2021年度全国会计专业技术资格考试辅导教材

中级会计资格

中级会计实务

财政部会计资格评价中心　编著



中国财经出版传媒集团
经济科学出版社

图书在版编目（CIP）数据

中级会计实务/财政部会计资格评价中心编著. —北京：经济科学出版社，2020.12
2021年度全国会计专业技术资格考试辅导教材
ISBN 978-7-5218-2273-1

Ⅰ.①中… Ⅱ.①财… Ⅲ.①会计实务-资格考试-自学参考资料 Ⅳ.①F233

中国版本图书馆CIP数据核字（2020）第264846号

责任编辑：黄双蓉
责任校对：杨 海
责任印制：刘 军 王世伟

防伪鉴别方法

封一左下方粘贴有防伪标识。在荧光紫外线照射下可见防伪标识中部呈现红色“会计”二字。刮开涂层获取防伪码，该防伪码可通过拨打电话，或者扫描二维码登录全国会计资格评价网（http://kzp.mof.gov.cn）后点击网站左下方的“**考试用书真伪查验及答疑**”栏目进行验证。

2021年度全国会计专业技术资格考试辅导教材
中级会计资格
中级会计实务
财政部会计资格评价中心 编著
经济科学出版社出版、发行 新华书店经销
社址：北京市海淀区阜成路甲28号 邮编：100142
总编部电话：010-88191217 发行部电话：010-88191522
天猫网店：经济科学出版社旗舰店
网址：http://jjkxcbs.tmall.com
北京汇林印务有限公司印装
787×1092 16开 25印张 550000字
2021年1月第1版 2021年1月第1次印刷
印数：000001—250000册
ISBN 978-7-5218-2273-1 定价：56.00元
（图书出现印装问题，本社负责调换。电话：010-88191510）
（图书内容问题联系电话：010-88190902）
（打击盗版举报热线：010-88191661，QQ：2242791300）

前　言

为帮助考生全面理解和掌握全国会计专业技术资格考试领导小组办公室印发的2021年度中级会计专业技术资格考试大纲，更好地复习备考，财政部会计资格评价中心组织专家按照考试大纲的要求和最新颁布的法律法规，对《中级会计实务》《财务管理》《经济法》辅导教材进行了调整和修订。调整和修订所参照的法律法规截止到2020年12月。调整和修订的主要内容将在全国会计资格评价网（http：//kzp. mof. gov. cn/）上公布。《全国会计专业技术资格考试参考法规汇编》已修订出版。

本考试用书作为指导考生复习备考之用，不作为全国会计专业技术资格考试指定用书。考生在学习过程中如遇到疑难问题，可登录全国会计资格评价网提出问题，并注意查阅有关问题解答。

书中如有疏漏和不当之处，敬请指正，并及时反馈我们。

财政部会计资格评价中心

二〇二一年一月

目　　录

第一章　总论 …… (1)
　第一节　财务报告目标 …… (1)
　第二节　会计信息质量要求 …… (3)
　第三节　会计要素及其确认与计量 …… (6)

第二章　存货 …… (14)
　第一节　存货的确认和初始计量 …… (14)
　第二节　存货的期末计量 …… (18)

第三章　固定资产 …… (25)
　第一节　固定资产的确认和初始计量 …… (25)
　第二节　固定资产的后续计量 …… (32)
　第三节　固定资产的处置 …… (37)

第四章　无形资产 …… (40)
　第一节　无形资产的确认和初始计量 …… (40)
　第二节　内部研究开发支出的确认和计量 …… (43)
　第三节　无形资产的后续计量 …… (46)
　第四节　无形资产的处置 …… (50)

第五章　长期股权投资 …… (53)
　第一节　长期股权投资的范围和初始计量 …… (53)
　第二节　长期股权投资的后续计量 …… (60)

第六章　投资性房地产 …… (75)
　第一节　投资性房地产概述 …… (75)
　第二节　投资性房地产的确认和初始计量 …… (77)
　第三节　投资性房地产的后续计量 …… (80)
　第四节　投资性房地产的转换和处置 …… (83)

第七章　资产减值 …… (89)
第一节　资产减值概述 …… (89)
第二节　资产可收回金额的计量和减值损失的确定 …… (90)
第三节　资产组减值的处理 …… (97)

第八章　金融资产和金融负债 …… (106)
第一节　金融资产和金融负债的分类 …… (106)
第二节　金融资产和金融负债的确认和终止确认 …… (112)
第三节　金融资产和金融负债的计量 …… (113)

第九章　职工薪酬及借款费用 …… (133)
第一节　应付职工薪酬 …… (133)
第二节　借款费用 …… (138)

第十章　或有事项 …… (152)
第一节　或有事项概述 …… (152)
第二节　或有事项的确认和计量 …… (155)
第三节　或有事项会计处理原则的应用 …… (160)

第十一章　收入 …… (168)
第一节　收入概述 …… (168)
第二节　收入的确认和计量 …… (169)
第三节　合同成本 …… (193)
第四节　关于特定交易的会计处理 …… (196)

第十二章　政府补助 …… (208)
第一节　政府补助概述 …… (208)
第二节　政府补助的会计处理 …… (210)

第十三章　所得税 …… (216)
第一节　计税基础与暂时性差异 …… (216)
第二节　递延所得税负债和递延所得税资产的确认与计量 …… (224)
第三节　所得税费用的确认和计量 …… (229)

第十四章 外币折算 …… (236)
第一节 外币交易的会计处理 …… (236)
第二节 外币财务报表的折算 …… (244)

第十五章 财务报告 …… (249)
第一节 财务报告概述 …… (249)
第二节 合并财务报表概述 …… (258)
第三节 合并资产负债表 …… (268)
第四节 合并利润表 …… (278)
第五节 合并现金流量表 …… (282)
第六节 合并所有者权益变动表 …… (285)
第七节 合并财务报表附注 …… (286)
第八节 合并财务报表综合举例 …… (288)

第十六章 会计政策、会计估计变更和差错更正 …… (317)
第一节 会计政策及其变更 …… (317)
第二节 会计估计及其变更 …… (324)
第三节 前期差错更正 …… (327)

第十七章 资产负债表日后事项 …… (330)
第一节 资产负债表日后事项概述 …… (330)
第二节 资产负债表日后调整事项 …… (333)
第三节 资产负债表日后非调整事项 …… (339)

第十八章 政府会计 …… (343)
第一节 政府会计概述 …… (343)
第二节 政府单位特定业务的核算 …… (348)

第十九章 民间非营利组织会计 …… (376)
第一节 民间非营利组织会计概述 …… (376)
第二节 民间非营利组织特定业务的核算 …… (378)
第三节 民间非营利组织的财务会计报告 …… (390)

第一章 总 论

第一节 财务报告目标

会计是以货币为主要计量单位，采用专门方法和程序，对企业和行政、事业单位的经济活动进行完整的、连续的、系统的核算和监督，以提供经济信息和提高经济效益为主要目的的经济管理活动。企业的会计工作主要反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，并对企业经营活动和财务收支进行监督。

一、财务报告目标

企业财务会计的目的是为了通过向企业外部会计信息使用者提供有用的信息，帮助使用者作出相关决策。承担这一信息载体和功能的是企业编制的财务报告，它是财务会计确认和计量的最终结果，是沟通企业管理层与外部信息使用者之间的桥梁和纽带。财务报告的目标定位决定着财务报告应当向谁提供有用的会计信息，应当保护谁的经济利益，这是编制企业财务报告的出发点；财务报告的目标定位决定着财务报告所要求会计信息的质量特征，决定着会计要素的确认和计量原则，是财务会计系统的核心与灵魂。

关于财务报告目标，通常认为有两种观点，即受托责任观和决策有用观两种。在受托责任观下，财务报告的目标是反映受托责任的履行情况，会计信息更多地强调可靠性，会计计量主要采用历史成本；在决策有用观下，财务报告的目标是提供经济决策有用的信息，会计信息更多地强调相关性，如果采用其他计量属性能够提供更加相关的信息，会较多地采用除历史成本之外的其他计量属性。

我国企业财务报告的目标是向财务报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务报告使用者作出经济决策。

财务报告外部使用者主要包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。根据投资者决策有用目标，财务报告所提供的信息应当如实反映企业所拥有或者控制的经济资源、对经济资源的要求权以及经济资源及其要求权的变化情况；如实反映企业的各项收入、费用、利润和损失的金额及其变动情况；如实反映企业各项经营活动、投资活动和筹资活动等所形成的现金流入和现金流出情况等，从而有助于现在的或者潜在的投资者正确、合理地评价企业的资产质量、偿债能力、盈利能力和营运效率等；有助于投资者根据相关会计信息作出理性的投资决策；有助于投资者评估与投资有关的未来现

金流量的金额、时间和风险等。除了投资者之外，企业财务报告的外部使用者还有债权人、政府及有关部门和社会公众等。由于投资者是企业资本的主要提供者，如果财务报告能够满足这一群体的会计信息需求，通常情况下也可以满足其他使用者的大部分信息需求。

二、会计基本假设

会计基本假设是对会计核算所处时间、空间环境等所作的合理假定，是企业会计确认、计量和报告的前提。会计基本假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

（一）会计主体

会计主体，是指会计工作服务的特定对象，是企业会计确认、计量和报告的空间范围。为了向财务报告使用者反映企业财务状况、经营成果和现金流量，提供与其决策有用的信息，会计核算和财务报告的编制应当集中于反映特定对象的活动，并将其与其他经济实体区别开来。在会计主体假设下，企业应当对其本身发生的交易或事项进行会计确认、计量和报告，反映企业本身所从事的各项生产经营活动和其他相关活动。明确界定会计主体是开展会计确认、计量和报告工作的重要前提。

明确会计主体，才能划定会计所要处理的各项交易或事项的范围。在会计工作中，只有那些影响企业本身经济利益的各项交易或事项才能加以确认、计量和报告。

明确会计主体，才能将会计主体的交易或者事项与会计主体所有者的交易或者事项以及其他会计主体的交易或者事项区分开来。企业所有者的交易或者事项是属于企业所有者主体所发生的，不应纳入企业会计核算的范畴，但是企业所有者投入到企业的资本或者企业向所有者分配的利润，则属于企业主体所发生的交易或者事项，应当纳入企业会计核算的范围。

会计主体不同于法律主体。一般来说，法律主体必然是一个会计主体。一个企业作为一个法律主体，应当建立财务会计系统，独立反映其财务状况、经营成果和现金流量。但是，会计主体不一定是法律主体。在企业集团的情况下，一个母公司拥有若干子公司，母子公司虽然是不同的法律主体，但是母公司对于子公司拥有控制权，为了全面反映企业集团的财务状况、经营成果和现金流量，就有必要将企业集团作为一个会计主体，编制合并财务报表。

（二）持续经营

持续经营，是指在可以预见的将来，企业将会按当前的规模和状态继续经营下去，不会停业，也不会大规模削减业务。在持续经营前提下，会计确认、计量和报告应当以企业持续、正常的生产经营活动为前提。

一般情况下，应当假定企业将会按照当前的规模和状态继续经营下去。明确这个基本假设，就意味着会计主体将按照既定用途使用资产，按照既定的合约条件清偿债务，会计人员就可以在此基础上选择会计原则和会计方法。如果判断企业会持续经营，就可以假定企业的固定资产会在持续经营的生产经营过程中长期发挥作用，并服务于生产经

营过程，固定资产就可以根据历史成本进行记录，并采用一定的折旧方法，将历史成本分摊到各个会计期间或相关产品的成本中。如果判断企业不会持续经营，固定资产就不应采用历史成本进行记录并按期计提折旧。

（三）会计分期

会计分期，是指将一个企业持续经营的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间。会计分期的目的在于通过会计期间的划分，将持续经营的生产经营活动划分成连续、相等的期间，据以结算盈亏，按期编报财务报告，从而及时向财务报告使用者提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量的信息。

在会计分期假设下，企业应当划分会计期间，分期结算账目和编制财务报告。会计期间通常分为年度和中期。中期，是指短于一个完整的会计年度的报告期间。由于会计分期，才产生了当期与以前期间、以后期间的差别，才使不同类型的会计主体有了记账的基准，进而孕育出折旧、摊销等会计处理方法。

（四）货币计量

货币计量，是指会计主体在会计确认、计量和报告时以货币计量，反映会计主体的生产经营活动。

在会计的确认、计量和报告过程中之所以选择货币为基础进行计量，是由货币的本身属性决定的。货币是商品的一般等价物，是衡量一般商品价值的共同尺度，具有价值尺度、流通手段、贮藏手段和支付手段等特点，所以，《企业会计准则——基本准则》（以下简称“基本准则”）规定，会计确认、计量和报告选择货币作为计量单位。

三、会计基础

企业会计的确认、计量和报告应当以权责发生制为基础。权责发生制基础要求，凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用，无论款项是否收付，都应当作为当期的收入和费用，记入利润表；凡是不属于当期的收入和费用，即使款项已在当期收付，也不应当作为当期的收入和费用。

在实务中，企业交易或者事项的发生时间与相关货币收支时间有时并不完全一致。如款项已经收到，但销售并未实现；或者款项已经支付，但并不是为本期生产经营活动而发生的。收付实现制是与权责发生制相对应的一种会计基础，它是以收到或支付的现金及其时点作为确认收入和费用等的依据。为了更加真实、公允地反映特定会计期间的财务状况和经营成果，基本准则明确规定，企业在会计确认、计量和报告中应当以权责发生制为基础。

第二节 会计信息质量要求

会计信息质量要求是对企业财务报告中所提供会计信息质量的基本要求，是使财务

报告中所提供的会计信息对投资者等信息使用者决策有用应具备的基本特征，它主要包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性等。

一、可靠性

可靠性要求企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量和报告，如实反映符合确认和计量要求的会计要素及其他相关信息，保证会计信息真实可靠、内容完整。

会计信息要有用，必须以可靠为基础，如果财务报告所提供的会计信息是不可靠的，就会对投资者等使用者的决策产生误导。为了贯彻可靠性要求，企业应当做到：

1. 以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量，将符合会计要素定义及其确认条件的资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等如实反映在财务报表中。

2. 在符合重要性和成本效益原则的前提下，保证会计信息的完整性，其中包括应当编报的报表及其附注内容等应当保持完整，不能随意遗漏或者减少应予披露的信息。

3. 包括在财务报告中的会计信息应当是中立的、无偏的。如果企业在财务报告中为了达到事先设定的结果或效果，通过选择或列示有关会计信息以影响决策和判断，这样的财务报告信息就不是中立的。

二、相关性

相关性要求企业提供的会计信息应当与投资者等财务报告使用者的经济决策需要相关，有助于投资者等财务报告使用者对企业过去、现在或未来的情况作出评价或者预测。

会计信息是否有用，是否具有价值，关键看其与使用者的决策需要是否相关，是否有助于决策或者提高决策水平。相关的会计信息应当能够有助于使用者评价企业过去的决策，证实或者修正过去的有关预测，因而具有反馈价值。相关的会计信息还应当具有预测价值，有助于使用者根据财务报告所提供的会计信息预测企业未来的财务状况、经营成果和现金流量。例如，区分收入和利得、费用和损失，区分流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债以及适度引入公允价值等，都可以提高会计信息的预测价值，进而提升会计信息的相关性。

会计信息质量的相关性要求，需要企业在确认、计量和报告会计信息的过程中，充分考虑使用者的决策模式和信息需要。但是，相关性是以可靠性为基础的，两者之间并不矛盾，不应将两者对立起来。也就是说，会计信息在可靠性前提下，应尽可能地做到相关，以满足投资者等财务报告使用者的决策需要。

三、可理解性

可理解性要求企业提供的会计信息应当清晰明了，便于投资者等财务报告使用者理解和使用。

企业编制财务报告、提供会计信息的目的在于使用，而要想让使用者有效使用会计

信息，就应当让其了解会计信息的内涵，弄懂会计信息的内容，这就要求财务报告所提供的会计信息应当清晰明了，易于理解。只有这样，才能提高会计信息的有用性，实现财务报告的目标，满足向投资者等财务报告使用者提供决策有用信息的要求。

会计信息是一种专业性较强的信息，会计信息的可理解性假定的前提是，使用者具有一定的有关企业经营活动和会计方面的知识，并且愿意付出努力去研究这些信息。

四、可比性

可比性要求企业提供的会计信息应当相互可比，主要包括两层含义：

（一）同一企业不同时期可比

为了便于投资者等财务报告使用者了解企业财务状况、经营成果和现金流量的变化趋势，比较企业在不同时期的财务报告信息，全面、客观地评价过去、预测未来，从而作出决策，会计信息质量的可比性要求同一企业不同时期发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用一致的会计政策，不得随意变更。但是，满足会计信息可比性要求，并非表明企业不得变更会计政策，如果按照规定或者在会计政策变更后可以提供更可靠、更相关的会计信息的，可以变更会计政策。有关会计政策变更的情况，应当在附注中予以说明。

（二）不同企业相同会计期间可比

为了便于投资者等财务报告使用者评价不同企业的财务状况、经营成果和现金流量及其变动情况，会计信息质量的可比性要求不同企业同一会计期间发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用规定的会计政策，确保会计信息口径一致、相互可比，以使不同企业按照一致的确认、计量和报告要求提供有关会计信息。

五、实质重于形式

实质重于形式要求企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不仅仅以交易或者事项的法律形式为依据。

企业发生的交易或者事项在多数情况下，其经济实质和法律形式是一致的。但在有些情况下，会出现不一致。例如，商品已经售出，但企业为确保到期收回货款而暂时保留商品的法定所有权时，该权利通常不会对客户取得对该商品的控制权构成障碍，在满足收入确认的其他条件时，企业确认相应的收入。

如果企业的会计核算仅按照交易或事项的法律形式进行，而在这些形式又没有反映其经济实质和经济现实的情况下，其最终结果将不仅不会有利于会计信息使用者的决策，反而会误导会计信息使用者的决策。

六、重要性

重要性要求企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量有关的所有重要交易或者事项。

如果某会计信息的省略或者错报会影响投资者等财务报告使用者据此作出决策，该信息就具有重要性。重要性的应用需要依赖职业判断，企业应当根据其所处环境和实际情况，从项目的性质和金额大小两方面加以判断。

七、谨慎性

谨慎性要求企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告应当保持应有的谨慎，不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。

在市场经济环境下，企业的生产经营活动面临许多风险和不确定性，如应收款项的可收回性、固定资产的使用寿命、无形资产的使用寿命、售出存货可能发生的退货或者返修等。根据会计信息质量的谨慎性要求，企业在面临不确定性因素的情况下作出职业判断时，应当保持应有的谨慎，充分估计到各种风险和损失，既不高估资产或者收益，也不低估负债或者费用。如要求企业对可能发生的资产减值损失计提资产减值准备等，就体现了会计信息质量的谨慎性要求。

八、及时性

及时性要求企业对于已经发生的交易或者事项，应当及时进行确认、计量和报告，不得提前或延后。

会计信息的价值在于帮助所有者或者其他方面作出经济决策，具有时效性。即使是可靠、相关的会计信息，如果不及时提供，就失去了时效性，对于使用者的效用就大大降低，甚至不再具有实际意义。在会计确认、计量和报告过程中贯彻及时性：一是要求及时收集会计信息，即在经济交易或者事项发生后，及时收集整理各种原始单据或者凭证；二是要求及时处理会计信息，即按照会计准则的规定，及时对经济交易或者事项进行确认或者计量，并编制财务报告；三是要求及时传递会计信息，即按照国家规定的有关时限，及时地将编制的财务报告传递给财务报告使用者，便于其及时使用和决策。

第三节　会计要素及其确认与计量

会计要素是根据交易或者事项的经济特征所确定的财务会计对象和基本分类。会计要素按照其性质分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润，其中，资产、负债和所有者权益要素侧重于反映企业的财务状况，收入、费用和利润要素侧重于反映企业的经营成果。

一、资产的定义及其确认条件

（一）资产的定义

资产，是指企业过去的交易或者事项形成的，由企业拥有或者控制的，预期会给企

业带来经济利益的资源。根据资产的定义，资产具有以下几个方面的特征：

1. 资产预期会给企业带来经济利益。

资产预期会给企业带来经济利益，是指资产直接或者间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力。这种潜力可以来自企业日常的生产经营活动，也可以是非日常活动；带来的经济利益可以是现金或者现金等价物，或者是可以转化为现金或者现金等价物的形式，或者是可以减少现金或者现金等价物流出的形式。

预期能为企业带来经济利益是资产的重要特征。例如，企业采购的原材料、购置的固定资产等可以用于制造商品或者提供劳务，对外出售后收回货款，货款即为企业所获得的经济利益。如果某一项目预期不能给企业带来经济利益，那么就不能将其确认为企业的资产。前期已经确认为资产的项目，如果不能再为企业带来经济利益的，也不能再确认为企业的资产。

2. 资产应为企业拥有或者控制的资源。

资产作为一项资源，应当由企业拥有或者控制，具体是指企业享有某项资源的所有权，或者虽然不享有某项资源的所有权，但该资源能被企业所控制。

企业享有资产的所有权，通常表明企业能够排他性地从资产中获取经济利益。通常在判断资产是否存在时，所有权是考虑的首要因素。在有些情况下，资产虽然不为企业所拥有，即企业并不享有其所有权，但企业控制了这些资产，同样表明企业能够从资产中获取经济利益，符合会计上对资产的定义。如果企业既不拥有也不控制资产所能带来的经济利益，就不能将其作为企业的资产予以确认。

3. 资产是由企业过去的交易或事项形成的。

资产应当由企业过去的交易或者事项所形成，过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为或者其他交易或者事项。只有过去的交易或者事项才能产生资产，企业预期在未来发生的交易或者事项不形成资产。例如，企业有购买某项存货的意愿或计划，但是购买行为尚未发生，就不符合资产的定义，不能因此而确认存货资产。

（二）资产的确认条件

将一项资源确认为资产，需要符合资产的定义，还应同时满足以下两个条件：

1. 与该资源有关的经济利益很可能流入企业。

从资产的定义可以看到，能带来经济利益是资产的一个本质特征，但在现实生活中，由于经济环境瞬息万变，与资源有关的经济利益能否流入企业或者能够流入多少实际上带有不确定性。因此，资产的确认还应与经济利益流入的不确定性程度的判断结合起来。如果根据编制财务报表时所取得的证据，判断与资源有关的经济利益很可能流入企业，那么就应当将其作为资产予以确认；反之，不能确认为资产。

2. 该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

可计量性是所有会计要素确认的重要前提，资产的确认也是如此。只有当有关资源的成本或者价值能够可靠地计量时，资产才能予以确认。在实务中，企业取得的许多资产都需要付出成本。例如，企业购买或者生产的存货、企业购置的厂房或者设备等，对

于这些资产，只有实际发生的成本或者生产成本能够可靠计量，才能视为符合了资产确认的可计量条件。在某些情况下，企业取得的资产没有发生实际成本或者发生的实际成本很小，例如，企业持有的某些衍生金融工具形成的资产，对于这些资产，尽管它们没有实际成本或者发生的实际成本很小，但是如果其公允价值能够可靠计量的话，也被认为符合了资产可计量性的确认条件。

二、负债的定义及其确认条件

（一）负债的定义

负债，是指企业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。根据负债的定义，负债具有以下几个方面的特征：

1. 负债是企业承担的现时义务。

负债必须是企业承担的现时义务，这里的现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务。未来发生的交易或者事项形成的义务，不属于现时义务，不应当确认为负债。

这里所指的义务可以是法定义务，也可以是推定义务。其中，法定义务是指具有约束力的合同或者法律、法规规定的义务，通常在法律意义上需要强制执行。例如，企业购买原材料形成应付账款、企业向银行贷入款项形成借款、企业按照税法规定应当缴纳的税款等，均属于企业承担的法定义务，需要依法予以偿还。推定义务是指根据企业多年来的习惯做法、公开的承诺或者公开宣布的经营政策而导致企业将承担的责任，这些责任也使有关各方形成了企业将履行义务承担责任的合理预期。例如，某企业多年来制定有一项销售政策，对于售出商品提供一定期限内的售后保修服务，预期将为售出商品提供的保修服务就属于推定义务，应当将其确认为一项负债。

2. 负债预期会导致经济利益流出企业。

预期会导致经济利益流出企业也是负债的一个本质特征，只有在履行义务时会导致经济利益流出企业的，才符合负债的定义。在履行现时义务清偿负债时，导致经济利益流出企业的形式多种多样，例如，用现金偿还或以实物资产形式偿还；以提供劳务形式偿还；部分转移资产、部分提供劳务形式偿还；将负债转为资本等。

3. 负债是由企业过去的交易或者事项形成的。

负债应当由企业过去的交易或者事项所形成。换句话说，只有过去的交易或者事项才形成负债，企业将在未来发生的承诺、签订的合同等交易或者事项，不形成负债。

（二）负债的确认条件

将一项现时义务确认为负债，需要符合负债的定义，还需要同时满足以下两个条件：

1. 与该义务有关的经济利益很可能流出企业。

预期会导致经济利益流出企业是负债的一个本质特征。在实务中，履行义务所需流出的经济利益带有不确定性，尤其是与推定义务相关的经济利益通常需要依赖于大量的估计。因此，负债的确认应当与经济利益流出的不确定性程度的判断结合起来，如果有确凿证据表明，与现时义务有关的经济利益很可能流出企业，就应当将其作为负债予以

确认；反之，如果企业承担了现时义务，但是导致企业经济利益流出的可能性很小，则不符合负债的确认条件，不应将其作为负债予以确认。

2. 未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

负债的确认在考虑经济利益流出企业的同时，对于未来流出的经济利益的金额应当能够可靠计量。对于与法定义务有关的经济利益流出金额，通常可以根据合同或者法律规定的金额予以确定，考虑到经济利益流出的金额通常在未来期间，有时未来期间较长，有关金额的计量需要考虑货币时间价值等因素的影响。对于与推定义务有关的经济利益流出金额，企业应当根据履行相关义务所需支出的最佳估计数等进行估计，并综合考虑有关货币时间价值、风险等因素的影响。

三、所有者权益的定义及其确认条件

（一）所有者权益的定义

所有者权益，是指企业资产扣除负债后，由所有者享有的剩余权益。公司的所有者权益又称为股东权益。所有者权益是所有者对企业资产的剩余索取权，它是企业的资产扣除债权人权益后应由所有者享有的部分，既可反映所有者投入资本的保值增值情况，又体现了保护债权人权益的理念。

（二）所有者权益的来源构成

所有者权益的来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等，通常由股本（或实收资本）、资本公积（含股本溢价或资本溢价、其他资本公积）、盈余公积和未分配利润等构成。

所有者投入的资本是指所有者投入企业的资本部分，它既包括构成企业注册资本或者股本的金额，也包括投入资本超过注册资本或股本部分的金额，即资本溢价或股本溢价，这部分投入资本作为资本公积（资本溢价或股本溢价）反映。

直接计入所有者权益的利得和损失，是指不应计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。其中，利得是指由企业非日常活动所形成的、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流入。损失是指由企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。直接计入所有者权益的利得和损失主要包括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公允价值变动额、现金流量套期中套期工具公允价值变动额（有效套期部分）等。

留存收益是企业历年实现的净利润留存于企业的部分，主要包括盈余公积和未分配利润。

（三）所有者权益的确认条件

所有者权益体现的是所有者在企业中的剩余权益。因此，所有者权益的确认主要依赖于其他会计要素，尤其是资产和负债的确认；所有者权益金额的确定也主要取决于资产和负债的计量。例如，企业接受投资者投入的资产，在该资产符合资产确认条件时，

就相应地符合了所有者权益的确认条件；当该资产的价值能够可靠计量时，所有者权益的金额也就可以确定了。

四、收入的定义及其确认条件

（一）收入的定义

收入，是指企业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。根据收入的定义，收入具有以下几个方面的特征：

1. 收入是企业在日常活动中形成的。

日常活动是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。例如，工业企业制造并销售产品即属于企业的日常活动。明确界定日常活动是为了将收入与利得相区分，因为企业非日常活动所形成的经济利益的流入不能确认为收入，而应当计入利得。

2. 收入是与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

收入应当会导致经济利益的流入，从而导致资产的增加。例如，企业销售商品，应当在收到现金或者有权在未来收到现金时，才表明该交易符合收入的定义。但是在实务中，经济利益的流入有时是所有者投入资本的增加所导致的，所有者投入资本的增加不应当确认为收入，而应当将其直接确认为所有者权益。

3. 收入会导致所有者权益的增加。

与收入相关的经济利益的流入应当会导致所有者权益的增加，不会导致所有者权益增加的经济利益的流入不符合收入的定义，不应确认为收入。例如，企业向银行借入款项，尽管也导致了企业经济利益的流入，但该流入并不导致所有者权益的增加，反而使企业承担了一项现时义务。企业对于因借入款项所导致的经济利益的增加，不应将其确认为收入，应当确认为一项负债。

（二）收入的确认条件

企业收入的来源渠道多种多样，不同收入来源的特征有所不同，如销售商品、提供服务、让渡资产使用权等。一般而言，收入应当在企业履行了合同中的履约义务，即客户取得相关商品或服务控制权时确认。企业与客户之间的合同同时满足下列条件时，企业应当在客户取得相关商品或服务控制权时确认收入：一是合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；二是该合同明确了合同各方与所转让商品或提供服务相关的权利和义务；三是该合同有明确的与所转让商品或提供服务相关的支付条款；四是该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；五是企业因向客户转让商品或提供服务而有权取得的对价很可能收回。

五、费用的定义及其确认条件

（一）费用的定义

费用，是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配

利润无关的经济利益的总流出。根据费用的定义，费用具有以下几个方面的特征：

1. 费用是企业在日常活动中形成的。

费用必须是企业在其日常活动中所形成的，这些日常活动的界定与收入定义中涉及的日常活动的界定相一致。日常活动所产生的费用通常包括销售成本（营业成本）、职工薪酬、固定资产折旧、无形资产摊销等。将费用界定为日常活动所形成的，目的是为了将其与损失相区分，企业非日常活动所形成的经济利益的流出不能确认为费用，而应当计入损失。

2. 费用是与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。

费用的发生应当会导致经济利益的流出，从而导致资产的减少或者负债的增加，其表现形式包括现金或者现金等价物的流出，存货、固定资产和无形资产等的流出或者消耗等。企业向所有者分配利润也会导致经济利益的流出，而该经济利益的流出属于所有者权益的抵减项目，不应确认为费用，应当将其排除在费用的定义之外。

3. 费用会导致所有者权益的减少。

与费用相关的经济利益的流出应当会导致所有者权益的减少，不会导致所有者权益减少的经济利益的流出不符合费用的定义，不应确认为费用。

（二）费用的确认条件

费用的确认除了应当符合定义外，还应当满足严格的条件，即费用只有在经济利益很可能流出从而导致企业资产减少或者负债增加，且经济利益的流出额能够可靠计量时才能予以确认。因此，费用的确认至少应当同时满足以下条件：一是与费用相关的经济利益应当很可能流出企业；二是经济利益流出企业的结果会导致资产的减少或者负债的增加；三是经济利益的流出额能够可靠计量。

六、利润的定义及其确认条件

（一）利润的定义

利润，是指企业在一定会计期间的经营成果。通常情况下，如果企业实现了利润，表明企业的所有者权益将增加；反之，如果企业发生亏损（即利润为负数），表明企业的所有者权益将减少。因此，利润往往是评价企业管理层业绩的一项重要指标，也是投资者等财务报告使用者进行决策时的重要参考。

（二）利润的来源构成

利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。收入减去费用后的净额反映的是企业日常活动的业绩。直接计入当期利润的利得和损失，是指应当计入当期损益、最终会引起所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。企业应当严格区分收入和利得、费用和损失，以更加全面地反映企业的经营业绩。

（三）利润的确认条件

利润反映的是收入减去费用、利得减去损失后的净额。因此，利润的确认主要依赖

于收入和费用以及利得和损失的确认，其金额的确定也主要取决于收入、费用、利得和损失金额的计量。

七、会计要素计量属性

会计计量是为了将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于财务报表而确定其金额的过程。企业应当按照规定的会计计量属性进行计量，确定相关金额。会计的计量反映的是会计要素金额的确定基础，主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。

（一）历史成本

历史成本，是指取得或制造某项财产物资时所实际支付的现金或者其他等价物，是取得时点的实际成本。在历史成本计量下，资产按照其购置时支付的现金或现金等价物的金额，或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。负债按照其因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额，或者承担现时义务的合同金额，或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。

（二）重置成本

重置成本又称现行成本，是指按照当前市场条件，重新取得同样一项资产所需支付的现金或现金等价物金额。在重置成本下，资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。

（三）可变现净值

可变现净值，是指在生产经营过程中，以预计售价减去进一步加工成本和销售所必需的预计税金、费用后的净值。在可变现净值计量下，资产按照其正常对外销售所能收到的现金或者现金等价物的金额扣减该资产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金后的金额计量。

（四）现值

现值，是指对未来现金流量以恰当的折现率进行折现后的价值，是考虑货币时间价值因素等的一种计量属性。在现值计量下，资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来现金流入量的折现金额计量。负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。

（五）公允价值

公允价值，是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格，即脱手价格。企业以公允价值计量相关资产或负债，应当假定市场参与者在计量日出售资产或者转移负债的交易，是在当前市场条件下的有序交易，并应当假定出售资产或者转移负债的有序交易在该资产或负债的主要市场进行；对于不存在主要市场的，应当假定该交易在该资产或负债的最有利市场进行。企业以公允价值计量相关资产或负债，应当采用市场参与者在对该资产或负债定价时为实现其经济利益最大化所使用的假设，包括有关风险的假设。企业应当根据交易性质和相关资产

或负债的特征等，判断初始确认时的公允价值是否与其交易价值相等。企业以公允价值计量相关资产或负债，应当使用在当前情况下适用并且有足够可利用数据和其他信息支持的估值技术。企业应当根据估值技术中所使用的输入值确定公允价值计量结果所属的层次。

企业在对会计要素进行计量时，一般应当采用历史成本，采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值计量的，应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。

第二章　存　　货

第一节　存货的确认和初始计量

一、存货的概念

存货，是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和物料等。存货区别于固定资产等非流动资产的最基本的特征是，企业持有存货的最终目的是为了出售，包括可供直接销售的产成品、商品，以及需经过进一步加工后出售的原材料等。企业的存货通常包括以下内容：

1. 原材料，是指企业在生产过程中经加工改变其形态或性质并构成产品主要实体的各种原料及主要材料、辅助材料、外购半成品（外购件）、修理用备件（备品备件）、包装材料、燃料等。为建造固定资产等各项工程而储备的各种材料，虽然同属于材料，但是由于用于建造固定资产等各项工程，不符合存货的定义，因此不能作为企业存货。

2. 在产品，是指企业正在制造尚未完工的产品，包括正在各个生产工序加工的产品，以及已加工完毕但尚未检验或已检验但尚未办理入库手续的产品。

3. 半成品，是指经过一定生产过程并已检验合格交付半成品仓库保管，但尚未制造完工成为产成品，仍需进一步加工的中间产品。

4. 产成品，是指工业企业已经完成全部生产过程并验收入库，可以按照合同规定的条件送交订货单位，或者可以作为商品对外销售的产品。企业接受外来原材料加工制造的代制品和为外单位加工修理的代修品，制造和修理完成验收入库后应视同企业的产成品。

5. 商品，是指商品流通企业外购或委托加工完成验收入库用于销售的各种商品。

6. 周转材料，是指企业能够多次使用，但不符合固定资产定义的材料，如为了包装本企业商品而储备的各种包装物，各种工具、管理用具、玻璃器皿、劳动保护用品以及在经营过程中周转使用的容器等低值易耗品和建造承包商的钢模板、木模板、脚手架等其他周转材料。但是，周转材料符合固定资产定义的，应当作为固定资产处理。

二、存货的确认条件

存货同时满足下列条件的，才能予以确认：

（一）与该存货有关的经济利益很可能流入企业

企业在确认存货时，需要判断与该项存货相关的经济利益是否很可能流入企业。在实务中，主要通过判断与该项存货所有权相关的风险和报酬是否转移到了企业来确定。与存货所有权相关的风险，是指由于经营情况发生变化造成的相关收益的变动，以及由于存货滞销、毁损等原因造成的损失；与存货所有权相关的报酬，是指在出售该项存货或其经过进一步加工取得的其他存货时获得的收入，以及处置该项存货实现的利得等。

通常情况下，取得存货的所有权是与存货相关的经济利益很可能流入本企业的一个重要标志。例如，根据销售合同已经售出（取得现金或收取现金的权利）的存货，其所有权已经转移，与其相关的经济利益已不再流入本企业，此时，即使该项存货尚未运离本企业，也不能再确认为本企业的存货。又如，委托代销商品，由于其所有权并未转移至受托方，因而委托代销的商品仍应当确认为委托企业存货的一部分。总之，企业在判断与存货相关的经济利益能否流入企业时，主要结合该项存货所有权的归属情况进行分析确定。

（二）该存货的成本能够可靠地计量

作为企业资产的组成部分，要确认存货，企业必须能够对其成本进行可靠的计量。存货的成本能够可靠地计量必须以取得确凿、可靠的证据为依据，并且具有可验证性。如果存货成本不能可靠地计量，则不能确认为一项存货。例如，企业承诺的订货合同，由于并未实际发生，不能可靠确定其成本，因此就不能确认为购买企业的存货。又如，企业预计发生的制造费用，由于并未实际发生，不能可靠地确定其成本，因此不能计入产品成本。

三、存货的初始计量

存货应当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。

不同存货的成本构成内容不同。原材料、商品、低值易耗品等通过购买而取得的存货的初始成本由采购成本构成；产成品、在产品、半成品、委托加工物资等通过进一步加工而取得的存货的初始成本由采购成本、加工成本以及使存货达到目前场所和状态所发生的其他成本构成。

（一）外购的存货

原材料、商品、低值易耗品等通过购买而取得的存货的初始成本由采购成本构成。存货的采购成本，包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。

1. 购买价款，是指企业购入材料或商品的发票账单上列明的价款，但不包括按规定可以抵扣的增值税进项税额。

2. 相关税费，是指企业购买、自制或委托加工存货所发生的、应归属于该存货成本的消费税、资源税和不能从增值税销项税额中抵扣的进项税额等。

3. 其他可归属于存货采购成本的费用，即采购成本中除上述各项以外的可归属于存

货采购成本的费用，如在存货采购过程中发生的仓储费、包装费、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用等。这些费用能分清负担对象的，应直接计入存货的采购成本；不能分清负担对象的，应选择合理的分配方法，分配计入有关存货的采购成本。分配方法通常包括按所购存货的重量或采购价格的比例进行分配。

但是，对于采购过程中发生的物资毁损、短缺等，除合理的损耗应作为存货的“其他可归属于存货采购成本的费用”计入采购成本外，应区别不同情况进行会计处理：①应从供货单位、外部运输机构等收回的物资短缺或其他赔款，冲减物资的采购成本；②因遭受意外灾害发生的损失和尚待查明原因的途中损耗，不得增加物资的采购成本，应暂作为待处理财产损溢进行核算，在查明原因后再作处理。

商品流通企业在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用等，应当计入存货的采购成本，也可以先进行归集，期末再根据所购商品的存销情况进行分摊。对于已售商品的进货费用，计入当期损益（主营业务成本）；对于未售商品的进货费用，计入期末存货成本。企业采购商品成本的进货费用金额较小的可以在发生时直接计入当期损益（销售费用）。

企业外购的原材料，由于结算方式和采购地点的不同，材料入库和货款的支付在时间上不一定完全同步，相应的账务处理也有所不同。

本章以下例题如无特别说明，均假定企业采用实际成本法对存货进行日常核算。

（二）通过进一步加工而取得的存货

通过进一步加工而取得的存货的成本由采购成本、加工成本以及为使存货达到目前场所和状态所发生的其他成本构成。

1. 委托外单位加工的存货。

委托外单位加工完成的存货，以实际耗用的原材料或者半成品、加工费、运输费、装卸费等费用以及按规定应计入成本的税金，作为实际成本。其在会计处理上主要包括拨付加工物资、支付加工费用和税金、收回加工物资和剩余物资等几个环节。

【例2-1】 甲企业委托乙企业加工材料一批（属于应税消费品的非黄金饰品）。原材料成本为20 000元，支付的加工费为7 000元（不含增值税），消费税税率为10%，材料加工完成并已验收入库，加工费用等已经支付。双方适用的增值税税率为13%。

甲企业按实际成本核算原材料，有关账务处理如下：

（1）发出委托加工材料。

借：委托加工物资——乙企业　　20 000

　　贷：原材料　　20 000

（2）支付加工费和税金。

消费税组成计税价格=（20 000+7 000）÷（1-10%）=30 000（元）

受托方代收代交的消费税税额=30 000×10%=3 000（元）

应交增值税税额=7 000×13%=910（元）

①甲企业收回加工后的材料用于连续生产应税消费品的。

借：委托加工物资——乙企业 7 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额） 910
　　——应交消费税 3 000
　　贷：银行存款 10 910

②甲企业收回加工后的材料直接用于销售的。

借：委托加工物资——乙企业（7 000 +3 000） 10 000
　　应交税费——应交增值税（进项税额） 910
　　贷：银行存款 10 910

（3）加工完成，收回委托加工材料。

①甲企业收回加工后的材料用于连续生产应税消费品的。

借：原材料（20 000 +7 000） 27 000
　　贷：委托加工物资——乙企业 27 000

②甲企业收回加工后的材料直接用于销售的。

借：库存商品（20 000 +10 000） 30 000
　　贷：委托加工物资——乙企业 30 000

2. 自行生产的存货。

自行生产的存货的初始成本包括投入的原材料或半成品、直接人工和按照一定方法分配的制造费用。制造费用是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用，包括企业生产部门（如生产车间）管理人员的薪酬、折旧费、办公费、水电费、机物料消耗、劳动保护费、季节性和修理期间的停工损失等。在生产车间只生产一种产品的情况下，企业归集的制造费用可直接计入该产品成本；在生产多种产品的情况下，企业应采用与该制造费用相关性较强的方法对其进行合理分配。通常采用的方法有：生产工人工时比例法、生产工人工资比例法、机器工时比例法和按年度计划分配率分配法等，还可以按照耗用原材料的数量或成本、直接成本及产品产量分配制造费用。

（三）其他方式取得的存货

1. 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。

【例2-2】 2×16年1月1日，A、B、C三方共同投资设立了甲有限责任公司（以下简称“甲公司”）。A以其生产的产品作为投资（甲公司作为原材料管理和核算），投资合同约定的该批产品的价值为5 000 000元（与公允价值相同）。甲公司取得的增值税专用发票上注明的不含税价款为5 000 000元，增值税税额为650 000元。假定甲公司的实收资本总额为10 000 000元，A在甲公司享有的份额为35%。甲公司为一般纳税人，适用的增值税税率为13%；甲公司采用实际成本法核算存货。

本例中，由于甲公司为一般纳税人，投资合同约定的该项原材料的价值为5 000 000元，因此，甲公司接受的这批原材料的入账价值为5 000 000元，增值税税额650 000元单独作为可抵扣的进项税额进行核算。

A在甲公司享有的实收资本金额=10 000 000×35%=3 500 000（元）

A在甲公司投资的资本溢价=5 000 000+650 000-3 500 000=2 150 000（元）

甲公司的账务处理如下：

借：原材料　　5 000 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　650 000

　　贷：实收资本——A　　3 500 000

　　资本公积——资本溢价　　2 150 000

2. 通过提供劳务取得的存货。

通过提供劳务取得的存货，其成本按从事劳务提供人员的直接人工和其他直接费用以及可归属于该存货的间接费用确定。

第二节　存货的期末计量

一、存货期末计量原则

资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。即资产负债表日，当存货成本低于可变现净值时，存货按成本计量；当存货成本高于其可变现净值时，应当计提存货跌价准备，计入当期损益。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。存货成本，是指期末存货的实际成本。如果企业在存货成本的日常核算中采用计划成本法、售价金额核算法等简化核算方法，则成本应为经调整后的实际成本。

企业预计的销售存货现金流量，并不完全等于存货的可变现净值。存货在销售过程中可能发生的销售费用和相关税费，以及为达到预定可销售状态还可能发生的加工成本等相关支出，构成现金流入的抵减项目。企业预计的销售存货现金流量，扣除这些抵减项目后，才能确定存货的可变现净值。企业应以确凿证据为基础计算确定存货的可变现净值。

二、存货期末计量方法

（一）存货减值迹象的判断

存货存在下列情形之一的，通常表明存货的可变现净值低于成本：

1. 该存货的市场价格持续下跌，并且在可预见的未来无回升的希望。

2. 企业使用该项原材料生产的产品成本大于产品的销售价格。

3. 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。

4. 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。

5. 其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形。

存货存在下列情形之一的，通常表明存货的可变现净值为零：

1. 已霉烂变质的存货。

2. 已过期且无转让价值的存货。

3. 生产中已不再需要，并且已无使用价值和转让价值的存货。

4. 其他足以证明已无使用价值和转让价值的存货。

（二）可变现净值的确定

1. 企业确定存货的可变现净值时应考虑的因素。

企业确定存货的可变现净值，应当以取得的确凿证据为基础，并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。

（1）存货可变现净值的确凿证据。存货可变现净值的确凿证据，是指对确定存货的可变现净值有直接影响的客观证明。存货的采购成本、加工成本和其他成本及以其他方式取得的存货的成本，应当以取得外来原始凭证、生产成本资料、生产成本账簿记录等作为确凿证据；产成品或商品的市场销售价格、与产成品或商品相同或类似商品的市场销售价格、销售方提供的有关资料等。

（2）持有存货的目的。由于企业持有存货的目的不同，确定存货可变现净值的计算方法也不同。如用于出售的存货和用于继续加工的存货，其可变现净值的计算就不相同。因此，企业在确定存货的可变现净值时，应考虑持有存货的目的。一般地，企业持有存货的目的：一是持有以备出售，如商品、产成品，其中又分为有合同约定的存货和没有合同约定的存货；二是将在生产过程或提供劳务过程中耗用，如材料等。

（3）资产负债表日后事项等的影响。在确定资产负债表日存货的可变现净值时，应当考虑：一是以资产负债表日取得最可靠的证据估计的售价为基础并考虑持有存货的目的；二是资产负债表日后发生的事项为资产负债表日存在状况提供进一步证据，以表明资产负债表日存在的存货价值发生变动的事项。

2. 不同情况下存货可变现净值的确定。

（1）产成品、商品等直接用于出售的商品存货，没有销售合同约定的，其可变现净值应当为在正常生产经营过程中，产成品或商品的一般销售价格（即市场销售价格）减去估计的销售费用和相关税费等后的金额。

【例2-3】 2×16年12月31日，甲公司生产的A型机器的账面价值（成本）为2 160 000元，数量为12台，单位成本为180 000元/台。2×16年12月31日，A型机器的市场销售价格（不含增值税）为200 000元/台。甲公司没有签订有关A型机器的销售合同。

本例中，由于甲公司没有就A型机器签订销售合同，计算确定A型机器的可变现净值应以其一般销售价格总额2 400 000元（200 000×12）作为计量基础。

（2）用于出售的材料等，应当以市场价格减去估计的销售费用和相关税费等后的金

额作为其可变现净值。这里的市场价格是指材料等的市场销售价格。

【例2-4】2×16年，由于产品更新换代，甲公司决定停止生产B型机器。为减少不必要的损失，甲公司决定将原材料中专门用于生产B型机器的外购原材料——钢材全部出售，2×16年12月31日其账面价值（成本）为900 000元，数量为10吨。根据市场调查，此种钢材的市场销售价格（不含增值税）为60 000元/吨，同时，销售这10吨钢材可能发生销售费用及税金50 000元。

本例中，由于企业已决定不再生产B型机器，该批原专门用于生产B型机器的钢材的可变现净值不能再以B型机器的销售价格作为其计量基础，而应按钢材本身的市场销售价格作为基础确定。因此，该批钢材的可变现净值应为550 000元（60 000×10－50 000）。

（3）需要经过加工的材料存货，如原材料、在产品、委托加工材料等，由于持有该材料的目的是用于生产产成品，该材料存货的价值将体现在用其生产的产成品上。因此，在确定需要经过加工的材料存货的可变现净值时，需要以其生产的产成品的可变现净值与该产成品的成本进行比较，如果该产成品的可变现净值高于其成本，则该材料应当按照其成本计量。

【例2-5】2×16年12月31日，甲公司库存原材料——A材料的账面价值（成本）为1 500 000元，市场销售价格总额（不含增值税）为1 400 000元，假设不发生其他购买费用；用A材料生产的产成品——B型机器的可变现净值高于成本。

本例中，虽然A材料在2×16年12月31日的账面价值（成本）高于其市场价格。但是由于用其生产的产成品——B型机器的可变现净值高于其成本，即用该原材料生产的最终产品此时并没有发生价值减损。因而，在这种情况下，A材料即使其账面价值（成本）已高于市场价格，也不应计提存货跌价准备，仍应按其原账面价值（成本）1 500 000元列示在甲公司2×16年12月31日资产负债表的存货项目之中。

如果材料价格的下降表明以其生产的产成品的可变现净值低于成本，则该材料应当按可变现净值计量。其可变现净值为在正常生产经营过程中，以该材料所生产的产成品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确定。

【例2-6】2×16年12月31日，甲公司库存原材料——钢材的账面价值为600 000元，可用于生产1台C型机器，相对应的市场销售价格为550 000元，假设不发生其他购买费用。由于钢材的市场销售价格下降，用钢材作为原材料生产的C型机器的市场销售价格由1 500 000元下降为1 350 000元，但其生产成本仍为1 400 000元，即将该批钢材加工成C型机器尚需投入800 000元，估计销售费用及税金为50 000元。

根据上述资料，可按以下步骤确定该批钢材的账面价值：

第一步，计算用该原材料所生产的产成品的可变现净值。

C型机器的可变现净值＝C型机器估计售价－估计销售费用及税金＝1 350 000－50 000＝1 300 000（元）

第二步，将用该原材料所生产的产成品的可变现净值与其成本进行比较。

C型机器的可变现净值1 300 000元小于其成本1 400 000元，即钢材价格的下降和C型机器销售价格的下降表明C型机器的可变现净值低于其成本。因此，该批钢材应当按可变现净值计量。

第三步，计算该批钢材的可变现净值，并确定其期末价值。

该批钢材的可变现净值=C型机器的估计售价-将该批钢材加工成C型机器尚需投入的成本-估计销售费用及税金=1 350 000-800 000-50 000=500 000（元）

该批钢材的可变现净值500 000元小于其成本600 000元，因此，该批钢材的期末价值应为其可变现净值500 000元，即该批钢材应按500 000元列示在2×16年12月31日资产负债表的存货项目之中。

（4）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而不是估计售价，减去估计的销售费用和相关税费等后的金额确定。

企业与购买方签订了销售合同（或劳务合同，下同），并且销售合同订购的数量大于或等于企业持有的存货数量的，与该项销售合同直接相关的存货的可变现净值，应当以合同价格为计量基础。如果企业销售合同所规定的标的物尚未生产出来，但持有专门用于该标的物生产的材料，其可变现净值也应当以合同价格作为计量基础。

【例2-7】2×15年8月10日，甲公司与乙公司签订了一份不可撤销的销售合同，双方约定，2×16年2月15日，甲公司应按200 000元/台的价格向乙公司提供A型机器10台。2×15年12月31日，甲公司A型机器的账面价值（成本）为1 360 000元，数量为8台，单位成本为170 000元/台。2×15年12月31日，A型机器的市场销售价格为190 000元/台。

本例中，根据甲公司与乙公司签订的销售合同，甲公司该批A型机器的销售价格已由销售合同约定，并且其库存数量小于销售合同订购的数量。在这种情况下，计算库存A型机器的可变现净值时，应以销售合同约定的价格1 600 000元（200 000×8）作为计量基础，即估计售价为1 600 000元。

【例2-8】2×15年12月20日，甲公司与丙公司签订了一份不可撤销的销售合同，双方约定，2×16年3月15日，甲公司应按200 000元/台的价格向丙公司提供10台B型机器。至2×15年12月31日，甲公司尚未生产该批B型机器，但持有专门用于生产该批10台B型机器的库存原材料——钢材，其账面价值为900 000元，市场销售价格总额为700 000元。

本例中，根据甲公司与丙公司签订的销售合同，甲公司该批B型机器的销售价格已由销售合同规定，虽然甲公司还未生产，但持有专门用于生产该批B型机器的库存钢材，且可生产的B型机器的数量不大于销售合同订购的数量。在这种情况下，计算该批钢材的可变现净值时，应以销售合同中B型机器的销售价格总额2 000 000元（200 000×10）作为计量基础。

获取更多资料关注V信：3150882672

如果企业持有的同一项存货数量多于销售合同或劳务合同订购的数量的，应分别确定其可变现净值，并与其相对应的成本进行比较，分别确定存货跌价准备的计提或转回金额。超出合同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。

【例2-9】2×15年9月10日，甲公司与丁公司签订了一份不可撤销的销售合同，双方约定，2×16年2月15日，甲公司应按180 000元/台的价格向丁公司提供C型机器10台。2×15年12月31日，甲公司C型机器的账面价值为1 920 000元，数量为12台，单位成本为160 000元/台。2×15年12月31日，C型机器的市场销售价格为200 000元/台。

本例中，甲公司该批C型机器的销售价格已在双方签订的销售合同中约定，但是其库存数量大于销售合同约定的数量。这种情况下，对于销售合同约定数量内（10台）的C型机器的可变现净值应以销售合同约定的价格总额1 800 000元（180 000×10）作为计量基础；而对于超出部分（2台）的C型机器的可变现净值应以一般销售价格总额400 000元（200 000×2）作为计量基础。

（三）存货跌价准备的计提与转回

1. 存货跌价准备的计提。

资产负债表日，存货的可变现净值低于成本，企业应当计提存货跌价准备。

企业通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备。即资产负债表日，企业将每个存货项目的成本与其可变现净值逐一进行比较，按较低者计量存货。其中可变现净值低于成本的，两者的差额即为应计提的存货跌价准备。企业计提的存货跌价准备应计入当期损益。

对于数量繁多、单价较低的存货，可以按照存货类别计提存货跌价准备。与在同一地区生产和销售的产品系列相关、具有相同或类似最终用途或目的，且难以与其他项目分开计量的存货，可以合并计提存货跌价准备；存货具有相同或类似最终用途或目的，并在同一地区生产和销售，意味着存货所处的经济环境、法律环境、市场环境等相同，具有相同的风险和报酬，因此可以对其进行合并计提存货跌价准备。

【例2-10】甲公司按照单项存货计提存货跌价准备。2×16年12月31日，A、B两项存货的成本分别为300 000元、210 000元，可变现净值分别为280 000元、250 000元，假设“存货跌价准备”科目余额为0。

本例中，对于A存货，其成本300 000元高于其可变现净值280 000元，应计提存货跌价准备20 000元（300 000-280 000）。对于B存货，其成本210 000元低于其可变现净值250 000元，无须计提存货跌价准备。因此，乙公司对A、B两项存货计提的跌价准备共计为20 000元，在当日资产负债表中列示的存货金额为490 000元（280 000+210 000）。

【例2-11】乙公司按单项存货计提存货跌价准备。2×16年12月31日，乙公司库存自制半成品成本为350 000元，预计加工完成该产品尚需发生加工费用110 000元，预

计产成品的销售价格（不含增值税）为500 000元，销售费用为60 000元。假定该库存自制半成品未计提存货跌价准备，且不考虑其他因素的影响。

本例中，2×16年末，乙公司该库存自制半成品可变现净值=预计产成品的销售价格-预计销售费用-预计加工完成尚需发生费用=500 000-60 000-110 000=330 000（元）。所以，该自制半成品应计提存货跌价准备=自制半成品成本-自制半成品可变现净值=350 000-330 000=20 000（元）。

【例2-12】丙公司2×15年末，A存货的账面成本为100 000元，由于本年以来A存货的市场价格持续下跌，根据资产负债表日状况确定的A存货的可变现净值为95 000元，“存货跌价准备”期初余额为零，应计提的存货跌价准备为5 000元（100 000-95 000）。相关账务处理如下：

借：资产减值损失——A存货 5 000

　　贷：存货跌价准备——A存货 5 000

2. 存货跌价准备的转回。

以前减记存货价值的影响因素已经消失的，减记的金额应当予以恢复，并在原已计提的存货跌价准备金额内转回，转回的金额计入当期损益。

在核算存货跌价准备的转回时，转回的存货跌价准备与计提该准备的存货项目或类别应当存在直接对应关系。在原已计提的存货跌价准备金额内转回，意味着转回的金额以将存货跌价准备的余额冲减至零为限。

【例2-13】沿用〖例2-12〗，假设2×16年末，丙公司存货的种类和数量、账面成本和已计提的存货跌价准备均未发生变化，但是2×16年以来A存货市场价格持续上升，市场前景明显好转，至2×16年末根据当时状态确定的A存货的可变现净值为110 000元。

本例中，由于A存货市场价格上涨，2×16年末A存货的可变现净值（110 000元）高于其账面成本（100 000元），可以判断以前造成减记存货价值的影响因素（价格下跌）已经消失。A存货减记的金额应当在原已计提的存货跌价准备金额5 000元内予以恢复。相关账务处理如下：

借：存货跌价准备——A存货 5 000

　　贷：资产减值损失——A存货 5 000

需要注意的是，导致存货跌价准备转回的是以前减记存货价值的影响因素的消失，而不是在当期造成存货可变现净值高于其成本的其他影响因素。如果本期导致存货可变现净值高于其成本的影响因素不是以前减记该存货价值的影响因素，则不允许将该存货跌价准备转回。

3. 存货跌价准备的结转。

企业计提了存货跌价准备，如果其中有部分存货已经销售，则企业在结转销售成本时，应同时结转对其已计提的存货跌价准备。如果按存货类别计提存货跌价准备的，应

当按照发生销售等而转出存货的成本占该存货未转出前该类别存货成本的比例结转相应的存货跌价准备。

【例2-14】甲公司系增值税一般纳税人，2×15年，甲公司库存A机器5台，每台成本为5 000元，已经计提的存货跌价准备合计为6 000元。2×16年，甲公司将库存的5台机器全部以每台6 000元的价格售出，适用的增值税税率为13%，货款未收到。

甲公司的相关账务处理如下：

借：应收账款　　33 900

　　贷：主营业务收入——A机器　　30 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　3 900

借：主营业务成本——A机器　　19 000

　　存货跌价准备——A机器　　6 000

　　贷：库存商品——A机器　　25 000

第三章　固定资产

第一节　固定资产的确认和初始计量

一、固定资产的确认

（一）固定资产的定义

固定资产，是指同时具有下列特征的有形资产：①为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的；②使用寿命超过一个会计年度。

首先，企业持有固定资产的目的是用于生产商品、提供劳务、出租或经营管理，而不是直接用于出售。出租是指以经营租赁方式出租的机器设备等。

其次，固定资产的使用寿命超过一个会计年度。该特征使固定资产明显区别于流动资产。使用寿命超过一个会计年度，意味着固定资产属于长期资产。固定资产的使用寿命，是指企业使用固定资产的预计期间，或者该固定资产所能生产产品或提供劳务的数量。通常情况下，固定资产的使用寿命是指使用固定资产的预计使用期间，某些机器设备或运输设备等固定资产的使用寿命，也可以以该固定资产所能生产产品或提供劳务的数量来表示，如发电设备可按其预计发电量估计使用寿命。

最后，固定资产必须是有形资产。该特征将固定资产与无形资产区别开来。有些无形资产可能具备固定资产的某些特征，如无形资产是为生产商品、提供劳务而持有，使用寿命超过一个会计年度，但由于其没有实物形态，不属于固定资产。

（二）固定资产的确认条件

一项资产如要作为固定资产加以确认，首先需要符合固定资产的定义，其次还要符合固定资产的确认条件，即与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业，同时，该固定资产的成本能够可靠地计量。

1. 与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业。

企业在确认固定资产时，需要判断与该项固定资产有关的经济利益是否很可能流入企业。实务中，主要是通过判断与该固定资产所有权相关的风险和报酬是否转移到了企业来确定。

2. 该固定资产的成本能够可靠地计量。

成本能够可靠地计量是资产确认的一项基本条件。要确认固定资产，企业取得该固定资产所发生的支出必须能够可靠地计量。企业在确定固定资产成本时，有时需要根据

所获得的最新资料，对固定资产的成本进行合理的估计。如果企业能够合理地估计出固定资产的成本，则视同固定资产的成本能够可靠地计量。

（三）固定资产确认条件的具体运用

企业由于安全或环保的要求购入设备等，虽然不能直接给企业带来未来经济利益，但有助于企业从其他相关资产的使用中获得未来经济利益或者获得更多的未来经济利益，也应确认为固定资产。如为净化环境或者满足国家有关排污标准的需要购置的环保设备，这些设备的使用虽然不会为企业带来直接的经济利益，但有助于企业提高对废水、废气、废渣的处理能力，有利于净化环境，企业为此将减少未来由于污染环境而需支付的环境治理费或者罚款，应将这些设备确认为固定资产。

固定资产的各组成部分，如果具有不同使用寿命或者以不同方式为企业提供经济利益，表明这些组成部分实际上是以独立的方式为企业提供经济利益，企业应当将各组成部分确认为单项固定资产。如飞机的引擎，如果其与飞机机身具有不同的使用寿命，则企业应当将其单独确认为一项固定资产。

对于工业企业所持有的工具、用具、备品备件、维修设备等资产，施工企业所持有的模板、挡板、架料等周转材料，以及地质勘探企业所持有的管材等资产，尽管该类资产具有固定资产的某些特征，如使用期限超过一年，也能够带来经济利益，但由于数量多、单价低，考虑到成本效益原则，在实务中通常确认为存货。但符合固定资产定义和确认条件的，比如企业（民用航空运输）的高价周转件等，应当确认为固定资产。

二、固定资产的初始计量

固定资产应当按照成本进行初始计量。固定资产的成本，是指企业购建某项固定资产达到预定可使用状态前所发生的一切合理、必要的支出。这些支出包括直接发生的价款、相关税费①、运杂费、包装费和安装成本等，也包括间接发生的，如应承担的借款利息、外币借款折算差额以及应分摊的其他间接费用。

企业取得固定资产的方式一般包括购买、自行建造等，取得方式不同，初始计量的方法也各不相同。

（一）外购固定资产

企业外购固定资产的成本，包括购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

外购固定资产是否达到预定可使用状态，需要根据具体情况进行分析判断。如果购入不需安装的固定资产，购入后即可发挥作用，则购入后即达到预定可使用状态。如果购入需安装的固定资产，在安装调试后达到设计要求或合同规定的标准，才能达到预定可使用状态。

① 不包括允许抵扣的增值税进项税额。

【例3－1】2×20年3月10日，甲公司[①]购入需安装的生产设备一台，取得的增值税专用发票上注明的设备价款为300 000元，增值税税额为39 000元。当日，设备运抵甲公司并开始安装。为安装设备，领用本公司原材料一批，价值50 000元，该批材料购进时支付的增值税进项税额为6 500元；以银行存款支付安装费，取得的增值税专用发票上注明的安装费为40 000元，增值税税额为3 600元。2×20年3月28日，该设备经调试达到预定可使用状态。甲公司的账务处理如下：

（1）3月10日，购入设备。

借：在建工程——××设备　　300 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　39 000

　　贷：银行存款　　339 000

（2）领用本公司原材料，支付安装费等。

借：在建工程——××设备　　90 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　3 600

　　贷：原材料　　50 000

　　银行存款　　43 600

（3）3月28日，该设备经调试达到预定可使用状态。

借：固定资产　　390 000

　　贷：在建工程——××设备　　390 000

在实际工作中，企业可能以一笔款项购入多项没有单独标价的固定资产。此时，应当按照各项固定资产的公允价值比例对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的成本。

【例3－2】2×19年4月21日，甲公司向乙公司一次购入3套不同型号且具有不同生产能力的设备A、B和C，取得的增值税专用发票上注明的设备总价款为5 000 000元，增值税税额为650 000元；支付装卸费取得的增值税专用发票上注明的装卸费为20 000元，增值税税额为1 200元，全部以银行转账支付。假定A、B和C设备分别满足固定资产确认条件，其公允价值分别为1 560 000元、2 340 000元和1 300 000元。不考虑其他相关税费，甲公司的账务处理如下：

（1）确定应计入固定资产成本的金额，包括购买价款和装卸费，即：

5 000 000＋20 000＝5 020 000（元）

（2）确定A设备、B设备和C设备的价值分配比例：

A设备应分配的固定资产价值比例为：

1 560 000÷（1 560 000＋2 340 000＋1 300 000）×100%＝30%

B设备应分配的固定资产价值比例为：

2 340 000÷（1 560 000＋2 340 000＋1 300 000）×100%＝45%

① 如无特殊说明，本章例题中的公司均为增值税一般纳税人，其发生在购建生产用固定资产上的增值税进项税额均符合规定，已经税务机关认证，除非特别指明，均可以从当期抵扣。

C 设备应分配的固定资产价值比例为：

1 300 000 ÷（1 560 000 +2 340 000 +1 300 000）×100% =25%

（3）确定 A 设备、B 设备和 C 设备各自的成本：

A 设备的成本 =5 020 000 ×30% =1 506 000（元）

B 设备的成本 =5 020 000 ×45% =2 259 000（元）

C 设备的成本 =5 020 000 ×25% =1 255 000（元）

（4）会计分录：

借：固定资产——A 设备　　1 506 000

——B 设备　　2 259 000

——C 设备　　1 255 000

应交税费——应交增值税（进项税额）　　651 200

贷：银行存款　　5 671 200

（二）自行建造固定资产

自行建造的固定资产，其成本由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成，包括工程用物资成本、人工成本、缴纳的相关税费、应予资本化的借款费用以及应分摊的间接费用等。企业为建造固定资产通过出让方式取得土地使用权而支付的土地出让金不计入在建工程成本，应确认为无形资产（土地使用权）。企业自行建造固定资产包括自营建造和出包建造两种方式。

1. 自营方式建造固定资产。

企业以自营方式建造固定资产，是指企业自行组织工程物资采购、自行组织施工人员从事工程施工完成固定资产建造，其成本应当按照实际发生的材料、人工、机械施工费等计量。企业为建造固定资产准备的各种物资，包括工程用材料、尚未安装的设备以及为生产准备的工器具等，通过“工程物资”科目进行核算。工程物资应当按照实际支付的买价、运输费、保险费等相关税费作为实际成本，并按照各种专项物资的种类进行明细核算。建造固定资产领用工程物资、原材料或库存商品，应按其实际成本转入所建工程成本。自营方式建造固定资产应负担的职工薪酬、辅助生产部门为之提供的水、电、修理、运输等劳务，以及其他必要支出等也应计入所建工程项目的成本。工程完工后，剩余的工程物资转为本企业存货的，按其实际成本或计划成本进行结转。盘盈、盘亏、报废、毁损的工程物资，减去残料价值以及保险公司、过失人等赔款后的差额，计入当期损益。

建造的固定资产已达到预定可使用状态，但尚未办理竣工结算的，应当自达到预定可使用状态之日起，根据工程预算、造价或者工程实际成本等，按暂估价值转入固定资产，并按有关计提固定资产折旧的规定，计提固定资产折旧。待办理竣工决算手续后再调整原来的暂估价值，但不需要调整原已计提的折旧额。

2. 出包方式建造固定资产。

采用出包方式建造固定资产，企业要与建造承包商签订建造合同。企业的新建、改

建、扩建等建设项目，通常均采用出包方式。

企业以出包方式建造固定资产，其成本由建造该项固定资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成，包括发生的建筑工程支出、安装工程支出，以及需分摊计入的待摊支出。待摊支出，是指在建设期间发生的、不能直接计入某项固定资产价值，而应由所建造固定资产共同负担的相关费用，包括为建造工程发生的管理费、可行性研究费、临时设施费、公证费、监理费、应负担的税金、符合资本化条件的借款费用、建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损净损失，以及负荷联合试车费等。

以出包方式建造固定资产的具体支出，由建造承包商核算，“在建工程”科目实际成为企业与建造承包商的结算科目，企业将与建造承包商结算的工程价款作为工程成本，统一通过“在建工程”科目进行核算。

企业采用出包方式建造固定资产发生的支出，需分摊计入固定资产价值的待摊支出，应按下列公式进行分摊：

待摊支出分摊率 = 累计发生的待摊支出 ÷（建筑工程支出 + 安装工程支出）×100%

××工程应分摊的待摊支出 =（××工程的建筑工程支出 + ××工程的安装工程支出）× 待摊支出分摊率

【例3-3】甲公司是一家化工企业，2×19年5月经批准启动硅酸钠项目建设工程，整个工程包括建造新厂房、冷却循环系统以及安装生产设备3个单项工程。2×19年6月1日，甲公司与乙公司签订合同，将该项目出包给乙公司承建。根据双方签订的合同，建造新厂房的价款为6 000 000元，建造冷却循环系统的价款为4 000 000元，安装生产设备需支付安装费用500 000元，上述价款中均不含增值税。建造期间发生的有关经济业务如下：

（1）2×19年6月10日，甲公司按合同约定向乙公司预付10%备料款1 000 000元，其中厂房600 000元，冷却循环系统400 000元。

（2）2×19年11月2日，建造厂房和冷却循环系统的工程进度达到50%，甲公司与乙公司办理工程价款结算5 000 000元，其中厂房3 000 000元，冷却循环系统2 000 000元。乙公司开具的增值税专用发票上注明的价款为5 000 000元，增值税税额为450 000元。甲公司抵扣了预付备料款后，将余款通过银行转账付讫。

（3）2×19年12月8日，甲公司购入需安装的设备，取得的增值税专用发票上注明的价款为4 500 000元，增值税税额为585 000元，已通过银行转账支付。

（4）2×20年3月10日，建筑工程主体已完工，甲公司与乙公司办理工程价款结算5 000 000元，其中，厂房3 000 000元，冷却循环系统2 000 000元。乙公司开具的增值税专用发票上注明的价款为5 000 000元，增值税税额为450 000元。甲公司通过银行转账支付了上述款项。

（5）2×20年4月1日，甲公司将生产设备运抵现场，交乙公司安装。

（6）2×20年5月10日，生产设备安装到位，甲公司与乙公司办理设备安装价款结

算。乙公司开具的增值税专用发票上注明的价款为500 000元，增值税税额为45 000元。甲公司通过银行转账支付上述款项。

（7）整个工程项目发生管理费、可行性研究费、监理费共计300 000元，未取得增值税专用发票，款项已通过银行转账支付。

（8）2×20年6月1日，完成验收，各项指标达到设计要求。

假定不考虑其他相关税费和其他因素，甲公司的账务处理如下：

（1）2×19年6月10日，预付备料款。

借：预付账款——乙公司　　1 000 000

　　贷：银行存款　　1 000 000

（2）2×19年11月2日，办理工程价款结算。

借：在建工程——乙公司——建筑工程——厂房　　3 000 000

　　——冷却循环系统　　2 000 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　450 000

　　贷：银行存款　　4 450 000

　　预付账款——乙公司　　1 000 000

（3）2×19年12月8日，购入设备。

借：工程物资——××设备　　4 500 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　585 000

　　贷：银行存款　　5 085 000

（4）2×20年3月10日，办理建筑工程价款结算。

借：在建工程——乙公司——建筑工程——厂房　　3 000 000

　　——冷却循环系统　　2 000 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　450 000

　　贷：银行存款　　5 450 000

（5）2×20年4月1日，将设备交乙公司安装。

借：在建工程——乙公司——安装工程——××设备　　4 500 000

　　贷：工程物资——××设备　　4 500 000

（6）2×20年5月10日，办理安装工程价款结算。

借：在建工程——乙公司——安装工程——××设备　　500 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　45 000

　　贷：银行存款　　545 000

（7）支付工程发生的管理费、可行性研究费、监理费。

借：在建工程——乙公司——待摊支出　　300 000

　　贷：银行存款　　300 000

（8）结转固定资产。

①计算分摊待摊支出。

待摊支出分摊率 = 300 000 ÷ (6 000 000 + 4 000 000 + 4 500 000 + 500 000) × 100% = 2%

厂房应分摊的待摊支出 = 6 000 000 × 2% = 120 000（元）

冷却循环系统应分摊的待摊支出 = 4 000 000 × 2% = 80 000（元）

安装工程应分摊的待摊支出 = (4 500 000 + 500 000) × 2% = 100 000（元）

借：在建工程——乙公司——建筑工程——厂房　　120 000

——冷却循环系统　　80 000

——安装工程——××设备　　100 000

贷：在建工程——乙公司——待摊支出　　300 000

②计算完工固定资产的成本。

厂房的成本 = 6 000 000 + 120 000 = 6 120 000（元）

冷却循环系统的成本 = 4 000 000 + 80 000 = 4 080 000（元）

生产设备的成本 = (4 500 000 + 500 000) + 100 000 = 5 100 000（元）

借：固定资产——厂房　　6 120 000

——冷却循环系统　　4 080 000

——××设备　　5 100 000

贷：在建工程——乙公司——建筑工程——厂房　　6 120 000

——冷却循环系统　　4 080 000

——安装工程——××设备　　5 100 000

（三）其他方式取得的固定资产

1. 接受固定资产投资的企业，在办理了固定资产移交手续之后，应按投资合同或协议约定的价值加上应支付的相关税费作为固定资产的入账价值，但合同或协议约定价值不公允的除外。

2. 非货币性资产交换、债务重组等方式取得的固定资产的成本，应当按照《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》《企业会计准则第 12 号——债务重组》的有关规定进行会计处理。本书不涉及非货币性资产交换、债务重组相关内容。

（四）存在弃置费用的固定资产

特殊行业的特定固定资产，对其进行初始计量时，还应当考虑弃置费用。弃置费用通常是指根据国家法律和行政法规、国际公约等规定，企业承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出，如油气资产、核电站核设施等的弃置和恢复环境义务。对此，企业应当将弃置费用的现值计入相关固定资产的成本，同时确认相应的预计负债。在固定资产的使用寿命内，按照预计负债的摊余成本和实际利率计算确定的利息费用，应当在发生时计入财务费用。由于技术进步、法律要求或市场环境变化等原因，特定固定资产的履行弃置义务可能会发生支出金额、预计弃置时点、折现率等的变动，从而引起原确认的预计负债的变动。此时，应按照以下原则调整该固定资产的成本：

1. 对于预计负债的减少，以该固定资产账面价值为限扣减固定资产成本。如果预计

负债的减少额超过该固定资产账面价值，超出部分确认为当期损益。

2. 对于预计负债的增加，增加该固定资产的成本。

按照上述原则调整的固定资产，在资产剩余使用年限内计提折旧。一旦该固定资产的使用寿命结束，预计负债的所有后续变动应在发生时确认为损益。

一般工商企业的固定资产发生的报废清理费用不属于弃置费用，应当在发生时作为固定资产处置费用处理。

第二节　固定资产的后续计量

一、固定资产折旧

固定资产折旧，是指在固定资产使用寿命内，按照确定的方法对应计折旧额进行系统分摊。其中，应计折旧额是指应当计提折旧的固定资产的原价扣除其预计净残值后的金额；已计提减值准备的固定资产，还应当扣除已计提的固定资产减值准备累计金额。预计净残值是指假定固定资产预计使用寿命已满并处于使用寿命终了时的预期状态，企业目前从该项资产处置中获得的扣除预计处置费用后的金额。预计净残值预期能够在固定资产使用寿命终了后收回，计算折旧时应将其扣除。

企业应当根据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的使用寿命和预计净残值。固定资产的使用寿命、预计净残值一经确定，不得随意变更。

（一）固定资产折旧范围

《企业会计准则第4号——固定资产》规定，企业应对所有的固定资产计提折旧；但是，已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地除外。

提足折旧，是指已经提足该项固定资产的应计折旧额。固定资产提足折旧后，不论能否继续使用，均不再计提折旧。提前报废的固定资产也不再补提折旧。已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，应当按照估计价值确定其成本，并计提折旧；待办理竣工决算后再按实际成本调整原来的暂估价值，但不需要调整原已计提的折旧额。

处于更新改造过程停止使用的固定资产，应将其账面价值转入在建工程，不再计提折旧。更新改造项目达到预定可使用状态转为固定资产后，再按照重新确定的使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。

（二）固定资产折旧方法

企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期消耗方式，合理选择折旧方法。固定资产折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。需要注意的是，企业不能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。因为收入可能受到投入、生产过程、销售等因素的影响，这些因素与固定资产有关经济利益的预期消耗方式无关。企业选用不同的固定资产折旧方法，将影响固定资产使用寿

命期间内不同时期的折旧费用，固定资产的折旧方法一经确定，不得随意变更。

1. 年限平均法。

年限平均法，又称直线法，是指将固定资产的应计折旧额均衡地分摊到固定资产预计使用寿命内的一种方法。采用这种方法计算的每期折旧额相等。计算公式如下：

年折旧率 =（1 - 预计净残值率）÷预计使用寿命（年）×100%

月折旧率 = 年折旧率 ÷12

月折旧额 = 固定资产原价 × 月折旧率

2. 工作量法。

工作量法是根据实际工作量计算每期应计提折旧额的一种方法。计算公式如下：

单位工作量折旧额 = 固定资产原价 ×（1 - 预计净残值率）÷预计总工作量

某项固定资产月折旧额 = 该项固定资产当月工作量 × 单位工作量折旧额

3. 双倍余额递减法。

双倍余额递减法，是指在不考虑固定资产预计净残值的情况下，根据每期期初固定资产原价减去累计折旧后的金额和双倍的直线法折旧率计算固定资产折旧的一种方法。应用这种方法计算折旧额时，由于每年初固定资产净值没有扣除预计净残值，所以在计算固定资产折旧额时，应在其折旧年限到期前两年内，将固定资产净值扣除预计净残值后的余额平均摊销。计算公式如下：

年折旧率 =2 ÷预计使用寿命（年）×100%

月折旧率 = 年折旧率 ÷12

月折旧额 =（固定资产原价 - 累计折旧）× 月折旧率

4. 年数总和法。

年数总和法，又称年限合计法，是指将固定资产的原价减去预计净残值后的余额，乘以一个以固定资产尚可使用寿命为分子、以预计使用寿命逐年数字之和为分母的逐年递减的分数计算每年的折旧额。计算公式如下：

年折旧率 = 尚可使用寿命 ÷预计使用寿命的年数总和 ×100%

月折旧率 = 年折旧率 ÷12

月折旧额 =（固定资产原价 - 预计净残值）× 月折旧率

企业应当按月计提固定资产折旧，当月增加的固定资产，当月不计提折旧，从下月起计提折旧；当月减少的固定资产，当月仍计提折旧，从下月起不计提折旧。

企业计提的固定资产折旧，应当根据用途计入相关资产的成本或者当期损益。基本生产车间使用的固定资产，其计提的折旧应计入制造费用；管理部门使用的固定资产，计提的折旧应计入管理费用；销售部门使用的固定资产，计提的折旧应计入销售费用；未使用固定资产，其计提的折旧应计入管理费用等。

（三）固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的复核

《企业会计准则第4号——固定资产》规定，企业至少应当于每年年度终了，对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。

在固定资产使用过程中，其所处的经济环境、技术环境以及其他环境有可能对固定资产使用寿命和预计净残值产生较大影响。如固定资产使用强度比正常情况大大加强，致使固定资产使用寿命大大缩短；替代该项固定资产的新产品的出现致使其实际使用寿命缩短，预计净残值减少等。此时，如果不对固定资产使用寿命和预计净残值进行调整，必然不能准确反映其实际情况，也不能真实反映其为企业提供经济利益的期间及每期实际的资产消耗。

企业至少应当于每年年度终了，对固定资产使用寿命和预计净残值进行复核。如有确凿证据表明固定资产使用寿命预计数与原先估计数有差异的，应当调整固定资产使用寿命；固定资产预计净残值预计数与原先估计数有差异的，应当调整预计净残值。

在固定资产使用过程中，与其有关的经济利益预期消耗方式也可能发生重大变化。在这种情况下，企业也应相应改变固定资产折旧方法。

固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的改变按照会计估计变更的有关规定进行处理。需要特别注意的是，企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期消耗方式等实际情况合理确定固定资产折旧方法、预计净残值和使用寿命，除非有确凿证据表明经济利益的预期消耗方式发生了重大变化，或者取得了新的信息、积累了更多的经验，能够更准确地反映企业的财务状况和经营成果，否则不得随意变更。

二、固定资产的后续支出

固定资产的后续支出，是指固定资产使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等。企业的固定资产在投入使用后，为了适应新技术发展的需要，或者为维护或提高固定资产的使用效能，往往需要对现有固定资产进行维护、改建、扩建或者改良。

后续支出的处理原则：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，应当计入当期损益。

（一）资本化的后续支出

固定资产发生可资本化的后续支出时，企业一般应将该固定资产的原价、已计提的累计折旧和减值准备转销，将其账面价值转入在建工程，并停止计提折旧。发生的可资本化的后续支出，通过“在建工程”科目核算。在固定资产发生的后续支出完工并达到预定可使用状态时，再从在建工程转为固定资产，并按重新确定的使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。

【例3-4】甲公司是一家饮料生产企业，有关业务资料如下：

（1）2×19年12月，该公司自行建成了一条饮料生产线并投入使用，建造成本为600 000元；采用年限平均法计提折旧；预计净残值率为固定资产原价的3%，预计使用

年限为6年。

（2）2×21年12月31日，由于生产的产品适销对路，现有这条饮料生产线的生产能力已难以满足公司生产发展的需要，但若新建生产线成本过高，周期过长，于是公司决定对现有生产线进行改扩建，以提高其生产能力。假定该生产线未发生过减值。

（3）至2×22年4月30日，完成了对这条生产线的改扩建工程，达到预定可使用状态。改扩建过程中发生以下支出：用银行存款购买工程物资一批，增值税专用发票上注明的价款为210 000元，增值税税额为27 300元，已全部用于改扩建工程；发生有关人员薪酬84 000元。

（4）该生产线改扩建工程达到预定可使用状态后，大大提高了生产能力，预计尚可使用年限为7年。假定改扩建后的生产线的预计净残值率为改扩建后其账面价值的4%；折旧方法仍为年限平均法。

假定甲公司按年度计提固定资产折旧，为简化计算过程，整个过程不考虑其他相关税费，甲公司的账务处理如下：

（1）本例中，饮料生产线改扩建后生产能力大大提高，能够为企业带来更多的经济利益，改扩建的支出金额也能可靠计量，因此该后续支出符合固定资产的确认条件，应计入固定资产的成本。

固定资产后续支出发生前，该条饮料生产线的应计折旧额＝600 000×（1－3%）＝582 000（元）

年折旧额＝582 000÷6＝97 000（元）

2×20年1月1日至2×21年12月31日两年间，各年计提固定资产折旧：

借：制造费用　　97 000

　　贷：累计折旧　　97 000

（2）2×21年12月31日，将该生产线的账面价值406 000元［600 000－（97 000×2）］转入在建工程：

借：在建工程——饮料生产线　　406 000

　　累计折旧　　194 000

　　贷：固定资产——饮料生产线　　600 000

（3）发生改扩建工程支出：

借：工程物资　　210 000

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　27 300

　　贷：银行存款　　237 300

借：在建工程——饮料生产线　　294 000

　　贷：工程物资　　210 000

　　应付职工薪酬　　84 000

（4）2×22年4月30日，生产线改扩建工程达到预定可使用状态，转为固定资产：

借：固定资产——饮料生产线　　700 000

　　贷：在建工程——饮料生产线　　700 000

（5）2×22 年 4 月 30 日，转为固定资产后，按重新确定的使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧：

应计折旧额 =700 000×（1－4%）=672 000（元）

月折旧额 =672 000÷（7×12）=8 000（元）

2×22 年应计提的折旧额为 64 000 元（8 000×8），会计分录为：

借：制造费用　　64 000

　　贷：累计折旧　　64 000

2×23 年至 2×28 年每年应计提的折旧额为 96 000 元（8 000×12），会计分录为：

借：制造费用　　96 000

　　贷：累计折旧　　96 000

2×29 年应计提的折旧额为 32 000 元（8 000×4），会计分录为：

借：制造费用　　32 000

　　贷：累计折旧　　32 000

企业发生的一些固定资产后续支出可能涉及替换原固定资产的某组成部分。如对某项机器设备进行检修时，发现其中的电机（未单独确认为一项固定资产）出现难以修复的故障，将其拆除后重新安装了一个新电机。在这种情况下，当发生的后续支出符合固定资产确认条件时，应将其计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除，以避免将替换部分的成本和被替换部分的成本同时计入固定资产成本，导致固定资产成本重复计算。

【例 3－5】 2×16 年 6 月 30 日，甲公司一台生产用升降机械出现故障，经检修发现其中的电动机磨损严重，需要更换。该升降机械购买于 2×12 年 6 月 30 日，甲公司已将其整体作为一项固定资产进行了确认，原价 400 000 元（其中的电动机在 2×12 年 6 月 30 日的市场价格为 85 000 元），预计净残值为 0，预计使用年限为 10 年，采用年限平均法计提折旧。为继续使用该升降机械并提高工作效率，甲公司决定对其进行改造，为此购买了一台更大功率的电动机替代原电动机。新购置电动机的价款为 82 000 元，增值税税额为 10 660 元，款项已通过银行转账支付；改造过程中，辅助生产车间发生了劳务支出 15 000 元。

假定原电动机磨损严重，没有任何价值。不考虑其他相关税费，甲公司的账务处理为：

（1）固定资产转入在建工程。

本例中的更新改造支出符合固定资产的确认条件，应予资本化；同时应终止确认原电动机价值。2×16 年 6 月 30 日，原电动机的价值为：85 000－（85 000÷10）×4 = 51 000（元）。

借：营业外支出——处置非流动资产损失　　51 000

在建工程——升降机械　189 000
累计折旧——升降机械（400 000 ÷ 10 × 4）　160 000
贷：固定资产——升降机械　400 000

（2）更新改造支出。

借：工程物资——新电动机　82 000
应交税费——应交增值税（进项税额）　10 660
贷：银行存款　92 660

借：在建工程——升降机械　97 000
贷：工程物资——新电动机　82 000
生产成本——辅助生产成本　15 000

（3）在建工程转回固定资产。

借：固定资产——升降机械　286 000
贷：在建工程——升降机械　286 000

企业对固定资产进行定期检查发生的大修理费用，有确凿证据表明符合固定资产确认条件的部分，应予资本化计入固定资产成本，不符合固定资产确认条件的，应当费用化，计入当期损益。

（二）费用化的后续支出

一般情况下，固定资产投入使用之后，由于固定资产磨损、各组成部分耐用程度不同，可能导致固定资产的局部损坏，为了维护固定资产的正常运转和使用，充分发挥其使用效能，企业会对固定资产进行必要的维护。

固定资产的日常维护支出通常不满足固定资产的确认条件，应在发生时直接计入当期损益。企业行政管理部门等发生的固定资产修理费用等后续支出计入管理费用；企业专设销售机构的，其发生的与专设销售机构相关的固定资产修理费用等后续支出，计入销售费用。固定资产更新改造支出不满足固定资产确认条件的，也应在发生时直接计入当期损益。

第三节　固定资产的处置

一、固定资产终止确认的条件

固定资产处置包括固定资产的出售、转让、报废或毁损、对外投资等。

固定资产满足下列条件之一的，应当予以终止确认：

1. 该固定资产处于处置状态。

处于处置状态的固定资产不再用于生产商品、提供劳务、出租或经营管理。因此，不再符合固定资产的定义，应予终止确认。

2. 该固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益。

固定资产的确认条件之一是“与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业”，如果一项固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益，就不再符合固定资产的定义和确认条件，应予终止确认。

二、固定资产处置的会计处理

企业出售、转让、报废固定资产或发生固定资产毁损，应当将处置收入扣除账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。固定资产的账面价值是固定资产成本扣减累计折旧和累计减值准备后的金额。固定资产处置一般通过“固定资产清理”科目进行核算。

（一）固定资产出售、报废或毁损的账务处理

1. 固定资产转入清理。

固定资产转入清理时，按固定资产账面价值，借记“固定资产清理”科目，按已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按已计提的减值准备，借记“固定资产减值准备”科目，按固定资产原价，贷记“固定资产”科目。

2. 发生的清理费用。

企业在固定资产清理过程中发生的相关税费及其他费用，应借记“固定资产清理”科目，贷记“银行存款”“应交税费”等科目。

3. 出售收入、残料等的处理。

企业收回出售固定资产的价款、残料价值和变价收入等，应冲减清理支出，借记“银行存款”“原材料”等科目，贷记“固定资产清理”“应交税费——应交增值税”等科目。

4. 保险赔偿的处理。

企业计算或收到的应由保险公司或过失人赔偿的损失，应借记“其他应收款”“银行存款”等科目，贷记“固定资产清理”科目。

5. 清理净损益的处理。

固定资产清理完成后产生的清理净损益，依据固定资产处置方式的不同，分别适用不同的处理方法：

（1）因已丧失使用功能或因自然灾害发生毁损等原因而报废清理产生的利得或损失应计入营业外收支。属于生产经营期间正常报废清理产生的处理净损失，借记“营业外支出——处置非流动资产损失”科目，贷记“固定资产清理”科目；属于生产经营期间由于自然灾害等非正常原因造成的净损失，借记“营业外支出——非常损失”科目，贷记“固定资产清理”科目；如为净收益，借记“固定资产清理”科目，贷记“营业外收入”科目。

（2）因出售、转让等原因产生的固定资产处置利得或损失应计入资产处置收益。产生处置净损失的，借记“资产处置损益”科目，贷记“固定资产清理”科目；如为净收

益，借记“固定资产清理”科目，贷记“资产处置损益”科目。

（二）其他方式减少的固定资产

其他方式减少的固定资产，如以固定资产清偿债务、投资转出固定资产、以非货币性资产交换换出固定资产等，分别按照债务重组、非货币性资产交换等的处理原则进行核算。

第四章　无形资产

第一节　无形资产的确认和初始计量

一、无形资产概述

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，通常包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权、土地使用权等。无形资产具有以下特征：

（一）由企业拥有或者控制并能为其带来未来经济利益的资源

无形资产作为一项资产，具有一般资产的本质特征，即由企业拥有或者控制并预期能为其带来未来经济利益。通常情况下，企业拥有或者控制的无形资产应当拥有其所有权并且预期能够为企业带来未来经济利益。但在某些情况下，如果企业有权获得某项无形资产产生的未来经济利益，并能约束其他方获得这些经济利益，即使企业没有拥有其所有权，也可认为企业控制了该无形资产。如对于会产生经济利益的技术知识，若其受到版权、贸易协议约束（如果允许）等法定权利或雇员保密法定职责的保护，那么说明该企业控制了相关利益。

客户关系、人力资源等，由于企业无法控制其带来的未来经济利益，不符合无形资产的定义，不应将其确认为无形资产。

（二）无形资产不具有实物形态

无形资产通常表现为某种权利、某项技术或是某种获取超额利润的综合能力，不具有实物形态，如土地使用权、非专利技术等。需要指出的是，某些无形资产的存在有赖于实物载体，如计算机软件需要存储在介质中，但这并不改变无形资产本身不具有实物形态的特性。在确定一项包含无形和有形要素的资产是属于固定资产还是属于无形资产时，需要通过判断确定，通常以哪个要素更重要作为判断的依据。如计算机控制的机械工具没有特定计算机软件就不能运行时，则说明该软件是构成相关硬件不可缺少的组成部分，该软件应作为固定资产处理；如果计算机软件不是构成相关硬件不可缺少的组成部分，则该软件应作为无形资产核算。

（三）无形资产具有可辨认性

作为无形资产核算的资产必须是能够区别于其他资产可单独辨认的，如企业持有的专利权、非专利技术、商标权、土地使用权、特许权等。满足下列条件之一的，应当认定其具有可辨认性：

1. 能够从企业中分离或者划分出来，并能单独用于出售或转让而不需要同时处置在同一获利活动中的其他资产，表明无形资产可辨认。在某些情况下，无形资产可能需要与有关的合同一起用于出售转让等，此类无形资产也视为可辨认。

2. 源自合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离。如一方通过与另一方签订特许权合同而获得的特许使用权、通过法律程序申请获得的商标权和专利权等。

商誉通常是与企业整体价值联系在一起的，无法与企业自身相分离而存在，不具有可辨认性，不属于本章所指无形资产。

（四）无形资产属于非货币性资产

非货币性资产是指除企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产以外的其他资产。无形资产在持有过程中为企业带来未来经济利益的情况不确定，不属于以固定或可确定的金额收取的资产，属于非货币性资产。

二、无形资产的确认条件

无形资产应当在符合定义的前提下，同时满足下列两个确认条件时，才能予以确认：

（一）与该无形资产有关的经济利益很可能流入企业

作为无形资产确认的项目，必须满足其所产生的经济利益很可能流入企业这一条件。通常情况下，无形资产产生的未来经济利益可能包括在销售商品、提供劳务的收入当中，或者企业使用该项无形资产而减少或节约了成本，或者体现在获得的其他利益当中。如生产加工企业在生产工序中使用了某种知识产权，使其降低了未来生产成本。

会计实务中，要确定无形资产所创造的经济利益是否很可能流入企业，需要运用职业判断。在进行这种职业判断时，需要对无形资产在预计使用寿命内可能存在的各种经济因素作出合理估计，并且应当有确凿的证据支持。如企业是否有足够的人力资源、高素质的管理队伍、相关的硬件设备、相关的原材料等来配合无形资产为企业创造经济利益。同时，更为重要的是关注一些外界因素的影响，如是否存在与该无形资产相关的新技术、新产品冲击，或据其生产的产品是否存在市场等。在进行判断时，企业管理层应对在无形资产的预计使用寿命内存在的各种因素作出最稳健的估计。

（二）该无形资产的成本能够可靠地计量

成本能够可靠地计量是确认资产的一项基本条件，对于无形资产而言，这个条件显得更为重要。如企业内部产生的品牌、报刊名、刊头、客户名单和实质上类似项目的支出，由于不能与整个业务开发成本区分开来，成本无法可靠计量，不应确认为无形资产。

三、无形资产的初始计量

无形资产通常按照实际成本进行初始计量，即以取得无形资产并使之达到预定用途而发生的全部支出作为无形资产的成本。对于不同来源取得的无形资产，其成本构成不尽相同。

（一）外购无形资产的成本

外购无形资产的成本，包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出。其中，直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出包括使无形资产达到预定用途所发生的专业服务费用、测试无形资产是否能够正常发挥作用的费用等，但不包括为引入新产品进行宣传发生的广告费、管理费用及其他间接费用，也不包括在无形资产已经达到预定用途以后发生的费用。

购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付，实质上具有融资性质的，无形资产的成本应以购买价款的现值为基础确定。实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额作为未确认融资费用，并应在付款期间内采用实际利率法进行摊销。其摊销金额除满足借款费用资本化条件应当计入无形资产成本外，均应当在信用期间内确认为财务费用，计入当期损益。

（二）投资者投入无形资产的成本

投资者投入无形资产的成本，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，应按无形资产的公允价值入账。

（三）土地使用权的处理

企业取得的土地使用权，通常应当按照取得时所支付的价款及相关税费之和确认为无形资产。但属于投资性房地产的土地使用权，应当按投资性房地产进行会计处理。

土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时，土地使用权的账面价值不与地上建筑物合并计算其成本，而仍作为无形资产进行核算，土地使用权与地上建筑物分别进行摊销和计提折旧。但下列情况除外：

1. 房地产开发企业取得的土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物，相关的土地使用权应当计入所建造的房屋建筑物成本。

2. 企业外购的房屋建筑物，实际支付的价款中包括土地使用权和建筑物的价值的，应当对实际支付的价款按照合理的方法（例如，公允价值相对比例）在土地使用权与地上建筑物之间进行分配；如果确实无法在土地使用权与地上建筑物之间进行合理分配的，应当全部作为固定资产，按照固定资产确认和计量的原则进行会计处理。

企业改变土地使用权的用途，将其用于赚取租金或资本增值时，应按账面价值将其转为投资性房地产。

【例 4－1】甲公司从事土地开发与建设业务。2×18 年 7 月 1 日，甲公司取得股东作为出资投入的一宗土地使用权及地上建筑物。取得时，土地使用权的公允价值为 10 000 万元，地上建筑物的公允价值为 6 000 万元。甲公司将上述土地使用权和地上建筑物用于管理部门办公，预计使用 50 年。假定不考虑相关税费，甲公司取得土地使用权和地上建筑物的账务处理为：

借：无形资产——土地使用权　　100 000 000

　　固定资产——×建筑物　　60 000 000

　　贷：股本　　160 000 000

第二节　内部研究开发支出的确认和计量

一、研究与开发阶段的区分

对于企业自行进行的研究开发项目，应当区分研究阶段与开发阶段分别进行核算。在实际工作中，关于研究与开发阶段的具体划分，企业应当根据自身实际情况以及相关信息加以判断。

（一）研究阶段

研究，是指为获取并理解新的科学或技术知识等进行的有计划的调查。研究活动的例子包括：意在获取知识而进行的活动；研究成果或其他知识的应用研究、评价和最终选择；材料、设备、产品、工序、系统或服务替代品的研究；以及新的或经改进的材料、设备、产品、工序、系统或服务的可能替代品的配制、设计、评价和最终选择等。

研究阶段基本上是探索性的，是为进一步的开发活动进行资料及相关方面的准备，已经进行的研究活动将来是否会转入开发、开发后是否会形成无形资产等均具有较大的不确定性。在这一阶段一般不会形成阶段性成果。

（二）开发阶段

开发，是指在进行商业性生产或使用前，将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计，以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。开发活动的例子包括：生产前或使用前的原型和模型的设计、建造和测试；含新技术的工具、夹具、模具和冲模的设计；不具有商业性生产经济规模的试生产设施的设计、建造和运营；新的或经改造的材料、设备、产品、工序、系统或服务所选定的替代品的设计、建造和测试等。

相对于研究阶段而言，开发阶段应当是已完成研究阶段的工作，在很大程度上具备了形成一项新产品或新技术的基本条件。

二、研究与开发阶段支出的确认

（一）研究阶段支出

考虑到研究阶段的探索性及其成果的不确定性，企业无法证明其能够带来未来经济利益的无形资产的存在，因此，对于企业内部研究开发项目，研究阶段的支出应当在发生时全部费用化，计入当期损益（管理费用）。

（二）开发阶段支出

考虑到进入开发阶段的研发项目往往形成成果的可能性较大，如果企业能够证明开发阶段的支出符合无形资产的定义及相关确认条件，则可将其确认为无形资产。具体来讲，对于企业内部研究开发项目，开发阶段的支出同时满足下列条件的才能资本化，计入无形资产成本，否则应当计入当期损益（管理费用）。

1. 完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性。企业在判断无形资产的开发在技术上是否具有可行性时，应当以目前阶段的成果为基础，并提供相关证据和材料，证明企业进行开发所必需的技术条件等已经具备，不存在技术上的障碍或其他不确定性。如企业已经完成了全部计划、设计和测试活动，这些活动是使资产能够达到设计规划书中的功能、特征和技术所必需的活动，或经过专家鉴定等。

2. 具有完成该无形资产并使用或出售的意图。企业研发项目形成成果以后，是对外出售还是供自己使用并从使用中获得经济利益，应当由企业管理层的意图而定。企业管理层应当能够说明其开发无形资产的目的，并具有完成该项无形资产开发并使其能够使用或出售的可能性。

3. 无形资产产生经济利益的方式，包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场；无形资产将在内部使用的，应当证明其有用性。如果相关无形资产在形成以后，主要是用于生产新产品或新工艺的，企业应当对运用该无形资产生产的产品的市场情况进行可靠估计，应当能够证明所生产的产品存在市场，并能够带来经济利益的流入；如果相关无形资产开发以后主要是用于对外出售的，则企业应当能够证明市场上存在对该类无形资产的需求，开发以后存在外部的市场可以出售并能够带来经济利益的流入；如果无形资产开发以后，不是用于生产产品，也不是用于对外出售，而是在企业内部使用的，则企业应能够证明其对企业的有用性。

4. 有足够的技术、财务资源和其他资源支持完成该无形资产的开发，并有能力使用或出售该无形资产。这一条件主要包括：①为完成该项无形资产的开发具有技术上的可靠性。开发无形资产并使其形成成果在技术上的可靠性，是继续开发活动的关键。因此，必须有确凿证据证明企业有足够的技术支持和技术能力继续开发该项无形资产。②财务资源和其他资源支持。财务资源和其他资源支持是能够完成该项无形资产开发的经济基础，因此，企业必须能够说明为完成该项无形资产开发所需的财务资源和其他资源，是否能够足以支持完成该项无形资产的开发。③能够证明企业可以取得无形资产开发所必需的技术、财务资源和其他资源，以及获得这些资源的相关计划等。如企业自有资金不足以提供支持的，应当能够证明存在外部其他方面的资金支持，如银行等金融机构声明愿意为该无形资产的开发提供所需资金等。④有能力使用或出售该项无形资产以取得收益。

5. 归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。企业对于开发活动所发生的支出应单独核算，如直接发生的开发人员薪酬、材料费以及相关设备折旧费等。在企业同时从事多项开发活动的情况下，所发生的支出同时用于支持多项开发活动的，应按照合理的标准在各项开发活动之间进行分配；无法合理分配的，应予以费用化计入当期损益，不计入开发活动的成本。

（三）无法区分研究阶段和开发阶段的支出

无法区分研究阶段和开发阶段的支出，应当在发生时费用化，计入当期损益（管理费用）。

三、内部开发的无形资产的计量

内部开发活动形成的无形资产，其成本由可直接归属于该无形资产的创造、生产并使该无形资产能够以管理层预定的方式运作的所有必要支出组成。可直接归属成本包括：开发该无形资产时耗费的材料、劳务成本、注册费、在开发该无形资产过程中使用的其他专利权和特许权的摊销、按照借款费用的处理原则可以资本化的利息支出等。在开发无形资产过程中发生的、除上述可直接归属于无形资产开发活动之外的其他销售费用、管理费用等间接费用，无形资产达到预定用途前发生的可辨认的无效和初始运作损失，为运行该无形资产发生的培训支出等，不构成无形资产的开发成本。

值得强调的是，内部开发无形资产的成本仅包括在满足资本化条件的时点至无形资产达到预定用途前发生的支出总和，对于同一项无形资产在开发过程中达到资本化条件之前已经费用化计入当期损益的支出不再进行调整。

四、内部研究开发费用的会计处理

企业自行开发无形资产发生的研发支出，不满足资本化条件的，借记“研发支出——费用化支出”科目，满足资本化条件的，借记“研发支出——资本化支出”科目，贷记“原材料”“银行存款”“应付职工薪酬”等科目。研究开发项目达到预定用途形成无形资产的，应按“研发支出——资本化支出”科目的余额，借记“无形资产”科目，贷记“研发支出——资本化支出”科目。期末，应将不符合资本化条件的研发支出转入当期管理费用，借记“管理费用”科目，贷记“研发支出——费用化支出”科目；将符合资本化条件但尚未完成的开发费用继续保留在“研发支出”科目中，待开发项目达到预定用途形成无形资产时，再将其转入无形资产。

外购或以其他方式取得的、正在研发过程中应予资本化的项目，应按确定的金额，借记“研发支出——资本化支出”科目，贷记“银行存款”等科目。以后发生的研发支出，应当比照上述原则进行会计处理。

企业为享受《关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》中有关研究开发费用加计扣除优惠政策，可以对享受加计扣除的研究开发费用按研发项目设置辅助账，归集核算当年可加计扣除的各项研究开发费用实际发生额。

【例4-2】 2×16年1月1日，甲公司的董事会批准研发某项新型技术，该公司董事会认为，研发该项目具有可靠的技术和财务等资源的支持，并且一旦研发成功将降低该公司的生产成本。2×17年1月31日，该项新型技术研发成功并已经达到预定用途。研发过程中所发生的直接相关的必要支出情况如下：

（1）2×16年度发生材料费用9 000 000元，人工费用4 500 000元，计提专用设备折旧750 000元，以银行存款支付其他费用3 000 000元，总计17 250 000元，其中，符合资本化条件的支出为7 500 000元。

（2）2×17年1月31日前发生材料费用800 000元，人工费用500 000元，计提专用

设备折旧 50 000 元，其他费用 20 000 元，总计 1 370 000 元。

本例中，甲公司经董事会批准研发某项新型技术，并认为完成该项新型技术无论从技术上还是财务等方面都能够得到可靠的资源支持，一旦研发成功将降低公司的生产成本，并且有确凿证据予以支持。因此，符合条件的开发费用可以资本化。

其次，甲公司在开发该项新型技术时，累计发生了 18 620 000 元的研究与开发支出，其中符合资本化条件的开发支出为 8 870 000 元，符合“归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量”的条件。

甲公司的账务处理为：

（1）2×16 年度发生研发支出。

借：研发支出——××技术——费用化支出　　9 750 000

　　——资本化支出　　7 500 000

　贷：原材料　　9 000 000

　　应付职工薪酬　　4 500 000

　　累计折旧　　750 000

　　银行存款　　3 000 000

（2）2×16 年 12 月 31 日，将不符合资本化条件的研发支出转入当期管理费用。

借：管理费用——研究费用　　9 750 000

　贷：研发支出——××技术——费用化支出　　9 750 000

（3）2×17 年 1 月发生研发支出。

借：研发支出——××技术——资本化支出　　1 370 000

　贷：原材料　　800 000

　　应付职工薪酬　　500 000

　　累计折旧　　50 000

　　银行存款　　20 000

（4）2×17 年 1 月 31 日，该项新型技术已经达到预定用途。

借：无形资产——××技术　　8 870 000

　贷：研发支出——××技术——资本化支出　　8 870 000

第三节　无形资产的后续计量

一、无形资产使用寿命的确定

无形资产的后续计量以其使用寿命为基础。企业应当于取得无形资产时分析判断其使用寿命。无形资产的使用寿命是有限的，应当估计该使用寿命的年限或者构成使用寿命的产量等类似计量单位数量；无法预见无形资产为企业带来未来经济利益期限的，应

当视为使用寿命不确定的无形资产。

（一）估计无形资产使用寿命应考虑的因素

无形资产的使用寿命包括法定寿命和经济寿命。有些无形资产的使用寿命受法律、规章或合同的限制，称为法定寿命。经济寿命则是指无形资产可以为企业带来经济利益的年限。

在估计无形资产的使用寿命时，应当综合考虑各方面相关因素的影响，其中通常应当考虑的因素有：

1. 运用该无形资产生产的产品通常的寿命周期、可获得的类似资产使用寿命的信息。

2. 技术、工艺等方面的现阶段情况及对未来发展趋势的估计。

3. 以该无形资产生产的产品或提供的服务的市场需求情况。

4. 现在或潜在的竞争者预期将采取的行动。

5. 为维持该无形资产产生未来经济利益能力的预期维护支出，以及企业预计支付有关支出的能力。

6. 对该无形资产的控制期限，以及对该资产使用的相关法律规定或类似限制，如特许使用期、租赁期等。

7. 与企业持有的其他资产使用寿命的关联性等。

（二）无形资产使用寿命的确定

1. 源自合同性权利或其他法定权利取得的无形资产，其使用寿命通常不应超过合同性权利或其他法定权利的期限。如企业以支付土地出让金方式取得一块土地50年的使用权，如果企业准备持续持有且在50年期间内没有计划出售，则该项土地使用权预期为企业带来未来经济利益的期间为50年。但如果企业使用资产的预期期限短于合同性权利或其他法定权利规定的期限的，则应当按照企业预期使用的期限来确定其使用寿命。如企业取得的某项实用新型专利权，法律规定的保护期限为10年，企业预计运用该项实用新型专利权所生产的产品在未来6年内会为企业带来经济利益，则该项专利权的预计使用寿命为6年。

如果合同性权利或其他法定权利能够在到期时因续约等延续，当有证据表明企业续约不需要付出重大成本时，续约期才能够包括在使用寿命的估计中。下列情况下，一般说明企业无须付出重大成本即可延续合同性权利或其他法定权利：有证据表明合同性权利或法定权利将被重新延续，如果在延续之前需要第三方同意，则还需有第三方将会同意的证据；有证据表明为获得重新延续所必需的所有条件将被满足，以及企业为延续持有无形资产所付出的成本相对于预期从重新延续中流入企业的未来经济利益相比不具有重要性。如果企业为延续无形资产持有期间而付出的成本与预期从重新延续中流入企业的未来经济利益相比具有重要性，则从本质上来看是企业获得了一项新的无形资产。

2. 没有明确的合同或法律规定无形资产的使用寿命的，企业应当综合各方面因素判断，如聘请相关专家进行论证、与同行业的情况进行比较以及参考企业的历史经验等，

来确定无形资产为企业带来未来经济利益的期限。

3. 企业经过上述努力仍确实无法合理确定无形资产为企业带来经济利益的期限的，才能将其作为使用寿命不确定的无形资产。如企业取得了一项在过去几年中市场份额领先的畅销产品的商标，该商标按照法律规定还有5年的使用寿命，但是在保护期届满时，企业可每10年以较低的手续费申请延期，同时有证据表明企业有能力申请延期。此外，有关的调查表明，根据产品生命周期、市场竞争等方面情况综合判断，该商标将在不确定的期间内为企业带来现金流量。综合各方面情况，该商标可视为使用寿命不确定的无形资产。又如，企业通过公开拍卖取得一项出租车运营许可，按照所在地的规定，以现有出租车运营许可权为限，不再授予新的运营许可权，而且在旧的出租车报废以后，有关的运营许可权可用于新的出租车。企业估计在有限的未来，将持续经营出租车行业。对于该运营许可权，由于其能为企业带来未来经济利益的期限从目前情况来看，无法可靠地估计，因而应将其视为使用寿命不确定的无形资产。

（三）无形资产使用寿命的复核

企业至少应当于每年年度终了，对使用寿命有限的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与以前估计不同的，应当改变其摊销期限，并按照会计估计变更进行处理。如企业使用的某项专利权，原预计使用寿命为10年，使用至第3年末时，该企业计划再使用2年即不再使用，为此，在第3年末，企业应当变更该项无形资产的使用寿命，并作为会计估计变更进行处理。

企业应当在每个会计期末对使用寿命不确定的无形资产的使用寿命进行复核。如果有证据表明该无形资产的使用寿命是有限的，应当作为会计估计变更进行处理，并按照使用寿命有限的无形资产的处理原则进行会计处理。

二、使用寿命有限的无形资产摊销

使用寿命有限的无形资产，应以成本减去累计摊销额和累计减值损失后的余额进行后续计量。无形资产的减值参见本书第七章的相关内容。这里仅重点介绍使用寿命有限的无形资产摊销的处理。使用寿命有限的无形资产，应在其预计的使用寿命内采用系统合理的方法对应摊销金额进行摊销。

（一）应摊销金额

无形资产的应摊销金额，是指其成本扣除预计残值后的金额。已计提减值准备的无形资产，还应扣除已计提的无形资产减值准备累计金额。无形资产的残值一般为零，但下列情况除外：

1. 有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时购买该无形资产；

2. 可以根据活跃市场得到预计残值信息，并且该市场在无形资产使用寿命结束时很可能存在。

无形资产的残值意味着，在其经济寿命结束之前，企业预计将会处置该无形资产，并且从该处置中获得利益。估计无形资产的残值应以资产处置时的可收回金额为基础，

此时的可收回金额是指在预计出售日，出售一项使用寿命已满且处于类似使用状况下，同类无形资产预计的处置价格（扣除相关税费）。残值确定以后，在持有无形资产的期间内，至少应于每年末进行复核，预计其残值与原估计金额不同的，应按照会计估计变更进行处理。如果无形资产的残值重新估计以后高于其账面价值的，则无形资产不再摊销，直至残值降至低于账面价值时再恢复摊销。

（二）摊销期和摊销方法

无形资产的摊销期自其可供使用（即其达到预定用途）时起至终止确认时止。企业选择的无形资产摊销方法，应根据与无形资产有关的经济利益的预期消耗方式作出决定，并一致地运用于不同会计期间。具体摊销方法包括直线法、产量法等。受技术陈旧因素影响较大的专利权和专有技术等无形资产，可采用类似固定资产加速折旧的方法进行摊销；有特定产量限制的特许经营权或专利权，应采用产量法进行摊销。无法可靠确定其预期消耗方式的，应当采用直线法进行摊销。

由于收入可能受到投入、生产过程和销售等因素的影响，这些因素与无形资产有关经济利益的预期消耗方式无关，因此，企业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，但是，下列极其有限的情况除外：（1）企业根据合同约定确定无形资产固有的根本性限制条款（如无形资产的使用时间、使用无形资产生产产品的数量或因使用无形资产而应取得固定的收入总额）的，当该条款为因使用无形资产而应取得的固定的收入总额时，取得的收入可以成为摊销的合理基础，如企业获得勘探开采黄金的特许权，且合同明确规定该特许权在销售黄金的收入总额达到某固定的金额时失效。（2）有确凿的证据表明收入的金额和无形资产经济利益的消耗是高度相关的。

企业采用车流量法对高速公路经营权进行摊销的，不属于以包括使用无形资产在内的经济活动产生的收入为基础的摊销方法。

企业至少应当于每年年度终了，对使用寿命有限的无形资产的使用寿命及摊销方法进行复核，如果有证据表明无形资产的使用寿命及摊销方法与以前估计不同的，应当改变其摊销期限和摊销方法，并按照会计估计变更进行会计处理。

（三）使用寿命有限的无形资产摊销的会计处理

无形资产的摊销金额一般应当计入当期损益，但如果某项无形资产是专门用于生产某种产品或其他资产的，其所包含的经济利益是通过转入所生产的产品或其他资产中实现的，则该无形资产的摊销金额应当计入相关资产的成本。例如，一项专门用于生产某种产品的专利技术，其摊销金额应构成所生产产品成本的一部分，计入制造该产品的制造费用。

【例4-3】2×16年1月1日，甲公司从外单位购得一项新专利技术用于产品生产，支付价款75 000 000元，款项已支付。该项专利技术法律保护期间为15年，公司预计运用该专利生产的产品在未来10年内会为公司带来经济利益。假定这项无形资产的净残值为0，并按年采用直线法摊销。

本例中，甲公司外购的专利技术的预计使用期限（10年）短于法律保护期间（15年），则应当按照企业预计使用期限确定其使用寿命，同时这也就表明该项专利技术是使用寿命有限的无形资产，且该项无形资产用于产品生产，因此，应当将其摊销金额计入相关产品的成本。

甲公司的账务处理如下：

（1）取得无形资产时。

借：无形资产——专利权　　75 000 000

　　贷：银行存款　　75 000 000

（2）按年摊销时。

借：制造费用——专利权摊销　　7 500 000

　　贷：累计摊销　　7 500 000

2×18年1月1日，就上述专利技术，第三方向甲公司承诺在3年内以其最初取得时公允价值的60%购买该专利技术，从公司管理层目前的持有计划来看，准备在3年内将其出售给第三方。为此，甲公司应当在2×18年变更该项专利技术的估计使用寿命为3年，变更净残值为45 000 000元（75 000 000×60%），并按会计估计变更进行处理。

2×18年该项无形资产的摊销金额为5 000 000元［（75 000 000－7 500 000×2－45 000 000）÷3］。

甲公司2×18年对该项专利技术按年摊销的账务处理为：

借：制造费用——专利权摊销　　5 000 000

　　贷：累计摊销　　5 000 000

三、使用寿命不确定的无形资产

根据可获得的相关信息判断，有确凿证据表明无法合理估计其使用寿命的无形资产，才能作为使用寿命不确定的无形资产。对于使用寿命不确定的无形资产，在持有期间内不需要进行摊销，但应当至少在每个会计期末按照本书第七章的有关规定进行减值测试。如经减值测试表明已发生减值，则需要计提相应的减值准备，具体账务处理为：借记“资产减值损失”科目，贷记“无形资产减值准备”科目。

第四节　无形资产的处置

无形资产的处置，主要是指无形资产对外出租、出售、对外捐赠，应予转销并终止确认。

一、无形资产出租

企业让渡无形资产使用权并收取租金，在满足收入确认条件的情况下，应确认相关

的收入和费用。

出租无形资产取得租金收入时，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”等科目；摊销租出无形资产的成本和发生与转让有关的各种税费支出时，借记“其他业务成本”“税金及附加”等科目，贷记“累计摊销”“应交税费”等科目。

【例4-4】2×19年1月1日，甲公司将某商标权出租给乙公司使用，租期为4年，按乙公司以该商标销售产品所获收入的10%收取租金，在出租期间内甲公司不再使用该商标权。该商标权系甲公司2×16年1月1日购入的，初始入账价值为1 800 000元，预计使用年限为15年，净残值为0，采用直线法摊销。2×19年，乙公司以该商标销售产品获得收入1 500 000元。假定甲公司为一般纳税人，适用增值税税率为6%，且不考虑增值税以外的其他相关税费。

甲公司2×19年的相关账务处理为：

（1）取得租金。

借：银行存款　　159 000

　　贷：其他业务收入——出租商标权　　150 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　9 000

（2）对该商标权进行摊销。

借：其他业务成本——商标权摊销　　120 000

　　贷：累计摊销　　120 000

二、无形资产出售

企业出售无形资产，表明企业放弃该无形资产的所有权，应将所取得的价款与该无形资产账面价值的差额作为资产处置利得或损失，计入当期损益。应当注意的是，企业出售无形资产确认其利得的时点，应按照收入确认中的相关原则进行确定。

出售无形资产时，应按实际收到的金额等，借记“银行存款”等科目；按已计提的累计摊销额，借记“累计摊销”科目；原已计提减值准备的，借记“无形资产减值准备”科目；按应支付的相关税费及其他费用，贷记“应交税费”“银行存款”等科目；按其账面余额，贷记“无形资产”科目；按其差额，贷记或借记“资产处置损益”科目。

【例4-5】甲企业为增值税一般纳税人，出售一项商标权，所得的不含税价款为1 200 000元，应缴纳的增值税为72 000元（适用增值税税率为6%，不考虑其他税费）。该商标权成本为3 000 000元，出售时已摊销金额为1 800 000元，已计提的减值准备为300 000元。

甲企业的账务处理为：

借：银行存款　　1 272 000

　　累计摊销　　1 800 000

无形资产减值准备——商标权	300 000	
贷：无形资产——商标权		3 000 000
应交税费——应交增值税（销项税额）		72 000
资产处置损益		300 000

三、无形资产报废

如果无形资产预期不能为企业带来未来经济利益，如某无形资产已被其他新技术所替代或超过法律保护期，不能再为企业带来经济利益的，则不再符合无形资产的定义，应将其报废并予以转销，其账面价值转入当期损益（营业外支出）。

【例4-6】甲企业原拥有一项非专利技术，采用直线法进行摊销，预计使用期限为10年。现该项非专利技术已被内部研发成功的新技术所替代，并且根据市场调查，用该非专利技术生产的产品已没有市场，预期不能再为企业带来任何经济利益，故应当予以转销。转销时，该项非专利技术的成本为9 000 000元，已摊销6年，累计计提减值准备为2 400 000元，该项非专利技术的残值为0。假定不考虑其他相关因素。

甲企业的账务处理为：

借：累计摊销	5 400 000	
无形资产减值准备——非专利技术	2 400 000	
营业外支出——处置非流动资产损失	1 200 000	
贷：无形资产——非专利技术		9 000 000

第五章　长期股权投资

第一节　长期股权投资的范围和初始计量

一、长期股权投资的范围

企业应当以对被投资单位的影响程度为判断基础，根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》和《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》所规定的适用范围，对其取得的权益性投资选择适当的会计准则进行会计处理。本章涉及的长期股权投资是指应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》进行核算的权益性投资，主要包括三个方面：

1. 投资方能够对被投资单位实施控制的权益性投资，即对子公司投资。控制，是指投资方拥有对被投资单位的权力，通过参与被投资单位的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资单位的权力影响其回报金额。关于控制的理解及具体判断，参见本书第十五章的相关内容。

2. 投资方与其他合营方一同对被投资单位实施共同控制且对被投资单位净资产享有权利的权益性投资，即对合营企业投资。共同控制，是指按照相关约定对某项安排所共有的控制，并且该安排的相关活动必须经过分享控制权的参与方一致同意后才能决策。相关活动，是指对某项安排的回报产生重大影响的活动。某项安排的相关活动应当根据具体情况进行判断，通常包括商品或劳务的销售和购买、金融资产的管理、资产的购买和处置、研究与开发活动以及融资活动等。在判断是否存在共同控制时，应当首先判断所有参与方或参与方组合是否集体控制该安排，其次再判断该安排相关活动的决策是否必须经过这些集体控制该安排的参与方一致同意。如果存在两个或两个以上的参与方组合能够集体控制某项安排的，不构成共同控制。仅享有保护性权利的参与方不享有共同控制。

3. 投资方对被投资单位具有重大影响的权益性投资，即对联营企业投资。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。实务中，较为常见的重大影响体现为在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表，通过在被投资单位财务和经营决策制定过程中的发言权实施重大影响。投资方直接或通过子公司间接持有被投资单位20%以上但低于50%的表决权时，一般认为对被投资单位具有重大影响，除非有明确的证据表明该种情况下

不能参与被投资单位的生产经营决策，不形成重大影响。在确定能否对被投资单位施加重大影响时，一方面应考虑投资方直接或间接持有被投资单位的表决权股份，同时要考虑投资方及其他方持有的当期可执行潜在表决权在假定转换为对被投资单位的股权后产生的影响，如被投资单位发行的当期可转换的认股权证、股份期权及可转换公司债券等的影响。

除上述以外其他的权益性投资，包括风险投资机构、共同基金，以及类似主体持有的、在初始确认时按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，投资性主体对不纳入合并财务报表的子公司的权益性投资，以及其他权益性投资，应当按照本书第八章的相关内容进行会计处理。

二、长期股权投资的初始计量

企业合并形成的长期股权投资，应分别同一控制下控股合并与非同一控制下控股合并确定其初始投资成本。

（一）企业合并形成的长期股权投资

1. 同一控制下企业合并形成的长期股权投资。

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，应当在合并日按照所取得的被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。被合并方在合并日的净资产账面价值为负数的，长期股权投资成本按零确定，同时在备查簿中予以登记。长期股权投资的初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价）；资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。合并方以发行权益性工具作为合并对价的，应按发行股份的面值总额作为股本，长期股权投资的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（股本溢价）；资本公积（股本溢价）不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

合并方发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，于发生时计入当期损益。与发行权益性工具作为合并对价直接相关的交易费用，应当冲减资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。与发行债务性工具作为合并对价直接相关的交易费用，应当计入债务性工具的初始确认金额。

在按照合并日应享有被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值的份额确定长期股权投资的初始投资成本时，前提是合并前合并方与被合并方采用的会计政策应当一致。企业合并前合并方与被合并方采用的会计政策不同的，应基于重要性原则，统一合并方与被合并方的会计政策。在按照合并方的会计政策对被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值进行调整的基础上，计算确定长期股权投资的

初始投资成本。如果被合并方编制合并财务报表，则应当以合并日被合并方的合并财务报表为基础确认长期股权投资的初始投资成本。

【例5-1】2×16年6月30日，甲公司向其母公司乙发行10 000 000股普通股（每股面值为1元，每股公允价值为4.34元），取得母公司乙拥有对丙公司100%的股权，并于当日起能够对丙公司实施控制。合并后丙公司仍维持其独立法人地位继续经营。2×16年6月30日，乙公司合并财务报表中的丙公司净资产账面价值为40 000 000元。假定甲公司和丙公司都受乙公司最终同一控制，在企业合并前采用的会计政策相同。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司在合并日应确认对丙公司的长期股权投资，初始投资成本为应享有丙公司在乙公司合并财务报表中的净资产账面价值的份额，账务处理为：

借：长期股权投资——丙公司　　40 000 000

　贷：股本　　10 000 000

　　资本公积——股本溢价　　30 000 000

企业通过多次交易分步取得同一控制下被投资单位的股权，最终形成企业合并的，应当判断多次交易是否属于“一揽子”交易。多次交易的条款、条件以及经济影响符合以下一种或多种情况，通常表明应将多次交易事项作为“一揽子”交易进行会计处理：①这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的情况下订立的；②这些交易整体才能达成一项完整的商业结果；③一项交易的发生取决于其他至少一项交易的发生；④一项交易单独看是不经济的，但和其他交易一并考虑时是经济的。

属于“一揽子”交易的，合并方应当将各项交易作为一项取得控制权的交易进行会计处理。不属于“一揽子”交易的，取得控制权日，应按照以下步骤进行会计处理：

（1）确定同一控制下企业合并形成的长期股权投资的初始投资成本。在合并日，根据合并后应享有被合并方净资产在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额，确定长期股权投资的初始投资成本。

（2）长期股权投资初始投资成本与合并对价账面价值之间的差额的处理。合并日长期股权投资的初始投资成本，与达到合并前的长期股权投资账面价值加上合并日进一步取得股份新支付对价的账面价值之和的差额，调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，冲减留存收益。

（3）合并日之前持有的股权投资，因采用权益法核算或按照本书第八章的相关内容核算而确认的其他综合收益，暂不进行会计处理，直至处置该项投资时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理；因采用权益法核算而确认的被投资单位净资产中除净损益、其他综合收益和利润分配以外的所有者权益其他变动，暂不进行会计处理，直至处置该项投资时转入当期损益。其中，处置后的剩余股权采用成本法或权益法核算的，其他综合收益和其他所有者权益应按比例结转，处置后的剩余股权不再属于长期股权投资核算范围的，按照本书第八章的相关内容进行会计处理。

【例5-2】2×16年1月1日，甲公司取得同一控制下的乙公司25%的股份，实际支付款项90 000 000元，能够对乙公司施加重大影响。相关手续于当日办理完毕。当日，乙公司可辨认净资产账面价值为330 000 000元。2×16年度及2×17年度，乙公司共实现净利润15 000 000元，无其他所有者权益变动。2×18年1月1日，甲公司以定向增发30 000 000股普通股（每股面值为1元）的方式取得同一控制下另一企业所持有的乙公司35%股权，相关手续于当日完成。进一步取得股权后，甲公司能够对乙公司实施控制。当日，乙公司在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值为345 000 000元。假定甲公司和乙公司采用的会计政策和会计期间相同，均按照10%的比例提取法定盈余公积。甲公司和乙公司一直受同一最终控制方控制。上述交易不属于“一揽子”交易。不考虑相关税费等其他因素影响。假定甲公司初次取得乙公司25%的股权，已按规定进行了会计处理。

（1）确定合并日长期股权投资的初始投资成本。

合并日追加投资后甲公司持有乙公司股权比例为60%（25%+35%）。

合并日甲公司享有乙公司在最终控制方合并财务报表中净资产的账面价值份额为207 000 000元（345 000 000×60%）。

（2）长期股权投资初始投资成本与合并对价账面价值之间的差额的处理。

原25%的股权投资采用权益法核算，在合并日的原账面价值为93 750 000元（90 000 000+15 000 000×25%）。

追加投资（35%）所支付对价的账面价值为30 000 000元。

合并对价账面价值为123 750 000元（93 750 000+30 000 000）。

长期股权投资初始投资成本与合并对价账面价值之间的差额为83 250 000元（207 000 000-123 750 000）。

合并日，甲公司应进行的账务处理为：

借：长期股权投资——乙公司　　207 000 000

　贷：长期股权投资——乙公司——投资成本　　90 000 000

　　——损益调整　　3 750 000

　　股本　　30 000 000

　　资本公积——股本溢价　　83 250 000

2. 非同一控制下企业合并形成的长期股权投资。

非同一控制下的控股合并中，购买方应当按照确定的企业合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。企业合并成本包括购买方付出的资产、发生或承担的负债、发行的权益性工具或债务性工具的公允价值之和。购买方为企业合并发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，应于发生时计入当期损益；购买方作为合并对价发行的权益性工具或债务性工具的交易费用，应当计入权益性工具或债务性工具的初始确认金额。

【例5－3】2×16年3月31日，甲公司取得乙公司70%的股权，并于当日起能够对乙公司实施控制。合并中，甲公司支付的有关资产在购买日的账面价值与公允价值如表5－1所示。合并中，甲公司为核实乙公司的资产价值，聘请专业资产评估机构对乙公司的资产进行评估，支付评估费用1 000 000元。假定合并前甲公司与乙公司不存在任何关联方关系。不考虑相关税费等其他因素影响。

表5－1　　甲公司支付的有关资产购买日的账面价值与公允价值

2×16年3月31日　　单位：元

项　目	账面价值	公允价值
土地使用权（自用）	20 000 000（成本为30 000 000，累计摊销10 000 000）	32 000 000
专利技术	8 000 000（成本为10 000 000，累计摊销2 000 000）	10 000 000
银行存款	8 000 000	8 000 000
合计	36 000 000	50 000 000

本例中，因甲公司与乙公司在合并前不存在任何关联方关系，应作为非同一控制下的企业合并处理。甲公司对于合并形成的对乙公司的长期股权投资，应按支付对价的公允价值确定其初始投资成本。甲公司应进行的账务处理为：

借：长期股权投资——乙公司　　50 000 000
　　累计摊销　　12 000 000
　　管理费用　　1 000 000
　贷：无形资产　　40 000 000
　　银行存款　　9 000 000
　　资产处置损益　　14 000 000

企业通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的，应当区分个别财务报表和合并财务报表进行会计处理。在编制个别财务报表时，应当按照原持有的股权投资的账面价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本。

购买日之前持有的股权采用权益法核算的，相关其他综合收益应当在处置该项投资时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理，因被投资方除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的所有者权益，应当在处置该项投资时相应转入处置期间的当期损益。其中，处置后的剩余股权采用成本法或权益法核算的，其他综合收益和其他所有者权益应按比例结转，处置后的剩余股权不再属于长期股权投资核算范围的，按照本书第八章的相关内容进行会计处理。

购买日之前持有的股权投资，按照本书第八章的相关内容进行会计处理的，应当将

按其确定的股权投资的公允价值加上新增投资成本之和，作为改按成本法核算的初始投资成本。对于购买日前持有的股权投资分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，其公允价值与账面价值之间的差额转入改按成本法核算的当期投资收益；对于购买日前持有的股权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非交易性权益工具的，其公允价值与账面价值之间的差额以及原计入其他综合收益的累积公允价值变动应当直接转入留存收益。

在合并财务报表中的会计处理，参见本书第十五章的相关内容。

【例5-4】 2×15年1月1日，甲公司以现金45 000 000元自非关联方处取得了乙公司20%股权，并能够对其施加重大影响。当日，乙公司可辨认净资产公允价值为210 000 000元。2×17年7月1日，甲公司另支付现金120 000 000元，自另一非关联方处取得乙公司40%股权，并取得对乙公司的控制权。购买日，甲公司原持有的对乙公司的20%股权的公允价值为60 000 000元，账面价值为52 500 000元，甲公司确认与乙公司权益法核算相关的累计投资收益为3 000 000元，其他综合收益为3 000 000元，其他所有者权益变动为1 500 000元；乙公司可辨认净资产公允价值为270 000 000元。假设甲公司购买乙公司20%股权和后续购买40%的股权的交易不构成“一揽子”交易。以上交易的相关手续均于当日完成。不考虑相关税费等其他因素影响。

本例中，购买日前，甲公司持有乙公司的投资作为对联营企业的投资进行会计核算，购买日前甲公司原持有股权的账面价值为52 500 000元（45 000 000+3 000 000+3 000 000+1 500 000）。

本次投资支付对价的公允价值为120 000 000元。

购买日对子公司按成本法核算的初始投资成本为172 500 000元（52 500 000+120 000 000）。

购买日前甲公司原持有股权相关的其他综合收益3 000 000元以及其他所有者权益变动1 500 000元在购买日均不进行会计处理。

【例5-5】 2×19年1月1日，甲公司以每股6元的价格购入某上市公司乙公司的股票2 000 000股，并由此持有乙公司5%的股权。甲公司与乙公司不存在关联方关系。甲公司将对乙公司的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非交易性权益工具投资（以下简称“其他权益工具投资”），并进行会计处理。2×21年1月1日，甲公司以现金150 000 000元为对价，向乙公司大股东收购乙公司50%的股权，相关手续于当日完成。假设甲公司购买乙公司5%的股权和后续购买50%的股权不构成“一揽子”交易，甲公司取得乙公司控制权之日为2×21年1月1日，乙公司当日股价为每股6.5元，乙公司可辨认净资产的公允价值为240 000 000元，不考虑相关税费等其他因素影响。

本例中，购买日前，甲公司持有对乙公司的股权投资作为其他权益工具投资进行会计处理，购买日前甲公司原持有其他权益工具投资的账面价值为13 000 000元（6.5×2 000 000）。

本次追加投资支付对价的公允价值为150 000 000元。

购买日对子公司按成本法核算的初始投资成本为163 000 000元（150 000 000 + 13 000 000）。

购买日前甲公司原持有其他权益工具投资相关的累积公允价值变动已计入其他综合收益的金额为1 000 000元［(6.5 - 6) ×2 000 000］，购买日该其他综合收益转入留存收益。

借：长期股权投资——乙公司　　163 000 000
　　贷：其他权益工具投资——乙公司股票——成本　　12 000 000
　　——公允价值变动　　1 000 000
　　银行存款　　150 000 000
借：其他综合收益　　1 000 000
　　贷：留存收益　　1 000 000

（二）企业合并以外的其他方式取得的长期股权投资

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，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，但不包括应自被投资单位收取的已宣告但尚未发放的现金股利或利润。

【例5－6】甲公司于2×16年2月10日自公开市场中买入乙公司20%的股份，实际支付价款80 000 000元。在购买过程中支付手续费等相关费用1 000 000元。甲公司取得该部分股权后能够对乙公司施加重大影响。假定甲公司取得该项投资时，乙公司已宣告但尚未发放现金股利，甲公司按其持股比例计算确定可分得300 000元。

本例中，甲公司应当按照实际支付的购买价款扣减应收未收的现金股利后的余额作为取得长期股权投资的成本，其账务处理为：

借：长期股权投资——乙公司——投资成本　　80 700 000
　　应收股利——乙公司　　300 000
　　贷：银行存款　　81 000 000

2. 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，但不包括应自被投资单位收取的已宣告但尚未发放的现金股利或利润。为发行权益性证券支付的手续费、佣金等与发行直接相关的费用，不构成长期股权投资的初始投资成本。这部分费用应自所发行证券的溢价发行收入中扣除，溢价收入不足冲减的，应依次冲减盈余公积和未分配利润。

【例5－7】2×16年3月，甲公司通过增发30 000 000股（每股面值1元）本企业普通股为对价，从非关联方处取得对乙公司20%的股权，所增发股份的公允价值为52 000 000元。为增发该部分普通股，甲公司支付了2 000 000元的佣金和手续费。取得乙公司股权后，甲公司能够对乙公司施加重大影响。不考虑相关税费等其他因素影响。

本例中，甲公司应当以所发行股份的公允价值作为取得长期股权投资的成本。

借：长期股权投资——乙公司——投资成本　　52 000 000
　贷：股本　　30 000 000
　　资本公积——股本溢价　　22 000 000
借：资本公积——股本溢价　　2 000 000
　贷：银行存款　　2 000 000

一般而言，投资者投入的长期股权投资应根据法律法规的要求进行评估作价，在公平交易当中，投资者投入的长期股权投资的公允价值，与所发行证券（工具）的公允价值不应存在重大差异。如有确凿证据表明，取得长期股权投资的公允价值比所发行证券（工具）的公允价值更加可靠的，以投资者投入的长期股权投资的公允价值为基础确定其初始投资成本。投资方通过发行债务性证券（债务性工具）取得长期股权投资的，比照通过发行权益性证券（权益性工具）处理。

3. 以非货币性资产交换、债务重组等方式取得的长期股权投资，其初始投资成本的确定应当分别按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》《企业会计准则第12号——债务重组》的有关规定进行会计处理，本书不涉及相关内容。

第二节　长期股权投资的后续计量

企业取得的长期股权投资，在持续持有期间，视对被投资单位的影响程度等情况的不同，应分别采用成本法及权益法进行核算。对子公司的长期股权投资应当按成本法核算，对合营企业、联营企业的长期股权投资应当按权益法核算。

一、成本法

投资方持有的对子公司投资应当采用成本法核算，投资方为投资性主体且子公司不纳入其合并财务报表的除外。投资方在判断对被投资单位是否具有控制时，应综合考虑直接持有的股权和通过子公司间接持有的股权。在个别财务报表中，投资方进行成本法核算时，应仅考虑直接持有的股权份额。

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。在追加投资时，按照追加投资支付的成本的公允价值及发生的相关交易费用增加长期股权投资的账面价值。

被投资单位宣告分派现金股利或利润的，投资方根据应享有的部分确认当期投资收益。投资企业在确认自被投资单位应分得的现金股利或利润后，应当考虑长期股权投资是否发生减值。在判断该类长期股权投资是否存在减值迹象时，应当关注长期股权投资的账面价值是否大于享有被投资单位净资产（包括相关商誉）账面价值的份额等情况。出现类似情况时，企业应当按照本书第七章的相关内容对长期股权投资进行减值测试，可收回金额低于长期股权投资账面价值的，应当计提减值准备。

【例5－8】甲公司于2×15年4月10日自非关联方处取得乙公司60%股权，成本为12 000 000元，相关手续于当日完成，并能够对乙公司实施控制。2×16年2月6日，乙公司宣告分派现金股利，甲公司按照持股比例可取得100 000元。乙公司于2×16年2月12日实际分派现金股利。不考虑相关税费等其他因素的影响。

甲公司应进行的账务处理为：

借：长期股权投资——乙公司　　12 000 000
　　贷：银行存款　　12 000 000
借：应收股利　　100 000
　　贷：投资收益　　100 000
借：银行存款　　100 000
　　贷：应收股利　　100 000

进行上述处理后，如相关长期股权投资存在减值迹象的，应当进行减值测试。

子公司将未分配利润或盈余公积直接转增股本（实收资本），且未向投资方提供等值现金股利或利润的选择权时，母公司并没有获得收取现金股利或者利润的权力，这通常属于子公司自身权益结构的重分类，母公司不应确认相关的投资收益。

二、权益法

对合营企业和联营企业投资应当采用权益法核算。投资方在判断对被投资单位是否具有共同控制、重大影响时，应综合考虑直接持有的股权和通过子公司间接持有的股权。在综合考虑直接持有的股权和通过子公司间接持有的股权后，如果认定投资方在被投资单位拥有共同控制或重大影响，在个别财务报表中，投资方进行权益法核算时，应仅考虑直接持有的股权份额；在合并财务报表中，投资方进行权益法核算时，应同时考虑直接持有和间接持有的份额。

采用权益法核算的长期股权投资，一般的会计处理为：

1. 初始投资或追加投资时，按照初始投资成本或追加投资的投资成本，增加长期股权投资的账面价值。

2. 比较初始投资成本与投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，前者大于后者的，不调整长期股权投资账面价值；前者小于后者的，应当按照两者之间的差额调增长期股权投资的账面价值，同时计入取得投资当期损益（营业外收入）。

3. 持有投资期间，随着被投资单位所有者权益的变动相应调整增加或减少长期股权投资的账面价值，并分别以下情况处理：对于因被投资单位实现净损益和其他综合收益而产生的所有者权益的变动，投资方应当按照应享有的份额，增加或减少长期股权投资的账面价值，同时确认投资损益和其他综合收益；对于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；对于被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的因素导致的其他所有者权益变动，相应调整长期股权投资的账面价值，同时确认资本公积（其他资本公积）。

值得注意的是，尽管在评估投资方对被投资单位是否具有重大影响时，应当考虑潜在表决权的影响，但在确定应享有的被投资单位实现的净损益、其他综合收益和其他所有者权益变动的份额时，潜在表决权所对应的权益份额不应予以考虑。

在持有投资期间，被投资单位编制合并财务报表的，应当以合并财务报表中净利润、其他综合收益和其他所有者权益变动中归属于被投资单位的金额为基础进行会计处理。

此外，如果被投资单位发行了分类为权益的可累积优先股等类似的权益工具，无论被投资单位是否宣告分配优先股股利，投资方计算应享有被投资单位的净利润时，均应将归属于其他投资方的累积优先股股利予以扣除。

（一）初始投资成本的调整

投资方取得对联营企业或合营企业的投资以后，对于取得投资时初始投资成本与应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额，应区别情况处理。

1. 初始投资成本大于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，该部分差额是投资方在取得投资过程中通过作价体现出的与所取得股权份额相对应的商誉价值，这种情况下不要求对长期股权投资的成本进行调整。

2. 初始投资成本小于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，两者之间的差额体现为双方在交易作价过程中转让方的让步，该部分经济利益流入应计入取得投资当期的营业外收入，同时调整增加长期股权投资的账面价值。

【例5-9】甲公司于2×16年1月2日取得乙公司30%的股权，支付价款30 000 000元。取得投资时被投资单位账面所有者权益的构成如下（假定该时点被投资单位各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同，单位：元）：

实收资本	30 000 000
资本公积	24 000 000
盈余公积	6 000 000
未分配利润	15 000 000
所有者权益总额	75 000 000

假定在乙公司的董事会中，所有股东均以其持股比例行使表决权。甲公司在取得对乙公司的股权后，派人参与了乙公司的财务和生产经营决策，能够对乙公司的生产经营决策施加重大影响，甲公司对该项投资采用权益法核算。取得投资时，甲公司应进行的账务处理为：

借：长期股权投资——乙公司——投资成本　　30 000 000

　　贷：银行存款　　30 000 000

长期股权投资的成本30 000 000元大于取得投资时应享有乙公司可辨认净资产公允价值的份额22 500 000元（75 000 000×30%），不对其初始投资成本进行调整。

假定上例中取得投资时乙公司可辨认净资产公允价值为120 000 000元，甲公司按持股比例30%计算确定应享有36 000 000元，则初始投资成本与应享有乙公司可辨认净资产公允价值份额之间的差额6 000 000元应计入取得投资当期的损益。

借：长期股权投资——乙公司——投资成本　　36 000 000
　贷：银行存款　　30 000 000
　　营业外收入　　6 000 000

（二）投资损益的确认

采用权益法核算的长期股权投资，在确认应享有（或分担）被投资单位的净利润（或净亏损）时，在被投资单位账面净利润的基础上，应考虑以下因素的影响进行适当调整：

1. 被投资单位采用的会计政策和会计期间与投资方不一致的，应按投资方的会计政策和会计期间对被投资单位的财务报表进行调整，在此基础上确定被投资单位的损益。

2. 以取得投资时被投资单位固定资产、无形资产等的公允价值为基础计提的折旧额或摊销额，以及有关资产减值准备金额等对被投资单位净利润的影响。投资方取得投资时，被投资单位有关资产、负债的公允价值与其账面价值不同的，未来期间，在计算归属于投资方应享有的净利润或应承担的净亏损时，应考虑对被投资单位计提的折旧额、摊销额以及资产减值准备金额等进行调整。

投资方在对被投资单位的净利润进行调整时，应考虑重要性原则，不具有重要性的项目可不予调整。投资企业无法合理确定取得投资时被投资单位各项可辨认资产、负债等公允价值的，或者投资时被投资单位可辨认资产、负债的公允价值与账面价值之间的差额不具有重要性的，或是其他原因导致无法取得对被投资单位净利润进行调整所需资料的，可以按照被投资单位的账面净利润为基础，经调整未实现内部交易损益后，计算确认投资收益。

【例5－10】 沿用〖例5－9〗，假定甲公司长期股权投资的成本大于取得投资时乙公司可辨认净资产公允价值份额的情况下，2×16年乙公司实现净利润8 000 000元。甲公司、乙公司均以公历年度作为会计年度，采用相同的会计政策。由于投资时乙公司各项资产、负债的账面价值与其公允价值相同，不需要对乙公司的净利润进行调整，甲公司应确认的投资收益为2 400 000元（8 000 000×30%），一方面增加长期股权投资的账面价值，另一方面作为利润表中的投资收益确认。

甲公司的会计处理如下：

借：长期股权投资——乙公司——损益调整　　2 400 000
　贷：投资收益　　2 400 000

【例5－11】 甲公司于2×16年1月2日购入乙公司30%的股份，购买价款为20 000 000元，自取得股份之日起派人参与乙公司的生产经营决策。取得投资日，乙公司可辨认净资产公允价值为60 000 000元，除表5－2所列项目外，其他资产、负债的公允价值与账面价值相同。

表5-2

项目	账面原价（元）	已提折旧（元）	公允价值（元）	原预计使用年限（年）	剩余使用年限（年）
存货	5 000 000		7 000 000		
固定资产	10 000 000	2 000 000	12 000 000	20	16
无形资产	6 000 000	1 200 000	8 000 000	10	8
小计	21 000 000	3 200 000	27 000 000		

假定乙公司2×16年实现净利润6 000 000元，其中在甲公司取得投资时的账面存货5 000 000元中有80%对外出售。甲公司与乙公司的会计年度和采用的会计政策相同。固定资产、无形资产等均按直线法提取折旧或摊销，预计净残值均为0。假定甲、乙公司间未发生其他任何内部交易。

甲公司在确定其应享有乙公司2×16年的投资收益时，应在乙公司实现净利润的基础上，根据取得投资时乙公司有关资产的账面价值与其公允价值差额的影响进行调整（假定不考虑相关税费等其他因素影响）：

调整后的净利润=6 000 000-（7 000 000-5 000 000）×80%-（12 000 000÷16-10 000 000÷20）-（8 000 000÷8-6 000 000÷10）=3 750 000（元）

甲公司应享有份额=3 750 000×30%=1 125 000（元）

借：长期股权投资——乙公司——损益调整　　1 125 000

　贷：投资收益　　1 125 000

3. 对于投资方或纳入投资方合并财务报表范围的子公司与其联营企业及合营企业之间发生的未实现内部交易损益应予抵销。即，投资方与联营企业及合营企业之间发生的未实现内部交易损益，按照应享有的比例计算归属于投资方的部分，应当予以抵销，在此基础上确认投资损益。投资方与被投资单位发生的内部交易损失，按照资产减值准则等规定属于资产减值损失的，应当全额确认。

未实现内部交易损益的抵销，应当分别顺流交易和逆流交易进行会计处理。顺流交易是指投资方向其联营企业或合营企业投出或出售资产。逆流交易是指联营企业或合营企业向投资方投出或出售资产。未实现内部交易损益体现在投资方或其联营企业、合营企业持有的资产账面价值中的，在计算确认投资损益时应予抵销。

（1）对于投资方向联营企业或合营企业投出或出售资产的顺流交易，在该交易存在未实现内部交易损益的情况下（即有关资产未对外部独立第三方出售或未被消耗），投资方在采用权益法计算确认应享有联营企业或合营企业的投资损益时，应抵销该未实现内部交易损益的影响，同时调整对联营企业或合营企业长期股权投资的账面价值。投资方因投出或出售资产给其联营企业或合营企业而产生的损益中，应仅限于确认归属于联营企业或合营企业其他投资方的部分。

【例5－12】甲公司持有乙公司20%有表决权的股份，能够对乙公司施加重大影响。2×16年9月，甲公司将其账面价值为8 000 000元的商品以12 000 000元的价格出售给乙公司，乙公司将取得的商品作为管理用固定资产，预计使用寿命为10年，净残值为0。假定甲公司取得该项投资时，乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同，两者在以前期间未发生过内部交易。乙公司2×16年实现净利润为20 000 000元。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司在该项交易中实现利润4 000 000元，其中的800 000元（4 000 000×20%）是针对本公司持有的对联营企业的权益份额，在采用权益法计算确认投资损益时应予抵销，同时应考虑相关固定资产折旧对损益的影响，即甲公司应当进行以下账务处理：

借：长期股权投资——乙公司——损益调整

［(20 000 000－4 000 000＋4 000 000÷10÷12×3)×20%］　3 220 000

贷：投资收益　　3 220 000

（2）对于联营企业或合营企业向投资方投出或出售资产的逆流交易，比照上述顺流交易处理。

【例5－13】甲公司持有乙公司20%有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响。2×16年8月，乙公司将其成本为9 000 000元的某商品以15 000 000元的价格出售给甲公司，甲公司将取得的商品作为存货。至2×16年12月31日，甲公司仍未对外出售该存货。乙公司2×16年实现净利润48 000 000元。假定甲公司取得该项投资时，乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同，两者在以前期间未发生过内部交易。假定不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司在按照权益法确认应享有乙公司2×16年净损益时，应进行以下账务处理：

借：长期股权投资——乙公司——损益调整［(48 000 000－6 000 000)×20%］

8 400 000

贷：投资收益　　8 400 000

假定2×17年，甲公司将该商品以18 000 000元的价格出售给外部独立第三方，因该部分内部交易损益已经实现，甲公司在确认应享有乙公司2×17年净损益时，应考虑将原未确认的该部分内部交易损益计入投资损益，即应在考虑其他因素计算确定的投资损益基础上调整增加1 200 000元。假定乙公司2×17年实现的净利润为30 000 000元。甲公司的账务处理如下：

借：长期股权投资——乙公司——损益调整［(30 000 000＋6 000 000)×20%］

7 200 000

贷：投资收益　　7 200 000

应当说明的是，投资方与其联营企业及合营企业之间的顺流交易或逆流交易产生的未实现内部交易损失，其中属于所转让资产发生减值损失的，有关未实现内部交易损失不应予以抵销。

【例5-14】甲公司持有乙公司20%有表决权的股份，能够对乙公司施加重大影响。2×16年，甲公司将其账面价值为2 000 000元的商品以1 600 000元的价格出售给乙公司。至2×16年12月31日，该批商品尚未对外部第三方出售。假定甲公司取得该项投资时，乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同，两者在以前期间未发生过内部交易。乙公司2×16年实现净利润为15 000 000元。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司在确认应享有乙公司2×16年净损益时，如果有证据表明该商品交易价格1 600 000元与其账面价值2 000 000元之间的差额为减值损失的，不应予以抵销。甲公司应当进行以下会计处理：

借：长期股权投资——乙公司——损益调整
（15 000 000×20%） 3 000 000
贷：投资收益 3 000 000

应当注意的是，投资方与联营、合营企业之间发生投出或出售资产的交易，该资产构成业务的，应当按照《企业会计准则第20号——企业合并》《企业会计准则第33号——合并财务报表》的有关规定进行会计处理，本书不涉及相关内容。

（三）被投资单位其他综合收益变动的处理

被投资单位其他综合收益发生变动的，投资方应当按照归属于本企业的部分，相应调整长期股权投资的账面价值，同时增加或减少其他综合收益。

【例5-15】甲公司持有乙公司30%的股份，能够对乙公司施加重大影响。当期，乙公司因持有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（其他债权投资）公允价值的变动计入其他综合收益的金额为20 000 000元，除该事项外，乙公司当期实现的净利润为80 000 000元。假定甲公司与乙公司适用的会计政策、会计期间相同，两者在当期及以前期间未发生任何内部交易，投资时乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司应进行以下账务处理：

借：长期股权投资——乙公司——损益调整 24 000 000
——其他综合收益 6 000 000
贷：投资收益 24 000 000
其他综合收益 6 000 000

（四）取得现金股利或利润的处理

按照权益法核算的长期股权投资，投资方自被投资单位取得的现金股利或利润，应抵减长期股权投资的账面价值。在被投资单位宣告分派现金股利或利润时，借记“应收股利”科目，贷记“长期股权投资——损益调整”科目。

（五）超额亏损的确认

权益法下，投资方确认应分担被投资单位发生的损失，原则上应以长期股权投资及

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，投资方负有承担额外损失义务的除外。这里所讲“其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益”通常是指长期应收项目等，例如，投资方对被投资单位的长期债权，该债权没有明确的清收计划且在可预见的未来期间不准备收回的，实质上构成对被投资单位的净投资。应予说明的是，该类长期权益不包括投资方与被投资单位之间因销售商品、提供劳务等日常活动所产生的长期债权。

投资方在确认应分担被投资单位发生的损失时，应按照以下顺序处理：

首先，减记长期股权投资的账面价值。

其次，在长期股权投资的账面价值减记至零的情况下，考虑是否有其他构成长期权益的项目，如果有，则以其他实质上构成对被投资单位长期权益的账面价值为限，继续确认投资损失，冲减长期应收项目等的账面价值。

最后，在其他实质上构成对被投资单位长期权益的价值也减记至零的情况下，如果按照投资合同或协议约定，投资方需要履行其他额外的损失赔偿义务，则需按预计将承担责任的金额确认预计负债，计入当期投资损失。

除按上述顺序已确认的损失以外仍有额外损失的，应在账外作备查登记，不再予以确认。

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，同时，投资方还应当重新复核预计负债的账面价值。

【例5－16】甲公司持有乙公司40%的股权，能够对乙公司施加重大影响。2×15年12月31日，该项长期股权投资的账面价值为20 000 000元。乙公司2×16年发生亏损30 000 000元。假定甲公司取得投资时，乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同，两公司采用的会计政策和会计期间也相同。甲公司2×16年应确认的投资损失为12 000 000元。确认上述投资损失后，长期股权投资的账面价值变为8 000 000元。

本例中，如果乙公司2×16年的亏损额为60 000 000元，则甲公司按其持股比例确认应分担的损失为24 000 000元，但期初长期股权投资的账面价值仅为20 000 000元，如果没有其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益项目，甲公司应确认的投资损失仅为20 000 000元，超额损失在账外进行备查登记；如果在确认了20 000 000元的投资损失后，甲公司账上仍有应收乙公司的长期应收款8 000 000元（实质上构成对乙公司的净投资），则在长期应收款的账面价值大于4 000 000元的情况下，应进一步确认投资损失4 000 000元。甲公司应进行的账务处理为：

借：投资收益　　24 000 000

　　贷：长期股权投资——乙公司——损益调整　　20 000 000

　　长期应收款——乙公司——超额亏损　　4 000 000

（六）被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动

被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动的因素，主要包括被投资单位接受其他股东的资本性投入、被投资单位发行可分离交易的可转债中包含的权益成分、以权益结算的股份支付、其他股东对被投资单位增资导致投资方持股比例变动等。投资方应按所持股权比例计算应享有的份额，调整长期股权投资的账面价值，同时计入资本公积（其他资本公积），并在备查簿中予以登记，投资方在后续处置股权投资但对剩余股权仍采用权益法核算时，应按处置比例将这部分资本公积转入当期投资收益；对剩余股权终止权益法核算时，将这部分资本公积全部转入当期投资收益。

【例5-17】2×18年3月20日，甲、乙、丙三家公司分别以现金200万元、400万元和400万元出资设立丁公司，分别持有丁公司20%、40%、40%股权。甲公司对丁公司具有重大影响，采用权益法对有关长期股权投资进行核算。丁公司自设立日起至2×20年1月1日实现净损益1 000万元，除此以外，无其他影响净资产的事项。2×20年1月1日，经甲、乙、丙公司协商，乙公司对丁公司增资800万元，增资后丁公司净资产为2 800万元，甲、乙、丙公司分别持有丁公司15%、50%、35%的股权。相关手续于当日完成。假定甲公司与丁公司适用的会计政策、会计期间相同，双方在当期及以前期间未发生其他内部交易。不考虑相关税费等其他因素影响。

本例中，2×20年1月1日，乙公司增资前，丁公司的净资产账面价值为2 000万元，甲公司应享有丁公司权益份额为400万元（2 000×20%）。乙公司单方面增资后，丁公司的净资产增加800万元，甲公司应享有丁公司权益份额为420万元（2 800×15%）。甲公司享有的权益变动20万元（420-400），属于丁公司除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动。甲公司对丁公司的长期股权投资的账面价值应调增20万元，并相应调整“资本公积——其他资本公积”。

三、长期股权投资核算方法的转换

（一）公允价值计量转权益法核算

原持有的对被投资单位的股权投资（不具有控制、共同控制或重大影响的），按照本书第八章相关内容进行会计处理的，因追加投资等原因导致持股比例上升，能够对被投资单位施加共同控制或重大影响的，在转按权益法核算时，投资方应当按其确定的原股权投资的公允价值加上为取得新增投资而应支付对价的公允价值，作为改按权益法核算的初始投资成本。原持有的股权投资分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，其公允价值与账面价值之间的差额应当转入改按权益法核算的当期损益；原持有的股权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非交易性权益工具投资的，其公允价值与账面价值之间的差额以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当直接转入留存收益。然后，比较上述计算所得的初始投资成本，与按照追加投

资后全新的持股比例计算确定的应享有被投资单位在追加投资日可辨认净资产公允价值份额之间的差额，前者大于后者的，不调整长期股权投资的账面价值；前者小于后者的，差额应调整长期股权投资的账面价值，并计入当期营业外收入。

【例5－18】2×18年2月，甲公司以9 000 000元现金自非关联方处取得乙公司10%的股权，将其作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。2×20年1月2日，甲公司又以18 000 000元的现金自另一非关联方处取得乙公司15%的股权，相关手续于当日完成。当日，乙公司可辨认净资产公允价值总额为120 000 000元，甲公司原持有乙公司10%的股权（以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产）公允价值15 000 000元（假定其公允价值在2×18年末未发生改变）。取得该部分股权后，甲公司能够对乙公司施加重大影响，对该项股权投资转为采用权益法核算。不考虑相关税费等其他因素影响。

本例中，甲公司原持有10%股权的公允价值为15 000 000元，取得成本为9 000 000元，由于其公允价值在2×18年末未发生改变，因此，在2×20年1月2日产生的公允价值变动为6 000 000元（15 000 000－9 000 000），应当计入当期损益。由于为取得新增投资而支付对价的公允价值为18 000 000元，因此，甲公司对乙公司25%股权的初始投资成本为33 000 000元。

甲公司对乙公司新持股比例为25%，应享有乙公司可辨认净资产公允价值的份额为30 000 000元（120 000 000×25%）。由于初始投资成本（33 000 000元）大于应享有乙公司可辨认净资产公允价值的份额（30 000 000元），因此，甲公司无须调整长期股权投资的成本。

2×20年1月2日，甲公司应进行如下账务处理：

借：交易性金融资产——公允价值变动　　6 000 000

　　贷：公允价值变动损益　　6 000 000

借：长期股权投资——乙公司——投资成本　　33 000 000

　　贷：交易性金融资产　　15 000 000

　　银行存款　　18 000 000

【例5－19】沿用〖例5－18〗，如果甲公司将以9 000 000元现金自非关联方处取得乙公司10%的股权，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，其他条件均未改变。

本例中，甲公司原持有10%股权的公允价值为15 000 000元，取得成本为9 000 000元，因此，在2×20年1月2日产生的公允价值变动6 000 000元应当计入其他综合收益，并在改按权益法核算时转入留存收益。

2×20年1月2日，甲公司应进行如下账务处理：

借：其他权益工具投资——公允价值变动　　6 000 000

　　贷：其他综合收益　　6 000 000

借：长期股权投资——乙公司——投资成本　　33 000 000
　　贷：其他权益工具投资　　15 000 000
　　银行存款　　18 000 000
借：其他综合收益　　6 000 000
　　贷：留存收益　　6 000 000

（二）公允价值计量或权益法核算转成本法核算

投资方原持有的对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响的按照本书第八章相关内容进行会计处理的权益性投资，或者原持有对联营企业、合营企业的长期股权投资，因追加投资等原因，能够对被投资单位实施控制的长期股权投资，应按本章前述企业合并形成的长期股权投资有关内容进行会计处理。

（三）权益法核算转公允价值计量

原持有的对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资，因部分处置等原因导致持股比例下降，不能再对被投资单位实施共同控制或重大影响的，应按照本书第八章相关内容对剩余股权投资进行会计处理，其在丧失共同控制或重大影响之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。原采用权益法核算的相关其他综合收益应当在终止采用权益法核算时，采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理，因被投资方除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的所有者权益，应当在终止采用权益法核算时全部转入当期损益。

【例5-20】 甲公司持有乙公司30%的有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响，对该股权投资采用权益法核算。2×18年10月，甲公司将该项投资中的60%出售给非关联方，取得价款32 000 000元。相关手续于当日完成。甲公司无法再对乙公司施加重大影响，将剩余股权投资转为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。出售时，该项长期股权投资的账面价值为48 000 000元，其中投资成本39 000 000元，损益调整为4 500 000元，其他综合收益为3 000 000元（为被投资单位其他债权投资的累计公允价值变动），除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他所有者权益变动为1 500 000元；剩余股权的公允价值为21 000 000元。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司的账务处理如下：

（1）确认有关股权投资的处置损益。

借：银行存款　　32 000 000
　　贷：长期股权投资——乙公司——投资成本（39 000 000×60%）　　23 400 000
　　——损益调整（4 500 000×60%）　　2 700 000
　　——其他综合收益（3 000 000×60%）　　1 800 000
　　——其他权益变动（1 500 000×60%）　　900 000

投资收益　　3 200 000

（2）由于终止采用权益法核算，将原确认的相关其他综合收益全部转入当期损益。

借：其他综合收益　　3 000 000

　贷：投资收益　　3 000 000

（3）由于终止采用权益法核算，将原计入资本公积的其他所有者权益变动全部转入当期损益。

借：资本公积——其他资本公积　　1 500 000

　贷：投资收益　　1 500 000

（4）剩余股权投资转为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，当日公允价值为21 000 000元，账面价值为19 200 000元，两者差异应计入当期投资收益。

借：交易性金融资产　　21 000 000

　贷：长期股权投资——乙公司——投资成本　　15 600 000

　　——损益调整　　1 800 000

　　——其他综合收益　　1 200 000

　　——其他权益变动　　600 000

　投资收益　　1 800 000

（四）成本法核算转权益法核算

因处置投资等原因导致对被投资单位由能够实施控制转为具有重大影响或者与其他投资方一起实施共同控制的，首先应按处置投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本。然后比较剩余长期股权投资的成本与按照剩余持股比例计算原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，前者大于后者的，不调整长期股权投资的账面价值；前者小于后者的，在调整长期股权投资成本的同时，调整留存收益。

对于原取得投资时至处置投资时（转为权益法核算）之间被投资单位实现净损益中投资方应享有的份额，应调整长期股权投资的账面价值，同时，对于原取得投资时至处置投资当期期初被投资单位实现的净损益（扣除已宣告发放的现金股利和利润）中应享有的份额，调整留存收益，对于处置投资当期期初至处置投资之日被投资单位实现的净损益中享有的份额，调整当期损益；对于被投资单位其他综合收益变动中应享有的份额，在调整长期股权投资账面价值的同时，应当计入其他综合收益；除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他原因导致被投资单位其他所有者权益变动中应享有的份额，在调整长期股权投资账面价值的同时，应当计入资本公积（其他资本公积）。

【例5-21】甲公司原持有乙公司60%的股权，能够对乙公司实施控制。2×18年11月6日，甲公司对乙公司的长期股权投资账面价值为30 000 000元，未计提减值准备，甲公司将其持有的对乙公司长期股权投资中的1/3出售给非关联方，取得价款18 000 000元，当日被投资单位可辨认净资产公允价值总额为80 000 000元。相关手续于当日完成，甲公司不再对乙公司实施控制，但具有重大影响。甲公司原取得乙公司60%股权时，乙公司可辨认净资产公允价值总额为45 000 000元（假定公允价值与账面价值相同）。自

甲公司取得对乙公司长期股权投资后至部分处置投资前，乙公司实现净利润25 000 000元。其中，自甲公司取得投资日至2×18年初实现净利润20 000 000元。假定乙公司一直未进行利润分配，也未发生其他计入资本公积的交易或事项。甲公司按净利润的10%提取法定盈余公积。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司有关账务处理如下：

（1）确认长期股权投资处置损益。

借：银行存款　　18 000 000

　贷：长期股权投资——乙公司　　10 000 000

　　投资收益　　8 000 000

（2）调整长期股权投资账面价值。

剩余长期股权投资的账面价值为20 000 000元，与原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额2 000 000元（20 000 000－45 000 000×40%）为商誉，该部分商誉的价值不需要对长期股权投资的成本进行调整。处置投资以后按照持股比例计算享有被投资单位自购买日至处置投资当期期初之间实现的净损益为8 000 000元（20 000 000×40%），应调整增加长期股权投资的账面价值，同时调整留存收益；处置期初至处置日之间实现的净损益2 000 000元，应调整增加长期股权投资的账面价值，同时计入当期投资收益。

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，投资方在个别财务报表中，应当对该项长期股权投资从成本法转为权益法核算。首先，按照新的持股比例确认本投资方应享有的原子公司因增资扩股而增加净资产的份额，与应结转持股比例下降部分所对应的长期股权投资原账面价值之间的差额计入当期损益；然后，按照新的持股比例视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整。

【例5－22】2×17年1月1日，甲公司以30 000 000元现金取得乙公司60%的股权，能够对乙公司实施控制；当日，乙公司可辨认净资产公允价值为45 000 000元（假定公允价值与账面价值相同）。2×19年10月1日，乙公司向非关联方丙公司定向增发新股，增资27 000 000元，相关手续于当日完成，甲公司对乙公司持股比例下降为40%，对乙公司丧失控制权但仍具有重大影响。2×17年1月1日至2×19年10月1日期间，乙公司实现净利润25 000 000元。其中，2×17年1月1日至2×18年12月31日期间，乙公司实现净利润20 000 000元。假定乙公司一直未进行利润分配，也未发生其他计入资本公积和其他综合收益的交易或事项。甲公司按净利润的10%提取法定盈余公积。不考虑相关税费等其他因素影响。

2×19年10月1日，甲公司有关账务处理如下：

（1）按比例结转部分长期股权投资账面价值并确认相关损益。

27 000 000×40%－30 000 000×(60%－40%)÷60%＝800 000（元）

借：长期股权投资——乙公司　　800 000

贷：投资收益　　800 000

（2）对剩余股权视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整。

借：长期股权投资——乙公司——损益调整　　10 000 000

贷：盈余公积——法定盈余公积　　800 000

利润分配——未分配利润　　7 200 000

投资收益　　2 000 000

（五）成本法核算转公允价值计量

原持有的对被投资单位具有控制的长期股权投资，因部分处置等原因导致持股比例下降，不再对被投资单位实施控制、共同控制或重大影响的，应按照本书第八章相关内容进行会计处理，在丧失控制之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期投资收益。

【例5-23】甲公司持有乙公司60%的有表决权股份，能够对乙公司实施控制，对该股权投资采用成本法核算。2×19年8月，甲公司将该项投资中的80%出售给非关联方，取得价款90 000 000元，相关手续于当日完成。甲公司无法再对乙公司实施控制，也不能施加共同控制或重大影响，将剩余股权投资分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。出售时，该项长期股权投资的账面价值为90 000 000元，剩余股权投资的公允价值为22 000 000元。不考虑相关税费等其他因素影响。

甲公司有关账务处理如下：

（1）确认有关股权投资的处置损益。

借：银行存款　　90 000 000

贷：长期股权投资——乙公司　　72 000 000

投资收益　　18 000 000

（2）剩余股权投资转为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，当天公允价值为22 000 000元，账面价值为18 000 000元，两者差异应计入当期投资收益。

借：交易性金融资产　　22 000 000

贷：长期股权投资——乙公司　　18 000 000

投资收益　　4 000 000

四、长期股权投资的处置

处置长期股权投资时，应相应结转与所售股权相对应的长期股权投资的账面价值，一般情况下，出售所得价款与处置长期股权投资账面价值之间的差额，应确认为处置损益。

全部处置权益法核算的长期股权投资时，原权益法核算的相关其他综合收益应当在终止采用权益法核算时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理，因被投资方除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的所有者权益，应当在终止采用权益法核算时全部转入当期投资收益。部分处置权益法核算的长期股权投资，剩余股权仍采用权益法核算的，原权益法核算的相关其他综合

收益应当采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础处理并按比例结转，因被投资方除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的所有者权益，应当按比例结转入当期投资收益。

【例 5-24】甲公司持有乙公司 40% 的股权并采用权益法核算。2×18 年 7 月 1 日，甲公司将乙公司 20% 的股权出售给非关联的第三方，对剩余 20% 的股权仍采用权益法核算。甲公司取得乙公司股权至 2×18 年 7 月 1 日期间，确认的相关其他综合收益为 8 000 000 元（为按比例享有的乙公司其他债权投资的公允价值变动），享有乙公司除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动为 2 000 000 元。不考虑相关税费等其他因素影响。

由于甲公司处置后的剩余股权仍采用权益法核算，因此，相关的其他综合收益和其他所有者权益应按比例结转。甲公司有关账务处理如下：

借：其他综合收益　　4 000 000
　　资本公积——其他资本公积　　1 000 000
　　贷：投资收益　　5 000 000

假设，2×18 年 7 月 1 日，甲公司将乙公司 35% 的股权出售给非关联的第三方，剩余 5% 股权作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算。由于甲公司处置后的剩余股权按照本书第八章的相关内容进行会计处理，因此，相关的其他综合收益和其他所有者权益应全部结转。甲公司有关账务处理如下：

借：其他综合收益　　8 000 000
　　资本公积——其他资本公积　　2 000 000
　　贷：投资收益　　10 000 000

企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权，如果上述交易属于“一揽子”交易的，应当将各项交易作为一项处置子公司股权投资并丧失控制权的交易进行会计处理；但是，在丧失控制权之前每一次处置价款与所处置的股权对应的长期股权投资账面价值之间的差额，在个别财务报表中，应当先确认为其他综合收益，到丧失控制权时再一并转入丧失控制权的当期损益。

第六章　投资性房地产

第一节　投资性房地产概述

一、投资性房地产的定义与特征

投资性房地产，是指为赚取租金或资本增值，或者两者兼有而持有的房地产。投资性房地产应当能够单独计量和出售。

投资性房地产具有以下特征：

（一）投资性房地产是一种经营性活动

投资性房地产的主要形式是出租建筑物、出租土地使用权，这实质上属于一种让渡资产使用权行为。房地产租金就是让渡资产使用权取得的使用费收入，是企业为完成其经营目标所从事的经营性活动以及与之相关的其他活动形成的经济利益总流入。投资性房地产的另一种形式是持有并准备增值后转让的土地使用权，尽管其增值收益通常与市场供求、经济发展等因素相关，但目的是为了增值后转让以赚取增值收益，也是企业为完成其经营目标所从事的经营性活动以及与之相关的其他活动形成的经济利益总流入。

（二）投资性房地产在用途、状态、目的等方面区别于作为生产经营场所的房地产和用于销售的房地产

企业持有的房地产除了用作自身管理、生产经营活动场所和对外销售之外，出现了将房地产用于赚取租金或增值收益的活动，甚至成为个别企业的主营业务。这就需要将投资性房地产单独作为一项资产核算和反映，与自用的厂房、办公楼等房地产和作为存货（已建完工商品房）的房地产加以区别，从而更加清晰地反映企业所持有房地产的构成情况和盈利能力。

二、投资性房地产的范围

投资性房地产主要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和已出租的建筑物。

（一）属于投资性房地产的项目

1. 已出租的土地使用权。

已出租的土地使用权，是指企业通过出让或转让方式取得并以经营租赁方式出租的土地使用权。企业计划用于出租但尚未出租的土地使用权，不属于此类。对于租入土地

使用权再转租给其他单位的，不能确认为投资性房地产。

【例 6-1】2×18 年 5 月 10 日，甲公司与乙公司签订了一项租赁合同，约定自 2×18 年 6 月 1 日起，甲公司以年租金 8 000 000 元租赁使用乙公司拥有的一块 400 000 平方米的场地，租赁期为 8 年。2×18 年 7 月 1 日，甲公司又将这块场地转租给丙公司，以赚取租金差价，租赁期为 5 年。以上交易假设不违反国家有关规定。

本例中，对于甲公司而言，这项土地使用权不能予以确认，也不属于其投资性房地产。对于乙公司而言，自租赁期开始日（2×18 年 6 月 1 日）起，这项土地使用权属于投资性房地产。

2. 持有并准备增值后转让的土地使用权。

持有并准备增值后转让的土地使用权，是指企业通过出让或转让方式取得并准备增值后转让的土地使用权。但是，按照国家有关规定认定的闲置土地，不属于持有并准备增值的土地使用权。

3. 已出租的建筑物。

已出租的建筑物，是指企业拥有产权并出租的房屋等建筑物，包括自行建造或开发活动完成后用于出租的建筑物。

企业在判断和确认已出租的建筑物时，应当把握以下要点：

（1）用于出租的建筑物是指企业拥有产权的建筑物，企业租入再转租的建筑物不属于投资性房地产。

【例 6-2】2×18 年 8 月 15 日，甲公司与乙公司签订了一项租赁合同，乙公司将其拥有产权的两间房屋出租给甲公司，租赁期为 6 年。甲公司一开始将这两间房屋用于自行经营餐馆。3 年后，由于连续亏损，甲公司把餐馆转租给丙公司，以赚取租金差价。

本例中，对于甲公司而言，这两间房屋属于租入后又转租的建筑物，甲公司并不拥有其产权，因此不能将其确认为投资性房地产。乙公司拥有这两间房屋的产权并以经营租赁方式对外出租，可以将其确认为投资性房地产。

（2）已出租的建筑物是企业已经与其他方签订了租赁协议，约定出租的建筑物。一般应自租赁协议规定的租赁期开始日起，租出的建筑物才作为已出租的建筑物。

（3）企业将建筑物出租，按租赁协议向承租人提供的相关辅助服务在整个协议中不重大的，应当将该建筑物确认为投资性房地产。例如，企业将其办公楼出租，同时向承租人提供维护、保安等日常辅助服务，企业应当将其确认为投资性房地产。

（二）不属于投资性房地产的项目

下列房地产不属于投资性房地产：

1. 自用房地产，即为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产，包括自用建筑物和自用土地使用权。

2. 作为存货的房地产，通常指房地产开发企业在正常经营过程中销售的或为销售而正在开发的商品房和土地。

如果某项房地产部分用于赚取租金或资本增值、部分自用（即用于生产商品、提供劳务或经营管理），能够单独计量和出售的、用于赚取租金或资本增值的部分，应当确认为投资性房地产；不能够单独计量和出售的、用于赚取租金或资本增值的部分，不确认为投资性房地产。该项房地产自用的部分，以及不能够单独计量和出售的、用于赚取租金或资本增值的部分，应当确认为固定资产或无形资产。

第二节　投资性房地产的确认和初始计量

一、投资性房地产的确认和初始计量

投资性房地产只有在符合定义，并同时满足下列条件时，才能予以确认：

1. 与该投资性房地产有关的经济利益很可能流入企业。

2. 该投资性房地产的成本能够可靠地计量。

投资性房地产初始计量时，应当按照成本进行计量。

（一）外购投资性房地产的确认条件和初始计量

企业外购的房地产，只有在购入的同时开始对外出租或用于资本增值，才能作为投资性房地产加以确认。

企业购入房地产，自用一段时间之后再改为出租或用于资本增值的，应当先将外购的房地产确认为固定资产或无形资产，自租赁期开始日或用于资本增值之日起，才能从固定资产或无形资产转换为投资性房地产。

企业外购投资性房地产时，应当按照取得时的实际成本进行初始计量。取得时的实际成本，包括购买价款、相关税费和可直接归属于该资产的其他支出。采用成本模式进行后续计量的，企业应当在购入投资性房地产时，借记“投资性房地产”科目，贷记“银行存款”等科目；采用公允价值模式进行后续计量的，企业应当在购入投资性房地产时，借记“投资性房地产——成本”科目，贷记“银行存款”等科目。

（二）自行建造投资性房地产的确认条件和初始计量

企业自行建造的房地产，只有在自行建造活动完成（即达到预定可使用状态）的同时开始对外出租或用于资本增值，才能将自行建造的房地产确认为投资性房地产。自行建造投资性房地产的成本，由建造该项房地产达到预定可使用状态前发生的必要支出构成。

企业自行建造房地产达到预定可使用状态后一段时间才对外出租或用于资本增值的，应当先将自行建造的房地产确认为固定资产、无形资产或存货，自租赁期开始日或用于资本增值之日开始，从固定资产、无形资产或存货转换为投资性房地产。

自行建造投资性房地产，其成本由建造该项资产达到预定可使用状态前发生的必要支出构成，包括土地开发费、建筑成本、安装成本、应予以资本化的借款费用、支付的

其他费用和分摊的间接费用等。采用成本模式进行后续计量的，应按照确定的自行建造投资性房地产成本，借记“投资性房地产”科目，贷记“在建工程”或“开发产品”科目。采用公允价值模式进行后续计量的，应按照确定的自行建造投资性房地产成本，借记“投资性房地产——成本”科目，贷记“在建工程”或“开发产品”科目。

【例6-3】2×18年2月，甲公司从其他单位购入一块使用期限为50年的土地，并在这块土地上开始自行建造两栋厂房。2×18年11月，甲公司预计厂房即将完工，与乙公司签订了经营租赁合同，将其中的一栋厂房租赁给乙公司使用。租赁合同约定，该厂房于完工时开始起租。2×18年12月5日，两栋厂房同时完工。该块土地使用权的成本为9 000 000元，至2×18年12月5日，土地使用权已摊销165 000元；两栋厂房的实际造价均为12 000 000元，能够单独出售。为简化处理，假设两栋厂房分别占用这块土地的一半面积，并且以占用的土地面积作为土地使用权的划分依据。假设甲公司采用成本模式进行后续计量。

甲公司的账务处理如下：

由于甲公司在购入的土地上建造的两栋厂房中，其中的一栋厂房用于出租，因此应当将土地使用权中的对应部分同时转换为投资性房地产。

9 000 000×1/2=4 500 000（元）

借：固定资产——厂房	12 000 000	
投资性房地产——厂房	12 000 000	
贷：在建工程——厂房		24 000 000
借：投资性房地产——已出租土地使用权	4 500 000	
累计摊销	82 500	
贷：无形资产——土地使用权（9 000 000÷2）		4 500 000
投资性房地产累计摊销（16 5000÷2）		82 500

二、与投资性房地产有关的后续支出

（一）资本化的后续支出

与投资性房地产有关的后续支出，满足投资性房地产确认条件的，应当计入投资性房地产成本。例如，企业为了提高投资性房地产的使用效能，往往需要对投资性房地产进行改建、扩建而使其更加坚固耐用，或者通过装修而改善其室内装潢，改扩建或装修支出满足确认条件的，应当将其资本化。

采用成本模式计量的，投资性房地产进入改扩建或装修阶段后，应当将其账面价值转入改扩建工程。借记“投资性房地产——在建”“投资性房地产累计折旧”等科目，贷记“投资性房地产”科目。发生资本化的改良或装修支出，通过“投资性房地产——在建”科目归集，借记“投资性房地产——在建”科目，贷记“银行存款”“应付账款”等科目。改扩建或装修完成后，借记“投资性房地产”科目，贷记“投资性房地产——在建”科目。

采用公允价值模式计量的，投资性房地产进入改扩建或装修阶段，借记“投资性房地产——在建”科目，贷记“投资性房地产——成本”“投资性房地产——公允价值变动”等科目；在改扩建或装修完成后，借记“投资性房地产——成本”科目，贷记“投资性房地产——在建”科目。

企业对某项投资性房地产进行改扩建等再开发且将来仍作为投资性房地产的，再开发期间应继续将其作为投资性房地产，不计提折旧或摊销。

【例6-4】2×18年5月，甲公司与乙公司的一项厂房经营租赁合同即将到期。该厂房原价为50 000 000元，已计提折旧10 000 000元。为了提高厂房的租金收入，甲公司决定在租赁期满后对该厂房进行改扩建，并与丙公司签订了经营租赁合同，约定自改扩建完工时将该厂房出租给丙公司。2×18年5月31日，与乙公司的租赁合同到期，该厂房随即进入改扩建工程。2×18年12月31日，该厂房改扩建工程完工，共发生支出5 000 000元，均已支付，即日按照租赁合同出租给丙公司。假定甲公司采用成本计量模式。

本例中，改扩建支出属于后续支出，假定符合《企业会计准则第3号——投资性房地产》第六条的规定，应当计入投资性房地产的成本。

甲公司的账务处理如下：

（1）2×18年5月31日，投资性房地产转入改扩建工程。

借：投资性房地产——厂房——在建　　40 000 000

　　投资性房地产累计折旧　　10 000 000

　　贷：投资性房地产——厂房　　50 000 000

（2）2×18年5月31日至2×18年12月31日，发生改扩建支出。

借：投资性房地产——厂房——在建　　5 000 000

　　贷：银行存款　　5 000 000

（3）2×18年12月31日，改扩建工程完工。

借：投资性房地产——厂房　　45 000 000

　　贷：投资性房地产——厂房——在建　　45 000 000

【例6-5】2×18年5月，甲公司与乙公司的一项厂房经营租赁合同即将到期。为了提高厂房的租金收入，甲公司决定在租赁期满后对该厂房进行改扩建，并与丙公司签订了经营租赁合同，约定自改扩建完工时将该厂房出租给丙公司。2×18年5月31日，与乙公司的租赁合同到期，该厂房随即进入改扩建工程。2×18年5月31日，该厂房账面余额为20 000 000元，其中成本16 000 000元，累计公允价值变动4 000 000元。2×18年11月30日该厂房改扩建工程完工，共发生支出3 000 000元，均已支付，即日按照租赁合同出租给丙公司。假定甲公司采用公允价值计量模式。

甲公司的账务处理如下：

（1）2×18年5月31日，投资性房地产转入改扩建工程。

借：投资性房地产——厂房——在建　　20 000 000

贷：投资性房地产——厂房——成本　　16 000 000

——公允价值变动　　4 000 000

（2）2×18年5月31日至2×18年11月30日，发生改建支出。

借：投资性房地产——厂房——在建　　3 000 000

贷：银行存款　　3 000 000

（3）2×18年11月30日，改扩建工程完工。

借：投资性房地产——厂房——成本　　23 000 000

贷：投资性房地产——厂房——在建　　23 000 000

（二）费用化的后续支出

与投资性房地产有关的后续支出，不满足投资性房地产确认条件的，如企业对投资性房地产进行日常维护所发生的支出，应当在发生时计入当期损益，借记“其他业务成本”等科目，贷记“银行存款”等科目。

第三节　投资性房地产的后续计量

投资性房地产的后续计量有成本和公允价值两种模式，通常应当采用成本模式计量，满足特定条件时也可以采用公允价值模式计量。但是，同一企业只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量，不得同时采用两种计量模式。

一、采用成本模式计量的投资性房地产

企业通常应当采用成本模式对投资性房地产进行后续计量。采用成本模式进行后续计量的投资性房地产，应当遵循以下会计处理规定：

1. 按照固定资产或无形资产的有关规定，按期（月）计提折旧或摊销，借记“其他业务成本”等科目，贷记“投资性房地产累计折旧（摊销）”科目。

2. 取得的租金收入，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”等科目。

3. 投资性房地产存在减值迹象的，适用资产减值的有关规定。经减值测试后确定发生减值的，应当计提减值准备，借记“资产减值损失”科目，贷记“投资性房地产减值准备”科目。已经计提减值准备的投资性房地产，其减值损失在以后的会计期间不得转回。

【例6-6】甲公司将一栋写字楼出租给乙公司使用，确认为投资性房地产，采用成本模式进行后续计量。假设这栋办公楼的成本为72 000 000元，按照年限平均法计提折旧，使用寿命为20年，预计净残值为0。经营租赁合同约定，乙公司每月等额支付甲公司租金400 000元。

甲公司的账务处理如下：

（1）每月计提折旧。

每月计提的折旧 =（72 000 000 ÷ 20）÷ 12 = 300 000（元）

借：其他业务成本——出租写字楼折旧　　300 000

　　贷：投资性房地产累计折旧　　300 000

（2）每月确认租金收入。

借：银行存款（或其他应收款）　　400 000

　　贷：其他业务收入——出租写字楼租金收入　　400 000

二、采用公允价值模式计量的投资性房地产

只有存在确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的情况下，企业才可以采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。企业一旦选择采用公允价值计量模式，就应当对其所有投资性房地产均采用公允价值模式进行后续计量。

（一）采用公允价值模式计量的条件

采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，应当同时满足以下两个条件：

1. 投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场。

所在地，通常指投资性房地产所在的城市。对于大中型城市，应当为投资性房地产所在的城区。

2. 企业能够从活跃的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作出合理的估计。

同类或类似的房地产，对建筑物而言，是指所处地理位置和地理环境相同、性质相同、结构类型相同或相近、新旧程度相同或相近、可使用状况相同或相近的建筑物；对土地使用权而言，是指同一位置区域、所处地理环境相同或相近、可使用状况相同或相近的土地。

投资性房地产的公允价值是市场参与者在计量日的有序交易中，出售该房地产所能收到的金额。确定投资性房地产的公允价值时，应当参照活跃市场上同类或类似房地产的现行市场价格（市场公开报价）；无法取得同类或类似房地产现行市场价格的，应当参照活跃市场上同类或类似房地产的最近交易价格，并考虑交易情况、交易日期、所在区域等因素，从而对投资性房地产的公允价值作出合理的估计；也可以基于预计未来获得的租金收益和相关现金流量予以估计。

（二）采用公允价值模式计量的会计处理规定

采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，应当遵循以下会计处理规定：

1. 不对投资性房地产计提折旧或摊销。企业应当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面价值，公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益。

资产负债表日，投资性房地产的公允价值高于原账面价值的差额，借记“投资性房地产——公允价值变动”科目，贷记“公允价值变动损益”科目；公允价值低于原账面价值的差额，作相反的账务处理。

2. 取得的租金收入，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”等科目。

【例6-7】2×18年9月，甲公司与乙公司签订租赁协议，约定将甲公司新建造的一栋写字楼租赁给乙公司使用，租赁期为10年。

2×18年12月1日，该写字楼开始起租，写字楼的工程造价为80 000 000元，公允价值也为相同金额。该写字楼所在区域有活跃的房地产交易市场，而且能够从房地产交易市场上取得同类房地产的市场报价，甲公司决定采用公允价值模式对该项出租的房地产进行后续计量。

在确定该投资性房地产的公允价值时，甲公司选取了与该处房产所处地区相近、结构及用途相同的房地产，参照公司所在地房地产交易市场上平均销售价格，结合周边市场信息和自有房产的特点。2×18年12月31日，该写字楼的公允价值为84 000 000元。

甲公司的账务处理如下：

（1）2×18年12月1日，甲公司出租写字楼。

借：投资性房地产——写字楼——成本　　80 000 000

　　贷：固定资产——写字楼　　80 000 000

（2）2×18年12月31日，按照公允价值调整其账面价值，公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益。

借：投资性房地产——写字楼——公允价值变动　　4 000 000

　　贷：公允价值变动损益——投资性房地产　　4 000 000

三、投资性房地产后续计量模式的变更

为保证会计信息的可比性，企业对投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更。只有在房地产市场比较成熟、能够满足采用公允价值模式条件的情况下，才允许企业对投资性房地产从成本模式计量变更为公允价值模式计量。成本模式转为公允价值模式的，应当作为会计政策变更处理，将计量模式变更时公允价值与账面价值的差额，调整期初留存收益。企业变更投资性房地产计量模式，符合《企业会计准则第3号——投资性房地产》规定的，应当按照计量模式变更日投资性房地产的公允价值，借记“投资性房地产——成本”科目，按照已计提的折旧或摊销，借记“投资性房地产累计折旧（摊销）”科目，原已计提减值准备的，借记“投资性房地产减值准备”科目，按照原账面余额，贷记“投资性房地产”科目，按照公允价值与其账面价值之间的差额，调整期初留存收益。

已采用公允价值模式计量的投资性房地产，不得从公允价值模式转为成本模式。

在极少数情况下，采用公允价值对投资性房地产进行后续计量的企业，有证据表明，当企业首次取得某项投资性房地产（或某项现有房地产在完成建造或开发活动或改变用途后首次成为投资性房地产）时，该投资性房地产的公允价值不能持续可靠取得的，应当对该投资性房地产采用成本模式计量直至处置，并且假设无残值。但是，采用成本模式对投资性房地产进行后续计量的企业，即使有证据表明企业首次取得某项投资性房地产时，该投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的，该企业仍应对该投资性房地产

采用成本模式进行后续计量。

第四节　投资性房地产的转换和处置

一、房地产的转换

（一）房地产的转换形式及转换日

房地产的转换是指房地产用途的变更。企业不得随意对自用或作为存货的房地产进行重新分类。企业有确凿证据表明房地产用途发生改变，满足下列条件之一的，才应当将投资性房地产转换为其他资产或者将其他资产转换为投资性房地产：

1. 投资性房地产开始自用，即将投资性房地产转为自用房地产。在此种情况下，转换日为房地产达到自用状态，企业开始将其用于生产商品、提供劳务或者经营管理的日期。

2. 作为存货的房地产，改为出租，通常指房地产开发企业将其持有的开发产品以经营租赁的方式出租，存货相应地转换为投资性房地产。在此种情况下，转换日为房地产的租赁期开始日。

3. 自用建筑物停止自用，改为出租。即企业将原本用于生产商品、提供劳务或者经营管理的房地产改用于出租，固定资产相应地转换为投资性房地产。在此种情况下，转换日为租赁期开始日。

4. 自用土地使用权停止自用，改用于赚取租金或资本增值。即企业将原本用于生产商品、提供劳务或者经营管理的土地使用权改用于赚取租金或资本增值，该土地使用权相应地转换为投资性房地产。在此种情况下，转换日为自用土地使用权停止自用后，确定用于赚取租金或资本增值的日期。

5. 房地产企业将用于经营出租的房地产重新开发用于对外销售，从投资性房地产转为存货。在这种情况下，转换日为租赁期满，企业董事会或类似机构作出书面决议明确表明将其重新开发用于对外销售的日期。

以上所指确凿证据包括两个方面：一是企业董事会或类似机构应当就改变房地产用途形成正式的书面决议；二是房地产因用途改变而发生实际状态上的改变，如从自用状态改为出租状态。

（二）房地产转换的会计处理

1. 成本模式下的转换。

（1）投资性房地产转换为自用房地产。

企业将采用成本模式计量的投资性房地产转换为自用房地产时，应当按该项投资性房地产在转换日的账面余额、累计折旧、减值准备等，分别转入“固定资产”“累计折旧”“固定资产减值准备”等科目，按其账面余额，借记“固定资产”或“无形资产”科目，贷记“投资性房地产”科目，按已计提的折旧或摊销，借记“投资性房地产累计

折旧（摊销）”科目，贷记“累计折旧”或“累计摊销”科目，原已计提减值准备的，借记“投资性房地产减值准备”科目，贷记“固定资产减值准备”或“无形资产减值准备”科目。

【例6-8】2×18年8月10日，为扩大生产经营，甲公司董事会作出书面决议，计划于2×18年8月31日某出租在外的厂房租赁期满时将其收回，用于本公司生产产品。随后，甲公司做好了厂房重新用于生产的各项准备工作。2×18年8月31日，甲公司将该出租的厂房收回，2×18年9月1日开始用于本公司生产产品。该项房地产在转换前采用成本模式计量，截至2×18年8月31日，账面余额为80 000 000元，已计提累计折旧金额为20 000 000元。假定不考虑其他因素。

本例属于成本模式下投资性房地产转换为自用房地产，甲公司应当将投资性房地产在转换日的账面余额80 000 000元转入“固定资产——厂房”；将投资性房地产在转换日的累计折旧20 000 000元转入“累计折旧——厂房”。

甲公司的账务处理如下：

2×18年9月1日。

借：固定资产——厂房　　80 000 000

　　投资性房地产累计折旧　　20 000 000

　　贷：投资性房地产——厂房　　80 000 000

　　累计折旧——厂房　　20 000 000

（2）投资性房地产转换为存货。

企业将采用成本模式计量的投资性房地产转换为存货时，应当按照该项房地产在转换日的账面价值，借记“开发产品”科目，按照已计提的折旧或摊销，借记“投资性房地产累计折旧（摊销）”科目，原已计提减值准备的，借记“投资性房地产减值准备”科目，按其账面余额，贷记“投资性房地产”科目。

（3）自用房地产转换为投资性房地产。

企业将自用土地使用权或建筑物转换为采用成本模式计量的投资性房地产时，应当按该项建筑物或土地使用权在转换日的原价、累计折旧、减值准备等，分别转入“投资性房地产”“投资性房地产累计折旧（摊销）”“投资性房地产减值准备”科目，按其账面余额，借记“投资性房地产”科目，贷记“固定资产”或“无形资产”科目，按已计提的折旧或摊销，借记“累计折旧”或“累计摊销”科目，贷记“投资性房地产累计折旧（摊销）”科目，原已计提减值准备的，借记“固定资产减值准备”或“无形资产减值准备”科目，贷记“投资性房地产减值准备”科目。

【例6-9】甲公司拥有一栋本公司总部办公使用的办公楼，公司董事会就将该栋办公楼用于出租形成了书面决议。2×18年4月10日，甲公司与乙公司签订了经营租赁协议，将这栋办公楼整体出租给乙公司使用，租赁期开始日为2×18年5月1日，租期为5年。2×18年5月1日，这栋办公楼的账面余额为500 000 000元，已计提折旧5 000 000

元。假设甲公司所在城市不存在活跃的房地产交易市场。

甲公司的账务处理如下：

2×18 年 5 月 1 日。

借：投资性房地产——办公楼　　500 000 000

　　累计折旧　　5 000 000

　　贷：固定资产——办公楼　　500 000 000

　　投资性房地产累计折旧　　5 000 000

（4）作为存货的房地产转换为投资性房地产。

企业将作为存货的房地产转换为采用成本模式计量的投资性房地产时，应当按该项存货在转换日的账面价值，借记“投资性房地产”科目，原已计提跌价准备的，借记“存货跌价准备”科目，按其账面余额，贷记“开发产品”等科目。

【例 6－10】甲公司是从事房地产开发的企业，2×18 年 4 月 10 日，甲公司董事会就将其开发的一栋写字楼不再出售改用作出租形成了书面决议。甲公司遂与乙公司签订了租赁协议，将此写字楼整体出租给乙公司使用，租赁期开始日为 2×18 年 5 月 1 日，租赁期为 5 年。2×18 年 5 月 1 日，该写字楼的账面余额为 500 000 000 元，未计提存货跌价准备，转换后采用成本模式进行后续计量。

甲公司的账务处理如下：

2×18 年 5 月 1 日。

借：投资性房地产——写字楼　　500 000 000

　　贷：开发产品　　500 000 000

2. 公允价值模式下的转换。

（1）投资性房地产转换为自用房地产。

企业将采用公允价值模式计量的投资性房地产转换为自用房地产时，应当以其转换当日的公允价值作为自用房地产的账面价值，公允价值与原账面价值的差额计入当期损益。转换日，按该项投资性房地产的公允价值，借记“固定资产”或“无形资产”科目，按该项投资性房地产的成本，贷记“投资性房地产——成本”科目，按该项投资性房地产的累计公允价值变动，贷记或借记“投资性房地产——公允价值变动”科目，按其差额，贷记或借记“公允价值变动损益”科目。

【例 6－11】2×18 年 11 月 1 日，租赁期满，甲公司将出租的写字楼收回，公司董事会就将该写字楼作为办公楼用于本公司的行政管理形成了书面决议。2×18 年 11 月 1 日，该写字楼正式开始自用，相应由投资性房地产转换为自用房地产，当日的公允价值为 72 000 000 元。该项房地产在转换前采用公允价值模式计量，原账面价值为 70 000 000 元，其中，成本为 67 000 000 元，公允价值变动为增值 3 000 000 元。

甲公司的账务处理如下：

借：固定资产——写字楼　　72 000 000

贷：投资性房地产——写字楼——成本　　67 000 000
　　——公允价值变动　　3 000 000
公允价值变动损益——投资性房地产　　2 000 000

（2）投资性房地产转换为存货。

企业将采用公允价值模式计量的投资性房地产转换为存货时，应当以其转换当日的公允价值作为存货的账面价值，公允价值与原账面价值的差额计入当期损益。

转换日，按该项投资性房地产的公允价值，借记“开发产品”等科目，按该项投资性房地产的成本，贷记“投资性房地产——成本”科目；按该项投资性房地产的累计公允价值变动，贷记或借记“投资性房地产——公允价值变动”科目；按其差额，贷记或借记“公允价值变动损益”科目。

（3）自用房地产转换为投资性房地产。

企业将自用土地使用权或建筑物转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，应当按该项土地使用权或建筑物在转换日的公允价值，借记“投资性房地产——成本”科目，按已计提的累计摊销或累计折旧，借记“累计摊销”或“累计折旧”科目，原已计提减值准备的，借记“无形资产减值准备”“固定资产减值准备”科目，按其账面余额，贷记“固定资产”或“无形资产”科目；同时，转换日的公允价值小于账面价值的，按其差额，借记“公允价值变动损益”科目，转换日的公允价值大于账面价值的，按其差额，贷记“其他综合收益”科目。待该项投资性房地产处置时，因转换计入其他综合收益的部分应转入当期损益。

【例 6－12】2×18 年 8 月，甲公司打算搬迁至新建办公楼，由于原办公楼处于商业繁华地段，甲公司准备将其出租，以赚取租金收入，已经公司董事会批准形成书面决议。2×18 年 12 月底，甲公司完成了搬迁工作，原办公楼停止自用。2×19 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司签订了租赁协议，将其原办公楼租赁给乙公司使用，约定租赁期开始日为 2×19 年 1 月 1 日，租赁期为 3 年。

在该例中，甲公司应当于租赁期开始日（2×19 年 1 月 1 日），将自用房地产转换为投资性房地产。该办公楼所在地房地产交易活跃，公司能够从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，假设甲公司对出租的该办公楼采用公允价值模式计量。假设 2×19 年 1 月 1 日，该办公楼的公允价值为 380 000 000 元，其原价为 550 000 000 元，已提折旧 150 000 000 元。

甲公司的账务处理如下：

2×19 年 1 月 1 日。

借：投资性房地产——办公楼——成本　　380 000 000
　　公允价值变动损益——投资性房地产　　20 000 000
　　累计折旧　　150 000 000
　　贷：固定资产——办公楼　　550 000 000

（4）作为存货的房地产转换为投资性房地产。

企业将作为存货的房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，应当按该项房地产在转换日的公允价值，借记“投资性房地产——成本”科目，原已计提跌价准备的，借记“存货跌价准备”科目，按其账面余额，贷记“开发产品”等科目；同时，转换日的公允价值小于账面价值的，按其差额，借记“公允价值变动损益”科目，转换日的公允价值大于账面价值的，按其差额，贷记“其他综合收益”科目。待该项投资性房地产处置时，因转换计入其他综合收益的部分应转入当期损益。

【例6-13】2×18年4月15日，甲房地产开发公司（甲公司）董事会形成书面决议，将其开发的一栋写字楼用于出租。甲公司遂与乙公司签订了租赁协议，租赁期开始日为2×18年5月1日，租赁期为5年。2×18年5月1日，该写字楼的账面余额为400 000 000元，公允价值为430 000 000元。

甲公司的账务处理如下：

2×18年5月1日。

借：投资性房地产——写字楼——成本　　430 000 000

　　贷：开发产品　　400 000 000

　　其他综合收益——公允价值变动——投资性房地产　　30 000 000

二、投资性房地产的处置

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。企业出售、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。此外，企业因其他原因，如非货币性资产交换等而减少投资性房地产，也属于投资性房地产的处置。

（一）成本模式计量的投资性房地产的处置

处置采用成本模式计量的投资性房地产时，应当按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”科目；按该项投资性房地产的账面价值，借记“其他业务成本”科目，按其账面余额，贷记“投资性房地产”科目，按照已计提的折旧或摊销，借记“投资性房地产累计折旧（摊销）”科目，原已计提减值准备的，借记“投资性房地产减值准备”科目。

【例6-14】甲公司将其出租的一栋写字楼确认为投资性房地产。租赁期届满后，甲公司将该栋写字楼出售给乙公司，合同价款为200 000 000元，乙公司已用银行存款付清。假设这栋写字楼原采用成本模式计量。出售时，该栋写字楼的成本为180 000 000元，已计提折旧20 000 000元，不考虑相关税费。

甲公司的账务处理如下：

借：银行存款　　200 000 000

　　贷：其他业务收入　　200 000 000

借：其他业务成本　　160 000 000

投资性房地产累计折旧	20 000 000	
贷：投资性房地产——写字楼		180 000 000

（二）公允价值模式计量的投资性房地产的处置

处置采用公允价值模式计量的投资性房地产时，应当按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”科目；按该项投资性房地产的账面余额，借记“其他业务成本”科目，按其成本，贷记“投资性房地产——成本”科目，按其累计公允价值变动，贷记或借记“投资性房地产——公允价值变动”科目。同时结转投资性房地产累计公允价值变动。若存在原转换日计入其他综合收益的金额，也一并结转。

第七章　资产减值

第一节　资产减值概述

一、资产减值的概念及其范围

资产减值，是指资产的可收回金额低于其账面价值。本章所指资产，包括单项资产和资产组。

由于企业不同的资产特性不同，其减值的会计处理也有差异，适用的会计准则也不一样。本章涉及的资产主要是企业的非流动资产，具体包括对子公司、联营企业和合营企业的长期股权投资，采用成本模式进行后续计量的投资性房地产，固定资产，无形资产，探明石油天然气矿区权益和井及相关设施等。

二、资产可能发生减值的迹象

企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象。如果资产存在发生减值的迹象，应当进行减值测试，估计资产的可收回金额。资产存在减值迹象是资产需要进行减值测试的必要前提，但对于企业合并所形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产，无论是否存在减值迹象，至少应当每年进行减值测试。

资产可能发生减值的迹象，主要可从外部信息来源和内部信息来源两方面加以判断。从企业外部信息来源看，以下情况均属于资产可能发生减值的迹象，企业需要据此估计资产的可收回金额，确定是否需要确认减值损失：

1. 资产的市价当期大幅度下跌，其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌。

2. 企业经营所处的经济、技术或者法律等环境以及资产所处的市场在当期或者将在近期发生重大变化，从而对企业产生不利影响。

3. 市场利率或者其他市场投资报酬率在当期已经提高，从而影响企业计算资产预计未来现金流量现值的折现率，导致资产可收回金额大幅度降低。

从企业内部信息来源看，以下情况均属于资产可能发生减值的迹象，企业需要据此估计资产的可收回金额，确定是否需要确认减值损失：

1. 有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏。

2. 资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置。

3. 企业内部报告的证据表明资产的经济绩效已经低于或者将低于预期，如资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润（或者亏损）远远低于（或者高于）预计金额等。

第二节　资产可收回金额的计量和减值损失的确定

一、资产可收回金额计量的基本要求

资产存在可能发生减值迹象的，企业应当进行减值测试，估计可收回金额。可收回金额低于账面价值的，应当按照可收回金额低于账面价值的差额，计提减值准备，确认减值损失。资产的可收回金额，应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。因此，估计资产的可收回金额，通常需要同时估计该资产的公允价值减去处置费用后的净额和资产预计未来现金流量的现值。但是在下列情况下，可以有例外或者做特殊考虑：

1. 如果资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值，只要有一项超过了资产的账面价值，就表明资产没有发生减值，不需要再估计另一项金额。

2. 如果没有确凿证据或者理由表明，资产预计未来现金流量现值显著高于其公允价值减去处置费用后的净额，可以将资产的公允价值减去处置费用后的净额视为资产的可收回金额。如企业持有待售的非流动资产，该资产在持有期间（处置之前）产生的现金流量可能很少，其最终取得的未来现金流量往往就是资产的处置净流入。在这种情况下，以资产的公允价值减去处置费用后的净额作为其可收回金额是恰当的，因为该类资产的未来现金流量现值通常不会显著高于其公允价值减去处置费用后的净额。

3. 以前报告期间的计算结果表明，资产可收回金额显著高于其账面价值，之后又没有发生消除这一差异的交易或者事项的，资产负债表日可以不重新估计该资产的可收回金额。

4. 以前报告期间的计算与分析表明，资产可收回金额相对于某种减值迹象反应不敏感，在本报告期间又发生了该减值迹象的，可以不因该减值迹象的出现而重新估计该资产的可收回金额。例如，当期市场利率或市场投资报酬率上升，对计算资产未来现金流量现值采用的折现率影响不大的，可以不重新估计资产的可收回金额。

二、资产的公允价值减去处置费用后净额的确定

资产的公允价值减去处置费用后的净额，通常反映的是资产如果被出售或者处置时可以收回的净现金流入。资产的公允价值，是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到的价格。有序交易，是指在计量日前一段时期内相关资产或负债具有惯常市场活动的交易。清算等被迫交易不属于有序交易。处置费用，是指可以直接归属于资产处置的增量成本，包括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，但是财务费用和所得税费用等不包括在内。

资产的公允价值减去处置费用后的净额，应当按照下列顺序确定：

首先，应当根据公平交易中资产的销售协议价格减去可直接归属于该资产处置费用的金额确定。这是估计资产的公允价值减去处置费用后净额的最佳方法，企业应当优先采用这一方法。但是在实务中，企业的资产往往都是内部持续使用的，取得资产的销售协议价格并不容易，在这种情况下，需要采用后面所述方法估计资产的公允价值减去处置费用后的净额。

其次，在资产不存在销售协议但存在活跃市场的情况下，应当根据该资产的市场价格减去处置费用后的净额确定。资产的市场价格通常应当按照资产的买方出价确定。如果难以获得资产在资产负债表日买方出价的，企业可以将资产最近的交易价格作为其公允价值减去处置费用后的净额的估计基础，其前提是在此期间，有关经济、市场环境等没有发生重大变化。

最后，在既不存在资产销售协议又不存在活跃市场的情况下，企业应当以可获取的最佳信息为基础，根据在资产负债表日假定处置该资产，熟悉情况的交易双方自愿进行公平交易愿意提供的交易价格减去资产处置费用后的净额，估计资产的公允价值减去处置费用后的净额。在实务中，该净额可以参考同行业类似资产的最近交易价格或者结果进行估计。

企业按照上述顺序仍然无法可靠估计资产的公允价值减去处置费用后的净额的，应当以该资产预计未来现金流量的现值作为其可收回金额。

三、资产预计未来现金流量现值的确定

资产预计未来现金流量的现值，应当按照资产在持续使用过程中和最终处置时所产生的预计未来现金流量，选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。预计资产未来现金流量的现值，需要综合考虑资产的预计未来现金流量、资产的使用寿命和折现率三个因素。其中，资产使用寿命的预计与固定资产、无形资产准则等规定的使用寿命预计方法相同。

（一）资产未来现金流量的预计

1. 预计资产未来现金流量的基础。

预计资产未来现金流量时，企业管理层应当在合理和有依据的基础上对资产剩余使用寿命内整个经济状况进行最佳估计，并将资产预计未来现金流量的估计，建立在经企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据的基础上。出于数据的可靠性和便于操作等方面的考虑，建立在财务预算或者预测基础上的预计未来现金流量最多涵盖 5 年，企业管理层如能证明更长的期间是合理的，可以涵盖更长的期间。

对于最近财务预算或者预测期之后的现金流量，企业应当以该预算或者预测期之后年份稳定的或者递减的增长率为基础进行估计。企业管理层如能证明递增的增长率是合

理的，可以递增的增长率为基础进行估计，所使用的增长率除了企业能够证明更高的增长率是合理的以外，不应当超过企业经营的产品、市场、所处的行业或者所在国家或地区的长期平均增长率，或者该资产所处市场的长期平均增长率。在恰当、合理的情况下，该增长率可以是零或者负数。

在经济环境经常变化的情况下，资产的实际现金流量与预计数往往会有出入，而且预计资产未来现金流量时的假设也有可能发生变化，因此，企业管理层在每次预计资产未来现金流量时，应当分析以前期间现金流量预计数与现金流量实际数的差异情况，以评判预计当期现金流量所依据假设的合理性。通常情况下，企业管理层应当确保当期预计现金流量所依据的假设与前期实际结果相一致。

2. 预计资产未来现金流量应当包括的内容。

（1）资产持续使用过程中预计产生的现金流入。

（2）为实现资产持续使用过程中产生的现金流入所必需的预计现金流出（包括为使资产达到预定可使用状态所发生的现金流出）。该现金流出应当是可直接归属于或者可通过合理和一致的基础分配到资产中的现金流出，后者通常是指那些与资产直接相关的间接费用。

对于在建工程、开发过程中的无形资产等，企业在预计其未来现金流量时，应当包括预期为使该类资产达到预定可使用（或可销售）状态而发生的全部现金流出数。

（3）资产使用寿命结束时，处置资产所收到或者支付的净现金流量。该现金流量应当是在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行交易时，企业预期可从资产的处置中获取的、减去预计处置费用后的金额。

3. 预计资产未来现金流量应当考虑的因素。

（1）以资产的当前状况为基础预计资产未来现金流量。

企业资产在使用过程中有时会因为改良、重组等原因发生变化。在预计资产未来现金流量时，企业应当以资产的当前状况为基础，不应当包括与将来可能会发生的、尚未作出承诺的重组事项或者与资产改良有关的预计未来现金流量。但是，企业未来发生的现金流出，如果是为了维持资产正常运转或者资产正常产出水平而必要的支出或者属于资产维护支出，应当在预计资产未来现金流量时将其考虑在内。

企业已经承诺重组的，在确定资产的未来现金流量现值时，预计的未来现金流入和流出数，应当反映重组所能节约的费用和由重组所带来的其他利益，以及因重组所导致的估计未来现金流出数。其中，重组所能节约的费用和由重组所带来的其他利益，通常应当根据企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据进行估计；因重组所导致的估计未来现金流量数应当根据或有事项准则确认的因重组所发生的预计负债金额进行估计。

（2）预计资产未来现金流量不应当包括筹资活动和与所得税收付有关的现金流量。

预计资产未来现金流量不应当包括筹资活动产生的现金流入或流出，主要是因为筹资活动与经营活动性质不同，筹资活动产生的现金流量不应当纳入资产的预计未来现金

流量，而且，筹集资金的货币时间价值已经通过折现因素考虑在内。预计资产未来现金流量现值采用的折现率是建立在所得税前的基础上，预计资产未来现金流量也应当以所得税前为基础，从而可以有效地避免计算资产预计未来现金流量现值过程中可能出现的重复计算等问题。

（3）对通货膨胀因素的考虑应当和折现率相一致。

企业预计资产未来现金流量和折现率时，应当在一致的基础上考虑因一般通货膨胀而导致物价上涨等因素的影响。如果折现率考虑了这一影响因素，预计资产未来现金流量也应当考虑这一影响因素；如果折现率没有考虑这一影响因素，预计资产未来现金流量也不应当考虑这一影响因素。总之，在考虑通货膨胀影响因素问题上，预计资产未来现金流量和确定折现率，应当保持一致。

（4）对内部转移价格应当予以调整。

在部分企业或企业集团，出于整体发展战略的考虑，某些资产生产的产品或者其他产出可能供企业或者企业集团内部其他企业使用或者对外销售，所确定的交易价格或者结算价格建立在内部转移价格的基础上，而内部转移价格很可能与市场交易价格不同。在这种情况下，为了如实估计资产的可收回金额，企业不应当以内部转移价格为基础预计资产未来现金流量，而应当采用在公平交易中企业管理层能够达成的最佳未来价格估计数进行估计。

4. 预计资产未来现金流量的方法。

预计资产未来现金流量，通常应当根据资产未来期间最有可能产生的现金流量进行预测，即，使用单一的未来每期预计现金流量和单一的折现率计算资产未来现金流量现值。

【例7－1】甲公司拥有剩余使用年限为3年的MN固定资产。甲公司预计在正常情况下未来3年中，MN固定资产每年可为公司产生的净现金流量分别为：第1年2 000 000元；第2年1 000 000元；第3年200 000元。该现金流量通常即为最有可能产生的现金流量，甲公司应以该现金流量的预计数为基础计算MN固定资产的现值。

在实务中，如果影响资产未来现金流量的因素较多，不确定性较大，使用单一的现金流量可能并不能如实反映资产创造现金流量的实际情况。此时，如果采用期望现金流量法更为合理，企业应当采用期望现金流量法预计资产未来现金流量，即，资产未来现金流量应当根据每期现金流量期望值进行预计，每期现金流量期望值按照各种可能情况下的现金流量乘以相应的发生概率加总计算。

【例7－2】沿用〖例7－1〗，如果MN固定资产生产的产品受市场行情波动影响较大，在产品市场行情好、一般和差三种可能情况下，产生的现金流量有较大差异。MN固定资产预计未来3年每年产生的现金流量情况见表7－1。

表 7－1　　单位：元

年限	市场行情好（30%可能性）	市场行情一般（60%可能性）	市场行情差（10%可能性）
第1年	3 000 000	2 000 000	1 000 000
第2年	1 600 000	1 000 000	400 000
第3年	400 000	200 000	0

在本例中，甲公司采用期望现金流量法预计资产未来现金流量更为合理，即资产未来现金流量应当根据每期现金流量期望值进行预计，每期现金流量期望值按照各种可能情况下的现金流量乘以相应的发生概率加总计算。因此，根据表 7－1 提供的信息，甲公司计算 MN 固定资产每年预计未来现金流量如下：

第 1 年预计现金流量（期望现金流量）

＝3 000 000×30%＋2 000 000×60%＋1 000 000×10%

＝2 200 000（元）

第 2 年预计现金流量（期望现金流量）

＝1 600 000×30%＋1 000 000×60%＋400 000×10%

＝1 120 000（元）

第 3 年预计现金流量（期望现金流量）

＝400 000×30%＋200 000×60%＋0×10%

＝240 000（元）

预计资产未来现金流量现值时，如果资产未来现金流量的发生时间不确定，企业应当根据资产在每一种情况下的现值乘以相应的发生概率加总计算。

（二）折现率的预计

在资产减值测试中，计算资产未来现金流量现值时所使用的折现率应当是反映当前市场货币时间价值和资产特定风险的税前利率。该折现率是企业在购置或者投资资产时所要求的必要报酬率。预计资产未来现金流量时如果企业已经对资产特定风险的影响作了调整，估计折现率时不需要考虑这些特定风险；如果用于估计折现率的基础是所得税后的，应当将其调整为所得税前的折现率，以便与资产未来现金流量的估计基础相一致。

企业确定折现率时，通常应当以该资产的市场利率为依据。如果该资产的市场利率无法从市场获得，可以使用替代利率估计折现率。在估计替代利率时，企业应当充分考虑资产剩余使用寿命期间的货币时间价值和其他相关因素，如资产未来现金流量金额及其时间的预计离散程度、资产内在不确定性的定价等。如果预计资产未来现金流量已经对这些因素做了有关调整，应当予以剔除。企业在估计替代利率时，可以根据企业的加权平均资金成本、增量借款利率或者其他相关市场借款利率作适当调整后确定。调整时，应当考虑与资产预计现金流量有关的特定风险以及其他有关货币风险和价格风险等。

企业在估计资产未来现金流量现值时，通常应当使用单一的折现率。但是，如果资

产未来现金流量的现值对未来不同期间的风险差异或者利率的期限结构反应敏感，企业应当在未来不同期间采用不同的折现率。

（三）资产未来现金流量现值的确定

在预计资产的未来现金流量和折现率的基础上，企业将该资产的预计未来现金流量按照预计折现率在预计期限内予以折现后，即可确定该资产未来现金流量的现值。计算公式如下：

$$\text{资产未来现金流量的现值（PV）} = \sum \frac{\text{第 t 年预计资产未来现金流量（}NCF_t\text{）}}{[1+\text{折现率（R）}]^t}$$

【例 7－3】乙航运公司于 2×10 年末对一艘远洋运输船舶进行减值测试。该船舶账面价值为 320 000 000 元，预计尚可使用年限为 8 年。乙航运公司难以确定该船舶的公允价值减去处置费用后的净额，因此，需要通过计算其未来现金流量的现值确定资产的可收回金额。假定乙航运公司的增量借款利率为 15%，公司认为 15%是该资产的最低必要报酬率，已考虑了与该资产有关的货币时间价值和特定风险。因此，计算该船舶未来现金流量现值时，使用 15%作为其折现率（所得税前）。

乙航运公司管理层批准的最近财务预算显示：公司将于 2×15 年更新船舶的发动机系统，预计为此发生资本性支出 36 000 000 元，这一支出将降低船舶运输油耗、提高使用效率，因此，将显著提高船舶的运营绩效。

为了计算船舶在 2×10 年末未来现金流量的现值，乙航运公司首先必须预计其未来现金流量。假定公司管理层批准的 2×10 年末与该船舶有关的预计未来现金流量见表 7－2。

表 7－2　　单位：元

年份	预计未来现金流量（不包括改良的影响金额）	预计未来现金流量（包括改良的影响金额）
2×11	50 000 000	
2×12	49 200 000	
2×13	47 600 000	
2×14	47 200 000	
2×15	47 800 000	
2×16	49 400 000	65 800 000
2×17	50 000 000	66 320 000
2×18	50 200 000	67 800 000

乙航运公司在 2×10 年末预计资产未来现金流量时，应当以资产的当前状况为基础，不应当考虑与该资产改良有关的预计未来现金流量，因此，尽管 2×15 年船舶的发动机

系统将进行更新从而改良资产绩效，提高资产未来现金流量，但是在2×10年末对其进行减值测试时，不应将其包括在内。即在2×10年末计算该资产未来现金流量现值时，应当以不包括资产改良影响金额的未来现金流量为基础加以计算。具体计算过程见表7-3。

表7-3

年份	预计未来现金流量（元）（不包括改良的影响金额）	折现率15%的折现系数	预计未来现金流量现值（元）
2×11	50 000 000	0.8696	43 480 000
2×12	49 200 000	0.7561	37 200 000
2×13	47 600 000	0.6575	31 300 000
2×14	47 200 000	0.5718	26 980 000
2×15	47 800 000	0.4972	23 770 000
2×16	49 400 000	0.4323	21 360 000
2×17	50 000 000	0.3759	18 800 000
2×18	50 200 000	0.3269	16 410 000
合　计			219 300 000

由于在2×10年末，船舶的账面价值（尚未确认减值损失）为320 000 000元，可收回金额为219 300 000元，账面价值高于其可收回金额，因此，应当确认减值损失，并计提相应的资产减值准备。

应当确认的减值损失=320 000 000-219 300 000=100 700 000（元）

假定在2×11~2×14年间，该船舶没有发生进一步减值的迹象，因此不必再进行减值测试，无须计算其可收回金额。2×15年发生了36 000 000元的资本性支出，改良了资产绩效，导致其未来现金流量增加，由于资产减值准则不允许将以前期间已经确认的长期资产减值损失予以转回，因此，在这种情况下，不必计算其可收回金额。

（四）外币未来现金流量及其现值的确定

预计资产的未来现金流量如果涉及外币，企业应当按照下列步骤确定资产未来现金流量的现值：

首先，应当以该资产所产生的未来现金流量的结算货币为基础预计其未来现金流量，并按照该货币适用的折现率计算资产预计未来现金流量的现值。

其次，将该外币现值按照计算资产未来现金流量现值当日的即期汇率进行折算，从而折算成按照记账本位币表示的资产未来现金流量的现值。

最后，在该现值基础上，将其与资产公允价值减去处置费用后的净额相比较，确定其可收回金额，再根据可收回金额与资产账面价值相比较，确定是否需要确认减值损失以及确认多少减值损失。

四、资产减值损失的确定及其账务处理

（一）资产减值损失的确定

企业在对资产进行减值测试并计算确定资产的可收回金额后，如果资产的可收回金额低于账面价值，应当将资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。资产的账面价值是指资产成本扣减累计折旧（或累计摊销）和累计减值准备后的金额。

资产减值损失确认后，减值资产的折旧或者摊销费用应当在未来期间作相应调整，以使该资产在剩余使用寿命内，系统地分摊调整后的资产账面价值（扣除预计净残值）。如固定资产计提了减值准备后，固定资产账面价值为抵减了计提的固定资产减值准备后的金额，因此，在以后会计期间对该固定资产计提折旧时，应当以固定资产的账面价值（扣除预计净残值）为基础计算每期的折旧额。

资产减值准则规定，资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。资产报废、出售、对外投资、以非货币性资产交换方式换出、通过债务重组抵偿债务等符合资产终止确认条件的，企业应当将相关资产减值准备予以转销。

（二）资产减值损失的账务处理

企业应当设置“资产减值损失”科目，核算企业计提各项资产减值准备所形成的损失。对于固定资产、无形资产、长期股权投资等资产发生减值的，企业应当按照所确认的可收回金额低于账面价值的差额，借记“资产减值损失”科目，贷记“固定资产减值准备”“无形资产减值准备”“长期股权投资减值准备”等科目。

【例7-4】沿用〖例7-3〗，根据乙航运公司船舶减值测试结果，在2×10年末，船舶的账面价值为320 000 000元，可收回金额为219 300 000元，可收回金额低于账面价值100 700 000元。乙航运公司应当在2×10年末计提固定资产减值准备，确认相应的资产减值损失。账务处理如下：

借：资产减值损失——固定资产减值损失——船舶　　100 700 000

　　贷：固定资产减值准备　　100 700 000

第三节　资产组减值的处理

一、资产组的认定

如果有迹象表明一项资产可能发生减值，企业应当以单项资产为基础估计其可收回金额。在企业难以对单项资产的可收回金额进行估计的情况下，应当以该资产所属的资产组为基础确定资产组的可收回金额，并据此判断是否需要计提资产减值准备以及应当计提多少资产减值准备。

（一）资产组的概念

资产组，是指企业可以认定的最小资产组合，其产生的现金流入应当基本上独立于其他资产或资产组产生的现金流入。资产组应当由与创造现金流入相关的资产构成。

（二）认定资产组应当考虑的因素

1. 资产组的认定，应当以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据。资产组能否独立产生现金流入是认定资产组的最关键因素。如企业的某一生产线、营业网点、业务部门等，如果能够独立于其他部门或者单位等形成收入、产生现金流入，或者其形成的收入和现金流入绝大部分独立于其他部门或者单位，并且属于可认定的最小资产组合的，通常应将该生产线、营业网点、业务部门等认定为一个资产组。

【例7-5】丙矿业公司拥有一个煤矿，与煤矿的生产和运输相配套，建设有一条专用铁路线。该铁路线除非报废出售，否则，其在持续使用过程中，难以脱离与煤矿生产和运输相关的资产而产生单独的现金流入。因此，丙矿业公司难以对专用铁路线的可收回金额进行单独估计。专用铁路线和煤矿其他相关资产必须结合在一起，成为一个资产组，以估计该资产组的可收回金额。

企业在认定资产组时，如果几项资产的组合生产的产品（或者其他产出）存在活跃市场，即使部分或者所有这些产品（或者其他产出）均供内部使用，也表明这几项资产的组合能够独立产生现金流入，在符合其他相关条件的情况下，应当将这些资产的组合认定为资产组。

【例7-6】丁公司拥有A、B、C三家工厂，以生产某单一产品。A、B、C三家工厂分别位于三个不同的国家，三个国家又位于三个不同的洲。工厂A生产一种组件，由工厂B或者工厂C进行组装，最终产品由工厂B或者工厂C销往世界各地，工厂B的产品可以在本地销售，也可以在工厂C所在洲销售（如果将产品从工厂B运到工厂C所在洲更方便的话）。工厂B和工厂C的生产能力合在一起尚有剩余，没有被完全利用。工厂B和工厂C生产能力的利用程度依赖于丁公司对于所销售产品在两地之间的分配。以下分别认定与工厂A、工厂B、工厂C有关的资产组。

如果工厂A生产的产品（即组件）存在活跃市场，则工厂A很可能可以认定为一个单独的资产组，原因是它生产的产品尽管主要用于工厂B或者工厂C组装销售，但是由于该产品存在活跃市场，可以产生独立的现金流量，因此，通常应当认定为一个单独的资产组。在确定其未来现金流量现值时，丁公司应当调整其财务预算或预测，按照在公平交易中对工厂A所生产产品未来价格的最佳估计数，而不是内部转移价格，估计工厂A的预计未来现金流量。

对于工厂B和工厂C而言，即使组装的产品存在活跃市场，工厂B和工厂C的现金流入依赖于产品在两地之间的分配。工厂B和工厂C的未来现金流入不可能单独地确定，但是，工厂B和工厂C组合在一起是可以认定的、可产生基本上独立于其他资产或者资

产组的现金流入的资产组合。因此，工厂B和工厂C应当认定为一个资产组。在确定该资产组未来现金流量现值时，丁公司也应当调整其财务预算或预测，按照在公平交易中从工厂A所购买产品未来价格的最佳估计数，而不是内部转移价格，估计工厂B和工厂C的预计未来现金流量。

2. 资产组的认定，应当考虑企业管理层管理生产经营活动的方式（如是按照生产线、业务种类还是按照地区或者区域等）和对资产的持续使用或者处置的决策方式等。如企业各生产线都是独立生产、管理和监控的，则各生产线很可能应当认定为单独的资产组；如果某些机器设备是相互关联、相互依存，且其使用和处置是一体化决策的，则这些机器设备很可能应当认定为一个资产组。

【例7-7】甲家具制造有限公司由M车间和N车间两个生产车间组成，M车间专门生产家具部件且该部件没有活跃市场，生产后由N车间负责组装并对外销售。甲家具制造有限公司对M车间和N车间资产的使用和处置等决策是一体化的。在这种情况下，M车间和N车间通常应当认定为一个资产组。

（三）资产组认定后不得随意变更

资产组一经确定，在各个会计期间应当保持一致，不得随意变更，即资产组各项资产的构成通常不能随意变更。但是，企业如果由于重组、变更资产用途等原因，导致资产组的构成确需变更的，企业可以进行变更，但企业管理层应当证明该变更是合理的，并在附注中作出说明。

二、资产组可收回金额和账面价值的确定

资产组的可收回金额，应当按照该资产组的公允价值减去处置费用后的净额与其预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

资产组账面价值的确定基础应当与其可收回金额的确定方式相一致。资产组的账面价值包括可直接归属于资产组与可以合理和一致地分摊至资产组的资产账面价值，通常不应包括已确认负债的账面价值。这是因为估计资产组可收回金额时，既不包括与该资产组的资产无关的现金流量，也不包括与已在财务报表中确认的负债有关的现金流量。

资产组在处置时如要求购买者承担一项负债（如环境恢复负债等）、该负债金额已经确认并计入相关资产账面价值，而且企业只能取得包括上述资产和负债在内的单一公允价值减去处置费用后的净额的，为了比较资产组的账面价值和可收回金额，在确定资产组的账面价值及其预计未来现金流量的现值时，应当将已确认的负债金额从中扣除。

【例7-8】乙公司在东北经营一座有色金属矿山，根据有关规定，公司在矿山完成开采后应当将该地区恢复原貌。弃置费用主要是山体表层复原费用（比如恢复植被等），因为山体表层必须在矿山开发前挖走。因此，乙公司在山体表层挖走后，确认了一项金额为10 000 000元的预计负债，并计入矿山成本。

2×16年12月31日，随着开采的进展，乙公司发现矿山中的有色金属储量远低于预

期，有色金属矿山有可能发生了减值，因此，对该矿山进行了减值测试。考虑到矿山的现金流量状况，整座矿山被认定为一个资产组。该资产组在2×16年末的账面价值为20 000 000元（包括确认的恢复山体原貌的预计负债）。

乙公司如果在2×16年12月31日对外出售矿山（资产组），买方愿意出价16 400 000元（包括恢复山体原貌成本，即已经扣减这一成本因素），预计处置费用为400 000元，因此该矿山的公允价值减去处置费用后的净额为16 000 000元。乙公司估计矿山的未来现金流量现值为24 000 000元，不包括弃置费用。

为比较资产组的账面价值和可收回金额，乙公司在确定资产组的账面价值及其预计未来现金流量现值时，应当将已确认的预计负债金额从中扣除。

在本例中，资产组的公允价值减去处置费用后的净额为16 000 000元，该金额已经考虑了弃置费用。该资产组预计未来现金流量现值在考虑了弃置费用后为14 000 000元（24 000 000－10 000 000）。因此，该资产组的可收回金额为16 000 000元。资产组的账面价值在扣除了已确认的恢复原貌预计负债后的金额为10 000 000元（20 000 000－10 000 000）。资产组的可收回金额大于其账面价值，没有发生减值，乙公司不应当确认资产减值损失。

三、资产组减值测试

资产组减值测试的原理和单项资产相同，即企业需要估计资产组（包括资产组组合）的可收回金额并计算资产组的账面价值，并将两者进行比较，如果资产组的可收回金额低于其账面价值，应当按照差额确认相应的减值损失。减值损失金额应当按照下列顺序进行分摊：

首先，抵减分摊至资产组中商誉的账面价值。

其次，根据资产组中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。

以上资产账面价值的抵减，应当作为各单项资产（包括商誉）的减值损失处理，计入当期损益。抵减后的各资产的账面价值不得低于以下三者之中最高者：该资产的公允价值减去处置费用后的净额（如可确定的）、该资产预计未来现金流量的现值（如可确定的）和零。因此而导致的未能分摊的减值损失金额，应当按照相关资产组中其他各项资产的账面价值所占比重继续进行分摊。

【例7－9】丙公司拥有一条生产线生产某精密仪器，该生产线由A、B、C三部机器构成，成本分别为800 000元、1 200 000元和2 000 000元。使用年限均为10年，预计净残值均为0，都采用年限平均法计提折旧。

2×16年，该生产线生产的精密仪器有替代产品上市，导致公司生产的精密仪器销售量锐减40%，该生产线可能发生了减值，因此，丙公司在2×16年12月31日对该生产线进行减值测试。假定至2×16年12月31日，丙公司整条生产线已经使用5年，预计尚可使用5年，以前年度未计提固定资产减值准备，因此，A、B、C三部机器在

2×16 年 12 月 31 日的账面价值分别为 400 000 元、600 000 元和 1 000 000 元。

丙公司在综合分析后认为，A、B、C 三部机器均无法单独产生现金流量，但整条生产线构成完整的产销单元，属于一个资产组。丙公司估计 A 机器的公允价值减去处置费用后的净额为 300 000 元，B 机器和 C 机器都无法合理估计其公允价值减去处置费用后的净额以及未来现金流量的现值。

丙公司估计整条生产线在未来 5 年的现金流量及其恰当的折现率后，得到该生产线预计未来现金流量现值为 1 200 000 元。由于无法合理估计整条生产线的公允价值减去处置费用后的净额，丙公司以该生产线预计未来现金流量现值为其可收回金额。

在 2×16 年 12 月 31 日，该生产线的账面价值为 2 000 000 元，可收回金额为 1 200 000 元，生产线的账面价值高于其可收回金额，该生产线发生了减值，应当确认减值损失 800 000 元，并将该减值损失分摊到构成生产线的 A、B、C 三部机器中。由于 A 机器的公允价值减去处置费用后的净额为 300 000 元，因此，A 机器分摊减值损失后的账面价值不应低于 300 000 元。具体分摊过程见表 7－4。

表 7－4

项目	A 机器	B 机器	C 机器	整条生产线（资产组）
账面价值（元）	400 000	600 000	1 000 000	2 000 000
可收回金额（元）				1 200 000
减值损失（元）				800 000
减值损失分摊比例（%）	20	30	50	
分摊减值损失（元）	100 000*	240 000	400 000	740 000
分摊后账面价值（元）	300 000	360 000	600 000	
尚未分摊的减值损失（元）				60 000
二次分摊比例（%）		37.50	62.50	
二次分摊减值损失（元）		22 500	37 500	60 000
二次分摊后应确认减值损失总额（元）		262 500	437 500	
二次分摊后账面价值（元）		337 500	562 500	

注：*按照分摊比例，A 机器应当分摊减值损失 160 000 元（800 000×20%），但由于 A 机器的公允价值减去处置费用后的净额为 300 000 元，因此 A 机器最多只能确认减值损失 100 000 元（400 000－300 000），未能分摊的减值损失 60 000 元（160 000－100 000），应当在 B 机器和 C 机器之间进行再分摊。

根据上述计算和分摊结果，构成生产线的 A 机器、B 机器和 C 机器应当分别确认减值损失 100 000 元、262 500 元和 437 500 元，账务处理如下：

借：资产减值损失——固定资产减值损失——A 机器　　100 000

——B 机器　　262 500

——C 机器　　437 500

贷：固定资产减值准备——A 机器		100 000
	——B 机器	262 500
	——C 机器	437 500

四、总部资产减值测试

企业总部资产包括企业集团或其事业部的办公楼、电子数据处理设备、研发中心等资产。总部资产的显著特征是难以脱离其他资产或者资产组产生独立的现金流入，其账面价值也难以完全归属于某一资产组。总部资产通常难以单独进行减值测试，需要结合其他相关资产组或者资产组组合进行。资产组组合，是指由若干个资产组组成的最小资产组组合，包括资产组或者资产组组合，以及按合理方法分摊的总部资产部分。

在资产负债表日，如果有迹象表明某项总部资产可能发生减值，企业应当计算确定该总部资产所归属的资产组或者资产组组合的可收回金额，然后将其与相应的账面价值进行比较，据以判断是否需要确认资产减值损失。

企业在对某一资产组进行减值测试时，应当先认定所有与该资产组相关的总部资产，再根据相关总部资产能否按照合理和一致的基础分摊至该资产组，分别下列情况进行处理：

1. 对于相关总部资产能够按照合理和一致的基础分摊至该资产组的部分，应当将该部分总部资产的账面价值分摊至该资产组，再据以比较该资产组的账面价值（包括已分摊的总部资产的账面价值部分）和可收回金额，并按照前述有关资产组减值损失处理顺序和方法处理。

2. 对于相关总部资产难以按照合理和一致的基础分摊至该资产组的，应当按照下列步骤进行处理：

首先，在不考虑相关总部资产的情况下，估计和比较资产组的账面价值和可收回金额，并按照前述有关资产组减值损失处理顺序和方法处理。

其次，认定由若干个资产组组成的最小的资产组组合，该资产组组合应当包括所测试的资产组与可以按照合理和一致的基础将该总部资产的账面价值分摊其上的部分。

最后，比较所认定的资产组组合的账面价值（包括已分摊的总部资产的账面价值部分）和可收回金额，并按照前述有关资产组减值损失处理顺序和方法处理。

【例 7－10】 丁公司属于高科技企业，拥有 A、B 和 C 三条生产线，分别认定为三个资产组。在 2×16 年末，A、B、C 三个资产组的账面价值分别为 4 000 000 元、6 000 000 元和 8 000 000 元；预计剩余使用寿命分别为 10 年、20 年和 20 年，采用直线法计提折旧；不存在商誉。由于丁公司的竞争对手通过技术创新开发出了技术含量更高的新产品，且广受市场欢迎，从而对丁公司生产的产品产生了重大不利影响，用于生产该产品的 A、B、C 三条生产线可能发生减值，为此，丁公司于 2×16 年末对 A、B、C 三条生产线进行减值测试。

首先，丁公司在对资产组进行减值测试时，应当认定与其相关的总部资产。丁公司的生产经营管理活动由公司总部负责，总部资产包括一栋办公大楼和一个研发中心，研

发中心的账面价值为6 000 000元，办公大楼的账面价值为2 000 000元。研发中心的账面价值可以在合理和一致的基础上分摊至各资产组，但是办公大楼的账面价值难以在合理和一致的基础上分摊至各相关资产组。

其次，丁公司根据各资产组的账面价值和剩余使用寿命加权平均计算的账面价值分摊比例，分摊研发中心的账面价值，具体见表7-5。

表7-5

项　目	资产组A	资产组B	资产组C	合　计
各资产组账面价值（元）	4 000 000	6 000 000	8 000 000	18 000 000
各资产组剩余使用寿命（年）	10	20	20	
按使用寿命计算的权重	1	2	2	
加权计算后的账面价值（元）	4 000 000	12 000 000	16 000 000	32 000 000
研发中心分摊比例（各资产组加权计算后的账面价值/各资产组加权计算后的账面价值合计）（%）	12.5	37.5	50	100
研发中心账面价值分摊到各资产组的金额（元）	750 000	2 250 000	3 000 000	6 000 000
包括分摊的研发中心账面价值部分的各资产组账面价值（元）	4 750 000	8 250 000	11 000 000	24 000 000

最后，丁公司应当确定各资产组的可收回金额，并将其与账面价值（包括已分摊的研发中心的账面价值部分）进行比较，确定相应的资产减值损失。考虑到办公大楼的账面价值难以按照合理和一致的基础分摊至相关资产组，因此，丁公司确定由A、B、C三个资产组组成最小资产组组合（即为丁公司整个企业），通过计算该资产组组合的可收回金额，并将其与账面价值（包括已分摊的办公大楼和研发中心的账面价值部分）进行比较，以确定相应的资产减值损失。假定各资产组和资产组组合的公允价值减去处置费用后的净额难以确定，丁公司根据它们的预计未来现金流量现值计算其可收回金额，计算现值所用的折现率为15%，计算过程见表7-6。

表7-6　　单位：元

年限	资产组A		资产组B		资产组C		包括办公大楼在内的最小资产组组合（丁公司）	
	未来现金流量	现值	未来现金流量	现值	未来现金流量	现值	未来现金流量	现值
第1年	720 000	626 112	360 000	313 056	400 000	347 840	1 560 000	1 356 576
第2年	1 240 000	937 564	640 000	483 904	800 000	604 880	2 880 000	2 177 568

续表

年限	资产组 A		资产组 B		资产组 C		包括办公大楼在内的最小资产组组合（丁公司）	
	未来现金流量	现值	未来现金流量	现值	未来现金流量	现值	未来现金流量	现值
第 3 年	1 480 000	973 100	960 000	631 200	1 360 000	894 200	4 200 000	2 761 500
第 4 年	1 680 000	960 624	1 160 000	663 288	1 760 000	1 006 368	5 120 000	2 927 616
第 5 年	1 840 000	914 848	1 280 000	636 416	2 040 000	1 010 208	5 720 000	2 843 984
第 6 年	2 080 000	899 184	1 320 000	570 636	2 240 000	968 352	6 200 000	2 680 260
第 7 年	2 200 000	826 980	1 360 000	511 224	2 400 000	902 160	6 480 000	2 435 832
第 8 年	2 200 000	719 180	1 400 000	457 660	2 520 000	823 788	6 640 000	2 170 616
第 9 年	2 120 000	602 716	1 400 000	398 020	2 600 000	739 180	6 680 000	1 899 124
第 10 年	1 920 000	474 624	1 400 000	346 080	2 640 000	652 608	6 760 000	1 671 072
第 11 年			1 440 000	309 456	2 640 000	567 336	5 280 000	1 134 672
第 12 年			1 400 000	261 660	2 640 000	493 416	5 240 000	979 356
第 13 年			1 400 000	227 500	2 640 000	429 000	5 240 000	851 500
第 14 年			1 320 000	186 516	2 600 000	367 380	5 120 000	723 456
第 15 年			1 200 000	147 480	2 480 000	304 792	4 880 000	599 752
第 16 年			1 040 000	111 176	2 400 000	256 560	4 600 000	491 740
第 17 年			880 000	81 752	2 280 000	211 812	4 320 000	401 328
第 18 年			720 000	58 176	2 040 000	164 832	3 880 000	313 504
第 19 年			560 000	39 368	1 720 000	120 916	3 400 000	239 020
第 20 年			400 000	24 440	1 400 000	85 540	2 840 000	173 524
现值合计		7 934 932		6 459 008		10 951 168		28 832 000

根据表 7－6 可见，资产组 A、资产组 B、资产组 C 的可收回金额分别为 7 934 932 元、6 459 008 元和 10 951 168 元，相应的账面价值（包括分摊的研发中心账面价值）分别为 4 750 000 元、8 250 000 元和 11 000 000 元，资产组 B 和资产组 C 的可收回金额均低于其账面价值，应当分别确认 1 790 992 元和 48 832 元减值损失，并将该减值损失在研发中心和资产组之间进行分摊。根据分摊结果，因资产组 B 发生减值损失 1 790 992 元而导致研发中心减值 488 452 元（1 790 992 ×2 250 000 ÷8 250 000），导致资产组 B 所包括的资产发生减值 1 302 540 元（1 790 992 ×6 000 000 ÷8 250 000）；因资产组 C 发生减值损失 48 832 元而导致研发中心减值 13 318 元（48 832 ×3 000 000 ÷11 000 000），导致资产组 C 所包括的资产发生减值 35 514 元（48 832 ×8 000 000 ÷11 000 000）。

经过上述减值测试后，资产组 A、资产组 B、资产组 C 和研发中心的账面价值分别

为4 000 000元、4 697 460元、7 964 486元和5 498 230元，办公大楼的账面价值仍为2 000 000元，由此包括办公大楼在内的最小资产组组合（即丁公司）的账面价值总额为24 160 176元（4 000 000＋4 697 460＋7 964 486＋5 498 230＋2 000 000），但其可收回金额为28 832 000元，高于其账面价值，因此，丁公司不必再进一步确认减值损失（包括办公大楼的减值损失）。

根据上述计算和分摊结果，丁公司的生产线B、生产线C、研发中心应当分别确认减值损失1 302 540元、35 514元和501 770元，账务处理如下：

借：资产减值损失——固定资产减值损失——生产线B　　1 302 540
　　——生产线C　　35 514
　　——研发中心　　501 770
　贷：固定资产减值准备——生产线B　　1 302 540
　　——生产线C　　35 514
　　——研发中心　　501 770

第八章　金融资产和金融负债

第一节　金融资产和金融负债的分类

一、金融资产的分类

金融工具是指形成一方的金融资产并形成其他方的金融负债或权益工具的合同。一般来说，金融工具包括金融资产、金融负债和权益工具，也可能包括一些尚未确认的项目。企业的金融资产主要包括库存现金、银行存款、应收账款、应收票据、其他应收款、贷款、垫款、债权投资、股权投资、基金投资、衍生金融资产等。

企业应当根据其管理金融资产的业务模式和金融资产的合同现金流量特征，将金融资产划分为以下三类：（1）以摊余成本计量的金融资产；（2）以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产；（3）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。上述分类一经确定，不得随意变更。

（一）企业管理金融资产的业务模式

1. 业务模式评估。

企业管理金融资产的业务模式，是指企业如何管理其金融资产以产生现金流量。业务模式决定企业所管理金融资产现金流量的来源是收取合同现金流量、出售金融资产还是两者兼有。

企业确定其管理金融资产的业务模式时，应当注意以下方面：

（1）企业应当在金融资产组合的层次上确定管理金融资产的业务模式，而不必按照单个金融资产逐项确定业务模式。金融资产组合的层次应当反映企业管理该金融资产的层次。有些情况下，企业可能将金融资产组合分拆为更小的组合，以合理反映企业管理该金融资产的层次。如企业购买一个抵押贷款组合，以收取合同现金流量为目标管理该组合中的一部分贷款，以出售为目标管理该组合中的其他贷款。

（2）一个企业可能会采用多个业务模式管理其金融资产。如企业持有一组以收取合同现金流量为目标的投资组合，同时还持有另一组既以收取合同现金流量为目标又以出售该金融资产为目标的投资组合。

（3）企业应当以企业关键管理人员决定的对金融资产进行管理的特定业务目标为基础，确定管理金融资产的业务模式。其中，“关键管理人员”是指《企业会计准则第36号——关联方披露》中定义的关键管理人员。

（4）企业的业务模式并非企业自愿指定，通常可以从企业为实现其目标而开展的特定活动中得以反映。

（5）企业不得以按照合理预期不会发生的情形为基础确定管理金融资产的业务模式。如对于某金融资产组合，如果企业预期仅会在压力情形下将其出售，且企业合理预期该压力情形不会发生，则该压力情形不得影响企业对该类金融资产的业务模式的评估。

此外，如果金融资产实际现金流量的实现方式不同于评估业务模式时的预期，只要企业在评估业务模式时已经考虑了当时所有可获得的相关信息，这一差异不构成企业财务报表的前期差错，也不改变企业在该业务模式下持有的剩余金融资产的分类。但是，企业在评估新的金融资产的业务模式时，应当考虑这些信息。

2. 以收取合同现金流量为目标的业务模式。

在以收取合同现金流量为目标的业务模式下，企业管理金融资产旨在通过在金融资产存续期内收取合同付款来取得现金流量，而不是通过持有并出售金融资产产生整体回报。

【例8－1】 甲企业购买了一个贷款组合，且该组合中包含已发生信用减值的贷款。如果贷款不能按时偿付，甲企业将通过各种方式尽可能实现合同现金流量，例如通过邮件、电话或其他方法与借款人联系催收。同时，甲企业签订了一项利率互换合同，将贷款组合的利率由浮动利率转换为固定利率。

本例中，甲企业管理该贷款组合的业务模式是以收取合同现金流量为目标。即使甲企业预期无法收取全部合同现金流量（部分贷款已发生信用减值），但并不影响其业务模式。此外，该企业签订利率互换合同也不影响该贷款组合的业务模式。

3. 以收取合同现金流量和出售金融资产为目标的业务模式。

在同时以收取合同现金流量和出售金融资产为目标的业务模式下，企业的关键管理人员认为收取合同现金流量和出售金融资产对于实现其管理目标而言都是不可或缺的。与以收取合同现金流量为目标的业务模式相比，此业务模式涉及的出售通常频率更高、金额更大。因为出售金融资产是此业务模式的目标之一，在该业务模式下不存在出售金融资产的频率或者价值的明确界限。

【例8－2】 甲银行持有金融资产组合以满足其每日流动性需求。甲银行为了降低其管理流动性需求的成本，高度关注该金融资产组合的回报，包括收取的合同现金流量和出售金融资产的利得或损失。

本例中，甲银行管理该金融资产组合的业务模式以收取合同现金流量和出售金融资产为目标。

4. 其他业务模式。

如果企业管理金融资产的业务模式不是以收取合同现金流量为目标，也不是以收取合同现金流量和出售金融资产为目标，则该企业管理金融资产的业务模式是其他业务模式。例如，企业持有金融资产的目的是交易性的或者基于金融资产的公允价值作出决策并对其进行管理。在这种情况下，企业管理金融资产的目标是通过出售金融资产以取得

现金流量。即使企业在持有金融资产的过程中会收取合同现金流量，企业管理金融资产的业务模式也不是以收取合同现金流量和出售金融资产为目标，因为收取合同现金流量对实现该业务模式目标来说只是附带性质的活动。

（二）金融资产的合同现金流量特征

金融资产的合同现金流量特征，是指金融工具合同约定的、反映相关金融资产经济特征的现金流量属性。金融资产的合同现金流量特征与基本借贷安排相一致，是指金融资产在特定日期产生的合同现金流量仅为支付的本金和以未偿付本金金额为基础的利息（以下简称“本金加利息的合同现金流量特征”）。无论金融资产的法律形式是否为一项贷款，都可能是一项基本借贷安排。

本金是指金融资产在初始确认时的公允价值，本金金额可能因提前还款等原因在金融资产的存续期内发生变动。利息包括对货币时间价值、与特定时期未偿付本金金额相关的信用风险，以及其他基本借贷风险（如流动性风险）、成本（如管理费用）和利润的对价。在基本借贷安排中，利息的构成要素中最重要的通常是货币时间价值和信用风险的对价。如甲银行有一项支付逆向浮动利率（即贷款利率与市场利率呈负相关关系）的贷款，该贷款的利息金额不是以未偿付本金金额为基础的货币时间价值的对价，其不符合本金加利息的合同现金流量特征。

但是，如果金融资产合同中包含与基本借贷安排无关的合同现金流量风险敞口或波动性敞口（如权益价格或商品价格变动敞口）的条款，则此类合同不符合本金加利息的合同现金流量特征。如甲企业持有一项可转换成固定数量的发行人权益工具的债券，则该债券不符合本金加利息的合同现金流量特征，因为其回报与发行人的权益价值挂钩。又如，如果贷款的利息支付金额与涉及债务人业绩的一些变量（如债务人的净收益）挂钩或者与权益指数挂钩，则该贷款不符合本金加利息的合同现金流量特征。

货币时间价值是利息要素中仅因为时间流逝而提供对价的部分，不包括为所持有金融资产的其他风险或成本提供的对价。货币时间价值要素有时可能存在修正，在货币时间价值要素存在修正的情况下，企业应当对相关修正进行评估，以确定其是否满足上述合同现金流量特征的要求。此外，金融资产包含可能导致其合同现金流量的时间分布或金额发生变更的合同条款（如包含提前还款特征）的，企业应当对相关条款进行评估（如评估提前还款特征的公允价值是否非常小），以确定其是否满足上述合同现金流量特征的要求。

【例 8-3】 甲企业持有一项具有固定到期日且支付浮动市场利率的债券。合同规定了利率浮动的上限。

对于固定利率或浮动利率特征的金融工具，只要利息反映了对货币时间价值、与特定时期未偿付本金金额相关的信用风险，以及其他基本借贷风险、成本和利润的对价，则其符合本金加利息的合同现金流量特征。本例中，合同条款设定利率上限，可以看作是固定利率和浮动利率相结合的工具，通过合同设定利率上限可能降低合同现金流量的波动性。

（三）金融资产的具体分类

1. 以摊余成本计量的金融资产。

金融资产同时符合下列条件的，应当分类为以摊余成本计量的金融资产：

（1）企业管理该金融资产的业务模式是以收取合同现金流量为目标。

（2）该金融资产的合同条款规定，在特定日期产生的现金流量，仅为支付的本金和以未偿付本金金额为基础的利息。

如银行向企业客户发放的固定利率贷款，在没有其他特殊安排的情况下，贷款通常可能符合本金加利息的合同现金流量特征。如果银行管理该贷款的业务模式是以收取合同现金流量为目标，则该贷款可以分类为以摊余成本计量的金融资产。再如，普通债券的合同现金流量是到期收回本金及按约定利率在合同期间按时收取固定或浮动利息。在没有其他特殊安排的情况下，普通债券通常符合本金加利息的合同现金流量特征。如果企业管理该债券的业务模式是以收取合同现金流量为目标，则该债券可以分类为以摊余成本计量的金融资产。又如，企业正常商业往来形成的具有一定信用期限的应收账款，如果企业拟根据应收账款的合同现金流量收取现金，且不打算提前处置应收账款，则该应收账款可以分类为以摊余成本计量的金融资产。

2. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

金融资产同时符合下列条件的，应当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：

（1）企业管理该金融资产的业务模式，既以收取合同现金流量为目标又以出售该金融资产为目标。

（2）该金融资产的合同条款规定，在特定日期产生的现金流量，仅为支付的本金和以未偿付本金金额为基础的利息。

【例8-4】甲企业在销售中通常会给予客户一定期间的信用期。为了盘活存量资产，提高资金使用效率，甲企业与银行签订应收账款无追索权保理总协议，银行向甲企业一次性授信10亿元人民币，甲企业可以在需要时随时向银行出售应收账款。历史上甲企业频繁向银行出售应收账款，且出售金额重大，上述出售满足终止确认的规定。

本例中，应收账款的业务模式符合“既以收取合同现金流量为目标又以出售该金融资产为目标”，且该应收账款符合本金加利息的合同现金流量特征，因此应当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。

3. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

企业分类为以摊余成本计量的金融资产和以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产之外的金融资产，应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。如企业常见的下列投资产品通常应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产：

（1）股票。股票的合同现金流量包括源自收取被投资企业未来股利分配以及其清算时获得剩余收益的权利。由于股利及获得剩余收益的权利均不符合本章关于本金和利息的定义，因此股票不符合本金加利息的合同现金流量特征。在不考虑特殊指定的情况下，企业持有的股票应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

（2）基金。常见的股票型基金、债券型基金、货币基金或混合基金，通常投资于动态管理的资产组合，投资者从该类投资中所取得的现金流量既包括投资期间基础资产产生的合同现金流量，也包括处置基础资产产生的现金流量。基金一般情况下不符合本金加利息的合同现金流量特征。企业持有的基金通常应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

（3）可转换债券。可转换债券除按一般债权类投资的特性到期收回本金、获取约定利息或收益外，还嵌入了一项转股权。通过嵌入衍生工具，企业获得的收益在基本借贷安排的基础上，会产生基于其他因素变动的不确定性。可转换债券作为一个整体进行评估，由于其不符合本金加利息的合同现金流量特征，企业持有的可转换债券投资应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

此外，在初始确认时，如果能够消除或显著减少会计错配，企业可以将金融资产指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。该指定一经作出，不得撤销。

（四）金融资产分类的特殊规定

权益工具投资一般不符合本金加利息的合同现金流量特征，因此应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。但在初始确认时，企业可以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，并按照规定确认股利收入。该指定一经作出，不得撤销。企业投资其他上市公司股票或者非上市公司股权的，都可能属于这种情形。

金融资产或金融负债满足下列条件之一的，表明企业持有该金融资产或承担该金融负债的目的是交易性的：

1. 取得相关金融资产或承担相关金融负债的目的，主要是为了近期出售或回购。例如，企业以赚取差价为目的从二级市场购入的股票、债券和基金等，或者发行人根据债务工具的公允价值变动计划在近期回购的、有公开市场报价的债务工具。

2. 相关金融资产或金融负债在初始确认时属于集中管理的可辨认金融工具组合的一部分，且有客观证据表明近期实际存在短期获利目的。在这种情况下，即使组合中有某个组成项目持有的期限稍长也不受影响。其中，“金融工具组合”指金融资产组合或金融负债组合。

3. 相关金融资产或金融负债属于衍生工具。但符合财务担保合同定义的衍生工具以及被指定为有效套期工具的衍生工具除外。如未作为套期工具的利率互换或外汇期权。

只有不符合上述条件的非交易性权益工具投资才可以进行该指定。

（五）不同类金融资产之间的重分类

企业改变其管理金融资产的业务模式时，应当对所有受影响的相关金融资产进行重分类。

企业对金融资产进行重分类，应当自重分类日起采用未来适用法进行相关会计处理，不得对以前已经确认的利得、损失（包括减值损失或利得）或利息进行追溯调整。重分类日，是指导致企业对金融资产进行重分类的业务模式发生变更后的首个报告期间的第一天。如甲上市公司决定于 2×17 年 3 月 22 日改变其管理某金融资产的业务模式，则重

分类日为2×17年4月1日（即下一个季度会计期间的期初）；乙上市公司决定于2×17年10月15日改变其管理某金融资产的业务模式，则重分类日为2×18年1月1日。

企业管理金融资产业务模式的变更是一种极其少见的情形。该变更源自外部或内部的变化，必须由企业的高级管理层进行决策，且其必须对企业的经营非常重要，并能够向外部各方证实。因此，只有当企业开始或终止某项对其经营影响重大的活动时（如当企业收购、处置或终止某一业务线时），其管理金融资产的业务模式才会发生变更。如某银行决定终止其零售抵押贷款业务，该业务线不再接受新业务，并且该银行正在积极寻求出售其抵押贷款组合，则该银行管理其零售抵押贷款的业务模式发生了变更。

【例8-5】甲公司持有拟在短期内出售的某商业贷款组合。甲公司近期收购了一家资产管理公司（乙公司），乙公司持有贷款的业务模式是以收取合同现金流量为目标。甲公司决定，对该商业贷款组合的持有不再以出售为目标，而是将该组合与资产管理公司持有的其他贷款一起管理，以收取合同现金流量为目标，则甲公司管理该商业贷款组合的业务模式发生了变更。

以下情形不属于业务模式变更：

1. 企业持有特定金融资产的意图改变。企业即使在市场状况发生重大变化的情况下改变对特定资产的持有意图，也不属于业务模式变更。

2. 金融资产特定市场暂时性消失从而暂时影响金融资产出售。

3. 金融资产在企业具有不同业务模式的各部门之间转移。

需要注意的是，如果企业管理金融资产的业务模式没有发生变更，而金融资产的条款发生变更但未导致终止确认的，不允许重分类。如果金融资产条款发生变更导致金融资产终止确认的，不涉及重分类问题，企业应当终止确认原金融资产，同时按照变更后的条款确认一项新金融资产。金融资产终止确认，是指企业将之前确认的金融资产从其资产负债表中予以转出。

二、金融负债的分类

金融负债主要包括应付账款、长期借款、其他应付款、应付票据、应付债券、衍生金融负债等。

除下列各项外，企业应当将金融负债分类为以摊余成本计量的金融负债：

1. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，包括交易性金融负债（含属于金融负债的衍生工具）和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。

2. 不符合终止确认条件的金融资产转移或继续涉入被转移金融资产所形成的金融负债。

3. 不属于上述1或2情形的财务担保合同，以及不属于上述1情形的、以低于市场利率贷款的贷款承诺。

在非同一控制下的企业合并中，企业作为购买方确认的或有对价形成金融负债的，该金融负债应当按照以公允价值计量且其变动计入当期损益进行会计处理。

企业对金融负债的分类一经确定，不得变更。

第二节　金融资产和金融负债的确认和终止确认

一、金融资产和金融负债确认条件

企业在成为金融工具合同的一方时，应当确认一项金融资产或金融负债。当企业尚未成为合同一方时，即使企业已有计划在未来交易，不管其发生的可能性有多大，都不是企业的金融资产或金融负债。

二、金融资产的终止确认

金融资产满足下列条件之一的，应当终止确认：

1. 收取该金融资产现金流量的合同权利终止。如企业买入一项期权，企业直到期权到期日仍未行权，那么企业在合同权利到期后应当终止确认该期权形成的金融资产。

2. 该金融资产已转移，且该转移满足《企业会计准则第23号——金融资产转移》关于金融资产终止确认的规定。

金融资产的一部分满足下列条件之一的，企业应当将终止确认的规定适用于该金融资产部分，除此之外，企业应当将终止确认的规定适用于该金融资产整体：

1. 该金融资产部分仅包括金融资产所产生的特定可辨认现金流量。如企业就某债务工具与转入方签订一项利息剥离合同，合同规定转入方有权获得该债务工具利息现金流量，但无权获得该债务工具本金现金流量，终止确认的规定适用于该债务工具的利息现金流量。

2. 该金融资产部分仅包括与该金融资产所产生的全部现金流量完全成比例的现金流量部分。如企业就某债务工具与转入方签订转让合同，合同规定转入方拥有获得该债务工具全部现金流量一定比例的权利，终止确认的规定适用于该债务工具全部现金流量一定比例的部分。

3. 该金融资产部分仅包括与该金融资产所产生的特定可辨认现金流量完全成比例的现金流量部分。如企业就某债务工具与转入方签订转让合同，合同规定转入方拥有获得该债务工具利息现金流量一定比例的权利，终止确认的规定适用于该债务工具利息现金流量一定比例的部分。

三、金融负债的终止确认

金融负债终止确认，是指企业将之前确认的金融负债从其资产负债表中予以转出。金融负债（或其一部分）的现时义务已经解除的，企业应当终止确认该金融负债（或该部分金融负债）。

【例8-6】甲企业因购买商品于2×18年3月1日确认了一项应付账款1 000万元。

按合同约定，甲企业于2×18年4月1日支付银行存款1 000万元解除了相关现时义务，为此，甲企业应将应付账款1 000万元终止确认。如果按合同约定，该货款应于2×18年4月1日、4月30日分两次等额清偿。那么，甲企业应在4月1日支付银行存款500万元时，终止确认应付账款500万元，在4月30日支付剩余的货款500万元时终止确认剩余的应付账款500万元。

出现以下两种情况之一时，金融负债（或其一部分）的现时义务已经解除：

1. 债务人通过履行义务（如偿付债权人）解除了金融负债（或其一部分）的现时义务。债务人通常使用现金、其他金融资产等方式偿债。

2. 债务人通过法定程序（如法院裁定）或债权人（如债务豁免），合法解除了债务人对金融负债（或其一部分）的主要责任。

第三节　金融资产和金融负债的计量

一、金融资产和金融负债的初始计量

企业初始确认金融资产和金融负债，应当按照公允价值计量。对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和金融负债，相关交易费用应当直接计入当期损益；对于其他类别的金融资产和金融负债，相关交易费用应当计入初始确认金额。但是，企业初始确认的应收账款未包含重大融资成分或不考虑不超过一年的合同中的融资成分的，应当按照交易价格进行初始计量。

交易费用，是指可直接归属于购买、发行或处置金融工具的增量费用。增量费用是指企业没有发生购买、发行或处置相关金融工具的情形就不会发生的费用，包括支付给代理机构、券商、证券交易所、政府有关部门等的手续费、佣金、相关税费以及其他必要支出，不包括债券溢价、折价、融资费用、内部管理成本和持有成本等与交易不直接相关的费用。

企业取得金融资产所支付的价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或已到付息期但尚未领取的利息，应当单独确认为应收项目处理。

二、公允价值的确定

公允价值，是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格。

企业应当将公允价值计量所使用的输入值划分为三个层次，并首先使用第一层次输入值，其次使用第二层次输入值，最后使用第三层次输入值。

（一）第一层次输入值

第一层次输入值是在计量日能够取得的相同资产或负债在活跃市场上未经调整的报价。

活跃市场，是指相关资产或负债的交易量和交易频率足以持续提供定价信息的市场。在活跃市场中交易对象具有同质性，可随时找到自愿交易的买方和卖方，且市场价格信息是公开的。

（二）第二层次输入值

第二层次输入值是除第一层次输入值外相关资产或负债直接或间接可观察的输入值。对于具有合同期限等具体期限的金融资产，第二层次输入值应当在几乎整个期限内是可观察的。第二层次输入值包括：

1. 活跃市场中类似金融资产的报价。

2. 非活跃市场中相同或类似金融资产的报价。

3. 除报价以外的其他可观察输入值，包括在正常报价间隔期间可观察的利率和收益率曲线、隐含波动率和信用利差等。

4. 市场验证的输入值等。市场验证的输入值，是指通过相关性分析或其他手段获得的主要来源于可观察市场数据或者经过可观察市场数据验证的输入值。

（三）第三层次输入值

第三层次输入值是相关资产或负债的不可观察输入值，主要包括不能直接观察和无法由可观察市场数据验证的利率、股票波动率、企业使用自身数据做出的财务预测等。

企业只有在金融资产不存在市场活动或者市场活动很少导致相关可观察输入值无法取得或取得不切实可行的情况下，才能使用第三层次输入值，即不可观察输入值。

三、金融资产和金融负债的后续计量

（一）金融资产的后续计量

1. 金融资产后续计量原则。

金融资产的后续计量与金融资产的分类密切相关。企业应当对不同类别的金融资产，分别以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益或以公允价值计量且其变动计入当期损益进行后续计量。

2. 以摊余成本计量的金融资产的会计处理。

（1）实际利率法。

实际利率法，是指计算金融资产或金融负债的摊余成本以及将利息收入或利息费用分摊计入各会计期间的方法。

实际利率，是指将金融资产或金融负债在预计存续期的估计未来现金流量，折现为该金融资产账面余额（不考虑减值）或该金融负债摊余成本所使用的利率。在确定实际利率时，应当在考虑金融资产或金融负债所有合同条款（如提前还款、展期、看涨期权或其他类似期权等）的基础上估计预期现金流量，但不应当考虑预期信用损失。

合同各方之间支付或收取的、属于实际利率组成部分的各项费用、交易费用及溢价或折价等，应当在确定实际利率时予以考虑。

（2）摊余成本。

金融资产或金融负债的摊余成本，应当以该金融资产或金融负债的初始确认金额经

下列调整后的结果确定：

①扣除已偿还的本金。

②加上或减去采用实际利率法将该初始确认金额与到期日金额之间的差额进行摊销形成的累计摊销额。

③扣除计提的累计信用减值准备（仅适用于金融资产）。

企业对以摊余成本计量的金融资产和以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产计提信用减值准备时，应当采用“预期信用损失法”。在预期信用损失法下，减值准备的计提不以减值的实际发生为前提，而是以未来可能的违约事件造成的损失的期望值来计量当前（资产负债表日）应当确认的减值准备。

【例8-7】甲公司是一家制造业企业，其经营地域单一且固定。2×17年，甲公司应收账款合计为30 000 000元。考虑到客户群由众多小客户构成，甲公司根据代表偿付能力的客户共同风险特征对应收账款进行分类。上述应收账款分类为以摊余成本计量的金融资产，不包含重大融资成分。

甲公司使用逾期天数与违约损失率对照表确定该应收账款组合的预期信用损失。对照表以此类应收账款预计存续期的历史违约损失率为基础，并根据前瞻性估计予以调整。在每个资产负债表日，甲公司都将分析前瞻性估计的变动，并据此对历史违约损失率进行调整。本例中，假定下一年的经济情况预期将恶化。

甲公司的逾期天数与违约损失率对照表如表8-1所示。

表8-1

项目	未逾期	逾期 1~30日	逾期 31~60日	逾期 61~90日	逾期>90日
违约损失率（%）	0.3	1.6	3.6	6.6	10.6

资产负债表日，甲公司应计提的坏账准备如表8-2所示。

表8-2

逾期情况	账面余额（A） （元）	违约损失率（B） （%）	预期信用损失（元） （坏账准备）（C=A×B）
未逾期	15 000 000	0.3	45 000
逾期1~30日	7 500 000	1.6	120 000
逾期31~60日	4 000 000	3.6	144 000
逾期61~90日	2 500 000	6.6	165 000
逾期>90日	1 000 000	10.6	106 000
合计	30 000 000	—	580 000

（3）具体会计处理。

以摊余成本计量的金融资产的会计处理，主要包括该金融资产实际利率的计算、摊余成本的确定、持有期间的收益确认及将其处置时损益的处理。以摊余成本计量的金融资产所产生的利得或损失，应当在终止确认、按照规定重分类、按照实际利率法摊销或确认减值时，计入当期损益。

以摊余成本计量的债权投资相关的账务处理如下：

①企业取得的以摊余成本计量的债权投资，应按该投资的面值，借记“债权投资——成本”科目，按支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息，借记“应收利息”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目，按其差额，借记或贷记“债权投资——利息调整”科目。

②资产负债表日，以摊余成本计量的债权投资为分期付息、一次还本债券投资的，应按票面利率计算确定的应收未收利息，借记“应收利息”科目，按该金融资产摊余成本和实际利率计算确定的利息收入，贷记“投资收益”科目，按其差额，借记或贷记“债权投资——利息调整”科目。

以摊余成本计量的债权投资为一次还本付息债券投资的，应按票面利率计算确定的应收未收利息，借记“债权投资——应计利息”科目，按该金融资产摊余成本和实际利率计算确定的利息收入，贷记“投资收益”科目，按其差额，借记或贷记“债权投资——利息调整”科目。

③出售以摊余成本计量的债权投资，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按其账面余额，贷记“债权投资——成本、应计利息”科目，贷记或借记“债权投资——利息调整”科目，按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。已计提信用减值准备的，还应同时结转信用减值准备。

企业持有的以摊余成本计量的应收款项、贷款等的账务处理原则，与债权投资大致相同，企业可使用“应收账款”“贷款”等科目进行核算。

【例 8-8】 2×13 年 1 月 1 日，甲公司（制造业企业）支付价款 1 000 万元（含交易费用）从上海证券交易所购入乙公司同日发行的 5 年期公司债券 12 500 份，债券票面价值总额为 1 250 万元，票面年利率为 4.72%，于年末支付本年度债券利息（即每年利息为 59 万元），本金在债券到期时一次性偿还。合同约定，该债券的发行方在遇到特定情况时可以将债券赎回，且不需要为提前赎回支付额外款项。甲公司在购买该债券时，预计发行方不会提前赎回。甲公司根据其管理该债券的业务模式和该债券的合同现金流量特征，将该债券分类为以摊余成本计量的金融资产。

情形 1：

假定不考虑所得税、减值损失等因素，计算该债券的实际利率 r：

$59\times(1+r)^{-1}+59\times(1+r)^{-2}+59\times(1+r)^{-3}+59\times(1+r)^{-4}+(59+1\,250)\times(1+r)^{-5}=1\,000$（万元）

采用插值法，计算得出 r = 10%。

根据表8－3中的数据，甲公司的有关账务处理如下：

表8－3　　单位：万元

年份	期初摊余成本（A）	实际利息收入（B＝A×10%）	现金流入（C）	期末摊余成本（D＝A＋B－C）
2×13	1 000	100	59	1 041
2×14	1 041	104	59	1 086
2×15	1 086	109	59	1 136
2×16	1 136	114	59	1 191
2×17	1 191	118*	1 309	0

注：*尾数调整：1 250＋59－1 191＝118（万元）。

（1）2×13年1月1日，购入乙公司债券。

借：债权投资——成本　　12 500 000

　　贷：银行存款　　10 000 000

　　债权投资——利息调整　　2 500 000

（2）2×13年12月31日，确认乙公司债券实际利息收入、收到债券利息。

借：应收利息　　590 000

　　债权投资——利息调整　　410 000

　　贷：投资收益　　1 000 000

借：银行存款　　590 000

　　贷：应收利息　　590 000

（3）2×14年12月31日，确认乙公司债券实际利息收入、收到债券利息。

借：应收利息　　590 000

　　债权投资——利息调整　　450 000

　　贷：投资收益　　1 040 000

借：银行存款　　590 000

　　贷：应收利息　　590 000

（4）2×15年12月31日，确认乙公司债券实际利息收入、收到债券利息。

借：应收利息　　590 000

　　债权投资——利息调整　　500 000

　　贷：投资收益　　1 090 000

借：银行存款　　590 000

　　贷：应收利息　　590 000

（5）2×16年12月31日，确认乙公司债券实际利息收入、收到债券利息。

借：应收利息　　590 000

债权投资——利息调整　　550 000

贷：投资收益　　1 140 000

借：银行存款　　590 000

贷：应收利息　　590 000

（6）2×17 年 12 月 31 日，确认乙公司债券实际利息收入、收到债券利息和本金。

借：应收利息　　590 000

债权投资——利息调整　　590 000

贷：投资收益　　1 180 000

借：银行存款　　590 000

贷：应收利息　　590 000

借：银行存款　　12 500 000

贷：债权投资——成本　　12 500 000

情形 2：

假定在 2×15 年 1 月 1 日，甲公司预计本金的一半（即 625 万元）将会在该年末收回，而其余的一半本金将于 2×17 年末付清。则甲公司应当调整 2×15 年初的摊余成本，计入当期损益；调整时采用最初确定的实际利率。据此，调整表 8－3 中相关数据后如表 8－4 所示。

表 8－4　　单位：万元

年份	期初摊余成本（A）	实际利息收入（B＝A×10%）	现金流入（C）	期末摊余成本（D＝A＋B－C）
2×13	1 000	100	59	1 041
2×14	1 041	104	59	1 086
2×15	1 139 *	114	684	569
2×16	569	57	30 **	596
2×17	596	59 ***	655	0

注：*（625＋59）×（1＋10%）$^{-1}$＋30×（1＋10%）$^{-2}$＋（625＋30）×（1＋10%）$^{-3}$＝1 139（万元）（四舍五入）；**625×4.72%＝30（万元）（四舍五入）；***625＋30－596＝59（万元）（尾数调整）。

根据上述调整，甲公司的账务处理如下：

（1）2×15 年 1 月 1 日，调整期初账面余额。

借：债权投资——利息调整　　530 000

贷：投资收益　　530 000

（2）2×15 年 12 月 31 日，确认实际利息收入、收回本金等。

借：应收利息　　590 000

债权投资——利息调整　　550 000

贷：投资收益　　1 140 000

借：银行存款　　590 000

贷：应收利息　　590 000

借：银行存款　　6 250 000

贷：债权投资——成本　　6 250 000

（3）2×16 年 12 月 31 日，确认实际利息收入等。

借：应收利息　　300 000

债权投资——利息调整　　270 000

贷：投资收益　　570 000

借：银行存款　　300 000

贷：应收利息　　300 000

（4）2×17 年 12 月 31 日，确认实际利息收入、收回本金等。

借：应收利息　　300 000

债权投资——利息调整　　290 000

贷：投资收益　　590 000

借：银行存款　　300 000

贷：应收利息　　300 000

借：银行存款　　6 250 000

贷：债权投资——成本　　6 250 000

情形 3：

假定甲公司购买的乙公司债券不是分次付息，而是到期一次还本付息，且利息不以复利计算。此时，甲公司所购买乙公司债券的实际利率 r 计算如下：

$(59+59+59+59+59+1\,250)\times(1+r)^{-5}=1\,000$（万元）

由此计算得出 $r\approx9.05\%$。

据此，调整表 8－3 中相关数据后如表 8－5 所示。

表 8－5　　单位：万元

年份	期初摊余成本（A）	实际利息收入（B＝A×9.05%）	现金流入（C）	期末摊余成本（D＝A＋B－C）
2×13	1 000	90.5	0	1 090.5
2×14	1 090.5	98.69	0	1 189.19
2×15	1 189.19	107.62	0	1 296.81
2×16	1 296.81	117.36	0	1 414.17
2×17	1 414.17	130.83*	1 545	0

注：*尾数调整：1 250＋295－1 414.17＝130.83（万元）。

根据表8-5中的数据，甲公司的有关账务处理如下：

（1）2×13年1月1日，购入乙公司债券。

借：债权投资——成本　　12 500 000

　贷：银行存款　　10 000 000

　　债权投资——利息调整　　2 500 000

（2）2×13年12月31日，确认乙公司债券实际利息收入。

借：债权投资——应计利息　　590 000

　　——利息调整　　315 000

　贷：投资收益　　905 000

（3）2×14年12月31日，确认乙公司债券实际利息收入。

借：债权投资——应计利息　　590 000

　　——利息调整　　396 900

　贷：投资收益　　986 900

（4）2×15年12月31日，确认乙公司债券实际利息收入。

借：债权投资——应计利息　　590 000

　　——利息调整　　486 200

　贷：投资收益　　1 076 200

（5）2×16年12月31日，确认乙公司债券实际利息收入。

借：债权投资——应计利息　　590 000

　　——利息调整　　583 600

　贷：投资收益　　1 173 600

（6）2×17年12月31日，确认乙公司债券实际利息收入、收回债券本金和票面利息。

借：债权投资——应计利息　　590 000

　　——利息调整　　718 300

　贷：投资收益　　1 308 300

借：银行存款　　15 450 000

　贷：债权投资——成本　　12 500 000

　　——应计利息　　2 950 000

3. 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会计处理。

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会计处理，与以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的会计处理存在类似之处，如均要求按公允价值进行后续计量。但是，也有一些不同之处，以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产所产生的利得或损失，除减值损失或利得和汇兑损益外，均应当计入其他综合收益，直至该金融资产终止确认或被重分类。但是，采用实际利率法计算的该金融资产的利息应当计入当期损益。终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应

当从其他综合收益中转出，计入当期损益。

相关的账务处理如下：

（1）企业取得以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，应按该金融资产投资的面值，借记“其他债权投资——成本”科目，按支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息，借记“应收利息”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目，按其差额，借记或贷记“其他债权投资——利息调整”科目。

（2）资产负债表日，以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产为分期付息、一次还本债券投资的，应按票面利率计算确定的应收未收利息，借记“应收利息”科目，按债券的摊余成本和实际利率计算确定的利息收入，贷记“投资收益”科目，按其差额，借记或贷记“其他债权投资——利息调整”科目。

以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产为一次还本付息债券投资的，应按票面利率计算确定的应收未收利息，借记“其他债权投资——应计利息”科目，按债券的摊余成本和实际利率计算确定的利息收入，贷记“投资收益”科目，按其差额，借记或贷记“其他债权投资——利息调整”科目。

（3）资产负债表日，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公允价值高于其账面余额的差额，借记“其他债权投资——公允价值变动”科目，贷记“其他综合收益——其他债权投资公允价值变动”科目；公允价值低于其账面余额的差额作相反的会计分录。

确定以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产发生减值的，应按减记的金额，借记“信用减值损失”，贷记“其他综合收益——信用减值准备”科目。

（4）出售以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按其账面余额，贷记“其他债权投资——成本、应计利息”科目，贷记或借记“其他债权投资——公允价值变动、利息调整”科目；按应从其他综合收益中转出的公允价值累计变动额，借记或贷记“其他综合收益——其他债权投资公允价值变动”科目；按应从其他综合收益转出的信用减值准备累计金额，借记“其他综合收益——信用减值准备”，按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。

【例8-9】 2×13年1月1日，甲公司（制造业企业）支付价款1 000万元（含交易费用）从公开市场购入乙公司同日发行的5年期公司债券12 500份，债券票面价值总额为1 250万元，票面年利率为4.72%，于年末支付本年度债券利息（即每年利息为59万元），本金在债券到期时一次性偿还。合同约定，该债券的发行方在遇到特定情况时可以将债券赎回，且不需要为提前赎回支付额外款项。甲公司在购买该债券时，预计发行方不会提前赎回。甲公司根据其管理该债券的业务模式和该债券的合同现金流量特征，将该债券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。其他资料如下：

（1）2×13年12月31日，乙公司债券的公允价值为1 200万元（不含利息）。

（2）2×14年12月31日，乙公司债券的公允价值为1 300万元（不含利息）。

（3）2×15年12月31日，乙公司债券的公允价值为1 250万元（不含利息）。

（4）2×16年12月31日，乙公司债券的公允价值为1 200万元（不含利息）。

（5）2×17年1月20日，通过公开市场出售了乙公司债券12 500份，取得价款1 260万元。

假定不考虑所得税、减值等因素，计算该债券的实际利率r：

$59\times(1+r)^{-1}+59\times(1+r)^{-2}+59\times(1+r)^{-3}+59\times(1+r)^{-4}+(59+1\,250)\times(1+r)^{-5}=1\,000$（万元）

采用插值法，计算得出r=10%。

根据表8-6中的数据，甲公司的有关账务处理如下：

表8-6　　单位：万元

日期	现金流入（A）	实际利息收入（B=期初D×10%）	已收回的本金（C=A-B）	摊余成本余额（D=期初D-C）	公允价值（E）	公允价值变动额（F=E-D-期初G）	公允价值变动累计金额（G=期初G+F）
2×13年1月1日				1 000	1 000	0	0
2×13年12月31日	59	100	-41	1 041	1 200	159	159
2×14年12月31日	59	104	-45	1 086	1 300	55	214
2×15年12月31日	59	109	-50	1 136	1 250	-100	114
2×16年12月31日	59	113	-54	1 190	1 200	-104	10

（1）2×13年1月1日，购入乙公司债券。

借：其他债权投资——成本　　12 500 000

　　贷：银行存款　　10 000 000

　　其他债权投资——利息调整　　2 500 000

（2）2×13年12月31日，确认乙公司债券实际利息收入、公允价值变动，收到债券利息。

借：应收利息　　590 000

　　其他债权投资——利息调整　　410 000

　　贷：投资收益　　1 000 000

借：银行存款　　590 000

　　贷：应收利息　　590 000

借：其他债权投资——公允价值变动　　1 590 000

　　贷：其他综合收益——其他债权投资公允价值变动　　1 590 000

（3）2×14年12月31日，确认乙公司债券实际利息收入、公允价值变动，收到债

券利息。

借：应收利息　590 000

　　其他债权投资——利息调整　450 000

　　贷：投资收益　1 040 000

借：银行存款　590 000

　　贷：应收利息　590 000

借：其他债权投资——公允价值变动　550 000

　　贷：其他综合收益——其他债权投资公允价值变动　550 000

（4）2×15年12月31日，确认乙公司债券实际利息收入、公允价值变动，收到债券利息。

借：应收利息　590 000

　　其他债权投资——利息调整　500 000

　　贷：投资收益　1 090 000

借：银行存款　590 000

　　贷：应收利息　590 000

借：其他综合收益——其他债权投资公允价值变动　1 000 000

　　贷：其他债权投资——公允价值变动　1 000 000

（5）2×16年12月31日，确认乙公司债券实际利息收入、公允价值变动，收到债券利息。

借：应收利息　590 000

　　其他债权投资——利息调整　540 000

　　贷：投资收益　1 130 000

借：银行存款　590 000

　　贷：应收利息　590 000

借：其他综合收益——其他债权投资公允价值变动　1 040 000

　　贷：其他债权投资——公允价值变动　1 040 000

（6）2×17年1月20日，确认出售乙公司债券实现的损益。

借：银行存款　12 600 000

　　其他综合收益——其他债权投资公允价值变动　100 000

　　其他债权投资——利息调整　600 000

　　贷：其他债权投资——成本　12 500 000

　　——公允价值变动　100 000

　　投资收益　700 000

【例8-10】甲公司于2×17年12月15日购入一项公允价值为1 000万元的债务工具，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。该工具合同期限为10年，年利率为5%，实际利率也为5%。2×17年12月31日，由于市场利率变动，该

债务工具的公允价值跌至950万元，甲公司计提信用减值损失30万元。为简化起见，本例不考虑利息。

2×18年1月1日，甲公司决定以当日的公允价值950万元出售该债务工具。假定不考虑其他因素。

甲公司的相关账务处理如下：

（1）购入该工具时：

借：其他债权投资——成本　　10 000 000

　　贷：银行存款　　10 000 000

（2）2×17年12月31日：

借：信用减值损失　　300 000

　　其他综合收益——其他债权投资公允价值变动　　500 000

　　贷：其他债权投资——公允价值变动　　500 000

　　其他综合收益——信用减值准备　　300 000

（3）2×18年1月1日：

借：银行存款　　9 500 000

　　投资收益　　200 000

　　其他综合收益——信用减值准备　　300 000

　　其他债权投资——公允价值变动　　500 000

　　贷：其他综合收益——其他债权投资公允价值变动　　500 000

　　其他债权投资——成本　　10 000 000

4. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的会计处理。

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的会计处理，着重于反映该类金融资产公允价值的变化，以及对企业财务状况和经营成果的影响。

相关的账务处理如下：

（1）企业取得以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，按其公允价值，借记“交易性金融资产——成本”科目，按发生的交易费用，借记“投资收益”科目，按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，借记“应收利息”或“应收股利”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目。

（2）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产持有期间收到被投资单位发放的现金股利，或在资产负债表日按分期付息、一次还本债券投资的票面利率计算的利息，或上述股利或利息已宣告但未发放，借记“库存现金”“银行存款”“应收股利”“应收利息”等科目，贷记“投资收益”科目。

（3）资产负债表日，以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的公允价值高于其账面余额的差额，借记“交易性金融资产——公允价值变动”科目，贷记“公允价值变动损益”科目；公允价值低于其账面余额的差额作相反的会计分录。

（4）出售以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，应按实际收到的金

额，借记“银行存款”等科目，按该金融资产的账面余额，贷记“交易性金融资产——成本”科目，贷记或借记“交易性金融资产——公允价值变动”等科目，按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。

【例8－11】2×16年1月1日，甲公司从二级市场购入丙公司债券，支付价款合计1 020 000元（含已到付息期但尚未领取的利息20 000元），另发生交易费用20 000元。该债券面值1 000 000元，剩余期限为2年，票面年利率为4%，每半年末付息一次，其合同现金流量特征满足仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付。甲公司根据其管理该债券的业务模式和该债券的合同现金流量特征，将该债券分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。其他资料如下：

（1）2×16年1月5日，收到丙公司债券2×15年下半年利息20 000元。

（2）2×16年6月30日，丙公司债券的公允价值为1 150 000元（不含利息）。

（3）2×16年7月5日，收到丙公司债券2×16年上半年利息。

（4）2×16年12月31日，丙公司债券的公允价值为1 100 000元（不含利息）。

（5）2×17年1月5日，收到丙公司债券2×16年下半年利息。

（6）2×17年6月20日，通过二级市场出售丙公司债券，取得价款1 180 000元（含第一季度利息10 000元）。

假定不考虑其他因素，甲公司的账务处理如下：

（1）2×16年1月1日，从二级市场购入丙公司债券。

借：交易性金融资产——成本　　1 000 000

　　应收利息　　20 000

　　投资收益　　20 000

　　贷：银行存款　　1 040 000

（2）2×16年1月5日，收到该债券2×15年下半年利息20 000元。

借：银行存款　　20 000

　　贷：应收利息　　20 000

（3）2×16年6月30日，确认丙公司债券公允价值变动和投资收益。

借：交易性金融资产——公允价值变动　　150 000

　　贷：公允价值变动损益　　150 000

借：应收利息　　20 000

　　贷：投资收益　　20 000

（4）2×16年7月5日，收到丙公司债券2×16年上半年利息。

借：银行存款　　20 000

　　贷：应收利息　　20 000

（5）2×16年12月31日，确认丙公司债券公允价值变动和投资收益。

借：公允价值变动损益　　50 000

　　贷：交易性金融资产——公允价值变动　　50 000

借：应收利息　　20 000
　　贷：投资收益　　20 000

（6）2×17年1月5日，收到丙公司债券2×16年下半年利息。

借：银行存款　　20 000
　　贷：应收利息　　20 000

（7）2×17年6月20日，通过二级市场出售丙公司债券。

借：银行存款　　1 180 000
　　贷：交易性金融资产——成本　　1 000 000
　　——公允价值变动　　100 000
　　投资收益　　80 000

5. 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会计处理。

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会计处理，与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的会计处理有相同之处，但也有明显不同。相同之处在于，公允价值的后续变动计入其他综合收益。不同之处在于，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不需计提减值准备，除了获得的股利收入（作为投资成本部分收回的股利收入除外）计入当期损益外，其他相关的利得和损失（包括汇兑损益）均应当计入其他综合收益，且后续不得转入损益；当终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入留存收益。

相关的账务处理如下：

（1）企业取得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，应按该投资的公允价值与交易费用之和，借记“其他权益工具投资——成本”科目，按支付的价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利，借记“应收股利”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目。

（2）资产负债表日，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高于其账面余额的差额，借记“其他权益工具投资——公允价值变动”科目，贷记“其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动”科目；公允价值低于其账面余额的差额作相反的会计分录。

（3）出售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，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按其账面余额，贷记“其他权益工具投资——成本、公允价值变动”科目，按应从其他综合收益中转出的公允价值累计变动额，借记或贷记“其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动”科目，将其差额转入留存收益。

【例8-12】2×16年5月6日，甲公司支付价款1 016万元（含交易费用1万元和已宣告发放现金股利15万元），购入乙公司发行的股票200万股，占乙公司有表决权股份

的0.5%。甲公司将其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。

2×16年5月10日，甲公司收到乙公司发放的现金股利15万元。

2×16年6月30日，该股票市价为每股5.2元。

2×16年12月31日，甲公司仍持有该股票；当日，该股票市价为每股5元。

2×17年5月9日，乙公司宣告发放股利4 000万元。

2×17年5月13日，甲公司收到乙公司发放的现金股利。

2×17年5月20日，甲公司由于某特殊原因，以每股4.9元的价格将股票全部转让。

假定不考虑其他因素，甲公司的账务处理如下：

(1) 2×16年5月6日，购入股票。

借：应收股利　　150 000

　　其他权益工具投资——成本　　10 010 000

　　贷：银行存款　　10 160 000

(2) 2×16年5月10日，收到现金股利。

借：银行存款　　150 000

　　贷：应收股利　　150 000

(3) 2×16年6月30日，确认股票价格变动。

借：其他权益工具投资——公允价值变动　　390 000

　　贷：其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动　　390 000

(4) 2×16年12月31日，确认股票价格变动。

借：其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动　　400 000

　　贷：其他权益工具投资——公允价值变动　　400 000

(5) 2×17年5月9日，确认应收现金股利。

借：应收股利　　200 000

　　贷：投资收益　　200 000

(6) 2×17年5月13日，收到现金股利。

借：银行存款　　200 000

　　贷：应收股利　　200 000

(7) 2×17年5月20日，出售股票。

借：留存收益　　10 000

　　贷：其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动　　10 000

借：银行存款　　9 800 000

　　其他权益工具投资——公允价值变动　　10 000

　　留存收益　　200 000

　　贷：其他权益工具投资——成本　　10 010 000

如果甲公司根据其管理乙公司股票的业务模式和乙公司股票的合同现金流量特征，

将乙公司股票分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，且2×16年12月31日乙公司股票市价为每股4.8元，其他资料不变，则甲公司应作如下账务处理：

（1）2×16年5月6日，购入股票。

借：应收股利　　150 000
　　交易性金融资产——成本　　10 000 000
　　投资收益　　10 000
　　贷：银行存款　　10 160 000

（2）2×16年5月10日，收到现金股利。

借：银行存款　　150 000
　　贷：应收股利　　150 000

（3）2×16年6月30日，确认股票价格变动。

借：交易性金融资产——公允价值变动　　400 000
　　贷：公允价值变动损益　　400 000

（4）2×16年12月31日，确认股票价格变动。

借：公允价值变动损益　　800 000
　　贷：交易性金融资产——公允价值变动　　800 000

注：公允价值变动=200×(4.8-5.2)=-80（万元）。

（5）2×17年5月9日，确认应收现金股利。

借：应收股利　　200 000
　　贷：投资收益　　200 000

（6）2×17年5月13日，收到现金股利。

借：银行存款　　200 000
　　贷：应收股利　　200 000

（7）2×17年5月20日，出售股票。

借：银行存款　　9 800 000
　　交易性金融资产——公允价值变动　　400 000
　　贷：交易性金融资产——成本　　10 000 000
　　投资收益　　200 000

6. 金融资产之间重分类的会计处理。

（1）以摊余成本计量的金融资产的重分类。

①企业将一项以摊余成本计量的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，应当按照该金融资产在重分类日的公允价值进行计量。原账面价值与公允价值之间的差额计入当期损益。

②企业将一项以摊余成本计量的金融资产重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的，应当按照该金融资产在重分类日的公允价值进行计量。原账

面价值与公允价值之间的差额计入其他综合收益。该金融资产重分类不影响其实际利率和预期信用损失的计量。

【例8－13】2×16年10月15日，甲银行以公允价值500 000元购入一项债券投资，并按规定将其分类为以摊余成本计量的金融资产，该债券的账面余额为500 000元。2×17年10月15日，甲银行变更了其管理债券投资组合的业务模式，其变更符合重分类的要求，因此，甲银行于2×18年1月1日将该债券从以摊余成本计量重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益。2×18年1月1日，该债券的公允价值为490 000元，已确认的信用减值准备为6 000元。假设不考虑该债券的利息收入。

甲银行的会计处理如下：

借：交易性金融资产　　490 000
　　债权投资减值准备　　6 000
　　公允价值变动损益　　4 000
　　贷：债权投资　　500 000

（2）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重分类。

①企业将一项以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产重分类为以摊余成本计量的金融资产的，应当将之前计入其他综合收益的累计利得或损失转出，调整该金融资产在重分类日的公允价值，并以调整后的金额作为新的账面价值，即视同该金融资产一直以摊余成本计量。该金融资产重分类不影响其实际利率和预期信用损失的计量。

②企业将一项以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，应当继续以公允价值计量该金融资产；同时，企业应当将之前计入其他综合收益的累计利得或损失从其他综合收益转入当期损益。

【例8－14】2×16年9月15日，甲银行以公允价值500 000元购入一项债券投资，并按规定将其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，该债券的账面余额为500 000元。2×17年10月15日，甲银行变更了其管理债券投资组合的业务模式，其变更符合重分类的要求，因此，甲银行于2×18年1月1日将该债券从以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产重分类为以摊余成本计量的金融资产。2×18年1月1日，该债券的公允价值为490 000元，已确认的信用减值准备为6 000元。假设不考虑利息收入。

甲银行的会计处理如下：

借：债权投资　　500 000
　　其他债权投资——公允价值变动　　10 000
　　其他综合收益——信用减值准备　　6 000
　　贷：其他债权投资——成本　　500 000
　　其他综合收益——其他债权投资公允价值变动　　10 000
　　债权投资减值准备　　6 000

（3）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的重分类。

①企业将一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产重分类为以摊余成本计量的金融资产的，应当以其在重分类日的公允价值作为新的账面余额。

②企业将一项以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产重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的，应当继续以公允价值计量该金融资产。

对以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产进行重分类的，企业应当根据该金融资产在重分类日的公允价值确定其实际利率。同时，企业应当自重分类日起对该金融资产适用金融工具减值的相关规定，并将重分类日视为初始确认日。

（二）金融负债的后续计量

1. 金融负债后续计量原则。

企业应当按照以下原则对金融负债进行后续计量：

（1）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，应当按照公允价值进行后续计量。

（2）上述金融负债以外的金融负债，除特殊规定外，应当按摊余成本进行后续计量。

2. 金融负债后续计量的会计处理。

（1）对于以公允价值进行后续计量的金融负债，其公允价值变动形成利得或损失，除与套期会计有关外，应当计入当期损益。

【例8-15】 2×16年7月1日，甲公司经批准在全国银行间债券市场公开发行10亿元人民币短期融资券，期限为1年，票面年利率5.58%，每张面值为100元，到期一次还本付息。所募集资金主要用于公司购买生产经营所需的原材料及配套件等。公司将该短期融资券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。假定不考虑发行短期融资券相关的交易费用以及企业自身信用风险变动。

2×16年12月31日，该短期融资券市场价格每张120元（不含利息）；2×17年6月30日，该短期融资券到期兑付完成。

据此，甲公司账务处理如下（单位：万元）：

（1）2×16年7月1日，发行短期融资券。

借：银行存款　　100 000

　　贷：交易性金融负债　　100 000

（2）2×16年12月31日，年末确认公允价值变动和利息费用。

借：公允价值变动损益　　20 000

　　贷：交易性金融负债　　20 000

借：财务费用　　2 790

　　贷：应付利息　　2 790

（3）2×17年6月30日，短期融资券到期。

借：财务费用　　2 790

　　贷：应付利息　　2 790

借：交易性金融负债　　120 000
　　应付利息　　5 580
　　贷：银行存款　　105 580
　　公允价值变动损益　　20 000

（2）以摊余成本计量且不属于任何套期关系一部分的金融负债所产生的利得或损失，应当在终止确认时计入当期损益或在按照实际利率法摊销时计入相关期间损益。

【例8－16】甲公司发行公司债券为建造专用生产线筹集资金。有关资料如下：

（1）2×13年12月31日，委托证券公司以7 755万元的价格发行3年期分期付息公司债券。该债券面值为8 000万元，票面年利率4.5%，实际年利率5.64%，每年付息一次，到期后按面值偿还。假定不考虑发行公司债券相关的交易费用。

（2）生产线建造工程采用出包方式，于2×14年1月1日开始动工，发行债券所得款项当日全部支付给建造承包商，2×15年12月31日所建造生产线达到预定可使用状态。

（3）假定各年度利息的实际支付日期均为下年度的1月10日；2×17年1月10日支付2×16年度利息，一并偿付面值。

（4）所有款项均以银行存款支付。

据此，甲公司计算得出该债券在各年末的摊余成本、应付利息金额、当年应予资本化或费用化的利息金额、利息调整的本年摊销和年末余额。有关结果如表8－7所示。

表8－7　　单位：万元

项目		2×13年12月31日	2×14年12月31日	2×15年12月31日	2×16年12月31日
年末摊余成本	面值	8 000	8 000	8 000	8 000
	利息调整	－245	－167.62	－85.87	0
	合计	7 755	7 832.38	7 914.13	8 000
当年应予资本化或费用化的利息金额			437.38	441.75	445.87
年末应付利息金额			360	360	360
“利息调整”本年摊销额			77.38	81.75	85.87

相关账务处理如下：

（1）2×13年12月31日，发行债券。

借：银行存款　　77 550 000
　　应付债券——利息调整　　2 450 000
　　贷：应付债券——面值　　80 000 000

（2）2×14年12月31日，确认和结转利息。

借：在建工程　　4 373 800
　　贷：应付利息　　3 600 000
　　应付债券——利息调整　　773 800

（3）2×15 年 1 月 10 日，支付利息。

借：应付利息　　3 600 000
　　贷：银行存款　　3 600 000

（4）2×15 年 12 月 31 日，确认和结转利息。

借：在建工程　　4 417 500
　　贷：应付利息　　3 600 000
　　应付债券——利息调整　　817 500

（5）2×16 年 1 月 10 日，支付利息。

借：应付利息　　3 600 000
　　贷：银行存款　　3 600 000

（6）2×16 年 12 月 31 日，确认和结转利息。

借：财务费用　　4 458 700
　　贷：应付利息　　3 600 000
　　应付债券——利息调整　　858 700

（7）2×17 年 1 月 10 日，债券到期兑付。

借：应付利息　　3 600 000
　　应付债券——面值　　80 000 000
　　贷：银行存款　　83 600 000

第九章　职工薪酬及借款费用

第一节　应付职工薪酬

一、职工薪酬的内容

职工薪酬，是指企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿。职工薪酬包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利，也属于职工薪酬。这里所称的职工，是指与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工，也包括虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员。未与企业订立劳动合同或未由其正式任命，但向企业所提供服务与职工所提供服务类似的人员，也属于职工的范畴，包括通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的人员。

短期薪酬，是指企业在职工提供相关服务的年度报告期间结束后12个月内需要全部予以支付的职工薪酬，因解除与职工的劳动关系给予的补偿除外。短期薪酬具体包括：职工工资、奖金、津贴和补贴，职工福利费，医疗保险费和工伤保险费等社会保险费，住房公积金，工会经费和职工教育经费，短期带薪缺勤，短期利润分享计划，非货币性福利以及其他短期薪酬。

带薪缺勤，是指企业支付工资或提供补偿的职工缺勤，包括年休假、病假、短期伤残、婚假、产假、丧假、探亲假等。利润分享计划，是指因职工提供服务而与职工达成的基于利润或其他经营成果提供薪酬的协议。

离职后福利，是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系后，提供的各种形式的报酬和福利，短期薪酬和辞退福利除外。

辞退福利，是指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职工的补偿。

其他长期职工福利，是指除短期薪酬、离职后福利、辞退福利之外所有的职工薪酬，包括长期带薪缺勤、其他长期服务福利、长期残疾福利、长期利润分享计划和长期奖金计划等。

二、职工薪酬的确认和计量

（一）短期薪酬

1. 一般短期薪酬的确认和计量。

企业发生的职工工资、津贴和补贴等短期薪酬，应当根据职工提供服务情况和工资标准等计算计入职工薪酬的工资总额，按照受益对象计入当期损益或相关资产成本，借记“生产成本”“制造费用”“管理费用”等科目，贷记“应付职工薪酬”科目。发放时，借记“应付职工薪酬”科目，贷记“银行存款”科目。

企业为职工缴纳的医疗保险费、工伤保险费等社会保险费和住房公积金，以及按规定提取的工会经费和职工教育经费，应当在职工为其提供服务的会计期间，根据规定的计提基础和计提比例计算确定相应的职工薪酬金额，确认相关负债，按照受益对象计入当期损益或相关资产成本。

企业发生的职工福利费，应当在实际发生时根据实际发生额计入当期损益或相关资产成本。企业向职工提供非货币性福利的，应当按照公允价值计量。如企业以自产的产品作为非货币性福利提供给职工的，应当按照该产品的公允价值和相关税费确定职工薪酬金额，并计入当期损益或相关资产成本。相关收入的确认、销售成本的结转以及相关税费的处理，与企业正常商品销售的会计处理相同。企业以外购的商品作为非货币性福利提供给职工的，应当按照该商品的公允价值和相关税费确定职工薪酬的金额，并计入当期损益或相关资产成本。

2. 短期带薪缺勤的确认和计量。

带薪缺勤应当根据其性质及其职工享有的权利，分为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤两类。企业应当对累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤分别进行会计处理。如果带薪缺勤属于长期带薪缺勤的，企业应当作为其他长期职工福利处理。

累积带薪缺勤，是指带薪权利可以结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利可以在未来期间使用。企业应当在职工提供了服务从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时，确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬，并以累积未行使权利而增加的预期支付金额计量。有些累积带薪缺勤在职工离开企业时，对于未行使的权利，职工有权获得现金支付。职工在离开企业时能够获得现金支付的，企业应当确认企业必须支付的、职工全部累积未使用权利的金额。企业应当根据资产负债表日因累积未使用权利而导致的预期支付的追加金额，作为累积带薪缺勤费用进行预计。

非累积带薪缺勤，是指带薪权利不能结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利将予以取消，并且职工离开企业时也无权获得现金支付。我国企业职工休婚假、产假、丧假、探亲假、病假期间的工资通常属于非累积带薪缺勤。企业应当在职工实际发生缺勤的会计期间确认与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬。通常情况下，与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬已经包括在企业每期向职工发放的工资等薪酬中，不必额外作相应的账务处理。

3. 短期利润分享计划的确认和计量。

短期利润分享计划同时满足下列条件的，企业应当确认相关的应付职工薪酬，并计入当期损益或相关资产成本：

（1）企业因过去事项导致现在具有支付职工薪酬的法定义务或推定义务。

（2）因利润分享计划所产生的应付职工薪酬义务能够可靠估计。属于下列三种情形之一的，视为义务金额能够可靠估计：①在财务报告批准报出之前企业已确定应支付的薪酬金额；②该利润分享计划的正式条款中包括确定薪酬金额的方式；③过去的惯例为企业确定推定义务金额提供了明显证据。

企业在计量利润分享计划产生的应付职工薪酬时，应当反映职工因离职而没有得到利润分享计划支付的可能性。如果企业预期在职工为其提供相关服务的年度报告期间结束后12个月内，不需要全部支付利润分享计划产生的应付职工薪酬，该利润分享计划应当适用其他长期职工福利的有关规定。

企业根据经营业绩或职工贡献等情况提取的奖金，属于奖金计划，应当比照短期利润分享计划进行处理。

【例9-1】甲公司于2×15年初制定和实施了一项短期利润分享计划，以对公司管理层进行激励。该计划规定，公司全年的净利润指标为1 000万元，如果在公司管理层的努力下完成的净利润超过1 000万元，公司管理层将可以分享超过1 000万元净利润部分的10%作为额外报酬。假定至2×15年12月31日，甲公司全年实际完成净利润1 500万元。如果不考虑离职等其他因素，则甲公司管理层按照利润分享计划可以分享利润50万元［(1 500－1 000)×10%］作为其额外的薪酬。

甲公司2×15年12月31日的相关账务处理如下：

借：管理费用　　500 000

　　贷：应付职工薪酬——利润分享计划　　500 000

（二）离职后福利

离职后福利计划，是指企业与职工就离职后福利达成的协议，或者企业为向职工提供离职后福利制定的规章或办法等。企业应当按照企业承担的风险和义务情况，将离职后福利计划分类为设定提存计划和设定受益计划两种类型。

设定提存计划，是指企业向单独主体（如基金等）缴存固定费用后，不再承担进一步支付义务的离职后福利计划。设定受益计划，是指除设定提存计划以外的离职后福利计划。本章重点介绍设定提存计划的会计处理，设定受益计划的会计处理见《企业会计准则第9号——职工薪酬》。

对于设定提存计划，企业应当根据在资产负债表日为换取职工在会计期间提供的服务而应向单独主体缴存的提存金，确认为职工薪酬负债，并计入当期损益或相关资产成本。根据设定提存计划，预期不会在职工提供相关服务的年度报告期结束后12个月内支付全部应缴存金额的，企业应当参照规定的折现率，将全部应缴存金额以折现后的金额计量应付职工薪酬。

（三）辞退福利

企业向职工提供辞退福利的，应当在企业不能单方面撤回因解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利时，企业确认涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时两者孰早日，确认辞退福利产生的职工薪酬负债，并计入当期损益。

企业有详细、正式的重组计划并且该重组计划已对外公告时，表明已经承担了重组义务。重组计划包括重组涉及的业务、主要地点、需要补偿的职工人数及其岗位性质、预计重组支出、计划实施时间等。

企业应当按照辞退计划条款的规定，合理预计并确认辞退福利产生的职工薪酬负债，并具体考虑下列情况：

1. 对于职工没有选择权的辞退计划，企业应当根据计划条款规定拟解除劳动关系的职工数量、每一职位的辞退补偿等确认职工薪酬负债。

2. 对于自愿接受裁减建议的辞退计划，由于接受裁减的职工数量不确定，企业应当根据本书第十章的相关会计处理规定，预计将会接受裁减建议的职工数量，根据预计的职工数量和每一职位的辞退补偿等确认职工薪酬负债。

3. 对于辞退福利预期在其确认的年度报告期间期末后 12 个月内完全支付的辞退福利，企业应当适用短期薪酬的相关规定。

4. 对于辞退福利预期在年度报告期间期末后 12 个月内不能完全支付的辞退福利，企业应当适用其他长期职工福利的相关规定。

企业在确定提供的经济补偿是否为辞退福利时，应当区分辞退福利和正常退休养老金。辞退福利是在职工与企业签订的劳动合同到期前，企业根据法律与职工本人或职工代表（如工会）签订的协议，或者基于商业惯例，承诺当其提前终止对职工的雇佣关系时支付的补偿，引发补偿的事项是辞退。

对于职工虽然没有与企业解除劳动合同，但未来不再为企业提供服务，不能为企业带来经济利益，企业承诺提供实质上具有辞退福利性质的经济补偿的，如发生“内退”的情况，在其正式退休日期之前应当比照辞退福利处理，在其正式退休日期之后，应当按照离职后福利处理。

实施职工内部退休计划的，企业应当比照辞退福利处理。在内退计划符合本章节规定的确认条件时，企业应当按照内退计划规定，将自职工停止提供服务日至正常退休日期间、企业拟支付的内退职工工资和缴纳的社会保险费等，确认为应付职工薪酬，一次性计入当期损益，不能在职工内退后各期分期确认因支付内退职工工资和为其缴纳社会保险费等产生的义务。

【例 9-2】 甲公司是一家空调制造企业。2×15 年 9 月，为了能够在下一年度顺利实施转产，甲公司管理层制订了一项辞退计划，计划规定，从 2×16 年 1 月 1 日起，企业将以职工自愿方式，辞退其柜式空调生产车间的职工。辞退计划的详细内容，包括拟辞退的职工所在部门、数量、各级别职工能够获得的补偿以及计划大体实施的时间等均已与职工沟通，并达成一致意见，辞退计划已于 2×15 年 12 月 10 日经董事会正式批准，

辞退计划将于下一个年度内实施完毕。该项辞退计划的详细内容如表9－1所示。

表9－1

所属部门	职位	辞退数量（人）	工龄（年）	每人补偿额（万元）
空调车间	车间主任、副主任	10	1～10	10
			10～20	20
			20～30	30
	高级技工	50	1～10	8
			10～20	18
			20～30	28
	一般技工	100	1～10	5
			10～20	15
			20～30	25
合计		160		

2×15年12月31日，企业预计各级别职工拟接受辞退职工数量的最佳估计数（最可能发生数）及其应支付的补偿如表9－2所示。

表9－2

所属部门	职位	辞退数量（人）	工龄（年）	接受数量（人）	每人补偿额（万元）	补偿金额（万元）
空调车间	车间主任、副主任	10	1～10	5	10	50
			10～20	2	20	40
			20～30	1	30	30
	高级技工	50	1～10	20	8	160
			10～20	10	18	180
			20～30	5	28	140
	一般技工	100	1～10	50	5	250
			10～20	20	15	300
			20～30	10	25	250
合计		160		123		1 400

按照本书第十章有关计算最佳估计数的方法，预计接受辞退的职工数量可以根据最可能发生的数量确定。根据表9－2，愿意接受辞退职工的最可能数量为123名，预计补偿总额为1 400万元，则企业在2×15年（辞退计划于2×15年12月10日由董事会批

准）应作如下账务处理：

借：管理费用　　14 000 000

　　贷：应付职工薪酬——辞退福利　　14 000 000

（四）其他长期职工福利

企业向职工提供的其他长期职工福利，符合设定提存计划条件的，应当按照设定提存计划的有关规定进行会计处理；符合设定受益计划条件的，应当按照设定受益计划的有关规定进行会计处理。

长期残疾福利水平取决于职工提供服务期间长短的，企业应在职工提供服务的期间确认应付长期残疾福利义务，计量时应当考虑长期残疾福利支付的可能性和预期支付的期限；与职工提供服务期间长短无关的，企业应当在导致职工长期残疾的事件发生的当期确认应付长期残疾福利义务。

第二节　借款费用

一、借款费用的范围

借款费用是企业因借入资金所付出的代价，包括借款利息、折价和溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。

因借款而发生的利息包括企业向银行或者其他金融机构等借入资金发生的利息、发行公司债券或企业债券发生的利息，以及为购建或者生产符合资本化条件的资产而发生的带息债务所承担的利息等。

因借款而发生的折价和溢价主要是指发行债券等发生的折价或者溢价。发行债券中的折价或者溢价，其实质是对债券票面利息的调整（即将债券票面利率调整为实际利率），属于借款费用的范畴。如某公司发行公司债券，每张公司债券票面价值为100元，票面年利率为6%，期限为4年，而同期市场利率为年利率8%，由于公司债券的票面利率低于市场利率，为成功发行公司债券，该公司采取了折价发行的方式，折价金额在实质上是用于补偿投资者在购入债券后所受到的名义利息上的损失，应当作为以后各期利息费用的调整额。

因借款而发生的辅助费用，是指企业在借款过程中发生的诸如手续费、佣金等费用，由于这些费用是因安排借款而发生的，也属于借入资金所付出的代价，是借款费用的构成部分。

因外币借款而发生的汇兑差额，是指由于汇率变动导致市场汇率与账面汇率出现差异，从而对外币借款本金及其利息的记账本位币金额所产生的影响金额。

对于企业发生的权益性融资费用，不应包括在借款费用中。

【例9-3】某企业发生了借款手续费100 000元，发行公司债券佣金10 000 000元，

发行公司股票佣金20 000 000元，借款利息2 000 000元。其中，借款手续费100 000元、发行公司债券佣金10 000 000元和借款利息2 000 000元均属于借款费用；发行公司股票属于公司权益性融资，所发生的佣金应当冲减溢价，不属于借款费用范畴，不应按照本章节规定进行会计处理。

二、借款费用的确认

（一）确认原则

借款费用的确认主要解决的是将每期发生的借款费用资本化、计入相关资产的成本，还是将有关借款费用费用化、计入当期损益的问题。借款费用确认的基本原则是，企业发生的借款费用可直接归属于符合资本化条件的资产购建或者生产的，应当予以资本化，计入相关资产成本；其他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。

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预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产。建造合同成本、无形资产的开发支出等在符合条件的情况下，也可以认定为符合资本化条件的资产。其中，“相当长时间”应当是指资产的购建或者生产所必需的时间，通常为1年以上（含1年）。

在实务中，如果由于人为或者故意等非正常因素导致资产的购建或者生产时间相当长的，该资产不属于符合资本化条件的资产。购入即可使用的资产，或者购入后需要安装但所需安装时间较短的资产，或者需要建造或生产但建造或生产时间较短的资产，均不属于符合资本化条件的资产。

【例9-4】甲企业向银行借入资金分别用于生产A产品和B产品，其中，A产品的生产时间较短，为1个月；B产品属于大型发电设备，生产周期较长，为1年零3个月。

为存货生产而借入的借款费用在符合资本化条件的情况下应当予以资本化。本例中，由于A产品的生产时间较短，不属于需要经过相当长时间的生产才能达到预定可销售状态的资产，因此，为A产品的生产而借入资金所发生的借款费用不应计入A产品的生产成本，而应当计入当期财务费用。而B产品的生产时间比较长，属于需要经过相当长时间的生产才能达到预定可销售状态的资产，因此，为B产品的生产而借入资金所发生的借款费用符合资本化的条件，应计入B产品的成本中。

（二）借款费用应予资本化的借款范围

借款包括专门借款和一般借款。专门借款，是指为购建或者生产符合资本化条件的资产而专门借入的款项。专门借款通常有明确的用途，即为购建或者生产某项符合资本化条件的资产而专门借入，并通常具有标明该用途的借款合同。如某企业为了建造一条生产线向某银行专门贷款50 000 000元，某房地产开发企业为了开发某住宅小区向某银行专门贷款2亿元等，均属于专门借款，其使用目的明确。一般借款是指除专门借款之外的借款。相对于专门借款而言，一般借款在借入时，其用途通常没有特指用于符合资

本化条件的资产的购建或者生产。

借款费用资本化的借款范围，既包括专门借款，也可包括一般借款。对于一般借款，只有在购建或者生产某项符合资本化条件的资产占用了一般借款时，才应将与该部分一般借款相关的借款费用资本化；否则，所发生的借款费用应当计入当期损益。

（三）借款费用资本化期间的确定

只有发生在资本化期间内的有关借款费用才允许资本化，资本化期间的确定是借款费用确认和计量的重要前提。借款费用资本化期间是指从借款费用开始资本化时点到停止资本化时点的期间，不包括借款费用暂停资本化的期间。

1. 借款费用开始资本化的时点。

借款费用允许开始资本化必须同时满足三个条件，即资产支出已经发生、借款费用已经发生、为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始。

（1）资产支出已经发生的判断。

资产支出包括以支付现金、转移非现金资产和承担带息债务形式所发生的支出。

①支付现金，是指用货币资金支付符合资本化条件的资产的购建或者生产支出。

②转移非现金资产，是指企业将自己的非现金资产直接用于符合资本化条件的资产的购建或者生产。

【例 9-5】某企业将自己生产的产品，包括水泥、钢材等，用于符合资本化条件的资产的建造，该企业同时还用自己生产的产品换取其他企业的工程物资，用于符合资本化条件的资产的建造，这些产品的成本均属于资产支出。

③承担带息债务，是指企业为了购建或者生产符合资本化条件的资产而承担的带息应付款项。企业以赊购方式购买这些物资所产生的债务可能带息，也可能不带息。如果企业赊购这些物资承担的是不带息债务，就不应当将购买价款计入资产支出，因为该债务在偿付前不需要承担利息，也没有占用借款资金。企业只有等到实际偿付债务，发生了资源流出时，才能将其作为资产支出。如果企业赊购物资承担的是带息债务，企业要为这笔债务付出代价，支付利息，与企业向银行借入款项用以支付资产支出在性质上是一致的。企业为购建或者生产符合资本化条件的资产而承担的带息债务应当作为资产支出，当该带息债务发生时，视同资产支出已经发生。

（2）借款费用已经发生的判断。

借款费用已经发生，是指企业已经发生了因购建或者生产符合资本化条件的资产而专门借入款项的借款费用，或者占用的一般借款的借款费用。

（3）为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始的判断。

为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始，是指符合资本化条件的资产的实体建造或者生产工作已经开始，如主体设备的安装、厂房的实际开工建造等。它不包括仅仅持有资产但没有发生为改变资产形态而进行的实质上

的建造或者生产活动。

企业只有在上述三个条件同时满足的情况下，相关借款费用才可以开始资本化；只要其中有一个条件没有满足，借款费用就不能资本化，而应计入当期损益。

【例9-6】某企业专门借入款项建造某项符合资本化条件的固定资产，相关借款费用已经发生，同时固定资产的实体建造工作也已开始，但为固定资产建造所需物资等都是赊购或者客户垫付的（且所形成的负债均为不带息负债），发生的相关薪酬等费用也尚未形成现金流出。

在这种情况下，固定资产建造本身并没有占用借款资金，没有发生资产支出，该事项只满足借款费用开始资本化的第二个和第三个条件，但是没有满足第一个条件，所以，所发生的借款费用不应予以资本化。

【例9-7】某企业为了建造一项符合资本化条件的固定资产，使用自有资金购置了工程物资，该固定资产已经开始动工兴建，但专门借款资金尚未到位，也没有占用一般借款资金。

在这种情况下，企业尽管满足了借款费用开始资本化的第一个和第三个条件，但是不符合借款费用开始资本化的第二个条件，因此，不允许开始借款费用的资本化。

【例9-8】某企业为了建造某一项符合资本化条件的厂房，已经使用银行存款购置了水泥、钢材等，发生了资产支出，相关借款也已开始计息，但是厂房因各种原因迟迟未能开工兴建。

在这种情况下，企业尽管符合了借款费用开始资本化的第一个和第二个条件，但不符合借款费用开始资本化的第三个条件，因此，所发生的借款费用不允许资本化。

2. 借款费用暂停资本化的时间。

符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生非正常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。中断的原因必须是非正常中断。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的原因等所导致的中断。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。属于正常中断的，相关借款费用仍可资本化。在实务中，企业应当按照实质重于形式等原则来判断借款费用暂停资本化的时间。如果相关资产购建或者生产的中断时间较长而且满足其他规定条件的，相关借款费用应当暂停资本化。

【例9-9】某企业于2×10年1月1日利用专门借款开工兴建一幢厂房，支出已经发生，因此借款费用从当日起开始资本化。工程预计于2×11年3月完工。

2×10年5月15日，由于工程施工发生了安全事故，导致工程中断，直到9月10日才复工。

该中断属于非正常中断，因此，上述专门借款在5月15日至9月10日间所发生的

借款费用不应资本化，而应作为财务费用计入当期损益。

正常中断与非正常中断显著不同。正常中断通常仅限于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。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）导致施工出现停顿，也属于正常中断。

【例9-10】某企业在北方某地建造某工程期间，遇上冰冻季节（通常为6个月），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为正常情况，由此导致的施工中断是可预见的不可抗力因素导致的中断，属于正常中断。在正常中断期间所发生的借款费用可以继续资本化，计入相关资产的成本。

3. 借款费用停止资本化的时点。

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者可销售状态之后发生的借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。

资产达到预定可使用或者可销售状态，是指所购建或者生产的符合资本化条件的资产已经达到建造方、购买方或者企业自身等预先设计、计划或者合同约定的可以使用或者可以销售的状态。企业在确定借款费用停止资本化的时点时需要运用职业判断，应当按照实质重于形式原则，针对具体情况，依据经济实质判断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的时点，具体可从以下几个方面进行判断：

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

（2）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相符或者基本相符，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者销售。

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

购建或者生产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。

【例9-11】某企业借入一笔款项，于2×10年2月1日采用出包方式开工兴建一幢厂房。2×11年10月10日工程全部完工，达到合同要求。10月30日工程验收合格，11月15日办理工程竣工结算，11月20日完成全部资产移交手续，12月1日厂房正式投入使用。

在本例中，企业应当将2×11年10月10日确定为工程达到预定可使用状态的时点，作为借款费用停止资本化的时点。后续的工程验收日、竣工结算日、资产移交日和投入使用日均不应作为借款费用停止资本化的时点，否则会导致资产价值和利润的高估。

在符合资本化条件的资产的实际购建或者生产过程中，如果所购建或者生产的符合资本化条件的资产分别建造、分别完工，企业也应当按照实质重于形式原则，区别不同情况，界定借款费用停止资本化的时点。

如果所购建或者生产的符合资本化条件的资产的各部分分别完工，且每部分在其他部分继续建造或者生产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。

如果企业购建或者生产的资产的各部分分别完工，但必须等到整体完工后才可使用或者对外销售的，应当在该资产整体完工时停止借款费用的资本化。在这种情况下，即使各部分资产已经完工，也不能够认为该部分资产已经达到了预定可使用或者可销售状态，企业只能在所购建固定资产整体完工时，才能认为资产已经达到了预定可使用或者可销售状态，借款费用方可停止资本化。

【例9-12】某企业在建设某一涉及数项工程的钢铁冶炼项目时，每个单项工程都是根据各道冶炼工序设计建造的。因此，只有在每项工程都建造完毕后，整个冶炼项目才能正式运转，达到生产和设计要求，故每一个单项工程完工后不应认为资产已经达到了预定可使用状态。企业只有等到整个冶炼项目全部完工，达到预定可使用状态时，才能停止借款费用的资本化。

三、借款费用的计量

（一）借款利息资本化金额的确定

在借款费用资本化期间内，每一会计期间的利息（包括折价或溢价的摊销，下同）的资本化金额，应当按照下列原则确定：

（1）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资金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，确定专门借款应予资本化的利息金额。

（2）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，计算确定一般借款应予资本化的利息金额。资本化率应当根据一般借款加权平均利率计算确定。即企业占用一般借款购建或者生产符合资本化条件的资产时，一般借款的借款费用的资本化金额的确定应当与资产支出相挂钩。有关计算公式如下：

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

所占用一般借款的资本化率 = 所占用一般借款加权平均利率 = 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

（3）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。

【例9-13】甲公司于2×12年1月1日正式动工兴建一幢厂房，工期预计为1年零6个月。工程采用出包方式，分别于2×12年1月1日、2×12年7月1日和2×13年1月1日支付工程进度款。

甲公司为建造厂房于2×12年1月1日专门借款30 000 000元，借款期限为3年，年利率为5%。另外，在2×12年7月1日又专门借款60 000 000元，借款期限为5年，年利率为6%。借款利息按年支付（如无特别说明，本章例题中名义利率与实际利率相同）。

甲公司将闲置借款资金用于固定收益债券短期投资，该短期投资月收益率为0.5%。

厂房于2×13年6月30日完工，达到预定可使用状态。

甲公司为建造该厂房的支出金额如表9-3所示。

表9-3　　单位：元

日期	每期资产支出金额	累计资产支出金额	闲置借款资金用于短期投资金额
2×12年1月1日	15 000 000	15 000 000	15 000 000
2×12年7月1日	35 000 000	50 000 000	40 000 000
2×13年1月1日	35 000 000	85 000 000	5 000 000
总　计	85 000 000	—	60 000 000

由于甲公司使用了专门借款建造厂房，而且厂房建造支出没有超过专门借款金额，因此，甲公司2×12年、2×13年建造厂房应予资本化的利息金额计算如下：

（1）确定借款费用资本化期间为2×12年1月1日至2×13年6月30日。

（2）计算在资本化期间内专门借款实际发生的利息金额：

2×12年专门借款发生的利息金额 = 30 000 000 × 5% + 60 000 000 × 6% × 6 ÷ 12 = 3 300 000（元）

2×13年1月1日至6月30日专门借款发生的利息金额 = 30 000 000 × 5% × 6 ÷ 12 + 60 000 000 × 6% × 6 ÷ 12 = 2 550 000（元）

（3）计算在资本化期间内利用闲置的专门借款资金进行短期投资的收益：

2×12年短期投资收益 = 15 000 000 × 0.5% × 6 + 40 000 000 × 0.5% × 6 = 1 650 000（元）

2×13年1月1日至6月30日短期投资收益 = 5 000 000 × 0.5% × 6 = 150 000（元）

（4）由于在资本化期间内，专门借款利息费用的资本化金额应当以其实际发生的利息费用减去将闲置的借款资金进行短期投资取得的投资收益后的金额确定，因此：

2×12 年的利息资本化金额 = 3 300 000 - 1 650 000 = 1 650 000（元）

2×13 年的利息资本化金额 = 2 550 000 - 150 000 = 2 400 000（元）

（5）有关账务处理如下：

①2×12 年 12 月 31 日。

借：在建工程——××厂房　　1 650 000

　　应收利息（或银行存款）　　1 650 000

　　贷：应付利息——××银行　　3 300 000

②2×13 年 6 月 30 日。

借：在建工程——××厂房　　2 400 000

　　应收利息（或银行存款）　　150 000

　　贷：应付利息——××银行　　2 550 000

【例 9-14】沿用〖例 9-13〗，假定甲公司建造厂房没有专门借款，占用的都是一般借款。

甲公司为建造厂房占用的一般借款有两笔，具体如下：

（1）向 A 银行长期贷款 20 000 000 元，期限为 2×11 年 12 月 1 日至 2×14 年 12 月 1 日，年利率为 6%，按年支付利息。

（2）发行公司债券 100 000 000 元，于 2×11 年 1 月 1 日发行，期限为 5 年，年利率为 8%，按年支付利息。

假定这两笔一般借款除了用于厂房建设外，没有用于其他符合资本化条件的资产的购建或者生产活动。

假定全年按 360 天计算，其他资料沿用〖例 9-13〗。

鉴于甲公司建造厂房没有占用专门借款，而是占用了一般借款，因此，公司应当首先计算所占用一般借款的加权平均利率作为资本化率，然后计算建造厂房的累计资产支出加权平均数，将其与资本化率相乘，计算求得当期应予资本化的借款利息金额。具体如下：

（1）计算所占用一般借款资本化率：

一般借款资本化率（年）=（20 000 000×6% + 100 000 000×8%）÷（20 000 000 + 100 000 000）×100% = 7.67%

（2）计算累计资产支出加权平均数：

2×12 年累计资产支出加权平均数 = 15 000 000×360 ÷ 360 + 35 000 000×180 ÷ 360 = 32 500 000（元）

2×13 年累计资产支出加权平均数 = 85 000 000×180 ÷ 360 = 42 500 000（元）

（3）计算每期利息资本化金额：

2×12 年为建造厂房的利息资本化金额 = 32 500 000×7.67% = 2 492 750（元）

2×12 年实际发生的一般借款利息费用 = 20 000 000×6% + 100 000 000×8% = 9 200 000（元）

2×13年为建造厂房的利息资本化金额=42 500 000×7.67%=3 259 750（元）

2×13年1月1日至6月30日实际发生的一般借款利息费用=20 000 000×6%×180÷360+100 000 000×8%×180÷360=4 600 000（元）

上述计算的利息资本化金额没有超过两笔一般借款实际发生的利息费用，可以资本化。

（4）根据上述计算结果，账务处理如下：

①2×12年12月31日。

借：在建工程——厂房　　2 492 750

　　财务费用　　6 707 250

　　贷：应付利息——××银行　　9 200 000

②2×13年6月30日。

借：在建工程——厂房　　3 259 750

　　财务费用　　1 340 250

　　贷：应付利息——××银行　　4 600 000

【例9-15】沿用〖例9-13〗和〖例9-14〗，假定甲公司为建造厂房于2×12年1月1日专门借款30 000 000元，借款期限为3年，年利率为5%。除此之外，没有其他专门借款。在厂房建造过程中所占用的一般借款仍为两笔，一般借款有关资料沿用〖例9-14〗。其他相关资料均同〖例9-13〗和〖例9-14〗。

在这种情况下，公司应当首先计算专门借款利息的资本化金额，然后计算所占用一般借款利息的资本化金额。具体如下：

（1）计算专门借款利息资本化金额：

2×12年专门借款利息资本化金额=30 000 000×5%-15 000 000×0.5%×6=1 050 000（元）

2×13年专门借款利息资本化金额=30 000 000×5%×180÷360=750 000（元）

（2）计算一般借款资本化金额：

在建造厂房过程中，自2×12年7月1日起已经有20 000 000元占用了一般借款。另外，2×13年1月1日支出的35 000 000元也占用了一般借款。计算这两笔资产支出的加权平均数如下：

2×12年占用了一般借款的资产支出加权平均数=20 000 000×180÷360=10 000 000（元）

由于一般借款利息资本化率与〖例9-14〗相同，即为7.67%。所以：

2×12年应予资本化的一般借款利息金额=10 000 000×7.67%=767 000（元）

2×13年占用了一般借款的资产支出加权平均数=（20 000 000+35 000 000）×180÷360=27 500 000（元）

则2×13年应予资本化的一般借款利息金额=27 500 000×7.67%=2 109 250（元）

（3）根据上述计算结果，公司建造厂房应予资本化的利息金额如下：

2×12年利息资本化金额=1 050 000+767 000=1 817 000（元）

2×13年利息资本化金额=750 000+2 109 250=2 859 250（元）

（4）有关账务处理如下：

①2×12年12月31日。

借：在建工程——××厂房　　1 817 000

　　财务费用　　8 433 000

　　应收利息（或银行存款）　　450 000

　　贷：应付利息——××银行　　10 700 000

注：2×12年实际发生的借款利息=30 000 000×5%+20 000 000×6%+100 000 000×8%=10 700 000（元）

②2×13年6月30日。

借：在建工程——××厂房　　2 859 250

　　财务费用　　2 490 750

　　贷：应付利息——××银行　　5 350 000

注：2×13年1月1日至6月30日实际发生的借款利息=10 700 000÷2=5 350 000（元）

【例9-16】甲公司拟在厂区内建造一幢新厂房，有关资料如下：

（1）2×12年1月1日向银行专门借款60 000 000元，期限为3年，年利率为6%，每年1月1日付息。

（2）除专门借款外，公司只有一笔其他借款，为公司于2×11年12月1日借入的长期借款72 000 000元，期限为5年，年利率为8%，每年12月1日付息，假设甲公司在2×12年和2×13年底均未支付当年利息。

（3）由于审批、办手续等原因，厂房于2×12年4月1日才开始动工兴建，当日支付工程款24 000 000元。工程建设期间的支出情况如表9-4所示。

表9-4　　单位：元

日期	每期资产支出金额	累计资产支出金额	闲置借款资金用于短期投资金额
2×12年4月1日	24 000 000	24 000 000	36 000 000
2×12年6月1日	12 000 000	36 000 000	24 000 000
2×12年7月1日	36 000 000	72 000 000	占用一般借款
2×13年1月1日	12 000 000	84 000 000	
2×13年4月1日	6 000 000	90 000 000	
2×13年7月1日	6 000 000	96 000 000	
总计	96 000 000	—	—

工程于2×13年9月30日完工，达到预定可使用状态。其中，由于施工质量问题，

工程于2×12年9月1日至12月31日停工4个月。

（4）专门借款中未支出部分全部存入银行，假定月利率为0.25%。假定全年按照360天计算，每月按照30天计算。

根据上述资料，有关利息资本化金额的计算和账务处理如下：

（1）计算2×12年、2×13年全年发生的专门借款和一般借款利息费用：

2×12年专门借款发生的利息金额=60 000 000×6%=3 600 000（元）

2×12年一般借款发生的利息金额=72 000 000×8%=5 760 000（元）

2×13年专门借款发生的利息金额=60 000 000×6%=3 600 000（元）

2×13年一般借款发生的利息金额=72 000 000×8%=5 760 000（元）

（2）在本例中，尽管专门借款于2×12年1月1日借入，但是厂房建设于4月1日方才开工。因此，借款利息费用只有在4月1日起才符合开始资本化的条件，计入在建工程成本。同时，由于厂房建设在2×12年9月1日至12月31日期间发生非正常中断4个月，该期间发生的利息费用应当暂停资本化，计入当期损益。

（3）计算2×12年借款利息资本化金额和应计入当期损益金额及其账务处理：

①计算2×12年专门借款应予资本化的利息金额。

2×12年1~3月和9~12月专门借款发生的利息费用=60 000 000×6%×210÷360=2 100 000（元）

2×12年专门借款转存入银行取得的利息收入=60 000 000×0.25%×3+36 000 000×0.25%×2+24 000 000×0.25%×1=690 000（元）

其中，专门借款在资本化期间内取得的利息收入=36 000 000×0.25%×2+24 000 000×0.25%×1=240 000（元）

公司在2×12年应予资本化的专门借款利息金额=3 600 000-2 100 000-240 000=1 260 000（元）

公司在2×12年应当计入当期损益（财务费用）的专门借款利息金额（减利息收入）=3 600 000-1 260 000-690 000=1 650 000（元）

②计算2×12年一般借款应予资本化的利息金额。

公司在2×12年占用了一般借款资金的资产支出加权平均数=（24 000 000+12 000 000+36 000 000-60 000 000）×60÷360=2 000 000（元）

公司在2×12年一般借款应予资本化的利息金额=2 000 000×8%=160 000（元）

公司在2×12年应当计入当期损益的一般借款利息金额=5 760 000-160 000=5 600 000（元）

③计算2×12年应予资本化和应当计入当期损益的借款利息金额。

公司在2×12年应予资本化的借款利息金额=1 260 000+160 000=1 420 000（元）

公司在2×12年应当计入当期损益的借款利息金额=1 650 000+5 600 000=7 250 000（元）

④2×12年有关会计分录。

借：在建工程——××厂房　　1 420 000
　　财务费用　　7 250 000
　　应收利息（或银行存款）　　690 000
　　贷：应付利息——××银行　　9 360 000

（4）计算2×13年借款利息资本化金额和应计入当期损益金额及其账务处理：

①计算2×13年专门借款应予资本化的利息金额。

公司在2×13年应予资本化的专门借款利息金额=60 000 000×6%×270÷360=2 700 000（元）

公司在2×13年应当计入当期损益的专门借款利息金额=3 600 000-2 700 000=900 000（元）

②计算2×13年一般借款应予资本化的利息金额。

公司在2×13年占用了一般借款资金的资产支出加权平均数=24 000 000×270÷360+6 000 000×180÷360+6 000 000×90÷360=22 500 000（元）

公司在2×13年一般借款应予资本化的利息金额=22 500 000×8%=1 800 000（元）

公司在2×13年应当计入当期损益的一般借款利息金额=5 760 000-1 800 000=3 960 000（元）

③计算2×13年应予资本化和应当计入当期损益的借款利息金额。

公司在2×13年应予资本化的借款利息金额=2 700 000+1 800 000=4 500 000（元）

公司在2×13年应当计入当期损益的借款利息金额=900 000+3 960 000=4 860 000（元）

④2×13年有关会计分录。

借：在建工程——××厂房　　4 500 000
　　财务费用　　4 860 000
　　贷：应付利息——××银行　　9 360 000

（二）借款辅助费用资本化金额的确定

辅助费用是企业为了安排借款而发生的必要费用，包括借款手续费（如发行债券手续费）、佣金等。如果企业不发生这些费用，就无法取得借款，辅助费用是企业借入款项所付出的一种代价，是借款费用的有机组成部分。

对于企业发生的专门借款辅助费用，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；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所发生的，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。上述资本化或计入当期损益的辅助费用的发生额，是指根据本书第八章按照实际利率法所确定的金融负债交易费用对每期利息费用的调整额。借款实际利率与合同利率差异较小的，也可以采用合同利率计

算确定利息费用。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。考虑到借款辅助费用与金融负债交易费用是一致的，其会计处理相同。

根据本书第八章的规定，除以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债之外，其他金融负债相关的交易费用应当计入金融负债的初始确认金额。为购建或者生产符合资本化条件的资产的专门借款或者一般借款，通常都属于除以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债之外的其他金融负债。对于这些金融负债所发生的辅助费用需要计入借款的初始确认金额，即抵减相关借款的初始确认金额，从而影响以后各期实际利息的计算。换句话说，由于辅助费用的发生将导致相关借款实际利率的上升，从而需要对各期利息费用做相应调整，在确定借款辅助费用资本化金额时可以结合借款利息资本化金额一并计算。

（三）外币专门借款汇兑差额资本化金额的确定

在资本化期间内，外币专门借款本金及其利息的汇兑差额应当予以资本化，计入符合资本化条件的资产的成本；除外币专门借款之外的其他外币借款本金及其利息所产生的汇兑差额，应当作为财务费用计入当期损益。

【例9-17】 甲公司产品已经打入美国市场，为节约生产成本，决定在当地建造生产工厂并设立分公司，2×10年1月1日，为该工程项目专门向当地银行借入10 000 000美元，年利率为8%，期限为3年，假定不考虑与借款有关的辅助费用。合同约定，甲公司于每年1月1日支付借款利息，到期偿还借款本金。

工程于2×10年1月1日开始实体建造，2×11年6月30日完工，达到预定可使用状态。期间发生的资产支出如下：

2×10年1月1日，支出2 000 000美元；

2×10年7月1日，支出5 000 000美元；

2×11年1月1日，支出3 000 000美元。

公司的记账本位币为人民币，外币业务采用外币业务发生时当日即期汇率即市场汇率折算。相关汇率如下：

2×10年1月1日，市场汇率为1美元=6.70人民币元；

2×10年12月31日，市场汇率为1美元=6.75人民币元；

2×11年1月1日，市场汇率为1美元=6.77人民币元；

2×11年6月30日，市场汇率为1美元=6.80人民币元。

本例中，甲公司计算该外币借款汇兑差额资本化金额如下：

（1）计算2×10年汇兑差额资本化金额。

①应付利息=10 000 000×8%×6.75=5 400 000（元）

账务处理为：

借：在建工程——××工程　　5 400 000

　　贷：应付利息——××银行　　5 400 000

②外币借款本金及利息汇兑差额=10 000 000×(6.75-6.70)+800 000×(6.75-

6.75）=500 000（元）

账务处理为：

借：在建工程——××工程　　500 000

　　贷：长期借款——××银行——汇兑差额　　500 000

（2）2×11年1月1日实际支付利息时，应当支付800 000美元，折算成人民币为5 416 000元。该金额与原账面金额之间的差额16 000元应当继续予以资本化，计入在建工程成本。账务处理为：

借：应付利息——××银行　　5 400 000

　　在建工程——××工程　　16 000

　　贷：银行存款　　5 416 000

（3）计算2×11年6月30日时的汇兑差额资本化金额。

①应付利息=10 000 000×8%×1/2×6.80=2 720 000（元）

账务处理为：

借：在建工程——××工程　　2 720 000

　　贷：应付利息——××银行　　2 720 000

②外币借款本金及利息汇兑差额=10 000 000×（6.80-6.75）+400 000×（6.80-6.80）=500 000（元）

账务处理为：

借：在建工程——××工程　　500 000

　　贷：长期借款——××银行——汇兑差额　　500 000

第十章　或有事项

第一节　或有事项概述

一、或有事项的概念及其特征

企业在经营活动中有时会面临诉讼、仲裁、债务担保、产品质量保证、重组等具有较大不确定性的经济事项，这些不确定事项对企业的财务状况和经营成果可能会产生较大的影响，其最终结果须由某些未来事项的发生或不发生加以决定。如企业对商品提供产品质量保证，承诺在商品发生质量问题时由企业无偿提供修理服务，从而会发生一些费用。至于这笔费用是否发生以及如果发生金额是多少，取决于未来是否发生修理请求以及修理工作量的大小等。按照权责发生制的要求，企业不能等到客户提出修理请求时，才确认因提供产品质量保证而发生的义务，而应当在资产负债表日对这一不确定事项做出判断，以决定是否在当期确认可能承担的修理义务。会计上将这种不确定事项称为或有事项。

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。常见的或有事项包括：未决诉讼、未决仲裁、债务担保、产品质量保证（含产品安全保证）、亏损合同、重组义务、承诺、环境污染整治等。

或有事项具有以下特征：

（一）或有事项是由过去的交易或者事项形成的

或有事项作为一种不确定事项，是由企业过去的交易或者事项形成的。由过去的交易或者事项形成，是指或有事项的现存状况是过去交易或者事项引起的客观存在。

如未决诉讼是企业因过去的经济行为导致起诉其他单位或被其他单位起诉，是现存的一种状况，而不是未来将要发生的事项。又如，产品质量保证是企业对已售出商品或已提供劳务的质量提供的保证，不是为尚未出售商品或尚未提供劳务的质量提供的保证。基于这一特征，未来可能发生的自然灾害、交通事故、经营亏损等事项，都不属于或有事项。

（二）或有事项的结果具有不确定性

或有事项的结果具有不确定性，是指或有事项的结果是否发生具有不确定性或者或有事项的结果预计将会发生，但发生的具体时间或金额具有不确定性。

首先，或有事项的结果是否发生具有不确定性。如债务的担保方在债务到期时是否承担和履行连带责任，需要根据被担保方能否按时还款决定，其结果在担保协议达成时具有不确定性。又如，有些未决诉讼，被起诉的一方是否会败诉，在案件审理过程中是

难以确定的，需要根据人民法院的判决情况加以确定。

其次，或有事项的结果预计将会发生，但发生的具体时间或金额具有不确定性。如某企业因生产过程中排污治理不力并对周围环境造成污染而被起诉，如无特殊情况，该企业很可能败诉。但是，在诉讼成立时，该企业因败诉将支出多少金额，或者何时将发生这些支出，可能是难以确定的。

（三）或有事项的结果由未来事项决定

由未来事项决定，是指或有事项的结果只能由未来不确定事项的发生或不发生才能决定。

或有事项发生时，将会对企业产生有利影响还是不利影响，或虽已知是有利影响或不利影响，但影响有多大，在或有事项发生时是难以确定的。这种不确定性的消失，只能由未来不确定事项的发生或不发生才能证实。如企业为其他单位提供债务担保，该担保事项最终是否会要求企业履行偿还债务的连带责任，要看被担保方的未来经营情况和偿债能力。如果被担保方经营情况和财务状况良好且有较好的信用，那么企业将不需要履行该连带责任。只有在被担保方到期无力还款时，担保方才承担偿还债务的连带责任。又如，未决诉讼只能等到人民法院判决才能决定其结果。

或有事项与不确定性联系在一起，但会计处理过程中存在不确定性的事项并不都是或有事项，企业应当按照或有事项的定义和特征进行判断。如对固定资产计提折旧虽然也涉及对固定资产预计净残值和使用寿命进行分析和判断，带有一定的不确定性，但是，固定资产折旧是已经发生的损耗，固定资产的原值是确定的，其价值最终会转移到成本或费用中也是确定的，该事项的结果是确定的，因此，对固定资产计提折旧不属于或有事项。

二、或有负债和或有资产

或有负债和或有资产与或有事项密切相关。

（一）或有负债

或有负债，是指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计量。

或有负债涉及两类义务：一类是潜在义务；另一类是现时义务。

1. 潜在义务，是指结果取决于未来不确定事项的可能义务。也就是说，潜在义务最终是否转变为现时义务，由某些未来不确定事项的发生或不发生才能决定。

2. 现时义务，是指企业在现行条件下已承担的义务，该现时义务的履行不是很可能导致经济利益流出企业，或者该现时义务的金额不能可靠地计量。其中：①“不是很可能导致经济利益流出企业”，是指该现时义务导致经济利益流出企业的可能性不超过50%（含50%），如甲企业和乙企业签订担保合同，承诺为乙企业的某项贷款提供担保。由于担保合同的签订，甲企业承担了一项现时义务，但承担现时义务不意味着经济利益很可能因此流出企业。如果乙企业的财务状况良好，说明甲企业履行连带责任的可能性不大，那么这项担保合同不是很可能导致经济利益流出甲企业。该现时义务属于甲企业

的或有负债。②“金额不能可靠地计量”，是指该现时义务导致经济利益流出企业的“金额”难以合理预计，现时义务履行的结果具有较大的不确定性。如甲公司涉及一桩诉讼案，根据以往的审判案例推断，甲公司很可能要败诉。但人民法院尚未判决，甲公司无法根据经验判断未来将要承担多少赔偿金额，因此该现时义务的金额不能可靠地计量，该诉讼案件即形成一项甲公司的或有负债。

或有负债无论是潜在义务还是现时义务，均不符合负债的确认条件，因而不能在财务报表中予以确认，但应当按照相关规定在财务报表附注中披露有关信息，包括或有负债的种类及其形成原因、经济利益流出不确定性的说明、预计产生的财务影响以及获得补偿的可能性等。

【例 10－1】2×15 年 5 月 10 日，甲公司的子公司乙公司从银行贷款人民币 80 000 000 元，期限 2 年，由甲公司全额担保；2×17 年 6 月 1 日丙公司从银行贷款人民币 50 000 000 元，期限 3 年，由甲公司全额担保；2×17 年 7 月 1 日丁公司从银行贷款 20 000 000 美元，期限 5 年，由甲公司全额担保。

截至 2×17 年 12 月 31 日的情况如下：乙公司贷款逾期未还，银行已起诉甲公司和乙公司。丙公司经营状况良好，预期不存在还款困难。丁公司受政策不利影响，可能不能偿还到期美元债务。

在本例中，就乙公司而言，甲公司很可能履行连带责任，造成损失，但损失金额是多少，目前还难以预计。就丙公司而言，要求甲公司履行连带责任的可能性极小。就丁公司而言，甲公司可能履行连带责任。根据企业会计准则的规定，甲公司应在 2×17 年 12 月 31 日的财务报表附注中作如下披露（见表 10－1）。

表 10－1

被担保单位	担保金额	财务影响
乙公司	担保金额人民币 80 000 000 元，2×17 年 5 月 10 日到期	乙公司的银行借款已逾期。贷款银行已起诉乙公司和本公司，由于对乙公司该笔银行贷款提供全额担保，预期诉讼结果将给本公司的财务造成重大不利影响，损失金额目前难以估计
丙公司	担保金额人民币 50 000 000 元，2×20 年 6 月 1 日到期	丙公司目前经营情况良好，预期对银行贷款不存在还款困难，因此对丙公司的担保极小可能会给本公司造成不利影响，损失金额目前难以估计
丁公司	担保金额 20 000 000 美元，2×22 年 7 月 1 日到期	丁公司受政策影响本年度效益不如以往，可能不能偿还到期美元贷款，本公司可能因此承担相应的连带责任而发生损失，损失金额目前难以估计

（二）或有资产

或有资产，是指过去的交易或者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。

或有资产作为一种潜在资产，其结果具有较大的不确定性，只有随着经济情况的变化，通过某些未来不确定事项的发生或不发生才能证实其是否会形成企业真正的资产。如甲企业向法院起诉乙企业侵犯了其专利权。法院尚未对该案件进行公开审理，甲企业是否胜诉尚难判断。对于甲企业而言，将来可能胜诉而获得的赔偿属于一项或有资产，但这项或有资产是否会转化为真正的资产，要由人民法院的判决结果确定。如果终审判决结果是甲企业胜诉，那么这项或有资产就转化为企业的一项资产。如果终审判决结果是甲企业败诉，那么或有资产就消失了，不会形成企业的资产。

正如或有负债不符合负债确认条件一样，或有资产也不符合资产确认条件，因而也不能在财务报表中确认。企业通常不应当披露或有资产，但或有资产很可能给企业带来经济利益的，应当披露其形成的原因、预计产生的财务影响等。

（三）或有负债和或有资产转化为预计负债（负债）和资产

需要指出的是，影响或有负债和或有资产的多种因素处于不断变化之中，企业应当持续地对这些因素予以关注。随着时间的推移和事态的进展，或有负债对应的潜在义务可能转化为现时义务，原来不是很可能导致经济利益流出的现时义务也可能被证实将很可能导致经济利益流出企业，并且现时义务的金额也能够可靠计量。企业应当对或有负债相关义务进行评估、分析判断其是否符合确认为负债的条件。如符合确认为负债的条件，应将其确认为预计负债。类似地，或有资产对应的潜在权利也可能随着相关因素的改变而发生变化，其对应的潜在资产最终是否能够流入企业会逐渐变得明确，如果某一时点企业基本确定能够收到这项潜在资产并且其金额能够可靠计量，应当将其确认为企业的资产。

如未决诉讼对于预期会胜诉的一方而言，因未决诉讼形成了一项或有资产；该或有资产最终是否转化为企业的资产，要根据诉讼的最终判决而定。最终判决胜诉的，这项或有资产就转化为企业真正的资产。对于预期会败诉的一方而言，因未决诉讼形成了一项或有负债或预计负债：如为或有负债，该或有负债最终是否转化为企业的预计负债，只能根据诉讼的进展而定。企业根据法律规定、律师建议等因素判断自己很可能败诉且赔偿金额能够合理估计的，这项或有负债就转化为企业的预计负债。

第二节　或有事项的确认和计量

一、或有事项的确认

或有事项的确认通常是与或有事项相关义务的确认。或有事项形成的或有资产只有在企业基本确定能够收到的情况下，才能转变为真正的资产，应当予以确认。

根据《企业会计准则第13号——或有事项》的规定，与或有事项有关的义务在同时符合以下三个条件时，应当确认为预计负债：①该义务是企业承担的现时义务；②履行该义务很可能导致经济利益流出企业；③该义务的金额能够可靠地计量。

（一）该义务是企业承担的现时义务

该义务是企业承担的现时义务，是指与或有事项相关的义务是在企业当前条件下已承担的义务，企业没有其他现实的选择，只能履行该现时义务。通常情况下，过去的事项是否导致现时义务是比较明确的，但也存在极少情况，特定事项是否已发生或这些事项是否已产生了一项现时义务可能难以确定，企业应当考虑包括资产负债表日后所有可获得的证据、专家意见等，以此确定资产负债表日是否存在现时义务。如果据此判断，资产负债表日很可能存在现时义务，且符合预计负债确认条件的，应当确认一项预计负债；如果资产负债表日现时义务不是很可能存在的，企业应披露一项或有负债，除非含有经济利益的资源流出企业的可能性极小。

这里所指的义务包括法定义务和推定义务。其中，法定义务是指因合同、法律法规等产生的义务，通常是企业在经济管理和经济协调中，依照经济法律法规的规定必须履行的责任。例如，企业与其他企业签订购货合同产生的义务就属于法定义务。

推定义务，是指因企业的特定行为而产生的义务。企业的“特定行为”，泛指企业以往的习惯做法、已公开的承诺或已公开宣布的经营政策。并且，由于以往的习惯做法，或通过这些承诺或公开的声明，企业向外界表明了它将承担特定的责任，从而使受影响的各方形成了其将履行那些责任的合理预期。例如，甲公司是一家化工企业，因扩大经营规模，到A国创办了一家分公司。假定A国尚未针对甲公司这类企业的生产经营可能产生的环境污染制定相关法律，因而甲公司的分公司对在A国生产经营可能产生的环境污染不承担法定义务。但是，甲公司为在A国树立良好的形象，自行向社会公告，宣称将对生产经营可能产生的环境污染进行治理，甲公司的分公司为此承担的义务就属于推定义务。

（二）履行该义务很可能导致经济利益流出企业

履行该义务很可能导致经济利益流出企业，是指履行与或有事项相关的现时义务时，导致经济利益流出企业的可能性超过50%，但尚未达到基本确定的程度。

履行或有事项相关义务导致经济利益流出企业的可能性，通常按照一定的概率区间加以判断。一般情况下，发生的概率分为以下几个层次：基本确定、很可能、可能、极小可能。企业通常可以结合下列情况判断经济利益流出的可能性：

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%但小于或等于95%
可能	大于5%但小于或等于50%
极小可能	大于0但小于或等于5%

企业因或有事项承担了现时义务，并不说明该现时义务很可能导致经济利益流出企业。例如，2×17年5月1日，甲企业与乙企业签订协议，承诺为乙企业的2年期银行借款提供全额担保。对于甲企业而言，由于该担保事项而承担了一项现时义务，但这项义务的履行是否很可能导致经济利益流出企业，需依据乙企业的经营情况和财务状况等因素加以确定。假定2×17年末，乙企业的财务状况恶化，且没有迹象表明可能发生好转。

此种情况出现，表明乙企业很可能违约，从而甲企业履行承担的现时义务将很可能导致经济利益流出企业。反之，如果乙企业财务状况良好，一般可以认定乙企业不会违约，从而甲企业履行承担的现时义务不是很可能导致经济利益流出。

（三）该义务的金额能够可靠地计量

该义务的金额能够可靠地计量，是指与或有事项相关的现时义务的金额能够合理地估计。

由于或有事项具有不确定性，因或有事项产生的现时义务的金额也具有不确定性，需要估计。要对或有事项确认一项预计负债，相关现时义务的金额应当能够可靠估计。只有在其金额能够可靠地估计并同时满足其他两个条件时，企业才能加以确认。

如乙公司涉及一起诉讼案。根据以往的审判结果判断，乙公司很可能败诉，相关的赔偿金额也可以估算出一个区间。在这种情况下，就可以认为该公司因未决诉讼承担的现时义务的金额能够可靠地估计，从而对未决诉讼确认一项因或有事项形成的预计负债。但是如果没有以往的审判结果作为比照，而相关的法律法规条文又没有明确解释，那么即使该公司预计可能败诉，在判决以前也很可能无法合理估计其须承担的现时义务的金额，这种情况下不应确认为预计负债。

二、或有事项的计量

当与或有事项有关的义务符合确认为负债的条件时应当将其确认为预计负债，预计负债应当按照履行相关现时义务所需支付的最佳估计数进行初始计量。此外，企业清偿因或有事项而确认的负债所需支出还可能从第三方或其他方获得补偿。或有事项的计量主要涉及两个方面：一是预计负债的计量；二是预期可获得补偿的处理。

（一）预计负债的计量

1. 最佳估计数的确定。

预计负债应当按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量。最佳估计数的确定应当分别两种情况处理：

（1）所需支出存在一个连续范围，且该范围内各种结果发生的可能性相同，则最佳估计数应当按照该范围内的中间值，即上下限金额的平均数确定。

【例10－2】 2×17年12月1日，甲公司因合同违约而被乙公司起诉。2×17年12月31日，甲公司尚未接到人民法院的判决。甲公司预计，最终的法律判决很可能对公司不利。假定预计将要支付的赔偿金额为1 000 000～1 600 000元的某一金额，而且这个区间内每个金额的可能性都大致相同。

在这种情况下，甲公司应在2×17年12月31日的资产负债表中确认一项预计负债，金额为：（1 000 000＋1 600 000）÷2＝1 300 000（元）。

有关账务处理如下：

借：营业外支出——赔偿支出——乙公司　　1 300 000

　　贷：预计负债——未决诉讼——乙公司　　1 300 000

（2）所需支出不存在一个连续范围，或者虽然存在一个连续范围，但该范围内各种

结果发生的可能性不相同。在这种情况下，最佳估计数按照以下方法确定：

①如果或有事项仅涉及单个项目，最佳估计数按照最可能发生金额确定。“涉及单个项目”指或有事项涉及的项目只有一个，如一项未决诉讼、一项未决仲裁或一项债务担保等。

【例10-3】2×17年10月2日，乙公司涉及一起诉讼案。2×17年12月31日，乙公司尚未接到人民法院的判决。在咨询了公司的法律顾问后，乙公司认为：胜诉的可能性为40%，败诉的可能性为60%；如果败诉，需要赔偿1 000 000元。

在这种情况下，乙公司在2×17年12月31日资产负债表中应确认的预计负债金额应为最可能发生的金额，即1 000 000元。

有关账务处理如下：

借：营业外支出——赔偿支出　　1 000 000

　　贷：预计负债——未决诉讼　　1 000 000

②如果或有事项涉及多个项目，最佳估计数按照各种可能结果及相关概率加权计算确定。“涉及多个项目”指或有事项涉及的项目不止一个，如产品质量保证。在产品质量保证中，提出产品保修要求的可能有许多客户，相应地，企业对这些客户负有保修义务。

【例10-4】丙公司是生产并销售A产品的企业，2×17年度第一季度共销售A产品30 000件，销售收入为180 000 000元。根据公司的产品质量保证条款，该产品售出后一年内，如发生正常质量问题，公司将负责免费维修。根据以前年度的维修记录，如果发生较小的质量问题，发生的维修费用为销售收入的1%；如果发生较大的质量问题，发生的维修费用为销售收入的2%。根据公司质量部门的预测，本季度销售的产品中，80%不会发生质量问题；15%可能发生较小质量问题；5%可能发生较大质量问题。

根据上述资料，2×17年第一季度末丙公司应确认的预计负债金额为：

180 000 000×(0×80%+1%×15%+2%×5%)=450 000（元）

有关账务处理如下：

借：销售费用——产品质量保证——A产品　　450 000

　　贷：预计负债——产品质量保证——A产品　　450 000

2. 预计负债的计量需要考虑的其他因素。

企业在确定最佳估计数时应当综合考虑与或有事项有关的风险和不确定性、货币时间价值和未来事项等因素。

（1）风险和不确定性。

风险是对交易或有事项结果的变化可能性的一种描述。风险的变动可能增加负债计量的金额。企业在不确定的情况下进行判断需要谨慎，使得收入或资产不会被高估，费用或负债不会被低估。但是，不确定性并不说明应当确认过多的预计负债和故意夸大支出或费用。

企业应当充分考虑与或有事项有关的风险和不确定性，既不能忽略风险和不确定性对或有事项计量的影响，也要避免对风险和不确定性进行重复调整，从而在低估和高估

预计负债金额之间寻找平衡点。

（2）货币时间价值。

预计负债的金额通常应当等于未来应支付的金额。但是，因货币时间价值的影响，资产负债表日后不久发生的现金流出，要比一段时间之后发生的同样金额的现金流出负有更大的义务。所以，如果预计负债的确认时点距离实际清偿有较长的时间跨度，货币时间价值的影响重大，那么在确定预计负债的确认金额时，应考虑采用现值计量，即通过对相关未来现金流出进行折现后确认最佳估计数。如油气井或核电站的弃置费用等，应按照未来应支付金额的现值确定。确定预计负债的金额不应考虑预期处置相关资产形成的利得。

将未来现金流出折算为现值时，需要注意以下三点：①用来计算现值的折现率应当是反映货币时间价值的当前市场估计和相关负债特有风险的税前利率。②风险和不确定性既可以在计量未来现金流出时作为调整因素，也可以在确定折现率时予以考虑，但不能重复反映。③随着时间的推移，即使在未来现金流出和折现率均不改变的情况下，预计负债的现值将逐渐增长。企业应当在资产负债表日对预计负债的现值进行重新计量。

（3）未来事项。

企业应当考虑可能影响履行现时义务所需金额的相关未来事项。也就是说，对于这些未来事项，如果有足够的客观证据表明它们将发生，如未来技术进步、相关法规出台等，则应当在预计负债计量中予以考虑，但不应考虑预期处置相关资产形成的利得。

预期的未来事项可能对预计负债的计量较为重要。如某核电企业预计在生产结束时处理核废料的费用将因未来技术的变化而显著降低，那么，该企业因此确认的预计负债金额应当反映有关专家对技术发展以及处理费用减少作出的合理预测。但是，这种预计需要取得确凿的客观证据予以支持。

3. 资产负债表日对预计负债账面价值的复核。

企业应当在资产负债表日对预计负债的账面价值进行复核。有确凿证据表明该账面价值不能真实反映当前最佳估计数的，应当按照当前最佳估计数对该账面价值进行调整。如某化工企业对环境造成了污染，按照当时的法律规定，只需要对污染进行清理。随着国家对环境保护越来越重视，按照现在的法律规定，该企业不但需要对污染进行清理，还很可能要对居民进行赔偿。这种法律要求的变化，会对企业预计负债的计量产生影响。企业应当在资产负债表日对为此确认的预计负债金额进行复核，相关因素发生变化表明预计负债金额不再能反映真实情况时，需要按照当前情况下企业清理和赔偿支出的最佳估计数对预计负债的账面价值进行相应的调整。又如，企业对固定资产弃置费用形成的预计负债进行确认后，由于技术进步、法律要求或市场环境变化等原因，履行弃置义务可能发生支出金额、预计弃置时点、折现率等变动的，需要对预计负债的账面价值进行调整。

企业对已经确认的预计负债在实际支出发生时，应当仅限于最初为之确定该预计负债的支出。也就是说，只有与该预计负债有关的支出才能冲减预计负债，否则将会混淆不同预计负债确认事项的影响。

（二）预期可获得补偿的处理

企业清偿因或有事项而确认的负债所需支出全部或部分预期由第三方或其他方补偿的，该补偿金额只有在基本确定能够收到时，才能作为资产单独确认，确认的补偿金额不能超过所确认负债的账面价值。

预期可能获得补偿的情况通常有：发生交通事故等情况时，企业通常可从保险公司获得合理的赔偿；在某些索赔诉讼中，企业可对索赔人或第三方另行提出赔偿要求；在债务担保业务中，企业在履行担保义务的同时，通常可向被担保企业提出追偿要求。

企业预期从第三方获得的补偿，是一种潜在资产，其最终是否会转化为企业真正的资产（即企业是否能够收到这项补偿）具有较大的不确定性，企业只有在基本确定能够收到补偿时才能对其进行确认。根据资产和负债不能随意抵销的原则，预期可获得的补偿在基本确定能够收到时应当单独确认为一项资产，而不能作为预计负债金额的扣减。

补偿金额的确认涉及两个方面问题：一是确认时间，补偿只有在“基本确定”能够收到时才予以确认；二是确认金额，确认的金额是基本确定能够收到的金额，而且不能超过相关预计负债的账面价值。

【例 10－5】2×17 年 12 月 31 日，乙公司因或有事项而确认了一笔金额为 500 000 元的预计负债；同时，乙公司因该或有事项基本确定可从甲保险公司获得 200 000 元的赔偿。

本例中，乙公司应分别确认一项金额为 500 000 元的预计负债和一项金额为 200 000 元的资产，而不能只确认一项金额为 300 000 元（500 000－200 000）的预计负债。同时，乙公司所确认的补偿金额 200 000 元未超过所确认的预计负债的账面价值 500 000 元。

第三节　或有事项会计处理原则的应用

一、未决诉讼及未决仲裁

诉讼，是指当事人不能通过协商解决争议，因而在人民法院起诉、应诉，请求人民法院通过审判程序解决纠纷的活动。诉讼尚未裁决之前，对于被告来说，可能形成一项或有负债或者预计负债；对于原告来说，则可能形成一项或有资产。

仲裁，是指经济法的各方当事人依照事先约定或事后达成的书面仲裁协议，共同选定仲裁机构并由其对争议依法作出具有约束力裁决的一种活动。作为当事人一方，仲裁的结果在仲裁决定公布以前是不确定的，会构成一项潜在义务或现时义务，或者潜在资产。

【例 10－6】甲公司 2×17 年度发生的有关交易或事项如下：

（1）2×17 年 10 月 1 日有一笔已到期的银行贷款本金 10 000 000 元，利息 1 500 000 元，甲公司具有还款能力，但因与乙银行存在其他经济纠纷，而未按时归还乙银行的贷款，2×17 年 12 月 1 日，乙银行向人民法院提起诉讼。截至 2×17 年 12 月 31 日人民法

院尚未对案件进行审理。甲公司法律顾问认为败诉的可能性为60%，预计将要支付的罚息、诉讼费用在1 000 000～1 200 000元之间，其中诉讼费50 000元。

（2）2×15年10月6日，甲公司委托银行向丙公司贷款60 000 000元，由于经营困难，2×17年10月6日贷款到期时丙公司无力偿还贷款，甲公司依法起诉丙公司，2×17年12月6日，人民法院一审判决甲公司胜诉，责成丙公司向甲公司偿付贷款本息70 000 000元，并支付罚息及其他费用6 000 000元，两项合计76 000 000元，但由于种种原因，丙公司未履行判决，直到2×17年12月31日，甲公司尚未采取进一步的行动。

在本例中，甲公司的会计处理如下：

（1）甲公司败诉的可能性为60%，即很可能败诉，且相关罚息和诉讼费用等支出能可靠计量，因此，甲公司应在2×17年12月31日确认一项预计负债，金额为：

（1 000 000＋1 200 000）÷2＝1 100 000（元）

甲公司的有关账务处理如下：

借：管理费用——诉讼费　　50 000

　　营业外支出——罚息支出（1 100 000－50 000）　　1 050 000

　　贷：预计负债——未决诉讼——乙银行　　1 100 000

同时，甲公司应在2×17年12月31日的财务报表附注中作如下披露：

本公司欠乙银行贷款于2×17年10月1日到期，到期本金和利息合计11 500 000元，由于与乙银行存在其他经济纠纷，故本公司尚未偿还上述借款本金和利息，为此，乙银行起诉本公司，除要求本公司偿还本金和利息外，还要求支付罚息等费用。由于以上情况，本公司在2×17年12月31日确认了一项预计负债1 100 000元。目前，此案正在审理中。

（2）虽然一审判决甲公司胜诉，将很可能从丙公司收回委托贷款本金、利息及罚息，但是由于丙公司本身经营困难，该款项是否能全额收回存在较大的不确定性，因此，甲公司2×17年12月31日不应确认资产，但应考虑该项委托贷款的减值问题。

同时，甲公司应在2×17年12月31日的财务报表附注中作如下披露：

本公司2×15年10月6日委托银行向丙公司贷款60 000 000元，丙公司逾期未还，为此本公司依法向人民法院起诉丙公司。2×17年12月6日，一审判决本公司胜诉，并可从丙公司索偿款项76 000 000元，其中贷款本金60 000 000元、利息10 000 000元以及罚息等其他费用6 000 000元。截至2×17年12月31日，丙公司未履行判决，本公司尚未采取进一步的措施。

二、债务担保

债务担保在企业中是较为普遍的现象。作为提供担保的一方，在被担保方无法履行合同的情况下，常常承担连带责任。从保护投资者、债权人的利益出发，客观、充分地反映企业因担保义务而承担的潜在风险是十分必要的。

企业对外提供债务担保常常会涉及未决诉讼，这时可以分别以下情况进行处理：

①企业已被判决败诉，则应当按照人民法院判决的应承担的损失金额，确认为预计负债，并计入当期营业外支出；②已判决败诉，但企业正在上诉，或者经上一级人民法院裁定暂缓执行，或者由上一级人民法院发回重审等，企业应当在资产负债表日，根据已有判决结果合理估计可能产生的损失金额，确认为预计负债，并计入当期营业外支出；③人民法院尚未判决的，企业应向其律师或法律顾问等咨询，估计败诉的可能性，以及败诉后可能发生的损失金额，并取得有关书面意见。如果败诉的可能性大于胜诉的可能性，并且损失金额能够合理估计的，应当在资产负债表日将预计担保损失金额确认为预计负债，并计入当期营业外支出。

【例10-7】2×15年4月，甲公司为乙公司人民币20 000 000元、期限2年的丙银行贷款提供全额担保。截至2×17年12月31日，乙公司贷款逾期未还，丙银行已起诉乙公司和甲公司，但人民法院尚未作出判决。甲公司法律顾问认为其败诉的可能性为70%，预计甲公司因承担连带责任需赔偿的金额为1 000 000～1 400 000元。

本例中，甲公司很可能承担连带责任，且需赔偿的金额能够可靠地计量，因此，甲公司应在2×17年12月31日确认一项预计负债，金额为：

(1 000 000+1 400 000)÷2=1 200 000（元）

甲公司的有关账务处理如下：

借：营业外支出——债务担保——乙公司　　1 200 000

　贷：预计负债——未决诉讼——丙银行　　1 200 000

三、产品质量保证

产品质量保证，通常指销售商或制造商在销售产品或提供劳务后，对客户提供服务的一种承诺。在约定期内（或终身保修），若产品或劳务在正常使用过程中出现质量或与之相关的其他属于正常范围的问题，企业负有更换产品、免费或只收成本价进行修理等责任。按照权责发生制的要求，上述相关支出符合确认条件就应在收入实现时确认相关预计负债。

【例10-8】甲公司为机床生产和销售企业。甲公司对其销售的机床作出承诺：机床售出后3年内如出现非意外事件造成的机床故障和质量问题，甲公司免费负责保修（含零部件更换）。甲公司2×17年第一季度、第二季度、第三季度、第四季度分别销售机床400台、600台、800台和700台，每台售价为5万元。根据以往的经验，机床发生的保修费一般为销售额的1%～1.5%。甲公司2×17年四个季度实际发生的维修费用分别为40 000元、400 000元、360 000元和700 000元（假定用银行存款支付50%，另外50%为耗用的原材料）。假定2×16年12月31日，“预计负债——产品质量保证——机床”科目年末余额为240 000元。

本例中，甲公司因销售机床而承担了现时义务，该现时义务的履行很可能导致经济利益流出甲公司，且该义务的金额能够可靠计量。因此，甲公司应在每季度末确认一项预计负债。

(1) 第一季度：发生产品质量保证费用（维修费）。

借：预计负债——产品质量保证——机床　　40 000
　　贷：银行存款　　20 000
　　原材料　　20 000

应确认的产品质量保证负债金额 = 400 × 50 000 × (1% + 1.5%) ÷ 2
= 250 000（元）

借：销售费用——产品质量保证——机床　　250 000
　　贷：预计负债——产品质量保证——机床　　250 000

第一季度末，“预计负债——产品质量保证——机床”科目余额 = 240 000 + 250 000 - 40 000 = 450 000（元）。

（2）第二季度：发生产品质量保证费用（维修费）。

借：预计负债——产品质量保证——机床　　400 000
　　贷：银行存款　　200 000
　　原材料　　200 000

应确认的产品质量保证负债金额 = 600 × 50 000 × (1% + 1.5%) ÷ 2
= 375 000（元）

借：销售费用——产品质量保证——机床　　375 000
　　贷：预计负债——产品质量保证——机床　　375 000

第二季度末，“预计负债——产品质量保证——机床”科目余额 = 450 000 + 375 000 - 400 000 = 425 000（元）。

（3）第三季度：发生产品质量保证费用（维修费）。

借：预计负债——产品质量保证——机床　　360 000
　　贷：银行存款　　180 000
　　原材料　　180 000

应确认的产品质量保证负债金额 = 800 × 50 000 × (1% + 1.5%) ÷ 2 = 500 000（元）

借：销售费用——产品质量保证——机床　　500 000
　　贷：预计负债——产品质量保证——机床　　500 000

第三季度末，“预计负债——产品质量保证——机床”科目余额 = 425 000 + 500 000 - 360 000 = 565 000（元）。

（4）第四季度：发生产品质量保证费用（维修费）。

借：预计负债——产品质量保证——机床　　700 000
　　贷：银行存款　　350 000
　　原材料　　350 000

应确认的产品质量保证负债金额 = 700 × 50 000 × (1% + 1.5%) ÷ 2
= 437 500（元）

借：销售费用——产品质量保证——机床　　437 500
　　贷：预计负债——产品质量保证——机床　　437 500

第四季度末，“预计负债——产品质量保证——机床”科目余额 = 565 000 + 437 500 - 700 000 = 302 500（元）。

在对产品质量保证确认预计负债时，需要注意的是：

第一，如果发现保证费用的实际发生额与预计数相差较大，应及时对预计比例进行调整；

第二，如果企业针对特定批次产品确认预计负债，则在保修期结束时，应将“预计负债——产品质量保证”余额冲销，同时冲销销售费用；

第三，已对其确认预计负债的产品，如企业不再生产了，那么应在相应的产品质量保证期满后，将“预计负债——产品质量保证”余额冲销，同时冲销销售费用。

四、亏损合同

亏损合同，是指履行合同义务不可避免会发生的成本超过预期经济利益的合同。亏损合同产生的义务满足预计负债确认条件的，应当确认为预计负债。预计负债的计量应当反映退出该合同的最低净成本，即履行该合同的成本与未能履行该合同而发生的补偿或处罚两者之中的较低者。企业与其他企业签订的商品销售合同、劳务合同、租赁合同等，均可能变为亏损合同。

企业对亏损合同进行会计处理，需要遵循以下原则：

1. 如果与亏损合同相关的义务不需支付任何补偿即可撤销，企业通常就不存在现时义务，不应确认预计负债；如果与亏损合同相关的义务不可撤销，企业就存在现时义务，同时满足该义务很可能导致经济利益流出企业且金额能够可靠地计量的，应当确认预计负债。

2. 亏损合同存在标的资产的，应当对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失，在这种情况下，企业通常不需确认预计负债，如果预计亏损超过该减值损失，应将超过部分确认为预计负债；合同不存在标的资产的，亏损合同相关义务满足预计负债确认条件时，应当确认预计负债。

【例 10 - 9】 甲公司 2 × 16 年 12 月 10 日与丙公司签订不可撤销合同，约定在 2 × 17 年 3 月 1 日以每件 200 元的价格向丙公司提供 A 产品 1 000 件，若不能按期交货，将对甲公司处以总价款 20% 的违约金。签订合同时 A 产品尚未开始生产，甲公司准备采购原材料生产 A 产品时，原材料价格突然上涨，预计生产 A 产品的单位成本将超过合同单价。不考虑相关税费。

（1）若生产 A 产品的单位成本为 210 元。

履行合同发生的损失 = 1 000 × (210 - 200) = 10 000（元）

不履行合同支付的违约金 = 1 000 × 200 × 20% = 40 000（元）

本例中，甲公司与丙公司签订了不可撤销合同，但是执行合同不可避免发生的费用超过了预期获得的经济利益，属于亏损合同。由于该合同变为亏损合同时不存在标的资产，甲公司应当按照履行合同造成的损失与违约金两者中的较低者确认一项预计负债，

即应确认预计负债10 000元。

借：营业外支出——亏损合同损失——A产品　　10 000

　　贷：预计负债——亏损合同损失——A产品　　10 000

待产品完工后，将已确认的预计负债冲减产品成本。

借：预计负债——亏损合同损失——A产品　　10 000

　　贷：库存商品——A产品　　10 000

（2）若生产A产品的单位成本为270元。

履行合同发生的损失＝1 000×(270－200)＝70 000（元）

不履行合同支付的违约金＝1 000×200×20%＝40 000（元）

应确认预计负债40 000元。

借：营业外支出——亏损合同损失——A产品　　40 000

　　贷：预计负债——亏损合同损失——A产品　　40 000

支付违约金时：

借：预计负债——亏损合同损失——A产品　　40 000

　　贷：银行存款　　40 000

【例10－10】甲公司与乙公司于2×16年11月签订不可撤销合同，甲公司向乙公司销售A设备50台，合同价格每台1 000 000元（不含税）。该批设备在2×17年1月25日交货。至2×16年末甲公司已生产40台A设备，由于原材料价格上涨，单位成本达到1 020 000元，每销售一台A设备亏损20 000元，因此这项合同已成为亏损合同。预计其余未生产的10台A设备的单位成本与已生产的A设备的单位成本相同。则甲公司应对有标的的40台A设备计提存货跌价准备，对没有标的的10台A设备确认预计负债。不考虑相关税费。

有关账务处理如下：

（1）有标的部分，合同为亏损合同，确认减值损失。

借：资产减值损失——存货跌价损失——A设备　　800 000

　　贷：存货跌价准备——A设备（40×20 000）　　800 000

（2）无标的部分，合同为亏损合同，确认预计负债。

借：营业外支出——亏损合同损失——A设备　　200 000

　　贷：预计负债——亏损合同损失——A设备（10×20 000）　　200 000

在产品生产出来后，将预计负债冲减成本。

借：预计负债——亏损合同损失——A设备　　200 000

　　贷：库存商品——A设备　　200 000

五、重组义务

重组，是指企业制定和控制的，将显著改变企业组织形式、经营范围或经营方式的计划实施行为。属于重组的事项主要包括：（1）出售或终止企业的部分业务；（2）对企

业的组织结构进行较大调整；（3）关闭企业的部分营业场所，或将营业活动由一个国家或地区迁移到其他国家或地区。

企业应当将重组与企业合并、债务重组区别开。因为重组通常是企业内部资源的调整和组合，谋求现有资产效能的最大化；企业合并是在不同企业之间的资本重组和规模扩张；而债务重组是债权人对债务人作出让步，使债务人减轻债务负担，债权人尽可能减少损失。

（一）重组义务的确认

企业因重组而承担了重组义务，并且同时满足预计负债确认条件时，才能确认预计负债。

首先，同时存在下列情况的，表明企业承担了重组义务：①有详细、正式的重组计划，包括重组涉及的业务、主要地点、需要补偿的职工人数、预计重组支出、计划实施时间等；②该重组计划已对外公告，重组计划已经开始实施，或已向受其影响的各方通告了该计划的主要内容，从而使各方形成了对该企业将实施重组的合理预期。

企业制订了详细、正式的重组计划，并已经对外公告，使那些受其影响的其他单位或个人可以合理预期企业将实施重组，这构成了企业的一项推定义务。而管理层或董事会在资产负债表日前作出的重组决定，在资产负债表日并不形成一项推定义务，除非企业在资产负债表日前已经对外进行了公告，将重组计划传达给受其影响的各方，使他们形成了对企业将实施重组的合理预期。

其次，需要判断重组义务是否同时满足预计负债的三个确认条件，即判断其承担的重组义务是否是现时义务、履行重组义务是否很可能导致经济利益流出企业、重组义务的金额是否能够可靠计量。只有同时满足这三个确认条件，才能将重组义务确认为预计负债。

【例 10－11】2×17 年 12 月 31 日，甲上市公司董事会决定关闭一个事业部。2×17 年度财务报告报出前，甲上市公司董事会尚未将有关决定传达到受影响的各方，也未采取任何措施实施该项决定，在 2×17 年 12 月 31 日，甲上市公司不应对此项决定确认预计负债。

【例 10－12】2×17 年 12 月 16 日，乙上市公司董事会决定关闭 A 产品事业部，有关计划已获批准。至 2×17 年 12 月 31 日，关闭该事业部的决定已经向社会公告，受影响的公司职工、客户及供应商均收到了通知。如果该义务很可能导致经济利益流出乙上市公司，且金额能够可靠计量，在 2×17 年 12 月 31 日，乙上市公司应对此项决定确认预计负债。

（二）重组义务的计量

企业应当按照与重组有关的直接支出确定预计负债金额，计入当期损益。其中，直接支出是企业重组必须承担的，并且与主体继续进行的活动无关的支出，不包括留用职

工岗前培训、市场推广、新系统和营销网络投入等支出。因为这些支出与未来经营活动有关，在资产负债表日不是重组义务。

由于企业在计量预计负债时不应当考虑预期处置相关资产的利得，在计量与重组义务相关的预计负债时，也不考虑处置相关资产（厂房、店面，有时是一个事业部整体）可能形成的利得或损失，即使资产的出售构成重组的一部分也是如此，这些利得或损失应当单独确认。

企业可以参照表10－2判断某项支出是否属于与重组有关的直接支出。

表10－2　　与重组有关支出的判断

支出项目	包括	不包括	不包括的原因
自愿遣散	√		
强制遣散（如果自愿遣散目标未满足）	√		
不再使用的厂房的租赁撤销费	√		
将职工和设备从拟关闭的工厂转移到继续使用的工厂		√	支出与继续进行的活动相关
剩余职工的再培训		√	支出与继续进行的活动相关
新经理的招聘成本		√	支出与继续进行的活动相关
推广公司新形象的营销成本		√	支出与继续进行的活动相关
对新营销网络的投资		√	支出与继续进行的活动相关
重组的未来可辨认经营损失（最新预计值）		√	支出与继续进行的活动相关
特定固定资产的减值损失		√	资产减值准备应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》进行计提

第十一章　收　　入

第一节　收入概述

一、收入的概念

收入，是指企业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。其中，日常活动，是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。工业企业制造并销售产品、商品流通企业销售商品、咨询公司提供咨询服务、软件公司为客户开发软件、安装公司提供安装服务、建筑企业提供建造服务等，均属于企业的日常活动；日常活动所形成的经济利益的流入应当确认为收入。

本章适用于所有与客户之间的合同，不涉及企业对外出租资产收取的租金、进行债权投资收取的利息、进行股权投资取得的现金股利、保险合同取得的保费收入等。企业以存货换取客户的存货、固定资产、无形资产以及长期股权投资等，按照本章有关内容进行会计处理；其他非货币性资产交换，按照《企业会计准则第7号——非货币资产交换》进行会计处理。企业处置固定资产、无形资产等的，在确定处置时点以及计量处置损益时，按照本章有关内容进行会计处理。除非特别说明，本章所称商品，既包括商品，也包括服务。

二、关于收入确认的原则

企业确认收入的方式应当反映其向客户转让商品的模式，收入的金额应当反映企业因转让这些商品而预期有权收取的对价金额。企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。

取得相关商品控制权，是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益，也包括有能力阻止其他方主导该商品的使用并从中获得经济利益。取得商品控制权同时包括下列三要素：

一是能力，即客户必须拥有现时权利，能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部经济利益。二是主导该商品的使用。客户有能力主导该商品的使用，是指客户有权使用该商品，或者能够允许或阻止其他方使用该商品。三是能够获得几乎全部的经济利益。商品的经济利益，是指该商品的潜在现金流量，既包括现金流入的增加，也包括现金流

出的减少。

本章所称客户，是指与企业订立合同以向企业购买其日常活动产出的商品并支付对价的一方。如果合同对方与企业订立合同的目的是共同参与一项活动（如合作开发一项资产），合同对方和企业一起分担或分享该活动产生的风险或收益，而不是获取企业日常活动产出的商品，则该合同对方不是企业的客户。

企业收入的会计处理是以企业与客户之间的单个合同为基础，但是，为便于实务操作，当企业能够合理预计，将收入的会计处理应用于具有类似特征的合同（或履约义务）组合或应用于该组合中的每一个合同（或履约义务），不会对企业的财务报表产生显著不同的影响时，企业可以在合同组合层面对收入进行会计处理。

第二节 收入的确认和计量

收入的确认和计量大致分为五步：第一步，识别与客户订立的合同；第二步，识别合同中的单项履约义务；第三步，确定交易价格；第四步，将交易价格分摊至各单项履约义务；第五步，履行各单项履约义务时确认收入。其中，第一步、第二步和第五步主要与收入的确认有关，第三步和第四步主要与收入的计量有关。

一、识别与客户订立的合同

（一）合同识别

合同，是指双方或多方之间订立有法律约束力的权利义务的协议。合同包括书面形式、口头形式以及其他形式（如隐含于商业惯例或企业以往的习惯做法中等）。企业与客户之间的合同同时满足下列五项条件的，企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入：一是合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；二是该合同明确了合同各方与所转让商品相关的权利和义务；三是该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；四是该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；五是企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。企业在进行上述判断时，需要注意下列三点：一是合同约定的权利和义务是否具有法律约束力，需要根据企业所处的法律环境和实务操作进行判断。二是合同具有商业实质，是指履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额。三是企业在评估其因向客户转让商品而有权取得的对价是否很可能收回时，仅应考虑客户到期时支付对价的能力和意图（即客户的信用风险）。企业预期很可能无法收回全部合同对价时，应当判断其原因是客户的信用风险还是企业向客户提供了价格折让所致。

对于不符合上述五项条件的合同，企业只有在不再负有向客户转让商品的剩余义务（如合同已完成或取消），且已向客户收取的对价（包括全部或部分对价）无须退回时，才能将已收取的对价确认为收入；否则，应当将已收取的对价作为负债进行会计处理。

企业向客户收取无须退回的对价的，应当在已经将该部分对价所对应的商品的控制权转移给客户，并已停止向客户转让额外的商品，且也不再负有此类义务时；或者，相关合同已经终止时，将该部分对价确认为收入。

需要说明的是，没有商业实质的非货币性资产交换，无论何时，均不应确认收入。从事相同业务经营的企业之间，为便于向客户或潜在客户销售商品而进行的非货币性资产交换（如两家石油公司之间相互交换石油，以便及时满足各自不同地点客户的需求），不应当确认收入。

企业与客户之间的合同，在合同开始日即满足上述五项条件的，企业在后续期间无须对其进行重新评估，除非有迹象表明相关事实和情况发生重大变化。在合同开始日不符合上述五项条件的，企业应当在后续期间对其进行持续评估，以判断其能否满足上述五项条件，企业在此之前已经向客户转移部分商品的，当该合同在后续期间满足上述五项条件时，企业应当将在此之前已经转移商品所分摊的交易价格确认为收入。合同开始日，是指合同开始赋予合同各方具有法律约束力的权利和义务的日期，通常是指合同生效日。

【例 11-1】甲公司与乙公司签订合同，将一项专利技术授权给乙公司使用，并按其使用情况收取特许权使用费。甲公司评估认为，该合同在合同开始日满足上述五项条件。该专利技术在合同开始日即授权给乙公司使用。在合同开始日后的第一年内，乙公司每季度向甲公司提供该专利技术的使用情况报告，并在约定的期间内支付特许权使用费。在合同开始日后的第二年内，乙公司继续使用该专利技术，但是，乙公司的财务状况下滑，融资能力下降，可用资金不足，因此，乙公司仅按合同支付了当年第一季度的特许权使用费，而后三个季度仅象征性支付了部分金额。在合同开始日后的第三年内，乙公司继续使用甲公司的专利技术。但是，甲公司得知，乙公司已经完全丧失了融资能力，且流失了大部分客户，因此，乙公司的付款能力进一步恶化，信用风险显著升高。

本例中，该合同在合同开始日满足上述五项条件，因此，甲公司在乙公司使用该专利技术的行为发生时，按照约定的特许权使用费确认收入。合同开始后的第二年，由于乙公司的信用风险升高，甲公司在确认收入的同时，应对乙公司的应收款项进行减值测试。合同开始日后的第三年，由于乙公司的财务状况恶化，信用风险显著升高，甲公司对该合同进行了重新评估，认为不再满足“企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回”这一条件，因此，甲公司不再确认特许权使用费收入，同时，按照本书第八章的规定对现有应收款项是否发生减值继续进行评估。

（二）合同合并

企业与同一客户（或该客户的关联方）同时订立或在相近时间内先后订立的两份或多份合同，在满足下列条件之一时，应当合并为一份合同进行会计处理：一是该两份或多份合同基于同一商业目的而订立并构成“一揽子”交易，如一份合同在不考虑另一份合同对价的情况下将会发生亏损；二是该两份或多份合同中的一份合同的对价金额取决于其他合同的定价或履行情况，如一份合同如果发生违约，将会影响另一份合同的对价

金额；三是该两份或多份合同中所承诺的商品（或每份合同中所承诺的部分商品）构成单项履约义务。两份或多份合同合并为一份合同进行会计处理的，仍然需要区分该一份合同中包含的各单项履约义务。

（三）合同变更

合同变更，是指经合同各方批准对原合同范围或价格作出的变更。合同各方可能以书面形式、口头形式或其他形式（如隐含于企业以往的习惯做法中）批准合同变更。企业应当区分下列三种情形对合同变更分别进行会计处理：

1. 合同变更部分作为单独合同。

合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款，且新增合同价款反映了新增商品单独售价的（以下简称“合同变更的第1种情形”），应当将该合同变更部分作为一份单独的合同进行会计处理。此类合同变更不影响原合同的会计处理。

【例11-2】甲公司承诺向某客户销售120件产品，每件产品售价100元。该批产品彼此之间可明确区分，且将于未来6个月内陆续转让给该客户。甲公司将其中的60件产品转让给该客户后，双方对合同进行了变更，甲公司承诺向该客户额外销售30件相同的产品，这30件产品与原合同中的产品可明确区分，其售价为每件95元（假定该价格反映了合同变更时该产品的单独售价）。上述价格均不包含增值税。

本例中，由于新增的30件产品是可明确区分的，且新增的合同价款反映了新增产品的单独售价，因此，该合同变更实际上构成了一份单独的、在未来销售30件产品的新合同，该新合同并不影响对原合同的会计处理。甲公司应当对原合同中的120件产品按每件产品100元确认收入，对新合同中的30件产品按每件产品95元确认收入。

2. 合同变更作为原合同终止及新合同订立。

合同变更不属于合同变更的第1种情形，且在合同变更日已转让的商品与未转让的商品之间可明确区分的（以下简称“合同变更的第2种情形”），应当视为原合同终止，同时，将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理。

【例11-3】沿用〖例11-2〗，甲公司新增销售的30件产品售价为每件80元（假定该价格不能反映合同变更时该产品的单独售价）。同时，由于客户发现甲公司已转让的60件产品存在瑕疵，要求甲公司对已转让的产品提供每件15元的销售折让以弥补损失。经协商，双方同意将价格折让在销售新增的30件产品的合同价款中进行抵减，金额为900元。上述价格均不包含增值税。

本例中，由于900元的折让金额与已经转让的60件产品有关，因此应当将其作为已销售的60件产品的销售价格的抵减，在该折让发生时冲减当期销售收入。对于合同变更新增的30件产品，由于其售价不能反映该产品在合同变更时的单独售价，因此，该合同变更不能作为单独合同进行会计处理。由于尚未转让给客户的产品（包括原合同中尚未交付的60件产品以及新增的30件产品）与已转让的产品是可明确区分的，因此，甲公司应当将该合同变更作为原合同终止，同时，将原合同的未履约部分与合同变更合并为

新合同进行会计处理。该新合同中，剩余产品为90件，其对价为8 400元，即原合同下尚未确认收入的客户已承诺对价6 000元（100×60）与合同变更部分的对价2 400元（80×30）之和，新合同中的90件产品每件产品应确认的收入为93.33元（8 400÷90）。

3. 合同变更部分作为原合同的组成部分。

合同变更不属于合同变更的第1种情形，且在合同变更日已转让的商品与未转让的商品之间不可明确区分的（以下简称“合同变更的第3种情形”），应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分，在合同变更日重新计算履约进度，并调整当期收入和相应成本等。

【例11-4】2×18年1月15日，乙建筑公司和客户签订了一项总金额为1 000万元的固定造价合同，在客户自有土地上建造一幢办公楼，预计合同总成本为700万元。假定该建造服务属于在某一时段内履行的履约义务，并根据累计发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定履约进度。

截至2×18年末，乙公司累计已发生成本420万元，履约进度为60%（420÷700）。因此，乙公司在2×18年确认收入600万元（1 000×60%）。2×19年初，合同双方同意更改该办公楼屋顶的设计，合同价格和预计总成本因此而分别增加200万元和120万元。

在本例中，由于合同变更后拟提供的剩余服务与在合同变更日或之前已提供的服务不可明确区分（即该合同仍为单项履约义务），因此，乙公司应当将合同变更作为原合同的组成部分进行会计处理。合同变更后的交易价格为1 200万元（1 000+200），乙公司重新估计的履约进度为51.2%［420÷(700+120)］，乙公司在合同变更日应额外确认收入14.4万元（51.2%×1 200-600）。

如果在合同变更日未转让的商品为上述第2种和第3种情形的组合，企业应当分别相应按照上述第2或第3种情形的方式对合同变更后尚未转让（或部分未转让）的商品进行会计处理。

二、识别合同中的单项履约义务

合同开始日，企业应当识别合同中所包含的各单项履约义务，并确定各单项履约义务是在某一时段内履行，还是在某一时点履行；然后，在履行各单项履约义务时分别确认收入。履约义务，是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺。企业应当将下列向客户转让商品的承诺作为单项履约义务：

（一）企业向客户转让可明确区分商品（或者商品或服务的组合）的承诺

企业向客户承诺的商品同时满足下列条件的，应当作为可明确区分商品：

1. 客户能够从该商品本身或者从该商品与其他易于获得的资源一起使用中受益。当客户能够使用、消耗或以高于残值的价格出售商品，或者以能够产生经济利益的其他方式持有商品时，表明客户能够从该商品本身获益。对于某些商品而言，客户可能需要将其与其他易于获得的资源一起使用才能从中获益。在评估某项商品是否能够明确区分时，

应当基于该商品自身的特征，无须考虑合同中可能存在的阻止客户从其他来源取得相关资源的限制性条款。

2. 企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分，以识别企业承诺转让的是每一项商品，还是由这些商品组成的一个或多个组合产出。组合产出的价值通常高于或者显著不同于各单项商品的价值总和。

下列情形通常表明企业向客户转让该商品的承诺与合同中的其他承诺不可明确区分：

一是企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品进行整合，形成合同约定的某个或某些组合产出转让给客户。如企业为客户建造写字楼的合同中，企业向客户提供的砖头、水泥、人工等都能够使客户获益，但是，企业对客户承诺的是为其建造一栋写字楼，而并非提供这些砖头、水泥和人工等，企业需提供重大的服务将这些商品进行整合，以形成合同约定的一项组合产出（即写字楼）转让给客户。因此，在该合同中，砖头、水泥和人工等商品彼此之间不能单独区分。

二是该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。如企业承诺向客户提供其开发的一款现有软件，并提供安装服务，虽然该软件无须更新或技术支持也可直接使用，但是企业在安装过程中需要在该软件现有基础上对其进行定制化的重大修改，以使其能够与客户现有的信息系统相兼容。此时，转让软件的承诺与提供定制化重大修改的承诺在合同层面是不可明确区分的。

三是该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。即合同中承诺的每一项商品均受到合同中其他商品的重大影响。如企业承诺为客户设计一种新产品并负责生产 10 个样品，企业在生产和测试样品的过程中需要对产品的设计进行不断的修正，并导致已生产的样品均可能需要进行不同程度的返工。此时，企业提供的设计服务和生产样品的服务是不断交替反复进行的，二者高度关联，因此，在合同层面是不可明确区分的。

需要说明的是，企业向客户销售商品时，往往约定企业需要将商品运送至客户指定的地点。通常情况下，商品控制权转移给客户之前发生的运输活动不构成单项履约义务；相反，商品控制权转移给客户之后发生的运输活动可能表明企业向客户提供了一项运输服务，企业应当考虑该项服务是否构成单项履约义务。

【例 11－5】 甲公司与乙公司签订合同，向其销售一批产品，并负责将该批产品运送至乙公司指定的地点，甲公司承担相关的运输费用。假定销售该产品属于在某一时点履行的履约义务，且控制权在出库时转移给乙公司。

本例中，甲公司向乙公司销售产品，并负责运输。该批产品在出库时，控制权转移给乙公司，在此之后，甲公司为将产品运送至乙公司指定的地点而发生的运输活动，属于为乙公司提供了一项运输服务：当该运输服务构成单项履约义务，且甲公司是运输服务的主要责任人时，甲公司应当按照分摊至该运输服务的交易价格确认收入。

假定该产品的控制权不是在出库时，而是在送达乙公司指定地点时转移给乙公司，由于甲公司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，而是甲公司为履行合同发生的必要活动。

（二）一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分的商品

当企业向客户连续转让某项承诺的商品时，如每天提供类似劳务的长期劳务合同等，如果这些商品属于实质相同且转让模式相同的一系列商品时，企业应当将这一系列商品作为单项履约义务。转让模式相同，是指每一项可明确区分的商品均满足在某一时段内履行履约义务的条件，且采用相同方法确定其履约进度。

企业在判断所转让的一系列商品是否实质相同时，应当考虑合同中承诺的性质，当企业承诺的是提供确定数量的商品时，需要考虑这些商品本身是否实质相同；当企业承诺的是在某一期间内随时向客户提供某项服务时，需要考虑企业在该期间内的各个时间段（如每天或每小时）的承诺是否相同，而并非具体的服务行为本身，如企业向客户提供2年的酒店管理服务（包括保洁、维修、安保等），但没有具体的服务次数或时间的要求，尽管企业每天提供的具体服务不一定相同，但是企业每天对于客户的承诺都是相同的，即按照约定的酒店管理标准，随时准备根据需要为其提供相关服务，因此，该酒店管理服务符合实质相同的条件。

三、确定交易价格

交易价格，是指企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额。企业代第三方收取的款项（如增值税）以及企业预期将退还给客户的款项，应当作为负债处理，不计入交易价格。合同标价并不一定代表交易价格，企业应当根据合同条款，并结合以往的习惯做法等确定交易价格。

（一）可变对价

企业与客户的合同中约定的对价金额可能是固定的，也可能会因折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔、未来事项等因素而变化。此外，企业有权收取的对价金额，将根据一项或多项或有事项的发生有所不同的情况，也属于可变对价的情形。如企业售出商品但允许客户退货时，企业有权收取的对价金额将取决于客户是否退货，因此该合同的交易价格是可变的。

【例11-6】甲公司系增值税一般纳税人，在2×18年6月1日向乙公司销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为800 000元，增值税税额为104 000元，款项尚未收到；该批商品成本为640 000元。6月30日，乙公司在验收过程中发现商品外观上存在瑕疵，但基本上不影响使用，要求甲公司在价格上（不含增值税税额）给予5%的减让。假定甲公司已确认收入；并已取得税务机关开具的红字增值税专用发票。甲公司的账务处理如下：

（1）2×18年6月1日销售实现。

借：应收账款——乙公司　　904 000

　贷：主营业务收入——销售××商品　　800 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　104 000

借：主营业务成本——销售××商品　　640 000

贷：库存商品——××商品 640 000

（2）2×18 年 6 月 30 日发生销售折让，取得红字增值税专用发票。

借：主营业务收入——销售××商品 40 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 5 200

贷：应收账款——乙公司 45 200

（3）2×18 年收到款项。

借：银行存款 858 800

贷：应收账款——乙公司 858 800

1. 可变对价最佳估计数的确定。

企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数。期望值，是按照各种可能发生的对价金额及相关概率计算确定的金额。当企业拥有大量具有类似特征的合同，并据此估计合同可能产生多个结果时，按照期望值估计可变对价金额通常是恰当的。

【例 11－7】甲公司生产和销售洗衣机。2×18 年 3 月，甲公司向零售商乙公司销售 1 000 台洗衣机，每台价格为 2 000 元，合同价款合计 200 万元。同时，甲公司承诺，如果在未来 6 个月内，同类洗衣机售价下降，则按照合同价格与最低售价之间的差额向乙公司支付差价。甲公司根据以往执行类似合同的经验，预计未来 6 个月内，不降价的概率为 50%；每台降价 200 元的概率为 40%；每台降价 500 元的概率为 10%。假定不考虑增值税等因素。

本例中，甲公司认为期望值能够更好地预测其有权获取的对价金额。假定不考虑下述有关“计入交易价格的可变对价金额的限制”要求，甲公司估计交易价格为每台 1 870 元（2 000×50% +1 800×40% +1 500×10%）。2×18 年 3 月，甲公司销售洗衣机的账务处理为：

借：应收账款——乙公司 1 870 000

贷：主营业务收入 1 870 000

最可能发生金额是一系列可能发生的对价金额中最可能发生的单一金额，即合同最可能产生的单一结果。当合同仅有两个可能结果（如企业能够达到或不能达到某业绩奖金目标）时，按照最可能发生金额估计可变对价金额通常是恰当的。

【例 11－8】甲公司为其客户建造一栋厂房，合同约定的价款为 100 万元，当甲公司不能在合同签订之日起的 120 天内竣工时，须支付 10 万元罚款，该罚款从合同价款中扣除。甲公司对合同结果的估计如下：工程按时完工的概率为 90%，工程延期的概率为 10%。假定上述金额均不含增值税。

本例中，由于该合同涉及两种可能结果，甲公司认为按照最可能发生金额能够更好地预测其有权获取的对价金额。因此，甲公司估计的交易价格为 100 万元，即最可能发生的单一金额。

企业采用期望值或最可能发生金额估计可变对价时，应当选择能够更好地预测其有权收取的对价金额的方法。对于某一事项的不确定性对可变对价金额的影响，企业应当在整个合同期间一致地采用同一种方法进行估计；对于类似的合同，应当采用相同的方法进行估计。但是，当存在多个不确定性事项均会影响可变对价金额时，企业可以采用不同的方法对其进行估计。

2. 计入交易价格的可变对价金额的限制。

企业按照期望值或最可能发生金额确定可变对价金额之后，计入交易价格的可变对价金额还应该满足限制条件，即包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的金额。企业在对此进行评估时，应当同时考虑收入转回的可能性及转回金额的比重。其中，“极可能”发生的概率应远高于“很可能”（即可能性超过50%），但不要求达到“基本确定”（即可能性超过95%）；在评估收入转回金额的比重时，应同时考虑合同中包含的固定对价和可变对价。企业应当将满足上述限制条件的可变对价的金额，计入交易价格。

每一资产负债表日，企业应当重新估计可变对价金额（包括重新评估对可变对价的估计是否受到限制），以如实反映报告期末存在的情况以及报告期内发生的情况变化。

【例11-9】2×18年1月1日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售A产品。合同约定，当乙公司在2×18年的采购量不超过2 000件时，每件产品的价格为80元；当乙公司在2×18年的采购量超过2 000件时，每件产品的价格为70元。乙公司在第一季度的采购量为150件，甲公司预计乙公司全年的采购量不会超过2 000件。2×18年4月，乙公司因完成产能升级而增加了原材料的采购量，第二季度共向甲公司采购A产品1 000件，甲公司预计乙公司全年的采购量将超过2 000件，因此，全年采购量适用的产品单价均将调整为70元。

本例中，2×18年第一季度，甲公司根据以往经验估计乙公司全年的采购量将不会超过2 000件，甲公司按照80元的单价确认收入，满足在不确定性消除之后（即乙公司全年的采购量确定之后），累计已确认的收入将极可能不会发生重大转回的要求，因此，甲公司在第一季度确认的收入金额为12 000元（80×150）。2×18年第二季度，甲公司对交易价格进行重新估计，由于预计乙公司全年的采购量将超过2 000件，按照70元的单价确认收入，才满足极可能不会导致累计已确认的收入发生重大转回的要求。因此，甲公司在第二季度确认收入68 500元［70×(1 000+150)-12 000］。

（二）合同中存在的重大融资成分

当企业将商品的控制权转移给客户的时间与客户实际付款的时间不一致时，对于企业以赊销的方式销售商品，或者要求客户支付预付款等，如果各方以在合同中明确（或者以隐含的方式）约定的付款时间为客户或企业就转让商品的交易提供了重大融资利益，则合同中即包含了重大融资成分。合同中存在重大融资成分的，企业应当按照假定客户在取得商品控制权时即以现金支付的应付金额（即现销价格）确定交易价格。

在评估合同中是否存在融资成分以及该融资成分对于该合同而言是否重大时，企业

应当考虑所有相关的事实和情况，具体包括：

1. 已承诺的对价金额与已承诺商品的现销价格之间的差额。

2. 企业将承诺的商品转让给客户与客户支付相关款项之间的预计时间间隔和相应的市场现行利率的共同影响。企业向客户转让商品与客户支付相关款项之间虽然存在时间间隔，但两者之间的合同没有包含重大融资成分的情形有：（1）客户就商品支付了预付款，且可以自行决定这些商品的转让时间。如企业向客户出售其发行的储值卡，客户可随时到该企业持卡购物；再如企业向客户授予奖励积分，客户可随时到该企业兑换这些积分等。（2）客户承诺支付的对价中有相当大的部分是可变的，该对价金额或付款时间取决于某一未来事项是否发生，且该事项实质上不受客户或企业控制。如按照实际销售量收取的特许权使用费。（3）合同承诺的对价金额与现销价格之间的差额是由于向客户或企业提供融资利益以外的其他原因所导致的，且这一差额与产生该差额的原因是相称的。如合同约定的支付条款是为了对企业或客户提供保护，以防止另一方未能依照合同充分履行其部分或全部义务。

【例 11－10】2×18 年 1 月，甲公司与乙公司签订了一项施工总承包合同。合同约定的工期为 30 个月，工程造价为 8 亿元（不含税价）。甲乙双方每季度进行一次工程结算，并于完工时进行竣工结算，每次工程结算额（除质保金及相应的增值税外）由客户于工程结算后 5 个工作日内支付；除质保金外的工程尾款于竣工结算后 10 个工作日内支付；合同金额的 3% 作为质保金，用以保证项目在竣工后 2 年内正常运行，在质保期满后 5 个工作日内支付。

本例中，乙公司保留了 3% 的质保金直到项目竣工 2 年后支付，虽然服务完成时间与乙公司付款的时间间隔较长，但是，该质保金旨在为乙公司提供工程质量保证，以防甲公司未能完成其合同义务，而并非向乙公司提供融资。因此，甲公司认为该合同中不包含重大融资成分，无须就延期支付质保金的影响调整交易价格。

合同中存在重大融资成分的，企业在确定该重大融资成分的金额时，应使用将合同对价的名义金额折现为商品现销价格的折现率。该折现率一经确定，不得因后续市场利率或客户信用风险等情况的变化而变更。企业确定的交易价格与合同承诺的对价金额之间的差额，应当在合同期间内采用实际利率法摊销。需要说明的是，企业应当在单个合同层面考虑融资成分是否重大，而不应在合同组合层面考虑这些合同中的融资成分的汇总影响对企业整体而言是否重大。企业只有在确认了合同资产（或应收款项）和合同负债时，才应当分别确认重大融资成分相应的利息收入和利息支出。

为简化实务操作，如果在合同开始日，企业预计客户取得商品控制权与客户支付价款间隔不超过一年的，可以不考虑合同中存在的重大融资成分。企业应当对类似情形下的类似合同一致地应用这一简化处理方法。

【例 11－11】2×18 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售一批产品。合同约定，该批产品将于两年之后交货。合同中包含两种可供选择的付款方式，即乙公司

可以在两年后交付产品时支付449.44万元，或者在合同签订时支付400万元。乙公司选择在合同签订时支付货款。该批产品的控制权在交货时转移。甲公司于2×18年1月1日收到乙公司支付的货款。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

本例中，按照上述两种付款方式计算的内含利率为6%。考虑到乙公司付款时间和产品交付时间之间的间隔以及现行市场利率水平，甲公司认为该合同包含重大融资成分，在确定交易价格时，应当对合同承诺的对价金额进行调整，以反映该重大融资成分的影响。假定该融资费用不符合借款费用资本化的要求。甲公司的账务处理为：

（1）2×18年1月1日收到货款。

借：银行存款　　4 000 000

　　未确认融资费用　　494 400

　　贷：合同负债　　4 494 400

（2）2×18年12月31日确认融资成分的影响。

借：财务费用——利息支出（4 000 000×6%）　　240 000

　　贷：未确认融资费用　　240 000

（3）2×19年12月31日交付产品。

借：财务费用——利息支出（4 240 000×6%）　　254 400

　　贷：未确认融资费用　　254 400

借：合同负债　　4 494 400

　　贷：主营业务收入　　4 494 400

合同负债，是指企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务。企业在向客户转让商品之前，如果客户已经支付了合同对价或企业已经取得了无条件收取合同对价的权利，则企业应当在客户实际支付款项与到期应支付款项孰早时点，将该已收或应收的款项确认并列示为合同负债。合同资产，是指企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素。应收款项是企业无条件收取合同对价的权利。只有在合同对价到期支付之前仅仅随着时间的流逝即可收款的权利，才是无条件的收款权。合同资产和应收款项都是企业拥有的有权收取对价的合同权利，二者的区别在于，应收款项代表的是无条件收取合同对价的权利，即企业仅仅随着时间的流逝即可收款，而合同资产并不是一项无条件收款权，该权利除了时间流逝之外，还取决于其他条件（例如，履行合同中的其他履约义务）才能收取相应的合同对价。

合同资产和合同负债应当在资产负债表中单独列示，并按流动性，分别列示为“合同资产”或“其他非流动资产”以及“合同负债”或“其他非流动负债”。同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，不同合同下的合同资产和合同负债不能互相抵销。

（三）非现金对价

当企业因转让商品而有权向客户收取的对价是非现金形式时，如实物资产、无形资产、股权、客户提供的广告服务等。企业通常应当按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格。非现金对价公允价值不能合理估计的，企业应当参照其承诺向客户

转让商品的单独售价间接确定交易价格。

非现金对价的公允价值可能会因对价的形式而发生变动（如企业有权向客户收取的对价是股票，股票本身的价格会发生变动），也可能会因为对价形式以外的原因而发生变动（如企业有权收取非现金对价的公允价值因企业的履约情况而发生变动）。合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式以外的原因而发生变动的，应当作为可变对价，按照与计入交易价格的可变对价金额的限制条件相关的规定进行处理；合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式而发生变动的，该变动金额不应计入交易价格。

【例11－12】甲企业为客户生产一台专用设备。双方约定，如果甲企业能够在30天内交货，则可以额外获得600股客户的股票作为奖励。合同开始日，该股票的价格为每股4元；由于缺乏执行类似合同的经验，甲企业当日估计，该600股股票的公允价值计入交易价格将不满足累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的限制条件。合同开始日之后的第27天，企业将该设备交付给客户，从而获得了600股股票，该股票在此时的价格为每股4.5元。假定甲企业将该股票作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

本例中，合同开始日，该股票的价格为每股4元，由于缺乏执行类似合同的经验，甲企业当日估计，该600股股票的公允价值计入交易价格将不满足累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的限制条件，甲企业不应将该600股股票的公允价值2 400元计入交易价格。合同开始日之后的第27天，甲企业获得了600股股票，该股票在此时的价格为每股4.5元。甲企业应按股票（非现金对价）在合同开始日的公允价值，即2 400元（4×600）确认为收入，因对价形式原因而发生的变动，即300元（4.5×600－4×600）计入公允价值变动损益。

企业在向客户转让商品的同时，如果客户向企业投入材料、设备或人工等商品，以协助企业履行合同，企业应当评估其是否取得了对这些商品的控制权，取得这些商品控制权的，企业应当将这些商品作为从客户收取的非现金对价进行会计处理。

（四）应付客户对价

企业在向客户转让商品的同时，需要向客户或第三方支付对价的，除为了自客户取得其他可明确区分商品的款项外，应当将该应付对价冲减交易价格，并在确认相关收入与支付（或承诺支付）客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入。应付客户对价还包括可以抵减应付企业金额的相关项目金额，如优惠券、兑换券等。

四、将交易价格分摊至各单项履约义务

合同中包含两项或多项履约义务的，企业应当在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。单独售价，是指企业向客户单独销售商品的价格。企业在类似环境下向类似客户单独销售某商品的价格，应作为该商品的单独售价。单独售价无法直接观察的，企业应当综合考虑其能够合理取得的全部相关信息，采用市场调整法、成本加成法、余值法等方法合理估计单独售

价。企业在估计单独售价时，应当最大限度地采用可观察的输入值，并对类似情况采用一致的估计方法。

1. 市场调整法，是指企业根据某商品或类似商品的市场售价，考虑本企业的成本和毛利等进行适当调整后的金额，确定其单独售价的方法。

2. 成本加成法，是指企业根据某商品的预计成本加上其合理毛利后的金额，确定其单独售价的方法。

3. 余值法，是指企业根据合同交易价格减去合同中其他商品可观察单独售价后的余额，确定某商品单独售价的方法。企业在商品近期售价波动幅度巨大，或者因未定价且未曾单独销售而使售价无法可靠确定时，可采用余值法估计其单独售价。

【例 11－13】2×18 年 3 月 1 日，甲公司与客户签订合同，向其销售 A、B 两项商品，合同价款为 2 000 元。合同约定，A 商品于合同开始日交付，B 商品在一个月之后交付，只有当 A、B 两项商品全部交付之后，甲公司才有权收取 2 000 元的合同对价。假定 A 商品和 B 商品构成两项履约义务，其控制权在交付时转移给客户，分摊至 A 商品和 B 商品的交易价格分别为 500 元和 2 000 元，合计 2 500 元。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

本例中，根据交易价格分摊原则，A 商品应当分摊的交易价格为 400 元（500÷2 500×2 000），B 产品应当分摊的交易价格为 1 600 元（2 000÷2 500×2 000），甲公司将 A 商品交付给客户之后，与该商品相关的履约义务已经履行，但是需要等到后续交付 B 商品时，企业才具有无条件收取合同对价的权利，因此，甲公司应当将因交付 A 商品而有权收取的对价 400 元确认为合同资产，而不是应收账款，相应的账务处理如下：

（1）交付 A 商品时：

借：合同资产　　400

　　贷：主营业务收入　　400

（2）交付 B 商品时：

借：应收账款　　2 000

　　贷：合同资产　　400

　　主营业务收入　　1 600

如果合同中存在两项或两项以上的商品，其销售价格变动幅度较大或尚未确定，企业需要采用多种方法相结合的方式，对合同所承诺的商品的单独售价进行估计。如企业可能采用余值法估计销售价格变动幅度较大或尚未确定的多项可明确区分商品的单独售价总和，然后再采用其他方法估计其中包含的每一项可明确区分商品的单独售价。企业采用多种方法相结合的方式估计合同所承诺的每一项商品的单独售价时，应当评估该方式是否满足交易价格分摊的目标，即企业分摊至各单项履约义务（或可明确区分的商品）的交易价格是否能够反映其因向客户转让已承诺的相关商品而预期有权收取的对价金额。如当企业采用余值法估计确定的某单项履约义务的单独售价为零或仅为很小的金额时，企业应当评估该结果是否恰当。

1. 分摊合同折扣。

当客户购买的一组商品中所包含的各单项商品的单独售价之和高于合同交易价格时，表明客户因购买该组商品而取得了合同折扣。合同折扣，是指合同中各单项履约义务所承诺商品的单独售价之和高于合同交易价格的金额。企业应当在各单项履约义务之间按比例分摊合同折扣。有确凿证据表明合同折扣仅与合同中一项或多项（而非全部）履约义务相关的，企业应当将该合同折扣分摊至相关的一项或多项履约义务。

同时满足下列三项条件时，企业应当将合同折扣全部分摊至合同中的一项或多项（而非全部）履约义务：一是企业经常将该合同中的各项可明确区分商品单独销售或者以组合的方式单独销售；二是企业经常将其中部分可明确区分的商品以组合的方式按折扣价格单独销售；三是归属于上述第二项中每一组合的商品的折扣与该合同中的折扣基本相同，并且对每一组合中的商品的评估为将该合同的整体折扣归属于某一项或多项履约义务提供了可观察的证据。

有确凿证据表明，合同折扣仅与合同中的一项或多项（而非全部）履约义务相关，且企业采用余值法估计单独售价的，应当首先在该一项或多项（而非全部）履约义务之间分摊合同折扣；然后再采用余值法估计单独售价。

【例 11－14】 甲公司与客户签订合同，向其销售 R、S、T 三种产品，合同总价款为 270 万元，这三种产品构成三项履约义务。企业经常以 100 万元单独出售 R 产品，其单独售价可直接观察；S 产品和 T 产品的单独售价不可直接观察，企业采用市场调整法估计的 S 产品单独售价为 50 万元，采用成本加成法估计的 T 产品单独售价为 150 万元。甲公司通常以 100 万元的价格单独销售 R 产品，并将 S 产品和 T 产品组合在一起以 170 万元的价格销售。上述价格均不包含增值税。

本例中，三种产品的单独售价合计为 300 万元，而该合同的价格为 270 万元，该合同的整体折扣为 30 万元。由于甲公司经常将 S 产品和 T 产品组合在一起以 170 万元的价格销售，该价格与其单独售价之和（200 万元）的差额为 30 万元，与该合同的整体折扣一致，而 R 产品单独销售的价格与其单独售价一致，证明该合同的整体折扣仅应归属于 S 产品和 T 产品。因此，在该合同下，分摊至 R 产品的交易价格为 100 万元，分摊至 S 产品和 T 产品的交易价格合计为 170 万元，甲公司应当进一步按照 S 产品和 T 产品的单独售价的相对比例将该价格在二者之间进行分摊：S 产品应分摊的交易价格为 42.5 万元（50 ÷ 200 × 170），T 产品应分摊的交易价格为 127.5 万元（150 ÷ 200 × 170）。

【例 11－15】 沿用〖例 11－14〗，R、S、T 产品的单独售价均不变，合计为 300 万元，S、T 产品组合销售的折扣仍为 30 万元。但是，合同总价款为 320 万元，甲公司与该客户签订的合同中还包括销售 Q 产品。Q 产品的价格波动巨大，甲公司向不同的客户单独销售 Q 产品的价格在 20 万～60 万元之间。

本例中，由于 Q 产品价格波动巨大，甲公司计划用余值法估计其单独售价。由于合同折扣 30 万元仅与 S、T 产品有关，因此，甲公司首先应当在 S、T 产品之间分摊合同折

扣。R、S和T产品在分摊了合同折扣之后的单独售价分别为100万元、42.5万元和127.5万元，合计为270万元。然后，甲公司采用余值法估计Q产品的单独售价为50万元（320－270），该金额在甲公司以往单独销售Q产品的价格区间之内，表明该分摊结果符合分摊交易价格的目标，即该金额能够反映甲公司因转让Q产品而预期有权收取的对价金额。

假定合同总价款不是320万元，而是280万元时，甲公司采用余值法估计的Q产品的单独售价仅为10万元（280－270），该金额在甲公司过往单独销售Q产品的价格区间之外，表明该分摊结果可能不符合分摊交易价格的目标，即该金额不能反映甲公司因转让Q产品而预期有权收取的对价金额。在这种情况下，用余值法估计Q产品的单独售价可能是不恰当的，甲公司应当考虑采用其他的方法估计Q产品的单独售价。

2. 分摊可变对价。

合同中包含可变对价的，该可变对价可能与整个合同相关，也可能仅与合同中的某一特定组成部分相关。仅与合同中的某一特定组成部分相关包括两种情形：一是可变对价与合同中的一项或多项（而非全部）履约义务相关，如是否获得奖金取决于企业能否在指定时期内转让某项已承诺的商品；二是可变对价与企业向客户转让的构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的一项或多项（而非全部）商品相关，如为期两年的保洁服务合同中，第二年的服务价格将根据指定的通货膨胀率确定。

同时满足下列两项条件的，企业应当将可变对价及可变对价的后续变动额全部分摊至与之相关的某项履约义务，或者构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的某项商品：一是可变对价的条款专门针对企业为履行该项履约义务或转让该项可明确区分商品所作的努力。二是企业在考虑了合同中的全部履约义务及支付条款后，将合同对价中的可变金额全部分摊至该项履约义务或该项可明确区分商品符合分摊交易价格的目标。

不满足上述条件的可变对价及可变对价的后续变动额，以及可变对价及其后续变动额中未满足上述条件的剩余部分，企业应当按照分摊交易价格的一般原则，将其分摊至合同中的各单项履约义务。对于已履行的履约义务，其分摊的可变对价后续变动额应当调整变动当期的收入。

【例11－16】甲公司与乙公司签订合同，将其拥有的两项专利技术X和Y授权给乙公司使用。假定两项授权均分别构成单项履约义务，且都属于在某一时点履行的履约义务。合同约定，授权使用专利技术X的价格为80万元，授权使用专利技术Y的价格为乙公司使用该专利技术所生产的产品销售额的3%。专利技术X和专利技术Y的单独售价分别为80万元和100万元。甲公司估计其就授权使用专利技术Y而有权收取的特许权使用费为100万元。上述价格均不包含增值税。

本例中，该合同中包含固定对价和可变对价，其中，授权使用专利技术X的价格为固定对价，且与其单独售价一致，授权使用专利技术Y的价格为乙公司使用该专利技术所生产的产品销售额的3%，属于可变对价，该可变对价全部与授权使用专利技术Y能够收取的对价有关，且甲公司基于实际销售情况估计收取的特许权使用费的金额接近专

利技术Y的单独售价。因此，甲公司将可变对价部分的特许权使用费金额全部由Y承担符合交易价格的分摊目标。

五、履行每一单项履约义务时确认收入

企业应当在履行了合同中的履约义务，即客户取得相关商品控制权时确认收入，控制权转移是确认收入的前提。对于履约义务，企业首先判断履约义务是否满足在某一时段内履行的条件，如不满足，则该履约义务属于在某一时点履行的履约义务。对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当选取恰当的方法来确定履约进度；对于在某一时点履行的履约义务，企业应当综合分析控制权转移的迹象，判断其转移时点。

（一）在某一时段内履行的履约义务

1. 在某一时段内履行履约义务的条件。满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行的履约义务：

（1）客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。企业在履约过程中持续地向客户转移企业履约所带的经济利益的，该履约义务属于在某一时段内履行的履约义务。企业在进行判断时，可以假定在企业履约的过程中更换为其他企业继续履行剩余履约义务时，如果继续履行合同的其他企业实质上无须重新执行企业累计至今已经完成的工作，则表明客户在企业履约的同时即取得并消耗了企业履约所带来的经济利益。如甲企业承诺将客户的一批货物从A市运送到B市，假定该批货物在途经C市时，由乙运输公司接替甲企业继续提供该运输服务，由于A市到C市之间的运输服务是无须重新执行的，表明客户在甲企业履约的同时即取得并消耗了甲企业履约所带来的经济利益，因此，甲企业提供的运输服务属于在某一时段内履行的履约义务。

（2）客户能够控制企业履约过程中在建的商品。企业在履约过程中在建的商品包括在产品、在建工程、尚未完成的研发项目、正在进行的服务等，由于客户控制了在建的商品，客户在企业提供商品的过程获得其利益，因此，该履约义务属于在某一时段内履行的履约义务，应当在该履约义务履行的期间内确认收入。

（3）企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。

①商品具有不可替代用途。具有不可替代用途，是指因合同限制或实际可行性限制，企业不能轻易地将商品用于其他用途。企业在判断商品是否具有不可替代用途时，需要注意下列四点：

一是判断时点是合同开始日。

二是当合同中存在实质性的限制条款，导致企业不能将合同约定的商品用于其他用途时，该商品满足具有不可替代用途的条件。

三是虽然合同中没有限制条款，但是，当企业将合同中约定的商品用作其他用途，将导致企业遭受重大的经济损失时，企业将该商品用作其他用途的能力实际上受到了限制。

四是基于最终转移给客户的商品的特征判断。

②有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，是指在由于客户或其他方原因终止合同的情况下，企业有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项，并且该权利具有法律约束力。需要强调的是，合同终止必须是由于客户或其他方而非企业自身的原因所致，在整个合同期间内的任一时点，企业均应当拥有此项权利。企业在进行判断时，需要注意下列五点：

一是企业有权收取的款项应当能够补偿企业已经发生的成本和合理利润。下列两种情形都属于补偿企业的合理利润：第一，根据合同终止前的履约进度对该合同的毛利水平进行调整后确定的金额作为补偿金额；第二，如果该合同的毛利水平高于企业同类合同的毛利水平，以企业从同类合同中能够获取的合理资本回报或者经营毛利作为利润补偿。

二是该规定并不意味着企业拥有现时可行使的无条件收款权。企业在判断时应当考虑，假设在发生由于客户或其他方原因导致合同在合同约定的重要时点、重要事项完成前或合同完成前终止时，企业是否有权要求客户补偿其累计至今已完成的履约部分应收取的款项。

三是当客户只有在某些特定时点才有权终止合同，或者根本无权终止合同时，客户终止了合同（包括客户没有按照合同约定履行其义务），但是，合同或法律法规仍要求企业应继续向客户转移合同中承诺的商品并因此有权要求客户支付对价的，也符合“企业有权就累计至今已完成的履约部分收取款项”的要求。

四是企业在进行判断时，既要考虑合同条款的约定，还应当充分考虑适用的法律法规、补充或者凌驾于合同条款之上的以往司法实践以及类似案例的结果等。

五是企业和客户之间在合同中约定的付款时间进度表，不一定表明企业有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。

【例 11－17】甲公司是一家造船企业，与乙公司签订了一份船舶建造合同，按照乙公司的具体要求设计和建造船舶。甲公司在自己的厂区内完成该船舶的建造，乙公司无法控制在建过程中的船舶。甲公司如果想把该船舶出售给其他客户，需要发生重大的改造成本。双方约定，如果乙公司单方面解约，乙公司需向甲公司支付相当于合同总价30%的违约金，且建造中的船舶归甲公司所有。假定该合同仅包含一项履约义务，即设计和建造船舶。

本例中，船舶是按照乙公司的具体要求进行设计和建造的，甲公司需要发生重大的改造成本将该船舶改造之后才能将其出售给其他客户，因此，该船舶具有不可替代用途。然而，如果乙公司单方面解约，仅需向甲公司支付相当于合同总价30%的违约金，表明甲公司无法在整个合同期间内都有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项。因此，甲公司为乙公司设计和建造船舶不属于在某一时段内履行的履约义务。

2. 在某一时段内履行的履约义务的收入确认。对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入，但是，履约进度不能合理确定的除外。

企业应当考虑商品的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进度，并且在确定履约进度时，应当扣除那些控制权尚未转移给客户的商品。企业按照履约进度确认收入时，通常应当在资产负债表日按照合同的交易价格总额乘以履约进度扣除以前会计期间累计已确认的收入后的金额，确认为当期收入。

（1）产出法。产出法是根据已转移给客户的商品对于客户的价值确定履约进度，通常可采用实际测量的完工进度、评估已实现的结果、已达到的工程进度节点、时间进度、已完工或交付的产品等产出指标确定履约进度。企业在评估是否采用产出法确定履约进度时，应当考虑具体的事实和情况，并选择能够如实反映企业履约进度和向客户转移商品控制权的产出指标。当选择的产出指标无法计量控制权已转移给客户的商品时，不应采用产出法。

【例11－18】2×18年8月1日，甲公司与客户签订合同，为该客户拥有的一条铁路更换100根铁轨，合同价格为100万元（不含税价）。截至2×18年12月31日，甲公司共更换铁轨60根，剩余部分预计在2×19年3月31日之前完成。该合同仅包含一项履约义务，且该履约义务满足在某一时段内履行的条件。假定不考虑其他情况。

本例中，甲公司提供的更换铁轨的服务属于在某一时段内履行的履约义务，甲公司按照已完成的工作量占预计总工作量的比例确定履约进度。因此，截至2×18年12月31日，该合同的履约进度为60%（60÷100×100%），甲公司应确认的收入为60万元（100×60%）。

（2）投入法。投入法是根据企业为履行履约义务的投入确定履约进度，通常可采用投入的材料数量、花费的人工工时或机器工时、发生的成本和时间进度等投入指标确定履约进度。当企业从事的工作或发生的投入是在整个履约期间内平均发生时，企业也可以按照直线法确认收入。产出法下有关产出指标的信息有时可能无法直接观察获得，或者企业为获得这些信息需要花费很高的成本时，可能需要采用投入法来确定履约进度。

【例11－19】甲公司于2×18年12月1日接受一项设备安装任务，安装期为3个月，合同总收入600 000元，至年底已预收安装费440 000元，实际发生安装费用为280 000元（假定均为安装人员薪酬），估计还将发生安装费用120 000元。假定甲公司按实际发生的成本占估计总成本的比例确定安装的履约进度，不考虑增值税等其他因素。甲公司的账务处理如下：

实际发生的成本占估计总成本的比例＝280 000÷（280 000＋120 000）×100%＝70%

2×18年12月31日确认的劳务收入＝600 000×70%－0＝420 000（元）

（1）实际发生劳务成本。

借：合同履约成本——设备安装　　280 000

　　贷：应付职工薪酬　　280 000

（2）预收劳务款。

借：银行存款　　440 000

贷：合同负债——××公司　　440 000

（3）2×18年12月31日确认劳务收入并结转劳务成本。

借：合同负债——××公司　　420 000

　贷：主营业务收入——设备安装　　420 000

借：主营业务成本——设备安装　　280 000

　贷：合同履约成本——设备安装　　280 000

对于同一合同下属于在一时段内履行的履约义务涉及与客户结算对价的，通常情况下，企业对其已向客户转让商品而有权收取的对价金额应当确认为合同资产或应收账款，对于其已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务，应当按照已收或应收的金额确认合同负债。由于同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，企业也可以设置“合同结算”科目（或其他类似科目），以核算同一合同下属于在一时段内履行的履约义务涉及与客户结算对价所产生的合同资产或合同负债，并在此科目下设置“合同结算——价款结算”科目反映定期与客户进行结算的金额，设置“合同结算——收入结转”科目反映按履约进度结转的收入金额。资产负债表日，“合同结算”科目的期末余额在借方的，根据其流动性，在资产负债表中分别列示为“合同资产”或“其他非流动资产”项目；期末余额在贷方的，根据其流动性，在资产负债表中分别列示为“合同负债”或“其他非流动负债”项目。

【例11-20】2×18年1月1日，甲公司与乙公司签订一项大型设备建造工程合同，根据双方合同，该工程的造价为6 300万元，工程期限为一年半，预计2×19年6月30日竣工；预计可能发生的总成本为4 000万元；甲公司负责工程的施工及全面管理，乙公司按照第三方工程监理公司确认的工程完工量，每半年与甲公司结算一次。假定该建造工程整体构成单项履约义务，并属于在某一时段履行的履约义务，甲公司采用已发生成本占预计总成本比例计算履约进度，增值税税率为9%，不考虑其他相关因素。

2×18年6月30日，工程累计实际发生成本1 500万元，乙公司与甲公司结算合同价款2 500万元，甲公司实际收到价款2 000万元；2×18年12月31日，工程累计实际发生成本3 000万元，乙公司与甲公司结算合同价款1 100万元，甲公司实际收到价款1 000万元；2×19年6月30日，工程累计实际发生成本4 100万元，乙公司与甲公司结算合同竣工价款2 700万元，并支付剩余工程款3 300万元。上述价款均不含增值税额。假定甲公司与乙公司结算时即发生增值税纳税义务，乙公司在实际支付工程价款的同时支付其对应的增值税税款。甲公司的账务处理为：

（1）2×18年1月1日至2×18年6月30日实际发生工程成本时。

借：合同履约成本　　15 000 000

　贷：原材料、应付职工薪酬等　　15 000 000

（2）2×18年6月30日。

履约进度＝15 000 000÷40 000 000×100%＝37.5%

合同收入＝63 000 000×37.5%＝23 625 000（元）

借：合同结算——收入结转 23 625 000
　　贷：主营业务收入 23 625 000
借：主营业务成本 15 000 000
　　贷：合同履约成本 15 000 000
借：应收账款 27 250 000
　　贷：合同结算——价款结算 25 000 000
　　应交税费——应交增值税（销项税额） 2 250 000
借：银行存款 20 000 000
　　贷：应收账款 20 000 000

当日，“合同结算”科目的余额为贷方137.5万元（2 500－2 362.5），表明甲公司已经与乙公司结算但尚未履行履约义务的金额为137.5万元，由于甲公司预计该部分履约义务将在2×18年内完成，因此，应在资产负债表中作为“合同负债”列示。

（3）2×18年7月1日至12月31日实际发生工程成本时。

借：合同履约成本 15 000 000
　　贷：原材料、应付职工薪酬等 15 000 000

（4）2×18年12月31日。

履约进度＝30 000 000÷40 000 000×100%＝75%

合同收入＝63 000 000×75%－23 625 000＝23 625 000（元）

借：合同结算——收入结转 23 625 000
　　贷：主营业务收入 23 625 000
借：主营业务成本 15 000 000
　　贷：合同履约成本 15 000 000
借：应收账款 11 990 000
　　贷：合同结算——价款结算 11 000 000
　　应交税费——应交增值税（销项税额） 990 000
借：银行存款 10 000 000
　　贷：应收账款 10 000 000

当日，“合同结算”科目的余额为借方1 125万元（2 362.5－1 100－137.5），表明甲公司已经履行履约义务但尚未与乙公司结算的金额为1 125万元，由于该部分金额将在2×19年内结算，因此，在资产负债表中作为“合同资产”列示。

（5）2×19年1月1日至6月30日实际发生工程成本时。

借：合同履约成本 11 000 000
　　贷：原材料、应付职工薪酬等 11 000 000

（6）2×19年6月30日。

由于当日该工程已竣工决算，其履约进度为100%。

合同收入＝63 000 000－23 625 000－23 625 000＝15 750 000（元）

借：合同结算——收入结转　　15 750 000
　　贷：主营业务收入　　15 750 000
借：主营业务成本　　11 000 000
　　贷：合同履约成本　　11 000 000
借：应收账款　　29 430 000
　　贷：合同结算——价款结算　　27 000 000
　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　2 430 000
借：银行存款　　38 670 000
　　贷：应收账款　　38 670 000

当日，“合同结算”科目的余额为0（1 125 + 1 575 - 2 700）。

由于投入法下的投入指标与企业向客户转移商品的控制权之间未必存在直接的对应关系，企业在采用投入法时，应当扣除那些虽然已经发生，但是未导致向客户转移商品的投入。实务中，企业通常按照累计实际发生的成本占预计总成本的比例（即成本法）确定履约进度，累计实际发生的成本包括企业向客户转移商品过程中所发生的直接成本和间接成本，如直接人工、直接材料、分包成本以及其他与合同相关的成本。在下列情形下，企业在采用成本法确定履约进度时，需要对已发生的成本进行适当的调整：①已发生的成本并未反映企业履行履约义务的进度。如因企业生产效率低下等原因而导致的非正常消耗，包括非正常消耗的直接材料、直接人工及制造费用等，不应包括在累计实际发生的成本中，除非企业和客户在订立合同时已经预见会发生这些成本并将其包括在合同价款中。②已发生的成本与企业履行履约义务的进度不成比例。当企业已发生的成本与履约进度不成比例，企业在采用成本法确定履约进度时需要进行适当调整。对于施工中尚未安装、使用或耗用的商品或材料成本等，当企业在合同开始日就预期将能够满足下列所有条件时，应在采用成本法确定履约进度时不包括这些成本：第一，该商品或材料不可明确区分，即不构成单项履约义务；第二，客户先取得该商品或材料的控制权，之后才接受与之相关的服务；第三，该商品或材料的成本相对于预计总成本而言是重大的；第四，企业自第三方采购该商品或材料，且未深入参与其设计和制造，对于包含该商品的履约义务而言，企业是主要责任人。

【例11-21】 2×18年10月，甲公司与客户签订合同，为客户装修一栋办公楼，包括安装一部电梯，合同总金额为100万元。甲公司预计的合同总成本为80万元，其中包括电梯的采购成本30万元。

2×18年12月，甲公司将电梯运达施工现场并经过客户验收，客户已取得对电梯的控制权，但是根据装修进度，预计到2×19年2月才会安装该电梯。截至2×18年12月，甲公司累计发生成本40万元，其中包括支付给电梯供应商的采购成本30万元以及因采购电梯发生的运输和人工等相关成本5万元。

假定该装修服务（包括安装电梯）构成单项履约义务，并属于在某一时段内履行的履约义务，甲公司是主要责任人，但不参与电梯的设计和制造；甲公司采用成本法确定

履约进度；上述金额均不含增值税。

本例中，截至2×18年12月，甲公司发生成本40万元（包括电梯采购成本30万元以及因采购电梯发生的运输和人工等相关成本5万元），甲公司认为其已发生的成本和履约进度不成比例，因此需要对履约进度的计算作出调整，将电梯的采购成本排除在已发生成本和预计总成本之外。在该合同中，该电梯不构成单项履约义务，其成本相对于预计总成本而言是重大的，甲公司是主要责任人，但是未参与该电梯的设计和制造，客户先取得了电梯的控制权，随后才接受与之相关的安装服务，因此，甲公司在客户取得该电梯控制权时，按照该电梯采购成本的金额确认转让电梯产生的收入。

因此，2×18年12月，该合同的履约进度为20%［(40－30)÷(80－30)×100%］，应确认的收入和成本金额分别为44万元［(100－30)×20%＋30］和40万元［(80－30)×20%＋30］。

每一资产负债表日，企业应当对履约进度进行重新估计。当客观环境发生变化时，企业需要重新评估履约进度是否发生变化，以确保履约进度能够反映履约情况的变化。对于每一项履约义务，企业只能采用一种方法来确定其履约进度，并加以一贯运用。对于类似情况下的类似履约义务，企业应当采用相同的方法（例如，成本法）确定履约进度。

对于在某一时段内履行的履约义务，只有当其履约进度能够合理确定时，才应当按照履约进度确认收入。当履约进度不能合理确定时，企业已经发生的成本预计能够得到补偿的，应当按照已经发生的成本金额确认收入，直到履约进度能够合理确定为止。

（二）在某一时点履行的履约义务

对于不属于在某一时段内履行的履约义务，应当属于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。

在判断控制权是否转移时，企业应当考虑下列五个迹象：

1. 企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务。当企业就该商品享有现时收款权利时，可能表明客户已经有能力主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。

2. 企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。当客户取得了商品的法定所有权时，表明客户可能已取得对该商品的控制权。如果企业仅仅是为了确保到期收回货款而保留商品的法定所有权，那么企业拥有的该权利通常并不妨碍客户取得对该商品的控制权。

3. 企业已将该商品实物转移给客户，即客户已占有该商品实物。客户占有了某项商品实物并不意味着其就一定取得了该商品的控制权，反之亦然。

（1）委托代销安排。这一安排是指委托方和受托方签订代销合同或协议，委托受托方向终端客户销售商品。受托方获得对商品控制权的，企业应当按销售商品进行会计处理，这种安排不属于委托代销安排。受托方没有获得对商品控制权的，企业通常应当在受托方售出商品后，按合同或协议约定的方法计算确定的手续费确认收入。

表明一项安排是委托代销安排的迹象包括但不限于：一是在特定事件发生之前（如向

最终客户出售产品或指定期间到期之前），企业拥有对商品的控制权；二是企业能够要求将委托代销的商品退回或者将其销售给其他方（如其他经销商）；三是尽管受托方可能被要求向企业支付一定金额的押金，但是，其并没有承担对这些商品无条件付款的义务。

【例 11－22】甲公司委托丙公司销售 W 商品 200 件，W 商品已经发出，每件成本为 60 元。合同约定丙公司应按每件 100 元对外销售，甲公司按不含增值税的销售价格的 10% 向丙公司支付手续费。丙公司对外实际销售 100 件，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 10 000 元，增值税税额为 1 300 元，款项已经收到。甲公司收到丙公司开具的代销清单时，向丙公司开具一张相同金额的增值税专用发票。假定除上述情况外，不考虑其他因素。

本例中，甲公司将 W 商品发送至丙公司后，丙公司虽然已经实物占有 W 商品，但是仅是接受甲公司的委托销售 W 商品，并根据实际销售的数量赚取一定比例的手续费。甲公司有权要求收回 W 商品或将其销售给其他的客户，丙公司并不能主导这些商品的销售，这些商品对外销售与否、是否获利以及获利多少等不由丙公司控制，丙公司没有取得这些商品的控制权。因此，甲公司将 W 商品发送至丙公司时，不应确认收入，而应当在丙公司将 W 商品销售给最终客户时确认收入。根据上述资料，甲公司的账务处理如下：

（1）发出商品。

借：发出商品——丙公司　　12 000

　　贷：库存商品——W 商品　　12 000

（2）收到代销清单，同时发生增值税纳税义务。

借：应收账款——丙公司　　11 300

　　贷：主营业务收入——销售 W 商品　　10 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　1 300

借：主营业务成本——销售 W 商品　　6 000

　　贷：发出商品——丙公司　　6 000

借：销售费用——代销手续费　　1 000

　　贷：应收账款——丙公司　　1 000

（3）收到丙公司支付的货款。

借：银行存款　　10 300

　　贷：应收账款——丙公司　　10 300

丙公司的账务处理如下：

（1）收到商品。

借：受托代销商品——甲公司　　20 000

　　贷：受托代销商品款——甲公司　　20 000

（2）对外销售。

借：银行存款　　11 300

　　贷：受托代销商品——甲公司　　10 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 1 300

（3）收到增值税专用发票。

借：受托代销商品款——甲公司 10 000

应交税费——应交增值税（进项税额） 1 300

贷：应付账款——甲公司 11 300

（4）支付货款并计算代销手续费。

借：应付账款——甲公司 11 300

贷：银行存款 10 300

其他业务收入——代销手续费 1 000

（2）售后代管商品安排。售后代管商品是指根据企业与客户签订的合同，企业已经就销售的商品向客户收款或取得了收款权利，但是直到在未来某一时点将该商品交付给客户之前，企业仍然继续持有该商品实物的安排。

在售后代管商品安排下，除了应当考虑客户是否取得商品控制权的迹象之外，还应同时满足下列四项条件，才表明客户取得了该商品的控制权：一是该安排必须具有商业实质；二是属于客户的商品必须能够单独识别；三是该商品可以随时应客户要求交付给客户；四是企业不能自行使用该商品或将该商品提供给其他客户。实务中，越是通用的、可以和其他商品互相替换的商品，越有可能难以满足上述条件。需要注意的是，企业在同时满足上述条件时对尚未发货的商品确认了收入的，应当考虑是否还承担了其他的履约义务，如向客户提供保管服务等，从而应当将部分交易价格分摊至该其他履约义务。

【例 11-23】2×18 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售 M 专用零部件。M 零部件的制造期为两年。甲公司在完成 M 零部件的生产之后，能够证明其符合合同约定的规格。假定在该合同下，向客户转让 M 是单项履约义务，且属于在某一时点履行的履约义务。

2×19 年 12 月 31 日，乙公司支付了 M 零部件的合同价款，并对其进行了验收。但是考虑到其自身的仓储能力有限，且其工厂紧邻甲公司的仓库，因此要求将 M 零部件存放于甲公司的仓库中，并要求按照其指令随时安排发货。乙公司已拥有 M 零部件的法定所有权，甲公司在其仓库内的单独区域内存放 M 零部件，且 M 零部件可明确识别属于乙公司。甲公司不能使用 M 零部件，也不能将其提供给其他客户使用。

本例中，2×19 年 12 月 31 日，甲公司已经收取 M 零部件合同价款，但是乙公司尚未要求发货，乙公司已拥有 M 零部件的法定所有权并且对其进行了验收，虽然 M 零部件实物尚由甲公司持有，但是其满足在“售后代管商品”的安排下客户取得商品控制权的条件，M 零部件的控制权也已经转移给了乙公司。因此，甲公司应当确认销售 M 零部件的收入。除此之外，甲公司还为乙公司提供了仓储保管服务，该服务与 M 零部件可明确区分，构成单项履约义务。

4. 企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。企业在判断时不应考虑导致企业在所转让商品之外产生其他

单项履约义务的风险。如企业将产品销售给客户，并承诺提供后续维护服务的安排中，销售产品和提供维护服务均构成单项履约义务。企业将产品销售给客户之后，虽然仍然保留了与后续维护服务相关的风险，但是由于维护服务构成单项履约义务，该保留的风险并不影响企业已将产品所有权上的主要风险和报酬转移给客户的判断。

【例 11－24】甲公司在 2×19 年 7 月 12 日向乙公司销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 200 000 元，增值税税额为 26 000 元，款项尚未收到；该批商品成本为 120 000 元。甲公司在销售时已知乙公司资金周转发生困难，但为了减少存货积压，同时也为了维持与乙公司长期建立的商业合作关系，甲公司仍将商品发往乙公司且办妥托收手续。假定甲公司发出该批商品时其增值税纳税义务已经发生。

本例中，由于乙公司资金周转存在困难，因而甲公司在货款回收方面存在较大的不确定性，与该批商品所有权有关的风险和报酬没有转移给乙公司。根据在某一时点履行的履约义务的收入确认条件，甲公司在发出商品且办妥托收手续时不能确认收入，已经发出的商品成本应通过“发出商品”科目反映。甲公司的账务处理如下：

（1）2×19 年 7 月 12 日，甲公司发出商品。

借：发出商品——××商品　　120 000

　　贷：库存商品——××商品　　120 000

同时，将增值税专用发票上注明的增值税税额转入应收账款。

借：应收账款——乙公司　　26 000

　　贷：应交税费——应交增值税（销项税额）　　26 000

（注：如果销售该商品的增值税纳税义务尚未发生，则不作这笔分录，待纳税义务发生时再作应交增值税的分录）

（2）2×19 年 10 月 5 日，甲公司得知乙公司经营情况逐渐好转，乙公司承诺近期付款。

借：应收账款——乙公司　　200 000

　　贷：主营业务收入——销售××商品　　200 000

借：主营业务成本——销售××商品　　120 000

　　贷：发出商品——××商品　　120 000

（3）2×19 年 10 月 16 日，甲公司收到款项。

借：银行存款　　226 000

　　贷：应收账款——乙公司　　226 000

5. 客户已接受该商品。当商品通过了客户的验收，通常表明客户已接受该商品。客户验收通常有两种情况：一是企业向客户转让商品时，能够客观地确定该商品符合合同约定的标准和条件，客户验收只是一项例行程序，不会影响企业判断客户取得该商品控制权的时点；二是企业向客户转让商品时，无法客观地确定该商品是否符合合同规定的条件，在客户验收之前，企业不能认为已经将该商品的控制权转移给了客户，企业应当在客户完成验收并接受该商品时才能确认收入。实务中，定制化程度越高的商品，越难

以证明客户验收仅仅是一项例行程序。

需要强调的是，在上述五个迹象中，并没有哪一个或哪几个迹象是决定性的，企业应当根据合同条款和交易实质进行分析，综合判断其是否将商品的控制权转移给客户以及何时转移的，从而确定收入确认的时点。此外，企业应当从客户的角度进行评估，而不应当仅考虑企业自身的看法。

第三节 合同成本

一、合同履约成本

企业为履行合同会发生各种成本，企业在确认收入的同时应当对这些成本进行分析，属于本书其他章节（如第二章、第三章以及第四章等）范围的，应当按照相关章节的要求进行会计处理；不属于本书其他章节范围且同时满足下列条件的，应当作为合同履约成本确认为一项资产：

1. 该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关。

预期取得的合同应当是企业能够明确识别的合同，如现有合同续约后的合同、尚未获得批准的特定合同等。与合同直接相关的成本包括直接人工（如支付给直接为客户提供所承诺服务的人员的工资、奖金等）、直接材料（如为履行合同耗用的原材料、辅助材料、构配件、零件、半成品的成本和周转材料的摊销及租赁费用等）、制造费用（或类似费用，如组织和管理相关生产、施工、服务等活动发生的费用，包括管理人员的职工薪酬、劳动保护费、固定资产折旧费及修理费、物料消耗、取暖费、水电费、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修费、排污费、临时设施摊销费等）、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本（如支付给分包商的成本、机械使用费、设计和技术援助费用、施工现场二次搬运费、生产工具和用具使用费、检验试验费、工程定位复测费、工程点交费用、场地清理费等）。

2. 该成本增加了企业未来用于履行（或持续履行）履约义务的资源。

3. 该成本预期能够收回。

下列支出不属于合同履约成本。企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益：一是管理费用，除非这些费用明确由客户承担。二是非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用（或类似费用），这些支出为履行合同发生，但未反映在合同价格中。三是与履约义务中已履行（包括已全部履行或部分履行）部分相关的支出，即该支出与企业过去的履约活动相关。四是无法在尚未履行的与已履行（或已部分履行）的履约义务之间区分的相关支出。

【例 11－25】甲公司与乙公司签订合同，为乙公司信息中心提供管理服务，合同期限为 5 年。在向乙公司提供服务之前，甲公司设计并搭建了一个信息技术平台供其内部

使用，该信息技术平台由相关的硬件和软件组成。甲公司需要提供设计方案，将该信息技术平台与乙公司现有的信息系统对接，并进行相关测试。该平台并不会转让给乙公司，但是，将用于向乙公司提供服务。甲公司为该平台的设计、购买硬件和软件以及信息中心的测试发生了成本。除此之外，甲公司专门指派两名员工，负责向乙公司提供服务。

本例中，在甲公司为履行合同发生的上述成本中，购买硬件和软件的成本应当分别按照本书第三章和第六章进行会计处理；设计服务成本和信息中心的测试成本不属于其他章节的规范范围，但是这些成本与履行该合同直接相关，并且增加了甲公司未来用于履行履约义务（即提供管理服务）的资源，如果甲公司预期该成本可通过未来提供服务收取的对价收回，则甲公司应当将这些成本确认为一项资产。甲公司向两名负责该项目的员工支付的工资费用，虽然与向乙公司提供服务有关，但是由于其并未增加企业未来用于履行履约义务的资源，因此，应当于发生时计入当期损益。

【例 11－26】甲公司经营一家酒店，该酒店是甲公司的自有资产。甲公司除发生餐饮、商品材料等成本外，还需要计提固定资产折旧（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）费用等，这些费用中哪些应确认为合同履约成本，哪些不能确认为合同履约成本。

本例中，甲公司经营一家酒店，主要通过提供客房服务赚取收入，而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甲公司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上述资本化条件，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。此外，这些酒店物业等资产中与客房服务不直接相关的，例如财务部门相关的资产折旧等费用或者销售部门相关的资产折旧等费用，则需要按功能将相关费用计入管理费用或销售费用等。

满足上述条件确认为资产的合同履约成本，初始确认时摊销期限不超过一年或一个正常营业周期的，在资产负债表中列示为存货；初始确认时摊销期限在一年或一个正常营业周期以上的，在资产负债表中列示为其他非流动资产。

二、合同取得成本

企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应当作为合同取得成本确认为一项资产。增量成本，是指企业不取得合同就不会发生的成本，如销售佣金等。为简化实务操作，该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益。

企业为取得合同发生的、除预期能够收回的增量成本之外的其他支出，如无论是否取得合同均会发生的差旅费、投标费、为准备投标资料发生的相关费用等，应当在发生时计入当期损益，除非这些支出明确由客户承担。

【例 11－27】甲公司是一家咨询公司，其通过竞标赢得一个新客户，为取得和该客户的合同，甲公司聘请外部律师进行尽职调查支付相关费用为 15 000 元，为投标而发生

的差旅费为10 000元，支付销售人员佣金5 000元。甲公司预期这些支出未来均能够收回。此外，甲公司根据其年度销售目标、整体盈利情况及个人业绩等，向销售部门经理支付年度奖金10 000元。

本例中，甲公司因签订该客户合同而向销售人员支付的佣金属于为取得合同发生的增量成本，应当将其作为合同取得成本确认为一项资产。甲公司聘请外部律师进行尽职调查发生的支出、为投标发生的差旅费，无论是否取得合同都会发生，不属于增量成本，因此，应当于发生时直接计入当期损益。甲公司向销售部门经理支付的年度奖金也不是为取得合同发生的增量成本，这是因为该奖金发放与否以及发放金额还取决于其他因素（包括公司的盈利情况和个人业绩），其并不能直接归属于可识别的合同。

企业因现有合同续约或发生合同变更需要支付的额外佣金，也属于为取得合同发生的增量成本。实务中，当涉及合同取得成本的安排比较复杂时，对于合同续约或合同变更时需要支付额外的佣金、企业支付的佣金金额取决于客户未来的履约情况或者取决于累计取得的合同数量或金额等，企业需要运用判断，对发生的合同取得成本进行恰当的会计处理。

满足上述条件确认为资产的合同取得成本，初始确认时摊销期限不超过一年或一个正常营业周期的，在资产负债表中列示为其他流动资产；初始确认时摊销期限在一年或一个正常营业周期以上的，在资产负债表中列示为其他非流动资产。

三、合同履约成本和合同取得成本的摊销和减值

（一）摊销

确认为企业资产的合同履约成本和合同取得成本（以下简称“与合同成本相关的资产”），应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础（即在履约义务履行的时点或按照履约义务的履约进度）进行摊销，计入当期损益。

（二）减值

与合同成本相关的资产，其账面价值高于下列第一项减去第二项的差额的，应按超出部分的金额计提减值准备，并确认为资产减值损失：一是企业因转让与该资产相关的商品预期能够取得的剩余对价；二是为转让该相关商品估计将要发生的成本。以前期间减值的因素之后发生变化，使得第一项减去第二项的差额高于该资产账面价值的，应当转回原已计提的资产减值准备，并计入当期损益，但转回后的资产账面价值不应超过假定不计提减值准备情况下该资产在转回日的账面价值。在确定上述资产的减值损失时，企业应当首先对相关的其他资产确定减值损失，然后再按上述要求确定上述资产的减值损失。

企业在按照本书第七章的规定测试相关资产组的减值情况时，应当将按照上述要求确定与合同成本相关的资产减值后的新账面价值计入相关资产组的账面价值。

第四节　关于特定交易的会计处理

一、附有销售退回条款的销售

企业将商品控制权转让给客户之后，可能会因为各种原因（如客户对所购商品的款式不满意等）允许客户依照有关合同、法律要求、声明或承诺、以往的习惯做法等选择退货，此销售为附有销售退回条款的销售。

企业应当在客户取得相关商品控制权时，按照因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额（即不包含预期因销售退回将退还的金额）确认收入，按照预期因销售退回将退还的金额确认负债；同时，按照预期将退回商品转让时的账面价值，扣除收回该商品预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额，确认一项资产，按照所转让商品转让时的账面价值，扣除上述资产成本的净额结转成本。每一资产负债表日，企业应当重新估计未来销售退回情况，并对上述资产和负债进行重新计量。如有变化，应当作为会计估计变更进行会计处理。

【例 11-28】甲公司是一家健身器材销售公司。2×18 年 10 月 1 日，甲公司向乙公司销售 5 000 件健身器材，单位销售价格为 500 元，单位成本为 400 元，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 250 万元，增值税税额为 32.5 万元。健身器材已经发出，但款项尚未收到。根据协议约定，乙公司应于 2×18 年 12 月 1 日之前支付货款，在 2×19 年 3 月 31 日之前有权退还健身器材。甲公司根据过去的经验，估计该批健身器材的退货率约为 20%。在 2×18 年 12 月 31 日，甲公司对退货率进行了重新评估，认为只有 10% 的健身器材会被退回。甲公司为增值税一般纳税人，健身器材发出时纳税义务已经发生，实际发生退回时取得税务机关开具的红字增值税专用发票。假定健身器材发出时控制权转移给乙公司。甲公司的账务处理如下：

（1）2×18 年 10 月 1 日发出健身器材。

借：应收账款　　2 825 000

　　贷：主营业务收入　　2 000 000

　　预计负债——应付退货款　　500 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　325 000

借：主营业务成本　　1 600 000

　　应收退货成本　　400 000

　　贷：库存商品　　2 000 000

（2）2×18 年 12 月 1 日前收到货款。

借：银行存款　　2 825 000

　　贷：应收账款　　2 825 000

（3）2×18年12月31日，甲公司对退货率进行重新评估。

借：预计负债——应付退货款 250 000

　贷：主营业务收入 250 000

借：主营业务成本 200 000

　贷：应收退货成本 200 000

（4）2×19年3月31日发生销售退回，假定实际退货量为400件，退货款项已经支付。

借：库存商品 160 000

　应交税费——应交增值税（销项税额） 26 000

　预计负债——应付退货款 250 000

　贷：应收退货成本 160 000

　　主营业务收入 50 000

　　银行存款 226 000

借：主营业务成本 40 000

　贷：应收退货成本 40 000

需要说明的是，客户以一项商品换取类型、质量、状况及价格均相同的另一项商品，不应被视为退货。如果合同约定客户可以将质量有瑕疵的商品退回以换取合格的商品，企业应当按照附有质量保证条款的销售进行会计处理。对于具有类似特征的合同组合，企业也可以在确定退货率、坏账率、合同存续期间等方面运用组合法进行估计。

二、附有质量保证条款的销售

企业在向客户销售商品时，根据合同约定、法律规定或本企业以往的习惯做法等，可能会为所销售的商品提供质量保证。对于客户能够选择单独购买质量保证的，表明该质量保证构成单项履约义务；对于客户虽然不能选择单独购买质量保证，但如果该质量保证在向客户保证所销售的商品符合既定标准之外提供了一项单独服务的，也应当作为单项履约义务。作为单项履约义务的质量保证应当进行相应的会计处理，并将部分交易价格分摊至该项履约义务。对于不能作为单项履约义务的质量保证，企业应当按照本书第十章的相关规定进行会计处理。

企业在评估一项质量保证是否在向客户保证所销售的商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务时，应当考虑的因素包括：

1. 该质量保证是否为法定要求。当法律要求企业提供质量保证时，该法律规定通常表明企业承诺提供的质量保证不是单项履约义务。

2. 质量保证期限。企业提供质量保证的期限越长，越有可能表明企业向客户提供了保证商品符合既定标准之外的服务，该质量保证越有可能构成单项履约义务。

3. 企业承诺履行任务的性质。如果企业必须履行某些特定的任务以保证所销售的商品符合既定标准（如企业负责运输被客户退回的瑕疵商品），则这些特定的任务可能不

构成单项履约义务。

【例 11－29】甲公司与客户签订合同，销售一部手机。该手机自售出起一年内如果发生质量问题，甲公司负责提供质量保证服务。此外，在此期间内，由于客户使用不当（例如手机进水）等原因造成的产品故障，甲公司也免费提供维修服务。该维修服务不能单独购买。

本例中，甲公司针对产品的质量问题提供的质量保证服务是为了向客户保证所销售商品符合既定标准，因此不构成单项履约义务；甲公司对由于客户使用不当而导致的产品故障提供的免费维修服务，属于在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供的单独服务，尽管其没有单独销售，该服务与手机可明确区分，应该作为单项履约义务。因此，在该合同下，甲公司的履约义务有两项：销售手机和提供维修服务，甲公司应当按照其各自单独售价的相对比例，将交易价格分摊至这两项履约义务，并在各项履约义务履行时分别确认收入。甲公司提供的质量保证服务，应当按照本书第十章的规定进行会计处理。

企业提供的质量保证同时包含作为单项履约义务的质量保证和不能作为单项履约义务的质量保证的，应当分别对其进行会计处理；无法合理区分的，应当将这两类质量保证一起作为单项履约义务进行会计处理。

三、主要责任人和代理人

当企业向客户销售商品涉及其他方参与其中时，企业应当判断其自身在该交易中的身份是主要责任人还是代理人。在判断时，企业应当首先识别向客户提供的特定商品；然后，应评估该特定商品在转让给客户之前，是否控制这些商品。企业在将特定商品转让给客户之前控制该商品的，企业为主要责任人；相反，企业在特定商品转让给客户之前不控制该商品的，则企业为代理人。这里的特定商品，是指向客户提供的可明确区分的商品或可明确区分的“一揽子”商品。如果企业仅仅是在特定商品的法定所有权转移给客户之前，暂时性地获得该特定商品的法定所有权，这并不能判断企业一定控制了该商品。

（一）企业作为主要责任人的情况

1. 企业自第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户。这里的商品或其他资产也包括企业向客户转让的未来享有由第三方提供服务的权利，企业应当评估该权利在转让给客户前，企业是否控制该权利。

【例 11－30】甲公司经营一购物网站，在该网站购物的消费者可以明确获知在该网站上销售的商品均为其他零售商直接销售的商品，这些零售商负责发货以及售后服务等。甲公司与零售商签订的合同约定，该网站所售商品的采购、定价、发货以及售后服务等均由零售商自行负责，甲公司仅负责协助零售商和消费者结算货款，并按照每笔交易的实际销售额收取5%的佣金。

本例中，甲公司经营的购物网站是一个购物平台。消费者在该网站购物时，向其提供的特定商品为零售商在网站上销售的商品，除此之外，甲公司并未提供任何其他的商品。这些特定商品在转移给消费者之前，甲公司没有能力主导这些商品的使用，例如，甲公司不能将这些商品提供给购买该商品的消费者之外的其他方，也不能阻止零售商向该消费者转移这些商品，因此，消费者在该网站购物时，在相关商品转移给消费者之前，甲公司并未控制这些商品，甲公司的履约义务是安排零售商向消费者提供相关商品，而非自行提供这些商品，甲公司在该交易中的身份是代理人。

2. 企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。当企业承诺向客户提供服务，并委托第三方（如分包商、其他服务提供商等）代表企业向客户提供服务时，如果企业能够主导该第三方代表本企业向客户提供服务，则表明企业在相关服务提供给客户之前能够控制该相关服务。

【例11－31】甲公司与乙公司签订合同，为其写字楼提供保洁服务，并商定了服务范围及其价格。甲公司每月按照约定的价格向乙公司开具发票，乙公司按照约定的日期向甲公司付款。双方签订合同后，甲公司委托服务供应商丙公司代表其为乙公司提供该保洁服务，并与其签订了合同。甲公司和丙公司商定了服务价格，双方签订的合同付款条款大致上与甲公司和乙公司约定的付款条款一致。当丙公司按照与甲公司的合同约定提供了服务时，无论乙公司是否向甲公司付款，甲公司都必须向丙公司付款。乙公司无权主导丙公司提供未经甲公司同意的服务。

本例中，甲公司向乙公司提供的特定服务是写字楼的保洁服务，根据甲公司与丙公司签订的合同，甲公司能够主导丙公司所提供的服务，包括要求丙公司代表甲公司向乙公司提供保洁服务，相当于甲公司利用其自身资源履行了该合同。乙公司无权主导丙公司提供未经甲公司同意的服务。因此，甲公司在丙公司向乙公司提供保洁服务之前控制了该服务，甲公司在该交易中的身份为主要责任人。

3. 企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成合同约定的某组合产出转让给客户。此时，企业承诺提供的特定商品就是合同约定的组合产出。企业只有获得为生产该特定商品所需要的投入（包括从第三方取得的商品）的控制权，才能够将这些投入加工整合为合同约定的组合产出。

【例11－32】甲公司与乙公司签订合同，向其销售一台特种设备，并商定了该设备的具体规格和销售价格，甲公司负责按照约定的规格设计该设备，并按双方商定的销售价格向乙公司开具发票。该特种设备的设计和制造高度相关。为履行该合同，甲公司与其供应商丙公司签订合同，委托丙公司按照其设计方案制造该设备，并安排丙公司直接向乙公司交付设备。丙公司将设备交付给乙公司后，甲公司按与丙公司约定的价格向丙公司支付制造设备的对价；丙公司负责设备质量问题，甲公司负责设备由于设计原因引致的问题。

本例中，甲公司向乙公司提供的特定商品是其设计的专用设备。虽然甲公司将设备

的制造工作分包给丙公司进行，但是，甲公司认为该设备的设计和制造高度相关，不能明确区分，应当作为单项履约义务。由于甲公司负责该合同的整体管理，如果在设备制造过程中发现需要对设备规格作出任何调整，甲公司需要负责制订相关的修订方案，通知丙公司进行相关调整，并确保任何调整均符合修订后的规格要求。甲公司主导了丙公司的制造服务，并通过必需的重大整合服务，将其整合作为向乙公司转让的组合产出（专用设备）的一部分，在该专用设备向客户转让前控制了该专用设备，因此，甲公司在该交易中的身份为主要责任人。

企业无论是主要责任人还是代理人，均应当在履约义务履行时确认收入。企业为主要责任人的，应当按照其自行向客户提供商品而有权收取的对价总额确认收入；企业为代理人的，按照既定的佣金金额或比例计算的金额确认收入，或者按照已收或应收对价总额扣除应支付给提供该特定商品的第三方的价款后的净额确认收入。

（二）需要考虑的相关事实和情况

实务中，企业在判断其在向客户转让特定商品之前是否已经拥有对该商品的控制权时，不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实和情况进行判断。这些事实和情况包括但不仅限于：

1. 转让商品的主要责任是企业还是第三方。该主要责任包括就特定商品的可接受性（如确保商品的规格满足客户的要求）承担责任等。企业在判断时，应当从客户的角度进行评估。如客户认为谁对商品的质量或性能负责、谁负责提供售后服务、谁负责解决客户投诉等。

2. 该商品的存货风险在商品转让前后由企业还是第三方承担。当企业在与客户订立合同之前已经购买或者承诺将自行购买特定商品时，这可能表明企业在将该特定商品转让给客户之前，承担了该特定商品的存货风险。在附有销售退回条款的销售中，企业将商品销售给客户之后，客户有权要求向该企业退货，这可能表明企业在转让商品之后仍然承担了该商品的存货风险。

3. 所交易商品的价格由企业还是第三方决定。代理人有时可能在一定程度上也拥有定价权（如在主要责任人规定的某一价格范围内决定价格）。如当代理人向主要责任人的客户提供一定折扣优惠，以激励该客户购买主要责任人的商品时，即使代理人有一定的定价能力，也并不表明其身份是主要责任人，代理人只是放弃了一部分自己应当赚取的佣金或手续费而已。

需要强调的是，企业在判断其是主要责任人还是代理人时，应当以该企业在特定商品转让给客户之前是否能够控制该商品为原则。上述相关事实和情况仅为支持对控制权的评估，不能取代控制权的评估，也不能凌驾于控制权评估之上，更不是单独或额外的评估。并且这些事实和情况并无权重之分，其中某一项或几项也不能被孤立地用于支持某一结论。企业应当根据相关商品的性质、合同条款的约定以及其他具体情况，综合进行判断。不同的合同可能需要采用上述不同的事实和情况提供支持证据。

四、附有客户额外购买选择权的销售

企业在销售商品的同时，有时会向客户授予选择权，允许客户据此免费或者以折扣价格购买额外的商品，此种情况称为附有客户额外购买选择权的销售。企业向客户授予的额外购买选择权的形式包括销售激励、客户奖励积分、未来购买商品的折扣券以及合同续约选择权等。

对于附有客户额外购买选择权的销售，企业应当评估该选择权是否向客户提供了一项重大权利。如果客户只有在订立了一项合同的前提下才取得了额外购买选择权，并且客户行使该选择权购买额外商品时，能够享受到超过该地区或该市场中其他同类客户所能够享有的折扣，则通常认为该选择权向客户提供了一项重大权利。对于该项重大权利，企业应当将其与原购买的商品单独区分，作为单项履约义务，按照各单项履约义务的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。其中，分摊至重大选择权的交易价格与未来的商品相关，企业应当在客户未来行使该选择权取得相关商品的控制权时，或者在该选择权失效时确认为收入。

在考虑授予客户的该项权利是否重大时，应根据其金额和性质综合判断。如企业实施一项奖励积分计划，客户每消费 10 元便可获得 1 个积分，每个积分的单独售价为 0.1 元，该积分可累积使用，用于换取企业销售的产品。虽然客户每笔消费所获取的积分的价值相对于消费金额而言并不重大，但是由于该积分可以累积使用，基于企业的历史数据，客户通常能够累积足够的积分来免费换取产品，这可能表明该积分向客户提供了重大权利。

当企业向客户提供了额外购买选择权，客户在行使该选择权购买商品的价格反映了该商品的单独售价时，即使客户只能通过与企业订立特定合同才能获得该选择权，该选择权也不应被视为企业向该客户提供了一项重大权利，企业无须分摊交易价格，只有在客户行使选择权购买额外的商品时才需要进行相应的会计处理。

【例 11-33】 2×18 年 1 月 1 日，甲公司开始推行一项奖励积分计划。根据该计划，客户在甲公司每消费 10 元可获得 1 个积分，每个积分从次月开始在购物时可以抵减 1 元。截至 2×18 年 1 月 31 日，客户共消费 100 000 元，可获得 10 000 个积分，根据历史经验，甲公司估计该积分的兑换率为 95%。上述金额均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

本例中，甲公司认为其授予客户的积分为客户提供了一项重大权利，应当作为单项履约义务。客户购买商品的单独售价合计为 100 000 元，考虑积分的兑换率，甲公司估计积分的单独售价为 9 500 元（1×10 000×95%）。甲公司按照商品和积分单独售价的相对比例对交易价格进行分摊：

商品分摊的交易价格 = [100 000 ÷ (100 000 + 9 500)] × 100 000 = 91 324（元）

积分分摊的交易价格 = [9 500 ÷ (100 000 + 9 500)] × 100 000 = 8 676（元）

因此，甲公司应当在商品的控制权转移时确认收入 91 324 元，同时，确认合同负债

8 676 元。

借：银行存款　　100 000

　贷：主营业务收入　　91 324

　　合同负债　　8 676

截至 2×18 年 12 月 31 日，客户共兑换了 4 500 个积分，甲公司对该积分的兑换率进行了重新估计，仍然预计客户总共将会兑换 9 500 个积分。因此，甲公司以客户兑换的积分数占预期将兑换的积分总数的比例为基础确认收入。积分当年应当确认的收入为 4 110 元（4 500÷9 500×8 676）；剩余未兑换的积分为 4 566 元（8 676－4 110），仍然作为合同负债。

借：合同负债　　4 110

　贷：主营业务收入　　4 110

截至 2×19 年 12 月 31 日，客户累计兑换了 8 500 个积分。甲公司对该积分的兑换率进行了重新估计，预计客户总共将会兑换 9 700 个积分。积分当年应当确认的收入为 3 493 元（8 500÷9 700×8 676－4 110）；剩余未兑换的积分为 1 073 元（8 676－4 110－3 493），仍然作为合同负债。

借：合同负债　　3 493

　贷：主营业务收入　　3 493

需要说明的是，企业向客户授予奖励积分，该积分可能有多种使用方式，例如该积分只能用于兑换本企业提供的商品、只能用于兑换第三方的商品，或者客户可以在二者中进行选择，企业应当根据具体情况确定收入确认的时点和金额。

五、授予知识产权许可

授予知识产权许可，是指企业授予客户对企业拥有的知识产权享有相应权利。常见的知识产权包括软件和技术、影视和音乐等的版权、特许经营权以及专利权、商标权和其他版权等。

（一）授予知识产权许可是否构成单项履约义务

企业向客户授予知识产权许可时，可能也会同时销售商品，企业应当评估该知识产权许可是否构成单项履约义务。不构成单项履约义务的，企业应当将该知识产权许可和所售商品一起作为单项履约义务进行会计处理。知识产权许可与所售商品不可明确区分的情形包括：一是该知识产权许可构成有形商品的组成部分并且对于该商品的正常使用不可或缺，如企业向客户销售设备和相关软件，该软件内嵌于设备之中，该设备必须安装了该软件之后才能正常使用；二是客户只有将该知识产权许可和相关服务一起使用才能够从中获益，如客户取得授权许可，但是只有通过企业提供的在线服务才能访问相关内容。

（二）授予知识产权许可属于在某一时段履行的履约义务

授予客户的知识产权许可构成单项履约义务的，企业应当根据该履约义务的性质，

进一步确定其是在某一时段内履行还是在某一时点履行。企业向客户授予的知识产权许可，同时满足下列三项条件的，应当作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入；否则，应当作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入：

1. 合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动。企业向客户授予知识产权许可之后，还可能会从事市场推广、继续开发等后续活动。这些活动存在下列情况之一的，将会对该项知识产权有重大影响：一是这些活动预期将显著改变该项知识产权的形式（如知识产权的设计、内容）或者功能（如执行某任务的能力）；二是客户从该项知识产权中获益的能力在很大程度上来源于或者取决于这些活动。如果该项知识产权具有重大的独立功能，且该项知识产权绝大部分的经济利益来源于该项功能，则客户从该项知识产权中获益的能力通常不会受到企业从事的相关活动的重大影响，除非这些活动显著改变了该项知识产权的形式或者功能。具有重大独立功能的知识产权主要包括软件、生物合成物或药物配方以及已完成的媒体内容（如电影、电视节目以及音乐录音）版权等。

2. 该活动对客户将产生有利或不利影响。

3. 该活动不会导致向客户转让某项商品。

【例11-34】甲公司是一家设计制作连环漫画的公司，乙公司是一家大型游轮的运营商。甲公司授权乙公司可在4年内使用其3部连环漫画中的角色形象和名称，乙公司可以以不同的方式（如展览或演出）使用这些漫画中的角色。甲公司的每部连环漫画都有相应的主要角色，并会定期创造新的角色，角色的形象也会随时演变。合同要求乙公司必须使用最新的角色形象。在授权期内，甲公司每年向乙公司收取1 000万元。

本例中，甲公司除了授予知识产权许可外不存在其他履约义务。甲公司基于下列因素的考虑，认为该许可的相关收入应当在某一时段内确认：一是乙公司合理预期（根据甲公司以往的习惯做法），甲公司将实施对该知识产权许可产生重大影响的活动，包括创作角色及出版包含这些角色的连环漫画等；二是合同要求乙公司必须使用甲公司创作的最新角色，这些角色塑造得成功与否，会直接对乙公司产生有利或不利影响；三是尽管乙公司可以通过该知识产权许可从这些活动中获益，但在这些活动发生时并没有导致向乙公司转让任何商品。

由于合同规定乙公司在一段固定期间内可无限制地使用其取得授权许可的角色，因此，甲公司按照时间进度确定履约进度。

（三）授予知识产权许可属于在某一时点履行的履约义务

授予知识产权许可不属于在某一时段内履行的履约义务的，应当作为在某一时点履行的履约义务，在履行该履约义务时确认收入。在客户能够使用某项知识产权许可并开始从中获利之前，企业不能对此类知识产权许可确认收入。如企业授权客户在一定期间内使用软件，但是，在企业向客户提供该软件的密钥之前，客户都无法使用该软件，因此，企业在向客户提供该密钥之前虽然已经得到授权，但也不应确认收入。

【例 11-35】甲音乐唱片公司（简称“甲公司”）将其拥有的一首经典民歌的版权授予乙公司，并约定乙公司在两年内有权在国内所有商业渠道（包括电视、广播和网络广告等）使用该经典民歌。因提供该版权许可，甲公司每月收取 1 000 元的固定对价。除该版权之外，甲公司无须提供任何其他的商品。该合同不可撤销。

本例中，甲公司除了授予该版权许可外，并无任何义务从事改变该版权的后续活动，该版权也具有重大的独立功能（即民歌的录音可直接用于播放），乙公司主要通过该重大独立功能获利。因此，甲公司应在乙公司能够主导该版权的使用并从中获得几乎全部经济利益时，全额确认收入。此外，由于甲公司履约的时间与客户付款（两年内每月支付）之间间隔的时间较长，甲公司需要判断该项合同中是否存在重大的融资成分，并进行相应的会计处理。

值得注意的是，在判断某项知识产权许可是属于在某一时段内履行的履约义务还是在某一时点履行的履约义务时，企业不应考虑下列因素：一是该许可在时间、地域、排他性以及相关知识产权消耗和使用方面的限制；二是企业就其拥有的知识产权的有效性以及防止未经授权使用该知识产权许可所提供的保证。

（四）基于销售或使用情况的特许权使用费

企业向客户授予知识产权许可，并约定按客户实际销售或使用情况（如按照客户的销售额）收取特许权使用费的，应当在客户后续销售或使用行为实际发生与企业履行相关履约义务二者孰晚的时点确认收入。这是估计可变对价的一个例外规定，该例外规定只有在下列两种情形下才能使用：一是特许权使用费仅与知识产权许可相关；二是特许权使用费可能与合同中的知识产权许可和其他商品都相关，但是，与知识产权许可相关的部分占主导地位。当企业能够合理预期，客户认为知识产权许可的价值远高于合同中与之相关的其他商品时，该知识产权许可通常占主导地位。对于不适用该例外规定的特许权使用费，应当按照估计可变对价的一般原则进行处理。

【例 11-36】甲电影发行公司（简称“甲公司”）与乙公司签订合同，将其拥有的一部电影的版权授权给乙公司，乙公司可在其旗下的影院放映该电影，放映期间为 6 周。除了将该电影版权授权给乙公司之外，甲公司还同意在该电影放映之前，向乙公司提供该电影的片花，在乙公司的影院播放，并且在该电影放映期间在当地知名的广播电台播放广告。甲公司将获得乙公司播放该电影的票房分成。

本例中，甲公司的承诺包括授予电影版权许可、提供电影片花以及提供广告服务。甲公司在该合同下获得的对价为按照乙公司实际销售情况收取的特许权使用费，与之相关的授予电影版权许可占主导地位，这是因为，甲公司能够合理预期，客户认为该电影版权许可的价值远高于合同中的提供电影片花和广告服务。因此，甲公司应当在乙公司放映该电影的期间按照约定的分成比例确认收入。如果授予电影版权许可、提供电影片花以及广告服务分别构成单项履约义务，甲公司应当将该取得的分成收入在这些履约义务之间进行分摊。

六、售后回购

售后回购，是指企业销售商品的同时承诺或有权选择日后再将该商品购回的销售方式。企业应当区分下列两种情形分别对售后回购交易进行会计处理：

（一）企业因存在与客户的远期安排而负有回购义务或企业享有回购权利的

企业因存在与客户的远期安排而负有回购义务或企业享有回购权利的，尽管客户可能已经持有了该商品的实物，但是，由于企业将会回购或者有权回购该商品，导致客户主导该商品的使用并从中获取几乎全部经济利益的能力受到限制。因此，在销售时点，客户并没有取得该商品的控制权，企业应根据下列情况分别进行相应的会计处理：一是回购价格低于原售价的，应当视为租赁交易进行会计处理；二是回购价格不低于原售价的，应当视为融资交易，应当在收到客户款项时确认金融负债，而不是终止确认该商品，并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等。

（二）企业应客户要求回购商品的

企业负有应客户要求回购商品义务的，应当在合同开始日评估客户是否具有行使该要求权的重大经济动因。客户具有行使该要求权的重大经济动因的，企业应当将回购价格与原售价进行比较，并按照第（一）种情形下的原则将该售后回购作为租赁交易或融资交易进行相应的会计处理。客户不具有行使该要求权的重大经济动因的，企业应当将该售后回购作为附有销售退回条款的销售交易进行相应的会计处理。

在判断客户是否具有行权的重大经济动因时，企业应当综合考虑各种相关因素，包括回购价格与预计回购时市场价格之间的比较，以及权利的到期日等。当回购价格明显高于该商品回购时的市场价值时，通常表明客户有行权的重大经济动因。

【例 11－37】甲公司向乙公司销售其生产的一台设备，销售价格为 2 000 万元，双方约定，乙公司在 5 年后有权要求甲公司以 1 500 万元的价格回购该设备。甲公司预计该设备在回购时的市场价值将远低于 1 500 万元。

本例中，假定不考虑时间价值的影响，甲公司的回购价格 1 500 万元低于原售价 2 000 万元，但远高于该设备在回购时的市场价值，甲公司判断乙公司有重大的经济动因行使其权利要求甲公司回购该设备。因此，甲公司应当将该交易作为租赁交易进行会计处理。

对于上述两种情形，企业在比较回购价格和原销售价格时，应当考虑货币的时间价值。在企业有权要求回购或者客户有权要求企业回购的情况下，企业或者客户到期未行使权利的，应在该权利到期时终止确认相关负债，同时确认收入。

七、客户未行使的权利

企业因销售商品向客户收取的预收款，赋予了客户一项在未来从企业取得该商品的权利，并使企业承担了向客户转让该商品的义务，因此，企业应当将预收的款项确认为合同负债，待未来履行了相关履约义务，即向客户转让相关商品时，再将该负债转为收入。

在某些情况下，企业收取的预收款无须退回，但是客户可能会放弃其全部或部分合同权利，如放弃储值卡的使用等。企业预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额的，应当按照客户行使合同权利的模式按比例将上述金额确认为收入；否则，企业只有在客户要求其履行剩余履约义务的可能性极低时，才能将相关负债余额转为收入。企业在确定其是否预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额时，应当考虑将估计的可变对价计入交易价格的限制要求。

如果有相关法律规定，企业所收取的与客户未行使权利相关的款项须转交给其他方的（如法律规定无人认领的财产须上交政府），企业不应将其确认为收入。

【例 11－38】甲公司经营连锁面包店。2×18 年，甲公司向客户销售了 5 000 张储值卡，每张卡的面值为 200 元，总额为 100 万元。客户可在甲公司经营的任何一家门店使用该储值卡进行消费。根据历史经验，甲公司预期客户购买的储值卡中将有大约相当于储值卡面值金额 5%（即 50 000 元）的部分不会被消费。截至 2×18 年 12 月 31 日，客户使用该储值卡消费的金额为 400 000 元。假定甲公司为增值税一般纳税人，在客户使用该储值卡消费时发生增值税纳税义务。

本例中，甲公司预期将有权获得与客户未行使的合同权利相关的金额为 50 000 元，该金额应当按照客户行使合同权利的模式按比例确认为收入。因此，甲公司在 2×18 年销售的储值卡应当确认的收入金额为 372 613 元［(400 000 + 50 000 × 400 000 ÷ 950 000) ÷ (1 + 13%)］。甲公司的账务处理为：

(1) 销售储值卡：

借：库存现金　　1 000 000

　　贷：合同负债　　884 956

　　应交税费——待转销项税额　　115 044

(2) 根据储值卡的消费金额确认收入，同时将对应的待转销项税额确认为销项税额：

借：合同负债　　372 613

　　应交税费——待转销项税额［400 000 ÷ (1 + 13%) × 13%］　　46 018

　　贷：主营业务收入　　372 613

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　46 018

【例 11－39】甲公司是一家电商平台，平台商家自行负责商品的采购、定价、发货以及售后服务，甲公司仅提供平台供商家与消费者进行交易并负责协助商家和消费者结算货款，甲公司按照货款的 6% 向商家收取佣金，并判断自己在商品买卖交易中是代理人。2×18 年，甲公司向平台的消费者销售了 2 000 张不可退回的电子购物卡，每张卡的面值为 100 元，总额 200 000 元。假设不考虑相关税费的影响。

本例中，考虑到甲公司在商品买卖交易中为代理人，仅为商家和消费者提供平台及结算服务，并收取佣金，因此，甲公司销售电子购物卡收取的款项 200 000 元中，仅佣金部分 12 000 元（200 000 × 6%，不考虑相关税费）代表甲公司已收客户（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（即188 000元），为甲公司代商家收取的款项，作为其他应付款，待未来消费者消费时支付给相应的商家。相应的账务处理为：

借：银行存款 200 000

贷：合同负债 12 000

其他应付款 188 000

八、无须退回的初始费

企业在合同开始（或临近合同开始）日向客户收取的无须退回的初始费通常包括入会费、接驳费、初装费等。企业收取该初始费时，应当评估该初始费是否与向客户转让已承诺的商品相关。该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，且转让该商品构成单项履约义务的，企业应当在转让该商品时，按照分摊至该商品的交易价格确认收入。该初始费与向客户转让已承诺的商品相关，但转让该商品不构成单项履约义务的，企业应当在包含该商品的单项履约义务履行时，按照分摊至该单项履约义务的交易价格确认收入。该初始费与向客户转让已承诺的商品不相关的，该初始费应当作为未来将转让商品的预收款，在未来转让该商品时确认为收入。当企业向客户授予了续约选择权，且该选择权向客户提供了重大权利时，这部分收入确认的期间将可能长于初始合同期限。

在合同开始（或临近合同开始）日，企业通常必须开展一些初始活动，为履行合同进行准备，如一些行政管理性质的准备工作，这些活动虽然与履行合同有关，但并没有向客户转让已承诺的商品，因此，不构成单项履约义务，即使企业向客户收取的无须退还的初始费与这些初始活动有关（如企业为了补偿开展这些活动所发生的成本而向客户收取初始费），也不应在这些活动完成时将该初始费确认为收入，而是应当将该初始费作为未来将转让商品的预收款，在未来转让该商品时确认为收入。

企业为履行合同开展初始活动，但这些活动本身并没有向客户转让已承诺的商品的，企业为开展这些活动所发生的支出，应当按照合同履约成本的相关规定确认为一项资产或计入当期损益，并且企业在确定履约进度时，也不应当考虑这些成本。

【例11-40】甲公司经营一家会员制健身俱乐部。甲公司与客户签订了为期2年的合同，客户入会之后可以随时在该俱乐部健身。除俱乐部的年费2 000元之外，甲公司还向客户收取了50元的入会费，用于补偿俱乐部为客户进行注册登记、准备会籍资料以及制作会员卡等初始活动所花费的成本。甲公司收取的入会费和年费均无须返还。

本例中，甲公司承诺的服务是向客户提供健身服务（即可随时使用的健身场地），而甲公司为会员入会所进行的初始活动并未向客户提供其所承诺的服务，而只是一些内部行政管理性质的工作。因此，甲公司虽然为补偿这些初始活动向客户收取了入会费，但是该入会费实质上是客户为健身服务所支付的对价的一部分，故应当作为健身服务的预收款，与收取的年费一起在2年内分摊确认为收入。

第十二章　政府补助

第一节　政府补助概述

一、政府补助的定义及其特征

政府向企业提供经济支持，以鼓励或扶持特定行业、地区或领域的发展，是政府进行宏观调控的重要手段，也是国际上通行的做法。政府补助是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产，但并不是所有来源于政府的经济资源都属于《企业会计准则第16号——政府补助》（以下简称“政府补助准则”）规范的政府补助，除政府补助外，还可能是政府对企业的资本性投入或者政府购买服务所支付的对价。所以，要根据交易或者事项的实质对来源于政府的经济资源所归属的类型做出判断，再进行相应的会计处理。

（一）政府补助的定义

政府补助是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产。政府补助主要形式包括政府对企业的无偿拨款、税收返还、财政贴息，以及无偿给予非货币性资产等。通常情况下，直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等不涉及资产直接转移的经济资源，不适用政府补助准则。

需要说明的是，增值税出口退税不属于政府补助。根据税法规定，在对出口货物取得的收入免征增值税的同时，退付出口货物前道环节发生的进项税额，增值税出口退税实际上是政府退回企业事先垫付的进项税，不属于政府补助。

（二）政府补助的特征

政府补助具有下列特征：

1. 政府补助是来源于政府的经济资源。政府主要是指行政事业单位及类似机构。对于企业收到的来源于其他方的补助，有确凿证据表明政府是补助的实际拨付者，其他方只起到代收代付作用的，该项补助也属于来源于政府的经济资源。

2. 政府补助是无偿的。即企业取得来源于政府的经济资源，不需要向政府交付商品或服务等对价。无偿性是政府补助的基本特征，这一特征将政府补助与政府作为企业所有者投入的资本、政府购买服务等政府与企业之间的互惠性交易区别开来。政府以投资者身份向企业投入资本，享有相应的所有权权益，政府与企业之间是投资者与被投资者的关系，属于互惠性交易，不适用政府补助准则。企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供劳务等活动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组

成部分，应当按照本书第十一章的规定处理。

【例12－1】甲企业是一家生产和销售高效照明产品的企业。国家为了支持高效照明产品的推广使用，通过统一招标的形式确定中标企业、高效照明产品及中标协议供货价格。甲企业作为中标企业，需以中标协议供货价格减去财政补贴资金后的价格将高效照明产品销售给终端用户，并按照高效照明产品实际安装数量、中标供货协议价格、补贴标准，申请财政补贴资金。2×17年度，甲企业因销售高效照明产品获得财政补贴资金500万元。

本例中，甲企业虽然取得财政补贴资金，但最终受益人是从甲企业购买高效照明产品的大宗用户和城乡居民，相当于政府以中标协议供货价格从甲企业购买了高效照明产品，再以中标协议供货价格减去财政补贴资金后的价格将产品销售给终端用户。实际操作时，政府并没有直接从事高效照明产品的购销，但以补贴资金的形式通过甲企业的销售行为实现了政府推广使用高效照明产品的目标。对甲企业而言，销售高效照明产品是其日常经营活动，甲企业仍按照中标协议供货价格销售了产品，其销售收入由两部分构成，一是终端用户支付的购买价款，二是财政补贴资金，财政补贴资金是甲企业产品销售对价的组成部分。因此，甲企业收到的补贴资金500万元应当按照本书第十一章的规定进行会计处理。

【例12－2】乙企业是一家生产和销售重型机械的企业。为推动科技创新，乙企业所在地政府于2×17年8月向乙企业拨付了300万元资金，要求乙企业将这笔资金用于技术改造项目研究，研究成果归乙企业享有。

本例中，乙企业的日常经营活动是生产和销售重型机械，其从政府取得了300万元资金用于研发支出，且研究成果归乙企业享有。因此，这项财政拨款具有无偿性的特征，乙企业收到的300万元资金应当按照政府补助准则的规定进行会计处理。

二、政府补助的分类

确定了来源于政府的经济资源属于政府补助后，还应当对其进行恰当的分类。根据政府补助准则规定，政府补助应当划分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。这两类政府补助给企业带来经济利益或者弥补相关成本或费用的形式不同，从而在具体会计处理上存在差别。

（一）与资产相关的政府补助

与资产相关的政府补助，是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。通常情况下，相关补助文件会要求企业将补助资金用于取得长期资产。长期资产将在较长的期间内给企业带来经济利益，因此相应的政府补助的受益期也较长。

（二）与收益相关的政府补助

与收益相关的政府补助，是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助。此类补助主要是用于补偿企业已发生或即将发生的相关成本费用或损失，受益期相对较短，通常

在满足补助所附条件时计入当期损益或冲减相关成本。

第二节　政府补助的会计处理

一、会计处理方法

政府补助有两种会计处理方法：总额法和净额法。总额法是在确认政府补助时将其全额确认为收益，而不是作为相关资产账面价值或者费用的扣减。净额法是将政府补助确认为对相关资产账面价值或者所补偿费用的扣减。企业应当根据经济业务的实质，判断某一类政府补助业务应当采用总额法还是净额法。通常情况下，对同类或类似政府补助业务只能选用一种方法，同时，企业对该业务应当一贯地运用该方法，不得随意变更。

与企业日常活动相关的政府补助，应当按照经济业务实质，计入其他收益或冲减相关成本费用。与企业日常活动无关的政府补助，计入营业外收支。通常情况下，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。企业选择总额法对与日常活动相关的政府补助进行会计处理的，应增设“其他收益”科目进行核算。“其他收益”科目核算总额法下与日常活动相关的政府补助以及其他与日常活动相关且应直接计入本科目的项目。对于总额法下与日常活动相关的政府补助，企业在实际收到或应收时，或者将先确认为“递延收益”的政府补助分摊计入损益时，借记“银行存款”“其他应收款”“递延收益”等科目，贷记“其他收益”科目。

二、与资产相关的政府补助

实务中，企业通常先收到补助资金，再按照政府要求将补助资金用于购建固定资产或无形资产等长期资产。企业在取得与资产相关的政府补助时，应当选择下列方法之一进行会计处理：一是总额法，即按照补助资金的金额借记“银行存款”等科目，贷记“递延收益”科目；然后在相关资产使用寿命内按合理、系统的方法分期计入损益。如果企业先收到补助资金，再购建长期资产，则应当在开始对相关资产计提折旧或摊销时开始将递延收益分期计入损益；如果企业先开始购建长期资产，再取得补助，则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损益。企业对与资产相关的政府补助选择总额法后，为避免出现前后方法不一致的情况，结转递延收益时不得冲减相关成本费用，而是将递延收益分期转入其他收益或营业外收入，借记“递延收益”科目，贷记“其他收益”或“营业外收入”科目。相关资产在使用寿命结束时或结束前被处置（出售、报废等），尚未分摊的递延收益余额应当一次性转入资产处置当期的损益，不再予以递延。二是净额法，按照补助资金的金额冲减相关资产的账面价值，企业按照扣减了政府补助后的资产价值对相关资产计提折旧或进行摊销。

实务中存在政府无偿给予企业长期非货币性资产的情况，如无偿给予土地使用权、天然起源的天然林等。企业取得的政府补助为非货币性资产的，应当按照公允价值计量；公允价值不能可靠取得的，按照名义金额（1元）计量。企业在收到非货币性资产的政府补助时，应当借记有关资产科目，贷记“递延收益”科目；然后在相关资产使用寿命内按合理、系统的方法分期计入损益，借记“递延收益”科目，贷记“其他收益”或“营业外收入”科目。但是，对以名义金额计量的政府补助，在取得时计入当期损益。

【例12-3】按照国家有关政策，企业购置环保设备可以申请补贴以补偿其环保支出。丙企业于2×18年1月向政府有关部门提交了210万元的补助申请，作为对其购置环保设备的补贴。2×18年3月15日，丙企业收到了政府补贴款210万元。2×18年4月20日，丙企业购入不需安装的环保设备1台，实际成本为480万元，使用寿命10年，采用直线法计提折旧（不考虑净残值）。2×26年4月，丙企业的这台设备发生毁损。本例中不考虑相关税费等其他因素。

方法一：丙企业选择总额法进行会计处理

（1）2×18年3月15日实际收到财政拨款，确认递延收益：

借：银行存款　　2 100 000

　　贷：递延收益　　2 100 000

（2）2×18年4月20日购入设备：

借：固定资产　　4 800 000

　　贷：银行存款　　4 800 000

（3）自2×18年5月起每个资产负债表日（月末）计提折旧，同时分摊递延收益：

①计提折旧（假设该设备用于污染物排放测试，折旧费用计入制造费用）：

借：制造费用　　40 000

　　贷：累计折旧　　40 000

②分摊递延收益（月末）：

借：递延收益　　17 500

　　贷：其他收益　　17 500

（4）2×26年4月设备毁损，同时转销递延收益余额：

借：固定资产清理　　960 000

　　累计折旧　　3 840 000

　　贷：固定资产　　4 800 000

借：递延收益　　420 000

　　贷：固定资产清理　　420 000

借：营业外支出　　540 000

　　贷：固定资产清理　　540 000

方法二：丙企业选择净额法进行会计处理

（1）2×18年3月15日实际收到财政拨款：

借：银行存款　　2 100 000
　　贷：递延收益　　2 100 000

（2）2×18 年 4 月 20 日购入设备：

借：固定资产　　4 800 000
　　贷：银行存款　　4 800 000
借：递延收益　　2 100 000
　　贷：固定资产　　2 100 000

（3）自 2×18 年 5 月起每个资产负债表日（月末）计提折旧：

借：制造费用　　22 500
　　贷：累计折旧　　22 500

（4）2×26 年 4 月设备毁损：

借：固定资产清理　　540 000
　　累计折旧　　2 160 000
　　贷：固定资产　　2 700 000
借：营业外支出　　540 000
　　贷：固定资产清理　　540 000

三、与收益相关的政府补助

对于与收益相关的政府补助，企业应当选择采用总额法或净额法进行会计处理。选择总额法的，应当计入其他收益或营业外收入。选择净额法的，应当冲减相关成本费用或营业外支出。

1. 与收益相关的政府补助如果用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失，企业应当将其确认为递延收益，并在确认相关费用或损失的期间，计入当期损益或冲减相关成本。

【例 12－4】 甲企业于 2×17 年 3 月 15 日与其所在地地方政府签订合作协议，根据协议约定，当地政府将向甲企业提供 1 000 万元奖励资金，用于企业的人才激励和人才引进奖励，甲企业必须按年向当地政府报送详细的资金使用计划并按规定用途使用资金。甲企业于 2×17 年 4 月 10 日收到 1 000 万元补助资金，分别在 2×17 年 12 月、2×18 年 12 月、2×19 年 12 月使用了 400 万元、300 万元和 300 万元，用于发放给总裁级高管年度奖金。本例中不考虑相关税费等其他因素。

假定甲企业选择净额法对此类补助进行会计处理，其账务处理如下：

（1）2×17 年 4 月 10 日甲企业实际收到补助资金：

借：银行存款　　10 000 000
　　贷：递延收益　　10 000 000

（2）2×17 年 12 月、2×18 年 12 月、2×19 年 12 月甲企业将补助资金发放高管奖金，相应结转递延收益。

①2×17年12月：

借：递延收益　　4 000 000

　　贷：管理费用　　4 000 000

②2×18年12月：

借：递延收益　　3 000 000

　　贷：管理费用　　3 000 000

③2×19年12月：

借：递延收益　　3 000 000

　　贷：管理费用　　3 000 000

如果本例中甲企业选择按总额法对此类政府补助进行会计处理，则应当在确认相关管理费用的期间，借记“递延收益”科目，贷记“其他收益”科目。

2. 与收益相关的政府补助如果用于补偿企业已发生的相关成本费用或损失，企业应当将其直接计入当期损益或冲减相关成本费用。这类补助通常与企业已经发生的行为有关，是对企业已发生的成本费用或损失的补偿，或是对企业过去行为的奖励。

【例12-5】乙企业销售其自主开发生产的动漫软件。按照国家有关规定，该企业的这种产品适用增值税即征即退政策，按13%的税率征收增值税后，对其增值税实际税负超过3%的部分，实行即征即退。乙企业2×19年8月在进行纳税申报时，对归属于7月的增值税即征即退提交退税申请，经主管税务机关审核后的退税额为10万元。

本例中，软件企业即征即退增值税与企业日常销售密切相关，属于与企业的日常活动相关的政府补助。乙企业2×19年8月申请退税并确定了增值税退税额，账务处理如下：

借：其他应收款　　100 000

　　贷：其他收益　　100 000

【例12-6】丙企业2×17年11月遭受重大自然灾害，并于2×17年12月20日收到了政府补助资金200万元用于弥补其遭受自然灾害的损失。

2×17年12月20日，丙企业实际收到补助资金并选择总额法进行会计处理，其账务处理如下：

借：银行存款　　2 000 000

　　贷：营业外收入　　2 000 000

四、综合性项目政府补助的会计处理

对于同时包含与资产相关部分和与收益相关部分的政府补助，企业应当将其进行分解，区分不同部分分别进行会计处理；难以区分的，企业应当将其整体归类为与收益相关的政府补助进行会计处理。

【例12-7】2×17年6月15日，某市科技创新委员会与甲企业签订了科技计划项目

合同书，拟对甲企业的新药临床研究项目提供研究补助资金。该项目总预算为600万元，其中，市科技创新委员会资助200万元，甲企业自筹400万元。市科技创新委员会资助的200万元用于补助设备费60万元，材料费15万元，测试化验加工费95万元，会议费30万元，假定除设备费外的其他各项费用都属于研究支出。市科技创新委员会应当在合同签订之日起30日内将资金拨付给甲企业。甲企业于2×17年7月10日收到补助资金，在项目期内按照合同约定的用途使用了补助资金。甲企业于2×17年7月25日按项目合同书的约定购置了相关设备，设备成本150万元，其中使用补助资金60万元，该设备使用年限为10年，采用直线法计提折旧（不考虑净残值）。假设本例中不考虑相关税费等其他因素。

本例中，甲企业收到的政府补助是综合性项目政府补助，需要区分与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助并分别进行处理。假设甲企业对收到的与资产相关的政府补助选择净额法进行会计处理。甲企业的账务处理如下：

（1）2×17年7月10日甲企业实际收到补贴资金：

借：银行存款　　2 000 000

　　贷：递延收益　　2 000 000

（2）2×17年7月25日购入设备：

借：固定资产　　1 500 000

　　贷：银行存款　　1 500 000

借：递延收益　　600 000

　　贷：固定资产　　600 000

（3）自2×17年8月起每个资产负债表日（月末）计提折旧，折旧费用计入研发支出：

借：研发支出　　7 500

　　贷：累计折旧　　7 500

（4）对其他与收益相关的政府补助，甲企业应当按照相关经济业务的实质确定是计入其他收益还是冲减相关成本费用，在企业按规定用途实际使用补助资金时计入损益，或者在实际使用的当期期末根据当期累计使用的金额计入损益，借记“递延收益”科目，贷记有关损益科目。

五、政府补助退回的会计处理

已确认的政府补助需要退回的，应当在需要退回的当期分情况按照以下规定进行会计处理：（1）初始确认时冲减相关资产账面价值的，调整资产账面价值；（2）存在相关递延收益的，冲减相关递延收益账面余额，超出部分计入当期损益；（3）属于其他情况的，直接计入当期损益。此外，对于属于前期差错的政府补助退回，应当按照前期差错更正进行追溯调整。

【例12－8】乙企业于2×17年11月与某开发区政府签订合作协议，在开发区内投资设立生产基地。协议约定，开发区政府自协议签订之日起6个月内向乙企业提供300万

元产业补贴资金用于奖励该企业在开发区内投资并开展经营活动，乙企业自获得补贴起5年内不迁离开发区。如果乙企业在此期限内提前迁离开发区，开发区政府允许乙企业按照实际留在本区的时间保留部分补贴，并按剩余时间追回补贴资金。乙企业于2×18年1月3日收到补贴资金。

假设乙企业在实际收到补助资金时，客观情况表明乙企业在未来5年内迁离开发区的可能性很小，乙企业在收到补助资金时应当记入“递延收益”科目。由于协议约定如果乙企业提前迁离开发区，开发区政府有权追回部分补助，说明企业每留在开发区内一年，就有权取得与这一年相关的补助，与这一年补助有关的不确定性基本消除，补贴收益得以实现，所以乙企业应当将该补助在5年内平均摊销结转计入损益。本例中，开发区政府对乙企业的补助是对该企业在开发区内投资并开展经营活动的奖励，并不指定用于补偿特定的成本费用。乙企业的账务处理如下：

（1）2×18年1月3日，乙企业实际收到补助资金：

借：银行存款　　3 000 000

　　贷：递延收益　　3 000 000

（2）2×18年12月31日及以后年度，乙企业分期将递延收益结转入当期损益：

借：递延收益　　600 000

　　贷：其他收益　　600 000

假设2×20年1月，乙企业因重大战略调整迁离开发区，开发区政府根据协议要求乙企业退回补助180万元：

借：递延收益　　1 800 000

　　贷：其他应付款　　1 800 000

第十三章　所　得　税

第一节　计税基础与暂时性差异

一、所得税会计概述

所得税会计是研究处理会计收益和应税收益差异的会计理论和方法。《企业会计准则第18号——所得税》采用了资产负债表债务法核算所得税。

资产负债表债务法是从资产负债表出发，通过比对资产负债表上列示的资产、负债按照会计准则规定确定的账面价值与按照税法和相关法规（以下简称“税法”）规定确定的计税基础，对于两者之间的差异分别应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异，确认相关的递延所得税负债与递延所得税资产，并在此基础上确定每一会计期间利润表中的所得税费用。

在采用资产负债表债务法核算所得税的情况下，企业一般应于每一资产负债表日进行所得税核算。发生特殊交易或事项时，如企业合并，在确认因交易或事项产生的资产、负债时即应确认相关的所得税影响。企业进行所得税核算时一般应遵循以下程序：

1. 按照会计准则规定确定资产负债表中除递延所得税资产和递延所得税负债以外的其他资产和负债项目的账面价值。

2. 按照会计准则中对于资产和负债计税基础的确定方法，以适用的税收法规为基础，确定资产负债表中有关资产、负债项目的计税基础。

3. 比较资产、负债的账面价值与其计税基础，对于两者之间存在差异的，分析其性质，除会计准则中规定的特殊情况外，分别应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异，确定该资产负债表日递延所得税负债和递延所得税资产的应有金额，并与期初递延所得税资产和递延所得税负债的余额相比，确定当期应予进一步确认的递延所得税资产和递延所得税负债金额或应予转销的金额，作为构成利润表中所得税费用的递延所得税费用（或收益）。

4. 按照适用的税法规定计算确定当期应纳税所得额，将应纳税所得额与适用的所得税税率计算的结果确认为当期应交所得税，作为利润表中应予确认的所得税费用中的当期所得税部分。

5. 确定利润表中的所得税费用。利润表中的所得税费用包括当期所得税和递延所得税两个组成部分。企业在计算确定当期所得税和递延所得税后，两者之和（或之差），

即为利润表中的所得税费用。

所得税会计的关键在于确定资产、负债的计税基础。资产、负债的计税基础，虽然是会计准则中的概念，但实质上与税收法规的规定密切关联。企业应当严格遵循税收法规中对于资产的税务处理及可税前扣除的费用等规定确定有关资产、负债的计税基础。

二、资产的计税基础

资产的计税基础，是指在企业收回资产账面价值过程中，计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额，即某一项资产在未来期间计税时可以税前扣除的金额。资产的计税基础是假定企业按照税法规定进行核算所提供的资产负债表中资产的应有金额。

资产在初始确认时，其计税基础一般为取得成本。从所得税角度考虑，某一单项资产产生的所得是指该项资产产生的未来经济利益流入扣除其取得成本之后的金额。一般情况下，税法认定的资产取得成本为购入时实际支付的金额。在资产持续持有的过程中，可在未来期间税前扣除的金额是指资产的取得成本减去以前期间按照税法规定已经税前扣除的金额后的余额。如固定资产、无形资产等长期资产，在某一资产负债表日的计税基础是指其成本扣除按照税法规定已在以前期间税前扣除的累计折旧额或累计摊销额后的金额。

企业应当按照适用的税收法规规定计算确定资产的计税基础。

（一）固定资产

以各种方式取得的固定资产，初始确认时入账价值基本上是被税法认可的，即取得时其账面价值一般等于计税基础。

固定资产在持有期间进行后续计量时，会计上的基本计量模式是“成本－累计折旧－固定资产减值准备”，税收上的基本计量模式是“成本－按照税法规定计算确定的累计折旧”。会计与税收处理的差异主要来自于折旧方法、折旧年限的不同以及固定资产减值准备的计提。

1. 折旧方法、折旧年限产生的差异。会计准则规定，企业可以根据固定资产经济利益的预期实现方式合理选择折旧方法，如可以按年限平均法计提折旧，也可以按照双倍余额递减法、年数总和法等计提折旧，前提是有关的方法能够反映固定资产为企业带来经济利益的实现情况。税法一般会规定固定资产的折旧方法，除某些按照规定可以加速折旧的情况外，基本上可以税前扣除的是按照直线法计提的折旧。

另外，税法一般规定每一类固定资产的折旧年限，而会计处理时按照会计准则规定是由企业按照固定资产能够为企业带来经济利益的期限估计确定的。因为折旧年限的不同，也会产生固定资产账面价值与计税基础之间的差异。

2. 因计提固定资产减值准备产生的差异。持有固定资产的期间内，在对固定资产计提了减值准备以后，因所计提的减值准备在计提当期不允许税前扣除，也会造成固定资产的账面价值与计税基础的差异。

【例 13－1】甲公司于2×16年1月1日开始计提折旧的某项固定资产，原价为3 000 000元，使用年限为10年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值为0。税法规定类似固定资产采用加速折旧法计提的折旧可予税前扣除，该企业在计税时采用双倍余额递减法计提折旧，预计净残值为0。2×17年12月31日，企业估计该项固定资产的可收回金额为2 200 000元。

2×17年12月31日，该项固定资产的账面价值＝3 000 000－300 000×2＝2 400 000（元），可收回金额为2 200 000元，应当计提200 000元固定资产减值准备。计提该减值准备后，固定资产的账面价值为2 200 000元。

计税基础＝3 000 000－3 000 000×20%－2 400 000×20%＝1 920 000（元）

该项固定资产账面价值2 200 000元与其计税基础1 920 000元之间的280 000元差额，代表着将于未来期间计入企业应纳税所得额的金额，产生未来期间应交所得税的增加，应确认为递延所得税负债。

【例 13－2】甲公司于2×14年12月20日取得某设备，成本为16 000 000元，预计使用10年，预计净残值为0，采用年限平均法计提折旧。2×17年12月31日，根据该设备生产产品的市场占有情况，甲公司估计其可收回金额为9 200 000元。假定税法规定的折旧方法、折旧年限与会计准则相同，企业的资产在发生实质性损失时可予税前扣除。

2×17年12月31日，甲公司该设备的账面价值＝16 000 000－1 600 000×3＝11 200 000（元），可收回金额为9 200 000元，应当计提2 000 000元固定资产减值准备。计提该减值准备后，固定资产的账面价值为9 200 000元。

该设备的计税基础＝16 000 000－1 600 000×3＝11 200 000（元）

资产的账面价值9 200 000元小于其计税基础11 200 000元，产生可抵扣暂时性差异。

（二）无形资产

除内部研究开发形成的无形资产以外，以其他方式取得的无形资产，初始确认时其入账价值与税法规定的成本之间一般不存在差异。

1. 对于内部研究开发形成的无形资产，会计准则规定有关研究开发支出分为两个阶段，研究阶段的支出应当费用化计入当期损益，而开发阶段符合资本化条件的支出应当计入所形成无形资产的成本。税法规定，自行开发的无形资产，以开发过程中该资产符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为计税基础。对于研究开发费用，税法规定可以加计扣除，即企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在据实扣除的基础上，再按照研究开发费用的75%加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的175%税前摊销。

对于内部研究开发形成的无形资产，初始确认时按照会计准则规定确定的成本与其计税基础通常是相同的。对于享受税收优惠的研究开发支出，在形成无形资产时，按照会计准则规定确定的成本为研究开发过程中符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出，而因税法规定按照无形资产成本的175%税前摊销，则其计税基础应在会计上入

账价值的基础上加计75%，因而产生账面价值与计税基础在初始确认时的差异，但如果该无形资产的确认不是产生于企业合并交易，同时在确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，按照所得税会计准则的规定，不确认该暂时性差异的所得税影响。

2. 无形资产在后续计量时，会计与税收的差异主要产生于对无形资产是否需要摊销及无形资产减值准备的计提。会计准则规定应根据无形资产使用寿命情况，区分为使用寿命有限的无形资产和使用寿命不确定的无形资产。对于使用寿命不确定的无形资产，不要求摊销，在会计期末应进行减值测试。税法规定，企业取得无形资产的成本，应在一定期限内摊销，有关摊销额允许税前扣除。

在对无形资产计提减值准备的情况下，因所计提的减值准备不允许税前扣除，也会造成其账面价值与计税基础的差异。

【例13-3】甲公司当期发生研究开发支出共计10 000 000元，其中研究阶段支出2 000 000元，开发阶段符合资本化条件前发生的支出为2 000 000元，符合资本化条件后发生的支出为6 000 000元。假定开发形成的无形资产在当期期末已达到预定用途，但尚未进行摊销。

甲公司当年发生的研究开发支出中，按照会计规定应予费用化的金额为4 000 000元，形成无形资产的成本为6 000 000元，即期末所形成无形资产的账面价值为6 000 000元。

甲公司于当期发生的10 000 000元研究开发支出，按照税法规定可在当期税前扣除的金额为7 000 000元（4 000 000×175%）；对于按照会计准则规定形成无形资产的部分，税法规定按照无形资产成本的175%作为计算未来期间摊销额的基础，即该项无形资产在初始确认时的计税基础为10 500 000元（6 000 000×175%）。

该项无形资产的账面价值6 000 000元与其计税基础10 500 000元之间的差额4 500 000元为暂时性差异，该差异产生于无形资产的初始确认，并非产生于企业合并，在初始确认时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，因此，不确认其所得税影响。

【例13-4】甲公司于2×17年1月1日取得某项无形资产，成本为6 000 000元。企业根据各方面情况判断，无法合理预计其带来未来经济利益的期限，作为使用寿命不确定的无形资产。2×17年12月31日，对该项无形资产进行减值测试表明未发生减值。企业在计税时，对该项无形资产按照10年的期间摊销，有关摊销额允许税前扣除。

会计上将该项无形资产作为使用寿命不确定的无形资产，在未发生减值的情况下，其账面价值为取得成本6 000 000元。

该项无形资产在2×17年12月31日的计税基础为5 400 000元（6 000 000-600 000）。

该项无形资产的账面价值6 000 000元与其计税基础5 400 000元之间的差额600 000元将计入未来期间的应纳税所得额，产生未来期间企业所得税税款流出的增加，为应纳税暂时性差异。

（三）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7号）的规

定，对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，其于某一会计期末的账面价值为公允价值。如果税法规定按照会计准则确认的公允价值变动损益在计税时不予考虑，即有关金融资产在某一会计期末的计税基础为其取得成本，会造成该类金融资产账面价值与计税基础之间的差异。

【例13-5】甲公司2×16年7月以520 000元取得乙公司股票50 000股作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算，2×16年12月31日，甲公司尚未出售所持有乙公司股票，乙公司股票公允价值为每股12.4元。税法规定，资产在持有期间公允价值的变动不计入当期应纳税所得额，待处置时一并计算应计入应纳税所得额的金额。

作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的乙公司股票在2×16年12月31日的账面价值为620 000元（12.4×50 000），其计税基础为原取得成本不变，即520 000元，两者之间产生100 000元的应纳税暂时性差异。

（四）其他资产

因会计准则规定与税收法规规定不同，企业持有的其他资产可能造成其账面价值与计税基础之间存在差异。如计提了资产减值准备的其他资产。因所计提的减值准备在资产发生实质性损失前不允许税前扣除，即该项资产的计税基础不会随减值准备的计提发生变化，从而造成该项资产的账面价值与计税基础之间存在差异。再如，投资性房地产。对于采用成本模式进行后续计量的投资性房地产，其账面价值与计税基础的确定与固定资产、无形资产相同；对于采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，其计税基础的确定类似于固定资产或无形资产计税基础的确定。

【例13-6】甲公司的C建筑物于2×15年12月30日投入使用并直接出租，成本为6 800 000元。甲公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。2×17年12月31日，已出租C建筑物累计公允价值变动收益为1 200 000元，其中本年度公允价值变动收益为500 000元。根据税法规定，已出租C建筑物以历史成本扣除按税法规定计提折旧后作为其计税基础，折旧年限为20年，净残值为0，自投入使用的次月起采用年限平均法计提折旧。

2×17年12月31日，该投资性房地产的账面价值为8 000 000元，计税基础为6 120 000元（6 800 000-6 800 000÷20×2）。该投资性房地产账面价值与其计税基础之间的差额1 880 000元将计入未来期间的应纳税所得额，形成未来期间企业所得税税款流出的增加，为应纳税暂时性差异。

三、负债的计税基础

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纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额。即假定企业按照税法规定进行核算，在其按照税法规定确定的资产负债表上有关负债的应有金额。

负债的确认与偿还一般不会影响企业未来期间的损益，也不会影响其未来期间的应

纳税所得额，因此未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额为0，计税基础即为账面价值。例如企业的短期借款、应付账款等。但是，某些情况下，负债的确认可能会影响企业的损益，进而影响不同期间的应纳税所得额，使其计税基础与账面价值之间产生差额，如按照会计规定确认的某些预计负债。

（一）预计负债

根据本书第十一章的相关规定，对于不能作为单项履约义务的质量保证，企业应当按照本书第十章的相关规定，将预计提供售后服务发生的支出在销售当期确认为费用，同时确认预计负债。如果税法规定，与销售产品相关的支出应于发生时税前扣除。因该类事项产生的预计负债在期末的计税基础为其账面价值与未来期间可税前扣除的金额之间的差额，因有关的支出实际发生时可全额税前扣除，其计税基础为0。

因其他事项确认的预计负债，应按照税法规定的计税原则确定其计税基础。某些情况下，某些事项确认的预计负债，税法规定其支出无论是否实际发生均不允许税前扣除，即未来期间按照税法规定可予抵扣的金额为0，则其账面价值与计税基础相同。

【例13-7】甲公司2×16年因销售产品承诺提供3年的保修服务，在当年年度利润表中确认了8 000 000元销售费用，同时确认为预计负债，当年度发生保修支出2 000 000元，预计负债的期末余额为6 000 000元。假定税法规定，与产品售后服务相关的费用可以在实际发生时税前扣除。

该项预计负债在甲公司2×16年12月31日的账面价值为6 000 000元。

该项预计负债的计税基础=账面价值-未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额=6 000 000-6 000 000=0

【例13-8】2×17年10月5日，甲公司因为乙公司银行借款提供担保，乙公司未如期偿还借款，而被银行提起诉讼，要求其履行担保责任；12月31日，该案件尚未结案。甲公司预计很可能履行的担保责任为3 000 000元。假定税法规定，企业为其他单位债务提供担保发生的损失不允许在税前扣除。

2×17年12月31日，该项预计负债的账面价值为3 000 000元，计税基础为3 000 000元（3 000 000-0）。该项预计负债的账面价值等于计税基础，不产生暂时性差异。

（二）合同负债

企业在收到客户预付的款项时，因不符合收入确认条件，会计上将其确认为负债。税法对于收入的确认原则一般与会计规定相同，即会计上未确认收入时，计税时一般亦不计入应纳税所得额，该部分经济利益在未来期间计税时可予税前扣除的金额为0，计税基础等于账面价值。

如果不符合会计准则规定的收入确认条件，但按照税法规定应计入当期应纳税所得额时，未来期间无须纳税，有关合同负债的计税基础为0。

（三）应付职工薪酬

会计准则规定，企业为获得职工提供的服务给予的各种形式的报酬以及其他相关支

出均应作为企业的成本、费用，在未支付之前确认为负债。税法对于合理的职工薪酬基本允许税前扣除，相关应付职工薪酬负债的账面价值等于计税基础。

（四）其他负债

企业的其他负债项目，如应交的罚款和滞纳金等，在尚未支付之前按照会计规定确认为费用，同时作为负债反映。税法规定，罚款和滞纳金不允许税前扣除，其计税基础为账面价值减去未来期间计税时可予税前扣除的金额0之间的差额，即计税基础等于账面价值。

【例13-9】甲公司因未按照税法规定缴纳税金，按规定需在2×16年缴纳滞纳金1 000 000元，至2×16年12月31日，该款项尚未支付，形成其他应付款1 000 000元。税法规定，企业因违反国家法律、法规规定缴纳的罚款、滞纳金不允许税前扣除。

因应缴滞纳金形成的其他应付款账面价值为1 000 000元，因税法规定该支出不允许税前扣除，其计税基础=1 000 000-0=1 000 000（元）。

对于罚款和滞纳金支出，会计与税收规定存在差异，但该差异仅影响发生当期，对未来期间计税不产生影响，因而不产生暂时性差异。

四、暂时性差异

暂时性差异是指资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的差额。其中账面价值，是指按照会计准则规定确定的有关资产、负债在资产负债表中应列示的金额。由于资产、负债的账面价值与其计税基础不同，产生了在未来收回资产或清偿负债的期间内，应纳税所得额增加或减少并导致未来期间应交所得税增加或减少的情况，在这些暂时性差异发生的当期，一般应当确认相应的递延所得税负债或递延所得税资产。

根据暂时性差异对未来期间应纳税所得额的影响，分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

（一）应纳税暂时性差异

应纳税暂时性差异在未来期间转回时，会增加转回期间的应纳税所得额，即在未来期间不考虑该事项影响的应纳税所得额的基础上，由于该暂时性差异的转回，会进一步增加转回期间的应纳税所得额和应交所得税金额。在应纳税暂时性差异产生当期、应当确认相关的递延所得税负债。

应纳税暂时性差异通常产生于以下情况：

1. 资产的账面价值大于其计税基础。一项资产的账面价值代表的是企业在持续使用或最终出售该项资产时会取得的经济利益的总额，而计税基础代表的是一项资产在未来期间可予税前扣除的总金额。资产的账面价值大于其计税基础，该项资产未来期间产生的经济利益不能全部税前抵扣，两者之间的差额需要交所得税，产生应纳税暂时性差异。

2. 负债的账面价值小于其计税基础。一项负债的账面价值为企业预计在未来期间清偿该项负债时的经济利益流出，而其计税基础代表的是账面价值在扣除税法规定未来期

间允许税前扣除的金额之后的差额。因负债的账面价值与其计税基础不同产生的暂时性差异，实质上是税法规定就该项负债在未来期间可以税前扣除的金额。负债的账面价值小于其计税基础，则意味着就该项负债在未来期间可以税前抵扣的金额为负数，即应在未来期间应纳税所得额的基础上调增，增加应纳税所得额和应交所得税金额，产生应纳税暂时性差异，应确认相关的递延所得税负债。

（二）可抵扣暂时性差异

可抵扣暂时性差异在未来期间转回时会减少转回期间的应纳税所得额，减少未来期间的应交所得税。在可抵扣暂时性差异产生当期、符合确认条件的情况下，应当确认相关的递延所得税资产。

可抵扣暂时性差异一般产生于以下情况：

1. 资产的账面价值小于其计税基础。从经济含义来看，资产在未来期间产生的经济利益少，按照税法规定允许税前扣除的金额多，则企业在未来期间可以减少应纳税所得额并减少应交所得税。

2. 负债的账面价值大于其计税基础。负债产生的暂时性差异实质上是税法规定就该项负债可以在未来期间税前扣除的金额。一项负债的账面价值大于其计税基础，意味着未来期间按照税法规定构成负债的全部或部分金额可以自未来应税经济利益中扣除，减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税。

值得关注的是，对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损及税款抵减，虽不是因资产、负债的账面价值与计税基础不同产生的，但本质上可抵扣亏损和税款抵减与可抵扣暂时性差异具有同样的作用，均能够减少未来期间的应纳税所得额，进而减少未来期间的应交所得税，在会计处理上，视同可抵扣暂时性差异，符合条件的情况下，应确认相关的递延所得税资产。

某些交易或事项发生以后，因为不符合资产、负债的确认条件而未体现为资产负债表中的资产或负债，但按照税法规定能够确定其计税基础的，其账面价值0与计税基础之间的差异也构成暂时性差异。如企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，除税法另有规定外，不超过当年销售收入15%的部分准予扣除；超过部分准予在以后纳税年度结转扣除。该类支出在发生时按照会计准则规定即计入当期损益，不形成资产负债表中的资产，但因按照税法规定可以确定其计税基础，两者之间的差异也形成暂时性差异。

【例13－10】 甲公司2×16年发生广告费10 000 000元，至年末已全额支付给广告公司。税法规定，企业发生的广告费、业务宣传费不超过当年销售收入15%的部分允许税前扣除，超过部分允许结转以后年度税前扣除。甲公司2×16年实现销售收入60 000 000元。

因广告费支出形成的资产的账面价值为0，其计税基础＝10 000 000－60 000 000×15%＝1 000 000（元）。

广告费支出形成的资产的账面价值0与其计税基础1 000 000元之间形成1 000 000

元可抵扣暂时性差异。

第二节　递延所得税负债和递延所得税资产的确认与计量

一、递延所得税负债的确认和计量

应纳税暂时性差异在转回期间将增加未来期间的应纳税所得额和应交所得税，导致企业经济利益的流出，从其发生当期看，构成企业应支付税金的义务，应作为负债确认。

确认应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债时，交易或事项发生时影响到会计利润或应纳税所得额的，相关的所得税影响应作为利润表中所得税费用的组成部分；与直接计入所有者权益的交易或事项相关的，其所得税影响应增加或减少所有者权益；企业合并产生的，相关的递延所得税影响应调整购买日应确认的商誉或是计入当期损益的金额。

（一）递延所得税负债的确认

企业在确认因应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债时，应遵循以下原则：

1. 除会计准则中明确规定可不确认递延所得税负债的情况以外，企业对于所有的应纳税暂时性差异均应确认相关的递延所得税负债。除直接计入所有者权益的交易或事项以及企业合并外，在确认递延所得税负债的同时，应增加利润表中的所得税费用。

【例 13－11】甲公司于 2×16 年 1 月 1 日开始计提折旧的某设备，取得成本为 2 000 000 元，采用年限平均法计提折旧，使用年限为 10 年，预计净残值为 0。假定计税时允许按双倍余额递减法计列折旧，使用年限及预计净残值与会计相同。甲公司适用的所得税税率为 25%。假定该企业不存在其他会计与税收处理的差异。

2×16 年该项固定资产按照会计规定计提的折旧额为 200 000 元，计税时允许扣除的折旧额为 400 000 元，则该固定资产的账面价值 1 800 000 元与其计税基础 1 600 000 元的差额构成应纳税暂时性差异，企业应确认递延所得税负债 50 000 元［(1 800 000－1 600 000)×25%］。

2. 不确认递延所得税负债的特殊情况。有些情况下，虽然资产、负债的账面价值与其计税基础不同，产生了应纳税暂时性差异，但出于各方面考虑，会计准则规定不确认相关的递延所得税负债，主要包括：

（1）商誉的初始确认。非同一控制下的企业合并中，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，确认为商誉。因会计与税收的划分标准不同，按照税法规定作为免税合并的情况下，税法不认可商誉的价值，即从税法角度，商誉的计税基础为 0，两者之间的差额形成应纳税暂时性差异。但是，确认该部分暂时性差异产生的递延所得税负债，则意味着将进一步增加商誉的价值。因商誉本身即是企业合并成本在取得的被购买方可辨认资产、负债之间进行分配后的剩余价值，确认递延所得税负债进一步增加其账面价值会影响到会计信息的可靠性，而且增加了商誉的账面

价值以后，可能很快就要计提减值准备，同时其账面价值的增加还会进一步产生应纳税暂时性差异，使得递延所得税负债和商誉价值量的变化不断循环。因此，会计上作为非同一控制下的企业合并，同时按照税法规定作为免税合并的情况下，商誉的计税基础为0，其账面价值与计税基础不同形成的应纳税暂时性差异，会计准则规定不确认相关的递延所得税负债。

应予说明的是，按照会计准则规定在非同一控制下企业合并中确认了商誉，并且按照所得税法规的规定该商誉在初始确认时计税基础等于账面价值的，该商誉在后续计量过程中因会计准则与税法规定不同产生暂时性差异的，应当确认相关的所得税影响。

【例13－12】甲公司以增发市场价值为60 000 000元的本企业普通股为对价购入乙公司100%的净资产，假定该项企业合并符合税法规定的免税合并条件，且乙公司原股东选择进行免税处理。购买日乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值及其计税基础如表13－1所示。

表13－1　　单位：元

项　目	公允价值	计税基础	暂时性差异
固定资产	27 000 000	15 500 000	11 500 000
应收账款	21 000 000	21 000 000	0
存货	17 400 000	12 400 000	5 000 000
其他应付款	(3 000 000)	0	(3 000 000)
应付账款	(12 000 000)	(12 000 000)	0
不包括递延所得税的可辨认资产、负债的公允价值	50 400 000	36 900 000	13 500 000

乙公司适用的所得税税率为25%，该项交易中应确认递延所得税负债及商誉的金额计算如下：

企业合并成本		60 000 000
可辨认净资产公允价值	50 400 000	
递延所得税资产（3 000 000×25%）	750 000	
递延所得税负债（16 500 000×25%）	4 125 000	
考虑递延所得税后可辨认资产、负债的公允价值（50 400 000＋3 000 000×25%－16 500 000×25%）		47 025 000
商誉		12 975 000

所确认的商誉金额12 975 000元与其计税基础0之间产生的应纳税暂时性差异，不再进一步确认相关的递延所得税影响。

（2）除企业合并以外的其他交易或事项中，如果该项交易或事项发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，则所产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同，形成应纳税暂时性差异的，交易或事项发生时不确认相应的递延所得税负债。该规定主要是考虑到由于交易发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，确认递延所得税负债的直接结果是增加有关资产的账面价值或是降低所确认负债的账面价值，使得资产、负债在初始确认时，违背历史成本原则，影响会计信息的可靠性。

（二）递延所得税负债的计量

递延所得税负债应以相关应纳税暂时性差异转回期间适用的所得税税率计量。在我国，除享受优惠政策的情况以外，企业适用的所得税税率在不同年度之间一般不会发生变化，企业在确认递延所得税负债时，可以现行适用所得税税率为基础计算确定。对于享受优惠政策的企业，如国家需要重点扶持的高新技术企业，享受一定时期的税率优惠，则所产生的暂时性差异应以预计其转回期间的适用所得税税率为基础计量。另外，无论应纳税暂时性差异的转回期间如何，递延所得税负债不要求折现。

二、递延所得税资产的确认和计量

（一）递延所得税资产的确认

1. 确认的一般原则。

资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生可抵扣暂时性差异的，在估计未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以利用该可抵扣暂时性差异时，应当以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，确认相关的递延所得税资产。同递延所得税负债的确认相同，有关交易或事项发生时，对会计利润或是应纳税所得额产生影响的，所确认的递延所得税资产应作为利润表中所得税费用的调整；有关的可抵扣暂时性差异产生于直接计入所有者权益的交易或事项，则确认的递延所得税资产也应计入所有者权益；企业合并时产生的可抵扣暂时性差异的所得税影响，应相应调整企业合并中确认的商誉或是应计入当期损益的金额。

确认递延所得税资产时，应关注以下问题：

（1）递延所得税资产的确认应以未来期间可能取得的应纳税所得额为限。在可抵扣暂时性差异转回的未来期间内，企业无法产生足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异的影响，使得与递延所得税资产相关的经济利益无法实现的，该部分递延所得税资产不应确认；企业有确凿的证据表明其于可抵扣暂时性差异转回的未来期间能够产生足够的应纳税所得额，进而利用可抵扣暂时性差异的，则应以可能取得的应纳税所得额为限，确认相关的递延所得税资产。

在判断企业于可抵扣暂时性差异转回的未来期间能否产生足够的应纳税所得额时，应考虑以下两个方面的影响：一是通过正常的生产经营活动能够实现的应纳税所得额，如企业通过销售商品、提供劳务等所实现的收入，扣除相关费用后的金额；二是以前期间产生的应纳税暂时性差异在未来期间转回时将产生应纳税所得额的增加额。

考虑到受可抵扣暂时性差异转回的期间内可能取得应纳税所得额的限制，因无法取得足够的应纳税所得额而未确认相关的递延所得税资产的，应在财务报表附注中进行披露。

（2）对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损和税款抵减，应视同可抵扣暂时性差异处理。在预计可利用可弥补亏损或税款抵减的未来期间内能够取得足够的应纳税所得额时，应当以很可能取得的应纳税所得额为限，确认相关的递延所得税资产，同时减少确认当期的所得税费用。

与未弥补亏损和税款抵减相关的递延所得税资产，其确认条件与可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产相同，在估计未来期间能否产生足够的应纳税所得额用于利用该部分未弥补亏损或税款抵减时，应考虑以下相关因素的影响：

①在未弥补亏损到期前，企业是否会因以前期间产生的应纳税暂时性差异转回而产生足够的应纳税所得额；

②在未弥补亏损到期前，企业是否可能通过正常的生产经营活动产生足够的应纳税所得额；

③未弥补亏损是否产生于一些在未来期间不可能再发生的特殊原因；

④是否存在其他的证据表明在未弥补亏损到期前能够取得足够的应纳税所得额。

2. 不确认递延所得税资产的特殊情况。

某些情况下，如果企业发生的某项交易或事项不是企业合并，并且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，且该项交易中产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同，产生可抵扣暂时性差异的，会计准则规定在交易或事项发生时不确认相关的递延所得税资产。其原因同该种情况下不确认相关的递延所得税负债相同，如果确认递延所得税资产，则需调整资产、负债的入账价值，对实际成本进行调整将有违历史成本原则，影响会计信息的可靠性，该种情况下不确认相关的递延所得税资产。

【例 13－13】 甲公司 2×19 年发生资本化研究开发支出 8 000 000 元，至年末研发项目尚未完成。税法规定，按照会计准则规定资本化的开发支出按其 175% 作为计算摊销额的基础。

甲公司按照会计准则规定资本化的开发支出为 8 000 000 元，其计税基础为 14 000 000 元（8 000 000×175%），该开发支出及所形成无形资产在初始确认时其账面价值与计税基础即存在差异，因该差异并非产生于企业合并，同时在产生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，按照《企业会计准则第 18 号——所得税》规定，不确认与该暂时性差异相关的所得税影响。

（二）递延所得税资产的计量

1. 适用税率的确定。

同递延所得税负债的计量原则相一致，确认递延所得税资产时，应估计相关可抵扣暂时性差异的转回时间，采用转回期间适用的所得税税率为基础计算确定。另外，无论

相关的可抵扣暂时性差异转回期间如何，递延所得税资产均不予折现。

2. 递延所得税资产的减值。

与其他资产相一致，资产负债表日，企业应当对递延所得税资产的账面价值进行复核。如果未来期间很可能无法取得足够的应纳税所得额用以利用递延所得税资产的利益，应当减记递延所得税资产的账面价值。对于预期无法实现的部分，一般应确认为当期所得税费用，同时减少递延所得税资产的账面价值；对于原确认时计入所有者权益的递延所得税资产，其减记金额也应计入所有者权益，不影响当期所得税费用。

递延所得税资产的账面价值因上述原因减记以后，继后期间根据新的环境和情况判断能够产生足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异，使得递延所得税资产包含的经济利益能够实现的，应相应恢复递延所得税资产的账面价值。

三、特定交易或事项涉及递延所得税的确认

与当期及以前期间直接计入所有者权益的交易或事项相关的当期所得税及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主要有：对会计政策变更采用追溯调整法或对前期差错更正采用追溯重述法调整期初留存收益、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公允价值的变动计入其他综合收益、自用房地产转为采用公允价值模式计量的投资性房地产时公允价值大于原账面差额计入其他综合收益等。

【例13-14】甲公司于2×19年4月自公开市场以每股6元的价格取得A公司普通股200万股，作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核算（假定不考虑交易费用），2×19年12月31日，甲公司该股票投资尚未出售，当日市价为每股9元。假定按照税务要求，资产在持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，待处置时一并计算计入应纳税所得额。甲公司适用的所得税税率为25%，假定在未来期间不会发生变化。

甲公司在期末的账务处理如下：

借：其他权益工具投资　　6 000 000

　　贷：其他综合收益　　6 000 000

借：其他综合收益　　1 500 000

　　贷：递延所得税负债　　1 500 000

假定甲公司以每股11元的价格将该股票于2×20年对外出售，结转该股票出售损益时：

借：银行存款　　22 000 000

　　贷：其他权益工具投资　　18 000 000

　　留存收益　　4 000 000

借：其他综合收益　　4 500 000

　　递延所得税负债　　1 500 000

　　贷：留存收益　　6 000 000

四、所得税税率变化对递延所得税资产和递延所得税负债影响的确认与计量

因适用税收法规的变化，导致企业在某一会计期间适用的所得税税率发生变化的，企业应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债进行重新计量。递延所得税资产和递延所得税负债的金额代表的是有关可抵扣暂时性差异或应纳税暂时性差异于未来期间转回时，导致应交所得税金额减少或增加的情况。适用所得税税率的变化必然导致应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异在未来期间转回时产生增加或减少应交所得税金额的变化，应对原已确认的递延所得税资产和递延所得税负债的金额进行调整，反映所得税税率变化带来的影响。

除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和递延所得税负债其相关的调整金额应计入所有者权益以外，其他情况下产生的调整金额应确认为当期所得税费用（或收益）。

第三节　所得税费用的确认和计量

企业核算所得税，主要是为确定当期应交所得税以及利润表中的所得税费用，从而确定各期实现的净利润。确认递延所得税资产和递延所得税负债，最终目的也是解决不同会计期间所得税费用的分配问题。按照在资产负债表债务法进行核算的情况下，利润表中的所得税费用由两个部分组成：当期所得税和递延所得税费用（或收益）。

一、当期所得税

当期所得税是指企业按照税法规定计算确定的针对当期发生的交易和事项，应缴纳给税务机关的所得税金额，即应交所得税。当期所得税应当以适用的税收法规为基础计算确定。企业在确定当期所得税时，对于当期发生的交易或事项，会计处理与税收处理不同的，应在会计利润的基础上，按照适用税收法规的要求进行调整（即纳税调整），计算出当期应纳税所得额，按照应纳税所得额与适用所得税税率计算确定当期应交所得税。一般情况下，应纳税所得额可在会计利润的基础上，考虑会计与税收规定之间的差异，按照以下公式计算确定：

$$\text{应纳税所得额} = \text{会计利润} + \text{纳税调整增加额} - \text{纳税调整减少额} + \text{境外应税所得弥补境内亏损} - \text{弥补以前年度亏损}$$

$$\text{当期所得税} = \text{当期应交所得税} = \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} - \text{减免税额} - \text{抵免税额}$$

二、递延所得税费用（或收益）

递延所得税费用（或收益）是指按照会计准则规定应予确认的递延所得税资产和递

延所得税负债在会计期末应有的金额相对于原已确认金额之间的差额，即递延所得税资产和递延所得税负债的当期发生额，但不包括计入所有者权益的交易或事项的所得税影响。用公式表示即为：

递延所得税费用（或收益）＝当期递延所得税负债的增加＋当期递延所得税资产的减少－当期递延所得税负债的减少－当期递延所得税资产的增加

值得注意的是，如果某项交易或事项按照会计准则规定应计入所有者权益，由该交易或事项产生的递延所得税资产或递延所得税负债及其变化也应计入所有者权益，不构成利润表中的递延所得税费用（或收益）。

【例 13－15】丙公司 2×19 年 9 月取得的某项以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的其他债权投资，成本为 2 000 000 元，2×19 年 12 月 31 日，其公允价值为 2 400 000 元。丙公司适用的所得税税率为 25%。

分析：

会计期末在确认 400 000 元（2 400 000－2 000 000）的公允价值变动时：

借：其他债权投资——公允价值变动　400 000

　　贷：其他综合收益　400 000

确认应纳税暂时性差异的所得税影响时：

借：其他综合收益（400 000×25%）　100 000

　　贷：递延所得税负债　100 000

另外，非同一控制下的企业合并中因资产、负债的入账价值与其计税基础不同产生的递延所得税资产或递延所得税负债，其确认结果直接影响购买日确认的商誉或计入利润表的损益金额，不影响购买日的所得税费用。

三、所得税费用

计算确定了当期应交所得税及递延所得税费用（或收益）以后，利润表中应予确认的所得税费用为两者之和，即：

所得税费用＝当期所得税＋递延所得税费用（或收益）

【例 13－16】甲公司 2×19 年度利润表中利润总额为 12 000 000 元，适用的所得税税率为 25%，预计未来期间适用的所得税税率不会发生变化，未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异。递延所得税资产及递延所得税负债不存在期初余额。

该公司 2×19 年发生的有关交易和事项中，会计处理与税收处理存在差别的有：

（1）2×18 年 12 月 31 日取得的一项固定资产，成本为 6 000 000 元，使用年限为 10 年，预计净残值为 0，会计处理按双倍余额递减法计提折旧，税收处理按直线法计提折旧。假定税法规定的使用年限及预计净残值与会计规定相同。

（2）向关联企业捐赠现金 2 000 000 元。

（3）当年度发生研究开发支出5 000 000元，较上年度增长20%。其中3 000 000元予以资本化；截至2×19年12月31日，该研发资产仍在开发过程中。税法规定，企业费用化的研究开发支出按175%税前扣除，资本化的研究开发支出按资本化金额的175%确定应予摊销的金额。

（4）应付违反环保法规定罚款1 000 000元。

（5）期末对持有的存货计提了300 000元的存货跌价准备。

分析：

（1）2×19年度当期应交所得税。

应纳税所得额 = 12 000 000 + (6 000 000 ÷ 10 × 2 - 6 000 000 ÷ 10) + 2 000 000 - (5 000 000 - 3 000 000) × 75% + 1 000 000 + 300 000 = 14 400 000（元）

应交所得税 = 14 400 000 × 25% = 3 600 000（元）

（2）2×19年度递延所得税。

该公司2×19年12月31日有关资产、负债的账面价值、计税基础及相应的暂时性差异如表13-2所示。

表13-2　　单位：元

项　目	账面价值	计税基础	差　异	
			应纳税暂时性差异	可抵扣暂时性差异
存货	8 000 000	8 300 000		300 000
固定资产	25 400 000	26 000 000		600 000
开发支出	3 000 000	5 250 000		2 250 000
其他应付款	1 000 000	1 000 000		
合　计				3 150 000

本例中，由于存货、固定资产的账面价值和其计税基础不同，产生可抵扣暂时性差异900 000元，确认了递延所得税收益225 000元；对于资本化的开发支出3 000 000元，其计税基础为5 250 000元（3 000 000 × 175%），该开发支出及所形成无形资产在初始确认时其账面价值与计税基础即存在差异，因该差异并非产生于企业合并，同时在产生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，按照《企业会计准则第18号——所得税》规定，不确认与该暂时性差异相关的所得税影响。所以，递延所得税收益 = 900 000 × 25% = 225 000（元）。

（3）利润表中应确认的所得税费用。

所得税费用 = 3 600 000 - 225 000 = 3 375 000（元）

借：所得税费用　　3 375 000

　　递延所得税资产　　225 000

　　贷：应交税费——应交所得税　　3 600 000

【例 13－17】丁公司 2×19 年初的递延所得税资产借方余额为 1 900 000 元，递延所得税负债贷方余额为 100 000 元，具体构成项目如表 13－3 所示。

表 13－3　　单位：元

项　　目	可抵扣暂时性差异	递延所得税资产	应纳税暂时性差异	递延所得税负债
应收账款	600 000	150 000		
交易性金融资产			400 000	100 000
其他债权投资	2 000 000	500 000		
预计负债	800 000	200 000		
可税前抵扣的经营亏损	4 200 000	1 050 000		

该公司 2×19 年度利润表中利润总额为 16 100 000 元，适用的所得税税率为 25%，预计未来期间适用的所得税税率不会发生变化，未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异。

该公司 2×19 年发生的有关相关交易和事项中，会计处理与税收处理存在差别的有：

（1）年末转回应收账款坏账准备 200 000 元。根据税法规定，转回的坏账损失不计入应纳税所得额。

（2）年末根据交易性金融资产公允价值变动确认公允价值变动收益 200 000 元。根据税法规定，交易性金融资产公允价值变动收益不计入应纳税所得额。

（3）年末根据其他债权投资公允价值变动增加其他综合收益 400 000 元。根据税法规定，其他债权投资公允价值变动金额不计入应纳税所得额。

（4）当年实际支付产品保修费用 500 000 元，冲减前期确认的相关预计负债；当年又确认产品保修费用 100 000 元，增加相关预计负债。根据税法规定，实际支付的产品保修费用允许税前扣除，但预计的产品保修费用不允许税前扣除。

（5）当年发生业务宣传费 8 000 000 元，至年末尚未支付。该公司当年实现销售收入 50 000 000 元。税法规定，企业发生的业务宣传费支出，不超过当年销售收入 15% 的部分，准予税前扣除；超过部分，准予结转以后年度税前扣除。

分析：

（1）2×19 年度当期应交所得税。

应纳税所得额 = 16 100 000 － 4 200 000 － 200 000 － 200 000 － 500 000 + 100 000 + (8 000 000 － 50 000 000 × 15%) = 11 600 000（元）

应交所得税 = 11 600 000 × 25% = 2 900 000（元）

（2）2×19 年度递延所得税。

该公司 2×19 年 12 月 31 日有关资产、负债的账面价值、计税基础及相应的暂时性差异如表 13－4 所示。

表 13－4　　单位：元

项　目	账面价值	计税基础	差　异	
			应纳税暂时性差异	可抵扣暂时性差异
应收账款	3 600 000	4 000 000		400 000
交易性金融资产	4 200 000	3 600 000	600 000	
其他债权投资	4 000 000	5 600 000		1 600 000
预计负债	400 000	0		400 000
其他应付款	8 000 000	7 500 000		500 000

递延所得税费用 =（600 000 × 25% － 100 000）－［（400 000 + 400 000 + 500 000）× 25% －（150 000 + 200 000 + 1 050 000）］= 1 125 000（元）

（3）利润表中应确认的所得税费用。

所得税费用 = 2 900 000 + 1 125 000 = 4 025 000（元）

借：所得税费用　　4 025 000

　　贷：应交税费——应交所得税　　2 900 000

　　递延所得税资产［（150 000 + 200 000 + 1 050 000）－（400 000 + 400 000 + 500 000）× 25%］　　1 075 000

　　递延所得税负债（600 000 × 25% － 100 000）　　50 000

借：其他综合收益　　100 000

　　贷：递延所得税资产（400 000 × 25%）　　100 000

四、合并财务报表中因抵销未实现内部交易损益产生的递延所得税

企业在编制合并财务报表时，因抵销未实现内部销售损益导致合并资产负债表中资产、负债的账面价值与其在纳入合并范围的企业按照适用税法规定确定的计税基础之间产生暂时性差异的，在合并资产负债表中应当确认递延所得税资产或递延所得税负债，同时调整合并利润表中的所得税费用，但与直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并相关的递延所得税除外。

企业在编制合并财务报表时，应将纳入合并范围的企业之间发生的未实现内部交易损益予以抵销。因此，对于所涉及的资产负债项目在合并资产负债表中列示的账面价值与其在所属的企业个别资产负债表中的价值会不同，并进而可能产生与有关资产、负债所属纳税主体计税基础的不同，从合并财务报表作为一个完整经济主体的角度，应当确认该暂时性差异的所得税影响。

【例 13－18】甲公司拥有乙公司 60% 有表决权股份，能够控制乙公司财务和经营决策。2 × 16 年 10 月，甲公司将本公司生产的一批产品出售给乙公司，不含增值税销售价格为 6 000 000 元，成本为 3 600 000 元。至 2 × 16 年 12 月 31 日，乙公司尚未将该批产

品对外出售。甲公司、乙公司适用的所得税税率均为25%。税法规定，企业取得的存货以历史成本作为计税基础。假定本例中从合并财务报表角度在未来期间能够产生足够的应纳税所得额利用可抵扣暂时性差异。

甲公司在编制合并财务报表时，应进行以下抵销处理：

借：营业收入　　6 000 000

　贷：营业成本　　3 600 000

　　存货　　2 400 000

进行上述抵销后，因上述内部交易产生的存货项目账面价值为3 600 000元，在其所属纳税主体（乙公司）的计税基础为6 000 000元，应当在合并财务报表中确认相关的所得税影响：

借：递延所得税资产［(6 000 000－3 600 000)×25%］　　600 000

　贷：所得税费用　　600 000

五、所得税的列报

企业对所得税的核算结果，除利润表中列示的所得税费用以外，在资产负债表中形成的应交税费（应交所得税）以及递延所得税资产和递延所得税负债应当遵循《企业会计准则第18号——所得税》和《企业会计准则第30号——财务报表列报》（财会〔2014〕7号）规定列报。其中，递延所得税资产和递延所得税负债一般应当分别作为非流动资产和非流动负债在资产负债表中列示，所得税费用应当在利润表中单独列示，同时还应在附注中披露与所得税有关的信息。

（一）同时满足以下条件时，企业应当将当期所得税资产及当期所得税负债以抵销后的净额列示

1. 企业拥有以净额结算的法定权利；

2. 意图以净额结算或取得资产、清偿负债同时进行。

对于当期所得税资产与当期所得税负债以净额列示，是指当企业实际缴纳的所得税款大于按照税法规定计算的应交所得税时，超过部分应当在资产负债表“其他流动资产”项目中列示；当企业实际缴纳的所得税税款小于按照税法规定确定的应交所得税时，差额部分应当在资产负债表的“应交税费”项目中列示。

（二）同时满足以下条件时，企业应当将递延所得税资产与递延所得税负债以抵销后的净额列示

1. 企业拥有以净额结算当期所得税资产及当期所得税负债的法定权利；

2. 递延所得税资产及递延所得税负债是与同一税收征管部门对同一纳税主体征收的所得税相关或者是对不同的纳税主体相关，但在未来每一具有重要性的递延所得税资产及递延所得税负债转回的期间内，涉及的纳税主体意图以净额结算当期所得税资产和当期所得税负债或是同时取得资产、清偿负债。

一般情况下，在个别财务报表中，当期所得税资产与当期所得税负债及递延所得税

资产与递延所得税负债可以以抵销后的净额列示。在合并财务报表中，纳入合并范围的企业中，一方的当期所得税资产或递延所得税资产与另一方的当期所得税负债或递延所得税负债一般不能予以抵销，除非所涉及的企业具有以净额结算的法定权利并且意图以净额结算。

第十四章　外币折算

第一节　外币交易的会计处理

外币交易是指以外币计价或者结算的交易，包括买入或者卖出以外币计价的商品或者劳务；借入或者借出外币资金和其他以外币计价或者结算的交易。外币是指企业记账本位币以外的货币。

外币交易的会计处理涉及的主要问题有：记账本位币的确定；外币交易发生日折算汇率的选择及相应的外币交易初始确认的会计处理；资产负债表日及结算日折算汇率的选择及所产生汇兑差额的会计处理。

一、记账本位币的确定

（一）记账本位币的定义

记账本位币是指企业经营所处的主要经济环境中的货币。它通常是企业主要收、支现金的经济环境中的货币，因为使用这一货币最能反映企业主要交易业务的经济结果。我国企业一般以人民币作为记账本位币。需要说明的是，我国会计上所称的记账本位币，与国际财务报告准则中的功能货币，虽然名称不同，但实质内容是一致的。

（二）企业记账本位币的确定

我国《会计法》规定，企业通常应选择人民币作为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的企业，可以按规定选定其中一种货币作为记账本位币，但是编报的财务会计报告应当折算为人民币。

企业选定记账本位币，应当考虑下列因素：（1）该货币主要影响商品和劳务的销售价格，通常以该货币进行商品和劳务的计价和结算。如国内甲公司为从事商品贸易的企业，80%以上的销售收入以人民币计价和结算。人民币是主要影响甲公司商品销售价格的货币。（2）该货币主要影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用，通常以该货币进行上述费用的计价和结算。如国内乙公司为商品制造企业，所需机器设备、厂房、人工、原材料等在国内采购，以人民币计价和结算。人民币是主要影响商品制造所需人工、材料和其他费用的货币。（3）融资活动获得的货币以及保存从经营活动中收取款项所使用的货币。

在确定企业的记账本位币时，上述因素的重要程度因企业具体情况不同而不同，需要企业管理层根据实际情况进行判断。一般情况下，综合考虑前两项因素即可确定企业

的记账本位币，但有些情况下，仅根据收支情况难以确定记账本位币的，企业需要进一步结合第三项因素进行综合分析后作出选择。需要强调的是，这并不是说企业管理层可以根据需要随意选择记账本位币，企业管理层根据实际情况只能确定其中的一种货币作为记账本位币。

【例14－1】甲公司为外贸自营出口企业，超过80%的营业收入来自对美国的出口，其商品销售价格主要受美元的影响，以美元计价。因此，从影响商品和劳务销售价格的角度看，甲公司应选择美元作为记账本位币。

如果甲公司除厂房设施、30%的人工成本在国内以人民币采购或支付外，生产所需原材料、机器设备及70%以上的人工成本都以美元从美国采购或支付，则可确定甲公司的记账本位币是美元。

但是，如果甲公司95%以上的人工成本、原材料及相应的厂房设施、机器设备等在国内采购并以人民币计价，甲公司取得的美元营业收入在汇回国内时直接兑换成了人民币存款，且甲公司对美元汇率波动产生的外币风险进行了套期保值，降低了汇率波动对企业取得的外币销售收入的影响，甲公司可以选择人民币作为记账本位币。

（三）境外经营记账本位币的确定

境外经营有两方面的含义：一是指企业在境外的子公司、合营企业、联营企业、分支机构；二是指企业在境内的子公司、合营企业、联营企业、分支机构，采用不同于本企业记账本位币的，也视同境外经营。确定境外经营，不是以位置是否在境外为判定标准，而是要看其选定的记账本位币是否与企业的记账本位币相同。

确定境外经营记账本位币时，除考虑上述确定企业记账本位币需要考虑的因素外，还应当考虑下列有关该境外经营与企业之间关系的一些因素：（1）境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性。如果境外经营所从事的活动是视同本企业经营活动的延伸，构成企业经营活动的组成部分，该境外经营应当选择与企业记账本位币相同的货币作为记账本位币；如果境外经营所从事的活动拥有极大的自主性，境外经营就不能选择与企业记账本位币相同的货币作为记账本位币。（2）境外经营活动中与企业的交易是否在境外经营活动中占有较大比重。如果境外经营与企业的交易在境外经营活动中所占的比例较高，境外经营应当选择与企业记账本位币相同的货币作为记账本位币；反之，应选择其他货币。（3）境外经营活动产生的现金流量是否直接影响企业的现金流量、是否可以随时汇回。如果境外经营活动产生的现金流量直接影响企业的现金流量，并可随时汇回，境外经营应当选择与企业记账本位币相同的货币作为记账本位币；反之，应选择其他货币。（4）境外经营活动产生的现金流量是否足以偿还其现有债务和可预期的债务。如果境外经营活动产生的现金流量在企业不提供资金的情况下，难以偿还其现有债务和正常情况下可预期的债务，境外经营应当选择与企业记账本位币相同的货币作为记账本位币；反之，应选择其他货币。

综上所述，企业确定本企业记账本位币或其境外经营记账本位币时，在多种因素混合在一起记账本位币不明显的情况下，应当优先考虑（二）中的（1）、（2）项因素，然

后考虑融资活动获得的货币、保存从经营活动中收取款项时所使用的货币，以及（三）中的因素，以确定记账本位币。

（四）记账本位币的变更

企业记账本位币一经确定，不得随意变更，除非与确定记账本位币相关的企业经营所处的主要经济环境发生重大变化。主要经济环境发生重大变化，通常是指企业主要收取和支出现金的环境发生重大变化。使用该环境中的货币最能反映企业的主要交易业务的经济结果，为此当主要经济环境发生重大变化时，企业可能需要对记账本位币进行变更。

企业因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，应当采用变更当日即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币，折算后的金额作为以新的记账本位币计量的历史成本，由于采用同一即期汇率进行折算，不会产生汇兑差额。

企业需要提供确凿的证据证明企业经营所处的主要经济环境确实发生了重大变化，并应当在附注中披露变更的理由。企业记账本位币发生变更的，在按照变更当日的即期汇率将所有项目变更为记账本位币时，其比较财务报表应当以可比当日的即期汇率折算所有资产负债表和利润表项目。

二、外币交易的会计处理

（一）外币交易发生日的初始确认

企业发生外币交易的，应在初始确认时采用交易发生日的即期汇率或即期汇率的近似汇率将外币金额折算为记账本位币金额，按照折算后的记账本位币金额登记有关账户；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。

企业通常应当采用即期汇率进行折算。即期汇率一般指中国人民银行公布的当日人民币汇率的中间价。但是，在企业发生单纯的货币兑换交易或涉及货币兑换的交易事项时，仅用中间价不能反映货币买卖的损益，则应当按照交易实际采用的汇率（即银行买入价或卖出价）折算。

当汇率变化不大时，为简化核算，企业也可以采用即期汇率的近似汇率进行折算。即期汇率的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，通常采用当期平均汇率或加权平均汇率等。加权平均汇率需要采用外币交易的外币金额作为权重进行计算。

【例 14－2】 甲公司系增值税一般纳税人，记账本位币为人民币，其外币交易采用交易日的即期汇率折算。2×13 年 3 月 2 日，甲公司从国外乙公司购入某原材料，货款 300 000 美元，当日即期汇率为 1 美元＝6.83 人民币元，按照规定应缴纳的进口关税为 204 900 人民币元，支付进口增值税为 293 007 人民币元，货款尚未支付，进口关税及增值税已由银行存款支付。

甲公司账务处理为：

借：原材料——×××材料（300 000×6.83＋204 900）　　2 253 900

　　应交税费——应交增值税（进项税额）　　293 007

贷：应付账款——乙公司（美元）　　2 049 000
　　银行存款（204 900 + 293 007）　　497 907

【例 14 - 3】甲公司记账本位币为人民币，外币交易采用交易日的即期汇率折算。2×13 年 4 月 10 日，向国外丙公司出口商品一批，根据销售合同，货款共计 800 000 欧元，当日即期汇率为 1 欧元 = 8.87 人民币元。假定不考虑增值税等相关税费，货款尚未收到。

甲公司账务处理为：

借：应收账款——丙公司（欧元）（800 000 × 8.87）　　7 096 000
　　贷：主营业务收入——出口 × × 商品　　7 096 000

【例 14 - 4】甲公司的记账本位币为人民币，其外币交易采用交易日的即期汇率折算。2×13 年 2 月 4 日，从银行借入 200 000 英镑，期限为 6 个月，年利率为 5%（等于实际利率），借入的英镑暂存银行。借入当日即期汇率为 1 英镑 = 9.83 人民币元。

甲公司账务处理为：

借：银行存款——× × 银行（英镑）（200 000 × 9.83）　　1 966 000
　　贷：短期借款——× × 银行（英镑）　　1 966 000

【例 14 - 5】甲公司的记账本位币为人民币，其外币交易采用交易日的即期汇率折算。2×13 年 7 月 28 日，将货款 1 000 000 欧元到银行兑换成人民币，银行当日欧元买入价为 1 欧元 = 9.51 人民币元，中间价为 1 欧元 = 9.72 人民币元。

本例中，企业与银行发生货币兑换，兑换所用汇率为银行的买入价，而通常记账所用的即期汇率为中间价，由此产生的汇兑差额计入当期财务费用。

甲公司当日的账务处理为：

借：银行存款——× × 银行（人民币元）（1 000 000 × 9.51）　　9 510 000
　　财务费用——汇兑差额　　210 000
　　贷：银行存款——× × 银行（欧元）（1 000 000 × 9.72）　　9 720 000

企业收到投资者以外币投入的资本，无论是否有合同约定汇率，均不得采用合同约定汇率和即期汇率的近似汇率折算，而应当采用交易发生日的即期汇率折算，因此不产生外币资本折算差额。需要说明的是，虽然“股本”（或“实收资本”）账户的金额不能反映股权比例，但并不改变企业分配和清算的约定比例，这一约定比例通常已经包括在合同当中。

根据《关于外商投资的公司审批登记管理法律适用若干问题的执行意见》的规定，外商投资公司的注册资本只能采用收到出资当日即期汇率，不再使用合同汇率，也不使用即期汇率的近似汇率，与其相对应的资产类科目也不使用即期汇率的近似汇率。这样，外币投入资本不会产生汇兑差额，资产类科目在期末仍分别货币性项目与非货币性项目进行处理。

【例 14 - 6】甲公司的记账本位币为人民币，其外币交易采用交易日的即期汇率折

算。2×13年2月25日，甲公司为增资扩股与某外商签订投资合同，当日收到外商投入资本2 000 000美元，当日即期汇率为1美元=6.82人民币元，其中，13 000 000人民币元作为注册资本的组成部分。假定投资合同约定的汇率为1美元=6.85人民币元。

甲公司账务处理为：

借：银行存款——××银行（美元）（2 000 000×6.82）　　13 640 000

　　贷：实收资本——××　　13 000 000

　　资本公积——资本溢价　　640 000

（二）资产负债表日或结算日的会计处理

资产负债表日，企业应当分别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。

货币性项目是指企业持有的货币和将以固定或可确定金额的货币收取的资产或者偿付的负债。货币性项目分为货币性资产和货币性负债：货币性资产包括库存现金、银行存款、应收账款、其他应收款、长期应收款等；货币性负债包括应付账款、其他应付款、短期借款、应付债券、长期借款、长期应付款等。

资产负债表日或结算货币性项目时，企业应当采用资产负债表日或结算当日即期汇率折算外币货币性项目，因当日即期汇率与初始确认时或者前一资产负债表日即期汇率不同而产生的汇兑差额，作为财务费用处理，同时调增或调减外币货币性项目的记账本位币金额。

【例14-7】沿用〖例14-2〗，2×13年3月31日，甲公司尚未向乙公司支付所欠货款，当日即期汇率为1美元=6.8人民币元。则对该笔交易产生的外币货币性项目“应付账款”采用期末的即期汇率进行折算，折算为记账本位币2 040 000人民币元（300 000×6.8），与其原记账本位币之差额9 000人民币元计入当期损益。

甲公司账务处理为：

借：应付账款——乙公司（美元）［300 000×(6.8-6.83)］　　9 000

　　贷：财务费用——汇兑差额　　9 000

【例14-8】沿用〖例14-3〗，2×13年4月30日，甲公司仍未收到丙公司购货款，当日即期汇率为1欧元=9.08人民币元。则对该笔交易产生的外币货币性项目“应收账款”采用期末的即期汇率进行折算，折算为记账本位币7 264 000人民币元（800 000×9.08），与其原记账本位币之差额168 000人民币元计入当期损益。

甲公司账务处理为：

借：应收账款——丙公司（欧元）［800 000×(9.08-8.87)］　　168 000

　　贷：财务费用——汇兑差额　　168 000

假定2×13年5月20日收到上述货款，兑换成人民币直接存入银行，当日银行的欧元买入价为1欧元=9.28人民币元。甲公司账务处理为：

借：银行存款——××银行（人民币元）（800 000×9.28）　　7 424 000

贷：应收账款——丙公司（欧元）　　7 264 000

　　财务费用——汇兑差额　　160 000

【例 14－9】沿用〖例 14－4〗，假定 2×13 年 2 月 28 日即期汇率为 1 英镑＝9.75 人民币元，则对该笔交易产生的外币货币性项目“短期借款——××银行（英镑）”采用期末的即期汇率进行折算，折算为记账本位币 1 950 000 人民币元（200 000×9.75），与其原记账本位币之差额 16 000 人民币元计入当期损益。

甲公司账务处理为：

借：短期借款——××银行（英镑）　　16 000

　　贷：财务费用——汇兑差额　　16 000

2×13 年 8 月 4 日以人民币归还所借英镑，当日银行的英镑卖出价为 1 英镑＝11.27 人民币元，假定借款利息在到期归还本金时一并支付，则当日应归还银行借款利息 5 000 英镑（200 000×5%÷12×6），按当日英镑卖出价折算为人民币为 56 350 元（5 000×11.27）。假定 2×13 年 7 月 31 日的即期汇率为 1 英镑＝9.75 人民币元。

甲公司账务处理为：

借：短期借款——××银行（英镑）　　1 950 000

　　财务费用——汇兑差额　　304 000

　　贷：银行存款——××银行（人民币元）（200 000×11.27）　　2 254 000

借：财务费用——利息费用（5 000×11.27）　　56 350

　　贷：银行存款——××银行（人民币元）　　56 350

2. 外币非货币性项目。

非货币性项目是货币性项目以外的项目，如存货、长期股权投资、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（股票、基金等）、固定资产、无形资产等。

（1）对于以历史成本计量的外币非货币性项目，已在交易发生日按当日即期汇率折算，资产负债表日不应改变其原记账本位币金额，不产生汇兑差额。因为这些项目在取得时已按取得时即期汇率折算，从而构成这些项目的历史成本，如果再按资产负债表日的即期汇率折算，就会导致这些项目价值不断变动，从而使这些项目的折旧、摊销和减值不断地随之变动。这与这些项目的实际情况不符。

【例 14－10】甲公司的记账本位币为人民币，其外币交易采用交易日的即期汇率折算。2×13 年 3 月 2 日进口一台机器设备，支付价款 1 000 000 美元，已按当日即期汇率 1 美元＝6.83 人民币元折算为人民币并记入“固定资产”账户。“固定资产”属于非货币性项目，因此，资产负债表日也不需要再按照当日即期汇率进行调整。

（2）对于以成本与可变现净值孰低计量的存货，在以外币购入存货并且该存货在资产负债表日的可变现净值以外币反映的情况下，确定资产负债表日存货价值时应当考虑汇率变动的影响。即先将可变现净值按资产负债表日即期汇率折算为记账本位币金额，再与以记账本位币反映的存货成本进行比较，从而确定该项存货的期末价值。

【例 14－11】甲公司为医疗设备经销商，其记账本位币为人民币，外币交易采用交易日即期汇率折算。2×13 年 10 月 8 日，以 1 000 欧元/台的价格从国外购入某新型医疗设备 200 台（该设备在国内市场尚无供应），当日即期汇率为 1 欧元＝9.28 人民币元。2×13 年 12 月 31 日，尚有 120 台设备未销售出去，国内市场仍无该设备供应，其在国际市场的价格已降至 920 欧元/台。2×13 年 12 月 31 日即期汇率为 1 欧元＝9.66 人民币元。假定不考虑增值税等相关税费。

本例中，由于存货在资产负债表日采用成本与可变现净值孰低计量，因此，在以外币购入存货并且该存货在资产负债表日的可变现净值以外币反映时，确定该项存货的期末价值时应当考虑汇率变动的影响。

12 月 31 日甲公司对该项设备应计提的存货跌价准备＝1 000×120×9.28－920×120×9.66＝47 136（人民币元）

借：资产减值损失——存货——××医疗设备　　47 136

　贷：存货跌价准备——××医疗设备　　47 136

（3）对于以公允价值计量的外币非货币性项目，期末公允价值以外币反映的，应当先将该外币金额按照公允价值确定当日的即期汇率折算为记账本位币金额，再与原记账本位币金额进行比较。属于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（股票、基金）的，折算后的记账本位币金额与原记账本位币金额之间的差额应作为公允价值变动损益（含汇率变动），计入当期损益。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，其折算后的记账本位币金额与原记账本位币金额之间的差额应计入其他综合收益。

【例 14－12】甲公司的记账本位币为人民币，其外币交易采用交易日的即期汇率折算。2×13 年 6 月 8 日，以每股 4 美元的价格购入乙公司 B 股 20 000 股，划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算，当日汇率为 1 美元＝6.82 人民币元，款项已支付。2×13 年 6 月 30 日，乙公司 B 股市价变为每股 3.5 美元，当日汇率为 1 美元＝6.83 人民币元。假定不考虑相关税费的影响。

2×13 年 6 月 8 日，甲公司购入股票。

借：交易性金融资产——乙公司 B 股——成本

　　（4×20 000×6.82）　　545 600

　贷：银行存款——××银行（美元）　　545 600

由于该项交易性金融资产以外币计价，在资产负债表日，不仅应考虑 B 股股票市价的波动，还应一并考虑美元与人民币之间汇率变动的影响。上述交易性金融资产在资产负债表日应按 478 100 人民币元（3.5×20 000×6.83）入账，与原账面价值 545 600 人民币元的差额为 67 500 人民币元应直接计入公允价值变动损益。这 67 500 人民币元的差额实际上既包含了甲公司所购乙公司 B 股股票公允价值（股价）变动的影响，又包含了人民币与美元之间汇率变动的影响。甲公司相关的账务处理为：

借：公允价值变动损益——乙公司B股　　67 500

　　贷：交易性金融资产——乙公司B股——公允价值变动　　67 500

2×13年7月24日，甲公司将所购乙公司B股股票按当日市价每股4.2美元全部售出，所得价款为84 000美元，按当日汇率1美元=6.84人民币元折算为574 560人民币元（4.2×20 000×6.84），与其原账面价值478 100人民币元的差额为96 460人民币元。对于汇率的变动和股价的变动不进行区分，均作为投资收益进行处理。因此，售出乙公司B股当日，甲公司相关的账务处理为：

借：银行存款——××银行（美元）　　574 560

　　交易性金融资产——乙公司B股——公允价值变动　　67 500

　　贷：交易性金融资产——乙公司B股——成本　　545 600

　　投资收益——出售乙公司B股　　96 460

【例14-13】甲公司系增值税一般纳税人，以人民币作为记账本位币，其外币交易采用交易日的即期汇率折算，按月计算汇兑损益。甲公司在银行开设有欧元账户。

甲公司有关外币账户2×13年5月31日的余额如表14-1所示。

表14-1

项目	外币账户余额（欧元）	汇率	人民币账户余额（人民币元）
银行存款	800 000	9.55	7 640 000
应收账款	400 000	9.55	3 820 000
应付账款	200 000	9.55	1 910 000

（1）甲公司2×13年6月发生的有关外币交易或事项如下：

①6月5日，以人民币向银行买入200 000欧元。当日即期汇率为1欧元=9.69人民币元，当日银行欧元的卖出价为1欧元=9.75人民币元。

②6月12日，从国外购入一批原材料，总价款为400 000欧元。该原材料已验收入库，货款尚未支付。当日即期汇率为1欧元=9.64人民币元。另外，以银行存款支付该原材料的进口关税644 000人民币元，增值税585 000人民币元。

③6月16日，出口销售一批商品，销售价款为600 000欧元，货款尚未收到。当日即期汇率为1欧元=9.41人民币元。假设不考虑相关税费。

④6月25日，收到应收账款300 000欧元，款项已存入银行。当日即期汇率为1欧元=9.54人民币元。该应收账款系5月出口销售发生的。

⑤6月30日，即期汇率为1欧元=9.64人民币元。

甲公司相关的账务处理为：

①借：银行存款——××银行（欧元）（200 000×9.69）　　1 938 000

　　财务费用——汇兑差额　　12 000

贷：银行存款——××银行（人民币元）（200 000×9.75）　1 950 000

②借：原材料——××材料（400 000×9.64+644 000）　4 500 000

应交税费——应交增值税（进项税额）　585 000

贷：应付账款——××单位（欧元）（400 000×9.64）　3 856 000

银行存款——××银行（人民币元）　1 229 000

③借：应收账款——××单位（欧元）（600 000×9.41）　5 646 000

贷：主营业务收入——出口××商品　5 646 000

④借：银行存款——××银行（欧元）（300 000×9.54）　2 862 000

财务费用——汇兑差额　3 000

贷：应收账款——××单位（欧元）（300 000×9.55）　2 865 000

（2）2×13年6月30日，计算期末产生的汇兑差额：

①银行存款欧元户余额=800 000+200 000+300 000=1 300 000（欧元）

按当日的即期汇率折算为人民币金额=1 300 000×9.64=12 532 000（人民币元）

汇兑差额=12 532 000-（7 640 000+1 938 000+2 862 000）=92 000（人民币元）（汇兑收益）

②应收账款欧元户余额=400 000+600 000-300 000=700 000（欧元）

按当日的即期汇率折算为人民币金额=700 000×9.64=6 748 000（人民币元）

汇兑差额=6 748 000-（3 820 000+5 646 000-2 865 000）=147 000（人民币元）（汇兑收益）

③应付账款欧元户余额=200 000+400 000=600 000（欧元）

按当日的即期汇率折算为人民币金额=600 000×9.64=5 784 000（人民币元）

汇兑差额=5 784 000-（1 910 000+3 856 000）=18 000（人民币元）（汇兑损失）

④应计入当期损益的汇兑差额=-92 000-147 000+18 000=-221 000（人民币元）（汇兑收益）

借：银行存款——××银行（欧元）　92 000

应收账款——××单位（欧元）　147 000

贷：应付账款——××单位（欧元）　18 000

财务费用——汇兑差额　221 000

第二节　外币财务报表的折算

一、外币财务报表折算的一般原则

（一）境外经营财务报表的折算

企业将境外经营纳入本企业财务报表或合并财务报表中时，如果境外经营的记账本

位币不同于本企业的记账本位币，且境外经营处于非恶性通货膨胀经济情况下，需要将境外经营的财务报表折算为以企业记账本位币反映的财务报表，这一过程就是外币财务报表的折算。如果境外经营采用与企业相同的记账本位币，则其财务报表不存在折算问题。

在对企业境外经营财务报表进行折算前，应当调整境外经营的会计期间和会计政策，使之与企业会计期间和会计政策相一致，根据调整后的会计政策和会计期间编制相应货币（记账本位币以外的货币）的财务报表，然后再按照以下规定进行折算。

1. 资产负债表中的资产和负债项目，采用资产负债表日的即期汇率折算，所有者权益项目除“未分配利润”项目外，其他项目采用发生时的即期汇率折算。

2. 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；也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日的即期汇率近似的汇率折算。

3. 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“其他综合收益”项目列示。

比较财务报表的折算比照上述规定处理。

【例14－14】甲公司的记账本位币为人民币，该公司在英国有一子公司乙公司，乙公司确定的记账本位币为英镑。甲公司拥有乙公司70%的股权，并能够对乙公司的财务和经营政策实施控制。甲公司采用当期平均汇率折算乙公司利润表项目。乙公司有关资料如下：

2×12年12月31日的即期汇率为1英镑=9.88人民币元，2×12年的平均汇率为1英镑=12.87人民币元，实收资本、资本公积发生日的即期汇率为1英镑=14.27人民币元。2×11年12月31日的股本为6 000 000英镑，折算人民币为85 620 000元；盈余公积为600 000英镑，折算人民币为9 000 000元；未分配利润为1 400 000英镑，折算人民币为21 000 000元，甲、乙两公司均在年末提取盈余公积，乙公司2×12年提取的盈余公积为700 000英镑。

利润表（简表）和所有者权益变动表（简表）见表14－2、表14－3。

表14－2　　利润表（简表）

编制单位：乙公司　　2×12年度　　单位：万元

项　目	本年金额（英镑）	折算汇率	折算为人民币金额
一、营业收入	2 400	12.87	30 888
减：营业成本	1 800	12.87	23 166
税金及附加	50	12.87	643.5
管理费用	120	12.87	1 544.4
财务费用	10	12.87	128.7
加：投资收益	30	12.87	386.1
二、营业利润	450	—	5 791.5

续表

项　　目	本年金额（英镑）	折算汇率	折算为人民币金额
加：营业外收入	50	12.87	643.5
减：营业外支出	20	12.87	257.4
三、利润总额	480	—	6 177.6
减：所得税费用	130	12.87	1 673.1
四、净利润	350	—	4 504.5
五、其他综合收益的税后净额			
六、综合收益总额	350	—	4 504.5
七、每股收益			

注：在本章，为便于排版，在报表中统一以“万元”为单位。在实务中，财务报表应当以“元”为单位列报。

表 14－3　　所有者权益变动表（简表）

编制单位：乙公司　　2×12 年度　　单位：万元

项　　目	实收资本			其他综合收益	盈余公积			未分配利润		所有者权益合计
	英镑	折算汇率	人民币	人民币	英镑	折算汇率	人民币	英镑	人民币	人民币
一、本年年初余额	600	14.27	8 562		60		900	140	2 100	11 562
二、本年增减变动金额										
（一）综合收益总额										－200
净利润								350	4 504.5	4 504.5
其他综合收益的税后净额				－4 704.5						－4 704.5
其中：外币报表折算差额				－4 704.5						－4 704.5
（二）利润分配										
提取盈余公积					70	12.87	900.9	－70	－900.9	0
三、本年年末余额	600	14.27	8 562	－4 704.5	130		1 800.9	420	5 703.6	11 362

当期计提的盈余公积采用当期平均汇率折算，期初盈余公积为以前年度计提的盈余公积按相应年度平均汇率折算后金额的累计，期初未分配利润记账本位币金额为以前年度未分配利润记账本位币金额的累计。

资产负债表（简表）见表14－4。

表14－4　　**资产负债表（简表）**

编制单位：乙公司　　2×12年12月31日　　单位：万元

资产	期末数（英镑）	折算汇率	折算为人民币金额	负债和所有者权益	期末数（英镑）	折算汇率	折算为人民币金额
流动资产：				流动负债：			
货币资金	230	9.88	2 272.4	短期借款	50	9.88	494
应收账款	230	9.88	2 272.4	应付账款	340	9.88	3 359.2
存货	280	9.88	2 766.4	其他流动负债	130	9.88	1 284.4
其他流动资产	240	9.88	2 371.2	流动负债合计	520	—	5 137.6
流动资产合计	980	—	9 682.4	非流动负债：			
非流动资产：				长期借款	170	9.88	1 679.6
长期应收款	140	9.88	1 383.2	应付债券	100	9.88	988
固定资产	660	9.88	6 520.8	其他非流动负债	90	9.88	889.2
在建工程	90	9.88	889.2	非流动负债合计	360	—	3 556.8
无形资产	120	9.88	1 185.6	负债合计	880	—	8 694.4
其他非流动资产	40	9.88	395.2	所有者权益：			
非流动资产合计	1 050	—	10 374	实收资本	600	14.27	8 562
				其他综合收益			－4 704.5
				盈余公积	130		1 800.9
				未分配利润	420		5 703.6
				所有者权益合计	1 150		11 362
资产合计	2 030		20 056.4	负债和所有者权益合计	2 030		20 056.4

外币报表折算差额为以记账本位币反映的净资产减去以记账本位币反映的实收资本、资本公积、盈余公积及未分配利润等项目金额后的余额。

企业选定的记账本位币不是人民币的，应当按照境外经营财务报表折算原则将其财务报表折算为人民币财务报表。

（二）包含境外经营的合并财务报表编制的特别处理

企业境外经营为其子公司的情况下，企业在编制合并财务报表时，对于境外经营财务报表折算差额，需要在母公司与子公司少数股东之间按照各自在境外经营所有者权益中所享有的份额进行分摊，其中归属于母公司应分担的部分在合并资产负债表和合并所有者权益变动表中所有者权益项目下“其他综合收益”项目列示，属于子公司少数股东应分担的部分应并入“少数股东权益”项目列示。

企业存在实质上构成对子公司（境外经营）净投资的外币货币性项目的情况下，在编制合并财务报表时，应分别以下两种情况编制抵销分录：

1. 实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目以母公司或子公司的记账本位币反映，则应在抵销长期应收应付项目的同时，将其产生的汇兑差额转入“其他综合收益”项目。

2. 实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目以母、子公司的记账本位币以外的货币反映，则应将母、子公司此项外币货币性项目产生的汇兑差额相互抵销，差额转入“其他综合收益”项目。

如果合并财务报表中各子公司之间也存在实质上构成对另一子公司（境外经营）净投资的外币货币性项目，在编制合并财务报表时应比照上述原则编制相应的抵销分录。

二、境外经营的处置

企业可能通过出售、清算、返还股本或放弃全部或部分权益等方式处置其在境外经营中的权益。企业在处置境外经营时，应当将资产负债表中所有者权益项目中与该境外经营相关的外币财务报表折算差额，自所有者权益项目转入处置当期损益；部分处置境外经营的，应当按处置的比例计算处置部分的外币财务报表折算差额，转入处置当期损益。

第十五章　财务报告

第一节　财务报告概述

财务报告（又称“财务会计报告”）是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。

财务报告是企业财务会计确认与计量的最终结果体现，是向投资者等财务报告使用者提供决策有用信息的媒介和渠道，是沟通投资者、债权人等使用者与企业管理层之间信息的桥梁和纽带。

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。财务报表是财务报告的核心内容。

一、财务报表概述

财务报表是会计要素确认、计量的结果和综合性描述，会计准则中对会计要素确认、计量过程中所采用的各项会计政策被企业实际应用后将有助于企业可持续发展，反映企业管理层受托责任的履行情况。

（一）财务报表的构成

财务报表由报表本身及其附注两部分构成。一套完整的财务报表至少应当包括“四表一注”，即资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益（或股东权益，下同）变动表以及附注。

1. 资产负债表是反映企业在某一特定日期的财务状况的会计报表。企业编制资产负债表的目的是通过如实反映企业的资产、负债和所有者权益金额及其结构情况。它有助于使用者评价企业资产的质量以及短期偿债能力、长期偿债能力、利润分配能力等。

2. 利润表是反映企业在一定会计期间的经营成果和综合收益的会计报表。企业编制利润表的目的是通过如实反映企业实现的收入、发生的费用以及应当计入当期利润的利得和损失、其他综合收益、综合收益等金额及其结构情况。它有助于使用者分析评价企业的盈利能力及其构成与质量。

3. 现金流量表是反映企业在一定会计期间的现金和现金等价物流入和流出的会计报表。企业编制现金流量表的目的是通过如实反映企业各项活动的现金流入和现金流出，从而有助于使用者评价企业生产经营过程，特别是经营活动中所形成的现金流量和资金周转情况。

4. 所有者权益变动表是反映构成企业所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况的报表。所有者权益变动表应当全面反映一定时期所有者权益变动的情况，不仅包括所有者权益总量的增减变动，还包括所有者权益增减变动的重要结构性信息，特别是要反映直接计入所有者权益的利得和损失，让使用者准确理解所有者权益增减变动的根源。

5. 附注是对在财务报表中列示项目所作的进一步说明，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。附注由若干附表和对有关项目的文字性说明组成。企业编制附注的目的是通过对报表本身作补充说明，以更加全面、系统地反映企业财务状况、经营成果和现金流量的全貌。

（二）财务报表的分类

财务报表可以按照不同的标准进行分类。

1. 按财务报表编报期间的不同，可以分为中期财务报表和年度财务报表。

中期财务报表是以短于一个完整会计年度的报告期间为基础编制的财务报表，包括月报、季报和半年报等。中期财务报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表和附注，其中，中期资产负债表、利润表和现金流量表应当是完整报表，其格式和内容应当与年度财务报表相一致。与年度财务报表相比，中期财务报表中的附注披露可适当简略。

2. 按财务报表编报主体的不同，可以分为个别财务报表和合并财务报表。

个别财务报表是由企业在自身会计核算基础上对账簿记录进行加工而编制的财务报表，它主要用以反映企业自身的财务状况、经营成果和现金流量情况。合并财务报表是以母公司和子公司组成的企业集团为会计主体，根据母公司和所属子公司的财务报表，由母公司编制的综合反映企业集团财务状况、经营成果及现金流量的财务报表。

二、财务报表列报的基本要求

（一）依据各项会计准则确认和计量的结果编制财务报表

企业应当根据实际发生的交易和事项，遵循基本准则、各项具体会计准则及解释的规定进行确认和计量，并在此基础上编制财务报表。企业不应以在附注中披露代替对交易和事项的确认和计量，即企业采用的不恰当的会计政策，不得通过在附注中披露等其他形式予以更正，企业应当对交易和事项进行正确的确认和计量。

（二）列报基础

持续经营是会计的基本前提，是会计确认、计量及编制财务报表的基础。在编制财务报表的过程中，企业管理层应当全面评估企业的持续经营能力。企业管理层在对企业持续经营能力进行评估时，应当利用其所有可获得的信息，评估涵盖的期间应包括企业自报告期末起至少 12 个月，评估需要考虑的因素包括宏观政策风险、市场经营风险、企业目前或长期的盈利能力、偿债能力、财务弹性以及企业管理层改变经营政策的意向等。评价结果表明对持续经营能力产生重大怀疑的，企业应当在附注中披露导致对持续经营能力产生重大怀疑的影响因素。

（三）权责发生制

除现金流量表按照收付实现制编制外，企业应当按照权责发生制编制其他财务报表。

（四）列报的一致性

可比性是会计信息质量的一项重要质量要求，目的是使同一企业不同期间和同一期间不同企业的财务报表相互可比。可比性要求财务报表项目的列报应当在各个会计期间保持一致，不得随意变更，这一要求不仅针对财务报表中的项目名称，还包括财务报表项目的分类、排列顺序等方面。

当会计准则要求改变，或者企业经营业务的性质发生重大变化或重大的购买或处置事项等对企业经营影响较大的交易或事项发生后，变更财务报表项目的列报能够提供更可靠、更相关的会计信息时，财务报表项目的列报是可以改变的，此时企业应当按照准则的规定提供编制的比较信息。

（五）重要性和项目列报

财务报表是通过对大量的交易或事项进行处理后编制的，这些交易或事项按其性质或功能汇总归类列入财务报表中的相关项目。项目在财务报表中是单独列报还是合并列报，应当依据重要性原则来判断。如果某项目单个看不具有重要性，则可将其与其他项目合并列报；如具有重要性，则应当单独列报。具体而言，应当遵循以下具体原则：

1. 性质或功能不同的项目，一般应当在财务报表中单独列报。如存货和固定资产在性质上和功能上都有本质差别，必须分别在资产负债表上单独列报。

2. 性质或功能类似的项目，一般可以合并列报。如原材料、低值易耗品等项目在性质上类似，均通过生产过程形成企业的产品存货，因此可以合并列报，合并之后的类别统称为“存货”，在资产负债表上单独列报。

3. 项目单独列报的原则不仅适用于报表，还适用于附注。某些项目的重要程度不足以在资产负债表、利润表、现金流量表或所有者权益变动表中单独列示，但是可能对附注而言却具有重要性，在这种情况下应当在附注中单独披露。仍以存货为例，对某制造业企业而言，原材料、包装物及低值易耗品、在产品、库存商品等项目的重要程度不足以在资产负债表上单独列示，但是鉴于其对该制造业企业的重要性，应当在附注中单独披露。

4. 无论是财务报表列报准则规定的单独列报项目，还是其他具体会计准则规定单独列报的项目，企业都应当予以单独列报。

重要性是判断项目是否单独列报的重要标准。企业在进行重要性判断时，应当根据所处环境，从项目的性质和金额大小两方面予以判断：一方面，应当考虑该项目的性质是否属于企业日常活动、是否显著影响企业的财务状况、经营成果和现金流量等因素；另一方面，判断项目金额大小的重要性，应当通过单项金额占资产总额、负债总额、所有者权益总额、营业收入总额、营业成本总额、净利润、综合收益总额等直接相关或所属报表单列项目金额的比重加以确定。此外，对于同一项目而言，其重要性的判断标准一经确定，不得随意变更。

（六）财务报表项目金额间的相互抵销

财务报表项目应当以总额列报，资产和负债、收入和费用、直接计入当期利润的利得项目和损失项目的金额不能相互抵销，即不得以净额列报。如果相互抵销，所提供的信息就不完整，信息的可比性大为降低，难以在同一企业不同期间以及同一期间不同企业的财务报表之间实现相互可比，报表使用者难以据以做出判断。如企业欠客户的应付款不得与其他客户欠本企业的应收款相抵销，如果相互抵销就掩盖了交易的实质。再如收入和费用反映了企业投入和产出之间的关系，是企业经营成果的两个方面，为了更好地反映经济交易的实质、考核企业经营管理水平以及预测企业未来现金流量，收入和费用不得相互抵销。

以下三种情况不属于抵销：（1）一组类似交易形成的利得和损失以净额列示的，不属于抵销。如汇兑损益，应当以净额列报；又如为交易目的而持有的金融工具形成的利得和损失，应按净额列报。（2）资产扣除备抵项目，如资产计提的减值准备，实质上意味着资产的价值确实发生了减损，资产项目应当按扣除减值准备后的净额列示，这样才反映了资产当时的真实价值，并不属于上面所述的抵销；又如固定资产扣除累计折旧后的净额列示，也不属于上述的抵销。（3）非日常活动产生的损益以同一交易或一组类似交易形成的净额列示，其不属于抵销。非日常活动并非企业主要的业务，且具有偶然性，从重要性来讲，非日常活动产生的损益以净额列示，对公允反映企业财务状况和经营成果影响不大，以净额列示反而更有利于报表使用者的理解。如非流动资产处置形成的利得和损失，应按处置所得扣除该资产的账面价值和相关处置费用后的余额列示。

（七）比较信息的列报

企业在列报当期财务报表时，至少应当提供所有列报项目上一可比会计期间的比较数据，以及与理解当期财务报表相关的说明。其目的是向报表使用者提供对比数据，提高信息在会计期间的可比性，以反映企业财务状况、经营成果和现金流量的发展趋势，提高报表使用者的判断与决策能力。列报比较信息的这一要求既适用于四张报表，也适用于附注。

企业列报所有列报项目上一可比会计期间的比较数据，至少包括两套报表及其相关附注；当企业追溯应用会计政策或追溯重述，或者重新分类财务报表项目时，企业应当在一套完整的财务报表中列报最早可比期间期初的财务报表，即应当至少列报三份资产负债表、两份其他各报表及其相关附注。其中，列报的三份资产负债表分别指当期期末的资产负债表、上一期末（即当期期初）的资产负债表，以及最早可比期间的期初资产负债表。

在财务报表项目的列报确需发生变更的情况下，企业应当对上期比较数据按照当期的列报要求进行调整，并在附注中披露调整的原因和性质，以及调整的各项目金额，通常应当列报两期各报表和相关附注。但是，对上期比较数据进行调整是不切实可行的，企业应当在附注中披露不能调整的原因，以及假设金额重新分类可能进行的调整的性质。

（八）财务报表表首部分的列报要求

财务报表通常与其他信息（如企业年度报告等）一起公布，按照企业会计准则编制

的财务报表应当与一起公布的同一文件中的其他信息相区分。财务报表一般分为表首、正表两部分。企业应当在表首部分概括地说明下列基本信息：（1）编报企业的名称，如企业名称在所属当期发生变更的，还应明确标明；（2）对资产负债表而言，须披露资产负债表日，对利润表、现金流量表、所有者权益变动表而言，须披露报表涵盖的会计期间；（3）货币名称和单位，按照我国《企业会计准则》的规定，企业应当以人民币作为记账本位币列报，并标明金额单位，如人民币元、人民币万元等；（4）财务报表是合并财务报表的，应当予以标明。

（九）报告期间

企业至少应当编制年度财务报表。根据《中华人民共和国会计法》的规定，会计年度自公历1月1日起至12月31日止。编制年度财务报表涵盖的期间短于一年的情况下，如企业在年度中间（如3月1日）开始设立等，企业应当披露年度财务报表的实际涵盖期间及其短于一年的原因，并应当说明由此引起的财务报表项目与比较数据不具可比性这一事实。

三、现金流量表

（一）现金流量表的内容和结构

1. 现金流量表的内容。

现金流量表，是指反映企业在一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。现金流量表按照收付实现制原则编制，将权责发生制下的盈利信息调整为收付实现制下的现金流量信息。从内容上看，现金流量表分为经营活动、投资活动和筹资活动三个部分。每类活动又分为各具体项目，这些项目从不同角度反映企业业务活动的现金流入与流出。通过现金流量表，报表使用者能够了解现金流量的影响因素，评价企业的支付能力、偿债能力和周转能力，预测企业未来现金流量，为其决策提供有力依据。

2. 现金流量表的结构。

在现金流量表中，现金及现金等价物被视为一个整体，企业现金形式的转换不会产生现金的流入和流出。如企业从银行提取现金，是企业现金存放形式的转换，并未流出企业，不构成现金流量。现金流量表在结构上将企业一定期间产生的现金流量分为三类：经营活动产生的现金流量、投资活动产生的现金流量和筹资活动产生的现金流量。一般企业现金流量表的具体格式见表15－1。

表15－1　　**现金流量表**

会企03表

编制单位：　　年　月　　单位：元

项　目	本期金额	上期金额
一、经营活动产生的现金流量：		
销售商品、提供劳务收到的现金		
收到的税费返还		

续表

项　目	本期金额	上期金额
收到其他与经营活动有关的现金		
经营活动现金流入小计		
购买商品、接受劳务支付的现金		
支付给职工以及为职工支付的现金		
支付的各项税费		
支付其他与经营活动有关的现金		
经营活动现金流出小计		
经营活动产生的现金流量净额		
二、投资活动产生的现金流量：		
收回投资收到的现金		
取得投资收益收到的现金		
处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额		
处置子公司及其他营业单位收到的现金净额		
收到其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流入小计		
购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金		
投资支付的现金		
取得子公司及其他营业单位支付的现金净额		
支付其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流出小计		
投资活动产生的现金流量净额		
三、筹资活动产生的现金流量：		
吸收投资收到的现金		
取得借款收到的现金		
收到其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流入小计		
偿还债务支付的现金		
分配股利、利润或偿付利息支付的现金		
支付其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流出小计		
筹资活动产生的现金流量净额		
四、汇率变动对现金及现金等价物的影响		
五、现金及现金等价物净增加额		
加：期初现金及现金等价物余额		
六、期末现金及现金等价物余额		

（二）现金流量表的填列方法

1. 经营活动产生的现金流量。

经营活动是指企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项。各类企业由于行业特点不同，对经营活动的认定存在一定差异。对于工商企业而言，经营活动主要包括销售商品、提供劳务、购买商品、接受劳务、支付职工薪酬、支付税费等。对于商业银行而言，经营活动主要包括吸收存款、发放贷款、同业存放、同业拆借等。对于保险公司而言，经营活动主要包括原保险业务和再保险业务等。对于证券公司而言，经营活动主要包括自营证券、代理承销证券、代理兑付证券、代理买卖证券等。

需要特别说明的是，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，均在“收到其他与经营活动有关的现金”项目填列。

在我国，企业经营活动产生的现金流量应当采用直接法填列。直接法，是指通过现金收入和现金支出的主要类别列示经营活动的现金流量。

2. 投资活动产生的现金流量。

投资活动是指企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围内的投资及其处置活动。长期资产是指固定资产、无形资产、在建工程、其他资产等持有期限在一年或一个正常营业周期以上的资产。这里所讲的投资活动，既包括实物资产投资，也包括金融资产投资。不同企业由于行业特点不同对投资活动的认定也存在差异。如以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产所产生的现金流量，对于工商业企业而言，属于投资活动现金流量，而对于证券公司而言，属于经营活动现金流量。

3. 筹资活动产生的现金流量。

筹资活动是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动。这里所说的资本，既包括实收资本（股本），也包括资本溢价（股本溢价）；这里所说的债务，指对外举债，包括向银行借款、发行债券以及偿还债务等。

4. 汇率变动对现金及现金等价物的影响。

编制现金流量表时，应当将企业外币现金流量以及境外子公司的现金流量折算成记账本位币。外币现金流量以及境外子公司的现金流量，应当采用现金流量发生日的即期汇率或按照系统合理的方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率折算。汇率变动对现金的影响额应当作为调节项目，在现金流量表中单独列报。

汇率变动对现金的影响，指企业外币现金流量及境外子公司的现金流量折算成记账本位币时，所采用的是现金流量发生日的汇率或按照系统合理的方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率，而现金流量表“现金及现金等价物净增加额”项目中外币现金净增加额是按资产负债表日的即期汇率折算的。这两者的差额即为汇率变动对现金的影响。

在编制现金流量表时，对当期发生的外币业务，也可不必逐笔计算汇率变动对现金的影响，可以通过现金流量表补充资料中“现金及现金等价物净增加额”数额与现金流量表中“经营活动产生的现金流量净额”“投资活动产生的现金流量净额”“筹资活动产生

的现金流量净额”三项之和比较，其差额即为“汇率变动对现金及现金等价物的影响”。

（三）现金流量表的编制方法和程序

1. 直接法和间接法。

编制现金流量表时，列报经营活动现金流量的方法有两种：一是直接法；二是间接法。在直接法下，一般是以利润表中的营业收入为起算点，调节与经营活动有关的项目的增减变动，然后计算出经营活动产生的现金流量。在间接法下，将净利润调节为经营活动现金流量，实际上就是将按权责发生制原则确定的净利润调整为现金净流入，并剔除投资活动和筹资活动对现金流量的影响。

采用直接法编报的现金流量表，便于分析企业经营活动产生的现金流量的来源和用途，预测企业现金流量的未来前景。采用间接法编报现金流量表，便于将净利润与经营活动产生的现金流量净额进行比较，了解净利润与经营活动产生的现金流量差异的原因，从现金流量的角度分析净利润的质量。我国企业会计准则规定采用直接法编报现金流量表，同时要求在附注中提供以净利润为基础调节到经营活动现金流量的信息。

2. 工作底稿法、T 型账户法和分析填列法。

企业在具体编制现金流量表时，可以采用工作底稿法或 T 型账户法，也可以根据有关科目记录分析填列。

（1）工作底稿法。

采用工作底稿法编制现金流量表，是以工作底稿为手段，以资产负债表和利润表数据为基础，对每一项目进行分析并编制调整分录，从而编制现金流量表。工作底稿法的程序是：

第一步，将资产负债表的期初数和期末数过入工作底稿的期初数栏和期末数栏。

第二步，对当期业务进行分析并编制调整分录。编制调整分录时，要以利润表项目为基础，从“营业收入”开始，结合资产负债表项目逐一进行分析。在调整分录中，有关现金和现金等价物的事项，并不直接借记或贷记现金，而是分别记入“经营活动产生的现金流量”“投资活动产生的现金流量”“筹资活动产生的现金流量”有关项目，借记表示现金流入，贷记表示现金流出。

第三步，将调整分录过入工作底稿中的相应部分。

第四步，核对调整分录，借方、贷方合计数均已经相等，资产负债表项目期初数加减调整分录中的借贷金额以后，也等于期末数。

第五步，根据工作底稿中的现金流量表项目部分编制正式的现金流量表。

（2）T 型账户法。

采用 T 型账户法编制现金流量表是以 T 型账户为手段，以资产负债表和利润表数据为基础，对每一项目进行分析并编制调整分录，从而编制现金流量表。T 型账户法的程序是：

第一步，为所有的非现金项目（包括资产负债表项目和利润表项目）分别开设 T 型账户，并将各自的期末期初变动数过入各该账户。如果项目的期末数大于期初数，则将

差额过入和项目余额相同的方向；反之，过入相反的方向。

第二步，开设一个大的“现金及现金等价物”T型账户，每边分为经营活动、投资活动和筹资活动三个部分。左边记现金流入，右边记现金流出。与其他账户一样，过入期末期初变动数。

第三步，以利润表项目为基础。结合资产负债表分析每一个非现金项目的增减变动，并据此编制调整分录。

第四步，将调整分录过入各T型账户并进行核对，该账户借贷相抵后的余额与原先过入的期末期初变动数应当一致。

第五步，根据大的“现金及现金等价物”T型账户编制正式的现金流量表。

（3）分析填列法。

分析填列法是直接根据资产负债表、利润表和有关会计科目明细账的记录，分析计算出现金流量表各项目的金额，并据以编制现金流量表的一种方法。

四、终止经营

终止经营是企业实施收缩战略的资产重组方式，企业进行收缩并非是经营失败的标志，而是企业发展的一项合理的战略选择。对终止经营进行充分的信息披露，有助于财务报表使用者评估企业资产处置及终止经营的财务影响，判断未来现金流量的时间、金额和不确定性。

终止经营，是指企业满足下列条件之一的、能够单独区分的组成部分，且该组成部分已经处置或划分为持有待售类别：（1）该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区；（2）该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分；（3）该组成部分是专为转售而取得的子公司。

企业应当在利润表中分别列示持续经营损益和终止经营损益，具体格式见表15－2。

表15－2　　**利润表**

会企02表

编制单位：　　年　月　　单位：元

项　目	本期金额	上期金额
一、营业收入		
减：营业成本		
……		
二、营业利润（亏损以“－”号填列）		
加：营业外收入		
减：营业外支出		
三、利润总额（亏损总额以“－”号填列）		

续表

项　目	本期金额	上期金额
减：所得税费用		
四、净利润（净亏损以“-”号填列）		
（一）持续经营净利润（净亏损以“-”号填列）		
（二）终止经营净利润（净亏损以“-”号填列）		
……		

需要注意的是，不符合终止经营定义的持有待售的非流动资产或处置组，其减值损失和转回金额及处置损益应当作为持续经营损益列报；终止经营的减值损失和转回金额等经营损益及处置损益应当作为终止经营损益列报。

除了在利润表中对终止经营净利润进行列报外，企业还应当在附注中披露终止经营的下列信息：（1）终止经营的收入、费用、利润总额、所得税费用（收益）和净利润；（2）终止经营的资产或处置组确认的减值损失及其转回金额；（3）终止经营的处置损益总额、所得税费用（收益）和处置净损益；（4）终止经营的经营活动、投资活动和筹资活动现金流量净额；（5）归属于母公司所有者的持续经营损益和终止经营损益。

对于当期列报的终止经营，企业应当在当期财务报表中，将原来作为持续经营损益列报的信息重新作为可比会计期间的终止经营损益列报，并按照上述（1）、（2）、（3）、（5）的规定披露可比会计期间的信息。

企业因出售对子公司的投资等原因导致其丧失对子公司控制权，且该子公司符合终止经营定义的，应当在合并利润表中列报相关终止经营损益，并按照上述（1）至（5）的规定进行披露。

企业应当在利润表中将终止经营处置损益的调整金额作为终止经营损益列报，并在附注中披露调整的性质和金额。可能引起调整的情形包括：（1）最终确定处置条款，如与买方商定交易价格调整额和补偿金；（2）消除与处置相关的不确定因素，如确定卖方保留的环保义务或产品质量保证义务；（3）履行与处置相关的职工薪酬支付义务。

终止经营不再满足持有待售类别划分条件的，企业应当在当期财务报表中，将原来作为终止经营损益列报的信息重新作为可比会计期间的持续经营损益列报，并在附注中说明这一事实。

第二节　合并财务报表概述

一、合并财务报表概念

合并财务报表是指反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营

成果和现金流量的财务报表。

与个别财务报表相比，合并财务报表具有下列特点：一是反映的对象是由母公司和其全部子公司组成的会计主体；二是编制者是母公司，但所对应的会计主体是由母公司及其控制的所有子公司所构成的企业集团；三是合并财务报表是站在合并财务报表主体的立场上，以纳入合并范围的企业个别财务报表为基础，根据其他有关资料，抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易，考虑了特殊交易事项对合并财务报表的影响后编制的，旨在反映合并财务报表主体作为一个整体的财务状况、经营成果和现金流量。

二、合并财务报表合并范围的确定

合并财务报表的合并范围是指纳入合并财务报表编报的子公司的范围，主要明确哪些被投资单位（或主体）应当纳入合并财务报表编报范围，哪些被投资单位（或主体）不应当纳入合并财务报表编报范围。合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。

（一）控制的定义和判断

控制，是指投资方拥有对被投资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。

企业要实现控制，必须具备两项基本要素：一是因涉入被投资方而享有可变回报；二是拥有对被投资方的权力，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。企业只有同时具备上述两个要素时，才能控制被投资方。

实际工作中，企业在判断其能否控制被投资方时，应综合考虑所有相关事实和情况，以判断是否同时满足控制的这两个要素。相关事实和情况主要包括：被投资方的设立目的和设计；被投资方的相关活动以及如何对相关活动作出决策；企业享有的权利是否使其目前有能力主导被投资方的相关活动；企业是否通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报；企业是否有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额；企业与其他方的关系。其中，对被投资方的设立目的和设计的分析，贯穿于判断控制的始终，也是分析上述其他事实和情况的基础。如果事实和情况表明上述控制要素中的一个或多个发生变化，企业应当重新判断其还能否控制被投资方。

从控制的定义中可以发现，要达到控制，企业需要满足以下要求：

1. 通过涉入被投资方的活动享有的是可变回报。

可变回报，是不固定且可能随着被投资方业绩而变化的回报，可以仅是正回报，仅是负回报，或者同时包括正回报和负回报。

可变回报的形式主要包括股利、被投资方经济利益的其他分配、企业对被投资方的投资的价值变动；因向被投资方的资产或负债提供服务而得到的报酬、因提供信用支持或流动性支持收取的费用或承担的损失、被投资方清算时在其剩余净资产中所享有的权益、税务利益、因参与被投资方而获得的未来流动性；其他利益持有方无法得到的回报，如企业将自身资产与被投资方的资产整合以实现规模经济，达到节约成本的目的。

2. 对被投资方拥有权力，并能够运用此权力影响回报金额。

企业能够主导被投资方的相关活动时，称企业对被投资方享有“权力”。在判断企业是否对被投资方拥有权力时，应注意以下几点：权力只表明企业主导被投资方相关活动的现时能力，并不要求企业实际行使其权利；权力是一种实质性权利，而不是保护性权利；权力是为自己行使的，而不是代其他方行使的；权力通常表现为表决权，但有时也可能表现为其他合同安排。

（1）相关活动。从上述权力的定义中可以看出，要判断企业是否拥有对被投资方的权力，首先需要识别被投资方的相关活动。相关活动是指对被投资方的回报产生重大影响的活动。

对许多企业而言，经营和财务活动通常对其回报产生重大影响。但是，不同企业的相关活动不尽相同，应当根据企业的行业特征、业务特点、发展阶段、市场环境等具体情况来进行判断，这些活动可能包括但不限于：商品或劳务的销售和购买；金融资产的管理；资产的购买和处置；研究与开发活动；确定资本结构和获取融资。同一企业在不同环境和情况下，相关活动也可能有所不同。

判断被投资方的相关活动后，了解谁拥有对被投资方的权力的下一个重要步骤是分析此类活动的决策机制。就相关活动作出的决策包括但不限于：①对被投资方的经营、融资等活动作出决策，包括编制预算；②任命被投资方的关键管理人员或服务提供商，并决定其报酬；以及终止该关键管理人员的劳务关系或终止与服务提供商的业务关系。

两个或两个以上企业能够分别单方面主导被投资方的不同相关活动时，能够主导对被投资方回报产生最重大影响活动的一方拥有对被投资方的权力。

（2）“权力”是一种实质性权利。在判断一项权利是否可能构成“权力”时，仅实质性权利才应当被加以考虑。实质性权利是指持有人在对相关活动进行决策时，有实际能力行使的可执行权利。而保护性权利旨在保护持有这些权利的当事方的权益，而不赋予当事方对这些权利所涉及的主体的权力，如贷款方限制借款方进行会对借款方信用风险产生不利影响从而损害贷款方利益的活动的权利。仅持有保护性权利的企业不能对被投资方实施控制，也不能阻止其他方对被投资方实施控制。

（3）拥有决策权的投资方应为主要责任人。权力是能够“主导”被投资方相关活动的现时能力，可见，权力是为自己行使的（行使人为主要责任人），而不是代其他方行使权力（行使人为代理人）。

决策者在确定其是否为代理人时，应总体考虑自身、被投资方以及其他方之间的关系，尤其需综合考虑决策者对被投资方的决策权范围、其他方享有的实质性权利、决策者的薪酬水平、决策者因持有被投资方的其他权益而承担可变回报的风险这四项因素。除非某一方拥有罢免该决策者的实质性权利，且能够实现无理由罢免，否则应当全面分析评价这四项因素的影响。

（4）权力的一般来源——来自表决权。企业对被投资方的权力可能源自各种权利，例如，表决权、委派或罢免有能力主导被投资方相关活动的该被投资方关键管理人员或

其他主体的权利、决定被投资方进行某项交易或否决某项交易的权利、由管理合同授予的决策权利。这些权利单独或者结合在一起，可能赋予对被投资方的权力。

通常情况下，当被投资方具有一系列对回报产生重要影响的经营及财务活动，且需要就这些活动连续地进行实质性决策时，表决权或类似权利本身或结合其他安排，将赋予投资者权力。

表决权是对被投资方经营计划、投资方案、年度财务预算方案和决算方案、利润分配方案和弥补亏损方案、内部管理机构的设置、聘任或解聘公司经理及确定其报酬、公司的基本管理制度等事项进行表决而持有的权利。表决权比例通常与其出资比例或持股比例是一致的，但公司章程另有规定的除外。

情形一：通过直接或间接拥有半数以上表决权而拥有权力。

当被投资方的相关活动由持有半数以上表决权的投资方表决决定，或者主导相关活动的权力机构的多数成员由持有半数以上表决权的投资方指派，而且权力机构的决策由多数成员主导时，持有半数以上表决权的投资方拥有对被投资方的权力。

值得注意的是，在进行控制分析时，企业不仅需要考虑直接表决权，还需要考虑其持有的潜在表决权以及其他方持有的潜在表决权的影响，进行综合考量，以确定其对被投资方是否拥有权力。

潜在表决权是获得被投资方表决权的权力，例如可转换工具、认股权证、远期股权购买合同或期权所产生的权利。确定潜在表决权是否给予其持有者权力时，需要考虑的因素包括：在分析控制时，仅考虑满足实质性权利要求的潜在表决权；企业是否持有其他表决权或其他与被投资方相关的决策权，这些权利与企业持有的潜在表决权结合后是否赋予企业拥有对被投资方的权力；潜在表决权工具的设立目的和设计，以及企业参与被投资方的其他方式的目的和设计，包括分析相关工具和安排的条款和条件，以及企业接受这些条款和条件的可能性、动机和原因。

情形二：持有被投资方半数以上表决权但并无权力。

确定持有半数以上表决权的企业是否拥有权力，关键在于该企业是否拥有主导被投资方相关活动的现时能力。在被投资方相关活动被政府、法院、管理人、接管人、清算人或监管人等其他方主导时，企业无法凭借其拥有的表决权主导被投资方的相关活动，因此，企业此时即使持有被投资方过半数的表决权，也不拥有对被投资方的权力，被投资方自行清算的除外。

如果企业虽然持有被投资方半数以上表决权，但这些表决权并不是实质性权利时，则企业并不拥有对被投资方的权力：当其他方拥有现时权利使其可以主导被投资方的相关活动，且该其他方不是投资方的代理人时，则企业不拥有对被投资方的权力；当企业所拥有的表决权并非实质性权利时，即使持有多数表决权，企业也不拥有对被投资方的权力。例如，由于无法获得必要的信息或法律法规方面的障碍，企业虽持有半数以上表决权但无法行使，则该企业不拥有对被投资方的权力。

半数以上表决权通过，只是作出决策的通常做法，有些情况下，根据相关章程、协

议或其他法律文件，主导相关活动的决策所要求的表决权比例高于持有半数以上表决权的一方持有的表决权比例。例如，被投资方的公司章程规定，与相关活动有关的决策必须由出席会议的投资方所持 2/3 以上的表决权通过。这种情况下，持有半数以上但不足 2/3 表决权的投资方，虽然表决权比例超过半数，但该表决权本身不足以赋予投资方权力，应结合其他因素进行进一步的分析与判断。

情形三：直接或间接结合，也只拥有半数或半数以下表决权，但仍然可以通过表决权判断拥有权力。

持有半数或半数以下表决权的企业（或者虽持有半数以上表决权，但仅凭自身表决权比例仍不足以主导被投资方相关活动的企业），应综合考虑下列事实和情况，以判断其持有的表决权与相关事实和情况相结合是否可以赋予企业对于被投资方的权力：

一是考虑企业持有的表决权相对于其他投资方持有的表决权份额的大小，以及其他投资方持有表决权的分散程度。与其他方持有的表决权比例相比，企业持有的表决权比例越高，越有可能有现时能力主导被投资方相关活动。为否决投资方意见而需要联合一致的行动方越多，企业越有可能有现时能力主导被投资方相关活动。

二是考虑与其他表决权持有人的协议。企业自己拥有的表决权不足，但通过与其他表决权持有人的协议使其可以控制足以主导被投资方相关活动的表决权，从而拥有被投资方的权力。

三是考虑其他合同安排产生的权力。

四是如果结合表决权和上述所列因素，仍不足以判断企业能否控制被投资方，则还需要考虑是否存在其他事实或情况，能够证明企业拥有主导被投资方相关活动的现时能力。如企业能够任命或批准被投资方的关键管理人员，这些关键管理人员能够主导被投资方的相关活动；企业能够出于自身利益决定或者否决被投资方的重大交易；企业能够控制被投资方董事会等类似权力机构成员的任命程序，或者从其他表决权持有人手中获得代理投票权；企业与被投资方的关键管理人员或董事会等类似权力机构中的多数成员存在关联关系；企业与被投资方之间存在特殊关系，如被投资方的关键管理人员是企业的现任或前任职工，被投资方的经营活动依赖于企业，被投资方活动的重大部分有企业参与其中或者是以企业的名义进行，企业自被投资方承担可变回报的风险或享有可变回报的收益的程度远超过其持有的表决权或其他类似权利的比例等。

（5）权力来自表决权以外的其他权力——来自合同安排。在某些情况下，某些主体的投资方对其的权力并非源自表决权（例如，表决权可能仅与日常行政活动工作有关），被投资方的相关活动由一项或多项合同安排决定，例如证券化产品、资产支持融资工具、部分投资基金等结构化主体。

结构化主体，是指在确定其控制方时没有将表决权或类似权利作为决定因素而设计的主体。通常情况下，结构化主体在合同约定的范围内开展业务活动，表决权或类似权利仅与行政性管理事务相关。

企业在判断能够控制结构化主体时，还需要结合在设立被投资方时所作出的决策及

企业对其设立活动的参与度、其他相关合同安排、仅在特定情况或事项发生时开展的活动、企业对被投资方做出的承诺等因素进行进一步的分析。

（6）权力与回报之间的联系。企业必须不仅拥有对被投资方的权力和因涉入被投资方而有权获得的可变回报，而且要有能力使用权力来影响因涉入被投资方而获得的企业回报。只有当企业不仅拥有对被投资方的权力、通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方的权力来影响其回报的金额时，企业才控制被投资方。

（二）母公司与子公司

企业集团是由母公司和其全部子公司构成的。如，P公司能够控制S公司，P公司和S公司构成了企业集团。又如，P公司能够同时控制S1公司、S2公司、S3公司和S4公司，P公司和S1公司、S2公司、S3公司、S4公司构成了企业集团。母公司和子公司是相互依存的，有母公司必然存在子公司，同样，有子公司必然存在母公司。合并财务报表准则对母公司和子公司作了定义。

1. 母公司。

母公司，是指控制一个或一个以上主体（含企业、被投资单位中可分割的部分，以及企业所控制的结构化主体等，下同）的主体。

2. 子公司。

子公司是指被母公司控制的主体。

不论子公司的规模大小、子公司向母公司转移资金能力是否受到严格限制，也不论子公司的业务性质与母公司或企业集团内其他子公司是否有显著差别，只要是能够被母公司施加控制的，都应纳入合并范围。但是，已宣告被清理整顿的或已宣告破产的原子公司，不再是母公司的子公司，不纳入合并财务报表范围。

（三）合并范围的豁免——投资性主体

母公司应当将其全部子公司纳入合并范围。但是，如果母公司是投资性主体，则只应将那些为投资性主体的投资活动提供相关服务的子公司纳入合并范围，其他子公司不应予以合并，母公司对其他子公司的投资应当按照公允价值计量且其变动计入当期损益。

母公司如果其本身不是投资性主体，则应当将其控制的全部主体，包括投资性主体以及通过投资性主体间接控制的主体，纳入合并财务报表范围。

当母公司同时满足以下三个条件时，该母公司属于投资性主体：一是该公司以向投资方提供投资管理服务为目的，从一个或多个投资者获取资金；二是该公司的唯一经营目的，是通过资本增值、投资收益或两者兼有而让投资者获得回报；三是该公司按照公允价值对几乎所有投资的业绩进行计量和评价。

投资性主体通常应当符合下列四个特征：一是拥有一个以上投资；二是拥有一个以上投资者；三是投资者不是该主体的关联方；四是该主体的所有者权益以股权或类似权益存在。上述特征仅仅是投资性主体的常见特征，当主体不完全具备上述四个特征时，需要审慎评估，判断是否有确凿证据证明虽然缺少其中一个或几个特征，但该主体仍然符合投资性主体的定义。

当母公司由非投资性主体转变为投资性主体时，除仅将为其投资活动提供相关服务的子公司纳入合并财务报表范围编制合并财务报表外，企业自转变日起对其他子公司不应予以合并。

当母公司由投资性主体转变为非投资性主体时，应将原未纳入合并财务报表范围的子公司于转变日纳入合并财务报表范围，将转变日视为购买日，原未纳入合并财务报表范围的子公司于转变日的公允价值视为购买的交易对价，按照非同一控制下企业合并的会计处理方法进行会计处理。

（四）控制的持续评估

控制的评估是持续的，当环境或情况发生变化时，投资方需要评估控制的基本要素中的一个或多个是否发生了变化。如果有任何事实或情况表明控制的基本要素中的一个或多个发生了变化，投资方应重新评估对被投资方是否具有控制。

三、合并财务报表的编制原则

合并财务报表的编制除应遵循财务报表编制的一般原则和要求，如真实可靠、内容完整之外，还应当遵循以下原则和要求：

1. 以个别财务报表为基础编制。合并财务报表并不是直接根据母公司和子公司账簿编制，而是利用母公司和子公司编制的反映各自财务状况和经营成果的财务报表提供的数据，通过合并财务报表的特有方法进行编制。以纳入合并范围的个别财务报表为基础，可以说是客观性原则在合并财务报表编制时的具体体现。

2. 一体性原则。合并财务报表反映的是企业集团的财务状况和经营成果，反映的是由多个法人企业组成的一个会计主体的财务状况和经营成果，在编制合并财务报表时应当将母公司和所有子公司作为整体来看待，视为一个会计主体，母公司和子公司发生的经营活动都应当从企业集团这一整体的角度进行考虑。因此，在编制合并财务报表时，对于母公司与子公司、子公司相互之间发生的经济业务，应当视同同一会计主体内部业务处理，视同同一会计主体之下的不同核算单位的内部业务。

3. 重要性原则。与个别财务报表相比，合并财务报表涉及多个法人主体，涉及的经营活动的范围很广，母公司与子公司经营活动往往跨越不同行业界限，有时母公司与子公司经营活动甚至相差很大。这样，合并财务报表要综合反映这样的会计主体的财务状况和经营成果，必然要涉及重要性的判断问题。特别是在拥有众多子公司的情况下，更是如此。在编制合并财务报表时，必须特别强调重要性原则的运用。如对一些项目在企业集团中的某一企业具有重要性，但对于整个企业集团则不一定具有重要性，在这种情况下根据重要性的要求对财务报表项目进行取舍，则具有重要的意义。此外，母公司与子公司、子公司相互之间发生的经济业务，对整个企业集团财务状况和经营成果影响不大时，为简化合并手续也应根据重要性原则进行取舍，可以不编制抵销分录而直接编制合并财务报表。

四、合并财务报表编制的前期准备事项

合并财务报表的编制涉及多个子公司，有的合并财务报表的合并范围甚至包括数百个子公司。为了使编制的合并财务报表准确、全面反映企业集团的真实情况，必须做好一系列的前提准备事项。这些前提准备事项主要有如下几项：

（一）统一母子公司的会计政策

会计政策是指企业进行会计核算和编制财务报表时所采用的会计原则、会计程序和会计处理方法，是编制财务报表的基础，统一母公司和子公司的会计政策是保证母子公司财务报表各项目反映内容一致的基础。为此，在编制财务报表前，应当尽可能统一母公司和子公司的会计政策，统一要求子公司所采用的会计政策与母公司保持一致。对一些境外子公司，由于所在国或地区法律、会计准则等方面的原因，确实无法使其采用的会计政策与母公司所采用的会计政策保持一致，则应当要求其按照母公司所采用的会计政策，重新编报财务报表，也可以由母公司根据自身所采用的会计政策对境外子公司报送的财务报表进行调整，以重编或调整编制的境外子公司财务报表，作为编制合并财务报表的基础。

（二）统一母子公司的资产负债表日及会计期间

财务报表总是反映某一特定日期的财务状况和一定会计期间经营成果的，母公司和子公司的个别财务报表只有在反映财务状况的日期和反映经营成果的会计期间一致的情况下，才能进行合并。为了编制合并财务报表，必须统一企业集团内所有的子公司的资产负债表日和会计期间，使子公司的资产负债表日和会计期间与母公司的资产负债表日和会计期间保持一致，以便于子公司提供相同资产负债表日和会计期间的财务报表。

对于境外子公司，由于当地法律限制确实不能与母公司财务报表决算日和会计期间一致的，母公司应当按照自身的资产负债表日和会计期间对子公司的财务报表进行调整，以调整后的子公司财务报表为基础编制合并财务报表，也可以要求子公司按照母公司的资产负债表日和会计期间另行编制报送其个别财务报表。

（三）对子公司以外币表示的财务报表进行折算

对母公司和子公司的财务报表进行合并，其前提必须是母子公司个别财务报表所采用的货币计量单位一致。在我国允许外币业务比较多的企业采用某一外币作为记账本位币，境外企业一般也是采用其所在国或地区的货币作为其记账本位币。在将这些企业的财务报表纳入合并时，则必须将其折算为母公司所采用的记账本位币表示的财务报表。有关外币财务报表的具体折算方法在外币业务中已做论述，在此不再重复。

（四）收集编制合并财务报表的相关资料

合并财务报表以母公司和其子公司的财务报表以及其他有关资料为依据，由母公司进行编制。为编制合并财务报表，母公司应当要求子公司及时提供下列有关资料：（1）子公司相应期间的财务报表；（2）与母公司及与其他子公司之间发生的内部购销交易、债

权债务、投资及其产生的现金流量和未实现内部销售损益的期初、期末余额及变动情况等资料；（3）子公司所有者权益变动和利润分配的有关资料；（4）编制合并财务报表所需要的其他资料。

五、合并财务报表的编制程序

合并财务报表的编制是一项极为复杂的工作，不仅涉及本企业会计业务和财务报表，而且还涉及纳入合并范围的子公司的会计业务和财务报表。为了使合并财务报表的编制工作有条不紊，必须按照一定的程序有步骤地进行。合并财务报表编制程序大致如下：

1. 设置合并工作底稿。合并工作底稿的作用是为合并财务报表的编制提供基础。在合并工作底稿中，对母公司和纳入合并范围的子公司的个别财务报表各项目的数额进行汇总和抵销处理，最终计算得出合并财务报表各项目的合并数。合并工作底稿的基本格式如表 15 -3 所示。

2. 将母公司、纳入合并范围的子公司个别资产负债表、利润表及所有者权益变动表各项目的数据过入合并工作底稿，并在合并工作底稿中对母公司和子公司个别财务报表各项目的数据进行加总，计算得出个别资产负债表、个别利润表及个别所有者权益变动表各项目合计数额。

3. 编制调整分录与抵销分录，将母公司与子公司、子公司相互之间发生的经济业务对个别财务报表有关项目的影响进行调整抵销处理。编制调整分录与抵销分录，进行调整抵销处理是合并财务报表编制的关键和主要内容，其目的在于将因会计政策及计量基础的差异而对个别财务报表的影响进行调整，以及将个别财务报表各项目的加总数据中重复的因素等予以抵销。例如，母公司与子公司、子公司相互之间销售商品，期末未实现对外销售而形成存货、固定资产、在建工程、无形资产等资产的，在抵销销售商品的营业收入和营业成本的同时，还应当将各项资产所包含的未实现内部销售损益予以抵销。在对母公司与子公司、子公司相互之间销售商品形成的固定资产或无形资产所包含的未实现内部销售损益进行抵销的同时，也应当对固定资产的折旧额或无形资产的摊销额与未实现内部销售损益相关的部分进行抵销。母公司向子公司出售资产（顺流交易）所发生的未实现内部交易损益，应当全额抵销“归属于母公司所有者的净利润”。子公司向母公司出售资产（逆流交易）所发生的未实现内部交易损益，应当按照母公司对该子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。子公司之间出售资产所发生的未实现内部交易损益，应当按照母公司对出售方子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。为简化起见，本章第三节、第四节中，均假设内部出售资产为顺流交易或逆流交易，且子公司为全资子公司，但在第八节中，以举例的方式说明了母公司与非全资子公司发生逆流交易时如何进行合并处理。

表 15－3　　合并工作底稿　　单位：元

项　目	母公司	子公司1	子公司2	……	合计金额	调整分录与抵销分录		少数股东权益	合并金额
	报表金额	报表金额	报表金额	报表金额		借方	贷方		
（利润表项目）									
营业收入									
营业成本									
……									
净利润									
（所有者权益变动表项目）									
未分配利润——年初									
……									
未分配利润——年末									
（资产负债表项目）									
货币资金									
……									
短期借款									
……									
实收资本									
……									
未分配利润									
少数股东权益									

4. 计算合并财务报表各项目的合并数额。即在母公司和纳入合并范围的子公司个别财务报表各项目加总数额的基础上，分别计算财务报表中的资产项目、负债项目、所有者权益项目、收入项目和费用项目的合并数。其计算方法如下：

（1）资产类项目，其合并数根据该项目加总的数额，加上该项目调整分录与抵销分录的借方发生额，减去该项目调整分录与抵销分录的贷方发生额计算确定。

（2）负债类项目和所有者权益类项目，其合并数根据该项目加总的数额，减去该项目调整分录与抵销分录的借方发生额，加上该项目调整分录与抵销分录的贷方发生额计算确定。

（3）有关收益类项目，其合并数根据该项目加总的数额，减去该项目调整分录与抵销分录的借方发生额，加上该项目调整分录与抵销分录的贷方发生额计算确定。

（4）有关成本费用类项目和有关利润分配的项目，其合并数根据该项目加总的数额，加上该项目调整分录与抵销分录的借方发生额，减去该项目调整分录与抵销分录的贷方发生额计算确定。

5. 填列合并财务报表。即根据合并工作底稿中计算出的资产、负债、所有者权益、收入、成本费用类各项目的合并数，填列正式的合并财务报表。

第三节　合并资产负债表

合并资产负债表是反映企业集团在某一特定日期财务状况的财务报表，由合并资产、负债和所有者权益各项目组成。

一、对子公司的个别财务报表进行调整

在编制合并财务报表时，首先应对各子公司进行分类，分为同一控制下企业合并中取得的子公司和非同一控制下企业合并中取得的子公司两类。

（一）属于同一控制下企业合并中取得的子公司

对于属于同一控制下企业合并中取得的子公司的个别财务报表，如果不存在与母公司会计政策和会计期间不一致的情况，则不需要对该子公司的个别财务报表进行调整，只需要抵销内部交易对合并财务报表的影响即可。

（二）属于非同一控制下企业合并中取得的子公司

对于属于非同一控制下企业合并中取得的子公司，除了存在与母公司会计政策和会计期间不一致的情况，需要对该子公司的个别财务报表进行调整外，还应当根据母公司为该子公司设置备查簿的记录，以记录该子公司的各项可辨认资产、负债及或有负债等在购买日的公允价值为基础，通过编制调整分录，对该子公司的个别财务报表进行调整，以使子公司的个别财务报表反映为在购买日公允价值基础上确定的可辨认资产、负债及或有负债在本期资产负债表日的金额。

二、按权益法调整对子公司的长期股权投资

在合并工作底稿中，将对子公司的长期股权投资调整为权益法时，应按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》所规定的权益法进行调整。在确认应享有子公司净损益的份额时，对于属于非同一控制下企业合并形成的长期股权投资，应当以在备查簿中记录的子公司各项可辨认资产、负债及或有负债等在购买日的公允价值为基础，对该子公司的净利润进行调整后确认；对于属于同一控制下的企业合并形成的长期股权投资，可以直接以该子公司的净利润进行确认，但是该子公司的会计政策或会计期间与母公司不一致的，仍需要对净利润进行调整。

在合并工作底稿中编制的调整分录为：对于当期该子公司实现净利润，按母公司应享有的份额，借记“长期股权投资”项目，贷记“投资收益”项目；对于当期该子公司发生的净亏损，按母公司应分担的份额，借记“投资收益”项目，贷记“长期股权投资”等项目。对于当期子公司宣告分派现金股利或利润时，按母公司应享有的份额，借记“投资收益”项目，贷记“长期股权投资”项目。

对于子公司除净损益以外所有者权益的其他变动，如果是增加，按母公司应享有的份额，借记“长期股权投资”项目，贷记“其他综合收益”“资本公积”等项目；如果是减少，作相反调整分录。

三、编制合并资产负债表时应进行抵销处理的项目

合并资产负债表是以母公司和子公司的个别资产负债表为基础编制的。个别资产负债表则是以单个企业为会计主体进行会计核算的结果，它从母公司本身或从子公司本身的角度对自身的财务状况进行反映。这样，对于内部交易，从发生内部交易的企业来看，发生交易的各方都在其个别资产负债表中进行了反映。

编制合并资产负债表时需要进行抵销处理的项目主要有：（1）母公司对子公司长期股权投资与子公司所有者权益；（2）母公司与子公司、子公司相互之间产生的内部债权与债务；（3）存货项目，即内部购进存货成本中包含的未实现内部销售损益；（4）固定资产项目，即内部购进的固定资产成本中包含的未实现内部销售损益；（5）无形资产项目，即内部购进的无形资产成本中包含的未实现内部销售损益；（6）与抵销的长期股权投资、应收账款、存货、固定资产、无形资产等资产相关的减值准备的抵销。

（一）长期股权投资与子公司所有者权益的抵销处理

母公司对子公司的长期股权投资，一方面反映为长期股权投资以外的其他资产的减少，另一方面反映为长期股权投资的增加，在母公司个别资产负债表中作为资产类项目中的长期股权投资列示。子公司接受这一投资时，一方面增加资产，另一方面作为实收资本（或股本，下同）等处理；在其个别资产负债表中一方面反映为实收资本等的增加，另一方面反映为相对应的资产的增加。从企业集团整体来看，母公司对子公司进行的长期股权投资实际上相当于母公司将资本拨付下属核算单位，并不引起整个企业集团

的资产、负债和所有者权益的增减变动。因此，编制合并财务报表时，应当在母公司与子公司财务报表数据简单相加的基础上，将母公司对子公司长期股权投资与子公司所有者权益予以抵销。

1. 在子公司为全资子公司的情况下，母公司对子公司长期股权投资的金额和子公司所有者权益各项目的金额应当全额抵销。在合并工作底稿中编制的抵销分录为：借记“实收资本”“资本公积”“其他综合收益”“盈余公积”“未分配利润——年末”项目，贷记“长期股权投资”项目。其中，属于商誉的部分，还应借记“商誉”项目。

2. 在子公司为非全资子公司的情况下，应当将母公司对子公司长期股权投资的金额与子公司所有者权益中母公司所享有的份额相抵销。子公司所有者权益中不属于母公司的份额，即子公司所有者权益中抵销母公司所享有的份额后的余额，在合并财务报表中作为“少数股东权益”处理。在合并工作底稿中编制的抵销分录为：借记“实收资本”“资本公积”“其他综合收益”“盈余公积”“未分配利润——年末”项目，贷记“长期股权投资”和“少数股东权益”项目。其中，属于商誉的部分，还应借记“商誉”项目。

合并财务报表准则规定，子公司持有母公司的长期股权投资，应当视为企业集团的库存股，作为所有者权益的减项，在合并资产负债表中所有者权益项目下以“减：库存股”项目列示。子公司相互之间持有的长期股权投资，应当比照母公司对子公司的股权投资的抵销方法，将长期股权投资与其对应的子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。

（二）内部债权与债务的抵销处理

母公司与子公司、子公司相互之间的债权和债务项目，是指母公司与子公司、子公司相互之间因销售商品、提供劳务以及发生结算业务等原因产生的应收票据与应付票据、应收账款与应付账款、预付款项与合同负债、其他应收款（含应收利息、应收股利）与其他应付款（含应付利息、应付股利）、债权投资（其他债权投资）与应付债券等项目。发生在母公司与子公司、子公司相互之间的这些项目，企业集团内部企业的一方在其个别资产负债表中反映为资产，而另一方则在其个别资产负债表中反映为负债。但从企业集团整体角度来看，它只是内部资金运动，既不能增加企业集团的资产，也不能增加负债。因此，为了消除个别资产负债表直接加总中的重复计算因素，在编制合并财务报表时应当将内部债权债务项目予以抵销。需要进行抵销处理的内部债权债务项目主要包括：（1）应收票据与应付票据；（2）应收账款与应付账款；（3）预付款项与合同负债；（4）债权投资（假定该项债券投资，持有方划归为以摊余成本计量的金融资产，如果划分为其他类的金融资产，原理相同）与应付债券；（5）其他应收款（含应收利息、应收股利）与其他应付款（含应付利息、应付股利）。

1. 应收账款与应付账款的抵销处理。

（1）初次编制合并财务报表时应收账款与应付账款的抵销处理。

在应收账款计提坏账准备的情况下，某一会计期间坏账准备的金额是以当期应收账款为基础计提的。在编制合并财务报表时，内部应收账款抵销时，其抵销分录为：借记“应付账款”项目，贷记“应收账款”项目；内部应收账款计提的坏账准备抵销时，其

抵销分录为：借记“应收账款——坏账准备”项目，贷记“信用减值损失”项目。

（2）连续编制合并财务报表时内部应收账款坏账准备的抵销处理。

从合并财务报表来讲，内部应收账款计提坏账准备的抵销是与抵销当期信用减值损失相对应的，上期抵销的坏账准备的金额，即上期信用减值损失抵减的金额，最终将影响到本期合并所有者权益变动表中的期初未分配利润金额的增加。由于利润表和所有者权益变动表是反映企业一定会计期间经营成果及其分配情况的财务报表，其上期期末未分配利润就是本期所有者权益变动表期初未分配利润（假定不存在会计政策变更和前期差错更正的情况）。本期编制合并财务报表是以本期母公司和子公司当期的个别财务报表为基础编制的，随着上期编制合并财务报表时内部应收账款计提坏账准备的抵销，以此个别财务报表为基础加总得出的期初未分配利润与上一会计期间合并所有者权益变动表中的未分配利润金额之间则将产生差额。为此，编制合并财务报表时，必须将上期因内部应收账款计提坏账准备抵销而抵销的信用减值损失对本期期初未分配利润的影响予以抵销，调整本期期初未分配利润的金额。

在连续编制合并财务报表进行抵销处理时，应按下列程序进行抵销：

首先，将内部应收账款与应付账款予以抵销，即按内部应收账款的金额，借记“应付账款”项目，贷记“应收账款”项目。

其次，应将上期信用减值损失中抵销的内部应收账款计提的坏账准备对本期期初未分配利润的影响予以抵销，即按上期信用减值损失项目中抵销的内部应收账款计提的坏账准备金额，借记“应收账款——坏账准备”项目，贷记“未分配利润——年初”项目。

最后，对于本期个别财务报表中内部应收账款相对应的坏账准备增减变动的金额也应予以抵销，即按照本期个别资产负债表中期末内部应收账款相对应的坏账准备的增加额，借记“应收账款——坏账准备”项目，贷记“信用减值损失”项目，或按照本期个别资产负债表中期末内部应收账款相对应的坏账准备的减少额，借记“信用减值损失”项目，贷记“应收账款——坏账准备”项目。

第一种情况：内部应收账款本期余额与上期余额相等时的抵销处理。

【例 15－1】 假定P公司是S公司的母公司，假设P公司2×19年个别资产负债表中对S公司内部应收账款余额与2×18年相同，仍为4 750 000元，坏账准备余额仍为250 000元，2×19年内部应收账款相对应的坏账准备余额未发生增减变化。S公司个别资产负债表中应付账款5 000 000元系2×18年向P公司购进商品存货发生的应付购货款。

P公司在合并工作底稿中应进行如下抵销处理：

（1）将内部应收账款与应付账款相互抵销。其抵销分录如下：

借：应付账款　　5 000 000

　　贷：应收账款　　5 000 000

（2）将上期（2×18年）内部应收账款计提的坏账准备抵销。在这种情况下，P公司个别财务报表附注中坏账准备余额实际上是上期结转而来的余额，因此只需将上期内部应收账款计提的坏账准备予以抵销，同时调整本期期初未分配利润的金额。其抵销分

录如下：

借：应收账款——坏账准备　　250 000

　　贷：未分配利润——年初　　250 000

第二种情况：内部应收账款本期余额大于上期余额时的抵销处理。

【例 15－2】假定 P 公司是 S 公司的母公司，假设 P 公司 2×19 年个别资产负债表中对 S 公司内部应收账款余额为 6 270 000 元，坏账准备余额为 330 000 元，本期对 S 公司内部应收账款净增加 1 600 000 元，本期内部应收账款相对应的坏账准备增加 80 000 元。S 公司个别资产负债表中应付账款 6 600 000 元系 2×18 年和 2×19 年向 P 公司购进商品存货发生的应付购货款。其他资料同〖例 15－1〗。

P 公司在合并工作底稿中应进行如下抵销处理：

（1）将内部应收账款与应付账款相互抵销。其抵销分录如下：

借：应付账款　　6 600 000

　　贷：应收账款　　6 600 000

（2）将上期（2×18 年）内部应收账款计提的坏账准备予以抵销，调整期初未分配利润的金额。其抵销分录如下：

借：应收账款——坏账准备　　250 000

　　贷：未分配利润——年初　　250 000

（3）将本期（2×19 年）对 S 公司内部应收账款相对应的坏账准备增加的 80 000 元予以抵销。其抵销分录如下：

借：应收账款——坏账准备　　80 000

　　贷：信用减值损失　　80 000

第三种情况：内部应收账款本期余额小于上期余额时的抵销处理。

【例 15－3】假定 P 公司是 S 公司的母公司，假设 P 公司 2×19 年个别资产负债表中对 S 公司内部应收账款余额为 3 040 000 元，坏账准备余额为 160 000 元。内部应收账款比上期（2×18 年）净减少 1 800 000 元，本期内部应收账款相对应的坏账准备余额减少 90 000 元。S 公司个别资产负债表中应付账款 3 200 000 元系 2×18 年向 P 公司购进商品存货发生的应付购货款的余额。其他资料同〖例 15－1〗。

P 公司在合并工作底稿中应进行如下抵销处理：

（1）将内部应收账款与应付账款相互抵销。其抵销分录如下：

借：应付账款　　3 200 000

　　贷：应收账款　　3 200 000

（2）上期（2×18 年）内部应收账款计提的坏账准备予以抵销，调整期初未分配利润的金额。其抵销分录如下：

借：应收账款——坏账准备　　250 000

　　贷：未分配利润——年初　　250 000

（3）将本期（2×19年）因内部应收账款相对应的坏账准备减少的90 000元予以抵销。其抵销分录如下：

借：信用减值损失　　90 000

　　贷：应收账款——坏账准备　　90 000

在第三期编制合并财务报表的情况下，必须将第二期内部应收账款期末余额相应的坏账准备予以抵销，以调整期初未分配利润的金额。然后，计算确定本期内部应收账款相对应的坏账准备增减变动的金额，并将其增减变动的金额予以抵销。其抵销分录与第二期编制的抵销分录相同。

2. 其他债权与债务项目的抵销处理。

在某些情况下，债券投资而持有的企业集团内部成员企业的债券并不是从发行债券的企业直接购进，而是在证券市场上从第三方手中购进的。在这种情况下，债权投资（其他债权投资）中的债券投资与发行债券企业的应付债券抵销时，可能会出现差额，应当计入合并利润表的投资收益或财务费用项目。

（三）存货价值中包含的未实现内部销售损益的抵销处理

存货价值中包含的未实现内部销售损益是由于企业集团内部商品购销、劳务提供活动所引起的。在内部购销活动中，销售企业将集团内部销售作为收入确认并计算销售利润。而购买企业则是以支付购货的价款作为其成本入账；在本期内未实现对外销售而形成期末存货时，其存货价值中也相应地包括两部分内容：一部分为真正的存货成本（即销售企业销售该商品的成本）；另一部分为销售企业的销售毛利（即其销售收入减去销售成本的差额）。对于期末存货价值中包括的这部分销售毛利，从企业集团整体来看，并不是真正实现的利润。因为从整个企业集团来看，集团内部企业之间的商品购销活动实际上相当于企业内部物资调拨活动，既不会产生利润，也不会增加商品的价值。正是从这一意义上来说，将期末存货价值中包括的这部分销售企业作为利润确认的部分，称为未实现内部销售损益。因此，在编制合并资产负债表时，应当将存货价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销。

1. 当期内部购进商品并形成存货情况下的抵销处理。

在编制合并财务报表进行抵销处理时，按照内部销售收入的金额，借记“营业收入”项目，贷记“营业成本”项目；同时按照期末内部购进形成的存货价值中包含的未实现内部销售损益的金额，借记“营业成本”项目，贷记“存货”项目（或按照内部营业收入形成期末存货的金额，借记“营业收入”项目，按照其对应的销售成本的金额，贷记“营业成本”项目，按其差额，贷记“存货”项目）。

2. 连续编制合并财务报表时内部购进商品的抵销处理。

对于上期内部购进商品本期全部实现对外销售的情况下，由于不涉及内部存货价值中包含的未实现内部销售损益的抵销处理，在本期连续编制合并财务报表时不涉及对其进行处理的问题。但在上期内部购进商品并形成期末存货的情况下，在编制合并财务报表进行抵销处理时，存货价值中包含的未实现内部销售损益的抵销，直接影响上期合并

财务报表中合并净利润金额的减少，最终影响合并所有者权益变动表中期末未分配利润的金额的减少。由于本期编制合并财务报表时是以母公司和子公司本期个别财务报表为基础，而母公司和子公司个别财务报表中未实现内部销售损益是作为其实现利润的部分包括在其期初未分配利润之中，以母子公司个别财务报表中期初未分配利润为基础计算得出的合并期初未分配利润的金额就可能与上期合并财务报表中的期末未分配利润的金额不一致。因此，上期编制合并财务报表时抵销的内部购进存货中包含的未实现内部销售损益，也对本期的期初未分配利润产生影响，本期编制合并财务报表时必须在合并母子公司期初未分配利润的基础上，将上期抵销的未实现内部销售损益对本期期初未分配利润的影响予以抵销，调整本期期初未分配利润的金额。

在连续编制合并财务报表的情况下，首先必须将上期抵销的存货价值中包含的未实现内部销售损益对本期期初未分配利润的影响予以抵销，调整本期期初未分配利润的金额；然后再对本期内部购进存货进行抵销处理，其具体抵销处理程序和方法如下：

（1）将上期抵销的存货价值中包含的未实现内部销售损益对本期期初未分配利润的影响进行抵销。即按照上期内部购进存货价值中包含的未实现内部销售损益的金额，借记“未分配利润——年初”项目，贷记“营业成本”项目。这一抵销分录，可以理解为上期内部购进的存货中包含的未实现内部销售损益在本期视同为实现利润，将未实现内部销售损益转为实现利润，冲减当期的合并营业成本。

（2）对于本期发生内部购销活动的，将内部销售收入、内部销售成本及内部购进存货中未实现内部销售损益予以抵销。即按照销售企业内部销售收入的金额，借记“营业收入”项目，贷记“营业成本”项目。

（3）将期末内部购进存货价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销。对于期末内部购买形成的存货（包括上期结转形成的本期存货），应按照购买企业期末内部购入存货价值中包含的未实现内部销售损益的金额，借记“营业成本”项目，贷记“存货”项目。以下举例说明其具体抵销方法。

【例 15-4】假定 P 公司是 S 公司的母公司，假设 2×19 年 S 公司向 P 公司销售产品 15 000 000 元，S 公司 2×19 年销售毛利率与 2×18 年相同（为 20%），销售成本为 12 000 000 元。P 公司 2×19 年将此商品实现对外销售收入为 18 000 000 元，销售成本为 12 600 000 元；期末存货为 12 400 000 元（期初存货 10 000 000 + 本期购进存货 15 000 000 - 本期销售成本 12 600 000），存货价值中包含的未实现内部销售损益为 2 480 000 元（12 400 000 × 20%）。

P 公司编制合并财务报表时应进行如下抵销处理：

（1）调整期初（2×19 年）未分配利润的金额

借：未分配利润——年初　　2 000 000

　　贷：营业成本　　2 000 000

（2）抵销本期（2×19 年）内部销售收入和内部销售成本

借：营业收入　　15 000 000

贷：营业成本　　15 000 000

（3）抵销期末存货中包含的未实现内部销售损益

借：营业成本　　2 480 000

贷：存货　　2 480 000

（四）内部固定资产交易的抵销处理

内部固定资产交易是指企业集团内部发生交易的一方与固定资产有关的购销业务。对于企业集团内部固定资产交易，根据销售企业销售的是产品还是固定资产，可以将其划分为两种类型：第一种类型是企业集团内部企业将自身生产的产品销售给企业集团内的其他企业作为固定资产使用；第二种类型是企业集团内部企业将自身的固定资产出售给企业集团内的其他企业作为固定资产使用。此外，还有另一种类型的内部固定资产交易，即企业集团内部企业将自身使用的固定资产出售给企业集团内的其他企业作为普通商品销售。这种类型的固定资产交易，在企业集团内部发生的情况极少，一般情况下发生的数量也不大。

1. 在第一种类型的内部固定资产交易的情况下，即企业集团内部的母公司或子公司将自身生产的产品销售给企业集团内部的其他企业作为固定资产使用，这种类型的内部固定资产交易发生得比较多，也比较普遍。

与存货的情况不同，固定资产的使用寿命较长，往往要跨越几个会计年度。对于内部交易形成的固定资产，不仅在该内部固定资产交易发生的当期需要进行抵销处理，而且在以后使用该固定资产的期间也需要进行抵销处理。固定资产在使用过程中是通过折旧的方式将其价值转移到产品价值之中，由于固定资产按原价计提折旧，在固定资产原价中包含未实现内部销售损益的情况下，每期计提的折旧费中也必然包含着未实现内部销售损益的金额，由此也需要对该内部交易形成的固定资产每期计提的折旧费进行相应的抵销处理。同样，如果购买企业对该项固定资产计提了固定资产减值准备，由于固定资产减值准备是按原价为基础进行计算确定的，在固定资产原价中包含未实现内部销售损益的情况下，对该项固定资产计提的减值准备中也必然包含着未实现内部销售损益的金额，由此也需要对该内部交易形成的固定资产计提的减值准备进行相应的抵销处理。

（1）内部交易形成的固定资产在购入当期的抵销处理。将与内部交易形成的固定资产相关的销售收入、销售成本以及原价中包含的未实现内部销售损益予以抵销。即按销售企业由于该固定资产交易所实现的销售收入，借记“营业收入”项目，按照其销售成本，贷记“营业成本”项目，按该固定资产的销售收入与销售成本之间的差额（即原价中包含的未实现内部销售损益的金额），贷记“固定资产——原价”项目。

将内部交易形成的固定资产当期多计提的折旧费和累计折旧予以抵销。从单个企业来说，对计提折旧进行会计处理时，一方面增加当期的费用或计入相关资产的成本；另一方面形成累计折旧。因此，对内部交易形成的固定资产当期多计提的折旧费抵销时，应按当期多计提的折旧额，借记“固定资产——累计折旧”项目，贷记“管理费用”等项目。为便于理解，本节有关内部交易形成的固定资产多计提的折旧费的抵销，均假定该固定资产为购买企业的行政管理用固定资产，通过“管理费用”项目进行抵销。

（2）连续编制合并财务报表时内部交易形成固定资产的抵销处理。

①将内部交易形成的固定资产原价中包含的未实现内部销售损益抵销，并调整期初未分配利润的金额。即按照原价中包含的未实现内部销售损益的金额，借记“未分配利润——年初”项目，贷记“固定资产——原价”项目。

②将以前会计期间内部交易形成的固定资产多计提的累计折旧抵销，并调整期初未分配利润的金额。即按以前会计期间抵销该内部交易形成的固定资产多计提的累计折旧额，借记“固定资产——累计折旧”项目，贷记“未分配利润——年初”项目。

③将本期由于该内部交易形成的固定资产多计提的折旧费予以抵销，并调整本期的累计折旧额。即按本期该内部交易形成的固定资产多计提的折旧额，借记“固定资产——累计折旧”项目，贷记“管理费用”等项目。

【例 15-5】假定S公司是P公司的全资子公司，假设S公司以30 000 000元的价格将其生产的产品销售给P公司，其销售成本为27 000 000元，因该内部固定资产交易实现的销售利润为3 000 000元。P公司购买该产品作为管理用固定资产使用，按30 000 000元入账，对该固定资产按15年的使用寿命采用年限平均法计提折旧，预计净残值为零。该固定资产交易时间为2×19年1月1日，本章为简化抵销处理，假定P公司该内部交易形成的固定资产2×19年按12个月计提折旧。

2×20年（第2年）编制合并财务报表时，应当编制如下抵销分录进行处理：

（1）借：未分配利润——年初　　3 000 000

　　贷：固定资产——原价　　3 000 000

（2）借：固定资产——累计折旧　　200 000

　　贷：未分配利润——年初　　200 000

（3）借：固定资产——累计折旧　　200 000

　　贷：管理费用　　200 000

（3）内部交易形成的固定资产在清理期间的抵销处理。

固定资产清理时可能出现三种情况：第一，期满清理；第二，超期清理；第三，提前清理。编制合并财务报表时，应当根据具体情况进行抵销处理。

第一种情况：内部交易形成的固定资产使用寿命届满进行清理时的抵销处理。

在这种情况下，购买企业内部交易形成的固定资产实体已不复存在，包含未实现内部销售损益在内的该内部交易形成的固定资产的价值已全部转移到用其加工的产品价值或各期损益中去了，因此不存在未实现内部销售损益的抵销问题。从整个企业集团来说，随着该内部交易形成的固定资产的使用寿命届满，其包含的未实现内部销售损益也转化为已实现损益。但是，由于销售企业因该内部交易所实现的损益，作为期初未分配利润的一部分结转到购买企业对该内部交易形成的固定资产进行清理的会计期间为止。为此，必须调整期初未分配利润。同时，在固定资产进行清理的会计期间，如果仍计提了折旧，本期计提的折旧费中仍然包含多计提（或少计提）的折旧额，因此需要将多计提（或少计提）的折旧额予以抵销。

【例15－6】沿用〖例15－5〗，假设P公司在2×33年（第15年）该固定资产使用期满时对其报废清理，该固定资产报废清理时实现固定资产清理净损失500 000元，在其当期个别利润表中以营业外支出项目列示。此时编制合并财务报表，将本期多计提的折旧额抵销并调整期初未分配利润时，应当编制如下抵销分录进行处理：

借：未分配利润——年初　　200 000

　　贷：管理费用　　200 000

第二种情况：内部交易形成的固定资产超期使用进行清理时的抵销处理。

在这种情况下，在内部交易形成的固定资产清理前的会计期间，该固定资产仍然按包含未实现内部销售损益的原价及计提的累计折旧，在购买企业的个别资产负债表中列示；销售企业因该内部交易所实现的损益，作为期初未分配利润的一部分结转到购买企业对该内部交易形成的固定资产进行清理的会计期间为止。因此，需要将该固定资产原价中包含的未实现内部销售损益予以抵销，并调整期初未分配利润。同时，由于在该固定资产使用寿命届满的会计期间仍然需要计提折旧，本期计提的折旧费中仍然包含多计提（或少计提）的折旧额，因此需要将多计提（或少计提）的折旧额予以抵销，并调整已计提的累计折旧。

【例15－7】沿用〖例15－5〗，假设P公司该内部交易形成的固定资产在2×33年（第15年）后仍继续使用，即未对其进行报废清理，则2×33年（第15年）编制合并财务报表时，应当编制如下抵销分录进行处理：

借：未分配利润——年初　　200 000

　　贷：管理费用　　200 000

在内部交易形成的固定资产超期使用未进行清理前，由于该固定资产仍处于使用之中，并在购买企业资产负债表（假定存在预计净残值）中列示，因此，必须将该固定资产原价中包含的未实现内部销售损益予以抵销；同时，由于该固定资产的累计折旧仍然是按包含未实现内部销售损益的原价计提的，因此也必须将其多计提（或少计提）的累计折旧予以抵销。但由于固定资产超期使用不计提折旧，所以不存在抵销本期多计提（或少计提）折旧额的问题。因此，此时无须编制相关抵销分录。

【例15－8】沿用〖例15－5〗，假设P公司该内部交易形成的固定资产在2×34年（第16年）仍继续使用。此时编制合并财务报表时，无须编制相关抵销分录进行处理。

第三种情况：内部交易形成的固定资产使用寿命未满提前进行清理时的抵销处理。

在这种情况下，购买企业内部交易形成的固定资产实体已不复存在，因此不存在固定资产原价中包含的未实现内部销售损益的抵销问题。但由于固定资产提前报废，固定资产原价中包含的未实现内部销售损益随着清理而成为实现的损益。对于销售企业来说，因该内部交易所实现的损益，作为期初未分配利润的一部分结转到购买企业对该内部交易形成的固定资产进行清理的会计期间为止。为此，必须调整期初未分配利润。同时，在固定资产使用寿命未满进行清理的会计期间仍需计提折旧，本期计提的折旧费中仍然包含多计

提（或少计提）的折旧额，因此需要将多计提（或少计提）的折旧额予以抵销。

【例 15－9】沿用〖例 15－5〗，假设 P 公司于 2×32 年末（第 14 年）对该项固定资产进行清理报废，该固定资产清理净损失为 200 000 元。

此时，编制合并财务报表时，应编制如下抵销分录进行处理：

借：未分配利润——年初　　400 000

　贷：营业外支出　　200 000

　　管理费用　　200 000

2. 在第二种类型的内部固定资产交易的情况下，即企业集团内部企业将其自用的固定资产出售给集团内部的其他企业，通过抵销后，使其在合并财务报表中该固定资产原价仍然以销售企业的原账面价值反映。在合并工作底稿中编制的抵销分录为：借记“资产处置收益”项目，贷记“固定资产——原价”项目，或借记“固定资产——原价”项目，贷记“资产处置收益”项目。

四、子公司发生超额亏损在合并资产负债表中的反映

子公司少数股东分担的当期亏损超过了少数股东在该子公司期初所有者权益中所享有的份额，其余额仍应当冲减少数股东权益，即少数股东权益可以出现负数。

五、合并资产负债表的格式

合并资产负债表的格式在一般企业和金融企业财务报表格式对财务状况列报要求的基础上，主要增加了以下项目：一是在“无形资产”项目之下增加了“商誉”项目，用于反映非同一控制下企业合并中取得的商誉，即在控股合并下母公司对子公司的长期股权投资（合并成本）大于其在购买日子公司可辨认净资产公允价值份额的差额；二是在所有者权益项目下增加了“归属于母公司所有者权益合计”项目，用于反映企业集团的所有者权益中归属于母公司所有者权益的部分，包括实收资本（或股本）、其他权益工具、资本公积、库存股、其他综合收益、盈余公积、未分配利润等项目的金额；三是在所有者权益项目下，增加了“少数股东权益”项目，用于反映非全资子公司的所有者权益中不属于母公司的份额。

六、合并资产负债表编制

为了便于理解和掌握合并资产负债表编制方法，了解合并资产负债表编制的过程，可以参见本章第八节的相关内容。

第四节　合并利润表

合并利润表应当以母公司和子公司的利润表为基础，在抵销母公司与子公司、子公

司相互之间发生的内部交易对合并利润表的影响后，由母公司合并编制。

一、编制合并利润表时应进行抵销处理的项目

利润表作为以单个企业为会计主体进行会计核算的结果，分别从母公司本身和子公司本身反映其在一定会计期间的经营成果。在以其个别利润表为基础计算的收入和费用等项目的加总金额中，也必然包含有重复计算的因素，因此，编制合并利润表时，也需要将这些重复的因素予以剔除。

编制合并利润表时需要进行抵销处理的项目，主要有：（1）内部营业收入和内部营业成本项目；（2）内部销售商品形成存货、固定资产、无形资产等项目中包含的未实现内部销售损益；（3）内部销售商品形成固定资产、无形资产等项目计提折旧额或摊销额中包含的未实现内部销售损益；（4）内部应收款项计提的坏账准备以及内部销售商品形成存货、固定资产、无形资产等计提的资产减值准备中包含的未实现内部销售损益；（5）内部投资收益项目，包括内部利息收入与利息支出项目、内部股权投资的投资收益项目等。

（一）内部营业收入和内部营业成本项目的抵销处理

内部营业收入是指企业集团内部母公司与子公司、子公司相互之间发生的商品销售（或劳务提供，下同）活动所产生的营业收入。内部营业成本是指企业集团内部母公司与子公司、子公司相互之间发生的销售商品的营业成本。

在购买企业将内部购进的商品用于对外销售时，可能出现以下三种情况：第一种情况是内部购进商品全部实现对外销售；第二种情况是内部购进的商品全部未实现销售，形成期末存货；第三种情况是内部购进的商品部分实现对外销售、部分形成期末存货。因此，对内部销售收入和内部销售成本进行抵销时，应分别不同的情况进行处理。

1. 母公司与子公司、子公司相互之间销售商品，期末全部实现对外销售。

在这种情况下，从销售企业来说，销售给企业集团内其他企业的商品与销售给企业集团外部企业的情况下的会计处理相同，即在本期确认销售收入、结转销售成本、计算销售商品损益，并在其个别利润表中反映；对于购买企业来说，一方面要确认向企业集团外部企业的销售收入，另一方面要结转销售内部购进商品的成本，在其个别利润表中分别作为营业收入和营业成本反映，并确认销售损益。这也就是说，对于同一购销业务，在销售企业和购买企业的个别利润表中都作了反映。但从整个企业集团来看，这一购销业务只是实现了一次对外销售，其销售收入只是购买企业向企业集团外部企业销售该产品的销售收入，其销售成本只是销售企业向购买企业销售该商品的成本。销售企业向购买企业销售该商品实现的收入属于内部销售收入，相应地，购买企业向企业集团外部企业销售该商品的销售成本则属于内部销售成本。因此在编制合并利润表时，就必须将重复反映的内部营业收入与内部营业成本予以抵销。应编制的抵销分录为：借记“营业收入”项目，贷记“营业成本”项目。

2. 母公司与子公司、子公司相互之间销售商品，期末未实现对外销售而形成存货的

抵销处理。

在内部购进的商品未实现对外销售的情况下，在编制合并利润表时，应当将销售企业由此确认的内部销售收入和内部销售成本予以抵销。对于这一内部交易，从购买企业来说，则以支付的购货价款作为存货成本入账，并在其个别资产负债表中作为存货列示。这样，购买企业的个别资产负债表中存货的价值中就包含销售企业实现的销售毛利。编制合并资产负债表时，应将购买企业存货价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销。应编制的抵销分录为：按内部销售收入的金额，借记“营业收入”项目，贷记“营业成本”项目；同时，对于存货价值中包含的未实现内部销售损益，借记“营业成本”项目，贷记“存货”项目。

3. 母公司与子公司、子公司之间销售商品，期末部分实现对外销售、部分形成期末存货的抵销处理。

在这种情况下，可以将内部购买的商品分解为两部分来理解：一部分为当期购进并全部实现对外销售；另一部分为当期购进但未实现对外销售而形成期末存货。

对于内部营业收入的抵销，也可按照如下方法进行抵销处理：按内部销售收入的金额，借记“营业收入”项目，按期末存货价值中包含的未实现内部销售损益的金额，贷记“存货”项目，按其差额，贷记“营业成本”项目。

（二）购买企业内部购进商品作为固定资产等资产使用时的抵销处理

在购买企业将内部购进的商品作为固定资产等资产使用时，则形成其固定资产等资产。

在企业集团内母公司与子公司、子公司相互之间将自身的产品销售给其他企业作为固定资产（无形资产等的处理原则类似）使用的情况下，从整个企业集团来说，只能以销售企业生产该产品的成本作为固定资产原价在合并财务报表中反映。因此，编制合并利润表时，应将销售企业由于该内部交易产生的销售收入和销售成本予以抵销；并将内部交易形成的固定资产原价中包含的未实现内部销售损益予以抵销。在对销售商品形成的固定资产所包含的未实现内部销售损益进行抵销的同时，也应当对固定资产的折旧额与未实现内部销售损益相关的部分进行抵销。应编制的抵销分录为：按内部销售收入的金额，借记“营业收入”项目，按固定资产原价中包含的未实现内部销售损益的金额，贷记“固定资产——原价”项目，按其差额，贷记“营业成本”项目；同时，对于本期计提的折旧额中包含的未实现内部销售损益的金额，借记“固定资产——累计折旧”项目，贷记“管理费用”等项目。

（三）内部应收款项计提的坏账准备等减值准备的抵销处理

编制合并资产负债表时，需要将内部应收款项与应付款项相互抵销，与此相适应需要将内部应收款项计提的坏账准备予以抵销。编制合并财务报表将信用减值损失中包含的本期内部应收款项计提的坏账准备抵销时，按照当期内部应收款项计提的坏账准备的金额，借记“应收账款——坏账准备”等项目，贷记“信用减值损失”项目。

（四）内部投资收益（利息收入）和利息费用的抵销

企业集团内部母公司与子公司、子公司相互之间可能发生持有对方债券的内部交易。

在编制合并财务报表时，应当在抵销内部发行的应付债券和债权投资（其他债权投资）等内部债权债务的同时，将内部应付债券和债权投资（其他债权投资）相关的利息费用与投资收益（利息收入）相互抵销。应编制的抵销分录为：借记“投资收益”项目，贷记“财务费用”项目。

（五）母公司与子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益的抵销处理

内部投资收益是指母公司对子公司或子公司对母公司、子公司相互之间的长期股权投资的收益，即母公司对子公司的长期股权投资在合并工作底稿中按权益法调整的投资收益，实际上就是子公司当期营业收入减去营业成本和期间费用、所得税费用等后的余额与其持股比例相乘的结果。

在子公司为全资子公司的情况下，应当编制的抵销分录为：借记“投资收益”“未分配利润——年初”项目，贷记“提取盈余公积”“对所有者（或股东）的分配”“未分配利润——年末”项目；在子公司为非全资子公司的情况下，应编制的抵销分录为：借记“投资收益”“少数股东损益”“未分配利润——年初”项目，贷记“提取盈余公积”“对所有者（或股东）的分配”“未分配利润——年末”项目。

二、合并利润表基本格式

合并利润表的格式在一般企业和金融企业财务报表格式对经营成果列报要求的基础上，主要在三个方面增加了五个项目：一是在“净利润”项目下增加了“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”两个项目，分别反映净利润中由母公司所有者所享有的份额和非全资子公司当期实现的净利润中属于少数股东权益的份额，即不属于母公司享有的份额；二是在属于同一控制下企业合并增加的子公司当期的合并利润表中还应在“净利润”项目之下增加“其中：被合并方在合并前实现的净利润”项目，用于反映同一控制下企业合并中取得的被合并方在合并日以前实现的净利润。但是，“被合并方在合并前实现的净利润”应当在母公司所有者和少数股东之间进行分配，如果全部不属于母公司所有者，则应同时列示在“少数股东损益”项目之中，仍然保持“合并净利润 = 归属于母公司所有者的净利润 + 少数股东损益”的平衡关系；三是在“综合收益总额”项目下增加了“归属于母公司所有者的综合收益总额”和“归属于少数股东的综合收益总额”两个项目，分别反映综合收益总额中由母公司所有者所享有的份额和非全资子公司当期综合收益总额中属于少数股东权益的份额，即不属于母公司享有的份额，仍然保持“综合收益总额 = 归属于母公司所有者的综合收益总额 + 归属于少数股东的综合收益总额”的平衡关系。

三、合并利润表的编制

为了便于理解和掌握合并利润表编制方法，了解合并利润表编制的全过程，参见本章第八节的相关内容。

第五节　合并现金流量表

合并现金流量表是综合反映母公司及其所有子公司组成的企业集团在一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。在本节提及现金时，除非同时提及现金等价物，均包括现金和现金等价物。

现金流量表要求按照收付实现制反映企业经济业务所引起的现金流入和流出，其有关经营活动产生的现金流量的编制方法有直接法和间接法两种。《企业会计准则第31号——现金流量表》明确规定企业应当采用直接法列示经营活动产生的现金流量。在采用直接法的情况下，以合并利润表有关项目的数据为基础，调整得出本期的现金流入和现金流出；分别经营活动产生的现金流量、投资活动产生的现金流量、筹资活动产生的现金流量三大类，反映企业集团在一定会计期间的现金流量情况。

合并现金流量表的编制原理、编制方法和编制程序与合并资产负债表、合并利润表的编制原理、编制方法和编制程序相同。即首先编制合并工作底稿，将母公司和所有子公司的个别现金流量表各项目的数据全部过入同一合并工作底稿中；其次根据当期母公司与子公司以及子公司相互之间发生的影响其现金流量增减变动的内部交易，编制相应的抵销分录，通过抵销分录将个别现金流量表中重复反映的现金流入量和现金流出量予以抵销；最后，在此基础上计算出合并现金流量表的各项目的合并金额，并填制合并现金流量表。

一、编制合并现金流量表时应进行抵销处理的项目

现金流量表作为以单个企业为会计主体进行会计核算的结果，分别从母公司本身和子公司本身反映其在一定会计期间的现金流入和现金流出。在以其个别现金流量表为基础计算的现金流入和现金流出项目的加总金额中，也必然包含有重复计算的因素，因此，编制合并现金流量表时，也需要将这些重复的因素予以剔除。

编制合并现金流量表时需要进行抵销处理的项目，主要有：（1）母公司与子公司、子公司相互之间当期以现金投资或收购股权增加的投资所产生的现金流量；（2）母公司与子公司、子公司相互之间当期取得投资收益收到的现金与分配股利、利润或偿付利息支付的现金；（3）母公司与子公司、子公司相互之间以现金结算债权与债务所产生的现金流量；（4）母公司与子公司、子公司相互之间当期销售商品所产生的现金流量；（5）母公司与子公司、子公司相互之间处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额与购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金等。

（一）企业集团内部当期以现金投资或收购股权增加的投资所产生的现金流量的抵销处理

母公司直接以现金对子公司进行的长期股权投资或以现金从子公司的其他所有者

（即企业集团内的其他子公司）处收购股权，表现为母公司现金流出，在母公司个别现金流量表作为投资活动现金流出列示。子公司接受这一投资（或处置投资）时，表现为现金流入，在其个别现金流量表中反映为筹资活动的现金流入（或投资活动的现金流入）。从企业集团整体来看，母公司以现金对子公司进行的长期股权投资实际上相当于母公司将资本拨付下属核算单位，并不引起整个企业集团的现金流量的增减变动。因此，编制合并现金流量表时，应当在母公司与子公司现金流量表数据简单相加的基础上，将母公司当期以现金对子公司长期股权投资所产生的现金流量予以抵销。

（二）企业集团内部当期取得投资收益收到的现金与分配股利、利润或偿付利息支付的现金的抵销处理

母公司对子公司进行的长期股权投资和债权投资，在持有期间收到子公司分派的现金股利（利润）或债券利息，表现为现金流入，在母公司个别现金流量表中作为取得投资收益收到的现金列示。子公司向母公司分派现金股利（利润）或支付债券利息，表现为现金流出，在其个别现金流量表中反映为分配股利、利润或偿付利息支付的现金。从整个企业集团来看，这种投资收益的现金收支，并不引起整个企业集团的现金流量的增减变动。因此，编制合并现金流量表时，应当在母公司与子公司现金流量表数据简单相加的基础上，将母公司当期取得投资收益收到的现金与子公司分配股利、利润或偿付利息支付的现金予以抵销。

（三）企业集团内部以现金结算债权与债务所产生的现金流量的抵销处理

母公司与子公司、子公司相互之间当期以现金结算应收款项或应付款项等债权与债务，表现为现金流入或现金流出，在母公司个别现金流量表中作为销售商品、提供劳务收到的现金或购买商品、接受劳务支付的现金列示，在子公司个别现金流量表中作为购买商品、接受劳务支付的现金或销售商品、提供劳务收到的现金列示。从整个企业集团来看，这种现金结算债权与债务，并不引起整个企业集团的现金流量的增减变动。因此，编制合并现金流量表时，应当在母公司与子公司现金流量表数据简单相加的基础上，将母公司当期以现金结算债权与债务所产生的现金流量予以抵销。

（四）企业集团内部当期销售商品所产生的现金流量的抵销处理

母公司向子公司当期销售商品（或子公司向母公司销售商品或子公司相互之间销售商品，下同）所收到的现金，表现为现金流入，在母公司个别现金流量表中作为销售商品、提供劳务收到的现金列示。子公司向母公司支付购货款，表现为现金流出，在其个别现金流量表中反映为购买商品、接受劳务支付的现金。从整个企业集团来看，这种内部商品购销现金收支，并不会引起整个企业集团的现金流量的增减变动。因此，编制合并现金流量表时，应当在母公司与子公司现金流量表数据简单相加的基础上，将母公司与子公司、子公司相互之间当期销售商品所产生的现金流量予以抵销。

（五）企业集团内部处置固定资产等收回的现金净额与购建固定资产等支付的现金的抵销处理

母公司向子公司处置固定资产等长期资产，表现为现金流入，在母公司个别现金流

量表中作为处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额列示。子公司表现为现金流出，在其个别现金流量表中反映为购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金。从整个企业集团来看，这种固定资产处置与购置的现金收支，并不会引起整个企业集团的现金流量的增减变动。因此，编制合并现金流量表时，应当在母公司与子公司现金流量表数据简单相加的基础上，将母公司与子公司、子公司相互之间处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额与购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金相互抵销。

二、合并现金流量表中有关少数股东权益项目的反映

合并现金流量表编制与个别现金流量表相比，一个特殊的问题就是在子公司为非全资子公司的情况下，涉及子公司与其少数股东之间的现金流入和现金流出的处理问题。

对于子公司与少数股东之间发生的现金流入和现金流出，从整个企业集团来看，也影响到其整体的现金流入和现金流出数量的增减变动，必须在合并现金流量表中予以反映。子公司与少数股东之间发生的影响现金流入和现金流出的经济业务包括：少数股东对子公司增加权益性投资、少数股东依法从子公司中抽回权益性投资、子公司向其少数股东支付现金股利或利润等。为了便于企业集团合并财务报表使用者了解掌握企业集团现金流量的情况，有必要将与子公司少数股东之间的现金流入和现金流出的情况单独予以反映。

对于子公司的少数股东增加在子公司中的权益性投资，在合并现金流量表中应当在“筹资活动产生的现金流量”之下的“吸收投资收到的现金”项目下“其中：子公司吸收少数股东投资收到的现金”项目反映。

对于子公司向少数股东支付现金股利或利润，在合并现金流量表中应当在“筹资活动产生的现金流量”之下的“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目下“其中：子公司支付给少数股东的股利、利润”项目反映。

对于子公司的少数股东依法抽回在子公司中的权益性投资，在合并现金流量表应当在“筹资活动产生的现金流量”之下的“支付其他与筹资活动有关的现金”项目反映。

需要说明的是，在企业合并当期，母公司购买子公司及其他营业单位支付对价中以现金支付的部分与子公司及其他营业单位在购买日持有的现金和现金等价物应当相互抵销，区别两种情况分别处理：

1. 子公司及其他营业单位在购买日持有的现金和现金等价物小于母公司支付对价中以现金支付的部分，按减去子公司及其他营业单位在购买日持有的现金和现金等价物后的净额在“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目反映，应编制的抵销分录为：借记“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目，贷记“年初现金及现金等价物余额”项目。

2. 子公司及其他营业单位在购买日持有的现金和现金等价物大于母公司支付对价中以现金支付的部分，按减去子公司及其他营业单位在购买日持有的现金和现金等价物后

的净额在“收到其他与投资活动有关的现金”项目反映，应编制的抵销分录为：借记“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目和“收到其他与投资活动有关的现金”项目，贷记“年初现金及现金等价物余额”项目。

三、合并现金流量表格式

合并现金流量表的格式在一般企业和金融企业财务报表格式对现金流量列报要求的基础上形成。

四、合并现金流量表的编制

为了便于理解和掌握合并现金流量表编制方法，了解合并现金流量表编制的全过程，参见本章第八节的相关内容介绍。

第六节　合并所有者权益变动表

合并所有者权益变动表是反映构成企业集团所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况的财务报表。合并所有者权益变动表应当以母公司和子公司的所有者权益变动表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易对合并所有者权益变动表的影响后，由母公司合并编制。合并所有者权益变动表也可以根据合并资产负债表和合并利润表进行编制。

一、编制合并所有者权益变动表时应进行抵销的项目

所有者权益变动表作为以单个企业为会计主体进行会计核算的结果，分别从母公司本身和子公司本身反映其在一定会计期间所有者权益构成及其变动情况。在以其个别所有者权益变动表为基础计算的各所有者权益构成项目的加总金额中，也必然包含重复计算的因素，因此，编制合并所有者权益变动表时，也需要将这些重复的因素予以剔除。

编制合并所有者权益变动表时需要进行抵销处理的项目，主要有：（1）母公司对子公司的长期股权投资与母公司在子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销，其抵销处理参见本章第二节，有关“长期股权投资与子公司所有者权益的抵销处理”的内容。（2）母公司对子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益应当抵销等，其抵销处理参见本章第三节有关“母公司与子公司、子公司相互之间持有对方长期股权投资的投资收益的抵销处理”的内容。

需要说明的是，从合并财务报表前后一致的理念、原则出发，将母公司及其全部子公司构成的企业集团作为一个会计主体，反映企业集团外部交易的情况，企业集团内部母子公司之间的投资收益和利润分配与其他内部交易一样应当相互抵销。同时，应当关

注合并所有者权益变动表“未分配利润”的年末余额，将其中子公司当年提取的盈余公积归属于母公司的金额进行单项附注披露。

还需要说明的是，子公司在“专项储备”项目中反映的按照国家相关规定提取的安全生产费等，与留存收益不同，在长期股权投资与子公司所有者权益相互抵销后，应当按归属于母公司所有者的份额予以恢复，借记“未分配利润”项目，贷记“专项储备”项目。

二、合并所有者权益变动表的格式

合并所有者权益变动表的格式在一般企业和金融企业所有者权益变动表格式的基础上，在子公司存在少数股东的情况下，增加了“少数股东权益”栏目，用于反映少数股东权益变动的情况。

三、合并所有者权益变动表的编制

为了便于理解和掌握合并所有者权益变动表编制方法，了解合并所有者权益变动表编制的全过程，参见本章第八节的相关内容介绍。

第七节　合并财务报表附注

一、合并财务报表附注概述

附注是合并财务报表不可或缺的组成部分，是对在合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表和合并所有者权益变动表等报表中列示项目的文字描述或明细资料，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。

财务报表中的数字是经过分类与汇总后的结果，是对企业发生的经济业务的高度简化和浓缩的数字，如果没有形成这些数字所使用的会计政策、理解这些数字所必需的披露，财务报表就不可能充分发挥效用。因此，附注与资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表等报表具有同等的重要性，是财务报表的重要组成部分。报表使用者了解企业的财务状况、经营成果和现金流量，应当全面阅读附注。

附注披露应满足以下基本要求：

1. 附注披露的信息应是定量、定性信息的结合，从而能从量和质两个角度对企业经济事项完整地进行反映，满足信息使用者的决策需求。

2. 附注应当按照一定的结构进行系统合理的排列和分类，有顺序地披露信息。

3. 附注相关信息应当与合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表和合并所有者权益变动表等报表中列示的项目相互参照，以从整体上更好地理解财务报表。

二、附注披露的内容

企业（母公司）应当按照规定披露合并财务报表附注信息，主要包括下列内容：

（一）公司基本情况

包括公司概况、合并财务报表范围等。

（二）财务报表的编制基础

包括编制基础、持续经营等。

（三）重要会计政策及会计估计

包括遵循企业会计准则的声明、会计期间、营业周期、记账本位币、同一控制下和非同一控制下企业合并的会计处理方法、合并财务报表的编制方法等。

（四）合并财务报表项目注释

企业（母公司）应当以文字和数字描述相结合，尽可能以列表形式披露合并财务报表重要项目的构成或当期增减变动的情况，并且报表重要项目的明细金额合计，应当与报表项目金额相衔接。在披露顺序上，一般应当按照合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表、合并所有者权益变动表的顺序及其项目列示的顺序进行披露。

（五）合并范围的变更

包括非同一控制下企业合并增减子公司情况、同一控制下企业合并增减子公司情况等。

（六）在其他主体中的权益

包括在子公司中的权益、在子公司的所有者权益份额发生变化且仍控制子公司的交易、在合营企业或联营企业中的权益、重要的共同经营、在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中的权益等。

（七）与金融工具相关的风险

（八）公允价值的披露

包括以公允价值计量的资产和负债的期末公允价值、持续和非持续第一层次公允价值计量项目市价的确定依据、持续和非持续第二层次公允价值计量项目以及采用的估值技术和重要参数的定性及定量信息、持续和非持续第三层次公允价值计量项目以及采用的估值技术和重要参数的定性及定量信息、持续的第三层次公允价值计量项目以及期初与期末账面价值间的调节信息和不可观察参数敏感性分析、持续的公允价值计量项目、本期内发生各层级之间转换的原因及确定转换时点的政策、本期内发生的估值技术变更及变更原因、不以公允价值计量的金融资产和金融负债的公允价值情况等。

（九）关联方及关联交易

包括本企业的母公司情况、本企业的子公司情况、本企业合营和联营企业情况、其他关联方情况、关联交易情况、关联方应收应付款项、关联方承诺等。

（十）股份支付

包括股份支付总体情况、以权益结算的股份支付情况、以现金结算的股份支付情况、股份支付的修改和终止情况等。

（十一）承诺及或有事项

包括重要承诺事项、或有事项等。

（十二）资产负债表日后事项

包括重要的非调整事项、利润分配情况、销售退回、其他资产负债表日后事项说明等。

（十三）其他重要事项

包括前期会计差错更正、债务重组、资产置换、年金计划、终止经营、分部信息、其他对投资者决策有影响的重要交易和事项等。

（十四）母公司财务报表主要项目注释

企业（母公司）应当以文字和数字描述相结合，尽可能以列表形式披露母公司个别财务报表重要项目的构成或当期增减变动的情况，并且报表重要项目的明细金额合计，应当与报表项目金额相衔接。在披露顺序上，一般应当按照母公司个别资产负债表、个别利润表、个别现金流量表、个别所有者权益变动表的顺序及其项目列示的顺序进行披露。

（十五）补充资料

包括当期非经常性损益明细表、净资产收益率及每股收益、境内外会计准则下会计数据差异等。

第八节　合并财务报表综合举例

为了便于理解和掌握合并财务报表的编制方法，了解合并财务报表的编制过程，本节综合举例说明合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表和合并所有者权益变动表及合并工作底稿的编制方法与过程。

【例 15－10】 2×19 年 1 月 1 日，P 公司用银行存款 30 000 000 元购得 S 公司 80% 的股份，取得对 S 公司的控制权（假定 P 公司与 S 公司的企业合并属于非同一控制下的企业合并，初始取得成本等于计税基础）。P 公司在 2×19 年 1 月 1 日建立的备查簿（见表 15－4）中记录了购买日（2×19 年 1 月 1 日）S 公司可辨认资产、负债及或有负债的公允价值信息。

2×19 年 1 月 1 日，S 公司股东权益总额为 35 000 000 元，其中：股本为 20 000 000 元，资本公积为 15 000 000 元，盈余公积为 0，未分配利润为 0。

P 公司和 S 公司 2×19 年 12 月 31 日个别资产负债表分别见表 15－5 和表 15－6，2×19 年利润表、现金流量表和所有者权益变动表分别见表 15－7～表 15－9。

假定 S 公司的会计政策和会计期间与 P 公司一致；P 公司和 S 公司适用的所得税税率均为 25%；除 P 公司应收账款、S 公司其他债权投资存在暂时性差异外，P 公司的其他资产和负债、S 公司的其他资产和负债均不存在暂时性差异，在合并财务报表层面出现暂时性差异均符合递延所得税资产或递延所得税负债的确认条件。

P 公司在编制由 P 公司和 S 公司组成的企业集团 2×19 年合并财务报表时，存在以下内部交易或事项需在合并工作底稿中进行抵销或调整处理。

1. P公司2×19年利润表的营业收入中35 000 000元系向S公司销售产品实现的销售收入，该产品销售成本为30 000 000元。S公司在本期将该产品全部售出，其销售收入为50 000 000元，销售成本为35 000 000元，反映在S公司2×19年的利润表中。

对此，编制合并财务报表将内部销售收入和内部销售成本予以抵销时，应在合并工作底稿（见表15－10）中编制如下抵销分录：

（1）借：营业收入　　35 000 000

　　贷：营业成本　　35 000 000

2. S公司2×19年确认的应向P公司支付的债券利息费用为200 000元（假设该债券的票面利率与实际利率相差较小，发生的债券利息费用不符合资本化条件）。

在编制合并财务报表时，应将内部债券投资收益与应付债券利息费用相互抵销，在合并工作底稿中其抵销分录为：

（2）借：投资收益　　200 000

　　贷：财务费用　　200 000

3. S公司2×19年利润表的营业收入中有10 000 000元系向P公司销售商品实现的销售收入，对应的销售成本为8 000 000元。P公司购进的该商品2×19年未对外销售，全部形成期末存货。

在编制合并财务报表时，在合并工作底稿中应进行如下抵销处理：

（3）借：营业收入　　10 000 000

　　贷：营业成本　　10 000 000

（4）借：营业成本　　2 000 000

　　贷：存货　　2 000 000

借：少数股东权益　　300 000

　贷：少数股东损益　　300 000

该交易为逆流交易，还需按照少数股东在未实现内部交易损益中所占份额（金额），并考虑所得税影响，抵销少数股东权益。

2 000 000×（1－25%）×20% ＝300 000（元）

（5）同时，确认该存货可抵扣差异性的递延所得税影响：2 000 000×25% ＝500 000（元）。

借：递延所得税资产　　500 000

　贷：所得税费用　　500 000

4. S公司2×19年以3 000 000元的价格将其生产的产品销售给P公司，销售成本为2 700 000元，因该内部固定资产交易实现的销售利润为300 000元。P公司购买该产品作为行政管理用固定资产使用，按3 000 000元入账。假设P公司对该固定资产按3年的使用寿命采用年限平均法计提折旧，预计净残值为0。该固定资产交易时间为2×19年1月1日，本章为简化抵销处理，假定P公司该内部交易形成的固定资产2×19年按12个月计提折旧。

在合并工作底稿中有关抵销处理如下：

（6）与该固定资产相关的销售收入、销售成本以及原价中包含的未实现内部销售损益的抵销。

借：营业收入　　3 000 000

　贷：营业成本　　2 700 000

　　固定资产——原价　　300 000

借：少数股东权益　　45 000

　贷：少数股东损益　　45 000

该交易为逆流交易，还需按照少数股东在未实现内部交易损益中所占份额（金额），并考虑所得税影响，抵销少数股东权益。

300 000 ×（1 - 25%）×20% = 45 000（元）

（7）抵销该固定资产当期多计提的折旧额。

该固定资产折旧年限为3年，原价为3 000 000元，预计净残值为0，2×19年计提的折旧额为1 000 000元，而按抵销其原价中包含的未实现内部销售损益后的原价2×19年应计提的折旧额为900 000元，当期多计提的折旧额为100 000元。应当按100 000元分别抵销管理费用和累计折旧。

借：固定资产——累计折旧　　100 000

　贷：管理费用　　100 000

通过上述抵销分录，在合并工作底稿中固定资产累计折旧额减少100 000元，管理费用减少100 000元，在合并财务报表中该固定资产的累计折旧额为900 000元，该固定资产当期计提的折旧费为900 000元。

借：少数股东损益　　15 000

　贷：少数股东权益　　15 000

100 000 ×（1 - 25%）×20% = 15 000（元）

（8）同时，确认该固定资产可抵扣差异性的递延所得税影响：（300 000 - 100 000）×25% = 50 000（元），其中，100 000元为当年已在P公司所得税前扣除的金额。

借：递延所得税资产　　50 000

　贷：所得税费用　　50 000

5. P公司将其账面价值为1 300 000元某项固定资产以1 200 000元的价格出售给S公司作为管理用固定资产来使用。P公司因该内部固定资产交易发生处置损失100 000元。假设S公司以1 200 000元作为该项固定资产的成本入账，S公司对该固定资产按5年的使用寿命采用年限平均法计提折旧，预计净残值为0。该固定资产交易时间为2×19年7月1日，本章为简化抵销处理，假定S公司该内部交易形成的固定资产2×19年按6个月计提折旧。

在合并工作底稿中有关抵销处理如下：

（9）该固定资产的处置损失与固定资产原价中包含的未实现内部销售损益的抵销。

借：固定资产——原价　　100 000

　　贷：资产处置收益　　100 000

（10）抵销该固定资产当期少计提的折旧额。

该固定资产折旧年限为5年，原价为1 200 000元，预计净残值为0，2×19年计提的折旧额为120 000元，而按抵销其原价中包含的未实现内部销售损益后的原价2×19年应计提的折旧额为130 000元，当期少计提的折旧额为10 000元，应当按10 000元分别抵销管理费用和累计折旧。

借：管理费用　　10 000

　　贷：固定资产——累计折旧　　10 000

通过上述抵销分录，在合并工作底稿中固定资产累计折旧额增加了10 000元，管理费用增加了10 000元，在合并财务报表中该固定资产的累计折旧为130 000元，该固定资产当期计提的折旧费为130 000元。

（11）同时，确认该固定资产的应纳税差异性的递延所得税影响：（100 000－10 000）×25%＝22 500（元），其中，10 000元为当年已在S公司所得税税前扣除的金额。

借：所得税费用　　22 500

　　贷：递延所得税负债　　22 500

6. S公司2×19年实现净利润10 000 000元，为了便于说明合并所有者权益变动表的编制，本章假定S公司2×19年即进行了利润分配。计提法定盈余公积1 000 000元，分派现金股利6 000 000元，其中：向P公司分派现金股利4 800 000元，向其他股东分派现金股利1 200 000元，未分配利润为3 000 000元。S公司因持有的其他债权投资的公允价值变动计入当期其他综合收益的金额为750 000元。2×19年12月31日，S公司股东权益总额为39 750 000元，其中股本为20 000 000元，资本公积为15 000 000元，其他综合收益为750 000元，盈余公积为1 000 000元，未分配利润为3 000 000元。

2×19年12月31日，P公司个别资产负债表中对S公司的长期股权投资的金额为30 000 000元，拥有S公司80%的股份（假定未发生减值）。P公司在个别资产负债表中采用成本法核算该项长期股权投资。

根据《企业会计准则第33号——合并财务报表》的规定，在合并工作底稿中对S公司的长期股权投资由成本法调整为权益法。

《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定，投资企业在采用权益法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、负债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。在本例中，P公司在编制2×19年合并财务报表时，应当首先根据P公司备查簿中记录的S公司可辨认资产、负债在购买日（2×19年1月1日）的公允价值的资料（见表15－4），调整S公司的净利润。按照P公司备查簿中的记录，在购买日，S公司可辨认资产、负债及或有负债的公允价值与账面价值存在差异仅有一项，即甲办公楼，公允价值高于账面价值的差额为1 000 000元（7 000 000－6 000 000），按年限平均法每年应补计提的折旧额为50 000元

（1 000 000 ÷20）。假定甲办公楼用于S公司的总部管理。在合并工作底稿中应作的调整分录如下：

（12）借：固定资产　　1 000 000

　　贷：资本公积　　750 000

　　递延所得税负债　　250 000

借：管理费用　　50 000

　　贷：固定资产——累计折旧　　50 000

借：递延所得税负债　　12 500

　　贷：所得税费用　　12 500

据此，以S公司2×19年1月1日各项可辨认资产、负债等的公允价值为基础，考虑递延所得税后，重新确定的2×19年净利润为：

10 000 000 －50 000 +12 500 =9 962 500（元）

有关调整分录如下：

（13）确认P公司在2×19年S公司实现净利润9 962 500元中所享有的份额为7 970 000元（9 962 500 ×80%）。

借：长期股权投资——S公司　　7 970 000

　　贷：投资收益——S公司　　7 970 000

（14）抵销P公司在2×19年原按成本法确认的S公司宣告分派现金股利时确认的投资收益4 800 000元。

借：投资收益——S公司　　4 800 000

　　贷：长期股权投资——S公司　　4 800 000

（15）确认P公司在2×19年S公司其他综合收益中所享有的份额600 000元（750 000 ×80%）。

借：长期股权投资——S公司　　600 000

　　贷：其他综合收益——S公司　　600 000

（13）~（15）合并调整分录为：

借：长期股权投资——S公司　　3 770 000

　　贷：投资收益——S公司　　3 170 000

　　其他综合收益——S公司　　600 000

经过上述调整，P公司对S公司长期股权投资经调整后的2×19年12月31日金额为33 770 000元（投资成本30 000 000 +权益法调整增加的长期股权投资3 770 000），S公司经调整的2×19年12月31日股东权益总额为40 462 500元，具体调整如下：

股东权益账面余额39 750 000元－调整前未分配利润3 000 000元+（调整后净利润9 962 500元－分配的现金股利6 000 000元－按调整前计提的盈余公积1 000 000元）+甲办公楼购买日公允价值高于账面价值的差额扣除所得税影响后的金额750 000元=36 750 000 +2 962 500 +750 000 =40 462 500（元）

S公司股东权益中20%的部分，即8 092 500元（股东权益调整后余额40 462 500×20%）属于少数股东权益，在抵销处理时应作为少数股东权益处理。在合并工作底稿中抵销分录如下：

（16）借：	股本	20 000 000	
	资本公积	15 750 000	
	其他综合收益	750 000	
	盈余公积	1 000 000	
	未分配利润——年末	2 962 500	
	商誉	1 400 000	
	贷：长期股权投资		33 770 000
	少数股东权益		8 092 500

需要说明的是：

一是商誉金额应根据《企业会计准则第20号——企业合并》的规定确定，本例中商誉1 400 000元=P公司购买日（2×19年1月1日）支付的合并成本30 000 000元-（购买日S公司的所有者权益总额35 000 000元+S公司固定资产公允价值增加额扣除所得税的影响后的金额750 000元）×80%。

二是“资本公积”=15 000 000+750 000=15 750 000（元）。此处的750 000元是按照P公司备查簿中的记录，在购买日，S公司可辨认资产、负债及或有负债的公允价值与账面价值存在差异仅有一项，即甲办公楼，公允价值高于账面价值的差额为1 000 000元（7 000 000-6 000 000），根据会计准则规定，扣除所得税的影响后的金额计入资本公积。

7. P公司2×19年个别资产负债表中应收账款4 750 000元（假定不含增值税，下同）为2×19年向S公司销售商品发生的应收销货款的账面价值，P公司对该笔应收账款计提的坏账准备为250 000元。S公司2×19年个别资产负债表中应付账款5 000 000元（假定不含增值税，下同）系2×19年向P公司购进商品存货发生的应付购货款。

在编制合并财务报表时，应将内部应收账款与应付账款相互抵销；同时还应将内部应收账款计提的坏账准备予以抵销并确认递延所得税的影响，在合并工作底稿中其抵销分录为：

（17）借：	应付账款	5 000 000	
	贷：应收账款		5 000 000
（18）借：	应收账款——坏账准备	250 000	
	贷：信用减值损失		250 000
（19）借：	所得税费用	62 500	
	贷：递延所得税资产		62 500

8. P公司2×19年个别资产负债表中合同负债1 000 000元（假定不含增值税，下同）为S公司预付账款；应收票据4 000 000元（假定不含增值税，下同）为S公司2×19

年向P公司购买商品35 000 000元时开具的票面金额为4 000 000元的商业承兑汇票；S公司应付债券2 000 000元为P公司所持有（P公司划归为债权投资）。对此，在编制合并资产负债表时，在合并工作底稿中应编制如下抵销分录：

（20）将内部合同负债与内部预付账款抵销时，应编制如下抵销分录：

借：合同负债　　1 000 000

　　贷：预付款项　　1 000 000

（21）将内部应收票据与内部应付票据抵销时，应编制如下抵销分录：

借：应付票据　　4 000 000

　　贷：应收票据　　4 000 000

（22）将内部债权投资与应付债券抵销时，应编制如下抵销分录：

借：应付债券　　2 000 000

　　贷：债权投资　　2 000 000

9. P公司和S公司2×19年度所有者权益变动，如表15-9所示。

P公司拥有S公司80%的股份。在合并工作底稿中P公司按权益法调整的S公司本期投资收益为7 970 000元（9 962 500×80%），S公司本期少数股东损益为1 992 500元（9 962 500×20%）。S公司年初未分配利润为0，S公司本期计提的盈余公积1 000 000元、分派现金股利6 000 000元、未分配利润2 962 500元（9 962 500元－分派的现金股利6 000 000元－按调整前计提的盈余公积1 000 000元）。为此，对S公司2×19年利润分配进行抵销处理时，在合并工作底稿中应编制如下抵销分录：

（23）借：投资收益　　7 970 000

　　少数股东损益　　1 992 500

　　未分配利润——年初　　0

　　贷：提取盈余公积　　1 000 000

　　对所有者（或股东）的分配　　6 000 000

　　未分配利润——年末　　2 962 500

10. 2×19年，P公司收到S公司向其支付的债券利息费用200 000元和S公司分派的2×19年现金股利4 800 000元。

在编制合并财务报表时，应在合并工作底稿中编制如下抵销分录①：

（24）借：分配股利、利润或偿付利息支付的现金　　5 000 000

　　贷：取得投资收益收到的现金　　5 000 000

11. P公司2×19年向S公司销售商品的价款35 000 000元中实际收到S公司支付的银行存款26 000 000元，同时S公司还向P公司开具了票面金额为4 000 000元的商业承兑汇票。S公司2×19年向P公司销售商品10 000 000元的价款全部收到。

在编制合并财务报表时，应在合并工作底稿中编制如下抵销分录：

① 在本节合并现金流量表的抵销分录中：借记，表示现金流出的减少；贷记，表示现金流入的减少。

（25）借：购买商品、接受劳务支付的现金　　36 000 000
　　贷：销售商品、提供劳务收到的现金　　36 000 000

12. S公司2×19年1月1日向P公司销售商品3 000 000元的价款全部收到。

在编制合并财务报表时，应在合并工作底稿中编制如下抵销分录：

（26）借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金　3 000 000
　　贷：销售商品、提供劳务收到的现金　　3 000 000

13. P公司向S公司出售固定资产的价款1 200 000元全部收到。

在编制合并财务报表时，应在合并工作底稿中编制如下抵销分录：

（27）借：购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金　1 200 000
　　贷：处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额　　1 200 000

14. P公司在购买日（2×19年1月1日）支付银行存款30 000 000元购得S公司80%的股份从而取得对S公司的控制权，使S公司成为其子公司。在该日，S公司实际持有货币资金3 000 000元，在编制合并现金流量表时，应在合并工作底稿中编制如下抵销分录：

（28）借：取得子公司及其他营业单位支付的现金净额　　3 000 000
　　贷：年初现金及现金等价物余额　　3 000 000

根据以上资料，通过合并工作底稿编制P公司与S公司组成的企业集团2×19年的合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表和合并所有者权益变动表，分别参见表15－11～表15－14，限于篇幅，其合并财务报表附注略。

表15－4　　**P公司备查簿——S公司**

2×19年1月1日　　单位：万元*

项　　目	购买日账面价值	购买日公允价值	公允价值与账面价值的差额	合并财务报表调整	备　　注
流动资产	3 900	3 900	0		
非流动资产	2 000	2 100	100		
其中： 固定资产——甲办公楼	600	700	100		该办公楼的剩余折旧年限为20年，采用年限平均法计提折旧
资产总计	5 900	6 000	100		

续表

项　　目	购买日账面价值	购买日公允价值	公允价值与账面价值的差额	合并财务报表调整	备　　注
流动负债	1 500	1 500	0		
非流动负债	900	900	0	25	
其中：递延所得税负债				25	
负债合计	2 400	2 400	0	25	
股本	2 000	2 000	0		
资本公积	1 500	1 600		75	甲办公楼公允价值与账面价值的差额扣除所得税的影响后的金额
盈余公积	0	0	0		
未分配利润	0	0			
股东权益合计	3 500	3 600		75	
负债和股东权益总计	5 900	6 000	100		

注：*为便于排版，本章在报表中统一以“万元”为单位。在实务中，合并财务报表应当以“元”为单位列报。

表 15－5　　资产负债表（简表）

会企 01 表

编制单位：P 公司　　2×19 年 12 月 31 日　　单位：万元

资　　产	期末余额	年初余额	负债和所有者权益	期末余额	年初余额
流动资产：			流动负债：		
货币资金	1 000	3 000	应付票据	1 000	1 000
应收票据	1 400	1 000	应付账款	3 000	2 000
其中：应收 S 公司票据	400		合同负债	200	300
应收账款	1 800	1 300	其中：预收 S 公司账款	100	
其中：应收 S 公司账款	475		应付职工薪酬	1 000	2 100
预付款项	770		应交税费	800	1 000
存货	1 000	3 800	流动负债合计	6 000	6 400
其中：向 S 公司购入存货	1 000		非流动负债：		

续表

资　　产	期末余额	年初余额	负债和所有者权益	期末余额	年初余额
流动资产合计	5 970	9 100	长期借款	2 000	2 000
非流动资产：			应付债券	600	600
债权投资	200	200	非流动负债合计	2 600	2 600
其中：持有S公司债券	200	200	负债合计	8 600	9 000
其他债权投资					
长期股权投资	4 700	1 700	所有者权益：		
其中：对S公司投资	3 000		实收资本（股本）	4 000	4 000
固定资产	4 100	3 300	资本公积	800	800
其中：向S公司购入固定资产	200		其他综合收益		
无形资产	623.75	700	盈余公积	1 034.5	732
递延所得税资产	6.25		未分配利润	1 165.5	468
非流动资产合计	9 630	5 900	所有者权益合计	7 000	6 000
资产总计	15 600	15 000	负债和所有者权益总计	15 600	15 000

表15－6　　资产负债表（简表）

会企01表

编制单位：S公司　　2×19年12月31日　　单位：万元

资　　产	期末余额	年初余额	负债和所有者权益	期末余额	年初余额
流动资产：			流动负债：		
货币资金	500	300	应付票据	400	300
应收票据	300	100	其中：应付票据——P公司	400	
应收账款	760	600	应付账款	500	600
预付款项	400		其中：应付P公司账款	500	
其中：预付P公司账款	100		合同负债		50
存货	1 100	2 900	应付职工薪酬	100	350
流动资产合计	3 060	3 900	应交税费	60	200
非流动资产：			流动负债合计	1 060	1 500
债权投资			非流动负债：		
其他债权投资	800	700	长期借款	700	700

续表

资　产	期末余额	年初余额	负债和所有者权益	期末余额	年初余额
长期股权投资			应付债券	200	200
固定资产	2 100	1 300	其中：应付债券——P公司	200	200
其中：向P公司购入固定资产	108		递延所得税负债	25	
无形资产			非流动负债合计	925	900
			负债合计	1 985	2 400
非流动资产合计	2 900	2 000	所有者权益：		
			股本	2 000	2 000
			资本公积	1 500	1 500
			其他综合收益	75	0
			盈余公积	100	0
			未分配利润	300	0
			所有者权益合计	3 975	3 500
资产总计	5 960	5 900	负债和所有者权益总计	5 960	5 900

表15－7　　利润表（简表）

会企02表

2×19年度　　单位：万元

项　目	P公司	S公司
一、营业收入	8 700	6 140
减：营业成本	4 425	4 570
税金及附加	300	125
销售费用	15	10
管理费用	100	62
研发费用		
财务费用	300	40
其中：利息费用	300	40
利息收入		
加：其他收益		
投资收益（损失以“－”号填列）	500	

续表

项　　目	P公司	S公司
其中：对联营企业和合营企业的投资收益		
以摊余成本计量的金融资产终止确认收益（损失以“-”号填列）		
净敞口套期收益（损失以“-”号填列）		
公允价值变动收益（损失以“-”号填列）		
信用减值损失（损失以“-”号填列）	-25	
资产减值损失（损失以“-”号填列）		
资产处置收益（损失以“-”号填列）	-10	
二、营业利润（亏损以“-”号填列）	4 035	1 333
加：营业外收入		
减：营业外支出		
三、利润总额（亏损总额以“-”号填列）	4 025	1 333
减：所得税费用	1 000	333
四、净利润（净亏损以“-”号填列）	3 025	1 000
五、其他综合收益的税后净额		75
（一）不能重分类进损益的其他综合收益		0
（二）将重分类进损益的其他综合收益		75
2. 其他债权投资公允价值变动		75
六、综合收益总额	3 025	1 075
七、每股收益：		
（一）基本每股收益		
（二）稀释每股收益		

表 15-8　　现金流量表（简表）

会企 03 表

2×19 年度　　单位：万元

项　　目	P公司	S公司
一、经营活动产生的现金流量：	7 795	5 990
销售商品、提供劳务收到的现金		
收到的税费返还		
收到其他与经营活动有关的现金		
经营活动现金流入小计	7 795	5 990
购买商品、接受劳务支付的现金	1 420	3 270

续表

项　目	P公司	S公司
支付给职工以及为职工支付的现金	1 100	250
支付的各项税费	1 820	758
支付其他与经营活动有关的现金	45	22
经营活动现金流出小计	4 385	4 300
经营活动产生的现金流量净额	3 410	1 690
二、投资活动产生的现金流量：		
收回投资收到的现金		
取得投资收益收到的现金	500	
处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额	120	
处置子公司及其他营业单位收到的现金净额		
收到其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流入小计	620	
购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金	930	800
投资支付的现金		
取得子公司及其他营业单位支付的现金净额	3 000	
支付其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流出小计	3 930	800
投资活动产生的现金流量净额	-3 310	-800
三、筹资活动产生的现金流量：		
吸收投资收到的现金		
取得借款收到的现金		
收到其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流入小计		
偿还债务支付的现金		
分配股利、利润或偿付利息支付的现金	2 100	690
支付其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流出小计	2 100	690
筹资活动产生的现金流量净额	-2 100	690
四、汇率变动对现金及现金等价物的影响		
五、现金及现金等价物净增加额	-2 000	200
加：年初现金及现金等价物余额	3 000	300
六、年末现金及现金等价物净增加额	1 000	500

表 15－9

所有者权益变动表（简表）

会企 04 表

2×19 年度

单位：万元

项　　目	P 公司						S 公司					
	实收资本（或股本）	资本公积	其他综合收益	盈余公积	未分配利润	所有者权益合计	实收资本（或股本）	资本公积	其他综合收益	盈余公积	未分配利润	所有者权益合计
一、上年年末余额	4 000	800	0	732	468	6 000	2 000	1 500	0	0	0	3 500
加：会计政策变更												
前期差错更正												
二、本年年初余额	4 000	800	0	732	468	6 000	2 000	1 500	0	0	0	3 500
三、本年增减变动金额（减少以“－”号填列）												
（一）综合收益总额					3 025	3 025			75		1 000	1 075
（二）所有者投入和减少资本												
（三）利润分配				302.5	－2 327.5	－2 025				100	－700	－600
1. 提取盈余公积				302.5	－302.5	0				100	－100	0
2. 对所有者（或股东）的分配					－2 025	－2 025					－600	－600
四、本年年末余额	4 000	800	0	1 034.5	1 165.5	7 000	2 000	1 500	75	100	300	3 975

表 15－10　　**合并工作底稿（简表）**

2×19 年度　　单位：万元

项　目	P 公司	S 公司	合计金额	调整分录与抵销分录		少数股东权益	合并金额
	报表金额	报表金额		借方	贷方		
（利润表项目）							
营业收入	8 700	6 140	14 840	（1）3 500 （3）1 000 （6）300			10 040
减：营业成本	4 425	4 570	8 995	（4）200	（1）3 500 （3）1 000 （6）270		4 425
税金及附加	300	125	425				425
销售费用	15	10	25				25
管理费用	100	62	162	（11）1 （12）5	（7）10		158
财务费用	300	40	340		（2）20		320
加：投资收益（损失以“－”号填列）	500		500	（2）20 （14）480 （23）797	（13）797		0
信用减值损失（损失以“－”号填列）	－25		－25		（18）25		0
资产处置收益（损失以“－”号填列）	－10		－10		（9）10		0
营业利润	4 025	1 333	5 358	6 303	5 632		4 687
利润总额	4 025	1 333	5 358	6 303	5 632		4 687

续表

项　　目	P公司	S公司	合计金额	调整分录与抵销分录		少数股东权益	合并金额
	报表金额	报表金额		借方	贷方		
减：所得税费用	1 000	333	1 333	(11) 2.25 (19) 6.25	(5) 50 (8) 5 (12) 1.25		1 285.25
净利润	3 025	1 000	4 025	6 311.5	5 688.25		3 401.75
归属于母公司股东的净利润							3 235.5
少数股东损益				(1) 1.5	(4) 30 (6) 4.5	(23) 199.25	166.25
其他综合收益的税后净额		75	75				75
(一) 归属于母公司所有者的其他综合收益的税后净额		60	60				60
1. 不能重分类进损益的其他综合收益							
2. 将重分类进损益的其他综合收益		60	60				60
(2) 其他债权投资公允价值变动		60	60				60
(二) 归属于少数股东的其他综合收益的税后净额		15	15			15	15
综合收益总额	3 025	1 075	4 100	6 311.5	5 688.25		3 476.75
归属于母公司所有者的综合收益总额							3 295.5
归属于少数股东的综合收益总额							181.25
(所有者权益变动表项目)							
未分配利润——年初	468	0	468	(23) 0			468

续表

项　　目	P公司	S公司	合计金额	调整分录与抵销分录		少数股东权益	合并金额
	报表金额	报表金额		借方	贷方		
未分配利润——本期							
其中：归属于母公司股东的净利润	3 025	1 000	4 025	6 311.5	5 688.25		3 235.5
提取盈余公积	302.5	100	402.5		（23）100		302.5
对所有者（或股东）的分配	2 327.5	600	2 927.5		（23）600		2 327.5
未分配利润——年末	1 165.5	300	1 465.5	（16）296.25 6 607.75	（23）296.25 6 684.5	166.25	1 376
（资产负债表项目）							
流动资产：							
货币资金	1 000	500	1 500				1 500
应收票据	1 400	300	1 700	（18）25	（21）400		1 325
其中：应收S公司票据	400		400		（21）400		0
应收账款	1 800	760	2 560		（17）500		2 060
其中：应收S公司账款	475		475	（18）25	（17）500		0
预付款项	770	400	1 170		（20）100		1 070
其中：预付P公司账款		100	100		（20）100		0
存货	1 000	1 100	2 100		（4）200		1 900
其中：向S公司购入存货	1 000		1 000		（4）200		800
流动资产合计	5 970	3 060	9 030	25	1 200		7 855
非流动资产：							
债权投资	200		200		（22）200		0

续表

项　　目	P公司	S公司	合计金额	调整分录与抵销分录		少数股东权益	合并金额
	报表金额	报表金额		借方	贷方		
其中：持有S公司债券	200		200		（22）200		0
其他债权投资		800	800				800
长期股权投资	4 700		4 700	（13）797 （15）60	（14）480 （16）3 377		1 700
其中：对S公司投资	3 000		3 000	（13）797 （15）60	（14）480 （16）3 377		0
固定资产	4 100	2 100	6 200	（7）10 （9）10 （12）100	（6）30 （10）1 （12）5		6 284
其中：S公司——甲办公楼		570	570	（12）100	（12）5		665
向S公司购入固定资产	200		200	（7）10	（6）30		180
向P公司购入固定资产		108	108	（9）10	（11）1		117
无形资产	623.75		623.75				623.75
商誉				（16）140			140
递延所得税资产	6.25		6.25	（5）50 （7）5	（19）6.25		55
非流动资产合计	9 630	2 900	12 530	1 172	4 099.25		9 602.75
资产总计	15 600	5 960	21 560	1 197	5 299.25		17 457.75
流动负债：							
应付票据	1 000	400	1 400	（21）400			1 000

续表

项　　目	P公司	S公司	合计金额	调整分录与抵销分录		少数股东权益	合并金额
	报表金额	报表金额		借方	贷方		
其中：应付票据——P公司		400	400	（21）400			0
应付账款	3 000	500	3 500	（17）500			3 000
其中：应付账款——P公司		500	500	（17）500			0
合同负债	200		200	（20）100			100
其中：预收S公司账款	100		100	（20）100			0
应付职工薪酬	1 000	100	1 100				1 100
应交税费	800	60	860				860
流动负债合计	6 000	1 060	7 060	1 000			6 060
非流动负债：							
长期借款	2 000	700	2 700				2 700
应付债券	600	200	800	（22）200			600
其中：应付债券——P公司		200	200	（22）200			0
递延所得税负债		25	25	（12）1.25	（11）2.25 （12）25		51
非流动负债合计	2 600	925	3 525	201.25	27.25		3 351
负债合计	8 600	1 985	10 585	1 201.25	27.25		9 411
所有者权益：							
实收资本（股本）	4 000	2 000	6 000	（6）2 000			4 000
资本公积	800	1 500	2 300	（16）1 575	（12）75		800
其他综合收益		75	75	（16）75	（15）60		60

续表

项　目	P公司	S公司	合计金额	调整分录与抵销分录		少数股东权益	合并金额
	报表金额	报表金额		借方	贷方		
盈余公积	1 034.5	100	1 134.5	(16) 100			1 034.5
未分配利润	1 165.5	300	1 465.5	(1) 3 500 (2) 20 (3) 1 000 (4) 200 (6) 300 (10) 1 (11) 2.25 (12) 5 (14) 480 (16) 296.25 (19) 6.25 (23) 797 (23) 0 6 607.75	(1) 3 500 (2) 20 (3) 1 000 (5) 50 (6) 270 (7) 10 (8) 5 (9) 10 (12) 1.25 (13) 797 (18) 25 (23) 100 (23) 600 (23) 296.25 6 684.5	166.25	1 376
少数股东权益				(4) 30 (6) 4.5	(7) 1.5	(16) 809.25	776.25
所有者权益合计	7 000	3 975	10 975	10 392.25	6 821	643	8 046.75
负债和所有者权益总计	15 600	5 960	21 560	11 593.5	6 848.25	643	17 457.75
(现金流量表项目)							
一、经营活动产生的现金流量：							
销售商品、提供劳务收到的现金	7 795	5 990	13 785		(25) 3 600 (26) 300		9 885
经营活动现金流入小计	7 795	5 990	13 785		3 900		9 885

续表

项　目	P公司	S公司	合计金额	调整分录与抵销分录		少数股东权益	合并金额
	报表金额	报表金额		借方	贷方		
购买商品、接受劳务支付的现金	1 420	3 270	4 690	(25) 3 600			1 090
支付给职工以及为职工支付的现金	1 100	250	1 350				1 350
支付的各项税费	1 820	758	2 578				2 578
支付其他与经营活动有关的现金	45	22	67				67
经营活动现金流出小计	4 385	4 300	8 685	3 600			5 085
经营活动产生的现金流量净额	3 410	1 690	5 100	3 600	3 900		4 800
二、投资活动产生的现金流量：							
取得投资收益收到的现金	500		500		(24) 500		0
处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额	120		120		(27) 120		0
投资活动现金流入小计	620		620		620		0
购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金	930	800	1 730	(26) 300 (27) 120			1 310
取得子公司及其他营业单位支付的现金净额	3 000		3 000	(28) 300			2 700
投资活动现金流出小计	3 930	800	4 730	720			4 010
投资活动产生的现金流量净额	-3 310	-800	-4 110	720	620		-4 010
三、筹资活动产生的现金流量：							

续表

项　　目	P公司	S公司	合计金额	调整分录与抵销分录		少数股东权益	合并金额
	报表金额	报表金额		借方	贷方		
分配股利、利润或偿付利息支付的现金	2 100	690	2 790	(24) 500			2 290
其中：子公司支付给少数股东的股利、利润		120	120				120
筹资活动现金流出小计	2 100	690	2 790	500			2 290
筹资活动产生的现金流量净额	-2 100	-690	-2 790	500			-2 290
现金及现金等价物净增加额	-2 000	200	-1 800	4 820	4 520		-1 500
年初现金及现金等价物余额	3 000	300	3 300		(28) 300		3 000
年末现金及现金等价物余额	1 000	500	1 500	4 820	4 820		1 500

表 15－11　　合并资产负债表（简表）

会合 01 表

编制单位：P 公司　　2×19 年 12 月 31 日　　单位：万元

资　产	期末余额	年初余额	负债和所有者权益	期末余额	年初余额
流动资产：			流动负债：		
货币资金	1 500		短期借款		
交易性金融资产			交易性金融负债		
衍生金融资产			衍生金融负债		
应收票据	1 325		应付票据	1 000	
应收账款	2 060		应付账款	3 000	
预付款项	1 070		预收款项		
其他应收款			合同负债	100	
存货	1 900		应付职工薪酬	1 100	
合同资产			应交税费	860	
持有待售资产			其他应付款		
一年内到期非流动资产			持有待售负债		
其他流动资产			一年内到期的非流动负债		
流动资产合计	7 855		其他流动负债		
非流动资产：					
债权投资			流动负债合计	6 060	
其他债权投资	800		非流动负债：		
长期应收款			长期借款	2 700	
长期股权投资	1 700		应付债券	600	
其他权益工具投资			其中：优先股		
其他非流动金融资产			永续债		
投资性房地产			租赁负债		
固定资产	6 284		长期应付款		
在建工程			预计负债		
生产性生物资产			递延收益		
油气资产			递延所得税负债	51	

续表

资　产	期末余额	年初余额	负债和所有者权益	期末余额	年初余额
使用权资产			其他非流动负债		
无形资产	623.75		非流动负债合计	3 351	
开发支出			负债合计	9 411	
商誉	140		所有者权益：		
长期待摊费用			实收资本（股本）	4 000	
递延所得税资产	55		其他权益工具		
其他非流动资产			其中：优先股		
非流动资产合计	9 602.75		永续债		
			资本公积	800	
			减：库存股		
			其他综合收益	60	
			盈余公积	1 034.5	
			未分配利润	1 376	
			归属于母公司所有者权益合计	7 270.5	
			少数股东权益	776.25	
			所有者权益合计	8 046.75	
资产总计	17 457.75		负债和所有者权益总计	17 457.75	

表 15－12　　**合并利润表（简表）**

会合 02 表

编制单位：P 公司　　2×19 年度　　单位：万元

项　目	本年金额	上年金额
一、营业收入	10 040	
减：营业成本	4 425	
税金及附加	425	
销售费用	25	
管理费用	158	
研发费用		
财务费用	320	

续表

项　　目	本年金额	上年金额
其中：利息费用	320	
利息收入		
加：其他收益		
投资收益（损失以“-”号填列）		
其中：对联营企业和合营企业的投资收益		
以摊余成本计量的金融资产终止确认收益（损失以“-”号填列）		
净敞口套期收益（损失以“-”号填列）		
公允价值变动收益（损失以“-”号填列）		
信用减值损失（损失以“-”号填列）		
资产减值损失（损失以“-”号填列）		
资产处置收益（损失以“-”号填列）		
三、营业利润（亏损以“-”号填列）	4 687	
加：营业外收入		
减：营业外支出		
四、利润总额（亏损总额以“-”号填列）	4 687	
减：所得税费用	1 285.25	
五、净利润（净亏损以“-”号填列）	3 401.75	
（一）按经营持续性分类		
1. 持续经营净利润（净亏损以“-”号填列）	3 401.75	
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. 归属于母公司股东的净利润（净亏损以“-”号填列）	3 235.5	
2. 少数股东损益（净亏损以“-”号填列）	166.25	
六、其他综合收益的税后净额	75	
（一）归属于母公司所有者的其他综合收益的税后净额	60	
1. 不能重分类进损益的其他综合收益		
……		
2. 将重分类进损益的其他综合收益	60	
……		
（2）其他债权投资公允价值变动	60	

续表

项　　目	本年金额	上年金额
……		
（二）归属于少数股东的其他综合收益的税后净额	15	
七、综合收益总额	3 476.75	
归属于母公司所有者的综合收益总额	3 295.5	
归属于少数股东的综合收益总额	181.25	
八、每股收益		
（一）基本每股收益		
（二）稀释每股收益		

表 15－13　　合并现金流量表（简表）

会合 03 表

编制单位：P 公司　　2×19 年度　　单位：万元

项　　目	本年金额	上年金额
一、经营活动产生的现金流量		
销售商品、提供劳务收到的现金	9 885	
收到的税费返还		
收到其他与经营活动有关的现金		
经营活动现金流入小计	9 885	
购买商品、接受劳务支付的现金	1 090	
支付给职工以及为职工支付的现金	1 350	
支付的各项税费	2 578	
支付其他与经营活动有关的现金	67	
经营活动现金流出小计	5 085	
经营活动产生的现金流量净额	4 800	
二、投资活动产生的现金流量		
收回投资收到的现金		
取得投资收益收到的现金	0	
处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额	0	
处置子公司及其他营业单位收到的现金净额		

续表

项　　目	本年金额	上年金额
收到其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流入小计	0	
购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金	1 310	
投资支付的现金		
取得子公司及其他营业单位支付的现金净额	2 700	
支付其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流出小计	4 010	
投资活动产生的现金流量净额	-4 010	
三、筹资活动产生的现金流量		
吸收投资收到的现金		
其中：子公司吸收少数股东投资收到的现金		
取得借款收到的现金		
发行债券收到的现金		
收到其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流入小计		
偿还债务支付的现金		
分配股利、利润或偿付利息支付的现金	2 290	
其中：子公司支付给少数股东的股利、利润	120	
支付其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流出小计	2 290	
筹资活动产生的现金流量净额	-2 290	
四、汇率变动对现金及现金等价物的影响		
五、现金及现金等价物净增加额	-1 500	
加：年初现金及现金等价物余额	3 000	
六、年末现金及现金等价物余额	1 500	

表 15－14　　合并所有者权益变动表（简表）

会合 04 表

编制单位：P 公司　　2×19 年度　　单位：万元

项　　目	本年金额											上年金额（略）										
	归属于母公司所有者权益									少数股东权益	所有者权益合计	归属于母公司所有者权益									少数股东权益	所有者权益合计
	实收资本（或股本）	其他权益工具	资本公积	减：库存股	其他综合收益	专项储备	盈余公积	未分配利润	其他			实收资本（或股本）	其他权益工具	资本公积	减：库存股	其他综合收益	专项储备	盈余公积	未分配利润	其他		
一、上年年末余额	4 000		800				732	468		715 *	6 715											
加：会计政策变更																						
前期差错更正																						
二、本年年初余额	4 000		800				732	468		715	6 715											
三、本年增减变动金额（减少以“－”号填列）																						
（一）综合收益总额					60			3 295. 5		181. 25	3 476. 75											
（二）所有者投入和减少资本																						
1. 所有者投入的普通股																						
2. 其他权益工具持有者投入资本																						
3. 股份支付计入所有者权益的金额																						
4. 其他																						
（三）利润分配							302. 5	－2 327. 5		－120	－2 145											

续表

项　　目	本年金额											上年金额（略）										
	归属于母公司所有者权益									少数股东权益	所有者权益合计	归属于母公司所有者权益									少数股东权益	所有者权益合计
	实收资本（或股本）	其他权益工具	资本公积	减：库存股	其他综合收益	专项储备	盈余公积	未分配利润	其他			实收资本（或股本）	其他权益工具	资本公积	减：库存股	其他综合收益	专项储备	盈余公积	未分配利润	其他		
1. 提取盈余公积							302.5	-302.5			0											
2. 对所有者（或股东）的分配								-2 025		-120	-2 145											
3. 其他																						
（四）所有者权益内部结转																						
1. 资本公积转增资本（或股本）																						
2. 盈余公积转增资本（或股本）																						
3. 盈余公积弥补亏损																						
4. 设定受益计划变动额结转留存收益																						
5. 其他综合收益结转留存收益																						
6. 其他																						
四、本年年末余额	4 000		800		60		1 034.5	1 376		776.25	8 046.75											

注：*715 = [3 500 + 100 × (1 - 25%)] × 20%。

第十六章　会计政策、会计估计变更和差错更正

第一节　会计政策及其变更

一、会计政策的概念

会计政策，是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。原则，是指企业按照国家统一的会计准则制度规定的、适合于企业会计核算所采用的特定会计原则。基础，是指为了将会计原则应用于交易或者事项而采取的会计基础。会计处理方法，是指企业在会计核算中从诸多可选择的会计处理方法中所选择的、适合于本企业的具体会计处理方法。

会计原则包括一般原则和特定原则，会计政策所指的会计原则是指某一类会计业务的核算所应遵循的特定原则，而不是笼统地指所有的会计原则。如借款费用是费用化还是资本化，即属于特定会计原则。可靠性、相关性、实质重于形式等属于会计信息质量要求，是为了满足会计信息质量要求而制定的原则，是统一的、不可选择的，不属于特定原则。

会计基础包括会计确认基础和会计计量基础。可供选择的会计确认基础包括权责发生制和收付实现制。会计计量基础主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。由于我国企业应当采用权责发生制作为会计确认基础，不具备选择性，所以会计政策所指的会计基础，主要是会计计量基础（即计量属性）。

具体会计处理方法，是指企业根据国家统一的会计准则制度允许选择的、对某一类会计业务的具体处理方法作出的具体选择。如《企业会计准则第 1 号——存货》允许企业在先进先出法、加权平均法和个别计价法之间对发出存货实际成本的确定方法作出选择，这些方法就是具体会计处理方法。

会计原则、会计基础和会计处理方法三者之间是一个具有逻辑性的、密不可分的整体，通过这个整体，会计政策才能得以应用和落实。

（一）企业会计政策选择和运用的要求

1. 企业应在国家统一的会计准则制度规定的会计政策范围内选择适用的会计政策。

会计政策是在允许的会计原则、计量基础和会计处理方法中作出指定或具体选择。由于企业经济业务的复杂性和多样化，某些经济业务在符合会计原则和计量基础的要求下，可以有多种会计处理方法，即存在不止一种可供选择的会计政策。如确定发出存货

的实际成本时可以在先进先出法、加权平均法或者个别计价法中进行选择。

同时，我国的会计准则和会计制度属于行政规章，会计政策所包括的会计原则、计量基础和具体会计处理方法由会计准则或会计制度规定，具有一定的强制性。企业必须在法规所允许的范围内选择适合本企业实际情况的会计政策。即企业在发生某项经济业务时，必须从允许的会计原则、计量基础和会计处理方法中选择出适合本企业特点的会计政策。

2. 会计政策应当保持前后各期的一致性。

企业通常应在每期采用相同的会计政策。企业选用的会计政策一般情况下不能也不应当随意变更，以保持会计信息的可比性。

（二）企业会计政策披露的要求

企业在会计核算中所采用的会计政策，通常应在报表附注中加以披露，需要披露的会计政策项目主要有以下几项：

（1）财务报表的编制基础、计量基础和会计政策的确定依据等。

（2）存货的计价，是指企业存货的计价方法。如企业发出存货成本的计量是采用先进先出法，还是采用其他计量方法。

（3）固定资产的初始计量，是指对取得的固定资产初始成本的计量。如企业取得的固定资产初始成本是以购买价款，还是以购买价款的现值为基础进行计量。

（4）无形资产的确认，是指对无形项目的支出是否确认为无形资产。如企业内部研究开发项目开发阶段的支出是确认为无形资产，还是在发生时计入当期损益。

（5）投资性房地产的后续计量，是指企业在资产负债表日对投资性房地产进行后续计量所采用的会计处理。如企业对投资性房地产的后续计量是采用成本模式，还是公允价值模式。

（6）长期股权投资的核算，是指长期股权投资的具体会计处理方法。如企业对被投资单位的长期股权投资是采用成本法，还是采用权益法核算。

（7）收入的确认，是指收入确认所采用的会计方法。

（8）借款费用的处理，是指借款费用的处理方法，即采用资本化还是采用费用化。

（9）外币折算，是指外币折算所采用的方法以及汇兑损益的处理。

（10）合并政策，是指编制合并财务报表所采用的原则。如母公司与子公司的会计年度不一致的处理原则、合并范围的确定原则等。

二、会计政策变更及其条件

（一）会计政策变更的概念

会计政策变更，是指企业对相同的交易或者事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。一般情况下，为保证会计信息的可比性，使财务报告使用者在比较企业一个以上期间的财务报表时，能够正确判断企业的财务状况、经营成果和现金流量的趋势，企业在不同的会计期间应采用相同的会计政策，不能随意变更会计政策。

需要注意的是，企业不能随意变更会计政策并不意味着企业的会计政策在任何情况下均不能变更。

（二）会计政策变更的条件

会计政策变更，并不意味着以前期间的会计政策是错误的，而是由于情况发生了变化，或者掌握了新的信息、积累了更多的经验，采用新的会计政策能够更好地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量。如果以前期间会计政策的选择和运用是错误的，则属于前期差错，应按前期差错更正的会计处理方法进行处理。符合下列条件之一，企业可以变更会计政策：

1. 法律、行政法规或国家统一的会计制度等要求变更。

这种情况是指，按照法律、行政法规以及国家统一的会计准则制度的规定，要求企业采用新的会计政策。在这种情况下，企业应按规定改变原会计政策，采用新的会计政策。如《企业会计准则第16号——政府补助》在2017年修订实施以后，对财政贴息采用新的会计政策进行处理；再如采用2017年修订的《企业会计准则第14号——收入》的企业，应在履行了合同履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。

2. 会计政策的变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。

这种情况是指，由于经济环境、客观情况的改变，使企业原来采用的会计政策所提供的会计信息，已不能恰当地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量等情况。在这种情况下，应改变原有会计政策，按新的会计政策进行核算，以对外提供更可靠、更相关的会计信息。

需要注意的是，除法律、行政法规或者国家统一的会计准则制度等要求变更会计政策应当按照规定执行和披露外，企业因满足上述第2条的条件变更会计政策时，必须有充分、合理的证据表明其变更的合理性，并说明变更会计政策后，能够提供关于企业财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关会计信息的理由。对会计政策的变更，应经股东大会或董事会等类似机构批准。如无充分、合理的证据表明会计政策变更的合理性或者未经股东大会等类似机构批准擅自变更会计政策的，或者连续、反复地自行变更会计政策的，视为滥用会计政策，应按照前期差错更正的方法进行处理。

（三）不属于会计政策变更的情形

对会计政策变更的认定，直接影响到会计处理方法的选择。实务中，企业应当分清哪些属于会计政策变更，哪些不属于会计政策变更。下列情况不属于会计政策变更：

1. 本期发生的交易或者事项与以前相比具有本质差别而对其采用新的会计政策。如将自用的办公楼改为出租，不属于会计政策变更，而是采用新的会计政策。

2. 对初次发生的或不重要的交易或者事项采用新的会计政策。如某企业第一次签订一项建造合同，为另一企业建造三栋厂房，该企业对该项建造合同采用完工百分比法确认收入。由于该企业初次发生该项交易，采用完工百分比法确认该项交易的收入，不属于会计政策变更。

三、会计政策变更的会计处理

1. 企业依据法律、行政法规或者国家统一的会计制度等的要求变更会计政策的，应当按照国家相关规定执行。如财政部2006年2月15日发布并于2007年1月1日起实施的《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》对首次执行企业会计准则涉及职工薪酬的会计调整作了如下规定：对于首次执行日存在的解除与职工的劳动关系，满足《企业会计准则第9号——职工薪酬》预计负债确认条件的，应当确认因解除与职工的劳动关系给予补偿而产生的负债，并调整留存收益。

2. 会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的，应当采用追溯调整法处理，将会计政策变更累积影响数调整列报前期最早期初留存收益，其他相关项目的期初余额和列报前期披露的其他比较数据也应当一并调整，但确定该项会计政策变更累积影响数不切实可行的除外。

追溯调整法，是指对某项交易或事项变更会计政策，视同该项交易或事项初次发生时即采用变更后的会计政策，并以此对财务报表相关项目进行调整的方法。

追溯调整法的运用通常由以下几个步骤构成：

（1）计算会计政策变更的累积影响数。

会计政策变更累积影响数，是指按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的列报前期最早期初留存收益应有金额与现有金额之间的差额。会计政策变更的累积影响数，是假设与会计政策变更相关的交易或事项在初次发生时即采用新的会计政策，而得出的列报前期最早期初留存收益应有金额与现有金额之间的差额。这里的留存收益，包括当年和以前年度的未分配利润和按照相关法律规定提取并累积的盈余公积，不需要考虑由于会计政策变更使以前期间净利润的变化而需要分派的股利。如由于会计政策变化，增加了以前期间的净利润100万元，该企业通常按净利润的10%分派股利。在计算调整会计政策变更当期期初的留存收益时，应当按照100万元计算，而不是90万元。会计政策变更的累积影响数，是对变更会计政策所导致的对净利润的累积影响，以及由此导致的对利润分配及未分配利润的累积影响金额，不包括分配的利润或股利。

上述变更会计政策当期期初现有的留存收益金额，即上期资产负债表所反映的留存收益期末数，可以从上期资产负债表项目中获得。追溯调整后的留存收益金额，指扣除所得税后的净额，即按新的会计政策计算确定留存收益时，应当考虑由于损益变化所导致的所得税影响的情况。

会计政策变更的累积影响数，通常可以通过以下各步计算获得：

第一步，根据新的会计政策重新计算受影响的前期交易或事项；

第二步，计算两种会计政策下的差异；

第三步，计算差异的所得税影响金额；

第四步，确定前期中每一期的税后差异；

第五步，计算会计政策变更的累积影响数。

（2）相关的账务处理。

（3）调整财务报表相关项目。

（4）财务报表附注说明。

采用追溯调整法时，会计政策变更的累积影响数应包括在变更当期期初留存收益中。但是，如果提供可比财务报表，对于比较财务报表期间的会计政策变更，应调整各该期间净利润各项目和财务报表其他相关项目，视同该政策在比较财务报表期间一直采用。对于比较财务报表可比期间以前的会计政策变更的累积影响数，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。

【例16－1】甲股份有限公司（以下简称“甲公司”）是一家海洋石油开采公司，于2×11年开始建造一座海上石油开采平台，根据法律法规规定，该开采平台在使用期满后要将其拆除，需要对其造成的环境污染进行整治。2×12年12月15日，该开采平台建造完成并交付使用，建造成本共120 000 000元，预计使用寿命10年，采用平均年限法计提折旧。2×18年1月1日甲公司开始执行企业会计准则，企业会计准则对于具有弃置义务的固定资产，要求将相关弃置费用计入固定资产成本，对之前尚未计入资产成本的弃置费用，应当进行追溯调整。已知甲公司保存的会计资料比较齐备，可以通过会计资料追溯计算。甲公司预计该开采平台的弃置费用10 000 000元。假定折现率（即为实际利率）为10%。不考虑企业所得税和其他税法因素影响。该公司按净利润的10%提取法定盈余公积。

根据上述资料，甲公司的会计处理如下：

（1）计算确认弃置义务后的累积影响数（见表16－1）。

2×13年1月1日，该开采平台计入资产成本弃置费用的现值＝10 000 000×（P/F，10%，10）＝10 000 000×0.3855＝3 855 000（元）；每年应计提折旧＝3 855 000÷10＝385 500（元）。

表16－1

年份	计息金额（元）	实际利率（%）	利息费用（元）①	折旧（元）②	税前差异（元）－（①＋②）	税后差异（元）
2×13	3 855 000	10	385 500	385 500	－771 000	－771 000
2×14	4 240 500	10	424 050	385 500	－809 550	－809 550
2×15	4 664 550	10	466 455	385 500	－851 955	－851 955
2×16	5 131 005	10	513 100.50	385 500	－898 600.50	－898 600.50
小计	—	—	1 789 105.50	1 542 000	－3 331 105.50	－3 331 105.50
2×17	5 644 105.50	10	564 410.55	385 500	－949 910.55	－949 910.55
合计	—	—	2 353 516.05	1 927 500	－4 281 016.05	－4 281 016.05

甲公司确认该开采平台弃置费用后的税后累积净影响额为 -4 281 016.05 元，即为该公司确认资产弃置费用后的累积影响数。

（2）会计处理。

①调整确认的弃置费用。

借：固定资产——开采平台弃置义务　　3 855 000

　　贷：预计负债——开采平台弃置义务　　3 855 000

②调整会计政策变更累积影响数。

借：利润分配——未分配利润　　4 281 016.05

　　贷：累计折旧　　1 927 500

　　预计负债——开采平台弃置义务　　2 353 516.05

③调整利润分配。

借：盈余公积——法定盈余公积（4 281 016.05 ×10%）　　428 101.61

　　贷：利润分配——未分配利润　　428 101.61

（3）报表调整。

甲公司在编制 2 ×18 年度的财务报表时，应调整资产负债表的年初数（见表 16 -2），利润表、股东权益变动表的上年数（见表 16 -3、表 16 -4）也应做相应调整。2 ×18 年 12 月 31 日资产负债表的期末数栏、股东权益变动表的未分配利润项目上年数栏应以调整后的数字为基础编制。

表 16 -2　　资产负债表（简表）

会企 01 表

编制单位：甲股份有限公司　　2 ×18 年 12 月 31 日　　单位：元

资　产	年初余额		负债和股东权益	年初余额	
	调整前	调整后		调整前	调整后
……			……		
固定资产	60 000 000	61 927 500	预计负债	0	6 208 516.05
开采平台	60 000 000	61 927 500	……		
			盈余公积	1 700 000	1 271 898.39
			未分配利润	4 000 000	147 085.56
……			……		

在利润表中，根据账簿的记录，甲公司重新确认了 2 ×17 年度营业成本和财务费用分别调增 385 500 元和 564 410.55 元，其结果为净利润调减 949 910.55 元。

表 16－3　　利润表（简表）

会企 02 表

编制单位：甲股份有限公司　　2×18 年度　　单位：元

项　　目	上期金额	
	调整前	调整后
一、营业收入	18 000 000	18 000 000
减：营业成本	13 000 000	13 385 500
……		
财务费用	260 000	824 410.55
……		
二、营业利润	3 900 000	2 950 089.45
……		
四、净利润	4 060 000	3 110 089.45
……		

表 16－4　　所有者权益变动表（简表）

会企 04 表

编制单位：甲股份有限公司　　2×18 年度　　单位：元

项　　目	本年金额			
……	……	盈余公积	未分配利润	……
一、上年年末余额		1 700 000	4 000 000	
加：会计政策变更		－428 101.61	－3 852 914.44	
前期差错更正				
二、本年年初余额		1 271 898.39	147 085.56	
……				

（4）附注说明。

2×18 年 1 月 1 日，甲股份有限公司按照企业会计准则规定，对 2×12 年 12 月 15 日建造完成并交付使用的开采平台的弃置义务进行确认。此项会计政策变更采用追溯调整法，2×17 年的比较报表已重新表述。2×17 年运用新的方法追溯计算的会计政策变更累积影响数为 －4 281 016.05 元。会计政策变更对 2×17 年度报告的损益的影响为减少净利润 949 910.55 元，调减 2×17 年的期末留存收益 4 281 016.05 元，其中，调减盈余公积 428 101.61 元，调减未分配利润 3 852 914.44 元。

3. 确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的，应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用变更后的会计政策。在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响

数不切实可行的，应当采用未来适用法处理。

（1）不切实可行的判断。

不切实可行，是指企业在作出所有合理努力后仍然无法采用某项规定。即企业在采取所有合理的方法后，仍然不能获得采用某项规定所必需的相关信息，而导致无法采用该项规定，则该项规定在此时是不切实可行的。

对于以下特定前期，对某项会计政策变更应用追溯调整法或进行追溯重述以更正一项前期差错是不切实可行的：

①应用追溯调整法或追溯重述法的累积影响数不能确定。

②应用追溯调整法或追溯重述法要求对管理层在该期当时的意图作出假定。

③应用追溯调整法或追溯重述法要求对有关金额进行重新估计，并且不可能将提供有关交易发生时存在状况的证据（如有关金额确认、计量或披露日期存在事实的证据，以及在受变更影响的当期和未来期间确认会计估计变更的影响的证据）和该期间财务报告批准报出时能够取得的信息，这两类信息与其他信息应客观地加以区分。

在某些情况下，调整一个或者多个前期比较信息以获得与当期会计信息的可比性是不切实可行的。如企业因账簿、凭证超过法定保存期限而销毁，或因不可抗力而毁坏、遗失，使当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数无法计算，即不切实可行，此时会计政策变更应当采用未来适用法进行处理。

（2）未来适用法。

未来适用法，是指将变更后的会计政策应用于变更日及以后发生的交易或者事项，或者在会计估计变更当期和未来期间确认会计估计变更影响数的方法。

在未来适用法下，不需要计算会计政策变更产生的累积影响数，也无须重编以前年度的财务报表。对于企业会计账簿记录及财务报表上反映的金额，在变更之日仍保留原有的金额，不因会计政策变更而改变以前年度的既定结果，在现有金额的基础上再按新的会计政策进行核算。

第二节　会计估计及其变更

一、会计估计变更的概念

（一）会计估计的概念

会计估计，是指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做的判断。会计估计具有以下特点：

1. 会计估计的存在是由于经济活动中内在的不确定性所决定的。

企业总是力求保持会计核算的准确性，但有些交易或事项本身具有不确定性，因而需要根据经验作出估计；同时由于采用权责发生制为基础编制财务报表，也使得有必要

充分估计未来交易或事项的影响。可以说，在会计核算和信息披露过程中，会计估计是不可避免的，会计估计的存在是由于经济活动中内在的不确定性因素的影响所造成的。如对于固定资产折旧，需要根据固定资产消耗方式、性能、技术发展等情况进行估计。

2. 会计估计应当以最近可利用的信息或资料为基础。

由于经营活动内在的不确定性，企业在会计核算中不得不经常进行估计。某些估计主要用于确定资产或负债的账面价值，如法律诉讼可能引起的赔偿等；另一些估计主要用于确定将在某一期间记录的收入或费用的金额，如某一期间的折旧费用、摊销费用的金额，在某一期间内按照投入法或产出法确定的履约进度核算建造合同已实现收入的金额。企业在进行会计估计时，通常应根据当时的情况和经验，以最近可利用的信息或资料为基础进行。但是，随着时间的推移、环境的变化，进行会计估计的基础可能会发生变化，进行会计估计所依据的信息或资料应进行更新。由于最新的信息是最接近现实的信息，以其为基础所做的估计最接近实际，所以进行会计估计时应以最近可利用的信息或资料为基础。

3. 会计估计应当建立在可靠的基础上。

会计估计是建立在具有确凿证据的前提下，而不是随意的。如企业估计固定资产预计使用寿命，应当考虑该项固定资产的技术性能、历史资料、同行业同类固定资产的预计使用年限、本企业经营性质等诸多因素，并掌握确凿证据后确定。企业根据当时所掌握的可靠证据作出的最佳估计，不会削弱会计核算的可靠性。

下列各项属于常见的需要进行估计的项目：

1. 存货可变现净值的确定。

2. 固定资产的预计使用寿命与净残值，固定资产的折旧方法。

3. 使用寿命有限的无形资产的预计使用寿命与净残值。

4. 可收回金额按照资产组的公允价值减去处置费用后的净额确定的，确定公允价值减去处置费用后的净额的方法；可收回金额按照资产组预计未来现金流量的现值确定的，预计未来现金流量的确定。

5. 建造合同或劳务合同履约进度的确定。

6. 公允价值的确定。

7. 预计负债初始计量的最佳估计数的确定。

（二）会计估计变更的概念及其原因

由于企业经营活动中内在不确定因素的影响，某些财务报表项目不能精确地计量，而只能加以估计。如果赖以进行估计的基础发生了变化，或者由于取得新的信息、积累更多的经验以及后来的发展变化，可能需要对会计估计进行修正。

会计估计变更，是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。

通常情况下，企业可能由于以下原因而发生会计估计变更：

1. 赖以进行估计的基础发生了变化。企业进行会计估计，总是要依赖于一定的基

础，如果其所依赖的基础发生了变化，则会计估计也应相应作出改变。如企业某项无形资产的摊销年限原定为15年，以后获得了国家专利保护，该资产的受益年限已变为10年，则应相应调减摊销年限。

2. 取得了新的信息，积累了更多的经验。企业进行会计估计是就现有资料对未来所作的判断，随着时间的推移，企业有可能取得新的信息、积累更多的经验，在这种情况下，也需要对会计估计进行修订。如企业原对固定资产采用年限平均法按15年计提折旧，后来根据新得到的信息——使用5年后对该固定资产所能生产产品的产量有了比较准确的证据，企业改按工作量法计提固定资产折旧。

二、会计估计变更的会计处理

会计估计变更应采用未来适用法处理，即在会计估计变更当期及以后期间，采用新的会计估计。采用未来适用法不需要调整以前期间的估计金额，也不需要调整以前期间的报告结果。未来适用法的要求如下：

1. 如果会计估计的变更仅影响变更当期，有关估计变更的影响应于当期确认。

2. 如果会计估计的变更既影响变更当期又影响未来期间，有关估计变更的影响在当期及以后各期确认。如固定资产的使用寿命或预计净残值的估计发生变更，将影响变更当期及资产以后使用年限内各个期间的折旧费用。这类会计估计变更的会计处理，需要在变更当期进行会计处理，也涉及以后各期需要进行会计处理。

会计估计变更的影响数应计入变更当期与前期相同的项目中。

【例16-2】 乙公司于2×13年1月1日起对某管理用设备计提折旧，原价为84 000元，预计使用寿命为8年，预计净残值为4 000元，按年限平均法计提折旧。2×17年初，由于新技术发展等原因，需要对原估计的使用寿命和净残值作出修正，修改后该设备预计尚可使用年限为2年，预计净残值为2 000元。乙公司适用的企业所得税税率为25%。

乙公司对该项会计估计变更的会计处理如下：

(1) 不调整以前各期折旧，也不计算累积影响数。

(2) 变更日以后改按新的估计计提折旧。

按原估计，每年折旧额为10 000元，已提折旧4年，共计40 000元，该项固定资产账面价值为44 000元，则第5年相关科目的期初余额如下：

固定资产	84 000
减：累计折旧	40 000
固定资产账面价值	44 000

改变预计使用年限后，从2×17年起每年计提的折旧费用为21 000元[(44 000－2 000)÷2]。2×17年不必对以前年度已提折旧进行调整，只需按重新预计的尚可使用年限和净残值计算确定折旧费用，有关账务处理如下：

借：管理费用	21 000	
贷：累计折旧		21 000

（3）财务报表附注说明。

本公司一台管理用设备成本为84 000元，原预计使用寿命为8年，预计净残值为4 000元，按年限平均法计提折旧。由于新技术发展，该设备已不能按原预计使用寿命计提折旧，本公司于2×17年初将该设备的预计尚可使用寿命变更为2年，预计净残值变更为2 000元，以反映该设备在目前状况下的预计尚可使用寿命和净残值。此估计变更将减少本年度净利润8 250元［(21 000－10 000)×(1－25%)］。

3. 企业难以对某项变更区分为会计政策变更或会计估计变更的，应当将其作为会计估计变更处理。

第三节　前期差错更正

一、前期差错的概念

前期差错，是指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。

1. 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。

2. 前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。

前期差错通常包括以下三个方面：

1. 会计记录错误。如企业本期应计提折旧50 000 000元，但由于计算出现差错，得出错误数据为45 000 000元。

2. 应用会计政策错误。如按照《企业会计准则第17号——借款费用》的规定，为购建固定资产而发生的借款费用，在固定资产达到预定可使用状态前发生的，满足一定条件时应予资本化，计入所购建固定资产的成本；在固定资产达到预定可使用状态后发生的，计入当期损益。如果企业将固定资产达到预定可使用状态后发生的借款费用，也计入该项固定资产成本，予以资本化，则属于应用会计政策错误。

3. 疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响。如企业销售一批商品，商品的控制权已经发生转移，商品销售收入确认条件均已满足，但企业在期末未将已实现的销售收入入账。

二、前期差错更正的会计处理

前期差错按照重要程度分为重要的前期差错和不重要的前期差错。重要的前期差错，是指足以影响财务报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量作出正确判断的前期差错。不重要的前期差错，是指不足以影响财务报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量作出正确判断的前期差错。

（一）不重要的前期差错的会计处理

对于不重要的前期差错，应调整发现差错当期与前期相同的相关项目的金额，不要

求调整财务报表相关项目的期初数。属于影响损益的，应直接计入本期与上期相同的净损益项目。

（二）重要的前期差错的会计处理

对于重要的前期差错，如果能够合理确定前期差错累积影响数，应采用追溯重述法。追溯重述法是指在发现前期差错时，视同该项前期差错从未发生过，从而对财务报表相关项目进行调整的方法。前期差错累积影响数是指前期差错发生后对差错期间每期净利润的影响数之和。

如果确定前期差错累积影响数不切实可行，可以从可追溯重述的最早期间开始调整留存收益的期初余额，并对财务报表其他相关项目的期初余额一并进行调整，也可以采用未来适用法。

重要的前期差错的调整结束后，还应调整发现年度财务报表的年初数和上年数。在编制比较财务报表时，对于比较财务报表期间的重要的前期差错，应调整各该期间的净损益和其他相关项目；对于比较财务报表期间以前的重要的前期差错，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。

【例 16－3】2×16 年 12 月 31 日，甲公司发现 2×15 年公司漏记一项管理用固定资产的折旧费用 300 000 元，所得税申报表中也未扣除该项费用。假定 2×15 年甲公司适用所得税税率为 25%，无其他纳税调整事项。该公司按净利润的 10% 和 5% 提取法定盈余公积和任意盈余公积。假定税法允许调整应交所得税。

（1）分析前期差错的影响数。

2×15 年少计折旧费用 300 000 元；多计所得税费用 75 000 元（300 000×25%）；多计净利润 225 000 元；多计应交税费 75 000 元（300 000×25%）；多提法定盈余公积和任意盈余公积 22 500 元（225 000×10%）和 11 250 元（225 000×5%）。

（2）编制有关项目的调整分录。

①补提折旧。

借：以前年度损益调整——管理费用　　300 000

　　贷：累计折旧　　300 000

②调整应交所得税。

借：应交税费——应交所得税　　75 000

　　贷：以前年度损益调整——所得税费用　　75 000

③将“以前年度损益调整”科目余额转入未分配利润。

借：利润分配——未分配利润　　225 000

　　贷：以前年度损益调整——本年利润　　225 000

④因净利润减少，调减盈余公积。

借：盈余公积——法定盈余公积　　22 500

　　——任意盈余公积　　11 250

　　贷：利润分配——未分配利润　　33 750

（3）财务报表调整和重述（财务报表略）。

甲公司在列报2×16年度财务报表时，应调整2×15年度财务报表的相关项目。

①资产负债表项目的调整。

调减固定资产300 000元；调减应交税费75 000元；调减盈余公积33 750元，调减未分配利润191 250元。

②利润表项目的调整。

调增管理费用300 000元，调减所得税费用75 000元，调减净利润225 000元（需要对每股收益进行披露的企业应当同时调整基本每股收益和稀释每股收益）。

③所有者权益变动表项目的调整。

调减前期差错更正项目中盈余公积上年金额33 750元，未分配利润上年金额191 250元，所有者权益合计上年金额225 000元。

④财务报表附注说明。

本年度发现2×15年漏记固定资产折旧300 000元，在编制2×16年和2×15年比较财务报表时，已对该项差错进行了更正。更正后，调减2×15年净利润225 000元，调增累计折旧300 000元。

第十七章　资产负债表日后事项

第一节　资产负债表日后事项概述

一、资产负债表日后事项的概念

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。

（一）资产负债表日

资产负债表日是指会计年度末和会计中期期末。中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间，包括半年度、季度和月度等。按照《会计法》规定，我国会计年度采用公历年度，即1月1日至12月31日。年度资产负债表日是指每年的12月31日，中期资产负债表日是指各会计中期期末。

（二）财务报告批准报出日

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，通常是指对财务报告的内容负有法律责任的单位或个人批准财务报告对外公布的日期。

《公司法》规定公司制企业的董事会有权批准对外公布财务报告，公司制企业的财务报告批准报出日是指董事会批准财务报告报出的日期，而不是股东大会审议批准的日期，也不是注册会计师出具审计报告的日期。对于非公司制企业，财务报告批准报出日是指经理（厂长）会议或类似机构批准财务报告报出的日期。

（三）资产负债表日后事项包括有利事项和不利事项

资产负债表日后事项包括有利事项和不利事项。资产负债表日后事项，如果属于调整事项，对有利和不利的调整事项均应进行处理，并调整报告年度或报告中期的财务报表；如果属于非调整事项，对有利和不利的非调整事项均应在年度报告或中期报告的附注中进行披露。

（四）资产负债表日后事项不是在这个特定期间内发生的全部事项

资产负债表日后事项不是在这个特定期间内发生的全部事项，而是与资产负债表日存在状况有关的事项，或虽然与资产负债表日存在状况无关，但对企业财务状况具有重大影响的事项。

二、资产负债表日后事项涵盖的期间

资产负债表日后事项涵盖的期间是自资产负债表日次日起至财务报告批准报出日止的一段时间。具体而言，资产负债表日后事项涵盖的期间包括：

1. 报告期下一期间的第一天至董事会或类似机构批准财务报告对外公布的日期，即以董事会或类似权力机构批准财务报告对外公布的日期为截止日期。

2. 财务报告批准报出以后、实际报出之前又发生与资产负债表日后事项有关的事项，并由此影响财务报告对外公布日期的，应以董事会或类似机构再次批准财务报告对外公布的日期为截止日期。

如果公司管理层由此修改了财务报告，注册会计师应当根据具体情况实施必要的审计程序，并针对修改后的财务报表重新出具审计报告。新的审计报告日期不应早于董事会或类似机构批准修改后的财务报告对外公布的日期。

【例17－1】甲上市公司2×14年的年度财务报告于2×15年3月20日编制完成，注册会计师完成年度财务报表审计工作并签署审计报告的日期为2×15年4月15日，董事会批准财务报告对外公布的日期为2×15年4月17日，财务报告实际对外公布的日期为2×15年4月21日，股东大会召开日期为2×15年5月12日。

根据资产负债表日后事项涵盖期间的规定，甲上市公司2×14年度财务报告资产负债表日后事项涵盖的期间为2×15年1月1日至4月17日（财务报告批准报出日）。如果在2×15年4月17日至21日之间发生了重大事项，需要调整财务报表相关项目的数字或需要在财务报表附注中披露，假设经调整或说明后的财务报告再经董事会批准报出的日期为2×15年4月26日，实际报出的日期为2×15年4月29日，则资产负债表日后事项涵盖的期间为2×15年1月1日至4月26日。

三、资产负债表日后事项的内容

资产负债表日后事项包括资产负债表日后调整事项（以下简称“调整事项”）和资产负债表日后非调整事项（以下简称“非调整事项”）。

（一）调整事项

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。

资产负债表日及所属会计期间已经存在某种情况，当时并不知道其存在或者不能知道其确切结果，而在资产负债表日后发生的事项能够证实该情况的存在或者确切结果，则该事项属于资产负债表日后调整事项。即资产负债表日后事项对资产负债表日的情况提供了进一步的证据，证据表明的情况与原来的估计和判断不完全一致，则需要对原来的会计处理进行调整。

企业发生的资产负债表日后调整事项，通常包括下列各项：（1）资产负债表日后诉讼案件结案，法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务，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；（2）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；（3）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；（4）资产负债表日后发现了财务报告舞弊或差错。

【例17-2】甲公司因产品质量问题被客户起诉。2×14年12月31日人民法院尚未判决，考虑到客户胜诉要求甲公司赔偿的可能性较大，甲公司为此确认了3 000 000元的预计负债。2×15年2月25日，在甲公司2×14年度财务报告批准对外报出之前，人民法院判决客户胜诉，要求甲公司支付赔偿款6 000 000元。

本例中，甲公司在2×14年12月31日结账时已经知道客户胜诉的可能性较大，但不知道人民法院判决的确切结果，因此确认了3 000 000元的预计负债。2×15年2月25日人民法院判决结果为甲公司预计负债的存在提供了进一步的证据。此时，按照2×14年12月31日存在状况编制的财务报告所提供的信息已不能真实反映甲公司的实际情况，应据此对财务报告相关项目的数字进行调整。

值得注意的是，在确定存货可变现净值时，应当以资产负债表日取得最可靠的证据估计的售价为基础并考虑持有存货的目的，资产负债表日至财务报告批准报出日之间存货售价发生波动的，如有确凿证据表明其对资产负债表日存货已经存在的情况提供了新的或进一步的证据，应当作为调整事项进行处理；否则，应当作为非调整事项进行处理。

（二）非调整事项

资产负债表日后非调整事项，是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。资产负债表日后非调整事项虽然不影响资产负债表日存在的情况，但不加以说明将会影响财务报告使用者作出正确估计和决策。

企业发生的资产负债表日后非调整事项，通常包括下列各项：（1）资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺；（2）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；（3）资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失；（4）资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债；（5）资产负债表日后资本公积转增资本；（6）资产负债表日后发生巨额亏损；（7）资产负债表日后发生企业合并或处置子公司；（8）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。

【例17-3】甲公司2×14年度财务报告于2×15年3月20日经董事会批准对外公布。2×15年2月25日，甲公司与乙银行签订了80 000 000元的贷款合同，用于生产设备的购置，贷款期限自2×15年3月1日起至2×16年12月31日止。

本例中，2×15年2月25日，在公司2×14年度财务报告尚未批准对外公布前，甲公司发生了向银行贷款的事项，该事项发生在资产负债表日后事项所涵盖的期间内。该事项在2×14年12月31日尚未发生，与资产负债表日存在的状况无关，不影响资产负债表日甲公司的财务报表数字。但是，该事项属于重要事项，会影响甲公司以后期间的财务状况和经营成果，因此，需要在附注中予以披露。

资产负债表日后发生的某一事项究竟是调整事项还是非调整事项，取决于该事项表明的情况在资产负债表日或资产负债表日以前是否已经存在。若该情况在资产负债表日或之前已经存在，则属于调整事项；反之，则属于非调整事项。

第二节　资产负债表日后调整事项

一、资产负债表日后调整事项的处理原则

企业发生的资产负债表日后调整事项，应当调整资产负债表日的财务报表。对于年度财务报告而言，由于资产负债表日后事项发生在报告年度的次年，报告年度的有关账目已经结转，特别是损益类科目在结账后已无余额。因此，资产负债表日后发生的调整事项，应具体分别以下情况进行处理：

1. 涉及损益的事项，通过“以前年度损益调整”科目核算。调整增加以前年度利润或调整减少以前年度亏损的事项，记入“以前年度损益调整”科目的贷方；调整减少以前年度利润或调整增加以前年度亏损的事项，记入“以前年度损益调整”科目的借方。

涉及损益的调整事项，如果发生在资产负债表日所属年度（即报告年度）所得税汇算清缴前的，应调整报告年度应纳税所得额、应纳所得税税额；由于以前年度损益调整增加的所得税费用，记入“以前年度损益调整”科目的借方，同时贷记“应交税费——应交所得税”等科目；由于以前年度损益调整减少的所得税费用，记入“以前年度损益调整”科目的贷方，同时借记“应交税费——应交所得税”等科目。调整完成后，将“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。

涉及损益的调整事项，发生在报告年度所得税汇算清缴后的，应调整本年度（即报告年度的次年）应纳所得税税额。

2. 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。

3. 不涉及损益及利润分配的事项，调整相关科目。

4. 通过上述账务处理后，还应同时调整财务报表相关项目的数字，包括：

（1）资产负债表日编制的财务报表相关项目的期末数或本年发生数；

（2）当期编制的财务报表相关项目的期初数或上年数；

（3）上述调整如果涉及报表附注内容的，还应当作出相应调整。

二、资产负债表日后调整事项的具体会计处理方法

为简化处理，如无特别说明，本章所有的例子均假定如下：财务报告批准报出日是次年3月31日，所得税税率为25%，按净利润的10%提取法定盈余公积，提取法定盈余公积后不再作其他分配；调整事项按税法规定均可调整应缴纳的所得税；涉及递延所得税资产的，均假定未来期间很可能取得用来抵扣暂时性差异的应纳税所得额；不考虑

报表附注中有关现金流量表项目的数字。

1. 资产负债表日后诉讼案件结案，人民法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务，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。

这一事项是指导致诉讼的事项在资产负债表日已经发生，但尚不具备确认负债的条件而未确认，资产负债表日后至财务报告批准报出日之间获得了新的或进一步的证据（人民法院判决结果），表明符合负债的确认条件，因此应在财务报告中确认为一项新负债；或者在资产负债表日已确认某项负债，但在资产负债表日至财务报告批准报出日之间获得新的或进一步的证据，表明需要对已经确认的金额进行调整。

【例 17－4】甲公司与乙公司签订一项销售合同，约定甲公司应在 2×14 年 8 月向乙公司交付 A 产品 3 000 件。由于甲公司未按照合同发货，致使乙公司遭受重大经济损失。2×14 年 11 月，乙公司将甲公司告上法庭，要求甲公司赔偿 9 000 000 元。2×14 年 12 月 31 日人民法院尚未判决，甲公司对该诉讼事项确认预计负债 6 000 000 元，乙公司未确认应收赔偿款。2×15 年 2 月 8 日，经人民法院判决甲公司应赔偿乙公司 8 000 000 元，甲、乙双方均服从判决。判决当日，甲公司向乙公司支付赔偿款 8 000 000 元。甲、乙两公司 2×14 年所得税汇算清缴均在 2×15 年 3 月 10 日完成（假定该项预计负债产生的损失不允许在预计时税前抵扣，只有在损失实际发生时，才允许税前抵扣）。

本例中，人民法院 2×15 年 2 月 8 日的判决证实了甲、乙两公司在资产负债表日（即 2×14 年 12 月 31 日）分别存在现实赔偿义务和获赔权利，因此两公司都应将“人民法院判决”这一事项作为调整事项进行处理。甲公司和乙公司 2×14 年所得税汇算清缴均在 2×15 年 3 月 10 日完成，因此，应根据人民法院判决结果调整报告年度应纳税所得额和应纳所得税税额。

（1）甲公司的账务处理如下：

①记录支付的赔偿款。

借：以前年度损益调整——营业外支出　　2 000 000

　　贷：其他应付款——乙公司　　2 000 000

借：预计负债——未决诉讼　　6 000 000

　　贷：其他应付款——乙公司　　6 000 000

借：其他应付款——乙公司　　8 000 000

　　贷：银行存款　　8 000 000

注：资产负债表日后事项如涉及现金收支项目，均不调整报告年度资产负债表的货币资金项目和现金流量表各项目数字。本例中，虽然已经支付了赔偿款，但在调整会计报表相关数字时，只需调整上述第一笔和第二笔分录，第三笔分录作为 2×15 年的会计事项处理。

②调整递延所得税资产。

借：以前年度损益调整——所得税费用（6 000 000×25%）　　1 500 000

　　贷：递延所得税资产　　1 500 000

2×14 年末因确认预计负债 6 000 000 元时已确认相应的递延所得税资产，资产负债表日后事项发生后递延所得税资产不复存在，应予转回。

③调整应交所得税。

借：应交税费——应交所得税（8 000 000×25%）　　2 000 000

　　贷：以前年度损益调整——所得税费用　　2 000 000

④将“以前年度损益调整”科目余额转入未分配利润。

借：利润分配——未分配利润　　1 500 000

　　贷：以前年度损益调整——本年利润　　1 500 000

⑤因净利润减少，调减盈余公积。

借：盈余公积——提取法定盈余公积（1 500 000×10%）　　150 000

　　贷：利润分配——未分配利润　　150 000

⑥调整报告年度财务报表相关项目的数字（财务报表略）。

第一，资产负债表项目的调整。

调减递延所得税资产 1 500 000 元，调减应交税费——应交所得税 2 000 000 元；调增其他应付款 8 000 000 元，调减预计负债 6 000 000 元；调减盈余公积 150 000 元，调减未分配利润 1 350 000 元。

第二，利润表项目的调整。

调增营业外支出 2 000 000 元，调减所得税费用 500 000 元，调减净利润 1 500 000 元。

第三，所有者权益变动表项目的调整。

调减净利润 1 500 000 元；提取盈余公积项目中盈余公积一栏调减 150 000 元；未分配利润调减 1 350 000 元。

⑦调整 2×15 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数（资产负债表略）。

甲公司在编制 2×15 年 1 月份的资产负债表时，按照调整前 2×14 年 12 月 31 日的资产负债表的数字作为资产负债表的年初数，由于发生了资产负债表日后调整事项，甲公司除了调整 2×14 年度资产负债表相关项目的数字外，还应当调整 2×15 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数，其年初数按照 2×14 年 12 月 31 日调整后的数字填列。

（2）乙公司的账务处理如下：

①记录收到的赔款。

借：其他应收款——甲公司　　8 000 000

　　贷：以前年度损益调整——营业外收入　　8 000 000

借：银行存款　　8 000 000

　　贷：其他应收款——甲公司　　8 000 000

注：资产负债表日后事项如涉及现金收支项目，均不调整报告年度资产负债表的货币资金项目和现金流量表各项目数字。本例中，虽然已经收到了赔偿款，但在调整会计报表相关数字时，只需调整上述第一笔分录，第二笔分录作为 2×15 年的会计事项处理。

②调整应交所得税。

借：以前年度损益调整——所得税费用（8 000 000×25%）　　2 000 000

　　贷：应交税费——应交所得税　　2 000 000

③将“以前年度损益调整”科目余额转入未分配利润。

借：以前年度损益调整——本年利润　　6 000 000

　　贷：利润分配——未分配利润　　6 000 000

④因净利润增加，补提盈余公积。

借：利润分配——未分配利润　　600 000

　　贷：盈余公积——提取法定盈余公积（6 000 000×10%）　　600 000

⑤调整报告年度财务报表相关项目的数字（财务报表略）。

第一，资产负债表项目的调整。

调增其他应收款8 000 000元；调增应交税费2 000 000元；调增盈余公积600 000元，调增未分配利润5 400 000元。

第二，利润表项目的调整。

调增营业外收入8 000 000元，调增所得税费用2 000 000元，调增净利润6 000 000元。

第三，所有者权益变动表项目的调整。

调增净利润6 000 000元；提取盈余公积项目中盈余公积一栏调增600 000元；未分配利润调增5 400 000元。

⑥调整2×15年2月份资产负债表相关项目的年初数（资产负债表略）。

乙公司在编制2×15年1月份的资产负债表时，按照调整前2×14年12月31日的资产负债表的数字作为资产负债表的年初数。由于发生了资产负债表日后调整事项，乙公司除了调整2×14年度资产负债表相关项目的数字外，还应当调整2×15年2月份资产负债表相关项目的年初数，其年初数按照2×14年12月31日调整后的数字填列。

2. 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。

这一事项是指在资产负债表日，根据当时的资料判断某项资产可能发生了损失或减值，但没有最后确定是否会发生，因而按照当时的最佳估计金额反映在财务报表中；但在资产负债表日至财务报告批准报出日之间，所取得的确凿证据能证明该事实成立，即某项资产已经发生了损失或减值，则应对资产负债表日所作的估计予以修正。

【例17-5】甲公司2×14年6月销售给乙公司一批物资，货款为2 000 000元（含增值税）。乙公司于7月份收到所购物资并验收入库。按合同规定，乙公司应于收到所购物资后3个月内付款。由于乙公司财务状况不佳，到2×14年12月31日仍未付款。甲公司于2×14年12月31日按预期信用损失法为该项应收账款计提坏账准备100 000元。2×14年12月31日资产负债表上“应收账款”项目的金额为4 000 000元，其中1 900 000元为该项应收账款。甲公司于2×15年2月3日（所得税汇算清缴前）收到人民法院通知，乙公司已宣告破产清算，无力偿还所欠部分货款。甲公司预计可收回应收账款的60%。

本例中，甲公司在收到人民法院通知后，首先可判断该事项属于资产负债表日后调整事项。甲公司原按预期信用损失法对应收乙公司账款计提了100 000元的坏账准备，按照新的证据应计提的坏账准备为800 000元（2 000 000×40%），差额700 000元应当调整2×14年度财务报表相关项目的数字。

甲公司的账务处理如下：

（1）补提坏账准备。

应补提的坏账准备=2 000 000×40%-100 000=700 000（元）

借：以前年度损益调整——信用减值损失　　700 000

　　贷：坏账准备　　700 000

（2）调整递延所得税资产。

借：递延所得税资产　　175 000

　　贷：以前年度损益调整——所得税费用（700 000×25%）　　175 000

（3）将“以前年度损益调整”科目的余额转入未分配利润。

借：利润分配——未分配利润　　525 000

　　贷：以前年度损益调整——本年利润　　525 000

（4）因净利润减少，调减盈余公积。

借：盈余公积——提取法定盈余公积　　52 500

　　贷：利润分配——未分配利润（525 000×10%）　　52 500

（5）调整报告年度财务报表相关项目的数字（财务报表略）。

①资产负债表项目的调整。

调减应收账款700 000元，调增递延所得税资产175 000元；调减盈余公积52 500元，调减未分配利润472 500元。

②利润表项目的调整。

调增信用减值损失700 000元，调减所得税费用175 000元，调减净利润525 000元。

③所有者权益变动表项目的调整。

调减净利润525 000元；提取盈余公积项目中盈余公积一栏调减52 500元；未分配利润调减472 500元。

（6）调整2×15年2月资产负债表相关项目的年初数（资产负债表略）。

甲公司在编制2×15年1月的资产负债表时，按照调整前2×14年12月31日的资产负债表的数字作为资产负债表的年初数。由于发生了资产负债表日后调整事项，甲公司除了调整2×14年度资产负债表相关项目的数字外，还应当调整2×15年2月资产负债表相关项目的年初数，其年初数按照2×14年12月31日调整后的数字填列。

3. 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。

这类调整事项包括两方面的内容：（1）若资产负债表日前购入的资产已经按暂估金额等入账，资产负债表日后获得证据，可以进一步确定该资产的成本，则应该对已入账的资产成本进行调整。如购建固定资产已经达到预定可使用状态，但尚未办理竣工决算，

企业已办理暂估入账；资产负债表日后办理决算，此时应根据竣工决算的金额调整暂估入账的固定资产成本等。（2）企业在报告年度已根据收入确认条件确认资产销售收入，但资产负债表日后获得关于资产收入的进一步证据，如发生销售退回、销售折让等，此时也应调整财务报表相关项目的金额。需要说明的是，资产负债表日后发生的销售退回，既包括报告年度或报告中期销售的商品在资产负债表日后发生的销售退回，也包括以前期间销售的商品在资产负债表日后发生的销售退回。

资产负债表所属期间或以前期间所售商品在资产负债表日后退回的，应作为资产负债表日后调整事项处理。发生于资产负债表日后至财务报告批准报出日之间的销售退回事项，可能发生于年度所得税汇算清缴之前，也可能发生于年度所得税汇算清缴之后，其会计处理分别为：

（1）涉及报告年度所属期间的销售退回发生于报告年度所得税汇算清缴之前，应调整报告年度利润表的收入、成本等，并相应调整报告年度的应纳税所得额以及报告年度应缴纳的所得税等。

【例17－6】甲公司2×14年10月25日销售一批A商品给乙公司，预计退货率为0。取得收入2 400 000元（不含增值税），并结转成本2 000 000元。2×14年12月31日，该笔货款尚未收到，甲公司未对该应收账款计提坏账准备。2×15年2月8日，由于产品质量问题，本批货物被全部退回。甲公司于2×15年2月20日完成2×14年所得税汇算清缴。甲公司适用的增值税税率为13%。

本例中，销售退回业务发生在资产负债表日后事项涵盖期间内，属于资产负债表日后调整事项。由于销售退回发生在甲公司报告年度所得税汇算清缴之前，因此在所得税汇算清缴时，应扣除该部分销售退回所实现的应纳税所得额。

甲公司的账务处理如下：

（1）调整销售收入。

借：以前年度损益调整——主营业务收入　　2 400 000

　　应交税费——应交增值税（销项税额）　　312 000

　　贷：应收账款——乙公司　　2 712 000

（2）调整销售成本。

借：库存商品——A商品　　2 000 000

　　贷：以前年度损益调整——主营业务成本　　2 000 000

（3）调整应缴纳的所得税。

借：应交税费——应交所得税［（2 400 000－2 000 000）×25%］　　100 000

　　贷：以前年度损益调整——所得税费用　　100 000

（4）将“以前年度损益调整”科目的余额转入未分配利润。

借：利润分配——未分配利润　　300 000

　　贷：以前年度损益调整——本年利润　　300 000

（5）因净利润减少，调减盈余公积。

借：盈余公积——提取法定盈余公积（300 000×10%）　　30 000

　　贷：利润分配——未分配利润　　30 000

（6）调整报告年度相关财务报表（财务报表略）。

①资产负债表项目的调整。

调减应收账款2 712 000元，调增存货2 000 000元；调减应交税费412 000元；调减盈余公积30 000元，调减未分配利润270 000元。

②利润表项目的调整。

调减营业收入2 400 000元，调减营业成本2 000 000元，调减所得税费用100 000元，调减净利润300 000元。

③所有者权益变动表项目的调整。

调减净利润300 000元；提取盈余公积项目中盈余公积一栏调减30 000元；未分配利润调减270 000元。

（7）调整2×15年2月资产负债表相关项目的年初数（资产负债表略）。

甲公司在编制2×15年1月份的资产负债表时，按照调整前2×14年12月31日的资产负债表的数字作为资产负债表的年初数。由于发生了资产负债表日后调整事项，甲公司除了调整2×14年度资产负债表相关项目的数字外，还应当调整2×15年2月资产负债表相关项目的年初数，其年初数按照2×14年12月31日调整后的数字填列。

（2）资产负债表日后事项中涉及报告年度所属期间的销售退回发生于报告年度所得税汇算清缴之后，应调整报告年度会计报表的收入、成本等，但按照税法规定，在此期间的销售退回所涉及的应缴所得税，应作为本年度的纳税调整事项。

4. 资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。

这一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属于资产负债表期间或以前期间存在的财务报表舞弊或差错。这种舞弊或差错应当作为资产负债表日后调整事项，调整报告年度的年度财务报告或中期财务报告相关项目的数字。具体会计处理可以参见本书第十六章的相关内容。

第三节　资产负债表日后非调整事项

一、资产负债表日后非调整事项的处理原则

资产负债表日后发生的非调整事项，是表明资产负债表日后发生的情况的事项，与资产负债表日存在状况无关，不应当调整资产负债表日的财务报表。但有的非调整事项由于事项重大，对财务报告使用者具有重大影响，如不加以说明，将影响财务报告使用者作出正确估计和决策。

二、资产负债表日后非调整事项的具体会计处理方法

对于资产负债表日后发生的非调整事项，应当在报表附注中披露每项重要的资产负债表日后非调整事项的性质、内容，及其对财务状况和经营成果的影响。无法作出估计的，应当说明原因。

资产负债表日后非调整事项的主要例子有：

（一）资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺

资产负债表日后发生的重大诉讼等事项，对企业影响较大，为防止误导投资者及其他财务报告使用者，应当在财务报表附注中予以披露。

【例17-7】甲公司是房地产的销售代理商，在买卖双方同意房地产的销售条款时确认佣金收入，佣金由卖方支付。2×14年，甲公司同意替乙公司的房地产寻找买主。2×14年12月10日，甲公司找到一位有意的买主丁公司，丁公司在对该房地产实地观察后，与乙公司在2×14年12月30日签订了购买该房地产的合同，乙公司随即向甲公司支付了销售佣金。但在2×15年1月20日，当乙公司催促丁公司履行合同时，丁公司称其在获得银行贷款方面有困难，资金不足，拒绝履行合同。2×15年2月，乙公司通过法律手段起诉丁公司。2×15年3月1日，丁公司同意赔偿给乙公司2 000 000元现金以使其撤回法律诉讼。假设该赔偿额对乙公司和丁公司均存在较大影响。

本例中，乙公司提起诉讼是在2×15年才发生的，在2×14年资产负债表日（2×14年12月31日）并不存在。但由于资产负债表日后发生的重大诉讼、仲裁、承诺等事项影响较大，应在财务报表附注中进行相关披露，即乙公司和丁公司均应在2×14年度财务报表附注中披露诉讼事项的信息。

（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

资产负债表日后发生的资产价格、税收政策和外汇汇率的重大变化，虽然不会影响资产负债表日财务报表相关项目的数字，但对企业资产负债表日后的财务状况和经营成果有重大影响，应当在财务报表附注中予以披露。

【例17-8】甲公司2×14年9月采用分期付款方式从英国购入某大型生产线，分3年付款，每年支付300 000英镑。甲公司在编制2×14年度财务报表时已按2×14年12月31日的即期汇率对该笔长期应付款进行了折算（假设2×14年12月31日的汇率为1英镑兑9.69元人民币）。假设国家规定从2×15年1月1日起调整人民币兑英镑的汇率，人民币兑英镑的汇率发生重大变化。

本例中，甲公司在资产负债表日（2×14年12月31日）已经按规定的汇率对有关账户进行调整，因此，无论资产负债表日后汇率如何变化，均不影响资产负债表日的财务状况和经营成果。但是，如果资产负债表日后外汇汇率发生重大变化，甲公司应对由此产生的影响在财务报表附注中进行披露。

（三）资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失

自然灾害导致资产发生重大损失对企业资产负债表日后财务状况的影响较大，如果不加以披露，有可能使财务报告使用者作出错误的决策，因此应作为非调整事项在财务报表附注中进行披露。

【例17－9】甲公司2×14年12月购入一批商品10 000 000元，至2×14年12月31日该批商品已全部验收入库，货款通过银行支付。2×15年1月12日，甲公司所在地发生百年不遇的冰冻灾害，该批商品全部毁损。

本例中，冰冻灾害发生于2×15年1月12日，属于资产负债表日后才发生或存在的事项，但对公司资产负债表日后财务状况的影响较大，甲公司应当将此事项作为非调整事项在2×14年度财务报表附注中进行披露。

（四）资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债

企业在资产负债表日后发行股票、债券以及向银行或非银行金融机构举借巨额债务都是比较重大的事项，虽然这一事项与企业资产负债表日的存在状况无关，但这一事项的披露能使财务报告使用者了解与此有关的情况及可能带来的影响，因此应当在财务报表附注中进行披露。

【例17－10】甲公司于2×15年1月20日经批准发行5年期债券10 000 000元，面值100元，年利率6%，公司按105元的价格发行，并于2×15年3月5日结束发行。

本例中，甲公司发行债券虽然与公司资产负债表日（2×14年12月31日）的存在状况无关，但这一事项的披露能使财务报告使用者了解与此有关的情况及可能带来的影响，甲公司应当将此事项作为非调整事项在2×14年度财务报表附注中进行披露。

（五）资产负债表日后资本公积转增资本

资产负债表日后企业以资本公积转增资本将会改变企业的资本（或股本）结构，影响较大，应当在财务报表附注中进行披露。

【例17－11】甲公司2×15年1月经批准将80 000 000元资本公积转增资本。

本例中，甲公司于2×15年1月将资本公积转增资本，属于资产负债表日后才发生的事项，但对公司资产负债表日后财务状况的影响较大，甲公司应当将此事项作为非调整事项在2×14年度财务报表附注中进行披露。

（六）资产负债表日后发生巨额亏损

企业资产负债表日后发生巨额亏损将会对企业报告期以后的财务状况和经营成果产生重大影响，应当在财务报表附注中及时披露该事项，以便为投资者或其他财务报告使用者作出正确决策提供信息。

【例17－12】甲公司2×15年1月出现巨额亏损，净利润由2×14年12月的70 000 000元变为亏损5 000 000元。

本例中，甲公司出现巨额亏损发生于2×15年1月，虽然属于资产负债表日后才发生的事项，但由盈利转为亏损，会对公司资产负债表日后财务状况和经营成果产生重大

影响，甲公司应当将此事项作为非调整事项在2×14年度财务报表附注中进行披露。

（七）资产负债表日后发生企业合并或处置子企业

企业合并或者处置子企业的行为可以影响股权结构、经营范围等，对企业未来的生产经营活动会产生重大影响，应当在财务报表附注中进行披露。

【例17-13】甲公司2×15年1月15日将其全资子公司丙公司出售给乙公司。

本例中，甲公司出售子公司发生于2×15年1月，与公司资产负债表日（2×14年12月31日）存在的状况无关，但是出售子公司可能对甲公司的股权结构、经营范围等方面产生较大影响，甲公司应当将此事项作为非调整事项在2×14年度财务报表附注中进行披露。

（八）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

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负债，但应当在财务报表附注中单独披露。

【例17-14】2×15年1月16日，甲上市公司董事会审议通过了2×14年利润分配方案，决定以公司2×14年末总股本为基数，分派现金股利10 000 000元，每10股派送1元（含税），该利润分配方案于2×15年4月10日经公司股东大会审议批准。

本例中，甲上市公司制订利润分配方案，拟分配或经审议批准宣告发放股利或利润的行为，并不会使公司在资产负债表日（2×14年12月31日）形成现时义务，虽然发生该事项可导致公司负有支付股利或利润的义务，但支付义务在资产负债表日尚不存在，不应该调整资产负债表日的财务报告，因此，该事项为非调整事项。但由于该事项对公司资产负债表日后的财务状况有较大影响，可能导致现金较大规模流出、公司股权结构变动等，为便于财务报告使用者更充分了解相关信息，甲上市公司需要在2×14年度财务报表附注中单独披露该信息。

第十八章　政府会计

第一节　政府会计概述

政府会计是会计体系的重要分支，它是运用会计专门方法对政府及其组成主体（如政府所属的行政事业单位等）的财务状况、运行情况、预算执行等情况进行全面核算、监督和报告。政府会计是政府财政财务管理和预算管理的重要基础，建立与现代财政制度相适应的政府会计体系，对于加强公共财政管理、促进财政长期可持续发展、推进国家治理体系和治理能力现代化具有重要意义。

一、政府会计标准体系

我国的政府会计标准体系由政府会计基本准则、具体准则及应用指南和政府会计制度等组成。

（一）政府会计基本准则

政府会计基本准则在政府会计标准体系中居于统驭地位，主要规范政府会计目标、政府会计主体、政府会计信息质量要求、政府会计核算基础，以及政府会计要素定义、确认和计量原则、列报要求等重大概念和原则。基本准则的作用是指导具体准则和制度的制定，并为尚未有具体准则和制度规范的政府会计实务问题提供处理原则。

2015 年 10 月，财政部印发了《政府会计准则——基本准则》（以下简称《基本准则》）。

（二）政府会计具体准则及应用指南

政府会计具体准则依据《基本准则》制定，主要规范政府会计主体发生的经济业务或事项的会计处理原则。具体准则包括会计要素类准则、特殊业务或事项类准则和列报类准则。会计要素类准则主要规范经济业务或事项所引起的会计要素变动的确认、计量和披露；特殊业务或事项类准则主要规范某一类特殊业务或事项的会计处理原则；列报类准则主要规定财务报表（包括个别财务报表和合并财务报表）的编制、表内列示以及附注披露的原则和要求。应用指南是对具体准则的实际应用提供操作性规定。

2016 年以来，财政部相继印发了《政府会计准则第 1 号——存货》《政府会计准则第 2 号——投资》《政府会计准则第 3 号——固定资产》《政府会计准则第 4 号——无形资产》《政府会计准则第 5 号——公共基础设施》《政府会计准第 6 号——政府储备物资》《政府会计准则第 7 号——会计调整》《政府会计准则第 8 号——负债》《政府会计

准则第9号——财务报表编制和列报》等9项政府会计具体准则和《〈政府会计准则第3号——固定资产〉应用指南》。其中，存货、投资、固定资产、无形资产、公共基础设施、政府储备物资和负债准则属于会计要素类准则，会计调整准则属于特殊业务或事项类准则，财务报表编制和列报准则属于列报类准则。

（三）政府会计制度

政府会计制度依据《基本准则》制定，主要规定政府会计科目及账务处理、报表体系及编制说明等，与政府会计具体准则相互补充。按照政府会计主体不同，政府会计制度主要由政府财政总会计制度和政府单位会计制度组成。财政部于2017年制定发布了《政府会计制度——行政事业单位会计科目和报表》（以下简称《政府会计制度》），并于2018年制定发布了高等学校、医院、科学事业单位等7个特殊行业事业单位执行《政府会计制度》的补充规定，这些补充规定构成《政府会计制度》的有机组成部分。

此外，财政部针对政府会计准则制度实施中的问题所印发的有关会计准则制度的解释或通知，也构成政府会计标准体系的组成部分。

二、政府会计标准体系的适用范围

政府会计标准体系适用于政府会计主体。根据《基本准则》，政府会计主体主要包括各级政府、各部门、各单位。各级政府指各级政府财政部门负责的财政总会计。各部门、各单位是指与本级政府财政部门直接或者间接发生预算拨款关系的国家机关、军队、政党组织、社会团体、事业单位和其他单位。军队、已纳入企业财务管理体系的单位和执行《民间非营利组织会计制度》的社会团体，其会计核算不适用政府会计标准体系。总体上讲，政府会计准则（包括《基本准则》和具体准则）适用于上述各级政府、各部门、各单位；《政府会计制度》主要适用于不纳入企业财务管理体系的各级各类行政事业单位（以下简称“政府单位”）。

政府单位应当根据政府会计准则规定和《政府会计制度》的要求，对其发生的各项经济业务或事项进行会计核算。

三、政府会计核算模式

政府会计由预算会计和财务会计构成，实行“双功能、双基础、双报告”的核算模式，具体内容如下：

“双功能”，指政府会计应当实现预算会计和财务会计双重功能。预算会计通过预算收入、预算支出与预算结余三个要素，对政府会计主体预算执行过程中发生的全部预算收入和全部预算支出进行会计核算，主要反映和监督预算收支执行情况。财务会计通过资产、负债、净资产、收入和费用五个要素，对政府会计主体发生的各项经济业务或者事项进行会计核算，主要反映和监督政府会计主体的财务状况、运行情况等。

“双基础”，指预算会计实行收付实现制（国务院另有规定的，从其规定），财务会计实行权责发生制。

“双报告”，指政府会计主体应当编制决算报告和财务报告。政府决算报告的编制主要以收付实现制为基础，以预算会计核算生成的数据为准。政府财务报告的编制主要以权责发生制为基础，以财务会计核算生成的数据为准。

需要说明的是，“双功能、双基础、双报告”的核算模式下，政府预算会计和财务会计是“适度分离并相互衔接”的关系。“适度分离”指预算会计和财务会计功能不同、核算基础不同、生成报告不同。“相互衔接”指预算会计和财务会计是在同一套账（而非两套账）中，对政府会计主体的经济业务或事项实现两个功能的会计核算，预算会计要素和财务会计要素相互协调，决算报告和财务报告相互补充，共同反映政府会计主体的预算执行信息和财务信息。通过这种适度分离又相互衔接的双功能核算，使公共管理中预算管理、财务管理和绩效管理相互连接、融合，有助于全面提高管理水平和资金使用效率，对于夯实政府会计主体预算和财务管理基础、强化政府绩效管理具有深远的影响。

还需要说明的是，“双功能、双基础、双报告”的核算模式下，政府单位应当对预算会计和财务会计进行平行记账。平行记账的基本规则是“单位对于纳入部门预算管理的现金收支业务，在采用财务会计核算的同时应当进行预算会计核算；对于其他业务，仅需进行财务会计核算”。

四、政府会计要素及其确认和计量

政府会计要素包括预算会计要素和财务会计要素。预算会计要素包括预算收入、预算支出和预算结余；财务会计要素包括资产、负债、净资产、收入和费用。

（一）政府预算会计要素

1. 预算收入。

预算收入是指政府会计主体在预算年度内依法取得的并纳入预算管理的现金流入。预算收入一般在实际收到时予以确认，以实际收到的金额计量。

2. 预算支出。

预算支出是指政府会计主体在预算年度内依法发生并纳入预算管理的现金流出。预算支出一般在实际支付时予以确认，以实际支付的金额计量。

3. 预算结余。

预算结余是指政府会计主体预算年度内预算收入扣除预算支出后的资金余额，以及历年滚存的资金余额。

预算结余包括结余资金和结转资金。结余资金是指年度预算执行终了，预算收入实际完成数扣除预算支出和结转资金后剩余的资金。结转资金是指预算安排项目的支出年终尚未执行完毕或者因故未执行，且下年需要按原用途继续使用的资金。

（二）政府财务会计要素

1. 资产。

（1）资产的定义。

资产是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，由政府会计主体控制的，

预期能够产生服务潜力或者带来经济利益流入的经济资源。服务潜力是指政府会计主体利用资产提供公共产品和服务以履行政府职能的潜在能力。经济利益流入表现为现金及现金等价物的流入，或者现金及现金等价物流出的减少。

（2）资产的分类。

政府会计主体的资产按照流动性，分为流动资产和非流动资产。流动资产是指预计在1年内（含1年）耗用或者可以变现的资产，包括货币资金、短期投资、应收及预付款项、存货等。非流动资产是指流动资产以外的资产，包括长期投资、固定资产、在建工程、无形资产、公共基础设施、政府储备资产、文物文化资产、保障性住房等。

（3）资产的确认条件。

符合政府资产定义的经济资源，在同时满足以下条件时，应确认为资产：一是与该经济资源相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府会计主体；二是该经济资源的成本或者价值能够可靠地计量。

（4）资产的计量属性。

政府资产的计量属性主要包括历史成本、重置成本、现值、公允价值和名义金额。

在历史成本计量下，资产按照取得时支付的现金金额或者支付对价的公允价值计量。在重置成本计量下，资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金金额计量。在现值计量下，资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流入量的折现金额计量。在公允价值计量下，资产按照市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售资产所能收到的价格计量。无法采用历史成本、重置成本、现值和公允价值计量属性的，应采用名义金额（即人民币1元）计量。

政府会计主体在对资产进行计量时，一般应当采用历史成本。采用重置成本、现值、公允价值计量的，应当保证所确定的资产金额能够持续、可靠计量。

2. 负债。

（1）负债的定义。

负债是指政府会计主体过去的经济业务或者事项形成的，预期会导致经济资源流出政府会计主体的现时义务。现时义务是指政府会计主体在现行条件下已承担的义务。未来发生的经济业务或者事项形成的义务不属于现时义务，不应当确认为负债。

（2）负债的分类。

政府会计主体的负债按照流动性，分为流动负债和非流动负债。流动负债是指预计在1年内（含1年）偿还的负债，包括短期借款、应付短期政府债券、应付及预收款项、应缴款项等。非流动负债是指流动负债以外的负债，包括长期借款、长期应付款、应付长期政府债券等。

政府会计主体的负债包括偿还时间与金额基本确定的负债和由或有事项形成的预计负债。偿还时间与金额基本确定的负债按政府会计主体的业务性质及风险程度，分为融资活动形成的举借债务及其应付利息、运营活动形成的应付及预收款项和运营活动形成的暂收性负债。

（3）负债的确认条件。

符合政府负债定义的义务，在同时满足以下条件时，应确认为负债：一是履行该义务很可能导致含有服务潜力或者经济利益的经济资源流出政府会计主体；二是该义务的金额能够可靠地计量。

（4）负债的计量属性。

政府负债的计量属性主要包括历史成本、现值和公允价值。

在历史成本计量下，负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额，或者承担现时义务的合同金额，或者按照为偿还负债预期需要支付的现金计量。在现值计量下，负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。在公允价值计量下，负债按照市场参与者在计量日发生的有序交易中，转移负债所需支付的价格计量。

政府会计主体在对负债进行计量时，一般应当采用历史成本。采用现值、公允价值计量的，应当保证所确定的负债金额能够持续、可靠计量。

3. 净资产。

净资产是指政府会计主体资产扣除负债后的净额，其金额取决于资产和负债的计量。

4. 收入。

（1）收入的定义。

收入是指报告期内导致政府会计主体净资产增加的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流入。

（2）收入的确认条件。

收入的确认应当同时满足以下条件：一是与收入相关的含有服务潜力或者经济利益的经济资源很可能流入政府会计主体；二是含有服务潜力或者经济利益的经济资源流入会导致政府会计主体资产增加或者负债减少；三是流入金额能够可靠地计量。

5. 费用。

（1）费用的定义。

费用是指报告期内导致政府会计主体净资产减少的、含有服务潜力或者经济利益的经济资源的流出。

（2）费用的确认条件。

费用的确认应当同时满足以下条件：一是与费用相关的含有服务潜力或者经济利益的经济资源很可能流出政府会计主体；二是含有服务潜力或者经济利益的经济资源流出会导致政府会计主体资产减少或者负债增加；三是流出金额能够可靠地计量。

五、政府决算报告和财务报告

（一）政府决算报告

政府决算报告是综合反映政府会计主体年度预算收支执行结果的文件。政府决算报告的目标是向决算报告使用者提供与政府预算执行情况有关的信息，综合反映政府会计主体预算收支的年度执行结果，服务于决算报告使用者进行监督和管理，并为编制后续

年度预算提供参考和依据。

政府决算报告包括决算报表和其他应当在决算报告中反映的相关信息和资料。政府单位的预算会计报表是单位通过预算会计核算直接形成的报表，是决算报表的主要信息来源。根据《政府会计制度》规定，预算会计报表至少包括预算收入支出表、预算结转结余变动表和财政拨款预算收入支出表。

（二）政府财务报告

政府财务报告是反映政府会计主体某一特定日期的财务状况和某一会计期间的运行情况和现金流量等信息的文件。政府财务报告的目标是向财务报告使用者提供与政府财务状况、运行情况和现金流量等有关的信息，反映政府会计主体公共受托责任履行情况，服务于财务报告使用者作出决策或者进行监督和管理。

政府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。财务报表包括会计报表和附注。会计报表一般包括资产负债表、收入费用表和净资产变动表。政府单位可根据实际情况自行选择编制现金流量表。资产负债表是反映政府会计主体在某一特定日期的财务状况的报表。收入费用表是反映政府会计主体在一定会计期间运行情况的报表。净资产变动表是反映政府会计主体在某一年度内净资产项目变动情况的报表。现金流量表是反映政府会计主体在一定会计期间现金及现金等价物流入和流出情况的报表。附注是对在资产负债表、收入费用表等报表中列示项目所作的进一步说明，以及对未能在这些报表中列示项目的说明。

政府财务报告主要分为政府部门财务报告和政府综合财务报告。政府部门编制部门财务报告，反映本部门的财务状况和运行情况；财政部门编制政府综合财务报告，反映政府整体的财务状况、运行情况和财政中长期可持续性。

第二节　政府单位特定业务的核算

政府单位财务会计的原理和方法与企业会计基本一致，但与企业会计不同的是，政府单位会计核算具备财务会计与预算会计双重功能，实现财务会计与预算会计适度分离并相互衔接，全面、清晰反映单位财务信息和预算执行信息。本节主要介绍政府单位与企业会计处理不同的部分特定业务的会计核算。

一、政府单位会计核算的基本特点

政府单位会计核算应当具备财务会计与预算会计双重功能。

政府单位财务会计通过资产、负债、净资产、收入、费用五个要素，全面反映单位财务状况、运行情况等。反映单位财务状况的会计等式为“资产－负债＝净资产”，反映单位运行情况的会计等式为“收入－费用＝本期盈余”，本期盈余经分配后最终转入净资产。单位财务会计实行权责发生制。

政府单位预算会计通过预算收入、预算支出和预算结余三个要素，全面反映单位预算收支执行情况。预算会计等式为“预算收入－预算支出＝预算结余”。单位预算会计采用收付实现制，国务院另有规定的从其规定。为了在预算会计三要素中实现会计复式记账，在日常核算时，单位应当设置“资金结存”科目，核算纳入部门预算管理的资金的流入、流出、调整和滚存等情况。根据资金支付方式及资金形态，“资金结存”科目应设置“零余额账户用款额度”“货币资金”“财政应返还额度”三个明细科目。年末预算收支结转后“资金结存”科目借方余额与预算结余类科目合计贷方余额相等。

政府单位对于纳入部门预算管理的现金收支业务，在采用财务会计核算的同时应当进行预算会计核算；对于其他业务，仅需进行财务会计核算。这里的现金，是指单位的库存现金以及其他可以随时用于支付的款项，包括库存现金、银行存款、其他货币资金、零余额账户用款额度、财政应返还额度，以及通过财政直接支付方式支付的款项。对于不涉及现金收支的业务，仅需要进行财务会计处理，不需要进行预算会计处理；对于单位受托代理的现金以及应上缴财政的现金等现金收支业务，由于不纳入部门预算管理，也只进行财务会计处理，不需要进行预算会计处理。

政府单位会计核算的另外一个重要特点是关于明细科目的设置及运用。比如，为了满足决算报表的编制要求，单位应当在预算会计“行政支出”“事业支出”科目下，分别按照“财政拨款支出”“非财政专项资金支出”“其他资金支出”“基本支出”“项目支出”等进行明细核算，并按照《政府收支分类科目》中“支出功能分类科目”的项级科目进行明细核算；“基本支出”和“项目支出”明细科目下应当按照《政府收支分类科目》中“部门预算支出经济分类科目”的款级科目进行明细核算，同时在“项目支出”明细科目下按照具体项目进行明细核算。又如，为了满足成本核算需要，单位可在财务会计“业务活动费用”和“单位管理费用”科目下，按照“工资福利费用”“商品和服务费用”“对个人和家庭的补助费用”“对企业补助费用”“固定资产折旧费”“无形资产摊销费”“公共基础设施折旧（摊销）费”“保障性住房折旧费”“计提专用基金”等成本项目设置明细科目，归集能够直接计入业务活动或采用一定方法计算后计入业务活动的费用。

此外，政府单位财务会计核算中关于应交增值税的会计处理与企业会计基本相同，但是在预算会计处理中，预算收入和预算支出包含了销项税额和进项税额，实际缴纳增值税时计入预算支出。为了简化起见，本节内容在账务处理介绍中一般不涉及增值税的会计处理。

二、国库集中支付业务的核算

国库集中收付，是指以国库单一账户体系为基础，将所有财政性资金都纳入国库单一账户体系管理，收入直接缴入国库和财政专户，支出通过国库单一账户体系支付到商品和劳务供应者或用款单位的一项国库管理制度。实行国库集中支付的政府单位，财政资金的支付方式包括财政直接支付和财政授权支付。

（一）财政直接支付的程序

在财政直接支付方式下，政府单位在需要使用财政资金时，按照批复的部门预算和

资金使用计划，向财政国库支付执行机构提出支付申请。财政国库支付执行机构根据批复的部门预算和资金使用计划及相关要求对支付申请审核无误后，向代理银行发出支付令，并通知中国人民银行国库部门，通过代理银行进入全国银行清算系统实时清算，财政资金从国库单一账户划拨到收款人的银行账户。

在这种支付方式下，政府单位提出支付申请，由财政部门发出支付令，再由代理银行经办资金支付。对于财政直接支付的资金，政府单位应于收到财政国库支付执行机构委托银行转来的“财政直接支付入账通知书”时，按入账通知书中标明的金额进行会计处理。年度终了，政府单位还应依据本年度财政直接支付预算指标数与当年财政直接支付实际支出数的差额，进行相应会计处理。

（二）财政授权支付的程序

在财政授权支付方式下，政府单位按照批复的部门预算和资金使用计划，向财政国库支付执行机构申请授权支付的月度用款限额，财政国库支付执行机构将批准后的限额通知代理银行和政府单位，并通知中国人民银行国库部门。政府单位在月度用款限额内，自行开具支付令，通过财政国库支付执行机构转由代理银行向收款人付款，并与国库单一账户清算。

在这种支付方式下，政府单位申请到的是用款限额而不是存入单位账户的实有资金，单位可以在用款限额内自行开具支付令，再由代理银行向收款人付款。政府单位应在收到代理银行盖章的“授权支付到账通知书”以及支用额度时，进行类似于收支银行存款的会计处理。年度终了，政府单位应当依据代理银行提供的对账单作注销额度的会计处理；如果单位本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数，政府单位还应根据两者的差额，进行相应会计处理。

（三）国库集中支付业务的账务处理

政府单位核算国库集中支付业务，应当在进行财务会计核算的同时进行预算会计核算。政府单位应当在财务会计中设置“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“财政应返还额度”科目，在预算会计中设置“财政拨款预算收入”“资金结存——零余额账户用款额度”“资金结存——财政应返还额度”科目，核算国库集中支付业务。

1. 直接支付业务。

在财政直接支付方式下，对财政直接支付的支出，政府单位收到“财政直接支付入账通知书”时，按照通知书中的直接支付入账金额，在财务会计中借记“库存物品”“固定资产”“应付职工薪酬”“业务活动费用”“单位管理费用”等科目，贷记“财政拨款收入”科目；同时在预算会计中借记“行政支出”“事业支出”等科目，贷记“财政拨款预算收入”科目。

年末，根据本年度财政直接支付预算指标数与当年财政直接支付实际支出数的差额，在财务会计中借记“财政应返还额度”科目，贷记“财政拨款收入”科目；同时在预算会计中借记“资金结存——财政应返还额度”科目，贷记“财政拨款预算收入”科目。

下年度恢复财政直接支付额度后，单位以财政直接支付方式发生实际支出时，在财务会计中借记“库存物品”“固定资产”“应付职工薪酬”“业务活动费用”“单位管理

费用”等科目，贷记“财政应返还额度”科目；同时在预算会计中借记“行政支出”“事业支出”等科目，贷记“资金结存——财政应返还额度”科目。

【例18－1】2×19年4月9日，某事业单位根据经过批准的部门预算和用款计划，向同级财政部门申请支付第三季度水费105 000元。4月18日，财政部门经审核后，以财政直接支付方式向自来水公司支付了该单位的水费105 000元。4月23日，该事业单位收到了“财政直接支付入账通知书”。该事业单位的账务处理如下：

借：单位管理费用　　105 000

　　贷：财政拨款收入　　105 000

同时，

借：事业支出　　105 000

　　贷：财政拨款预算收入　　105 000

【例18－2】2×19年12月31日，某行政单位财政直接支付指标数与当年财政直接支付实际支出数之间的差额为100 000元。2×20年初，财政部门恢复了该单位的财政直接支付额度。2×20年1月15日，该单位以财政直接支付方式购买一批办公用物资（属于上年预算指标数），支付给供应商50 000元价款。该行政单位的账务处理如下：

（1）2×19年12月31日补记指标。

借：财政应返还额度——财政直接支付　　100 000

　　贷：财政拨款收入　　100 000

同时，

借：资金结存——财政应返还额度　　100 000

　　贷：财政拨款预算收入　　100 000

（2）2×20年1月15日使用上年预算指标购买办公用品。

借：库存物品　　50 000

　　贷：财政应返还额度——财政直接支付　　50 000

同时，

借：行政支出　　50 000

　　贷：资金结存——财政应返还额度　　50 000

2. 授权支付业务。

在财政授权支付方式下，政府单位收到代理银行盖章的“授权支付到账通知书”时，根据通知书所列数额，在财务会计中借记“零余额账户用款额度”科目，贷记“财政拨款收入”科目；同时在预算会计中借记“资金结存——零余额账户用款额度”科目，贷记“财政拨款预算收入”科目。

按规定支用额度时，按照实际支用的额度，在财务会计中借记“库存物品”“固定资产”“应付职工薪酬”“业务活动费用”“单位管理费用”等科目，贷记“零余额账户用款额度”科目；同时在预算会计中借记“行政支出”“事业支出”等科目，贷记“资

金结存——零余额账户用款额度”科目。

年末，依据代理银行提供的对账单作注销额度的相关账务处理，在财务会计中借记“财政应返还额度”科目，贷记“零余额账户用款额度”科目；同时在预算会计中借记“资金结存——财政应返还额度”科目，贷记“资金结存——零余额账户用款额度”科目。下年初恢复额度时，在财务会计中借记“零余额账户用款额度”科目，贷记“财政应返还额度——财政授权支付”科目；同时在预算会计中借记“资金结存——零余额账户用款额度”科目，贷记“资金结存——财政应返还额度”科目。

年末，政府单位本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数的，根据未下达的用款额度，在财务会计中借记“财政应返还额度”科目，贷记“财政拨款收入”科目；同时在预算会计中借记“资金结存——财政应返还额度”科目，贷记“财政拨款预算收入”科目。下年度收到财政部门批复的上年末未下达零余额账户用款额度时，在财务会计中借记“零余额账户用款额度”科目，贷记“财政应返还额度”科目；同时在预算会计中借记“资金结存——零余额账户用款额度”科目，贷记“资金结存——财政应返还额度”科目。

【例 18－3】2×19 年 3 月，某科研所根据经过批准的部门预算和用款计划，向同级财政部门申请财政授权支付用款额度 180 000 元。4 月 6 日，财政部门经审核后，以财政授权支付方式下达了 170 000 元用款额度。4 月 8 日，该科研所收到了代理银行转来的“授权支付到账通知书”。该科研所的账务处理如下：

借：零余额账户用款额度　　170 000
　　贷：财政拨款收入　　170 000

同时，

借：资金结存——零余额账户用款额度　　170 000
　　贷：财政拨款预算收入　　170 000

【例 18－4】2×19 年 12 月 31 日，某事业单位经与代理银行提供的对账单核对无误后，将 150 000 元零余额账户用款额度予以注销。另外，本年度财政授权支付预算指标数大于零余额账户用款额度下达数，未下达的用款额度为 200 000 元。2×20 年度，该单位收到代理银行提供的额度恢复到账通知书及财政部门批复的上年末未下达零余额账户用款额度。该事业单位的账务处理如下：

（1）2×19 年 12 月 31 日注销额度。

借：财政应返还额度——财政授权支付　　150 000
　　贷：零余额账户用款额度　　150 000

同时，

借：资金结存——财政应返还额度　　150 000
　　贷：资金结存——零余额账户用款额度　　150 000

（2）2×19 年 12 月 31 日补记指标数。

借：财政应返还额度——财政授权支付　　200 000
　　贷：财政拨款收入　　200 000
同时，
借：资金结存——财政应返还额度　　200 000
　　贷：财政拨款预算收入　　200 000
（3）2×20 年初恢复额度。
借：零余额账户用款额度　　150 000
　　贷：财政应返还额度——财政授权支付　　150 000
同时，
借：资金结存——零余额账户用款额度　　150 000
　　贷：资金结存——财政应返还额度　　150 000
（4）2×20 年收到财政部门批复的上年末未下达的额度。
借：零余额账户用款额度　　200 000
　　贷：财政应返还额度——财政授权支付　　200 000
同时，
借：资金结存——零余额账户用款额度　　200 000
　　贷：资金结存——财政应返还额度　　200 000

三、应收账款和坏账准备的核算

应收账款是指政府单位因出租资产、出售物资等应收取的款项以及事业单位提供服务、销售产品等应收取的款项。政府单位应视应收账款收回后是否需要上缴财政进行不同的会计处理。对于事业单位收回后不需上缴财政的应收账款应当计提坏账准备，对于收回后需上缴财政的应收账款不计提坏账准备。目前，我国政府会计核算中，仅引入了坏账准备这一资产减值准备项目。除了对事业单位收回后不需上缴财政的应收账款和其他应收款计提坏账准备外，对于其他资产均未要求计提减值准备。

政府单位应当在财务会计中设置“应收账款”科目，核算单位的应收账款。事业单位还应当在财务会计中设置“坏账准备”科目，核算收回后不需上缴财政的应收账款和其他应收款提取的坏账准备。

（一）收回后不需上缴财政的应收账款

对于应收账款收回后不需上缴财政的，事业单位发生应收账款时，按照应收未收金额，借记“应收账款”科目，贷记“事业收入”“经营收入”“租金收入”“其他收入”等科目。收回应收账款时，按照实际收到的金额，在财务会计中借记“银行存款”等科目，贷记“应收账款”科目；同时在预算会计中借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“事业预算收入”“经营预算收入”等科目。

（二）收回后需上缴财政的应收账款

对于应收账款收回后需上缴财政的，政府单位发生应收账款时，按照应收未收金额，

借记“应收账款”科目，贷记“应缴财政款”科目；收回应收账款时，按照实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“应收账款”科目；将款项上缴财政时，借记“应缴财政款”科目，贷记“银行存款”科目。

政府单位应当于每年末，对收回后应当上缴财政的应收账款进行全面检查。对于账龄超过规定年限、确认无法收回的应收账款，按照规定报经批准后予以核销。按照核销金额，借记“应缴财政款”科目，贷记“应收账款”科目。已核销的应收账款在以后期间又收回的，按照实际收回金额，借记“银行存款”等科目，贷记“应缴财政款”科目。

（三）坏账准备

坏账是指政府单位无法收回或收回的可能性极小的应收款项。由于发生坏账而产生的损失，称为坏账损失。坏账准备是采用备抵法核算坏账损失时，对应收款项计提的减值准备。事业单位应当于每年末，对收回后不需上缴财政的应收账款和其他应收款进行全面检查，分析其可收回性，对预计可能产生的坏账损失计提坏账准备、确认坏账损失。

1. 坏账准备的计提方法。

事业单位可以采用应收款项余额百分比法、账龄分析法、个别认定法等方法计提坏账准备。

应收款项余额百分比法，是根据会计期末应收款项的余额和估计的坏账比率，估计坏账损失，计提坏账准备的方法。

账龄分析法，是根据应收款项账龄的长短来估计坏账的方法。账龄指的是债务人所欠账款的时间。虽然应收款项能否收回以及能收回多少，不一定完全取决于时间的长短，但一般来说，账龄越长，发生坏账的可能性就越大。

个别认定法，是根据每一项应收款项的情况来估计坏账损失的方法。在采用余额百分比法、账龄分析法等方法的同时，如果某项应收款项的可收回性与其他各项应收款项存在明显的差别，导致该项应收款项如果按照与其他应收款项同样的方法计提坏账准备将无法真实地反映其可收回金额的，可对该项应收款项采用个别认定法计提坏账准备。在某一会计期末运用个别认定法的应收款项，应从用其他方法计提坏账准备的应收款项中剔除。

2. 当期应补提或冲减的坏账准备金额的计算公式。

当期应补提（或冲减）的坏账准备＝按照期末应收账款和其他应收款计算应计提的坏账准备金额－“坏账准备”科目期末贷方余额（或＋“坏账准备”科目期末借方余额）

3. 坏账准备的账务处理。

提取坏账准备时，借记“其他费用”科目，贷记“坏账准备”科目；冲减坏账准备时，借记“坏账准备”科目，贷记“其他费用”科目。对于账龄超过规定年限并确认无法收回的应收账款、其他应收款，应当按照有关规定报经批准后，按照无法收回的金额，借记“坏账准备”科目，贷记“应收账款”“其他应收款”科目。已核销的应收账款、其他应收款在以后期间又收回的，按照实际收回金额，借记“应收账款”“其他应收款”科目，贷记“坏账准备”科目；同时，借记“银行存款”等科目，贷记“应收账款”

“其他应收款”科目，并且在预算会计中借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“非财政拨款结余”科目。

【例18－5】2×19年12月31日，某事业单位应收账款余额为1 000 000元，该单位经分析应收账款的性质、构成及以往坏账损失发生率等因素后，估计有4%的应收账款可能无法收回，因此确定坏账准备的提取比例为应收账款余额的4%。2×20年9月，该单位发现有20 000元的应收账款已经确实无法收回，按规定报经批准后核销坏账。2×20年12月31日，该单位应收账款余额为2 000 000元，该单位估计的坏账准备的计提比率仍然为年末应收账款余额的4%。假定该单位在2×19年之前未计提过坏账准备，该单位其他应收款预计不会发生坏账损失。该单位的会计处理如下：

（1）2×19年12月31日计提坏账准备。

该单位应计提的坏账准备金额＝1 000 000×4%＝40 000（元）

借：其他费用　　40 000

　　贷：坏账准备　　40 000

（2）2×20年9月核销坏账。

借：坏账准备　　20 000

　　贷：应收账款　　20 000

（3）2×20年12月31日补提坏账准备。

该单位2×20年末“坏账准备”科目余额应为：

2 000 000×4%＝80 000（元）

年末计提坏账准备前，“坏账准备”科目的贷方余额为：

40 000－20 000＝20 000（元）

2×20年末应补提的坏账准备金额为：

80 000－20 000＝60 000（元）

借：其他费用　　60 000

　　贷：坏账准备　　60 000

【例18－6】2×19年12月31日，某事业单位应收账款余额、账龄、根据经验估计的坏账损失比率，以及预计坏账损失金额如表18－1所示。

表18－1

应收账款账龄	应收账款余额（元）	估计损失比率（%）	预计损失金额（元）
1年以内	200 000	5	10 000
1～2年（含1年）	100 000	20	20 000
2～3年（含2年）	50 000	40	20 000
3年以上（含3年）	10 000	60	6 000
合　　计	360 000		56 000

由表 18－1 可知，该单位在 2×19 年 12 月 31 日的 360 000 元应收账款的预计坏账损失为 56 000 元，假定年末计提坏账准备前“坏账准备”科目的借方余额为 10 000 元，并且该单位其他应收款预计不会发生坏账损失，则年末应补提的坏账准备金额为 66 000 元（56 000＋10 000）。该单位的账务处理如下：

借：其他费用　　66 000

　　贷：坏账准备　　66 000

【例 18－7】2×19 年 12 月 31 日，某事业单位对应收账款进行了全面检查，确定按应收账款余额的 4% 计提坏账准备。12 月 31 日，该单位应收账款余额为 600 000 元，计提坏账准备前“坏账准备”科目的贷方余额为 30 000 元。假定该单位其他应收款预计不会发生坏账损失。该单位的账务处理如下：

2×19 年 12 月 31 日该单位应计提坏账准备金额＝600 000×4%＝24 000（元）

该单位应冲减坏账准备金额＝30 000－24 000＝6 000（元）

借：坏账准备　　6 000

　　贷：其他费用　　6 000

四、长期投资的核算

长期投资是事业单位取得的持有时间超过 1 年（不含 1 年）的债权和股权性质的投资。为了核算长期投资业务，事业单位应当在财务会计中设置“长期股权投资”“长期债券投资”“投资收益”“权益法调整”等科目，在预算会计中设置“投资支出”“投资预算收益”等科目。“长期债券投资”科目下应当设置“成本”和“应计利息”明细科目；长期股权投资采用权益法核算的，应当在“长期股权投资”科目下按照“成本”“损益调整”“其他权益变动”设置明细科目。

（一）长期债券投资

长期债券投资在取得时，应当按照实际成本作为初始投资成本。实际支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息，应当单独确认为应收利息。事业单位取得长期债券投资时，按照实际支付的价款和相关税费合计金额，在财务会计中借记“长期债券投资——成本”“应收利息”科目，贷记“银行存款”等科目；同时在预算会计中借记“投资支出”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。事业单位收到取得债券投资时实际支付价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息时，在财务会计中借记“银行存款”科目，贷记“应收利息”科目；同时在预算会计中借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“投资支出”等科目。

长期债券投资持有期间，应当按期以债券票面金额与票面利率计算确认利息收入。按期确认利息收入时，如为到期一次还本付息的债券投资，借记“长期债券投资——应计利息”科目，贷记“投资收益”科目；如为分期付息、到期一次还本的债券投资，借记“应收利息”科目，贷记“投资收益”科目。收到分期支付的利息时，在财务会计中借记“银行存款”等科目，贷记“应收利息”科目；同时在预算会计中借记“资金结

存——货币资金”科目，贷记“投资预算收益”科目。

到期收回或对外出售长期债券投资，应当在财务会计中，按照实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按照长期债券投资的账面余额，贷记“长期债券投资”科目，按照相关应收利息金额，贷记“应收利息”科目，按照其差额，贷记或借记“投资收益”科目；同时在预算会计中，按照实际收到的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，按照取得投资时“投资支出”科目的发生额，贷记“投资支出”科目，按照其差额，贷记或借记“投资预算收益”科目（如果事业单位到期收回或对外出售的是以前年度以货币资金取得的债券投资，应当将上述业务处理中的“投资支出”科目改为“其他结余”科目）。

【例18-8】2×19年7月1日，某事业单位以银行存款购入3年期国债120 000元，年利率为4%，按年分期付息，到期还本，付息日为每年7月1日，最后一年偿还本金并支付最后一次利息。假定不考虑相关税费。该单位的账务处理如下：

（1）2×19年7月1日购入国债。

借：长期债券投资　　120 000

　　贷：银行存款　　120 000

同时，

借：投资支出　　120 000

　　贷：资金结存——货币资金　　120 000

（2）2×19~2×21年每年12月31日计提债券利息2 400元（120 000×4%÷12×6）。

借：应收利息　　2 400

　　贷：投资收益　　2 400

（3）2×20年、2×21年每年7月1日实际收到利息。

借：银行存款　　4 800

　　贷：应收利息　　2 400

　　投资收益　　2 400

同时，

借：资金结存——货币资金　　4 800

　　贷：投资预算收益　　4 800

（4）2×22年7月1日，收回债券本息。

借：银行存款　　124 800

　　贷：长期债券投资　　120 000

　　应收利息　　2 400

　　投资收益　　2 400

同时，

借：资金结存——货币资金　　124 800

　　贷：其他结余　　120 000

　　投资预算收益　　4 800

本例中，如果该事业单位编制月度财务报表，则应当按月计提债券利息。

（二）长期股权投资

1. 取得长期股权投资的处理。

长期股权投资在取得时，应当按照实际成本作为初始投资成本。

（1）以现金取得的长期股权投资。

事业单位以现金取得长期股权投资的，应当按照实际支付的全部价款（包括购买价款和相关税费）作为实际成本。实际支付价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利，应当单独确认为应收股利。取得长期股权投资时，在财务会计中，按照确定的成本，借记“长期股权投资”科目，按照实际支付价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利，借记“应收股利”科目，按照实际支付的全部价款，贷记“银行存款”等科目；同时在预算会计中，按照支付的全部金额，借记“投资支出”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。事业单位收到取得股权投资时实际支付价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利时，在财务会计中借记“银行存款”科目，贷记“应收股利”科目；同时在预算会计中借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“投资支出”等科目。

（2）以现金以外的其他资产置换取得的长期股权投资。

事业单位以现金以外的其他资产置换取得的长期股权投资，其成本按照换出资产的评估价值（以持有的科技成果取得长期股权投资并且按规定通过协议定价、在技术交易市场挂牌交易、拍卖等方式确定价格的，按照以上方式确定的价格）加上支付的补价或减去收到的补价，加上换入长期股权投资发生的其他相关支出确定。

以固定资产、无形资产取得长期股权投资的，应当在财务会计中，按照固定资产、无形资产的评估价值和相关税费的合计金额，借记“长期股权投资”科目，按照换出资产累计折旧（摊销）金额，借记“固定资产累计折旧”“无形资产累计摊销”科目，按照换出资产的账面余额，贷记“固定资产”“无形资产”科目，按照置换过程中发生的相关税费支出，贷记“银行存款”“其他应交税费”等科目，按照借贷方差额，借记“资产处置费用”科目或贷记“其他收入”科目；同时在预算会计中，按照实际支付的相关税费支出，借记“其他支出”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。涉及补价的，还应一并考虑补价进行账务处理。

以未入账的无形资产取得长期股权投资的，应当在财务会计中，按照评估价值与相关税费的合计金额，借记“长期股权投资”科目，按照发生的相关税费支出，贷记“银行存款”“其他应交税费”等科目，按其差额，贷记“其他收入”科目；同时在预算会计中，按照实际支付的相关税费支出，借记“其他支出”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

2. 长期股权投资持有期间的处理。

长期股权投资在持有期间，通常应当采用权益法进行核算。事业单位无权决定被投资单位的财务和经营政策或无权参与被投资单位的财务和经营政策决策的，应当采用成本法进行核算。成本法，是指投资按照投资成本计量的方法。权益法，是指投资最初以

投资成本计量，以后根据事业单位在被投资单位所享有的所有者权益份额的变动对投资的账面余额进行调整的方法。

（1）采用成本法核算。

采用成本法核算时，长期股权投资的账面余额通常保持不变，但追加或收回投资时，应当相应调整其账面余额。长期股权投资持有期间，被投资单位宣告发放现金股利或利润时，事业单位按照宣告分派的现金股利或利润中属于其应享有的份额，借记“应收股利”科目，贷记“投资收益”科目。收到现金股利或利润时，通常，在财务会计中借记“银行存款”等科目，贷记“应收股利”科目；同时在预算会计中，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“投资预算收益”科目。

（2）采用权益法核算。

采用权益法核算的，事业单位应当根据其在被投资单位所享有的所有者权益份额的变动对长期股权投资的账面余额进行调整。

①被投资单位实现净利润的，事业单位按照应享有的份额，借记“长期股权投资——损益调整”科目，贷记“投资收益”科目。

被投资单位发生净亏损的，事业单位按照应分担的份额，借记“投资收益”科目，贷记“长期股权投资——损益调整”科目，但以“长期股权投资”科目的账面余额减记至零为限，事业单位负有承担额外损失义务的除外。发生亏损的被投资单位以后年度又实现净利润的，事业单位应当按照收益分享额弥补未确认的亏损分担额等后的金额，借记“长期股权投资——损益调整”科目，贷记“投资收益”科目。

②被投资单位宣告分派现金股利或利润的，事业单位应当按照应享有的份额，借记“应收股利”科目，贷记“长期股权投资——损益调整”科目。收到现金股利或利润时，通常，在财务会计中借记“银行存款”等科目，贷记“应收股利”科目；同时在预算会计中，借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“投资预算收益”科目。

③被投资单位发生除净损益和利润分配以外的所有者权益变动的，事业单位应当按照应享有或应分担的份额，借记或贷记“权益法调整”科目，贷记或借记“长期股权投资——其他权益变动”科目。事业单位处置长期股权投资时，应当按照原记入“权益法调整”科目的相应部分金额，借记或贷记“权益法调整”科目，贷记或借记“投资收益”科目。

事业单位采用权益法核算长期股权投资，且被投资单位编制合并财务报表的，在持有投资期间，应当以被投资单位合并财务报表中归属于母公司的净利润和其他所有者权益变动为基础，计算确定应当调整长期股权投资账面余额的金额，并进行相关会计处理。

【例18-9】甲科研事业单位（简称“甲单位”）报经批准于2×19年1月10日以自行研发的专利技术作价出资，与乙企业共同成立丙有限责任公司（假定相关的产权手续于当日办理完毕）。甲单位该专利技术账面余额40万元，累计摊销10万元，评估价值300万元。丙公司注册资本500万元，甲单位股权比例为60%，能够决定丙公司财务和经营政策。2×19年丙公司全年实现净利润300万元、除净利润以外的所有者权益减少

额为50万元。2×20年4月，丙公司宣告向股东分派利润100万元，6月，丙公司实际向股东支付了利润100万元。2×20年丙公司全年发生净亏损800万元。2×21年丙公司全年实现净利润200万元。假定不考虑税费等其他因素。甲单位的账务处理如下：

（1）2×19年1月以无形资产取得长期股权投资。

借：长期股权投资——丙公司（成本） 3 000 000

　　无形资产累计摊销 100 000

　　贷：无形资产 400 000

　　其他收入 2 700 000

（2）2×19年12月31日。

确认对丙公司投资收益：

借：长期股权投资——丙公司（损益调整） 1 800 000

　　贷：投资收益 1 800 000

确认丙公司除净利润以外的所有者权益减少额中应分担的份额：

借：权益法调整 300 000

　　贷：长期股权投资——丙公司（其他权益变动） 300 000

（3）2×20年4月确认丙公司宣告分派利润中应享有份额。

借：应收股利 600 000

　　贷：长期股权投资——丙公司（损益调整） 600 000

宣告分派利润后“长期股权投资——丙公司”科目的账面余额=3 000 000+1 800 000-300 000-600 000=3 900 000（元）。

2×20年6月，实际收到丙公司发放的股利：

借：银行存款 600 000

　　贷：应收股利 600 000

同时，

借：资金结存——货币资金 600 000

　　贷：投资预算收益 600 000

（4）2×20年12月31日，确认对丙公司的投资损失。

可减少“长期股权投资——丙公司”科目账面余额的金额为3 900 000元。

借：投资收益 3 900 000

　　贷：长期股权投资——丙公司（损益调整） 3 900 000

备查登记中应记录未减记长期股权投资的金额为900 000元（8 000 000×60%-3 900 000）。

（5）2×21年12月31日，确认对丙公司的投资收益。

可恢复“长期股权投资——丙公司”科目账面余额=300 000元（2 000 000×60%-900 000）。

借：长期股权投资——丙公司（损益调整） 300 000

贷：投资收益　　300 000

五、无形资产的核算

无形资产是指政府单位控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产，如专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术等。无形资产同时满足以下条件的，应当予以确认：一是与该无形资产相关的服务潜力很可能实现或者经济利益很可能流入政府单位；二是该无形资产的成本或者价值能够可靠地计量。政府单位在判断无形资产的服务潜力或经济利益是否很可能实现或流入时，应当对无形资产在预计使用年限内可能存在的各种社会、经济、科技因素做出合理估计，并且应当有确凿的证据支持。政府单位购入的不构成相关硬件不可缺少组成部分的软件，应当确认为无形资产。政府单位自创商誉及内部产生的品牌、报刊名等，不应确认为无形资产。

为了核算无形资产相关业务，政府单位应当在财务会计中设置“无形资产”“无形资产累计摊销”“研发支出”等科目。

（一）无形资产的取得

政府单位取得无形资产的方式主要包括外购、自行研发和无偿调入。无形资产在取得时按照成本进行初始计量，并分别不同取得方式进行会计处理。

1. 外购的无形资产。

政府单位外购的无形资产，其成本包括购买价款、相关税费（不包括按规定可抵扣的增值税进项税额）以及可归属于该项资产达到预定用途前所发生的其他支出。外购的无形资产，在财务会计中，按照确定的成本，借记“无形资产”科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“应付账款”“银行存款”等科目；同时在预算会计中，按照外购无形资产实际支付的金额，借记“行政支出”“事业支出”等科目，贷记“资金结存”或“财政拨款预算收入”科目。

委托软件公司开发软件，视同外购无形资产进行处理。合同中约定预付开发费用的，按照预付金额，在财务会计中，借记“预付账款”科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目；同时在预算会计中，借记“行政支出”“事业支出”等科目，贷记“资金结存”或“财政拨款预算收入”科目。软件开发完成交付使用并支付剩余或全部软件开发费用时，在财务会计中，按照软件开发费用总额，借记“无形资产”科目，按照相关预付账款金额，贷记“预付账款”科目，按照支付的剩余金额，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目；同时在预算会计中，按照支付的剩余金额，借记“行政支出”“事业支出”等科目，贷记“资金结存”或“财政拨款预算收入”科目。

【例 18－10】2×19 年 6 月，某事业单位使用财政项目拨款资金购入一项专利权，价款为 1 000 000 元，以财政直接支付的方式支付。6 月 20 日，该事业单位收到“财政直接支付入账通知书”。假定不考虑相关税费，该事业单位的账务处理如下：

2×19 年 6 月 20 日购入专利权时：

借：无形资产　　1 000 000
　　贷：财政拨款收入　　1 000 000
同时，
借：事业支出　　1 000 000
　　贷：财政拨款预算收入　　1 000 000

【例 18－11】2×19 年 1 月 3 日，甲事业单位（简称“甲单位”）与乙软件公司签订合同，委托乙软件公司开发一套用于专业业务活动的业务管理系统。合同约定，自合同签订后 10 日内甲单位预付开发费用 100 万元，开发完交付使用后甲单位支付剩余开发费用 100 万元。1 月 10 日，甲单位以银行存款支付了 100 万元预付费用。6 月 10 日，软件开发完成交付使用，甲单位以财政授权支付方式支付剩余开发费用 100 万元。假定不考虑其他因素，甲单位的账务处理如下：

（1）2×19 年 1 月 10 日支付预付开发费。

借：预付账款　　1 000 000
　　贷：银行存款　　1 000 000
同时，
借：事业支出　　1 000 000
　　贷：资金结存——货币资金　　1 000 000

（2）2×19 年 6 月 10 日支付剩余开发费。

借：无形资产——X 业务管理系统　　2 000 000
　　贷：预付账款　　1 000 000
　　零余额账户用款额度　　1 000 000
同时，
借：事业支出　　1 000 000
　　贷：资金结存——零余额账户用款额度　　1 000 000

2. 自行研发的无形资产。

政府单位自行研究开发项目的支出，应当区分研究阶段支出与开发阶段支出。研究是指为获取并理解新的科学或技术知识而进行的独创性的有计划调查。开发是指在进行生产或使用前，将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计，以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。政府单位自行研究开发项目研究阶段的支出，应当于发生时计入当期费用。政府单位自行研究开发项目开发阶段的支出，先按合理方法进行归集，如果最终形成无形资产的，应当确认为无形资产；如果最终未形成无形资产的，应当计入当期费用。

政府单位应当设置“研发支出”科目，核算自行研发项目研究阶段和开发阶段发生的各项支出。该科目下应当分别“研究支出”“开发支出”进行明细核算。建设项目中的软件研发支出，应当通过“在建工程”科目核算，不通过本科目核算。对于研究阶段的支出，应当先在“研发支出”科目归集。期（月）末，应当将本科目归集的研究阶段

的支出金额转入当期费用，借记“业务活动费用”等科目，贷记“研发支出——研究支出”科目。对于开发阶段的支出，先通过本科目进行归集，待自行研究开发项目完成，达到预定用途形成无形资产的，按照本科目归集的开发阶段的支出金额，借记“无形资产”科目，贷记“研发支出——开发支出”科目。单位应于每年度终了评估研究开发项目是否能达到预定用途，如预计不能达到预定用途（如无法最终完成开发项目并形成无形资产的），应当将已发生的开发支出金额全部转入当期费用。

自行研究开发项目尚未进入开发阶段，或者确实无法区分研究阶段支出和开发阶段支出，但按法律程序已申请取得无形资产的，应当按照依法取得时发生的注册费、聘请律师费等费用，在财务会计中，借记“无形资产”科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目；同时在预算会计中，借记“行政支出”“事业支出”等科目，贷记“资金结存”或“财政拨款预算收入”科目。对于依法取得前所发生的研究开发支出，应当在财务会计中借记“业务活动费用”等科目，贷记“研发支出”科目。

【例18－12】2×19年5月6日，甲事业单位（简称“甲单位”）某项技术研究项目经过前期研究进入开发阶段。11月15日，该项目开发获得成功并依法申请取得了专利权，开发阶段共发生相关支出800 000元，另在申请专利权过程中发生专利登记费30 000元、律师费40 000元，均用银行存款支付。甲单位在项目开发成功获得专利权时的账务处理如下：

借：无形资产——专利权　　870 000
　　贷：研发支出——开发支出　　800 000
　　银行存款　　70 000

同时，

借：事业支出　　70 000
　　贷：资金结存——货币资金　　70 000

3. 无偿调入的无形资产。

无偿调入的无形资产，在财务会计中，按照调出方账面价值加上相关税费，借记“无形资产”科目，按照发生的相关税费，贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目，按照其差额，贷记“无偿调拨净资产”科目；同时在预算会计中，按照实际支付的相关税费，借记“其他支出”科目，贷记“资金结存”或“财政拨款预算收入”科目。

（二）无形资产的摊销

政府单位应当于取得或形成无形资产时合理确定其使用年限。无形资产的使用年限为有限的，应当估计该使用年限。无法预见无形资产为政府会计主体提供服务潜力或者带来经济利益期限的，应当视为使用年限不确定的无形资产。

政府单位应当对使用年限有限的无形资产进行摊销，但已摊销完毕仍继续使用的无形资产和以名义金额计量的无形资产除外。使用年限不确定的无形资产不应摊销。摊销是指在无形资产使用年限内，按照确定的方法对应摊销金额进行系统分摊。对于使用年限有限的无形资产，政府单位应当按照以下原则确定无形资产的摊销年限：

1. 法律规定了有效年限的，按照法律规定的有效年限作为摊销年限；

2. 法律没有规定有效年限的，按照相关合同或单位申请书中的受益年限作为摊销年限；

3. 法律没有规定有效年限、相关合同或单位申请书也没有规定受益年限的，应当根据无形资产为政府会计主体带来服务潜力或经济利益的实际情况，预计其使用年限；

4. 非大批量购入、单价小于1 000元的无形资产，可以于购买的当期将其成本一次性全部转销，计入当期费用。

政府单位应当采用年限平均法或者工作量法对无形资产进行摊销，应摊销金额为其成本，不考虑预计残值。因发生后续支出而增加无形资产成本的，对于使用年限有限的无形资产，应当按照重新确定的无形资产成本以及重新确定的摊销年限计算摊销额。

政府单位应当按月对使用年限有限的无形资产进行摊销。按月摊销时，按照应摊销金额，借记“业务活动费用”“单位管理费用”“加工物品”“在建工程”等科目，贷记“无形资产累计摊销”科目。

【例18-13】承【例18-12】，假设该专利权的法律保护年限为10年，甲事业单位计算月摊销额为7 250元（870 000÷10÷12），甲单位应自2×19年11月起，按月对专利权进行摊销的账务处理如下：

借：业务活动费用　　7 250

　　贷：无形资产累计摊销　　7 250

（三）与无形资产有关的后续支出

与无形资产有关的后续支出，符合无形资产确认条件的，应当计入无形资产成本；不符合无形资产确认条件的，应当在发生时计入当期费用或者相关资产成本。

1. 符合无形资产确认条件的后续支出。

无形资产后续支出符合无形资产确认条件（如为增加无形资产的使用效能对其进行升级改造或扩展其功能发生的支出）的，如需暂停对无形资产进行摊销，应当将无形资产的账面价值转入“在建工程”科目。政府单位按照后续支出的金额，在财务会计中，借记“无形资产”科目［无须暂停摊销的］或“在建工程”科目［需暂停摊销的］，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目；同时在预算会计中，借记“行政支出”“事业支出”等科目，贷记“资金结存”或“财政拨款预算收入”科目。

暂停摊销的无形资产升级改造或扩展功能等完成交付使用时，按照在建工程成本，借记“无形资产”科目，贷记“在建工程”科目。

2. 不符合无形资产确认条件的后续支出。

对于不符合无形资产确认条件的后续支出（如为保证无形资产正常使用发生的日常维护等支出），政府单位应当在财务会计中，借记“业务活动费用”“单位管理费用”等科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目；同时在预算会计中，借记“行政支出”“事业支出”等科目，贷记“资金结存”或“财政拨款预算

收入”科目。

【例18－14】承〖例18－11〗，2×19年8月，甲单位请乙软件公司对上线的业务管理系统进行维护，以银行存款向乙公司支付劳务费5 000元。甲单位的账务处理如下：

借：业务活动费用　　5 000

　　贷：银行存款　　5 000

同时，

借：事业支出　　5 000

　　贷：资金结存——货币资金　　5 000

【例18－15】承〖例18－11〗，2×19年9月，甲单位请乙软件公司在已上线的业务管理系统中再开发两个功能模块，约定开发完成交付使用后一次性支付开发费用400 000元。新模块开发期间，原有功能继续使用。12月10日，新开发的功能模块交付使用，甲单位以银行存款支付了400 000元。甲单位的账务处理如下：

借：无形资产——X业务管理系统　　400 000

　　贷：银行存款　　400 000

同时，

借：事业支出　　400 000

　　贷：资金结存——货币资金　　400 000

六、公共基础设施和政府储备物资的核算

公共基础设施和政府储备物资属于政府单位控制的经管（即经手管理）资产。不同于政府单位以自身占有、使用方式控制的固定资产和库存物品，经管资产是政府单位以管理方式控制的、供社会公众使用的经济资源，主要包括公共基础设施、政府储备物资、文物文化资产、保障性住房等。这里主要介绍公共基础设施和政府储备物资的会计核算。

（一）公共基础设施

公共基础设施是指政府单位为满足社会公共需求而控制的，同时具有以下特征的有形资产：（1）是一个有形资产系统或网络的组成部分；（2）具有特定用途；（3）一般不可移动。公共基础设施主要包括市政基础设施（如城市道路、桥梁、隧道、公交场站、路灯、广场、公园绿地、室外公共健身器材，以及环卫、排水、供水、供电、供气、供热、污水处理、垃圾处理系统等）、交通基础设施（如公路、航道、港口等）、水利基础设施（如大坝、堤防、水闸、泵站、渠道等）和其他公共基础设施。独立于公共基础设施、不构成公共基础设施使用不可缺少组成部分的管理维护用房屋建筑物、设备、车辆等，应当确认为固定资产。

通常情况下，公共基础设施应当由按规定对其负有管理维护职责的政府单位予以确认。多个政府单位共同管理维护的公共基础设施，应当由对该资产负有主要管理维护职责或者承担后续主要支出责任的政府单位予以确认。分为多个组成部分由不同政府单位

分别管理维护的公共基础设施，应当由各个政府单位分别对其负责管理维护的公共基础设施的相应部分予以确认。负有管理维护公共基础设施职责的政府单位通过政府购买服务方式委托企业或其他会计主体代为管理维护公共基础设施的，该公共基础设施应当由委托方予以确认。

公共基础设施的各组成部分具有不同使用年限或者以不同方式提供公共产品或服务，适用不同折旧率或折旧方法且可以分别确定各自原价的，应当分别将各组成部分确认为该类公共基础设施的一个单项公共基础设施。在购建公共基础设施时，能够分清购建成本中的构筑物部分与土地使用权部分的，应当将其中的构筑物部分和土地使用权部分分别确认为公共基础设施；不能分清购建成本中的构筑物部分与土地使用权部分的，应当整体确认为公共基础设施。

为了核算公共基础设施，政府单位应当设置“公共基础设施”和“公共基础设施累计折旧（摊销）”科目。公共基础设施在取得时，应当按照其成本入账，其账务处理与固定资产基本相同。按月计提公共基础设施折旧时，按照应计提的折旧额，借记“业务活动费用”科目，贷记“公共基础设施累计折旧（摊销）”科目。处置公共基础设施时，按照所处置公共基础设施的账面价值，借记“资产处置费用”“无偿调拨净资产”“待处理财产损溢”等科目，按照已提取的折旧和摊销，借记“公共基础设施累计折旧（摊销）”科目，按照公共基础设施账面余额，贷记“公共基础设施”科目。

（二）政府储备物资

政府储备物资是指政府单位为满足实施国家安全与发展战略、进行抗灾救灾、应对公共突发事件等特定公共需求而控制的，同时具有下列特征的有形资产：（1）在应对可能发生的特定事件或情形时动用；（2）其购入、存储保管、更新（轮换）、动用等由政府及相关部门发布的专门管理制度规范。政府储备物资包括战略及能源物资、抢险抗灾救灾物资、农产品、医药物资和其他重要商品物资，通常情况下由政府单位委托承储单位存储。

通常情况下，政府储备物资应当由按规定对其负有行政管理职责的政府单位予以确认。行政管理职责主要指提出或拟订收储计划、更新（轮换）计划、动用方案等。相关行政管理职责由不同政府单位行使的政府储备物资，由负责提出收储计划的政府单位予以确认。对政府储备物资不负有行政管理职责但接受委托具体负责执行其存储保管等工作的政府单位，应当将受托代储的政府储备物资作为受托代理资产核算。

为了核算政府储备物资，政府单位应当设置“政府储备物资”科目，根据需要可在该科目下设置“在库”“发出”等明细科目。政府储备物资在取得时，应当按照其成本入账，会计处理与库存物品基本一致。因动用而发出无须收回的政府储备物资的，按照发出物资的账面余额，计入业务活动费用；因动用而发出需要收回或者预期可能收回的政府储备物资的，单位应当在按规定的质量验收标准收回物资时，将未收回物资的账面余额予以转销计入业务活动费用；因行政管理主体变动等原因而将政府储备物资调拨给其他主体的，按照无偿调出政府储备物资的账面余额冲减无偿调拨净资产；对外销售政

府储备物资并将销售收入纳入单位预算统一管理的，应当将发出物资的账面余额计入业务活动费用，将实现的销售收入计入当期收入；对外销售政府储备物资并按照规定将销售净收入上缴财政的，应当将取得销售价款时大于所承担的相关税费后的差额确认为应缴财政款。

【例18－16】甲行政单位（简称“甲单位”）负有对国家某大类救灾物资的行政管理职责，负责制定相关的收储、动用方案。2×19年8月12日，甲单位按规定动用救灾物资，向灾区发出一批救灾物资。其中，发出的A类物资为一次消耗性物资，发出后不再收回，发出的该类物资账面成本为6 000 000元；发出的B类物资为可重复使用物资，预期能够大部分收回，共发出B类物资2 000件，每件账面成本6 000元。至10月20日，甲单位实际收回B类物资1 800件并按规定的质量标准予以验收，其余的200件在救灾中发生毁损。甲单位的账务处理如下：

（1）2×19年8月12日发出救灾物资。

借：业务活动费用　　6 000 000

　　贷：政府储备物资——A类物资　　6 000 000

借：政府储备物资——B类物资（发出）　　12 000 000

　　贷：政府储备物资——B类物资（在库）　　12 000 000

（2）2×19年10月20日收回B类物资。

借：政府储备物资——B类物资（在库）　　10 800 000

　　业务活动费用　　1 200 000

　　贷：政府储备物资——B类物资（发出）　　12 000 000

七、资产处置的核算

政府单位资产处置的形式按照规定包括出售（自主出售除外）、出让、转让、置换、对外捐赠、无偿调拨、报废、毁损以及货币性资产损失核销等。政府单位应当按规定报经批准后对资产进行处置。为了核算资产处置业务，政府单位应当在财务会计中设置“资产处置费用”“无偿调拨净资产”“待处理财产损溢”等科目，“待处理财产损溢”科目下应当设置“待处理财产价值”“处理净收入”明细科目。

对于出售、出让、转让资产，通常情况下，政府单位应当将被处置资产账面价值（该资产科目账面余额扣除相关备抵科目账面余额后的金额）转销记入“资产处置费用”科目，并按照“收支两条线”将处置收入扣除相关处置费用后的处置净收益上缴财政；如按规定将资产处置净收益纳入单位预算管理的，应将净收益在财务会计中记入“其他收入”科目、在预算会计中记入“其他预算收入”科目。事业单位出售、转让以货币资金取得的长期股权投资的，应当在财务会计中，按照实际取得的价款，借记“银行存款”科目，按照对外投资的账面余额，贷记“长期股权投资”科目，按照尚未领取的现金股利、利润，贷记“应收股利”科目，按照发生的相关税费等支出，贷记“银行存款”等科目，按照借贷方差额，借记或贷记“投资收益”科目；同时在预算会计中，按

照取得价款扣除支付的相关税费后的金额，借记“资金结存——货币资金”科目，按照取得投资时“投资支出”科目的发生额，贷记“投资支出”［出售本年度取得的投资］或“其他结余”［出售以前年度取得的投资］科目，按照其差额，借记或贷记“投资预算收益”科目。

对于置换换出资产，应当与换入资产一同进行相关会计处理。

对于对外捐赠资产，政府单位应当将被处置资产账面价值转销记入“资产处置费用”科目，并将发生的归属于捐出方的相关费用在财务会计中记入“资产处置费用”科目、在预算会计中记入“其他支出”科目。

对于无偿调出资产，政府单位应当将被处置资产账面价值转销记入“无偿调拨净资产”科目，并将发生的归属于调出方的相关费用在财务会计中记入“资产处置费用”科目、在预算会计中记入“其他支出”科目。

对于资产报废、毁损、盘盈、盘亏，政府单位应当在报经批准前将相关资产账面价值转入“待处理财产损溢”科目，待报经批准后再进行资产处置的相关会计处理。

【例18-17】 2×19年9月18日，某事业单位报经批准对外转让一台闲置大型设备，取得转让收入100 000元，该设备账面余额为200 000元，已计提折旧140 000元。假设不考虑相关税费，转让净收入按有关规定执行“收支两条线”管理。该事业单位的账务处理如下：

（1）转销设备账面价值。

借：资产处置费用　　60 000

　　固定资产累计折旧　　140 000

　　贷：固定资产　　200 000

（2）取得转让收入。

借：银行存款　　100 000

　　贷：应缴财政款　　100 000

（3）实际上缴转让收入。

借：应缴财政款　　100 000

　　贷：银行存款　　100 000

【例18-18】 2×19年4月2日，某事业单位有一项固定资产使用期未满，因局部毁损申请提前报废。该项固定资产账面余额为200 000元，已提折旧150 000元。经批准予以处置时，该事业单位以银行存款支付清理费用5 000元，并收到残料变卖收入7 500元。假设不考虑其他相关税费，该事业单位的账务处理如下：

（1）将固定资产转入待处置资产时。

借：待处理财产损溢——待处理财产价值　　50 000

　　固定资产累计折旧　　150 000

　　贷：固定资产　　200 000

（2）报经批准对固定资产予以处置时。

借：资产处置费用　　50 000
　　贷：待处理财产损溢——待处理财产价值　　50 000

（3）支付清理费用时。

借：待处理财产损溢——处理净收入　　5 000
　　贷：银行存款　　5 000

（4）收到残料变价收入时。

借：银行存款　　7 500
　　贷：待处理财产损溢——处理净收入　　7 500

（5）结转固定资产处置净收入。

借：待处理财产损溢——处理净收入　　2 500
　　贷：应缴财政款　　2 500

八、受托代理资产和受托代理负债的核算

受托代理资产是指政府单位接受委托方委托管理的各项资产，包括受托指定转赠的物资、受托存储保管的物资和罚没物资等。政府单位对受托代理资产不拥有控制权，因此受托代理资产并不符合基本准则所规定的资产的定义及确认标准，但为了全面核算和反映政府单位的经济业务，政府单位应当设置“受托代理资产”“受托代理负债”科目，对受托代理业务进行核算。政府单位收到的受托代理资产为现金和银行存款的，不通过“受托代理资产”科目核算，应当通过“库存现金”“银行存款”科目进行核算。

政府单位接受委托人委托存储保管或需要转赠给受赠人的物资，其成本按照有关凭据注明的金额确定。接受委托的物资验收入库，按照确定的成本，借记“受托代理资产”科目，贷记“受托代理负债”科目。将受托转赠物资交付受赠人或按委托人要求发出委托存储保管的物资时，作相反会计分录。转赠物资的委托人取消了对捐赠物资的转赠要求，且不再收回捐赠物资的，应当将转赠物资转为单位的存货、固定资产等，同时确认其他收入。

政府单位取得罚没物资时，其成本按照有关凭据注明的金额确定。罚没物资验收（入库），按照确定的成本，借记“受托代理资产”科目，贷记“受托代理负债”科目。罚没物资成本无法可靠确定的，单位应当设置备查簿进行登记。按照规定处置或移交罚没物资时，按照罚没物资的成本，借记“受托代理负债”科目，贷记“受托代理资产”科目。处置时取得款项的，按照实际取得的款项金额，借记“银行存款”等科目，贷记“应缴财政款”等科目。

【例18－19】承〖例18－16〗，假定甲行政单位（简称“甲单位”）将其负责行政管理的救灾物资委托其下属乙事业单位（简称“乙单位”）存储保管。乙单位的账务处理如下：

（1）接收甲单位委托存储的物资时。

借：受托代理资产　　18 000 000
　　贷：受托代理负债　　18 000 000

（2）2×19年8月12日按甲单位指令发出物资时。

借：受托代理负债　　18 000 000

　　贷：受托代理资产　　18 000 000

（3）2×19年10月20日按甲单位指令接收B类物资时。

借：受托代理资产　　10 800 000

　　贷：受托代理负债　　10 800 000

九、待摊费用和预提费用的核算

（一）待摊费用

待摊费用是指政府单位已经支出，但应当由本期和以后各期分别负担的费用。待摊费用应当在其受益期限内分期平均摊销，如预付航空保险费应在保险期的有效期内、预付租金应在租赁期内分期平均摊销，计入当期费用。政府单位发生的待摊费用，分摊期在1年以内（含1年）的，应当通过“待摊费用”科目核算；分摊期在1年以上（不含1年）的，如以经营租赁方式租入固定资产发生的改良支出、预付1年以上的租金等，应当通过“长期待摊费用”科目核算。

发生待摊费用时，应当按照实际预付的金额，在财务会计中借记“待摊费用”或“长期待摊费用”科目，贷记“财政拨款收入”“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目；同时在预算会计中借记“行政支出”“事业支出”等科目，贷记“资金结存”或“财政拨款预算收入”科目。按照受益期限分期平均摊销时，按照摊销金额，借记“业务活动费用”“单位管理费用”等科目，贷记“待摊费用”或“长期待摊费用”科目。

如果某项待摊费用已经不能使政府单位受益，应当将其摊余金额一次全部转入当期费用。按照摊余金额，借记“业务活动费用”“单位管理费用”等科目，贷记“待摊费用”或“长期待摊费用”科目。

【例18-20】2×19年8月1日，某行政单位与乙公司签订协议，租入乙公司办公用房20间，从2×19年8月2日起起租，租期三年，每年租金为120万元，于2×19年8月1日一次付清三年房租。该行政单位于协议签订当日以财政授权支付方式支付办公用房租金360万元。该行政单位的账务处理如下：

（1）2×19年8月1日支付房租。

借：长期待摊费用　　3 600 000

　　贷：零余额账户用款额度　　3 600 000

同时，

借：行政支出　　3 600 000

　　贷：资金结存——零余额账户用款额度　　3 600 000

（2）自2×19年8月起，按月摊销时。

借：业务活动费用　　100 000

　　贷：长期待摊费用　　100 000

（二）预提费用

预提费用是指政府单位预先提取的已经发生但尚未支付的费用，如预提租金费用等。为了核算预提费用，政府单位应当设置“预提费用”科目。事业单位按规定从科研项目收入中提取的项目间接费用或管理费，也通过本科目核算。事业单位计提的借款利息费用，通过“应付利息”“长期借款”科目核算，不通过本科目核算。

事业单位按规定从科研项目收入中提取项目间接费用或管理费时，按照提取的金额，在财务会计中借记“单位管理费用”等科目，贷记“预提费用——项目间接费用或管理费”科目；同时在预算会计中借记“非财政拨款结转——项目间接费用或管理费”科目，贷记“非财政拨款结余——项目间接费用或管理费”科目。实际使用计提的项目间接费用或管理费时，按照实际支付的金额，在财务会计中借记“预提费用——项目间接费用或管理费”科目，贷记“银行存款”“库存现金”等科目；同时在预算会计中借记“事业支出”等科目，贷记“资金结存”科目。

政府单位按期预提租金等其他预提费用时，按照预提的金额，借记“业务活动费用”“单位管理费用”等科目，贷记“预提费用”科目。实际支付款项时，按照支付金额，在财务会计中借记“预提费用”科目，贷记“零余额账户用款额度”“银行存款”等科目；同时在预算会计中借记“行政支出”“事业支出”等科目，贷记“资金结存”或“财政拨款预算收入”科目。

【例18-21】2×19年2月5日，甲事业单位（简称“甲单位”）按有关规定从A科研课题项目（该项目系从乙行政单位承接的横向课题）收入中提取项目管理费40 000元，2月至5月每月实际支出管理费10 000元。甲单位的账务处理如下：

（1）2×19年2月5日提取管理费。

借：单位管理费用　　40 000

　　贷：预提费用——项目间接费用或管理费　　40 000

同时，

借：非财政拨款结转——项目间接费用或管理费　　40 000

　　贷：非财政拨款结余——项目间接费用或管理费　　40 000

（2）2×19年2月至5月每月实际支出管理费。

借：预提费用——项目间接费用或管理费　　10 000

　　贷：银行存款等　　10 000

同时，

借：事业支出　　10 000

　　贷：资金结存　　10 000

十、借款的核算

借款是事业单位从银行或其他金融机构等借入的款项。事业单位应当在与债权人签订借款合同或协议并取得举借资金时，按照借款本金确认负债。事业单位为了核算借款，

应当在财务会计下设置“短期借款”“长期借款”“应付利息”等科目，在预算会计下设置“债务预算收入”和“债务还本支出”科目。其中，事业单位借入的期限在1年以内（含1年）的借款，通过“短期借款”科目核算；借入的期限超过1年（不含1年）的借款，通过“长期借款”科目核算，“长期借款”科目下应当设置“本金”和“应计利息”明细科目。

（一）取得借款

事业单位借入各种短期、长期借款时，应当按照实际借入的本金金额，在财务会计中借记“银行存款”科目，贷记“短期借款”“长期借款——本金”科目；同时在预算会计中借记“资金结存——货币资金”科目，贷记“债务预算收入”科目。

（二）计提借款利息

事业单位应当按照借款本金和合同或协议约定的利率按期计提借款利息。

1. 为购建固定资产等工程项目借入的专门借款的利息。

事业单位为购建固定资产等工程项目借入专门借款的，对于发生的专门借款利息，应当按照借款利息减去尚未动用的借款资金产生的利息收入后的金额，属于工程项目建设期间发生的，计入工程成本；不属于工程项目建设期间发生的，计入当期费用。工程项目建设期间是指自工程项目开始建造起至交付使用时止的期间。工程项目建设期间发生非正常中断且中断时间连续超过3个月（含3个月）的，事业单位应当将非正常中断期间的借款费用计入当期费用。如果中断是使工程项目达到交付使用所必需的程序，则中断期间所发生的借款费用仍应计入工程成本。

2. 其他借款的利息。

事业单位除工程项目专门借款以外的其他借款计提的利息，应当计入当期费用。按期计提其他借款利息时，按照计算确定应支付的利息金额，在财务会计中借记“其他费用”科目，贷记“应付利息”［短期借款利息，分期付息、到期还本长期借款利息］或“长期借款——应计利息”［到期一次还本付息的长期借款利息］科目。待实际支付短期借款利息或分期付息长期借款利息时，在财务会计中借记“应付利息”科目，贷记“银行存款”科目；同时，在预算会计中借记“其他支出”科目，贷记“资金结存——货币资金”科目。

3. 偿还借款。

事业单位偿还各项短期、长期借款时，应当按照偿还的借款本金，在财务会计中借记“短期借款”“长期借款——本金”科目，按照到期一次还本付息长期借款的利息，借记“长期借款——应计利息”科目，按照还款总金额，贷记“银行存款”科目；同时在预算会计中，按照支付的本金金额，借记“债务还本支出”科目，按照支付的利息金额，借记“其他支出”科目，按照支付总金额，贷记“资金结存——货币资金”科目。

十一、合并财务报表

（一）合并财务报表的概念和构成

合并财务报表，是指反映合并主体和其全部被合并主体形成的报告主体整体财务状

况与运行情况的财务报表。合并主体，是指有一个或一个以上被合并主体的政府会计主体。合并主体通常也是合并财务报表的编制主体。被合并主体，是指符合《政府会计准则第9号——财务报表编制和列报》规定的纳入合并主体合并范围的会计主体。

合并财务报表至少包括合并资产负债表、合并收入费用表和附注。

（二）合并财务报表的分类和编制主体

合并财务报表按照合并级次分为部门（单位）合并财务报表、本级政府合并财务报表和行政区政府合并财务报表。

部门（单位）合并财务报表，是指以政府部门（单位）本级作为合并主体，将部门（单位）本级及其合并范围内全部被合并主体的财务报表进行合并后形成的，反映部门（单位）整体财务状况与运行情况的财务报表。部门（单位）合并财务报表是政府部门财务报告的主要组成部分。

本级政府合并财务报表，是指以本级政府财政作为合并主体，将本级政府财政及其合并范围内全部被合并主体的财务报表进行合并后形成的，反映本级政府整体财务状况与运行情况的财务报表。本级政府合并财务报表是本级政府综合财务报告的主要组成部分。

行政区政府合并财务报表，是指以行政区本级政府作为合并主体，将本行政区内各级政府的财务报表进行合并后形成的，反映本行政区政府整体财务状况与运行情况的财务报表。行政区政府合并财务报表是行政区政府财务报告的主要组成部分。

部门（单位）合并财务报表由部门（单位）负责编制；本级政府合并财务报表由本级政府财政部门负责编制。各级政府财政部门既负责编制本级政府合并财务报表，也负责编制本级政府所辖行政区政府合并财务报表。

（三）合并程序

1. 一般合并程序。

合并财务报表应当以合并主体和其被合并主体的财务报表为基础，根据其他有关资料加以编制。合并财务报表应当以权责发生制为基础编制。合并主体和其合并范围内被合并主体个别财务报表应当采用权责发生制基础编制，按规定未采用权责发生制基础编制的，应当先调整为权责发生制基础的财务报表，再由合并主体进行合并。

编制合并财务报表时，应当将合并主体和其全部被合并主体视为一个会计主体，遵循政府会计准则制度规定的统一的会计政策。合并范围内合并主体、被合并主体个别财务报表未遵循政府会计准则制度规定的统一会计政策的，应当先调整为遵循政府会计准则制度规定的统一会计政策的财务报表，再由合并主体进行合并。

编制合并财务报表的程序主要包括以下环节：

（1）根据上述有关编制基础和统一会计政策的要求，对需要进行调整的个别财务报表进行调整，以调整后的个别财务报表作为编制合并财务报表的基础；

（2）将合并主体和被合并主体个别财务报表中的资产、负债、净资产、收入和费用项目进行逐项合并；

（3）抵销合并主体和被合并主体之间、被合并主体相互之间发生的债权债务、收入费用等内部业务或事项对财务报表的影响。

在编制合并财务报表时，被合并主体除了应当向合并主体提供财务报表外，还应当提供以下有关资料：（1）采用的与政府会计准则制度规定的统一的会计政策不一致的会计政策及其影响金额；（2）其与合并主体、其他被合并主体之间发生的所有内部业务或事项的相关资料；（3）编制合并财务报表所需要的其他资料。

2. 报告期内被合并主体变动的处理。

对于在报告期内因划转而纳入合并范围的被合并主体，合并主体应当将其报告期内的收入、费用项目金额包括在本期合并收入费用表的本期数中，合并资产负债表的期初数不作调整。对于在报告期内因划转而不再纳入合并范围的被合并主体，其报告期内的收入、费用项目金额不包括在本期合并收入费用表的本期数中，合并资产负债表的期初数不作调整。合并主体应当确保划转双方的会计处理协调一致，确保不重复、不遗漏，并在合并财务报表附注中对划转情况及其影响进行充分披露。

在报告期内，被合并主体撤销的，其期初资产、负债和净资产项目金额应当包括在合并资产负债表的期初数中，其期初至撤销日的收入、费用项目金额应当包括在本期合并收入费用表的本期数中，其期初至撤销日的收入、费用项目金额所引起的净资产变动金额应当包括在合并资产负债表的期末数中。

（四）部门（单位）合并财务报表

1. 合并范围。

部门（单位）合并财务报表的合并范围一般应当以财政预算拨款关系为基础予以确定。有下级预算单位的部门（单位）为合并主体，其下级预算单位为被合并主体。合并主体应当将其全部被合并主体纳入合并财务报表的合并范围。部门（单位）所属的企业不纳入部门（单位）合并财务报表的合并范围。

2. 合并程序。

部门（单位）合并资产负债表应当以部门（单位）本级和其被合并主体符合上述有关编制基础和统一会计政策要求的个别资产负债表或合并资产负债表为基础，在抵销内部业务或事项对合并资产负债表的影响后，由部门（单位）本级合并编制。编制部门（单位）合并资产负债表时，需要抵销的内部业务或事项包括部门（单位）本级和其被合并主体之间、被合并主体相互之间的债权（含应收款项坏账准备，下同）、债务项目，以及其他业务或事项对部门（单位）合并资产负债表的影响。

部门（单位）合并收入费用表应当以部门（单位）本级和其被合并主体符合上述有关编制基础和统一会计政策要求的个别收入费用表或合并收入费用表为基础，在抵销内部业务或事项对合并收入费用表的影响后，由部门（单位）本级合并编制。编制部门（单位）合并收入费用表时，需要抵销的内部业务或事项包括部门（单位）本级和其被合并主体之间、被合并主体相互之间的收入、费用项目。

3. 合并财务报表格式。

部门（单位）合并资产负债表的格式参见《政府会计制度》规定的资产负债表格式。部门（单位）合并收入费用表中“本期收入”类项目的列示参见《政府会计制度》规定的收入费用表格式，但“本期费用”类项目应当按照费用的性质进行分类列示，具体参见《政府会计制度》规定的财务报表附注中“本期费用按经济分类的披露格式”。

第十九章　民间非营利组织会计

第一节　民间非营利组织会计概述

一、民间非营利组织的概念和特征

目前，我国的民间非营利组织主要包括在民政部门登记的社会团体、基金会和民办非企业单位。

（一）民间非营利组织的概念

民间非营利组织是指通过筹集社会民间资金举办的、不以营利为目的，从事教育、科技、文化、卫生、宗教等社会公益事业，提供公共产品的社会服务组织。民间非营利组织作为与政府和企业并列的“第三部门”，是市场经济体系的有机组成部分。它可以有效地弥补政府公共财政资金提供公共产品的不足，同时又可以避免企业的趋利倾向，在一定程度上解决政府失灵和市场失灵问题，为完善我国社会主义市场经济体系，促进社会各项事业综合、协调发展做出积极贡献。

（二）民间非营利组织的特征

在我国现行法律、行政法规体系中，《社会团体登记管理条例》《基金会管理条例》《民办非企业单位登记管理暂行条例》等分别对于社会团体、基金会和民办非企业单位等民间非营利组织的具体组织形式作出了明确的界定，但是，对于“民间非营利组织”本身则并没有明确的界定。《民间非营利组织会计制度》根据现行法律、行政法规对于民间非营利组织具体组织形式的定义，规定适用于《民间非营利组织会计制度》的民间非营利组织应当同时具备以下三个特征：

1. 该组织不以营利为宗旨和目的。

这一特征强调民间非营利组织的非营利性，这与企业的营利性有本质的区别。但是强调民间非营利组织的非营利性，并不排除其因提供商品或者社会服务而获取相应收入或者收取合理费用，只要这些活动的所得最终用于组织的非营利事业。

2. 资源提供者向该组织投入资源不取得经济回报。

这一特征强调民间非营利组织的资金或者其他资源提供者不能从民间非营利组织中获取回报，如果出资者等可以从组织中获取回报，应当将其视为企业。

3. 资源提供者不享有该组织的所有权。

这一特征强调资金或者其他资源提供者在将资源投入民间非营利组织后不再享有相

关所有者权益，如与所有者权益有关的资产出售、转让、处置权以及清算时剩余财产的分配权等。这一特征既将民间非营利组织与企业区分开来，也将其与各行政事业单位区分开来，因为行政事业单位尽管也属于非营利组织，但是国家对这些组织及其净资产拥有所有权。

二、民间非营利组织会计的概念和特点

（一）民间非营利组织会计的概念

民间非营利组织会计是对民间非营利组织的财务收支活动进行连续、系统、综合的记录、计量和报告，以价值指标客观地反映业务活动过程，从而为业务管理和其他相关的管理工作提供信息的活动。《民间非营利组织会计制度》的发布，统一了民间非营利组织应遵循的会计标准，要求民间非营利组织必须按照该制度的规定进行会计核算，编制财务报告。严格执行这一制度，既可以大大提高我国民间非营利组织会计信息的可比性和有用性，提高民间非营利组织财务活动和业务活动的透明度，便于政府、社会公众等各部门对其进行监督管理，也可以促使其以高质量会计信息取信于民、取信于社会。

（二）民间非营利组织会计的特点

民间非营利组织会计的主要特点包括：

1. 以权责发生制为会计核算基础。《民间非营利组织会计制度》明确规定，民间非营利组织会计核算采用权责发生制。这是由于权责发生制较收付实现制更有助于民间非营利组织加强资产、负债的管理，提高民间非营利组织会计信息质量，增强其会计信息的有用性。

2. 在采用历史成本计价的基础上，引入公允价值计量基础。公允价值的引入是由民间非营利组织的特殊业务活动所决定的，如通过接受捐赠等业务取得的资产，可能很难或者根本无法确定其实际成本，此时以历史成本原则就无法满足对资产计量的要求。采用公允价值则可以解决资产计量问题。借鉴国际先进经验，引入公允价值，丰富了民间非营利会计的计量基础，实现了对特殊业务活动取得资产的准确计量。

3. 由于民间非营利组织资源提供者既不享有组织的所有权，也不取得经济回报，因此，其会计要素不应包括所有者权益和利润，而是设置了净资产这一要素。

三、民间非营利组织会计核算的基本原则

《民间非营利组织会计制度》要求民间非营利组织在进行会计核算时，应当遵循客观性原则、相关性原则、实质重于形式原则、一贯性原则、可比性原则、及时性原则、可理解性原则、配比性原则、历史成本原则、谨慎性原则、划分费用性支出与资本性支出原则以及重要性原则等基本原则。

四、民间非营利组织的会计要素

民间非营利组织的会计要素划分为反映财务状况的会计要素和反映业务活动情况的会计要素。反映财务状况的会计要素包括资产、负债和净资产，其会计等式为：资产 -

负债＝净资产；反映业务活动情况的会计要素包括收入和费用，其会计等式为：收入－费用＝净资产变动额。

（一）反映财务状况的会计要素

1. 资产是指过去的交易或者事项形成并由民间非营利组织拥有或者控制的资源，该资源预期会给民间非营利组织带来经济利益或者服务潜力，包括流动资产、长期投资、固定资产、无形资产和受托代理资产等。

2. 负债是指过去的交易或者事项形成的现时义务，履行该义务预期会导致含有经济利益或者服务潜力的资源流出民间非营利组织，包括流动负债、长期负债和受托代理负债等。

3. 净资产是指民间非营利组织的资产减去负债后的余额，包括限定性净资产和非限定性净资产。

（二）反映业务成果的会计要素

1. 收入是指民间非营利组织开展业务活动取得的、导致本期净资产增加的经济利益或者服务潜力的流入。包括捐赠收入、会费收入、提供服务收入、政府补助收入、投资收益、商品销售收入等主要业务活动收入和其他收入。

2. 费用是指民间非营利组织为开展业务活动所发生的、导致本期净资产减少的经济利益或者服务潜力的流出，包括业务活动成本、管理费用、筹资费用和其他费用等。

第二节　民间非营利组织特定业务的核算

一、受托代理业务的核算

（一）受托代理业务的概念

受托代理业务是指民间非营利组织从委托方收到受托资产，并按照委托人的意愿将资产转赠给指定的其他组织或者个人的受托代理过程。民间非营利组织在业务活动中，有时会充当中间人的角色，帮助捐赠人将款项或其他资产转赠给其他单位或个人。在这种业务活动中，民间非营利组织通常只是从委托方取得现金或其他资产，然后按照委托人的意愿将这些资产转赠给委托人指定的第三方，或者按照有关规定将资产转交给指定的其他组织或者个人。民间非营利组织本身在此业务活动过程中只是起中介作用，没有权力改变上述资产的用途或者变更受益人。这种业务活动就是《民间非营利组织会计制度》中所界定的受托代理业务。民间非营利组织接受委托方委托从事受托代理业务而收到的资产即为受托代理资产。民间非营利组织因从事受托代理业务、接受受托代理资产而产生的负债即为受托代理负债。

（二）受托代理业务的界定

民间非营利组织的受托代理业务与其通常从事的捐赠活动存在本质上的差异。因此需要将两者区分开来，按照不同的原则进行会计处理。在区分受托代理业务与捐赠活动

时，应当注意以下几点：

1. 在受托代理业务中，民间非营利组织并不是受托代理资产的最终受益人，只是代受益人保管这些资产。而对于接受捐赠的资产，民间非营利组织对于资产以及资产带来的收益具有控制权。

2. 在受托代理业务中，民间非营利组织只是起到中介人的作用，帮助委托人将资产转赠或转交给指定的受益人，并没有权力改变受益人和受托代理资产的用途。受托代理业务与资产提供者设置了用途限制的捐赠（即限定性捐赠，如资产提供者要求民间非营利组织将受赠资产用于某个或某些地区，用于某一类单位、人群，或者用于某一特定目的）有时候看起来很类似。但是，在限定性捐赠中，民间非营利组织在按照资产提供者要求使用这些受赠资产的前提下，具有一定的自主权，可以在资产提供者的限定范围内选择具体的受益人。而在受托代理业务中，受托代理资产的受益人是由委托人具体指定的，民间非营利组织没有变更的权力。

3. 在受托代理业务中，委托人通常需要明确指出具体受益人的姓名或受益单位的名称，才能称为“指定的”受益人。委托人有时会从民间非营利组织提供的名单中指定一个或若干个受益人，也符合受托代理业务的概念。如在希望工程中，基金会向社会公布有哪些失学儿童需要资助，捐赠人就可以从中认领一名或多名儿童，资助他们上学。

4. 受托代理业务通常应当签订明确的书面协议，而且通常是委托方、受托方和受益人三方共同签订的。但在有些情况下也可能没有书面协议，这时，民间非营利组织应当结合具体情况，根据受托代理业务的概念进行判断。如民间非营利组织可能为某个具体的个人或单位举办一场慈善活动，声明在此次活动中收到的款项将由组织转交给该个人或单位，那么这些款项就应当被确认为该组织的受托代理资产，并同时确认相应的受托代理负债。

（三）受托代理业务的核算

根据《民间非营利组织会计制度》的规定，对于受托代理业务，民间非营利组织应当比照接受捐赠资产的原则确认和计量受托代理资产，同时应当按照其金额确认相应的受托代理负债。民间非营利组织需要设置两个会计科目，即“受托代理资产”和“受托代理负债”科目，分别核算民间非营利组织接受委托方委托从事受托代理业务而收到的资产与因从事受托代理业务、接受受托代理资产而产生的负债。

民间非营利组织应当设置受托代理资产登记簿，加强对受托代理资产的管理；同时应当在“受托代理资产”和“受托代理负债”科目下，按照指定的受赠组织或个人设置明细账，进行明细核算。“受托代理资产”科目的期末借方余额，反映民间非营利组织期末尚未转出的受托代理资产价值；“受托代理负债”科目的期末贷方余额，反映民间非营利组织尚未清偿的受托代理负债。

1. 收到受托代理资产时，应当按照应确认的受托代理资产的入账金额，借记“受托代理资产”科目，贷记“受托代理负债”科目。

其中，受托代理资产的入账价值应当按照以下方法确定：

（1）如果受托代理资产为现金、银行存款或其他货币资金，应当按照实际收到的金额作为受托代理资产的入账价值。

（2）如果受托代理资产为短期投资、存货、长期投资、固定资产和无形资产等非现金资产，应当视不同情况确定其入账价值。如果委托方提供了有关凭据（如发票、报关单、有关协议等），应当按照凭据上标明的金额作为入账价值，如果凭据上标明的金额与受托代理资产的公允价值相差较大，受托代理资产应当以其公允价值作为入账价值；如果捐赠方没有提供有关凭据的，受托代理资产应当按照其公允价值作为入账价值。

2. 在转赠或者转出受托代理资产时，应当按照转出受托代理资产的账面余额，借记“受托代理负债”科目，贷记“受托代理资产”科目。

3. 收到的受托代理资产如果为现金、银行存款或其他货币资金，可以不通过“受托代理资产”科目核算，而在“现金”“银行存款”“其他货币资金”科目下设置“受托代理资产”明细科目进行核算。即在取得这些受托代理资产时，借记“现金——受托代理资产”“银行存款——受托代理资产”“其他货币资金——受托代理资产”科目，贷记“受托代理负债”科目；在转赠或者转出受托代理资产时，借记“受托代理负债”科目，贷记“现金——受托代理资产”“银行存款——受托代理资产”“其他货币资金——受托代理资产”科目。

【例19-1】2×14年12月10日，甲民间非营利组织、乙民间非营利组织与丙企业共同签订了一份捐赠协议，协议规定：丙企业将通过甲民间非营利组织向乙民间非营利组织下属的10家儿童福利院（附有具体的受赠福利院名单）捐赠全新的台式电脑60台，每家福利院6台。每台电脑的账面价值为12 000元。丙企业应当在协议签订后的10日内将电脑运至甲民间非营利组织。甲民间非营利组织应当在电脑运抵后的20日内派志愿者将电脑送至各福利院，并负责安装。2×14年12月18日，丙企业按照协议规定将电脑运至甲民间非营利组织。假设截至2×14年12月31日，甲民间非营利组织尚未将电脑送至各福利院。不考虑其他因素和税费。

（1）甲民间非营利组织的账务处理。

首先根据协议规定判断，此项交易对于甲民间非营利组织属于受托代理交易。

2×14年12月18日，收到电脑时：

借：受托代理资产——电脑　　720 000

　　贷：受托代理负债　　720 000

（2）相关披露。

甲民间非营利组织应当在2×14年12月31日资产负债表中单设“受托代理资产”和“受托代理负债”项目，金额均为720 000元。同时，应当在会计报表附注中披露该受托代理业务的情况。

【例19-2】2×14年12月1日，甲基金会与乙企业签订了一份捐赠合作协议，协议规定：乙企业将通过甲基金会向丙学校捐款100 000元，乙企业应当在协议签订后的10

日内将款项汇往甲基金会银行账户，甲基金会应当在收到款项后的10日内将款项汇往丙学校的银行账户。2×14年12月8日，乙企业按照协议规定将款项汇至甲基金会账户。2×14年12月15日，甲基金会按照协议规定将款项汇至丙学校账户。假设不考虑其他因素和税费。

甲基金会的账务处理如下：

首先根据协议规定判断，此项交易对于甲基金会属于受托代理交易。

（1）2×14年12月8日，收到银行存款时。

借：银行存款——受托代理资产　　100 000

　　贷：受托代理负债　　100 000

（2）2×14年12月15日，转出银行存款时。

借：受托代理负债　　100 000

　　贷：银行存款——受托代理资产　　100 000

二、捐赠收入的核算

（一）捐赠收入的概念

捐赠通常是指某个单位或个人（捐赠人）自愿地将现金或其他资产无偿地转让给另一单位或个人（受赠人），或者无偿地清偿或取消该单位或个人（受赠人）的负债。这里的其他资产包括债券、股票、产品、材料、设备、房屋、无形资产和劳务等。在实务中，民间非营利组织既可能作为受赠人，接受其他单位或个人的捐赠；也可能作为捐赠人，对其他单位或个人作出捐赠。

捐赠一般具有以下三个基本特征：

1. 捐赠是无偿转让资产或者清偿或取消负债，属于非交换交易；

2. 捐赠是自愿地转让资产或者清偿或取消负债，从而将捐赠与纳税、征收罚款等其他非交换交易区分开；

3. 捐赠交易中资产或劳务的转让不属于所有者的投入或向所有者的分配。

判断某项交易是否是捐赠时，还需要注意以下几点：

1. 应当将捐赠与受托代理交易等类似交易区分开；

2. 可能某项交易的一部分属于捐赠交易，另一部分属于其他性质的交易；

3. 应当将政府补助收入与捐赠收入区分开，分别核算和反映。

捐赠收入是指民间非营利组织接受其他单位或者个人捐赠所取得的收入，应当根据相关资产提供者对资产的使用是否设置了限制，划分为限定性收入和非限定性收入分别进行核算。

如果捐赠人对捐赠资产的使用设置了时间限制或者（和）用途限制，则确认的相关捐赠收入为限定性捐赠收入；如果捐赠方对捐赠的使用没有设置时间限制或用途限制，则确认的相关捐赠收入为非限定性捐赠收入。

为了对捐赠进行正确的核算，民间非营利组织应当区分捐赠与捐赠承诺。捐赠承诺

是指捐赠现金或其他资产的书面协议或口头约定等。由于捐赠承诺不满足非交换交易收入的确认条件，民间非营利组织对于捐赠承诺，不应予以确认，但可以在会计报表附注中作相关披露。

需要注意的是，劳务捐赠是捐赠的一种，即捐赠人自愿地向受赠人无偿提供劳务。民间非营利组织对于其接受的劳务捐赠，不予确认，但应当在会计报表附注中作相关披露。

（二）捐赠收入的核算

民间非营利组织对于捐赠收入，应按照捐赠人对捐赠资产是否设置了限制，分别按照限定性收入和非限定性收入进行核算。

民间非营利组织为了核算其接受其他单位或者个人捐赠所取得的收入，应当设置“捐赠收入”科目，并按照捐赠收入是否存在限制，在“捐赠收入”科目下设置“限定性收入”和“非限定性收入”明细科目分别核算限定性捐赠收入和非限定性捐赠收入。如果民间非营利组织存在多个捐赠项目，还可以结合具体情况，在“限定性收入”和“非限定性收入”明细科目下按照捐赠项目设置相应的明细科目。

“捐赠收入”科目的贷方反映当期捐赠收入的实际发生额。在会计期末，应当将该科目中“非限定性收入”明细科目当期净发生额转入“非限定性净资产”科目，将该科目中“限定性收入”明细科目当期净发生额转入“限定性净资产”科目。期末结转后该科目应无余额。

1. 接受捐赠时，按照应确认的金额，借记“现金”“银行存款”“短期投资”“存货”“长期股权投资”“长期债权投资”“固定资产”“无形资产”等科目，贷记“捐赠收入——限定性收入”或“捐赠收入——非限定性收入”科目。

对于接受的附条件捐赠，如果存在需要偿还全部或部分捐赠资产或者相应金额的现时义务时（如因无法满足捐赠所附条件而必须将部分捐赠款退还给捐赠人时），按照需要偿还的金额，借记“管理费用”科目，贷记“其他应付款”等科目。

2. 如果限定性捐赠收入的限制在确认收入的当期得以解除，应当将其转为非限定性捐赠收入，借记“捐赠收入——限定性收入”科目，贷记“捐赠收入——非限定性收入”科目。

3. 期末，将“捐赠收入”科目各明细科目的余额分别转入限定性净资产和非限定性净资产，借记“捐赠收入——限定性收入”科目，贷记“限定性净资产”科目，借记“捐赠收入——非限定性收入”科目，贷记“非限定性净资产”科目。

【例19-3】2×14年4月2日，某社会团体收到乙企业捐赠款项。协议规定，乙企业向该社会团体捐赠54 000元，应当在协议签订当日转入该社会团体银行账户；该社会团体应当将这笔款项用于某项学术课题。账务处理如下：

借：银行存款　　54 000

　　贷：捐赠收入——限定性收入　　54 000

【例19-4】2×14年6月16日，甲基金会与乙企业签订了一份捐赠协议。协议规

定，自2×14年7月1日至2×14年12月31日，乙企业在此6个月的期间内每售出一件产品，即向甲基金会捐赠1元钱，以资助贫困人员医疗救治，款项将在每月底按照销售量计算后汇至甲基金会银行账户。同时，乙企业承诺，此次捐赠的款项不会少于600 000元，并争取达到1 000 000元。根据此协议，甲基金会在2×14年7月底收到了乙企业捐赠的款项90 000元。甲基金会的账务处理如下：

（1）2×14年6月16日，不满足捐赠收入的确认条件，不需要进行账务处理。

（2）2×14年7月31日，按照收到的捐款金额，确认捐赠收入。

借：银行存款　　90 000

　　贷：捐赠收入——限定性收入　　90 000

（3）2×14年8月至12月的每个月底，分别按照收到的捐款金额，确认捐赠收入。会计分录同7月31日。

【例19-5】2×14年8月24日，某基金会与乙企业签订了一份捐赠协议。协议规定，乙企业将向该基金会捐赠180 000元，其中160 000元用于资助贫困地区的儿童；20 000元用于此次捐赠活动的管理，款项将在协议签订后的20日内汇至该基金会银行账户。根据此协议，2×14年9月12日，该基金会收到了乙企业捐赠的款项180 000元。2×14年10月9日，该基金会将160 000元转赠给数家贫困地区的小学，并发生了18 000元的管理费用。2×14年10月14日，该基金会与乙企业签订了一份补充协议，协议规定，此次捐赠活动节余的2 000元由该基金会自由支配。该基金会的账务处理如下：

（1）2×14年8月24日，不满足捐赠收入的确认条件，不需要进行账务处理。

（2）2×14年9月12日，按照收到的捐款金额，确认捐赠收入。

借：银行存款　　180 000

　　贷：捐赠收入——限定性收入　　180 000

（3）2×14年10月9日，按照实际发生的金额，确认业务活动成本。

借：业务活动成本　　160 000

　　管理费用　　18 000

　　贷：银行存款　　178 000

（4）2×14年10月14日，部分限定性捐赠收入的限制在确认收入的当期得以解除，将其转为非限定性捐赠收入。

借：捐赠收入——限定性收入　　2 000

　　贷：捐赠收入——非限定性收入　　2 000

【例19-6】2×14年9月12日，某民间非营利组织与乙企业签订了一份捐赠协议。协议规定，乙企业将向该民间非营利组织捐赠420 000元，用于成立一项奖学金基金，款项将在协议签订后的20日内汇至该民间非营利组织银行账户，自第2年开始每年以基金利息奖励乙企业所在城市的前10名优秀学生，未经乙企业允许不得动用基金本金，具体奖励金额将由双方根据累积基金利息另行商定。根据此协议，2×14年9月30日，该

民间非营利组织收到了乙企业捐赠的款项420 000元。账务处理如下：

（1）2×14年9月12日，不满足捐赠收入的确认条件，不需要进行账务处理。

（2）2×14年9月30日，按照收到的捐款金额，确认捐赠收入。

借：银行存款　　420 000

　贷：捐赠收入——限定性收入　　420 000

【例19-7】2×14年12月31日，某民间非营利组织“捐赠收入”科目的账面余额为480 000元，其中，“限定性收入”明细科目的账面余额为320 000元；“非限定性收入”明细科目的账面余额为160 000元。该民间非营利组织的账务处理如下：

2×14年12月31日，将“捐赠收入”科目各明细科目的余额分别转入限定性净资产和非限定性净资产。

借：捐赠收入——限定性收入　　320 000

　贷：限定性净资产　　320 000

借：捐赠收入——非限定性收入　　160 000

　贷：非限定性净资产　　160 000

三、会费收入的核算

会费收入是指民间非营利组织根据章程等的规定向会员收取的会费。一般情况下，民间非营利组织的会费收入为非限定性收入，除非相关资产提供者对资产的使用设置了限制。民间非营利组织的会费收入通常属于非交换交易收入。

民间非营利组织为了核算其根据章程等的规定向会员收取的会费收入，应当设置“会费收入”科目，并应当在“会费收入”科目下设置“非限定性收入”明细科目。如果存在限定性会费收入，还应当设置“限定性收入”明细科目；同时，民间非营利组织应当按照会费种类（如团体会费、个人会费等），在“非限定性收入”或“限定性收入”科目下设置明细科目，进行明细核算。

“会费收入”科目的贷方反映当期会费收入的实际发生额。在会计期末，应当将该科目中“非限定性收入”明细科目当期净发生额转入“非限定性净资产”科目，将该科目中“限定性收入”明细科目当期净发生额转入“限定性净资产”科目。期末结转后该科目应无余额。

【例19-8】某社会团体按照会员代表大会通过的会费收缴办法的规定，该社会团体的单位会员应当按照上年度主营业务收入的2‰缴纳当年度会费，个人会员应当每年缴纳300元会费，每年度会费应当在当年度1月1日至12月31日缴纳；当年度不能按时缴纳会费的会员，将在下一年度的1月1日自动取消会员资格。假设2×14年1月至12月，该社会团体每月分别收到单位会员会费210 000元（均以银行转账支付），个人会员会费6 000元（均以邮局汇款支付）。账务处理如下：

借：银行存款　　210 000

现金　　6 000

贷：会费收入——非限定性收入——单位会费　　210 000

——个人会费　　6 000

【例19-9】某社会团体按照会员代表大会通过的会费收缴办法的规定，该社会团体的个人会员应当每年缴纳450元会费，每年度会费应当在当年度1月1日至12月31日缴纳。假设2×14年1月1日，该社会团体收到某个人通过邮局汇款支付的会费1 800元，该个人说明此款项是支付2×14年、2×15年、2×16年和2×17年4个年度的会费。该社会团体的账务处理如下：

2×14年1月1日，收到款项时：

借：现金　　1 800

贷：预收账款——××　　1 350

会费收入——非限定性收入——个人会费　　450

【例19-10】2×14年12月31日，某社会团体“会费收入”科目的账面余额为123 000元，均属于非限定性收入。将“会费收入”科目明细科目的余额转入非限定性净资产。该社会团体的账务处理如下：

借：会费收入——非限定性收入　　123 000

贷：非限定性净资产　　123 000

四、业务活动成本的核算

业务活动成本是指民间非营利组织为了实现其业务活动目标、开展某项目活动或者提供服务所发生的费用。

如果民间非营利组织从事的项目、提供的服务或者开展的业务比较单一，可以将相关费用全部归集在“业务活动成本”项目下进行核算和列报；如果民间非营利组织从事的项目、提供的服务或者开展的业务种类较多，应当在“业务活动成本”项目下分项目、服务或者业务大类进行核算和列报。各民间非营利组织应当根据本单位业务活动开展的实际情况，在“业务活动成本”项目下设置明细项目。

业务活动成本是按照项目、服务或业务种类等进行归集的费用。如果民间非营利组织的某些费用是属于业务活动、管理活动和筹资活动等共同发生的，而且不能直接归属于某一类活动，则应当将这些费用按照合理的方法在各项活动中进行分配。

直接成本是指为某一业务活动项目或种类而直接发生的、应计入当期费用的相关资产成本；直接费用是指直接为业务活动发生的、应计入当期费用的费用，如直接人工费、直接广告费、直接运输费、直接相关税费等。

民间非营利组织为了核算其因实现业务活动目标、开展项目活动或者提供服务所发生的费用，应当设置“业务活动成本”科目。民间非营利组织应当结合具体情况，在“业务活动成本”科目下设置相应的明细科目，进行明细核算。

此外，如果民间非营利组织接受政府提供的专项资金补助，可以在“政府补助收入——限定性收入”科目下设置“专项补助收入”进行核算；同时，在“业务活动成本”科目下设置“专项补助成本”，归集当期为专项资金补助项目发生的所有费用。

“业务活动成本”科目的借方反映当期业务活动成本的实际发生额。在会计期末，应当将该科目当期借方发生额转入“非限定性净资产”科目，期末结转后该科目应无余额。

民间非营利组织发生的业务活动成本，应当按照其发生额计入当期费用。业务活动成本的主要账务处理如下：

1. 发生的业务活动成本，应当借记“业务活动成本”科目，贷记“现金”“银行存款”“存货”“应付账款”等科目。

2. 会计期末，将“业务活动成本”科目的余额转入非限定性净资产，借记“非限定性净资产”科目，贷记“业务活动成本”科目。

【例 19－11】2×14 年 8 月 5 日，某社会团体对外售出杂志 2 万份，每份售价 5 元，款项已于当日收到（假定均为银行存款），每份杂志的成本为 4 元。假定销售符合收入确认条件，不考虑相关税费。该社会团体的账务处理如下：

按照配比原则，在确认销售收入时，应当结转相应的成本。

借：银行存款　　100 000

　　贷：商品销售收入　　100 000

借：业务活动成本——商品销售成本　　80 000

　　贷：存货　　80 000

【例 19－12】2×14 年 12 月 31 日，某民间非营利组织“业务活动成本”科目的借方余额为 230 000 元。该民间非营利组织的账务处理如下：

借：非限定性净资产　　230 000

　　贷：业务活动成本　　230 000

五、净资产的核算

（一）净资产的分类

按照是否受到限制，民间非营利组织的净资产分为限定性净资产和非限定性净资产。如果资产或者资产所产生的经济利益（如资产的投资收益和利息等）的使用受到资产提供者或者国家有关法律、行政法规所设置的时间限制或（和）用途限制，由此形成的净资产即为限定性净资产。国家有关法律、行政法规对净资产的使用直接设置限制的，该受限制的净资产也应作为限定性净资产。除此之外的其他净资产应作为非限定性净资产。

时间限制是由资产提供者或者国家有关法律、行政法规要求民间非营利组织在收到资产后的特定时期之内或特定日期之后使用该项资产，或者对资产的使用设置了永久限制。用途限制是指资产提供者或者国家有关法律、行政法规要求民间非营利组织将收到的资产用于某一特定的用途。资产或净资产是否存在制度中所指的限制，需要根据净资

产的概念进行判断。在界定限定性净资产时，需要注意以下几点：

1. 限制是由民间非营利组织之外的资源提供者或者国家有关法律、行政法规作出的，民间非营利组织为此承担了遵循这些限制的责任。民间非营利组织的董事会、理事会或类似权力机构对净资产的使用所作的限定性决策、决议或拨款限额等，属于民间非营利组织内部管理上对资产使用所作的限制，不属于所界定的限定性净资产，因为这种限制是该组织可以自行决定撤销或变更的。

2. 资源提供者或者国家有关法律、行政法规所设置的限制只有在比民间非营利组织的宗旨、目的或章程等更为具体时，才能成为制度所指的限制。

3. 在实务中，时间限制和用途限制常常是同时存在的，民间非营利组织应当能够判断是否存在时间限制或用途限制，或者两种限制同时存在。

4. 有些时候，资源提供者并没有明确规定资产使用的时间或用途，但是如果当时的情形足以推定资源提供者对资产的限制，也应当将相应净资产界定为限定性净资产。

5. 虽然大部分的限定性净资产是由于其相应的资产或者资产所产生经济利益的使用受到限制而形成的（除了国家有关法律、行政法规对净资产直接设置限制之外），但是，对资产所设置的限制通常最终影响的是净资产而非特定资产的使用。在特殊情况下也存在限制会影响特定资产的使用。

（二）限定性净资产的核算

民间非营利组织应当设置“限定性净资产”科目核算本单位的限定性净资产，并可根据本单位的具体情况和实际需要，在“限定性净资产”科目下设置相应的二级科目和明细科目。

1. 期末结转限定性收入。

民间非营利组织限定性净资产的主要来源是获得了限定性收入（主要是限定性捐赠收入和政府补助收入）。期末，民间非营利组织应当将当期限定性收入的贷方余额转为限定性净资产，即将各收入科目中所属的限定性收入明细科目的贷方余额转入“限定性净资产”科目的贷方，借记“捐赠收入——限定性收入”“政府补助收入——限定性收入”等科目，贷记“限定性净资产”科目。

【例19－13】 2×14年11月5日，某捐资举办的民办学校获得一笔23 000元的捐款，捐款人要求将款项用于奖励该校2015年度科研竞赛的前十名学生。该民办学校的账务处理如下：

（1）2×14年11月5日，收到捐款。

借：银行存款　　23 000

　　贷：捐赠收入——限定性收入　　23 000

（2）2×14年12月31日，将捐赠收入结转限定性净资产。

借：捐赠收入——限定性收入　　23 000

　　贷：限定性净资产　　23 000

【例19-14】沿用〖例19-13〗。该民办学校在2×14年12月7日，又得到一笔1 000 000元的政府实拨补助款，要求用于资助贫困学生。该民办学校的账务处理如下：

（1）2×14年12月7日，收到补助款。

借：银行存款　　1 000 000

　　贷：政府补助收入——限定性收入　　1 000 000

（2）2×14年12月31日，将政府补助收入结转限定性净资产。

借：政府补助收入——限定性收入　　1 000 000

　　贷：限定性净资产　　1 000 000

2. 限定性净资产的重分类。

如果限定性净资产的限制已经解除，应当对净资产进行重新分类，将限定性净资产转为非限定性净资产，借记“限定性净资产”科目，贷记“非限定性净资产”科目。

【例19-15】沿用〖例19-13〗。假设该民办学校在2×15年10月将2×14年收到的23 000元捐款以现金的形式奖励给了科研比赛的前十名学生。该民办学校的账务处理如下：

借：业务活动成本　　23 000

　　贷：现金　　23 000

借：限定性净资产　　23 000

　　贷：非限定性净资产　　23 000

（三）非限定性净资产的核算

民间非营利组织的净资产中除了限定性净资产之外的其他净资产，即为非限定性净资产。如果资源提供者对所提供的资产（以及资产所产生的经济利益）的使用没有设置限制，由此形成的净资产就属于非限定性净资产。民间非营利组织从事按照等价交换原则销售商品、提供服务等交换交易时，由于所获得的收入大于交易成本而积累的净资产，通常也属于非限定净资产（除非资产提供者和国家法律、行政法规对资产的这些收入设置了限制）。

民间非营利组织应当设置“非限定性净资产”科目来核算本单位的非限定性净资产，并可以根据本单位的具体情况和实际需要，在“非限定性净资产”科目下设置相应的二级科目和明细科目。

1. 期末结转非限定性收入和成本费用项目。

（1）期末结转非限定性收入。

期末，民间非营利组织应当将捐赠收入、会费收入、提供服务收入、政府补助收入、商品销售收入、投资收益和其他收入等各项收入科目中非限定性收入明细科目的期末余额转入非限定性净资产，借记“捐赠收入——非限定性收入”“会费收入——非限定性收入”“提供服务收入——非限定性收入”“政府补助收入——非限定性收入”“商品销售收入——非限定性收入”“投资收益——非限定性收入”“其他收入——非限定性收入”科目，贷记“非限定性净资产”科目。

（2）期末结转成本费用项目。

在会计期末，民间非营利组织应当将业务活动成本、管理费用、筹资费用和其他费用的期末余额均结转至非限定性净资产，借记“非限定性净资产”科目，贷记“业务活动成本”“管理费用”“筹资费用”“其他费用”科目。

2. 限定性净资产的重分类。

如果限定性净资产的限制已经解除，应当对净资产进行重新分类。

【例19－16】2×14年2月4日，某基金会取得一项捐款600 000元，捐赠人限定将该款项用于购置化疗设备。2×15年1月12日，某基金会购入设备，价值550 000元。2×15年2月19日，经与捐赠人协商，捐赠人同意将剩余的款项50 000元留归该基金会自主使用。该基金会的账务处理如下：

（1）2×14年2月4日，取得捐赠。

借：银行存款　　600 000

　　贷：捐赠收入——限定性收入　　600 000

（2）2×14年12月31日，将捐赠收入结转到限定性净资产。

借：捐赠收入——限定性收入　　600 000

　　贷：限定性净资产　　600 000

（3）2×15年1月12日，购入设备。

借：固定资产　　550 000

　　贷：银行存款　　550 000

由于该捐赠的限定条件已经满足，应当记录限定性净资产的重分类。

借：限定性净资产　　550 000

　　贷：非限定性净资产　　550 000

（4）2×15年2月19日，将限定性净资产进行重分类。

借：限定性净资产　　50 000

　　贷：非限定性净资产　　50 000

有些情况下，资源提供者或者国家法律、行政法规会对以前期间未设置限制的资产增加时间或用途限制，应将非限定性净资产转入限定性净资产，借记“非限定性净资产”科目，贷记“限定性净资产”科目。

3. 调整以前期间非限定性收入、费用项目。

如果因调整以前期间非限定性收入、费用项目而涉及调整非限定性净资产的，应当就需要调整的金额，借记或贷记有关科目，贷记或借记“非限定性净资产”科目。

【例19－17】2×14年5月16日，某基金会发现上一年度的一项无形资产摊销6 000元未记录。该基金会应当追溯调整2×13年度业务活动表中的管理费用（调增6 000元），减少非限定性净资产期初数6 000元。该基金会的账务处理如下：

借：非限定性净资产（期初数）　　6 000

贷：无形资产　　6 000

会计期末，“非限定性净资产”科目的贷方余额，反映民间非营利组织历年积存的非限定性净资产金额。

第三节　民间非营利组织的财务会计报告

一、民间非营利组织编制财务会计报告的法定要求

《会计法》规定，任何单位，包括民间非营利组织都必须定期编制财务会计报告，并要求财务会计报告必须真实、完整。《会计法》还规定，财务会计报告应当由单位负责人和主管会计工作的负责人、会计机构负责人（会计主管人员）签名并盖章；设置总会计师的单位，还须由总会计师签名并盖章。单位负责人应当保证财务会计报告的真实、完整。《基金会管理条例》、《民办教育促进法》及其实施细则、《社会团体登记管理条例》、《民办非企业单位登记管理条例》等也对民间非营利组织提出了类似的要求。依法定期编制财务会计报告，成为每个单位，包括民间非营利组织的法定职责，否则将承担相应的法律责任。

二、民间非营利组织编制财务会计报告的重要意义

由于民间非营利组织的资金来源主要来自捐赠人的捐赠、会员缴纳的会费、向服务对象收取的服务费等，对象较广，涉及公众较多。而且这些资金提供者在提供资金以后不再享有所有权（如资产处置权、受益权、分配权等）。民间非营利组织的捐赠人、会员以及管理部门等都迫切需要了解民间非营利组织控制的资源状况、负债水平、资金的使用情况及其效果、现金流量等信息，而这些要求在很大程度上必须通过编制能够反映这些信息的财务会计报告来实现。财务会计报告成为沟通民间非营利组织与资金提供者和社会公众的重要桥梁，有助于民间非营利组织的健康、规范发展。具体而言，民间非营利组织编制财务会计报告具有如下几个方面的重要意义：

（一）如实反映民间非营利组织的经济资源、债务情况、收入、成本费用和现金流量情况

一般而言，会计具有反映和监督两个职能，而反映职能是会计最本质的职能。民间非营利组织通过编制财务会计报告，可以真实、完整地反映其所控制的经济资源、所承担的债务状况、所取得的收入、成本费用情况以及现金流量情况等，从而可以反映出民间非营利组织的经济实力、偿债能力、运营绩效和现金周转情况等广泛的信息。

（二）解脱民间非营利组织管理层的受托责任

由于民间非营利组织的资金主要来自捐赠人、会员、提供服务对象等，这些外部资金提供者与民间非营利组织管理层之间形成了委托与受托关系，即民间非营利组织管理

层主要是受外部资金提供者之托来从事日常业务活动，民间非营利组织管理层为了解脱其受托责任，必须向委托人披露相关的财务和绩效信息，而定期编制并对外提供财务会计报告即可达到这一目的，从而有效解脱民间非营利组织管理层的受托责任。

（三）为捐赠人、会员、债权人、政府监管部门和民间非营利组织自身等会计信息使用者提供决策有用的信息

民间非营利组织定期编制财务会计报告不仅可以满足捐赠人、会员等的信息需要，还可以满足债权人、政府监管部门甚至单位自身的信息需要，为这些会计信息使用者提供对其决策有用的信息。

（四）提高民间非营利组织的透明度，增强其社会公信力

由于民间非营利组织的资源提供者不享有组织的所有权，也不能取得经济回报，其业务活动的宗旨和目的是为了非营利事业。因此，民间非营利组织实际上是建立在信任或者诚信基础上的一个行业，信息的透明对于这个行业的发展至关重要。为此，民间非营利组织通过编制财务会计报告，可以有效提高其透明度，增强其社会公信力，从而有利于民间非营利组织在社会公众中树立良好、诚信的形象，促进其长远发展。

三、民间非营利组织财务会计报告的构成

为了向民间非营利组织财务会计报告使用者提供对其决策有用的信息，真实、完整地反映民间非营利组织的财务状况、营运成果和现金流量，《民间非营利组织会计制度》规定，民间非营利组织的会计报表至少应当包括资产负债表、业务活动表和现金流量表三张基本报表，同时民间非营利组织还应当编制会计报表附注，在会计报表附注中侧重披露编制会计报表所采用的会计政策、已经在会计报表中得到反映的重要项目的具体说明和未在会计报表中得到反映的重要信息的说明等内容。