公司能够对 B 公司施加重大影响，对该项股权投资转为采用权益法核算。不考虑相关税费等其他因素影响。

本例中，2×13 年 1 月 2 日，A 公司原持有 10%股权的公允价值为 1000 万元，为取得新增投资而支付对价的公允价值为 1200 万元，因此 A 公司对 B 公司 22%股权的初始投资成本为 2200 万元。

A 公司对 B 公司新持股比例为 22%，应享有 B 公司可辨认净资产公允价值的份额为 1760 万元，（8000 万元×22%）。由于初始投资成本（2200 万元）大于应享有 B 公司可辨认净资产公允价值的份额（1760 万元），因此，A 公司无需调整长期股权投资的成本。

2×13 年 1 月 2 日，A 公司确认对 B 公司的长期股权投资，进行会计处理如下：

借：长期股权投资——投资成本	22000000
资本公积——他资本公积	4000000
贷：可供出售金融资产	10000000
银行存款	12000000
投资收益	4000000

（二）公允价值计量或权益法核算转成本法核算

投资方原持有的对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响的按照金融工具确认和计量准则进行会计处理的权益性投资，或者原持有对联营企业、合营企业的长期股权投资，因追加投资等原因，能够对被投资单位实施控制的，应按本指南有关企业合并形成的长期股

权投资的指引进行会计处理。

（三）权益法核算转公允价值计量

原持有的对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资，因部分处置等原因导致持股比例下降，不能再对被投资单位实施共同控制或重大影响的，应改按金融工具确认和计量准则对剩余股权投资进行会计处理，其在丧失共同控制或重大影响之目的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。原采用权益法核算的相关其他综合收益应当在终止采用权益法核算时，采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理，因被投资方除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的所有者权益，应当在终止采用权益法核算时全部转入当期损益。

【例 21】甲公司持有乙公司 30%的有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响，对该股权投资采用权益法核算。2×12 年 10 月，甲公司将该项投资中的 50%出售给非关联方，取得价款 1800 万元。相关手续于当日完成。甲公司无法再对乙公司施加重大影响，将剩余股权投资转为可供出售金融资产。出售时，该项长期股权投资的账面价值为 3200 万元，其中投资成本 2600 万元，损益调整为 300 万元，其他综合收益为 200 万元（性质为被投资单位的可供出售金融资产的累计公允价值变动），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为 100 万元。剩余股权的公允价值为 1800 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司有关会计处理如下：

1. 确认有关股权投资的处置损益。

借：银行存款	18000000
贷：长期股权投资	16000000
投资收益	2000000

2. 由于终止采用权益法核算，将原确认的相关其他综合收益全部转入当期损益。

借：其他综合收益	2000000
贷：投资收益	2000000

3. 由于终止采用权益法核算，将原计入资本公积的其他所有者权益变动全部转入当期损益。

借：资本公积——其他资本公积	1000000
----------------	---------

贷：投资收益 1000000

4. 剩余股权投资转为可供出售金融资产，当天公允价值为 1800 万元，账面价值为 1600 万元，两者差异应计入当期投资收益。

借：可供出售金融资产 18000000

贷：长期股权投资 16000000

投资收益 2000000

（四）成本法转权益法

因处置投资等原因导致对被投资单位由能够实施控制转为具有重大影响或者与其他投资方一起实施共同控制的，首先应按处置投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本。

然后，比较剩余长期股权投资的成本与按照剩余持股比例计算原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，前者大于后者的，属于投资作价中体现的商誉部分，不调整长期股权投资的账面价值；前者小于后者的，在调整长期股权投资成本的同时，调整留存收益。

对于原取得投资时至处置投资时（转为权益法核算）之间被投资单位实现净损益中投资方应享有的份额，一方面应当调整长期股权投资的账面价值，同时，对于原取得投资时至处置投资当期期初被投资单位实现的净损益（扣除已宣告发放的现金股利和利润）中应享有的份额，调整留存收益，对于处置投资当期期初至处置投资之日被投资单位实现的净损益中享有的份额，调整当期损益；在被投资单位其他综合收益变动中应享有的份额，在调整长期股权投资账面价值的同时，应当计入其他综合收益；除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他原因导致被投资单位其他所有者权益变动中应享有的份额，在调整长期股权投资账面价值的同时，应当计入资本公积（其他资本公积）。长期股权投资自成本法转为权益法后，未来期间应当按照长期股权投资准则规定计算确认应享有被投资单位实现的净损益、其他综合收益和所有者权益其他变动的份额。

【例 22】A 公司原持有 B 公司 60% 的股权，能够对 B 公司实施控制。2×12 年 11 月 6 日，A 公司对 B 公司的长期股权投资的账面价值为 6000 万元，未计提减值准备，A 公司将其持有的对 B 公司长期股权投资中的 1/3 出售给非关联方，取得价款 3600 万元，当日被投资单位可辨认净资产公允价值总额为 16000 万元。相关手续于当日完成，A 公司不再对 B 公司实施控制，

但具有重大影响。A公司原取得B公司60%股权时，B公司可辨认净资产公允价值总额为9000万元（假定公允价值与账面价值相同）。自A公司取得对B公司长期股权投资后至部分处置投资前，B公司实现净利润5000万元。其中，自A公司取得投资日至2×12年年初实现净利润4000万元。假定B公司一直未进行利润分配。除所实现净损益外，B公司未发生其他计入资本公积的交易或事项。A公司按净利润的10%提取盈余公积。不考虑相关税费等其他因素影响。

本例中，在出售20%的股权后，A公司对B公司的持股比例为40%，对B公司施加重大影响。对B公司长期股权投资应由成本法改为按照权益法核算。有关会计处理如下：

1. 确认长期股权投资处置损益。

借：银行存款	36000000
贷：长期股权投资	20000000
投资收益	16000000

3. 调整长期股权投资账面价值。

剩余长期股权投资的账面价值为4000万元，与原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额400万元（ $4000-9000\times 40\%$ ）为商誉，该部分商誉的价值不需要对长期股权投资的成本进行调整。

处置投资以后按照持股比例计算享有被投资单位自购买日至处置投资日期初之间实现的净损益为1600万元（ $4000\times 40\%$ ），应调整增加长期股权投资的账面价值，同时调整留存收益；处置期初至处置日之间实现的净损益400万元，应调整增加长期股权投资的账面价值，同时计入当期投资收益。企业应进行以下会计处理：

借：长期股权投资	20000000
贷：盈余公积	1600000
利润分配——未分配利润	14400000
投资收益	4000000

（五）成本法核算转公允价值计量

原持有的对被投资单位具有控制的长期股权投资，因部分处置等原因导致持股比例下降，不能再对被投资单位实施控制、共同控制或重大影响的，应改按金融工具确认和计量准则进行会计处理，在丧失控制之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期投资收益。

【例 23】甲公司持有乙公司 60%的有表决权股份，能够对乙公司实施控制，对该股权投资采用成本法核算。2×12 年 10 月，甲公司将该项投资中的 80%出售给非关联方，取得价款 8000 万元。相关手续于当日完成。甲公司无法再对乙公司实施控制，也不能施加共同控制或重大影响，将剩余股权投资转为可供出售金融资产。出售时，该项长期股权投资的账面价值为 8000 万元，剩余股权投资的公允价值为 2000 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司有关会计处理如下：

1. 确认有关股权投资的处置损益。

借：银行存款 80000000

 贷：长期股权投资 64000000

 投资收益 16000000

2. 剩余股权投资转为可供出售金融资产，当天公允价值为 2000 万元，账面价值为 1600 万元，两者差异应计入当期投资收益。

借：可供出售金融资产 20000000

 贷：长期股权投资 16000000

 投资收益 4000000

八、关于股票股利的处理

被投资单位分派股票股利的，投资方不作会计处理，但应于除权日注明所增加的股数，以反映股份的变化情况。

九、关于投资性主体转变时的会计处理

当企业由非投资性主体转变为投资性主体时，其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。

当企业由投资性主体转变为非投资性主体时，其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成本。

十、关于处置和相关所得税影响

(一) 处置

企业持有长期股权投资的过程中，由于各方面的考虑，决定将所持有的对被投资单位的股权全部或部分对外出售时，应相应结转与所售股权相对应的长期股权投资的账面价值，一般情况下，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。

投资方全部处置权益法核算的长期股权投资时，原权益法核算的相关其他综合收益应当在终止采用权益法核算时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理，因被投资方除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的所有者权益，应当在终止采用权益法核算时全部转入当期投资收益。投资方部分处置权益法核算的长期股权投资，剩余股权仍采用权益法核算的，原权益法核算的相关其他综合收益应当采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础处理并按比例结转，因被投资方除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的所有者权益，应当按比例结转转入当期投资收益。

【例 24】A 公司持有 B 公司 40% 的股权并采用权益法核算。2×13 年 7 月 1 日，A 公司将 B 公司 20% 的股权出售给第三方 C 公司，对剩余 20% 的股权仍采用权益法核算。A 公司取得 B 公司股权至 2×13 年 7 月 1 日期间，确认的相关其他综合收益为 400 万元（其中：350 万元为按比例享有的 B 公司可供出售金融资产的公允价值变动，50 万元为按比例享有的 B 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），享有 B 公司除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动为 100 万元。不考虑相关税费等其他因素影响。

A 公司原持有股权相关的其他综合收益和其他所有者权益变动应按如下方法进行会计处理：

1. 其他综合收益

(1) 转入当期损益。

350 万元的其他综合收益属于被投资单位可供出售金融资产的公允价值变动，由于剩余股权仍继续根据长期股权投资准则采用权益法进行核算，因此，应按处置比例（20%/40%）相应结转计入当期投资收益 $350/2=175$ （万元）。

(2) 转入其他的权益科目。

50 万元的其他综合收益属于被投资单位重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动，由于剩余股权仍继续根据长期股权投资准则采用权益法进行核算，因此，应按处置比例（20%/40%）并按照被投资单位处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。

2. 其他所有者权益变动

由于剩余股权仍继续根据长期股权投资准则采用权益法进行核算，因此应按处置比例（20%/40%）相应结转计入当期投资收益 $100/2=50$ （万元）。

再假设，2×13 年 12 月，A 公司再向第三方公司处置 B 公司 15% 的政权，剩余 5% 股权作为可供出售金融资产，按金融资产确认和计量准则进行会计处理。A 公司原持有股权相关的其他综合收益和其他所有者权益变动应按以下方法进行会计处理：

1. 其他综合收益

(1) 转入当期损益。

处置后的剩余股权改按金融资产确认和计量准则进行会计处理。其他综合收益 175 万元属于被投资单位可供出售金融资产的公允价值变动，应在转换日全部结转，同时计入当期投资收益。

(2) 转入其他的权益科目。

处置后的剩余股权改按金融资产确认和计量准则进行会计处理，其他综合收益 25 万元属于被投资单位重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动，按照被投资单位处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。

2. 其他所有者权益变动

由于剩余股权改按金融资产确认和计量准则进行会计处理，因此，应在转换日全部结转，计入当期投资收益 50 万元。

企业部分处置持有的长期股权投资仍持有剩余股权时，在转换日的会计处理应参看本指南关于长期股权投资核算方法的转换的内容。

企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权，如果上述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股权投资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所处置的股权对应得长期股权投资账面价值之间的差额，在个别财务报表中，应当先确认为其他综合收益，到丧失控制权时再一并转入丧失

控制权的当期损益。

（二）相关所得税影响

根据我国《企业所得税法》的相关规定，符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益为免税收入。因此，通常情况下，当居民企业持有另一居民企业的股权意图为长期持有，通过股息、红利或者其他协同效应获取回报时，其实质所得税率为零，不存在相关所得税费用。只有当居民企业通过转让股权获取资本利得收益时，该笔资产转让利得才产生相应的所得税费用。

从资产负债表角度考虑，资产的账面价值代表的是企业在持续持有及最终处置某项资产的一定期间内，该项资产能够为企业带来的未来经济利益，而其计税基础代表的是在这一期间内，就该项资产按照税法规定可以税前扣除的金额。当资产的账面价值大于其计税基础的，两者之间的差额将会于未来期间产生应税金额，增加未来期间的应纳税所得额及应交所得税，对企业形成经济利益流出的义务。根据《企业会计准则第 18 号——所得税》的相关规定，企业对与子公司、联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异，应当确认递延所得税负债，只有在同时满足以下两个条件时除外：一是投资企业能够控制暂时性差异转回的时间；二是该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。当投资方改变其持有投资意图拟对外出售时，不再符合上述条件，应确认其递延所得税影响。

（二）《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》应用指南

一、总体要求

《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》（以下简称“本准则”）明确界定了职工和职工薪酬的含义，规范了职工薪酬的确认、计量和相关信息的披露要求，以真实、完整地反映企业发生的人工成本。

本准则规定，职工薪酬应当分类为短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。企业应当严格按照本准则的规定，根据职工薪酬的性质，对职工薪酬进行合理分类，作为职工薪酬会计处理的基础。

对于短期薪酬，本准则规定，企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将实际发生的短期薪酬确认为负债，并计入当期损益或者相关资产成本。企业存在带薪缺勤的，应当将带薪缺勤分类为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤。对于累积带薪缺勤，企业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。对于非累积带薪缺勤，企业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。长期带薪缺勤则应当作为其他长期职工福利进行会计处理。

对于离职后福利，本准则规定，企业应当将离职后福利计划分类为设定提存计划和设定受益计划。对于设定提存计划，企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将根据设定提存计划计算的应缴存金额确认为负债，并计入当期损益或者相关资产成本。对于设定受益计划，企业应当根据预期累计福利单位法确定设定受益计划福利义务，并归属于职工提供服务的期间；因设定受益计划所产生的服务成本、设定受益计划净负债或净资产的利息净额，应当计入当期损益或者相关资产成本；因重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动，应当计入其他综合收益，并且在后续会计期间不允许转回至损益。

对于辞退福利，本准则规定，企业应当按照辞退计划条款的规定，合理预计和确认辞退福利产生的职工薪酬负债，并计入当期损益。

对于其他长期职工福利，本准则规定，其他长期职工福利包括除短期薪酬、离职后福利和辞退福利以外的所有职工薪酬，具体包括长期带薪缺勤、长期残疾福利、长期利润分享计

划（或长期奖金计划）等。企业对于符合设定提存计划条件的其他长期职工福利，应当适用离职后福利中设定提存计划的相关规定进行会计处理，对于其他情形，应当适用设定受益计划的相关规定进行会计处理，但是重新计量其他长期职工福利净负债或者净资产所产生的变动，应当计入当期损益或者相关资产成本。

本准则规定，企业应当在财务报表附注中分别短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利披露相关信息，并在有关财务报表内予以恰当列示。

二、关于适用范围

企业应当遵循本准则的要求对短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利等职工薪酬进行确认、计量和披露。

对于企业年金基金，企业应当按照《企业会计准则第 10 号——企业年金基金》的相关规定进行会计处理。

对于企业向其职工发放的以股份为基础支付，属于职工薪酬范畴，但其会计处理应当遵循《企业会计准则第 11 号——股份支付》的相关规定。

三、关于职工和职工薪酬的定义

（一）职工的定义

本准则所称的职工，是指与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工，也包括虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员。具体而言，本准则所称的职工至少应当包括：

1. 与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工。按照我国《劳动法》和《劳动合同法》的规定，企业作为用人单位应当与劳动者订立劳动合同。本准则中的职工首先应当包括这部分人员，即与企业订立了固定期限、无固定期限或者以完成一定工作作为期限的劳动合同的所有人员。

2. 未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员，如部分董事会成员、监事会成员等。企业按照有关规定设立董事、监事，或者董事会、监事会的，如所聘请的独立董事、外部监事等，虽然没有与企业订立劳动合同，但属于由企业正式任命的人员，属于本准则所称的职

工。

3. 在企业的计划和控制下，虽未与企业订立劳动合同或未由其正式任命，但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员，也属于职工的范畴，包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的人员，这些劳务用工人员属于本准则所称的职工。

（二）职工薪酬的定义

职工薪酬，是指企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿。企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利，也属于职工薪酬。

职工薪酬主要包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。

1. 短期薪酬

短期薪酬，是指企业预期在职工提供相关服务的年度报告期间结束后十二个月内将全部予以支付的职工薪酬，因解除与职工的劳动关系给予的补偿除外。因解除与职工的劳动关系给予的补偿属于辞退福利的范畴。

短期薪酬主要包括：

（1）职工工资、奖金、津贴和补贴，是指企业按照构成工资总额的计时工资、计件工资、支付给职工的超额劳动报酬等的劳动报酬，为了补偿职工特殊或额外的劳动消耗和因其他特殊原因支付给职工的津贴，以及为了保证职工工资水平不受物价影响支付给职工的物价补贴等。其中，企业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。

（2）职工福利费，是指企业向职工提供的生活困难补助、丧葬补助费、抚恤费、职工异地安家费、防暑降温费等职工福利支出。

（3）医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费，是指企业按照国家规定的基准和比例计算，向社会保险经办机构缴存的医疗保险费、工伤保险费和生育保险费。

（4）住房公积金，是指企业按照国家规定的基准和比例计算，向住房公积金管理机构缴存的住房公积金。

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

(6) 短期带薪缺勤，是指职工虽然缺勤但企业仍向其支付报酬的安排，包括年休假、病假、婚假、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，是指因职工提供服务而与职工达成的基于利润或其他经营成果提供薪酬的协议。长期利润分享计划属于其他长期职工福利。

(8) 其他短期薪酬，是指除上述薪酬以外的其他为获得职工提供的服务而给予的短期薪酬。

2. 离职后福利

离职后福利，是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系后，提供的各种形式的报酬和福利，属于短期薪酬和辞退福利的除外。

离职后福利计划，是指企业与职工就离职后福利达成的协议，或者企业为向职工提供离职后福利制定的规章或办法等。离职后福利计划按照企业承担的风险和义务情况，可以分为设定提存计划和设定受益计划。其中，设定提存计划，是指企业向独立的基金缴存固定费用后，不再承担进一步支付义务的离职后福利计划。设定受益计划，是指除设定提存计划以外的离职后福利计划。

3. 辞退福利

辞退福利，是指企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿。

辞退福利主要包括：

(1) 在职工劳动合同尚未到期前，不论职工本人是否愿意，企业决定解除与职工的劳动关系而给予的补偿。

(2) 在职工劳动合同尚未到期前，为鼓励职工自愿接受裁减而给予的补偿，职工有权利选择继续在职或接受补偿离职。

辞退福利通常采取解除劳动关系时一次性支付补偿的方式，也采取在职工不再为企业带来经济利益后，将职工工资支付到辞退后未来某一期间的方式。

企业应当根据辞退福利的定义和包括的内容，区分辞退福利与正常退休的养老金。辞退福利是在职工与企业签订的劳动合同到期前，企业根据法律与职工本人或职工代表（如工会）签订的协议，或者基于商业惯例，承诺当其提前终止对职工的雇佣关系时支付的补偿，引发

补偿的事项是辞退，因此，企业应当在辞退职工时进行辞退福利的确认和计量。职工在正常退休时获得的养老金，是其与企业签订的劳动合同到期时，或者职工达到了国家规定的退休年龄时获得的退休后生活补偿金额，引发补偿的事项是职工在职时提供的服务，而不是退休本身，因此，企业应当在职工提供服务的会计期间进行养老金的确认和计量。

另外，职工虽然没有与企业解除劳动合同，但未来不再为企业提供服务，不能为企业带来经济利益，企业承诺提供实质上具有辞退福利性质的经济补偿的，如发生“内退”的情况，在其正式退休日期之前应当比照辞退福利处理，在其正式退休日期之后，应当按照离职后福利处理。

4. 其他长期职工福利

其他长期职工福利，是指除短期薪酬、离职后福利、辞退福利之外所有的职工薪酬，包括长期带薪缺勤、长期残疾福利、长期利润分享计划等。

四、关于短期薪酬的确认和计量

企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将实际发生的短期薪酬确认为负债，并计入当期损益，其他相关会计准则要求或允许计入资产成本的除外。

（一）一般短期薪酬的确认和计量

企业发生的职工工资、津贴和补贴等短期薪酬，应当根据职工提供服务情况和工资标准等计算应计入职工薪酬的工资总额，并按照受益对象计入当期损益或相关资产成本，借记“生产成本”、“制造费用”、“管理费用”等科目，贷记“应付职工薪酬”科目。发放时，借记“应付职工薪酬”科目，贷记“银行存款”等科目。

企业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，应当在职工为其提供服务的会计期间，根据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，并确认相关负债，按照受益对象计入当期损益或相关资产成本，借记“生产成本”、“制造费用”、“管理费用”等科目，贷记“应付职工薪酬”科目。

企业发生的职工福利费，应当在实际发生时根据实际发生额计入当期损益或相关资产成本。企业向职工提供非货币性福利的，应当按照公允价值计量。如企业以自产的产品作为非

货币性福利提供给职工的，应当按照该产品的公允价值和相关税费确定职工薪酬金额，并计入当期损益或相关资产成本。相关收入的确认、销售成本的结转以及相关税费的处理，与企业正常商品销售的会计处理相同。企业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确定职工薪酬的金额，并计入当期损益或相关资产成本。

【例 1】2×14 年 7 月，甲公司当月应发工资 1560 万元，其中：生产部门生产工人工资 1000 万元；生产部门管理人员工资 200 万元；管理部门管理人员工资 360 万元。

根据甲公司所在地政府规定，甲公司应当按照职工工资总额的 10%和 8%计提并缴存医疗保险费和住房公积金。甲公司分别按照职工工资总额的 2%和 1.5%计提工会经费和职工教育经费。

假定不考虑其他因素以及所得税影响。

根据上述资料，甲公司计算其 2×14 年 7 月份的职工薪酬金额如下：

应当计入生产成本的职工薪酬金额 = 1000 + 1000 × (10% + 8% + 2% + 1.5%) = 1215 (万元)

应当计入制造费用的职工薪酬金额 = 200 + 200 × (10% + 8% + 2% + 1.5%) = 243 (万元)

应当计入管理费用的职工薪酬金额 = 360 + 360 × (10% + 8% + 2% + 1.5%) = 437.40 (万元)

甲公司有关账务处理如下：

借：生产成本	12150000
制造费用	2430000
管理费用	4374000
贷：应付职工薪酬——工资	15600000
——医疗保险费	15600000
——住房公积金	1248000
——工会经费	312000
——职工教育经费	234000

【例 2】甲公司是一家生产笔记本电脑的企业，共有职工 2000 名。2×14 年 1 月 15 日，甲公司决定以其生产的笔记本电脑作为节日福利发放给公司每名职工。每台笔记本电脑的售价为 1.40 万元，成本为 1 万元。甲公司适用的增值税税率为 17%，已开具了增值税专用发票。假定 2000 名职工中 1700 名为直接参加生产的职工，300 名为总部管理人员。假定甲公司于当

日将笔记本电脑发放给各职工。

根据上述资料，甲公司计算笔记本电脑的售价总额及其增值税销项税额如下：

笔记本电脑的售价总额=1.40×1700+1.40×300=2380+420=2800（万元）

笔记本电脑的增值税销项税额=1700×1.40×17%+300×1.40×17%=404.60+71.40=476
（万元）

应当计入生产成本的职工薪酬金额=2380+404.60=2784.60（万元）

应当计入管理费用的职工薪酬金额=420+71.40=491.40（万元）

甲公司有关账务处理如下：

借：生产成本	27846000
管理费用	4914000
贷：应付职工薪酬——非货币性福利	32760000
借：应付职工薪酬——非货币性福利	32760000
贷：主营业务收入	28000000
应交税费——应交增值税（销项税额）	4760000
借：主营业务成本 20000000	
贷：库存商品 20000000	

（二）短期带薪缺勤的确认和计量

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。企业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，企业应当作为其他长期职工福利处理。

1. 累积带薪缺勤及其会计处理

累积带薪缺勤，是指带薪权利可以结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利可以在未来期间使用。企业应当在职工提供了服务从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时，确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬，并以累积未行使权利而增加的预期支付金额计量。

有些累积带薪缺勤在职工离开企业时，对于未行使的权利，职工有权获得现金支付。职工在离开企业时能够获得现金支付的，企业应当确认企业必须支付的、职工全部累积未使用权利的金额。企业应当根据资产负债表日因累积未使用权利而导致的预期支付的追加金额，

作为累积带薪缺勤费用进行预计。

【例 3】乙公司共有 1000 名职工，从 2×14 年 1 月 1 日起，该公司实行累积带薪缺勤制度。该制度规定，每个职工每年可享受 5 个工作日带薪年休假，未使用的年休假只能向后结转一个日历年度，超过 1 年未使用的权利作废；职工休年休假时，首先使用当年可享受的权利，不足部分再从上年结转的带薪年休假中扣除；职工离开公司时，对未使用的累积带薪年休假无权获得现金支付。

2×14 年 12 月 31 日，每个职工当年平均未使用带薪年休假为 2 天。乙公司预计 2×15 年有 950 名职工将享受不超过 5 天的带薪年休假，剩余 50 名职工每人将平均享受 6 天半年休假，假定这 50 名职工全部为总部管理人员，该公司平均每名职工每个工作日工资为 500 元。

根据上述资料，乙公司职工 2×14 年已休带薪年休假的，由于在休假期间照发工资，因此相应的薪酬已经计入公司每月确认的薪酬金额中。与此同时，公司还需要预计职工 2×14 年享有但尚未使用的、预期将在下一年度使用的累积带薪缺勤，并计入当期损益或者相关资产成本。在本例中，乙公司在 2×14 年 12 月 31 日预计由于职工累积未使用的带薪年休假权利而导致预期将支付的工资负债即为 75 天（50×1.5 天）的年休假工资金额 37500 元（75×500），并作如下账务处理：

借：管理费用 37500

贷：应付职工薪酬——累积带薪缺勤 37500

2. 非累积带薪缺勤及其会计处理

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，并且职工离开企业时也无权获得现金支付。我国企业职工休婚假、产假、丧假、探亲假、病假期间的工资通常属于非累积带薪缺勤。由于职工提供服务本身不能增加其能够享受的福利金额，企业在职工未缺勤时不应当计提相关费用和负债。为此，本准则规定，企业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。企业确认职工享有的与非累积带薪缺勤权利相关的薪酬，视同职工出勤确认的当期损益或相关资产成本。通常情况下，与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬已经包括在企业每期向职工发放的工资等薪酬中，因此，不必额外作相应的账务处理。

（三）短期利润分享计划（或奖金计划）的确认和计量

企业制订有短期利润分享计划的，如当职工完成规定业绩指标，或者在企业工作了特定期限后，能够享有按照企业净利润的一定比例计算的薪酬，企业应当按照本准则的规定，进行有关会计处理。

本准则规定，短期利润分享计划同时满足下列条件的，企业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：

1. 企业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能够可靠估计。

属于下列三种情形之一的，视为义务金额能够可靠估计。

- (1) 在财务报告批准报出之前企业已确定应支付的薪酬金额。
- (2) 该利润分享计划的正式条款中包括确定薪酬金额的方式。
- (3) 过去的惯例为企业确定推定义务金额提供了明显证据。

企业在计量利润分享计划产生的应付职工薪酬时，应当反映职工因离职而没有得到利润分享计划支付的可能性。

如果企业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本准则其他长期职工福利的有关规定。

企业根据经营业绩或职工贡献等情况提取的奖金，属于奖金计划，应当比照短期利润分享计划进行处理。

【例 4】丙公司于 2×14 年初制订和实施了一项短期利润分享计划，以对公司管理层进行激励。该计划规定，公司全年的净利润指标为 1000 万元，如果在公司管理层的努力下完成的净利润超过 1000 万元，公司管理层将可以分享超过 1000 万元净利润部分的 10% 作为额外报酬。假定至 2×14 年 12 月 31 日，丙公司全年实际完成净利润 1500 万元。假定不考虑离职等其他因素，则丙公司管理层按照利润分享计划可以分享利润 50 万元 $[(1500-1000) \times 10\%]$ 作为其额外的薪酬。

丙公司 2×14 年 12 月 31 日的相关账务处理如下：

借：管理费用 500000
贷：应付职工薪酬——利润分享计划 500000

五、关于离职后福利的确认和计量

离职后福利，是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系后，提供的各种形式的报酬和福利，属于短期薪酬和辞退福利的除外。离职后福利包括退休福利（如养老金和一次性的退休支付）及其他离职后福利（如离职后人寿保险和离职后医疗保障）。企业向职工提供了离职后福利的，无论是否设立了单独主体接受提存金并支付福利，均应当适用本准则的相关要求对离职后福利进行会计处理。

职工正常退休时获得的养老金等离职后福利，是职工与企业签订的劳动合同到期或者职工达到了国家规定的退休年龄时，获得的离职后生活补偿金额。企业给予补偿的事项是职工在职时提供的服务而不是退休本身，因此，企业应当在职工提供服务的会计期间对离职后福利进行确认和计量。

离职后福利计划，是指企业与职工就离职后福利达成的协议，或者企业为向职工提供离职后福利制定的规章或办法等。企业应当按照企业承担的风险和义务情况，将离职后福利计划分类为设定提存计划和设定受益计划两种类型。

（一）设定提存计划的确认和计量

设定提存计划，是指企业向单独主体（如基金等）缴存固定费用后，不再承担进一步支付义务的离职后福利计划。

对于设定提存计划，企业应当根据在资产负债表日为换取职工在会计期间提供的服务而应向单独主体缴存的提存金，确认为职工薪酬负债，并计入当期损益或相关资产成本。

【例 5】承【例 1】，甲公司根据所在地政府规定，按照职工工资总额的 12% 计提基本养老保险费，缴存当地社会保险经办机构。2×14 年 7 月，甲公司缴存的基本养老保险费，应计入生产成本的金额为 120 万元，应计入制造费用的全额为 24 万元，应计入管理费用的金额为 43.2 万元。甲公司 2×14 年 7 月的账务处理如下：

借：生产成本	1200000
制造费用	240000
管理费用	432000
贷：应付职工薪酬——设定提存计划	1872000

（二）设定受益计划的确认和计量

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。设定提存计划和设定受益计划的区分，取决于离职后福利计划的主要条款和条件所包含的经济实质。在设定提存计划下，企业的义务以企业应向独立主体缴存的提存金金额为限，职工未来所能取得的离职后福利金额取决于向独立主体支付的提存金金额，以及提存金所产生的投资回报，从而精算风险和投资风险实质上要由职工来承担。在设定受益计划下，企业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企业来承担。

当企业负有下列义务时，该计划就是一项设定受益计划：

（1）计划福利公式不仅仅与提存金金额相关，且要求企业在资产不足以满足该公式的福利时提供进一步的提存金；或者

（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。

设定受益计划可能是不注入资金的，或者可能全部或部分地由企业（有时由其职工）向独立主体以缴纳提存金形式注入资金，并由该独立主体向职工支付福利。到期时已注资福利的支付不仅取决于独立主体的财务状况和投资业绩，而且取决于企业补偿独立主体资产不足的意愿和能力。企业实质上承担着与计划相关的精算风险和投资风险。因此，设定受益计划所确认的费用并不一定是本期应付的提存金金额。企业存在一项或多项设定受益计划的，对于每一项计划应当分别进行会计处理。

1. 确定设定受益计划义务的现值和当期服务成本

企业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。企业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。

设定受益计划义务的现值，是指企业在不扣除任何计划资产的情况下，为履行获得当期和以前期间职工服务产生的最终义务，所需支付的预期未来金额的现值。设定受益计划的最终义务受到许多变量的影响，如职工离职率、死亡率、职工缴付的提存金等。企业在折现时，即使预期有部分义务在报告期间结束后的十二个月内结算，企业仍应对整项义务进行折现。

企业应当就至报告期末的任何重大交易及环境的其他重大变化（包括市场价格和利率的变化）进行调整，在每年年末进行复核。

企业应当通过预期累计福利单位法确定其设定受益计划义务的现值、当期服务成本和过去服务成本。根据预期累计福利单位法，职工每提供一个期间的服务，就会增加一个单位的福利权利，企业应当对每一单位的福利权利进行单独计量，并将所有单位的福利权利累计形成最终义务。企业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企业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显著增加之日为止。

企业在确定设定受益计划义务的现值、当期服务成本以及过去服务成本时，应当根据计划的福利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，企业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企业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。在确定后续年度服务是否将导致职工享有的设定受益福利水平显著高于以前年度时，不应考虑仅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。

精算假设，是指企业对影响离职后福利最终义务的各种变量的最佳估计。精算假设应当是客观公正和相互可比的，无偏且相互一致的。精算假设包括人口统计假设和财务假设。人口统计假设包括死亡率、职工的离职率、伤残率、提前退休率等。财务假设包括折现率、福利水平和未来薪酬等。其中，折现率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。

经验调整是设定受益计划义务的实际数与估计数之间的差异。在某些情况下，设定受益计划对于未来福利水平调整未作出明确规定的，企业将有关福利水平的增加确认为精算假设与实际经验的差异（产生精算利得或损失），还是计划的修改（产生过去服务成本），需要运用职业判断。通常情况下，如果设定受益计划未明确规定未来福利水平的调整，过去的调整也并不频繁，同时如果精算假设中并无福利水平增长的假设，企业应将福利水平变化的影响归属于过去服务成本。

【例6】甲公司在2×14年1月1日设立了一项设定受益计划，并于当日开始实施。该设定受益计划规定：

(1) 甲公司向所有在职员工提供统筹外补充退休金，这些职工在退休后每年可以额外获得12万元退休金，直至去世。

(2) 职工获得该额外退休金基于自该计划开始日起为公司提供的服务，而且应当自该设定受益计划开始日起一直为公司服务至退休。

为简化起见，假定符合计划的职工为100人，当前平均年龄为40岁，退休年龄为60岁，还可以为公司服务20年。假定在退休前无人离职，退休后平均剩余寿命为15年。假定适用的折现率为10%。并且假定不考虑未来通货膨胀影响等其他因素。

计算设定受益计划义务及其现值见表1。计算职工服务期间每期服务成本见表2。

服务第1年至第20年的账务处理如下：

服务第1年年末，甲公司的账务处理如下：

借：管理费用（或相关资产成本） 746200

贷：应付职工薪酬——设定受益计划义务 746200

服务第2年年末，甲公司的账务处理如下：

表1 计算设定受益计划义务及其现值

单位：万元

	退休后第1年	退休后第2年	退休后第3年	退休后第4年	.....	退休后第14年	退休后第15年
(1) 当年支付	1200	1200	1200	1200	.....	1200	1200
(2) 折现率	10%	10%	10%	10%	.....	10%	10%
(3) 复利现位系数	0.9091	0.8264	0.7513	0.6830	.....	0.2633	0.2394
(4) 退休时点现值= (1) × (3)	1091	992	902	820	.....	316	287
(5) 退休时点现值合计	9127						

表2 计算职工服务期间每期服务成本

单位：万元

服务年份	服务第 1 年	服务第 2 年	.....	服务第 19 年	服务第 20 年
福利归属					
—以前年度	0	456.35	.....	8214.3	8670.65
—当年	456.35	456.35	.....	456.35	456.35
—以前年度+ 当年	456.35	912.7	.....	8670.65	9127
期初义务	0	74.62	.....	6788.68	7882.41
利息	0	7.46	.....	678.87	788.24
当期服务成本	74.62*	82.08**	.....	414.86***	456.35
期末义务	74.62	164.16	.....	7882.41	9127****

$$*74.62 = \frac{456.35}{(1+10\%)^9}$$

$$**82.08 = \frac{456.35}{(1+10\%)^{18}}$$

$$***414.86 = \frac{456.35}{(1+10\%)}$$

****含尾数调整。

借：管理费用（或相关资产成本） 820800

贷：应付职工薪酬——设定受益计划义务 820800

借：财务费用（或相关资产成本） 74600

贷：应付职工薪酬——设定受益计划义务 74600

服务第 3 年至第 20 年，以此类推处理。

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，企业应当将设定受益计划义务的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，企业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，是指企业可从设定受益计划退款或减少未来向独立主体缴存提存金而获得的经济利益的现值。

计划资产包括长期职工福利基金持有的资产、符合条件的保险单等，但不包括企业应付

但未付给独立主体的提存金、由企业发行并由独立主体持有的任何不可转换的金融工具。

3. 确定应当计入当期损益的金额

报告期末，企业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。其中，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。设定受益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。除非其他相关会计准则要求或允许职工福利成本计入资产成本，企业应当将服务成本和设定受益净负债或净资产的利息净额计入当期损益。

(1) 当期服务成本。当期服务成本，是指因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。在例6中，甲公司服务第1年年末应当计入当期损益的当期服务成本为74.62万元。

(2) 过去服务成本。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。当企业设立或取消一项设定受益计划或是改变现有设定受益计划下的应付福利时，设定受益计划就发生了修改。

过去服务成本可以是正的，如设立或改变设定受益计划从而导致设定受益计划义务的现值增加，也可以是负的，如取消或改变设定受益计划从而导致设定受益计划义务的现值减少。如果企业减少了设定受益计划的应付福利，但同时增加了在该计划下针对相同职工其他应付福利，企业应当将变动的净额作为单项变动处理。

过去服务成本不包括下列各项：

①以前假定的薪酬增长金额与实际发生金额之间的差额，对支付以前年度服务产生的福利义务的影响；

②企业对支付养老金增长金额具有推定义务的，对于可自行决定养老金增加金额的高估和低估；

③财务报表中已确认的精算利得或计划资产回报导致的福利变化的估计；

④在没有新的福利或福利未发生变化的情况下，职工达到既定要求之后导致既定福利（即并不取决于未来雇佣的福利）的增加。

(3) 结算利得和损失。企业应当在设定受益计划结算时，确认一项结算利得或损失。设

定受益计划结算，是指企业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是下列两项的差额：

①在结算日确定的设定受益计划义务的现值。

②结算价格，包括转移的计划资产的公允价值和企业直接发生的与结算相关的支付。

(4) 设定受益计划净负债或净资产的利息净额。设定受益计划净负债或净资产的利息净额，是指设定受益净负债或净资产在职工提供服务期间由于时间变化而产生的变动，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。

企业应当通过将设定受益计划净负债或净资产乘以适当的折现率来确定设定受益计划净负债或净资产的利息净额。企业应当在会计期间开始时确定设定受益计划净负债或净资产和折现率，并考虑该期间由于福利提存和福利支付所导致的设定受益计划净负债或净资产的变动，但不应当考虑设定受益计划净负债或净资产在本会计期间的任何其他变动（例如精算利得和损失）。

企业应当通过将计划资产公允价值乘以折现率来确定计划资产的利息收益，作为计划资产回报的组成部分。企业应当将计划资产的利息收益和计划资产回报之间的差额包括在设定受益计划净负债或净资产的重新计量中。

企业计算设定受益计划净负债或净资产的利息净额时，应当考虑资产上限的影响。企业应当通过将资产上限的影响乘以折现率来确定资产上限影响的利息，作为资产上限影响总变动的一部分。企业应当在会计期间开始时确定资产上限的影响和折现率。企业应当将资产上限影响的利息金额与资产上限影响总变动之间的差额包括在设定受益计划净负债或净资产的重新计量中。

4. 确定应当计入其他综合收益的金额

企业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，但企业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。企业未能预计的过高或过低的职工离职率、提前退休率、死亡率、过高或过低的薪酬、福利的增长以及折现率变化等因素，将导致设定受益计划产生精算利得和损失。精算利得或损失不包括因设立、修改或结算设定受益计划所导致的设定受益计划义务的现值变动，或者设定受益计划下应付福利的变动。这些变动产生了过去服务成本或结算利得或损失。

【例 7】承【例 6】，假定甲公司在该计划开始后职工提供服务的第 3 年年末重新计量该设定受益计划的净负债。甲公司发现，由于预期寿命等精算假设和经验调整导致该设定受益计划义务的现值增加，形成精算损失 15 万元。

借：其他综合收益——设定受益计划净负债或净资产
 重新计量——精算损失 150000
 贷：应付职工薪酬——设定受益计划义务 150000

(2) 计划资产回报，扣除包括在设定受益净负债或净资产的利息净额中的金额。计划资产的回报，指计划资产产生的利息、股利和其他收入，以及计划资产已实现和未实现的利得或损失。企业在确定计划资产回报时，应当扣除管理该计划资产的成本以及计划本身的应付税款，但计量设定受益义务时所采用的精算假设所包括的税款除外。管理该计划资产以外的其他管理费用不需从计划资产回报中扣减。

(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。

六、关于辞退福利的确认和计量

辞退福利，是指企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿。由于导致义务产生的事项是终止雇佣而不是为获得职工的服务，企业应当将辞退福利作为单独一类职工薪酬进行会计处理。

企业在确定提供的经济补偿是否为辞退福利时，应当区分辞退福利和正常退休养老金。辞退福利是在职工与企业签订的劳动合同到期前，企业根据法律与职工本人或职工代表（如工会）签订的协议，或者基于商业惯例，承诺当其提前终止对职工的雇佣关系时支付的补偿，引发补偿的事项是辞退。

对于职工虽然没有与企业解除劳动合同，但未来不再为企业提供服务，不能为企业带来经济利益，企业承诺提供实质上具有辞退福利性质的经济补偿的，如发生“内退”的情况，在其正式退休日期之前应当比照辞退福利处理，在其正式退休日期之后，应当按照离职后福利处理。

企业向职工提供辞退福利的，应当在企业不能单方面撤回因解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利时、企业确认涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时两者孰早日，确认辞退福利产生的职工薪酬负债，并计入当期损益。

企业有详细、正式的重组计划并且该重组计划已对外公告时，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。

实施职工内部退休计划的，企业应当比照辞退福利处理。在内退计划符合本准则规定的确认条件时，企业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、企业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，不能在职工内退后各期分期确认因支付内退职工工资和为其缴纳社会保险费等产生的义务。

企业应当按照辞退计划条款的规定，合理预计并确认辞退福利产生的职工薪酬负债，并具体考虑下列情况。

1. 对于职工没有选择权的辞退计划，企业应当根据计划条款规定拟解除劳动关系的职工数量、每一职位的辞退补偿等确认职工薪酬负债。

2. 对于自愿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，企业应当根据《企业会计准则第13号——或有事项》规定，预计将会接受裁减建议的职工数量，根据预计的职工数量和每一职位的辞退补偿等确认职工薪酬负债。

3. 对于辞退福利预期在其确认的年度报告期间期末后十二个月内完全支付的辞退福利，企业应当适用短期薪酬的相关规定。

4. 对于辞退福利预期在年度报告期间期末后十二个月内不能完全支付的辞退福利，企业应当适用本准则关于其他长期职工福利的相关规定，即实质性辞退工作在一年内实施完毕但补偿款项超过一年支付的辞退计划，企业应当选择恰当的折现率，以折现后的金额计量应计

入当期损益的辞退福利金额。

【例 8】甲公司是一家空调制造企业。2×14 年 9 月，为了能够在下一年度顺利实施转产，甲公司管理层制订了一项辞退计划，计划规定，从 2×15 年 1 月 1 日起，企业将以职工自愿方式，辞退其柜式空调生产车间的职工。辞退计划的详细内容，包括拟辞退的职工所在部门、数量、各级别职工能够获得的补偿以及计划大体实施的时间等均已与职工沟通，并达成一致意见，辞退计划已于 2×14 年 12 月 10 日经董事会正式批准，辞退计划将于下一个年度内实施完毕。该项辞退计划的详细内容如表 3 所示。

表 3 单位：万元

所属部门	职位	辞退数量（人）	工龄（年）	每人补偿
空调车间	车间主任副主任	10	1-10	10
			10-20	20
			20-30	30
	高级技工	50	1-10	8
			10-20	18
			20-30	28
	一般技工	100	1-10	5
			10-20	15
			20-30	25
合计		160		

2×14 年 12 月 31 日，企业预计各级别职工拟接受辞退职工数量的最佳估计数（最可能发生数）及其应支付的补偿如表 4 所示。

表 4 单位：万元

所属部门	职位	辞退数量(人)	工龄（年）	接受数量（人）	每人补偿额	补偿金额
空调车间	车间主任副主任	10	1-10	5	10	50
			10-20	2	20	40
			20-30	1	30	30
	高级技工	50	1-10	20	8	160
			10-20	10	18	180
			20-30	5	28	140
	一般技工	100	1-10	50	5	250
			10-20	20	15	300

			20-30	10	25	250
合计		160		123		1400

按照《企业会计准则第 13 号—或有事项》有关计算最佳估计数的方法，预计接受辞退的职工数量可以根据最可能发生的数量确定。根据表 4，愿意接受辞退职工的最可能数量为 123 名，预计补偿总额为 1400 万元，则企业在 2×14 年（辞退计划是 2×14 年 12 月 10 日由董事会批准）应作如下账务处理：

借：管理费用 14000000
 贷：应付职工薪酬——辞退福利 14000000

七、关于其他长期职工福利的确认和计量

其他长期职工福利，是指除短期薪酬、离职后福利和辞退福利以外的其他所有职工福利。其他长期职工福利包括长期带薪缺勤、其他长期服务福利、长期残疾福利、长期利润分享计划和长期奖金计划等。

企业向职工提供的其他长期职工福利，符合设定提存计划条件的，应当按照设定提存计划的有关规定进行会计处理。企业向职工提供的其他长期职工福利，符合设定受益计划条件的，企业应当按照设定受益计划的有关规定，确认和计量其他长期职工福利净负债或净资产。在报告期末，企业应当将其他长期职工福利产生的职工薪酬成本确认为下列组成部分：

1. 服务成本。
2. 其他长期职工福利净负债或净资产的利息净额。
3. 重新计量其他长期职工福利净负债或净资产所产生的变动。

为了简化相关会计处理，上述项目的总净额应计入当期损益或相关资产成本。

长期残疾福利水平取决于职工提供服务期间长短的，企业应在职工提供服务的期间确认应付长期残疾福利义务，计量时应当考虑长期残疾福利支付的可能性和预期支付的期限；与职工提供服务期间长短无关的，企业应当在导致职工长期残疾的事件发生的当期确认应付长期残疾福利义务。

八、关于职工薪酬的披露

在资产负债表中，企业应当根据应支付的职工薪酬负债流动性，对职工薪酬负债按照流

动和非流动进行分类列报。短期薪酬、离职后福利中的设定提存计划负债、其他长期职工福利中的符合设定提存计划条件的负债、辞退福利中将于资产负债表日后十二个月内支付的部分应当在资产负债表的流动负债项下“应付职工薪酬”项目中列示。辞退福利中将于资产负债表日起十二个月之后支付的部分、离职后福利中设定受益计划净负债、其他长期职工福利中符合设定受益计划条件的净负债应当在资产负债表的非流动负债项下单独列示。

对于重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动，企业如在权益范围内转移这些在其他综合收益中确认的金额，应当在所有者权益变动表“（四）所有者权益内部结转”项下“3. 盈余公积弥补亏损”和“4. 其他”项目之间增设“4. 结转重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动”项目（“其他”项目序号顺延）加以列示。

（一）短期薪酬的披露

企业应当在附注中披露与短期薪酬有关的下列信息：

1. 应当支付给职工的工资、奖金、津贴和补贴及其期末应付未付金额。
2. 应当为职工缴纳的医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费及其期末应付未付金额。
3. 应当为职工缴存的住房公积金及其期末应付未付金额。
4. 为职工提供的非货币性福利及其计算依据。
5. 依据短期利润分享计划提供的职工薪酬金额及其计算依据。
6. 其他短期薪酬。

具体披露格式如表 5 所示。涉及上述第 4、第 5 项计算依据的，还需要额外披露。

表 5

短期薪酬项目	本期应付金额	期末应付未付金额
一、工资、奖金、津贴和补贴		
二、职工福利费		
三、社会保险费		
其中：1 医疗保险费		
2 工伤保险费		
3 生育保险费		
四、住房公积金		
五、工会经费和职工教育经费		
六、短期带薪缺勤		..

七、短期利润分享计划		
八、其他短期薪酬		
合计		

（二）离职后福利的披露

1. 设定提存计划的披露要求

企业应当在附注中披露所设立或参与的设定提存计划的性质、计算缴费金额的公式或依据、当期缴费金额以及期末应付未付金额。其中，设定提存计划的当期缴费金额和期末应付未付金额的具体披露格式见表 6。

表 6

设定提存计划项目	当期缴费金额	期末应付未付金额
一、基本养老保险费		
二、失业保险费		
三、企业年金缴费		
……		
合计		

2. 设定受益计划的披露要求

企业应当在附注中披露与设定受益计划有关的下列信息：

（1）设定受益计划的特征及与之相关的风险。企业应当披露设定受益计划的特征，通常包括设定受益计划所提供的福利的性质、企业在该计划管理中的职责、国家对该类计划的监管要求等。

企业应当披露设定受益计划相关的风险，即设定受益计划使企业面临的风险，并重点关注企业特有或计划特有的异常风险，以及重要风险的集中程度。例如，如果某企业的设定受益计划资产主要投资于房地产，则该计划可能导致企业面临集中的房地产市场风险。

企业如有对计划的修改或结算的，还应当披露修改或结计划的有关情况。

（2）设定受益计划在财务报表中确认的金额及其变动。企业应当披露设定受益净负债（或净资产）及其组成部分，以及设定受益计划产生的职工薪酬成本及其组成部分的期初余额和期末余额的调节情况。具体披露格式如表 7 所示。

企业不存在计划资产的，无需披露表 7 中的“设定受益义务现值”栏和“计划资产的公

允价值”栏。

企业存在计划资产的，应当按照计划资产的性质和风险按类别披露计划资产的公允价值，具体披露格式如表 8 所示。企业还应当说明各类计划资产是否存在活跃市场公开报价。

表 7

	设定受益计划义务现值		计划资产公允价值		设定受益计划净负债（净资产）	
	本期金额	上期金额	本期金额	上期金额	本期金额	上期金额
一、期初余额						
二、计入当期损益的设定受益成本						
1. 当期服务成本						
2. 过去服务成本						
3. 结算利得（损失以“-”表示）						
4. 利息净额						
三、计入其他综合收益的设定受益成本						
设定受益计划净负债（净资产）的重新计算						
1. 精算利得（损失以“-”表示）						
2. 计划资产回报（计入利息净额的除外）						
3. 资产上限影响的变动（计入利息净额的除外）						
四、其他变动						
1. 结算时消除的负债						
2. 已支付的福利						
……..						
五、期末余额						

表 8

计划资产的构成	计划资产的公允价值	
	期末余额	期初余额
1. 现金和现金等价物		
2. 权益工具投资 ^①		
(1)……..		
(2)……..		
……..		

计划资产的构成	计划资产的公允价值	
	期末余额	期初余额
3. 债务工具投资 ^②		
(1).....		
(2).....		
.....		
4.		
合计		

注：①按行业类型或公司规模或地域等分类；

②按债务工具发行人类型或信用评级或地域等分类。

(3) 设定受益计划对企业未来现金流量金额、时间和不确定性的影响。企业应当披露影响设定受益计划未来缴存金额的有关筹资政策和计划、下一会计年度预期将缴存的金额，并披露设定受益义务有关到期情况的信息，如设定受益义务的加权平均期间、对有关福利支付的到期日分析等。

(4) 设定受益义务现值所依赖的重大精算假设及有关敏感性分析的结果。

企业应当披露精算估计所采用的重大假设，具体披露格式如表 9 所示。

表 9

精算估计的重大假设	本期期末	上期期末
折现率		
死亡率		
预计平均寿命		
薪酬的预期增长率		
.....		

企业应当按照表 9 所列的重大精算假设，披露各项重大精算假设对设定受益义务的敏感性分析，并披露用于编制敏感性分析的方法和假设，以及有关方法的局限性。企业用于编制敏感性分析的方法和假设如发生了变动，企业还应当披露这一事实，并说明变动的理由。

(三) 辞退福利的披露

企业应当在附注中披露本年度因解除劳动关系所提供辞退福利及其期末应付未付金额。

【例 9】承【例 8】，甲公司应当在 2×14 年财务报表附注中披露有关辞退福利的信息如下：本公司本年度因解除劳动关系所提供辞退福利为 1400 万元，期末应付未付金额为 1400

万元。

（四）其他长期职工福利的披露

企业应当在附注中披露提供的其他长期职工福利的性质、金额，及其计算依据。

九、关于衔接规定

对于本准则施行日存在的离职后福利计划、辞退福利、其他长期职工福利，企业应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定采用追溯调整法进行处理；但是，企业比较财务报表中披露的本准则施行之前的信息与本准则要求不一致的，不需要按照本准则的规定进行调整。

（三）《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》应用指南

一、总体要求

《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》（以下简称“本准则”）规范了财务报表的列报。列报，是指交易和事项在报表中的列示和在附注中的披露。其中，“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（或股东权益，下同）变动表等报表中的信息，“披露”通常反映附注中的信息。本准则主要规范了财务报表的组成，财务报表列报的基本要求，资产负债表、利润表、所有者权益变动表的列示和附注的披露内容、结构及其编制方法等问题。

本准则规定，财务报表是对企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述。一套完整的财务报表至少应当包括“四表一注”，即资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表和附注，并且这些组成部分在列报上具有同等的重要程度，企业不得强调某张报表或某些报表（或附注）较其他报表（或附注）更为重要。

本准则规定，企业应当依据各项会计准则确认和计量的结果编制财务报表；企业编制财务报表时应当对企业持续经营能力进行评估；企业应当按照权责发生制编制财务报表，但现金流量表信息除外；企业财务报表项目的列报应当在各个会计期间保持一致；企业单独列报或汇总列报相关项目时应当遵循重要性原则；企业财务报表项目一般不得以金额抵销后的净额列报；企业应当列报可比会计期间的比较数据等。

本准则规定，资产负债表应当按照资产、负债和所有者权益三大类别分类列报，并且资产和负债应当按照流动性列示。利润表应当对费用按照功能分类进行列报，同时在附注中披露费用按照性质分类的利润表补充资料；利润表中其他综合收益项目应当根据其他相关会计准则的规定分为“以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目”和“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”两类列报。所有者权益变动表应当反映构成所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况，综合收益和与所有者（或股东）的资本交易导致的所有者权益变动应当分别列示。本准则还对附注至少披露的信息进行了规范。

企业应当根据本准则及应用指南的规定，并结合自身经营活动的性质，确定本企业适用的财务报表格式。企业如存在特殊项目或特殊行业企业确有特别需要的，可以结合本企业的

实际情况，在本应用指南规定的财务报表格式的基础上对财务报表格式进行相应调整和补充。

二、关于适用范围

本准则规定，本准则适用于个别财务报表和合并财务报表，以及年度财务报表和中期财务报表。在遵循本准则的基础上，企业编制合并财务报表的，还应当遵循《企业会计准则第33号——合并财务报表》。企业编制中期财务报表的，还应当遵循《企业会计准则第32号——中期财务报告》，中期财务报告至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表和附注，企业可以根据需要自行决定是否编制中期所有者权益变动表。与年度财务报表相比，除中期财务报告中的附注披露可适当简化外，中期资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表（如果编制的话）的格式和内容应当与年度财务报表相一致。

从财务报表组成部分来看，本准则主要对资产负债表、利润表、所有者权益变动表的列报和附注的披露进行了规范，企业编制现金流量表还应当遵循《企业会计准则第31号——现金流量表》，但是本准则对财务报表列报的基本要求同样适用于现金流量表的列报。

本准则对财务报表列报进行了原则性和框架性的规定，是企业列报财务报表的最低要求，企业还应当同时遵循其他会计准则中规定的特殊列报要求。

三、关于财务报表列报的基本要求

（一）依据各项会计准则确认和计量的结果编制财务报表

企业应当根据实际发生的交易和事项，遵循《企业会计准则——基本准则》（以下简称“基本准则”）、各项具体会计准则及解释的规定进行确认和计量，并在此基础上编制财务报表。

企业应当在附注中对这一情况作出声明，只有遵循了企业会计准则的所有规定时，财务报表才应当被称为“遵循了企业会计准则”。同时，企业不应以在附注中披露代替对交易和事项的确认和计量，也就是说，企业采用的不恰当的会计政策，不得通过在附注中披露等其他形式予以更正，企业应当对交易和事项进行正确的确认和计量。

此外，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企业财务状况、经营成果和现金流量的影响时，企业还应当披露其他的必要信息。

（二）列报基础

本准则规定，企业应当以持续经营为基础编制财务报表。持续经营是会计的基本前提，也是会计确认、计量及编制财务报表的基础。在编制财务报表的过程中，企业管理层应当全面评估企业的持续经营能力。企业管理层在对企业持续经营能力进行评估时，应当利用其所有可获得的信息，评估涵盖的期间应包括企业自资产负债表日起至少 12 个月，评估需要考虑的因素包括宏观政策风险、市场经营风险、企业目前或长期的盈利能力、偿债能力、财务弹性以及企业管理层改变经营政策的意向等。评价结果表明对持续经营能力产生重大怀疑的，企业应当在附注中披露导致对持续经营能力产生重大怀疑的影响因素以及企业拟采取的改善措施。

企业在评估持续经营能力时应当结合考虑企业的具体情况。通常情况下，如果企业过去每年都有可观的净利润，并且易于获取所需的财务资源，则对持续经营能力的评估易于判断，这表明企业以持续经营为基础编制财务报表是合理的，而无需进行详细的分析。反之，如果企业过去多年有亏损的记录等情况，则需要通过考虑更加广泛的相关因素来作出评价，比如目前和预期未来的获利能力、债务清偿计划、替代融资的潜在来源等。

企业如果存在以下情况之一，则通常表明其处于非持续经营状态：（1）企业已在当期进行清算或停止营业；（2）企业已经正式决定在下一个会计期间进行清算或停止营业；（3）企业已确定在当期或下一个会计期间没有其他可供选择的方案而将被迫进行清算或停止营业。企业处于非持续经营状态时，应当采用清算价值等其他基础编制财务报表，比如破产企业的资产采用可变现净值计量、负债按照其预计的结算金额计量等。在非持续经营情况下，企业应当在附注中声明财务报表未以持续经营为基础列报、披露未以持续经营为基础的原因以及财务报表的编制基础。

（三）权责发生制

本准则规定，除现金流量表按照收付实现制编制外，企业应当按照权责发生制编制其他财务报表。在采用权责发生制会计的情况下，当项目符合基本准则中财务报表要素的定义和确认标准时，企业就应当确认相应的资产、负债、所有者权益、收入和费用，并在财务报表中加以反映。

（四）列报的一致性

可比性是会计信息质量的一项重要质量要求，目的是使同一企业不同期间和同一期间不

同企业的财务报表相互可比。本准则规定，财务报表项目的列报应当在各个会计期间保持一致，不得随意变更。这一要求不仅只针对财务报表中的项目名称，还包括财务报表项目的分类、排列顺序等方面。

在下列情况下，企业可以变更财务报表项目的列报：（1）会计准则要求改变财务报表项目的列报；（2）企业经营业务的性质发生重大变化或对企业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。企业变更财务报表项目列报的，应当根据本准则的有关规定提供列报的比较信息。

（五）依据重要性原则单独或汇总列报项目

关于项目在财务报表中是单独列报还是汇总列报，应当依据重要性原则来判断。总的原则是，如果某项目单个看不具有重要性，则可将其与其他项目汇总列报；如具有重要性，则应当单独列报。企业应当遵循如下规定：

1. 性质或功能不同的项目，一般应当在财务报表中单独列报，但是不具有重要性的项目可以汇总列报。比如，存货和固定资产在性质上和功能上都有本质差别，必须分别在资产负债表上单独列报。

2. 性质或功能类似的项目，一般可以汇总列报，但是对其具有重要性的类别应该单独列报。比如，原材料、低值易耗品等项目在性质上类似，均通过生产过程形成企业的产品存货，因此可以汇总列报，汇总之后的类别统称为“存货”在资产负债表上单独列报。

3. 项目单独列报的原则不仅适用于报表，还适用于附注。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，在这种情况下应当在附注中单独披露。比如，对某制造业企业而言，原材料、在产品、库存商品等项目的重要性程度不足以在资产负债表上单独列示，因此在资产负债表上汇总列示，但是鉴于其对该制造业企业的重要性，应当在附注中单独披露。

4. 本准则规定在财务报表中单独列报的项目，企业应当单独列报。其他会计准则规定单独列报的项目，企业应当增加单独列报项目。

重要性是判断财务报表项目是否单独列报的重要标准。本准则规定，重要性是指在合理预期下，如果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，则该项目就具有重要性。企业在进行重要性判断时，应当根据所处环境，从项目的性质和金额大小两方

面予以判断：一方面，应当考虑该项目的性质是否属于企业日常活动、是否显著影响企业的财务状况、经营成果和现金流量等因素；另一方面，判断项目金额大小的重要性，应当通过单项金额占资产总额、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明列项目金额的比重加以确定。企业对于各个项目的重要性判断标准一经确定，不得随意变更。

（六）财务报表项目金额间的相互抵销

本准则规定，财务报表项目应当以总额列报，资产和负债、收入和费用、直接计入当期利润的利得项目和损失项目的金额不能相互抵销，即不得以净额列报，但企业会计准则另有规定的除外。比如，企业欠客户的应付款不得与其他客户欠本企业的应收款相抵销，否则就掩盖了交易的实质。再如，收入和费用反映了企业投入和产出之间的关系，是企业经营成果的两个方面，为了更好地反映经济交易的实质、考核企业经营管理水平以及预测企业未来现金流量，收入和费用不得相互抵销。

本准则规定以下三种情况不属于抵销：

1. 一组类似交易形成的利得和损失以净额列示的，不属于抵销。例如，汇兑损益应当以净额列报，为交易目的而持有的金融工具形成的利得和损失应当以净额列报。但是，如果相关的利得和损失具有重要性，则应当单独列报。

2. 资产或负债项目按扣除备抵项目后的净额列示，不属于抵销。例如，资产计提的减值准备，实质上意味着资产的价值确实发生了减损，资产项目应当按扣除减值准备后的净额列示，这样才反映了资产当时的真实价值。

3. 非日常活动产生的利得和损失，以同一交易形成的收益扣减相关费用后的净额列示更能反映交易实质的，不属于抵销。非日常活动并非企业主要的业务，非日常活动产生的损益以收入扣减费用后的净额列示，更能有利于报表使用者的理解。例如，非流动资产处置形成的利得或损失，应当按处置收入扣除该资产的账面金额和相关销售费用后的净额列报。

（七）比较信息的列报

本准则规定，企业在列报当期财务报表时，至少应当提供所有列报项目上一个可比会计期间的比较数据，以及与理解当期财务报表相关的说明，目的是向报表使用者提供对比数据，提高信息在会计期间的可比性。列报比较信息的这一要求适用于财务报表的所有组成部分，

即既适用于四张报表，也适用于附注。

通常情况下，企业列报所有列报项目上一个可比会计期间的比较数据，至少包括两期各报表及相关附注。当企业追溯应用会计政策或追溯重述、或者重新分类财务报表项目时，按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》等的规定，企业应当在一套完整的财务报表中列报最早可比期间期初的财务报表，即应当至少列报三期资产负债表、两期其他各报表（利润表、现金流量表和所有者权益变动表）及相关附注。其中，列报的三期资产负债表分别指当期期末的资产负债表、上期期末（即当期期初）的资产负债表、以及上期期初的资产负债表。

企业根据本准则的规定确需变更财务报表项目列报的，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、以及调整的各项金额。但是，在某些情况下，对可比期间比较数据进行调整是不切实可行的，比如，企业在以前期间可能没有按照可以进行重新分类的方式收集数据，并且重新生成这些信息是不切实可行的，则企业应当在附注中披露不能调整的原因、以及假设金额重新分类可能进行的调整的性质。

关于企业变更会计政策或更正差错时要求的对比较信息的调整，由《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》规范。

（八）财务报表表首的列报要求

财务报表通常与其他信息（如企业年度报告等）一起公布，企业应当将按照企业会计准则编制的财务报告与一起公布的同一文件中的其他信息相区分。

本准则规定，企业在财务报表的显著位置（通常是表首部分）应当至少披露下列基本信息：

1. 编报企业的名称。如企业名称在所属当期发生了变更的，还应明确标明。
2. 对资产负债表而言，应当披露资产负债表日；对利润表、现金流量表、所有者权益变动表而言，应当披露报表涵盖的会计期间。
3. 货币名称和单位。按照我国企业会计准则的规定，企业应当以人民币作为记账本位币列报，并标明金额单位，如人民币元、人民币万元等。
4. 财务报表是合并财务报表的，应当予以标明。

（九）报告期间

本准则规定，企业至少应当按年编制财务报表。根据《中华人民共和国会计法》的规定，会计年度自公历1月1日起至12月31日止。因此，企业在编制年度财务报表时，可能存在年度财务报表涵盖的期间短于一年的情况，比如企业在年度中间（如3月1日）开始设立等。在这种情况下，企业应当披露年度财务报表的实际涵盖期间及其短于一年的原因，并应当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。

四、关于资产负债表

资产负债表是反映企业在某一特定日期的财务状况的会计报表，即反映了某一特定日期关于企业资产、负债、所有者权益及其相互关系的信息。

（一）资产负债表列报的总体要求

1. 分类别列报

资产负债表列报应当如实反映企业在资产负债表日所拥有的资源、所承担的负债以及所有者所拥有的权益。本准则规定，资产负债表应当按照资产、负债和所有者权益三大类别分类列报。

2. 资产和负债按流动性列报

本准则规定，资产负债表上资产和负债应当按照流动性分别分为流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债列示。流动性，通常按资产的变现或耗用时间长短或者负债的偿还时间长短来确定。本准则规定，企业应当先列报流动性强的资产或负债，再列报流动性弱的资产或负债。

对于一般企业（比如工商企业）而言，通常在明显可识别的营业周期内销售产品或提供服务，应当将资产和负债分别分为流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债列示，有助于反映本营业周期内预期能实现的资产和应偿还的负债。但是，对于银行、证券、保险等金融企业而言，其销售产品或提供服务不具有明显可识别营业周期，在经营内容上也不同于一般企业，导致其资产和负债的构成项目也与一般企业有所不同，具有特殊性，金融企业的有些资产或负债无法严格区分为流动资产和非流动资产。在这种情况下，按照流动性列示往往能够提供可靠且更相关信息，因此，本准则规定，金融企业等特殊行业企业等可以大体按照流动性顺序列示所有的资产和负债。

本准则规定，对于从事多种经营的企业，可以采用混合的列报基础进行列报，即对一部分资产和负债按照流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债列报，同时对其他资产和负债按照流动性顺序列报，但前提是能够提供可靠且更加相关的信息。

3. 列报相关的合计、总计项目

资产负债表中的资产类至少应当列示流动资产和非流动资产的合计项目；负债类至少应当列示流动负债、非流动负债以及负债的合计项目；所有者权益类应当列示所有者权益的合计项目。但是，按照企业的经济性质列报“流动资产合计”、“非流动资产合计”、“流动负债合计”、“非流动负债合计”等项目不切实可行的，则无需列报这些项目。比如，金融企业等特殊行业企业的资产和负债按照流动性顺序列报的情况。

资产负债表遵循了“资产=负债+所有者权益”这一会计恒等式，把企业在特定时日所拥有的经济资源和与之相对应的企业所承担的债务及偿债以后属于所有者的权益充分反映出来。因此，本准则规定，资产负债表应当分别列示资产总计项目和负债与所有者权益之和的总计项目，并且这二者的金额应当相等。

（二）资产的列报

资产负债表中的资产反映由过去的交易、事项形成并由企业在某一特定日期所拥有或控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。根据本准则的规定，资产应当按照流动资产和非流动资产两大类在资产负债表中列示，在流动资产和非流动资产类别下进一步按性质分项列示。

1. 流动资产和非流动资产的划分

本准则规定，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。这主要包括存货、应收账款等资产。需要指出的是，变现一般针对应收账款等而言，指将资产变为现金；出售一般针对产品等存货而言；耗用一般指将存货（如原材料）转变成另一种形态（如产成品）。

（2）主要为交易目的而持有。比如一些根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》划分的交易性金融资产。但是，并非所有交易性金融资产均为流动资产，比如自资产负债表日起超过 12 个月到期且预期持有超过 12 个月的衍生工具应当划分为非流动资产或非流动负债。

(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。

本准则规定，流动资产以外的资产应当归类为非流动资产。

对于同时包含资产负债表日后一年内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，本准则还要求企业应当披露超过一年后预期收回或清偿的金额。比如，金融企业资产负债表中的资产和负债项目按照流动性顺序列示，有些资产或负债项目中同时包含了资产负债表日后一年内和一年之后预期收回或清偿的金额，针对这些项目，企业应当在附注中披露资产负债表日后一年之后预期收回或清偿的金额。再如，房地产开发企业的正常营业周期通常长于一年，其已经开发完工和正在开发的房地产作为存货在资产负债表的流动资产部分列示，企业对于该存货还应当在附注中披露资产负债表日后一年之后预期收回的金额。

2. 正常营业周期

本准则在判断流动资产、流动负债时所指的正常营业周期，是指企业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。

正常营业周期通常短于一年，在一年内有几个营业周期。但是，因生产周期较长等导致正常营业周期长于一年的，尽管相关资产往往超过一年才变现、出售或耗用，仍应当划分为流动资产。例如，房地产开发企业开发用于出售的房地产开发产品，造船企业制造的用于出售的大型船只等，从购买原材料进入生产，到制造出产品出售并收回现金或现金等价物的过程，往往超过一年，在这种情况下，与生产循环相关的产成品、应收账款、原材料尽管超过一年才变现、出售或耗用，仍应作为流动资产列示。

当正常营业周期不能确定时，企业应当以一年（12 个月）作为正常营业周期。

3. 持有待售的非流动资产的列报

对于根据企业会计准则划分为持有待售的非流动资产（比如固定资产、无形资产、长期股权投资等）的列报，本准则规定，被划分为持有待售的非流动资产应当归类为流动资产；本准则同时还规定，被划分为持有待售的非流动负债应当归类为流动负债。

持有待售的非流动资产既包括单项资产也包括处置组，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。因此，无论是被划分为持有待售的单项非流动资产还是处置组中的资产，都应当在资产负债表的流动资产部分单独列报；类似地，被划分为持有待售的处置组中的与转让资产相关的负债应当在资产负债表的流动负债部分单独列报。

（三）负债的列报

资产负债表中的负债反映在某一特定日期企业所承担的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。根据本准则的规定，负债应当按照流动负债和非流动负债在资产负债表中进行列示，在流动负债和非流动负债类别下再进一步按性质分项列示。

1. 流动负债与非流动负债的划分

流动负债的判断标准与流动资产的判断标准相类似。本准则规定，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中清偿。
- （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）企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上。

关于可转换工具负债成分的分类，本准则还规定，负债在其对于方选择的情况下可通过发行权益进行清偿的条款与在资产负债表日负债的流动性划分无关。

【例 1】2×14 年 12 月 1 日，甲公司发行面值为 5000000 元的可转换债券，每张面值 1000 元，期限 5 年，到期前债券持有人有权随时按每张面值 1000 元的债券转换 50 股的转股价格，将持有的债券转换为甲公司的普通股。根据这一转换条款，甲公司有可能在该批债券到期前（包括资产负债表日起 12 个月内）予以清偿，但甲公司在 2×14 年 12 月 31 日资产负债表日判断该可转换债券的负债成分为流动负债还是非流动负债时，不应考虑转股导致的清偿情况，因此，该可转换债券的负债成分在 2×14 年 12 月 31 日甲公司的资产负债表上仍应当分类为非流动负债（假定不考虑其他因素和情况）。

本准则规定，企业在应用流动负债的判断标准时，应当注意以下两点：（1）企业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。（2）企业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以清偿的，仍应划分为流动负债。经营性负债项目包括应付账款、应付职工薪酬等，这些项目属于企业正常营业周期中使用的营运资金的

一部分。

2. 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

流动负债与非流动负债的划分是否正确，直接影响到对企业短期和长期偿债能力的判断。企业在判断流动负债与非流动负债的划分时，对于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，需要特别加以考虑。总的判断原则是，企业在资产负债表上对债务流动和非流动的划分，应当反映在资产负债表日有效的合同安排，考虑在资产负债表日起一年内企业是否必须无条件清偿，而资产负债表日之后（即使是财务报告批准报出日前）的再融资、展期或提供宽限期等行为，与资产负债表日判断负债的流动性状况无关。

（1）资产负债表日起一年内到期的负债

本准则规定，对于在资产负债表日起一年内到期的负债，企业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，该项负债在资产负债表日仍应当归类为流动负债。

【例 2】甲企业于 2×14 年 7 月 1 日向 A 银行举借五年期的长期借款，则在 2×18 年 12 月 31 日的资产负债表上，该长期借款应当划分为流动负债。假定存在以下情况：

①假定甲企业在 2×18 年 12 月 1 日与 A 银行完成长期再融资或展期，则该借款在 2×18 年 12 月 31 日的资产负债表上应当划分为非流动负债。

②假定甲企业在 2×19 年 2 月 1 日（财务报告批准报出日为 2×19 年 3 月 31 日）完成长期再融资或展期，则该借款在 2×18 年 12 月 31 日的资产负债表上应当划分为流动负债。

③假定甲企业与 A 银行的贷款协议上规定，甲企业在长期借款到期前可以自行决定是否展期，无需征得债权人同意，并且甲企业打算要展期，则该借款在 2×18 年 12 月 31 日的资产负债表上应当划分为非流动负债。

（2）在资产负债表日或之前企业违反长期借款协议

本准则规定，企业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。这是因为，在这种情况下，债务清偿的主动权并不在企业，企业只能被动地无条件归还贷款，而且该事实在资产负债表日即已存在，所以该负债应当作为流动负债列报。但是，如果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，在此期限内企业能够改正违约行为，且贷款人不能要求随时清偿的，在资产负债表日的此项负债并不符合流动负债的判断标准，应当归类为非流动负债。

企业的其他长期负债存在类似情况的，应当比照上述有关规定进行处理。

（四）所有者权益的列报

资产负债表中的所有者权益是企业资产扣除负债后的剩余权益。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，本准则规定，资产负债表中的所有者权益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。

（五）一般企业资产负债表的列报格式和列报方法

1. 一般企业资产负债表的列报格式

根据本准则的规定，资产负债表采用账户式的格式，即左侧列报资产方，右侧列报负债方和所有者权益方，且资产负债表中的资产各项目的合计等于负债和所有者权益各项目的合计。

根据本准则的规定，企业需要提供比较资产负债表，以便报表使用者通过比较不同时点资产负债表的数据，掌握企业财务状况的变动情况及发展趋势。资产负债表还就各项目再分为“年初余额”和“期末余额”两栏分别填列。一般企业资产负债表的格式如表1所示。

企业如有下列情况，应当在资产负债表中调整或增设相关项目：

（1）高危行业企业如有按国家规定提取的安全生产费的，应当在资产负债表所有者权益项下“其他综合收益”项目和“盈余公积”项目之间增设“专项储备”项目，反映企业提取的安全生产费期末余额。

（2）企业如有划分为持有待售的非流动资产及划分为持有待售的处置组中的资产，应当在资产负债表资产项下“存货”项目和“一年内到期的非流动资产”项目之间增设“划分为持有待售的资产”项目，反映资产负债表日划分为持有待售的非流动资产及划分为持有待售的处置组中的资产的期末余额；如有划分为持有待售的处置组中的负债，应当在资产负债表负债项下“其他应付款”项目和“一年内到期的非流动负债”项目之间增设“划分为持有待售的负债”项目，反映资产负债表日划分为持有待售的处置组中的负债的期末余额。

表 1

资产负债表

会企 01 表

编制单位：_____年___月___日

单位：元

资 产	期末 余额	年初 余额	负债和所有者权益（或股东权益）	期末 余额	年初 余额
流动资产：			流动负债：		
货币资金			短期借款		
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金 融资产			以公允价值计量且其变动计入当期损益的金 融负债		
应收票据			应付票据		
应收账款			应付账款		
预付款项			预收款项		
应收利息			应付职工薪酬		
应收股利			应交税费		
其他应收款			应付利息		
存货			应付股利		
一年内到期的非流动资产			其他应付款		
其他流动资产			一年内到期的非流动负债		
流动资产合计			其他流动负债		
非流动资产：			流动负债合计		
可供出售金融资产			非流动负债：		
持有至到期投资			长期借款		
长期应收款			应付债券		
长期股权投资			长期应付款		
投资性房地产			专项应付款		
固定资产			预计负债		
在建工程			递延收益		
工程物资			递延所得税负债		
固定资产清理			其他非流动负债		
生产性生物资产			非流动负债合计		
油气资产			负债合计		
无形资产			所有者权益（或股东权益）		
开发支出			实收资本（或股本）		
商誉			资本公积		

资 产	期末 余额	年初 余额	负债和所有者权益（或股东权益）	期末 余额	年初 余额
长期待摊费用			减：库存股		
递延所得税资产			其他综合收益		
其他非流动资产			盈余公积		
非流动资产合计			未分配利润		
			所有者权益（或股东权益）合计		
资产合计			负债和所有者权益（或股东权益）总计		

(3) 企业衍生金融工具业务具有重要性的，应当在资产负债表资产项下“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”项目和“应收票据”项目之间增设“衍生金融资产”项目，在资产负债表负债项下“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债”项目和“应付票据”项目之间增设“衍生金融负债”项目，分别反映企业衍生工具形成资产和负债的期末余额。

(4) 金融企业的资产负债表列报格式，应当遵循本准则的规定，并根据金融企业经营活动的性质和要求，比照上述一般企业的资产负债表列报格式进行相应调整。

2. 一般企业资产负债表的列报方法

企业应当根据资产、负债和所有者权益类科目的期末余额填列资产负债表“期末余额”栏，具体包括如下情况：

(1) 根据总账科目的余额填列。“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产”、“工程物资”、“固定资产清理”、“递延所得税资产”、“短期借款”、“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债”、“应付票据”、“应交税费”“专项应付款”、“预计负债”、“递延收益”、“递延所得税负债”、“实收资本（或股本）”、“库存股”、“资本公积”、“其他综合收益”、“专项储备”、“盈余公积”等项目，应根据有关总账科目的余额填列。

有些项目则应根据几个总账科目的余额计算填列，如“货币资金”项目，需根据“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”三个总账科目余额的合计数填列；“其他流动资产”、“其他流动负债”项目，应根据有关科目的期末余额分析填列。

其中，有其他综合收益相关业务的企业，应当设置“其他综合收益”科目进行会计处理，该科目应当按照其他综合收益项目的具体内容设置明细科目。企业在对其他综合收益进行会计处理时，应当通过“其他综合收益”科目处理，并与“资本公积”科目相区分。

(2) 根据明细账科目的余额计算填列。“开发支出”项目，应根据“研发支出”科目中所

属的“资本化支出”明细科目期末余额填列；“应付账款”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；“一年内到期的非流动资产”、“一年内到期的非流动负债”项目，应根据有关非流动资产或负债项目的明细科目余额分析填列；“应付职工薪酬”项目，应根据“应付职工薪酬”科目的明细科目期末余额分析填列；“长期借款”、“应付债券”项目，应分别根据“长期借款”、“应付债券”科目的明细科目余额分析填列；“未分配利润”项目，应根据“利润分配”科目中所属的“未分配利润”明细科目期末余额填列。

(3) 根据总账科目和明细账科目的余额分析计算填列。“长期借款”项目，应根据“长期借款”总账科目余额扣除“长期借款”科目所属的明细科目中将在资产负债表日起一年内到期、且企业不能自主地将清偿义务展期的长期借款后的金额计算填列；“长期待摊费用”项目，应根据“长期待摊费用”科目的期末余额减去将于一年内（含一年）摊销的数额后的金额填列；“其他非流动资产”项目，应根据有关科目的期末余额减去将于一年内（含一年）收回数后的金额填列；“其他非流动负债”项目，应根据有关科目的期末余额减去将于一年内（含一年）到期偿还数后的金额填列。

(4) 根据有关科目余额减去其备抵科目余额后的净额填列。“可供出售金融资产”、“持有至到期投资”、“长期股权投资”、“在建工程”、“商誉”项目，应根据相关科目的期末余额填列，已计提减值准备的，还应扣减相应的减值准备；“固定资产”、“无形资产”、“投资性房地产”、“生产性生物资产”、“油气资产”项目，应根据相关科目的期末余额扣减相关的累计折旧（或摊销、折耗）填列，已计提减值准备的，还应扣减相应的减值准备，采用公允价值计量的上述资产，应根据相关科目的期末余额填列；“长期应收款”项目，应根据“长期应收款”科目的期末余额，减去相应的“未实现融资费用”科目和“坏账准备”科目所属相关明细科目期末余额后的金额填列；“长期应付款”项目，应根据“长期应付款”科目的期末余额，减去相应的“未确认融资费用”科目期末余额后的金额填列。

(5) 综合运用上述填列方法分析填列。主要包括：“应收票据”、“应收利息”、“应收股利”、“其他应收款”项目，应根据相关科目的期末余额，减去“坏账准备”科目中有关坏账准备期末余额后的金额填列；“应收账款”项目，应根据“应收账款”和“预收账款”科目所属各明细科目的期末借方余额合计数，减去“坏账准备”科目中有关应收账款计提的坏账准备期

末余额后的金额填列；“预付款项”项目，应根据“预付账款”和“应付账款”科目所属各明细科目的期末借方余额合计数，减去“坏账准备”科目中有关预付款项计提的坏账准备期末余额后的金额填列；“存货”项目，应根据“材料采购”、“原材料”、“发出商品”、“库存商品”、“周转材料”、“委托加工物资”、“生产成本”、“受托代销商品”等科目的期末余额合计，减去“受托代销商品款”、“存货跌价准备”科目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核算或售价核算的企业，还应按加或减材料成本差异、商品进销差价后的金额填列；“划分为持有待售的资产”、“划分为持有待售的负债”项目，应根据相关科目的期末余额分析填列等。

企业应当根据上年末资产负债表“期末余额”栏有关项目填列本年度资产负债表“年初余额”栏。如果企业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；如果企业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金额按照本年度的规定进行调整，填入“年初余额”栏。

【例3】甲公司2×14年12月31日的资产负债表（年初余额略）及2×15年12月31日的科目余额表分别如表2和表3所示。假定甲公司适用的所得税税率为25%不考虑其他因素。

表2 资产负债表
会企01表
编制单位：甲公司 2×14年12月31日 单位：元

资 产	期末余额	年初余额	负债和所有者权益（或股东权益）	期末余额	年初余额
流动资产：			流动负债：		
货币资金	1161300		短期借款	302500	
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	15000		以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债	0	
应收票据	246000		应付票据	200000	
应收账款	299100		应付账款	953800	
预付款项	100000		预收款项	0	
应收利息	0		应付职工薪酬	110000	
应收股利	0		应交税费	36600	
其他应收款	5000		应付利息	1000	

资 产	期末余额	年初 余额	负债和所有者权益（或股东权益）	期末余额	年初 余额
存货	2580000		应付股利	0	
一年内到期的非流动资产	0		其他应付款	50000	
其他流动资产	100000		一年内到期的非流动负债	1000000	
流动资产合计	4506400		其他流动负债	0	
非流动资产：			流动负债合计	2653900	
可供出售金融资产	55000		非流动负债：		
持有至到期投资	200000		长期借款	600000	
长期应收款	0		应付债券	0	
长期股权投资	424000		长期应付款	0	
投资性房地产	0		专项应付款	0	
固定资产	1100000		预计负债	0	
在建工程	1500000		递延收益	0	
工程物资	0		递延所得税负债	2500	
固定资产清理	0		其他非流动负债	0	
生产性生物资产	0		非流动负债合计	602500	
油气资产	0		负债合计	3256400	
无形资产	600000		所有者权益（或股东权益）		
开发支出	0		实收资本（或股本）	5000000	
商誉	0		资本公积	0	
长期待摊费用	0		减：库存股	0	
递延所得税资产	0		其他综合收益	31500	
其他非流动资产	202500		盈余公积	100000	
非流动资产合计	40815000		未分配利润	200000	
			所有者权益（或股东权益）合计	5331500	
资产合计	8587900		负债和所有者权益（或股东权益）总计	8587900	

表 3 科目余额表

单位：元

科目名称	借方余额	科目名称	贷方余额
库存现金	2000	短期借款	105105
银行存款	529831	应付票款	100000
其他货币资金	7300	应付账款	953800
交易性金融资产	0	其他应付款	50000
应收票据	66000	应付职工薪酬	180000

科目名称	借方余额	科目名称	贷方余额
应收账款	600000	应交税费	226731
坏账准备	-1800	应付利息	0
预付账款	100000	应付股利	20026.25
其他应收账款	5000	递延所得税负责	0
材料采购	275000	长期借款	1160000
原材料	45000	股本	5000000
周转材料	38050	资本公积	0
库存商品	2122400	其他综合收益	64500
材料成本差异	4250	盈利公积	136960
其他流动资产	100000	利润分配(未分配利润)	512613.75
可供出售金融资产	286000		
持有至到期投资	0		
长期股权投资	652000		
固定资产	2401000		
累计折旧	-170000		
固定资产减值准备	-30000		
工程物资	300000		
在建工程	428000		
无形资产	600000		
累计摊销	-60000		
递延所得税资产	9750		
其他长期资产	200000		
合 计	8509781	合 计	8509781

根据上述资料，编制甲公司2×15年12月31日的资产负债表，如表4所示。

表4

资产负债表

会企01表

编制单位：甲公司

2x15年12月31日

单位：元

资 产	期末余额	年初余额	负债和所有者权益（或股东权益）	期末余额	年初余额
流动资产：			流动负债：		
货币资金	539131	1161300	短期借款	105150	302500
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	0	15000	以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债	0	0
应收票据	66000	246000	应付票据	100000	200000

资 产	期末余额	年初余额	负债和所有者权益（或股东权益）	期末余额	年初余额
应收账款	598200	299100	应付账款	953800	953800
预付款项	100000	100000	预收款项	0	0
应收利息	0	0	应付职工薪酬	180000	110000
应收股利	0	0	应交税费	226731	36600
其他应收款	5000	5000	应付利息	0	1000
存货	2484700	2580000	应付股利	20026.25	0
一年内到期的非流动资产	0	0	其他应付款	50000	50000
其他流动资产	100000	100000	一年内到期的非流动负债	0	1000000
流动资产合计	3893031	4506400	其他流动负债	0	0
非流动资产：			流动负债合计	1635707.25	2653900
可供出售金融资产	286000	55000	非流动负债：	1160000	
持有至到期投资	0	200000	长期借款	0	600000
长期应收款	0	0	应付债券	0	0
长期股权投资	652000	424000	长期应付款	0	0
投资性房地产	0	0	专项应付款	0	0
固定资产	2201000	1100000	预计负债	0	0
在建工程	428000	1500000	递延收益	0	0
工程物资	300000	0	递延所得税负债	0	2500
固定资产清理	0	0	其他非流动负债	0	0
生产性生物资产	0	0	非流动负债合计	1160000	602500
油气资产	0	0	负债合计	2795707.25	3256400
无形资产	540000	600000	所有者权益（或股东权益）		
开发支出	0	0	实收资本（或股本）	5000000	5000000
商誉	0	0	资本公积	0	0
长期待摊费用	0	0	减：库存股	0	0
递延所得税资产	9750	0	其他综合收益	64500	31500
其他非流动资产	200000	202500	盈余公积	136960	100000
非流动资产合计	4616750	40815000	未分配利润	512613.75	200000
			所有者权益（或股东权益）合计	5714073.75	5331500
资产合计	8509781	8587900	负债和所有者权益（或股东权益） 总计	8509781	8587900

五、关于利润表

利润表是反映企业在一定会计期间的经营成果的会计报表，反映了企业经营业绩的主要来源和构成。

（一）利润表列报的总体要求

本准则规定，企业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。企业的活动通常可以划分为生产、销售、管理、融资等，每一种活动上发生的费用所发挥的功能并不相同，因此，按照费用功能法将其分开列报，有助于使用者了解费用发生的活动领域。

但是，由于银行、保险、证券等金融企业的日常活动与一般企业不同，具有特殊性，本准则规定，金融企业可以根据其特殊性列示利润表项目。例如，商业银行将利息支出作为利息收入的抵减项目、将手续费及佣金支出作为手续费及佣金收入的抵减项目列示等。

与此同时，本准则还规定，企业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，以有助于报表使用者预测企业的未来现金流量。

（二）综合收益的列报

综合收益，是指企业在某一期间除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所有者权益变动。综合收益总额项目反映净利润和其他综合收益扣除所得税影响后的净额相加后的合计金额。其他综合收益，是指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。

本准则规定，企业应当以扣除相关所得税影响后的净额在利润表上单独列示各项其他综合收益项目，并且其他综合收益项目应当根据其他相关会计准则的规定分为下列两类列报：

1. 以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目，主要包括：

（1）重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动。根据《企业会计准则第9号——职工薪酬》，有设定受益计划形式离职后福利的企业应当将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，并且在后续会计期间不允许转回至损益。

（2）按照权益法核算的在被投资单位不能重分类进损益的其他综合收益变动中所享有的份额。根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》，投资方取得长期股权投资后，应当按照应享有或应分担的被投资单位其他综合收益的份额，确认其他综合收益，同时调整长期股权投资的账面价值。投资单位在确定应享有或应分担的被投资单位其他综合收益的份额时，该份额的性质取决于被投资单位的其他综合收益的性质，即如果被投资单位的其他综合收益

属于“以后会计期间不能重分类进损益”类别，则投资方确认的份额也属于“以后会计期间不能重分类进损益”类别。

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：

(1) 按照权益法核算的在被投资单位可重分类进损益的其他综合收益变动中所享有的份额。根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》，投资方取得长期股权投资后，应当按照应享有或应分担的被投资单位其他综合收益的份额，确认其他综合收益，同时调整长期股权投资的账面价值。如果被投资单位的其他综合收益属于“以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益”类别，则投资方确认的份额也属于“以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益”类别。

(2) 可供出售金融资产公允价值变动形成的利得或损失、持有至到期投资重分类为可供出售金融资产形成的利得或损失。根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》，可供出售金融资产公允价值变动形成的利得或损失，除减值损失和外币货币性金融资产形成的汇兑差额外，应当直接计入所有者权益（其他综合收益），在该金融资产终止确认时转出，计入当期损益；根据金融工具确认和计量准则规定将持有至到期投资重分类为可供出售金融资产的，在重分类日，该投资的账面价值与其公允价值之间的差额计入所有者权益（其他综合收益），在该可供出售金融资产发生减值或终止确认时转出，计入当期损益。

(3) 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。根据《企业会计准则第 24 号——套期保值》，现金流量套期利得或损失中属于有效套期的部分，应当直接确认为所有者权益（其他综合收益）；属于无效套期的部分，应当计入当期损益。对于前者，套期保值准则规定在一定的条件下，将原直接计入所有者权益中的套期工具利得或损失转出，计入当期损益。

(4) 外币财务报表折算差额。根据《企业会计准则第 19 号——外币折算》，企业对境外经营的财务报表进行折算时，应当将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单独列示（其他综合收益）；企业在处置境外经营时，应当将资产负债表中所有者权益项目下列示的、与该境外经营相关的外币报表折算差额，自所有者权益项目转入处置当期损益，部分处置境外经营的，应当按处置的比例计算处置部分的外币财务报表折算差额，转入处置当期损益。

(5) 根据相关会计准则规定的其他项目。比如根据《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》，自用房地产或作为存货的房地产转换为以公允价值模式计量的投资性房地产在转换日公允价值大于账面价值部分计入其他综合收益；待该投资性房地产处置时，将该部分转入当期损益等。

(三) 一般企业利润表的列报格式和列报方法

1. 一般企业利润表的列报格式

根据本准则的规定，利润表采用多步式的格式，即通过对当期的收入、费用、支出项目按性质加以归类，按利润形成的主要环节列示一些中间性利润指标，便于使用者理解企业经营成果的不同来源。

根据本准则的规定，企业需要提供比较利润表，以便报表使用者通过比较不同期间利润表的数据，判断企业经营成果的未来发展趋势。利润表还就各项目再分为“本期金额”和“上期金额”两栏分别填列。一般企业利润表的格式如表 5 所示：

表 5 利润表

会企 02 表

编制单位：_____年_____月 单位：元

项 目	本期金额	上期金额
一、营业收入		
减：营业成本		
营业税金及附加		
销售费用		
管理费用		
财务费用		
资产减值损失		
加：公允价值变动收益（损失以“-”号填列）		
投资收益（损失以“-”号填列）		
其中：对联营企业和合营企业的投资收益		
二、营业利润（亏损以“-”号填列）		
加：营业外收入		
其中：非流动资产处置利得		
减：营业外支出		

项 目	本期金额	上期金额
其中：非流动资产处置损失		
三、利润总额（亏损总额以“-”号填列）		
减：所得税费用		
四、净利润（净亏损以“-”号填列）		
五、其他综合收益的税后净额		
（一）以后不能重分类进损益的其他综合收益		
1.重新计量设定受益计划净负债或净资产的变动		
2.权益法下在被投资单位不能重分类进损益的其他综合收益 中享有的份额		
.....		
（二）以后将重分类进损益的其他综合收益		
1.权益法下在被投资单位以后将重分类进损益的其他综合收 益中享有的份额		
2.可供出售金融资产公允价值变动损益		
3.持有至到期投资重分类为可供出售金融资产损益		
4.现金流经套期损益的有效部分		
5.外币财务报表折算差额		
.....		
六、综合收益总额		
七、每股收益		
（一）基本每股收益		
（二）稀释每股收益		

企业如有下列情况，应当在利润表中调整或增设相关项目：

（1）企业应当根据自身相关的其他综合收益业务，按照其他综合收益项目以后是否能重分类进损益区分为两类，相应地在利润表“（一）以后不能重分类进损益的其他综合收益”项下或“（二）以后将重分类进损益的其他综合收益”项下调整或增设有关其他综合收益项目。

（2）金融企业的利润表列报格式，应当遵循本准则的规定，并根据金融企业经营活动的性质和要求，比照上述一般企业的利润表列报格式进行相应调整。

2. 一般企业利润表的列报方法

企业应当根据损益类科目和所有者权益类有关科目的发生额填列利润表“本年金额”栏，具体包括如下情况：

（1）“营业收入”、“营业成本”、“营业税金及附加”、“销售费用”、“管理费用”、“财务费用”、“资产减值损失”、“公允价值变动收益”、“投资收益”、“营业外收入”、“营业外支出”、“所得税费用”等项目，应根据有关损益类科目的发生额分析填列。

（2）“其中：对联营企业和合营企业的投资收益”、“其中：非流动资产处置利得”、“其中：

非流动资产处置损失”等项目，应根据“投资收益”、“营业外收入”、“营业外支出”等科目所属的相关明细科目的发生额分析填列。

(3)“其他综合收益的税后净额”项目及其各组成部分，应根据“其他综合收益”科目及其所属明细科目的本期发生额分析填列。

(4)“营业利润”、“利润总额”、“净利润”、“综合收益总额”项目，应根据本表中相关项目计算填列。

(5)普通股或潜在普通股已公开交易的企业，以及正处于公开发行普通股或潜在普通股过程中的企业，还应当在利润表中列示每股收益信息，并在附注中详细披露计算过程，以供投资者投资决策参考。基本每股收益和稀释每股收益项目应当按照《企业会计准则第34号——每股收益》的规定计算填列。

企业应当根据上年同期利润表“本期金额”栏内所列数字填列本年度利润表的“上期金额”栏。如果企业上年该期利润表规定的项目的名称和内容与本期不一致，应当对上年该期利润表相关项目的名称和金额按照本期的规定进行调整，填入“上期金额”栏。

【例4】沿用【例3】的资料，甲公司2×15年度有关损益类科目和“其他综合收益”明细科目的本年累计发生净额分别如表6和表7所示。

表6 甲公司损益类科目2x15年度累计发生净额

单位：元

科目名称	借方发生额	贷方发生额
主营业务收入	0	1250000
主营业务成本	750000	
营业税金及附加	2000	
销售费用	20000	
管理费用	157100	
财务费用	41500	
资产减值损失	30900	
投资收益		227500
营业外收入		50000
营业外支出	19700	
所得税费用	136700	

表 7 甲公司“其他综合收益”明细科目 2x15 年度累计发生净额

单位：元

明细科目名称	借方发生额	贷方发生额
权益法下在被投资单位以后将重分类进损益的其他综合收益中享有的份额		36000
可供出售金融资产公允价值变动		3750
持有至到期投资重分类为可供出售金融资产	6750	
合 计	6750	39750

根据上述资料，编制甲公司 2×15 年度利润表，如表 8 所示。

表 8 利润表

会企 02 表

编制单位：甲公司

2×15 年度

单位：元

项 目	本期金额	上期金额
一、营业收入	1250000	
减：营业成本	750000	
营业税金及附加	2000	
销售费用	20000	
管理费用	157100	
财务费用	41500	
资产减值损失	30900	
加：公允价值变动收益（损失以“-”号填列）	0	
投资收益（损失以“-”号填列）	227500	
其中：对联营企业和合营企业的投资收益	（略）	
二、营业利润（亏损以“-”号填列）	476000	
加：营业外收入	50000	
其中：非流动资产处置利得	（略）	
减：营业外支出	19700	
其中：非流动资产处置损失	（略）	
三、利润总额（亏损总额以“-”号填列）	506300	
减：所得税费用	136700	

项 目	本期金额	上期金额
四、净利润（净亏损以“-”号填列）	369600	
五、其他综合收益的税后净额	33000	
（一）以后不能重分类进损益的其他综合收益	0	
（二）以后将重分类进损益的其他综合收益	33000	
1.权益法下在被投资单位以后将重分类进损益的其他综合收益中享有的份额	36000	
2.可供出售金融资产公允价值变动损益	3750	
3.持有至到期投资重分类为可供出售金融资产损益	-6750	
六、综合收益总额	4026000	
七、每股收益		
（一）基本每股收益	（略）	
（二）稀释每股收益	（略）	

六、关于所有者权益变动表

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。所有者权益变动表应当全面反映一定时期所有者权益变动的情况，不仅包括所有者权益总量的增减变动，还包括所有者权益增减变动的重要结构性信息，有助于报表使用者理解所有者权益增减变动的根源。

（一）所有者权益变动表列报的总体要求

根据基本准则的规定，所有者权益是指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。所有者权益的来源包括所有者投入的资本（包括实收资本和资本溢价等资本公积）、其他综合收益、留存收益（包括盈余公积和未分配利润）等。本准则规定，所有者权益变动表应当反映构成所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况。综合收益和与所有者（或股东）的资本交易导致的所有者权益的变动，应当分别列示。与所有者的资本交易，是指与所有者以其所有者身份进行的、导致企业所有者权益变动的交易。

（二）一般企业所有者权益变动表的列报格式和列报方法

1. 一般企业所有者权益变动表的列报格式

根据本准则的规定，企业应当反映所有者权益各组成部分的期初和期末余额及其调节情况。因此，企业应当以矩阵的形式列示所有者权益变动表：一方面，列示导致所有者权益变动的交易或事项，按所有者权益变动的来源对一定时期所有者权益变动情况进行全面反映；

另一方面，按照所有者权益各组成部分（包括实收资本、资本公积、其他综合收益、盈余公积、未分配利润、库存股等）及其总额列示相关交易或事项对所有者权益的影响。

根据本准则的规定，企业需要提供比较所有者权益变动表，所有者权益变动表还就各项目再分为“本年金额”和“上年金额”两栏分别填列。一般企业所有者权益变动表的格式如表 9 所示：

表 9

所有者权益变动表

会企 04 表

单位：元

____ 年度

编制单位：

项 目	本年金额					上年金额								
	实收资本 (或股本)	资本 公积	减：库 存股	其他综 合收益	盈余 公积	未分配 利润	所有者权 益合计	实收资本 (或股本)	资本 公积	减：库 存股	其他综 合收益	盈余 公积	未分配 利润	所有者权 益合计
一、上年年末余额														
加：会计政策变更														
前期差错更正														
二、本年初余额														
三、本年增减变动金额（减少以“-”号填列）														
（一）综合收益总额														
（二）所有者投入和减少资本														
1. 所有者投入资本														
2. 股份支付计入所有者权益的金额														
3. 其他														
（三）利润分配														
1. 提取盈余公积														
2. 对所有者（或股东）的分自己														
3. 其他														
（四）所有者权益内部结转														
1. 资本公积转增资本（或股本）														
2. 盈余公积转增资本（或股本）														
3. 盈余公积弥补亏损														
4. 其他														
四、本年年末余额														

企业如有下列情况，应当在所有者权益变动表中调整或增设相关项目：

(1) 高危行业企业如有按国家规定提取的安全生产费的，应当在“未分配利润”栏和“所有者权益合计”栏之间增设“专项储备”栏。

(2) 金融企业的所有者权益变动表列报格式，应当遵循本准则的规定，并根据金融企业经营活动的性质和要求，比照上述一般企业的所有者权益变动表列报格式进行相应调整。

2. 一般企业所有者权益变动表的列报方法

企业应当根据所有者权益类科目和损益类有关科目的发生额分析填列所有者权益变动表“本年金额”栏，具体包括如下情况：

(1) “上年年末余额”项目，应根据上年资产负债表中“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”等项目的年末余额填列。

(2) “会计政策变更”和“前期差错更正”项目，应根据“盈余公积”、“利润分配”、“以前年度损益调整”等科目的发生额分析填列，并在“上年年末余额”的基础上调整得出“本年初金额”项目。

(3) “本年增减变动额”项目分别反映如下内容：

① “综合收益总额”项目，反映企业当年的综合收益总额，应根据当年利润表中“其他综合收益的税后净额”和“净利润”项目填列，并对列在“其他综合收益”和“未分配利润”栏。

② “所有者投入和减少资本”项目，反映企业当年所有者投入的资本和减少的资本，其中：

“所有者投入资本”项目，反映企业接受投资者投入形成的实收资本（或股本）和资本公积，应根据“实收资本”、“资本公积”等科目的发生额分析填列，并对列在“实收资本”和“资本公积”栏。

“股份支付计入所有者权益的金额”项目，反映企业处于等待期中的权益结算的股份支付当年计入资本公积的金额，应根据“资本公积”科目所属的“其他资本公积”二级科目的发生额分析填列，并对列在“资本公积”栏。

③ “利润分配”下各项目，反映当年对所有者（或股东）分配的利润（或股利）金额和按照规定提取的盈余公积金额，并对列在“未分配利润”和“盈余公积”栏。其中：

“提取盈余公积”项目，反映企业按照规定提取的盈余公积，应根据“盈余公积”、“利润分配”科目的发生额分析填列。

“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，应根据“利润分配”科目的发生额分析填列。

④“所有者权益内部结转”下各项目，反映不影响当年所有者权益总额的所有者权益各组成部分之间当年的增减变动，包括资本公积转增资本（或股本）、盈余公积转增资本（或股本）、盈余公积弥补亏损等。其中：

“资本公积转增资本（或股本）”项目，反映企业以资本公积转增资本或股本的金额，应根据“实收资本”、“资本公积”等科目的发生额分析填列。

“盈余公积转增资本（或股本）”项目，反映企业以盈余公积转增资本或股本的金额，应根据“实收资本”、“盈余公积”等科目的发生额分析填列。

“盈余公积弥补亏损”项目，反映企业以盈余公积弥补亏损的金额，应根据“盈余公积”、“利润分配”等科目的发生额分析填列。

企业应当根据上年度所有者权益变动表“本年金额”栏内所列数字填列本年度“上年金额”栏内各项数字。如果上年度所有者权益变动表规定的项目的名称和内容同本年度不一致，应对上年度所有者权益变动表相关项目的名称和金额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。

【例5】沿用【例3】和【例】4，的资料，甲公司2×15年度的其他相关资料为：提取盈余公积36960元，宣告向投资者分配现金股利20026.25元。

根据上述资料，甲公司编制2×15年度的所有者权益变动表，如表10所示。

七、关于附注

本准则规定，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。本准则对附注的披露要求是对企业附注披露的最低要求，应当适用于所有类型的企业，企业还应当按照各项会计准则的规定在附注中披露相关信息。

（一）附注披露的总体要求

本准则规定，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。

表 9

所有者权益变动表

会企 04 表

编制单位：甲公司

____年度

单位：元

项目	本年金额						上年金额							
	实收资本 (或股本)	资本 公积	减：库 存股	其他综 合收益	盈余 公积	未分配 利润	所有者 权益合计	实收资本 (或股本)	资本 公积	减：库 存股	其他综 合收益	盈余 公积	未分配 利润	所有者 权益合计
一、上年年末余额	5000000	0	0	31500	100000	200000	5331500							
加：会计政策变更														
前期差错更正														
二、本年初余额														
三、本年增减变动金额（减少以“-”号填列）														
（一）综合收益总额				33000		369600	402600							
（二）所有者投入和减少资本														
1.所有者投入资本														
2.股份支付计入所有者权益的金额														
3.其他														
（三）利润分配														
1.提取盈余公积					36960	-36960	0							
2.对所有者（或股东）的分配						-20026.25	-20026.25							
3.其他														
（四）所有者权益内部结转														
1.资本公积转增资本（或股本）														
2.盈余公积转增资本（或股本）														
3.盈余公积弥补亏损														
4.其他														
四、本年年末余额	5000000	0	0	64500	136960	512613.75	5714073.75	5000000	0	0	64500	136960	512613.75	5714073.75

企业在披露附注信息时，应当以定量、定性信息相结合，按照一定的结构对附注信息进行系统合理的排列和分类，以便于使用者理解和掌握。

（二）附注披露的主要内容

本准则规定，附注一般应当按照下列顺序至少披露有关内容，具体包括：

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。如企业所处的行业、所提供的主要产品或服务、客户的性质、销售策略、监管环境的性质等。

（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。如果企业已在财务报表其他部分披露了财务报告的批准报出者和批准报出日信息，则无需重复披露；或者已有相关人员签字批准报出财务报告，可以其签名及其签字日期为准。

（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

企业应当根据本准则的规定判断企业是否持续经营，并披露财务报表是否以持续经营为基础编制。

3. 遵循企业会计准则的声明

本准则规定，企业应当声明编制的财务报表符合企业会计准则的要求，真实、完整地反映了企业的财务状况、经营成果和现金流量等有关信息，以此明确企业编制财务报表所依据的制度基础。如果企业编制的财务报表只是部分地遵循了企业会计准则，附注中不得做出这种表述。

4. 重要会计政策和会计估计

（1）重要会计政策的说明。本准则规定，企业应当披露采用的重要会计政策，并结合企业的具体实际披露其重要会计政策的确定依据和财务报表项目的计量基础。其中，会计政策的确定依据主要是指企业在运用会计政策过程中所做的重要判断，这些判断对在报表中确认的项目金额具有重要影响。比如，企业如何判断持有的金融资产是持有至到期的投资而不是交易性投资，企业如何判断与租赁资产相关的所有风险和报酬已转移给企业从而符合融资租赁的标准，投资性房地产的判断标准是什么等。财务报表项目的计量基础包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等会计计量属性，比如存货是按成本还是按可变现净

值计量的等。

(2) 重要会计估计的说明。本准则规定，企业应当披露重要会计估计，并结合企业的具体实际披露其会计估计所采用的关键假设和不确定因素。

重要会计估计的说明，包括可能导致下一个会计期间内资产、负债账面价值重大调整的会计估计的确定依据等。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，企业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。又如，对于正在进行的诉讼提取准备，企业应当披露最佳估计数的确定依据等。

5. 会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明

本准则规定，企业应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定，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

本准则规定，企业应当按照资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表及其项目列示的顺序，采用文字和数字描述相结合的方式披露报表重要项目的说明。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。

本准则规定，企业还应当在附注中披露如下信息：

(1) 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。具体的披露格式如表 11 所示。

表 11 费用按照性质分类的补充资料

项 目	本期金额	上期金额
耗用的原材料		
产成品及在产品存货变动		
职工薪酬费用		
折旧费和摊销费用		
非流动资产减值损失		
支付的租金		
财务费用		
其他费用		
……		

合 计		
-----	--	--

(2) 关于其他综合收益各项目的信息，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。上述①和②的具体披露格式如表 12 所示，③的具体披露格式如表 13 所示。

表 12 其他综合收益各项目及其所得税影响和转入损益情况

项 目	本期发生额			上期发生额		
	税前 金额	所得税	税后 净额	税前 金额	所得税	税后 净额
一、以后不能重分类进损益的其他综合收益						
1. 重新计量设定受益计划净负债或净资产的变动						
2. 权益法下在被投资单位不能量分类进损益的其他综合收益中享有的份额						
.....						
二、以后将重分类进损益的其他综合收益						
1. 权益法下在被投资单位以后将重分类进损益的其他综合收益中享有的份额						
减：前期计入其他综合收益当期转入损益						
小计						
2. 可供出售金融资产公允价值变动损益						
减：前期计入其他综合收益当期转入损益						
小计						
3. 持有至到期投资重分类为可供出售金融资产损益						
减：前期计入其他综合收益当期转入损益						
小计						
4. 现金流量套期损益的有效部分						
减：前期计入其他综合收益当期转入损益						
转为被套期项目初始确认金额的调整额						
小计						
5. 外币财务报表折算差额						
减：前期计入其他综合收益当期转入损益						
小计						
...						
三、其他综合收益合计						

表 13

其他综合收益各项目的调节情况

项目	重新计量设定受益计划净负债或净资产的变动	权益法下在被投资单位不能分类进损益的其他综合收益中享有的份额	权益法下在被投资单位以后将主分类进损益的其他综合收益中享有的份额	可供出售金融资产公允价值变动损益	持有至到期投资重分类为可供出售金融资产损益	现金流量套期损益的有效部分	外币财务报表折算差额	其他综合收益合计
一、上年年初余额								
二、上年增减变动金额（减少以“-”号填列）								
三、本年初余额								
四、本年均以变动金额（减少以“-”号填列）								
五、本年年末余额								

【例6】沿用【例3】、【例4】和【例5】的资料，甲公司2×15年度与其他综合收益相关的业务如下（假定不考虑交易费用及其他相关因素）：

①2×15年2月1日，甲公司将持有的A公司股票全部售出，售价为每股5元；该股票共1万股，系甲公司于2×14年8月1日购入，当时的市价为每股4.5元，初始确认时划分为可供出售金融资产，2×14年12月31日的市价为每股5.5元。

②2×15年7月1日，甲公司从二级市场购入1万股B公司股票，每股市价10元，初始确认时，该股票划分为可供出售金融资产；2×15年12月31日，甲公司仍持有该股票，当时的市价为每股11.5元。

③2×15年9月1日，甲公司出于流动性考虑，将所持有C公司债券的10%出售；该批债券系甲公司于2×14年7月1日从二级市场平价购入，面值200000元，剩余期限3年，划分为持有至到期投资。2×15年9月1日甲公司出售该债券时，该债券的整体公允价值和摊余成本分别为190000元和200000元。

④甲公司持有乙公司30%的股份，能够对乙公司施加重大影响。2×14年度和2×15年度，乙公司因持有的可供出售金融资产公允价值变动计入其他综合收益的金额分别为80000元，和120000元。假定甲公司与乙公司适用的会计政策、会计期间相同，投资时乙公司有关资产、负债的公允价值与其账面价值相同，双方在当期及以前期间未发生任何内部交易。

根据上述资料，甲公司在2×15年度财务报表附注中应当披露关于其他综合收益各项目的信息，如表14和表15所示。

表14 其他综合收益各项目及其所得税影响和转入损益情况

项 目	本期发生额			上期发生额		
	税前金额	所得税	税后净额	税前金额	所得税	税后净额
一、以后不能重分类进损益的其他综合收益	0	0	0	0	0	0
二、以后将重分类进损益的其他综合收益	32000	-1000	33000	34000	25000	31500
1.权益法下在被投资单位以后将重分类进损益的其他综合收益中享有的份额	36000			24000		
减：前期计入其他综合收益当期转入损益	0			0		
小计	36000	0	36000	24000	0	24000
2.可供出售金融资产公允价值变动损益	15000			10000		
减：前期计入其他综合收益当期转入损益	-10000			0		
小计	5000	1250	3750	10000	2500	7500
3.持有至到期投资重分类为可供出售金融资产损益	-9000			0		

项 目	本期发生额			上期发生额		
	税前金额	所得税	税后净额	税前金额	所得税	税后净额
减：前期计入其他综合收益当期转入损益	0			0		
小计	-9000	-2250	-6750	0	0	0
三、其他综合收益合计	32000	-1000	33000	34000	2500	31500

表 15 其他综合收益各项目的调节情况

项 目	权益法下在被投资单位以 后将重分类进损益的其他 综合收益中享有的份额	可供出售金融 资产公允价值 变动损益	持有至到期投资 重分类为可供出 售金融资产损益	其他综合 收益合计
一、上年年初余额	0	0	0	0
二、上年增减变动金额（减少以“-”号填列）	24000	7500	0	31500
三、本年年初余额	24000	7500	0	31500
四、本年增减变动金额（减少以“-”号填列）	36000	37500	-6750	33000
五、本年年末余额	60000	11250	-6750	64500

(3) 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）。

(4) 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。企业披露的上述数据应当是针对终止经营在整个报告期间的经营成果。

本准则规定，终止经营，是指满足下列条件之一的已被企业处置或被企业被划归为持有待售的、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主要经营地区进行处置计划的一部分；③该组成部分仅仅是为了再出售而取得的子公司。其中，企业的组成部分，是指企业的一个部分，其经营和现金流量无论从经营上或从财务报告目的上考虑，均能与企业内其他部分清楚划分。企业组成部分在其经营期间是一个现金产出单元或一组现金产出单元，通常可能是一个子公司、一个事业部或事业群，拥有经营的资产，也可能承担负债，由企业高管负责。

本准则规定，同时满足下列条件的企业组成部分（或非流动资产）应当确认为持有待售：①该组成部分必须在其当前状况下仅根据出售此类组成部分的通常和惯用条款即可立即出售；②企业已经就处置该组成部分作出决议，如按规定需得到股东批准的，应当已经取得股东大会或相应权力机构的批准；③企业已经与受让方签订了不可撤销的转让协议；④该项转让将在一年内完成。其中：上述条件①强调，被划分为持有待售的企业组成部分必须是在当

前状态下可立即出售，因此企业应当具有在当前状态下出售该资产或处置的意图和能力，而出售此类组成部分的通常和惯用条款不应当包括出售方所提出的条件；上述条件②至④强调，被划分为持有待售的企业组成部分其出售必须是极可能发生的，实务中需要结合具体情况进行判断。

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企业应当按照相关会计准则的规定进行披露。

8. 有助于财务报表使用者评价企业管理资本的目标、政策及程序的信息

资本管理受行业监管部门监管要求的金融等行业企业，除遵循相关监管要求外，比如我国商业银行遵循中国银监会《商业银行资本管理办法（试行，）》进行有关资本充足率等的信息披露，还应当按照本准则的规定，在财务报表附注中披露有助于财务报表使用者评价企业管理资本的目标、政策及程序的信息。

根据本准则的规定，企业应当基于可获得的信息充分披露如下内容：

（1）企业资本管理的目标、政策及程序的定性信息，包括：①对企业资本管理的说明；②受制于外部强制性资本要求的企业，应当披露这些要求的性质以及企业如何将这要求纳入其资本管理之中；③企业如何实现其资本管理的目标。

（2）资本结构的定量数据摘要，包括资本与所有者权益之间的调节关系等。比如，有的企业将某些金融负债（如次级债）作为资本的一部分，有的企业将资本视作扣除某些权益项目（如现金流量套期产生的利得或损失）后的部分。

（3）自前一会计期间开始上述（1）和（2）中的所有变动。

（4）企业当期是否遵循了其受制的外部强制性资本要求；以及当企业未遵循外部强制性资本要求时，其未遵循的后果。

企业按照总体对上述信息披露不能提供有用信息时，还应当对每项受管制的资本要求单独披露上述信息，比如，跨行业、跨国家或地区经营的企业集团可能受一系列不同的资本要求监管。

八、关于衔接规定

根据本准则列报一致性的要求，在本准则施行日之前已经执行企业会计准则的企业，应当自本准则施行日起按照本准则列报财务报表，并且对报表和附注中的比较数据按照本准则的要求进行相应调整，但调整不切实可行的除外。

（四）《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》应用指南

第一章 总则

一、合并财务报表概述

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》（以下简称“本准则”）第二条规定，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。与个别财务报表相比，合并财务报表具有下列特点：

1. 合并财务报表反映的对象是由母公司和其全部子公司组成的会计主体。
2. 合并财务报表的编制者是母公司，但所对应的会计主体是由母公司及其控制的所有子公司所构成的合并财务报表主体（简称为“合并集团”）。
3. 合并财务报表是站在合并财务报表主体的立场上，以纳入合并范围的企业个别财务报表为基础，根据其他有关资料，抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易，考虑了特殊交易事项对合并财务报表的影响后编制的，旨在反映合并财务报表主体作为一个整体的财务状况、经营成果和现金流量。

二、关于编制合并财务报表的豁免规定

本准则第四条规定，母公司应当编制合并财务报表。如果母公司是投资性主体，且不存在为其投资活动提供相关服务的子公司，则不应编制合并财务报表。除上述情况外，本准则不允许有其他情况的豁免。

本准则主要规范合并财务报表合并范围的确定及合并财务报表的编制和列报，以及特殊交易在合并财务报表中的处理，不涉及外币财务报表的折算和在子公司权益的披露。外币报表的折算由《企业会计准则第 19 号——外币折算》（以下简称“外币折算准则”）和《企业会计准则第 31 号——现金流量表》（以下简称“现金流量表准则”）规范；在子公司权益的披露由《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》规范。

第二章 合并范围

本准则第七条规定，合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定，不仅包括根据表决权（或类似权利）本身或者结合其他安排确定的子公司，也包括基于一项或多项合同安排决定的结构化主体。

控制，是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。控制的定义包含三项基本要素：一是投资方拥有对被投资方的权力，二是因参与被投资方的相关活动而享有可变回报，三是有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。在判断投资方是否能够控制被投资方时，当且仅当投资方具备上述三要素时，才能表明投资方能够控制被投资方。

一、投资方拥有对被投资方的权力

投资方拥有对被投资方的权力是判断控制的第一要素，这要求投资方需要识别被投资方并评估其设立目的和设计、识别被投资方的相关活动以及对相关活动进行决策的机制、确定投资方及涉人被投资方的其他方拥有的与被投资方相关的权利等，以确定投资方当前是否有能力主导被投资方的相关活动。

（一）评估被投资方的设立目的和设计

被投资方可能是一个有限责任公司、股份有限公司、尚未进行公司制改建的国有企业，也可能是一个合伙企业、信托、专项资产管理计划等。在少数情况下，也可能包括被投资方的一个可分割部分。

在判断投资方对被投资方是否拥有权力时，通常要结合被投资方的设立目的和设计。评估被投资方的设立目的和设计，有助于识别被投资方的哪些活动是相关活动、相关活动的决策机制、被投资方相关活动的主导方以及涉入被投资方的哪一方能从相关活动中取得可变回报。

1. 被投资方的设计安排表明表决权是判断控制的决定因素。当对被投资方的控制是通过持有其一定比例表决权或是潜在表决权的方式时，在不存在其他改变决策的安排的情况下，主要根据通过行使表决权来决定被投资方的财务和经营政策的情况判断控制。例如，在不存在其他因素时，通常持有半数以上表决权的投资方控制被投资方，但是，当章程或者其

他协议存在某些特殊约定(如,被投资方相关活动的决策需要三分之二以上表决权比例通过)时,拥有半数以上但未达到约定比例等并不意味着能够控制被投资方。

2. 被投资方的设计安排表明表决权不是判断控制的决定因素。当表决权仅与被投资方的日常行政管理活动有关,不能作为判断控制被投资方的决定性因素,被投资方的相关活动可能由其他合同安排规定时,投资方应结合被投资方设计产生的风险和收益、被投资方转移给其他投资方的风险和收益,以及投资方面临的风险和收益等一并判断是否控制被投资方。

需要强调的是,在判断控制的各环节都需要考虑被投资方的设立目的和设计。

【例 1】A 企业为有限合伙企业,经营期限为 3 年。A 企业将全部资金用于对非关联方 B 公司的全资子公司 C 增资,增资完成后,A 企业持有 C 公司 60%有表决权的股份,B 公司持有 C 公司 40%有表决权的股份。根据协议,B 公司将在 3 年后以固定价格回购 A 企业持有的 C 公司股份。C 公司是专门建造某大型资产并用于租赁的项目公司,建造期为 5 年,A 企业增资时,该资产已经建造了 2 年。

本例中,被投资方 C 公司的相关活动是用 5 年的时间建造某大型资产,之后以租金的方式取得回报。A 企业增资时,C 公司的资产建造已经开始,大多与建造事项有关的决策很可能已完成,当 A 企业的经营期限结束并将持有的 C 公司股份以固定价格出售给 B 公司时,C 公司刚刚完成建造活动,尚未开始产生回报。因此,A 企业并不能主导 C 公司的相关活动,而且 A 企业也无法通过参与 C 公司的相关活动取得可变回报,A 企业是通过 B 公司回购股份的方式收回其投资成本并取得收益的,因此,即使 A 企业拥有半数以上的表决权,也不能控制被投资方 C 公司。

(二) 识别被投资方的相关活动及其决策机制

1. 被投资方的相关活动。被投资方为经营目的而从事众多活动,但这些活动并非都是相关活动,相关活动是对被投资方的回报产生重大影响的活动。

识别被投资方相关活动的目的是确定投资方对被投资方是否拥有权力。不同企业的相关活动可能是不同的,应当根据企业的行业特征、业务特点、发展阶段、市场环境等具体情况来进行判断,这些活动可能包括但不限于下列活动:(1) 商品或劳务的销售和购买;(2) 金融资产的管理;(3) 资产的购买和处置;(4) 研究与开发;(5) 融资活动。对许多企业而言,经营和财务活动通常对其回报产生重大影响。

【例 2】B 投资公司由 A 资产管理公司设立，A 公司持有 B 公司 30%有表决权的股份，剩余 70%的股份由与 A 公司无关联关系的公众投资者持有，这些投资者的持股比例十分分散。此外，B 公司还向其他公众投资者发行债务工具。B 公司使用发行债务工具和权益工具所筹集的资金进行金融资产组合投资，并均投资于债务工具，这样，B 公司将可能面临投资本金和利息不能收回的信用风险。为此，双方在协议中明确，当所持金融资产组合投资出现违约事项时，B 公司的权益工具持有人首先承担由违约事项带来的损失，存违约事项带来的损失超过权益工具金额之后，剩余损失由债务工具持有人承担；在违约事项带来的损失超过权益工具金额之前，A 公司管理 B 公司的投资组合；在违约事项带来的损失超过权益工具金额之后，由债务工具持有人指定的其他方管理 B 公司存在违约事项的资产及剩余金融资产的投资。

本例中，在未发生违约事项或违约事项带来的损失小于权益工具金额的情况下，B 公司的相关活动是金融资产投资组合的管理，而在违约事项带来的损失超过权益工具金额后，B 公司的相关活动转变为对存在违约事项的资产及剩余金融资产投资的管理。同一公司不同时间的相关活动不同，需要进一步判断哪一相关活动为最显著影响其可变回报的相关活动。

2. 被投资方相关活动的决策机制。投资方是否拥有权力，不仅取决于被投资方的相关活动，还取决于对相关活动进行决策的方式，例如，对被投资方的经营、融资等活动作出决策（包括编制预算）的方式，任命被投资方的关键管理人员、给付薪酬及终止劳动合同关系的决策方式等。

相关活动一般由公司章程、协议中约定的权力机构（例如股东会、董事会）来决策，特殊情况下，相关活动也可能根据合同协议约定等由其他主体决策，如专门设置的管理委员会等。有限合伙企业的相关活动可能由合伙人大会决策，也可能由普通合伙人或者投资管理公司等决策。

被投资方通常从事若干相关活动，并且这些活动可能不是同时进行。本准则第十条规定，当两个或两个以上投资方能够分别单方面主导被投资方的不同相关活动时，能够主导对被投资方回报产生最重大影响的活动的另一方拥有对被投资方的权力，此时，通常需要考虑的因素包括：（1）被投资方的设立目的和设计；（2）影响被投资方利润率、收入和企业价值的决定因素；（3）每一投资方有关上述因素的决策职权范围及其对被投资方回报的影响程度；（4）

投资方承担可变回报风险的大小。

【例 3】A 公司和 B 公司共同投资设立 C 公司。C 公司的主营业务活动为药品研发和销售。根据 C 公司章程和合资协议的约定，在所研发药品获得相关监管部门的生产批准前，A 公司可以单方面主导 C 公司药品研发活动，而在获得相关监管部门的生产批准后，则由 B 公司单方面主导该药品的生产和营销决策。

本例中，C 公司的药品研发、生产和营销活动均会对 C 公司的回报产生重大影响。投资方在判断是否对 C 公司拥有权力时，除了需要结合上述四点进行综合分析以外，还需要考虑下列因素：获得监管部门批准的不确定性和难易程度、被投资方成功开发药品并获取生产批准的历史纪录、产品定位、当前药品所处的开发阶段、所需开发时间、同类药品开发的难易程度、取得同类药品营销渠道的难易程度、开发完成后可实际控制该药品相关经营活动的投资方等。

（三）确定投资方拥有的与被投资方相关的权力

通常情况下，当被投资方从事一系列对其回报产生显著影响的经营及财务活动，且需要就这些活动连续地进行实质性决策时，表决权或类似权利本身或者结合其他安排，将赋予投资方拥有权力。但在一些情况下，表决权不能对被投资方回报产生重大影响（例如，表决权可能仅与日常行政活动有关），被投资方的相关活动由一项或多项合同安排决定。

1. 投资方拥有多数表决权的权力。表决权是对被投资方经营计划、投资方案、年度财务预算方案和决算方案、利润分配方案和弥补亏损方案、内部管理机构设置、聘任或解聘公司经理及确定其报酬、公司的基本管理制度等事项进行表决而持有的权利。表决权比例通常与其出资比例或持股比例是一致的，但公司章程另有规定的除外。

通常情况下，当被投资方的相关活动由持有半数以上表决权的投资方决定，或者主导被投资方相关活动的管理层多数成员（管理层决策由多数成员表决通过）由持有半数以上表决权的投资方聘任时，无论该表决权是否行使，持有被投资方过半数表决权的投资方拥有对被投资方的权力，但下述两种情况除外：

一是存在其他安排赋予被投资方的其他投资方拥有对被投资方的权力。例如，存在赋予其他方拥有表决权或实质性潜在表决权的合同安排，且该其他方不是投资方的代理人时，投资方不拥有对被投资方的权力。

二是投资方拥有的表决权不是实质性权利。例如，有确凿证据表明，由于客观原因无法获得必要的信息或存在法律法规的障碍，投资方虽持有半数以上表决权但无法行使该表决权时，该投资方不拥有对被投资方的权力。

投资方在判断是否拥有对被投资方的权力时，应当仅考虑与被投资方相关的实质性权利，包括自身所享有的实质性权利以及其他方所享有的实质性权利。

（1）实质性权利。本准则第十一条规定，实质性权利是持有人在对相关活动进行决策时有实际能力行使的可执行权利。判断一项权利是否为实质性权利，应当综合考虑所有相关因素，包括权利持有人行使该项权利是否存在财务、价格、条款、机制、信息、运营、法律法规等方面的障碍；当权利由多方持有或者行权需要多方同意时，是否存在实际可行的机制使得这些权利持有人在其愿意的情况下能够一致行权；权利持有人是否可从行权中获利等。实质性权利通常是当前可执行的权利，但某些情况下当前不可行使的权利也可能是实质性权利。

【例 4】投资方持有一份将于 25 天后结算的远期股权购买合同，该合同赋予投资方向行权后能够持有被投资方的多数表决权股份。另外，能够对被投资方相关活动进行决策的最早时间是 30 天后才能召开的特别股东大会。其他投资方不能对被投资方相关活动现行的政策作出任何改变。

本例中，虽然投资方持有的远期股权购买合同 25 天后才能结算，不是当前可执行的权利，但是由于股东大会最早召开的时间在 30 天后，晚于远期合同的可行权日（25 天后），在投资方执行远期合同之前，没有其他任何一方可以改变与被投资方的相关活动有关的决策。因此，虽然该权利当前不可执行，但仍然为一项实质性权利。

对于投资方拥有的实质性权利，即便投资方并未实际行使，也应在评估投资方是否对被投资方拥有权力时予以考虑。

有时，其他投资方也可能拥有可行使的实质性权利，使得投资方不能控制被投资方。其他投资方拥有的可行使的实质性权利包括提出议案的主动性权利和对议案予以批准或否定的被动性权利，当这些权利不仅仅是保护性权利时，其他方拥有的这些权利可能导致投资方不能控制被投资方。

（2）保护性权利。本准则第十二条规定，保护性权利仅为了保护权利持有人利益却没

有赋予持有人对相关活动的决策权。通常包括应由股东大会（或股东会，下同）行使的修改公司章程，增加或减少注册资本，发行公司债券，公司合并、分立、解散或变更公司形式等事项持有的表决权。例如，少数股东批准超过正常经营范围的资本性支出或发行权益工具、债务工具的权利。再如，贷款方限制借款方从事损害贷款方权利的活动的权利，这些活动将对借款方信用风险产生不利影响从而损害贷款方权利，以及贷款方在借款方发生违约行为时扣押其资产的权利等。

保护性权利通常只能在被投资方发生根本性改变或某些例外情况发生时才能够行使，它既没有赋予其持有人对被投资方拥有权力，也不能阻止被投资方的其他投资方对被投资方拥有权力。仅享有保护性权利的投资方不拥有对被投资方的权力。

保护性权利通常只能在被投资方发生根本性改变或某些例外情况发生时才能够行使，但并不是所有在例外情况下行使的权利或在不确定事项发生时才能行使的权利都是保护性权利。例如，当被投资方的活动和回报已被预先设定，只有在发生某些特定事项时才需要进行决策，且这些决策将对被投资方的回报产生重大影响时，这些特定事项引发的活动才属于相关活动，就此行使的权利就不是保护性权利。对于有权主导这些相关活动的投资者，在判断其对被投资方是否拥有权力时，不需要考虑这些特定事项是否已经发生。

对于被投资方作为特许权经营方（被特许人）的情况，特许经营协议通常赋予特许人保护特许品牌的权利，也赋予特许人一些与被特许人经营相关的决策权。一般而言，这些权利并不限制其他方作出对被特许人回报产生重大影响的决策权利，也不一定使得特许人当前有能力主导对被特许人的相关活动。被特许人依据特许经营协议的条款能够自行决定其业务运营。在对被投资方进行分析时，需要区分两种不同的权利：一是当前有能力作出对被特许人回报产生重大影响的决策权利，二是有能力作出保护特许品牌的决策权利。被特许人的法律形式和资本结构等基本决策也可以由特许人之外的其他方行使并会对被特许人的回报产生重大影响。当其他方享有现时权利使其当前有能力主导被特许人的相关活动时，特许人没有拥有对被特许人的权力。特许人提供的财务支持越少，特许人面临的被特许人的，回报的可变性越小，则特许人就越有可能只拥有保护性权利。

投资方持有被投资方半数以上表决权的情况通常包括如下三种：一是投资方直接持有被投资方半数以上表决权，二是投资方间接持有被投资方半数以上表决权，三是投资方以直接

和间接方式合计持有被投资方半数以上表决权。

2. 投资方持有被投资方半数或以下表决权，但通过与其他表决权持有人之间的协议能够控制半数以上表决权。投资方自己持有的表决权虽然只有半数或以下，但通过与其他表决权持有人之间的协议使其可以持有足以主导被投资方相关活动的表决权，从而拥有对被投资方的权力。该类协议安排需确保投资方能够主导其他表决权持有人的表决，即，其他表决权持有人按照投资方的意愿进行表决，而不是投资方与其他表决权持有人协商并根据双方协商一致的结果进行表决。

3. 投资方拥有多数表决权但没有权力。确定持有半数以上表决权的投资方是否拥有权力，关键在于该投资方现时是否有能力主导被投资方的相关活动。当其他投资方现时有权力能够主导被投资方的相关活动，且其他投资方不是投资方的代理人时，投资方就不拥有对被投资方的权力。当表决权不是实质性权利时，即使投资方持有被投资方多数表决权，也不拥有对被投资方的权力。例如，被投资方相关活动被政府、法院、管理人、接管人、清算人或监管人等其他方主导时，投资方虽然持有多数表决权，但也不可能主导被投资方的相关活动。被投资方自行清算的除外。

4. 持有被投资方半数或半数以下表决权。持有半数或半数以下表决权的投资方（或者虽持有半数以上表决权，但表决权比例仍不足以主导被投资方相关活动的投资方，本部分以下同），应综合考虑下列事实和情况，以判断其持有的表决权与相关事实和情况相结合是否赋予投资方拥有对被投资方的权力。

（1）投资方持有的表决权份额相对于其他投资方持有的表决权份额的大小，以及其他投资方持有表决权的分散程度。投资方持有的绝对表决权比例或相对于其他投资方持有的表决权比例越高，其现时能够主导被投资方相关活动的可能性越大；为否决投资方意见而需要联合的其他投资方越多，投资方现时能够主导被投资方相关活动的可能性越大。

【例 5】A 公司持有 B 公司 48%有表决权股份，剩余股份由分散的小股东持有，所有小股东单独持有的有表决权股份均未超过 1%，且他们之间或其中一部分股东均未达成进行集体决策的协议。

本例中，在判断 A 公司是否拥有对 B 公司的权力时，由于 A 公司虽然持有的 B 公司有表决权的股份（48%）不足 50%，但是，根据其他股东持有股份的相对规模及其分散程度，

且其他股东之间未达成集体决策协议等情况，可以判断 A 公司拥有对 B 公司的权力。

(2) 投资方和其他投资方持有的潜在表决权。潜在表决权是获得被投资方表决权的权利，例如，可转换工具、可执行认股权证、远期股权购买合同或其他期权所产生的权利。确定潜在表决权是否赋予其持有者权力时需要考虑下列三方面：

①潜在表决权工具的设立目的和设计，以及投资方涉入被投资方其他方式的目的和设计。

②潜在表决权是否为实质性权利，判断控制仅考虑满足实质性权利要求的潜在表决权。

③投资方是否持有其他表决权或其他与被投资方相关的表决权，这些权利与投资方持有的潜在表决权结合后是否赋予投资方拥有对被投资方的权力。

【例 6】A 公司与 B 公司分别持有被投资方 70%及 30%有表决权的股份。A 公司与 B 公司签订的期权合同规定，B 公司可以在当前及未来两年内以固定价格购买 A 公司持有的被投资方 50%有表决权股份，该期权在当前及预计未来两年内都是深度价外期权（即依据期权合约的条款设计，使得买方 B 公司到期前行权的可能性极小）。历史上，A 公司一直通过表决权主导被投资方的相关活动。

本例中，B 公司当前持有购买 A 公司有表决权股份的可行使期权，如果行使该期权，将使 B 公司持有被投资方 80%有表决权的股份。但由于这些期权在当前及预计未来两年内都是深度价外期权，B 公司无法从该期权的行使中获利，因此，这些期权并不构成实质性权利，在评估 B 公司是否拥有对被投资方的权力时不应予以考虑。

【例 7】A 公司与其他两个投资方各自持有被投资方三分之一的表决权。除了权益工具外，A 公司同时持有被投资方发行的可转换债券，这些可转换债券可以在当前及未来两年内任何时间以固定价格转换为被投资方的普通股。按照该价格，当前该期权为价外期权，但非深度价外期权。被投资方的经营活动与 A 公司密切相关（例如，降低 A 公司的运营成本、确保稀缺产品的供应等）。如可转换债券全部转换为普通股，A 公司将持有被投资方 60%的表决权。

本例中，可转换债券到期可转换为普通股且全部转换为普通股后，A 公司将持有被投资方 60%的表决权，而其他两个投资方各持有被投资方 20%的表决权，据此可以判断 A 公司能够主导被投资方的相关活动并从中获益。因此，A 公司持有的潜在表决权为实质性权利。

A公司持有的表决权与实质性潜在表决权相结合，使得A公司拥有对被投资方的权力。

(3) 其他合同安排产生的权利。投资方可能通过持有的表决权和其他决策权相结合的方式使其当前能够主导被投资方的相关活动。例如，合同安排赋予投资方能够聘任被投资方董事会或类似权力机构多数成员，这些成员能够主导董事会或类似权力机构对相关活动的决策。但是，在不存在其他权利时，仅仅是被投资方对投资方的经济依赖（如供应商和其主要客户的关系）不会导致投资方对被投资方拥有权力。

【例 8】A公司持有B公司40%有表决权股份，其他12个投资方各持有B公司5%有表决权股份，且他们之间或其中一部分股东之间不存在进行集体决策的协议。根据全体股东协议，A公司有权聘任或解聘董事会多数成员，董事会主导被投资者的相关活动。

本例中，A公司持有的B公司有表决权股份（40%）不足50%，且其他12个投资方各持有B公司5%有表决权股份，根据A公司自身持有股份的绝对规模和其他股东的相对规模，难以得出A公司对B公司拥有权力。但是，综合考虑全体股东协议授予A公司聘任或解聘董事会多数成员，以及其他股东之间不存在集体决策的协议，可以判断A公司对B公司拥有权力。

(4) 其他相关事实或情况。如果根据上述第(1)至(3)项所列因素尚不足以判断投资方是否控制被投资方，根据本准则第十六条，应综合考虑投资方享有的权利、被投资方以往表决权行使情况及下列事实或情况进行判断：

①投资方是否能够任命或批准被投资方的关键管理人员，这些关键管理人员能够主导被投资方的相关活动。

②投资方是否能够出于自身利益决定或者否决被投资方的重大交易。

③投资方是否能够控制被投资方董事会等类似权力机构成员的任命程序，或者从其他表决权持有人手中获得代理投票权。

④投资方与被投资方的关键管理人员或董事会等类似权力机构中的多数成员是否存在关联关系（例如，被投资方首席执行官与投资方首席执行官为同一人）。

⑤投资方与被投资方之间是否存在特殊关系。在评价投资方是否拥有对被投资方的权力时，应当适当考虑这种特殊关系的影响，这种特殊关系可能为投资方享有权力提供了证据。特殊关系通常包括：被投资方的关键管理人员是投资方的现任或前职工，被投资方的经营

活动依赖于投资方（例如，被投资方依赖于投资方提供经营活动所需的大部分资金，投资方为被投资方的大部分债务提供了担保，被投资方在关键服务、技术、供应或原材料方面依赖于投资方，投资方掌握了诸如专利权、商标等对被投资方经营而言至关重要的资产，被投资方依赖于投资方为其提供具备与被投资方经营活动相关专业知识的等的关键管理人员等），被投资方活动的重大部分有投资方参与其中或者是以投资方的名义进行，投资方自被投资方承担可变回报的风险（或享有可变回报的收益）的程度远超过其持有的表决权或其他类似权利的比例（例如，投资方承担或有权获得被投资方回报的比例为 70%但仅持有不到半数的表决权）等。

投资方持有被投资方表决权比例越低，否决投资方提出的关于相关活动的议案所需一致行动的其他投资者数量越少，投资者就越需要在更大程度上运用上述证据，以判断是否拥有主导被投资方相关活动的权力。

在被投资方的相关活动是通过表决权进行决策的情况下，当投资方持有的表决权比例不超过半数时，投资方在考虑了所有相关情况和事实后仍不能确定投资方是否拥有被投资方的权力的，投资方不控制被投资方。

【例 9】A 公司持有 B 公司 45%有表决权股份，其他 11 个投资方各持有 B 公司 5%有表决权股份。

本例中，根据 A 公司持有股份的绝对规模和与其他股东股份的相对规模难以判断 A 公司对 B 公司拥有权力。需要考虑其他事实和情况提供的证据，以判断 A 公司是否拥有对 B 公司的权力。

5. 权力来自表决权之外的其他权利。投资方对被投资方的权力通常来自表决权，但有时，投资方对一些主体的权力不是来自表决权，而是由一项或多项合同安排决定。例如，证券化产品、资产支持融资工具、部分投资基金等结构化主体。结构化主体，是指在确定其控制方时没有将表决权或类似权利作为决定因素而设计的主体。主导该主体相关活动的依据通常是合同安排或其他安排形式。有关结构化主体的判断见《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》。

由于主导结构化主体的相关活动不是来自表决权（或类似权利），而是由合同安排决定，这无形中加大了投资方有关是否拥有对该类主体权力的判断难度。本准则第十五条规定，投

投资方需要评估合同安排，以评价其享有的权利是否足够使其拥有对被投资方的权力。在评估时，投资方通常应考虑下列四方面：

（1）在设立被投资方时的决策及投资方的参与度。在评估被投资方的设立目的和设计时，投资者应考虑设立被投资方时的决策及投资方的参与度，以判断相关交易条款与参与特点是否为投资方提供了足以获得权力的权利。参与被投资方的设立本身虽然不足以表明参与方控制被投资方，但可能使参与方有机会获得使其拥有对被投资方权力的权利。

（2）相关合同安排。投资方需考虑结构化主体设立之初的合同安排是否赋予投资方主导结构化主体相关活动的权利。例如，看涨期权、看跌期权、清算权等可能为投资方提供权力的合同安排。在评估对结构化主体是否拥有权力时，应当考虑投资方在这些合同安排中享有的决策权。

（3）仅在特定情况或事项发生时开展的相关活动。结构化主体的活动及其回报在其设计时就已经明确，除非特定情况或事项发生。当特定情况或事项发生时，只有对结构化主体回报产生重大影响的活动才属于相关活动。相应地，对这些相关活动具有决策权的投资方才享有权力。决策权依赖于特定情况或特定事件的发生这一事实本身并不表示该权利为保护性权利。

（4）投资方对被投资方做出的承诺。为确保结构化主体持续按照原定设计和计划开展活动，投资方可能会做出一些承诺（包括明确的承诺和暗示性的承诺），因而可能会扩大投资方承担的可变回报风险，由此促使投资方更有动机获取足够多的权利，使其能够主导结构化主体的相关活动。投资方作出的确保此类主体遵守原定设计经营的承诺可能是投资方拥有权力的迹象，但其本身并不赋予投资方权力，也不会阻止其他方拥有权力。

【例 10】A 公司为一家小额贷款公司，发起设立主体 C，A 公司向主体 C 转让一个资产池，其中包含多笔 A 公司向不同的第三方发放的期限在 12 个月内的小额贷款。主体 C 经批准以该资产池为基础资产公开发行为一项资产管理计划，计划存续期为 3 年，自存续期内分期发行，每期期限为 1 年。第三方投资者共认购该计划 75% 的份额（每个单一投资者认购的比例都小于 0.5%），A 公司认购剩余 25% 的份额。

根据主体 C 设立时订立的章程和协议安排，主体 C 唯一的经营活动是按照既定的还款计划向贷款人收取本金和利息，并在收到款项后，在既定时间内扣除按与市场水平相当的费

率计算的固定比例收取的手续费后，将款项按份额比例支付给资产管理计划的投资方。主体 C 日常活动的事务，如人事、财务、行政等管理事务均由与 A 公司和主体 C 不存在关联关系的第三方资产管理公司 B 负责管理并按市价收取管理费。资产管理计划存续期间的所有相关资金流均由独立于各方的第三方银行 D 托管并按市价收取资金托管费。

如果主体 C 在既定还款时间收取既定的款项，主体 C 则按照投资者的投资比例将收取的款项分配给投资者。如果主体 C 未能在既定的还款时间内收取既定的款项，主体 C 则先将已收取的款项按约定比例分配后支付给除 A 公司以外的投资者，剩余部分再支付给 A 公司。当应收款项出现违约时，A 公司有权根据违约时间、抵押品情况、违约方信用等级调整主体 C 下一步的收款计划。当已收取的款项已经无法向除 A 公司以外的投资方进行足额支付时，主体 C 按照某一事先约定的价格将应收款项全部出售给 A 公司，由 A 公司开展进一步的收款或者债务重组安排。

本例中，第一，首先判断主体 C 为结构化主体且为被投资方，A 公司参与了主体 C 的设立。主体 C 设立的目的是管理和回收 A 公司发放的小额贷款。A 公司在主体 C 设立时的安排，包括认购资产管理计划的较大份额（25%）、承担劣后偿付的风险（即，如果主体 C 未能在既定的还款时间内收取既定的款项，主体 C 先将已收取的款项按约定比例分配后支付给除 A 公司以外的投资者，剩余部分再支付给 A 公司）以及 A 公司将以固定价格收回全部应收款项

（当已收取的款项已经无法向除 A 公司以外的投资方进行足额支付时）的承诺均显示出 A 公司承担了重大的回报可变性，表明其有动机获取对主体 C 权力。

第二，确定主体 C 的相关活动是对违约应收款项的管理活动。原因在于：主体 C 在应收款项违约之前的活动仅仅是按照固定的还款计划向贷款人收取预先确定的款项并过手转交给投资方，同时收取固定比例的收款手续费，主体 C 的回报不存在重大不确定性；在应收款项出现违约时，A 公司根据实际情况管理违约应收款项并调整收款计划的方式，以及按照固定价格收回应收款项的约定都会对主体 C 的回报产生重大影响。因此，主体 C 的相关活动是对违约应收款项的管理活动，即使应收款项出售给 A 公司后，管理违约资产的活动由 A 公司开展而并非在主体 C 的法律框架下开展。

第二，在确定主体 C 的相关活动后，评估投资方对主体 C 的权力时，只应考虑与管理

违约应收款项相关的权利，尽管该权利只会在应收款项发生违约的特定情况下才会被运用。当应收款项出现违约时，A 公司有权调整主体 C 下一步的收款计划或者债务重组安排，因此，A 公司享有对主体 C 的权力。

另外，结构化主体在设立后的运营中，由其法律上的权力机构表决的事项通常仅与行政事务相关，表决权对投资方的回报往往不具有重大的直接联系。因此，投资方在评估结构化主体设立目的和设计时，应考虑其被专门设计用于承担回报可变性的类型、投资方通过参与其相关活动是否承担了部分或全部的回报可变性等。

二、因参与被投资方的相关活动而享有可变回报

判断投资方是否控制被投资方的第二项基本要素是，因参与被投资方的相关活动而享有可变回报。本准则第十七条规定，可变回报是不固定的并可能随被投资方业绩而变动的回报，可能是正数，也可能是负数，或者有正有负。投资方在判断其享有被投资方的回报是否变动以及如何变动时，应当根据合同安排的实质，而不是法律形式。例如，投资方持有固定利率的交易性债券投资时，虽然利率是固定的，但该利率取决于债券违约风险及债券发行方的信用风险，因此，固定利率也可能属于可变回报。再如，管理被投资方资产获得的固定管理费也属于可变回报，因为管理者是否能获得此回报依赖于被投资方是否能够产生足够的收益用于支付该固定管理费。其他可变回报的例子包括：

1. 股利、被投资方经济利益的其他分配（例如，被投资方发行的债务工具产生的利息）、投资方对被投资方投资的价值变动。

2. 因向被投资方的资产或负债提供服务而得到的报酬、因提供信用支持或流动性支持收取的费用或承担的损失、被投资方清算时在其剩余净资产中所享有的权益、税务利益，以及因涉入被投资方而获得的未来流动性。

3. 其他利益持有方无法得到的回报。例如，投资方将自身资产与被投资方的资产一并使用，以实现规模经济，达到节约成本、为稀缺产品提供资源、获得专有技术或限制某些运营或资产，从而提高投资方其他资产的价值。

投资方的可变回报通常体现为从被投资方获取股利。受法律法规的限制，投资方有时无法通过分配被投资方利润或盈余的形式获得回报，例如，当被投资方的法律形式为信托机构

时，其盈利可能不是以股利形式分配给投资者。此时，需要根据具体情况，以投资方的投资目的为出发点，综合分析投资方是否获得除股利以外的其他可变回报，被投资方不能进行利润分配并不必然代表投资方不能获取可变回报。

另外，即使只有一个投资方控制被投资方，也不能说明只有该投资方才能获取可变回报。例如，少数股东可以分享被投资方的利润。

【例 11】见**【例 10】**。由于 A 公司认购了主体 C 发行资产计划 25% 的份额，由此承担了主体 C 应收款项无法收回时本金和利息损失的重大风险。此外，A 公司认购的份额还属于劣后偿付级别，且 A 公司将以固定价格收回全部应收款项（当已收取的款项已经无法向除 A 公司以外的投资方进行足额支付时），这些情况表明，与其他投资方相比，A 公司承担了更大的回报可变性。A 公司承担的可变回报与其对主体 C 所拥有的权力密切相关。

本例中，A 公司通过行使其对主体 C 所拥有的权力主导主体 C 的相关活动（即对违约应收款项的管理），这一权力的实际行使情况将直接影响到 A 公司从主体 C 获得的可变回报。

综合上述及**【例 10】**中的分析，A 公司享有对主体 C 的控制权，应将主体 C 纳入合并范围。

三、有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额

判断控制的第三项基本要素是，有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。只有当投资方不仅拥有对被投资方的权力、通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力来影响其回报的金额时，投资方才控制被投资方。因此，本准则第十八条规定，拥有决策权的投资方在判断是否控制被投资方时，需要考虑其决策行为是以主要责任人（即，实际决策人）的身份进行还是以代理人的身份进行。此外，在其他方拥有决策权时，投资方还需要考虑其他方是否是以代理人的身份代表该投资方行使决策权。

（一）投资方的代理人

代理人是相对于主要责任人而言的，代表主要责任人行动并服务于该主要责任人的利益。主要责任人可能将其对被投资方的某些或全部决策权授予代理人，但在代理人代表主要责任人行使决策权时，代理人并不对被投资方拥有控制。主要责任人的权力有时可以通过代理人根据主要责任人的利益持有并行使，但权力行使人不会仅仅因为其他方能从其行权中获

益而成为代理人。

在判断控制时，代理人的决策权应被视为由主要责任人直接持有，权力属于主要责任人而非代理人，因此，投资方应当将授予代理人的决策权视为自己直接持有的决策权，即使被投资方有多个投资方且其中两个或两个以上投资方有代理人。

决策者在确定其是否为代理人时，根据准则第十九条规定，应综合考虑该决策者与被投资方以及其他方之间的关系，尤其需要考虑下列四项：

1. 决策者对被投资方的决策权范围。在评估决策权范围时，应考虑相关协议或法规允许决策者决策的活动，以及决策者对这些活动进行决策时的自主程度。与该评估相关的因素包括但不限于：被投资方的设立目的与设计、被投资方面临的风险及转移给其他投资方的风险，以及决策者在设计被投资方过程中的参与程度。例如，如果决策者参与被投资方设计的程度较深（包括确定决策权范围），则可能表明决策者有机会，也有动机获得使其有能力主导相关活动的权利，但这一情况本身并不足以认定决策者必然能够主导相关活动。允许决策者（如资产管理人）主导被投资方相关活动的决策权范围越广，越能表明决策者拥有权力，但并不意味着该决策者一定是主要责任人。

2. 其他方享有的实质性权利。其他方享有的实质性权利可能会影响决策者主导被投资方相关活动的的能力。其他方持有实质性罢免权或其他权利并不一定表明决策者是代理人。存在单独一方拥有实质性罢免权并能够无理由罢免决策者的事实，足以表明决策者是代理人。当拥有此权利者超过一方，且不存在未经其他方同意即可罢免决策者的一方时，这些权利本身不足以表明决策者为其他方的代理人。在罢免决策者时需要联合起来行使罢免权的各方的数量越多，决策者的其他经济利益（即薪酬和其他利益）的比重和可变动性越强，则其他方所持有的权利在判断决策者是否是代理人时的权重就越轻。

在判断决策者是否是代理人时，应考虑其他方所拥有的限制决策者决策的实质性权利，这与考虑上述罢免权的方法相似。例如，决策者决策所需取得认可的其他方的数量越少，该决策者越有可能是代理人。在考虑其他方持有的权利时，应评估被投资方董事会（或其他权力机构）可行使的权利及其对决策权的影响。

3. 决策者的薪酬水平。相对于被投资方活动的预期回报，决策者薪酬的比重（量级）和可变动性越大，决策者越有可能不是代理人。当同时满足下列两项时，决策者有可能是代

理人：一是决策者的薪酬与其所提供的服务相称；二是薪酬协议仅包括在公平交易基础上有关类似服务和技能水平商定的安排中常见的条款、条件或金额。决策者不能同时满足上述两个条件的，不可能是代理人。

4. 决策者因持有被投资方的其他利益而承担可变回报的风险。持有被投资方其他利益表明该决策者可能是主要责任人。对于在被投资方持有其他利益（如对被投资方进行投资或提供被投资方业绩担保）的决策者，在判断其是否为代理人时，应评估决策者因该利益所面临的可变回报的风险。评估时，决策者应考虑：

（1）决策者享有的经济利益（包括薪酬和其他利益）的比重和可变动性。决策者享有的经济利益的比重和可变动性越大，该决策者越有可能是主要责任人。

（2）决策者面临的可变回报风险是否与其他投资方不同，如果是，这些不同是否会影响其行为。例如，决策者持有次级权益，或向被投资方提供其他形式的信用增级，表明决策者可能是主要责任人。

决策者还应评估所承担的可变回报风险相对于被投资方回报总体变动的风险而言的程度。该评估主要应根据预期从被投资方的活动中得到的回报，但也应考虑决策者通过持有其他利益而承担的被投资方可变回报的最大风险。综合上述四项因素的分析，当存在单独一方持有实质性罢免权并能无理由罢免决策者时，决策者属于代理人。除此以外，需综合考虑上述四项因素以判断决策者是否作为代理人行使决策权。

【例 12】某主体 A 作为资产管理人发起设立一项投资计划，为多个投资者提供投资机会。主体 A 在投资授权设定的范围内，以全体投资者的利益最大化为前提作出决策，并拥有较大主导投资计划相关活动的决策权，包括具体资产的配置、买入卖出时点以及投资资产出现风险时（如信用违约等）的后续管理等。c 主体 A 按照计划资产净值的 1%加上达到特定盈利水平后投资计划利润的 20%收取管理费，该管理费符合市场和行业惯例，与主体 A 提供的服务相称。

本例假定：参与该计划的投资者人数较多，单个投资者的投资比例均小于 0.5%且投资者之间不存在关联关系；该投资计划设有年度投资者大会，经出席该会议的投资者所持份额的三分之二以上一致通过，可以罢免主体 A 的资产管理人资格，不存在可以无理由罢免主体 A 的资产管理人资格的单独一方的投资者；主体 A 自身持有该投资计划 2%的份额，主

主体 A 没有为该计划的其他投资者提供保证其收回初始投资及最低收益率的承诺，主体 A 对超过其 2% 投资以外的损失不承担任何义务。

本例中，由于没有任何一方可以无条件罢免主体 A 的资产管理人资格，因此，主体 A 在确定其是投资计划的主要责任人还是代理人时需要结合其他因素进一步分析。

主体 A 对于投资计划享有较大的决策权，可以主导投资计划的相关活动。虽然投资计划设立了年度投资者大会，但由于投资者人数较多，且单个投资者之间不存在关联关系，不太可能出现较多非关联的投资者集合在一起进行表决并否决主体 A 的情况。因此，结合主体 A 的决策权范围和其他方持有的权利，可以得出主体 A 拥有对该投资计划的权力。

主体 A 收取的管理费与其服务相称这一事实表明，主体 A 可能作为代理人行使权力。为进一步判断主体 A 是否为代理人，还需要考虑主体 A 持有的份额，主体 A 还持有该投资计划 2% 的份额，该投资加大了主体 A 面临的可变回报风险，但该风险尚未重大到表明主体 A 是主要责任人的程度。

根据上述分析，主体 A 为该投资计划的代理人。

【例 13】见**【例 12】**。本例假定：在主体 A 违反合同的情况下，其他投资者有权罢免主体 A。主体 A 自身持有该投资计划 20% 的份额，主体 A 没有为该计划的其他投资者提供保证收回初始投资及最低收益率的承诺，主体 A 没有对超过该 20% 的投资承担任何额外损失的义务。

本例中，投资方有权在主体 A 违约时罢免主体 A。由于该权利只有在主体 A 违约时才能行使，该权利属于保护性权利，但是，主体 A 通过与其服务相称的管理费以及 20% 的直接投资承担并有权获取投资计划的可变回报，且该回报的比重和可变动性均较为重大的情况表明，主体 A 通过对投资计划行使权力而影响其回报的金额和程度较大，主体 A 享有较大的实质性权利。因此，主体 A 为该投资计划的主要责任人。

在不同事实和情况下（例如，资产管理人的薪酬或其他因素不同），形成控制所要求的投资比例可能会不同。

【例 14】见**【例 12】**。本例假定：投资计划设有董事会，所有董事都独立于主体 A，并由其他投资者任命。董事会每年任命资产管理人。如果董事会决定不再继续聘任任主体 A，主体 A 提供的服务可以由同行业的其他主体接替。主体 A 自身持有该投资计划 20% 的

份额，主体 A 没有为该计划的其他投资者提供保证收回初始投资及最低收益率的承诺，主体 A 没有对超过该 20%的投资承担任何额外损失的义务。

本例中，主体 A 收取的管理费以及持有的 20%投资表明，主体 A 承担并有权获取投资计划的可变回报，并且该回报的比重和可变动性足以表明其是主要责任人，但是，独立于主体 A 的投资者组成的董事会可以罢免主体 A，这样，有权任命董事的其他投资者拥有罢免主体 A 的实质性权利。因此，应综合考虑董事会的构成、决策机制等情况判断该罢免权是否为实质性权利。如果该罢免权属于实质性权利，则在分析主体 A 是否为代理人时，应给予该项实质性罢免权以更大的权重。因此，尽管主体 A 拥有较大的决策权，并面临 11 岳重大的可变回报风险，如果综合相关因素判断其他投资者享有实质性罢免权，则表明主体 A 是代理人。

【例 15】见**【例 12】**。本例假定：在主体 A 违反合同的情况下，其他投资者有权罢免主体 A。主体 A 自身持有该投资计划 5%的份额，主体 A 为该投资计划的其他投资者提供了保证收回初始投资的承诺。

本例中，主体 A 拥有对该投资计划的实质性权利，其他投资者拥有的罢免权为保护性权利。尽管主体 A 通过管理费以及 5%的投资面临的可变回报风险不足以表明主体 A 是主要责任人，但主体 A 为计划的其他投资者提供保证本金收回的事实表明，主体 A 承担的可变回报风险较大，同时表明，主体 A 所面临的可变回报风险与其他投资者不同。这种情况下，应进一步结合投资计划可能的业绩情况，评估主体 A 承担的可变回报风险程度（包括考虑该项可变回报风险的差异是否会影响主体 A 的行为），从而判断主体 A 是主要责任人还是代理人。

（二）实质代理人

在判断控制时，投资方应当考虑与所有其他方之间的关系、他们是否代表投资方行动（即，识别投资方的“实质代理人”），以及其他方之间、其他方与投资方之间如何互动。上述关系不一定在合同安排中列明。当投资方（或有能力主导投资方活动的其他方）能够主导某一方代表其行动时，被主导方为投资方的实质代理人。在这种情况下，投资方在判断是否控制被投资方时，应将其实质代理人的决策权以及通过实质代理人而间接承担（或享有）的可变回报风险（或权利）与其自身的权利一并考虑。

根据各方的关系，表明一方可能是投资方的实质代理人的情况包括但不限于：投资方的关联方；因投资方出资或提供贷款而取得在被投资方中权益的一方；未经投资方同意，不得出售、转让或抵押其持有的被投资方权益的一方（不包括此项限制系通过投资方和其他非关联方之间自愿协商同意的情形）；没有投资方的财务支持难以获得资金支持其经营的一方；被投资方权力机构的多数成员或关键管理人员与投资方权力机构的多数成员或关键管理人员相同；与投资方具有紧密业务往来的一方，如专业服务的提供者与其中一家重要客户的关系。

四、对被投资方可分割部分的控制

本准则第二十条规定，投资方通常应当对是否控制被投资方整体进行判断。但在少数情况下，如果有确凿证据表明同时满足下列条件并且符合相关法律法规规定的，投资方应当将被投资方的一部分（以下简称“该部分”）视为被投资方可分割部分，进而判断是否控制该部分：

1. 该部分的资产是偿付该部分负债或该部分其他权益的唯一来源，不能用于偿还该部分以外的被投资方的其他负债；
2. 除与该部分相关的各方外，其他方不享有与该部分资产相关的权利，也不享有与该部分资产剩余现金流量相关的权利。

因此，实质上该部分的所有资产、负债及相关权益均与被投资方的其他部分相隔离，即：该部分的资产产生的回报不能由该部分以外的被投资方其他部分使用，该部分的负债也不能用该部分以外的被投资方资产偿还。

如果被投资方的一部分资产和负债及相关权益满足上述条件，构成可分割部分，则投资方应当基于控制的判断标准确定其是否能够控制该可分割部分，包括考虑该可分割部分的相关活动及其决策机制，投资方是否有能力主导可分割部分的相关活动并据以从中取得可变回报等。如果投资方控制该可分割部分，则应将其进行合并。此时，其他方在考虑是否控制并合并被投资方时，应仅对被投资方的剩余部分进行评估，不包括该可分割部分。

【例 16】甲公司和乙公司在 2×01 年成立了一家合营企业丙公司，生产和销售一种特殊的建筑材料 A，甲与乙共同控制丙公司。2×08 年，甲公司想继续投资 A 材料的高端产品，

由于种种原因，甲公司计划通过丙公司进行产品的生产和销售。因此，甲公司、乙公司与丙公司达成如下协议安排：

在丙公司内部设立项目部，专门负责产品的生产和销售。项目部所需要的资金全部由甲公司提供。项目独立核算，产生的净利润全部归属于甲公司，其净利润的计算公式为：

产品净利润 = 销售产品的全部收入 - 能够直接归属于项目的全部成本税金及费用 - 按照约定的计算公式分配给项目的成本税金及费用
项目的所有资产和负债均全部归属于甲公司。项目的财务和经营等相关活动的决策完全由甲公司作出，乙公司对此不干涉。

本例中，根据相关法律的规定，丙公司是一个法人主体，如果丙公司被其债务人起诉，要求以丙公司的资产来偿还债务，则可能出现，项目相关资产被用于偿还 A 项目负债的情况。因此，项目部并非可分割部分，不应认定为可分割部分。

【例 17】A 公司为有限责任公司，专门从事房地产开发，其主要经营活动为在 B 地块上开发住宅和商业地产项目。B 地块的开发分三期执行，各期地块的开发成本和销售、收入分设三个独立子账套进行单独核算管理，但与各期开发相关的开发支出均由 A 公司作为同一法人主体进行清偿，各期项目相关的营业税、土地增值税及所得税等相关税收也均由 A 公司作为同一纳税主体进行统一申报和清算。各地块的相关经营决策互相独立，其经营损益分别归属于不同的权利人。

本例中，虽然各期开发项目区分了三个账套进行独立核算管理，但是，这并不足以说明其中一期开发项目的有关资产、负债和权益均与其余各期的剩余部分相隔离。各期开发支出和相应税负仍以 A 公司作为单一主体进行清偿就表明某期资产并非仅承担与该期资产相关的负债，某期资产也并非与该期开发相关的负债的唯一支付来源。因此，本例中的各期开发项目并非可分割的部分，不应被认定为可分割部分。

五、控制的持续评估

控制的评估是持续的，当环境或情况发生变化时，投资方需要评估控制的三项基本要素中的一项或多项是否发生了变化。如果有任何事实或情况表明控制的三项基本要素中的一项或多项发生了变化，投资方应重新评估对被投资方是否具有控制。

（一）如果对被投资方的权力的行使方式发生变化，该变化必须反映在投资方对被投资

方权力的评估中。例如，决策机制的变化可能意味着投资方不再通过表决权主导相关活动，而是由协议或者合同等其他安排赋予其他方主导相关活动的现时权利。

(二)某些事件即使不涉及投资方，也可能导致该投资方获得或丧失对被投资方的权力。例如，其他方以前拥有的能阻止投资方控制被投资方的决策权到期失效，则可能使投资方因此而获得权力。

(三)投资方应考虑因其参与被投资方相关活动而承担的可变回报风险敞口的变化带来的影响。例如，如果拥有权力的投资方不再享有可变回报(如与业绩相关的管理费合同到期)，则该投资方将由于不满足控制三要素的第二要素而丧失对被投资方的控制。

(四)投资方还应考虑其作为代理人或主要责任人的判断是否发生了变化。投资方与其他方之间整体关系的变化可能意味着原为代理人的投资方不再是代理人；反之亦然。例如，如果投资方或其他方的权利发生了变化，投资方应重新评估其代理人或主要责任人的身份。

投资方有关控制的判断结论，或者初始评估其是主要责任人或代理人的结果，不会仅因为市场情况的变化(如因市场情况的变化导致被投资方的可变回报发生变化)而变化，除非市场情况的变化导致控制三要素的一项或多项发生了变化，或导致主要责任人与代理人之间的关系发生变化。

六、投资性主体

本准则第二十一条规定，母公司应当将其全部子公司(包括母公司所控制的被投资单位可分割部分、结构化主体)纳入合并范围。如果母公司是投资性主体，则只应将那些为投资性主体的投资活动提供相关服务的子公司纳入合并范围，其他子公司不应予以合并，应按照公允价值计量且其变动计入当期损益。

一个投资性主体的母公司如果其本身不是投资性主体，则应当将其控制的全部主体，包括投资性主体以及通过投资性主体间接控制的主体，纳入合并财务报表范围。

(一) 投资性主体的定义

根据本准则第二十二条，投资性主体的定义中包含了三个需要同时满足的条件：一是该公司以向投资方提供投资管理服务为目的，从一个或多个投资者获取资金；二是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；三是该公司按照

公允价值对几乎所有投资的业绩进行计量和评价。

1. 以向投资方提供投资管理服务为目的。投资性主体的主要活动是向投资者募集资金，且其目的是为这些投资者提供投资管理服务，这是一个投资性主体与其他主体的显著区别。

2. 唯一经营目的是通过资本增值、投资收益或两者兼有而获得回报。投资性主体的经营目的的一般可能通过其设立目的、投资管理方式、投资期限、投资退出战略等体现出来，例如，一个基金在募集说明书中可能说明其投资的目的是为了实现资本增值、一般情况下的投资期限较长、制定了比较清晰的投资退出战略等，这些描述与投资性主体的经营目的是一致的；反之，一个基金的经营目的如果是与被投资方合作开发、生产或者销售某种产品，则说明其不是一个投资性主体。

(1) 向投资方或第三方提供投资相关服务。投资性主体为实现其经营目的，可能向投资方或者第三方提供投资咨询、投资管理、投资的日常行政管理及支持等服务，这些服务并不影响该主体符合投资性主体的条件，即使这些服务构成其业务的重要部分，因为这些服务是投资性主体经营的延伸。

(2) 向被投资方提供其他服务和支持。投资性主体可能向被投资方提供管理或战略建议服务，或者贷款或担保等财务方面的支持，当这些活动与其获取资本增值或者投资收益的整体目的一致，且这些活动本身并不构成一项单独的重要收入来源时，该主体的经营目的仍然可能符合投资性主体的经营目的。当投资性主体设立专门为被投资方提供投资咨询、投资管理等服务的子公司时，该投资性主体应该合并这一子公司。

(3) 投资目的及回报方式。主体有时出于多种目的投资于另一个主体，例如，从事高科技产品研发、生产和销售的企业集团，发起设立了一家基金专门投资于一些尚处于研发初期的创新企业以获取资本增值。同时，企业集团与该基金签订协议，双方约定：如果其中某项高科技产品研发成功，该集团享有优先购买权。这种情况下，该基金的经营目的除了获取资本增值外，还包含了为其企业集团获取新产品开发的渠道，获取资本增值并不是该基金的唯一经营目的，因此，该基金不符合投资性主体的条件。

不符合投资性主体投资目的及回报的情况包括但不限于：该主体或其所在企业集团其他成员购买、使用、交换或开发被投资方的流程、资产或技术，该主体与被投资方就开发、生产、销售或提供产品或服务达成合营安排或其他协议，被投资方为该主体的借款提供财务

担保或以被投资方的资产作为抵押，该主体的关联方持有的、可从所在集团其他成员处购买该主体持有的被投资方所有者权益的购买选择权，该主体或所在集团其他成员与被投资方的关联方之间的非公允交易、且该交易属于被投资方或该主体经营活动的重大组成部分等。

当主体的投资战略是投资于同一个行业、地区或者市场的多个主体以在被投资方之间形成协同效应时，即使该主体存在上述非公允交易，该主体也不会仅因为被投资方之间的交易而被认定为不符合投资性主体。

(4) 退出战略。投资性主体与非投资性主体的一个区别是投资性主体不打算无限期持有其投资。退出战略明确了其退出投资的时间表，没有退出战略，可能表明其计划无限期地持有相关投资。这是因为权益性投资和非金融资产投资通常是无限期持有。将有期限的债务工具持有至到期，可以视为存在退出战略，因为主体不可能无限期持有这类债务工具。没有退出战略的永续债投资，表明可能该主体计划无限期持有。仅针对违约事项的退出机制不被视为退出战略。

3. 按照公允价值对投资业绩进行计量和评价。投资性主体定义的基本要素之一是以公允价值作为其首要的计量和评价属性，因为相对于合并子公司财务报表或者按照权益法核算对联营企业或合营企业的投资而言，公允价值计量所提供的信息更具有相关性。公允价值计量体现在：在会计准则允许的情况下，在向投资方报告其财务状况和经营成果时应当以公允价值计量其投资；向其关键管理人员提供公允价值信息，以供他们据此评估投资业绩或作出投资决策。但投资性主体没有必要以公允价值计量其固定资产等非投资性资产或其负债。

(二) 投资性主体的特征

本准则第二十三条规定，投资性主体通常应当具备下列四个特征：一是拥有一个以上投资；二是拥有一个以上投资者；三是投资者不是该主体的关联方；四是该主体的所有者权益以股权或类似权益存在。当主体不完全具备上述四个特征时，需要审慎评估，判断是否有确凿证据证明虽然缺少其中一个或几个特征，但该主体仍然符合投资性主体的定义。

1. 拥有一个以上投资。一个投资性主体通常会同时持有多项投资以分散风险、最大化回报，但通过直接或间接持有对另一投资性主体（该主体持有多项投资）的一项投资的主体也可能是投资性主体。当主体刚设立、尚未寻找到多个符合要求的投资项目，或者刚处置了部分投资、尚未进行新的投资，或者该主体正处于清算过程中时，即使主体仅持有一项投资，

该主体仍可能为投资性主体。另外，如果某项投资要求较高的最低出资额，单个投资方很难进行如此高额的投资时，可能设立投资性主体用以募集多个投资方的资金进行集中投资。

2. 拥有一个以上投资者。投资性主体通常拥有多个投资者，拥有多个投资者使投资性主体或其所在企业集团中的其他企业获取除资本增值、投资收益外的收益的可能性减小。当主体刚刚设立、正在积极识别合格投资者，或者原持有的权益已经赎回、正在寻找新的投资者，或者处于清算过程中时，即使主体仅拥有一个投资者，该主体仍可能符合投资性主体的定义。还有一些特殊的投资性主体，其投资者只有一个，但其目的是为了代表或支持一个较大的投资者集合的利益而设立的。例如，某企业设立一个年金基金，其目的是为了支持该企业职工退休后福利，该基金的投资者虽然只有一个，但却代表了一个较大的投资者集合的利益，仍然属于投资性主体。

3. 投资者不是该主体的关联方。投资性主体通常拥有若干投资者，这些投资者既不是其关联方，也不是所在集团中的其他成员，这一情况使得投资性主体或其所在企业集团中的其他企业获取除资本增值、投资收益外的收益的可能性减小。但是，关联投资者的存在并非表明该主体一定不是投资性主体。例如，某基金的投资方之一可能是该基金的关键管理人员出资设立的企业，其目的是更好地激励基金的关键管理人员，这一安排并不影响该基金符合投资性主体的定义。

4. 该主体的所有者权益以股权或类似权益存在。投资性主体通常是单独的法律主体，但没有要求投资性主体必须是单独的法律主体。但无论其采取何种形式，其所有者权益通常采取股权或者类似权益的形式（例如，合伙权益），且净资产按照所有者权益比例份额享有。然而，拥有不同类型的投资者，并且其中一些投资者可能仅对某类或某组特定投资拥有权利，或者不同类型的投资者对净资产享有不同比例的分配权的情况，并不说明该主体不是一个投资性主体。

【例 18】A 有限合伙企业于 2×10 年设立，合伙年限为 10 年。根据合伙协议，A 有限合伙企业的设立目的是投资于有潜力高速增长的企业以实现资本增值。H 公司作为一般合伙人拥有 A 有限合伙企业 1% 的资本，并承担识别合适投资的责任，7, 5% 的有限合伙人向 A 有限合伙企业提供了 99% 的资本，这些有限合伙人与 H 公司不存在关联关系。

A 有限合伙企业成立当年，没有合适的投资。2×11 年，A 有限合伙企业获得对 B 公司

的控制权，2x12 年获得对其他 5 家经营公司的权益投资。除上述情况外，A 有限合伙企业不从事其他活动。A 有 FR 合伙企业以公允价值计量和评价其投资，并向一般合伙人 H 公司和其他，外部投资者提供这些信息。A 有限合伙企业计划在合伙年限内以直接出售、推动某投资公司公开上市后出售该投资公司股份等方式处置这些投资。

本例中，A 有限合伙企业在 2x10 年至 2x12 年符合投资性主体的定义，主要原因如下：一是 A 有限合伙企业的资金主要由有限合伙人提供，并向有 FR 合伙人提供投资管理服务；二是 A 有限合伙企业的唯一活动是向经营公司进行权益投资以实现资本增值，A 有限合伙企业有明确的退出战略；三是 A 有限合伙企业以公允价值计量和评价其投资，并向其投资者提供这些信息。

【例 19】A 技术公司设立 B 高新技术基金，以投资于高新技术创业公司而获取资本增值。A 技术公司持有 B 高新技术基金 70% 的权益并且控制该基金，该基金其余 30% 的权益由其他 10 个不相关投资者持有。

A 技术公司同时持有以公允价值购买 B 基金持有投资的选择权，如果行使该选择权，A 技术公司将受益于 B 基金被投资者开发的技术。B 基金没有明确的退出投资的计划，且 B 基金由该基金投资者代理人作为投资顾问管理。

本例中，即使 B 基金的经营目的是为资本增值而进行投资，并向其投资者提供投资管理服务，B 基金也不是投资性主体，主要原因如下：一是 A 公司持有购买 B 基金持有投资的选择权，B 基金被投资方开发的资产将使 A 技术公司受益，这样，除资本增值外，B 基金还提供了其他利益；二是 B 基金的投资计划不包括作为权益投资的投资退出战略，A 技术公司持有的选择权并非由 B 基金控制，也不构成退出战略。

（三）投资性主体的转换

投资性主体的判断需要持续进行，当有事实和情况表明构成投资性主体定义的各项要素发生变化，或者任何典型特征发生变化时，应当重新评估其是否符合投资性主体。

当母公司由非投资性主体转变为投资性主体时，除仅将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，企业自转变日起对其他子公司不应予以合并，其会计处理参照部分处置子公司股权但不丧失控制权的处理原则：终止确认与其他子公司相关资产（包括商誉）及负债的账面价值，以及其他子公司相关少数股东权益（包括属于

少数股东的其他综合收益) 的账面价值, 并按照对该子公司的投资在转变日的公允价值确认一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产, 同时将对该子公司的投资在转变日的公允价值作为处置价款, 其与当日合并财务报表中该子公司净资产(资产、负债及相关商誉之和, 扣除少数股东权益)的账面价值之间的差额, 调整资本公积(资本溢价或股本溢价), 资本公积不足冲减的, 调整留存收益。

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, 将转变日视为购买日, 原未纳入合并财务报表范围的子公司于转变日的公允价值视为购买的交易对价, 按照非同一控制下企业合并的会计处理方法进行会计处理。

第三章 合并程序

一、合并财务报表的编制原则

合并财务报表作为财务报表，必须符合财务报表编制的一般原则和基本要求，这些基本要求包括真实可靠、内容完整、重要性等。合并财务报表的编制除了遵循财务报表编制的一般原则和要求外，还应遵循一体性原则，即，合并财务报表反映的是由多个主体组成的企业集团的财务状况、经营成果和现金流量。在编制合并财务报表时应当将母公司和所有子公司作为整体来看待，视为一个会计主体，母公司和子公司发生的经营活动都应当从企业集团这一整体的角度进行考虑，包括对项目重要性的判断。

在编制合并财务报表时，对于母公司与子公司、子公司相互之间发生的经济业务，应当视为同一会计主体的内部业务处理，对合并财务报表的财务状况、经营成果和现金流量不产生影响。另外，对于某些特殊交易，如果站在企业集团角度的确认和计量与个别财务报表角度的确认和计量不同，还需要站在企业集团角度就同一交易或事项予以调整。

二、编制合并财务报表的前期准备工作

合并财务报表的编制涉及多个子公司，为了使编制的合并财务报表准确、全面反映企业集团的真实情况，必须做好一系列的前期准备工作，主要包括以下几个方面：

（一）统一母子公司的会计政策

会计政策是编制财务报表的基础。统一母公司和子公司的会计政策是保证母子公司财务报表各项目反映内容一致的基础。只有在财务报表各项目反映的内容一致的情况下，才能对其进行加总，编制合并财务报表。因此，在编制合并财务报表前，应统一要求子公司所采用的会计政策与母公司保持一致。对一些境外子公司，由于所在国或地区法律、会计政策等方面的原因，确实无法使其采用的会计政策与母公司所采用的会计政策保持一致，则应当要求其按照母公司所采用的会计政策，重新编报财务报表，也可以由母公司根据自身所采用的会计政策对境外子公司报送的财务报表进行调整，以重编或调整编制的境外子公司的财务报表，作为编制合并财务报表的基础。

需要注意的是，中国境内企业设在境外的子公司在境外发生的交易或事项，因受法律法

规限制等境内不存在或交易不常见，企业会计准则未作出规范的，可以将境外子公司已经进行的会计处理结果，在符合基本准则的原则下，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。

（二）统一母子公司的资产负债表日及会计期间

母公司和子公司的个别财务报表只有在反映财务状况的日期和反映经营成果的会计期间都一致的情况下，才能进行合并。为了编制合并财务报表，必须统一企业集团内母公司和所有子公司的资产负债表日和会计期间，使子公司的资产负债表日和会计期间与母公司的资产负债表日和会计期间保持一致，以便于子公司提供相同资产负债表日和会计期间的财务报表。

对于境外子公司，由于当地法律限制确实不能与母公司财务报表决算日和会计期间一致的，母公司应当按照自身的资产负债表日和会计期间对子公司的财务报表进行调整，以调整后的子公司财务报表为基础编制合并财务报表，也可以要求子公司按照母公司的资产负债表日和会计期间另行编制报送其个别财务报表。

（三）对子公司以外币表示的财务报表进行折算

对母公司和子公司的财务报表进行合并，其前提必须是母子公司个别财务报表所采用的货币计量单位一致。外币业务比较多的企业应该遵循外币折算准则有关选择记账本位币的相关规定，在符合准则规定的基础上，确定是否采用某一种外币作为记账本位币。在将境外经营纳入合并范围时，应该按照外币折算准则的相关规定进行处理。

（四）收集编制合并财务报表的相关资料

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。

三、合并财务报表格式

根据本准则规定，合并财务报表至少包括合并资产负债表、合并利润表、合并所有者权益变动表和合并现金流量表。其中，一般企业、商业银行、保险公司和证券公司等的合并资产负债表、合并利润表和合并所有者权益变动表以《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》应用指南（2014）（以下简称“财务报表列报应用指南”）的相关报表为基础，增加下列项目：

1. 合并资产负债表中：（1）在所有者权益项目下增加“归属于母公司所有者权益合计”，用于反映企业集团的所有者权益中归属于母公司所有者权益的部分，包括实收资本（或股本）、资本公积、库存股、其他综合收益、盈余公积、专项储备、一般风险准备、未分配利润、其他等项目的金额；（2）在所有者权益项目下，增加“少数股东权益”项目，用于反映非全资子公司的所有者权益中不属于母公司的份额。

2. 合并利润表中：（1）在“净利润”项目下增加“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”两个项目，分别反映净利润中由母公司所有者享有的份额和非全资子公司当期实现的净利润中归属于少数股东的份额。同一控制下企业合并增加子公司的，当期合并利润表中还应在“净利润”项目下增加“其中：被合并方在合并前实现的净利润”项目，用于反映同一控制下企业合并中取得的被合并方在合并日前实现的净利润。（2）在“综合收益总额”项目下增加“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”两个项目，分别反映综合收益总额中由母公司所有者享有的份额和非全资子公司当期综合收益总额中归属于少数股东的份额。

3. 合并所有者权益变动表中，应增加“少数股东权益”栏目，反映少数股东权益变动的情况。另外，参照合并资产负债表中的“专项储备”、“一般风险准备”、“资本公积”、“其他综合收益”等项目的列示，合并所有者权益变动表中应单列上述各栏目反映。

合并现金流量表的格式与《企业会计准则第 31 号——现金流量表》应用指南（2006）中现金流量报表的格式基本相同。

对于纳入合并财务报表的子公司既有一般工商企业，又有金融企业等的，如果母公司在企业集团经营中权重较大，以母公司主业是一般企业还是金融企业确定其报表类别，根据集团其他业务适当增加其他报表类别的相关项目；如果母公司在企业集团经营中权重不大，以企业集团的主业确定其报表类别，根据集团其他业务适当增加其他报表类别的相关项目；对于不符合上述情况的，合并财务报表采用一般企业报表格式，根据集团其他业务适当增加其他报表类别的相关项目。

四、合并财务报表的编制程序

合并财务报表编制的一般程序如下：

（一）设置合并工作底稿。合并工作底稿的作用是为合并财务报表的编制提供基础。在合并工作底稿中，对母公司和纳入合并范围的子公司的个别财务报表各项目的数据进行汇总、调整和抵销处理，最终计算得出合并财务报表各项目的合并数。

（二）将个别财务报表的数据过人合并工作底稿。将母公司和纳入合并范围的子公司的个别资产负债表、个别利润表、个别现金流量表及个别所有者权益变动表各项目的数据过人合并工作底稿，并在合并工作底稿中对母公司和子公司个别财务报表各项目的数据进行加总，计算得出个别资产负债表、个别利润表、个别现金流量表及个别所有者权益变动表各项目合计数额。

（三）编制调整分录和抵销分录。根据本准则第三十条、第三十四条、第四十一条和第四十五条等编制调整分录与抵销分录，进行调整抵销处理是合并财务报表编制的关键和主要内容，其目的在于将因会计政策及计量基础的差异对个别财务报表的影响进行调整，以及将个别财务报表各项目的加总数据中重复的因素等予以抵销或调整等。

（四）计算合并财务报表各项目的合并金额。在母公司和纳入合并范围的子公司个别财务报表项目加总金额的基础上，分别计算合并财务报表中各资产项目、负债项目、所有者权益项目、收入项目和费用项目等的合并金额。其计算方法如下：

1. 资产类项目，其合并金额根据该项目加总的金额，加上该项目调整分录与抵销分录有关的借方发生额，减去该项目调整分录与抵销分录有关的贷方发生额计算确定。

2. 负债类和所有者权益类项目，其合并金额根据该项目加总的金额，减去该项目调整

分录与抵销分录有关的借方发生额,加上该项目调整分录与抵销分录有关的贷方发生额计算确定。

3. 有关收入、收益、利得类项目,其合并金额根据该项目加总的金额,减去该项目调整分录与抵销分录的借方发生额,加上该项目调整分录与抵销分录的贷方发生额计算确定。

4. 有关成本费用、损失类项目和有关利润分配的项目,其合并金额根据该项目加总的金额,加上该项目调整分录与抵销分录的借方发生额,减去该项目调整分录与抵销分录的贷方发生额计算确定。

5. “专项储备”和“一般风险准备”项目由于既不属于实收资本(或股本)、资本公积,也与留存收益、未分配利润不同,在长期股权投资与子公司所有者权益相互抵销后,应当按归属于母公司所有者的份额予以恢复。

(五) 填列合并财务报表。根据合并工作底稿中计算出的资产、负债、所有者权益、收入、成本费用类以及现金流量表中各项目的合并金额,填列生成正式的合并财务报表。

合并所有者权益变动表也可以根据合并资产负债表和合并利润表进行编制。

五、报告期内增减子公司的处理

(一) 增加子公司

母公司因追加投资等原因控制了另一个企业即实现了企业合并,应当根据《企业会计准则第20号——企业合并》(以下简称“企业合并准则”)的规定编制合并日或购买日的合并财务报表。在企业合并发生当期的期末和以后会计期间,母公司应当根据本准则的规定编制合并财务报表,分别情况进行处理:

1. 同一控制下企业合并增加的子公司或业务,视同合并后形成的企业集团报告主体自最终控制方开始实施控制时一直是一体化存续下来的。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,合并资产负债表的留存收益项目应当反映母子公司视同一直作为一个整体运行至合并日应实现的盈余公积和未分配利润的情况,同时应当对比较报表的相关项目进行调整;编制合并利润表时,应当将该子公司或业务自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,而不是从合并日开始纳入合并利润表,同时应当对比较报表的相关项目进行调整。由于这部分净利润是因企业合并准则所规定的同一控制下企业合并的编

表原则所致，而非母公司管理层通过生产经营活动实现的净利润，因此，应当在合并利润表中单列“其中：被合并方在合并前实现的净利润”项目进行反映；在编制合并现金流量表时，应当将该子公司或业务自合并当期期初到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。

2. 非同一控制下企业合并或其他方式增加的子公司或业务，应当从购买日开始编制合并财务报表，在编制合并资产负债表时，不调整合并资产负债表的期初数，企业以非货币性资产出资设立子公司或对子公司增资的，需要将该非货币性资产调整恢复至原账面价值，并在此基础上持续编制合并财务报表；在编制合并利润表时，应当将该子公司或业务自购买日至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表；在编制合并现金流量表时，应当将该子公司购买日至报告期期末的现金流量纳入合并现金流量表。

（二）处置子公司

在报告期内，如果母公司处置子公司或业务，失去对子公司或业务的控制，被投资方从处置日开始不再是母公司的子公司，不应继续将其纳入合并财务报表的合并范围，在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；在编制合并利润表时，应当将该子公司或业务自当期期初至处置日的收入、费用、利润纳入合并利润表；在编制合并现金流量表时，应将该子公司或业务自当期期初至处置日的现金流量纳入合并现金流量表。

六、合并财务报表综合案例

本案例说明了合并财务报表的一般编制程序，主要包括合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表和合并所有者权益变动表及合并财务报表工作底稿的编制方法和过程。

【例 20】A 股份有限公司（以下简称“A 公司”）是一家从事新能源产业开发的上市公司。2×13 年 1 月 1 日，A 公司以定向增发普通股股票的方式，从非关联方处购买取得了 B 股份有限公司（以下简称“B 公司”）70%的股权，于同日通过产权交易所完成了该项股权转让程序，开完成了工商变更登记。A 公司定向增发普通股股票 5000 万股，每股面值为 1 元，每股市场价格为 2.95 元。A 公司与 B 公司属于非同一控制下的企业。

1. B 公司 2×13 年 1 月 1 日（购买日）资产负债表有关项目信息列示如下：

（1）股东权益总额为 16000 万元。其中：股本为 10000 万元，资本公积为 4000 万元，

盈余公积为 600 万元，未分配利润为 1400 万元。

(2) 应收账款账面价值为 1960 万元，经评估的公允价值为 1560 万元；存货的账面价值为 10000 万元，经评估的公允价值为 11000 万元；固定资产账面价值为 9000 万元，经评估的公允价值为 12000 万元，固定资产评估增值为公司办公楼增值，该办公楼采用年限平均法计提折旧，该办公楼的剩余折旧年限为 15 年。

2. B 公司 2×13 年 12 月 31 日资产负债表有关项目信息列示如下：

(1) 股东权益总额为 19150 万元。其中：股本为 10000 万元，资本公积为 4000 万元，其他综合收益 150 万元(可供出售金融资产公允价值变动的利得)，盈余公积为 1600 万元，未分配利润为 3400 万元。

(2) 2×13 年全年实现净利润 5250 万元，当年提取盈余公积 1000 万元，年末向股东宣告分配现金股利 2250 万元，现金股利款项尚未支付。

(3) 截至 2×13 年 12 月 31 日，应收账款按购买日评估确认的金额收回，评估确认的坏账已核销；购买日发生评估增值的存货当年已全部实现对外销售。

3. 2×13 年，A 公司和 B 公司内部交易和往来事项列示如下：

(1) 截至 2×13 年 12 月 31 日，A 公司个别资产负债表应收账款中有 480 万元为应收 B 公司账款，该应收账款账面余额为 500 万元，A 公司当年计提坏账准备 20 万元。B 公司个别资产负债表中应付账款中列示有应付 A 公司账款 500 万元。

(2) 2×13 年 5 月 1 日，A 公司向 B 公司销售商品 1000 万元，商品销售成本为 700 万元，B 公司以支票支付商品价款 500 万元，其余价款待商品售出后支付。B 公司购进的该商品本期全部未实现对外销售而形成年末存货。2×13 年年末，B 公司对存货进行检查时，发现该商品已经部分陈旧，其可变现净值已降至 980 万元。为此，B 公司 2×13 年年末对该存货计提存货跌价准备 20 万元，并在其个别财务报表中列示。

2×13 年 6 月 1 日，B 公司向 A 公司销售商品 1200 万元，商品销售成本为 800 万元，A 公司以支票支付全款。A 公司购进该商品本期 40% 未实现对外销售。年末，A 公司对剩余存货进行检查，并未发生存货跌价损失。

(3) 2×13 年 6 月 20 日，A 公司将其资产原值为 1000 万元，账面价值为 600 万元的某厂房，以 1200 万元的价格变卖给 B 公司作为厂房使用，B 公司以支票支付全款。该厂房

预计剩余使用年限为 15 年，A 公司和 B 公司均采用直线法对其计提折旧。

A 公司取得 B 公司可辨认资产、负债和所有者权益在购买日的公允价值备查簿见表 1;2×13 年 1 月 1 日，A 公司资产负债表、B 公司资产负债表及资产负债公允价值见表 2×13 年 12 月 31 日，A 公司、B 公司资产负债表见表 4;2×13 年，A 公司、B 公司当年利润表、现金流量表和所有者权益变动表分别见表 5 表 7。

假定 A 公司、B 公司均是中国境内公司，A 公司计划长期持有对 B 公司的股权，不考虑上述合并事项中所发生的审计、评估、股票发行以及法律服务等相关费用，B 公司的会计政策和会计期间与 A 公司一致，购买日，B 公司资产和负债的公允价值与其计税基础之间形成的暂时性差异均符合确认递延所得税资产或递延所得税负债的条件，不考虑 A 公司、B 公司除企业合并和编制合并财务报表之外的其他税费，两家公司适用的所得税税率均为 25%。除非有特别说明，本案例中的资产和负债的账面价值与计税基础相同。（本案例的会计分录以万元表示）

（一）合并范围的确定

本例中，A 公司持有 B 公司 70%表决权股份，能够主导 B 公司的经营、财务等相关活动，表明 A 公司对 B 公司拥有权力。且 A 公司可通过参与 B 公司的经营、财务等相关活动而影响并享有可变回报（如，A 公司可以决定 B 公司股利分配决策并取得 B 公司分配的股利等），因此 A 公司对 B 的财务决策和经营决策等均具有实质性权利，即 A 公司有运用对 B 公司的权力影响其回报金额。综上所述，A 公司对 B 公司的权力符合本准则中的控制定义，因此 A 公司编制合并财务报表时，应当将 B 公司纳入合并范围。

（二）购买日合并资产负债表的编制

本例中，A 公司购买 B 公司股权形成了非同一控制下的企业合并，按照企业合并准则的规定，非同一控制下的企业合并，母公司应当编制购买日的合并资产负债表，因企业合并取得的被购买方各项可辨认资产、负债应当以公允价值列示，母公司应当设置备查簿，记录企业合并中取得的子公司各项可辨认资产、负债在购买日的公允价值。A 公司取得 B 公司可辨认资产、负债和所有者权益在购买日的公允价值备查簿见表 1。

表 1

A 公司购买股权备查簿——B 公司

单位：万元
本次交易后累计持股：70%

项目	购买日 账面价值	购买日 公允价值	公允价值与 账面价值的差额	剩余使用 年限	公允价值变动调整 折旧或摊销额（年）	公允价值变动调 整后余额	备注
流动资产	17500	18100	600				
其中：应收账款	1960	1560	-400				
存货	10000	11000	1000				
非流动资产	11500	14500	3000				
其中：固定资产——B 公司办公楼	1000	4000	3000	15	200	2800	采用年限平均法计提折旧
资产合计	29000	32600	3600				
流动负债	10500	10500	0				
非流动负债	2500	2500	0				
负债合计	13000	13000	0				
实收资本（或股本）	10000	10000	0				
资本公积	4000						
盈余公积	600	600	0				
未分配利润	1400	1400	0				
所有者权益合计	16000	19600	3600				
负债和所有者权益合计	29000	32600	3600				

表 2

资产负债表 (简表)

会企 01 表

单位: 万元

2x13 年 1 月 1 日

编制单位: A 公司

资产	A 公司	B 公司		负债和所有者权益 (或股东权益)	A 公司	B 公司	
		账面价值	公允价值			账面价值	公允价值
流动资产				流动负债			
货币资金	4500	2100	2100	短期借款	6000	2500	2500
交易性金融资产	2000	900	900	交易性金融负债	1900	0	0
应收票据	2350	1500	1500	应付票据	5000	1500	1500
应收账款	2900	1960	1560	应付账款	9000	2100	2100
预付款项	1000	440	440	预收款项	1500	650	650
应收利息	0	0	0	应付职工薪酬	3000	800	800
应收股利	2100	0	0	应交税费	1000	600	600
其他应收款	0	0	0	应付利息	0	0	0
存货	15500	10000	11000	应付股利	2000	2000	2000
其他流动资产	650	600	600	其他应付款	0	0	0
流动资产合计	31000	17500	18100	其他流动负债	600	350	350
非流动资产				流动负债合计	30000	10500	10500
可供出售金融资产	3000	700	700	非流动负债:			
持有至到期投资	5500	0	0	长期借款	2000	1500	1500
长期应收款	0	0	0	应付债券	10000	1000	1000

资产	A 公司	B 公司		负债和所有者权益（或股东权益）	A 公司	B 公司	
		账面价值	公允价值			账面价值	公允价值
长期股权投资	16000	0	0	长期应付款	1000	0	0
固定资产	10500	9000	12000	递延所得税负债	0	0	0
在建工程	10000	1000	1000	其他非流动负债	0	0	0
无形资产	2000	800	800	非流动负债合计	13000	2500	2500
商誉	0	0	0	负债合计	43000	13000	13000
长期待摊费用	0	0	0	所有者权益（或股东权益）			
递延所得税资产	0	0	0	实收资本（或股本）	20000	10000	10000
其他非流动资产	0	0	0	资本公积	5000	4000	7600
非流动资产合计	47000	11500	14500	减：库存股	0	0	0
				其他综合收益	0	0	0
				盈余公积	5500	600	600
				未分配利润	4500	1400	1400
				所有者权益合计	35000	16000	19600
资产合计	78000	29000	32600	负债和所有者权益总计	78000	29000	32600

1. 对母子公司个别资产负债表的调整。

(1) 调整母公司长期股权投资的入账价值。

A 公司将购买取得 B 公司 70% 的股权作为长期股权投资入账的会计处理如下：

借：长期股权投资——B 公司 (2.95×5000)	14750	(1)
贷：股本	5000	
资本公积	9750	

(2) 调整子公司资产和负债的公允价值。

编制购买日的合并资产负债表时，根据 A 公司购买 B 公司设置的股权备查簿中登记的信息，将 B 公司资产和负债的评估增值或减值分别调增或调减相关资产和负债项目的金额。根据税法规定，在购买日子公司 B 公司的资产和负债的计税基础还是其原来的账面价值。购买日子公司资产和负债的公允价值与其计税基础之间的差异，形成暂时性差异。在符合有关原则和确认条件的情况下，编制购买日合并财务报表时，需要对该暂时性差异确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债。

本例中，B 公司应收账款的公允价值低于其计税基础的金额为 400 万元 (1960-1560)，形成可抵扣暂时性差异，应当对其确认递延所得税资产 100 万元 (400×25%)；存货的公允价值高于其计税基础的金额为 1000 万元 (11000-10000)，形成应纳税暂时性差异，应当对其确认递延所得税负债 250 万元 (1000×25%)；固定资产中的办公楼的公允价值高于其计税基础的金额为 3000 万元 (4000-1000)，形成应纳税暂时性差异，应当对其确认递延所得税负债 750 万元 (3000×25%)。在合并工作底稿中的调整分录如下：

借：存货	1000	(2)
固定资产	3000	
递延所得税资产	100	
贷：应收账款	400	
递延所得税负债 (250+750)	1000	
资本公积	2700	

2. 母公司长期股权投资与子公司所有者权益的抵销处理。

经过对 B 公司资产和负债的公允价值调整后，B 公司所有者权益总额 = 16000 +

2700=18700（万元），A 公司对 B 公司所有者权益中拥有的份额为 13090 万元（18700×70%），A 公司对 B 公司长期股权投资的金额为 14750 万元，因此合并商誉为 1660 万元（14750-13090）。A 公司购买 B 公司股权所形成的商誉，在 A 公司个别财务报表中表示对 B 公司长期股权投资的一部分，在编制合并财务报表时，将长期股权投资与在子公司所有者权益中所拥有的份额相抵销，其抵销差额在合并资产负债表中则表现为商誉。

A 公司长期股权投资与其在 B 公司所有者权益中拥有份额的抵销分录如下：

借：股本	10000	(3)
资本公积	6700	
盈余公积	600	
未分配利润	1400	
商誉	1660	
贷：长期股权投资——B 公司	14750	
少数股东权益	5610	

需要注意的是，母子公司有交互持股情形的，在编制合并财务报表时，对于母公司持有的子公司股权，与通常情况下母公司长期股权投资与子公司所有者权益的合并抵销处理相同。对于子公司持有的母公司股权，应当按照子公司取得母公司股权日所确认的长期股权投资的初始投资成本，将其转为合并财务报表中的库存股；对于子公司持有母公司股权所确认的投资收益（如利润分配或现金股利），应当进行抵销处理。子公司将所持有的母公司股权分类为可供出售金融资产的，按照公允价值计量的，同时冲销子公司累计确认的公允价值变动。

3. 编制购买日合并资产负债表工作底稿及合并资产负债表。

根据上述调整分录和抵销分录，A 公司编制购买日合并资产负债表工作底稿见表 3:

表 3

合并资产负债表工作底稿

会企 01 表

编制单位 A 公司 2x13 年 1 月 1 日 单位: 万元

项目	A 公司	B 公司	合计金额	调整分录		抵销分录		合并金额
				借方	贷方	借方	贷方	
流动资产:								
货币资金	4500	2100	6600					6600
交易性金融资产	2000	900	2900					2900
应收票据	2350	1500	3850					3850
应收账款	2900	1960	4860		(2) 400			4460
预付款项	1000	440	1440					1440
应收利息	0	0	0					0
应收股利	2100	0	2100					2100
其他应收款	0	0	0					0
存货	15500	10000	25500	(2) 1000				26500
其他流动资产	650	600	1250					1250
流动资产合计	31000	17500	48500	1000	400	0	0	49100
非流动资产:								
可供出售金融资产	3000	700	3700					3700
持有至到期投资	5500	0	5500					5500
长期应收款	0	0	0					0

项目	A公司	B公司	合计金额	调整分录		抵销分录		合并金额
				借方	贷方	借方	贷方	
长期股权投资	16000		16000	(1) 14750			(3) 14750	16000
固定资产	10500	9000	19500	(2) 3000				22500
在建工程	10000	1000	11000					11000
无形资产	2000	800	2800					2800
商誉	0	0	0			(3) 1600		1600
递延所得税资产	0	0	0	(2) 100				100
其他非流动资产	0	0	0					0
非流动资产合计	47000	11500	58500	17850	0	1660	14750	63260
资产总计	78000	29000	107000	18850	400	1660	14750	112360
流动负债：								
短期借款	6000	2500	8500					8500
交易性金融负债	1900	0	1900					1900
应付票据	5000	1500	6500					6500
应付账款	9000	2100	11100					11100
预收账款	1500	650	2150					2150
应付职工薪酬	3000	800	3800					3800
应交税费	1000	600	1600					1600
应付利息	0	0	0					0
应付股利	2000	2000	4000					4000
其他应付款	0	0	0					0
其他流动负债	600	350	950					950

项目	A公司	B公司	合计金额	调整分录		抵销分录		合并金额
				借方	贷方	借方	贷方	
流动负债合计	30000	10500	40500					40500
非流动负债:								
长期借款	2000	1500	3500					3500
应付债券	10000	1000	11000					11000
长期应付款	1000	0	1000					1000
递延所得税负债	0	0	0		(2) 1000			1000
其他非流动负债	0	0	0					0
非流动负债合计	13000	2500	15500		1000			16500
负债合计	43000	13000	56000		1000			57000
所有者权益(或股东权益):								
实收资本(或股本)	20000	10000	30000		(1) 5000	(3) 10000		25000
资本公积	5000	4000	9000		(1) 9750	(3) 6700		14750
其他综合收益	0	0	0		(2) 2700			0
盈余公积	5500	600	6100			(3) 600		5500
未分配利润	4500	1400	5900			(3) 1400		4500
归属于母公司所有者权益合计	35000	16000	51000	0	17450	18700	0	49750
少数股东权益							(3) 5610	5610
所有者权益合计	35000	16000	51000	0	17450	18700	5610	55360
负债和所有者权益总计	78000	29000	107000	0	18450	18700	5610	112360

根据上述合并资产负债表工作底稿中各项目的合并金额,编制购买日的合并资产负债表(略)。

(三) 购买日后合并财务报表的编制

根据本准则规定,母公司应当以自身和其子公司的财务报表为基础,根据其他有关资料,编制合并财务报表。

A公司和B公司2x13年12月31日资产负债表见表4:

资产	A公司	B公司	负债和所有者权益 (或股东权益)	A公司	B公司
流动资产:			流动负债:		
货币资金	2850	3250	短期借款	5000	2400
交易性金融资产	1500	2500	交易性金融负债	2000	1200
应收票据	3600	1800	应付票据	6500	1800
应收账款	4250	2550	应付账款	9000	2600
预付款项	750	1250	预收款项	2000	1950
应收利息			应付职工薪酬	2500	800
应收股利	2400		应交税费	1350	700
其他应收款	250	650	应付利息		
存货	18500	9000	应付股利		2250
其他流动资产	900	500	其他应付款	2650	200
流动资产合计	35000	21500	其他流动负债	1000	450
非流动资产:			流动负债合计	32000	14350
可供出售金融资产	4500	900	非流动负债:		
持有至到期投资	7000	2000	长期借款	2000	2400
长期应收款			应付债券	10000	3500
长期股权投资	34750		长期应付款	3000	。
固定资产	14000	13000	递延所得税负债		100
在建工程	6500	1200	其他非流动负债		
无形资产	3000	900	非流动负债合计	15000	6000
商誉			负债合计	47000	20350
长期待摊费用			所有者权益(或股东权益):		
递延所得税资产			实收资本(或股本)	25000	10000
其他非流动资产			资本公积	14750	4000
非流动资产合计	69750	18000	其他综合收益		150
			盈余公积	9000	1600
			未分配利润	9000	3400
			所有者权益合计	57750	19150
资产总计	104750	39500	负债和所有者权益总计	104750	39500

A公司和B公司2x13年度利润表见表5:

表5 **利润表（简表）** 会企02表
 编制单位：A公司 / B公司 2x13年度 单位：万元

项目	A公司	B公司
一、营业收入	75000	47400
二、营业总成本	55400	41200
其中：营业成本	48000	36500
营业税金及附加	900	500
销售费用	2600	1700
管理费用	3000	1950
财务费用	600	400
资产减值损失	300	150
加：公允价值变动收益（损失以“—”号填列）	4900	100
投资收益（损失以“—”号填列）		
三、营业利润（亏损以“—”号填列）	24500	6300
加：营业外收入	800	1200
减：营业外支出	1300	500
四、利润总额（亏损总额以“—”号填列）	24000	7000
减：所得税费用	6000	1750
五、净利润（净亏损以“—”号填列）	18000	5250
六、其他综合收益的税后净额		150
（一）以后不能重分类进损益的其他综合收益		
（二）以后将重分类进损益的其他综合收益		150
其中：可供出售金融资产公允价值变动的利得或损失		150
七、综合收益总额	18000	5400

A公司和B公司2x13年度现金流量表见表6:

表6 **现金流量表（简表）** 会企03表
 编制单位：A公司 / B公司 2x13年度 单位：万元

项目	A公司	B公司
一、经营活动产生的现金流量：		
销售商品、提供劳务收到的现金	53000	45000
收到其他与经营活动有关的现金		
经营活动现金流入小计	53000	45000
购买商品、接受劳务支付的现金	42400	36600
支付给职工以及为职工支付的现金	6000	4500

支付的各项税费	4495	1775
支付其他与经营活动有关的现金		
经营活动现金流出小计	52895	42875
经营活动产生的现金流量净额	105	2125
二、投资活动产生的现金流量：		
取得投资收益收到的现金	125	
处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额	100	
收到其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流入小计	225	
购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金净额	1030	225
投资支付的现金		
支付其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流出小计	1030	225
投资活动产生的现金流量净额	-805	-225
三、筹资活动产生的现金流：		
吸收投资收到的现金		
收到其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流入小计		
偿还债务支付的现金	950	750
支付其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流出小计	950	750
筹资活动产生的现金流量净额	-950	-750
四、汇率变动对现金的影响		
五、现金及现金等价物净增加额	-1650	1150
加：期初现金及现金等价物余额	4500	2100
六、期末现金及现金等价物余额	2850	3250

。

A 公司和 B 公司 2x13 年度所有者权益变动表见表 7。

会企 04 表

所有者权益变动表

单位：万元

2x13 年度

编制单位：A 公司/B 公司

项目	A 公司							B 公司						
	实收资本 (或股本)	资本(或 股本)溢 价	减： 库存股	其他综合 收益	盈余公积	未分配 利润	所有者权 益合计	实收资本 (或股本)	资本(或 股本)溢 价	减： 库存股	其他综合 收益	盈余 公积	未分配 利润	所有者权 益合计
一、上年年末余额	20000	5000		0	5500	4500	35000	4000			0	600	1400	16000
加：会计政策变更														
前期差错更正														
二、本年初余额	20000	5000		0	5500	4500	35000	4000			0	600	1400	16000
三、本年增减变动 金额(减少以“-” 填列)														
(一) 综合收益金 额						18000	18000				150		5250	5400
(二) 所有者投入 和减少资本														
1、所有者投入资 本	5000	9750					14750							
2、股份支付计入 所有者权益的金 额														
3、其他														
(三) 利润分配														
1、提取盈余公积					3500	-3500	0					1000	-1000	0
2、提取一般风险 准备														

项目	A 公司						B 公司							
	实收资本 (或股本)	资本(或 股本)溢 价	减： 库存股	其他综合 收益	盈余公积	未分配 利润	所有者权 益合计	实收资本 (或股本)	资本(或 股本)溢 价	减： 库存股	其他综合 收益	盈余 公积	未分配 利润	所有者权 益合计
3、对所有者(或 股东)的分配						-10000	-10000						-2250	-2250
4、其他														
(四)所有者权益 内部结转														
1、资本公积转增 资本(或股本)														
2、盈余公积转增 资本(或股本)														
3、盈余公积弥补 亏损														
4、其他														
四、本年年末余额	25000	14750			9000	9000	57750	10000	4000		150	1600	3400	19150

1. 对母子公司个别财务报表的调整处理。

(1) 调整子公司资产和负债的公允价值。

根据 A 公司购买 B 公司设置的股权备查簿中登记的信息，将 B 公司资产和负债的评估增值或减值分别调增或调减相关资产和负债项目的金额。在合并工作底稿中的调整分录如下：

借：存货	1000	(1)
固定资产	3000	
递延所得税资产	100	
贷：应付账款	400	
递延所得税负债	(250+750)1000	
资本公积	2700	

(2) 根据子公司已实现的公允价值调整当期净利润

本例中，合并财务报表要求以子公司资产、负债的公允价值为基础进行确认，而子公司个别财务报表是按其资产、负债的原账面价值为基础编制的，其当期计算的净利润也是以其资产、负债的原账面价值为基础计算的结果。

因此，上述公允价值与原账面价值存在差额的资产或负债项目，在经营过程中因资产的折旧、摊销和减值等对子公司当期净利润的影响，需要在净利润计算中予以反映。在合并财务报表工作底稿中的调整分录如下：

借：营业成本	1000	(2)
管理费用	200	
应收账款	400	
贷：存货	1000	
固定资产	200	
资产减值损失	400	

因此，经已实现公允价值调整后的 B 公司 2×13 年度净利润=5250+400（因购买日应收账款公允价值减值的实现而调减资产减值损失）-1000（因购买日存货公允价值增值的实现而调增营业成本）-200（因固定资产公允价值增值计算的折旧而调增管理费用）=4450

(万元)。

(3) 递延所得税资产或递延所得税负债的暂时性差异的转回。

由于 B 公司应收账款按购买日评估的确认的金额已收回, 评估确认的坏账已核销, 因递延所得税资产的转回而增加当期所得税费用 100 万元 ($400 \times 25\%$); 由于 B 公司购买日发生评估增值的存货当年已全部实现对外销售, 因递延所得税负债的转回而减少当期所得税费用 250 万元 ($1000 \times 25\%$); 由于 B 公司购买日发生增值的办公楼 2×13 年年末应纳税暂时性差异为 2800 万元 ($3000 - 200$) 应确认的递延所得税负债为 700 万元 ($2800 \times 25\%$), 因递延所得税负债的转回而减少当期所得税费用 50 万元 ($750 - 700$)。在合并财务报表工作底稿中的调整分录如下:

借: 递延所得税负债	(250+50) 300	(3)
贷: 递延所得税资产	100	
所得税费用	200	

因此, 考虑递延所得税后 B 公司当年净利润为 4650 万元 ($4450 + 200$)。

(4) 按照权益法调整母公司财务报表项目。编制合并财务报表时, 按照权益法对母公司个别财务报表进行调整。本例中, 应当调整 A 公司 2×13 年投资 B 公司取得的投资收益 3255 万元 ($4650 \times 70\%$), 已确认取得的 B 公司已宣告分派的现金股利 1575 万元 ($2250 \times 70\%$) 以及 B 公司本期其他综合收益 150 万元中归属于 A 公司的份额 105 万元 ($150 \times 70\%$)。在合并财务报表工作底稿中的调整分录如下:

借: 长期股权投资	(3255+105) 3360	(4)
投资收益	1575	
贷: 投资收益	3255	
长期股权投资	1575	
其他综合收益	105	

2. 抵销合并财务报表相关项目。

(5) 抵销长期股权投资与所有者权益项目。

将 A 公司对 B 公司的长期股权投资与其在 B 公司股东权益中拥有的份额予以抵销。B 公司 2×13 年年末经调整后的未分配利润 = 1400 (年初) + 4650 (经已实现公允价值和递

延所得税调整后的本年净利润)-1000(提取盈余公积)-2250(分派股利)=2800(万元);B公司本期由于可供出售金融资产公允价值变动增加其他综合收益 150 万元,其中归属于 A 公司的份额为 105 万元(150×70%),归属于少数股东的份额为 45 万元(150-105);A 公司 2×13 年年末对 B 公司长期股权投资为 16535 万元(14750+3255-2250×70%+105);少数股东权益为 6375 万元[5610(2013 年 1 月 1 日少数股东投入资本)+1395(4650×30%, 本年少数股东损益)+45(归属于少数股东的其他综合收益)-675(2250×30%, 本年对少数股东的利润分配)]。在合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下:

借: 股本	10000	(5)
资本公积	6700	
其他综合收益	150	
盈余公积	1600	
未分配利润——年末	2800	
商誉	1660	
贷: 长期股权投资	16535	
少数股东权益	6375	

(6) 抵销投资收益与子公司利润分配等项目。

将 A 公司对 B 公司的投资收益与 B 公司本年利润分配有关项目的金额予以抵销。B 公司年末向股东宣告分配现金股利 2250 万元,其中,归属于少数股东的现金股利为 675 万元(2250-1575)。在合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下:

借: 投资收益	(4650×70%)	3255	(6)
少数股东损益	(4650×30%)	1395	
未分配利润——年初		1400	
贷: 未分配利润——本年提取盈余公积		1000	
——本年利润分配		2250	
——年末		2800	

(7) 抵销应收账款与应付账款项目。

在合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下:

借: 应付账款	500	(7)
---------	-----	-----

贷：应收账款 500

(8) 抵销坏账准备与资产减值损失项目。

A 公司将与 B 公司往来的内部应收账款与应付账款相互抵销的同时，还应将内部应收账款计提的坏账准备予以抵销。在合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下：

借：应收账款	20	(8)
贷：资产减值损失	20	

需要注意的是，在连续编制合并财务报表时，对于内部应收款项及其坏账准备，应当按照如下程序进行合并处理：首先，将内部应收款项与应付款项予以抵销，按照内部应付款项的数额，借记“应付账款”、“应付票据”等项目，贷记“应收账款”、“应收票据”等项目；其次，应将上期资产减值损失中抵销的各内部应收款项计提的相应坏账准备对本期期初未分配利润的影响予以抵销，按照上期资产减值损失项目中抵销的各内部应收款项计提的相应坏账准备的数额，借记“应收账款”等项目，贷记“未分配利润——期初”项目；最后，对于本期各内部应收款项在个别财务报表中补提或者冲销的相应坏账准备的数额也应予以抵销，按照本期期末内部应收款项在个别资产负债表中补提（或冲销）的坏账准备的数额，借记（或贷记）“应收账款”等项目，贷记（或借记）“资产减值损失”项目。

(9) 抵销因抵销坏账准备与资产减值损失产生的所得税影响。

在合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下：

借：所得税费用	(20×25%) 5	(9)
贷：递延所得税资产	5	

(10) 抵销应收股利与应付股利项目。

A 公司根据 B 公司宣告分派现金股利的公告，按照其所享有的金额已确认应收股利，并在其资产负债表中计列应收股利 1575 万元。在合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下：

借：应付股利	1575	(10)
贷：应收股利	1575	

3. 抵销内部顺流交易的存货

(11) 抵销内部销售收入、成本和内部销售形成的存货价值中包含的未实现内部销售损益。

在合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下：

借：营业收入	1000	(11)
贷：营业成本	700	
存货	300	

需要注意的是，在连续编制合并财务报表时，对于内部销售存货，应当按照如下程序进行合并处理：首先，将上期抵销的存货价值中包含的未实现内部损益对本期期初未分配利润的影响进行抵销，按照上期内部购入存货价值中包含的未实现内部销售损益的数额，借记“未分配利润——期初”项目，贷记“营业成本”项目；其次，对于本期发生的内部销售存货，将内部销售收入、内部销售成本及内部购入存货中未实现内部销售损益予以抵销，按照销售企业内部销售收入的数额，借记“营业收入”项目，贷记“营业成本”项目；最后，将期末内部购入存货价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销，对于期末内部销售形成的存货（包括上期结转形成的本期存货），应当按照购买企业期末内部购入存货价值中包含的未实现内部销售损益的数额，借记“营业成本”项目，贷记“存货”项目。

（12）抵销 B 公司本期计提的存货跌价准备。

在合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下：

借：存货	20	(12)
贷：资产减值损失	20	

需要注意的是，在连续编制合并财务报表时，对于内部销售存货的存货跌价准备，应当按照如下程序进行合并处理：首先，将上期资产减值损失中抵销的存货跌价准备对本期期初未分配利润的影响予以抵销，按照上期资产减值损失项目中抵销的存货跌价准备的数额，借记“存货”项目，贷记“未分配利润——期初”项目；其次，对于本期对内部购入存货在个别财务报表中补提（或冲销）的存货跌价准备的数额也应予以抵销，按照本期对内部购入存货在个别财务报表中补提（或冲销）的存货跌价准备的数额，借记（或贷记）“存货”项目，贷记（或借记）“资产减值损失”项目。

对于抵销存货跌价准备的数额，应当分别下列不同情况进行处理：当本期内购入存货的可变现净值低于持有该存货企业的取得成本但高于抵销未实现内部销售损益后的取得成本（即销售企业对该存货的取得成本）时，其抵销的存货跌价准备的金额为本期存货跌价准

备的增加额；当本期内部购入存货的可变现净值低于抵销未实现内部销售损益后的取得成本（即销售企业对该存货的取得成本）时，其抵销的存货跌价准备的金额为相对于购买企业该存货的取得成本高于销售企业取得成本的差额部分计提的跌价准备的数额扣除期初内部购入存货计提的存货跌价准备的金额后的余额，即本期期末存货中包含的未实现内部销售损益的金额减去期初内部购入存货计提的存货跌价准备的金额后的余额。

（13）抵销内部顺流存货交易的所得税影响。在合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下：

借：递延所得税资产	[(300-20) ×25%]	70	(13)
贷：所得税费用		70	

（14）抵销顺流存货交易中内部存货交易的现金流量。在合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下：

借：购买商品、接受劳务支付的现金	1000	(14)
贷：销售商品、提供劳务收到的现金	1000	

4. 抵销内部逆流交易的存货

（15）抵销内部销售收入、成本和内部销售形成的存货中包含的未实现内部销售损益。存货中包含的未实现内部销售损益为 160 万元[(1200-800) ×40%]。在合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下：

借：营业收入	1200	(15)
贷：营业成本	1040	
存货	160	

（16）将内部销售形成的存货中包含的未实现内部销售损益进行分摊。

在存货中包含的未实现内部销售损益中，归属于少数股东的未实现内部销售损益分摊金额为 48 万元 (160×30%)。在合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下：

借：少数股东权益	48	(16)
贷：少数股东损益	48	

（17）抵销因逆流存货交易的所得税影响。

在合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下：

(22) 抵销内部固定资产交易对所得税的影响。

在合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下：

借：递延所得税资产	[(600-20) ×25%]	145	(22)
贷：所得税费用		145	

(23) 抵销内部固定资产交易的现金流量。

在合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下：

借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金	1200	(23)
贷：处置固定资产、无形资产和其他长期资产收四的现金净额	1200	

根据上述资料及有关调整、抵销分录编制合并工作底稿见表 8。

根据合并工作底稿，编制该集团 2×13 年合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表及合并所有者权益变动表见表 9 至表 12。

表 8 合并财务报表工作底稿

项目 (利润表项目)	A 公司	B 公司	合计金额	调整、抵销分录		少数股东权益	合并金额
				借方	贷方		
一、营业收入	75000	47400	122400	(11) 1000 (15) 1200			120200
减：营业成本	48000	36500	84500	(2) 1000	(11) 700 (15) 1040		83760
营业税金及附加	900	500	1400				1400
销售费用	2600	1700	4300				4300
管理费用	3000	1950	4950	(2) 200	(21) 20		5130
财务费用	600	400	1000				1000
资产减值损失	300	150	450		(2) 400 (8) 20 (12) 20		10
加：投资收益（损失以“-”号填列）	4900	100	5000	(4) 1575	(4) 3255		3425
二、营业利润（亏损以“-”号填列）	24500	6300	30800	8230	5455		28025
加：营业外收入	800	1200	2000	(20) 600			1400
减：营业外支出	1300	500	1800				1800
三、利润总额（亏损总额以“-”号填列）	24000	7000	31000	8830	5455		27625
减：所得税费用	6000	1750	7750	(9) 5	(3) 200 (13) 70 (17) 40 (22) 145		7300

单位：万元

2×13 年 12 月 31 日

编制单位：A 公司

项目	A 公司	B 公司	合计金额	调整、抵销分录		少数股东权益	合并金额
				借方	贷方		
四、净利润（净亏损以“-”号填列）	18000	5250	23250	8835	5910		20325
少数股东损益				(6) 1395 (18) 12	(16) 48	1359	1359
归属于母公司股东的净利润	18000	5250	23250	10242	5958		18966
五、其他综合收益的税后净额		150	150	150	105	45	150
（一）以后不能重分类进损益的其他综合收益							
（二）以后将重分类进损益的其他综合收益		150	150	150	105		105
其中：权益法核算的被投资单位以后将重分类进损益的其他综合收益中所享有的份额					(4) 105		105
可供出售金融资产公允价值变动的利得或损失		150	150	(5) 150		(5) 45	45
六、综合收益总额	18000	5400	23400	8985	6015	45	20475
归属于母公司所有者的综合收益总额							19071
归属于少数股东的综合收益总额						1404	1404
（所有者权益变动表项目）							
一、未分配利润——年初	4 500	1400	5900	(6) 1400			4500
未分配利润——本期	4500	2000	6500				5471
其中：归属于母公司股东的净利润	18000	5250	23250	10242	5958		18966
提取盈余公积	-3500	-2250	-4500		(6) 1000		-3500
对所有者（或股东）的分配	-10000	-2250	-12250		(6) 2250		-10000
未分配利润——期末	9000	3400	12400	(5) 2800 14442	(6) 2800 12008		9966
（资产负债表项目）							
流动资产：							

项目	A 公司	B 公司	合计金额	调整、抵销分录		少数股东权益	合并金额
				借方	贷方		
货币资金	2850	3250	6100				6100
交易性金融资产	1500	2500	4000				4000
应收票据	3600	1800	5400				5400
应收账款	4250	2550	6800	(2) 400 (8) 20	(1) 400 (7) 500		6320
预付款项	750	1250	2000				2000
应收股利	2400		2400		(10) 1575		825
其他应收款	250	650	900				900
存货	18500	9000		(1) (12)	(2) (11) (15) 160		27060
其他流动资产	900	500	1400				1400
流动资产合计	35000	21500	56500	1440	3935		54005
非流动资产：							
可供出售金融资产	4500	900	5400				5400
持有至到期投资	7000	2000	9000				9000
长期股权投资	34750		34750	(4) 3360	(4) 1575 (5) 16535		20000
固定资产	14000	13000	27000	(1) 3000 (21) 20	(2) 200 (22) 600		29220
在建工程	6500	1200	7700				7700
无形资产	3000	900	3900				3900
商誉				(5) 1660			1660
递延所得税资产				(1) 100	(3) 100		250

项目	A 公司	B 公司	合计金额	调整、抵销分录		少数股东权益	合并金额
				借方	贷方		
非流动资产合计	69750	18000	87750	8395	19015		77130
资产总计	104750	39500	144250	9835	22950		131135
流动负债：							
短期借款	5000	2400	7400				7400
交易性金融负债	2000	1200	3200				3200
应付票据	6500	1800	8300				8300
应付账款	9000	2600	11600	(7) 500			11100
预收款项	2000	1950	3950				3950
应付职工薪酬	2500	800	3300				3300
应交税费	1350	700	2050				2050
应付股利		2250	2250	(10) 1575			675
其他应付款	2650	200	2850				2850
其他流动负债	1000	450	1450				1450
流动负债合计	32000	14350	46350	2075			44275
非流动负债：							
长期借款	2000	2400	4400				4400
应付债券	10000	3500	13500				13500
长期应付款	3000		3000				3000
递延所得税负债		100	100	(3) 300	(1) 1000		800

项目	A 公司	B 公司	合计金额	调整、抵销分录		少数股东权益	合并金额
				借方	贷方		
非流动负债合计	15000	6000	21000	300	1000		21700
负债合计	47000	20350	67350	2375	1000		65975
所有者权益（或股东权益）：							
实收资本（或股本）	25000	10000	35000	(5) 10000			25000
资本公积	14750	4000	18750	(5) 6700	(1) 2700		14750
其他综合收益		150	150			45	105
盈余公积	9000	1600	10600	(5) 1600			9000
未分配利润	9000	3400	12400	14442	12008		9966
归属于母公司所有者权益合计							58821
少数股东权益			0	(16) 48	(5) 6330 (18) 12		6339
所有者权益合计	57750	19150	76900	32940	21200		65160
负债及所有者权益合计	104750	39500	144250	35315	22200		131135
(现金流量表项目)							
一、经营活动产生的现金流量：							
销售商品、接受劳务支付的现金	53000	45000	98000		(14) 1000 (19) 1200		95800
经营活动现金流量小计	53000	45000	98000		1200		95800
购买商品、接受劳务支付的现金	42400	36600	79000	(14) 1000 (19) 1200			
支付给职工以及为职工支付的现金	6000	4500	10500				10500
支付的各项税费	4495	1775	6270				6270
经营活动现金流出小计	52895	42875	95770	2200			93570

项目	A 公司	B 公司	合计金额	调整、抵销分录		少数股东权益	合并金额
				借方	贷方		
经营活动产生的现金流量净额	105	2125	2230	2200	2200		2230
二、投资活动产生的现金流量							
取得投资收益收到的现金	125	0	125				125
处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额	100	0	100		(23) 1200		-1100
投资活动现金流入小计	225	0	225	0	1200		-975
购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金	1030	225	1255	(23) 1200			55
投资活动现金流出小计	1030	225	1255	1200	0		55
投资活动产生的现金流量净额	-805	-225	-1030	1200	1200		-1030
三、筹资活动产生的现金流量							
吸收投资收到的现金	0	0	0				0
取得借款收到的现金	0	0	0				0
筹资活动现金流入小计	0	0	0				0
分配股利、利润或偿付利息支付的现金	950	750	1700				1700
筹资活动现金流出小计	950	750	1700				1700
筹资活动产生的现金流量净额	-950	-750	-1700				-1700
四、现金及现金等价物净增加额	-1650	1150	-500				-500
加：期初现金及现金等价物余额	4500	2100	6600				6600
五、期末现金及现金等价物余额	2850	3250	6100				6100

表 9

合并资产负债表

会合 01 表

编制单位：A 公司

2×13 年 12 月 31 日

单位：万元

资产	期末余额	年初余额	负债和所有者权益 (或股东权益)	期末余额	年初余额
流动资产：			流动负债		
货币资金	6100		短期借款	7400	
交易性金融资产	4000		交易性金融负债	3200	
应收票据	5400		应付票据	8300	
应收账款	6320		应付账款	11100	
预付款项	2000		预收款项	3950	
应收股利	825		应付职工薪酬	3300	
其他应收款	900		应交税费	2050	
存货	27060		应付股利	675	
其他流动资产	1400		其他应付款	2850	
流动资产合计	54005		其他流动负债	1450	
非流动资产：			流动负债合计	44275	
可供出售金融资产	5400		非流动负债：		
持有至到期投资	9000		长期借款	4400	
长期股权投资	20000		应付债券	13500	
固定资产	29220		长期应付款	3000	
在建工程	7700		递延所得税负债	800	
无形资产	3900		非流动负债合计	21700	
商誉	1660		负债合计	65975	
递延所得税资产	250		所有者权益（或股东权益）：		
非流动资产合计	77130		实收资本（或股本）	25000	
			资本公积	14750	
			其他综合收益	105	
			盈余公积	9000	
			未分配利润	9966	
			归属于母公司 所有者权益合计	58821	
			少数股东权益	6339	
			所有者权益合计	65160	
资产总计	131135		负债和所有者权益总计	131135	

表 10
编制单位：A 公司

合并利润表
2×13 年度

会合 02 表
单位：万元

项目	本期金额	上期金额
一、营业收入	120200	
减：营业成本	83760	
营业税金及附加	1400	
销售费用	4300	
管理费用	5130	
财务费用	1000	
资产减值损失	10	
加：投资收益（损失以“－”号填列）	3425	
二、营业利润（亏损以“－”号填列）	28025	
加：营业外收入	1400	
减：营业外支出	1800	
三、利润总额（亏损总额以“－”号填列）	27625	
减：所得税费用	7300	
四、净利润（净亏损以“－”号填列）	20325	
少数股东损益	1359	
归属于母公司股东的净利润	18966	
五、其他综合收益的税后净额	150	
归属于母公司所有者的其他综合收益的税后净额	105	
以后将重分类进损益的其他综合收益	105	
其中：权益法核算的在被投资单位以后将重分类进损益的其他综合收益中所享有的份额	105	
归属于少数股东的其他综合收益的税后净额	45	
六、综合收益总额	20475	
归属于母公司所有者的综合收益总额	19071	
归属于少数股东的综合收益总额	1404	

表 11

合并现金流量表

会合 03 表

编制单位：A 公司

2×13 年度

单位：万元

项目	本期金额	上期金额
一、经营活动产生的现金流		
销售商品、提供劳务收到的现金	95800	
收到其他与经营活动有关的现金	0	
经营活动现金流入小计	95800	
购买商品、接受劳务支付的现金	76800	
支付给职工以及为职工支付的现金	10500	
支付的各项税费	6270	
支付其他与经营活动有关的现金	0	
经营活动现金流出小计	93570	
经营活动产生的现金流量净额	2230	
二、投资活动产生的现金流		
收回投资收到的现金	0	
取得投资收益收到的现金	-975	
处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额	55	
收到其他与投资活动有关的现金	0	
投资活动现金流入小计	55	
购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金	-1100	
支付其他与投资活动有关的现金	0	
投资活动现金流出小计	55	
投资活动产生的现金流量净额	-1030	
三、筹资活动产生的现金流量：		
吸收投资收到的现金	0	
收到其他与筹资活动有关的现金	0	
筹资活动现金流入小计	0	
偿还债务支付的现金	1700	
支付其他与筹资活动有关的现金	0	
筹资活动现金流出小计	1700	
筹资活动产生的现金流量净额	-1700	
四、现金及现金等价物净增加额	-500	
加：期初现金及现金等价物余额	6600	
五、期末现金及现金等价物余额	6100	

根据上述合并资产负债表和合并利润表编制集团的合并所有者权益变动表如下：
表 12 合并所有者权益变动表

会合 04 表
 单位：万元

项目	本年金额										上年金额										
	归属于母公司所有者权益					少数股东权益	所有者权益合计	归属于母公司所有者权益					少数股东权益	所有者权益合计							
	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			小计	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	小计					
一、上年年末余额	20000	5000	0	5500	4500	35000	0	35000													
加：会计政策变更 前期差错更正																					
二、本年年初余额	20000	5000	0	5500	4500	35000	0	35000													
三、本年增减变动金额(减少以“－”号填列)																					
(一) 综合收益总额			105		18966	19071	1404	20475													
(二) 所有者投入和减少资本																					
1. 所有者投入资本	5000	9750				14750	5610	20360													
2. 其他																					
(三) 利润分配																					
1. 提取盈余公积				3500	-3500																
2. 对所有者(或股东)的分配					-10000	-10000	-675	-10675													
3. 其他																					
(四) 所有者权益内部结转																					
四、本年年末余额	25000	14750	105	9000	9966	58821	6339	65160													

第四章 特殊交易的会计处理

一、追加投资的会计处理

追加投资既包括母公司购买少数股东拥有的子公司股权的情况,也包括企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制的情况。追加投资的会计处理应分别个别财务报表和合并财务报表进行会计处理,个别财务报表的会计处理,参见《企业会计准则第2号-长期股权投资》(以下简称“长期股权投资准则”)的相关内容,合并财务报表中的会计处理应当分别以下情况:

(一) 母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权的,本准则第四十七条规定,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(资本溢价或股本溢价),资本公积不足冲减的,调整留存收益。

【例 21】2×12 年 12 月 29 日, A 公司以 8000 万元取得 B 公司 70% 的股权,能够对 B 公司实施控制,形成非同一控制下的企业合并。2×13 年 12 月 25 日, A 公司又以公允价值为 3000 万元,房、账面价值为 2500 万元,的固定资产作为对价,自 B 公司的少数股东取得 B 公司 20% 的股权。本例中 A 公司与 B 公司的少数股东在交易前不存在任何关联方关系(不考虑所得税等影响)。

2×12 年 12 月 29 日, A 公司在取得 B 公司 70% 股权时, B 公司可辨认净资产公允价值为 10000 万元。

2×13 年 12 月 25 日, B 公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值为 11000 万元。

本例中, 2×13 年 12 月 25 日, A 公司进一步取得 B 公司 20% 的股权时, A 公司合并财务报表的会计处理如下:

合并财务报表中, B 公司的有关资产、负债按照自购买日开始持续计算的价值进行合并,无需按照公允价值进行重新计量。A 公司按新增持股比例计算应享有自购买日开始持续计算的净资产份额为 2200 万元【 $11000 \times (90\% - 70\%)$ 】,与新增长期股权投资(3000 万元)之间的差额为 800 万元,在合并资产负债表中应调整所有者权益相关项目,首先调整归属于母公司的资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积不足冲减的,冲;成归属于母公司

的盈余公积，盈余公积不足冲减的，冲减归属于母公司的未分配利润。

A公司作为对价的固定资产的公允价值为3000万元，与原账面价值2500万元的差异500万元，应计入合并利润表中的营业外收入。

(二)企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制的，本准则第四十八条规定，对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值之间的差额计入当期投资收益；购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益以及除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他所有者权益变动（以下简称“其他所有者权益变动”）的，与其相关的其他综合收益、其他所有者权益变动应当转为购买日所属当期收益，由于被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产变动而产生的其他综合收益除外。

企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的，在合并财务报表上，首先，应结合分步交易的各个步骤的协议条款，以及各个步骤中所分别取得的股权比例、取得对象、取得方式、取得时点及取得对价等信息来判断分步交易是否属于“一揽子交易”。本准则第五十一条规定，各项交易的条款、条件以及经济影响符合以下一种或多种情况的，通常应将多次交易事项作为“一揽子交易”进行会计处理：（1）这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的；（2）这些交易整体才能达成一项完整的商业结果；（3）一项交易的发生取决于至少一项其他交易的发生；（4）一项交易单独看是不经济的，但是和其他交易一并考虑时是经济的。

如果分步取得对子公司股权投资直至取得控制权的各项交易属于“一揽子交易”，应当将各项交易作为一项取得子公司控制权的交易，并区分企业合并的类型分别进行会计处理。

如果不属于“一揽子交易”，在合并财务报表中，还应区分企业合并的类型分别进行会计处理。对于分步实现的非同一控制下企业合并，购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益；购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益、其他所有者权益变动的，应当转为购买日所属当期收益，由于被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产变动而产生的其他综合收益除外。

【例 22】2×10 年 1 月 1 日，A 公司以每股 5 元的价格购入 B 上市公司股票 100 万股，

并由此持有 B 公司 2% 股权。投资前 A 公司与 B 公司不存在关联方关系。A 公司将对 B 公司的该项投资作为可供出售金融资产。2×13 年 1 月 1 日，A 公司以现金 1.75 亿元为对价，向 B 公司大股东收购 B 公司 50% 的股权，从而取得对 B 公司的控制权；B 公司当日股价为每股 7 元，B 公司可辨认净资产的公允价值为 2 亿元。A 公司购买 B 公司 2% 股权和后续购买 50% 的股权不构成“一揽子交易”（不考虑所得税等影响）。

A 公司在编制合并财务报表时，首先，应考虑对原持有股权进行公允价值的重新计量。由于 A 公司将原持有 B 公司 2% 的股权作为可供出售金融资产进行核算，因此，购买日（即 2×13 年 1 月 1 日）该项可供出售金融资产的公允价值与其账面价值相等，即 700 万元，不存在差额；同时，将原计入其他综合收益的 200 万元【 $100 \times (7-5)$ 】转入合并当期投资收益。

其次，按照企业合并准则有关非同一控制下企业合并的相关规定，A 公司购买 B 公司股权并取得控制权的合并对价为 1.82 亿元（原持有股权在购买日的公允价值 700 万元 + 合并日应支付的对价 1.75 亿元）。由于 A 公司享有 B 公司于购买日的可辨认净资产公允价值的份额为 1.04 亿元（ $2 \times 52\%$ ），因此，购买日形成的商誉为 0.78 亿元（ $1.82 - 1.04$ ）。

【例 23】2×10 年 1 月 1 日，A 公司以现金 3000 万元取得 B 公司 20% 股权并具有重大影响，按权益法进行核算。当日，B 公司可辨认净资产公允价值为 1.4 亿元。2×13 年 1 月 1 日，A 公司另支付现金 8000 万元取得 B 公司 40% 股权，并取得对 B 公司的控制权。购买日，A 公司原持有的对 B 公司 20% 股权的公允价值为 4000 万元，账面价值为 3500 万元（其中，与 B 公司权益法核算相关的累计净损益为 100 万元、累计其他综合收益为 400 万元）；B 公司可辨认净资产公允价值为 1.8 亿元（不考虑所得税等影响）。

（不考虑 A 公司在编制合并财务报表时，首先，应考虑对原持有股权进行公允价值的重新计量。购买日（即 2×13 年 1 月 1 日），该项股权投资的公允价值（4000 万元）与其账面价值（3500 万元）的差额为 500 万元计入合并当期投资收益，同时，将原计入其他综合收益的 400 万元转入合并当期投资收益。

其次，按照企业合并准则有关非同一控制下企业合并的相关规定，A 公司购买 B 公司股权并取得控制权的合并对价 1.2 亿元

（原持有股权于购买日的公允价值 4000 万元 + 合并日应支付的对价 8000 万元）。由

于 A 公司享有 B 公司于购买日的可辨认净资产公允价值的份额为 1.08 亿元（ $1.8 \times 60\%$ ）

因此，购买日形成的商誉为 0.12 亿元（ $1.2 - 1.08$ ）。

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

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

【例 24】A 公司为 P 公司的全资子公司。2x10 年 1 月 1 日，A 公司与非关联方 B 公司分别出资 200 万元及 800 万元设立 C 公司，并分别持有 C 公司 20% 及 80% 的股权。

2x12 年 1 月 1 日，P 公司向 B 公司收购其持有 C 公司 80% 的股权，C 公司成为 P 公司的全资子公司，当日 C 公司净资产的账面价值与其公允价值相等。

2x13 年 1 月 1 日，A 公司向 P 公司购买其持有 C 公司 80% 的股权，C 公司成为 A 公司的全资子公司。

A 公司与 B 公司不存在关联关系，A 公司购买 C 公司 80% 股权的交易和原取得 C 公司 20% 股权的交易不属于“一揽子交易”，A 公司在可预见的未来打算一直持有 C 公司股权。

2x10 年 1 月 1 日至 2x12 年 1 月 1 日，C 公司实现净利润 500 万元，2x12 年 1 月 1 日至 2x13 年 1 月 1 日，实现的净利润为 300 万元（不考虑所得税等影响）。

本例中，2x13 年 1 月 1 日，A 公司从 P 公司手中购买 C 公司 80% 股权的交易属于同一控制下企业合并。A 公司虽然 2x10 年 1 月 1 日开始持有 C 公司 20% 的股权，但 2x12 年 1 月 1 日开始与 C 公司同受 P 公司最终控制，A 公司合并财务报表应自取得原股权之日（即 2x10 年 1 月 1 日）和双方同处于同一方最终控制之日（2x12 年 1 月 1 日）孰晚日（即 2x12 年 1 月 1 日）起开始将 C 公司纳入合并范围，即：视同自 2x12 年 1 月 1 日起 A 公司

即持有 C 公司 100% 股权并重述合并财务报表的比较数据。2×10 年 1 月 1 日至 2×12 年 1 月 1 日的合并财务报表不应重溯。在 A 公司合并财务报表中，重溯 2×12 年 1 月 1 日的报表项目，由于 C 公司净资产的账面价值为 1500 万元（1000+500）。此前，2×12 年 1 月 1 日持有对 C 公司的长期股权投资的账面价值为 300 万元（200+500×20%）。因此，A 公司在编制合并财务报表时，将 C 公司 2×12 年（比较期间）初各项资产、负债并入后，因合并而增加的净资产 1500 万元应调整资本公积 1200 万元（1500-300）。

借：资产、负债 15000000

贷：长期股权投资 3000000

资本公积 12000000

A 公司对于合并日（即 2×13 年 1 月 1 日）的各报表

项目，除按照本书“第二章——合并程序”的一般规定编制合并分录外，还应冲减 2×12 年 1 月 1 日至 2×13 年 1 月 1 日对 C 公司 20% 的投资的权益法核算结果，即，冲减期初留存收益 $300 \text{ 万元} \times 20\% = 60$ （万元）。

借：期初留存收益 600000

贷：长期股权投资 600000

如果合并日不在年初，对于 C 公司当年实现的净利润中按照权益法核算归属于 A 公司的份额，还应冲或当期投资收益。

二、处置对子公司投资的会计处理

处置对子公司的投资既包括母公司处置对子公司长期股权投资但不丧失控制权的情况，也包括处置对子公司长期股权投资而丧失控制权的情况。处置子公司的会计处理应分别个别财务报表和合并财务报表进行会计处理，个别财务报表的会计处理，参见长期股权投资准则的相关内容，合并财务报表中的会计处理应当分别以下情况：

（一）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的，本准则第四十九条规定，处置价款与处置长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

（二）母公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权的

1. 一次交易的处置

本准则第五十条规定，母公司因处置部分股权投资或其他原因丧失了对原有子公司控制的，在合并财务报表中，对于剩余股权，应当按照丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价和剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产的份额与商誉之和的差额，计入丧失控制权当期的投资收益。

此外，与原有子公司的股权投资相关的其他综合收益、其他所有者权益变动，应当在丧失控制权时转入当期损益，由于被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产变动而产生的其他综合收益除外。

【例 25】2×10 年 6 月 30 日，A 公司以现金 9000 万元取得了 B 公司 60% 的股权，并自该日起控制 B 公司，由于收购 B 公司产生商誉 3000 万元。当日，B 公司可辨认净资产账面价值为 9500 万元，公允价值为 10.000 万元。

2×12 年 6 月 30 日，A 公司以 8000 万元的对价将其持有的 B 公司 40% 的股权出售给第三方公司，处置后对 B 公司的剩余持股比例降为 20%。剩余 20% 股权的公允价值为 4000 万元。当日，B 公司可辨认净资产账面价值为 10200 万元，自购买日开始持续计算的可辨认净资产账面价值为 10700 万元。

B 公司在 2×10 年 7 月 1 日至 2×12 年 6 月 30 日之间实现的净利润为 600 万元，其他综合收益为 100 万元。其他综合收益源自 B 公司的联营公司的其他综合收益的变动，A 公司商誉未减值（不考虑所得税等影响）。

本例中，A 公司应在合并财务报表中进行如下会计处理：

第一，终止确认长期股权投资、商誉等的账面价值，并终止确认少数股东权益（包括属于少数股东的其他综合收益）的账面价值。

第二，视同在丧失控制权之日处置子公司，并按当日剩余 20% 股权的公允价值（4000 万元）重新计量该剩余股权。

同时，分别根据长期股权投资准则或《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（以下简称“金融工具确认和计量准则”）对该 20% 剩余股权进行会计处理，并列示于 A 公司合并财务报表中。

第三, 处置股权取得的对价(8000万元)与剩余股权公允价值(4000万元)之和12000万元, 减去按原持股比例(60%)计算应享有B公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产账面价值的份额6420万元($10700 \times 60\%$)以及与B公司的相关商誉3000万元之间的差额

2580万元($12000 - 6420 - 3000$), 计入丧失控制权当期的投资收益。

最后, B公司其他综合收益和其他所有者权益中归属于A公司的部分60万元($100 \times 60\%$)也应当转为当期投资收益。

2. 多次交易分步处置子公司

(1) 会计处理。企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权, 在合并财务报表中, 首先, 应结合分步交易的各个步骤的交易协议条款、分别取得的处置对价、出售股权的对象、处置方式、处置时点等信息来判断分步交易是否属于“一揽子交易”(见本章第一部分)。

如果分步交易不属于“一揽子交易”, 则在丧失对子公司控制权以前的各项交易, 应按照本章上述“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”的有关规定进行会计处理。

如果分步交易属于“一揽子交易”, 则应将各项交易作为一项处置原有子公司并丧失控制权的交易进行会计处理, 其中, 对于丧失控制权之前的每一次交易, 处置价款与处置投资对应的享有该子公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值的份额之间的差额, 在合并财务报表中应当计入其他综合收益, 在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。

【例 26】A公司主要从事机械产品的生产与销售, B公司为A公司的全资子公司, 主要从事化工产品的生产与销售。A公司计划整合集团业务、剥离辅业, 集中发展机械产品的主营业务。2x11年11月30日, A公司与C公司签订不可撤销的转让协议, 约定A公司向C公司转让其持有的B公司100%股权, 对价总额为5000万元。考虑到C公司的资金压力以及股权平稳过渡, 双方在协议中约定,

C公司应在2x11年12月31日之前支付2000万元, 以先取得B公司20%股权; C公司应在2x12年12月31日之前支付3000万元, 以取得B公司剩余80%股权。2x11年12月31日至2x12年12月31日期间, B公司的相关活动仍然由A公司单方面主导, 若B公

司在此期间向股东进行利润分配，则后续 80% 股权的购买对价按 C 公司已分得的金额进行相应调整。

2x11 年 12 月 31 日，按照协议约定，C 公司向 A 公司支付 2000 万元，A 公司将其持有的 B 公司 20% 股权转让给 C 公司并已办理股权变更手续；当日，B 公司自购买日持续计算的净资产账面价值为 3500 万元。

2x12 年 6 月 30 日，C 公司向 A 公司支付 3000 万元，A 公司将其持有的 B 公司剩余 80% 股权转让给 C 公司并已办理股权变更手续，自此 C 公司取得 B 公司的控制权；当日，B 公司自购买日持续计算的净资产账面价值为 4000 万元。

2x12 年 1 月 1 日至 2x12 年 6 月 30 日，B 公司实现净利润 500 万元，无其他，净资产变动事项（不考虑所得税等影响）。

本例中，A 公司通过两次交易处置其持有的 B 公司 100% 股权，第一次交易处置 B 公司 20% 股权，仍保留对 B 公司的控制；第二次交易处置剩余 80% 股权，并于第二次交易后丧失对 B 公司的控制权。

首先，需要分析上述两次交易是否属于“一揽子交易”：

1. A 公司处置 B 公司股权的商业目的是出于业务整合，剥离辅业的考虑，A 公司的目的是处置其持有的 B 公司 100% 股权，两次处置交易结合起来才能达到其商业目的；

2. 两次交易在同一转让协议中同时约定；

3. 第一次交易中，20% 股权的对价为 2000 万元，相对于 100% 股权的对价总额 5000 万元而言，第一次交易单独看并不经济，和第二次交易一并考虑才反映真正的经济影响，此外，如果在两次交易期间 B 公司进行了利润分配，也将据此调整对价，说明两次交易是在考虑了彼此影响的情况下订立的。

综合上述，在合并财务报表中，两次交易应作为“揽子交易”，按照分步处置子公司股权至丧失控制权并构成“一揽子交易”的相关规定进行会计处理。

2x11 年 12 月 31 日，A 公司转让持有的 B 公司 20% 股权，在 B 公司的股权比例下降至 80%，A 公司仍控制 B 公司。处置价款 2000 万元与处置 20% 股权对应的 B 公司净资产账面价值的份额 700 万元（ $3500 \times 20\%$ ）之间的差额 1300 万元，在合并财务报表中计入其他，综合收益：

借：银行存款 20000000

贷：少数股东权益 7000000

其他综合收益 13000000

此外，由于 A 公司已经签订了不可撤销的股权出售协议且预计处置将在 1 年内完成，A 公司还应根据《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》（以下简称“财务报表列报准则”）有关持有待售资产和终止经营的有关规定进行相应的会计处理和列报。2×12 年 1 月 1 日至 2×12 年 6 月 30 日，B 公司作为 A 公司持股 80% 的非全资子公司纳入 A 公司合并财务报表合并范围，B 公司实现的净利润 500 万元中归属于 C 公司的份额 100 万元（ $500 \times 20\%$ ）在 A 公司合并财务报表中确认少数股东损益 100 万元，并调整少数股东权益。

2×12 年 6 月 30 日，A 公司转让 B 公司剩余 80% 股权，丧失对 B 公司控制权，不再将 B 公司纳入合并范围。

A 公司应终止确认对 B 公司长期股权投资及少数股东权益等，并将处置价款 3000 万元与享有的 B 公司净资产份额 3200 万元（ $4000 \times 80\%$ ）之间的差额 200 万元，计入当期损益；同时，将第一次交易计入其他综合收益的 1300 万元转入当期损益。

（2）所得税影响。

根据我国《企业所得税法》的相关规定，符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益为免税收入。因此，通常情况下，当居民企业持有另一居民企业的股权意图为长期持有，通过股息、红利或者其他协同效应获取回报时，其实质所得税率为零，不存在相关所得税费用。只有当居民企业通过转让股权获取资本利得收益时，该笔资产转让利得才产生相应的所得税费用。

实务中，由于股权投资的处置往往需要董事会和股东大会的审议，涉及重大交易还需要相关监管部门的审批核准，后续公司还要进行股权交割和工商登记变更等手续，期间涉及流程和手续较多，从公司有明确意图处置股权至实际转移之间往往存在跨期的情况。如果资产负债表日股权处置已由股东大会等权力机构审议通过，也经相关监管部门审批批准，即使尚未办理实际转移手续等，公司处置该项长期股权投资的意图已经十分清晰，将股权处置损益的所得税影响延迟到下一会计期间进行处理往往会导致低估递延所得税负债、高估利润的情况。因此，如果预期出现母公司处置股权至实际转移之间存在跨期的情况，母公司应在合并

财务报表中考虑上述递延所得税的影响。

三、因子公司的少数股东增资而稀释母公司拥有的股权比例

有时，子公司的其他股东对子公司进行增资，由此稀释了母公司对子公司的股权比例，在这种情况下，应当按照增资前的母公司股权比例计算其在增资前子公司账面净资产中的份额，该份额与增资后按母公司持股比例计算的在增资后子公司账面净资产份额之间的差额计入资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。

【例 27】A 公司原持有 B 公司 100% 的股权并控制 B 公司。2×11 年 1 月 1 日，第二方 C 公司向 B 公司增资 100 万元，增资前 B 公司净资产账面价值为 900 万元，增资后 B 公司净资产账面价值和公允价值均为 1000 万元。增资后 C 公司占 B 公司 10% 的股权，A 公司仍控制 B 公司（不考虑所得税等影响）。

本例中，由于第二方 C 公司增资导致 A 公司持股比例下降。A 公司按原持股比例享有的子公司净资产账面价值的份额 900 万元（900 万元×100%）和按新持股比例享有的子公司净资产账面价值 900 万元（1000 万元×90%）份额之间的差额为 0，因此对归属母公司股东的权益不产生影响。

【例 28】2×11 年，A 公司和 B 公司分别出资 750 万元和 250 万元设立 C 公司，A 公司、B 公司的持股比例分别为 75% 和 25%。C 公司为 A 公司的子公司。

2×12 年 B 公司对 C 公司增资 500 万元，增资后占 C 公司股权比例为 35%。交易完成后，A 公司仍控制 C 公司。

C 公司自成立日至增资前实现净利润 1000 万元，除此以外，不存在其他影响 C 公司净资产变动的事项（不考虑所得税等影响）。

本例中，在 A 公司合并财务报表中，B 公司对 C 公司增资的会计处理如下：

A 公司持股比例原为 75%，由于少数股东增资而变为 65%。增资前，A 公司按照 75% 的持股比例享有的 C 公司净资产账面价值为 1500 万元（2000×75%）；增资后，A 公司按照 65% 持股比例享有的净资产账面价值为 1625 万元（2500×65%），两者之间的差额 125 万元，在 A 公司合并资产负债表中应调增资本公积。

四、其他特殊交易

本准则第五十二条规定,对于站在企业集团合并财务报表角度的确认和计量结果与其所属的母公司或子公司的个别财务报表层面的确认和计量结果不一致的,在编制合并财务报表时,应站在企业集团角度对该特殊交易事项予以调整。

随着我国市场经济的快速发展和各类型经济交易的日益复杂化、多元化,在母、子公司个别财务报表及在母公司合并财务报表中,部分特殊交易由于会计主体假设的不同而导致对同一事项的会计处理结果存在差异。在这种情况下,仅仅通过常规的抵销分录则难以真实、全面地反映市企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量状况,需要站在企业集团合并财务报表的角度对这类交易予以调整。例如,母公司将借款作为实收资本投入子公司用于长期资产的建造,母公司应在合并财务报表层面反映借款利息的资本化金额。再如,子公司作为投资性房地产的大厦,出租给集团内其他企业使用,母公司应在合并财务报表层面作为固定资产反映。

（五）《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》应用指南

一、总体要求

《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》（以下简称“本准则”）明确了公允价值的定义，规定了统一的公允价值计量要求，并改进了公允价值相关信息的披露。

本准则主要规范企业应当如何计量相关资产或负债的公允价值，以及应当披露哪些公允价值相关信息，但企业是否应当以公允价值计量相关资产或负债、何时进行公允价值计量、公允价值变动应当计入当期损益还是其他综合收益等会计处理问题，由要求或允许企业采用公允价值进行计量或披露的其他相关会计准则规范。

本准则明确了公允价值定义。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。企业应当严格按照公允价值定义对相关资产或负债进行公允价值计量。在计量日，企业无论是否能够观察到相关资产或负债的交易价格或者其他市场信息（如类似资产或负债的报价、市场利率或其他输入值等），其公允价值计量的目标应当保持一致，即估计市场参与者在计量日的有序交易中出售一项资产或者转移一项负债的价格。

本准则规范的公允价值计量要求适用于相关资产或负债的初始计量和后续计量。企业应当从市场参与者角度计量相关资产或负债的公允价值，而不应考虑企业自身持有资产、清偿或者以其他方式履行负债的意图和能力。企业以公允价值计量相关资产或负债，应当假定计量日出售资产或转移负债的有序交易发生在主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）中，并且使用在当前情况下适用并且有足够可利用数据和其他信息支持的估值技术，如市场法、收益法和成本法等。企业应当优先使用相同资产或负债在活跃市场的公开报价（第一层次输入值），最后再使用不可观察输入值（第三层次输入值）。企业应当根据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，将公允价值计量划分为三个层次。

企业以公允价值计量非金融资产，还应当考虑该非金融资产的最佳用途和估值前提。企业以公允价值计量负债（包括金融负债和非金融负债）、企业自身权益工具，应当假定该负债、企业自身权益工具在计量日转移给市场参与者，而非与对方结清或以其他方式消除该负债或企业自身权益工具，并考虑不履约风险。企业以公允价值计量市场风险或信用风险可抵销的金融资产和金融负债，应当基于市场参与者在计量日有序交易中出售净多头（即资产）或转移净空头（即负债）的价格。

企业披露相关资产或负债的公允价值信息，应当对资产或负债进行恰当分组，区分持续的公允价值计量和非持续的公允价值计量，并按照公允价值计量的三个层次进行披露。企业应当披露公允价值计量所使用的估值技术和输入值，以及重大不可观察输入值在持续的公允价值计量中对当期损益或其他综合收益的影响，以使财务报表使用者合理评价公允价值相关信息。

二、关于适用范围

企业应当遵循本准则的要求对相关资产或负债的公允价值进行计量或披露。但企业对哪些资产或负债进行公允价值计量，应当由其他相关会计准则进行规范。

对于《企业会计准则第 1 号——存货》规范的可变现净值、《企业会计准则第 8 号——资产减值》规范的预计未来现金流量现值等与公允价值类似的其他计量属性、股份支付业务以及租赁业务等，企业应当遵循其他相关会计准则进行计量和披露。

对于以公允价值减去处置费用后的净额确定可收回金额的资产、职工离职后福利计划资产、企业年金基金投资等，企业应当遵循本准则进行计量，但应当遵循其他相关企业会计准则对这些资产进行披露。

三、关于公允价值计量的基本要求

（一）相关资产或负债

本准则中相关资产或负债，是指其他相关会计准则要求或允许企业以公允价值计量的资产或负债，也包括企业自身权益工具，例如《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》中规范的采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，《企业会计准则第 5 号——生物资产》中规范的采用公允价值进行后续计量的生物资产，《企业会计准则第 8 号——资产减值》中规范的使用公允价值确定可收回金额的资产，《企业会计准则第 10 号——企业年金基金》中规范的以公允价值计量的企业年金基金投资，《企业会计准则第 16 号——政府补助》中规范的以非货币性资产形式取得的政府补助，《企业会计准则第 20 号——企业合并》中规范的非同一控制下企业合并中取得的可辨认资产和负债以及作为合并对价发行的权益工具，《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》中规范的以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产以及可供出售金融资产等。

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当考虑该资产或负债的特征以及该资产或负债

是以单项还是以组合的方式进行计量等因素。

1. 相关资产或负债的特征

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当考虑该资产或负债所具有的特征，例如，资产的状况及所在位置、出售或使用资产的限制等。如果市场参与者在计量相关资产或负债公允价值时会考虑这些资产或负债的特征，企业在计量该资产或负债公允价值时，也应当考虑这些特征因素。

(1) 资产状况和所在位置。市场参与者以公允价值计量一项非金融资产时，通常会考虑该资产的地理位置和环境、使用功能、结构、新旧程度、可使用状况等。因此，企业计量其公允价值时，也应考虑这些特征，对类似资产的可观察市场价格或其他交易信息进行调整，以确定该资产的公允价值。

【例 1】2×14 年 1 月 1 日，甲企业将刚开发建成的一栋写字楼作为投资性房地产，用于出租，并采用公允价值模式进行后续计量。2×14 年 12 月 31 日，甲企业根据可获得的市场信息和相关数据，决定参考本地区同一地段的写字楼活跃市场价格，并考虑所处商图位置、新旧程度、配套设施等因素，对本地区可比写字楼的市场交易价格进行调整，确定该写字楼在 2×14 年 12 月 31 日的公允价值。

(2) 对资产出售或使用的限制。企业以公允价值计量相关资产，应当考虑出售或使用该资产所存在的限制因素。企业为合理确定相关资产的公允价值，应当区分该限制是针对资产持有者的，还是针对该资产本身的。

如果该限制是针对相关资产本身的，那么此类限制是该资产具有的一项特征，任何持有该资产的企业都会受到影响，市场参与者在计量日对该资产进行定价时会考虑这一特征。因此，企业以公允价值计量该资产，应当考虑该限制特征。

【例 2】某上市公司的限售股具有在指定期间内无法在公开市场上出售的特征。市场参与者在对该上市公司限售股进行定价时将会考虑、该权益工具流动性受限的因素。因企业以公允价值计量该权益工具时，应当对在公开市场上交易的同一发行人的未受限制的相同权益工具的报价作出相应调整，即从报价中扣除市场参与者因承担指定期间内无法在公开市场上出售该权益工具的风险而要求获得补偿的全额。

【例 3】某企业通过出让方式取得了一块土地，使用年限为 50 年。在土地使用权出让合同中，这块土地的用途被限定为主业用地。根据有关法律法规的要求，在未完成相关审批程序前，企业持有该土地使用权期间，不可以擅自改变其土地用途。企业在土地使用年限(50

年)内将该土地使用权转让给其他方的,受让方也不能擅自改变该土地用途。

该土地作为工业用地,这是土地本身的特征。即使企业转让该土地,作为受让方的市场参与者也不能擅自改变用途,在以公允价值计量该土地时会考虑这一特征。因企业在对该土地进行公允价值计量时,应当考虑土地使用用途受限的影响。

如果该限制是针对资产持有者的,那么此类限制并不是该资产的特征,只会影响当前持有该资产的企业,而其他企业可能不会受到该限制的影响,市场参与者在计量日对该资产进行定价时不会考虑该限制因素。因此,企业以公允价值计量该资产时,也不应考虑针对该资产持有者的限制因素。

【例4】甲公司与某商业银行签订一份借款合同。根据借款合同规定,甲公司将其持有的一块土地使用权作为抵押,在偿还该债务前,甲公司不能转让该土地使用权。

在本例中,甲公司承诺在偿还该商业银行借款前不转让其持有的该土地使用权,该承诺是针对甲公司的限制,而非针对甲公司所持有的土地使用权,并不会转移给其他市场参与者。

因此,甲公司在确定其持有的该土地使用权的公允价值时,不应考虑该限制。

2. 计量单元企业以公允价值计量相关资产或负债,该资产或负债可以是单项资产或负债,比如一台机器设备、一项专利权或者一项金融资产或负债,也可以是资产组合、负债组合或者资产和负债的组合,比如,由多台设备构成的一条生产线、《企业会计准则第20号——企业合并》中规范的业务等。

企业是以单项还是以组合的方式对相关资产或负债进行公允价值计量,取决于该资产或负债的计量单元。计量单元,是指相关资产或负债以单独或者组合方式进行计量的最小单位。企业在确认相关资产或负债时就已经确定了该资产或负债的计量单元。因此,企业以公允价值计量相关资产或负债,应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》、《企业会计准则第22号——金融工具确认与计量》、《企业会计准则第20号——企业合并》等其他相关会计准则规定的计量单元进行计量。

例如,甲公司拥有一台大型设备,主要用于生产医疗器械。2×14年,该设备生产的医疗器械销售率大幅下降。2×14年12月31日,甲公司对该设备进行减值测试。按照《企业会计准则第8号——资产减值》的有关规定,甲公司能够在期末确定该设备可收回金额的,计量单元则为该设备这一单项资产,否则甲公司应将该设备所属的资产组作为一个计量单元,以确定该资产组的可收回金额。

对于市场风险或信用风险可抵销的金融资产、金融负债和其他合同,在符合本准则要求

的情况下，企业可以将该金融资产、金融负债和其他合同的组合作为计量单元。

（二）有序交易

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当假定市场参与者在计量日出售资产或者转移负债的交易，是当前市场情况下的有序交易。企业应用于相关资产或负债公允价值计量的有序交易，是在计量日前一段时期内该资产或负债具有惯常市场活动的交易，不包括被迫清算和抛售。

1.相关资产或负债有序交易的识别企业在确定一项交易是否为有序交易时，应当全面理解交易环境和有关事实。企业应当基于可获取的信息，如市场环境变化、交易规则和习惯、价格波动幅度、交易量波动幅度、交易发生的频率、交易对于信息、交易原因、交易场所和其他能够获得的信息，运用专业判断对交易行为和交易价格进行分析，以判断该交易是否为有序交易。

企业不必为确定一项交易是否为有序交易而不计成本，但不能忽视可合理获得的信息。当企业成为交易一方时，通常假定该企业有充分的信息来判断该交易是否为有序交易。

当企业遇到下列情况时，相关资产或负债的交易活动通常不应作为有序交易：

（1）在当前市场情况下，市场在计量日之前一段时间内不存在相关资产或负债的惯常市场交易活动。

（2）在计量日之前，相关资产或负债存在惯常的市场交易，但资产出售方或负债转移方仅与单一的市场参与者进行交易。

（3）资产出售方或负债转移方处于或者接近于破产或托管状态，即资产出售方或负债转移方已陷入财务困境。

（4）资产出售方为满足法律或者监管规定而被要求出售资产，即被迫出售。

（5）与相同或类似资产或负债近期发生的其他交易相比，出售资产或转移负债的价格是一个异常值。

2.相关资产或负债有序交易价格的应用

企业判定相关资产或负债的交易是有序交易的，在以公允价值计量该资产或负债时，应当考虑该交易的价格，即以该交易价格为基础确定该资产或负债的公允价值。企业在公允价值计量过程中赋予有序交易价格的权重时，应当考虑交易量、交易的可比性、交易日与计量日的临近程度等因素。

企业判定相关资产或负债的交易不是有序交易的，在以公允价值计量该资产或负债时，

不应考虑该交易的价格，或者赋予该交易价格较低权重。

企业根据现有信息不足以判定该交易是否为有序交易的，在以公允价值计量该资产或负债时，应当考虑该交易的价格，但不应将该交易价格作为计量公允价值的唯一依据或者主要依据。相对于其他已知的有序交易价格，企业应赋予该交易较低权重。

（三）主要市场或最有利市场

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当假定出售资产或者转移负债的有序交易在该资产或负债的主要市场进行。不存在主要市场的，企业应当假定该交易在相关资产或负债的最有利市场进行。

主要市场，是指相关资产或负债交易量最大和交易活跃程度最高的市场。最有利市场，是指在考虑交易费用和运输费用后，能够以最高金额出售相关资产或者以最低金额转移相关负债的市场。

1.主要市场或最有利市场的识别

企业根据可合理取得的信息，能够在交易日确定相关资产或负债交易量最大和交易活跃程度最高的市场的，应当将该市场作为相关资产或负债的主要市场。

企业根据可合理取得的信息，无法在交易日确定相关资产或负债交易量最大和交易活跃程度最高的市场的，应当在考虑交易费用和运输费用后，能够以最高金额出售该资产或者以最低金额转移该负债的市场作为最有利市场。

企业在识别相关资产或负债的主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）时，应当考虑所有可以合理取得的信息，但不必不计成本地考察所有可能的市场。通常情况下，如果不存在相反的证据，企业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。

相关资产或负债的主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）应当是企业可进入的市场，但不要求企业于计量日在该市场上实际出售资产或者转移负债。企业应当从自身角度，而非市场参与者角度，判定相关资产或负债的主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）。

不同的企业可以进入不同的市场，对相同资产或负债而言，不同企业可能具有不同的主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）。例如，某企业与银行签订了一项初始交易价格为零的利率互换。该企业只能进入利率互换的零售市场，而银行则能够同时进入利率互换的零售市场和做市商市场，并且其主要业务发生在做市商市场。因此，该企业与银

行就存在不同的主要市场，该企业应当以零售市场为主要市场，该银行应当以做市商市场为主要市场。

2.主要市场或最有利市场的应用企业应当以主要市场上相关资产或负债的价格为基础，计量该资产或负债的公允价值。主要市场是资产或负债流动性最强的市场，能够为企业提供最具有代表性的参考信息。因此，无论相关资产或负债的价格能够直接从市场观察到，还是通过其他估值技术获得，企业都应当以主要市场上相关资产或负债的价格为基础，计量该资产或负债的公允价值。即使企业能够于计量日在主要市场以外的另一个市场上，获得更高的出售价格或更低的转移价格，企业也仍应当以主要市场上相关资产或负债的价格为基础，计量该资产或负债的公允价值。

不存在主要市场或者无法确定主要市场的，企业应当以相关资产或负债最有利市场的价格为基础，计量其公允价值。企业在确定最有利市场时，应当考虑交易费用、运输费用等。

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，取决于企业参与该资产或负债交易的不同方式（例如，零售交易或者批发交易，交易所交易或者场外交易等）。交易费用是指企业发生的可直接归属于资产出售或者负债转移的费用。交易费用在进行相关资产或负债交易时不可避免。交易费用直接由交易引起，并且是企业进行交易所必需的，如果企业未决定出售资产或转移负债，该费用将不会产生。企业应当根据其他相关会计准则对交易费用进行会计处理。

企业在根据主要市场或最有利市场的交易价格确定相关资产或负债的公允价值时，不应根据交易费用对该价格进行调整。例如，甲企业委托某证券公司于2×14年12月1日购买某上市公司100万股普通股股票，作为交易性金融资产持有。2×14年12月1日，该上市公司股票价格为每股10元。甲企业共支付1002万元，其中2万元是支付给证券公司的手续费。甲公司在2×14年12月1日初始确认该交易性金融资产时，每一股股票的公允价值应当是10元，而不是10.02元。

交易费用不包括运输费用。相关资产所在地理位置是该资产的特征，企业应当根据使该资产从当前位置转移到主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）的运输费用调整主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）的价格。

【例5】2×14年12月31日，甲公司在非同一控制下的企业合并业务中获得一批存货（100吨某原材料）。在合并日，甲公司应当以公允价值计量这批存货。根据市场交易情况，该原材料在A城市和B城市有两个活跃的交易市场。甲公司能够进入这两个市场，并能够取

得该存货在这两个市场的交易数据，如表 1 所示。

表 1 2x14 年 12 月 31 日该原材料的市场交易数据

市场	销售价格 (万元/吨)	历史交易量 (吨)
A 城市	26	980 万
B 城市	28	20 万

甲公司根据市场交易数据能够确定 A 城市的市场拥有最大交易量、交易活跃程度最高，判定 A 城市的市场为该原材料的主要市场。因此，甲公司应当以 A 城市的市场价格为基础估计这批存货的公允价值。

假定在 A 城市的市场出售这批存货的交易费用（如相关税费等）为 300 万元，将这批存货运抵 A 城市的成本为 20 万元；在 B 城市的市场出售这批存货的交易费用为 320 万元，将这批存货运抵 B 城市的成本为 40 万元。

甲公司在估计这批存货的公允价值时，应当使用在主要市场中出售该原材料将收到的价格，并考虑运输费用，但不考虑交易费用。因此，这批存货的公允价值计量应使用 A 城市的市场中的价格（2600 万元），减去运输费用（20 万元），从而这批存货的公允价值为 2580 万元。

在本例中，尽管 B 城市的市场上出售原材料的价格（28 万元）要高于 A 城市的市场的价格（26 万元），根据本准则的规定，甲公司也不能以 B 城市的市场价格为基础确定这批存货的公允价值。

【例 6】承上例，如果甲公司无法获得这批存货在 A 城市和 B 城市的历史交易量，则甲公司应当在考虑交易费用和运输费用后将能够获得经济利益最大化的市场确定为最有利市场，即在该市场中出售这批存货收到的净额最高。

由于市场参与者在 B 城市的市场中出售该存货能够收到的净额为 2440 万元（ $2800-320-40$ ），高于在 A 城市的市场出售该存货能够收到的净额 2280 万元（ $2600-300-20$ ），因此，在甲公司无法确定主要市场情况下，B 城市的市场为最有利市场。甲公司应当以 B 城市的市场价格为基础估计这批存货的公允价值。

甲公司估计这批存货的公允价值时，应当使用最有利市场的价格，并考虑运输费用，但

不考虑交易费用，即 B 城市的市场中的价格（2800 万元）减去运输费用（40 万元），从而这批存货的公允价值为 2760 万元。

在本例中，尽管甲公司在确定最有利市场时考虑了交易费用，但在计量这批存货公允价值时不考虑交易费用，而是仅针对运输费用进行调整。

企业以公允价值计量相关资产或负债，即使在计量日不存在提供出售资产或转移负债价格信息的可观察市场，企业仍应当从持有资产或承担负债的市场参与者的角度进行考虑，并假设当日发生了交易。该假设的交易是估计出售资产或转移负债价格的基础。

（四）市场参与者

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当充分考虑市场参与者之间的交易，采用市场参与者在对该资产或负债定价时为实现其经济利益最大化所使用的假设。

1. 市场参与者的特征

市场参与者，是指在相关资产或负债的主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）中，相互独立的、熟悉资产或负债情况的、能够且愿意进行资产或负债交易的买方和卖方。市场参与者应当具备下列特征：

（1）市场参与者应当相互独立，不存在《企业会计准则第 36 号——关联方披露》所述的关联方关系。例如，甲公司是乙公司的母公司。2×14 年 12 月 31 日，甲公司与乙公司签订股权转让协议，以每股 5 元的协议价格受让乙公司持有的某上市公司 200 万股普通股股票，并作为交易性金融资产持有。12 月 31 日，该上市公司普通股股票的公开市场报价（收盘价）为每股 4.23 元。由于甲公司和乙公司之间存在控制与被控制的关系，其签订的股份转让协议价格明显高于公开市场报价，因此，甲、乙公司之间的交易不能作为市场参与者之间的交易，其交易价格不能作为计量相关资产公允价值的基础。但如果企业有证据表明，关联方之间的交易是按市场条款达成的；则关联方之间的交易可以作为市场参与者之间的交易，交易价格可作为公允价值计量的基础。例如，承上例，乙公司以每股 4.23 元的价格向其母公司（甲公司）转让该上市公司股份，两者之间的交易价格等于计量日公开市场报价，则甲、乙公司之间的交易可作为市场参与者之间的交易，其交易价格能够作为计量相关资产公允价值的基础。

（2）市场参与者应当熟悉情况，根据可获得的信息，包括通过正常的尽职调查获取的信息，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。

2.市场参与者的确定

企业在确定市场参与者时，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（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）以及在该市场上与企业进行交易的市场参与者等因素，从总体上识别市场参与者。例如，某一市场参与者愿意为一项业务支付更高的价格，因为该市场参与者能从该业务中获得协同效应，而其他市场参与者无法获得相同的协同效用。企业在确定该业务的公允价值时，不应以该特定市场参与者的报价为基础，而是应当以大多数市场参与者愿意支付的价格为基础。

企业在确定市场参与者时至少应当考虑下列因素：

（1）所计量的相关资产或负债。例如，金融资产的市场参与者与非金融资产的市场参与者之间将存在较大差别。

（2）该资产或负债的主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）。主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）是基于企业角度确定的。因此，与企业在同一行业的其他企业有可能是市场参与者，但市场参与者也可能来自其他行业，例如，在计量制造业企业拥有的土地使用权的公允价值时，房地产开发企业也可能作为市场参与者。

（3）企业将在主要市场或最有利市场进行交易的市场参与者。

3.市场参与者的应用

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当基于市场参与者之间的交易确定该资产或负债的公允价值。如果市场参与者在交易中考虑了相关资产或负债的特征以及相关风险等，并根据这些特征或风险对该资产或负债的交易价格进行了调整，那么企业也应当采用市场参与者在对该资产或负债定价时所使用的这些假设。

企业应当从市场参与者角度计量相关资产或负债的公允价值，而不应考虑企业自身持有资产、清偿或者以其他方式履行负债的意图和能力。

【例 7】甲公司是一家日化企业，取得了竞争对于乙公司 100%股权，并对乙公司进行了吸收合并。甲公司决定不再使用乙公司的商标，所有产品统一使用甲公司的商标。乙公司商标声誉良好，对其他企业而言具有价值，能够产生经济利益。甲公司以公允价值计量该商标时，不能因为公司自身放弃使用该商标，就将其公允价值确定为零，而是应当基于将该商标出售给熟悉情况、有意愿且有能力进行交易的其他市场参与者的价格，确定其公允价值。

（五）公允价值初始计量

企业应当根据交易性质和相关资产或负债的特征等,判断初始确认时的公允价值是否与其交易价格相等。企业在取得资产或者承担负债的交易中,交易价格是取得该资产所支付或者承担该负债所收到的价格,即进入价格。而相关资产或负债的公允价值是脱手价格,即出售该资产所能收到的价格或者转移该负债所需支付的价格。

企业未必以取得资产时所支付的价格出售该资产,同样,也未必以承担负债时所收取的价格转移该负债。虽然企业取得资产或承担负债的进入价格不一定等于该资产或负债的脱手价格。但在大多数情况下,相关资产或负债的进入价格等于其脱手价格。例如,在交易日,企业购买一项资产的交易发生在出售该项资产主要市场(或者在不存在主要市场情况下的最有利市场)上的,取得该资产的交易价格与其脱手价格相等。

但在下列情况中,企业以公允价值对相关资产或负债进行初始计量的,不应将取得资产或者承担负债的交易价格作为该资产或负债的公允价值:

(1) 关联方之间的交易。但企业有证据表明关联方之间的交易是按照市场条款进行的,该交易价格可作为确定其公允价值的基础。

(2) 被迫进行的交易,或者资产出售方(或负债转移方)在交易中被迫接受价格的交易。例如,资产出售方或负债转移方为满足监管或法律的要求而被迫出售资产或转移负债,或者资产出售方或负债转移方正陷于财务困境。

(3) 交易价格所代表的计量单元不同于以公允价值计量的相关资产或负债的计量单元。例如,以公允价值计量的相关资产或负债仅是交易(例如,企业合并)中的一部分,而交易除该资产或负债外,还包括按照其他会计准则应单独计量但未确认的无形资产。

(4) 进行交易的市场不是该资产或负债的主要市场(或者在不存在主要市场情况下的最有利市场)。例如,某商业银行是银行间债券市场的做市商,既可以与其他做市商在银行间债券市场进行交易,也可以与客户在交易所市场进行交易,但对于该银行而言,债券交易的主要市场(或者在不存在主要市场情况下的最有利市场)是与其他做市商进行交易的银行间债券市场,交易所市场上的交易价格则有可能不同于银行间债券市场上的交易价格。

其他相关会计准则要求或允许企业以公允价值对相关资产或负债进行初始计量,并且交易价格与公允价值不相等的,交易价格与公允价值的差额应当按照其他相关会计准则的要求进行处理。如果其他相关会计准则对此未作出明确规定的,企业应当将该差额计入当期损益。

(六) 估值技术

企业以公允价值计量相关资产或负债,应当使用在当前情况下适用并且有足够可利用数

据和其他信息支持的估值技术。企业使用估值技术的目的是，估计市场参与者在计量日当前市场情况下的有序交易中出售资产或者转移负债的价格。

估值技术通常包括市场法、收益法和成本法。企业应当根据实际情况从市场法、收益法和成本法中选择一种或多种估值技术，用于估计相关资产或负债的公允价值。本准则未规定企业应当优先使用何种估值技术，除非在活跃市场上存在相同资产或负债的公开报价。相关资产或负债存在活跃市场公开报价的，企业应当优先使用该报价确定该资产或负债的公允价值。

企业在应用估值技术估计相关资产或负债的公允价值时，应当根据可观察的市场信息定期校准估值模型，以确保所使用的估值模型能够反映当前市场状况，并识别估值模型本身可能存在的潜在缺陷。

如果企业所使用的估值技术未能考虑市场参与者在对相关资产或负债估值时所考虑的所有因素，那么企业通过该估值技术获得的金额不能作为对计量日当前交易价格的估计。

1.市场法

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

企业应用市场法估计相关资产或负债公允价值的，可利用相同或类似的资产、负债或资产和负债的组合（例如，一项业务）的价格和其他相关市场交易信息进行估值。

企业在使用市场法时，应当以市场参与者在相同或类似资产出售中能够收到或者转移相同或类似负债需要支付的公开报价为基础。企业在市场价格或其他相关市场交易信息基础上，应当根据该资产或负债的特征，例如，当前状况、地理位置、出售和使用的限制等，对相同或类似资产或负债的市场价格进行调整，以确定该资产或负债的公允价值。

【例 8】2×14 年 7 月 1 日，甲企业购入乙上市公司 100 万股普通股股票，共支付 500 万元，假定不考虑相关税费。甲企业将对乙上市公司的投资作为交易性金融资产持有。2×14 年 12 月 31 日，乙上市公司普通股股票的收盘价为每股 4.8 元。甲企业在编制 2×14 年度财务报表时，采用市场法确定其持有的对乙上市公司投资的公允价值。根据乙上市公司普通股股票于 2×14 年 12 月 31 日的收盘价，甲企业对乙上市公司投资的公允价值为 480 万元（ 4.8×100 ）。

企业在应用市场法时，除直接使用相同或类似资产或负债的公开报价外，还可以使用市

市场乘数法等估值方法。市场乘数法是一种使用可比企业市场数据估计公允价值的方法，包括上市公司比较法、交易案例比较法等。企业采用上市公司比较法时，可使用的市场乘数包括市盈率、市净率、企业价值 / 税息折旧及摊销前利润乘数等。企业应当进行职业判断，考虑与计量相关的定性和定量因素，选择恰当的市场乘数。

【例 9】甲公司拥有乙公司 5% 的股权，将其作为可供出售金融资产持有。乙公司是一家非上市的股份公司，不存在活跃市场的公开报价。2×14 年 12 月 31 日，甲公司在编制其财务报表时，由于无法获得乙公司股份的公开市场报价，决定采用市场乘数法确定对乙公司投资的公允价值。

甲公司根据乙公司所处的行业、规模、经营业绩、风险、成长性等因素，选择了 4 家可比的上市公司。考虑到可比公司与乙公司之间资本结构和折旧政策存在差异，甲公司选择企业价值 / 税息折旧及摊销前利润(EV/EBITDA)乘数对乙公司进行估值。甲公司通过乙公司的税息折旧及摊销前利润和可比上市公司的企业价值 / 税息折旧及摊销前利润来数计算出乙公司的企业价值，然后减去乙公司负债的公允价值，得到调整前的乙公司股东权益价值。甲公司在考虑流动性折价等因素后，得到调整后的乙公司股东权益价值，并根据其持股比例，最终得到在乙公司中股权投资的公允价值。

可比上市公司的企业价值 / 税息折旧及摊销前利润来数如表 2 所示。

可比公司	EV/EBITDA
上市公司 A	8.0 倍
上市公司 B	9.0 倍
上市公司 C	9.5 倍
上市公司 D	8.5 倍
平均数	8.75 倍

2×14 年 12 月 31 日，假定乙公司税息折旧及摊销前利润为 10000 万元。甲公司运用可比上市公司企业价值 / 税息折旧及摊销前利润来数的平均数（8.75 倍）得到乙公司的企业价值为 87500 万元。假定乙公司在 2×14 年 12 月 31 日负债的公允价值是 37500 万元。

甲公司根据以下程序（表 3），确定其在乙公司中 5% 股权的公允价值为 2250 万元。

（1）调整前的乙公司股东权益价值	乙公司企业价值 - 负债公允价值	$87500 - 37500 = 50000$
（2）流动性折价	该折价反映了乙公司无公开报价权益工具相比可比公司的权益工具，具有较低流动性。为了简化，假定流动性折价为 10%	$50000 \times 10\% = 5000$
（3）调整后的乙公司股东权益价值		$50000 - 5000 = 45000$
（4）甲公司持有乙公司 5% 股权的公允价值		$45000 \times 5\% = 2250$

2. 收益法

收益法是企业将未来金额转换成单一现值的估值技术。企业使用收益法时，应当反映市场参与者在计量日对未来现金流量或者收入费用等金额的预期。企业使用的收益法包括现金流量折现法、多期超额收益折现法、期权定价模型等估值方法。

（1）现金流量折现法。现金流量折现法是企业收益法中最常用到的估值方法，包括传统法（即折现率调整法）和期望现金流量法。

现值是企业运用折现率将未来金额与现在金额联系起来所使用的工具。企业使用现金流量折现法估计相关资产或负债的公允价值时，需要在计量日从市场参与者角度考虑相关资产或负债的未来现金流量、现金流量金额和时间的可能变动、货币时间价值、因承受现金流量固有不不确定性而要求的补偿（即风险溢价）、与负债相关的不履约风险（包括企业自身信用风险）、市场参与者在当前情况下可能考虑的其他因素等。

企业采用的现金流量折现法因其中所包含的上述因素的不同而有可能不同。企业以现金流量折现法估计相关资产或负债的公允价值，为避免重复计算或忽略风险因素的影响，折现率与现金流量应当保持一致。例如，企业使用了合同现金流量的，应当采用能够反映预期违约风险的折现率；使用了概率加权现金流量的，应当采用无风险利率；使用了包含了通货膨胀影响的现金流量的，应当采用名义折现率；使用了排除了通货膨胀影响的现金流量的，应当采用实际利率；使用税后现金流量的，应当采用税后折现率；使用税前现金流量的，应当采用税前折现率；使用人民币现金流量的，应当使用与人民币相关的利率等。

企业在现金流量折现法中所使用的现金流量是估计金额，而非确定的已知金额。当存在违约风险时，即使是合同约定的金额（例如，贷款承诺中约定的贷款金额）也是不确定的，

所以，企业使用现金流量折现法时，将面临较多不确定性。

企业在以公允价值计量该资产或负债时应当考虑风险溢价。企业在某些情况下确定合适的风险溢价可能会存在较大的困难，但企业不能仅仅因为难以确定风险溢价而在公允价值计量中不考虑风险调整因素。

根据对风险的调整方式和采用现金流量类型，可以将现金流量折现法区分为两种方法，传统法和期望现金流量法。

①传统法。传统法是使用在估计金额范围内最有可能的现金流量和经风险调整的折现率的一种折现方法。

企业在传统法中所使用的现金流量，包括合同现金流量、承诺现金流量或者最有可能的现金流量等。这些现金流量都以特定事项为前提条件，例如，债券中包含的合同现金流量或承诺现金流量是以债务人不发生违约为前提条件。

企业所使用的经风险调整的折现率，应当来自市场上交易的类似资产或负债的可观察回报率。在不存在可观察的市场回报率情况下，企业也可以使用估计的市场回报率。

【例 10】2×13 年 12 月 31 日，甲商业银行从全国银行间债券市场购入乙公司发行的中期票据，将其作为可供出售金融资产持有。

该票据的信用评级为 AAA，期限为 7 年，自 2×13 年 12 月 31 日起至 2×20 年 12 月 31 日止。该票据面值为人民币 100 元，票面年利率为 5%，假定起息日为 2×13 年 12 月 31 日，付息日为 2×14 至 2×20 年每年的 12 月 31 日。乙公司的长期信用评级为 AAA。

2×14 年 12 月 31 日，甲商业银行能够从中央国债登记结算有限责任公司公布的相关收益率曲线确定相同信用评级、相同期限债券的市场回报率为 6%。

2×14 年 12 月 31 日，甲商业银行可根据该中期票据约定的合同现金流量(利息和本金)，运用市场回报率进行折现，得到对乙公司中期票据投资的公允价值为 1001 万元，如表 4 所示。

年份	2 x 14	2 x 15	2x16	2 x 17	2 x 18	2x19	2x20	合计
现金流量	50	50	50	50	50	50	1050	
折现率 (6%)	1	0.9434	0.8900	0.8396	0.7921	0.7473	0.7050	
现值	50	47.2	44.5	42	39.6	37.4	740.3	1001

【例 11】甲公司采用公允价值模式对其拥有的投资性房地产进行后续计量。2×13 年，甲公司将其在某市市中心拥有的一幢写字楼用于出租。该写字楼共五层，总建筑面积为 60000 平方米，可出租面积约 35000 平方米。考虑到在计量日前一段时间内不存在相同或类似写字楼在活跃市场的交易价格，但类似商业房地产的租赁市场非常活跃，甲公司决定采用收益法中的现金流量折现法估计该写字楼于 2×13 年 12 月 31 日的公允价值，即通过将未来预测期内的现金流量和该写字楼在预测期最后一年的余值用恰当的折现率折现到计量日。

根据市场状况，甲公司采用了以下假设：

(1) 预测期。预测期为 2×13 年 12 月 31 日至 2×18 年 12 月 31 日。

(2) 收益期。以计量日至土地使用权终止日之间的期间为收益期，即 35 年。

(3) 折现率。甲公司通过对该市大量类似商业房地产的市场调查，并考虑评估对象位置、交通便利性以及在营运期内的相关风险（如营运风险、房地产风险、现金流动风险以及其他风险）进行分析和调整，最终确定折现率为 9%。

(4) 租金。截至 2×16 年 12 月 31 日，该写字楼带租赁合同运营。因此，甲公司分析租金收益时按租赁期内和租赁期外两种情况考虑，2×14 年至 2×16 年租赁期内采用租赁合同规定的租金，2×17 年和 2×18 年租赁期外采用市场租金。

(5) 费用支出。甲公司预计营业税及附加、房产税、财产保险费、土地使用税、营运费用、营销推广费用等占每年租金收入的 25%。

甲公司根据上述信息，确定该写字楼于 2×13 年 12 月 31 日的公允价值为 91602 万元。具体计算过程如表 5 所示。

	2×14	2x15	2×16	2x17	2x18	合计
(1) 总租金收益	12000	14000	16500	17000	17500	
(2) 总费用 = (1) × 25%	3000	3500	4125	4250	4375	
(3) 租金净收益 = (1) - (2)	9000	10500	12375	12750	13125	
(4) 未来 30 年的现金流量					72917*	
(5) 折现率 (9%)	0.9174	0.8417	0.7722	0.7084	0.6499	
(6) 现金流量现值 = [(3) + (4)] × (5)	8257	8838	9556	9032	55919	91602

*为了简化，假定该写字楼未来 30 年的余值折现到 2×18 年 12 月 31 日的价值为 72917 万元。

企业在确定资产或负债是否类似时，需要考虑现金流量的性质（例如，现金流量是合同现金流量还是非合同现金流量、现金流量是否会对经济条件的改变作出类似反应）以及可言状况、抵押品、期限、限制性合同和流动性等其他因素。

②期望现金流量法。是使用风险调整的期望现金流量和无风险利率，或者使用未经风险调整的期望现金流量和包含市场参与者要求的风险溢价的折现率的一种折现方法。

企业应当以概率为权重计算的期望现金流量反映未来所有可能的现金流量。企业在期望现金流量法中使用的现金流量是对所有可能的现金流量进行了概率加权，最终得到的期望现金流量不再以特定事项为前提条件，这不同于企业在传统法中所使用的现金流量。

企业在应用期望现金流量法时，有两种方法调整相关资产或负债期望现金流量的风险溢价：

第一种方法是，企业从以概率为权重计算的期望现金流量中扣除风险溢价，得到确定等值现金流量，并按照无风险利率对确定等值现金流量折现，从而估计出相关资产或负债的公允价值。当市场参与者对于以确定的现金流量交换期望现金流量无偏好时，该确定的现金流量即为确定等值现金流量。例如，如果市场参与者愿意以 1000 元的确定现金流量交换 1200 元的期望现金流量，该 1000 元即为 1200 元的确定等值（即 200 元代表风险溢价）。在这种情况下，持有 1200 元的期望现金流量和持有 1000 元现金，对于市场参与者而言是无差异的。

第二种方法是，企业在无风险利率之上增加风险溢价，得到期望回报率，并使用该期望回报率对以概率为权重计算的现金流量进行折现，从而估计出相关资产或负债的公允价值。企业可以使用对风险资产进行计价的模型估计期望回报率，例如资本资产定价模型。

【例 12】为了说明期望现金流量法调整风险的两种方法，假定根据下列可能的现金流量和概率（表 6，计算确定资产在一年内拥有 800 万元的期望现金流量。假定适用的一年期无风险利率为 6%，具有相同风险状况的资产的系统性风险溢价为 2%。

表 6 可能的现金流量及概率 单位：万元

可能的现金流量	概率	概率加权现金流量
600	20%	120
800	60%	480
1000	20%	200
期望现金流量		800

在本例中，期望现金流量（800 万元）代表三个可能结果的概率加权平均。在实际情况下，可能存在更多结果，但企业应用期望现金流量法时，不需要运用复杂的模型和技术考虑

所有可能的现金流量分布，而应当确定现金流量有限数量的可能结果和概率。例如，企业可能使用相关历史期间的实际现金流量，并在考虑市场参与者假设的基础上，对经济形势或市场情况、行业趋势和竞争程度等外部因素和具体影响企业内部因素的变动进行调整。

(1) 企业在使用期望现金流量法第一种方法时，应当根据风险溢价对期望现金流量进行调整。

第一步：企业通过使用 2% 的风险溢价，计算出现金流量的风险调整为 15 万元 $[800 - 800 \times (1.06/1.08)]$ 。

第二步：企业使用期望现金流量减去 15 万元风险调整，得出经市场风险调整的期望现金流量是 785 万元 $(800 - 15)$ 。

第三步：企业以无风险利率 (6%) 对经市场风险调整的期望现金流量进行折现，得到该项资产的现值 (即公允价值) 为 741 万元 $(785/1.06)$ 。

(2) 企业在使用期望现金流量法第二种方法时，应当根据风险溢价对折现率进行调整。

第一步：企业将无风险利率 (6%) 加上风险溢价 (2%)，得到期望回报率为 8%。

第二步：企业使用期望回报率对期望现金流量 (800 万元) 进行折现，得到该项资产的现值 (即公允价值) 为 741 万元 $(800/1.08)$ 。

企业使用期望现金流量法的上述两种方法，得到的现金流量现值应当是相同的。因此，企业在使用期望现金流量法估计相关资产或负债的公允价值时，期望现金流量法的上述两种方法均可使用。企业对期望现金流量法第一种方法或第二种方法的选择，取决于被计量资产或负债的特征和环境因素，企业是否可获取足够多的数据，以及企业运用判断的程度等。

(2) 期权定价模型。企业可以使用布莱克-斯科尔斯模型、二叉树模型、蒙特卡洛模拟法等期权定价模型估计期权的公允价值。其中，布莱克-斯科尔斯期权定价模型可以用于认股权证和具有转换特征的金融工具的简单估值。布莱克-斯科尔斯期权定价模型中的输入值包括：即期价格、行权价格、合同期限、顶计或内含波动率、无风险利率、期望股息率等。

【例 13】 甲公司持有乙上市公司发行的股票期权，作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产持有。根据该期权，甲公司可以在 2×16 年 12 月 31 日，按每股 5 元的行权价格向乙上市公司购买 1000 万股普通股。由于该期权无活跃市场公开报价，甲公司管理层决定采用了布莱克-斯科尔斯期权定价模型确定该期权在 2×14 年 12 月 31 日的公允价值。

布莱克-斯科尔斯期权定价模型中采用的主要输入值如表 7 所示：

表 7 布莱克-斯科尔斯期权定价模型中主要输入值

即期价格	乙上市公司普通股 2×14 年 12 月 31 日收盘价为 4 元 / 每股
行权价格	5 元 / 每股
期权期限	2 年
无风险利率	根据发行日国债收益率曲线, 2 年期的到期收益率为 4%
股价波动率	基于乙上市公司自发行日起过去 5 年内的每日收盘价计算得到股价波动率为 40%
期望股息率	基于乙上市公司过去 5 年的派息情况计算得到期望股息率为 3%

根据表 7 中的输入值, 甲公司采用布莱克-斯科尔斯期权定价模型计算得到 2×14 年 12 月 31 日该期权的公允价值为 566.9 万元。

蒙特卡洛模拟法适用于包含复杂属性(如包括可变行权价格或转换价格、对行权时间具有限制条款等)的认股权证或具有转换特征的金融工具。蒙特卡洛模拟法将根据认股权证或具有转换特征的金融工具的条款、条件以及其他假设, 随机生成数千甚至数百万的可能结果, 计算每种可能情形的相关回报, 这些回报用概率加权并折现以计算相关资产或负债的公允价值。

3.成本法

成本法, 是反映当前要求重置相关资产服务能力所需金额的估值技术, 通常是指现行重置成本法。在成本法下, 企业应当根据折旧贬值情况, 对市场参与者获得或构建具有相同服务能力的替代资产的成本进行调整。折旧贬值包括实体性损耗、功能性贬值以及经济性贬值。企业主要使用现行重置成本法估计与其他资产或其他资产和负债一起使用的有形资产的公允价值。

【例 14】甲公司于 2×12 年 1 月 1 日购买了一台数控设备, 其原始成本为 400 万元, 预计使用寿命为 20 年。2×14 年, 该数控设备生产的产品有替代产品上市, 导致甲公司产品市场份额骤降 30%。2×14 年 12 月 31 日, 甲公司决定对该数控设备进行减值测试, 根据该数控设备的公允价值减去处置费用后的净额与预计未来现金流量现值较高者确定可收回金额。根据可获得的市场信息, 甲公司决定采用重置成本法估计该数控设备的公允价值。

甲公司在估计公允价值时, 因无法获得该数控设备的市场交易数据, 也无法获取其各项

成本费用数据,故采用以设备历史成本为基础,根据同类设备的价格上涨指数来确定公允价值的物价指数法。假设自 2×12 年至 2×14 年,此类数控设备价格指数按年分别为上涨的5%、2%和5%。此外,在考虑实体性贬值、功能性贬值和经济性贬值后,在购买日该数控设备的成新率为60%。因此,甲公司估计该设备公允价值为270万元($400 \times 1.05 \times 1.02 \times 1.05 \times 60\%$)。

4. 估值技术的选择

企业在某些情况下使用单项估值技术是恰当的,如企业使用相同资产或负债在活跃市场上的公开报价计量该资产或负债的公允价值。但在有些情况下,企业可能需要使用多种估值技术,如企业对未上市企业股权投资的估值,将采用市场法和收益法。企业应当运用更多职业判断,确定恰当的估值技术。企业至少应当考虑下列因素:

一是根据企业可获得的市场数据和其他信息,其中一种估值技术是否比其他估值技术更恰当;

二是其中一种估值技术所使用的输入值是否更容易在市场上观察到或者只需作更少的调整;

三是其中一种估值技术得到的估值结果区间是否在其他估值技术的估值结果区间内;

四是市场法和收益法结果存在较大差异的,进一步分析存在较大差异的原因,例如其中一种估值技术可能使用不当,或者其中一种估值技术所使用的输入值可能不恰当等。

企业在公允价值后续计量中使用了估值技术,并且运用了不可观察输入值的,应当确保该估值技术反映了计量日可观察的市场数据,例如,类似资产或负债的最近交易价格等。企业以相关资产或负债的交易价格作为其初始确认时的公允价值,并在公允价值后续计量中使用了不可观察输入值的,应当校正后续计量中运用的估值技术,以使得该估值技术确定的初始确认结果与初始确认时的交易价格相等。企业通过校准估值技术,能够确保估值技术反映当前市场情况,避免发生估值技术未反映相关资产或负债的特征。

【例 15】甲公司在 2×14 年12月31日购买了乙公司10万股普通股股票,占乙公司所有发行在外股份的5%。乙公司是一家非上市的股份公司,不存在活跃市场的公开报价。甲公司共支付360万元,假定该交易价格等于该投资在 2×14 年12月31日的公允价值。

甲公司预期后续将使用可比公司估值技术来计量这些股权的公允价值,并且将会在该估值技术中使用乙公司业绩衡量指标、流动性折价等不可观察输入值。因此,甲公司将以360万元的交易价格对后续使用的估值模型进行校准,以使得使用该估值模型得到的该投资在初

始确认时的估计值等于交易价格，确保该估值模型已充分反映了该投资的所有特征。

假定乙公司 2×14 年 12 月 31 日的税息折旧及摊销前利润为 800 万元，流动性折价为 10%，并且甲公司从市场上获得可比公司的企业价值 / 税息折旧及摊销前利润 (EV/EBITDA) 来数为 10 倍。甲公司运用该来数和乙公司税息折旧及摊销前利润估计得到乙公司在 2×14 年 12 月 31 日的价值为 8000 万元，其持有的 5% 股权的价值为 400 万元，在考虑流动性折价后得到的估计价值为 360 万元 (表 8)。

因此，甲公司后续计量中使用的估值模型和选择的输入值反映了当前市场情况，如表 8 所示。

项目	金额
(1) 乙公司 2x14 年 12 月 31 日的税息折旧及摊销前利润	800
(2) 企业价值/税息折旧及摊销前利润乘数 (10) 倍	
(3) 乙公司价值 = (1) x (2)	8000
(4) 5% 股权所占份额 = 5% x (3)	400
(5) 流动性折价 (10%)	
(6) 流动性折价调整 = 10% x (4)	40
(7) 2x14 年 12 月 31 日 5% 股权的估计价值 = (4) - (6)	360

在每一个后续计量日，甲公司将评价在初始确认计量公允价值时使用的假设是否发生变动 (即企业价值 / 税息折旧及摊销前利润乘数为 10 倍是否合适，在初始确认用于取得少数股东权益折价和流动性折价的假设在计量日是否有效)。如果这些假设发生变化，甲公司将考虑这些变化如何影响计量以及新的事实是否需要包括在估值技术中。总之，甲公司应确保估值技术在计量日反映当前市场状况，如果影响乙公司的事实和情况及其经营环境发生变化，还应作出必要的调整。

企业在估计不存在活跃市场的权益工具的公允价值时，如果自权益工具购买日至计量日之间的间隔较短，并且在此期间没有发生对该权益工具价值产生重大影响的事件，企业可采用近期交易价格作为无公开报价权益工具的公允价值；如果权益工具非近期购买，或者自购买日至计量日之间发行权益工具的企业 (发行人) 发生了重大变化，企业可能不应按照近期交易价格确定权益工具的公允价值，应当根据发行人所处的发展阶段，选用恰当的估值方法

进行估值。

例如，对于成熟的被投资企业，企业可采用市场法计量其无公开报价权益工具的公允价值。企业选择可比公司作为基准公司时，应当重点考虑业务的性质、业务的盈利能力及所在地。企业无法找到与被投资企业在同一行业的上市公司时，可选择最相近行业和具有相似经营风险和利润率的公司作为替代。企业选定可比公司后，应当对关键指标的差异进行调整，从而增强市场法的适用性和可靠性。这些所需调整的关键指标差异包括可比公司所在不同市场的估值水平，可比公司与被投资企业之间增长性、盈利能力、股本回报率、流动性差异等。另外，企业也可使用行业特定的一些业务驱动因素进行比较（如股价 / 页面浏览量、股价 / 床位）。

又如，对于迅速成长的被投资企业，企业可采用收益法计量其无公开报价权益工具的公允价值。企业使用该方法时，需要进行一系列的财务预测，预测时间至少包括企业一个业务周期，一般不少于 5 年。如果被投资企业已经确定在近期能够实现上市流通，并且相应的股价已大致确定，企业可采用投资收益折现法来确定被投资企业发行的权益工具的公允价值，使用较低的风险回报率确定计量日的现值。企业应当采用市场法对收益法的结果进行交叉检验。

企业在公允价值计量中使用的估值技术一经确定，不得随意变更。企业公允价值计量中应用的估值技术应当在前后各会计期间保持一致 除非变更估值技术或其应用方法能使计量结果在当前情况下同样或者更能代表公允价值，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）市场状况发生变化等。

企业变更估值技术及其应用方法的，应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定作为会计估计变更处理，并根据本准则的披露要求对估值技术及其应用方法的变更进行披露，而不需要按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定对相关会计估计变更进行披露。

企业无论使用何种估值技术，都应当考虑当前市场状况并作出市场参与者可能进行的风险调整，如对信用风险和流动性风险的调整。

（七）输入值

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当考虑市场参与者在对相关资产或负债进行定价时所使用的假设，包括有关风险的假设，例如，所用特定估值技术的内在风险等。市场参与者所使用的假设即为输入值，可分为可观察输入值和不可观察输入值。

企业使用估值技术时，应当优先使用可观察输入值，仅当相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行时才使用不可观察输入值。企业通常可以从交易所市场、做市商市场、经纪人市场、直接交易市场获得可观察输入值。在交易所市场上，企业可直接获得相关资产或负债的收盘价。在做市商市场上，做市商随时准备用自有资金买入或者卖出做市项目，以此提供流动性并形成市场，所以出价和要价比收盘价更容易获得。但在直接交易市场上，买卖双方独立协商，无中介参与，所以难以获得这些交易。

企业为估计相关资产或负债公允价值必须使用一些不可观察输入值的，如果市场参与者在对该资产或负债的公允价值计量会用到这些不可观察输入值，那么企业也应当使用这些不可观察输入值。

无论企业在以公允价值计量相关资产或负债过程中是否使用不可观察输入值，其公允价值计量的目的仍是基于市场参与者角度确定在当前市场条件下计量日有序交易中该资产或负债的脱手价格。

1. 公允价值计量中相关的溢价和折价

企业应当选择与市场参与者在相关资产或负债交易中会考虑的、并且与该资产或负债特征相一致的输入值。在企业能够获得相同或类似资产或负债在活跃市场的报价、市场参与者将考虑与相关资产或负债的特征相关的溢价或折价的情况下，企业应当根据这些溢价或折价，如控制权溢价、少数股东权益折价、流动性折价等，对相同或类似资产或负债的市场交易价格进行调整。

企业不应考虑与要求或允许公允价值计量的其他相关会计准则中规定的计量单元不一致的溢价或折价，如反映企业持有规模特征（即“大宗持有因素”）的溢价或折价。例如，某企业持有一家上市公司 15000 万股普通股股票。该上市公司在资本市场上一般平均日交易量约为 12000 万股普通股股票。如果该企业全部出售其持有的上市公司股份，将会造成流动性问题，该上市公司每股普通股股价将发生严重下跌。大宗持有因素是与交易相关的特定因素，因企业交易该资产的方式不同而有所不同。该因素与企业持有股份数量（即持有规模）有关，不是该资产（上市公司普通股股票）的特征。

2.以出价和要价为基础的输入值

当相关资产或负债具有出价和要价时，企业可以使用出价-要价价差中在当前市场情况下最能代表该资产或负债公允价值的价格计量该资产或负债。出价是经纪人或做市商购买一项资产或处置一项负债所愿意支付的价格，要价是经纪人或做市商出售一项资产或承担一项负债所愿意带收取的价格。

企业可使用出价计量资产头寸、使用要价计量负债头寸，也可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。其他方法可作为权宜之计使用。但是，企业不应使用与公允价值计量假定不一致的权宜之计，如对资产使用要价，对负债使用出价。

（八）公允价值层次

为提高公允价值计量和相关披露的一致性和可比性，企业应当将估值技术所使用的输入值划分为三个层次，并最优先使用活跃市场上相同资产或负债未经调整的报价（第一层次输入值），最后使用不可观察输入值（第三层次输入值）。

1.第一层次输入值

第一层次输入值是企业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交易量及交易频率足以持续提供定价信息的市场。在活跃市场，交易对象具有同质性，可随时找到自愿交易的买方和卖方，并且市场价格信息是公开的。当交易量和交易活动显著下降、可获得的价格因时间或市场参与者不同存在显著差异、可获得的价格并非当前价格时，当前市场可能不是活跃市场。

在活跃市场中，企业应当能够易于且可定期从交易所、交易商、经纪人、行业集团、定价机构或监管机构等获得相关资产或负债的报价。企业从活跃市场获得的这些报价，应当能够代表在公平交易基础上实际并经常发生的市场交易。异常的市场报价不应作为第一层次输入值。例如，债券交易中出现的频繁对敲交易形成的市场价格。

企业使用相同资产或负债在活跃市场的公开报价对该资产或负债进行公允价值计量时，通常不应进行调整。但下列情况除外：

（1）企业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。例如，银行等金融机构持有大量的类似债券，可能在计量日较难取得每一债券的价格信息，而使用其中一些债券的报价确定其他类似债券的公允价值。在这种情况下，企业可使用不完全依赖于单个报价

的备选定价方法作为权宜之计，但公允价值计量应当划入较低层次。

(2) 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不代表计量日的公允价值。例如，在证券市场闭市之后但在计量日之前发生的买卖双方直接交易、经纪人交易或公告等重大事项。企业应当制定相应会计政策并一致应用，以识别那些可能影响公允价值计量的重大事项。企业根据该新信息而对报价有所调整的，公允价值计量应当划入较低层次。

(3) 不存在相同或类似负债或企业自身权益工具报价但其他方将其作为资产持有的负债或自身权益工具的公允价值。如果无需对资产报价进行调整，公允价值计量结果为第一层次。但企业对资产报价进行调整的，公允价值计量应当划入较低层次。

在活跃市场中，企业应当以单项资产或负债的市场报价（第一层次输入值）与企业持有数量的乘积确定其持有的金融资产或金融负债的公允价值。即使市场正常日交易量不足以吸收企业的持有量，以致在市场交易中出售该金融资产或转移该金融负债可能影响市场报价的情况下，企业也应如此。

2. 第二层次输入值

第二层次输入值是除第一层次输入值外相关资产或负债直接或间接可观察的输入值。对于具有特定期限（如合同期限）的相关资产或负债，第二层次输入值必须在其几乎整个期限内是可观察的。第二层次输入值包括：

(1) 活跃市场中类似资产或负债的报价。

(2) 非活跃市场中相同或类似资产或负债的报价。

(3) 除报价以外的其他可观察输入值，包括在正常报价间隔期间可观察的利率和收益率曲线等。

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

企业以公允价值计量相关资产或负债的，类似资产或负债在活跃市场或非活跃市场的报价为该资产或负债的公允价值计量提供了依据，但企业需要对该报价进行调整。企业在确定哪些资产或负债与相关资产或负债类似时，需要进行判断。

在非有序交易情况下，企业确定相关资产或负债的交易价格或报价不能完全代表计量日该资产或负债的公允价值，却又以该交易价格或报价为基础计量其公允价值的，则应当对该交易价格或报价进行调整。例如，在非活跃市场上，相同资产或负债的最近交易日不是该资产或负债的公允价值计量日的，企业应当考虑两个日期的间隔期间内市场状况是否发生变

动，如金融工具发行人信用评级的变动，与市场风险相关的信用利差变动等。

企业应当根据相关资产或负债的特征，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、输入值与可比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。企业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大的，公允价值计量结果应当划分为第三层次。

3.第三层次输入值

第三层次输入值是相关资产或负债的不可观察输入值。第三层次输入值包括不能直接观察和无法由可观察市场数据验证的利率、股票波动率、企业合并中承担的弃置义务的未来现金流量、企业使用自身数据作出的财务预测等。

企业只有在相关资产或负债几乎很少存在市场交易活动，导致相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行的情况下，才能使用第三层次输入值，即不可观察输入值。但企业计量公允价值的目标仍应当保持不变，即从持有资产或承担负债的市场参与者角度确定资产或负债在计量日有序交易中的脱手价格。因此，企业使用不可观察输入值仍应当反映市场参与者给资产或负债定价时使用的假设，包括有关风险的假设，例如，特定估值技术及其输入值的固有风险的假设等。

企业在确定不可观察输入值时，应当使用在当前情况下可以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。企业可在内部数据的基础上确定不可观察输入值，但如果有关证据表明其他市场参与者将使用不同于企业内部数据的其他数据，或者这些企业内部数据是企业特定数据、其他市场参与者不具备企业相关特征（例如企业的协同效应）时，企业应当对其内部数据作出相应调整。

企业不必为获取关于市场参与者假设的信息而不计成本，但应当考虑所有可合理获得的有关市场参与者假设的信息。

如果市场参与者在对相关资产或负债定价时考虑了风险调整，则企业在公允价值计量时如果没有考虑该风险调整，那么该计量就不能代表公允价值。例如，当相关资产或负债（或类似资产或负债）的交易量或交易活动比正常市场交易活动显著下降，交易价格或报价无法代表该资产或负债的公允价值时，企业应当考虑风险调整。

企业遇到下列情形时，应当确定相关资产或负债的交易量或交易活跃程度是否出现大幅下降：

- （1）最近几乎没有发生该资产或负债的交易；

(2) 该资产或负债的报价信息不是基于当前信息；

(3) 报价信息在一段时间内或在做市商之间（例如一些经纪人市场）变化极大；

(4) 以往与该资产或负债公允价值高度相关的指数被证明与该资产或负债近期公允价值的指导价格不相关；

(5) 与企业对期望现金流量的估计相比，在考虑了关于该资产或负债信用风险和其他不履约风险可获得的所有市场数据后，可观察交易或报价的隐含流动性风险溢价、收益率或业绩指标（如拖欠率或损失严重程度）大幅增加；

(6) 出价和要价之间的价差很大或者大幅增加；

(7) 该资产或负债（或者类似资产或负债）一级市场的交易活动大幅降低或不存在此类市场；

(8) 几乎没有公开可获得的信息，例如一些交易活动由买卖双方直接进行。

相关资产或负债的交易量或交易活跃程度大幅下降的，企业可能需要改变估值技术或者使用多种估值技术，例如使用市场法和收益法。当权衡使用不同估值技术取得的公允价值计量结果时，企业应当考虑公允价值计量各种结果的合理性。即使相关资产或负债的交易量或活跃程度出现大幅下降，企业计量公允价值的目标仍应保持不变。如果资产或负债的交易量或交易活跃程度大幅下降，估计市场参与者在计量日按照当前市场情况愿意进行交易的价格，依赖于计量日的事实和环境，这需要企业进行判断。

【例 16】甲企业在 2×14 年 1 月 1 日（证券发行日）购入 AAA 级住房抵押贷款的次级证券，作为可供出售金融资产持有，并以公允价值进行后续计量。该次级证券在三个次级证券的优先次序中位列第二位。住房抵押贷款证券的基础担保品为 2×12 年 9 月 1 日签出的、无担保的住房抵押贷款。

在 2×14 年 12 月 31 日（计量日），该次级证券的评级为 A 级。该住房抵押贷款次级证券之前通过经纪人市场进行交易。但是，该市场中的交易量较少，在 2×14 年 1 月 1 日至 2×14 年 3 月 31 日之间每月仅发生过几宗交易，而在 2×14 年 12 月 31 日前 9 个月内几乎没有任何交易活动。甲企业在评价了相关因素的重要性和相关性之后，考虑到计量日前的较长一段期间内几乎没有任何交易活动，认为该住房抵押贷款次级证券的交易量或交易活跃程度已显著下降。

由于不存在采用市场法估值技术可依据的交易活动，甲企业决定使用收益法，通过折现率调整法来计量住房抵押贷款次级证券在计量日的公允价值。甲企业使用了住房抵押贷款证

券的合同现金流量。甲企业随后估计对该合同现金流量进行折现的折现率（即市场回报率）。市场回报率采用下列两项进行估计：

（1）无风险利率。

（2）针对可获得的市場数据与甲企业投资的住房抵押贷款次级证券之间的差异进行的估计调整。该调整反映了市场参与者在计量日进行的有序之易中，按照当前市场状况对资产进行定价时，将考虑的预计不履约风险及其他风险（如违约风险、抵押品价值风险和流动性风险）的可获得的市場数据。

甲企业在估计调整时考虑了下列信息：

（1）初始交易价格反映的该住房抵押贷款次级证券在发行日的信用利差。

（2）自发行日至计量日之间可比的住房抵押贷款证券的任何可观察价格或基于相关指数所反映的信用利差的变化。

（3）该住房抵押贷款次级证券相对于可比住房抵押贷款证券或指数的特征，包括下列各项：

①基础资产的质量，即有关基础抵押贷款的履约信息，例如拖欠率和止赎率、历史损失经验和提前偿付率；

②所持有的住房抵押贷款证券的优先次序；以及

③其他相关因素。

（4）分析师及信用评级机构发布的相关报告。

（5）由诸如经纪人或第三方报价机构提供的报价。

甲企业估计，市场参与者在对该住房抵押贷款次级证券进行定价时，将使用的其中一个指导性市场回报率为12%（1200个基点）。该市场回报率估计如下：

（1）2×14年12月31日无风险利率为300个基点，并以此为起点。

（2）针对该次级证券在2×14年1月发行时无风险利率的信用利差，加上250个基点。

（3）针对该次级证券自2×14年1月1日至12月31日的无风险利率信用利差的估计变动，加上700个基点。该估计是基于该期间内可获得的最具可比性指数的变动作出的。

（4）针对用于估计信用利差变动的指数与该次级证券之间的差异，作出减少50个基点（净值）的调整。所参考的指数包括次级抵押贷款，而甲企业持有的住房抵押贷款次级证券由具有更高信用状况的类似抵押贷款构成（从而对市场参与者更具吸引力）。但是，该指数并未反映当前市场状况下该次级证券的流动性风险溢价。因此，50个基点的调整是下列两

项调整相抵后的净值:

①第一项调整为 350 个基点的调减,该估计是通过比较 2×13 年 3 月住房抵押贷款证券的最近一期交易的内涵收益率与相同日期的指数价格的内涵收益率取得的。没有信息表明甲企业的证券与该指数之间的关系已发生了变化。

②第二项调整为 300 个基点的调增,这是甲企业在与相关指数比较后对其证券固有的额外流动性风险作出的最佳估计。该估计是考虑了一系列类似证券近期现金交易的内涵流动风险溢价后得出的。

4.公允价值计量结果所属的层次

公允价值计量结果所属的层次,由对公允价值计量整体而言重要的输入值所属的最低层次决定。企业应当在考虑相关资产或负债特征的基础上判断输入值的重要性。企业在进行重要性评估时,应当考虑公允价值计量本身,而不是考虑公允价值的变动以及这些变动的会计处理。企业应当在书面文件中记录其如何评估输入值对于公允价值计量的重要性,并一致应用该政策。

公允价值计量结果所属的层次,取决于估值技术的输入值,而不是估值技术本身。当企业使用的所有输入值都属于同一层次时,例如企业使用未经调整的活跃市场的报价计量公允价值,公允价值计量结果所属的层次就比较容易确定,但企业在公允价值计量中所使用的输入值可能会属于不同层次。在这种情况下,企业评价某一输入值对公允价值计量整体的重要性,需要职业判断,考虑与相关资产或负债有关的特定因素。

【例 17】承例 13,2×14 年 12 月 31 日,甲公司在确定该期权公允价值过程中,用到了一种以上的输入值,例如波动率、期望股息率、无风险利率等。其中,无风险利率属于第二层次,波动率和期望股息率属于第三层次。由于波动率和期望股息率对于公允价值计量整体而言是重要的,则该期权的公允价值计量结果应当划入第三层次。

如果企业在公允价值计量中需要使用不可观察输入值对可观察输入值进行调整,并且该调整引起相关资产或负债公允价值计量结果显著增加或显著减少,则公允价值计量结果应当划入第三层次的公允价值计量。例如,企业拥有一家非上市公司 100 万股普通股股票,并将其作为可供出售金融资产持有。企业以市场法估计该金融资产的公允价值,如可从可比上市公司获得可观察的市场乘数,并在此基础上考虑一个流动性折价的调整因素。由于流动性折价为不可观察输入值,企业使用该流动性折价对可观察的企业价值/税息折旧及摊销前利润乘数进行调整,如果该调整对该金融资产的公允价值计量具有重大影响,那么公允价值计量

结果应当被划入第三层次的公允价值计量。

企业在确定公允价值计量所属的层次时，不应考虑为取得基于公允价值的其他计量所做的调整，例如计量公允价值减去处置费用时的处置费用。

5. 第三方报价机构的估值

企业使用第三方报价机构（例如经纪人、做市商等）提供的出价或要价计量相关资产或负债公允价值的，应当确保该第三方报价机构提供的出价或要价遵循了本准则要求。企业应当综合考虑相关资产或负债所处市场的特点、交易是否活跃、是否有足够数量的报价方、报价方是否权威、报价是否持续等因素，对出价和要价的质量进行判断。

企业即使使用了第三方报价机构提供的估值，也不应简单将该公允价值计量结果划入第三层次输入值。企业应当了解估值服务中应用到的输入值，并根据该输入值的可观察性和重要性，确定相关资产或负债公允价值计量结果的层次。例如，第三方报价机构提供了相同资产或负债在活跃市场报价的，企业应当将该资产或负债的公允价值计量划入第一层次。

如果相关资产或负债的交易量或交易活跃程度出现大幅下降，企业应当评估第三方报价机构在形成报价过程中是否使用了反映有序交易的当前信息或是反映市场参与者假定（包括有关风险的假定）的估值技术。

企业在权衡作为公允价值计量输入值的报价时，应当考虑报价的性质，例如报价是参考价格还是具有约束性的要约，对第三方报价机构提供的具有约束性要约的报价应赋予更多权重，并对不能反映交易结果的报价赋予较少权重。

四、关于非金融资产的公允价值计量

（一）非金融资产的最佳用途

企业以公允价值计量非金融资产，应当考虑市场参与者通过直接将该资产用于最佳用途产生经济利益的能力，或者通过将该资产出售给能够用于最佳用途的其他市场参与者产生经济利益的能力。

最佳用途，是指市场参与者实现一项非金融资产或其所属的一组资产和负债的价值最大化时该非金融资产的用途。最佳用途是评估行业在非金融资产（例如，房地产等）评估中所使用的估值概念，也称为最高最佳使用。企业判定非金融资产的最佳用途，应当考虑该用途是否为法律上允许、实物上可能以及财务上可行的使用方式。

企业判断非金融资产的用途在法律上是否允许，应当考虑市场参与者在对该非金融资产

定价时所考虑的资产使用在法律上的限制。企业在计量日对非金融资产的使用必须未被法律禁止，例如，如果政府禁止在生态保护区内进行房地产开发和经营，则该保护区内土地的最佳用途不可能是工业或商业用途的开发。

企业判断非金融资产的用途在实物上是否可能，应当考虑市场参与者在对该非金融资产定价时所考虑的资产实物特征，例如，一栋建筑物是否能够作为仓库使用。

企业判断非金融资产的用途在财务上是否可行，应当考虑在法律上允许且实物上可能的情况下，市场参与者通过使用该非金融资产能否产生足够的收益或现金流量，从而在补偿将该非金融资产用于这一用途所发生的成本之后，仍然能够满足市场参与者所要求的投资回报。

企业应当从市场参与者的角度确定非金融资产的最佳用途，即使企业已经或者计划将非金融资产用于不同于市场参与者的用途。通常情况下，企业对非金融资产的当前用途可视为最佳用途，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非金融资产可以实现价值最大化。

【例 18】甲软件公司拥有一组资产，包括收费软件资产（向客户收取许可证费用）和配套使用的数据库支持系统，这两项资产结合使用。2×14 年，由于市场上出现新的可替代软件，甲公司可收取的许可证费用大幅减少。因此，甲公司需要对该资产组进行减值测试。为此，甲公司需确定该资产组公允价值减去处置费用后的净额。

由于没有证据表明这些资产的当前用途并非其最佳用途，甲公司确定这些资产的最佳用途是其当前用途，并且每一项资产将主要通过与其他资产结合使用来为市场参与者提供最大价值。

假定市场参与者有两种类型，一种是同行业企业（如甲公司的竞争对手），另一种是不具有互补性投资的投资公司。不同市场参与者对这些资产的不同使用，决定了不同市场参与者对各项资产具有不同定价。

(1) 同行业企业：假定同行业企业拥有与软件资产配套使用的其他资产（即同行业企业具有协同效应）；软件资产只会在有限的过渡期内使用，且在过渡期结束时无法单独出售。由于同行业企业拥有替代资产，软件资产将不会在其整个剩余经济寿命内被使用。同行业企业对软件资产和配套资产的定价分别为 360 万元、290 万元，整个资产组合的定价为 650 万元。这些价格反映了同行业企业使用该资产组合内这些资产所产生的协同效应。

(2) 投资公司：假定投资公司未拥有与软件资产配套使用的其他资产以及软件资产的替

代资产。由于投资公司无替代资产，软件资产将在其整个剩余经济寿命内被使用。投资公司对软件资产和配套资产的定价分别为 300 万元、290 万元，整个资产组合的运价为 590 万元。

假定两类买家对配套资产的定价相同，均为 290 万元。

根据上述分析，同行业企业愿意为整个资产组合支付的价格高于投资公司的价格，因此资产 A、资产 B 和软件资产的公允价值应基于同行业企业对整个资产组合的使用来确定（即 360 万元和 290 万元）。

【例 19】2×13 年 12 月 1 日，甲公司在非同一控制下的吸收合并中取得一块土地的使用权。该土地在合并前被作为工业用地，一直用于出租。甲公司取得该土地使用权后，仍将其用于出租。甲公司以公允价值计量其拥有的投资性房地产。

2×14 年 3 月 31 日，邻近的一块土地被开发用于建造住宅，作为高层公寓大楼的住宅用地使用。由于本地区的区域规划自 2×14 年 1 月 1 日以来已经作出调整，甲公司确定，在履行相关手续后，可将该土地的用途从工业用地变更为住宅用地，因为市场参与者在对该土地进行定价时，将考虑该土地可作为住宅用地进行开发的可能性。该土地的最佳用途将通过比较以下两项确定：

（1）该土地仍用于工业用途（即该土地与厂房结合使用）的价值。

（2）该土地作为用于建造住宅的空置土地的价值，同时应考虑为将该土地变为空置土地而必须发生的拆除厂房成本及其他成本。

该土地的最佳用途应根据上述两个价值的较高者来确定。假定该土地现时用于工业用途的价值是 600 万元，而用于建造住宅时其价值是 1000 万元，同时，必须发生的拆除厂房成本及其他成本为 250 万元。因此，该土地使用权的公允价值应当为 750 万元（ $1000-250=750$ 万元 $>$ 600 万元）。

【例 20】甲公司根据与其债务人的债务重组协议，从债务人处取得一项研发项目。甲公司为合理确定债务重组业务中产生的资产转让损益，需要估计该研发项目的公允价值。

甲公司考虑到该项目一旦得以完成，将与甲公司拥有的某项专利技术构成竞争，为确保其自身专利技术的优势，甲公司决定不完成该研发项目，持有并封锁该研发项目，以防止其竞争对手获得该项技术。

甲公司应当基于市场参与者假设，确定该研发项目的最佳用途，以确定该研发项目的公允价值。

（1）如果市场参与者将继续开发该项目，并且继续开发将实现利用该研发项目的资产

组合或者资产和负债组合（即该资产将与其他资产或者其他资产和负债相结合使用）价值的最大化，则该研发项目的最佳用途是继续进行开发。如果市场参与者未拥有正在开发或已商业化的类似技术，则属于上述这种情况。该项目的公允价值将基于在当前市场环境下出售该项目的交易价格来确定，同时假定该研发项目将与其配套资产及相关负债相结合使用，并且市场参与者能够获得配套资产及相关负债。

（2）如果出于竞争原因，市场参与者将封锁该研发项目，并且封锁将实现利用该研发项目的资产组合或者资产和负债组合价值的最大化，那么该研发项目的最佳用途是停止开发。如果市场参与者拥有处于更先进的开发阶段的技术，而该研发项目完成后将对其构成竞争，并且封锁该研发项目预期能够提升企业自身技术的发展前景，则属于上述这种情况。该研发项目的公允价值将基于在当前市场环境下出售该项目的交易价格来确定，同时假定该研发项目将与其配套资产及相关负债相结合使用（即被封锁），并且市场参与者能够获得配套资产及相关负债。

（3）如果市场参与者将不再对该研发项目进行开发，其最佳用途是停止开发。如果预期该项目完成后将不能提供合理的市场回报，并且封锁该项目也不能够提供防御性价值，则属于上述这种情况。该研发项目的公允价值将基于在当前市场环境单独出售该研发项目的交易价格来确定（可能为零）。

（二）非金融资产的估值前提

企业以公允价值计量非金融资产，应当在最佳用途的基础上确定该非金融资产的估值前提，即单独使用该非金融资产还是将其与其他资产或负债组合使用：

（1）通过单独使用实现非金融资产最佳用途的，该非金融资产的公允价值应当是将该资产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）通过与其他资产或负债组合使用实现非金融资产最佳用途的，该非金融资产的公允价值应当是将该资产出售给以同样组合方式使用资产的市场参与者的当前交易价格，并且假定市场参与者可以取得组合中的其他资产或负债。其中，负债包括企业为筹集营运资金产生的负债，但不包括企业为组合之外的资产筹集资金所产生的负债。最佳用途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。

企业以公允价值计量非金融资产时，即使通过与其他资产或负债组合使用实现该非金融资产最佳用途的，该资产也必须按照与其他会计准则规定的计量单元相一致的方式（可能是

单项资产)出售。因为假定市场参与者已取得使该资产正常运作的组合中其他资产和负债。例如,甲公司在非同一控制下的企业合并中取得一台精密设备,该设备是被并购方生产流水线上的专用设备。该设备需要与流水线上其他设备一起组合使用实现最佳用途,在此基础上,甲公司采用收益法对整个流水线进行估值。甲公司按照一定标准,将该公允价值分配到各组成部分,最终确定该精密设备的公允价值。该精密设备作为单项资产,是其他准则所规定的计量单元,因此,甲公司遵循最佳用途,以组合为基础进行估值,但在计量时按照计量单元,将组合的估值分配至各单项资产,以确定该精密设备的公允价值。

企业以公允价值计量与其他资产(如安装或配置)或与其他资产及负债(如一项业务)组合使用的非金融资产时,估值前提对该非金融资产公允价值的影响因下列情况而有所不同:

(1)非金融资产与其他资产或负债组合使用前提下的公允价值,与该非金融资产单独使用前提下的公允价值可能相等。例如,企业以公允价值对持续运营的业务进行计量时,需要对业务的整体进行估值。由于市场参与者都能获得业务中每一项资产或负债的协同效应,所以无论资产单独使用还是与其他资产或负债组合使用,协同效应都会影响各项资产和负债的公允价值。

(2)非金融资产与其他资产或负债组合使用前提下的公允价值,可通过对单独使用的该非金融资产价值进行调整反映。例如,非金融资产是一台机器设备,其公允价值计量基于类似机器(没有为使用进行安装或配置)的可观察价格确定,并就运输和安装成本进行调整,从而在公允价值计量中反映了机器的当前状况和位置。

(3)非金融资产与其他资产或负债组合使用前提下的公允价值,可通过市场参与者在资产公允价值计量中采用的假设反映。例如,非金融资产是特殊的存货(在产品),市场参与者会将存货转化为产成品,该存货的公允价值将假设市场参与者已经获取或能够获取将存货转化为产成品所需的任何特殊机器设备。

(4)非金融资产与其他资产或负债组合使用前提下的公允价值,可通过估值技术反映。例如,在使用多期超额收益法计量无形资产的公允价值时,该估值技术特别考虑了无形资产所在组合中的其他配套资产和相关负债的贡献。

(5)在少数情况下,非金融资产与其他资产或负债组合使用前提下的公允价值,可通过分配资产组合的公允价值,获得近似于公允价值的金额。例如,某电力集团拟处置其拥有的一家电厂及其输电系统,对于该输电系统,难以脱离该电厂等其他相关资产而单独产生现

金流入，因此该电力集团必须将电厂和输电系统组合在一起，先确定该资产组合的公允价值，然后从资产组合的公允价值中减去电厂的公允价值来确定输电系统的公允价值。

【例 21】2×14 年 12 月 1 日，甲企业通过非货币性资产交换取得一项内部研发的软件资产以及与该软件资产结合使用的相关数据库。甲企业可通过向客户授予该软件资产的许可证取得收入。按照《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》要求，甲企业应当确定该软件资产在 2×14 年 12 月 1 日的公允价值。

甲企业确定，该软件资产将通过与相关数据库结合使用来为市场参与者提供最大价值，并且没有证据表明该软件资产的当前用途不是最佳用途。因此，甲企业认为，该软件资产的最佳用途是其当前用途。在本例中，授予软件资产的许可证本身并未表明该资产的公允价值可通过该资产单独被市场参与者使用而实现最大化。

考虑到甲企业无法获得关于可比软件资产的市场交易信息，因此甲企业无法使用市场法。此外，该软件资产是利用专有信息开发的，其具有某些独有特征且不易被复制，甲企业确定市场参与者将无法研发出具有类似用途的替代软件资产，甲企业认为成本法也不适用。因此，甲企业采用收益法确定该软件资产的公允价值。

甲企业应用收益法时，将采用现金流量折现法。现金流量折现法所使用的现金流量反映了该软件资产在其经济寿命内预期产生的收入，即，向客户收取的许可证收入。该方法所得出的公允价值为 1200 万元。因此，甲企业估计该软件资产在 2×14 年 12 月 1 日的公允价值为根据收益法得出的 1200 万元。

【例 22】2×14 年 10 月 16 日（合并日），甲企业在非同一控制下的企业合并中获得一台可辨认的机器。按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》的要求，甲企业需要估计该资产在 2×14 年 10 月 16 日的公允价值。被合并方最初通过外购取得该机器，并对该机器进行了小范围的特定配置，以适用于自身经营。甲企业自取得该机器后将其用于生产经营。

甲企业发现，该资产将在为使用安装或配置后通过与其他资产结合使用来为市场参与者提供最大价值，并且没有证据表明该机器的当前用途不是最佳用途。因此，该机器的最佳用途是与其他资产相结合的当前用途。

假定甲企业可获得应用成本法和市场法的充分数据。考虑到甲企业无法通过该机器取得单独可辨认收入作为未来现金流量的可靠估计，并且甲企业无法获得类似二手机器的租赁费率（即资产剩余服务寿命内的租赁付款额）用以预测该机器的未来收入，因此，甲企业未使用收益法。

甲企业关于市场法和成本法的应用如下:

①甲企业应用市场法时,将采用类似机器的报价,并就该配置后的机器与类似机器之间的差异进行调整。甲企业考虑了该机器当前状况及地理位置。甲企业运用市场法确定该机器在2×14年10月16日的公允价值为60万元。

②甲企业应用成本法时,需要估计当前建造具有类似用途并且经过配置后的替代机器所需的金额。甲企业应当考虑机器的现状及其运行所处的环境,包括实体性损耗、功能性贬值、经济性贬值,以及安装成本。甲企业运用成本法确定该机器在2×14年10月16日的公允价值为65万元。

考虑到市场法所使用的输入值(类似机器的报价)仅需作出较少调整,甲企业认为市场法得出的估计值更能代表该机器的公允价值。因此,甲企业确定该机器在2×14年10月16日的公允价值为60万元。

如果对该机器的特定配置涉及范围较广,或者无法获得应用市场法的充分数据,甲企业将应用成本法。如果资产是与其他资产相结合使用,则成本法假设该机器将出售给拥有配套资产的市场参与者买方。出售机器所收到的价格(即脱手价格)应当不超过市场参与者买方为购置或建造具有类似用途的替代机器将发生的成本或者市场参与者买方通过使用该机器将获得的经济利益。

五、关于负债和企业自身权益工具的公允价值计量

企业以公允价值计量负债,应当假定在计量日将该负债转移给市场参与者,而且该负债在转移后继续存在,由作为受让方的市场参与者履行相关义务。同样,企业以公允价值计量自身权益工具,应当假定在计量日将该自身权益工具转移给市场参与者,而且该自身权益工具在转移后继续存在,并由作为受让方的市场参与者取得与该工具相关的权利、承担相应的义务。

在任何情况下,企业都应当最优先使用相关的可观察输入值,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,用以估计在计量日市场参与者之间按照当前市场情况转移一项负债或权益工具的有序交易中的价格。

(一) 确定负债或企业自身权益工具公允价值的方法

1. 具有可观察市场报价的相同或类似负债或企业自身权益工具

如果存在相同或类似负债或企业自身权益工具可观察市场报价,企业应当以该报价为基

础确定负债或企业自身权益工具的公允价值。

但在很多情况下，由于法律限制或企业未打算转移负债或企业自身权益工具等原因，企业可能无法获得转移相同或类似负债或企业自身权益工具的公开报价。

在上述情形下，企业应当确定该负债或自身权益工具是否被其他方作为资产持有。相关负债或企业自身权益工具被其他方作为资产持有的，企业应当在计量日从持有对应资产的市场参与者角度，以对应资产的公允价值为基础，确定该负债或企业自身权益工具的公允价值；相关负债或企业自身权益工具没有被其他方作为资产持有的，企业应当从承担负债或者发行权益工具的市场参与者角度，采用估值技术确定该负债或企业自身权益工具的公允价值。

2. 被其他方作为资产持有的负债或企业自身权益工具

对于不存在相同或类似负债或企业自身权益工具报价但其他方将其作为资产持有的负债或企业自身权益工具，企业应当根据下列方法估计其公允价值：

(1) 如果对应资产存在活跃市场的报价，并且企业能够获得该报价，企业应当以对应资产的报价为基础确定该负债或企业自身权益工具的公允价值。

(2) 如果对应资产不存在活跃市场的报价，或者企业无法获得该报价，企业可使用其他可观察的输入值，例如对应资产在非活跃市场中的报价。

(3) 如果(1)和(2)中的可观察价格都不存在，企业应使用收益法、市场法等估值技术。企业使用收益法的，应当考虑市场参与者将该负债或企业自身权益工具作为资产持有时预期收到的现金流量现值。企业使用市场法的，应当考虑其他市场参与者作为资产持有的类似负债或企业自身权益工具的报价。

对应资产的某些特征不适用于负债或企业自身权益工具的，企业应当对该资产的市场报价进行调整，以调整后的价格确定该负债或企业自身权益工具的公允价值。这些调整因素包括：

①对资产的出售受到限制。

②与对应资产相关的负债或企业自身权益工具与所计量负债或企业自身权益工具类似但不相同。负债或权益工具可能具有一些特征，例如发行方的信用质量，与被作为资产持有的类似负债或权益工具的公允价值中反映的特征不同。

③对应资产的计量单元与负债或企业自身权益工具的计量单元不完全相同。如果对应资产的价格反映了相关债权和第三方信用增级，而负债的计量单元不包括第三方的信用增级，则企业在以公允价值计量该负债时，应当调整对应资产的可观察价格，剔除第三方信用

增级的影响。

④其他需要调整的因素。

【例 23】2×14 年 3 月 5 日，甲企业发行了面值总额为 4000 万元的 AA 级 15 年期固定利率债券，面值为 100 元，票面年利率为 10%。甲企业将该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资产。

该债券在中国银行间债券市场具有大量交易。2×14 年 12 月 31 日，每百元面值在考虑应计利息付款额后的交易价格为 92.5 元。甲企业使用该债券的活跃市场报价估计其负债的公允价值。

甲企业在确定该债券的活跃市场报价是否代表负债的公允价值时，应当评估债券的报价是否包含不适用于负债公允价值计量的因素的影响，例如，债券的报价是否包含了第三方信用增级的影响。甲企业确定无需对资产的报价进行任何调整。据此，甲企业认为，该负债在 2×14 年 12 月 31 日的公允价值为 3700 万元 $[4000 \times (92.5 \div 100) = 3700]$ 。

3. 未被其他方作为资产持有的负债或企业自身权益工具

不存在相同或类似负债或企业自身权益工具报价，并且其他方未将其作为资产持有的，企业应当从承担负债或者发行权益工具的市场参与者角度，采用估值技术确定该负债或企业自身权益工具的公允价值。即使不存在对应资产（如弃置义务），企业也可使用估值技术计量该负债的公允价值，例如，市场参与者预期在履行义务时将发生的未来现金流出的现值。

企业使用现金流量折现法计量未被其他方作为资产持有的负债的公允价值时，应当估计市场参与者为履行相关义务预期流出的未来现金流量。这些流出的未来现金流量应当包括市场参与者关于履行义务成本的预期以及市场参与者为承担义务所要求的补偿。该补偿包括市场参与者承担履约义务（即履行义务的价值，例如使用了本可用于其他用途的资源）所要求的回报，以及承担与该义务相关风险（即反映实际现金流出可能不同于预期现金流出风险的风险溢价）所要求的回报。企业可通过增加现金流出金额，或者通过降低用于将未来现金流量折现到现值的折现率，将风险溢价反映在未被其他方作为资产持有的负债或企业自身权益工具的公允价值计量中。企业应确保不重复计算或忽略对风险的调整，例如，企业已考虑与承担义务相关的风险补偿，并增加了预计现金流量，则不应再为反映该风险而调整折现率。

企业采用现金流量折现法计量公允价值时，还应当考虑市场参与者在主要市场（或最有利市场）中发行相同合同条款的负债或权益工具时对相同项目（如具有相同信用特征的项目）进行定价时使用的假设，承担相同负债或发行相同权益工具所取得的金额。

【例 24】甲商业银行于 2×14 年 1 月 1 日发行了面值为 10 亿元的 AAA 级 5 年期固定利率债券，票面利率为 10%。甲商业银行将该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。

2×14 年 12 月 31 日，甲商业银行的信用评级仍是 AAA。自该债券发行以来，包括可获得的利率、具有 AAA 信用评级债券的信用利差及流动性在内的市场情况并未发生改变。但是，由于其不履约风险的变化，甲商业银行信用利差下降了 50 个基点。在考虑所有市场情况后，甲商业银行认为，如果该债券在 2×14 年 12 月 31 日发行，其利率将为 10.5%，或者甲商业银行发行该工具所取得的收入将低于其面值。

甲商业银行使用现金流量折现法确定其负债的公允价值。甲商业银行认为，市场参与者将使用下列所有输入值估计其承担甲商业银行义务时预计将会收到的价格：

(1) 债券条款，包括所有下列各项：

- ① 10% 的票面利率；
- ② 10 亿元的本金金额；以及
- ③ 4 年的期限。

(2) 10.5% 的市场利率（其包含自发行日以来不履约风险导致的 50 个基点的变动）。

甲商业银行使用现金流量折现法，确定该负债在 2×14 年 12 月 31 日的公允价值为 9.85 亿元。

本例中，甲商业银行认为其利率已经反映了市场参与者因承担该负债而就风险或利润要求的补偿，因此甲商业银行并未针对市场参与者因承担该负债而就风险或利润要求的补偿在其现金流量折现法中纳入任何额外的输入值。

【例 25】2×14 年 1 月 1 日，甲企业通过非同一控制下的企业合并取得乙公司的控制权。乙公司为在东海海域开采石油，建立了一个钻井平台，并于 2×14 年 1 月 1 日投入使用。根据相关法律要求，乙公司在东海海域钻井平台寿命期结束后将其拆除，该平台的寿命期预计为 10 年。甲企业为编制合并日资产负债表，需要估计各可辨认资产和负债的公允价值。

甲企业使用期望现金流量法来计量该弃置义务的公允价值。承担该弃置义务的市场参与者使用下列输入值估计预计将会收到的价格，适当时使用其加权平均数：

- (1) 人工成本。
- (2) 间接费用的分摊。
- (3) 市场参与者因实施相关活动及承担与拆除该资产相关的风险而要求的补偿。此类

补偿包括下列两项:

- ①来自人工成本和间接费用的利润;
 - ②实际现金流出可能不同于预计现金流出的风险, 不包括通货膨胀影响。
- (4) 通货膨胀对估计的成本和利润的影响。
- (5) 货币时间价值, 通过无风险利率反映。
- (6) 与甲企业不履行义务风险相关的不履约风险, 包括甲企业自身信用风险。

基于市场参与者将考虑的上述输入值, 甲企业以公允价值计量该弃置义务所使用的重大假设如下:

(1) 人工成本依据当前市场条件下聘请承包商拆除海上钻井平台的薪酬水平确定, 并就预期未来薪酬增长进行调整。甲企业对估计区间内的现金流量值进行评估, 如表 9 所示:

表 9 可能的现金流量及概率 单位: 万元

现金流量估计值	概率	期望现金流量
20000	25%	5000
25000	50%	12500
35000	25%	8750
		26250

其中, 概率评估是基于甲企业履行此类义务的经验及其对市场的了解而确定的。

(2) 甲企业采用人工成本的一定比率(预计为人工成本的 80%)估计应分摊的间接费用和设备运行成本。这与市场参与者的成本结构相符。

(3) 甲企业估计市场参与者实施相关活动及承担与拆除该资产相关的风险而要求的补偿如下:

① 第三方承包商通常对人工成本及分摊的内部成本进行加成以保证工程的利润率。所使用的利润率(20%)反映了甲企业对业内承包商拆除海上钻井平台通常赚取的经营利润的了解。甲企业认为该利润率与市场参与者就实施相关活动而要求的补偿率一致。

② 由于为可能在 10 年内都不会进行的项目锁定当前价格存在固有不确定性, 承包商通常要求就实际现金流出可能不同于预计现金流出的风险作出补偿。甲企业估计溢价金额为期望现金流量的 5%, 并包括了通货膨胀的影响。

(4) 甲企业根据可获得的市场数据, 假设 10 年期间的通货膨胀率为 4%。

(5) 2×14年1月1日, 10年期无风险利率为5%。甲企业为反映不履约风险, 在无风险利率基础上增加3.5%。因此, 用于计算现金流量现值的折现率为8.5%。

甲企业认为上述假设与市场参与者的假设是一致的。如表10所示, 甲企业估计该弃置义务在2×14年1月1日的公允价值为38977万元。

表10 甲企业估计弃置业务的公允价值 单位: 万元

(1) 预计人工成本	26250
(2) 分摊的间接费用和设备成本 = $0.80 \times (1)$	21000
(3) 承包商的利润加成 = $0.20 \times [(1) + (2)]$	9450
(4) 通货膨胀调整前的期望现金流量 = $(1) + (2) + (3)$	56700
(5) 10年期4%通货膨胀率的系数	1.4802
(6) 通货膨胀调整后的期望现金流量 = $(4) \times (5)$	83927
(7) 市场风险溢价 = $0.05 \times (6)$	4196
(8) 市场风险调整后的期望现金流量 = $(6) + (7)$	88123
(9) 8.5%折现率的系数	0.4423
(10) 折现后的期望现值 = $(8) \times (9)$	38977

(二) 不履约风险

企业以公允价值计量相关负债, 应当考虑不履约风险, 并假定不履约风险在负债转移前后保持不变。不履约风险, 是指企业不履行义务的风险, 包括但不限于企业自身信用风险。

企业以公允价值计量相关负债时, 应该考虑其信用风险(信用状况)的影响, 以及其他可能影响负债履行的因素。这些因素的影响会因不同负债而有所不同, 例如, 该负债是否是一项偿付现金的义务(金融负债)或者一项提供商品或服务的义务(非金融负债), 或者存在与该负债相关的信用增级条款。

企业以公允价值计量相关负债, 应当基于该负债计量单元考虑不履约风险对负债公允价值的影响。负债附有不可分割的第三方信用增级(如第三方的债务担保), 并且该信用增级与负债是分别进行会计处理的, 企业估计该负债公允价值时不应考虑该信用增级的影响, 而仅应当考虑企业自身的信用状况。

【例26】甲企业的信用评级为AA, 可以6%的利率在市场上取得借款。乙企业的信用评

级为 BBB，可以 12% 的利率在市场上取得借款。2×14 年 5 月 12 日，甲、乙企业分别与丙商业银行订立了一项借款合同，约定在 2×19 年 5 月 11 日各自向丙商业银行一次性偿还借款本金和利息 500 万元。根据甲、乙企业与丙商业银行签订的合同，甲企业于 2×14 年 5 月 12 日收到 374 万元（500 万元在 5 年内按 6% 进行折现后的现值）；而乙企业于 2×14 年 5 月 12 日收到 284 万元（500 万元在 5 年内按 12% 进行折现后的现值）。甲企业和乙企业相关负债的公允价值（即所取得的借款额）均考虑了其信用状况。

【例 27】2×14 年 1 月 1 日，信用评级为 AA 的甲商业银行向乙企业发行了 5 年期固定利率的结构化票据。甲商业银行在票据到期时应支付的合同本金与股票指数挂钩。不存在与该合同一起发行或与其相关的任何信用增级，即未提供任何抵押且不存在任何第三方担保。甲商业银行将该票据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。2×14 年甲商业银行采用期望现金流量法计量该票据（负债）的公允价值。

（1）2×14 年 1 月 1 日的公允价值。甲商业银行应当按 2×14 年 1 月 1 日的国债收益率曲线的无风险利率加上当前市场可观察的 AA 级公司债券与国债之间的利差，对期望现金流量进行折现，如果该现金流量未反映不履约风险，还应就甲商业银行的特定信用风险进行调整（上调或下调），即取得经信用调整的无风险利率。因此，由于现金流入反映了信用风险，甲商业银行在初始确认时考虑了不履约风险，包括其信用风险。

（2）2×14 年 3 月 31 日的公允价值。在 2×14 年 3 月期间，AA 级公司债券的利差增大，而甲商业银行的特定信用风险则保持不变。甲商业银行应当按 2×14 年 3 月 31 日的国债收益率曲线的无风险利率加上当前市场可观察的 AA 级公司债券与国债之间的利差，对期望现金流量进行折现，如果不履约风险没有体现在该现金流量中，还应就甲商业银行的特定信用风险进行调整，即取得经信用调整的无风险利率。由于甲商业银行的特定信用风险自初始确认后没有发生变化，因此，甲商业银行负债的公允价值变动由信用利差的总体变动所致。信用利差的变动反映了当前市场参与者关于不履约风险的总体变化、流动性风险变化及承担这些风险要求获得的补偿等假设。

（3）2×14 年 6 月 30 日的公允价值。截至 2×14 年 6 月 30 日，AA 级公司债券的利差没有发生变化。但是，根据已发行的结构化票据及其他定性信息，甲商业银行确定其自身信用状况得到增强。甲商业银行应当按 2×14 年 6 月 30 日的国债收益率曲线的无风险利率加上当前市场可观察的 AA 级公司债券与国债之间的利差（自 2×14 年 3 月 31 日以来并未发生变化），对期望现金流量进行折现，如果不履约风险没有体现在该现金流量中，还应就甲商

业银行的信用风险进行调整，即取得经信用调整的无风险利率。因此，甲商业银行债务的公允价值变动是由自身信用风险变化所导致。

（三）负债或企业自身权益工具转移受限

企业以公允价值计量负债或自身权益工具，并且该负债或自身权益工具存在限制转移因素的，如果企业在公允价值计量的输入值中已经考虑了这些因素，则不应再单独设置相关输入值，也不应对其他输入值进行相关调整。

例如，债权人和债务人在交易日完全了解相关义务包含转移限制的情况，并接受负债的交易价格。由于交易价格已包含转移限制，企业不需要在交易日或后续计量日通过重新设立单独输入值或者对现有输入值的调整来反映转移限制的影响。

但对于负债转移的限制未反映在交易价格或用于计量公允价值的其他输入值中的，企业应当对输入值进行调整，以反映该限制。

（四）具有可随时要求偿还特征的金融负债

具有可随时要求偿还特征的金融负债的公允价值，不应低于债权人要求偿还时的应付金额，即从可要求偿还的第一天起折现的现值。

例如，对于银行而言，其吸收的客户活期存款是具有可随时要求偿还特征的金融负债，反映了银行需根据存款人需求随时偿还现金给存款人或者存款人指定的第三方的合同义务。

在许多情况下，此类金融负债可观察的市场价格是客户与银行之间产生此类负债时所使用的价格，即要求偿还的金额。企业不应将具有可随时要求偿还特征的金融负债的公允价值确认为低于要求偿还时的应付金额，否则，这一做法将使此类金融负债因在初始确认时以低于随时要求偿还的金额计量而立即产生一项利得。该结果显然不合理。因此，本准则规定，具有可随时要求偿还特征的金融负债的公允价值，不应低于债权人要求偿还时的应付金额。

六、关于市场风险或信用风险可抵销的金融资产和金融负债的公允价值计量

企业持有一组金融资产和金融负债时，将会面临市场风险（包括利率风险、货币风险和其他价格风险等）和交易对于的信用风险。通常情况下，企业不是通过“出售”金融资产或“转移”金融负债来管理其面临的市场风险及信用风险敞口，而是基于一个或多个特定市场风险或特定交易对于信用风险的净敞口管理这些金融工具。

企业基于其市场风险或特定交易对于信用风险的净敞口来管理其金融资产和金融负债时，在满足本准则要求的情况下，可以在当前市场情况下市场参与者之间于计量日进行的有

序交易中，以出售特定风险敞口的净多头（即资产）所能收到的价格或转移特定风险敞口的净空头（即负债）所需支付的价格为基础，计量该组金融资产和金融负债的公允价值。企业应当以与市场参与者在计量日对净风险敞口定价相一致的方式，计量一组金融资产和金融负债的公允价值。

关于组合管理的金融资产和金融负债的列报，企业应当遵循其他相关会计准则。例如，如果相关会计准则不允许金融工具以净额为基础列报，企业在资产负债表中应当分别列报金融资产和金融负债。在这种情况下，企业需要将以净风险敞口为基础组合管理的金融资产和金融负债组合的公允价值分配至各金融资产和金融负债。企业应当合理、一贯地采用适合于当前情况的方法进行分配。

（一）金融资产和金融负债组合计量的条件

企业按照本准则的例外规定以公允价值计量金融资产和金融负债组合的，应当同时满足下列条件：

1.企业在风险管理或投资策略的正式书面文件中已载明，以特定市场风险或特定对于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。企业应当提供证据，以证明其一致地基于市场风险或信用风险的净敞口管理金融工具。因为企业可能在各期间针对特定投资组合保持一致的管理，也可能在有些期间针对该投资组合运用净额基础，而在其他期间运用总额基础。

2.企业以特定市场风险或特定对于信用风险的净敞口为基础，向企业关键管理人员报告金融资产和金融负债组合的信息。

3.企业在每个资产负债表日持续以公允价值计量组合中的金融资产和金融负债。企业应当（或者已选择，例如应用公允价值选择权）持续以公允价值计量这些金融工具。企业并未以净额基础管理风险敞口，或并未基于公允价值管理这些金融工具的，不应基于企业的净风险敞口来计量这些金融工具的公允价值。

本准则的例外要求仅适用于符合上述条件的、并由《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规范的金融资产、金融负债和其他合同的公允价值计量。

（二）金融资产和金融负债的市场风险敞口

企业以公允价值计量基于特定市场风险的净敞口管理的金融资产和金融负债的，应当对市场风险净敞口使用价差（出价-要价）内最能代表当前市场环境下公允价值的价格。

企业以公允价值计量基于特定市场风险的净敞口管理的金融资产和金融负债的，金融资

产和金融负债应当具有实质上相同的特定市场风险敞口。例如，企业不会对与金融资产相关的利率风险和与金融负债相关的商品价格风险进行结合管理，因为这样的做法不会减小企业利率风险或商品价格风险的敞口。企业运用该规定的，应当考虑由于市场风险参数不完全相同所引起的基差风险。企业会因基差风险不同而选择不同的市场风险输入值。因此，企业对金融资产和该金融负债进行组合管理的，如果不能缓解金融资产面临的市场风险和金融负债面临的其他市场风险，则不应运用该规定。

类似地，企业以公允价值计量基于特定市场风险的净敞口管理的金融资产和金融负债的，金融资产和金融负债应当具有实质上相同的特定市场风险的期限。因期限不同而导致在一段时期市场风险未被抵销的，企业应当分别计量其在市场风险被抵销时期的市场风险净敞口，以及在其他时期（即市场风险未被抵销的时期）的市场风险总敞口。例如，企业使用12个月的期货合同对应5年期金融工具中与12个月利率风险敞口价值相关的现金流量，对于由这些金融资产和金融负债组成的组合，企业以净额为基础计量12个月利率风险敞口的公允价值，以总额为基础计量剩余利率风险敞口（即第2年至第5年）的公允价值。

（三）金融资产和金融负债的信用风险敞口

企业以公允价值计量相关资产或负债，如果已与交易对手达成了在出现违约情况下将考虑所有能够缓释信用风险敞口的安排（例如，与交易对手订立的总互抵协议，或者要求基于各方对另一方信用风险的净敞口交换担保品的协议），则应在公允价值计量中考虑交易对于信用风险的净敞口或者该交易对于对企业信用风险的净敞口。企业以公允价值计量相关资产或负债，应当反映市场参与者对这些安排在出现违约情况下能够依法强制执行的可能性的预期。

企业为管理一个或多个特定市场风险净敞口而进行组合管理的金融资产和金融负债，可以不同于企业为管理其特定交易对手信用风险净敞口而进行组合管理的金融资产和金融负债，因为企业所有合同不可能均与相同的交易对手订立。

七、关于公允价值披露

企业应当披露在公允价值计量中所使用的估值技术和输入值，以及在持续的公允价值计量中使用的重大不可观察输入值及其对当期损益或其他综合收益的影响，以使财务报表使用者能够作出合理评价。

企业应当根据所处的市场环境，考虑公允价值披露的详尽程度、重要程度、汇总或细化

程度，以及是否需要向报表使用者提供额外信息，以帮助这些使用者评价公允价值披露的量化信息。

企业在进行公允价值披露时，应当区分持续的公允价值计量和非持续的公允价值计量，并适用不同的披露要求。持续的公允价值计量，是指其他相关会计准则要求或允许企业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，是指其他相关会计准则要求或允许企业在特定情况下的资产负债表中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。

企业以公允价值计量市场风险或信用风险可抵销的金融资产和金融负债组合的，应当披露该事实。对于以公允价值计量并且附有不可分割的第三方信用增级的负债，企业应当披露该信用增级，并说明该负债的公允价值计量中是否已反映该信用增级。

企业应当以表格形式披露本准则要求的量化信息，除非其他形式更恰当。

（一）对相关资产或负债进行分组

企业应当根据相关资产或负债的性质、特征、风险以及公允价值计量的层次，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。

相关资产或负债的组别通常是在资产负债表列报项目基础上根据相关资产或负债的性质、特征、风险以及公允价值计量的层次（如估值技术、输入值或其他事项等）进一步细化。企业应当披露各组别与资产负债表列报项目之间的调节信息。对于第三层次公允价值计量，企业应当更加细化地披露，以充分反映第三层次公允价值计量涉及的不确定性和主观性。

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准则规定的，企业可直接使用该组别提供相关信息。

公允价值计量准则对已确认的公允价值计量有不同的披露要求，这取决于这些公允价值计量是持续的还是非持续的。因此，企业在进行公允价值披露时，应当区分持续的公允价值计量和非持续的公允价值计量，并适用不同的披露要求。

对于持续和非持续的公允价值计量，企业至少应提供各组资产或负债的定量信息，具体披露格式如表 11 所示。

（二）第一层次公允价值计量信息的披露要求

对于持续和非持续的公允价值计量，企业应当披露第一层次公允价值计量中所属项目及其金额。具体披露见表 11。

（三）第二层次公允价值计量信息的披露要求

对于持续和非持续的第二层次公允价值计量，企业应当披露第二层次公允价值计量中所属项目及其金额，以及在公允价值计量中使用的估值技术和输入值的描述性信息。当变更估值技术时，企业还应当披露这一变更以及变更的原因。关于第二层次公允价值计量中所属项目及其金额，具体披露见表 11。

企业披露的估值技术和输入值的描述性信息通常包括：

(1) 是否存在可供企业选择的其他估值技术，如果存在，企业是如何在这些估值技术中进行选择的。

(2) 企业所选估值技术可能存在的风险或缺陷。

(3) 根据市场价格校准估值模型的方法和频率。

表 11 公允价值计量披露格式

项目	2x14 年 12 月 31 日	第一层 公允价值计量	第二层 公允价值计量	第三层 公允价值计量	合计
一、持续公允价值计量					
(一) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产					
1. 交易性金融资产					
(1) 债务工具投资					
(2) 权益工具投资					
(3) 衍生金融资产					
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					
(1) 债务工具投资					
(2) 权益工具投资					
(二) 可供出售金融资产					
1. 债务工具投资					
2. 权益工具投资					
3. 其他					
(三) 投资性房地产					
1. 出租的土地使用权					
2. 出租的建筑物					
3. 持有并准备增值后转让的土地使用权					
(四) 生物资产					
1. 消耗性生物资产					
2. 生产性生物资产					
持续以公允价值计量的资产总额					
二、非持续的公允价值计量					
(一) 持有待售资产					
非持续的公允价值计量的资产总额					

注：企业可以根据本准则的规定，并结合自身实际情况，对具体项目作相应调整。

除非存在企业认为更适合的格式，否则负债将采用类似的表格列报。

(4) 对使用第三方报价机构估值的描述，如获得多少个报价、使用了哪一个第三方报价机构的估值、为何选择该报价机构等。

(5) 企业采用类似资产或负债的报价对相关资产或负债进行公允价值计量的，如何根据相关资产或负债的特征调整该报价。

(6) 企业使用估值模型以外因素对模型进行调整的，描述这些因素是什么，以及如何进行调整。

(四) 第三层次公允价值计量信息的披露要求

1. 对于持续和非持续的第三层次公允价值计量，企业应当披露第三层次公允价值计量中所属项目及其金额。具体披露见表 11。

2. 对于持续和非持续的第三层次公允价值计量，企业应当披露在公允价值计量中使用的估值技术和输入值的描述性信息。当变更估值技术时，企业还应当披露这一变更以及变更的原因。

由于第三层次公允价值计量相比第二层次公允价值计量主观性更强，企业应当参照第二层次公允价值计量对估值技术和输入值的描述性要求，披露更多信息，以帮助财务报表使用者更好地理解企业在公允价值计量中所作的判断和假设。

企业应当披露公允价值计量中使用的重要的、可合理取得的不可观察输入值的量化信息。在公开信息无法获取或获取不切实可行的情况下，企业披露这些信息，将有助于财务报表使用者了解公允价值计量所隐含的不确定性。

如果企业是直接应用第三方报价机构提供的报价或以前交易的实际交易价格，并且未进行任何调整，考虑到企业未参与设定该数量化的不可观察输入值，企业可以不披露相关不可观察输入值的定量信息。但企业不能忽略在公允价值计量中使用的、并且可合理取得的数量化的不可观察输入值。

为帮助财务报表使用者评价所披露的定量信息，企业可考虑披露以公允价值计量的项目的性质，包括在确定相关输入值时所考虑的相关资产或负债的特征，以及在计量公允价值时如何考虑经纪人或定价服务机构报价等第三方信息。

对于持续和非持续的公允价值计量，对于重要的、可合理取得的不可观察输入值的量化信息，企业可以采用表格形式披露相关信息，具体披露格式如表 12 所示。

表 12 第三层次公允价值计量的定量信息

	2x14 年 12 月 31 日的 公允价值	估值技术	不可观察输入值	范围区间 (加权平均值)
--	---------------------------	------	---------	-----------------

	2x14年12月31日的 公允价值	估值技术	不可观察输入值	范围区间 (加权平均值)
权益工具投资		现金流量折现法	加权平均资本成本	
			长期收入增长率	
			长期税前营业利润	
		上市公司比较法	流动性折价	
			控制权溢价	
			流动性折价	
债务工具投资	现金流量折现法	提前偿付率		
		违约概率		
		违约损失率		
衍生金融资产	期权定价模型	波动率		
		交易对手信用风险		
		自身信用风险		
出租的建筑物		现金流量折现法	长期净营业收入利润率	
			计算资产余值所使用的 利率	

注：企业可以根据本准则的规定，并结合自身实际情况，对具体项目作相应调整。除非存在企业认为更适合的格式，否则负债将采用类似的表格列报。

3.对于持续和非持续的第三层次公允价值计量，企业应当披露估值流程的描述性信息，例如企业如何确定其估值政策、估值程序以及分析各期间公允价值计量的变动等。企业在披露估值流程的描述性信息时，通常包括下列信息：

(1) 企业内部有专门的团队负责估值政策和估值流程的，应当披露企业内部如何决定估值政策以及估值流程的描述性信息。

(2) 风险管理部门或审计委员会等是否定期讨论和评估公允价值计量，并且这些讨论和评估是如何进行的。

(3) 各期间公允价值计量变动分析等。

4.对于持续的第三层次公允价值计量，企业应当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已实现利得或损失总额，以及确认这些利得或损失时的损益项目；期末持有资产或负债计入当期损益的未实现利得或损失总额，以及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；购买、出售、发行和结算以及转人、转出等情况。

对于划入第三层次的持续的公允价值计量，企业应当披露每组资产或负债如何从期初余额调节至期末余额。企业可以采用表格形式披露相关信息，具体披露格式如表 13 所示。

表 13 第三层次公允价值计量

项目	期初余额	转入第三层次	转入第三层次	当期利得或损失总额		购买、发行、出售和结算			期末余额	对于在报告期末持有的资产，计入损益的当期未实现利得或损失的变动
				计入损益	计入其他综合收益	购买	发行	出售			结算
交易性金融资产										
债务工具投资										
权益工具投资										
衍生金融资产										
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										
债务工具投资										
权益工具投资										
可供出售金融资产										
债务工具投资										
权益工具投资										
其他										
投资性房地产										
出租的土地使用权										
出租的建筑物										
持有并准备增值后转让的土地使用权										
生物资产										
消耗性生物资产										
生产性生物资产										
合计										

注：企业可以根据本准则的规定，并结合自身实际情况，对具体项目作相应调整。除非存在企业认为更合适的格式，否则负债将采用类似的表格列报。

其中,计入当前损益的利得和损失中与金融资产和非金融资产有关的损益信息的披露如表 14 所示。

表 14 与金融资产和非金融资产有关损益信息的披露

	与金融资产有关的损益	与非金融资产有关的损益
计入损益的当期利得或损失总额		
对于在报告期末持有的资产,计入损益的当期未实现利得或损失的变动		

5.对于持续的第三层次公允价值计量,企业改变不可观察输入值可能导致公允价值显著变化的,应当按照相关资产或负债的类别披露有关敏感性分析的描述性信息。企业应当根据净利润、总资产或总负债、或者公允价值变动在其他综合收益中确认情况下的所有者权益判断该变化的显著性。

当这些可能导致公允价值显著变化的输入值与企业使用的其他不可观察输入值之间具有相关关系时,企业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应当包括对公允价值计量而言重要的不可观察输入值。

对于金融资产和金融负债,企业为反映合理、可能的其他假设而变更一个或多个不可观察输入值导致公允价值显著变化的,还应当披露这一事实、变更的影响金额及其计算方法。为此,企业应当根据净利润、总资产或总负债、或者公允价值变动在其他综合收益中确认情况下的所有者权益判断该变化的显著性。

例如,对于以公允价值计量的住房抵押贷款证券,企业将会用到提前偿付率、违约率和违约损失率等重大不可观察输入值。每一项输入值的变动将导致该证券公允价值计量值显著变化。通常,企业关于违约率假设的变动将会导致有关违约损失率假设的同方向变动,并导致有关提前偿付率假设的反方向变动。

(五) 公允价值计量各层次之间转换的披露要求

对于持续的公允价值计量,企业应当披露在公允价值计量各层次之间转换的金额和原因。无论各层次之间转换的金额是否重大,企业都应当披露转入或转出第一、第二、第三层

次的金额,以有助于财务报表使用者分析企业未来的流动性风险和企业对公允价值计量相对主观性的风险敞口,并且每一层次的转入与转出应当分别披露。

企业应当披露确定各层次之间转换时点的政策。企业确定转换时点的政策应至少包括以下内容:

- (1) 导致各层次发生转换的事件或情况变化的日期。
- (2) 报告期期初。
- (3) 报告期期末。

企业调整公允价值计量层次转换时点的相关会计政策,应当一致地应用于转出的公允价值计量层次和转人的公允价值计量层次,并在前后各会计期间保持一致。

(六) 非金融资产最佳用途不同于当前用途的披露要求

对于持续和非持续的公允价值计量,非金融资产的最佳用途与其当前用途不同的,企业应当披露这一事实及其原因。企业披露该信息有助于报表使用者了解企业有关该非金融资产的使用方式以及与企业战略和经营计划的契合方式,能够为财务报表使用者提供预测未来现金流量的有用信息。

(七) 不以公允价值计量但以公允价值披露项目的披露要求

对于不以公允价值计量但以公允价值披露的资产和负债,企业应当披露下列信息:

- (1) 公允价值计量结果所属的层次。
- (2) 对于第二层次公允价值计量,披露使用的估值技术和输入值的描述性信息。当变更估值技术时,披露这一变更以及变更的原因。
- (3) 对于第三层次公允价值计量,披露使用的估值技术和输入值的描述性信息。当变更估值技术时,披露这一变更以及变更的原因。
- (4) 非金融资产最佳用途与其当前用途不同的,披露这一事实及其原因。

八、关于衔接规定

本准则施行日之前的公允价值计量与本准则要求不一致的,企业不作追溯调整。比较财务报表中披露的本准则施行日之前的信息与本准则要求不一致的,企业不需要按照本准则的规定进行调整。

（六）《企业会计准则第 40 号——合营安排》应用指南

一、总体要求

《企业会计准则第 40 号——合营安排》（以下简称“本准则”）明确提出了合营安排的定义，规定了合营安排的认定与分类的原则和方法，并规范了各参与方在合营安排中利益份额的会计处理。

本准则明确提出了合营安排的定义。合营安排是一项由两个或两个以上的参与方共同控制的安排。合营安排具有两个特征，一是各参与方均受到该安排的约束；二是两个或两个以上的参与方对该安排实施共同控制，即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。

本准则规定了合营安排的认定与分类的原则和方法。是否存在共同控制是判断一项安排是否为合营安排的关键。共同控制是按照相关约定等分享对一项安排的控制权，并且仅在对相关活动（即对该安排的回报具有重大影响的活动）的决策要求分享控制权的参与方一致同意时才存在。

合营安排分为两类——共同经营和合营企业。共同经营是指共同控制一项安排的参与方享有与该安排相关资产的权利，并承担与该安排相关负债的合营安排。合营企业是共同控制一项安排的参与方仅对该安排的净资产享有权利的合营安排。认定一项安排是合营安排后，应当根据合营方获得回报的方式这一经济实质，来判断该合营安排应当被划分为共同经营还是合营企业。即，如果合营方通过对合营安排的资产享有权利，并对合营安排的义务承担责任来获得回报，则该合营安排应当被划分为共同经营；如果合营方仅对合营安排的净资产享有权利，则该合营安排应当被划分为合营企业。

本准则规范了各参与方在共同经营和合营企业中利益份额的会计处理原则，会计处理上适用其他准则的，本准则做了相应说明。合营方在合营安排中权益的披露，适用《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》（以下简称“在其他主体中权益的披露准则”）及其应用指南（2014）。

二、关于适用范围

本准则适用于符合合营安排定义的各项安排，包括共同经营和合营企业。

值得注意的是，《中外合资经营企业法》中的“合营企业”，是指在中国境内，外方投资

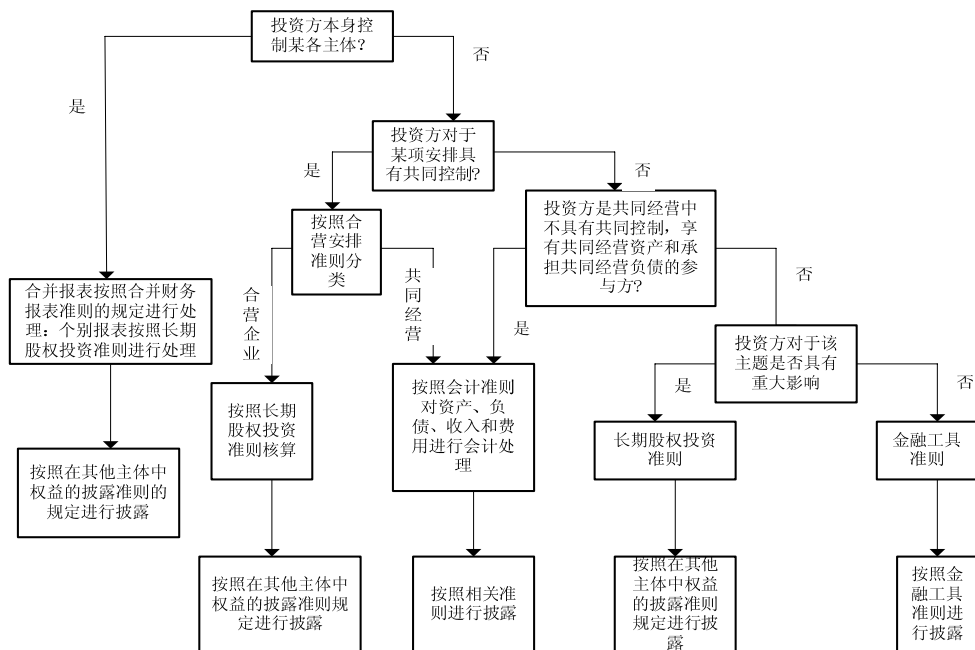
者与中国投资者共同举办的企业。该“合营企业”与本准则中所指的“合营企业”并不是一个概念，企业在执行本准则时，应注意避免混淆。

另外，当认定风险资本组织、共同基金、信托公司或包括投连险基金在内的类似主体在合营企业中拥有权益时，考虑到对这些主体所持有的投资以公允价值计量比采用权益法核算能够为财务报表使用者提供更有用的信息，允许这些主体对持有的在合营企业中的权益，按照《企业会计准则第 22——金融工具确认和计量》（以下简称“金融工具确认和计量准则”）以公允价值计量，且其变动计入损益。这种例外规定是计量方面的豁免，而不是将这些主体拥有在合营企业中的权益排除在本准则的范围之外。

三、关于本准则与其他相关准则的关系

当一项安排因不存在共同控制，从而被排除在本准则范围之外时，主体应根据相关企业会计准则，例如，《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》（以下简称“长期股权投资准则”）、《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》（以下简称“合并财务报表准则”）、金融工具确认和计量准则等相关准则，对其在安排中的权益进行会计处理。本准则与其他相关准则之间的关系如图 1 所示：

图 1 本准则与其他相关准则关系图



四、关于合营安排的认定

（一）合营安排的定义和特征

合营安排是一项由两个或两个以上的参与方共同控制的安排。

合营安排同时具有以下特征：一是各参与方受到该安排的约束；二是两个或两个以上的参与方对该安排实施共同控制。

1. 各参与方受到该安排的约束

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

在内容上，相关约定包括但不限于对以下内容的约定：一是对合营安排的目的、业务活动及期限的约定；二是对合营安排的治理机构（如董事会或类似机构）成员的任命方式的约定；三是对合营安排相关事项的决策方式的约定，包括哪些事项需要参与方决策、参与方的表决权情况、决策事项所需的表决权比例等内容，合营安排相关事项的决策方式是分析是否存在共同控制的重要因素；四是对参与方需要提供的资本或其他投入的约定；五是对合营安排的资产、负债、收入、费用、损益在参与方之间的分配方式的约定。

当合营安排通过单独主体达成时（本指南第五部分将对单独主体进行详细说明），该单独主体所制定的条款、章程或其他法律文件有时会涵盖相关约定的全部或部分内容。

【例 1】A 公司和 B 公司共同出资建立了 C 公司。C 公司在章程中规定，C 公司的所有重大决策须经 A 公司和 B 公司均同意方可做出。除章程之外 A 公司和 B 公司并未订立其他协议以管理公司 C 的活动。

本例中，尽管并不存在另外的协议，但通过 C 公司的章程本身即涵盖了“相关约定”的内容，可以凭 C 公司的章程判断 C 公司是否符合合营安排的定义。

2. 两个或两个以上的参与方对该安排实施共同控制

共同控制不同于控制，共同控制由两个或两个以上的参与方实施，而控制由单一参与方实施。共同控制也不同于重大影响，享有重大影响的参与方只拥有参与安排的财务和经营政策的决策的权力，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。

【例 2】A 公司、B 公司、C 公司对 D 公司的表决权比例分别为 50%、40%及 10%。D 公司的主要经营活动为医药产品的研发、生产、销售及相关健康产品服务，其最高权力机构为股东会，所有重大决策需要 75%以上表决权通过方可做出。

在本例中，A公司、B公司合计拥有D公司90%的表决权，超过了75%的表决权要求，当且仅当A公司、B公司均同意时，D公司的重大决策方能表决通过，C公司的意愿并不能起到影响表决是否通过的决定性作用。因此D公司为一项合营安排，没有任何一方能够单独控制D公司，A公司与B公司对D公司实施共同控制，C公司虽然作为D公司的股东，属于该合营安排的一方，但并不具有共同控制权。

（二）合营安排的认定

要认定一项安排是否为合营安排，需要准确把握“共同控制”、“参与方”等概念。其中，是否存在共同控制是判断一项安排是否为合营安排的关键。

1. 共同控制

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

在判断是否存在共同控制时，应当按照本准则，首先判断是否由所有参与方或参与方组合集体控制该安排，其次再判断该安排相关活动的决策是否必须经过这些参与方一致同意。

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其具体情况进行判断，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。关于相关活动的更多内容可以参见合并财务报表准则应用指南（2014）。

（1）集体控制

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

①集体控制不是单独一方控制。有关控制的判断，应遵循合并财务报表准则及其应用指南（2014）的相关规定。为了确定相关约定是否赋予参与方对该安排的控制，主体首先识别该安排的相关活动，然后确定哪些权利赋予参与方主导相关活动的权力。

值得注意的是，“参与方组合”仅泛指参与方的不同联合方式，并不是一个专门的术语。如果某一个参与方能够单独主导该安排中的相关活动，则可能为控制。如果一组参与方或所有参与方联合起来才能够主导该安排中的相关活动，则为集体控制。即，在集体控制下，不存在任何一个参与方能够单独控制某安排的情况，而是由一组参与方或所有参与方联合起来才能控制该安排。

【例3】假设A公司、B公司、C公司、D公司共同设立E公司，并分别持有E公司60%、

20%、10%和 10%的表决权股份。协议约定，E 公司相关活动的决策需要 50%以上表决权通过方可做出。

本例中，E 公司的表决权安排使得 A 公司能够单独主导 E 公司的相关活动，只要 A 公司享有 E 公司的可变回报并有能力运用其权力影响 E 公司的可变回报，A 公司无需与其他参与方联合，即可控制 E 公司。因此，E 公司是 A 公司的子公司，而不是一项合营安排。

②尽管所有参与方联合起来一定能够控制该安排，但集体控制下，集体控制该安排的组合指的是那些既能联合起来控制该安排，又使得参与方数量最少的一个或几个参与方组合。

【例 4】假设 A 公司、B 公司、C 公司、D 公司分别持有 E 公司 40%、30%、20%和 10%的表决权股份，E 公司相关活动的决策需要 85%以上表决权通过方可做出。

本例中，E 公司的表决权安排使得：

(a) A 公司、B 公司、C 公司、D 公司任何一方均不能单独控制 E 公司。

(b) 参与方组合可能的形式有：A 公司和 B 公司，A 公司和 C 公司，A 公司和 D 公司，B 公司和 C 公司，B 公司和 D 公司，C 公司和 D 公司，A 公司、B 公司、C 公司，A 公司、B 公司、D 公司，A 公司、C 公司、D 公司，B 公司、C 公司、D 公司，A 公司、B 公司、C 公司、D 公司。在这些参与方组合中，尽管所有参与方（A 公司、B 公司、C 公司、D 公司）联合起来必然能够控制 E 公司，但 A 公司、B 公司、C 公司联合起来即可控制 E 公司，且 A 公司、B 公司、C 公司是联合起来能够控制 E 公司的参与方数量最少的组合。因此，称 A 公司、B 公司、C 公司集体控制 E 公司，而不是 A 公司、B 公司、C 公司、D 公司集体控制 E 公司。

【例 5】沿用【例 4】资料，所不同的是，假定 E 公司相关活动的决策需要 95%以上表决权通过方可做出。

本例中，E 公司的表决权安排使得①A 公司、B 公司、C 公司、D 公司任何一方均不能单独控制 E 公司；②必须由所有参与方（A 公司、B 公司、C 公司、D 公司）联合起来才能控制 E 公司，且所有参与方是联合起来能够控制 E 公司的参与方数量最少的组合。因此，称所有参与方集体控制 E 公司。

③能够集体控制一项安排的参与方组合很可能不止一个。

【例 6】假定一项安排涉及三方：A 公司在该安排中拥有 50%的表决权股份，B 公司和 C 公司各拥有 25%的表决权股份。A 公司、B 公司、C 公司之间的相关约定规定，该安排相关活动决策至少需要 75%的表决权通过方可做出。

尽管 A 公司拥有 50%的表决权，但是 A 公司没有控制该安排，因为 A 公司对安排的相

关活动做出决策需要获得 B 公司或 C 公司的同意。在本例中，A 公司和 B 公司的组合或 A 公司和 C 公司的组合均可集体控制该安排。这样，存在多种参与方之间的组合能够达到 75% 表决权的要求。在此情况下，该安排要成为合营安排，需要在相关约定中指明哪些参与方一致同意才能对相关活动做出决策。

(2) 有关相关活动的决策

主体应当在确定是由参与方组合集体控制该安排，而不是某一参与方单独控制该安排后，再判断这些集体控制该安排的参与方是否共同控制该安排。当且仅当相关活动的决策要求集体控制该安排的参与方一致同意时，才存在共同控制。

存在共同控制时，有关合营安排相关活动的重大决策必须经分享控制权的各方一致同意。一致同意的规定保证了对合营安排具有共同控制的任何一个参与方均可以阻止其他参与方在未经其同意的情况下就相关活动单方面做出决策。

“一致同意”中，并不要求其中一方必须具备主动提出议案的权力，只要具备对合营安排相关活动的重大决策予以否决的权力即可；也不需要该安排的每个参与方都一致同意，只要那些能够集体控制该安排的参与方意见一致，就可以达成一致同意。

【例 7】A 公司与 B 公司各持有 C 公司 50% 的表决权，C 公司的主要经营活动为研究和开发前沿新药。根据 C 公司的章程以及 A 公司、B 公司之间签订的合资协议，C 公司的最高权力机构为董事会。董事会由 5 名董事组成，其中 A 公司派出 4 名代表，其中 1 名代表任董事长，B 公司派出 1 名代表。所有相关活动的决策需要 2/3 以上董事表决通过方可做出。但是，B 公司派出的董事对所有重大事项具备一票否决权。由于 A 公司自身为新药研发行业内的领先企业，具备丰富的行业知识，而 B 公司自身的主要经营范围并非新药研发领域，因此，除财务总监由 B 公司派出外，C 公司包括总经理、研发总监在内的其他高级管理人员均由 A 公司派出。

本例中，虽然 A 公司派出的董事人数为 4 人，超过董事总人数的 2/3，然而鉴于 B 公司的董事对 C 公司的重大事项具有一票否决权，因此，A 公司不能单方面控制 C 公司，而是与 B 公司一起对 C 公司实施共同控制。

实务中，各参与方不乏采取签署“一致行动协议”的方式，以实现共同控制。

【例 8】A 公司、B 公司、C 公司对 D 公司的表决权比例分别为 30%、21% 及 49%。D 公司的主要经营活动为码头货物的装卸、仓储及场地租赁服务，其最高权力机构为股东会，相关活动的决策需要半数以上表决权通过方可做出。此外，A 公司、B 公司签订了一致行动协议，

约定对 D 公司的重大事项进行表决时，A 公司、B 公司均应一致行动。

本例中，A 公司、B 公司就 D 公司的相关活动的重大决议签订了一致行动协议，从而使得 A 公司、B 公司合起来拥有 D 公司 51% 的表决权，因此，A 公司、B 公司实际上共同控制了 D 公司。

在判断“一致行动协议”是否构成共同控制时，还需要考虑其他投资方持有表决权的分散程度。

【例 9】A 公司和 B 公司各持有 C 公司 24% 的表决权。C 公司剩余 52% 的表决权分布极为分散，没有任何一个其他股东持有超过 1% 的表决权，C 公司历史上从未发生除 A 公司和 B 公司外的超过 20% 的表决权股东联合进行决策的情况。C 公司相关活动的决策需要 50% 以上的表决权通过方可做出。A 公司和 B 公司签订了一致行动协议，约定对 C 公司的重大事项进行表决时，A 公司、B 公司均应一致行动。

本例中，尽管 A 公司和 B 公司合计只持有 C 公司 48% 的表决权，但 C 公司剩余表决权分布极为分散，因此，按照合并财务报表准则中当投资方拥有半数以下表决权时考虑表决权的相对份额大小以及其他股东持有表决权的分散程度等来判断控制的指引，A 公司与 B 公司能够集体控制 C 公司，同时，由于 A 公司与 B 公司签订了一致行动协议，A 公司和 B 公司对 C 公司存在共同控制，C 公司构成合营安排。

【例 10】沿用**【例 8】**资料，所不同的是，A 公司和 B 公司并未签订一致行动协议。

本例中，由于 A 公司和 B 公司并没有签订一致行动协议，因此，双方之间不存在一致同意，不具有共同控制。此时，A 公司和 B 公司很可能各自对 C 公司具有重大影响。

值得注意的是，“一致行动协议”并不一定表明存在共同控制，在某些情况下可能是某一参与方实际获得了控制权。

【例 11】沿用**【例 8】**资料，所不同的是，A 公司、B 公司在一致行动协议中约定，对 C 公司的重大事项进行表决时，B 公司充分尊重 A 公司的意愿，如果双方意见不一致的，B 公司将按照 A 公司的意见行使表决权。

本例中，虽然 A 公司、B 公司就 C 公司的相关活动的重大决议签订了一致行动协议。然而，由于 B 公司根据协议始终必须跟随 A 公司行使表决权，A 公司自身能够单方面采取行动以控制 C 公司的相关活动，因此，该安排的实质为 A 公司对 C 公司具有控制权。

有时，相关约定中设定的决策方式也可能暗含需要达成一致同意。例如，假定两方建立一项安排，在该安排中双方各持有 50% 的表决权。双方约定，对相关活动做出决策至少需要

51%的表决权。在这种情况下，意味着双方同意共同控制该安排，因为如果没有双方的一致同意，就无法对相关活动做出决策。

当相关约定中设定了就相关活动做出决策所需的最低表决权比例时，若存在多种参与方的组合形式均能满足最低表决权比例要求的情形，则该安排就不是合营安排；除非相关约定明确指出，需要其中哪些参与方一致同意才能就相关活动做出决策。

【例 12】假定一项安排涉及三方：A 公司、B 公司、C 公司在该安排中拥有的表决权分别为 50%、30%和 20%。A 公司、B 公司、C 公司之间的相关约定规定，相关活动的决策需要 75% 以上的表决权通过方可做出。

在本例中，A 公司和 B 公司是能够集体控制该安排的唯一组合，当且仅当 A 公司、B 公司一致同意时，该安排的相关活动决策方能表决通过。因此 A 公司、B 公司对安排具有共同控制权。

如果存在两个或两个以上的参与方组合能够集体控制某项安排的，不构成共同控制。即，共同控制合营安排的参与方组合是唯一的。

【例 13】A 公司、B 公司、C 公司、D 公司各持有 E 公司 25%的表决权。E 公司的主要经营为房屋建筑工程总承包、设计及专业施工，其最高权力机构为股东会，相关活动的决策需要 60%以上的表决权通过方可做出。

本例中，E 公司的表决权安排使得 A 公司、B 公司、C 公司、D 公司中的任意 3 个同意即可做出决定，共存在 4 个参与方组合可以做出相关活动的决策（即集体控制），即 A 公司、B 公司、C 公司组合，A 公司、B 公司、D 公司组合、B 公司、C 公司、D 公司组合以及 A 公司、C 公司、D 公司组合，任意一种组合均可能表决通过。由于并不存在需要集体控制 E 公司的参与方一致同意后才能决策的情况（例如，A 公司、B 公司、C 公司能够集体控制 E 公司，但 B 公司和 C 公司也可以选择和 D 公司联合，并不是必须征得 A 公司同意才能做出决策，如果 B 公司、C 公司、D 公司联合做出决策，A 公司并没有权力去否决该决策，同理，B 公司并没有权力去否决 A 公司、C 公司和 D 公司联合做出的决策，C 公司并没有权力去否决 A 公司、B 公司和 D 公司联合做出的决策，D 公司并没有权力去否决 A 公司、B 公司和 C 公司联合做出的决策），因此，E 公司并非合营安排，A 公司、B 公司、C 公司、D 公司并不对 E 公司具有共同控制权。但由于 A 公司、B 公司、C 公司、D 公司对 E 公司的持股比例高于 20%，在不存在其他相反证据的情况下，A 公司、B 公司、C 公司、D 公司对 E 公司均被推定为具有重大影响。

[例 6]、[例 12]、[例 13] 的分析汇总如下：

	[例 6]	[例 12]	[例 13]
最低表决权比例要求	至少 75%的表决权才能做出相关活动决策	75%以上的表决权才能做出相关活动决策	60%以上的表决权才能做出相关活动决策
参与方 A 公司	持有 50%的表决权	持有 50%的表决权	持有 25%的表决权
参与方 B 公司	持有 25%的表决权	持有 30%的表决权	持有 25%的表决权
参与方 C 公司	持有 25%的表决权	持有 20%的表决权	持有 25%的表决权
参与方 D 公司			持有 25%的表决权
结论	不是共同控制—多种参与方的组合（A 公司和 B 公司，或 A 公司和 C 公司）均可以集体控制该安排。而相关约定并未明确指出哪些参与方必须同意，所以不存在一致同意，不构成共同控制，A 公司、B 公司、C 公司对该安排均被推定为具有重大影响，应按权益法进行会计处理。	是共同控制—A 公司和 B 公司能够集体控制该安排（只有 A 公司和 B 公司的表决权之和才能满足要求）。由于 A 公司和 B 公司是能够集体控制该安排的唯一组合，该安排的相关活动必须经过 A 公司和 B 公司一致同意后才能决策。	不是共同控制——多种参与方的组合（A 公司、B 公司、c 公司、D 公司中的任意三方组合）均可以集体控制该安排。而相关约定并未明确指出哪些参与方必须同意，所以不存在一致同意，不构成共同控制。A 公司、B 公司、C 公司对该安排均被推定为具有重大影响，应按权益法进行会计处理。

通过对 [例 6]、[例 12]、[例 13] 的汇总分析，可见，存在集体控制仅说明该安排中，不存在任何一方单独控制该安排的情况。要想达到共同控制，还需要在集体控制的基础上，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才可做出。一般而言，如果一项安排仅存在一组参与方能够集体控制，该集体控制为共同控制。

在一项安排中，某一参与方可能被任命来管理该安排的日常运行。如果该安排的相关活动需要由各参与方共同做出决定，而且管理方在这一决定的框架内行事，则任何一个参与方作为管理方均不会影响该安排是合营安排的判断。但是，如果管理方能够单方面就该安排的相关活动做出决定，从而拥有对该安排的权力，通过参与该安排的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对该安排的权力影响其回报金额，则该管理方单方控制该安排，而不是和其他参与方共同控制该安排，该安排不是合营安排。

【例 14】A 公司是一家房地产公司，C 公司是其旗下一家持有若干写字楼产权的全资子公司。A 公司将 C 公司股权的 50%出售给一家投资银行 B 公司。A 公司与 B 公司签订协议：

①由于 A 公司具有丰富的房地产管理经验，A 公司继续充当 C 公司的资产管理人并按照 C 公

司的资产规模每年收取固定比例的管理费；②涉及C公司的相关活动的决策均须A公司和B公司一致同意方可做出，且A公司管理C公司时，必须在A公司和B公司共同做出的决策的框架内行事；③A公司与B公司按照各自的持股比例分享收益和承担亏损。

本例中，尽管A公司继续充当C公司的资产管理人，但是A公司必须和B公司达成一致方能就C公司的相关活动做出决策，而且A公司必须按照A公司和B公司共同做出的决定对C公司进行运营管理，因此，A公司不能单独控制C公司，而是和B公司共同控制C公司。

【例15】沿用【例14】资料，所不同的是，A公司、C公司和B公司约定，B公司并不参与C公司的决策制定，A公司单方面即可对B公司的相关活动做出决策；投资3年后，A公司将向B公司回购其持有的C公司50%股权，回购价格为B公司投资额的120%。

本例中，B公司尽管拥有C公司50%的股权，但其投资目的并不是参与C公司的运营，而是于投资3年后获得一笔固定回报。A公司单方面即可对B公司的相关活动做出决策，拥有对B公司的控制权。因此，C公司不是一项合营安排，而是A公司的子公司。

(3) 争议解决机制

在分析合营安排的各方是否共同分享控制权时，要关注对于争议解决机制的安排。相关约定可能包括处理纠纷的条款，例如仲裁。这些条款可能允许具有共同控制权的各参与方在没有达成一致意见的情况下进行决策。这些条款的存在不会妨碍该安排构成共同控制的判断，因此，也不会妨碍该安排成为合营安排。但是，值得注意的是，如果在各方未就相关活动的重大决策达成一致意见的情况下，其中一方具备“一票通过权”或者潜在表决权等特殊权力，则需要仔细分析，很可能具有特殊权力的一方实质上具备控制权。

【例16】A公司与B公司各持有C公司50%的股权，C公司的主要经营活动为家用电器、电子产品及配件等的连锁销售和服务。根据C公司的章程以及A公司、B公司之间签订的合资协议，C公司的最高权力机构为股东会。所有重大事项均须A公司、B公司派出的股东代表一致表决通过。如若双方经过合理充分协商仍无法达成一致意见时，A公司股东代表享有“一票通过权”，即最终以A公司的股东代表的意见为最终方案。

本例中，由于A公司实质上可以单方面主导C公司相关活动的决策，因此A公司具有控制权，C公司并非合营安排。

在分析争议解决机制时，还需要关注参与方是否拥有期权等潜在表决权。

【例17】沿用【例16】资料，所不同的是，A公司并不享有“一票通过权”而是持有购买B公司持有的C公司全部50%股权的期权。当A公司、B公司双方经过合理充分协商仍

无法达成一致意见时，A公司可以随时行使该期权。期权的行权价格以行权时点C公司股权的公允价值为依据确定。

本例中，当A公司、B公司意见不一致时，A公司可以随时通过买断B公司持有的C公司股权的方式，使A公司的决定得到通过，且期权的行权价格和条件并未被设定为具有实质性障碍。在这种情况下，若无其他相反证据，A公司实质上对C公司具有控制权。

有时，协议中可能约定，各参与方意见均不一致时，哪个参与方拥有最终决策权。在判断合营安排的合营方时，也需要考虑最终决策者，但最终决策者未必就是控制方。

【例 18】A公司、B公司、C公司共同出资设立了D公司。董事会是D公司的决策制定机构，A公司、B公司、C公司在D公司董事会中各占一个席位。协议约定规定，D公司相关活动决策须经董事会至少两票才能通过，如果A公司、B公司、C公司意见均不一致（如A公司、B公司、C公司对D公司未来5年应重点投资某个领域各自有不同看法），A公司具有最终决策权。

本例中，由于存在多种参与方组合能够集体控制D公司，并且协议没有明确指出具体哪些参与方必须同意，决策才能达成，因而不存在共同控制D公司的参与方组合，D公司不是一项合营安排。同时，尽管A公司、B公司、C公司意见均不一致时，A公司具有最终决策权，但如果B公司和C公司达成一致意见，即可做出决策。因此，A公司的最终决策权是有条件的，A公司并不拥有对D公司的控制权。

(4) 仅享有保护性权利的参与方不享有共同控制

保护性权利，是指仅为了保护权利持有人利益却没有赋予持有人对相关活动进行决策的一项权利。保护性权利通常只能在合营安排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合营安排拥有权力，也不能阻止其他参与方对合营安排拥有权力。值得注意的是，对于某些安排，相关活动仅在特定情况或特定事项发生时开展，例如，某些安排在设计时就确定了安排的活动及其回报，在特定情况或特定事项发生之前不需要进行重大决策。这种情况下，权利在特定情况或特定事项发生时方可行使并不意味着该权利是保护性权利。

如果一致同意的要求仅仅与向某些参与方提供保护性权利的决策有关，而与该安排的相关活动的决策无关，那么拥有该保护性权利的参与方不会仅仅因为该保护性权利而成为该项安排的合营方。因此，在评估参与方能否共同控制合营安排时，必须具体区别参与方持有的权利是否为保护性权利，该权利不影响其他参与方控制或共同控制该安排。

【例 19】A 公司、B 公司、C 公司签订了一份合同，设立某法人主体从事汽车的生产 and 销售。合同中规定，A 公司、B 公司一致同意即可主导该主体的所有相关活动，并不需要 C 公司也表示同意，但若主体资产负债率达到 50%，c 公司具有对该主体公开发行业务或权益工具的否决权。

本例中，由于公开发行业务或权益工具通常代表了该主体经营中的根本性改变，因而是保护性权利。由于合同明确规定需要 A 公司和 B 公司的一致同意才能主导该主体的相关活动，因而 A 公司和 B 公司能够共同控制该主体。尽管 C 公司也是该主体的参与方，但由于 C 公司仅对该主体拥有保护性权利，因此 C 公司不是共同控制该主体的参与方。

(5) 一项安排的不同活动可能分别由不同的参与方或参与方组合主导

在不同阶段，一项安排可能发生不同的活动，从而导致不同参与方可能主导不同相关活动，或者共同主导所有相关活动。

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

(6) 综合评估多项相关协议

有时，一项安排的各参与方之间可能存在多项相关协议。在单独考虑一份协议时，某参与方可能对合营安排具有共同控制，但在综合考虑该安排的目的和设计的所有情况时，该参与方实际上不一定对该安排并不具有共同控制。因此，在判断是否存在共同控制时，需要综合考虑该多项相关协议。

【例 20】A 公司、B 公司、C 公司、D 公司签订一项协议 M，共同进行汽车的生产 and 销售，并成立了一个委员会 0，主导有关生产和销售汽车的所有重大事项，如年度预算的复核审批、经理层任命、营销策略等。A 公司、B 公司、C 公司、D 公司各在该委员会中占据一个席位，委员会的决策要求所有成员的一致同意。

同时，A 公司和 B 公司签订了协议 N，并成立委员会 P，用于协调 A 公司和 B 公司之间关于汽车生产和销售的所有重大事项。委员会 P 的两名成员分别由 A 公司和 B 公司任命。委员会 P 有权做出决策，并提交到委员会 0 审批。委员会 P 决定的任何事项都要经过 A 公司和 B 公司的一致同意，但是，如果 A 公司和 B 公司不能达成一致，则 A 拥有决定权。A 公司和 B 公司必须按照委员会 P 做出的决策在委员会 0 中进行投票。

本例中，存在两份单独的协议 M 和 N。但是，由于这两份协议与汽车的生产 and 销售这同

一项活动相关，因此，参与方应同时评估协议 M 和 N，从而确定是否存在合营安排。例如，如果单独考虑协议 M，似乎 A 公司、B 公司、C 公司、D 公司共同控制该安排。但是，协议 M 与协议 N 一并考虑时，发现 A 公司能够通过协议 P 主导 B 公司在委员会 P 中的投票，因此，B 公司是 A 公司的事实代理人，对该安排不具有共同控制。只有 A 公司、C 公司、D 公司对该合营安排具有共同控制。

2. 合营安排中的不同参与方

只要两个或两个以上的参与方对该安排实施共同控制，一项安排就可以被认定为合营安排，并不要求所有参与方都对该安排享有共同控制。对合营安排享有共同控制的参与方（分享控制权的参与方）被称为“合营方”；对合营安排不享有共同控制的参与方被称为“非合营方”。例如，根据上述共同控制的判断，我们可以发现，在【例 4】中，E 公司为一项合营安排，A 公司、B 公司、C 公司为 E 公司的合营方、D 公司为 E 公司的非合营方。

五、关于合营安排的分类

合营安排分为共同经营和合营企业。共同经营，是指合营方享有该安排相关资产且承担该安排相关负债的合营安排。合营企业，是指合营方仅对该安排的净资产享有权利的合营安排。合营方应当根据其在合营安排的正常经营中享有的权利和承担的义务，来确定合营安排的分类。对权利和义务进行评价时，应当考虑该合营安排的结构、法律形式以及合营安排中约定的条款、其他相关事实和情况等因素。

合营安排是为不同目的而设立的（例如，参与方为了共同承担成本和风险，或者参与方为了获得新技术或新市场），可以采用不同的结构和法律形式。一些安排不要求采用单独主体的形式开展其活动，另一些安排则涉及构造单独主体。在实务中主体可以从合营安排是否通过单独主体达成为起点，判断一项合营安排是共同经营还是合营企业。

（一）单独主体

本准则中的单独主体（下同），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。单独主体并不一定要具备法人资格，但必须具有法律所认可的单独可辨认的财务架构，确认某主体是否属于单独主体必须考虑适用的法律法规。

具有可单独辨认的资产、负债、收入、费用、财务安排和会计记录，并且具有一定法律形式的主体，构成法律认可的单独可辨认的财务架构。合营安排最常见的形式包括有限责任

公司、合伙企业、合作企业等。某些情况下，信托、基金也可被视为单独主体。

（二）合营安排未通过单独主体达成

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

【例 21】A 公司、B 公司、C 公司建立了一项共同制造汽车的安排。协议约定：该安排相关活动的决策需要 A 公司、B 公司、C 公司一致同意方可做出；A 公司负责生产并安装汽车发动机，B 公司负责生产汽车车身和底盘，C 公司负责生产其他部件并进行组装；A 公司、B 公司、C 公司负责各自部分的成本费用，如人工、成本、生产成本等；汽车实现对外销售后，A 公司、B 公司、C 公司各自获得销售收入的 1/3。

本例中，由于关于该安排相关活动的决策需要 A 公司、B 公司、C 公司一致同意方可做出，所以 A 公司、B 公司、C 公司共同控制该安排，该安排为合营安排。由于 A 公司、B 公司、C 公司只是各自负责汽车制造的相应部分，并未成立一个单独主体，因此该合营安排不可能是合营企业，只可能是共同经营。

【例 22】A 公司、B 公司、C 公司各自购买了一栋酒店式公寓的部分房屋产权，分别占该公寓房屋总面积的 30%、30%、40%，并该酒店式公寓用于出租。协议约定：①关于该酒店式公寓的相关活动，如物业管理公司的任免、资本性支出、重要的租赁协议的签订等，必须由 A 公司、B 公司、C 公司一致同意方可做出；②该酒店式公寓的相关费用和营运债务由 A 公司、B 公司、C 公司按照产权比例分担；③租金收益在 A 公司、B 公司、C 公司之间按照产权比例分配。

本例中，由于关于该安排相关活动的决策需要 A 公司、B 公司、C 公司一致同意方可做出，所以 A 公司、B 公司、C 公司共同控制该安排，该安排为合营安排。该合营安排并未通过单独主体达成，因此该合营安排不可能是合营企业，只可能是共同经营。同时，A 公司、B 公司、C 公司直接拥有该酒店式公寓的产权，并按照产权比例承担债务、分享收入、分担成本，也表明该合营安排是共同经营。

（三）合营安排通过单独主体达成

如果合营安排通过单独主体达成，在判断该合营安排是共同经营还是合营企业时，通常首先分析单独主体的法律形式，法律形式不足以判断时，将法律形式与合同安排结合进行分析，法律形式和合同安排均不足以判断时，进一步考虑其他事实和情况。

1. 分析单独主体的法律形式

各参与方应当根据该单独主体的法律形式，判断该安排是赋予参与方享有与安排相关资产的权利、并承担与安排相关负债的义务，还是赋予参与方享有该安排的净资产的权利。也就是说，各参与方应当依据单独主体的法律形式判断是否能将参与方和单独主体分离。例如，各参与方可能通过单独主体执行合营安排，单独主体的法律形式决定在单独主体中的资产和负债是单独主体的资产和负债，而不是各参与方的资产和负债。在这种情况下，基于单独主体的法律形式赋予各参与方的权利和义务，可以初步判定该项安排是合营企业。

在各参与方通过单独主体达成合营安排的情形下，当且仅当单独主体的法律形式没有将参与方和单独主体分离（即单独主体持有的资产和负债是各参与方的资产和负债）时，基于单独主体的法律形式赋予参与方权利和义务的判断，足以说明该合营安排是共同经营。

通常，单独主体的资产和负债很可能与参与方在法律形式上明显分割开来。例如，根据《中华人民共和国公司法》（以下简称“《公司法》”）的有关规定，“公司是企业法人，有独立的法人财产，享有法人财产权。公司以其全部财产对公司的债务承担责任。有限责任公司的股东以其认缴的出资额为限对公司承担责任；股份有限公司的股东以其认购的股份为限对公司承担责任。”因此，当一项合营安排是按照《公司法》设立的有限责任公司或者股份有限公司时，其法律形式将合营安排对资产的权利和对负债的义务与该安排的参与方明显分割开来。

【例 23】A 公司和 B 公司均为建筑公司 A 公司和 B 公司签订了一项合同以共同完成一项与政府之间的合同，即设计并建造两个城市间的一条道路。在合同中，A 公司和 B 公司明确了各自的参与份额，并明确了双方共同控制该安排，合同安排的主要事项是向政府移交建造完成的道路。

A 公司和 B 公司成立了一个单独主体 C，通过 C 具体实施该安排。C 代表 A 公司和 B 公司与政府签订合同，并向政府提供建造服务。此外，有关该安排的资产和负债由 C 持有。假定 C 的法律形式的主要特征是 A 公司和 B 公司，而不是 C，拥有该安排的资产，并承担该安排的负债。

A 公司和 B 公司还在合同中约定：①A 公司和 B 公司根据其在该安排中的参与份额分享该安排相关活动所需的全部资产的相应权利；②A 公司和 B 公司根据其在该安排中的参与份额承担该安排的各项债务；③A 公司和 B 公司根据其在该安排中的参与份额分享由该安排相关活动产生的损益。

本例中，该安排通过单独主体达成，该单独主体的法律形式没有将参与方与单独主体分离开来（即主体 C 持有的资产和负债是 A 公司和 B 公司的资产和负债）。此外，A 公司和 B 公司在合同中强调了这项规定，即合同规定 A 公司和 B 公司拥有通过主体 C 实施的安排的资产，并承担其负债。因此，该合营安排是共同经营。

2. 分析合同安排

当单独主体的法律形式并不能将合营安排的资产的权利和对负债的义务授予该安排的参与方时，还需要进一步分析各参与方之间是否通过合同安排赋予该安排的参与方对合营安排资产的权利和对合营安排负债的义务。合同安排中常见的某些特征或者条款可能表明该安排为共同经营或者合营企业。共同经营和合营企业的一些普遍特征的比较包括但不限于下表所列：

表 1 共同经营和合营企业对比表

对比项目	共同经营	合营企业
合营安排的条款	参与方对合营安排的相关资产享有权利并对相关负债承担义务	参与方对合营安排有关的净资产享有权利，即单独主体（而不是参与方），享有与安排相关资产的权利，并承担与安排相关负债的义务
对资产的权利	参与方按照约定的比例分享合营安排的相关资产的全部利益（例如，权利、权属或所有权等）	资产属于合营安排自身，参与方并不对资产享有权利
对负债的义务	参与方按照约定的比例分担合营安排的成本、费用、债务及义务。第三方对该安排提出的索赔要求，参与方作为义务人承担赔偿责任	合营安排对自身的债务或义务承担责任。参与方仅以其各自对该安排认缴的投资额为限对该安排承担相应的义务。合营安排的债务对参与方法进行追索
收入、费用及损益	合营安排建立了各参与方按照约定的比例（例如按照各自所耗用的产能比例）分配收入和费用的机制。某些情况下，参与方按约定的份额比例享有合营安排产生的净损益不会必然使其被分类为合营企业，仍应当分析参与方对该安排相关资产的权利以及对该安排相关负债的义务	各参与方按照约定的比份额比例享有合营安排产生的净损益
担保	参与方为合营安排提供担保（或提供担保的承诺）的行为本身并不直接导致一项安排被分类为共同经营	

有时，法律形式和合同安排均表明一项合营安排中的合营方反对该安排的净资产享有权利，此时，若不存在相反的其他事实和情况，该合营安排应当被划分为合营企业。

【例 24】A 公司和 B 公司均为房地产公司。为并购和经营一家购物中心，A 公司和 B 公

司成立了一个进行项目管理的单独主体 C。假定主体 C 的法律形式使得主体 C（而不是 A 公司和 B 公司）拥有与该安排相关的资产，并承担相关负债。相关活动包括零售单元的出租、停车位的管理、购物中心及电梯等设备的维护、购物中心整体声誉和客户关系的建立等。

协议中约定：①主体 C 相关活动的决策需要 A 公司和 B 公司一致同意方可做出；②主体 C 拥有该购物中心，A 公司和 B 公司并不对该购物中心拥有产权；③A 公司和 B 公司不承担主体 C 的债务或其他义务。如果主体 C 不能偿还其债务，或者不能清偿第三方的义务，A 公司和 B 公司对第三方承担的负债仅限于 A 公司和 B 公司未支付的出资额部分；④A 公司和 B 公司有权出售或抵押其在主体 C 中的权益；⑤A 公司和 B 公司根据其在主体 C 中的权益份额分享购物中心经营净损益。

本例中，A 公司和 B 公司共同控制主体 C，主体 C 是一项合营安排，而且是一项通过单独主体达成的合营安排。主体 C 的法律形式使其在自身立场上考虑问题（即主体 C 持有的资产和负债是其自身的资产和负债，不是 A 公司和 B 公司的资产和负债）。此外，协议表明，A 公司和 B 公司拥有主体 C 净资产的权利，而不是拥有主体 C 资产的权利，并承担主体 C 负债义务，而且也没有其他事实和情形表明参与方实质上享有与该安排相关资产的几乎所有经济利益，并承担与该安排相关的负债义务。因此，该合营安排是合营企业。A 公司和 B 公司将其在主体 C 净资产中的权利确认为一项长期股权投资，按照权益法进行会计

处理。

【例 25】为积极参与国际竞争，电信运营公司 A 计划进入 B 国市场拓展业务。由于 B 国法律不允许外国公司控制该国电信运营公司。A 公司与 B 国的本土公司 C 各出资 50%一起在 B 国设立了单独主体 D，以进入 B 国市场。B 国法律规定，主体 D 必须独立拥有资产，并独立承担负债，即主体 D 的资产和负债需要与投资方的资产和负债分离开来。A 公司和 C 公司签订的协议约定：①关于主体 D 的所有相关活动的决策均须 A 公司和 C 公司共同做出；

②主体 D 的资产为单独主体 D 所有，A 公司和 C 公司均不得出售、质押、转移或抵押这些资产；③A 公司和 C 公司仅以出资额为限承担对主体 D 的义务；④主体 D 实现的利润按照出资比例在 A 公司和 C 公司之间分配。

本例中，A 公司和 C 公司之间的安排通过单独主体 D 达成。按照 B 国法律，主体 D 的法律形式将主体 D 的所有者（A 公司和 C 公司）与主体 D 进行了分离，主体 D 的资产和负债被限定在主体 D 之内，A 公司和 C 公司仅以出资额为限对主体 D 的债务承担责任。A 公司与 C 公司的相关合同约定也表明其对于主体 D 的净资产享有权利。因此，从法律形式和相关合同

约定进行分析，可以判断主体 D 是合营企业，而不是共同经营。

有时，仅从法律形式判断，一项合营安排符合共同经营的特征，但是，综合考虑合同安排后，合营方享有该合营安排相关资产并且承担该安排相关负债，此时，该合营安排应当被划分为共同经营。

【例 26】A 公司、B 公司均为石油公司，双方在 D 国成立了单独主体 C，以共同在 D 国进行石油及天然气的勘探、开发和生产。A 公司、B 公司共同控制主体 C。主体 C 的法律形式将主体 C 的资产、负债与 A 公司及 B 公司分隔开来。A 公司、B 公司及主体 C 签订协议，规定 A 公司与 B 公司按照各自在主体 C 的出资比例分享主体 C 的资产，分担主体 C 的成本、费用及负债。D 国法律认可该合同约定。

本例中，合营安排通过单独主体构建，单独主体的法律形式没有把单独主体资产的权利、负债的义务授予合营方，即，单独主体的法律形式初步表明，该安排为合营企业。进一步分析，根据 A 公司、B 公司及主体 C 之间的协议，A 公司、B 公司对主体 C 的相关资产享有权利，并对相关负债承担义务，并且该协议符合相关法律法规的规定，因此，该安排为共同经营。

合营安排各参与方可能为合营安排提供担保。例如，合营安排的某个参与方可能向第三方承诺以下事项：合营安排向第三方提供的服务将满足一定质量或性质要求；合营安排将偿还从第三方获取的资金；该参与方在合营安排处于困境时向该安排提供支持。

值得注意的是，不能仅凭合营方对合营安排提供债务担保即将其视为合营方承担该安排相关负债。担保所赋予担保人的是对被担保人债务的次级义务，而非首要义务，因此，担保不是承担债务义务的决定性因素。如果担保提供方在被担保人违约时须付款或履行责任，这可能表明相关事实和情况发生了变化，或者可能伴随该安排的合同条款发生了变化。这些变化可能引起对该安排是否仍具有共同控制的重新评估。另外，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。

3. 分析其他事实和情况

如果一项安排的法律形式与合同安排均没有将该安排的资产的权利和对负债的义务授予该安排的参与方，则应考虑其他事实和情况，包括合营安排的目的和设计，其与参与方的关系及其现金流的来源等。在某些情况下，合营安排设立的主要目的是为参与方提供产出，这表明参与方可能按照约定实质上享有合营安排所持资产几乎全部的经济利益。这种安排下，参与方根据相关合同或法律约定有购买产出的义务，并往往通过阻止合营安排将其产出

出售给其他第三方的方式来确保参与方能获得产出。这样，该安排产生的负债实质上是由参与方通过购买产出支付的现金流量而得以清偿。因此，如果参与方实质上是该安排持续经营和清偿债务所需现金流的唯一来源，这表明参与方承担了与该安排相关的负债。综合考虑该合营安排的其他相关事实和情况，表明参与方实质上享有合营安排所持资产几乎全部的经济利益，合营安排所产生的负债的清偿实质上持续依赖于向参与方收取的产出的销售现金流，该合营安排的实质为共同经营。

在区分合营安排的类型时，需要了解该安排的目的和设计。如果合营安排同时具有以下特征，则表明该安排是共同经营：①各参与方实质上有权享有，并有义务接受由该安排资产产生的几乎所有经济利益（从而承担了该经济利益的相关风险，如价格风险、存货风险、需求风险等），如该安排所从事的活动主要是向合营方提供产出等；②持续依赖于合营方清偿该安排活动产生的负债，并维持该安排的运营。

【例 27】A 公司、B 公司均从事汽车装配和销售业务，为了保障正常装配过程中对于汽车座椅配件的供应并节约成本，A 公司、B 公司共同出资设立 C 公司专门生产汽车座椅配件，A 公司和 B 公司各占 C 公司 50% 的股权，对 C 公司实施共同控制。协议约定：①A 公司、B 公司均需按其持股比例购买 C 公司生产的所有产品，采购价格以原材料成本、加工毛利及利息支出之和为基础定价，以恰好弥补 C 公司的运营、筹资等成本费用；②除 A 公司、B 公司外，C 公司不得将其产品出售给其他方；③A 公司、B 公司按出资比例享有 C 公司的净利润以及净资产；④A 公司和 B 公司将 C 公司购买的产品用于生产。

本例中，成立 C 公司是为了向股东提供其所有产出。A 公司、B 公司有权利并且有义务购买 C 公司的全部产出，实质上获得了所有来自 C 公司资产的所有经济利益，同时

C 公司完全依赖、来源于 A 公司、B 公司的采购款以确保其运作的持续性，A 公司、B 公司承担了 C 公司的负债。因此，该合营安排为共同经营。

参与方在合营安排中的产出分配比例与表决权比例不同，并不影响对该安排是共同经营还是合营企业的判断。

【例 28】沿用【例 27】资料，所不同的是，由于 A 公司为行业的龙头企业，B 公司认为与 A 公司合作可以提高本公司在业界的知名度，因此 B 公司同意仅获得 C 公司产出份额中的 48%，A 公司获得 C 公司产出份额中的 52%。

本例中，A 公司和 B 公司的产出分配比例与表决权比例不同，并不影响 A 公司和 B 公司获得 C 公司资产几乎所有经济利益的判断。C 公司仍然是共同经营。

参与方将获得的合营安排产出份额用于生产经营还是对外出售，并不影响对该安排是共同经营还是合营企业的判断。

【例 29】沿用【例 27】资料，所不同的是，A 公司将从 C 公司获得的产出出售给第三方，而不是用于生产过程，B 公司仍然将从 C 公司获得的产出用于生产过程。

本例中，A 公司和 B 公司将从 C 公司获得的产出份额用于生产，还是对外出售，并不影响 A 公司和 B 公司获得 C 公司资产几乎所有经济利益的判断。C 公司仍然是共同经营。

如果合营安排有权自主决定销售价格和客户，参与方没有义务购买合营安排的产出，则表明该合营安排自身承担了价格风险、存货风险、需求风险等，合营方并不直接享有该合营安排相关资产并承担该合营安排相关负债。

【例 30】沿用【例 27】资料，所不同的是，A 公司、B 公司修改了合资协议，新合资协议未规定 A 公司、B 公司必须购买 C 公司生产的产品，并允许 C 公司将产品出售给其他方，而仅规定 A 公司、B 公司在同等采购价款及条件下有优先购买权。并且 C 公司生产的产品为行业内通用产品，存在活跃的销售市场。

本例中，成立 C 公司并非是为股东提供其所有产出，C 公司生产的产品又能以合理的市场价格对第三方出售，并不依赖于 A 公司、B 公司为其提供现金流以确。保其持续运作，C 公司的经营风险由其自身承担。尽管 A 公司、B 公司为 C 公司的借款提供担保表明 A 公司、B 公司保障 C 公司筹资安排的意愿，但其仅代表了一种资金筹集的方式，该合营安排的实质是参与方享有该安排的净收益，因此该安排为合营企业。

值得注意的是，在考虑“其他事实和情况”时，只有当该安排产生的负债的清偿持续依赖于合营方的支持时，该安排才为共同经营。即强调参与方实质上是该安排持续经营所需现金流的唯一来源。

【例 31】A 公司和 B 公司均为房地产开发公司。A 公司和 B 公司共同成立了一家从事项目管理单独主体 C，并投入一笔资金作为主体 C 的启动资金和土地竞拍资金。主体 C 相关活动的决策需要 A 公司和 B 公司一致同意方可做出。由主体 C 代表 A 公司和 B 公司建造一处商品房，并负责商品房的公开销售。假定主体 C 的法律形式使得主体 c（而不是 A 公司和 B 公司）拥有与该安排相关的资产，并承担相关负债。主体 C 通过向银行借款来建造该商品房，商品房销售收入优先用于偿还银行债务，剩余利润按照出资比例向 A 公司和 B 公司进行分配。

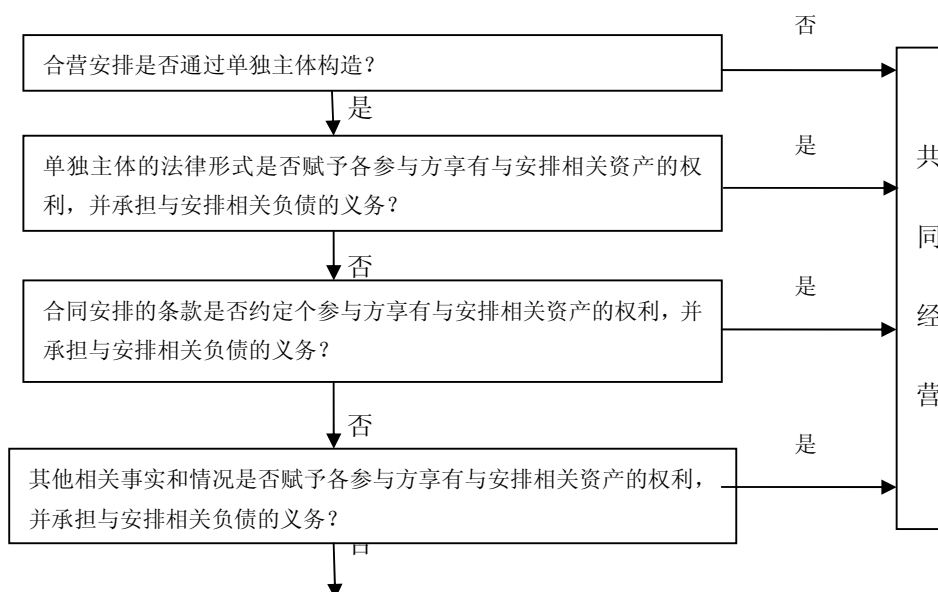
本例中，A 公司和 B 公司共同控制主体 C，主体 C 是一项合营安排，而且是一项通过单独主体达成的合营安排。该合营安排的法律形式和合同条款都不能赋予各参与方享有该主体

的资产或负债的权利与义务。同时,尽管 A 公司和 B 公司是主体 C 构建时现金流的唯一来源,但是,主体 C 所建造的商品房对外销售, A 公司和 B 公司并不会购买这些商品房,主体 C 建造商品房的资金通过外部借款获得,且 A 公司和 B 公司仅预期获取偿还负债后的净利润,因此,没有任何证据表明 A 公司和 B 公司对合营安排中的相关资产和负债分别享有权利和承担义务,该合营安排是合营企业。

有时各参与方可能设立一个框架协议,该框架协议规定了参与方从事一项或多项活动需遵守的一般性合同条款,并可能要求各参与方设立多项合营安排,以分别处理构成框架协议组成部分的特定活动。即使这些合营安排与同一框架协议相关联,如果参与方在从事框架协议涉及的不同活动中具有不同的权利和义务,那么,这些合营安排的类型也可能有所不同。因此,当参与方从事同一框架协议中的不同活动时,共同经营和合营企业可能同时存在。在这种情况下,作为参与方之一的企业应当分别判断各项合营安排的分类。

值得注意的是,参与方判断其在合营安排中享有的权利和承担的义务均是在正常经营的情况下,非正常经营(例如破产、清算)时的法律权利和义务的相关性是比较低的。例如,某合营安排通过合伙企业构建,合伙人之间的相关合同约定赋予了合伙人在合伙企业正常经营时享有该合伙企业资产的权利和承担其负债的义务。而在合伙企业清算阶段,合伙人不享有合伙企业的资产,而只能享有合伙企业清偿第三方债务之后应分得的剩余资产。这种情况下,该合伙企业(即合营安排)仍然可以被分类为共同经营,因为在正常经营中,合伙人对于合伙企业的资产和负债是享有权利和承担义务的。

图 2 说明了如何对合营安排进行分类。



六、关于重新评估

企业对合营安排是否拥有共同控制权，以及评估该合营安排是共同经营还是合营企业，这需要企业予以判断并持续评估。在进行判断时，企业需要对所有的相关事实和情况加以考虑。

如果法律形式、合同条款等相关事实和情况发生变化，合营安排参与方应当对合营安排进行重新评估：一是评估原合营方是否仍对该安排拥有共同控制权；二是评估合营安排的类型是否发生变化。

相关事实和情况的变化有时可能导致某一参与方控制该安排，从而使该安排不再是合营安排。

【例 32】沿用**【例 12】**资料，所不同的是，A 公司通过现金方式收购了 D 公司 60% 的表决权股份，从而控制了 D 公司。D 公司是 B 公司的母公司。

本例中，A 公司通过现金收购 B 公司的母公司 D 的股权方式，实际上控制了 B 公司，因此，通过直接加间接的方式，A 公司实际上持有该安排 80% 的表决权股份，能够单独控制该安排。该安排由合营安排变为 A 公司的子公司。

由于相关事实和情况发生变化，合营安排的分类可能发生变化，可能由合营企业转变为共同经营，或者由共同经营转为合营企业。应根据具体事实和情况进行判断。例如，经重新协商，修订后的合营安排的合同条款约定参与方拥有对资产的权利，并承担对负债的义务，这种情况下，该安排的分类可能发生了变化，应重新评估该安排是否由合营企业转为共同经营。

七、关于共同经营参与方的会计处理

（一）共同经营中，合营方的会计处理

1. 一般会计处理原则

合营方应当确认其与共同经营中利益份额相关的下列项目，并按照相关企业会计准则的规定进行会计处理：一是确认单独所持有的资产，以及按其份额确认共同持有的资产；二是确认单独所承担的负债，以及按其份额确认共同承担的负债；三是确认出售其享有的共同经营产出份额所产生的收入；四是按其份额确认共同经营因出售产出所产生的收入；五是确认

单独所发生的费用，以及按其份额确认共同经营发生的费用。

合营方可能将其自有资产用于共同经营，如果合营方保留了对这些资产的全部所有权或控制权，则这些资产的会计处理与合营方自有资产的会计处理并无差别。

合营方也可能与其他合营方共同购买资产来投入共同经营，并共同承担共同经营的负债，此时，合营方应当按照企业会计准则相关规定确认在这些资产和负债中的利益份额。如按照《企业会计准则第4号——固定资产》来确认在相关固定资产中的利益份额，按照金融工具确认和计量准则来确认在相关金融资产和金融负债中的份额。

共同经营通过单独主体达成时，合营方应确认按照上述原则单独所承担的负债，以及按本企业的份额确认共同承担的负债。但合营方对于因其他股东未按约定向合营安排提供资金，按照我国相关法律或相关合同约定等规定而承担连带责任的，从其规定，在会计处理上应遵循《企业会计准则第13号——或有事项》。

如，【例23】中，A公司和B公司应当根据其约定的参与份额在各自的财务报表中确认该安排的资产（例如，固定资产以及应收账款等）的份额，以及由该安排产生的负债（例如，对第三方的应付账款）的份额。A公司和B公司也应当确认通过主体C向政府提供建造服务产生的收入的份额，以及费用的份额。

【例33】A公司、B公司通过单独主体的形式共同达成了一项合营安排C公司，A公司和B公司享有C公司中资产的权利并承担其负债的义务，C公司属于共同经营。因此，A公司和B公司应当根据相关会计准则规定对与C公司相关的资产和负债的权利与义务进行会计处理。根据合营安排C公司的合同条款规定，A公司享有C公司资产中厂房相关的所有权利，并承担向第三方偿还与厂房相关负债的义务；A公司和B公司根据各自所占权益的比例（各50%）对C公司的所有其他资产享有权利，并对所有其他负债承担义务。

以下是C公司的简化资产负债表：

单位：万元

资产		负债和权益：	
货币资金	10	负债——与厂房相关的第三方负债	100
固定资产——厂房	100	其他负债	110
其他资产	180	权益	80
资产总额	290	负债和权益总额	290

A公司应当在其财务报表中记录下述与C公司中资产和负债相关的信息：

资产：		负债和权益：	
货币资金	5	负债——与厂房相关的第三方负债（2）	100
固定资产——厂房（1）	100	其他负债	55
其他资产	90	权益	40
资产总额	195	负债和权益总额	195

注：（1）由于A公司享有与C公司的厂房相关的所有权利，所以A公司应记录该厂房的总金额；

（2）合同规定，A公司承担向第三方偿还C公司与厂房相关的第三方负债的义务。

合同安排通常描述了该安排所从事活动的性质，以及各参与方打算共同开展这些活动的方式。例如，合营安排各参与方可能同意共同生产产品，每一参与方负责特定的任务，使用各自的资产，承担各自的负债。合同安排也可能规定了各参与方分享共同收入和分担共同费用的方式。在这种情况下，每一个合营方在其资产负债表上确认其用于完成特定任务的资产和负债，并根据相关约定确认相关的收入和费用份额。

当合营安排各参与方可能同意共同拥有和经营一项资产时，相关约定规定了各参与方对共同经营资产的权利，以及来自该项资产的收入或产出和相应的经营成本在各参与方之间分配的方式。每一个合营方对其在共同资产中的份额、同意承担的负债份额进行会计处理，并按照相关约定确认其在产出、收入和费用中的份额。

【例 34】2×13 年 1 月 1 日，A 公司和 B 公司共同出资购买一栋写字楼，各自拥有该写字楼 50% 的产权，用于出租收取租金。合同约定，该写字楼相关活动的决策需要 A 公司和 B 公司一致同意方可做出；A 公司和 B 公司的出资比例、收入分享比例和费用分担比例均为各自 50%。该写字楼购买价款为 8000 万元，由 A 公司和 B 公司以银行存款支付，预计使用寿命 20 年，预计净残值为 320 万元，采用年限平均法按月计提折旧。该写字楼的租赁合同约定，租赁期限为 10 年，每年租金为 480 万元，按月交付。该写字楼每月支付维修费 2 万元。另外，A 公司和 B 公司约定，该写字楼的后续维护和维修支出（包括再装修支出和任何其他的大修支出）以及与该写字楼相关的任何资金需求，均由 A 公司和 B 公司按比例承担。假设 A 公司和 B 公司均采用成本法对投资性房地产进行后续计量，不考虑税费等其他因素影响。

本例中，由于关于该写字楼相关活动的决策需要 A 公司和 B 公司一致同意方可做出，所以 A 公司和 B 公司共同控制该写字楼，购买并出租该写字楼为一项合营安排。由于该合营安排并未通过一个单独主体来架构，并明确约定了 A 公司和 B 公司享有该安排中资产的权利、获得该安排相应收入的权利、承担相应费用的责任等，因此该合营安排是共同经营。

A 公司的相关会计处理如下：

(1) 出资购买写字楼时

借：投资性房地产

40000000 (8000 万元 × 50%)

贷：银行存款 40000000

(2) 每月确认租金收入时

借：银行存款

200000 (480 万元 × 50% ÷ 12)

贷：其他业务收入 200000

(3) 每月计提写字楼折旧时

借：其他业务成本 160000

贷：投资性房地产累计折旧 160000

(8000 万元 - 320 万元) ÷ 20 ÷ 12 × 50% = 16 (万元)

(4) 支付维修费时

借：其他业务成本 10000 (20000 × 50%)

贷：银行存款 10000

2. 合营方向共同经营投出或者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），在共同经营将相关资产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），应当仅确认归属于共同经营其他参与方的利得或损失。交易表明投出或出售的资产发生符合《企业会计准则第 8 号——资产减值》（以下简称“资产减值损失准则”）等规定的资产减值损失的，合营方应当全额确认该损失。

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（该资产构成业务的除外），在将该资产等出售给第三方之前（即，未实现内部利润仍包括在合营方持有的资产账面价值中时），不应当确认因该交易产生的损益中该合营方应享有的部分。即，此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。

【例 35】A 公司和 B 公司共同设立一项安排 C，假定该安排划分为共同经营，A 公司和 B 公司对于安排 C 的资产、负债及损益分别享有 50% 的份额。2 × 13 年 12 月 31 日，A 公司支付采购价款（不含增值税）100 万元，购入安排 C 的一批产品，A 公司将该批产品作为

存货入账，尚未对外出售。该项产品在安排 C 中的账面价值为 60 万元。

本例中，安排 C 因上述交易确认了收益 40 万元。A 公司对该收益按份额应享有 20 万元（40 万元 × 50%）。但由于在资产负债表日，该项存货仍未出售给第三方，因此该未实现内部损益 20 万元应当被抵销，相应减少存货的账面价值。但 B 公司对该收益应享有 20 万元，应当予以确认（40 万元 × 50%），B 公司享有的 20 万元收益反映在 A 公司存货的期末账面价值中。

当这类交易提供证据表明购入的资产发生符合资产减值损失准则等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。

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，应当按照企业合并准则等相关准则进行相应的会计处理，但其他相关准则的规定不能与本准则的规定相冲突。企业应当按照企业合并准则的相关规定判断该共同经营是否构成业务。该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。

【例 36】B 公司和 C 公司共同设立一项安排 D，假定该安排构成一项业务，且属于共同经营。B 公司和 C 公司对于安排 D 的资产、负债及损益分别享有 50% 的份额。A 公司（非关联方）于 2x13 年 12 月 31 日购买了 B 公司持有的全部安排 D 的利益份额，购买对价为 200 万元，交易费用 10 万元。A 公司所取得的单独持有的资产及共同持有的资产份额以及所单独承担的负债及共同承担的负债份额的公允价值如下（单位：万元）：

资产：		负债：	
货币资金	20	流动负债	30
固定资产	100	非流动负债	10
其他资产	80		
资产总额	200	负债总额	40

假定不考虑所得税，A 公司取得的该共同经营利益份额中可辨认净资产的公允价值为 160 万元，A 公司支付的对价为 200 万元，A 公司应相应确认商誉 40 万元。

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。

（二）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（非合营方），如果享有该共同经营相关资产且承担该共同经营相关负债的，比照合营方进行会计处理。即，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，应当按照相关企业会计准则的规定对其利益份额进行会计处理。例如，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，则按照长期股权投资准则等相关规定进行会计处理；如果该参与方对于合营安排的净资产享有权利并且无重大影响，则按照金融工具确认和计量准则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，则按照合并财务报表及企业合并等相关准则进行会计处理。

【例 37】A 公司、B 公司、C 公司共同设立合营安排 D 公司，表决权比例分别为 45%、45%及 10%。假设根据协议，A 公司、B 公司共同控制 D 公司，且该合营安排为共同经营，除上述外无其他需考虑的因素。

在本例中，A 公司、B 公司对合营安排具有共同控制权而 C 公司仅仅是该项合营安排的参与方。假设 C 公司对于 D 公司的净资产享有权利，那么 C 公司应当判断其持有的 10%的表决权比例是否使其对合营安排具有重大影响，进而按照长期股权投资准则或金融工具确认和计量准则进行会计处理。

八、关于合营企业参与方的会计处理

合营企业中，合营方应当按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》的规定核算其对合营企业的投资。

对合营企业不享有共同控制的参与方（非合营方）应当根据其对该合营企业的影响程度进行相关会计处理：对该合营企业具有重大影响的，应当按照长期股权投资准则的规定核算其对该合营企业的投资；对该合营企业不具有重大影响的，应当按照金融工具确认和计量准则的规定核算其对该合营企业的投资。

九、关于衔接规定

（一）与企业会计准则讲解中原有分类的比较和衔接

在本准则发布之前，企业会计准则讲解（2010）中，对共同控制资产、共同控制经营和

合营企业进行了讲解。

原共同控制经营，是指企业使用本企业的资产或其他经济资源与其他合营方共同进行某项经济活动，并且按照合同或协议约定对该经济活动实施共同控制。通过共同控制经营获取收益是共同控制经营的显著特征，每一合营方负担合营活动中本企业发生的费用，并按照合同约定确认本企业在合营产品销售收入中享有的份额。

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

原共同控制资产，是指企业与其他合营方共同投入或出资购买一项或多项资产，按照合同或协议约定对有关的资产实施共同控制的情况。通过控制的资产获取收益是共同控制资产的显著特征，每一合营方按照合同约定享有共同控制资产中的一部分并据此确认本企业的资产，享有该部分资产带来的未来经济利益。

各合营方一起共同使用一项或若干项资产、分享资产为企业带来的经济利益，如各合营方共同使用一条输油管线、一个通信网络或是在一个特定的时期内或特定的时间段内共同使用有关的资产。共同控制资产也不需要单独设立区别于各合营方的单独主体，仅仅是有关各方共同分享一项或多项资产的情况。

本准则与企业会计准则讲解的原相关规定相比，一是正式引入了“合营安排”的概念；二是将原先的共同控制经营、共同控制资产、合营企业这种三分类重新划分为共同经营和合营安排两类；三是通过对合营方在合营安排中的相关权利和义务的分析，来判断该合营安排应当被分类为共同经营还是合营企业，而不是像之前将通过设立被投资单位而构建的共同控制一律划分为合营企业。因此，首次采用本准则时，企业应当根据本准则关于合营安排的定义及分类认定的规定对其合营安排进行重新评估，确定其分类。实务中原先被认定为共同控制资产或共同控制经营的，如符合本准则合营安排的定义，应当被归为共同合营安排。原先被认定为合营企业的，应分析合营方是否对合营安排中的相关资产和负债分别享有权利和承担义务，从而判断该合营安排应当被分类为共同经营还是合营企业。

（二）原合营企业重新分类为共同经营时的衔接处理

经过评估，企业可能发现之前被认定为合营企业的实际上符合共同经营的定义。合营企业重新分类为共同经营的，合营方应当在比较财务报表最早期间期初终止确认以前采用权益法核算的长期股权投资以及其他实质上构成对合营企业净投资的长期权益；同时根据比较财务报表最早期间期初采用权益法核算时使用的相关信息确认本企业在共同经营中的利益份额所产生的各项资产（包括商誉）和负债，所确认资产和负债的账面价值与其计税基础之间存在暂时性差异的，应当按照《企业会计准则第 18 号——所得税》的规定进行会计处理。

也就是说，合营方应当在资产负债表上对相关资产和负债按其享有的份额进行还原，即将构成比较期间期初投资账面价值组成部分的资产与负债进行分拆，用来作为这些资产和负债初始计量的账面价值。这些组成部分的计量应当基于企业之前用于比较期间期初权益法核算时的信息，包括原购买时所产生的任何商誉。

一般而言，确认的各项资产和负债的净额与终止确认的长期股权投资以及其他实质上构成对合营企业净投资的长期权益的账面金额之间应当不存在差额。存在差额的，应当按照下列规定处理：如果前者大于后者的，其差额应当首先调减与该投资相关的商誉，仍有余额的，再调增比较财务报表最早期间的期初留存收益；如果前者小于后者的，其差额应当冲减比较财务报表最早期间的期初留存收益。

按享有份额确认的各项资产和负债的净额与终止确认的长期股权投资以及其他实质上构成对合营企业净投资的长期权益的账面金额之间存在差额的原因包括但不限于：一是长期股权投资发生过减值（此时资产与负债的净值可能较高）；二是合营方对单独主体中个别资产的权利份额与对长期股权投资进行权益法核算时的份额不同，如合营方可能拥有单独主体表决权股份的 45%，但是对单独主体中某一资产的权利份额仅为 40%（此时资产与负债的净值可能较低）。

合营方从权益法转为对资产和负债进行会计处理，应当在报表附注中说明在比较财务报表最早期间的期初，终止确认的投资、已确认资产和负债以及调整计人的期初留存收益的剩余差额之间的勾稽关系。

【例 38】A 公司 2×10 年 12 月 31 日以 1000 万元的价格向 B 公司购买了其持有的甲公司 50% 的股权，交易完成后，A 公司与 B 公司对甲公司实施共同控制，A 公司将其对甲公司的长期股权投资作为合营企业，采用权益法核算。投资日甲公司可辨认净资产公允价值为 1400 万元，A 公司的初始投资成本 1000 万元，应享有的甲公司可辨认净资产公允价值份额为 700 万元，商誉 300 万元包含在初始投资成本中。

	2×10年12月31日		2×11年12月31日		2×12年12月31日	
	账面价值	公允价值	账面价值	持续计量的价值(1)	账面价值	持续计量的价值(1)
固定资产(2)	700	1100	630	990	560	880
其他资产	400	400	300	300	240	240
递延所得税负债		-100		-90		-80
净资产	1100	1400	930	1200	800	1040

注：(1) 持续计量的价值为基于 2×10 年 12 月 31 日的公允价值持续计量的价值。

(2) 固定资产可使用寿命为 20 年，残值为 0。A 公司投资时该固定资产已使用了 10 年。

从投资日至 2×11 年 12 月 31 日，甲公司发生持续亏损（未发生其他综合收益和其他所有者权益变动）A 公司按照权益法累计确认了 100 万元的投资损失，在对该项长期股权投资进行减值测试之后，A 公司计提了 100 万元减值准备。2×12 年、2×13 年、2×14 年 1~6 月（假定），A 公司按照权益法分别确认了对甲公司的投资损失 80 万元、50 万元、30 万元。未进一步计提减值准备。A 公司没有其他实质上构成对甲公司净投资的长期权益。

A 公司 2×14 年 7 月 1 日开始执行合营安排准则并对其合营安排进行了重新评估，认为甲公司属于共同经营，A 公司对甲公司各项资产、负债、收入、成本、费用的分享比例均为 50%。

A 公司编制 2×14 年年度财务报告时，应于比较报表最早期间期初，即 2×13 年 1 月 1 日终止确认对甲公司的长期股权投资账面余额 820 万元，减值准备 100 万元，同时根据 2×13 年 1 月 1 日采用权益法核算时使用的相关信息，确认 A 公司在甲公司的利益份额所产生的固定资产 440 万元，其他资产 120 万元，商誉 300 万元，递延所得税负债 40 万元。所需确认的资产负债净额为 820 万元，大于需终止确认的长期股权投资账面价值 720 万元，其差额 100 万元冲减需确认的商誉，故于 2×13 年 1 月 1 日确认的商誉金额为 200 万元。

借：固定资产	4400000
其他资产	1200000
商誉	2000000
贷：递延所得税负债	400000
长期股权投资	7200000

另外，对于共同经营参与方取得构成业务的共同经营中利益份额的，会计处理采用未来适用法，不需要进行追溯调整，但企业应当披露相关信息。

（七）《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》应用指南

一、总体要求

《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》（以下简称本准则）对企业在其他主体中权益的披露要求进行了规定。企业应当按照本准则的要求在财务报表附注中对其在子公司、合营安排、联营企业，以及未纳入合并财务报表范围的结构化主体中的权益进行信息披露。

企业披露的在其他主体中权益的信息，应当有助于财务报表使用者评估企业在其他主体中权益的性质和相关风险，以及该权益对企业财务状况、经营成果和现金流量的影响。

按照本准则要求披露的信息，应当能够使财务报表使用者更好地了解下列内容：企业在确定能够对其他主体实施控制、共同控制或重大影响时所作的重大判断和假设；企业集团的少数股东权益对企业集团业务活动和现金流量的影响。

同时，按照本准则要求披露的信息也有助于财务报表使用者对下列情形进行评估：使用企业集团资产和清偿企业集团债务存在重大限制的，该重大限制的性质和程度；企业存在纳入合并财务报表范围的结构化主体的，与企业在该主体中的权益相关的风险；企业在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中有权益的，该权益的性质和风险；企业在合营安排或联营企业中的权益的性质和风险；企业在其子公司所有者权益份额发生变化的，该变化的财务影响。

企业应当应用重要性原则，从定性和定量两方面综合于考虑各项权益的风险特征和回报特征，判断各项信息披露的详细程度。对企业或企业集团而言重要的权益，需要单独且详尽地披露；对企业或企业集团而言重要性程度不足以单独披露的权益，可以汇总披露。对汇总披露的信息，企业需要明确分类汇总的依据，例如，按照其他主体的业务性质、所在行业，以及所在国家和地区等进行分类。

二、关于适用范围

本准则适用于企业在子公司、合营安排、联营企业和未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的披露。其中，合营安排包括共同经营和合营企业。需要说明的是，企业同时提供合并财务报表和母公司个别财务报表的，应当在合并财务报表附注中披露本准则要求的信

息，不需要在母公司个别财务报表附注中重复披露相关信息。

对于离职后福利计划或其他长期职工福利计划，其信息披露适用《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》。即使有些离职后福利计划通过结构化主体开展相关活动，其信息披露也不适用本准则，而适用《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》。

对于企业在其参与的但不享有共同控制的合营安排中的权益，适用《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（以下简称金融工具列报准则）。但是，企业对该合营安排具有重大影响或该合营安排是结构化主体的，适用本准则。企业作为对合营安排不享有共同控制的参与方，对其在合营安排中的权益的披露，分以下几种情况：（1）企业对合营安排不享有共同控制，但具有重大影响的，应当适用本准则；（2）企业对合营安排不享有共同控制也不具有重大影响，但合营安排是结构化主体的，在遵循金融工具列报准则相关要求的同时，还应当遵循本准则关于未纳入合并财务报表范围的结构化主体的披露要求；（3）企业对合营安排不享有共同控制也不具有重大影响，且合营安排不是结构化主体的，应当适用金融工具列报准则。

对于企业持有的由《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规范的在其他主体中的权益，适用金融工具列报准则。但是，企业在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中的权益，以及根据其他相关会计准则以公允价值计量且其变动计入当期损益的在联营企业或合营企业中的权益，适用本准则。根据《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》等准则，部分股权投资可以按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》进行会计处理。由于会计处理方法的选择权并不改变权益的性质，所以对于这部分权益（包括在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中的权益，以及以公允价值计量且其变动计入当期损益的在联营企业或合营企业中的权益），应当在遵循金融工具列报准则相关要求的同时，遵循本准则的相关披露要求。

三、关于在其他主体中权益的定义

（一）在其他主体中的权益

本准则所指的在其他主体中的权益，是指通过合同或其他形式能够使企业参与其他主体的相关活动并因此享有可变回报的权益。

在本准则中，其他主体包括企业的子公司、合营安排（包括共同经营和合营企业）、联营企业以及未纳入合并财务报表范围的结构化主体等。

企业其他主体中的权益能够使其参与其他主体的相关活动，并因此享有可变回报。《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》（以下简称合并财务报表准则）对“相关活动”和“可变回报”进行了界定。相关活动是指对被投资方的回报产生重大影响的活动。可变回报是指投资方自被投资方取得的回报可能会随着被投资方业务而变动。根据上述定义，企业因其在其他主体中的权益承受了其他主体经营业绩变动的风险。企业的参与方式不仅包括持有其他主体的股权，还包括持有其他主体的债权，或向其他主体提供资金、流动性支持、信用增级和担保等。企业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。

（二）结构化主体

结构化主体，是指在确定其控制方时没有将表决权或类似权利作为决定因素而设计的主体。通常情况下，结构化主体在合同约定的范围内开展业务活动，表决权或类似权利仅与行政性管理事务相关。

在判断某一主体是否为结构化主体，以及判断该主体与企业的关系时，应当综合考虑结构化主体的定义和特征。结构化主体通常具有下列特征中的多项或全部特征：

1. 业务活动范围受限。通常情况下，结构化主体在合同约定的范围内开展业务活动，业务活动范围受到了限制。例如，从事信贷资产证券化业务的结构化主体，在发行资产支持证券募集资金和购买信贷资产后，根据相关合同，其业务活动是将来源于信贷资产的现金向资产支持证券投资者分配收益。

2. 有具体明确的目的，而且目的比较单一。结构化主体通常是为了特殊目的而设立的主体。例如，有的企业发起结构化主体是为了将企业的资产转让给结构化主体以迅速回收资金，并改变资产结构来满足资产负债管理的需要；有的企业发起结构化主体是为了满足客户特定的投资需求，吸引到更多的客户；还有的企业发起结构化主体是为了专门从事研究开发活动，或开展租赁业务等。

3. 股本（如有）不足以支撑其业务活动，必须依靠其他次级财务支持。次级财务支持是指承受结构化主体部分或全部预计损失的可变权益，其中的“次级”代表受偿顺序在后。股本本身就是一种次级财务支持，其他次级财务支持包括次级债权、对承担损失作出的承诺或担保义务等。通常情况下，结构化主体的股本占资产规模的份额较小，甚至没有股本。当股本很少或没有股本，不足以支撑结构化主体的业务活动时，通常需要依靠其他次级财务支持来为结构化主体注入资金，支撑结构化主体的业务活动。

4. 通过向投资者发行不同等级的证券（如分级产品）等金融工具进行融资，不同等级的

证券，信用风险及其他风险的集中程度也不同。例如，以发行分级产品的方式融资是对各级产品的受益权进行了分层配置。购买优先级的投资者享有优先受益权，购买次级的投资者享有次级受益权。投资期满后，投资收益在逐级保证受益人本金、预期收益及相关费用后的余额归购买次级的投资者，如果出现投资损失，先由购买次级的投资者承担。由于不同等级的证券具有不同的信用风险、利率风险或流动性风险，发行分级产品可以满足不同风险偏好投资者的投资需求。

【例 1】甲银行（发起人）委托某信托公司设立乙信托（结构化主体）。甲银行将其信贷资产转让给乙主体，以满足甲银行自身资产负债管理的需要，这是一种结构化设计。乙主体以信贷资产产生的现金流为基础通过承销商向投资者发行不同等级的资产支持证券筹集资金，并向甲银行支付信贷资产转让对价。信贷资产产生的现金流走资产支持证券投资者的收益来源，本例中，资产支持证券分为优先级和次级，其中优先级还分为优先 A 档、优先 B 档和优先 C 档，不同等级的证券对应着不同等级的受益权，这也是一种结构化设计。根据约定，甲银行持有乙主体发行的次级档资产支持证券，其持有规模为资产支持证券发行总规模的 5%。甲银行同时向乙主体提供资产管理服务，乙主体因此向甲银行支付服务费。本例中，乙主体在信托合同等相关合同或协议约定的范围内开展业务活动，由于权益结构比较分散，表决权或类似权力不作为确定乙主体的控制方的决定性因素。该信贷资产证券化的交易结构见图 1，资金流见图 2。

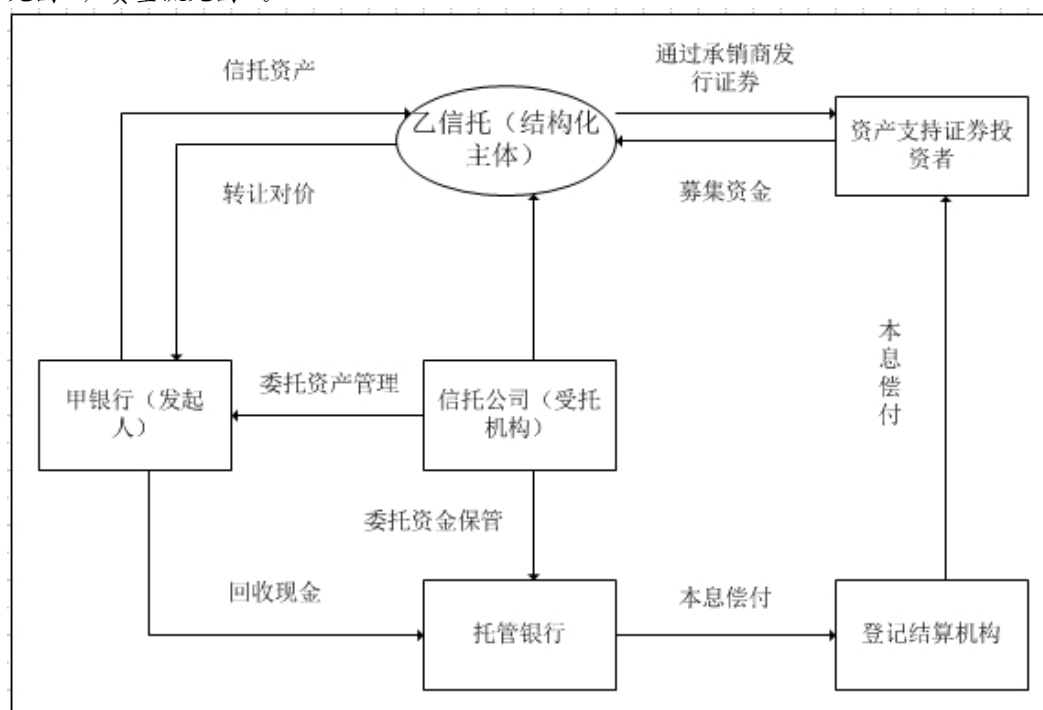


图 1 信贷资产证券化交易结构

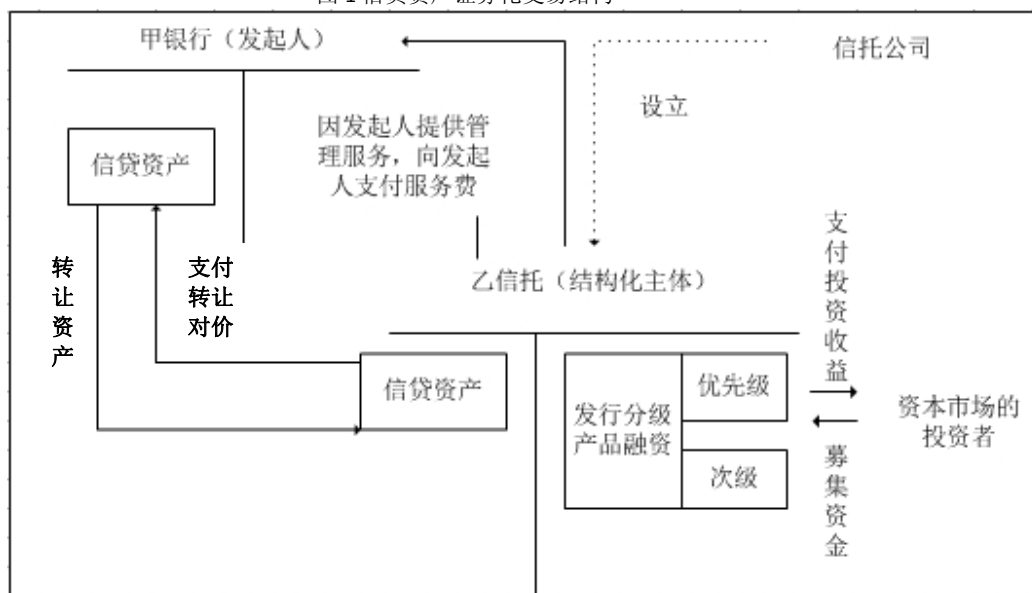


图 2 信贷资产证券化资金流

四、关于重大判断和假设的披露

(一) 对控制、共同控制、重大影响的判断

企业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。

企业在其他主体中持有权益的，应当判断通过持有该权益企业能否对其他主体实施控制、共同控制或重大影响，并在财务报表附注中披露对控制、共同控制和重大影响的总体判断依据，针对某些具体情况作出的重大判断和假设，以及权益性质改变导致企业得出与原先不同的结论时所作的重大判断和假设。具体情况包括但不限于下列各项：

1. 企业持有其他主体半数或以下的表决权但仍控制该主体的判断和假设，或者持有其他主体半数以上的表决权但并不控制该主体的判断和假设。
2. 企业持有其他主体 20% 以下的表决权但对主体具有重大影响的判断和假设，或者持有其他主体 20% 或以上的表决权但对主体不具有重大影响的判断和假设。
3. 企业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. 确定企业是代理人还是委托人的判断和假设。企业应当根据合并财务报表准则的规定，判断企业是代理人还是委托人。

【例 2】甲企业集团持有乙公司 40% 的股份，但甲集团认为其能够控制乙公司。甲集团在其 2×14 年报的合并财务报表附注中作出如下披露：

本集团持有乙公司 40% 的股权，对乙公司的表决权比例亦为 40%。虽然本集团持有乙公司的表决权比例未达到半数以上，但本集团能够控制乙公司，理由如下：（1）乙公司的其他股东的表决权比例均不超过 1%，且没有迹象表明其他股东会集体表决；（2）近 5 年来其他股东出席或通过代理人出席股东大会、行使表决权的比例未超过乙公司总表决权的 20%；（3）本集团有权任免乙公司董事会中的多数成员；（4）本集团有权主导乙公司的经营活动并享有可变回报。

【例 3】甲企业集团持有乙公司 17% 的股份，但甲集团认为其能够对乙公司实施重大影响。甲集团在其 2×14 年报的合并财务报表附注中作出如下披露：

本集团持有乙公司 17% 的股权，对乙公司的表决权比例亦为 17%。虽然该比例低于 20%，但由于本集团在乙公司董事会中派有代表并参与对乙公司财务和经营政策的决策，所以本集团能够对乙公司施加重大影响。

（二）对投资性主体的判断及主体身份的转换

企业应当披露按照合并财务报表准则被确定为投资性主体的重大判断和假设，以及虽然不符合合并财务报表准则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。合并财务报表准则规定了投资性主体的判断依据。企业被确定为投资性主体时，根据本准则，企业应当披露与这一认定相关的重大判断和假设。如果企业不具备合并财务报表准则中所列举的投资性主体特征中的一项或多项特征，但仍被确定为投资性主体的，企业应当披露作出这一认定的原因。

企业（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。企业被认定为投资性主体，根据合并财务报表准则，企业应当仅将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。对停止纳入合并财务报表范围的子公司，相关权益的会计处理方法由成本法转为以公允价值计量且其变动计入当期损益，会计处理方法的转变会对企业的财务报表产生影响。针对这项变化，企业应当在变化当期的财务报表附注中披露下列信息：

- （1）对其主体身份变化这一情况及其原因予以说明；
- （2）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，以及按照公允

价值重新计量产生的利得或损失以及相应的列报项目。

企业（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。

五、关于在子公司中权益的披露

（一）企业集团的构成情况

企业应当在合并财务报表附注中披露企业集团的构成，包括子公司的名称、主要经营地及注册地（一般指国家或地区）、业务性质、企业的持股比例（或类似权益比例，下同）等。企业对子公司的持股比例不同于企业持有的表决权比例的，还应当披露该表决权比例。企业可以采用表 1 的格式来反映企业集团的构成情况：

表 1

子公司名称	主要经营地	注册地	业务性质	持股比例

（二）重要的非全资子公司的相关信息

子公司少数股东持有的权益对企业集团重要的，企业还应当在合并财务报表附注中披露下列信息：（1）子公司少数股东的持股比例。子公司少数股东的持股比例不同于其持有的表决权比例的，企业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以及向少数股东支付的股利。（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。如果单个非全资子公司的少数股东权益对企业集团而言并不重要，则不需要披露上述信息。

除子公司的主要财务信息外，企业可以采用表 2 的格式来披露上述（1）至（3）项要求的信息。

表 2

子公司名称	少数股东的持股比例	当期归属于少数股东的权益	当期向少数股东支付的股利	期末累计少数股东权益

本准则要求企业披露重要非全资子公司的主要财务信息，以帮助财务报表使用者了解重

要的少数股东权益对整个企业集团的业务活动和现金流量的影响。重要非全资子公司的主要财务信息包括：流动资产、非流动资产、流动负债、非流动负债、营业收入、净利润、综合收益等。企业可以采用表 3 的格式来披露重要非全资子公司的主要财务信息。

表 3 重要非全资子公司的主要财务信息

	本期数			上期数		
	A 公司	B 公司	A 公司	B 公司
流动资产						
非流动资产						
资产合计						
流动负债						
非流动负债						
负债合计						
营业收入						
净利润						
综合收益总额						
经营活动现金流量						

本表数据来源于重要非全资子公司的财务报表，不是根据少数股东的持股比例计算出来的金额。本表数据还需要经过一定调整，包括以合并日子公司可辨认资产和负债的公允价值为基础进行的调整，以及因母公司与子公司会计政策不一致而按照母公司会计政策对子公司财务报表进行的调整等，但不需要抵消企业集团成员企业之间的内部交易。

企业在子公司中的权益（或权益的一部分）按照《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》划分为持有待售资产的，不需要披露该子公司的上述主要财务信息。

（三）对使用企业集团资产和清偿企业集团债务的重大限制

使用企业集团资产和清偿企业集团债务存在重大限制的，企业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企业集团内其他主体相互转移现金或其他资产的限制，以及对企业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企业使用企业集团资产或清偿企业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。

企业集团成员企业使用企业集团资产和清偿企业集团债务可能因法律、行政法规的规定以及合同协议的约定而受到重大限制。本准则要求企业根据重要性原则判断限制是否重大，并在合并财务报表附注中披露对使用企业集团资产和清偿企业集团债务存在的重大限制。

此外，子公司的少数股东可能享有保护性权利。根据合并财务报表准则，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。例如，根据协议，母公司动用子公司资产、清偿子公司债务必须经过子公司少数股东的批准。保护性权利对企业使用企业集团资产或清偿企业集团负债的能力存在重大限制的，企业应当披露该限制的性质和程度。

上述重大限制对企业集团的资产和负债产生一定影响，企业应当在合并财务报表附注中披露该限制涉及的资产和负债在合并财务报表中的金额。

【例 4】甲企业集团主要从事金融业务，总部设在中国，并在多个国家设立了子公司。甲集团在其 2×15 年报的合并财务报表附注中就集团成员企业使用企业集团资产和清偿企业集团债务受到的重大限制作出如下披露：

本集团在欧洲的子公司乙公司因当地法律中有关银行资本充足率的规定使乙公司向母公司转移现金或其他资产的能力受到重大限制，该项限制涉及的资产在合并财务报表中的金额为 73 亿元（2×14 年的金额为 71 亿元）。

本集团在欧洲的子公司丙公司需要遵循当地政府有关金融企业保持流动性的要求，根据该要求，丙公司不能使用已确认但未实现的收益进行利润分配。该限制涉及的全额为 350 万元（2×14 年的金额为 400 万元）。

本集团有多家投资基金，这些投资基金是纳入合并财务报表范围的结构化主体。投资基金持有的资产具有专门用途，按照相关合同约定，对这部分资产不得擅自改变用途并转移至本集团的其他成员企业。该限制涉及的资产在合并财务报表中的金额为 4.8 亿元（2×14 年的金额为 4.5 亿元）。

本集团在非洲的子公司丁公司需要遵循当地外汇管理政策，根据该政策，丁公司必须经过当地外汇管理局的批准才能向母公司及其他投资者支付现金股利。丁公司 2x15 年 12 月 31 日现金及现金等价物的金额为 500 万元（2×14 年的金额为 480 万元）。

（四）纳入合并财务报表范围的结构化主体的相关信息

企业存在纳入合并财务报表范围的结构化主体的，应当在合并财务报表附注中披露与该

结构化主体相关的风险信息。与结构化主体相关的风险主要是指企业或其子公司需要依合同约定或因其他原因向结构化主体提供财务支持或其他支持，包括帮助结构化主体取得财务支持。

本准则所指的支持不属于企业日常的经营活动，通常是由特定事项触发的交易。例如，当纳入合并财务报表范围的结构化主体流动性紧张或资产信用评级被降低时，企业作为母公司可能需要向结构化主体提供流动性支持，或与结构化主体进行资产置换来提高结构化主体的资产信用评级，使结构化主体恢复到正常的经营状态。本准则所指的“财务支持”（即直接或间接地向结构化主体提供经济资源）通常包括：向结构化主体无偿提供资金；增加对结构化主体的权益投资；向结构化主体提供长期贷款；豁免结构化主体所欠的债务；从结构化主体购入资产，或购买结构化主体发行的证券；按照偏离市场公允价值的价格与结构化主体进行交易，造成企业资源的净流出；企业就结构化主体的经营业绩向第三方提供保证或承诺；其他情形。本准则所指的“其他支持”通常是非财务方面的支持，例如提供人力资源管理或其他管理服务。

1.有合同约定的情况

本准则规定，对纳入合并财务报表范围的结构化主体，合同约定企业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，包括可能导致企业承担损失的事项或情况。

【例 5】甲公司是乙结构化主体的发起人，能够控制乙主体并将其纳入合并财务报表范围。甲公司在其 2×15 年报的合并财务报表附注中对有关事项披露如下：甲公司与乙主体以合同方式约定，如果乙主体资产的信用评级降至 AAA 级以下，甲公司将同乙主体进行资产交换，甲公司将信用评级为 AAA 级资产换取乙主体相同公允价值但信用评级低于 AAA 级的资产，用于交换的资产的公允价值上限为 1000 万元。

2.没有合同约定的情况

本准则规定，对纳入合并财务报表范围的结构化主体，在没有合同约定的情况下，企业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，企业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，企业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企业控制了该结构化主体的，企业还应当披露决定提供支持的相关因素。

【例 6】甲公司是乙结构化主体的发起人，能够控制乙主体并将其纳入合并财务报表范

围。甲公司在其 2×15 年报的合并财务报表附注中对有关事项披露如下：2×15 年 7 月，乙主体所持有的资产信用评级下降，由原先的 AAA 级下降至 AA 级，很有可能被迫回购其发行的中长期债券。为此，本公司在没有合同约定的情况下，仍将信用评级为 AAA 的资产按照该资产的公允价值 2000 万换取乙主体相同公允价值但信用评级为 AA 级的资产，使乙主体资产的信用评级维持在 AAA 级。

3.向结构化主体提供支持的意图

本准则规定，对纳入合并财务报表范围的结构化主体，企业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。本准则所指的“意图”是指企业基本决定将在未来期间向结构化主体提供财务支持或其他支持，具体表现为适当级别的企业高管批准了企业向结构化主体提供支持的计划或者方案。如果计划或者方案仅处于酝酿阶段，尚未获得企业高管批准，则不属于本准则所称的意图，也不需要披露。

（五）企业在其子公司的所有者权益份额发生变化的情况

1.不丧失控制权的情况

企业在其子公司所有者权益份额发生变化且该变化未导致企业丧失对子公司控制权的，应当在合并财务报表附注中披露该变化对本企业所有者权益的影响。在不丧失控制权的情况下，子公司仍纳入合并财务报表范围，但这一交易会影响合并财务报表中少数股东权益等金额，对本企业所有者权益产生影响，本准则要求企业在合并财务报表附注中披露该变化对本企业所有者权益的影响。

【例 7】甲公司持有乙公司 80%的股权，能够对乙公司实施控制。2×14 年 1 月，甲公司将其持有的乙公司的部分股份对外出售（占乙公司股份的 20%），该项交易未导致甲公司丧失对乙公司的控制权。

甲公司在 2×14 年报的合并财务报表附注中对该项交易的披露如下：甲公司于 2×14 年 1 月处置部分对乙公司的投资（占乙公司股份的 20%），但未丧失对乙公司的控制权。处置股权取得的对价为 2600 万元，该项交易导致少数股东权益增加 2400 万元，资本公积增加 200 万元。

2.丧失控制权的情况

企业丧失对子公司控制权的，如果企业还有其他子公司并需要编制合并财务报表，应当在合并财务报表附注中披露按照合并财务报表准则计算的下列信息：（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算而产生的利得或损失。

【例 8】 甲公司持有乙公司 60% 的股权，能够对乙公司实施控制。2×14 年 6 月，甲公司将其持有的乙公司的部分股份对外出售（占乙公司股份的 40%），该项交易导致甲公司丧失了对乙公司的控制权，但仍对乙公司具有重大影响。

甲公司在 2×14 年报的合并财务报表附注中对该项交易的披露如下：甲公司 2×14 年 6 月处置部分对乙公司的投资（占乙公司股份的 40%），丧失了对乙公司的控制权。处置股权取得的对价为 6000 万元，该项交易的收益为 720 万元，列示在合并财务报表的“投资收益”项目中。处置当日剩余股权的公允价值为 3000 万元，剩余股权按照公允价值计量而产生的利得为 200 万元。

（六）投资性主体的相关信息

企业按照合并财务报表准则被确定为投资性主体，且存在未纳入合并财务报表范围的子公司，并对该子公司权益按照公允价值计量且其变动计入当期损益的，应当在财务报表附注中对该情况予以说明。同时，应当披露该子公司的基础信息和与权益相关的风险信息。

1. 未纳入合并财务报表范围的子公司的基础信息

企业（母公司）是投资性主体的，对未纳入合并财务报表范围的子公司，企业应当披露下列基础信息：（1）子公司的名称、主要经营地及注册地（一般指国家或地区）。（2）企业对子公司的持股比例。持股比例不同于企业持有的表决权比例的，企业还应当披露该表决权比例。企业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，企业应当按照上述要求披露该下属子公司的相关信息。

2. 与权益相关的风险信息

企业是投资性主体的，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企业转移资金的能力存在重大限制的，企业应当披露该限制的性质和程度。（2）企业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，企业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，企业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，企业应当披露提供支持的类型、金额及原因。（3）合同约定企业或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，但受企业控制的结构化主体提供财务

支持的，企业应当披露相关合同条款，以及可能导致企业承担损失的事项或情况。在没有合同约定的情况下，企业或其未纳入合并财务报表范围的子公司当期向原先不受企业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企业控制该结构化主体的，企业应当披露决定提供上述支持的相关因素。

六、关于在合营安排或联营企业中权益的披露

（一）合营安排和联营企业的基础信息

存在重要的合营安排或联营企业的，企业应当披露下列信息：（1）合营安排或联营企业的名称、主要经营地及注册地。（2）企业与合营安排或联营企业的关系的性质，包括合营安排或联营企业活动的性质，以及合营安排或联营企业对企业活动是否具有战略性等。（3）企业的持股比例。持股比例不同于企业持有的表决权比例的，企业还应当披露该表决权比例。

对于重要的合营安排或联营企业，企业可以采用表 4 的格式披露合营安排或联营企业的基础信息。

表 4 重要合营安排或联营企业的基础信息

企业名称	主要经营地	注册地	持股比例	业务性质	对企业活动是否具有战略性

（二）重要的合营企业和联营企业的主要财务信息

对于重要的合营企业或联营企业，企业除了应当披露基础信息外，还应当披露对合营企业或联营企业投资的会计处理方法，从合营企业或联营企业收到的股利，以及合营企业或联营企业在其自身财务报表中的主要财务信息。合营企业或联营企业的主要财务信息，包括流动资产、非流动资产、流动负债、非流动负债、营业收入、净利润、终止经营的净利润、其他综合收益、综合收益总额等。由于企业对合营企业相关活动的参与程度更高，对于重要的合营企业，除披露上述信息外，还需要披露的信息有：现金和现金等价物；财务费用（能够区分利息收入和利息费用的，分别披露利息收入和利息费用）；所得税费用。

表 5

重要合营企业的主要财务信息

	本期数			上期数		
	A 企业	B 企业	...	A 企业	B 企业	...
流动资产						
其中：现金和现金等价物						
非流动资产						
资产合计						
流动负债						
非流动负债						
负债合计						
净资产						
按持股比例计算的净资产 份额						
调整事项						
对合营企业权益投资的账 面价值						
存在公开报价的权益投资 的公允价值						
营业收入						
财务费用						
所得税费用						
净利润						
其他综合收益						
综合收益总额						
企业本期收到的来自合营 企业的股利						

(注：存在终止经营的净利润的，还应当在本表中单列项目披露)

企业对重要的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，企业应当披露将上述主要财务信息按照权益法调整至企业对合营企业或联营企业投资账面价值的调节过程。企业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。

对于重要的合营企业，企业对其投资按照权益法进行会计处理的，可以采用表 5 的格式披露合营企业的主要财务信息和相关信息。

本表数据来源于重要合营企业的财务报表，不是根据持股比例计算出来的金额。来源于合营企业财务报表的数据还需要经过一定调整，例如，以取得投资时被投资方可辨认资产和负债的公允价值为基础进行的调整，或者因被投资方与企业的会计政策不一致而对被投资方财务

信息进行的调整等，但不需要抵消企业与合营企业之间的内部交易。假设甲公司是对乙企业享有共同控制的合营方，在取得对乙企业的投资时，乙企业一项固定资产的账面价值为 500 万元，公允价值为 600 万元，剩余摊销年限为 10 年。在编制上表时，甲公司应当以 600 万元为基础调整乙企业财务报表的金额，按调整后的金额填列“非流动资产”项目、“净利润”项目，以及“综合收益”项目等。

本表还包括企业当期从合营企业收到的股利、存在公开报价的投资的公允价值等信息，以及按照权益法调整至企业对合营企业投资账面价值的调节过程。本表中的“调整事项”包括取得投资时形成的商誉，即取得投资时企业的初始投资成本大于投资时应享有合营企业可辨认净资产公允价值份额的金额，还包括抵消企业与合营企业之间的内部交易、减值准备等其他事项。

对于重要的联营企业，企业对其投资按照权益法进行会计处理的，可以采用表 6 的格式披露联营企业的主要财务信息。除了在披露项目上简化外，表 6 的内容和编制方法与表 5 一致。

企业根据其他相关会计准则，对重要的合营企业或联营企业投资采用权益法以外的其他方法进行会计处理的，需要区分两种情况：（1）企业是投资性主体的，不需要披露合营企业或联营企业的主要财务信息。（2）企业不是投资性主体的，在财务报表附注中所披露的合营企业或联营企业的主要财务信息直接来源于合营企业或联营企业的财务报表，不需要经过调整，也不包括调节过程。

企业在合营企业或联营企业中的权益（或权益的一部分）按照《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》划分为持有待售资产的，不需要披露合营企业或联营企业的上述主要财务信息。

表 6 重要联营企业的主要财务信息

	本期数			上期数		
	A 企业	B 企业	...	A 企业	B 企业	...
流动资产						
非流动资产						
资产合计						

流动负债						
非流动负债						
负债合计						
净资产						
按持股比例计算的净资产 份额						
调整事项						
对联营企业权益投资的账 面价值						
存在公开报价的权益投资 的公允价值						
营业收入						
净利润						
其他综合收益						
综合收益总额						
企业本期收到的来自联营 企业的股利						

(注:存在终止经营的净利润的,还应当在本表中单列项目披露)

(三) 不重要的合营企业和联营企业的汇总财务信息

企业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,企业按照其持股比例计算的金额的合计数。企业是投资性主体的,不需要披露上述信息。

对于不重要的合营企业或联营企业,企业可以采用表 7 的格式披露汇总财务信息。

表7 不重要合营企业和联营企业的汇总信息

项目	本期数	上期数
合营企业:		
投资账面价值合计		
下列各项按持股比例计算的合计数		
净利润		
其他综合收益		
综合收益总额		
联营企业:		
投资账面价值合计		
下列各项按持股比例计算的合计数		
净利润		
其他综合收益		
综合收益总额		

(注: 存在终止经营的净利润的, 还应当在表中单列项目披露)

(四) 与企业在合营企业和联营企业中权益相关的风险信息

1. 对转移资金能力的重大限制

合营企业或联营企业以发放现金股利、归还贷款或垫款等形式向企业转移资金的能力存在重大限制的, 企业应当披露该限制的性质和程度。例如, 某联营企业与银行(银行是独立第三方, 不是联营企业的投资方)签订借款合同, 合同约定: 如果联营企业未能清偿到期债务, 就不能向其投资方支付股利。在这种情况下, 联营企业向企业(投资方)转移资金的能力就受到了限制, 如果该项限制属于重大限制, 企业应当在其财务报表附注中披露该项限制的性质和程度。

2. 超额亏损

企业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

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或联营企业损失份额，包括当期份额和累积份额。在合营企业或联营企业发生超额亏损的情况下，企业可以采用表 8 的格式披露企业应分担的超额亏损，也可以用文字形式披露相关信息。

表 8 企业对合营企业或联营企业发生超额亏损的分担额

被投资单位名称	前期累积未确认的损失份额	本期未确认的损失份额（或本期实现净利润的分享额）	本期末累积未确认的损失份额
合营企业：	..		
(1)			
.....			
小计			
联营企业：			
(1)			
.....			
小计			
合计			

【例 9】甲公司持有乙公司 40% 的股权，能够对乙公司实施重大影响。2×14 年度，乙公司发生巨额亏损。甲公司在其 2×14 年报的财务报表附注中对该事项披露如下：2×14 年度乙公司亏损 10000 万元，本公司按照持股比例应分担损失 4000 万元，但本公司对乙公司权益投资的账面价值仅为 3500 万元，本公司不存在长期应收款等其他实质上构成对乙公司净投资的权益项目，本公司确认了 3500 万元的投资损失，当期末确认的对乙公司投资的损失份额为 500 万元，本期末累积未确认的对乙公司投资的损失份额为 500 万元。

甲公司也可以采用表格的形式披露（见表 9）。

表 9 2×14 年 单位：万元

被投资单位名称	前期累计未确认的损失份额	本期未确认的损失份额	本期末累计未确认的损失份额
联营企业：			
乙公司	0	500	500
合计	0	500	500

3.与对合营企业投资相关的未确认承诺

企业应当单独披露与其对合营企业投资相关的未确认承诺。未确认承诺是指企业已作出但未确认的各项承诺，既包括企业单独作出的未确认承诺，又包括企业与其他参与方共同作出的未确认承诺中企业所承担的份额。

未确认承诺的具体内容包括但不限于：（1）企业因下列事项而作出的提供资金或资源的未确认承诺。例如，企业对合营企业的出资承诺，对于合营企业承担的资本性支出企业将提供支持的承诺，企业承诺从合营企业购买或代表合营企业购买设备、存货或服务时无条件购买义务，企业向合营企业承诺提供贷款或其他财务支持，以及企业作出的与对合营企业投资相关的其他不可撤销的承诺。（2）企业购买合营企业其他参与方在合营企业的全部或部分权益的未确认承诺。企业是否需要履行这一承诺通常取决于特定事件是否在未来期间发生。

【例 10】2×14 年 7 月 1 日，甲公司、乙公司和丙公司共同出资设立丁企业，出资比例分别为 50%、40%及 10%，各参与方的表决权比例与其出资比例相同。假设根据协议，甲公司和乙公司对丁企业具有共同控制，且该合营安排为合营企业。协议约定，乙公司承诺丙公司在丁企业成立届满 3 年后，丙公司可以选择将其在丁企业中的财产份额全部转让给乙公司，由乙公司一次性全额向丙公司支付丙公司初始投资成本的 120%。丙公司的初始投资成本为 150 万元，乙公司承担的未确认承诺为 180 万元。

乙公司在其 2×14 年报的财务报表附注中对该项未确认承诺披露如下：本公司对丁企业（2×14 年 7 月成立）享有共同控制，表决权比例为 40%。根据协议，如果丁企业的参与方丙公司选择在丁企业成立届满 3 年后将其在丁企业中财产份额转让给本公司，本公司需要一次性全额向丙公司支付 180 万元。

4.或有负债

企业应当单独披露与其对合营企业或联营企业投资相关的或有负债，但不包括极小可能导致经济利益流出企业的或有负债。企业应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》来判断某一事项是否属于或有负债。如果企业与合营企业的其他参与方、联营企业的其他投资方共同承担某项或有负债，企业应当在财务报表附注中披露在该项或有负债中企业所承担的份额。在或有负债较多的情况下，企业可以按照或有负债的类别进行汇总披露。

【例 11】甲公司在其 2×15 年报的财务报表附注中对与联营企业相关的或有负债单独披露如下：2×15 年 12 月 31 日，本公司为联营企业提供财务担保的金额为 4625 万元（2×14

年的金额为 4519 万元), 半数以上的财务担保将在一年内到期。上述金额代表联营企业违约将给本公司造成的最大损失。由于不符合预计负债确认条件, 上述财务担保属于未确认或有负债。

七、关于在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的披露

(一) 未纳入合并财务报表范围的结构化主体的基础信息

对于未纳入合并财务报表范围的结构化主体, 企业应当披露该结构化主体的性质、目的、规模、活动及融资方式, 包括与之相关的定性信息和定量信息。其中, 结构化主体的规模通常以资产总额或者所发行证券的规模来表示, 融资方式包括股权融资、债权融资以及其他融资方式。本准则不要求逐个披露结构化主体的信息, 企业应当按照重要性原则来确定信息披露的详细程度, 只要不影响财务报表使用者评价企业与结构化主体之间的关系及企业因涉入结构化主体业务活动而面临的风险, 企业可以根据需要汇总披露相关信息。

【例 12】 甲企业集团在其 2×15 年报中就未纳入合并财务报表范围的结构化主体的基础信息披露如下:

2×15 年 12 月 31 日, 与本集团相关联、但未纳入本集团合并财务报表范围的结构化主体主要从事信贷资产证券化业务, 从本集团成员企业购买信贷资产, 以信贷资产产生的现金流为基础发行资产支持证券融资。这类结构化主体 2×15 年 12 月 31 日的资产总额为 5 亿元 (2×14 年的金额为 4.8 亿元,)。

(二) 与权益相关资产负债的账面价值和最大损失敞口

企业在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中有权益的, 还应当披露下列信息: (1) 在财务报表中确认的与企业在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益相关的资产和负债的账面价值及其在资产负债表中的列报项目。(2) 在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的最大损失敞口及其确定方法。最大损失敞口应当是企业因在结构化主体中持有权益而可能发生的最大损失。在确定最大损失敞口时, 不需要考虑损失发生的可能性, 因为最大损失敞口并不是企业的预计损失。企业不能量化最大损失敞口的, 应当披露这一事实及其原因。(3) 在财务报表中确认的与企业在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益相关的资产和负债的账面价值与其最大损失敞口的比较。

【例 13】 甲企业集团 2×15 年报中, 与在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益相关的资产负债账面价值和最大损失敞口的信息披露如表 10 所示。

表 10

2 × 15 年

单位：万元

项目	账面价值	最大损失敞口	账面价值	最大损失敞口
	2x15 年	2 × 15 年	2x14 年	2x14 年
优先级债券	430	430	400	400
次级债券	200	200	220	220
信用违约互换（负债）	(100)	(1600)	(90)	(1500)

优先级债券列示在财务报表的“可供出售金融资产”项目中。最大损失敞口为优先级债券在资产负债表日的账面价值（公允价值）。

次级债券列示在财务报表的“持有至到期投资”项目中。最大损失敞口为次级债券在资产负债表日的账面价值（摊余成本）。

信用违约互换列示在财务报表的“衍生金融负债”项目中。最大损失敞口为相关贷款全部违约情况下企业需要偿付的本金和利息之和。

（三）企业是结构化主体的发起人但在结构化主体中没有权益的情况

企业发起设立未纳入合并财务报表范围的结构化主体，资产负债表日在该结构化主体中没有权益的，企业不披露与权益相关的资产负债的账面价值及最大损失敞口。但作为发起人，企业通常与其发起的结构化主体之间保持着业务联系，仍可能通过涉入结构化主体的相关活动而承担风险。本准则要求此类企业披露下列信息：

1. 企业作为该结构化主体发起人的认定依据，即如何判断企业是该结构化主体的发起人。企业的发起人身份可能给企业带来一定风险。例如，当结构化主体的经营遇到困难时，企业作为发起人很可能向结构化主体提供财务支持或其他支持，在帮助结构化主体渡过难关的同时维护企业的声誉。存在下列情况的，可能说明企业是结构化主体的发起人：（1）企业单独创建了结构化主体；（2）企业参与创建结构化主体，并参与结构化设计的过程；（3）企业是结构化主体的最主要的服务对象，例如，结构化主体为企业提供资金，或者结构化主体所从事的业务活动是企业主要业务活动的组成部分，企业即使没有发起结构化主体，自身也要开展这些业务活动；（4）企业的名称出现在结构化主体的名称或结构化主体发行的证券的名称中；（5）其他能够说明企业是结构化主体发起人的情形。

【例 14】甲企业集团在其 2 × 14 年报的合并财务报表附注中披露结构化主体发起人的认定依据。

本集团作为结构化主体发起人的认定依据为：在发起设立结构化主体的过程中，或者组织其他有关各方共同设立结构化主体过程中发挥了重要作用，而且该结构化主体是本集团主要业务活动的延伸，在结构化主体设立后，仍与本集团保持密切的业务往来。

2.分类披露企业当期从该结构化主体获得的收益及收益类型。企业作为发起人，即使在结构化主体中没有权益，也可能取得来自结构化主体的收益。例如，向结构化主体提供管理或咨询服务并收取服务费；向结构化主体转移资产而取得收益；以及原先在结构化主体中持有权益，当期处置了相关权益，虽然资产负债表日企业不再持有权益，但当期取得了处置收益。对当期从结构化主体获得的收益及其类型，企业应当分类披露。

3.当期转移至该结构化主体的所有资产在转移时的账面价值。

【例 15】甲公司发起多个结构化主体，但在结构化主体中均不持有权益。2×14 年，甲公司从其发起的结构化主体获得收益的情况以及当期向结构化主体转移资产的情况，如表 11 所示。

表 11 2x14 年 单位：万元

结构化主体类型	当期从结构化主体获得的收益			当期向结构化主体转移资产账面价值
	服务收费	向结构化主体出售资产的利得（损失）	合计	
信用资产证券化	10	8	18	258
投资基金	5	-	5	-
合计	15	8	23	258

（四）向未纳入合并财务报表范围的结构化主体提供支持的情况

企业应当披露其向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，企业当期向结构化主体（包括企业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。

（五）未纳入合并财务报表范围结构化主体的额外信息披露

如果企业按照本准则要求披露的有关未纳入合并财务报表范围的结构化主体的信息，仍不能充分反映相关风险及其对企业的影响，企业还应当额外披露信息。

1.合同约定企业在特定情况下需要向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的，企业应当披露相关的合同条款及有关信息，有关信息包括在何种情况下企业需要向结构化提供支持并可能因此遭受损失，是否存在其他约定对企业向结构化主体履行支持义务产生约束，在多方向结构化主体提供支持的情况下各方提供支持的先后顺序等。

2.企业因在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中持有权益而当期遭受损失的，企业应当披露损失的金额，包括计入当期损益的金额和计入其他综合收益的金额。

3.企业在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中持有权益，如果企业当期取得与该权益相关的收益，企业应当披露收益的类型。收益类型主要包括：服务收费；利息收入；利润分配收入；处置债权或股权的收益；以及企业向结构化主体转移资产取得的收益等。

4.在合同约定企业和其他主体需要承担未纳入合并财务报表范围结构化主体的损失的情况下，企业应当披露企业和其他主体需要承担损失的最大限额以及承担损失的先后顺序。

5.企业应当披露第三方提供的、对企业在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的公允价值或风险可能产生影响的流动性支持、担保、承诺等。

6.企业应当披露当期未纳入合并财务报表范围的结构化主体在融资活动中遇到的困难，主要是指债务融资或股权融资遇到的困难。

7.企业应当披露与未纳入合并财务报表范围的结构化主体融资业务有关的信息，包括融资形式（例如商业票据、中长期票据）及其加权平均期限。特别是当结构化主体投资长期资产但资金来源于短期负债时，企业需要分析该结构化主体资产和负债的期限结构，并披露这一情况。

八、关于衔接规定

本准则规定，企业比较财务报表中披露的本准则施行日之前的信息与本准则要求不一致的，应当按照本准则的规定进行调整，但有关未纳入合并财务报表范围的结构化主体的披露要求除外。

为了确保企业比较财务信息具有可比性，在本准则施行日当年的年报中，企业应当按照本准则的规定对以前年度的相关信息进行调整，将调整后的信息作为比较信息披露在年报中。但是，由于对企业在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的披露要求是本准则新增的披露要求，企业对这部分权益只需要提供本准则施行日当年的信息，不需要提供以前年度的比较信息。

（一）《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》修订说明

适应社会主义市场经济发展的需要，为进一步完善企业会计准则体系，提高企业会计信息质量，我部对《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》（以下简称“本准则”）进行了修订，并于 2014 年 3 月 13 日予以印发，自 2014 年 7 月 1 日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行，鼓励在境外上市的企业提前执行。我部于 2006 年 2 月 15 日发布的《财政部关于印发〈企业会计准则第 1 号——存货〉等 38 项具体准则的通知》（财会〔2006〕3 号）中的《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》同时废止。有关情况说明如下：

一、本准则的修订背景

（一）适应企业实务需要

原准则对权益法的有关会计处理作出了规定。近年来，实务中反映，关于被投资方除净损益、其他综合收益和分红以外的其他权益变动，原准则的相关规定仍不够明确，不能满足实务需要。为推动企业会计准则的有效实施、提高企业会计信息质量，有必要通过修订原准则进一步明确此问题。

（二）整合企业会计准则解释和年报通知等相关内容

原准则发布后，我部陆续通过企业会计准则解释 1—6 号、年报通知等文件对准则中的部分内容进行了修订和完善。但由于上述规定散见在多个文件中，同时法律层次较低，不便于企业贯彻实施，有必要对有关规定进行全面梳理和整合，修订、完善原准则。

（三）与国际财务报告准则持续趋同

国际会计准则理事会（IASB）于 2011 年发布《国际财务报告准则第 10 号——合并财务报表》（IFRS 10），以取代《国际会计准则第 27 号——合并财务报表和单独财务报表》有关合并财务报表的部分以及《解释公告第 12 号——合并：特殊目的主体》。同年，IASB 还发布了《国际财务报告准则第 11 号——合营安排》（IFRS 11）和《国际财务报告准则第 12 号——在其他主体中权益的披露》（IFRS 12），并对《国际会计准则第 28 号——对联营、合营的投资》（IAS 28）进行了修订。以上新发布准则和修订准则对原准则的影响，主要体现为控制、

共同控制以及合营企业等定义以及披露要求的变化。

针对国际财务报告准则的新变化，为实现与国际财务报告准则的持续趋同，有必要及时修订原准则。

二、本准则的修订过程

自 2007 年企业会计准则实施以来，我们密切关注长期股权投资准则实施中存在的问题。结合我国国内企业实务需要，并借鉴国际财务报告准则，我们于 2012 年着手启动了原准则的修订工作。根据我国会计准则制定程序，我们在多次听取来自国内 A+H 股上市公司财务负责人、财政部会计领军人才、会计学术界等代表意见，并与香港会计师公会讨论的基础上起草了准则草稿。

在几经修改草稿的基础上，进一步征求相关部门意见，并赴企业、会计师事务所进行了实地调研，具体包括：一是 2012 年 6 月 18 日至 19 日召开了企业会计准则修订专题研讨会，听取部分会计师事务所、证券监管机构和企业的专家对修订稿的意见；二是赴上海调研，听取上交所、部分会计师事务所和企业对修订准则的意见和建议；三是请熟悉国际财务报告准则的专家介绍有关国际准则项目的修订背景、内涵和应用情况。根据大家意见予以完善后形成准则讨论稿，于 2012 年 8 月向会计准则委员会各委员征求意见。总体上，各委员都支持我国准则制定机构根据《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》的要求，结合我国实际情况，修订我国长期股权投资准则。

此后，我们按照各位委员反馈的意见和实务需要修改完善讨论稿，并在此基础上形成了本准则征求意见稿，于 2012 年 11 月 15 日向社会公开征求意见。截至 2013 年 2 月 16 日，我们收到 79 份反馈意见，分 7 类 263 条。社会各界从企业会计实务的实际情况、会计准则国际持续趋同等方面提出了一些建议，并对征求意见稿中所列具体问题、起草应用指南中应注意的事项、准则行文表述等提出意见和建议。

我们认真研究并充分吸收了各方的反馈意见和建议，再次在内地与香港会计准则趋同会中讨论有关问题，形成了本准则的草案，并于 2013 年 8 月再次向会计准则委员会各委员征求意见，进一步修改完善本准则；2013 年 10 月，会同国际会计准则理事会代表一起逐条与 IFRS 10 进行对比，国际会计准则理事会代表给予高度评价，提出了个别文字修改意见，根据

该意见经完善后形成本准则送审稿，经部条法司审核、报部领导批准后予以发布。

本准则于 2014 年 3 月 13 日正式发布，并要求自 2014 年 7 月 1 日起所有执行企业会计准则的企业范围内施行。

三、本准则的修订内容

此次修订主要涉及长期股权投资的范围、权益法的有关会计处理、按个别财务报表和合并财务报表分别就有关交易事项进行会计处理，以及我国企业会计准则中有关长期股权投资的条款的整合。

（一）关于长期股权投资的范围

原准则规定，投资企业持有的对被投资方不具有控制、共同控制或重大影响，并在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益性投资（以下简称“该类股权投资”），应当按照成本法核算。《国际会计准则第 27 号——单独财务报表》（IAS 27）规定，企业在单独财务报表中，可以采用成本法或公允价值对所持有的子公司、联营和合营的权益性投资进行会计处理。IAS 28 规定，企业对联营、合营企业的权益性投资，应当采用权益法进行会计处理。《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》（IFRS 9）规定，IAS 27 和 IAS 28 规定的对子公司、联营和合营的权益性投资以外的投资，按照 IFRS 9 进行会计处理，同时，在某些特殊情况下，关于该类股权投资是否应排除在长期股权投资的范围之外，主要有两种意见：

1、多数意见认为，本准则应对此类股权投资予以排除，明确其应按《企业会计准则第 22 号——金融工具的确认和计量》（以下简称“金融工具的确认和计量准则”）进行会计处理。主要理由：一是从股权投资的持有意图或获利模式等来看，企业的金融资产通常为短期持有，在市场上通过买卖获利或按合同协议取得既定收益；企业的长期股权投资，通常在较长期间内持有，对被投资方具有不同程度的影响力，能够通过参与被投资方重大决策而获得可变回报。因此，该类股权投资与金融工具的确认和计量准则所规定的金融资产具有一定程度的同质性，将其排除在长期股权投资范围外，有助于使本准则和金融工具的确认和计量准则所规范的内容更为明晰。二是《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》（以下简称“公允价值计量准则”）于 2014 年 1 月 26 日发布，明确规定了不同条件下公允价值计量的会计处理，该类股权投资应当按照公允价值计量准则确定公允价值。三是目前某些 A+H 公司将该类股权投

资确认为可供出售金融资产，有助于解决目前实务中该类股权投资因被投资方在以后期间实现上市而发生的巨额公允价值变动一次性计入损益的问题。四是在明确规定该类股权投资按照金融工具的确认和计量准则进行会计处理的情况下，投资企业仍然可以按规定采用成本法对符合条件的该类股权投资进行会计处理，不会对现行有效做法形成不利影响。

2、有意见认为，长期股权投资准则的范围应包括此类股权投资，并按照成本法进行会计处理。主要理由：我国的市场活跃程度与国外发达地区存在明显差异，直接从公开市场中获取公允价值比较困难，需要运用估计。一旦运用会计估计来确定公允价值，计量的可靠性就会存在问题，从而使得报表的相关性下降。

本准则采纳了多数意见，将该类股权投资排除在长期股权投资范围之外，规定按照金融工具的确认和计量准则进行会计处理。

（二）关于投资企业应享有被投资方除净损益、其他综合收益和分红以外的其他所有者权益变动的会计处理

原准则规定了投资企业应享有被投资方净损益、其他综合收益和分红的所导致的所有者权益变动的会计处理，但并未对其他因素导致的所有者权益变动（如被投资方收到其他投资企业的捐赠或出资溢价等权益性交易，以下简称“其他权益变动”）的会计处理作出明确规定。国际财务报告准则也并未对此问题作出明确规定。2012年年底，国际会计准则理事会在《权益法：投资企业应享有的被投资方其他所有者权益变动（征求意见稿）》中提出了相关解决方案，即其他权益变动应在权益中予以确认，且在终止权益法核算时转入当期损益。根据国际会计准则理事会会议记录，2014年5月，国际会计准则理事会决定停止该项目，关于此问题的会计处理仍然不明确。关于投资企业应享有被投资方的其他权益变动应计入权益还是损益，主要有以下两种意见：

1、多数意见认为，投资企业应将所享有的被投资方其他权益变动计入所有者权益。主要理由：一是如果计入损益会影响投资者对会计主体正常盈利能力的判断。以我国创投企业为例，在被投资方不断引入其他投资方的情况下，创投企业应享有的被投资方权益往往因资本溢价而发生变动，在没有分红限制的情况下提前将这些权益变动确认为损益，可能会导致未实现收益提前流出企业。二是关于此问题的不同意见由来已久，实务中存在着不同的处理和

操作，影响了企业间会计信息的可比性，也不利于财务报告使用者做出恰当的决策，应尽快予以明确，及时规范企业有关会计处理。三是既然 IASB 已经就此问题形成了倾向性意见，代表这种做法是目前较为恰当的现实选择。

2、其他意见认为，目前关于“被投资方的其他权益变动”的认识和理解较为笼统，应区分不同情况研究如何分别进行会计处理。例如，被投资方向投资企业以外的其他股东增发股份，导致投资企业所享有的权益被稀释，在此种情况下，投资企业应享有的被投资方其他权益变动，应计入当期损益。主要理由：该权益变动应视同投资企业部分处置股权投资所获得的利得。

本准则采纳了多数意见，规定投资方应享有被投资方的其他权益变动，应当计入权益。

（三）关于按个别财务报表和合并财务报表分别就有关交易事项进行会计处理

原准则并未就个别财务报表和合并财务报表，分别对有关交易事项进行会计处理作出规定。根据国际惯例，有关国家和地区按照本国或本地区的公司法、税法等法律法规，对法定财务报表作出规定。国际财务报表准则也并未涉及法定财务报表。IAS 27 规定了单独财务报表的会计处理。单独财务报表是指由母公司或对被投资方共同控制或具有重要影响的投资者编制的财务报表，在该报表中股权投资都以成本法或按 IFRS 9 处理。我国个别财务报表不是 IAS 27 规定的单独财务报表。关于个别财务报表是否应与合并财务报表分别就有关交易事项进行会计处理，主要有两种意见：

多数意见认为，在我国，个别财务报表是反映一个企业作为独立法人主体财务状况情况的报表，需要在一定程度上考虑国家相关法律法规要求，例如注册资本登记管理制度、利润分配要求等等。个别财务报表作为一个企业的法定财务报表，应该反映这个企业从事交易的实际情况。因此，个别财务报表在一定程度上对相关交易的处理应与合并财务报表区别开来。例如，企业因部分处置股权而丧失对被投资方的控制权时，根据合并财务报表准则的规定，在合并财务报表中，剩余股权应按照丧失控制权之日的公允价值计量，公允价值与账面价值的差额计入当期损益；但是，这种处理方法不适合应用在个别财务报表中，理由是，个别财务报表的损益是公司利润的基础，一次性确认大量未实现的、没有现金流支持的损益，不符合实际情况，也会给企业带来后续利润分配的压力。

其他意见提出，有必要借鉴 IAS 27 引入单独财务报表，或者按照单独财务报表的要求和特点，对我国企业现在所编制的个别财务报表进行相应调整。主要理由：一是简化个别财务报表的会计处理；二是与国际准则更为趋同。

本准则采纳了多数意见，规定按个别财务报表和合并报表分别就有关交易事项进行会计处理。

（四）吸引整合企业会计准则解释、年报通知等相关内容

本准则对散见在企业会计准则解释第 1—6 号和年报通知等文件中的有关内容进行了整合，具体包括：

1、明确规定投资企业采用成本法核算对被投资方的投资时，投资企业确认投资收益的会计处理，取消了原准则中以被投资方接受投资后产生的累积净利润的分配额为限的规定。

2、明确规定了投资企业采取权益法核算时应如何确认应享有被投资方净损益和其他原因导致的净资产变动的份额。

3、明确规定了投资企业在计算确认应享有或应分担被投资方的净损益时，与被投资方之间发生的未实现内部交易损益按照持股比例计算归属于投资企业的部分应当予以抵销。

4、明确规定了投资企业因增加投资或减少投资等原因导致被投资方的控制、共同控制或重大影响发生变化的会计处理，即长期股权投资核算方法随着以上变化相应在本成本法、权益法之间的转换衔接，以及改按金融工具的确认和计量准则进行会计处理的衔接规定。

（二）《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》起草说明

一、本准则的制定背景

人工成本是企业生产经营过程中发生的各种耗费支出的主要组成部分，直接关系到产品成本和产品价格，也直接影响到企业生产经营的成果。为了明确界定完整的人工成本，明确企业使用各种人力资源所付出的全部代价，全面反映企业实际承担的人工耗费水平，财政部于 2006 年 2 月 15 日发布了《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》（以下简称原准则），并于 2007 年 1 月 1 日起在上市公司范围内施行，鼓励其他企业执行。

原准则从人工成本的理念出发，对职工薪酬加以界定，并对除以股份为基础的薪酬以外的职工薪酬的确认、计量和披露等进行了规范，其中主要侧重短期职工薪酬和辞退福利的会计处理。原准则对于规范我国企业职工薪酬的会计处理，加强企业职工薪酬相关信息的披露，以及保护企业职工权益等发挥了重要的积极作用。

近年来，随着我国市场经济的发展，社会保障法律体系逐渐完善，企业向职工提供福利的形式不断丰富，对职工薪酬的会计处理及相关信息披露提出了新的挑战和要求，原准则的相关内容亟须进行修改和完善。比如，原准则的正文过于原则，对于带薪缺勤、利润分享计划、辞退福利等的确认与计量的具体规定或者不明确，或者比较分散，不利于实务操作；又如，原准则关于离职后福利的会计处理规范不完整，导致会计实务中离职后福利适用的会计政策、披露的内容等都有所不一致；再如，长期辞退计划导致的应付职工薪酬的估计和折现、企业内退职工的工资薪金调整等问题应当如何处理，准则应当予以明确等。

国际会计准则理事会于 2011 年 6 月发布了对《国际会计准则第 19 号——雇员福利》（以下简称《国际会计准则第 19 号》）的修订，取消了“区间法”，要求全额确认重新计量设定受益计划净负债或净资产的变动而不允许递延，简化了设定受益计划的列报模式等。修改后的《国际会计准则第 19 号》发布后，得到了全球各利益相关方的支持，为我国进一步完善职工薪酬准则提供了有益的参考。

为进一步规范我国企业会计准则中关于职工薪酬的相关会计处理规定，并保持我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同，根据企业会计准则的执行情况和经济环境的变化，我们对原准则进行了修订。

二、本准则的制定过程

为了规范企业对职工薪酬的会计处理，财政部于 2006 年 2 月 15 日发布了《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》（财会[2006]3 号）。随后，为适应我国国内企业实务的实际需要，在借鉴国际财务报告准则的基础上，我们于 2011 年着手启动了本准则的修订工作。

根据我国会计准则制定程序，我们首先起草了本准则讨论稿，向会计准则委员会各委员征求意见。总体上，各委员都支持我国准则制定机构根据《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》的要求，结合我国实际情况，修订我国职工薪酬准则。同时，我们还进行了实地调研，并通过课题开展模拟测试，掌握了实务界第一手资料。

随后，我们按照各位委员反馈的意见和实务需要，修改完善了讨论稿，并在此基础上形成了本准则征求意见稿，于 2012 年 9 月 29 日向社会公开征求意见。截至 2013 年 1 月 31 日，我们共收到 53 份反馈意见。社会各界总体上支持征求意见稿提出的对职工薪酬准则进行修订的建议，支持引入离职后福利和其他长期职工福利，并建议配套制定更细化的应用指南。反馈意见还对征求意见稿中所列具体问题、起草应用指南中应注意的事项、准则生效日期和行文表述等方面提出了宝贵的意见和建议。

我们认真研究并充分吸收了反馈意见中所提出的意见和建议，形成了本准则草案，并于 2013 年 8 月 5 日再次向会计准则委员会各委员征求意见，进一步修改和完善本准则。

在本准则起草和公开征求意见过程中，我们还和国际会计准则理事会等进行了充分沟通，充分听取了国内国际各方面意见。

本准则于 2014 年 1 月 27 日正式发布，并要求自 2014 年 7 月 1 日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行。

三、关于职工薪酬的范围和分类

原准则界定的职工薪酬为企业为获得职工提供的服务而给予各种形式的报酬以及其他相关支持，并通过列举的形式列示了职工薪酬包括的内容。原准则对职工薪酬的界定方式不全面，并且未能充分反映各类职工薪酬的特点。

为此，本准则在征求意见稿中引入了离职后福利和其他长期职工福利，充实和明确了短

期薪酬和辞退福利的有关内容，因而将职工薪酬分为四类，即短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利，较为全面地涵盖了职工薪酬的内容，并根据不同的性质加以分类，以完整规范与职工薪酬相关的会计处理问题。这一做法得到了反馈意见者的普遍支持。本准则规定，职工薪酬是指企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿。企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其受益人等的福利，也属于职工薪酬。

本准则在修订过程中从经济实质上对职工与职工薪酬及其会计处理予以规范，尽可能与其他部门发布的职工薪酬文件相协调。本准则主要是从职工及职工薪酬相关的经济业务对企业财务状况、经营成果和现金流量的影响角度，规范相关会计处理要求，与其他部门发布的职工薪酬有关文件的出发点不同，可能导致有些概念不尽一致，这也是正常的、合理的，并已得到了有关部门的理解和支持。

四、关于短期薪酬的会计处理

原准则没有提出短期薪酬的概念，本准则对短期薪酬的定义和内容加以界定，并单设一章规范了短期薪酬的会计处理。本准则统一了短期薪酬的基本处理原则，即企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将实际发生的短期薪酬确认为负债，并计入当期损益或相关资产成本。

本准则对短期薪酬的内容及其会计处理进行了改进和完善，引入了带薪缺勤、利润分享计划（或奖金计划）的有关会计处理。同时值得注意的是，短期带薪缺勤、短期利润分享计划（或短期奖金计划）归为短期薪酬，而长期带薪缺勤、长期利润分享计划（或长期奖金计划）归为其他长期职工福利。

五、关于辞退福利的会计处理

原准则规范了辞退福利的会计处理，要求辞退计划满足准则规定的确认条件时，应当确认一项负债，同时计入当期费用，以使财务报表使用者及时了解企业因根据辞退计划提供辞退福利所承担的义务情况。但是原准则在执行中涉及到辞退福利的性质分类，长期辞退福利折现率的确定等仍然不够明确。

为此，本准则充实了关于辞退福利的会计处理规定，进一步明确了辞退福利与职工为企业提供的服务并不直接相关，要求明确区分辞退福利与离职后福利。同时，在报告期末十二月内不需要全部支付的辞退福利应适用其他长期福利的有关规定，这为职工内退等长期辞退福利的会计处理提供了更充分的指南。

六、关于离职后福利的会计处理

原准则没有提出离职后福利的类别，除企业为职工缴纳的养老保险、失业保险等各种社会保障费用和企业年金外，没有关于其他离职后福利的相关规范。但实务中，有些企业向职工提供了“待遇承诺型”的福利计划，需要进行会计规范。

在征求意见过程中，多数反馈意见者认为，在离职后福利会计规范中引入设定受益计划，有助于适应我国社会保障法律体系和企业职工薪酬制度发展的需要，统一规范离职后福利适用的会计政策、披露要求，有利于使财务报告更充分地反映企业提供的职工薪酬对其财务状况、经营成果和现金流量的影响，有利于将企业对职工的隐形负债显性化，从而也有利于企业进行财务规划、并购定价等。反馈意见认为，将离职后福利分为设定提存计划和设定受益计划，有利于明确各类不同性质离职后福利的会计处理，有利于恰当地体现企业在未来一定时期内应当承担的职工薪酬负债，也便于会计上的分类处理及管理上的分析。为此，本准则充分考虑吸收了征求意见过程中的反馈意见，决定充实离职后福利的内容，专设“离职后福利”一章，区分设定提存计划和设定受益计划，完整地规范离职后福利的会计处理。

七、关于设定受益计划的会计处理

在本准则征求意见过程中，有部分反馈意见指出，设定受益计划的会计处理相对复杂，为便于企业和会计师事务所等正确理解和执行，准则的可操作性十分重要。本准则通过充分调研国内企业的实际情况，并借鉴 2011 年修订后的《国际会计准则第 19 号——雇员福利》对设定受益计划会计处理的改进做法，详细规范了设定受益计划的会计处理，并提供了相关指南。

本准则规定，企业应当采用预期累计单位成本法计量设定受益计划产生的福利义务和成本，归属于职工提供服务的期间，并计入当期损益或者相关资产成本。2011 年修订后的《国

际会计准则第 19 号——雇员福利》对设定受益计划会计处理取消了“区间法”，消除了递延相关精算利得和损失的选择权，并要求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，使设定受益计划产生的资产和负债的变动与企业日常经营所产生的变动区分开来。《国际会计准则第 19 号》的修订使设定受益计划的会计处理更为合理。为此，本准则借鉴《国际会计准则第 19 号》的改进，规定企业应当充分、定期地确定其设定受益义务的现值和计划资产的公允价值，及时确认所有设定受益净资产或净负债的变动，以便真实地反映设定受益计划对企业的财务影响；本准则还规定，设定受益计划中重新计量而设定受益计划净负债或净资产所产生的变动应当计入其他综合收益，并且在后续会计期间不允许转回至损益，但企业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。本准则对设定受益计划的会计处理规范既兼顾了我国的实际情况，又与国际财务报告准则保持了一致。

八、关于其他长期职工福利的会计处理

实务中企业提供的职工薪酬种类繁多，在列举常见的三类职工薪酬（短期薪酬、离职后福利、辞退福利）的基础上，本准则增设“其他长期职工福利”一章，包括除短期薪酬、离职后福利和辞退福利以外的所有职工薪酬，如长期带薪缺勤、长期残疾福利、长期利润分享和奖金计划等，这有助于囊括实务中可能存在的其他职工薪酬，以完整规范与职工薪酬相关的会计处理问题。

关于其他长期职工福利的会计处理，本准则规定符合设定提存计划条件的其他长期职工福利，按照关于设定提存计划的有关规定进行处理；对于不符合设定提存计划条件的其他长期职工福利，其确认与计量应适用设定受益计划的有关规定，但为简化会计处理，本准则规定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直接计入当期损益或相关资产成本。

九、关于职工薪酬的披露

在本准则征求意见过程中，大多数反馈意见者认为充分详细披露有关职工薪酬的信息十分重要，有助于了解企业的人工成本，保障投资者的利益。为此，本准则强化了职工薪酬的披露要求，要求企业在附注中分别按照短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福

利类别，对各类别职工薪酬的性质、金额和计划依据等进行充分披露。

鉴于设定受益计划的复杂性，征求意见反馈意见者还支持本准则要求企业应当充分披露设定受益计划的重要信息。为此，本准则对设定受益计划的披露内容进行了详细规定，包括设定受益计划的特征及相关风险，设定受益计划在财务报表中确认的金额及其变动，设定受益计划对企业未来现金流量金额、时间和不确定性的影响，以及设定受益计划义务现值所依赖的重大精算假设及有关敏感性分析的结果等内容。

(三)《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》起草说明

一、本准则的制定背景

财务报表是对企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述，也是企业财务会计确认与计量的最终结果体现。企业在生产经营过程中通过应用会计准则，需要经过一套完整的结构化的报表体系，科学地进行列报。投资者等使用者主要是通过财务报表来了解和掌握企业当前的财务状况、经营成果和现金流量等情况，从而预测企业的未来发展趋势，进而作出相关决策。因此，财务报表是向投资者等报表使用者提供决策有用信息的媒介和渠道，是沟通投资者、债权人等使用者与企业管理层之间信息的桥梁和纽带。

为了有效规范企业财务报表的列报，财政部于 2006 年 2 月 15 日发布了《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》(财会[2006]3 号，以下简称“原准则”)，并于 2007 年 1 月 1 日起在上市公司范围内施行，鼓励其他企业执行。该准则对财务报表的组成、财务报表列报的基本要求、资产负债表、利润表、所有者权益变动表的列示和附注的披露内容、结构及其编制方法等问题进行了规范，有利于进一步提高财务报表列报质量、提升会计信息质量，并有序推进我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同。

近年来，随着企业经济业务的不断发展，有关交易和事项的会计处理也在不断发展和改进之中，财务报表列报的内容也需要随之不断发展和改进，尤其是其他综合收益项目如何在财务报表中列报亟待规范。比如，随着金融工具的创新，公允价值计量在财务报表中得到了日益广泛的应用，会计确认和计量中出现了越来越多的其他综合收益项目，比如可供出售金融资产的公允价值变动、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、持有至到期投资重分类为可供出售金融资产形成的利得或损失等；又如，《国际会计准则第 3 号——投资性房地产》引入了公允价值，自用房地产或作为存货的房地产转换为以公允价值模式计量的投资性房地产在转换日公允价值大于账面价值部分计入其他综合收益；再如，随着我国社会保障法律体系逐渐完善，企业向职工提供福利形式不断丰富，其中包括设定受益计划的福利形式，重新计量设定受益计划净负债或净资产的变动也属于其他综合收益。

国际会计准则理事会于 2007 年 9 月发布了对《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》(以下简称“《国际会计准则第 1 号》”)的修订，正式引入了“综合收益”的概念，并在利润

表中加以反映。对此，我国于2009年6月11日发布了《企业会计准则解释第3号》，在利润表中增加了“其他综合收益”和“综合收益总额”项目，对原准则进行了有效改进和补充，也实现了与国际列报准则的持续趋同，并且在实务中实施良好。为了进一步规范其他综合收益项目的列报，国际会计准则理事会于2011年6月16日发布了《对〈国际会计准则第1号——财务报表列报〉的修订》——《其他综合收益项目的列报》，将其他综合收益项目划分为“满足特定条件时后续将重分类计入损益的项目”和“不能重分类计入损益的项目”两类区别列报，对其他综合收益的列报问题进一步予以改进，有助于报表使用者评估其他综合收益项目对企业整体业绩的影响。《国际会计准则第1号》的修改完善为我国进一步改进财务报表列报提供了有益参考。

为进一步提高企业财务报表列报质量和会计信息透明度，整合财务报表列报相关会计规定并完善我国准则体系，同时保持我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同，根据企业会计准则的执行情况和经济环境的变化，我们对原准则进行了修订。

二、本准则的制定过程

为了规范企业财务报表的列报，财政部于2006年2月15日发布了《企业会计准则第30号——财务报表列报》（财会[2006]3号）。之后，在借鉴国际财务报告准则有关改进的基础上，财政部于2009年6月11日发布了《企业会计准则解释第3号》（财会[2009]8号），在利润表中增加了“其他综合收益”和“综合收益总额”项目，对财务报表列报进行了有效改进和补充，并且在实务中实施良好。

为了适应我国国内企业实务的实际需要，在借鉴国际财务报告准则的基础上，我们于2012年着手启动了本准则的修订工作。

根据我国会计准则制定程序，我们首先起草了本准则讨论稿，向会计准则委员会各委员征求意见。总体上，各委员都支持我国准则制定机构根据《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》的要求，结合我国实际情况，修订我国财务报表列报准则。同时，我们还进行了实地调研，并通过课题开展模拟测试，掌握了实务界第一手资料。

随后，我们按照各位委员反馈的意见和实务需要修改完善讨论稿，并在此基础上形成了本准则征求意见稿，于2012年5月17日向社会公开征求意见。截至2012年8月31日，我

们共收到 52 份反馈意见。社会各界从企业会计实务的实际情况、会计准则国际持续趋同等方面提出了一些建议，并对征求意见稿中所列具体问题、准则行文表述等提出意见和建议。

我们认真研究并充分吸收了反馈意见中所提出的意见和建议，形成了本准则草案，并于 2013 年 8 月 5 日再次向会计准则委员会各委员征求意见，进一步修改完善本准则。

在本准则起草和公开征求意见过程中，我们还和国际会计准则理事会、香港会计师公会进行了充分沟通，充分听取了国内国际各方面意见。

本准则（财会[2014]7 号）于 2014 年 1 月 26 日正式发布，并要求自 2014 年 7 月 1 日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行。

三、关于财务报表的构成和名称

本准则规定，一套完整的财务报表至少应当包括“四表一注”，即资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表以及附注。在征求意见过程中，有些反馈意见者建议借鉴国际财务报告准则中的说法，将“资产负债表”改称“财务状况表”，将“利润表”改称“综合收益表”或“损益和其他综合收益表”，并认为这样能更加准确地反映这些报表的内容。经过讨论和研究，考虑到我国《会计法》、《企业财务报告条例》、《企业会计准则——基本准则》等法律法规规定的财务报表名称为“资产负债表”和“利润表”，本准则决定仍然维持这些报表的原有名称。

同时，由于财务报表的组成部分（即“四表一注”）从不同角度对企业的财务状况、经营成果和现金流量等情况进行反映，投资者等报表使用者通过全面阅读和综合分析财务报表，可以了解和掌握企业过去和当前的状况，预测企业的未来发展趋势，从而作出相关决策，因此，本准则强调，财务报表的组成部分在列报上具有同等的重要程度，不得强调某张报表或某些报表（或附注）较其他报表（或附注）更为重要。

四、关于本准则的适用范围

本准则统一了各行业财务报表的编制要求，同时又兼顾了金融企业的特殊性，对财务报表列表格式和内容以及附注披露要求等作出了规范。因此，本准则是对财务报表列报的原则性和框架性的规定，是企业列报财务报表的最低要求，不仅适用于一般企业，也适用于金融

企业等特殊行业企业。本准则规定，企业应当根据本准则及应用指南的规定，并结合自身经营活动的性质，确定本企业适用的财务报表格式；企业如存在特殊项目或特殊行业企业确有特别需要的，可以结合本企业的实际情况，在本应用指南规定的财务报表格式的基础上对财务报表格式进行相应调整和补充。

按照财务报表编报期间的不同，财务报表可以分为中期财务报表和年度财务报表，都应遵循本准则的规定；同时，企业编制中期财务报表的，还应当遵循《企业会计准则第 32 号——中期财务报告》

按照财务报表编报主体的不同，财务报表可以分为个别财务报表和合并财务报表，都应遵循本准则的规定；同时，企业编制合并财务报表的，还应当遵循《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》。

财务报表的组成部分包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表和附注，本准则对资产负债表、利润表、所有者权益变动表和附注的列报和披露进行了规范；同时，企业编制现金流量表的，还应当遵循《企业会计准则第 31 号——现金流量表》，但是本准则对财务报表列报的基本要求同样适用于现金流量表的列报。

五、关于财务报表列报基础

持续经营是会计的基本前提，也是会计确认、计量及编制财务报表的基础。企业在编制财务报表的过程中，管理层应当全面评估企业的持续经营能力。在征求意见过程中，有反馈意见指出提高评估企业持续经营能力的可操作性。为此，本准则对持续经营能力评估明确了如下内容：一是持续经营能力评估涵盖的期间，应包括企业自资产负债表日起至少 12 个月；二是持续经营能力评估的信息来源要求，企业管理层在对企业持续经营能力进行评估时应当利用其所有可获得的信息；三是持续经营能力评估时应当考虑的因素。本准则还强调，企业在评估持续经营能力时应当结合考虑企业的具体情况，本准则还对通常情况下持续经营能力的评估提供了示范性的指引，即如果企业过去每年都有可观的净利润，并且易于获取所需的财务资源，则对持续经营能力的评估易于判断，企业无需作进一步的详细分析即可表明企业以持续经营为基础编制财务报表是合理的。

在征求意见过程中，还有部分反馈意见者建议本准则对处于非持续经营的企业编制财务

报表应当采用的基础加以规范。经过讨论和研究，本准则决定，企业会计准则体系规范的是持续经营条件下企业对所发生交易和事项的确认为、计量及报表列报，本准则的规定也是以持续经营为基础的；相反，如果企业经营出现了非持续经营，则应当采用其他基础编制财务报表，但这不属于本准则规范的范畴。

六、关于财务报表项目金额间的相互抵销

财务报表项目通常不得以金额抵销后的净额列报，而是应当以总额列报。这是因为，如果相互抵销，所提供的信息就不完整，信息的可比性大为降低，难以在同一企业不同期间以及同一期间不同企业的财务报表之间实现相互可比，报表使用者难以据以做出判断。根据本准则征求意见过程中收到反馈意见，本准则对财务报表项目金额间的相互抵销规定进行了补充完善：一是除了规定资产和负债项目、收入和费用项目的金额不能相互抵销外，还明确了直接计入当期利润的利得项目和损失项目的金额也不能相互抵销；二是进一步明确了允许抵销的三种例外情况：（1）一组类似交易形成的利得和损失以净额列示的，不属于抵销；（2）资产或负债项目按扣除备抵项目后的净额列示，不属于抵销；（3）非日常活动产生的利得和损失，以同一交易形成的收益扣减相关费用后的净额列示更能反映交易实质的，不属于抵销。

七、关于比较信息的列报

本准则要求企业在列报当期财务报表时，至少应当提供所有列报项目上一个可比会计期间的比较数据，提高信息在会计期间的可比性。在征求意见过程中，有反馈意见者提出，关于比较信息的列报要求应当与《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》相协调。他们认为，根据《企业会计准则第 28 号》的规定，企业应当应用追溯调整法对会计政策变更进行处理、应当对重要的前期差错进行追溯重述，在这些情况下企业需要提供列报最早可比期间期初的财务报表。本准则充分考虑并吸收了这些反馈意见者的建议，规定在通常情况下，企业列报所有列报项目上一个可比会计期间的比较数据，至少包括两期各报表及相关附注；但是按照《企业会计准则第 28 号》规定进行追溯调整或追溯重述时，企业应当至少列报三期资产负债表、两期其他各报表（利润表、现金流量表和所有者权益变动表）及相关附注。

八、关于可转换工具负债成分的流动性划分

关于负债的流动性划分，其中一项判断标准是企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上的，则该负债为流动负债。为此，对于可转换工具应用这一标准意味着，如果持有者在任何时候可以行使转换的选择权，则负债成分应当分类为流动负债。但是，企业资产和负债流动性划分的初衷是为了更好地反映企业的流动性和清偿能力，考虑到可转换工具通过发行权益来清偿并不导致企业现金或其他的资产的流出，因此，本准则决定，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在资产负债表日负债的流动性划分无关，即在这种情况下，可转换工具负债成分仍然应当划分为非流动负债。

九、关于持有待售相关资产和负债的列报

在征求意见过程中，有些反馈意见者提出，划分为持有待售的资产和负债如何在财务报表中列报应当在本准则中加以规范和明确，他们建议在资产负债表资产类增加单独列示“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”，在负债类增加单独列示“被划分为持有待售的处置组中的负债”，并明确作为流动资产或流动负债列报。本准则充分考虑并吸收了这些反馈意见者的建议，考虑到持有待售非流动资产（或处置组）的价值的收回主要通过出售而非持续使用，应当予以单独列报。本准则决定，如果企业有划分为持有待售的非资产或划分为持有待售的处置组中的资产和负债，可以在资产负债表中增加相应的单独列报项目，并且作为流动资产或流动负债列报。

十、关于其他综合收益项目的内容

本准则是报告类具体准则，解决的是其他综合收益项目如何在财务报表中列报的问题，其他综合收益的定义是概念框架应当解决的问题，这也是目前国际财务报告准则理事会的做法。为此本准则采用列举的方式列举了其他综合收益项目，这一做法也得到了征求意见稿大部分反馈意见者的支持。

还有许多征求意见稿反馈意见者建议，应当明确其他综合收益会计处理的具体科目使用，有些建议直接增设“其他综合收益”科目。本准则充分考虑并吸收了这些反馈意见者的建议，

决定增设“其他综合收益”科目，对其他综合收益相关业务进行会计处理，也便于财务报表的编制。

十一、关于所有者权益变动表的列报格式

在征求意见过程中，有些反馈意见者提出，本准则征求意见稿增加了对于其他综合收益各项目在所有者权益变动表中的“期初和期末余额及其调节情况”，而企业可能同时存在多项其他综合收益，因而担心在所有者权益变动表中单独列示其他综合收益各项目将导致该报表过于复杂难于阅读，建议置于附注中披露。本准则充分考虑并吸收了这些反馈意见者的建议，决定在所有者权益变动表的“表头”部分对其他综合收益项目不予展开，而将其他综合收益各项目的期初与期末余额及其调节情况等相关内容在附注中披露，以避免所有者权益变动表过于繁杂冗长。

十二、关于费用按照性质法列报

在利润表中费用的列报通常有两种做法：一是费用按照功能分类，即将费用按照企业的活动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，有助于使用者了解费用发生的活动领域；二是费用按照性质分类，即将费用按其自身性质分为耗用的原材料、职工薪酬费用、折旧费用、摊销费用等，有助于报表使用者预测企业的未来现金流量。这两种列报方法互为补充。我国企业会计准则一直要求在利润表中对费用按照功能分类进行列报，本准则决定，要求企业应当在附注中披露费用按照性质分类的利润表补充资料，从而有利于报表使用者全面了解企业的经营成果。同时，为便于企业实务操作，本准则对费用按照性质分类的补充资料示范性地提供了具体的披露格式，企业可以结合自身情况进行披露。

（四）《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》修订说明

一、本准则的修订背景

（一）解决原准则实施中存在的具体问题

原准则于 2007 年开始实施后，根据调研和实务反映，原准则在执行中主要存在两个问题：一是原准则有规范，但针对具体业务缺乏明确的处理，如原准则要求抵销母子公司内部交易的影响，但未明确逆流交易如何抵销等；二是出现了一些新的经济业务，原准则对此没有规范，如因结构化主体的出现而对控制判断的影响等。这样，使得企业在编制合并财务报表时不知道如何处理，或者处理方法不尽一致，导致企业集团之间的合并财务报表缺乏信息可比性，不利于财务报表使用者全面了解并评估企业集团的财务状况和经营成果等。为解决实务中的新问题新情况，推动企业会计准则的有效实施、降低企业信息编制成本，有必要修订原准则，明确新问题新情况的相应处理。

（二）吸收解释、年报通知等相关内容以完善我国准则体系

原准则发布后，我部陆续通过企业会计准则解释 1 至 6 号、《关于执行会计准则的上市公司和非上市企业做好 2009 年年报工作的通知》（财会[2009]16 号）、《关于不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资会计处理的复函》（财会便[2009]14 号）等文件形式对准则中的部分内容进行了修订和完善，以解决实务中出现的新问题。但由于上述规定散见在不同文件中，而且有的文件法律层次较低，不便于企业贯彻实施。

原准则执行 7 年来，有必要将散见于解释、年报通知、司便函等文件中的有关规定进行全面梳理和整合，修订并完善合并财务报表准则。

（三）保持与国际财务报告准则的持续趋同

国际会计准则理事会于 2011 年 5 月发布《国际财务报告准则第 10 号——合并财务报表》（以下简称“IFRS 10”），以取代《国际会计准则第 27 号——合并财务报表和单独财务报表》有关合并财务报表的部分以及《解释公告第 12 号——合并：特殊目的主体》。IFRS 10 以控制作为判断合并范围的唯一标准，明确规定了控制的定义和判断原则，并就各种情况下如何应

用控制原则提供了详细指引，包括实质性控制的判断、主要责任人与代理人的判断、潜在表决权的考虑等。根据国际财务报告准则的新变化，遵循 2010 年发布的《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》，有必要及时对我国合并财务报表准则进行修订。

二、本准则的修订过程

自 2007 年企业会计准则实施以来，我们密切关注合并财务报表准则实施中存在的问题。结合我国国内企业实务需要，并借鉴国际财务报告准则，我们于 2012 年着手启动了本准则的修订工作。

根据我国会计准则制定程序，我们在多次听取来自国内 A+H 股上市公司财务负责人、财政部会计领军人才、会计学术界等代表意见的基础上起草了准则草稿，几经易稿，形成准则讨论稿。

为完善该讨论稿，我们征求了相关部门意见，并赴企业、会计师事务所进行了实地调研，具体包括：一是召开企业会计准则修订专题研讨会，听取部分会计师事务所、证券监管机构和企业的专家对修订稿的意见；二是赴上海调研，听取上交所、部分会计师事务所和企业对制定合并财务报表准则的意见和建议；三是请熟悉国际财务报告准则的专家介绍有关国际准则项目的修订背景、内涵和应用情况。根据大家意见完善准则讨论稿后，于 2012 年 8 月向会计准则委员会各委员征求意见。总体上，各委员都支持我国准则制定机构根据《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》的要求，结合我国实际情况，修订我国合并财务报表准则。

此后，我们按照各位委员反馈的意见和实务需要修改完善讨论稿，并在此基础上形成了本准则征求意见稿，于 2012 年 11 月 15 日向社会公开征求意见。截至 2013 年 2 月 16 日，我们共收到 82 份反馈意见。社会各界从企业会计实务的实际情况、会计准则国际持续趋同等方面提出了一些建议，并对征求意见稿中所列具体问题、起草应用指南中应注意的事项、准则行文表述等提出意见和建议。

我们认真研究并充分吸收了各方的反馈意见和建议，形成了本准则的草案，并于 2013 年 8 月再次向会计准则委员会各委员征求意见，进一步修改完善本准则。自本准则相关文件公开征求意见以来，我们和国际会计准则理事会、香港会计师公会、国内实务界等多次召开座谈

会，研讨本准则起草过程中的技术问题，不断修改完善准则征求意见稿，形成草案，经部条法司审核、报部领导批准后予以发布。

本准则于 2014 年 1 月 26 日正式发布，并要求自 2014 年 7 月 1 日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行。

三、关于合并范围的豁免

（一）增加了投资性主体的豁免

原准则不包括投资性主体的豁免，IFRS 10 豁免投资性主体编制合并财务报表。对此问题，有三种意见：

多数意见认为，修订后的长期股权投资准则将风险投资机构、共同基金以及类似主体持有的权益性投资排除在长期股权投资准则之外，明确这类投资可适用金融工具确认和计量准则，因此，应豁免投资性主体编制合并财务报表，对其子公司采用公允价值计量，且这种处理与国际财务报表准则保持了一致。

有意见认为，国际会计准则理事会作出投资性主体合并范围排除的规定，是基于投资性主体的投资目的是通过资本增资、投资收益获得回报，以公允价值计量该等投资，可以为报表使用者提供更相关的财务信息。但我国的市场活跃程度与国外发达地区存在明显差异，直接从公开市场中获取公允价值比较困难，需要运用估计。一旦运用会计估计来确定公允价值，计量的可靠性就会存在问题，从而使得报表的相关性下降。因此，就我国情况而言，采用公允价值计量投资性主体的投资并非最佳选择，换言之，并不一定能给报表使用者提供最为相关的信息。

另有意见认为，在投资性主体的个别财务报表中将其控制的投资作为交易性金融资产，与在合并财务报表中将其纳入合并范围并不矛盾。在我国的现行实务中，由于母公司个别财务报表与合并财务报表是一并报出的，在投资性主体的个别财务报表中按公允价值列报其控制的投资，在合并财务报表中纳入所控制投资的财务状况、经营成果和现金流量，可以满足报表使用者的需求。因此，不建议对投资性主体豁免编制合并财务报表。

本准则采纳了第一种意见，主要理由：一是随着我国市场经济的发展，投资性主体越来越多，这类主体所采用的业务模型与其他大多数主体不同，对其所有投资都是基于公允价值

管理，且在对内对外进行业绩评价、提供决策依据的时候也都以公允价值为基础；二是如果投资性主体将子公司纳入合并范围，但对合营企业、联营企业等投资可能采用公允价值计量，将影响不同被投资方的可比性；三是随着我国资本市场的不断完善，评估行业及风险投资行业不断发展，公允价值应用已逐步广泛。为遵循与 IFRS 10 的趋同，本准则规定投资性主体豁免编制合并财务报表。

（二）关于部分企业集团编制合并财务报表的豁免

原准则要求所有母公司都应当编制合并财务报表。实务中，部分企业反映他们并无编制提供合并财务报表的信息需求，建议参考《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答（二）》中的有关规定豁免部分企业集团编制合并财务报表，即：国有资产授权经营管理的企业、股票上市的企业、需要编制合并财务报表的外贸企业、需要对外提供合并财务报表的其他企业必须编制合并财务报表，除此之外的企业集团是否编制合并财务报表由企业管理当局自行确定。IFRS 10 中没有类似的规定。对此问题，主要有两种意见：

多数意见认为，没有必要在准则中引入豁免性规定，主要理由：一是合并财务报表是集团母公司股东了解投资全貌和考核管理层的重要途径，也是投资者和政府有关部门了解企业全貌的主要信息来源，如果允许企业管理层自行确定是否编制合并财务报表，将会引起负面影响。如，目前国有企业、集体企业和外商投资企业的报表决策数据均是按照合并财务报表的口径统计的，如果豁免，将对数据统计和分析产生很大影响，前后不一致的口径也容易对决策产生误导；二是 IFRS 10 规定母公司只有同时满足四个条件才能够豁免编制合并财务报表，而上述豁免没有任何条件，这将会导致很多企业包括亏损企业的母公司不将其纳入合并财务报表，合并财务报表缺乏真实性。

部分意见认为，有必要做出豁免规定。主要理由：在一定范围内做出豁免规定，能够降低企业编制成本。他们认为可以豁免编制合并财务报表的企业集团包括但不限于以下几类：
①非上市或发行债券的民营企业及外商投资企业，若企业自身没有使用合并报表的需求，建议可以豁免编制合并财务报表；
②有外部融资需求，但资金提供方仅要求提供母公司报表的企业集团应当予以豁免。需要银行贷款的企业，母公司自身的经营状况和经济效益情况可能对银行来说更为看重；
③很多企业对外提供财务报表时，其主要使用者是税务机关，而税务

机关通常可能更关注母公司个别财务报表；④按企业会计准则核算的事业单位，如无需对外提供合并报表，可由企业管理层自行确定是否需要编制合并报表；⑤拥有 50%以下股权但通过协议有实质控制的中小企业，可由企业管理层自行确定是否需要编制合并报表等。

本准则采纳了第一种意见，要求除投资性主体外，所有企业集团都应编制合并财务报表。

四、关于控制的定义和具体判断原则

原准则规定，控制是指一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策，并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益的权力；此后，通过解释等方式，增加了母公司有关控制特殊目的主体的判断，主要应考虑四方面的因素：一是母公司为融资、销售商品或提供劳务等特定经营业务的需要直接或间接设立特殊目的主体；二是母公司具有控制或获得控制特殊目的主体或其资产的决策权；三是母公司通过章程、合同、协议等具有获取特殊目的主体大部分利益的权力；四是母公司通过章程、合同、协议等承担了特殊目的的主体的大部分风险。上述规定与原国际财务报告准则的要求一致。

IFRS 10 修订了控制的定义和判断原则，要求只有具备控制定义的要素时，投资方对被投资方才具有控制：一是投资方对被投资方拥有权力；二是通过参与被投资方相关活动而取得可变回报；三是运用对被投资方的权力影响回报金额。

反馈意见一致认可应根据 IFRS 10 修订控制的定义及其判断原则修订我国准则，同时建议在应用指南中增加相应的解释和案例说明。本准则采纳了上述意见，并在应用指南中予以详细解释。

五、关于是否允许母子公司的会计期间最多有三个月差异

原准则不允许统一会计期间不切实可行时母子公司的会计期间最多有三个月差异，IFRS10 允许在统一母子公司会计期间不切实可行时母子公司会计期间最多存在三个月差异，同时要求在附注中披露这一情况及相应的原因。对此问题，主要有两种意见：

大多数意见认为，统一会计期间不切实可行时不应当允许母子公司的会计期间最多有三个月差异。主要理由：一是资产负债表是反映公司某一时点财务状况的数据表，三个月的时间有可能会引起较大财务状况的变化，将导致合并财务报表反映的财务数据并不是客观真实

的；二是允许差异三个月，对于差异六个月的企业集团不公平；三是对于某些业务季节性较强的企业，该差异性可能会对报表数据有显著影响；四是允许该差异存在可能导致个别企业利用这一规定达到调节财务报表利润的目的；五是我国的会计年度和财政年度是统一的，一般不会存在统一会计期间不切实可行的现象。

部分意见认为，统一会计期间不切实可行时应当允许母子公司的会计期间最多有三个月差异。

原准则施行 7 年来实务中对此没有异议，本准则维持了原准则的规定。国际会计准则理事会也认可这一做法。

六、关于母子公司交互持股的抵销处理

原准则不包括母子公司交互持股时如何进行抵销处理的规定，IFRS 10 也不包括此部分内容。但是，实务中不少企业集团存在母子公司交互持股的情况，我们就本准则是否应当予以规范及如何规范广泛征求了意见。对此问题，主要有两种意见：

绝大多数意见认为，应当规范母子公司交互持股的抵销处理，且我们提供的采用库存股法的处理比较恰当，能够真实反映集团公司的整体信息。

个别反馈意见认为，不宜在准则中对企业集团内母子公司交互持股事项作出规范，以避免虚增公司资本之嫌。

本准则从实务需要出发采纳了第一种意见。

七、关于“少数股东权益”和“非控制性权益”的用词表达

原准则对非控制方持有的被投资方权益一直使用“少数股东权益”一词表达，IFRS 10 则使用“非控制性权益”一词表达，二者意思完全一致，但用词不同。关于是否需要按照国际准则修改用词表达，主要有两种意见：

多数意见认为，在没有实质性内容改变的情况下，应尽可能不要修改。

部分意见认为，有必要将“少数股东权益”改为“非控制性权益”，主要理由：控制是确定合并范围的唯一标准，而股权的多少并非判断控制的唯一标准，因此，持有少数股东权益的投资方不一定不是控制方，使用“非控制性权益”不仅较好地表达了这层意思，而且可以

避免与国际财务报告准则用词的不一致。

本准则继续采用了“少数股东权益”一词，主要原因在于该词已为大家所熟悉，且执行中不存在歧义。

八、吸收整合解释等相关内容

本准则吸纳了已发布的解释、年报通知、司便函等文件相关规定：

（一）明确规定购买少数股权、不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资交易在合并财务报表层面应作为权益性交易进行会计处理。

（二）明确规定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，在合并财务报表层面应确认相应的所得税影响。

（三）明确规定因处置部分股权投资或其他原因丧失对原有子公司控制权的，在合并财务报表层面应视为处置子公司同时取得一项新的投资性资产，对剩余股权应按照其丧失控制权日的公允价值进行重新计量。

（四）明确规定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。

（五）明确规定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。

（五）《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》起草说明

一、本准则的制定背景

随着经济业务的不断发展和创新，以及财务报表使用者对财务信息相关性、及时性需求的日益增强，公允价值在真实反映交易实质、及时提供价值信息、揭示相关风险等方面显现出重要作用，因而在财务报告中得到广泛应用。我国在企业会计准则体系建设中也越来越重视公允价值的应用。2006 年发布的《企业会计准则——基本准则》（以下简称“基本准则”）明确将公允价值作为计量属性之一，《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》、《企业会计准则第 5 号——生物资产》、《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》、《企业会计准则第 8 号——资产减值》、《企业会计准则第 12 号——债务重组》、《企业会计准则第 16 号——政府补助》、《企业会计准则第 20 号——企业合并》、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》等具体准则中也规范了公允价值在相关经济业务中的应用。

但公允价值在实际应用中仍存在一些问题，例如公允价值概念不明晰、缺乏统一的公允价值计量框架和要求、公允价值相关信息的披露不够充分和透明等。为更加有效、统一地应用公允价值计量，国内实务界等在企业会计准则执行过程中提出建议，有必要根据实务需要，并结合我国现有市场特征，对公允价值计量制定相关的会计处理规定，并提供详尽的操作性指引。

2008 年国际金融危机爆发后，公允价值计量受到全世界关注。为应对国际金融危机，二十国集团和金融稳定理事会提出建立一套全球统一的高质量会计准则。其中，公允价值计量准则就是与国际金融危机密切相关的重要准则之一。为响应二十国集团和金融稳定理事会提出的倡议，国际会计准则理事会加快了对公允价值计量准则的研究和制定工作，并于 2011 年 5 月 12 日发布了《国际财务报告准则第 13 号——公允价值计量》（以下简称“《国际财务报告准则第 13 号》”）。《国际财务报告准则第 13 号》重新定义了公允价值，制定了统一的公允价值计量框架，规范了公允价值的披露要求。《国际财务报告准则第 13 号》为我国规范公允价值应用提供了有益参考。

为进一步规范我国企业会计准则中公允价值计量和披露，并保持我国企业会计准则于与国际财务报告准则的持续趋同，我们起草制定了《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》。

二、本准则的制定过程

为了适应我国企业和资本市场发展的实际需要，在借鉴国际财务报告准则的基础上，我们于 2011 年着手启动了本准则的起草工作。

根据我国会计准则制定程序，我们首先起草了本准则讨论稿，向会计准则委员会各委员征求意见。总体上，各委员都支持我国准则制定机构根据《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》的要求，结合我国实际情况，起草制定我国公允价值计量准则。同时，我们还进行了实地调研和模拟测试，掌握了实务界第一手资料。

随后，我们按照各位委员反馈的意见和实务需要修改完善讨论稿，并在此基础上形成了本准则征求意见稿，于 2012 年 5 月 17 日向社会公开征求意见。截至 2012 年 8 月 31 日，我们共收到 52 份反馈意见。社会各界主要对公允价值定义、计量单元、非金融资产最佳用途的应用、公允价值层次等问题充分反馈了意见，此外对会计准则与行业监管法规衔接、具体准则与基本准则的协调、准则生效日期、准则行文表述等也提出了很好的意见和建议。

我们认真研究并充分吸收了反馈意见中所提出的意见和建议，形成了本准则草案，并于 2013 年 8 月 5 日再次向会计准则委员会各委员征求意见，进一步修改完善本准则。

在本准则起草和公开征求意见过程中，我们还和国际会计准则理事会、香港会计师公会进行了充分沟通，充分听取了国内国际各方面意见。

本准则于 2014 年 1 月 26 日正式发布，并要求自 2014 年 7 月 1 日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行。

三、关于公允价值定义

本准则规范了公允价值定义。在 2006 年发布的基本准则和多项具体准则中，公允价值是指在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额。理论界和实务界普遍反映该公允价值定义存在一些尚未清晰界定之处，导致实务操作过程中难以应用，并且导致相关计量出现一些不一致，使得各企业提供的公允价值信息可比性差，从而减弱了公允价值信息的有用性。例如，在原公允价值定义中，未明确企业是购买资产还是出售资产，公允价值可以是进入价格，也可以是脱手价格。因此，实务中有些资产和负债使用进入价格

计量，而另一些资产和负债使用脱手价格进行计量，这导致实务中的会计处理存在不一致。又如，原公允价值定义也没有明确资产交换或者债务清偿是发生在计量日，还是其他日期。相同的资产或负债在不同的计量日，其公允价值有可能是不同的。计量日可以是资产负债表日、购买日、资产减值日、首次执行日等。这些问题都需要在本准则中明确。

基本上述原因，为进一步提高公允价值计量的规范性和一致性，本准则进一步完善了原公允价值定义，将公允价值重新定义为：“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的或者转移一项负债所需支付的价格。”

本准则主要从以下几方面对原公允价值定义进行了调整完善。

一是明确公允价值是脱手价格。资产或负债的脱手价格体现了持有资产或承担负债的市场参与者在计量日，对该资产或负债相关的未来现金流入和流出的预期。即使企业打算通过使用该资产而非出售该资产获得现金流入，脱手价格仍能通过向将以相同方式使用该资产的市场参与者出售这一资产，体现从该资产的使用获得现金流量的预期。

二是突出市场参与者概念。原公允价值定义中的“在公平交易中，熟悉情况的交易双方”不够清晰明确，因此，本准则将市场参与者定义为在相关资产或负债主要市场（或最有利市场）中，相互独立的、熟悉资产或负债情况的、并且能够且愿意进行资产或负债交易的买方和卖方。

三是将债务“清偿”概念转为“转移”概念。企业以公允价值计量相关负债，应当基于市场，但企业使用自有资源清偿该负债时，相对于市场具有一定优势。企业具有的这种相对优势应反映在清偿过程中，而不应反映在清偿之前的损益中。此外，转移概念体现了市场参与者对流动性、不确定性以及与负债相关的其他因素的预期，而清偿概念则并非如此，它仅考虑了企业的特定因素。因此，本准则要求负债的公允价值应当在假定将负债转移给其他市场参与者的基础上进行计量。

四是明确资产出售或者债务转移是发生在计量日，而不是其他日期。

四、关于本准则适用范围

本准则适用于资产、负债、企业自身权益工具的公允价值计量（包括初始计量和后续计量）和披露。因此，本准则决定，除特定情况外，其他会计准则要求或允许企业进行公允价

值计量或披露的，企业应当根据本准则的要求对资产、负债、企业自身权益工具的公允价值进行计量或披露，但对于企业是否应当以公允价值计量相关资产或负债、何时进行公允价值计量、公允价值变动应当计入当期损益还是所有者权益等会计处理问题，则由其他相关会计准则进行规范。

有些资产或负债的计量以公允价值为基础，例如，企业在资产减值测试中使用的公允价值减去处置费用后的净额。由于这些计量基于公允价值，公允价值计量所使用的估值技术、输入值、最终所形成的相关信息，将对这些计量产生重大影响，为此，本准则决定，公允价值减去处置费用后的净额等这些基于公允价值的计量也应当按照本准则的规定对相关的公允价值进行计量。

对于以摊余成本计量的金融工具等，尽管这些资产或负债不以公允价值计量，但《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》要求企业披露这些资产或负债的公允价值信息，因此，本准则认为，这些资产或负债的披露也应当适用本准则。

新的公允价值定义强调了公允价值是基于市场的计量，不是特定主体的计量。因此，考虑到下列各项中包含了企业基于自身角度的判断和估计，而非完全以市场为基础的计量，本准则决定，可变现净值、预计未来现金流量现值等与公允价值计量属性类似的其他计量属性的计量和披露，股份支付业务相关的计量和披露，以及租赁业务相关的计量和披露不适用本准则。

此外，为了简化以公允价值减去处置费用后的净额确定可收回金额的资产、职工离职后福利计划资产、企业年金基金投资的公允价值披露，本准则要求企业分别按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》、《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》和《企业会计准则第 10 号——企业年金基金》的规定披露这些资产的公允价值相关信息。尽管这些资产的公允价值披露被排除在本准则之外，但是这些资产的公允价值计量还是应当遵循本准则的公允价值计量要求。

五、关于计量单元

本准则引入了“计量单元”概念。在征求意见过程中，有些反馈意见者建议不引入“计量单元”，他们建议可借鉴我国会计准则中以“资产组”表示“现金产生单元”的处理方法，采用直观表述作为替代。有些反馈意见者认为计量单元在公允价值计量中非常重要，建议在

公允价值计量准则中引入该术语。经过讨论和研究，本准则认为“计量单元”不仅在公允价值计量准则中是一个非常重要的概念，而且在资产减值准则、金融工具确认和计量准则等其他准则中也是如此，如果本准则不引入该术语，无法为公允价值计量提供明确指引，从而会影响公允价值计量在实务中的准确应用。因此，本准则决定引入“计量单元”这个术语。

对于金融工具，公允价值计量涉及的计量单元相对比较容易确定，例如一项金融资产或一项金融负债。但对于非金融资产，计量单元可能是单一资产，例如一项固定资产或一栋出租的房屋，也可能是资产组合、负债组合或者资产和负债的组合，例如由多部机器构成的生产线、非同一控制下企业合并中获得的一项业务等。

本准则并不规范企业应当对哪些资产或负债进行公允价值计量，而这一问题则由其他相关会计准则规范。因此，本准则决定，企业在确定相关资产或负债的计量单元时，应当遵照资产减值准则、金融工具确认和计量准则、企业合并准则等其他相关会计准则的规定。但对于市场风险或信用风险可抵销的金融资产和金融负债，在符合本准则要求的情况下，企业可以将该金融资产和金融负债的组合作为计量单元。

六、关于估值技术的应用及其变更

考虑到在不同情况下企业能够获得的数据和其他信息会有所不同，有些反馈意见者建议针对不同情形对公允价值计量的估值技术提出明确要求。本准则充分考虑了反馈意见者的建议，在本准则应用指南中适当增加了部分内容，提供企业选择估值技术应当考虑的主要因素，但本准则并未要求企业应当优先使用何种估值技术。考虑到事实和情况的多样性及复杂性，本准则认为，企业在确定恰当的估值技术时，应当运用更多职业判断。

为了保持会计政策和会计估计的一致性，通常情况下，企业在计量公允价值时应当采用恰当的估值技术，估值技术一经确定，不得随意变更。但有反馈意见者提出，如果变更估计技术及其应用方法，能使计量结果在当前情况下同样或者更能代表公允价值，那么企业应当调整估值技术，以获得更公允、更可靠、更相关的估值结果，并按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》（以下简称“《企业会计准则第 28 号》”）的规定，如果企业变更估值技术或其应用方法，企业应当作为会计估计变更，并披露下列信息：

1. 会计估计变更的内容和原因；

2. 会计估计变更对当期和未来的影响数；
3. 如果影响数不能确定，企业应披露这一事实和原因。

本准则充分考虑了这些反馈意见者的建议，但考虑到这些披露的成本效益，为了简化企业相关信息的披露，本准则简化了估值技术变更的披露要求，即仅要求企业披露变更估值技术或其应用方法的原因。因此，本准则决定，变更估值技术的企业应根据本准则的披露要求对估值技术及其应用方法的变更进行披露，而不需要按照《企业会计准则第 28 号》的规定对相关会计估计变更进行披露。

七、关于公允价值层次

企业在确定相关资产或负债的公允价值时，有些是依据相同资产在活跃市场的公开报价，有些是使用估值模型的估值结果。而且，其他相关会计准则中也包含了有关层次的规定，例如对于存在活跃市场的，企业应当以市场价格为基础确定相关资产的公允价值；对于不存在活跃市场但存在同类或类似资产活跃市场的，企业应当以同类或类似资产市场价格为基础确定该资产的公允价值；不存在同类或类似资产活跃市场的，企业应当采用估值技术确定该资产的公允价值。

反馈意见者一致认同，对公允价值计量输入值划分优先次序是非常重要的，公允价值层次为确定公允价值的相对可靠性提供了一个非常有用的框架。反馈意见者赞同本准则参照《国际财务报告准则第 13 号》的做法，将公允价值计量中使用的输入值明确划分为三个层次，并根据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，确定公允价值计量的层次，以增强公允价值计量和披露的一致性和可比性。

为此，本准则决定，企业使用活跃市场上相同资产或负债的未经调整报价的，应当划入第一层次公允价值计量，这是公允价值计量最可靠的证据。企业使用无法从市场上观察到的输入值的，由于运用了较多的主观判断，应当划入第三层次公允价值计量。为最大程度确保公允价值计量的可靠性，本准则要求企业在公允价值计量时，优先使用第一层次输入值，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，才可以使用第三层次输入值。

八、关于非金融资产最佳用途

由于公允价值计量是基于市场的计量方法，本准则提出，企业在确定非金融资产公允价值时，应当考虑市场参与者通过直接将该资产用于最佳用途产生经济利益的能力，或者通过将该资产出售给能够用于最佳用途的其他市场参与者的方式产生经济利益的能力。本准则要求企业以市场参与者实现一项非金融资产或其所属的一组资产和负债价值最大化时的价格作为该非金融资产或者该组合的公允价值。反馈意见者都认同企业应当从市场参与者的角度确定非金融资产的最佳用途，即使企业已经或者计划将非金融资产用于不同于市场参与者的用途。因为这与公允价值是基本市场的计量相一致。

根据反馈意见者的建议，本准则在制定非金融资产公允价值计量的相关规定时，也借鉴了我国资产评估实务中的有关做法。

九、关于公允价值相关信息的披露

在征求意见过程中，反馈意见者建议，应当根据相关资产或负债的性质、特征、风险以及公允价值计量的层次，对相关资产或负债进行恰当分组。他们认为，按照组别披露公允价值计量的相关信息更有利于财务报表使用者理解和应用这些信息。

本准则充分考虑并吸收了这些反馈意见者的建议。此外，本准则还考虑到实务中存在两种类型的公允价值计量，一种类型是对于其他相关会计准则要求或者允许企业在每个资产负债表日都需要以公允价值进行计量的，例如对交易性金融资产公允价值的计量；另一种类型是其他相关会计准则要求或者允许企业仅在特定情况下的资产负债表中以公允价值进行计量的，例如对持有待售的非流动资产公允价值的计量。为了更好地反映这两种不同类型的公允价值计量，本准则建议作出明确区分，将前者作为“持续的公允价值计量”，后者作为“非持续的公允价值计量”。考虑到非持续的公允价值计量的特殊性，本准则在持续的公允价值计量相关披露要求的基础上，作了相应的简化，以增强企业在实务中披露非持续的公允价值相关信息的可操作性，并降低企业相关信息的披露成本。反馈意见者对此表示支持。

此外，反馈意见者也都支持，随着公允价值计量中所使用输入值主观性的增强，企业应当采用更加严格的公允价值计量和披露要求，例如对第三层次公允价值计量，企业应当披露更多的信息，以帮助会计信息使用者合理评价公允价值计量所使用的估值技术和输入值。因此，本准则对第三层次公允价值计量提出了更加严格的披露要求。

（六）《企业会计准则第 40 号——合营安排》起草说明

一、本准则的制定背景

（一）适应企业实务需要

长期以来我国没有单独的合营安排准则，而是将相关内容放在长期股权投资准则应用指南和相关讲解中予以规范。随着我国市场经济的不断发展，合营安排日益增多，实务界、监管部门等在企业会计准则执行过程中提出建议，需要有一项单独的会计准则以规范合营安排的分类和各参与方的会计处理。因此，为不断丰富和完善企业会计准则体系，适应企业实务需要，有必要根据我国实际情况单独制定本准则。

（二）与国际财务报告准则持续趋同

2011 年 5 月 12 日，国际会计准则理事会发布《国际财务报告准则第 11 号——合营安排》（以下简称 IFRS 11），取代了《国际会计准则第 31 号——合营中的权益》和《解释公告第 13 号——共同控制主体：合营者的非货币性投入》。其中主要涉及三方面的变化：一是将合营安排三分类（共同控制资产、共同控制经营和共同控制主体）改为两分类（共同经营和合营企业）；二是要求基于合营安排中各方的权利和义务来确定某项合营安排是共同经营还是合营企业，是否存在单独主体不再是据以做出判断的唯一因素；三是要求在合并财务报表中统一采用权益法核算合营企业中的权益，取消比例合并法。

2012 年 12 月，国际会计准则理事会发布《取得共同经营中的利益份额（征求意见稿 2012 / 7）》，讨论合营方自共同经营购买业务时的会计处理问题。2014 年 5 月，国际会计准则理事会正式发布《取得共同经营中的利益份额》，规定自构成业务的共同经营中取得利益份额的，会计处理适用《国际财务报告准则第 3 号——企业合并》以及其他相关准则，其他相关准则的规定不能与 IFRS 11 的规定相冲突。IFRS 11 为我国规范合营安排的会计处理提供了有益参考。

综上，适应社会主义市场经济发展的需要，为进一步完善企业会计准则体系，并保持我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同，我们根据《企业会计准则——基本准则》，我部制定了《企业会计准则第 40 号——合营安排》（以下简称本准则）。

二、本准则的制定过程

自 2007 年企业会计准则实施以来，我们密切关注企业会计准则实施中存在的合营安排相关问题。结合我国国内企业实务需要，并借鉴国际财务报告准则，我们于 2012 年着手启动了本准则的制定工作。根据我国会计准则制定程序，我们在多次听取来自国内 A+H 股上市公司财务负责人、财政部会计领军人才、会计学术界等代表意见，并与香港会计师公会讨论的基础上起草了准则草稿。

在几经修改草稿的基础上，进一步征求相关部门意见，并赴企业、会计师事务所进行了实地调研，具体包括：一是 2012 年 6 月，召开了企业会计准则专题研讨会，听取部分会计师事务所、证券监管机构和企业的专家对准则制定的意见；二是开展调研，听取上交所、部分会计师事务所和企业对制定准则草稿的意见和建议；三是请熟悉国际财务报告准则的专家介绍有关国际准则项目的制定背景、内涵和应用情况。根据大家意见予以完善后形成准则讨论稿，于 2012 年 8 月向会计准则委员会各委员征求意见。总体上，各委员都支持我国准则制定机构根据《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》的要求，结合我国实际情况，制定我国合营安排准则。

我们按照各位委员反馈的意见和实务需要修改完善讨论稿，并在此基础上形成了本准则征求意见稿，于 2012 年 11 月 15 日向社会公开征求意见。截至 2013 年 2 月 16 日，我们共收到 54 份反馈意见，分 6 类 280 条。社会各界从企业会计实务的实际情况、会计准则国际持续趋同等方面提出了一些建议，并对征求意见稿中所列具体问题、起草应用指南中应注意的事项、准则行文表述等提出意见和建议。

我们认真研究并充分吸收了各方的反馈意见和建议，再次在内地与香港会计准则趋同会中讨论有关问题，形成了本准则的草案，并于 2013 年 8 月再次向会计准则委员会各委员征求意见，进一步修改完善本准则；2013 年 10 月，会同国际会计准则理事会代表一起逐条与 IFRS11 进行对比，国际会计准则理事会代表给予高度评价，提出了个别文字修改意见，根据该意见经完善后形成本准则送审稿，经部条法司审核、报部领导批。

本准则于 2014 年 2 月 17 日予以印发，自 2014 年 7 月 1 日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行，鼓励在境外上市的企业提前执行。

三、关于共同控制的界定

本准则发布前，企业会计准则体系并没有对合营安排做出明确定义。本准则中，我们借鉴合营安排国际准则，将合营安排定义为“由两个或两个以上的参与方共同控制的安排”。根据此定义，共同控制的界定是判断一项安排是否为合营安排的关键。

征求意见稿和 IFRS 11 中对共同控制的定义是一致的。即，“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”。对此问题，大多数意见认为，征求意见稿中共同控制的界定是恰当的；也有少数意见认为，共同控制的界定过于原则性，缺乏直观的指标，建议在应用指南给出更为具体的解释，以便于操作。

本准则采纳了多数意见，继续采用了征求意见稿中对“共同控制”的界定，同时，在应用指南中对如何界定共同控制提供了详细的说明和举例，以便于对该定义的理解和应用。

四、关于本准则的适用范围

本准则规定，由两个或两个以上的参与方共同控制的安排均属于合营安排准则的范围。同时，在实务中，界定合营安排的范围时还应注意以下两个事项：

1. 本准则中的“合营企业”不同于《中外合资经营企业法》中的合营企业。对征求意见稿的反馈意见中，有意见认为，征求意见稿中合营企业的概念完全不同于《中外合资经营企业法》中的合营企业，容易造成理解上的混淆和歧义。

我们吸收了反馈意见，在应用指南中明确指出，本准则中的“合营企业”不同于《中外合资经营企业法》中“合营企业”，企业在应用本准则时，应注意避免混淆。

2. 计量方面的豁免。根据本应用指南，当认定风险资本组织、共同基金、信托公司或包括投连险基金在内的类似主体在合营企业中拥有权益时，允许这些主体对持有的在合营企业中的权益，按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（以下简称“金融工具确认和计量准则”）以公允价值计量，且其变动计入损益。做出这一规定的原因，是考虑到对这些主体所持有的投资以公允价值计量比采用权益法核算能够为财务报表使用者提供更有用的信息，而不是将这些主体拥有在合营企业中的权益排除在本准则的范围之外。即，这种豁免只是计量方面的豁免，而不是范围方面的豁免。

五、关于合营安排的分类

本准则发布前，根据是否存在独立主体，划分共同控制资产、共同控制经营和合营企业三类。征求意见稿从合营安排中各方的权利和义务这一经济实质出发，而不单独依赖于法律形式，将合营安排划分为共同经营和合营企业两类。共同经营中，合营方享有该安排相关资产且承担该安排相关负债；合营企业中，合营方仅对该安排的净资产享有权利。这一分类方式与 IFRS 11 中按照权利和义务将原先的共同控制资产、共同控制经营和共同控制企业重新分类为共同经营和合营企业两类的理念和做法都是一致的。

对此问题，反馈意见一致认为，征求意见稿中合营安排的分类是恰当的，能够有效指导实务判断，同时，建议在应用指南中对合营安排的分类给出更为详细的解释。

本准则采纳了反馈意见，继续使用了征求意见稿中对合营安排的分类。同时，在应用指南中为合营安排的分类提供了详细的解释和举例，以更好地指导实务判断。

六、关于单独主体

征求意见稿借鉴 IFRS 11，引入了单独主体这一概念：单独主体是指单独可辨认的财务架构，不论其是否具有法人资格。对此问题，有两种意见：

1. 多数意见认为，引入单独主体这一概念是恰当的。主要理由：单独主体强调单独性，而会计主体强调会计确认、计量、报告的空间范围，两者尽管存在很大的相似性，但并不是同一个概念。如，编制合并财务报表时，企业集团是一个会计主体，但不可以说企业集团是一个单独主体。

2. 有意见认为，可以把单独主体定义为会计主体，主要理由：会计主体这一概念更容易被会计实务人员所理解和接受。

本准则采纳了多数意见，引入了单独主体这一概念，同时，为便于大家理解，在应用指南中对单独主体进行了详细说明。

六、关于通过单独主体达成的合营安排是否也可能是共同经营

征求意见稿规定，通过单独主体达成的合营安排，通常应当划分为合营企业，但如果单

独立主体的法律形式、合同条款及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，该合营安排应当划分为共同经营。IFRS 11 对此也有相同规定。

对此问题，反馈意见一致认可按照权利和义务这一经济实质，而不仅仅是单独主体这一形式，来区分一项合营安排是共同经营还是合营企业，同时建议在应用指南中增加关于“其他相关事实和情况”等相应的解释和案例说明。

本准则采纳了上述意见，并在应用指南中予以了详细解释。

七、关于合营安排分类对实务的影响

征求意见稿将合营安排分为共同经营和合营企业两类，并要求首次执行的企业应当对其合营安排进行重新评估。IFRS 11 对此也有相同规定。对此问题，有两种意见：

1. 多数意见认为，按照本准则中合营安排的分类，不会加重企业负担。主要理由：一是本准则发布前，并不存在共同经营这个概念，而是相应地使用共同控制资产和共同控制经营这两个概念。但是，有时共同控制经营和共同控制资产的构成要素会同时存在，难以区分一项安排到底应当被归类为共同控制经营，还是被归类为共同控制资产，并且这两类安排的会计处理原则是一样的。按照本准则，原共同控制经营和共同控制资产都将被归为共同经营这一类，企业实务得到了适当简化；二是尽管按照本准则原合营企业可能被重新分类为共同经营，但这一重分类更加符合会计上实质重于形式的要求，而且涉及的主要是重新认定，核算上并没有什么新的要求，不会加重企业负担。

2. 有意见认为，按照本准则中合营安排的分类，原先被认为合营企业的，可能被重新分类为共同经营，尽管更加符合经济实质，但在一定程度上增加了实务操作难度，建议在应用指南中增加相应的解释。主要理由：本准则规定在判断合营企业时，应当从合营安排中各方的权利和义务这一经济实质出发，而不是仅依据是否通过单独主体达成进行判断。

本准则采纳了多数意见，要求首次执行的企业应当对其合营安排进行重新评估，由于分类变化导致会计处理方法改变的，应进行追溯调整。

因此，在企业实务中，在对一项安排进行重新评估时，原共同控制经营或共同控制资产由于不存在单独主体，只要符合合营安排的定义，即可以被划分为共同经营，而不会被重新分类为合营企业。

但是，对于原先被划分为合营企业的合营安排而言，在对合营方在合营安排中利益份额所享有的权利和承担的义务进行判断后，可能会被重新分类为共同经营。此时，合营方从权益法核算转变为对相关资产和负债进行会计处理。此时，合营方应当基于应用权益法时所使用的信息，确认与其在共同经营中的权益相关的每一项资产（包括产生的商誉）和负债的账面金额，而不是要求合营方在过渡日重新计量其在资产和负债中的份额。

所确认的资产和负债净额（前者），在金额上有可能不同于被终止确认的长期股权投资以及其他实质上构成对合营企业净投资的长期权益的账面金额（后者）的金额。

比如说，如果合营方以前对这项长期股权投资计提了减值，由于减值损失不会分配到任何构成长期股权投资账面金额的各项资产，因此，前者就会高于后者。再如，如果合营方对于该项合营安排中的某项资产拥有的权益份额小于其权益份额，则前者可能就会低于后者。

这种情况下如何进行会计处理，需要做出规范。对此，本准则做出了相应的规定，即：前者大于后者的，其差额应当首先抵减与该投资相关的商誉，仍有余额的，再调增比较财务报表最早期间的期初留存收益；前者小于后者的，其差额应当冲减比较财务报表最早期间的期初留存收益。

同时，为便于会计信息使用者理解，本准则在应用指南中对原合营企业重分类为共同经营的情况提供了详细的解释和举例。

（七）《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》

起草说明

一、本准则的制定背景

对企业在其他主体中的权益进行充分的信息披露，有助于财务报表使用者了解权益的性质、风险及其财务影响。目前，有关在其他主体中权益的披露要求分散在原《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》和原《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》之中，要求企业披露的内容涉及子公司、联营企业和合营企业，但未涉及共同经营和结构化主体。有限的披露要求难以帮助财务报表使用者全面了解企业和其他主体中权益的性质和风险，特别是企业在结构化主体中权益的风险。

2008 年国际金融危机爆发后，金融稳定理事会、相关监管者认为有关表外主体的风险披露亟须改善。为此，国际会计准则理事会整合了《国际会计准则第 27 号——单独财务报表》、《国际会计准则第 28 号——在联营企业和合营企业中的投资》和《国际会计准则解释公告第 12 号——合并：特殊目的主体》中的披露要求，根据新制定的《国际财务报告准则第 10 号——合并财务报表》扩充了有关子公司的披露要求，并且增加了有关结构化主体的披露要求，在此基础上形成了《国际财务报告准则第 12 号——在其他主体中权益的披露》。

为进一步规范企业和其他主体中权益的披露，提高会计信息质量，保持我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同，在借鉴《国际财务报告准则第 12 号——在其他主体中权益的披露》的基础上，根据我国有关准则实施以来的执行情况和征求意见过程中收集的反馈意见，结合我国企业实际情况，我们制定了《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》（以下简称本准则）。

二、本准则的制定过程

基于我国企业和资本市场发展的实际需要，我们于 2011 年着手启动了本准则的起草工作。根据我国会计准则制定程序，我们首先起草了本准则讨论稿，向会计准则委员会各委员征求意见。委员们基本上都支持我们根据《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线

图》的要求，结合我国实际情况，起草制定在其他主体中权益的披露准则。同时，我们广泛征求了部分中央国有企业、商业银行、会计师事务所等的意见。

随后，我们按照各位委员反馈的意见和实务需要修改完善讨论稿，并在此基础上形成了本准则征求意见稿，于2012年9月29日向社会公开征求意见。截至2013年1月31日，我们共收到57份反馈意见。反馈意见中绝大多数同意征求意见稿内容，同时建议在本准则应用指南中对结构化主体的定义和特征、重要性原则的应用以及主要财务信息的具体内容等作进一步解释说明，以便于指导实务操作。经认真研究，我们吸收上述意见和建议，形成了本准则草案，并于2013年8月5日再次向会计准则委员会委员征求意见，对草案加以修改完善。

在本准则起草和公开征求意见过程中，我们还和国际会计准则理事会、香港会计师公会进行了充分沟通，听取了国内国际各方面意见。

本准则于2014年3月14日正式发布，自2014年7月1日起在所有执行企业会计准则的企业范围内施行。

三、关于披露要求的主要变化

与原有对子公司、合营企业、联营企业的披露要求相比，变化主要体现在以下三个方面：一是梳理和整合了对企业在子公司、合营企业、联营企业中权益的披露要求，明确规定企业应当在财务报表附注中披露有关子公司、合营企业和联营企业的主要财务信息；二是充实和优化了披露内容，不仅要求披露有关权益的基础信息，还要求披露相关风险信息；三是增加了对企业在共同经营和结构化主体中权益的披露要求，特别是增加了对未纳入合并财务报表范围的结构化主体的披露要求，有助于财务报表使用者更好地了解表外主体的风险。这一变化的目的是通过更加充分、透明的信息披露，帮助财务报表使用者了解企业在其他主体中权益的性质、相关风险和这些权益对企业财务状况、经营成果和现金流量的影响，评价权益的价值，从而有助于财务报表使用者作出相关决策。

四、关于重要性原则的应用

企业在其他主体中的权益类型多样，规模不一，所产生的财务影响的程度也有所不同。为了防止企业披露大量不必要的信息导致财务报表使用者无法识别真正有用的信息，也为了

防止企业将具有不同特征的权益进行汇总披露，导致信息过于笼统，不利于财务报表使用者了解和评价相关权益的性质和风险，企业在确定信息披露的详细程度时应当应用重要性原则。本准则对不同类别、不同特点的权益分别规定了相应的披露要求。对企业或企业集团而言重要的权益，需要单独且详尽地披露；对企业或企业集团而言重要性程度不足以单独披露的权益，可以汇总披露。此外，如果按照本准则的要求披露的信息还无法实现本准则的目标时，企业应当披露额外的信息来确保本准则的目标得以实现。

五、关于本准则的适用范围

企业对其在其他主体中的权益并非都需要按照本准则的要求进行披露，而是需要进行判断。首先，判断企业是否在其他主体中持有权益。本准则所指的权益是能够使企业参与其他主体相关活动并因此享有可变回报的权益，参与方式不仅包括股权投资，还包括债权投资，以及向其他主体提供资金、流动性支持、信用增级和担保等。其次，判断企业持有的权益能否使企业对其他主体实施控制、共同控制或重大影响。如果能够，应当适用本准则；如果不能，还应当判断其他主体是否是结构化主体，如果是结构化主体，企业对该权益也应当遵循本准则中关于结构化主体的披露要求。再次，如果企业期末在结构化主体中没有权益，还需要判断企业是否是该结构化主体的发起人。企业是结构化主体发起人的，仍可能通过涉入结构化主体的相关活动而承担风险。在这种情况下，为了便于财务报表使用者全面了解和评估企业所面临的风险，企业应当按照本准则的要求披露相关信息。

对于按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》进行会计处理的权益，如果属于企业在未纳入合并报表范围的结构化主体中的权益，或者属于企业联营企业或合营企业中的权益，在按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》进行披露的同时，也应当按照本准则的相关要求进行披露。这是因为，会计处理方法的选择权并没有改变权益的性质。金融工具列报准则立足于金融工具的特点，侧重于披露权益的金融工具属性，本准则立足于主体之间的关系，侧重于披露权益的主体属性，从另一个角度帮助财务报表使用者了解企业所面临的风险。二者的侧重点不同，在信息披露上互为补充。

六、关于对重要的非全资子公司的信息披露要求

企业存在非全资子公司的，企业集团合并财务报表中的少数股东权益和少数股东损益等项目将有相应的金额。企业应当运用重要性原则判断站在企业集团的角度非全资子公司少数股东持有的权益是否重要，如果重要，企业应当根据本准则的要求在合并财务报表附注中单独披露重要非全资子公司的相关信息。相关信息包括少数股东的持股比例，当期少数股东损益的金额和向少数股东支付的股利，少数股东权益的余额，以及非全资子公司的主要财务信息。非全资子公司的主要财务信息包括资产、负债、营业收入、净利润、综合收益、现金流量等，实际上是对合并财务报表中的少数股东权益和少数股东损益等项目的重要组成部分展开说明。这些信息来源于重要非全资子公司的财务报表，不是根据少数股东的持股比例计算出来的金额。这一披露要求旨在通过在合并财务报表附注中对重要的少数股东权益进行深入、全面的说明，来帮助财务报表使用者了解重要的非全资子公司的情况及其对整个企业集团的业务活动和现金流量的影响。

七、关于对使用企业集团资产和清偿企业集团债务的重大限制的范围

根据原《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》准则应用指南的规定，企业应当在合并财务报表附注中披露子公司向母公司转移资金的能力受到严格限制的情况。与原有规定相比，本准则中重大限制的范围有所扩大，既包括子公司向母公司转移资金受到的重大限制，也包括母公司向子公司，或子公司之间转移资金的能力受到的重大限制。

母公司和子公司都是企业集团的成员企业，站在集团角度，它们共同构成企业集团这一整体，但各成员企业同时也是独立的法律主体，成员企业使用企业集团的资产、清偿企业集团的债务可能因法律、行政法规的规定以及合同协议的约定而受到重大限制。这些重大限制将对成员企业之间的业务活动产生影响，进而影响企业集团的业务活动。所以本准则要求企业根据重要性原则判断限制是否重大，并在合并财务报表附注中披露对使用企业集团资产和清偿企业集团债务的重大限制的内容及涉及的金额。

八、关于纳入合并财务报表范围的结构化主体的相关风险信息

结构化主体具有一定的特殊性。企业（母公司）的子公司中有结构化主体的，对于与该结构化主体相关的权益，除了像对其他子公司权益一样披露共性的信息外，还要披露与结构

化主体相关的风险信息。与结构化主体相关的风险主要是指企业或其子公司需要依合同约定或其他原因向结构化主体提供财务支持或其他支持，包括帮助结构化主体取得财务支持。

站在企业集团的角度，如果企业或其子公司在报告期内向结构化主体提供财务支持，集团成员企业之间的交易在编制合并财务报表时将作抵销处理，不影响合并财务报表中的损益金额，但交易本身会对提供支持方的股东产生影响，甚至可能给股东造成损失。而且，向结构化主体提供支持通常是由特定事项触发的。例如，当结构化主体的资产信用评级被降低时，企业作为母公司与结构化主体进行资产置换来恢复结构化主体资产的信用评级，这一交易虽然不影响合并财务报表中的损益金额，但资产信用评级被降低对于企业和企业集团而言也是一种风险。所以，本准则规定，合同约定向纳入合并财务报表范围的结构化主体提供财务支持的，应当披露合同条款；没有合同约定但提供了支持的，应当披露支持类型、金额及原因；存在提供支持意图的，还应当披露该意图。

九、关于共同经营与合营企业的信息披露差异

合营安排分为共同经营和合营企业。企业存在重要合营安排的，应当披露合营安排（包括共同经营和合营企业）的基础信息，包括名称、主要经营地及注册地，企业与合营安排的关系的性质，以及企业的持股比例等。但企业只需披露重要的合营企业的主要财务信息。这是因为，在共同经营中，企业作为享有共同控制的合营方将其在共同经营中的权益具体化为企业的资产、负债、收入、费用等项目，即与共同经营相关的信息已经包含在企业财务报表相应的资产、负债、收入、费用等项目中，不需要再重复披露其财务信息。在合营企业中，企业作为享有共同控制的合营方，对合营企业的投资在企业或企业集团的财务报表中体现为长期股权投资项目或金融资产项目。为了帮助财务报表使用者更好地了解企业在合营企业中的权益，深入解析长期股权投资或金融资产的重要组成部分，本准则要求单独披露重要合营企业的资产、负债、收入、净利润、综合收益等信息。这些信息来源于合营企业的财务报表，不是根据持股比例计算出来的金额，反映的是重要合营企业财务状况和经营业绩的概况，以帮助财务报表使用者了解重要合营企业的情况并评价相关权益的风险。

十、关于未纳入合并财务报表范围的结构化主体

未纳入合并财务报表范围的结构化主体主要分两种情况。一是企业在结构化主体中有权益的，二是企业在结构化主体中没有权益但企业是结构化主体发起人的。针对第一种情况，企业应当披露相关权益的账面价值和最大损失敞口，这些信息能够反映相关权益的风险。针对第二种情况，企业作为结构化主体的发起人，往往与结构化主体之间保持着非常密切的业务关系，即使企业在结构化主体中没有权益，这种业务关系也可能对企业的风险和收益产生影响。特别是在企业借助结构化主体开展重大融资和投资业务的情况下，如果结构化主体的运营出现问题，不但可能降低企业来源于结构化主体的收益，甚至可能影响企业正常的经营活动。所以，对这一情况本准则要求披露企业作为结构化主体发起人的认定依据，企业当期从结构化主体获得的收益及其类型，以及当期转移至该结构化主体的所有资产在转移时的账面价值。

需要说明的是，本准则并不要求逐个披露未纳入合并财务报表范围的结构化主体的信息。对于有些企业而言，与之相关的结构化主体数量较多，企业应当按照重要性原则来确定信息披露的详细程度，只要不影响财务报表使用者评价企业与结构化主体之间的关系及企业因涉入结构化主体业务活动而面临的风险，企业可以根据需要披露汇总信息。但如果企业按照本准则要求披露的信息仍不能充分反映相关风险及其对企业的影响，企业还应当披露额外信息。