

Laws and Regulations Express (China)

法规快讯（中国）

——2016-2019 年企业会计准则大修订简介（2019.1.24）

【2019 年第 06 期（总第 301 期）- 2019 年 1 月 24 日】

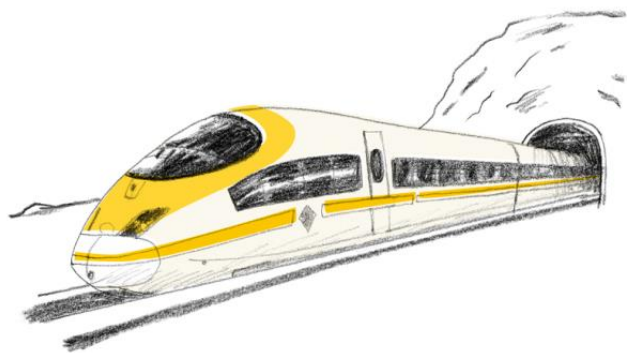




2016-2019 年企业会计准则大修订简介 (2019.1.24)

继 2014 年发布了新增或修订的八项企业会计准则之后，财政部陆续发布了六项企业会计准则解释、四项会计处理规定、八项新增或修订的企业会计准则及若干通知和解读。此外，还发布了三项会计准则征求意见稿。

这是自 2006 年 2 月颁布《企业会计准则——基本准则》和 38 项具体会计准则之后，财政部第二次大规模准则修订和增补企业会计准则（2014 年为第一次大规模修订和增补）。这些新准则基本与相关国际财务报告准则一致、保持了持续趋同。



相关概要如下：

一、修订会计准则及对应的国际财务报告准则

（一）准则修订清单

序号	修订或新增的企业会计准则及解释、通知	施行日
1	《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（2017 修订）	在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报告的企业，自 2018 年 1 月 1 日起施行； 其他境内上市企业自 2019 年 1 月 1 日起施行； 执行企业会计准则的非上市企业自 2021 年 1 月 1 日起施行。
2	《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》（2017 修订）	
3	《企业会计准则第 24 号——套期会计》（2017 修订）	
4	《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（2017 修订）	
5	《企业会计准则第 14 号——收入》（2017 修订） 财政部会计司-收入准则应用案例	在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报表的企业，自 2018 年 1 月 1 日起施行； 其他境内上市企业，自 2020 年 1 月 1 日起施行； 执行企业会计准则的非上市企业，自 2021 年 1 月 1 日起施行。
6	《企业会计准则第 21 号——租赁》（2018 修订）	在境内外同时上市的企业以及在境外



序号	修订或新增的企业会计准则及解释、通知	施行日
		上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报表的企业，自 2019 年 1 月 1 日起施行； 其他执行企业会计准则的企业自 2021 年 1 月 1 日起施行。
7	《企业会计准则第 × 号——保险合同（修订）》（征求意见稿）	2018 年 12 月 26 日发布征求意见稿（对应的 IFRS 17 自 2021 年 1 月 1 日起生效）
8	《企业会计准则第 16 号——政府补助》（2017 修订） 《关于政府补助准则有关问题的解读》20180207	自 2017 年 6 月 12 日起施行
9	《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》 《关于持有待售准则有关问题的解读》20180312	自 2017 年 5 月 28 日起施行
10	《企业会计准则第 12 号——债务重组（修订）》（征求意见稿）	与新收入准则和新金融工具准则同步实施
11	《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换（修订）》（征求意见稿）	与新收入准则和新金融工具准则同步实施
12	《企业会计准则解释第 7 号》	适用于 2015 年年度及以后期间的财务报告；部分追溯调整
13	《企业会计准则解释第 8 号》	在 2016 年年度及以后期间的财务报告中适用
14	《企业会计准则解释第 9 号》	自 2018 年 1 月 1 日起施行； 要求追溯调整
15	《企业会计准则解释第 10 号》	自 2018 年 1 月 1 日起施行
16	《企业会计准则解释第 11 号》	自 2018 年 1 月 1 日起施行
17	《企业会计准则解释第 12 号》	自 2018 年 1 月 1 日起施行
18	《关于修订印发一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2017〕30 号）【该通知已被“财会〔2018〕15 号”废止】 《关于一般企业财务报表格式有关问题的解读》20180112 《关于修订印发 2018 年度一般企业财务报表格式的通告》（财会〔2018〕15 号） 《关于 2018 年度一般企业财务报表格式有关问题的解读》20180905	2017 年度及以后期间的财务报表； 2018 年中报及以后期间的财务报表
19	关于修订印发 2018 年度合并财务报表格式的通知 20190122	适用于已执行新金融工具准则和新收入准则的企业集团
20	《关于修订印发 2018 年度金融企业财务报表格式的通知》20181227	已执行新金融工具准则与新收入准则的金融企业应当执行；已执行新金融工具准则但未执行其他新准则的金融企业可参照执行
21	《商品期货套期业务会计处理暂行规定》	自 2016 年 1 月 1 日起施行



序号	修订或新增的企业会计准则及解释、通知	施行日
22	《规范“三去一降一补”有关业务的会计处理规定》	自 2016 年 9 月 22 日起施行
23	《增值税会计处理规定》	自 2016 年 12 月 3 日起施行
24	《企业破产清算有关会计处理规定》	自 2016 年 12 月 20 日起施行

(二) 新准则对应的国际财务报告准则

序号	修订或新增的企业会计准则	征求意见稿/正式稿发布日期	对应的国际财务报告准则
1	《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》(2017 修订)	2016-8-1/ 2017-4-6	《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》(2014 年 7 月发布)
2	《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》(2017 修订)	2016-8-1/ 2017-4-6	《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》(2014 年 7 月发布)
3	《企业会计准则第 24 号——套期会计》(2017 修订)	2016-8-1/ 2017-4-6	《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》(2014 年 7 月发布)
4	《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》(2017 修订)	2016-8-29/ 2017-5-15	《国际财务报告准则第 7 号——金融工具：披露》(2014 年 12 月)
5	《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》	2016-8-1/ 2017-5-16	《国际财务报告准则第 5 号——持有待售的非流动资产和终止经营》(2014 年 9 月修订)
6	《企业会计准则第 16 号——政府补助》(2017 修订)	2016-8-1/ 2017-5-25	《国际会计准则第 20 号——政府补助的会计和政府援助的披露》(2014 年 7 月修订)
7	《企业会计准则第 14 号——收入》(2017 修订)	2015-12-7/ 2017-7-19	《国际财务报告准则第 15 号——与客户之间的合同产生的收入》(2014 年 5 月发布+2016 年 4 月澄清)
8	《企业会计准则第 21 号——租赁》(2018 修订)	2018-1-8/ 2018-12-13	《国际财务报告准则第 16 号——租赁》(2016 年 1 月发布)
9	《企业会计准则第 × 号——保险合同》(修订)(征求意见稿)	2018-12-26	《国际财务报告准则第 17 号——保险合同》(2017 年 5 月发布)
10	《企业会计准则第 12 号——债务重组(修订)(征求意见稿)》	2019-01-14	《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》(2014 年 7 月发布)
11	《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换(修订)》(征求意见稿)》	2019-01-24	《国际会计准则第 16 号——不动产、厂房及设备》《国际会计准则第 38 号——无形资产》《国际会计准则第 40 号——投资性房地产》



(三) 新会计准则实施日期

序号	修订或新增的企业会计准则	境内外同时上市及境外上市公司	其他境内上市公司及新三板挂牌公司	执行企业会计准则的非上市企业
1	《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》(2017 修订)	自 2018 年 1 月 1 日起施行 【不含符合条件的保险公司】	2019 年 1 月 1 日起施行 【含证券公司；不含符合条件的保险公司】	自 2021 年 1 月 1 日起施行
2	《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》(2017 修订)			
3	《企业会计准则第 24 号——套期会计》(2017 修订)			
4	《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》(2017 修订)			
5	《企业会计准则第 14 号——收入》(2017 修订)	自 2018 年 1 月 1 日起施行	自 2020 年 1 月 1 日起施行	自 2021 年 1 月 1 日起施行
6	《企业会计准则第 21 号——租赁》(2018 修订)	自 2019 年 1 月 1 日起施行	自 2021 年 1 月 1 日起施行	自 2021 年 1 月 1 日起施行

注 1: 根据股转系统《关于做好挂牌公司 2018 年年度报告披露相关工作的通知》(股转系统发〔2018〕2533 号), 挂牌公司应自 2019 年 1 月 1 日起执行新金融工具准则(保险公司除外), 自 2020 年 1 月 1 日起执行新收入准则。挂牌公司母公司在境外上市、或子公司在境外上市, 且其境外财务报表按照新准则或与新准则相对应的国际财务报告准则或香港财务报告准则编制的, 挂牌公司可提前采用新准则; 挂牌公司拟于 2018 年 1 月 1 日以后在境外上市并采用国际财务报告准则、香港财务报告准则或我国企业会计准则(含新准则的有关规定)编制申报期财务报表的, 可提前采用新准则。

注 2: 根据证监会《关于证券公司执行<企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量>等会计准则的通知》(会计部函〔2017〕524 号), 同时在境内外上市的证券公司及仅在境外上市的证券公司自 2018 年 1 月 1 日起执行新金融工具准则, 其他证券公司自 2019 年 1 月 1 日起执行新金融工具准则。

注 3: 在境内外同时上市的保险公司以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报告的保险公司, 符合《关于保险公司执行新金融工具相关会计准则有关过渡办法的通知》(财会〔2017〕20 号)规定的“保险公司暂缓执行新金融工具相关会计准则的条件”的, 允许暂缓至 2021 年 1 月 1 日起执行新金融工具相关会计准则。其他保险公司自 2021 年 1 月 1 日起执行新金融工具相关会计准则。

注 4: 新租赁准则允许母公司或子公司在境外上市且按照国际财务报告准则或企业会计准则编制其境外财务报表的企业提前实施, 但不应早于其同时执行财政部 2017 年 3 月印发的《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和 2017 年 7 月印发的《企业会计准则第 14 号——收入》的日期。

二、修订的七项会计准则及三项征求意见稿

(一)《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》(2017 修订)

2017 年 4 月 6 日, 财政部正式发布了[《关于印发修订<企业会计准则第 22 号——金](#)



[融工具确认和计量>的通知](#)》(财会〔2017〕7号)。在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报告的企业,自 2018 年 1 月 1 日起施行;其他境内上市企业自 2019 年 1 月 1 日起施行;执行企业会计准则的非上市企业自 2021 年 1 月 1 日起施行。同时,鼓励企业提前执行。执行本准则的企业,不再执行财政部于 2006 年 2 月印发的《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》。

新的金融工具准则与国际会计准则理事会 2014 年发布的《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》(IFRS 9)趋同。修订的金融工具确认和计量准则对金融工具确认和计量做了较大改进,旨在减少金融资产分类,简化嵌入衍生工具的会计处理,强化金融工具减值会计要求。新准则将金融资产分为以摊余成本计量的金融资产、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产和以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产等三类,取消了贷款和应收款项、持有至到期投资和可供出售金融资产等三个原有分类。对于混合合同,主合同为金融资产的,应将混合合同作为一个整体进行会计处理,不再分拆。就减值而言,不再采用“已发生损失法”,而是根据“预期信用损失法”,考虑包括前瞻性信息在内的各种可获得信息。对于购入或源生的未发生信用减值的金融资产,企业应当判断金融工具的违约风险自初始确认以来是否显著增加,如果已显著增加,企业应采用概率加权方法,计算确定该金融工具在整个存续期的预期信用损失,以此确认和计提减值损失准备。如果未显著增加,企业应当按照相当于该金融工具未来 12 个月内预期信用损失的金额确认和计提损失准备。

2016 年 8 月,财政部发布了《关于征求<企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量(修订)(征求意见稿)>等三项准则意见的函》(财办会[2016]33 号),对《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量(修订)(征求意见稿)》、《企业会计准则第 23 号——金融资产转移(修订)(征求意见稿)》和《企业会计准则第 24 号——套期会计(修订)(征求意见稿)》公开征求意见。

与征求意见稿相比,正式稿不再要求满足保险合同定义的财务担保合同必须适用本准则;增加了 11 条有关衔接的规定;增加了修改或重新议定合同未导致金融资产终止确认,但导致合同现金流量发生变化时的处理规定;增加了将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的,终止确认时的处理规定;并增加了关于货币时间价值、损失准备、付款的金额和时间分布影响信用损失、必须付出不必要的额外成本或努力才可获得合理且有依据的信息时如何处理、如何认定较低的信用风险的说明;此外,还修改了部分措辞及结构。

详见[《CAS 22—金融工具确认和计量》2006 VS 2017](#)。



（二）《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》（2017 修订）

2017 年 4 月 6 日，财政部正式发布了 [《关于印发修订<企业会计准则第 23 号——金融资产转移>的通知》](#)（财会〔2017〕8 号）。在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报告的企业，自 2018 年 1 月 1 日起施行；其他境内上市企业自 2019 年 1 月 1 日起施行；执行企业会计准则的非上市企业自 2021 年 1 月 1 日起施行。同时，鼓励企业提前执行。执行本准则的企业，不再执行财政部于 2006 年 2 月印发的《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》。

新的金融工具准则与国际会计准则理事会 2014 年发布的《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》（IFRS 9）趋同。修订的金融资产转移准则在维持金融资产转移及其终止确认判断原则不变的前提下，对相关判断标准、过程及会计处理进行了梳理，突出金融资产终止确认的判断流程，对相关实务问题提供了更加详细的指引，增加了继续涉入情况下相关负债计量的相关规定，并对此情况下企业判断是否继续控制被转移资产提供更多指引，对不满足终止确认条件情况下转入方的会计处理和可能产生的对同一权利或义务的重复确认等问题进行了明确。另外，根据 CAS 22 的变化进行相应的调整。对于分类为以公允价值变动计入其他综合收益的金融资产中的债务工具，在确定资产转移损益时，其计入其他综合收益的累计金额应予转回；对于继续涉入情况下金融资产发生重分类时，相关负债的计量需要进行追溯调整。

2016 年 8 月，财政部发布了《关于征求<企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（修订）（征求意见稿）>等三项准则意见的函》（财办会〔2016〕33 号），对《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（修订）（征求意见稿）》、《企业会计准则第 23 号——金融资产转移（修订）（征求意见稿）》和《企业会计准则第 24 号——套期会计（修订）（征求意见稿）》公开征求意见。

与征求意见稿相比，正式稿主要修改了第六章“继续涉入被转移金融资产的会计处理”的表述。此外，还修改了部分措辞及结构。

详见 [《CAS 23—金融资产转移》2006 VS 2017](#)。

（三）《企业会计准则第 24 号——套期会计》（2017 修订）

2017 年 4 月 6 日，财政部正式发布了 [《关于印发修订<企业会计准则第 24 号——套期会计>的通知》](#)（财会〔2017〕9 号）。在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报告的企业，自 2018 年 1 月 1 日起施行；其他境内上市企业自 2019 年 1 月 1 日起施行；执行企业会计准则的非上市企业自 2021 年 1 月 1 日起施行。同时，鼓励企业提前执行。执行本准则的企业，不再执行财政部于 2006 年 2 月印发的《企业会计准则第 24 号——套期保值》及 2015 年 11 月印发的《商品



期货套期业务会计处理暂行规定》(财会〔2015〕18号)。

新的金融工具准则与国际会计准则理事会 2014 年发布的《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》(IFRS 9)趋同。修订的套期会计准则将准则名称由“套期保值”改为“套期会计”，核心理念是将套期会计和风险管理紧密结合，使企业的风险管理活动能够恰当地体现在财务报告中。

套期会计准则**拓宽套期工具和被套期项目的范围**，增加了允许将以公允价值计量且其变动计入当期损益的非衍生金融工具指定为套期工具。拓宽了可以被指定的被套期项目的范围，增加了以下符合条件的被套期项目：一是**允许将非金融项目的组成部分指定为被套期项目**；二是**允许将一组项目的风险总敞口和风险净敞口指定为被套期项目**，并且对于风险净敞口套期的列报作出了单独的要求；三是**允许将包括衍生工具在内的汇总风险敞口指定为被套期项目**。

改进套期有效性评估。取消了 2006 版准则中 80%-125%的套期高度有效性量化指标及回顾性评估要求，代之以**定性的套期有效性要求**，更加注重预期有效性评估。定性的套期有效性要求的重点是，套期工具和被套期项目之间应当具有经济关系，使得套期工具和被套期项目的价值因面临相同的被套期风险而发生方向相反的变动，并且套期关系的套期比率不应当反映被套期项目和套期工具相对权重的失衡，否则会产生套期无效以及与套期会计目标不一致的会计结果。

引入套期关系“再平衡”机制。2006 版准则要求，如果套期关系不再符合套期有效性要求，企业应当终止套期会计。新准则引入了灵活的套期关系“再平衡”机制，如果套期关系由于套期比率的原因而不再满足套期有效性要求，但指定该套期关系的风险管理目标没有改变的，企业可以进行套期关系再平衡，通过调整套期关系的套期比率，使其重新满足套期有效性要求，从而延续套期关系，而不必如 2006 版准则所要求先终止再重新指定套期关系。

增加期权时间价值的会计处理方法。2006 版准则规定，当企业仅指定期权的内在价值为被套期项目时，剩余的未指定部分即期权的时间价值部分作为衍生工具的一部分，应当以公允价值计量且其变动计入当期损益，造成了损益的潜在波动，不利于反映企业风险管理的成果。新准则引入了新的会计处理方法，**期权时间价值的公允价值变动应当首先计入其他综合收益**，后续的会计处理取决于被套期项目的性质，被套期项目与交易相关的，对其进行套期的期权时间价值具备交易成本的特征，累计计入其他综合收益的金额应当采用与现金流量套期储备金额相同的会计处理方法进行处理；被套期项目与时间段相关的，对其进行套期的期权时间价值具备为保护企业在特定时间段内规避风险所需支付成本的特征，累计计入其他综合收益的金额应当按照系统、合理的方法，在套期关系影响损益（或其他综合收益）的期间内摊销，计入当期损益。

增加信用风险敞口的公允价值选择权。新准则规定，符合一定条件时，企业可以在



金融工具初始确认时、后续计量中或尚未确认（如贷款承诺）时，**将金融工具的信用风险敞口指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具**；当条件不再符合时，应当撤销指定。

2016 年 8 月，财政部发布了《关于征求<企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（修订）（征求意见稿）>等三项准则意见的函》（财办会[2016]33 号），对《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（修订）（征求意见稿）》、《企业会计准则第 23 号——金融资产转移（修订）（征求意见稿）》和《企业会计准则第 24 号——套期会计（修订）（征求意见稿）》公开征求意见。

与征求意见稿相比，正式稿将公允价值变动影响其他综合收益的情形，仅限于企业对指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的公允价值变动风险敞口进行的套期；明确了风险成分也包括被套期项目公允价值或现金流量的变动仅高于或仅低于特定价格或其他变量的部分；明确净敞口为零的项目组合可以指定为被套期项目；增加套期比率失衡及不属于再平衡的情形的表述；增加应当终止运用套期会计的情形（不存在经济关系、信用风险主导）；规定摊销开始日不得晚于终止调整被套期项目的时点；增加预期不再极可能发生但可能预期仍然会发生的表述；增加对期权时间价值处理和确定校准时间价值的规定；增加要求追溯调整的情形（期权时间价值、交易对手方变更）。此外，还修改了部分措辞及结构。

详见 [《CAS 24—套期会计》2006 VS 2017](#)。

（四）《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（2017 修订）

2017 年 5 月 15 日，财政部正式发布了 [《关于印发修订<企业会计准则第 37 号——金融工具列报>的通知》](#)（财会〔2017〕14 号）。在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报告的企业，自 2018 年 1 月 1 日起施行；其他境内上市企业自 2019 年 1 月 1 日起施行；执行企业会计准则的非上市企业自 2021 年 1 月 1 日起施行。同时，鼓励企业提前执行。执行本准则的企业，不再执行财政部于 2014 年 3 月 17 日印发的《金融负债与权益工具的区分及相关会计处理规定》（财会〔2014〕13 号）和 2014 年 6 月 20 日印发的《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（财会〔2014〕23 号）。本准则不要求追溯调整，比较财务报表也无需调整。

新的金融工具准则与国际会计准则理事会 2014 年修订发布的《国际财务报告准则第 7 号——金融工具披露》（IFRS 7）趋同。新修订的金融工具列报准则主要是响应《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》和《企业会计准则第 24 号——套期会计》的修订。主要修订包括：

根据金融资产新的三分类，对企业财务报表相关列示项目和附注披露内容作出了相



应修改，保持与金融工具确认和计量准则的一致。

结合新的“预期信用损失法”，详细规定了企业信用风险、预期信用损失的计量和减值损失准备等金融工具减值相关信息的列报要求。

结合套期会计的修订，根据套期业务特点、套期会计披露目标和有关金融风险类型，以不同套期类型对套期会计相关风险披露策略、套期工具、被套期项目、套期关系等要求进行了重新梳理，全面修订了套期会计相关披露要求。

2006 年财政部发布了《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》，2014 年进行了修订，主要补充了权益工具的分类、抵销的规定和披露要求、金融资产转移的披露要求以及金融资产和金融负债到期期限分析的披露要求，并删除了有关金融工具公允价值的部分披露要求。该次修订包含截止到 2013 年 IAS 32 和 IFRS 7 生效的所有规定。2016 年 8 月，财政部发布了《关于征求〈企业会计准则第 37 号——金融工具列报（修订）（征求意见稿）〉意见的函》（财办会[2016]36 号），公开征求意见。

详见 [《CAS 37—金融工具列报》2014 VS 2017](#)。

（五）《企业会计准则第 16 号——政府补助》（2017 修订）

2017 年 5 月 25 日，财政部正式发布了 [《关于印发〈企业会计准则第 16 号——政府补助〉的通知》](#)（财会〔2017〕15 号），自 2017 年 6 月 12 日起施行。并要求对 2017 年 1 月 1 日存在的政府补助采用未来适用法处理，对 2017 年 1 月 1 日至本准则施行日之间新增的政府补助根据本准则进行调整。财政部此前发布的有关政府补助会计处理规定与本准则不一致的，以本准则为准。

政府补助准则修订的主要内容包括：增加政府补助的两大特征，明确政府补助准则的适用范围；与 IFRS 趋同，允许政府补助采用净额法；明确政府补助相关科目的使用，新增“其他收益”报表项目；对财政贴息的会计处理做了更加详细的规定；修改完善了与资产相关政府补助的摊销方法。

详见 [《CAS 16—政府补助》2006 VS 2017](#)。

2018 年 2 月 7 日，财政部会计司发布了 [《关于政府补助准则有关问题的解读》](#)，就《企业会计准则第 16 号——政府补助》（2017 年修订）应用中的问题进行了解读。关于与日常活动相关的政府补助，若政府补助补偿的成本费用是营业利润之中的项目，或该补助与日常销售等经营行为密切相关（如增值税即征即退等），则认为该政府补助与日常活动相关。如果相关长期资产投入使用后企业再取得与资产相关的政府补助，总额法下应当在相关资产的剩余使用寿命内按照合理、系统的方法将递延收益分期计入当期收益；净额法下应当在取得补助时冲减相关资产的账面价值，并按照冲减后的账面价值



和相关资产的剩余使用寿命计提折旧或进行摊销。因采用未来适用法，企业不需调整 2016 年 12 月 31 日有关科目的期末余额，在编制 2017 年年报时也不需调整可比期间的比较数据。

（六）《企业会计准则第 14 号——收入》（2017 修订）

2017 年 7 月 19 日，财政部正式发布了 [《关于修订印发<企业会计准则第 14 号——收入>的通知》](#)（财会〔2017〕22 号）。在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报表的企业，自 2018 年 1 月 1 日起施行；其他境内上市企业，自 2020 年 1 月 1 日起施行；执行企业会计准则的非上市企业，自 2021 年 1 月 1 日起施行。

收入准则修订的主要内容包括：

（1）将现行收入和建造合同两项准则纳入统一的收入确认模型。2006 版收入准则和建造合同准则在某些情形下边界不够清晰，可能导致类似的交易采用不同的收入确认方法，从而对企业财务状况和经营成果产生重大影响。修订后的收入准则采用统一的收入确认模型来规范所有与客户之间的合同产生的收入，并且就“在一段时间内”还是“在某一时点”确认收入提供具体指引。

（2）以控制权转移替代风险报酬转移作为收入确认时点的判断标准。2006 版收入准则要求区分销售商品收入和提供劳务收入，并且强调在将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购买方时确认销售商品收入，实务中有时难以判断。修订后的收入准则打破商品和劳务的界限，要求企业在履行合同中的履约义务，即客户取得相关商品（或服务）控制权时确认收入，从而能够更加科学合理地反映企业的收入确认过程。

（3）对于包含多重交易安排的合同的会计处理提供更明确的指引。2006 版收入准则对于包含多重交易安排的合同仅提供了非常有限的指引，具体体现在收入准则第十五条以及企业会计准则讲解中有关奖励积分的会计处理规定。这些规定远远不能满足实务需要。修订后的收入准则对包含多重交易安排的合同的会计处理提供了更明确的指引，要求企业在合同开始日对合同进行评估，识别合同所包含的各项履约义务，按照各项履约义务所承诺商品（或服务）的相对单独售价将交易价格分摊至各项履约义务，进而在履行各履约义务时确认相应的收入。

（4）对于某些特定交易（或事项）的收入确认和计量给出了明确规定。修订后的收入准则对于某些特定交易（或事项）的收入确认和计量给出了明确规定。例如，区分总额和净额确认收入、附有质量保证条款的销售、附有客户额外购买选择权的销售、向客户授予知识产权许可、售后回购、无需退还的初始费等，等等。



详见 [《CAS 14—收入》2006 VS 2017](#)。

（七）《企业会计准则第 21 号——租赁》（2018 修订）

2018 年 12 月 13 日，财政部发布了修订的 [《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会〔2018〕35 号）](#)。在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报表的企业，自 2019 年 1 月 1 日起施行；其他执行企业会计准则的企业自 2021 年 1 月 1 日起施行。

2006 年 2 月发布的《企业会计准则第 21 号——租赁》，要求承租人和出租人在租赁开始日，根据与资产所有权有关的全部风险和报酬是否转移，将租赁分为融资租赁和经营租赁。对于经营租赁，承租人在资产负债表中不确认其取得的资产使用权和租金支付义务，导致其财务报表无法全面反映因租赁交易取得的权利和承担的义务；而融资租赁与经营租赁会计处理的差异以及明线划分标准的存在，为实务中构建交易以符合特定租赁的定义创造了动力和机会，从而导致经济实质相同的交易会计处理迥异，降低了财务报表的可比性。

新租赁准则的核心变化是，取消承租人关于融资租赁与经营租赁的分类，要求承租人对所有租赁（选择简化处理的短期租赁和低价值资产租赁除外）确认使用权资产和租赁负债，并分别确认折旧和利息费用。在出租人方面，基本沿袭了原租赁准则的会计处理规定，但改进了出租人的信息披露，要求出租人披露对其保留的有关租赁资产的权利所采取的风险管理战略、为降低相关风险所采取的措施等。

此外，鉴于租赁准则新旧变动较大，为帮助相关企业顺利过渡至新租赁准则，新准则提供两种方法：一是允许企业采用追溯调整；二是根据首次执行本准则的累积影响数，调整首次执行本准则当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额，不调整可比期间信息。同时，在第二种方法下提供了多项简化处理安排。

新租赁准则修订的主要内容包括：

（1）完善租赁的识别、分拆及合并等相关原则

原租赁准则下经营租赁与服务的会计处理方法类似，即使未准确区分也不会造成会计处理结果的重大差异。此次修订要求承租人在资产负债表中确认经营租赁的相关权利和义务，从而使得租赁与服务的会计处理产生较大差异，在此背景下，准确识别租赁成为厘清的重要问题。为此，新租赁准则引入了“控制”、“已识别资产”等概念，对租赁的识别以及租赁与服务的区分制定了相关指导原则。

此外，新租赁准则对同时包含租赁和非租赁部分的合同的分拆及合同对价分摊、租赁的合并等作出了规定。



（2）承租人会计处理由双重模型修改为单一模型

原租赁准则要求以风险和报酬转移为基础将租赁划分为融资租赁与经营租赁，对经营租赁承租人不确认相关资产和负债。为解决融资租赁与经营租赁的明线划分及会计处理迥异带来的实务问题，**新租赁准则取消了承租人的融资租赁与经营租赁分类**，要求承租人对除短期租赁和低价值资产租赁以外的所有租赁确认使用权资产和租赁负债，并分别确认折旧和利息费用，即**采用与原融资租赁会计处理类似的单一模型**。

同时，新租赁准则进一步完善了可变租赁付款额、租赁发生变更等情形的会计处理，并对短期租赁和低价值资产租赁的识别判断及会计处理作出了相应规定。

（3）改进出租人的租赁分类原则及相关会计处理

新租赁准则总体上继承了原准则中有关出租人的会计处理规定，即保留了融资租赁与经营租赁的双重模型。在分类方面，新租赁准则强调了要依据交易的实质，而非合同的形式，**有关融资租赁与经营租赁分类的规定更原则化，并增加了可能导致租赁被分类为融资租赁的其他判断迹象**。

同时，根据承租人会计处理的变化，调整了转租出租人对转租赁进行分类和会计处理的有关规定。此外，根据实务需要，**增加了对生产商或经销商作为出租人的融资租赁的会计处理规定**。

（4）调整售后租回交易会计处理并与收入准则衔接

根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017）》的最新修订，新租赁准则对于售后租回交易的会计处理进行了相应调整。即，按照《企业会计准则第 14 号——收入》评估售后租回交易中的资产转让是否满足销售的条件：资产转让属于销售的，承租人（卖方）按原资产账面金额中与所保留使用权有关的部分确认和计量租回形成的使用权资产，并对转让至出租人的权利确认相关利得或损失，出租人按照适用的准则对资产购买进行会计处理，资产出租适用本准则；资产转让不属于销售的，承租人（卖方）继续确认被转让资产并将取得的转让价款确认为金融负债，出租人（买方）不确认被转让资产，所支付的转让价款确认为金融资产。

（5）改进承租人后续计量，增加选择权重估和租赁变更情形下的会计处理

原租赁准则未对租赁期开始日后选择权重估或合同变更等情形下的会计处理作出明确规范，导致实务中多有争议且会计处理不统一。

新租赁准则明确规定发生承租人可控范围内的重大事件或变化，且影响承租人是否合理确定将行使相应选择权的，承租人应当对其是否合理确定将行使续租选择权、购买选择权或不行使终止租赁选择权进行重新评估。

（6）完善与租赁有关的列示和信息披露要求



在承租人方面，新租赁准则根据会计处理模型的变化，对租赁相关的使用权资产、租赁负债、折旧和利息、现金流出等在财务报表中的列示作出了明确规范，并在原准则的基础上对租赁相关的信息披露作了进一步调整完善。

在出租人方面，主要增加了部分信息披露要求，包括出租人对其所保留的租赁资产相关权利进行风险管理的情况，融资租赁的销售损益、融资收益、与未纳入租赁投资净额的可变租赁付款额相关的收入，经营租赁的租赁收入等。

与征求意见稿相比，新租赁准则明确以出让、划拨或转让方式取得的土地使用权不适用租赁；明确了实质性替换权的认定条件；明确构成单独租赁的条件（单独获利及不存在高度依赖或高度关联关系）；删除了对符合投资性房地产定义的使用权资产的计量规定；以“固定的周期性利率”代替“实际利率”的提法；计入当期损益的可变租赁付款额的表述由“可变租赁付款额（取决于指数或比率的除外）”改为“未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额”；修改了低价值资产租赁的判断条件；余值担保改回为担保余值；删除了金额较小的与经营租赁有关的初始直接费用可以在实际发生时计入当期损益得豁免；增加不追溯调整时在首次执行日应披露的信息的条款。

新租赁准则与《国际财务报告准则第 16 号——租赁》（IFRS 16）趋同。但 IFRS 16 要求，如果承租人采用《国际会计准则第 40 号——投资性房地产》中的公允价值模式计量投资性房地产，则对符合《国际会计准则第 40 号》中投资性房地产定义的使用权资产也应采用公允价值模式进行计量。

IFRS 16 自 2019 年 1 月 1 日起实施。为兼顾我国市场环境和企业实际情况，新租赁准则在实施范围和实施时间上采取分步到位的办法。具体如下：（1）在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报表的企业自 2019 年 1 月 1 日起实施，以避免出现境内外报表会计准则适用差异。（2）其他执行企业会计准则的企业（包括 A 股上市公司）自 2021 年 1 月 1 日起实施。同时，考虑到企业编制合并财务报表实际需要，允许母公司或子公司在境外上市且按照国际财务报告准则或企业会计准则编制其境外财务报表的企业提前实施，但不应早于其同时执行财政部 2017 年 3 月印发的《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和 2017 年 7 月印发的《企业会计准则第 14 号——收入》的日期。

详见 [《CAS 21—租赁》2006 VS 2018](#)。

（八）《企业会计准则第×号——保险合同（修订）》（征求意见稿）

2018 年 12 月 26 日，财政部发布了 [《关于征求〈企业会计准则第×号——保险合同（修订）（征求意见稿）〉意见的函》](#)（财办会〔2018〕34 号）。



随着我国保险市场的较快增长和金融创新的不断深化，原保险合同准则（《企业会计准则第 25 号——原保险合同》和《企业会计准则第 26 号——再保险合同》）在实施中也出现了一些问题，诸如投资成分分拆不彻底、计量单元不统一等，需通过修订完善保险合同准则加以解决。

2017 年 5 月，国际会计准则理事会（IASB）发布了《国际财务报告准则第 17 号——保险合同》，自 2021 年 1 月 1 日起生效。该准则在保费收入确认口径、准备金分拆列示等多个方面对现行保险合同准则作出了重大改进。

征求意见稿对保险合同的确认和计量作了较大改进，主要包括以下方面：

（1）关于计量单元。本征求意见稿引入了**保险合同组**的概念，作为保险合同的计量单元。现行准则对计量单元未作明确要求，保险企业在实务中采取的计量单元大小不一，可能导致不能及时识别亏损合同。

（2）关于保费收入。本征求意见稿要求企业分拆保险合同中的可明确区分的投资成分，对于不分拆的投资成分，其对应的保费也不能计入保险业务收入而应当计入保险负债。现行准则规定只有当保险与非保险部分能够区分且单独计量，才能进行分拆，否则整体作为保险合同处理，即对应的保费可以计入保费收入。**本征求意见稿的要求可能导致部分企业保费收入下降**，但能更真实地反映企业专注于保险主业的经营成果，同时也与 2017 年修订的《企业会计准则第 14 号——收入》保持一致。

（3）关于合同服务边际。本征求意见稿要求企业在保险合同初始确认时确定**合同服务边际（未赚利润）**并在后续期间摊销，且合同服务边际应在每个资产负债表日进行调整（即解锁合同服务边际）。现行准则未明确未赚利润（即“剩余边际”）在初始确认后如何反映将于未来提供的服务的变化。

（4）关于具有直接分红特征的保险合同的特殊处理。本征求意见稿要求对于具有直接分红特征的保险合同，因金融假设变化（例如保证利益的变动）引起的与未来服务相关的现金流量现值的变动，应当调整合同服务边际。现行准则对这一问题未明确规定，导致实务处理中未能适当体现此类保险合同的特征。

（九）《企业会计准则第 12 号——债务重组（修订）》（征求意见稿）

2019 年 1 月 14 日，财政部发布了[《关于征求<企业会计准则第 12 号——债务重组（修订）（征求意见稿）>意见的函》](#)（财办会〔2019〕1 号）。修订后的准则拟与新收入准则和新金融工具准则同步实施。本准则要求进行追溯调整。

修订债务重组准则的原因主要有：保持准则体系的内在协调，与新修订的收入、金融工具准则保持一致；改进实务操作和确保准则有效实施，消除债务重组准则与金融工



具相关准则的交叉。

未废止债务重组准则主要是避免对多项准则反复修订，债务重组准则中包括了多项现有其他准则中未予规范的处理原则，具体包括债务重组取得的存货、固定资产、无形资产、投资性房地产、生物资产等非现金资产的入账价值，债务转为权益工具情况下权益工具的入账价值，债务重组的披露等。如果废止债务重组准则，需要逐一修订存货、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、生物资产、无形资产、金融工具等多项准则。

债务重组准则修订的内容主要包括：

（1）修改债务重组定义

原债务重组准则以“债务人发生财务困难”、债权人“作出让步”为标准，将重组债权和债务区别于其他金融工具限定在较小范围内。考虑到债务重组准则、应用指南和讲解已规定，重组债权和债务与金融工具的确认和计量原则一致，因而对债务重组区别于其他金融工具加以定义不再具有实际意义，反而可能导致因准则适用范围不清晰引起误读。因此，本征求意见稿修改了债务重组的定义，**重组债权和债务与其他金融工具不作区别对待。**

债务重组，是指在不改变交易对手方的情况下，债权人和债务人通过以下方式就债务条款重新达成协议的交易：①以存货、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、生物资产、无形资产等非现金资产清偿债务；②将债务转为权益工具；③除上述①和②两种方式外修改其他债务条件，如调整债务本金、改变债务利息、变更还款期限等；④以上三种方式的组合等。

（2）保持准则体系内在协调

修订后的准则拟与新收入准则和新金融工具准则同步实施，为与上述新准则保持协调做出以下修订：一是将重组债权和债务的会计处理规定索引至新金融工具准则，从而与新金融工具准则协调一致，同时删除关于或有应收、应付金额遵循或有事项准则的规定。二是将以非现金资产偿债情况下资产处置损益的计算方法与新收入准则协调一致，即以抵减债务的公允价值作为交易价格，**不再考虑转让的非现金资产公允价值与其账面价值之差。**

（十）《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换（修订）》（征求意见稿）

2019 年 1 月 24 日，财政部发布了 [《关于征求〈企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换（修订）（征求意见稿）〉意见的函》](#)（财办会〔2019〕3 号）。修订后的准则拟与新收入准则和新金融工具准则同步实施。本准则要求进行追溯调整。

修订非货币准则的原因主要有：保持准则体系的内在协调，与新修订的收入准则保



持一致；明确准则实施中的有关问题，针对实务中反映的非货币准则的有关实施问题，比如，以非货币性资产交换取得同一控制下企业合并的适用准则、换入和换出资产时点不明确等问题，通过修订非货币准则加以明确。

未废止非货币准则主要是避免对多项准则反复修订，非货币准则对非货币性资产交换中的换入资产和换出资产的确认和计量原则进行了规定，便于实务操作，如果废止，则需要逐一修订固定资产、无形资产、投资性房地产和长期股权投资等多项准则。为了保持准则体系的稳定性，避免反复修订其他准则，不宜废止非货币准则。

非货币准则修订的内容主要包括：

（1）明确准则的适用范围

原非货币准则没有对准则的适用范围进行规范，当非货币准则规定的会计处理原则与其他准则规定的会计处理原则不一致时，可能因准则适用范围不清而导致实务差异。因此，本征求意见稿**明确了非货币准则的适用范围，将应遵循其他准则的交易排除在非货币准则之外**。如以存货换取客户的非货币性资产（CAS 14）、企业合并中涉及的非货币性资产交换（CAS 20）、债务重组中涉及的非货币性资产交换（CAS 12）、交换的资产包括属于非货币性资产的金融资产的（CAS 22、CAS 23）。

（2）保持准则体系内在协调

新收入准则对存货销售取得非现金对价的情形在确认、计量和披露方面做出了明确规定，这些新的规范要求与原非货币准则在范围上出现交叉，且在计量原则上不一致。为了与新收入准则保持协调，本征求意见稿做出以下修订：一是增加规范非货币性资产交换的确认时点，即**换入资产应在符合资产定义并满足资产确认条件时予以确认，换出资产应在满足资产终止确认条件时终止确认**；二是将非货币性资产交换的计量原则与新收入准则协调一致，即以换入资产的公允价值为首选进行会计处理。

（3）其他修改

重新定义“货币性资产”，强调收取固定或可确定金额的“权利”。货币性资产，是指企业持有的货币资金和收取固定或可确定金额的货币资金的权利。

非货币性资产交换不具有商业实质，或者虽具有商业实质但换入资产的公允价值不能可靠计量时，同时换入的多项资产的，换出资产的账面价值总额的分摊依据除了“换入资产的原账面价值的相对比例”，增加“换入资产公允价值的相对比例”“其他合理的比例”。

附注披露内容增加：非货币性资产交换是否具有商业实质的原因。



三、新增的一项会计准则及六项会计准则解释

(一)《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》

2017 年 5 月 16 日，财政部正式发布了[《关于印发<企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营>的通知》](#)（财会〔2017〕13 号）。自 2017 年 5 月 28 日起在所有执行企业会计准则的企业范围内执行。此前发布的有关持有待售的非流动资产、处置组和终止经营的会计处理规定与本准则不一致的，以本准则为准。对于本准则施行日存在的持有待售的非流动资产、处置组和终止经营，应当采用未来适用法处理。

此前的企业会计准则中，有关持有待售的非流动资产、处置组和终止经营的会计处理要求分散在《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》、《企业会计准则第 4 号——固定资产》、《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》及相关应用指南、解释和讲解中，缺少对持有待售类别的后续计量、持有待售资产减值准备计提等问题的统一的细化规定或指引。

第 42 号准则规范了持有待售的非流动资产和处置组的分类、计量和列报，以及终止经营的列报。非流动资产或处置组划分为持有待售类别，应当同时满足两个条件，一是在当前状况下，仅根据出售此类资产或处置组的惯常条款，即可立即出售；二是出售极可能发生（highly probable），即企业已经就一项出售计划作出决议且获得确定的购买承诺（具有法律约束力的购买协议），预计出售将在一年内完成。

对于取得日划分为持有待售类别的非流动资产或处置组的计量、持有待售类别的初始计量和后续计量等进行了细化规范。只允许将划分为持有待售类别后确认的持有待售资产减值损失转回，不允许将划分为持有待售类别前确认的长期资产减值损失转回。

要求在利润表中分别列示持续经营损益和终止经营损益，在附注中进一步披露有关终止经营损益和现金流量的详尽信息。

详见[《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》](#)。

2018 年 3 月 12 日，财政部会计司发布了[《关于持有待售准则有关问题的解读》](#)，就《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》应用中的问题进行了解读。

解读就“1481 持有待售资产”、“1482 持有待售资产减值准备”、“2245 持有待售负债”和“6115 资产处置损益”等科目核算内容进行了规范。其中资产处置损益不包括金融工具、长期股权投资和投资性房地产处置利得或损失，以及子公司和业务的处置利得或损失。



强调企业**不应当将拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组划分为持有待售类别**。明确划分为持有待售的非流动资产或处置组的公允价值的确定方式，如果企业已经获得确定的购买承诺，应当参考交易价格确定；如果企业尚未获得确定的购买承诺，优先使用市场报价等可观察输入值进行估计。

企业出售对子公司投资但并不丧失对其控制权，不应当划分为持有待售。企业因出售对子公司的投资等原因导致其丧失对子公司的控制权，企业应当在拟出售的部分对子公司投资满足持有待售类别划分条件时，**在母公司个别财务报表中将子公司投资整体划分为持有待售类别**，而不是仅将拟处置的部分投资划分为持有待售类别；**在合并财务报表中将子公司所有资产和负债划分为持有待售类别**，而不是仅将拟处置的部分投资对应的资产和负债划分为持有待售类别。企业出售对子公司投资后保留的部分权益性投资，应当区分以下情况，分别按照长期股权投资准则或金融工具准则处理。

对于持有待售准则施行日存在的持有待售的非流动资产、处置组和终止经营，应当采用未来适用法处理。准则施行日之后符合终止经营定义的，应当按照持有待售准则规定，对可比会计期间的比较数据进行调整，在财务报表列示和披露该终止经营当期和可比会计期间的有关信息。

详见 [《致同解读：财政部关于持有待售准则有关问题的解读》](#)。

（二）《企业会计准则解释第 7 号》

2015 年 11 月 13 日，财政部发布了 [《关于印发<企业会计准则解释第 7 号>的通知》](#)（财会[2015]19 号），对五大会计问题进行了解释，涉及丧失控制权的投资方会计处理、重新计量设定受益计划净负债或者净资产的会计处理、子公司发行权益工具母公司如何并表的会计处理、子公司改为分公司后母公司的会计处理、限制性股票的股权激励计划的会计处理等方面的问题。

投资方因其他投资方对其子公司增资而导致本投资方持股比例下降，从而丧失控制权但能实施共同控制或施加重大影响的，投资方应**视同处置**确认损益。

重新计量设定受益计划净负债或者净资产所产生的变动应计入其他综合收益，后续会计期间应在原设定受益计划终止时将原计入其他综合收益的部分全部**结转至未分配利润**。

子公司发行优先股等其他权益工具的，母公司合并利润表中的“归属于母公司股东的净利润”应扣除当期归属于除母公司之外的其他权益工具持有者的**可累积分配股利**及当期**宣告发放**的归属于除母公司之外的其他权益工具持有者的**不可累积分配股利**。

母公司直接控股的全资子公司改为分公司的，原母公司购买原子公司时产生的合并成本大于合并中取得的可辨认净资产公允价值份额的差额，应按照原母公司合并该原子



公司的合并财务报表中商誉的账面价值**转入原母公司的商誉**；原子公司提取而尚未使用的安全生产费或一般风险准备，按照原子公司持续计算的账面价值计入专项储备或一般风险准备。

对于授予限制性股票的股权激励计划，向职工发行的限制性股票按有关规定履行了注册登记等增资手续的，公司应当根据收到职工缴纳的认股款确认股本和资本公积（股本溢价），同时**就回购义务确认负债（作收购库存股处理）**，按照发行限制性股票的数量以及相应的回购价格计算确定的金额，借记“库存股”科目，贷记“其他应付款”等科目；对于预计未来可解锁限制性股票持有者，公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当作为**利润分配**进行会计处理；等待期内计算基本每股收益时，分子应扣除当期分配给预计未来可解锁限制性股票持有者的可撤销现金股利及不可撤销的归属于预计未来可解锁限制性股票的净利润，**分母不应包含限制性股票的股数**；等待期内计算稀释每股收益时，解锁条件仅为服务期限条件的，企业应假设资产负债表日尚未解锁的限制性股票已于当期期初（或晚于期初的授予日）全部解锁，解锁条件包含业绩条件的而不满足业绩条件的，计算稀释性每股收益时不必考虑此限制性股票的影响。

需要追溯调整的包括：子公司发行优先股等其他权益工具的，计算母公司合并利润表中的“归属于母公司股东的净利润”时，可累积股利与不可累积但已宣告发放的股利的扣除；授予限制性股票的会计处理、锁定期内发放现金股利的会计处理、基本每股收益和稀释每股收益的计算。其他问题的会计处理规定适用于 2015 年年度及以后期间的财务报告。

详见[解读企业会计准则解释第 7 号](#)。

（三）《企业会计准则解释第 8 号》

2016 年 1 月 4 日，财政部正式发布了[《企业会计准则解释第 8 号》](#)（财会[2015]23 号），对商业银行如何判断其是否控制发行的理财产品及应当如何对其发行的理财产品进行会计处理做了规范。商业银行应当在 **2016 年年度及以后期间**的财务报告中适用解释 8 号，本解释生效前商业银行对理财产品的会计处理与本解释不一致的，**应当进行追溯调整**，追溯调整不可行的除外。

银行理财产品是由商业银行设计并发行的，将募集到的资金根据产品合同约定投入相关金融市场及购买相关金融产品，获取投资收益后，根据合同约定分配给投资人的金融产品。《商业银行个人理财业务管理暂行办法》（银监会令 2005 年第 2 号）规定，个人理财业务，是指商业银行为个人客户提供的财务分析、财务规划、投资顾问、资产管理等专业化服务活动。

解释 8 号要求，商业银行应当按照 CAS 33—合并财务报表的相关规定，判断是否控



制其发行的理财产品。分析可变回报时，至少应当关注：可变回报通常包括商业银行因向理财产品提供管理服务等获得的**决策者薪酬**（含各种形式的固定管理费和业绩报酬，以及销售费、托管费以及其他各种服务收费的名义收取的实质上为决策者薪酬的收费）和**其他利益**（包括各种形式的直接投资收益，提供信用增级或支持等而获得的补偿或报酬，因提供信用增级或支持等而可能发生或承担的损失，与理财产品进行其他交易或者持有理财产品其他利益而取得的可变回报，以及销售费、托管费和其他各种名目的服务收费等）。除与理财产品相关的法律法规及各项合同安排的实质外，还应当分析理财产品成本与收益是否清晰明确，**交易定价（含收费）是否符合市场或行业惯例**，以及**是否存在其他可能导致商业银行最终承担理财产品损失的情况**（如对过去发行的具有类似特征的理财产品提供过信用增级或支持的事实或情况）等。

商业银行发行的理财产品应当作为独立的会计主体进行会计处理。在对理财产品进行会计处理时，应当按照企业会计准则的相关规定规范使用会计科目，不得使用诸如“代理理财投资”等可能引起歧义的科目名称。对于理财产品持有的以公允价值计量的金融资产或金融负债，应当按照《公允价值计量准则》的相关规定确定其公允价值。通常情况下，**金融工具初始确认的成本不符合后续公允价值计量要求**，除非有充分的证据或理由表明该成本在计量日仍是对公允价值的恰当估计。

详见[解读企业会计准则解释第 8 号](#)。

（四）《企业会计准则解释第 9-12 号》

2017 年 6 月 22 日，财政部正式发布了[《企业会计准则解释第 9 号——关于权益法下投资净损失的会计处理》](#)（财会[2017]16 号）、[《企业会计准则解释第 10 号——关于以使用固定资产产生的收入为基础的折旧方法》](#)（财会[2017]17 号）、[《企业会计准则解释第 11 号——关于以使用无形资产产生的收入为基础的摊销方法》](#)（财会[2017]18 号）及[《企业会计准则解释第 12 号——关于关键管理人员服务的提供方与接受方是否为关联方》](#)（财会[2017]19 号）。自**2018 年 1 月 1 日起施行**。

本次发布的 4 项企业会计准则解释所采用的格式与此前发布的第 1-8 号企业会计准则解释不同，每项准则只针对一个问题，并分别就该问题的会计确认、计量和列报要求以及生效日期和新旧衔接要求予以明确，类似于一个完整的小准则。

《企业会计准则解释第 9 号》就投资方在权益法下因确认被投资单位发生的其他综合收益减少净额而产生未确认投资净损失的，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，如何恢复确认收益分享额进行了规范。投资方按权益法确认应分担被投资单位的净亏损或被投资单位其他综合收益减少净额，将有关长期股权投资冲减至零并产生了未确认投资净损失的，被投资单位在以后期间实现净



利润或其他综合收益增加净额时，投资方应当按照以前确认或登记有关投资净损失时的相反顺序进行会计处理，即依次减记未确认投资净损失金额、恢复其他长期权益和恢复长期股权投资的账面价值。

《企业会计准则解释第 10 号》就是否可以以使用固定资产产生的收入为基础的折旧方法进行了规范。企业不应以包括使用固定资产在内的经济活动所产生的收入为基础进行折旧。

《企业会计准则解释第 11 号》就是否可以以使用无形资产产生的收入为基础的摊销方法进行了规范。除极其有限的情况外，通常不应以包括使用无形资产在内的经济活动所产生的收入为基础进行摊销。

《企业会计准则解释第 12 号》就关键管理人员服务的提供方与接受方是否为关联方进行了规范。服务接受方在编制财务报表时，应当将服务提供方作为关联方进行相关披露；服务提供方在编制财务报表时，不应仅仅因为向服务接受方提供了关键管理人员服务就将其认定为关联方，而应当按照第 36 号准则判断双方是否构成关联方并进行相应的会计处理。

《企业会计准则解释第 9 号》要求追溯调整，但已处置或因其他原因终止采用权益法核算的长期股权投资，无需追溯调整。《企业会计准则解释第 10 号》、《企业会计准则解释第 11 号》和《企业会计准则解释第 12 号》不要求追溯调整。

详见[解读企业会计准则解释第 9-12 号](#)。

四、一般企业财务报表格式

（一）《关于修订印发一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2017〕30 号）

2017 年 12 月 25 日，财政部发布了《关于修订印发一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2017〕30 号）【该通知已被“[财会〔2018〕15 号](#)”废止】，针对 2017 年施行的《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》（财会〔2017〕13 号）和《企业会计准则第 16 号——政府补助》（财会〔2017〕15 号）的相关规定，对一般企业财务报表格式进行了修订。

资产负债表新增“持有待售资产”、“持有待售负债”行项目；利润表新增“资产处置收益”、“其他收益”行项目，“营业外收入”、“营业外支出”行项目核算内容改变，新增“（一）持续经营净利润”和“（二）终止经营净利润”行项目。

2018 年 1 月 12 日，财政部会计司发布了[《关于一般企业财务报表格式有关问题的](#)



解读】【该解读继续有效】，对此前发布的《关于修订印发一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2017〕30号）进行了进一步的说明。

解读指出，“资产处置收益”应调整可比期间的比较数据；“其他收益”无需调整可比期间的比较数据。非流动资产的处置利得或损失在“资产处置收益”反映，但是非流动资产毁损报废损失（包括因自然灾害发生毁损、已丧失使用功能等原因而报废清理产生的损失）在“营业外支出”反映；企业在不同交易中形成的非流动资产毁损报废利得和损失不得相互抵销，应分别在“营业外收入”和“营业外支出”进行列报。

修订内容	项目核算内容	说明	是否追溯
资产负债表			
新增“持有待售资产”行项目	反映资产负债表日划分为持有待售类别的非流动资产及划分为持有待售类别的处置组中的流动资产和非流动资产的期末账面价值。	该项目应根据在资产类科目新设置的“持有待售资产”科目的期末余额，减去“持有待售资产减值准备”科目的期末余额后的金额填列。	N/A
新增“持有待售负债”行项目	反映资产负债表日处置组中与划分为持有待售类别的资产直接相关的负债的期末账面价值。	该项目应根据在负债类科目新设置的“持有待售负债”科目的期末余额填列。	N/A
利润表			
新增“资产处置收益”行项目	反映企业出售划分为持有待售的非流动资产或处置组时确认的处置利得或损失，以及处置未划分为持有待售的固定资产、在建工程、生产性生物资产及无形资产而产生的处置利得或损失。债务重组中因处置非流动资产产生的利得或损失和非货币性资产交换产生的利得或损失也包括在本项目内。	不包括出售金融工具、长期股权投资和投资性房地产的处置利得或损失。 该项目应根据在损益类科目新设置的“资产处置损益”科目的发生额分析填列；如为处置损失，以“-”号填列。	调整可比期间的比较数据
新增“其他收益”行项目	反映计入其他收益的政府补助（与企业日常活动相关的政府补助）等。	该项目应根据在损益类科目新设置的“其他收益”科目的发生额分析填列。	无需调整可比期间的比较数据
“营业外收入”行项目核算内容改变	反映企业发生的营业利润以外的收益，主要包括债务重组利得、与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得等。	该项目应根据“营业外收入”科目的发生额分析填列。	调整可比期间的比较数据（除“政府补助”明细项目外）
“营业外支出”行项目核算内容改变	反映企业发生的营业利润以外的支出，主要包括债务重组损失、公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失、非流动资产毁损报废损失等。	该项目应根据“营业外支出”科目的发生额分析填列。	调整可比期间的比较数据
新增“（一）持续经营净利润”和	分别反映净利润中与持续经营相关的净利润和与终止经营相关的净利润；如为净亏损，以“-”号填列。	该两个项目应按照《企业会计准则第42号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》	调整可比期间的比较数据



修订内容	项目核算内容	说明	是否追溯
“(二)终止经营净利润”行项目		的相关规定分别列报。	

对于按照相关会计准则采用折旧（或摊销、折耗）方法进行后续计量的固定资产、无形资产、长期待摊费用等非流动资产，折旧（或摊销、折耗）年限（或期限）只剩一年或不足一年的，无需归类为流动资产，仍在各该非流动资产项目中列报，不转入“一年内到期的非流动资产”项目列报；预计在一年内（含一年）进行折旧（或摊销、折耗）的部分，也无需归类为流动资产，不转入“一年内到期的非流动资产”项目列报。

合并利润表中，分别列示持续经营损益和终止经营损益、归属于母公司股东的净利润和少数股东损益时，先按经营持续性分类，再按所有权归属分类，并且“归属于母公司股东的净利润”列示在“少数股东损益”之后。

项 目	本期金额	上期金额
... .. (略)		
四、净利润（净亏损以“-”号填列）		
（一）按经营持续性分类：		
1. 持续经营净利润（净亏损以“-”号填列）		
2. 终止经营净利润（净亏损以“-”号填列）		
（二）按所有权归属分类：		
1. 少数股东损益（净亏损以“-”号填列）		
2. 归属于母公司股东的净利润（净亏损以“-”号填列）		
... .. (略)		

（二）《关于修订印发 2018 年度一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2018〕15 号）

2018 年 6 月 26 日，财政部正式发布了 [《关于修订印发 2018 年度一般企业财务报表格式的通知》](#)（财会〔2018〕15 号），针对 2018 年 1 月 1 日起分阶段实施的新金融工具准则和新收入准则，以及企业会计准则实施中的有关情况，对一般企业财务报表格式进行了修订。并分别就尚未执行新金融准则和新收入准则的企业、已执行新金融准则或新收入准则的企业的财务报表格式提供了模板。

尚未执行新金融准则和新收入准则的企业

此次修订将原“应收票据”及“应收账款”整合为“**应收票据及应收账款**”；将原“应收利息”及“应收股利”归并至“其他应收款”；将原“固定资产清理”归并至“固定资产”；将原“工程物资”归并至“在建工程”；将原“应付票据”及“应付账款”整合为“**应付票据及应付账款**”项目；将原“应付利息”及“应付股利”归并至“其他应付



款”；将“专项应付款”归并至“长期应付款”。

从原“管理费用”中分拆出“研发费用”；在“财务费用”项目下列示“利息费用”和“利息收入”明细项目；将“其他收益”的位置提前；简化部分项目的表述，将原“重新计量设定受益计划净负债或净资产的变动”改为“重新计量设定受益计划变动额”、将原“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”改为“权益法下不能转损益的其他综合收益”、将原“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”改为“权益法下可转损益的其他综合收益”。

将原“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”改为“设定受益计划变动额结转留存收益”。

已执行新金融准则或新收入准则的企业

新增与新金融工具准则有关的“交易性金融资产”、“债权投资”、“其他债权投资”、“其他权益工具投资”、“其他非流动金融资产”以及“交易性金融负债”、“信用减值损失”、“净敞口套期收益”、“其他权益工具投资公允价值变动”、“企业自身信用风险公允价值变动”、“其他债权投资公允价值变动”、“金融资产重分类计入其他综合收益的金额”、“其他债权投资信用减值准备”以及“现金流量套期储备”、“其他综合收益结转留存收益”等。

新增与新收入准则有关的“合同资产”和“合同负债”；修订了“存货”、“其他流动资产”、“其他非流动资产”、“其他流动负债”、“预计负债”等科目反映的内容；同时，删除与原金融工具准则有关的“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”以及“现金流量套期损益的有效部分”。

企业对不存在相应业务的报表项目可结合本企业的实际情况进行必要删减，企业根据重要性原则并结合本企业的实际情况可以对确需单独列示的内容增加报表项目。执行企业会计准则的金融企业应当根据金融企业经营活动的性质和要求，比照一般企业财务报表格式进行相应调整。

（三）《关于 2018 年度一般企业财务报表格式有关问题的解读》20180905

2018 年 9 月 5 日，财政部发布了[《关于 2018 年度一般企业财务报表格式有关问题的解读》](#)（以下简称《财政部解读》），就 2018 年 6 月 15 日发布的《关于修订印发 2018 年度一般企业财务报表格式的通知》（财会〔2018〕15 号，以下简称《通知》）进行了解读。

《财政部解读》明确了《关于修订印发 2018 年度一般企业财务报表格式的通知》的适用期间及比较信息的列报要求，并对“财务费用”行项目的其中项的填列、代扣个人所得税手续费返还的填列、政府补助在现金流量表中的列报等问题进行了明确，此外



还明确 2018 年 1 月 12 日发布的《关于一般企业财务报表格式有关问题的解读》继续有效。

《通知》适用于截至 2018 年 6 月 30 日的中期财务报表及以后期间的财务报表，若中期未及时采用至少应在 2018 年 9 月 30 日的中期财务报表中采用。对于因会计政策变更产生的累积影响数调整首次执行当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额的，应当**混合列报新旧报表项目**，企业可以**增加列报**首次执行新金融准则或新收入准则当年年初的资产负债表（即提供三列数）。

“财务费用”行项目的其中项，均以正数填列。“利息收入”主要为银行存款产生的利息收入，以及根据《企业会计准则第 14 号——收入》的相关规定确认的利息收入。企业收到的代扣个人所得税手续费，应作为其他与日常活动相关的项目在利润表的“其他收益”项目中填列（应调整比较数据）。企业实际收到的政府补助，无论是与资产相关还是与收益相关，在编制现金流量表时均作为经营活动产生的现金流量列报。

（四）沪深交易所年报格式要求

沪深交易所对 2018 年度财务报表格式提出了更细化的披露要求。

交易所发布的 2018 年年度报告格式中，并未在资产负债表中提供三列数（如《关于 2018 年度一般企业财务报表格式有关问题的解读》所述），而是选择在财务报表附注的“重要会计政策变更”部分增加披露“首次执行新金融工具准则或新收入准则调整首次执行当年年初财务报表相关项目情况”以及“首次执行新金融工具准则或新收入准则追溯调整前期比较数据的说明”。

交易所的 2018 年年度报告格式中，要求在资产负债表“应收票据及应收账款”项目下二级明细列报“其中：应收票据”和“应收账款”；“其他应收款”项目下二级明细列报“其中：应收利息”和“应收股利”；“其他应付款”项目下二级明细列报“其中：应付利息”和“应付股利”。

（五）《关于修订印发 2018 年度合并财务报表格式的通知》

2019 年 1 月 22 日，财政部发布了[《关于修订印发 2018 年度合并财务报表格式的通知》](#)（财会〔2019〕1 号）。通知仅对合并财务报表格式进行了修订，**本通知适用于已执行新金融工具准则和新收入准则的企业集团**。

该合并财务报表格式及其中各项目，涵盖了母公司和从事各类经济业务的子公司的情况，包括一般企业、商业银行、保险公司和证券公司等。以金融企业为主的企业集团，应以金融企业财务报表格式为基础，结合一般企业财务报表格式和本通知的要求，对相关合并财务报表项目进行调整后编制。

企业应根据重要性原则并结合本企业实际情况，对确需单独列示的内容，可增加合



并财务报表项目；对不存在相应业务的合并财务报表项目，可进行必要删减。有贵金属业务的，在资产负债表中增加“贵金属”行项目对相关贵金属资产进行列示。

金融企业资产负债表中的“现金及存放中央银行款项”行项目在“货币资金”行项目中列示；“金融投资”行项目下的“交易性金融资产”“债权投资”“其他债权投资”“其他权益工具投资”子项目分别在“交易性金融资产”“债权投资”“其他债权投资”“其他权益工具投资”行项目中列示。“其他资产”“其他负债”行项目进行分析后在资产负债表相关项目中列示。

金融企业利润表中的“其他业务收入”行项目在“营业收入”行项目中列示；“汇兑收益”行项目作为减项在“财务费用”行项目中列示；“其他资产减值损失”行项目在“资产减值损失”行项目中列示。

五、金融企业财务报表格式

（一）财政部《关于修订印发 2018 年度金融企业财务报表格式的通知》

2018 年 12 月 27 日，财政部发布了[《关于修订印发 2018 年度金融企业财务报表格式的通知》](#)（财会〔2018〕36 号），对已执行新金融工具准则的金融企业的财务报表格式进行了规范。执行本通知要求的金融企业不再执行财政部于 2006 年印发的《企业会计准则——应用指南》（财会〔2006〕18 号）中的财务报表格式。已执行其他新准则但尚未执行新金融工具准则的金融企业暂不执行本通知要求。

2006 年的财务报表列报准则应用指南及现金流量表准则应用指南就金融企业分别提供了**商业银行、保险公司、证券公司**资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表格式，以及附注信息应包括的主要内容。

执行新金融工具准则的金融企业财务报表格式不再区分金融机构类型，提供一套通用的金融企业财务报表格式，但标注了**证券公司、保险公司和银行**专用项目，无方括号和角标的项目为通用项目，适用于两类及两类以上金融企业。资产负债表修订、新增项目包括：合同资产、合同负债、持有待售资产、**金融投资（交易性金融资产、债权投资、其他债权投资、其他权益工具投资）**、其他资产、交易性金融负债、持有待售负债、预计负债等。利润表修订、新增项目包括：利息收入、净敞口套期收益、其他收益、资产处置收益、信用减值损失、**其他资产减值损失**等。现金流量表增加“为交易目的而持有的金融资产净增加额”项目，反映企业因买卖为交易目的而持有的金融资产所支付与收到的经营活动净现金流量。所有者权益变动表修订、新增项目包括：其他权益工具、**其他权益工具持有者投入资本、其他综合收益结转留存收益**等。



基于实际利率法计提的金融工具的利息应包含在相应金融工具的账面余额中，不应单独列示“应收利息”项目或“应付利息”项目。“应收利息”科目和“应付利息”科目应仅反映相关金融工具已到期可收取或应支付但于资产负债表日尚未收到或尚未支付的利息，通常由于金额相对较小，应在“其他资产”或“其他负债”项目中列示。

“利息收入”项目，反映企业按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（2017 年修订）相关规定对分类为以摊余成本计量的金融资产和分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产按照实际利率法计算的利息收入。其他项目的利息收入不得计入本项目；应计入本项目的利息收入金额也不得计入“投资收益”等其他项目。

表中的“上年年末余额”栏目，企业按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（2017 年修订）和《企业会计准则第 14 号——收入》（2017 年修订）的规定，未调整前期比较财务报表数据的，应当根据未经新金融工具准则及新收入准则调整的财务报表格式及数字填列，上期项目与本期不一致的，应当分别列示新旧项目名称及其金额。

已执行新金融工具准则与新收入准则的金融企业应当按照企业会计准则和本通知要求编制财务报表；已执行新金融工具准则但未执行其他新准则的金融企业可参照本通知要求编制财务报表；已执行其他新准则但尚未执行新金融工具准则的金融企业暂不执行本通知要求。金融企业对不存在相应业务的报表项目可根据重要性原则并结合本企业的实际情况进行必要删减，对确需单独列示的内容可增加报表项目。

（二）证监会《证券公司财务报表附注编制的特别规定（2018）》

2019 年 1 月 2 日，证监会发布了《关于印发〈证券公司财务报表附注编制的特别规定（2018）〉的通知》（会计部函〔2018〕590 号），供已执行新金融工具准则的证券公司在年报披露中使用。

根据证监会《关于证券公司执行〈企业会计准则第 22 号——金融工具确认与计量〉等会计准则的通知》（会计部函〔2017〕524 号），同时在境内外上市的证券公司及仅在境外上市的证券公司自 2018 年 1 月 1 日起执行新金融工具准则，其他证券公司自 2019 年 1 月 1 日起执行新金融工具准则。

证券公司应在营业总收入下列示“利息净收入”项目，并在“利息净收入”项目下分列“利息收入”项目与“利息支出”项目。证券公司应在营业总收入下列示“手续费及佣金净收入”项目，并在“手续费及佣金净收入”项目下分列“经纪业务手续费净收入”、“投资银行业务手续费净收入”、“资产管理业务手续费净收入”项目。已执行新收入准则的证券公司，应按照新收入准则的相关规定进行披露。



此外，根据“会计部函〔2017〕524号”，证券公司应按通知的实施时间安排全面执行新会计准则的各项规定，不得根据需要选择性执行。对于将金融工具指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的和指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的，应有明确的依据和标准。证券公司应在报送新会计准则施行前一年度的年度报告时，向证监会会计部、机构部报送《证券公司执行〈企业会计准则第22号——金融工具确认与计量〉等会计准则调节表》及年审注册会计师对该表的审阅意见。

六、收入准则应用案例

2018年12月11日，财政部会计司在网站上“会计准则实施”栏目下[“收入准则应用专区”](#)发布了收入准则应用案例，供各单位在收入准则应用中学习参考。

此次发布的应用案例共有五项，涉及：亏损合同、涉及不同增值税率的储值卡的合同负债、电商平台预售购物卡的合同负债、酒店等服务行业的合同成本及运输服务。

对于亏损合同，除已经通过收入、成本确认的部分外，剩余的、为完成工程将发生的预计损失确认为“**主营业务成本**”，同时贷记“预计负债”；转回预计损失作相反的会计分录。工程质保金，需等到客户于保质期结束且未发生重大质量问题后方能收款，应当资产负债表中作为合同资产列示。

对于零售商销售涉及不同增值税率的储值卡收取的款项，仅商品价款部分代表企业已收客户对价而应向客户转让商品的义务，应当确认合同负债，其中**增值税部分**，因不符合合同负债的定义，**不应确认为合同负债**；企业应根据历史经验（例如以往年度类似业务的综合税率等）估计客户使用该类储值卡购买不同税率商品的情况，**将估计的储值卡款项中的增值税部分确认为应交税费——待转销项税额**。

对于作为代理人的电商平台预售购物卡收取的款项，**仅佣金部分代表企业已收客户（商家）对价而应在未来消费者消费时作为代理人向商家提供代理服务的义务，应当确认合同负债**；对于其余部分，为企业作为代理人代商家收取的款项，应作为**其他应付款**，待未来消费者消费时支付给相应的商家。

对于与酒店经营相关的固定资产折旧（如酒店、客房以及客房内的设备家具等）、无形资产摊销（如酒店土地使用权等）费用，由于客房服务的提供直接依赖于酒店物业（包含土地）以及家具等相关资产，即与客房服务相关的资产折旧和摊销属于酒店为履行与客户的合同而发生的服务成本；该成本需先考虑是否满足收入准则第二十六条规定的资本化条件，如果满足，应作为合同履约成本进行会计处理，并在收入确认时对合同履约成本进行摊销，**计入营业成本**。



对于销售商品同时提供的运输服务，需要根据控制权是在出库时转移给客户还是在送达指定地点时转移给客户进行分析，如果控制权在出库时转移给客户，属于为客户提供了一项运输服务，需要判断该运输服务是否构成单项履约义务（并进一步考虑企业是运输服务的主要责任人还是代理人），进而分摊交易价格；如果控制权在送达客户指定地点时转移给客户，由于企业的运输活动是在产品的控制权转移给客户之前发生的，因此不构成单项履约义务，而是企业为履行合同发生的必要活动。

七、新发布的会计处理规定

（一）《商品期货套期业务会计处理暂行规定》

2015 年 12 月 10 日，财政部正式发布了《[商品期货套期业务会计处理暂行规定](#)》（财会[2015]18 号），明确了商品期货套期业务的会计处理，包括定义、应用条件、会计处理原则、科目设置、主要账务处理、财务报表列示以及披露等方面的内容。暂行规定自**2016 年 1 月 1 日起施行**，要求企业采用**未来适用法**进行应用。

暂行规定是根据 2014 年 7 月新发布的 IFRS 9 中关于套期会计的新规定、结合国内商品套期业务的实际需要推出的过渡性制度安排。暂行规定与 IFRS 9 关于套期会计的规定趋同，可以简化套期会计的复杂性，扩大符合套期会计条件的非金融项目风险的范围，促进套期会计的实务应用。

商品期货套期，是指企业为规避现货经营中的商品价格风险，指定商品期货合约为套期工具，使套期工具公允价值或现金流量变动，预期抵销被套期项目全部或部分公允价值或现金流量变动。**暂行规定仅适用于商品期货套期业务，被套期风险为现货经营中的商品价格风险（不包括汇率风险），套期工具为企业实际持有的期货合约（不包括远期合约、期权）。主要变化包括：**放松了对套期有效性的要求，不再要求有效性结果必须在 80%-125% 的范围内；在能够单独识别且可靠计量的前提下，风险成分也可指定为被套期项目；允许将净敞口作为被套期项目；引入了“再平衡”的概念；只有在特定情形下，才能终止套期会计；披露内容更为广泛，并需提供更多有意义的信息和分析。

企业开展商品期货套期业务，可以执行暂行规定或《企业会计准则第 24 号——套期保值》。企业执行暂行规定的，应当遵循暂行规定所有适用条款，对商品期货套期业务不得继续执行《企业会计准则第 24 号——套期保值》以及《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》中有关套期保值的相关披露规定。

执行《企业会计准则第 24 号——套期保值》（2017 修订）的企业，不再执行《商品期货套期业务会计处理暂行规定》（财会〔2015〕18 号）。



详见[解读财政部发布商品期货套期业务会计处理暂行规定](#)。

（二）《规范“三去一降一补”有关业务的会计处理规定》

2016 年 9 月 27 日，财政部发布了关于印发[《规范“三去一降一补”有关业务的会计处理规定》](#)的通知（财会[2016]17 号），对国有独资或全资企业之间无偿划拨子公司的会计处理、即将关闭出清的“僵尸企业”的会计处理、中央企业对工业企业结构调整专项奖补资金的会计处理等会计问题进行规范。自发布之日起施行，不要求追溯调整。

国有独资或全资企业之间无偿划拨子公司时，划入企业个别报表应借记“长期股权投资”，贷记“资本公积（资本溢价）”；划入企业合并资产负债表应当以被划拨企业资产和负债的账面价值为基础进行调整，调整后应享有的被划拨企业资产和负债之间的差额计入资本公积（资本溢价）；划入企业合并利润表、合并现金流量表、合并所有者权益变动表应包含被划拨企业自国资监管部门批复的**基准日起至控制权转移当期期末**发生的净利润、产生的现金流量、所有者权益变动情况。划出企业的个别报表应当按照对被划拨企业的长期股权投资的账面价值，借记“资本公积（资本溢价）”，贷记“长期股权投资（被划拨企业）”；划出企业在丧失对被划拨企业的控制权之日，不应再将被划拨企业纳入合并财务报表范围，终止确认原在合并财务报表中反映的被划拨企业相关资产、负债、少数股东权益以及其他权益项目，相关差额冲减资本公积（资本溢价）；同时，划出企业与被划拨企业之间在控制权转移之前发生的未实现内部损益，应转入资本公积（资本溢价）。

企业按照政府推动化解过剩产能的有关规定界定为“僵尸企业”且列入即将关闭出清的“僵尸企业”名单的，应自被列为此类“僵尸企业”的当期期初开始，**对资产改按清算价值计量、负债改按预计的结算金额计量，有关差额计入营业外支出（收入）**。此类“僵尸企业”不应再对固定资产和无形资产计提折旧或摊销。“僵尸企业”的母公司在编制个别财务报表时，对该子公司长期股权投资，应当按照资产负债表日的可收回金额与账面价值孰低进行计量，前者低于后者的，其差额计入资产减值损失；母公司在编制合并财务报表时，应当以该子公司按本条规定编制的财务报表为基础，按与该子公司相同的基础对该子公司的资产、负债进行计量，计量金额与原在合并财务报表中反映的相关资产、负债以及商誉的金额之间的差额，应计入当期损益。即将关闭出清的“僵尸企业”的母公司以外的对“僵尸企业”具有共同控制或能够施加重大影响的投资企业的长期股权投资，应当按照可收回金额与账面价值孰低进行计量，前者低于后者的，其差额计入资产减值损失。

中央企业在收到预拨的工业企业结构调整专项奖补资金时，应当暂通过“专项应付款”科目核算；中央企业按要求开展化解产能相关工作后，能够合理可靠地确定因完成任务所取得的专项奖补资金金额的，借记“专项应付款”科目，贷记有关损益科目；不



能合理可靠地确定因完成任务所取得的专项奖补资金金额的，应当经财政部核查清算后，按照清算的有关金额，借记“专项应付款”科目，贷记有关损益科目。

与 5 月份发布的征求意见稿相比，正式稿删除了关于企业集团母公司向其子公司转拨资本性财政性资金的会计处理规定以及国有独资企业之间无偿划拨子公司时划入企业、划出企业为投资性主体时的相关会计处理规定。

（三）《增值税会计处理规定》

2016 年 12 月 12 日，财政部正式发布了 [《增值税会计处理规定》](#)（财会〔2016〕22 号），对增值税会计处理中的会计科目及专栏设置、具体业务的账务处理及财务报表相关项目列示等问题进行了规范。规定自发布之日起施行，**2016 年 5 月 1 日至本规定施行之间发生的交易由于本规定而影响资产、负债等金额的，应按本规定调整。**

增值税一般纳税人应当在“应交税费”科目下设置“应交增值税”、“未交增值税”、“**预交增值税**”、“待抵扣进项税额”、“**待认证进项税额**”、“待转销项税额”、“**增值税留抵税额**”、“简易计税”、“**转让金融商品应交增值税**”、“代扣代交增值税”等明细科目。

规定对十项业务的会计处理做了明确要求，涉及取得资产或接受劳务、销售、差额征税、出口退税、进项税额抵扣情况发生改变、月末转出多交增值税和未交增值税、交纳增值税、增值税期末留抵税额、增值税税控系统专用设备和技術维护费用抵减增值税额，以及关于小微企业免征增值税的会计处理规定等。

“应交税费”科目下的“应交增值税”、“未交增值税”、“待抵扣进项税额”、“待认证进项税额”、“增值税留抵税额”等明细科目期末借方余额应根据情况，在资产负债表中的“**其他流动资产**”或“**其他非流动资产**”项目列示；“应交税费——待转销项税额”等科目期末贷方余额应根据情况，在资产负债表中的“**其他流动负债**”或“**其他非流动负债**”项目列示；“应交税费”科目下的“未交增值税”、“简易计税”、“转让金融商品应交增值税”、“代扣代交增值税”等科目期末贷方余额应在资产负债表中的“应交税费”项目列示。

全面试行营业税改征增值税后，“营业税金及附加”科目名称调整为“税金及附加”科目，该科目核算企业经营活动发生的消费税、城市维护建设税、资源税、教育费附加及房产税、土地使用税、车船使用税、印花税等相关税费；**利润表中的“营业税金及附加”项目调整为“税金及附加”项目。**

（四）《企业破产清算有关会计处理规定》

2016 年 12 月 20 日，财政部发布 [《关于印发〈企业破产清算有关会计处理规定〉的通知》](#)（财会〔2016〕23 号），对经法院宣告破产处于破产清算期间的企业法人破产清算有关会计处理进行了规定。规定自发布之日起施行。



规定包括总则、编制基础和计量属性、确认和计量、清算财务报表的列报、附则等五部分，并附有会计科目使用说明及账务处理、破产企业清算财务报表及其附注。

本规定适用于经法院宣告破产处于破产清算期间的企业法人（破产企业）。破产企业在破产清算期间的资产应当以**破产资产清算净值**计量；破产企业在破产清算期间的负债应当以**破产债务清偿价值**计量。破产企业的财务报表包括清算资产负债表、清算损益表、清算现金流量表、债务清偿表及相关附注。向法院申请裁定破产终结的，破产企业应当编制清算损益表、债务清偿表及相关附注。清算资产负债表列示的项目不区分流动和非流动。清算现金流量表应当采用直接法编制。

八、致同相关法规快讯【28 期】

法规快讯（2015038）— 财政部印发企业会计准则解释第 7 号

法规快讯（2015049）— 财政部发布商品期货套期业务会计处理暂行规定

法规快讯（2016002）— 财政部印发企业会计准则解释第 8 号

法规快讯（2016018）— 财政部发布“三去一降一补”有关业务的会计处理规定

法规快讯（2016022）— 财政部发布增值税会计处理规定

法规快讯（2016024）— 财政部发布企业破产清算有关会计处理规定

法规快讯（2017001）— 财政部关于《增值税会计处理规定》有关问题的解读

法规快讯（2017002）— 财政部发布《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（2017 修订）

法规快讯（2017003）— 财政部发布《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》（2017 修订）

法规快讯（2017004）— 财政部发布《企业会计准则第 24 号——套期会计》（2017 修订）

法规快讯（2017005）— 财政部发布《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（2017 修订）

法规快讯（2017006）— 财政部发布《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》

法规快讯（2017007）— 财政部发布《企业会计准则第 16 号——政府补助》（2017 修订）

法规快讯（2017008）— 财政部发布《企业会计准则解释第 9-12 号》



法规快讯（2017010）— 财政部发布《企业会计准则第 14 号——收入》（2017 修订）

法规快讯（2017019）— 财政部发布修订的一般企业财务报表格式

法规快讯（2018001）— 财政部发布关于一般企业财务报表格式有关问题的解读

法规快讯（2018006）— 财政部发布关于政府补助准则有关问题的解读

法规快讯（2018007）— 财政部发布关于持有待售准则有关问题的解读

法规快讯（2018019）— 财政部修订关于一般企业财务报表格式的通知

法规快讯（2018021）— 财政部发布关于 2018 年度一般企业财务报表格式有关问题的解读

法规快讯（2018030）— 财政部发布五项收入准则应用案例

法规快讯（2018031）— 财政部发布《企业会计准则第 21 号——租赁》（2018 修订）

法规快讯（2018035）— 财政部发布执行新金融工具准则的金融企业财务报表格式

法规快讯（2019001）— 证监会发布证券公司财务报表附注编制的特别规定（2018）

法规快讯（2019002）— 财政部发布《企业会计准则第 12 号——债务重组（修订）》征求意见稿

法规快讯（2019003）— 财政部修订 2018 年度合并财务报表格式（已执行新准则）

法规快讯（2019005）— 财政部发布《CAS 7—非货币性资产交换（修订）》征求意见稿

更多精彩内容，请参见附件原文。

如对本法规提示有任何意见或建议，请随时与专业技术部沟通，谢谢！

附件 1：2016-2019 年企业会计准则大修订简介（2019.1.24）

附件 2：新会计准则汇编