

财务管理工具箱

3

会计核算和财务分析

许大座 王组场 著
集团财务总监

结合作者工作经验
参照恒安集团实际工作
全面实用



机械工业出版社
China Machine Press

财务管理工具箱丛书

财务管理工具箱

3

会计核算和财务分析

许大座 王组扬◎著



机械工业出版社
China Machine Press

图书在版编目 (CIP) 数据

财务管理工具箱 3: 会计核算和财务分析/许大座, 王组场著. —北京: 机械工业出版社, 2013. 4
(财务管理工具箱丛书)

ISBN 978-7-111-41939-6

I. 财… II. ①许… ②王… III. 企业管理-会计 IV. F275

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 061637 号

版权所有·侵权必究

封底无防伪标均为盗版

本书法律顾问 北京市展达律师事务所

本书作者是恒安集团的财务总监。本书根据作者的工作经验和恒安集团的实际工作精心编写, 对会计核算和财务分析这两项重要财务工作做了详细介绍。具体包括会计核算管理制度、恒安集团 NC 系统运行管理制度、财务会计报告管理制度、财务分析报告模式、内部票据管理制度、台账管理。书中既有可直接应用于企业的制度、表单、财务管理规范, 也有对企业财务人员日常工作经常遇到困惑的讲解, 是财务人员顺利开展工作的必备参考工具书。

机械工业出版社 (北京市西城区百万庄大街 22 号 邮政编码 100037)

责任编辑: 华 蕾 版式设计: 刘永青

北京市京瑞印刷有限公司印刷

2013 年 5 月第 1 版第 1 次印刷

170mm × 242mm · 8.25 印张

标准书号: ISBN 978-7-111-41939-6

定 价: 29.00 元

凡购本书, 如有缺页、倒页、脱页, 由本社发行部调换

客服热线: (010) 68995261 88361066

投稿热线: (010) 88379007

购书热线: (010) 68326294 88379649 68995259

读者信箱: hzjg@hzbook.com



前 言

什么叫会计？会计不同于财务，会计是静态的，而财务则是动态的。可以说，会计仅仅是财务的一部分。

会计就是财务人员要把已知的经济信息进行归集、记录、处理（做账）和反馈（报表编制和财务分析），是财务部门要做好的事情；而财务就是大家明确分工、对“钱、财、物”进行管理，是企业全体员工特别是各部门负责人和总经理要共同做好的事情。

如果我们把“会计报表”当做财务部门生产的产品，那么“财务分析”就是这产品的包装，而总经理、董事会、股东以及有关信息需求部门就是客户。每个人都知道，产品质量好、包装好，容易讨客户喜欢，前景乐观。我们财务人员如果都有这种意识，自然就会想办法把账做好，把分析做好；否则，我们自己做的报表数据不准确，分析得不透彻，对“客户”起不到管理上的作用，我们财务人员就面临着生存危机，面临着下岗。会计核算和财务分析必须要考虑三个问题：一是，管理者需求什么信息，财务分析就告诉他什么信息；二是，财务分析需求什么信息，会计报表就提供什么信息；三是，会计报表需求什么信息，会计核算就做什么信息。三者必须有机结合。

当然，要做好会计核算和财务分析不是一件容易的事情，这需要企业内部各部门特别是总经理的支持和理解。比如，某企业外贸部接到订单，没有通过生产部直接外发生产，生产完工后，外贸部也没有通过销售部直接电话通知发货，所以销售部没有开具发货单和登记台账，财务部没有接到发货单而没有凭据入账，等待外加工厂来企业结账时财务部才发现问题，这是财务管理源头出现严重问题，从而影响会计核算。所以，凡是涉

及“钱、财、物”的工作，都要按照财务部门的要求或主动与财务部门协调管理，否则各自为政，必将影响会计核算和财务分析，甚至会给企业带来严重的损失。

此书就以上现象系统地进行了阐述和规范，适合财务经理和主办会计阅读。通过此书，读者可以了解为什么要规范以及如何规范会计核算和财务分析，可以深刻领会会计核算和财务分析的内涵和重点。

由于作者才疏学浅，书中难免有错误和不妥之处，恳请专家和读者批评指正！

作者

2013年2月15日



目 录

前 言

第 1 部分 会计核算管理制度	1
第一章 总则	1
第二章 会计政策和会计估价	3
第三章 科目设置	20
第四章 凭证设置	21
第五章 销售核算	22
第六章 代销核算	23
第七章 采购核算	25
第八章 移库核算	27
第九章 费用核算	28
第十章 预提待摊核算	30
第十一章 成本核算	31
第十二章 资产核算	32
第十三章 在建工程核算	34
第十四章 利润核算	36
第十五章 审核账务	36
第十六章 附则	38
附录 1A 账务调整申请单	38
第 2 部分 恒安集团 NC 系统运行管理制度	39
第一章 总则	39
第二章 管理职责与分工	39
第三章 检查监督与安全	40

第四章	用户与权限	41
第五章	业务流程	42
第六章	公共基础资料与平台	42
第七章	二次功能、报表开发	48
第八章	期间管理	48
第九章	系统技术支持	49
第十章	附则	49
第3部分	财务会计报告管理制度	50
第一章	总则	50
第二章	会计信息快报	51
第三章	会计报表	52
第四章	会计报表附注	53
第五章	财务分析	54
第六章	报送时间	55
第七章	奖惩	56
第八章	附则	56
附录3A	财务报告编制质量奖惩办法	57
附录3B	报表名称汇总及编制周期表	59
附录3C	报表封面及主要报表格式（报表体系）	60
第4部分	财务分析报告模式	76
第一章	告股东及管理者	76
第二章	呈报对象	76
第三章	本月重点提示	76
第四章	经营信息快报	77

第五章	收入分析	78
第六章	成本分析	81
第七章	毛利分析	82
第八章	费用分析	83
第九章	税费分析	84
第十章	偿债能力分析	85
第十一章	营运能力分析	87
第十二章	盈利能力分析	87
附录 4A	另一种分析模式	88
第 5 部分	内部票据管理制度	95
第一章	总则	95
第二章	票据管理基本要求	97
第三章	财务票据管理	98
第四章	管理票据管理	110
第五章	附则	114
第 6 部分	台账管理	115
第一章	导论	115
第二章	建立台账的目的	115
第三章	台账管理基本要求	115
第四章	台账分类	116
第五章	销售台账	117
第六章	成本消耗台账	119
第七章	费用台账	121
第八章	采购台账	123
第九章	资产管理台账	124

第 1 部分

会计核算管理制度

企业的经营业绩与会计核算息息相关。会计核算数据不仅要准确，而且要保证数据的完整性、及时性和规范化。不能因为数据的不正确、不完整，或提供得不及时、不规范，而影响财务分析，影响管理决策。会计核算会计人员必须做好的事情，为避免因会计人员工作上的失误、不懂、随意或故意而造成企业周期性经营业绩的“大起大落”或核算不正确，故而建立本制度。本制度的建立，有利于会计人员按步工作、自我检查、自我复核和相互监督，有利于提供规范的会计核算平台，有利于报表合并和财务分析，有利于审计和快速真实地反映会计信息。

第一章 总 则

第一条 为规范会计核算工作，建立真实、准确、可靠的会计核算平台，以及为提高财务管理水平服务，制定本制度。

第二条 每位会计人员应当认真学习和贯彻《中华人民共和国会计法》《中华人民共和国公司法》《企业会计制度》《企业财务通则》《企业会计准则》《会计基础工作规范》《企业财务会计报告条例》及国家其他有关法律和法规，尤其是《企业会计准则》和《企业会计制度》，严格按照国家有关法律法规进行会计核算和账务处理，以确保会计信息质量符合国家相关制度的要求。

本制度对企业日常会计核算基本流程 and 基本要求进行规范，对国家法律法规在企业运用中起到有效的补充，具有很强的操作意义，每位会计人员必须认真学习和贯彻。

会计人员应当定期温习以上相关财务制度。这些制度是会计核算的指南针，是会计人员必学的工具书。上市公司自 2007 年 1 月 1 日起全面实施新的《企业会计准则》，同时不再执行《企业会计制度》。非上市公司则继续同时执行旧的《企业会计准则》和《企业会计制度》，同时鼓励有条件的企业使用新的《企业会计准则》。

本制度具有完善的日常会计核算框架性的特点，对资本金到位、政府补贴收入和免抵退税、资产减值准备等科目没有进行描述，企业在引用本制度框架时，可以结合实际情况需要进行修订和补充，以使其更好地发挥企业日常会计核算“工具书”的作用。

第三条 会计核算制度必须结合企业实际情况，定期进行修订和补充，使之有所创新，使之能够满足企业发展和管理的需要。

►为什么强调要“使之有所创新，使之能够满足企业发展和管理的需要”？

制度创新是相当重要的，有关领导在制定制度时要创新，但会计人员在执行制度时，更了解实际情况，所以这里所指的创新，是会计人员应当结合实际情况按照流程提出建设性的意见和建议。只有基层的会计人员具有创新精神，制度才能更加满足企业发展和管理的需要。

第四条 会计在账务处理时应当审阅每张原始单据尤其是涉及的费用单据和应付款项的单据的审核审批手续是否符合《财务审核审批制度》的规定，应当在确保财务手续完整的前提下才能进行账务处理。

严格把关审核审批手续是财务部履行内部控制职能的主要体现，每位会计，尤其是出纳员应当在第一时间把好审核审批手续关。尽管在实际工作会遇到许多特殊情况，虽然审核审批手续不完整还是要先付款，但出纳员应当在第一时间将手续补办完整，审核审批手续不完整的费用单据不能转交主办会计，以免事后因时间太久产生遗忘、误会和摩擦等。其他会计在账务处理时涉及审核审批手续不完整的费用单据和应付款项单据（指与资金无关的单据）同样要在第一时间补办审核审批手续。

第五条 涉及账务调整的：如果是调整以前账务处理错误的，会计人员可以自行调整，但要在摘要里详细写明以前错误凭证的年份月份和凭证号及错误说明；如果是因公允价值、坏账准备、跌价准备、减值准备、发生呆坏账等因素而调整账务的，应当经有关部门或人员确认，尤其要经财务经理的审核和总经理的审批，才能进行调整。

账务调整必须严格按流程执行，一般来讲，会计人员要掌握两个原则：①账务处理一定要有原始单据，除调整以前错误账务外；②原始单据一定要有审核审批人的签字。不要误解“公允价值、坏账准备、跌价准备、减值准备”，而乱使用权限。

第六条 每张记账凭证的会计科目（包括末级科目）设计除特殊情况（如计提折旧等）外，一般控制在5个科目以内，避免一个凭证号码有两张记账凭证；同时，凭证下的原始单据应当按照科目的上下次序进行叠放，并对应放入“隔页单”，以区分每个末级科目的原始单据。

每张记账凭证上控制不超过5个会计科目（包括末级科目），如果是同类的原始单据太多，应当多做几张记账凭证。也就是说，既要控制每张记账凭证上的科目（包括末级科目）不超过5个，也要控制每张记账凭证下的原始单据不要太多。这是比较规范和科学的做法，这便于对记账凭证的审阅、稽查，以及有利于日常账务的快速查询。许多会计人员账务处理不规范、不细致，而将许多原始单据混在一起，甚至是一本凭证才做一张记账凭证的账务处理。这样做的好处是：账务处理快、归类可以笼统；但存在的缺点是：有问题难以查出，甚至容易衍生弄虚作假和舞弊行为。

第七条 凭证摘要的文字必须扼要、清晰，已在科目细化中体现的就不要在摘要中再次描述，避免重复。

第八条 会计核算要遵循流程化管理规律，应当严格按照制度要求开展工作，不能没有约束，不能我行我素。

第九条 会计核算应当以主办会计为中心，其他会计人员和会计信息相关责任人员应当积极配合，通力合作。

强调“会计核算以主办会计为中心”很重要。有的企业由于主办会计业务素质有限，或职责不清晰，未能指导和协调好其他会计人员和会计信息相关责任人员的工作，使自己的工作极为被动，使每位会计人员和会计信息相关责任人员完全各自独立开展核算工作，各做各的，没有形成一个核算整体。没有一个完整的核算整体，一定会造成账账不符和账实不符，所以，企业总经理和财务经理应当重视该工作。如果主办会计不能胜任该工作，应当及时调整，否则将很难保证会计信息的准确性和及时性等。

第二章 会计政策和会计估价

第十条 记账基础和计价原则

公司会计核算以权责发生制为基础，采用借贷记账法记账。公司在对会计要素进行计量时，一般采用历史成本，在保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量的情况下，采用重置成本、可变现净值、现值或公允价值计量。

第十一条 会计年度：公司会计年度自公历每年1月1日起，至12月31日止。

第十二条 记账本位币：公司以人民币为记账本位币。

第十三条 现金等价物的确定标准

公司在编制现金流量表时所确定的现金等价物，是指公司持有的期限短（一般是指从购买日起三个月内到期）、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。

受到限制的银行存款，不作为现金流量表中的现金及现金等价物。

第十四条 外币业务核算方法

发生外币业务时，外币金额按交易发生日的即期汇率（或者业务发生当月初的市场汇价中间价）折算为人民币入账，期末按照下列方法对外币货币性项目和外币非货币性项目进行处理：

1. 外币货币性项目，采用资产负债表日即期汇率折算。因资产负债表日即期汇率与初始确认或者前一资产负债表日即期汇率不同而产生的汇兑差额，计入当期损益。
2. 以历史成本计量的外币非货币性项目，仍采用交易发生日的即期汇率折算，不改变其记账本位币金额。
3. 对以公允价值计量的外币非货币性项目，按公允价值确定日即期汇率折算，由此产生的汇兑损益作为公允价值变动，计入当期损益。

外币汇兑损益除与购建或者生产符合资本化条件的资产有关的外币专门借款产生的汇兑损益，在资产达到预定可使用或者可销售状态前计入符合资本化条件的资产的成本，其余均计入当期损益。

第十五条 金融工具的确认与计量

1. 分类

金融工具分为下列五类：

(1) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债，包括交易性金融资产或交易性金融负债、指定为公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债。

(2) 持有至到期投资。

(3) 贷款和应收款项。

(4) 可供出售金融资产。

(5) 其他金融负债。

2. 初始确认和后续计量

(1) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债：按照取得时的公允价值作为初始确认金额，相关的交易费用在发生时计入当期损益。支付的价款中包含已宣告发放的现金股利或债券利息，单独确认为应收项目。持有期间取得的利息或现金股利，确认为投资收益。资产负债表日，将其公允价值变动计入当期损益。

(2) 持有至到期投资：按取得时的公允价值和相关交易费用之和作为初始确认金额。支付的价款中包含已宣告发放债券利息的，单独确认为应收项目。持有期间按照实际利率法确认利息收入，计入投资收益。实际利率与票面利率差别很小的，可按票面利率计算利息收入，计入投资收益。处置持有至到期投资时，将所取得价款与该投资账面价值之间的差额计入投资收益。

(3) 应收款项：按从购货方应收的合同或协议价款作为初始入账金额。单项金额重大的应收款项持有期间采用实际利率法，按摊余成本进行后续计量。

(4) 可供出售金融资产：按取得该金融资产的公允价值和相关费用之和作为初始确认金额。支付的价款中包含了已宣告发放的债券利息或现金股利的，单独确认为应收项目。持有期间取得的利息或现金股利，计入投资收益。期末，可供出售金融资产以公允价值计量，且公允价值变动计入资本公积（其他资本公积）。

处置可供出售金融资产时，将取得的价款与该金融资产账面价值之间的差额，计入当期损益；同时，将原直接计入所有者权益的公允价值变动累计额对应处置部分的金额转出，计入当期损益。

(5) 其他金融负债：按其公允价值和相关交易费用之和作为初始入账金额，除《企业会计准则第22号——金融工具确认与计量》第三十三条规定的三种情况外，按摊余成本进行后续计量。

3. 主要金融资产和金融负债的公允价值确定方法

(1) 存在活跃市场的金融资产或金融负债，应当用活跃市场中的报价确定其公允价值。

(2) 金融工具不存在活跃市场的，应当采用估值技术确定其公允价值。

(3) 初始取得或源生的金融资产或承担的金融负债，应当以市场交易价格作为确

定其公允价值的基础。

(4) 企业采用未来现金流量折现法确定金融工具公允价值的，应当使用合同条款和实质特征相同的其他金融工具的市场收益率作为折现率。没有标明利率的短期应收款项和应付款项的现值与实际交易价格相差很小的，可以按照实际交易价格计量。

4. 金融资产转移的确认依据和计量方法

公司发生金融资产转移时，如果已将金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬转移给转入方的，则终止确认该金融资产；如果保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的，则不终止确认该金融资产。公司在判断金融资产转移是否满足会计准则规定的金融资产终止确认条件时，采用实质重于形式原则。公司将金融资产转移区分为金融资产整体转移和部分转移。

(1) 金融资产整体转移满足终止确认条件的，应当将下列两项金额的差额计入当期损益：所转移金融资产的账面价值；因转移而收到的对价，与原直接计入所有者权益的公允价值变动累计额（涉及转移的金融资产为可供出售金融资产的情形）之和。

(2) 金融资产部分转移满足终止确认条件的，应当将所转移金融资产整体的账面价值，在终止确认部分和未终止确认部分之间，按照各自的相对公允价值进行分摊，并将下列两项金额的差额计入当期损益：终止确认部分的账面价值；终止确认部分的对价，与原直接计入所有者权益的公允价值变动累计额中对应终止确认部分的金额（涉及转移的金融资产为可供出售金融资产的情形）之和。

金融资产转移不满足终止确认条件的，继续确认所转移金融资产整体，并将收到的对价确认为一项金融负债。

5. 金融资产减值的处理

期末，对于持有至到期投资和应收款项，有客观证据表明其发生了减值的，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) 对于单项金额重大的持有至到期投资和应收款项，单独进行减值测试，有客观证据表明其发生了减值的，根据其未来现金流量现值低于其账面价值的差额，确认减值损失，计提减值准备。

(2) 对于单项金额非重大的持有至到期投资和应收款项以及经单项测试后未减值的单项金额重大的持有至到期投资和应收款项，按类似信用风险特征划分为若干组合，再按这些组合在资产负债表日余额的一定比例计算确定减值损失，计提减值准备。

期末，如果可供出售金融资产的公允价值发生较大幅度下降，或在综合考虑各种相关因素后，预期这种下降趋势属于非暂时性的，认定该可供出售金融资产已发生减值，并确认减值损失。在确认减值损失时，将原直接计入所有者权益的公允价值下降形成的累计损失一并转出，计入减值损失。

第十六条 衍生金融工具及套期保值

公司使用衍生金融工具（主要是远期商品合约）来对部分预期交易的价格风险进行套期。衍生金融工具初始以衍生交易合同签订当日的公允价值计量，并以其公允价值

进行后续计量。公允价值为正数的衍生金融工具确认为一项资产，公允价值为负数的衍生金融工具确认为一项负债。

公司根据政策管理衍生金融工具的应用，并以书面方式列明与公司风险管理策略一致的衍生金融工具应用原则。

公司的政策是对冲预期交易价格风险，并指定为公允价值套期。公司并无利用衍生金融工具进行投机活动。公允价值套期，是指对已确认资产或负债、尚未确认的确定承诺，或该资产或负债、尚未确认的确定承诺中可辨认部分的公允价值变动风险进行的套期。该类价值变动源于某类特定风险，且将影响企业的损益。在初始指定套期关系时，公司对套期关系有正式指定，并准备了关于套期关系、风险管理目标和套期策略的正式书面文件，其内容记录包括载明套期工具、被套期项目、被套期风险的性质以及套期有效性评价方法等内容。

公司至少在编制中期或年度财务报告时对套期有效性进行评价，只有当该套期在套期关系被指定的会计期间内高度有效，且符合公司最初为该套期关系所确定的风险管理策略，才根据套期保值准则进行会计处理。套期在套期关系被指定的会计期间内高度有效必须满足以下条件：在套期开始及以后期间，该套期预期会高度有效地抵消套期指定期间被套期风险引起的公允价值或现金流量变动；该套期的实际抵消结果在 80% ~ 125% 的范围内。

当公允价值套期满足运用套期会计方法条件的，公司按照下列规定处理：套期工具为衍生工具的，套期工具公允价值变动形成的利得或损失应当计入当期损益。被套期项目因被套期风险形成的利得或损失计入当期损益，同时调整被套期项目的账面价值。

当套期工具已到期、被出售、合同终止或已行使，或者该套期不再满足套期保值准则所规定的运用套期会计方法的条件；或者公司撤销了对套期关系的指定时，公司不再按照套期保值会计的规定处理。

第十七条 应收款项坏账确认标准、坏账损失核算方法

1. 坏账确认的标准

因债务人破产，依照法律程序清偿后，确定无法收回的应收款项；

因债务人死亡，既无遗产可供清偿，又无义务承担人，确定无法收回的应收款项；

因债务人逾期三年未履行偿债义务，并且有确凿证据表明无法收回或收回的可能性不大的应收款项。

2. 坏账损失的核算方法

采用备抵法，公司根据期末应收款项的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。

公司对单项金额重大的应收款项（指单项金额超过期末应收款项余额的 10%，且单项金额超过 300 万元）单独进行减值测试。如有客观证据表明其发生了减值的，根据其未来现金流量现值低于其账面价值的差额，确认减值损失，计提坏账准备。

对于单项金额非重大的应收款项（指单项金额未超过期末应收款项余额的 10%，

或者单项金额未超过人民币300万元),以及经单独测试后未减值的应收款项,公司根据以前年度与之相同或相类似的、具有应收款项按账龄段划分的类似信用风险特征组合的实际损失率为基础,结合债务单位的实际财务状况和现金流量情况以及其他相关信息,对剩余应收款项按账龄分析法计提坏账准备。坏账准备的计提比例如下(以合同为依据,比例经董事会通过):

应收款项账龄	计提比例(%)
信用期内	5
逾期1年以内	5
逾期1~2年	10
逾期2~3年	20
逾期3~5年	40
逾期5年以上	100

第十八条 存货核算方法

1. 公司存货是指在生产经营过程中持有的以备销售或者仍然处在生产过程、或者在生产或提供劳务过程中将消耗的材料或物资等,包括各类原材料、周转材料、在产品、产成品(库存商品)等。

2. 存货计量:按照成本进行初始计量。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。应计入存货成本的借款费用,按照《企业会计准则第17号——借款费用》处理。投资者投入存货的成本,应当按照投资合同或协议约定的价值确定,但合同或协议约定价值不公允的除外。

发出存货的计价方法:采用加权平均法核算。

3. 存货的盘存制度:采用永续盘存制。

4. 周转材料的摊销方法:采用“一次摊销法”核算。

5. 期末存货按成本与可变现净值孰低计价,存货期末可变现净值低于账面成本的,按差额计提存货跌价准备。可变现净值,是指在日常活动中,存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。可变现净值的确定依据及存货跌价准备计提方法:

(1) 存货可变现净值的确定依据:为生产而持有的材料等,用其生产的产成品的可变现净值高于成本的,该材料仍然应当按照成本计量;材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的,该材料应当按照可变现净值计量。

为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货,其可变现净值应当以合同价格为基础计算。企业持有存货的数量多于销售合同订购数量的,超出部分的存货的可变现净值应当以一般销售价格为基础计算。

(2) 存货跌价准备的计提方法:按单个存货项目的成本与可变现净值孰低法计提存货跌价准备;但对于数量繁多、单价较低的存货按存货类别计提存货跌价准备。

第十九条 长期股权投资的核算方法

1. 长期股权投资的初始计量

(1) 企业合并形成的长期股权投资, 按下列规定确定其初始投资成本:

1) 同一控制下的企业合并, 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, 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。

合并方以发行权益性证券作为合并对价的, 在合并日按照取得的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。

2) 非同一控制下的企业合并, 购买方在购买日应当按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》确定的合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。

(2) 除企业合并形成的长期股权投资以外, 其他方式取得的长期股权投资, 按照下列规定确定其初始投资成本:

1) 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。

2) 以发行权益性证券取得的长期股权投资, 按照发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本。

3) 投资者投入的长期股权投资, 按照投资合同或协议约定的价值作为初始投资成本, 但合同或协议价值不公允的除外。

4) 通过非货币性资产交换取得的长期股权投资, 其初始投资成本按照《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》确定。

5) 通过债务重组取得的长期股权投资, 其初始投资成本按照《企业会计准则第 12 号——债务重组》确定。

2. 长期股权投资的核算方法

(1) 成本法核算: 能够对被投资单位实施控制的长期股权投资以及对被投资单位不具有共同控制或重大影响, 并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资, 采用成本法核算。采用成本法核算时, 追加或收回投资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, 确认为当期投资收益。该确认的投资收益, 仅限于被投资单位接受投资后产生的累积净利润的分配额, 所获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。对子公司的长期股权投资, 采用成本法核算, 在编制合并财务报表时按照权益法进行调整。

(2) 权益法核算: 对被投资单位共同控制或重大影响的长期股权投资, 采用权益法核算。采用权益法核算时, 公司取得长期股权投资后, 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。公司确认被投资单位发生的净亏损, 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, 公司负有承担额外损失义务的除外。被投资单位以后实现净利润的, 公司在收益分享额弥补未确认的亏损分担额后,

恢复确认收益分享额。公司在确认应享有被投资单位净损益的份额时，以取得投资时被投资单位各项可辨认资产的公允价值为基础，对被投资单位的净利润进行调整后确认。如果被投资单位采用的会计政策及会计期间与公司不一致的，按照公司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。

3. 长期股权投资的减值准备

采用成本法核算的、在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资发生减值时，公司将该长期股权投资的账面价值，与按照类似金融资产当时市场收益率对未来现金流量折现确定的现值之间的差额，确认为减值损失，计入当期损益。

其他的长期股权投资，公司按长期投资的减值迹象判断是否应当计提减值准备，当长期投资可收回金额低于账面价值时，则按其差额计提长期投资减值准备。资产减值损失一经确认，在以后会计期间均不再转回。

4. 处置长期股权投资，其账面价值与实际取得价款差额，计入当期损益

采用权益法核算的长期股权投资，因被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动而计入所有者权益的，处置该项投资时将原计入所有者权益的部分按相应比例转入当期损益。

第二十条 投资性房地产的确认、计价政策

投资性房地产包括已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权以及已出租的建筑物。当公司能够取得与投资性房地产相关的租金收入或增值收益以及投资性房地产的成本能够可靠计量时，公司按购置或建造的实际支出对其进行初始计量。

公司在资产负债表日采用成本模式对投资性房地产进行后续计量。在成本模式下，公司按照本会计政策第 14 项“固定资产及折旧”和第 16 项“无形资产”的规定，对投资性房地产进行计量，计提折旧或摊销。当投资性房地产被处置，或者永久退出使用且预计不能从其处置中取得经济利益时，应当终止确认该项投资性房地产。公司出售、转让、报废投资性房地产或者发生投资性房地产毁损，应当将处置收入扣除其账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。

期末，公司按投资性房地产的减值迹象判断是否应当计提减值准备，当投资性房地产可收回金额低于账面价值时，则按其差额计提投资性房地产减值准备。资产减值损失一经确认，在以后会计期间均不再转回。

如为公允价值模式的投资性房地产，会计政策应为：公司按照成本对投资性房地产进行初始计量。在资产负债表日采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。采用公允价值模式计量的，应同时满足：①投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场；②公司能够从房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的公允价值做出合理的估计。采用公允价值模式计量的投资性房地产，不计提折旧或进行摊销，以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账