

全国会计专业技术资格考试辅导教材

2010年

中级会计资格

中级会计实务

财政部会计资格评价中心 编



购正版书, 获超值回报 免费附送光盘



经济科学出版社

大家论坛—会计职称考试论坛

<http://club.topsage.com/>

最新最全的会计职称考试资料免费下载中心！

[初级会计师考试\(助理会计师\)](#)

<http://club.topsage.com/forum-189-1.html>

[中级会计师考试\(会计师\)](#)

<http://club.topsage.com/forum-18-1.html>

[高级会计师考试\(高会\)](#)

<http://club.topsage.com/forum-187-1.html>

大家论坛，大家分享

欢迎访问，祝您成功

论坛版主火热招募中，诚邀您的加入！

会计考试信息

视频音频课件

课程辅导讲义

教材电子书

历年真题

模拟试题

大家论坛，全免费会计论坛，期待您的光临！

2010年

全国会计专业技术资格考试用书

全国会计专业技术资格考试参考法规汇编

初级会计实务

经济法基础

● 中级会计实务

财务管理

经济法

ISBN 978-7-5058-8735-0



9 787505 887350 >

定价：44.00 元

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

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. —北京:
经济科学出版社, 2009. 12

2010 年全国会计专业技术资格考试辅导教材

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8735 - 0

I. 中… II. 财… III. 会计 - 资格考核 - 自学参考资料
IV. F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 194505 号

(本书封面贴有经济科学出版社防伪标志, 凡无此
标志者均为盗版。读者可刮涂层, 查真伪)

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

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: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

河北零五印刷厂印装

787 × 1092 16 开 27 印张 560000 字

2009 年 12 月第 1 版 2009 年 12 月第 1 次印刷

印数: 000001—150000 册

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8735 - 0 定价: 44.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

全国会计专业技术资格考试领导小组办公室决定，根据相关法律、政策变化等情况，新编 2010 年度会计资格考试大纲。财政部会计资格评价中心以新编考试大纲为依据，组织编写了 2010 年度考试辅导教材。新编考试辅导教材注重政策、法规的学习、理解和会计实务的操作性，增加了相关例题讲解，帮助考生复习理解考试大纲相关内容。

考生和相关人员在学习考试辅导教材过程中如遇到疑问，可登录全国会计资格评价网（www.kjzgks.com）“考试用书”栏目，通过答疑板提问题，并查阅有关问题解答。

由于时间和水平有限，书中难免有疏漏和不当之处，敬请指正。

财政部会计资格评价中心

二〇〇九年十一月

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	(4)
第三节 会计要素及其确认与计量原则	(7)
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	(33)
第三节 固定资产的处置	(39)
第四章 投资性房地产	(41)
第一节 投资性房地产的定义、特征及范围	(41)
第二节 投资性房地产的确认和初始计量	(43)
第三节 投资性房地产的后续计量	(46)
第四节 投资性房地产的转换和处置	(49)
第五章 长期股权投资	(55)
第一节 长期股权投资的初始计量	(55)
第二节 长期股权投资的后续计量	(60)
第三节 共同控制经营和共同控制资产	(72)
第六章 无形资产	(75)
第一节 无形资产的确认和初始计量	(75)
第二节 内部研究开发支出的确认和计量	(78)
第三节 无形资产的后续计量	(82)
第四节 无形资产的处置和报废	(86)

第七章 非货币性资产交换	(89)
第一节 非货币性资产交换的认定	(89)
第二节 非货币性资产交换的确认和计量	(90)
第八章 资产减值	(103)
第一节 资产减值的认定	(103)
第二节 资产可收回金额的计量和减值损失的确定	(104)
第三节 资产组的认定及减值的处理	(112)
第四节 商誉减值的处理	(120)
第九章 金融资产	(124)
第一节 金融资产的分类	(124)
第二节 金融资产的计量	(129)
第三节 金融资产的减值	(149)
第十章 股份支付	(162)
第一节 股份支付概述	(162)
第二节 股份支付的确认和计量	(164)
第十一章 长期负债及借款费用	(180)
第一节 长期负债	(180)
第二节 借款费用	(192)
第十二章 债务重组	(207)
第一节 债务重组方式	(207)
第二节 债务重组的会计处理	(208)
第十三章 或有事项	(218)
第一节 或有事项的特征	(218)
第二节 或有事项的确认和计量	(221)
第三节 或有事项会计处理原则的应用	(226)
第十四章 收入	(234)
第一节 销售商品收入的确认和计量	(234)
第二节 提供劳务收入的确认和计量	(253)
第三节 让渡资产使用权收入的确认和计量	(262)
第四节 建造合同收入的确认和计量	(263)

第十五章 所得税	(276)
第一节 计税基础与暂时性差异	(276)
第二节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认和计量	(284)
第三节 所得税费用的确认和计量	(289)
第十六章 外币折算	(296)
第一节 外币交易的会计处理	(296)
第二节 外币财务报表的折算	(304)
第十七章 会计政策、会计估计变更和差错更正	(309)
第一节 会计政策及其变更	(309)
第二节 会计估计及其变更	(317)
第三节 前期差错更正	(320)
第十八章 资产负债表日后事项	(323)
第一节 资产负债表日后事项概述	(323)
第二节 资产负债表日后调整事项	(326)
第三节 资产负债表日后非调整事项	(334)
第十九章 财务报告	(338)
第一节 财务报告概述	(338)
第二节 合并资产负债表	(348)
第三节 合并利润表	(359)
第四节 合并现金流量表	(363)
第五节 合并所有者权益变动表	(367)
第六节 合并财务报表附注	(368)
第七节 合并财务报表综合举例	(371)
第二十章 预算会计和非营利组织会计	(401)
第一节 概述	(401)
第二节 事业单位特殊业务的核算	(404)
第三节 民间非营利组织特定业务的核算	(413)

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，反映和监督一个单位经济活动的经济管理工作。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。因此，财务报告的目标定位十分重要。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。

通常认为财务报告目标有受托责任观和决策有用观两种。在受托责任观下，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，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信息的，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。满足投资者的信息需要是企业财务报告编制的首要出发点，将投资者作为企业财务报告的首要使用者，凸显了投资者的地位，体现了保护投资者利益的要求，是市场经济发展的必然。如果企业在财务报告中提供的会计信息与投资者的决策无关，那么财务报告就失去了其编制的意义。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、社会公众等。由于投资者是企业资本的主要提供者，通常情况下，如果财务报告能够满足这一群体的会计信息需求，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

会计基本假设是企业会计确认、计量和报告的前提，是对会计核算所处时间、空间环境等所作的合理假定。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。例如，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。例如，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。例如，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。

企业是否持续经营,在会计原则、会计方法的选择上有很大差别。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。

如果一个企业在不能持续经营时仍按持续经营基本假设选择会计确认、计量和报告原则与方法,就不能客观地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,会误导会计信息使用者的经济决策。

(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。其他计量单位,如重量、长度等,只能从一个侧面反映企业的生产经营情况,无法在量上进行汇总和比较,不便于会计计量和经营管理,只有选择货币尺度进行计量,才能充分反映企业的生产经营情况,所以,《企业会计准则——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，计入利润表；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。例如，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甚至带来损失。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的，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，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，看懂会计信息的内容，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，在强调会计信息的可理解性要求的同时，还应假定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。对于某些复杂的信息，如交易本身较为复杂或者会计处理较为复杂，但如其与使用者的经济决策相关，企业就应当在财务报告中充分披露。

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，以融资租赁方式租入的资产，虽然从法律形式来讲企业并不拥有其所有权，但是由于租赁合同中规定的租赁期相当长，往往接近于该资产的使用寿命；租赁期结束时承租企业有优先购买该资产的选择权；在租赁期内承租企业有权支配资产并从中受益等，从其经济实质来看，企业能够控制融资租赁租入资产所创造的未来经济利益，在会计确认、计量和报告上就应当将以融资租赁方式租入的资产视为企业的资产，列入企业的资产负债表。

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。

在实务中，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的，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着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。会计信息质量的谨慎性要求，需要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。例如，要求企业对可能发生的资产减值损失计提资产减值准备、对售出商品可能发生的保修义务等确认预计负债等，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。

在实务中，为了及时提供会计信息，可能需要在有关交易或者事项的信息全部获得之前即进行会计处理，从而满足会计信息的及时性要求，但可能会影响会计信息的可靠性；反之，如果企业等到与交易或者事项有关的全部信息获得之后再行会计处理，这样的信息披露可能会由于时效性问题，对于投资者等财务报告使用者决策的有用性将大大降低。这就需要在及时性和可靠性之间作相应权衡，以最好地满足投资者等财务报告使用者的经济决策需要为判断标准。

第三节 会计要素及其确认与计量原则

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生产经营过程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

从负债的定义可以看到，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，就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所有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）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可供出售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。

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，应当收到现金或者有权在未来收到现金，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，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，其收入确认条件也往往存在差别，如销售商品、提供劳务、让渡资产使用权等。一般而言，收入只有在经济利益很可能流入从而导致企业资产增加或者负债减少，且经济利益的流入额能够可靠计量时才能予以确认。收入的确认至少应当符合以下条件：一是与收入相关的经济利益应当很可能流入企业；二是经济利益流入企业的结果会导致资产的增加或者负债的减少；三是经济利益的流入额能够可靠计量。

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、折旧费、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符合以下条件：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。其中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、利得减去损失后净额的概念。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

历史成本又称实际成本,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。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。负债按照现在偿付该项债务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的所能收到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,是指在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额。在公允价值计量下,资产和负债按照在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。

本章主要参考法规索引

《企业会计准则——基本准则》(2006年2月15日财政部发布,自2007年1月1日起施行)

第二章 存 货

第一节 存货的确认和初始计量

一、存货的概念与确认条件

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。其中，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能再流入本企业，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地计量。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。

二、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，应选择合适的分配方法，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；对于未售商品的进货费用，计入期末存货成本。企业采购商品的进货费用金额较小的，可以在发生时直接计入当期损益。

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（公司）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）。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 17%。

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 = $(20\,000 + 7\,000) \div (1 - 10\%) = 30\,000$ (元)

受托方代收代交的消费税税额 = $30\,000 \times 10\% = 3\,000$ (元)

应交增值税税额 = $7\,000 \times 17\% = 1\,190$ (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）	1 190
——应交消费税	3 000
贷：银行存款	11 190

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）	1 190
贷：银行存款	11 190

(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】20×9年1月1日,A、B、C三方共同投资设立了甲责任有限公司(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),该批产品的公允价值为5 000 000元。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,增值税额为850 000元。假定甲公司的股本总额为10 000 000元,A在甲公司享有的份额为35%。甲公司为一一般纳税人,适用的增值税税率为17%;甲公司采用实际成本法核算存货。

本例中,由于甲公司为一一般纳税人,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850 000元单独作为可抵扣的进项税额进行核算。

A在甲公司享有的股本金额 = $10\,000\,000 \times 35\% = 3\,500\,000$ (元)

A在甲公司投资的股本溢价 = $5\,000\,000 + 850\,000 - 3\,500\,000 = 2\,350\,000$ (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)	850 000
贷: 股本——A	3 500 000
资本公积——股本溢价	2 350 000

2. 通过非货币性资产交换和债务重组等取得的存货的成本,分别参照本书第七章、第十二章的相关内容。

(四) 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。其中，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

存货存在下列情况之一的，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,不仅要考虑资产负债表日与该存货相关的价格与成本波动,而且还应考虑未来的相关事项。也就是说,不仅限于财务报告批准报出日之前发生的相关价格与成本波动,还应考虑以后期间发生的相关事项。

2. 不同情况下存货可变现净值的确定

(1) 产成品、商品等(不包括用于出售的材料)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】20×9 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。20×9 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,因此,在这种情况下,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($200\,000 \times 12$)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】20×9 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,20×9 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,因此,该批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

计量基础。因此,该批钢材的可变现净值应为 550 000 元 ($60\,000 \times 10 - 50\,000$)。

(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,而不是出售,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】20×9 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 20×9 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 20×9 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】20×9 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 20×9 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, 在这种情况下, 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。即如果企业就其产成品或商品签订了销售合同, 则该批产成品或商品的可变现净值应当以合同价格作为计量基础; 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】 20×8 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, 20×9 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。20×8 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。20×8 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 ($200\,000 \times 8$) 作为计量基础, 即估计售价为 1 600 000 元。

【例 2-8】 20×8 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, 20×9 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 20×8 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, 应以销售合同的 B 型机器的销售价格总额 2 000 000 元 ($200\,000 \times 10$) 作为计量基础。

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】 20×8 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, 20×9 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。20×8 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。20×8 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 ($180\,000 \times 10$) 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 ($200\,000 \times 2$) 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。20×9 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, 不需计提存货跌价准备。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。20×9 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, 20×9 年年末, 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 20×8 年年末, 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

当以前减记存货价值的影响因素已经消失, 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 20×9 年年末, 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 20×9 年以来 A 存货市场价格持续上升, 市场前景明显好转, 至 20×9 年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, 20×9 年年末 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。对于因债务重组、非货币性资产交换转出的存货, 也应同时结转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、债务重组、非货币性资产交换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】20×8 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。20×9 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 17%, 货款未收到。

甲公司的相关账务处理如下:

借: 应收账款	35 100
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)	5 100
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

本章主要参考法规索引

1. 《企业会计准则第1号——存货》(2006年2月15日财政部发布, 自2007年1月1日起施行)
2. 《企业会计准则——应用指南(2006)》(2006年10月30日财政部发布, 自2007年1月1日起施行)

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。其中，出租是指以经营租赁方式出租的机器设备等，以经营租赁方式出租的建筑物属于企业的投资性房地产，参见本书第四章相关内容。

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，例如，发电设备可按其预计发电量估计使用寿命。

第三，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。有些无形资产可能同时符合固定资产的其他特征，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，但是，由于其没有实物形态，所以不属于固定资产。

有生命的动物和植物属于生物资产，应当按照生物资产准则的有关规定进行会计处理。本书不涉及生物资产的相关内容。

(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。

通常情况下，取得固定资产所有权是判断与固定资产所有权有关的风险和报酬是否转移到企业的一个重要标志。凡是所有权已属于企业，无论企业是否收到或拥有该固定资产，均可作为企业的固定资产；反之，如果没有取得所有权，即使存放在企业，也不能作为企业的固定资产。但是，所有权是否转移不是判断的唯一标准。在有些情况下，某项固定资产的所有权虽然不属于企业，但是，企业能够控制与该项固定资产有关的经济利益流入企业，在这种情况下，企业应将该固定资产予以确认。例如，融资租赁方式下租入的固定资产，企业（承租人）虽然不拥有该项固定资产的所有权，但企业能够控制与该项固定资产有关的经济利益流入企业，与该项固定资产所有权相关的风险和报酬实质上已转移到了企业，因此，符合固定资产确认的第一个条件。

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。例如，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，但却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，因此，企业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服务经济利益，由此适用不同折旧率或折旧方法的，表明这些组成部分实际上是以独立的方式为企业提供服务经济利益，因此，企业应当将各组成部分确认为单项固定资产。例如，飞机的引擎，如果其与飞机机身具有不同的使用寿命，适用不同折旧率或折旧方法，则企业应当将其单独确认为一项固定资产。

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、融资租入等，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，则购入后即可达到预定可使用状态。如果购入需安装的固定资产，只有在安装调试后达到设计要求或合同规定的标准，才达到预定可使用状态。

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。如果以一笔款项购入的多项资产中除固定资产外还包括其他资产，也应按类似的方法予以处理。

【例3-1】20×9年4月21日，甲公司^②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。甲公司为该批设备共支付货款5 000 000元，增值税进项税额850 000元，保险费17 000元，装卸费3 000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，公允价值分别为1 560 000元、2 340 000元和1 300 000元。假定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、保险费、装卸费等，即：

$$5\,000\,000 + 17\,000 + 3\,000 = 5\,020\,000 \text{（元）}$$

（2）确定A、B和C的价值分配比例

A设备应分配的固定资产价值比例为：

$$1\,560\,000 \div (1\,560\,000 + 2\,340\,000 + 1\,300\,000) \times 100\% = 30\%$$

B设备应分配的固定资产价值比例为：

$$2\,340\,000 \div (1\,560\,000 + 2\,340\,000 + 1\,300\,000) \times 100\% = 45\%$$

C设备应分配的固定资产价值比例为：

$$1\,300\,000 \div (1\,560\,000 + 2\,340\,000 + 1\,300\,000) \times 100\% = 25\%$$

^① 2009年1月1日增值税转型改革后，企业购建（包括购进、接受捐赠、实物投资、自制、改扩建和安装）生产用固定资产发生的增值税进项税额可以从销项税额中抵扣。因此，此处的“相关税费”中不包括允许抵扣的增值税进项税额。

^② 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，可以抵扣。

(3) 确定 A、B 和 C 设备各自的成本

A 设备的成本 = $5\,020\,000 \times 30\% = 1\,506\,000$ (元)

B 设备的成本 = $5\,020\,000 \times 45\% = 2\,259\,000$ (元)

C 设备的成本 = $5\,020\,000 \times 25\% = 1\,255\,000$ (元)

(4) 会计分录

借：固定资产——A	1 506 000
——B	2 259 000
——C	1 255 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	850 000
贷：银行存款	5 870 000

有时，企业购买固定资产的价款可能会延期支付，如采用分期付款购买固定资产。参见本书第十一章相关内容。

(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、交纳的相关税费、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、自行组织施工人员进行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，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。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。

所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。

高危行业企业按照国家规定提取的安全生产费，应当计入相关产品的成本或当期损益，同时记入“专项储备”科目。企业使用提取的安全生产费时，属于费用

性支出的,直接冲减专项储备。企业使用提取的安全生产费形成固定资产的,应当通过“在建工程”科目归集所发生的支出,待安全项目完工达到预定可使用状态时确认为固定资产;同时,按照形成固定资产的成本冲减专项储备,并确认相同金额的累计折旧。该固定资产在以后期间不再计提折旧。

【例3-2】甲公司是一家煤矿企业,依据开采的原煤产量按月提取安全生产费,提取标准为每吨10元,假定每月原煤产量为70 000吨。20×9年7月8日,经有关部门批准,该企业购入一批需要安装的用于改造和完善矿井运输的安全防护设备,价款为2 000 000元,增值税进项税额为340 000元,安装过程中支付人工费300 000元,7月28日安装完成。20×9年7月30日,甲公司另支付安全生产检查费150 000元。假定20×9年6月30日,甲公司“专项储备——安全生产费”余额为50 000 000元。不考虑其他相关税费,甲公司的账务处理如下:

(1) 企业按月提取安全生产费

借: 生产成本	700 000
贷: 专项储备——安全生产费	700 000

(2) 购置安全防护设备

借: 在建工程——××设备	2 000 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	340 000
贷: 银行存款	2 340 000
借: 在建工程——××设备	300 000
贷: 应付职工薪酬	300 000
借: 应付职工薪酬	300 000
贷: 银行存款或库存现金	300 000
借: 固定资产——××设备	2 300 000
贷: 在建工程——××设备	2 300 000
借: 专项储备——安全生产费	2 300 000
贷: 累计折旧	2 300 000

(3) 支付安全生产检查费

借: 专项储备——安全生产费	150 000
贷: 银行存款	150 000

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,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:

$$\begin{aligned} \text{待摊支出分摊率} &= \text{累计发生的待摊支出} \div (\text{建筑工程支出} + \text{安装工程支出}) \times 100\% \\ \times \times \text{工程应分摊的待摊支出} &= (\times \times \text{工程的建筑工程支出} + \times \times \text{工程的} \\ &\quad \text{安装工程支出}) \times \text{待摊支出分摊率} \end{aligned}$$

【例3-3】甲公司是一家化工企业,20×9年1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和冷却循环系统以及安装生产设备等3个单项工程。20×9年2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。建造期间发生的有关经济业务如下:

(1) 20×9年2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) 20×9年8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。甲公司抵扣了预付备料款后,将余款通过银行转账付讫。

(3) 20×9年10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765 000元,已通过银行转账支付。

(4) 2×10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,款项已通过银行转账支付。

(5) 2×10年4月1日,甲公司将生产设备运抵现场,交乙公司安装。

(6) 2×10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500 000元,款项已通过银行转账支付。

(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,已通过银行转账支付。

(8) 2×10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,甲公司的账务处理如下:

(1) 20×9年2月10日,预付备料款

借:预付账款——乙公司

贷:银行存款

1 000 000

1 000 000

(2) 20×9年8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
贷: 银行存款	4 000 000
预付账款——乙公司	1 000 000

(3) 20×9年10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)	765 000
贷: 银行存款	5 265 000

(4) 2×10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
贷: 银行存款	5 000 000

(5) 2×10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) 2×10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
贷: 银行存款	500 000

(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

$$\text{待摊支出分摊率} = 300\,000 \div (6\,000\,000 + 4\,000\,000 + 4\,500\,000 + 500\,000) \times 100\% = 2\%$$

$$\text{厂房应分摊的待摊支出} = 6\,000\,000 \times 2\% = 120\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{冷却循环系统应分摊的待摊支出} = 4\,000\,000 \times 2\% = 80\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{安装工程应分摊的待摊支出} = (4\,500\,000 + 500\,000) \times 2\% = 100\,000 \text{ (元)}$$

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

$$\text{厂房的成本} = 6\,000\,000 + 120\,000 = 6\,120\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{冷却循环系统的成本} = 4\,000\,000 + 80\,000 = 4\,080\,000 \text{ (元)}$$

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) 租入固定资产

租赁有两种形式：一种是经营租赁；另一种是融资租赁。融资租赁是指实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬的租赁。其所有权最终可能转移，也可能不转移。有关以融资租赁方式取得固定资产的会计处理，参见本书第十一章相关内容。

如果一项租赁在实质上没有转移与租赁资产所有权有关的全部风险和报酬，那么该项租赁应认定为经营租赁。其会计处理较为简单，企业不需将租赁资产资本化，只需将支付或应付的租金按一定方法计入相关资产成本或当期损益。通常情况下，企业应当将经营租赁的租金在租赁期内各个期间，按照直线法计入相关资产成本或者当期损益。

【例3-4】20×9年1月1日，甲公司从乙租赁公司采用经营租赁方式租入一台办公设备。租赁合同规定：租赁期开始日为20×9年1月1日，租赁期为3年，租金总额为270 000元，租赁开始日，甲公司先预付租金200 000元，第3年末再支付租金70 000元；租赁期满，乙租赁公司收回办公设备。假定甲公司在每年年末确认租金费用，不考虑其他相关税费。

甲公司的账务处理如下：

(1) 20×9年1月1日，预付租金

借：预付账款——乙租赁公司	200 000
贷：银行存款	200 000

(2) 20×9年12月31日，确认本年租金费用

借：管理费用	90 000
贷：预付账款——乙租赁公司	90 000

确认租金费用时，不能依据各期实际支付的租金的金额来确定，而应采用直线法分摊确认，此项租赁租金总额270 000元，按直线法计算，每年应分摊的租金费用为90 000元。

(3) 2×10年12月31日，确认本年租金费用

借：管理费用	90 000
贷：预付账款——乙租赁公司	90 000

(4) 2×11年12月31日，支付第3期租金并确认本年租金费用

借：管理费用	90 000
贷：银行存款	70 000
预付账款——乙租赁公司	20 000

（四）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，分别参见本书第七章和第十二章的相关内容。

（五）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。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。

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，再按照重新确定的折旧方法和该项固定资产尚可使用年限计提折旧。

融资租入固定资产，应当采用与自有应计提折旧资产相一致的折旧政策。确定租赁资产的折旧期间应依租赁合同而定。能够合理确定租赁期届满时将会取得租赁资产所有权的，应以租赁期开始日租赁资产的使用寿命作为折旧期间；无法合理确定租赁期届满后承租人是否能够取得租赁资产所有权的，应当以租赁期与租赁资产使用寿命两者中较短者作为折旧期间。

（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实现方式，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。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，因此，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：

$$\text{年折旧率} = (1 - \text{预计净残值率}) \div \text{预计使用寿命（年）} \times 100\%$$

$$\text{月折旧率} = \text{年折旧率} \div 12$$

$$\text{月折旧额} = \text{固定资产原价} \times \text{月折旧率}$$

2. 工作量法

工作量法是根据实际工作量计算每期应提折旧额的一种方法。计算公式如下：

$$\text{单位工作量折旧额} = \text{固定资产原价} \times (1 - \text{预计净残值率}) \div \text{预计总工作量}$$

$$\text{某项固定资产月折旧额} = \text{该项固定资产当月工作量} \times \text{单位工作量折旧额}$$

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：

$$\text{年折旧率} = 2 \div \text{预计使用寿命（年）} \times 100\%$$

$$\text{月折旧率} = \text{年折旧率} \div 12$$

$$\text{月折旧额} = (\text{固定资产原价} - \text{累计折旧}) \times \text{月折旧率}$$

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：

$$\text{年折旧率} = \text{尚可使用寿命} \div \text{预计使用寿命的年数总和} \times 100\%$$

$$\text{月折旧率} = \text{年折旧率} \div 12$$

$$\text{月折旧额} = (\text{固定资产原价} - \text{预计净残值}) \times \text{月折旧率}$$

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。例如，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。例如，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。因此，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实现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。例如，某采掘企业各期产量相对稳定，原来采用年限平均法计提固定资产折旧。年度复核中发现，由于该企业使用了先进技术，产量大幅增加，可采储量逐年减少，该项固定资产给企业带来经济利益的预期实现方式已发生重大改变，需要将年限平均法改为产量法。

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。

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为：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 3-5】 甲公司是一家饮料生产企业，有关业务资料如下：

（1）20×9 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）2×11 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 2×12 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 35 700 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 = $600\,000 \times (1 - 3\%) = 582\,000$ （元）

年折旧额 = $582\,000 \div 6 = 97\,000$ （元）

2×10 年 1 月 1 日至 2×11 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）2×11 年 12 月 31 日，将该生产线的账面价值 406 000 元 [$600\,000 - (97\,000 \times 2)$] 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）	35 700
贷：银行存款	245 700
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) 2×12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) 2×12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 = $700\,000 \times (1 - 4\%) = 672\,000$ (元)

月折旧额 = $672\,000 \div (7 \times 12) = 8\,000$ (元)

2×12年应计提的折旧额为64 000元 ($8\,000 \times 8$)，会计分录为：

借：制造费用	64 000
贷：累计折旧	64 000

2×13年至2×18年每年应计提的折旧额为96 000元 ($8\,000 \times 12$)，会计分录为：

借：制造费用	96 000
贷：累计折旧	96 000

2×19年应计提的折旧额为32 000元 ($8\,000 \times 4$)，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，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3-6】20×9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20×5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20×5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13 940元,款项已通过银行转账支付;改造过程中,辅助生产车间提供了劳务支出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。20×9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)	13 940
贷: 银行存款	95 940
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,符合资本化条件的,可以计入固定资产成本,不符合资本化条件的,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。企业生产车间和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。

融资租入固定资产发生的固定资产后续支出,比照上述原则处理。经营租入固

定资产发生的改良支出,应通过“长期待摊费用”科目核算,并在剩余租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中较短的期间内,采用合理的方法进行摊销。

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、非货币性资产交换、债务重组等。

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，属于生产经营期间正常的处理净损失，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，借记“营业外支出——非常损失”科目，贷记“固定资产清理”科目。固定资产清理完成后的净收益，借记“固定资产清理”科目，贷记“营业外收入”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。

本章主要参考法规索引

1. 《企业会计准则第4号——固定资产》(2006年2月15日财政部发布，自2007年1月1日起施行)
2. 《企业会计准则第21号——租赁》(2006年2月15日财政部发布，自2007年1月1日起施行)
3. 《企业会计准则——应用指南(2006)》(2006年10月30日财政部发布，自2007年1月1日起施行)
4. 《企业会计准则解释第3号》(2009年6月11日财政部发布，自2009年1月1日起施行)
5. 《财政部关于做好执行会计准则企业2008年年报工作的通知》(2008年12月26日财政部发布)
6. 《中华人民共和国增值税暂行条例》(2008年11月10日国务院公布，自2009年1月1日起施行)
7. 《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》(2008年12月15日财政部、国家税务总局联合发布，自2009年1月1日起施行)

第四章 投资性房地产

第一节 投资性房地产的定义、特征及范围

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。对于以经营租赁方式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4-1】20×9年5月10日，甲公司与乙公司签订了一项经营租赁合同，约定自20×9年6月1日起，甲公司每年以租金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。20×9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（20×9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以经营租赁方式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，企业以经营租赁方式租入再转租的建筑物不属于投资性房地产。

（2）已出租的建筑物是企业已经与其他方签订了租赁协议，约定以经营租赁方式出租的建筑物。一般应自租赁协议规定的租赁期开始日起，经营租出的建筑物才属于已出租的建筑物。

（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（固定资产）和自用土地使用权（无形资产）。

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4-2】20×9年2月，甲公司从其他单位购入一块土地，并在这块土地上开始自行建造两栋厂房。20×9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。20×9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；两栋厂房的实际造价均为12 000 000元，能够单独出售。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：

土地使用权中的对应部分同时转换为投资性房地产 = $9\,000\,000 \times (12\,000\,000 \div 24\,000\,000) = 4\,500\,000$ (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
贷：无形资产——土地使用权 ($9\,000\,000 \div 2$)	4 500 000

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，再开发期间不计提折旧或摊销。

【例4-3】20×9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。该厂房屋原价为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。20×9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。20×9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) 20×9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) 20×9年5月31日至20×9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) 20×9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4-4】20×9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。20×9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。20×9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。20×9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) 20×9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) 20×9年5月31日至20×9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) 20×9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。

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。

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4-5】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,预计净残值为零。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 = $(72\ 000\ 000 \div 20) \div 12 = 300\ 000$ (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指在公平交易中，熟悉情况的当事人之间自愿进行房地产交换的价格。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计量。

(二) 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 4-6】20×9 年 9 月，甲公司与乙公司签订租赁协议，约定将甲公司新建的一栋写字楼租赁给乙公司使用，租赁期为 10 年。

20×9 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。20×9 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) 20×9 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) 20×9 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，贷记或借记“利润分配——未分配利润”、“盈余公积”等科目。

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。

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，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。租赁期开始日，是指承租人有权利行使其使用租赁资产权利的日期。

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4-7】20×9年8月31日，租赁期满，甲公司将出租在外的厂房收回，公司董事会就将该厂房用于本公司生产产品形成了书面决议，20×9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20×9年8月31日，账面价值为45 000 000元，其中，原价60 000 000元，累计已提折旧15 000 000元。

甲公司的账务处理如下：

20×9年9月1日

借：固定资产——厂房	60 000 000
投资性房地产累计折旧	15 000 000
贷：投资性房地产——厂房	60 000 000
累计折旧——厂房	15 000 000

（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4-8】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。20×9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20×9年5月1日，租期为5年。20×9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：

20×9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4-9】甲公司是从事房地产开发的企业，20×9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20×9年5月1日，租赁期为5年。20×9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：

20×9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4-10】20×9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。20×9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“资本公积——其他资本公积”科目。待该项投资性房地产处置时，因转换计入资本公积的部分应转入当期损益。

【例4-11】20×9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。20×9年12月底，甲公司完成了搬迁工作，原办公楼停止自用。2×10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2×10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（2×10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2×10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：

2×10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“资本公积——其他资本公积”科目。待该项投资性房地产处置时,因转换计入资本公积的部分应转入当期损益。

【例4-12】20×9年4月15日,甲房地产开发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20×9年5月1日,租赁期为5年。20×9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:

20×9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
资本公积——其他资本公积——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4-13】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资本公积的金额，也一并结转。

本章主要参考法规索引

1. 《企业会计准则第3号——投资性房地产》（2006年2月15日财政部发布，自2007年1月1日起施行）
2. 《闲置土地处置办法》（1999年4月28日国土资源部发布，自发布之日起施行）
3. 《企业会计准则——应用指南（2006）》（2006年10月30日财政部发布，自2007年1月1日起施行）

第五章 长期股权投资

第一节 长期股权投资的初始计量

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，主要包括两个方面：一是企业持有的对子公司、联营企业及合营企业的投资；二是企业持有的对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响，并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资。除以上两方面权益性投资以外，其他的权益性投资，包括为交易目的持有的权益性投资及投资企业对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响、在活跃市场中有报价、公允价值能够可靠计量的权益性投资，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定核算。

一、企业合并形成的长期股权投资

企业合并形成的长期股权投资，初始投资成本的确定应遵循《企业会计准则第20号——企业合并》的相关原则，即应区分企业合并的类型，分别同一控制下控股合并与非同一控制下控股合并确定形成长期股权投资的成本。

1. 同一控制下的企业合并，合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资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；资本公积不足冲减的，调整留存收益；合并方以发行权益性证券作为合并对价的，应按发行股份的面值总额作为股本，长期股权投资初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。

具体进行会计处理时，合并方在合并日按取得被合并方所有者权益账面价值的份额，借记“长期股权投资”科目，按应享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”科目，按支付的合并对价的账面价值，贷记有关资产或负债科目，按其差额，贷记“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目；如为借方差额，应借记“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目，资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，借记“盈余公积”、“利润分配——未分配利

润”科目。上述业务如以发行权益性证券方式进行的，应按发行权益性证券的面值总额，贷记“股本”科目。

在确定同一控制下企业合并形成的长期股权投资时，应注意企业合并前合并方与被合并方适用的会计政策不同的，在以被合并方的账面价值为基础确定形成的长期股权投资成本时，首先应基于重要性原则，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资产、负债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。

【例5-1】20×9年6月30日，A公司向其母公司P发行1000万股普通股（每股面值为1元，市价为4.34元），取得母公司P拥有对S公司100%的股权，并于当日起能够对S公司实施控制。合并后S公司仍维持其独立法人地位继续经营。20×9年6月30日S公司净资产的账面价值为40020000元。假定A公司和S公司在企业合并前采用的会计政策相同。合并日，A公司与S公司所有者权益的构成如表5-1所示。

表5-1

20×9年6月30日

单位：元

	A公司	S公司
实收资本	30 000 000	10 000 000
资本公积	20 000 000	6 000 000
盈余公积	20 000 000	20 000 000
未分配利润	23 550 000	4 020 000
合 计	93 550 000	40 020 000

S公司在合并后维持其法人资格继续经营，合并日A公司在其账簿及个别财务报表中应确认对S公司的长期股权投资，其成本为合并日享有S公司账面所有者权益的份额，账务处理为：

借：长期股权投资——S公司	40 020 000
贷：股本	10 000 000
资本公积——股本溢价	30 020 000

2. 非同一控制下的企业合并中，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、发行的权益性证券的公允价值以及为进行企业合并发生的各项直接相关费用。

非同一控制下的企业合并，是将合并行为看作是一方购买另一方的交易，原则上，购买方为了取得对被购买方的控制权而放弃的资产、发生或承担的负债、发行的权益性证券等均应按其在购买日的公允价值计量，所有为进行企业合并而支付对价的公允价值之和以及发生的各项相关费用作为合并中形成长期股权投资的成本。其中，支付非货币性资产为对价的，所支付非货币性资产在购买日的公允价值与其

账面价值的差额应作为资产处置损益，计入企业合并当期的利润表。

【例 5-2】A 公司于 20×9 年 3 月 31 日取得了 B 公司 70% 的股权。合并中，A 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 5-2 所示。合并中，A 公司为核实 B 公司的资产价值，聘请专业资产评估机构对 B 公司的资产进行评估，支付评估费用 1 000 000 元。本例中假定合并前 A 公司与 B 公司及其股东不存在任何关联方关系。

表 5-2

20×9 年 3 月 31 日

单位：元

项 目	账面价值	公允价值
土地使用权	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

分析：

本例中因 A 公司与 B 公司及其股东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。

A 公司对于合并形成的对 B 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。A 公司应进行的账务处理为：

借：长期股权投资	51 000 000
累计摊销	12 000 000
贷：无形资产	40 000 000
银行存款	9 000 000
营业外收入	14 000 000

除了通过一次性的交换交易实现的企业合并外，如果企业合并中通过多次交换交易，分步取得股权最终形成企业合并的，在达到企业合并时点的合并成本为每一单项交换交易的成本之和。其中：形成企业合并前企业对持有的对被购买方长期股权投资采用成本法核算的，其长期股权投资在购买日的成本应为原账面价值加上购买日为取得进一步的股份支付的对价公允价值之和；形成企业合并前企业对持有的对被购买方长期股权投资采用权益法核算的，在购买日应对权益法下长期股权投资的账面价值进行调整，调整至其最初取得成本，在此基础上加上购买日新支付对价的公允价值作为购买日长期股权投资的成本。

【例 5-3】A 公司于 20×8 年 3 月 1 日以 40 000 000 元取得 B 公司 30% 的股权，因能够派人参与 B 公司的财务和生产经营决策，对所取得的长期股权投资按照

权益法核算并于20×8年确认对B公司的投资收益1 500 000元。20×9年1月2日，A公司又以50 000 000元现金取得B公司30%的股权。本例中假定A公司在取得对B公司的长期股权投资以后，B公司并未分派现金股利或利润。A公司按净利润的10%计提盈余公积。

分析：

本例中A公司是通过分步购买最终取得对B公司的控制权，形成企业合并。在购买日，A公司应进行以下账务处理：

借：盈余公积	150 000
利润分配——未分配利润	1 350 000
贷：长期股权投资——B公司——损益调整	1 500 000
借：长期股权投资——B公司——成本	50 000 000
贷：银行存款	50 000 000

二、除企业合并外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长期股权投资的初始投资成本，包括购买过程中支付的手续费等必要支出，但不包括被投资单位已宣告发放的现金股利或利润。

【例5-4】甲公司于20×9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。该股份取得后能够对乙公司施加重大影响。

甲公司应当按照实际支付的购买价款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——成本	81 000 000
贷：银行存款	81 000 000

2. 以发行权益性证券方式取得的长期股权投资，其成本为所发行权益性证券的公允价值。为发行权益性证券支付的手续费、佣金等应自权益性证券的溢价发行收入中扣除，溢价收入不足的，应冲减盈余公积和未分配利润。

【例5-5】20×9年3月，A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取得对B公司20%的股权。按照增发前一定时期的平均股价计算，该30 000 000股普通股的公允价值为52 000 000元。为增发该部分普通股，A公司支付了2 000 000元的佣金和手续费。取得B公司该部分股权后，A公司能够对B公司施加重大影响。

本例中A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——B公司——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

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

投资者投入的长期股权投资，是指投资者以其持有的对第三方的投资作为出资投入企业，接受投资的企业在确定所取得的长期股权投资的成本时，原则上应按照投资各方在投资合同或协议中约定的价值作为其初始投资成本。例外的情况是，如果投资各方在投资合同或协议中约定的价值明显高于或低于该项投资公允价值的，应以公允价值作为长期股权投资的初始投资成本，由该项出资构成实收资本（或股本）的部分与确认的长期股权投资初始投资成本之间的差额，相应调整资本公积（资本溢价）。

【例 5-6】A 公司以其持有的对 B 公司的长期股权投资作为出资，在 C 股份公司增资扩股的过程中投入 C 公司，取得 C 公司 10 000 000 股普通股（每股面值为 1 元）。该项对 B 公司的投资本身不存在活跃的市场，无法取得其公允价值信息，但根据 C 公司股票在增资扩股后的价格判断，该项作为出资的长期股权投资的公允价值约为 40 000 000 元。C 公司取得 B 公司股权后，无法对 B 公司实施控制、共同控制或是施加重大影响，也无法通过合理的方式确定其公允价值。

C 公司应进行的账务处理为：

借：长期股权投资——B 公司——成本	40 000 000
贷：股本	10 000 000
资本公积——股本溢价	30 000 000

4. 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的初始投资成本的确定，分别参见本书第七章和第十二章的相关内容。

三、投资成本中包含的已宣告尚未发放现金股利或利润的处理

企业无论是以何种方式取得长期股权投资，取得投资时，对于被投资单位已经宣告发放的现金股利或利润应作为应收项目单独核算，不构成长期股权投资成本。

【例 5-7】沿用【例 5-4】中有关资料，假定在甲公司取得该项投资时，乙公司已经宣告发放现金股利或利润，甲公司按其持股比例计算确定可分得 300 000 元。则甲公司在确定该长期股权投资成本时，不应包括被投资单位已经宣告发放的现金股利：

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

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，在确定其初始投资成本后，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。

一、成本法及权益法核算的范围

投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资，应当采用权益法核算。投资企业持有的对子公司投资，在母公司个别财务报表中按成本法核算。除此之外，投资企业持有的对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响，并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资，也应采用成本法进行核算。

二、长期股权投资的成本法

企业持有的对子公司投资以及对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响，且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资应当采用成本法核算。

采用成本法核算的长期股权投资，初始投资或追加投资时，按照初始投资或追加投资时的成本增加长期股权投资的账面价值，同一控制下的控股合并形成的长期股权投资初始投资成本为合并日取得被合并方账面所有者权益的份额。

被投资单位宣告分派的现金股利或利润中，投资企业享有的部分，应确认为当期投资收益。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《企业会计准则第8号——资产减值》的规定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20×8年4月10日取得乙公司6%股权，成本为12 000 000元。20×9年2月6日，乙公司宣告分派利润，甲公司按照持股比例可取得100 000元。假定甲公司在取得乙公司股权后，对乙公司的财务和经营决策不具有控制、共同控制或重大影响，且该投资不存在活跃的交易市场、公允价值无法可靠取得。乙公司于20×9年2月12日实际分派利润。

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。

三、长期股权投资的权益法

投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资，应当采用权益法核算。在确定能否对被投资单位实施共同控制或重大影响时，应当考虑投资企业和其他方持有的被投资单位当期可转换公司债券、当期可执行认股权证等潜在表决权因素的影响。

“共同控制”是指按照合同约定对某项经济活动共有的控制。其特点是，合营各方均受到合营合同的限制和约束，任何一个合营方均不能单独控制合营企业的生产经营活动，涉及合营企业基本经营活动的决策需要各合营方一致同意。投资企业与其他合营方一同对被投资单位实施共同控制的，被投资单位为投资企业的合营企业。

“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，但并不能够控制或与其他方一起共同控制这些政策的制定。重大影响通常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、参与被投资单位的政策制定过程、与被投资单位之间发生重要交易、向被投资单位派出管理人员或是向被投资单位提供关键技术资料等。投资企业能够对被投资单位施加重大影响的情况下，被投资单位为其联营企业。

采用权益法核算的长期股权投资，一般的核算程序为：

一是初始投资或追加投资时，按照初始投资成本或追加投资的成本，增加长期股权投资的账面价值。

二是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，对于初始投资成本大于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不要求调整长期股权投资的成本；对于初始投资成本小于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，应对长期股权投资的成本进行调整，并计入取得当期的损益。

三是持有投资期间，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，并分别情况处理：对属于因被投资单位实现净损益产生的所有者权益的变动，投资企业按照持股比例计算应享有的份额，增加或减少长期股权投资的账面价值，同时确认为当期投资损益；对被投资单位除净损益以外其他因素导致的所有者权益变动，在持股比例不变的情况下，按照持股比例计算应享有或应分担的份额，增加或减少长期股权投资的账面价值，同时确认为资本公积（其他

资本公积)。

四是被投资单位宣告分派现金股利或利润时,投资企业按持股比例计算应分得的部分,一般应冲减长期股权投资的账面价值。

(一) 初始投资成本的调整

投资企业取得对联营企业或合营企业的投资以后,对于取得投资时点上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,应区别以下情况处理:

1. 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,该部分差额体现为投资企业在购入该项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。该部分差额不要求调整长期股权投资的成本。

2. 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交易双方在作价过程中转让方对投资企业给予的让步或是出于其他方面的考虑给予投资企业的无偿经济利益流入,应计入取得投资当期的损益。

【例 5-9】A 公司于 20×9 年 1 月 1 日取得 B 公司 30% 的股权,实际支付价款 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 B 公司的董事会中,所有股东均以其持股比例行使表决权。A 公司在取得对 B 公司的股权后,派人参与了 B 公司的财务和生产经营决策。因能够对 B 公司的生产经营决策施加重大影响,A 公司对该项投资采用权益法核算。取得投资时,A 公司应进行的账务处理为:

借:长期股权投资——B 公司——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 B 公司可辨认净资产公允价值的份额 22 500 000 元 ($75\,000\,000 \times 30\%$),不对其初始投资成本进行调整。

假定上例中取得投资时 B 公司可辨认净资产公允价值为 120 000 000 元,A 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 B 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——B 公司——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

1. 一般原则

(1) 在确认应享有或应分担被投资单位的净利润或净亏损时, 如果取得投资时被投资单位各项资产、负债的公允价值与其账面价值不同的, 投资企业在计算确认投资收益时, 不能完全以被投资单位自身核算的净利润与持股比例计算确定, 而是需要在被投资单位实现净利润的基础上经过适当调整后确定。

在确认应享有被投资单位的净利润或净亏损时, 主要应考虑以下因素对被投资单位净利润的影响:

一是以取得投资时被投资单位固定资产、无形资产的公允价值为基础计提的折旧额或摊销额对被投资单位净利润的影响。如取得投资时被投资单位固定资产公允价值高于账面价值, 对于投资企业来讲, 相关固定资产的折旧额应以取得投资时该固定资产的公允价值为基础确定, 并根据被投资单位已计提的折旧额与对于投资企业来讲应计提的折旧额之间的差额, 对被投资单位的净利润进行调整。

二是被投资单位有关长期资产以投资企业取得投资时的公允价值为基础计算确定的减值准备金额对被投资单位净利润的影响。

三是被投资单位采用的会计政策和会计期间与投资企业不一致时, 应按投资企业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, 以调整后的净利润为基础计算确认投资损益。

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公允价值的, 或者投资时被投资单位可辨认资产的公允价值与账面价值相比, 两者之间的差额不具有重要性的, 或是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与持股比例计算的结果直接确认为投资损益。

【例 5-10】沿用【例 5-9】, 假定 A 公司长期股权投资的成本大于取得投资时 B 公司可辨认净资产公允价值份额的情况下, 20×9 年 B 公司实现净利润 8 000 000 元。A 公司、B 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 B 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 B 公司的净利润进行调整, A 公司应确认的投资收益为 2 400 000 元 ($8\,000\,000 \times 30\%$), 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。

A 公司的会计处理如下:

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

【例 5-11】甲公司于 20×9 年 1 月 2 日购入乙公司 30% 的股份, 购买价款为 20 000 000 元, 并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, 除下列项目外, 其他资产、负债的公允价值与账面价值相同 (单位: 元)。

	账面原价	已提折旧	公允价值	原预计使用年限	剩余使用年限
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 20×9 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。

甲公司在确定其应享有乙公司 20×9 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（假定不考虑所得税影响）：

$$\text{调整后的净利润} = 6\,000\,000 - (7\,000\,000 - 5\,000\,000) \times 80\% - (12\,000\,000 \div 16 - 10\,000\,000 \div 20) - (8\,000\,000 \div 8 - 6\,000\,000 \div 10) = 3\,750\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{甲公司应享有份额} = 3\,750\,000 \times 30\% = 1\,125\,000 \text{ (元)}$$

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

(2) 在确认投资收益时，除考虑有关资产、负债的公允价值与账面价值差异的调整外，对于投资企业与其联营企业和合营企业之间发生的未实现内部交易损益也应予以抵销。即投资企业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持股比例计算归属于投资企业的部分应当予以抵销，在此基础上确认投资损益。投资企业与被投资单位发生的内部交易损失，按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》等规定属于资产减值损失的，应当全额确认。投资企业对于纳入其合并范围的子公司与其联营企业及合营企业之间发生的内部交易损益，也应当按照上述原则进行抵销，在此基础上确认投资损益。

应当注意的是，该未实现内部交易损益的抵销既包括顺流交易也包括逆流交易，其中，顺流交易是指投资企业向其联营企业或合营企业出售资产的交易，逆流交易是指联营企业或合营企业向投资企业出售资产的交易。当该未实现内部交易损益体现在投资企业或其联营企业、合营企业持有的资产账面价值中时，相关的损益在计算确认投资损益时应予抵销。

① 对于联营企业或合营企业向投资企业出售资产的逆流交易，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），投资企业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。当投资企业自其联营企业或合营企业购买资产时，在将该资产出售给外部独立的第三方之前，不应确认联营企业或合营企业因该交易产生的损益中本企业应享有的部分。

因逆流交易产生的未实现内部交易损益，在未对外部独立第三方出售之前，体现在投资企业持有资产的账面价值当中。投资企业对外编制合并财务报表的，应在合并财务报表中对长期股权投资及包含未实现内部交易损益的资产账面价值进行调整，抵销有关资产账面价值中包含的未实现内部交易损益，并相应调整对联营企业或合营企业的长期股权投资。

【例5-12】甲公司于20×9年1月1日取得乙公司20%有表决权股份，能够
对乙公司施加重大影响。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。20×9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20×9
年12月31日，甲公司仍未对外出售该存货。乙公司20×9年实现净利润
48 000 000元。假定不考虑所得税因素。

甲公司在按照权益法确认应享有乙公司20×9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 $[(48\,000\,000 - 6\,000\,000) \times 20\%]$
8 400 000

贷：投资收益 8 400 000

进行上述处理后，甲公司如需要编制合并财务报表，在合并财务报表中，因该
未实现内部交易损益体现在甲公司持有存货的账面价值当中，应在合并财务报表中
进行以下调整：

借：长期股权投资——乙公司——损益调整 $[(15\,000\,000 - 9\,000\,000) \times 20\%]$
1 200 000

贷：存货 1 200 000

假定2×10年，甲公司将该商品以18 000 000元对外部独立第三方出售，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2×10年净损益时，应考
虑将原来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2×10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 $[(30\,000\,000 + 6\,000\,000) \times 20\%]$
7 200 000

贷：投资收益 7 200 000

②对于投资企业向联营企业或合营企业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），投资
企业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。

【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。20×9年,甲公司将其账面价值为9 000 000元的商品以15 000 000元的价格出售给乙公司。至20×9年12月31日,乙公司未将该批商品对外部第三方出售。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20×9年实现净利润30 000 000元。假定不考虑所得税因素。

甲公司在该项交易中实现净利润6 000 000元,其中的1 200 000元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,即甲公司应当进行如下账务处理:

借:长期股权投资——乙公司——损益调整 $[(30\,000\,000 - 6\,000\,000) \times 20\%]$
4 800 000

贷:投资收益
4 800 000

甲公司如需编制合并财务报表,在合并财务报表中对该未实现内部交易损益应进行以下调整:

借:营业收入 $(15\,000\,000 \times 20\%)$
3 000 000

贷:营业成本 $(9\,000\,000 \times 20\%)$
1 800 000

投资收益
1 200 000

应当说明的是,投资企业与其联营企业及合营企业之间发生的无论是顺流交易还是逆流交易产生的未实现内部交易损失,属于所转让资产发生减值损失的,有关的未实现内部交易损失不应予以抵销。

③ 合营方向合营企业投出非货币性资产产生损益的处理。

合营方向合营企业投出或出售非货币性资产的相关损益,应当按照以下原则处理:

符合下列情况之一的,合营方不应确认该类交易的损益:与投出非货币性资产所有权有关的重大风险和报酬没有转移给合营企业;投出非货币性资产的损益无法可靠计量;投出非货币性资产交易不具有商业实质。

合营方转移了与投出非货币性资产所有权有关的重大风险和报酬并且投出资产留给合营企业使用的,应在该项交易中确认归属于合营企业其他合营方的利得和损失。交易表明投出或出售的非货币性资产发生减值损失的,合营方应当全额确认该部分损失。

在投出非货币性资产的过程中,合营方除了取得合营企业的长期股权投资外还取得了其他货币性或非货币性资产的,应当确认该项交易中与所取得其他货币性、非货币性资产相关的损益。

2. 取得现金股利或利润的处理

采用权益法核算的长期股权投资,投资企业自被投资单位取得的现金股利或利润,应冲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;自被投资单

位取得的现金股利或利润超过已确认损益调整的部分应视同投资成本的收回，冲减长期股权投资的账面价值，贷记“长期股权投资——成本”科目。

3. 超额亏损的确认

权益法下，投资企业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长期权益的项目减记至零为限，投资企业负有承担额外损失义务的除外。这里所讲“其他实质上构成长期权益的项目”主要是指长期性的应收项目等，应收被投资单位的长期债权从目前来看没有明确的清偿计划并且在可预见的未来期间也不可能进行清偿的，从实质上来看，即构成长期权益。

采用权益法核算的情况下，投资企业在确认应分担被投资单位发生的亏损时，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，继续减记；

最后，在有关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，投资企业需要承担额外义务的，则需按预计将承担责任的金额确认相关的损失。

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。

在确认了有关投资损失以后，被投资单位于以后期间实现盈利的，应按以上相反顺序恢复其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益及长期股权投资的账面价值。

【例5-14】甲公司持有乙公司40%的股权，20×8年12月31日的账面价值为20 000 000元，包括投资成本以及因乙公司实现净利润而确认的投资收益。乙公司20×9年由于一项主要经营业务市场条件发生骤变，当年度发生亏损30 000 000元。假定甲企业在取得投资时，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，采用的会计政策和会计期间也相同。则甲公司20×9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。

如果乙公司20×9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（60 000 000×40%），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，则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——成本、损益调整	20 000 000
长期应收款——乙公司——超额亏损	4 000 000

（三）被投资单位除净损益外所有者权益的其他变动

采用权益法核算的情况下，投资企业对于被投资单位除净损益外所有者权益的其他变动，在持股比例不变的情况下，应按照持股比例与被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动中归属于本企业的部分，相应调整长期股权投资的账面价值，同时增加或减少资本公积（其他资本公积）。

【例 5-15】A 公司持有 B 公司 30% 的股份，当期 B 公司因持有的可供出售金融资产公允价值变动计入资本公积的金额为 6 000 000 元，除该事项外，B 公司当期实现的净利润为 32 000 000 元。假定 A 公司与 B 公司采用的会计政策、会计期间相同，投资时 B 公司有关资产的公允价值与其账面价值亦相同，无其他内部交易。

A 公司在确认应享有 B 公司所有者权益的变动时：

借：长期股权投资——B 公司——损益调整 $(32\,000\,000 \times 30\%)$	9 600 000
——其他权益变动 $(6\,000\,000 \times 30\%)$	1 800 000
贷：投资收益	9 600 000
资本公积——其他资本公积——B 公司	1 800 000

四、长期股权投资核算方法的转换

长期股权投资在持有期间，因各方面情况的变化，可能导致其核算需要由一种方法转换为另外的方法。

（一）成本法转换为权益法

长期股权投资的核算由成本法转为权益法时，应区别形成该转换的不同情况进行处理。

1. 原持有的对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响、在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资，因追加投资导致持股比例上升，能够对被投资单位施加重大影响或是实施共同控制的，在原成本法转为权益法时，应区分原持有的长期股权投资以及追加长期股权投资两部分分别处理：

首先，原持有长期股权投资的账面余额与按照原持股比例计算确定应享有原取得投资时被投资单位可辨认净资产公允价值之间的差额，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，根据其差额分别调整长期股权投资的账面价值和留存收益。其次，对于新取得的股权部分，应比较追加投资的成本与取

得该部分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成本；前者小于后者的，根据其差额分别调增长期股权投资成本和当期的营业外收入。进行上述调整时，应当综合考虑与原持有投资和追加投资相关的商誉或计入损益的金额。

对于原取得投资后至追加投资的交易日之间被投资单位可辨认净资产公允价值的变动相对于原持股比例的部分，属于在此期间被投资单位实现的净损益中应享有份额的，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追加投资当期期初按照原持股比例计算应享有被投资单位实现的净损益，应调整留存收益，对于追加投资当期期初至追加投资交易日之间享有被投资单位的净损益，应计入当期损益；属于其他原因导致的被投资单位可辨认净资产公允价值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，应当记入“资本公积——其他资本公积”科目。

【例5-16】A公司于20×8年1月2日取得B公司10%的股权，成本为3 000 000元，取得投资时B公司可辨认净资产公允价值总额为28 000 000元（假定公允价值与账面价值相同）。因对被投资单位不具有重大影响且无法可靠确定该项投资的公允价值，A公司对其采用成本法核算。A公司按照净利润的10%提取盈余公积。

20×9年1月2日，A公司又以6 000 000元取得B公司12%的股权，当日B公司可辨认净资产公允价值总额为40 000 000元。取得该部分股权后，按照B公司章程规定，A公司能够派人参与B公司的生产经营决策，对该项长期股权投资转为采用权益法核算。假定A公司在取得对B公司10%股权后至新增投资日，双方未发生任何内部交易，B公司通过生产经营活动实现的净利润为3 000 000元，未派发现金股利或利润。除所实现净利润外，未发生其他计入资本公积的交易或事项。

(1) 20×9年1月2日，A公司应确认对B公司的长期股权投资

借：长期股权投资——B公司——成本	6 000 000
贷：银行存款	6 000 000

对于新取得的股权，其成本为6 000 000元，与取得该投资时按照持股比例计算确定应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额4 800 000元（ $40\,000\,000 \times 12\%$ ）之间的差额为投资作价中体现出的商誉，该部分商誉不要求调整长期股权投资的成本。

(2) 对原持有10%长期股权投资账面价值的调整

确认该部分长期股权投资后，A公司对B公司投资的账面价值为9 000 000元。

对于原10%股权的成本3 000 000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2 800 000元之间的差额200 000元，属于原投资时体现的商誉，该部分差额不调整长期股权投资的账面价值。

对于被投资单位可辨认净资产在原投资时至新增投资交易日之间公允价值的变动(40 000 000 - 28 000 000)相对于原持股比例的部分1 200 000元,其中属于投资后被投资单位实现净利润部分的300 000元(3 000 000 × 10%),应调整增加长期股权投资的账面余额,同时调整留存收益;除实现净损益外其他原因导致的被投资单位可辨认净资产公允价值的变动900 000元,应当调整增加长期股权投资的账面余额,同时计入资本公积(其他资本公积)。针对该部分投资的账务处理为:

借: 长期股权投资——B公司——损益调整	300 000
——其他权益变动	900 000
贷: 盈余公积	30 000
利润分配——未分配利润	270 000
资本公积——其他资本公积——B公司	900 000

2. 因处置投资导致对被投资单位的影响能力由控制转为具有重大影响或者其他投资方一起实施共同控制的情况下,首先应按处置或收回投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本。在此基础上,应当比较剩余的长期股权投资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,属于投资作价中体现的商誉部分不调整长期股权投资的账面价值;属于投资成本小于原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,在调整长期股权投资成本的同时,应调整留存收益。对于原取得投资后至处置投资导致转变为权益法核算之间被投资单位实现的净损益中应享有的份额,一方面应调整长期股权投资的账面价值,另一方面,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(扣除已发放及已宣告发放的现金股利及利润)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;其他原因导致被投资单位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,应当记入“资本公积——其他资本公积”科目。

长期股权投资自成本法转为权益法后,未来期间应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定计算确认应享有被投资单位实现的净损益及所有者权益其他变动的份额。

【例5-17】A公司原持有B公司60%的股权,其账面余额为30 000 000元,未计提减值准备。20×9年5月3日,A公司将其持有的对B公司长期股权投资中的1/3出售给某企业。出售取得价款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。A公司取得B公司60%股权时,B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A公司取得对B公司长期股权投资后至部分处置投资前,B公司实现净利润25 000 000元,其中,自A公司取得投资日至20×9年年初实现净利润20 000 000元。假定B公司一直未进行利润分配。除所实现净利润外,B公司未发生其他计入资本公积的交易或事项。本例中A公司按净利润的10%提取盈余公积。

在出售 20% 的股权后, A 公司对 B 公司的持股比例为 40%, 在被投资单位董事会中派有代表, 但不能对 B 公司生产经营决策实施控制。对 B 公司长期股权投资应由成本法改为按照权益法核算。

(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——B 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 ($20\,000\,000 - 45\,000\,000 \times 40\%$) 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日期间实现的净利润为 10 000 000 元 ($25\,000\,000 \times 40\%$), 应调整增加长期股权投资的账面价值, 同时调整留存收益和当期损益。A 公司应进行以下账务处理:

借: 长期股权投资——B 公司——损益调整	10 000 000
贷: 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

(二) 权益法转换为成本法

因追加投资原因导致原持有的对联营企业或合营企业的投资转变为对子公司投资的, 长期股权投资账面价值的调整应当按照分步实现企业合并的原则处理。除此之外, 因减少投资导致长期股权投资的核算由权益法转换为成本法 (投资企业对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响的, 并且在活跃市场中没有报价, 公允价值不能可靠计量的长期股权投资) 的, 应以转换时长期股权投资的账面价值作为按照成本法核算的基础。

【例 5-18】 甲公司持有乙公司 30% 的有表决权股份, 能够对乙公司的生产经营决策施加重大影响, 采用权益法核算。20×7 年 10 月, 甲公司将该项投资中的 50% 对外出售。出售以后, 无法再对乙公司施加重大影响, 且该项投资不存在活跃市场, 公允价值无法可靠确定, 转为采用成本法核算。出售时, 该项长期股权投资的账面价值为 16 000 000 元, 其中投资成本 13 000 000 元, 损益调整为 3 000 000 元, 出售取得价款 9 000 000 元。

甲公司确认处置部分投资相关的账务处理:

借: 银行存款	9 000 000
贷: 长期股权投资——乙公司——成本	6 500 000
——损益调整	1 500 000
投资收益	1 000 000

五、长期股权投资的减值

作为长期股权投资核算的权益性投资，在按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定进行核算确定的账面价值基础上，如果存在减值迹象的，应当按照相关准则的规定计提减值准备。其中，对子公司、联营企业及合营企业的投资，应当按照本书第九章的相关内容计提减值准备；企业持有的对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响、在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资，应当按照本书第五章的相关内容计提减值准备。

六、长期股权投资的处置

企业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，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。

采用权益法核算的长期股权投资，原计入资本公积的金额，在处置时亦应进行结转，将与所出售股权相对应的部分在处置时自资本公积转入当期损益。

【例5-19】A公司原持有B公司40%的股权，20×9年11月30日，A公司出售所持有B公司股权中的25%，出售时A公司账面上对B公司长期股权投资的构成为：投资成本36 000 000元，损益调整为9 600 000元，其他权益变动6 000 000元。出售取得价款14 100 000元。

(1) A公司确认处置损益的账务处理为：

借：银行存款	14 100 000
贷：长期股权投资——B公司——成本	9 000 000
——损益调整	2 400 000
——其他权益变动	1 500 000
投资收益	1 200 000

(2) 除应将实际取得价款与出售长期股权投资的账面价值进行结转，确认为处置当期损益外，还应将原计入资本公积的部分按比例转入当期损益。

借：资本公积——其他资本公积——B公司	1 500 000
贷：投资收益	1 500 000

第三节 共同控制经营和共同控制资产

某些情况下，企业可能与其他方约定，各自投入一定的资产进行某项经营活动，而不是通过出资设立一个被投资单位的方式来实现，即为共同控制经营；或者是不同的企业按照合同或协议约定对若干项资产实施共同控制，构成共同控制资产。

一、共同控制经营

共同控制经营，是指企业使用本企业的资产或其他经济资源与其他合营方共同进行某项经济活动（该经济活动不构成独立的会计主体），并且按照合同或协议约定对该项经济活动实施共同控制。通过共同控制经营获取收益是共同控制经营的显著特征，每一合营者负担合营活动中本企业发生的费用，并按照合同约定确认本企业在合营产品销售收入中享有的份额。

在共同控制经营的情况下，合营方应作如下处理：

（一）确认其所控制的用于共同控制经营的资产及发生的负债

在共同控制经营的情况下，合营方通常是通过运用本企业的资产或其他经济资源为共同控制经营提供必要的生产条件。按照合营合同或协议约定，合营方将本企业资产用于共同经营，合营期结束后合营方将该资产不再用于共同控制经营的，则合营方应将该资产作为本企业的资产确认。

（二）确认与共同控制经营有关的成本费用及共同控制经营产生的收入中本企业享有的份额

合营方运用本企业的资产及其他经济资源进行合营活动，视共同控制经营的情况，应当对发生的与共同控制经营有关的支出进行归集。例如，在各合营方一起进行飞机制造的情况下，合营方应在生产成本中归集合营中发生的费用支出，借记“生产成本——共同控制经营”科目，贷记“库存现金”或“银行存款”等科目，对于合营中发生的某些支出需要各合营方共同负担的，合营方应将本企业应承担的份额计入生产成本。共同控制经营生产的产品对外出售时，所产生的收入中应由本企业享有的部分，应借记“库存现金”或“银行存款”等科目，贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”等科目，同时应结转售出产品的成本，借记“主营业务成本”、“其他业务成本”等科目，贷记“库存商品”等科目。

二、共同控制资产

共同控制资产，是指企业与其他合营方共同投入或出资购买一项或多项资产，按照合同或协议约定对有关的资产实施共同控制的情况。通过控制的资产获取收益是共同控制资产的显著特征。每一合营者按照合营合同的约定享有共同控制资产中的一部分份额并据此确认为本企业的资产，享有该部分资产带来的未来经济利益。

存在共同控制资产的情况下，作为合营方的企业应在自身的账簿及报表中确认共同控制的资产中本企业享有的份额，同时确认发生的负债、费用，或与有关合营方共同承担的负债、费用中应由本企业负担的份额。

1. 根据共同控制资产的性质，如固定资产、无形资产等，按合同或协议中约定的份额将本企业享有的部分确认为固定资产或无形资产等。该部分资产在由实施共同控制的各方共同使用的情况下，并不改变相关资产的使用状态，不构成投资，

合营方不应将其作为投资处理。

2. 确认与其他合营方共同承担的负债中应由本企业负担的部分以及本企业直接承担的与共同控制资产相关的负债。

本企业为共同控制资产发生的负债或共同控制资产在经营、使用过程中发生的负债，按照合同或协议约定应由本企业承担的部分，应作为本企业负债确认。

3. 确认共同控制资产产生的收入中应由本企业享有的部分。因各合营方共同拥有有关的资产，按照合营合同或协议的规定应分享有关资产产生的收益。如两个企业共同控制一栋出租的房屋，每一合营方均享有该房屋出租收入的一定份额，则各合营方在利润表中应确认本企业享有的收入份额。

4. 确认与其他合营方共同发生的费用中应由本企业负担的部分以及本企业直接发生的与共同控制资产相关的费用。对于共同控制资产在经营、使用过程中发生的费用，包括有关直接费用以及应由本企业承担的共同控制资产发生的折旧费用、借款利息费用等，合营各方应当按照合同或协议的约定确定应由本企业承担的部分，作为本企业的费用。

本章主要参考法规索引

1. 《企业会计准则第2号——长期股权投资》（2006年2月15日财政部发布，自2007年1月1日起施行）
2. 《企业会计准则——应用指南（2006）》（2006年10月30日财政部发布，自2007年1月1日起施行）
3. 《企业会计准则解释第3号》（2009年6月11日财政部发布，自2009年1月1日起施行）

第六章 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能够为企业带来未来经济利益。但在某些情况下并不需要企业拥有其所有权，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，则表明企业控制了该无形资产。例如，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，它们不具有实物形态，比如，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，比如，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，需要通过判断来加以确定，通常以哪个要素更重要作为判断的依据。例如，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

要作为无形资产进行核算，该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，应当认定为其具有可辨认性：

1. 能够从企业中分离或者划分出来，并能单独或者与相关合同、资产或负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或交换。

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、专利权等。

商誉通常是与企业整体价值联系在一起，其存在无法与企业自身相分离，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，同时满足以下两个确认条件时，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，必须具备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。例如，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，需要实施职业判断。在实施这种判断时，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。例如，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，例如，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。在实施判断时，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。例如，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，因此，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，在信用期间内采用实际利率法进行摊销，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除外。

（三）通过非货币性资产交换和债务重组等方式取得无形资产的成本

非货币性资产交换、债务重组等方式取得的无形资产的成本，应分别参见本书第七章、第十二章的相关内容。

（四）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. 企业外购房屋建筑物所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，停止自用土地使用权而用于赚取租金或资本增值

时，应将其转为投资性房地产。

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。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独创性的有计划的投资。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，研究阶段的有关支出，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，因此，如果企业

能够证明开发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，确认为无形资产，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。例如，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，还是使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。如果有关的无形资产在形成以后，主要是用于生产新产品，企业应当对运用该无形资产生产的产品市场情况进行可靠预计，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；如果有关的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，其开发以后存在外在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，以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继续开发该项无形资产有足够的技术支持和技术能力。（2）财务资源和其他资源支持。财务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，企业必须能够证明可以取得无形资产开发所必需的财务和其他资源，以及获得这些资源的相关计划。（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，例如，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的成本，由可直接归属于该资产的创造、生产并使该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费用等。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，再将其发生的实际成本转入无形资产。

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。

【例6-1】20×9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。2×10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) 20×9 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) 2×10 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) 20×9 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) 20×9 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) 2×10 年 1 月份发生研发支出

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) 2×10 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两个方面：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、工艺等方面的现实情况及对未来发展的估计；
3. 以该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. 为维持该资产产生未来经济利益的能力预期的维护支出，以及企业预计支付有关支出的能力；
6. 对该资产的控制期限，以及对该资产使用的法律或类似限制，如特许使用期间、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。例如，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，在 50 年期间内没有计划出售，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。例如，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，则仅当有证据表

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的一项新的无形资产。

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,例如,企业经过努力,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. 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。例如,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。例如,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年年末时,该企业计划再使用2年即不再使用,为此,在第3年年末,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。又如,某项无形资产计提了减值准备,这可能表明企业原估计的摊销期限需要作出变更。

企业应当在每个会计期间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,应当按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》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九章的相关内容。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，应当能够反映与该项无形资产有关的经济利益的预期实现方式，并一致地运用于不同会计期间。具体摊销方法有多种，包括直线法、产量法等。例如，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实现方式的，应当采用直线法进行摊销。

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，应当改变其摊销年限和摊销方法，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到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6-2】20×9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均为零，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），则应当按照企业预期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

2×11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2×11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。

2×11年该项无形资产的摊销金额为5 000 000元 $[(75\,000\,000 - 7\,500\,000 \times 2 - 45\,000\,000) \div 3]$ 。

甲公司2×11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、使用寿命不确定无形资产减值测试

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，应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，但应当至少在每年年度终了按照《企业会计准则第8号——资产减值》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。

【例6-3】20×9年1月1日，甲公司自行研发的某项非专利技术已经达到预

定可使用状态，累计研究支出为 800 000 元，累计开发支出为 2 500 000 元（其中符合资本化条件的支出为 2 000 000 元）。有关调查表明，根据产品生命周期、市场竞争等方面情况综合判断，该非专利技术将在不确定的期间内为企业带来经济利益。

由此，该非专利技术可视为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。

2×10 年年底，甲公司对该项非专利技术按照资产减值的原则进行减值测试，经测试表明其已发生减值。2×10 年年底，该非专利技术的可收回金额为 1 800 000 元。

甲公司的账务处理为：

(1) 20×9 年 1 月 1 日，非专利技术达到预定用途

借：无形资产——非专利技术	2 000 000
贷：研发支出——资本化支出	2 000 000

(2) 2×10 年 12 月 31 日，非专利技术发生减值

借：资产减值损失——非专利技术 (2 000 000 - 1 800 000)	200 000
贷：无形资产减值准备——非专利技术	200 000

第四节 无形资产的处置和报废

无形资产的处置和报废，主要是指无形资产对外出租、出售，或者是无法为企业带来未来经济利益时，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；摊销出租无形资产的成本和发生与转让有关的各种费用支出时，借记“其他业务成本”、“营业税金及附加”等科目，贷记“累计摊销”、“应交税费”等科目。

【例 6-4】20×9 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，每年收取租金 150 000 元。租金收入适用的营业税税率为 5%，甲公司在出租期间内不再使用该商标权。该商标权系甲公司 20×8 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，采用直线法摊销。假定不考虑营业税以外的其他税费并按年摊销。

甲公司的账务处理为：

(1) 每年取得租金

借：银行存款	150 000
贷：其他业务收入——出租商标权	150 000

(2) 按年对该商标权进行摊销并计算应交的营业税

借：其他业务成本——商标权摊销	120 000
营业税金及附加 (150 000 × 5%)	7 500
贷：累计摊销	120 000
应交税费——应交营业税	7 500

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。但是，值得注意的是，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“营业外收入——处置非流动资产利得”科目或借记“营业外支出——处置非流动资产损失”科目。

【例 6-5】甲企业出售一项商标权，所得价款为 1 200 000 元，应缴纳的营业税为 60 000 元（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	1 200 000
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——应交营业税	60 000
营业外收入——处置非流动资产利得	240 000

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，例如，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，其账面价值转作当期损益。

转销时，应按已计提的累计摊销额，借记“累计摊销”科目，按已计提的减值

准备, 借记“无形资产减值准备”科目, 按无形资产账面余额, 贷记“无形资产”科目, 按其差额, 借记“营业外支出”科目。

【例 6-6】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 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——专利权	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——专利权	9 000 000

本章主要参考法规索引

1. 《企业会计准则第 6 号——无形资产》(2006 年 2 月 15 日财政部发布, 自 2007 年 1 月 1 日起施行)
2. 《企业会计准则——应用指南 (2006)》(2006 年 10 月 30 日财政部发布, 自 2007 年 1 月 1 日起施行)

第七章 非货币性资产交换

第一节 非货币性资产交换的认定

企业在生产经营过程中，有时会出现这种状况，即甲企业需要乙企业拥有的某项设备，而乙企业恰好需要甲企业生产的产品作为原材料，双方可能通过互相交换上述设备和原材料达成交易，这就是一种非货币性资产交换行为。通过这种交换，企业一方面满足了各自生产经营的需要；另一方面也在一定程度上减少了货币性资产的流出。

一、非货币性资产交换的概念

非货币性资产交换是一种非经常性的特殊交易行为，是交易双方主要以存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换。这里的非货币性资产是相对于货币性资产而言的。所谓货币性资产，是指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，包括现金、银行存款、应收账款和应收票据以及准备持有至到期的债券投资等；所谓非货币性资产，是指货币性资产以外的资产，该类资产在将来为企业带来的经济利益不固定或不可确定，包括存货（如原材料、库存商品等）、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、在建工程、无形资产等。

这里所说的非货币性资产交换，仅包括企业之间主要以非货币性资产形式进行的互惠转让，即企业取得一项非货币性资产，必须以付出自己拥有的非货币性资产作为代价。企业与所有者或所有者以外方面的非货币性资产非互惠转让，如以非货币性资产作为股利发放给股东，或政府无偿提供非货币性资产给企业等，或在企业合并、债务重组中取得的非货币性资产，或企业以发行股票形式取得的非货币性资产等，均不属于本章所讲的非货币性资产交换的范围。

二、非货币性资产交换的认定

从非货币性资产交换的概念可以看出，非货币性资产交换的交易对象主要是非货币性资产，交易中一般不涉及货币性资产，或只涉及少量货币性资产即补价。一般认为，如果补价占整个资产交换金额的比例低于25%，则认定所涉及的补价为

“少量”，该交换为非货币性资产交换；如果该比例等于或高于 25%，则视为货币性资产交换。非货币性资产交换的认定条件可以用下面的公式表示：

$$\frac{\text{支付的货币性资产}}{\text{换入资产公允价值（或换出资产公允价值 + 支付的货币性资产）}} < 25\%$$

或者：

$$\frac{\text{收到的货币性资产}}{\text{换出资产公允价值（或换入资产公允价值 + 收到的货币性资产）}} < 25\%$$

第二节 非货币性资产交换的确认和计量

非货币性资产交换无外乎几种形式，即一项资产换入一项资产、一项资产换入多项资产、多项资产换入一项资产和多项资产换入多项资产。无论采用何种形式，在确定换入资产成本的计量基础和交换所产生损益的确认原则时，还需要判断该项交换是否具有商业实质，以及换入资产或换出资产的公允价值能否可靠地计量。

一、商业实质的判断

（一）判断条件

认定某项非货币性资产交换具有商业实质，必须满足下列条件之一：一是换入资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出资产显著不同；二是换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值不同，且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的。

企业如果难以判断某项非货币性资产交换是否满足第一项条件，则应当考虑第二项条件，即换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值不同，且其差额与换入资产和换出资产的公允价值相比是重大的。

资产的预计未来现金流量现值，应当按照资产在持续使用过程和最终处置时预计产生的税后未来现金流量（因为交易双方适用的所得税税率可能不同），根据企业自身而不是市场参与者对资产特定风险的评价，选择恰当的折现率对预计未来现金流量折现后的金额加以确定。强调企业自身，是由于考虑到换入资产的性质和换入企业经营活动的特征，换入资产与换入企业其他现有资产相结合，可能比换出资产产生更大的作用，即换入资产与换出资产对换入企业的使用价值明显不同，使换入资产的预计未来现金流量现值与换出资产相比产生明显差异，表明该两项资产的交换具有商业实质。

例如，某企业以一项专利权换入另一企业拥有的长期股权投资，假定从市场参与者角度看，该项专利权与该项长期股权投资的公允价值相同，同时假定两项资产

未来现金流量的风险、时间和金额亦相同，但是对换入企业来讲，换入该项长期股权投资使该企业与被投资方的投资关系由重大影响变为控制，另一企业换入的专利权能够解决生产中的技术难题，两企业换入资产的预计未来现金流量现值与换出资产相比均有明显差异，可以判断两项资产的交换具有商业实质。

（二）关联方之间交换资产与商业实质的关系

在确定非货币性资产交换是否具有商业实质时，企业应当关注交易各方之间是否存在关联方关系。关联方关系的存在可能导致发生的非货币性资产交换不具有商业实质。

二、公允价值能否可靠计量的判断

属于以下三种情形之一的，换入资产或换出资产的公允价值视为能够可靠计量：

1. 换入资产或换出资产存在活跃市场，以市场价格为基础确定公允价值。
2. 换入资产或换出资产不存在活跃市场，但同类或类似资产存在活跃市场，以同类或类似资产市场价格为基础确定公允价值。
3. 换入资产或换出资产不存在同类或类似资产可比市场交易，采用估值技术确定公允价值。采用估值技术确定公允价值时，要求采用该估值技术确定的公允价值估计数的变动区间很小，或者在公允价值估计数变动区间内，各种用于确定公允价值估计数的概率能够合理确定。

三、非货币性资产交换的确认和计量原则

（一）以公允价值计量的非货币性资产交换的会计处理

非货币性资产交换同时满足下列两个条件的，应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益：

1. 该项交换具有商业实质；
2. 换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。

换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的，应当以换出资产公允价值作为确定换入资产成本的基础，一般来说，取得资产的成本应当按照所放弃资产的对价来确定，在非货币性资产交换中，换出资产的价值就是放弃的对价，如果其公允价值能够可靠确定，应当优先考虑按照换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础；如果有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的，应当以换入资产公允价值为基础确定换入资产的成本。

在以公允价值计量的情况下，不论是否涉及补价，只要换出资产的公允价值与其账面价值不相同，就通常会涉及损益的确认，因为非货币性资产交换损益通常是由换出资产公允价值与换出资产账面价值的差额通过非货币性资产交换予以实现。

非货币性资产交换的会计处理，视换出资产的类别不同而有所区别：

1. 换出资产为存货的，应当视同存货销售处理，按照公允价值确认销售收入，同时结转销售成本，销售收入与销售成本之间的差额即换出资产公允价值与换出资产账面价值的差额，在利润表中作为营业利润的构成部分予以列示。

2. 换出资产为固定资产、无形资产的，应当视同固定资产、无形资产处置处理，换出资产公允价值与换出资产账面价值的差额计入营业外收入或营业外支出。

3. 换出资产为长期股权投资的，应当视同长期股权投资处置处理，换出资产公允价值与换出资产账面价值的差额计入投资收益。

非货币性资产交换涉及相关税费的，如换出存货视同销售计算的增值税销项税额，换入资产作为存货、固定资产应当确认的增值税进项税额，以及换出固定资产、无形资产视同转让应缴纳的增值税、营业税等，按照相关税收规定计算确定。

1. 不涉及补价情况下的会计处理

【例 7-1】2×11 年 5 月 1 日，甲公司以 20×9 年购入的生产经营用设备交换乙公司生产的一批钢材，甲公司换入的钢材作为原材料用于生产，乙公司换入的设备继续用于生产钢材。甲公司设备的账面原价为 1 500 000 元，在交换日的累计折旧为 525 000 元，公允价值为 1 404 000 元，甲公司此前没有为该设备计提资产减值准备。此外，甲公司以银行存款支付清理费 1 500 元。乙公司钢材的账面价值为 1 200 000 元，在交换日的市场价格为 1 404 000 元，计税价格等于市场价格，乙公司此前也没有为该批钢材计提存货跌价准备。

甲公司、乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%。假设甲公司和乙公司在整个交易过程中没有发生除增值税以外的其他税费，甲公司和乙公司均开具了增值税专用发票。

本例中，整个资产交换过程没有涉及收付货币性资产，因此，该项交换属于非货币性资产交换。甲公司以固定资产换入存货，换入的钢材是生产过程中的原材料，乙公司换入的设备是生产用设备，两项资产交换后对换入企业的特定价值显著不同，两项资产的交换具有商业实质；同时，两项资产的公允价值都能够可靠地计量，符合公允价值计量的两个条件。因此，甲公司和乙公司均应当以换出资产的公允价值为基础确定换入资产的成本，并确认产生的相关损益。

甲公司的账务处理如下：

根据《财政部 国家税务总局关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》（财税〔2008〕170 号）要求，自 2009 年 1 月 1 日起，纳税人销售自己使用过的 2009 年 1 月 1 日以后购进或者自制的固定资产，按照适用税率征收增值税。

因此，企业以设备换入其他资产，应当缴纳增值税。

换出设备的增值税销项税额 = $1\,404\,000 \times 17\% = 238\,680$ （元）

借：固定资产清理	975 000
累计折旧	525 000
贷：固定资产——××设备	1 500 000
借：固定资产清理	1 500
贷：银行存款	1 500
借：原材料——钢材	1 404 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	238 680
贷：固定资产清理	976 500
营业外收入	427 500
应交税费——应交增值税（销项税额）	238 680

其中，营业外收入的金额为换出设备的公允价值 1 404 000 元与其账面价值 975 000 元（1 500 000 - 525 000）并扣除清理费用 1 500 元后的余额，即 427 500 元。

乙公司的账务处理如下：

（1）企业以库存商品换入其他资产，应计算增值税销项税额，缴纳增值税。

换出钢材的增值税销项税额 = 1 404 000 × 17% = 238 680（元）

（2）根据《财政部 国家税务总局关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》（财税〔2008〕170号）要求，自 2009 年 1 月 1 日起，增值税一般纳税人购进或者自制固定资产发生的进项税额，可根据《中华人民共和国增值税暂行条例》和《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》的有关规定，凭增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书和运输费用结算单据从销项税额中抵扣。

换入设备的增值税进项税额 = 1 404 000 × 17% = 238 680（元）

借：固定资产——××设备	1 404 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	238 680
贷：主营业务收入——钢材	1 404 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	238 680
借：主营业务成本——钢材	1 200 000
贷：库存商品——钢材	1 200 000

2. 涉及补价情况下的会计处理

在以公允价值确定换入资产成本的情况下，发生补价的，支付补价方和收到补价方应当分别情况处理：

（1）支付补价方：应当以换出资产的公允价值加上支付的补价（或换入资产的公允价值）和应支付的相关税费作为换入资产的成本；换入资产成本与换出资产账面价值加支付的补价、应支付的相关税费之和的差额应当计入当期损益。其计算公式为：

换入资产成本 = 换出资产公允价值 + 支付的补价 + 应支付的相关税费

$$\text{记入当期损益的金额} = \text{换入资产成本} - \left(\text{换出资产账面价值} + \text{支付的补价} + \text{应支付的相关税费} \right) = \text{换出资产公允价值} - \text{换出资产账面价值}$$

(2) 收到补价方：应当以换入资产的公允价值（或换出资产的公允价值减去补价）和应支付的相关税费作为换入资产的成本；换入资产成本加收到的补价之和与换出资产账面价值加应支付的相关税费之和的差额应当计入当期损益。其计算公式为：

$$\text{换入资产成本} = \text{换出资产公允价值} - \text{收取的补价} + \text{应支付的相关税费}$$

$$\text{计入当期损益的金额} = \left(\text{换入资产成本} + \text{收到的补价} \right) - \left(\text{换出资产账面价值} + \text{应支付的相关税费} \right) = \text{换出资产公允价值} - \text{换出资产账面价值}$$

在涉及补价的情况下，对于支付补价而言，作为补价的货币性资产构成换入资产所放弃对价的一部分，对于收到补价而言，作为补价的货币性资产构成换入资产的一部分。

【例 7-2】 甲公司经协商以其拥有的一幢自用写字楼与乙公司持有的对丙公司长期股权投资交换。在交换日，该幢写字楼的账面原价为 6 000 000 元，已计提折旧 1 200 000 元，未计提减值准备，在交换日的公允价值为 6 750 000 元，税务机关核定甲公司因交换写字楼需要缴纳营业税 337 500 元；乙公司持有的对丙公司长期股权投资账面价值为 4 500 000 元，没有计提减值准备，在交换日的公允价值为 6 000 000 元，乙公司支付 750 000 元给甲公司。乙公司换入写字楼后用于经营出租目的，并拟采用成本计量模式。甲公司换入对丙公司投资仍然作为长期股权投资，并采用成本法核算。甲公司转让写字楼的营业税尚未支付，假定除营业税外，该项交易过程中不涉及其他相关税费。

本例中，该项资产交换涉及收付货币性资产，即补价 750 000 元。对甲公司而言，收到的补价 750 000 元 ÷ 换出资产的公允价值 6 750 000 元（或换入长期股权投资公允价值 6 000 000 元 + 收到的补价 750 000 元）= 11.11% < 25%，属于非货币性资产交换。

对乙公司而言，支付的补价 750 000 元 ÷ 换入资产的公允价值 6 750 000 元（或换出长期股权投资公允价值 6 000 000 元 + 支付的补价 750 000 元）= 11.11% < 25%，属于非货币性资产交换。

本例属于以固定资产交换长期股权投资。由于两项资产的交换具有商业实质，且长期股权投资和固定资产的公允价值均能够可靠地计量，因此，甲、乙公司均应当以公允价值为基础确定换入资产的成本，并确认产生的损益。

甲公司的账务处理如下：

借：固定资产清理	4 800 000
累计折旧	1 200 000
贷：固定资产——办公楼	6 000 000
借：固定资产清理	337 500

贷：应交税费——应交营业税	337 500
借：长期股权投资——丙公司	6 000 000
银行存款	750 000
贷：固定资产清理	6 750 000
借：固定资产清理	1 612 500
贷：营业外收入	1 612 500

其中，营业外收入金额为甲公司换出固定资产的公允价值 6 750 000 元与账面价值 4 800 000 元之间的差额，减去处置时发生的营业税 337 500 元，即 1 612 500 元。

乙公司的账务处理如下：

借：固定资产	6 750 000
贷：长期股权投资——丙公司	4 500 000
银行存款	750 000
投资收益	1 500 000

其中，投资收益金额为乙公司换出长期股权投资的公允价值 6 000 000 元与账面价值 4 500 000 元之间的差额，即 1 500 000 元。

（二）以账面价值计量的非货币性资产交换的会计处理

非货币性资产交换不具有商业实质，或者虽然具有商业实质但换入资产和换出资产的公允价值均不能可靠计量的，应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，无论是否支付补价，均不确认损益。

1. 不涉及补价情况下的会计处理

【例 7-3】甲公司以其持有的对丙公司的长期股权投资交换乙公司拥有的商标权。在交换日，甲公司持有的长期股权投资账面余额为 5 000 000 元，已计提长期股权投资减值准备余额为 1 400 000 元，该长期股权投资在市场上没有公开报价，公允价值也不能可靠计量；乙公司商标权的账面原价为 4 200 000 元，累计已摊销金额为 600 000 元，其公允价值也不能可靠计量，乙公司没有为该项商标权计提减值准备，税务机关核定乙公司为交换该商标权需要缴纳营业税 180 000 元。乙公司将换入的对丙公司的投资仍作为长期股权投资，并采用成本法核算。乙公司尚未缴纳营业税，假设除营业税以外，整个交易过程中没有发生其他相关税费。

本例中，该项资产交换没有涉及收付货币性资产，因此属于非货币性资产交换。本例属于以长期股权投资交换无形资产。由于换出资产和换入资产的公允价值都无法可靠计量，因此，甲、乙公司换入资产的成本均应当按照换出资产的账面价值确定，不确认损益。

甲公司的账务处理如下：

借：无形资产——商标权	3 600 000
长期股权投资减值准备——丙公司股权投资	1 400 000
贷：长期股权投资——丙公司	5 000 000

乙公司的账务处理如下:

借: 长期股权投资——丙公司	3 600 000
累计摊销	600 000
营业外支出	180 000
贷: 无形资产——专利权	4 200 000
应交税费——应交营业税	180 000

2. 涉及补价情况下的会计处理

发生补价的, 支付补价方和收到补价方应当分别情况处理:

(1) 支付补价方: 应当以换出资产的账面价值, 加上支付的补价和应支付的相关税费, 作为换入资产的成本; 不确认损益。其计算公式为:

换入资产成本 = 换出资产账面价值 + 支付的补价 + 应支付的相关税费

(2) 收到补价方: 应当以换出资产的账面价值, 减去收到的补价, 加上应支付的相关税费, 作为换入资产的成本; 不确认损益。其计算公式为:

换入资产成本 = 换出资产账面价值 - 收到的补价 + 应支付的相关税费

【例7-4】 甲公司拥有一个离生产基地较远的仓库, 该仓库账面原价 3 500 000 元, 已计提折旧 2 350 000 元; 乙公司拥有一项长期股权投资, 账面价值 1 050 000 元, 两项资产均未计提减值准备。由于仓库离市区较远, 公允价值不能可靠计量; 乙公司拥有的长期股权投资在活跃市场中没有报价, 其公允价值也不能可靠计量。双方商定, 乙公司以两项资产账面价值的差额为基础, 支付甲公司 100 000 元补价, 以换取甲公司拥有的仓库。税务机关核定甲公司需要为交换仓库支付营业税 57 500 元, 尚未支付。假定除营业税外, 交易中没有涉及其他相关税费。

本例中, 该项资产交换涉及收付货币性资产, 即补价 100 000 元。对甲公司而言, 收到的补价 100 000 元 ÷ 换出资产账面价值 1 150 000 元 = 8.7% < 25%, 因此, 该项交换属于非货币性资产交换, 乙公司的情况也类似。由于两项资产的公允价值不能可靠计量, 因此, 甲、乙公司换入资产的成本均应当以换出资产的账面价值为基础确定, 不确认损益。

甲公司的账务处理如下:

借: 固定资产清理	1 150 000
累计折旧	2 350 000
贷: 固定资产——仓库	3 500 000
借: 固定资产清理	57 500
贷: 应交税费——应交营业税	57 500
借: 长期股权投资——××公司	1 050 000
银行存款	100 000
贷: 固定资产清理	1 150 000
借: 营业外支出	57 500

贷：固定资产清理	57 500
乙公司的账务处理如下：	
借：固定资产——仓库	1 150 000
贷：长期股权投资——××公司	1 050 000
银行存款	100 000

（三）涉及多项非货币性资产交换的会计处理

非货币性资产交换有时涉及多项资产，例如，企业以一项非货币性资产同时换入另一企业的多项非货币性资产，或同时以多项非货币性资产换入另一企业的一项非货币性资产，或以多项非货币性资产同时换入多项非货币性资产，在此过程中，还可能涉及补价。与单项非货币性资产交换一样，涉及多项非货币性资产交换的计量，也应当首先确定换入资产成本的计量基础和损益确认原则，再计算换入资产的成本总额。在确定各项换入资产的成本时，则应当分别不同情况处理。

1. 具有商业实质且换入资产公允价值能够可靠计量的会计处理

非货币性资产交换具有商业实质，且换入资产的公允价值能够可靠计量的，应当按照换入各项资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例，对换入资产的成本总额进行分配，确定各项换入资产的成本。

【例7-5】2×12年6月30日，为适应业务发展的需要，经与乙公司协商，甲公司决定以生产经营过程中使用的办公楼、机器设备和库存商品换入乙公司生产经营过程中使用的10辆货运车、5辆轿车和15辆客运汽车。

甲公司办公楼的账面原价为2 250 000元，在交换日的累计折旧为450 000元，公允价值为1 600 000元；机器设备系由甲公司于20×9年购入，账面原价为1 800 000元，在交换日的累计折旧为900 000元，公允价值为1 200 000元；库存商品的账面余额为4 500 000元，市场价格为5 250 000元。

乙公司的货运车、轿车和客运汽车均系2×10年初购入，货运车的账面原价为2 250 000元，在交换日的累计折旧为750 000元，公允价值为2 250 000元；轿车的账面原价为3 000 000元，在交换日的累计折旧为1 350 000元，公允价值为2 500 000元；客运汽车的账面原价为4 500 000元，在交换日的累计折旧为1 200 000元，公允价值为3 600 000元。

乙公司另外收取甲公司银行存款支付的623 000元，其中包括由于换出和换入资产公允价值不同而支付的补价300 000元，以及换出资产销项税额与换入资产进项税额的差额323 000元。

假定甲公司和乙公司都没有为换出资产计提减值准备；甲公司换入乙公司的货运车、轿车、客运汽车均作为固定资产使用和管理；乙公司换入甲公司的办公楼、机器设备作为固定资产使用和管理，换入的库存商品作为原材料使用和管理。甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为17%。甲公司、乙公

司均开具了增值税专用发票。甲公司交换办公楼需要按照5%缴纳营业税，计税价格等于相关资产的公允价值或市场价格。

本例中，交换涉及收付货币性资产，应当计算甲公司支付的货币性资产占甲公司换出资产公允价值与支付的货币性资产之和的比例，即 $623\,000 \div (1\,600\,000 + 1\,200\,000 + 5\,250\,000 + 300\,000) = 7.46\% < 25\%$ 。可以认定这一涉及多项资产的交换行为属于非货币性资产交换。对于甲公司而言，为了拓展运输业务，需要客运汽车、轿车、货运汽车等，乙公司为了满足生产，需要办公楼、机器设备、原材料等，换入资产对换入企业均能发挥更大的作用，因此，该项涉及多项资产的非货币性资产交换具有商业实质；同时，各单项换入资产和换出资产的公允价值均能可靠计量，因此，甲、乙公司均应当以公允价值为基础确定换入资产的总成本，确认产生的相关损益。同时，按照各单项换入资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例，确定各单项换入资产的成本。

甲公司的账务处理如下：

(1) 换出办公楼的营业税税额 = $1\,600\,000 \times 5\% = 80\,000$ (元)

换出设备的增值税销项税额 = $1\,200\,000 \times 17\% = 204\,000$ (元)

换出库存商品的增值税销项税额 = $5\,250\,000 \times 17\% = 892\,500$ (元)

换入货运车、轿车和客运汽车的增值税进项税额 = $(2\,250\,000 + 2\,500\,000 + 3\,600\,000) \times 17\% = 1\,419\,500$ (元)

(2) 计算换入资产、换出资产公允价值总额

换出资产公允价值总额 = $1\,600\,000 + 1\,200\,000 + 5\,250\,000 = 8\,050\,000$ (元)

换入资产公允价值总额 = $2\,250\,000 + 2\,500\,000 + 3\,600\,000 = 8\,350\,000$ (元)

(3) 计算换入资产总成本

换入资产总成本 = 换出资产公允价值 + 支付的补价 + 应支付的相关税费 = $8\,050\,000 + 300\,000 + 0 = 8\,350\,000$ (元)

(4) 计算确定换入各项资产的成本

货运车的成本 = $8\,350\,000 \times (2\,250\,000 \div 8\,350\,000 \times 100\%) = 2\,250\,000$ (元)

轿车的成本 = $8\,350\,000 \times (2\,500\,000 \div 8\,350\,000 \times 100\%) = 2\,500\,000$ (元)

客运汽车的成本 = $8\,350\,000 \times (3\,600\,000 \div 8\,350\,000 \times 100\%) = 3\,600\,000$ (元)

(5) 会计分录

借：固定资产清理	2 700 000
累计折旧	1 350 000
贷：固定资产——办公楼	2 250 000
——机器设备	1 800 000
借：固定资产清理	80 000
贷：应交税费——应交营业税	80 000
借：固定资产——货运车	2 250 000

——轿车	2 500 000
——客运汽车	3 600 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	1 419 500
贷：固定资产清理	2 780 000
主营业务收入	5 250 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	1 096 500
银行存款	623 000
营业外收入	20 000
借：主营业务成本	4 500 000
贷：库存商品	4 500 000

其中，营业外收入的金额等于甲公司换出办公楼和设备的公允价值 2 800 000 元 $(1\ 600\ 000 + 1\ 200\ 000)$ 超过其账面价值 2 700 000 元 $[(2\ 250\ 000 - 450\ 000) + (1\ 800\ 000 - 900\ 000)]$ 的金额，再减去支付的营业税金额 80 000 元，即 20 000 元。

乙公司的账务处理如下：

(1) 换入设备的增值税进项税额 $= 1\ 200\ 000 \times 17\% = 204\ 000$ （元）

换入原材料的增值税进项税额 $= 5\ 250\ 000 \times 17\% = 892\ 500$ （元）

(2) 计算换入资产、换出资产公允价值总额。

换出资产公允价值总额 $= 2\ 250\ 000 + 2\ 500\ 000 + 3\ 600\ 000 = 8\ 350\ 000$ （元）

换入资产公允价值总额 $= 1\ 600\ 000 + 1\ 200\ 000 + 5\ 250\ 000 = 8\ 050\ 000$ （元）

(3) 确定换入资产总成本。

换入资产总成本 $=$ 换出资产公允价值 $-$ 收取的补价 $+$ 应支付的相关税费 $= 8\ 350\ 000 - 300\ 000 + 0 = 8\ 050\ 000$ （元）

(4) 计算确定换入各项资产的成本。

办公楼的成本 $= 8\ 050\ 000 \times (1\ 600\ 000 \div 8\ 050\ 000 \times 100\%) = 1\ 600\ 000$ （元）

机器设备的成本 $= 8\ 050\ 000 \times (1\ 200\ 000 \div 8\ 050\ 000 \times 100\%) = 1\ 200\ 000$ （元）

原材料的成本 $= 8\ 050\ 000 \times (5\ 250\ 000 \div 8\ 050\ 000 \times 100\%) = 5\ 250\ 000$ （元）

(5) 会计分录。

借：固定资产清理	6 450 000
累计折旧	3 300 000
贷：固定资产——货运车	2 250 000
——轿车	3 000 000
——客运汽车	4 500 000
借：固定资产——办公楼	1 600 000
——机器设备	1 200 000
原材料	5 250 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	1 096 500

银行存款	623 000
贷：固定资产清理	8 350 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	1 419 500
借：固定资产清理	1 900 000
贷：营业外收入	1 900 000

其中，营业外收入的金额为换出货运车、轿车和客运汽车的公允价值 8 350 000 元（2 250 000 + 2 500 000 + 3 600 000）与账面价值 6 450 000 元 $[(2 250 000 - 750 000) + (3 000 000 - 1 350 000) + (4 500 000 - 1 200 000)]$ 的差额，即 1 900 000 元。

2. 不具有商业实质或者虽具有商业实质但换入资产的公允价值不能可靠计量的会计处理

非货币性资产交换不具有商业实质，或者虽具有商业实质但换入资产的公允价值不能可靠计量的，应当按照换入各项资产的原账面价值占换入资产原账面价值总额的比例，对换入资产的成本总额进行分配，确定各项换入资产的成本。

【例 7-6】甲公司因经营战略发生较大转变，产品结构发生较大调整，原生产厂房、专利技术等已不符合生产新产品的需要，经与乙公司协商，2×10 年 1 月 1 日，甲公司将其生产厂房连同专利技术与乙公司正在建造过程中的一幢建筑物、乙公司对丙公司的长期股权投资（采用成本法核算）进行交换。

甲公司换出生产厂房的账面原价为 2 000 000 元，已提折旧 1 250 000 元；专利技术账面原价为 750 000 元，已摊销金额为 375 000 元。

乙公司在建工程截止到交换日的成本为 875 000 元，对丙公司的长期股权投资成本为 250 000 元。

甲公司的厂房公允价值难以取得，专利技术市场上并不多见，公允价值也不能可靠计量。乙公司的在建工程因完工程度难以合理确定，其公允价值不能可靠计量，由于丙公司不是上市公司，乙公司对丙公司长期股权投资的公允价值也不能可靠计量。假定甲、乙公司均未对上述资产计提减值准备。经税务机关核定，因此项交易甲公司和乙公司分别需要缴纳营业税 56 250 元和 43 750 元。

本例中，交换不涉及收付货币性资产，属于非货币性资产交换。由于换入资产、换出资产的公允价值均不能可靠计量，甲、乙公司均应当以换出资产账面价值总额作为换入资产的总成本，各项换入资产的成本，应当按各项换入资产的账面价值占换入资产账面价值总额的比例分配后确定。

甲公司的账务处理如下：

（1）计算换入资产、换出资产账面价值总额

换入资产账面价值总额 = 875 000 + 250 000 = 1 125 000（元）

换出资产账面价值总额 = $(2 000 000 - 1 250 000) + (750 000 - 375 000) = 1 125 000$ （元）

（2）确定换入资产总成本

换入资产总成本 = 换出资产账面价值 = 1 125 000 (元)

(3) 确定各项换入资产成本

在建工程成本 = $1\,125\,000 \times (875\,000 \div 1\,125\,000 \times 100\%) = 875\,000$ (元)

长期股权投资成本 = $1\,125\,000 \times (250\,000 \div 1\,125\,000 \times 100\%) = 250\,000$ (元)

(4) 会计分录:

借: 固定资产清理	750 000
累计折旧	1 250 000
贷: 固定资产——厂房	2 000 000
借: 在建工程——××工程	875 000
长期股权投资	250 000
累计摊销	375 000
贷: 固定资产清理	750 000
无形资产——专利技术	750 000
借: 营业外支出	56 250
贷: 应交税费——应交营业税	56 250

乙公司的账务处理如下:

(1) 计算换入资产、换出资产账面价值总额

换入资产账面价值总额 = $(2\,000\,000 - 1\,250\,000) + (750\,000 - 375\,000) = 1\,125\,000$ (元)

换出资产账面价值总额 = $875\,000 + 250\,000 = 1\,125\,000$ (元)

(2) 确定换入资产总成本

换入资产总成本 = 换出资产账面价值 = 1 125 000 (元)

(3) 确定各项换入资产成本

厂房成本 = $1\,125\,000 \times (750\,000 \div 1\,125\,000 \times 100\%) = 750\,000$ (元)

专利技术成本 = $1\,125\,000 \times (375\,000 \div 1\,125\,000 \times 100\%) = 375\,000$ (元)

(4) 会计分录:

借: 固定资产清理	875 000
贷: 在建工程——××工程	875 000
借: 固定资产清理	43 750
贷: 应交税费——应交营业税	43 750
借: 固定资产——厂房	750 000
无形资产——专利技术	375 000
营业外支出	43 750
贷: 固定资产清理	918 750
长期股权投资	250 000

本章主要参考法规索引

1. 《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(2006年2月15日财政部发布,自2007年1月1日起施行)
2. 《企业会计准则——应用指南(2006)》(2006年10月30日财政部发布,自2007年1月1日起施行)

TopSage.com

第八章 资产减值

第一节 资产减值的认定

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，除特别说明外，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，适用的会计准则因此也不一样。比如，存货、采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产、建造合同形成的资产、递延所得税资产、融资租赁中出租人未担保余值、未探明石油天然气矿区权益、由金融工具确认和计量准则所规范的金融资产等的减值，分别适用存货、投资性房地产、建造合同、所得税、租赁、石油天然气开采、金融工具确认和计量等会计准则，并由相关章节涉及，本章不涉及。

本章涉及的主要是非流动资产，具体包括以下资产：

1. 对子公司、联营企业和合营企业的长期股权投资；
2. 采用成本模式进行后续计量的投资性房地产；
3. 固定资产；
4. 生产性生物资产；
5. 无形资产；
6. 商誉；
7. 探明石油天然气矿区权益和井及相关设施。

本章不涉及下列资产减值的会计处理：存货、消耗性生物资产、采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产、建造合同形成的资产、递延所得税资产、融资租赁中出租人未担保余值、未探明石油天然气矿区权益，以及本书第五章所涉及的金融资产等。

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。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。资产存在减值迹象是资产需要进行减值测试的必要前提，但是，因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。对于尚未达到可使用状态的无形资产，因其价值通常具有较大的不确定性，也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。

此外，采用成本法核算的长期股权投资，除取得投资时实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润外，投资企业按照享有被投资单位宣告发放的现金股利或利润确认投资收益后，应当考虑长期股权投资是否发生了减值。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）账面价值的份额等类似情况。

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。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。比如，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。比如，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。其中，资产的公允价值是指在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换的金额；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。

企业在估计资产的公允价值减去处置费用后的净额时，应当按照下列顺序进行：

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，需要采用以下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资产活跃市场的情况下，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。

企业按照上述要求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者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或者支付的、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，与此同时，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预计资产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 8-1】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 8-2】沿用【例 8-1】，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 8-1：

表 8-1

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8-1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) = $3\,000\,000 \times 30\% + 2\,000\,000 \times 60\% + 1\,000\,000 \times 10\% = 2\,200\,000$ (元)

第2年预计现金流量(期望现金流量) = $1\,600\,000 \times 30\% + 1\,000\,000 \times 60\% + 400\,000 \times 10\% = 1\,120\,000$ (元)

第3年预计现金流量(期望现金流量) = $400\,000 \times 30\% + 200\,000 \times 60\% + 0 \times 10\% = 240\,000$ (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

为了资产减值测试的目的,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作了有关调整,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:

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

【例8-3】乙航运公司于20×0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20×5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、提高使用效率等，因此，将显著提高船舶的运营绩效。

为了计算船舶在20×0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20×0年末与该船舶有关的预计未来现金流量见表8-2。

表8-2

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）
20×1	50 000 000	
20×2	49 200 000	
20×3	47 600 000	
20×4	47 200 000	
20×5	47 800 000	
20×6	49 400 000	65 800 000
20×7	50 000 000	66 320 000
20×8	50 200 000	67 800 000

乙航运公司在20×0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20×5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20×0年末对其进行减值测试时，不应将其包括在内。即在20×0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8-3。

表8-3

单位：元

年 份	预计未来现金流量 （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
20×1	50 000 000	0.8696	43 480 000
20×2	49 200 000	0.7561	37 200 000
20×3	47 600 000	0.6575	31 300 000

续表

年 份	预计未来现金流量 (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
20×4	47 200 000	0.5718	26 980 000
20×5	47 800 000	0.4972	23 770 000
20×6	49 400 000	0.4323	21 360 000
20×7	50 000 000	0.3759	18 800 000
20×8	50 200 000	0.3269	16 410 000
合 计			219 300 000

由于在 20×0 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 20×1~20×4 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,无需计算其可收回金额。20×5 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,企业应当按照下列顺序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）。比如，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）为基础计提每期的折旧额。

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、商誉、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”、“商誉减值准备”、“长期股权投资减值准备”等科目。

【例8-4】沿用【例8-3】，根据乙航运公司船舶减值测试结果，在20×0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20×0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——船舶	100 700 000
贷：固定资产减值准备	100 700 000

第三节 资产组的认定及减值的处理

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及应当计提多少资产减值准备。因此，资产组的认定十分重要。

（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。因此,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。比如,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8-5】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,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8-6】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C进行组装,最终产品由B或者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、B、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C而言,即使组装的产品存在活跃市场,工厂B和C的现金流入依赖于产品在两地之间的分配。工厂B和C的未来现金流入不可能单独地确定,但是,工厂B和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。比如,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、互相依存,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8-7】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,并应当在附注中作出说明。

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,通常不应当包括已确认负债的账面价值,但如不考虑该负债金额就无法确认资产组可收回金额的除外。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8-8】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。

20×9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20×9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20×9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：

1. 抵减分摊至资产组中商誉的账面价值；
2. 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 8-9】 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，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。

20×9 年，该生产线生产的精密仪器有替代产品上市，导致公司精密仪器的销售锐减 40%，该生产线可能发生了减值，因此，丙公司在 20×9 年 12 月 31 日对该生产线进行减值测试。假定至 20×9 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 20×9 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 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20×9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8-4。

表8-4

单位:元

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

*按照分摊比例,机器A应当分摊减值损失160 000元($800\,000 \times 20\%$),但由于机器A的公允价值减去处置费用后的净额为300 000元,因此机器A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($160\,000 - 100\,000$),应当在机器B和机器C之间进行再分摊。

根据上述计算和分摊结果,构成生产线的机器A、机器B和机器C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——机器 A	100 000
——机器 B	262 500
——机器 C	437 500
贷: 固定资产减值准备——机器 A	100 000
——机器 B	262 500
——机器 C	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。因此，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 8-10】 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 20×9 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 生产线可能发生减值，为此，丁公司于 20×9 年末对 A、B、C 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8-5。

表 8-5

单位:元

	资产组 A	资产组 B	资产组 C	合 计
各资产组账面价值	4 000 000	6 000 000	8 000 000	18 000 000
各资产组剩余使用寿命	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	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	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	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8-6。

表 8-6

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
1	720 000	626 112	360 000	313 056	400 000	347 840	1 560 000	1 356 576
2	1 240 000	937 564	640 000	483 904	800 000	604 880	2 880 000	2 177 568
3	1 480 000	973 100	960 000	631 200	1 360 000	894 200	4 200 000	2 761 500
4	1 680 000	960 624	1 160 000	663 288	1 760 000	1 006 368	5 120 000	2 927 616
5	1 840 000	914 848	1 280 000	636 416	2 040 000	1 010 208	5 720 000	2 843 984
6	2 080 000	899 184	1 320 000	570 636	2 240 000	968 352	6 200 000	2 680 260
7	2 200 000	826 980	1 360 000	511 224	2 400 000	902 160	6 480 000	2 435 832

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
8	2 200 000	719 180	1 400 000	457 660	2 520 000	823 788	6 640 000	2 170 616
9	2 120 000	602 716	1 400 000	398 020	2 600 000	739 180	6 680 000	1 899 124
10	1 920 000	474 624	1 400 000	346 080	2 640 000	652 608	6 760 000	1 671 072
11			1 440 000	309 456	2 640 000	567 336	5 280 000	1 134 672
12			1 400 000	261 660	2 640 000	493 416	5 240 000	979 356
13			1 400 000	227 500	2 640 000	429 000	5 240 000	851 500
14			1 320 000	186 516	2 600 000	367 380	5 120 000	723 456
15			1 200 000	147 480	2 480 000	304 792	4 880 000	599 752
16			1 040 000	111 176	2 400 000	256 560	4 600 000	491 740
17			880 000	81 752	2 280 000	211 812	4 320 000	401 328
18			720 000	58 176	2 040 000	164 832	3 880 000	313 504
19			560 000	39 368	1 720 000	120 916	3 400 000	239 020
20			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 8-6 可见, 资产组 A、B、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 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 ($1\,790\,992 \times 2\,250\,000 \div 8\,250\,000$), 导致资产组 B 所包括的资产发生减值 1 302 540 元 ($1\,790\,992 \times 6\,000\,000 \div 8\,250\,000$); 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 ($48\,832 \times 3\,000\,000 \div 11\,000\,000$), 导致资产组 C 所包括的资产发生减值 35 514 元 ($48\,832 \times 8\,000\,000 \div 11\,000\,000$)。

经过上述减值测试后, 资产组 A、B、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——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

第四节 商誉减值的处理

一、商誉减值测试的基本要求

企业合并所形成的商誉，至少应当在每年年度终了进行减值测试。由于商誉难以独立产生现金流量，因此，商誉应当结合与其相关的资产组（或者资产组组合）进行减值测试。相关的资产组应当是能够从企业合并的协同效应中受益的资产组，代表企业基于内部管理目的对商誉进行监控的最低水平，但不应当大于企业根据《企业会计准则第 35 号——分部报告》所确定的报告分部。

为了进行商誉减值测试，因企业合并形成的商誉的账面价值，应当自购买日起按照合理的方法分摊至相关的资产组；难以分摊至相关的资产组的，应当将商誉分摊至相关的资产组组合。在将商誉的账面价值分摊至相关的资产组组合时，应当按照各资产组的公允价值占相关资产组公允价值总额的比例进行分摊。公允价值难以可靠计量的，按照各资产组的账面价值占相关资产组账面价值总额的比例进行分摊。

对于已经分摊商誉的资产组或资产组组合，无论是否存在资产组或资产组组合可能发生减值的迹象，企业每年都应当通过比较包含商誉的资产组或资产组组合的账面价值与可收回金额进行减值测试。

企业因重组等原因改变了其报告结构，从而影响到已分摊商誉的一个或者若干个资产组构成的，应当按照合理的分摊方法，将商誉重新分摊至受影响的资产组。

二、商誉减值的测试及其账务处理

企业在对包含商誉的相关资产组进行减值测试时，如与商誉相关的资产组存在减值迹象的，应当按照下列步骤进行处理：

首先，对不包含商誉的资产组进行减值测试，计算可收回金额，并与相关账面价值进行比较，确认相应的减值损失。

其次，对包含商誉的资产组进行减值测试，比较这些相关资产组的账面价值（包括所分摊的商誉的账面价值部分）与其可收回金额，如相关资产组的可收回金

额低于其账面价值，应当确认相应的减值损失。

减值损失金额应当首先抵减分摊至资产组中商誉的账面价值，再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。相关减值损失的处理顺序和方法与本章第三节有关资产组减值损失的处理顺序和方法相一致。

因企业合并所形成的商誉是母公司根据其在子公司所拥有的权益份额而确认的，子公司中归属于少数股东权益的商誉并没有在合并财务报表中予以确认。因此，在对相关的资产组进行减值测试时，由于其可收回金额的预计包括了归属于少数股东权益的商誉价值部分，为使减值测试建立在一致的基础上，企业应当调整资产组的账面价值，将归属于少数股东权益的商誉包括在内，然后根据调整后的资产组账面价值与其可收回金额进行比较，以确定资产组（包含商誉）是否发生了减值。

上述资产组如果发生了减值，企业应当首先抵减商誉的账面价值。但是，由于根据上述方法计算的商誉减值损失包括了应由少数股东权益承担的部分，而少数股东权益拥有的商誉价值及其减值损失均不在合并财务报表中反映，合并财务报表只反映归属于母公司的商誉减值损失，因此，应当将商誉减值损失在可归属于母公司和少数股东权益部分之间按比例进行分摊，以确认归属于母公司的商誉减值损失，并将其反映在合并财务报表中。

【例 8-11】 甲公司在 20×9 年 1 月 1 日以 32 000 000 元的价格收购了乙公司 80% 股权。在购买日，乙公司可辨认资产的公允价值为 30 000 000 元，假定乙公司没有负债和或有负债。

甲公司在购买日编制的合并资产负债表中确认商誉 8 000 000 元（32 000 000 - 30 000 000 × 80%）、乙公司可辨认净资产 30 000 000 元和少数股东权益 6 000 000 元（30 000 000 × 20%）。

假定乙公司的所有资产被认定为一个资产组。由于该资产组包括商誉，因此，甲公司至少应当在每年年度终了进行减值测试。

在 20×9 年末，甲公司确定该资产组的可收回金额为 20 000 000 元，可辨认净资产的账面价值为 27 000 000 元。

考虑到乙公司作为一个单独的资产组可收回金额 20 000 000 元中，包括归属于少数股东权益在商誉价值中享有的部分。因此，出于减值测试的目的，在与资产组的可收回金额进行比较之前，甲公司应当首先对资产组的账面价值进行调整，使其包括归属于少数股东权益的商誉价值 2 000 000 元 $[(32\,000\,000 \div 80\% - 30\,000\,000) \times 20\%]$ 。然后再据以比较该资产组的账面价值和可收回金额，确定是否发生了资产减值损失以及应予确认的资产减值损失金额，减值测试的过程见表 8-7。

表 8-7

单位: 元

20×9 年年末	商 誉	可辨认净资产	合 计
账面价值	8 000 000	27 000 000	35 000 000
未确认的归属于少数股东权益的商誉价值	2 000 000	—	2 000 000
调整后账面价值	10 000 000	27 000 000	37 000 000
可收回金额			20 000 000
减值损失			17 000 000

根据表 8-7 的计算结果, 资产组发生减值损失 17 000 000 元, 应当首先冲减商誉的账面价值, 然后再将剩余部分分摊至资产组中的其他资产。在本例中, 17 000 000 元减值损失中有 10 000 000 元应当归属于商誉减值损失, 但合并财务报表中确认的商誉仅限于甲公司持有乙公司 80% 股权部分, 因此, 甲公司只需要在合并财务报表中确认 10 000 000 元商誉减值损失的 80%, 即 8 000 000 元, 剩余的 7 000 000 元 (17 000 000 - 10 000 000) 减值损失应当冲减乙公司可辨认净资产的账面价值, 作为乙公司可辨认净资产的减值损失, 减值损失的具体分摊过程见表 8-8。

表 8-8

单位: 元

20×9 年年末	商 誉	可辨认净资产	合 计
账面价值	8 000 000	27 000 000	35 000 000
确认的减值损失	(8 000 000)	(7 000 000)	(15 000 000)
确认减值损失后的账面价值	—	20 000 000	20 000 000

根据表 8-8 的计算结果, 甲公司应当确认的商誉减值损失为 8 000 000 元, 应当确认的其他资产 (假定为固定资产) 减值损失为 7 000 000 元, 账务处理如下:

```

借: 资产减值损失——商誉                    8 000 000
    资产减值损失——固定资产——××          7 000 000
    贷: 商誉减值准备                        8 000 000
        固定资产减值准备——××              7 000 000
  
```

如果商誉已经分摊到某一资产组而且企业处置该资产组中的一项经营, 与该处置经营相关的商誉应当按照下列要求进行处理: (1) 在确定处置损益时, 将其包括在该经营的账面价值中; (2) 按照该项处置经营和该资产组的剩余部分价值的比例为基础进行分摊, 除非企业能够表明有其他更好的方法来反映与处置经营相关的商誉。

本章主要参考法规索引

1. 《企业会计准则第8号——资产减值》(2006年2月15日财政部发布,自2007年1月1日起施行)
2. 《企业会计准则——应用指南(2006)》(2006年10月30日财政部发布,自2007年1月1日起施行)
3. 《企业会计准则解释第3号》(2009年6月11日财政部发布,自2009年1月1日起施行)

TopSage.com

第九章 金融资产

第一节 金融资产的分类

企业的金融资产主要包括库存现金、应收账款、应收票据、应收利息、应收股利、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。

企业应当结合自身业务特点和风险管理要求，将取得的金融资产在初始确认时分为以下几类：（1）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；（2）持有至到期投资；（3）贷款和应收款项；（4）可供出售的金融资产。上述分类一经确定，不得随意变更。

一、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，可以进一步分为交易性金融资产和直接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。

（一）交易性金融资产

满足以下条件之一的金融资产，应当划分为交易性金融资产：

1. 取得该金融资产的目的主要是为了近期内出售。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。
2. 属于进行集中管理的可辨认金融工具组合的一部分，且有客观证据表明企业近期采用短期获利方式对该组合进行管理。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。
3. 属于衍生工具。但是，被指定为有效套期工具的衍生工具、属于财务担保合同的衍生工具、与在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资挂钩并须通过交付该权益工具结算的衍生工具除外。其中，财务担保合同是指保证人和债权人约定，当债务人不履行债务时，保证人按照约定履行债务或者承担责任的合同。

（二）直接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

企业不能随意将某项金融资产直接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。只有在满足下列条件之一时，企业才能将某项金融资产直接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：

1. 该指定可以消除或明显减少由于该金融资产的计量基础不同而导致的相关利得或损失在确认和计量方面不一致的情况。

设立这项条件，目的在于通过直接指定为以公允价值计量，并将其变动计入当期损益，以消除会计上可能存在的不配比现象。例如，按照金融工具确认和计量准则规定，有些金融资产可以被指定或划分为可供出售金融资产，从而其公允价值变动计入所有者权益，但与之直接相关的金融负债却划分为以摊余成本进行后续计量的金融负债，从而导致“会计不配比”。但是，如果将以上金融资产和金融负债均直接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或金融负债，那么就能够消除这种会计不配比现象。

2. 企业的风险管理或投资策略的正式书面文件已载明，该金融资产组合等，以公允价值为基础进行管理、评价并向关键管理人员报告。

此项条件着重企业日常管理和评价业绩的方式，而不是关注金融工具组合中各组成部分的性质。例如，风险投资机构、证券投资基金或类似会计主体，其经营活动的主要目的在于从投资工具的公允价值变动中获取回报，它们在风险管理或投资策略的正式书面文件中对此也有清楚的说明。

在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益工具投资，不得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。

以上所指活跃市场，是指同时具有下列特征的市场：

- (1) 市场内交易的对象具有同质性；
- (2) 可随时找到自愿交易的买方和卖方；
- (3) 市场价格信息是公开的。

二、持有至到期投资

持有至到期投资，是指到期日固定、回收金额固定或可确定，且企业有明确意图和能力持有至到期的非衍生金融资产。企业不能将下列非衍生金融资产划分为持有至到期投资：(1) 在初始确认时即被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的非衍生金融资产；(2) 在初始确认时被指定为可供出售的非衍生金融资产；(3) 符合贷款和应收款项的定义的非衍生金融资产。

如果企业管理层决定将某项金融资产持有至到期，则在该金融资产未到期前，不能随意地改变其“最初意图”。也就是说，投资者在取得投资时意图就应当是明确的，除非遇到一些企业所不能控制、预期不会重复发生且难以合理预计的独立事件，否则将持有至到期。

(一) 到期日固定、回收金额固定或可确定

“到期日固定、回收金额固定或可确定”是指相关合同明确了投资者在确定的期间内获得或应收取现金流量（例如，投资利息和本金等）的金额和时间。因此，从投资者角度看，如果不考虑其他条件，在将某项投资划分为持有至到期投资时可

以不考虑可能存在的发行方重大支付风险。其次，由于要求到期日固定，从而权益工具投资不能划分为持有至到期投资。再者，如果符合其他条件，不能由于某债务工具投资是浮动利率投资而不将其划分为持有至到期投资。

（二）有明确意图持有至到期

“有明确意图持有至到期”是指投资者在取得投资时意图就是明确的，除非遇到一些企业所不能控制、预期不会重复发生且难以合理预计的独立事件，否则将持有至到期。

存在下列情况之一的，表明企业没有明确意图将金融资产投资持有至到期：

1. 持有该金融资产的期限不确定。
2. 发生市场利率变化、流动性需要变化、替代投资机会及其投资收益率变化、融资来源和条件变化、外汇风险变化等情况时，将出售该金融资产。但是，无法控制、预期不会重复发生且难以合理预计的独立事项引起的金融资产出售除外。
3. 该金融资产的发行方可以按照明显低于其摊余成本的金额清偿。
4. 其他表明企业没有明确意图将该金融资产持有至到期的情况。

据此，对于发行方可以赎回的债务工具，如发行方行使赎回权，投资者仍可收回其几乎所有初始净投资（含支付的溢价和交易费用），那么投资者可以将此类投资划分为持有至到期。但是，对于投资者有权要求发行方赎回的债务工具投资，投资者不能将其划分为持有至到期投资。

（三）有能力持有至到期

“有能力持有至到期”是指企业有足够的财务资源，并不受外部因素影响将投资持有至到期。

存在下列情况之一的，表明企业没有能力将具有固定期限的金融资产投资持有至到期：

1. 没有可利用的财务资源持续地为该金融资产投资提供资金支持，以使该金融资产投资持有至到期。
2. 受法律、行政法规的限制，使企业难以将该金融资产投资持有至到期。
3. 其他表明企业没有能力将具有固定期限的金融资产投资持有至到期的情况。

企业应当于每个资产负债表日对持有至到期投资的意图和能力进行评价。发生变化的，应当将其重分类为可供出售金融资产进行处理。

三、贷款和应收款项

贷款和应收款项，是指在活跃市场中没有报价、回收金额固定或可确定的非衍生金融资产。企业不应当将下列非衍生金融资产划分为贷款和应收款项：（1）准备立即出售或在近期出售的非衍生金融资产，这类非衍生金融资产应划分为交易性金融资产；（2）初始确认时被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的非衍生金融资产；（3）初始确认时被指定为可供出售的非衍生金融资产；（4）因债

务人信用恶化以外的原因，使持有方可能难以收回几乎所有初始投资的非衍生金融资产。例如，企业所持有的证券投资基金或类似的基金等。

贷款和应收款项泛指一类金融资产，主要是指金融企业发放的贷款和其他债权，但又限于金融企业发放的贷款和其他债权。非金融企业持有的现金和银行存款、销售商品或提供劳务形成的应收款项、持有的其他企业的债权（不包括在活跃市场上有报价的债务工具）等，只要符合贷款和应收款项的定义，可以划分为这一类。划分为贷款和应收款项类的金融资产与划分为持有至到期投资类的金融资产的主要差别在于，前者不是在活跃市场上有报价的金融资产，并且不像持有至到期投资那样在出售或重分类方面受到较多限制。如果某债务工具投资在活跃市场上没有报价，则企业不能将其划分为持有至到期投资。

四、可供出售金融资产

可供出售金融资产，是指初始确认时即被指定为可供出售的非衍生金融资产，以及没有划分为持有至到期投资、贷款和应收款项、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的金融资产。通常情况下，划分为此类的金融资产应当在活跃的市场上有报价，因此，企业从二级市场上购入的有报价的股票、债券、基金等，没有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或持有至到期投资等金融资产的，可以划分为可供出售金融资产。

需要注意以下两类限售股权的分类：

1. 企业在股权分置改革过程中持有对被投资单位在重大影响以上的股权，应当作为长期股权投资，视对被投资单位的影响程度分别采用成本法或权益法核算；企业在股权分置改革过程中持有对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响的股权，应当划分为可供出售金融资产。

2. 企业持有上市公司限售股权（不包括股权分置改革中持有的限售股权），对上市公司不具有控制、共同控制或重大影响的，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（以下简称金融工具确认和计量准则）的规定，将该限售股权划分为可供出售金融资产或以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

五、不同类金融资产之间的重分类

企业在金融资产初始确认时对其进行分类后，不得随意变更，具体应按如下规定处理：

1. 企业在初始确认时将某金融资产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后，不能重分类为其他类金融资产；其他类金融资产也不能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。

2. 持有至到期投资、贷款和应收款项、可供出售金融资产等三类金融资产之间，也不得随意重分类。

3. 企业因持有意图或能力的改变,使某项投资不再适合划分为持有至到期投资的,应当将其重分类为可供出售金融资产。

企业将持有至到期投资在到期前处置或重分类,通常表明其违背了将投资持有到期的最初意图。如果处置或重分类为其他类金融资产的金额相对于该类投资(即企业全部持有至到期投资)在出售或重分类前的总额较大,则企业在处置或重分类后应立即将其剩余的持有至到期投资(即全部持有至到期投资扣除已处置或重分类的部分)重分类为可供出售金融资产。

但是,遇到下列情况可以除外:

(1) 出售日或重分类日距离该项投资到期日或赎回日较近(如到期前3个月内),且市场利率变化对该项投资的公允价值没有显著影响;

(2) 根据合同约定的偿付方式,企业已收回几乎所有初始本金;

(3) 出售或重分类是由于企业无法控制、预期不会重复发生且难以合理预计的独立事件所引起。此种情况主要包括:

① 因被投资单位信用状况严重恶化,将持有至到期投资予以出售;

【例9-1】20×7年1月,甲公司从美国市场以21 000 000美元的价格购入美国某金融公司新发行的3年期固定利率债券,票面利率4.5%,债券面值为20 000 000美元。甲公司将其划分为持有至到期投资。

20×8年9月,受美国雷曼兄弟公司破产的影响,该金融公司所发行债券的二级市场价格严重下滑。为此,国际公认的评级公司将该金融公司的长期信用等级从Baa2下调至Baa3,认为该金融公司的清偿能力较弱,风险相对越来越大,对经营环境和其他内外部条件变化较为敏感,容易受到冲击,具有较大的不确定性。

综合考虑上述因素,甲公司认为,尽管所持有的该金融公司债券剩余期限较短,但由于其未来表现存在相当大的不确定性,继续持有这些债券会有较大的信用风险。为此,甲公司于20×9年1月将该金融公司债券按低于面值的价格出售。

本例中,甲公司出售所持有的美国某金融公司债券主要是由于其本身无法控制、预期不会重复发生且难以合理预计的独立事件所引起,因而不会影响到甲公司对其他持有至到期投资的分类。

② 因相关税收法规取消了持有至到期投资的利息税前可抵扣政策,或显著减少了税前可抵扣金额,将持有至到期投资予以出售;

③ 因发生重大企业合并或重大处置,为保持现行利率风险头寸或维持现行信用风险政策,将持有至到期投资予以出售;

④ 因法律、行政法规对允许投资的范围或特定投资品种的投资限额作出重大调整,将持有至到期投资予以出售;

⑤ 因监管部门要求大幅度提高资产流动性,或大幅度提高持有至到期投资在计算资本充足率时的风险权重,将持有至到期投资予以出售。

第二节 金融资产的计量

一、金融资产的初始计量

企业初始确认金融资产时，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或金融负债，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，相关交易费用应当计入初始确认金额。其中，金融资产的公允价值，应当以市场交易价格为基础确定。

交易费用，是指可直接归属于购买、发行或处置金融工具新增的外部费用。新增的外部费用，是指企业不购买、发行或处置金融工具就不会发生的费用，包括支付给代理机构、咨询公司、券商等的手续费和佣金及其他必要支出，不包括债券溢价、折价、融资费用、内部管理成本及其他与交易不直接相关的费用。交易费用构成实际利率的组成部分。

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债券利息或现金股利，应当单独确认为应收项目进行处理。

二、公允价值的确定

公允价值，是指在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额。在公平交易中，交易双方应当是持续经营企业，不打算或不需要进行清算、重大缩减经营规模，或在不利条件下仍进行交易。

（一）存在活跃市场的金融资产公允价值的确定

存在活跃市场的金融资产，活跃市场中的报价应当用于确定其公允价值。活跃市场中的报价是指易于定期从交易所、经纪商、行业协会、定价服务机构等获得的价格，且代表了在公平交易中实际发生的市场交易的价格。

1. 在活跃市场上，企业已持有的金融资产的报价，应当是现行出价；企业拟购入的金融资产的报价，应当是现行要价。

2. 企业持有可抵销市场风险的资产时，可采用市场中间价确定可抵销市场风险头寸的公允价值；同时，用出价或要价作为确定净敞口的公允价值。

3. 金融资产没有现行出价或要价，但最近交易日后经济环境没有发生重大变化的，企业应当采用最近交易的市场报价确定该金融资产的公允价值。最近交易日后经济环境发生了重大变化时，企业应当参考类似金融资产的现行价格或利率，调整最近交易的市场报价，以确定该金融资产的公允价值。

企业有足够的证据表明最近交易的市场报价不是公允价值的，应当对最近交易的市场报价作出适当调整，以确定该金融资产的公允价值。

4. 金融资产组合的公允价值，应当根据该组合内单项金融资产的数量与单位市场报价共同确定。

（二）不存在活跃市场的金融资产公允价值的确定

金融资产不存在活跃市场的，企业应当采用估值技术确定其公允价值。采用估值技术得出的结果，应当反映估值日在公平交易中可能采用的交易价格。估值技术包括参考熟悉情况并自愿交易的各方最近进行的市场交易中使用的价格、参照实质上相同的其他金融资产的当前公允价值、现金流量折现法和期权定价模型等。

企业应当选择市场参与者普遍认同，且被以往市场实际交易价格验证具有可靠性的估值技术确定金融工具的公允价值：

1. 采用估值技术确定金融资产的公允价值时，应当尽可能使用市场参与者在金融资产定价时考虑的所有市场参数，包括无风险利率、信用风险、外汇汇率、商品价格、股价或股价指数、金融工具价格未来波动率、提前偿还风险、金融资产或金融负债的服务成本等，尽可能不使用与企业特定相关的参数。

2. 企业应当定期使用没有经过修正或重新组合的金融资产公开交易价格校正所采用的估值技术，并测试该估值技术的有效性。

3. 金融资产的交易价格应当作为其初始确认时的公允价值的最好证据，但有客观证据表明相同金融资产公开交易价格更公允，或采用仅考虑公开市场参数的估值技术确定的结果更公允的，不应当采用交易价格作为初始确认时的公允价值，而应当采用更公允的交易价格或估值结果确定公允价值。

4. 初始取得或源生的金融资产应当以市场交易价格作为确定其公允价值的基础。

5. 估值技术中折现率应当区别以下情况确定。

（1）债务工具的公允价值，应当根据取得日或发行日的市场情况和当前市场情况，或其他类似债务工具（即有类似的剩余期限、现金流量模式、标价币种、信用风险、担保和利率基础等）的当前市场利率确定。

（2）债务人的信用风险和适用的信用风险贴水在债务工具发行后没有改变的，可使用基准利率估计当前市场利率确定债务工具的公允价值。债务人的信用风险和相应的信用风险贴水在债务工具发行后发生改变的，应当参考类似债务工具的当前价格或利率，并考虑金融工具之间的差异调整，确定债务工具的公允价值。

（3）企业采用未来现金流量折现法确定金融资产公允价值的，应当使用合同条款和特征在实质上相同的其他金融资产的市场收益率作为折现率。金融资产的条款和特征，包括金融资产本身的信用质量、合同规定采用固定利率计息的剩余期间、支付本金的剩余期间以及支付时采用的货币等。

6. 没有标明利率的短期应收款项的现值与实际交易价格相差很小的，可以按照实际交易价格计量。

7. 在活跃市场中没有报价的权益工具投资，以及与该权益工具挂钩并须通过交付该权益工具结算的衍生工具，满足下列条件之一的，表明其公允价值能够可靠

计量：

- (1) 该金融工具公允价值合理估计数的变动区间很小。
- (2) 该金融工具公允价值变动区间内，各种用于确定公允价值估计数的概率能够合理地确定。

三、金融资产的后续计量

(一) 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。企业应当按照以下原则对金融资产进行后续计量：

1. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，应当按照公允价值计量，且不扣除将来处置该金融资产时可能发生的交易费用。
2. 持有至到期投资，应当采用实际利率法，按摊余成本计量。
3. 贷款和应收款项，应当采用实际利率法，按摊余成本计量。
4. 可供出售金融资产，应当按照公允价值计量，且不扣除将来处置该金融资产时可能发生的交易费用。

(二) 实际利率法及摊余成本

1. 实际利率法

实际利率法，是指按照金融资产或金融负债（含一组金融资产或金融负债）的实际利率计算其摊余成本及各期利息收入或利息费用的方法。

(1) 实际利率，是指将金融资产或金融负债在预期存续期间或适用的更短期间内的未来现金流量，折现为该金融资产或金融负债当前账面价值所使用的利率。

(2) 企业在初始确认以摊余成本计量的金融资产或金融负债时，就应当计算确定实际利率，并在相关金融资产或金融负债预期存续期间或适用的更短期间内保持不变。

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（包括提前还款权、看涨期权、类似期权等）的基础上预计未来现金流量，但不应考虑未来信用损失。

金融资产或金融负债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收费、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。金融资产或金融负债的未来现金流量或存续期间无法可靠预计时，应当采用该金融资产或金融负债在整个合同期内的合同现金流量。

2. 摊余成本

金融资产或金融负债的摊余成本，是指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：

- (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) 扣除已发生的减值损失（仅适用于金融资产）。

需要说明的是，对于要求采用实际利率法摊余成本进行后续计量的金融资产或金融负债，如果有客观证据表明该金融资产或金融负债按实际利率计算的各期利息收入或利息费用与名义利率计算的相差很小，也可以采用名义利率摊余成本进行后续计量。

(三) 金融资产相关利得或损失的处理

1. 对于按照公允价值进行后续计量的金融资产，其公允价值变动形成利得或损失，除与套期保值有关外，应当按照下列规定处理：

(1) 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变动形成的利得或损失，应当计入当期损益。

(2) 可供出售金融资产公允价值变动形成的利得或损失，除减值损失和外币货币性金融资产形成的汇兑差额外，应当直接计入所有者权益，在该金融资产终止确认时转出，计入当期损益。

可供出售外币货币性金融资产形成的汇兑差额，应当计入当期损益。采用实际利率法计算的可供出售金融资产的利息收入，应当计入当期损益；可供出售权益工具投资的现金股利，应当在被投资单位宣告发放股利时计入当期损益。

2. 以摊余成本计量的金融资产，在发生减值、摊销或终止确认时产生的利得或损失，应当计入当期损益。但是，该金融资产被指定为被套期项目的，相关的利得或损失的处理，适用《企业会计准则第24号——套期保值》。

四、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，着重于该金融资产与金融市场的紧密结合性，反映该类金融资产相关市场变量变化对其价值的影响，进而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. 企业取得交易性金融资产，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. 交易性金融资产持有期间被投资单位宣告发放的现金股利，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，借记“应收股利”或“应收利息”科目，贷记“投资收益”科目。

3. 资产负债表日，交易性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做相反的会计分录。

4. 出售交易性金融资产, 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、公允价值变动”科目, 按其差额, 贷记或借记“投资收益”科目。同时, 将原计入该金融资产的公允价值变动转出, 借记或贷记“公允价值变动损益”科目, 贷记或借记“投资收益”科目。

【例9-2】20×9年5月20日, 甲公司从深圳证券交易所购入乙公司股票1 000 000股, 占乙公司有表决权股份的5%, 支付价款合计5 080 000元, 其中, 证券交易税等交易费用8 000元, 已宣告发放现金股利72 000元。甲公司没有在乙公司董事会中派出代表, 甲公司将其划分为交易性金融资产。

20×9年6月20日, 甲公司收到乙公司发放的20×8年现金股利72 000元。

20×9年6月30日, 乙公司股票收盘价为每股5.20元。

20×9年12月31日, 甲公司仍持有乙公司股票; 当日, 乙公司股票收盘价为每股4.90元。

2×10年4月20日, 乙公司宣告发放20×9年现金股利2 000 000元。

2×10年5月10日, 甲公司收到乙公司发放的20×9年现金股利。

2×10年5月17日, 甲公司以前每股4.50元的价格将股票全部转让, 同时支付证券交易税等交易费用7 200元。

假定不考虑其他因素, 甲公司的账务处理如下:

(1) 20×9年5月20日, 购入乙公司股票1 000 000股

借: 交易性金融资产——乙公司股票——成本	5 000 000
应收股利——乙公司	72 000
投资收益	8 000
贷: 银行存款	5 080 000

乙公司股票的单位成本 = $(5\,080\,000 - 72\,000 - 8\,000) \div 1\,000\,000 = 5.00$ (元/股)

(2) 20×9年6月20日, 收到乙公司发放的20×8年现金股利72 000元

借: 银行存款	72 000
贷: 应收股利——乙公司	72 000

(3) 20×9年6月30日, 确认乙公司股票公允价值变动 = $(5.20 - 5.00) \times 1\,000\,000 = 200\,000$ (元)

借: 交易性金融资产——乙公司股票——公允价值变动	200 000
贷: 公允价值变动损益——乙公司股票	200 000

(4) 20×9年12月31日, 确认乙公司股票公允价值变动 = $(4.90 - 5.20) \times 1\,000\,000 = -300\,000$ (元)

借: 公允价值变动损益——乙公司股票	300 000
贷: 交易性金融资产——乙公司股票——公允价值变动	300 000

(5) 2×10年4月20日, 确认乙公司发放的20×9年现金股利中应享有的份

额 = $2\,000\,000 \times 5\% = 100\,000$ (元)

借：应收股利——乙公司	100 000
贷：投资收益	100 000

(6) 2×10年5月10日，收到乙公司发放的20×9年现金股利

借：银行存款	100 000
贷：应收股利——乙公司	100 000

(7) 2×10年5月17日，出售乙公司股票1 000 000股

借：银行存款	4 492 800
投资收益	407 200
交易性金融资产——乙公司股票——公允价值变动	100 000
贷：交易性金融资产——乙公司股票——成本	5 000 000

乙公司股票出售价格 = $4.50 \times 1\,000\,000 = 4\,500\,000$ (元)

出售乙公司股票取得的价款 = $4\,500\,000 - 7\,200 = 4\,492\,800$ (元)

乙公司股票持有期间公允价值变动计入当期损益的金额 = $200\,000 - 300\,000 = -100\,000$ (元)

出售乙公司股票时的账面余额 = $5\,000\,000 + (-100\,000) = 4\,900\,000$ (元)

出售乙公司股票的损益 = $4\,492\,800 - 4\,900\,000 = -407\,200$ (元)

同时，借：投资收益——乙公司股票	100 000
贷：公允价值变动损益——乙公司股票	100 000

原计入该金融资产的公允价值变动 = $-100\,000$ (元)

【例9-3】20×9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2 060 000元，其中，已到付息期但尚未领取的利息40 000元，交易费用20 000元。该债券面值2 000 000元，剩余期限为3年，票面年利率为4%，每半年末付息一次。甲公司将其划分为交易性金融资产。其他资料如下：

- (1) 20×9年1月10日，收到丙公司债券20×8年下半年利息40 000元。
- (2) 20×9年6月30日，丙公司债券的公允价值为2 300 000元（不含利息）。
- (3) 20×9年7月10日，收到丙公司债券20×9年上半年利息。
- (4) 20×9年12月31日，丙公司债券的公允价值为2 200 000元（不含利息）。
- (5) 2×10年1月10日，收到丙公司债券20×9年下半年利息。
- (6) 2×10年6月20日，通过二级市场出售丙公司债券，取得价款2 360 000元。假定不考虑其他因素。

甲公司的账务处理如下：

(1) 20×9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——丙公司债券——成本	2 000 000
应收利息——丙公司	40 000
投资收益	20 000

贷：银行存款 2 060 000

(2) 20×9 年 1 月 10 日，收到该债券 20×8 年下半年利息 40 000 元

借：银行存款 40 000

贷：应收利息——丙公司 40 000

(3) 20×9 年 6 月 30 日，确认丙公司债券公允价值变动 300 000 元 (2 300 000 - 2 000 000) 和投资收益 40 000 元 (2 000 000 × 4% ÷ 2)

借：交易性金融资产——丙公司债券——公允价值变动 300 000

贷：公允价值变动损益——丙公司债券 300 000

借：应收利息——丙公司 40 000

贷：投资收益——丙公司债券 40 000

(4) 20×9 年 7 月 10 日，收到丙公司债券 20×9 年上半年利息

借：银行存款 40 000

贷：应收利息——丙公司 40 000

(5) 20×9 年 12 月 31 日，确认丙公司债券公允价值变动 -100 000 元 (2 200 000 - 2 300 000) 和投资收益 40 000 元 (2 000 000 × 4% ÷ 2)

借：公允价值变动损益——丙公司债券 100 000

贷：交易性金融资产——丙公司债券——公允价值变动 100 000

借：应收利息——丙公司 40 000

贷：投资收益——丙公司债券 40 000

(6) 2×10 年 1 月 10 日，收到该丙公司债券 20×9 年下半年利息

借：银行存款 40 000

贷：应收利息——丙公司 40 000

(7) 2×10 年 6 月 20 日，通过二级市场出售丙公司债券

借：银行存款 2 360 000

贷：交易性金融资产——丙公司债券——成本 2 000 000

——公允价值变动 200 000

投资收益——丙公司债券 160 000

出售丙公司债券取得的价款 = 2 360 000 (元)

丙公司债券持有期间公允价值变动计入当期损益的金额 = 300 000 - 100 000 = 200 000 (元)

出售丙公司债券时的账面余额 = 2 000 000 + 200 000 = 2 200 000 (元)

出售丙公司债券的损益 = 2 360 000 - 2 200 000 = 160 000 (元)

同时，借：公允价值变动损益——丙公司股票 200 000

贷：投资收益——丙公司债券 200 000

原计入该金融资产的公允价值变动 = 200 000 (元)

五、持有至到期投资的会计处理

持有至到期投资的会计处理，着重于该金融资产的持有者打算“持有至到期”，未到期前通常不会出售或重分类。因此，持有至到期投资的会计处理主要应解决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。

相关的账务处理如下：

1. 企业取得的持有至到期投资，应按该投资的面值，借记“持有至到期投资——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“持有至到期投资——利息调整”科目。

2. 资产负债表日，持有至到期投资为分期付息、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，按持有至到期投资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“持有至到期投资——利息调整”科目。

持有至到期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“持有至到期投资——应计利息”科目，按持有至到期投资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“持有至到期投资——利息调整”科目。

3. 出售持有至到期投资，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“持有至到期投资——成本、利息调整、应计利息”科目，按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。已计提减值准备的，还应同时结转减值准备。

【例9-4】20×9年1月1日，甲公司支付价款1 000 000元（含交易费用）从上海证券交易所购入A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1 250 000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59 000元），本金在债券到期时一次性偿还。合同约定：A公司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A公司不会提前赎回。甲公司有意图也有能力将该债券持有至到期，划分为持有至到期投资。

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 ：

$$59\,000 \times (1+r)^{-1} + 59\,000 \times (1+r)^{-2} + 59\,000 \times (1+r)^{-3} + 59\,000 \times (1+r)^{-4} + (59\,000 + 1\,250\,000) \times (1+r)^{-5} = 1\,000\,000$$

采用插值法，计算得出 $r=10\%$ 。

表 9-1

单位：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)
20×9年1月1日				1 000 000
20×9年12月31日	59 000	100 000	-41 000	1 041 000
2×10年12月31日	59 000	104 100	-45 100	1 086 100
2×11年12月31日	59 000	108 610	-49 610	1 135 710
2×12年12月31日	59 000	113 571	-54 571	1 190 281
2×13年12月31日	59 000	118 719 *	-59 719	1 250 000
小 计	295 000	545 000	-250 000	1 250 000
2×13年12月31日	1 250 000	—	1 250 000	0
合 计	1 545 000	545 000	1 000 000	—

* 尾数调整：1 250 000 + 59 000 - 1 190 281 = 118 719 (元)

根据表 9-1 中的数据，甲公司的有关账务处理如下：

(1) 20×9年1月1日，购入A公司债券

借：持有至到期投资——A公司债券——成本 1 250 000
 贷：银行存款 1 000 000
 持有至到期投资——A公司债券——利息调整 250 000

(2) 20×9年12月31日，确认A公司债券实际利息收入、收到债券利息

借：应收利息——A公司 59 000
 持有至到期投资——A公司债券——利息调整 41 000
 贷：投资收益——A公司债券 100 000
 借：银行存款 59 000
 贷：应收利息——A公司 59 000

(3) 2×10年12月31日，确认A公司债券实际利息收入、收到债券利息

借：应收利息——A公司 59 000
 持有至到期投资——A公司债券——利息调整 45 100
 贷：投资收益——A公司债券 104 100
 借：银行存款 59 000
 贷：应收利息——A公司 59 000

(4) 2×11年12月31日，确认A公司债券实际利息收入、收到债券利息

借：应收利息——A公司 59 000
 持有至到期投资——A公司债券——利息调整 49 610
 贷：投资收益——A公司债券 108 610
 借：银行存款 59 000
 贷：应收利息——A公司 59 000

(5) 2×12年12月31日, 确认A公司债券实际利息收入、收到债券利息

借: 应收利息——A公司	59 000
持有至到期投资——A公司债券——利息调整	54 571
贷: 投资收益——A公司债券	113 571
借: 银行存款	59 000
贷: 应收利息——A公司	59 000

(6) 2×13年12月31日, 确认A公司债券实际利息收入、收到债券利息和本金

借: 应收利息——A公司	59 000
持有至到期投资——A公司债券——利息调整	59 719
贷: 投资收益——A公司债券	118 719
借: 银行存款	59 000
贷: 应收利息——A公司	59 000
借: 银行存款	1 250 000
贷: 持有至到期投资——A公司债券——成本	1 250 000

假定甲公司购买的A公司债券不是分次付息, 而是到期一次还本付息, 且利息不是以复利计算。此时, 甲公司所购买A公司债券的实际利率 r 计算如下:

$$(59\,000 + 59\,000 + 59\,000 + 59\,000 + 59\,000 + 1\,250\,000) \times (1 + r)^{-5} = 1\,000\,000$$

由此计算得出 $r \approx 9.05\%$ 。

据此, 调整表9-1中相关数据后如表9-2所示:

表9-2

单位: 元

日 期	现金流入 (a)	实际利息收入 (b) = 期初(d) × 9.05%	已收回的本金 (c) = (a) - (b)	摊余成本余额 (d) = 期初(d) - (c)
20×9年1月1日				1 000 000
20×9年12月31日	0	90 500	-90 500	1 090 500
2×10年12月31日	0	98 690.25	-98 690.25	1 189 190.25
2×11年12月31日	0	107 621.72	-107 621.72	1 296 811.97
2×12年12月31日	0	117 361.48	-117 361.48	1 414 173.45
2×13年12月31日	295 000	130 826.55*	164 173.45	1 250 000
小 计	295 000	545 000	-250 000	1 250 000
2×13年12月31日	1 250 000	—	1 250 000	0
合 计	1 545 000	545 000	1 000 000	—

* 尾数调整: $1\,250\,000 + 59\,000 - 1\,414\,173.45 = 130\,826.55$ (元)

根据表9-2中的数据, 甲公司的有关账务处理如下:

(1) 20×9年1月1日, 购入A公司债券		
借: 持有至到期投资——A公司债券——成本		1 250 000
贷: 银行存款		1 000 000
持有至到期投资——A公司债券——利息调整		250 000
(2) 20×9年12月31日, 确认A公司债券实际利息收入		
借: 持有至到期投资——A公司债券——应计利息		59 000
——利息调整		31 500
贷: 投资收益——A公司债券		90 500
(3) 2×10年12月31日, 确认A公司债券实际利息收入		
借: 持有至到期投资——A公司债券——应计利息		59 000
——利息调整		39 690.25
贷: 投资收益——A公司债券		98 690.25
(4) 2×11年12月31日, 确认A公司债券实际利息收入		
借: 持有至到期投资——A公司债券——应计利息		59 000
——利息调整		48 621.72
贷: 投资收益——A公司债券		107 621.72
(5) 2×12年12月31日, 确认A公司债券实际利息收入		
借: 持有至到期投资——A公司债券——应计利息		59 000
——利息调整		58 361.48
贷: 投资收益——A公司债券		117 361.48
(6) 2×13年12月31日, 确认A公司债券实际利息收入、收回债券本金和票面利息		
借: 持有至到期投资——A公司债券——应计利息		59 000
——利息调整		71 826.55
贷: 投资收益——A公司债券		130 826.55
借: 银行存款		1 545 000
贷: 持有至到期投资——A公司债券——成本		1 250 000
——应计利息		295 000

六、贷款和应收款项的会计处理

(一) 贷款和应收款项的会计处理原则

贷款和应收款项的会计处理原则, 与持有至到期投资大致相同。具体包括以下方面:

1. 金融企业按当前市场条件发放的贷款, 应按发放贷款的本金和相关交易费用之和作为初始确认金额。一般企业对外销售商品或提供劳务形成的应收债权, 通常应按从购货方应收的合同或协议价款作为初始确认金额。

2. 贷款持有期间所确认的利息收入, 应根据实际利率计算。实际利率应在取得贷款时确定, 在该贷款预期存续期间或适用的更短期间内保持不变。实际利率与合同利率差别较小的, 也可按合同利率计算利息收入。

3. 企业收回或处置贷款和应收款项时, 应将取得的价款与该贷款和应收款项账面价值之间的差额计入当期损益。

(二) 贷款和应收款项的主要账务处理

贷款是商业银行的一项主要业务, 应设置“贷款”科目对按规定发放的各种贷款(如质押贷款、抵押贷款、保证贷款、信用贷款, 以及具有贷款性质的银团贷款、贸易贷款、协议透支、信用卡透支、转贷款)进行核算。一般企业的应收款项, 通常应设置“应收账款”、“应收票据”、“长期应收款”、“其他应收款”等科目核算。

与应收账款和应收票据有关的主要账务处理:

1. 应收账款的账务处理

(1) 企业因销售商品、提供劳务等经营活动发生的应收账款, 按应收金额, 借记“应收账款”科目, 按确认的营业收入, 贷记“主营业务收入”等科目, 涉及增值税销项税额的, 还应按销项税额, 贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。收回应收账款时, 借记“银行存款”等科目, 贷记“应收账款”科目。

(2) 企业与债务人进行债务重组, 应当分别债务重组的不同方式对重组债权进行处理。具体参见本书第十二章的相关内容。

2. 应收票据的账务处理

(1) 企业因销售商品、提供劳务等而收到开出、承兑的商业汇票, 按商业汇票的票面金额, 借记“应收票据”科目, 按确认的营业收入, 贷记“主营业务收入”等科目, 涉及增值税销项税额的, 还应按销项税额, 贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。

(2) 持未到期的商业汇票向银行贴现, 符合金融工具确认和计量准则有关金融资产终止确认条件的, 应按实际收到的金额(即减去贴现息后的净额), 借记“银行存款”等科目, 按贴现息部分, 借记“财务费用”等科目, 按商业汇票的票面金额, 贷记“应收票据”科目; 不符合金融工具确认和计量准则有关金融资产终止确认条件的, 不应结转应收票据, 应按实际收到的金额(即减去贴现息后的净额), 借记“银行存款”等科目, 按贴现息部分, 借记“财务费用”等科目, 按其差额, 贷记“短期借款”等科目。

(3) 将持有的商业汇票背书转让以取得所需物资, 按应计入取得物资成本的金额, 借记“材料采购”或“原材料”、“库存商品”等科目, 按商业汇票的票面金额, 贷记“应收票据”科目, 如有差额, 借记或贷记“银行存款”等科目, 涉及增值税进项税额的, 还应按进项税额, 借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”等科目。

(4) 商业汇票到期, 应按实际收到的金额, 借记“银行存款”科目, 按商业汇票的票面金额, 贷记“应收票据”科目。

【例9-5】甲公司20×9年1月份销售A商品给乙企业, 货已发出, 甲公司开具的增值税专用发票上注明的商品价款为100 000元, 增值税销项税额为17 000元。当日收到乙企业签发的不带息商业承兑汇票一张, 该票据的期限为3个月。A商品销售符合会计准则规定的收入确认条件。

甲公司的相关账务处理如下:

(1) A商品销售实现时

借: 应收票据——乙企业	117 000
贷: 主营业务收入——A商品	100 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	17 000

(2) 3个月后, 应收票据到期, 甲公司收回款项117 000元, 存入银行

借: 银行存款	117 000
贷: 应收票据——乙企业	117 000

(3) 如果甲公司在该票据到期前向银行贴现, 且银行拥有追索权, 则甲公司应按票据面值确认短期借款, 按实际收到的金额(即减去贴现息后的净额)与票据面值之间的差额确认为财务费用。假定甲公司该票据贴现获得现金净额115 830元, 则相关账务处理如下:

借: 银行存款	115 830
财务费用——票据贴现	1 170
贷: 短期借款——××银行	117 000

需要注意的是, 企业应当设置“应收票据备查簿”, 逐笔登记商业汇票的种类、号数和出票日、票面金额、交易合同号和付款人、承兑人、背书人的姓名或单位名称、到期日、背书转让日、贴现日、贴现率和贴现净额以及收款日和收回金额、退票情况等资料。商业汇票到期结清票款或退票后, 在备查簿中应予注销。

七、可供出售金融资产的会计处理

可供出售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, 例如, 均要求按公允价值进行后续计量。但是, 也有一些不同之处, 例如, 可供出售金融资产取得时发生的交易费用应当计入初始入账金额、可供出售金融资产后续计量时公允价值变动计入所有者权益、可供出售外币股权投资因资产负债表日汇率变动形成的汇兑损益计入所有者权益等。

相关的账务处理如下:

1. 企业取得可供出售的金融资产, 应按其公允价值与交易费用之和, 借记“可供出售金融资产——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。

企业取得的可供出售金融资产为债券投资的，应按债券的面值，借记“可供出售金融资产——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，按差额，借记或贷记“可供出售金融资产——利息调整”科目。

2. 资产负债表日，可供出售债券为分期付息、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，按可供出售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“可供出售金融资产——利息调整”科目。

可供出售债券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“可供出售金融资产——应计利息”科目，按可供出售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“可供出售金融资产——利息调整”科目。

3. 资产负债表日，可供出售金融资产的公允价值高于其账面余额的差额，借记“可供出售金融资产——公允价值变动”科目，贷记“资本公积——其他资本公积”科目；公允价值低于其账面余额的差额做相反的会计分录。

4. 出售可供出售金融资产，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“可供出售金融资产——成本、公允价值变动、利息调整、应计利息”科目，按应从所有者权益中转出的公允价值累计变动额，借记或贷记“资本公积——其他资本公积”科目，按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。

为便于比较和理解可供出售金融资产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的主要区别，下面以与【例9-2】基本一样的条件举例说明。

【例9-6】20×9年5月20日，甲公司从深圳证券交易所购入乙公司股票1 000 000股，占乙公司有表决权股份的5%，支付价款合计5 080 000元，其中，证券交易税等交易费用8 000元，已宣告发放现金股利72 000元。甲公司没有在乙公司董事会中派出代表，甲公司将其划分为可供出售金融资产。

20×9年6月20日，甲公司收到乙公司发放的20×8年现金股利72 000元。

20×9年6月30日，乙公司股票收盘价为每股5.20元。

20×9年12月31日，乙公司股票收盘价为每股4.90元。

2×10年4月20日，乙公司宣告发放20×9年现金股利2 000 000元。

2×10年5月10日，甲公司收到乙公司发放的20×9年现金股利。

2×15年1月10日，甲公司以每股4.50元的价格将股票全部转让，同时支付证券交易税等交易费用7 200元。

假定不考虑其他因素，同时为方便计算，假定乙公司股票自2×10年1月1日至2×14年12月31日止价格未发生变化，一直保持为4.90元/股。

甲公司的账务处理如下：

(1) 20×9年5月20日, 购入乙公司股票1 000 000股

借: 可供出售金融资产——乙公司股票——成本	5 008 000
应收股利——乙公司	72 000
贷: 银行存款	5 080 000

乙公司股票的单位成本 = $(5\,080\,000 - 72\,000) \div 1\,000\,000 = 5.008$ (元/股)

(2) 20×9年6月20日, 收到乙公司发放的20×8年现金股利72 000元

借: 银行存款	72 000
贷: 应收股利——乙公司	72 000

(3) 20×9年6月30日, 确认乙公司股票公允价值变动为192 000元 $[(5.20 - 5.008) \times 1\,000\,000]$

借: 可供出售金融资产——乙公司股票——公允价值变动	192 000
贷: 资本公积——其他资本公积——公允价值变动——乙公司股票	192 000

(4) 20×9年12月31日, 确认乙公司股票公允价值变动为-300 000元 $[(4.90 - 5.20) \times 1\,000\,000]$

借: 资本公积——其他资本公积——公允价值变动——乙公司股票	300 000
贷: 可供出售金融资产——乙公司股票——公允价值变动	300 000

(5) 2×10年4月20日, 确认乙公司发放的20×9年现金股利中应享有的份额100 000元 $(2\,000\,000 \times 5\%)$

借: 应收股利——乙公司	100 000
贷: 投资收益——乙公司股票	100 000

(6) 2×10年5月10日, 收到乙公司发放的20×9年现金股利

借: 银行存款	100 000
贷: 应收股利——乙公司	100 000

(7) 2×10年1月1日至2×14年12月31日止每年12月31日, 乙公司股票公允价值变动为0, 每年会计分录相同

借: 可供出售金融资产——乙公司股票——公允价值变动	0
贷: 资本公积——其他资本公积——公允价值变动——乙公司股票	0

(8) 2×15年1月10日, 出售乙公司股票1 000 000股

借: 银行存款	4 492 800
投资收益——乙公司股票	407 200
可供出售金融资产——乙公司股票——公允价值变动	108 000
贷: 可供出售金融资产——乙公司股票——成本	5 008 000

乙公司股票销售价格 = $4.50 \times 1\,000\,000 = 4\,500\,000$ (元)

出售乙公司股票取得的价款 = $4\,500\,000 - 7\,200 = 4\,492\,800$ (元)

出售乙公司股票时的账面余额 = 5 008 000 + (-108 000) = 4 900 000 (元)

同时, 借: 投资收益——乙公司股票 108 000

贷: 资本公积——其他资本公积——公允价值变动——乙公司股票 108 000

应从所有者权益中转出的公允价值累计变动额 = 192 000 - 300 000 = -108 000 (元)

【例 9-7】20×9 年 1 月 1 日, 甲公司支付价款 1 000 000 元 (含交易费用) 从上海证券交易所购入 A 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 1 250 000 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 59 000 元), 本金在债券到期时一次性偿还。甲公司没有意图将该债券持有至到期, 划分为可供出售金融资产。

其他资料如下:

- (1) 20×9 年 12 月 31 日, A 公司债券的公允价值为 1 200 000 元 (不含利息)。
- (2) 2×10 年 12 月 31 日, A 公司债券的公允价值为 1 300 000 元 (不含利息)。
- (3) 2×11 年 12 月 31 日, A 公司债券的公允价值为 1 250 000 元 (不含利息)。
- (4) 2×12 年 12 月 31 日, A 公司债券的公允价值为 1 200 000 元 (不含利息)。
- (5) 2×13 年 1 月 20 日, 通过上海证券交易所出售了 A 公司债券 12 500 份, 取得价款 1 260 000 元。

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 :

$$59\,000 \times (1+r)^{-1} + 59\,000 \times (1+r)^{-2} + 59\,000 \times (1+r)^{-3} + 59\,000 \times (1+r)^{-4} + (59\,000 + 1\,250\,000) \times (1+r)^{-5} = 1\,000\,000$$

采用插值法, 计算得出 $r=10\%$ 。

表 9-3

单位: 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)
20×9 年 1 月 1 日				1 000 000
20×9 年 12 月 31 日	59 000	100 000	-41 000	1 041 000
2×10 年 12 月 31 日	59 000	104 100	-45 100	1 086 100
2×11 年 12 月 31 日	59 000	108 610	-49 610	1 135 710
2×12 年 12 月 31 日	59 000	113 571	-54 571	1 190 281
2×13 年 12 月 31 日	59 000	118 719 *	-59 719	1 250 000
小 计	295 000	545 000	-250 000	1 250 000
2×13 年 12 月 31 日	1 250 000	—	1 250 000	0
合 计	1 545 000	545 000	1 000 000	—
2×13 年 1 月 20 日	1 260 000	69 719 **	1 190 281	0

* 尾数调整: 1 250 000 + 59 000 - 1 190 281 = 118 719 (元)

** 尾数调整: 1 260 000 - 1 190 281 = 69 719 (元)

根据表 9-3 中的数据, 甲公司的有关账务处理如下:

(1) 20×9 年 1 月 1 日, 购入 A 公司债券

借: 可供出售金融资产——A 公司债券——成本	1 250 000
贷: 银行存款	1 000 000
可供出售金融资产——A 公司债券——利息调整	250 000

(2) 20×9 年 12 月 31 日, 确认 A 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——A 公司	59 000
可供出售金融资产——A 公司债券——利息调整	41 000
贷: 投资收益——A 公司债券	100 000
借: 银行存款	59 000
贷: 应收利息——A 公司	59 000
借: 可供出售金融资产——A 公司债券——公允价值变动	200 000
贷: 资本公积——其他资本公积——公允价值变动——A 公司债券	200 000

(3) 2×10 年 12 月 31 日, 确认 A 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——A 公司	59 000
可供出售金融资产——A 公司债券——利息调整	45 100
贷: 投资收益——A 公司债券	104 100
借: 银行存款	59 000
贷: 应收利息——A 公司	59 000
借: 可供出售金融资产——A 公司债券——公允价值变动	100 000
贷: 资本公积——其他资本公积——公允价值变动——A 公司债券	100 000

(4) 2×11 年 12 月 31 日, 确认 A 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——A 公司	59 000
可供出售金融资产——A 公司债券——利息调整	49 610
贷: 投资收益——A 公司债券	108 610
借: 银行存款	59 000
贷: 应收利息——A 公司	59 000
借: 资本公积——其他资本公积——公允价值变动——A 公司债券	50 000

贷: 可供出售金融资产——A 公司债券——公允价值变动	50 000
-----------------------------	--------

(5) 2×12 年 12 月 31 日, 确认 A 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——A 公司	59 000
可供出售金融资产——A 公司债券——利息调整	54 571
贷：投资收益——A 公司债券	113 571
借：银行存款	59 000
贷：应收利息——A 公司	59 000
借：资本公积——其他资本公积——公允价值变动——A 公司债券	50 000
贷：可供出售金融资产——A 公司债券——公允价值变动	50 000
(6) 2×13 年 1 月 20 日，确认出售 A 公司债券实现的损益	
借：银行存款	1 260 000
可供出售金融资产——A 公司债券——利息调整	59 719
投资收益——A 公司债券	130 281
贷：可供出售金融资产——A 公司债券——成本	1 250 000
——公允价值变动	200 000

A 公司债券的成本 = 1 250 000 (元)

A 公司债券的利息调整余额 = $-250\,000 + 41\,000 + 45\,100 + 49\,610 + 54\,571 = -59\,719$ (元)

A 公司债券公允价值变动余额 = $200\,000 + 100\,000 - 50\,000 - 50\,000 = 200\,000$ (元)

同时，借：资本公积——其他资本公积——公允价值变动——A 公司债券
200 000

 贷：投资收益——A 公司债券
200 000

应从所有者权益中转出的公允价值累计变动额 = $200\,000 + 100\,000 - 50\,000 - 50\,000 = 200\,000$ (元)

假定甲公司购买的 A 公司债券不是分次付息，而是到期一次还本付息，且利息不是以复利计算。此时，甲公司所购买 A 公司债券的实际利率 r 计算如下：

$$(59\,000 + 59\,000 + 59\,000 + 59\,000 + 59\,000 + 1\,250\,000) \times (1 + r)^{-5} = 1\,000\,000$$

由此计算得出 $r \approx 9.05\%$ 。

据此，调整上述表 9-3 中相关数据后如表 9-4 所示：

表 9-4

单位：元

日 期	现金流入 (a)	实际利息收入 (b) = 期初(d) × 9.05%	已收回的本金 (c) = (a) - (b)	摊余成本余额 (d) = 期初(d) - (c)
20×9 年 1 月 1 日				1 000 000
20×9 年 12 月 31 日	0	90 500	-90 500	1 090 500
2×10 年 12 月 31 日	0	98 690.25	-98 690.25	1 189 190.25

续表

日 期	现金流入 (a)	实际利息收入 (b) = 期初(d) × 9.05%	已收回的本金 (c) = (a) - (b)	摊余成本余额 (d) = 期初(d) - (c)
2 × 11 年 12 月 31 日	0	107 621.72	-107 621.72	1 296 811.97
2 × 12 年 12 月 31 日	0	117 361.48	-117 361.48	1 414 173.45
2 × 13 年 12 月 31 日	295 000	130 826.55 *	164 173.45	1 250 000
小 计	295 000	545 000	-250 000	1 250 000
2 × 13 年 12 月 31 日	1 250 000	—	1 250 000	0
合 计	1 545 000	545 000	1 000 000	—
2 × 13 年 1 月 20 日	1 260 000	-154 173.45 **	1 414 173.45	0

* 尾数调整: $1\,250\,000 + 59\,000 - 1\,414\,173.45 = 130\,826.55$ (元)** 尾数调整: $1\,260\,000 - 1\,414\,173.45 = -154\,173.45$ (元)

根据表 9-4 中的数据, 甲公司的有关账务处理如下:

(1) 20 × 9 年 1 月 1 日, 购入 A 公司债券

借: 可供出售金融资产——A 公司债券——成本 1 250 000
 贷: 银行存款 1 000 000
 可供出售金融资产——A 公司债券——利息调整 250 000

(2) 20 × 9 年 12 月 31 日, 确认 A 公司债券实际利息收入、公允价值变动

借: 可供出售金融资产——A 公司债券——应计利息 59 000
 ——利息调整 31 500
 贷: 投资收益——A 公司债券 90 500
 借: 可供出售金融资产——A 公司债券——公允价值变动 200 000
 贷: 资本公积——其他资本公积——公允价值变动——A 公司债券 200 000

(3) 2 × 10 年 12 月 31 日, 确认 A 公司债券实际利息收入、公允价值变动

借: 可供出售金融资产——A 公司债券——应计利息 59 000
 ——利息调整 39 690.25
 贷: 投资收益——A 公司债券 98 690.25
 借: 可供出售金融资产——A 公司债券——公允价值变动 100 000
 贷: 资本公积——其他资本公积——公允价值变动——A 公司债券 100 000

(4) 2 × 11 年 12 月 31 日, 确认 A 公司债券实际利息收入、公允价值变动

借: 可供出售金融资产——A 公司债券——应计利息 59 000
 ——利息调整 48 621.72
 贷: 投资收益——A 公司债券 107 621.72
 借: 资本公积——其他资本公积——公允价值变动——A 公司债券 50 000

贷：可供出售金融资产——A公司债券——公允价值变动 50 000

(5) 2×12年12月31日，确认A公司债券实际利息收入、公允价值变动

借：可供出售金融资产——A公司债券——应计利息 59 000
——利息调整 58 361.48

贷：投资收益——A公司债券 117 361.48

借：资本公积——其他资本公积——公允价值变动——A公司债券 50 000

贷：可供出售金融资产——A公司债券——公允价值变动 50 000

(6) 2×13年1月20日，确认出售A公司债券实现的损益

借：银行存款 1 260 000

可供出售金融资产——A公司债券——利息调整 71 826.55

投资收益——A公司债券 354 173.45

贷：可供出售金融资产——A公司债券——成本 1 250 000
——应计利息 236 000
——公允价值变动 200 000

A公司债券的成本 = 1 250 000 (元)

A公司债券的利息调整余额 = $-250\,000 + 31\,500 + 39\,690.25 + 48\,621.72 + 58\,361.48 = -71\,826.55$ (元)

A公司债券的应计利息余额 = $59\,000 + 59\,000 + 59\,000 + 59\,000 = 236\,000$ (元)

A公司债券公允价值变动余额 = $200\,000 + 100\,000 - 50\,000 - 50\,000 = 200\,000$ (元)

出售A公司债券实现的损益 = $1\,260\,000 - (1\,250\,000 - 71\,826.55 + 236\,000 + 200\,000) = 1\,260\,000 - 1\,614\,173.45 = -354\,173.55$ (元)

同时，借：资本公积——其他资本公积——公允价值变动——A公司债券 200 000

贷：投资收益——A公司债券 200 000

应从所有者权益中转出的公允价值累计变动额 = $200\,000 + 100\,000 - 50\,000 - 50\,000 = 200\,000$ (元)

八、金融资产之间重分类的处理

1. 企业因持有意图或能力发生改变，使某项投资不再适合划分为持有至到期投资的，应当将其重分类为可供出售金融资产，并以公允价值进行后续计量。重分类日，该投资的账面价值与其公允价值之间的差额计入所有者权益，在该可供出售金融资产发生减值或终止确认时转出，计入当期损益。

2. 持有至到期投资部分出售或重分类的金额较大，且不属于例外情况，使该投资的剩余部分不再适合划分为持有至到期投资的，企业应当将该投资的剩余部分重分类为可供出售金融资产，并以公允价值进行后续计量。重分类日，该投资剩余

部分的账面价值与其公允价值之间的差额计入所有者权益,在该可供出售金融资产发生减值或终止确认时转出,计入当期损益。

以上两种情形下的账务处理为:应在重分类日,按持有至到期投资的公允价值,借记“可供出售金融资产——成本”科目,按其账面余额,贷记“持有至到期投资——成本、利息调整、应计利息”科目,按其差额,贷记或借记“资本公积——其他资本公积”科目。已计提减值准备的,还应同时结转减值准备,借记“资产减值准备——持有至到期投资”科目,贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

【例9-8】20×8年1月1日,甲公司从深圳证券交易所购入B公司债券100 000份,支付价款11 000 000元,债券票面价值总额为10 000 000元,剩余期限为5年,票面年利率为8%,于年末支付本年度债券利息;甲公司将持有B公司债券划分为持有至到期投资。

20×9年7月1日,甲公司为解决资金紧张问题,通过深圳证券交易所按每张债券101元出售B公司债券20 000份。当日,每份B公司债券的公允价值为101元、摊余成本为100元。

假定出售债券时不考虑交易费用及其他相关因素。

甲公司出售B公司债券20 000份的相关账务处理如下:

(1) 20×9年7月1日,出售B公司债券20 000份

借:银行存款	2 020 000
贷:持有至到期投资——B公司债券——成本、利息调整	2 000 000
投资收益——B公司债券	20 000

(2) 20×9年7月1日,将剩余的80 000份B公司债券重分类为可供出售金融资产

借:可供出售金融资产——B公司债券——成本	8 080 000
贷:持有至到期投资——B公司债券——成本、利息调整	8 000 000
资本公积——其他资本公积——公允价值变动——B公司债券	80 000

第三节 金融资产的减值

一、金融资产减值损失的确认

企业应当在资产负债表日对以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产以外的金融资产(含单项金融资产或一组金融资产,下同)的账面价值进行检查,有客观证据表明该金融资产发生减值的,应当确认减值损失,计提减值准备。

表明金融资产发生减值的客观证据，是指金融资产初始确认后实际发生的、对该金融资产的预计未来现金流量有影响，且企业能够对该影响进行可靠计量的事项。金融资产发生减值的客观证据，包括下列各项：

1. 发行方或债务人发生严重财务困难；
2. 债务人违反了合同条款，如偿付利息或本金发生违约或逾期等；
3. 债权人出于经济或法律等方面因素的考虑，对发生财务困难的债务人作出让步；
4. 债务人很可能倒闭或进行其他财务重组；
5. 因发行方发生重大财务困难，该金融资产无法在活跃市场继续交易；
6. 无法辨认一组金融资产中的某项资产的现金流量是否已经减少，但根据公开的数据对其进行总体评价后发现，该组金融资产自初始确认以来的预计未来现金流量确已减少且可计量，如该组金融资产的债务人支付能力逐步恶化，或债务人所在国家或地区失业率提高、担保物在其所在地区的价格明显下降、所处行业不景气等；
7. 发行方经营所处的技术、市场、经济或法律环境等发生重大不利变化，使权益工具投资人可能无法收回投资成本；
8. 权益工具投资的公允价值发生严重或非暂时性下跌。
9. 其他表明金融资产发生减值的客观证据。

企业在根据以上客观证据判断金融资产是否发生减值损失时，应注意以下几点：

1. 这些客观证据相关的事项（也称“损失事项”）必须影响金融资产的预计未来现金流量，并且能够可靠地计量。对于预期未来事项可能导致的损失，无论其发生的可能性有多大，均不能作为减值损失予以确认。
2. 企业通常难以找到某项单独的证据来认定金融资产是否已发生减值，因而应综合考虑相关证据的总体影响进行判断。
3. 债务人或金融资产发行方信用等级下降本身不足以说明企业所持的金融资产发生了减值。但是，如果企业将债务人或金融资产发行方的信用等级下降因素，与可获得的其他客观的减值依据联系起来，往往能够对金融资产是否已发生减值作出判断。
4. 对于可供出售权益工具投资，其公允价值低于成本本身不足以说明可供出售权益工具投资已发生减值，而应当综合相关因素判断该投资公允价值下降是否是严重或非暂时性下跌的。同时，企业应当从持有可供出售权益工具投资的整个期间来判断。

如果权益工具投资在活跃市场上没有报价，从而不能根据其公允价值下降的严重程度或持续时间来进行减值判断时，应当综合考虑其他因素（例如，被投资单位经营所处的技术、市场、经济或法律环境等）是否发生重大不利变化。

对于以外币计价的权益工具投资，企业在判断其是否发生减值时，应当将该投资在初始确认时以记账本位币反映的成本，与资产负债表日以记账本位币反映的公允价值进行比较，同时考虑其他相关因素。

二、金融资产减值损失的计量

（一）持有至到期投资、贷款和应收款项减值损失的计量

1. 持有至到期投资、贷款和应收款项以摊余成本进行后续计量，其发生减值时，应当将该金融资产的账面价值与预计未来现金流量现值之间的差额，确认为减值损失，计入当期损益。

以摊余成本计量的金融资产的预计未来现金流量现值，应当按照该金融资产的原实际利率折现确定，并考虑相关担保物的价值（取得和出售该担保物发生的费用应当予以扣除）。原实际利率是初始确认该金融资产时计算确定的实际利率。对于浮动利率贷款、应收款项或持有至到期投资，在计算未来现金流量现值时可采用合同规定的现行实际利率作为折现率。即使合同条款因债务人或金融资产发行方发生财务困难而重新商定或修改，在确认减值损失时，仍用条款修改前所计算的该金融资产的原实际利率计算。

短期应收款项的预计未来现金流量与其现值相差很小的，在确定相关减值损失时，可不对其预计未来现金流量进行折现。

2. 对于存在大量性质类似且以摊余成本后续计量金融资产的企业，在考虑金融资产减值测试时，应当先将单项金额重大的金融资产区分开来，单独进行减值测试。如有客观证据表明其已发生减值，应当确认减值损失，计入当期损益。对单项金额不重大的金融资产，可以单独进行减值测试，或包括在具有类似信用风险特征的金融资产组合中进行减值测试。实务中，企业可以根据具体情况确定单项金额重大的标准。该项标准一经确定，应当一直运用，不得随意变更。

单独测试未发现减值的金融资产（包括单项金额重大和不重大的金融资产），应当包括在具有类似信用风险特征的金融资产组合中再进行减值测试。已单项确认减值损失的金融资产，不应包括在具有类似信用风险特征的金融资产组合中进行减值测试。

企业对金融资产采用组合方式进行减值测试时，应当注意以下方面：

（1）应当将具有类似信用风险特征的金融资产组合在一起，例如可按资产类型、行业分布、区域分布、担保物类型、逾期状态等进行组合。

（2）对于已包括在某金融资产组合中的某项特定资产，一旦有客观证据表明其发生了减值，则应当将其从该组合中分出来，单独确认减值损失。

（3）在对某金融资产组合的未来现金流量进行预计时，应当以与其具有类似风险特征组合的历史损失率为基础。如企业缺乏这方面的数据或经验不足，则应当尽量采用具有可比性的其他资产组合的经验数据，并作必要调整。企业应当对预计资

产组合未来现金流量的方法和假设进行定期检查，以最大限度地消除损失预计数和实际发生数之间的差异。

3. 对持有至到期投资、贷款和应收款项等以摊余成本计量的金融资产确认减值损失后，如有客观证据表明该金融资产价值已恢复，且客观上与确认该损失后发生的事项有关（如债务人的信用评级已提高等），应在原确认的减值损失范围内按已恢复的金额予以转回，计入当期损益。但是，该转回后的账面价值不应当超过假定不计提减值准备情况下该金融资产在转回日的摊余成本。

4. 外币金融资产发生减值的，预计未来现金流量现值应先按外币确定，在计量减值时再按资产负债表日即期汇率折算为以记账本位币反映的金额。该项金额小于相关外币金融资产以记账本位币反映的账面价值的部分，确认为减值损失，计入当期损益。

5. 持有至到期投资、贷款和应收款项等金融资产确认减值损失后，利息收入应当按照减值损失时对未来现金流量进行折现采用的折现率作为利率计算确认。

6. 持有至到期投资、贷款和应收款项减值的账务处理。

确定持有至到期投资、贷款和应收款项发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记“持有至到期投资减值准备”、“贷款减值准备”或“坏账准备”科目。

对于已确认减值损失的持有至到期投资或贷款和应收款项，如有客观证据表明该金融资产价值已恢复，且客观上与确认该损失后发生的事项有关的，应在原确认的减值损失范围内按已恢复的金额，借记“持有至到期投资减值准备”等科目，贷记“资产减值损失”等科目。

【例9-9】20×9年1月1日，甲公司支付价款1 000 000元（含交易费用）从上海证券交易所购入A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1 250 000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59 000元），本金在债券到期时一次性偿还。合同约定：A公司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A公司不会提前赎回。甲公司有意愿也有能力将该债券持有至到期，划分为持有至到期投资。有关资料如下：

（1）2×10年12月31日，有客观证据表明A公司发生了严重财务困难，甲公司据此认定对A公司的债券投资发生了减值，并预期2×11年12月31日将收到利息59 000元，2×12年12月31日将收到利息59 000元，但2×13年12月31日将仅收到本金800 000元。

（2）2×11年12月31日，收到A公司支付的债券利息59 000元。

（3）2×12年12月31日，收到A公司支付的债券利息59 000元，并且有客观证据表明A公司财务状况显著改善，A公司的偿债能力有所恢复，估计2×13年12月31日将收到利息59 000元，本金1 000 000元。

(4) 2×13年12月31日, 收到A公司支付的债券利息59 000元和偿还的本金1 000 000元。

假定不考虑所得税因素。

计算该债券的实际利率*r*:

$$59\,000 \times (1+r)^{-1} + 59\,000 \times (1+r)^{-2} + 59\,000 \times (1+r)^{-3} + 59\,000 \times (1+r)^{-4} + (59\,000 + 1\,250\,000) \times (1+r)^{-5} = 1\,000\,000$$

采用插值法, 计算得出*r*=10%。

表 9-5

单位: 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)
20×9年1月1日				1 000 000
20×9年12月31日	59 000	100 000	-41 000	1 041 000
2×10年12月31日	59 000	104 100	-45 100	1 086 100
减值损失			382 651.47	703 448.53
2×11年12月31日	59 000	108 610 70 344.85	-49 610 -11 344.85	1 135 710 714 793.38
2×12年12月31日	59 000	113 571 71 479.34	-54 571 -12 479.34	1 190 281 727 272.72
减值恢复			-382 651.47	1 109 924.19
2×13年12月31日	59 000	118 719* -50 924.19**	-59 719 109 924.19	1 250 000 1 000 000
小 计	295 000 295 000	545 000 295 000	-250 000 0	1 250 000 1 000 000
2×13年12月31日	1 250 000 1 000 000	— —	1 250 000 1 000 000	0 0
合 计	1 545 000 1 295 000	545 000 295 000	1 000 000 1 000 000	— —

* 尾数调整: 1 250 000 + 59 000 - 1 190 281 = 118 719 (元)

** 尾数调整: 1 000 000 + 59 000 - 1 109 924.19 = -50 924.19 (元)

注: 表中斜体数据表示计提减值准备后及恢复减值后应存在的数字。

根据表 9-5 中的数据, 甲公司有关账务处理如下:

(1) 20×9年1月1日, 购入A公司债券

借: 持有至到期投资——A公司债券——成本 1 250 000
贷: 银行存款 1 000 000
持有至到期投资——A公司债券——利息调整 250 000

(2) 20×9年12月31日, 确认A公司债券实际利息收入、收到债券利息

借: 应收利息——A公司 59 000

持有至到期投资——A 公司债券——利息调整	41 000
贷：投资收益——A 公司债券	100 000
借：银行存款	59 000
贷：应收利息——A 公司	59 000
(3) 2×10 年 12 月 31 日，确认 A 公司债券实际利息收入、收到债券利息	
借：应收利息——A 公司	59 000
持有至到期投资——A 公司债券——利息调整	45 100
贷：投资收益——A 公司债券	104 100
借：银行存款	59 000
贷：应收利息——A 公司	59 000

根据金融工具确认和计量准则规定，2×10 年 12 月 31 日甲公司对 A 公司债券应确认的减值损失按该日确认减值损失前的摊余成本与未来现金流量现值之间的差额确定。

根据表 9-5 可知：

① 2×10 年 12 月 31 日未确认减值损失前，甲公司对 A 公司债券投资的摊余成本为 1 086 100 元。

② 2×10 年 12 月 31 日，甲公司预计从对 A 公司债券投资将收到现金流量的现值计算如下：

$$59\,000 \times (1 + 10\%)^{-1} + 59\,000 \times (1 + 10\%)^{-2} + 800\,000 \times (1 + 10\%)^{-3} = 53\,636.36 + 48\,760.33 + 601\,051.84 = 703\,448.53 \text{ (元)}$$

③ 2×10 年 12 月 31 日，甲公司应对 A 公司债券投资确认的减值损失 = 1 086 100 - 703 448.53 = 382 651.47 (元)

④ 2×10 年 12 月 31 日，确认 A 公司债券投资的减值损失

借：资产减值损失——持有至到期投资——A 公司债券	382 651.47
贷：持有至到期投资减值准备——A 公司债券	382 651.47

(4) 2×11 年 12 月 31 日，确认 A 公司债券实际利息收入、收到债券利息

借：应收利息——A 公司	59 000
持有至到期投资——A 公司债券——利息调整	11 344.85
贷：投资收益——A 公司债券	70 344.85

2×11 年 12 月 31 日，应确认的 A 公司债券实际利息收入 = 703 448.53 × 10% = 70 344.85 (元)

借：银行存款	59 000
贷：应收利息——A 公司	59 000

(5) 2×12 年 12 月 31 日，确认 A 公司债券实际利息收入、收到债券利息

借：应收利息——A 公司	59 000
持有至到期投资——A 公司债券——利息调整	12 479.34

贷：投资收益——A 公司债券	71 479.34
借：银行存款	59 000
贷：应收利息——A 公司	59 000

根据金融工具确认和计量准则规定，2×12 年 12 月 31 日甲公司对 A 公司债券转回减值损失后的账面价值不应当超过假定不计提减值准备情况下该金融资产在转回日的摊余成本。

根据表 9-5 可知：

① 2×12 年 12 月 31 日假定不计提减值准备情况下 A 公司债券投资的摊余成本为 1 190 281 元。

② 2×12 年 12 月 31 日，甲公司可对 A 公司债券投资转回的减值准备金额 = 382 651.47 (元) < 1 190 281 - 727 272.72 = 463 008.28 (元)

③ 2×12 年 12 月 31 日，确认 A 公司债券投资减值损失的转回

借：持有至到期投资减值准备——A 公司债券	382 651.47
贷：资产减值损失——持有至到期投资——A 公司债券	382 651.47

(6) 2×13 年 12 月 31 日，确认 A 公司债券实际利息收入、收到债券利息和本金

借：应收利息——A 公司	59 000
投资收益——A 公司债券	50 924.19
贷：持有至到期投资——A 公司债券——利息调整	109 924.19
借：银行存款	59 000
贷：应收利息——A 公司	59 000
借：银行存款	1 000 000
投资收益——A 公司债券	250 000
贷：持有至到期投资——A 公司债券——成本	1 250 000

(二) 可供出售金融资产减值损失的计量

1. 可供出售金融资产发生减值时，即使该金融资产没有终止确认，原直接计入所有者权益中的因公允价值下降形成的累计损失，应当予以转出，计入当期损益。该转出的累计损失，等于可供出售金融资产的初始取得成本扣除已收回本金和已摊余金额、当前公允价值和原已计入损益的减值损失后的余额。

在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资，发生减值时，应当将该权益工具投资或衍生金融资产的账面价值，与按照类似金融资产当时市场收益率对未来现金流量折现确定的现值之间的差额，确认为减值损失，计入当期损益。与该权益工具挂钩并须通过交付该权益工具结算的衍生金融资产发生减值的，也应当采用类似的方法确认减值损失。

2. 对于已确认减值损失的可供出售债务工具，在随后的会计期间公允价值已上升且客观上与确认原减值损失后发生的事项有关的，应在原确认的减值损失范围内按已恢复的金额予以转回，计入当期损益。

3. 可供出售权益工具投资发生的减值损失, 不得通过损益转回 (即通过资本公积转回)。但是, 在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资, 或与该权益工具挂钩并须通过交付该权益工具结算的衍生金融资产发生的减值损失, 不得转回。

4. 可供出售金融资产减值的账务处理。

确定可供出售金融资产发生减值的, 按应减记的金额, 借记“资产减值损失”科目, 按应从所有者权益中转出原计入资本公积的累计损失金额, 贷记“资本公积——其他资本公积”科目, 按其差额, 贷记“可供出售金融资产——减值准备”科目。

对于已确认减值损失的可供出售金融资产, 在随后会计期间内公允价值已上升且客观上与确认原减值损失后事项有关的, 应在原确认的减值损失范围内按已恢复的金额, 借记“可供出售金融资产——减值准备”等科目, 贷记“资产减值损失”科目; 但可供出售金融资产为股票等权益工具投资 (不含在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资) 的, 借记“可供出售金融资产——减值准备”等科目, 贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

【例 9-10】20×9 年 1 月 1 日, 甲公司支付价款 1 000 000 元 (含交易费用) 从上海证券交易所购入 A 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 1 250 000 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 59 000 元), 本金在债券到期时一次性偿还。甲公司没有意图将该债券持有至到期, 划分为可供出售金融资产。

其他资料如下:

(1) 20×9 年 12 月 31 日, A 公司债券的公允价值为 900 000 元 (不含利息), A 公司仍可支付债券当年的利息。

(2) 2×10 年, 由于产品缺乏竞争力、内部管理松懈, A 公司财务状况恶化, 但仍可支付债券当年的利息; 2×10 年 12 月 31 日, A 公司债券的公允价值为 750 000 元 (不含利息)。甲公司预计如果 A 公司不采取有效措施, 该债券的公允价值会持续下跌。

(3) 2×11 年 12 月 31 日, A 公司债券的公允价值下跌为 700 000 元 (不含利息), A 公司仍可支付债券当年的利息。

(4) 2×12 年, A 公司通过加强管理、技术创新和产品结构调整, 财务状况有了显著改善, 2×12 年 12 月 31 日, A 公司债券的公允价值上升为 1 200 000 元 (不含利息), A 公司仍可支付债券当年的利息。

(5) 2×13 年 1 月 20 日, 通过上海证券交易所出售了 A 公司债券 12 500 份, 取得价款 1 260 000 元。

假定不考虑所得税等因素。

计算该债券的实际利率 r :

$$59\,000 \times (1+r)^{-1} + 59\,000 \times (1+r)^{-2} + 59\,000 \times (1+r)^{-3} + 59\,000 \times (1+r)^{-4} + (59\,000 + 1\,250\,000) \times (1+r)^{-5} = 1\,000\,000$$

采用插值法, 计算得出 $r=10\%$ 。

表 9-6

单位: 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)
20×9年1月1日				1 000 000
20×9年12月31日	59 000	100 000	-41 000	1 041 000
2×10年12月31日	59 000	104 100	-45 100	1 086 100
减值损失			250 000	836 100
2×11年12月31日	59 000	108 610	-49 610	1 135 710
		83 610	-24 610	860 710
减值损失			50 000	810 710
2×12年12月31日	59 000	113 571	-54 571	1 190 281
		81 071	-22 071	832 781
减值损失转回			-300 000	1 132 781
2×13年12月31日	59 000	118 719 **	-59 719	1 250 000
小 计	259 000	545 000	-250 000	1 250 000
2×13年12月31日	1 250 000	—	1 250 000	0
合 计	1 545 000	545 000	1 000 000	—
2×13年1月20日	1 260 000	127 219 *	1 132 781	0

* 尾数调整: $1\,260\,000 - 1\,132\,781 = 127\,219$ (元)

** 尾数调整: $1\,250\,000 + 59\,000 - 1\,190\,281 = 118\,719$ (元)

注: 表中斜体数据表示计提减值准备后及恢复减值准备后应存在的数字。

根据表 9-6 中的数据, 甲公司的有关账务处理如下:

(1) 20×9年1月1日, 购入 A 公司债券

借: 可供出售金融资产——A 公司债券——成本 1 250 000
 贷: 银行存款 1 000 000
 可供出售金融资产——A 公司债券——利息调整 250 000

(2) 20×9年12月31日, 确认 A 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——A 公司 59 000
 可供出售金融资产——A 公司债券——利息调整 41 000
 贷: 投资收益——A 公司债券 100 000
 借: 银行存款 59 000
 贷: 应收利息——A 公司 59 000

借：资本公积——其他资本公积——公允价值变动——A 公司债券

100 000

贷：可供出售金融资产——A 公司债券——公允价值变动 100 000

(3) 2×10 年 12 月 31 日，确认 A 公司债券实际利息收入、资产减值损失，收到债券利息

借：应收利息——A 公司 59 000

可供出售金融资产——A 公司债券——利息调整 45 100

贷：投资收益——A 公司债券 104 100

借：银行存款 59 000

贷：应收利息——A 公司 59 000

借：资产减值损失——可供出售金融资产——A 公司债券 250 000

贷：可供出售金融资产——A 公司债券——减值准备 150 000

资本公积——其他资本公积——公允价值变动——A 公司债券

100 000

由于 A 公司债券的公允价值预计会持续下跌，甲公司应对其确认减值损失 = $900\,000 - 750\,000 + 100\,000 = 250\,000$ (元)。

(4) 2×11 年 12 月 31 日，确认 A 公司债券实际利息收入、资产减值损失，收到债券利息

借：应收利息——A 公司 59 000

可供出售金融资产——A 公司债券——利息调整 24 610

贷：投资收益——A 公司债券 83 610

借：银行存款 59 000

贷：应收利息——A 公司 59 000

借：资产减值损失——可供出售金融资产——A 公司债券 50 000

贷：可供出售金融资产——A 公司债券——减值准备 50 000

(5) 2×12 年 12 月 31 日，确认 A 公司债券实际利息收入、减值损失转回、公允价值变动，收到债券利息

借：应收利息——A 公司 59 000

可供出售金融资产——A 公司债券——利息调整 22 071

贷：投资收益——A 公司债券 81 071

借：银行存款 59 000

贷：应收利息——A 公司 59 000

借：可供出售金融资产——A 公司债券——减值准备 200 000

——公允价值变动 100 000

贷：资产减值损失——可供出售金融资产——A 公司债券 300 000

确认原减值损失的转回 = $250\,000 + 50\,000 = 300\,000$ (元)

借：可供出售金融资产——A 公司债券——公允价值变动 200 000

贷：资本公积——其他资本公积——公允价值变动——A 公司债券
200 000

公允价值变动 = $1\,200\,000 - (700\,000 + 300\,000) = 200\,000$ (元)

(6) 2×13 年 1 月 20 日，确认出售 A 公司债券实现的损益

借：银行存款 1 260 000

可供出售金融资产——A 公司债券——利息调整 117 219

投资收益——A 公司债券 72 781

贷：可供出售金融资产——A 公司债券——成本 1 250 000
——公允价值变动 200 000

A 公司债券的成本 = $1\,250\,000$ (元)

A 公司债券的利息调整余额 = $-250\,000 + 41\,000 + 45\,100 + 24\,610 + 22\,071$
= $-117\,219$ (元)

A 公司债券公允价值变动余额 = $-100\,000 + 100\,000 + 200\,000 = 200\,000$ (元)

A 公司债券减值准备余额 = $-150\,000 - 50\,000 + 200\,000 = 0$ (元)

同时，借：资本公积——其他资本公积——公允价值变动——A 公司债券
200 000

贷：投资收益——A 公司债券 200 000

应从所有者权益中转出的公允价值累计变动额 = $100\,000 - 100\,000 + 200\,000 = 200\,000$ (元)

【例 9-11】 20×9 年 5 月 20 日，甲公司从深圳证券交易所购入乙公司股票 1 000 000 股，占乙公司有表决权股份的 5%，支付价款合计 5 080 000 元，其中，证券交易税等交易费用 8 000 元，已宣告发放现金股利 72 000 元。甲公司没有在乙公司董事会中派出代表，甲公司将其划分为可供出售金融资产。

20×9 年 6 月 20 日，甲公司收到乙公司发放的 20×8 年现金股利 72 000 元。

20×9 年 6 月 30 日，乙公司股票收盘价跌为每股 4.20 元，甲公司预计乙公司股票价格下跌是暂时的。

20×9 年 12 月 31 日，乙公司股票收盘价继续下跌为每股 3.90 元。

2×10 年 4 月 20 日，乙公司宣告发放 20×9 年现金股利 2 000 000 元。

2×10 年 5 月 10 日，甲公司收到乙公司发放的 20×9 年现金股利。

2×10 年 6 月 30 日，乙公司财务状况好转，业绩较上年有较大提升，乙公司股票收盘价上涨为每股 4.50 元。

2×10 年 12 月 31 日，乙公司股票收盘价继续上涨为每股 5.50 元。

2×11 年 1 月 10 日，甲公司以每股 6.50 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) 20×9年5月20日, 购入乙公司股票1 000 000股

借: 可供出售金融资产——乙公司股票——成本 5 008 000
 应收股利——乙公司 72 000
 贷: 银行存款 5 080 000

乙公司股票的单位成本 = $(5\,080\,000 - 72\,000) \div 1\,000\,000 = 5.008$ (元/股)

(2) 20×9年6月20日, 收到乙公司发放的20×8年现金股利72 000元

借: 银行存款 72 000
 贷: 应收股利——乙公司 72 000

(3) 20×9年6月30日, 确认乙公司股票公允价值变动

借: 资本公积——其他资本公积——公允价值变动——乙公司股票
 808 000
 贷: 可供出售金融资产——乙公司股票——公允价值变动 808 000

公允价值变动 = $(5.008 - 4.20) \times 1\,000\,000 = -808\,000$ (元)

(4) 20×9年12月31日, 确认乙公司股票减值损失

借: 资产减值损失——可供出售金融资产——乙公司股票 1 108 000
 贷: 资本公积——其他资本公积——公允价值变动——乙公司股票
 808 000
 可供出售金融资产——乙公司股票——减值准备 300 000

公允价值变动 = $(3.90 - 4.20) \times 1\,000\,000 = -300\,000$ (元)

乙公司股票减值损失 = $300\,000 + 808\,000 = 1\,108\,000$ (元)

(5) 2×10年4月20日, 确认乙公司发放的20×9年现金股利中应享有的
份额

借: 应收股利——乙公司 100 000
 贷: 投资收益——乙公司股票 100 000
应享有乙公司发放的20×9年现金股利的份额 = $2\,000\,000 \times 5\% = 100\,000$ (元)

(6) 2×10年5月10日, 收到乙公司发放的20×9年现金股利

借: 银行存款 100 000
 贷: 应收股利——乙公司 100 000

(7) 2×10年6月30日, 乙公司财务状况好转, 确认乙公司股票公允价值
变动

借: 可供出售金融资产——乙公司股票——公允价值变动 600 000
 贷: 资本公积——其他资本公积——公允价值变动——乙公司股票
 600 000

公允价值变动 = $(4.50 - 3.90) \times 1\,000\,000 = 600\,000$ (元)

(8) 2×10年12月31日, 确认乙公司股票公允价值变动

借: 可供出售金融资产——乙公司股票——公允价值变动 1 000 000

贷：资本公积——其他资本公积——公允价值变动——乙公司股票

1 000 000

公允价值变动 = $(5.50 - 4.50) \times 1\,000\,000 = 1\,000\,000$ (元)

(9) 2×11年1月10日，出售乙公司股票1 000 000股

借：银行存款

6 500 000

可供出售金融资产——乙公司股票——减值准备

300 000

贷：可供出售金融资产——乙公司股票——成本

5 008 000

——公允价值变动

792 000

投资收益——乙公司股票

1 000 000

乙公司股票出售价格 = $6.50 \times 1\,000\,000 = 6\,500\,000$ (元)

乙公司股票成本 = 5 008 000 (元)

乙公司股票减值准备 = -300 000 (元)

乙公司股票公允价值变动 = $-808\,000 + 600\,000 + 1\,000\,000 = 792\,000$ (元)

出售乙公司股票时的账面余额 = $5\,008\,000 - 300\,000 + 792\,000 = 5\,500\,000$ (元)

同时，借：资本公积——其他资本公积——公允价值变动——乙公司股票

1 600 000

贷：投资收益——乙公司股票

1 600 000

应从所有者权益中转出的公允价值累计变动额 = $-808\,000 + 808\,000 + 600\,000 + 1\,000\,000 = 1\,600\,000$ (元)

本章主要参考法规索引

1. 《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》(2006年2月15日财政部发布，自2007年1月1日起施行)
2. 《企业会计准则——应用指南(2006)》(2006年10月30日财政部发布，自2007年1月1日起施行)
3. 《企业会计准则解释第1号》(2007年11月16日财政部发布，自2007年1月1日起施行)
4. 《企业会计准则解释第2号》(2008年8月7日财政部发布)
5. 《企业会计准则解释第3号》(2009年6月11日财政部发布，自2009年1月1日起施行)

第十章 股份支付

第一节 股份支付概述

股份支付，是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或承担以权益工具为基础确定的负债的交易。

一、股份支付的特征

（一）股份支付是企业与职工或其他方之间发生的交易

以股份为基础的支付可能发生在企业与股东之间、合并交易中的合并方与被合并方之间或者企业与其职工之间，只有发生在企业与其职工或向企业提供服务的其他方之间的交易，才可能符合股份支付的定义。

（二）股份支付是以获取职工或其他方服务为目的的交易

企业在股份支付交易中意在获取其职工或其他方提供的服务（费用）或取得这些服务的权利（资产）。企业获取这些服务或权利的目的是为了能够更好地从事生产经营，不是转手获利等。

（三）股份支付交易的对价或其定价与企业自身权益工具未来的价值密切相关

股份支付交易与企业与其职工间其他类型交易的最大不同，是交易对价或其定价与企业自身权益工具未来的价值密切相关。在股份支付中，企业要么向职工支付其自身权益工具，要么向职工支付一笔金额高低取决于结算时企业自身权益工具的公允价值的现金。

二、股份支付的四个主要环节

以薪酬性股票期权为例，典型的股份支付通常涉及四个主要环节：授予、可行权、行权和出售，四个环节可如图 10-1 所示。

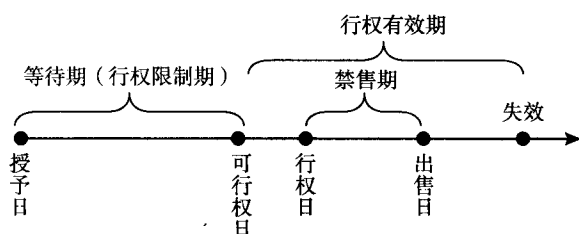


图 10-1 典型的股份支付交易环节

（一）授予日

授予日是指股份支付协议获得批准的日期。其中“获得批准”，是指企业与职工或其他方就股份支付的协议条款和条件已达成一致，该协议获得股东大会或类似机构的批准。这里的“达成一致”是指，在双方对该计划或协议内容充分形成一致理解的基础上，均正式接受其条款和条件。如果按照相关法规的规定，在提交股东大会或类似机构之前存在必要程序或要求，则应首先履行该程序或满足该要求。

（二）可行权日

可行权日是指可行权条件得到满足、职工或其他方具有从企业取得权益工具或现金权利的日期。只有已经可行权的股票期权，才是职工真正拥有的“财产”，才能去择机行权。从授予日至可行权日的时段，是可行权条件得到满足的期间，因此称为“等待期”，又称“行权限制期”。

（三）行权日

行权日是指职工和其他方行使权利、获取现金或权益工具的日期。例如，持有股票期权的职工行使了以特定价格购买一定数量本公司股票的权利，该日期即为行权日。行权是按期权的约定价格实际购买股票，一般是在可行权日之后到期权到期日之前的可选择时段内行权。

（四）出售日

出售日是指股票的持有人将行使期权所取得的期权股票出售的日期。按照我国法规规定，用于期权激励的股份支付协议，应在行权日与出售日之间设立禁售期，其中国有控股上市公司的禁售期不得低于两年。

三、股份支付工具的主要类型

（一）以权益结算的股份支付

以权益结算的股份支付，是指企业为获取服务而以股份或其他权益工具作为对价进行结算的交易。

以权益结算的股份支付最常用的工具有两类：限制性股票和股票期权。

限制性股票是指职工或其他方按照股份支付协议规定的条款和条件，从企业获

得一定数量的本企业股票。在实务中，企业可以通过定向增发或由股东受让等方式使职工获得限制性股票。

股票期权是指企业授予职工或其他方在未来一定期限内以预先确定的价格和条件购买本企业一定数量股票的权利。股票期权实质上是一种向激励对象定向发行的认购权证。目前，多数上市公司的股权激励方案是采用股票期权方式。

（二）以现金结算的股份支付

以现金结算的股份支付，是指企业为获取服务而承担的以股份或其他权益工具为基础计算的交付现金或其他资产的义务的交易。例如，某公司规定服务满三年的管理人员可以获得100份现金股票增值权，即根据股价的增长幅度可以行权获得现金。这种行为就是以现金结算的股份支付。

以现金结算的股份支付最常用的工具有两类：模拟股票和现金股票增值权。

现金股票增值权和模拟股票，是用现金支付模拟的股权激励机制，即与股票挂钩，但用现金支付。除不需实际授予股票和持有股票之外，模拟股票的运作原理与限制性股票是一样的。除不需实际行权和持有股票之外，现金股票增值权的运作原理与股票期权是一样的，都是一种增值权形式的与股票价值挂钩的薪酬工具。

第二节 股份支付的确认和计量

一、股份支付的确认和计量原则

（一）权益结算的股份支付的确认和计量原则

1. 换取职工服务的股份支付的确认和计量原则

对于换取职工服务的股份支付，企业应当以股份支付所授予的权益工具的公允价值计量。企业应在等待期内的每个资产负债表日，以对可行权权益工具数量的最佳估计为基础，按照权益工具在授予日的公允价值，将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时计入资本公积中的其他资本公积。应该注意的是：

（1）授予日一般是股权激励方案获得股东大会批准的日期。从激励对象的角度来说，自方案开始生效之日起就会根据该方案约定的权利与义务关系履行约定的义务，即为了满足公司预设的业绩等考核条件而额外提供服务。激励对象既然与公司签署了股权激励方案协议，就说明双方共同认为，为达到协议约定的条件所付出劳动的公允价值与获授的权益性工具的公允价值实质上相等。

（2）对当期取得的服务进行确认计量应以可行权权益工具的最佳估计为基础。如果后续信息表明需要调整对可行权情况估计的，应对前期估计进行修改。

对于授予后立即可行权的换取职工提供服务的权益结算的股份支付，应在授予

日按照权益工具的公允价值，将取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时计入资本公积。

2. 换取其他方服务的股份支付的确认和计量原则

换取其他方服务，是指企业以自身权益工具换取职工以外其他有关方面为企业提供的服务。在某些情况下，这些服务可能难以辨认，但仍会有迹象表明企业是否取得了该服务，应当按照股份支付准则处理。对于换取其他方服务的股份支付，企业应当以股份支付所换取的服务的公允价值计量。一般而言，职工以外的其他方提供的服务能够可靠计量的，应当优先采用其他方所提供服务的取得日的公允价值；如果其他方服务的公允价值不能可靠计量，但权益工具的公允价值能够可靠计量的，应当按照权益工具在服务取得日的公允价值计量。企业应当按照其他方服务在取得日的公允价值，将取得的服务计入相关资产成本或费用。

3. 权益工具公允价值无法可靠确定时的处理原则

在极少数情况下，授予权益工具的公允价值无法可靠计量。在这种情况下，企业应当在获取对方提供服务的时点、后续每个报告日以及结算日，以内在价值计量该权益工具，内在价值变动计入当期损益。同时，企业应当以最终可行权或实际行权的权益工具数量为基础，确认取得服务的金额。

内在价值是指交易对方有权认购或取得的股份的公允价值，与其按照股份支付协议应当支付的价格间的差额。企业对上述以内在价值计量的已授予权益工具进行结算，应当遵循以下要求：

(1) 结算发生在等待期内的，企业应当将结算作为加速可行权处理，即立即确认本应于剩余等待期内确认的服务金额；

(2) 结算时支付的款项应当作为回购该权益工具处理，即减少所有者权益。结算支付的款项高于该权益工具在回购日内在价值的部分，计入当期损益。

(二) 现金结算的股份支付的确认和计量原则

企业应当在等待期内的每个资产负债表日，以对可行权情况的最佳估计为基础，按照企业承担负债的公允价值，将当期取得的服务计入相关资产成本或当期费用，同时计入负债，并在结算前的每个资产负债表日和结算日对负债的公允价值重新计算，将其变动计入损益。

对于授予后立即可行权的现金结算的股份支付（例如授予虚拟股票或业绩股票的股份支付），企业应当在授予日按照企业承担负债的公允价值计入相关资产成本或费用，同时计入负债，并在结算前的每个资产负债表日和结算日对负债的公允价值重新计量，将其变动计入损益。

二、股份支付条件的种类

股份支付协议中的条件可分为可行权条件和非可行权条件。可行权条件是指能够确定企业是否得到职工或其他方提供的服务、且该服务使职工或其他方具有获取

股份支付协议规定的权益工具或现金等权利的条件；反之，为非可行权条件。在满足这些条件之前，职工无法获得股份。

可行权条件包括服务期限条件和业绩条件。

1. 服务期限条件，是指职工或其他方完成规定服务期限才可行权的条件。例如，某公司向总经理授予 1 000 000 股股票期权，约定总经理从即日起在该公司连续服务 5 年，即可以每股 4 元购买 1 000 000 股甲公司股票，“连续服务 5 年”就是服务期限条件。

2. 业绩条件，是指职工或其他方完成规定服务期限且企业已经达到特定业绩目标才可行权的条件，具体包括市场条件和非市场条件：（1）市场条件。市场条件是指行权价格、可行权条件以及行权可能性与权益工具的市场价格相关的业绩条件，如股份支付协议中关于股价上升至何种水平职工可相应取得多少股份的规定。（2）非市场条件。非市场条件是指除市场条件之外的其他业绩条件，如股份支付协议中关于达到最低盈利目标或销售目标才可行权的规定。

企业在确定权益工具授予日的公允价值时，应当考虑股份支付协议规定的可行权条件中的市场条件和非可行权条件的影响。股份支付存在非可行权条件的，只要职工或其他方满足了所有可行权条件中的非市场条件（如服务期限等），企业应当确认已得到服务相对应的成本费用。

非可行权条件、服务期限条件和业绩条件的判断如图 10-2 所示。

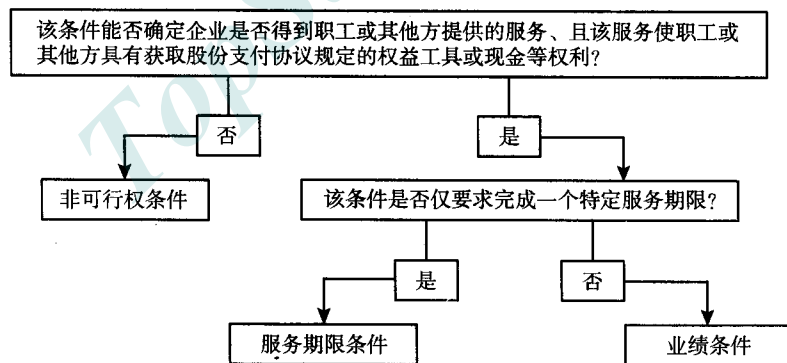


图 10-2 非可行权条件、服务期限条件和业绩条件判断

市场条件与非市场条件处理的比较如图 10-3 所示。

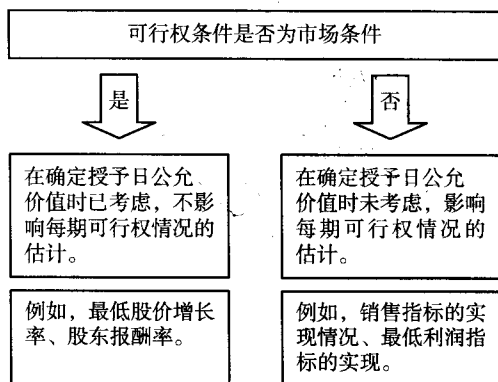


图 10-3 市场条件与非市场条件处理的比较

【例 10-1】甲公司授予其管理层的一份股份支付协议规定, 今后 5 年中, 公司股价每年提高 8% 以上, 则可获得一定数量的该公司股票。到第 5 年年末, 该目标未实现。则甲公司在第 5 年的年末已经确认了收到的管理层提供的服务, 因为业绩增长是一个市场条件, 因此这些费用不应再转回。

【例 10-2】A 公司为上市公司, 20×6 年 12 月 1 日, 公司股东大会通过了《关于 A 公司股票期权激励计划的议案》, 对管理层人员进行股权激励。该股权激励计划的行权条件是: (1) 公司净利润以 20×6 年末为固定基数, 20×7~20×9 年的净利润增长率分别比 20×6 年增长 12%、24%、36% 以上; (2) 管理层成员在其后 3 年中都在公司任职服务。在满足行权条件后, 管理层成员即可低于市价的价格购买一定数量的本公司股票。同时, 作为协议的补充, 公司规定: 激励对象在行权日后第 1 年的行权数量不得超过其获授股票期权总量的 50%, 此后每年的行权数量不得超过其获授股票期权总量的 20%。当年未行权的股票期权可在以后年度行权。

A 公司以期权定价模型估计授予的此项期权在授予日公允价值为 9 000 000 元。

在授予日, A 公司估计 3 年内管理层离职的比例为 10%; 在第 2 年年末, A 公司调整其估计离职率为 5%; 到第 3 年末, 实际离职率为 6%。

A 公司 20×7~20×9 年的净利润增长率分别为 13%、25% 和 30%。公司在 20×7 年、20×8 年末都预计下年能实现净利润增长率的目标。

请问此例涉及哪些条款和条件? A 公司应如何处理?

分析:

同时满足服务 3 年和净利润增长率的要求, 就能够确定企业得到了管理层成员提供的服务、且该服务使管理层成员具有获取股份支付协议规定的权益工具的权利, 因此这是一项非市场业绩条件。虽然公司要求激励对象在行权日后第 1 年的行权数量不得超过其获授股票期权总量的 50%, 此后每年的行权数量不得超过其获授股票期权总量的 20%, 但不影响其可行权, 因此不属于可行权条件。

按照股份支付准则的规定,第1年末确认的服务费用为:

$$9\,000\,000 \times 1/3 \times 90\% = 2\,700\,000 \text{ (元)}$$

第2年末累计确认的服务费用为:

$$9\,000\,000 \times 2/3 \times 95\% = 5\,700\,000 \text{ (元)}$$

第3年末累计确认的服务费用为:

$$9\,000\,000 \times 94\% = 8\,460\,000 \text{ (元)}$$

由此,第2年应确认的费用为:

$$5\,700\,000 - 2\,700\,000 = 3\,000\,000 \text{ (元)}$$

第3年应确认的费用为:

$$8\,460\,000 - 5\,700\,000 = 2\,760\,000 \text{ (元)}$$

最后,94%的管理层成员满足了可行权条件中的服务期限条件。尽管净利润增长率的非市场条件未得到满足,A公司在3年的年末也均确认了收到管理层提供的服务,并相应确认了费用。

三、条款和条件的修改

企业根据国家有关规定实行股权激励的,股份支付协议中确定的条款和条件,不得随意变更。但是,企业在特定情况下有时可能需要对股份支付协议中的可行权条件做出变更,如股票除权、除息或其他原因需要调整行权价格或股票期权数量。此外,为取得更佳的激励效果,有关法规也允许企业依据股份支付协议的规定,调整行权价格或股票期权数量,但应当由董事会做出决议并经股东大会审议批准,或者由股东大会授权董事会决定。

在会计上,无论已授予的权益工具的条款和条件如何变更,甚至取消权益工具的授予或结算该权益工具,企业都应至少确认按照所授予的权益工具在授予日的公允价值来计量获取的相应服务,除非因不能满足权益工具的可行权条件(除市场条件外)而无法行权。

(一) 条款和条件的有利修改

企业应当分别以下情况,确认导致股份支付公允价值总额升高以及其他对职工有利的修改的影响:

1. 如果修改增加了所授予的权益工具的公允价值,企业应按照权益工具公允价值的增加相应地确认取得服务的增加。权益工具公允价值的增加是指,修改前后的权益工具在修改日的公允价值之间的差额。

如果修改发生在等待期内,在确认修改日至修改后的可行权日之间取得服务的公允价值时,应当既包括在剩余原等待期内以原权益工具授予日公允价值为基础确定的服务金额,也包括权益工具公允价值的增加。如果修改发生在可行权日之后,企业应当立即确认权益工具公允价值的增加。如果股份支付协议要求职工只有先完成更长期间的服务才能取得修改后的权益工具,则企业应在整个等待期内确认权益

工具公允价值的增加。

2. 如果修改增加了所授予的权益工具的数量，企业应将增加的权益工具的公允价值相应地确认为取得服务的增加。

如果修改发生在等待期内，在确认修改日至增加的权益工具可行权日之间取得服务的公允价值时，应当既包括在剩余原等待期内以原权益工具授予日公允价值为基础确定的服务金额，也包括权益工具公允价值的增加。

3. 如果企业按照有利于职工的方式修改可行权条件，如缩短等待期、变更或取消业绩条件（而非市场条件），企业在处理可行权条件时，应当考虑修改后的可行权条件。

（二）条款和条件的不利修改

如果企业以减少股份支付公允价值总额的方式或其他不利于职工的方式修改条款和条件，企业仍应继续对取得的服务进行会计处理，如同该变更从未发生，除非企业取消了部分或全部已授予的权益工具。具体包括如下几种情况：

1. 如果修改减少了所授予的权益工具的公允价值，企业应当继续以权益工具在授予日的公允价值为基础，确认取得服务的金额，而不应考虑权益工具公允价值的减少。

2. 如果修改减少了授予的权益工具的数量，企业应当将减少部分作为已授予的权益工具的取消来进行处理。

3. 如果企业以不利于职工的方式修改了可行权条件，如延长等待期、增加或变更业绩条件（而非市场条件），企业在处理可行权条件时，不应当考虑修改后的可行权条件。

（三）取消或结算

如果企业在等待期内取消了所授予的权益工具或结算了所授予的权益工具（因未满足可行权条件而被取消的除外），企业应当：

1. 将取消或结算作为加速可行权处理，立即确认原本应在剩余等待期内确认的金额。

2. 在取消或结算时支付给职工的所有款项均应作为权益的回购处理，回购支付的金额高于该权益工具在回购日公允价值的部分，计入当期费用。

3. 如果向职工授予新的权益工具，并在新权益工具授予日认定所授予的新权益工具是用于替代被取消的权益工具的，企业应以处理原权益工具条款和条件修改相同的方式，对所授予的替代权益工具进行处理。权益工具公允价值的增加是指，在替代权益工具的授予日，替代权益工具公允价值与被取消的权益工具净公允价值之间的差额。被取消的权益工具净公允价值是指，其在取消前立即计量的公允价值减去因取消原权益工具而作为权益回购支付给职工的款项，如果企业未将新授予的权益工具认定为替代权益工具，则应将其作为一项新授予的股份支付进行处理。

企业如果回购其职工已可行权的权益工具，应当借记所有者权益，回购支付的金额高于该权益工具在回购日公允价值的部分，计入当期费用。

四、权益工具公允价值的确定

股份支付中权益工具的公允价值的确定，应当以市场价格为基础。一些股份和股票期权并没有一个活跃的交易市场，在这种情况下，应当考虑估值技术。通常情况下，企业应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的有关规定确定权益工具的公允价值，并根据股份支付协议的条款的条件进行调整。

（一）股份

对于授予职工的股份，企业应按照其股份的市场价格计量。如果其股份未公开交易，则应考虑其条款和条件估计其市场价格。例如，如果股份支付协议规定了期权股票的禁售期，则会对可行权日后市场参与者愿意为该股票支付的价格产生影响，并进而影响该股票期权的公允价值。

有些授予条款和条件规定职工无权在等待期内取得股份的，则在估计所授予股份的公允价值时就应予以考虑。有些授予条款和条件规定股份的转让在可行权日后受到限制，则在估计所授予股份的公允价值时，也应考虑此因素，但不应超出熟悉情况并自愿的市场参与者愿意为该股份支付的价格受到可行权限制的影响程度。在估计所授予股份在授予日的公允价值时，不应考虑在等待期内转让的限制和其他限制，因为这些限制是可行权条件中的非市场条件规定的。

（二）期权

对于授予职工的股票期权，因常常无法获得其市场价格，企业应当根据用于股份支付的期权的条款和条件，采用期权定价模型估计其公允价值。在这些模型中，企业应当考虑股份在授予日的公允价值、无风险利率、预计股利、股价预计波动率、标的股份的现行价格、期权有效期等参数。

对于授予职工的股票期权，因其通常受到一些不同于交易期权的条款和条件的限制，因而在许多情况下难以获得其市场价格。如果不存在条款和条件相似的交易期权，就应通过期权定价模型估计所授予的期权的公允价值。

在选择适用的期权定价模型时，企业应考虑熟悉情况和自愿的市场参与者将会考虑的因素。所有适用于估计授予职工期权的定价模型至少应考虑以下因素：（1）期权的行权价格；（2）期权期限；（3）基础股份的现行价格；（4）股价的预计波动率；（5）股份的预计股利；（6）期权期限内的无风险利率。会计人员需要具备一定的统计学知识才能利用 B—S 模型估计期权的公允价值，一般情况下应利用专门的计算机软件估计。

此外，企业选择的期权定价模型还应考虑熟悉情况和自愿的市场参与者在确定期权价格时会考虑的其他因素，但不包括那些在确定期权公允价值时不考虑的可行权条件和再授予特征因素。确定授予职工的股票期权的公允价值，还需要考虑提前

行权的可能性。有时，因为期权不能自由转让，或因为职工必须在终止劳动合同关系前行使所有可行权期权，在这种情况下必须考虑预计提前行权的影响。

在估计授予的期权（或其他权益工具）的公允价值时，不应考虑熟悉情况和自愿的市场参与者在确定股票期权（或其他权益工具）价格时不会考虑的其他因素。例如，对于授予职工的股票期权，那些仅从单个职工的角度影响期权价值的因素，并不影响熟悉情况和自愿的市场参与者确定期权的价格。

下面进一步具体说明估计授予职工的期权价格所应考虑的因素：

1. 期权定价模型的输入变量的估计

在估计基础股份的预计波动率和股利时，目标是尽可能接近当前市场或协议交换价格所反映的价格预期。类似地，在估计职工股票期权提前行权时，目标是尽可能接近外部人基于授予日所掌握信息做出的预期，这些信息包括职工行权行为的详细信息。在通常情况下，对于未来波动率、股利和行权行为的预期存在一个合理的区间。这时，应将区间内的每项可能数额乘以其发生概率，加权计算上述输入变量的期望值。

一般情况下，对未来的预期建立在历史经验基础上，但如果能够合理预期未来与历史经验的不同，则应对该预期进行修正。因此，企业在估计期权定价模型的输入变量时，应充分考虑历史经验合理预测未来的程度和能力，而不能简单地根据历史信息估计波动率行权行为和股利。

2. 预计提早行权

出于各种原因，职工经常在期权失效日之前提早行使股票期权。考虑提早行权对期权公允价值的影响的具体方法，取决于所采用的期权定价模型的类型。但无论采用何种方法，预计提早行权时都要考虑以下因素：（1）等待期的长度；（2）以往发行在外的类似期权的平均存续时间；（3）基础股份的价格（有时根据历史经验，职工在股价超过行权价格达到特定水平时倾向于行使期权）；（4）职工在企业中所处的层次（有时根据历史经验，高层职工倾向于较晚行权）；（5）基础股份的预计波动率（一般而言，职工倾向于更早地行使高波动率的股份的期权）。

例如，将对期权预计期限的估计作为期权定价模型的输入变量，可以在确定期权公允价值时考虑提早行权的影响。其中，在估计授予一个职工群体的期权的预计期限时，企业可用加权平均方法估计该群职工的整体预计期权期限。如果能根据职工行权行为的更详细数据在该职工群内恰当分组，则企业可将估计建立在群内各职工组预计期权期限的加权平均基础上，即应将具有相对类似行权行为的职工分为一组，在此基础上将授予的期权分不同组别进行估计。

在有些情况下，上述分组方法很重要。期权价值不是期权期限的线性函数，随着期权期限的延长，期权价值以递减的速度增长。例如，如果所有其他假设相同，虽然一份两年期的期权要比一份一年期的期权值钱，但达不到后者的两倍。这意味着，如果估计期权授予的职工群中各个职工之间存在巨大的行权行为差异，此时以

职工个人期限预计为基础加权平均计算出来的总期权价值，将高估授予整群职工的期权的公允价值总额。如果将授予的期权依照行权行为分为不同组别，因为行权行为为类似，所以每个组别的加权平均期限都只包含相对较小的期限范围，就将减少对授予整群职工的期权的公允价值总额的高估。

采用二项模型或其他类似模型时，也应做类似考虑。例如，对于向高层职工普遍授予期权的企业，有时其历史经验表明，高级管理人员倾向持有期权的时间要比中层管理人员更长，而最基层职工则倾向最早行使期权。在此类情况下，以具有相对类似行权行为的职工组为基础划分期权授予，将更准确地估计授予期权的公允价值总额。

3. 预计波动率

预计波动率是对预期股份价格在一个期间内可能发生的波动金额的度量。期权定价模型中所用的波动率的度量，是一段时间内股份的连续复利回报率的标准差。波动率通常以年度表示，而不管计算时使用的是何种时间跨度基础上的价格，如每日、每周或每月的价格。

一个期间股份的回报率（可能是正值也可能是负值）衡量了股东从股份的股利和价格涨跌中受益的多少。股份的预计年度波动率是指一个范围（置信区间），连续复利年回报率预期所处在这个范围内的概率大约为2/3（置信区间）。下例说明了上述规定的会计意义：

【例10-3】A公司预计年度连续复利回报率为12%的普通股的波动率为30%，年初股价是10元/股，且未支付股利，请问年末股价在什么范围的概率大约为2/3？

根据概率论知识，公司普通股年度连续复利回报率的均值为12%，标准差为30%，意味着该普通股一年期的回报率在-18%（12% - 30%）和42%（12% + 30%）之间的概率约为2/3。年初股价为10元/股，则年末股价处在8.353元/股（ $10 \times e^{-0.18}$ ）至15.22元/股（ $10 \times e^{0.42}$ ）之间（常数 $e=2.71828$ ）的概率约为2/3。

4. 预计股利

计量所授予的股份或期权的公允价值是否应当考虑预计股利，取决于被授予方是否有权取得股利或股利的等价物。

如果职工被授予期权，并有权在授予日和行权日之间取得基础股份的股利或股利的等价物（可现金支付，也可抵减行权价格），所授予的期权应当像不支付基础股份的股利那样进行估价，即预计股利的输入变量应为零。类似地，如果职工有权取得在等待期内支付的股利，在估计授予职工的股份在授予日的公允价值时，也不应考虑因预计股利而进行调整。

相反，如果职工对等待期内或行权前的股利或股利的等价物没有要求权，对股份或期权在授予日公允价值的估计就应考虑预计股利因素，在估计所授予期权的公允价值时，期权定价模型的输入变量中应包含预计股利，即从估价中扣除预计会在等待期内支付的股利现值。期权定价模型通常使用预计股利率，但也可能对模型进

行修正后使用预计股利金额。如果企业使用股利金额，应根据历史经验考虑股利的增长模式。

一般来说，预计股利应以公开可获取的信息为基础。不支付的股利且没有支付股利计划的企业应假设预计股利收益率为零。如果无股利支付历史的新企业被预期在其职工股票期权期限内开始支付股利，可使用历史股利收益率（零）与大致可比的同类企业的股利收益率均值的平均数。

5. 无风险利率

无风险利率，一般是指期权行权价格以该货币表示的、剩余期限等于被估价期权的预计期限（基于期权的剩余合同期限，并考虑预计提早行权的影响）的零息国债当前可获得的内含收益率。如果没有此类国债，或环境表明零息国债的内含收益率不能代表无风险利率，应使用适当的替代利率。同样，在估计一份有效期与被估价期权的预计期限相等的其他期权的公允价值时，如果市场参与者们一般使用某种适当的替代利率而不是零息国债的内含收益率来确定无风险利率，则企业也应使用这个适当的替代利率。

6. 资本结构的影响

通常情况下，交易期权是由第三方而不是企业签发的。当这些股票期权行权时，签发人将股份支付给期权持有者。这些股份是从现在的股东手中取得的。因此，交易期权的行权不会有稀释效应。

如果股票期权是企业签发的，在行权时需要增加已发行在外的股份数量（要么正式增发，要么使用先前回购的库存股）。假定股份将按行权日的市场价格发行，这种现实或潜在的稀释效应可能会降低股价，因此期权持有者行权时，无法获得像行使其他类似但不稀释股价的交易期权一样多的利益。这一问题能否对企业授予股票期权的价值产生显著影响，取决于各种因素，包括行权时增加的股份数量（相对于已发行在外的股份数量）。如果市场已预期企业将会授予期权，则可能已将潜在的稀释效应体现在了授予日的股价中。企业应考虑所授予的股票期权未来行权的潜在稀释效应，是否可能对股票期权在授予日的公允价值构成影响。企业可能修改期权定价模型，以将潜在稀释效应纳入考虑范围。

对于具有再授予特征的股票期权，确定其公允价值是不应考虑其再授予特征，当发生再授予期权的后续授予时，应作为一项新授予的股份期权进行处理。再授予特征是指，只要期权持有人用企业的股份而不是现金来支付行权价格以行使原先授予的期权，就自动授予额外股份期权。

五、股份支付的处理

股份支付的会计处理必须以完整、有效的股份支付协议为基础。

（一）授予日

除了立即可行权的股份支付外，无论权益结算的股份支付还是现金结算的股份

支付，企业在授予日均不做会计处理。

（二）等待期内的每个资产负债表日

企业应当在等待期内的每个资产负债表日，将取得职工或其他方提供的服务计入成本费用，计入成本费用的金额应当按照权益工具的公允价值计量，同时按相同金额确认所有者权益或负债。对于附有市场条件的股份支付，只要职工满足了其他所有非市场条件，企业就应当确认已取得的服务。业绩条件为非市场条件的，如果后续信息表明需要调整对可行权情况的估计的，应对前期估计进行修改。

对于权益结算的涉及职工的股份支付，按照授予日权益工具的公允价值计入成本费用和资本公积（其他资本公积）后，不确认其后续公允价值变动；对于现金结算的涉及职工的股份支付，则应当按照每个资产负债表日权益工具的公允价值重新计量，确定成本费用和应付职工薪酬。上市公司分别计算各期期权的单位公允价值。

对于授予的存在活跃市场的期权等权益工具，应当按照活跃市场中的报价确定其公允价值；对于授予的不存在活跃市场的期权等权益工具，应当采用期权定价模型等估值技术确定其公允价值。

在等待期内每个资产负债表日，企业应当根据最新取得的可行权职工人数变动等后续信息作出最佳估计，修正预计可行权的权益工具数量，并以此为依据确认各期应分摊的费用。在可行权日，最终预计可行权权益工具的数量应当与实际可行权工具的数量一致。

在等待期内如果取消了授予的权益工具，企业应当对取消所授予的权益性工具作为加速行权处理，将剩余等待期内应确认的金额立即计入当期损益，同时确认资本公积。职工或其他方能够选择满足非可行权条件但在等待期内未满足的，企业应当将其作为授予权益工具的取消处理。

根据上述权益工具的公允价值和预计可行权的权益工具数量，计算截至当期累计应确认的成本费用金额，再减去前期累计已确认金额作为当期应确认的成本费用金额。

（三）可行权日之后

1. 对于权益结算的股份支付，在可行权日之后不再对已确认的成本费用和所有者权益总额进行调整。企业应在行权日根据行权情况，确定股本和股本溢价，同时结转等待期内确认的资本公积（其他资本公积）。

2. 对于现金结算的股份支付，企业在可行权日之后不再确认成本费用，负债（应付职工薪酬）公允价值的变动应当计入当期损益（公允价值变动损益）。

（四）回购股份进行职工期权激励

企业以回购股份形式奖励本企业职工的，属于权益结算的股份支付。企业回购股份时，应按回购股份的全部支出作为库存股处理，同时进行备查登记。按照《企业会计准则第11号——股份支付》对职工权益结算股份支付的规定，企业应当在

等待期内每个资产负债日按照权益工具在授予日的公允价值，将取得的职工服务计入成本费用，同时增加资本公积（其他资本公积）。在职工行权购买本企业股份时，企业应转销交付职工的库存股成本和等待期内资本公积（其他资本公积）累计金额，同时，按照其差额调整资本公积（股本溢价）。

【例 10-4】20×6 年 12 月，甲公司披露了股票期权计划如下：

一、股票期权的条件

股票期权的条件根据公司《股权激励计划》的规定，同时满足下列条件时，激励对象可以获授股票期权：

1. 20×7 年年末，公司当年净利润增长率必须不低于 18%；
2. 20×8 年年末，公司 20×7~20×8 年两年净利润平均增长率不低于 15%；
3. 20×9 年年末，公司 20×7~20×8 年 3 年净利润平均增长率不低于 12%；
4. 激励对象未发生如下任一情形：
 - （1）最近 3 年内被证券交易所公开谴责或宣布为不适当人选的；
 - （2）最近 3 年内因重大违法违规行为被中国证监会予以行政处罚的；
 - （3）具有《公司法》规定的不得担任公司董事、监事、高级管理人员情形的。

公司的股权激励计划授予的股票期权，激励对象拥有在授权日起 5 年内的可行权日以行权价格购买公司股票的权利。当年未行权的股票期权可在以后年度行权。

二、股票期权的授予日、授予对象、授予数量和行权价格

1. 股票期权的授予日：20×7 年 1 月 1 日。

2. 授予对象：

董事、总经理、副总经理、技术总监、市场总监、董秘、财务总监以及核心技术及业务人员等 20 人（名单略）。

3. 行权价格：本次股票期权的行权价格为 3 元/股。

4. 授予数量：共授予激励对象 20 万份股票期权，标的股票总数占当时总股本 0.5%。

甲公司 20×4~20×9 年的相关情况如下：

甲公司股权激励对象均不会出现授予股票期权条件 4 所述情形。

根据甲公司测算，其股票期权在授权日的公允价值为 5.40 元/份。

20×7 年甲公司净利润增长率为 16%，有 2 名激励对象离开，但甲公司预计 20×8 年将保持快速增长，20×9 年 12 月 31 日有望达到可行权条件。另外，企业预计 20×8 年没有激励对象离开企业。

20×8 年甲公司净利润增长率为 12%，有 2 名激励对象离开，但甲公司预计 20×8 年将保持快速增长，20×9 年 12 月 31 日有望达到可行权条件。另外，企业预计 20×8 年没有激励对象离开企业。

20×9 年甲公司净利润增长率为 10%，有 2 名激励对象离开。

2×10 年 12 月 31 日，甲公司激励对象全部行权。

分析:

按照《企业会计准则第11号——股份支付》，本例中的可行权条件是一项非市场业绩条件。

第1年年末，虽然没能实现净利润增长18%的要求，但公司预计下年将以同样的速度增长。因此能实现两年平均增长15%的要求。所以公司将其预计等待期调整为2年。由于有2名管理人员离开，公司同时调整了期满（两年）后预计可行权期权的数量（ $100 - 2 - 0$ ）。

第2年年末，虽然两年实现15%增长的目标再次落空，但公司仍然估计能够在第3年取得较理想的业绩，从而实现3年平均增长10%的目标。所以公司将其预计等待期调整为3年。由于第2年有2名管理人员离开，高于预计数字，因此公司相应调整了第3年离开的人数（ $100 - 2 - 2 - 0$ ）。

第3年年末，目标实现，实际离开人数为2人。公司根据实际情况确定累计费用，并据此确认了第3年费用和调整。

1. 服务费用和资本公积计算过程如表10-1所示。

表 10-1

单位：元

年 份	计 算	当期费用	累计费用
20×7	$(20 - 2 - 0) \times 200\,000 \times 5.4 \times 1/2$	9 720 000	9 720 000
20×8	$(20 - 2 - 2 - 0) \times 200\,000 \times 5.4 \times 2/3 - 9\,720\,000$	1 800 000	11 520 000
20×9	$(20 - 2 - 2 - 2) \times 200\,000 \times 5.4 - 11\,520\,000$	3 600 000	15 120 000

2. 账务处理:

(1) 20×7年1月1日

授予日不做账务处理。

(2) 20×7年12月31日，将当期取得的服务计入相关费用和资本公积

借：管理费用 9 720 000

贷：资本公积——其他资本公积——股份支付 9 720 000

(3) 20×8年12月31日，将当期取得的服务计入相关费用和资本公积

借：管理费用 1 800 000

贷：资本公积——其他资本公积——股份支付 1 800 000

(4) 20×9年12月31日，将当期取得的服务计入相关费用和资本公积

借：管理费用 3 600 000

贷：资本公积——其他资本公积——股份支付 3 600 000

(5) 2×10年12月31日，激励对象行权

借：银行存款 $(14 \times 200\,000 \times 3)$ 8 400 000

资本公积——其他资本公积——股份支付 15 120 000

贷：股本（14×200 000）	2 800 000
资本公积——资本溢价	20 720 000

【例 10-5】20×6 年年末，乙公司股东大会批准一项股票增值权激励计划，具体内容如下：

一、股票增值权的授予条件

1. 激励对象从 20×7 年 1 月 1 日起在该公司连续服务 3 年。
2. 激励对象未发生如下任一情形：
 - （1）最近 3 年内被证券交易所公开谴责或宣布为不适当人选的；
 - （2）最近 3 年内因重大违法违规行为被中国证监会予以行政处罚的；
 - （3）具有《公司法》规定的不得担任公司董事、监事、高级管理人员情形的。
3. 在授予日后 5 年内每 12 个月执行一次增值权收益，符合可行权条件的激励对象可按照当时股价的增长幅度获得现金，该增值权应在 2×11 年 12 月 31 日之前行使。

二、股票期权的授予日、授予对象、授予数量

1. 股票期权的授予日：20×7 年 1 月 1 日。
2. 授予对象：

董事、总经理、副总经理、技术总监、市场总监、董秘、财务总监以及核心技术及业务人员等 100 人（名单略）。
3. 授予数量：共授予激励对象每人 100 份现金股票增值权。执行日前 30 个交易日乙公司平均收盘价（执行价）高于激励计划公告前 30 个交易日平均收盘价（基准价），每份股票增值权可获得每股价差收益。

乙公司 20×7~2×11 年的相关情况如下：

乙公司估计，该增值权在负债结算之前的每一资产负债表日以及结算日的公允价值和可行权后的每份增值权现金支出额表 10-2 所示。

表 10-2

单位：元

年 份	公允价值	支付现金
20×7	15	
20×8	16	
20×9	20	16
2×10	25	20
2×11		26

乙公司预计所有公司激励对象都将符合授予条件 3 中的要求。

第 1 年有 20 名激励对象离开乙公司，乙公司估计 3 年中还将有 15 名激励对象离开；第 2 年又有 10 名激励对象离开公司，公司估计还将有 10 名激励对象离开；

第3年又有15名激励对象离开。第3年末,有30人行使股份增值权取得了现金。第4年末,有20人行使了股份增值权。第5年末,剩余5人也行使了股份增值权。

本例为现金结算的股份支付。

1. 费用和资本公积计算过程如表10-3所示。

表 10-3

单位: 元

年 份	负债计算①	支付现金计算②	负债③	支付现金④	当期费用⑤
			③ = ①	④ = ②	⑤ = 当期③ - 前期③ + 当期④
20×7	$(100 - 35) \times 100 \times 15 \times 1/3$		32 500		32 500
20×8	$(100 - 40) \times 100 \times 16 \times 2/3$		64 000		31 500
20×9	$(100 - 45 - 30) \times 100 \times 20$	$30 \times 100 \times 16$	50 000	48 000	34 000
2×10	$(100 - 45 - 30 - 20) \times 100 \times 25$	$20 \times 100 \times 20$	12 500	40 000	2 500
2×11	0	$5 \times 100 \times 26$	0	13 000	500
总 额				101 000	101 000

2. 会计处理:

(1) 20×7年12月31日

借: 管理费用 32 500

贷: 应付职工薪酬——股份支付 32 500

(2) 20×8年12月31日

借: 管理费用 31 500

贷: 应付职工薪酬——股份支付 31 500

(3) 20×9年12月31日

借: 管理费用 34 000

贷: 应付职工薪酬——股份支付 34 000

借: 应付职工薪酬——股份支付 48 000

贷: 银行存款 48 000

(4) 2×10年12月31日

借: 公允价值变动损益——股份支付 2 500

贷: 应付职工薪酬——股份支付 2 500

借: 应付职工薪酬——股份支付 40 000

贷: 银行存款 40 000

(5) 2×11年12月31日

借: 公允价值变动损益——股份支付 500

贷: 应付职工薪酬——股份支付 500

借：应付职工薪酬——股份支付

13 000

贷：银行存款

13 000

本章主要参考法规索引

1. 《企业会计准则第 11 号——股份支付》（2006 年 2 月 15 日财政部发布，自 2007 年 1 月 1 日起施行）
2. 《企业会计准则——应用指南（2006）》（2006 年 10 月 30 日财政部发布，自 2007 年 1 月 1 日起施行）
3. 《国有控股上市公司（境内）实施股权激励试行办法》（2006 年 9 月 30 日，国务院国有资产监督管理委员会和财政部联合发布，自印发之日起施行）

第十一章 长期负债及借款费用

第一节 长期负债

按照《企业会计准则第30号——财务报表列报》的要求，负债分为流动负债和非流动负债（也称长期负债）。其中，流动负债是指满足下列条件之一的负债：（1）预计在一个正常营业周期中清偿；（2）主要为交易目的而持有；（3）自资产负债表日起一年内到期应予以清偿；（4）企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上。流动负债以外的负债为长期负债。长期负债通常包括长期借款、长期应付款、应付债券等。根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定，长期负债应当按照公允价值进行初始计量，采用摊余成本进行后续计量。实际利率与合同利率差别较小的，也可按合同利率计算利息费用。有关摊余成本和利息费用的计算确定参见本书第五章的相关内容。

一、长期借款

长期借款，是指企业从银行或其他金融机构借入的期限在一年以上（不含一年）的借款。长期借款的有关账务处理如下：

企业借入各种长期借款，按实际收到的款项，借记“银行存款”科目，贷记“长期借款——本金”科目；按其差额，借记“长期借款——利息调整”科目。

在资产负债表日，企业应按长期借款的摊余成本和实际利率计算确定的长期借款的利息费用，借记“在建工程”、“财务费用”、“制造费用”等科目，按借款本金和合同利率计算确定的应付未付利息，贷记“应付利息”科目（对于一次还本付息的长期借款，贷记“长期借款——应计利息”科目），按其差额，贷记“长期借款——利息调整”科目。

企业归还长期借款，按归还的长期借款本金，借记“长期借款——本金”科目，按转销的利息调整金额，贷记“长期借款——利息调整”科目，按实际归还的款项，贷记“银行存款”科目，按其差额，借记“在建工程”、“财务费用”、“制造费用”等科目。

【例11-1】某企业为建造一幢厂房，于20×9年1月1日借入期限为2年的长期专门借款1 500 000元，款项已存入银行。借款利率按市场利率确定为9%，每年

付息一次，期满后一次还清本金。20×9年初，该企业以银行存款支付工程价款共计900 000元，2×10年初，又以银行存款支付工程费用600 000元。该厂房于2×10年8月31日完工，达到预定可使用状态。假定不考虑闲置专门借款资金存款的利息收入或者投资收益。

该企业有关账务处理如下：

(1) 20×9年1月1日，取得借款时

借：银行存款	1 500 000
贷：长期借款——××银行——本金	1 500 000

(2) 20×9年初，支付工程款时

借：在建工程——××厂房	900 000
贷：银行存款	900 000

(3) 20×9年12月31日，计算20×9年应计入工程成本的利息费用时

借款利息 = $1\,500\,000 \times 9\% = 135\,000$ (元)

借：在建工程——××厂房	135 000
贷：应付利息——××银行	135 000

(4) 20×9年12月31日，支付借款利息时

借：应付利息——××银行	135 000
贷：银行存款	135 000

(5) 2×10年初，支付工程款时

借：在建工程——××厂房	600 000
贷：银行存款	600 000

(6) 2×10年8月31日，工程达到预定可使用状态时

该期应计入工程成本的利息 = $(1\,500\,000 \times 9\% \div 12) \times 8 = 90\,000$ (元)

借：在建工程——××厂房	90 000
贷：应付利息——××银行	90 000

同时：

借：固定资产——××厂房	1 725 000
贷：在建工程——××厂房	1 725 000

(7) 2×10年12月31日，计算2×10年9~12月的利息费用时

应计入财务费用的利息 = $(1\,500\,000 \times 9\% \div 12) \times 4 = 45\,000$ (元)

借：财务费用——××借款	45 000
贷：应付利息——××银行	45 000

(8) 2×10年12月31日，支付利息时

借：应付利息——××银行	135 000
贷：银行存款	135 000

(9) 2×11年1月1日，到期还本时

借：长期借款——××银行——本金

1 500 000

贷：银行存款

1 500 000

二、应付债券

企业根据国家有关规定，在符合条件的前提下，经批准可以发行公司债券、可转换公司债券、认股权和债券分离交易的可转换公司债券。本章在此以一般公司债券和可转换公司债券为例说明应付债券的会计处理。

（一）一般公司债券

1. 公司债券的发行

企业发行的一年期以上的债券，构成了企业的长期负债。公司债券的发行方式有三种，即面值发行、溢价发行、折价发行。假设其他条件不变，债券的票面利率高于市场利率时，可按超过债券票面价值的价格发行，称为溢价发行，溢价是企业以后各期多付利息而事先得到的补偿；如果债券的票面利率低于市场利率，可按低于债券票面价值的价格发行，称为折价发行，折价是企业以后各期少付利息而预先给投资者的补偿；如果债券的票面利率与市场利率相同，可按票面价值的价格发行，称为面值发行。溢价或折价实质上是发行债券企业在债券存续期内对利息费用的一种调整。

无论是按面值发行，还是溢价发行或折价发行，企业均应按债券面值记入“应付债券——面值”科目，实际收到的款项与面值的差额，记入“应付债券——利息调整”科目。企业发行债券时，按实际收到的款项，借记“银行存款”等科目，按债券票面价值，贷记“应付债券——面值”科目，按实际收到的款项与票面价值之间的差额，贷记或借记“应付债券——利息调整”科目。

2. 利息调整的摊销

利息调整应在债券存续期间内采用实际利率法进行摊销。

企业发行的债券通常分为到期一次还本付息或分期付息、一次还本两种。资产负债表日，对于分期付息、一次还本的债券，企业应按应付债券的摊余成本和实际利率计算确定的债券利息费用，借记“在建工程”、“制造费用”、“财务费用”等科目，按票面利率计算确定的应付未付利息，贷记“应付利息”科目，按其差额，借记或贷记“应付债券——利息调整”科目。

对于一次还本付息的债券，企业应于资产负债表日按摊余成本和实际利率计算确定的债券利息费用，借记“在建工程”、“制造费用”、“财务费用”等科目，按票面利率计算确定的应付未付利息，贷记“应付债券——应计利息”科目，按其差额，借记或贷记“应付债券——利息调整”科目。

3. 债券的偿还

采用一次还本付息方式的，企业应于债券到期支付债券本息时，借记“应付债券——面值”、“应付债券——应计利息”科目，贷记“银行存款”科目。采用一

次还本、分期付息方式的,在每期支付利息时,借记“应付利息”科目,贷记“银行存款”科目;债券到期偿还本金并支付最后一期利息时,借记“应付债券——面值”、“在建工程”、“财务费用”、“制造费用”等科目,贷记“银行存款”科目,按其差额,借记或贷记“应付债券——利息调整”科目。

【例 11-2】2×11 年 1 月 1 日,甲公司经批准发行 5 年期一次还本、分期付息的公司债券 60 000 000 元,债券利息在每年 12 月 31 日支付,票面利率为年利率 6%。假定债券发行时的市场利率为 5%。

甲公司该批债券实际发行价格为:

$$60\,000\,000 \times (P/S, 5\%, 5) + 60\,000\,000 \times 6\% \times (P/A, 5\%, 5) = 60\,000\,000 \times 0.7835 + 60\,000\,000 \times 6\% \times 4.3295 = 62\,596\,200 \text{ (元)}$$

甲公司根据上述资料,采用实际利率法和摊余成本计算确定的利息费用见表 11-1。

表 11-1

日 期	现金流出 (a)	实际利息费用 (b) = 期初(d) × 5%	已偿还的本金 (c) = (a) - (b)	摊余成本余额 (d) = 期初(d) - (c)
2×11 年 1 月 1 日				62 596 200
2×11 年 12 月 31 日	3 600 000	3 129 810	470 190	62 126 010
2×12 年 12 月 31 日	3 600 000	3 106 300.50	493 699.50	61 632 310.50
2×13 年 12 月 31 日	3 600 000	3 081 615.53	518 384.47	61 113 926.03
2×14 年 12 月 31 日	3 600 000	3 055 696.30	544 303.70	60 569 622.33
2×15 年 12 月 31 日	3 600 000	3 030 377.67*	569 622.33	60 000 000
小 计	18 000 000	15 403 800	2 596 200	60 000 000
2×15 年 12 月 31 日	60 000 000	—	60 000 000	0
合 计	78 000 000	15 403 800	62 596 200	—

* 尾数调整: 60 000 000 + 3 600 000 - 60 569 622.33 = 3 030 377.67 (元)

根据表 11-1 的资料,甲公司的账务处理如下:

(1) 2×11 年 1 月 1 日,发行债券时

借: 银行存款	62 596 200
贷: 应付债券——面值	60 000 000
——利息调整	2 596 200

(2) 2×11 年 12 月 31 日,计算利息费用时

借: 财务费用 (或在建工程)	3 129 810
应付债券——利息调整	470 190
贷: 应付利息——××银行	3 600 000

(3) 2×11年12月31日, 支付利息时

借: 应付利息——××银行	3 600 000
贷: 银行存款	3 600 000

2×12年、2×13年、2×14年确认利息费用的会计分录与2×11年相同, 金额与利息费用一览表的对应该金额一致。

(4) 2×15年12月31日, 归还债券本金及最后一期利息费用时

借: 财务费用 (或在建工程)	3 030 377.67
应付债券——面值	60 000 000
——利息调整	569 622.33
贷: 银行存款	63 600 000

(二) 可转换公司债券

我国发行可转换公司债券采取记名式无纸化发行方式。企业发行的可转换公司债券, 既含有负债成份又含有权益成份, 根据《企业会计准则第37号——金融工具列报》的规定, 应当在初始确认时将负债和权益成份进行分拆, 分别进行处理。企业在进行分拆时, 应当先确定负债成份的公允价值并以此作为其初始确认金额, 确认为应付债券; 再按照该可转换公司债券整体的发行价格扣除负债成份初始确认金额后的金额确定权益成份的初始确认金额, 确认为资本公积。负债成份的公允价值是合同规定的未来现金流量按一定利率折现的现值。其中, 利率根据市场上具有可比信用等级并在相同条件下提供几乎相同现金流量, 但不具有转换权的工具的适用利率确定。发行该可转换公司债券发生的交易费用, 应当在负债成份和权益成份之间按照其初始确认金额的相对比例进行分摊。企业发行可转换公司债券的有关账务处理如下:

企业发行的可转换公司债券在“应付债券”科目下设置“可转换公司债券”明细科目核算。企业应按实际收到的款项, 借记“银行存款”等科目, 按可转换公司债券包含的负债成份面值, 贷记“应付债券——可转换公司债券——面值”科目, 按权益成份的公允价值, 贷记“资本公积——其他资本公积”科目, 按其差额, 借记或贷记“应付债券——可转换公司债券——利息调整”科目。

对于可转换公司债券的负债成份, 在转换为股份前, 其会计处理与一般公司债券相同, 即按照实际利率和摊余成本确认利息费用, 按照面值和票面利率确认应付债券或应付利息, 差额作为利息调整。

可转换公司债券持有人行使转换权利, 将其持有的债券转换为股票的, 按可转换公司债券的余额, 借记“应付债券——可转换公司债券——面值”科目, 借记或贷记“应付债券——可转换公司债券——利息调整”科目, 按其权益成份的金额, 借记“资本公积——其他资本公积”科目, 按股票面值和转换的股数计算的股票面值总额, 贷记“股本”科目, 按其差额, 贷记“资本公积——股本溢价”科目。如用现金支付不可转换股票的部分, 还应贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

【例 11-3】甲上市公司经批准于 2×10 年 1 月 1 日按每份面值 100 元发行了 1 000 000 份 5 年期一次还本付息的可转换公司债券，共计 100 000 000 元，款项已收存银行，债券票面年利率为 6%。债券发行 1 年后可转换为甲上市公司普通股股票，转股时每份债券可转 10 股，股票面值为每股 1 元。假定 2×11 年 1 月 1 日债券持有人将持有的可转换公司债券全部转换为甲上市公司普通股股票。甲上市公司发行可转换公司债券时二级市场上与之类似的没有转换权的债券市场利率为 9%。该可转换公司债券发生的利息费用不符合资本化条件。

甲上市公司有关该可转换公司债券的账务处理如下：

(1) 2×10 年 1 月 1 日，发行可转换公司债券时

首先，确定可转换公司债券负债成份的公允价值：

$$100\,000\,000 \times (P/S, 9\%, 5) + 100\,000\,000 \times 6\% \times (P/A, 9\%, 5) = 100\,000\,000 \times 0.6499 + 100\,000\,000 \times 6\% \times 3.8897 = 88\,328\,200 \text{ (元)}$$

可转换公司债券权益成份的公允价值为：

$$100\,000\,000 - 88\,328\,200 = 11\,671\,800 \text{ (元)}$$

借：银行存款	100 000 000
应付债券——可转换公司债券——利息调整	11 671 800
贷：应付债券——可转换公司债券——面值	100 000 000
资本公积——其他资本公积——可转换公司债券	11 671 800

(2) 2×10 年 12 月 31 日，确认利息费用时

$$\text{应计入财务费用的利息} = 88\,328\,200 \times 9\% = 7\,949\,538 \text{ (元)}$$

$$\text{当期应付未付的利息费用} = 100\,000\,000 \times 6\% = 6\,000\,000 \text{ (元)}$$

借：财务费用	7 949 538
贷：应付债券——可转换公司债券——应计利息	6 000 000
——利息调整	1 949 538

(3) 2×11 年 1 月 1 日，债券持有人行使转换权时

债券持有人在当期付息前转换股票，应按债券面值和应计利息之和除以 10，计算转换的股份数。

$$\text{转换的股份数} = (100\,000\,000 + 6\,000\,000) \div 10 = 10\,600\,000 \text{ (股)}$$

借：应付债券——可转换公司债券——面值	100 000 000
——应计利息	6 000 000
资本公积——其他资本公积——可转换公司债券	11 671 800
贷：股本	10 600 000
应付债券——可转换公司债券——利息调整	9 722 262
资本公积——股本溢价	97 349 538

企业发行附有赎回选择权的可转换公司债券，其在赎回日可能支付的利息补偿金，即债券约定赎回期届满日应当支付的利息减去应付债券票面利息的差额，应当

在债券发行日至债券约定赎回届满日期间计提应付利息，计提的应付利息分别计入相关资产成本或财务费用。

三、长期应付款

长期应付款，是企业除长期借款和应付债券以外的其他各种长期应付款项，包括应付融资租入固定资产的租赁费、具有融资性质的延期付款购买资产发生的应付款项等。

（一）应付融资租入固定资产的租赁费

租赁，是指在约定的期间内，出租人将资产使用权让与承租人，以获取租金的协议。租赁的主要特征是转移资产的使用权，而不是转移资产的所有权，并且这种转移是有偿的，取得使用权以支付租金为代价，从而使租赁有别于资产购置和不把资产的使用权从合同的一方转移给另一方的服务性合同，如劳务合同、运输合同、保管合同、仓储合同等，以及无偿提供使用权的借用合同。

1. 租赁的分类

承租人应当在租赁开始日将租赁分为融资租赁 and 经营租赁。租赁开始日，是指租赁协议日与租赁各方就主要条款作出承诺日中的较早者。在租赁开始日，承租人应当将租赁认定为融资租赁或经营租赁，并确定在租赁期开始日应确认的金额。

企业对租赁进行分类时，应当全面考虑租赁期届满时租赁资产所有权是否转移给承租人、承租人是否有购买租赁资产的选择权、租赁期占租赁资产使用寿命的比例等各种因素。租赁期，是指租赁协议规定的不可撤销的租赁期间。如果承租人有权选择续租该资产，并且在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权，不论是否再支付租金，续租期也包括在租赁期之内。

具体地说，满足下列标准之一的，应认定为融资租赁：

（1）在租赁期届满时，资产的所有权转移给承租人。即，如果在租赁协议中已经约定，或者根据其他条件在租赁开始日就可以合理地判断，租赁期届满时出租人会将资产的所有权转移给承租人，那么该项租赁应当认定为融资租赁。

（2）承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购价预计远低于行使选择权时租赁资产的公允价值，因而在租赁开始日就可合理地确定承租人将会行使这种选择权。

（3）租赁期占租赁资产使用寿命的大部分。这里的“大部分”掌握在租赁期占租赁开始日租赁资产使用寿命的75%以上（含75%）。需要说明的是，这里的量化标准只是指导性标准，企业在具体运用时，必须以《企业会计准则第21号——租赁》规定的相关条件判断。

需要注意的是，这条标准强调的是租赁期占租赁资产使用寿命的比例，而非租赁期占该项资产全部可使用年限的比例。如果租赁资产是旧资产，在租赁前已使用年限超过资产自全新时起算可使用年限的75%以上（含75%）时，则这条判断标

准不适用，不能使用这条标准确定租赁的分类。

(4) 就承租人而言，租赁开始日最低租赁付款额的现值几乎相当于租赁开始日租赁资产的公允价值。这里的“几乎相当于”掌握在 90%（含 90%）以上。需要说明的是，这里的量化标准只是指导性标准，企业在具体运用时，必须以《企业会计准则第 21 号——租赁》规定的相关条件判断。

最低租赁付款额，是指在租赁期内，承租人应支付或可能被要求支付的款项（不包括或有租金和履约成本），加上由承租人或与其有关的第三方担保的资产余值。

承租人有购买租赁资产选择权，所订立的购买价款预计将远低于行使选择权时租赁资产的公允价值，因而在租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权的，购买价款应当计入最低租赁付款额。

(5) 租赁资产性质特殊，如果不作较大改造，只有承租人才能使用。这条标准是指，租赁资产是出租人根据承租人对资产型号、规格等方面的特殊要求专门购买或建造的，具有专购、专用性质。这些租赁资产如果不作较大的重新改制，其他企业通常难以使用。这种情况下，该项租赁也应当认定为融资租赁。

2. 企业（承租人）对融资租赁的会计处理

(1) 租赁期开始日的会计处理。

租赁期开始日，是指承租人有权行使其使用租赁资产权利的日期，表明租赁行为的开始。在租赁期开始日，承租人应当对租入资产、最低租赁付款额和未确认融资费用进行初始确认。

企业采用融资租赁方式租入的固定资产，应在租赁期开始日，将租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者，加上初始直接费用，作为租入资产的入账价值，借记“固定资产”等科目，按最低租赁付款额，贷记“长期应付款”科目，按发生的初始直接费用，贷记“银行存款”等科目，按其差额，借记“未确认融资费用”科目。

初始直接费用，是指在租赁谈判和签订租赁协议的过程中发生的可直接归属于租赁项目的费用。承租人发生的初始直接费用，通常有印花税、佣金、律师费、差旅费、谈判费等。承租人发生的初始直接费用，应当计入租入资产价值。

企业在计算最低租赁付款额的现值时，能够取得出租人租赁内含利率的，应当采用租赁内含利率作为折现率；否则，应当采用租赁合同规定的利率作为折现率。企业无法取得出租人的租赁内含利率且租赁合同没有规定利率的，应当采用同期银行贷款利率作为折现率。其中，租赁内含利率，是指在租赁开始日，使最低租赁收款额的现值与未担保余值的现值之和等于租赁资产公允价值与出租人的初始直接费用之和的折现率。

未担保余值，指租赁资产余值中扣除就出租人而言的担保余值以后的资产余值。

(2) 未确认融资费用的分摊。

在融资租赁下,承租人向出租人支付的租金中,包含了本金和利息两部分。承租人支付租金时,一方面应减少长期应付款,另一方面应同时将未确认的融资费用按一定的方法确认为当期融资费用。

在分摊未确认的融资费用时,根据《企业会计准则第21号——租赁》的规定,承租人应当采用实际利率法。根据租赁开始日租赁资产和负债的入账价值基础不同,融资费用分摊率的选择也不同。未确认融资费用的分摊率的确定具体分为下列几种情况:

① 以出租人的租赁内含利率为折现率将最低租赁付款额折现,且以该现值作为租赁资产入账价值的,应当将租赁内含利率作为未确认融资费用的分摊率。

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

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

④ 以租赁资产公允价值为入账价值的,应当重新计算分摊率。该分摊率是使最低租赁付款额的现值等于租赁资产公允价值的折现率。

存在优惠购买选择权的,在租赁期届满时,未确认融资费用应全部摊销完毕,租赁负债应当减少至优惠购买金额。在承租人或与其有关的第三方对租赁资产提供了担保的情况下,在租赁期届满时,未确认融资费用应当全部摊销完毕,租赁负债还应减少至担保余值。

担保余值,就承租人而言,是指由承租人或与其有关的第三方担保的资产余值。其中,资产余值是指在租赁开始日估计的租赁期届满时租赁资产的公允价值。为了促使承租人谨慎地使用租赁资产,尽量减少出租人自身的风险和损失,租赁协议有时要求承租人或与其有关的第三方对租赁资产的余值进行担保,此时的担保余值是针对承租人而言的。除此以外,担保人还可能是与承租人和出租人均无关、但在财务上有能力担保的第三方,如担保公司,此时的担保余值是针对出租人而言的。

(3) 履约成本的会计处理。

履约成本,是指租赁期内为租赁资产支付的各种使用费用,如技术咨询和服务费、人员培训费、维修费、保险费等。

承租人发生的履约成本通常应计入当期损益。

(4) 或有租金的会计处理。

或有租金,是指金额不固定、以时间长短以外的其他因素(如销售量、使用量、物价指数等)为依据计算的租金。

由于或有租金的金额不固定,无法采用系统合理的方法对其进行分摊,因此或有租金在实际发生时,计入当期损益。

(5) 租赁期届满时的会计处理。

租赁期届满时,承租人通常对租赁资产的处理有三种情况,即返还、优惠续租和留购。

租赁期届满,承租人向出租人返还租赁资产的,通常借记“长期应付款——应付融资租赁款”、“累计折旧”科目,贷记“固定资产——融资租入固定资产”科目。

如果承租人行使优惠续租选择权,则应视同该项租赁一直存在而作出相应的会计处理。如果承租人在租赁期届满时没有续租,根据租赁协议规定向出租人支付违约金时,应当借记“营业外支出”科目,贷记“银行存款”等科目。

在承租人享有优惠购买选择权的情况下,支付购买价款时,借记“长期应付款——应付融资租赁款”科目,贷记“银行存款”等科目;同时,将固定资产从“融资租入固定资产”明细科目转入有关明细科目。

【例 11-4】2×11 年 12 月 28 日, A 公司与 B 公司签订了一份租赁合同。合同主要条款如下:

- (1) 租赁标的物:数控机床。
- (2) 租赁期开始日:租赁物运抵 A 公司生产车间之日(即 2×12 年 1 月 1 日)。
- (3) 租赁期:从租赁期开始日算起 36 个月(即 2×12 年 1 月 1 日至 2×14 年 12 月 31 日)。
- (4) 租金支付方式:自租赁期开始日起每年年末支付租金 900 000 元。
- (5) 该机床在 2×12 年 1 月 1 日的公允价值为 2 500 000 元。
- (6) 租赁合同规定的利率为 8% (年利率)。
- (7) 该机床为全新设备,估计使用年限为 5 年,不需安装调试。
- (8) 2×13 年和 2×14 年, A 公司每年按该机床所生产产品的年销售收入的 1% 向 B 公司支付经营分享收入。

A 公司在租赁谈判和签订租赁合同过程中发生可归属于租赁项目的手续费、差旅费 9 800 元。2×13 年和 2×14 年, A 公司使用该数控机床生产产品的销售收入分别为 8 000 000 元和 10 000 000 元。2×13 年 12 月 31 日, A 公司以银行存款支付该机床的维护费 2 800 元。2×14 年 12 月 31 日, A 公司将该机床退还 B 公司。

A 公司(承租人)的会计处理如下:

(1) 租赁开始日的会计处理

第一步,判断租赁类型。

本例中,租赁期(3 年)占租赁资产尚可使用年限(5 年)的 60% (小于 75%),没有满足融资租赁的第 3 条判断标准;最低租赁付款额的现值为 2 319 390 元(计算过程见下文),大于租赁资产公允价值的 90%,即 2 250 000 元(2 500 000 × 90%),满足融资租赁的第 4 条判断标准,因此, A 公司应当将该项租赁认定为融资租赁。

第二步, 计算租赁开始日最低租赁付款额的现值, 确定租赁资产的入账价值。

本例中 A 公司不知道出租人的租赁内含利率, 因此应选择租赁合同规定的利率 8% 作为最低租赁付款额的折现率。

$$\begin{aligned}\text{最低租赁付款额} &= \text{各期租金之和} + \text{承租人担保的资产余值} \\ &= 900\,000 \times 3 + 0 = 2\,700\,000 \text{ (元)}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{最低租赁付款额的现值} &= 900\,000 \times (P/A, 8\%, 3) = 900\,000 \times 2.5771 \\ &= 2\,319\,390 \text{ (元)} < \text{租赁资产公允价值 } 2\,500\,000 \text{ 元}\end{aligned}$$

根据《企业会计准则第 21 号——租赁》规定的孰低原则, 租赁资产的入账价值应为其折现值 2 319 390 元加上初始直接费用 9 800 元, 即 2 329 190 元。

第三步, 计算未确认融资费用。

$$\begin{aligned}\text{未确认融资费用} &= \text{最低租赁付款额} - \text{最低租赁付款额现值} \\ &= 2\,700\,000 - 2\,319\,390 = 380\,610 \text{ (元)}\end{aligned}$$

第四步, 进行具体账务处理。

借: 固定资产——融资租入固定资产——数控机床	2 329 190
未确认融资费用	380 610
贷: 长期应付款——B 公司——应付融资租赁款	2 700 000
银行存款	9 800

(2) 分摊未确认融资费用的会计处理

第一步, 确定融资费用分摊率。

由于租赁资产的入账价值为其最低租赁付款额的折现值, 因此该折现率就是其融资费用分摊率, 即 8%。

第二步, 在租赁期内采用实际利率法分摊未确认融资费用 (见表 11-2)。

表 11-2

单位: 元

日 期	租金	确认的融资费用	应付本金减少额	应付本金余额
	(a)	(b) = 期初(d) × 8%	(c) = (a) - (b)	(d) = 期初(d) - (c)
(1) 2 × 12 年 1 月 1 日				2 319 390
(2) 2 × 12 年 12 月 31 日	900 000	185 551.2	714 448.8	1 604 941.2
(3) 2 × 13 年 12 月 31 日	900 000	128 395.3	771 604.7	833 336.5
(4) 2 × 14 年 12 月 31 日	900 000	66 663.5 *	833 336.5	0
合 计	2 700 000	380 610	2 319 390	—

* 尾数调整: $900\,000 - 833\,336.5 = 66\,663.5$ (元)

第三步, 进行具体账务处理。

2 × 12 年 12 月 31 日, 支付第 1 期租金时

借：长期应付款——B公司——应付融资租赁款	900 000
贷：银行存款	900 000
2×12年1月至12月，每月分摊未确认融资费用时	
每月财务费用 = $185\,551.2 \div 12 = 15\,462.6$ （元）	
借：财务费用	15 462.6
贷：未确认融资费用	15 462.6
2×13年12月31日，支付第2期租金时	
借：长期应付款——B公司——应付融资租赁款	900 000
贷：银行存款	900 000
2×13年1月至12月，每月分摊未确认融资费用时	
每月财务费用 = $128\,395.3 \div 12 = 10\,699.61$ （元）	
借：财务费用	10 699.61
贷：未确认融资费用	10 699.61
2×14年12月31日，支付第3期租金时	
借：长期应付款——B公司——应付融资租赁款	900 000
贷：银行存款	900 000
2×14年1月至12月，每月分摊未确认融资费用时	
每月财务费用 = $66\,663.5 \div 12 = 5\,555.29$ （元）	
借：财务费用	5 555.29
贷：未确认融资费用	5 555.29
(3) 履约成本的会计处理	
2×13年12月31日，A公司发生该机床的维护费2 800元时	
借：管理费用	2 800
贷：银行存款	2 800
(4) 或有租金的会计处理	
2×13年12月31日，根据合同规定，A公司应向B公司支付经营分享收入80 000元	
借：销售费用	80 000
贷：其他应付款——B公司	80 000
2×14年12月31日，根据合同规定，A公司应向B公司支付经营分享收入100 000元	
借：销售费用	100 000
贷：其他应付款——B公司	100 000
(5) 租赁期届满时的会计处理	
2×14年12月31日，A公司将该机床退还B公司时	
借：累计折旧	2 329 190

贷：固定资产——融资租入固定资产——数控机床

2 329 190

（二）具有融资性质的分期付款购买资产

企业购买资产有可能延期支付有关价款。如果延期支付的购买价款超过正常信用条件，实质上具有融资性质的，所购资产的成本应当以延期支付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，应当在信用期间内采用实际利率法进行摊销，符合资本化条件的，计入相关资产成本，否则计入当期损益。其账务处理为：企业购入资产超过正常信用条件延期付款实质上具有融资性质时，应按购买价款的现值，借记“固定资产”、“在建工程”等科目，按应支付的价款总额，贷记“长期应付款”科目，按其差额，借记“未确认融资费用”科目。按期支付价款，借记“长期应付款”科目，贷记“银行存款”科目。

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、折价或者溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。承租人确认的融资租赁发生的融资费用属于借款费用。

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或者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。例如，XYZ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，XYZ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 11-5】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《企业会计准则第 17 号——借款费用》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 11-6】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。专门借款通常应当有明确的用途，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，并通常应当具有标明该用途的借款合同。例如，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,而且其使用受到相关合同的限制。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。

借款费用应予资本化的借款范围既包括专门借款,也可包括一般借款。其中,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,但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11-7】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或者生产,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或者生产,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，或者占用了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，有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 11-8】某企业专门借入款项建造某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 11-9】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 11-10】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，属于正常中断的，相关借款费用仍可资本化。在实务中，企业应当遵循“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。

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。例如，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。

【例 11-11】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。

非正常中断与正常中断显著不同。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。例如，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 11-12】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所发生的借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。

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，应当遵循实质重于形式原则，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 11-13】 ABC 公司借入一笔款项，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，企业也应当遵循实质重于形式原则，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，因为该部分资产已经达到了预定可使用或者可销售状态。

如果企业购建或者生产的资产的部分分别完工，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 11-14】 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，所以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:

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

$$\text{所占用一般借款的资本化率} = \frac{\text{所占用一般借款当期实际发生的利息之和}}{\text{所占用一般借款本金加权平均数}}$$

3. 每一会计期间的利息资本化金额不应超过当期相关借款实际发生的利息金额。

【例 11-15】ABC 公司于 2×10 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 2×10 年 1 月 1 日、2×10 年 7 月 1 日和 2×11 年 1 月 1 日支付工程进度款。

ABC 公司为建造厂房产于 2×10 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 2×10 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)。

ABC 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 2×11 年 6 月 30 日完工,达到预定可使用状态。

ABC 公司为建造该厂房的支出金额如表 11-3 所示。

表 11-3

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
2×10 年 1 月 1 日	15 000 000	15 000 000	15 000 000
2×10 年 7 月 1 日	35 000 000	50 000 000	40 000 000
2×11 年 1 月 1 日	35 000 000	85 000 000	5 000 000
总 计	85 000 000	—	60 000 000

由于ABC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,公司 2×10 年、 2×11 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 2×10 年1月1日至 2×11 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:

2×10 年专门借款发生的利息金额 $=30\,000\,000\times 5\%+60\,000\,000\times 6\%\times 6/12=3\,300\,000$ (元)

2×11 年1月1日至6月30日专门借款发生的利息金额 $=30\,000\,000\times 5\%\times 6/12+60\,000\,000\times 6\%\times 6/12=2\,550\,000$ (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:

2×10 年短期投资收益 $=15\,000\,000\times 0.5\%\times 6+40\,000\,000\times 0.5\%\times 6=1\,650\,000$ (元)

2×11 年1月1日至6月30日短期投资收益 $=5\,000\,000\times 0.5\%\times 6=150\,000$ (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:

公司 2×10 年的利息资本化金额 $=3\,300\,000-1\,650\,000=1\,650\,000$ (元)

公司 2×11 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:

① 2×10 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

② 2×11 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11-16】沿用【例11-15】,假定ABC公司建造厂房没有专门借款,占用的都是一般借款。

ABC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 20×9 年12月1日至 2×12 年12月1日,年利率为6%,按年支付利息。

(2) 发行公司债券1亿元,于 20×9 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 11-15】。

鉴于 ABC 公司建造厂房没有占用专门借款,而占用了一般借款,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:

$$\text{一般借款资本化率(年)} = (20\,000\,000 \times 6\% + 100\,000\,000 \times 8\%) \div (20\,000\,000 + 100\,000\,000) \times 100\% = 7.67\%$$

(2) 计算累计资产支出加权平均数:

$$2 \times 10 \text{ 年累计资产支出加权平均数} = 15\,000\,000 \times 360 \div 360 + 35\,000\,000 \times 180 \div 360 = 32\,500\,000 \text{ (元)}$$

$$2 \times 11 \text{ 年累计资产支出加权平均数} = 85\,000\,000 \times 180 \div 360 = 42\,500\,000 \text{ (元)}$$

(3) 计算每期利息资本化金额:

$$2 \times 10 \text{ 年为建造厂房的利息资本化金额} = 32\,500\,000 \times 7.67\% = 2\,492\,750 \text{ (元)}$$

$$2 \times 10 \text{ 年实际发生的一般借款利息费用} = 20\,000\,000 \times 6\% + 100\,000\,000 \times 8\% = 9\,200\,000 \text{ (元)}$$

$$2 \times 11 \text{ 年为建造厂房的利息资本化金额} = 42\,500\,000 \times 7.67\% = 3\,259\,750 \text{ (元)}$$

$$2 \times 11 \text{ 年 1 月 1 日至 6 月 30 日实际发生的一般借款利息费用} = 20\,000\,000 \times 6\% \times 180 \div 360 + 100\,000\,000 \times 8\% \times 180 \div 360 = 4\,600\,000 \text{ (元)}$$

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:

① 2×10 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

② 2×11 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 11-17】沿用【例 11-15】、【例 11-16】,假定 ABC 公司为建造厂房于 2×10 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 11-16】。其他相关资料均同【例 11-15】和【例 11-16】。

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：

$$2 \times 10 \text{ 年专门借款利息资本化金额} = 30\,000\,000 \times 5\% - 15\,000\,000 \times 0.5\% \times 6 = 1\,050\,000 \text{ (元)}$$

$$2 \times 11 \text{ 年专门借款利息资本化金额} = 30\,000\,000 \times 5\% \times 180 \div 360 = 750\,000 \text{ (元)}$$

(2) 计算一般借款资本化金额：

在建造厂房过程中，自 2×10 年 7 月 1 日起已经有 20 000 000 元占用了一般借款，另外， 2×11 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：

$$2 \times 10 \text{ 年占用了一般借款的资产支出加权平均数} = 20\,000\,000 \times 180 \div 360 = 10\,000\,000 \text{ (元)}$$

由于一般借款利息资本化率与【例 11-16】相同，即为 7.67%。所以：

$$2 \times 11 \text{ 年应予资本化的一般借款利息金额} = 10\,000\,000 \times 7.67\% = 767\,000 \text{ (元)}$$

$$2 \times 11 \text{ 年占用了一般借款的资产支出加权平均数} = (20\,000\,000 + 35\,000\,000) \times 180 \div 360 = 27\,500\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{则 } 2 \times 11 \text{ 年应予资本化的一般借款利息金额} = 27\,500\,000 \times 7.67\% = 2\,109\,250 \text{ (元)}$$

(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：

$$2 \times 10 \text{ 年利息资本化金额} = 1\,050\,000 + 767\,000 = 1\,817\,000 \text{ (元)}$$

$$2 \times 11 \text{ 年利息资本化金额} = 750\,000 + 2\,109\,250 = 2\,859\,250 \text{ (元)}$$

(4) 有关账务处理如下：

① 2×10 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

$$\text{注：} 2 \times 10 \text{ 年实际发生的借款利息} = 30\,000\,000 \times 5\% + 20\,000\,000 \times 6\% + 100\,000\,000 \times 8\% = 10\,700\,000 \text{ (元)}$$

② 2×11 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

$$\text{注：} 2 \times 11 \text{ 年 1 月 1 日至 6 月 30 日的实际发生的借款利息} = 10\,700\,000 \div 2 = 5\,350\,000 \text{ (元)}$$

【例 11-18】甲公司拟在厂区内建造一幢新厂房，有关资料如下：

(1) 2×10 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20×9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，假设甲企业在2×10年和2×11年底均未支付当年利息。

(3) 由于审批、办手续等原因，厂房产于2×10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11-4所示。

表 11-4

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
2×10年4月1日	24 000 000	24 000 000	36 000 000
2×10年6月1日	12 000 000	36 000 000	24 000 000
2×10年7月1日	36 000 000	72 000 000	占用一般借款
2×11年1月1日	12 000 000	84 000 000	
2×11年4月1日	6 000 000	90 000 000	
2×11年7月1日	6 000 000	96 000 000	
总 计	72 000 000	—	—

工程于2×11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2×10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2×10年、2×11年全年发生的专门借款和一般借款利息费用：

2×10年专门借款发生的利息金额 = 60 000 000 × 6% = 3 600 000 (元)

2×10年一般借款发生的利息金额 = 72 000 000 × 8% = 5 760 000 (元)

2×11年专门借款发生的利息金额 = 60 000 000 × 6% = 3 600 000 (元)

2×11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2×10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2×10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2×10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2×10年专门借款应予资本化的利息金额

2×10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)

2×10 年专门借款转存入银行取得的利息收入 $= 60\,000\,000 \times 0.25\% \times 3 + 36\,000\,000 \times 0.25\% \times 2 + 24\,000\,000 \times 0.25\% \times 1 = 690\,000$ (元)

其中, 专门借款在资本化期间内取得的利息收入 $= 36\,000\,000 \times 0.25\% \times 2 + 24\,000\,000 \times 0.25\% \times 1 = 240\,000$ (元).

公司在 2×10 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 2×10 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 2×10 年一般借款应予资本化的利息金额

公司在 2×10 年占用了一般借款资金的资产支出加权平均数 $= (24\,000\,000 + 12\,000\,000 + 36\,000\,000 - 60\,000\,000) \times 60 \div 360 = 2\,000\,000$ (元)

公司在 2×10 年一般借款应予资本化的利息金额 $= 2\,000\,000 \times 8\% = 160\,000$ (元)

公司在 2×10 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 2×10 年应予资本化和应计入当期损益的利息金额

公司在 2×10 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 2×10 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)

④ 2×10 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 2×11 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 2×11 年专门借款应予资本化的利息金额

公司在 2×11 年应予资本化的专门借款利息金额 $= 60\,000\,000 \times 6\% \times 270 \div 360 = 2\,700\,000$ (元)

公司在 2×11 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 2×11 年一般借款应予资本化的利息金额

公司在 2×11 年占用了一般借款资金的资产支出加权平均数 $= 24\,000\,000 \times 270 \div 360 + 6\,000\,000 \times 180 \div 360 + 6\,000\,000 \times 90 \div 360 = 22\,500\,000$ (元)

公司在 2×11 年一般借款应予资本化的利息金额 $= 22\,500\,000 \times 8\% = 1\,800\,000$ (元)

公司在 2×11 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 2×11 年应予资本化和应计入当期损益的利息金额

公司在 2×11 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 2×11 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)

④ 2×11 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，因此，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《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》，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《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》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作相应调整，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 11-19】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美金 10 000 000 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 = $10\,000\,000 \times 8\% \times 6.75 = 5\,400\,000$ (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 = $10\,000\,000 \times (6.75 - 6.70) + 800\,000 \times (6.75 - 6.75) = 500\,000$ (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 = $10\,000\,000 \times 8\% \times 1/2 \times 6.80 = 272$ (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 = $10\,000\,000 \times (6.80 - 6.75) + 400\,000 \times (6.80 - 6.80) = 500\,000$ (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

本章主要参考法规索引

1. 《企业会计准则第 17 号——借款费用》(2006 年 2 月 15 日财政部发布，自 2007 年 1 月 1 日起施行)
2. 《企业会计准则第 21 号——租赁》(2006 年 2 月 15 日财政部发布，自 2007 年 1 月 1 日起施行)
3. 《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》(2006 年 2 月 15 日财政部发布，自 2007 年 1 月 1 日起施行)
4. 《企业会计准则——应用指南 (2006)》(2006 年 10 月 30 日财政部发布，自 2007 年 1 月 1 日起施行)

第十二章 债务重组

第一节 债务重组方式

债务重组，是指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的协议或者法院的裁定作出让步的事项。本章主要讲述持续经营条件下债权人作出让步的债务重组的会计处理。

债务人发生财务困难、债权人作出让步是会计准则中债务重组的基本特征。债务人发生财务困难，是指因债务人出现资金周转困难、经营陷入困境或者其他方面的原因，导致其无法或者没有能力按原定条件偿还债务。债权人作出让步，是指债权人同意发生财务困难的债务人现在或者将来以低于重组债务账面价值的金额或者价值偿还债务。债权人作出让步的情形主要包括债权人减免债务人部分债务本金或者利息、降低债务人应付债务的利率等。

债务重组的方式主要有以下几种：

1. 以资产清偿债务

以资产清偿债务，是指债务人转让其资产给债权人以清偿债务的债务重组方式。债务人用于清偿债务的资产主要有：现金、存货、金融资产、固定资产、无形资产等。此处的现金包括库存现金、银行存款和其他货币资金。

2. 将债务转为资本

将债务转为资本，是指债务人将债务转为资本，同时债权人将债权转为股权的债务重组方式。其结果是，债务人因此而增加股本（或实收资本），债权人因此而增加长期股权投资等。债务人根据转换协议，将应付可转换公司债券转为资本的，属于正常情况下的债务转为资本，不能作为本章所指的债务重组。

3. 修改其他债务条件

修改其他债务条件，是指修改不包括上述两种方式在内的其他债务条件进行债务重组的方式，如减少债务本金、降低利率、减少或免去债务利息、延长偿还期限等。

4. 以上三种方式的组合

以上三种方式的组合，是指采用以上三种方式共同清偿债务的债务重组方式。例如，以转让资产清偿某项债务的一部分，另一部分债务通过修改其他债务条件进

行债务重组。

此外,需要注意的是,在债务重组中涉及的金融负债和金融资产只有在满足《企业会计准则第22号——金融工具的确认和计量》规定的金融负债和金融资产终止确认条件时,才能终止确认。

第二节 债务重组的会计处理

一、以资产清偿债务

(一) 以现金清偿债务

以现金清偿债务的,债务人应当在满足金融负债终止确认条件时,终止确认重组债务,并将重组债务的账面价值与实际支付现金之间的差额确认为债务重组利得,计入营业外收入。重组债务的账面价值,一般为债务的面值或本金,如应付账款;如有利息的,还应加上应计未付利息,如长期借款等。

债权人应当在满足金融资产终止确认条件时,终止确认重组债权,并将重组债权的账面余额与收到的现金之间的差额确认为债务重组损失,计入营业外支出。债权人已对债权计提减值准备的,应当先将该差额冲减减值准备,冲减后尚有余额的,计入营业外支出,冲减后减值准备仍有余额的,应予转回并抵减当期资产减值损失。

【例12-1】乙公司^①于20×9年2月15日销售一批材料给甲公司,开具的增值税专用发票上的价款为300 000元,增值税税额为51 000元。按合同规定,甲公司应于20×9年5月15日前偿付价款。由于甲公司发生财务困难,无法按合同规定的期限偿还债务,经双方协商于2×10年7月1日进行债务重组。债务重组协议规定,乙公司同意减免甲公司50 000元债务,余额用现金立即清偿。乙公司于2×10年7月8日收到甲公司通过银行转账偿还的剩余款项。乙公司已为该项应收账款计提了30 000元坏账准备。

(1) 甲公司的账务处理

计算债务重组利得

应付账款账面余额	351 000
减:支付的现金	301 000
债务重组利得	50 000

会计分录为:

借:应付账款——乙公司	351 000
-------------	---------

^① 如无特殊说明,本章中的公司均为增值税一般纳税人。

贷：银行存款	301 000
营业外收入——债务重组利得	50 000
(2) 乙公司账务处理	
计算债务重组损失	
应收账款账面余额	351 000
减：收到的现金	301 000
差额	50 000
减：已计提坏账准备	30 000
债务重组损失	20 000
会计分录为：	
借：银行存款	301 000
坏账准备	30 000
营业外支出——债务重组损失	20 000
贷：应收账款——甲公司	351 000

(二) 以非现金资产清偿债务

1. 债务人的会计处理

以非现金资产清偿债务的，债务人应当在满足金融负债终止确认条件时，终止确认重组债务，并将重组债务的账面价值与转让的非现金资产的公允价值之间的差额确认为债务重组利得，计入营业外收入。转让的非现金资产的公允价值与其账面价值的差额为转让资产损益，计入当期损益。

债务人在转让非现金资产过程中发生的一些税费，如资产评估费、运杂费等，直接计入转让资产损益。

2. 债权人的会计处理

债务人以非现金资产清偿债务，债权人应当在满足金融资产终止确认条件时，终止确认重组债权，并将重组债权的账面余额与受让的非现金资产的公允价值之间的差额，计入当期损益。债权人已对债权计提减值准备的，应当先将该差额冲减减值准备，冲减后尚有余额的计入营业外支出，冲减后减值准备仍有余额的，应予转回并抵减当期资产减值损失。

3. 以非现金资产清偿债务的具体会计处理

企业以非现金资产清偿债务的，非现金资产类别不同，其会计处理也略有不同。

(1) 以库存材料、商品产品抵偿债务。

债务人以库存材料、商品产品抵偿债务，应视同销售进行会计处理。企业可将该项业务分为两部分：一是将库存材料、商品产品出售给债权人，取得货款。出售库存材料、商品产品业务与企业正常的销售业务处理相同，其发生的损益计入当期损益；二是以取得的货币清偿债务。但在这项业务中并没有实际的现金流入和流出。

【例 12-2】甲公司向乙公司购买了一批货物，价款 450 000 元（包括应收取的增值税税额），按照购销合同约定，甲公司应于 20×9 年 11 月 5 日前支付该价款，但至 20×9 年 11 月 30 日甲公司尚未支付。由于甲公司财务发生困难，短期内不能偿还债务，经双方协商，乙公司同意甲公司以其生产的产品偿还债务。该产品的公允价值为 360 000 元，实际成本为 315 000 元，适用的增值税税率为 17%。乙公司于 20×9 年 12 月 5 日收到甲公司抵债的产品，并作为商品入库；乙公司对该项应收账款计提了 10 000 元坏账准备。

（1）甲公司的账务处理

计算债务重组利得： $450\,000 - (360\,000 + 360\,000 \times 17\%) = 28\,800$ （元）

借：应付账款——乙公司	450 000
贷：主营业务收入	360 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	61 200
营业外收入——债务重组利得	28 800
同时，借：主营业务成本	315 000
贷：库存商品	315 000

本例中，销售产品取得的利润体现在主营业务利润中，债务重组利得作为营业外收入处理。

（2）乙公司的账务处理

本例中，重组债权的账面价值与受让的产成品公允价值和未支付的增值税进项税额的差额 18 800 元（ $450\,000 - 10\,000 - 360\,000 - 360\,000 \times 17\%$ ），应作为债务重组损失。

借：库存商品	360 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	61 200
坏账准备	10 000
营业外支出——债务重组损失	18 800
贷：应收账款——甲公司	450 000

（2）以固定资产清偿债务。

债务人以固定资产清偿债务，应将固定资产的公允价值与该项固定资产账面价值和清理费用的差额作为转让固定资产的损益处理。将固定资产公允价值与重组债务的账面价值的差额，作为债务重组利得。债权人收到的固定资产按公允价值计量。

【例 12-3】20×9 年 4 月 5 日，乙公司销售一批材料给甲公司，价款 1 100 000（包括应收取的增值税税额），按购销合同约定，甲公司应于 20×9 年 7 月 5 日前支付价款，但至 20×9 年 9 月 30 日甲公司尚未支付。由于甲公司发生财务困难，短期内无法偿还债务。经过协商，乙公司同意甲公司用其一台机器设备抵偿债务。该项设备的账面原价为 1 200 000 元，累计折旧为 330 000 元，公允价值为 850 000

元。抵债设备已于20×9年10月10日运抵乙公司，乙公司将其用于本企业产品的生产。

(1) 甲公司的账务处理

计算债务重组利得： $1\ 100\ 000 - (850\ 000 + 850\ 000 \times 17\%) = 105\ 500$ (元)

计算固定资产清理损益： $850\ 000 - (1\ 200\ 000 - 330\ 000) = -20\ 000$ (元)

首先，将固定资产净值转入固定资产清理：

借：固定资产清理——××设备	870 000
累计折旧	330 000
贷：固定资产——××设备	1 200 000

其次，结转债务重组利得：

借：应付账款——乙公司	1 100 000
贷：固定资产清理——××设备	850 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	144 500
营业外收入——债务重组利得	105 500

最后，结转转让固定资产损失：

借：营业外支出——处置非流动资产损失	20 000
贷：固定资产清理——××设备	20 000

(2) 乙公司的账务处理

计算债务重组损失： $1\ 100\ 000 - (850\ 000 + 850\ 000 \times 17\%) = 105\ 500$ (元)

借：固定资产——××设备	850 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	144 500
营业外支出——债务重组损失	105 500
贷：应收账款——甲公司	1 100 000

(3) 以股票、债券等金融资产抵偿债务。

债务人以股票、债券等金融资产抵偿债务，应按相关金融资产的公允价值与其账面价值的差额，作为转让金融资产的利得或损失处理；相关金融资产的公允价值与重组债务的账面价值的差额，作为债务重组利得。债权人收到的相关金融资产按公允价值计量。

【例12-4】乙公司于20×9年7月1日销售给甲公司一批产品，价款500 000元，按购销合同约定，甲公司应于20×9年10月1日前支付价款。至20×9年10月20日，甲公司尚未支付。由于甲公司发生财务困难，短期内无法偿还债务。经过协商，乙公司同意甲公司以其所持有作为可供出售金融资产核算的某公司股票抵偿债务。该股票账面价值440 000元，公允价值变动计入资本公积的金额为0，债务重组日的公允价值为450 000元。乙公司为该项应收账款提取了坏账准备25 000元。用于抵债的股票已于20×9年10月25日办理了相关转让手续；乙公司将取得的股票作为可供出售金融资产核算。假定不考虑相关税费和其他因素。

(1) 甲公司的账务处理

计算债务重组利得： $500\,000 - 450\,000 = 50\,000$ （元）

转让股票收益： $450\,000 - 440\,000 = 10\,000$ （元）

借：应付账款——乙公司	500 000
贷：可供出售金融资产——××股票——成本	440 000
营业外收入——债务重组利得	50 000
投资收益	10 000

(2) 乙公司的账务处理

计算债务重组损失： $500\,000 - 450\,000 - 25\,000 = 25\,000$ （元）

借：可供出售金融资产	450 000
坏账准备	25 000
营业外支出——债务重组损失	25 000
贷：应收账款——甲公司	500 000

二、将债务转为资本

将债务转为资本，应分别以下情况处理：

1. 债务人为股份有限公司时，应当在满足金融负债终止确认条件时，终止确认重组债务，并将债权人放弃债权而享有股份的面值总额确认为股本；股份的公允价值总额与股本之间的差额确认为股本溢价计入资本公积。重组债务账面价值超过股份的公允价值总额的差额，作为债务重组利得计入当期营业外收入。

2. 债务人为其他企业时，应当在满足金融负债终止确认条件时，终止确认重组债务，并将债权人放弃债权而享有的股权份额确认为实收资本；股权的公允价值与实收资本之间的差额确认为资本溢价计入资本公积。重组债务账面价值超过股权的公允价值的差额，作为债务重组利得计入当期营业外收入。

3. 债权人应当在满足金融资产终止确认条件时，终止确认重组债权，并将因放弃债权而享有股份的公允价值确认为对债务人的投资，重组债权的账面余额与股份的公允价值之间的差额确认为债务重组损失，计入营业外支出。债权人已对债权计提减值准备的，应当先将该差额冲减减值准备，减值准备不足以冲减的部分，作为债务重组损失计入营业外支出。发生的相关税费，分别按照长期股权投资或者金融工具确认计量的规定进行处理。

【例 12-5】20×9 年 2 月 10 日，乙公司销售一批材料给甲公司，价款 200 000 元（包括应收取的增值税税额），合同约定 6 个月后结清款项。6 个月后，由于甲公司发生财务困难，无法支付该价款，与乙公司协商进行债务重组。经双方协议，乙公司同意甲公司将该债务转为甲公司的股份。乙公司对该项应收账款计提了坏账准备 10 000 元。转股后甲公司注册资本为 5 000 000 元，抵债股权占甲公司注册资本的 2%。债务重组日，抵债股权的公允价值为 152 000 元。20×9 年 11 月 1 日，

相关手续办理完毕。假定不考虑其他相关税费。

(1) 甲公司的账务处理

计算应计入资本公积的金额： $152\ 000 - 5\ 000\ 000 \times 2\% = 52\ 000$ （元）

计算债务重组利得： $200\ 000 - 152\ 000 = 48\ 000$ （元）

借：应付账款——乙公司	200 000
贷：实收资本——乙公司	100 000
资本公积——资本溢价	52 000
营业外收入——债务重组利得	48 000

(2) 乙公司的账务处理

计算债务重组损失： $200\ 000 - 152\ 000 - 10\ 000 = 38\ 000$ （元）

借：长期股权投资——甲公司	152 000
坏账准备	10 000
营业外支出——债务重组损失	38 000
贷：应收账款——甲公司	200 000

三、修改其他债务条件

企业采用修改其他债务条件进行债务重组的，应当区分是否涉及或有应付（或应收）金额进行会计处理。或有应付（或应收）金额，是指需要根据未来某种事项出现而发生的应付（或应收）金额，而且该未来事项的出现具有不确定性。

（一）不涉及或有应付（或应收）金额的债务重组

以修改其他债务条件进行债务重组的，如果修改后的债务条款中不涉及或有应付金额，则债务人应当将重组债务的账面价值大于重组后债务的入账价值的差额作为债务重组利得，计入营业外收入。

以修改其他债务条件进行债务重组的，如果修改后的债务条款中不涉及或有应收金额，债权人应当将修改其他债务条件后的债权的公允价值作为重组后债权的账面价值，重组债权的账面余额与重组后债权的账面价值之间的差额作为债务重组损失，计入营业外支出。如债权人已对该债权计提减值准备的，应当先将该差额冲减减值准备，减值准备不足以冲减的部分作为债务重组损失计入营业外支出。

【例 12-6】乙银行 20×9 年 12 月 31 日应收甲公司贷款的账面余额为 10 700 000 元，其中，700 000 元为累计应收的利息，贷款年利率 7%。由于甲公司连年亏损，资金周转困难，不能偿付应于 20×9 年 12 月 31 日到期的贷款。经双方协商，于 2×10 年 1 月 1 日进行债务重组。乙银行同意将贷款本金减至 8 000 000 元，免去债务人所欠的全部利息；将利率从 7% 降低到 5%（等于实际利率），并将债务到期日延长至 2×11 年 12 月 31 日，利息按年支付。该项债务重组协议从协议签订日起开始实施。乙银行为该项贷款计提了 500 000 元贷款减值准备。

(1) 甲公司账务处理

2×10年1月1日, 计算债务重组利得: $10\,700\,000 - 8\,000\,000 = 2\,700\,000$ (元)

借: 长期借款——乙银行	10 700 000
贷: 长期借款——债务重组——乙银行	8 000 000
营业外收入——债务重组利得	2 700 000

2×10年12月31日, 计提和支付利息

借: 财务费用	400 000
贷: 应付利息——乙银行	400 000
借: 应付利息——乙银行	400 000
贷: 银行存款	400 000

2×11年12月31日, 偿还本金及最后一年利息

借: 财务费用	400 000
贷: 应付利息——乙银行	400 000
借: 长期借款——债务重组——乙银行	8 000 000
应付利息——乙银行	400 000
贷: 银行存款	8 400 000

(2) 乙银行的账务处理

2×10年1月1日, 计算债务重组损失: $10\,700\,000 - 8\,000\,000 - 500\,000 = 2\,200\,000$ (元)

借: 长期贷款——债务重组——甲公司——本金	8 000 000
贷款减值准备	500 000
营业外支出——债务重组损失	2 200 000
贷: 长期贷款——甲公司——本金、利息调整、应计利息	10 700 000

2×10年12月31日, 收到利息

借: 吸收存款——甲公司	400 000
贷: 利息收入	400 000

2×11年12月31日, 收到本金及最后一年利息

借: 吸收存款——甲公司	8 400 000
贷: 长期贷款——债务重组——甲公司——本金	8 000 000
利息收入	400 000

(二) 涉及或有应付(或应收)金额的债务重组

以修改其他债务条件进行债务重组的, 修改后的债务条款如涉及或有应付金额, 且该或有应付金额符合《企业会计准则第13号——或有事项》中有关预计负债确认条件的, 债务人应当将该或有应付金额确认为预计负债。比如, 债务重组协议规定, 债务人在债务重组后一定期间内, 其业绩改善到一定程度或者符合一定要求(如扭亏为盈、摆脱财务困境等), 应向债权人额外支付一定款项, 当债务人承

担的或有应付金额符合预计负债确认条件时，应当将该或有应付金额确认为预计负债。重组债务的账面价值与重组后债务的入账价值和预计负债金额之和的差额作为债务重组利得，计入营业外收入。或有应付金额在随后的会计期间没有发生的，企业应当冲销已确认的预计负债，同时确认营业外收入。

以修改其他债务条件进行债务重组的，修改后的债务条款中涉及或有应收金额的，债权人不应确认或有应收金额，不得将其计入重组后债权的账面价值。根据谨慎性要求，或有应收金额属于或有资产，或有资产不予确认。只有在或有应收金额实际发生时，才计入当期损益。

四、以上三种方式的组合方式

以上三种方式的组合方式进行债务重组，主要有以下几种情况：

1. 债务人以现金、非现金资产两种方式的组合清偿某项债务的，应将重组债务的账面价值与支付的现金、转让的非现金资产的公允价值之间的差额作为债务重组利得。非现金资产的公允价值与其账面价值的差额作为转让资产损益。

债权人应将重组债权的账面余额与收到的现金、受让的非现金资产的公允价值，以及已提坏账准备之间的差额作为债务重组损失。

2. 债务人以现金、将债务转为资本两种方式的组合清偿某项债务的，应将重组债务的账面价值与支付的现金、债权人因放弃债权而享有的股权的公允价值之间的差额作为债务重组利得。股权的公允价值与股本（或实收资本）的差额作为资本公积。

债权人应将重组债权的账面余额与收到的现金、因放弃债权而享有股权的公允价值，以及已提坏账准备之间的差额作为债务重组损失。

3. 债务人以非现金资产、将债务转为资本两种方式的组合清偿某项债务的，应将重组债务的账面价值与转让的非现金资产的公允价值、债权人因放弃债权而享有的股权的公允价值之间的差额作为债务重组利得。非现金资产的公允价值与账面价值的差额作为转让资产损益；股权的公允价值与股本（或实收资本）的差额作为资本公积。

债权人应将重组债权的账面余额与受让的非现金资产的公允价值、因放弃债权而享有的股权的公允价值，以及已提坏账准备的差额作为债务重组损失。

4. 债务人以现金、非现金资产、将债务转为资本三种方式的组合清偿某项债务的，应将重组债务的账面价值与支付的现金、转让的非现金资产的公允价值、债权人因放弃债权而享有股权的公允价值的差额作为债务重组利得；非现金资产的公允价值与账面价值的差额作为转让资产损益；股权的公允价值与股本（或实收资本）的差额作为资本公积。

债权人应将重组债权的账面余额与收到的现金、受让的非现金资产的公允价值、因放弃债权而享有的股权的公允价值，以及已提坏账准备的差额作为债务重组

损失。

5. 以资产、将债务转为资本等方式清偿某项债务的一部分, 并对该项债务的另一部分以修改其他债务条件进行债务重组。在这种方式下, 债务人应先以支付的现金、转让的非现金资产的公允价值、债权人因放弃债权而享有的股权的公允价值冲减重组债务的账面价值, 余额与将来应付金额进行比较, 据此计算债务重组利得。债权人因放弃债权而享有的股权的公允价值与股本(或实收资本)的差额作为资本公积; 非现金资产的公允价值与其账面价值的差额作为转让资产损益, 于当期确认。

债权人应先以收到的现金、受让的非现金资产的公允价值、因放弃债权而享有的股权的公允价值冲减重组债权的账面价值, 余额与将来应收金额进行比较, 据此计算债务重组损失。

【例 12-7】20×9 年 1 月 10 日, 乙公司销售一批产品给甲公司, 价款 1 300 000 元(包括应收取的增值税税额)。至 20×9 年 12 月 31 日, 乙公司对该应收账款计提的坏账准备为 18 000 元。由于甲公司发生财务困难, 无法偿还债务, 与乙公司协商进行债务重组。2×10 年 1 月 1 日, 甲公司与乙公司达成债务重组协议如下:

(1) 甲公司材料一批偿还部分债务。该批材料的账面价值为 280 000 元(未提取跌价准备), 公允价值为 300 000 元, 适用的增值税税率为 17%。假定材料同日送抵乙公司, 甲公司开出增值税专用发票, 乙公司将该批材料作为原材料验收入库。

(2) 将 250 000 元的债务转为甲公司的股份, 其中 50 000 元为股份面值。假定股份转让手续同日办理完毕, 乙公司将其作为长期股权投资核算。

(3) 乙公司同意减免甲公司所负全部债务扣除实物抵债和股权抵债后剩余债务的 40%, 其余债务的偿还期延长至 2×10 年 6 月 30 日。

(1) 甲公司账务处理

债务重组后债务的公允价值 = $[1\ 300\ 000 - 300\ 000 \times (1 + 17\%) - 50\ 000 \times 5] \times (1 - 40\%) = 699\ 000 \times 60\% = 419\ 400$ (元)

债务重组利得 = $1\ 300\ 000 - 351\ 000 - 250\ 000 - 419\ 400 = 279\ 600$ (元)

借: 应付账款——乙公司	1 300 000
贷: 其他业务收入——销售 × × 材料	300 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	51 000
股本	50 000
资本公积——股本溢价	200 000
应付账款——债务重组——乙公司	419 400
营业外收入——债务重组利得	279 600
同时, 借: 其他业务成本——销售 × × 材料	280 000
贷: 原材料——× × 材料	280 000

(2) 乙公司的账务处理

债务重组损失 = 1 300 000 - 351 000 - 250 000 - 419 400 - 18 000 = 261 600 (元)

借：原材料——××材料	300 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	51 000
长期股权投资——甲公司	250 000
应收账款——债务重组——甲公司	419 400
坏账准备	18 000
营业外支出——债务重组损失	261 600
贷：应收账款——甲公司	1 300 000

本章主要参考法规索引

1. 《企业会计准则第12号——债务重组》（2006年2月15日财政部发布，自2007年1月1日起施行）
2. 《企业会计准则——应用指南（2006）》（2006年10月30日财政部发布，自2007年1月1日起施行）

第十三章 或有事项

第一节 或有事项的特征

一、或有事项的特征

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。比如，企业对商品提供售后担保，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作出判断，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：未决诉讼或未决仲裁、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。

例如，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。例如，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。例如，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）或有事项的结果须由未来事项决定

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。

或有事项的结果，由未来事项发生或不发生予以确定。例如，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。例如，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。例如，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

或有资产和或有负债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，是指结果取决于不确定未来事项的可能义务。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%)，例如，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实义务，但承担现实义务并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。该现实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。例如，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实义务，均不符合负债的确认条件，因而不能在报表中予以确认，但应按相关规定在财务报表附注中披露。

【例 13-1】20×8 年 5 月 10 日，A 公司的子公司 B 公司从银行贷款人民币 80 000 000 元，期限 2 年，由 A 公司全额担保；20×9 年 6 月 1 日 C 公司从银行贷款人民币 50 000 000 元，期限 3 年，由 A 公司全额担保；20×9 年 7 月 1 日 D 公司从银行贷款 20 000 000 美元，期限 5 年，由 A 公司担保 60%。

截至 20×9 年 12 月 31 日的情况如下：B 公司贷款逾期未还，银行已起诉 A 公司和 B 公司，C 公司经营状况良好，预期不存在还款困难。D 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 B 公司而言，A 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 C 公司而言，要求 A 公司履行连带责任的可能性极小。就 D 公司而言，A 公司可能履行连带责任。根据企业会计准则的规定，A 公司应在 20×9 年 12 月 31 日的财务报表附注中作如下披露：

被担保单位	担保金额	财务影响
B 公司	担保金额人民币 80 000 000 元，2×10 年 5 月 10 日到期	B 公司的银行借款已逾期。贷款银行已起诉 B 公司和本公司，由于对 B 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
C 公司	担保金额人民币 50 000 000 元，2012 年 6 月 1 日到期	C 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 C 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
D 公司	担保金额 20 000 000 美元，2×14 年 6 月 30 日到期	D 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。

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，因而也不能在报表中确认。然而，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实义务，原来不是很可能导致经济利益流出的现实义务也可能被证实将很可能导致企业流出经济利益，并且现实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预计负债确认条件。如符合预计负债确认条件，应将其确认为负债。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，如基本确定可以收到，应将其予以确认。

例如，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。最终判决胜诉的一方，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

或有事项的确认是指与或有事项相关义务的确认。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应当在同时符合以下三个条件时，确认为预计负债进行确认和计量：（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。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、法规或其他司法解释等产生的义务，通常即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。比如，

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。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，20×9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20×9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，是指该义务的金额能够可靠地计量，即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。

例如，乙公司涉及一起诉讼案。根据以往的审判结果判断，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实义务的金额,这种情况下不应确认为预计负债。

二、或有事项的计量

或有事项的计量是指与或有事项相关义务形成的预计负债的计量,主要涉及两个方面:一是最佳估计数的确定;二是预期可获得补偿的处理。

(一) 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 13-2】20×9 年 12 月 1 日,甲公司因合同违约而被乙公司起诉。20×9 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 元之间的某一金额,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 20×9 年 12 月 31 日的资产负债表中确认一项预计负债,金额为: $(1\,000\,000 + 1\,600\,000) \div 2 = 1\,300\,000$ (元)

有关账务处理:

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,最佳估计数按照如下方法确定:

(1) 如果或有事项涉及单个项目,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 13-3】20×9 年 10 月 2 日,乙公司涉及一起诉讼案。20×9 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 20×9 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:

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

【例 13-4】丙公司是生产并销售 A 产品的企业，20×9 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。

（二）预期可获得补偿的处理

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 元不能超过所确认的负债的账面价值 500 000 元。

（三）预计负债的计量需要考虑的其他因素

1. 风险和不确定性

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、不确定性、货币时间价值和未来事项等因素。风险是对交易或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，也要避免反复对风险和不确定性进行调整，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。例如，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。

预期的未来事项可能对预计负债的计量较为重要。例如，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证据予以支持。

4. 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。例如,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。

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。

第三节 或有事项会计处理原则的应用

一、未决诉讼或未决仲裁

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 13-6】A 公司 20×9 年度发生的有关交易或事项如下:

(1) 20×9 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,A 公司具有还款能力,但因与 B 银行存在其他经济纠纷,而未按时归还 B 银行的贷款,20×9 年 12 月 1 日,B 银行向人民法院提起诉讼。截至 20×9 年 12 月 31 日人民法院尚未对案件进行审理。A 公司法律顾问认为败诉的可能性 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) 20×7 年 10 月 6 日,A 公司委托银行向 K 公司贷款 60 000 000 元,由于经营困难,20×9 年 10 月 6 日贷款到期时 K 公司无力偿还贷款,A 公司依法起诉 K 公司,20×9 年 12 月 6 日,人民法院一审判决 A 公司胜诉,责成 K 公司向 A 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,K 公司未履行判决,直到 20×9 年 12 月 31 日,

A 公司尚未采取进一步的行动。

在本例中, A 公司的会计处理如下:

1. A 公司败诉的可能性 60%, 即很可能败诉, 则 A 公司应在 20×9 年 12 月 31 日确认一项预计负债: $(1\,000\,000 + 1\,200\,000) \div 2 = 1\,100\,000$ (元)

有关账务处理:

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——B 银行	1 100 000

A 公司应在 20×9 年 12 月 31 日的财务报表附注中作如下披露:

本公司欠 B 银行贷款于 20×9 年 10 月 1 日到期, 到期本金和利息合计 11 500 000 元, 由于与 B 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, B 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 20×9 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 A 公司胜诉, 将很可能从 K 公司收回委托贷款本金、利息及罚息, 但是由于 K 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 A 公司 20×9 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。

A 公司应在 20×9 年 12 月 31 日的财务报表附注中作如下披露:

本公司 20×7 年 10 月 6 日委托银行向 K 公司贷款 60 000 000 元, K 公司逾期未还, 为此本公司依法向人民法院起诉 K 公司。20×9 年 12 月 6 日, 一审判决本公司胜诉, 并可从 K 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 20×9 年 12 月 31 日, K 公司未履行判决, 本公司也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 13-7】20×8 年 10 月，A 公司为 B 公司人民币 20 000 000 元，期限 2 年的银行贷款提供全额担保；20×9 年 4 月，A 公司为 C 公司美元 1 000 000 元，期限 1 年的银行存款提供 50% 的担保。

截至 20×9 年 12 月 31 日，各贷款单位的情况如下：B 公司贷款逾期未还，银行已起诉 B 公司和 A 公司，A 公司因连带责任需赔偿多少金额尚无法确定；C 公司由于受政策影响和内部管理不善等原因，经营效益不如以往，可能不能偿还到期美元债务。

本例中，对 B 公司而言，A 公司很可能需履行连带责任，但损失金额是多少，目前还难以预计；就 C 公司而言，A 公司可能需履行连带责任。这两项债务担保形成 A 公司的或有负债，但不符合预计负债的确认条件，A 公司应在 20×9 年 12 月 31 日的财务报表附注中披露相关债务担保的被担保单位、担保金额以及财务影响等。

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 13-8】A 公司为机床生产和销售企业。A 公司对购买其机床的消费者作出承诺：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，A 公司免费负责保修（含零部件更换）。A 公司 20×9 年第 1 季度、第 2 季度、第 3 季度、第 4 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% 之间。A 公司 20×9 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 50% 为耗用的原材料）。假定 20×8 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，A 公司因销售机床而承担了现实义务，该现实义务的履行很可能导致经济利益流出 A 公司，且该义务的金额能够可靠计量。A 公司应在每季度末确认一项预计负债。

（1）第 1 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 $= 400 \times 50\,000 \times (1\% + 1.5\%) \div 2 = 250\,000$ (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1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2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 $= 600 \times 50\,000 \times (0.01 + 0.015) \div 2 = 375\,000$ (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2季度末, “预计负债——产品质量保证”科目余额 $= 450\,000 + 375\,000 - 400\,000 = 425\,000$ (元)。

(3) 第3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 $= 800 \times 50\,000 \times (0.01 + 0.015) \div 2 = 500\,000$ (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3季度末, “预计负债——产品质量保证”科目余额 $= 425\,000 + 500\,000 - 360\,000 = 565\,000$ (元)。

(4) 第4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 $= 700 \times 50\,000 \times (0.01 + 0.015) \div 2 = 437\,500$ (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4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

亏损合同产生的义务满足预计负债的确认条件，应当确认为预计负债。其中，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。预计负债的计量应当反映了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，需要遵循以下两点原则：

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，企业就存在了现时义务，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. 待执行合同变为亏损合同时，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 13-9】甲公司 20×8 年 12 月 10 日与丙公司签订不可撤销合同，约定在 20×9 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 = $1\,000 \times (210 - 200) = 10\,000$ (元)

不履行合同支付的违约金 = $1\,000 \times 200 \times 20\% = 40\,000$ (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 = $1\,000 \times (270 - 200) = 70\,000$ (元)

不履行合同支付的违约金 = $1\,000 \times 200 \times 20\% = 40\,000$ (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 13-10】甲公司与乙公司于 20×8 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 20×9 年 1 月 25 日交货。至 20×8 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 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，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。

企业制定了详细、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 13-11】20×9 年 12 月 31 日，甲上市公司董事会决定关闭一个事业部。20×9 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 20×9 年 12 月 31 日，甲上市公司不应对此项决定确认预计负债。

【例 13-12】20×9 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 20×9 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 20×9 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。其中，直接支出是企业重组必须承担的直接支出，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。

企业可以参照表 13-1 判断某项支出是否属于与重组有关的直接支出。

表 13-1 与重组有关支出的判断表

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)	√		
将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

本章主要参考法规索引

1. 《企业会计准则第 13 号——或有事项》(2006 年 2 月 15 日财政部发布,自 2007 年 1 月 1 日起施行)
2. 《企业会计准则——应用指南(2006)》(2006 年 10 月 30 日财政部发布,自 2007 年 1 月 1 日起施行)

第十四章 收入

第一节 销售商品收入的确认和计量

一、销售商品收入的确认

商品包括企业为销售而生产的产品和为转售而购进的商品，如工业企业生产的产品、商业企业购进的商品等，企业销售的其他存货，如原材料、包装物等，也视同企业的商品。销售商品收入同时满足下列条件的，才能予以确认：（1）企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；（2）企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施有效控制；（3）收入的金额能够可靠地计量；（4）相关的经济利益很可能流入企业；（5）相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

（一）企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方

企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，是指与商品所有权有关的主要风险和报酬同时转移给了购货方。其中，与商品所有权有关的风险，是指商品可能发生减值或毁损等形成的损失；与商品所有权有关的报酬，是指商品价值增值或通过使用商品等形成的经济利益。

判断企业是否已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，应当关注交易的实质而不是形式，并结合所有权凭证的转移或实物的交付进行判断。如果与商品所有权有关的任何损失均不需要销货方承担，与商品所有权有关的任何经济利益也不归销货方所有，就意味着商品所有权上的主要风险和报酬转移给了购货方。

1. 通常情况下，转移商品所有权凭证并交付实物后，商品所有权上的主要风险和报酬随之转移，如大多数零售商品、预收款销售商品、订货销售商品、托收承付方式销售商品、分期收款发出商品等。

【例 14-1】 甲公司与乙公司签订一项设备定制合同，约定乙公司预付部分货款供甲公司购买原材料，甲公司应严格按照乙公司的要求制造该设备。假定甲公司当年度按照乙公司的要求制造完成该设备，并送交乙公司验收合格。假定该设备不需要安装，乙公司尚未支付剩余货款。

本例中, 甲公司已按合同约定制造完成该设备, 并经乙公司验收合格, 说明该设备所有权上的主要风险和报酬已经转移给乙公司。虽然乙公司尚未支付剩余货款, 甲公司仍可以认为设备所有权上的主要风险和报酬已经转移, 在同时满足销售商品收入确认的其他条件时, 甲公司应当确认收入。

2. 某些情况下, 转移商品所有权凭证但未交付实物, 商品所有权上的主要风险和报酬随之转移, 企业只保留了次要风险和报酬, 如交款提货方式销售商品、视同买断方式委托代销商品等。在这种情形下, 应当视同商品所有权上的所有风险和报酬已经转移给购货方。

【例 14-2】甲公司销售一批商品给丙公司。丙公司已根据甲公司开出的发票账单支付了货款, 取得了提货单, 但甲公司尚未将商品移交丙公司。

本例中, 甲公司采用交款提货的销售方式, 即购买方已根据销售方开出的发票账单支付货款, 并取得卖方开出的提货单。在这种情况下, 购买方支付货款并取得提货单, 说明商品所有权上的主要风险和报酬已经转移给购买方, 虽然商品未实际交付, 甲公司仍可以认为商品所有权上的主要风险和报酬已经转移, 在同时满足销售商品收入确认的其他条件时, 甲公司应当确认收入。

【例 14-3】甲公司销售一批高档彩色电视机给丁宾馆。合同约定, 甲公司应将该电视机送抵丁宾馆并负责调试。甲公司已将电视机发出并收到 90% 的货款, 但调试工作尚未开始。

本例中, 虽然甲公司尚未完成调试工作, 但就电视机销售而言, 调试工作并不是影响销售实现的重要因素。甲公司将电视机运抵丁宾馆, 通常表明与电视机所有权有关的主要风险和报酬已转移给丁宾馆, 在同时满足销售商品收入确认的其他条件时, 甲公司应当确认收入。

【例 14-4】甲公司委托乙公司销售商品 100 件, 协议价为 200 元/件, 成本为 120 元/件。代销协议约定, 乙公司在取得代销商品后, 无论是否能够卖出、是否获利, 均与甲公司无关。这批商品已经发出, 货款尚未收到, 甲公司开出的增值税专用发票上注明的增值税税额为 3 400 元。

本例中, 甲公司采用视同买断方式委托乙公司代销商品。如果委托方和受托方之间的协议明确表明, 受托方在取得代销商品后, 无论是否能够卖出、是否获利, 均与委托方无关, 那么委托方和受托方之间的代销商品交易, 与委托方直接销售商品给受托方没有实质区别, 表明与商品所有权有关的主要风险和报酬已经转移, 在同时满足销售商品收入确认的其他条件时, 委托方应确认相关销售商品收入。本例中, 甲公司应当确认 20 000 元的销售收入, 并结转相应的成本。

3. 某些情况下, 转移商品所有权凭证并交付实物后, 商品所有权上的主要风险和报酬并未随之转移。

(1) 企业销售的商品在质量、品种、规格等方面不符合合同或协议要求, 又未根据正常的保证条款予以弥补, 因而仍负有责任。

【例 14-5】甲公司向乙公司销售一批商品，商品已经发出，乙公司已经预付部分货款，剩余货款由乙公司开出一张商业承兑汇票，销售发票账单已交付乙公司。乙公司收到商品后，发现商品质量没有达到合同约定的要求，立即根据合同有关条款与甲公司交涉，要求在价格上给予一定折让，否则要求退货。双方没有就此达成一致意见，甲公司也未采取任何补救措施。

本例中，尽管商品已经发出，并将发票账单交付买方，同时收到部分货款，但是由于双方在商品质量的弥补方面未达成一致意见，说明购买方尚未正式接受商品，商品可能被退回。因此，商品所有权上的主要风险和报酬仍保留在甲公司，没有随商品所有权凭证的转移或实物的交付而转移，不能确认收入。

(2) 企业销售商品的收入是否能够取得，取决于购买方是否已将商品销售出去。如采用支付手续费方式委托代销商品等。

(3) 企业尚未完成售出商品的安装或检验工作，且安装或检验工作是销售合同或协议的重要组成部分。

【例 14-6】甲公司向乙公司销售一部电梯，电梯已经运抵乙公司，发票账单已经交付，同时收到部分货款。合同约定，甲公司应负责该电梯的安装工作，在安装工作结束并经乙公司验收合格后，乙公司应立即支付剩余货款。

本例中，电梯安装调试工作通常是电梯销售合同的重要组成部分，在安装过程中可能会发生一些不确定因素，影响电梯销售收入的实现。因此，电梯实物的交付并不表明商品所有权上的主要风险和报酬随之转移，不能确认收入。只有在安装完成并验收合格，表明与电梯所有权有关的风险和报酬已经转移给乙公司，同时满足销售商品收入确认的其他条件时，甲公司才能确认收入。

(4) 销售合同或协议中规定了买方由于特定原因有权退货的条款，且企业又不能确定退货的可能性。

【例 14-7】甲公司为推销一种新产品，承诺凡购买新产品的客户均有一个月的试用期，在试用期内如果对产品使用效果不满意，甲公司无条件给予退货。该种新产品已交付买方，货款已收讫。

本例中，甲公司虽然已将产品售出，并已收到货款。但由于是新产品，甲公司无法估计退货的可能性，表明该产品所有权上的主要风险和报酬并未随实物的交付而发生转移，不能确认收入。只有在试用期结束后，才表明与该产品所有权有关的风险和报酬已经转移给客户，在同时满足销售商品收入确认的其他条件时，甲公司才能确认收入。

(二) 企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施有效控制

通常情况下，企业售出商品后不再保留与商品所有权相联系的继续管理权，也不再对售出商品实施有效控制，表明商品所有权上的主要风险和报酬已经转移给购货方，应在发出商品时确认收入。

【例 14-8】甲公司属于房地产开发商。甲公司将开发的住宅小区销售给业主后，与业主委员会签订协议，管理住宅小区物业，并按月收取物业管理费。

本例中，甲公司将住宅小区销售给业主后，与住宅小区所有权有关的风险和报酬已经转移给业主，甲公司既没有保留通常与该住宅小区所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的住宅小区实施有效控制，在同时满足销售商品收入确认的其他条件时，应当确认销售住宅小区的收入。随后，甲公司与该住宅小区业主委员会签订协议，管理住宅小区物业。由于该住宅小区的所有权属于业主，因此，甲公司提供的这种物业管理与住宅小区的所有权无关，是与销售住宅小区无关的另一项提供劳务的交易，甲公司应当在满足提供劳务收入的确认条件时确认提供劳务收入。

【例 14-9】乙公司主要从事软件开发及维护。乙公司销售一组软件给某客户，并接受客户的委托对软件进行日常有偿维护管理，其中包括更新软件等。

本例中，乙公司将软件销售给客户后，该客户是软件的受益者，该软件产生的经济利益归客户享有，相关的风险也由客户承担，与该软件所有权有关的风险和报酬已经转移给客户，乙公司在同时满足销售商品收入确认的其他条件时，应当确认销售软件的收入。乙公司接受客户委托对软件进行日常管理等，是与软件销售独立的另一项提供劳务的交易。虽然乙公司仍对售出的软件拥有继续管理权，但这与软件的所有权无关，乙公司应当在满足提供劳务收入的确认条件时确认提供劳务收入。

在有的情况下，企业售出商品后，由于各种原因仍保留与商品所有权相联系的继续管理权，或仍对商品可以实施有效控制，如某些情况下的售后回购、售后租回等，则说明此项销售交易没有完成，销售不能成立，不应确认销售商品收入。

【例 14-10】乙公司采用售后回购方式将一台大型机器设备销售给丙公司，机器设备并未发出，款项已经收到；双方约定，乙公司将于 5 个月后以某一固定价格将所售机器设备购回。

本例中，乙公司将大型机器设备销售给丙公司，同时约定将于 5 个月后以某一固定价格将其购回，表明乙公司能够继续对该机器设备实施有效控制，与机器设备所有权有关的风险和报酬没有转移给丙公司。因此，乙公司不能确认与销售该机器设备有关的收入，收到的销售价款应当确认为一项负债。

（三）收入的金额能够可靠地计量

收入的金额能够可靠地计量，是指收入的金额能够合理地估计。如果收入的金额不能够合理地估计，则无法确认收入。通常情况下，企业在销售商品时，商品销售价格已经确定，企业应当按照从购货方已收或应收的合同或协议价款确定收入金额。如果销售商品涉及现金折扣、商业折扣、销售折让等因素，还应当考虑这些因素后确定销售商品收入金额。如果企业从购货方应收的合同或协议价款延期收取具有融资性质，企业应按应收的合同或协议价款的公允价值确定销售商品收入金额。

有时,由于销售商品过程中某些不确定因素的影响,也有可能存在商品销售价格发生变动的情况,如附有销售退回条件的商品销售。如果企业不能合理估计退货的可能性,就不能够合理地估计收入的金额,不应在发出商品时确认收入,而应当在售出商品退货期满销售商品收入金额能够可靠计量时确认收入。

企业从购货方已收或应收的合同协议价款不公允的,应按公允的交易价格确定收入金额,不公允的价款不应确定为收入金额。

(四) 相关的经济利益很可能流入企业

相关的经济利益很可能流入企业,是指销售商品价款收回的可能性大于不能收回的可能性,即销售商品价款收回的可能性超过50%。

企业在确定销售商品价款收回的可能性时,应当结合以前和买方交往的直接经验、政府有关政策、其他方面取得信息等因素进行综合分析。如果确定销售商品价款收回的可能性大于不能收回的可能性,即可认为销售商品价款很可能流入企业。通常情况下,企业销售的商品符合合同或协议要求,已将发票账单交付买方,买方承诺付款,就表明销售商品价款收回的可能性大于不能收回的可能性。如果企业根据以前与买方交往的直接经验判断买方信誉较差,或销售时得知买方在另一项交易中发生了巨额亏损,资金周转十分困难,或在出口商品时不能肯定进口企业所在国政府是否允许将款项汇出等,就可能会出现与销售商品相关的经济利益不能流入企业的情况,不应确认收入。如果企业判断销售商品收入满足确认条件确认了一笔应收债权,以后由于购货方资金周转困难无法收回该债权时,不应调整原确认的收入,而应对该债权计提坏账准备、确认坏账损失。

(五) 相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量

通常情况下,销售商品相关的已发生或将发生的成本能够合理地估计,如库存商品的成本等。如果库存商品是本企业生产的,其生产成本能够可靠计量;如果是外购的,购买成本能够可靠计量。有时,销售商品相关的已发生或将发生的成本不能够合理地估计,此时企业不应确认收入,已收到的价款应确认为负债。

【例 14-11】甲公司与乙公司签订协议,约定甲公司生产并向乙公司销售一台大型设备。限于自身生产能力不足,甲公司委托丙公司生产该大型设备的一个主要部件。甲公司与丙公司签订的协议约定,丙公司生产该主要部件发生的成本经甲公司认定后,其金额的108%即为甲公司应支付给丙公司的款项。假定甲公司本身负责的部件生产任务和丙公司负责的部件生产任务均已完成,并由甲公司组装后运抵乙公司,乙公司验收合格后及时支付了货款。但是,丙公司尚未将由其负责的部件相关的成本资料交付甲公司认定。

本例中,虽然甲公司已将大型设备交付乙公司,且已收到货款。但是,甲公司为该大型设备发生的相关成本因丙公司相关资料未送达而不能可靠地计量,也不能合理估计。因此,甲公司收到货款时不应确认为收入。如果甲公司为该大型设备发生的相关成本因丙公司相关资料未送达而不能可靠地计量,但是甲公司基于以往经

验能够合理估计出该大型设备的成本，仍应认为满足本确认条件。

【例 14-12】丙公司属于房地产开发商，购买了北京市××区的一块土地使用权进行房地产开发。20×9年10月1日，丙公司开发的该小区商品房已经竣工，并经国家有关部门验收合格；所有商品房均已预售，款项已收存银行；所有商品房均已交付，并经客户验收合格。根据施工规划，与该小区商品房相配套的业主会所、绿化等尚未开始施工。

本例中，丙公司开发的商品房已经竣工并验收合格，所有商品房均已预售并收取款项；根据施工规划，与小区商品房配套的业主会所、绿化等尚未开始施工。因此，相关的将发生成本有以下两种可能的结果：

(1) 如果丙公司有健全的施工预算，以往施工结果表明其施工预算比较可靠，丙公司根据施工预算，能够合理地估计出与小区商品房配套的业主会所、绿化等的施工成本，就应认为满足本确认条件，在同时满足销售商品收入确认的其他条件时，丙公司应当确认销售商品房的收入。

(2) 如果丙公司没有健全的施工预算，或者虽有施工预算，但以往施工结果表明其施工预算不可靠，丙公司不能够根据施工预算合理地估计出与小区商品房配套的业主会所、绿化等的施工成本，就不满足本确认条件，即使其他条件均已满足，也不应确认收入。

二、销售商品收入的计量

通常情况下，企业应按从购货方已收或应收的合同或协议价款确定销售商品收入金额。

(一) 托收承付方式销售商品的处理

托收承付，是指企业根据合同发货后，委托银行向异地付款单位收取款项，由购货方向银行承诺付款的销售方式。在这种销售方式下，商品发出且办妥托收手续，通常表明商品所有权上的主要风险和报酬已经转移给购货方，企业通常应在此时确认收入。如果商品已经发出且办妥托收手续，但由于各种原因与发出商品所有权有关的风险和报酬没有转移的，企业不应确认收入。

【例 14-13】甲公司在20×9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34 000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。根据销售商品收入的确认条件，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) 20×9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额转入应收账款

借：应收账款——乙公司	34 000
贷：应交税费——应交增值税（销项税额）	34 000

（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) 20×9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) 20×9年10月16日，甲公司收到款项

借：银行存款	234 000
贷：应收账款——乙公司	234 000

（二）预收款销售商品的处理

预收款销售商品，是指购买方在商品尚未收到前按合同或协议约定分期付款，销售方在收到最后一笔款项时才交货的销售方式。在这种方式下，销售方直到收到最后一笔款项才将商品交付购货方，表明商品所有权上的主要风险和报酬只有在收到最后一笔款项时才转移给购货方，企业通常应在发出商品时确认收入，在此之前预收的货款应确认为负债。

【例 14-14】甲公司与乙公司签订协议，采用分期预收款方式向乙公司销售一批商品。该批商品实际成本为 1 400 000 元。协议约定，该批商品销售价格为 2 000 000 元；乙公司应在协议签订时预付 60% 的货款（按不含增值税销售价格计算），剩余货款于 2 个月 after 支付。假定甲公司在收到剩余货款时，销售该批商品的增值税纳税义务发生，增值税额为 340 000 元；不考虑其他因素，甲公司的账务处理如下：

(1) 收到 60% 的货款

借：银行存款	1 200 000
贷：预收账款——乙公司	1 200 000

(2) 收到剩余货款，发生增值税纳税义务

借：预收账款——乙公司	1 200 000
银行存款	1 140 000

贷：主营业务收入——销售××商品	2 000 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	340 000
借：主营业务成本——销售××商品	1 400 000
贷：库存商品——××商品	1 400 000

（三）委托代销商品的处理

委托代销商品分为视同买断方式委托代销商品和支付手续费方式委托代销商品。

1. 视同买断方式委托代销商品

视同买断方式委托代销商品，是指委托方和受托方签订合同或协议，委托方按合同或协议收取代销的货款，实际售价由受托方自定，实际售价与合同或协议价之间的差额归受托方所有的销售方式。如果委托方和受托方之间的协议明确标明，受托方在取得代销商品后，无论是否能够卖出、是否获利，均与委托方无关，那么委托方和受托方之间的代销商品交易，与委托方直接销售商品给受托方没有实质区别。在符合销售商品收入确认条件时，委托方应确认相关的销售商品收入。如果委托方和受托方之间的协议明确标明，将来受托方未售出的商品可以退回给委托方，或受托方因代销商品出现亏损时可以要求委托方补偿，那么委托方在交付商品时通常不应确认收入，受托方也不作购进商品处理。受托方将商品销售后，按实际售价确认销售收入，并向委托方开具代销清单；委托方收到代销清单时，再确认本企业的销售收入。

【例 14-15】甲公司委托乙公司销售某批商品 200 件，协议价为 100 元/件，该商品成本为 60 元/件，增值税税率为 17%。假定商品已经发出，根据代销协议，乙公司不能将没有代销出去的商品退回甲公司；甲公司将该批商品交付乙公司时发生增值税纳税义务，金额为 3 400 元。

根据上述资料，甲公司的账务处理如下：

（1）甲公司将该批商品交付乙公司

借：应收账款——乙公司	23 400
贷：主营业务收入——销售××商品	20 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	3 400
借：主营业务成本——销售××商品	12 000
贷：库存商品——××商品	12 000

（2）收到乙公司汇来货款 23 400 元

借：银行存款	23 400
贷：应收账款——乙公司	23 400

乙公司的账务处理如下：

（1）收到该批商品

借：库存商品——××商品	20 000
--------------	--------

应交税费——应交增值税（进项税额）	3 400
贷：应付账款——甲公司	23 400
(2) 对外销售该批商品	
借：银行存款	28 080
贷：主营业务收入——销售××商品	24 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	4 080
借：主营业务成本——销售××商品	20 000
贷：库存商品——××商品	20 000
(3) 按合同协议价将款项付给甲公司	
借：应付账款——甲公司	23 400
贷：银行存款	23 400

2. 支付手续费方式委托代销商品

支付手续费方式委托代销商品，是指委托方和受托方签订合同或协议，委托方根据代销商品金额或数量向受托方支付手续费的销售方式。在这种方式下，委托方发出商品时，商品所有权上的主要风险和报酬并未转移，委托方在发出商品时通常不应确认销售商品收入，仍然应当按照有关风险和报酬是否转移来判断何时确认收入。通常可在收到受托方开出的代销清单时确认销售商品收入；受托方应在商品销售后，按合同或协议约定的方法计算确定的手续费确认收入。

【例 14-16】甲公司委托丙公司销售商品 200 件，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，增值税额为 1 700 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。假定甲公司发出商品时纳税义务尚未发生，不考虑其他因素。

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——××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	11 700
贷：主营业务收入——销售××商品	10 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	1 700
借：主营业务成本——销售××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	10 700
贷：应收账款——丙公司	10 700

丙公司的账务处理如下：

(1) 收到商品

借：代理业务资产（或受托代销商品）——甲公司	20 000
贷：代理业务负债（或受托代销商品款）——甲公司	20 000

(2) 对外销售

借：银行存款	11 700
贷：应付账款——甲公司	10 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	1 700

(3) 收到增值税专用发票

借：应交税费——应交增值税（进项税额）	1 700
贷：应付账款——甲公司	1 700
借：代理业务负债——甲公司	10 000
贷：代理业务资产——甲公司	10 000

(4) 支付货款并计算代销手续费

借：应付账款——甲公司	11 700
贷：银行存款	10 700
其他业务收入——代销手续费	1 000

(四) 商品需要安装和检验销售的处理

商品需要安装和检验的销售，是指售出的商品需要经过安装和检验等过程的销售方式。在这种销售方式下，在购买方接受交货以及安装和检验完毕前，销售方通常不应确认收入。如果安装程序比较简单或检验是为了最终确定合同或协议价格而必须进行的程序，销售方可以在发出商品时确认收入。

(五) 订货销售的处理

订货销售，是指已收到全部或部分货款而库存没有现货，需要通过制造等程序才能将商品交付购买方的销售方式。在这种销售方式下，企业通常应在发出商品并符合收入确认条件时确认收入，在此之前预收的货款应确认为负债。

(六) 以旧换新销售的处理

以旧换新销售，是指销售方在销售商品的同时回收与所售商品相同的旧商品。在这种销售方式下，销售的商品应当按照销售商品收入确认条件确认收入，回收的商品作为购进商品处理。

【例 14-17】甲公司响应我国政府有关部门倡导的汽车家电以旧换新、搞活流通扩大消费、促进再生资源回收利用的相关政策，积极开展家电以旧换新业务。20×9 年 3 月份，甲公司共销售 MN 型号彩色电视机 100 台，每台不含增值

税销售价格 2 000 元, 每台销售成本为 900 元; 同时回收 100 台 MN 型号旧彩色电视机, 每台回收价格为 234 元; 款项均已收付。根据上述资料, 甲公司的账务处理如下:

(1) 20×9 年 3 月份, 甲公司销售 100 台 MN 型号彩色电视机

借: 库存现金	234 000
贷: 主营业务收入——销售 MN 型号彩色电视机	200 000
应交税费——应交增值税 (销项税额)	34 000
借: 主营业务成本——销售 MN 型号彩色电视机	90 000
贷: 库存商品——MN 型号彩色电视机	90 000

(2) 20×9 年 3 月份, 甲公司回收 100 台 MN 型号彩色电视机

借: 原材料	20 000
应交税费——应交增值税 (进项税额)	3 400
贷: 库存现金	23 400

(七) 销售商品涉及现金折扣、商业折扣、销售折让的处理

企业销售商品有时存在现金折扣、商业折扣、销售折让等, 应当分别不同情况进行处理:

1. 现金折扣, 是指债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除。企业销售商品涉及现金折扣的, 应当按照扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额。现金折扣在实际发生时计入当期损益。

2. 商业折扣, 是指企业为促进商品销售而在商品标价上给予的价格扣除。企业销售商品涉及商业折扣的, 应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额。

3. 销售折让, 是指企业因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给予的减让。对于销售折让, 企业应分别不同情况进行处理: (1) 已确认收入的售出商品发生销售折让的, 通常应当在发生时冲减当期销售商品收入; (2) 已确认收入的销售折让属于资产负债表日后事项的, 应当按照《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》的相关规定进行处理。

【例 14-18】甲公司在 20×9 年 4 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 10 000 元, 增值税额为 1 700 元。为及早收回货款, 甲公司和乙公司约定的现金折扣条件为: 2/10, 1/20, n/30。假定计算现金折扣时不考虑增值税额。甲公司的账务处理如下:

(1) 20×9 年 4 月 1 日销售实现时, 按销售总价确认收入

借: 应收账款——乙公司	11 700
贷: 主营业务收入——销售 ×× 商品	10 000
应交税费——应交增值税 (销项税额)	1 700

(2) 如果乙公司在 20×9 年 4 月 9 日付清货款, 则按销售总价 10 000 元的 2%

享受现金折扣 200 元 ($10\,000 \times 2\%$), 实际付款 11 500 元 ($11\,700 - 200$)

借: 银行存款	11 500
财务费用——现金折扣	200
贷: 应收账款——乙公司	11 700

(3) 如果乙公司在 20×9 年 4 月 18 日付清货款, 则按销售总价 10 000 元的 1% 享受现金折扣 100 元 ($10\,000 \times 1\%$), 实际付款 11 600 元 ($11\,700 - 100$)

借: 银行存款	11 600
财务费用——现金折扣	100
贷: 应收账款——乙公司	11 700

(4) 如果乙公司在 20×9 年 4 月底才付清货款, 则按全额付款

借: 银行存款	11 700
贷: 应收账款——乙公司	11 700

【例 14-19】 甲公司在 20×9 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, 增值税额为 136 000 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 (不含增值税额) 给予 5% 的减让。假定甲公司已确认收入; 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) 20×9 年 6 月 1 日销售实现

借: 应收账款——乙公司	936 000
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)	136 000
借: 主营业务成本——销售 × × 商品	640 000
贷: 库存商品——× × 商品	640 000

(2) 20×9 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)	6 800
贷: 应收账款——乙公司	46 800

(3) 20×9 年收到款项

借: 银行存款	889 200
贷: 应收账款——乙公司	889 200

(八) 销售退回及附有销售退回条件的销售商品的处理

1. 销售退回

销售退回, 是指企业售出的商品由于质量、品种不符合要求等原因而发生的退货。对于销售退回, 应分别不同情况进行会计处理:

对于未确认收入的售出商品发生销售退回的, 企业应按已记入“发出商品”科

目的商品成本金额,借记“库存商品”科目,贷记“发出商品”科目。

对于已确认收入的售出商品发生退回的,企业一般应在发生时冲减当期销售商品收入,同时冲减当期销售商品成本。如该项销售退回已发生现金折扣的,应同时调整相关财务费用的金额;如该项销售退回允许扣减增值税额的,应同时调整“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目的相应金额。

已确认收入的售出商品发生的销售退回属于资产负债表日后事项的,应当按照《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》的相关规定进行会计处理。

【例14-20】甲公司在20×9年10月18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1 000 000元,增值税税额为170 000元,该批商品成本为520 000元。乙公司在20×9年10月27日支付货款,20×9年12月5日,该批商品因质量问题被乙公司退回,甲公司当日支付有关款项。假定甲公司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) 20×9年10月18日销售实现时,按销售总价确认收入

借: 应收账款——乙公司	1 170 000
贷: 主营业务收入——销售××商品	1 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	170 000
借: 主营业务成本——销售××商品	520 000
贷: 库存商品——××商品	520 000

(2) 在20×9年10月27日收到货款

借: 银行存款	1 170 000
贷: 应收账款——乙公司	1 170 000

(3) 20×9年12月5日发生销售退回,取得红字增值税专用发票

借: 主营业务收入——销售××商品	1 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	170 000
贷: 银行存款	1 170 000
借: 库存商品——××商品	520 000
贷: 主营业务成本——销售××商品	520 000

2. 附有销售退回条件的商品销售

附有销售退回条件的商品销售,是指购买方依照有关协议有权退货的销售方式。在这种销售方式下,企业根据以往经验能够合理估计退货可能性且确认与退货相关负债的,通常应在发出商品时确认收入;企业不能合理估计退货可能性的,通常应在售出商品退货期满时确认收入。

【例14-21】甲公司是一家健身器材销售公司,20×9年1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2 500 000元,增值税税额为425 000元。协议约定,乙公司应于2月1日之前支付货款,在6月30日之前有权退还健身器材

材。健身器材已经发出,款项尚未收到。假定甲公司根据过去的经验,估计该批健身器材退货率约为20%;健身器材发出时纳税义务已经发生;实际发生销售退回时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) 20×9年1月1日发出健身器材

借: 应收账款——乙公司	2 925 000
贷: 主营业务收入——销售××健身器材	2 500 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	425 000
借: 主营业务成本——销售××健身器材	2 000 000
贷: 库存商品——××健身器材	2 000 000

(2) 20×9年1月31日确认估计的销售退回

借: 主营业务收入——销售××健身器材	500 000
贷: 主营业务成本——销售××健身器材	400 000
预计负债——预计退货	100 000

(3) 20×9年2月1日前收到货款

借: 银行存款	2 925 000
贷: 应收账款——乙公司	2 925 000

(4) 20×9年6月30日发生销售退回,取得红字增值税专用发票,实际退货量为1 000件,款项已经支付

借: 库存商品——××健身器材	400 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	85 000
预计负债——预计退货	100 000
贷: 银行存款	585 000

如果实际退货量为800件

借: 库存商品——××健身器材	320 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	68 000
主营业务成本——销售××健身器材	80 000
预计负债——预计退货	100 000
贷: 银行存款	468 000
主营业务收入——销售××健身器材	100 000

如果实际退货量为1 200件

借: 库存商品——××健身器材	480 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	102 000
主营业务收入——销售××健身器材	100 000
预计负债——预计退货	100 000
贷: 主营业务成本——销售××健身器材	80 000
银行存款	702 000

【例 14-22】沿用【例 14-21】，假定甲公司无法根据过去的经验，估计该批健身器材的退货率；健身器材发出时纳税义务已经发生；发生销售退回时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) 20×9 年 1 月 1 日发出健身器材

借：应收账款——乙公司	425 000
贷：应交税费——应交增值税（销项税额）	425 000
借：发出商品——××健身器材	2 000 000
贷：库存商品——××健身器材	2 000 000

(2) 20×9 年 2 月 1 日前收到货款

借：银行存款	2 925 000
贷：预收账款——乙公司	2 500 000
应收账款——乙公司	425 000

(3) 20×9 年 6 月 30 日退货期满，如没有发生退货

借：预收账款——乙公司	2 500 000
贷：主营业务收入——销售××健身器材	2 500 000
借：主营业务成本——销售××健身器材	2 000 000
贷：发出商品——乙公司	2 000 000

6 月 30 日退货期满，如发生 2 000 件退货，取得红字增值税专用发票

借：预收账款——乙公司	2 500 000
贷：应交税费——应交增值税（销项税额）	170 000
主营业务收入——销售××健身器材	1 500 000
银行存款	1 170 000
借：主营业务成本——销售××健身器材	1 200 000
库存商品——××健身器材	800 000
贷：发出商品——乙公司	2 000 000

(九) 房地产销售的处理

房地产销售，是指企业（房地产开发商）自行开发房地产，并在市场上进行销售。对于房地产销售，企业应按一般商品销售收入确认条件确认收入。

在房地产销售中，房地产法定所有权的转移，通常表明其所有权上的主要风险和报酬转移给买方，企业应确认销售商品收入。但也有可能出现法定所有权转移后，所有权上的主要风险和报酬没有转移的情况。例如，企业根据合同或协议约定，仍有责任实施重大行动，如工程尚未完工。在这种情况下，企业通常应在实施的重大行动完成时确认销售商品收入。又如，合同或协议存在重大不确定因素，如买方有权退房。在这种情况下，企业通常应在这些重大不确定因素消失后确认销售商品收入。再如，房地产销售后，企业仍有某种程度的继续涉入，如销售回购协议、企业保证买方在特定时期内获得既定投资报酬的协议等。在这种情况下，企业

应分析交易的实质，以确定是作为销售处理，还是作为融资、租赁或利润分成处理。

需要注意的是，企业自行建造或通过分包商建造房地产，应当根据房地产建造协议条款和实际情况，判断收入确认应适用的会计准则。如果房地产购买方在建造工程开始前能够规定房地产设计的主要结构要素，或者能够在建造过程中决定主要结构变动，房地产建造协议符合建造合同定义，企业应当遵循建造合同收入的原则确认收入。如果房地产购买方影响房地产设计的能力有限，如仅能对基本设计方案做微小变动，企业应当遵循有关销售商品收入的原则确认收入。

（十）具有融资性质的分期收款销售商品的处理

企业销售商品，有时会采取分期收款的方式，如分期收款发出商品，即商品已经交付，货款分期收回。在这种销售方式下，企业将商品交付给购货方，通常表明与商品所有权有关的风险和报酬已经转移给购货方，在满足收入确认的其他条件时，应当根据应收款项的公允价值（或现行售价）一次确认收入。按照合同约定的收款日期分期收回货款，强调的只是一个结算时点，与风险和报酬的转移没有关系，因此，企业不应当按照合同约定的收款日期确认收入。

如果延期收取的货款具有融资性质，其实质是企业向购货方提供信贷，在符合收入确认条件时，企业应当按照应收的合同或协议价款的公允价值确定收入金额。应收的合同或协议价款的公允价值，通常应当按照其未来现金流量现值或商品现销价格计算确定。应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额，应当在合同或协议期间内，按照应收款项的摊余成本和实际利率计算确定的金额进行摊销，计入当期损益（冲减财务费用）。其中，实际利率，是指具有类似信用等级企业发行类似工具的现时利率，或者将应收的合同或协议价款折现为商品现销价格时的折现率等。在实务中，基于重要性要求，应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额，按照应收款项的摊余成本和实际利率进行摊销与采用直线法进行摊销结果相差不大的，也可以采用直线法进行摊销。

对于采用递延方式分期收款、具有融资性质的销售商品满足收入确认条件的，企业应按应收合同或协议价款，借记“长期应收款”科目，按应收合同或协议价款的公允价值（折现值），贷记“主营业务收入”科目，按其差额，贷记“未实现融资收益”科目。

【例 14-23】20×1 年 1 月 1 日，甲公司采用分期收款方式向乙公司销售一套大型设备，合同约定的销售价格为 20 000 000 元，分 5 次于每年 12 月 31 日等额收取。该大型设备成本为 15 600 000 元。在现销方式下，该大型设备的销售价格为 16 000 000 元。假定甲公司发出商品时，其有关的增值税纳税义务尚未发生；在合同约定的收款日期，发生有关的增值税纳税义务。

根据本例的资料，甲公司应当确认的销售商品收入金额为 1 600 万元。

根据下列公式：

未来五年收款额的现值 = 现销方式下应收款项金额

可以得出：

$$4\,000\,000 \times (P/A, r, 5) = 16\,000\,000 \text{ (元)}$$

可在多次测试的基础上，用插值法计算折现率。

$$\text{当 } r=7\% \text{ 时, } 4\,000\,000 \times 4.1002 = 16\,400\,800 > 16\,000\,000$$

$$\text{当 } r=8\% \text{ 时, } 4\,000\,000 \times 3.9927 = 15\,970\,800 < 16\,000\,000$$

因此， $7\% < r < 8\%$ 。用插值法计算如下：

现值 利率

16 400 800 7%

16 000 000 r

15 970 800 8%

$$(16\,400\,800 - 16\,000\,000) \div (16\,400\,800 - 15\,970\,800) = (7\% - r) \div (7\% - 8\%)$$

$$r = 7.93\%$$

每期计入财务费用的金额如表 14-1 所示。

表 14-1

单位：元

日 期	收现总额 (a)	财务费用 (b) = 期初(d) × 7.93%	已收本金 (c) = (a) - (b)	未收本金 (d) = 期初(d) - (c)
20×1年1月1日				16 000 000
20×1年12月31日	4 000 000	1 268 800	2 731 200	13 268 800
20×2年12月31日	4 000 000	1 052 215.84	2 947 784.16	10 321 015.84
20×3年12月31日	4 000 000	818 456.56	3 181 543.44	7 139 472.40
20×4年12月31日	4 000 000	566 160.16	3 433 839.84	3 705 632.56
20×5年12月31日	4 000 000	294 367.44*	3 705 632.56	0
合 计	20 000 000	4 000 000	16 000 000	—

*尾数调整：4 000 000 - 3 705 632.56 = 294 367.44 (元)

根据表 14-1 的计算结果，甲公司各期的账务处理如下：

(1) 20×1年1月1日销售实现

借：长期应收款——乙公司

20 000 000

贷：主营业务收入——销售××设备

16 000 000

未实现融资收益——销售××设备

4 000 000

借：主营业务成本——销售××设备

15 600 000

贷：库存商品——××设备

15 600 000

(2) 20×1年12月31日收取货款和增值税税额

借：银行存款	4 680 000
贷：长期应收款——乙公司	4 000 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	680 000
借：未实现融资收益——销售××设备	1 268 800
贷：财务费用——分期收款销售商品	1 268 800
(3) 20×2年12月31日收取货款和增值税额	
借：银行存款	4 680 000
贷：长期应收款——乙公司	4 000 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	680 000
借：未实现融资收益——销售××设备	1 052 200
贷：财务费用——分期收款销售商品	1 052 200
(4) 20×3年12月31日收取货款和增值税额	
借：银行存款	4 680 000
贷：长期应收款——乙公司	4 000 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	680 000
借：未实现融资收益——销售××设备	818 500
贷：财务费用——分期收款销售商品	818 500
(5) 20×4年12月31日收取货款和增值税额	
借：银行存款	4 680 000
贷：长期应收款——乙公司	4 000 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	680 000
借：未实现融资收益——销售××设备	566 200
贷：财务费用——分期收款销售商品	566 200
(6) 20×5年12月31日收取货款和增值税额	
借：银行存款	4 680 000
贷：长期应收款——乙公司	4 000 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	680 000
借：未实现融资收益——销售××设备	294 300
贷：财务费用——分期收款销售商品	294 300

（十一）售后回购的处理

售后回购，是指销售商品的同时，销售方同意日后再将同样或类似的商品购回的销售方式。在这种方式下，销售方应根据合同或协议条款判断销售商品是否满足收入确认条件。通常情况下，以固定价格回购的售后回购交易属于融资交易，商品所有权上的主要风险和报酬没有转移，企业不应确认收入；回购价格大于原售价的差额，企业应在回购期间按期计提利息费用，计入财务费用。

【例 14-24】甲公司在 20×9 年 6 月 1 日与乙公司签订一项销售合同，根据合

同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1 000 000元,增值税税额为170 000元,商品并未发出,款项已经收到。该批商品成本为800 000元。5月1日,签订的补充合同约定,甲公司应于10月31日将所售商品回购,回购价为1 100 000元(不含增值税税额)。甲公司的账务处理如下:

(1) 20×9年6月1日,签订销售合同,发生增值税纳税义务

借:银行存款	1 170 000
贷:应交税费——应交增值税(销项税额)	170 000
其他应付款——乙公司	1 000 000

(2) 回购价大于原售价的差额,应在回购期间按期计提利息费用,计入当期财务费用。由于回购期间为5个月,货币时间价值影响不大,因此,采用直线法计提利息费用。每月计提利息费用为20 000元($100\,000 \div 5$)

借:财务费用	20 000
贷:其他应付款——乙公司	20 000

(3) 20×9年10月31日回购商品时,收到的增值税专用发票上注明的商品价款为1 100 000元,增值税税额为187 000元,款项已经支付

借:应交税费——应交增值税(进项税额)	187 000
财务费用——售后回购	20 000
其他应付款——乙公司	1 080 000
贷:银行存款	1 287 000

(十二) 售后租回

售后租回,是指销售商品的同时,销售方同意在日后再将同样的商品租回的销售方式。在这种方式下,销售方应根据合同或协议条款判断企业是否已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方,以确定是否确认销售商品收入。在大多数情况下,售后租回属于融资交易,企业不应确认销售商品收入,售价与资产账面价值之间的差额应当分别不同情况进行处理。

1. 如果售后租回交易认定为融资租赁,售价与资产账面价值之间的差额应当予以递延,并按照该项租赁资产的折旧进度进行分摊,作为折旧费用的调整。

2. 如果售后租回交易认定为经营租赁,应当分别情况处理:(1) 有确凿证据表明售后租回交易是按照公允价值达成的,售价与资产账面价值的差额应当计入当期损益。(2) 售后租回交易如果不是按照公允价值达成的,售价低于公允价值的差额,应计入当期损益;但若该损失将由低于市价的未来租赁付款额补偿时,有关损失应予以递延(递延收益),并按与确认租金费用相一致的方法在租赁期内进行分摊;如果售价大于公允价值,其大于公允价值的部分应计入递延收益,并在租赁期内分摊。

第二节 提供劳务收入的确认和计量

一、提供劳务交易结果能够可靠估计的处理

企业在资产负债表日提供劳务交易的结果能够可靠估计的,应当采用完工百分比法确认提供劳务收入。

(一) 提供劳务交易结果能够可靠估计的条件

提供劳务交易的结果能够可靠估计,是指同时满足下列条件:

1. 收入的金额能够可靠地计量,是指提供劳务收入的总额能够合理地估计。通常情况下,企业应当按照从接受劳务方已收或应收的合同或协议价款确定提供劳务收入总额。随着劳务的不断提供,可能会根据实际情况增加或减少已收或应收的合同或协议价款,此时,企业应及时调整提供劳务收入总额。

2. 相关的经济利益很可能流入企业,是指提供劳务收入总额收回的可能性大于不能收回的可能性。企业在确定提供劳务收入总额能否收回时,应当结合接受劳务方的信誉、以前的经验,以及双方就结算方式和期限达成的合同或协议条款等因素综合进行判断。

企业在确定提供劳务收入总额收回的可能性时,应当进行定性分析。如果确定提供劳务收入总额收回的可能性大于不能收回的可能性,即可认为提供劳务收入总额很可能流入企业。通常情况下,企业提供的劳务符合合同或协议要求,接受劳务方承诺付款,就表明提供劳务收入总额收回的可能性大于不能收回的可能性。如果企业判断提供劳务收入总额不是很可能流入企业,应当提供确凿证据。

3. 交易的完工进度能够可靠地确定,是指交易的完工进度能够合理地估计。企业确定提供劳务交易的完工进度,可以选用下列方法:

(1) 已完工作的测量,这是一种比较专业的测量方法,由专业测量师对已经提供的劳务进行测量,并按一定方法计算确定提供劳务交易的完工程度。

(2) 已经提供的劳务占应提供劳务总量的比例,这种方法主要以劳务量为标准确定提供劳务交易的完工程度。

(3) 已经发生的成本占估计总成本的比例,这种方法主要以成本为标准确定提供劳务交易的完工程度。只有已提供劳务的成本才能包括在已经发生的成本中,只有已提供或将提供劳务的成本才能包括在估计总成本中。

在实务中,如果特定时期内提供劳务交易的数量不能确定,则该期间的收入应当采用直线法确认,除非有证据表明采用其他方法能更好地反映完工进度。当某项作业相比其他作业都重要得多时,应当在该项重要作业完成之后确认收入。

4. 交易中已发生和将发生的成本能够可靠地计量,是指交易中已经发生和将要发生的成本能够合理地估计。企业应当建立完善的内部成本核算制度和有效的内部财务预算及报告制度,准确地提供每期发生的成本,并对完成剩余劳务将要发生的成本作出科学、合理地估计。同时应随着劳务的不断提供或外部情况的不断变化,随时对将要发生的成本进行修订。

通常,企业在与交易的其他方就以下方面达成协议后,表明能够对交易的结果作出可靠的估计:(1) 关于一方提供劳务和另一方获得劳务的强制执行权;(2) 进行交换的对价;(3) 结算的方式和条件。

(二) 完工百分比法的具体应用

完工百分比法,是指按照提供劳务交易的完工进度确认收入和费用的方法。在这种方法下,确认的提供劳务收入金额能够提供各个会计期间关于提供劳务交易及其业绩的有用信息。

企业应当在资产负债表日按照提供劳务收入总额乘以完工进度扣除以前会计期间累计已确认提供劳务收入后的金额,确认当期提供劳务收入;同时,按照提供劳务估计总成本乘以完工进度扣除以前会计期间累计已确认劳务成本后的金额,结转当期劳务成本。用公式表示如下:

$$\text{本期确认的提供劳务收入} = \frac{\text{提供劳务收入总额}}{\text{完工进度}} \times \text{本期期末止劳务的完工进度} - \text{以前会计期间累计已确认提供劳务收入}$$

$$\text{本期确认的提供劳务成本} = \frac{\text{提供劳务预计成本总额}}{\text{完工进度}} \times \text{本期期末止劳务的完工进度} - \text{以前会计期间累计已确认提供劳务成本}$$

企业采用完工百分比法确认提供劳务收入时,应按计算确定的提供劳务收入金额,借记“应收账款”、“银行存款”等科目,贷记“主营业务收入”科目。结转提供劳务成本时,借记“主营业务成本”科目,贷记“劳务成本”科目。

【例 14-25】甲公司于 20×9 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),估计还会发生安装费用 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劳务的完工进度。甲公司的账务处理如下:

$$\text{实际发生的成本占估计总成本的比例} = 280\,000 \div (280\,000 + 120\,000) \times 100\% = 70\%$$

$$20 \times 9 \text{ 年 } 12 \text{ 月 } 31 \text{ 日 确认的 劳务收入} = 600\,000 \times 70\% - 0 = 420\,000 \text{ (元)}$$

$$20 \times 9 \text{ 年 } 12 \text{ 月 } 31 \text{ 日 结转的 劳务成本} = (280\,000 + 120\,000) \times 70\% - 0 = 280\,000 \text{ (元)}$$

(1) 实际发生劳务成本

借: 劳务成本——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：预收账款——××公司	440 000

(3) 20×9年12月31日确认劳务收入并结转劳务成本

借：预收账款——××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：劳务成本——设备安装	280 000

【例14-26】甲公司于20×9年11月1日与丙公司签订合同，为丙公司订制一项软件，工期大约5个月，合同总收入4 000 000元。至20×9年12月31日，甲公司已发生成本2 200 000元（假定均为开发人员薪酬），预收账款2 500 000元。甲公司预计开发该软件还将发生成本800 000元。20×9年12月31日，经专业测量师测量，该软件的完工进度为60%。假定甲公司按季度编制财务报表，不考虑其他因素。甲公司的账务处理如下：

20×9年12月31日确认提供劳务收入 = $4\,000\,000 \times 60\% - 0 = 2\,400\,000$ （元）

20×9年12月31日确认提供劳务成本 = $(2\,200\,000 + 800\,000) \times 60\% - 0 = 1\,800\,000$ （元）

(1) 实际发生劳务成本

借：劳务成本——订制软件——丙公司	2 200 000
贷：应付职工薪酬	2 200 000

(2) 预收劳务款项

借：银行存款	2 500 000
贷：预收账款——丙公司	2 500 000

(3) 20×9年12月31日确认提供劳务收入并结转劳务成本

借：预收账款——丙公司	2 400 000
贷：主营业务收入——软件开发	2 400 000
借：主营业务成本——软件开发	1 800 000
贷：劳务成本——订制软件	1 800 000

【例14-27】甲公司于20×9年4月1日与乙公司签订一项咨询合同，并于当日生效。合同约定，咨询期为2年，咨询费为300 000元；乙公司分三次等额支付咨询费，第一次在项目开始时支付，第二次在项目中期支付，第三次在项目结束时支付。甲公司估计咨询劳务总成本为180 000元（均为咨询人员薪酬）。假定甲公司每月提供的劳务量均相同，可以按时间比例确定完工进度，按年度编制财务报表，不考虑其他因素。甲公司各年度发生的劳务成本资料如表14-2所示。

表 14-2

单位: 元

年 份	20 × 9	2 × 10	2 × 11	合 计
发生的成本	70 000	90 000	20 000	180 000

甲公司的账务处理如下:

(1) 20 × 9 年

① 实际发生劳务成本

借: 劳务成本——咨询成本 70 000
 贷: 应付职工薪酬 70 000

② 预收劳务款项

借: 银行存款 100 000
 贷: 预收账款——乙公司 100 000

③ 确认提供劳务收入并结转劳务成本

提供劳务的完工进度 = $9 \text{ 个月} \div 24 \text{ 个月} \times 100\% = 37.5\%$

确认提供劳务收入 = $300\,000 \times 37.5\% - 0 = 112\,500 \text{ (元)}$

结转提供劳务成本 = $180\,000 \times 37.5\% - 0 = 67\,500 \text{ (元)}$

借: 预收账款——乙公司 112 500
 贷: 主营业务收入——咨询收入 112 500
 借: 主营业务成本——咨询成本 67 500
 贷: 劳务成本——咨询成本 67 500

(2) 2 × 10 年

① 实际发生劳务成本

借: 劳务成本——咨询成本 90 000
 贷: 应付职工薪酬 90 000

② 预收劳务款项

借: 银行存款 100 000
 贷: 预收账款——乙公司 100 000

③ 确认提供劳务收入并结转劳务成本

提供劳务的完工进度 = $21 \text{ 个月} \div 24 \text{ 个月} \times 100\% = 87.5\%$

确认提供劳务收入 = $300\,000 \times 87.5\% - 112\,500 = 150\,000 \text{ (元)}$

结转提供劳务成本 = $180\,000 \times 87.5\% - 67\,500 = 90\,000 \text{ (元)}$

借: 预收账款——乙公司 150 000
 贷: 主营业务收入——咨询收入 150 000
 借: 主营业务成本——咨询成本 90 000
 贷: 劳务成本——咨询劳务 90 000

(3) 2×11 年

① 实际发生劳务成本

借：劳务成本——咨询劳务	20 000
贷：应付职工薪酬	20 000

② 预收劳务款项

借：银行存款	100 000
贷：预收账款——乙公司	100 000

③ 确认提供劳务收入并结转劳务成本

确认提供劳务收入 = 300 000 - 112 500 - 150 000 = 37 500 (元)

结转提供劳务成本 = 180 000 - 67 500 - 90 000 = 22 500 (元)

借：预收账款——乙公司	37 500
贷：主营业务收入——咨询收入	37 500
借：主营业务成本——咨询成本	22 500
贷：劳务成本——咨询成本	22 500

二、提供劳务交易结果不能可靠估计的处理

企业在资产负债表日提供劳务交易结果不能够可靠估计的，即不能同时满足上述四个条件时，企业不能采用完工百分比法确认提供劳务收入。此时，企业应正确预计已经发生的劳务成本能够得到补偿和不能得到补偿，分别进行会计处理：

1. 已经发生的劳务成本预计能够得到补偿的，应按已经发生的能够得到补偿的劳务成本金额确认提供劳务收入，并结转已经发生的劳务成本。在这种情况下，企业应按已经发生的能够得到补偿的劳务成本金额，借记“应收账款”、“预收账款”等科目，贷记“主营业务收入”科目；按已经发生的劳务成本金额，借记“主营业务成本”科目，贷记“劳务成本”科目。

2. 已经发生的劳务成本预计全部不能得到补偿的，应将已经发生的劳务成本计入当期损益，不确认提供劳务收入。在这种情况下，企业应按已经发生的劳务成本金额，借记“主营业务成本”科目，贷记“劳务成本”科目。

【例 14-28】甲公司于 20×9 年 12 月 25 日接受乙公司委托，为其培训一批学员，培训期为 6 个月，2×10 年 1 月 1 日开学。协议约定，乙公司应向甲公司支付的培训费总额为 120 000 元，分三次等额支付，第一次在开学时预付，第二次在 2×10 年 3 月 1 日支付，第三次在培训结束时支付。

2×10 年 1 月 1 日，乙公司预付第一次培训费。至 2×10 年 2 月 28 日，甲公司发生培训成本 30 000 元（假定均为培训人员薪酬）。2×10 年 3 月 1 日，甲公司得知乙公司经营发生困难，后两次培训费能否收回难以确定。甲公司的账务处理如下：

(1) 2×10 年 1 月 1 日收到乙公司预付的培训费

借：银行存款	40 000
贷：预收账款——乙公司	40 000
(2) 实际发生培训支出	
借：劳务成本——培训成本	30 000
贷：应付职工薪酬	30 000
(3) 2×10年2月28日确认劳务收入并结转劳务成本	
借：预收账款——乙公司	30 000
贷：主营业务收入——培训收入	30 000
借：主营业务成本——培训成本	30 000
贷：劳务成本——培训成本	30 000

三、同时销售商品和提供劳务的处理

企业与其他企业签订的合同或协议，有时既包括销售商品又包括提供劳务，如销售商品的同时负责运输、销售软件后继续提供技术支持、设计产品同时负责生产产品等。此时，如果销售商品部分和提供劳务部分能够区分且能够单独计量的，企业应当分别核算销售商品部分和提供劳务部分，将销售商品的部分作为销售商品处理，将提供劳务的部分作为提供劳务处理；如果销售商品部分和提供劳务部分不能够区分，或虽能区分但不能够单独计量的，企业应当将销售商品部分和提供劳务部分全部作为销售商品部分进行会计处理。

【例 14-29】甲公司与乙公司签订合同，向乙公司销售一部电梯并负责安装。甲公司开出的增值税专用发票上注明的价款合计为 2 000 000 元，其中电梯销售价格为 1 960 000 元，安装费为 40 000 元，增值税税额为 340 000 元。电梯的成本为 1 120 000 元；电梯安装过程中发生安装费 24 000 元，均为安装人员薪酬。假定电梯已经安装完成并经验收合格，款项尚未收到；安装工作是销售合同的重要组成部分。甲公司的账务处理如下：

(1) 电梯发出结转成本 1 120 000 元

借：发出商品——××电梯	1 120 000
贷：库存商品——××电梯	1 120 000

(2) 实际发生安装费用 12 000 元

借：劳务成本——电梯安装	24 000
贷：应付职工薪酬	24 000

(3) 确认销售电梯收入和提供劳务收入合计 2 000 000 元

借：应收账款——乙公司	2 340 000
贷：主营业务收入——销售××电梯	1 960 000
——电梯安装劳务	40 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	340 000

(4) 结转销售商品成本 1 120 000 元和安装成本 24 000 元

借：主营业务成本——销售 × × 电梯	1 120 000
贷：发出商品——× × 电梯	1 120 000
借：主营业务成本——电梯安装劳务	24 000
贷：劳务成本——电梯安装劳务	24 000

【例 14-30】甲公司在 20×9 年 12 月 8 日向乙商场销售一批彩色电视机，为保证及时供货，双方约定由甲公司动用自己的汽车进行运输，甲公司除收取彩色电视机货款外还向乙商场收取运输费。甲公司开出的增值税专用发票上注明的价款合计为 2 000 000 元，增值税额为 340 000 元，款项于当天收到，该批商品成本为 72 000 元。假定甲公司为运输该批彩色电视机发生的运输成本为 340 元，其中汽车折旧 120 元，运输工人薪酬为 220 元。甲公司的账务处理如下：

(1) 销售彩色电视机确认销售收入

借：银行存款	2 340 000
贷：主营业务收入——销售 × × 彩色电视机	2 000 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	340 000

(2) 发生运输劳务成本

借：劳务成本——商品运输	340
贷：应付职工薪酬	220
累计折旧——× × 汽车	120

(3) 结转彩色电视机成本和运输成本

借：主营业务成本——销售 × × 彩色电视机	72 340
贷：库存商品——× × 彩色电视机	72 000
劳务成本——商品运输	340

四、特殊劳务交易的处理

下列提供劳务满足收入确认条件的，应按规定确认收入：

(一) 安装费

安装费，在资产负债表日根据安装的完工进度确认收入。安装工作是商品销售附带条件的，安装费在确认商品销售实现时确认收入。

(二) 宣传媒介收费

宣传媒介的收费，在相关的广告或商业行为开始出现于公众面前时确认收入。广告的制作费，在资产负债表日根据制作广告的完工进度确认收入。

(三) 为特定客户开发软件收费

为特定客户开发软件的收费，在资产负债表日根据开发的完工进度确认收入。

(四) 包括在商品售价内可区分的服务费

包括在商品售价内可区分的服务费，在提供服务的期间内分期确认收入。

(五) 艺术表演、招待宴会和其他特殊活动的收费

艺术表演、招待宴会和其他特殊活动的收费,在相关活动发生时确认收入。收费涉及几项活动的,预收的款项应合理分配给每项活动,分别确认收入。

(六) 申请入会费和会员费

申请入会费和会员费只允许取得会籍,所有其他服务或商品都要另行收费的,在款项收回不存在重大不确定性时确认收入。申请入会费和会员费能使会员在会员期内得到各种服务或商品,或者以低于非会员的价格销售商品或提供服务的,在整个受益期内分期确认收入。

(七) 特许权费

属于提供设备和其他有形资产的特许权费,在交付资产或转移资产所有权时确认收入;属于提供初始及后续服务的特许权费,在提供服务时确认收入。

【例 14-31】甲公司与乙公司签订协议,甲公司允许乙公司经营其连锁店。协议约定,甲公司共向乙公司收取特许权费 600 000 元,其中:提供家具、柜台等收费 200 000 元,这些家具、柜台成本为 180 000 元;提供初始服务,如帮助选址、培训人员、融资、广告等收费 300 000 元,共发生成本 200 000 元(其中,140 000 元为人员薪酬,60 000 元为以银行存款支付的广告费用);提供后续服务收费 100 000 元,发生成本 50 000 元(均为人员薪酬)。协议签订当日,乙公司一次性付清所有款项。假定不考虑其他因素,甲公司的账务处理如下:

(1) 收到款项

借:银行存款	600 000
贷:预收账款——乙公司	600 000

(2) 确认家具、柜台的特许权费收入并结转成本

借:预收账款——乙公司	200 000
贷:主营业务收入——提供家具、柜台	200 000
借:主营业务成本——提供家具、柜台	180 000
贷:库存商品——家具、柜台	180 000

(3) 提供初始服务

借:劳务成本——提供初始服务	200 000
贷:应付职工薪酬	140 000
银行存款	60 000
借:预收账款——乙公司	300 000
贷:主营业务收入——提供初始服务	300 000
借:主营业务成本——提供初始服务	200 000
贷:劳务成本——提供初始服务	200 000

(4) 提供后续服务

借:劳务成本——提供后续服务	50 000
----------------	--------

贷：应付职工薪酬	50 000
借：预收账款——乙公司	100 000
贷：主营业务收入——提供后续服务	100 000
借：主营业务成本——提供后续服务	50 000
贷：劳务成本——提供后续服务	50 000

（八）长期收费

长期为客户提供重复的劳务收取的劳务费，在相关劳务活动发生时确认收入。

【例 14-32】甲公司与某住宅小区物业业主签订合同，为该住宅小区所有住户提供维修、清洁、绿化、保安及代收水电费等劳务，每月月末收取劳务费 50 000 元。假定月末款项均已收到，不考虑其他因素。甲公司的账务处理如下：

借：银行存款	50 000
贷：主营业务收入——提供劳务	50 000

五、授予客户奖励积分的处理

在某些情况下，企业在销售产品或提供劳务的同时会授予客户奖励积分，如航空公司给予客户的里程累计等，客户在满足一定条件后将奖励积分兑换为企业或第三方提供的免费或折扣后的商品或服务。企业对该交易事项应当分别以下情况进行处理：

1. 在销售产品或提供劳务的同时，应当将销售取得的货款或应收货款在本次商品销售或劳务提供产生的收入与奖励积分的公允价值之间进行分配，将取得的货款或应收货款扣除奖励积分公允价值的一部分确认为收入、奖励积分的公允价值确认为递延收益。奖励积分的公允价值为单独销售可取得的金额。如果奖励积分的公允价值不能够直接观察到，授予企业可以参考被兑换奖励物品的公允价值或其他估值技术估计奖励积分的公允价值。

2. 获得奖励积分的客户满足条件时有权利取得授予企业的商品或服务，在客户兑换奖励积分时，授予企业应将原计入递延收益的与所兑换积分相关的部分确认为收入，确认为收入的金额应当以被兑换用于换取奖励的积分数额占预期将兑换用于换取奖励的积分总数的比例为基础计算确定。获得奖励积分的客户满足条件时有权利取得第三方提供的商品或劳务的，如果授予企业代表第三方归集对价，授予企业应在第三方有义务提供奖励且有权接受因提供奖励的计价时，将原计入递延收益的金额与应支付给第三方的价款之间的差额确认为收入；如果授予企业自身归集对价，应在履行奖励义务时按分配至奖励积分的对价确认收入。企业因提供奖励积分而发生的不可避免成本超过已收和应收对价时，应按《企业会计准则第 13 号——或有事项》有关亏损合同的规定处理。

第三节 让渡资产使用权收入的确认和计量

让渡资产使用权收入包括利息收入、使用费收入等。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等,也构成让渡资产使用权收入,分别参照有关租赁、金融资产、长期股权投资等相关章节的内容。

让渡资产使用权收入同时满足下列条件时,才能予以确认:(1)相关的经济利益很可能流入企业;(2)收入的金额能够可靠地计量。

一、利息收入的处理

企业应在资产负债表日,按照他人使用本企业货币资金的时间和实际利率计算确定利息收入金额。按计算确定的利息收入金额,借记“应收利息”、“贷款”、“银行存款”等科目,贷记“利息收入”、“其他业务收入”等科目。

【例 14-33】甲商业银行于 20×9 年 10 月 1 日向乙公司发放一笔贷款 1 000 000 元,期限为 1 年,年利率为 5%。甲商业银行发放该贷款时没有发生交易费用,该贷款的合同利率与其实利率相同。假定不考虑其他因素。甲商业银行的账务处理如下:

(1) 20×9 年 10 月 1 日对外贷款

借: 贷款——乙公司——本金	1 000 000
贷: 吸收存款——甲商业银行——本金	1 000 000

(2) 20×9 年 12 月 31 日确认利息收入

借: 应收利息——乙公司	12 500
贷: 利息收入 (1 000 000 × 5% ÷ 4)	12 500

二、使用费收入的处理

使用费收入应当按照有关合同或协议约定的收费时间和方法计算确定。不同的使用费收入,收费时间和方法各不相同。有一次性收取一笔固定金额的,如一次收取 10 年的场地使用费;有在合同或协议规定的有效期内分期等额收取的,如合同或协议规定在使用期内每期收取一笔固定的金额;也有分期不等额收取的,如合同或协议规定按资产使用方每期销售额的百分比收取使用费等。

如果合同或协议规定一次性收取使用费,且不提供后续服务的,应当视同销售该项资产一次性确认收入;提供后续服务的,应在合同或协议规定的有效期内分期确认收入。如果合同或协议规定分期收取使用费的,通常应按合同或协议规定的收款时间和金额或规定的收费方法计算确定的金额分期确认收入。

【例 14-34】甲公司向乙公司转让某软件的使用权,一次性收费 40 000 元,不

提供后续服务,款项已经收回。假定不考虑其他因素。甲公司的账务处理如下:

借:银行存款 40 000
贷:其他业务收入——转让使用权收入 40 000

【例 14-35】甲公司向丙公司转让某专利权的使用权,转让期 5 年,每年年末收取使用费 60 000 元。假定每年年末款项尚未收到。假定不考虑其他因素。甲公司的账务处理如下:

借:应收账款——丙公司 60 000
贷:其他业务收入——转让使用权收入 60 000

【例 14-36】甲公司向丁公司转让其商品的商标使用权,约定丁公司每年年末按年销售收入的 10% 支付使用费,使用期 10 年。第 1 年,丁公司实现销售收入 1 000 000 元;第 2 年,丁公司实现销售收入 1 500 000 元。假定甲公司均于每年年末收到使用费,不考虑其他因素。甲公司的账务处理如下:

(1) 第 1 年年末确认使用费收入

借:银行存款 100 000
贷:其他业务收入——转让使用权收入 100 000

使用费收入金额 = $1\,000\,000 \times 10\% = 100\,000$ (元)

(2) 第 2 年年末确认使用费收入

借:银行存款 150 000
贷:其他业务收入——转让使用权收入 150 000

使用费收入金额 = $1\,500\,000 \times 10\% = 150\,000$ (元)

第四节 建造合同收入的确认和计量

一、建造合同的类型

建造合同,是指为建造一项或数项在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的资产而订立的合同。其中,所建造的资产主要包括房屋、道路、桥梁、水坝等建筑物,以及船舶、飞机、大型机械设备等。建造合同不同于一般的材料采购合同和劳务合同,而是有其自身的特征,主要表现在:(1) 先有买主(即客户),后有标的(即资产),建造资产的造价在签订合同时已经确定;(2) 资产的建设期长,一般都要跨越一个会计年度,有的长达数年;(3) 所建造的资产体积大,造价高;(4) 建造合同一般为不可撤销的合同。

建造合同分为固定造价合同和成本加成合同。

(一) 固定造价合同

固定造价合同,是指按照固定的合同价或固定单价确定工程价款的建造合同。

例如,某建造承包商与一客户签订一项建造合同,为客户建造一栋办公大楼,合同规定建造大楼的总造价为20 000 000元。该合同即为固定造价合同。又如,某建造承包商与一客户签订一项建造合同,为客户建造一条100公里长的公路,合同规定每公里单价为6 000 000元。该合同也是固定造价合同。

(二) 成本加成合同

成本加成合同,是指以合同允许或其他方式议定的成本为基础,加上该成本的一定比例或定额费用确定工程价款的建造合同。例如,建造承包商与一客户签订一项建造合同,为客户建造一台大型机械设备,双方约定以建造该设备的实际成本为基础,合同价款以实际成本加成2%计算确定。该合同就属于成本加成合同。

固定造价合同与成本加成合同的主要区别在于风险的承担者不同。前者的风险主要由建造承包方承担,后者主要由发包方承担。

二、合同的分立与合并

企业通常应当按照单项建造合同进行会计处理。但是,在某些情况下,为了反映一项或一组合同的实质,需要将单项合同进行分立或将数项合同进行合并。

(一) 合同分立

资产建造有时虽然形式上只签订了一项合同,但其中各项资产在商务谈判、设计施工、价款结算等方面都是可以相互分离的,实质上是多项合同,在会计上应当作为不同的核算对象。

一项包括建造数项资产的建造合同,同时满足下列条件的,每项资产应当分立为单项合同:(1) 每项资产均有独立的建造计划;(2) 与客户就每项资产单独进行谈判,双方能够接受或拒绝与每项资产有关的合同条款;(3) 每项资产的收入和成本可以单独辨认。

【例 14-37】甲建筑公司与客户签订一项合同,为客户建造一栋宿舍楼和一座食堂。在签订合同时,甲建筑公司与客户分别就所建宿舍楼和食堂进行谈判,并达成一致意见:宿舍楼的工程造价为4 000 000元,食堂的工程造价为1 500 000元。宿舍楼和食堂均有独立的施工图预算,宿舍楼的预计总成本为3 700 000元,食堂的预计总成本为1 300 000元。

本例中,宿舍楼和食堂均有独立的施工图预算,因此符合条件(1);在签订合同时,甲建筑公司与客户分别就所建宿舍楼和食堂进行谈判,并达成一致意见,因此符合条件(2);宿舍楼和食堂均有单独的造价和预算成本,因此符合条件(3)。基于上述分析,甲建筑公司应将建造宿舍楼和食堂分立为两个单项合同进行处理。

如果不同时满足上述3个条件,则不能将合同分立,而应将其作为一个合同进行会计处理。假如【例 14-37】中,没有明确规定宿舍楼和食堂各自的工程造价,而是以5 500 000元的总金额签订了该项合同,也未作出各自的预算成本。这时,不

符合条件(3),则甲建筑公司不能将该项合同分立为两个单项合同进行会计处理。

(二) 合同合并

有的资产建造虽然形式上签订了多项合同,但各项资产在设计、技术、功能、最终用途上是密不可分的,实质上是一项合同,在会计上应当作为一个核算对象。

一组合同无论对应单个客户还是多个客户,同时满足下列条件时,应当合并为单项合同:(1)该组合同按一揽子交易签订;(2)该组合同密切相关,每项合同实际上已构成一项综合利润率工程的组成部分;(3)该组合同同时或依次履行。

【例14-38】乙建筑公司与客户一揽子签订了三项合同,分别建造一个选矿车间、一个冶炼车间和一个工业污水处理系统,以建造一个冶炼厂。根据合同规定,这三个工程将由乙建筑公司同时施工,并根据整个项目的施工进度办理价款结算。

本例中,这三项合同是一揽子签订的,表明符合条件(1);对客户而言,只有这三项合同全部完工交付使用时,该冶炼厂才能投料生产,发挥效益;对建造承包商而言,这三项合同的各自完工进度,直接关系到整个建设项目的完工进度和价款结算,并且建筑公司对工程施工人员和工程用料实行统一管理。因此,该组合同密切相关,已构成一项综合利润率工程项目,表明符合条件(2);该组合同同时履行,表明符合条件(3)。基于上述分析,乙建筑公司应将该组合同合并为一个合同进行会计处理。

(三) 追加资产的建造

追加资产的建造,满足下列条件之一的,应当作为单项合同:(1)该追加资产在设计、技术或功能上与原合同包括的一项或数项资产存在重大差异;(2)议定该追加资产的造价时,不需要考虑原合同价款。

【例14-39】丙建筑公司与客户签订了一项建造合同。合同规定,丙建筑公司为客户设计并建造一栋教学楼,教学楼的工程造价(含设计费用)为5 000 000元,预计总成本为4 600 000元。合同履行一段时间后,客户决定追加建造一座地上车库,并与丙建筑公司协商一致,变更了原合同内容。

本例中,该地上车库在设计、技术和功能上与原合同包括的教学楼存在重大差异,表明符合条件(1),因此该追加资产的建造应当作为单项合同进行会计处理。

三、建造合同收入和成本的内容

(一) 建造合同收入

建造合同收入包括合同规定的初始收入以及因合同变更、索赔、奖励等形成的收入两部分。

1. 合同规定的初始收入,即建造承包商与客户签订的合同中最初商定的合同总金额,它构成合同收入的基本内容。

2. 因合同变更、索赔、奖励等形成的收入。这部分收入并不构成合同双方在签订合同时已在合同中商定的合同总金额,而是在执行合同过程中由于合同变更、

索赔、奖励等原因而形成的收入。建造承包商不能随意确认这些收入，只有在符合规定条件时才能构成合同收入。

(1) 合同变更，是指客户为改变合同规定的作业内容而提出的调整。合同变更款同时满足下列条件的，才能构成合同收入：① 客户能够认可因变更而增加的收入；② 收入能够可靠地计量。

【例 14-40】甲建筑公司与客户签订了一项建造图书馆的合同，建设期为 3 年。第 2 年，客户要求将原设计中采用的铝合金门窗改为塑钢门窗，并同意增加合同造价 500 000 元。

本例中，甲建筑公司可以在第 2 年将因合同变更而增加的 500 000 元认定为合同收入的组成部分。但是，如果甲建筑公司认为此项变更应增加造价 500 000 元，双方最终只达成增加造价 400 000 元的协议，则甲建筑公司只能将 400 000 元认定为合同收入的组成部分。

(2) 索赔款，是指因客户或第三方的原因造成的、向客户或第三方收取的、用于补偿不包括在合同造价中的成本的款项。索赔款同时满足下列条件的，才能构成合同收入：① 根据谈判情况，预计对方能够同意这项索赔；② 对方同意接受的金额能够可靠地计量。

【例 14-41】乙建筑公司与客户签订了一份金额为 10 000 000 元的建造合同，建造一座电站。合同规定的建设期为 20×9 年 12 月 1 日至 2×11 年 12 月 1 日。同时，合同还规定，发电机由客户采购，于 2×11 年 9 月 1 日前交付建筑公司安装。在合同执行过程中，客户并未在合同规定的时间将发电机交付建筑公司。根据双方谈判的情况，客户同意向乙建筑公司支付延误工期款 800 000 元（索赔收入）。

本例是索赔款形成收入的情形。根据索赔款形成收入的确认条件，乙建筑公司可以在 2×11 年将因索赔而增加的收入 800 000 元确认为合同收入的组成部分，即 2×11 年该项建造合同的总收入应为 10 800 000 元。但是，假如客户只同意支付延误工期款 400 000 元，则只能将 400 000 元计入该项合同总收入，即 2×11 年该项建造合同总收入为 10 400 000 元。假如客户不同意支付任何延误工期款，则不能将索赔款计入合同总收入。

(3) 奖励款，是指工程达到或超过规定的标准，客户同意支付的额外款项。奖励款同时满足下列条件的，才能构成合同收入：① 根据合同目前的完成情况，足以判断工程进度和工程质量能够达到或超过规定的标准；② 奖励金额能够可靠地计量。

【例 14-42】丙建筑公司与客户签订了一项合同金额为 90 000 000 元的建造合同，建造一座跨海大桥，合同规定的建设期为 20×9 年 12 月 20 日至 2×11 年 12 月 20 日。该合同在执行中于 2×11 年 8 月主体工程已基本完工，工程质量符合设计标准，并有望提前 3 个月完工。客户同意向建筑公司支付提前竣工奖 1 000 000 元。

本例是发生奖励款的情形，它是工程达到或超过规定的标准时，客户同意支付

给建筑公司的额外款项。根据奖励款所形成收入的确认条件，该建筑公司可以确认奖励款形成的收入1 000 000元，即2×11年该项建造合同的总收入应为91 000 000元。

（二）建造合同成本

建造合同成本包括从合同签订开始至合同完成止所发生的、与执行合同有关的直接费用和间接费用。

1. 直接费用，是指为完成合同所发生的、可以直接计入合同成本核算对象的各项费用支出。直接费用包括四项费用：耗用的材料费用、耗用的人工费用、耗用的机械使用费、其他直接费用。

（1）耗用的材料费用，主要包括施工生产过程中耗用的构成工程实体或有助于形成工程实体的原材料、辅助材料、构配件、零件、半成品的成本，以及钢模板、木模板、脚手架等的摊销费用、租赁费用。

（2）耗用的人工费用，主要包括从事工程建造的人员的工资、奖金、津贴补贴、职工福利费等职工薪酬。

（3）耗用的机械使用费，主要包括施工生产过程中使用自有施工机械所发生的机械使用费、租用外单位施工机械支付的租赁费和施工机械的安装、拆卸和进出场费等。

（4）其他直接费用，是指在施工过程中发生的除上述三项直接费用以外的其他可以直接计入合同成本核算对象的费用。主要包括有关的设计和技术援助费用、施工现场材料的二次搬运费、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、场地清理费用等。

2. 间接费用，是指企业下属的施工单位或生产单位为组织生产和管理施工生产活动所发生的费用，包括临时设施摊销费用和施工、生产单位管理人员薪酬、固定资产折旧费及修理费、物料消耗、低值易耗品摊销、水电费、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修费、排污费等。

直接费用在发生时直接计入合同成本；间接费用应在资产负债表日按照系统、合理的方法分摊计入合同成本。常见的用于间接费用分摊的方法有人工费用比例法和直接费用比例法。

因订立合同而发生的有关费用，如差旅费、投标费等，能够单独区分和可靠计量且合同很可能订立的，应当予以归集，待取得合同时计入合同成本；未满足相关条件的，应当直接计入当期损益。

合同完成后处置残余物资取得的收益等与合同有关的零星收益，应当冲减合同成本。

合同成本不包括应当计入当期损益的管理费用、销售费用和财务费用等期间费用，如企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动所发生的管理费用，船舶等制造企业的销售费用，企业为建造合同借入款项所发生的、不符合借款费用资本化条件的借款费用等。

四、合同结果能够可靠估计时的处理

在确认和计量建造合同收入及费用时，首先应当判断建造合同的结果在资产负债表日能否可靠地估计。

在资产负债表日，建造合同的结果能够可靠地估计的，应当根据完工百分比法确认合同收入和合同费用。完工百分比法，是指根据合同完工进度确认收入与费用的方法。采用完工百分比法确认合同收入和合同费用，能够为报表使用者提供有关合同进度及本期业绩的有用信息。

建造合同的结果能够可靠估计是企业采用完工百分比法确认合同收入和合同费用的前提条件。企业应当区分固定造价合同和成本加成合同，分别判断建造合同结果是否能够可靠地估计。

（一）固定造价合同的结果能够可靠地估计的条件

固定造价合同的结果能够可靠估计，是指同时满足下列条件：

1. 合同总收入能够可靠地计量。合同总收入一般根据建造承包商与客户签订的合同中的合同总金额来确定，如果在合同中明确规定了合同总金额，且订立的合同是合法有效的，则合同总收入能够可靠地计量；反之，合同总收入不能可靠地计量。

2. 与合同相关的经济利益很可能流入企业。企业能够收到合同价款，表明与合同相关的经济利益很可能流入企业。合同价款能否收回，取决于客户与建造承包商双方是否都能正常履行合同。如果客户与建造承包商有一方不能正常履行合同，则表明建造承包商可能无法收回工程价款，不满足经济利益很可能流入企业的条件。

3. 实际发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量。实际发生的合同成本能否清楚地区分和可靠地计量，关键在于建造承包商能否做好建造合同成本核算的各项基础工作和准确计算合同成本。如果建造承包商能够做好建造合同成本核算的各项基础工作，准确核算实际发生的合同成本，划清当期成本与下期成本的界限、不同成本核算对象之间成本的界限、未完合同成本与已完合同成本的界限，则说明实际发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量；反之，则说明实际发生的合同成本不能够清楚地区分和可靠地计量。

4. 合同完工进度和为完成合同尚需发生的成本能够可靠地确定。合同完工进度能够可靠地确定，要求建造承包商已经和正在为完成合同而进行工程施工，并已完成了一定的工程量，达到了一定的工程完工进度，对将要完成的工程量也能够作出科学、可靠的测定。如果建造承包商尚未动工或刚刚开工，尚未形成一定的工程量，对将要完成的工程量不能够作出科学、可靠的测定，则表明合同完工进度不能可靠地确定。

为完成合同尚需发生的成本能否可靠地确定，关键在于建造承包商是否已经建

立了完善的内部成本核算制度和有效的内部财务预算及报告制度；能否对为完成合同尚需发生的合同成本作出科学、可靠的估计。如果建造承包商已经建立了完善的内部成本核算制度和有效的内部财务预算及报告制度，并对为完成合同尚需发生的合同成本能够作出科学、可靠的估计，则表明建造承包商能够可靠地确定为完成合同尚需发生的成本；反之，则表明建造承包商不能可靠地确定为完成合同尚需发生的成本。

（二）成本加成合同的结果能够可靠地估计的条件

成本加成合同的结果能够可靠估计，是指同时满足下列条件：（1）与合同相关的经济利益很可能流入企业；（2）实际发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量。

对成本加成合同而言，合同成本的组成内容一般已在合同中进行了相应规定，合同成本是确定其合同造价的基础，也是确定其完工进度的重要依据，因此要求其实际发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量。

（三）完工进度的确定

企业确定合同完工进度可以选用下列方法：

1. 累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例，这是确定合同完工进度比较常用的方法。用计算公式表示如下：

$$\text{合同完工进度} = \text{累计实际发生的合同成本} \div \text{合同预计总成本} \times 100\%$$

累计实际发生的合同成本是指形成工程完工进度的工程实体和工作量所耗用的直接费用和间接费用，不包括下列内容：

（1）与合同未来活动相关的合同成本，包括施工中尚未安装、使用或耗用的材料费用。材料从仓库运抵施工现场，如果尚未安装、使用或耗用，则没有形成工程实体。因此，为保证确定完工进度的可靠性，不应将这部分成本计入累计实际发生的合同成本中来确定完工进度。

【例 14-43】 甲建筑公司承建 A 工程，工期 2 年，A 工程的预计总成本为 10 000 000 元。第 1 年，甲建筑公司的“工程施工——A 工程”账户的实际发生额为 6 800 000 元。其中：人工费 1 500 000 元，材料费 3 800 000 元，机械作业费 1 000 000 元，其他直接费和工程间接费 500 000 元。经查明，A 工程领用的材料中有一批虽已运到施工现场但尚未使用，尚未使用的材料成本为 800 000 元。根据上述资料，甲建筑公司计算第 1 年的完工进度如下：

$$\text{合同完工进度} = (6\,800\,000 - 800\,000) \div 10\,000\,000 \times 100\% = 60\%$$

（2）在分包工程的工作量完成之前预付给分包单位的款项。对总承包商来说，分包工程是其承建的总体工程的一部分，分包工程的工作量也是其总体工程的工作量。总承包商在确定总体工程的完工进度时，应考虑分包工程的完工进度。在分包工程的工作量完成之前预付给分包单位的款项虽然是总承包商的一项资金支出，但是该项支出并没有形成相应的工作量，因此不应将这部分支出计入累计实际发生的

合同成本中来确定完工进度。但是,根据分包工程进度支付的分包工程进度款,应构成累计实际发生的合同成本。

【例 14-44】甲建筑公司与客户一揽子签订了一项建造合同,承建 A、B 两项工程。该项合同的 A、B 两项工程密切相关,客户要求同时施工,一起交付,工期为 2 年。合同规定的总金额为 11 000 000 元。甲建筑公司决定 A 工程由自己施工, B 工程以 4 000 000 元的合同金额分包给乙建筑公司承建,甲建筑公司已与乙建筑公司签订了分包合同。

第 1 年,甲建筑公司自行施工的 A 工程实际发生工程成本 4 500 000 元,预计为完成 A 工程尚需发生工程成本 1 500 000 元;甲建筑公司根据乙建筑公司分包的 B 工程的完工进度,向乙建筑公司支付了 B 工程的进度款 2 500 000 元,并向乙建筑公司预付了下年度备料款 500 000 元。根据上述资料,甲建筑公司计算确定该项建造合同第 1 年的完工进度如下:

$$\text{合同完工进度} = (4\,500\,000 + 2\,500\,000) \div (4\,500\,000 + 1\,500\,000 + 4\,000\,000) \times 100\% = 70\%$$

2. 已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例。该法适用于合同工作量容易确定的建造合同,如道路工程、土石方挖掘、砌筑工程等。用计算公式表示如下:

$$\text{合同完工进度} = \text{已经完成的合同工作量} \div \text{合同预计总工作量} \times 100\%$$

3. 实际测定的完工进度。该法是在无法根据上述两种方法确定合同完工进度时所采用的一种特殊的技术测量方法,适用于一些特殊的建造合同,如水下施工工程等。需要指出的是,这种技术测量并不是由建造承包商自行随意测定,而应由专业人员现场进行科学测定。

(四) 完工百分比法的运用

采用完工百分比法确认合同收入和合同费用时,收入和相关费用应按以下公式计算:

$$\begin{aligned} \text{本期确认的} &= \text{合同总收入} \times \text{完工进度} - \text{以前会计期间累计} \\ \text{合同收入} & \quad \quad \quad \text{已确认合同收入} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{本期确认的} &= \frac{\text{合同预计}}{\text{总成本}} \times \text{完工进度} - \text{以前会计期间累计} \\ \text{合同费用} & \quad \quad \quad \text{已确认合同费用} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{本期确认的} &= \left(\frac{\text{合同} - \text{合同预计}}{\text{总收入} - \text{总成本}} \right) \times \text{完工进度} - \text{以前期间累计} \\ \text{合同毛利} & \quad \quad \quad \text{已确认合同毛利} \end{aligned}$$

对于当期完成的建造合同,应当按照实际合同总收入扣除以前会计期间累计已确认收入后的金额,确认为当期合同收入;同时,按照累计实际发生的合同成本扣除以前会计期间累计已确认费用后的金额,确认为当期合同费用。

【例 14-45】丙建筑公司签订了一项合同总金额为 10 000 000 元的固定造价合同,合同规定的工期为 3 年。假定经计算,第 1 年完工进度为 30%,第 2 年完工进

度已达80%，经测定，前两年的合同预计总成本均为8 000 000元。第3年工程全部完成，累计实际发生合同成本7 500 000元。丙建筑公司的账务处理如下：

(1) 第1年的账务处理

第1年确认的合同收入 = $10\,000\,000 \times 30\% = 3\,000\,000$ (元)

第1年确认的合同毛利 = $(10\,000\,000 - 8\,000\,000) \times 30\% = 600\,000$ (元)

第1年确认的合同费用 = $3\,000\,000 - 600\,000 = 2\,400\,000$ (元)

借：主营业务成本——××合同	2 400 000
工程施工——××合同——合同毛利	600 000
贷：主营业务收入——××合同	3 000 000

(2) 第2年的账务处理

第2年确认的合同收入 = $(10\,000\,000 \times 80\%) - 3\,000\,000 = 5\,000\,000$ (元)

第2年确认的合同毛利 = $(10\,000\,000 - 8\,000\,000) \times 80\% - 600\,000$
 $= 1\,000\,000$ (元)

第2年确认的合同费用 = $5\,000\,000 - 1\,000\,000 = 4\,000\,000$ (元)

借：主营业务成本——××合同	4 000 000
工程施工——××合同——合同毛利	1 000 000
贷：主营业务收入——××合同	5 000 000

(3) 第3年的账务处理

第3年确认的合同收入 = $10\,000\,000 - (3\,000\,000 + 5\,000\,000) = 2\,000\,000$ (元)

第3年确认的合同毛利 = $(10\,000\,000 - 7\,500\,000) - (600\,000 + 1\,000\,000)$
 $= 900\,000$ (元)

第3年确认的合同费用 = $2\,000\,000 - 900\,000 = 1\,100\,000$ (元)

借：主营业务成本——××合同	1 100 000
工程施工——××合同——合同毛利	900 000
贷：主营业务收入——××合同	2 000 000

五、合同结果不能够可靠估计时的处理

如果建造合同的结果不能可靠地估计，则不能采用完工百分比法确认和计量合同收入及费用，而应区别以下两种情况进行会计处理：

1. 合同成本能够收回的，合同收入根据能够收回的实际合同成本予以确认，合同成本在其发生的当期确认为合同费用。
2. 合同成本不可能收回的，应在发生时立即确认为合同费用，不确认合同收入。

【例14-46】丁建筑公司与客户签订了一项总金额为1 000 000元的建造合同。第1年实际发生工程成本400 000元，双方均能履行合同规定的义务，但建筑公司在年末时对该项工程的完工进度无法可靠确定。

本例中,丁建筑公司不能采用完工百分比法确认收入。由于客户能够履行合同,当年发生的成本均能收回,所以丁建筑公司可将当年发生的成本金额同时确认为当年的收入和费用,当年不确认利润。丁建筑公司账务处理如下:

借:主营业务成本——××合同 400 000

贷:主营业务收入——××合同 400 000

如果丁建筑公司当年实际发生的工程成本 400 000 元不可能收回,这种情况下,该公司应将 400 000 元确认为当年的费用,不确认收入。其账务处理如下:

借:主营业务成本——××合同 400 000

贷:工程施工——××合同——合同毛利 400 000

如果建造合同的结果不能可靠估计的不确定因素不复存在,就不应再按照上述规定确认合同收入和费用,而应转为按照完工百分比法确认合同收入和费用。

【例 14-47】沿用【例 14-46】,如果到第 2 年,完工进度无法可靠确定的因素消除。第 2 年实际发生成本为 300 000 元,预计为完成合同尚需发生的成本为 200 000 元,丁建筑公司的账务处理如下:

第 2 年合同完工进度 = $(400\,000 + 300\,000) \div (400\,000 + 300\,000 + 200\,000) \times 100\% = 77.78\%$

第 2 年确认的合同收入 = $1\,000\,000 \times 77.78\% = 777\,800$ (元)

第 2 年确认的合同成本 = $(400\,000 + 300\,000 + 200\,000) \times 77.78\% - 400\,000$
= 300 000 (元)

第 2 年确认的合同毛利 = $777\,800 - 300\,000 = 477\,800$ (元)

借:主营业务成本——××合同 300 000

工程施工——××合同——合同毛利 477 800

贷:主营业务收入——××合同 777 800

六、合同预计损失的处理

建造承包商正在建造的资产,类似于工业企业的在产品,性质上属于建造承包商的存货,期末应当对其进行减值测试。如果建造合同的预计总成本超过合同总收入,则形成合同预计损失,应提取损失准备,并计入当期损益。合同完工时,将已提取的损失准备冲减合同费用。

【例 14-48】甲造船企业签订了一项总金额为 5 800 000 元的固定造价合同,为乙客户承建一艘船舶,合同完工进度按照累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定。工程已于 20×9 年 2 月开工,预计 2×11 年 8 月完工。最初预计的工程总成本为 5 500 000 元,到 2×10 年年底,由于材料价格上涨等因素调整了预计总成本,预计工程总成本已为 6 000 000 元。该造船企业于 2×11 年 6 月提前两个月完成了造船合同,工程质量优良,乙客户同意支付奖励款 200 000 元。建造该艘船舶的其他有关资料如表 14-3 所示。

表 14-3

单位: 元

年 份	20×9	2×10	2×11
累计实际发生的成本	1 540 000	4 800 000	5 950 000
预计完成合同尚需发生的成本	3 960 000	1 200 000	—
应结算合同价款	1 740 000	2 960 000	1 300 000
实际收到价款	1 700 000	2 900 000	1 400 000

甲造船企业对本项建造合同的有关账务处理如下(为简化起见,会计分录以汇总数反映,有关纳税业务的会计分录略):

1. 20×9 年

(1) 实际发生合同成本

借: 工程施工——××船舶——合同成本 1 540 000
 贷: 原材料、应付职工薪酬、机械作业等 1 540 000

(2) 应结算的合同价款

借: 应收账款——乙客户 1 740 000
 贷: 工程结算——××船舶 1 740 000

(3) 实际收到合同价款

借: 银行存款 1 700 000
 贷: 应收账款——乙客户 1 700 000

(4) 确认计量当年的收入和费用

20×9 年的完工进度 $= 1\,540\,000 \div (1\,540\,000 + 3\,960\,000) \times 100\% = 28\%$

20×9 年确认的合同收入 $= 5\,800\,000 \times 28\% = 1\,624\,000$ (元)

20×9 年确认的合同费用 $= (1\,540\,000 + 3\,960\,000) \times 28\% = 1\,540\,000$ (元)

20×9 年确认的毛利 $= 1\,624\,000 - 1\,540\,000 = 84\,000$ (元)

借: 工程施工——××船舶——合同毛利 84 000
 主营业务成本——××船舶 1 540 000
 贷: 主营业务收入——××船舶 1 624 000

2. 2×10 年

(1) 实际发生合同成本

借: 工程施工——××船舶——合同成本 3 260 000
 贷: 原材料、应付职工薪酬、机械作业等 3 260 000

(2) 应结算的合同价款

借: 应收账款——乙客户 2 960 000
 贷: 工程结算——××船舶 2 960 000

(3) 实际收到合同价款

借: 银行存款 2 900 000

贷：应收账款——乙客户

2 900 000

(4) 确认计量当年的合同收入和费用

$$2 \times 10 \text{ 年的完工进度} = 4\,800\,000 \div (4\,800\,000 + 1\,200\,000) \times 100\% = 80\%$$

$$2 \times 10 \text{ 年确认的合同收入} = 5\,800\,000 \times 80\% - 1\,624\,000 = 3\,016\,000 \text{ (元)}$$

$$2 \times 10 \text{ 年确认的合同费用} = (4\,800\,000 + 1\,200\,000) \times 80\% - 1\,540\,000 = 3\,260\,000 \text{ (元)}$$

$$2 \times 10 \text{ 年确认的毛利} = 3\,016\,000 - 3\,260\,000 = -244\,000 \text{ (元)}$$

$$2 \times 10 \text{ 年确认的合同预计损失} = (4\,800\,000 + 1\,200\,000 - 5\,800\,000) \times (1 - 80\%) = 40\,000 \text{ (元)}$$

注：在 2×10 年底，由于该合同预计总成本（6 000 000 元）大于合同总收入（5 800 000 元），预计发生损失总额为 200 000 元，由于已在“工程施工——合同毛利”中反映了 -160 000 元（84 000 - 244 000）的亏损，因此应将剩余的、为完成工程将发生的预计损失 40 000 元确认为当期费用。

借：主营业务成本——××船舶

3 260 000

贷：主营业务收入——××船舶

3 016 000

工程施工——××船舶——合同毛利

244 000

借：资产减值损失——××船舶

40 000

贷：存货跌价准备——××船舶

40 000

3. 2×11 年

(1) 实际发生合同成本

借：工程施工——××船舶——合同成本

1 150 000

贷：原材料、应付职工薪酬、机械作业等

1 150 000

(2) 应结算的合同价款

借：应收账款——乙客户

1 300 000

贷：工程结算——××船舶

1 300 000

(3) 实际收到合同价款

借：银行存款

1 400 000

贷：应收账款——乙客户

1 400 000

(4) 确认计量当年的合同收入和费用

$$2 \times 11 \text{ 年确认的合同收入} = \text{合同总金额} - \text{至目前止累计已确认的收入}$$

$$= (5\,800\,000 + 200\,000) - (1\,624\,000 + 3\,016\,000)$$

$$= 1\,360\,000 \text{ (元)}$$

$$2 \times 11 \text{ 年确认的合同费用} = 5\,950\,000 - 1\,540\,000 - 3\,260\,000 = 1\,150\,000 \text{ (元)}$$

$$2 \times 11 \text{ 年确认的毛利} = 1\,360\,000 - 1\,150\,000 = 210\,000 \text{ (元)}$$

借：主营业务成本——××船舶

1 150 000

工程施工——××船舶——合同毛利

210 000

贷：主营业务收入——××船舶	1 360 000
(5) 2×11 年工程全部完工，应将“存货跌价准备”相关余额冲减“主营业务成本”，同时，将“工程施工”科目的余额与“工程结算”科目的余额相对冲	
借：存货跌价准备——××船舶	40 000
贷：主营业务成本——××船舶	40 000
借：工程结算——××船舶	6 000 000
贷：工程施工——××船舶——合同成本	5 950 000
——合同毛利	50 000

本章主要参考法规索引

1. 《企业会计准则第 14 号——收入》（2006 年 2 月 15 日财政部发布，自 2007 年 1 月 1 日起施行）
2. 《企业会计准则——应用指南（2006）》（2006 年 10 月 30 日财政部发布，自 2007 年 1 月 1 日起施行）
3. 《企业会计准则解释第 2 号》（2008 年 8 月 7 日财政部发布）
4. 《财政部关于做好执行会计准则企业 2008 年年报工作的通知》（2008 年 12 月 26 日财政部发布）
5. 《企业会计准则解释第 3 号》（2009 年 6 月 11 日财政部发布，自 2009 年 1 月 1 日起施行）

第十五章 所 得 税

第一节 计税基础与暂时性差异

一、所得税会计概述

所得税会计是针对会计与税收规定之间的差异，在所得税会计核算中的具体体现。《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，通过比较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。从本质上来看，该方法中涉及两张资产负债表：一个是按照会计准则规定编制的资产负债表，有关资产、负债在该表上以其账面价值体现；另外一个假定按照税法规定进行核算编制的资产负债表，其中资产、负债列示的价值量为其计税基础，即从税法的角度来看，企业持有的有关资产、负债的金额。

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，确定当期应予以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。从税收的角度考虑, 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。如固定资产、无形资产等的计税基础可确定如下:

(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 15-1】甲公司于 20×8 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。2×10 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。

分析:

2×10 年 12 月 31 日,该项固定资产的账面价值 = 3 000 000 - 300 000 × 2 - 200 000 = 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 15-2】甲公司于 20×5 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。20×8 年 12 月 31 日,根据该设备生产产品的市场占有率情况,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。

分析:

20×8 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区分

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。对于研究开发费用的加计扣除,税法中规定企业为开发新技术、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,在按照规定据实扣除的基础上,按照研究开发费用的50%加计扣除;形成无形资产的,按照无形资产成本的150%摊销。

对于内部研究开发形成的无形资产,一般情况下初始确认时按照会计准则规定确定的成本与其计税基础应当是相同的。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150%摊销,则其计税基础应在会计上入账价值的基础上加计50%,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 15-3】甲公司当期发生研究开发支出计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。

分析:

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,可在税前扣除的金额为6 000 000元。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150%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9 000 000元($6\,000\,000 \times 150\%$)。

该项无形资产的账面价值6 000 000元与其计税基础9 000 000元之间的差额

3 000 000 元将于未来期间税前扣除,产生可抵扣暂时性差异。

【例 15-4】甲公司于 20×9 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。20×9 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。

分析:

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 20×9 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》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 15-5】甲公司 20×8 年 7 月以 520 000 元取得乙公司股票 50 000 股作为交易性金融资产核算,20×8 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。

分析:

作为交易性金融资产的乙公司股票在 20×8 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。

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

按照《企业会计准则第13号——或有事项》规定, 企业应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15-6】甲公司20×8年因销售产品承诺提供3年的保修服务, 在当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在实际发生时税前扣除。

分析:

该项预计负债在甲公司20×8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(元)

(二) 预收账款

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, 有关预收账款的计税基础为0, 即因其产生时已经计入应纳税所得额, 未来期间可全额税前扣除, 计税基础为账面价值减去在未来期间可全额税前扣除的金额, 即其计税基础为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 15-7】甲公司因未按照税法规定缴纳税金,按规定需在 20×8 年缴纳滞纳金1 000 000元,至 20×8 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。

分析:

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、特殊交易或事项中产生资产、负债计税基础的确定

除企业在正常生产经营活动过程中取得的资产和负债以外,对于某些特殊交易中产生的资产、负债,其计税基础的确定也应遵从税法的规定,如企业合并过程中取得资产、负债计税基础的确定。

《企业会计准则第20号——企业合并》中视参与合并各方在合并前及合并后是否为同一方或相同的多方最终控制,将企业合并分为同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并两种类型。

对于企业合并交易的所得税处理,通常情况下,将被合并企业视为按公允价值转让、处置全部资产,计算资产的转让所得,依法缴纳所得税。合并企业接受被合并企业的有关资产,计税时可以按经评估确认或税法认可的转让价值确定计税成本。税法对于企业的合并、改组等交易,考虑合并中涉及的非股权支付额的比例、取得被合并方股权比例等条件,将其区分为应税合并与免税合并。

由于会计准则与税法对企业合并的划分标准不同、处理原则不同,某些情况下,会造成企业合并中取得的有关资产、负债的入账价值与计税基础的差异。

五、暂时性差异

(一) 基本界定

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。

（二）暂时性差异的分类

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。

1. 应纳税暂时性差异。该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。

2. 可抵扣暂时性差异。该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。

(三) 特殊项目产生的暂时性差异

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 15-8】甲公司 20×8 年发生广告费 10 000 000 元,至年末尚未支付给广告公司。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 20×8 年实现销售收入 60 000 000 元。

分析:

因广告费支出形成其他应付款的账面价值为 10 000 000 元,其计税基础 = $10\,000\,000 - (10\,000\,000 - 60\,000\,000 \times 15\%) = 9\,000\,000$ (元)。

其他应付款的账面价值 10 000 000 元与其计税基础 9 000 000 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和计量

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 15-9】甲公司于 20×8 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。

分析:

20×8 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 $[(1\,800\,000 - 1\,600\,000) \times 25\%]$ 。

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,对于企业合并中产生的商誉,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。

【例 15-10】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 15-1 所示。

表 15-1

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	<u>50 400 000</u>	<u>36 900 000</u>	<u>13 500 000</u>

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 ($3\,000\,000 \times 25\%$)	750 000
递延所得税负债 ($16\,500\,000 \times 25\%$)	4 125 000
考虑递延所得税后可辨认资产、负债的公允价值	<u>47 025 000</u>
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。

(3) 与联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异，一般应确认递延所得税负债，但同时满足以下两个条件的除外：一是投资企业能够控制暂时性差异转回的时间；二是该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。满足上述条件时，投资企业可以运用自身的影响力决定暂时性差异的转回，如果不希望其转回，则在可预见的未来该项暂时性差异即不会转回，从而无须确认相关的递延所得税负债。

应予说明的是，企业在运用上述条件不确认与联营企业、合营企业相关的递延所得税负债时，应有确凿的证据表明其能够控制有关暂时性差异转回的时间。一般

情况下,企业对联营企业的生产经营决策仅能够实施重大影响,并不能够主导被投资单位包括利润分配政策在内的主要生产经营决策的制定,满足《企业会计准则第18号——所得税》规定的能够控制暂时性差异转回时间的条件一般是通过与其他投资者签订协议等,达到能够控制被投资单位利润分配政策等情况。

(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有高新技术企业,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) 对与联营企业、合营企业的投资相关的可抵扣暂时性差异，同时满足下列条件的，应当确认相关的递延所得税资产：一是暂时性差异在可预见的未来很可能转回；二是未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额。

对联营企业和合营企业的投资产生的可抵扣暂时性差异，主要产生于权益法下确认的投资损失以及计提减值准备的情况下。

(3) 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 15-11】甲公司 20×8 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 150% 作为计算摊销额的基础。

分析：

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 12 000 000 元（8 000 000 × 150%），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，其减记金额亦应计入所有者权益，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、适用所得税税率变化对已确认递延所得税资产和递延所得税负债的影响

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的减少或增加的情况。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，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：

应纳税所得额 = 会计利润 + 按照会计准则规定计入利润表但计税时不允许税前扣除的费用 + (或 -) 计入利润表的费用与按照税法规定可予税前抵扣的金额之间的差额 + (或 -) 计入利润表的收入与按照税法规定应计入应纳税所得额的收入之间的差额 - 税法规定的不征税收入 + (或 -) 其他需要调整的因素

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亦应计入所有者权益，不构成利润表中的递延所得税费用（或收益）。

【例 15 - 12】丙公司 20 × 9 年 9 月取得的某项可供出售金融资产，成本为 2 000 000 元，20 × 9 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：可供出售金融资产——公允价值变动	400 000
贷：资本公积——其他资本公积	400 000
确认应纳税暂时性差异的所得税影响时	
借：资本公积——其他资本公积 (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 15-13】丁公司 20×8 年度利润表中利润总额为 12 000 000 元，该公司适用的所得税税率为 25%。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 20×8 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) 20×7 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 20×8 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 150% 税前扣除，资本化的研究开发支出按资本化金额的 150% 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. 20×8 年度当期应交所得税

应纳税所得额 = 12 000 000 + 600 000 + 2 000 000 - 1 000 000 + 1 000 000 + 300 000 = 14 900 000 (元)

应交所得税 = 14 900 000 × 25% = 3 725 000 (元)

2. 20×8 年度递延所得税

该公司 20×8 年资产负债表相关项目金额及其计税基础如表 15-2 所示：

表 15-2

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：				
固定资产原价	30 000 000	30 000 000		
减：累计折旧	4 600 000	4 000 000		
固定资产账面价值	25 400 000	26 000 000		600 000
无形资产	3 000 000	4 500 000		1 500 000
其他应付款	1 000 000	1 000 000		
总 计				2 400 000

递延所得税收益 = $900\,000 \times 25\% = 225\,000$ (元)

3. 利润表中应确认的所得税费用

所得税费用 = $3\,725\,000 - 225\,000 = 3\,500\,000$ (元)

借：所得税费用

3 500 000

 递延所得税资产

225 000

贷：应交税费——应交所得税

3 725 000

【例 15-14】沿用【例 15-13】中有关资料，假定丁公司 20×9 年当期应交所得税为 4 620 000 元。资产负债表中有关资产、负债的账面价值与其计税基础相关资料如表 15-3 所示，除所列项目外，其他资产、负债项目不存在会计与税收规定的差异。

表 15-3

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	16 000 000	16 800 000		800 000
固定资产：				
固定资产原价	30 000 000	30 000 000		
减：累计折旧	5 560 000	4 600 000		
减：固定资产减值准备	2 000 000	0		
固定资产账面价值	22 440 000	25 400 000		2 960 000
无形资产	2 700 000	4 050 000		1 350 000
预计负债	1 000 000	0		1 000 000
总 计				6 110 000

分析:

1. 当期应交所得税为 4 620 000 元

2. 当期递延所得税费用 (收益)

期末递延所得税资产 $(6\,110\,000 \times 25\%)$ 1 527 500

期初递延所得税资产 225 000

递延所得税资产增加 1 302 500

递延所得税收益 = 1 302 500 (元)

3. 所得税费用

所得税费用 = $4\,620\,000 - 1\,302\,500 = 3\,317\,500$ (元)

借: 所得税费用 3 317 500

递延所得税资产 1 302 500

贷: 应交税费——应交所得税 4 620 000

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 15-15】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。20×8 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 20×8 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 $[(6\,000\,000 - 3\,600\,000) \times 25\%]$	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》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。

本章主要参考法规索引

1. 《企业会计准则第18号——所得税》（2006年2月15日财政部发布，自2007年1月1日起施行）

2. 《企业会计准则——应用指南（2006）》（财政部 2006 年 10 月 30 日发布，自 2007 年 1 月 1 日起施行）
3. 中华人民共和国企业所得税法（2007 年 3 月 16 日第十届全国人民代表大会第五次会议通过 2007 年 3 月 16 日中华人民共和国主席令第 63 号公布，自 2008 年 1 月 1 日起施行）
4. 中华人民共和国企业所得税法实施条例（2007 年 11 月 28 日国务院第 197 次常务会议通过，自 2008 年 1 月 1 日起施行）

第十六章 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物品或者劳务；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。它通常是企业主要产生和支出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。

（二）企业记账本位币的确定

我国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。但是编报的财务报表应当折算为人民币。

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及结算；（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；（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 16-1】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，那么，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

境外经营是指企业在境外的子公司、合营企业、联营企业、分支机构。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,通常是指企业主要产生和支出现金的环境发生重大变化。

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,应当采用变更当日的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。

【例 16-2】甲公司属于增值税一般纳税人,记账本位币为人民币,其外币交易采用交易日即期汇率折算。20×9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,当日的即期汇率为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348 330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)	348 330
贷: 应付账款——乙公司 (美元)	2 049 000
银行存款 (204 900+348 330)	553 230

【例 16-3】甲公司记账本位币为人民币，外币交易采用交易日即期汇率折算。20×9 年 4 月 10 日，向国外丙公司出口销售商品一批，根据销售合同，货款共计 800 000 欧元，当日的即期汇率为 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 16-4】甲公司的记账本位币为人民币，其外币交易采用交易日即期汇率折算。20×9 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。借入当日的即期汇率为 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 16-5】甲公司的记账本位币为人民币，其外币交易采用交易日即期汇率折算。20×9 年 7 月 28 日，将货款 1 000 000 欧元到银行兑换成人民币，银行当日的欧元买入价为 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）（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即期汇率折算。这样，外币投入资本与相应的货币性项目的记账本位币金额相等，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》（工商外企字〔2006〕81 号）的规定，外商投资公司的注册资本只能采用收到出资当日的即期汇率，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 16-6】甲公司的记账本位币为人民币，其外币交易采用交易日即期汇率折算。20×9 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, 当日的即期汇率为 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) 资产负债表日及结算日的会计处理

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。

资产负债表日及结算货币性项目时, 企业应当采用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, 计入当期损益。可供出售外币货币性金融资产形成的汇兑差额, 也应当计入当期损益。

【例 16-7】沿用【例 16-2】, 20×9 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 16-8】沿用【例 16-3】, 20×9 年 4 月 30 日, 甲公司仍未收到丙公司购货款, 当日的即期汇率为 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 20×9 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) (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 16-9】沿用【例 16-4】，假定 20×9 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

20×9 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 20×9 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）（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） 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、交易性金融资产（股票、基金等）、固定资产、无形资产等。

（1）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。

【例 16-10】甲公司的记账本位币为人民币，其外币交易采用交易日即期汇率折算。20×9 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）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 16-11】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。20×9 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。20×9 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。20×9 年 12 月 31 日的即期汇率是 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获得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 = $1\,000 \times 120 \times 9.28 - 920 \times 120 \times 9.66 = 47\,136$ （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）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。属于交易性金融资产（股票、基金等）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；属于可供出售金融资产的，差额则应计入资本公积。

【例 16-12】甲公司的记账本位币为人民币，其外币交易采用交易日即期汇率折算。20×9 年 6 月 8 日，以每股 4 美元的价格购入乙公司 B 股 20 000 股，划分为交易性金融资产核算，当日汇率为 1 美元 = 6.82 人民币元，款项已支付。20×9 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。

20×9 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 $(4 \times 20\,000 \times 6.82)$

545 600

贷：银行存款——××银行（美元）

545 600

根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的相关规定，交易性金融资产以公允价值计量。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 $(3.5 \times 20\,000 \times 6.83)$ 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

20×9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 ($4.2 \times 20\,000 \times 6.84$), 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
借: 投资收益——出售乙公司B股	67 500
贷: 公允价值变动损益——乙公司B股	67 500

【例16-13】甲公司人民币作为记账本位币, 其外币交易采用交易日即期汇率折算, 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20×9年5月31日的余额如表16-1所示。

表 16-1

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20×9年6月份发生的有关外币交易或事项如下:

① 6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, 当日银行卖出价为1欧元=9.75人民币元。

② 6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765 000人民币元。

③ 6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。

④ 6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2月份出口销售发生的。

⑤ 6月30日, 即期汇率为1欧元=9.64人民币元。

甲公司相关账务处理为:

① 借: 银行存款——××银行(欧元) ($200\,000 \times 9.69$)	1 938 000
财务费用——汇兑差额	12 000

贷：银行存款——××银行（人民币）（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 765 000

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） 1 409 000

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

贷：应收账款——××单位（欧元）（300 000×9.54） 2 862 000

(2) 20×9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+5 646 000-2 862 000)=144 000（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=-92 000-144 000+18 000=-218 000（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） 144 000

贷：应付账款——××单位（欧元） 18 000

财务费用——汇兑差额 218 000

第二节 外币财务报表的折算

一、外币财务报表的折算的一般原则

（一）境外经营财务报表的折算

企业将境外经营通过合并财务报表或权益法核算等纳入本企业财务报表中时，

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及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单独列示。

比较财务报表的折算比照上述规定处理。

【例 16-14】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:

20×8 年 12 月 31 日的汇率为 1 英镑=9.88 人民币元,20×8 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。20×7 年 12 月 31 日的股本为 6 000 000 英镑,折算为人民币 85 620 000 元;盈余公积为 600 000 英镑,折算为人民币 9 000 000 元;未分配利润为 1 400 000 英镑,折算为人民币 21 000 000 元,甲、乙两公司均在年末提取盈余公积,乙公司 20×8 年提取的盈余公积为 700 000 英镑。

表 16-2

利润表(简表)

编制单位:乙公司		20×8 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	
营业税金及附加	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	

续表

项 目	本年金额 (英镑)	折算汇率	折算为人民币金额
二、营业利润	450	—	5 791.5
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、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 16-3

所有者权益变动表 (简表)

编制单位: 乙公司

20×8 年度

单位: 万元

项 目	实收资本			盈余公积			未分配利润		外币报表折算差额	所有者 权益合计
	英镑	折算 汇率	人民币	英镑	折算 汇率	人民币	英镑	人民币		人民币
一、本年初余额	600	14.27	8 562	60		900	140	2 100		11 562
二、本年增减变动 金额										
(一) 净利润							350	4 504.5		4 504.5
(二) 直接计入所有者 权益的利得和 损失										-4 704.5
其中: 外币报表折 算差额									-4 704.5	-4 704.5
(三) 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	130		1 800.9	420	5 703.6	-4 704.5	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。

表 16-4

资产负债表 (简表)

20×8 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	非流动资产合计	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
				盈余公积	130		1 800.9
				未分配利润	420		5 703.6
				外币报表折算差额			-4 704.5
				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单独作为“外币报表折算差额”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“外币

报表折算差额”项目。即，借记或贷记“财务费用——汇兑差额”科目，贷记或借记“外币报表折算差额”。

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“外币报表折算差额”。

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下列示的、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。

本章主要参考法规索引

1. 《企业会计准则第19号——外币折算》（2006年2月15日财政部发布，自2007年1月1日起施行）
2. 《企业会计准则——应用指南（2006）》（2006年10月30日财政部发布，自2007年1月1日起施行）
3. 《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》（2006年4月24日国家工商行政管理总局、商务部、海关总署、国家外汇管理局联合发布）

第十七章 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，是指企业按照企业会计准则规定的、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。

企业会计政策的选择和运用具有如下特点：

（一）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。例如，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法规，会计政策所包括的具体会计原则、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。

（二）会计政策涉及会计原则、会计基础和具体会计处理方法

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。例如，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。例如，《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。

（三）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也不能也不应当随意变更，以保持会计信息的可比性。

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。例如，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。例如，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。例如，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。例如，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。例如，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. 非货币性资产交换的计量，是指非货币性资产交换事项中对换入资产成本的计量。例如，非货币性资产交换是以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础，还是以换出资产的账面价值作为确定换入资产成本的基础。
8. 收入的确认，是指收入确认所采用的会计方法。
9. 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。

10. 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。

11. 合并政策，是指编制合并财务报表所采用的原则。例如，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，不应也不能随意变更会计政策；否则，势必削弱会计信息的可比性，使财务报告使用者在比较企业的经营成果时发生困难。

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，只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，使得变更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。例如，《企业会计准则第16号——政府补助》发布实施以后，对政府补助的确认、计量和相关信息的披露应采用新的会计政策；再如，实施《企业会计准则第6号——无形资产》的企业，对使用寿命不确定的无形资产应按照新准则规定不予摊销。

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，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采用新的会计政策。例如，某企业以往租入的设备均为临时需要而租入的，企业按经营租赁进行会计处理，但自本年度起租入的设备均采用融资租赁方式，则该企业自本年度起对新租赁的设备采用融资租赁会计处理方法核算。该企业原租入的设备均为经营租赁，本年度起租赁的设备均改为融资租赁，由于经营租赁和融资租赁存在本质差别，因而改变会计政策不属于会计政策变更。

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。例如，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。

例如，财政部2006年2月15日发布并于2007年1月1日实施的《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。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 and 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 17-1】 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 20×2 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。20×3 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。20×9 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 17-1）

20×4 年 1 月 1 日，该开采平台计入资产成本弃置费用的现值 = $10\,000\,000 \times (P/S, 10\%, 10) = 10\,000\,000 \times 0.3855 = 3\,855\,000$ （元）；每年应计提折旧 = $3\,855\,000 \div 10 = 385\,500$ （元）。

表 17-1

单位：元

年 份	计息金额	实际利率	利息费用 ①	折旧 ②	税前差异 - (①+②)	税后差异
20×4	3 855 000	10%	385 500	385 500	-771 000	-771 000
20×5	4 240 500	10%	424 050	385 500	-809 550	-809 550
20×6	4 664 550	10%	466 455	385 500	-851 955	-851 955
20×7	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
20×8	5 644 105.5	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：固定资产——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 $(4\,281\,016.05 \times 10\%)$ 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 20×9 年度的财务报表时，应调整资产负债表的年初数（见表 17-2），利润表、股东权益变动表的上年数（见表 17-3、表 17-4）也应作相应

调整。20×9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 17-2

资产负债表（简表）

会企01表

编制单位：甲股份有限公司

20×9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			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20×8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 17-3

利润表（简表）

会企02表

编制单位：甲股份有限公司

20×9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 17-4

所有者权益变动表 (简表)

编制单位: 甲股份有限公司

20×9 年度

会企 04 表
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、本年初余额		1 271 898.39	147 085.56	
.....				

(4) 附注说明

20×9 年 1 月 1 日, 甲股份有限公司按照企业会计准则规定, 对 20×3 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, 20×8 年的比较报表已重新表述。20×8 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 20×8 年度报告的损益的影响为减少净利润 949 910.55 元, 调减 20×8 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 (例如, 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。例如，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，如火灾、水灾等，或因人为因素，如盗窃、故意毁坏等，可能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。企业如果因账簿、凭证超过法定保存期限而销毁，或因不可抗力而毁坏、遗失，如火灾、水灾等，或因人为因素，如盗窃、故意毁坏等，也可能使会计政策变更的累积影响数无法计算。在这种情况下，会计政策变更可以采用未来适用法进行处理。

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作的判断。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因素的影响。

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。例如，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，例如，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，例如，某一期间的折旧费用、摊销费用的金额、在某一期间内采用完工百分比法核算建造合同已实现收入的金额，等等。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，因此进行会计估计所依据的信息或资料不得不进行更新。由于最新的信息是最接近目标的信息，以其为基础所作的估计最接近实际，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. 进行会计估计并不会削弱会计核算的可靠性。

进行合理的会计估计是会计核算中必不可少的部分，它不会削弱会计核算的可靠性。企业为了定期、及时地提供有用的会计信息，将延续不断的经营活动人为地划分为一定的期间，并在权责发生制的基础上对企业的财务状况和经营成果进行定期确认和计量。例如，在会计分期的情况下，许多企业的交易跨越若干会计年度，以至于需要在一定程度上作出决定：哪些支出可以在利润表中作为当期费用处理，哪些支出符合资产定义应当递延至以后各期等。由于存在会计分期和货币计量的假设，在确认和计量过程中，不得不对许多尚在延续中、其结果不确定的交易或事项予以估计入账。但是，估计是建立在具有确凿证据的前提下，而不是随意的。例如，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) 采用公允价值模式下的投资性房地产公允价值的确定。
- (3) 固定资产的预计使用寿命与净残值，固定资产的折旧方法。
- (4) 使用寿命有限的无形资产的预计使用寿命与净残值。
- (5) 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。
- (6) 建造合同或劳务合同完工进度的确定。
- (7) 公允价值的确定。
- (8) 预计负债初始计量的最佳估计数的确定。
- (9) 承租人对未确认融资费用的分摊；出租人对未实现融资收益的分配。

(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。例如,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。例如,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的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,不改变以前期间的会计估计,也不调整以前期间的报告结果。

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。例如,固定资产的使用寿命或预计净残值的估计发生的变更,常常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。因此,这类会计估计的变更,应于变更当期及以后各期确认。

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 17-2】乙公司于2×07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。2×11年年初,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2×11年起每年计提的折旧费用为21 000元 $[(44\ 000 - 2\ 000) \div 2]$ 。2×11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 2×11 年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 $[(21\ 000 - 10\ 000) \times (1 - 25\%)]$ 。

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方面：

1. 计算错误。例如，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。例如，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，则属于采用法律、行政法规或者国家统一的会计准则制度等所不允许的会计政策。
3. 疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响。例如，企业销售一批商品，商品已经发出，开出增值税专用发票，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

企业发现前期差错时，应当根据差错的性质及时更正。

1. 企业应当采用追溯重述法更正重要的前期差错,但确定前期差错累积影响数不切实可行的除外。

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更正的方法。追溯重述法的具体应用与追溯调整法相同。

对于不重要的前期差错,可以采用未来适用法更正。前期差错的重要程度,应根据差错的性质和金额加以具体判断。

2. 企业应当在重要的前期差错发现当期的财务报表中,调整前期比较数据。

【例 17-3】20×9 年 12 月 31 日,甲公司发现 20×8 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 20×8 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。

(1) 分析前期差错的影响数

20×8 年少计折旧费用 300 000 元;多计所得税费用 75 000 元 ($300\,000 \times 25\%$);多计净利润 225 000 元;多计应交税费 75 000 元 ($300\,000 \times 25\%$);多提法定盈余公积和任意盈余公积 22 500 元 ($225\,000 \times 10\%$) 和 11 250 元 ($225\,000 \times 5\%$)。

(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 20×9 年度财务报表时,应调整 20×8 年度财务报表的相关项目。

① 资产负债表项目的调整:

调增累计折旧 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 20×8 年漏记固定资产折旧 300 000 元, 在编制 20×9 年和 20×8 年比较财务报表时, 已对该项差错进行了更正。更正后, 调减 20×8 年净利润 225 000 元, 调增累计折旧 300 000 元。

本章主要参考法规索引

1. 《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》(2006 年 2 月 15 日财政部发布, 自 2007 年 1 月 1 日起施行)
2. 《企业会计准则——应用指南 (2006)》(2006 年 10 月 30 日财政部发布, 自 2007 年 1 月 1 日起施行)
3. 《企业会计准则解释第 1 号》(2007 年 11 月 16 日财政部发布, 自 2007 年 1 月 1 日起施行)
4. 《企业会计准则解释第 2 号》(2008 年 8 月 7 日财政部发布)
5. 《企业会计准则解释第 3 号》(2009 年 6 月 11 日财政部发布, 自 2009 年 1 月 1 日起施行)

第十八章 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。因此，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，因此，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，即对于资产负债表日后有利或不利事项的处理原则相同。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报告年度或报告中期的附注中进行披露。

（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. 报告年度次年的1月1日或报告期间下一期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. 董事会或类似机构批准财务报告对外公布的日期，与实际对外公布日之间发生的与资产负债表日后事项有关的事项，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表，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表对外公布的日期。

【例18-1】甲上市公司20×9年的年度财务报告于2×10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2×10年4月15日，董事会批准财务报告对外公布的日期为2×10年4月17日，财务报告实际对外公布的日期为2×10年4月21日，股东大会召开日期为2×10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20×9年度财务报告资产负债表日后事项涵盖的期间为2×10年1月1日至4月17日（财务报告批准报出日）。如果在2×10年4月17~21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2×10年4月26日，实际报出的日期为2×10年4月29日，则资产负债表日后事项涵盖的期间为2×10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。

如果资产负债表日及所属会计期间已经存在某种情况，但当时并不知道其存在或者不能知道确切结果，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，证据表明的情況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。

调整事项的特点是：(1) 在资产负债表日已经存在，资产负债表日后得以证实的事项；(2) 对按资产负债表日存在状况编制的财务报表产生重大影响的事项。

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表舞弊或差错。

【例 18-2】 甲公司因产品质量问题被客户起诉。20×9 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。2×10 年 2 月 25 日，在甲公司 20×9 年度财务报告对外报出之前，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 20×9 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。2×10 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 20×9 年 12 月 31 日存在状况编制的财务报表所提供的信息已不能真实反映甲公司的实际情况，应据此对财务报表相关项目的数字进行调整。

(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的存在情况，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。

(三) 调整事项与非调整事项的区别

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況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。

【例 18-3】 甲公司 20×9 年 11 月向乙公司出售原材料 30 000 000 元，根据销售合同，乙公司应在收到原材料后 3 个月内付款。至 20×9 年 12 月 31 日，乙公司

尚未付款。假定甲公司在编制20×9年度财务报告时有两种情况：(1) 20×9年12月31日甲公司根据掌握的资料判断，乙公司有可能破产清算，估计该应收账款将有30%无法收回，故按30%的比例计提坏账准备；2×10年1月10日，甲公司收到通知，乙公司已被宣告破产清算，甲公司估计有70%的应收账款无法收回。(2) 20×9年12月31日乙公司的财务状况良好，甲公司预计应收账款可按时收回；2×10年1月10日，乙公司遭受重大雪灾，导致甲公司60%的应收账款无法收回。

2×10年3月10日，甲公司的财务报告经批准对外公布。

本例中：(1) 导致甲公司应收账款无法收回的事实是乙公司财务状况恶化，该事实在资产负债表日已经存在，乙公司被宣告破产清算只是证实了资产负债表日乙公司财务状况恶化的情况，因此，乙公司破产清算导致甲公司应收账款无法收回的事项属于调整事项。(2) 导致甲公司应收账款损失的因素是雪灾，不可预计，应收账款发生损失这一事实在资产负债表日以后才发生，因此乙公司遭受雪灾导致甲公司应收账款发生坏账的事项属于非调整事项。

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18-4】甲公司与乙公司签订一项销售合同, 约定甲公司应在20×9年8月向乙公司交付A产品3 000件。但甲公司未按照合同发货, 并致使乙公司遭受重大经济损失。20×9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。20×9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。2×10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20×9年所得税汇算清缴均在2×10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2×10年2月8日的判决证实了甲、乙两公司在资产负债表日(即20×9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20×9年所得税汇算清缴均在2×10年3月10日完成, 因此, 应根据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 2×10 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 ($6\,000\,000 \times 25\%$)	1 500 000
贷: 递延所得税资产	1 500 000

20×9 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 ($8\,000\,000 \times 25\%$)	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——法定盈余公积 ($1\,500\,000 \times 10\%$)	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)

① 资产负债表项目的调整:

调减递延所得税资产 $1\,500\,000$ 元; 调增其他应付款 $8\,000\,000$ 元, 调减应交税费 $2\,000\,000$ 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。

② 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。

③ 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，未分配利润一栏调增 150 000 元。

(7) 调整 2×10 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 2×10 年 1 月份的资产负债表时，按照调整前 20×9 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 20×9 年度资产负债表相关项目的数字外，还应当调整 2×10 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数，其年初数按照 20×9 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 2×10 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（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）

① 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。

② 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。

③ 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，未分配利润一栏调减 600 000 元。

(6) 调整 2×10 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 2×10 年 1 月份的资产负债表时，按照调整前 20×9 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 20×9 年度资产负债表相关项目的数字外，还应当调整 2×10 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数，其年初数按照 20×9 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 18-5】甲公司 20×9 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 20×9 年 12 月 31 日仍未付款。甲公司于 20×9 年 12 月 31 日已为该项应收账款计提坏账准备 100 000 元。20×9 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 2×10 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 20×9 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——资产减值损失 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——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：

调增资产减值损失 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，未分配利润一栏调增 52 500 元。

(6) 调整 2 × 10 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 × 10 年 1 月份的资产负债表时，按照调整前 20 × 9 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 20 × 9 年度资产负债表相关项目的数字外，还应当调整 2 × 10 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数，其年初数按照 20 × 9 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。例如，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) 企业符合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) 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前,应调整报告年度利润表的收入、费用等,并相应调整报告年度的应纳税所得额以及报告年度应纳税所得额等。

【例 18-6】甲公司 20×9 年 10 月 25 日销售一批 A 商品给乙公司,取得收入 2 400 000 元(不含增值税),并结转成本 2 000 000 元。20×9 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。2×10 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 2×10 年 2 月 20 日完成 20×9 年所得税汇算清缴。甲公司适用的增值税税率为 17%。

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)	408 000
贷: 应收账款——乙公司	2 808 000

(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 $(2\,400\,000 - 2\,000\,000) \times 25\%$	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——法定盈余公积 $(300\,000 \times 10\%)$	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 2 808 000 元,调增库存商品 2 000 000 元;调减应交税费 508 000 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,未分配利润一栏调增 30 000 元。

(7) 调整 2×10 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 2×10 年 1 月份的资产负债表时,按照调整前 20×9 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 20×9 年度资产负债表相关项目的数字外,还应当调整 2×10 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数,其年初数按照 20×9 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,应调整报告年度利润表的收入、费用等,但按照税法规定在此期间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。

【例 18-7】沿用【例 18-6】,假定销售退回的时间为 2×10 年 3 月 5 日。

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)	408 000
贷:应收账款——乙公司	2 808 000

(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) 确认递延所得税资产

借:递延所得税资产(400 000×25%)	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——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 2 808 000 元,调增库存商品 2 000 000 元,调增递延所得税资产 100 000 元;调减应交税费 408 000 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, 未分配利润一栏调增 30 000 元。

(7) 调整 2×10 年 3 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 2×10 年 1 月份和 2 月份的资产负债表时, 按照调整前 20×9 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 20×9 年度资产负债表相关项目的数字外, 还应当调整 2×10 年 3 月份资产负债表相关项目的年初数, 其年初数按照 20×9 年 12 月 31 日调整后的数字填列。

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十七章的相关内容。

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, 将不利于财务报告使用者做出正确估计和决策, 因此, 应在附注中对其性质、内容及对财务状况和经营成果的影响加以披露。

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。

(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 18-8】 甲公司 20×9 年 9 月采用融资租赁方式从英国购入某大型生产线,租赁合同规定,该大型生产线的租赁期为 10 年,年租金 300 000 英镑。甲公司在编制 20×9 年度财务报表时已按 20×9 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 20×9 年 12 月 31 日的汇率为 1 英镑兑 11.21 元人民币)。假设国家规定从 2×10 年 1 月 1 日起调整人民币对英镑的汇率,人民币对英镑的汇率发生重大变化。

本例中,甲公司在资产负债表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做出错误的决策,因此应作为非调整事项在财务报表附注中进行披露。

【例 18-9】 甲公司 20×9 年 12 月购入一批商品 10 000 000 元,至 20×9 年 12 月 31 日该批商品已全部验收入库,货款通过银行支付。2×10 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 2×10 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 20×9 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 18-10】 甲公司于 2×10 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 2×10 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(20×9 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 20×9 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 18-11】 甲公司 2×10 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 2×10 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 20×9 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做出正确决策提供信息。

【例 18-12】 甲公司 2×10 年 1 月出现巨额亏损，净利润由 20×9 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 2×10 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 20×9 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 18-13】 甲公司 2×10 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 2×10 年 1 月，与公司资产负债表日（20×9 年 12 月 31 日）的存在状况无关，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 20×9 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后负债，但应当在财务报表附注中单独披露。

【例 18-14】 2×10 年 1 月 16 日，甲上市公司董事会审议通过了 20×9 年利润分配方案，决定以公司 20×9 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 2×10 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，并不会致使公司在资产负债表日形成现时义务，因此虽然发生该事项

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20×9年度财务报表附注中单独披露该信息。

本章主要参考法规索引

1. 《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》（2006年2月15日财政部发布，自2007年1月1日起施行）
2. 《企业会计准则——应用指南（2006）》（2006年10月30日财政部发布，自2007年1月1日起施行）

第十九章 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。

财务报告至少包括以下几层含义：（1）财务报告应当是对外报告，其服务对象主要是投资者、债权人等外部使用者，专门为了内部管理需要的报告不属于财务报告的范畴；（2）财务报告应当综合反映企业的生产经营状况，包括某一时点的财务状况和某一时期的经营成果与现金流量等信息，以勾画出企业经营情况的整体和全貌；（3）财务报告必须形成一套系统的文件，不应是零星的或者不完整的信息。

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，从而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，从而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. 附注是对在会计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，从而有助于向使用者提供更为有用的决策信息，帮助其做出更加科学合理的决策。

（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。

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、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（以下简称企业集团）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，合并财务报表具有如下特点：一是合并财务报表反映的是企业集团整体的财务状况、经营成果和现金流量，反映的对象是通常由若干个法人（包括母公司和其全部子公司）组成的会计主体，是经济意义上的会计主体，而不是法律意义上的主体。二是合并财务报表的编制者或编制主体是母公

司。三是合并财务报表以企业集团个别财务报表为基础，而不是以企业集团中母公司和其全部子公司的账簿记录为基础编制。四是合并财务报表编制有其独特的方法。

合并财务报表的作用主要有两个方面：一是合并财务报表能够向财务报告的使用者提供反映企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的会计信息，有助于财务报告的使用者作出经济决策。二是合并财务报表有利于避免一些母公司利用控制关系人为粉饰财务报表的情况的发生。

三、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是编制合并财务报表的前提。

《企业会计准则第33号——合并财务报表》（以下简称合并财务报表准则）规定，合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。母公司应当将其全部子公司纳入合并财务报表的合并范围。

在具体应用控制标准确定合并财务报表的合并范围时，应当着重强调实质重于形式原则，综合考虑所有相关因素进行职业判断，如被投资单位各个投资者的持股情况、投资者之间的相互关系、公司治理结构、潜在表决权、日常经营管理特点等因素。

（一）控制的定义

控制是指一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策，并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益的权力。控制通常具有如下特征：

1. 控制的主体是唯一的，不是两方或多方。即对被投资单位的财务和经营政策的提议不必要征得其他方同意，就可以形成决议，付诸于被投资单位执行。
2. 控制的内容是另一个企业的日常生产经营活动的财务和经营政策，这些财务和经营政策一般是通过表决权来决定的，在某些情况下，也可以通过法定程序严格限制董事会、受托人或管理层对特殊目的主体经营活动的决策权，如规定除设立者或发起人外，其他人无权决定特殊目的主体经营活动的政策。
3. 控制的性质是一种权力，是一种法定权力，也可以是通过公司章程或协议、投资者之间的协议授予的权力。
4. 控制的目的是为了获取经济利益，包括增加经济利益、维持经济利益、保护经济利益，或者降低所分担的损失等。

（二）母公司与子公司定义

企业集团是由母公司和其全部子公司构成的。比如，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. 母公司的定义

母公司是指有一个或一个以上子公司的企业(或主体, 下同)。从母公司的定义可以看出, 母公司要求同时具备两个条件:

一是必须有一个或一个以上的子公司, 即必须满足合并财务报表准则所规定的控制的要求, 能够决定另一个企业的财务和经营政策, 并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益的权力。母公司可以只控制一个子公司, 也可以同时控制多个子公司。

二是母公司可以是企业, 如《公司法》所规定的股份有限公司、有限责任公司以及外商投资企业, 也可以是非企业形式的、但形成会计主体的其他组织, 如基金等。

2. 子公司的定义

子公司是指被母公司控制的企业。从子公司的定义可以看出, 子公司也要求同时具备两个条件:

一是作为子公司必须被母公司控制, 并且只能是一个母公司控制, 不可能也不允许被两个或多个母公司同时控制。被两个或多个公司共同控制的被投资单位是合营企业, 而不是子公司。比如, P 公司能够控制 S 公司, S 公司是 P 公司的子公司。又如, P 公司能够同时控制 S1 公司、S2 公司、S3 公司和 S4 公司, S1 公司、S2 公司、S3 公司和 S4 公司均为 P 公司的子公司。

二是子公司可以是企业, 如《公司法》所规定的股份有限公司、有限责任公司以及外商投资企业, 也可以是非企业形式的、但形成会计主体的其他组织, 如基金以及信托项目等特殊目的主体等。

(三) 控制标准的具体应用

1. 母公司拥有其半数以上的表决权的被投资单位应当纳入合并财务报表的合并范围

母公司直接或通过子公司间接拥有被投资单位半数以上的表决权, 表明母公司能够控制被投资单位, 应当将该被投资单位认定为子公司, 纳入合并财务报表的合并范围。但是, 有证据表明母公司不能控制被投资单位的除外。

表决权是指对被投资单位经营计划、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、内部管理机构设置、聘任或解聘公司经理及其报酬、公司的基本管理制度等事项持有的表决权, 不包括对修改公司章程、增加或减少注册资本、发行公司债券、公司合并、分立、解散或变更公司形式等事项持有的表决权。表决权比例通常与其出资比例或持股比例是一致的, 但是对于有限责任公司, 公司章程另有规定的除外。2005 年修订的《公司法》第四十三条规定

“股东会会议由股东按出资比例行使表决权；但是，公司章程另有规定的除外。”第一百零四条规定：“股东出席股东大会会议，所持每一股份有一表决权。但是，公司持有的本公司股份的没有表决权。股东大会作出决议，必须经出席会议的股东所持表决权过半数通过。但是，股东大会作出修改公司章程、增加或者减少注册资本的决议，以及公司合并、分立、解散或者变更公司形式的决议，必须经出席会议的股东所持表决权的2/3以上通过。”第一百一十二条规定：“董事会会议应有过半数的董事出席方可举行。董事会作出决议，必须经全体董事的过半数通过。董事会决议的表决，实行一人一票。”

当母公司拥有被投资单位半数以上表决权时，母公司就拥有对该被投资单位的控制权，能够主导该被投资单位的股东大会（或股东会，下同），特别是董事会，并对其生产经营活动和财务政策实施控制。在这种情况下，子公司处在母公司的直接控制和管理下进行日常生产经营活动，子公司的生产经营活动成为事实上的母公司生产经营活动的一个组成部分，母公司与子公司生产经营活动已一体化。拥有被投资单位半数以上表决权，是母公司对其拥有控制权的最明显的标志，应将其纳入合并财务报表的合并范围。

母公司拥有被投资单位半数以上表决权，通常包括如下三种情况：

（1）母公司直接拥有被投资单位半数以上表决权。比如，P公司直接拥有S公司发行的普通股总数的60%，这种情况下，S公司就成为P公司的子公司，P公司编制合并财务报表时，则必须将S公司纳入其合并范围。

（2）母公司间接拥有被投资单位半数以上表决权。间接拥有半数以上表决权，是指母公司通过子公司而对子公司的子公司拥有半数以上表决权。比如，P公司拥有S1公司70%的股份，而S1公司又拥有S3公司80%的股份。在这种情况下，P公司作为母公司通过其子公司S1公司，间接拥有S3公司80%的表决权，从而S3公司也是P公司的子公司，P公司编制合并财务报表时，也应当将S3公司纳入其合并范围。这里必须注意的是，P公司间接拥有S3公司的表决权是以S1公司为P公司的子公司作为前提的。

（3）母公司直接和间接方式合计拥有被投资单位半数以上表决权。直接和间接方式合计拥有半数以上表决权，是指母公司以直接方式拥有某一被投资单位半数以下的权益性资本，同时又通过其他方式如通过子公司拥有该被投资单位一部分的表决权，两者合计拥有该被投资单位半数以上的表决权。例如，P公司拥有S2公司90%的股份，拥有S4公司30%的股份；S2公司拥有S4公司60%的股份。在这种情况下，S2公司为P公司的子公司，P公司通过子公司S2公司间接拥有S4公司60%的股份，与直接拥有30%的股份合计，P公司共拥有S4公司90%的股份，从而S4公司属于P公司的子公司，P公司编制合并财务报表时，也应当将S4公司纳入其合并范围。

拥有被投资单位半数以上表决权是母公司对其拥有控制权的最明显的标志，但

是如果有证据表明母公司不能控制被投资单位的除外。比如, 尽管 P 公司拥有 S 公司 60% 的股份, 但是如果 S 公司被政府或有关部门接管, 在这种情况下, 对 S 公司的控制权已经转移至政府或有关部门, P 公司已经对 S 公司没有了控制权, P 公司不应当将 S 公司纳入其合并财务报表的合并范围。

2. 母公司拥有其半数以下的表决权的被投资单位纳入合并财务报表的合并范围的情况

在母公司通过直接和间接方式没有拥有被投资单位半数以上表决权的情况下, 如果母公司通过其他方式对被投资单位的财务和经营政策能够实施控制时, 这些被投资单位也应作为子公司纳入其合并范围。

(1) 通过与被投资单位其他投资者之间的协议, 拥有被投资单位半数以上表决权。这种情况是指母公司与其他投资者共同投资某企业, 母公司与其中的某些投资者签订书面协议, 受托管理和控制该被投资单位, 从而在被投资单位的股东大会和董事会上拥有该被投资单位半数以上表决权。在这种情况下, 母公司对这一被投资单位的财务和经营政策拥有控制权, 使该被投资单位成为事实上的子公司, 为此必须将其纳入合并财务报表的合并范围。

(2) 根据公司章程或协议, 有权决定被投资单位的财务和经营政策。这种情况是指在被投资单位的公司章程等文件中明确母公司对其财务和经营政策能够实施控制。企业的财务和经营政策直接决定着企业的日常生产经营活动, 决定着企业的未来发展。能够控制企业财务和经营政策也就是等于能控制整个企业日常生产经营活动。这样, 也就使得该被投资单位成为事实上的子公司, 从而应当纳入母公司的合并财务报表的合并范围。

(3) 有权任免被投资单位的董事会或类似机构的多数成员。这种情况是指母公司能够通过任免被投资单位董事会的多数成员控制该被投资单位的日常生产经营活动, 被投资单位成为事实上的子公司, 从而应当纳入母公司的合并财务报表的合并范围。这里的“多数”是指超过半数以上(不包括半数)。同时, 需要注意的是, 在这种情况下, 董事会或类似机构必须能够控制被投资单位, 否则, 该条件不适用。

(4) 在被投资单位董事会或类似机构占多数表决权。这种情况是指母公司能够控制董事会等权力机构的会议, 从而主导公司董事会的经营决策, 使该公司的生产经营活动在母公司的间接控制下进行, 使被投资单位成为事实上的子公司。因此, 也应当将其纳入母公司的合并财务报表的合并范围。这里的“多数”是指超过半数以上(不包括半数)。同样, 需要注意的是, 在这种情况下, 董事会或类似机构必须能够控制被投资单位, 否则, 该条件不适用。

在母公司拥有被投资单位半数或以下的表决权, 满足上述四个条件之一, 合并财务报表准则视为母公司能够控制被投资单位, 应当将该被投资单位认定为子公司, 纳入合并财务报表的合并范围。但是, 如果有证据表明母公司不能控制被投资

单位的除外。比如,尽管P公司有权任免S5公司由11名董事组成的董事会的6名董事,但是,如果公司章程规定,S5公司所有日常生产经营活动的董事会表决,必须经全体董事的过半数通过,与此同时,还必须经第二大股东派出的至少1名董事同意,在这种情况下,S5公司董事会决议的形成要得到第二大股东派出的至少1名董事的同意,实质上P公司无法单方面主导S5公司的董事会,也就无法单方面控制S5公司的财务和经营政策,P公司不符合合并财务报表准则所规定的控制标准,P公司不能控制S5公司,P公司不应当将S5公司纳入其合并财务报表的合并范围。

3. 在确定能否控制被投资单位时对潜在表决权的考虑

在确定能否控制被投资单位时,应当考虑企业和其他企业持有的被投资单位的当期可转换的可转换公司债券、当期可执行的认股权证等潜在表决权因素。所称潜在表决权,是指当期可转换的可转换公司债券、当期可执行的认股权证等,不包括在将来某一日期或将来发生某一事项才能转换的可转换公司债券或才能执行的认股权证等,也不包括诸如行权价格的设定使得在任何情况下都不可能转换为实际表决权的其他债务工具或权益工具。

企业应当考虑影响潜在表决权的所有事项和情况,包括潜在表决权的执行条款、需要单独考虑或综合考虑的其他合约安排等。但是,本企业和其他企业或个人执行潜在表决权的意图和财务能力对潜在表决权的影响除外。潜在表决权仅作为判断是否存在控制的考虑因素,不影响当期母公司股东和少数股东之间的分配比例。

4. 判断母公司能否控制特殊目的主体应当考虑的主要因素

(1) 母公司为融资、销售商品或提供劳务等特定经营业务的需要直接或间接设立特殊目的主体。

(2) 母公司具有控制或获得控制特殊目的主体或其资产的决策权。比如,母公司拥有单方面终止特殊目的主体的权力、变更特殊目的主体章程的权力、对变更特殊目的主体章程的否决权等。

(3) 母公司通过章程、合同、协议等具有获取特殊目的主体大部分利益的权力。

(4) 母公司通过章程、合同、协议等承担了特殊目的主体的大部分风险。

(四) 所有子公司都应纳入母公司的合并财务报表的合并范围

母公司应当将其全部子公司纳入合并财务报表的合并范围。即,只要是由母公司控制的子公司,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,都应当纳入合并财务报表的合并范围。

需要说明的是,受所在国外汇管制及其他管制,资金调度受到限制的境外子公司,在这种情况下,该被投资单位的财务和经营政策仍然由本公司决定,本公司也

能从其经营活动中获取利益，资金调度受到限制并不妨碍本公司对其实施控制，因此，应将其认定为子公司。

下列被投资单位不是母公司的子公司，不应当纳入母公司的企业合并财务报表的合并范围：一是已宣告被清理整顿的原子公司；二是已宣告破产的原子公司；三是母公司不能控制的其他被投资单位。需要注意的是，按照合并财务报表准则的规定，投资企业对于与其他投资方一起实施共同控制的被投资单位，应当采用权益法核算，不应采用比例合并法。但是，如果根据有关公司章程、协议等，表明投资企业能够对被投资单位实施控制的，应当将被投资单位纳入合并财务报表的合并范围。

四、合并财务报表的前期准备工作

合并财务报表的编制涉及多个会计主体。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，母公司和子公司都必须做好一系列的前期准备工作。

（一）母公司为编制合并财务报表应做好的前期准备工作

合并财务报表准则规定，合并财务报表应当以母公司和子公司的财务报表为基础，根据有关资料，按照权益法调整对子公司的长期股权投资后，由母公司编制。母公司为编制合并财务报表应做好的前期准备工作主要有如下几项：

1. 统一母公司、子公司的会计政策

在编制合并财务报表前，应统一母公司、子公司会计政策，使子公司采用的会计政策与母公司保持一致。子公司所采用的会计政策与母公司不一致的，母公司在编制合并财务报表时，可以采用两种方式进行调整：一是由母公司按照其自身的会计政策对子公司财务报表进行必要的调整。二是母公司要求子公司按照母公司的会计政策另行编报财务报表。

需要注意的是，中国境内企业设在境外的子公司在境外发生的交易或事项，境内不存在且受法律法规等限制或交易不常见，企业会计准则未作出规范的，可以将境外子公司已经进行的会计处理结果，在符合基本准则的原则下，按照国际财务报告准则进行调整后，并入境内母公司合并财务报表的相关项目。

2. 统一母公司、子公司的会计期间

子公司可能在我国境外经营，由于受到当地法律的限制，其会计期间有可能不是公历会计年度，在这种情况下，母公司在编制合并财务报表时，采用两种方式进行调整：一是应当按照母公司的会计期间对子公司财务报表进行调整。二是母公司要求子公司按照公历会计年度另行编报财务报表。

3. 按照权益法调整对子公司的长期股权投资

合并财务报表准则规定，合并财务报表应当以母公司和子公司的财务报表为基础，根据有关资料，按照权益法调整对子公司的长期股权投资后，由母公司

编制。

需要说明的是，在编制合并财务报表时，按照权益法调整对子公司的长期股权投资，这项调整工作应在合并财务报表的工作底稿（以下简称合并工作底稿）中进行，不得据此改变母公司的账簿记录和个别财务报表列报。在母公司的账簿记录和个别财务报表中，对子公司的长期股权投资，按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定，应当采用成本法进行核算，而不是权益法。

4. 对子公司外币财务报表进行折算

合并财务报表准则规定，外币财务报表折算适用《企业会计准则第19号——外币折算》和《企业会计准则第31号——现金流量表》的规定。

（二）子公司为编制合并财务报表应做好的前期准备工作

合并财务报表是反映企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。因此，母公司在编制合并财务报表时，必须得到子公司的配合与支持。为了保证合并财务报表所提供的会计信息的真实、完整，合并财务报表准则规定，子公司必须向母公司提供与编制合并财务报表有关的如下资料：

1. 子公司的财务报表；
2. 采用的与母公司不一致的会计政策及其影响金额；
3. 与母公司不一致的会计期间的说明；
4. 与母公司、其他子公司之间发生的所有内部交易的相关资料；
5. 所有者权益变动的有关资料；
6. 编制合并财务报表所需要的其他资料。

其中，子公司向母公司提供的财务报表既可以是子公司的个别财务报表，也可以是子公司作为中间母公司（即子公司既是上一层的子公司，又是下一层的母公司）的合并财务报表，取决于最终母公司对企业集团合并财务报表编制的方式，即直接由最终母公司合并所有子公司，或层层合并后由最终母公司编制最终的合并财务报表；但前提是采用层层合并方式编制的合并财务报表与由母公司直接合并所有子公司的结果相同。

五、合并财务报表的编制程序

合并财务报表编制有其特殊的程序，主要包括如下几个方面：

（一）编制合并工作底稿

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，对母公司和子公司的个别财务报表各项目的金额进行汇总和抵销处理，最终计算出合并财务报表各项目的合并金额。合并工作底稿的基本格式如表19-1所示。

单位：元

合并工作底稿

表 19-1

项 目	母公司			子公司 1			子公司 2					抵销分录		少数股 东权益	合并 金额
	报表 金额	借方	贷方	报表 金额	借方	贷方	报表 金额	借方	贷方	报表 金额	借方	贷方	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																

（二）编制调整分录和抵销分录

在合并工作底稿中编制调整分录和抵销分录，将内部交易对合并财务报表有关项目的影响进行抵销处理。编制抵销分录、进行抵销处理是合并财务报表编制的关键和主要内容，其目的在于将个别财务报表各项目的加总金额中重复的因素予以抵销。在编制合并财务报表时，对子公司的长期股权投资调整为权益法，也需要在合并工作底稿中通过编制调整分录予以调整，而不改变母公司“长期股权投资”账面记录。

在合并工作底稿中编制的调整分录和抵销分录，借记或贷记的均为财务报表项目（即资产负债表项目、利润表项目、现金流量表项目和所有者权益变动表项目），而不是具体的会计科目。比如，涉及调整或抵销固定资产折旧、固定资产减值准备等均通过资产负债表中的“固定资产”项目，而不是“累计折旧”、“固定资产减值准备”等科目来进行调整和抵销。

（三）计算合并财务报表各项目的合并金额

在母公司和子公司个别财务报表各项目加总金额的基础上，分别计算出合并财务报表中各资产项目、负债项目、所有者权益项目、收入项目和费用项目等的合并金额。其计算方法如下：

1. 资产类各项目，其合并金额根据该项目加总金额，加上该项目抵销分录有关的借方发生额，减去该项目抵销分录有关的贷方发生额计算确定。

2. 负债类各项目和所有者权益类项目，其合并金额根据该项目加总金额，减去该项目抵销分录有关的借方发生额，加上该项目抵销分录有关的贷方发生额计算确定。

3. 有关收入类各项目和有关所有者权益变动各项目，其合并金额根据该项目加总金额，减去该项目抵销分录的借方发生额，加上该项目抵销分录的贷方发生额计算确定。

4. 有关费用类项目，其合并金额根据该项目加总金额，加上该项目抵销分录的借方发生额，减去该项目抵销分录的贷方发生额计算确定。

（四）填列合并财务报表

根据合并工作底稿中计算出的资产、负债、所有者权益、收入、费用类以及现金流量表中各项目的合并金额，填列生成正式的合并财务报表。

第二节 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的备查簿的记录，以记录的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，应按照长期股权投资准则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。如果存在未实现内部交易损益，在采用权益法进行调整时还应对该未实现内部交易损益进行调整。参见本书第六章的相关内容。

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”、“长期应收款”等项目。对于当期收到的净利润或现金股利，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，按母公司应享有的份额，借记“长期股权投资”项目，贷记“资本公积”项目。

需要说明的是，合并财务报表准则也允许企业直接在对子公司的长期股权投资采用成本法核算的基础上编制合并财务报表，但是所生成的合并财务报表应当符合合并财务报表准则的相关规定。

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。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、子公司相互之间发生内部债权与债务；（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，即内部购进商品形成的固定资产、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，即内部购进商品形成的无形资产、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

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”、“盈余公积”和“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”、“盈余公积”和“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。

需要说明的是，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、子公司相互之间持有的长期股权投资，也应当比照上述母公司对子公司的股权投资的抵销方法采用通常所说的交互分配法进行抵销处理。

（二）内部债权与债务的抵销处理

在编制合并资产负债表时，需要进行抵销处理的内部债权债务项目主要包括：

- （1）应收账款与应付账款；
- （2）应收票据与应付票据；
- （3）预付款项与预收款项；
- （4）持有至到期投资（假定该项债券投资，持有方划归为持有至到期投资，如果

划分为其他类的金融资产,原理相同)与应付债券;(5)应收利息与应付利息;(6)应收股利与应付股利;(7)其他应收款与其他应付款。

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“资产减值损失”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

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,应将上期资产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,即按上期资产减值损失项目中抵销的内部应收账款计提的坏账准备的金额,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“资产减值损失”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“资产减值损失”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19-1】假定P公司是S公司的母公司,假设P公司20×8年个别资产负债表中对S公司内部应收账款余额与20×7年相同仍为4 750 000元,坏账准备余额仍为250 000元,20×8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20×7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(20×7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 19-2】假定 P 公司是 S 公司的母公司，假设 P 公司 20×8 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 20×7 年和 20×8 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 19-1】。

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（20×7 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（20×8 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：资产减值损失 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 19-3】假定 P 公司是 S 公司的母公司，假设 P 公司 20×8 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（20×7 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 20×7 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 19-1】。

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（20×7 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（20×8 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：资产减值损失

90 000

贷：应收账款——坏账准备

90 000

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，持有至到期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，应分别进行处理：如果债券投资的余额大于应付债券的余额，其差额应作为投资损失计入合并利润表的投资收益项目；如果债券投资的余额小于应付债券的余额，其差额应作为利息收入计入合并利润表的财务费用项目。

（三）存货价值中包含的未实现内部销售损益的抵销处理

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。编制抵销分录时，按照集团内部销售企业销售该商品的销售收入，借记“营业收入”项目，按照销售企业销售该商品的销售成本，贷记“营业成本”项目，按照当期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。

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

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 19-4】假定 P 公司是 S 公司的母公司,假设 20×8 年 S 公司向 P 公司销售产品 15 000 000 元, S 公司 20×8 年销售毛利率与 20×7 年相同(为 20%),销售成本为 12 000 000 元。P 公司 20×8 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 元+本期购进存货 15 000 000 元-本期销售成本 12 600 000 元),存货价值中包含的未实现内部销售损益为 2 480 000 元($1\,240\,000 \times 20\%$)。

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(20×8 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(20×8 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的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 19-5】假定 P 公司是 S 公司的母公司,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 0。该固定资产交易时间为 20×8 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 20×8 年按 12 个月计提折旧。

20×9 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：① 期满清理；② 超期清理；③ 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利润。但是，由于销售企业因该内部交易所实现的利润，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的折旧额，因此需要将多计提的折旧额予以抵销。

【例 19-6】沿用【例 19-5】，假设 P 公司在 2×22 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收益 500 000 元，在其当期个别利润表中以营业外收入项目列示。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：

① 借：未分配利润——年初	3 000 000
贷：营业外收入	3 000 000
② 借：营业外收入	2 800 000
贷：未分配利润——年初	2 800 000
③ 借：营业外收入	200 000
贷：管理费用	200 000

以上三笔抵销分录，可以合并为以下抵销分录：

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

债表中列示；销售企业因该内部交易所实现的利润，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的折旧额，因此需要将多计提的折旧额予以抵销，并调整已计提的累计折旧。

【例 19-7】沿用【例 19-5】，假设 P 公司该内部交易形成的固定资产在 2×22 年（第 15 年）后仍继续使用，即未对其进行报废清理，则 2×22 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：

- | | |
|----------------|-----------|
| 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 | 2 800 000 |
| 贷：未分配利润——年初 | 2 800 000 |
| ③ 借：固定资产——累计折旧 | 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折旧额问题。

【例 19-8】沿用【例 19-5】，假设 P 公司该内部交易形成的固定资产在 2×23 年（第 16 年）仍继续使用。此时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 | 3 000 000 |
| 贷：未分配利润——年初 | 3 000 000 |

第三种情况：内部交易形成的固定资产使用寿命未满足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利润，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足提前进行清理的会计期间仍须计提折

旧,本期计提的折旧费中仍然包含多计提的折旧额,因此需要将多计提的折旧额予以抵销。

【例 19-9】沿用【例 19-5】,假设 P 公司于 2×21 年年末(第 14 年)对该项固定资产进行清理报废,该固定资产清理净收入为 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:

- | | |
|----------------|-----------|
| ① 借: 未分配利润——年初 | 3 000 000 |
| 贷: 营业外收入 | 3 000 000 |
| ② 借: 营业外收入 | 2 600 000 |
| 贷: 未分配利润——年初 | 2 600 000 |
| ③ 借: 营业外收入 | 200 000 |
| 贷: 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“营业外收入”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“营业外支出”项目。

四、报告期内增减子公司

(一) 增加子公司

母公司因追加投资等原因控制了另一个企业即实现了企业合并。在编制合并资产负债表时,应当区分同一控制下的企业合并企业增加的子公司和非同一控制下的企业合并增加的子公司两种情况。

1. 因同一控制下企业合并增加的子公司,视同该子公司从设立时就被母公司控制,编制合并资产负债表时,应当调整合并资产负债表所有相关项目的期初数;相应地,合并资产负债表的留存收益项目应当反映母子公司如果一直作为一个整体运行至合并日应实现的盈余公积和未分配利润的情况。

2. 因非同一控制下企业合并增加的子公司,应当从购买日开始编制合并财务报表,不调整合并资产负债表的期初数。

(二) 处置子公司

在报告期内,如果母公司失去了决定被投资单位的财务和经营政策的能力,不再能够从其经营活动中获取利益,则母公司不再控制被投资单位,被投资单位从处置日开始不再是母公司的子公司,不应继续将其纳入合并财务报表的合并范围,不调整合并资产负债表的期初数。

五、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，其余额应当分别下列情况进行处理：

1. 公司章程或协议规定少数股东有义务承担，并且少数股东有能力予以弥补的，该项余额应当冲减少数股东权益；
2. 公司章程或协议未规定少数股东有义务承担的，该项余额应当冲减母公司的所有者权益。该子公司以后期间实现的利润，在弥补了由母公司所有者权益所承担的属于少数股东的损失之前，应当全部归属于母公司的所有者权益。

六、合并资产负债表的格式

合并资产负债表格式综合考虑了企业集团中一般工商企业和金融企业（包括商业银行、保险公司和证券公司等）的财务状况列报的要求，与个别资产负债表的格式基本相同，主要增加了四个项目：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）、资本公积、库存股、专项储备、盈余公积、未分配利润和外币报表折算差额等项目的金额。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。四是在“未分配利润”项目之后，“少数股东权益”项目之前，增加了“外币报表折算差额”项目，用于反映境外经营的资产负债表折算为人民币表示的资产负债表时所发生的折算差额中归属于母公司所有者权益的部分。合并资产负债表的一般格式如表 19-9 所示。

七、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，参见本章第七节的相关内容介绍。

第三节 合并利润表

一、编制合并利润表时应进行抵销处理的项目

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。

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资产列示。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、无形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、工程物资、在建工程、无形资产等资产使用时, 则形成其固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等资产。

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(作为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。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或摊销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资产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“资产减值损失”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相互提供信贷, 以及相互之间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持有至到期投资等内部债权债务的同时, 将内部应付债券和持有至到期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

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、报告期内增减子公司

(一) 增加子公司

母公司因追加投资等原因控制了另一个企业即实现了企业合并。在编制合并利润表时,应当区分同一控制下的企业合并企业增加的子公司和非同一控制下的企业合并增加的子公司两种情况。

1. 因同一控制下企业合并增加的子公司,应视同合并后形成的报告主体自最终控制方开始实施控制时一直是一体化存续下来的,经营成果应持续计算,因此,在编制合并利润表时,应当将该子公司合并当期期初至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表,而不是从合并日开始纳入合并利润表。由于这部分净利润是因企业合并准则所规定的同一控制下企业合并的编表原则所致,而非母公司管理层通过生产经营活动实现的净利润,因此,应当在合并利润表中单列“其中:被合并方在合并前实现的净利润”项目进行反映。

2. 因非同一控制下企业合并增加的子公司,在编制合并利润表时,应当将该子公司购买日至报告期末的收入、费用、利润纳入合并利润表。

(二) 处置子公司

母公司在报告期内处置子公司,应当将该子公司期初至处置日的收入、费用、利润纳入合并利润表。

三、合并利润表基本格式

合并利润表的格式综合考虑了企业集团中一般工商企业和金融企业(包括商业银行、保险公司和证券公司)的经营成果列报的要求,

与个别利润表的格式基本相同,主要增加了五个项目,即在“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。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。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。合并利润表的一般格式如表19-10所示。

四、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,参见本章第七节的相关内容介绍。

第四节 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^①流入和流出的报表。现金流量表作为一张主要报表已经为世界上一些主要国家的会计实务所采用,合并现金流量表的编制也成各国会计实务的重要内容。

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。现金流量表准则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等三大类,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;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。

合并现金流量表补充资料,既可以以母公司和所有子公司的个别现金流量表

^① 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。

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现金流量表的影响后进行编制，也可以直接根据合并资产负债表和合并利润表进行编制。

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收到其他与经营活动有关的现金或支付其他与经营活动有关的现金列示，在子公司个别现金流量表中作为支付其他与经营活动有关的现金或收到其他与经营活动有关的现金列示。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、报告期内增减子公司

（一）增加子公司

母公司因追加投资等原因控制了另一个企业即实现了企业合并。在编制合并现金流量表时，应当区分同一控制下的企业合并企业增加的子公司和非同一控制下的

企业合并增加的子公司两种情况。

1. 因同一控制下企业合并增加的子公司，在编制合并现金流量表时，应当将该子公司合并当期期初至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表。

2. 因非同一控制下企业合并增加的子公司，在编制合并现金流量表时，应当将该子公司购买日至报告期末的现金流量纳入合并现金流量表。

（二）处置子公司

母公司在报告期内处置子公司，应当将该子公司当期期初至处置日的现金流量纳入合并现金流量表。

三、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。

四、合并现金流量表格式

合并现金流量表的格式综合考虑了企业集团中一般工商企业和金融企业（包括商业银行、保险公司和证券公司）的现金流入和现金流出列报的要求，与个别现金流量表的格式基本相同，主要增加了反映金融企业行业特点和经营活动现金流量项目。合并现金流量表的一般格式如表 19-11 所示。

五、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，参见本章第七节的相关内容介绍。

第五节 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

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。子公司其他所有者权益变动的影响中可供出售金融资产公允价值变动净额归属于母公司的份额等,在编制合并所有者权益变动表时,也应在合并工作底稿中进行重分类,将其由“权益法下被投资单位其他所有者权益变动的影响”项目反映调整至“可供出售金融资产公允价值变动净额”等项目反映。

二、合并所有者权益变动表格式

合并所有者权益变动表的格式与个别所有者权益变动表的格式基本相同。所不同的是,在子公司存在少数股东的情况下,合并所有者权益变动表增加“少数股东权益”栏目,用于反映少数股东权益变动的情况。合并所有者权益变动表的一般格式如表 19-12 所示。

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,参见本章第七节的相关内容介绍。

第六节 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）企业集团的基本情况

1. 企业注册地、组织形式和总部地址。
2. 企业的业务性质和主要经营活动，如企业所处的行业、所提供的主要产品或服务、客户的性质、销售策略、监管环境的性质等。
3. 母公司以及集团最终母公司的名称。
4. 财务报告的批准报出者和财务报告批准报出日。

（二）财务报表的编制基础

（三）遵循企业会计准则的声明

企业应当声明编制的财务报表符合企业会计准则的要求，真实、完整地反映了企业的财务状况、经营成果和现金流量等有关信息，以此明确企业编制财务报表所依据的制度基础。

如果企业编制的财务报表只是部分地遵循了企业会计准则，附注中不得做出这种表述。

（四）重要会计政策和会计估计

根据财务报表列报准则的规定，企业应当披露采用的重要会计政策和会计估计，不重要的会计政策和会计估计可以不披露。

1. 重要会计政策的说明

需要特别指出的是，说明会计政策时还需要披露下列两项内容：

（1）财务报表项目的计量基础。会计计量属性包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值，这直接显著影响报表使用者的分析，这项披露要求便于使用者了解企业合并财务报表中的项目是按何种计量基础予以计量的，如存货是按成本还是可变现净值计量等。

（2）会计政策的确定依据，主要是指企业在运用会计政策过程中所作的对报表中确认的项目金额最具影响的判断。例如，企业如何判断持有的金融资产是持有至到期的投资而不是交易性投资等，这些判断对在报表中确认的项目金额具有重要

影响。

2. 重要会计估计的说明

财务报表列报准则强调了对会计估计不确定因素的披露要求，企业应当披露会计估计中所采用的关键假设和不确定因素的确定依据，这些关键假设和不确定因素在下一会计期间内很可能导致对资产、负债账面价值进行重大调整。

（五）会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明

企业应当按照会计政策、会计估计变更和差错更正准则及其应用指南的规定，披露会计政策和会计估计变更以及差错更正的有关情况。

（六）报表重要项目的说明

企业应当以文字和数字描述相结合、尽可能以列表形式披露报表重要项目的构成或当期增减变动情况，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，分别交易性金融资产、应收款项、存货、可供出售金融资产、持有至到期投资、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、无形资产、交易性金融负债、职工薪酬、应交税费、短期借款和长期借款、应付债券、长期应付款、营业收入、公允价值变动收益、投资收益、减值损失、营业外收入、营业外支出、所得税、政府补助、非货币性资产交换、股份支付、债务重组、借款费用、外币折算、企业合并等项目按照相关会计准则的规定进行披露。

（七）或有事项

企业应当披露下列信息：

1. 预计负债。

（1）预计负债的种类、形成原因以及经济利益流出不确定性的说明。

（2）各类预计负债的期初、期末余额和本期变动情况。

（3）与预计负债有关的预期补偿金额和本期已确认的预期补偿金额。

2. 或有负债（不包括极小可能导致经济利益流出企业的或有负债）。

（1）或有负债的种类及其形成原因，包括未决诉讼、未决仲裁、对外提供担保等形成的或有负债。

（2）经济利益流出不确定性的说明。

（3）或有负债预计产生的财务影响，以及获得补偿的可能性；无法预计的，应当说明原因。

3. 企业通常不应当披露或有资产。但或有资产很可能会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。

4. 在涉及未决诉讼、未决仲裁的情况下，按相关规定披露全部或部分信息预期对企业造成重大不利影响的，企业无须披露这些信息，但应当披露该未决诉讼、未决仲裁的性质，以及没有披露这些信息的事实和原因。

(八) 资产负债表日后事项

企业应当披露下列信息：

1. 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。无法做出估计的，应当说明原因。
2. 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。

(九) 关联方关系及其交易

(十) 风险管理

(十一) 母公司和子公司信息

1. 子公司有关的信息：

子公司名称	注册地	业务性质	注册资本	本企业合计持股比例	本企业合计享有的表决权比例
1.					
.....					

2. 母公司拥有被投资单位表决权不足半数但能对被投资单位形成控制的原因。
 3. 母公司直接或通过其他子公司间接拥有被投资单位半数以上的表决权但未能对其形成控制的原因。
 4. 子公司所采用的会计政策与母公司不一致的，母公司编制合并财务报表的处理方法。
 5. 子公司与母公司会计期间不一致的，母公司编制合并财务报表的处理方法。
 6. 本期不再纳入合并范围的原子公司，说明原子公司的名称、注册地、业务性质、母公司的持股比例和表决权比例，本期不再成为子公司的原因。
- 原子公司在处置日和上一会计期间资产负债表日资产、负债和所有者权益的金额以及本期期初至处置日的收入、费用和利润的金额。
7. 子公司向母公司转移资金的能力受到严格限制的情况。
 8. 作为子公司纳入合并范围的特殊目的主体的业务性质、业务活动等。

第七节 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和过程。

【例 19-10】 20×8 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,也属于应税合并)。P公司在20×8年1月1日建立的备查簿(见表19-2)中记录了购买日(20×8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。

20×8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元,未分配利润为0元。

P公司和S公司20×8年12月31日个别资产负债表分别见表19-3和表19-4,20×8年利润表、现金流量表和所有者权益变动表分别见表19-5、表19-6和表19-7。

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公司适用的所得税率均为25%;除S公司可供出售金融资产存在暂时性差异外,P公司的资产和负债、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20×8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20×8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20×8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19-8)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20×8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20×8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20×8年末对外销售,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

(5) 同时, 确认该存货可抵扣差异性的递延所得税影响: $2\,000\,000 \times 25\% = 500\,000$ (元)。

借: 递延所得税资产	500 000
贷: 所得税费用	500 000

4. S公司20×8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元。该固定资产交易时间为20×8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20×8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

(7) 同时, 确认该固定资产可抵扣差异性的递延所得税影响: $(300\,000 - 100\,000) \times 25\% = 50\,000$ (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

(8) 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元, 20×8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20×8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为900 000元, 该固定资产当期计提的折旧费为900 000元。

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元。该固定资产交易时间为20×8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 20×8 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：营业外支出	100 000

(10) 同时，确认该固定资产的应纳税差异性的递延所得税影响： $(100\,000 - 10\,000) \times 25\% = 22\,500$ (元)，其中，10 000 元为当年已在 S 公司所得税前扣除的金额。

借：所得税费用	22 500
贷：递延所得税负债	22 500

(11) 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 元，20×8 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 20×8 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 10 000 元，管理费用增加 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。

6. S 公司 20×8 年实现净利润 10 000 000 元，计提法定盈余公积^① 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 公司因持有的可供出售的金融资产的公允价值变动计入当期资本公积的金额为 750 000 元。20×8 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 15 750 000 元，盈余公积为 1 000 000 元，未分配利润为 3 000 000 元。

20×8 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，在合并工作底稿中可以将对 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

^① 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 20×8 年即进行了利润分配。

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20×8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(20×8年1月1日)的公允价值的资料(见表19-2),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:管理费用 50 000
贷:固定资产——累计折旧 50 000

注:《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59号)规定,企业股权收购时,收购方取得的股权(即对子公司的长期股权投资)的计税基础应以公允价值为基础确定,即意味着对子公司的长期股权投资在初始确认时与其计税基础不存在差异,在合并财务报表层面,母公司对子公司的长期股权投资实际上代表了子公司的各项资产、负债,也即意味着子公司的各项资产、负债在合并财务报表层面在税收上实际是按公允价值确定计税基础的,与会计上相同,不存在暂时性差异。因此,母公司在合并财务报表层面不需要对子公司该项固定资产及其折旧确认递延所得税影响或所得税影响。

据此,以S公司20×8年1月1日各项可辨认资产、负债等的公允价值为基础,抵销未实现内部销售损益后,重新确定的20×8年净利润为:

$$10\,000\,000 - (10\,000\,000 - 8\,000\,000) - (3\,000\,000 - 2\,700\,000) + 100\,000 + (1\,300\,000 - 1\,200\,000) - 10\,000 - 50\,000 = 10\,000\,000 - 2\,000\,000 - 300\,000 + 100\,000 + 100\,000 - 10\,000 - 50\,000 = 7\,840\,000 \text{ (元)}$$

有关调整分录如下:

(13) 确认P公司在20×8年S公司实现净利润7 840 000元中所享有的份额6 272 000元(7 840 000×80%)。

借:长期股权投资——S公司 6 272 000
贷:投资收益——S公司 6 272 000

(14) 确认P公司收到S公司20×8年分派的现金股利,同时抵销原按成本法确认的投资收益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20×8年S公司除净损益以外所有者权益的其他变动中所享有的份额600 000元(资本公积的增加额750 000×80%)。

借:长期股权投资——S公司 600 000
贷:资本公积——其他资本公积——S公司 600 000

(13)~(15) 合并调整分录为:

借: 长期股权投资——S 公司	2 072 000
贷: 投资收益——S 公司	1 472 000
资本公积——其他资本公积——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 20×8 年 12 月 31 日金额为 32 072 000 元 (投资成本 30 000 000 元 + 权益法调整增加的长期股权投资 2 072 000 元), S 公司经调整的 20×8 年 12 月 31 日股东权益总额为 38 590 000 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 7 840 000 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 1 000 000 元 = 36 750 000 + 840 000 + 1 000 000 = 38 590 000 (元)

S 公司股东权益中 20% 的部分, 即 7 718 000 元 (股东权益调整后余额 38 590 000 元 × 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——年初	16 000 000
——本年	750 000
盈余公积——年初	0
——本年	1 000 000
未分配利润——年末	840 000
商誉	1 200 000
贷: 长期股权投资	32 072 000
少数股东权益	7 718 000

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 1 200 000 元 = P 公司购买日 (20×8 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 1 000 000 元) × 80%。

二是《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第六十七条规定, 外购商誉的支出, 在企业整体转让或清算时, 准予扣除。同时, 《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税 [2009] 59 号) 规定, 企业股权收购时, 收购方取得的股权 (即对子公司的长期股权投资) 的计税基础应以公允价值为基础确定, 即意味着对子公司的长期股权投资在初始确认时与其计税基础不存在差异, 而商誉作为长期股权投资成本的组成部分, 也不存在暂时性差异, 因此, 在商誉不发生减值的期间, 企业不需要对其确认递延所得税影响。

7. P公司20×8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20×8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20×8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20×8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: 资产减值损失	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20×8年个别资产负债表中预收款项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20×8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公司划归为持有至到期投资)。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) 将内部预收账款与内部预付账款抵销时,应编制如下抵销分录:

借: 预收款项	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) 将持有至到期投资中债券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: 持有至到期投资	2 000 000

9. P公司和S公司20×8年度所有者权益变动表如表19-7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6 272 000元($7\,840\,000 \times 80\%$),S公司本期少数股东损益为1 568 000元($7\,840\,000 \times 20\%$)。S公司年初未分配利润为0元,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840 000元($7\,840\,000$ 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 20×8 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	6 272 000
少数股东损益	1 568 000
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	840 000

10. 20×8 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 20×8 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:

(24) 借①: 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 20×8 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 20×8 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:

(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 20×8 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收到的现金	1 200 000
贷: 处置固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金	1 200 000

14. P 公司采用权益法核算 S 公司其他所有者权益变动的影响中 S 公司可供出售金融资产公允价值变动净额归属于 P 公司的份额,在编制合并所有者权益变动表时,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,表示现金流出的减少。

(28) 借：权益法下被投资单位其他所有者权益变动的影响 600 000

贷：可供出售金融资产公允价值变动净额 600 000

15. P公司在购买日(20×8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:

(29) 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20×8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19-9、表19-10、表19-11和表19-12,限于篇幅,其合并财务报表附注略。

表 19-2

P公司备查簿——S公司

20×8年1月1日

单位:万元^①

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	公允价值 增加额计提 折旧或摊销 后余额	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	(12) 5	95	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			
流动负债	1 500	1 500	0			
非流动负债	900	900	0			
负债合计	2 400	2 400	0			
股本	2 000	2 000	0			
资本公积	1 500	1 600	100			甲办公楼公允价值 与账面价值的差额
盈余公积	0	0	0			
未分配利润	0	0	0			
股东权益合计	3 500	3 600	100			
负债和股东权益总计	5 900	6 000	100			

^① 在本章,为便于排版,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 19-3

资产负债表 (简表)

会企 01 表

编制单位: P 公司

20 × 8 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 (或股东权益)	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		预收款项	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:		
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
可供出售金融资产			非流动负债合计	2 600	2 600
持有至到期投资	200	200	负债合计	8 600	9 000
其中: 持有 S 公司债券	200	200			
长期股权投资	4 700	1 700			
其中: 对 S 公司投资	3 000		所有者权益 (或股东权益):		
固定资产	4 100	3 300	实收资本 (股本)	4 000	4 000
其中: 向 S 公司购入固定资产	200		资本公积	800	800
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 (或股东权益) 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 19-4

资产负债表 (简表)

会企 01 表

编制单位: S 公司

20×8 年 12 月 31 日

单位: 万元

资 产	期末余额	年初余额	负债和股东权益	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		预收款项		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
可供出售金融资产	800	700	非流动负债:		
持有至到期投资			长期借款	700	700
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
			递延所得税负债	25	
其中: 向 P 公司购入固定 资产	108		非流动负债合计	925	900
无形资产			负债合计	1 985	2 400
非流动资产合计	2 900	2 000	股东权益:		
			股本	2 000	2 000
			资本公积	1 575	1 500
			其中: 可供出售金融资产公 允价值变动	75	
			盈余公积	100	0
			未分配利润	300	0
			股东权益合计	3 975	3 500
资产总计	5 960	5 900	负债和股东权益总计	5 960	5 900

表 19-5

利润表 (简表)

会企 02 表
单位: 万元

20 × 8 年度		
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
营业税金及附加	300	125
销售费用	15	10
管理费用	100	62
财务费用	300	40
资产减值损失	25	
加: 公允价值变动收益 (损失以“-”号填列)		
投资收益 (损失以“-”号填列)	500	
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	10	
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		75
六、综合收益总额	3 025	1 075

表 19-6

现金流量表 (简表)

会企 03 表
单位: 万元

20 × 8 年度		
项 目	P 公司	S 公司
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	7 675	5 990
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	7 675	5 990
购买商品、接受劳务支付的现金	1 420	3 270
支付给职工以及为职工支付现金	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

续表

项 目	P 公司	S 公司
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	3 290	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	1 980	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	1 980	690
筹资活动产生的现金流量净额	-1 980	-690
四、汇率变动对现金的影响额		
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余额	1 000	500

表 19-7 所有者权益变动表 (简表)

会企 04 表
单位: 万元

20 × 8 年度

项 目	P 公司					S 公司				
	实收资本 (或股本)	资本 公积	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	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	732	468	6 000	2 000	1 500	0	0	3 500
加: 会计政策变更										
前期差错更正										
二、本年初余额	4 000	800	732	468	6 000	2 000	1 500	0	0	3 500
三、本年增减变动金额 (减少以 “-” 号填列)										
(一) 净利润				3 025	3 025				1 000	1 000
(二) 直接计入所有者权益的利得和损失										
1. 可供出售金融资产公允价值变动净额							75			75
(四) 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	1 034.5	1 165.5	7 000	2 000	1 575	100	300	3 975

表 19-8

合并工作底稿 (简表)

20 × 8 年

单位: 万元

项 目	P 公司			S 公司			合计 金额	抵销分录		少数股 东权益	合并 金额
	报表金额	借方	贷方	报表金额	借方	贷方		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
营业成本	4 425			4 570			8 995	(1) 3 500 (3) 1 000 (6) 270			4 425
营业税金及附加	300			125			425				425
销售费用	15			10			25				25
管理费用	100			62	(12) 5		167	(11) 1	(8) 10		158
财务费用	300			40			340		(2) 20		320
资产减值损失	25						25		(18) 25		0
投资收益	500	(14) 480	(13) 627.2				647.2	(2) 20 (23) 627.2			0
营业利润	4 035	480	627.2	1 333	5		5 510.2	5 648.2	4 825		4 687
营业外支出	10						10		(9) 10		0
利润总额	4 025	480	627.2	1 333	5		5 500.2	5 648.2	4 835		4 687
所得税费用	1 000			333			1 333	(10) 2.25 (19) 6.25	(5) 50 (7) 5		1 286.5

续表

项 目	P 公司			S 公司			合计 金额	抵销分录		少数股 东权益	合并 金额
	报表金额	借方	贷方	报表金额	借方	贷方		借方	贷方		
净利润	3 025	480	627.2	1 000	5		4 167.2	5 656.7	4 890		3 400.5
少数股东损益										(23) 156.8	156.8
归属于母公司所有者的净利润											3 243.7
其他综合收益				75			75				75
综合收益总额	3 025	480	627.2	1 075	5		4 242.2	5 656.7	4 890		3 475.5
归属于母公司所有者的综合收益总额											3 303.7
归属于少数股东的综合收益总额											171.8
(所有者权益变动表项目)											
未分配利润——年初	468			0			468	(23) 0			468
归属于母公司所有者的净利润											3 243.7
利润分配	2 327.5			700			3 027.5		(23) 100 (23) 600		2 327.5
未分配利润——年末	1 165.5	480	627.2	300	5		1 607.7	(16) 84 5 740.7	(23) 84 5 674	156.8	1 384.2
归属于少数股东的未分配利润——年初										0	
少数股东损益										156.8	
对少数股东的利润分配										120	

续表

项 目	P 公司			S 公司			合计 金额	抵销分录		少数股 东权益	合并 金额
	报表金额	借方	贷方	报表金额	借方	贷方		借方	贷方		
归属于少数股东的未分配利 润——年末										36.8	
资本公积——年初	800			1 500		100	2 400	(16) 1 600			800
可供出售金融资产公允价值 变动净额				75			75	(16) 75	(28) 60		60
权益法下被投资单位其他所 有者权益变动的影响			(15) 60				60	(28) 60			0
资本公积——年末	800		60	1 575		100	2 535	1 735	60		860
盈余公积——年初	732			0			732	(16) 0			732
提取盈余公积	302.5			100			402.5		(23) 100		302.5
盈余公积——年末	1 034.5			100			1 134.5	0	100		1 034.5
(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		(21) 400		1 300
其中: 应收 S 公司票据	400						400		(21) 400		0
应收账款	1 800			760			2 560	(18) 25	(17) 500		2 085
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

续表

项 目	P 公司			S 公司			合计 金额	抵销分录		少数股 东权益	合并 金额
	报表金额	借方	贷方	报表金额	借方	贷方		借方	贷方		
非流动资产:											
可供出售金融资产				800			800				800
持有至到期投资	200						200		(22) 200		0
其中: 持有 S 公司债券	200						200		(22) 200		0
长期股权投资:											
	4 700	(13) 627.2 (15) 60	(14) 480				4 907.2		(16) 3 207.2		1 700
其中: 对 S 公司投资	3 000	(13) 627.2 (15) 60	(14) 480				3 207.2		(16) 3 207.2		0
固定资产	4 100			2 100	100 ^①	(12) 5	6 295	(8) 10 (9) 10	(6) 30 (11) 1		6 284
其中: S 公司——甲办公楼				570	100 ^②	(12) 5	665				665
向 S 公司购入固定资产	200						200	(8) 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) 120			120
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	687.2	480	2 900	100	5	12 832.2	195	3 444.45		9 582.75
资产总计	15 600	687.2	480	5 960	100	5	21 862.2	220	4 644.45		17 437.75
流动负债:											

续表

项 目	P 公司			S 公司			合计 金额	抵销分录		少数股 东权益	合并 金额
	报表金额	借方	贷方	报表金额	借方	贷方		借方	贷方		
应付票据	1 000			400			1 400	(21) 400			1 000
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 P 公司账款				500			500	(17) 500			0
预收款项	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		(10) 2.25		27.25
非流动负债合计	2 600			925			3 525	200	2.25		3 327.25
负债合计	8 600			1 985			10 585	1 200	2.25		9 387.25
所有者权益（或股东权益）：											
实收资本（或股本）	4 000			2 000			6 000	(16) 2 000			4 000
资本公积	800			1 575		100 ^①	2 535	(16) 1 675			860
其中：可供出售金融资产公允价值变动				75			135	(16) 75			60

① 此金额由表 19-2：P 公司备查簿中记录的“公允价值与账面价值的差额”中 100 万元直接转入。

续表

项 目	P 公司			S 公司			合计 金额	抵销分录		少数股 东权益	合并 金额
	报表金额	借方	贷方	报表金额	借方	贷方		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	(14) 480	(13) 627.2	300	(12) 5		1 607.7	(1) 3 500 (2) 20 (3) 1 000 (4) 200 (6) 300 (10) 2.25 (11) 1 (16) 84 (19) 6.25 (23) 627.2 (23) 0 5 740.7	(1) 3 500 (2) 20 (3) 1 000 (5) 50 (6) 270 (7) 5 (8) 10 (9) 10 (18) 25 (23) 100 (23) 600 (23) 84 5 674	(23) 156.8	1 384.2
少数股东权益										(16) 771.8	771.8
所有者权益合计	7 000	480	687.2	3 975	5	100	11 277.2	9 515.7	5 674	615	8 050.5
负债和所有者权益总计	15 600	480	687.2	5 960	5	100	21 862.2	10 715.7	5 676.25	615	17 437.75
(现金流量表项目)											
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
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			13 785		3 900		9 885

续表

项 目	P 公司			S 公司			合计 金额	抵销分录		少数股 东权益	合并 金额
	报表金额	借方	贷方	报表金额	借方	贷方		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
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						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
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											

续表

项 目	P 公司			S 公司			抵销分录		少数股 东权益	合并 金额
	报表金额	借方	贷方	报表金额	借方	贷方	借方	贷方		
投资活动现金流入小计	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			(26) 300 (27) 120			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	3 000						(29) 300			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	3 930			800			720			4 010
投资活动产生的现金流量 净额	-3 310			-800			720	620		-4 010
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										

续表

项 目	P 公司			S 公司			抵销分录		少数股 东权益	合并 金额
	报表金额	借方	贷方	报表金额	借方	贷方	借方	贷方		
分配股利、利润或偿付利息 支付的现金	2 100			690			(24) 500			2 290
其中：子公司支付给少数股 东的股利、利润				120						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	2 100			690			500			2 290
筹资活动产生的现金流量 净额	-2 100			-690			500			-2 290
现金及现金等价物净增加额	-2 000			200			4 820	4 520		-1 500
年初现金及现金等价物余额	3 000			300				(29) 300		3 000
年末现金及现金等价物余额	1 000			500			4 820	4 820		1 500

注：“未分配利润”项目行下的抵销分录借方栏中的 5 740.7 万元，系“未分配利润”项目行以上各项目借方发生额合计数，加上“未分配利润”项目行发生额 84 万元的合计数；“未分配利润”项目行下的抵销分录贷方栏中的 5 674 万元，系“未分配利润”项目行以上各项目贷方发生额合计数，加上“未分配利润”项目行发生额 84 万元的合计数。

① 此金额为合计金额。

② 此金额由表 19-2：P 公司备查簿中记录的“公允价值与账面价值的差额”中 100 万元直接转入。

表 19-9

合并资产负债表

会合 01 表

编制单位: P 公司

20×8 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 (或股东权益)	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		
结算备付金			向中央银行借款		
拆出资金			吸收存款及同业存放		
交易性金融资产			拆入资金		
应收票据	1 300		交易性金融负债		
应收账款	2 085		应付票据	1 000	
预付款项	1 070		应付账款	3 000	
应收保费			预收款项	100	
应收分保账款			卖出回购金融资产款		
应收分保合同准备金			应付手续费及佣金		
应收利息			应付职工薪酬	1 100	
其他应收款			应交税费	860	
买入返售金融资产			应付利息		
存货	1 900		其他应付款		
一年内到期非流动资产			应付分保账款		
其他流动资产			保险合同准备金		
流动资产合计	7 855		代理买卖证券款		
非流动资产:			代理承销证券款		
发放贷款及垫款			一年内到期的非流动负债		
可供出售金融资产	800		其他流动负债		
持有至到期投资	0		流动负债合计	6 060	
长期应收款			非流动负债:		
长期股权投资	1 700		长期借款	2 700	
投资性房地产			应付债券	600	
固定资产	6 284		长期应付款		
在建工程			专项应付款		
工程物资			预计负债		
固定资产清理			递延所得税负债	27.25	
生产性生物资产			其他非流动负债		
油气资产			非流动负债合计	3 327.25	
无形资产	623.75		负债合计	9 387.25	
开发支出			所有者权益(或股东权益):		
商誉	120		实收资本(或股本)	4 000	
长期待摊费用			资本公积	860	

续表

资 产	期末 余额	年初 余额	负债和所有者权益 (或股东权益)	期末余额	年初 余额
递延所得税资产	55		减：库存股		
			专项储备		
其他非流动资产			盈余公积	1 034.5	
非流动资产合计	9 582.75		一般风险准备		
			未分配利润	1 384.2	
			外币报表折算差额		
			归属于母公司所有者权益合计	7 278.7	
			少数股东权益	771.8	
			所有者权益合计	8 050.5	
资产总计	17 437.75		负债和所有者权益总计	17 437.75	

表 19-10

合并利润表

编制单位：P 公司

20×8 年

会合 02 表
单位：万元

项 目	本年金额	上年金额
一、营业总收入	10 040	
其中：营业收入	10 040	
利息收入		
保费净收入		
手续费及佣金收入		
二、营业总成本	5 353	
其中：营业成本	4 425	
利息支出		
手续费及佣金支出		
退保金		
赔付支出净额		
提取保险责任准备金净额		
保单红利支出		
分保费用		
营业税金及附加	425	
销售费用	25	
管理费用	158	
财务费用	320	
资产减值损失	0	
加：公允价值变动收益（损失以“-”号填列）		
投资收益（损失以“-”号填列）	0	
其中：对联营企业和合营企业的投资收益		
汇兑收益（损失以“-”号填列）		

续表

项 目	本年金额	上年金额
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	0	
其中：非流动资产处置损失		
四、利润总额（亏损总额以“-”号填列）	4 687	
减：所得税费用	1 286.5	
五、净利润（净亏损以“-”号填列）	3 400.5	
归属于母公司所有者的净利润	3 243.7	
少数股东损益	156.8	
六、每股收益：		
（一）基本每股收益		
（二）稀释每股收益		
七、其他综合收益	75	
八、综合收益总额	3 475.5	
归属于母公司所有者的综合收益总额	3 303.7	
归属于少数股东的综合收益总额	171.8	

表 19 - 11

合并现金流量表

编制单位：P 公司

20 × 8 年度

会合 03 表
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	
客户存款和同业存放款项净增加额		
向中央银行借款净增加额		
向其他金融机构拆入资金净增加额		
收到原保险合同保费取得的现金		
收到再保险业务现金净额		
保户储金及投资款净增加额		
处置交易性金融资产净增加额		
收取利息、手续费及佣金净增加额		
拆入资金净增加额		
回购业务资金净增加额		
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	
客户贷款及垫款净增加额		

续表

项 目	本年金额	上年金额
存放中央银行和同业款项净增加额		
支付原保险合同赔付款项的现金		
支付利息、手续费及佣金的现金		
支付保单红利的现金		
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		
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		
质押贷款净增加额		
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 19-12

合并所有者权益变动表

会合 04 表
单位：万元

编制单位：P 公司

20 × 8 年度

项 目	本 年 金 额							上 年 金 额									
	归属于母公司所有者权益							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)	资本 公积	减：库 存股	盈余 公积	一般风 险准备	未分配 利润	其他		实收资本 (或股本)	资本 公积	减：库 存股	盈余 公积	一般风 险准备	未分配 利润			其他
一、上年年末余额	4 000	800		732		468		6 000									
加：会计政策变更								720	720								
前期差错更正																	
二、本年年初余额	4 000	800		732		468		720	6 720								
三、本年增减变动金额（减少 以“-”号填列）																	
（一）净利润																	
（二）直接计入所有者权 益的利得和损失		60					3 243.7	156.8	3 400.5								
1. 可供出售金融资产公允价 值变动净额		60						15	75								
2. 权益法下被投资单位其他 所有者权益变动的影响																	
3. 与计入所有者权益项目相 关的所得税影响																	
4. 其他																	
以上（一）和（二）小计		60					3 243.7	171.8	3 475.5								
（三）所有者投入和减少 资本																	

续表

项 目	本 年 金 额										上 年 金 额								
	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)	资本 公积	减：库 存股	盈余 公积	一般风 险准备	未分配 利润	其他			实收资本 (或股本)	资本 公积	减：库 存股	盈余 公积	一般风 险准备	未分配 利润			其他	
1. 所有者投入资本																			
2. 股份支付计入所有者权益 金额																			
3. 其他																			
(四) 利润分配				302.5		-2 327.5		-120	-2 145										
1. 提取盈余公积				302.5		-302.5			0										
2. 提取一般风险准备																			
3. 对所有者（或股东）的 分配						-2 025		-120	-2 145										
4. 其他																			
(五) 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. 其他																			
四、本年年末余额	4 000	860		1 034.5		1 384.2		771.8	8 050.5		4 000	800		732		468			6 000

注：720 万元为购买日（20×8 年 1 月 1 日），P 公司购买 S 公司 80% 的股份时，按其可辨认净资产公允价值计算确定的少数股东权益的金额 =（S 公司的所有者权益总额 3 500 万元 + S 公司固定资产公允价值增加额 100 万元）× 20%。

本章主要参考法规索引

1. 《企业会计准则第30号——财务报表列报》(2006年2月15日财政部发布, 自2007年1月1日起施行)
2. 《企业会计准则第33号——合并财务报表》(2006年2月15日财政部发布, 自2007年1月1日起施行)
3. 《企业会计准则——应用指南(2006)》(2006年10月30日财政部发布, 自2007年1月1日起施行)
4. 《企业会计准则解释第1号》(2007年11月16日财政部发布, 自2007年1月1日起施行)
5. 《企业会计准则解释第2号》(2008年8月7日财政部发布)
6. 《企业会计准则解释第3号》(2009年6月11日财政部发布, 自2009年1月1日起施行)
7. 《财政部关于做好执行会计准则企业2008年年报工作的通知》(2008年12月26日财政部发布, 自2008年1月1日起施行)
8. 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(2007年11月28日国务院第197次常务会议通过, 中华人民共和国国务院令512号, 自2008年1月1日起施行)
9. 《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(2009年4月30日财政部、国家税务总局联合发布, 自2008年1月1日起执行)

第二十章 预算会计和非营利组织会计

第一节 概 述

一、预算会计概述

(一) 预算会计体系构成

预算会计是以预算管理为中心,对各级政府预算和行政事业单位预算的执行情况进行连续、系统核算和监督的专业会计。

由于预算会计服务于预算管理,预算会计体系必须与预算管理体系相适应。我国现行的预算会计体系包括财政总预算会计、预算外资金专户会计、行政单位会计和事业单位会计,以及参与预算执行的国库会计、收入征解会计和国有建设单位会计等。在现行预算会计体系中,财政总预算会计居于主导地位,对行政事业等单位预算会计具有指导作用。

1. 财政总预算会计

财政总预算会计,是各级政府财政部门核算、反映和监督各级政府的总预算执行过程和结果的会计。

财政总预算会计核算和监督预算执行的过程和结果,是预算管理的组成部分。我国目前各级政府预算编制以收付实现制为基础,财政总预算会计核算也以收付实现制为基础,一般于实际收到或付出货币资金时进行账务处理,以便能如实反映政府总预算的执行情况和结果。

总预算会计核算的收入包括一般预算收入、基金预算收入、专用基金收入、补助收入、上解收入、调入资金、财政周转金等。

一般预算收入是指各级政府财政部门组织的纳入预算管理的各项收入。一般预算收入是政府的主要财力来源,可以用于政府的各项一般预算支出。

财政总预算会计核算的支出包括一般预算支出、基金预算支出、专用基金支出、补助支出、上解支出、调出资金等。

一般预算支出是指一级政府对取得的一般预算收入进行的分配和使用,是各级政府最主要的支出。

一般预算支出的支付方式包括财政直接支付、财政授权支付和财政实拨资金三

种方式。其中，财政直接支付与财政授权支付是国库集中收付改革后采用的国库集中支付方式，财政实拨资金是传统的财政资金拨付方式。在三种财政资金支付方式下，财政总预算会计与预算单位之间体现的是政府财政部门与其他部门（即预算单位）之间的资金分配关系，各预算单位是实际的财政资金使用主体。

2. 财政预算外资金会计

预算外资金财政专户会计是各级政府的财政部门核算和监督预算外资金预算执行过程及其结果的会计。

财政预算外资金，是指国家机关、事业单位和社会团体为履行或行使政府职能，依据国家法律法规而收取、提取和安排使用的未纳入政府预算管理的各种财政性资金，简称预算外资金。

财政预算外资金包括行政事业性收费、主管部门集中的收入、其他财政预算外资金等。财政预算外资金必须严格按照规定的项目、范围、标准和程序执行，不能自行扩大范围和标准。财政预算外资金与部门和单位的自有资金性质不同，它属于财政性资金。财政预算外资金应当纳入行政事业单位的部门预算，统筹安排和使用。

财政预算外资金实行“收支两条线”的管理办法。财政部门在商业银行开设财政预算外资金银行存款专户，简称财政预算外资金专户或预算外资金财政专户。行政事业单位在收取预算外资金时，应当及时足额上缴财政预算外资金专户；行政事业单位根据部门预算和用款计划，在需要使用财政预算外资金时，向财政部门提出申请。在财政部门审核同意后，从财政预算外资金专户中拨付，供其使用。

财政部门对财政预算外资金实行预决算管理制度，并逐步纳入预算内管理。财政预算外资金的范围和规模将逐渐减少。

3. 行政事业单位会计

行政单位会计和事业单位会计，均属于预算单位会计，是各级行政机关、事业单位核算和监督单位预算执行及各项业务活动的专业会计。行政事业单位会计组织系统分为主管会计单位、二级会计单位和基层会计单位三级。

行政事业单位的会计核算特点主要包括：

（1）以满足财政预算管理为主要会计目标，兼顾单位内部管理和相关方面对会计信息的需求。

（2）行政单位会计采用收付实现制作为会计核算基础；事业单位会计一般采用收付实现制，对经营性收支业务可以采用权责发生制作为会计核算基础。

（3）各项财产物资应当按照取得或购建时的实际成本计价，除另有规定者外，不得自行调整其账面价值。

行政事业单位的会计报表较为简单，主要包括资产负债表和收入支出表。行政事业单位会计报表的格式和内容与权责发生制下的企业报表存在显著差异。

（二）预算会计要素

预算会计要素分为资产、负债、净资产、收入和支出五类。

资产,是指一级财政或行政事业单位占有或使用的能够以货币计量的经济资源,包括各种财产、债权和其他权利。

负债,是指一级财政或行政事业单位承担的能够以货币计量、需要以资产偿付的债务。

净资产,是指一级财政或行政事业单位资产减去负债后的差额。

收入,是指一级财政或行政事业单位为实现其职能或开展业务活动,依法取得的非偿还性资金。

支出,是指一级财政或行政事业单位为实现其职能或开展业务活动,对财政资金的再分配或所发生的各项资金耗费或损失。

会计平衡等式反映了各会计要素间的关系。预算的会计平衡等式为:

$$\text{资产} + \text{支出} = \text{负债} + \text{净资产} + \text{收入}$$

或者

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{净资产}$$

二、民间非营利组织会计概述

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。

《民间非营利组织会计制度》由财政部于2004年8月18日发布,自2005年1月1日起施行。

(一) 民间非营利组织的特征

《民间非营利组织会计制度》根据现行法律、法规对于民间非营利组织各种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;
2. 资源提供者向该组织投入资源不取得经济回报;
3. 资源提供者不享有该组织的所有权。

(二) 民间非营利组织的一般会计原则

1. 民间非营利组织的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。
2. 民间非营利组织的会计目标是满足会计信息使用者的信息需要。
3. 民间非营利组织的会计核算应当以权责发生制为基础。
4. 民间非营利组织会计核算的基本原则包括相关性、实质重于形式、一贯性、可比性、及时性、可理解性、配比性、实际成本、谨慎性、区分费用性和资本性支出及重要性等。
5. 民间非营利组织的会计要素划分为资产、负债、净资产、收入和费用。
6. 由于民间非营利组织许多资产的取得没有实际成本,因此在强调实际成本

计量原则的同时,对于一些特殊的交易事项引入了公允价值等计量基础。

(三) 民间非营利组织的会计要素

考虑到民间非营利组织的资源提供者既不享有所有权,也不从中取得经济回报,民间非营利组织会计没有所有者权益和利润会计要素。同时,由于民间非营利组织的会计核算基础为权责发生制,民间非营利组织会计也没有支出会计要素。

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:

$$\text{资产} - \text{负债} = \text{净资产}$$

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:

$$\text{收入} - \text{费用} = \text{净资产变动额}$$

(四) 民间非营利组织的财务会计报告

为了向民间非营利组织财务会计报告使用者提供与其决策有用的信息,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,以及会计报表附注和财务情况说明书。

第二节 事业单位特殊业务的核算

一、财政补助收入的核算

财政补助收入是指事业单位按照核定的部门预算经费申报关系从财政部门 and 主管部门取得的各类事业经费,是事业单位取得的预算内财政性资金补助。

(一) 财政补助收入的管理要求

事业单位应按照国家有关财政预算资金管理的规定,加强对财政补助收入的管理。主要管理要求如下:

1. 严格按照经批准的部门预算、用款计划和规定用途申请取得财政补助。事业单位的部门预算和分月用款额度都要事先经过财政部门批准。需要增加或减少财政补助收入,应当首先编制追加或减少预算,在经过财政部门批准后再按变更后的预算申请取得财政部门补助收入。按照部门预算要求,财政补助收入区分为基本支出财政补助收入和项目支出财政补助收入。财政补助收入应当分别按照基本支出和项目支出的具体支出科目申请,取得后应当分别核算,不能相互混淆。未经财政部门同意,不得擅自变更财政补助收入用途。

2. 按规定的财政资金支付方式申请取得财政补助。在实行国库集中收付制度改革的情况下,财政资金的支付方式有财政直接支付和财政授权支付两种。在未实

行国库集中收付制度改革的情况下,仍然运用传统的财政资金实拨方式。财政部门在确定事业单位部门预算和用款计划的同时也确定了财政资金的支付方式。

3. 事业单位应按照综合预算原则安排收入和支出。将财政补助收入与财政专户返还收入、上级补助收入、事业收入、附属单位缴款和其他收入等各种来源的收入同时纳入收入预算,统筹安排使用,统一管理。

(二) 财政补助收入的确认与计量

事业单位财政补助收入有财政直接支付、财政授权支付和财政实拨资金三种方式。三种支付方式业务流程不同,事业单位财政补助收入的确认与计量原则也有所差异。

1. 财政直接支付方式下财政补助收入的确认与计量

在财政直接支付方式下,取得财政补助的程序是:事业单位在需要支付财政资金时,应根据部门预算和用款计划向财政部门提出直接支付申请。经财政部门审核后,由财政部门通过财政零余额账户直接将款项支付给收款人。因此,事业单位应在收到财政部门委托财政零余额账户代理银行转来的财政直接支付入账通知书时,按照财政实际支付的金额确认财政补助收入。即财政直接支付方式下,事业单位在实际使用了财政资金的同时确认财政补助收入。

2. 财政授权支付方式下财政补助收入的确认与计量

在财政授权支付方式下,取得财政补助收入的程序是:事业单位根据部门预算和用款计划,按照规定的时间和程序向财政部门申请财政授权支付用款额度。经过财政部门审核后,将财政授权支付额度下达到事业单位零余额账户代理银行。在财政授权支付方式下事业单位收到的用款额度,可以用于结算和支付。因此,事业单位在收到单位的零余额账户代理银行转来的财政授权支付到账通知书时,按照通知书上所列的用款额度确认财政补助收入。事业单位收到的用款额度不是实际的货币资金,在商业银行开设的单位零余额账户不是实存资金账户,是一个过渡性的待结算账户。

3. 财政实拨资金方式下财政补助收入的确认与计量

在财政实拨资金方式下,取得财政补助收入的程序是:事业单位根据部门预算和用款计划,按照规定的时间和程序向财政部门提出资金拨入请求。经过财政部门审核后,将财政资金直接拨入事业单位的开户银行。因此,事业单位在收到单位的开户银行转来的收款通知书时,按照通知书上所列的收款金额确认财政补助收入。在财政实拨资金方式下,事业单位收到的是货币资金,在商业银行开设的是实存资金账户。

(三) 事业单位财政补助收入的账务处理

事业单位应设置“财政补助收入”总账科目核算财政补助收入。部门预算中将支出预算区分为基本支出预算和项目支出预算,分别安排资金来源并考核其实际执行情况。为将事业单位实际发生的基本支出和项目支出,与相关的财政补助收入进行对比,考核事业单位的部门预算执行情况,应在“财政补助收入”总账科目下

设置“基本支出”和“项目支出”两个二级科目。为了进一步反映出事业单位对财政资金的用途，即用于何种事业活动，并且与财政部门的财政总预算会计中的一般预算支出的明细科目相互对照，事业单位应在“基本支出”和“项目支出”两个二级科目下再按照《政府收支分类科目》中的支出功能分类设置明细账。

事业单位在收到财政补助收入时，根据财政资金拨付方式的不同，分别借记“事业支出”、“零余额账户用款额度”、“银行存款”等科目，贷记“财政补助收入”科目。

【例 20-1】20×9 年 10 月 9 日，某事业单位根据经过批准的部门预算和用款计划，向主管财政申请支付第三季度水费 110 000 元。10 月 18 日，财政部门经审核后，采用财政直接支付方式为其向自来水公司支付了 105 000 元。10 月 23 日，该事业单位收到了财政零余额账户代理银行转来的财政直接支付到账通知书。该事业单位应于 10 月 23 日进行账务处理如下：

借：事业支出	105 000
贷：财政补助收入	105 000

【例 20-2】20×9 年 3 月 7 日，某科研所根据经过批准的部门预算和用款计划，为开展某项科学研究项目，向主管财政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，采用财政授权支付方式下达了 170 000 元用款额度。4 月 8 日，该科研所收到了财政零余额账户代理银行转来的财政授权支付到账通知书。该科研所应于 4 月 8 日，进行账务处理如下：

借：零余额账户用款额度	170 000
贷：财政补助收入	170 000

在财政补助收入总账科目的贷方，作明细登记如下：

项目支出——科学技术——基础研究——专项基础研究

【例 20-3】某事业单位尚未实行国库集中收付制度。20×9 年 6 月 7 日，该单位收到开户银行转来的收款通知，收到财政部门拨入的日常事业活动经费 25 000 元。6 月 7 日，该事业单位应进行账务处理如下：

借：银行存款	25 000
贷：财政补助收入	25 000

二、事业收入和事业支出的核算

（一）事业收入的核算

事业收入是指事业单位开展专业业务活动及其辅助活动所取得的收入。专业业务活动是指根据事业单位专业特点所从事的业务活动，如文化事业单位的演出活动、卫生事业单位的医疗保健活动、农业事业单位的技术推广活动等。辅助活动是指直接为专业活动服务的行政管理等活动。通过上述活动取得的收入，应作为事业收入管理与核算。

事业单位取得的按照“收支两条线”管理要求，应纳入预算管理或应缴入财政专户的预算外资金，不能直接计入事业收入，应根据上缴方式的不同，直接缴入财政专户或由单位集中后上缴财政专户。根据经过批准的部门预算、用款计划和资金拨付方式，事业单位收到将财政专户返还款时，再计入事业收入。

事业单位应设置“事业收入”总账科目核算事业收入业务。取得事业收入时，借记“银行存款”等科目，贷记“事业收入”科目。年终结账时，按规定将“事业收入”科目贷方余额转到“事业结余”科目，借记“事业收入”科目，贷记“事业结余”科目。

（二）事业支出的核算

事业支出是指事业单位开展专业业务及其辅助活动发生的支出。由于事业单位的专业活动一般具有公益性，专业业务活动产生的收入通常不足以弥补活动发生的支出。事业单位的专业业务活动是需要持续进行的，因此对专业业务活动收入不足弥补支出的部分，需要通过政府补助收入或经营结余等加以弥补。

事业支出是事业单位支出的主要项目。事业单位应根据财政补助收入、事业收入、上级补助收入、附属单位缴款等收入统筹安排事业支出。财政补助收入、事业收入、上级补助收入、附属单位缴款等只能用于事业支出，而不能用于经营支出。事业单位应当严格按照经批准的部门预算安排事业支出，部门预算中的基本支出预算和项目支出预算应当分别管理，不能相互混淆。

事业单位应设置“事业支出”总账科目核算事业支出业务。发生事业支出时，借记“事业支出”科目，贷记“银行存款”、“零余额账户用款额度”、“财政补助收入”等科目。年终结账时将该科目的借方余额转入“事业结余”科目，借记“事业结余”科目，贷记“事业支出”科目。

三、经营收入和经营支出的核算

（一）经营收入的核算

1. 经营收入的管理要求

经营收入是事业单位在专业活动及其辅助活动以外的经营活动取得的收入，如作为事业单位的剧院取得的演出收入是事业收入，剧院附设的商品部取得的销售收入则是经营收入。经营收入是非独立核算的经营活动取得的收入。如剧院所属的作为独立法人的乐队的商业演出收入应当单独核算，如将一部分纯收入上缴剧院，剧院应当作为附属单位缴款处理。

事业收入与经营收入均是因事业单位向社会提供了商品或服务而应获取的收入。不同之处是，经营活动体现了保本获利原则，只能是从商品或服务接受方取得收入。事业收入体现了事业活动的公益性原则，可能从商品或服务的接受方取得了补偿性收入，也可能从财政取得了补偿性资金。

事业单位经营收入主要有：事业单位非独立核算部门销售商品取得的销售收入

和提供服务取得的服务收入，未纳入“收支两条线”管理的出租房屋、场地和设备取得的租赁收入以及其他经营收入。

事业单位的经营活动要遵循自我维持原则，在经营活动中取得的经营收入一般应当能够弥补经营活动中发生的经营支出。事业单位不能用事业收入弥补经营活动亏损，但可以将经营活动的结余用以支持事业活动。

经营活动一般应按照权责发生制原则核算和计量。

2. 经营收入的核算

事业单位应设置“经营收入”总账科目核算经营收入。事业单位取得或确认经营收入，借记“银行存款”、“应收账款”、“应收票据”等科目，属于增值税小规模纳税人的，按照实际收到的价款贷记“经营收入”科目；属于增值税一般纳税人，按照应缴纳的增值税销项税额贷记“应交税金”科目，按照实际收到的价款扣除应交增值税销项税额后的余额贷记“经营收入”科目。

（二）经营支出的核算

经营支出是指事业单位在专业活动及其辅助活动之外开展的非独立核算经营活动发生的支出。事业单位应当严格区分经营支出和事业支出，不能将经营支出的项目列为经营支出，也不能将事业支出的项目列为经营支出。

经营支出的主要特征有：

1. 支出是因非独立核算的经营性业务而发生；
2. 支出需要由经营活动收入补偿；
3. 经营支出应当与经营收入相互配比。

事业单位应设置“经营支出”总账科目核算经营支出业务。事业单位发生各项经营支出时，借记“经营支出”科目，贷记“银行存款”等科目。实行成本核算的事业单位，应将结转已销售产品或劳务成果的成本，按照其实际成本，借记“经营支出”科目，贷记“产成品”科目。期末应将该科目借方余额转入“经营结余”科目，借记“经营结余”科目，贷记“经营支出”科目。

四、成本费用的核算

事业单位成本核算，是指事业单位运用会计程序和会计方法，按照确定的成本计算对象计算出产品或劳务成本的过程。事业单位所提供的产品或服务，具备准公共产品性质，其成本补偿，一部分来源于从产品受服务方取得的事业或经营收入，另一部分则来源于财政资金。对经营活动进行成本核算的主要目的是为了提高其经济业务的管理水平，提高资金使用效益，考核事业成果，确定收费标准，筹划资金来源，而不是计算确定盈亏。事业单位计算出的产品或劳务成本，主要是为事业单位的管理服务，并不对外提供。此外，很多情况下，事业单位的产品或服务成本是不完全的成本，并没有包括固定资产折旧数额。

事业单位成本计算程序如下：

1. 确定成本计算对象。事业单位业务和经营活动内容广泛，成本计算对象也是多种多样，可以是生产的产品、研究的课题、服务的项目、专项工程或工作。例如，科学事业单位可以以研究室、业务部或课题组为成本核算单位，也可以以科研课题、项目、产品等为成本核算对象。

2. 划分成本项目。成本项目是指对成本费用按照用途进行的分类。事业单位成本项目包括人员经费和公用经费中的相关费用，如工资、津贴补贴、办公费、水电费、设备购置费等。

3. 确定成本计算期。成本计算期是指成本计算的起止日期。事业单位的成本计算可以是定期的，也可以是不定期的。通常情况下，产品成本计算以月为成本计算期，课题研究一般以课题周期为成本计算期，跨年度的课题分年度计算，课题结束计算全部成本。

4. 成本归集与分配。成本费用归集分配的基本原则是，直接费用直接计入成本计算对象，间接费用按照一定标准分配计入成本计算对象。

事业单位成本费用核算的账务处理如下：

事业单位如进行成本核算，应设置“成本费用”、“间接费用”等总账科目。发生的直接费用，借记“成本费用”，贷记“材料”、“银行存款”等科目。发生的间接费用，先记入“间接费用”科目，借记“间接费用”科目，贷记“材料”、“银行存款”等科目。再按一定标准，将间接费用分配计入成本，借记“成本费用”科目，贷记“间接费用”科目。成本计算期结束，借记“产成品”科目，贷记“成本费用”科目。

实行成本核算的事业单位以及事业单位内部实行成本核算的部门，其发生的成本费用均须按支出用途分别归集到“事业支出”和“经营支出”的相应科目中，成本费用计算与事业支出和经营支出应分别进行。在“事业支出”或“经营支出”下设相关科目，核算结转的成本金额。

五、结余与结余分配的核算

（一）事业结余的核算

事业结余是指事业单位在一定期间内各项事业活动收入减去各项事业活动支出后的余额。

事业活动收入包括财政补助收入、上级补助收入、附属单位缴款、事业收入和其他收入，事业活动支出包括拨出经费、事业支出、上缴上级支出、非经营业务负担的销售税金、对附属单位补助等。

事业单位应当设置“事业结余”科目。会计期末，计算结余时，将“财政补助收入”、“上级补助收入”、“附属单位缴款”、“事业收入”、“其他收入”等科目余额转入“事业结余”科目，借记“财政补助收入”、“上级补助收入”、“附属单位缴款”、“事业收入”及“其他收入”科目，贷记“事业结余”科目；将“拨出

经费”、“事业支出”、“上缴上级支出”、“销售税金（非经营业务）”、“对附属单位补助”等科目余额转入“事业结余”科目，借记“事业结余”科目，贷记“拨出经费”、“事业支出”、“上缴上级支出”、“销售税金”、“对附属单位补助”等科目。

年度终了，事业单位应当按规定将当年的事业结余转入“结余分配”科目。

（二）经营结余的核算

经营结余是指事业单位在一定期间内各项经营活动收入与经营活动支出相抵后的余额，经营活动支出包括经营支出和经营业务负担的销售税金。

事业单位应当设置“经营结余”科目。会计期末，计算结余时，将“经营收入”科目余额转入“经营结余”科目，借记“经营收入”科目，贷记“经营结余”科目；将“经营支出”、“销售税金（经营业务）”等科目余额转入“经营结余”科目，借记“经营结余”科目，贷记“经营支出”、“销售税金”等科目。

年度终了，经营结余通常应当转入“结余分配”，但如为亏损，则不予结转。

【例 20-4】20×9 年 12 月 31 日，某事业单位有关收支科目的余额有：财政补助收入的贷方余额为 235 000 元、上级补助收入的贷方余额为 44 000 元、事业收入的贷方余额为 172 000 元、经营收入的贷方余额为 94 000 元，事业支出的借方余额为 428 000 元、经营支出的借方余额为 64 000 元。年终结账时，该事业单位的账务处理如下：

（1）将财政补助收入、上级补助收入、事业收入和事业支出结转至事业结余

借：财政补助收入	235 000
上级补助收入	44 000
事业收入	172 000
贷：事业结余	451 000
借：事业结余	428 000
贷：事业支出	428 000

（2）将经营收入和经营支出结转至经营结余

借：经营收入	94 000
贷：经营结余	94 000
借：经营结余	64 000
贷：经营支出	64 000

（3）假设按规定上述事业结余均属于非专用资金，可转入结余分配

借：事业结余	23 000
贷：结余分配	23 000

（4）经营收入与经营支出的差额为 30 000 元（94 000 - 64 000），可转入结余分配

借：经营结余	30 000
--------	--------

贷：结余分配

30 000

(三) 结余分配

事业单位当年实现的结余，应当按照规定进行分配。结余分配的内容主要有两项：一是有所得税交纳业务的事业单位计算应交所得税；二是事业单位计提专用基金。进行上述分配后，当年结存的未分配结余转入事业基金（一般基金）。

事业单位应当设置“结余分配”科目，一般应设置“应交所得税”、“提取专用基金”等明细科目。年度终了，将事业结余和经营结余转入“结余分配”科目，借记“事业结余”、“经营结余”科目，贷记“经营结余”科目。有所得税缴纳业务的事业单位计算应缴纳的所得税，借记“结余分配——应交所得税”科目，贷记“应交税金”科目。计算应提取的专用基金，借记“结余分配——提取专用基金”科目，贷记“专用基金”科目。分配后，将未分配结余转入“事业基金——一般基金”科目，借记“结余分配”科目，贷记“事业基金——一般基金”科目。

【例 20-5】沿用【例 20-4】。20×9 年末结账后，该事业单位当年实现事业结余 23 000 元，经营结余 30 000 元。假设该单位按当年事业结余和经营结余的 10% 提取职工福利基金。账务处理如下：

(1) 计算提取职工福利基金 $(23\,000 + 30\,000) \times 10\% = 5\,300$ (元)

借：结余分配——提取专用基金 5 300

贷：专用基金——职工福利基金 5 300

(2) 结转未分配结余 $53\,000 - 5\,300 = 47\,700$ (元)

借：结余分配 47 700

贷：事业基金——一般基金 47 700

六、对外投资的核算

事业单位的对外投资是指事业单位利用货币资金、实物和无形资产等方式向其他单位的投资，包括债券投资和其他投资。其中，债券投资是指事业单位购入的国库券等债券。其他投资是指事业单位利用货币资金、实物资产（固定资产、材料等）和无形资产等向其他单位的投资。

事业单位应设置“对外投资”总账科目核算对外投资。

(一) 债券投资的核算

事业单位购入各种债券时，按照实际支付的款项借记“对外投资”科目，贷记“银行存款”等科目；同时要反映事业基金中投资基金的增加和一般基金的减少，借记“事业基金——一般基金”科目，贷记“事业基金——投资基金”科目；债券到期收回投资或将未到期的债券对外出售，按照实际收到的金额借记“银行存款”科目，贷记“对外投资”科目，按照借贷方之间的差额，借记或贷记“其他收入”科目。同时要调整事业基金相关明细科目，借记“事业基金——投资基金”科目，贷记“事业基金——一般基金”科目。

事业单位对外投资时要调整事业基金相关明细科目,原因是事业单位对外投资资金来源主要是历年累计收支结余,没有可运用的事业基金则不能对外投资;事业单位进行对外投资后,可安排用于弥补日常收支差额的资金相应减少。

(二) 以固定资产对外投资的核算

事业单位以固定资产对外投资时,按照评估价或合同、协议确认的价值借记“对外投资”科目,贷记“事业基金——投资基金”科目,同时,按照固定资产账面原价借记“固定基金”科目,贷记“固定资产”科目。

(三) 以材料对外投资的核算

事业单位如为增值税一般纳税人,以材料对外投资时,按照合同协议确定的价值借记“对外投资”科目,按照材料账面价值(不含增值税)贷记“材料”科目,按照应交增值税销项税额的金额贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”科目,按照合同协议确定的价值与材料账面价值和应交增值税之间的差额,借记或贷记“事业基金——投资基金”科目;同时按照材料账面价值借记“事业基金——一般基金”科目,贷记“事业基金——投资基金”科目。

事业单位如为增值税小规模纳税人,以材料对外投资时,按照合同协议确定的价值借记“对外投资”科目,按照材料账面价值贷记“材料”科目,按照合同协议确定的价值与材料账面价值的差额,借记或贷记“事业基金——投资基金”科目;同时按照材料账面价值借记“事业基金——一般基金”科目,贷记“事业基金——投资基金”科目。

(四) 以无形资产对外投资的核算

事业单位以无形资产对外投资时,按照双方确定的价值,借记“对外投资”科目,按照无形资产的账面原价贷记“无形资产”科目,按借贷方的差额借记或贷记“事业基金——投资基金”科目。同时按照无形资产账面价值,借记“事业基金——一般基金”科目,贷记“事业基金——投资基金”科目。

事业单位对外投资取得的投资收益应在“其他收入”科目中核算。

七、固定资产融资租入及修缮的核算

事业单位通过融资租赁方式租入固定资产时,借记“固定资产”科目,贷记“其他应付款”科目;支付租金时,借记有关支出科目,贷记“固定基金”科目;同时借记“其他应付款”科目,贷记“银行存款”科目。

【例 20-6】某事业单位采用融资租赁方式从 A 单位租入专用设备一台,用于单位的事业活动。租赁合同规定,该设备的租赁期为 6 年,每年应支付的租金为 80 000 元。租赁期满,该事业单位付清租金后,可用 4 500 元优惠价购买该设备。租入设备时发生运费及安装费 4 600 元,以银行存款支付。账务处理如下:

(1) 租入固定资产

借: 固定资产——专用设备

489 100

贷：其他应付款——某租赁公司	484 500
银行存款	4 600
(2) 每年支付租金 80 000 元	
借：事业支出	80 000
贷：固定基金	80 000
同时，借：其他应付款	80 000
贷：银行存款	80 000
(3) 6 年后，用存款支付设备优惠款 4 500 元，购买取得该项设备	
借：事业支出	4 500
贷：固定基金	4 500
同时，借：其他应付款——某租赁公司	4 500
贷：银行存款	4 500

【例 20-7】某事业单位计划使用项目经费支付办公大楼大型修缮费 32 000 元，款项通过财政零余额账户直接支付。根据规定，该项大型修缮支出应当资本化，增加固定资产价值。改建过程中取得变价收入 3 900 元，存入银行，同时应增加修购基金。账务处理如下：

借：事业支出	32 000
贷：财政补助收入	32 000
借：银行存款	3 900
贷：专项基金——修购基金	3 900
借：固定资产	28 100
贷：固定基金	28 100

第三节 民间非营利组织特定业务的核算

一、捐赠收入的核算

(一) 捐赠的概念

捐赠属于非交换交易的一种，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. 捐赠是无偿地转让资产或者取消负债，属于非交换交易。

2. 捐赠是自愿地转让资产或者取消负债等。捐赠是自愿的，从而将捐赠与如纳税、征收罚款等其他非交换交易区分开来。

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来。
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来，分别核算和反映。

（二）捐赠收入的分类

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，应当视相关资产提供者对资产的使用是否设置了限制，分别对限定性收入和非限定性收入进行核算。

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，则所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，则所确认的相关捐赠收入为非限定性捐赠收入。

（三）捐赠承诺

为了对捐赠进行正确地核算，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。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。

（四）劳务捐赠

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。对于民间非营利组织接受的劳务捐赠，不予确认，但应当在会计报表附注中作相关披露。

（五）捐赠收入的账务处理

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的不同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”明细科目当期贷方发生额转入“非限定性净资产”科目，将该科目中“限定性收入”明细科目当期贷方发生额转入“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(比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, 将本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 20-8】20×9 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 20-9】20×9 年 6 月 16 日, X 基金会与乙企业签订了一份捐赠协议。协议规定, 自 20×9 年 7 月 1 日至 20×9 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 X 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 X 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, X 基金会在 20×9 年 7 月底收到了乙企业捐赠的款项 90 000 元。X 基金会的账务处理如下:

20×9 年 6 月 16 日, 不满足捐赠收入的确认条件, 不需进行账务处理。

20×9 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
----------------	--------

20×9 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 20-10】20×9 年 8 月 24 日, 某基金会与某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, 20×9 年 9 月 12 日, 该基金会收到了乙企业捐赠的款项 180 000 元。20×9 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。20×9 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:

20×9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。

20×9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

20×9年10月9日,按照实际发生的金额,确认业务活动成本。

20×9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20-11】20×9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2010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,20×9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。假定自20×9年10月1日至20×9年12月31日,该民间非营利组织共收到此项基金的存款利息9 000元。账务处理如下:

20×9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。

20×9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

20×9年10月1日至20×9年12月31日,按照实际收到的利息金额,确认利息收入。

【例20-12】20×9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:

20×9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

二、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

三、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、开展其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示。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下，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 20-16】20×9 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 20-17】20×9 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

四、净资产的核算

（一）净资产概述

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：

第一，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。

第二，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。

第三，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。

第四，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。

第五,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”科目来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 20-18】20×9 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 2×10 年度科研竞赛的前十名学生。账务处理如下:

(1) 20×9 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) 20×9 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 20-19】沿用【例 20-18】。该民办学校在 20×9 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。账务处理如下:

(1) 20×9 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) 20×9 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 20-20】沿用【例 20-18】。假设该民办学校在 2×10 年 10 月将 20×9 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（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 20-21】20×9 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。2×10 年 1 月 12 日，某基金会购入设备，价值 550 000 元。2×10 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。

（1）20×9 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) 20×9年12月31日，将捐赠收入结转 to 限定性净资产

借：捐赠收入 600 000
贷：限定性净资产 600 000

(3) 2×10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) 2×10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 20-22】20×9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20×8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。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。

本章主要参考法规索引

1. 《事业单位会计准则（试行）》（1997年5月28日财政部发布，自1998年1月1日起试行）
2. 《事业单位会计制度》（1997年7月17日财政部发布，自1998年1月1日起执行）
3. 《财政部国库制度改革试点会计核算办法》（2001年7月27日财政部发布）

4. 《财政部国库制度改革试点会计核算办法》的补充规定（2002年6月6日财政部发布）
5. 《民间非营利组织会计制度》（2004年8月18日财政部发布，自2005年1月1日起实施）

TopSage.com

2010 年《中级会计实务·应试指南》调整说明

1、位置：【综合】2010 年《中级会计实务·应试指南》调整说明

【勘误日期：
2010-1-4】

为让广大学员赢得更多时间学习，提前备考。中华会计网校在 2010 年教材未颁布的情况下，凭借多年教学积累，于 2009 年 11 月推出了全新编写的“2010 年会计职称梦想成真系列辅导丛书之《应试指南》”。通过与最新颁布的 2010 年教材对比，《应试指南》在内容描述上与教材存在部分差异，但对考试没有实际影响，所有学员均可放心使用。

一、总体说明

中级会计实务应试指南主要是涉及到五章的章节顺序调整，即原第 5 章金融资产改为了第 9 章金融资产，使得原第 6、7、8、9 改为了新的第 5、6、7、8 章。内容无实质性调整。

二、具体调整

第一章 总论

无调整。

第二章 存货

无调整

第三章 固定资产

2010 年教材增加了高危行业提取安全生产费的处理，且处理和企业会计准则 2008 的讲解有些差异。但该调整不会影响到辅导书中的习题，2010 年网校课程也是按新的内容进行讲解，对讲义的这一小点内容，按调整后的掌握就可以。

具体如下：

位置	原文	调整为
第 33 页	高危行业企业按照国家规定提取的安全生产费用以及具有类似性质的各项费用，应通过“专项储备”单独反映。企业使用专项储备支付安全生产检查费等费用性支出时，应冲减专项储备。企业使用提取的安全生产费用购建需要安装的安全防护设备等资产时，先通过“在建工程”科目核算，待安全项目完工达到预定可使用状态时，再将“在建工程”科目的余额转入“固定资产”科目。对于作为固定资产管理和核算的安全防护设备等，企业应当按规定	高危行业企业按照国家规定提取的安全生产费用，应当计入相关产品的成本或当期损益，同时记入“专项储备”科目。企业使用提取的安全生产费时，属于费用性支出的，直接冲减专项储备。企业使用提取的安全生产费形成固定资产的，应当通过“在建工程”科目归集所发生的支出，待安全项目完工达到预定可使用状态时确认为固定资产；同时，按形成固定资产的成本冲减专项储备，并确认相同金额的累计折旧。该固定资产在以后期间不再计提折旧。

	计提折旧。	
<p>第四章 投资性房地产</p> <p>无调整</p> <p>第五章 金融资产</p> <p>调整为第九章金融资产，内容无调整。</p> <p>第六章 长期股权投资</p> <p>调整为第五章长期股权投资，内容无实质调整。</p> <p>具体如下：</p>		
位置	原文	调整为
第 97 页	表格右侧前两行： 应当按照“第五章 金融资产”有关规定处理。 应当按照“第九章 资产减值”有关规定处理。	应当按照“第九章 金融资产”有关规定处理。 应当按照“第八章 资产减值”有关规定处理。
<p>第七章 无形资产</p> <p>调整为第六章无形资产，内容无调整。</p> <p>第八章 非货币性资产交换</p> <p>调整为第七章非货币性资产交换，内容无调整。</p> <p>第九章 资产减值</p> <p>无调整。</p> <p>第十章 股份支付</p> <p>无调整。</p> <p>第十一章 长期负债及借款费用</p> <p>无调整。</p> <p>第十二章 债务重组</p> <p>无调整。</p> <p>第十三章 或有事项</p>		

无调整。

第十四章 收入

无调整。

第十五章 所得税

无调整。

第十六章 外币折算

无调整。

第十七章 会计政策、会计估计变更和差错更正

无调整。

第十八章 资产负债表日后事项

无调整。

第十九章 财务报告

无调整。

第二十章 预算会计和非营利组织会计

本章教材简化了事业单位和非营利组织相关内容的介绍，对于这些基础内容，应试指南在这里列示出来，以使学员能全面了解。本章应试指南根据教材内容的变化，对结构和框架进行了调整。

具体如下：

位置	原文	调整为
第 375 页	四、民间非营利组织收入的核算，主要包括捐赠收入、政府补助收入和会费收入等 五、民间非营利组织费用的核算，主要包括业务活动成本、管理费用、筹资费用和其他费用 六、民间非营利组织净资产的核算，主要是限定性净资产重分类为非限定性净资产的核算	四、民间非营利组织特定业务的核算，主要包括捐赠收入、会费收入和业务活动成本等的核算 五、民间非营利组织净资产的核算

第 363 页，本章考试大纲要求和本章基本内容框架调整为：

本章考试大纲要求

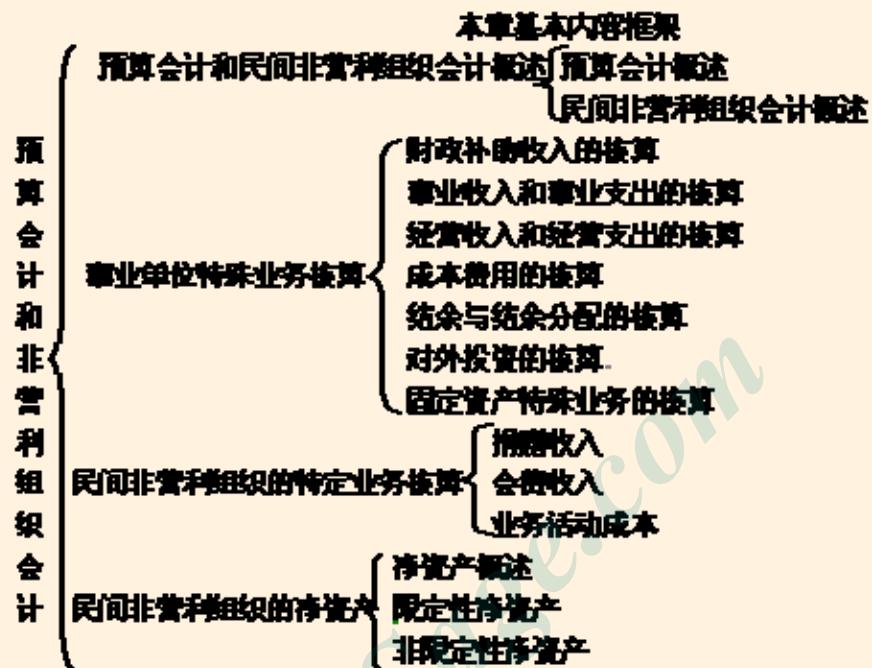
（一）掌握事业单位特殊业务的核算

(二)掌握民间非营利组织特定业务的核算

(三)掌握民间非营利组织净资产的核算

(四)熟悉民间非营利组织会计概述

(五)了解预算会计体系、预算会计要素、民间非营利组织的财务会计报告



2010 年《中级会计实务·应试指南》勘误

1、位置：【第 4 章】【第 55 页】55 页下面图示

【勘误日期：
2009-12-23】

第一行由固定资产等改为投资性房地产，箭头应由“向右”改为“向左”。
第二行由投资性房地产改为固定资产等，箭头应由“向左”改为“向右”。

2、位置：【第 4 章】【第 64 页】64 页第 3 题答案

【勘误日期：
2009-12-14】

原题：

(2)2006 年度：

②借：在建工程	7 990 000	
贷：工程物资		7 020 000
库存商品		800 000
应交税费—应交增值税—销项税额	170 000	
④借：固定资产	10 000 000	
贷：在建工程		10 000 000
⑥借：管理费用	600 000	
贷：累计摊销		600 000
⑦借：管理费用	100 000	
贷：累计折旧		100 000

(3)2008 年 12 月 31 日：

借：投资性房地产	40 000 000	
累计折旧	500 000	
累计摊销	2 400 000	
贷：固定资产		10 000 000
无形资产		30 000 000
资本公积—其他资本公积		2 900 000

更正：

(2)2006 年度：

②借：在建工程	8 290 000	
贷：工程物资		7 020 000
库存商品		800 000
应交税费—应交增值税—销项税额	170 000	
累计摊销	300 000	
④借：固定资产	10 300 000	
贷：在建工程		10 300 000
⑥借：管理费用	300 000	
贷：累计摊销		300 000
⑦借：管理费用	103 000	
贷：累计折旧		103 000

(3)2008 年 12 月 31 日:

借: 投资性房地产	40 000 000	
累计折旧	515 000	
累计摊销	2 400 000	
贷: 固定资产	10 300 000	
无形资产	30 000 000	
资本公积—其他资本公积	2 615 000	

3、位置: 【第 5 章】 【第 75 页】 75 页第四题答案第 (3)

【勘误日期:

2009-12-7】

原题:

借: 银行存款	955	
贷: 持有至到期投资—成本	800	
	—应计利息	800
	—利息调整	56.3
投资收益	18.68	

更正:

借: 银行存款	955	
贷: 持有至到期投资—成本	800	
	—应计利息	80
	—利息调整	56.32
投资收益	18.68	

4、位置: 【第 6 章】 【第 109 页】 109 页单选题第 24 题答案及解析

【勘误日期:

2009-12-14】

原题: 24. C

【解析】处置 50% 投资后, 该项长期股权投资的账面价值为 2 400 万元, 其中包括成本 1 750 万元, 原确认的损益调整 200 万元, 原确认的其他权益变动 450 万元。20×9 年 5 月 8 日甲公司应分得的利润 300 (2 000×15%) 万元超过乙公司账面可供分配利润中属于甲公司享有的部分 200 万元的差额, 应确认为投资收益。会计处理为:

借: 应收股利	300	
贷: 长期股权投资	200	
投资收益	100	

更正: 24. A

【解析】处置 50% 投资后, 该项长期股权投资的账面价值为 2 400 万元, 其中包括成本 1 750 万元, 原确认的损益调整 200 万元, 原确认的其他权益变动 450 万元。20×9 年 5 月 8 日甲公司应分得的利润 300 (2 000×15%) 万元应确认为投资收益。会计处理为:

借: 应收股利	300	
贷: 投资收益	300	

5、位置: 【第 6 章】 【第 113 页】 113 页第 6 题答案 c 中分录

【勘误日期:

原题：

借：长期股权投资—乙公司—损益调整 60 (600×10%)
 资本公积—其他资本公积 40 {[600-(6 200-6 000)]×10%}
 贷：长期股权投资—乙公司—成本 10
 盈余公积 5
 利润分配—未分配利润 45
 长期股权投资—乙公司—其他权益变动 40

更正：

借：长期股权投资—乙公司—损益调整 60 (600×10%)
 资本公积—其他资本公积 40 {[600-100-(6 100-6 000)]×10%}
 贷：长期股权投资—乙公司—成本 10
 盈余公积 5
 利润分配—未分配利润 45
 长期股权投资—乙公司—其他权益变动 40

6、位置：【第6章】【第114页】第五题综合题答案

【勘误日期：
2010-1-13】

原题：（6）编制甲公司2008年2月4日的会计分录：

（7）编制甲公司2009年2月4日的会计分录：

（8）编制甲公司2010年1月4日出售股权的会计分录：

更正：（6）编制甲公司2009年2月4日的会计分录：

（7）编制甲公司2010年2月4日的会计分录：

（8）编制甲公司2011年1月4日出售股权的会计分录：

7、位置：【第9章】【第166页】第五题综合题题干及答案部分

【勘误日期：
2010-1-13】

原题：

题干中（第一个其他资料中）：A公司2009年在对上述资产进行减值处理前的利润总额为3000万元。

答案中：（2）计算上述交易或事项应确认的递延所得税资产或递延所得税负债，并进行相应的会计处理。

2009年A公司的应纳税所得额=(3 000-70-10-50-150)+(70+10+50+150)=3 000(万元)

应交税费=3 000×25%=750(万元)

所得税费用=750-54.73=695.27(万元)

借：所得税费用 695.27

递延所得税资产 54.73

贷：应交税费—应交所得税 750

更正：

题干中（第一个其他资料中）：A公司2009年的利润总额为3000万元。

答案中：（2）计算上述交易或事项应确认的递延所得税资产或递延所得税负债，并进行相应的会计处理。

2009年A公司的应纳税所得额=3000+50-30+48.9+150=3 218.9(万元)

应交税费=3 218.9×25%=804.73(万元)

所得税费用=804.73-54.73=750(万元)

借：所得税费用 750
递延所得税资产 54.73
贷：应交税费—应交所得税 804.73

8、位置：【第16章】【第290页】290页第2题答案（2）

【勘误日期：
2009-12-15】

原题：
汇兑损益净额
 $= (-23\ 000) + (-29\ 000) - (-20\ 000)$
 $= -32\ 000$ (元人民币)

更正：
汇兑损益净额
 $= (-23\ 000) + (-14\ 000) - (-12\ 000)$
 $= -25\ 000$ (元人民币)

9、位置：【第17章】【第299页】右侧答案（1）中圈2

【勘误日期：
2010-1-13】

原题：
②处理正确。理由：
N型号钢材成本 $= 300 \times 20 = 6\ 000$ (万元)
N型号钢材可变现净值
 $= 60 \times 118 - 60 \times 5 - 60 \times 2 = 6\ 660$ (万元)
N型号钢材成本小于可变现净值，不需计提跌价准备。

更正：
②处理正确。理由：
N型号钢材生产的乙产品的成本 $= 300 \times 20 + 60 \times 5 = 6\ 300$ (万元)
N型号钢材生产的乙产品的可变现净值 $= 60 \times 118 - 60 \times 2 = 6\ 960$ (万元)
N型号钢材生产的乙产品的成本小于其可变现净值，因此没有发生减值。
N型号钢材成本 $= 300 \times 20 = 6\ 000$ (万元)
N型号钢材可变现净值
 $= 60 \times 118 - 60 \times 5 - 60 \times 2 = 6\ 660$ (万元)
N型号钢材成本小于可变现净值，不需计提跌价准备。

10、位置：【第19章】【第360页】左侧圈3中第一笔分录

【勘误日期：
2010-1-13】

原题：
借：长期股权投资 251.2
贷：未分配利润—年初 227.2
资本公积—其他资本公积 24

更正：
借：长期股权投资 171.2

贷：未分配利润—年初	147.2
资本公积—其他资本公积	24

TopSage.com

2010 年《中级会计实务·应试指南》[修订版]勘误

1、位置：【综合】资产减值一章最后第五题综合题题干及答案部分

【勘误日期：
2010-1-13】

原题：

题干中（第一个其他资料中）：A 公司 2009 年在对上述资产进行减值处理前的利润总额为 3000 万元。
答案中：(2) 计算上述交易或事项应确认的递延所得税资产或递延所得税负债，并进行相应的会计处理。
2009 年 A 公司的应纳税所得额 = $(3\ 000 - 70 - 10 - 50 - 150) + (70 + 10 + 50 + 150) = 3\ 000$ (万元)
应交税费 = $3\ 000 \times 25\% = 750$ (万元)
所得税费用 = $750 - 54.73 = 695.27$ (万元)
借：所得税费用 695.27
 递延所得税资产 54.73
 贷：应交税费—应交所得税 750

更正：

题干中（第一个其他资料中）：A 公司 2009 年的利润总额为 3000 万元。
答案中：(2) 计算上述交易或事项应确认的递延所得税资产或递延所得税负债，并进行相应的会计处理。
2009 年 A 公司的应纳税所得额 = $3000 + 50 - 30 + 48.9 + 150 = 3\ 218.9$ (万元)
应交税费 = $3\ 218.9 \times 25\% = 804.73$ (万元)
所得税费用 = $804.73 - 54.73 = 750$ (万元)
借：所得税费用 750
 递延所得税资产 54.73
 贷：应交税费—应交所得税 804.73

2、位置：【综合】长期股权投资一章最后练习第五题综合题答案部分

【勘误日期：
2010-1-13】

原题：(6) 编制甲公司 2008 年 2 月 4 日的会计分录：
(7) 编制甲公司 2009 年 2 月 4 日的会计分录：
(8) 编制甲公司 2010 年 1 月 4 日出售股权的会计分录：

更正：(6) 编制甲公司 2009 年 2 月 4 日的会计分录：
(7) 编制甲公司 2010 年 2 月 4 日的会计分录：
(8) 编制甲公司 2011 年 1 月 4 日出售股权的会计分录：

3、位置：【第 4 章】【第 55 页】55 页下面图示

【勘误日期：
2009-12-29】

第一行由固定资产等改为投资性房地产，箭头应由“向右”改为“向左”。
第二行由投资性房地产改为固定资产等，箭头应由“向左”改为“向右”。

4、位置：【第 4 章】【第 64 页】计算分析题第 3 题答案部分

【勘误日期：
2010-1-13】

原题：

(2)2006 年度:

②借: 在建工程	7 990 000	
贷: 工程物资		7 020 000
库存商品		800 000
应交税费—应交增值税—销项税额	170 000	
④借: 固定资产	10 000 000	
贷: 在建工程		10 000 000
⑥借: 管理费用	600 000	
贷: 累计摊销		600 000
⑦借: 管理费用	100 000	
贷: 累计折旧		100 000

(3)2008 年 12 月 31 日:

借: 投资性房地产	40 000 000	
累计折旧	500 000	
累计摊销	2 400 000	
贷: 固定资产		10 000 000
无形资产		30 000 000
资本公积—其他资本公积		2 900 000

更正:

(2)2006 年度:

②借: 在建工程	8 290 000	
贷: 工程物资		7 020 000
库存商品		800 000
应交税费—应交增值税—销项税额	170 000	
累计摊销	300 000	
④借: 固定资产	10 300 000	
贷: 在建工程		10 300 000
⑥借: 管理费用	300 000	
贷: 累计摊销		300 000
⑦借: 管理费用	103 000	
贷: 累计折旧		103 000

(3)2008 年 12 月 31 日:

借: 投资性房地产	40 000 000	
累计折旧	515 000	
累计摊销	2 400 000	
贷: 固定资产		10 300 000
无形资产		30 000 000
资本公积—其他资本公积		2 615 000

5、位置: 【第 17 章】【第 299 页】右侧答案部分 (1) 中圈 2

【勘误日期:
2010-1-13】

原题:

②处理正确。理由:

N 型号钢材成本=300×20=6 000(万元)

N 型号钢材可变现净值

=60×118-60×5-60×2=6 660(万元)

N 型号钢材成本小于可变现净值，不需计提跌价准备。

更正：

②处理正确。理由：

N 型号钢材生产的乙产品的成本=300×20+60×5=6 300(万元)

N 型号钢材生产的乙产品的可变现净值=60×118-60×2=6 960(万元)

N 型号钢材生产的乙产品的成本小于其可变现净值，因此没有发生减值。

N 型号钢材成本=300×20=6 000(万元)

N 型号钢材可变现净值

=60×118-60×5-60×2=6 660(万元)

N 型号钢材成本小于可变现净值，不需计提跌价准备。

6、位置：【第 19 章】【第 360 页】左侧圈 3 第一笔分录

【勘误日期：

2010-1-13】

原题：

借：长期股权投资 251.2

贷：未分配利润—年初 227.2

资本公积—其他资本公积 24

更正：

借：长期股权投资 171.2

贷：未分配利润—年初 147.2

资本公积—其他资本公积 24