

## 2016-2017 年企业会计准则大修订简介——致同研究之企业 会计准则系列（二十一）

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，及七项新增或修订的企业会计准则。

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。

序号	修订或新增的企业会计准则	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）	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 16 号——政府补助》（2017 修订）	自 2017 年 6 月 12 日起施行
7	《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》	自 2017 年 5 月 28 日起施行
8	《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
9	《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
10	《企业会计准则解释第 9 号》	自 2018 年 1 月 1 日起施行；

序号	修订或新增的企业会计准则	施行日
		要求追溯调整
11	《企业会计准则解释第 10 号》	自 2018 年 1 月 1 日起施行
12	《企业会计准则解释第 11 号》	自 2018 年 1 月 1 日起施行
13	《企业会计准则解释第 12 号》	自 2018 年 1 月 1 日起施行
14	《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
15	《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
16	《增值税会计处理规定》	自 2016 年 12 月 3 日起施行
17	《企业破产清算有关会计处理规定》	自 2016 年 12 月 20 日起施行

### 一、修订或新增的七项准则与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	<a href="#">《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》(2017 修订)</a>	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	<a href="#">《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》(2017 修订)</a>	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	<a href="#">《企业会计准则第 24 号——套期会计》(2017 修订)</a>	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	<a href="#">《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》(2017 修订)</a>	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	<a href="#">《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》</a>	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	<a href="#">《企业会计准则第 16 号——政府补助》(2017 修订)</a>	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	<a href="#">《企业会计准则第 14 号——收入》(2017 修订)</a>	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)
--	--	--	-------------------------

## 二、修订的六项会计准则

### (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。

## （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。

### （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。

#### （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年发布的《国际财务报告准则第9号——金融工具》（IFRS 9）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。

#### **（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。

## （六）《企业会计准则第 14 号——收入》（2017 修订）

2017 年 7 月 19 日，证监会正式发布了[《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。

### 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。

## （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。

### （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获得的**决策者薪酬**（含各种形式的固定管理费和业绩报酬，及以销售费、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。

#### (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。

#### 四、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）。

## (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、印花稅等相关税费；**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。



[www.grantthornton.cn](http://www.grantthornton.cn)

© 2017 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd（GTIL，致同国际）的成员所。GTIL（致同国际）与各成员所并非全球合伙关系。GTIL（致同国际）和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL（致同国际）不向客户提供服务。GTIL（致同国际）与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。