

声明：本专辑未经本人许可，请勿外传。

## 会计专辑

(2022-10)

本辑内容：

1. 一般企业财务报表格式系列修订述评(一)
2. 如何确定公司适用哪种会计准则
3. 费用报销的预算控制六则
4. 新会计准则：取得股份、股权、股票，应当计入什么科目
5. 会计准则、应用指南和准则讲解是什么关系

### 一般企业财务报表格式系列修订述评(一)

马永义 / 2022-10-17 声明：本文由会说作者撰写，观点仅代表个人，不代表中国会计视野。

自 2014 年以来，财务报表列报准则和现金流量表准则均未进行过修订。但自 2017 年以来，财政部先后发布了财会[2017]30 号、财会[2018]15 号、财会[2019]6 号三个文件（以下并称为《系列通知》），对一般企业的财务报表格式进行了系列修订。在我国大中型企业已经全面实施企业会计准则体系的大背景下，如何看待或理解这一系列的制度性安排？企业财务报表格式的系列修订对会计信息质量会带来哪些影响？

#### 一、《系列通知》发布的成因剖析

笔者认为，如果从内容和体例结构上进行分类，可以将我国目前的 42 个具体会计准则区分为报告类准则和非报告类准则两大阵营，其中报告类准则包括 10 个，分别为 CAS29 资产负债表日后事项、CAS30 财务报表列报、CAS31 现金流量表、CAS32 中期报告、CAS33 合并财务报表、CAS34 每股收益、CAS35 分部报告、CAS36 关联方披露、CAS37 金融工具列报、CAS41 在其他主体中权益的披露。上述 10 个报告类准则中，除 CAS30 和 CAS33 在 2014 年进行过一次修订、CAS37 分别在 2014 年和 2017 年进行过两次修订外，其他准则并未进行过任何修订。

需要指出的是，我国于 2014 年修订了 CAS2 长期股权投资、CAS9 职工薪酬，发布了 CAS39 公允价值计量、CAS40 合营安排四个非报告类准则；于 2017 年度修订了 CAS14 收入和 CAS15 建造合同（实质上是将 2006 版的这两个准则加以合并，并称为 CAS14 收入）、CAS16 政府补助、CAS22 金融工具确认和计量、CAS23 金融资产转移、CAS24 到期会计、CAS 42 持有待售非流动资产、处置组和终止经营七个非报告类准则；于 2018 年度修订了非报告类准则 CAS21 租赁；于 2019 年度修订了 CAS7 非货币性资产交换、CAS12 债务重组两个非报告类准则；于 2020 年度修订了 CAS25 原保险合同和 CAS26 再保险合同两个非报告类准则（实质上是将 2006 版的这两个准则加以合并，并称为 CAS25 保险合同）。

需要进一步指出的是，从内容和体例上来研判，非报告类准则通常规范了确认、计量和列报三大类问题，伴随上述 16 个非报告类准则的陆续修订，技术层上就需要对非报告类准则加以相应的修订，借此确保报告类准则与非报告类准则相互呼应和衔接。然而，具体会计准则的制定或修订需要履行必要的法定程序，加之与国际财务报告准则保持持续性趋同战略的外在限定，每项具体会计准则的制定或修订客观上均存在固有的时间周期。换言之，确保报告类准则与非报告类准则相互呼应和衔接的实时性需求与具体会计准则制定或修订的周期性限定之间存在着难以调和的矛盾。由此我们不难判定，《系列通知》发布是

确保各项新发布或修订的非报告类准则顺利实施而必然要采取的过渡性安排或无法绕开的路径选择。

顺便指出的是,《系列通知》的标题中均冠以“一般企业”的称谓,那么究竟该如何理解“一般企业”的意涵呢?受制于计划经济的传统限定及影响,我国企业财务报表格式一直由财政部统一制定并发布时实施,财务报表格式呈现出统一性和强制性的特征。自2006年建立并实施企业会计准则体系以来,官方所确立的企业财务报表格式不再呈现分部门、分所有制、分行业的“三分特征”,且体现在相关报告类准则的应用指南中。“一般企业”的称谓始见于《企业会计准则应用指南(2006)》,指的是除了银行业、证券业、保险业以外的其他行业的企业。简言之,一般企业指的是非金融企业。

## 二、2017年度一般企业报表格式主要变化的描述与剖析

为了与上述2017年度的7个非报告类准则的修订或发布相呼应,2017年度一般企业的资产负债表、利润表和所有者权益变动表的格式与2016年及其以前年度相比均发生了相应的变化:

### 1、资产负债表列报项目的变化

#### (1) 单独列示“衍生金融资产”和“衍生金融负债”项目

资产负债表中单独列示了“衍生金融资产”和“衍生金融负债”项目,这是与《企业会计准则第22号—金融工具确认和计量》应用指南(2018)中要求单独设置“衍生工具”科目相呼应的具体举措,而单独设置“衍生工具”科目又是从技术层面解决应予分析的嵌入衍生工具的必然结果。由于“衍生工具”科目具有资产和负债类目的双重属性,填列资产负债表时再将其拆分为“衍生金融资产”和“衍生金融负债”项目也是技术层上的不二之选。

#### (2) 增加了“持有待售资产”和“持有待售负债”单列项目

资产负债表中增加“持有待售资产”和“持有待售负债”项目,此举是与《企业会计准则第42号—持有待售非流动资产、处置组和终止经营》应用指南(2018)中要求单独设置“持有待售资产”和“持有待售负债”科目相呼应的必然结果。需要指出的是鉴于“持有待售资产”和“持有待售负债”均被归类为流动性项目,这两个单列项目的增设对企业流动比率数值均会带来相应的影响,由于非流动资产或处置组由持有状态转化为出售的完成仍存在一定的不确定性,当这两个单列项目的绝对金额较大时,应进一步关注日后事项期间的最新迹象或信息,以便准确评判这两个单列项目对流动比率数值所带来的影响。

#### (3) 增加了“其他权益工具”单列项目

资产负债表中在所有者权益项下增加了“其他权益工具”单列项目,此举是与2014版及2017版《企业会计准则第37号—金融工具列报》中对“其他权益工具”的确认与计量直接相关联的。需要指出的是,尽管在2014版的金融工具列报准则中就出现了其他权益工具的概念并将其定性为所有者权益的类别,但在2014版的《企业会计准则第30号—财务报表列报》应用指南给定的资产负债表格式中并未出现“其他权益工具”这一单列项目,笔者认为这种脱节现象的出现是与前述各项具体会计准则的修订或发布存在固有的时间周期的限定相关联的,通过发布财会[2017]30号文件,适时予以了“补台”。

### 2、利润表列报项目的变化

#### (1) 将“营业税金及附加”项目简化为“税金及附加”项目

2016年我国全面完成营业税改增值税后,营业税已经退出了历史舞台,将“营业税金及附加”中的“营业”二字删除是利润表格式与时俱进的具体体现。故此,2017年度的利润表中将之前的“营业税金及附加”项目改称为“税金及附加”项目。

#### (2) 增加了“其他收益”单列项目

此举是与2017年版的《企业会计准则第16号—政府补助》(下称新政府补助准则)

相呼应的。新政府补助准则将企业获取的与日常生产经营活动相关的政府补助从原来“一刀切”式的营业外收入中分离出来，并将其定义为“其他收益”。此举可以从技术层面解决此前实务中个别企业的利润表中出现的销售毛利为负数但利润总额或净利润却为正数的“南辕北”现象。此外，此举对于进一步展示我国市场经济的国际形象也将起到积极的基础数据支撑作用。

### (3) 增加了“资产处置收益”单列项目

此举是与《企业会计准则第42号—持有待售非流动资产、处置组和终止经营》应用指南(2018)中单独设置“资产处置损益”科目相呼应的。由于“资产处置损益”科目具有收益和损失的双重属性，受制于利润表中“加：”项目的固有意涵，在利润表的“加：”类项目中冠以“资产处置收益(损失以“-”号填列)”就是自然而然的落地路径了。需要着重指出的是，“资产处置收益”项目被纳入到了营业利润的构成要素加以列示，与此相呼应，2016年度利润表中在“营业外收入”和“营业外支出”项下分别单独列示的“非流动资产处置利得”和“非流动资产处置损失”自然就加以剔除了。笔者认为，将“资产处置收益”认定为营业利润的构成要素，迎合了我国市场经济的宏观大环境，企业依据优胜劣汰的市场法则及时处置非流动资产也是企业经营者必须面对的新常态。

需要一并指出的是，尽管“其他收益”和“资产处置收益”均被归类到营业利润的构成要素，但与企业日常的生产经营活动相比较，政府补助的获取以及非流动资产处置的持续性和稳定性无疑会相对较差，如果这两个项目占当年营业利润的百分比数值较高或变化较大，在对营业利润进行研判时，应考虑到与以往年度的纵向可比性以及面向未来的可持续性和稳定性。

### (4) “净利润”项下分别列示“持续经营净利润”和“终止经营净利润”

此举是与《企业会计准则第42号—持有待售非流动资产、处置组和终止经营(2017)》要求分别披露“持续经营净利润”和“终止经营净利润”相呼应的，在“净利润”项目的基础上进一步分别列示这两个明细项目，有助于各类报表阅读者更好地评判企业净利润指标的持续性和稳定性。

### (5) “其他综合收益的税后净额”项下的列报项目有所增加

与以往相比较，“以后不能重分类进损益的其他综合收益”以及“以后将重分类进损益的其他综合收益”小项的列报内容均有所增加。

“以后不能重分类进损益的其他综合收益”项下增加了“1.重新计量设定受益计划净负债或净资产的变动”，此举是与2014版《企业会计准则第9号—职工薪酬》增加了“设定受益计划”概念以及对设定受益计划所确立的计量规则相呼应的。

“以后不能重分类进损益的其他综合收益”项下增加了“2.权益放下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”，此举是与《企业会计准则第2号—长期股权投资》应用指南(2018)中要求“长期股权投资”科目单独设置“其他综合收益”明细科目相呼应的。

“以后将重分类进损益的其他综合收益”小项增加了“4.现金流量套期损益的有效部分”，此举是与《企业会计准则第24号—套期会计》应用指南中关于现金流量套期安排中有效套期部分的计量规则相呼应的。

“以后将重分类进损益的其他综合收益”小项增加了“5.外币财务报表折算差额”，由于《企业会计准则第19号—外币折算》对资产负债表的不同构成项目采取了不同的折算利率，从技术层看而言，只有通过“外币折算差额”项目才能确保折算后的资产负债表实现技术性平衡。单独列示“外币财务报表折算差额”有助于报表阅读者获悉外币财务报表折算对企业综合收益所产生的影响，也有助于报表阅读者更好地考量企业“综合收益”的含金量。

### 3、所有者权益变动表列报项目的变化

从体例和结构层面研判，笔者将所有者权益变动表描述为因果交织在一起的一张表，该表一方面列示了驱动所有者权益发生变动的因素，另一方面也列示了所有者权益发生变动的结果。与以往相比较，2017年度该表的驱动因素中增加了“其他权益工具持有者投入资本”行次，与此相关联，在所有者权益的构成要素中相应增加了“其他权益工具”栏次。

上述变化既是为了与《企业会计准则第37号—金融工具列报》中所确立其他权益工具的确认为、计量和列报规则相呼应，也是从技术层面维系该表与资产负债表之间的钩稽关系的必然结果。

## 如何确定公司适用哪种会计准则

于小强 / 2022-03-06 声明：本文由会说作者撰写，观点仅代表个人，不代表中国会计视野。

### 一、小企业会计准则

根据《小企业会计准则》第二条、第八十九条相关规定，在中华人民共和国境内依法设立的、符合《中小企业划型标准规定》所规定的小型、微型企业标准的企业，适用或者参照执行《小企业会计准则》；但是，股票或债券在市场上公开交易的小企业、金融机构或其他具有金融性质的小企业、企业集团内的母公司和子公司除外（即不得适用《小企业会计准则》，以下简称“除外”情形）。

注1：上述企业可以执行《小企业会计准则》，也可以执行《企业会计准则》。但若已选择《小企业会计准则》，则不得转为执行《企业会计准则》。

注2：执行《小企业会计准则》的企业，发生的交易或者事项《小企业会计准则》未作规范的，可以参照《企业会计准则》中的相关规定进行处理。

注3：执行《企业会计准则》的小（微）企业，不得在执行《企业会计准则》的同时，选择执行《小企业会计准则》的相关规定。

### 二、企业会计准则

如果并非小型、微型企业，或者虽为非小型、微型企业但属于上述三种“除外”情形，则应当执行《企业会计准则》。

### 三、企业会计制度

关于《小企业会计准则》和《企业会计准则》的前身，《小企业会计制度》随着《小企业会计准则》实施已经明文废止，但《企业会计制度》并未明文废止。也就是说，理论上，《企业会计制度》尚属有效，但其适用范围已经受到很大限制。

（一）“财会〔2006〕3号”文件要求，上市公司必须实施《企业会计准则》。

（二）财政部要求，国有大中型企业实施《企业会计准则》（小型、微型企业实施《小企业会计准则》）。

（三）中国银监会关于银行业金融机构全面执行《企业会计准则》的通知（银监通〔2007〕22号）要求银行业金融机构分别于2009年之前全面执行《企业会计准则》。

当然，如果并没有明确文件限制使用《企业会计制度》，或者有明确要求必须适用《企业会计准则》或者《小企业会计准则》，则仍可自行选择适用《企业会计制度》。

## 费用报销的预算控制六则

指尖上的会计 / 2022-10-19 声明：本文由会说作者撰写，观点仅代表个人，不代表中国会计视野。

### 一、费用预算与业务的关联性

编制费用预算时，首先要区分费用科目的性态，看费用科目是否与公司业务关联。直

白点说，就是看费用是否随公司销售规模变化而变化。如果费用科目与公司的业务关联度高，该费用科目应该做成弹性预算；如果费用科目与公司业务的关联度低，该费用科目宜做成固定预算。弹性预算控制比例，固定预算控制总额。

## 二、费用预算的结果控制与过程控制

对费用预算控制既要坚持结果控制，又要坚持过程控制。结果控制相对简单，对预算刚性约束即可。结果控制操作简单，弊端在于事后控制。过程控制可以克服此弊端。比如企业年度费用预算1200万元，可以是每月花费100万元，也可以是12月份一个月花费1200万元。对企业而言，前者自然更有意义。加强费用预算的过程控制能起到调整方向的作用。

## 三、削减费用预算的逻辑

预算确立之后，因出现经营计划调整、市场变化或公司资金短缺等情况，可能面临削减预算的问题。

预算的削减可遵照以下优先顺序：

- 第一，削减不再继续执行的预算事项，如广告投放费用；
- 第二，削减不带来经济利益的预算，如办公室装修费用；
- 第三，削减低效产出的预算，如产能；
- 第四，削减日常费用预算；
- 第五，削减人工成本预算。

## 四、削减预算预算的小技巧

如何削减费用预算，这是财务人员迟早会碰上的功课。在削减费用预算时，财务人员要先判断每笔花销是否值当，有无增量产出。这点说来容易，可多数时候没法确定。碰到这种场面，先别慌，不要被“要钱的人”的气势和声音压倒。不妨反过来看，看看不支出这笔费用，是否会造成公司效益减少。只要答案是否定的，会计人员砍费用预算就有底气了。

## 五、费用预算为何变成突击花钱

为什么费用预算在年底会变成突击花钱？大企业对于预算一般都有刚性约束，对费用审批往往前置在预算环节，预算内的费用在报销时只做形式审批。这给了一些部门和个人可乘之机，觉得富余的预算不花白不花。这种做派有私心作怪，也有苦衷难言。费用预算要比照上年数，今年的预算不花掉，明年的费用预算可能要削减。

## 六、如何处理未花完的费用预算

未花完的费用预算该如何处理呢？片面追求预算执行率，年末突击花钱是必然的，这是预算管理失准、失效、失控的综合体现。当突击花钱成为常态，预算势必逐年膨胀，浪费、低效会成为必然。不花白不花、花了也白花，不能成为看待预算结余的心态。把未花完的预算一部分用于激励，其余形成结余，不啻为可行的办法。一是将没用完的日常性费用预算用于激励，如市内交通费、业务招待费，可将剩余预算的50%奖励给例行节俭的部门和个人；二是将项目性费用预算递延至下一年度，由原预算单位继续使用，如部门活动费、员工培训费。

## 新会计准则：取得股份、股权、股票，应当计入什么科目

于小强 / 2022-10-17 声明：本文由会说作者撰写，观点仅代表个人，不代表中国会计视野。

关于这个问题，应当区分具体情况来看。

### 一、控制

在实现控制的情况下，应当作为“长期股权投资”，且以成本法核算。

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。

借：长期股权投资——成本

贷：银行存款等

注：所谓“控制”，一般是指持股超过50%以上。

## 二、共同控制、重大影响

若持股20%—50%，则应当作为“长期股权投资”，且以权益法核算。

(一) 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。

借：长期股权投资——成本

贷：银行存款等

(二) 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。

借：长期股权投资——成本

贷：银行存款等

营业外收入

## 三、小份额持股

一般是指持股20%以下。

(一) 若持有目的，乃是短期交易，则计入“交易性金融资产”

借：交易性金融资产——成本

贷：银行存款等

(二) 若持有目的，乃是持有投资、赚取分红（也不排斥出售），则计入“其他权益工具投资”

借：其他权益工具投资——成本

贷：银行存款等

## 会计准则、应用指南和准则讲解是什么关系

复制忍者卡卡西 / 2022-10-24 声明：本文由会说作者撰写，观点仅代表个人，不代表中国会计视野。

问

视野网友：

都被搞晕了，请问准则与准则指南与准则讲解都是什么关系啊？

答

视野版主 chenyiwei：

以2014年为界，此前的准则正文、应用指南和讲解的关系，和此后发布的准则是不同的。

在2014年之前，准则正文和应用指南都是以“财会”文号发布的规范性文件，具有明确的法律效力。针对同一事项，如果准则正文和应用指南规定不一致的，则按“新法优于旧法”原则处理。

在这一阶段，还以“财政部会计司编写组”的名义发布了三本“准则讲解”，分别是2007版、2008版、2010版，由人民出版社出版。由于编写人员均为财政部会计司工作人员，因此具有相当的权威性，但不属于规范性文件。

2014年之后（从2014年修订长投、合并报表、职工薪酬、金融工具列报准则并发布公允价值计量、合营安排、在其他主体中权益的列报准则开始），不再发布准则讲解，而是在以“财会”文号发布准则正文（作为规范性文件）之后，另行出版准则单行本，包括准则应用指南、起草或修订说明、正文及其英文翻译本等，出版单位为中国财政经济出版社

或者经济科学出版社。理论上此时的应用指南不是规范性文件，但同样具有很高的权威性。即，目前的准则应用指南起到了原先准则讲解的作用。

小编提示：准则讲解 2010 版，虽然很多内容已经被修订后的准则取代，但仍有部分内容可以参考。

沈大龙 编辑

——2022 年 10 月 18 日至 25 日——