

# 中国中煤能源股份有限公司

## 会计核算办法

### 第一章 总 则

**第一条** 为了统一规范中国中煤能源股份有限公司（以下简称“公司”）会计政策和有关会计核算行为，提高会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》、《企业财务会计报告条例》、《企业会计准则》、《企业财务通则》等有关法律法规，参照《中国中煤能源集团公司统一会计政策暂行规定》等有关制度规定，结合公司实际，特制定本规定。

**第二条** 会计政策，是企业管理部门依据一般公认会计原则，为公允地反映企业财务状况及其变动，以及经营成果，在进行会计核算、编制财务报告过程中所选择及一贯遵循的、适合本企业情况、并能公允地呈列其业绩及财务状况的特定会计原则，以及遵循这些原则而采用的会计处理方法。

**第三条** 制订原则。本着合法、合理、客观、有效的原则，突出公司统一性，体现行业特殊性，增强业务操作性，确保执行一贯性。

**第四条** 适应范围。公司及所属各级全资子公司、控股子公司和分支机构（简称“各单位”）均应执行本办法。其中，控股子公司应履行本公司股东会或董事会决定执行本办法的程序，并报公司备案。

各单位及其所属单位与公司范围外的企业均等持股设立的公司（以下简称“均股公司”）和参股公司可以参照执行。

公司直属或有关单位所属境外子公司，原则上应执行本办法。由于国家和地区差异，以及税收政策的原因，使本规定难以在当地执行或执行成本过高，可以执行当地规定的会计政策，但报送公司的会计报表，应按照本办法的相关会计政策进行调整。

**第五条** 会计政策管理体制。公司财务部是负责公司统一会计政策管理的部门；各单位财务部门负责本单位及其所属单位统一会计政策的执行和检查工作，并对执行中发现的问题，及时向公司反映。

**第六条** 会计记账方法。统一实行借贷记账法。

**第七条** 记账本位币。以人民币为记账本位币。业务收支以外币为主的企业，也可以选定某种外币作为记账本位币，但编制的财务报告应当折算为人民币。在境外设立的单位向国内报送的财务报告，应当折算为人民币。

**第八条** 会计期间。分为年度和中期。公司境内各单位以公历1月1日起至12月31日止为一个会计年度，中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间。境外单位可以遵循所在国规定的会计期间，但向公司报送报表时必须折算为国内的会计期间。

**第九条** 公司以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。

**第十条** 涉及交易或事项的会计职业判断的概率标准分为：确定、基本确定、很可能发生、可能发生、极小可能发生、没有可能发生六种情况。其中：

（一）基本确定的事项或交易，是指发生概率大于 95%但小于 100%的事项或交易；

（二）交易或事项很可能发生，是指发生概率大于 50%但小于或等于 95%事项或交易；

（三）交易或事项可能发生，是指发生概率大于 5%但小于或等于 50%事项或交易；

（四）交易或事项极小可能发生，是指发生概率大于 0 但小于或等于 5%事项或交易；

（五）概率为 0 时，说明交易或事项已没有发生的可能性；

（六）概率为 100%时，说明交易或事项的发生已确定。

## 第二章 资 产

**第十一条** 资产是指过去的交易或事项形成的、由企业拥有或控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。按流动性分为流动资产、非流动资产。

**第十二条** 资产的计量，除特殊情况并经公司批准同意，可以采用重置成本、公允价值、可变现净值和现值方法计量外，一般采用历史成本（即取得时的实际成本）计量。

**第十三条** 货币资金包括库存现金、银行存款和其他货币资金。

银行存款，核算单位存入银行或其他非银行金融机构的各种存款(含定期存款)。实行资金收支管理的单位，以及与公司各级资金结算中心发生资金往来的资金监控管理单位，均按照公司有关“资金结算中心会计核算办法”的规定，进行核算和管理，并正确选用不同的银行结算方式。

其他货币资金，包括外埠存款、银行本票存款、银行汇票存款、信用卡存款、信用证保证金存款、存出投资款、在途货币资金、银行保函抵押金。

对于银行存款、其他货币资金已经部分不能收回或者全部不能收回的，应查明原因进行处理，有确凿证据表明无法收回的，报经公司审批后，记入“营业外支出”。

**第十四条** 现金等价物的确认标准。现金等价物是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额的现金、价值变动风险很小的投资。通常是指在3个月或更短时间内即到期可转换为现金的短期债券投资。现金及现金等价物包括库存现金、可以随时用于支付的存款、其他货币资金中的外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用卡存款、信用证保证存款、存出投资款、证券市场上流通的三个月内到期的短期债券投资。

**第十五条** 交易性金融资产是指公司持有的为了近期内准备出售的，并以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。公司在二级市场购入的债券、股票、基金、权证以及不能作为有效套期工具的衍生工具（包括：远期合同、期货合同、互换和期权），按取得时的公允价值作为初始确认金额（不含支付价款中

所包含的，已到付息期但尚未领取的利息或已宣告但尚未发放的现金股利）；相关的交易费用在发生时记入“投资收益”；金融资产划分时，一旦划分为交易性金融资产的，在此后期间不得变动。

资产负债表日，公允价值与（高于或低于）账面余额的差额，计入当期损益（公允价值变动损益）。

**第十六条** 应收及预付款项，包括：应收票据、应收账款、其他应收款和预付账款、应收股利、应收利息、长期应收款等。其中：

（一）应收票据按面值入账。到期不能兑现，或有或确凿证据证明不能收回、收回可能性不大时，转入“应收账款”科目（其中带息票据不再计提利息），一并计提坏账准备。

（二）应收账款通常按实际发生额计价入账，入账价值一般按发票金额和代垫运杂费确定；如发生商业折扣行为，应收账款的入账金额按扣除商业折扣后的实际售价确认；如发生现金折扣行为，统一采用“总价法”核算（即将未扣减现金折扣前的金额作为实际售价），以确认应收账款的入账价值；入账时间与确认销售收入的时间一致。公司与债务人进行债务重组时，应按债务重组规定进行处理，重新确定应收账款金额。

（三）预付账款按实际付出金额入账，期末按历史成本反映；原则上要求单独设立账户核算，该类业务不多的单位，可以合并入“应付账款”中核算，但在编制会计报表时，必须将“预付”和“应付”两类业务分开填报。

（四）应收股利是指公司取得的交易性金融资产、长期股权投资、可供出售金融资产应收取的现金股利和应收取其他单位分配的利润。

（五）应收利息指公司根据交易性金融资产、持有至到期投资、可供出售金融资产等计算应收取的利息；一般采用合同约定的名义利率计算应收取的利息；但对合同约定的名义利率与实际利率差异较大的，应采用实际利率计算确定利息收入。购入到期一次还本付息的持有至到期投资的利息收入，不在本科目核算。

（六）长期应收款核算融资租赁产生的应收款项、采用递延方式具有融资性质的销售商品和提供劳务等产生的应收款项等。应收合同或协议价格与其公允价值的差额，应当在合同或协议期间内采用实际利率法摊销，计入当期损益（未实现融资收益）。

长期应收款中当实际上构成对被投资单位净投资的长期权益，也通过本科目核算。当被投资单位发生的净亏损应由本企业承担的部分，在长期股权投资的账面价值减计至零以后还需承担的投资损失，应以本科目中实质上构成了对被投资单位的净投资的长期权益部分账面价值减计至零为限，继续确认投资损失借记“投资收益”科目，贷记本科目。除上述已确认投资损失外，投资合同或协议中约定仍应承担的损失确认为预计负债。

（七）报告期，应收款项根据公司规定的提取比例，计提坏账准备。

**第十七条** 存货，指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品，处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料、物料等。

包括各类原材料、燃料、备品备件（修理用配件）、辅助材料、外购件、商品、在产品（含施工企业未完施工、房产开发企业的开发产品）、半成品、产成品，以及包装物、低值易耗品、周转材料、委托代销商品等。各单位要根据生产经营特点和管理需要，对存货进行分类管理，组织核算。

存货以其实际（历史）成本作为入账价值，一般包括采购成本、加工成本和其他成本。其中，采购成本包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可直接归属于存货采购成本的费用。加工成本包括直接人工以及按照一定方法分配的制造费用。其他成本是指除采购成本、加工成本以外的，使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。

取得存货时，按实际成本核算；对规模较大、存货数量或品种较多、收发频繁的单位，可以采用计划成本法核算。按实际成本法核算的单位，通过“原材料”和“在途物资”科目核算；按照计划成本核算的企业，通过“原材料”、“材料采购”和“材料成本差异”科目核算，并对有关类别、品种的存货因市场价格波动较大导致计划价和实际价之间产生较大差异的（一般可考虑上下波动幅度在 10% 及以上），要在当年 12 月份，结合市场趋势分析，组织有关部门对存货的计划价格进行调整修订。每月末必须计算

并分配材料成本差异，可采用本月或者上月的材料成本差异率进行分配，但计算方法一经确定，不得更改。计算方法为：

本月材料成本差异率=(月初结存材料的成本差异+本月收入材料成本差异) / (月初结存材料的计划成本+本月收入材料的计划成本) ×100%

本月发出材料应负担差异=本月发出材料计划成本×本月(或上月)材料成本差异率。

其中，按照重要性原则，如本月末暂估入账的材料较多，应在购入材料的计划成本中，扣除暂估入账的材料计划价。

部分单位有委托加工业务的，其委托加工物资应负担的材料成本差异，可以采用上月材料成本差异率计算分配。

材料成本差异按类别计算、分配；对单件(项)存货金额较大的，按单件(项)存货计算差异。

部分商品批发、零售单位根据实际情况，可以延续采用毛利率法或零售价法，但必须报经公司备案。

按实际成本核算发出存货的计价方法，各单位在加权平均法、先进先出法和个别计价法三种中选择一种，并尽可能保持与原已采用的方法一致。个别单位因特殊情况需采用三种方法以外的其他方法的，须报公司批准。

期末存货计量，一般采用永续盘存制，也可以延续采用实地盘存制，但必须加强存货的库存管理。

在正常生产经营过程中多次使用的、但未列入固定资产目录的周转材料等存货，可以采用一次转销法、五五摊销法和分次摊



销法（建造承包商的周转材料）进行摊销。低值易耗品、包装物、周转材料等存货，在领用当月开始摊销。2000元（含2000元）以下的一次摊销；2000元以上的，分别采用五五摊销或分期（次）摊销，其中单位（批）价值较大（一般4000元及其以上）、数量较多的周转材料、包装物，实行分期（次）摊销，摊销期间不超过3年（或不超过受益产品的加工或建设期）。如此类存货发余价值扣除责任人赔偿后，一次计入成本费用。

资产负债表日，存货发生减值时，按可变现净值低于成本的差额计提存货跌价准备。

**第十八条** 持有至到期投资，是指公司购入的到期日固定、回收金额固定或可确定的、且有明确意图和能力持有至到期的非衍生金融资产。包括：固定利率的国债、委托银行或其他金融机构贷出的款项、浮动利率公司债券等；初始投资成本按取得该投资的公允价值与交易费用之和入账（不含支付价款中所包含的，已到付息期但尚未领取的利息）；如果因持有意图或能力发生改变，使某项投资不再适合划分为持有至到期投资的，应当将其重分类为可供出售金融资产，并以公允价值进行后续计量。除准则规定的情况外，一般不得转回持有至到期投资。

资产负债表日，发生减值时，计提减值准备。

**第十九条** 可供出售金融资产，是指初始确认时即被公司指定为可供出售的股票投资、债券投资等金融资产；取得时以公允价值与交易费用之和做为记账依据（不含支付价款中所包含的，已到付息期但尚未领取的利息或已宣告但尚未发放的现金股

利)。可供出售金融资产公允价值发生变动形成的利得和损失，应直接计入资本公积，在该金融资产终止确认时转出，计入当期损益。

**第二十条** 长期股权投资主要包括两个方面：一是指对子公司、联营企业和合营企业的投资；二是对被投资单位不具有共同控制或重大影响、在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益性投资。

#### 一、长期股权投资初始成本的确定

一是企业合并形成的长期股权投资初始成本的确定，二是除企业合并形成的外，其他方式取得的长期股权投资初始成本的确定。

##### （一）企业合并形成的长期股权投资初始成本的确定

1、同一控制下企业合并形成的长期股权投资初始成本确定。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，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，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初始成本确定。应在购买日按照取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额作为长期股权投资的初始成本。

购买方在购买日对作为企业合并对价付出的资产、发生或承担的负债应当按照公允价值计量，公允价值与其账面价值的差额，计入当期损益。

购买方对合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应当确认为商誉。

合并成本应区别以下情况确定：

（1）一次交换交易实现的企业合并，应将为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值作为合并成本；

（2）通过多次交换交易分步实现的企业合并，应将每一单项交易成本之和作为合并成本；

（3）合并成本还应包括为进行企业合并发生的各项直接相关费用；

（4）在合并合同或协议中对可能影响合并成本的未来事项作出约定的，购买日如果估计未来事项很可能发生并且对合并成本的影响金额能够可靠计量的，应当将其计入合并成本。

购买方对合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应当按照下列规定处理：对取得的被购

买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值以及合并成本的计量进行复核；经复核后合并成本仍小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的，其差额应当计入当期损益。

（二）除企业合并形成的外，其他方式取得的长期股权投资成本的确定。

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。

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。

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。

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。

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。

## 二、长期股权投资核算的成本法

### （一）成本法的核算范围

各单位对子公司的长期股权投资采用成本法核算，编制合并报表时按照权益法进行调整。

对被投资单位不具有共同控制或重大影响、在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益性投资采用成本法核算。

各单位对联营企业或合营企业的投资采用权益法核算。

## （二）成本法的核算方法

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的成本；

被投资单位宣告分派的现金股利或利润，确认为当期收益。在确认投资收益时，仅限于被投资单位接受投资后产生的累积净利润的分配额，所取得的利润或现金股利超过上述数额的部分作为初始投资成本的收回。

## 三、长期股权投资核算的权益法

### （一）采用权益法下长期股权投资成本的后续计量：

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，不调整长期股权投资的初始投资成本；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，其差额应当计入当期损益，同时调整长期股权投资的成本。

2、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。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。

3、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。

4、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在不一致的，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。

5、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。

#### （二）权益法下超额亏损的确认顺序：

首先，冲减长期股权投资的账面价值。

其次，长期股权投资的账面价值不足以冲减的，应当以其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益账面价值为限继续确认投资损失，冲减长期应收项目等的账面价值。

最后，经过上述处理，按照投资合同或协议约定需要企业承担额外义务的，应按预计承担的金额确认预计负债，计入当期投资损失。

被投资单位以后期间实现盈利的，企业扣除未确认的亏损分担额后，应按与上述相反的顺序处理，减计已确认的预计负债的账面余额，恢复其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益及长期股份投资的账面价值，同时确认投资收益。

收到被投资单位的股票股利，不进行账务处理，但应在备查簿中登记增加的股数，以反映每股投资成本的减少。

资产负债表日，长期股权投资期末账面价值高于可收回金额的，应该确认减值损失，资产减值损失一经确认，在以后的会计期间不得转回。

**第二十一条** 投资性房地产，是指为赚取租金或资本增值，或者两者都有而持有的房地产；包括：已出租土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权、已出租建筑物。

（一）各单位投资性房地产可以按成本计量，也可以按公允价值计量，但是不得同时采用二种模式进行后续计量。计量模式一经确定不得随意变更，成本计量模式可以转换为公允价值计量模式，作为会计政策变更。但是以公允价计量模式的不得转换为成本计量模式。

（二）各单位投资性房地产原则上应当采用成本计量模式。采用成本模式计量时，比照固定资产和无形资产进行核算。

（三）如果采用公允价值计量模式，必须要同时满足这二个条件：一是投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场；二是能够从房地产市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的公允价值作出合理的估计。

在公允价值模式下，不计提折旧或摊销，以会计期末的公允价值为基础调整账面价值，公允价值与原账面价值的差额计入当期损益。

（四）投资性房地产开始自用，投资性房地产应转换为固定资产或无形资产；作为存货的房地产改为出租，将存货转换为投资性房地产；自用土地使用权停止自用，用于赚取租金或资本增值，将无形资产转换为投资性房地产。

（五）已出租的投资性房地产租赁期届满，因暂时空置但继续用于出租的，仍作为投资性房地产。闲置土地不属于投资性房地产。

一项房地产，部分用于赚取租金或资本增值，部分用于生产商品、提供劳务或经营管理，用于赚取租金或资本增值的部分，如果能够分别计量和出售的，可以确认为投资性房地产，否则不可。

母公司以经营租赁方式向子公司出租房地产，作为母公司的投资性房地产，合并报表时作为企业集团的自用房地产。

**第二十二条** 未实现融资收益，是指分期计入租赁收入或利息收入的未实现融资收益。出租人融资租赁产生的应收租赁收入，以及采用递延方式分期收款，实质上具有融资性质的销售商品或提供劳务等经营活动产生的长期应收款，均采用实际利率法计算当期收入。

**第二十三条** 固定资产，是指企业为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的，使用寿命超过一个会计年度的有形资产。



固定资产按取得时的成本入账，其中自行建造固定资产，按建造过程该项资产达到预定可使用状态前所发生的全部支出作为入账价值。

计提折旧的固定资产范围包括生产经营用、非生产经营用和租出的固定资产（具体包括房屋建筑物、在用机器设备、仪器仪表、运输工具、工具器具，季节性和大修理停用的固定资产，融资租入和以经营租赁方式租出的固定资产等）。

不计提折旧的固定资产，包括已提足折旧或已全额计提减值准备但继续使用的固定资产，按规定单独估价作为固定资产入账的土地，以经营租赁方式租入的固定资产，租入方不计提折旧。

固定资产折旧方法和折旧年限（见第十六章“会计估计”第一百四十三条）

固定资产折旧率均采用个别折旧率计算。

固定资产统一分类（见《中国中煤能源股份有限公司固定资产分类及折旧年限表》）。

井工矿、露天矿的弃置费用，按照预计弃置费用的现值计入固定资产初始成本和预计负债，并追溯调整，在该项固定资产的使用寿命内计算确定各期应负担的利息费用。

盘盈固定资产，应作为前期差错更正，调整期初留存收益。

固定资产期末账面价值高于可收回金额的差额，计提减值准备，在以后会计期间不得转回。

**第二十四条** 煤炭生产单位和煤炭施工单位的专用小型设备不在固定资产核算，分别视同原材料和周转材料核算。其中：

煤炭生产单位专用小型设备包括：风镐、电风钻、矿灯、7.5KW（含 7.5KW）以下电动机和水泵、200A（含 200A）以下的低压防爆开关、10KVA 以下变压器、局扇、矿车(包括平板、坑木车)、自救器、综合保护器、瓦斯检定器、锚杆机等；其中，露天开采生产企业还应增加：充悬挂工具、压力表、小型空压机、轮胎补胎热压机、硫化机、打磨机、小型扩胎机、冷媒加注装置、发动机维修专用工具、卡件维修系统、100 吨以下千斤顶、小型压床、小型拉拔工具、风（电）动扳手、力矩扳手、手拉葫芦、手动液压千斤顶、电锯、台钻、虎钳、电缆热修补仪、升压仪器、大板牙架、电锤、手电钻、角磨砂轮机、液压钳、小型电焊机、平衡仪、示波仪、万用电表、测温仪、小型切割机、压线钳、风镐、等离子切割机、链码储箱、卷扬机、3KVA 变压器、按钮箱、负荷开关、照明配电箱、电压电流互感器、跌落保险、电流表、高压熔断器、放电计数器、小型动力配电箱、压力机、油罐、热水箱、小阀门。

煤炭施工单位专用小型设备包括：7.5KW（含 7.5KW）以下的电动机、10KW（含 10KW）以下的变压器、200A（含 200A）以下的低压防爆开关、5.5KW（含 5.5KW）以下的局扇和扇风机、5.5KW(含 5.5KW)以下的各种泵、手动链式起重机、3 吨（含 3 吨）以下的电动葫芦、4KW（含 4KW）以下的小绞车、4KW（含 4KW）以下的小砂轮机、4KW（含 4KW）以下的圆锯机、电钻、风钻、风镐、台钻、200 吨（含 200 吨）以下的千斤顶、1 吨（含

1吨)以下的矿车和平板车、风动潜水泵。其次还可包括自救器、综合保护器、瓦斯检定器、锚杆机、打夯机、振动棒等。

煤炭施工单位按“周转材料”核算的小型设备,由各单位按照价值高低将其区分两类情况:价值较高(按2000元及以上)的采用分期摊销法,摊销期限不超过2年;价值较低(按2000元以下)的采用五五摊销法。煤炭矿建施工单位计入“井巷工程辅助费——折旧及大修理费项目”等,煤炭建筑安装施工单位计入“其他直接费”项目等。

**第二十五条** 经营租赁方式租入的固定资产发生的改良支出,应作为“长期待摊费用”,并在剩余租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中较短的期限内进行摊销。

**第二十六条** 除第二十五条外的其他固定资产后续支出,包括日常修理费、大修理费用、更新改造支出、房屋的装修费用和融资租入固定资产后续支出。

固定资产后续支出符合固定资产确认条件的,应当计入固定资产成本,同时将被替换部分的账面价值扣除;不符合固定资产确认条件的,应当在发生时计入当期损益。

符合固定资产确认条件的固定资产装修费用,在装修后符合能延长固定资产的使用寿命,或产品质量实质性提高,或产品成本实质性降低的条件,应予资本化,并在受益期内计提折旧。其中:自有固定资产装修费用,应当在两次装修期间与固定资产剩余使用寿命两者中较短的期间内单独计提折旧,下次装修时,该科目的余额减去相关折旧后的差额,应一次全部计入当期损益;

融资租入固定资产发生的后续支出，除修理费计入当期费用外，发生的装修费用符合上述条件的可予资本化，应在两次装修期间、剩余租赁期和固定资产尚可使用年限三者中较短的期间内，单独计提折旧。

**第二十七条** 在建工程，核算使用公司自有资金和商业性贷款，或经公司批准的基建计划，使用自有资金和商业性贷款所建造的工程、设备安装、技术改造等发生的实际支出，包括需要安装设备的价值。

在建工程在达到或预计达到可使用状态时，经竣工决算，转增固定资产。

在建工程虽未办理竣工决算但已达到预定可使用状态时，应由工程管理等部门提供工程造价资料，在达到可使用状态的当月预列固定资产核算，并自下月起按规定计提折旧。待正式办理竣工决算后，再调整“固定资产”的账户余额。不需要调整原已计提的折旧额。

**第二十八条** 无形资产，是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。无形资产包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权、土地使用权、采矿权、探矿权等。

无形资产以取得时的实际成本入账。

无形资产的摊销，采用与无形资产有关的经济利益的预期实现方式选择无形资产的摊销方法。对有明确的合同或法律规定的，其摊销期限不应超过其规定；没有明确的合同和法律规定的，应当综合各方面的情况，聘请专家进行论证、或与同行业的情况

进行比较以及企业的历史经验等，来确定无形资产为企业带来未来经济利益的期限。对于确实无法估计使用寿命的无形资产，在持有期间不需摊销，但必需进行减值测试。

各单位至少于每年年度终了，对无形资产的使用寿命进行复核，如果有证据表明无形资产的使用寿命不同于以前的估计，则对于使用寿命有限的无形资产，应改变其摊销年限，并按照会计估计变更处理；对于原使用寿命不确定的无形资产，如果有证据表明其使用寿命是有限的，也应按会计估计变更处理，并改按使用寿命有限的无形资产处理。

无形资产发生的后续支出，直接确认为发生当期的费用。

如某项无形资产已被其他新技术所替代，且无使用价值和转让价值；或已超过法律保护期限，且已确认不能给单位带来经济效益；其他足以证明无使用和转让价值的，该项无形资产的摊余价值全部计入当期损益。

资产负债表日，无形资产可收回金额低于账面价值的差额计提减值准备。无形资产减值准备不可转回。

**第二十九条** 商誉，是指非同一控制下企业合并中取得的商誉价值。

对于非同一控制下的吸收合并，购买方在资产负债表日，应结合与相关的资产组或资产组组合进行减值测试，商誉发生减值时，借记“资产减值损失”科目，贷记“商誉---减值准备”

对于非同一控制下的控股合并，母公司在购买日编制合并资产负债表时，对于被购买方可辨认资产、负债应当按照合并中确

定的公允价值列示，企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，确认为合并资产负债表中的商誉。

**第三十条** 长期待摊费用是指已经支出，但摊销期限在一个会计年度以上（不含一年）的各项费用，包括露天矿开发用地支付的土地补偿费、拆迁费、以经营租赁方式租入固定资产的改良支出以及摊销期限在一年以上的其他待摊费用。

摊销期限以费用发生对象的受益期确定。

当某项长期待摊费用已基本确定不能使以后会计期间受益，应在被判断当期（月），将其摊余价值全部计入当期（月）损益。

**第三十一条** 递延所得税资产，是指已经确认的可抵扣暂时性差异产生的所得税资产，以及按照税法规定可以用以后年度税前利润弥补的亏损产生的所得税资产。企业合并中取得资产、负债的入账价值与其计税基础不同形成可抵扣暂时性差异的，应于购买日确认递延所得税资产。

### 第三章 负债及所有者权益

**第三十二条** 负债，是指过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。按流动性分为流动负债、非流动负债。

**第三十三条** 有关负债业务的核算：

（一）交易性金融负债，是指企业承担的交易性金融负债的公允价值，以及企业持有的指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。

（二）是指因购买材料、商品和接受劳务等经营活动应支付的款项。购买材料和商品时，应付账款按发票账单应付金额，于物资验收入库后入账；应付账款带有现金折扣的，按发票记载的应付金额总值入账。月末材料已验收入库而账单未到，应暂估入账，增加“应付账款”，待次月账单到达后，再作相应调整；因故无法支付或无需支付的应付款项，计入“营业外收入----其他”。企业与债权人进行债务重组时，应当按债务重组规定处理，重新确定应付账款金额。

（三）应付票据按票据面值记账，其中，对带息票据期末尚未支付而计提的利息，计入当期财务费用。应付票据到期，如无力支付票款，按应付票据的票面价值，借记“应付票据”，贷“应付账款”科目。

（四）预收账款于实际收到时，按实际收到的金额记账。预收账款不多的单位可直接计入“应收账款”的贷方，但在编制会计报表时，必须将“预收”和“应收”两类业务分开填报。

（五）应付职工薪酬，是指为获得职工提供的服务而给予相关的各种形式的报酬和其他支出，以上支出按照职工提供服务的受益对象进入相关资产、成本或当期损益，主要包括以下内容：

1、构成工资总额的各组成部分：与国家统计局口径一致，包括实行工效挂钩企业提取的工资及工资增长基金及未实行工

效挂钩企业应付职工的工资，以及井下职工安全账户中个人部分和企业负担的工资。

2、职工福利费；

3、“五险一金”：医疗、养老、工伤、失业、生育和住房公积金，根据工资总额的一定比例计算；

4、工会经费和职工教育经费；

5、非货币性福利：如以产品作为福利发放给职工；

6、解除劳动关系补偿：辞退福利；

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的补偿建议，在同时满足企业已经制定正式解除劳动关系的计划和企业不能单方面解除该计划或撤销裁减建议这二个条件时，应当确认因解除与职工劳动关系给予补偿而产生的预计负债，同时计入当期损益。

外商投资企业按规定从净利润中提取的职工奖励及福利基金，也在本科目核算。

（六）各单位交纳的各种税费在“应交税费”科目核算的包括：增值税、消费税、营业税、资源税、所得税、土地增值税、城市维护建设税、房产税、土地使用税、车船使用税、教育费附加、矿产资源补偿费、个人所得税等。

印花税、耕地占用税、契税和车辆购置税不在“应交税费”科目核算。

（七）短期借款和长期借款，分别核算企业向银行或其他非银行金融机构借入的期限在1年以内和1年以上的借款。长期借



款按“本金”、“利息调整”、“应计利息”进行明细核算。从公司外部其他非金融单位或公司内部单位借入的款项，分别在“其他应付款”或按照本规定附件 2“结算中心增设会计科目”中核算。

（八）应付债券，核算企业为筹集长期资金而发行的债券本金和利息，按照“面值”、“利息调整”、“应计利息”进行明细核算。

发行的可转换公司债券，应按金融工具确认和计量准则规定将负债和权益成份进行分拆，分拆后形成的负债在本科目核算。

**第三十四条** 专项应付款，核算企业取得国家指定为资本性投入的具有专项或特定用途的款项。如属于工程项目的资本性拨款等。工程完工形成固定资产的，在增加“固定资产”同时，增加“资本公积---资本溢价或股本溢价”。

**第三十五条** 煤炭生产单位按规定提取的以分期付款方式购入固定资产和无形资产发生的应付账款、应付融资租赁款，在“长期应付款”中核算，并设置有关明细科目。

公司与各单位之间发生的用于购置固定资产或项目建设的、借款期超过 1 年的借贷资金，借入方在“长期应付款”（“应付内部借款”）科目核算，并设置专项明细科目；贷出方在“其他应收款”（“应收内部贷款”）科目核算，但在填列资产负债表时，贷出方将其“其他应收款”余额在“其他长期资产”项目中填列。在合并报表时，此项业务予以抵销。

**第三十六条** 预计负债，核算企业各项预计的负债，包括对外提供担保、商业承兑票据贴现、未决诉讼、未决仲裁、产品质

量保证、重组义务、亏损性合同以及固定资产和矿区权益弃置义务等很可能产生的负债。

按照事项发生的实际情况和第十条规定的判断概率标准，合理确定。

**第三十七条** 递延所得税负债，是指根据所得税准则确认的应纳税暂时性差异产生的所得税负债。

**第三十八条** 所有者权益，是指所有者在企业资产中享有的经济利益，其金额为资产减去负债后的余额。包括实收资本（或股本）、资本公积、盈余公积、未分配利润（或未弥补亏损）等。

资本（股本）溢价形成有资本公积可转增股本外，其他形成的资本公积不得转增股本。

在所有者权益内部，通过“盈余公积-专项储备”和“利润分配-提取专项储备”项目，对按国家有关规定提取的安全生产费用以及具有类似性质的费用进行核算，当按规定标准提取安全生产等费用时，借记“利润分配—提取专项储备”科目，贷记“盈余公积—专项储备”科目，安全生产费用以及具有类似性质的费用用于相关支出时，应当按照实际使用金额在所有者权益内部进行结转，“盈余公积—专项储备”。

**第三十九条** 按规定将企业改组为股份公司的，应对企业资产进行评估，并按资产评估确认价值调整原企业账面价值。如规定的调账日期与资产评估基准日不一致，在评估基准日到调账日的期间内资产数量已发生了增减变化，调账时应区别情况处理：

如原评估资产数量减少，减少部分与原评估确认的差额，不再调整账面价值；

如资产增加，增加部分则按照取得资产的实际价值确认其账面价值。

**第四十条** 公司资本金实行统一分级管理，所属非法人分支机构不核算企业资本金。资金拨付与拨入单位分别通过“拨付所属资金”、“上级拨入资金”科目进行核算。

#### **第四章 收入、成本、费用、减值损失、利润及利润分配**

**第四十一条** 收入是指在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。包括：销售商品收入、提供劳务收入、让渡资产使用权收入等。

**第四十二条** 有关单位应在以下条件均满足时，确认销售商品的收入：

- （一）已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；
- （二）既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施控制；
- （三）收入的金额能够可靠地计量
- （四）相关的经济利益很可能流入企业；
- （五）相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

在不符合确认条件但商品已发出的情况下，设置“发出商品”科目核算。

销售商品收入的计量，按照从购货方已收或应收的合同或协议价款确定销售商品收入金额，但已收或应收的合同或协议价款不公允的除外。

合同或协议价款的收取采用递延方式，实质上具有融资性质的，应当按照应收的合同或协议价款的公允价值确定销售商品收入金额。应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额，应当在合同或协议期间内采用实际利率法进行摊销，计入当期损益。

发生现金折扣：按总额确认收入，现金折扣发生时计入财务费用；

发生商业折扣：扣除商业折扣后的金额确定收入；

发生销售折让：通常冲减当期收入、或适用资产负债表日后事项；

发生销售退回：通常冲减当期收入、或适用资产负债表日后事项。

**第四十三条** 有关单位提供劳务实现的劳务收入按以下条件确认：

如在同一会计年度内开始并完成的劳务，应当在完成劳务时确认收入；

如劳务的开始和完成分属不同的会计年度，在提供劳务交易的结果能够可靠估计的情况下，企业应当在资产负债表日按完工百分比法确认相关的劳务收入；

在采用完工百分比法确认收入时，收入和相关费用应按以下公式计算：

本年确认的收入=劳务总收入\*本年末止劳务的完成程度-以前年度已确认的收入

本年确认的费用=劳务总成本\*本年末止劳务的完成程度-以前年度已确认的费用

如在提供劳务交易的结果不能可靠估计的情况下，应在资产负债表日对收入分别两种情况予以确认和计量：

（一）如果已经发生的劳务成本预计能够得到补偿，应按已经发生的劳务成本金额确认收入，并按相同金额结转劳务成本；

（二）如果已经发生的劳务成本预计不能全部得到补偿，应按将已经发生的劳务成本计入当期损益，不确认提供劳务收入。

与其他企业签订的合同或协议包括销售商品和提供劳务时，能够区分且能单独计量的，应当分别确认销售商品和提供劳务的收入。如果不能区分，或虽能区分但不能够单独计量，全部作为销售商品处理。

#### **第四十四条** 让渡资产使用权收入的确认：

让渡资产使用权收入包括：利息收入、使用费收入等。

利息收入：按照他人使用本企业货币资金的时间和实际利率计算确定；

使用费收入：按照合同或协议约定的收费时间和方法计算确定；

**第四十五条** 房地产开发企业自行开发商品房对外销售收入的确定，按照销售商品收入的确认原则执行；如果房地产经营商

事先与买方签订合同（该合同是不可撤销的），按照合同要求开发房地产的，应作为建造合同，按照建造合同的原则确认收入。

**第四十六条** 施工单位因建造工程，其合同收入及费用应按以下原则确认和计量：

（一）如果建造合同的结果能够可靠地估计，企业应当根据完工百分比法在资产负债表日确认合同收入和费用。完工百分比法，是指根据合同完工进度确认收入与费用的方法。

1、固定造价合同的结果能够可靠估计，是指同时具备以下4项条件：

- （1）合同总收入能够可靠地计量；
- （2）与合同相关的经济利益很可能流入企业；
- （3）实际发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量。
- （4）合同完工进度和为完成合同尚需发生的成本能够可靠地计量。

2、成本加成合同收入确认同时具备以下2个条件：

- （1）与合同相关的经济利益很可能流入企业；
- （2）实际发生的合同成本能够清楚地区分并且能够可靠地计量。

（二）当期完成的建造合同，按实际合同总收入减去以前年度累计已确认收入后的余额作为当期收入；累计实际发生的合同成本减去以前年度累计已确认的费用后的余额作为当期费用。

（三）如果建造合同的结果不能够可靠地估计的处理方法：

1、合同成本能够收回的，按能够收回的实际合同成本确认收入，合同成本在发生当期作为费用；

2、合同成本不能收回的，在发生时立即确认费用，不确认收入。对部分按实际进度结算的工程，可按已完且业主已结算工程或实际取得的工程款项确认收入。

（四）在资产负债表日完成的建造合同，在完成时确认合同收入和费用；如果合同预计总成本超过预计总收入，应将预计损失立即作为当期费用。

合同完工进度，采用按已完合同工作量占合同预计总工作量的比例的方法确定。

**第四十七条** 代理煤炭出口单位（口岸公司）受托代理煤炭出口，应在收入的确认条件具备时确认收入并结转相关成本。陆运以取得承运货物收据或铁路联运运单，海运以取得出口装船提单并向银行办理交单手续的时间确认销售收入，以“离岸价”为基础确认销售收入，以销售收入扣除代理手续费确认销售成本。

**第四十八条** 各单位要根据自身的生产经营特点和管理要求，确定适合本单位的成本核算对象、成本项目和成本计算方法。

**第四十九条** 主要行业企业成本核算对象的确定。

煤炭生产企业：原煤、洗选煤、商品煤；

电解铝行业：铝锭、铝液、铝制品；

机械加工企业：产品品种（或批、件）；

施工企业：矿建或建筑安装工程符合合同分立和合同合并条件的，按合同分立或合并后的单位工程为成本核算对象，否则按

单项工程合同为成本核算对象；安装工程以安装的设备台件(套)为成本核算对象；

勘察、设计企业：勘察（设计）项目、部门；

房地产开发企业：单项工程；

商品流通企业：商品品种（或类、件）；

焦炭生产企业：焦炭、煤气、化工产品；

煤气输配企业：管道煤气；

电力生产企业：电力、蒸汽；

宾馆、餐饮服务企业：服务内容。

**第五十条** 成本项目，包括直接材料、直接人工、制造费用。各单位应根据自身的生产特点细化成本核算项目。其中，主要行业的成本项目列示如下：

煤炭生产企业成本项目：原材料（木材、支护用品、火工品、大型材料、综机配件、建材、专用工具、燃料、油脂乳化液、其他材料，露天开采单位还包括轮胎、水费、厂商承包费）、工资、工资附加费、动力（电力）、计提的折旧费用、计提的井巷工程费用、外包剥离费（露天开采企业用）、生产工程及复垦费、保险费、外包掘进及回采费、制造费用；洗煤生产成本项目还应包括入洗原料煤、洗选煤配件；

电解铝行业：原材料（含外购半成品）、动力、人工费、其他直接费（含辅助材料、专用模具、专用工具）、制造费用；



机械制造企业成本项目：原材料（含外购半成品）、动力、人工费、其他直接费（含辅助材料、专用模具、专用工具）、制造费用；

施工企业成本项目：直接材料、直接人工、施工机械使用费、其他直接费、间接费用，矿建施工企业还应专设井巷工程辅助费；

勘察、设计企业成本项目：人工费、材料费、其他费用；

房地产开发企业：土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、公共配套设施费、开发间接费用；

商品流通企业成本项目：外购商品（包括采购价格、进口关税和其他税金）；

焦炭生产企业成本项目：原材料（精煤、主焦煤、黑色金属、化工辅料、备品配件、洗油、烧碱、纯碱、硫酸、其他材料）、工资、工资附加费、动力（电力、蒸汽）、水、计提的折旧费用、制造费用；

煤气输配企业成本项目：原材料（煤气购入成本、备品配件、其他材料）、工资、工资附加费、动力（电力、蒸汽）、计提的折旧费用、制造费用；

电力生产企业成本项目：原材料（电煤、中煤）、辅助材料、配件、其他材料、直接人工、提取的职工福利费、电力、水费、蒸汽、制造费用；

宾馆、餐饮服务企业成本项目：原料（材料）费、外购商品、人工费、动力、其他费用。

因没有定型产品而无法核算产品成本的有关费用在“其他业

务成本”科目中核算。辅助生产分配方法。辅助生产部门发生的各项费用，采用直接分配法或交互分配法，将辅助生产费用分配给各受益对象。

**第五十一条** 生产成本在完工产品与在产品间的分配方法，煤炭生产、机械制造等企业采用约当产量法，施工、房地产和勘察设计企业采用完工百分比法。

**第五十二条** 销售费用的核算范围，为各生产和经营单位在销售商品或经营过程中发生的各项费用以及为销售本单位商品而专设的销售机构经营费用。

具体费用项目包括：

（一）为销售产品或商品的包装费、运输费、装卸费、保险费、展览费、广告费、设备物品租赁费、服务费；

（二）专设销售机构的职工薪酬及附加费、业务费、折旧费、固定资产修理费等（单位内部销售部门不直接组织销售而属于行政管理部门的，所发生的经费开支列入“管理费用”）；

（三）按合同规定支付的委托代销手续费；

（四）商品流通企业在进货过程中发生的进货费用金额较小的，可在发生时直接计入当期销售费用。

煤炭出口单位（口岸公司）的“销售费用”按上述 1 和 4 费用项目列示，其余费用列入“管理费用”。

**第五十三条** 管理费用的核算范围。凡公司一、二级单位本部发生的管理性费用，全部在“管理费用”各相关费用项目中核算；原则上，三级及三级以下单位，其本部发生的除人员工资、

职工福利费、办公费、折旧费、修理费、物料消耗、低值易耗品摊销等公司经费须计入“制造费用”或“间接费用”外，其他管理性费用计入“管理费用”各相应项目。

各二级单位在遵循此原则的基础上，可以根据各自的具体情况，进一步确定管理费用的核算范围。如所属三级单位经营规模较大、其本部具有较强的管理职能且行政性管理机构健全，可以比照二级单位本部，对其发生的管理性费用全部在“管理费用”中核算，但必须要求在本单位“管理费用”的核算范围上，标准统一，口径一致，也不得将其核算范围的确定权限再层层下放；同时，需将确定或变更所属单位管理费用核算范围的有关文件抄报公司备案。

三级及其以下各级非法人单位发生的类似管理性费用，原则上要求在“制造（间接）费用”或“营业费用”中核算。

公司直属的二级非法人单位（如分公司和境外代表处），发生的管理性费用比照二级法人企业本部费用，除按照第五十二条列入“销售费用”部分外，其余全部列入“管理费用”各有关项目。

**第五十四条** 公司对所属内部单位发放的内部贷款，借款方因使用资金而支付的借款利息或资金占用费，计入“财务费用”；公司对收取的利息或资金占用费，分两种情况处理：贷出资金的来源属于银行等金融企业借款，且利率不超过该项资金的银行借款利率的，直接冲减“财务费用”；贷出资金来源属于自有资金，或由银行等金融机构借入，但转贷利率高于该项资金的银行借款利率的，其利息或资金占用费全额计入“其他业务收入”。

**第五十五条** 各单位按当年税后利润（减弥补亏损）的百分之十提取法定公积金。公司法定公积金累计额为公司注册资本的百分之五十以上的,可以不再提取。

外商投资企业在计提盈余公积后,须分别按 10% 计提职工奖励及福利基金、储备基金和企业发展基金。

非法人性质的分支机构（公司），不提取法定公积金，实现利润全额上缴。

发生以前年度亏损的单位，在税法规定的年限内，由税前利润进行弥补；已超过税法规定弥补年限的，由税后利润弥补，但必须经过公司（或本公司董事会、股东会）批准同意。

## 第五章 非货币性资产交换

**第五十六条** 非货币性资产交换，是指交易双方主要以存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换，这种交换不涉及或只涉及少量的货币性资产（补价）。

### **第五十七条** 非货币性资产交换的认定

支付的货币性资产（补价）占换入资产公允价值的比例，或者收到的货币性资产（补价）占换出资产公允价值的比例，低于 25%，视为非货币性资产交换。

涉及补价的非货币性交易，其判断标准为：收到补价的企业，其收到的补价占换出资产公允价值的比例小于 25% 的，或支付补价的企业，其支付的补价占换出资产公允价值加上支付的补价之和的比例小于 25% 的，计算公式如下：

收到补价的企业：收到的补价/换出资产公允价值 < 25%

支付补价的企业：支付的补价/（支付的补价+换出资产的公允价值） < 25%

### **第五十八条** 非货币性交易核算的一般原则：

非货币性资产交换的计量有两种计量基础，公允价值和账面价值。

采用公允价值计量必须同时符合两个条件

- 1、交换具有商业性质；
- 2、换入或换出的资产的公允价值能够可靠计量。

不符合两个条件之一时，则采用账面价值计量，即以换出资产的账面价值计量。

存在关联方关系的企业之间的非货币性交换不具有商业实质，不能采用公允价值计量，只能以账面价值计量。

#### （一）以公允价值为基础换入资产入账价值的计量

在非货币性资产交易中，如果不涉及补价的，以换出资产的公允价值加上应支付的相关税费，作为换入资产的实际成本入账价值；换出资产的公允价值与其账面价值的差额计入当期损益。

在涉及补价的情况下，支付补价的企业，以换出资产的公允价值，加上补价和应支付的相关税费，作为换入资产的入账价值，换出资产的公允价值与其账面价值的差额计入当期损益。收到补价的企业，以换出资产的公允价值减去补价，加上应支付的相关税费，作为换入资产的入账价值。换出资产公允价值与其账面价值的差额计入当期损益。

## （二）以账面价值为基础换入资产入账价值的计量

在不涉及补价的情况，以换出资产的账面价值加上应支付的相关税费作为换入资产的入账价值，不涉及损益。

在涉及补价的情况下，支付补价的企业，以换出资产的账面价值加上补价和应支付的相关税费，作为换入资产的入账价值，不涉及损益。收到补价企业，以换出资产的账面价值，减去补价加上应支付的相关税费，作为换入资产的入账价值，也不涉及损益。

## **第五十九条** 非货币性资产交换公允价值的确定方法

换入资产或换出资产的公允价值能够可靠确定的，非货币性资产交换才能以公允价值计量。

（一）换入或换出资产存在活跃市场的，表明该资产的公允价值能够可靠计量。

（二）换入或换出资产本身不存在活跃市场、但类似资产存在活跃市场的，表明该资产的公允价值能够可靠计量。

（三）换入或换出资产不存在同类或类似资产可比市场交易，采用估值技术确定的公允价值估计数的变动区间很小，或者在公允价值估计数变动区间内，各种用于确定公允价值估计数的概率能够合理确定的，视为公允价值能够可靠计量。

## **第六十条** 非货币性资产交换的会计处理

非货币性资产交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量的，在发生补价的情况下，支付补价的企业以换出资产的公允价值加上支付的补价（或换入资产的公允价值）和应支付的相关税

费，作为换入资产的入账价值；收到补价方，应当以换入资产的公允价值（或换出资产的公允价值减去补价）再加上应支付的相关税费，作为换入资产的入账价值。换出资产公允价值与其账面价值的差额，应当分别下列情况处理

（一）换出资产为存货的，应当视同销售处理，按照《企业会计准则第 14 号——收入》以其公允价值确认商品销售收入，同时结转相应的销售成本。

（二）换出资产为固定资产、无形资产的，换出资产公允价值和账面价值的差额，计入营业外收入或营业外支出。

（三）换出资产为长期股权投资、可供出售金融资产的，换出资产公允价值和账面价值的差额，计入投资收益。

#### **第六十一条 非货币性资产交换的披露**

企业应当在附注中披露与非货币性资产交换有关的下列信息：

- （一）换入资产、换出资产的类别
- （二）换入资产入账金额的确定方式
- （三）换入资产、换出资产的公允价值以及换出资产的账面价值
- （四）非货币性资产交换确认的损益

### **第六章 或有事项**

**第六十二条** 或有事项是指过去的交易或者事项形成的，其结果须由某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。

包括：未决诉讼、未决仲裁、债务担保、产品质量保证、票据贴现或背书转让、亏损合同、重组义务、环境污染的整治等。

或有事项的主要特征：

- （一）是由过去的交易或事项形成的；
- （二）具有不确定性；
- （三）结果由未来的事项决定。

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

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

企业不应确认或有资产和或有负债。

### **第六十三条 或有事项确认为预计负债的条件**

与或有事项相关的义务同时满足下列条件的，应当确认为预计负债：

- （一）该义务是企业承担的现实义务；
- （二）履行该义务很可能导致经济利益流出企业；

履行或有事项相关义务导致经济利益流出的可能性，通常按照列情况加以判断：

结果的可能性	对应的概率区间
基本确定	大于 95%但小于 100%
很可能	大于 50%小于等于 95%



可能 大于 5% 小于等于 50%  
极小可能 ; 大于 0 小于等于 5%

(三) 该义务的金额能够可靠地计量。

#### **第六十四条 预计负债的计量**

预计负债应当按照履行相关现实义务所需支出的最佳估计数进行初始计量。

(一) 最佳估计数的确定：

1、若所需支出在一个范围内，最佳估计数取中间值（平均数）确定；

2、或有事项涉及单个项目时，最佳估计数按最可能发生的金额确定；

3、或有事项涉及多个项目时，最佳估计数按各种可能结果及相关概率计算确定。

还要综合考虑到有关风险、不确定性以及货币时间价值的影响；除非货币时间影响重大的，要对未来现金流出进行折现后确定估计数；通常则不需要考虑。

(二) 预期补偿

企业清偿预计负债支出全部或部分预期由第三方补偿的，只有在基本确定能够收到时，才能确认作为资产单独入账；且确认金额不应超过预计负债的账面价值。

(三) 预计负债的后续计量

每个资产负债表日对预计负债的账面价值进行复核，有确凿证据表明账面价值已不能真实反映当前最佳估计数的，应作相应

调整，重新确定最佳估计数。

### **第六十五条 或有事项的披露**

（一）预计负债的披露：要披露预计负债的种类、形成原因、期初期末余额变动情况、预期补偿金额以及本期已确认的预期补偿金额。

（二）或有负债的披露：要披露或有负债的种类及其原因，产生的财务影响，以及获得补偿的可能性，主要包括贴现商业汇票、未决诉讼、未决仲裁、对外担保等开成的或有负债。

（三）或有资产的披露：企业通常不应披露或有资产，但在很可能会给企业带来经济利益的，应披露其形成原因、产生的财务影响等。

## **第七章 外币折算**

**第六十六条** 外币交易，是指以外币计价或者结算的交易。

外币是企业记账本位币以外的货币。包括：

- （一）买入或者卖出以外币计价的商品或者劳务；
- （二）借入或者借出外币资金；
- （三）其他以外币计价或者结算的交易。

**第六十七条** 记账本位币，是指企业经营所处的主要经济环境中的货币。

通常应选择人民币作为记账本位币。境外经营或者境内业务收支以人民币以外的货币为主的企业，也可以选用另外一种货币作为记账本位币。但是，编报的财务报表应当折算为人民币。

**第六十八条** 企业记账本位币一经确定，不得随意变更。除非企业经营所处的主要经济环境发生重大变化。确需变更记账本位币的，应当采用变更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币。

### **第六十九条 外币交易的会计处理**

（一）外币账户的设置：在核算外币业务时，企业应当设置相应的外币账户。主要外币账户包括外币现金、外币银行存款以及以外币结算的债权（如应收票据、应收账款、其他应收款、预付账款、长期应收款等）和债务（如短期借款、应付票据、应付账款、预收账款、其他应付款、长期应付款等）账户。

（二）交易日的会计处理：

在发生外币业务时，应根据一定的折算汇率，将外币金额折算为记账本位币金额并登记有关账户；在登记有关记账本位币账户的同时，按照外币金额登记相应的外币账户。

（三）对外币金额折算原则上采用即期汇率折算，也可以采用即期汇率近似汇率折算。

1、即期汇率：是指交易发生日的汇率。有三种表示方式：中间价、银行买入价、银行卖出价。

中间价是指当日中国人民银行公布的人民币外汇牌价的中间价。企业在折算时一般采用中间价作为折算汇率；外币兑换业务或涉及外币兑换的交易事项，就以银行买入价或银行卖出价折算。

2、即期汇率近似汇率：是指按照系统合理的方法确定的、

与交易发生日即期汇率近似的汇率。通常是当期平均汇率、加权平均汇率等。

### **第七十条 资产负债表日（期末）的会计处理**

在资产负债表日（期末），企业应分别对外币货币性项目和外币非货币性项目进行如下处理：

（一）外币货币性项目：在资产负债表日（期末）要采用即期汇率折算。根据按即期汇率折算后的金额，同时调增或调减各外币货币性项目的记账本位币金额，汇兑差额作为财务费用计入当期损益。

外币货币性项目主要包括：资产类有银行存款、应收账款、其他应收款、长期应收款等，负债类有应付账款、其他应付款、长期应付款等。

（二）外币非货币性项目：对于以历史成本计量的外币非货币性项目，除涉及计提资产减值外，在交易发生日已按当日即期汇率折算，资产负债表日（期末）不应改变其原记账本位币金额，不产生汇兑差额。

外币非货币性项目主要包括：存货、长期股权投资、固定资产、无形资产、实收资本、资本公积等。

属于与购建固定资产有关的借款产生的汇兑损益，按照借款费用资本化的原则进行处理。

### **第七十一条 外币财务报表的折算**

企业对境外经营的财务报表进行折算时，应当遵循下列规定：

### （一）境外经营的范围

境外经营，是指企业在境外的子公司、合营公司、联营公司、分支机构。还包括在境内的采用人民币以外的其他币种作为记账本位币的，也视为境外经营。

### （二）资产负债表的折算

资产负债表中的资产、负债项目，采用资产负债表日的即期汇率折算为母公司的记账本位币；

所有者权益项目除“未分配利润”项目外，其他项目均采用发生时的即期汇率折算为母公司的记账本位币；

“未分配利润”项目以折算后利润表中该项目的金额直接填列。

年初数以上年折算后的资产负债表有关项目金额列示。

### （三）利润表的折算

利润表中的收入和费用项目，采用交易发生日的即期汇率折算；也可以采用与交易发生日即期汇率近似的汇率折算（平均汇率和加权平均汇率）。

按照上述（二）、（三）折算产生的外币财务报表折算差额，在资产负债表中所有者权益项目下单独列示。

### （四）比较财务报表的折算比照上述规定处理。

## **第七十二条 外币折算的披露**

企业应当在附注中披露与外币折算有关的下列信息：

（一）企业及其境外经营选定的记账本位币、及其原因；

（二）记账本位币发生变更的，说明理由；

- (三) 采用近似汇率的，近似汇率的确定办法；
- (四) 计入当期损益的汇兑差额；
- (五) 处置境外经营对外币财务报表折算差额的影响。

## **第八章 资产负债表日后事项**

**第七十三条** 资产负债表日后事项，是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的有利或不利事项。财务报告批准报出日，是指董事会或类似机构批准财务报告报出的日期。

包括资产负债表日后调整事项和资产负债表日后非调整事项。

(一) 资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项，要对企业资产负债表日的存在状况的有关事项做出重新估计，应当调整资产负债表日的财务报表。

(二) 资产负债表日后非调整事项，是指在资产负债表日该事项的状况并不存在，而是期后才发生或存在的事项。这类事项不影响资产负债表日存在的状况，但要在会计报表附注中予以披露。

**第七十四条** 资产负债表日后发生的调整事项，应当分别以下情况进行账务处理：

(一) 涉及损益的事项，通过“以前年度损益调整”科目核算。调整增加以前年度收益或调整减少以前年度亏损的事项，以及调整减少的所得税，记入“以前年度损益调整”科目的贷方；调整

减少以前年度收益或调整增加以前年度亏损的事项，以及调整增加的所得税，记入“以前年度损益调整”科目的借方。“以前年度损益调整”科目的贷方或借方余额，转入“利润分配—未分配利润”科目。

（二）涉及利润分配调整的事项，直接在“利润分配—未分配利润”科目核算。

（三）不涉及损益以及利润分配的事项，调整相关科目。

（四）通过上述账务处理后，还应同时调整会计报表相关项目的数字，包括：

- 1、资产负债表日编制的会计报表相关项目的数字；
- 2、当期编制的会计报表相关项目的年初数；
- 3、如果涉及会计报表附注的，还应调整相应报表附注的数字。

资产负债表日后调整事项通常包括下列各项：

（一）资产负债表日后诉讼案件结案，法院判决证实了资产负债表日已经存在的现实义务，需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债。

（二）资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额。

（三）资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入。

（四）资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。

**第七十五条** 资产负债表日后发生的非调整事项，不需要调整资产负债表日的财务报表。但要在会计报表附注中披露相关信息。

资产负债表日后非调整事项主要事例如下：

（一）资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺。

（二）资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化。

（三）资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失。

（四）资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债。

（五）资产负债表日后资本公积转增资本。

（六）资产负债表日后发生巨额亏损。

（七）资产负债表日后发生企业合并或处置子公司。

资产负债表日后，企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润，不确认为资产负债表日的负债，但应当在附注中单独披露。

**第七十六条** 资产负债表日后事项的披露

企业应当在附注中披露与资产负债表日后事项有关的下列信息：

（一）财务报告的批准报出者和财务报告批准报出日。

（二）每项重要的资产负债表日后非调整事项性质、内容，及其对财务状况和经营成果的影响。如无法做出估计，应当说明原因。

（三）在资产负债表日后取得了影响资产负债表日存在的情



况的新的或进一步的证据，应当调整与之相关的披露信息。

## 第九章 关联方关系及其交易

**第七十七条** 关联方是指一方控制另一方、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响的，构成关联方。

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。

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。

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。

关联方主要包括：

- （一）该企业的母公司
- （二）该企业的子公司
- （三）与该企业受同一母公司控制的其他企业
- （四）对该企业实施共同控制的投资方
- （五）对该企业施加重大影响的投资方
- （六）该企业的合营企业
- （七）该企业的联营企业
- （八）该企业的主要投资个人及与其关系密切的家庭成员

(九) 该企业或其母公司的关键管理人员及与其关系密切的家庭成员

(十) 该企业主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员控制、共同控制、或施加重大影响的其他企业

同受国家控制而不存在其他关联方关系的企业，不构成关联方。

共同控制合营企业的合营方之间，如果不存在其他关联方关系，则合营各方不构成关联方。

**第七十八条** 关联方交易，是指关联方之间转移资源、劳务或义务的行为，而不论是否收取价款。

关联方交易的类型通常包括：

- (一) 购买或销售商品；
- (二) 购买或销售商品以外的其他资产；
- (三) 提供或接受劳务；
- (四) 担保；
- (五) 提供资金（贷款或股权投资）；
- (六) 租赁；
- (七) 代理；
- (八) 研究与开发项目的转移；
- (九) 许可协议；
- (十) 代表企业或由企业代表另一方进行债务结算；
- (十一) 关键管理人员薪酬。

**第七十九条** 关联方交易披露要求：

企业应当在会计报表附注中披露关联方关系及其交易的信息和内容要求：

（一）与母公司和子公司有关的信息内容要求：

- 1、母公司和子公司的名称；
- 2、母公司和子公司的业务性质、注册地、注册资本及其变化；
- 3、母公司对子公司的持股比例和表决权比例。

并要求母公司和子公司无论是否发生关联方交易，都要披露此三项信息。若母公司不是该企业最终控制方的，还应当披露最终控制方名称。

（二）与关联方发生的关联交易有关的信息内容要求：

发生关联方交易的企业，应当在附注中披露该关联方关系的性质、交易类型、交易要素。

交易要素包括：

- 1、交易的金额；
- 2、未结算项目的金额、条款和条件，以及有关提供或取得担保的信息；
- 3、未结算应收项目的坏账准备金额；
- 4、定价政策。

企业对发生的关联方交易，应当分别关联方以及交易类型予以披露。

企业只有在提供确凿证据的情况下，才能披露关联方交易是公平交易。

(三) 不需要披露的关联方交易：

对外提供合并报表的，对于已在合并范围内各企业之间的交易不予披露；合并范围外各关联方交易应当披露。

1、在合并会计报表中披露包括在合并会计报表中的企业集团成员之间的交易；

2、在与合并会计报表一同提供的母公司会计报表关联方交易。

## 第十章 所得税

**第八十条** 企业所得税的处理用资产负债表债务法。资产账面价值与计税基础存在差异的主要项目有：固定资产、无形资产、交易性金融资产、可供出售金融资产、长期股权投资、长期待摊费用、其他计提减值准备的资产。

**第八十一条** 递延所得税资产、递延所得税负债的确认

企业应以资产负债表及附注为依据，结合相关账簿资料，按照重要性原则，分析计算各项资产、负债的计税基础，通过比较资产、负债的账面价值与其计税基础之间的差异，确定应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

(一) 资产的账面价值大于其计税基础或者负债的账面价值小于其计税基础的，产生应纳税暂时性差异；

(二) 资产的账面价值小于其计税基础或者负债的账面价值大于其计税基础的，产生可抵扣暂时性差异。

(三) 确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产，应

当以未来期间很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限。企业在确定未来期间很可能取得的应纳税所得额时，包括未来期间企业正常生产经营活动实现的应纳税所得额，以及在可抵扣暂时性差异转回期间因应纳税暂时性差异的转回增加的应纳税所得额，并提供相关的证据。

## **第八十二条 计税基础的确认**

（一）资产的计税基础，是指企业收回资产账面价值过程中，计算应税所得时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额——即未来不需要缴税的资产价值。

（二）负债的计税基础，是指负债的账面价值减去未来期间计算应税所得时按照税法规定可予抵扣的金额，即未来不可以扣税的负债价值。

## **第八十三条 所得税费用的确认和计量**

（一）企业在计算确定当期所得税费用（即当期应交所得税）以及递延所得税资产（或负债）的基础上，应将两者之和确认为利润表中的所得税费用（或收益）。即：

所得税费用（或收益）＝本期应交所得税＋（期末递延所得税负债—期初递延所得税负债）—（期末递延所得税资产—期初递延所得税资产）

（二）在资产负债表日，对于递延所得税资产和递延所得税负债，应当依据税法规定，按照预期收回该资产或清偿该负债期间的适用税率计量。适用税率发生变化的，应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债进行更新计量，除直接在权益中确认

的交易或者事项产生的递延所得税资产和递延所得税负债以外，应当将其影响数计入变化当期的所得税费用。

#### **第八十四条 递延所得税的特殊处理**

（一）直接计入所有者权益的交易或事项产生的递延所得税资产（或负债）与直接计入所有者权益的交易或者事项相关的当期所得税和递延所得税，应当计入所有者权益。直接计入所有者权益的交易或事项，如可供出售金融资产公允价值的变动，相关的资产、负债的账面价值与计税基础之间形成暂时性差异的，应确认递延所得税资产或递延所得税负债，并计入资本公积（其他资本公积）。

（二）企业合并中产生的递延所得税资产（或负债）因企业会计准则规定与税法规定对企业合并类型的划分标准不同，可能造成合并中取得资产、负债的入账价值与其计税基础的差异。因企业合并产生的应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异的影响，在确认递延所得税负债或递延所得税资产的同时，相关的递延所得税资产（或负债），一般应调整在合并中应予确认的商誉。

（三）按照税法规定允许用以后年度的所得弥补的可抵扣亏损及可结转以后年度的税款抵减，按照可抵扣暂时性差异的原则处理。

### **第十一章 借款费用**

**第八十五条** 企业所发生的借款费用，是指因借款而发生的

利息、折价或溢价的摊销和辅助费用，以及因外币借款而发生的汇兑差额等。

符合资本化条件的资产，是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到可使用或者可销售状态的资产，包括固定资产和需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到可使用或可销售状态的存货、投资性房产等。

符合资本化的借款费用，是指专门借款所发生的借款费用，以及在当资产支出超过专门借款的金额时，要考虑占用一般借款所发生的借款费用。

#### **第八十六条** 借款费用开始资本化的时间：

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

（二）借款费用已经发生；

（三）为使资产达到预定可使用或可销售状态所必要的购建或生产活动已经开始。

当同时满足以上三个条件时，借款所发生的利息、折价或溢价的摊销、汇兑差额应当开始资本化。

#### **第八十七条** 借款费用资本化金额的确定

（一）为购建或者生产符合资本化条件的资产而借入专门借款的，应当以专门借款当期实际发生的利息费用，减去将尚未动用的借款金额存入银行取得的利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益后的金额，确定为专门借款利息费用的资本化金

额，在资本化期间内，应当全部计入符合资本化条件的资产成本，不计算借款资本化率。

(二) 为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用了一般借款的，企业应当根据累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率，计算确定一般借款利息中应予资本化的金额。

资本化率和利息资本化金额的计算。

一般借款利息费用资本化金额 = 累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数 × 所占用一般借款的资本化率。

所占用一般借款的资本化率 = 所占用一般借款当期实际发生的利息之和 ÷ 所占用一般借款本金加权平均数  
所占用一般借款本金加权平均数 =  $\sum$ (所占用每笔一般借款本金 × 每笔一般借款在当期所占用的天数 / 当期天数)

(三) 借款存在折价或溢价的，应当按照实际利率法确定每一会计期间应摊销的折价或者溢价金额，调整每期利息金额。

(四) 在资本化期间，每一会计期间的利息资本化金额，不应当超过当期相关借款实际发生的利息金额。

(五) 在资本化期间内，属于借款费用资本化范围的外币借款本金及利息的汇总差额，应当予以资本化，计入符合资本化条件的资产的成本。

(六) 专门借款发生的辅助费用，在所购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态之前发生的，应当在发生时根据其发生额予以资本化，计入符合资本化条件的



资产成本；在所购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态之后发生的，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。

一般借款发生的辅助费用，也应当按照上述原则确定其发生额。在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。

### **第八十八条 借款费用暂停资本化**

（一）发生的非正常中断，通常是由于企业管理决策上的原因或者其他不可预见方面的原因等所导致的中断。且中断时间连续超过3个月的，应当暂停借款费用的资本化。比如，企业因与施工方发生了质量纠纷，或者工程、生产用料没有及时供应，或者资金周转发生了困难，或者施工、生产发生了安全事故，或者发生了与资产购建、生产有关的劳动纠纷等原因，导致资产购建或者生产活动发生中断，均属于非正常中断。

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

某些地区的工程在建造过程中，由于可预见的不可抗力因素（如雨季或冰冻季节等原因）导致施工出现停顿，也属于正常中断。比如，某企业在北方某地建造某工程期间，正遇冰冻季节，

工程施工因此中断，待冰冻季节过后方能继续施工。由于该地区在施工期间出现较长时间的冰冻是正常情况，由此而导致的施工中断属于因可预见的不可抗力因素导致的中断，属于正常中断，借款费用的资本化可继续进行，不必暂停。

（三）在中断期间发生的借款费用应当确认为费用，计入当期损益，直至资产的购建或者生产活动重新开始。如果中断是所购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态必要的程序，借款费用的资本化应当继续进行。

### **第八十九条 借款费用停止资本化**

购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态时，借款费用应当停止资本化。在符合资本化条件的资产达到预定可使用或可销售状态之后所发生的借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。

停止资本化，可从以下几个方面进行判断：

（一）符合资本化条件的资产的实体建造(包括安装)或者生产工作已经全部完成或者实质上已经完成。

（二）所购建或者生产的符合资本化条件的资产与设计要求、合同规定或者生产要求基本相符，即使有极个别与设计、合同或者生产要求不相符的地方，也不影响其正常使用或销售。

（三）继续发生在所购建或生产的符合资本化条件的资产上支出的金额很少或者几乎不再发生。

购建或者生产的符合资本化条件的资产需要试生产或者试运行的，在试生产结果表明资产能够正常生产出合格产品、或者

试运行结果表明资产能够正常运转或者营业时，应当认为该资产已经达到预定可使用或者可销售状态。

购建或者生产的符合资本化条件的各部分分别完工，且每部分在其他部分继续建造过程中可供使用或者可对外销售、且为使该部分资产达到预定可使用或可销售状态所必要的购建或者生产活动实质上已经完成的，应当停止与该部分资产相关的借款费用的资本化。

购建或者生产的资产各部分分别完成，但必须等到整体完工后才可使用或者可对外销售的，应当在该资产整体完工时停止借款费用的资本化。

## 第十二章 债务重组

**第九十条** 债务重组，是指在债务人出现资金周转困难、经营陷入困境或者其他原因，导致其无法或者没有能力按原定条件偿还债务的情况下，债权人按照其与债务人达成的协议或者法院的裁定，做出同意债务人现在或者将来以低于重组债务账面价值的金额或者价值偿还债务。

主要包括：减免债务人部分债务本金或者利息，降低债务人应付债务的利率等。

**第九十一条** 债务重组主要方式：

- （一）以资产清偿债务；
- （二）将债务转为资本；

（三）修改其他债务条件，如减少债务本金、减少债务利息等，不包括上述（一）和（二）两种方式；

（四）以上三种方式的组合等。

债务重组采用非现金资产清偿债务的，非现金资产的公允价值应当按照下列规定进行计量：

（一）非现金资产属于企业持有的股票、债券、基金等金融资产的，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定确定其公允价值。

（二）非现金资产属于存货、固定资产、无形资产等其他资产且存在活跃市场的，应当以其市场价格为基础确定其公允价值；不存在活跃市场但与其类似资产存在活跃市场的，应当以类似资产的市场价格为基础作适当调整后，确定其公允价值；采用上述两种方法仍不能确定非现金资产公允价值的，应当根据交易双方自愿进行的、公允的资产交易金额为基础，采用估值技术等合理的方法确定其公允价值。

## **第九十二条 债务人的会计处理**

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

（二）以非现金资产清偿债务的，债务人应当将重组债务的账面价值与转让的非现金资产公允价值之间的差额，确认为债务重组利得，计入当期损益。

转让的非现金资产公允价值与其账面价值之间的差额，确认为资产转让损益，计入当期损益。

（三）将债务转为资本的，债务人应当将债权人放弃债权而享有股份的面值总额确认为股本(或者实收资本)，股份的公允价值总额与股本(或者实收资本)之间的差额确认为资本公积。

重组债务的账面价值与股份的公允价值总额之间的差额，确认为债务重组利得，计入当期损益。

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

修改后的债务条款如涉及或有应付金额，且该或有应付金额符合《企业会计准则第 13 号——或有事项》中有关预计负债确认条件的，债务人应当将该或有应付金额确认为预计负债。重组债务的账面价值，与重组后债务的入账价值与预计负债金额之和的差额，确认为债务重组利得，计入当期损益。比如，债务重组协议规定，债务人在债务重组后一定期间内，其业绩改善到一定程度或者符合一定要求（如扭亏为盈、摆脱财务困境等），则应向债权人额外支付一定金额，当债务人承担的或有应付金额符合预计负债确认条件时，应当将该或有应付金额确认为预计负债。

上述或有应付金额在后期没有发生的，企业应当冲销前期已确认的预计负债，同时确认营业外收入（债务重组利得）。

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

（五）债务重组以现金清偿债务、非现金资产清偿债务、债务转为资本、修改其他债务条件等方式的组合进行的，债务人应当依次以支付的现金、转让的非现金资产公允价值、债权人享有股份的公允价值冲减重组债务的账面价值，再按照本制度（四）的规定处理。

（六）债务人应当将重组债务的账面价值超过抵债资产的公允价值、所转股份的公允价值、或者重组后债务账面价值之间的差额，在符合《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》所规定的金融负债终止确认条件时，将其终止确认，计入营业外收入（债务重组利得）。

抵债资产公允价值与账面价值的差额，应当分别下列情况进行处理：

1、抵债资产为存货的，应当作为销售处理，按照《企业会计准则第 14 号——收入》的规定以其公允价值确认收入，同时结转相应的成本。

2、抵债资产为固定资产、无形资产的，其公允价值和账面价值的差额，计入营业外收入或营业外支出。

3、抵债资产为长期股权投资的，其公允价值和账面价值的差额，计入投资收益。

### **第九十三条 债权人的会计处理**

（一）以现金清偿债务的，债权人应当将重组债权的账面余额与收到的现金之间的差额，确认为债务重组损失，计入当期损益。债权人已对债权计提减值准备的，应当先将该差额冲减减值准备，减值准备不足以冲减的部分，确认为债务重组损失，计入当期损益。

（二）以非现金资产清偿债务的，债权人应当对接受的非现金资产按其公允价值入账，重组债权的账面余额与接受的非现金资产的公允价值之间的差额，比照“以现金清偿债务”的规定处理。

（三）债务转为资本方式的，债权人应当将享有股份的公允价值确认为对债务人的投资，重组债权的账面余额与股份的公允价值之间的差额，比照“以现金清偿债务”的规定处理。

（四）修改其他债务条件进行的，债权人应当将修改其他债务条件后的债权的公允价值作为重组后债权的账面价值，重组债权的账面余额与重组后债权的账面价值之间的差额，比照“以现金清偿债务”的规定处理。

修改后的债务条款中涉及或有应收金额的，债权人不应当确认或有应收金额，不得将其计入重组后债权的账面价值。

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

（五）债务重组采用以现金清偿债务、非现金资产清偿债务、债务转为资本、修改其他债务条件等方式的组合进行的，债权人应当依次以收到的现金、接受的非现金资产公允价值、债权人享

有股份的公允价值冲减重组债权的账面余额，再按本制度（四）的规定处理。

债权人应当将重组债权的账面余额与受让资产的公允价值、所转股份的公允价值、或者重组后债权的账面价值之间的差额，在符合《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》所规定的金融资产终止确认条件时，将其终止确认，计入营业外支出（债务重组损失）。

重组债权已计提减值准备的，应当先将上述差额冲减已计提的减值准备，冲减后尚有余额的，计入营业外支出（债务重组损失）；不足冲减的，作为当期资产减值损失的抵减予以确认。

债权人收到存货、固定资产、无形资产、长期股权投资等抵债资产的，应当以其公允价值入账。

## 第十三章 租赁

**第九十四条** 租赁，是指在约定的期间内，出租人将资产使用权让与承租人以获取租金的协议。根据与租赁资产有关的风险与报酬是否转移为判断标准，应在租赁业务开始日将租赁业务划分为经营租赁和融资租赁。当满足以下一项或数项条件时应确认为融资租赁：

（一）在租赁期满时，租赁资产的所有权转移给承租人。

（二）承租人有购买租赁资产的选择权，所定立的购价预计将远低于行使选择权时租赁资产公允价值；

（三）即使资产的所有权不转让，但是，租赁期占租赁资产



使用寿命的大部分（75%）以上（含 75%）；

（四）承租人在租赁开始日的最低租赁付款额现值，几乎相当于租赁开始日租赁资产公允价值；通常掌握在 90%以上（含 90%）；

（五）租赁资产性质特殊，如果不作较大改造，只有承租人才能使用。

融资租赁以外的租赁为经营租赁。

**第九十五条** 租赁期，是指租赁合同规定的不可撤销的租赁期间。

租赁合同签订后一般不可撤销，下列情况除外：

（一）经出租人同意。

（二）承租人与原出租人就同一资产或同类资产签订了新的租赁合同。

（三）承租人支付一笔足够大的额外款项。

（四）发生某些很少会出现的或有事项。

承租人有权选择续租该资产，并且在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权，不论是否再支付租金，续租期也包括在租赁期之内。

**第九十六条** 融资租赁中承租人的会计处理

（一）在租赁期开始日，承租人应当将租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者作为租入资产的入账价值，将最低租赁付款额作为长期应付款的入账价值，其差额作为未确认融资费用。承租人在租赁谈判和签订租赁合同过程

中发生的，可归属于租赁项目的手续费、律师费、差旅费、印花税等初始直接费用，应当计入租入资产价值。

（二）承租人在计算最低租赁付款额的现值时，能够取得出租人租赁内含利率的，应当采用租赁内含利率作为折现率；否则，应当采用租赁合同规定的利率作为折现率。承租人无法取得出租人的租赁内含利率且租赁合同没有规定利率的，应当采用同期银行贷款利率作为折现率。

（三）租赁内含利率，是指在租赁开始日，使最低租赁收款额的现值与未担保余值的现值之和等于租赁资产公允价值与出租人的初始直接费用之和的折现率。

（四）担保余值，就承租人而言，是指由承租人或与其有关的第三方担保的资产余值；就出租人而言，是指就承租人而言的担保余值加上独立于承租人和出租人的第三方担保的资产余值。

资产余值，是指在租赁开始日估计的租赁期届满时租赁资产的公允价值。

未担保余值，是指租赁资产余值中扣除就出租人而言的担保余值以后的资产余值。

（五）未确认融资费用应当在租赁期内各个期间进行分摊。承租人分摊未确认融资费用时，应当采用实际利率法。

承租人采用实际利率法分摊未确认融资费用时，应当根据租赁期开始日租入资产入账价值的不同情况，对未确认融资费用采用不同的分摊率：

- 1、以出租人的租赁内含利率为折现率将最低租赁付款额折

现、且以该现值作为租入资产入账价值的，应当将租赁内含利率作为未确认融资费用的分摊率。

2、以合同规定利率为折现率将最低租赁付款额折现、且以该现值作为租入资产入账价值的，应当将合同规定利率作为未确认融资费用的分摊率。

3、以银行同期贷款利率为折现率将最低租赁付款额折现、且以该现值作为租入资产入账价值的，应当将银行同期贷款利率作为未确认融资费用的分摊率。

4、以租赁资产公允价值为入账价值的，应当重新计算分摊率。

该分摊率是使最低租赁付款额的现值与租赁资产公允价值相等的折现率。

（六）承租人应当采用与自有固定资产相一致的折旧政策计提租赁资产折旧。

能够合理确定租赁期届满时取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产使用寿命内计提折旧。

无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，应当在租赁期与租赁资产使用寿命两者中较短的期间内计提折旧。

（七）或有租金应当在实际发生时计入当期损益。

## **第九十七条 融资租赁中出租人的会计处理**

（一）在租赁期开始日，出租人应当将租赁开始日最低租赁收款额与初始直接费用之和作为应收融资租赁款的入账价值，同时记录未担保余值；将最低租赁收款额、初始直接费用及未担保余值之和与其现值之和的差额确认为未实现融资收益。

出租人在租赁期开始日按照上述规定转出租赁资产，租赁资产公允价值与其账面价值如有差额，应当计入当期损益。

（二）未实现融资收益应当在租赁期内各个期间进行分配。

出租人应当采用实际利率法计算确认当期的融资收入。

出租人采用实际利率法分配未实现融资收益时，应当将租赁内含利率作为未实现融资收益的分配率。租赁内含利率，是指在租赁开始日，使最低租赁收款额的现值与未担保余值的现值之和等于租赁资产公允价值与出租人的初始直接费用之和的折现率。

（三）出租人应当至少于每年年度终了，对未担保余值进行复核。

未担保余值增加的，不作调整。

有证据表明未担保余值已经减少的，应当重新计算租赁内含利率，将由此引起租赁投资净额的减少，计入当期损益；以后各期根据修正后的租赁投资净额和重新计算的租赁内含利率确认融资收入。租赁投资净额是融资租赁中最低租赁收款额及未担保余值之和与未实现融资收益之间的差额。

已确认损失的未担保余值得以恢复的，应当在原已确认的损失金额内转回，并重新计算租赁内含利率，以后各期根据修正后的租赁投资净额和重新计算的租赁内含利率确认融资收入。

（四）或有租金应当在实际发生时计入当期损益。

#### **第九十八条 经营租赁中承租人的会计处理**

（一）对于经营租赁的租金，承租人应当在租赁期内各个期间按照直线法确认为当期损益；其他方法更为系统合理的，也可以采用其他方法。

(二) 承租人发生的初始直接费用，应当计入当期损益。

(三) 或有租金应当在实际发生时计入当期损益。

#### **第九十九条 经营租赁中出租人的会计处理**

(一) 出租人应当按资产的性质，将用作经营租赁的资产包括在资产负债表中的相关项目内。

(二) 对于经营租赁的租金，出租人应当在租赁期内各个期间按照直线法确认为当期损益；其他方法更为系统合理的，也可以采用其他方法。

(三) 出租人发生的初始直接费用，应当计入当期损益。

(四) 对于经营租赁资产中的固定资产，出租人应当采用类似资产的折旧政策计提折旧；对于其它经营租赁资产，应当采用系统合理的方法进行摊销。

(五) 或有租金应当在实际发生时计入当期损益。

#### **第一百条 售后租回交易**

(一) 承租人和出租人应当将售后租回交易认定为融资租赁或经营租赁。

(二) 售后租回交易认定为融资租赁的，售价与资产账面价值之间的差额应当予以递延，并按照租赁资产的折旧进行分摊，作为折旧费用的调整。

(三) 售后租回交易认定为经营租赁的，售价与资产账面价值之间的差额应当予以递延，并在租赁期内按照与确认租金费用相一致的方法进行分摊，作为租金费用的调整。

### **第十四章 资产减值准备**

**第一百零一条** 资产减值损失核算根据资产减值等准则计提各项

减值准备所形成的损失。按照资产减值损失的项目进行明细核算。

企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能减值的迹象。有确凿证据表明资产存在减值迹象的，应当进行减值测试，估计资产的可收回金额。资产的预计可收回金额高于账面价值的其差额不做处理，预计可收回金额低于账面价值的，其差额确认为减值损失。

主要包括：坏账准备、存货跌价准备、长期股权投资减值准备、持有至到期投资减值准备、固定资产减值准备、在建工程减值准备、工程物资减值准备、无形资产减值准备、商誉减值准备等。

一、坏账准备的计提。计提坏账准备的对象为各项应收款项，包括“应收账款”、“应收票据”、“预付账款”、“应收利息”、“其他应收款”、“长期应收款”。

预付账款如有确凿证据表明其不符合预付账款性质，或者因供货单位破产、撤销等原因已无望再收到所购货物的，应当将原计入预付账款的金额先转入其他应收款，并按规定计提坏账准备。

持有的未到期应收票据，如有确凿证据证明不能够收回或收回的可能性不大，应将其账面余额转入应收账款，并计提相应的坏账准备。

企业应在年末对各项应收款项的可收回性进行分析，对预计可能发生的损失，采取账龄分析法与个别认定法相结合的方法计提坏账准备。

采取账龄分析法计提坏账准备，由各二级单位按所属行业，在以下分行业规定的各账龄段计提比例范围内选择确定，并报请公司备案后，作为二级单位本部和所属各级次单位坏账准备的统一计提比例：

行业类别	计提比例				
	3个月-1年 (含1年)	1-2年 (含2年)	2-3年 (含3年)	3-5年 (含5年)	5年以上
矿业	0—5%	10—30%	30—50%	50—80%	80—100%
机械	0—5%	5—40%	40—60%	80—100%	100%
电解铝	0—5%	10—30%	30—50%	50—80%	80—100%
电力	0—5%	10—30%	30—50%	50—80%	80—100%
勘察设计	0—5%	5—20%	20—50%	50—80%	80—100%
建筑业	0—3%	3—5%	10—30%	30—50%	50—80%
商贸业	0—5%	5—15%	20—50%	50—80%	100%
房地产业	0—10%	10—30%	30—50%	50—80%	100%
地质与煤层气勘探	0—5%	5—20%	20—50%	50—80%	80—100%
技术、咨询服务业	0—5%	10—30%	30—50%	50—80%	80—100%
交通运输（公路）	0—5%	10—20%	20—30%	30—50%	80—100%
旅游业	0—10%	10—30%	30—60%	60—100%	100%
其他	0—5%	10—20%	20—50%	50—80%	80—100%

如某项应收款项的可收回性具有一定特殊性，按帐龄计提坏

账准备无法真实反映其可收回金额的，应对该项应收款项采取个别认定坏账准备，其中：

对于单项金额重大的应收款项，应当单独进行减值测试。有客观证据表明其发生了减值的，应根据其未来现金流量现值低于其账面价值的差额，确认为减值损失，计提坏账准备。

（一）对应收非关联方款项，金额较大、收回有困难的，结合实际情况和经验计提坏账准备。除有确凿证据表明该项应收款不能收回，或收回可能性很小（如债务单位撤销、破产、资不抵债、现金流量严重不足、发生严重自然灾害等导致停产而在短时间内无法偿付的债务等，以及应收款项逾期3年以上）外，下列情况一般不能全额计提减值准备：当年发生的应收款项；计划对应收款项进行重组；与关联方发生的应收款项；其他已逾期，但无确凿证据表明不能收回的应收款项。

（二）与关联方发生的应收款项，一般不全额计提坏账准备。如有确凿证据表明关联方（债务单位）已撤销、破产、资不抵债、现金流量严重不足等，并且不准备对应收款项进行重组或无其他收回方式的，则对预计无法收回的应收关联方的款项也应当全额计提坏账准备。

二、持有至到期投资减值准备。有客观证据表明其发生了减值的，应当根据其账面价值与预计未来现金流量现值之间差额计算确认减值损失。

1、持有至到期债券有客观证据表明发生的了减值，应根据其账面价值与预计未来现金流量现值之间差额计算减值损失。应按单项项目计提。

2、委托贷款减值准备。在年末如存在委托贷款业务，即存



在委托金融机构向其他单位贷出的款项，则应对委托贷款的可回收性进行分析，如果有迹象表明委托贷款可收回金额低于本金的，应就委托贷款预计可收回金额低于本金的差额计提减值准备。

委托贷款减值准备应按单项项目计提。

对委托贷款业务，应结合委托贷款原始文件、协议、借款方财务报告等资料，区分贷款对象的选择权和风险的归属来确定是否计提减值准备：

（一）如果协议规定，由受托放贷的金融机构选择贷款对象，并承担可能的风险损失，该项委托贷款不计提减值准备。

（二）如果协议规定，委托企业指定贷款对象，通过受托放贷的金融机构发放贷款，并由委托企业承担可能的损失风险的，视以下情况确定计提标准：

1、尚未逾期的委托贷款，在贷款期限内，借款单位生产经营正常，且按期支付贷款利息的，不计提减值准备；借款单位不能按期支付利息的，应分析借款单位财务状况，如有确凿证据表明该项贷款减值，应当计提减值准备。

2、已经逾期的委托贷款，由各二级单位根据逾期时间长短在以下标准范围内确定减值准备计提比例，作为二级单位本部和所属各级次单位跌价准备的统一计提比例。

项目	计提比例
逾期不超过1年（含1年）	10-30%
逾期1—3年（含3年）	30-50%
逾期3年以上	80-100%

对有关资产的减值需要按个别认定来计提减值准备的，必须

向公司报送权威技术部门的技术鉴定或法律文件，并在年度会计报表中详细披露。

三、存货跌价准备。对存货由于遭受毁损、全部或部分陈旧过时或销售价格低于成本等原因，使其成本高于可变现净值的，应按存货成本高于可变现净值部分，计提存货跌价准备。

可变现净值，是指在正常经营过程中，以估计售价减去估计完工成本以及销售所必须的估计费用及税金后的价值。

存货跌价准备应按单个存货项目的成本与可变现净值计量，如果某些存货具有类似用途并与在同一地区生产和销售的产品系列相关，且实际上难以将其与该产品系列的其他项目区别开来进行估价的存货，可以合并计量成本与可变现净值；对于数量繁多、单价较低的存货，可以按存货类别计量成本与可变现净值。

当存在下列情况之一时，应当计提存货跌价准备：

（一）市价持续下跌，并且在可预见的未来无回升的希望；

（二）企业使用该项原材料生产的产品的成本大于产品的销售价格；

（三）企业因产品更新换代，原有库存原材料已不适应新产品的需要，而该原材料的市场价格又低于其账面成本；

（四）因企业所提供的商品或劳务过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化，导致市场价格逐渐下跌；

（五）其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形。

对于债务重组、非货币交易转出的存货，应同时结转已计提的存货跌价准备，按债务重组和非货币性交易的原则进行处理。

如果存货按类别计提跌价准备的，也应按比例结转相应的存货跌价准备。

对已购入但尚未验收入库的材料、商品等不计提跌价准备。

自用并随同商品出售的包装物按照第九十二条的规定计提跌价准备；出租、出借的包装物不计提跌价准备；低值易耗品不计提跌价准备。

对不收取手续费方式代销的商品，视同自有商品，按照规定计提跌价准备；收取手续费方式代销的商品不计提跌价准备。分期收款发出商品不计提跌价准备。

四、长期股权投资减值准备。长期股权投资期末账面价值高于可收回金额的，应该确认减值损失，计提减值准备。

长期股权投资减值准备应按单项项目计提。

长期股权投资存在下列迹象时，应在取得确凿证据后计提减值准备：

（一）影响被投资单位经营的政治或法律环境的变化，如税收、贸易等法规的颁布或修订，可能导致被投资单位出现巨额亏损；

（二）被投资单位所供应的商品或提供的劳务因产品过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化，从而导致被投资单位财务状况发生严重恶化；

（三）被投资单位所在行业的生产技术等发生重大变化，被投资单位已失去竞争能力，从而导致财务状况发生严重恶化，如进行清理整顿、清算等；

(四)有证据表明该项投资实质上已经不能再给企业带来经济利益的其他情形。

以下几种特殊情况下长期股权投资减值准备计提标准：

(一)被投资单位被工商吊销营业执照的，一般应当按 100% 计提；

(二)被投资单位已经资不抵债但仍持续经营的，一般应当按 100% 计提；

(三)被投资单位已经停止营业的，一般应当按 50% 计提；

(四)连续三年不能取得被投资单位的会计报表及相关会计资料，且无收益的，在第三个会计年度终了一般应当按 50% 计提，四年及以上按 100% 计提。

五、固定资产减值准备。当固定资产由于市价持续下跌，或技术陈旧、损坏、长期闲置等原因，导致其可收回金额低于账面价值的，应当将可收回金额低于其账面价值的差额作为固定资产减值准备。

固定资产减值准备应按单项资产计提。应结合以下因素确定某项固定资产的减值准备：

(一)资产的市价大幅下跌，其跌幅大大高于因时间推移或正常使用而预计的下跌，并且预计在近期内不可能恢复，以该项资产的账面价值与市价的差额计提减值准备；

(二)技术、市场、经济或法律等企业经营环境，或者产品营销市场，在当期或近期发生重大变化，并对企业产生负面影响，以技术部门、营销部门从技术进步、业务政策等角度对该项资产

的使用价值出具的技术鉴定来确定减值准备的金额；

（三）同期市场利率等大幅度提高，进而很可能影响计算固定资产可收回金额的折现率，并导致固定资产可收回金额大幅度降低，根据单位有关部门测算的影响程度确定减值准备的金额；

（四）有证据表明，资产已经陈旧过时或实体损坏，以固定资产管理部门和技术部门对该项资产的使用价值出具的技术鉴定来确定减值准备的金额；

（五）固定资产预计使用方式发生重大不利变化，如企业计划终止或重组该资产所属的经营业务、提前处置资产等情形，从而对企业产生负面影响，以技术部门、营销部门从业务政策等角度出具的鉴定来确定减值准备的金额；

（六）如存在其他有可能表明资产已发生减值的情况，也应计提减值准备。

当某项固定资产存在下列情况之一时，应当全额计提减值准备：

（一）长期闲置不用，在可预见的未来不会再使用，且已无转让价值的固定资产；

（二）由于技术进步等原因，已不可使用的固定资产；

（三）虽然资产尚可使用，但使用后产生大量不合格产品的固定资产；

（四）已遭毁损，以至于不再具有使用价值和转让价值的固定资产；

（五）其他实质上已经不能再给企业带来经济利益的固定资

产。

土地和已提足折旧继续使用的固定资产不计提减值准备。

已计提减值准备的固定资产，应当按照该固定资产的账面价值以及尚可使用寿命重新计算确定折旧率和折旧额。

六、在建工程减值准备。在建工程在年末存在以下一项或若干项情况的，应当计提在建工程减值准备，

（一）长期停建并且预计在未来3年内不会重新开工的在建工程；

（二）所建项目无论在性能上，还是在技术上已经落后，并且给企业带来的经济利益具有很大的不确定性；

（三）其他足以证明在建工程已经发生减值的情况。

对于长期停建的在建工程，需提供以下文件，并由工程、技术等相关部门鉴定：

（一）国家要求停建的，提供有关政府部门的文件规定；

（二）上级主管部门要求停建的，提供上级批准的文件；

（三）企业内部原因停建的，提供办公会议纪要等企业内部文件。

对于性能上或技术上已经落后的在建工程，要提供工程、技术等相关部门的鉴定证明。

在建工程减值准备应按单项项目计提。

七、无形资产减值准备。当无形资产将来为企业创造的经济利益还不足以补偿无形资产账面价值（摊余成本），即在年末估计其可收回金额低于账面价值时，应将无形资产预计可收回金额

低于账面价值的差额计提减值准备。

无形资产减值准备应按单项项目计提。

当存在下列一项或若干项情况时，应当计提无形资产的减值准备：

（一）某项无形资产已被其他新技术等所替代，使其为企业创造经济利益的能力受到重大不利影响；

（二）某项无形资产的市价在当期大幅下跌，在剩余摊销年限内预期不会恢复；

（三）某项无形资产已超过法律保护期限，但仍然具有部分使用价值；

（四）其他足以证明某项无形资产实质上已经发生了减值的情形。

对于使用寿命不确定的无形资产，每年至少进行一次减值测试。

八、商誉减值准备。无论是否存在减值迹象，每年都应当进行减值测试。

## 第十五章 财务报表列报

**第一百零二条** 财务报告包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。

**第一百零三条** 各单位的财务报告分为年度、半年度、季度和月度财务报告。财务月度快报是各期财务报告的一种形式。

**第一百零四条** 财务报表应当包括资产负债表、利润表、现

金流量表、所有者权益（或股东权益变动）表、附注及相关附表。  
分部报告的编制要求由公司另行规定。

除《企业准则》规定的附表外，其他附表根据公司管理需要编报。

对于其它非法定、且公司未规定的附表，各单位可根据重要性原则自主设计。

**第一百零五条** 财务报表附注是以便于会计报表使用者更准确、更全面地理解会计报表的内容为原则，而对其编制基础、编制依据、编制原则和方法及主要项目等所做的解释。具体披露的事项包括下列内容：

- （一）企业的基本情况；
- （二）财务报表的编制基础；
- （三）遵循企业会计准则的声明；
- （四）重要会计政策和会计估计的说明；
- （五）会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明；
- （六）重要报表项目的说明；
- （七）或有和承诺事项的说明；
- （八）资产负债表日后事项；
- （九）关联方关系及其交易的说明；

**第一百零六条** 财务状况说明书是对企业一定会计期间内生产经营、资金周转和利润实现及分配等情况的综合性说明，是财务报告的重要组成部分。各单位的财务情况说明书的内容结构统一规定为：



- (一) 企业生产经营的基本情况；
- (二) 盈亏指标完成情况和利润分配情况。按利润与利润分配表的项目内容进行因素分析；同时还要分析管理费用支出与项目构成情况和考核指标完成情况；
- (三) 成本（费用）项目构成情况、变动情况和考核指标完成情况的分析；
- (四) 资产负债情况分析。
- (五) 现金流量分析、资金增减和周转情况分析；
- (六) 企业绩效评价测评结果和对比情况；
- (七) 长期投资收益情况；
- (八) 职工薪酬的提取、使用和结余情况
- (九) 所有者权益增减变化情况；
- (十) 影响财务状况和经营成果的其他重大事项和资产处置情况；
- (十一) 下一年度的业务发展规划和主要财务预算。

**第一百零七条** 企业发生合并、分立情形的，应当按照国家统一的会计制度的规定和公司的具体要求编制相应的财务会计报告。

**第一百零八条** 企业终止营业的，应当在终止营业时按照编制年度财务会计报告的要求全面清查资产、核实债务、进行结账，并编制财务会计报告；在清算期间，应当按照国家统一的会计制度的规定和公司的具体要求编制清算期间的财务会计报告。

**第一百零九条** 各级母公司除编制其个别会计报表外，还应

当编制合并会计报表。公司直属的非法人单位（各分公司、代表处）和未实行项目法人负责制的直属基本建设单位等的决算汇入公司本部，不再作为决算单户编报。各二级及其以下单位所属分公司、代表处和未实行项目法人负责制的基建单位，也应比照进行汇总。

**第一百一十条** 母公司应当以控制为基础确定合并财务报表的合并范围，具体包括：

（一）全资子公司；

（二）绝对控股公司。即直接或间接占其权益性资本 50%（不含 50%）以上，拥有绝对控股权的公司；

（三）相对控股公司。即直接或间接占其资本额虽然不足 50%（但一般应在 20% 以上）但具有实质控制权的公司；

（四）对公司内部股权多元化相互持股的公司，应由股份最多的一方进行合并。（五）双方各持 50% 的均股公司，应纳入到具备实际控制能力的股东合并范围内。

（五）由公司内部两家以上单位参股，对上一级母公司已形成间接控制的公司。由上一级母公司指定一家合并；

（六）除以上六种情况外，能够决定其财务和经营政策，并能从其经营活动中获取利益的企业。

不能控制的被投资单位，不纳入合并财务报表合并范围。

**第一百一十一条** 公司各单位的合并会计报表包括以下内容：

（一）合并资产负债表

- (二) 合并利润表
- (三) 合并现金流量表
- (四) 合并所有者权益变动表
- (五) 合并会计报表附注

**第一百一十二条** 对于公司内部交叉持股的公司，在控制方对有关事项合并抵销后，上一级母公司或更上一级母公司在合并时必须将另一方所拥有的权益，从“少数股东权益”中转回。

## 第十六章 会计估计

**第一百一十三条** 会计估计是企业对其结果不确定的交易或事项，以最近可利用的信息为基础所作出的判断。需要进行会计估计的项目包括：坏账；存货遭受毁损、全部或部分陈旧过时；固定资产使用年限、折旧方法与净残值；无形资产的受益期限；或有损失等。

**第一百一十四条** 坏账的估计。

当应收款项的债务人死亡，其遗产清偿后仍无法收回，或债务人破产，其破产财产清偿后仍无法收回，或债务人较长时期内未履行其偿债义务（一般指超过3年），并有足够证据表明无法收回或收回可能性极小，可确认为坏账。

坏账的提取方法和比例（见第十四章“资产减值准备”第一百零一条）。

**第一百一十五条** 存货毁损与陈旧过时的估计。

当存货已霉烂变质、已过期且无转让价值、生产中已不再需

要且无使用价值和转让价值时，估计确认为毁损或陈旧过时，应在确认当期进行转销，全部转入当期损益；当存货市价持续下跌且在可预见的未来无回升希望、使用该存货生产的产品成本大于产品的销售价格、因产品更新换代使原有库存存货已不适应新产品的需要且该存货的市价又低于其账面成本、所提供的商品或劳务过时或消费者偏好改变使市场需求发生变化导致价格下跌、其他使存货发生减值的情形，计提存货跌价准备。

存货由于发生上述永久或实质性损害，而计提资产准备的范围和方法（见第十四章“资产减值准备”第一百零一条）。

**第一百一十六条** 固定资产折旧方法、折旧年限与净残值的估计。

固定资产折旧方法原则上均采用“直线法（平均年限法）”计提折旧，其中，部分生产用设备可以采用工作量法；煤炭生产企业的矿井建筑物按原煤产量计提折旧。

对促进科技进步、环境保护和国家鼓励投资的关键设备，以及常年处于震动、超强度使用或受酸、碱等强烈腐蚀状态的机器设备，需采取加速折旧的，向所在地税务机关申请批准后，报公司备案。采取加速折旧的机器设备，统一采用年数总和法计提。

固定资产折旧年限（见《中国中煤能源股份有限公司固定资产分类及折旧年限表》）。其中：固定资产年限设计区间的，在选定年限之后，报公司备案。

固定资产预计净残值率为 3-5%。

**第一百一十七条** 无形资产受益期限的估计。

无形资产受益年限估计的因素：该无形资产预计使用情况、所生产产品的寿命周期、相关技术和工艺的发展情况、与该无形资产相配套的其他资产的预计使用年限等。一般按以下原则确定摊销年限：

（一）合同规定了受益年限但法律没有规定有效年限的，摊销年限不应超过受益年限；

（二）合同没有规定受益年限但法律规定了有效年限的，摊销年限不应超过有效年限；

（三）合同规定了受益年限，法律也规定了有效年限的，摊销年限不应超过受益年限和有效年限二者之中较短者；

（四）使用寿命不确定的无形资产在持有期间内不需摊销，但就进行减值测试。

无形资产应当自取得当月起按规定在预计使用年限内分期平均摊销。

#### **第一百一十八条** 或有损失的估计。

（参见第六章“或有事项”和第一章“总则”第十条）

#### **第一百一十九条** 长期待摊费用的摊销期限。

（一）露天矿开发用地支出（不在“无形资产”核算的部分），自土地开发使用起至复垦的受益期内平均摊销。

（二）股份有限公司发行股票支付的手续费或佣金等发行费用，减去发行股票冻结期间的利息收入后的余额，如股票溢价发行，从发行股票的溢价中抵扣；股票发行没有溢价或溢价金额不足以支付发行费用的部分，将不足支付的发行费用直接计入当期

财务费用。本办法执行前发生的并已计入“长期待摊费用”且尚未摊销完毕的股票发行费用，仍继续采用原会计政策，直至摊销完毕为止。

（三）施工企业的临时设施，自设施建成至该设施所服务的项目完工终止期间内摊销。

**第一百二十条** 资产公允价值减去处置费用后的净额的估计。

公允价值的估计应按以下顺序确认：

- （一）公平交易中销售协议价格（有约束力）；
- （二）活跃市场中资产的市场价格（买方出价）；
- （三）以可获取的最佳信息为基础进行估计（如同行业类似资产的最近交易价格）；
- （四）该资产未来现金流量现值；

处置费用的估计：与资产处置有关的法律费用、相关税费、搬运费以及为使资产达到可销售状态所发生的直接费用等。

**第一百二十一条** 资产预计未来现金流量现值的估计

资产预计未来现金流量现值的估计应当考虑资产的预计未来现金流量、使用寿命、折现率等。

（一）预计未来现金流量的估计：应当以企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据为基础；

（二）使用寿命的估计：通常最长时间不得超过 5 年，除非企业管理层能够证明更长的时间是合理的；

（三）折现率的估计：案反映当前市场货币时间价值和资产

特定风险的税前利率。

## 第十七章 前期差错更正

**第一百二十二条** 前期差错，是指在由于没有运用或错误运用下列两种信息，而对前期财务报表造成省略或错报。

（一）编报前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息；

（二）前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。

产生差错的原因：计算错误、会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响以及存货、固定资产盘盈等。

**第一百二十三条** 对于企业发生的前期差错，各单位应当区别不同情况，根据产生差错的性质和金额加以具体判断，采取不同的方法处理。一般应当采用追溯重述法更正重要的前期差错；对于不重要的、且非故意造成的前期差错，可以采用未来适用法。

（一）本期发现的与前期相关的不重要且非故意造成的差错，如影响损益，应直接计入本期净损益，其他相关项目也应作为本期数一并调整；如不影响损益，应调整本期相关项目。

（二）本期发现的与前期相关的重大差错，如影响损益，应将其对损益的影响数调整发现当期的期初留存收益，财务报表其他相关项目的期初数也应一并调整，如不影响损益，应调整财务报表相关项目的期初数。

**第一百二十四条** 年度资产负债表日至财务报告批准报出

日之间发现的报告年度的非重大且非故意造成的前期差错，应当按照资产负债表日后事项中的调整事项进行处理；对于年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间发现的重大前期差错，应当调整以前年度的相关项目。

**第一百二十五条** 在编制比较财务报表时，对于比较财务报表期间的重大前期差错，应调整各该期间的净损益和其他相关项目，视同该差错在产生的当期已经更正；对于比较财务报表期间的重大前期差错，应调整比较财务报表最早期间的期初留存收益，财务报表其他相关项目的数字也应一并调整。

**第一百二十六条** 重大的前期差错，是指企业发现的使公布的财务报表不再具有可靠性的会计差错。一般指金额较大（通常以某项交易或事项的金额占该类交易或事项的金额 10%及以上）的交易或事项，或影响损益占本期利润总额在 10%及以上，或影响的盈亏变动趋势，或滥用会计政策、会计估计及其变更，或其他认为属于重大前期差错的交易或事项。

**第一百二十七条** 各单位应在附注中应披露以下事项：

（一）前期差错的性质；

（二）各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和更正金额（对净损益的影响金额以及对其他项目的影响金额）。

（三）无法追溯重述的，说明该事实和原因以及对前期差错开始进行更正的时点、具体更正情况。

## 第十八章 会计政策、会计估计的变更与披露



**第一百二十八条** 会计政策变更，是指企业对相同的交易或事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。

**第一百二十九条** 会计估计变更，是指当会计估计项目赖以存在的基础发生了变化，或取得新信息、积累更多经验及后来的发展变化，可能需要对该事项进行重新修订时，应当对会计估计进行变更。

**第一百三十条** 会计政策变更，分别不同情形采取两种会计处理方法：即追溯调整法和未来适用法。并按以下原则进行选择：

（一）企业依据法律或会计准则等行政法规、规章要求变更会计政策的，如法律或行政法规、规章要求变更会计政策的同时，也规定了会计政策变更的会计处理方法，应按规定的办法进行处理；如没有规定相关的会计处理方法，则采用追溯调整法进行会计处理。

（二）由于经济环境和客观情况发生改变，为使会计信息更为可靠、更为相关而改变会计政策的，采用追溯调整法进行会计处理。

（三）如会计政策变更累积影响数不能合理确定，不论是属于法规、规章要求变更，还是因为经营环境、客观情况改变而变更会计政策的，均采用未来适用法进行会计处理。

**第一百三十一条** 会计估计变更，采用未来适用法（即在会计估计变更当期及以后各期，采用新的会计估计，不改变以前期间的会计估计，不调整以前期间的报告结果）进行会计处理。

**第一百三十二条** 所有会计政策一经确定，不得随意变更。确需变更的，必须根据管理权限，经股东大会或董事会，或经理(厂长)会议或类似机构通过，经过公司批准同意后变更。

**第一百三十三条** 经批准的会计政策变更，必须在年度财务报表中，按照会计制度和相关规定，正确选择追溯调整法和未来适用法两种方法进行会计处理，其中追溯调整的追溯时间一般根据会计制度的规定确定追溯调整日；并计算因会计政策变更的累积影响数。

**第一百三十四条** 发生会计政策、会计估计变更的前提，是法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更，或变更会计政策后，能够使所提供的企业财务状况、经营成果和现金流量更为可靠、更为相关的会计信息。一般包括以下情形：

一、所属单位因改制、撤并、重组等原因造成主导产品或主营业务的变化而导致行业变化的；

二、对所属单位因股权发生变化，导致具有控制权与非控制权之间变化的；

三、由于国家税收政策变化而影响所得税会计处理方法的调整；

四、由于国家外汇政策变化而影响外币折算方法的调整；

五、由于物价波动，按照现行会计政策核算，使存货库存价值与发出存货成本产生严重失实的；

六、因国家公布有关技术鉴定和淘汰产品目录，导致企业资产折旧年限的缩短或加速，以及折旧方法的调整；

七、因企业连续两年以上业务扩张或萎缩，导致现金流量业务繁简程度的变化，使会计报表编制方法的调整；

八、其他因违背会计基本原则的情形需进行的调整。

**第一百三十五条** 按照会计制度的规定，正确区分会计政策变更与会计估计变更的界限。

**第一百三十六条** 在编制年度财务报表时，必须对本单位所适用和执行的会计政策和会计估计及其变更，以及因变更的累积影响数，在财务报表附注中加以披露。

会计政策变更时，各单位在附注中应披露以下事项。

- 1、会计政策变更的性质、内容和原因；
- 2、当期和各个列报前期财务报表中受影响的项目和调整金额；
- 3、无法进行追溯调整的，说明该事实和原因以及开始应用变更后的会计政策的时点、具体应用情况。

会计估计变更时，各单位在附注中应披露以下事项。

变更的内容和原因；

变更对当期和未来期间的影响数；

变更的影响数不能确定的，披露这一事实和原因。

**第一百三十七条** 在会计报表附注中披露的会计政策，必须是完整的会计政策内容。如本单位未涉及某项会计政策，也应在附注中加以申明。对本企业所属单位涉及多个行业的，应在每项会计政策中，分行业披露各自实行的会计政策及其有关范围、标准等内容。

## 第十九章 企业合并

**第一百三十八条** 企业合并，是指将两个或者两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。

**第一百三十九条** 合并的方式主要有：

（一）吸收合并：被合并方或被购买方在合并后被注销法人资格、变更为合并方或购买方的分公司或生产车间等；被合并方或被购买方原持有的资产、负债，在合并后变更为合并方或购买方的分公司或生产车间的资产、负债。

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

（三）控股合并：购买方取得被购买方控制权，在合并方的个别财务报表中体现为长期股权投资；购买方、被购买方均继续保持独立法人实体存在。

**第一百四十条** 同一控制下的企业合并，是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的。

控制并非暂时性：合并前后控制时间均在 1 年以上（含 1 年）。

同一控制下帐务处理后，并入的主要资产短期内（一年内）进行了处置，需追溯处理。

同一方：实质控制人或主管单位。

相同的多方：一致行动

#### **第一百四十一条 同一控制下企业合并的会计处理**

（一）合并方在企业合并中取得的资产和负债，应当按照合并日在被合并方的账面价值计量。合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值（或发行股份面值总额）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。

（二）同一控制下的企业合并中，被合并方采用的会计政策与合并方不一致的，合并方在合并日应当按照本企业会计政策对被合并方的财务报表相关项目进行调整，在此基础上按照本准则规定确认。

（三）合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用，包括为进行企业合并而支付的审计费用、评估费用、法律服务费用等，应当于发生时计入当期损益。为企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等，应当计入所发行债券及其他债务的初始计量金额。企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用，应当抵减权益性证券溢价收入，溢价收入不足冲减的，冲减留存收益。

#### **第一百四十二条 同一控制下控股合并的会计处理**

（一）长期股权投资成本的确定：合并方以支付现金、非现金资产作为合并对价形成的长期股权投资，应当以合并日取得被合并方账面所有者权益的份额作为其初始投资成本。合并方确认的初始投资成本与其付出合并对价账面价值的差额，应当调整资

本公积；资本公积不足的，调整盈余公积和未分配利润。

（二）留存收益的调整。进行上述处理后，在合并日的合并财务报表中，对于被合并方在合并日以前实现的留存收益中归属于合并方的部分，应根据不同情况进行适当的调整，自资本公积转入留存收益。

### **第一百四十三条** 同一控制下吸收合并和新设合并的会计处理

（一）吸收合并：合并方取得的资产和负债，应当按照合并日在被合并方的账面价值计量。合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值（或发行股份面值总额）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。

（二）新设合并：新公司取得的资产和负债，应当按照合并日在合并各方的账面价值计量。新公司取得的净资产账面价值与发行股份面值总额的差额，应当调整资本公积。

### **第一百四十四条** 同一控制下企业合并合并日合并报表的编制

（一）同一控制下的控股合并，本质上是两个独立的企业或业务的整合，合并后主体视同在以前期间一直存在，母公司一般应编制合并日的合并财务报表，包括合并资产负债表、合并利润表及合并现金流量表。

（二）合并资产负债表中被合并方的各项资产、负债，应当按其账面价值计量。因被合并方采用的会计政策与合并方不一致，按照本准则规定进行调整的，应当以调整后的账面价值计量。

（三）合并利润表应当包括参与合并各方自合并当期期初至合并日所发生的收入、费用和利润。对于被合并方自合并当期期初至合并日实现的净利润，应当在“净利润”下单列“其中：被合并方在合并前实现的净利润”项目反映。

（四）合并现金流量表应当包括参与合并各方自合并当期期初至合并日的现金流量。

**第一百四十五条** 非同一控制下的企业合并：指参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的企业合并。

**第一百四十六条** 非同一控制下企业合并的会计处理

（一）合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值。

（二）购买方在购买日对作为企业合并对价付出的资产、发生或承担的负债应当按照公允价值计量，公允价值与其账面价值的差额，计入当期损益。

（三）合并费用的处理。购买方为进行企业合并发生的各项直接相关费用也应当计入企业合并成本。

（四）合并成本的调整：在合并合同或协议中对可能影响合并成本的未来事项作出约定的，购买日如果估计未来事项很可能发生并且对合并成本的影响金额能够可靠计量的，购买方应当将其计入合并成本。

（五）合并成本的分配。

1、购买方在购买日应当对合并成本进行分配，除无形资产

以外的可辨认资产(或除或有负债以外的可辨认负债),其所带来的经济利益很可能流入(或流出)企业且公允价值能够可靠地计量的,应当单独予以确认并按照公允价值计量。

2、合并中取得的无形资产,其公允价值能够可靠地计量的,应当单独确认为无形资产并按照公允价值计量。

3、合并中取得的被购买方或有负债,其公允价值能够可靠地计量的,应当单独确认为负债并按照公允价值计量。

(六)商誉的确定。购买方对合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,应当确认为商誉。

(七)合并损益的确定。购买方对合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额,经复核后合并成本仍小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的,其差额应当计入当期损益。

### **第一百四十七条 多次交易实现的企业合并**

(一)通过多次交换交易分步实现的非同一控制下企业合并,合并成本为每一单项交换交易成本之和。

(二)购买方在购买日,应按照以下步骤进行处理:

1、将原持有的对被购买方的投资账面价值恢复调整至最初取得成本,相应调整留存收益等所有者权益项目。

2、比较每一单项交易的成本与交易时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额,确定每一单项交易中应予确认的商誉金额(或者应计入取得投资当期损益的金额)。

3、购买方在购买日应确认的商誉应为每一单项交易产生的



商誉之和。

4、对原持有股份相对应的被投资单位可辨认资产公允价值的变动份额，其中持有损益部分调整留存收益，其他变动部分调整资本公积，视同企业与股东之间交易发生的资本变动。

#### **第一百四十八条** 非同一控制下企业合并日合并报表的编制

（一）非同一控制下的控股合并，本质上属于一次或多次完成的交易。被购买方在合并前实现的净利润已经包含在企业合并成本中，母公司在购买日可以编制合并资产负债表，不编制合并利润表和合并现金流量表。

（二）购买日的合并资产负债表反映购买方自购买日起能够控制的经济资源，其中对于被购买方有关资产、负债应当按照合并中确定的公允价值列示，合并成本大于合并中取得的各项可辨认资产、负债公允价值份额的差额，确认为合并资产负债表中的商誉。企业合并成本小于合并中取得的各项可辨认资产、负债公允价值份额的差额，在合并资产负债表中调整盈余公积和未分配利润。

（三）非同一控制下的控股合并，购买方应自购买日起设置备查簿，登记其在购买日取得的被购买方可辨认资产、负债的公允价值，为以后期间核算及合并财务报表的编制提供基础资料。

业务合并涉及业务的合并比照本章规定处理。即：应当区分同一控制下的业务合并与非同一控制下的业务合并进行处理。

业务是指企业内部某些生产经营活动或资产的组合，该组合

一般具有投入、加工处理过程和产出能力，能够独立计算其成本费用或所产生的收入，但不构成独立法人资格的部分。例如，分公司、独立的生产车间、不具有独立法人资格的分部等。一个企业对另一企业某分公司、分部或具有独立生产能力的生产车间的并购均属于业务合并。

### **第一百四十九条 合并日的确定**

（一）合并日是指合并方实际取得对被合并方控制权的日期。即：被合并方净资产或生产经营决策的控制权转移给合并方的日期。

（二）同时满足以下条件的，可认定为实现了控制权的转移：

- 1、企业合并协议已获股东大会通过；
- 2、企业合并事项需要经过国家有关部门实质性审批的，已取得有关主管部门的批准；
- 3、参与合并各方已办理了必要的财产交接手续；
- 4、合并方或购买方已支付了合并价款的大部分（一般应超过 50%），并且有能力支付剩余款项；
- 5、合并方或购买方实际上已经控制了被合并方或被购买方的财务和经营政策，并享有相应的利益及承担风险。

非同一控制下企业合并中的购买日，也应按照上述规定的条件确定。

## **第二十章 违反统一会计政策规定的处理**

**第一百五十条** 各单位未经公司批准，不得擅自变更会计政策或自行设定会计政策。禁止滥用会计政策、会计估计及其变更。

**第一百五十一条** 滥用会计政策、会计估计及其变更的主要情形：

（一）未按合理方法估计各项资产的可收回金额（或可变现净值），不按规定方法估计资产可能产生的损失，多计提资产减值准备，设置秘密准备；

（二）随意变更其所选择的会计政策或公司的统一会计政策；

（三）随意调整费用、无形资产等的摊销期限；

（四）随意调增或调减折旧年限；

（五）属于滥用会计政策和会计估计的其他情形。

**第一百五十二条** 对违反公司统一会计政策的，分别以下情况给予处罚：

（一）擅自变更会计政策、滥用会计政策、会计估计及其变更的，给予该单位财务负责人通报批评；造成资产损失或效益流失的，视情节轻重，根据有关规定，分别给予当事人和该单位财务负责人以警告、行政记过、降职、撤职等处分；

（二）对经批准的会计政策变更没有在年报中进行披露、或对本单位会计政策披露不完整的，除通报批评外，责令其及时补充纠正；

（三）对发现未定期检查所属单位会计政策执行情况的，给予该单位会计机构负责人通报批评；对该所属单位因擅自变更会计政策导致效益流失的，按照第一款，分别给予该二级会计机构财务负责人和该单位财务负责人相应处罚。

**第一百五十三条** 单位领导人指使或授意会计人员违反会计制度，恶意变更统一会计政策的，按照《会计法》规定对单位领导人和当事人进行处罚，触犯刑律的移送司法机关处理。

## 第二十一章 附 则

**第一百五十四条** 本办法有关条款中规定，要求各单位进一步确定的、需报公司备案的会计政策事项，须及时将有关文件报公司备案。

**第一百五十五条** 本办法规定实施后，如与国家统一会计制度、企业会计准则和相关财务制度、解释等文件相抵触的，以国家的统一财务、会计制度为准。如国家财政等有关部门对有关财务、会计制度、准则进行了调整、修订、补充，由公司组织对本规定进行适时补充、修订。

**第一百五十六条** 各单位必须定期（每年不少于一次）组织检查或抽查，建立跟踪机制，随时监督其会计核算基础工作和本办法规定的执行情况。

**第一百五十七条** 在执行本办法时，与以前所采用会计政策出现差异的，须根据本办法的第十八章规定，在执行当年的年度报表中进行变更、调整。

**第一百五十八条** 本办法由公司向中国中煤能源集团公司抄报备案。

**第一百五十九条** 本办法由公司负责解释。

**第一百六十条** 本办法自发文之日起执行。