

# 注册会计师 CPA 电子教材

## 全国职业经理MBA双证班

认证系列：职业经理、人力资源总监、营销经理、品质经理、生产经理、物流经理、项目经理、企业培训师、酒店经理、市场总监、财务总监、行政总监、采购经理、营销策划师、企业管理咨询师、企业总经理等高级资格认证。

颁发双证：高级经理资格证书+MBA 高等教育研修结业证书（含 2 年全套学籍档案）

证书说明：证书全国通用、电子注册，是提干、求职、晋级、移民的有效依据

学习期限：3 个月（允许工作经验丰富学员提前毕业） 收费标准：全部学费 **1280** 元

咨询电话：13684609885 0451- 88342620 招生网站：<http://www.mh jy. net>

电子邮箱：[xchy007@163.com](mailto:xchy007@163.com) 颁证单位：中国经济管理大学 承办单位：美华管理人才学校

**全国招生 函授教育 颁发双证 权威有效**



职业经理 MBA 整套实战教程

千本好书 **免费** 下载 学校网址：[www.mh jy. net](http://www.mh jy. net)

# 全国Mini-MBA职业经理双证班



精品课程 权威双证 全国招生 请速充电

你可能准备跳槽或者求职, 却为缺少行业经验和专业证书而被用人单位百般挑惕!

你可能目前衣食无忧, 但随着年龄的增长和社会竞争压力的增大, 因为得不到专业的全新培训而失去竞争的机会和面临被淘汰的危机。

美华教育携手中国经济管理大学面向全国举办迷你 MBA 职业经理双证书班, 毕业颁发双证书。

## 招生专业及其颁发证书

认证项目	颁发双证	学费
全国《职业经理》MBA 高等教育双证书班	高级职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书	1280 元
全国《人力资源总监》MBA 双证书班	高级人力资源总监职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修证书	1280 元
全国《生产经理》MBA 高等教育双证班	高级生产管理职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书	1280 元
全国《品质经理》MBA 高等教育双证班	高级品质管理职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书	1280 元
全国《营销经理》MBA 高等教育双证班	高级营销经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书	1280 元
全国《物流经理》MBA 高等教育双证班	高级物流管理职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育结业证书	1280 元
全国《项目经理》MBA 高等教育双证班	高级项目管理职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书	1280 元
全国《市场总监》MBA 高等教育双证书班	高级市场总监职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书	1280 元
全国《酒店经理》MBA 高等教育双证班	高级酒店管理职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书	1280 元
全国《企业培训师》MBA 高等教育双证班	企业培训师高级资格认证毕业证书+2 年制 MBA 高等教育研修证书	1280 元
全国《财务总监》MBA 高等教育双证班	高级财务总监职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书	1280 元
全国《营销策划师》MBA 双证书班	高级营销策划师高级资格认证证书+2 年制 MBA 高等教育研修证书	1280 元
全国《企业总经理》MBA 高等教育双证班	全国企业总经理高级资格证书+2 年制 MBA 高等教育研修结业证书	1280 元
全国《行政总监》MBA 高等教育双证班	高级行政总监职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育结业证书	1280 元
全国《采购经理》MBA 高等教育双证班	高级采购管理职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育结业证书	1280 元
全国《医院管理》MBA 高等教育双证班	高级医院管理职业经理资格证书+2 年制 MBA 高等教育结业证书	1280 元
全国《企业管理咨询师》MBA 双证班	高级企业管理咨询师资格证书+2 年制 MBA 高等教育结业证书	1280 元



### 【授课方式】 全国招生、函授学习、权威双证

我校采用国际通用3结合的先进教育方式授课（远程函授+教学电子光盘自修+网络学院持续视频学习）



### 【颁发证书】 学员毕业后可以获取权威双证书与全套学员学籍档案

- 1、毕业后可以获取相应专业钢印《高级职业经理资格证书》;
- 2、毕业后可以获取2年制的《MBA研究生课程高等教育研修结业证书》;



### 【证书说明】

1. 证书加盖中国经济管理大学钢印和公章（学校官方网站电子注册查询、随证书带整套学籍档案）;
2. 毕业获取的证书与面授学员完全一致，无“函授”字样，与面授学员享有同等待遇，证书是学员求职、提干、晋级的有效证明；。



### 【学习期限】 3个月（允许有工作经验学员提前毕业，毕业获取证书后学校仍持续辅导2年）



### 【收费标准】 全部费用1280元（含教材光盘、认证辅导、注册证书、学籍注册等全部费用）

函授学习为你节省了大量的宝贵的学习时间以及昂贵的MBA导师的面授费用，是经理人首选的学习方式。



### 【招生对象】

- 1、对管理知识感兴趣，具有简单电脑操作能力（有2年以上相应工作经验者可以申请提前毕业）。
- 2、年龄在20—55岁之间的各界管理知识需求者均可报名学习。



### 【教程特点】

- 1、完全实战教材，注重企业实战管理方法与中国管理背景完美融合，关注学员实际执行能力的培养；
- 2、对学员采用1对1顾问式教学指导，确保学员顺利完成学业、胸有成竹的走向领导岗位；
- 3、互动学习（专家、顾问24小时接受在线咨询，第一时间回答学员的提问和咨询）



### 【考试说明】

1. 卷面考核：毕业试卷是一套完整的情景模拟试卷（与工作相关联的基础问卷）
2. 论文考核：毕业需要提交2000字的论文（学员不需要参加毕业论文答辩但论文中必修体现出5点独特的企业管理心得）
3. 综合心理测评等问卷。



### 【颁证单位】

中国经济管理大学经中华人民共和国香港特别行政区批准注册成立。目前中国经济管理大学课程涉及国际学位教育、国际职业教育等。学院教学方式灵活多样，注重人才的实际技能的培养，向学员传授先进的管理思想和实际工作技能，学院会永远遵循“科技兴国、严谨办学”的原则不断的向社会提供优秀的管理人才。



### 【承办单位】

美华管理人才学校是中国最早由教委批准成立的“工商管理MBA实战教育机构”之一，由资深MBA教育专家、教育协会常务理事徐传有教授担任学校理事长。迄今为止，已为社会培养各类“能力型”管理人才近10万余人，并为多家企业提供了整合策划和企业内训，连续13年被教委评选为《优秀成人教育学校》《甲级先进办学单位》。办学多年来，美华人独特的教学方法，先进的教学理念赢得了社会各界的高度赞誉和认可。



【咨询电话】13684609885 0451--88342620

【咨询教师】王海涛 郑毅

【学校网站】<http://www.mhjy.net>

【咨询邮箱】[xchy007@163.com](mailto:xchy007@163.com)



## 【报名须知】

- 1、报名登记表格下载后详细填写并发送邮件至 [xchy007@163.com](mailto:xchy007@163.com) (入学时不需要提交相片，毕业提交试卷同时邮寄4张2寸相片和一张身份证复印件即可)
- 2、交费后请及时电话通知招生办确认，以便于收费当日学校为你办理教材邮寄等入学手续。



## 【证书样本】(全国招生 函授学习 权威双证 请速充电)

(高级职业经理资格证书样本)

(两年制研究生课程高等教育结业证书样本)



## 【学费缴纳方式】可以选择以下任意一种方式缴纳学费

方式一	学校地址	邮寄地址：哈尔滨市道外区南马路 120 号职工大学 109 室 邮政编码：150020      收件人：王海涛
方式二	学校帐号	学校帐号：184080723702015 账号户名：哈尔滨市道外区美华管理人才学校 开户银行：哈尔滨银行龙江支行 支付系统行号：313261018018
方式三	交通银行 (太平洋卡)	帐号：40551220360141505      户名：王海涛 开户行：交通银行哈尔滨分行信用卡中心
方式四	邮政储蓄 (存折)	帐号：602610301201201234      户名：王海涛 开户行：哈尔滨道外储蓄中心
方式五	中国工商银行 (存折)	帐号：3500016701101298023      户名：王海涛 开户行：哈尔滨市道外区靖宇支行
方式六	建设银行帐户 (存折)	中国人民建设银行帐户 (存折)： 1141449980130106399 用户名：王海涛
方式七	农业银行帐户 (卡号)	农业银行帐户 (卡号)： 6228480170232416918 用户名：王海涛 农行卡开户银行：中国农业银行黑龙江分行营业部道外支行景阳支行

可以选择任意一种方式缴纳学费，建议使用第五种方式（中国工商银行，比较方便快捷）收到学费的当天，学校就会用邮政特快的方式为你邮寄教材和考试问卷。

<http://www.mhgy.net>



# 第一章 总 论

## 第一节 会计概述

### 一、会计的定义

会计是以货币为主要计位单位，反映和监督一个单位经济活动的一种经济管理工作。在企业，会计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。会计是随着人类社会生产的发展和经济管理的需要而产生、发展并不断完善起来的。人类文明不断进步，社会经济活动不断革新，生产力不断提高，会计的核算内容、核算方法等也得到了较大发展，逐步由简单的计量与记录行为，发展成为以货币单位综合地反映和监督经济活动过程的一种经济管理工作，并在参与单位经营管理决策、提高资源配置效率、促进经济健康持续发展方面发挥积极作用。

### 二、会计的作用

会计是现代企业的一项重要的基础性工作，通过一系列会计程序，提供决策有用的信息，并积极参与经营管理决策，提高企业经济效益，服务于市场经济的健康有序发展。具体来说，会计在社会主义市场经济中的作用，主要包括以下几个方面。

第一，会计有助于提供决策有用的信息，提高企业透明度，规范企业行为。

企业会计通过其反映职能，提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量方面的信息，是包括投资者和债权人在内的各方面进行决策的依据。比如，对于作为企业所有者的投资者来说，他们为了选择投资对象、衡量投资风险、作出投资决策，不仅需要了解企业包括毛利率、总资产收益率、净资产收益率等指标在内的盈利能力和发展趋势方面的信息，也需要了解有关企业经营情况方面的信息及其所处行业的信息；对于作为债权人的银行来说，他们为了选择贷款对象、衡量贷款风险、作出贷款决策，不仅需要了解企业包括流动比率、速动比率、资产负债率等指标在内的短期偿债能力和长期偿债能力，也需要了解企业所处行业的基本情况及其在同行业所处的地位；对于作为社会经济管理者的政府部门来说，他们为了制定经济政策、进行宏观调控、配置社会资源，需要从总体上掌握企业的资产负债结构、损益状况和现金流转情况，从宏观上把握经济运行的状况和发展变化趋势。所有这一切，都需要会计提供有助于他们进行决策的信息，通过提高会计信息透明度来规范企业会计行为。

第二，会计有助于企业加强经营管理，提高经济效益，促进企业可持续发展。

企业经营管理水平的高低直接影响着企业的经济效益、经营成果、竞争能力和发展前景，在一定程度上决定着企业的前途和命运。为了满足企业内部经营管理对会计信息的需要，现代会计已经渗透到了企业内部经营管理的各个方面。比如，企业会计通过分析和利用有关企业财务状况、经营成果和现金流量方面的信息，可以全面、系统、总括地了解企业生产经营活动情况、财务状况和经营成果，并在此基础上预测和分析未来发展前景；可以通过发现过去经营活动中存在的问题，找出存在的差距及原因，并提出改进措施；可以通过预算的分解和落实，建立起内部经济责任制，从而做到目标明确、责任清晰、考核严格、赏罚分明。总之，会计通过真实反映企业的财务

信息，参与经营决策，为处理企业与各方面的关系、考核企业管理人员的经营业绩、落实企业内部管理责任奠定基础，有助于发挥会计工作在加强企业经营管理、提高经济效益方面的积极作用。

第三，会计有助于考核企业管理层经济责任的履行情况。

企业接受了包括国家在内的所有投资者和债权人的投资，就有责任按照其预定的发展目标和要求，合理利用资源，加强经营管理，提高经济效益，接受考核和评价。会计信息有助于评价企业的业绩，有助于考核企业管理层经济责任的履行情况。比如，对于作为企业所有者的投资者来说，他们为了了解企业当年度经营活动成果和当年度的资产保值和增值情况，需要将利润表中的净利润与上年度进行对比，以反映企业的盈利发展趋势；需要将其与同行业进行对比以反映企业在与同行业竞争时所处的位置，从而考核企业管理层经济责任的履行情况；对于作为社会经济管理者的政府部门来说，他们需要了解企业执行计划的能力，需要将资产负债表、利润表和现金流量表中所反映的实际情况与预算进行对比，反映企业完成预算的情况，表明企业执行预算的能力和水平。所有这一切，都需要作为经济管理工作的会计提供信息。

### 三、企业会计改革与企业会计准则

随着企业公司制的建立和所有权、经营权的分离以及资本市场的发展，企业会计逐步演化为两大分支：一是服务于企业内部管理信息及其决策需要的管理会计，或者叫对内报告会计；二是服务于企业外部信息使用者信息及其决策需要的财务会计，或者叫对外报告会计。财务会计由于需要服务于外部信息使用者，在保护投资者及社会公众利益、维护市场经济秩序及其稳定方面扮演着越来越重要的角色。因此，在社会经济生活中的地位日显突出，迫切需要一套社会公认的统一的会计原则来规范其行为。在这种情况下，作为标准的企业会计准则应运而生，其核心是通过规范企业财务会计确认、计量和报告内容，提高会计信息质量，降低资金成本，提高资源配置效率。

我国多年来一直重视会计准则的建设，尤其是改革开放以来，会计制度不断改革创新，从改革开放初期为了吸引外资而建立的外商投资企业会计制度，到后来为了适应股份制改革而建立的股份制企业会计制度，再到后来建立的不分行业、不分所有制的统一的会计制度，即《企业会计制度》、《金融企业会计制度》和《小企业会计制度》，适应了我国改革开放和市场经济发展的需要。

1992 年我国发布了第一项会计准则，即《企业会计准则》，之后又先后发布了包括关联方关系及其交易的披露、现金流量表、非货币性交易、投资、收入、或有事项、资产负债表日后事项、会计政策、会计估计变更和会计差错更正、借款费用、债务重组、固定资产、无形资产、存货、中期财务报告等在内的 16 项具体准则。

之后，为适应我国市场经济发展和经济全球化的需要，按照**立足国情、国际趋同、涵盖广泛、独立实施**的原则，财政部对上述准则作了系统性的修改，并制定了一系列新的准则，于 2006 年 2 月 15 日，发布了包括《企业会计准则——基本准则》（以下简称基本准则）和 38 项具体准则在内的企业会计准则体系，2006 年 10 月 30 日，又发布了企业会计准则应用指南，从而实现了我国会计准则与国际财务报告准则的实质性趋同。

**我国企业会计准则体系由基本准则、具体准则、会计准则应用指南和解释等组成。**其中，基本准则在整个企业会计准则体系中扮演着概念框架的角色，起着统驭作用；具体准则是在基本准则的基础上，对具体交易或者事项会计处理的规范；应用指南是对具体准则的一些重点难点问题作出的操作性规定；解释是随着企业会计准则的贯彻实施，就实务中遇到的实施问题而对准则作出的具体解释。**2007 年 11 月 16 日和 2008**

年 8 月 7 日财政部已分别印发了第 1 号和第 2 号企业会计准则解释。

在我国现行企业会计准则体系中，基本准则类似于国际会计准则理事会的《编报财务报表的框架》和美国财务会计准则委员会的《财务会计概念公告》，它规范了包括财务报告目标、会计基本假设、会计信息质量要求、会计要素的定义及其确认、计量原则、财务报告等在内的基本问题，是会计准则制定的出发点，是制定具体准则的基础。其作用主要表现为两个方面：

**一是统驭具体准则的制定。**随着我国经济迅速发展，会计实务问题层出不穷，会计准则需要规范的内容日益增多，体系日趋庞杂，在这样的背景下，为了确保各项准则的制定建立在统一的理念基础之上，基本准则就需要在其中发挥核心作用。我国基本准则规范了会计确认、计量和报告等一般要求，是准则的准则，可以确保各具体准则的内在一致性。为此，我国基本准则第三条明确规定，“企业会计准则包括基本准则和具体准则，具体准则的制定应当遵循本准则（即基本准则）”。在企业会计准则体系的建设中，各项具体准则也都严格按照基本准则的要求加以制定和完善，并且在各具体准则的第一条中作了明确规定。

**二是为会计实务中出现的、具体准则尚未规范的新问题提供会计处理依据。**在会计实务中，由于经济交易事项的不断发展和创新，具体准则的制定有时会出现滞后的情况，会出现一些新的交易或者事项在具体准则中尚未规范但又急需处理，这时，企业不仅应当对这些新的交易或者事项及时进行会计处理，而且在处理时应当严格遵循基本准则的要求，尤其是基本准则关于会计要素的定义及其确认与计量等方面的规定。因此，基本准则不仅扮演着具体准则制定依据的角色，也为会计实务中出现的、具体准则尚未作出规范的新问题提供了会计处理依据，从而确保了企业会计准则体系对所有会计实务问题的规范作用。

在我国现行企业会计准则体系中，具体准则包括存货、投资性房地产、固定资产等 38 项准则。各项准则规范的内容和有关国际财务报告准则的内容基本一致，具体对应关系如表 1—1 所示。

表 1—1 中国会计准则与国际财务报告准则具体项目比较表

中国企业会计准则	国际财务报告准则
CAS 1 存货	IAS 2 存货
CAS 2 长期股权投资	IAS 27 合并财务报表和单独财务报表 IAS 28 联营中的投资 IAS 31 合营中的权益
CAS 3 投资性房地产	IAS 40 投资性房地产
CAS 4 固定资产	IAS 16 不动产、厂场和设备 IFRS 5 持有待售的非流动资产和终止经营
CAS 5 生物资产	IAS 41 农业
CAS 6 无形资产	IAS 38 无形资产
CAS 7 非货币性资产交换	IAS 16 不动产、厂场和设备 IAS 38 无形资产 IAS 40 投资性房地产
CAS 8 资产减值	IAS 36 资产减值
CAS 9 职工薪酬	IAS 19 雇员权利
CAS 10 企业年金	IAS 26 退休福利计划的会计和报告
CAS 11 股份支付	IFRS 2 以股份为基础支付
CAS 12 债务重组	IAS 39 金融工具：确认和计量
CAS 13 或有事项	IAS 37 准备、或有负债和或有资产
CAS 14 收入	IAS 18 收入

CAS 15 建造合同	IAS 11 建造合同
CAS 16 政府补助	IAS 20 政府补助的会计和政府援助的披露
CAS 17 借款费用	IAS 33 借款费用
CAS 18 所得税	IAS 12 所得税
CAS 19 外币折算	IAS 21 汇率变动的影响 IAS 29 恶性通货膨胀经济中的财务报告
CAS 20 企业合并	IFRS 3 企业合并
CAS 21 租赁	IAS 17 租赁
CAS 22 金融工具确认和计量 CAS 23 金融资产转移 CAS 24 套期保值	IAS 39 金融工具：确认和计量
CAS 25 原保险合同 CAS 26 再保险合同	IFRS 4 保险合同
CAS 27 石油天然气开采	IFRS 6 矿产资源的勘探和评价
CAS 28 会计政策、会计估计变更和差错更正	IAS 8 会计政策、会计估计变更和差错
CAS 29 资产负债表日后事项	IAS 10 资产负债表日后事项

续表

中国企业会计准则	国际财务报告准则
CAS 30 财务报表列报	IAS 1 财务报表的列报 IFRS 5 持有待售的非流动资产和终止经营
CAS 31 现金流量表	IAS 7 现金流量表
CAS 32 中期财务报告	IAS 34 中期财务报告
CAS 33 合并财务报表	IAS 27 合并财务报表和单独财务报表
CAS 34 每股收益	IAS 33 每股收益
CAS 35 分部报告	IFRS 8 分部报告
CAS 36 关联方披露	IAS 24 关联方披露
CAS 37 金融工具列报	IFRS 7 金融工具：披露 IAS 32 金融工具：列报
CAS 38 首次执行企业会计准则	IFRS 1 首次采用国际财务报告准则

企业会计准则体系发布后，于 2007 年 1 月 1 日起首先在上市公司施行，并逐步扩大实施范围。经过各方的共同努力，新准则较好地实现了新旧转换和平稳实施，在社会上形成较好反响。在此基础上，经过多方磋商和谈判，2007 年 12 月 6 日，内地与香港签署了两地会计准则等效的联合声明，实现了两地会计准则的等效。2008 年 11 月 14 日，由欧盟成员国代表组成的欧盟证券委员会就第三国会计准则等效问题投票决定，自 2009 年至 2011 年底前的过渡期间，欧盟将允许中国证券发行者在进入欧洲市场时使用中国会计准则。欧盟的这一决定，表明其已认可中国会计准则与国际财务报告准则实现了等效。

## 第二节 财务报告目标

财务报告目标在整个财务会计系统和企业会计准则体系中具有十分重要的地位，是构建会计要素确认、计量和报告原则并制定各项准则的基本出发点。



## 一、财务报告目标的重要作用

财务会计的目的是为了通过向外部会计信息使用者提供有用的信息，以反映企业财务信息，帮助使用者作出相关决策。承担这一信息载体和功能的便是企业编制的财务报告，它是财务会计确认和计量的最终成果，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。

（一）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

这既是财务报告编制的出发点，也是企业会计准则建设与发展的立足点。因此，需要清楚界定企业财务报告的使用者，这些使用者具有哪些特征，进行什么样的经济决策，在决策过程中需要什么样的会计信息等。在这种情况下，财务报告“按需定产”，为使用者提供有用信息，不仅可以有效地调和企业管理层与外部信息使用者之间的关系，还可以提高使用者的决策水平与质量，降低资金成本，提高市场效率。

（二）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与计量原则，是财务会计系统的核心与灵魂

通常认为财务报告目标有**经管责任观**[\[white2\]](#)和**决策有用观**[\[white3\]](#)两种，在经管责任观下，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，会计计量在坚持历史成本外，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。因此，财务报告的目标定位直接决定着整个财务会计系统的构造，包括会计要素的确认、计量和报告等诸方面。

（三）财务报告的目标定位决定着财务会计未来发展的方向

财务会计作为反映经济交易或者事项的一门科学，从来都是随着经济环境的变化而不断发展演化的，尤其随着现代公司制的建立、资本市场的发展和技术革新的加剧，财务会计理论和实务更是以惊人的速度向前发展，相应地，会计准则的发展与变化也是日新月异，国际国内的实践都证明了这一点。例如，美国会计准则在发展早期目标不明，几度波折，后来逐渐认识到财务会计概念框架尤其是财务报告目标的重要性，因此，美国财务会计准则委员会于 20 世纪 70 年代末、80 年代初先后发布了 4 项财务会计概念公告，其中，第一项概念公告即为《财务报告的目标》。对财务报告目标的清晰定位使多年来美国关于财务报告目标的争论和财务会计发展方向问题尘埃落定，也催生了美国会计准则数十年的繁荣与发展，为美国资本市场的长足发展打下了坚实基础。我国也是如此，从传统计划经济条件下的会计信息主要服务于国家宏观经济管理的需要，到随着我国市场经济的发展和完善，在基本准则中将财务报告目标明确定位，从而为各项会计准则的制定奠定了良好基础，也为未来财务会计的发展和会计准则体系的完善确立了方向。

## 二、财务报告目标的主要内容

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，凸现了投资者的地位，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、利得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，企业财务报告的使用者还有债权人、政府及有关部门、社会公众等。例如，企业贷款人、供应商等债权人通常十分关心企业的偿债能力和财务风险，他们需要信息来评估企业能否如期支付贷款本金及其利息，能否如期支付所欠购货款等；政府及其有关部门作为经济管理和经济监管部门，通常关心经济资源分配的公平、合理，市场经济秩序的公正、有序，宏观决策所依据信息的真实可靠等，因此，他们需要信息来监管企业的有关活动（尤其是经济活动）、制定税收政策、进行税收征管和国民经济统计等；社会公众也关心企业的生产经营活动，包括对所在地经济作出的贡献，如增加就业、刺激消费、提供社区服务等。因此，在财务报告中提供有关企业发展前景及其能力、经营效益及其效率等方面的信息，可以满足社会公众的信息需要。应当讲，这些使用者的许多信息需求是共同的。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。

现代企业制度强调企业所有权和经营权相分离，企业管理层是受委托人之托经营管理企业及其各项资产，负有受托责任。即企业管理层所经营管理的企业各项资产基本上均为投资者投入的资本（或者留存收益作为再投资）或者向债权人借入的资金所形成的，企业管理层有责任妥善保管并合理、有效运用这些资产。企业投资者和债权人等需要及时或者经常性地了解企业管理层保管、使用资产的情况，以便于评价企业管理层的责任情况和业绩情况，并决定是否需要调整投资或者信贷政策，是否需要加强企业内部控制和其他制度建设，是否需要更换管理层等。因此，财务报告应当反映企业管理层受托责任的履行情况，以有助于外部投资者和债权人等评价企业的经营管理责任和资源使用的有效性。

## 第三节 会计基本假设与会计基础

### 一、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设定。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，才能实现财务报告的目标。

在会计主体假设下，企业应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告，反映企业本身所从事的各项生产经营活动。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，那些不影响企业本身经济利益的各项交易或事项则不能加以确认、计量和报告。会计工作中通常所讲的资产、负债的确认，收入的实现，费用的发生等，都是针对特定会计主体而言的。

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，企业所有者的经济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围，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。再如，由企业管理的证券投资基金、企业年金基金等，尽管不属于法律主体，但属于会计主体，应当对每项基金进行会计确认、计量和报告。

**【例 1—1】**某母公司拥有 10 家子公司，母子公司均属于不同的法律主体，但母公司对子公司拥有控制权，为了全面反映由母子公司组成的企业集团整体的财务状况、经营成果和现金流量，就需要将企业集团作为一个会计主体，编制合并财务报表。

**【例 1—2】**某基金管理公司管理了 10 只证券投资基金。对于该公司来讲，一方面公司本身既是法律主体，又是会计主体，需要以公司为主体核算公司的各项经济活动，以反映整个公司的财务状况、经营成果和现金流量；另一方面每只基金尽管不属于法律主体，但需要单独核算，并向基金持有人定期披露基金财务状况和经营成果等，因此，每只基金也属于会计主体。

## （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 and 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 and 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，并采用折旧的方法，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。

**【例 1—3】**某企业购入一条生产线，预计使用寿命为 10 年，考虑到企业将会持续经营下去，因此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，即不断地为企业生产产品，直至生产线使用寿命结束。为此固定资产就应当根据历史成本进行记录，并采用折旧的方法，将历史成本分摊到预计使用寿命期间所生产的相关产品成本中。

如果一个企业在不能持续经营时还假定企业能够持续经营，并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。

根据持续经营假设，一个企业将按当前的规模和状态持续经营下去。但是，无论是企业的生产经营决策还是投资者、债权人等的决策都需要及时的信息，都需要将企业持续的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间，分期确认、计量和报告企业的财务状况、经营成果和现金流量。明确会计分期假设意义重大，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，进而出现了折旧、摊销等会计处理方法。

#### （四）货币计量

货币计量，是指会计主体在财务会计确认、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、容积、台、件等，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，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。

在有些情况下，统一采用货币计量也有缺陷，某些影响企业财务状况和经营成果的因素，如企业经营战略、研发能力、市场竞争力等，往往难以用货币来计量，但这些信息对于使用者决策来讲也很重要，企业可以在财务报告中补充披露有关非财务信息来弥补上述缺陷。

## 二、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。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。

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作为确认收入和费用等的依据。目前，我国的行政单位会计采用收付实现制，事业单位会计除经营业务可以采用权责发生制外，其他大部分业务采用收付实现制。

## 第四节 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会计信息对投资者等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各项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，就会给投资者等使用者的决策产生误导甚至损失。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，不得根据虚构的、没有发生的或者尚未发生的交易或者事项进行确认、计量和报告。

(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，与使用者决策相关的有用信息都应当充分披露。

(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。

【例 1—4】某公司于 20×7 年末发现公司销售萎缩，无法实现年初确定的销售收入目标，但考虑到在 20×8 年春节前后，公司销售可能会出现较大幅度的增长，公司为此提前预计库存商品销售，在 20×7 年末制作了若干存货出库凭证，并确认销售收入实现。公司这种处理不是以其实际发生的交易事项为依据的，而是虚构的交易事项，违背了会计信息质量要求的可靠性原则，也违背了我国会计法的规定。

## 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、现在或者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，关键是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，尽可能的做到相关性，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，而要使使用者有效使用会计信息，应当能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。

会计信息毕竟是一种专业性较强的信息产品，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，但其对使用者的经济决策相关的，企业就应当在财务报告中予以充分披露。

## 四、可比性

可比性要求企业提供的会计信息应当相互可比。这主要包括两层含义：

### （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，从而做出决策。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，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，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，因此，从其经济实质来看，企业能够控制融资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。

又如，企业按照销售合同销售商品但又签订了售后回购协议，虽然从法律形式上实现了收入，但如果企业没有将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，没有满足收入确认的各项条件，即使签订了商品销售合同或者已将商品交付给购货方，也不应当确认销售收入。

## 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。

例如，我国上市公司要求对外提供季度财务报告，考虑到季度财务报告披露的时间较短，从成本效益原则的考虑，季度财务报告没有必要像年度财务报告那样披露详细的附注信息。

因此，中期财务报告准则规定，公司季度财务报告附注应当以年初至本中期末为基础编制，披露自上年度资产负债表日之后发生的、有助于理解企业财务状况、经营成果和现金流量变化情况的重要交易或者事项。这种附注披露，就体现了会计信息质量的重要性要求。

## 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。

谨慎性的应用也不允许企业设置秘密准备，如果企业故意低估资产或者收益，或者故意高估负债或者费用，将不符合会计信息的可靠性和相关性要求，损害会计信息质量，扭曲企业实际的财务状况和经营成果，从而对使用者的决策产生误导，这是不符合会计准则要求的。

## 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，不得提前或者延后。

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，并编制出财务报告；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，这样就满足了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进行会计处理，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。

# 第五节 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的基本分类。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。会计要素的界定和分类可以使财务会计系统更加科学严密，为投资者等财务报告使用者提供更加有用的信息。

## 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。

资产预期能否会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。

【例 1—5】某企业在 20×7 年末盘点存货时，发现存货毁损 100 万元，企业以该存货管理责任不清为由，将毁损的存货继续挂账，并在资产负债表中作为流动资产予以反映。但由于该存货已经毁损，预期不能为企业带来经济利益，不符合资产的定义，不应再在资产负债表中确认为一项资产。

#### 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。

【例 1—6】某企业以融资租赁方式租入一项固定资产，尽管企业并不拥有其所有权，但是如果租赁合同规定的租赁期相当长，接近于该资产的使用寿命，企业控制了该资产的使用及其所能带来的经济利益的，应当将其作为企业资产予以确认、计量和报告。

#### 3. 资产是由企业过去的交易或者事项形成的

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事项。换句话说，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，企业有购买某存货的意愿或者计划，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。

【例 1—7】甲企业和乙施工单位签订了一项厂房建造合同，建造合同尚未履行，即建造行为尚未发生，因此不符合资产的定义，甲企业不能因此而确认在建工程或者固定资产。

### （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，能否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，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。例如，某企业赊销一批商品给某一客户，从而形成了对该客户的应收账款，由于企业最终收到款项与销售实现之间有时间差，而且收款又在未来期间，因此带有一定的不确定性，如果企业在销售时判断未来很可能收到款项或者能够确定收到款项，企业就应当将该应收账款确认为一项资产；如果企业判断在通常情况下很可能部分或者全部无法收回，表明该部分或者全部应收账款已经不符合资产的确认条件，应当计提坏账准备，减少资产的价值。

## 2. 该资源的成本或者价值能够可靠地计量

财务会计系统是一个确认，计量和报告的系统，其中计量起着枢纽作用，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是发生了实际成本的，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，只要实际发生的购买成本或者生产成本能够可靠计量，就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，它是负债的一个基本特征。其中，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解脱责任的合理预期。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，只有企业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，如果不会导致企业经济利益流出的，就不符合负债的定义。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。

【例 1—8】某企业向银行借款 1 500 万元，即属于过去的交易或者事项所形成的负债。企业同时还与银行达成了 2 个月后借入 2 000 万元的借款意向书，该交易就不属于过去的交易或者事项，不应形成企业的负债。

#### （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，但是会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，它是企业资产中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构成。商业银行等金融企业在税后利润中提取的一般风险准备，也构成所有者权益。

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部分的金额，也包括投入资本超过注册资本或者股本部分的金额，即资本溢价或者股本溢价，这部分投入资本在我国企业会计准则体系中被计入了资本公积，并在资产负债表中的资本公积项目下反映。

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，主要包括累计计提的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，在该资产符合企业资产确认条件时，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、商业企业销售商品、保险公司签发保单、咨询公司提供咨询服务、软件企业为客户开发软件、安装公司提供安装服务、商业银行对外贷款、租赁公司出租资产等，均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，应当收到现金或者在未来有权收到现金，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。即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很可能流入企业；二是经济利益流入企业的结果会导致企业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地计量。

## 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。因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、无形资产摊销费等。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（最终也会导致资产的减少）。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。鉴于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显然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。

【例 1—9】某企业用银行存款 400 万元购买生产用原材料，该购买行为尽管使企业经济利益流出了 400 万元，但并不会导致企业所有者权益的减少，它使企业增加了另外一项资产（存货），在这种情况下，就不应当将该经济利益的流出确认为费用。

【例 1—10】某企业用银行存款偿还了一笔应付账款 1 000 万元，该偿付行为尽管导致企业经济利益流出 1 000 万元，但是该流出没有导致企业所有者权益的减少，而是使企业负债（应付账款）减少了，因此不应将该经济利益的流出作为费用予以确认。

#### （二）费用的确认条件

费用的确认除了应当符合定义外，也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，业绩得到了提升；反之，如果企业发生了亏损（即利润为负数），表明企业的所有者权益将减少，业绩下滑了。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反映的是企业非日常活动的业绩。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、费用和损失之间的区别，以更加全面地反映企业的经营业绩。

### （三）利润的确认条件

利润反映的是收入减去费用、利得减去损失后的净额的概念，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、会计要素计量属性及其应用原则

### （一）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。计量属性是指所予计量的某一要素的特性方面，如桌子的长度、铁矿的重量、楼房的高度等。从会计角度，计量属性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。

#### 1. 历史成本

历史成本，又称为实际成本，就是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者现金等价物的金额，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。

#### 2. 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。在重置成本计量下，资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金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。

#### 3. 可变现净值

可变现净值，是指在正常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须的预计税金、费用后的净值。在可变现净值计量下，资产按照其正常对外销售所能收到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。

#### 4. 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净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。

#### 5. 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。

### （二）各种计量属性之间的关系

在各种会计要素计量属性中，历史成本通常反映的是资产或者负债过去的价值，而重置成本、可变现净值、现值以及公允价值通常反映的是资产或者负债的现时成本或者现时价值，是与历史成本相对应的计量属性。当然这种关系也并不是绝对的。比如，资产或者负债的历史成本有时就是根据交易时有关资产或者负债的公允价值确定的，在非货币性资产交换中，如果交换具有**商业实质**，且换入、换出资产的公允价值能够可靠计量的，换入资产入账成本的确定应当以换出资产的公允价值为基础，除非有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠；在非同一控制下的企业合并交易中，合并成本也是以购买方在购买日为取得对被购买方

的控制权而付出的资产、发生或承担的负债等的公允价值确定的。再比如，在应用公允价值时，当相关资产或者负债不存在活跃市场的报价或者不存在同类或者类似资产的活跃市场报价时，需要采用估值技术来确定相关资产或者负债的公允价值，而在采用估值技术估计相关资产或者负债的公允价值时，现值往往是比较普遍采用的一种估值方法，在这种情况下，公允价值就是以现值为基础确定的。另外，公允价值相对于历史成本而言，具有很强的时间概念，也就是说，当前环境下某项资产或负债的历史成本可能是过去环境下该项资产或负债的公允价值，而当前环境下某项资产或负债的公允价值也许就是未来环境下该项资产或负债的历史成本。

### （三）计量属性的应用原则

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

在企业会计准则体系建设中适度、谨慎地引入公允价值这一计量属性，是因为随着我国资本市场的发展，股权分置改革的基本完成，越来越多的股票、债券、基金等金融产品交易所挂牌上市，使得这类金融资产的交易已经形成了较为活跃的市场，因此，我国已经具备了引入公允价值的条件。在这种情况下，引入公允价值，更能反映企业的现实情况，对投资者等财务报告使用者的决策更加有用，而且也只有如此，才能实现我国会计准则与国际财务报告准则的趋同。

在引入公允价值过程中，我国充分考虑了国际财务报告准则中公允价值应用的三个级次，即：第一，存在活跃市场的资产或负债，活跃市场中的报价应当用于确定其公允价值；第二，不存在活跃市场的，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或参照实质上相同的其他资产或负债的当前公允价值；第三，不存在活跃市场，且不满足上述两个条件的，应当采用估值技术等确定资产或负债的公允价值。

值得一提的是，我国引入公允价值是适度、谨慎和有条件的。原因是考虑到我国尚属新兴的市场经济国家，如果不加限制地引入公允价值，有可能出现公允价值计量不可靠，甚至借此人为操纵利润的现象。因此，在投资性房地产和生物资产等具体准则中规定，只有存在活跃市场、公允价值能够取得并可靠计量的情况下，才能采用公允价值计量。

## 第六节 会计科目

会计科目作为会计要素的构成及其变化情况，是会计信息记录、生成、归类、传输的重要手段，为此会计科目的设置应当努力做到科学、合理、适用。首先，会计科目的设置应当和会计准则的要求相一致；其次，会计科目的设置要满足企业内部管理和外部信息需要；再次，鉴于不同企业、不同业务的特点不同，对会计科目的设置可能应有所区别，为此，企业应结合自身特点，设置符合规定和企业需要的会计科目。

具体会计科目在设置时,一般应从会计要素出发,将会计科目分为资产、负债、所有者权益、成本、损益类和共同类等。我国《企业会计准则——应用指南》提供了会计科目设置的指引,具体如表 1—2 所示。企业在不违反会计准则中确认、计量和报告规定的前提下,可以根据本单位的实际情况自行增设、分拆、合并会计科目;企业不存在的交易或者事项,可不设置相关会计科目;会计科目编号供企业填制会计凭证、登记会计账簿、查阅会计账目、采用会计软件系统参考,企业可结合实际情况自行确定会计科目编号。

表 1—2

主要会计科目表

顺序号	编号	会计科目名称	顺序号	编号	会计科目名称
一、资产类			80	2202	应付账款
1	1001	库存现金	81	2203	预收账款
2	1002	银行存款	82	2211	应付职工薪酬
3	1003	存放中央银行款项	83	2221	应交税费
4	1011	存放同业	84	2231	应付利息
5	1012	其他货币资金	85	2232	应付股利
6	1021	结算备付金	86	2241	其他应付款

续表

顺序号	编号	会计科目名称	顺序号	编号	会计科目名称
7	1031	存出保证金	87	2251	应付保单红利
8	1101	交易性金融资产	88	2261	应付分保账款
9	1111	买入返售金融资产	89	2311	代理买卖证券款
10	1121	应收票据	90	2312	代理承销证券款
11	1122	应收账款	91	2313	代理兑付证券款
12	1123	预付账款	92	2314	代理业务负债
13	1131	应收股利	93	2401	递延收益
14	1132	应收利息	94	2501	长期借款
15	1201	应收代位追偿款	95	2502	应付债券
16	1211	应收分保账款	96	2601	未到期责任准备金
17	1212	应收分保合同准备金	97	2602	保险责任准备金
18	1221	其他应收款	98	2611	保户储金
19	1231	坏账准备	99	2621	独立账户负债
20	1301	贴现资产	100	2701	长期应付款
21	1302	拆出资金	101	2702	未确认融资费用
22	1303	贷款	102	2711	专项应付款
23	1304	贷款损失准备	103	2801	预计负债
24	1311	代理兑付证券	104	2901	递延所得税负债
25	1321	代理业务资产			三、共同类
26	1401	材料采购	105	3001	清算资金往来
27	1402	在途物资	106	3002	货币兑换
28	1403	原材料	107	3101	衍生工具
29	1404	材料成本差异	108	3201	套期工具
30	1405	库存商品	109	3202	被套期项目
31	1406	发出商品	四、所有者权益类		
32	1407	商品进销差价	110	4001	实收资本
33	1408	委托加工物资	111	4002	资本公积
34	1411	周转材料	112	4101	盈余公积
35	1421	消耗性生物资产	113	4102	一般风险准备
36	1431	贵金属	114	4103	本年利润
37	1441	抵债资产	115	4104	利润分配
38	1451	损余物资	116	4201	库存股



39	1461	融资租赁资产	五、成本类		
40	1471	存货跌价准备	117	5001	生产成本
41	1501	持有至到期投资	118	5101	制造费用
42	1502	持有至到期投资减值准备	119	5201	劳务成本
43	1503	可供出售金融资产	120	5301	研发支出
44	1511	长期股权投资	121	5401	工程施工
45	1512	长期股权投资减值准备	122	5402	工程结算

续表

顺序号	编号	会计科目名称	顺序号	编号	会计科目名称
46	1521	投资性房地产	123	5403	机械作业
47	1531	长期应收款	六、损益类		
48	1532	未实现融资收益	124	6001	主营业务收入
49	1541	存出资本保证金	125	6011	利息收入
50	1601	固定资产	126	6021	手续费及佣金收入
51	1602	累计折旧	127	6031	保费收入
52	1603	固定资产减值准备	128	6041	租赁收入
53	1604	在建工程	129	6051	其他业务收入
54	1605	工程物资	130	6061	汇兑损益
55	1606	固定资产清理	131	6101	公允价值变动损益
56	1611	未担保余值	132	6111	投资收益
57	1621	生产性生物资产	133	6201	摊回保险责任准备金
58	1622	生产性生物资产累计折旧	134	6202	摊回赔付支出
59	1623	公益性生物资产	135	6203	摊回分保费用
60	1631	油气资产	136	6301	营业外收入
61	1632	累计折耗	137	6401	主营业务成本
62	1701	无形资产	138	6402	其他业务成本
63	1702	累计摊销	139	6403	营业税金及附加
64	1703	无形资产减值准备	140	6411	利息支出
65	1711	商誉	141	6421	手续费及佣金支出
66	1801	长期待摊费用	142	6501	提取未到期责任准备金
67	1811	递延所得税资产	143	6502	提取保险责任准备金
68	1821	独立账户资产	144	6511	赔付支出
69	1901	待处理财产损溢	145	6521	保单红利支出
二、负债类			146	6531	退保金
70	2001	短期借款	147	6541	分出保费
71	2002	存入保证金	148	6542	分保费用
72	2003	拆入资金	149	6601	销售费用
73	2004	向中央银行借款	150	6602	管理费用
74	2011	吸收存款	151	6603	财务费用
75	2012	同业存放	152	6604	勘探费用
76	2021	贴现负债	153	6701	资产减值损失
77	2101	交易性金融负债	154	6711	营业外支出
78	2111	卖出回购金融资产款	155	6801	所得税费用

79	2201	应付票据	156	6901	以前年度损益调整
----	------	------	-----	------	----------

## 第七节 财 务 报 告

### 一、财务报告及其编制

财务报告是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。

根据财务报告的定义，财务报告具有以下几层含义：一是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、特定目的的报告不属于财务报告的范畴；二是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，以勾画出企业财务的整体和全貌；三是财务报告必须形成一个系统的文件，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，投资者等使用者主要是通过财务报告来了解企业当前的财务状况、经营成果和现金流量等情况，从而预测未来的发展趋势。因此，财务报告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。

随着我国改革开放的深入和市场经济体制的完善，财务报告的作用日益突出，我国会计法、公司法、证券法等出于保护投资者、债权人等利益的需要，也规定企业应当定期编报财务报告。

### 二、财务报告的构成

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。其中，财务报表由报表本身及其附注两部分构成，附注是财务报表的有机组成部分，而报表至少应当包括资产负债表、利润表和现金流量表等报表。考虑到小企业规模较小，外部信息需求相对较低，因此，小企业编制的报表可以不包括现金流量表。全面执行企业会计准则体系的企业所编制的财务报表，还应当包括所有者权益（股东权益）变动表。

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、长期偿债能力和利润分配能力等。

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、流出情况，从而有助于使用者评价企业的现金流和资金周转情况。

4. 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。企业编制附注的目的在于通过对财务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信息，作出更加科学合理的决策。

财务报表是财务报告的核心内容，但是除了财务报表之外，财务报告还应当包括其他相关信息，具体可以根据有关法律法规的规定和外部使用者的信息需求而定。如企业可以在财务报告中披露其承担的社会责任、对社区的贡献、可持续发展能力等信息，这些信息对于使用者的决策也是相关的，尽管属于非财务信息，无法包括在财务报表中，但是如果有规定或者使用者有需求的，企业应当在财务报告中予以披露，有时企业也可以自愿在财务报告中披露相关信息。

# 全国职业经理MBA双证班

**认证系列：**职业经理、人力资源总监、营销经理、品质经理、生产经理、物流经理、项目经理、企业培训师、酒店经理、市场总监、财务总监、行政总监、采购经理、营销策划师、企业管理咨询师、企业总经理等高级资格认证。

**颁发双证：**高级经理资格证书+MBA 高等教育研修结业证书（含 2 年全套学籍档案）

**证书说明：**证书全国通用、电子注册，是提干、求职、晋级、移民的有效依据

**学习期限：**3 个月（允许工作经验丰富学员提前毕业） **收费标准：**全部学费 **1280** 元

**咨询电话：**13684609885    0451- 88342620    **招生网站：**<http://www.mh jy. net>

**电子邮箱：**[xchy007@163.com](mailto:xchy007@163.com)    **颁证单位：**中国经济管理大学    **承办单位：**美华管理人才学校

## 全国招生 函授教育 颁发双证 权威有效



职业经理 MBA 整套实战教程

千本好书 **免费** 下载 学校网址：[www.mhjy.net](http://www.mhjy.net)

## 第二章 金融资产

### 第一节 金融资产的定义和分类

金融资产属于企业资产的重要组成部分，主要包括：库存现金、银行存款、应收账款、应收票据、其他应收款项、股权投资、债权投资、衍生工具形成的资产等。

本章不涉及以下金融资产的会计处理：（1）货币资金，其会计处理见第二章“货币资金”；（2）对子公司、联营企业、合营企业投资以及在活跃市场上没有报价的长期股权投资，其会计处理见第五章“长期股权投资”。

企业应当结合自身业务特点、投资策略和风险管理要求，将取得的金融资产在初始确认时划分为以下几类：（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。

金融资产分类与金融资产计量密切相关。不同类别的金融资产，其初始计量和后续计量采用的基础也不完全相同。因此，上述分类一经确定，不应随意变更。

## 第二节 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

### 一、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产概述

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。同时，某项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，不能再重分类为其他类别的金融资产；其他类别的金融资产也不能再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。

#### （一）交易性金融资产

金融资产满足下列条件之一的，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或回购，比如企业以赚取差价为目的从二级市场购入的股票、债券、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，比如企业基于其投资策略和风险管理的需要，将某些金融资产进行组合从事短期获利活动，对于组合中的金融资产，应采用公允价值计量，并将其相关公允价值变动计入当期损益。

3. 属于金融衍生工具，比如国债期货、远期合同、股指期货等，其公允价值变动大于零时，应将其相关变动金额确认为交易性金融资产，同时计入当期损益。但是，如果衍生工具被企业指定为有效套期关系中的套期工具，那么该衍生工具初始确认后的公允价值变动应根据其对应的套期关系（即公允价值套期、现金流量套期或境外经营净投资套期）不同，采用相应的方法进行处理。

#### （二）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

企业将某项金融资产指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，通常是指该金融资产不满足确认为交易性金融资产条件的，企业仍可在符合某些特定条件时将其按公允价值计量，并将其公允价值变动计入当期损益。

通常情况下，只有符合下列条件之一的金融资产，才可以在初始确认时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所导致的相关利得或损失

在确认或计量方面不一致的情况。比如，甲金融企业的某金融负债和某金融资产密切相关且均具利率敏感性，企业将该金融资产划分为可供出售金融资产，而将相关负债却划分为交易性金融负债。在这种情况下，该金融资产期末以公允价值计量但公允价值变动却计入所有者权益，而相关的金融负债却以公允价值计量且公允价值变动计入当期损益，由此出现会计计量基础不同导致会计处理结果不能较好地反映交易实质的情况。如果将该金融资产指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，就可以避免上述问题。

2. 企业风险管理或投资策略的正式书面文件已载明，该金融资产组合或该金融资产和金融负债组合，以公允价值为基础进行管理、评价并向关键管理人员报告。比如，某企业集团对所辖范围内全资子公司或分公司的风险敞口进行集中管理以总体控制财务风险，该企业集团采用金融资产和金融负债组合方式进行管理，每日均以公允价值对该组合进行评价以及及时调整组合，来应对相关财务风险。该企业集团管理层对该组合的管理也以公允价值为基础。在这种情况下，该企业集团可以直接指定组合中的金融资产和金融负债为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和金融负债。

## 二、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

企业对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，应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。

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产初始确认时，应按公允价值计量，相关交易费用应当直接计入当期损益。其中，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。所谓新增的外部费用，是指企业不购买、发行或处置金融工具就不会发生的费用。交易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。[企业为发行金融工具所发生的差旅费等，不属于此处所讲的交易费用。](#)

企业取得以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产所支付的价款中，包含已宣告但尚未发放的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息的，应当单独确认为应收项目。在持有期间取得的利息或现金股利，应当确认为投资收益。

资产负债表日，企业应将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的公允价值变动计入当期损益。

处置该金融资产或金融负债时，其公允价值与初始入账金额之间的差额应确认为投资收益，同时调整公允价值变动损益。

**【例 2—1】**20×7 年 5 月 13 日，甲公司支付价款 1 060 000 元从二级市场购入乙公司发行的股票 100 000 股，每股价格 10.60 元（含已宣告但尚未发放的现金股利 0.60 元），另支付交易费用 1 000 元。甲公司将持有的乙公司股权划分为交易性金融资产，且持有乙公司股权后对其无重大影响。

甲公司其他相关资料如下：

- （1）5 月 23 日，收到乙公司发放的现金股利；
- （2）6 月 30 日，乙公司股票价格涨到每股 13 元；
- （3）8 月 15 日，将持有的乙公司股票全部售出，每股售价 15 元。

假定不考虑其他因素，甲公司的账务处理如下：

- （1）5 月 13 日，购入乙公司股票：

借：交易性金融资产——成本	1 000 000
应收股利	60 000



投资收益	1 000
贷：银行存款	1 061 000
(2) 5月23日，收到乙公司发放的现金股利：	
借：银行存款	60 000
贷：应收股利	60 000
(3) 6月30日，确认股票价格变动：	
借：交易性金融资产——公允价值变动	300 000
贷：公允价值变动损益	300 000
(4) 8月15日，乙公司股票全部售出：	
借：银行存款	1 500 000
公允价值变动损益	300 000
贷：交易性金融资产——成本	1 000 000
——公允价值变动	300 000
投资收益	500 000

【例 2—2】20×7 年 1 月 1 日，ABC 企业从二级市场支付价款 1 020 000 元（含已到付息但尚未领取的利息 20 000 元）购入某公司发行的债券，另发生交易费用 20 000 元。该债券面值 1 000 000 元，剩余期限为 2 年，票面年利率为 4%，每半年付息一次，ABC 企业将其划分为交易性金融资产。

ABC 企业的其他资料如下：

- (1) 20×7 年 1 月 5 日，收到该债券 20×6 年下半年利息 20 000 元；
- (2) 20×7 年 6 月 30 日，该债券的公允价值为 1 150 000 元（不含利息）；
- (3) 20×7 年 7 月 5 日，收到该债券半年利息；
- (4) 20×7 年 12 月 31 日，该债券的公允价值为 1 100 000 元（不含利息）；
- (5) 20×8 年 1 月 5 日，收到该债券 20×7 年下半年利息；
- (6) 20×8 年 3 月 31 日，ABC 企业将该债券出售，取得价款 1 180 000 元（含 1 季度利息 10 000 元）。

假定不考虑其他因素，则 ABC 企业的账务处理如下：

- (1) 20×7 年 1 月 1 日，购入债券：
 

借：交易性金融资产——成本	1 000 000
应收利息	20 000
投资收益	20 000
贷：银行存款	1 040 000
- (2) 20×7 年 1 月 5 日，收到该债券 20×6 年下半年利息：
 

借：银行存款	20 000
贷：应收利息	20 000
- (3) 20×7 年 6 月 30 日，确认债券公允价值变动和投资收益：
 

借：交易性金融资产——公允价值变动	150 000
贷：公允价值变动损益	150 000
借：应收利息	20 000
贷：投资收益	20 000
- (4) 20×7 年 7 月 5 日，收到该债券半年利息：
 

借：银行存款	20 000
贷：应收利息	20 000
- (5) 20×7 年 12 月 31 日，确认债券公允价值变动和投资收益：

借：公允价值变动损益	50 000
贷：交易性金融资产——公允价值变动	50 000
借：应收利息	20 000
贷：投资收益	20 000
(6) 20×8 年 1 月 5 日，收到该债券 20×7 年下半年利息：	
借：银行存款	20 000
贷：应收利息	20 000
(7) 20×8 年 3 月 31 日，将该债券予以出售：	
借：应收利息	10 000
贷：投资收益	10 000
借：银行存款	1 170 000
公允价值变动损益	100 000
贷：交易性金融资产——成本	1 000 000
——公允价值变动	100 000
投资收益	170 000
借：银行存款	10 000
贷：应收利息	10 000

### 第三节 持有至到期投资

#### 一、持有至到期投资概述

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。通常情况下，能够划分为持有至到期投资的金融资产，主要是债权性投资，比如从二级市场上购入的固定利率国债、浮动利率金融债券等。股权投资因其没有固定的到期日，因而不能划分为持有至到期投资。持有至到期投资通常具有长期性质，但期限较短（1 年以内）的债券投资，符合持有至到期投资条件的，也可将其划分为持有至到期投资。

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。

企业在将金融资产划分为持有至到期投资时，应当注意把握其特征。

（一）该金融资产到期日固定、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（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）企业有明确意图将该金融资产持有至到期

“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项，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投资。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）企业有能力将该金融资产持有至到期

“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。

企业将某金融资产划分为持有至到期投资后，可能会发生到期前将该金融资产予以处置或重分类的情况。这种情况的发生，通常表明企业违背了将投资持有至到期的最初意图。

企业将尚未到期的某项持有至到期投资在本会计年度内出售或重分类为可供出售金融资产的金额，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时，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，且在本会计年度及以后两个完整的会计年度内不得再将该金融资产划分为持有至到期投资。但是，下列情况除外：

1. 出售日或重分类日距离该项投资到期日或赎回日较近（如到期前三个月内），市场利率变化对该项投资的公允价值没有显著影响。

2. 根据合同约定的定期偿付或提前还款方式收回该投资几乎所有初始本金后，将剩余部分予以出售或重分类。

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项所引起。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；

（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。

【例 2—3】20×5 年 7 月,某银行支付 19 900 000 美元从市场上以折价方式购入一批美国甲汽车金融公司发行的三年期固定利率债券,票面利率 4.5%,债券面值为 20 000 000 美元。该银行将其划分为持有至到期投资。

20×7 年初,美国汽车行业受燃油价格上涨、劳资纠纷、成本攀升等诸多因素影响,盈利能力明显减弱,甲汽车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甲汽车金融公司的长期信贷等级从 Baa2 下调至 Baa3,认为甲汽车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,该银行认为,尽管所持有的甲汽车金融公司债券剩余期限较短,但由于其未来表现存有相当大的不确定性,继续持有这些债券会有较大的信用风险。为此,该银行于 20×7 年 8 月将该持有至到期债券按低于面值的价格出售。

本例中,该银行出售所持有的甲汽车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项所引起,因而不会影响到其对其他持有至到期投资的分类。

【例 2—4】20×6 年 11 月,甲公司采用控股合并方式合并了乙公司,甲公司的管理层为此也作了调整。甲公司的新管理层认为,乙公司的某些持有至到期债券期限过长,合并完成后再将其划分为持有至到期投资不合理。为此,在购买日编制的合并资产负债表内,甲公司决定将这部分持有至到期债券重分类为可供出售金融资产。在这种情况下,甲公司在合并日资产负债表内进行这种重分类没有违背划分为持有至到期投资所要求的“有明确意图和能力”。

本例中,甲公司如果因为要合并乙公司而将其自身的持有至到期投资的较大部分予以出售,则违背了划分为持有至到期投资的所要求的“有明确意图和能力”。

值得说明的是,如出售或重分类金融资产的金额较大而受到的“两个完整会计年度”内不能将金融资产划分为持有至到期投资的限制已解除(即,已过了两个完整的会计年度),企业可以再将符合条件条件的金融资产划分为持有至到期投资。

比如,某企业于 20×6 年 1 月份购入某公司新发行的 6 年期、年利率为 2.3%的公司债券 9000 万元,划分为持有至到期投资。当年 12 月份,因资金周转困难,该企业卖出上述债券 5000 万元。在这种情况下,如不考虑其他因素,该公司应将剩余的 4000 万元债券重分类为可供出售金融资产;并且在 20×7 年和 20×8 年不得把任何取得的金融资产划分为持有至到期投资。假定 20×7 年—20×8 年该企业资金和财务状况明显改善,故一直持有剩余的公司债券,并决定持有这些债券到期。在这种情况下,该企业可以自 20×9 年起将剩余债券由“可供出售金融资产”类划分为“持有至到期投资”类。

## 二、持有至到期投资的会计处理

企业对持有至到期投资的会计处理,应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,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以及将其处置时损益的处理。

### (一) 持有至到期投资的初始计量

持有至到期投资初始确认时,应当按照公允价值计量和相关交易费用之和作为初始入账金额。实际支付的价款中包括的已到付息期但尚未领取的债券利息,应单独确认为应收项目。

持有至到期投资初始确认时,应当计算确定其实际利率,并在该持有至到期投资预期存续期间或适用的更短期间内保持不变。

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。企业在确定实际利率时，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在整个合同期内的合同现金流量。

（二）持有至到期投资的后续计量

企业应当采用实际利率法，按摊余成本对持有至到期投资进行后续计量。其中，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。摊余成本，是指该金融资产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。

企业应在持有至到期投资持有期间，采用实际利率法，按照摊余成本和实际利率计算确认利息收入，计入投资收益。实际利率应当在取得持有至到期投资时确定，实际利率与票面利率差别较小的，也可按票面利率计算利息收入，计入投资收益。

处置持有至到期投资时，应将所取得价款与持有至到期投资账面价值之间的差额，计入当期损益。

【例 2—5】20×0 年 1 月 1 日，XYZ 公司支付价款 1 000 元（含交易费用）从活跃市场上购入某公司 5 年期债券，面值 1 250 元，票面利率 4.72%，按年支付利息（即每年 59 元），本金最后一次支付。合同约定，该债券的发行方在遇到特定情况时可以将债券赎回，且不需要为提前赎回支付额外款项。XYZ 公司在购买该债券时，预计发行方不会提前赎回。

XYZ 公司将购入的该公司债券划分为持有至到期投资，且不考虑所得税、减值损失等因素。为此，XYZ 公司在初始确认时先计算确定该债券的实际利率：

设该债券的实际利率为  $r$ ，则可列出如下等式：

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

采用插值法，可以计算得出  $r=10\%$ ，由此可编制表 3—1：

表 2-1

金额单位：元

年份	期初摊余成本 (a)	实际利息 (b) (按 10% 计算)	现金流入 (c)	期末摊余成本 (d=a+b-c)
20×0 年	1000	100	59	1041
20×1 年	1041	104	59	1086
20×2 年	1086	109	59	1136
20×3 年	1136	114*	59	1191
20×4 年	1191	118**	1309	0

\*数字四舍五入取整；

\*\*数字考虑了计算过程中出现的尾差。

根据上述数据，XYZ 公司的有关账务处理如下：

（1）20×0 年 1 月 1 日，购入债券：

借：持有至到期投资——成本 1 250  
贷：银行存款 1 000



持有至到期投资——利息调整	250
(2) 20×0 年 12 月 31 日，确认实际利息收入、收到票面利息等：	
借：应收利息	59
持有至到期投资——利息调整	41
贷：投资收益	100
借：银行存款	59
贷：应收利息	59
(3) 20×1 年 12 月 31 日，确认实际利息收入、收到票面利息等：	
借：应收利息	59
持有至到期投资——利息调整	45
贷：投资收益	104
借：银行存款	59
贷：应收利息	59
(4) 20×2 年 12 月 31 日，确认实际利息收入、收到票面利息等：	
借：应收利息	59
持有至到期投资——利息调整	50
贷：投资收益	109
借：银行存款	59
贷：应收利息	59
(5) 20×3 年 12 月 31 日，确认实际利息、收到票面利息等：	
借：应收利息	59
持有至到期投资——利息调整	55
贷：投资收益	114
借：银行存款	59
贷：应收利息	59
(6) 20×4 年 12 月 31 日，确认实际利息、收到票面利息和本金等：	
借：应收利息	59
持有至到期投资——利息调整	59
贷：投资收益	118
借：银行存款	59
贷：应收利息	59
借：银行存款等	1 250
贷：持有至到期投资——成本	1 250

假定在 20×2 年 1 月 1 日，XYZ 公司预计本金的一半（即 625 元）将会在该年末收回，而其余的一半本金将于 20×4 年末付清。遇到这种情况时，XYZ 公司应当调整 20×2 年初的摊余成本，计入当期损益。调整时采用最初确定的实际利率。

据此，调整上述表中相关数据后如表 3—2 所示：

表 2—2

金额单位：元

年份	期初摊余成本 (n)	实际利息 (b) (按 10% 计算)	现金流入 (c)	期末摊余成本 (d=a+b-c)
20×2 年	1139*	114**	684	569
20×3 年	569	57	30***	596

20×4 年	596	60	656	0
--------	-----	----	-----	---

\*1  $138=684 \times (1+10\%)^{-1} + 30 \times (1+10\%)^{-2} + 655 \times (1+10\%)^{-3}$  (四舍五入)

\*\*114=1 138×10% (四舍五入)

\*\*\*30=625×4.72% (四舍五入)

根据上述调整, XYZ 公司的账务处理如下:

(1) 20×2 年 1 月 1 日, 调整期初摊余成本:

借: 持有至到期投资——利息调整	53
贷: 投资收益	53

(2) 20×2 年 12 月 31 日, 确认实际利息、收回本金等:

借: 应收利息	59
持有至到期投资——利息调整	55
贷: 投资收益	114

借: 银行存款	59
贷: 应收利息	59

借: 银行存款	625
贷: 持有至到期投资——成本	625

(3) 20×3 年 12 月 31 日, 确认实际利息等:

借: 应收利息	30
持有至到期投资——利息调整	27
贷: 投资收益	57

借: 银行存款	30
贷: 应收利息	30

(4) 20×4 年 12 月 31 日, 确认实际利息、收回本金等:

借: 应收利息	30
持有至到期投资——利息调整	30
贷: 投资收益	60

借: 银行存款	30
贷: 应收利息	30

借: 银行存款	625
贷: 持有至到期投资——成本	625

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

$(59+59+59+59+59+1\ 250) \times (1+r)^{-5} = 1\ 000$  (元), 由此得出  $r \approx 9.05\%$

据此, 调整上述表中相关数据后如表 3—3 所示:

表 3—3

金额单位: 元

年份	期初摊余成本 (a)	实际利息 (b) (按 9.05% 计算)	现金流入 (c)	期末摊余成本 (d=n+b-c)
20×0 年	1 000.00	90.50	0	1 090.50
20×1 年	1 090.50	98.69	0	1 189.19
20×2 年	1 189.19	107.62	0	1 296.81

20×3 年	1 296.81	117.36	0	1 414.17
20×4 年	1 414.17	130.83*	1 545	0.00

\*考虑了计算过程中出现的尾差 2.85 元。

根据上述数据，XYZ 公司的有关账务处理如下：

(1) 20×0 年 1 月 1 日，购入债券：

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

(2) 20×0 年 12 月 31 日，确认实际利息收入：

借：持有至到期投资——应计利息	59
——利息调整	31.5
贷：投资收益	90.5

(3) 20×1 年 12 月 31 日，确认实际利息收入：

借：持有至到期投资——应计利息	59
——利息调整	39.69
贷：投资收益	98.69

(4) 20×2 年 12 月 31 日：

借：持有至到期投资——应计利息	59
——利息调整	48.62
贷：投资收益	107.62

(5) 20×3 年 12 月 31 日，确认实际利息：

借：持有至到期投资——应计利息	59
——利息调整	58.36
贷：投资收益	117.36

(6) 20×4 年 12 月 31 日，确认实际利息、收到本金和名义利息等：

借：持有至到期投资——应计利息	59
——利息调整	71.83
贷：投资收益	130.83
借：银行存款	1 545
贷：持有至到期投资——成本	1 250
——应计利息	295

(三) 持有至到期投资转换

企业因持有至到期投资部分出售或重分类的金额较大，且不属于企业会计准则所允许的例外情况，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。

【例 2—6】20×7 年 3 月，由于贷款基准利率的变动和其他市场因素的影响，乙公司持有的、原划分为持有至到期投资的某公司债券价格持续下跌。为此，乙公司于 4 月 1 日对外出售该持有至到期债券投资 10%收取价款 1 200 000 元（即所出售债券的公允价值）。

假定 4 月 1 日该债券出售前的账面余额（成本）为 10 000 000 元，不考虑债券出售等其他相关因素的影响，则乙公司相关的账务处理如下：

借：银行存款	1 200 000
贷：持有至到期投资——成本	1 000 000
投资收益	200 000
借：可供出售金融资产——成本	10 800 000
贷：持有至到期投资——成本	9 000 000
资本公积——其他资本公积	1 800 000

假定 4 月 23 日，乙公司将该债券全部出售，收取价款 11 800 000 元，则乙公司相关账务处理如下：

借：银行存款	11 800 000
贷：可供出售金融资产——成本	10 800 000
投资收益	1 000 000
借：资本公积——其他资本公积	1 800 000
贷：投资收益	1 800 000

## 第四节 贷款和应收款项

### 一、贷款和应收款项概述

**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。比如，金融企业发放的贷款和其他债权，但又不同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、企业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。

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，如企业所持有的证券投资基金或类似的基金等。

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的金融资产，其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。

### 二、贷款和应收款项的会计处理

贷款和应收款项的会计处理原则，与持有至到期投资大体相同。具体而言：

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，应当根据实际利率计算。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。

【例 2—7】 20×6 年 1 月 1 日，EFG 银行向某客户发放一笔贷款 100 000 000 元，期限 2 年，合同利率 10%，按季计、结息。假定该贷款发放无交易费用，实际利率与合同利率相同，每半年对贷款进行减值测试一次。其他资料如下：

(1) 20×6 年 3 月 31 日、6 月 30 日、9 月 30 日和 12 月 31 日，分别确认贷款利息 2 500 000 元。

(2) 20×6 年 12 月 31 日，综合分析与该贷款有关的因素发现该贷款存在减值迹象采用单项计提减值准备的方式确认减值损失 10 000 000 元。

(3) 20×7 年 3 月 31 日，从客户收到利息 1 000 000 元，且预期 20×7 年度第二季度末和第三季度末很可能收不到利息。

(4) 20×7 年 4 月 1 日，经协商，EFG 银行从客户取得一项房地产（固定资产）充作抵债资产，该房地产的公允价值为 85 000 000 元，自此 EFG 银行与客户的债权债务关系了结；相关手续办理过程中发生税费 200 000 元。

EFG 银行拟将其处置，不转作自用固定资产；在实际处置前暂时对外出租。

(5) 20×7 年 6 月 30 日，从租户处收到上述房地产的租金 800 000 元。当日，该房地产的可变现净值为 84 000 000 元。

(6) 20×7 年 12 月 31 日，从租户处收到上述房地产租金 1 600 000 元。EFG 银行当年为该房地产发生维修费用 200 000 元，并不打算再出租。

(7) 20×7 年 12 月 31 日，该房地产的可变现净值为 83 000 000 元。

(8) 20×8 年 1 月 1 日，EFG 银行将该房地产处置，取得价款 83 000 000 元，发生相关税费 1 500 000 元。

假定不考虑其他因素，EFG 银行的账务处理如下：

(1) 发放贷款：

借：贷款——本金	100 000 000
贷：吸收存款	100 000 000

(2) 20×6 年 3 月 31 日、6 月 30 日、9 月 30 日和 12 月 31 日，分别确认贷款利息：

借：应收利息	2 500 000
贷：利息收入	2 500 000
借：存放中央银行款项（或吸收存款）	2 500 000
贷：应收利息	2 500 000

(3) 20×6 年 12 月 31 日，确认减值损失 10 000 000 元：

借：资产减值损失	10 000 000
贷：贷款损失准备	10 000 000
借：贷款——已减值	100 000 000
贷：贷款——本金	100 000 000

此时，贷款的摊余成本=100 000 000-10 000 000=90 000 000（元）

(4) 20×7 年 3 月 31 日，确认从客户收到利息 1 000 000 元：

借：存放中央银行款项（或吸收存款）	1 000 000
贷：贷款——已减值	1 000 000

按实际利率法以摊余成本为基础应确认的利息收入=90 000 000×10%/4  
=2 250 000（元）

借：贷款损失准备	2 250 000
贷：利息收入	2 250 000

此时贷款的摊余成本=90 000 000-1 000 000+2 250 000=91 250 000（元）



(5) 20×7 年 4 月 1 日, 收到抵债资产:

借: 抵债资产	85 000 000
营业外支出	6 450 000
贷款损失准备	7 750 000
贷: 贷款——已减值	99 000 000
应交税费	200 000

(6) 20×7 年 6 月 30 日, 从租户处收到上述房地产的租金 800 000 元:

借: 存放中央银行款项	800 000
贷: 其他业务收入	800 000

确认抵债资产跌价准备=85 000 000-84 000 000=1 000 000 (元)

借: 资产减值损失	1 000 000
贷: 抵债资产跌价准备	1 000 000

(7) 20×7 年 12 月 31 日, 确认抵债资产租金等:

借: 存放中央银行款项	1 600 000
贷: 其他业务收入	1 600 000

确认发生的维修费用 200 000 元:

借: 其他业务成本	200 000
贷: 存放中央银行款项等	200 000

确认抵债资产跌价准备=84 000 000-83 000 000=1 000 000 (元)

借: 资产减值损失	1 000 000
贷: 抵债资产跌价准备	1 000 000

(8) 20×8 年 1 月 1 日, 确认抵债资产处理:

借: 存放中央银行款项	83 000 000
抵债资产跌价准备	2 000 000
营业外支出	1 500 000
贷: 抵债资产	85 000 000
应交税费	1 500 000

## 第五节 可供出售金融资产

### 一、可供出售金融资产概述

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, 以及除下列各类资产以外的金融资产: (1) 贷款和应收款项; (2) 持有至到期投资; (3) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。例如, 企业购入的在活跃市场上有报价的股票、债券和基金等, 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, 可归为此类。

对于在活跃市场上有报价的金融资产, 既可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, 也可能划分为可供出售金融资产; 如果该金融资产属于有固定到期日、回收金额固定或可确定的金融资产, 则该金融资产还可能划分为持有至到期投资。某项金融资产具体应划分为哪一类, 主要取决于企业管理层的风险管理、投资决策等因素。金融资产的分

类应是管理层意图的如实表达。

## 二、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有类似之处，但也有不同。具体而言：(1) 初始确认时，都应按公允价值计量，但对于可供出售金融资产，相关交易费用应计入初始入账金额；(2) 资产负债表日，都应按公允价值计量，但对于可供出售金融资产，公允价值变动不是计入当期损益，而通常应计入所有者权益。

企业在对可供出售金融资产进行会计处理时，还应注意以下几方面：

1. 企业取得可供出售金融资产支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息或已宣告但尚未发放的现金股利，应单独确认为应收项目。

可供出售金融资产持有期间取得的利息或现金股利，应当计入投资收益。资产负债表日，可供出售金融资产应当以公允价值计量，且公允价值变动计入资本公积（其他资本公积）。

2. 可供出售金融资产发生的减值损失，应计入当期损益；如果可供出售金融资产是外币货币性金融资产，则其形成的汇兑差额也应计入当期损益。采用实际利率法计算的可供出售金融资产的利息，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。

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

【例 2—8】乙公司于 20×6 年 7 月 13 日从二级市场购入股票 1 000 000 股，每股市价 15 元，手续费 30 000 元；初始确认时，该股票划分为可供出售金融资产。

乙公司至 20×6 年 12 月 31 日仍持有该股票，该股票当时的市价为 16 元。

20×7 年 2 月 1 日，乙公司将该股票售出，售价为每股 13 元，另支付交易费用 30 000 元。假定不考虑其他因素，乙公司的账务处理如下：

(1) 20×6 年 7 月 13 日，购入股票：

借：可供出售金融资产——成本	15 030 000
贷：银行存款	15 030 000

(2) 20×6 年 12 月 31 日，确认股票价格变动：

借：可供出售金融资产——公允价值变动	970 000
贷：资本公积——其他资本公积	970 000

(3) 20×7 年 2 月 1 日，出售股票：

借：银行存款	12 970 000
资本公积——其他资本公积	970 000
投资收益	2 060 000
贷：可供出售金融资产——成本	15 030 000
——公允价值变动	970 000

【例 2—9】20×7 年 1 月 1 日甲保险公司支付价款 1 028.24 元购入某公司发行的 3 年期公司债券，该公司债券的票面总金额为 1 000 元，票面利率 4%，实际利率为 3%，利息每年末支付，本金到期支付。甲保险公司将该公司债券划分为可供出售金融资产。20×7 年 12 月 31 日，该债券的市场价格为 1 000.094 元。假定无交易费用和其他因素的影响，甲保险公

司的账务处理如下:

(1) 20×7 年 1 月 1 日, 购入债券:

借: 可供出售金融资产——成本	1 000
——利息调整	28.244
贷: 银行存款	1 028.244

(2) 20×7 年 12 月 31 日, 收到债券利息、确认公允价值变动:

实际利息=1 028.24×3%=30.8472≈30.85 (元)

年末摊余成本=1 028.24+30.85-40=1 019.094 (元)

借: 应收利息	40
贷: 投资收益	30.85
可供出售金融资产——利息调整	9.15
借: 银行存款	40
贷: 应收利息	40
借: 资本公积——其他资本公积	19
贷: 可供出售金融资产——公允价值变动	19

【例 2—10】20×1 年 5 月 6 日, 甲公司支付价款 10 160 000 元 (含交易费用 10 000 元和已宣告但尚未发放的现金股利 150 000 元), 购入乙公司发行的股票 2 000 000 股, 占乙公司有表决权股份的 0.5%。甲公司将其划分为可供出售金融资产。其他资料如下:

(1) 20×1 年 5 月 10 日, 甲公司收到乙公司发放的现金股利 150 000 元。

(2) 20×1 年 6 月 30 日, 该股票市价为每股 5.2 元。

(3) 20×1 年 12 月 31 日, 甲公司仍持有该股票; 当日, 该股票市价为每股 5 元。

(4) 20×2 年 5 月 9 日, 乙公司宣告发放股利 40 000 000 元。

(5) 20×2 年 5 月 13 日, 甲公司收到乙公司发放的现金股利。

(6) 20×2 年 5 月 20 日, 甲公司以每股 4.9 元的价格将该股票全部转让。

假定不考虑其他因素的影响, 甲公司的账务处理如下:

(1) 20×1 年 5 月 6 日, 购入股票:

借: 应收股利	150 000
可供出售金融资产——成本	10 010 000
贷: 银行存款	10 160 000

(2) 20×1 年 5 月 10 日, 收到现金股利:

借: 银行存款	150 000
贷: 应收股利	150 000

(3) 20×1 年 6 月 30 日, 确认股票的价格变动:

借: 可供出售金融资产——公允价值变动	390 000
贷: 资本公积——其他资本公积	390 000

(4) 20×1 年 12 月 31 日, 确认股票价格变动:

借: 资本公积——其他资本公积	400 000
贷: 可供出售金融资产——公允价值变动	400 000

(5) 20×2 年 5 月 9 日, 确认应收现金股利:

借: 应收股利	200 000
贷: 投资收益	200 000

(6) 20×2 年 5 月 13 日, 收到现金股利:

借: 银行存款	200 000
---------	---------

贷：应收股利	200 000
(7) 20×2 年 5 月 20 日，出售股票：	
借：银行存款	9 800 000
投资收益	210 000
可供出售金融资产——公允价值变动	10 000
贷：可供出售金融资产——成本	10 010 000
资本公积——其他资本公积	10 000

## 第六节 金融资产减值

### 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. 债务人经营所处的技术、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. 债务方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，其公允价值低于其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（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后续计量，其发生减值时，应当在将该金融资产的账面价值与预计未来现金流量现值之间差额，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利率。即使合同条款因债务方或金融资产发行方由于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，也可以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。在实务中，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，应当一致运用，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，应当注意以下几个方面：

（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），原确认的



减值损失应当予以转回，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合成为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。

【例 2—11】GHI 银行 1 年前向客户 A 发放了一笔 3 年期贷款，划分为贷款和应收款项，且属金额重大者。今年，由于外部新技术冲击，客户 A 的产品市场销路不畅，存在严重财务困难，故不能按期及时偿还 GHI 银行的贷款本金和利息。为此，提出与 GHI 银行调整贷款条款，以便顺利渡过财务难关。GHI 银行同意客户 A 提出的要求。以下是五种可供选择的贷款条款调整方案：

(1) 客户 A 在贷款原到期日后 5 年内偿还贷款的全部本金，但不包括按原条款应计的利息；

(2) 在原到期日，客户 A 偿还贷款的全部本金，但不包括按原条款应计的利息；

(3) 在原到期日，客户 A 偿还贷款的全部本金，以及以低于原贷款应计的利息；

(4) 客户 A 在原到期日后 5 年内偿还贷款的全部本金，以及原贷款期间应计的利息，但贷款展期期间不支付任何利息；

(5) 客户 A 在原到期日后 5 年内偿还贷款的全部本金、原贷款期间和展期期间应计的利息。

在上述五种可供选择的贷款条款调整方案下，哪一种需要在今年末确认减值损失？

不难看出，在上述方案 (1) 至 (4) 下，贷款未来现金流量现值一定小于当前账面价值，因此，GHI 银行采用方案 (1) 至 (4) 中的任何一种，都需要在调整贷款日确认和计量贷款减值损失。

对于方案 (5)，虽然客户 A 偿付贷款本金和利息的时间发生变化，但 GHI 银行仍能收到延迟支付的利息所形成的利息。在这种情况下，如果按贷款发放时确定的实际利率计算，贷款未来现金流入（本金和利息）现值将与当前账面价值相等。因此，不需要确认和计量贷款减值损失。

【例 2—12】20×5 年 1 月 1 日，丙银行以“折价”方式向 B 企业发放一笔 5 年期贷款 50 000 000 元（实际发放给 B 企业的款项为 49 000 000 元），合同年利率为 10%。丙银行将其划分为贷款和应收款项，初始确认该贷款时确定的实际利率为 10.53%。

20×7 年 12 月 31 日，有客观证据表明 B 企业发生严重财务困难，丙银行据此认定对 B 企业的贷款发生了减值，并预期 20×8 年 12 月 31 日将收到利息 5 000 000 元，但 20×9 年 12 月 31 日仅收到本金 25 000 000 元。

20×7 年 12 月 31 日丙银行对 B 企业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（小数点后数据四舍五入）。

(1) 20×7 年 12 月 31 日未确认减值损失前，丙银行对 B 企业贷款的摊余成本计算如下：

20×5 年 1 月 1 日对 B 企业贷款的摊余成本=49 000 000（元）

20×5 年 12 月 31 日，对 B 企业贷款的摊余成本

=49 000 000+49 000 000×10.53%-5 000 000=49 159 700（元）

20×6 年 12 月 31 日，对 B 企业贷款的摊余成本

=49 159 700×(1+10.53%)-5 000 000≈49 336 216（元）

20×7 年 12 月 31 日，对 B 企业贷款（确认减值损失前）的摊余成本

=49 336 216×(1+10.53%)-5 000 000≈49 531 320（元）

(2) 20×7 年 12 月 31 日，丙银行预计将对 B 企业贷款将收到现金流量的现值计算如下：

$$5\,000\,000 \times (1+10.53\%)^{-1} + 25\,000\,000 \times (1+10.53\%)^{-2} \\ \approx 24\,987\,147 \text{ (元)}$$

(3) 20×7年12月31日, 丙银行应确认的贷款减值损失  
=49 531 320-24 987 147=24 544 173 (元)

【例 2—13】 20×5 年 1 月 1 日, XYZ 银行向 A 客户发放了一笔贷款 15 000 000 元。贷款合同年利率为 10%, 期限 6 年, 借款人到期一次偿还本金。假定该贷款的实际利率为 10%, 利息按年收取。其他有关资料及账务处理如下 (小数点后数据四舍五入):

(1) 20×5 年, XYZ 银行及时从 A 公司收到贷款利息:

20×5 年 1 月 1 日, 发放贷款:

借: 贷款——本金 15 000 000  
贷: 吸收存款 15 000 000

20×5 年 12 月 31 日, 确认并收到贷款利息:

借: 应收利息 1 500 000  
贷: 利息收入 1 500 000  
借: 存放同业 1 500 000  
贷: 应收利息 1 500 000

(2) 20×6 年 12 月 31 日, 因 A 公司经营出现异常, XYZ 银行预计难以及时收到利息。其次, XYZ 银行根据当前掌握的资料, 对贷款合同现金流量重新作了估计。具体如表 2—4、表 2—5 所示:

表 2—4 贷款合同现金流量 金额单位: 元

时间	未折现金额	折现系数	现值
20×7 年 12 月 31 日	1 500 000	0.9091	1 363 650
20×8 年 12 月 31 日	1 500 000	0.8264	1 239 600
20×9 年 12 月 31 日	1 500 000	0.7513	1 126 950
2×10 年 12 月 31 日	16 500 000	0.6830	11 269 500
小计	21 000 000		14 999 700

表 2—5 新预计的现金流量 金额单位: 元

时间	未折现金额	折现系数	现值
20×7 年 12 月 31 日	0	0.9091	0
20×8 年 12 月 31 日	10 000 000	0.8264	8 264 000
20×9 年 12 月 31 日	2 000 000	0.7513	1 502 600
2×10 年 12 月 31 日	0	0.6830	0
小计	12 000 000		9 766 600

20×6 年 12 月 31 日, 确认贷款利息:

借: 应收利息 1 500 000  
贷: 利息收入 1 500 000

20×6 年 12 月 31 日, XYZ 银行应确认的贷款减值损失  
=未确认减值损失前的摊余成本-新预计未来现金流量现值  
=(贷款本金+应收未收利息)-新预计未来现金流量现值  
=16 500 000-9 766 600=6 733 400 (元)

相关的账务处理如下：

借：资产减值损失	6 733 400
贷：贷款损失准备	6 733 400
借：贷款——已减值	16 500 000
贷：贷款——本金	15 000 000
应收利息	1 500 000

(3) 20×7 年 12 月 31 日，XYZ 银行预期原先的现金流量估计不会改变：  
确认减值损失的回转=9 766 600×10%=976 660（元）

相关的账务处理如下：

借：贷款损失准备	976 660
贷：利息收入	976 660

据此，20×7 年 12 月 31 日贷款的摊余成本=9 766 600+976 660  
=10 743 260（元）

(4) 20×8 年 12 月 31 日，XYZ 银行预期原先的现金流量估计不会改变，但 20×8 年当年实际收到的现金却为 9 000 000 元。

相关的账务处理如下：

借：贷款损失准备	1 074 326
贷：利息收入	1 074 326
借：存放同业	9 000 000
贷：贷款——已减值	9 000 000

借：资产减值损失	999 386
贷：贷款损失准备	999 386

注：20×8 年 12 月 31 日计提贷款损失准备前，贷款的摊余成本=10743260+1074326-9 000 000=2 817 586 元。由于 XYZ 银行对 20×9 年及 2×10 年的现金流入预期不变，因此，应调整的贷款损失准备=2817586-1818200=999386 元。相关计算如表 2—6 所示。

表 2—6 现值计算 金额单位：元

时 间	未折现金额	折现系数	现 值
20×9 年 12 月 31 日	2 000 000	0.9091	1 818 200
2×10 年 12 月 31 日	0	0.8264	0
小 计	2 000 000		1 818 200

(5) 20×9 年 12 月 31 日，XYZ 银行预期原先的现金流量估计发生改变，预计 2×10 年将收回现金 1 500 000 元；当年实际收到的现金为 1 000 000 元。相关账务处理如下：

借：贷款损失准备	181 820
贷：利息收入	181 820
借：存放同业	1 000 000
贷：贷款——已减值	1 000 000
借：贷款损失准备	363 630
贷：资产减值损失	363 630

注：20×9 年 12 月 31 日计提贷款损失准备前，贷款的摊余成本=1818200+181820-1 000 000=1 000 020 元。因此，应调整的贷款损失准备=1000020-1 363 650=-363 630 元。其中 1 363 650 元系 2×10 年将收回现金 1500000 元按折现系数 0.9091 进行折现后的结果。

(6) 2×10 年 12 月 31 日, XYZ 银行将贷款结算, 实际收到现金 2 000 000 元。相关账务处理如下:

借: 贷款损失准备	136 365
贷: 利息收入	136 365
借: 存放同业	2 000 000
贷款损失准备	4 999 985
贷: 贷款——已减值	6 500 000
资产减值损失	499 985

## (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, 应当将该项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的减值的, 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确认后发生的事项有关的, 原确认的减值损失应当予以转回, 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。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。

**【例 2—14】**20×5 年 1 月 1 日, ABC 公司按面值从债券二级市场购入 MNO 公司发行的债券 10 000 张, 每张面值 100 元, 票面利率 3%, 划分为可供出售金融资产。

20×5 年 12 月 31 日, 该债券的市场价格为每张 100 元。

20×6 年, MNO 公司因投资决策失误, 发生严重财务困难, 但仍可支付该债券当年的票面利息。20×6 年 12 月 31 日, 该债券的公允价值下降为每张 80 元。ABC 公司预计, 如 MNO 不采取措施, 该债券的公允价值预计会持续下跌。

20×7 年, MNO 公司调整产品结构并整合其他资源, 致使上年发生的财务困难大为好转。20×7 年 12 月 31 日, 该债券的公允价值已上升至每张 95 元。

假定 ABC 公司初始确认该债券时计算确定的债券实际利率为 3%, 且不考虑其他因素, 则 ABC 公司有关的账务处理如下:

### (1) 20×5 年 1 月 1 日购入债券:

借: 可供出售金融资产——成本	1 000 000
贷: 银行存款	1 000 000

### (2) 20×5 年 12 月 31 日确认利息、公允价值变动:

借: 应收利息	30 000
贷: 投资收益	30 000
借: 银行存款	30 000
贷: 应收利息	30 000

债券的公允价值变动为零，故不作账务处理。

(3) 20×6 年 12 月 31 日确认利息收入及减值损失：

借：应收利息	30 000
贷：投资收益	30 000
借：银行存款	30 000
贷：应收利息	30 000
借：资产减值损失	200 000
贷：可供出售金融资产——公允价值变动	200 000

由于该债券的公允价值预计会持续下跌，ABC 公司应确认减值损失。

(4) 20×7 年 12 月 31 日确认利息收入及减值损失转回：

应确认的利息收入=（期初摊余成本 1 000 000-发生的减值损失 200 000）  
×3%=24 000（元）

借：应收利息	30 000
贷：投资收益	24 000
可供出售金融资产——利息调整	6 000
借：银行存款	30 000
贷：应收利息	30 000

减值损失转回前，该债券的摊余成本=1 000 000-200 000-6 000=794 000（元）

20×7 年 12 月 31 日，该债券的公允价值=950 000（元）

应转回的金额=950 000-794 000=156 000（元）

借：可供出售金融资产——公允价值变动	156 000
贷：资产减值损失	156 000

【例 2—15】20×5 年 5 月 1 日，DEF 公司从股票二级市场以每股 15 元（含已宣告发放但尚未领取的现金股利 0.2 元）的价格购入 XYZ 公司发行的股票 2000 000 股，占 XYZ 公司有表决权股份的 5%，对 XYZ 公司无重大影响，DEF 公司将该股票划分为可供出售金融资产。其他资料如下：

(1) 20×5 年 5 月 10 日，DEF 公司收到 XYZ 公司发放的上年现金股利 400000 元。

(2) 20×5 年 12 月 31 日，该股票的市场价格为每股 13 元。DEF 公司预计该股票的价格下跌是暂时的。

(3) 20×6 年，XYZ 公司因违反相关证券法规，受到证券监管部门查处。受此影响，XYZ 公司股票的价格发生下挫。至 20×6 年 12 月 31 日，该股票的市场价格下跌到每股 6 元。

(4) 20×7 年，XYZ 公司整改完成，加之市场宏观面好转，股票价格有所回升，至 12 月 31 日，该股票的市场价格上升到每股 10 元。

假定 20×6 年和 20×7 年均未分派现金股利，不考虑其他因素的影响，则 DEF 公司有关的账务处理如下：

(1) 20×5 年 1 月 1 日购入股票：

借：可供出售金融资产——成本	29 600 000
应收股利	400 000
贷：银行存款	30 000 000

(2) 20×5 年 5 月确认现金股利：



借：银行存款	400 000
贷：应收股利	400 000
(3) 20×5 年 12 月 31 日确认股票公允价值变动：	
借：资本公积——其他资本公积	3 600 000
贷：可供出售金融资产——公允价值变动	3 600 000
(4) 20×6 年 12 月 31 日，确认股票投资的减值损失：	
借：资产减值损失	17 600 000
贷：资本公积——其他资本公积	3 600 000
可供出售金融资产——公允价值变动	14 000 000
(5) 20×7 年 12 月 31 日确认股票价格上涨：	
借：可供出售金融资产——公允价值变动	8 000 000
贷：资本公积——其他资本公积	8 000 000

## 第七节 金融资产转移

### 一、金融资产转移概述

金融资产（含单项或一组类似金融资产）转移，是指企业（转出方）将金融资产让与或交付给该金融资产发行方以外的另一方（转入方）。比如，企业将持有的未到期商业票据向银行贴现，就属于金融资产转移。

企业金融资产转移，包括下列两种情形：一是将收取金融资产现金流量的权利转移给另一方，比如前述的将未到期票据向银行贴现；二是将金融资产转移给另一方，但保留收取金融资产现金流量的权利并承担将收取的现金流量支付给最终收款方的义务，同时还应满足以下条件：

1. 从该金融资产收到对等的现金流量时，才有义务将其支付给最终收款方。企业发生短期垫付款，但有权全额收回该垫付款并按照市场上同期银行贷款利率计收利息的，视同满足本条件。

2. 根据合同约定。不能出售该金融资产或作为担保物，但可以将其作为对最终收款方支付现金流量的保证。

3. 有义务将收取的现金流量及时支付给最终收款方。企业无权将该现金流量进行再投资，但按照合同约定在相邻两次支付间隔期内将所收到的现金流量进行现金或现金等价物投资的除外。企业按照合同约定进行再投资的，应当将投资收益按照合同约定支付给最终收款方。

比如，甲商业银行将其信贷资产转移给特定目的信托，之后由特定目的信托以受让的信贷资产为基础发行债券，出售给相关投资者；投资者为取得该证券所支付的价款，又通过资金交割最后交付给甲银行。至此，资产证券化的资金完成了其第一次循环。此后，投资者的回报将通过信贷资产形成的现金流入支付，而这些现金流又通常是由甲银行代为收取的。甲银行作为服务商将得到一定的手续费或佣金。由此，完成资产证券化第二次资金循环。

### 二、金融资产转移的确认和计量

### （一）金融资产整体转移和部分转移的区分

金融资产转移涉及的会计处理，核心是金融资产转移是否符合终止确认条件。其中，终止确认是指将金融资产或金融负债从企业的账户和资产负债表内予以转销。

鉴于金融资产转移交易的复杂性，企业有必要在分析判断金融资产转移是否符合金融资产终止条件前，着重关注两个方面：一是金融资产转移的转出方能否对转入方实施控制。如果能够实施控制，则表明转入方是转出方的子公司，从而应纳入转出方的合并财务报表。从合并财务报表的意义上，这种情况下的金融资产转移属于内部交易，不存在终止确认问题。因此，在判断金融资产转移是否符合终止确认条件时，应首先判断转入方是否是转出方的子公司。二是金融资产是整体转移还是部分转移。如为整体转移，则应将金融资产终止确认的判断条件运用于整项金融资产；如为部分转移，则只需将金融资产终止确认判断条件运用于发生转移的部分金融资产。

金融资产部分转移，包括下列三种情形：

1. 将金融资产所产生现金流量中特定、可辨认部分转移，如企业将一组类似贷款的应收利息转移等。
2. 将金融资产所产生全部现金流量的一定比例转移，如企业将一组类似贷款的本金和应收利息合计的 90%转移等。
3. 将金融资产所产生现金流量中特定、可辨认部分的一定比例转移，如企业将一组类似贷款的应收利息的 90%转移等。

### （二）符合终止确认条件的情形

#### 1. 符合终止确认条件的判断

企业收取金融资产现金流量的合同权利终止的，应当终止确认该金融资产。此外，企业已将金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬转移给转入方的，也应当终止确认该金融资产。

金融资产转移是否符合终止确认条件，有时比较容易判断。比如，下列情况就表明已将金融资产所有权上几乎所有风险和报酬转移给了转入方，因而应当终止确认相关金融资产：

- （1）企业以不附追索权方式出售金融资产；
- （2）企业将金融资产出售，同时与买入方签订协议，在约定期限结束时按当日该金融资产的公允价值回购；
- （3）企业将金融资产出售，同时与买入方签订看跌期权合约（即买入方有权将该金融资产返售给企业），但从合约条款判断，该看跌期权是一项重大价外期权（即期权合约的条款设计使得金融资产的买方极小可能会到期行权）。

对于其他一些复杂的金融资产转移，其是否符合终止确认条件，应当比较转移前后该金融资产未来现金流量净现值及时间分布的波动使其面临的风险来判断。企业面临的风险因金融资产转移发生实质性改变的，表明该企业已将金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬转移给了转入方，从而应终止确认该金融资产。

企业需要通过计算判断是否已将金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬转移给了转入方的，在计算金融资产未来现金流量净现值时，应当考虑所有合理、可能的现金流量波动，并采用适当的现行市场利率作为折现率。

#### 2. 符合终止确认条件时的计量

（1）金融资产整体转移满足终止条件时，相关金融资产转移损益应按如下公式计算：

**因转移收到的对价+原直接计入所有者权益的公允价值变动累计利得（如为累计损失，应为减项）-所转移金融资产的账面价值=金融资产整体转移损益**

理解以上公式时，应注意下面两点：

第一，因金融资产转移获得了新金融资产或承担了新金融负债的，应当在转移日按照公允价值确认该金融资产或金融负债（包括看涨期权、看跌期权、担保负债、远期合同、互换

等), 并将该金融资产扣除金融负债后的净额作为上述对价的组成部分。

企业与金融资产转入方签订服务合同提供相关服务的(包括收取该金融资产的现金流量, 并将所收取的现金流量交付给指定的资金保管机构等), 应当就该服务合同确认一项服务资产或服务负债。服务负债应当按照公允价值进行初始计量, 并作为上述对价的组成部分。服务资产应当视同未终止确认金融资产的一部分, 其金额应根据所转移金融资产整体的账面价值在终止确认和未终止确认部分之间按各自相对公允价值进行分摊而确定。实务中, 服务合同所设计的服务费金额较小的, 企业可以在收取服务费当期确认为收入。

即, 因转移收到的对价=因转移交易收到的价款+新获得金融资产的公允价值+因转移获得服务资产的公允价值-新承担金融负债的公允价值-因转移承担的服务负债的公允价值。

第二, 原直接计入所有者权益的公允价值变动累计利得或损失, 是指所转移金融资产(可供出售金融资产)转移前公允价值变动直接计入所有者权益的累计额。

(2) 金融资产部分转移满足终止确认条件的, 应当将所转移金融资产整体的账面价值, 在终止确认部分和未终止确认部分(在此种情况下, 所保留的服务资产应当视同未终止确认金融资产的一部分)之间, 按照各自的相对公允价值进行分摊, 并将终止确认部分的对价, 与原直接计入所有者权益的公允价值变动累计额中对应终止确认部分的金额(涉及转移的金融资产为可供出售金融资产的情形)之和, 扣除终止确认部分的账面价值后的差额, 确认为金融资产转移损益。

原直接计入所有者权益的公允价值变动累计额中对应终止确认部分的金额, 应当按照金融资产终止确认部分和未终止确认部分的相对公允价值, 对该累计额进行分摊后确定。

在金融资产部分转移满足终止确认条件的情况下, 企业在将所转移金融资产整体的账面价值按相对公允价值在终止确认部分和未终止确认部分之间进行分摊时, 未终止确认部分的公允价值按照下列原则确定:

第一, 企业出售过与未终止确认部分类似的金融资产, 或发生过与未终止确认部分有关的其他市场交易的, 应当按照最近实际交易价格确定。

第二, 未终止确认部分在活跃市场上没有报价的, 且最近市场上也没有与其有关的实际交易价格的, 应当按照所转移金融资产整体的公允价值扣除终止确认部分的对价后的余额确定。该金融资产整体的公允价值确实难以合理确定的, 按照金融资产整体的账面价值扣除终止确认部分的对价后的余额确定。

【例 2—16】20×4 年 3 月 15 日, 甲公司销售一批商品给乙公司, 开出的增值税专用发票上注明的销售价款为 300 000 元, 增值税销项税额为 51 000 元, 款项尚未收到。双方约定, 乙公司应于 20×4 年 10 月 31 日付款。20×4 年 6 月 4 日, 经与中国银行协商后约定: 甲公司将应收乙公司的货款出售给中国银行, 价款为 263 250 元; 在应收乙公司货款到期无法收回时, 中国银行不能向甲公司追偿。甲公司根据以往经验, 预计该批商品将发生的销售退回金额为 23400 元, 其中, 增值税销项税额为 3 400 元, 成本为 13 000 元, 实际发生的销售退回由甲公司承担。20×4 年 8 月 3 日, 甲公司收到乙公司退回的商品, 价款为 23 400 元。假定不考虑其他因素。

甲公司与应收债权出售有关的账务处理如下:

(1) 20×4 年 6 月 4 日出售应收债权:

借: 银行存款	263 250
营业外支出	64 350
其他应收款	23 400
贷: 应收账款	351 000

(2) 20×4 年 8 月 3 日收到退回的商品:

借：主营业务收入	20 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	3 400
贷：其他应收款	23 400
借：库存商品	13 000
贷：主营业务成本	13 000

本例涉及企业将应收债权不附追索权予以出售（处置）。应收债权的出售通常分为不附追索权的出售和附追索权出售。不附追索权应收债权出售，其涵义是：企业将其按照销售商品、提供劳务的销售合同所产生的应收债权出售给银行等金融机构，根据企业、债务人及银行等金融机构之间的协议，在所售应收债权到期无法收回时，银行等金融机构不能够向出售应收债权的企业进行追偿。在这种情况下，企业应将所售应收债权予以转销，结转计提的相关坏账准备，确认按协议约定预计将发生的销售退回、销售折让、现金折扣等，确认出售损益。

企业在出售应收债权的过程中如附有追索权，即在有关应收债权到期无法从债务人处收回时，银行等金融机构有权向出售应收债权的企业追偿，或按照协议约定，企业有义务按照约定金额自银行等金融机构回购部分应收债权，应收债权的坏账风险由售出应收债权的企业负担，则企业应按照以应收债权为质押取得借款的核算原则进行会计处理。

### （三）不符合终止确认条件的情形

#### 1. 不符合终止确认条件的判断

金融资产转移后，企业（转出方）仍保留了该金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的，则不应当终止确认该金融资产。

对于相对简单的金融资产转移其是否符合终止确认条件，比较容易判断。比如，下列情况就表明企业保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬，不应当终止确认相关金融资产：

（1）企业采用附追索权方式出售金融资产；（2）企业将金融资产出售，同时与买入方签订协议，在约定期限结束时按固定价格将该金融资产回购，如采用买断式回购、质押式回购交易卖出债券等；（3）企业将金融资产出售，同时与买入方签订看跌期权合约（即买入方有权将该金融资产返售给企业），但从合约条款判断，该看跌期权是一项重大价内期权（即期权合约的条款设计，使得金融资产的买方很可能会到期行权）；（4）企业（银行）将信贷资产整体转移，同时保证对金融资产买方可能发生的信用损失进行全额补偿。（5）企业将金融资产出售，同时与转入方达成一项总回报互换协议，该互换使市场风险又转回给了金融资产出售方。

而对于相对复杂的金融资产转移，应当像判断是否符合终止确认条件那样，通过分析计算来判断。如果分析计算表明，企业面临的风险没有因金融资产转移发生实质性改变，则表明该企业仍保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬，从而不应当终止确认该金融资产。

#### 2. 不符合终止确认时的计量

企业仍保留与所转移金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的，应当继续确认所转移金融资产整体，并将收到的对价确认为一项金融负债。

该金融资产与确认的相关金融负债不得相互抵消。在随后的会计期间，企业应当继续确认该金融资产产生的收入和该金融负债产生的费用。所转移的金融资产以摊余成本计量的，确认的相关负债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负债。

**【例 2—17】**甲企业销售一批商品给乙企业，货已发出，增值税专用发票上注明的商品价款为 200 000 元，增值税销项税额为 34 000 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。相关销售商品收入符合收入确认条件。

甲企业的账务处理如下：

#### （1）销售实现时：

借：应收票据	234 000
贷：主营业务收入	200 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	34 000

（2）3 个月后，应收票据到期，甲企业收回款项 234 000 元，存入银行：

借：银行存款	234 000
贷：应收票据	234 000

（3）如果甲企业在该票据到期前向银行贴现，且银行拥有追索权，则表明甲企业的应收票据贴现不符合金融资产终止确认条件，应将贴现所得确认为一项金融负债（短期借款）。假定甲企业贴现获得现金净额 231 660 元，则甲企业相关账务处理如下：

借：银行存款	231 660
短期借款——利息调整	2 340
贷：短期借款——成本	234 000

贴现息 2 340 元应在票据贴现期间采用实际利率法确认为利息费用。

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。

#### （四）继续涉入的情形

##### 1. 继续涉入的判断

企业既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的，应当分别下列情况处理：（1）放弃了对该金融资产控制的，应当终止确认该金融资产；（2）未放弃对该金融资产控制的，应当按照其继续涉入所转移金融资产的程度确认有关金融资产，并相应确认有关金融负债。继续涉入所转移金融资产的程度，是指该金融资产价值变动使企业面临的风险水平。

比如，在采用保留次级权益或提供信用担保等进行信用增级的金融资产转移中，转出方只保留了所转移金融资产所有权上的部分（非几乎所有）风险和报酬且能控制所转移金融资产的，应当按照其继续涉入所转移金融资产的程度确认相关资产和负债。

判断是否已放弃对所转移金融资产的控制，应当重点关注转入方出售该金融资产的实际能力。如果转入方能够单独将转入的金融资产整体出售给与其不存在关联方关系的第三方，且没有额外条件对此项出售加以限制，说明转入方有出售该金融资产的实际能力，同时表明企业（转出方）已放弃对该金融资产的控制，从而应终止确认所转移的金融资产。

转入方是否能够将转入的金融资产整体出售给与其不存在关联方关系的第三方，应当关注该金融资产是否存在活跃市场。如果不存在活跃市场，即使合同约定转入方有权处置金融资产，也不表明转入方有“实际能力”。

转入方是否能够单独出售所转入的金融资产且没有额外条件对此销售加以限制（是否可以自由地处置所转入金融资产），主要关注是否存在与出售密切相关的约束性条款。比如，转入方出售转入的金融资产时附有一项看涨期权，且该看涨期权又是重大价内期权，以至于可以认定转入方将来很可能会行权。在这种情况下，不表明转入方有出售所转入金融资产的实际能力。

##### 2. 继续涉入的计量

企业既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬，且未放弃对该金融资产控制的，应当按照其继续涉入所转移金融资产的程度，在充分反映保留的权利和承担的义务的基础上，确认有关金融资产，并相应确认有关负债。



通过对所转移金融资产提供财务担保方式继续涉入的，应当在转移日按照金融资产的账面价值和财务担保金额两者之中的较低者，确认继续涉入形成的资产，同时按照财务担保金额和财务担保合同的公允价值（提供担保的取费）之和确认继续涉入形成的负债。财务担保金额，是指企业所收到的对价中，将被要求偿还的最高金额。

在随后的会计期间，财务担保合同的初始确认金额应当在该财务担保合同期间内按照时间比例摊销，确认为各期收入。因担保形成的资产的账面价值，应当在资产负债表日进行减值测试。

企业应当对因继续涉入所转移金融资产形成的有关资产确认相关收入，对继续涉入形成的有关负债确认相关费用。继续涉入所形成的相关资产和负债不应当相互抵消。

企业仅继续涉入所转移金融资产一部分的，应当将该部分金融资产视为一个整体，并在此基础上运用上述继续涉入会计处理原则。

**【例 2—18】**甲银行持有一组住房抵押贷款，借款方可提前偿付。20×7 年 1 月 1 日，该组贷款的本金和摊余成本均为 100 000 000 元，票面利率和实际利率均为 10%。经批准，甲银行拟将该组贷款转移给某信托机构（以下简称受让方）进行证券化。有关资料如下：

20×7 年 1 月 1 日，甲银行与受让方签订协议，将该组贷款转移给受让方，并办理有关手续。甲银行收到款项 91 150 000 元，同时保留以下权利：（1）收取本金 10 000 000 元以及这部分本金按 10% 的利率所计算确定利息的权利；（2）收取以 90 000 000 元为本金、以 0.5% 为利率所计算确定利息（超额利差账户）的权利。受让人取得收取该组贷款本金中的 90 000 000 元以及这部分本金按 9.5% 的利率收取利息的权利。根据双方签订的协议，如果该组贷款被提前偿付，则偿付金额按 1:9 的比例在甲银行和受让人之间进行分配；但是，如果该组贷款发生违约，则违约金额从甲银行拥有的 10 000 000 元贷款本金中扣除，直到扣完为止。

20×7 年 1 月 1 日，该组贷款的公允价值为 101 000 000 元，0.5% 的超额利差账户的公允价值为 400 000 元。

甲银行的分析及会计处理如下：

（1）甲银行转移了该组贷款所有权相关的部分重大风险和报酬（如重大提前偿付风险），但由于设立了次级权益（即内部信用增级），因而也保留了所有权相关的部分重大风险和报酬，并且能够对留存的该部分权益实施控制。根据金融资产转让准则，甲银行应采用继续涉入法对该金融资产转移交易进行会计处理。

（2）甲银行收到 91 150 000 元对价，由两部分构成：一部分是转移的 90% 贷款及相关利息的对价，即 90 900 000（即 101 000 000×90%）元；另一部分是因为使保留的权利次级化所取得的对价 250 000 元。此外，由于超额利差账户的公允价值为 400 000 元，从而甲银行的该项金额资产转移交易的信用增级相关的对价为 650 000 元。

假定甲银行无法取得所转移该组贷款的 90% 和 10% 部分各自的公允价值，则甲银行所转移该组贷款的 90% 部分形成的利得或损失计算如表 2—7 所示。

表 2—7

金额单位：元

项目	估计公允价值	百分比	分配后的账面金额
已转移部分	90 900 000	90%	90 000 000
仍保留部分	10 100 000	10%	10 000 000
小计	101 000 000	100%	100 000 000

甲银行该项金融资产转移形成的利得=90 900 000-90 000 000=900 000（元）

（3）甲银行仍保留贷款部分的账面价值为 10 000 000 元。

（4）甲银行因继续涉入而确认资产的金额，按双方协议约定的、因信用增级使甲银行不能收到的现金流入最大值 10 000 000 元；另外，超额利差账户形成的资产 400 000 元本质上也是继续涉入形成的资产。

因继续涉入而确认负债的金额，按因信用增级使甲银行不能收到的现金流入最大值 10 000 000 元和信用增级的公允价值总额 650 000 元，两项合计为 10 650 000 元。

据此，甲银行在金融资产转移日应作如下账务处理：

借：存放同业	91 150 000
继续涉入资产——次级权益	10 000 000
——超额账户	400 000
贷：贷款	90 000 000
继续涉入负债	10 650 000
金融资产转移收益（或营业外收入）	900 000

（5）金融资产转移后，甲银行应根据收入确认原则，采用实际利率法将信用增级取得的对价 650 000 元分期予以确认。此外，还应在资产负债表日对已确认资产确认可能发生的减值损失。比如，在 20×7 年 12 月 31 日，已转移贷款发生信用损失 3 000 000 元，则甲银行应作如下账务处理：

借：资产减值损失	3 000 000
继续涉入负债	3 000 000
贷：贷款损失准备——次级权益	3 000 000
继续涉入资产——次级权益	3 000 000

## 第三章 存 货

### 第一节 存货的确认和初始计量

#### 一、存货的定义与确认条件

##### （一）存货的定义

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、物料等。

存货区别于固定资产等非流动资产的最基本的特征是，企业持有存货的最终目的是为了出售，不论是可供直接出售，如企业的产成品、商品等；还是需经过进一步加工后才能出售，如原材料等。

企业的存货通常包括以下内容：

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

固定资产等各项工程，不符合存货的定义，因此不能作为企业的存货进行核算。

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

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

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

5. 商品。指商品流通企业外购或委托加工完成验收入库用于销售的各种商品。

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

## （二）存货的确认条件

存货必须在符合定义的前提下，同时满足下列两个条件，才能予以确认。

### 1. 与该存货有关经济利益很可能流入企业

资产最重要的特征是预期会给企业带来经济利益。如果某一项目预期不能给企业带来经济利益，就不能确认为企业的资产。存货是企业的一项重要的流动资产，因此，对存货的确认，关键是判断其是否很可能给企业带来经济利益或其所包含的经济利益是否很可能流入企业。通常，拥有存货的所有权是与该存货有关的经济利益很可能流入本企业的一个重要标志。一般情况下，根据销售合同已经售出（取得现金或收取现金的权利），所有权已经转移的存货，因其所含经济利益已不能流入本企业，因而不能再作为企业的存货进行核算，即使该存货尚未运离企业。企业在判断与该存货有关的经济利益能否流入企业时，通常应结合考虑该存货所有权的归属，而不应当仅仅看其存放的地点等。

### 2. 该存货的成本能够可靠地计量

成本或者价值能够可靠地计量是资产确认的一项基本条件。存货作为企业资产的组成部分，要予以确认也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的确凿证据为依据，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。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。

## 二、存货的初始计量

企业取得存货应当按照成本进行计量。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本三个组成部分。企业存货的取得主要是通过外购和自制两个途径。

企业在日常核算中采用计划成本法或售价金额法核算的存货成本，实质上也是存货的实际成本。比如，采用计划成本法，通过“材料成本差异”或“产品成本差异”科目将材料或产成品的计划成本调整为实际成本。采用售价金额法，通过“商品进销差价”科目将商品的售价调整为实际成本（进价）。

### （一）外购存货的成本

企业外购存货主要包括原材料和商品。外购存货的成本即存货的采购成本，指企业物资从采购到入库前所发生的全部支出，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。

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进货费用，应计入所购商品成本。在实务中，企业也可以将

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进货费用先进行归集，期末，按照所购商品的存销情况进行分摊。对于已销售商品的进货费用，计入主营业务成本；对于未售商品的进货费用，计入期末存货成本。商品流通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销售费用。

## （二）加工取得的存货的成本

企业通过进一步加工取得的存货，主要包括产成品、在产品、半成品、委托加工物资等，其成本由采购成本、加工成本构成。某些存货还包括使存货达到目前场所和状态所发生的其他成本，如可直接认定的产品设计费用等。通过进一步加工取得的存货的成本中采购成本是由所使用或消耗的原材料采购成本转移而来的，因此，计量加工取得的存货成本，重点是要确定存货的加工成本。

存货加工成本由直接人工和制造费用构成，其实质是企业在进一步加工存货的过程中追加发生的生产成本，因此，不包括直接由材料存货转移来的价值。其中，直接人工是指企业在生产产品过程中，直接从事产品生产的工人的职工薪酬。直接人工和间接人工的划分依据通常是生产工人是否与所生产的产品直接相关（即可否直接确定其服务的产品对象）。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。制造费用是一种间接生产成本，包括企业生产部门（如生产车间）管理人员的职工薪酬、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。

## （三）其他方式取得的存货的成本

企业取得存货的其他方式主要包括接受投资者投资、非货币性资产交换、债务重组、企业合并以及存货盘盈等。

### 1. 投资者投入存货的成本

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。在投资合同或协议约定价值不公允的情况下，按照该项存货的公允价值作为其入账价值。

### 2. 通过非货币性资产交换、债务重组、企业合并等方式取得的存货的成本

企业通过非货币性资产交换、债务重组、企业合并等方式取得的存货，其成本应当分别按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》、《企业会计准则第12号——债务重组》和《企业会计准则第20号——企业合并》等的规定确定。但是，该项存货的后续计量和披露应当执行《企业会计准则第1号——存货》（以下简称存货准则）的规定。

### 3. 盘盈存货的成本

盘盈的存货，应按其重置成本作为入账价值，并通过“待处理财产损溢”科目进行会计处理，按管理权限报经批准后，冲减当期管理费用。

在确定存货成本的过程中，应当注意，下列费用不应当计入存货成本，而应当在其发生时计入当期损益：（1）非正常消耗的直接材料、直接人工及制造费用，应计入当期损益，不得计入存货成本。例如，企业超定额的废品损失以及由自然灾害而发生的直接材料、直接人工及制造费用，由于这些费用的发生无助于使该存货达到目前场所和状态，不应计入存货成本，而应计入当期损益。（2）仓储费用，指企业在采购入库后发生的储存费用，应计入当期损益。但是，在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用则应计入存货成本。例如，某种酒类产品生产企业为使生产的酒达到规定的产品质量标准，而必须发生的仓储费用，就应计入酒的成本，而不是计入当期损益。（3）不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出，不符合存货的定义和确认条件，应在发生时计入当期损益，不得计入存货成本。

## 第二节 发出存货的计量

### 一、发出存货成本的计量方法

企业应当根据各类存货的实物流转方式、企业管理的要求、存货的性质等实际情况，合理地选择发出存货成本的计算方法，以合理确定当期发出存货的实际成本。

对于性质和用途相似的存货，应当采用相同的成本计算方法确定发出存货的实际成本。

企业在确定发出存货的成本时，可以采用先进先出法、移动加权平均法、月末一次加权平均法和个别计价法四种方法。企业不得采用后进先出法确定发出存货的成本。

#### （一）先进先出法

先进先出法是以先购入的存货应先发出（销售或耗用）这样一种存货实物流转假设为前提，对发出存货进行计价。采用这种方法，先购入的存货成本在后购入存货成本之前转出，据此确定发出存货和期末存货的成本。

#### （二）移动加权平均法

移动加权平均法，是指以每次进货的成本加上原有库存存货的成本，除以每次进货数量加上原有库存存货的数量，据以计算加权平均单位成本，作为在下次进货前计算各次发出存货成本的依据。计算公式如下：

$$\begin{aligned}\text{存货单位成本} &= \frac{\text{原有库存存货的实际成本} + \text{本次进货的实际成本}}{\text{原有库存存货数量} + \text{本次进货数量}} \\ \text{本次发出存货的成本} &= \text{本次发出存货数量} \times \text{本次发货前的存货单位成本} \\ \text{本月月末库存存货成本} &= \text{月末库存存货的数量} \times \text{本月月末存货单位成本}\end{aligned}$$

#### （三）月末一次加权平均法

月末一次加权平均法，是指以当月全部进货数量加上月初存货数量作为权数，去除当月全部进货成本加上月初存货成本，计算出存货的加权平均单位成本，以此为基础计算当月发出存货的成本和期末存货的成本的一种方法。

$$\text{存货单位成本} = \frac{\left( \begin{array}{c} \text{月初库存存货} \\ \text{的实际成本} \end{array} \right) + \sum \left( \left( \begin{array}{c} \text{本月某批进货} \\ \text{的实际单位成本} \end{array} \right) \times \left( \begin{array}{c} \text{本月某批} \\ \text{进货的数量} \end{array} \right) \right)}{\text{月初库存存货数量} + \text{本月各批进货数量之和}}$$

$$\text{本月发出存货的成本} = \text{本月发出存货的数量} \times \text{存货单位成本}$$

$$\text{本月月末库存存货成本} = \text{月末库存存货的数量} \times \text{存货单位成本}$$

#### （四）个别计价法

个别计价法，亦称个别认定法、具体辨认法、分批实际法，其特征是注重所发出存货具体项目的实物流转与成本流转之间的联系，逐一辨认各批发出存货和期末存货所属的购进批别或生产批别，分别按其购入或生产时所确定的单位成本计算各批发出存货和期末存货的成本。即把每一种存货的实际成本作为计算发出存货成本和期末存货成本的基础。对于不能替代使用的存货、为特定项目专门购入或制造的存货以及提供的劳务，通常采用个别计价法确定发出存货的成本。在实际工作中，越来越多的企业采用计算机信息系统进行会计处理，个别计价法可以广泛应用于发出存货的计价，并且该方法确定的存货成本最为准确。

### 二、存货成本的结转

企业销售存货，应当将已售存货的成本结转为当期损益，计入营业成本。这就是说，企业在确认存货销售收入的当期，应当将已经销售存货的成本结转为当期营业成本。这种结转是为了符合收入与费用相配比的要求。



存货为商品、产成品的，企业应采用先进先出法、移动加权平均法、月末一次加权平均法和个别计价法确定已销售商品的实际成本。存货为非商品存货的，如材料等，应将已出售的材料的实际成本予以结转，计入当期其他业务成本。这里所讲的材料销售不构成企业的主营业务。如果材料销售构成了企业的主营业务，则该材料为企业的商品存货，而不是非商品存货。

对已售存货计提了存货跌价准备，还应结转已计提的存货跌价准备，冲减当期主营业务成本或其他业务成本，实际上是按已售产成品或商品的账面价值结转主营业务成本或其他业务成本。企业按存货类别计提存货跌价准备的，也应按比例结转相应的存货跌价准备。

企业的周转材料（如包装物和低值易耗品）符合存货定义和确认条件的，按照使用次数分次计入成本费用。金额较小的，可在领用时一次计入成本费用，以简化核算，但为加强失误管理，应当在备查簿上进行登记。

企业因非货币性资产交换、债务重组等转出的存货成本，分别参见第十四章“非货币性资产交换”和第十五章“债务重组”。

## 第三节 期末存货的计量

### 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。

当存货成本低于可变现净值时，存货按成本计量；当存货成本高于可变现净值时，存货按可变现净值计量，同时按照成本高于可变现净值的差额计提存货跌价准备，计入当期损益。

成本与可变现净值孰低计量的理论基础主要是使存货符合资产的定义。当存货的可变现净值下跌至成本以下时，表明该存货给企业带来的未来经济利益低于其账面成本，因而应将这部分损失从资产价值中扣除，计入当期损益。否则，存货的可变现净值低于成本时，如果仍然以其成本计量，就会出现虚计资产的现象。

### 二、可变现净值的含义

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。存货的可变现净值由存货的估计售价、至完工时将要发生的成本、估计的销售费用和估计的相关税费等内容构成。

#### （一）可变现净值的基本特征

##### 1. 确定存货可变现净值的前提是企业在进行日常活动

如果企业不是在进行正常的生产经营活动，比如企业处于清算过程，那么不能按照存货准则的规定确定存货的可变现净值。

##### 2. 可变现净值为存货的预计未来净现金流量，而不是存货的售价或合同价

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。

### 3. 不同存货可变现净值的构成不同

(1) 产成品、商品和用于出售的材料等直接用于出售的商品存货，在正常生产经营过程中，应当以该存货的估计售价减去估计的销售费用和相关税费后的金额，确定其可变现净值。

(2) 需要经过加工的材料存货，在正常生产经营过程中，应当以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、估计的销售费用和相关税费后的金额，确定其可变现净值。

#### (二) 确定存货的可变现净值时应考虑的因素

企业在确定存货的可变现净值时，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. 确定存货的可变现净值应当以取得确凿证据为基础

确定存货的可变现净值必须建立在取得的确凿证据的基础上。这里所讲的“确凿证据”是指对确定存货的可变现净值和成本有直接影响的客观证明。

(1) 存货成本的确凿证据。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、生产成本账簿记录等作为确凿证据。

(2) 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确凿证明，如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、销货方提供的有关资料和生产成本资料等。

##### 2. 确定存货的可变现净值应当考虑持有存货的目的

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。企业持有存货的目的，通常可以分为：

(1) 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；

(2) 将在生产过程或提供劳务过程中耗用，如材料等。

##### 3. 确定存货的可变现净值应当考虑资产负债表日后事项等的影响

资产负债表日后事项应当能够确定资产负债表日存货的存在状况。即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。

## 三、存货期末计量的具体方法

### (一) 存货估计售价的确定

对于企业持有的各类存货，在确定其可变现净值时，最关键的问题是确定估计售价。企业应当区别如下情况确定存货的估计售价：

1. 为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货，通常应当以产成品或商品的合同价格作为其可变现净值的计算基础。如果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等于企业持有存货的数量，在这种情况下，在确定与该项销售合同直接相关存货的可变现净值时，应当以销售合同价格作为其可变现净值的计算基础。也就是说，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算基础；如果企业销售合同所规定的标的物还没有生产出来，但持有专门用于该标的物生产的原材料，其可变现净值也应当以合同价格作为计算基础。

【例 3—1】20×7 年 8 月 1 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，20×8 年 1 月 25 日，甲公司应按每台 62 万元的价格（假定本章中所称销售价格和成本均不含增值税）向乙公司提供 W1 型机器 100 台。

20×7 年 12 月 31 日，甲公司 W1 型机器的成本为 5600 万元，数量为 100 台，单位成本为 56 万元/台。

20×7 年 12 月 31 日，W1 型机器的市场销售价格为 60 万元/台。假定不考虑相关税费和销售费用。

根据甲公司与乙公司签订的销售合同规定，该批 W1 型机器的销售价格已由销售合同约定，并且其库存数量等于销售合同约定的数量，因此，在这种情况下，计算 W1 型机器的可变现净值应以销售合同约定的价格 6200（62×100）万元作为计算基础。

2. 如果企业持有存货的数量多于销售合同订购数量，超出部分的存货可变现净值应当以产成品或商品的一般销售价格（即市场销售价格）作为计算基础。

【例 3—2】20×7 年 11 月 1 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，20×8 年 3 月 31 日，甲公司应按每台 15 万元的价格向丙公司提供 W2 型机器 120 台。

20×7 年 12 月 31 日，甲公司 W2 型机器的成本为 1960 万元，数量为 140 台，单位成本为 14 万元/台。

根据甲公司销售部门提供的资料表明，向丙公司销售的 W2 型机器的平均运杂费等销售费用为 0.12 万元/台；向其他客户销售 W2 型机器的平均运杂费等销售费用为 0.1 万元/台。

20×7 年 12 月 31 日，W2 型机器的市场销售价格为 16 万元/台。

在本例中，能够证明 W2 型机器的可变现净值的确凿证据是甲公司与丙公司签订的有关 W2 型机器的销售合同、市场销售价格资料、账簿记录和公司销售部门提供的有关销售费用的资料等。

根据该销售合同规定，库存的 W2 型机器中的 120 台的销售价格已由销售合同约定，其余 20 台并没有由销售合同约定。因此，在这种情况下，对于销售合同约定的数量（120 台）的 W2 型机器的可变现净值应以销售合同约定的价格 15 万元/台作为计算基础，而对于超出部分（20 台）的 W2 型机器的可变现净值应以市场销售价格 16 万元/台作为计算基础。

W2 型机器的可变现净值

$$= (15 \times 120 - 0.12 \times 120) + (16 \times 20 - 0.1 \times 20)$$

$$= (1\ 800 - 14.4) + (320 - 2)$$

$$= 1\ 785.6 + 318$$

$$= 2\ 103.6 \text{（万元）}$$

3. 如果企业持有存货的数量少于销售合同订购数量，实际持有与该销售合同相关的存货应以销售合同所规定的价格作为可变现净值的计算基础。如果该合同为亏损合同，还应同时按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定处理。

4. 没有销售合同约定的存货（不包括用于出售的材料），其可变现净值应当以产成品或商品一般销售价格作为计算基础。

【例 3—3】20×7 年 12 月 31 日，甲公司 W3 型机器的账面成本为 600 万元，数量为 10 台，单位成本为 60 万元/台。

20×7 年 12 月 31 日，W3 型机器的市场销售价格为 64 万元/台。预计发生的相关税费和销售费用合计为 3 万元/台。

甲公司没有签订有关 W3 型机器的销售合同。

由于甲公司没有就 W3 型机器签订销售合同，因此，在这种情况下，计算 W3 型机器的可

变现净值应以一般销售价格总额 610 万元 $[(64-3) \times 10]$ 作为计算基础。

5. 用于出售的材料等，通常以市场价格作为其可变现净值的计算基础。这里的市场价格是指材料等的市场销售价格。如果用于出售的材料存在销售合同约定，应按合同价格作为其可变现净值的计算基础。

【例 3—4】20×7 年 11 月 1 日，甲公司根据市场需求的变化，决定停止生产 W4 型机器。为减少不必要的损失，决定将库存原材料中专门用于生产 W4 型机器的外购原材料——A 材料全部出售，20×7 年 12 月 31 日其账面成本为 500 万元，数量为 10 吨。据市场调查，A 材料的市场销售价格为 30 万元/吨，同时可能发生销售费用及相关税费共计为 5 万元。

在本例中，由于企业已决定不再生产 W4 型机器，因此，该批 A 材料的可变现净值不能再以 W4 型机器的销售价格作为其计算基础，而应按其本身的市场销售价格作为计算基础。即：

该批 A 材料的可变现净值 $=30 \times 10 - 5 = 295$ （万元）

## （二）材料存货的期末计量

对于材料存货应当区分以下两种情况确定其期末价值：

1. 对于为生产而持有的材料等，如果用其生产的产成品的可变现净值预计高于成本，则该材料仍然应当按照成本计量。这里的“材料”指原材料、在产品、委托加工材料等。“可变现净值高于成本”中的成本是指产成品的生产成本。

【例 3—5】20×7 年 12 月 31 日，甲公司库存原材料——B 材料的账面成本为 3 000 万元，市场销售价格总额为 2 800 万元，假定不发生其他销售费用。用 B 材料生产的产成品——W5 型机器的可变现净值高于成本。

根据上述资料可知，20×7 年 12 月 31 日，B 材料的账面成本高于其市场价格，但是由于用其生产的产成品——W5 型机器的可变现净值高于成本，也就是用该原材料生产的最终产品此时并没有发生价值减损，因此，B 材料即使其账面成本已高于市场价格，也不应计提存货跌价准备，仍应按 3 000 万元列示在 20×7 年 12 月 31 日的资产负债表的存货项目之中。

2. 如果材料价格的下降表明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。

【例 3—6】20×7 年 12 月 31 日，甲公司库存原材料——C 材料的账面成本为 600 万元，单位成本为 6 万元/件，数量为 100 件，可用于生产 100 台 W6 型机器。C 材料的市场销售价格为 5 万元/件。

C 材料市场销售价格下跌，导致用 C 材料生产的 W6 型机器的市场销售价格也下跌，由此造成 W6 型机器的市场销售价格由 15 万元/台降为 13.5 万元/台，但生产成本仍为 14 万元/台。将每件 C 材料加工成 W6 型机器尚需投入 8 万元，估计发生运杂费等销售费用 0.5 万元/台。

根据上述资料，可按照以下步骤确定 C 材料的可变现净值。

首先，计算用该原材料所生产的产成品的可变现净值：

W6 型机器的可变现净值 $=W6$  型机器估计售价 $-$ 估计销售费用 $-$ 估计相关税费 $=13.5 \times 100 - 0.5 \times 100 = 1\,300$ （万元）

其次，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：

W6 型机器的可变现净值 1 300 万元小于其成本 1 400 万元，即 C 材料价格的下降表明 W6 型机器的可变现净值低于成本，因此 C 材料应当按可变现净值计量。

最后，计算该原材料的可变现净值：

C 材料的可变现净值 $=W6$  型机器的售价总额 $-$ 将 C 材料加工成 W6 型机器尚需投入的成本 $-$ 估计销售费用 $-$ 估计相关税费 $=13.5 \times 100 - 8 \times 100 - 0.5 \times 100 = 500$ （万元）

C 材料的可变现净值 500 万元小于其成本 600 万元，因此 C 材料的期末价值应为其可变现净值 500 万元，即 C 材料应按 500 万元列示在 20×7 年 12 月 31 日资产负债表的存货项目之中。

(三) 计提存货跌价准备的方法

1. 企业通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备。

企业在计提存货跌价准备时通常应当以单个存货项目为基础。在企业采用计算机信息系统进行会计处理的情况下，完全有可能做到按单个存货项目计提存货跌价准备。在这种方式下，企业应当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，并且按成本高于可变现净值的差额，计提存货跌价准备。这就要求企业应当根据管理要求和存货的特点，明确规定存货项目的确定标准。比如，将某一型号和规格的材料作为一个存货项目、将某一品牌和规格的商品作为一个存货项目，等等。

2. 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。

如果某一类存货的数量繁多并且单价较低，企业可以按存货类别计量成本与可变现净值，即按存货类别的成本的总额与可变现净值的总额进行比较，每个存货类别均取较低者确定存货期末价值。

【例 3—7】丁公司的有关资料及存货期末计量见表 3—1，假设丁公司在此之前没有对存货计提跌价准备。假定不考虑相关税费和销售费用。

表 3—1 按存货类别计提存货跌价准备

20×7 年 12 月 31 日 金额单位：元

商品	数量 (台)	成本		可变现净值		按存货类别确 定的账面价值	由此计提的存 货跌价准备
		单价	总额	单价	总额		
第一组							
A 商品	400	10	4000	9	3600		
B 商品	500	7	3500	8	4000		
合计			7500		7600	7500	0
第二组							
C 商品	200	50	10000	48	9600		
D 商品	100	40	4500	44	4400		
合计			14500		14000	14000	500
第三组							
E 商品	700	100	70000	80	56000	56000	
合计			70000		56000	56000	14000
总计			92000		77600	77500	14500

3. 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，在这种情况下，可以对该存货进行合并计提存货跌价准备。

4. 存货存在下列情形之一的，通常表明存货的可变现净值低于成本。

(1) 该存货的市场价格持续下跌，并且在可预见的未来无回升的希望；



(2) 企业使用该项原材料生产的产品的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。

**5. 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。

需要注意的是,资产负债表日,同一项存货中一部分有合同价格约定、其他部分不存在合同价格的,应当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的金额,由此计提的存货跌价准备不得相互抵消。

**(四) 存货跌价准备转回的处理**

1. 资产负债表日,企业应当确定存货的可变现净值。企业确定存货的可变现净值应当以资产负债表日的状况为基础确定,既不能提前确定存货的可变现净值,也不能延后确定存货的可变现净值,并且在每一个资产负债表日都应当重新确定存货的可变现净值。

2. 企业的存货在符合条件的情况下,可以转回计提的存货跌价准备。**存货跌价准备转回的条件是以前减记存货价值的影响因素已经消失,而不是在当期造成存货可变现净值高于成本的其他影响因素。**

3. **当符合存货跌价准备转回的条件时,应在原已计提的存货跌价准备的金额内转回。**即在对该项存货、该类存货或该合并存货已计提的存货跌价准备的金额内转回。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,但转回的金额以将存货跌价准备余额冲减至零为限。

**【例 3—8】**20×7 年 12 月 31 日甲公司 W7 型机器的账面成本为 500 万元,但由于 W7 型机器的市场价格下跌,预计可变现净值为 400 万元,由此计提存货跌价准备 100 万元。

假定:

(1) 20×8 年 6 月 30 日, W7 型机器的账面成本仍为 500 万元,但由于 W7 型机器市场价格有所上升,使得 W7 型机器的预计可变现净值变为 475 万元。

(2) 20×8 年 12 月 31 日, W7 型机器的账面成本仍为 500 万元,由于 W7 型机器的市场价格进一步上升,预计 W7 型机器的可变现净值为 555 万元。

本例中:

(1) 20×8 年 6 月 30 日,由于 W7 型机器市场价格上升, W7 型机器的可变现净值有所恢复,应计提的存货跌价准备为 25 万元 (500-475),则当期应冲减已计提的存货跌价准备 75 万元 (100-25) 且小于已计提的存货跌价准备 (100 万元),因此,应转回的存货跌价准备为 75 万元。

会计分录为:

借: 存货跌价准备	750 000
贷: 资产减值损失——存货减值损失	750 000

(2) 20×8 年 12 月 31 日, W7 型机器的可变现净值又有所恢复,应冲减存货跌价准备为 55 万元 (500-555),但是对 W7 型机器已计提的存货跌价准备的余额为 25 万元,因此,当期应转回的存货跌价准备为 25 万元而不是 55 万元 (即以将对 W7 型机器已计提的“存货跌价准备”余额冲减至零为限)。

会计分录为：

借：存货跌价准备	250 000
贷：资产减值损失——存货减值损失	250 000

#### （五）存货盘亏或毁损的处理

存货发生的盘亏或毁损，应作为待处理财产损溢进行核算。按管理权限报经批准后，根据造成存货盘亏或毁损的原因，分别以下情况进行处理：

1. 属于计量收发差错和管理不善等原因造成的存货短缺，应先扣除残料价值、可以收回的保险赔偿和过失人赔偿，将净损失计入管理费用。

2. 属于自然灾害等非常原因造成的存货毁损，应先扣除处置收入（如残料价值）、可以收回的保险赔偿和过失人赔偿，将净损失计入营业外支出。

## 第四章 长期股权投资

### 第一节 长期股权投资的初始计量

#### 一、长期股权投资初始计量原则

长期股权投资在取得时，应按初始投资成本入账。长期股权投资的初始投资成本应分别企业合并和非企业合并两种情况确定。

本章所指长期股权投资，包括以下内容：（1）投资企业能够对被投资单位实施控制的权益性投资，即对子公司投资；（2）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权益性投资，即对合营企业投资；（3）投资企业对被投资单位具有重大影响的权益性投资即对联营企业投资；（4）投资企业持有的对被投资单位不具有共同控制或重大影响，并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益性投资。

#### 二、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初始投资成本。

##### （一）同一控制下企业合并形成的长期股权投资

对于同一控制下的企业合并，从能够对参与合并各方在合并前及合并后均实施最终控制的一方来看，最终控制方在企业合并前及合并后能够控制的资产并没有发生变化。合并方通过企业合并形成的对被合并方的长期股权投资，其成本代表的是在被合并方账面所有者权益中享有的份额。

1. 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（资本溢价或股本溢价）；资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲

减的，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，贷记有关资产或借记有关负债科目，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。

2. 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（资本溢价或股本溢价）；资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，调整留存收益。

具体进行会计处理时，在合并日应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，按发行权益性证券的面值贷记“股本”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。

上述在按照合并日应享有被合并方账面所有者权益的份额确定长期股权投资的初始投资成本时，前提是合并前合并方与被合并方采用的会计政策应当一致。企业合并前合并方与被合并方采用的会计政策不同的，应首先按照合并方的会计政策对被合并方资产、负债的账面价值仅进行调整，在此基础上计算确定形成长期股权投资的初始投资成本。

【例 4—1】20×6 年 6 月 30 日，P 公司向同一集团内 S 公司的原股东定向增发 1500 万股普通（每股面值为 1 元，市价为 13.02 元），取得 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资格继续经营。两公司在企业合并前采用的会计政策相同。合并日，S 公司的账面所有者权益总额为 6606 万元。

S 公司在合并后维持其法人资格继续经营，合并日 P 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，账务处理为：

借：长期股权投资	66 060 000
贷：股本	15 000 000
资本公积——股本溢价	51 060 000

## （二）非同一控制下企业合并形成的长期股权投资

1. 非同一控制下的控股合并中，购买方应当按照确定的企业合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。企业合并成本包括购买方付出的资产，发生或承担的负债、发行的权益性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之和。

具体进行会计处理时，对于非同一控制下企业合并形成的长期股权投资应在购买日按企业合并成本（不含应自被投资单位收取的现金股利或利润），借记“长期股权投资”科目，按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，按支付合并对价的账面价值，贷记有关资产或借记有关负债科目，按发生的直接相关费用，贷记“银行存款”等科目。按其差额，贷记“营业外收入”或借记“营业外支出”等科目。

非同一控制下企业合并涉及以库存商品等作为合并对价的，应按库存商品的公允价值，贷记“主营业务收入”科目，并同时结转相关的成本。

【例 4—2】A 公司于 20×6 年 3 月 31 日取得 B 公司 70%的股权。为核实 B 公司的资产价值，A 公司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 300 万元。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 4—1 所示。

表 4—1	20×6 年 3 月 31 日	单位：万元
项 目	账面价值	公允价值
土地使用权（自用）	6 000	9 600
专利技术	2 400	3 000
银行存款	2 400	2 400
合 计	10 800	15 000

假定合并前 A 公司与 B 公司不存在任何关联方关系，A 公司用作合并对价的土地使用权和专利技术原价为 9600 万元，至企业合并发生时已累计摊销 1200 万元。

分析：本例中因 A 公司与 B 公司在合并前不存在任何关联方关系，应作为非同一控制下的企业合并处理。

A 公司对于合并形成的对 B 公司的长期股权投资，应按确定的企业合并成本作为其初始投资成本。A 公司应进行如下账务处理：

借：长期股权投资	153 000 000
累计摊销	12 000 000
贷：无形资产	96 000 000
银行存款	27 000 000
营业外收入	42 000 000

2. 通过多次交换交易，分步取得股权最终形成企业合并的，企业合并成本为每一单项交换交易的成本之和。其中：达到企业合并前对持有的长期股权投资采用成本法核算的，长期股权投资在购买日的成本应为原账面余额加上购买日为取得进一步的股份新支付对价的公允价值之和；达到企业合并前对长期股权投资采用权益法等方法核算的，购买日应对权益法下长期股权投资的账面余额进行调整，将有关长期股权投资的账面余额调整至最初取得成本，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 4—3】A 公司于 20×5 年 3 月以 12 000 万元取得 B 公司 30% 的股权，因能够对 B 公司施加重大影响，对所取得的长期股权投资按照权益法核算，于 20×5 年确认对 B 公司的投资收益 450 万元。20×6 年 4 月，A 公司又斥资 15 000 万元取得 B 公司另外 30% 的股权。假定 A 公司在取得对 B 公司的长期股权投资以后，B 公司并未宣告发放现金股利或利润。A 公司按净利润的 10% 提取盈余公积。A 公司对该项长期股权投资未计提任何减值准备。

本例中 A 公司是通过分步购买最终达到对 B 公司实施控制，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	450 000
利润分配——未分配利润	4 050 000
贷：长期股权投资	4 500 000
借：长期股权投资	50 000 000
贷：银行存款	50 000 000
购买日对 B 公司长期股权投资的账面余额=（12 450-450）+15 000	
=27 000（万元）	

### 三、企业合并以外其他方式取得的长期股权投资

除企业合并形成的长期股权投资应遵循特定的会计处理原则外，其他方式取得的长期股权投资，取得时初始投资成本的确定应遵循以下规定。

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。但所支付价款中包含的被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润应作为应收项目核算，不构成取得长期股权投资的成本。

【例 4—4】 甲公司于 20×6 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 8,000 万元。另外，在购买过程中支付手续费等相关费用 200 万元。甲公司取得该部分股权后，能够对乙公司的生产经营决策施加重大影响。

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	82 000 000
贷：银行存款	82 000 000

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，但不包括应自被投资单位收取的已宣告但尚未发放的现金股利或利润。

为发行权益性证券支付给有关证券承销机构等的手续费、佣金等与权益性证券发行直接相关的费用，不构成取得长期股权投资的成本。该部分费用按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定，应自权益性证券的溢价发行收入中扣除，权益性证券的溢价收入不足冲减的，应冲减盈余公积和未分配利润。

【例 4—5】 20×6 年 3 月，A 公司通过增发 9 000 万股本公司普通股（每股面值 1 元）取得 B 公司 20% 的股权，按照增发前后的平均股价计算，该 9 000 万股股份的公允价值为 15 600 万元。为增发该部分股份，A 公司向证券承销机构等支付了 600 万元的佣金和手续费。假定 A 公司取得该部分股权后，能够对 B 公司的生产经营决策施加重大影响。

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，账务处理为：

借：长期股权投资	156 000 000
贷：股本	90 000 000
资本公积——股本溢价	66 000 000

发行权益性证券过程中支付的佣金和手续费，应冲减权益性证券的溢价发行收入，账务处理为：

借：资本公积——股本溢价	6 000 000
贷：银行存款	6 000 000

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，但合同或协议约定的价值不公允的除外。

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，接受投资的企业原则上应当按照投资各方在投资合同或协议中约定的价值作为取得投资的初始投资成本。

【例 4—6】 A 公司设立时，其主要出资方之一甲公司以其持有的对 B 公司的长期股权投资作为出资投入 A 公司。投资各方在投资合同中约定，作为出资的该项长期股权投资作价 6 000 万元。该作价是按照 B 公司股票的市价经考虑相关调整因素后确定的。A 公司注册资本为 24 000 万元。甲公司出资占 A 公司注册资本的 20%。取得该项投资后，甲公司根据其持股比例，能够派人参与 A 公司的财务和生产经营决策。

A 公司应进行的账务处理为：

借：长期股权投资	60 000 000
贷：实收资本	48 000 000



资本公积——资本溢价

12 000 000

4. 以债务重组、非货币性资产交换等方式取得的长期股权投资，其初始投资成本应按照《企业会计准则第 12 号——债务重组》和《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》的规定确定。

#### 四、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，对于投资成本中包含的应享有被投资单位已经宣告但尚未发放的现金股利或利润应作为应收项目单独核算，不构成取得长期股权投资的初始投资成本。即企业在支付对价取得长期股权投资时，对于实际支付的价款中包含的对方已经宣告但尚未发放的现金股利或利润，应作为预付款，构成企业的一项债权，其与取得的对被投资单位的长期股权投资应作为两项金融资产。

【例 4—7】沿用【例 4—4】，假定甲公司取得该项投资时，乙公司已经宣告但尚未发放现金股利，甲公司按其持股比例计算确定可分得 30 万元。则甲公司在确认该长期股权投资时，应将包含的现金股利部分单独核算，相应的账务处理为：

借：长期股权投资	81 700 000
应收股利	300 000
贷：银行存款	82 000 000

## 第二节 长期股权投资的后续计量

长期股权投资在持有期间，根据投资企业对被投资单位的影响程度及是否存在活跃市场、公允价值能否可靠取得等进行划分，应当分别采用成本法及权益法进行核算。

### 一、长期股权投资的成本法

#### （一）成本法的定义及适用范围

成本法，是指投资按成本计价的方法。长期股权投资的成本法适用于以下情况：

##### 1. 企业持有的能够对被投资单位实施控制的长期股权投资。

控制，是指有权决定一个企业的财务和经营政策，并能据以从该企业的经营活动中获取利益。控制一般存在于以下情况，如：投资企业直接拥有被投资单位 50% 以上的表决权资本，投资企业直接拥有被投资单位 50% 或以下的表决权资本，但具有实质控制权的情况。投资企业对被投资单位是否具有实质控制权，可以通过以下一种或几种情形进行判定：

（1）通过与其他投资者的协议投资企业拥有被投资单位 50% 以上表决权资本的控制权。例如，A 公司拥有 B 公司 40% 的表决权资本，C 公司拥有 B 公司 30% 的表决权资本。A 公司与 C 公司达成协议，C 公司在 B 公司的权益由 A 公司代表。在这种情况下，A 公司实质上拥有 B 公司 70% 表决权资本的控制权，表明 A 公司实质上控制 B 公司。

（2）根据章程或协议，投资企业有权控制被投资单位的财务和经营政策。例如，A 公司拥有 B 公司 45% 的表决权资本，同时根据协议，B 公司的生产经营决策由 A 公司控制。

（3）有权任免被投资单位董事会等类似权力机构的多数成员。这种情况是指，虽然投资企业仅拥有被投资单位 50% 或以下表决权资本，但根据章程或协议有权任免董事会的董事，能够达到实质上控制的目的。

(4) 在被投资单位董事会或类似权力机构会议上有半数以上投票权。这种情况是指，虽然投资企业仅拥有被投资单位 50% 或以下表决权资本，但能够控制被投资单位董事会等类似权力机构的会议，从而能够控制其财务和经营政策。

投资企业能够对被投资单位实施控制的，被投资单位为其子公司，投资企业应当将子公司纳入合并财务报表的合并范围。投资对子公司的长期股权投资，应当采用成本法核算，编制合并财务报表时按照权益法进行调整。

## 2. 投资企业对被投资单位不具有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。

共同控制是指，按照合同约定对某项经济活动共有的控制，仅在与该项经济活动相关的重要财务和经营政策需要分享控制权的投资方一致同意时存在。投资企业与其他方对被投资单位实施共同控制的，被投资单位为其合营企业。在确定是否构成共同控制时一般可以考虑以下情况作为确定基础：(1) 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；(2) 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；(3) 各合营方可能通过合同或协议的形式任命其中的一个合营方对合营企业的日常活动进行管理，但其必须在各合营方已经一致同意的财务和经营政策范围内行使管理权。

重大影响，是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。投资企业直接或通过子公司间接拥有被投资单位 20% 以上但低于 50% 的表决权股份时，一般认为对被投资单位具有重大影响。投资企业拥有被投资单位有表决权股份的比例低于 20% 的，一般认为对被投资单位不具有重大影响，但符合下列情况之一的，应认为对被投资单位具有重大影响：

(1) 在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表，并享有相应的实质性的参与决策权，投资企业可以通过该代表参与被投资单位经营政策的制定，达到对被投资单位施加重大影响。

(2) 参与被投资单位的政策制定过程，包括股利分配政策等的制定。这种情况下，因可以参与被投资单位的政策制定过程，在制定政策过程中可以为其自身利益提出建议或意见，可以对被投资单位施加重大影响。

(3) 与被投资单位之间发生重要交易。有关的交易因对被投资单位的日常经营具有重要性，进而一定程度上可以影响到被投资单位的生产经营决策。

(4) 向被投资单位派出管理人员。这种情况下，通过投资企业对被投资单位派出管理人员，管理人员有权力并负责被投资单位的财务和经营活动，从而能够对被投资单位施加重大影响。

(5) 向被投资单位提供关键技术资料。因被投资单位的生产经营需要依赖投资企业的技术或技术资料，表明投资企业对被投资单位具有重大影响。

在确定能否对被投资单位施加重大影响时，一方面应考虑投资企业直接或间接持有被投资单位的表决权股份，同时要考虑企业及其他方持有的现行可执行潜在表决权在假定转换为对被投资单位的股权后产生的影响，如被投资单位发行的现行可转换的认股权证、股票期权及可转换公司债券等的影响，如果其在转换为对被投资单位的股权后，能够增加投资企业的表决权比例或是降低被投资单位其他投资者的表决权比例，从而使得投资企业能够参与被投资单位的财务和经营决策的，应当认为投资企业对被投资单位具有重大影响。

### (二) 成本法的核算

采用成本法核算的长期股权投资，核算方法如下：

#### 1. 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。

#### 2. 被投资单位宣告分派的现金股利或利润中，投资企业按应享有的部分，确认为

当期投资收益；但投资企业确认的投资收益仅限于所获得的被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的分配额。所获得的被投资单位宣告分派的利润或现金股利超过被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的部分，应冲减长期股权投资的账面价值。

### （三）应抵减初始投资成本金额的确定

按照成本法核算的长期股权投资，自被投资单位获得的现金股利或利润超过被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的部分，应冲减投资的账面价值。

一般情况下，投资企业在取得投资当年自被投资单位分得的现金股利或利润应作为投资成本的收回。以后年度，被投资单位累积分派的现金股利或利润超过投资以后至上年末止被投资单位累积实现净损益的，投资企业按照持股比例计算应享有的部分应作为投资成本的收回。具体可按以下公式计算：

**应冲减初始投资成本的金额**=[投资后至本年末（或本期末）止被投资单位分派的现金股利或利润-投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益]×投资企业的持股比例-投资企业已冲减的初始投资成本

**应确认的投资收益**=投资企业当年获得的利润或现金股利-应冲减初始投资成本的金额

【例 4—8】甲公司 20×5 年 1 月 1 日以 2 400 万元的价格购入乙公司 3% 的股份，购买过程中另支付相关税费 9 万元。乙公司为一家未上市企业，其股权不存在活跃的市场价格。甲公司在取得该部分投资后，未参与被投资单位的生产经营决策。取得投资后，乙公司实现的净利润及利润分配情况见表 4—2：

表 4—2

单位：万元

年度	被投资单位实现净利润	当年度分派利润
20×5 年	3 000	2 700
20×6 年	6 000	4 800

注：乙公司 20×5 年度分派的利润属于对其 20×4 年及以前实现净利润的分配。

甲公司每年应确认投资收益、冲减投资成本的金额及相应的账务处理如下：

#### （1）20×5 年：

当年度被投资单位分派的 2700 万元利润属于对其在 20×4 年及以前期间已实现利润的分配，甲公司按持股比例取得 81 万元，应冲减投资成本。账务处理为：

借：应收股利 810 000  
贷：长期股权投资 810 000

收到现金股利时：

借：银行存款 810 000  
贷：应收股利 810 000

#### （2）20×6 年：

应冲减投资成本金额=（2700+4800-3000）×3%-81=54（万元）

当年度实际分得现金股利=4800×3%=144（万元）

应确认投资收益=144-54=90（万元）

账务处理为：

借：应收股利 1 440 000  
贷：投资收益 900 000  
长期股权投资 540 000

收到现金股利时：

借：银行存款 1 440 000  
贷：应收股利 1 440 000

## 二、长期股权投资的权益法

### （一）权益法的定义及其适用范围

权益法，是指投资以初始投资成本计量后，在投资持有期间根据投资企业享有被投资单位所有者权益的份额的变动对投资的账面价值进行调整的方法。

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，即对合营企业投资及对联营企业投资，应当采用权益法核算。

### （二）权益法核算

#### 1. 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，对于取得投资时投资成本与应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额，应区别情况分别处理。

（1）初始投资成本大于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，该部分差额从本质上是投资企业在取得投资过程中通过购买作价体现出的与所取得股权份额相对应的商誉及不符合确认条件的资产价值。初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，两者之间的差额不要求对长期股权投资的成本进行调整。

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

【例 4—9】A 企业于 20×5 年 1 月取得 B 公司 30% 的股权，支付价款 9 000 万元。取得投资时被投资单位净资产账面价值为 22 500 万元（假定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）。

在 B 公司的生产经营决策过程中，所有股东均按持股比例行使表决权。A 企业在取得 B 公司的股权后，派人参与了 B 公司的生产经营决策。因能够对 B 公司施加重大影响，A 企业对该投资应当采用权益法核算。取得投资时，A 企业应进行以下账务处理：

借：长期股权投资——B 公司（成本）	90 000 000
贷：银行存款	90 000 000

长期股权投资的初始投资成本 9 000 万元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的份额 6 750 万元（22 500×30%），两者之间的差额不调整长期股权投资的账面价值。

如果本例中取得投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值为 36 000 万元，A 企业按持股比例 30% 计算确定应享有 10 800 万元，则初始投资成本与应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额 1800 万元应计入取得投资当期的营业外收入，账务处理如下：

借：长期股权投资——B 公司（成本）	108 000 000
贷：银行存款	90 000 000
营业外收入	18 000 000

#### 2. 投资损益的确认

投资企业取得长期股权投资后，应当按照应享有或应分担的被投资单位实现净利润或发生净亏损的份额（法规或章程规定不属于投资企业的净损益除外），调整长期股权投资的账面价值，并确认为当期投资损益。

在确认应享有或应分担被投资单位的净利润或净亏损时，在被投资单位账面净利润的基础上，应考虑以下因素的影响进行适当调整：

一是被投资单位采用的会计政策及会计期间与投资企业不一致的，应按投资企业

的会计政策及会计期间对被投资单位的财务报表进行调整。

二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，以及以投资企业取得投资时的公允价值为基础计算确定的资产减值准备金额等对被投资单位净利润的影响。

被投资单位个别利润表中的净利润是以其持有的资产、负债账面价值为基础持续计算的，而投资企业在取得投资时，是以被投资单位有关资产、负债的公允价值为基础确定投资成本，长期股权投资的投资收益所代表的是被投资单位资产、负债在公允价值计量的情况下在未来期间通过经营产生的损益中归属于投资企业的部分。取得投资时有关资产、负债的公允价值与其账面价值不同的，未来期间，在计算归属于投资企业应享有的净利润或应承担的净亏损时，应以投资时被投资单位有关资产对投资企业的成本即取得投资时的公允价值为基础计算确定，从而产生了需要对被投资单位账面净利润进行调整的情况。

在针对上述事项对被投资单位实现的净利润进行调整时，应考虑重要性原则，不具有重要性的项目可不予调整。符合下列条件之一的，投资企业可以以被投资单位的账面净利润为基础，计算确认投资损益，同时应在会计报表附注中说明不能按照准则中规定进行核算的原因：（1）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等的公允价值；（2）投资时被投资单位可辨认资产的公允价值与其账面价值相比，两者之间的差额不具有重要性的；（3）其他原因导致无法取得被投资单位的有关资料，不能按照准则中规定的原则对被投资单位的净损益进行调整的。

【例 4—10】沿用【例 4—9】，假定长期股权投资的成本大于取得投资时被投资单位可辨认净资产公允价值份额的情况下，取得投资当年被投资单位实现净利润 2 400 万元。投资企业与被投资单位均以公历年度作为会计年度，两者之间采用的会计政策相同。由于投资时被投资单位各项资产、负债的账面价值与其公允价值相同，不需要对被投资单位实现的净损益进行调整，投资企业应确认的投资收益为 720（2 400×30%）万元。

【例 4—11】甲公司于 20×7 年 1 月 10 日购入乙公司 30% 的股份，购买价款为 3 300 万元，并自取得投资之日起派人参与乙公司的生产经营决策。取得投资当日，乙公司可辨认净资产公允价值为 9 000 万元，除下表所列项目外，乙公司其他资产、负债的公允价值与账面价值相同。

表 5-3

单位：万元

项目	账面原价	已提折旧 或摊销	公允价值	乙公司预计 使用年限	甲公司取得投资 后剩余使用年限
存货	750		1 050		
固定资产	1 800	360	2 400	20	16
无形资产	1 050	210	1 200	10	8
合计	3 600	570	4 650		

假定乙公司于 20×7 年实现净利润 900 万元，其中在甲公司取得投资时的账面存货有 80% 对外出售。甲公司与乙公司的会计年度及采用的会计政策相同。固定资产、无形资产均按直线法提取折旧或摊销，预计净残值均为 0。

甲公司在确定其应享有的投资收益时，应在乙公司实现净利润的基础上，根据取得投资时乙公司有关资产的账面价值与其公允价值差额的影响进行调整（假定不考虑所得税影响）：

存货账面价值与公允价值的差额应调减的利润=（1050-750）×80%=240（万元）



固定资产公允价值与账面价值差额应调整增加的折旧额=2400÷16-1800÷20=60（万元）

无形资产公允价值与账面价值差额应调整增加的摊销额=1200÷8-1050÷10=45（万元）

调整后的净利润=900-240-60-45=555（万元）

甲公司应享有份额=555×30%=166.50（万元）

确认投资收益的账务处理为：

借：长期股权投资——损益调整	166.50
贷：投资收益	166.50

三是在确认投资收益时，除考虑公允价值的调整外，对于投资企业与其联营企业及合营企业之间发生的未实现内部交易损益应予抵销。即投资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，逆流交易是指联营企业或合营企业向投资企业出售资产。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4—12】甲企业于20×7年1月取得乙公司20%有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响。假定甲企业取得该项投资时，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。20×7年8月，乙公司将其成本为600万元的某商品以1000万元的价格出售给甲企业，甲企业将取得的商品作为存货。至20×7年资产负债表日，甲企业仍未对外出售该存货。乙公司20×7年实现净利润为3200万元。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20×7年净损益时，应时行以下账务处理：

借：长期股权投资——损益调整	5 600 000
贷：投资收益	5 600 000

进行上述处理后，投资企业有子公司，需要编制合并财务报表的，在合并财务报表中，因该未实现内部交易体现在投资企业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——损益调整	800 000
贷：存货	800 000

假定在20×8年，甲企业将该商品以1000万元的价格对外部独立第三方出售，因该部

分内部交易损益已经实现，甲企业在确认应享有乙公司 20×8 年净损益时，应考虑将原未确认的该部分内部交易损益计入投资收益，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 80 万元。

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。当投资企业向联营企业或合营企业出资或是将资产出售给联营企业或合营企业，同时有关资产由联营企业或合营企业持有时，投资方因投出或出售资产应确认的损益仅限于与联营企业或合营企业其他投资者交易的部分。即在顺流交易中，投资方投出资产或出售资产给其联营企业或合营企业产生的损益中，按照持股比例计算确定归属于本企业的部分不予确认。

【例 4—13】甲企业持有乙公司 20%有表决权股份，能够对乙公司生产经营决策施加重大影响。20×7 年，甲公司将其账面价值为 600 万元的商品以 1 000 万元的价格出售给乙公司。至 20×7 年资产负债表日，该批商品尚未对外部第三方出售。假定甲企业取得取该项投资时，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 20×7 年净利润为 2 000 万元。假定不考虑所得税因素。

甲企业在该项交易中实现利润 400 万元，其中 80（ $400 \times 20\%$ ）万元是针对本企业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，即甲企业应当进行的账务处理为：

借：长期股权投资——损益调整  $[(2\ 000 - 400) \times 20\%]$   
3 200 000

贷：投资收益 3 200 000

甲企业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在个别报表已确认投资损益的基础上进行以下调整：

借：营业收入  $(1\ 000 \times 20\%)$  2 000 000

贷：营业成本  $(600 \times 20\%)$  1 200 000

投资收益 800 000

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. 取得现金股利或利润的处理

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

### 4. 超额亏损的确认

按照权益法核算的长期股权投资，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对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限，投资企业负有承担额外损失义务的除外。这里所讲“其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益”通常是指长期应收项目，比如，企业对被投资单位的长期债权，该债权没有明确的清收计划、且在可预见的未来期间不准备收回的，实质上构成对被投资单位的净投资，但不包括投资企业与被投资单位之间因销售商品、提供劳务等日常活动所产生的长期债权。

投资企业在确认应分担被投资单位发生的亏损时，具体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，对于未确认的投资损失，考虑除长期股权投资以外，账面上是否有其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益项目，如果有，则应以其他长期权益的账面价值为限，继续确认投资损失，冲减长期应收项目等的账面价值。

最后，经过上述处理，按照投资合同或协议约定，投资企业仍需要承担额外损失弥补等义务的，应按预计将承担的义务金额确认预计负债，计入当期投资损失。

企业在实务操作过程中，在发生投资损失时，应借记“投资收益”科目，贷记“长期股权投资——损益调整”科目。在长期股权投资的账面价值减记至零以后，考虑其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益，继续确认的投资损失，应借记“投资收益”科目，贷记“长期应收款”科目；因投资合同或协议约定导致投资企业需要承担额外义务的，按照或有事项准则的规定，对于符合确认条件的义务，应确认为当期损失，同时确认预计负债，借记“投资收益”科目，贷记“预计负债”科目。除上述情况仍未确认的应分担被投资单位的损失，应在帐外备查登记。

在确认了有关的投资损失以后，被投资单位于以后期间实现盈利的，应按以上相反顺序分别减记已确认的预计负债、恢复其他长期权益及长期股权投资账面价值，同时确认投资收益。即应当按顺序分别借记“预计负债”、“长期应收款”、“长期股权投资”科目，贷记“投资收益”科目。

【例 4-14】甲企业持有乙企业 40% 的股权，能够对乙企业施加重大影响。20×4 年 12 月 31 日该项长期股权投资的账面价值为 6 000 万元。乙企业 20×5 年由于一项主要经营业务市场条件发生变化，当年度亏损 9 000 万元。假定甲企业在取得该投资时，乙企业各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相等，双方所采用的会计政策及会计期间也相同。则甲企业当年度应确认的投资损失为 3 600 万元。确认上述投资损失后，长期股权投资的账面价值变为 2 400 万元。

上述如果乙企业当年度的亏损额为 18 000 万元，则甲企业按其持股比例确认应分担的损失为 7 200 万元，但长期股权投资的账面价值仅为 6 000 万元，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，则甲企业应确认的投资损失仅为 6 000 万元，超额损失在账外进行备查登记；在确认了 6 000 万元的投资损失，长期股权投资的账面价值减记至零以后，如果甲企业账上仍有应收乙企业的长期应收款 2 400 万元，该款项从目前情况看，没有明确的清偿计划（并非产生于商品购销等日常活动），则在长期应收款的账面价值大于 1200 万元的情况下，应以长期应收款的账面价值为限进一步确认投资损失 1 200 万元。甲企业应进行的账务处理为：

借：投资收益	60 000 000
贷：长期股权投资——损益调整	60 000 000
借：投资收益	12 000 000
贷：长期应收款	12 000 000

#### 5. 被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动

采用权益法核算时，投资企业对于被投资单位除净损益以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。

【例 4—15】A 企业持有 B 企业 30% 的股份，能够对 B 企业施加重大影响。当期 B 企业因持有的可供出售金融资产公允价值的变动计入资本公积的金额为 1 800 万元，除该事项外，B 企业当期实现的净损益为 9 600 万元。假定 A 企业与 B 企业适用的会计政策、会计期间相同，投资时 B 企业有关资产、负债的公允价值与其账面价值亦相同，双方当期及以前期间未发生任何内部交易。

A 企业在确认应享有被投资单位所有者权益的变动时，应进行的账务处理为：

借：长期股权投资——B 企业（损益调整）	28 800 000
——B 企业（其他权益变动）	5 400 000
贷：投资收益	28 800 000
资本公积——其他资本公积	5 400 000

#### 6. 股票股利的处理

被投资单位分派的股票股利，投资企业不作账务处理，但应于除权日 [\[white5\]](#) 注明所增加的股数，以反映股份的变化情况。

### 三、长期股权投资的减值

长期股权投资在按照规定进行核算确定其账面价值的基础上，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《企业会计准则第 8 号——资产减值》的规定确定其可收回金额及应予以计提的减值准备；企业持有的对被投资单位不具有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《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定确定其可收回金额及应予以计提的减值准备，上述有关长期股权投资的减值准备在提取以后，均不允许转回。

## 第三节 长期股权投资核算方法的转换及处置

### 一、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，应以成本法下长期股权投资的账面价值作为按照权益法核算的初始投资成本。并在此基础上比较该初始投资成本与应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额。确定是否需要调整长期股权投资的账面价值。

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。在自成本法转为权益法时，应区分原持有的长期股权投资以及新增长期股权投资两部分分别处理：

（1）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份额之间的差额，属于通过投资作价体现的商

誉部分，不调整长期股权投资的账面价值；属于原取得投资时因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差额，一方面应调整长期股权投资的账面价值，另一方面应同时调整留存收益。

(2) 对于新取得的股权部分。应比较新增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，其中投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不调整长期股权投资的成本；对于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调整增加长期股权投资的成本，同时计入取得当期的营业外收入。

上述与原持股比例相对应的商誉或是应计入留存收益的金额与新取得投资过程中体现的商誉与计入当期损益的金额应综合考虑，在此基础上确定与整体投资相关的商誉或是因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应计入留存收益或是损益的金额。

(3) 对于原取得投资后至新取得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净损益中应享有份额的，一方面应当调整长期股权投资的账面价值，同时对于原取得投资时至新增投资当期期初按照原持股比例应享有被投资单位实现的净损益，应调整留存收益，对于新增投资当期期初至新增投资交易日之间应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，应当计入“资本公积——其他资本公积”。

【例 4—16】A 公司于 20×5 年 2 月取得 B 公司 10% 的股权，成本为 900 万元，取得时 B 公司可辨认净资产公允价值总额为 8 400 万元（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。本例中 A 公司按照净利润的 10% 提取盈余公积。

20×6 年 4 月 10 日，A 公司又以 1 800 万元的价格取得 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 12 000 万元。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% 的股权后，双方未发生任何内部及交易。B 公司通过生产经营活动实现的净利润为 900 万元，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) 20×6 年 4 月 10 日，A 公司应确认对 B 公司的长期股权投资，账务处理为：

借：长期股权投资	18 000 000
贷：银行存款	18 000 000

(2) 对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 2 700 万元，其中与原持有比例相对应的部分为 900 万元，新增股权的成本为 1800 万元。

① 对于原 10% 股权的成本 900 万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 840 万元（ $8\,400 \times 10\%$ ）之间的差额 60 万元，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（ $12\,000 - 8\,400$ ）相对于原持股比例的部分 360 万元，其中属于投资后被投资单位实现净利润部分 90 万元（ $900 \times 10\%$ ），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可辨认净资产公允价值的变动 270 万元，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）。账务处理为：

借：长期股权投资	3 600 000
----------	-----------



贷：资本公积——其他资本公积	2 700 000
盈余公积	90 000
利润分配——未分配利润	810 000

②对于新取得的股权，其成本为 1 800 万元，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 1 440 万元（ $12\,000 \times 12\%$ ）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. 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是与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转变为权益法核算之间被投资单位实现净损益中应享有的份额，一方面应当调整长期股权投资的账面价值，同时对于原取得投资时至处置投资当期期初被投资单位实现的净损益（扣除已发放及已宣告发放的现金股利和利润）中应享有的份额，调整留存收益，对于处置投资当期期初至处置投资之日被投资单位实现的净损益中享有的份额，调整当期损益；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，应当计入“资本公积——其他资本公积”。

【例 4—17】A 公司原持有 B 公司 60% 的股权，其账面余额为 9 000 万元，未计提减值准备。20×6 年 12 月 6 日，A 公司将其持有的对 B 公司 20% 的股权出售给某企业，出售取得价款 5 400 万元，当日被投资单位可辨认净资产公允价值总额为 24 000 万元。A 公司原取得对 B 公司 60% 股权时，B 公司可辨认净资产公允价值总额为 13 500 万元（假定可辨认净资产的公允价值与账面价值相同）。自取得对 B 公司长期股权投资后至处置投资前，B 公司实现净利润 7 500 万元。假定 B 公司一直未进行利润分配。除所实现净损益外，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进行核算。

（1）确认长期股权投资处置损益，账务处理为：

借：银行存款	54 000 000	
贷：长期股权投资		30 000 000
投资收益		24 000 000

（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 6 000 万元，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 600（ $6\,000 - 13\,500 \times 40\%$ ）万元为商誉，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。

取得投资以后被投资单位可辨认净资产公允价值的变动中应享有的份额为 4 200〔 $(24\,000 - 13\,500) \times 40\%$ 〕万元，其中 3 000（ $7\,500 \times 40\%$ ）万元为被投资单位实现的净损益，应调整增加长期股权投资的账面价值，同时调整留存收益。企业应进行以下账务处理：

借：长期股权投资	30 000 000
----------	------------

贷：盈余公积	3 000 000
利润分配——未分配利润	27 000 000

## （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本章第一节的相关规定处理。除此之外，因收回投资等原因导致长期股权投资的核算由权益法转换为成本法的，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。继后期间，自被投资单位分得的现金股利或利润未超过转换时被投资单位账面未分配利润中本企业享有份额的，应冲减长期股权投资的成本，不作为投资收益。自被投资单位取得的现金股利或利润超过转换时被投资单位账面未分配利润中本企业享有份额的，确认为当期损益。

【例 4—18】甲公司持有乙公司 30% 的有表决权股份，因能够对乙公司的生产经营决策施加重大影响，甲公司对该项投资采用权益法核算。20×6 年 10 月，甲公司将该项投资中的 50% 对外出售，出售以外，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，出售以后甲公司对该项投资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 4 800 万元，其中投资成本 3 900 万元，损益调整为 900 万元，出售取得价款 2 700 万元。

甲公司确认处置损益应进行以下账务处理：

借：银行存款	27 000 000
贷：长期股权投资	24 000 000
投资收益	3 000 000

处置投资后，该项长期股权投资的账面价值为 2 400 万元，其中包括投资成本 1 950 万元，原确认的损益调整 450 万元。假定在转换时被投资单位的账面留存收益为 900 万元，则甲公司未来期间自乙公司分得现金股利或利润时，取得的现金股利或利润未超过按持股比例计算享有的分配原留存收益 900 万元的金额，应冲减长期股权投资的账面价值，超过部分确认为投资收益。

## 二、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，原计入资本公积中的金额，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 4—19】A 企业原持有 B 企业 40% 的股权，20×6 年 12 月 20 日，A 企业决定出售 10%，出售时 A 企业账面上对 B 企业长期股权投资的构成为：投资成本 1 800 万元，损益调整 480 万元，其他权益变动 300 万元。出售取得价款 705 万元。

（1）A 企业确认处置损益的账务处理：

借：银行存款	7 050 000
贷：长期股权投资	6 450 000
投资收益	600 000

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，确认出售损益以外，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	750 000
贷：投资收益	750 000

# 第五章 固定资产

## 第一节 固定资产的确认和初始计量

### 一、固定资产的定义和确认条件

#### （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。

从固定资产的定义看，固定资产具有以下三个特征：

#### 1. 为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有

企业持有固定资产的目的是为了生产商品、提供劳务、出租或经营管理，即企业持有的固定资产是企业的劳动工具或手段，而不是用于出售的产品。其中“出租”的固定资产，是指企业以经营租赁方式出租的机器设备类固定资产，不包括以经营租赁方式出租的建筑物，后者属于企业的投资性房地产，不属于固定资产。

#### 2. 使用寿命超过一个会计年度

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期间，比如自用房屋建筑物的使用寿命表现为企业对该建筑物的预计使用年限。对于某些机器设备或运输设备等固定资产，其使用寿命表现为以该固定资产所能生产产品或提供劳务的数量，例如，汽车或飞机等，按其预计行驶或飞行里程估计使用寿命。

固定资产使用寿命超过一个会计年度，意味着固定资产属于非流动资产，随着使用和磨损，通过计提折旧方式逐渐减少账面价值。对固定资产计提折旧和减值准备，均属于固定资产后续计量。

#### 3. 固定资产是有形资产

固定资产具有实物特征，这一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。

#### （二）固定资产的确认条件

固定资产在符合定义的前提下，应当同时满足以下两个条件，才能加以确认。

#### 1. 与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业

资产最重要的特征是预期会给企业带来经济利益。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。如果与该项固定资产有关的经济利益很可能流入企业，并同时满足固定资产确认的其他条件，那么，企业应将其确认为固定资产；否则，不应将其确认为固定资产。

在实务中，判断与固定资产有关的经济利益是否很可能流入企业，主要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。与固定资产所有权相关的风险，是指由于经营情况变化造成的相关收益的变动，以及由于资产闲置、技术陈旧等原因造成的损失；与固定资产所有权相关的报酬，是指在固定资产使用寿命内使用该资产而获得的收入，以及处置

该资产所实现的利得等。

通常，取得固定资产的所有权是判断与固定资产所有权相关的风险和报酬转移到企业的一个重要标志。但是，所有权是否转移，不是判断与固定资产所有权相关的风险和报酬转移到企业的惟一标志，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，这就意味着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企业，在这种情况下，企业应将该项固定资产予以确认。例如，融资租入的固定资产，企业虽然不拥有固定资产的所有权，但与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（承租人），因此，符合固定资产确认的第一个条件。

对于购置的环保设备和安全设备等资产，其使用不能直接为企业带来经济利益，但是有助于企业从相关资产获得经济利益，或者将减少企业未来经济利益的流出，因此，对于这类设备，企业应将其确认为固定资产。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，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要支付的环境净化费或者罚款，因此，也符合固定资产确认的第一个条件。

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

固定资产的各组成部分，如果各自具有不同使用寿命或者以不同方式为企业提提供经济利益，从而适用不同折旧率或折旧方法的，该各组成部分实际上是以独立的方式为企业提提供经济利益，企业应当分别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，则企业应当将其确认为单项固定资产。

## 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。企业在确定固定资产成本时必须取得确凿证据，但是，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。比如，企业对于已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，需要根据工程预算、工程造价或者工程实际发生的成本等资料，按估计价值确定其成本，办理竣工决算后，再按照实际成本调整原来的暂估价值。

## **二、固定资产的初始计量**

固定资产的初始计量，指确定固定资产的取得成本。固定资产应当按照成本进行初始计量。

成本包括企业为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的、必要的支出。在实务中，企业取得固定资产的方式是多种多样的，包括外购、自行建造、投资者投入以及非货币性资产交换、债务重组、企业合并和融资租赁等，取得的方式不同，其成本的具体构成内容及确定方法也不尽相同。

### 1. 外购固定资产的成本

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

需要安装的固定资产，购入后即可发挥作用，因此，购入后即可达到预定可使用状态。如果购入需要安装的固定资产，只有安装调试后，达到设计要求或合同规定的标准，该项固定资产才可发挥作用，才意味着达到预定可使用状态。

在实务中，企业可能以一笔款项同时购入多项没有单独标价的资产。如果这些资产均符合固定资产的定义，并满足固定资产的确认条件，则应将各项资产单独确认为固定资产，并按各项固定资产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还包括固定资产以外的其他资产，也应按类似的方法予以处理。

企业购入的固定资产分为不需要安装的固定资产和需要安装的固定资产两种情形。前者的取得成本为企业实际支付的购买价款、包装费、运杂费、保险费、专业人员服务费和相关税费等，其账务处理为：按应计入固定资产成本的金额，借记“固定资产”科目，贷记“银行存款”、“其他应付款”、“应付票据”等科目；后者的取得成本是在前者取得成本的基础上，加上安装调试成本等，其账务处理为：按应计入固定资产成本的金额，先记入“在建工程”科目，安装完毕交付使用时再转入“固定资产”科目。

【例 5—1】20×9 年 1 月 1 日，甲公司购入一台不需要安装的设备，取得的增值税专用发票上注明的设备价款为 100 万元，增值税进项税额为 17 万元，发生运输费 5 000 元，款项全部付清。假定不考虑其他相关税费。账务处理如下：

借：固定资产	1 005 000
应交税费—应交增值税（进项税额）	170 000
贷：银行存款	1 175 000
甲公司购置设备的成本=1 000 000+5 000=1 005 000（元）	

【例 5—2】20×9 年 2 月 1 日，甲公司购入一台需要安装的机器设备，取得的增值税专用发票上注明的设备价款为 50 万元，增值税进项税额为 85 000 元，支付的运输费为 2 500 元，款项已通过银行支付；安装设备时，领用本公司原材料一批，价值 3 万元，购进该批原材料时支付的增值税进项税额为 5 100 元；支付安装工人的工资为 4 900 元。假定不考虑其他相关税费。甲公司的账务处理如下：

（1）支付设备价款、增值税、运输费合计为 587 500 元：

借：在建工程	502 500
应交税费—应交增值税（进项税额）	85 000
贷：银行存款	587 500

（2）领用本公司原材料、支付安装工人工资等费用合计为 34 900 元：

借：在建工程	34 900
贷：原材料	30 000
应付职工薪酬	4 900

（3）设备安装完毕达到预定可使用状态：

借：固定资产	537 400
贷：在建工程	537 400

固定资产的成本=502 500+34 900=537 400（元）

企业购买固定资产通常在正常信用条件期限内付款，但也会发生超过正常信用条件购买固定资产的经济业务，如采用分期付款购买资产，且在合同中规定的付款期限比较长，超过了正常信用条件（通常在 3 年以上）。在这种情况下，该项购货合同实质上具有融资性质，购入固定资产的成本不能以各期付款额之和确定，而应以各期付款额之和的现值确定。固定资产购买价款的现值，应当按照各期支付的价款选择恰当的折现率进行折现后的金额加以确定。折现率是反映当前市场货币时间价值和延期付款债务特定风险的利率。该折现率实质上是供货企业的必要报酬率。各期实际支付的价款之和与其现值之间的差额，在达到预定可使



【例 5—3】20×7 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司签订一项购货合同，甲公司从乙公司购入一台需要安装的特大型设备。合同约定，甲公司采用分期付款支付方式支付价款。该设备价款共计 900 万元，在 20×7 年至 2×11 年的 5 年内每半年支付 90 万元，每年的付款日期分别为当年 6 月 30 日和 12 月 31 日。

假定甲公司的适用的半年折现率为 10%。

$$900\,000 \times (P/A, 10\%, 10) = 900\,000 \times 6.1446 = 5\,530\,140 \text{ (元)}$$

借：在建工程	5 530 140
未确认融资费用	3 469 860
贷：长期应付款	9 000 000
借：在建工程	300 860
贷：银行存款	300 860

表 5—1 未确认融资费用分摊表

### 未确认融资费用分摊表

单位：元

\* 尾数调整:  $81\,748.39=900\,000-818\,251.61$ ,  $818\,251.61$ , 为最后一期应付本金余额。

借：在建工程 553 014

贷：未确认融资费用	553 014
借：长期应付款	900 000
贷：银行存款	900 000

20×57 年 12 月 31 日甲公司的账务处理如下：

借：在建工程	518 315.40
贷：未确认融资费用	518 315.40
借：长期应付款	900 000
贷：银行存款	900 000
借：在建工程	97 670.60
贷：银行存款	97 670.60
借：固定资产	7 000 000
贷：在建工程	7 000 000

固定资产的成本=5 530 140+300 860+553 014+518 315.40+97 670.60  
=7 000 000（元）

（4）20×8 年 1 月 1 日至 2×11 年 12 月 31 日，该设备已经达到预定可使用状态，未确认融资费用的分摊额不再符合资本化条件。应计入当期损益。

20×8 年 6 月 30 日：

借：财务费用	480 146.94
贷：未确认融资费用	480 146.94
借：长期应付款	900 000
贷：银行存款	900 000

以后期间的账务处理与 20×8 年 6 月 30 日相同，此略。

## 2. 自行建造固定资产

自行建造固定资产的成本，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。

企业自行建造固定资产包括自营建造和出包建造两种方式。无论采用何种方式，所建工程都应当按照实际发生的支出确定其工程成本并单独核算。

（1）自营方式建造固定资产。企业以自营方式建造固定资产，意味着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。实务中，企业较少采用自营方式建造固定资产，多数情况下采用出包方式。。企业如有以自营方式建造固定资产，其成本应当按照直接材料、直接人工、直接机械施工费等计量。

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。建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损，减去残料价值以及保险公司、过失人等赔款后的净损失，计入所建工程项目的成本；盘盈的工程物资或处置净收益，冲减所建工程项目的成本。工程完工后发生的工程物资盘盈、盘亏、报废、毁损，计入营业外收支。

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、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。符合资本化条件，应计入所建造固定资产成本的借款费用按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》的有关规定处理。

企业自营方式建造固定资产，发生的工程成本应通过“在建工程”科目核算，工程完工

达到预定可使用状态时，从“在建工程”科目转入“固定资产”科目。

企业依照国家有关规定提取的安全生产费用以及具有类似性质的各项费用，应当在所有者权益中的“盈余公积”项目下以“专项储备”项目单独反映。企业按规定标准提取安全生产费用等时，借记“利润分配—提取专项储备”科目，贷记“盈余公积—专项储备”科目。按规定范围使用安全生产储备购建安全防护设备、设施等资产时，按应计入相关资产成本的金额，借记“固定资产”等科目，贷记“银行存款”等科目。对于作为固定资产管理和核算的安全防护设备等，企业应当按规定计提折旧，计入成本费用。按规定范围使用安全生产储备支付安全生产检查与评比支出、安全技能培训及进行应急救援演练支出等费用性支出时，应计入当期损益，借记“管理费用”等科目，贷记“银行存款”等科目。企业按上述规定将安全生产储备用于购建安全防护设备或支付与安全生产相关的费用性支出等时，应当按照实际使用金额在所有者权益内部进行结转，借记“盈余公积—专项储备”科目，贷记“利润分配—未分配利润”科目，但结转金额以“盈余公积—专项储备”科目余额冲减至零为限。

(2) 出包方式建造固定资产。在出包方式下，企业通过招标方式将工程项目发包给建造承包商，由建造承包商（即施工企业）组织工程项目施工。企业要与建造承包商签订建造合同，企业是建造合同的甲方，负责筹集资金和组织管理工程建设，通常称为建设单位，建造承包商是建造合同的乙方，负责建筑安装工程施工任务。

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、以及需分摊计入各固定资产价值的待摊支出。建筑工程、安装工程支出，如人工费、材料费、机械使用费等由建造承包商核算。对于发包企业而言，建筑工程支出、安装工程支出是构成在建工程成本的重要内容，发包企业按照合同规定的结算方式和工程进度定期与建造承包商办理工程价款结算，结算的工程价款计入在建工程成本。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。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）。

在出包方式下，“在建工程”科目主要是企业与建造承包商办理工程价款的结算科目，企业支付给建造承包商的工程价款，作为工程成本通过“在建工程”科目核算。企业应按合理估计的工程进度和合同规定结算的进度款，借记“在建工程——建筑工程（××工程）”、“在建工程——安装工程（××工程）”科目，贷记“银行存款”、“预付账款”等科目。工程完成时，按合同规定补付的工程款，借记“在建工程”科目，贷记“银行存款”等科目。企业将需安装设备运抵现场安装时，借记“在建工程——在安装设备（××设备）”科目，贷记“工程物资——××设备”科目；企业为建造固定资产发生的待摊支出，借记“在建工程——待摊支出”科目，贷记“银行存款”、“应付职工薪酬”、“长期借款”等科目。

在建工程达到预定可使用状态时，首先计算分配待摊支出，待摊支出的分配率可按下列公式计算：

$$\text{待摊支出分配率} = \frac{\text{累计发生的待摊支出}}{\text{建筑工程支出} + \text{安装工程支出} + \text{在安装设备支出}} \times 100\%$$

$$\times \times \text{工程应分配的待摊支出} = (\times \times \text{工程的建筑工程支出} + \text{安装工程支出} + \text{在安装设备支出}) \times \text{待摊支出分配率}$$

其次，计算确定已完工的固定资产成本：

房屋、建筑物等固定资产成本=建筑工程支出+应分摊的待摊支出

需要安装设备的成本=设备成本+为设备安装发生的基础、支座等建筑工程支出+安装工程支出+应分摊的待摊支出

然后，进行相应的账务处理，借记“固定资产”科目，贷记“在建工程——建筑工程”、“在建工程——安装工程”、“在建工程——待摊支出”等科目。

### 3. 其他方式取得的固定资产的成本

企业取得固定资产的其他方式与存货类似。也主要包括接受投资者投资、非货币性资产交换、债务重组、企业合并等。

(1) 投资者投入固定资产的成本。投资者投入固定资产的成本，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。在投资合同或协议约定价值不公允的情况下，按照该项固定资产的公允价值作为入账价值。

(2) 通过非货币性资产交换、债务重组、企业合并等方式取得的固定资产的成本。企业通过非货币性资产交换、债务重组、企业合并等方式取得的固定资产，其成本应当分别按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》、《企业会计准则第12号——债务重组》、《企业会计准则第20号——企业合并》等的规定确定。但是，其后续计量和披露应当执行固定资产准则的规定。

(3) 盘盈固定资产的成本。盘盈的固定资产，作为前期差错处理，在按管理权限报经批准处理前，应先通过“以前年度损益调整”科目核算。

### 4. 存在弃置义务的固定资产

对于特殊行业的特定固定资产，确定其初始成本时，还应考虑弃置费用。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，如核电站核设施等的弃置和恢复环境义务。

弃置费用的金额与其现值比较通常较大，需要考虑货币时间价值，对于这些特殊行业的特定固定资产，企业应当根据《企业会计准则第13号——或有事项》，按照现值计算确定应计入固定资产成本的金额和相应的预计负债。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。

【例5-4】乙公司经国家批准20×7年1月1日建造完成核电站核反应堆并交付使用，建造成本为2500000万元。预计使用寿命40年。根据法律规定，该核反应堆将会对生态环境产生一定的影响，企业应在该项设施使用期满后将其拆除，并对造成的污染进行整治，预计发生弃置费用250000万元。假定适用的折现率为10%。

核反应堆属于特殊行业的特定固定资产，确定其成本时应考虑弃置费用。账务处理为：

(1) 20×7年1月1日，弃置费用的现值=250 000×(P/F, 10%, 40)  
=250 000×0.0221=5 525 (万元)

固定资产的成本=2 500 000+5 525=2 505 525 (万元)

借：固定资产	25 055 250 000
贷：在建工程	25 000 000 000
预计负债	55 250 000

(2) 计算第 1 年应负担的利息费用=55 250 000×10%=5 525 000 (元)

借：财务费用	5 525 000
贷：预计负债	5 525 000

以后年度，企业应当按照实际利率法计算确定每年财务费用，账务处理略。

## 第二节 固定资产的后续计量

固定资产的后续计量主要包括固定资产折旧的计提、减值损失的确定，以及后续支出的计量。其中，固定资产的减值应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》处理。

### 一、固定资产折旧

#### (一) 固定资产折旧的定义

折旧是指在固定资产的使用寿命内，按照确定的方法对应计折旧额进行的系统分摊。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余额。如果已对固定资产计提减值准备，还应当扣除已计提的固定资产减值准备累计金额。

#### (二) 影响固定资产折旧的因素

影响固定资产折旧的因素主要有以下几个方面：

1. 固定资产原价，指固定资产的成本。
2. 预计净残值，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。
3. 固定资产减值准备，指固定资产已计提的固定资产减值准备累计金额。固定资产计提减值准备后，应当在剩余使用寿命内根据调整后的固定资产账面价值（固定资产账面余额扣减累计折旧和累计减值准备后的金额）和预计净残值重新计算确定折旧率和折旧额。
4. 固定资产的使用寿命，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。企业确定固定资产使用寿命时，应当考虑下列因素：

- (1) 该项资产预计生产能力或实物产量；
- (2) 该项资产预计有形损耗，如设备使用中发生磨损、房屋建筑物受到自然侵蚀等；
- (3) 该项资产预计无形损耗，如因新技术的出现而使现有的资产技术水平相对陈旧、市场需求变化使产品过时等；
- (4) 法律或者类似规定对该项资产使用的限制。某些固定资产的使用寿命可能受法律或类似规定的约束。如对于融资租赁的固定资产，根据《企业会计准则第 21 号——租赁》规定，能够合理确定租赁期届满时将会取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产使用寿命内计提折旧；如果无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，应当在租赁期与租赁资产使用寿命两者中较短的期间内计提折旧。

#### (三) 计提折旧的固定资产范围

企业应当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。在确定计提折旧的范围时还应注意以下几点：

1. 固定资产应当按月计提折旧，并根据用途计入相关资产的成本或者当期损益。固定资产应自达到预定可使用状态时开始计提折旧，终止确认时或划分为持有待售非流动资产时停止计提折旧。为简化核算，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。

2. 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。所谓提足折旧是指已经提足该项固定资产的应计折旧额。

3. 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。

#### （四）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。可选用的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。如需变更应当符合固定资产准则第十九条的规定。

##### 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均相等。计算公式如下：

$$\begin{aligned}\text{年折旧率} &= \frac{1 - \text{预计净残值率}}{\text{预计使用寿命（年）}} \times 100\% \\ \text{月折旧率} &= \text{年折旧率} \div 12 \\ \text{月折旧额} &= \text{固定资产原价} \times \text{月折旧率}\end{aligned}$$

采用年限平均法计算固定资产折旧虽然比较简便，但它也存在着一些明显的局限性。首先，固定资产在不同使用年限提供的经济效益是不同的。一般来讲，固定资产在其使用前期工作效率相对较高，所带来的经济利益也就多；而在其使用后期，工作效率一般呈下降趋势，因而，所带来的经济利益也就逐渐减少。年限平均法不考虑，明显是不合理的。其次，固定资产在不同的使用年限发生的维修费用也不一样。固定资产的维修费用将随着其使用时间的延长而不断增加，而年限平均法也没有考虑这一因素。

当固定资产各期负荷程度相同时，各期应分摊相同的折旧费，这时采用年限平均法计算折旧是合理的。但是，如果固定资产各期负荷程度不同，采用年限平均法计算折旧时，则不能反映固定资产的实际使用情况，提取的折旧数与固定资产的损耗程度也不相符。

##### 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：

$$\begin{aligned}\text{单位工作量折旧额} &= \text{固定资产原价} \times (1 - \text{预计净残值率}) / \text{预计总工作量} \\ \text{某项固定资产月折旧额} &= \text{该项固定资产当月工作量} \times \text{单位工作量折旧额}\end{aligned}$$

【例 5—5】甲公司的一台机器设备原价为 800 000 元，预计生产产品产量为 4 000 000 个，预计净残值率为 5%，本月生产产品 40 000 个；假设甲公司没有对该机器设备计提减值准备。则该台机器设备的本月折旧额计算如下：

$$\begin{aligned}\text{单个折旧额} &= 800\,000 \times (1 - 5\%) / 4\,000\,000 = 0.19 \text{（元/个）} \\ \text{本月折旧额} &= 40\,000 \times 0.19 = 7\,600 \text{（元）}\end{aligned}$$

##### 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余额和双倍的直线法折旧率计算固定资产折旧的一种方法。计算公式如下：

$$\begin{aligned}\text{年折旧率} &= 2 / \text{预计使用寿命（年）} \times 100\% \\ \text{月折旧率} &= \text{年折旧率} \div 12 \\ \text{月折旧额} &= \text{固定资产账面净值} \times \text{月折旧率}\end{aligned}$$



由于每年年初固定资产净值没有扣除预计净残值，因此，在应用这种方法计算折旧额时必须注意不能使固定资产的账面折余价值降低到其预计净残值以下，即实行双倍余额递减法计算折旧的固定资产，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。

甲公司按双倍余额递减法计算折旧，每年折旧额计算如下：

第一年应提的折旧额=120×40%=48（万元）

第三年应提的折旧额= (120-48-28.8) × 40%=17.28 (万元)

第四、五年应提的折旧额=（120-48-28.8-17.28-120×4%）÷2  
=10.56（万元）

年数总和法，又称年限合计法，是将固定资产的原价减去预计净残值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：

$$\text{月折旧率} = \text{年折旧率} \div 12$$

【例 5—7】沿用【例 5—6】，采用年数总和法计算的各年折旧额如表 6—2 所示：

## 折旧的计算

年份	尚可使用年限	原价-净残值	年折旧率	每年折旧额	累计折旧
第 1 年	5	1 152 000	5/15	384 000	384 000
第 2 年	4	1 152 000	4/15	307 200	691 200
第 3 年	3	1 152 000	3/15	230 400	921 600
第 4 年	2	1 152 000	2/15	153 600	1 075 200
第 5 年	1	1 152 000	1/15	76 800	1 152 000

### （五）固定资产折旧的会计处理

1. 企业基本生产车间所使用的固定资产，其计提的折旧应计入制造费用。
2. 管理部门所使用的固定资产，其计提的折旧应计入管理费用。
3. 销售部门所使用的固定资产，其计提的折旧应计入销售费用。
4. 自行建造固定资产过程中使用的固定资产，其计提的折旧应计入在建工程成本。

5. 经营租出的固定资产，其计提的折旧额应计入其他业务成本。

6. 未使用的固定资产，其计提的折旧应计入管理费用。

【例 5—8】甲公司 20×7 年 1 月份固定资产计提折旧情况如下：

第一生产车间厂房计提折旧 7.6 万元，机器设备计提折旧 9 万元。

管理部门房屋建筑物计提折旧 13 万元，运输工具计提折旧 4.8 万元。

销售部门房屋建筑物计提折旧 6.4 万元，运输工具计提折旧 5.26 万元。

此外，本月第一生产车间新购置一台设备，原价为 122 万元，预计使用寿命 10 年，预计净残值 1 万元，按年限平均法计提折旧。

本例中，新购置的设备本月不提折旧，应从 20×7 年 2 月开始计提折旧。

甲公司 20×7 年 1 月份计提折旧的账务处理如下：

借：制造费用——第一生产车间	166 000
管理费用	178 000
销售费用	116 600
贷：累计折旧	460 600

#### （六）固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的复核

由于固定资产的使用寿命长于一年，属于企业的非流动资产，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，致使固定资产实际使用寿命大大缩短；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，预计净残值减少等等。为真实反映固定资产为企业提供经济利益的期间及每期实际的资产消耗，企业至少应当于每年年度终了，对固定资产使用寿命和预计净残值进行复核。如果固定资产使用寿命预计数与原先估计数有差异，应当调整固定资产使用寿命；如果固定资产预计净残值预计数与原先估计数有差异，应当调整预计净残值。

固定资产使用过程中所处经济环境、技术环境以及其他环境的变化也可能致使与固定资产有关的经济利益的预期实现方式发生重大改变。如果固定资产给企业带来经济利益的方式发生重大变化，企业也应相应改变固定资产折旧方法。例如，某企业以前年度采用年限平均法计提固定资产折旧，此次年度复核中发现，与该固定资产相关的技术发生很大变化，年限平均法已很难反映该项固定资产给企业带来经济利益的方式，因此，决定变年限平均法为加速折旧法。

企业应当根据《企业会计准则第 4 号——固定资产》的规定，结合企业的实际情况，制定固定资产目录、分类方法、每类或每项固定资产的使用寿命、预计净残值、折旧方法等，并编制成册，根据企业的管理权限，经股东大会或董事会，或经理（厂长）会议或类似机构批准，按照法律、行政法规等的规定报送有关各方备案，同时备置于企业所在地，以供投资者等有关各方查阅。企业已经确定并对外报送，或备置于企业所在地的有关固定资产目录、分类方法、使用寿命、预计净残值、折旧方法等，一经确定不得随意变更，如需变更，仍然应按照上述程序，经批准后报送有关各方备案。

固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的改变应作为会计估计变更。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》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。

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，将固定资产的账面价值转入在建工程，并在此基础上重新确定固定资产原价。因已转入在建工程，因此停止计提折旧。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，并按重新确定的固定资产原价、使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。固定资产发生的可资本化的后续支出，通过“在建工程”科目核算。

【例 5—9】甲公司有关固定资产更新改造的资料如下：

（1）20×4 年 12 月 30 日，该公司自行建成了一条生产线，建造成本为 1136000 元；采用年限平均法计提折旧；预计净残值率为 3%，预计使用寿命为 6 年。

（2）20×7 年 1 月 1 日，由于生产的产品适销对路，现有生产线的生产能力已难以满足公司生产发展的需要，但若新建生产线则建设周期过长。甲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减值。

（3）20×7 年 1 月 1 日至 3 月 31 日，经过三个月的改扩建，完成了对这条印刷生产线的改扩建工程，共发生支出 537 800 元，全部以银行存款支付。

（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，预计将其使用寿命延长 4 年，即为 10 年。假定改扩建后的生产线的预计净残值率为改扩建后固定资产账面价值的 3%；折旧方法仍为年限平均法。

（5）为简化计算过程，整个过程不考虑其他相关税费；公司按年度计提固定资产折旧。

本例中，生产线改扩建后，生产能力将大大提高，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。有关的账务处理如下：

（1）20×5 年 1 月 1 日至 20×6 年 12 月 31 日两年间，即，固定资产后续支出发生前：该条生产线的应计折旧额=1 136 000×（1-3%）=1 101 920（元）

年折旧额=1 101 920÷6≈183 653.33（元）

这两年计提固定资产折旧的账务处理为：

借：制造费用	183 653.33
贷：累计折旧	183 653.33

（2）20×7 年 1 月 1 日，固定资产的账面价值=1 136 000-（183 653.33× 2）=768 693.34（元）

固定资产转入改扩建：

借：在建工程	768 693.34
累计折旧	367 306.66
贷：固定资产	1 136 000

（3）20×7 年 1 月 1 日至 3 月 31 日，发生改扩建工程支出：

借：在建工程	537 800
贷：银行存款等	537 800

（4）20×7 年 3 月 31 日，生产线改扩建工程达到预定可使用状态，固定资产的入账价

值=768 693.34+537 800=1 306 493.34 (元)

借：固定资产	1 306 493.34
贷：在建工程	1 306 493.34

(5) 20×7年3月31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=1 306 493.34×(1-3%)=1 267 298.54 (元)

月折旧额=1 267 298.54 / (7×12+9)=13 626.87 (元)

年折旧额=13 626.87×12=163 522.39 (元)

20×7年应计提的折旧额=13 626.87×9=122 641.79 (元)

会计分录为：

借：制造费用	122 641.79
贷：累计折旧	122 641.79

企业发生的某些固定资产后续支出可能涉及到替换原固定资产的某组成部分，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。这样可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，导致固定资产成本高计。企业对固定资产进行定期检查发生的大修理费用，有确凿证据表明符合固定资产确认条件的部分，可以计入固定资产成本，不符合固定资产确认条件的，应当费用化，计入当期损益。固定资产在定期大修理间隔期间，照提折旧。

【例 5—10】某航空公司 20×0 年 12 月购入一架飞机总计花费 8 000 万元（含发动机），发动机当时的购价为 500 万元。公司未将发动机作为一项单独的固定资产进行核算。20×9 年初，公司开辟新航线，航程增加。为延长飞机的空中飞行时间，公司决定更换一部性能更为先进的发动机。新发动机购价 700 万元，另需支付安装费用 51 000 元。假定飞机的年折旧率为 3%，不考虑预计净残值和相关税费的影响，公司的账务处理为：

(1) 20×9 年初飞机的累计折旧金额为：80 000 000×3%×8=19 200 000 (元)，固定资产转入在建工程。

借：在建工程	60 800 000
累计折旧	19 200 000
贷：固定资产	80 000 000

(2) 安装新发动机：

借：在建工程	7 051 000
贷：工程物资	7 000 000
银行存款	51 000

(3) 20×9 年初老发动机的账面价值为：5 000 000-5 000 000×3%×8=3800000 (元)，终止确认老发动机的账面价值。

借：营业外支出	3 800 000
贷：在建工程	3 800 000

(4) 发动机安装完毕，投入使用。固定资产的入账价值为：

60 800 000+7 051 000-3 800 000=64 051 000 (元)

借：固定资产	64 051 000
贷：在建工程	64 051 000

(二) 费用化的后续支出

与固定资产有关的修理费用等后续支出，不符合固定资产确认条件的，应当根据不同情况分别在发生时计入当期管理费用或销售费用。

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，企业将对固定资产进行必要的维护。固定资产的日常修理费用在发生时直接计入当期损益。企业生产车间（部门）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”；企业设置专设销售机构的，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”。企业固定资产更新改造支出不满足固定资产的确认条件，在发生时也应直接计入当期损益。

【例 5—11】20×7 年 1 月 3 日，甲公司对现有的一台生产用机器设备进行日常维护，维护过程中领用本企业原材料一批，价值为 94 000 元，应支付维护人员的工资为 28 000 元；不考虑其他相关税费。

本例中，对机器设备的维护，仅仅是为了维护固定资产的正常使用而发生的，不产生未来的经济利益，因此应在其发生时确认为费用。甲公司的账务处理为：

借：管理费用	122 000
贷：原材料	94 000
应付职工薪酬	28 000

## 第三节 固定资产的处置

### 一、固定资产终止确认的条件

固定资产满足下列条件之一的，应当予以终止确认：

（一）该固定资产处于处置状态

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。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。

（二）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，那么它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。固定资产处置一般通过“固定资产清理”科目进行核算。

企业因出售、转让、报废或毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等处置固定资产，其会计处理一般经过以下几个步骤：

第一，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，按固定资产账面余额，贷记“固定资产”科目。

第二，发生的清理费用。固定资产清理过程中发生的有关费用以及应支付的相关税费，借记“固定资产清理”科目，贷记“银行存款”、“应交税费”等科目。

第三，出售收入和残料等的处理。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。按实际收到的出售价款以及残料变价收入等，借记“银行存款”、“原材料”等科目，贷记“固定资产清理”科目。

第四，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，应冲减清理支出，借记“其他应收款”、“银行存款”等科目，贷记“固定资产清理”科目。

第五，清理净损益的处理。固定资产清理完成后的净损失，属于生产经营期间正常的处理损失，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。

【例 5—12】乙公司有一台设备，因使用期满经批准报废。该设备原价为 186 400 元，累计已计提折旧 177 080 元、减值准备 2 300 元。在清理过程中，以银行存款支付清理费用 4 000 元，收到残料变卖收入 5 400 元，应支付相关税费 270 元。有关账务处理如下：

（1）固定资产转入清理：

借：固定资产清理	7 020
累计折旧	177 080
固定资产减值准备	2 300
贷：固定资产	186 400

（2）发生清理费用和相关税费：

借：固定资产清理	4 270
贷：银行存款	4 000
应交税费	270

（3）收到残料变价收入：

借：银行存款	5 400
贷：固定资产清理	5 400

（4）结转固定资产净损益：

借：营业外支出——处置非流动资产损失	5 890
贷：固定资产清理	5 890

### 三、持有待售的固定资产

同时满足下列条件的非流动资产（包括固定资产）应当划分为持有待售：一是企业已经就处置该固定资产作出决议；二是企业已经与受让方签订了不可撤销的转让协议；三是该项转让将在一年内完成。持有待售的非流动资产包括单项资产和处置组，处置组是指在一次交易中作为整体通过出售或其他方式一并处置的一组资产以及在该交易中转让的与这些资产直接相关的负债。处置组通常是一组资产组、一个资产组或某个资产组中的一部分。如果处置组是一个资产组，并且按照《企业会计准则第 8 号—资产减值》的规定将企业合并中取得的商誉分摊至该资产组，或者该资产组是这种资产组中的一项经营，则该处置组应当包括企业合并中取得的商誉。

企业对于持有待售的固定资产，应当调整该项固定资产的预计净残值，使该项固定资产的预计净残值能够反映其公允价值减去处置费用后的金额，但不得超过符合持有待售条件时该项固定资产的原账面价值，原账面价值高于预计净残值的差额，应作为资产减值损失计入当期损益。企业应当在报表附注中披露持有待售的固定资产名称、账面价值、公允价值、预计处置费用和预计处置时间等。持有待售的固定资产不计提折旧，按照账面价值和公允价值



减去处置费用后的净额孰低进行计量。

某项资产或处置组被划归为持有待售，但后来不再满足持有待售的固定资产的确认条件，企业应当停止将其划归为持有待售，并按照下列两项金额中较低者计量：

（1）该资产或处置组被划归为持有待售之前的账面价值，按照其假定在没有被划归为持有待售情况下原应确认的折旧、摊销或减值进行调整后的金额；

（2）决定不再出售之日的可收回金额。

符合持有待售条件的无形资产等其他非流动资产，比照上述原则处理。这里所指的其他非流动资产不包括递延所得税资产、《企业会计准则第 22 号—金融工具确认和计量》规范的金融资产、以公允价值计量的投资性房地产和生物资产、保险合同中产生的合同权利等。

#### 四、固定资产盘亏的会计处理

固定资产是一种价值较高、使用期限较长的有形资产，因此，对于管理规范的企业而言，盘盈、盘亏的固定资产较为少见。企业应当健全制度，加强管理，定期或者至少于每年年末对固定资产进行清查盘点，以保证固定资产核算的真实性和完整性。如果清查中发现固定资产损益的应及时查明原因，在期末结账前处理完毕。

固定资产盘亏造成的损失，应当计入当期损益。企业在财产清查中盘亏的固定资产，按盘亏固定资产的账面价值借记“待处理财产损益——待处理固定资产损益”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。按管理权限报经批准后处理时，按可收回的保险赔偿或过失人赔偿，借记“其他应收款”科目，按应计入营业外支出的金额，借记“营业外支出——盘亏损失”科目，贷记“待处理财产损益”科目。

【例 5—13】甲公司年末对固定资产进行清查时，发现丢失一台冷冻设备。该设备原价 52 000 元，已计提折旧 20 000 元，并已计提减值准备 12 000 元。经查，冷冻设备丢失的原因在于保管员看守不当。经批准。由保管员赔偿 5 000 元。有关账务处理如下（不考虑增值税）：

（1）发现冷冻设备丢失时：

借：待处理财产损益	20 000
累计折旧	20 000
固定资产减值准备	12 000
贷：固定资产	52 000

（2）报经批准后：

借：其他应收款	5 000
营业外支出——盘亏损失	15 000
贷：待处理财产损益	20 000

## 第六章 无形资产

# 第一节 无形资产的确认和初始计量

## 一、无形资产的定义与特征

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。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

预计能为企业带来未来经济利益，是作为一项资产的本质特征，无形资产也不例外。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经济利益，同时又能约束其他人获得这些经济利益，则说明企业控制了该无形资产，或者说控制了该无形资产产生的经济利益，具体表现为企业拥有该无形资产的法定所有权，或者使用权并受法律的保护。比如，企业自行研制的技术通过申请依法取得专利权后，在一定期限内拥有了该专利技术的法定所有权；又比如企业与其他企业签订合约转让商标权，由于合约的签订，使商标使用权转让方的相关权利受到法律的保护。

### （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，看不见，摸不着，比如，土地使用权、非专利技术等。无形资产为企业带来经济利益的方式与固定资产不同，固定资产是通过实物价值的磨损和转移来为企业带来未来经济利益，而无形资产很大程度上是通过自身所具有的技术等优势为企业带来未来经济利益，不具有实物形态是无形资产区别于其他资产的特征之一。

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，则说明该软件是构成相关硬件不可缺少的组成部分，该软件应作为固定资产处理；如果计算机软件不是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。无论是否存在实物载体，只要将一项资产归类为无形资产，则不具有实物形态仍然是无形资产的特征之一。

### （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。从可辨认性角度考虑，商誉是与企业整体价值联系在一起的，无形资产的定义要求无形资产是可辨认的，以便与商誉清楚地区分开来。企业合并中取得的商誉代表了购买方为从不能单独辨认并独立确认的资产中获得预期未来经济利益而付出的代价。这些未来经济利益可能产生于取得的可辨认资产之间的协同作用，也可能产生于购买者在企业合并中准备支付的、但不符合在财务报表上确认条件的资产。从计量上来讲，商誉是企业合并成本大于合并中取得的各项可辨认资产、负债公允价值份额的差额，代表的是企业未来现金流量大于每一单项资产产生未来现金流量的合计金额，其存在无法与企业自身区分开来，由于不具有可辨认性，虽然商誉也是没有实物形态的非货币性资产，但不构成无形资产。符合以下条件之一的，则认为其具有可辨认性：

1. 能够从企业中分离或者划分出来，并能单独用于出售或转让等，而不需要同时处置在

同一获利活动中的其他资产，则说明无形资产可以辨认。某些情况下无形资产可能需要与有关的合同一起用于出售、转让等，这种情况下也视为可辨认无形资产。

2. 产生于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。

如果企业有权获得一项无形资产产生的未来经济利益，并能约束其他方获取这些利益，则表明企业控制了该项无形资产。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）等法定权利或雇员保密法定责任的保护，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。

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不能与整个业务开发成本区分开来。因此，这类项目不应确认为无形资产。

（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。无形资产由于没有发达的交易市场，一般不容易转化成现金，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。货币性资产主要有现金、银行存款、应收账款、应收票据和短期有价证券等。它们的共同特点是直接表现为固定的货币数额，或在将来收到一定货币数额的权利。应收款项等资产也没有实物形态，其与无形资产的区别在于无形资产属于非货币性资产，而应收款项等资产则不属于非货币性资产。另外，虽然固定资产也属于非货币性资产，但其为企业带来经济利益的方式与无形资产不同，固定资产是通过实物价值的磨损和转移来为企业带来未来经济利益，而无形资产很大程度上是通过某些权利、技术等优势为企业带来未来经济利益。

## 二、无形资产的内容

无形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。

### （一）专利权

专利权，是指国家专利主管机关依法授予发明创造专利申请人，对其发明创造在法定期限内所享有的专有权利，包括发明专利权、实用新型专利权和外观设计专利权。发明，是指对产品、方法或者其改进所提出的新的技术方案。实用新型，是指对产品的形状、构造或者其结合所提出的适于实用的新的技术方案。外观设计，是指对产品的形状、图案或者其结合以及色彩与形状、图案的结合所作出的富有美感并适用于工业应用的新设计。发明专利权的期限为 20 年，实用新型专利权和外观设计专利权的期限为 10 年，均自申请日起计算。

### （二）非专利技术

非专利技术，也称专有技术。它是指不为外界所知、在生产经营活动中已采用了的、不享有法律保护的、可以带来经济效益的各种技术和诀窍。非专利技术一般包括工业专有技术、商业贸易专有技术、管理专有技术等。工业专有技术指在生产上已经采用，仅限于少数人知道，不享有专利权或发明权的生产、装配、修理、工艺或加工方法的技术知识，可以用蓝图、配方、技术记录、操作方法的说明等具体资料表现出来，也可以通过卖方派出技术人员进行指导。或接受买方人员进行技术实习等手段实现；商业贸易专有技术，指具有保密性质的市场情报、原材料价格情报以及用户、竞争对手的情况的有关知识；管理专有技术，指生产组织的经营方式、管理方法、培训职工方法等保密知识。非专利技术并不是专利法的保护对象，非专利技术用自我保密的方式来维持其独占性，具有经济性、机密性和动态性等特点。

### （三）商标权

商标是用来辨认特定的商品或劳务的标记。商标权指专门在某类指定的商品或产品上使用特定的名称或图案的权利。经商标局核准注册的商标为注册商标，包括商品商标、服务商标和集体商标、证明商标；商标注册人享有商标专用权，受法律保护。集体商标，是指以团体、协会或者其他组织名义注册，供该组织成员在商事活动中使用，以表明使用者在该组织中的成员资格的标志。证明商标，是指由对某种商品或者服务具有监督能力的组织所控制，而由该组织以外的单位或者个人使用于其商品或者服务，用以证明该商品或者服务的原产地、原料、制造方法、质量或者其他特定品质的标志。注册商标的有效期为 10 年，自核准注册之日起计算。注册商标有效期满，需要继续使用的，应当在期满前 6 个月内申请续展注册；在此期间未能提出申请的，可以给予 6 个月的宽展期。宽展期满仍未提出申请的，注销其注册商标。每次续展注册的有效期为 10 年。

### （四）著作权

著作权又称版权，指作者对其创作的文学、科学和艺术作品依法享有的某些特殊权利。著作权包括作品署名权、发表权、修改权和保护作品完整权，还包括复制权、发行权、出租权、展览权、表演权、放映权、广播权、信息网络传播权、摄制权、改编权、翻译权、汇编权以及应当由著作权人享有的其他权利。著作权人包括作者和其他依法享有著作权的公民、法人或者其他组织。著作权属于作者，创作作品的公民是作者。由法人或者其他组织主持，代表法人或者其他组织意志创作，并由法人或者其他组织承担责任的作品，法人或者其他组织视为作者。作者的署名权、修改权、保护作品完整权的保护期不受限制。公民的作品，其发表权、复制权、发行权、出租权、展览权、表演权、放映权、广播权、信息网络传播权、摄制权、改编权、翻译权、汇编权以及应当由著作权人享有的其他权利的保护期，为作者终生及其死亡后 50 年，截止于作者死亡后第 50 年的 12 月 31 日；如果是合作作品，截止于最后死亡的作者死亡后第 50 年的 12 月 31 日。

### （五）特许权

特许权，又称经营特许权、专营权，指企业在某一地区经营或销售某种特定商品的权利或是一家企业接受另一家企业使用其商标、商号、技术秘密等的权利。通常有两种形式，一种是由政府机构授权，准许企业使用或在一定地区享有经营某种业务的特权，如水、电、邮电通信等专营权、烟草专卖权等等；另一种指企业间依照签订的合同，有限期或无限期使用另一家企业的某些权利，如连锁店分店使用总店的名称等。特许权业务涉及特许权受让人和让与人两个方面。通常在特许权转让合同中规定了特许权转让的期限、转让人和受让人的权利和义务。转让人一般要向受让人提供商标、商号等使用权，传授专有技术，并负责培训营业人员，提供经营所必须的设备和特殊原料。受让人则需要向转让人支付取得特许权的费用，开业后则按营业收入的一定比例或其他计算方法支付享用特许权费用。此外，还要为转让人保守商业秘密。

### （六）土地使用权

土地使用权，指国家准许某企业在一定期间内对国有土地享有开发、利用、经营的权利。根据我国土地管理法的规定，我国土地实行公有制，任何单位和个人不得侵占、买卖或者以其他形式非法转让。企业取得土地使用权的方式大致有行政划拨取得、外购取得（例如以缴纳土地出让金方式取得）及投资者投资取得几种。通常情况下，作为投资性房地产或者作为固定资产核算的土地，按照投资性房地产或者固定资产核算；以缴纳土地出让金等方式外购的土地使用权、投资者投入等方式取得的土地使用权作为无形资产核算。

## **三、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，必须具备产生的经济利益很可能流入企业。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、提供劳务的收入中，或者企业使用该项无形资产而减少或节约的成本中，或体现在获得的其他利益中。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，而不是增加未来收入。实务中，要确定无形资产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，并且应当有明确的证据支持，比如，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，比如是否存在相关的新技术、新产品冲击与无形资产相关的技术或据其生产的产品的市场等。在实施判断时，企业的管理当局应对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资产确认的一项基本条件。对于无形资产来说，这个条件相对更为重要。比如，企业内部产生的品牌、报刊名等，因其成本无法可靠计量，不作为无形资产确认。又比如，一些高新科技企业的科技人才，假定其与企业签订了服务合同，且合同规定其在一定期限内不能为其他企业提供服务。在这种情况下，虽然这些科技人才的知识在规定的期限内预期能够为企业创造经济利益，但由于这些技术人才的知识难以辨认，且形成这些知识所发生的支出难以计量，因而不能作为企业的无形资产加以确认。

### **四、无形资产的初始计量**

无形资产通常是按实际成本计量，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，其初始成本构成也不尽相同。

#### （一）外购的无形资产成本

外购的无形资产，其成本包括购买价款、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。下列各项不包括在无形资产的初始成本中：

1. 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；

2. 无形资产已经达到预定用途以后发生的费用。例如，在形成预定经济规模之前发生的初始运作损失，以及在无形资产达到预定用途之前发生的其他经营活动的支出，如果该经营活动并非是无形资产达到预定用途必不可少的，则有关经营活动的损益应于发生时计入当期损益，而不构成无形资产的成本。

外购的无形资产，应按其取得成本进行初始计量；如果购入的无形资产超过正常信用条件延期支付价款，实质上具有融资性质的，应按所取得无形资产购买价款的现值计量其成本，现值与应付价款之间的差额作为未确认的融资费用，在付款期间内按照实际利率法确认为利息费用。

【例 6—1】因甲公司某项生产活动需要乙公司已获得的专利技术，如果使用了该项专利技术，甲公司预计其生产能力比原先提高 20%，销售利润率增长 15%。为此，甲公司从乙公司购入一项专利权。按照协议约定以现金支付，实际支付的价款为 300 万元，并支付相关税费 1 万元和有关专业服务费用 5 万元，款项已通过银行转账支付。

分析：（1）甲公司购入的专利权符合无形资产的定义，即甲公司能够拥有或者控制该项



专利技术符合可辨认的条件，同时是不具有实物形态的非货币性资产。(2) 甲公司购入的专利权符合无形资产的确认条件。首先。甲公司的某项生产活动需要乙公司已获得的专利技术，甲公司使用了该项专利技术，预计甲公司的生产能力比原先提高 20%，销售利润率增长 15%，即经济利益很可能流入；其次，甲公司购买该项专利权的成本为 300 万元，另外支付相关税费和有关专业服务费用 6 万元，即成本能够可靠计量。由此，符合无形资产的确认条件。

无形资产初始计量的成本=300+1+5=306（万元）

甲公司的账务处理如下：

借：无形资产——专利权 3 060 000  
 贷：银行存款 3 060 000

【例 6—2】20×5 年 1 月 8 日，甲公司从乙公司购买一项商标权，由于甲公司资金周转比较紧张，经与乙公司协议采用分期付款支付方式支付款项。合同规定，该项商标权总计 1 000 万元，每年末付款 200 万元，5 年付清。假定银行同期贷款利率为 5%。为了简化核算，假定不考虑其他有关税费（已知 5 年期 5% 利率，其年金现值系数为 4.3295）。

甲公司的账务处理如下（见表 6—1）：

表 6—1		未确认的融资费用		金额单位：万元		
年份	融资余额	利率	本年利息	付款	还本付款-利息	未确认融资费用
			融资余额×利率			上年余额-本年利息
0	865.90					134.10
1	709.20	0.05	43.30	200.00	156.70	90.80
2	544.66	0.05	35.46	200.00	164.54	55.34
3	371.89	0.05	27.23	200.00	172.77	28.11
4	190.48	0.05	18.59	200.00	181.41	9.52
5	0.00	0.05	9.52	200.00	190.48	0.00
合计			134.10	1000.00	865.90	

无形资产现值=1 000×20%×4.3295=865.9（万元）

未确认的融资费用=1 000-865.9=134.10（万元）

借：无形资产——商标权 8 659 000  
 未确认融资费用 1 341 000  
 贷：长期应付款 10 000 000

20×5 年底付款时：

借：长期应付款 2 000 000  
 贷：银行存款 2 000 000  
 借：财务费用 433 000  
 贷：未确认融资费用 433 000

20×6 年底付款时：

借：长期应付款 2 000 000  
 贷：银行存款 2 000 000  
 借：财务费用 354 500  
 贷：未确认融资费用 354 600

20×7 年底付款时：



借：长期应付款	2 000 000
贷：银行存款	2 000 000
借：财务费用	272 300
贷：未确认融资费用	272 300
20×8 年底付款时：	
借：长期应付款	2 000 000
贷：银行存款	2 000 000
借：财务费用	185 900
贷：未确认融资费用	185 900
20×9 年底付款时：	
借：长期应付款	2 000 000
贷：银行存款	2 000 000
借：财务费用	95 200
贷：未确认融资费用	95 200

## （二）投资者投入的无形资产成本

投资者投入的无形资产的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定无形资产的取得成本。如果投资合同或协议约定价值不公允的，应按无形资产的公允价值作为无形资产初始成本入账。

【例 6—3】因乙公司创立的商标已有较好的声誉，甲公司预计使用乙公司商标后可使其未来利润增长 30%。为此，甲公司与乙公司协议商定，乙公司以其商标权投资于甲公司，双方协议价格（等于公允价值）为 500 万元，甲公司另支付印花税等相关税费 2 万元，款项已通过银行转账支付。

该商标权的初始计量，应当以取得时的成本为基础。取得时的成本为投资协议约定的价格 500 万元，加上支付的相关税费 2 万元。

甲公司接受乙公司作为投资的商标权的成本=500+2=502（万元）

甲公司的账务处理如下：

借：无形资产——商标权	5 020 000
贷：实收资本（或股本）	5 000 000
银行存款	20 000

## （三）通过非货币性资产交换取得的无形资产成本

企业通过非货币性资产交换取得的无形资产，包括以投资、存货、固定资产或无形资产换入的无形资产等。非货币性资产交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量的，在发生补价的情况下，支付补价方应当以换出资产的公允价值加上支付的补价（即换入无形资产的公允价值）和应支付的相关税费，作为换入无形资产的成本；收到补价方，应当以换入无形资产的公允价值（或换出资产的公允价值减去补价）和应支付的相关税费，作为换入无形资产的成本。

## （四）通过债务重组取得的无形资产成本

通过债务重组取得的无形资产，是指企业作为债权人取得的债务人用于偿还债务的非现金资产，且企业作为无形资产管理的资产。通过债务重组取得的无形资产成本，应当以其公允价值入账。

## （五）通过政府补助取得的无形资产成本

通过政府补助取得的无形资产成本，应当按照公允价值计量；公允价值不能可靠取得的，按照名义金额计量。

## （六）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。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提取折旧。但下列情况除外：

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

2. 企业外购的房屋建筑物，实际支付的价款中包括土地以及建筑物的价值，则应当对支付的价款按照合理的方法（例如，公允价值比例）在土地和地上建筑物之间进行分配；如果确实无法在地上建筑物与土地使用权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规定进行处理。

企业改变土地使用权的用途，将其用于出租或增值目的时，应将其转为投资性房地产。

【例 6—4】20×7 年 1 月 1 日，A 股份有限公司购入一块土地的使用权，以银行存款转账支付 8 000 万元，并在该土地上自行建造厂房等工程，发生材料支出 12 000 万元，工资费用 8 000 万元，其他相关费用 10000 万元等。该工程已经完工并达到预定可使用状态。假定土地使用权的使用年限为 50 年，该厂房的使用年限为 25 年，两者都没有净残值，都采用直线法进行摊销和计提折旧。为简化核算，不考虑其他相关税费。

分析：A 公司购入土地使用权，使用年限为 50 年，表明它属于使用寿命有限的无形资产。在该土地上自行建造厂房，应将土地使用权和地上建筑物分别作为无形资产和固定资产进行核算，并分别摊销和计提折旧。

A 公司的账务处理如下：

（1）支付转让价款：

借：无形资产——土地使用权	80 000 000
贷：银行存款	80 000 000

（2）在土地上自行建造厂房：

借：在建工程	300 000 000
贷：工程物资	120 000 000
应付职工薪酬	80 000 000
银行存款	100 000 000

（3）厂房达到预定可使用状态：

借：固定资产	300 000 000
贷：在建工程	300 000 000

（4）每年分期摊销土地使用权和对厂房计提折旧：

借：管理费用	1 600 000
制造费用	12 000 000
贷：累计摊销	1 600 000
累计折旧	12 000 000

（七）企业合并中取得的无形资产成本

企业合并中取得的无形资产，按照企业合并的分类，分别处理：

1. 同一控制下吸收合并，按照被合并企业无形资产的账面价值确认为取得时的初始成本；同一控制下控股合并，合并方在合并日编制合并报表时，应当按照被合并方无形资产的账面价值作为合并基础。

2. 非同一控制下的企业合并中，购买方取得的无形资产应以其在购买日的公允价值计量，包括：

(1) 被购买企业原已确认的无形资产。

(2) 被购买企业原未确认的无形资产，但其公允价值能够可靠计量，购买方就应在购买日将其独立于商誉确认为一项无形资产。例如，被购买方正在进行其中的一个研究开发项目，符合无形资产的定义且其公允价值能够可靠计量，则购买方应将其独立于商誉确认为一项无形资产。

公允价值的取得一般有以下途径：

(1) 活跃市场中的市场报价，该报价提供了无形资产公允价值的最可靠的估计。恰当的市场价格一般是现行出价。无法获得现行出价的情况下，如果类似交易的最近交易日和资产公允价值估计日之间的经济情况没有发生重大变化，则可以类似交易的最近价格为基础来估计公允价值。

(2) 如果无形资产不存在活跃市场，则其公允价值应按照购买日，从购买方可获得的信息为基础，在熟悉情况并自愿的当事人之间进行的公平交易中为取得该资产所支付的金额，如对无形资产预计产生的未来现金流量进行折现。

在企业合并中，如果取得的无形资产本身可以单独辨认，但其计量或处置必须与有形的或其他无形的资产一并作价，如天然矿泉水的商标可能与特定的泉眼有关，但不能独立于该泉眼出售，在这种情况下，如果该无形资产及与其相关的资产各自的公允价值不能可靠计量，则应将该资产组（即将无形资产与其相关的有形资产一并）独立于商誉确认为单项资产。

## 第二节 内部研究开发费用的确认和计量

通常情况下，企业自创商誉以及企业内部产生的无形资产不确认为无形资产，如企业内部产生的品牌、报刊名等。但是，由于确定研究与开发费用是否符合无形资产的定义和相关特征（例如，可辨认性）、能否或者何时能够为企业产生预期未来经济利益，以及成本能否可靠地计量尚存在不确定因素，因此，研究与开发活动发生的费用，除了要遵循无形资产确认和初始计量的一般要求外，还需要满足其他特定的条件，才能够确定为一项无形资产。首先，为评价内部产生的无形资产是否满足确认标准，企业应当将资产的形成过程分为研究阶段与开发阶段两部分；其次，对于开发过程中发生的费用，在符合一定条件的情况下，才可确认为一项无形资产。在实务工作中，具体划分研究阶段与开发阶段，以及是否符合资本化的条件，应当根据企业的实际情况以及相关信息予以判断。

### 一、研究阶段和开发阶段的划分

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两个部分分别进行核算。

#### （一）研究阶段

研究阶段，是指为获取新的技术和知识等进行的有计划的调查，有关研究活动的例子包括：意于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。

研究阶段的特点在于：

1. 计划性。研究阶段是建立在有计划的调查基础上，即，研发项目已经董事会或者相关

管理层的批准，并着手收集相关资料、进行市场调查等。例如，某药品公司为研究开发某药品，经董事会或者相关管理层的批准，进行有计划的收集相关资料、进行市场调查、比较市场中相关药品的药性、效用等活动。

2. 探索性。研究阶段基本上是探索性的，为进一步的开发活动进行资料及相关方面的准备，在这一阶段不会形成阶段性成果。

从研究活动的特点看，其研究是否能在未来形成成果，即通过开发后是否会形成无形资产均具有很大的不确定性，企业也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，研究阶段的有关支出在发生时，应当予以费用化计入当期损益。

## （二）开发阶段

开发阶段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。有关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。

开发阶段的特点在于：

1. 具有针对性。开发阶段是建立在研究阶段基础上，因而，对项目的开发具有针对性。

2. 形成成果的可能性较大。进入开发阶段的研发项目往往形成成果的可能性较大。

由于开发阶段相对于研究阶段更进一步，相对于研究阶段来讲，进入开发阶段，则很大程度上形成一项新产品或新技术的基本条件已经具备，此时如果企业能够证明满足无形资产的定义及相关确认条件，所发生的开发支出可资本化，确认为无形资产的成本。

## （三）研究阶段与开发阶段的不同点

1. 目标不同。研究阶段一般目标不具体、不具有针对性；而开发阶段多是针对具体目标、产品、工艺等。

2. 对象不同。研究阶段一般很难具体化到特定项目上；而开发阶段往往形成对象化的成果。

3. 风险不同。研究阶段的成功概率很难判断，一般成功率很低，风险比较大；而开发阶段的成功率较高、风险相对较小。

4. 结果不同。研究阶段的结果多是研究报告等基础性成果；而开发阶段的结果则多是具体的新技术、新产品等。

## 二、开发阶段有关支出资本化的条件

在开发阶段，判断可以将有关支出资本化计入无形资产成本的条件包括：

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。企业在判断是否满足该条件时，应以目前阶段的成果为基础，说明在此基础上进一步进行开发所需的技术条件等已经具备，基本上不存在技术上的障碍或其他不确定性，企业在判断时，应提供相关的证据和材料。

2. 具有完成该无形资产并使用或出售的意图。开发某项产品或专利技术产品等，是使用或出售通常是根据管理当局决定该项研发活动的目的或者意图所决定，即研发项目形成成果以后，是为出售，还是为自己使用并从使用中获得经济利益，应当以管理当局意图而定。因此，企业的管理当局应能够说明其持有拟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。作为无形资产确认，其基本条件是能够为企业带来未来经济利益。就其能够为企业带来未来经济利益的方式来讲，如果有关的无形资产在形成以后，主要是用于形成新产品或新工艺的，企业应对运用该无形资产生产的产品市场情况进行估计，应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，则企业应能够证明市场上存在对该类无形资产的需求，开发以后存在外在的市场可以出售并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，则企业应能够证明在企业内部使用时对企业的有用性。

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开发具有技术上的可靠性。开发的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，企业必须能够证明为完成该项无形资产的开发所需的财务和其他资源，是否能够足以支持完成该项无形资产的开发；（3）能够证明企业在开发过程中所需的技术、财务和其他资源，以及企业获得这些资源的相关计划等。如在企业自有资金不足以提供支持的情况下，是否存在外部其他方面的资金支持，如银行等金融机构愿意为该无形资产的开发提供所需资金的声明等来证实，并有能力使用或出售该无形资产。

5. 归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。企业对于开发活动发生的支出应单独核算，如发生的开发人员的工资、材料费等，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，应按照一定的标准在各项开发活动之间进行分配，无法明确分配的，应予费用化计入当期损益，不计入开发活动的成本。

### 三、内部开发的无形资产的计量

内部研发活动形成的无形资产成本，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用的材料、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，以及按照借款费用的处理原则可资本化的利息支出。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。

值得说明的是，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

#### （一）基本原则

企业内部研究和开发无形资产，其在研究阶段的支出全部费用化，计入当期损益（管理费用）；开发阶段的支出符合条件的资本化，不符合资本化条件的计入当期损益（管理费用）。如果确实无法区分研究阶段的支出和开发阶段的支出，应将其所发生的研发支出全部费用化，计入当期损益。

#### （二）具体账务处理方法

1. 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。

2. 企业以其他方式取得的正在进行中的研究开发项目，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，应当比照上述第一条原则进行处理。

3. 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——费用化支出”科目。

【例 6—5】20×7 年 1 月 1 日，甲公司经董事会批准研发某项新产品专利技术，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生产产品的生产成本。该公司在研究开发过程中发生材料费 5000 万元、人工工资 1000 万元，以及其他费用 4000 万元，总计 10000 万元，其中，符合资本化条件的支出为 6000 万元。20×7 年 12 月 31 日，该专利技术已经达到预定用途。

分析：首先，甲公司经董事会批准研发某项新产品专利技术，并认为完成该项新型技术无论从技术上，还是财务等方面能够得到可靠的资源支持，并且一旦研发成功将降低公司的生产成本，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 10 000 万元的研究与开发支出，其中符合资本化条件的开发支出为 6 000 万元，其符合“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。

甲公司的账务处理如下：

（1）发生研发支出：

借：研发支出——费用化支出	40 000 000
——资本化支出	60 000 000
贷：原材料	50 000 000
应付职工薪酬	10 000 000
银行存款	40 000 000

（2）20×7 年 12 月 31 日，该专利技术已经达到预定用途：

借：管理费用	40 000 000
无形资产	60 000 000
贷：研发支出——费用化支出	40 000 000
——资本化支出	60 000 000

## 第三节 无形资产的后续计量

### 一、无形资产后续计量的原则

无形资产初始确认和计量后，在其后使用该项无形资产期间内应以成本减去累计摊销额和累计减值损失后的余额计量。要确定无形资产在使用过程中的累计摊销额，基础是估计其使用寿命，而使用寿命有限的无形资产才需要在估计使用寿命内采用系统合理的方法进行摊销，对于使用寿命不确定的无形资产则不需要摊销。

（一）估计无形资产的使用寿命

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如为有限的，应当估计该使用寿命的年限或者构成使用寿命的产量等类似计量单位数量；无法预见无形资产为企业带来未来经济利益期限的，应当视为使用寿命不确定的无形资产。



估计无形资产使用寿命应考虑的主要因素包括：

1. 该资产通常的产品寿命周期，以及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. 以该资产在该行业运用的稳定性和生产的产品或服务的市场需求情况；
4. 现在或潜在的竞争者预期采取的行动；
5. 为维持该资产产生未来经济利益的能力所需要的维护支出，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、租赁期间等；
7. 与企业持有的其他资产使用寿命的关联性等。

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，则该项土地使用权预期为企业带来未来经济利益的期间为 50 年。

## （二）无形资产使用寿命的确定

某些无形资产的取得源自合同性权利或其他法定权利，其使用寿命不应超过合同性权利或其他法定权利的期限。但如果企业使用资产的预期的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确定其使用寿命。例如，企业取得一项专利技术，法律保护期间为 20 年，企业预计运用该专利生产的产品在未来 15 年内会为企业带来经济利益。就该项专利技术，第三方向企业承诺在 5 年内以其取得之日公允价值的 60% 购买该专利权，从企业管理层目前的持有计划来看，准备在 5 年内将其出售给第三方。为此，该项专利权的实际使用寿命为 5 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须的所有条件将被满足，以及企业为延续持有无形资产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。

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情况，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。如果经过这些努力，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，才能将该无形资产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 年即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，该品牌将在不确定的期间内为企业产生现金流量。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，按照所在地规定，以现有出租运营许可为限，不再授予新的运营许可，而且在旧的出租车报废以后，有关的运营许可可用于新的出租车。企业估计在有限的未来其将持续经营出租车行业。对于该运营许可，其为企业带来未来经济利益的期限从目前情况看，无法可靠估计，因此，应视其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不同于以前的估计，如由于合同的续约或无形资产应用条件的改善，延长了无形资产的使用寿命则对于使用寿命有限的无形资产，应改变其摊销年限及摊销方法并按照会计估计变更进行处理。例如，企业使用的某项非专利技术，原预计使用寿命为5年，使用至第2年年末，该企业计划再使用2年即不再使用，为此，企业应当于第2年年末，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。

对于使用寿命不确定的无形资产，如果有证据表明其使用寿命是有限的，则应视为会计估计变更，应当估计其使用寿命并按照使用寿命有限的无形资产的处理原则进行处理。

## 二、使用寿命有限的无形资产

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。应摊销金额，是指无形资产的成本扣除残值后的金额。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。使用寿命有限的无形资产，其残值一般应当视为零。

### （一）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。即，无形资产摊销的起始和停止日期为：当月增加的无形资产，当月开始摊销；当月减少的无形资产，当月不再摊销。

在无形资产的使用寿命内系统地分摊其应摊销金额，存在多种方法。这些方法包括直线法、产量法等。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。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。

无形资产的摊销一般应计入当期损益，但如果某项无形资产是专门用于生产某种产品或者其他资产，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，则无形资产的摊销费用应当计入相关资产的成本。例如，某项专门用于生产过程中的专利技术，其摊销费用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。

持有待售的无形资产不进行摊销，按照账面价值与公允价值减去处置费用后的净额孰低进行计量。

### （二）残值的确定

除下列情况除外，无形资产的残值一般为零：

1. 有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时购买该项无形资产；
2. 可以根据活跃市场得到无形资产预计残值信息，并且该市场在该项无形资产使用寿命结束时可能存在。

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，并且从该处置中取得利益。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，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。

例如，企业从外单位购入一项实用专利技术的成本为 100 万元，根据目前企业管理层的持有计划，预计 5 年后转让给第三方。根据目前活跃市场上得到的信息，该实用专利技术预计残值为 10 万元。企业采取生产总量法对该项无形资产进行摊销。到第 3 年期末，市场发生变化，经复核重新估计，该项实用专利技术预计残值为 30 万元，如果此时企业已摊销 72 万元，该项实用专利技术账面价值为 28 万元，低于重新估计的该项实用专利技术的残值，则不再对该项实用专利技术进行摊销，直至残值降至低于其账面价值时再恢复摊销。

### （三）使用寿命有限的无形资产摊销的账务处理

使用寿命有限的无形资产应当在其使用寿命内，采用合理的摊销方法进行摊销。摊销时，应当考虑该项无形资产所服务的对象，并以此为基础将其摊销价值计入相关资产的成本或者当期损益。

【例 6—6】20×6 年 1 月 1 日，A 公司从外单位购得一项非专利技术，支付价款 5 000 万元，款项已支付，估计该项非专利技术的使用寿命为 10 年，该项非专利技术用于产品生产；同时，购入一项商标权，支付价款 3 000 万元，款项已支付，估计该商标权的使用寿命为 15 年。假定这两项无形资产的净残值均为零，并按直线法摊销。

本例中，A 公司外购的非专利技术的估计使用寿命为 10 年，表明该项无形资产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制造成本。A 公司外购的商标权的估计使用寿命为 15 年，表明该项无形资产同样也是使用寿命有限的无形资产，而商标权的摊销金额通常直接计入当期管理费用。

A 公司的账务处理如下：

#### （1）取得无形资产时：

借：无形资产——非专利技术	50 000 000
无形资产——商标权	30 000 000
贷：银行存款	80 000 000

#### （2）按年摊销时：

借：制造费用——非专利技术	5 000 000
管理费用——商标权	2 000 000
贷：累计摊销	7 000 000

如果 A 公司 20×7 年 12 月 31 日根据科学技术发展的趋势判断，20×6 年购入的该项非专利技术在 4 年后将被淘汰，不能再为企业带来经济利益，决定对其再使用 4 年后不再使用，为此，A 公司应当在 20×7 年 12 月 31 日据此变更该项非专利技术的估计使用寿命，并按会计估计变更进行处理。

20×7 年 12 月 31 日该项无形资产累计摊销金额为 1 000（500×2）万元，20×8 年该项无形资产的摊销金额为 1 000〔（5 000-1 000）/4〕万元。

A 公司 20×8 年对该项非专利技术按年摊销的账务处理如下：

借：制造费用——非专利技术	10 000 000
贷：累计摊销	10 000 000

## 三、使用寿命不确定的无形资产

根据可获得的相关信息判断，如果无法合理估计某项无形资产的使用寿命的，应作为使用寿命不确定的无形资产进行核算。对于使用寿命不确定的无形资产，在持有期间内不需要

摊销，但应当在每个会计期间进行减值测试。其减值测试的方法按照资产减值的原则进行处理，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，其相关的账务处理为：借记“资产减值损失”科目，贷记“无形资产减值准备”科目。

【例 6—7】20×6 年 1 月 1 日，A 公司购入一项市场领先的畅销产品的商标的成本为 6 000 万元，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，A 公司可每 10 年以较低的手续费申请延期，同时 A 公司有充分的证据表明其有能力申请延期。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。

根据上述情况，该商标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。

20×7 年年底，A 公司对该商标按照资产减值的原则进行减值测试，经测试表明该商标已发生减值。20×7 年年底，该商标的公允价值为 4 000 万元。

则 A 公司的账务处理如下：

(1) 20×6 年购入商标时：

借：无形资产——商标权	60 000 000
贷：银行存款	60 000 000

(2) 20×7 年发生减值时：

借：资产减值损失（60 000 000-40 000 000）	20 000 000
贷：无形资产减值准备——商标权	20 000 000

## 第四节 无形资产的处置

无形资产的处置，主要是指无形资产出售、对外出租、对外捐赠，或者是无法为企业带来未来经济利益时，应予终止确认并转销。

### 一、无形资产的出售

企业出售某项无形资产，表明企业放弃无形资产的所有权，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（营业外收入或营业外支出），与固定资产处置性质相同，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有关原则进行确定。

出售无形资产时，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按已计提的累计摊销，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，贷记“应交税费”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—8】20×7 年 1 月 1 日，B 公司拥有某项专利技术的成本为 1000 万元，已摊销金额为 500 万元，已计提的减值准备为 20 万元。该公司于 20×7 年将该项专利技术出售给 C 公司，取得出售收入 600 万元，应缴纳的营业税等相关税费为 36 万元。

B 公司的账务处理为：

借：银行存款	6 000 000
--------	-----------

累计摊销	5 000 000
无形资产减值准备	200 000
贷：无形资产	10 000 000
应交税费——应交营业税	360 000
营业外收入——处置非流动资产利得	840 000

如果该公司转让该项专利技术取得收入为 4 000 000 元，应缴纳的营业税等相关税费为 240 000 元。

则 B 公司的账务处理为：

借：银行存款	4 000 000
累计摊销	5 000 000
无形资产减值准备	200 000
营业外支出——处置非流动资产损失	1 040 000
贷：无形资产	10 000 000
应交税费——应交营业税	240 000

## 二、无形资产的出租

企业将所拥有的无形资产的使用权让渡给他人，并收取租金，属于与企业日常活动相关的其他经营活动取得的收入，在满足收入确认条件的情况下，应确认相关的收入及成本，并通过其他业务收支科目进行核算。让渡无形资产使用权而取得的租金收入，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”等科目；摊销出租无形资产的成本并发生与转让有关的各种费用支出时，借记“其他业务成本”科目，贷记“累计摊销”等科目。

【例 6—9】20×7 年 1 月 1 日，A 企业将一项专利技术出租给 B 企业使用，该专利技术账面余额为 500 万元，摊销期限为 10 年，出租合同规定，承租方每销售一件用该专利生产的产品，必须付给出租方 10 元专利技术使用费。假定承租方当年销售该产品 10 万件，应交的营业税金为 5 万元。

A 企业的账务处理如下：

（1）取得该项专利技术使用费时：

借：银行存款	1 000 000
贷：其他业务收入	1 000 000

（2）按年对该项专利技术进行摊销并计算应交的营业税：

借：其他业务成本	500 000
营业税金及附加	50 000
贷：累计摊销	500 000
应交税费——应交营业税	50 000

## 三、无形资产的报废

如果无形资产预期不能为企业带来未来经济利益，例如，该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，借记“累计摊销”科目；按其账面余额，贷记“无形资产”科目；按其差额，借记“营业外支出”科目。已计提减值准备的，还应同时结转减值准备。

【例 6—10】D 企业拥有某项专利技术，根据市场调查，用其生产的产品已没有市场，决定应予转销。转销时，该项专利技术的账面余额为 600 万元，摊销期限为 10 年，采用直线法进行摊销，已累计摊销了 300 万元，假定该项专利权的残值为零，已累计计提的减值准备为 160 万元，假定不考虑其他相关因素。

则 D 公司的账务处理如下：

借：累计摊销	3 000 000
无形资产减值准备	1 600 000
营业外支出——处置非流动资产损失	1 400 000
贷：无形资产——专利权	6 000 000

# 第七章 投资性房地产

## 第一节 投资性房地产的特征与范围

### 一、投资性房地产的定义及特征

房地产是土地和房屋及其权属的总称。在我国，土地归国家或集体所有，企业只能取得土地使用权。因此，房地产中的土地是指土地使用权。房屋是指土地上的房屋等建筑物及构筑物。随着我国社会主义市场经济的发展和完善，房地产市场日益活跃，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，甚至作为个别企业的主营业务。就某些企业而言，投资性房地产属于日常经常性活动，形成的租金收入或转让增值收益确认为企业的主营业务收入，但对于大部分企业而言，是与经营性活动相关的其他经营活动，形成的租金收入或转让增值收益构成企业的其他业务收入。投资性房地产的确认、计量和披露适用《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》（以下简称投资性房地产准则）的规定，房地产租金收入的确认、计量和披露适用《企业会计准则第 21 号——租赁》的规定。

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。投资性房地产主要有以下特征：

#### （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。根据税法的规定，企业房地产出租、国有土地使用权增值后转让均属于一种经营活动，其取得的房地产租金收入或国有土地使用权转让收益应当缴纳营业税等。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后转让的土地使用权。在我国实务中，持有并准备增值后转让的土地使用权这种情况较少。



（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，甚至是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。企业在首次执行投资性房地产准则时，应当根据投资性房地产的定义对资产进行重新分类，凡是符合投资性房地产定义和确认条件的建筑物和土地使用权，应当归为投资性房地产。

（三）投资性房地产有两种后续计量模式

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，只有在满足特定条件的情况下，即有确凿证据表明其所有投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的，也可以采用公允价值模式进行后续计量。也就是说，投资性房地产准则适当引入公允价值模式，在满足特定条件的情况下，可以对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量，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进行后续计量。

## 二、投资性房地产的范围

投资性房地产的范围包括：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、已出租的建筑物。

（一）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的、以经营租赁方式出租的土地使用权。企业取得的土地使用权通常包括在一级市场上以交纳土地出让金的方式取得土地使用权，也包括在二级市场上接受其他单位转让的土地使用权。例如，甲公司与乙公司签署了土地使用权租赁协议，甲公司每年以租金 720 万元租赁使用乙公司拥有的 40 万平方米土地使用权。那么，自租赁协议约定的租赁期开始日起，这项土地使用权属于乙公司的投资性房地产。

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。

（二）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，是指企业取得的、准备增值后转让的土地使用权。这类土地使用权很可能给企业带来资本增值收益，符合投资性房地产的定义。例如，企业发生转产或厂址搬迁，部分土地使用权停止自用，管理层决定继续持有这部分土地使用权，待其增值后转让以赚取增值收益。

企业依法取得土地使用权后，应当按照国有土地有偿使用合同或建设用地批准书规定的期限动工开发建设。根据 1999 年 4 月 26 日国土资源部发布的《闲置土地处理办法》的规定，土地使用者依法取得土地使用权后，未经原批准用地的人民政府同意，超过规定的期限未动工开发建设的建设用地属于闲置土地。具有下列情形之一的，也可以认定为闲置土地：（1）国有土地有偿使用合同或者建设用地批准书未规定动工开发建设日期，自国有土地有偿使用合同生效或者土地行政主管部门建设用地批准书颁发之日起满 1 年未动工开发建设的；（2）已动工开发建设但开发建设的面积占应动工开发建设总面积不足 1/3 或者已投资额占总投资额不足 25% 且未经批准中止开发建设连续满 1 年的；（3）法律、行政法规规定的其他情形。

《闲置土地处理办法》还规定，经法定程序批准，对闲置土地可以选择延长开发建设时间（不超过 1 年），改变土地用途，办理有关手续后继续开发建设等处置方案。

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后转让的土地使用权，也就不属于投资性房地产。

### （三）已出租的建筑物

已出租的建筑物是指企业拥有产权的、以经营租赁方式出租的建筑物，包括自行建造或开发活动完成后用于出租的建筑物。比如，甲公司将其拥有的某栋厂房整体出租给乙公司，租赁期 2 年。对于甲公司而言，一般自租赁期开始日期起，这栋厂房属于其投资性房地产。企业在判断和确认已出租的建筑物，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。例如，甲企业与乙企业签订了一项经营租赁合同，乙企业将其持有产权的一栋办公楼出租给甲企业，为期 5 年。甲企业一开始将该办公楼改装后用于自行经营餐馆。2 年后，由于连续亏损，甲企业将餐馆转租给丙公司，以赚取租金差价。这种情况下，对于甲企业而言，该栋楼不属于其投资性房地产。对于乙企业而言，则属于其投资性房地产。

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，通常情况下，对企业持有以备经营出租的空置建筑物，如董事会或类似机构作出书面决议，明确表明将其用于经营出租且持有意图短期内不再发生变化的，即使尚未签订租赁协议，也应视为投资性房地产。这里的“空置建筑物”，是指企业新购入、自行建造或开发完工但尚未使用的建筑物，以及不再用于日常生产经营活动且经整理后达到可经营出租状态的建筑物。例如，甲企业在当地房地产交易中心通过竞拍取得一块土地的使用权。甲企业按照合同规定对这块土地进行了开发，并在这块土地上建造了一栋商场，拟用于整体出租，但尚未开发完工。本例中，该尚未开发完工的商场不属于“空置建筑物”，不属于投资性房地产。

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。再如，甲企业购买一栋写字楼，共 12 层。其中 1 层经营出租给某家大型超市，2~5 层经营出租给乙公司，6~12 层经营出租给丙公司。甲企业同时为该写字楼提供保安、维修等日常辅助服务。本例中，甲企业将写字楼出租，同时提供的辅助服务不重大。对于甲企业而言，这栋写字楼属于甲企业的投资性房地产。

此外，下列项目不属于投资性房地产：

#### 1. 自用房地产

自用房地产是指为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产。如企业生产经营用的厂房和办公楼属于固定资产；企业生产经营用的土地使用权属于无形资产。自用房地产的特征在于服务于企业自身的生产经营活动，其价值将随着房地产的使用而逐渐转移到企业的产品或服务中去，通过销售商品或提供服务为企业带来经济利益，在产生现金流量的过程中与企业持有的其他资产密切相关。例如，企业出租给本企业职工居住的宿舍，虽然也收取租金，但间接为企业自身的生产经营服务，因此具有自用房地产的性质。又如，企业拥有并自行经营的旅馆饭店。旅馆饭店的经营者在向顾客提供住宿服务的同时，还提供餐饮、娱乐等其他服务，其经营目的主要是通过向客户提供服务取得服务收入，因此，企业自行经营的旅馆饭店是企业的经营场所，应当属于自用房地产。

#### 2. 作为存货的房地产

作为存货的房地产通常是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。这部分房地产属于房地产开发企业的存货，其生产、销售构成企业的主营业务活动，产生的现金流量也与企业的其他资产密切相关。因此，具有存货性质的房地产不属于投资性房地产。

从事房地产经营开发的企业依法取得的、用于开发后出售的土地使用权，属于房地产开发企业的存货，即使房地产开发企业决定待增值后再转让其开发的土地，也不得将其确认为投资性房地产。

在实务中，存在某项房地产部分自用或作为存货出售、部分用于赚取租金或资本增值的情形。如某项投资性房地产不同用途的部分能够单独计量和出售的，应当分别确认为固定资产、无形资产、存货和投资性房地产。例如，甲房地产开发商建造了一栋商住两用楼盘，一层出租给一家大型超市，已签订经营租赁合同；其余楼层均为普通住宅，正在公开销售中。这种情况下，如果一层商铺能够单独计量和出售，应当确认为甲企业的投资性房地产，其余楼层为甲企业的存货，即开发产品。

## 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的前提下，同时满足下列条件的，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。对已出租的土地使用权、已出租的建筑物，其作为投资性房地产的确认时点一般为租赁期开始日，即土地使用权、建筑物进入出租状态、开始赚取租金的日期。但对企业持有以备经营出租的空置建筑物，董事会或类似机构作出书面决议，明确表示将其用于经营出租且持有意图短期内不再发生变化的，即使尚未签订租赁协议，也应视为投资性房地产。这里的“空置建筑物”是指企业新购入、自行建造或开发完工但尚未使用的建筑物，以及不再用于日常生产经营活动且经整理后达到可经营出租状态的建筑物。对持有并准备增值后转让的土地使用权，其作为投资性房地产的确认时点为企业将自用土地使用权停止自用，准备增值后转让的日期。**投资性房地产应当按照成本进行初始计量。**

#### （一）外购投资性房地产的确认和初始计量

在采用成本模式计量下，外购的土地使用权和建筑物，按照取得时的实际成本进行初始计量，借记“投资性房地产”科目，贷记“银行存款”等科目。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。企业购入的房地产，部分用于出租（或资本增值）、部分自用，用于出租（或资本增值）的部分应当予以单独确认的，应按照不同部分的公允价值占公允价值总额的比例将成本在不同部分之间进行分配。

在采用公允价值模式计量下，企业应当在“投资性房地产”科目下设置“成本”和“公允价值变动”两个明细科目，按照外购的土地使用权和建筑物发生的实际成本，计入“投资性房地产——成本”科目。

采用公允价值模式计量的条件，将在第三节“投资性房地产的后续计量”中介绍。

【例 7—1】20×7 年 3 月，甲企业计划购入一栋写字楼用于对外出租。3 月 15 日，甲企业与乙企业签订了经营租赁合同，约定自写字楼购买日起将这栋写字楼出租给乙企业，为期 5 年。4 月 5 日，甲企业实际购入写字楼，支付价款共计 1 200 万元。假设不考虑其他因素，

甲企业采用成本模式进行后续计量。

甲企业的账务处理如下：

借：投资性房地产——写字楼	12 000 000
贷：银行存款	12 000 000

【例 7—2】沿用【7—1】，假设甲企业拥有的投资性房地产符合采用公允价值计量模式的条件，采用公允价值模式进行后续计量。

甲企业的账务处理如下：

借：投资性房地产——成本（写字楼）	12 000 000
贷：银行存款	12 000 000

## （二）自行建造投资性房地产的确认和初始计量

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。**建造过程中发生的非正常性损失，直接计入当期损益，不计入建造成本。**采用成本模式计量的，应按照确定的成本，借记“投资性房地产”科目，贷记“在建工程”或“开发产品”科目。采用公允价值模式计量的，应按照确定的成本，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 7—3】20×8 年 1 月，甲企业从其他单位购入一块土地的使用权，并在这块土地上开始自行建造三栋厂房。20×8 年 10 月，甲企业预计厂房即将完工，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，该厂房屋完工（达到预定可使用状态）时开始起租。20×8 年 11 月 1 日，三栋厂房同时完工（达到预定可使用状态）。该块土地使用权的成本为 600 万元；三栋厂房的实际造价均为 1 000 万元，能够单独出售。假设甲企业采用成本计量模式。

甲企业的账务处理如下：

土地使用权中的对应部分同时转换为投资性房地产= $600 \times (1000 \div 3000) = 200$ （万元）

借：投资性房地产——厂房	10 000 000
贷：在建工程	10 000 000
借：投资性房地产——土地使用权	2 000 000
贷：无形资产——土地使用权	2 000 000

## （三）非投资性房地产转换为投资性房地产的确认和初始计量

非投资性房地产转换为投资性房地产，实质上是因房地产用途发生改变而对房地产进行的重新分类。转换日通常为租赁开始日。房地产转换的计量将在本章第四节“投资性房地产的转换和处置”中进行介绍。

# 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。**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，在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 7—4】20×8 年 3 月，甲企业与乙企业的一项厂房经营租赁合同即将到期。该厂房

按照成本模式进行后续计量，原价为 2 000 万元，已计提折旧 600 万元。为了提高厂房的租金收入，甲企业决定在租赁期满后对厂房进行改扩建，并与丙企业签订了经营租赁合同，约定自改扩建完工时将厂房出租给丙企业。3 月 15 日，与乙企业的租赁合同到期，厂房随即进入改扩建工程。12 月 10 日，厂房改扩建工程完工，共发生支出 150 万元，即日按照租赁合同出租给丙企业。**假设甲企业采用成本计量模式。**

本例中，改扩建支出属于资本化的后续支出，应当记入投资性房地产的成本。

甲企业的账务处理如下：

(1) 20×8 年 3 月 15 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）	14 000 000	
投资性房地产累计折旧	6 000 000	
贷：投资性房地产—厂房		20 000 000
(2) 20×8 年 3 月 15 日～12 月 10 日：		
借：投资性房地产——厂房（在建）	1 500 000	
贷：银行存款等		1 500 000
(3) 20×8 年 12 月 10 日，改扩建工程完工：		
借：投资性房地产—厂房	15 500 000	
贷：投资性房地产—厂房（在建）		15 500 000

【例 7—5】20×8 年 3 月，甲企业与乙企业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，甲企业决定在租赁期满后对厂房进行改扩建，并与丙企业签订了经营租赁合同，约定自改扩建完工时将厂房出租给丙企业。3 月 15 日，与乙企业的租赁合同到期，厂房随即进入改扩建工程。11 月 10 日厂房改扩建工程完工，共发生支出 150 万元，即日按照租赁合同出租给丙企业。3 月 15 日，厂房账面余额为 1 200 万元，其中成本 1 000 万元，累计公允价值变动 200 万元。**假设甲企业采用公允价值计量模式。**

甲企业的账务处理如下：

(1) 20×8 年 3 月 15 日，投资性房地产转入改扩建工程：		
借：投资性房地—厂房（在建）	12 000 000	
贷：投资性房地产—成本	10 000 000	
—公允价值变动		2 000 000
(2) 20×8 年 3 月 15 日～11 月 10 日：		
借：投资性房地产—厂房（在建）	1 500 000	
贷：银行存款		1 500 000
(3) 20×8 年 11 月 10 日，改扩建工程完工：		
借：投资性房地产——成本	13 500 000	
贷：投资性房地产—厂房（在建）		13 500 000

## （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，应当在发生时计入当期损益。例如，企业对投资性房地产进行日常维护所发生的支出。企业在发生投资性房地产费用化的后续支出时，借记“其他业务成本”等科目，贷记“银行存款”等科目。

【例 7—6】甲企业对其某项投资性房地产进行日常维修，发生维修支出 1.5 万元。

本例中，日常维修支出属于费用化的后续支出，应当记入当期损益。

甲企业的账务处理如下：

借：其他业务成本	15 000
----------	--------

### 第三节 投资性房地产的后续计量

投资性房地产后续计量，通常应当采用成本模式，只有满足特定条件的情况下才可以采用公允价值模式。但是，同一企业只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量，不得同时采用两种计量模式。

#### 一、采用成本模式进行后续计量的投资性房地产

采用成本模式进行后续计量的投资性房地产，应当按照《企业会计准则第4号—固定资产》或《企业会计准则第6号—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）”。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。

投资性房地产存在减值迹象的，还应当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7—7】甲企业的一栋办公楼出租给乙企业使用，已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1 800万元，按照直线法计提折旧，使用寿命为20年，预计净残值为零。按照经营租赁合同，乙企业每月支付甲企业租金8万元。当年12月，这栋办公楼发生减值迹象，经减值测试，其可收回金额为1 200万元，此时办公楼的账面价值为1 500万元，以前未计提减值准备。

甲企业的账务处理如下：

（1）计提折旧：

每月计提的折旧： $1\,800 \div 20 \div 12 = 7.5$ （万元）

借：其他业务成本	75 000
贷：投资性房地产累计折旧（摊销）	75 000

（2）确认租金：

借：银行存款（或其他应收款）	80 000
贷：其他业务收入	80 000

（3）计提减值准备：

借：资产减值损失	3 000 000
贷：投资性房地产减值准备	3 000 000

#### 二、采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产

企业有确凿证据表明其投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的，可以对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。企业选择公允价值模式，就应当对其所有投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量，不得对一部分投资性房地产采用成本模式进行后续计量，对另一部分投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。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，该投资性房地产公允价值能够持续可靠取得，该企业仍应对该项投资性房地产采用成本模式进行后续计量。

采用公允价值模式计量的投资性房地产，应当同时满足下列条件：（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。

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，可以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，可以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做出合理的估计；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。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近似、可使用状况相同或相近的土地。

投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量的，不计提折旧或摊销，应当以资产负债表日的公允价值计量。资产负债表日，投资性房地产的公允价值高于其账面余额的差额，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；公允价值低于其账面余额的差额作相反的账务处理。

【例 7—8】甲企业为从事房地产经营开发的企业。20×8 年 8 月，甲公司与乙公司签订租赁协议，约定将甲公司开发的一栋精装修的写字楼于开发完成的同时开始租赁给乙公司使用，租赁期为 10 年。当年 10 月 1 日，该写字楼开发完成并开始起租，写字楼的造价为 9 000 万元。20×8 年 12 月 31 日，该写字楼的公允价值为 9 200 万元。假设甲企业采用公允价值计量模式。

甲企业的账务处理如下：

（1）20×8 年 10 月 1 日，甲公司开发完成写字楼并出租：

借：投资性房地产——成本	90 000 000
贷：开发成本	90 000 000

（2）20×8 年 12 月 31 日，按照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：

借：投资性房地产——公允价值变动	2 000 000
贷：公允价值变动损益	2 000 000

### 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，并按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。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。

【例 7—9】20×7 年，甲企业将一栋写字楼对外出租，采用成本模式进行后续计量。20×9 年 2 月 1 日，假设甲企业持有的投资性房地产满足采用公允价值模式条件，甲企业决定

采用公允价值模式计量对该写字楼进行后续计量。20×9年2月1日，该写字楼的原价为9 000万元，已计提折旧270万元，账面价值为8 730万元，公允价值为9 500万元。甲企业按净利润的10%计提盈余公积。

甲企业的账务处理如下：

借：投资性房地产——成本	95 000 000
投资性房地产累计折旧	2 700 000
贷：投资性房地产	90 000 000
利润分配——未分配利润	6 930 000
盈余公积	770 000

## 第四节 投资性房地产的转换和处置

### 一、投资性房地产的转换

#### （一）投资性房地产转换形式和转换日

##### 1. 房地产转换形式

房地产的转换，是因房地产用途发生改变而对房地产进行的重新分类。这里所说的房地产转换是针对房地产用途发生改变而言，而不是后续计量模式的转变。企业必须有确凿证据表明房地产用途发生改变，才能将投资性房地产转换为非投资性房地产或者将非投资性房地产转换为投资性房地产，例如自用的办公楼改为出租等。这里的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。房地产转换形式主要包括：

（1）投资性房地产开始自用，相应地由投资性房地产转换为固定资产或无形资产。投资性房地产开始自用是指企业将原来用于赚取租金或资本增值的房地产改为用于生产商品、提供劳务或者经营管理，例如，企业将出租的厂房收回，并用于生产本企业的产品。又如，从事房地产开发的企业将出租的开发产品收回，作为企业的固定资产使用。

（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，相应地由存货转换为投资性房地产。

（3）自用土地使用权停止自用，用于赚取租金或资本增值，相应地由无形资产转换为投资性房地产。

（4）自用建筑物停止自用，改为出租，相应地由固定资产转换为投资性房地产。

（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。

##### 2. 投资性房地产转换日的确定

转换日的确定关系到资产的确认时点和入账价值，因此非常重要。转换日是指房地产的用途发生改变、状态相应发生改变的日期。转换日的确定标准主要包括：

（1）投资性房地产开始自用，转换日是指房地产达到自用状态，企业开始将房地产用于生产商品、提供劳务或者经营管理的日期。

（2）投资性房地产转换为存货，转换日为租赁期届满、企业董事会或权力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。

（3）作为存货的房地产改为出租，或者自用建筑物或土地使用权停止自用改为出租，转换日应当为租赁期开始日。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。

(4) 自用土地使用权停止自用, 改为用于资本增值, 转换日是指企业停止将该项土地使用权用于生产商品、提供劳务或经营管理且管理当局作出房地产转换决议的日期。

## (二) 投资性房地产转换为非投资性房地产

### 1. 采用成本模式进行后续计量的投资性房地产转换为自用房地产

企业将原本用于赚取租金或资本增值的房地产改用于生产商品、提供劳务或者经营管理, 投资性房地产相应地转换为固定资产或无形资产。例如, 企业将出租的厂房收回, 并用于生产本企业的产品。在这种情况下, 转换日为房地产达到自用状态, 企业开始将房地产用于生产商品、提供劳务或者经营管理的日期。

企业将投资性房地产转换为自用房地产, 应当按该项投资性房地产在转换日的账面余额、累计折旧或摊销、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; 按投资性房地产的账面余额, 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 7—10】20×8 年 8 月 1 日, 甲企业将出租在外的厂房收回, 开始用于本企业生产商品。该项房地产账面价值为 3 765 万元, 其中, 原价 5 000 万元。累计已提折旧 1 235 万元。假设甲企业采用成本计量模式。

甲企业的账务处理如下:

借: 固定资产	50 000 000
投资性房地产累计折旧(摊销)	12 350 000
贷: 投资性房地产	50 000 000
累计折旧	12 350 000

### 2. 采用公允价值模式进行后续计量投资性房地产转为自用房地产

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 7—11】20×8 年 10 月 15 日, 甲企业因租赁期满, 将出租的写字楼收回, 开始作为办公楼用于本企业的行政管理。20×8 年 10 月 15 日, 该写字楼的公允价值为 4 800 万元; 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 4 750 万元, 其中, 成本为 4 500 万元, 公允价值变动为增值 250 万元。

甲企业的账务处理如下:

借: 固定资产	48 000 000
贷: 投资性房地产——成本	45 000 000
投资性房地产——公允价值变动	2 500 000
公允价值变动损益	500 000

### 3. 采用成本模式进行后续计量的投资性房地产转换为存货

房地产开发企业将用于经营出租的房地产重新开发用于对外销售的, 从投资性房地产转换为存货。这种情况下, 转换日为租赁期届满、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。

企业将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。

#### 4. 采用公允价值模式进行后续计量的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。

【例 7-12】甲房地产开发企业将其开发的部分写字楼用于对外经营租赁。2008 年 10 月 15 日，因租赁期满，甲企业将出租的写字楼收回，并作出书面决议，将该写字楼重新开发用于对外销售，即由投资性房地产转换为存货，当日的公允价值为 5 800 万元。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 5 600 万元，其中，成本为 5 000 万元，公允价值增值为 600 万元。

甲企业的账务处理如下：

借：开发产品	58 000 000
贷：投资性房地产—成本	50 000 000
—公允价值变动	6 000 000
公允价值变动损益	2 000 000

### （三）非投资性房地产转换为投资性房地产

#### 1. 采用成本模式对非投资性房地产转换为投资性房地产的后续计量

（1）作为存货的房地产转换为投资性房地产。作为存货的房地产转换为投资性房地产，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。这种情况下，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行使其使用租赁资产权利的日期。一般而言，如果企业自行建造或开发完成但尚未使用的建筑物，且企业董事会或类似机构正式作出书面决议，明确表明其自行建造或开发产品用于经营出租、持有意图短期内不再发生变化的，应视为存货转为投资性房地产，转换日为企业董事会或类似机构作出书面决议的日期。

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，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 7-13】甲企业是从事房地产开发业务的企业，20×8 年 3 月 10 日，甲企业与乙企业签订了租赁协议，将其开发的一栋写字楼出租给乙企业使用，租赁期开始日为 20×8 年 4 月 15 日。20×8 年 4 月 15 日，该写字楼的账面余额 45 000 万元，未计提存货跌价准备。假设甲企业采用成本模式对其投资性房地产进行后续计量。

甲企业的账务处理如下：

借：投资性房地产——写字楼	450 000 000
贷：开发产品	450 000 000

#### （2）自用房地产转换为投资性房地产。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，通常应于租赁期开始日，按照固定资产或无形资产的账面价值，将固定资产或无形资产相应地转换为投资性房地产。对不再用于日常生产经营活动且经整理后达到可经营出租状况的房地产，如果企业董事会或类似机构正式作出书面决议，明确表明其自用房地产用于经营出租且持有意图短期内不再发生变化的，应视为自用房地产转换为投资性房地产，转换日为企业董事会或类似机构正式作出书面决议的日期。

企业将自用土地使用权或建筑物转换为以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“累计摊销”或“累计折旧”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 7-14】甲企业拥有 1 栋办公楼，用于本企业总部办公。20×8 年 3 月 10 日，甲企业与乙企业签订了经营租赁协议，将这栋办公楼整体出租给乙企业使用，租赁期开始日为 20×8 年 4 月 15 日，为期 5 年。20×8 年 4 月 15 日，这栋办公楼的账面余额 45 000 万元，已计提折旧 300 万元。假设甲企业采用成本计量模式。

甲企业的账务处理如下：

借：投资性房地产——写字楼	450 000 000
累计折旧	3 000 000
贷：固定资产	450 000 000
投资性房地产累计折旧（摊销）	3 000 000

## 2. 采用公允价值模式对非投资性房地产转换为投资性房地产的后续计量

（1）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，应当按该项房地产在转换日的公允价值入账，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。当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 7-15】20×8 年 3 月 10 日，甲房地产开发公司与乙企业签订了租赁协议，将其开发的一栋写字楼出租给乙企业。租赁期开始日为 20×8 年 4 月 15 日。20×8 年 4 月 15 日，该写字楼的账面余额 45 000 万元，公允价值为 47 000 万元。20×8 年 12 月 31 日，该项投资性房地产的公允价值为 48 000 万元。

甲企业的账务处理如下：

（1）20×8 年 4 月 15 日：

借：投资性房地产——成本	470 000 000
贷：开发产品	450 000 000
资本公积——其他资本公积	20 000 000

（2）20×8 年 12 月 31 日：

借：投资性房地产——公允价值变动	10 000 000
贷：公允价值变动损益	10 000 000

（2）自用房地产转换为投资性房地产。企业将自用房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产，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。当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 7-16】20×8 年 6 月，甲企业打算搬迁至新建办公楼，由于原办公楼处于商业繁华地段，甲企业准备将其出租，以赚取租金收入。20×8 年 10 月，甲企业完成了搬迁工作，原办公楼停止自用并与乙企业签订了租赁协议，将其原办公楼租赁给乙企业使用，租赁其开始日为 20×8 年 10 月 30 日，租赁期限为 3 年。20×8 年 10 月 30 日，该办公楼原价为 5 亿元，已提折旧 14 250 万元，公允价值为 35 000 万元。甲企业采用公允价值模式计量。

甲企业的账务处理如下：

借：投资性房地产——成本	350 000 000
公允价值变动损益	7 500 000
累计折旧	142 500 000
贷：固定资产	500 000 000

## 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。

企业可以通过对外出售或转让的方式处置投资性房地产取得收益。对于那些由于使用而不断磨损直到最终报废，或者由于遭受自然灾害等非正常损失发生毁损的投资性房地产应当及时进行清理。此外，企业因其他原因，如非货币性交易等而减少投资性房地产也属于投资性房地产的处置。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。

### （一）采用成本模式计量的投资性房地产的处置

处置采用成本模式进行后续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 7-17】甲公司将其出租的一栋写字楼确认为投资性房地产，采用成本模式计量。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 30 000 万元，乙公司已用银行存款付清。出售时，该栋写字楼的成本为 28 000 万元，已计提折旧 3 000 万元。假设不考虑相关税费。

甲企业的账务处理如下：

借：银行存款	300 000 000
贷：其他业务收入	300 000 000
借：其他业务成本	250 000 000
投资性房地产累计折旧（摊销）	30 000 000
贷：投资性房地产——写字楼	280 000 000

【例 7-18】甲企业为了满足市场需求、扩大再生产，将生产车间从市中心搬迁到郊区。20×6 年 3 月，管理层决定，将原厂区陈旧厂房拆除平整后，持有以备增值后转让。土地使



用权的账面余额为 3 000 万元，已计提摊销 900 万元，剩余使用年限 40 年，按照直线法摊销，不考虑残值。20×9 年 3 月，甲企业将原厂区出售，取得转让收入 4 000 万元。假设不考虑相关税费。

甲企业的账务处理如下：

(1) 转换日：

借：投资性房地产——土地使用权	30 000 000
累计摊销	9 000 000
贷：无形资产——土地使用权	30 000 000
投资性房地产累计折旧（摊销）	9 000 000

(2) 计提摊销（假设按年）：

借：其他业务成本	525 000
贷：投资性房地产累计折旧（摊销）	525 000 <a href="#">[white9]</a>

(3) 出售时：

借：银行存款	40 000 000
贷：其他业务收入	40 000 000
借：其他业务成本	19 425 000 <a href="#">[white10]</a>
投资性房地产累计折旧（摊销）	1 057 5000 <a href="#">[white11]</a>
贷：投资性房地产——土地使用权	30 000 000

(二) 采用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，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。

【例 7-19】甲为一家房地产开发企业，20×7 年 3 月 10 日，甲企业与乙企业签订了租赁协议，将其开发的一栋写字楼出租给乙企业使用，租赁期开始日为 20×7 年 4 月 15 日。20×7 年 4 月 15 日，该写字楼的账面余额 45 000 万元，公允价值为 47 000 万元。20×7 年 12 月 31 日，该项投资性房地产的公允价值为 48 000 万元。20×8 年 6 月租赁期届满，企业收回该项投资性房地产，并以 55 000 万元出售，出售款项已收讫。甲企业采用公允价值模式计量。

甲企业的账务处理如下：

(1) 20×7 年 4 月 15 日，存货转换为投资性房地产：

借：投资性房地产——成本	470 000 000
贷：开发产品	450 000 000
资本公积——其他资本公积	20 000 000

(2) 20×7 年 12 月 31 日，公允价值变动：

借：投资性房地产——公允价值变动	10 000 000
贷：公允价值变动损益	10 000 000

(3) 20×8 年 6 月，出售投资性房地产：

借：银行存款	550 000 000
公允价值变动损益	10 000 000
资本公积——其他资本公积	20 000 000
其他业务成本	450 000 000

贷：投资性房地产—成本	470 000 000
—公允价值变动	10 000 000
其他业务收入	550 000 000

## 第八章 资产减值

### 第一节 资产减值概述

资产是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。资产的主要特征之一是它必须能够为企业带来经济利益的流入，如果资产不能够为企业带来经济利益或者带来的经济利益低于其账面价值，那么，该资产就不能再予确认，或者不能再以原账面价值予以确认，否则不符合资产的定义，也无法反映资产的实际价值，其结果会导致企业资产虚增和利润虚增。因此，当企业资产的可收回金额低于其账面价值时，即表明资产发生了减值，企业应当确认资产减值损失，并把资产的账面价值减记至可收回金额。

#### 一、资产减值的范围

企业所有的资产在发生减值时，原则上都应当对所发生的减值损失及时加以确认和计量，因此，资产减值包括所有资产的减值。但是，由于有关资产特性不同，其减值会计处理也有所差别，因而所适用的具体准则也不尽相同。例如，存货、消耗性生物资产的减值分别适用《企业会计准则第1号——存货》和《企业会计准则第5号——生物资产》；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等资产的减值，分别适用《企业会计准则第15号——建造合同》、《企业会计准则第18号——所得税》和《企业会计准则第21号——租赁》；采用公允价值后续计量的投资性房地产和由《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》所规范的金融资产的减值，分别适用《企业会计准则第3号——投资性房地产》和《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》，这些资产减值会计的处理由相关章节阐述，本章不涉及有关内容。

本章涉及的主要是除上述资产以外的资产，这些资产通常属于企业非流动资产，具体包括：

- (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。

## 二、资产减值的迹象与测试

### （一）资产减值迹象的判断

企业在资产负债表日应当判断资产是否存在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来看，如果出现了资产的市价在当期大幅度下跌，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；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；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等，企业所有者权益（净资产）的账面价值远高于其市值等，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，决定是否需要确认减值损失。

从企业内部信息来源来看，如果有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏；资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置；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远远低于原来的预算或者预计金额、资产发生的营业损失远远高于原来的预算或者预计金额、资产在建造或者收购时所需的现金支出远远高于最初的预算、资产在经营或者维护中所需的现金支出远远高于最初的预算等，均属于资产可能发生减值的迹象。

需要说明的是，上述列举的资产减值迹象并不能穷尽所有的减值迹象，企业应当根据实际情况来认定资产可能发生减值的迹象。

### （二）资产减值的测试

如果有确凿证据表明资产存在减值迹象的，应当进行减值测试，估计资产的可收回金额。资产存在减值迹象是资产是否需要进行减值测试的必要前提，但是以下资产除外，即因企业合并形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产，对于这些资产，无论是否存在减值迹象，都应当至少于每年年度终了进行减值测试。其原因是，因企业合并所形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产在后续计量中不再进行摊销，但是考虑到这些资产的价值和产生的未来经济利益有较大的不确定性，为了避免资产价值高估，及时确认商誉和使用寿命不确定的无形资产的减值损失，如实反映企业财务状况和经营成果，对于这些资产，企业至少应当于每年年度终了进行减值测试。另外，对于尚未达到可使用状态的无形资产由于其价值具有较大的不确定性，也应当每年进行减值测试。

企业在判断资产减值迹象以决定是否需要估计资产可收回金额时，应当遵循重要性原则。根据这一原则，企业资产存在下列情况的，可以不估计其可收回金额：

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

2. 以前报告期间的计算与分析表明，资产可收回金额对于资产减值准则中所列示的一种或者多种减值迹象反应不敏感，在本报告期间又发生了这些减值迹象的，在资产负债表日企业可以不需因为上述减值迹象的出现而重新估计该资产的可收回金额。比如在当期市场利率或者其他市场投资报酬率提高的情况下，如果企业计算资产未来现金流量现值时所采用的折现率不大可能受到该市场利率或者其他市场投资报酬率提高的影响；或者即使会受到影响，但以前期间的可收回金额敏感性分析表明，该资产预计未来现金流量也很可能相应增加，因而不大可能导致资产的可收回金额大幅度下降的，企业可以不必对资产可收回金额进行重新估计。

## 第二节 资产可收回金额的计量

### 一、估计资产可收回金额的基本方法

企业资产存在减值迹象的，应当估计其可收回金额，然后将所估计的资产可收回金额与其账面价值相比较，以确定资产是否发生了减值，以及是否需要计提资产减值准备并确认相应的减值损失。在估计资产可收回金额时，原则上应当以单项资产为基础，如果企业难以对单项资产的可收回金额进行估计的，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。本章中的资产除特别指明外，既包括单项资产，也包括资产组。有关资产组的认定将在本章第四节中阐述。

资产可收回金额的估计，应当根据其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，要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，可以有例外或者作特殊考虑：

1. 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，不需再估计另一项金额。
2. 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的，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。对于企业持有待售的资产往往属于这种情况，即该资产在持有期间（处置之前）所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收入，因此，在这种情况下，以资产公允价值减去处置费用后的净额作为其可收回金额是适宜的，因为资产的未来现金流量现值不大会显著高于其公允价值减去处置费用后的净额。
3. 资产的公允价值减去处置费用后的净额如果无法可靠估计的，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。

### 二、资产的公允价值减去处置费用后的净额的估计

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收入。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资产的公允价值减去处置费用后的净额。这是估计资产的公允价值减去处置费用后的净额的最好方法，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，为此，需要采用其他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**减去处置费用后的金额确定。资产的市场价格通常应当按照资产的买方出价确定。但是，如果难以获得资产在估计日的买方出价的，企业可以以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，其前提是资产的交易日和估计日之间，有关经济、市场环境等没有发生重大变化。

再次，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如果处置资产的话，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，该金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。

如果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的现值的估计

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。因此，预计资产未来现金流量的现值，主要应当综合考虑以下因素：（1）资产的预计未来现金流量；（2）资产的使用寿命；（3）折现率。其中，资产使用寿命的预计与《企业会计准则第4号——固定资产》、《企业会计准则第6号——无形资产》等规定的使用寿命预计方法相同。以下重点阐述资产未来现金流量和折现率的预计方法。

#### （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

为了估计资产未来现金流量的现值，需要首先预计资产的未来现金流量，为此，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，并将资产未来现金流量的预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之上。但是，出于数据可靠性和便于操作等方面的考虑，建立在该预算或者预测基础上的预计现金流量最多涵盖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。其原因是，在通常情况下，要对期限超过5年的未来现金流量进行较为可靠的预测比较困难，即使企业管理层可以以超过5年的财务预算或者预测为基础对未来现金流量进行预计，企业管理层应当确保这些预计的可靠性，并提供相应的证明，比如根据过去的经验和实践，企业有能力而且能够对超过5年的期间作出较为准确的预测。

如果资产未来现金流量的预计还包括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。但是，企业管理层如能证明递增的增长率是合理的，可以以递增的增长率为基础进行估计。同时，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之外，不应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。

需要说明的是，由于经济环境随时都在变化，资产的实际现金流量往往会与预计数有出入，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，应当首先分析以前期间现金流量预计数与现金流量实际数出现差异的情况，以评判当期现金流量预计所依据的假设的合理性。通常情况下，企业管理层应当确保当期现金流量预计所依据的假设与前期实际结果相一致。

##### 2. 资产预计未来现金流量应当包括的内容

预计的资产未来现金流量应当包括下列各项：

###### （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，就应当包括预期为使该类资产达到预定可使用（或者可销售）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

企业为了预计资产未来现金流量，应当综合考虑下列因素：

#### （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修理、改良、重组等原因而发生变化，因此，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。具体包括以下几层意思：

①重组通常会对资产的未来现金流量产生影响，有时还会产生较大影响，因此，对于重组的界定就显得十分重要。这里所指的重组，专门指企业制定和控制的，将显著改变企业组织方式、经营范围或者经营方式的计划实施行为。关于重组的具体界定和对已作出承诺的重组事项的判断标准，企业应当依据《企业会计准则第 13 号——或有事项》有关规定加以判断。

②企业已经承诺重组的，在确定资产的未来现金流量的现值时，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出数应当根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》所确认的因重组所发生的预计负债金额进行估计。

③企业在发生与资产改良（包括提高资产的营运绩效）有关的现金流出之前，预计的资产未来现金流量仍然应当以资产的当前状况为基础，不应当包括因与该现金流出相关的未来经济利益增加而导致的预计未来现金流入金额。

④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。

#### （2）预计资产未来现金流量不应当包括筹资活动和所得税收付产生的现金流量。

企业预计的资产未来现金流量，不应当包括筹资活动产生的现金流入或者流出以及与所得税收付有关的现金流量。其原因：一是所筹集资金的货币时间价值已经通过折现因素予以考虑；二是折现率要求是以税前基础计算确定的，因此，现金流量的预计也必须建立在税前基础之上，这样可以有效避免在资产未来现金流量现值的计算过程中可能出现的重复计算等问题，以保证现值计算的正确性。

#### （3）对通货膨胀因素的考虑应当和折现率相一致。

企业在预计资产未来现金流量和折现率时，考虑因一般通货膨胀而导致物价上涨的因素，应当采用一致的基础。如果折现率考虑了因一般通货膨胀而导致的物价上涨影响因素，资产预计未来现金流量也应予以考虑；反之，如果折现率没有考虑因一般通货膨胀而导致的物价上涨影响因素，资产预计未来现金流量也应当剔除这一影响因素。总之，在考虑通货膨胀因素的问题上，资产未来现金流量的预计和折现率的预计，应当保持一致。

#### （4）内部转移价格应当予以调整。

在一些企业集团里，出于集团整体战略发展的考虑，某些资产生产的产品或者其他产出可能是供其集团内部其他企业使用或者对外销售的，所确定的交易价格或者结算价格基于内部转移价格，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，为了如实测算企业资产的价值，就不应当简单地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的未来价格估计数进行预计。

4. 预计资产未来现金流量的方法

企业预计资产未来现金流量的现值，需要预计资产未来现金流量。预计资产未来现金流量，通常应当根据资产未来每期最有可能产生的现金流量进行预测。这种方法通常叫做传统法，它使用的是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的现值。

【例 8—1】企业某固定资产剩余使用年限为 3 年，企业预计未来 3 年里在正常的情况下，该资产每年可为企业产生的净现金流量分别为 100 万元、50 万元、10 万元。该现金流量通常为最有可能产生的现金流量，企业应以该现金流量的预计数为基础计算资产的现值。

但在实务中，有时影响资产未来现金流量的因素较多，情况较为复杂，带有很大的不确定性，为此，使用单一的现金流量可能并不会如实反映资产创造现金流量的实际情况。这样，企业应当采用期望现金流量法预计资产未来现金流量。

【例 8—2】沿用【例 8—1】，假定利用固定资产生产的产品受市场行情波动影响大，企业预计未来 3 年每年的现金流量情况如表 8—1 所示。

表 8—1 各年现金流量概率分布及发生情况

年份	产品行情好 (30%的可能性)	产品行情一般 (60%的可能性)	产品行情差 (10%的可能性)
第 1 年	150	100	50
第 2 年	80	50	20
第 3 年	20	10	0

在这种情况下，采用期望现金流量法比传统法就更为合理。在期望现金流量法下，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与其发生概率加权计算。按照表 8—1 提供的情况，企业应当计算资产每年的预计未来现金流量如下：

第 1 年的预计现金流量（期望现金流量）：  
 $150 \times 30\% + 100 \times 60\% + 50 \times 10\% = 110$ （万元）  
第 2 年的预计现金流量（期望现金流量）：  
 $80 \times 30\% + 50 \times 60\% + 20 \times 10\% = 56$ （万元）  
第 3 年的预计现金流量（期望现金流量）：  
 $20 \times 30\% + 10 \times 60\% + 0 \times 10\% = 12$ （万元）

应当注意的是，如果资产未来现金流量的发生时间是不确定的，企业应当根据资产在每一种可能情况下的现值及其发生概率直接加权计算资产未来现金流量的现值。

（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。该折现率是企业购置或者投资资产时所要求的必要报酬率。需要说明的是，如果在预计资产的未来现金流量时已经对资产特定风险的影响作了调整的，折现率的估计不需要考虑这些特定风险。如果用于估计折现率的基础是税后的应当将其调整为税前的折现率以便于与资产未来现金流量的估计基础相一致。

在实务中，折现率的确定，应当首先以该资产的市场利率为依据。如果该资产的利率无法从市场获得，可以使用替代利率估计。在估计替代利率时，企业应当充分考虑资产剩余寿命期间的货币时间价值和其他相关因素，比如资产未来现金流量金额及其时间的预计离异程度、资产内在不确定性的定价等，如果资产预计未来现金流量已经对这些因素作了有关调整

的，应当予以剔除。

在估计替代利率时，可以根据企业加权平均资本成本、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政治风险、货币风险和价格风险等。

估计资产未来现金流量现值，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间结构反应敏感的，企业应当在未来各不同期间采用不同的折现率。

（三）资产未来现金流量现值的预计

在预计了资产的未来现金流量和折现率后，资产未来现金流量的现值只需将该资产的预计未来现金流量按照预计的折现率在预计的资产使用寿命里加以折现即可确定。其一般计算公式如下：

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

【例 8—3】 XYZ 航运公司于 20×0 年末对一艘远洋运输船只进行减值测试。该船舶账面价值为 1.6 亿元，预计尚可使用年限为 8 年。

该船舶的公允价值减去处置费用后的净额难以确定，因此，企业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。假定公司当初购置该船舶用的资金是银行长期借款资金，借款年利率为 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，在计算其未来现金流量现值时，使用 15% 作为其折现率（税前）。

公司管理层批准的财务预算显示：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 1 500 万元，这一支出将降低船舶运输油耗、提高使用效率等，因此，将提高资产的运营绩效。

为了计算船舶在 20×0 年末未来现金流量的现值，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 年末的该船舶预计未来现金流量如表 8—2 所示。

表 8—2 未来现金流量预计表 单位：万元

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	2 500	
20×2	2 460	
20×3	2 380	
20×4	2 360	
20×5	2 390	
20×6	2 470	3 290
20×7	2 500	3 280
20×8	2 510	3 300

根据资产减值准则的规定，在 20×0 年末预计资产未来现金流量时，应当以资产当时的状况为基础，不应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以改良资产绩效，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，则不应将其包括在内。即在 20×0 年末计算该资产未来现金流量的现值时，



反映在其利润表中，而计提的资产减值准备应当作为相关资产的备抵项目，反映于资产负债表中，从而夯实企业资产价值，避免利润虚增，如实反映企业的财务状况和经营成果。

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，固定资产账面价值将根据计提的减值准备相应抵减，因此，固定资产在未来计提折旧时，应当按照新的固定资产账面价值为基础计提每期折旧。

考虑到固定资产、无形资产、商誉等资产发生减值后，一方面价值回升的可能性比较小，通常属于永久性减值；另一方面从会计信息稳健性要求考虑，为了避免确认资产重估增值和操纵利润，资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。以前期间计提的资产减值准备，需要等到资产处置时才可转出。

## 二、资产减值损失的账务处理

为了正确核算企业确认的资产减值损失和计提的资产减值准备，企业应当设置“资产减值损失”科目，按照资产类别进行明细核算，反映各类资产在当期确认的资产减值损失金额；同时，应当根据不同的资产类别，分别设置“固定资产减值准备”、“在建工程减值准备”、“投资性房地产减值准备”、“无形资产减值准备”、“商誉减值准备”、“长期股权投资减值准备”、“生产性生物资产减值准备”等科目。

当企业确定资产发生了减值时，应当根据所确认的资产减值金额，借记“资产减值损失”科目，贷记“固定资产减值准备”、“在建工程减值准备”、“投资性房地产减值准备”、“无形资产减值准备”、“商誉减值准备”、“长期股权投资减值准备”、“生产性生物资产减值准备”等科目。在期末，企业应当将“资产减值损失”科目余额转入“本年利润”科目，结转后该科目应当没有余额。各资产减值准备科目累积每期计提的资产减值准备，直至相关资产被处置时才予以转出。

【例 8—4】沿用【例 8—3】，根据测试和计算结果，XYZ 公司应确认的船舶减值损失为 5 035 万元，账务处理如下：

借：资产减值损失——固定资产减值损失            50 350 000

    贷：固定资产减值准备                                            50 350 000

计提资产减值准备后，船舶的账面价值变为 10 965 万元，在该船舶剩余使用寿命内，公司应当以此为基础计提折旧。如果发生进一步减值的，再作进一步的减值测试。

需要说明的是，由于资产组、总部资产和商誉的减值确认、计量和账务处理有一定的特殊性，因此，有关特殊处理将在本章第四节中作具体说明。

## 第四节 资产组的认定及减值处理

### 一、资产组的认定

根据规定，如果有迹象表明一项资产可能发生减值的，企业应当以单项资产为基础估计其可收回金额。但是，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。因此，资产组的认定就显得十分重要。

### （一）资产组的定义

资产组是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者资产组。资产组应当由创造现金流入相关的资产组成。

### （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创造收入、产生现金流，或者其创造的收入和现金流入绝大部分独立于其他部门或者单位的，并且属于可认定的最小的资产组合的，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】某矿业公司拥有一个煤矿，与煤矿的生产和运输相配套，建有一条专用铁路。该铁路除非报废出售，其在持续使用中，难以脱离煤矿相关的其他资产而产生单独的现金流入，因此，企业难以对专用铁路的可收回金额进行单独估计，专用铁路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。

在资产组的认定中，企业几项资产的组合生产的产品（或者其他产出）存在活跃市场的，无论这些产品或者其他产出是用于对外出售还是仅供企业内部使用，均表明这几项资产的组合能够独立创造现金流入，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】甲企业生产某单一产品，并且只拥有 A、B、C 三家工厂。三家工厂分别位于三个不同的国家，而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，比如工厂 B 的产品可以在本地销售，也可以在 C 所在洲销售（如果将产品从 B 运到 C 所在洲更加方便的话）。

B 和 C 的生产能力合在一起尚有剩余，并没有被完全利用。B 和 C 生产能力的利用程度依赖于 M 公司对于销售产品在两地之间的分配。以下分别认定与 A、B、C 有关的资产组。

假定 A 生产的产品（即组件）存在活跃市场，则 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 B 或者 C，但是，由于该产品存在活跃市场，可以带来独立的现金流量，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的现值时，公司应当调整其财务预算或预测，将未来现金流量的预计建立在公平交易的前提下 A 所生产产品的未来价格最佳估计数，而不是其内部转移价格。

对于 B 和 C 而言，即使 B 和 C 组装的产品存在活跃市场，由于 B 和 C 的现金流入依赖于产品在两地之间的分配，B 和 C 的未来现金流入不可能单独地确定。因此 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。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的现值时，公司也应当调整其财务预算或预测，将未来现金流量的预计建立在公平交易的前提下从 A 所购入产品的未来价格的最佳估计数，而不是其内部转移价格。

【例 8—7】沿用【例 8—6】，假定 A 生产的产品不存在活跃市场。

在这种情况下由于 A 生产的产品不存在活跃市场，它的现金流入依赖于 B 或者 C 生产的最终产品的销售，因此，A 很可能难以单独产生现金流入，其可收回金额很可能难以单独估计。

而对于 B 和 C 而言，其生产的产品虽然存在活跃市场，但是，B 和 C 的现金流入依赖于产品在两个工厂之间的分配，B 和 C 在产能和销售上的管理是统一的，因此，B 和 C 也难以单独产生现金流量，因而也难以单独估计其可收回金额。

因此，只有 A、B、C 三个工厂组合在一起（即将甲企业作为一个整体）才很可能是一个可以认定的、能够基本上独立产生现金流入的最小的资产组合，从而将 A、B、C 的组合认定

为一个资产组。

2. 资产组的认定，应当考虑企业管理层对生产经营活动的管理或者监控方式（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，那么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、互相依存的，其使用和处置是一体化决策的，那么，这些机器设备很可能应当认定为一个资产组。

【例 8—8】ABC 服装企业有童装、西装、衬衫三个工厂，每个工厂在生产、销售、核算、考核和管理等方面都相对独立，在这种情况下，每个工厂通常应当认定为一个资产组。

【例 8—9】MM 家具制造有限公司有 A 和 B 两个生产车间，A 车间专门生产家具部件，生产完后由 B 车间负责组装并对外销售，该企业对 A 车间和 B 车间资产的使用和处置等决策是一体的，在这种情况下，A 车间和 B 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

资产组一经确定后，在各个会计期间应当保持一致，不得随意变更。即资产组的各项资产构成通常不能随意变更。比如，甲设备在 20×6 年归属于 A 资产组，在无特殊情况下，该设备在 20×7 年仍然应当归属于 A 资产组，而不能随意将其变更至其他资产组。

但是，如果由于企业重组、变更资产用途等原因，导致资产组构成确需变更的，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，并应当在附注中作相应说明。

## 二、资产组减值测试

资产组减值测试的原理和单项资产是一致的，即企业需要预计资产组的可收回金额和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的，表明资产组发生了减值损失，应当予以确认。

（一）资产组账面价值和可收回金额的确定基础

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。因为这样的比较才有意义，否则，如果两者在不同的基础上进行估计和比较，就难以正确估算资产组的减值损失。

资产组的可收回金额在确定时，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。

资产组的账面价值则应当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定资产组可收回金额的除外。这是因为在预计资产组的可收回金额时，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。因此，为了与资产组可收回金额的确定基础相一致，资产组的账面价值也不应当包括这些项目。

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—10】MN 公司在某山区经营一座某有色金属矿山，根据规定公司在矿山完成开采后应当将该地区恢复原貌。恢复费用主要为山体表层复原费用（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，企业在山体表层挖走后，就应当确认一项预计负债，并计入矿山成本，假定其金额为 500 万元。

20×7 年 12 月 31 日，随着开采进展，公司发现矿山中的有色金属储量远低于预期，因此，公司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 20×7 年末的账面价值为 1 000 万元（包括确认的恢复山体原貌的预计负债）。

矿山（资产组）如于 20×7 年 12 月 31 对外出售，买方愿意出价 820 万元（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 20 万元，因此，该矿山的公允价值减去处置费用后的净额为 800 万元。

矿山的预计未来现金流量的现值为 1 200 万元，不包括恢复费用。

根据上述资料，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。

在本例中，资产组的公允价值减去处置费用后的净额为 800 万元，该金额已经考虑了恢复费用。该资产组预计未来现金流量的现值在考虑了恢复费用后为 700（1 200-500）万元。因此，该资产组的可收回金额为 800 万元。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 500（1 000-500）万元。这样，资产组的可收回金额大于其账面价值，所以，资产组没有发生减值，不必确认减值损失。

## （二）资产组减值的会计处理

根据减值测试的结果，资产组（包括资产组组合，在后述有关总部资产或者商誉的减值测试时涉及）的可收回金额如低于其账面价值的，应当确认相应的减值损失。减值损失金额应当按照以下顺序进行分摊：

首先，抵减分摊至资产组中商誉的账面价值；

然后，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进行分摊。

【例 8—11】XYZ 公司有一条甲生产线，该生产线生产光学器材，由 A、B、C 三部机器构成，成本分别为 400 000 元、600 000 元、1 000 000 元。使用年限为 10 年，净残值为零，以年限平均法计提折旧。各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位，属于一个资产组。2005 年甲生产线所生产的光学产品有替代产品上市，到年底，导致公司光学产品的销路锐减 40%，因此，对甲生产线进行减值测试。

2005 年 12 月 31 日，A、B、C 三部机器的账面价值分别为 200 000 元、300 000 元、500 000 元。估计 A 机器的公允价值减去处置费用后的净额为 150 000 元，B、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。

整条生产线预计尚可使用 5 年。经估计其未来 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的现值为 600 000 元。由于公司无法合理估计生产线的公允价值减去处置费用后的净额，公司以该生产线预计未来现金流量的现值为其可收回金额。

鉴于在 2005 年 12 月 31 日该生产线的账面价值为 1 000 000 元，而其可收回金额为 600 000 元，生产线的账面价值高于其可收回金额，因此，该生产线已经发生了减值，因此，公司应当确认减值损失 400 000 元，并将该减值损失分摊到构成生产线的 3 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 150 000 元，因此，A 机器分摊了减值损失后的账面价值不应低于 150 000 元。具体分摊过程如表 8—4 所示。

表 8—4

资产组减值损失分摊表

单位：元

项目	机器 A	机器 B	机器 C	整个生产线（资产组）
账面价值	200 000	300 000	500 000	1 000 000
可收回金额				600 000
减值损失				400 000
减值损失分摊比例	20%	30%	50%	
分摊减值损失	50 000	120 000	200 000	370 000
分摊后账面价值	150 000	180 000	300 000	
尚未分摊的减值损失				30 000
二次分摊比例		37.50%	62.50%	
二次分摊减值损失		11 250	18 750	30 000
二次分摊后应确认减值损失总额		131 250	218 750	
二次分摊后账面价值	150 000	168 750	281 250	600 000

\*注：按照分摊比例，机器 A 应当分摊减值损失 80 000 元（ $400\,000 \times 20\%$ ）但由于机器 A 的公允价值减去处置费用后的净额为 150 000 元，因此，机器 A 最多只能确认减值损失 50 000（ $200\,000 - 150\,000$ ）元，未能分摊的减值损失 30 000（ $80\,000 - 50\,000$ ）元，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，构成甲生产线的机器 A、机器 B 和机器 C 应当分别确认减值损失 50 000 元、131 250 元和 218 750 元，账务处理如下：

借：资产减值损失——机器 A	50 000
——机器 B	131 250
——机器 C	218 750
贷：固定资产减值准备——机器 A	50 000
——机器 B	131 250
——机器 C	218 750

### 三、总部资产的减值测试

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，而且其账面价值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的，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相比较，据以判断是否需要确认减值损失。

基于此，企业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测试的顺序和方法处理。

2. 对于相关总部资产中有部分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测试的顺序和方法处理。

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部分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测试的顺序和方法处理。

【例 8-12】ABC 高科技企业拥有 A、B 和 C 三个资产组，在 20×0 年末，这三个资产组的账面价值分别为 200 万元、300 万元和 400 万元，没有商誉。这三个资产组为三条生产线，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。由于 ABC 公司的竞争对手通过技术创新推出了更高技术含量的产品，并且受到市场欢迎，从而对 ABC 公司产品产生了重大不利影响，为此，ABC 公司于 20×0 年末对各资产组进行了减值测试。

在对资产组进行减值测试时，首先应当认定与其相关的总部资产。ABC 公司的经营管理活动由总部负责，总部资产包括一栋办公大楼和一个研发中心，其中办公大楼的账面价值为 300 万元，研发中心的账面价值为 100 万元。办公大楼的账面价值可以在合理和一致的基础上分摊至各相关资产组。对于办公大楼的账面价值，企业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进行分摊，如表 8-5 所示。

表 8—5 各资产组账面价值 单位：万元

项 目	资产组 A	资产组 B	资产组 C	合计
各资产组账面价值	200	300	400	900
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	200	600	800	1 600
办公大楼分摊比例（各资产组加权计算后的账面价值/各资产组加权平均计算后的账面价值合计）	12.5%	37.5%	50%	100%
办公大楼账面价值分摊到各资产组的金额	37.5	112.5	150	300
包括分摊的办公大楼账面价值部分的各资产组账面价值	237.5	412.5	550	1 200

企业随后应当确定各资产组的可收回金额，并将其与账面价值（包括已分摊的办公大楼的账面价值部分）相比较，以确定相应的减值损失。考虑到研发中心的账面价值难以按照合理和一致的基础分摊至资产组，因此，确定由 A、B、C 三个资产组组成最小资产组组合（即为 ABC 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账面价值和研发中心的账面价值）相比较，以确定相应的减值损失。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，企业根据它们的预计未来现金流量的现值来计算其可收回金额，计算现值所用的折现率为 15%，计算过程如表 8—6 所示。

表 8—6 单位：万元

年份	资产组 A		资产组 B		资产组 C		包括研发中心在内的 最小资产组组合 (ABC 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	36	32	18	16	20	18	78	68
2	62	46	32	24	40	30	144	108
3	74	48	48	32	68	44	210	138
4	84	48	58	34	88	50	256	146
5	94	48	64	32	102	50	286	142
6	104	44	66	28	112	48	310	134
7	110	42	68	26	120	44	324	122
8	110	36	70	22	126	42	332	108
9	106	30	70	20	130	36	334	96
10	96	24	70	18	132	32	338	84
11			72	16	132	28	264	56
12			70	14	132	24	262	50
13			70	12	132	22	262	42
14			66	10	130	18	256	36
15			60	8	124	16	244	30
16			52	6	120	12	230	24
17			44	4	114	10	216	20
18			36	2	102	8	194	16
19			28	2	86	6	170	12
20			20	2	70	4	142	8
现值合计		398		328		542		1440

根据上述资料，资产组 A、B、C 的可收回金额分别为 398 万元、328 万元和 542 万元，相应的账面价值（包括分摊的办公大楼账面价值）分别为 237.5 万元、412.5 万元和 550 万元，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 84.5 万元和 8 万元减值损失，并将该减值损失在办公大楼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 84.5 万元而导致办公大楼减值 23.05（ $84.5 \times 112.5 / 412.5$ ）万元，导致资产组 B 中所包括资产发生减值 61.45（ $84.5 \times 300 / 412.5$ ）万元；因资产组 C 发生减值损失 8 万元而导致办公大楼减值 2（ $8 \times 150 / 550$ ）万元，导致资产组 C 中所包括资产发生减值 6（ $8 \times 400 / 550$ ）万元。

经过上述减值测试后，资产组 A、B、C 和办公大楼的账面价值分别为 200 万元、238.55 万元、394 万元和 274.95 万元，研发中心的账面价值仍为 100 万元，由此包括研发中心在内的最小资产组组合（即 ABC 公司）的账面价值总额为 1 207.50 万元（200 万元+238.55 万元+394 万元+274.95 万元+100 万元），但其可收回金额为 1 440 万元，高于其账面价值，因此，企业不必再进一步确认减值损失（包括研发中心的减值损失）。

## 第五节 商誉减值测试与处理

### 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。为了资产减值测试的目的，对于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，应当将其分摊至相关的资产组组合。这些相关的资产组或者资产组组合应当是能够从企业合并的协同效应中受益的资产组或者资产组组合，但不应当大于按照《企业会计准则第 35 号——分部报告》所确定的报告分部。

## 二、商誉减值测试的方法与会计处理

企业在对包含商誉的相关资产组或者资产组组合进行减值测试时，如与商誉相关的资产组或者资产组组合存在减值迹象的，应当首先对不包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，计算可收回金额，并与相关账面价值相比较，确认相应的减值损失。然后，再对包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，比较这些相关资产组或者资产组组合的账面价值（包括所分摊的商誉的账面价值部分）与其可收回金额，如相关资产组或者资产组组合的可收回金额低于其账面价值的，应当就其差额确认减值损失，减值损失金额应当首先抵减分摊至资产组或者资产组组合中商誉的账面价值；然后，根据资产组或者资产组组合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。和资产减值测试的处理一样，以上资产账面价值的抵减，也都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或者资产组组合中其他各项资产的账面价值所占比重进行分摊。

由于按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》的规定，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而确认的商誉，子公司中归属于少数股东的商誉并没有在财务报表中予以确认。因此，在对与商誉相关的资产组或资产组组合进行减值测试时，由于其可收回金额的预计包括归属于少数股东的商誉价值部分，为了使减值测试建立在一直的基础上，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（包括商誉）是否发生了减值。

上述资产组如发生减值的，应当首先抵减商誉的账面价值，但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都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。

**【例 8—13】**甲企业在 20×7 年 1 月 1 日以 1 600 万元的价格收购了乙企业 80% 股权。在收购日，乙企业可辨认资产的公允价值为 1 500 万元没有负债和或有负债。因此，甲企业在其合并财务报表中确认商誉 400（1 600-1 500×80%）万元、乙企业可辨认净资产 1 500 万元和少数股东权益 300（1 500×20%）万元。

假定乙企业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，它至少应当于每年年度终了进行减值测试。在 20×7 年末，甲企业确定该资产组的可收回金额为 1 000 万元，可辨认净资产的账面价值为 1 350 万元。由于乙企业作为一个单独的资产组的可收回金额 1 000 万元中，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,必须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  $100[(1\ 600/80\%-1\ 500)\times 20\%]$  万元。然后,再据以比较该资产组的账面价值和可收回金额,确定是否发生了减值损失。其测试过程如表 8—7 所示。

表 8—7 商誉减值测试过程表 单位：万元

20×7 年末	商誉	可辨认资产	合计
账面价值	400	1350	1750
未确认归属于少数股东权益的商誉价值	100		100
调整后账面价值	500	1350	1850
可收回金额			1000
减值损失			850

以上计算出的减值损失 850 万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, 850 万元减值损失中有 500 万元应当属于商誉减值损失, 其中, 由于确认的商誉仅限于甲企业持有乙企业 80% 股权部分, 因此, 甲企业只需要在合并报表中确认归属于甲企业的商誉减值损失, 即 500 万元商誉减值损失的 80%, 即 400 万元。剩余的 350 (850-500) 万元减值损失应当冲减乙企业可辨认资产的账面价值, 作为乙企业可辨认资产的减值损失。减值损失的分摊过程如表 8—8 所示。

表 8—8 商誉减值分摊表 单位：万元

20×7 年末	商誉	可辨认资产	合计
账面价值	400	1350	1750
确认的减值损失	-400	-350	-750
确认减值损失后的账面价值	—	1 000	1 000

## 第九章 负 债

## 第一节 流动负债

## 一、短期借款

短期借款是指企业向银行或其他金融机构等借入的期限在一年以下（含一年）的各种借款。企业借入的短期借款构成了一项负债。对于企业发生的短期借款，应设置“短期借款”科目核算；每个资产负债表日，企业应计算确定短期借款的应计利息，按照应计的金额，借记“财务费用”、“利息支出（金融企业）”等科目，贷记“应付利息”等科目。

## 二、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债

金融负债是负债的组成部分，主要包括短期借款、应付票据、应付债券、长期借款等。



金融负债应按照企业会计准则中关于金融工具确认和计量的规定进行会计处理。

企业应当结合自身业务特点和风险管理要求，将承担的金融负债在初始确认时分为以下两类：（1）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债；（2）其他金融负债。其他金融负债是指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负债。通常情况下，包括企业购买商品或服务形成的应付账款、长期借款、商业银行吸收的客户存款等。

企业应在金融负债初始确认时将其进行分类后，不能随意变更。确认时划分为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，不能重新分类为其他负债；其他负债也不能重新分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。

企业应当在成为金融工具合同的一方时确认金融资产或金融负债；在金融负债的现时义务全部或部分已经解除时，终止确认该金融负债或其一部分。

金融负债应当以公允价值进行初始计量，以公允价值计量且变动计入当期损益的金融负债，应按照公允价值进行初始计量和后续计量。不属于指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的财务担保合同和低于市场利率贷款的贷款承诺，应当按照下列两项金额中的较高者进行后续计量：

（1）按照《或有事项》准则确定的金额；

（2）初始确认金额扣除按照《收入》准则原则确定的累积转销额后的余额。其他金融负债应按照公允价值和相关交易费用作为初始确认金额，应按照实际利率法计算确定的摊余成本进行后续计量。

本节主要阐述以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的会计处理，其他金融负债的会计处理方法在本章第二节“非流动负债”等部分中阐述。

（一）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债概述

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，包括交易性金融负债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负债。

#### 1. 交易性金融负债

满足以下条件之一的金融负债，应当划分为交易性金融负债：

（1）承担该金融负债的目的主要是为了近期内出售或回购。

（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。

#### 2. 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负债

对于包括一项或多项嵌入衍生工具的混合工具，企业可以将整个混合工具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负债，但以下两种情况除外：

（1）嵌入衍生工具对混合工具的现金流没有重大改变；

（2）类似混合工具所嵌入的衍生工具明显不应从混合工具中分析。

对于混合工具以外的金融负债，只有能够产生更相关的会计信息时才能将该项金融负债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负债。

符合以下条件之一，说明直接指定能够产生更相关的会计信息：

（1）该指定可以消除或明显减少由于该金融负债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，有些金融资产可以被划分为交易性金融资产从而其公允价值变动计入当期损益，但与之直接相关的金融负债却以摊余成本进行后续计量，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类，那么这种会计上的不配比就能够消除。

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

## (二) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的会计处理

### 1. 确认和终止确认

企业成为金融工具合同的一方并承担相应义务时确认金融负债。根据此确认条件，对于由衍生工具合同形成的义务，企业应当将其确认为金融负债。但是如果衍生工具涉及金融资产转移且导致金融资产转移不符合终止确认条件的则不再确认该项义务为金融负债，以避免企业重复确认负债。企业应当在金融负债的现时义务全部或部分已经解除的，终止确认该金融负债或其一部分。

**【例 9—1】**某企业因购买商品于 20×7 年 3 月 1 日确认了一项应付账款 2000 万元。按合同约定，该企业于 20×7 年 4 月 1 日支付银行存款 2 000 万元解除了相关现时义务，为此，该企业应将应付账款 2 000 万元从账上转销。如果按合同约定，货款应于 20×7 年 4 月 1 日、4 月 30 日分两次等额清偿。那么，该企业应在 4 月 1 日支付银行存款 1 000 万元时，终止确认应付账款 1 000 万元（终止确认该金融负债 50%）。在 4 月 30 日支付剩余的货款 1 000 万元时终止确认应付账款 1 000 万元。

金融负债现时义务的解除可能还会涉及到其他复杂情形，企业应当注重分析交易的法律形式和经济实质来决定是否应全部或部分终止确认金融负债。

(1) 企业将用于偿付金融负债的资产转入某个机构或设立信托，偿付债务的义务仍存在的，不应当终止确认该金融负债，也不能终止确认转出的资产。虽然企业已为金融负债设立了“偿债基金”，但金融负债对应的债权人拥有全额追索的权利时，不能认为企业的相关现时义务已解除，从而不能终止确认金融负债。

(2) 企业（债务人）与债权人之间签订协议，以承担新金融负债方式替换现存金融负债，且新金融负债与现存金融负债的合同条款实质上不同的，应当终止确认现存金融负债，并同时确认新金融负债。其中，“实质上不同”是指按照新的合同条款，金融负债未来现金流量现值与原金融负债的剩余期间现金流量现值之间的差异至少相差 10%。有关现值的计算均采用原金融负债的实际利率。

(3) 企业回购金融负债一部分的，应当在回购日按照继续确认部分和终止确认部分的公允价值的相对比例，将该金融负债整体的账面价值进行分配。分配给终止确认部分的账面价值与支付的对价（包括转出的非现金资产或承担的新金融负债）之间的差额，计入当期损益。

### 2. 初始计量和后续计量

对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，应按照其公允价值进行初始计量和后续计量，相关交易费用应当在发生时直接计入当期损益。其中，金融负债的公允价值，一般应当以市场交易价格为基础确定。

金融负债初始计量时的公允价值通常以实际交易价格，即所收到或支付对价的公允价值为基础确定。但是，如果对价的一部分并非直接针对该金融工具，该金融工具的公允价值则应运用估值技术确定，而非直接以实际交易价格作为公允价值。

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息的组成部分。

对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，其公允价值变动形成利得或损失，除与套期保值有关外，应当计入当期损益。

企业对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，应当设置“交易性金融负债”科目核算其公允价值。

### 三、应付票据

应付票据是由出票人出票、委托付款人在指定日期无条件支付特定的金额给收款人或者持票人的票据。企业应设置“应付票据”科目进行核算。应付票据按是否带息分为带息应付票据和不带息应付票据两种。

#### （一）带息应付票据的处理

应付票据如为带息票据，其票据的面值就是票据的现值。由于我国商业汇票期限较短，在期末，通常对尚未支付的应付票据计提利息，计入当期财务费用；票据到期支付票款时，尚未计提的利息部分直接计入当期财务费用。

#### （二）不带息应付票据的处理

不带息应付票据，其面值就是票据到期时的应付金额。

【例 9—2】某企业为增值税一般纳税人，采购原材料采用商业汇票方式结算货款，根据有关发票账单，购入材料的实际成本为 15 万元，增值税专用发票上注明的增值税为 2.55 万元。材料已经验收入库。企业开出三个月承兑的**不带息**商业汇票，并用银行存款支付运杂费。例如该企业采用实际成本进行材料的日常核算，根据上述资料，企业应作如下会计分录：

借：原材料	150 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	25 500
贷：应付票据	175 500

开出并承兑的商业承兑汇票如果不能如期支付的，应在票据到期时，将“应付票据”账面价值转入“应付账款”科目。待协商后再行处理，如果重新签发新的票据以清偿原应付票据的，再从“应付账款”科目转入“应付票据”科目。银行承兑汇票如果票据到期，企业无力支付到期票款时，承兑银行除凭票向持票人无条件付款外，对出票人尚未支付的汇票金额转作逾期贷款处理。企业无力支付到期银行承兑汇票，在接到银行转来的“××号汇票无款支付转入逾期贷款户”等有关凭证时，借记“应付票据”科目，贷记“短期借款”科目。对计收的利息，按短期借款利息的处理办法处理。

### 四、应付及预收款项

#### （一）应付账款

应付账款指因购买材料、商品或接受劳务供应等而发生的债务。这是买卖双方由于取得物资与支付货款**在时间上不一致**而产生的负债。

应付账款入账时间的确定，一般应以与所购买物资所有权有关的风险和报酬已经转移或劳务已经接受为标志。但在实际工作中，**一般是区别下列情况处理：在物资和发票账单同时到达的情况下**，应付账款一般待物资验收入库后，才按发票账单登记入账，这主要是为了确认所购入的物资是否在质量、数量和品种上都与合同上订明的条件相符，避免因先入账而在验收入库时发现购入物资错、漏、破损等问题再行调账，在会计期末仍未完成验收的，**则应先按合理估计金额将物资和应付债务入账，事后发现问题再行更正；在物资和发票账单未同时到达的情况下**，由于应付账款需根据发票账单登记入账，有时货物已到，发票账单要间隔较长时间才能到达，由于这笔负债已经成立，应作为一项负债反映。为在资产负债表上客观

反映企业所拥有的资产和承担的债务，在实际工作中采用在月份终了将所购物资和应付债务估计入账，待下月初再用红字予以冲回的办法。因购买商品等而产生的应付账款，应设置“应付账款”科目进行核算，用以反映这部分负债的价值。

应付账款一般按应付金额入账，而不按到期应付金额的现值入账。如果购入的资产在形成一笔应付账款时是带有现金折扣的，应付账款入账金额的确定按发票上记载的应付金额的总值（即不扣除折扣）记账。在这种方法下，应按发票上记载的全部应付金额，借记有关科目，贷记“应付账款”科目；获得的现金折扣冲减财务费用。

## （二）预收账款

预收账款是买卖双方协议商定，由购货方预先支付一部分货款给供应方而发生的一项负债。预收账款的核算应视企业的具体情况而定。如果预收账款比较多的，可以设置“预收账款”科目；预收账款不多的，也可以不设置“预收账款”科目，直接记入“应收账款”科目的贷方。单独设置“预收账款”科目核算的，其“预收账款”科目的贷方，反映预收的货款和补付的货款；借方反映应收的货款和退回多收的货款；期末贷方余额，反映尚未结清的预收款项，借方余额反映应收的款项。

# 五、职工薪酬

## （一）职工薪酬的内容

职工薪酬是指企业为获得职工提供的服务而给予各种形式的报酬以及其他相关支出。这里所称“职工”比较宽泛，包括三类人员：一是与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工；二是未与企业订立劳动合同、但由企业正式任命的企业治理层和管理层人员，如董事会成员、监事会成员等，尽管有些董事会、监事会成员不是本企业员工，未与企业订立劳动合同，但对其发放的津贴、补贴等仍属于职工薪酬；三是在企业的计划和控制下，虽未与企业订立劳动合同或未由其正式任命，但为其提供与职工类似服务的人员，如通过中介机构签订用工合同，为企业提供与本企业职工类似服务的人员。

职工薪酬核算企业因职工提供服务而支付的或放弃的对价，企业需要全面综合考虑职工薪酬的内容，以确保其准确性。职工薪酬主要包括以下内容：

1. 职工工资、奖金、津贴和补贴，是指构成工资总额的计时工资、计件工资、支付给职工的超额劳动报酬和增收节支的劳动报酬、为了补偿职工特殊或额外的劳动消耗和因其他特殊原因支付给职工的津贴，以及为了保证职工工资水平不受物价影响支付给职工的物价补贴等。

2. 职工福利费，主要是尚未实行医疗统筹企业职工的医疗费用、职工因公负伤赴外地就医路费、职工生活困难补助，以及按照国家规定开支的其他职工福利支出。

3. 医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费，是指企业按照国务院、各地方政府规定的基准和比例计算，向社会保险经办机构缴纳的医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费和生育保险费。企业按照年金计划规定的基准和比例计算，向企业年金管理人缴纳的补充养老保险，以及企业以购买商业保险形式提供给职工的各种保险待遇属于企业提供的职工薪酬，应当按照职工薪酬的原则进行确认、计量和披露。

我国养老保险分为三个层次：第一层次是社会统筹与职工个人账户相结合的基本养老保险；第二层次是企业补充养老保险；第三层次是个人储蓄性养老保险，属于职工个人的行为，与企业无关，不属于职工薪酬核算的范畴。

（1）基本养老保险制度。根据我国养老保险制度相关文件的规定，职工养老保险待遇即受益水平与企业在职职工提供服务各期的缴费水平不直接挂钩，企业承担的义务仅限于按照规

定标准提存的金额，属于国际财务报告准则中所称的设定提存计划。设定提存计划是指企业向一个独立主体（通常是基金）支付固定提存金，如果该基金不能拥有足够资产以支付与当期和以前期间职工服务相关的所有职工福利，企业不再负有进一步支付提存金的法定义务和推定义务。因此，在设定提存计划下，企业在每一期间的义务取决于企业在该期间提存的金额，由于提存额一般都是在职工提供服务期末 12 个月以内到期支付，计量该类义务一般不需要折现。

我国企业为职工建立的其他社会保险如医疗保险、失业保险、工伤保险和生育保险，也是根据国务院条例的规定，由社会保险经办机构负责收缴、发放和保值增值，企业承担的义务亦仅限于按照国务院规定由企业所在地政府规定的标准，与基本养老保险一样，同样属于设定提存计划。

（2）补充养老保险制度。为更好地保障企业职工退休后的生活，依法参加基本养老保险并履行缴费义务、具有相应的经济负担能力并已建立集体协商机制的企业，经有关部门批准，可申请建立企业年金，企业年金是企业及其职工在依法参加基本养老保险的基础上，自愿建立的补充养老保险制度。我国以年金形式建立的补充养老保险制度属于企业“缴费确定型”计划，即以缴费的情况确定企业年金待遇的养老金模式，企业缴费亦是根据参加计划职工的工资、级别、工龄等因素，在计划中明确规定，以后期间不再调整。从企业承担义务的角度来看，我国企业的补充养老保险缴费也属于设定提存计划。

由此可见，在我国，无论是基本养老保险还是补充养老保险制度，企业对职工的义务仅限于按照省、自治区、直辖市或地（市）政府或企业年金计划规定缴费的部分，没有进一步的支付义务，均应当按照与国际财务报告准则中设定提存计划相同的原理处理。因此，无论是支付的基本养老保险费，还是补充养老保险费，企业都应当在职工提供服务的会计期间根据规定标准计提，按照受益对象进行分配，计入相关资产成本或当期损益。

4. 住房公积金，是指企业按照国家规定的基准和比例计算，向住房公积金管理机构缴存的住房公积金。

5. 工会经费和职工教育经费，是指企业为了改善职工文化生活、为职工学习先进技术和提高文化水平和业务素质，用于开展工会活动和职工教育及职业技能培训等相关支出。

6. 非货币性福利，是指企业以自己的产品或外购商品发放给职工作为福利，企业提供给职工无偿使用自己拥有的资产或租赁资产供职工无偿使用，比如提供给企业高级管理人员使用的住房等，免费为职工提供诸如医疗保健的服务或向职工提供企业支付了一定补贴的商品或服务，比如以低于成本的价格向职工出售住房等。

7. 因解除与职工的劳动关系给予的补偿，是指由于分离办社会职能、实施主辅分离辅业改制分流安置富余人员、实施重组、改组计划、职工不能胜任等原因，企业在职工劳动合同尚未到期之前解除与职工的劳动关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而提出补偿建议的计划中给予职工的经济补偿，即国际财务报告准则中所指的辞退福利。

8. 其他与获得职工提供的服务相关的支出，是指除上述七种薪酬以外的其他为获得职工提供的服务而给予的薪酬，比如企业提供给职工以权益形式结算的认股权、以现金形式结算但以权益工具公允价值为基础确定的现金股票增值权等。

总之，从薪酬的涵盖时间和支付形式来看，职工薪酬包括企业在职工在职期间和离职后给予的所有货币性薪酬和非货币性福利；从薪酬的支付对象来看，职工薪酬包括提供给职工本人及其配偶、子女或其他被赡养人的福利，比如支付给因公伤亡职工的配偶、子女或其他被赡养人的抚恤金。

## （二）职工薪酬的确认和计量



企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将应付的职工薪酬确认为负债，除因解除与职工的劳动关系给予的补偿外，应当根据职工提供服务的受益对象，分别下列情况处理：

(1) 应由生产产品、提供劳务负担的职工薪酬，计入产品成本或劳务成本。生产产品、提供劳务中的直接生产人员和直接提供劳务人员发生的职工薪酬，计入存货成本，但非正常消耗的直接生产人员和直接提供劳务人员的职工薪酬，应当在发生时确认为当期损益。

(2) 应由在建工程、无形资产负担的职工薪酬，计入建造固定资产或无形资产成本。自行建造固定资产和自行研究开发无形资产过程中发生的职工薪酬，能否计入固定资产或无形资产成本，取决于相关资产的成本确定原则。比如企业在研究阶段发生的职工薪酬不能计入自行开发无形资产的成本，在开发阶段发生的职工薪酬，符合无形资产资本化条件的，应当计入自行开发无形资产的成本。

(3) 上述 1、2 两项之外的其他职工薪酬，计入当期损益。除直接生产人员、直接提供劳务人员、符合准则规定条件的建造固定资产人员、开发无形资产人员以外的职工，包括公司总部管理人员、董事会成员、监事会成员等人员相关的职工薪酬，因难以确定直接对应的受益对象，均应当在发生时计入当期损益。

#### 1. 货币性职工薪酬的计量

对于货币性薪酬，企业一般应当根据职工提供服务情况和职工货币薪酬的标准，计算应计入职工薪酬的金额，按照收益对象计入相关成本或当期费用，借记“生产成本”、“管理费用”等科目，贷记“应付职工薪酬”等科目，发放时，借记“应付职工薪酬”科目，贷记“银行存款”等科目。在确定应付职工薪酬和应当计入成本费用的职工薪酬金额时，企业应当区分两种情况：

(1) 对于国务院有关部门、省、自治区、直辖市人民政府或经批准的企业年金计划规定了计提基础和计提比例的职工薪酬项目，企业应当按照规定的计提标准，计量企业承担的职工薪酬义务和计入成本费用的职工薪酬。其中：①“五险一金”。对于医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金，企业应当按照国务院、所在地政府或企业年金计划规定的标准计量应付职工薪酬义务和应相应计入成本费用的薪酬金额。②工会经费和职工教育经费。企业应当按照国家相关规定，分别按照职工工资总额的 2% 和 1.5% 计量应付职工薪酬（工会经费、职工教育经费）义务金额和应相应计入成本费用的薪酬金额；从业人员技术要求高、培训任务重、经济效益好的企业，可根据国家相关规定，按照职工工资总额的 2.5% 计量应计入成本费用的职工教育经费。按照明确标准计算确定应承担的职工薪酬义务后，再根据受益对象计入相关资产的成本或当期费用。

(2) 对于国家（包括省、市、自治区政府）相关法律法规没有明确规定计提基础和计提比例的职工福利费，企业应当根据历史经验数据和自身实际情况，预计应付职工薪酬金额和应计入成本费用的薪酬金额；每个资产负债表日，企业应当对实际发生的福利费金额和预计金额进行调整。

【例 9—3】20×8 年 6 月，安吉公司当月应发工资 2 000 万元，其中：生产部门直接生产人员工资 1 000 万元；生产部门管理人员工资 200 万元；公司管理部门人员工资 360 万元；公司专设产品销售机构人员工资 100 万元；建造厂房人员工资 220 万元；内部开发存货管理系统人员工资 120 万元。

根据所在地政府规定，公司分别按照职工工资总额的 10%、12%、2% 和 10.5% 计提医疗保险费、养老保险费、失业保险费和住房公积金，缴纳给当地社会保险经办机构和住房公积金管理机构。公司内设医务室，根据 20×7 年实际发生的职工福利费情况，公司预计 20×8 年应承担的职工福利费义务金额为职工工资总额的 2%，职工福利的受益对象为上述所有人



员。公司分别按照职工工资总额的 2% 和 1.5% 计提工会经费和职工教育经费。假定公司存货管理系统已处于开发阶段、并符合《企业会计准则第 6 号——无形资产》资本化为无形资产的条件。

应计入生产成本的职工薪酬金额

$$=1\ 000+1\ 000\times(10\%+12\%+2\%+10.5\%+2\%+2\%+1.5\%)=1\ 400\text{ (万元)}$$

应计入制造费用的职工薪酬金额

$$=200+200\times(10\%+12\%+2\%+10.5\%+2\%+2\%+1.5\%)=280\text{ (万元)}$$

应计入管理费用的职工薪酬金额

$$=360+360\times(10\%+12\%+2\%+10.5\%+2\%+2\%+1.5\%)=504\text{ (万元)}$$

应计入销售费用的职工薪酬金额

$$=100+100\times(10\%+12\%+2\%+10.5\%+2\%+2\%+1.5\%)=140\text{ (万元)}$$

应计入在建工程成本的职工薪酬金额

$$=220+220\times(10\%+12\%+2\%+10.5\%+2\%+2\%+1.5\%)=308\text{ (万元)}$$

应计入无形资产成本的职工薪酬金额

$$=120+120\times(10\%+12\%+2\%+10.5\%+2\%+2\%+1.5\%)=168\text{ (万元)}$$

公司在分配工资、职工福利费、各种社会保险费、住房公积金、工会经费和职工教育经费等职工薪酬时，应当作如下账务处理：

借：生产成本	14 000 000
制造费用	2 800 000
管理费用	5 040 000
销售费用	400 000
在建工程	3 080 000
研发支出——资本化支出	1 680 000
贷：应付职工薪酬——工资	20 000 000
——职工福利	400 000
——社会保险费	4 800 000
——住房公积金	2 100 000
——工会经费	400 000
——职工教育经费	300 000

## 2. 非货币性职工薪酬的计量

企业向职工提供的非货币性职工薪酬，应当分别情况处理：

(1) 以自产产品或外购商品发放给职工作为福利。企业以其生产的产品作为非货币性福利提供给职工的，应当按照该产品的公允价值和相关税费，计量应计入成本费用的职工薪酬金额。相关收入及其成本的确认计量和相关税费的处理，与正常商品销售相同。以外购商品作为非货币性福利提供给职工的，应当按照该商品的公允价值和相关税费，计量应计入成本费用的职工薪酬金额。

需要注意的是，在以自产产品或外购商品发放给职工作为福利的情况下，企业在进行账务处理时，应当先通过“应付职工薪酬”科目归集当期应计入成本费用的非货币性薪酬金额，以确定完整准确的企业人工成本金额。

【例 9—4】某公司为一家生产彩电的企业，共有职工 100 名，20×9 年 2 月，公司以其生产的成本为 5 000 元的液晶彩电和外购的每台不含税价格为 500 元的电暖气作为春节福利发放给公司职工。该型号液晶彩电的售价为每台 7 000 元，乙公司适用的增值税税率为 17%；乙公司购买电暖气开具了增值税专用发票，增值税税率为 17%。假定 100 名职工中 85 名为直

接参加生产的职工，15 名为总部管理人员。

分析：企业以自己生产的产品作为福利发放给职工，应计入成本费用的职工薪酬金额以公允价值计量，计入主营业务收入，产品按照成本结转，但要根据相关税收规定，视同销售计算增值税销项税额。

$$\begin{aligned}\text{彩电的售价总额} &= 7\,000 \times 85 + 7\,000 \times 15 = 595\,000 + 105\,000 \\ &= 700\,000 \text{（元）}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{彩电的增值税销项税额} &= 85 \times 7\,000 \times 17\% + 15 \times 7\,000 \times 17\% \\ &= 101\,150 + 17\,850 = 119\,000 \text{（元）}\end{aligned}$$

公司决定发放非货币性福利时，应作如下账务处理：

借：生产成本	696 150	<a href="#">[white4]</a>
管理费用	122 850	<a href="#">[white5]</a>
贷：应付职工薪酬——非货币性福利	819 000	<a href="#">[white6]</a>

实际发放非货币性福利时，应作如下账务处理：

借：应付职工薪酬——非货币性福利	819 000
贷：主营业务收入	700 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	119 000
借：主营业务成本	500 000
贷：库存商品	500 000

$$\text{电暖气的售价金额} = 85 \times 500 + 15 \times 500 = 42\,500 + 7\,500 = 50\,000 \text{（元）}$$

$$\begin{aligned}\text{电暖气的进项税额} &= 85 \times 500 \times 17\% + 15 \times 500 \times 17\% = 7\,225 + 1\,275 \\ &= 8\,500 \text{（元）}\end{aligned}$$

公司决定发放非货币性福利时，应作如下账务处理：

借：生产成本	49 725	<a href="#">[white7]</a>
管理费用	8 775	<a href="#">[white8]</a>
贷：应付职工薪酬——非货币性福利	58 500	<a href="#">[white9]</a>

购买电暖气时，公司应作如下账务处理：

借：应付职工薪酬——非货币性福利	58 500	<a href="#">[white10]</a>
贷：银行存款	58 500	

（2）将拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用、或租赁住房等资产供职工无偿使用。企业将拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用的，应当根据受益对象，将住房每期应计提的折旧计入相关资产成本或费用，同时确认应付职工薪酬。租赁住房等资产供职工无偿使用的，应当根据受益对象，将每期应付的租金计入相关资产成本或费用，并确认应付职工薪酬。难以认定受益对象的，直接计入当期损益，并确认应付职工薪酬。

【例 9—5】某公司为总部各部门经理级别以上职工提供汽车免费使用，同时为副总裁以上高级管理人员每人租赁一套住房。该公司总部共有部门经理以上职工 25 名，每人提供一辆桑塔纳汽车免费使用，假定每辆桑塔纳汽车每月计提折旧 500 元；该公司共有副总裁以上高级管理人员 5 名，公司为其每人租赁一套面积为 100 平方米带有家具和电器的公寓，月租金为每套 4 000 元。

该公司每月应作如下账务处理：

借：管理费用	32 500	
贷：应付职工薪酬——非货币性福利	32 500	
借：应付职工薪酬——非货币性福利	32 500	
贷：累计折旧	12 500	<a href="#">[white11]</a>
其他应付款	20 000	<a href="#">[white12]</a>

### 3. 向职工提供企业支付了补贴的商品或服务

企业有时以低于其取得成本的价格向职工提供商品或服务，如以低于成本的价格向职工出售住房或提供医疗保健服务，其实质是企业向职工提供补贴。对此，企业应根据出售商品或服务合同条款的规定分别情况处理：

（1）如果合同规定职工在取得住房等商品或服务后至少应提供服务的年限，企业应将出售商品或服务的价格与其成本间的差额，作为长期待摊费用处理，在合同规定的服务年限内平均摊销，根据受益对象分别计入相关资产成本或当期损益。

（2）如果合同没有规定职工在取得住房等商品或服务后至少应提供服务的年限，企业应将出售商品或服务的价格与其成本间的差额，作为对职工过去提供服务的一种补偿，直接计入向职工出售商品或服务当期的损益。

【例 9-6】2008 年 1 月，某公司为留住人才，将以每套 100 万元的价格购买并按照固定资产入账的 50 套公寓，以每套 60 万元的价格出售给公司管理层和生产一线的优秀职工。其中，出售给公司管理层 20 套，出售给一线生产工人 30 套。出售合同规定，职工在取得住房后必须在公司服务 10 年，不考虑相关税费。

公司出售住房时，应作如下账物处理：

借：银行存款	3 000 000
长期待摊费用	2 000 000
贷：固定资产	5 000 000

出售住房后的十年内，公司应按照直线法摊销该项长期待摊费用，并作如下账务处理：

借：生产成本	120 000
管理费用	80 000
贷：应付职工薪酬——非货币性福利	200 000
借：应付职工薪酬——非货币性福利	200 000
贷：长期待摊费用	200 000

### （三）辞退福利（解除劳动关系补偿）的确认和计量

#### 1. 辞退福利的涵义

辞退福利包括两方面的内容：一是在职工劳动合同尚未到期前，不论职工本人是否愿意，企业决定解除与职工的劳动关系而给予的补偿。二是在职工劳动合同尚未到期前为鼓励职工自愿接受裁减而给予的补偿，职工有权利选择继续在职或接受补偿离职。辞退福利通常采取解除劳动关系时一次性支付补偿的方式，也有通过提高退休后养老金或其他离职后福利的标准，或者在职工不再为企业带来经济利益后，将职工工资部分支付到辞退后未来某一期间。

在确定企业提供的经济补偿是否为辞退福利时，应当注意以下两个问题：

（1）辞退福利与正常退休养老金应当区分开来。辞退福利是在职工与企业签订的劳动合同到期前，企业根据法律、与职工本人或职工代表（工会）签订的协议，或者基于商业惯例，承诺当其提前终止对职工的雇佣关系时支付的补偿，引发补偿的事项是辞退，因此，企业应当在辞退时进行确认和计量。

职工在正常退休时获得的养老金，是其与企业签订的劳动合同到期时，或者职工达到了国家规定的退休年龄时获得的退休后生活补偿金额，此种情况下给予补偿的事项是职工在职时提供的服务而不是退休本身，因此，企业应当是在职工提供服务的会计期间确认和计量。

职工虽然没有与企业解除劳动合同，但未来不再为企业提供服务，为此企业承诺提供实质上具有辞退福利性质的经济补偿，比照辞退福利处理。

(2) 无论职工因何种原因离开都要支付的福利属于**离职后福利**，不是辞退福利。有些企业对职工本人提出的自愿辞退比企业提出的要求职工非自愿辞退情况下支付较少的补偿，在这种情况下，非自愿辞退提供的补偿与职工本人要求辞退提供的补偿之间的差额，才属于辞退福利。

## 2. 辞退福利的确认

企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而提出给予补偿的建议，同时满足下列条件的，应当确认因解除与职工的劳动关系给予补偿而产生的预计负债，同时计入当期管理费用：

(1) 企业已经制定正式的解除劳动关系计划或提出自愿裁减建议，并即将实施。该计划或建议应当包括拟解除劳动关系或裁减的职工所在部门、职位及数量；根据有关规定按工作类别或职位确定的解除劳动关系或裁减补偿金额；拟解除劳动关系或裁减的时间。这里所称解除劳动关系计划和自愿裁减建议应当经过董事会或类似权力机构的批准；即将实施是指辞退工作一般应当在一年内实施完毕，但因付款程序等原因使部分付款推迟到一年后支付的，视为符合辞退福利预计负债确认条件。

(2) 企业不能单方面撤回解除劳动关系计划或裁减建议。如果企业能够单方面撤回解除劳动关系计划或裁减建议，则表明未来经济利益流出不是很可能，因而不符合负债确认条件。

由于被辞退的职工不再为企业带来未来经济利益，因此，对于满足负债确认条件的所有辞退福利，均应当于辞退计划满足预计负债确认条件的当期计入费用，不计入资产成本。在确认辞退福利时，需要注意的是，对于分期或分阶段实施的解除劳动关系计划或自愿裁减建议，企业应当将整个计划看作是由一个个单项解除劳动关系计划或自愿裁减建议组成，在每期或每阶段计划符合预计负债确认条件时，将该期或该阶段计划中由提供辞退福利产生的预计负债予以确认，计入该部分计划满足预计负债确认条件的当期管理费用，不能等全部计划都符合确认条件时再予以确认。

对于企业实施的职工内部退休计划，由于这部分职工不再为企业带来经济利益，企业应当比照辞退福利处理。在内退计划符合职工薪酬准则规定的确认条件时，按照内退规定，将自职工停止服务日至正常退休日期间，企业拟支付的内退人员工资和缴纳的社会保险费等确认为预计负债，一次计入当期管理费用。

## 3. 辞退福利的计量

企业应当根据职工薪酬和或有事先准则规定，严格按照辞退计划条款的规定，合理预计并确认辞退福利产生的负债。辞退福利的计量因辞退计划中职工有无选择权而有所不同：

(1) 对于职工**没有选择权**的辞退计划，应当根据计划条款规定拟解除劳动关系的职工数量、每一职位的辞退补偿等计提应付职工薪酬（预计负债）。

(2) 对于**自愿接受裁减建议**，因接受裁减的职工数量不确定，企业应当参照或有事项的规定，预计将会接受裁减建议的职工数量，根据预计的职工数量和每一职位的辞退补偿等计提应付职工薪酬（预计负债）。

(3) 实质性辞退工作在一年内实施完毕、但补偿款项超过一年支付的辞退计划，企业应当选择恰当的折现率，以折现后的金额计量应计入当期管理费用的辞退福利金额，该项金额与实际应支付的辞退福利之间的差额，作为未确认融资费用，在以后各期实际支付辞退福利款项时，计入财务费用。账务处理上，确认因辞退福利产生的预计负债时，借记“管理费用”、“未确认融资费用”科目，贷记“应付职工薪酬——辞退福利”科目；各期支付辞退福利款

项时，借记“应付职工薪酬——辞退福利”科目，贷记“银行存款”科目；同时，借记“财务费用”科目，贷记“未确认融资费用”科目。应付辞退福利款金额与其折现后金额相差不大的，也可不折现。

【例 9-7】 某公司为一家家用电器制造企业，20×8 年 9 月，为了能够在下一年度顺利实施转产，丁公司管理层制定了一项辞退计划，计划规定，从 20×9 年 1 月 1 日起，企业将以职工自愿方式，辞退其平面直角系列彩电生产车间的职工。辞退计划的详细内容，包括拟辞退的职工所在部门、数量、各级别职工能够获得的补偿以及计划大体实施的时间等均已与职工沟通，并达成一致意见，辞退计划已于当年 12 月 10 日经董事会正式批准，辞退计划将于下一个年度内实施完毕。该项辞退计划的详细内容如表 9-1 所示。

**表 9—1**                      **丁公司 20×9 年辞退计划一览表**                      **金额单位：万元**

所属部门	职位	辞退数量	工龄（年）	每人补偿
彩电车间	车间主任副主任	10	1~10	10
			10~20	20
			20~30	30
	高级技工	50	1~10	8
			10~20	18
			20~30	28
	一般技工	100	1~10	5
			10~20	15
			20~30	25
小 计		160		

20×8 年 12 月 31 日，公司预计各级别职工以接受辞退职工数量的最佳估计数（最可能发生数）及其应支付的补偿如表 9—2 所示。

**表 9—2**                                              **金额单位：万元**

所属部门	职位	辞退数量	工龄（年）	接受数量	每人补偿额	补偿金额
彩电车间	车间主任副主任	10	1~10	5	10	50
			10~20	2	20	40
			20~30	1	30	30
	高级技工	50	1~10	20	8	160
			10~20	10	18	180
			20~30	5	28	140
	一般技工	100	1~10	50	5	250
			10~20	20	15	300
			20~30	10	25	250
小 计		160		123		1 400

按照或有事项有关计算最佳估计数的方法，预计接受辞退的职工数量可以根据最可能发生的数量确定，也可以采用按照各种发生数量及其发生概率计算确定。根据表 9—2，愿意接受辞退职工的最可能数量为 123 名，预计补偿总额为 1 400 万元，则公司在 20×8 年（辞退计划 20×8 年 12 月 10 日由董事会批准）应作如下账务处理：

借：管理费用                                              14 000 000



贷：应付职工薪酬——辞退福利

14 000 000

以本例中彩电车间主任和副主任级别、工龄在 1~10 年的职工为例，假定接受辞退的职工各种数量及发生概率如表 9—3 所示。

表 9—3

接受辞退的职工数量	发生概率	最佳估计数
0	0	0
1	3%	0.03
2	5%	0.1
3	5%	0.15
4	20%	0.8
5	15%	0.75
6	25%	1.5
7	8%	0.56
9	12%	1.08
10	7%	0.7
合 计		5.67

由上述计算结果可知，彩电车间主任和副主任级别、工龄在 1~10 年的职工接受辞退计划的最佳估计数为 5.67 名，则应确认该职级的辞退福利金额应为 56.7（5.67×10）万元，由于所有的辞退福利预计负债均应计入当期费用，因此，20×8 年（辞退计划 20×8 年 12 月 10 日由董事会批准）公司应当作如下账务处理：

借：管理费用

567 000

贷：应付职工薪酬——辞退福利

567 000

## 六、应交税费

企业在一定时期内取得的营业收入和实现的利润或发生特定经营行为，要按照规定向国家交纳各种税金，这些应交的税金，应按照权责发生制的原则确认。这些应交的税金在尚未交纳之前暂时停留在企业，形成一项负债。

### （一）增值税

增值税是就货物或应税劳务的增值部分征收的一种税。按照增值税暂行条例规定，企业购入货物或接受应税劳务支付的增值税（即进项税额），可以从销售货物或提供劳务按规定收取的增值税（即销项税额）中抵扣。按照规定，企业购入货物或接受劳务必须具备以下凭证，其进项税额才能予以扣除。值得注意的是，按照修订后的《中华人民共和国增值税暂行条例》，企业购入的机器设备等生产经营用固定资产所支付的增值税在符合税收法规规定情况下，也应从销项税额中扣除，不再计入固定资产成本。按照税收法规规定，购入的用于集体福利或个人消费等目的固定资产而支付的增值税，不能从销项税额中扣除，仍应计入固定资产成本。

**增值税专用发票。**实行增值税以后，一般纳税企业销售货物或者提供应税劳务均应开具增值税专用发票，增值税专用发票记载了销售货物的售价、税率以及税额等，购货方以增值税专用发票上记载的购入货物已支付的税额，作为扣税和记账的依据。

**完税凭证。**企业进口货物必须交纳增值税，其交纳的增值税在完税凭证上注明，进口货物交纳的增值税根据从海关取得的完税凭证上注明的增值税额，作为扣税和记账依据。

购进免税农产品或收购废旧物资，按照经税务机关批准的收购凭证上注明的价款或收购



金额的一定比率计算进项税额，并以此作为扣税和记账的依据。

企业购入货物或者接受应税劳务，没有按照规定取得并保存增值税扣税凭证，或者增值税扣税凭证上未按照规定注明增值税额及其他有关事项的，其进项税额不能从销项税额中抵扣。会计核算中，如果企业不能取得有关的扣税证明，则购进货物或接受应税劳务支付的增值税额不能作为进项税额扣税，其已支付的增值税只能记入购入货物或接受劳务的成本。

### 1. 科目设置

企业应交的增值税，在“应交税费”科目下设置“应交增值税”明细科目进行核算。“应交增值税”明细科目的借方发生额，反映企业购进货物或接受应税劳务支付的进项税额、实际已缴纳的增值税等；贷方发生额，反映销售货物或提供应税劳务应缴纳的增值税额、出口货物退税、转出已支付或应分担的增值税等；期末借方余额，反映企业尚未抵扣的增值税。

“应交税费——应交增值税”科目分别设置“进项税额”、“已交税金”、“销项税额”、“出口退税”、“进项税额转出”、“转出未交增值税”、“转出多交增值税”、“减免税款”、“出口抵减内销产品应纳税额”等专栏。

### 2. 一般纳税人企业一般购销业务的会计处理

实行增值税的一般纳税人从税务角度看，一是可以使用增值税专用发票，企业销售货物或提供劳务可以开具增值税专用发票（或完税凭证、购进免税农产品凭证、收购废旧物资凭证、外购物资支付的运输费用的结算单据，下同）；二是购入货物取得的增值税专用发票上注明的增值税额可以用销项税额抵扣；三是如果企业销售货物或者提供劳务采用销售额和销项税额合并定价方法的，按公式“ $\text{销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + \text{增值税税率})$ ”还原为不含税销售额，并按不含税销售额计算销项税额。

根据上述特点，一般纳税人企业在账务处理上的主要特点：一是在购进阶段，会计处理时实行价与税的分离，价与税分离的依据为增值税专用发票上注明的价款与增值税，属于价款部分，计入购入货物的成本；属于增值税额部分，计入进项税额。二是在销售阶段，销售价格中不再含税，如果定价时含税，应还原为不含税价格作为销售收入，向购买方收取的增值税作为销项税额。

【例 9-8】某企业为增值税一般纳税人，本期购入一批原材料，增值税专用发票上注明的原材料价款为 600 万元，增值税额为 102 万元。货款已经支付，材料已经到达并验收入库。该企业当期销售产品收入为 1 200 万元（不含应向购买者收取的增值税），符合收入确认条件，货款尚未收到。假如该产品的增值税率为 17%，不缴纳消费税。根据上述经济业务，企业应作如下账务处理（该企业采用计划成本进行日常材料核算，原材料入库分录略）：

（1）

借：材料采购	6 000 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	1 020 000
贷：银行存款	7 020 000

（2）销项税额=1 200×17%=204（万元）

借：应收账款	14 040 000
贷：主营业务收入	12 000 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	2 040 000

### 3. 一般纳税人企业购入免税产品的会计处理

按照增值税暂行条例规定，对农业生产者销售的自产农业产品、古旧图书等部分项目免征增值税。企业销售免征增值税项目的货物，不能开具增值税专用发票，只能开具普通发票。企业购进免税产品，一般情况下不能扣税，但按税法规定，对于购入的免税农业产品、收购废旧物资等可以按买价（或收购金额）的一定比率计算进项税额，并准予从销项税额中抵扣；

这里购入免税农业产品的买价是指企业购进免税农业产品支付给农业生产者的价款。在会计核算时，一是按购进免税农业产品有关凭证上确定的金额（买价）或者按收购金额，扣除一定比例的进项税额作为购进农业产品（或收购废旧物资）的成本；二是扣除的部分作为进项税额，待以后用销项税额抵扣。

**【例 9-9】** 某企业为增值税一般纳税人，本期收购农业产品，实际支付的价款为 200 万元，收购的农业产品已验收入库，款项已经支付。企业应作如下账务处理（该企业采用计划成本进行日常材料核算。原材料入库分录略）：

进项税额=200×13%=26（万元）

借：材料采购	1 740 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	260 000
贷：银行存款	2 000 000

#### 4. 小规模纳税企业的会计处理

小规模纳税企业的特点有：一是小规模纳税企业销售货物或者提供应税劳务，一般情况下只能开具普通发票，不能开具增值税专用发票；二是小规模纳税企业销售货物或提供应税劳务，实行简易办法计算应纳税额，按照销售额的一定比例计算；三是小规模纳税企业的销售额不包括其应纳税额。采用销售额和应纳税额合并定价方法的，按照公式“销售额=含税销售额÷（1+征收率）”还原为不含税销售额计算。

从会计核算角度看，首先，小规模纳税企业购入货物无论是否具有增值税专用发票，其支付的增值税额均不计入进项税额，不得由销项税额抵扣，应计入购入货物的成本。相应地，其他企业从小规模纳税企业购入货物或接受劳务支付的增值税额，如果不能取得增值税专用发票，也不能作为进项税额抵扣，而应计入购入货物或应税劳务的成本；其次，小规模纳税企业的销售收入按不含税价格计算；另外，小规模纳税企业“应交税费——应交增值税”科目，应采用三栏式账户。

**【例 9-10】** 某工业生产企业核定为小规模纳税人，本期购入原材料，按照增值税专用发票上记载的原材料价款为 100 万元，支付的增值税额为 17 万元，企业开出承兑的商业汇票，材料尚未到达。该企业本期销售产品，销售价格总额为 90 万元（含税），假定符合收入确认条件，货款尚未收到。根据上述经济业务，企业应作如下账务处理：

购进货物时：

借：材料采购	1 170 000
贷：应付票据	1 170 000

销售货物时：

不含税价格=90÷（1+3%）=87.3786（万元）

应交增值税=873 786×3%=2.6214（万元）

借：应收账款	900 000
贷：主营业务收入	873 786
应交税费——应交增值税（销项税额）	26 214

#### 5. 视同销售的会计处理

按照增值税暂行条例实施细则的规定，对于企业将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者；将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费等行为，视同销售货物，需计算交纳增值税。对于税法上某些视同销售的行为，如对外投资，从会计角度看属于非货币性资产交换，因此，会计核算遵照非货币性资产交换准则进行会计处理。但是，无论会计上是否作销售处理，只要税法规定需要交纳增值税的，应当计算交纳增值税销项税额，并计入“应交税费——应交增值税”科目中的“销项税额”专栏。

【例 9-11】 甲公司为增值税一般纳税人，本期以自产产品对乙公司投资，双方协议按产品的售价作价。该批产品的成本 200 万元，假设售价和计税价格均为 220 万元。该产品的增值税税率为 17%。假如该笔交易符合非货币性资产交换准则规定的按公允价值计量的条件，乙公司收到投入的产品作为原材料使用。根据上述经济业务，甲、乙（假如甲、乙公司原材料均采用实际成本进行核算）企业应分别作如下账务处理：

甲公司：

对外投资转出计算的销项税额=220×17%=37.4（万元）

借：长期股权投资	2 574 000
贷：主营业务收入	2 200 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	374 000
借：主营业务成本	2 000 000
贷：库存商品	2 000 000

乙公司：

收到投资时，视同购进处理

借：原材料	2 200 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	374 000
贷：实收资本	2 574 000

#### 6. 不予抵扣项目的会计处理

按照增值税暂行条例及其实施细则的规定，企业购进用于集体福利或个人消费的固定资产、用于非应税项目的购进货物或者应税劳务等按规定不予抵扣增值税进项税额。属于购入货物时即能认定其进项税额不能抵扣的，如购进用于集体福利或个人消费的固定资产、购入的货物直接用于免税项目、直接用于非应税项目，或者直接用于集体福利和个人消费的，进行会计处理时，其增值税专用发票上注明的增值税额，计入购入货物及接受劳务的成本。属于购入货物时不能直接认定其进项税额能否抵扣的，增值税专用发票上注明的增值税额，按照增值税会计处理方法记入“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目；如果这部分购入货物以后用于按规定不得抵扣进项税额项目的，应将原已计入进项税额并已支付的增值税转入有关的承担者予以承担，通过“应交税费——应交增值税（进项税额转出）”科目转入有关的“在建工程”、“应付职工薪酬——职工福利”、“待处理财产损溢”等科目。

【例 9-12】 某企业为增值税一般纳税人，本期购入一批材料，增值税专用发票上注明的增值税额为 20.4 万元，材料价款 120 万元。材料已入库，货款已经支付（假如该企业材料采用实际成本进行核算）。材料入库后，该企业将该批材料全部用于办公楼工程建设项目。根据该项经济业务，企业可作如下账务处理：

（1）材料入库时：

借：原材料	1 200 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	204 000
贷：银行存款	1 404 000

（2）工程领用材料时：

借：在建工程	1 404 000
贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）	204 000
原材料	1 200 000

#### 7. 转出多交增值税和未交增值税的会计处理

为了分别反映增值税一般纳税人欠交增值税款和待抵扣增值税的情况，确保企业及时足额上交增值税，避免出现企业用以前月份欠交增值税抵扣以后月份未抵扣的增值税的情况，企业应在“应交税费”科目下设置“未交增值税”明细科目，核算企业月份终了从“应交税费——应交增值税”科目转入的当月未交或多交的增值税；同时，在“应交税费——应交增值税”科目下设置“转出未交增值税”和“转出多交增值税”专栏。月份终了，企业计算出当月应交未交的增值税，借记“应交税费——应交增值税（转出未交增值税）”科目，贷记“应交税费——未交增值税”科目；当月多交的增值税，借记“应交税费——未交增值税”科目，贷记“应交税费——应交增值税（转出多交增值税）”科目，经过结转后，月份终了，“应交税费——应交增值税”科目的余额，反映企业尚未抵扣的增值税。

值得注意的是，企业当月交纳当月的增值税，仍然通过“应交税费——应交增值税（已交税金）”科目核算；当月交纳以前各月未交的增值税，通过“应交税费——未交增值税”科目，不通过“应交税费——应交增值税（已交税金）”科目核算。

## （二）消费税

为了正确引导消费方向，国家在普遍征收增值税的基础上，选择部分消费品，再征收一道消费税。消费税的征收方法采取从价定率和从量定额两种方法。实行从价定率办法计征的应纳税额的税基为销售额，如果企业应税消费品的销售额中未扣除增值税税款，或者因不能开具增值税专用发票而发生价款和增值税税款合并收取的，在计算消费税时，按公式“应税消费品的销售额=含增值税的销售额÷（1+增值税税率或征收率）”换算为不含增值税税款的销售额。实行从量定额办法计征的应纳税额的销售数量是指应税消费品的数量；属于销售应税消费品的，为应税消费品的销售数量；属于自产自用应税消费品的，为应税消费品的移送使用数量；属于委托加工应税消费品的，为纳税人收回的应税消费品数量；进口的应税消费品，为海关核定的应税消费品进口征税数量。

### 1. 科目设置

企业按规定应交的消费税，在“应交税费”科目下设置“应交消费税”明细科目核算。“应交消费税”明细科目的借方发生额，反映实际交纳的消费税和待扣的消费税；贷方发生额，反映按规定应交纳的消费税；期末贷方余额，反映尚未交纳的消费税；期末借方余额，反映多交或待扣的消费税。

### 2. 产品销售的会计处理

企业销售产品时应交纳的消费税，应分别情况进行处理：

企业将生产的产品直接对外销售的，对外销售产品应交纳的消费税，通过“营业税金及附加”科目核算；企业按规定计算出应交的消费税，借记“营业税金及附加”科目，贷记“应交税费——应交消费税”科目。

**【例 9-13】**某企业为增值税一般纳税人（采用计划成本核算原材料），本期销售其生产的应纳消费税产品，应纳消费税产品的售价为 24 万元（不含应向购买者收取的增值税额），产品成本为 15 万元。该产品的增值税税率为 17%，消费税税率为 10%。产品已经发出，符合收入确认条件，款项尚未收到。根据这项经济业务，企业可作如下账务处理：

（1）应向购买者收取的增值税额=240 000×17%=40 800（元）

（2）应交的消费税=240 000×10%=24 000（元）

借：应收账款	280 800
贷：主营业务收入	240 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	40 800



借：营业税金及附加	24 000
贷：应交税费——应交消费税	24 000
借：主营业务成本	150 000
贷：库存商品	150 000

企业用应税消费品对外投资，或用于在建工程、非生产机构等其他方面按规定应交纳的消费税，应计入有关的成本。例如，企业以应税消费品对外投资，应交的消费税计入投资的初始投资成本；企业以应税消费品用于在建工程项目，应交的消费税计入在建工程成本。

### 3. 委托加工应税消费品的会计处理

按照税法规定，企业委托加工的应税消费品，由受托方在向委托方交货时代扣代缴税款（除受托加工或翻新改制金银首饰按规定由受托方交纳消费税外）。委托加工的应税消费品，委托方用于连续生产应税消费品的，所纳税款准予按规定抵扣。这里的委托加工应税消费品，是指由委托方提供原料和主要材料，受托方只收取加工费和代垫部分辅助材料加工的应税消费品，对于由受托方提供原材料生产的应税消费品，或者受托方先将原材料卖给委托方，然后再接受加工的应税消费品，以及由受托方以委托方名义购进原材料生产的应税消费品，都不作为委托加工应税消费品，而应当按照销售自制应税消费品交纳消费税。委托加工的应税消费品直接出售的，不再征收消费税。

在会计处理时，需要交纳消费税的委托加工应税消费品，于委托方提货时，由受托方代收代缴税款。受托方按应扣税款金额，借记“应收账款”、“银行存款”等科目，贷记“应交税费——应交消费税”科目。委托加工应税消费品收回后，直接用于销售的，委托方应将代收代缴的消费税计入委托加工的应税消费品成本，借记“委托加工物资”、“生产成本”等科目，贷记“应付账款”、“银行存款”等科目，待委托加工应税消费品销售时，不需要再交纳消费税；委托加工的应税消费品收回后用于连续生产应税消费品，按规定准予抵扣的，委托方应按代收代缴的消费税款，借记“应交税费——应交消费税”科目，贷记“应付账款”、“银行存款”等科目，待用委托加工的应税消费品生产出应纳消费税的产品销售时，再交纳消费税。

委托加工或翻新改制金银首饰按规定由受托方交纳消费税。企业应于向委托方交货时，按规定交纳的消费税，借记“营业税金及附加”科目，贷记“应交税费——应交消费税”科目。

**【例 9-14】**某企业委托外单位加工材料（非金银首饰），原材料价款 20 万元，加工费用 5 万元，由受托方代收代缴的消费税 0.5 万元（不考虑增值税），材料已经加工完毕验收入库，加工费用尚未支付。假定该企业材料采用实际成本核算。

根据该项经济业务，委托方应作如下账务处理：

（1）如果委托方收回加工后的材料用于继续生产应税消费品，委托方的会计处理如下：

借：委托加工物资	200 000
贷：原材料	200 000
借：委托加工物资	50 000
应交税费——应交消费税	5 000
贷：应付账款	55 000
借：原材料	250 000
贷：委托加工物资	250 000

（2）如果委托方收回加工后的材料直接用于销售，委托方的账务处理如下：

借：委托加工物资	200 000
贷：原材料	200 000
借：委托加工物资	55 000
贷：应付账款	55 000
借：原材料	255 000
贷：委托加工物资	255 000

#### 4. 进出口产品的会计处理

需要交纳消费税的进口消费品，其交纳的消费税应计入该进口消费品的成本，借记“固定资产”、“材料采购”等科目，贷记“银行存款”等科目。

免征消费税的出口应税消费品分别不同情况进行账务处理：属于生产企业直接出口应税消费品或通过外贸企业出口应税消费品，按规定直接予以免税的，可以不计算应交消费税；属于委托外贸企业代理出口应税消费品的生产企业，应在计算消费税时，按应交消费税额，借记“应收账款”科目，贷记“应交税费——应交消费税”科目。应税消费品出口收到外贸企业退回的税金时，借记“银行存款”科目，贷记“应收账款”科目。发生退关、退货而补交已退的消费税，作相反的会计分录。

### （三）营业税

营业税是对提供劳务、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人征收的一种税。营业税按照营业额和规定的税率计算应纳税额，其公式为：“应纳税额=营业额×税率”。这里的营业额是指企业提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产向对方收取的全部价款和价外费用。价外费用包括向对方收取的手续费、基金、集资费、代收款项、代垫款项及其他各种性质的价外收费。

#### 1. 科目设置

企业按规定应交的营业税，在“应交税费”科目下设置“应交营业税”明细科目，“应交营业税”明细科目的借方发生额，反映企业已缴纳的营业税；其贷方发生额，反映企业应交的营业税；期末借方余额，反映企业多交的营业税；期末贷方余额，反映尚未交纳的营业税。

#### 2. 其他业务收入相关营业税的会计处理

工业企业经营工业生产以外的其他业务所取得的收入，按规定应交的营业税，通过“其他业务成本”和“应交税费——应交营业税”科目核算。

**【例 9-15】**某企业对外提供运输劳务，收入 35 万元，营业税税率 3%。当期用银行存款上交营业税 1 万元。根据该项经济业务企业应作如下账务处理：

应交营业税=35×3%=1.05（万元）

借：营业税金及附加	10 500
贷：应交税费——应交营业税	10 500
借：应交税费——应交营业税	10 000
贷：银行存款	10 000

#### 3. 销售不动产相关的营业税的会计处理

企业销售不动产，应当向不动产所在地主管税务机关申报交纳营业税。销售不动产按规定应交的营业税，在“**固定资产清理**”科目核算。

#### 4. 出租或出售无形资产相关营业税的会计处理

在会计核算时，出租无形资产应交纳的营业税应通过“营业税金及附加”科目核算，出售无形资产应交纳的营业税，通过“营业外收入”或“营业外支出”科目核算。

### （四）其他应交税费



## 1. 资源税

资源税是国家对在我国境内开采矿产品或者生产盐的单位和个人征收的一种税。资源税按照应税产品的课税数量和规定的单位税额计算,公式为:“应纳税额=课税数量×单位税额”。这里的课税数量为:开采或者生产应税产品销售的,以销售数量为课税数量;开采或者生产应税产品自用的,以自用数量为课税数量。

(1) 科目设置:企业按规定应交的资源税,在“应交税费”科目下设置“应交资源税”明细科目核算。“应交资源税”明细科目的借方发生额,反映企业已交的或按规定允许抵扣的资源税;贷方发生额,反映应交的资源税;期末借方余额反映多交或尚未抵扣的资源税;期末贷方余额,反映尚未交纳的资源税。

(2) 销售产品或自产自用产品相关的资源税的会计处理:在会计核算时,企业按规定计算出销售应税产品应交纳的资源税,借记“营业税金及附加”科目,贷记“应交税费——应交资源税”科目;企业计算出自产自用的应税产品应交纳的资源税,借记“生产成本”、“制造费用”等科目,贷记“应交税费——应交资源税”科目。

**【例 9-16】**某企业将自产的煤炭 1 000 吨用于产品生产,每吨应交资源税 5 元。根据该项经济业务,企业应作账务处理如下:

自产自用煤炭应交的资源税=1 000×5=5 000 (元)

借:生产成本 5 000

贷:应交税费——应交资源税 5 000

(3) 收购未税矿产品相关资源税的会计处理:按照资源税暂行条例的规定,收购未税矿产品的单位为资源税的扣缴义务人。企业应按收购未税矿产品实际支付的收购款以及代扣代缴的资源税,作为收购矿产品的成本,将代扣代缴的资源税,记入“应交税费——应交资源税”科目。

(4) 外购液体盐加工固体盐相关资源税的会计处理:按规定企业外购液体盐加工固体盐的,所购入液体盐交纳的资源税可以抵扣。在会计核算时,购入液体盐时,按所允许抵扣的资源税,借记“应交税费——应交资源税”科目,按外购价款扣除允许抵扣资源税后的数额,借记“材料采购”等科目,按应支付的全部价款,贷记“银行存款”、“应付账款”等科目;企业加工成固体盐后,在销售时,按计算出的销售固体盐应交的资源税,借记“营业税金及附加”科目,贷记“应交税费——应交资源税”科目;将销售固体盐应纳资源税抵扣液体盐已纳资源税后的差额上交时,借记“应交税费——应交资源税”科目,贷记“银行存款”科目。

## 2. 土地增值税

国家从 1994 年起开征了土地增值税,转让国有土地使用权、地上建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人,均应交纳土地增值税。土地增值税按照转让房地产所取得的增值额和规定的税率计算征收。这里的增值额是指转让房地产所取得的收入减除规定扣除项目金额后的余额。企业转让房地产所取得的收入,包括货币收入、实物收入和其他收入。计算土地增值额的主要扣除项目有:(1)取得土地使用权所支付的金额;(2)开发土地的成本、费用;(3)新建房屋及配套设施的成本、费用,或者旧房及建筑物的评估价格;(4)与转让房地产有关的税金。

在会计处理时,企业交纳的土地增值税通过“应交税费——应交土地增值税”科目核算。兼营房地产业务的企业,应由当期收入负担的土地增值税,借记“其他业务成本”科目,贷记“应交税费——应交土地增值税”科目。转让的国有土地使用权与其地上建筑物及其附着物一并在“固定资产”或“在建工程”科目核算的,转让时应交纳的土地增值税,借记“固定资产清理”、“在建工程”科目,贷记“应交税费——应交土地增值税”科目。企业在项目

全部竣工结算前转让房地产取得的收入，按税法规定预交的土地增值税，借记“应交税费——应交土地增值税”科目，贷记“银行存款”等科目；待该项房地产销售收入实现时，再按上述销售业务的会计处理方法进行处理。该项目全部竣工、办理结算后进行清算，收到退回多交的土地增值税，借记“银行存款”等科目，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目，补交的土地增值税作相反的会计分录。

### 3. 房产税、土地使用税、车船税和印花税

房产税是国家对在城市、县城、建制镇和工矿区征收的由产权所有人缴纳的一种税。房产税依照房产原值一次减除 10% 至 30% 后的余额计算交纳。没有房产原值作为依据的，由房产所在地税务机关参考同类房产核定；房产出租的，以房产租金收入为房产税的计税依据。土地使用税是国家为了合理利用城镇土地，调节土地级差收入，提高土地使用效益，加强土地管理而开征的一种税，以纳税人实际占用的土地面积为计税依据，依照规定税额计算征收。车船税由拥有并且使用车船的单位和个人交纳。车船税按照适用税额计算交纳、企业按规定计算应交的房产税、土地使用税、车船税时，借记“管理费用”科目，贷记“应交税费——应交房产税（或土地使用税、车船税）”科目；上交时，借记“应交税费——应交房产税（或土地使用税、车船税）”科目，贷记“银行存款”科目。

印花税是对书立、领受购销合同等凭证行为征收的税款，实行由纳税人根据规定自行计算应纳税额，购买并一次贴足印花税票的交纳方法。应纳税凭证包括：购销、加工承揽、建设工程承包、财产租赁、货物运输、仓储保管、借款、财产保险、技术合同或者具有合同性质的凭证；产权转移书据；营业账簿；权利、许可证照等。纳税人根据应纳税凭证的性质，分别按比例税率或者按件定额计算应纳税额。

由于企业交纳的印花税，是由纳税人根据规定自行计算应纳税额以购买并一次贴足印花税票的方法交纳的税款。即一般情况下，企业需要预先购买印花税票，待发生应税行为时，再根据凭证的性质和规定的比例税率或者按件计算应纳税额，将已购买的印花税票粘贴在应纳税凭证上，并在每枚税票的骑缝处盖戳注销或者划销，办理完税手续。企业交纳的印花税，不会发生应付未付税款的情况，不需要预计应纳税金额，同时也不存在与税务机关结算或清算的问题，因此，企业交纳的印花税不需要通过“应交税费”科目核算，于购买印花税票时，直接借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”科目。

### 4. 城市维护建设税

为了加强城市的维护建设，扩大和稳定城市维护建设资金的来源，国家开征了城市维护建设税。在会计核算时，企业按规定计算出的城市维护建设税，借记“营业税金及附加”、“其他业务成本”等科目，贷记“应交税费——应缴城市维护建设税”科目；实际上交时，借记“应交税费——应缴城市维护建设税”科目，贷记“银行存款”科目。

### 5. 所得税

企业的生产、经营所得和其他所得，依照有关所得税暂行条例及其细则的规定需要缴纳所得税。企业应缴纳的所得税，在“应交税费”科目下设置“应交所得税”明细科目核算；当期应计入损益的所得所得税，作为一项费用，在净收益前扣除。企业按照一定方法计算，计入损益的所得税，借记“所得税费用”等科目，贷记“应交税费——应交所得税”科目。有关所得税的会计处理，参见第十九章“所得税”。

### 6. 耕地占用税

耕地占用税是国家为了利用土地资源，加强土地管理，保护农用耕地而征收的一种税。耕地占用税以实际占用的耕地面积计税，按照规定税额一次征收。企业交纳的耕地占用税，不需要通过“应交税费”科目核算。企业按规定计算交纳耕地占用税时，借记“在建工程”科目，贷记“银行存款”科目。

## 七、应付利息

应付利息，是指企业按照合同约定应支付的利息，包括吸收存款、分期付息到期还本的长期借款、企业债券等应支付的利息。

资产负债表日，应按摊余成本和实际利率计算确定的利息费用，借记“利息支出”、“在建工程”、“财务费用”、“研发支出”等科目，按合同利率计算确定的应付未付利息，贷记“应付利息”，按借贷双方之间的差额，借记或贷记“长期借款——利息调整”等科目。

合同利率与实际利率差异较小的，也可以采用合同利率计算确定利息费用。实际支付利息时，借记“应付利息”，贷记“银行存款”等科目。

本科目期末贷方余额，反映企业应付未付的利息。

## 八、应付股利

应付股利是指企业经股东大会或类似机构审议批准分配的现金股利或利润。企业股东大会或类似机构审议批准的利润分配方案、宣告分派的现金股利或利润，在实际支付前，形成企业的负债。

企业董事会或类似机构通过的利润分配方案中拟分配的现金股利或利润，不应确认负债，但应在附注中披露。

企业经股东大会或类似机构审议批准的利润分配方案，按应支付的现金股利或利润时，借记“利润分配”科目，贷记“应付股利”；实际支付现金股利或利润时，借记“应付股利”，贷记“银行存款”等科目。

## 九、其他应付款

其他应付款，是指企业除应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应付利息、应付股利、应交税费、长期应付款等以外的其他各项应付、暂收的款项。

企业采用售后回购方式融入资金的，应按实际收到的金额，借记“银行存款”科目，贷记“其他应付款”、“应交税费”等科目。回购价格与原销售价格之间的差额，应在售后回购期间内按期计提利息费用，借记“财务费用”科目，贷记“其他应付款”。按照合同约定购回该项商品时，应按实际支付的金额，借记“其他应付款”科目和“应交税费”科目，贷记“银行存款”科目。

企业发生的其他各种应付、暂收款项，借记“管理费用”等科目，贷记“其他应付款”；支付的其他各种应付、暂收款项，借记“其他应付款”，贷记“银行存款”等科目。

# 第二节 非流动负债

## 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。企业借入各种长期借款时，按实际收到的款项，借记“银行存款”科目，贷记“长期借款”

——本金”；按借贷双方之间的差额，借记“长期借款——利息调整”。

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，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，按借贷双方之间的差额，借记“在建工程”、“财务费用”、“制造费用”等科目。

【例 9-17】某企业为建造一幢厂房，20×7 年 1 月 1 日借入期限为两年的长期专门借款 1 000 000 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。20×7 年初，以银行存款支付工程价款共计 600 000 元，20×8 年初又以银行存款支付工程费用 400 000 元。该厂房产于 20×8 年 8 月底完工，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。根据上述业务编制有关会计分录如下：

(1) 20×7 年 1 月 1 日，取得借款时：

借：银行存款	1 000 000
贷：长期借款	1 000 000

(2) 20×7 年初，支付工程款时：

借：在建工程	600 000
贷：银行存款	600 000

(3) 20×7 年 12 月 31 日，计算 20×7 年应计入工程成本的利息时：

借款利息=1 000 000×9%=90 000（元）

借：在建工程	90 000
贷：应付利息	90 000

(4) 20×7 年 12 月 31 日支付借款利息时：

借：应付利息	90 000
贷：银行存款	90 000

(5) 20×8 年初支付工程款时：

借：在建工程	400 000
贷：银行存款	400 000

(6) 20×8 年 8 月底达到预定可使用状态，该期应计入工程成本的利息  
= (1 000 000×9%÷12) ×8=60 000（元）

借：在建工程	60 000
贷：应付利息	60 000

同时：

借：固定资产	1 150 000
贷：在建工程	1 150 000

(7) 20×8 年 12 月 31 日，计算 20×8 年 9~12 月应计入财务费用的利息：

(1 000 000×9%÷12) ×3=30 000（元）

借：财务费用	30 000
贷：应付利息	30 000

(8) 20×8 年 12 月 31 日支付利息时：

借：应付利息	90 000
贷：银行存款	90 000

(9) 20×9 年 1 月 1 日到期还本时：

借：长期借款	1 000 000
--------	-----------

贷：银行存款

1 000 000

## 二、应付债券

### （一）一般公司债券

#### 1. 公司债券的发行

企业发行的超过一年期以上的债券，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同期银行存款利率时，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；如果债权的票面利率低于同期银行存款利率，可按低于债券面值的价格发行，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同期银行存款利率相同，可按票面价格发行，称为面值发行。溢价或折价是发行债券企业在债券存续期间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，均按债券面值记入“应付债券”科目的“面值”明细科目，实际收到的款项与面值的差额，记入“利息调整”明细科目。企业发行债券时，按实际收到的款项，借记“银行存款”、“库存现金”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。实际利率法是指按照应付债券的实际利率计算其摊余成本及各期利息费用的方法；实际利率是指将应付债券在债券存续期间的未来现金流量，折现为该债券当前账面价值所使用的利率。

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

【例 9-18】2007 年 12 月 31 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 10 000 000 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：

$$10\,000\,000 \times 0.7835 + 10\,000\,000 \times 6\% \times 4.3295 = 10\,432\,700 \text{ (元)}$$

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，如表 9—4 所示。

表 9—4

利息费用一览表

单位：元

付息日期	支付利息	利息费用	摊销的利息调整	应付债券摊余成本
2007 年 12 月 31 日				10 432 700.00
2008 年 12 月 31 日	600 000	521 635.00	78 365.00	10 354 335.00
2009 年 12 月 31 日	600 000	517 716.75	82 283.25	10 272 051.75
2010 年 12 月 31 日	600 000	513 602.59	86 397.41	10 185 654.34
2011 年 12 月 31 日	600 000	509 282.72	90 717.28	10 094 937.06
2012 年 12 月 31 日	600 000	505 062.94	94 937.06	10 000 000.00

\*尾数调整。

根据表 9—4 的资料，甲公司的账务处理如下：

(1) 2007 年 12 月 31 日发行债券时：

借：银行存款	10 432 700
贷：应付债券——面值	10 000 000
——利息调整	432 700

(2) 2008 年 12 月 31 日计算利息费用时：

借：财务费用等	521 635
应付债券——利息调整	78 365
贷：应付利息	600 000

2009 年、2010 年、2011 年确认利息费用的会计处理同 2008 年。

(3) 2012 年 12 月 31 日归还债券本金及最后一期利息费用时：

借：财务费用等	505 062.94
应付债券——面值	10 000 000
——利息调整	94 937.06
贷：银行存款	10 600 000

对于一次还本付息的债券，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

企业发行的债券通常分为到期一次还本付息或一次还本、分期付息两种。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，按借贷双方之间的差额，借记或贷记“应付债券——利息调整”科目。

#### (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。

企业发行的可转换公司债券，应当在初始确认时将其包含的负债成份和权益成份进行分拆，将负债成份确认为应付债券，将权益成份确认为资本公积。在进行分拆时，应当先对负债成份的未来现金流量进行折现确定负债成份的初始确认金额，再按发行价格总额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。发行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各自的相对公允价值进行分摊。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，按借贷双方之间的差额，借记或贷记“应付债券——可转换公司债券（利息调整）”科目。

**【例 9-19】** 甲公司经批准于 2007 年 1 月 1 日按面值发行 5 年期一次还本付息的可转换公司债券 200 000 000 元，款项已收存银行，债券票面年利率为 6%。债券发行 1 年后可转换为普通股股票，初始转股价为每股 10 元，股票面值为每股 1 元。债券持有人若在当期付息前转换股票的，应按债券面值和应计利息之和除以转股价，计算转换的股份数。假定 2008 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普通股股票，甲公司发行可转换公



司债券时二级市场上与之类似的没有附带转换权的债券市场利率为 9%。甲公司的账务处理如下：

(1) 2007 年 1 月 1 日发行可转换公司债券时：

借：银行存款	200 000 000
应付债券——可转换公司债券（利息调整）	23 343 600
贷：应付债券——可转换公司债券（面值）	200 000 000
资本公积——其他资本公积	23 343 600

可转换公司债券**负债成份**的公允价值为：

$200\,000\,000 \times 0.6499$  [\[white16\]](#)  $+ 200\,000\,000 \times 6\% \times 3.8897$  [\[white17\]](#)  $= 176\,656\,400$ （元）

可转换公司债券**权益成份**的公允价值为：

$200\,000\,000 - 176\,656\,400 = 23\,343\,600$ （元）

(2) 2007 年 12 月 31 日确认利息费用时：

借：财务费用等	15 899 076
贷：应付债券——可转换公司债券（应计利息）	12 000 000
——可转换公司债券（利息调整）	3 899 076

(3) 2008 年 1 月 1 日债券持有人行使转换权时：

转换的股份数为：

$(200\,000\,000 + 12\,000\,000) / 10 = 21\,200\,000$ （股）

借：应付债券——可转换公司债券（面值）	200 000 000
——可转换公司债券（应计利息）	12 000 000
资本公积——其他资本公积	23 343 600
贷：股本	21 200 000
应付债券——可转换公司债券（利息调整）	19 444 524
资本公积——股本溢价	194 699 076

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，是指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、以分期付款购入固定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

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。

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。**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。**

未确认融资费用应当在租赁期内各个期间进行分摊。企业应当采用实际利率法计算确认

当期的融资费用。

## （二）具有融资性质的延期付款购买资产

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，计入相关资产成本或当期损益。具体来说，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。

# 第十章 所有者权益

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。所有者权益的来源包括所有者投入的资产、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等。通常由实收资本（或股本）、资本公积（含资本溢价或股本溢价、其他资本公积）、盈余公积和未分配利润构成，商业银行等金融企业按照规定在税后利润中提取的一般风险准备，也构成所有者权益。

所有者投入的资本是指所有者投入企业的资本部分，它既包括构成企业注册资本或者股本部分的金额，也包括投入资本超过注册资本或者股本部分的金额，即资本溢价或者股本溢价，这部分投入资本在我国企业会计准则体系中被计入了资本公积，并在资产负债表中的资本公积项目下反映。

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。利得包括直接计入所有者权益的利得和直接计入当期利润的利得，直接计入所有者权益的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。损失包括直接计入所有者权益的损失和直接计入当期利润的损失，直接计入所有者权益的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，主要包括累计计提的盈余公积和未分配利润。

## 第一节 所有者权益核算的基本要求

所有者权益是所有者对企业资产的剩余索取权，反映的是企业资产中扣除债权人权益之后应由所有者享有的部分。所有者权益即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。负债反映的是企业债权人对企业资产的索取权，而且通常债权人对企业资产的索取权要优先于所有者对企业资产的索取权，因此，所有者权益和负债在性质上有本质区别，企业在会计确认、计量和报告中应当严格区分负债和所有者权益，以如实反映企业的财务状况，尤其是企业的偿债能力和产权比率等。在实务中，企业某些交易或者事项可能同时具有负债和所有者权益的特征，在这种情况下，企业应当将属于负债和所有者权益的部分分开处理和列报。例如，对于企业发行的可转换公司债券，企业应当将其中的负债部

分和权益工具部分进行分拆，分别确认负债和所有者权益。

## 一、权益工具与金融负债的区分

根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定，权益工具是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的合同。因此，从权益工具的发行方看，权益工具属于所有者权益的组成内容。比如企业发行的普通股，企业发行的、使持有者有权以固定价格购入固定数量该企业普通股的认股权证等权益工具，就属于企业所有者权益的组成部分。

企业发行金融工具，应当按照该金融工具的实质，以及金融资产、金融负债和权益工具的定义，在初始确认时将该金融工具或其组成部分确认为金融资产、金融负债或权益工具。

通常情况下，企业比较容易分辨所发行金融工具是权益工具还是金融负债，但也会遇到比较复杂的情况。例如，企业发行的、须用自身权益工具进行结算的金融工具，可能因为结算方式不同，导致所确认结果不同。

企业发行金融工具时，如果该工具合同条款中没有包括交付现金或其他金融资产给其他单位的合同义务，也没有包括在潜在不利条件下与其他单位交换金融资产或金融负债的合同义务，那么该工具应确认为权益工具。如果企业发行的该工具将来须用或可用自身权益工具进行结算，还需要继续区分不同情况进行判断。如果该工具是非衍生工具，且企业没有义务交付非固定数量的自身权益工具进行结算，那么该工具应确认为权益工具；如果该工具是衍生工具，且企业只有通过交付固定数量的自身权益工具（此处所指权益工具不包括需要通过收取或交付企业自身权益工具进行结算的合同），换取固定数额的现金或其他金融资产进行结算，那么该工具也应确认为权益工具。

企业在进行权益工具和金融负债的区分时，还应注意以下方面：

1. 某项合同是一项权益工具并不仅仅是因为它坑你导致企业获得或交付企业自身的权益工具。企业可能又有获取或交付一定数量的自身股份或其他变动的权益工具的合同权利或合同义务，其中可获取或需交付的自身股份或其他变动的权益工具的数量是通过使这些股份或其他权益工具的公允价值恰好等于合同权利或合同义务的金额来确定的。该合同权利或合同义务的金额可以是固定的，也可以完全或部分地基于除企业本身权益工具的市场价格以外的变量的变化（例如利率、某种商品的价格或某项金融工具的价格）而变化。以下是这种合同的两个例子：（1）交付价值等于 100 万元的企业自身权益工具的合同；（2）交付与 100 盎司黄金等值的企业自身权益工具的合同。即使企业必须通过或可以通过交付自身权益工具来结算这一合同，该合同仍属于一项金融负债。它并非企业的权益工具，因为企业以可变数量的自身权益工具结算合同。因此，该合同表明对企业的资产拥有的、扣除所有负债后的剩余权益。

2. 在一个合同中，如企业通过交付（或获取）固定数额的自身权益工具以获取固定数额的现金或其他金融资产，则该合同是一项权益工具。例如，发行在外的股份期权赋予了持有方以固定价格或以固定面值的债券购买固定数额的企业自身股份，它是一项权益工具。如果合同清算时需支付或可收到的现金或其他金融资产的金额、需交付或可获得的权益工具数量不受市场利率变动的影响，则合同的公允价值因市场利率的变动而发生的变化并不会使该合同不能成为一项权益工具。收到的所有款项（例如基于企业自身股份的期权或认股权所收到的价款）直接增加权益，支付的所有款项（例如买入期权所支付的价格）直接从权益中扣减。权益工具公允价值的变化不在财务报表中确认。

3. 一项合同使企业承担以现金或其他金融资产回购自身权益工具的义务时，该合同形成企业的一项金融负债，其金额等于赎回所需支付的金额的现值（例如远期回购价格的现值、期权的执行价格的现值以及其他可赎回金额的现值等）。即使合同本身是一项权益工具时也是如此。例如，在远期合同中以现金回购企业自身权益工具的义务。这一金融负债根据金融工

具确认和计量准则进行初始确认时，其公允价值（可赎回价格的现值）应从权益中扣除并重新归类。随后，应根据金融工具确认和计量准则对该金融负债进行计量。如果合同到期没有发挥省支付，则该金融负债的账面价值重新划分为权益。企业回购自身权益工具的合同义务将形成一项金融负债，该负债在数量上等于赎回价格的现值，即使回购义务取决于合同对方是否行使赎回权利（例如发行给他方的看跌期权给予对方按既定价格向企业出售企业自身权益工具的权利。）

4. 企业发行的有限股或具有类似特征的金融工具，应分别不同情况，注重其实质进行分类。对于发行时附带各种不同权利的优先股，企业应评估这些权利，以确定它是否呈现金融负债的基本特征。例如，在特定日期或根据持有方的选择权可以赎回的优先股符合金融负债的定义，因为发行方有义务在未来将金融资产转移给股份持有方。如果合同要求发行方有义务赎回优先股，即使发行方可能不能履行该义务，不论是由于资金缺乏、受法令限制，还是利润或储备不足，都不能取消此项义务。发行方赎回该种股份的选择权并不满足金融负债的定义，因为发行方并没有现时义务转让金融资产给股东。在这种情况下，是否赎回股份完全取决于发行方的意愿。但是，当股份的发行方作出行使权利的选择后，通常是通过将赎回股份的意向正式通告股东，这时将产生义务。

如果优先股不可赎回，应根据附着在其上的其他权利确定适当的分类。对优先股的分类应当给予对合同实质的评估、金融负债和权益工具的定义。如果持有方对优先股（e 无论是累积优先股还是非累积优先股）持有方发放股利完全取决于发行方的意愿，则该优先股属于权益工具。

将一项优先股归类为权益工具还是金融负债，不受下列因素的影响：

- （1）以前发放股利的情况；
- （2）未来发放股利的意向；
- （3）没有发放优先股股利对发行方普通股的价格可能产生的负面影响；
- （4）发行方各种储备的金额；
- （5）发行方对一段期间的损益的预期；
- （6）发行方能否控制当期损益。

5. 金融工具列报准则规定，如果可认定合同中要求以现金、其他金融资产结算的或有结算条款相关的事项不会发生，发行方应当将相关金融工具合同确认为权益工具。只有在发生了极端罕见、显著异常和几乎不可能发生的事件的情况下才能以现金或可变数量的企业自身股份进行结算时，就属于这种情形。与之相类似，合同可能规定在企业无法控制的情况发生时，不能以固定数量的企业自身股份进行结算。但是，只有这些情况的发生不具有现实可能性，企业才能将这一合同划分为权益工具。

6. 在合同财务报表中对金融工具（或其组成部分）进行分类时，企业应考虑集团所属企业和金融工具的持有方之间达成的所有条款和条件，以确定集团作为一个整体是否由于该工具而承担了交付现金或其他金融资产的义务，或承担了以其他方式结算的义务，如是，则该结算方式将导致该工具归类为金融负债。假定集团中的一个子公司发行一项金融工具，同时其母公司或集团中的其他企业与该工具的持有方达成了其他附加协议（例如担保），则该集团的股利发放或股份回购有可能受到某种限制。尽管子公司在没有考虑这些附加协议的情况下可能对该项工具进行合理的分类，但为了保证合并财务报表从集团整体的角度反映所签订的合同和相关交易，对集团内其他企业与该工具的持有方之间的附加协议的影响应予以考虑。只要存在这样的义务或结算条款，该工具（或其中与上述义务相关的部分）在合并财务报表中才应归类为金融负债。

【例 10—1】 ABC 公司于 20×7 年 2 月 1 日向 EFG 公司发行以自身普通股为标的的看涨期权。根据该期权合同，如果 EFG 公司行权（行权价为 102 元），EFG 公司有权以每股 102 元的价格从 ABC 公司购入普通股 1 000 股。

其他有关资料如下：

(1) 合同签订日	20×7 年 2 月 1 日
(2) 行权日（欧式期权）	20×8 年 1 月 31 日
(3) 20×7 年 2 月 1 日每股市价	100 元
(4) 20×7 年 12 月 31 日每股市价	104 元
(5) 20×8 年 1 月 31 日每股市价	104 元
(6) 20×8 年 1 月 31 日应支付的固定行权价格	102 元
(7) 期权合同中的普通股数量	1 000 股
(8) 20×7 年 2 月 1 日期权的公允价值	5 000 元
(9) 20×7 年 12 月 31 日期权的公允价值	3 000 元
(10) 20×8 年 1 月 31 日期权的公允价值	2 000 元

假定不考虑其他因素，ABC 公司的账务处理如下：

#### 情形 1：期权将以现金净额结算

ABC 公司：20×8 年 1 月 31 日，向 EFG 公司支付相当于本公司普通股 1 000 股市值的金额。

EFG 公司：同日，向 ABC 公司支付 1 000 股×102 元=102 000 元。

(1) 20×7 年 2 月 1 日，确认发行的看涨期权：

借：银行存款	5 000
贷：衍生工具——看涨期权	5 000

(2) 20×7 年 12 月 31 日，确认期权公允价值减少：

借：衍生工具——看涨期权	2 000
贷：公允价值变动损益	2 000

(3) 20×8 年 1 月 31 日，确认期权公允价值减少：

借：衍生工具——看涨期权	1 000
贷：公允价值变动损益	1 000

在同一天，EFG 公司行使了该看涨期权，合同以现金净额方式进行结算。ABC 公司有义务向 EFG 公司交付 104 000 元（104×1 000），并从 EFG 公司收取 102 000 元（102×1 000），ABC 公司实际支付净额为 2 000 元。反映看涨期权结算的账务处理如下：

借：衍生工具——看涨期权	2 000
贷：银行存款	2 000

#### 情形 2：以普通股净额结算

除期权以普通股净额结算外，其他资料与情形 1 相同。因此，除以下账务处理外，其他账务处理与情形 1 相同。

20×8 年 1 月 31 日：

借：衍生工具——看涨期权	2 000
贷：股本	19.2
资本公积——股本溢价	1 980.8

#### 情形 3：以现金换普通股方式结算

采用以现金换普通股方式结算，是指 EFG 公司如行使看涨期权，ABC 公司将交付固定数量的普通股，同时从 EFG 公司收取固定金额的现金。

(1) 20×7 年 2 月 1 日，发行看涨期权；确认该期权下，一旦 EFG 公司行权将导致 ABC 公司发行固定数量股份，并收到固定金额的现金。

借：银行存款	5 000
贷：资本公积——股本溢价	5 000

(2) 20×7 年 12 月 31 日，不需进行账务处理。因为没有发生现金收付。

(3) 20×8 年 1 月 31 日, 反映 EFG 公司行权。该合同以总额进行结算, ABC 公司有义务向 EFG 公司交付 1 000 股本公司普通股, 同时收取 102 000 元现金。

借: 银行存款	102 000
贷: 股本	1 000
资本公积——股本溢价	101 000

【例 10—2】XYZ 公司于 20×7 年 2 月 1 日与 MNO 公司签订一项期权合同。根据该合同, XYZ 公司有权要求 MNO 公司于 20×8 年 1 月 31 日购入 XYZ 公司普通股 1 000 股, 对价为 98 000 元, 即每股 98 元。因此, XYZ 公司实际购入了以股份为标的的看跌期权。

如 XYZ 公司到时不行权, 不需要作出任何支付。

其他有关资料如下:

(1) 合同签订日	20×7 年 2 月 1 日
(2) 行权日 (欧式期权, 仅能在到期时行权)	20×8 年 1 月 31 日
(3) 20×7 年 2 月 1 日每股市价	100 元
(4) 20×7 年 12 月 31 日每股市价	95 元
(5) 20×8 年 1 月 31 日每股市价	95 元
(6) 20×8 年 1 月 31 日应支付的固定行权价格	98 元
(7) 期权合同中的普通股数量	1 000 股
(8) 20×7 年 2 月 1 日期权的公允价值	5 000 元
(9) 20×7 年 12 月 31 日期权的公允价值	4 000 元
(10) 20×8 年 1 月 31 日期权的公允价值	3 000 元

假定不考虑其他因素, XYZ 公司的账务处理如下:

#### 情形 1: 期权将以现金净额结算

(1) 20×7 年 2 月 1 日, 确认购入看跌期权:

期权合同签订日, 普通股的 market 价格为 100 元; 期权合同的初始公允价值为 5 000 元, 此为 XYZ 公司于合同签订日支付给 MNO 公司的金额。合同签订日, 期权的内在价值为零, 仅有时间价值, 因为其行权价格 98 元低于股票当时的市场价格 100 元。也就是说, 对 XYZ 公司而言, 行权是“不经济”的, 该期权属于价外期权。

借: 衍生工具——看跌期权	5 000
贷: 银行存款	5 000

(2) 20×7 年 12 月 31 日, 确认期权的公允价值下降:

股票的公允价值下降为 95 元, 看跌期权的公允价值下降为 4 000 元, 其中 3 000 元  $[(98-95) \times 1\,000]$  属于内在价值, 1 000 元属于剩余的时间价值。

借: 公允价值变动损益	1 000
贷: 衍生工具——看跌期权	1 000

(3) 20×8 年 1 月 31 日, 确认期权公允价值下降:

股票的公允价值仍然为 95 元, 期权合同的公允价值下降为 3 000 元  $[(98-95) \times 1\,000]$ , 均属于内在价值, 因为不再剩下时间价值。

借: 公允价值变动损益	1 000
贷: 衍生工具——看跌期权	1 000

在同一天, MNO 公司行使了该看跌期权, 合同以现金净额方式进行结算。MNO 公司有义务向 XYZ 公司交付 98 000 元  $(98 \times 1\,000)$ , XYZ 公司有义务向 MNO 公司支付 95 000 元  $(95 \times 1\,000)$ , XYZ 公司实际收到净额为 3 000 元。确认期权合同的结算:

借: 银行存款	3 000
贷: 衍生工具——看跌期权	3 000

#### 情形 2: 以普通股净额结算



除要求以普通股净额结算而不是以现金净额结算外，其他资料如情形 1。因此，与情形 1 相比，只有 20×8 年 1 月 31 日的账务处理不同。

20×8 年 1 月 31 日，XYZ 公司行权且以普通股净额结算。MNO 公司有义务向 XYZ 公司交付与 98 000 元（98×1 000）等值的 XYZ 公司普通股，XYZ 公司有义务向 MNO 公司交付与 95 000 元（95×1 000）等值的 XYZ 公司普通股。两者相抵，MNO 公司有义务向 XYZ 公司交付与 3 000 元等值的 XYZ 公司普通股 31.6 股（3 000/95）

借：股本	31.6
资本公积——股本溢价	2 968.4
贷：衍生工具——看跌期权	3 000

### 情形 3：以现金换普通股方式结算

采用以现金换普通股方式结算，是指 XYZ 公司如行权，MNO 公司将收到固定数量 XYZ 公司普通股，同时向 XYZ 公司支付固定金额的现金。除此结算方式外，其他资料与情形 1 和情形 2 相同。因此，XYZ 公司的固定行权价为 98 元。如果 XYZ 公司行权，将以每股 98 元的价格向 MNO 公司出售本公司普通股 1 000 股。

（1）20×7 年 2 月 1 日，确认支付期权费获得期权：

借：资本公积——股本溢价	5 000
贷：银行存款	5 000

（2）20×7 年 12 月 31 日，不需进行账务处理。因为没有现金收付，且期权合同符合 XYZ 公司权益工具的定义。

（3）20×8 年 1 月 31 日，反映 XYZ 公司行权。该合同以总额进行结算，MNO 公司有义务从 XYZ 公司购入 1 000 股 XYZ 公司普通股，同时支付 98 000 元现金：

借：银行存款	98 000
贷：股本	1 000
资本公积——股本溢价	97 000

## 二、混合工具的分拆

企业发行的某些非衍生金融工具，即混合工具，既含有负债成分，又含有权益成分，如可转换公司债券等。对此，企业应当在初始确认时将负债和权益成分进行分拆，分别进行处理。

在进行分拆时，应当先确定负债成分的公允价值并以此作为其初始确认金额，再按照该金融工具整体的发行价格扣除负债成分初始确认金额后的金额确定权益成分的初始确认金额。负债成分的公允价值是根据合同规定的未来现金流量按照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。

发行该非衍生金融工具发生的交易费用，应当在负债成分和权益成分之间按照各自的相对公允价值进行分摊。

企业（发行方）对可转换工具进行会计处理时，还应注意以下方面：

1. 在可转换工具到期转换时，应终止确认其负债部分并将其确认为权益。原来的权益部分仍旧保留为权益（它可能从权益的一个项目结转至另一个项目）。可转换工具到期转换时不产生损失或收益。

2. 企业通过在到期日前赎回或回购而终止一项仍旧具有转换权的可转换工具时，应在交易日将赎回或回购所支付的价款以及发生的交易费用分配至该工具的权益部分和债务部分。分配价款和交易费用的方法应与该工具发行时采用的分配方法一致。价款分配后，所产生的利得或损失应分别根据权益部分和债务部分所适用的会计原则进行处理，分配至权益部分的

款项计入权益，与债务部分相关的利得或损失计入损益。

3. 企业可能修订可转换工具的条款以促使持有方提前转换。例如，提供更有利的转换比率或在特定日期前转换则支付额外的补偿。在条款修订日，持有方根据修订后的条款进行转换所能获得的补偿的公允价值之差，应在利润表中确认为一项损失。

【例 10—3】甲公司 20×7 年 1 月 1 日按每份面值 1 000 元发行了 2 000 份可转换债券，取得总收入 2 000 000 元。该债券期限为 3 年，票面年利息为 6%，利息按年支付；每份债券均可在债券发行 1 年后的任何时间转换为 250 股普通股。甲公司发行该债券时，二级市场上与之类似但没有转股权的债券的市场利率为 9%。假定不考虑其他相关因素，甲公司将发行的债券划分为以摊余成本计量的金融负债。

(1) 先对负债部分进行计量，债券发行收入与负债部分的公允价值之间的差额则分配到所有者权益部分。负债部分的现值按 9% 的折现率计算如表 10—1 所示：

表 10—1

单位：元

本金的现值：	
第 3 年年末应付本金 2 000 000 元（复利现值系数为 0.7721835）	1 544 367
利息的现值：	
3 年期内每年应付利息 120 000 元（年金现值系数为 2.5312917）	303 755
负债部分总额	1 848 122
所有者权益部分	151 878
债券发行总收入	2 000 000

(2) 甲公司的账务处理如下：

20×7 年 1 月 1 日，发行可转换债券：

借：银行存款 2 000 000  
 应付债券——利息调整 151 878  
 贷：应付债券——面值 2 000 000  
 资本公积——其他资本公积（股份转换权） 151 878

20×7 年 12 月 31 日，计提和实际支付利息：

计提债券利息时：

借：财务费用 166 331  
 贷：应付利息 120 000  
 应付债券——利息调整 46 331

实际支付利息时：

借：应付利息 120 000  
 贷：银行存款 120 000

20×8 年 12 月 31 日，债券转换前，计提和实际支付利息：

计提债券利息时：

借：财务费用 170 501  
 贷：应付利息 120 000  
 应付债券——利息调整 50 501

实际支付利息时：

借：应付利息 120 000  
 贷：银行存款 120 000

至此，转换前应付债券的摊余成本为 1 944 954（1 848 122+46 331+50 501）元。

假定至 20×8 年 12 月 31 日，甲公司股票上涨幅度较大，可转换债券持有方均于当日将

持有的可转换债券转为甲公司股份。由于甲公司对应付债券采用摊余成本后续计量，因此，于转换日，转换前应付债券的摊余成本应为 1 944 954 元，而权益部分的账面价值仍为 151 878 元。同样是在转换日，甲公司发行股票数量为 500 000 股。对此，甲公司的账务处理如下：

借：应付债券——面值	2 000 000
贷：资本公积——股本溢价	1 444 954
股本	500 000
应付债券——利息调整	55 046
借：资本公积——其他资本公积（股份转换权）	151 878
贷：资本公积——股本溢价	151 878

### 三、所有者权益的分类

所有者权益根据其核算的内容和要求，可分为实收资本（或股本）、资本公积、盈余公积和未分配利润等部分。其中，盈余公积和未分配利润统称为留存收益。

## 第二节 实收资本

按照我国有关法律规定，投资者设立企业首先必须投入资本。实收资本是投资者投入资本形成法定资本的价值，所有者向企业投入的资本，在一般情况下无需偿还，可以长期周转使用。实收资本的构成比例，即投资者的出资比例或股东的股份比例，通常是确定所有者在企业所有者权益中所占的份额和参与企业财务经营决策的基础，也是企业进行利润分配或股利分配的依据，同时还是企业清算时确定所有者对净资产的要求权的依据。

### 一、实收资本确认和计量的基本要求

企业应当设置“实收资本”科目，核算企业接受投资者投入的实收资本，股份有限公司应将该科目改为“股本”。投资者可以用现金投资，也可以用现金以外的其他有形资产投资，符合国家规定比例的，还可以用无形资产投资。企业收到投资时，一般应作如下会计处理：收到投资人投入的现金，应在实际收到或者存入企业开户银行时，按实际收到的金额，借记“银行存款”科目，以实物资产投资的，应在办理实物产权转移手续时，借记有关资产科目，以无形资产投资的，应按照合同、协议或公司章程规定移交有关凭证时，借记“无形资产”科目，按投入资本在注册资本或股本中所占份额，贷记“实收资本”或“股本”科目，按其差额，贷记“资本公积——资本溢价”或“资本公积——股本溢价”等科目。

**【例 10—4】**甲、乙、丙共同出资设立有限责任公司 A，公司注册资本为 10 000 000 元，甲、乙、丙持股比例分别为 50%、30%和 20%。20×7 年 1 月 5 日，A 公司如期收到各投资者一次性缴足的款项。

根据上述资料，A 公司应作以下账务处理：

借：银行存款	10 000 000
贷：实收资本——甲	5 000 000
——乙	3 000 000
——丙	2 000 000

**【例 10—5】**B 股份有限公司发行普通股 20 000 000 股，每股面值为 1 元，发行价格为

6 元。股款 120 000 000 元已经全部收到，发行过程中发生相关税费 60 000 元。

根据上述资料，B 股份有限公司应作以下账务处理：

计入股本的金额=20 000 000×1=20 000 000（元）

计入资本公积的金额=（6-1）×20 000 000-60 000=99 940 000（元）

借：银行存款	119 940 000
贷：股本	20 000 000
资本公积——股本溢价	99 940 000

按照《中华人民共和国公司法》的规定，有限责任公司的股东可以用货币出资，也可以用实物、知识产权、土地使用权等可以用货币估价并可以依法转让的非货币财产作价出资；但是，法律、行政法规规定不得作为出资的财产除外。对作为出资的非货币财产应当评估作价，核实财产，不得高估或者低估作价。法律、行政法规对评估作价有规定的，从其规定。

**全体股东的货币出资金额不得低于有限责任公司注册资本的 30%。**

初建有限责任公司时，各投资者按照合同、协议或公司章程投入企业的资本，应全部记入“实收资本”科目，注册资本为在公司登记机关登记的全体股东认缴的出资额。在企业增资时，如有新投资者介入，新介入的投资者缴纳的出资额大于其按约定比例计算的其在注册资本中所占的份额部分，不记入“实收资本”科目，而作为资本公积，记入“资本公积”科目。

股份有限公司是指全部资本由等额股份构成并通过发行股票筹集资本、股东以其认购的股份为限对公司承担责任、公司以其全部财产对公司债务承担责任的企业法人。股份有限公司设立有两种方式，即发起式和募集式。发起式设立的特点是公司的股份全部由发起人认购，不向发起人之外的任何人募集股份；募集式设立的特点是公司股份除发起人认购外，还可以采用向其他法人或自然人发行股票的方式进行募集。公司设立方式不同，筹集资本的风险也不同。发起式设立公司，其所需资本由发起人一次认足，一般不会发生设立公司失败的情况，因此，其筹资风险小。社会募集股份，其筹资对象广泛，在资本市场不景气或股票的发行价格不恰当的情况下，有发行失败（即股票未被全部认购）的可能，因此，其筹资风险大。按照有关规定，发行失败损失由发起人负担，包括承担筹建费用、公司筹建过程中的债务和对认股人已缴纳的股款支付银行同期存款利息等责任。

股份有限公司与其他企业相比较，最显著的特点就是将企业的全部资本划分为等额股份，并通过发行股票的方式来筹集资本。股东以其所认购股份对公司承担有限责任。股份是很重要的指标。股票的面值与股份总数的乘积为股本，股本应等于企业的注册资本，所以，股本也是很重要的指标。为了直观地反映这一指标，在会计处理上，股份有限公司应设置“股本”科目。

“股本”科目核算股东投入股份有限公司的股本，企业应将核定的股本总额、股份总数、每股面值在股本账户中作备查记录。**为提供企业股份的构成情况，企业可在“股本”科目下按股东单位或姓名设置明细账。**企业的股本应在核定的股本总额范围内，发行股票取得。但值得注意的是，企业发行股票取得的收入与股本总额往往不一致，公司发行股票取得的收入大于股本总额的，称为溢价发行；小于股本总额的，称为折价发行；等于股本总额的，为面值发行。**我国不允许企业折价发行股票。**在采用溢价发行股票的情况下，企业应将相当于股票面值的部分记入“股本”科目，其余部分在扣除发行手续费、佣金等发行费用后记入“资本公积——股本溢价”科目。

## 二、实收资本增减变动的会计处理

《中华人民共和国公司登记管理条例》规定，公司增加注册资本的，有限责任公司股东认缴新增资本的出资和股份有限公司的股东认购新股，应当分别依照《公司法》设立有限责任公司缴纳出资和设立股份有限公司缴纳股款的有关规定执行。公司法定公积金转增为注册资本的，验资证明应当载明留存的该项公积金不少于转增前公司注册资本的 25%。公司减少注册资本的，应当自公告之日起 45 日后申请变更登记，并应当提交公司在报纸上登载公司减少注册资本公告的有关证明和公司债务清偿或者债务担保情况的说明。公司减资后的注册资本不得低于法定的最低限额。公司变更实收资本的，应当提交依法设立的验资机构出具的验资证明，并应当按照公司章程载明的出资时间、出资方式缴纳出资。公司应当自足额缴纳出资或者股款之日起 30 日内申请变更登记。

#### （一）实收资本增加的会计处理

##### 1. 企业增加资本的一般途径

企业增加资本的途径一般有三条：一是将资本公积转为实收资本或者股本。会计上应借记“资本公积——资本溢价”或“资本公积——股本溢价”科目，贷记“实收资本”或“股本”科目。二是将盈余公积转为实收资本。会计上应借记“盈余公积”科目，贷记“实收资本”或“股本”科目。这里要注意的是，资本公积和盈余公积均属所有者权益，转为实收资本或者股本时，企业如为独资企业的，核算比较简单，直接结转即可；如为股份有限公司或有限责任公司的，应按原投资者所持股份同比例增加各股东的股权。三是所有者（包括原企业所有者和新投资者）投入。企业接受投资者投入的资本，借记“银行存款”、“固定资产”、“无形资产”、“长期股权投资”等科目，贷记“实收资本”或“股本”等科目。

**【例 10—6】** A 有限责任公司由甲、乙二人共同投资设立，原注册资本为 20 000 000 元。甲、乙出资分别为 15 000 000 元和 5 000 000 元，为了扩大经营规模，经批准，A 公司按照原出资比例将资本公积 5 000 000 元转增资本。

根据上述资料，A 公司应作以下账务处理：

借：资本公积	5 000 000
贷：实收资本——甲	3 750 000
——乙	1 250 000

##### 2. 股份有限公司发放股票股利

股份有限公司采用发放股票股利实现增资的，在发放股票股利时，按照股东原来持有的股数分配，如股东所持股份按比例分配的股利不足一股时，应采用恰当的方法处理。例如，股东会决议按股票面额的 10% 发放股票股利时（假定新股发行价格及面额与原股相同），对于所持股票不足 10 股的股东，将会发生不能领取一股的情况。在这种情况下，有两种方法可供选择，一是将不足一股的股票股利改为现金股利，用现金支付；二是由股东相互转让，凑为整股。股东大会批准的利润分配方案中分配的股票股利，应在办理增资手续后，借记“利润分配”科目，贷记“股本”科目。

##### 3. 可转换公司债券持有人行使转换权利

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，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、利息调整）”科目，按其权益成分的金额，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。

##### 4. 企业将重组债务转为资本

企业将重组债务转为资本的，应按重组债务的账面余额，借记“应付账款”等科目，按债权人因放弃债权而享有本企业股份的面值总额，贷记“实收资本”或“股本”科目，按股份的公允价值总额与相应的实收资本或股本之间的差额，贷记或借记“资



本公积——资本溢价”或“资本公积——股本溢价”科目，按其差额，贷记“营业外收入——债务重组利得”科目。

#### 5. 以权益结算的股份支付的行权

以权益结算的股份支付换取职工或其他方提供服务的，应在行权日，根据实际行权情况确定的金额，借记“资本公积——其他资本公积”科目，按应计入实收资本或股本的金额，贷记“实收资本”或“股本”科目。

#### （二）实收资本减少的会计处理

企业实收资本减少的原因大体有两种，一是资本过剩；二是企业发生重大亏损而需要减少实收资本。企业因资本过剩而减资，一般要发还股款。有限责任公司和一般企业发还投资的会计处理比较简单，按法定程序报经批准减少注册资本的，借记“实收资本”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

股份有限公司由于采用的是发行股票的方式筹集股本，发还股款时，则要回购发行的股票，发行股票的价格与股票面值可能不同，回购股票的价格也可能与发行价格不同，会计处理较为复杂。股份有限公司因减少注册资本而回购本公司股份的，应按实际支付的金额，借记“库存股”科目，贷记“银行存款”等科目。注销库存股时，应按股票面值和注销股数计算的股票面值总额，借记“股本”科目，按注销库存股的账面余额，贷记“库存股”科目，按其差额，冲减股票发行时原记入资本公积的溢价部分，借记“资本公积——股本溢价”科目，回购价格超过上述冲减“股本”及“资本公积——股本溢价”科目的部分，应依次借记“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”等科目；如回购价格低于回购股份所对应的股本，所注销库存股的账面余额与所冲减股本的差额作为增加股本溢价处理，按回购股份所对应的股本面值，借记“股本”科目，按注销库存股的账面余额，贷记“库存股”科目，按其差额，贷记“资本公积——股本溢价”科目。

**【例 10—7】**B 股份有限公司截至 20×6 年 12 月 31 日共发行股票 30000000 股，股票面值为 1 元，资本公积（股本溢价）6 000 000 元，盈余公积 4 000 000 元。经股东大会批准，B 公司以现金回购本公司股票 3 000 000 股并注销。假定 B 公司按照每股 4 元回购股票，不考虑其他因素，B 公司的会计处理如下：

库存股的成本=3 000 000×4=12 000 000（元）

借：库存股	12 000 000
贷：银行存款	12 000 000
借：股本	3 000 000
资本公积——股本溢价	6 000 000
盈余公积	3 000 000
贷：库存股	12 000 000

**【例 10—8】**沿用**【例 10—7】**，假定 B 公司以每股 0.9 元回购股票，其他条件不变。B 公司的会计处理如下：

库存股的成本=3 000 000×0.9=2 700 000（元）

借：库存股	2 700 000
贷：银行存款	2 700 000
借：股本	3 000 000
贷：库存股	2 700 000
资本公积——股本溢价	300 000

由于 B 公司以低于面值的价格回购股票，股本与库存股成本的差额 300 000 元应作增加资本公积处理。



## 第三节 资本公积

### 一、资本公积概述

资本公积是企业收到投资者的超出其在企业注册资本（或股本）中所占份额的投资，以及直接计入所有者权益的利得和损失等。资本公积包括资本溢价（或股本溢价）和直接计入所有者权益的利得和损失等。

资本溢价（或股本溢价）是企业收到投资者的超出其在企业注册资本（或股本）中所占份额的投资。形成资本溢价（或股本溢价）的原因有溢价发行股票、投资者超额缴入资本等。

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。

资本公积一般应当设置“资本（或股本）溢价”、“其他资本公积”明细科目核算。

### 二、资本公积的确认和计量

#### （一）资本溢价或股本溢价的会计处理

##### 1. 资本溢价

投资者经营的企业（不含股份有限公司），投资者依其出资份额对企业经营决策享有表决权，依其所认缴的出资额对企业承担有限责任。明确记录投资者认缴的出资额，真实地反映各投资者对企业享有的权利与承担的义务，是会计处理应注意的问题。为此，会计上应设置“实收资本”科目，核算企业投资者按照公司章程所规定的出资比例实际缴付的出资额。在企业创立时，出资者认缴的出资额全部记入“实收资本”科目。

在企业重组并有新的投资者加入时，为了维护原有投资者的权益，新加入的投资者的出资额，并不一定全部作为实收资本处理。这是因为，在企业正常经营过程中投入的资金虽然与企业创立时投入的资金在数量上一致，但其获利能力却不一致。企业创立时，要经过筹建、试生产经营、为产品寻找市场、开辟市场等等过程，从投入资金到取得投资回报，中间需要许多时间，并且这种投资具有风险性，在这个过程中资本利润率很低。而企业进行正常生产经营后，在正常情况下，资本利润率要高于企业初创阶段。而这高于初创阶段的资本利润率是初创时必要的垫支资本带来的，企业创办者为此付出了代价。因此，相同数量的投资，由于出资时间不同，其对企业的影响程度不同，由此而带给投资者的权力也不同，往往早期出资带给投资者的权利要大于后期出资带给投资者的权利。所以，新加入的投资者要付出大于原有投资者的出资额，才能取得与投资者相同的投资比例。另外，不仅原投资者原有投资从质量上发生了变化，就是从数量上也可能发生变化，这是因为企业经营过程中实现利润的一部分留在企业，形成留存收益，而留存收益也属于投资者权益，但其未转入实收资本。新加入的投资者如与原投资者共享这部分留存收益，也要求其付出大于原有投资者的出资额，才能取得与原有投资者相同的投资比例。投资者投入的资本中按其投资比例计算的出资额部分，应记入“实收资本”科目，大于部分应记入“资本公积”科目。

例如，某有限责任公司由甲、乙、丙三位股东各自出资 100 万元设立。设立时的实收资本为 300 万元。经过三年的经营，该企业留存收益为 150 万元。这时又有丁投资者有意参加该企业，并表示愿意出资 180 万元，而仅占该企业股份的 25%。在会计处理时，将丁股东投入资金中的 100 万元记入“实收资本”科目，其余 80 万元记入“资本公积”科目。

##### 2. 股本溢价

股份有限公司是以发行股票的方式筹集股本的，股票是企业签发的证明股东按其所持股份享有权利和承担义务的书面证明。由于股东按其所持企业股份享有权利和承担义务，为了反映和便于计算各股东所持股份占企业全部股本的比例，企业的股本总额应按股票的面值与股份总数的乘积计算。国家规定，实收股本总额应与注册资本相等。因此，为提供企业股本总额及其构成及注册资本等信息，在采用与股票面值相同的价格发行股票的情况下，企业发行股票取得的收入，应全部记入“股本”科目；在采用溢价发行股票的情况下，企业发行股票取得的收入，相当于股票面值的部分记入“股本”科目，超出股票面值的溢价收入记入“资本公积”科目。委托证券商代理发行股票而支付的手续费、佣金等，应从溢价发行收入中扣除，企业应按扣除手续费、佣金后的数额记入“资本公积”科目。

【例 10—9】A 公司委托 B 证券公司代理发行普通股 2 000 000 股，每股面值 1 元，按每股 1.2 元的价格发行。公司与受托单位约定，按发行收入的 3%收取手续费，从发行收入中扣除。假如收到的股款已存入银行。

根据上述资料，A 公司应作以下会计处理：

公司收到受托发行单位交来的现金=2 000 000×1.2×（1-3%）  
=2 328 000（元）

应记入“资本公积”科目的金额=溢价收入-发行手续费  
=2 000 000×（1.2-1）-2 000 000×1.2×3%=328 000（元）

借：银行存款	2 328 000
贷：股本	2 000 000
资本公积——股本溢价	328 000

## （二）其他资本公积的会计处理

其他资本公积，是指除资本溢价（或股本溢价）项目以外所形成的资本公积，其中主要包括直接计入所有者权益的利得和损失。

直接计入所有者权益的利得和损失主要由以下交易或事项引起：

### 1. 采用权益法核算的长期股权投资

长期股权投资采用权益法核算的，在持股比例不变的情况下，被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动，企业按持股比例计算应享有的份额，如果是利得，应当增加长期股权投资的账面价值，同时增加资本公积（其他资本公积）；如果是损失应当作相反的会计分录。当处置采用权益法核算的长期股权投资时，应当将原记入资本公积的相关金额转入投资收益。

### 2. 以权益结算的股份支付

以权益结算的股份支付换取职工或其他方提供服务的，应按照确定的金额，记入“管理费用”等科目，同时增加资本公积（其他资本公积）。在行权日，应按实际行权的权益工具数量计算确定的金额，借记“资本公积——其他资本公积”科目，按记入实收资本或股本的金额，贷记“实收资本”或“股本”科目，并将其差额记入“资本公积——资本溢价”或“资本公积——股本溢价”。

### 3. 存货或自用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。

企业将自用的建筑物等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，原已计提减值准备的，借记“固定资产减值准备”科目，按已计提的累计折旧等，借记“累计折旧”等科目，按其账面余额，贷记“固定资产”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“资本公积——其他资本公积”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的其他业务收入，借记“资本公积——其他资本公积”科目，贷记“其他业务收入”科目。

#### 4. 可供出售金融资产公允价值的变动

可供出售金融资产公允价值变动形成的利得，除减值损失和外币货币性金融资产形成的汇兑差额外，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，公允价值变动形成的损失，做相反的会计分录。

#### 5. 可供出售外币非货币性项目的汇兑差额

对于以公允价值计量的可供出售非货币性项目，如果期末的公允价值以外币反映，则应当先将该外币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，其差额计入资本公积。具体地说，对于发生的汇兑损失，借记“资本公积——其他资本公积”科目，贷记“可供出售金融资产”科目，对于发生的汇兑收益，借记“可供出售金融资产”科目，贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

#### 6. 金融资产的重分类

将可供出售金融资产重分类为采用成本或摊余成本计量的金融资产，重分类日该金融资产的公允价值或账面价值作为成本或摊余成本，该金融资产没有固定到期日的，与该金融资产相关、原直接计入所有者权益的利得或损失，应当仍然计入“资本公积——其他资本公积”科目，在该金融资产被处置时转出，计入当期损益。

将持有至到期投资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“资本公积——其他资本公积”科目，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。

按照金融工具确认和计量的规定应当以公允价值计量，但以前公允价值不能可靠计量的可供出售金融资产，企业应当在其公允价值能够可靠计量时改按公允价值计量，将相关账面价值与公允价值之间的差额计入“资本公积——其他资本公积”科目，在其发生减值或终止确认时将上述差额转出，计入当期损益。

#### （三）资本公积转增资本的会计处理

按照《公司法》的规定，法定公积金（资本公积和盈余公积）转为资本时，所留存的该项公积金不得少于转增前公司注册资本的25%。经股东大会或类似机构决议，用资本公积转增资本时，应冲减资本公积，同时按照转增前的实收资本（或股本）的结构或比例，将转增的金额记入“实收资本”（或“股本”）科目下各所有者的明细分类账。

## 第四节 留存收益

### 一、盈余公积

#### （一）盈余公积的有关规定

根据《公司法》等有关法规的规定，企业当年实现的净利润，一般应当按照如下顺序进行分配：

### 1. 提取法定公积金

公司制企业的法定公积金按照税后利润的 10% 的比例提取（非公司制企业也可按照超过 10% 的比例提取），在计算提取法定盈余公积的基数时。不应包括企业年初未分配利润。公司法定公积金累计额为公司注册资本的 50% 以上时，可以不再提取法定公积金。

公司的法定公积金不足以弥补以前年度亏损的，在提取法定公积金之前，应当先用当年利润弥补亏损。

### 2. 提取任意公积金

公司从税后利润中提取法定公积金后，经股东会或者股东大会决议，还可以从税后利润中提取任意公积金。非公司制企业经类似权力机构批准也可提取任意盈余公积。

### 3. 向投资者分配利润或股利

公司弥补亏损和提取公积金后所余税后利润，有限责任公司股东按照实缴的出资比例分取红利，但是，全体股东约定不按照出资比例分取红利的除外；股份有限公司按照股东持有的股份比例分配，但股份有限公司章程规定不按持股比例分配的除外。

股东会、股东大会或者董事会违反规定，在公司弥补亏损和提取法定公积金之前向股东分配利润的，股东必须将违反规定分配的利润退还公司。公司持有的本公司股份不得分配利润。

盈余公积是指企业按照规定从净利润中提取的各种积累资金。公司制企业的盈余公积分为法定盈余公积和任意盈余公积。两者的区别就在于其各自计提的依据不同。前者以国家的法律或行政规章为依据提取；后者则由企业自行决定提取。

企业提取盈余公积主要可以用于以下几个方面：

#### 1. 弥补亏损

企业发生亏损时，应由企业自行弥补。弥补亏损的渠道主要有三条：一是用以后年度税前利润弥补。按照现行制度规定，企业发生亏损时，可以用以后五年内实现的税前利润弥补，即税前利润弥补亏损的期间为五年。二是用以后年度税后利润弥补。企业发生的亏损经过五年期间未弥补足额的，尚未弥补的亏损应用所得税后的利润弥补。三是以盈余公积弥补亏损。企业以提取的盈余公积弥补亏损时，应当由公司董事会提议，并经股东大会批准。

#### 2. 转增资本

企业将盈余公积转增资本时，必须经股东大会决议批准。在实际将盈余公积转增资本时，要按股东原有持股比例结转。

企业提取的盈余公积，无论是用于弥补亏损，还是用于转增资本，只不过是企业在所有者权益内部作结构上的调整，比如企业以盈余公积弥补亏损时，实际是减少盈余公积留存的数额，以此抵补未弥补亏损的数额，并不引起企业所有者权益总额的变动；企业以盈余公积转增资本时，也只是减少盈余公积结存的数额，但同时增加企业实收资本或股本的数额，也并不引起所有者权益总额的变动。

#### 3. 扩大企业生产经营

盈余公积的用途，并不是指其实际占用形态，提取盈余公积也并不是单独将这部分资金从企业资金周转过程中抽出。企业盈余公积的结存数，实际只表现为企业所有者权益的组成部分，表明企业生产经营资金的一个来源而已。其形成的资金可能表现为一定的货币资金，也可能表现为一定的实物资产，如存货和固定资产等，随同企业的其他来源所形成的资金进行循环周转，用于企业的生产经营。

## （二）盈余公积的确认和计量

为了反映盈余公积的形成及使用情况，企业应设置“盈余公积”科目。企业应当分别“法定盈余公积”、“任意盈余公积”进行明细核算。外商投资企业还应分别“储备基金”、“企业发展基金”进行明细核算。

企业提取盈余公积时，借记“利润分配——提取法定盈余公积”、“利润分配——提取任意盈余公积”科目，贷记“盈余公积——法定盈余公积”、“盈余公积——任意盈余公积”科目。

外商投资企业按规定提取的储备基金、企业发展基金、职工奖励及福利基金，借记“利润分配——提取储备基金”、“利润分配——提取企业发展基金”、“利润分配——提取职工奖励及福利基金”科目，贷记“盈余公积——储备基金”、“盈余公积——企业发展基金”、“应付职工薪酬”科目。

企业用盈余公积弥补亏损或转增资本时，借记“盈余公积”，贷记“利润分配——盈余公积补亏”、“实收资本”或“股本”科目。经股东大会决议，用盈余公积派送新股，按派送新股计算的金额，借记“盈余公积”科目，按股票面值和派送新股总数计算的股票面值总额，贷记“股本”科目。

## 二、未分配利润

未分配利润是企业留待以后年度进行分配的结存利润，也是企业所有者权益的组成部分。相对于所有者权益的其他部分来讲，企业对于未分配利润的使用分配有较大的自主权。从数量上来讲，未分配利润是期初未分配利润，加上本期实现的净利润，减去提取的各种盈余公积和分出利润后的余额。

在会计处理上，未分配利润是通过“利润分配”科目进行核算的，“利润分配”科目应当分别“提取法定盈余公积”、“提取任意盈余公积”、“应付现金股利或利润”、“转作股本的股利”、“盈余公积补亏”和“未分配利润”等进行核算。

### （一）分配股利或利润的会计处理

经股东大会或类似机构决议，分配给股东或投资者的现金股利或利润，借记“利润分配——应付现金股利或利润”科目，贷记“应付股利”科目。经股东大会或类似机构决议，分配给股东的股票股利，应在办理增资手续后，借记“利润分配——转作股本的股利”科目，贷记“股本”科目。

### （二）期末结转的会计处理

企业期末结转利润时，应将各损益类科目的余额转入“本年利润”科目，结平各损益类科目。结转后“本年利润”的贷方余额为当年实现的净利润，借方余额为当期发生的净亏损。年度终了，应将本年收入和支出相抵后结出的本年实现的净利润或净亏损，转入“利润分配——未分配利润”科目。同时，将“利润分配”科目所属的其他明细科目的余额，转入“未分配利润”明细科目。结转后，“未分配利润”明细科目的贷方余额，就是未分配利润的金额；如出现借方余额，则表示未弥补亏损的金额。“利润分配”科目所属的其他明细科目应无余额。

### （三）弥补亏损的会计处理

企业在生产经营过程中既有可能发生盈利，也有可能出现亏损。企业在当年发生亏损的情况下，与实现利润的情况相同，应当将本年发生的亏损自“本年利润”科目，转入“利润分配——未分配利润”科目，借记“利润分配——未分配利润”科目，贷记“本年利润”科目，结转后“利润分配”科目的借方余额，即为未弥补亏损的数额。然后通过“利润分配”科目核算有关亏损的弥补情况。

由于未弥补亏损形成的时间长短不同等原因，以前年度未弥补亏损有的可以以当年实现的税前利润弥补，有的则须用税后利润弥补。以当年实现的利润弥补以前年度结转的未弥补亏损，不需要进行专门的账务处理。企业应将当年实现的利润自“本年利润”科目，转入“利



利润分配——未分配利润”科目的贷方，其贷方发生额与“利润分配——未分配利润”的借方余额自然抵补。无论是以税前利润还是以税后利润弥补亏损，其会计处理方法均相同。但是，两者在计算交纳所得税时的处理是不同的。在以税前利润弥补亏损的情况下，其弥补的数额可以抵减当期企业应纳税所得额，而以税后利润弥补的数额，则不能作为纳税所得扣除处理。

**【例 10—10】** A 股份有限公司的股本为 100 000 000 元，每股面值 1 元。20×8 年年初未分配利润为贷方 80 000 000 元，20×8 年实现净利润 50 000 000 元。

假定公司按照 20×8 年实现净利润的 10%提取法定盈余公积，5%提取任意盈余公积，同时向股东按每股 0.2 元派发现金股利，按每 10 股送 3 股的比例派发股票股利。20×9 年 3 月 15 日，公司以银行存款支付了全部现金股利，新增股本也已经办理完股权登记和相关增资手续。A 公司的会计处理如下：

(1) 20×8 年度终了时，企业结转本年实现的净利润：

借：本年利润	50 000 000
贷：利润分配——未分配利润	50 000 000

(2) 提取法定盈余公积和任意盈余公积：

借：利润分配——提取法定盈余公积	5 000 000
——提取任意盈余公积	2 500 000
贷：盈余公积——法定盈余公积	5 000 000
——任意盈余公积	2 500 000

(3) 结转“利润分配”的明细科目：

借：利润分配——未分配利润	7 500 000
贷：利润分配——提取法定盈余公积	5 000 000
——提取任意盈余公积	2 500 000

A 公司 20×8 年底“利润分配——未分配利润”科目的余额为：

$80\,000\,000 + 50\,000\,000 - 7\,500\,000 = 122\,500\,000$ （元）

即贷方余额 122 500 000 元，反映企业的累计未分配利润为 122 500 000 元。

(4) 批准发放现金股利：

$100\,000\,000 \times 0.2 = 20\,000\,000$ （元）

借：利润分配——应付现金股利	20 000 000
贷：应付股利	20 000 000

20×9 年 3 月 15 日，实际发放现金股利：

借：应付股利	20 000 000
贷：银行存款	20 000 000

(5) 20×9 年 3 月 15 日，发放股票股利：

$100\,000\,000 \times 1 \times 30\% = 30\,000\,000$ （元）

借：利润分配——转作股本的股利	30 000 000
贷：股本	30 000 000

## 第十一章 收入、费用和利润



# 第一节 收入

## 一、收入的定义及其分类

收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。其中，日常活动是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的其他活动。

收入可以有不同的分类。按照企业从事日常活动的性质，可将收入分为销售商品收入、提供劳务收入、让渡资产使用权收入、建造合同收入等。其中，销售商品收入是指企业通过销售商品实现的收入，如工业企业制造并销售产品、商业企业销售商品等实现的收入。提供劳务收入是指企业通过提供劳务实现的收入，如咨询公司提供咨询服务、软件开发企业为客户开发软件、安装公司提供安装服务等实现的收入。让渡资产使用权收入是指企业通过让渡资产使用权实现的收入，如商业银行对外贷款、租赁公司出租资产等实现的收入。建造合同收入是指企业承担建造合同所形成的收入。按照企业从事日常活动在企业的重要性，可将收入分为主营业务收入、其他业务收入等。其中，主营业务收入是指企业为完成其经营目标从事的经常性活动实现的收入。如工业企业制造并销售产品、商业企业销售商品、保险公司签发保单、咨询公司提供咨询服务、软件开发企业为客户开发软件、安装公司提供安装服务、商业银行对外贷款、租赁公司出租资产等实现的收入。这些活动形成的经济利益的总流入构成收入，属于企业的主营业务收入，根据其性质的不同，分别通过“主营业务收入”、“利息收入”、“保费收入”等科目进行核算。其他业务收入是指与企业为完成其经营目标所从事的经常性活动相关的活动实现的收入。例如，工业企业对外出售不需用的原材料、对外转让无形资产使用权等。这些活动形成的经济利益的总流入也构成收入，属于企业的其他业务收入，根据其性质的不同，分别通过“其他业务收入”科目核算。

本章主要涉及销售商品、提供劳务、让渡资产使用权、建造合同等的收入确认和计量，不涉及长期股权投资、租赁、原保险合同、再保险合同等形成的收入确认和计量。

## 二、销售商品收入

### （一）销售商品收入的确认和计量

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。具体分述如下：

#### 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

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，并结合所有权凭证的转移进行判断。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，商品所有权上的所有风险和报酬随之转移，如大多数零售商品。

(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，企业只保留商品所有权上的次要风险和报酬，如交款提货方式销售商品。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 11—1】** 甲公司销售一批商品给乙公司。乙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乙公司。

根据本例的资料，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。

(3) 某些情况下，转移商品所有权凭证或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 11—2】** 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。

根据本例的资料，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。

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给受托方，委托方在发出商品时通常不应确认销售商品收入，而应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。

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。如需要安装或检验的销售等；

**【例 11—3】** 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。

根据本例的资料，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。

需要说明的是，在需要安装或检验的销售中，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，企业可以在发出商品时确认收入。

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 11—4】** 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。

根据本例的资料，甲公司虽然已将产品售出，并已收到货款。但是由于是新产品，甲公司无法估计退货的可能性，这表明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。

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

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，商品所有权上的主要风险和报酬已经转移给购货方，通常应在发出商品时确认收入。

**【例 11—5】** 甲公司属于房地产开发商。甲公司将住宅小区销售给客户后，接受客户委托代售住宅小区商品房并管理住宅小区物业。

根据本例的资料，甲公司接受客户委托代售住宅小区商品房并管理住宅小区物业是与住宅小区销售无关的另一项提供劳务的交易。甲公司虽然仍对住宅小区进行管理，但这种管理与住宅小区的所有权无关，因为住宅小区的所有权属于客户。

**【例 11—6】** 乙公司属于软件开发公司。乙公司销售某成套软件给客户后，接受客户委托对该成套软件进行日常管理。

根据本例的资料，乙公司接受客户委托对成套软件进行日常管理，是与成套软件销售无关的另一项提供劳务的交易。乙公司虽然仍对该成套软件进行管理，但这种管理与成套软件所有权无关，因为成套软件的所有权属于客户。

### 3. 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的估计。如果收入的金额不能够合理的估计，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，还应当在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，则无法确定销售商品价格，也就不能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、销售商品价格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，企业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。

### 4. 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分析。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，通常表明满足本确认条件（相关的经济利益很可能流入企业）。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。

### 5. 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、商品运输费用等。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 11—7】** 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 110% 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，仍可以认为满足本确认条件。

## （二）销售商品收入的会计处理

### 1. 通常情况下销售商品收入的处理

确认销售商品收入时，企业应按已收或应收的合同或协议价款，加上应收取的增值税额，借记“银行存款”、“应收账款”、“应收票据”等科目，按确定的收入金额，贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”等科目，按应收取的增值税额，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目；同时或在资产负债表日，按应交纳的消费税、资源税、城市维护建设税、教育费附加等税费金额，借记“营业税金及附加”科目，贷记“应交税费——应交消费税（应交资源税、应交城市维护建设税等）”科目。

如果售出商品不符合收入确认条件，则不应确认收入，已经发出的商品，应当通过“发出商品”科目进行核算。

### 2. 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，企业通常应在发出商品且办妥托收手续时确认收入。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相关的风险和报酬没有转移的，企业不应确认收入。

**【例 11—8】** 甲公司在 20×8 年 3 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。假定甲公司销售该批商品的增值税纳税义务已经发生。

根据本例的资料，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）20×8 年 3 月 12 日发出商品时：

借：发出商品 120 000

贷：库存商品 120 000

同时，将增值税专用发票上注明的增值税税额转入应收账款：

借：应收账款 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，则不做这笔分录，待纳税义务发生时再作应交增

值税的分录)

(2) 20×8年6月10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时:

借: 应收账款	200 000
贷: 主营业务收入	200 000
借: 主营业务成本	120 000
贷: 发出商品	120 000

(3) 20×8年6月20日收到款项时:

借: 银行存款	234 000
贷: 应收账款	234 000

### 3. 销售商品涉及现金折扣、商业折扣、销售折让的处理

企业销售商品有时也会遇到现金折扣、商业折扣、销售折让等问题,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财务费用。

(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,应当按照有关资产负债表日后事项的相关规定进行处理。

**【例 11—9】**甲公司在 20×7 年 7 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款为 20 000 元,增值税税额为 3 400 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) 7 月 1 日销售实现时,按销售总价确认收入:

借: 应收账款	23 400
贷: 主营业务收入	20 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	3 400

(2) 如果乙公司在 7 月 9 日付清货款,则按销售总价 20 000 元的 2% 享受现金折扣 400 (20 000×2%) 元,实际付款 23 000 (23 400-400) 元。

借: 银行存款	23 000
财务费用	400
贷: 应收账款	23 400

(3) 如果乙公司在 7 月 18 日付清货款,则按销售总价 20 000 元的 1% 享受现金折扣 200 (20 000×1%) 元,实际付款 23 200 (23 400-200) 元:

借: 银行存款	23 200
财务费用	200
贷: 应收账款	23 400

(4) 如果乙公司在 7 月底才付清货款,则按全额付款:

借: 银行存款	23 400
贷: 应收账款	23 400

**【例 11—10】**甲公司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款为 800 000 元,增值税额为 136 000 元。乙公司在验收过程中发现商品质量不合格,要求



在价格上给予 5% 的折让。假定甲公司已确认销售收入，款项尚未收到，发生的销售折让允许扣减当期增值税额。甲公司的账务处理如下：

(1) 销售实现时：

借：应收账款	936 000
贷：主营业务收入	800 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	136 000

(2) 发生销售折让时：

借：主营业务收入	40 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	6 800
贷：应收账款	46 800

(3) 实际收到款项时：

借：银行存款	889 200
贷：应收账款	889 200

#### 4. 销售退回的处理

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，企业应分别不同情况进行会计处理：

(1) 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。

(2) 对于已确认收入的售出商品发生退回的，企业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。

(3) 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，应当按照有关资产负债表日后事项的相关规定进行会计处理。

【例 11—11】甲公司在 20×7 年 12 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款为 50 000 元，增值税额为 8 500 元。该批商品成本为 26 000 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。乙公司在 20×7 年 12 月 27 日支付货款。20×8 年 4 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。假定计算现金折扣时不考虑增值税，销售退回不属于资产负债表日后事项。甲公司的账务处理如下：

(1) 20×7 年 12 月 18 日销售实现时，按销售总价确认收入时：

借：应收账款	58 500
贷：主营业务收入	50 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	8 500
借：主营业务成本	26 000
贷：库存商品	26 000

(2) 在 20×7 年 12 月 27 日收到货款时，按销售总价 50 000 元的 2% 享受现金折扣 1 000 (50 000×2%) 元，实际收款 57 500 (58 500-1 000) 元：

借：银行存款	57 500
财务费用	1 000
贷：应收账款	58 500

(3) 20×8 年 4 月 5 日发生销售退回时：

借：主营业务收入	50 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	8 500
贷：银行存款	57 500



财务费用	1 000
借：库存商品	26 000
贷：主营业务成本	26 000

#### 5. 特殊销售商品业务的处理

企业会计实务中，可能遇到一些特殊的销售商品业务。在将销售商品收入和计量原则运用于特殊销售商品收入的会计处理时，应结合这些特殊销售商品交易的形式，并注重交易的实质。

##### （1）代销商品。代销商品分别以下情况处理：

①视同买断方式。视同买断方式代销商品，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。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，将来受托方没有将商品售出时可以将商品退回给委托方，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不确认收入，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 11—12】 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，乙企业在取得代销商品后，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额为 3 400 元。

根据本例的资料，甲公司采用视同买断方式委托乙公司代销商品。因此，甲公司在发出商品时的账务处理如下：

借：应收账款	23 400
贷：主营业务收入	20 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	3 400
借：主营业务成本	12 000
贷：库存商品	12 000

⑦收取手续费方式。在这种方式下，委托方在发出商品时通常不应确认销售商品收入，而应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 11—13】 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，甲公司按售价的 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款为 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。甲公司的账务处理如下：

##### （1）发出商品时：

借：委托代销商品	12 000
贷：库存商品	12 000

##### （2）收到代销清单时：

借：应收账款	11 700
贷：主营业务收入	10 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	1 700

借：主营业务成本	6 000
贷：委托代销商品	6 000
借：销售费用	1 000
贷：应收账款	1 000

(3) 收到丙公司支付的货款时：

借：银行存款	10 700
贷：应收账款	10 700

丙公司的账务处理如下：

(1) 收到商品时：

借：受托代销商品	20 000
贷：受托代销商品款	20 000

(2) 对外销售时：

借：银行存款	11 700
贷：应付账款	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时：

借：应交税费——应交增值税（进项税额）	1 700
贷：应付账款	1 700
借：受托代销商品款	10 000
贷：受托代销商品	10 000

(4) 支付货款并计算代销手续费时：

借：应付账款	11 700
贷：银行存款	10 700
主营业务收入	1 000

(2) 预收款销售商品。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 11—14】 甲公司与乙公司签订协议，采用预收款方式向乙公司销售一批商品。该批商品实际成本为 700 000 元。协议约定，该批商品销售价格为 1 000 000 元，增值税额为 170 000 元；乙公司应在协议签订时预付 60% 的货款（按销售价格计算），剩余货款于两个月后支付。甲公司的账务处理如下：

(1) 收到 60% 货款时：

借：银行存款	600 000
贷：预收账款	600 000

(2) 收到剩余货款及增值税额并确认收入时：

借：预收账款	600 000
银行存款	570 000
贷：主营业务收入	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	700 000
贷：库存商品	700 000

(3) 具有融资性质的分期收款销售商品。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。如果延期收取的货款具有融资性质，



银行存款	3 400 000
贷：主营业务收入	16 000 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	3 400 000
未实现融资收益	4 000 000
借：主营业务成本	15 600 000
贷：库存商品	15 600 000
(2) 20×5 年 12 月 31 日收取货款时：	
借：银行存款	4 000 000
贷：长期应收款	4 000 000
借：未实现融资收益	1 268 800
贷：财务费用	1 268 800
(3) 20×6 年 12 月 31 日收取货款时：	
借：银行存款	4 000 000
贷：长期应收款	4 000 000
借：未实现融资收益	1 052 200
贷：财务费用	1 052 200
(4) 20×7 年 12 月 31 日收取货款时：	
借：银行存款	4 000 000
贷：长期应收款	4 000 000
借：未实现融资收益	818 500
贷：财务费用	818 500
(5) 20×8 年 12 月 31 日收取货款时：	
借：银行存款	4 000 000
贷：长期应收款	4 000 000
借：未实现融资收益	566 200
贷：财务费用	566 200
(6) 20×9 年 12 月 31 日收取货款和增值税额时：	
借：银行存款	4 000 000
贷：长期应收款	4 000 000
借：未实现融资收益	294 300
贷：财务费用	294 300

(4) 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 11—16】 甲公司是一家健身器材销售公司。20×7 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款为 2 500 000 元，增值税额为 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。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有关的增值税额允许冲减。甲公司的账务处理如下：

①1 月 1 日发出健身器材时：

借：应收账款	2 925 000
贷：主营业务收入	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	2 000 000
贷：库存商品	2 000 000
②1月31日确认估计的销售退回时：	
借：主营业务收入	500 000
贷：主营业务成本	400 000
其他应付款	100 000
③2月1日前收到货款时：	
借：银行存款	2 925 000
贷：应收账款	2 925 000
④6月30日发生销售退回，实际退货量为1 000件，款项已经支付：	
借：库存商品	400 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	85 000
其他应付款	100 000
贷：银行存款	585 000
如果实际退货量为800件时：	
借：库存商品	320 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	68 000
主营业务成本	80 000
其他应付款	100 000
贷：银行存款	468 000
主营业务收入	100 000
如果实际退货量为1 200件时：	
借：库存商品	480 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	102 000
主营业务收入	100 000
其他应付款	100 000
贷：主营业务成本	80 000
银行存款	702 000
⑤6月30日之前如果没有发生退货：	
借：主营业务成本	400 000
其他应付款	100 000
贷：主营业务收入	500 000

即②的相反分录。

【例 11—17】沿用【例 11—16】的资料。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。甲公司的账务处理如下：

①1月1日发出健身器材时：	
借：应收账款	425 000
贷：应交税费——应交增值税（销项税额）	425 000
借：发出商品	2 000 000
贷：库存商品	2 000 000
②2月1日前收到货款时：	
借：银行存款	2 925 000
贷：预收账款	2 500 000
应收账款	425 000
③6月30日退货期满没有发生退货时：	

借：预收账款	2 500 000
贷：主营业务收入	2 500 000
借：主营业务成本	2 000 000
贷：发出商品	2 000 000

④6月30日退货期满，发生2 000件退货时：

借：预收账款	2 500 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	170 000
贷：主营业务收入	1 500 000
银行存款	1 170 000
借：主营业务成本	1 200 000
库存商品	800 000
贷：发出商品	2 000 000

（5）售后回购。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，回购价格固定或等于原售价加合理回报，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，收到的款项应确认为负债；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，计入财务费用。

【例 11—18】20×7 年 5 月 1 日，甲公司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款为 100 万元，增值税额为 17 万元。该批商品成本为 80 万元；商品已经发出，款项已经收到。协议约定，甲公司应于 9 月 30 日将所售商品购回，回购价为 110 万元（不含增值税额）。甲公司的账务处理如下：

①5月1日发出商品时：

借：银行存款	1 170 000
贷：其他应付款	1 000 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	170 000
借：发出商品	800 000
贷：库存商品	800 000

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，采用直线法计提利息费用，每月计提利息费用为 2（10÷5）万元。

借：财务费用	20 000
贷：其他应付款	20 000

③9月30日回购商品时，收到的增值税专用发票上注明的商品价格为 110 万元，增值税额为 18.7 万元。假定商品已验收入库，款项已经支付。

借：财务费用	20 000
贷：其他应付款	20 000
借：库存商品	800 000
贷：发出商品	800 000
借：其他应付款	1 100 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	187 000
贷：银行存款	1 287 000

（6）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销售商品是否满足收入确认条件。通常情况下，售后租回属于融资交易，企业保留了与所有权相联系的继续管理权，



或能够对其实施有效控制，企业不应确认收入，收到的款项应确认为负债；售价与资产账面价值之间的差额应当采用合理的方法进行分摊，作为折旧费用或租金费用的调整。有确凿证据表明认定为经营租赁的售后租回交易是按照公允价值达成的，销售的商品按照售价确认收入，并按账面价值结转成本。售后租回业务的会计处理参见本书第二十一章“租赁”。

(7) 以旧换新销售。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。在这种情况下，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。

### 三、提供劳务收入

#### (一) 提供劳务的交易结果能够可靠估计

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。

##### 1. 提供劳务的交易结果能够可靠估计的条件

提供劳务的交易结果能否可靠估计，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的估计。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。只有反映已提供劳务的成本才能包括在已经发生的成本中，只有反映已提供或将提供劳务的成本才能包括在估计总成本中。

(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、合理的估计。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。

##### 2. 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：

**本期确认的收入=劳务总收入×本期末止劳务的完工进度-以前期间已确认的收入**

**本期确认的费用=劳务总成本×本期末止劳务的完工进度-以前期间已确认的费用**

在采用完工百分比法确认提供劳务收入的情况下，企业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 11—19】A 公司于 20×7 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 280 000 元（假定均为安装人员薪酬），估计还会发生 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：

（1）计算：

实际发生的成本占估计总成本的比例=280 000÷（280 000+120 000）  
=70%

20×7 年 12 月 31 日确认的提供劳务收入=600 000×70%-0  
=420 000（元）

20×7 年 12 月 31 日结转的提供劳务成本=（280 000+120 000）×70%-0  
=280 000（元）

（2）账务处理：

①实际发生劳务成本时：

借：劳务成本	280 000
贷：应付职工薪酬	280 000

②预收劳务款时：

借：银行存款	440 000
贷：预收账款	440 000

③20×7 年 12 月 31 日确认提供劳务收入并结转劳务成本时：

借：预收账款	420 000
贷：主营业务收入	420 000
借：主营业务成本	280 000
贷：劳务成本	280 000

【例 11—20】甲公司于 20×7 年 10 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 8 000 000 元。至 20×7 年 12 月 31 日，甲公司已发生成本 4 400 000 元（假定均为开发人员薪酬），预收账款 5 000 000 元。甲公司预计开发该软件还将发生成本 1 600 000 元。20×7 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。甲公司的账务处理如下：

（1）计算：

20×7 年 12 月 31 日确认提供劳务收入=8 000 000×60%-0  
=4 800 000（元）

20×7 年 12 月 31 日确认提供劳务成本=（4 400 000+1 600 000）×60%-0  
=3 600 000（元）

（2）账务处理：

①实际发生劳务成本时：

借：劳务成本	4 400 000
贷：应付职工薪酬	4 400 000

②预收劳务款项时：

借：银行存款	5 000 000
贷：预收账款	5 000 000

③20×7年12月31日确认提供劳务收入并结转劳务成本时：

借：预收账款	4 800 000
贷：主营业务收入	4 800 000
借：主营业务成本	3 600 000
贷：劳务成本	3 600 000

## （二）提供劳务交易结果不能可靠估计

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，即不能满足上述四个条件中的任何一条时，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，应按已收或预计能够收回的金额确认提供劳务收入，并结转已经发生的劳务成本。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。

【例 11—21】 甲公司于 20×7 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，20×8 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 60 000 元，分三次等额支付，第一次在开学时预付，第二次在 20×8 年 3 月 1 日支付，第三次在培训结束时支付。

20×8 年 1 月 1 日，乙公司预付第一次培训费。至 20×8 年 2 月 28 日，甲公司发生培训成本 15 000 元（假定均为培训人员薪酬）。20×8 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）20×8 年 1 月 1 日收到乙公司预付的培训费时：

借：银行存款	20 000
贷：预收账款	20 000

（2）实际发生培训支出 15 000 元时：

借：劳务成本	15 000
贷：应付职工薪酬	15 000

（3）20×8 年 2 月 28 日确认提供劳务收入并结转劳务成本时：

借：预收账款	15 000
贷：主营业务收入	15 000
借：主营业务成本	15 000
贷：劳务成本	15 000

## （三）同时销售商品和提供劳务交易

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，如销售电梯的同时负责安装工作、销售软件后继续提供技术支持、设计产品同时负责生产等。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 11—22】 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 1 000 000 元，其中电梯销售价格为 980 000 元，安装费为 20 000 元，增值税额为 170 000 元。电梯的成本为 560 000 元；电梯安装过程中发生安装费 12 000 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 560 000 元时：

借：发出商品	560 000
贷：库存商品	560 000
(2) 实际发生安装费用 12 000 元时：	
借：劳务成本	12 000
贷：应付职工薪酬	12 000
(3) 电梯销售实现确认收入 980 000 元时：	
借：应收账款	1 150 000
贷：主营业务收入	980 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	170 000
借：主营业务成本	560 000
贷：发出商品	560 000
(4) 确认安装费收入 20 000 元并结转安装成本 12 000 元时：	
借：应收账款	20 000
贷：主营业务收入	20 000
借：主营业务成本	12 000
贷：劳务成本	12 000

【例 11—23】沿用【例 11—22】的资料。同时假定电梯销售价格和安装费用无法区分。甲公司的账务处理如下：

(1) 电梯发出结转成本 560 000 元时：	
借：发出商品	560 000
贷：库存商品	560 000
(2) 发生安装费用 12 000 元时：	
借：劳务成本	12 000
贷：应付职工薪酬	12 000
(3) 销售实现确认收入 1 000 000 元并结转成本 572 000 元时：	
借：应收账款	1 170 000
贷：主营业务收入	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	572 000
贷：库存商品	560 000
劳务成本	12 000

#### （四）建设经营移交方式参与公共基础设施建设业务

建设经营移交方式（BOT）参与公共基础设施建设业务，应当同时满足下列条件：（1）合同授予方为政府及其有关部门或政府授权进行招标的企业。（2）合同投资方为按照有关程序取得该特许经营权合同的企业（合同投资方）。合同投资方按照规定设立项目公司（以下简称项目公司）进行项目建设和经营。项目单位除取得建造有关基础设施的权利以外，在基础设施建造完成以后的一定期间内负责提供后续经营服务。（3）特许经营权合同中对建造基础设施的质量标准、工期、开始经营后提供服务的对象、收费标准及后续调整作出约定，同时在合同期满，合同投资方负有将有关基础设施移交给合同授予方的义务，并对基础设施在移交时的性能、状态等作出规定。

在某些情况下，合同投资方为了服务协议目的建造或从第三方购买的基础设施，或合同授予方基于服务协议目的提供给合同投资方经营的现有基础设施也应比照 BOT 业务的原则处理。

#### 1. 与 BOT 业务相关收入的确认

（1）建造期间，项目公司对于所提供的建造服务应当按照《企业会计准则第 15 号—建

造合同》确认相关的收入和费用。基础设施建成后，项目公司应当按照《企业会计准则第 14 号—收入》确认与后续经营服务相关的收入和费用。

建造合同收入应当按照收取或应收对价的公允价值计量，并视以下情况在确认收入的同时，分别确认金融资产或无形资产：

① 合同规定基础设施建成后的一定期间内，项目公司可以无条件地自合同授予方收取确定金额的货币资金或其他金融资产，或在项目公司提供经营服务的收费低于某一限定金额的情况下，合同授予方按照合同规定负责将有关差价补偿给项目公司的，应当在确认收入的同时确认金融资产，所形成金融资产按照《企业会计准则第 22 号—金融工具确认和计量》规定进行处理。项目公司应根据已收取或应收对价的公允价值，借记“银行存款”、“应收账款”等科目，贷记“工程结算”科目。

② 合同规定项目公司在有关基础设施建成后，从事经营的一定期间内有权利向获取服务的对象收取费用，但收费金额不确定的，该权利不构成一项无条件收取现金的权利，项目公司应当在确认收入的同时确认无形资产。建造过程如发生借款利息，应当按照《企业会计准则第 17 号—借款费用》的规定处理。项目公司应根据应收对价的公允价值，借记“无形资产”科目，贷记“工程结算”科目。

(2) 项目公司未提供实际建造服务，将基础设施建造发包给其他方的，不应确认建造服务收入，应当按照建造过程中支付的工程价款等考虑合同规定，分别确认为金融资产或无形资产。

2. 按照合同规定，企业为使有关基础设施保持一定的服务能力或在移交给合同授予方之前保持一定的使用状态，预计将发生的支出，应当按照《企业会计准则第 13 号—或有事项》的规定处理。

3. 按照特许经营权合同规定，项目公司应提供不止一项服务（如既提供基础设施建造服务又提供建成后经营服务）的，各项服务能够单独区分时，其收取或应收的对价应当按照各项服务的相对公允价值比例分配给所提供的各项服务。

4. BOT 业务说建造基础设施不应确认为项目公司的固定资产。

5. 在 BOT 业务中，授予方可能向项目公司提供除基础设施以外的其他资产，如果该资产构成授予方应付合同价款的一部分，不应作为政府补助处理。项目公司自授予方取得资产时，应以其公允价值确认，未提供与获取该资产相关的服务前应确认为一项负债。

#### （五）其他特殊劳务收入

下列提供劳务满足收入确认条件的，应按规定确认收入：

1. 安装费，在资产负债表日根据安装的完工进度确认为收入。安装工作是商品销售附带条件的，安装费通常应在确认商品销售实现时确认为收入。

2. 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为收入。广告的制作费，通常应在资产负债表日根据广告的完工进度确认为收入。

3. 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为收入。

4. 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为收入。

5. 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为收入。收费涉及几项活动的，预收的款项应合理分配给每项活动，分别确认为收入。

6. 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，通常应在款项收回不存在重大不确定性时确认为收入。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出版物，或者以低于非会员的价格销售商品或提供服务的，通常应在整个受益期内分期确认为收入。

7. 属于提供设备和其他有形资产的特许权费，通常应在交付资产或转移资产所有权时确认为收入；属于提供初始及后续服务的特许权费，通常应在提供服务时去认为收入。

【例 11—24】 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）收到款项时：

借：银行存款	600 000
贷：预收账款	600 000

（2）确认家具、柜台的特许权费收入并结转成本时：

借：预收账款	200 000
贷：主营业务收入	200 000
借：主营业务成本	180 000
贷：库存商品	180 000

（3）提供初始服务时：

借：劳务成本	200 000
贷：应付职工薪酬	140 000
银行存款	60 000
借：预收账款	300 000
贷：主营业务收入	300 000
借：主营业务成本	200 000
贷：劳务成本	200 000

（4）提供后续服务时：

借：劳务成本	50 000
贷：应付职工薪酬	50 000
借：预收账款	100 000
贷：主营业务收入	100 000
借：主营业务成本	50 000
贷：劳务成本	50 000

8. 长期为客户提供重复劳务收取的劳务费，通常应在相关劳务活动发生时确认为收入。

【例 11—25】 甲公司与某住宅小区物业产权人签订合同，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，每月来收取劳务费 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	50 000

## 四、让渡资产使用权收入

（一）让渡资产使用权收入的确认

让渡资产使用权收入主要包括：（1）利息收入，主要是指金融企业对外贷款形成的利息收入，以及同业之间发生往来形成的利息收入等。（2）使用费收入，主要是指企业转让无形资产（如商标权、专利权、专营权、软件、版权）等资产的使用权形成的使用费收入。

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，也构成让渡资产使用权收入，有关的会计处理，请参照有关租赁、金融工具确认和计量、长期股权投资等内容。

让渡资产使用权收入同时满足下列条件的，才能予以确认：



### 1. 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，是指让渡资产使用权收入金额收回的可能性大于不能收回的可能性。企业在确定让渡资产使用权收入金额能否收回时，应当根据对方企业的信誉和生产经营情况、双方就结算方式和期限等达成的合同或协议条款等因素，综合进行判断。如果企业估计让渡资产使用权收入金额收回的可能性不大，就不应确认收入。

### 2. 收入的金额能够可靠地计量

收入的金额能够可靠地计量，是指让渡资产使用权收入的金额能够合理地估计。如果让渡资产使用权收入的金额不能够合理地估计，则不应确认收入。

## (二) 让渡资产使用权收入的计量

### 1. 利息收入

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”、“银行存款”等科目，贷记“利息收入”、“其他业务收入”等科目。

【例 11—26】甲商业银行于 20×7 年 10 月 1 日向乙公司发放一笔贷款 200 万元，期限为 1 年，年利率为 5%，甲银行发放贷款时没有发生交易费用，该贷款合同利率其实际利率相同。假定甲商业银行按季度编制财务报表，不考虑其他因素。甲商业银行的账务处理如下：

(1) 20×7 年 10 月 1 日对外贷款时：

借：贷款	2 000 000
贷：吸收存款	2 000 000

(2) 20×7 年 12 月 31 日确认利息收入时：

借：应收利息	(2 000 000×5%÷4) 25 000
贷：利息收入	25 000

### 2. 使用费收入

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，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 11—27】甲软件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：主营业务收入	40 000

【例 11—28】丙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。第一年，丁公司实现销售收入 1 000 000 元；第二年，丁公司实现销售收入 1 500 000 元。假定丙公司均于每年年末收到使用费，不考虑其他因素。丙公司的账务处理如下：

(1) 第一年年末确认使用费收入时：

借：银行存款	(1 000 000×10%) 100 000
贷：其他业务收入	100 000

(2) 第二年年末确认使用费收入时：

借：银行存款	(1 500 000×10%) 150 000
--------	-------------------------

## 五、建造合同收入的确认与计量

### （一）建造合同概述

建筑安装企业和生产飞机、船舶、大型机械设备等产品的工业制造企业，其生产活动、经营方式不同于一般工商企业，有其特殊性：（1）这类企业所建造或生产的产品通常体积巨大，如建造的房屋、道路、桥梁、水坝等，或生产的飞机、船舶、大型机械设备等；（2）建造或生产产品的周期比较长，往往跨越一个或几个会计期间；（3）所建造或生产的产品价值比较大。因此，在现实经济生活中，这类企业在开始建造或生产产品之前，通常要与产品的需求方（即客户）签订建造合同。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。合同的甲方称为客户，乙方称为建造承包商。

建造合同分为固定造价合同和成本加成合同。

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：建造一座办公楼，合同规定总造价为 3 000 万元；建造一条公路，合同规定每公里单价为 400 万元。

成本加成合同，是指以合同约定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：建造一艘船舶，合同总价款以建造该船舶的实际成本为基础，加收 3% 计取；建造一段地铁，合同总价款以建造该段地铁的实际成本为基础，加 1 000 万元计取。

### （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。

#### 1. 合同分立

有的资产建造虽然形式上只签订了一项合同，但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，同时满足下列三项条件的，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。

例如：某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，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 500 万元。食堂的工程造价为 200 万元。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 450 万元，食堂的预计总成本为 170 万元。根据上述资料分析：由于宿舍楼和食堂均有独立的施工图预算，因此符合条件（1）；由于在签订合同时，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）；由于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）。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会计处理。

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。假如上例中，没有明确宿舍楼和食堂各自的工程造价，而是以 700 万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。

#### 2. 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，同时满足下列三项条件的，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。

例如：为建造一个冶炼厂，某建造承包商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。根据合同规定这三个工程将由该建造承包商同时施工，并根据整个项目的施工进度办理价款结算。根据上述资料分析：由于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，并且建造承包商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)。因此，该建造承包商应将该组合同合并为一个合同进行会计处理。

### 3. 追加资产的建造

有时，建造合同在执行中，客户可能会提出追加建造资产的要求，从而与建造承包商协商变更原合同内容或者另行签订建造追加资产的合同。根据不同情况，建造追加资产的合同可能与原合同合并为一项合同进行会计核算，也可能作为单项合同单独核算。

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。

例如：某建筑商与客户签订了一项建造合同。合同规定，建筑商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600万元，预计总成本为550万元。合同履行一段时间后，客户决定追加建造一座地上车库，并与该建筑商协商一致，变更了原合同内容。根据上述资料分析：由于该地上车库在设计、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。

## (三) 合同收入与合同成本

### 1. 合同收入的组成

合同收入包括两部分内容：(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，它构成了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。

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) 该收入能够可靠地计量。例如，某建造承包商与客户签订了一项建造图书馆的合同，建设期3年。第二年，客户要求将原设计中采用的铝合金门窗改为采用塑钢门窗，并同意增加合同造价50万元。本例中，建造承包商可在第二年将因合同变更而增加的收入50万元认定为合同收入的组成部分；假如建造承包商认为此项变更应增加造价50万元，但双方最终只达成增加造价40万元的协议，则只能将40万元认定为合同收入的组成部分。

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、用以补偿不包括在合同造价中成本的款项。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，预计对方能够同意该项索赔；(2) 对方同意接受的金额能够可靠地计量。例如，某建造承包商与客户签订了一项建造水电站的合同。合同规定的建设期是20×6年1月至20×9年12月；同时规定，发电机由客户采购，于20×8年10月交付建造承包商进行安装。该项合同在执行过程中，客户于20×9年1月才将发电机交付建造承包商。建造承包商因客户交货延期要求客户支付延误工期款150万元。本例中，假如客户不同意支付延误工期款，则不能将150万元计入合同总收入；假如客户只同意支付延误工期款100万元，则只能将100万元认定为合同收入的组成部分。

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。例如，某建造承包商与客户签订一项建造大桥的合同，合同规定的建设期为 20×7 年 10 月 25 日至 20×9 年 10 月 25 日。20×9 年 7 月，主体工程已基本完工，工程质量符合设计要求，有望提前 3 个月竣工，客户同意向建造承包商支付提前竣工奖 100 万元。本例中，假如该项合同的主体工程虽于 20×9 年 7 月基本完工，但是经工程监理人员认定，工程质量未达到设计要求，还需进一步施工，则不能认定奖励款构成合同收入。

## 2. 合同成本的组成

合同成本是指为建造某项合同而发生的相关费用，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。这里所说的“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；“间接费用”是指为完成合同所发生的、不宜直接归属于合同成本核算对象而应分配计入有关合同成本核算对象的各项费用支出。实务中，间接费用的分配方法主要有人工费用比例法、直接费用比例法等。与合同有关的零星收益，即在合同执行过程中取得的，非经常性的零星收益，如完成合同后处置残余物资取得的收益，不应计入合同收入而应冲减合同成本。

（1）直接费用的组成。合同的直接费用包括四项内容：即耗用的材料费用、耗用的人工费用、耗用的机械使用费和其他直接费用。

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、半成品的成本和周转材料的摊销及租赁费用。周转材料是指企业在施工过程中能多次使用并可基本保持原来的实物形态而逐渐转移其价值的材料，如施工中使用的模版、挡板和脚手架等。

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、福利费、工资性质的津贴等支出。

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。

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）间接费用的组成。间接费用主要包括临时设施摊销费用和企业下属的施工、生产单位组织和管理施工生产活动所发生的费用，如管理人员薪酬、劳动保护费、固定资产折旧费及修理费、物料消耗、取暖费、水电费、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修费、排污费等。这里所说的“施工单位”是指建筑安装企业的施工队、项目经理部等；“生产单位”是指船舶、飞机、大型机械设备等制造企业的生产车间。这些单位可能同时组织实施几项合同，其发生的费用应由这几项合同的成本共同负担。

（3）不计入合同成本的各项费用。下列各项费用属于期间费用，应在发生时计入当期损益，不计入建造合同成本：

①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。这里所述的“企业行政管理部门”包括建筑安装公司的总公司、船舶、飞机、大型机械设备制造企业等企业总部。

②船舶等制造企业的销售费用。

③企业为建造合同借入款项所发生的、不符合借款费用准则规定的资本化条件的借款费用。例如：企业在建造合同完成后发生的利息净支出、汇兑净损失、金融机构手续费以及筹资发生的其他财务费用。

④因订立合同而发生的有关费用。如企业为订立合同而发生的差旅费、投标费等。

（四）合同收入与合同费用的确认



合同收入与合同费用确认的基本原则是：（1）如果建造合同的结果能够可靠估计，企业应根据完工百分比法在资产负债表日确认合同收入和合同费用。（2）如果建造合同的结果不能够可靠估计，应分两种情况进行处理：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金额予以确认，合同成本在其发生的当期确认为合同费用；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。

合同预计总成本超过合同总收入的，应当将预计损失确认为当期费用。

#### 1. 结果能够可靠估计的建造合同

建造合同的结果能够可靠估计的，企业应根据完工百分比法在资产负债表日确认合同收入和合同费用。完工百分比法是根据合同完工进度确认合同收入和费用的方法，运用这种方法确认合同收入和费用，能为报表使用者提供有关合同进度及本期业绩的有用信息。

（1）建造合同的结果能够可靠估计的认定标准。固定造价合同的结果能够可靠估计的认定标准为：①合同总收入能够可靠地计量；②与合同相关的经济利益很可能流入企业；③实际发生的合同成本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。

成本加成合同的结果能够可靠估计的认定标准为：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。

（2）完工进度的确定。确定合同完工进度有以下三种方法：

①根据累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定。该方法是确定合同完工进度比较常用的方法。计算公式如下：

$$\text{合同完工进度} = \frac{\text{累计实际发生的合同成本}}{\text{合同预计总成本}} \times 100\%$$

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程量所耗用的直接成本和间接成本，不包括与合同未来活动相关的合同成本（如施工中尚未安装、使用或耗用的材料成本），以及在分包工程的工作量完成之前预付给分包单位的款项（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 11—29】某建筑公司承建 A 工程，工期 2 年，A 工程的预计总成本为 2 000 万元。第一年，该建筑公司的“工程施工——A 工程”账户的实际发生额为 1 200 万元。其中：人工费 400 万元，材料费 500 万元，机械作业费 250 万元，其他直接费和工程间接费 50 万元。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 100 万元。根据上述资料计算第一年的完工进度如下：

$$\text{合同完工进度} = (1\,200 - 100) \div 2\,000 \times 100\% = 55\%$$

②根据已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例确定。该方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。计算公式如下：

$$\text{合同完工进度} = \frac{\text{已经完成的合同工作量}}{\text{合同预计总工作量}} \times 100\%$$

③根据实际测定的完工进度确定。该方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。需要注意的是，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。

（3）完工百分比法的运用。确定建造合同的完工进度后，就可以根据完工百分比法确认和计量当期的合同收入和费用。当期确认的合同收入和费用可用下列公式计算：

$$\text{当期确认的合同收入} = \text{合同总收入} \times \text{完工进度} - \text{以前会计期间累计已确认的收入}$$

$$\text{当期确认的合同费用} = \text{合同预计总成本} \times \text{完工进度} - \text{以前会计期间累计已确认的费用}$$

$$\text{当期确认的合同毛利} = \text{当期确认的合同收入} - \text{当期确认的合同费用}$$

上述公式中的完工进度指累计完工进度。

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 11—30】某建筑企业签订了一项总金额为 2 700 000 元的固定造价合同，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 20×7 年 2 月开工，预计 20×9 年 9 月完工。最初预计的工程总成本为 2 500 000 元，到 20×8 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 3 000 000 元。该建筑企业于 20×9 年 7 月提前两个月完成了建造合同，工程质量优良，客户同意支付奖励款 300 000 元。建造该工程的其他有关资料如表 11—2 所示。

表 11—2

单位：元

项目	20×7 年	20×8 年	20×9 年
累计实际发生成本	800 000	2 100 000	2 950 000
预计完成合同尚需发生成本	1 700 000	900 000	—
结算合同价款	1 000 000	1 100 000	900 000
实际收到价款	800 000	900 000	1 300 000

该建筑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）20×7 年账务处理如下：

登记实际发生的合同成本：

借：工程施工——合同成本 800 000  
贷：原材料、应付职工薪酬、机械作业等 800 000

登记已结算的合同价款：

借：应收账款 1 000 000  
贷：工程结算 1 000 000

登记实际收到的合同价款：

借：银行存款 800 000  
贷：应收账款 800 000

确认计量当年的合同收入和费用，并登记入账：

20×7 年的完工进度=800 000÷（800 000+1 700 000）×100%=32%

20×7 年确认的合同收入=2 700 000×32%=864 000（元）

20×7 年确认的合同费用=（800 000+1 700 000）×32%=800 000（元）

20×7 年确认的合同毛利=864 000-800 000=64 000（元）

借：主营业务成本 800 000  
工程施工——合同毛利 64 000  
贷：主营业务收入 864 000

（2）20×8 年的账务处理如下：

登记实际发生的合同成本：

借：工程施工——合同成本 1 300 000  
贷：原材料、应付职工薪酬、机械作业等 1 300 000

登记结算的合同价款：

借：应收账款 1 100 000  
贷：工程结算 1 100 000

登记实际收到的合同价款：

借：银行存款 900 000



贷：应收账款 900 000

确认计量当年的合同收入和费用，并登记入账：

$20\times 8$  年的完工进度  $= 2\ 100\ 000 \div (2\ 100\ 000 + 900\ 000) \times 100\% = 70\%$

$20\times 8$  年确认的合同收入  $= 2\ 700\ 000 \times 70\% - 864\ 000 = 1\ 026\ 000$  (元)

$20\times 8$  年确认的合同费用  $= (2\ 100\ 000 + 900\ 000) \times 70\% - 800\ 000 = 1\ 300\ 000$  (元)

$20\times 8$  年确认的合同毛利  $= 1\ 026\ 000 - 1\ 300\ 000 = -274\ 000$  (元)

$20\times 8$  年确认的合同预计损失  $= (2\ 100\ 000 + 900\ 000 - 2\ 700\ 000) \times (1 - 70\%)$   
 $= 90\ 000$  (元)

注：在  $20\times 8$  年底，由于该合同预计总成本 (3 000 000 元) 大于合同总收入 (2 700 000 元)，预计发生损失总额为 300 000 元，由于已在“工程施工——合同毛利”中反映了 -210 000 (64 000 - 274 000) 元的亏损，因此应将剩余的、为完成工程将发生的预计损失 90 000 元确认为当期费用。

借：主营业务成本 1 300 000

贷：主营业务收入 1 026 000

工程施工——合同毛利 274 000

借：资产减值损失 90 000

贷：存货跌价准备 90 000

(3)  $20\times 9$  年的账务处理如下：

登记实际发生的合同成本：

借：工程施工——合同成本 850 000

贷：原材料、应付职工薪酬、机械作业等 850 000

登记结算的合同价款：

借：应收账款 900 000

贷：工程结算 900 000

登记实际收到的合同价款：

借：银行存款 1 300 000

贷：应收账款 1 300 000

确认计量当年的合同收入和费用，并登记入账：

$20\times 9$  年确认的合同收入

$= (2\ 700\ 000 + 300\ 000) - (864\ 000 + 1\ 026\ 000) = 1\ 110\ 000$  (元)

$20\times 9$  年确认的合同费用  $= 2\ 950\ 000 - 800\ 000 - 1\ 300\ 000 = 850\ 000$  (元)

$20\times 9$  年确认的合同毛利  $= 1\ 110\ 000 - 850\ 000 = 260\ 000$  (元)

借：主营业务成本 850 000

工程施工——合同毛利 260 000

贷：主营业务收入 1 110 000

$20\times 9$  年工程全部完工，应将“存货跌价准备”科目相关余额冲减“主营业务成本”，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 90 000

贷：主营业务成本 90 000

借：工程结算 3 000 000

贷：工程施工——合同成本 2 950 000

——合同毛利 50 000

## 2. 结果不能可靠估计的建造合同

如果建造合同的结果不能可靠估计，则不能采用完工百分比法确认和计量合同收入和费用，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 11—31】 某建筑公司与客户签订了一项总金额为 120 万元的建造合同。第一年实际发生工程成本 50 万元，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，该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。其账务处理如下：

借：主营业务成本	500 000
贷：主营业务收入	500 000

如果该公司当年与客户只办理价款结算 30 万元，其余款项可能收不回来。这种情况下，该公司只能将 30 万元确认为当年的收入，50 万元应确认为当年的费用。其账务处理如下：

借：主营业务成本	500 000
贷：主营业务收入	300 000
工程施工——合同毛利	200 000

如果使建造合同的结果不能可靠估计的不确定因素不复存在的，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 11—32】 沿用【例 12—31】，如果到第二年，完工进度无法可靠确定的因素消除。第二年实际发生成本为 30 万元，预计为完成合同尚需发生的成本为 20 万元，则企业应当计算合同收入和费用如下：

第二年合同完工进度 =  $(50+30) \div (50+30+20) = 80\%$

第二年确认的合同收入 =  $120 \times 80\% - 30 = 66$ （万元）

第二年确认的合同成本 =  $(50+30+20) \times 80\% - 50 = 30$ （万元）

第二年确认的合同毛利 =  $66 - 30 = 36$ （万元）

账务处理如下：

借：主营业务成本	300 000
工程施工——合同毛利	360 000
贷：主营业务收入	660 000

### 3. 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，并确认为当期费用。合同完工时，将已提取的损失准备冲减合同费用。

【例 11—33】 某建筑公司签订了一项总金额为 120 万元的固定造价合同，最初预计总成本为 100 万元。第一年实际发生成本 70 万元。年末，预计为完成合同尚需发生成本 55 万元。该合同的结果能够可靠估计。该公司在年末应进行如下账务处理：

第一年合同完工进度 =  $70 \div (70+55) \times 100\% = 56\%$

第一年确认的合同收入 =  $120 \times 56\% = 67.2$ （万元）

第一年确认的合同费用 =  $(70+55) \times 56\% = 70$ （万元）

第一年确认的合同毛利 =  $67.2 - 70 = -2.8$ （万元）

第一年预计的合同损失 =  $[(70+55) - 120] \times (1 - 56\%) = 2.2$ （万元）

其账务处理如下：

借：主营业务成本	700 000
贷：主营业务收入	672 000
工程施工——合同毛利	28 000
借：资产减值损失	22 000

## 第二节 费 用

### 一、费用的确认

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。

费用有狭义和广义之分。广义的费用泛指企业各种日常活动发生的所有耗费，狭义的费用仅指与本期营业收入相配比的那部分耗费。费用应按照权责发生制和配比原则确认，凡应属于本期发生的费用，不论其款项是否支付，均确认为本期费用；反之，不属于本期发生的费用，即使其款项已在本期支付，也不确认为本期费用。

在确认费用时，首先应当划分生产费用与非生产费用的界限。生产费用是指与企业日常生产经营活动有关的费用，如生产产品所发生的原材料费用、人工费用等；非生产费用是指不应由生产费用负担的费用，如用于购建固定资产所发生的费用，不属于生产费用。其次，应当分清生产费用与产品成本的界限。生产费用与一定的时期相联系，而与生产的产品无关；产品成本与一定品种和数量的产品相联系，而不论发生在哪一期。第三，应当分清生产费用与期间费用的界限。生产费用应当计入产品成本；而期间费用直接计入当期损益。

在确认费用时，对于确认为期间费用的费用，必须进一步划分为管理费用、销售费用和财务费用。对于确认为生产费用的费用，必须根据该费用发生的实际情况分别不同的费用性质将其确认为不同产品生产所负担的费用；对于几种产品共同发生的费用，必须按受益原则，采用一定方法和程序将其分配计入相关产品的生产成本。本节所指的费用主要指期间费用。

### 二、期间费用

期间费用是企业当期发生的费用中的重要组成部分，是指本期发生的、不能直接或间接归入某种产品成本的、直接计入损益的各项费用，包括管理费用、销售费用和财务费用。

#### （一）管理费用

管理费用是指企业为组织和管理企业生产经营所发生的管理费用，包括企业在筹建期间内发生的开办费、董事会和行政管理部门在企业的经营管理中发生的或者应由企业统一负担的公司经费（包括行政管理部门职工工资及福利费、物料消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费等）、工会经费、董事会费（包括董事会成员津贴、会议费和差旅费等）、聘请中介机构费、咨询费（含顾问费）、诉讼费、业务招待费、房产税、车船使用税、土地使用税、印花税、技术转让费、矿产资源补偿费、研究费用、排污费以及企业生产车间（部门）和行政管理部门等发生的固定资产修理费用等。

企业发生的管理费用，在“管理费用”科目核算，并在“管理费用”科目中按费用项目设置明细账，进行明细核算。期末，“管理费用”科目的余额结转“本年利润”科目后无余额。

#### （二）销售费用

销售费用是指企业在销售商品和材料、提供劳务的过程中发生的各种费用，包括企业在销售商品过程中发生的保险费、包装费、展览费和广告费、商品维修费、预计产品质量保证损失、运输费、装卸费等以及为销售本企业商品而专设的销售机构（含销售网点、售后服务网点等）的职工薪酬、业务费、折旧费、固定资产修理费用等费用。

企业发生的销售费用，在“销售费用”科目核算，并在“销售费用”科目中按费用项目

设置明细账，进行明细核算。期末，“销售费用”科目的余额结转“本年利润”科目后无余额。

企业（金融）应将“销售费用”科目改为“业务及管理费”科目，核算企业（金融）在业务经营和管理过程中所发生的各项费用，包括折旧费、业务宣传费、业务招待费、电子设备运转费、钞币运送费、安全防范费、邮电费、劳动保护费、外事费、印刷费、低值易耗品摊销、职工工资及福利费、差旅费、水电费、职工教育经费、工会经费、会议费、诉讼费、公证费、咨询费、无形资产摊销、长期待摊费用摊销、取暖降温费、聘请中介机构费、技术转让费、绿化费、董事会费、财产保险费、劳动保险费、失业~~待~~业保险费、住房公积金、物业管理费、研究费用、提取保险保障基金等。

### （三）财务费用

财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金等而发生的筹资费用，包括利息支出（减利息收入）、汇兑损益以及相关的手续费、企业发生的现金折扣或收到的现金折扣等。

企业发生的财务费用，在“财务费用”科目核算，并在“财务费用”科目中按费用项目设置明细账，进行明细核算。期末，“财务费用”科目的余额结转“本年利润”科目后无余额。

## 第三节 利 润

### 一、利润的构成

企业作为独立的经济实体，应当以自己的经营收入抵补其成本费用，并且实现盈利。企业盈利的大小在很大程度上反映企业生产经营的经济效益，表明企业在每一会计期间的最终经营成果。

利润是指企业在一定会计期间的经营成果。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。

直接计入当期的利得和损失，是指应当计入当期损益、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。

利润相关计算公式如下：

#### （一）营业利润

营业利润=营业收入-营业成本-营业税金及附加-销售费用-管理费用-财务费用-资产减值损失+公允价值变动收益（-公允价值变动损失）+投资收益（-投资损失）

其中，营业收入是指企业经营业务所确定的~~得~~收入总额，包括主营业务收入和其他业务收入。营业成本是指企业经营业务所发生的~~得~~实际成本总额，包括主营业务成本和其他业务成本。资产减值损失是指企业计提各项资产减值准备所形成的损失。公允价值变动收益（或损失）是指企业交易性金融资产等公允价值变动形成的应计入当期损益的利得（或损失）。投资收益（或损失）是指企业以各种方式对外投资所取得的收益（或发生的损失）。

#### （二）利润总额

利润总额=营业利润+营业外收入-营业外支出

其中，营业外收入（或支出）是指企业发生的与日常活动无直接关系的各项利得（或损失）。

#### （三）净利润

净利润=利润总额-所得税费用

其中，所得税费用是指企业确认的应从当期利润总额中扣除的所得税费用。

### 二、营业外收支的会计处理

营业外收支是指企业发生的与日常活动无直接关系的各项收支。营业外收支虽然与企业生产经营活动没有多大的关系，但从企业主体来考虑，同样带来收入或形成企业的支出，也是增加或减少利润的因素，对企业的利润总额及净利润产生较大的影响。

### （一）营业外收入

营业外收入是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项利得。营业外收入并不是由企业经营资金耗费所产生的，不需要企业付出代价，实际上是一种纯收入，不可能也不需要与有关费用进行配比。因此，在会计核算上，应当严格区分营业外收入与营业收入的界限。营业外收入主要包括：非流动资产处置利得、非货币性资产交换利得、债务重组利得、政府补助、盘盈利得、捐赠利得等。

非流动资产处置利得包括固定资产处置利得和无形资产出售利得。固定资产处置利得，指企业出售固定资产所取得价款或报废固定资产的材料价值和变价收入等，扣除固定资产的账面价值、清理费用、处置相关税费后的净收益；无形资产出售利得，指企业出售无形资产所取得价款扣除出售无形资产的账面价值、出售相关税费后的净收益。

非货币性资产交换利得，指在非货币资产交换中换出资产为固定资产、无形资产的，换入资产公允价值大于换出资产账面价值的差额，扣除相关费用后计入营业外收入的金额。

债务重组利得，指重组债务的账面价值超过清偿债务的现金、非现金资产的公允价值、所转股份的公允价值、或者重组后债务账面价值之间的差额。

盘盈利得，指企业对于现金等清查盘点中盘盈的现金等，报经批准后计入营业外收入的金额。

政府补助，指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产形成的利得。

捐赠利得，指企业接受捐赠产生的利得。

企业应当通过“营业外收入”科目，核算营业外收入的取得和结转情况。该科目可按营业外收入项目进行明细核算。期末，应将该科目余额转入“本年利润”科目，结转后该科目无余额。

### （二）营业外支出

营业外支出是指企业发生的与日常活动无直接关系的各项损失。营业外支出主要包括：非流动资产处置损失、非货币性资产交换损失、债务重组损失、公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失等。

非流动资产处置损失包括固定资产处置损失和无形资产出售损失。固定资产处置损失，指企业出售固定资产所取得价款或报废固定资产的材料价值和变价收入等，不足抵补处置固定资产的账面价值、清理费用、处置相关税费后的净损失；无形资产出售损失，指企业出售无形资产所取得价款，不足抵补出售无形资产的账面价值、出售相关税费的净损失。

非货币资产交换损失，指在非货币资产交换中换出资产为固定资产、无形资产的，换入资产公允价值小于换出资产账面价值的差额，扣除相关费用后计入营业外支出的金额。

债务重组损失，指重组债权的账面余额与受让资产的公允价值、所转股份的公允价值、或者重组后债权的账面价值之间的差额。

公益性捐赠支出，指企业对外进行公益性捐赠发生的支出。

非常损失，指企业对于因客观因素（如自然灾害等）造成的损失，在扣除保险公司赔偿后计入营业外支出的净损失。

企业应通过“营业外支出”科目核算营业外支出的发生及结转情况。该科目可按营业外支出项目进行明细核算。期末，应将该科目余额转入“本年利润”科目，结转后该科目无余额。

需要注意的是，营业外收入和营业外支出应当分别核算。在具体核算时，不得以营业外支出直接冲减营业外收入，也不得以营业外收入冲减营业外支出，即企业在会计核算时，应

当区别营业外收入和营业外支出进行核算。

### 三、本年利润的会计处理

企业应设置“本年利润”科目，核算企业当期实现的净利润（或发生的净亏损）。

企业期（月）末结转利润时，应将各损益类科目的金额转入本科目，结平各损益类科目。结转后本科目的贷方余额为当期实现的净利润；借方余额为当期发生的净亏损。

年度终了，应将本年收入和支出相抵后结出的本年实现的净利润，转入“利润分配”科目，借记本科目，贷记“利润分配——未分配利润”科目；如为净亏损作相反的会计分录。结转后本科目应无余额。

## 第十二章 财务报告

### 第一节 财务报告概述

财务报告，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。

#### 一、财务报表的定义和构成

财务报表是对企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述。财务报表至少应当包括下列组成部分：（1）资产负债表；（2）利润表；（3）现金流量表；（4）所有者权益（或股东权益，下同）变动表；（5）附注。

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、财务报表列报的基本要求

##### （一）依据各项会计准则确认和计量的结果编制财务报表

企业应当根据实际发生的交易和事项，按照各项具体会计准则的规定进行确认和计量，并在此基础上编制财务报表。企业应当在附注中对遵循企业会计准则编制的财务报表做出声明，只有遵循了企业会计准则的所有规定时，财务报表才应当被称为“遵循了企业会计准则”。

企业不应以在附注中披露代替对交易和事项的确认和计量，也就是说，企业如果采用不



恰当的会计政策，不得通过在附注中披露等其他形式予以更正，企业应当对交易和事项进行正确的确认和计量。

## （二）列报基础

在编制财务报表的过程中，企业管理层应当对企业持续经营的能力进行评价，需要考虑的因素包括市场经营风险、企业目前或长期的盈利能力、偿债能力、财务弹性以及企业管理层改变经营政策的意向等。评价后对企业持续经营的能力产生严重怀疑的，应当在附注中披露导致对持续经营能力产生重大怀疑的重要的不确定因素。

非持续经营是企业在极端情况下出现的一种情况，非持续经营往往取决于企业所处的环境以及企业管理部门的判断。一般而言，企业存在以下情况之一的，通常表明企业处于非持续经营状态：（1）企业已在当期进行清算或停止营业；（2）企业已经正式决定在下一个会计期间进行清算或停止营业；（3）企业已确定在当期或下一个会计期间没有其他可供选择的方案而将被迫进行清算或停止营业。企业处于非持续经营状态时，应当采用其他基础编制财务报表，比如破产企业的资产应当采用可变现净值计量、负债应当按照其预计的结算金额计量等。在非持续经营情况下，企业应当在附注中声明财务报表未以持续经营为基础列报，披露未以持续经营为基础的原因以及财务报表的编制基础。

## （三）重要性和项目列报

关于项目在财务报表中是单独列报还是合并列报，应当依据重要性原则来判断。具体而言：

1. 性质或功能不同的项目，一般应当在财务报表中单独列报，但是不具有重要性的项目可以合并列报，比如存货和固定资产在性质上和功能上都有本质差别，必须分别在资产负债表上单独列报。

2. 性质或功能类似的项目，一般可以合并列报，但是对其具有重要性的类别应该单独列报。比如原材料、在产品等项目在性质上类似，均通过生产过程形成企业的产品存货，因此可以合并列报，合并之后的类别统称为“存货”进行单独列报。

3. 项目单独列报的原则不仅适用于报表，还是用于附注。某些项目的重要性程度不足以在资产负债表、利润表、现金流量表或所有者权益变动表中单独列示，但是可能对附注而言却具有重要性，在这种情况下应当在附注中单独披露。

4. 无论是《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》规定的单独列报项目，还是其他具体会计准则规定单独列报的项目，企业都应当予以单独列报。

重要性是判断项目是否单独列报的重要标准。企业在进行重要性判断时，应当根据所处环境，从项目的性质和金额大小两方面予以判断：一方面，应当考虑该项目的性质是否属于企业日常活动、是否对企业的财务状况和经营成果具有较大影响等因素；另一方面，判断项目金额大小的重要性，应当通过单项金额占资产总额、负债总额、所有者权益总额、营业收入总额、净利润等直接相关项目金额的比重加以确定。

## （四）列报的一致性

可比性是会计信息质量的一项重要质量要求，目的是使同一企业不同期间和同一期间不同企业的财务报表相互可比。为此，财务报表项目的列报应当在各个会计期间保持一致，不得随意变更，这一要求不仅只针对财务报表中的项目名称，还包括财务报表项目的分类、排列顺序等等方面。

在以下规定的特殊情况下，财务报表项目的列报是可以改变的：（1）会计准则要求改变；（2）企业经营业务的性质发生重大变化后，变更财务报表项目的列报能够提供更可靠、更相关的会计信息。

## （五）财务报表项目金额间的相互抵销

财务报表项目应当以总额列报，资产和负债、收入和费用不能相互抵销，即不得以净额列报，但企业会计准则另有规定的除外。比如，企业欠客户的应付款不得与其他客户欠本企业

业的应收款相抵销，如果相互抵销就掩盖了交易的实质。

下列两种情况不属于抵销，可以以净额列示：（1）资产项目按扣除减值准备后的净额列示，不属于抵销。对资产计提减值准备，表明资产的价值确实已经发生减损，按扣除减值准备后的净额列示，才反映了资产当时的真实价值。（2）非日常活动的发生具有偶然性，并非企业主要的业务，从重要性来讲，非日常活动产生的损益以收入扣减费用后的净额列示，更有利于报表使用者的理解，也不属于抵销。

#### （六）比较信息的列报

企业在列报当期财务报表时，至少应当提供所有列报项目上一可比会计期间的比较数据，以及与理解当期财务报表相关的说明，目的是向报表使用者提供对比数据，提高信息在会计期间的可比性，以反映企业财务状况、经营成果和现金流量的发展趋势，提高报表使用者的判断与决策能力。

在财务报表项目的列报确需发生变更的情况下，企业应当对上期比较数据按照当期的列报要求进行调整，并在附注中披露调整的原因和性质，以及调整的各项金额。但是，在某些情况下，对上期比较数据进行调整是不切实可行的，则应当在附注中披露不能调整的原因。

#### （七）财务报表表首的列报要求

财务报表一般分为表首、正表两部分，其中，在表首部分企业应当概括地说明下列基本信息：（1）编报企业的名称，如企业名称在所属当期发生了变更的，还应明确标明；（2）对资产负债表而言，须披露资产负债表日，而对利润表、现金流量表、所有者权益变动表而言，须披露报表涵盖的会计期间；（3）货币名称和单位，按照我国企业会计准则的规定，企业应当以人民币作为记账本位币列报，并标明金额单位，如人民币元、人民币万元等；（4）财务报表时合并财务报表的，应当予以标明。

#### （八）报告期间

企业至少应当编制年度财务报表。根据《中华人民共和国会计法》的规定，会计年度自公历1月1日起至12月31日止。因此，在编制年度财务报表时，可能存在年度财务报表涵盖的期间短于一年的情况，比如企业在年度中间（如3月1日）开始设立等，在这种情况下，企业应当披露年度财务报表的实际涵盖期间及其短于一年的原因，并应当说明由此引起财务报表项目与比较数据不具可比性这一事实。

## 第二节 资产负债表

### 一、资产负债表的内容及结构

#### （一）资产负债表的内容

资产负债表是指反映企业在某一特定日期财务状况的会计报表。它反映企业在某一特定日期所拥有或控制的经济资源、所承担的现时义务和所有者对净资产的要求权。通过资产负债表，可以提供某一日期资产的总额及其结构，表明企业拥有或控制的资源及其分布情况，使用者可以一目了然地从资产负债表上了解企业在某一特定日期所拥有的资产总量及其结构；可以提供某一日期的负债总额及其结构，表明企业未来需要用多少资产或劳务清偿债务以及清偿时间；可以反映所有者所拥有的权益，据以判断资本保值、增值的情况以及对负债的保障程度。此外，资产负债表还可以提供进行财务分析的基本资料，如将流动资产与流动负债进行比较，计算出流动比率；将速动资产与流动负债进行比较，计算出速动比率等，可以表明企业的变现能力、偿债能力和资金周转能力，从而有助于报表使用者作出经济决策。

#### （二）资产负债表的结构

在我国，资产负债表采用账户式结构，报表分为左右两方，左方列示资产各项目，反映全部资产的分布及存在形态；右方列示负债和所有者权益各项目，反映全部负债和所有者权益的内容及构成情况。资产负债表左右双方平衡，资产总计等于负债和所有者权益总计即“资产=负债+所有者权益”。此外，为了使使用者通过比较不同时点资产负债表的数据，掌握企业财务状况的变动情况及发展趋势，企业需要提供比较资产负债表，资产负债表还就各项目再分为“年初余额”和“期末余额”两栏分别填列。资产负债表的具体格式如表 12—3 所示。

## 二、金融资产和金融负债允许抵销和不得相互抵销的要求

### （一）金融资产和金融负债相互抵销的条件

金融资产和金融负债应当在资产负债表内分别列示，不得相互抵销。但是，同时满足下列条件的，应当以相互抵销后的净额在资产负债表内列示：

1. 企业具有抵销已确认金额的法定权利，且该种法定权利现在是可执行的；
2. 企业计划以净额结算，或同时变现该金融资产和清偿该金融负债。

不满足终止确认条件的金融资产转移，转出方不得将已转移的金融资产和相关负债进行抵销。

例如，甲公司与乙公司有长期合作关系，为简化结算，甲公司和乙公司合同明确约定，双方往来款项定期以净额结算。这种情况满足金融资产和金融负债相互抵销的条件，应当在资产负债表中以净额列示相关的应收款项或应付款项。

再如，两项金融工具的同时结算可能通过有组织的金融市场中清算机构的结算或面对面交换等来实现。在这些情况下，现金流量实际上等于单一的净额，且没有信用风险或流动性风险敞口。这种风险敞口尽管相对短暂，但影响可能重大。相应地，金融资产的变现和金融负债的结算只有发生在同一时刻，才被认为是同时进行的。

在理解抵销条件时，还应注意以下两点：

1. 抵销权是债务人根据合同或其他协议，以应收债权人的金额全部或部分抵销应付债权人的金额的法定权利。在少数情况下，债务人可能拥有全部以应收第三方的金额抵销应付债权人的金额的法定权利，前提是三者之间签有明确赋予债务人抵销权的协议。

2. 抵销金融资产和金融负债的执行权的存在，本身并不足以构成互相抵销的基础。在企业确实打算行使这项权利或同时结算时，以净额为基础列报资产和负债能更恰当地反映预期未来现金流量的金额和时间以及这些现金流量承受的风险。

企业拥有相互抵销权但并不打算以净额结算或同时变现资产和清偿负债的，该项权利对企业信用风险的影响应按有关规定予以披露。

### （二）金融资产和金融负债不能相互抵销的情形

以下列举了金融资产和金融负债不能互相抵销的主要情形：

1. 将几项金融工具组合在一起模仿成某项金融资产或金融负债，例如企业将浮动利率长期债券与收取浮动利息、支付固定利息的互换组合在一起，模仿或“合成”为一项固定利率长期债券。这种组合内的各单项金融工具形成的金融资产或金融负债不能相互抵销。

2. 作为某金融负债担保物的金融资产，不能与被担保的金融负债抵销。

3. 企业与外部交易对手进行多项金融工具交易，同时签订“总抵销协议”。根据该协议，一旦某单项金融工具交易发生违约或解约，企业可以将所有金融工具交易以单一净额进行结算，以减少交易对手可能无法履约造成损失的风险。如果只是存在这种总抵销协议，而交易对手尚没有违约或解约，则不能说明企业已满足金融资产和金融负债相互抵销的条件。

4. 保险公司在保险合同下的应收分保保险责任准备金，不能与相关保险责任准备金抵销。

5. 金融工具所形成的金融资产和金融负债具有同样的基础风险（例如，远期合同或其他衍生工具组合中的资产和负债），但涉及不同的交易对手，不能相互抵销。

6. 债务人为解除某项负债将一定的金融资产进行托管，但债权人尚未接受这些资产清偿负债，例如偿债基金安排，不能将相关金融资产和负债相互抵销。

7. 导致企业发生损失的事项而承担的义务，预期可根据保险合同向第三方索赔而得以补偿，不能相互抵销。

### 三、资产负债表的填列方法

#### 1. 资产负债表“期末余额”栏的填列方法

本表“期末余额”栏一般应根据资产、负债和所有者权益科目的期末余额填列。

(1) 根据总账科目余额填列。“交易性金融资产”、“工程物资”、“固定资产清理”、“递延所得税资产”、“短期借款”、“交易性金融负债”、“应付票据”、“应付职工薪酬”、“应交税费”、“应付利息”、“应付股利”、“其他应付款”、“专项应付款”、“预计负债”、“递延所得税负债”、“实收资本（或股本）”、“资本公积”、“库存股”、“盈余公积”等项目，应根据有关总账科目的余额填列。

有些项目则需根据几个总账科目的期末余额计算填列：“货币资金”项目，需根据“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”三个总账科目的期末余额的合计数填列；“其他非流动资产”、“其他流动负债”项目，应根据有关科目的期末余额分析填列。

(2) 根据明细账科目余额计算填列。“开发支出”项目，应根据“研发支出”科目中所属的“资本化支出”明细科目期末余额填列；“应付账款”项目，需要根据“应付账款”和“预付款项”两个科目所属的相关明细科目的期末贷方余额合计数填列；“预收账款”项目，应根据“预收账款”和“应收账款”科目所属各明细科目的期末贷方余额合计数填列；“一年内到期的非流动资产”、“一年内到期的非流动负债”项目，应根据有关非流动资产或负债项目的明细科目余额分析填列；“长期借款”、“应付债券”项目，应分别根据“长期借款”、“应付债券”科目的明细科目余额分析填列；“未分配利润”项目，应根据“利润分配”科目中所属的“未分配利润”明细科目期末余额填列。

(3) 根据总账科目和明细账科目余额分析计算填列。“长期借款”项目，应根据“长期借款”总账科目余额扣除“长期借款”科目所属的明细科目中将在资产负债表日起一年内到期、且企业不能自主地将清偿义务展期的长期借款后的金额计算填列。“长期待摊费用”项目，应根据“长期待摊费用”科目的期末余额减去将于一年内（含一年）摊销的数额后的金额填列；“其他非流动负债”项目，应根据有关科目的期末余额减去将于一年内（含一年）到期偿还数后的金额填列。

(4) 根据有关科目余额减去其备抵科目余额后的净额填列。“可供出售金融资产”、“持有至到期投资”、“长期股权投资”、“在建工程”、“商誉”项目，应根据相关科目的期末余额填列，已计提减值准备的，还应扣减相应的减值准备；“固定资产”、“无形资产”、“投资性房地产”、“生产性生物资产”、“油气资产”项目，应根据相关科目的期末余额扣减相关的累计折旧（或摊销、折耗）填列，已计提减值准备的，还应扣除相应的减值准备，采用公允价值计量的上述资产，应根据相关科目的期末余额填列；“长期应收款”项目，应根据“长期应收款”科目的期末余额，减去相应的“未实现融资收益”科目和“坏账准备”科目所属相关明细科目期末余额后的金额填列；“长期应付款”项目，应根据“长期应付款”科目的期末余额，减去相应的“未确认融资费用”科目期末余额后的金额填列。

5. 综合运用上述填列方法分析填列。主要包括：“应收票据”、“应收利息”、“应收股利”、“其他应收款”项目，应根据相关科目的期末余额，减去“坏账准备”科目中有关坏账准备期末余额后的金额填列；“应收账款”项目，应根据“应收账款”和“预收账款”科目所属各明细科目的期末借方余额合计数，减去“坏账准备”科目中有关应收账款计提的坏账准备期末余额后的金额填列；“预付账款”项目，应根据“预付账款”和“应收账款”科目所属各明细科目的期末借方余额合计数，减去“坏账和准备”科目中有关预付款项计提的坏账准

备期末余额后的金额填列；“存货”项目，应根据“材料采购”、“原材料”、“发出商品”、“库存商品”、“周转材料”、“委托加工物资”、“生产成本”、“受托代销商品”等科目的期末余额合计，减去“受托代销商品款”、“存货跌价准备”科目期末余额后的金额填列，材料采用计划成本核算，以及库存商品采用计划成本核算或售价核算的企业，还应按加或减材料成本差异、商品进销差价后的金额填列。

## 2. 资产负债表“年初余额”栏的填列方法

本表中“年初余额”栏通常根据上年末有关项目的期末余额填列，且与上年末资产负债表“期末余额”栏一致。企业在首次执行新准则时，应当按照《企业会计准则第38号—首次执行企业会计准则》对首次执行新准则当年的“年初余额”栏及相关项目进行调整；以后期间，如果企业发生了会计政策变更、前期差错更正，应当对“年初余额”栏中的有关项目进行相应调整。此外，如果企业上年度资产负债表规定的项目的名称和内容同本年度不一致，应对上年年末资产负债表相关项目的名称和数字按照本年度的规定进行调整，填入“年初余额”栏。

## 四、资产负债表编制示例

【例 12—1】天华股份有限公司 20×6 年 12 月 31 日的资产负债表（年初余额略）及 20×7 年 12 月 31 日的科目余额表分别见表 12—1 和表 12—2。假设天华股份有限公司 20×7 年度除计提固定资产减值准备导致固定资产账面价值与其计税基础存在可抵扣暂时性差异外，其他资产和负债项目的账面价值均等于其计税基础。假定天华公司未来很可能获得足够的应纳税所得额用来抵扣可抵扣暂时性差异，适用的所得税税率为 25%。

表 12—1

资产负债表

会企 01 表

编制单位：天华股份有限公司 20×6 年 12 月 31 日

单位：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	1 406 300		短期借款	300 000	
交易性金融资产	15 000		交易性金融负债	0	
应收票据	246 000		应付票据	200 000	
应收账款	299 100		应付账款	953 800	
预付款项	100 000		预收款项	0	
应收利息	0		应付职工薪酬	110 000	
应收股利	0		应交税费	36 600	
其他应收款	5 000		应付利息	1 000	
存货	2 580 000		应付股利	0	
一年内到期的非流动资产	0		其他应付款	50 000	
其他流动资产	100 000		一年内到期的非流动负债	1 000 000	
流动资产合计	4 751 400		其他流动负债	0	
非流动资产：			流动负债合计	2 651 400	
可供出售金融资产	0		非流动负债：		
持有至到期投资	0		长期借款	600 000	
长期应收款	0		应付债券	0	
长期股权投资	250 000		长期应付款	0	
投资性房地产	0		专项应付款	0	
固定资产	1 100 000		预计负债	0	
在建工程	1 500 000		递延所得税负债	0	
工程物资	0		其他非流动负债	0	
固定资产清理	0		非流动负债合计	600 000	
生产性生物资产	0		负债合计	3 251 400	
油气资产	0		股东权益：		
无形资产	600 000		实收资本（或股本）	5 000 000	
开发支出	0		资本公积	0	
商誉	0		减：库存股	0	
长期待摊费用	0		盈余公积	100 000	
递延所得税资产	0		未分配利润	50 000	
其他非流动资产	200 000		股东权益合计	5 150 000	
非流动资产合计	3 650 000				
资产总计	8 401 400		负债和股东权益总计	8 401 400	



表 12—2

科目余额表

单位：元

科目名称	借方余额	科目名称	贷方余额
库存现金	2 000	短期借款	50 000
银行存款	805 831	应付票据	100 000
其他货币资金	7 300	应付账款	953 800
交易性金融资产	0	其他应付款	50 000
应收票据	66 000	应付职工薪酬	180 000
应收账款	600 000	应交税费	226 731
坏账准备	-1 800	应付利息	0
预付账款	100 000	应付股利	32 215.85
其他应收款	5 000	一年内到期的长期负债	0
材料采购	275 000	长期借款	1 160 000
原材料	45 000	股本	5 000 000
周转材料	38 050	盈余公积	124 770.4
库存商品	2 122 400	利润分配（未分配利润）	218 013.75
材料成本差异	4 250		
其他流动资产	100 000		
长期股权投资	250 000		
固定资产	2 401 000		
累计折旧	-170 000		
固定资产减值准备	-30 000		
工程物资	300 000		
在建工程	428 000		
无形资产	600 000		
累计摊销	-60 000		
递延所得税资产	7 500		
其他长期资产	200 000		
合计	8 095 531	合计	8 095 531

根据上述资料，编制天华股份有限公司 20×7 年 12 月 31 日的资产负债表，见表 12—3。

表 12—3

资产负债表

会企 01 表

编制单位：天华股份有限公司

20×7 年 12 月 31 日

单位：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	815 131	1 406 300	短期借款	50 000	300 000
交易性金融资产	0	15 000	交易性金融负债	0	0
应收票据	66 000	246 000	应付票据	100 000	200 000
应收账款	598 200	299 100	应付账款	953 800	953 800
预付款项	100 000	100 000	预收款项	0	0
应收利息	0	0	应付职工薪酬	180 000	110 000
应收股利	0	0	应交税费	226 731	36 600
其他应收款	5 000	5 000	应付利息	0	1 000
存货	2 484 700	2 580 000	应付股利	32 215.85	0
一年内到期的非流动资产	0	0	其他应付款	50 000	50 000
其他流动资产	100 000	100 000	一年内到期的非流动负债	0	1 000 000
流动资产合计	4 169 031	4 751 400	其他流动负债	0	0
非流动资产：			流动负债合计	1 592 746.85	2 651 400
可供出售金融资产	0	0	非流动负债：		
持有至到期投资	0	0	长期借款	1 160 000	600 000
长期应收款	0	0	应付债券	0	0
长期股权投资	250 000	250 000	长期应付款	0	0
投资性房地产	0	0	专项应付款	0	0
固定资产	2 201 000	1 100 000	预计负债	0	0
在建工程	428 000	1 500 000	递延所得税负债	0	0
工程物资	300 000	0	其他非流动负债	0	0
固定资产清理	0	0	非流动负债合计	1 160 000	600 000
生产性生物资产	0	0	负债合计	2 752 746.85	3 251 400
油气资产	0	0	所有者权益（或股东权益）：		
无形资产	540 000	600 000	实收资本（或股本）	5 000 000	5 000 000
开发支出	0	0	资本公积	0	0
商誉	0	0	减：库存股	0	0
长期待摊费用	0	0	盈余公积	124 770.4	100 000
递延所得税资产	7 500	0	未分配利润	218 013.75	50 000
其他非流动资产	200 000	200 000	所有者权益（或股东权益）合 计	5 342 784.15	5 150 000
非流动资产合计	3 926 500	3 650 000			
资产总计	8 095 531	8 401 400	负债和所有者权益 (或股东权益) 总计	8 095 531	8 401 400

## 第三节 利 润 表

## 一、利润表的内容及结构

### （一）利润表的内容

利润表是反映企业在一定会计期间的经营成果的会计报表。利润表的列报必须充分反映企业经营业绩的主要来源和构成，有助于使用者判断净利润的质量及其风险，有助于使用者预测净利润的持续性，从而作出正确的决策。通过利润表，可以反映企业一定会计期间的收入实现情况，如实现的营业收入有多少、实现的投资收益有多少、实现的营业外收入有多少等等；可以反映一定会计期间的费用耗费情况，如耗费的营业成本有多少、营业税费有多少、销售费用、管理费用、财务费用各有多少、营业外支出有多少等等；可以反映企业生产经营活动的成果，即净利润的实现情况，据以判断资本保值、增值情况。将利润表中的信息与资产负债表中的信息相结合，还可以提供进行财务分析的基本资料，如将赊销收入净额与应收账款平均余额进行比较，计算出应收账款周转率；将销货成本与存货平均余额进行比较，计算出存货周转率；将净利润与资产总额进行比较，计算出资产收益率等，可以表现企业资金周转情况以及企业的盈利能力和水平，便于报表使用者判断企业未来的发展趋势，作出经济决策。

### （二）利润表的结构

常见的利润表结构主要有单步式和多步式两种。在我国，企业利润表采用的基本上是多步式结构，即通过对当期的收入、费用、支出项目按性质加以归类，按利润形成的主要环节列示一些中间性利润指标，分步计算当期经损益。

利润表主要反映以下几方面的内容：（1）营业收入，由主营业务收入和其他业务收入组成。（2）营业利润，营业收入减去营业成本（主营业务成本、其他业务成本）营业税金及附加、销售费用、管理费用、财务费用、资产减值损失，加上公允价值变动收益、投资收益，即为营业利润。（3）利润总额，营业利润加上营业外收入，减去营业外支出，即为利润总额。

（4）净利润，利润总额减去所得税费用，即为净利润。（5）每股收益，普通股或潜在普通股已公开交易的企业，以及正处于公开发行普通股或潜在普通股过程中的企业，还应当利润表中列示每股收益信息，包括基本每股收益和稀释每股收益两项指标。

此外，为了使报表使用者通过比较不同期间利润的实现情况，判断企业经营成果的未来发展趋势，企业需要提供比较利润表，利润表还就各项目再分为“本期金额”和“上期金额”两栏分别填列。利润表具体格式见表 12—5。

## 二、利润表的填列方法

### （一）上期金额栏的填列方法

利润表“上期金额”栏内各项数字，应根据上年该期利润表“本期金额”栏内所列数字填列。如果上年该期利润表规定的各个项目的名称和内容同本期不相一致，应对上年该期利润表各项目的名称和数字按本期的规定进行调整，填入利润表“上期金额”栏内。

### （二）本期金额栏的填列方法

利润表“本期金额”栏内各项数字一般应根据损益类科目的发生额分析填列。

## 三、利润表编制示例

【例 13—2】天华股份有限公司 20×7 年度有关损益类科目本年累计发生净额如表 13—4 所示。

表 13—4 天华股份有限公司损益类科目 20×7 年度累计发生净额 单位：元

科目名称	借方发生额	贷方发生额
主营业务收入		1 250 000
主营业务成本	750 000	
营业税金及附加	2 000	
销售费用	20 000	
管理费用	157 100	
财务费用	41 500	
资产减值损失	30 900	
投资收益		31 500
营业外收入		50 000
营业外支出	19 700	
所得税费用	85 300	

根据上述资料，编制天华股份有限公司 20×7 年度利润表，如表 13—5 所示。

表 13—5 利 润 表

会企 02 表  
单位：元

编制单位：天华股份有限公司 20×7 年

项 目	本期金额	上期金额（略）
一、营业收入	1 250 000	
减：营业成本	750 000	
营业税金及附加	2 000	
销售费用	20 000	

续表

项 目	本期金额	上期金额（略）
管理费用	157 100	
财务费用	41 500	
资产减值损失	30 900	
加：公允价值变动收益（损失以“-”号填列）	0	
投资收整（损失以“-”号填列）	31 500	
其中：对联营企业和合营企业的投资收益	0	
二、营业利润（亏损以“-”号填列）	280 000	
加：营业外收入	50 000	
减：营业外支出	19 700	
其中：非流动资产处置损失	（略）	
三、利润总额（亏损总额以“-”号填列）	310 300	
减：所得税费用	85 300	
四、净利润（净亏损以“-”号填列）	225 000	

五、每股收益：	(略)	
(一) 基本每股收益		
(二) 稀释每股收益		

## 第四节 现金流量表

### 一、现金流量表的内容及结构

#### (一) 现金流量表的内容

现金流量表，是指反映企业在一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。从编制原则上看，现金流量表按照收付实现制原则编制，将权责发生制下的盈利信息调整为收付实现制下的现金流量信息，便于信息使用者了解企业净利润的质量。从内容上看，现金流量表被划分为经营活动、投资活动和筹资活动三个部分，每类活动又分为各具体项目，这些项目从不同角度反映企业业务活动的现金流入与流出，弥补了资产负债表和利润表提供信息的不足。通过现金流量表，报表使用者能够了解现金流量的影响因素，评价企业的支付能力、偿债能力和周转能力，预测企业未来现金流量，为其决策提供有力依据。

#### (二) 现金流量表的结构

在现金流量表中，现金及现金等价物被视为一个整体，企业现金形式的转换不会产生现金的流入和流出。例如，企业从银行提取现金，是企业现金存放形式的转换，并未流出企业，不构成现金流量。同样，现金与现金等价物之间的转换也不属于现金流量，例如，企业用现金购买三个月到期的国库券。根据企业业务活动的性质和现金流量的来源，现金流量表在结构上将企业一定期间产生的现金流量分为三类：经营活动产生的现金流量、投资活动产生的现金流量和筹资活动产生的现金流量。现金流量表的具体格式见表 13—6。

### 二、现金流量表的填列方法

#### (一) 经营活动产生的现金流量

经营活动是指企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项。各类企业由于行业特点不同，对经营活动的认定存在一定差异。对于工商企业而言，经营活动主要包括销售商品、提供劳务、购买商品、接受劳务、支付税费等。对于商业银行而言，经营活动主要包括吸收存款、发放贷款、同业存放、同业拆借等。对于保险公司而言，经营活动主要包括原保险业务和再保险业务等。对于证券公司而言，经营活动主要包括自营证券、代理承销证券、代理兑付证券、代理买卖证券等。

在我国，企业经营活动产生的现金流量应当采用直接法填列。直接法，是指通过现金收入和现金支出的主要类别列示经营活动的现金流量。

#### (二) 投资活动产生的现金流量

投资活动是指企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围内的投资及其处置活动。长期资产是指固定资产、无形资产、在建工程、其他资产等持有期限在一年或一个营业周期以上的资产。这里所讲的投资活动，既包括实物资产投资，也包括金融资产投资。这里之所以将“包括在现金等价物范围内的投资”排除在外，是因为已经将包括在现金等价物范围内的投资视同现金。不同企业由于行业特点不同，对投资活动的认定也存在差异。例如，交易

性金融资产所产生的现金流量，对于工商业企业而言，属于投资活动现金流量，而对于证券公司而言，属于经营活动现金流量。

### （三）筹资活动产生的现金流量

筹资活动是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动。这里所说的资本，既包括实收资本（股本），也包括资本溢价（股本溢价）；这里所说的债务，指对外举债，包括向银行借款、发行债券以及偿还债务等。通常情况下，应付账款、应付票据等商业应付款等属于经营活动，不属于筹资活动。

此外，对于企业日常活动之外特殊的、不经常发生的特殊项目，如自然灾害损失、保险赔款、捐赠等，应当归并到相关类别中，并单独反映。比如，对于自然灾害损失和保险赔款，如果能够确指属于流动资产损失，应当列入经营活动产生的现金流量；属于固定资产损失，应当列入投资活动产生的现金流量。

### （四）汇率变动对现金及现金等价物的影响

编制现金流量表时，应当将企业外币现金流量以及境外子公司的现金流量折算成记账本位币。外币现金流量以及境外子公司的现金流量，应当采用现金流量发生日的即期汇率或按照系统合理的方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率折算。汇率变动对现金的影响额应当作为调节项目，在现金流量表中单独列报。

汇率变动对现金的影响，指企业外币现金流量及境外子公司的现金流量折算成记账本位币时，所采用的是现金流量发生日的汇率或按照系统合理的方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率，而现金流量表“现金及现金等价物净增加额”项目中外币现金净增加额是按资产负债表日的即期汇率折算的。这两者的差额即为汇率变动对现金的影响。

在编制现金流量表时，对当期发生的外币业务，也可不必逐笔计算汇率变动对现金的影响，可以通过现金流量表补充资料中“现金及现金等价物净增加额”数额与现金流量表中“经营活动产生的现金流量净额”、“投资活动产生的现金流量净额”、“筹资活动产生的现金流量净额”三项之和比较，其差额即为“汇率变动对现金的影响额”。

### （五）现金流量表补充资料

除现金流量表反映的信息外，企业还应在附注中披露将净利润调节为经营活动现金流量、不涉及现金收支的重大投资和筹资活动、现金及现金等价物净变动等信息。

#### 1. 将净利润调节为经营活动现金流量

现金流量表采用直接法反映经营活动产生的现金流量，同时，企业还应采用间接法反映经营活动产生的现金流量。间接法，是指以本期净利润为起点，通过调整不涉及现金的收入、费用、营业外收支以及经营性应收应付等项目的增减变动，调整不属于经营活动的现金收支项目，据此计算并列报经营活动产生的现金流量的方法。在我国，现金流量表补充资料应采用间接法反映经营活动产生的现金流量情况，以对现金流量表中采用直接法反映的经营活动现金流量进行核对和补充说明。

采用间接法列报经营活动产生的现金流量时，需要对四大类项目进行调整：（1）实际没有支付现金的费用；（2）实际没有收到现金的收益；（3）不属于经营活动的损益；（4）经营性应收应付项目的增减变动。

#### 2. 不涉及现金收支的重大投资和筹资活动

不涉及现金收支的重大投资和筹资活动，反映企业一定期间内影响资产或负债但不形成该期现金收支的所有投资和筹资活动的信息。这些投资和筹资活动虽然不涉及现金收支，但对以后各期的现金流量有重大影响，例如，企业融资租入设备，将形成的负债计入“长期应付款”账户，当期并不支付设备款及租金，但以后各期必须为此支付现金，从而在一定期间内形成了一项固定的现金支出。

企业应当在附注中披露不涉及当期现金收支、但影响企业财务状况或在未来可能影响企业现金流量的重大投资和筹资活动，主要包括：（1）债务转为资本，反映企业本期转为资本



的债务金额；(2) 一年内到期的可转换公司债券，反映企业一年内到期的可转换公司债券的本金；(3) 融资租入固定资产，反映企业本期融资租入的固定资产。

### 3. 现金和现金等价物的构成

企业应当在附注中披露与现金和现金等价物有关的下列信息：(1) 现金和现金等价物的构成及其在资产负债表中的相应金额。(2) 企业持有但不能由母公司或集团内其他子公司使用的大额现金和现金等价物金额。企业持有现金和现金等价物余额但不能被集团使用的情形多种多样，例如，国外经营的子公司，由于受当地外汇管制或其他立法的限制，其持有的现金和现金等价物，不能由母公司或其他子公司正常使用。

## 三、现金流量表的编制方法及程序

### (一) 直接法和间接法

编制现金流量表时，列报经营活动现金流量的方法有两种，一是直接法，一是间接法。在直接法下，一般是以利润表中的营业收入为起算点，调节与经营活动有关的项目的增减变动，然后计算出经营活动产生的现金流量。在间接法下，将净利润调节为经营活动现金流量，实际上就是将按权责发生制原则确定的净利润调整为现金净流入，并剔除投资活动和筹资活动对现金流量的影响。

采用直接法编报的现金流量表，便于分析企业经营活动产生的现金流量的来源和用途，预测企业现金流量的未来前景；采用间接法编报现金流量表，便于将净利润与经营活动产生的现金流量净额进行比较，了解净利润与经营活动产生的现金流量差异的原因，从现金流量的角度分析净利润的质量。所以，我国企业会计准则规定企业应当采用直接法编报现金流量表，同时要求在附注中提供以净利润为基础调节到经营活动现金流量的信息。

### (二) 工作底稿法、T 型账户法和分析填列法

在具体编制现金流量表时，可以采用工作底稿法或 T 型账户法，也可以根据有关科目记录分析填列。

#### 1. 工作底稿法

采用工作底稿法编制现金流量表，是以工作底稿为手段，以资产负债表和利润表数据为基础，对每一项目进行分析并编制调整分录，从而编制现金流量表。工作底稿法的程序是：

第一步，将资产负债表的期初数和期末数过入工作底稿的期初数栏和期末数栏。

第二步，对当期业务进行分析并编制调整分录。编制调整分录时，要以利润表项目为基础，从“营业收入”开始，结合资产负债表项目逐一进行分析。在调整分录中，有关现金和现金等价物的事项，并不直接借记或贷记现金，而是分别计入“经营活动产生的现金流量”、“投资活动产生的现金流量”、“筹资活动产生的现金流量”有关项目，借记表示现金流入，贷记表示现金流出。

第三步，将调整分录过入工作底稿中的相应部分。

第四步，核对调整分录，借方、贷方合计数均已经相等，资产负债表项目期初数加减调整分录中的借贷金额以后，也等于期末数。

第五步，根据工作底稿中的现金流量表项目部分编制正式的现金流量表。

#### 2. T 型账户法

采用 T 型账户法编制现金流量表，是以 T 型账户为手段，以资产负债表和利润表数据为基础，对每一项目进行分析并编制调整分录，从而编制现金流量表。T 型账户法的程序是：

第一步，为所有的非现金项目（包括资产负债表项目和利润表项目）分别开设 T 形账户，并将各自的期末期初变动数过入各该账户。如果项目的期末数大于期初数，则将差额过入和项目余额相同的方向；反之，过入相反的方向。

第二步，开设一个大的“现金及现金等价物” T 形账户，每边分为经营活动、投资活动

和筹资活动三个部分，左边记现金流入，右边记现金流出。与其他账户一样，过入期末期初变动数。

第三步，以利润表项目为基础，结合资产负债表分析每一个非现金项目的增减变动，并据此编制调整分录。

第四步，将调整分录过入各 T 形账户，并进行核对，该账户借贷相抵后的余额与原先过入的期末期初变动数应当一致。

第五步，根据大的“现金及现金等价物” T 形账户编制正式的现金流量表。

### 3. 分析填列法

分析填列法是直接根据资产负债表、利润表和有关会计科目明细账的记录，分析计算出现金流量表各项目的金额，并据以编制现金流量表的一种方法。

## 四、现金流量表编制示例

【例 13—3】 沿用【例 13—1】和【例 13—2】的资料，天华股份有限公司其他相关资料如下：

1. 20×6 年度利润表有关项目的明细资料如下：

(1) 管理费用的组成：职工薪酬 17 100 元，无形资产摊销 60 000 元，折旧费 20 000 元，支付其他费用 60 000 元。

(2) 财务费用的组成：计提借款利息 11 500 元，支付应收票据（银行承兑汇票）贴现利息 30 000 元。

(3) 资产减值损失的组成：计提坏账准备 900 元，计提固定资产减值准备 30 000 元。上年年末坏账准备余额为 900 元。

(4) 投资收益的组成：收到股息收入 30 000 元，与本金一起收回的交易性股票投资收益 500 元，自公允价值变动损益结转投资收益 1 000 元。

(5) 营业外收入的组成：处置固定资产净收益 50 000 元（其所处置固定资产原价为 400 000 元，累计折旧为 150 000 元。收到处置收入 300 000 元）。假定不考虑与固定资产处置有关的税费。

(6) 营业外支出的组成：报废固定资产净损失 19 700 元（其所报废固定资产原价为 200 000 元。累计折旧为 180 000 元，支付清理费用 500 元，收到残值收入 800 元）。

(7) 所得税费用的组成：当期所得税费用 92 800 元，递延所得税收益 7 500 元。

除上述项目外，利润表中的销售费用 20 000 元至期末已经支付。

2. 资产负债表有关项目的明细资料如下：

(1) 本期收回交易性股票投资本金 15 000 元、公允价值变动 1 000 元，同时实现投资收益 500 元。

(2) 存货中生产成本、制造费用的组成：职工薪酬 324 900 元。折旧费 80 000 元。

(3) 应交税费的组成：本期增值税进项税额 42 466 元，增值税销项税额 212 500 元，已交增值税 100 000 元；应交所得税期末余额为 20 097 元，应交所得税期初余额为 0；应交税费期末数中应由在建工程负担的部分为 100 000 元。

(4) 应付职工薪酬的期初数无应付在建工程人员的部分，本期支付在建工程人员职工薪酬 200 000 元。应付职工薪酬的期末数中应付在建工程人员的部分为 28 000 元。

(5) 应付利息均为短期借款利息，其中本期计提利息 11 500 元，支付利息 12 500 元。

(6) 本期用现金购买固定资产 101 000 元，购买工程物资 300 000 元。

(7) 本期用现金偿还短期借款 250 000 元，偿还一年内到期的长期借款 1 000 000 元；借入长期借款 560 000 元。

根据以上资料，采用分析填列的方法，编制天华股份有限公司 20×7 年度的现金流量表。

1. 天华股份有限公司 20×7 年度现金流量表各项目金额，分析确定如下：

(1) 销售商品、提供劳务收到的现金

$$\begin{aligned} &= \text{主营业务收入} + \text{应交税费 (应交增值税——销项税额)} \\ &+ (\text{应收账款年初余额} - \text{应收账款期末余额}) \\ &+ (\text{应收票据年初余额} - \text{应收票据期末余额}) \\ &- \text{当期计提的坏账准备} - \text{票据贴现的利息} \\ &= 1\,250\,000 + 212\,500 + (299\,100 - 598\,200) + (246\,000 - 66\,000) - 900 - 30\,000 \\ &= 1\,312\,500 \text{ (元)} \end{aligned}$$

(2) 购买商品、接受劳务支付的现金

$$\begin{aligned} &= \text{主营业务成本} + \text{应交税费 (应交增值税——进项税额)} \\ &- (\text{存货年初余额} - \text{存货期末余额}) \\ &+ (\text{应付账款年初余额} - \text{应付账款期末余额}) \\ &+ (\text{应付票据年初余额} - \text{应付票据期末余额}) \\ &+ (\text{预付账款期末余额} - \text{预付账款年初余额}) \\ &- \text{当期列入生产成本、制造费用的职工薪酬} \\ &- \text{当期列入生产成本、制造费用的折旧费和固定资产修理费} \\ &= 750\,000 + 42\,466 - (2\,580\,000 - 2\,484\,700) + (953\,800 - 953\,800) \\ &+ (200\,000 - 100\,000) + (100\,000 - 100\,000) - 324\,900 - 80\,000 \\ &= 392\,266 \text{ (元)} \end{aligned}$$

(3) 支付给职工以及为职工支付的现金

$$\begin{aligned} &= \text{生产成本、制造费用、管理费用中职工薪酬} \\ &+ (\text{应付职工薪酬年初余额} - \text{应付职工薪酬期末余额}) \\ &- [\text{应付职工薪酬 (在建工程) 年初余额} - \text{应付职工薪酬 (在建工程) 期末余额}] \\ &= 324\,900 + 17\,100 + (110\,000 - 180\,000) - (0 - 28\,000) \\ &= 300\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

(4) 支付的各项税费

$$\begin{aligned} &= \text{当期所得税费用} + \text{营业税金及附加} + \text{应交税费 (应交增值税——已交税金)} \\ &- (\text{应交所得税期末余额} - \text{应交所得税期初余额}) \\ &= 92\,800 + 2\,000 + 100\,000 - (20\,097 - 0) \\ &= 174\,703 \text{ (元)} \end{aligned}$$

(5) 支付其他与经营活动有关的现金 = 其他管理费用 + 销售费用

$$\begin{aligned} &= 60\,000 + 20\,000 \\ &= 80\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

(6) 收回投资收到的现金

$$\begin{aligned} &= \text{交易性金融资产贷方发生额} + \text{与交易性金融资产一起收回的投资收益} \\ &= 16\,000 + 500 \\ &= 16\,500 \text{ (元)} \end{aligned}$$

(7) 取得投资收益所收到的现金

$$\begin{aligned} &= \text{收到的股息收入} \\ &= 30\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

(8) 处置固定资产收回的现金净额

$$\begin{aligned} &= 300\,000 + (800 - 500) \\ &= 300\,300 \text{ (元)} \end{aligned}$$

(9) 购建固定资产支付的现金

$$= \text{用现金购买的固定资产、工程物资} + \text{支付给在建工程人员的薪酬}$$

=101 000+300 000+200 000

=601 000 (元)

(10) 取得借款所收到的现金=560 000 (元)

(11) 偿还债务支付的现金

=250 000+1 000 000

=1 250 000 (元)

(12) 偿还利息支付的现金=12 500 (元)

2. 将净利润调节为经营活动现金流量各项目计算分析如下:

(1) 资产减值准备=900+30 000=30 900 (元)

(2) 固定资产折旧=20 000+80 000=100 000 (元)

(3) 无形资产摊销=60 000 (元)

(4) 处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失(减:收益)=-50 000 (元)

(5) 固定资产报废损失=19 700 (元)

(6) 财务费用=11 500 (元)

(7) 投资损失(减:收益)=-31 500 (元)

(8) 递延所得税资产减少=0-7 500=-7 500 (元)

(9) 存货的减少=2 580 000-2 484 700=95 300 (元)

(10) 经营性应收项目的减少

= (246 000-66 000) + (299 100+900-598 200-1 800)

=-120 000 (元)

(11) 经营性应付项目的增加

= (100 000-200 000) + (100 000-100 000) + [(180 000-28 000)

-110 000]+[(226 731-100 000)-36 600]

=32 131 (元)

3. 根据上述数据,编制现金流量表(见表 13—6)及其补充资料(见表 13—7)。

表 13-6

现金流量表

会企 03 表

编制单位:天华股份有限公司

20×7 年

单位:元

项 目	本期金额	上期金额
一、经营活动产生的现金流量:		略
销售商品、提供劳务收到的现金	1 312 500	
收到的税费返还	0	
收到其他与经营活动有关的现金	0	
经营活动现金流入小计	1 312 500	
购买商品、接受劳务支付的现金	392 266	
支付给职工以及为职工支付的现金	300 000	

续表

项 目	本期金额	上期金额
支付的各项税费	174 703	
支付其他与经营活动有关的现金	80 000	
经营活动现金流出小计	1 006 361	
经营活动产生的现金流量净额	365 531	

二、投资活动产生的现金流量：		
收回投资收到的现金	16 500	
取得投资收益收到的现金	30 000	
处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额	300 300	
处置子公司及其他营业单位收到的现金净额	0	
收到其他与投资活动有关的现金	0	
投资活动现金流入小计	346 800	
购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金	601 000	
投资支付的现金	0	
取得子公司及其他营业单位支付的现金净额	0	
支付其他与投资活动有关的现金	0	
投资活动现金流出小计	601 000	
投资活动产生的现金流量净额	-254 200	
三、筹资活动产生的现金流量：		
吸收投资收到的现金	0	
取得借款收到的现金	560 000	
收到其他与筹资活动有关的现金	0	
筹资活动现金流入小计	560 000	
偿还债务支付的现金	1 250 000	
分配股利、利润或偿付利息支付的现金	12 500	
支付其他与筹资活动有关的现金	0	
筹资活动现金流出小计	1 262 500	
筹资活动产生的现金流量净额	-702 500	
四、汇率变动对现金及现金等价物的影响	0	
五、现金及现金等价物净增加额	-591 169	
加：期初现金及现金等价物余额	1 406 300	
六、期末现金及现金等价物余额	815 131	

表 13—7 现金流量补充资料

补充资料	本期金额	上期金额
1. 将净利润调节为经营活动现金流量：		略
净利润	225 000	
加：资产减值准备	30 900	
固定资产折旧、油气资产折耗、生产性生物资产折旧	100 000	
无形资产摊销	60 000	
长期待摊费用摊销	0	

续表

补充资料	本期金额	上期金额
处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失（收益以“-”号填列）	-50 000	
固定资产报废损失（收益以“-”号填列）	19 700	
公允价值变动损失（收益以“-”号填列）	0	

财务费用（收益以“-”号填列）	11 500	
投资损失（收益以“-”号填列）	-31 500	
递延所得税资产减少（增加以“-”号填列）	-2 500	
递延所得税负债增加（减少以“-”号填列）	0	
存货的减少（增加以“-”号填列）	95 300	
经营性应收项目的减少（增加以“-”号填列）	-120 000	
经营性应付项目的增加（减少以“-”号填列）	32 131	
其他	0	
经营活动产生的现金流量净额	365 531	
2. 不涉及现金收支的重大投资和筹资活动：		
债务转为资本	0	
一年内到期的可转换公司债券	0	
融资租入固定资产	0	
3. 现金及现金等价物净变动情况：		
现金的期末余额	815 131	
减：现金的期初余额	1 406 300	
加：现金等价物的期末余额	0	
减：现金等价物的期初余额	0	
现金及现金等价物净增加额	-591 169	

## 第五节 所有者权益变动表

### 一、所有者权益变动表的内容及结构

#### （一）所有者权益变动表的内容

所有者权益变动表是指反映构成所有者权益各组成部分当期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，让报表使用者准确理解所有者权益增减变动的根源。

在所有者权益变动表中，企业至少应当单独列示反映下列信息的项目：（1）净利润；（2）直接计入所有者权益的利得和损失项目及其总额；（3）会计政策变更和差错更正的累积影响金额；（4）所有者投入资本和向所有者分配利润等；（5）提取的盈余公积；（6）实收资本或股本、资本公积、盈余公积、未分配利润的期初和期末余额及其调节情况。

#### （二）所有者权益变动表的结构

为了清楚地表明构成所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况，所有者权益变动表应当以矩阵的形式列示：一方面，列示导致所有者权益变动的交易或事项，改变了以往仅仅按照所有者权益的各组成部分反映所有者权益变动情况，而是从所有者权益变动的来源对一



[illegible]

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													
上述（一）和（二）小计													

续表

项 目	本年金额						上年金额					
	实收资本（或股本）	资本公积	减：库存股	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	减：库存股	盈余公积	未分配利润	所有者权益合计
（三）所有者投入和减少资本												
1. 所有者投入资本												
2. 股份支付计入所有者权益的金额												
3. 其他												
（四）利润分配												
1. 提取盈余公积				24 770.4	-24 770.4	0						
2. 对所有者（或股东）的分配					-32 215.85	-32 215.85						
3. 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	5 000 000	0	0	124 770.4	190 717.75	5 315 488.15						

## 第六节 附 注

### 一、附注的主要内容

附注是对资产负债表、利润表、现金流量表和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。附注是财务报表的重要组成部分。附注应当按照如下顺序披露有关内容：

#### （一）企业的基本情况

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。

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

企业应当明确说明编制的财务报表符合企业会计准则的要求，真实、公允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，附注中不得作出这种表述。

(四) 重要会计政策和会计估计

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

由于企业经济业务的复杂性和多样化，某些经济业务可以有多种会计处理方法，也即存在不止一种可供选择的会计政策。企业在发生某项经济业务时，必须从允许的会计处理方法中选择适合本企业特点的会计政策，企业选择不同的会计处理方法，可能极大地影响企业的财务状况和经营成果，进而编制出不同的财务报表。为了有助于使用者理解，有必要对这些会计政策加以披露。

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；又比如，对于拥有的持股不足 50% 的关联企业，企业为何判断企业拥有控制权因此将其纳入合并范围；再比如，企业如何判断与租赁资产相关的所有风险和报酬已转移给企业，从而符合融资租赁的标准；以及投资性房地产的判断标准是什么等等，这些判断对在报表中确认的项目金额具有重要影响。因此，这项披露要求有助于使用者理解企业选择和运用会计政策的背景，增加财务报表的可理解性。

2. 重要会计估计的说明

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资产、负债账面价值进行重大调整。在确定报表中确认的资产和负债的账面金额过程中，企业有时需要对不确定的未来事项在资产负债表日对这些资产和负债的影响加以估计。例如，固定资产可收回金额的计算需要根据其公允价值减去处置费用后的净额与预计未来现金流量的现值两者之间的较高者确定，在计算资产预计未来现金流量的现值时需要对未来现金流量进行预测，并选择适当的折现率，应当在附注中披露未来现金流量预测所采用的假设及其依据、所选择的折现率为什么是合理的等。这些假设的变动对这些资产和负债项目金额的确定影响很大，有可能会在下一个会计年度内作出重大调整。因此，强调这一披露要求，有助于提高财务报表的可理解性。

(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《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》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) 重要报表项目的说明

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重要报表项目的构成或当期增减变动情况，并与报表项目相互参照。在披露顺序上，一般应当按照资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表的顺序及其报表项目列示的顺序。

### （七）其他需要说明的重要事项

这主要包括或有和承诺事项（见“第十四章 或有事项”）、资产负债表日后非调整事项（见“第二十四章 资产负债表日后事项”）、关联方关系及其交易（见“本章第六节 三、关联方披露”）等。

## 二、分部报告

### （一）业务分部和地区分部

企业应当以对外提供的财务报表为基础，区分业务分部和地区分部披露分部信息。

#### 1. 业务分部的确定

业务分部，是指企业内可区分的、能够提供单项或一组相关产品或劳务的组成部分。该组成部分承担了不同于其他组成部分的风险和报酬。

通常情况下，一个企业的内部组织和管理结构，以及向董事会或者类似机构的内部报告制度，是企业确定分部的基础。企业在确定业务分部时，应当结合企业内部管理要求，并考虑下列因素：

（1）各单项产品或劳务的性质，包括产品或劳务的规格、型号、最终用途等。通常情况下，产品或劳务的性质相同，其风险、报酬率及其成长率通常可能较为接近，一般可将其划分到同一业务分部中。而对于性质完全不同的产品或劳务，则不能将其划分到同一业务分部中。

【例 13—5】乙公司主要从事食品的生产和销售，业务范围包括饮料、奶制品及冰淇淋；碗碟、炊具用品；巧克力、糖果及饼干；制药产品等。在确定业务分部时，乙公司应当分别将其作为不同的业务分部处理，而不能将碗碟、炊具用品与巧克力、糖果及饼干食品作为一个业务分部处理。

（2）生产过程的性质，包括采用劳动密集或资本密集方式组织生产、使用相同或者相似设备和原材料、采用委托生产或加工方式等。对于其生产过程相同或相似的，可以将其划分为一个业务分部，如按资本密集型和劳动密集型划分业务部门。对于资本密集型的部门来说，其占用的设备较为先进，占用的固定资产较多，相应所负担的折旧费也较多，其经营成本受资产折旧费用影响较大，受技术进步因素的影响也较大；而对于劳动密集型部门来说，其使用的劳动力较多，相对而言劳动力的成本即人工费用的影响较大，其经营成果受人工成本的高低影响很大。

（3）产品或劳务的客户类型，包括大宗客户、零散客户等。对于购买产品或接受劳务的同一类型的客户，如果其销售条件基本相同，例如相同或相似的销售价格、销售折扣，相同或相似的售后服务，因而具有相同或相似的风险和报酬。而不同的客户，其销售条件不尽相同，由此可能导致其具有不同的风险和报酬。

（4）销售产品或提供劳务的方式，包括批发、零售、自产自销、委托销售、承包等。企业销售产品或提供劳务的方式不同，其承受的风险和报酬也不相同。比如，在赊销方式下，可以扩大销售规模，但发生的收账费用较大，并且发生应收账款坏账的风险也很大；而在现销方式下，则不存在应收账款的坏账问题，不会发生收账费用，但销售规模的扩大有限。

（5）生产产品或提供劳务受法律、行政法规的影响，包括经营范围或交易定价限制等。企业生产产品或提供劳务总是处于一定的经济法律环境之下，其所处的环境必然对其经营活动产生影响。对在不同法律环境下生产的产品或提供的劳务进行分类，进而向会计信息使用者提供不同法律环境下产品生产或劳务的信息，有利于会计信息使用者对企业未来的发展走向作出判断和预测。对相同或相似法律环境下的产品生产或劳务提供进行归类，以提供其经营活动所生成的信息，同样有利于明晰地反映该类产品生产和劳务提供的会计信息。比如，商业银行、保险公司等金融企业易受特别的、严格的监管政策的影响，在考虑该类企业确定

分部产品和劳务是否相关时，应当考虑所受监管政策的影响。

但是，企业在具体确定业务分部时，特定的分部不大可能同时符合上述列明的全部因素。通常情况下，业务分部应当在包含了上述所列明的大部分因素时予以确定。

## 2. 地区分部

地区分部是指企业内可区分的、能够在一个特定的经济环境内提供产品或劳务的组成部分。该组成部分承担了不同于在其他经济环境内提供产品或劳务的组成部分的风险和报酬。

在确定地区分部时，应当结合企业内部管理要求，并考虑下列因素：

(1) 所处经济、政治环境的相似性，包括境外经营所在地区经济和政治的稳定程度等。不同生产经营所在地经济和政治环境有差异，意味着其生产经营活动所面临的经济和政治风险不同，不能将各分部归并为一个地区分部。反之，对于经济和政治环境基本相似的国家 and 地区，在确定地区分部时应将其归并为一个地区分部。

(2) 在不同地区经营之间的关系，包括在某地区进行产品生产，而在其他地区进行销售等。在不同地区的经营之间存在密切的联系，意味着不同地区的经营具有相同的风险和报酬，应当将其作为一个地区分部；反之，则不能作为一个地区分部。

【例 13—6】甲公司分别在华北地区和华东地区设立两个子公司，华北地区的子公司主要经营业务是生产汽车轮胎，并主要向华东地区的子公司销售。华东地区的子公司主要经营业务为组装小汽车。因此，甲公司应当将华北地区的子公司和华东地区的子公司合并作为一个地区分部。

(3) 经营的接近程度大小，包括在某地区生产的产品是否需在其他地区进一步加工生产等。经营接近程度较高的地区，表明其在生产经营方面面临的风险和报酬也基本相同，应将其作为一个地区分部。反之，则表明面临的风险和报酬差异不同，不应确定为一个地区分部。

(4) 与某一特定地区经营相关的特别风险，包括气候异常变化等。如果某一特定地区在生产经营上存在着特定的风险，则不能将其与其他地区分部合并作为一个地区分部。

(5) 外汇管理规定，即境外经营所在地区是否实行外汇管制。外汇管制的规定直接影响着企业内部资金的调度和转移，从而有可能影响企业的经营风险。在外汇管制的国家或地区，转移资金相对较为困难，承受着较大的资金转移风险；而外汇可以自由流动的国家或地区，转移资金则较为容易，其资金风险相对较小。因此，不能将外汇管制国家和地区与外汇自由流动国家和地区，作为一个地区分部；对于外汇管制的国家和地区，也应当区分其管制程度大小，而不能一概而论地将其确定为一个地区分部。

(6) 外汇风险，即外汇汇率变动的风险。外汇汇率波动不大的国家或地区，企业面临的风险和报酬基本相同，可以作为一个地区分部；外汇汇率波动较大的国家或地区，企业面临的风险和报酬差异不同，不能作为一个地区分部。

需要注意的是，企业在具体确定地区分部时，特定的分部不大可能同时符合上述列明的全部因素。通常，当包含了上述所列明的大部分因素时，就可认定为某个地区分部。

【例 13—7】丙公司主要生产机床，其总公司设在辽宁，在上海、浙江、新疆、内蒙等地均设有制造厂，其生产的产品主要销售到国内各省（市）、韩国、瑞典、南非和阿联酋等。丙公司在确定地区分部时，就应当根据风险和报酬主要来自于资产所在地还是客户所在地，从而选择确定以资产所在地（如辽宁、上海、浙江、新疆、内蒙等地）或客户所在地（如国内、韩国、瑞典、南非和阿联酋等）作为地区分部。

两个或两个以上的业务分部或地区分部同时满足下列条件的，可以予以合并：（1）具有相近的长期财务业绩，包括具有相近的长期平均毛利率、资金回报率、未来现金流量等；（2）确定业务分部或地区分部所考虑的因素类似。

【例 13—8】K 公司是一家全球性公司，总部设在美国，主要生产 A、B、C、D 四个品牌的皮箱、手提包、公文包、皮带等，以及相关产品的运输、销售，每种产品均由独立的业务部门完成。生产的产品主要销往中国大陆、中国香港、日本、欧洲、美国国内等地。K 公司

各项业务 20×7 年 12 月 31 日的有关资料如表 13—9 所示。假定经预测，生产皮箱的 4 个部门今后 5 年内平均销售毛利率与 20×7 差异不大，并且各品种皮箱的生产过程、客户类型、销售方式等类似，K 公司将业务分部作为主要报告形式提供分部信息。

**表 13—9** **K 公司有关业务资料** 金额单位：万元

项目	品牌 A	品牌 B	品牌 C	品牌 D	手提包	公文包	皮带	销售公司	运输公司	合计
营业收入	106000	130000	100000	95000	260000	230000	69000	270 000	50 000	1310 000
其中：对外交易收入	100000	120000	80000	90000	180000	150000	50000	270000	50000	1090000
分部间交易收入	6000	10000	20000	5000	80000	80000	19000			220000
营业费用	74200	92300	69000	66500	156000	142600	55200	220000	30000	905800
其中：对外交易费用	60000	78300	57000	62000	149000	132000	47200	205000	30000	820500
分部间交易费用	14200	14000	12000	4500	7000	10600	8000	15000		85300
营业利润	31800	37700	31000	28500	104000	87400	13800	50000	20000	
销售毛利率	30%	29%	31%	30%	40%	38%	20%	18.5%	40%	
资产总额	350000	400000	300000	250000	650000	590000	250000	700000	300000	3790000
负债总额	150000	170000	170000	100000	300000	200000	150000	300000	180000	1680000

根据表 13—9 资料可见，K 公司生产皮箱的部门有 4 个，分别是生产品牌 A、品牌 B、品牌 C、品牌 D 皮箱的部门，销售毛利率分别是 30%、29%、31%、30%。由于其近 5 年平均销售毛利率差异不大，因此可以认为这 4 个皮箱分部具有相近的长期财务业绩；同时，A、B、C、D 这 4 个部门都生产皮箱，其生产过程、客户类型、销售方式等类似，符合确定业务分部所考虑的因素的相似性。因此，K 公司在确定业务分部时，可以将生产 4 个品牌皮箱的分部予以合并，组成一个“皮箱”分部。合并后，皮箱分部的分部收入为 431 000 万元，分部费用为 302 000 万元，分部利润为 129 000 万元。

### （二）报告分部的确定

#### 1. 重要性标准的判断

报告分部是指符合业务分部或地区分部的定义，按规定应予披露的业务分部或地区分部。报告分部的确定应当以业务分部或地区分部为基础。当业务分部或地区分部的大部分收入是对外交易收入，且满足下列条件之一的，企业应当将其确定为报告分部：

（1）该分部的分部收入占所有分部收入合计的 10% 或者以上。

【例 13—9】沿用【例 13—8】的资料，皮箱分部合并后。其分部收入合计 431 000 万元，其中对外交易收入合计 390 000 万元。对外交易收入占该分部收入合计的比例为 90%（ $390\,000 \div 431\,000 \times 100\%$ ），大部分收入为对外交易取得。同时，由于皮箱分部收入占所有分部收入合计的比例为 32.9%（ $431\,000 \div 1\,310\,000 \times 100\%$ ），满足了不低于 10% 的条件，因此，K 公司在确定报告分部时，应当将皮箱分部确定为报告分部。

（2）该分部的分部利润（亏损）的绝对额，占所有盈利分部利润合计额或者所有亏损分部亏损合计额的绝对额两者中较大者的 10% 或者以上。

（3）该分部的分部资产占所有分部资产合计额的 10% 或者以上。

【例 13—10】沿用【例 13—8】的资料。由于 4 个品牌皮箱已经合并为一个皮箱分部，因此，K 公司应比较生产皮箱、手提包、公文包、皮带的各个分部以及销售公司、运输公司等部门的分部资产情况。具体计算见表 13—10。通过计算可以看出，皮箱分部、手提包分部、公文包分部、销售公司分部的分部资产占所有分部资产合计额的比例分别为 34.3%、17.1%、15.6%、18.5%，符合不低于 10% 的要求，因此，K 公司在确定报告分部时，应当将皮箱分部、手提包分部、公文包分部、销售公司分部作为报告分部。



表 13—10

K 公司报告分部确定过程计算表

金额单位：万元

项目	皮箱	手提包	公文包	皮带	销售公司	运输公司	合计
营业收入	431 000	260 000	230 000	69 000	270 000	50 000	1 310 000
其中：对外交易收入	390 000	180 000	150 000	50 000	270 000	50 000	1 090 000
分部间交易收入	41 000	80 000	80 000	19 000			220 000
.....							
资产总额	1 300 000	650 000	590 000	250 000	700 000	300 000	3 790 000
占分部资产合计的百分比	34.3%	17.1%	15.6%	6.6%	18.5%	7.9%	100%

## 2. 低于 10%重要性标准的选择

业务分部或地区分部未满足三个重要性判断标准的，可以按照下列规定进行处理：

(1) 不考虑该分部的规模，直接将其指定为报告分部。在这种情况下，无论该分部是否满足 10%的重要性标准，企业可以根据需要直接将其指定为报告分部。

(2) 不将该分部直接指定为报告分部的，可将该分部与一个或一个以上类似的、未满足规定条件的其他分部合并为一个报告分部。对分部报告的 10%的重要性测试可能会导致存在多种业务或多地区经营的企业拥有大量未满足 10%数量临界线的小业务分部或地区分部，在这种情况下，如果企业没有直接将这些分部指定为报告分部的，则可以将一个或一个以上类似的、未满足重要性标准的小分部合并成一个报告分部。

(3) 不将该分部指定为报告分部且不与其他分部合并的，应当在披露分部信息时，将其作为其他项目单独披露。如果企业不将该分部直接指定为报告分部，并且也不将该分部与其他未作为报告分部的其他分部合并为一个报告分部，则企业应当把这些分部作为其他项目（即未分配项目），单独进行披露。

## 3. 报告分部 75%的标准

企业的业务分部或地区分部达到规定的 10%重要性标准确认为报告分部后，确定为报告分部的各业务分部或各地区分部的对外交易收入合计额占合并总收入或企业总收入的比重应当达到 75%的比例。如果未达到 75%的标准，企业必须增加报告分部的数量，将其他未作为报告分部的业务分部或地区分部纳入报告分部的范围，直到该比重达到 75%。此时，其他为作为报告分部的业务分部或地区分部很可能未满足前述规定的三个 10%的重要性标准，但为了使报告分部的对外交易收入合计额占合并总收入或企业总收入的总体比重能够达到 75%的比例要求，也应当将其确定为报告分部。

## 4. 垂直一体化经营下报告分部的确定

当业务分部或地区分部的大部分收入是通过与企业外部客户交易而取得时，在满足其他重要性条件的情况下，可以将该业务分部或地区分部确定为报告分部。但是，如果企业的内部管理按照垂直一体化经营的不同层次来划分，即使其大部分收入不通过对外交易取得，仍可将垂直一体化经营的不同层次确定为独立的报告业务分部。

## 5. 为提供可比信息报告分部的确定

企业在确定报告分部时，除应当遵循相应的确定标准以外，还应当考虑不同会计期间分部信息的可比性和一贯性。对于某一分部，在上期可能满足报告分部的确定条件从而确定为报告分部，但本期可能并不满足报告分部的确定条件。此时，如果企业认为该分部仍然重要，单独披露该分部的信息能够更有助于报表使用者了解企业的整体情况，则不需考虑该分部的规模，仍应当将该分部确定为本期的报告分部。

## (三) 分部信息的披露

企业应当区分主要报告形式和次要报告形式披露分部信息，作为主要报告形式，应按规定披露较为详细的分部信息；而作为次要报告形式，则可以披露较为简化的分部信息。在确

定主要报告形式和次要报告形式时，应当以企业的风险和报酬的主要来源和性质为依据，同时结合企业的内部组织结构，管理机构以及董事会或类似机构的内部报告制度等因素考虑。企业的风险和报酬主要受其产品和劳务差异影响的，披露分部信息的主要形式应当是业务分部，次要形式是地区分部；风险和报酬主要受企业在不同的国家或地区经营活动影响的，披露分部信息的主要形式应当是地区分部，次要形式是业务分部。

#### 1. 主要报告形式下分部信息的披露

在主要报告形式情况下，不论作为报告分部的是业务分部还是地区分部，都应当按规定披露下列分部信息：

（1）分部收入。分部收入包括归属于分部的对外交易收入和对其他分部交易收入。主要由可归属于分部的对外交易收入构成，通常为营业收入。企业在披露分部收入时，对外交易收入和对其他分部交易收入应当分别披露。

分部收入通常不包括下列项目：①利息收入（包括因预付或借给其他分部款项而确认的利息收入）和股利收入，但分部的日常活动是金融性质的除外。②营业外收入。③处置投资产生的净收益，但分部的日常活动是金融性质的除外。④采用权益法核算的长期股权投资在被投资单位实现的净利润中应享有的份额，但分部的日常活动是金融性质的除外。

（2）分部费用。分部费用包括可以归属于分部的对外交易费用和对其他分部交易费用。主要由可归属于分部的对外交易费用构成，通常包括营业成本、营业税金及附加、销售费用等。企业在披露分部费用时，折旧费、摊销费以及其他重大的非现金费用应当单独披露。

分部费用通常不包括下列项目：①利息费用（包括因预收或向其他分部借款而确认的利息费用），但分部的日常活动是金融性质的除外。②营业外支出。③处置投资发生的净损失，但分部的日常活动是金融性质的除外。④采用权益法核算的长期股权投资在被投资单位发生的净损失中应承担的份额，但分部的日常活动是金融性质的除外。⑤所得税费用。⑥与企业整体相关的管理费用和其他费用。

（3）分部利润（亏损）。分部利润（亏损）指分部收入减去分部费用后的余额。因此，不属于分部收入的总部的收入和营业外收入等，以及不属于分部费用的所得税、营业外支出等，在计算分部利润（亏损）时不得作为考虑的因素。企业在披露分部信息时，分部利润（亏损）应当单独进行披露。如果企业需要提供合并财务报表的分部利润（亏损）应当在调整少数股东损益前确定。

（4）分部资产。分部资产包括企业在分部的经营中使用的、可直接归属于该分部的资产，以及能够以合理的基础分配给该分部的资产。分部资产的披露金额应当按照扣除相关累计折旧或摊销额以及累计减值准备后的金额确定，即按照分部资产的账面价值来确定。

（5）分部负债。分部负债，是指分部经营活动形成的可归属于该分部的负债，不包括递延所得税负债。与分部资产的确认条件相同，分部负债的确认也应当符合下列两个条件：一是可直接归属于该分部；二是能够以合理的基础分配给该分部。

#### 2. 次要报告形式下分部信息的披露

（1）分部信息的主要报告形式是业务分部的，企业应当就次要报告形式披露下列信息：①对外交易收入占企业对外交易收入总额 10% 或者以上的地区分部，以外部客户所在地为基础披露对外交易收入；②分部资产占有所有地区分部资产总额 10% 或者以上的地区分部，以资产所在地为基础披露分部资产总额。

（2）分部信息的主要报告形式是地区分部的，企业应当就次要报告形式披露下列信息：①对外交易收入占企业对外交易收入总额 10% 或者以上的业务分部，应当披露对外交易收入；②分部资产占有所有业务分部资产总额 10% 或者以上的业务分部，应当披露分部资产总额。

### 三、关联方披露

### （一）关联方关系的认定

关联方关系的存在是以控制、共同控制或重大影响为前提条件的。在判断是否存在关联方关系时，应当遵循实质重于形式原则。从一个企业的角度出发，其存在关联方关系的各方包括：

1. 该公司的母公司，不仅包括直接或间接地控制该企业的其他企业，也包括能够对该企业实施直接或间接控制的部门、单位等。

（1）某一个企业直接控制一个或多个企业。例如，母公司控制一个或若干个子公司，则母公司与子公司之间存在关联方关系。

（2）某一个企业通过一个或若干中间企业间接控制一个或多个企业。例如，母公司通过其子公司，间接控制子公司的子公司，表明母公司与子公司的子公司存在关联方关系。

（3）一个企业直接地和通过一个或若干中间企业间接地控制一个或多个企业。例如，母公司对某一企业的投资虽然没有达到控股的程度，但由于其子公司也拥有该企业的股份或权益，如果母公司与其子公司对该企业的投资之和达到拥有该企业一半以上表决权资本的控制权，则母公司直接和间接地控制该企业，表明母公司与该企业之间存在关联方关系。

2. 该企业的子公司，包括直接或间接地被该企业控制的其他企业，也包括直接或间接地被该企业控制的单位、信托基金等。

3. 与该企业受同一母公司控制的其他企业。例如，A公司和B公司同受C公司控制，从而A公司和B公司之间构成关联方关系。

4. 对该企业实施共同控制的投资方这里的共同控制包括直接的共同控制和间接的共同控制。对企业实施直接或间接共同控制的投资方与该企业之间是关联方关系，但这些投资方之间并不能仅仅因为共同控制了同一家企业而视为存在关联方关系。例如，A、B、C三个企业共同控制D企业，从而A和D、B和D，以及C和D成为关联方关系。如果不存在其他关联方关系，A和B、A和C以及B和C之间不构成关联方关系。

5. 对该企业施加重大影响的投资方。这里的重大影响包括直接的重大影响和间接的重大影响。对企业实施重大影响的投资方与该企业之间是关联方关系，但这些投资方之间并不能仅仅因为对同一家企业具有重大影响而视为存在关联方关系。

6. 该企业的合营企业。合营企业是以共同控制为前提的，两方或多方共同控制某一企业时，该企业则为投资者的合营企业。例如，A、B、C、D企业各占F企业有表决权资本的25%，按照合同规定，投资各方按照出资比例控制F企业，由于出资比例相同，F企业由A、B、C、D企业共同控制，在这种情况下，A和F、B和F、C和F以及D和F之间构成关联方关系。

7. 该企业的联营企业。联营企业和重大影响是相联系的，如果投资者能对被投资企业施加重大影响，则该被投资企业视为投资者的联营企业。

8. 该企业的主要投资者个人及与其关系密切的家庭成员。主要投资者个人，是指能够控制、共同控制一个企业或者对一个企业施加重大影响的个人投资者。

（1）某一企业与其主要投资者个人之间的关系。例如，张三是A企业的主要投资者，则A企业与张三构成关联方关系。

（2）某一企业与其主要投资者个人关系密切的家庭成员之间的关系。例如，A企业的主要投资者张三的儿子与A企业构成关联方关系。

9. 该企业或其母公司的关键管理人员及与其关系密切的家庭成员。关键管理人员，是指有权力并负责计划、指挥和控制企业活动的人员。通常情况下，企业关键管理人员负责管理企业的日常经营活动，并且负责制定经营计划、战略目标、指挥调度生产经营活动等，主要包括董事长、董事、董事会秘书、总经理、总会计师、财务总监、主管各项事务的副总经理以及行使类似政策职能的人员等。与主要投资者个人或关键管理人员关系密切的家庭成员，是指在处理与企业的交易时可能影响该个人或受该个人影响的家庭成员，例如父母、配偶、兄弟、姐妹和子女等。

(1) 某一企业与其关键管理人员之间的关系。例如，A 企业的总经理与 A 企业构成关联方关系。

(2) 某一企业与其关键管理人员关系密切的家庭成员之间的关系。例如，A 企业的总经理张三的儿子张小三与 A 企业构成关联方关系。

10. 该企业主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员控制、共同控制或施加重大影响的其他企业。对于这类关联方，应当根据主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员对两家企业的实际影响力具体分析判断。

(1) 某一企业与受该企业主要投资者个人直接控制的其他企业之间的关系。例如，A 企业的主要投资者 H 拥有 B 企业 60% 的表决权资本，则 A 和 B 存在关联方关系。

(2) 某一企业与受该企业主要投资者个人关系密切的家庭成员直接控制的其他企业之间的关系。例如，A 企业的主要投资者 Y 的妻子拥有 B 企业 60% 的表决权资本，则 A 和 B 存在关联方关系。

(3) 某一企业与受该企业关键管理人员直接控制的其他企业之间的关系。例如，A 企业的关键管理人员 H 控制了 B 企业，则 A 和 B 存在关联方关系。

(4) 某一企业与受该企业关键管理人员关系密切的家庭成员直接控制的其他企业之间的关系。例如，A 企业的财务总监 Y 的妻子是 B 企业的董事长，则 A 和 B 存在关联方关系。

## (二) 不构成关联方关系的情况

1. 与该企业发生日常往来的资金提供者、公用事业部门、政府部门和机构，以及与该企业发生大量交易而存在经济依存关系的单个客户、供应商、特许商、经销商和代理商之间，不构成关联方关系。

2. 与该企业共同控制合营企业的合营者之间，通常不构成关联方关系。

3. 仅仅同受国家控制而不存在控制、共同控制或重大影响关系的企业，不构成关联方关系。

## (三) 关联方交易的类型

存在关联方关系的情况下，关联方之间发生的交易为关联方交易，关联方的交易类型主要有：

1. 购买或销售商品。购买或销售商品是关联方交易较常见的交易事项。例如，企业集团成员企业之间互相购买或销售商品，形成关联方交易。

2. 购买或销售除商品以外的其他资产。例如，母公司出售给其子公司设备或建筑物等。

3. 提供或接受劳务。例如，A 企业是 B 企业的联营企业，A 企业专门从事设备维修服务，B 企业的所有设备均由 A 企业负责维修，B 企业每年支付设备维修费用 300 万元，该维修服务构成 A 企业与 B 企业的关联方交易。

4. 担保。担保包括在借贷、买卖、货物运输、加工承揽等经济活动中，为了保障其债权实现而实行的担保等。当存在关联方关系时，一方往往为另一方提供为取得借款、买卖等经济活动中所需要的担保。

5. 提供资金（贷款或股权投资）。例如，企业从其关联方取得资金，或权益性资金在关联方之间的增减变动等。

6. 租赁。租赁通常包括经营租赁和融资租赁等，关联方之间的租赁合同也是主要的交易事项。

7. 代理。代理主要是依据合同条款，一方可为另一方代理某些事务，如代理销售货物，或代理签订合同等。

8. 研究与开发项目的转移。在存在关联方关系时，有时某一企业所研究与开发的项目会由于一方的要求而放弃或转移给其他企业。例如，B 公司是 A 公司的子公司，A 公司要求 B 公司停止对某一新产品的研究和试制，并将 B 公司研究的现有成果转给 A 公司最近购买的、研究与开发能力超过 B 公司的 C 公司继续研制，形成关联方交易。

9. 许可协议。当存在关联方关系时，关联方之间可能达成某项协议，允许一方使用另一方商标等，从而形成了关联方之间的交易。

10. 代表企业或由企业代表另一方进行债务结算。

11. 关键管理人员薪酬。企业支付给关键管理人员的报酬，也是一项主要的关联方交易。

#### （四）关联方的披露

1. 企业无论是否发生关联方交易，均应当在附注中披露与该企业之间存在直接控制关系的母公司和子公司有关的信息。母公司不是该企业最终控制方的，还应当披露企业集团内对该企业享有最终控制权的企业（或主体）的名称。母公司和最终控制方均不对外提供财务报表的，还应当披露母公司之上与其最相近的对外提供财务报表的母公司名称。

2. 企业与关联方发生关联方交易的，应当在附注中披露该关联方关系的性质、交易类型及交易要素。关联方关系的性质，是指关联方与该企业的关系，即关联方是该企业的子公司、合营企业、联营企业等。交易类型通常包括购买或销售商品、购买或销售商品以外的其他资产、提供或接受劳务、担保、提供资金（贷款或股权投资）、租赁、代理、研究与开发项目的转移、许可协议、代表企业或由企业代表另一方进行债务结算等。交易要素至少应当包括：交易的金额；未结算项目的金额、条款和条件，以及有关提供或取得担保的信息；未结算应收项目坏账准备金额；定价政策。

3. 对外提供合并财务报表的，对于已经包括在合并范围内各企业之间的交易不予披露。合并财务报表是将集团作为一个整体来反映与其有关的财务信息，在合并财务报表中，企业集团作为一个整体看待，企业集团内的交易已不属于交易，并且已经在编制合并财务报表时予以抵销。因此，对外提供合并财务报表的，对于已经包括在合并范围内并已抵销的各企业之间的交易不予披露。

## 四、金融工具的披露

### （一）金融工具一般信息披露要求

1. 企业应当披露编制财务报表时对金融工具所采用的重要会计政策、计量基础等信息，主要包括：

（1）对于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，应当披露下列信息：①指定的依据；②指定的金融资产或金融负债的性质；③指定后如何消除或明显减少原来由于该金融资产或金融负债的计量基础不同所导致的相关利得或损失在确认或计量方面不一致的情况，以及是否符合企业正式书面文件载明的风险管理或投资策略的说明。

（2）指定金融资产为可供出售金融资产的条件。

（3）确定金融资产已发生减值的客观依据以及计算确定金融资产减值损失所使用的具体方法。

（4）金融资产和金融负债的利得和损失的计量基础。

（5）金融资产和金融负债终止确认条件。

（6）其他与金融工具相关的会计政策。

【例 13—11】某金融企业 20×6 年年报对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有关的会计政策作了如下披露：

附注 X：指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融工具：

符合以下一项或一项以上标准的金融工具（不包括为交易目的所持有的金融工具）划分为此类，公司管理层也将其作这类指定：

——公司的该项指定可以消除或明显减少由于金融资产或金融负债的计量基础不同所导致的相关利得或损失在确认或计量方面不一致的情况。按照此标准，公司所指定金融工具主要包括：

①发行的长期债券。若干已发行的固定利率长期债券及次级债务的应付利息，已与“收固定/付浮动”利率互换的利息“匹配”，并在公司利率风险管理策略正式书面文件中说明。如果这些债务证券仍以摊余成本计量，则会因为相关的衍生工具以公允价值计量且其变动计入当期损益而产生“会计不匹配”的现象。通过这项指定，公司将按公允价值对这些债务证券进行后续计量，且公允价值变动计入当期损益。

②投资合同项下的金融资产及金融负债。这些金融资产和金融负债均以公允价值为基础进行管理，且内部报告给管理层时相关的管理数据也以公允价值为基础。在投资联合同项下对客户负债的计量，按联合同项下资金所购资产的公允价值来确定，其该对客户负债的公允价值变动计入当期损益；而在投资联合同以外的其他投资合同项下对客户的负债却以摊余成本计量。如果对客户负债相关的资产不直接指定，则这些资产将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。总体上看，难以真实地反映对客户负债与相关资产的风险对冲关系。因此，公司将投资合同项下的金融资产和金融负债指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益，以使相关公允价值变动计入当期损益。且于利润表中在同一项目下列示。

——公司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、该金融负债组合、或该金融资产和金融负债组合，以公允价值为基础进行管理、评价并向关键管理人员报告。根据此项标准，为履行公司保险合同项下的负债而持的某些金融资产是此类被指定金融工具的主要项目。公司有正式、书面的风险管理和投资策略文件明确以公允价值为基础管理这些金融资产，其中考虑了这些资产与相关负债之间存在分散市场风险的关系。有关这些金融资产的报告也会报告给管理层。而且，采用公允价值计量这些金融资产与这些保险业务适用的监管规则下的监管报告要求是一致的。

——该项指定运用于某些包含一项或一项以上嵌入衍生工具的金融工具，其中嵌入的衍生工具会重大的改变该金融工具现金流量形成方式。公司拥有的这类金融工具包括发行的债务工具和持有的债务证券等。

公司对上述指定，一经作出，将不会撤销。

2. 企业将单项或一组贷款或应收款项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的，应当披露下列信息：

(1) 资产负债表日该贷款或应收款项使企业面临的最大信用风险敞口金额，以及相关信用衍生工具或类似工具分散该信用风险的金额。其中，信用风险是指金融工具的一方不能履行义务，造成另一方发生财务损失的风险。

(2) 该贷款或应收款项本期信用风险变化引起的公允价值变动额和累计变动额，相关信用衍生工具或类似工具本期公允价值变动额以及自该贷款或应收款项指定以来的累计变动额。

【例 13—12】 某商业银行对指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的贷款和垫款有关的信息披露如下（金额单位：万元）：

对于指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的贷款和垫款：

——截至 20×6 年 12 月 31 日使企业面临的最大信用风险敞口

3 696 300

——信用风险引起的公允价值累计变动额

35 410

3. 企业将某项金融负债指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的，应当披露下列信息：

(1) 该金融负债本期因相关信用风险变化引起的公允价值变动额和累计变动额。

(2) 该金融负债的账面价值与到期日按合同约定应支付金额之间的差额。

【例 13—13】 某商业银行对指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债有关的信息披露如表 13—11 所示：



表 13—11

单位：万元

项 目	公允价值指定的金融负债 20×6年公允价值变动额	因相关信用风险变化 引起累计变动额
(1) 投资合同项下对客户的负债	104 356	123 119
(2) 发行的普通债券	1 236 358	1 034 610
(3) 发行的次级债券	3 693 000	3 000 600
合 计	5 033 714	4 158 329

20×6 年 12 月 31 日，指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的账面价值超过到期日按合同约定应支付金额 58 300 万元。

(四) 企业应当披露每类金融资产减值损失的详细信息包括前后两期可比的金融资产减值准备期初余额、本期计提数、本期转回数、期末余额之间的调节信息等。

【例 13—14】 某国内上市商业银行对客户贷款及垫款相关减值损失准备作出如下披露(表 13—12～表 13—14)：

(1) 减值损失准备变动情况

表 13—12

减值损失准备变动情况

单位：万元

项目	20×3 年	20×4 年
1 月 1 日	208 000	55 860
本年/期计提	9 500	6 100
贷款和垫款因折现值上升导致转回	(1 900)	(500)
本年/期转出	(3 500)	(400)
本年/期核销	(58 000)	(6 300)
收回以前年度已核销贷款及垫款	2 110	650
其他因素导致的转回		
——因出售已减值贷款及垫款	(100 000)	—
——因出售向一家被投资公司发放的贷款和垫款	(350)	—
12 月 31 日	55 860	55 410

(2) 20×3 年度客户贷款及垫款及准备

表 13—13

单位：万元

项 目	20×3 年 12 月 31 日				总额	已减值贷款和垫款占贷款及垫款总额的百分比
	以组合方式 评估减值损失准备的贷款和垫款	其减值损失准备按组合方式评估	其减值损失准备按个别方式评估	已减值贷款及垫款		
发放给下列客户的贷款及垫款						
总额：						
——金融机构	2 000	—	—	2 000	—	
——非金融机构客户	1 900 000	52 000	33 000	1 985 000	4.28%	
合 计	1 902 000	52 000	33 000	1 987 000	4.28%	
减：						

对应下列客户的贷款及垫款的  
减值损失准备

——金融机构	(20)	—	—	(20)
——非金融机构客户	(20 000)	(13 800)	(22 040)	(55 840)
合计	(20 000)	(13 800)	(22 040)	(55 860)

发放给下列客户的贷款及垫款  
净额:

——金融机构	1 980	—	—	1 980
——非金融机构客户	1 880 000	38 200	10 960	1 929 160
合计	1 881 980	38 200	10 960	1 931 140

### (3) 20×4 年度客户贷款及垫款及准备

**表 13—14**

单位: 万元

项 目	20×4 年 12 月 31 日 已减值贷款及垫款			总额	已减值贷款 和垫款占贷 款及垫款总 额的百分比
	以组合方式 评估减值损 失准备的贷 款和垫款	其减值损失 准备按组合 方式评估	其减值损 失准备按 个别方式 评估		
发放给下列客户的贷款及垫款 总额:					
——金融机构	600	—	—	600	—
——非金融机构客户	2 100 000	53 000	33 000	2 186 000	3.93%
合 计	2 100 600	53 000	33 000	2 186 600	3.93%
减:					
对应下列客户的贷款及垫款的 减值损失准备					
——金融机构	(10)	—	—	(10)	
——非金融机构客户	(19 490)	(14 100)	(21 810)	(55 400)	
合计	(19 500)	(14 100)	(21 810)	(55 410)	
发放给下列客户的贷款及垫款 净额:					
——金融机构	590	—	—	590	
——非金融机构客户	2 080 510	38 900	11 190	2 130 600	
合计	2 080 100	38 900	11 190	2 131 190	

5. 企业在披露金融资产或金融负债的公允价值信息时, 除非这些金融资产或金融负债是账面价值与公允价值相差很小的短期金融资产或金融负债, 或者是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, 否则应当按照每类金融资产和金融负债披露下列公允价值信息:

(1) 确定公允价值所采用的方法, 包括全部或部分直接参考活跃市场中的报价或采用估值技术等。采用估值技术的, 按照各类金融资产或金融负债分别披露相关估值假设, 包括提前还款率、预计信用损失率、利率或折现率等。

(2) 公允价值是否全部或部分采用估值技术确定, 而该估值技术没有以相同金融工具的当前公开交易价格和易于获得的市场数据作为估值假设。这种估值技术对估值假设具有重大

敏感性的，披露这一事实及改变估值假设可能产生的影响，同时披露采用这种估值技术确定的公允价值的本期变动额计入当期损益的数额。

企业在判断估值技术对估值假设是否具有重大敏感性时，应当综合考虑净利润、资产总额、负债总额、所有者权益总额（适用于公允价值变动计入所有者权益的情形）等因素。

金融资产和金融负债的公允价值应当以总额为基础披露（在资产负债表中金融资产和金融负债按净额列示的除外），且披露方式应当有利于财务报告使用者比较金融资产和金融负债的公允价值和账面价值。

企业在作上述披露时，对于不存在活跃市场的金融资产或金融负债，其计量不是以实际交易价格为基础，而是采用更公允的相同金融工具的公开交易价格或估值结果计量的，应当按照金融资产或金融负债的类别披露下列信息：

- ①在损益中确认原实际交易价格与公允价值之间形成的差异所采用的会计政策。
- ②该项差异的期初和期末余额。

【例 13—15】 某商业银行在附注对金融工具的公允价值作了如下披露（表 13—15）：

（1）金融工具的公允价值。

**表 13—15**

单位：万元

下表列示了金融工具的公允价值包括了那些在资产负债表中不以公允价值计量的金融工具。同时，在该表后，对相关公允价值的确定原则和方法作了说明。						
项 目	20×5年12月31日			20×4年12月31日		
	账面价值	公允价值	未实现利得（损失）	账面价值	公允价值	未实现利得（损失）
资产						
现金及存放同业款项	540	540	0	600	600	0
存放中央银行款项	3 360	3 360	0	3 540	3 540	0
拆出资金	30 030	30 020	（10）	22 020	22 020	0
交易性金融资产	49 930	49 930	0	38 950	38 950	0
衍生金融资产	33 380	33 380	0	15 900	15 900	0
买入返售金融资产	40 440	40 450	10	35 710	35 710	0
应收利息	3 010	3 010	0	2 830	2 830	0
客户贷款及垫款	97 00	97 060	60	93 220	93 360	140
可供出售金融资产	33 380	33 380	0	28 460	28 460	0
持有至到期投资	120	120	0	70	70	0
负债						
同业存放款项	12 430	12 430	0	12 000	12 000	0
向中央银行借款	7 730	7 730	0	6 150	6 150	0
拆入资金	3 030	3 030	0	2 390	2 390	0
交易性金融负债	18 860	18 860	0	17 100	17 100	0
衍生金融负债	96 300	96 300	0	69 300	69 300	0
卖出回购证券款	47 850	47 850	0	42 260	42 260	
吸收存款	45 150	45 150	0	37 610	37 610	
应付职工薪酬	33 770	33 770	0	30 370	30 370	
应交税费	11 740	11 740	0	6 580	6 580	
应付利息	1 330	1 330	0	1 630	1 630	
应付债券	36 860	36 990	（130）	34 530	34 640	（110）

小计			(70)			30
税前在所有者权益中反映的未实现利得（损失）：						
（1）可供出售金融资产	110			100		
（2）指定为现金流量套期的衍生工具	(90)			(40)		
未在收益表中确认的未实现的利得和损失	(50)			90		

说明：

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清偿的金额。对于活跃市场中的金融工具，本银行将市场价格或者市场利率作为其公允价值最好的证据，以此确定其公允价值。

但是，本银行持有或发行的某些金融资产或金融负债不存在市场价格或市场利率。对此，本银行采用现值或其他估值技术来确定这些金融资产或金融负债的公允价值，无论是采用现值还是其他估值技术，均考虑了资产负债表日与所估值金融资产或金融负债的市场情况。

估值技术通常应用于场外交易（OTC）的衍生工具、未上市的交易资产或负债组合，以及未上市的可供出售金融资产。本银行最常用的定价模型和估值技术包括：以现值为基础的远期定价和互换模型、期权定价模型（如 Black—Scholes 模型或以其为基础的创新模型等），以及信用模型（如违约率模型或信用价差模型等）。

本银行使用这些技术估计的价值，显著地受到模型选择和内在假设的影响，如未来现金流量的金额和流入时间、折现率、波动性和信用风险等。

以下是本银行用于确定上表所列示金融资产和金融负债公允价值的方法和重要假定：

①交易性金融资产和金融负债（包括已作为抵押品的交易性金融资产或金融负债）、被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和金融负债衍生工具，以及为了交易目的而发生的其他交易或事项，参照其公开市场报价确定其公允价值；如果不存在公开市场报价，则其公允价值应以定价模型或其他被普遍认可的估值技术确定。对于这些项目，其公允价值与账面价值相等。

②可供出售金融资产参照其公开市场报价确定公允价值；如不存在公开市场报价，应以定价模型或其他被普遍认可的估值技术确定。公允价值等于这些项目的账面价值。

③活期存款和没有具体到期日的储蓄账户的公允价值，假定为在资产负债表日如存款人要求支取即应付的金额。通知存款的公允价值，不低于存款人要求支取时应付金额从可支取的第一天起进行折现的现值。

④浮动利率金融工具的公允价值与其账面价值大致相等。因此，仅就浮动利率贷款而盲，其公允价值不反映其信用质量的变化，原因是其减值损失的影响已通过为其确认的贷款（信用）损失准备单独作了确认。

⑤以摊余成本计量的固定利率贷款和抵押贷款的公允价值，通过比较这些贷款发放时的市场利率与在当前市场情况下发放类似贷款所能获得的利率确定。贷款组合中的各项贷款的信用质量变动在确定该贷款组合的公允价值没有考虑，原因是其减值损失的影响已通过为其确认的贷款（信用）损失准备单独作了确认。

需要进一步说明的是：

第一，本银行在做上述公允价值披露时，如相关金融资产或金融负债附有利息，其应计利息包括在金融工具账面价值中。

第二，本银行一致地运用了上述估值技术和假定确定金融资产和金融负债的公允价值。但是，由于其他机构在运用估值技术估计金融资产和金融负债的公允价值时，也可能会采用不同的方法和假定。因此，所披露的公允价值信息，在不同的金融机构之间不具有完全的可

比性。

第三，上表没有反映非金融资产和负债（如固定资产、商誉、预付和非应计利息等）的公允价值。

第四，本银行的几乎所有延期信贷承诺均采用浮动利率。相应地，本银行不存在由这些承诺有关的利率波动形成的公允价值变动重大风险。

第五，本银行的固定利率、发行的中长期票据和中期债券的公允价值变动风险，大部分由衍生工具套期。其中，衍生工具又主要是利率互换，具体说明见附注×1(略)。没有具体到期日期的资产负债头寸中内含的利率风险，也运用衍生工具作了套期，具体以银行管理层对其平均现金流量和重定价方式的判断为基础。

用作套期工具的衍生工具在资产负债表日以公允价值计量，具体金额见上表。当固定利率金融工具的利率风险在公允价值套期中以衍生工具套期时，该固定利率金融工具或被套期的那部分在资产负债表中仅以与利率风险有关的公允价值反映，没有考虑信用风险因素，具体说明见附注×2(略)；相关公允价值变动计入当期损益。指定为现金流量套期的衍生工具的会计处理说明见附注×3(略)，相关公允价值变动计入所有者权益，至本报告期末，尚未转出计入当期损益。

(2) 以公开市场价格或估值技术确定公允价值。

①对于交易性证券和挂牌交易或以其他方式在活跃市场上交易的可供出售金融资产、在交易所交易的衍生工具以及其他在活跃市场上挂牌交易的其他金融工具，其公允价值直接根据其挂牌的交易价格确定。

②对于那些公开市场价格不能直接取得的金融工具，其公允价值运用估值技术或者模型确定，其中所使用的假定以资产负债表日可获得的可观察到的市场价格或市场利率为基础。绝大多数 OTC 衍生工具、许多尚未上市的工具以及其他没有在活跃市场上交易的项目，其公允价值就是这样确定的。

③对于小部分金融工具，其公允价值不能根据活跃市场的公开报价或间接地运用可观察到的市场价格或市场利率为假定的估值技术或模型确定。通常情况下，因私募方式取得的未上市证券投资就属于这类金融工具；另外，一些复杂或结构化的金融工具，也属于这类金融工具。对于这些金融工具，其公允价值间接地运用估值技术或模型估计，所使用的假设或参数根据当前市场条件进行合理的推定后确定。

表 13—16 列示了确定（以公允价值计量的）金融工具公允价值的估值技术或方法：

表 13—16

单位：万元

项 目	20×5年12月31日				20×4年12月31日			
	公开市场 价格	估值技术 ——可观察到的市 场变量	估值技术 ——不可观察到的 市场变量	合计	公开市场 价格	估值技术 ——可观察到的市 场变量	估值技术 ——不可观察到的 市场变量	合计
交易性金融资产	27 320	22 520	90	49 930	22 840	16 010	100	38 950
衍生金融资产	1 360	31 340	680	33 380	3 400	9 050	3 450	15 900
可供出售金融资产	13 000	15 000	5 300	33 380	13 600	6 460	8 400	28 460
资产合计	41 680	68 860	6 150	116 690	39 840	31 520	11 950	83 310
交易性金融负债	17 120	1 740	0	18 860	16 130	970	0	17 100
衍生金融负债	26 000	50 200	20 100	96 300	980	27 010	2 380	30 370
负债合计	43 120	51 940	20 100	115 160	17 110	34 560	2 380	54 050

(3) 公允价值对重大假设改为合理可能替代假设的敏感性。

①本银行资产负债表中以公允价值计量的金融资产和金融负债的公允价值有些完全是按活跃市场上公开市场价格或市场利率确定的。也有一些全部或部分是根据将非可观察到的市场价格或市场利率为基础的假设运用于估值技术或模型确定的。用于后者所指情形中的模型，在确定使用之前，经过了严格的内部确认程序。

②估值技术可能会存在不确定性，其源于所选用的特定模型、所使用参数数值的大小、所使用的市场不可观察数据的范围，也可能源于影响估值的其他因素，比如流动性。为充分反映这种不确定性，应进行估值调整，并将调整金额从根据模型或其他估值技术确定的公允价值中扣除。

③根据本银行运用的控制及程序性保护措施，管理层认为，在资产负债表中列示的、运用模型或其他估值技术确定的公允价值，以及在利润表中列示的该公允价值变动具有合理性，而且是资产负债表日本银行作出的最佳估计。

④将合理可能的替代假设运用于估值模型会产生潜在影响，其定量情况为：

A. 20×5 年 12 月 31 日：

使用不利假设，公允价值减少最大金额为 109 400 万元；

使用有利假设，公允价值增加最大金额为 117 600 万元。

B. 20×4 年 12 月 31 日：

使用不利假设，公允价值减少最大金额为 57 900 万元；

使用有利假设，公允价值增加最大金额为 92 700 万元。

本银行在确定合理可能的替代假设时运用了相当多的职业判断。对于以模型为基础的估值，本银行通过提高（针对不利假设）或降低（针对有利假设）适用的置信水平，使合理可能的替代假设的估值技术，与确定估值调整所使用的技术保持一致。改变假设时，假定不同金融工具与模型之间的相关影响非常小。

(4) 运用估值技术确定的、其变动计入当期损益的公允价值本期发生的变动。

本银行 20×5 年 12 月 31 日和 20×4 年 12 月 31 日的交易净收益总额分别是 799 600 万元和 490 200 万元，其代表了在不同经营活动中交易的一系列工具的净经营成果（包括外币折算形成的汇兑损益），既有已实现的部分，也有未实现的部分。未实现的收益根据公允价值变动确定，既包括根据活跃市场中的公开市场价格或市场利率确定的公允价值，也包括使用估值技术等其他方式确定的公允价值。

交易净收益中包括的未实现部分为截至 20×5 年 12 月 31 日、根据估值技术确定的公允价值的变动形成的净损失 228 600 万元。其中所指估值技术既有相对简单的运用观察到的市场数据的简单模型、也有较为复杂的、要求运用假定或基于市场情况变动的估计变量的模型。

截至 20×4 年 12 月 31 日，采用估值技术确定的公允价值变动形成的净损失是 712300 万元，确定此项金额是估值技术与 20×4 年 12 月 31 日当时采用的技术有所不同；当时采用的技术经过修正后用于 20×5 年 12 月 31 日，并因此也修正了 20×4 年 12 月 31 日估计的价值。但是，原于 20×4 年 12 月 31 日运用估值技术确定的价值在编制 20×5 年度比较数据时没有追溯调整。

交易净收益通常形成于涉及多项金融工具的交易，也可能产生于套期活动或其他风险管理活动。其中，在风险管理活动中，某项交易的不同部分可能会采用的不同的估值技术来定价。

因此，采用估值技术确定的公允价值的变动，只是交易净收益的一部分。在多数情况下，这些金额会被其他金融工具或交易的公允价值变动抵销，而这些金融工具或交易的公允价值系根据活跃市场上的公开市场价格或市场利率确定，有些还是已实现的金额。这些收益金额（包括未实现交易形成的汇兑损益）在 20×5 年 12 月 31 日和 20×4 年 12 月 31 日分别是 1 028



200 万元和 1 202 500 万元。

6. 企业应披露金融工具的其他一般信息，包括金融资产和金融负债的公允价值、金融资产转移、套期保值、担保物、金融工具有关的收入、费用、利得或损失等方面的信息。

(二) 金融工具风险信息披露要求

1. 总体要求

企业既应披露金融工具风险的描述性信息，同时还应披露金融工具风险的数量信息。

(1) 描述性信息

①风险敞口及其形成原因：

②风险管理目标、政策和过程以及计量风险的方法。

上述描述性信息在本期发生改变的，应当作相应说明。

(2) 数量信息

①资产负债表日风险敞口总括数据。企业在提供该数据时，应当以内部提供给关键管理人员的相关信息为基础。企业运用多种方法管理风险的，应当说明哪种方法能提供最相关和可靠的信息。

②信用风险、流动性风险、市场风险等方面的数量信息。

③资产负债表日风险集中信息。风险集中信息应当包括管理层如何确定风险集中点的说明、确定各风险集中点的参考因素（包括交易对手、地理区域、货币种类、市场类型等）、各风险集中点相关的风险敞口金额。

上述数量信息不能代表企业本期风险敞口情况的，应当进一步提供相关信息。

2. 信用风险信息

(1) 企业应当披露与每类金融工具信用风险有关的下列信息：

①在不考虑可利用的担保物或其他信用增级（如不符合相互抵销条件的净额结算协议等）的情况下，最能代表企业资产负债表日最大信用风险敞口的金额，以及可利用担保物或其他信用增级的信息。

②尚未逾期和发生减值的金融资产的信用质量信息。

未逾期金融资产指本金和利息都没有逾期的金融资产。

③原已逾期或发生减值但相关合同条款已重新商定过的金融资产的账面价值。假如这些金融资产在企业资产负债表日又出现逾期，就作为已逾期金融资产披露。

(2) 最能代表企业资产负债表日最大信用风险敞口的金融资产金额，应当是金融资产的账面余额扣除下列两项金额后的余额：

①满足金融资产和金融负债相互抵销条件、已抵销的金额。

②已对该金融资产确认的减值损失。

【例 13—16】某商业银行在不考虑可利用的担保物或其他信用增级的情况下，最能代表其资产负债表日最大信用风险敞口的金额如表 13—17 所示：

表 13—17

单位：万元

项 目	金 额
拆放同业	94 510
买入返售资产	34 560
交易性金融资产	121 300
指定为公允价值变动计入当期的金融资产	3 300
衍生金融资产	30 000
可供出售金融资产	345 678
持有至到期投资	67 890
客户贷款及垫款	12 390 210

其他资产（背书和承兑等）	9 360
财务担保和其他信用相关的或有负债	9 966
贷款承诺和其他信用相关的承诺	3 036
20×5年12月31日合计	13 109 810

（3）企业应当按照类别披露已逾期或发生减值的金融资产的下列信息：

①资产负债表日已逾期但未减值的金融资产的期限分析。

②资产负债表日单项确定为已发生减值的金融资产信息，以及判断该金融资产发生减值所考虑的因素。

已逾期金融资产指本金或利息逾期 1 天或以上的金融资产。已发生减值金融资产指单独进行减值测试后确定的已发生减值的金融资产。

③企业持有的、与各类金融资产对应的担保物和其他信用增级对应的资产及其公允价值。相关公允价值确实难以估计的，应当予以说明。

（4）企业本期因债务人违约而处置担保物或其他信用增级对应的资产所取得的金融资产或非金融资产满足资产确认条件的，应当披露下列信息：

①所取得资产的性质和账面价值。

②这些资产不易转换为现金的，应当披露处置这些资产或拟将其用于日常经营的计划等。

### 3. 流动性风险信息

（1）企业应当披露金融资产和金融负债按剩余到期日所作的到期期限分析，以及管理这些金融资产和金融负债流动风险的方法。

流动风险，是指企业在履行与金融负债有关的义务时遇到资金短缺的风险。

（2）企业在披露金融资产和金融负债到期期限分析时，应当运用职业判断确定适当的时间段。列入各时间段内的金融资产和金融负债金额，应当是未经折现的合同现金流量。

企业可以但不限于按下列时间段进行到期期限分析：

①一个月以内（含本数，下同）；

②一个月至三个月以内；

③三个月至一年以内；

④一年至五年以内；

⑤五年以上。

（3）债权人可以选择收回债权时间的，债务人应当将相应的金融负债列入债权人要求收回债权的最早时间段内。

债务人应付债务金额不固定的，应当根据资产负债表日的情况确定用于到期期限分析的金額。

债务人承诺分期支付金融负债的，债权人应当把每期将收取的款项列入相应的最早时间段内；债务人应当把每期将支付的款项列入相应的最早时间段内。

债权人吸收的活期存款以及其他具有活期性质的存款，应当列入最早的时间段内。

**【例 13—17】** 某商业银行在 20×7 年年报中对流动性风险作了如下披露：

流动风险是指本银行在履行与金融负债有关的义务时遇到资金短缺的风险。流动性风险主要源于资产和负债的金额和到期日错配。

本银行流动性风险管理的目的是保证在任何时候都有足够的资金来源，以满足偿还到期存款和其他金融负债的需要，同时满足客户提取贷款的要求和利用新的投资机会。

本银行在资产流动性管理方面鼓励资产组合多样化及保持足够流动性较强的资产，在负债流动性管理方面是保持负债水平的稳定性，增加核心存款。

本银行根据中国人民银行的要求限定贷款和存款之比不超过 75%。此外，于 20×7 年 12 月 31 日，本银行境内机构按照中国人民银行要求缴存 7.5% 人民币存款准备金以及 3% 的外

币存款准备金。

表 13—18 列示了本银行资产负债到期日的结构分析。到期日期间是指于资产负债表日起至合同规定的到期日之间的剩余到期期间。表中，客户贷款只有在其本金逾期时才视为逾期；同时对分期还款客户贷款，只有实际逾期的部分才列示在逾期类，其余尚未到期的贷款部分仍按剩余期限列示。

表 13—18

20×7 年 12 月 31 日

金额单位：万元

项 目	逾期	即期偿还	一个月以 内	一个月至 三个月以 内	三个月至 一年以内	一年至五 年以内	五年以上	无期限	合计
资产：									
现金及存放同业款 项	—	302600	2600	800	3000	—	—	152860	461860
存放中央银行款项	—	—	26715900	—	—	—	—	—	26715900
贵金属		2859600							2859600
拆放同业	7400	29700	32818900	8160100	1627400	24600	1600		42669700
买入返售资产	1300	34500							35800
交易性金融资产		110400	230500	144700	1197600				1683200
指定为公允价值计 入当期损益的金融资 产						5987300		2541600	8528900
衍生金融资产		400	731900	58900	154600	142400	226200		1314400
可供出售金融资产			652500	1479100	4051000	25724200	10240300	100000	42247100
持有至到期投资			1253200	1489700	1836000	13064500	3874100		21517500
客户贷款及垫款	14250500	4100300	13856100	20165100	66514500	41897400	31402200		192186100
投资性房地产								583700	583700
长期股权投资						62700	72800	2345	137845
固定资产和在建工 程							6661400		6661400
递延所得税资产					700	1410400			1411100
其他资产	60600	360700	1336400	174700	2582800	360700	768400	98980	5743280
资产合计	14319800	7798200	77598000	31673100	77967600	88674200	53247000	3479485	354757385

续表

项 目	逾期	即期偿还	一个月以 内	一个月至 三个月以 内	三个月至 一年以内	一年至五 年以内	五年以上	无期限	合计
负债：									
同业存入款项		9497600	18800	1700					9518100
向中央银行借款		2385900	729500	826000	3740100				7681500
同业拆入		143700	7846100	1768800	1418200	4026200	512300		15715300
卖出回购款项	300	14567							14867
交易性金融负债			2056600	783100	494000	839000	923000		5095700

衍生金融负债		1000	33210	34560	38090	23456	90000		220316
客户存款		14310020	4580000	37326600	56749000	21063200	194600		134223420
应变税金及附加					494000				494000
应付职工薪酬			3300	6500	28600	126400	202100		366900
应付债券					299600		82800		382400
递延所得税负债					113200	81900			195100
其他负债	3240	369611	567800	3200	45600	8900	10000		1008351
负债合计	3540	26722398	15835310	40750460	63420390	26169056	2014800	0	174915954
流动性缺口净额	14316260	-18924198	61762690	-9077360	14547210	62505144	51232200	3479485	179841431

#### 4. 市场风险信息

金融工具的市场风险，是指金融工具的公允价值或未来现金流量因市场价格变动而发生波动的风险，包括外汇风险、利率风险和其他价格风险。其中，外汇风险，是指金融工具的公允价值或未来现金流量因外汇汇率变动而发生波动的风险；利率风险，是指金融工具的公允价值或未来现金流量因市场利率变动而发生波动的风险；其他价格风险，是指外汇风险和利率风险以外的市场风险。

(1) 企业应当披露与敏感性分析有关的下列信息：

①资产负债表日所面临的各类市场风险的敏感性分析。该项披露应当反映资产负债表日相关风险变量发生合理、可能的变动时，将对企业当期损益或所有者权益产生的影响。

②本期敏感性分析所使用的方法和假设。该方法和假设与前期不同的应当披露发生改变的原因。

(2) 企业采用风险价值法或类似方法进行敏感性分析能够反映风险变量之间（如利率和汇率之间等）的关联性，且企业已采用该方法管理财务风险的，可不按照上述（1）的要求进行披露，但应当披露下列信息：

①用于该种敏感性分析的方法、选用的主要参数和假设。

②所使用方法的目的是，以及使用该种方法不能充分反映相关金融资产和金融负债公允价值的可能性。

③如果按上述①或②对敏感性分析的披露不能反映金融工具内在市场风险的，企业应当披露这一事实及其原因。

## 第七节 中期财务报告

### 一、中期财务报告及其构成

(一) 中期财务报告的定义、

中期财务报告，是指以中期为基础编制的财务报告。“中期”，是指短于一个完整的会计年度（自公历1月1日起至12月31日止）的报告期间，它可以是一个月、一个季度或者半年，也可以是其他短于一个会计年度的期间。如1月1日至9月30日的期间等。因此，中期财务报告包括月度财务报告、季度财务报告、半年度财务报告，也包括年初至本中期末的财务报告。

## （二）中期财务报告的构成

中期财务报告至少应当包括以下部分：（1）资产负债表；（2）利润表；（3）现金流量表；（4）附注。其中：

1. 资产负债表、利润表、现金流量表和附注是中期财务报告至少应当编制的法定内容，对其他财务报表或者相关信息，如所有者权益（或股东权益）变动表等，企业可以根据需要自行决定。

2. 中期资产负债表、利润表和现金流量表的格式和内容，应当与上年度财务报表相一致。但如果当年新施行的会计准则对财务报表格式和内容作了修改的，中期财务报表应当按照修改后的报表格式和内容编制，与此同时，在中期财务报告中提供的上年度比较财务报表的格式和内容也应当作相应的调整。

3. 中期财务报告中的附注相对于年度财务报告中的附注而言，是适当简化的。中期财务报表附注的编制应当遵循重要性原则。但企业至少应当在中期财务报表附注中披露本节“三、中期财务报告附注的编制要求”规定的信息。

## 二、中期财务报告的编制要求

### （一）中期财务报告应遵循的原则

#### 1. 遵循与年度财务报告相一致的会计政策原则

企业在编制中期财务报告时，应当将中期视同为一个独立的会计期间，不仅所采用的会计政策应当与年度财务报表所采用的会计政策相一致，包括会计要素确认和计量原则相一致。企业在编制中期财务报告时不得随意变更会计政策。

#### 2. 遵循重要性原则

重要性原则是企业编制中期财务报告的一项十分重要的原则，具体应注意以下几点：

（1）重要性程度的判断应当以中期财务数据为基础，而不得以预计的年度财务数据为基础。这里所指的“中期财务数据”，既包括本中期的财务数据，也包括年初至本中期末的财务数据。主要考虑有些对于预计的年度财务数据显得不重要的信息对于中期财务数据而言可能是重要的。

（2）重要性原则的运用应当保证中期财务报告包括了与理解企业中期末财务状况和中期经营成果及其现金流量相关的信息。企业在运用重要性原则时，应当避免在中期财务报告中由于不确认、不披露或者忽略某些信息而对信息使用者的决策产生误导。

（3）重要性程度的判断需要根据具体情况作具体分析和职业判断。通常，在判断某一项目的重要性程度时，应当将项目的金额和性质结合在一起予以考虑，而且在判断项目金额的重要性时，应当以资产、负债、净资产、营业收入、净利润等直接相关项目数字作为比较基础，并综合考虑其他相关因素。有时，在一些特殊情况下，单独依据项目的金额或者性质就可以判断其重要性。例如，企业发生会计政策变更，该变更事项对当期期末财务状况或者当期损益的影响可能比较小，但对以后期财务状况或者损益的影响却比较大，因此会计政策变更从性质上属于重要事项应当在财务报告中予以披露。

#### 3. 遵循及时性原则

为了体现企业编制中期财务报告的及时性原则，中期财务报告计量相对于年度财务数据的计量而言，在很大程度上依赖于估计。例如，企业通常在会计年度末对存货进行全面、详细的实地盘点，因此，对年末存货可以达到较为精确的计价。但是在中期末，由于时间上的限制和成本方面的考虑，有时不大可能对存货进行全面、详细的实地盘点，在这种情况下，对于中期末存货的计价就可在更大程度上依赖于会计估计。

### （二）中期合并财务报表和提供母公司财务报表编制要求

企业上年度编制合并财务报表的，中期期末应当编制合并财务报表。上年度财务报告除

了包括合并财务报表，还包括母公司财务报表的，中期财务报告也应当包括母公司财务报表。上年度财务报告包括了合并财务报表，但报告中期处置了所有应纳入合并范围的子公司的，中期财务报告只需要提供母公司财务报表，但上年度比较财务报表仍应当包括合并财务报表，上年度可比中期没有子公司的除外。具体而言：

1. 上年度中编报合并财务报表的企业，其中期财务报告中也应当编制合并财务报表，而且合并财务报表的合并范围、合并原则、编制方法和合并财务报表的格式与内容等也应当与上年度合并财务报表相一致。但当年新企业会计准则有新的规定除外。

2. 企业中期合并财务报表合并范围发生变化的，则应当区分以下情况进行处理：

(1) 如果企业在报告中期处置了所有子公司，而且在报告中期又没有新增子公司，那么企业在其中期财务报告中就不必编制合并财务报表。尽管如此，企业提供的上年度比较财务报表仍然应当同时提供合并财务报表和母公司财务报表。除非在上年度可比中期末，企业没有子公司。

【例 13—18】 XYZ 公司成立于 20×7 年年初，公司成立之初没有一家子公司，因此公司在 20×7 年第 1 季度财务报告中只需要提供公司本身的个别财务报表即可，不必编制合并财务报表。在 20×7 年第 2 季度，公司购并一家 LLQ 公司，获得了该公司 80% 的股份，从而使得该公司成为 XYZ 公司的控股子公司。这样，在 20×7 年第 2 季度财务报告中，XYZ 公司就需要同时提供合并财务报表和母公司财务报表。第 3 季度财务报告和 20×7 年年度财务报告也是如此。假定在 20×8 年第 1 季度，公司又将 LLQ 子公司对外出售，这样，XYZ 公司又没有了子公司，所以，尽管公司在上年度财务报告中编制了合并财务报表，但是在 20×8 年第 1 季度财务报告中，公司无需编制合并财务报表。而且由于在上年度第 1 季度财务报告中公司也没有编制合并财务报表，所以，在提供上年度比较财务报表时，除了上年度末的资产负债表仍然应当包括合并财务报表和母公司财务报表之外，其他比较财务报表（包括利润表和现金流量表）都不必提供合并财务报表。在 20×8 年第 2 季度，公司仍然没有需要纳入合并财务报表合并范围的子公司，因此仍然不必编制合并财务报表，但是，在提供上年度比较财务报表时，则应当同时提供合并财务报表和母公司财务报表。

(2) 中期内新增符合合并财务报表合并范围要求的子公司。在这种情况下，企业在中期末就需要将该子公司的个别财务报表纳入合并财务报表的合并范围中。

3. 应当编制合并财务报表的企业，如果在上年度财务报告中除了提供合并财务报表之外，还提供了母公司财务报表，如上市公司，那么在其中期财务报告中除了应当提供合并财务报表之外，还应当提供母公司财务报表。

(二) 比较财务报表编制要求

为了提高财务报表信息的可比性、相关性和有用性，企业在中期末除了编制中期末资产负债表、中期利润表和现金流量表之外，还应当提供前期比较财务报表。中期财务报告应当按照下列规定提供比较财务报表：

1. 本中期末的资产负债表和上年度末的资产负债表。

2. 本中期的利润表、年初至本中期末的利润表以及上年度可比期间的利润表。其中，上年度可比期间的利润表包括：上年度可比中期的利润表和上年度年初至上年可比中期末的利润表。

3. 年初至本中期末的现金流量表和上年度年初至上年可比本期末的现金流量表。

【例 13—19】 甲企业按要求需要提供半年度中期财务报告，则该企业截至 20×7 年 6 月 30 日的上半年的财务报告中应当提供的财务报表如表 13—19 所示。

表 13—19

报表类别	本年度中期财务报表时间（或者期间）	上年度比较财务报表时间（或者期间）
资产负债表	20×7 年 6 月 30 日	20×6 年 12 月 31 日



利润表*	20×7 年 1 月 1 日至 6 月 30 日	20×6 年 1 月 1 日至 6 月 30 日
现金流量表	20×7 年 1 月 1 日至 6 月 30 日	20×6 年 1 月 1 日至 6 月 30 日

【例 14—13】 乙企业按照要求需提供季度财务报告，则该企业在截至 20×7 年 3 月 31 日、6 月 30 日和 9 月 30 日分别提供各季度财务报告（即第 1、2、3 季度财务报告）中就应当分别提供如下财务报表。

（1）20×7 年第 1 季度财务报告应当提供的财务报表如表 13—20 所示。

**表 13—20**

报表类别	本年度中期财务报表时间（或者期间）	上年度比较财务报表时间（或者期间）
资产负债表	20×7 年 3 月 31 日	20×6 年 12 月 31 日
利润表	20×7 年 1 月 1 日至 3 月 31 日	20×6 年 1 月 1 日至 3 月 31 日
现金流量表	20×7 年 1 月 1 日至 3 月 31 日	20×6 年 1 月 1 日至 3 月 31 日

\*在第 1 季度财务报告中“本中期”与“年初至本中期末”的期间是相同的，所以在第 1 季度财务报告中只需提供一张利润表，因为在第 1 季度，本中期利润表即为年初至本中期末利润表，相应地，上年度的比较财务报表也只需提供一张利润表。

（2）20×7 年第 2 季度财务报告应当提供的财务报表如表 13—21 所示。

**表 13—21**

报表类别	本年度中期财务报表时间（或期间）	上年度比较财务报表时间（或者期间）
资产负债表	20×7 年 6 月 30 日	20×6 年 12 月 31 日
利润表（本中期）	20×7 年 4 月 1 日至 6 月 30 日	20×6 年 4 月 1 日至 6 月 30 日
利润表（年初至本中期末）	20×7 年 1 月 1 日至 6 月 30 日	20×6 年 1 月 1 日至 6 月 30 日
现金流量表	20×7 年 1 月 1 日至 6 月 30 日	20×6 年 1 月 1 日至 6 月 30 日

（3）20×7 年第 3 季度财务报告应当提供的财务报表如表 13—22 所示。

**表 13—22**

报表类别	本年度中期财务报表时间（或者期间）	上年度比较财务报表时间（或者期间）
资产负债表	20×7 年 9 月 30 日	20×6 年 12 月 31 日
利润表（本中期）	20×7 年 7 月 1 日至 9 月 30 日	20×6 年 7 月 1 日至 9 月 30 日
利润表（年初至本中期末）	20×7 年 1 月 1 日至 9 月 30 日	20×6 年 1 月 1 日至 9 月 30 日
现金流量表	20×7 年 1 月 1 日至 9 月 30 日	20×6 年 1 月 1 日至 9 月 30 日

需要说明的是，企业在中期财务报告中提供比较财务报表时，应当注意以下几个方面：

（1）企业在中期内按新准则规定，对财务报表项目在报告中期进行了调整，则上年度比较财务报表项目的有关金额应当按照本年度中期财务报表的要求进行重新分类，以确保其与本年度中期财务报表的相应信息相互可比。同时，企业还应当在附注中说明财务报表项目重新分类的原因及内容。如果企业因原始数据收集、整理或者记录等方面的原因，无法对比较财务报表中的有关金额进行重新分类，应当在附注中说明不能进行重新分类的原因。（2）企业在中期内发生了会计政策变更的，其累积影响数能够合理确定、且涉及本会计年度以前中期财

务报表净损益和其他相关项目数字的，应当予以追溯调整，视同该会计政策在整个会计年度一贯采用；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，应当根据规定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当一并调整。同时，在附注中说明会计政策变更的性质、内容、原因及其影响数；无法追溯调整的，应当说明原因。（3）对于在本年度中期内发生的调整以前年度损益事项，企业应当调整本年度财务报表相关项目的年初数，同时，中期财务报告中相应的比较财务报表也应当为已经调整以前年度损益后的报表。

### （三）中期财务报告的确认与计量

#### 1. 中期财务报告的确认与计量的基本原则

（1）中期财务报告中各会计要素的确认和计量原则应当与年度财务报表所采用的原则相一致。即企业在中期根据所发生交易或者事项，对资产、负债、所有者权益（股东权益）、收入、费用和利润等各会计要素进行确认和计量时，应当符合相应会计要素定义和确认、计量标准，不能因为财务报告期间的缩短（相对于会计年度而言）而改变。

（2）在编制中期财务报告时，中期会计计量应当以年初至本中期末为基础，财务报告的频率不应当影响年度结果的计量。也就是说，无论企业中期财务报告的频率是月度、季度还是半年度，企业中期会计计量的结果最终应当与年度财务报表中的会计计量结果相一致。为此，企业中期财务报表的计量应当以年初至本中期末为基础，即企业在中期应当以年初至本中期末作为中期会计计量的期间基础，而不应当以本中期作为会计计量的期间基础。

（3）企业在中期不得随意变更会计政策，应当采用与年度财务报表相一致的会计政策。如果上年度资产负债表日之后按规定变更了会计政策，且该变更后的会计政策将在本年度财务报表中采用，中期财务报表应当采用该变更后的会计政策。

对于会计估计变更，在同一会计年度内，以前中期财务报表项目在以后中期发生了会计估计变更的，以后中期财务报表应当反映该会计估计变更后的金额，但对以前中期财务报表项目金额不作调整。

#### 2. 季节性、周期性或者偶然性取得收入的确认和计量

企业取得季节性、周期性或者偶然性收入，应当在发生时予以确认和计量，不应当在中期财务报表中预计或者递延，但会计年度末允许预计或者递延的除外。

#### 3. 会计年度中不均匀发生的费用的确认与计量

在编制中期财务报告时，企业在会计年度中不均匀发生的费用，应当在发生时予以确认和计量，不应在中期财务报表中预提或者待摊，但会计年度末允许预提或者待摊的除外。通常情况下，与企业生产经营和管理活动有关的费用往往是在一个会计年度的各个中期内均匀发生的，各中期之间发生的费用不会有较大差异。但是，对于一些费用，如员工培训费等，往往集中在会计年度的个别中期内。对于这些会计年度中不均匀发生的费用，企业应当在发生时予以确认和计量，不应当在中期财务报表中予以预提或者待摊。如果会计年度内不均匀发生的费用在会计年度末允许预提或者待摊，则在中期末也允许预提或者待摊。

### （四）中期会计政策变更的处理

企业在中期发生了会计政策变更的，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》规定处理，并在财务报表附注中作相应披露。会计政策变更的累积影响数能够合理确定、且涉及本会计年度以前中期财务报表相关项目数字的，应当予以追溯调整，视同该会计政策在整个会计年度一贯采用；同时，上年度可比财务报表也应当作相应调整。除非国家规定了相关的会计处理方法，一般情况下，企业应当对根据本准则第 7 条要求提供的以前年度比较财务报表最早期间的期初留存收益和这些财务报表其他相关项目的数字进行追溯调整；同时，涉及到本会计年度内会计政策变更以前各中期财务报表相关项目数字的，也应当予以追溯调整，视同该会计政策在整个会计年度和可比财务报表期间一贯采用。反之，会计政策变更的累积影响数不能合理确定，以及不涉及本会计年度以前中期财务报表

相关项目数字的，应当采用未来适用法。同时，在财务报表附注中说明会计政策变更的性质、内容、原因及其影响数，如果累积影响数不能合理确定的，也应当说明理由。

#### 1. 会计政策变更发生在会计年度内第 1 季度的处理

企业的会计政策变更发生在会计年度的第 1 季度，则企业除了计算会计政策变更的累积影响数并作相应的账务处理之外，在财务报表的列报方面，只需要根据变更后的会计政策编制第 1 季度和当年度以后季度财务报表，并对根据本准则要求提供的以前年度比较财务报表最早期间的期初留存收益和这些财务报表的其他相关项目数字作相应调整即可。

在财务报表附注的披露方面，应当披露会计政策变更对以前年度的累积影响数（包括对比财务报表最早期间期初留存收益的影响和以前年度可比中期损益的影响数）和对第 1 季度损益的影响数，在当年度第 1 季度之后的其他季度财务报表附注中，则应当披露第 1 季度发生的会计政策变更对当季度损益的影响数和年初至本季度末损益的影响数。

#### 2. 会计政策变更发生在会计年度内第 1 季度之外的其他季度的处理

企业的会计政策变更发生在会计年度内第 1 季度之外的其他季度，如第 2 季度、第 3 季度等，其会计处理相对于会计政策变更发生在第 1 季度而言要复杂一些。企业除了应当计算会计政策变更的累积影响数并作相应的账务处理之外，在财务报表的列报方面，还需要调整以前年度比较财务报表最早期间的期初留存收益和比较财务报表其他相关项目的数字，以及在会计政策变更季度财务报告中或者变更以后季度财务报告中所涉及到的本会计年度内发生会计政策变更之前季度财务报表相关项目的数字。

在附注披露方面，企业需要披露会计政策变更对以前年度的累积影响数，主要有：（1）对比较财务报表最早期间期初留存收益的影响数；（2）以前年度可比中期损益的影响数，包括可比季度损益的影响数和可比年初至季度末损益的影响数；（3）对当年度变更季度、年初至变更季度末损益的影响数；（4）当年度会计政策变更前各季度损益的影响数。此外，在发生会计政策变更以后季度财务报表附注中也需要作相应披露。

### 三、中期财务报告附注的编制要求

#### （一）中期财务报告附注编制的基本要求

##### 1. 附注应当以年初至本中期末为基础编制

编制中期财务报告的目的是为了向报告使用者提供自上年度资产负债表日之后所发生的重要交易或者事项，因此，中期财务报告中的附注应当以“年初至本中期末”为基础进行编制，而不应当仅仅只披露本中期所发生的重要交易或者事项。

【例 13—21】KK 公司需要编制季度财务报告，该公司在 20×7 年 3 月 7 日对外进行重大投资，设立一家子公司。对于这一事项，KK 公司不仅应当在 20×7 年度第 1 季度财务报告的财务报表附注中予以披露，在 20×7 年度第 2 季度财务报告和第 3 季度财务报告的财务报表附注中也应当予以披露。

##### 2. 附注应当对自上年度资产负债表日之后发生的重要的交易或者事项进行披露

中期财务报告中的附注应当以年初至本中期末为基础编制，披露自上年度资产负债表日之后发生的，有助于理解企业财务状况、经营成果和现金流量变化情况的重要交易或者事项，此外，对于理解本中期财务状况、经营成果和现金流量有关的重要交易或者事项，也应当在附注中作相应披露。

#### （二）中期财务报告附注至少应当包括的内容

1. 中期财务报表所采用的会计政策与上年度财务报表相一致的声明。企业在中期会计政策发生变更的，应当说明会计政策变更的性质、内容、原因及其影响数；无法进行追溯调整的，应当说明原因。

2. 会计估计变更的内容、原因及其影响数；影响数不能确定，应当说明原因。

3. 前期差错的性质及其更正金额；无法进行追溯重述的，应当说明原因。
  4. 企业经营的季节性或者周期性特征。
  5. 存在控制关系的关联方发生变化的情况；关联方之间发生交易的，应当披露关联方关系的性质、交易类型和交易要素。
  6. 合并财务报表的合并范围发生变化的情况。
  7. 对性质特别或者金额异常的财务报表项目的说明。
  8. 证券发行、回购和偿还情况。
  9. 向所有者分配利润的情况，包括在中期内实施的利润分配和已提出或者已批准但尚未实施的利润分配情况。
  10. 根据《企业会计准则第 35 号——分部报告》规定披露分部属报告信息的，应当披露主要的报告形式的分部收入与分部利润（亏损）。
  11. 中期资产负债表日至中期财务报告批准报出日之间发生的非调整事项。
  12. 上年度资产负债表日以后所发生的或有负债和或有资产的变化情况。
  13. 企业结构变化情况，包括如企业合并，对被投资单位具有重大影响、共同控制或者控制关系的长期股权投资的购买或者处置，终止经营等；
  14. 其他重大交易或者事项，包括重大的长期资产转让及其出售情况、重大的固定资产和无形资产取得情况、重大的研究和开发支出、重大的资产减值损失、或有负债等。
- 企业在提供上述第 5 项和第 10 项有关关联方交易、分部收入与分部利润（亏损）信息时，应当同时提供本中期（或者本中期末）和本年度初至本中期末的数据，以及上年度可比本中期（或者可比期末）和可比年初至本中期末的比较数据。

# 全国职业经理MBA双证班

**认证系列：**职业经理、人力资源总监、营销经理、品质经理、生产经理、物流经理、项目经理、企业培训师、酒店经理、市场总监、财务总监、行政总监、采购经理、营销策划师、企业管理咨询师、企业总经理等高级资格认证。

**颁发双证：**高级经理资格证书+MBA 高等教育研修结业证书（含 2 年全套学籍档案）

**证书说明：**证书全国通用、电子注册，是提干、求职、晋级、移民的有效依据

**学习期限：**3 个月（允许工作经验丰富学员提前毕业） **收费标准：**全部学费 **1280** 元

**咨询电话：** 13684609885    0451- 88342620    **招生网站：** <http://www.mh.jy.net>

**电子邮箱：** [xchy007@163.com](mailto:xchy007@163.com)    **颁证单位：**中国经济管理大学    **承办单位：**美华管理人才学校

**全国招生   函授教育   颁发双证   权威有效**



千本好书 **免费** 下载 学校网址: [www.mhjy.net](http://www.mhjy.net)

## 第十三章 或有事项

### 第一节 或有事项概述

#### 一、或有事项的概念和特征

企业在经营活动中有时会面临一些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，企业售出一批商品并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。销售商品并提供售后担保是企业过去发生的交易，由此形成的未来修理服务构成一项不确定事项，修理服务的费用是否会发生以及发生金额是多少将取决于未来是否发生修理请求以及修理工作量、费用等的大小。按照权责发生制原则，企业不能等到客户提出修理请求时，才确认因提供担保而发生的义务，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承担的修理义务。这种不确定事项在会计上被称为或有事项。

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：

第一，或有事项是因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，是因企业过去的交易或者事项形成的。因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。

第二，或有事项的结果具有不确定性。首先，或有事项的结果是否发生具有不确定性。例如，企业为其他单位提供债务担保，如果被担保方到期无力还款，担保方将负连带责任，担保所引起的可能发生的连带责任构成或有事项。但是，担保方在债务到期时是否一定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。

第三，或有事项的结果须由未来事项决定。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。或有事项对企业会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，企业为其他单位提供债务担保，该担保事项最终是否会要求企业履行偿还债务的连带责任，一般只能看被担保方的未来经营情况和偿债能力。如果被担保方经营情况和财务状况良好且有较好的信用，按期还款，那么企业将不需要履行该连带责任。只有在被担保方到期无力还款时，担保方才承担偿还债务的连带责任。

在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。其中，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。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。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。

履行或有事项相关义务导致经济利益流出的可能性，通常按照一定的概率区间加以判断。一般情况下，发生的概率分为以下几个层次：基本确定、很可能、可能、极小可能。其中，“基本确定”是指，发生的可能性大于 95%但小于 100%；“很可能”是指，发生的可能性大于 50%但小于或等于 95%；“可能”是指，发生的可能性大于 5%但小于或等于 50%；“极小可能”是指，发生的可能性大于 0 但小于或等于 5%。

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。例如，甲企业向法院起诉乙企业侵犯了其专利权。法院尚未对该案件进行公开审理，甲企业是否胜诉尚难判断。对于甲企业而言，将来可能胜诉而获得的赔偿属于一项或有资产，但这项或有资产是否会转化为真正的资产，要由法院的判决结果确定。如果终审判决结果是甲企业胜诉，那么这项或有资产就转化为甲企业的一项资产。如果终审判决结果是甲企业败诉，那么或有资产就消失了，更不可能形成甲企业的资产。

或有负债和或有资产不符合负债或资产的定义和确认条件，企业不应当确认或有负债和或有资产，而应当进行相应的披露。但是，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的义务，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。这时或有负债就转化为企业的负债，应当予以确认。或有资产也是一样，其对应的潜在资产最终是否能够流入企业会逐渐变得明确，如果某一时点企业基本确定能够收到这项潜在资产并且其金额能够可靠计量，则应当将其确认为企业的资产。

## 第二节 或有事项的确认和计量

### 一、或有事项的确认

或有事项形成的或有资产只有在企业基本确定能够收到的情况下，才转变为真正的资产，从而予以确认。与或有事项有关的义务应当在同时符合以下三个条件时，确认为负债，作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。

第一，该义务是企业承担的现实义务，即与或有事项相关的义务是在企业当前条件下已承担的义务，企业没有其他现实的选择，只能履行该现时义务。通常情况下，过去的交易或事项是否导致现时义务是比较明确的，但也存在极少情况，如法律诉讼，特定事项是否已发生或这些事项是否已产生了一项现时义务可能难以确定，企业应当考虑包括资产负债表日后所有可获得的证据、专家意见等，以此确定资产负债表日是否存在现时义务，如果据此判断，资产负债表日很可能存在现时义务，且符合预计负债确认条件的，应当确认一项负债；如果资产负债表日现时义务很可能不存在的，企业应披露一项或有负债，除非含有经济利益的资源流出企业的可能性极小。

这里所指的义务包括法定义务和推定义务。法定义务，是指因合同、法规或其他司法解释等产生的义务，通常是企业在经济管理和经济协调中，依照经济法律、法规的规定必须履行的责任。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。

义务通常涉及指向的另一方，但很多时候没有必要知道义务指向的另一方的身份，实际上义务可能是对公众承担。通常情况下，义务总是涉及对另一方的承诺，但是管理层或董事会的决定在资产负债表日并不一定形成推定义务，除非该决定在资产负债表日之前已经以一种相当具体的方式传达给受影响的各方，使各方形成了企业将履行其责任的合理预期。

第二，履行该义务很可能导致经济利益流出企业。即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，20×8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

20×8 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。

存在很多类似义务，如产品保证或类似合同，履行时要求经济利益流出的可能性应通过总体考虑才能确定。对于某个项目而言，虽然经济利益流出的可能性较小，但包括该项目的该类义务很可能导致经济利益流出的，应当视同该项目义务很可能导致经济利益流出企业。

第三，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，乙股份有限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。此时，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计量，如果同时满足其他两个条件，就可以将所形成的义务确认为一项负债。

预计负债应当与应付账款、应计项目等其他负债进行严格区分。因为与预计负债相关的未来支出的时间或金额具有一定的不确定性。应付账款是为已收到或以提供的、并已开出发票或已与供应商达成正式协议的货物或劳务支付的负债，应计项目是为已收到或已提供的、但还未支付、未开出发票或未与供应商达成正式协议的货物或劳务支付的负债，尽管有时需要估计应计项目的金额或时间，但是其不确定性通常远小于预计负债。应计项目经常作为应付账款和其他应付款的一部分进行列报，而预计负债则单独进行列报、

## 二、预计负债的计量

当与或有事项有关的义务符合确认为负债的条件时应当将其确认为预计负债，预计负债应当按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量。此外，企业清偿预计负债所需支出还可能从第三方或其他方获得补偿。因此，或有事项的计量主要涉及两个问题，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：

第一，所需支出存在一个连续范围（或区间，下同），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—1】20×8 年 12 月 27 日，甲企业因合同违约而涉及一桩诉讼案。根据企业的法律顾问判断，最终的判决很可能对甲企业不利。20×8 年 12 月 31 日，甲企业尚未接到法院的判决，因诉讼须承担的赔偿金额也无法准确地确定。不过，据专业人士估计，赔偿金额可能是 80 万元至 100 万元之间的某一金额，而且这个区间内每个金额的可能性都大致相同。

此例中，甲企业应在 20×8 年 12 月 31 日的资产负债表中确认一项负债金额为：

$$(80+100) \div 2 = 90 \text{ (万元)}$$

第二，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，那么，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；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计算确定。

“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。“涉及多个项目”指或有事项涉及的项目不止一个，如产品质量保证。在产品质量保证中，提出产品保修要求的可能有许多客户，相应地，企业对这些客户负有保修义务。

【例 13—2】 20×8 年 10 月 2 日，乙股份有限公司涉及一起诉讼案。20×8 年 12 月 31 日，乙股份有限公司尚未接到法院的判决。在咨询了公司的法律顾问后，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 2 000 000 元。此时，乙股份有限公司在资产负债表中确认的负债金额应为最可能发生的金额，即 2000000 元。

【例 13—3】 甲股份有限公司是生产并销售 A 产品的企业，20×8 年度第一季度，共销售 A 产品 60 000 件，销售收入为 360 000 000 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%。根据公司技术部门的预测，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。据此，20×8 年第一季度末，甲股份有限公司应在资产负债表中确认的负债金额为：

$$360\,000\,000 \times (0 \times 80\% + 1\% \times 15\% + 2\% \times 5\%) = 900\,000 \text{ (元)}$$

### （二）预期可获得补偿的处理

如果企业清偿因或有事项而确认的负债所需支出全部或部分预期由第三方或其他方补偿，则此补偿金额只有在基本确定能收到时，才能作为资产单独确认，确认的补偿金额不能超过所确认负债的账面价值。预期可能获得补偿的情况通常有：发生交通事故等情况时，企业通常可从保险公司获得合理的赔偿；在某些索赔诉讼中，企业可对索赔人或第三方另行提出赔偿要求；在债务担保业务中，企业在履行担保义务的同时，通常可向被担保企业提出追偿要求。

企业预期从第三方获得的补偿，是一种潜在资产，其最终是否真的会转化为企业真正的资产（即，企业是否能够收到这项补偿）具有较大的不确定性，企业只能在基本确定能够收到补偿时才能对其进行确认。根据资产和负债不能随意抵销的原则，预期可获得的补偿在基本确定能够收到时应当确认为一项资产，而不能作为预计负债金额的扣减。

【例 13—4】 20×8 年 12 月 31 日，乙股份有限公司因或有事项而确认了一笔金额为 1 000 000 元的负债；同时，公司因该或有事项，基本确定可从甲股份有限公司获得 400 000 元的赔偿。

本例中，乙股份有限公司应分别确认一项金额为 1 000 000 元的负债和一项金额为 400 000 元的资产，而不能只确认一项金额为 600 000 元（1 000 000-400 000）的负债。同时，公司所确认的补偿金额 400 000 元不能超过所确认的负债的账面价值 1 000 000 元。

### （三）预计负债的计量需要考虑的其他因素

企业在确定最佳估计数时，应当综合考虑与或有事项有关的风险、不确定性、货币时间价值和未来事项等因素。

#### 1. 风险和不确定性

风险是对交易或事项结果的变化可能性的一种描述。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。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，也需要避免对风险和不确定性进行重复调整，从而在低估和高估预计负债金额之间寻找平衡点。

#### 2. 货币时间价值

预计负债的金额通常应当等于未来应支付的金额。但是，因货币时间价值的影响，资产负债表日后不久发生的现金流出，要比一段时间之后发生的同样金额的现金流出负有更大的义务。所以，如果预计负债的确认时点距离实际清偿有较长的时间跨度，货币时间价值的影响重大，那么在确定预计负债的确认金额时，应考虑采用现值计量，即通过对相关未来现金流出进行折现后确认最佳估计数。

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考虑相关未来事项的影响，但不应考虑预期处置相关资产形成的利得。

预期的未来事项可能对预计负债的计量较为重要。例如，某核电企业预计，在生产结束时清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清理费用减少作出的合理预测。但是，这种预计需要取得相当客观的证据予以支持。

## 三、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。

## 第三节 或有事项会计的具体应用

### 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—5】20×8 年 11 月 1 日，乙股份有限公司因合同违约而被丁公司起诉。20×8 年 12 月 31 日，公司尚未接到法院的判决。丁公司预计，如无特殊情况很可能在诉讼中获胜，假定丁公司估计将来很可能获得赔偿金额 1 900 000 元。在咨询了公司的法律顾问后，乙公司认为最终的法律判决很可能对公司不利。假定乙公司预计将要支付的赔偿金额、诉讼费等费用为 1 600 000 元至 2 000 000 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，其中诉讼费为 30 000 元。

此例中，丁公司不应当确认或有资产，而应当在 20×8 年 12 月 31 日的报表附注中披露或有资产 1 900 000 元。

乙股份有限公司应在资产负债表中确认一项预计负债，金额为：

$(1\ 600\ 000+2\ 000\ 000) \div 2=1\ 800\ 000$ （元）

同时在 20×8 年 12 月 31 日的附注中进行披露。

乙公司的有关账务处理如下：

借：管理费用——诉讼费	30 000
营业外支出	1 770 000
贷：预计负债——未决诉讼	1800 000

应当注意的是，对于未决诉讼，企业当期实际发生的诉讼损失金额与已计提的相关预计负债之间的差额，应分别情况处理：

第一，企业在前期资产负债表日，依据当时实际情况和所掌握的证据合理预计了预计负债，应当将当期实际发生的诉讼损失金额与已计提的相关预计负债之间的差额，直接计入或冲减当期营业外支出。

第二，企业在前期资产负债表日，依据当时实际情况和所掌握的证据，原本应当能够合理估计诉讼损失，但企业所作的估计却与当时的事实严重不符（如未合理预计损失或不恰当地多计或少计损失），应当按照重大会计差错更正的方法进行处理。

第三，企业在前期资产负债表日，依据当时实际情况和所掌握的证据，确实无法合理预计诉讼损失，因而未确认预计负债，则在该项损失实际发生的当期，直接计入当期营业外支出。

第四，资产负债表日后至财务报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的未决诉讼，按照资产负债表日后事项的有关规定进行会计处理。

## 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。

【例 13—6】 20×7 年 10 月，B 公司从银行贷款人民币 20 000 000 元，期限 2 年，由 A 公司全额担保；20×9 年 4 月，C 公司从银行贷款美元 1 000 000 元，期限 1 年，由 A 公司担保 50%；20×9 年 6 月，D 公司通过银行从 G 公司贷款人民币 10 000 000 元，期限 2 年，由 A 公司全额担保。

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；D 公司经营情况良好，预期不存在还款困难。

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；就 D 公司而言，A 公司履行连带责任的可能性极小。这三项债务担保形成 A 公司的或有负债，不符合预计负债的确认条件，A 公司在 20×9 年 12 月 31 日编制财务报表时，应当在附注中作相应披露。

## 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。为此，企业应当在符合确认条件的情况下，于销售成立时确认预计负债。

【例 13—7】沿用【例 13—3】，甲公司 20×8 年度第一季度实际发生的维修费为 850 000 元，“预计负债——产品质量保证”科目 20×7 年末余额为 30 000 元。

本例中，20×8 年度第一季度，甲公司的账务处理如下：

（1）确认与产品质量保证有关的预计负债：

借：销售费用——产品质量保证	900 000
贷：预计负债——产品质量保证	900 000

（2）发生产品质量保证费用（维修费）：

借：预计负债——产品质量保证	850 000
贷：银行存款或原材料等	850 000

“预计负债——产品质量保证”科目 20×8 年第一季度末的余额为：

$900\ 000 - 850\ 000 + 30\ 000 = 80\ 000$ （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，不留余额；

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，不留余额。

#### 四、亏损合同

待执行合同变为亏损合同，同时该亏损合同产生的义务满足预计负债的确认条件的，应当确认为预计负债。其中，待执行合同，是指合同各方未履行任何合同义务，或部分履行了同等义务的合同。企业与其他企业签订的商品销售合同、劳务提供合同、租赁合同等，均属于待执行合同，待执行合同不属于或有事项。但是，待执行合同变为亏损合同的，应当作为或有事项。亏损合同，是指履行合同义务不可避免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。企业与其他单位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：

首先，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。

其次，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—8】20×8 年 1 月 1 日，甲公司采用经营租赁方式租入一条生产线生产 A 产品，租赁期 4 年。甲公司利用该生产线生产的 A 产品每年可获利 20 万元。20×9 年 12 月 31 日，甲公司决定停产 A 产品，原经营租赁合同不可撤销，还要持续 2 年，且生产线无法转租给其他单位。

本例中，甲公司与其他公司签订了不可撤销的经营租赁合同，负有法定义务，必须继续履行租赁合同（交纳租金）。同时，甲公司决定停产 A 产品。因此，甲公司执行原经营租赁合同不可避免要发生的费用很可能超过预期获得的经济利益，属于亏损合同，应当在 20×9 年 12 月 31 日，根据未来应支付的租金的最佳估计数确认预计负债。

【例 13—9】乙企业 20×8 年 1 月 1 日与某外贸公司签订了一项产品销售合同，约定在



20×8年2月15日以每件产品100元的价格向外贸公司提供10 000件A产品，若不能按期交货，乙企业需要交纳300 000元的违约金。这批产品在签订合同时尚未开始生产，但企业开始筹备原材料以生产这批产品时，原材料价格突然上涨，预计生产每件产品的成本升至125元。

此例中，乙企业生产产品的成本为每件125元，而售价为每件100元，每销售1件产品亏损25元，共计损失250 000元。因此，这项销售合同是一项亏损合同。如果撤销合同，乙企业需要交纳300 000元的违约金。

(1) 由于该合同变为亏损合同时不存在标的资产，乙企业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：

借：营业外支出	250 000
贷：预计负债	250 000

(2) 待相关产品生产完成后，将已确认的预计负债冲减产品成本：

借：预计负债	250 000
贷：库存商品	250 000

【例13—10】丙企业以生产B产品为主，目前企业库存积压较大，产品成本为每件180元。为了消化库存，盘活资金，丙企业20×8年1月25日与某外贸公司签订了一项产品销售合同，约定在20×8年2月5日，以每件产品150元的价格向外贸公司提供10 000件产品，合同不可撤销。

本例中，丙企业生产B产品的成本为每件180元，而售价为每件150元，每销售1件亏损30元，共计损失300 000元。并且，合同不可撤销。因此，这项销售合同是一项亏损合同。

由于该合同签订时即为亏损合同，且存在标的资产。乙企业应当对A产品进行减值测试，计提减值准备，如果亏损不超过该减值损失，企业不需确认预计负债，如果亏损超过该减值损失，应将超过部分确认为预计负债。

## 五、重组义务

### (一) 重组义务的确认

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。

企业因重组而承担了重组义务，并且同时满足或有事项的三项确认条件时，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。

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。

例如，某公司董事会决定关闭一个事业部。如果有关决定尚未传达到受影响的各方，也

未采取任何措施实施该项决定，该公司就没有开始承担重组义务，不应确认预计负债；如果有关决定已经传达到受影响的各方，并使各方对企业将关闭事业部形成合理预期，通常表明企业开始承担重组义务，同时满足该义务很可能导致经济利益流出企业和金额能够可靠地计量的，应当确认预计负债。

（二）重组义务的计量

企业应当按照与重组有关的直接支出确定预计负债金额，计入当期损益。其中，直接支出是企业重组必须承担的直接支出，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。

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或损失，在计量与重组义务相关的预计负债时，也不考虑处置相关资产（厂房、店面，有时是一个事业部整体）可能形成的利得或损失，即使资产的出售构成重组的一部分也是如此，这些利得或损失应当单独确认。

企业可以参照表 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
新经理的招募成本		√	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
对新分销网络的投资		√	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
特定不动产、厂场和设备的减值损失		√	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，并作为资产的抵减项

第四节 或有事项的列报

一、预计负债的列报

在资产负债表中，因或有事项而确认的负债（预计负债）应与其他负债项目区别开来，单独反映。如果企业因多项或有事项确认了预计负债，在资产负债表上一般只须通过“预计负债”项目进行总括反映。在将或有事项确认为负债的同时，应确认一项支出或费用。这项费用或支出在利润表中不应单列项目反映，而应与其他费用或支出项目（如“销售费用”、“管理费用”、“营业外支出”等）合并反映。比如，企业因产品质量保证确认负债时所确认的费用，在利润表中应作为“销售费用”的组成部分予以反映；又如，企业因对其他单位提供债务担保确认负债时所确认的费用，在利润表中应作为“营业外支出”的组成部分予以反映。

同时，为了使会计报表使用者获得充分、详细的有关或有事项的信息，企业应在会计报表附注中披露以下内容：

第一，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。

第二，各类预计负债的期初、期末余额和本期变动情况。

第三，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。

## 二、或有负债的披露

或有负债无论作为潜在义务还是现时义务，均不符合负债的确认条件，因而不予确认。但是，除非或有负债极小可能导致经济利益流出企业，否则企业应当在附注中披露有关信息，具体包括：

第一，或有负债的种类及其形成原因，包括已贴现商业承兑汇票、未决诉讼、未决仲裁、对外提供担保等形成的或有负债。

第二，经济利益流出不确定性的说明。

第三，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。

需要注意的是，在涉及未决诉讼、未决仲裁的情况下，如果披露全部或部分信息预期对企业会造成重大不利影响，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。

## 三、或有资产的披露

或有资产作为一种潜在资产，不符合资产确认的条件，因而不予确认。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。

# 第十四章 非货币性资产交换

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。实务工作中，交易双方通过非货币性资产交换一方面可以满足各自生产经营的需要，同时可在一定程度上减少货币性资产的流出。如某企业需要一项另一个企业拥有的设备，另一个企业需要上述企业生产的产品作为原材料，双方就可能会出现非货币性资产交换的交易行为，同时也在一定程度上减少货币性资产的流出。非货币性资产交换因不涉及或只涉及少量的货币性资产，因此，换入资产成本的计量基础以及对换出资产损益的确定与以货币性资产取得非货币性资产不同，需要运用不同的计量基础和判断标准。

## 第一节 非货币性资产交换的认定

## 一、非货币性资产交换的认定

非货币性资产交换式相对于货币性资产而言的。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。非货币性资产是指货币性资产以外的资产，包括存货、固定资产、无形资产、长期股权投资、不准备持有至到期的债券投资等。非货币性资产有别于货币性资产的最基本特征是其在未来为企业带来的经济利益，即货币金额是不固定的或不可确定的。例如，企业持有固定资产的主要目的是运用于生产经营，通过折旧方式将其磨损价值转移到产品成本中去，然后通过产品销售获利，固定资产在未来为企业带来的经济利益，即货币金额是不固定的或不可确定的，因此，固定资产属于非货币性资产。资产负债表列示的项目中属于非货币性资产的项目通常包括存货（原材料、包装物、低值易耗品、库存商品、委托加工物资、委托代销商品等）、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、在建工程、工程物资、无形资产等。

非货币性资产交换一般不涉及货币性资产，或只涉及少量的货币性资产既补价。非货币性资产交换准则规定，认定涉及少量货币性资产的交换为非货币性资产交换，通常以补价占整个资产交换金额的比例低于 25%作为参考比例，也就是说，支付的货币性资产占换入资产公允价值（或占换出资产公允价值与支付的货币性资产之和）的比例，或者收到的货币性资产占换出资产公允价值（或占换入资产公允价值和收到的货币性资产之和）的比例低于 25%的，视为非货币性资产交换；高于 25%（含 25%）的，视为货币性资产交换，适用《企业会计准则第 14 号——收入》等相关准则的规定。

## 二、非货币性资产交换不涉及的交易和事项

本章所指非货币性资产交换不涉及以下交易和事项：

### （一）与所有者或所有者以外方面的非货币性资产非互惠转让

所谓非互惠自转让，是指企业将其拥有的非货币性资产无代价地转让给其所有者或其他企业，或由其所有者或其他企业将非货币性资产无代价地转让给企业。本章所述的非货币性资产交换是企业之间主要以非货币性资产形式的互惠转让，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，而不是单方向的非互惠转让。实务中，与所有者的非互惠转让如以非货币性资产作为股利发放给股东等，属于资本性交易，适用《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》。企业与所有者以外方面发生的非互惠转让，如政府无偿提供非货币性资产给企业建造固定资产，属于政府以非互惠方式提供非货币性资产，适用《企业会计准则第 16 号——政府补助》。

### （二）在企业合并、债务重组中和发行股票取得的非货币性资产

在企业合并、债务重组中取得的非货币性资产，其成本确定分别适用《企业会计准则第 20 号——企业合并》和《企业会计准则第 12 号——债务重组》；企业以发行股票形式取得的非货币性资产，相当于以权益工具换入非货币性资产，其成本确定适用《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》。

## 第二节 非货币性资产交换的确认和计量

### 一、确认和计量的原则

在非货币性资产交换的情况下，不论是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，还是多项资产换入多项资产，换入资产的成本都有两种计量基础。

### （一）公允价值

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。资产存在活跃市场，是资产公允价值能够可靠计量的明显证据，但不是唯一要求。属于以下三种情形之一的，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。

（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。

（3）换入资产或换出资产不存在同类或类似资产的可比市场交易、采用估值技术确定的公允价值满足一定的条件。采用估值技术确定的公允价值必须符合以下条件之一，视为能够可靠计量：

①采用估值技术确定的公允价值估计数的变动区间很小。这种情况是指虽然企业通过估值技术确定的资产公允价值不是一个单一的数据，但是介于一个变动范围很小的区间内，可以认为资产的公允价值能够可靠地计量。

②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。这种情况是指采用估值技术确定的资产公允价值在一个变动区间内，区间内出现各种情况的概率或可能性能够合理确定，企业可以采用类似《企业会计准则第 13 号——或有事项》计算最佳估计数的方法，确定资产的公允价值，这种情况视为公允价值能够可靠计量。

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，这种情况多发生在非货币性资产交换存在补价的情况，因为存在补价表明换入资产和换出资产公允价值不相等，一般不能直接以换出资产的公允价值作为换入资产的成本。

### （二）账面价值

不具有商业实质或交换涉及资产的公允价值均不能可靠计量的非货币性资产交换，应当按照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；收到货支付的补价作为确定换入资产成本的调整因素，其中，收到补价方应当以换出资产的账面价值减去补价作为换入资产的成本；支付补价方应当以换出资产的账面价值加上补价作为换入资产的成本。

## **二、商业实质的判断**

非货币性资产交换具有商业实质，是换入资产能够采用公允价值计量的重要条件之一。在确定资产交换是否具有商业实质时，企业应当重点考虑由于发生了该项资产交换预期使企业未来现金流量发生变动的程度，通过比较换出资产和换入资产预计产生的未来现金流量或其现值，确定非货币性资产交换是否具有商业实质。只有当换出资产和换入资产预计未来现金流量或其现值两者之间的差额较大时，才能表明交易的发生使企业经济状况发生了明显改变时，非货币性资产交换因而具有商业实质。

### （一）判定条件

企业发生的非货币性资产交换，符合下列条件之一的，视为具有商业实质：

### 1. 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

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，通常包括但不限于以下几种情况：

（1）未来现金流量的风险、金额相同，时间不同。比如，某企业以一批存货换入一项设备，因存货流动性强，能够在较短时间内产生现金流量，设备作为固定资产在较长的时间内为企业带来现金流量，两者产生现金流量的时间相差较大，则可以判断上述存货与固定资产的未来现金流量显著不同，因而该两项资产的交换具有商业实质。

（2）未来现金流量的时间、金额相同，风险不同。比如，A 企业以其用于经营出租的一幢公寓楼，与 B 企业同样用于经营出租的一幢公寓楼进行交换，两幢公寓楼的租期、每期租金总额均相同，但是 A 企业是租给一家财务及信用状况良好的企业（该企业租用该公寓是给其单身职工居住），B 企业的客户则都是单个租户，相比较而言，A 企业取得租金的风险较小，B 企业由于租给散户，租金的取得依赖于各单个租户的财务和信用状况。因此，两者现金流量流入的风险或不确定性程度存在明显差异，则两幢公寓楼的未来现金流量显著不同，进而可判断该两项资产的交换具有商业实质。

（3）未来现金流量的风险、时间相同，金额不同。比如，某企业以一项商标权换入另一企业的一项专利技术，预计两项无形资产的使用寿命相同，在使用寿命内预计为企业带来的现金流量总额相同，但是换入的专利技术是新开发的，预计开始阶段产生的未来现金流量明显少于后期，而该企业拥有的商标每年产生的现金流量比较均衡，两者产生的现金流量金额差异明显，则上述商标权与专利技术的未来现金流量显著不同，因而该两项资产的交换具有商业实质。

### 2. 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

企业如按照上述第一个条件难以判断某项非货币性资产交换是否具有商业实质，即可根据第二个条件，通过计算换入资产和换出资产的预计未来现金流量现值进行比较后判断。资产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现值，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，及国际财务报告准则所称的“主题特定价值”。

从市场参与者的角度分析，换入资产和换出资产预计未来现金流量在风险、时间和金额方面可能相同或相似，但是，鉴于换入资产的性质和换入企业经营活动的特征等因素，换入资产与换入企业其他现有资产相结合，能够比换出资产产生更大的作用，使换入企业受该换入资产影响的经营部分产生的现金流量，与换出资产明显不同，即换入资产对换入企业的使用价值与换出资产对该企业的使用价值明显不同，使换入资产预计未来现金流量现值与换出资产发生明显差异，因而表明该两项资产的交换具有商业实质。

某企业以一项专利权换入另一企业拥有的长期股权投资，假定从市场参与者来看，该项专利权与该项长期股权投资的公允价值相同，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对被投资方由重大影响变为控制关系，从而对换入企业产生的预计未来现金流量现值与换出的专利权有较大差异；另一企业换入的专利权能够解决生产中的技术难题，从而对换入企业产生的预计未来现金流量现值与换出的长期股权投资有明显差异，因而该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。

## 第三节 非货币性资产交换的会计处理



## 一、以公允价值计量的会计处理

非货币性资产交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量的，应当以换出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，除非有确凿证据表明换入资产的公允价值比换出资产的公允价值更加可靠。

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，就一定会涉及损益的确认，因为非货币性资产交换损益通常是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，应当视同销售处理，根据《企业会计准则第 14 号——收入》按照公允价值确认销售收入，同时结转销售成本，相当于按照公允价值确认的收入和按账面价值结转的成本之间的差额，也即换出资产公允价值和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，换出资产公允价值和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、可供出售金融资产的，换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额，计入投资收益。

换入资产与换出资产涉及相关税费的，如换出存货视同销售计算的销项税额，换入资产作为存货应当确认的可抵扣增值税进项税额，以及换出固定资产、无形资产视同转让应缴纳的营业税等，按照相关税收规定计算确定。

### （一）不涉及补价的情况

【例 14—1】20×8 年 9 月，A 公司以生产经营过程中使用的一台设备交换 B 打印机公司生产的一批打印机，换入的打印机作为固定资产管理。A、B 公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%。设备的账面原价为 150 万元，在交换日的累计折旧为 45 万元，公允价值为 105.3 万元。打印机的账面价值为 110 万元，在交换日不含增值税的市场价格为 90 万元，计税价格等于市场价格。B 公司换入 A 公司的设备是生产打印机过程中需要使用的设备。

假设 A 公司此前没有为该项设备计提资产减值准备，整个交易过程中，除支付运杂费 15 000 元外，没有发生其他相关税费。假设 B 公司此前也没有为库存打印机计提存货跌价准备，其在整个交易过程中没有发生出增值税以外的其他税费。根据税法规定，A 公司换入固定资产支付的增值税不能抵扣。

分析：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。本例是以存货换入固定资产，对 A 公司来讲，换入的打印机是经营过程中必须的资产，对 B 公司来讲，换入的设备是生产打印机过程中必须使用的机器，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，符合以公允价值计量的两个条件，因此，A 公司和 B 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，并确认产生的损益。

A 公司的账务处理如下：

借：固定资产清理	1 050 000
累计折旧	450 000
贷：固定资产	1 500 000
借：固定资产清理	15 000
贷：银行存款	15 000

借：固定资产	1 053 000
营业外支出	12 000
贷：固定资产清理	1 065 000

B 公司的账务处理如下：

根据增值税的有关规定，企业以库存商品换入其他资产，视同销售行为发生，应计算增值税销项税额，缴纳增值税。

换出打印机的增值税销项税额为  $900\,000 \times 17\% = 153\,000$ （元）

借：固定资产	1 053 000
贷：主营业务收入	900 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	153 000
借：主营业务成本	1 100 000
贷：库存商品	1 100 000

【例 14—2】20×9 年 10 月，为了提高产品质量，甲电视机公司以其持有的对乙公司的长期股权投资交换丙电视机公司拥有的一项液晶电视机专利技术。在交换日，甲公司持有的长期股权投资账面余额为 800 万元，已计提长期股权投资减值准备余额为 60 万元，在交换日的公允价值为 600 万元；丙公司专利技术的账面原价为 800 万元，累计已摊销金额为 160 万元，已计提减值准备为 30 万元，在交换日的公允价值为 600 万元。丙公司原已持有对乙公司的长期股权投资，从甲公司换入对乙公司的长期股权投资后，使乙公司成为丙公司的联营企业。假设整个交易过程中没有发生其他相关税费。

分析：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换入无形资产。对甲公司来讲，换入液晶电视机专利技术能够大幅度改善产品质量，相对于对乙公司的长期股权投资来讲，预计未来现金流量的时间、金额和风险均不相同；对丙公司来讲，换入对乙公司的长期股权投资，使其对乙公司的关系由既无控制、共同控制或重大影响，改变为具有重大影响，因而可通过参与乙公司的财务和经营政策等方式对其施加重大影响，增加了藉此从乙公司经营活动中获取经济利益的权力，与专利技术预计产生的未来现金流量在时间、风险和金额方面都有所不同。因此，该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，符合以公允价值计量的条件。甲公司和丙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：无形资产——专利权	6 000 000
长期股权投资减值准备	600 000
投资收益	1 400 000
贷：长期股权投资	8 000 000

丙公司的账务处理如下：

借：长期股权投资	6 000 000
累计摊销	1 600 000
无形资产减值准备	300 000
营业外支出	100 000
贷：无形资产——专利权	8 000 000

（二）涉及补价的情况

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（即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。

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。

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

【例 14—3】 甲公司与乙公司经协商，甲公司以其拥有的用于经营出租目的的一幢公寓楼与乙公司持有的交易目的的股票投资交换。甲公司的公寓楼符合投资性房地产定义，但公司未采用公允价值模式计量。在交换日，该幢公寓楼的账面价值为 9 000 万元，已提折旧 1 500 万元，未计提减值准备，在交换日的公允价值和计税价格均为 8 000 万元，营业税税率为 5%；乙公司持有的交易目的的股票投资账面价值为 6 000 万元，乙公司对该股票投资采用公允价值模式计量，在交换日的公允价值为 7 500 万元，由于甲公司急于处理该幢公寓楼，乙公司仅支付了 450 万元给甲公司。乙公司换入公寓楼后仍然继续用于经营出租目的，并拟采用公允价值计量模式，甲公司换入股票投资后也仍然用于交易目的。转让公寓楼的营业税尚未支付，假定出营业税外，该项交易过程中不涉及其他相关税费。

分析：该项资产交换涉及收付货币性资产，即补价 450 万元。

对甲公司而言，收到的补价 450 万元÷换入资产的公允价值 7 950 万元（换入股票投资公允价值 7 500 万元+收到的补价 450 万元）=5.7%<25%，属于非货币性资产交换。

对乙公司而言，支付的补价 450 万元÷换入资产的公允价值 8 000 万元=5.6%<25%，属于非货币性资产交换。

本例属于以投资性房地产换入以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。对甲公司而言，换入交易目的的股票投资使得企业可以在希望变现时取得现金流量，但风险程度要比租金稍大，用于经营出租目的的公寓楼，可以获得稳定均衡的租金流，但是不能满足企业急需大量现金的需要，因此，交易性股票投资带来的未来现金流量在时间、风险方面与用于出租的公寓楼带来的租金流有显著区别，因而可判断两项资产的交换具有商业实质。同时，股票投资和公寓楼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，并确定产生的损益。

甲公司的账务处理如下：

借：其他业务成本	75 000 000
投资性房地产累计折旧	15 000 000
贷：投资性房地产	90 000 000
借：营业税金及附加           (80 000 000×5%)	4 000 000
贷：应交税费——应交营业税	4 000 000
借：交易性金融资产	75 000 000
银行存款	4 500 000
贷：其他业务收入	79 500 000

乙公司的账务处理如下：

借：投资性房地产	80 000 000
贷：交易性金融资产	60 000 000
银行存款	4 500 000
投资收益	15 500 000

## 二、以换出资产账面价值计量的会计处理

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，应当以换出资产账面价值为基础确定换入资产成本，无论是否支

付补价，均不确认损益。

一般来讲，如果换入资产和换出资产的公允价值都不能可靠计量时，该项非货币性资产交换通常不具有商业实质，因为在这种情况下，很难比较两项资产产生的未来现金流量在时间、风险和金额方面的差异，很难判断两项资产交换后对企业经济状况改变所起的不同效用，因而，此类资产交换通常不具有商业实质。

【例 14—4】 丙公司拥有一台专用设备，该设备账面原价 450 万元，已计提折旧 330 万元，丁公司拥有一项长期股权投资，账面价值 90 万元，两项资产均未计提减值准备。丙公司决定以其专用设备交换丁公司的长期股权投资，该专用设备是生产某种产品必须的设备。由于专用设备系当时专门制造、性质特殊，其公允价值不能可靠计量；丁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。经双方商定，丁支付了 20 万元补价。假定交易中没有涉及相关税费。

分析：该项资产交换涉及收付货币性资产，即补价 20 万元。对丙公司而言，收到的补价  $20 \text{ 万元} \div \text{换出资产账面价值 } 120 \text{ 万元} = 16.7\% < 25\%$ ，因此，该项交换属于非货币性资产交换，丁公司的情况也类似。由于两项资产的公允价值不能可靠计量，因此，对于该项资产交换，换入资产的成本应当按照换出资产的账面价值确定。

丙公司的账务处理如下：

借：固定资产清理	1 200 000
累计折旧	3 300 000
贷：固定资产——专用设备	4 500 000
借：长期股权投资	1 000 000
银行存款	200 000
贷：固定资产清理	1 200 000

丁公司的账务处理如下：

借：固定资产专用设备	1 100 000
贷：长期股权投资	900 000
银行存款	200 000

从上例可以看出，尽管丁公司支付了 20 万元补价，但由于整个非货币性资产交换是以账面价值为基础计量的，支付补价方和收到补价方均不确认损益。对丙公司而言，换入资产是长期股权投资和银行存款 20 万元，换出资产专用设备的账面价值为 120（450-330）万元，因此，长期股权投资的成本就是换出设备的账面价值减去货币性补价的差额，即 100（120-20）万元；对丁公司而言，换出资产是长期股权投资和银行存款 20 万元，换入资产专用设备的成本等于换出资产的账面价值，即 110（90+20）万元。由此可见，在以账面价值计量的情况下，发生的补价是用来调整换入资产的成本，不涉及确认损益问题。

### 三、涉及多项非货币性资产交换的会计处理

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，也可能涉及补价。涉及多项资产的非货币性资产交换，企业无法将换出的某一资产与换入的某一特定资产相对应。与单项非货币性资产之间的交换一样，涉及多项资产的非货币性资产交换的计量，企业也应当首先判断是否符合以公允价值计量的两个条件，再分别情况确定各项换入资产的成本。

涉及多项资产的非货币性资产交换一般可以分为以下几种情况：

1. 资产交换具有商业实质、且各项换出资产和各项换入资产的公允价值均能够可靠计量。在这种情况下，换入资产的总成本应当按照换出资产的公允价值总额为基础确定，除非有确

凿证据证明换入资产的公允价值总额更可靠。各项换入资产的成本，应当按照各项换入资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例，对换入资产总成本进行分配，确定各项换入资产的成本。

2. 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、换出资产的公允价值不能够可靠计量。在这种情况下，换入资产的总成本应当按照换入资产的公允价值总额为基础确定，各项换入资产的成本，应当按照各项换入资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例，对换入资产总成本进行分配，确定各项换入资产的成本。

3. 资产交换具有商业实质、换出资产的公允价值能够可靠计量、但换入资产的公允价值不能可靠计量。在这种情况下，换入资产的总成本应当按照换出资产的公允价值总额为基础确定，各项换入资产的成本，应当按照各项换入资产的原账面价值占换入资产原账面价值总额的比例，对按照换出资产公允价值总额确定的换入资产总成本进行分配，确定各项换入资产的成本。

4. 资产交换不具有商业实质、或换入资产和换出资产的公允价值均不能可靠计量。在这种情况下，换入资产的总成本应当按照换出资产的账面价值总额为基础确定，各项换入资产的成本，应当按照各项换入资产的原账面价值占换入资产的账面价值总额的比例，对按照换出资产账面价值总额为基础确定的换入资产总成本进行分配，确定各项换入资产的成本。

实际上，上述第 1、2、3 种情况，换入资产总成本都是按照公允价值计量的，但各单项换入资产成本的确定，视各单项换入资产的公允价值能否可靠计量而分别情况处理；第 4 种情况属于不符合公允价值计量的条件，换入资产总成本按照换出资产账面价值总额确定，各单项换入资产成本的确定，按照各单项换入资产的原账面价值占换入资产账面价值总额的比例确定。

#### （一）以公允价值计量的情况

【例 14—5】 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%。20×9 年 8 月，为适应业务发展的需要，经协商，甲公司决定以生产经营过程中使用的厂房、设备以及库存商品换入乙公司生产经营过程中使用的办公楼、小汽车、客运汽车。甲公司厂房的账面原价为 1 500 万元，在交换日的累计折旧为 300 万元，公允价值为 1 000 万元；设备的账面原价为 600 万元，在交换日的累计折旧为 480 万元，公允价值为 100 万元；库存商品的账面余额为 300 万元，交易日的市场价格为 350 万元，市场价格等于计税价格。乙公司办公楼的账面原价为 2 000 万元，在交换日的累计折旧为 1 000 万元，公允价值为 1 100 万元；小汽车的账面原价为 300 万元，在交换日的累计折旧为 190 万元，公允价值为 159.5 万元；客运汽车的账面原价为 300 万元，在交换日的累计折旧为 180 万元，公允价值为 150 万元。乙公司另外向甲公司支付银行存款 100 万元。

假定甲公司和乙公司都没有为换出资产计提减值准备；整个交易过程中没有发生出增值税以外的其他相关税费；甲公司换入乙公司的办公楼、小汽车、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厂房、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。甲公司开具了增值税专用发票。

分析：本例涉及收付货币性资产，应当计算甲公司收到的货币性资产占甲公司换出资产公允价值总额的比例（等于乙公司支付的货币性资产占乙公司换出资产公允价值与支付的补价之和的比例），即：

$$100 \text{ 万元} \div (1\,000 + 100 + 350) \text{ 万元} = 6.90\% < 25\%$$

可以认定这一涉及多项资产交换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，需要小汽车、客运汽车等，乙公司为了扩大产品生产，需要厂房、设备和原材料，换入资产对换入企业均能发挥更大的作用，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) 根据增值税的有关规定，企业以库存商品换入其他资产，视同销售行为发生，应计算增值税销项税额，缴纳增值税。

换出库存商品的增值税销项税额： $350 \times 17\% = 59.5$ （万元）

(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= $1\ 000+100+350=1\ 450$ （万元）

换入资产公允价值总额= $1\ 100+159.5+150=1\ 409.5$ （万元）

(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-补价+应支付的相关税费  
 $=1\ 450-100+59.5=1\ 409.5$ （万元）

(4) 计算确定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：

办公楼公允价值占换入资产公允价值总额的比例= $1\ 100 \div 1\ 409.5 = 78\%$

小汽车公允价值占换入资产公允价值总额的比例= $159.5 \div 1\ 409.5 = 11.4\%$

客运汽车公允价值占换入资产公允价值总额的比例= $150 \div 1\ 409.5 = 10.6\%$

(5) 计算确定换入各项资产的成本：

办公楼的成本： $1\ 409.5 \times 78\% = 1\ 099.41$ （万元）

小汽车的成本： $1\ 409.5 \times 11.4\% = 160.68$ （万元）

客运汽车的成本： $1\ 409.5 \times 10.6\% = 149.41$ （万元）

(6) 会计分录：

借：固定资产清理	13 200 000
累计折旧	7 800 000
贷：固定资产——厂房	15 000 000
——设备	6 000 000
借：固定资产——办公楼	10 994 100
——小汽车	1 606 800
——客运汽车	1 494 100
银行存款	1 000 000
营业外支出	2 200 000
贷：固定资产清理	13 200 000
主营业务收入	3 500 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	595 000
借：主营业务成本	3 000 000
贷：库存商品	3 000 000

乙公司的账务处理如下：

(1) 根据增值税的有关规定，企业以其他资产换入原材料，视同购买行为发生，应计算增值税进项税额，抵扣增值税。

换入资产原材料的增值税进项税额： $350 \times 17\% = 59.5$ （万元）

(2) 计算换入资产、换出资产公允价值总额：

换入资产公允价值总额= $1\ 000+100+350=1450$ （万元）

换出资产公允价值总额= $1\ 100+159.5+150=1\ 409.5$ （万元）

(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+支付的补价-可抵扣的增值税进项税额  
 $=1\ 409.5+100-59.5=1450$ （万元）

(4) 计算确定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：



厂房公允价值占换入资产公允价值总额的比例=1 000÷1 450=69%  
 设备公允价值占换入资产公允价值总额的比例=100÷1450=6.9%  
 原材料公允价值占换入资产公允价值总额的比例=350÷1 450=24.1%

(5) 计算确定换入各项资产的成本:

厂房的成本:  $1450 \times 69\% = 1\,000.5$  (万元)  
 设备的成本:  $1450 \times 6.9\% = 100.05$  (万元)  
 原材料的成本:  $1450 \times 24.1\% = 349.45$  (万元)

(6) 会计分录:

借: 固定资产清理	12 300 000
累计折旧	13 700 000
贷: 固定资产——办公楼	20 000 000
——小汽车	3 000 000
——客运汽车	3 000 000
借: 固定资产——厂房	10 005 000
——设备	1 000 500
原材料	3 494 500
应交税费——应交增值税(进项税额)	595 000
贷: 固定资产清理	12 300 000
银行存款	1 000 000
营业外收入	1 795 000

(二) 以账面价值计量的情况

**【例 14—6】** 20×9 年 5 月, 甲公司因经营战略发生较大转变, 产品结构发生较大调整, 原生产其产品的专用设备、生产该产品的专利技术等已不符合生产新产品的需要, 经与乙公司协商, 将其专用设备连同专利技术与乙公司正在建造过程中的一幢建筑物、对丙公司的长期股权投资进行交换。甲公司换出专用设备的账面原价为 1 200 万元, 已提折旧 750 万元; 专利技术账面原价为 450 万元, 已摊销金额为 270 万元。乙公司在建工程截止到交换日的成本为 525 万元, 对丙公司的长期股权投资账面余额为 150 万元。由于甲公司持有的专用设备和专利技术市场上已不多见, 因此, 公允价值不能可靠计量。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。

分析: 本例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=525+150=675 (万元)

换出资产账面价值总额=(1 200-750)+(450-270)=630 (万元)

(2) 确定换入资产总成本:

换入资产总成本=换出资产账面价值总额=630 (万元)

(3) 计算各项换入资产账面价值占换入资产账面价值总额的比例:

在建工程占换入资产账面价值总额的比例=525÷675=77.8%

长期股权投资占换入资产账面价值总额的比例=150÷675=22.2%

(4) 确定各项换入资产成本:

在建工程成本=630×77.8%=490.14 (万元)

长期股权投资成本=630×22.2%=139.86（万元）

（5）会计分录：

借：固定资产清理	4 500 000
累计折旧	7 500 000
贷：固定资产——专用设备	12 000 000
借：在建工程	4 901 400
长期股权投资	1 398 600
累计摊销	2 700 000
贷：固定资产清理	4 500 000
无形资产——专利技术	4 500 000

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=（1 200-750）+（450-270）=630（万元）

换出资产账面价值总额=525+150=675（万元）

（2）确定换入资产总成本：

换入资产总成本=换出资产账面价值总额=675（万元）

（3）计算各项换入资产账面价值占换入资产账面价值总额的比例：

专用设备占换入资产账面价值总额的比例=450÷630=71.4%

专利技术占换入资产账面价值总额的比例=180÷630=28.6%

（4）确定各项换入资产成本：

专用设备成本=675×71.4%=481.95（万元）

专利技术成本=675×28.6%=193.05（万元）

（5）会计分录：

借：固定资产——专用设备	4 819 500
无形资产——专利技术	1 930 500
贷：在建工程	5 250 000
长期股权投资	1 500 000

## 第十五章 债务重组

### 第一节 债务重组的定义和重组方式

#### 一、债务重组的定义

在市场经济条件下，竞争日趋激烈，企业为此需要不断地根据环境的变化，调整经营策略，防范和控制经营及财务风险。但有时，由于各种因素（包括内部和外部）的影响，企业可能出现一些暂时性或严重的财务困难，致使资金周转不灵，难以按期偿还债务。在此情况下，作为债权人，一种方式是可以透过法律程序，要求债务人破产，以清偿债务；另一种方

式，可以通过互相协商，通过债务重组的方式，债权人作出某些让步，使债务人减轻负担，渡过难关。

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法院的裁定作出让步的事项。债务重组定义中的“债务人发生财务困难”，是指债务人出现资金周转困难或经营陷入困境，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。债务人发生财务困难，是债务重组的前提条件，而债权人作出让步是债务重组的必要条件。

## 二、债务重组的方式

债务重组主要有以下几种方式：

1. 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。债务人通常用于偿债的资产主要有：现金、存货、固定资产、无形资产等。这里的现金，是指货币资金，即库存现金、银行存款和其他货币资金，在债务重组的情况下，以现金清偿债务，通常是指以低于债务的账面价值的现金清偿债务，如果以等量的现金偿还所欠债务，则不属于本章所指的债务重组。

2. 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。但债务人根据转换协议，将应付可转换公司债券转为资本的，则属于正常情况下的债务转资本，不能作为债务重组处理。

债务转为资本时，对股份有限公司而言为将债务转为股本；对其他企业而言，是将债务转为实收资本。债务转为资本的结果是，债务人因此而增加股本（或实收资本），债权人因此而增加股权。

3. 修改其他债务条件，是指修改不包括上述第一、第二种情形在内的债务条件进行债务重组的方式，如减少债务本金、降低利率、免去应付未付的利息等。

4. 以上三种方式的组合，是指采用以上三种方法共同清偿债务的债务重组形式。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。主要包括以下可能的方式：

- （1）债务的一部分以资产清偿，另一部分则转为资本；
- （2）债务的一部分以资产清偿，另一部分则修改其他债务条件；
- （3）债务的一部分转为资本，另一部分则修改其他债务条件；
- （4）债务的一部分以资产清偿，一部分转为资本，另一部分则修改其他债务条件

## 第二节 债务重组的会计处理

### 一、以资产清偿债务

在债务重组中，企业以资产清偿债务的，通常包括以现金清偿债务和以非现金资产清偿债务等方式。

#### （一）以现金清偿债务

债务人以现金清偿债务的，债务人应当将重组债务的账面价值与支付的现金之间的差额确认为债务重组利得，作为营业外收入，计入当期损益，其中，相关重组债务应当在满足金

融负债终止确认条件时予以终止确认。

债务人以现金清偿债务的，债权人应当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，作为营业外支出，计入当期损益，其中，相关重组债权应当在满足金融资产终止确认条件时予以终止确认。重组债权已经计提减值准备的，应当先将上述差额冲减已计提的减值准备，冲减后仍有损失的，计入营业外支出（债务重组损失）；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 15—1】甲企业于 20×6 年 1 月 20 日销售一批材料给乙企业，不含税价格为 200 000 元，增值税税率为 17%，按合同规定，乙企业应于 2006 年 4 月 1 日前偿付货款。由于乙企业发生财务困难，无法按合同规定的期限偿还债务，经双方协议于 7 月 1 日进行债务重组。债务重组协议规定，甲企业同意减免乙企业 30 000 元债务，余额用现金立即偿清。乙企业于当日通过银行转账支付了该笔剩余款项，甲企业随即收到了通过银行转账偿还的款项。甲企业已为该项应收债权计提了 20 000 元的坏账准备。

（1）乙企业的账务处理：

①计算债务重组利得：

应付账款账面余额	234 000
减：支付的现金	<u>204 000</u>
债务重组利得	30 000

②应作会计分录：

借：应付账款	234 000
贷：银行存款	204 000
营业外收入——债务重组利得	30 000

（2）甲企业的账务处理：

①计算债务重组损失：

应收账款账面余额	234 000
减：收到的现金	204 000
差额	30 000
减：已计提坏账准备	<u>20 000</u>
债务重组损失	10 000

②应作会计分录：

借：银行存款	204 000
营业外支出——债务重组损失	10 000
坏账准备	20 000
贷：应收账款	234 000

（二）以非现金资产清偿某项债务

债务人以非现金资产清偿某项债务的，债务人应当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，作为营业外收入，计入当期损益。其中，相关重组债务应当在满足金融负债终止确认条件时予以终止确认。转让的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，计入当期损益。

债务人在转让非现金资产的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。对于增值税应税项目，如债权人向债务人另行支付增值税，则债务重组利得应为转让非现金资产的公允价值和该非现金资产的增值税销项税额与重组债务账面价值的差额；如债权人向债务人另行支付增值税，则债务重组利得应为转让非现金资产的公允价值与重组债务账面价值的差额。

债务人以非现金资产清偿某项债务的，债权人应当对受让的非现金资产按其公允价值入账，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，确认为债务重组损失，

作为营业外支出，计入当期损益，其中，相关重组债权应当在满足金融资产终止确认条件时予以终止确认。重组债权已经计提减值准备的，应当先将上述差额冲减已计提的减值准备，冲减后仍有损失的，计入营业外支出（债务重组损失）；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。对于增值税应税项目，如债权人不向债务人另行支付增值税，则增值税进项税额可以作为冲减重组债权的账面余额处理；如债权人向债务人另行支付增值税，则增值税进项税额不能作为冲减重组债权的账面余额处理。

债权人收到非现金资产时发生的有关运杂费等，应当计入相关资产的价值。

#### 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，应视同销售进行核算。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。当然在这项业务中实际上并没有发生相应的货币流入与流出。

【例 15—2】甲公司欠乙公司购货款 350 000 元。由于甲公司财务发生困难，短期内不能支付已于 20×7 年 5 月 1 日到期的货款。20×7 年 7 月 1 日，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 200 000 元，实际成本为 120 000 元。甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为 17%。乙公司于 20×7 年 8 月 1 日收到甲公司抵债的产品，并作为库存商品入库；乙公司对该项应收账款计提了 50 000 元的坏账准备。

##### （1）甲公司的账务处理：

###### ①计算债务重组利得：

应付账款的账面余额	350 000
减：所转让产品的公允价值	200 000
增值税销项税额（200 000×17%）	<u>34 000</u>
债务重组利得	116 000

###### ②应作会计分录如下：

借：应付账款	350 000
贷：主营业务收入	200 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	34 000
营业外收入——债务重组利得	116 000
借：主营业务成本	120 000
贷：库存商品	120 000

在本例中，甲公司销售产品取得的利润体现在营业利润中，债务重组利得作为营业外收入处理。

##### （2）乙公司的账务处理：

###### ①计算债务重组损失：

应收账款账面余额	350 000
减：受让资产的公允价值	200 000
增值税进项税额	<u>34 000</u>
差额	116 000
减：已计提坏账准备	<u>50 000</u>
债务重组损失	66 000

###### ②应作会计分录如下：

借：库存商品	200 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	34 000
坏账准备	50 000
营业外支出——债务重组损失	66 000

贷：应收账款

350 000

## 2. 以固定资产抵偿债务

债务人以固定资产抵偿债务，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。同时，将固定资产的公允价值与应付债务的账面价值的差额，作为债务重组利得，计入营业外收入。债权人收到的固定资产应按公允价值计量。

【例 15—3】 甲公司于 20×5 年 1 月 1 日销售给乙公司一批材料，价值 400 000 元（包括应收取的增值税额），按购销合同约定，乙公司应于 20×5 年 10 月 31 日前支付货款，但至 20×6 年 1 月 31 日乙公司尚未支付货款。由于乙公司财务发生困难，短期内不能支付货款。20×6 年 2 月 3 日，与甲公司协商，甲公司同意乙公司以一台设备偿还债务。该项设备的账面原价为 350 000 元，已提折旧 50 000 元，设备的公允价值为 360 000 元（假定企业转让该项设备不需要交纳增值税）。

甲公司对该项应收账款已提取坏账准备 20 000 元。抵债设备已于 20×6 年 3 月 10 日运抵甲公司。假定不考虑该项债务重组相关的税费。

### （1）乙公司的账务处理：

#### ①计算固定资产清理损益与债务重组利得：

固定资产公允价值	360 000
减：固定资产净值	<u>300 000</u>
处置固定资产净收益	60 000

#### ②计算债务重组利得：

应付账款的账面余额	400 000
减：固定资产公允价值	<u>360 000</u>
债务重组利得	40 000

#### ③应作会计分录如下：

将固定资产净值转入固定资产清理：

借：固定资产清理	300 000
累计折旧	50 000
贷：固定资产	350 000

确认债务重组利得：

借：应付账款	400 000
贷：固定资产清理	360 000
营业外收入——债务重组利得	40 000

确认固定资产处置利得：

借：固定资产清理	60 000
贷：营业外收入——处置固定资产利得	60 000

### （2）甲公司的账务处理：

#### ①计算债务重组损失：

应收账款账面余额	400 000
减：受让资产的公允价值	<u>360 000</u>
差额	40 000
减：已计提坏账准备	<u>20 000</u>
债务重组损失	20 000

#### ②应作会计分录如下：

借：固定资产	360 000
坏账准备	20 000



营业外支出——债务重组损失	20 000
贷：应收账款	400 000

### 3. 以股票、债券等金融资产抵偿债务

债务人以股票、债券等金融资产清偿债务，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应按公允价值计量。

【例 15—4】 甲公司于 20×6 年 7 月 1 日销售给乙公司一批产品，价值 450 000 元（包括应收取的增值税额），乙公司于 20×6 年 7 月 1 日开出六个月承兑的商业汇票。乙公司于 20×6 年 12 月 31 日尚未支付货款。由于乙公司财务发生困难，短期内不能支付货款。当日经与甲公司协商，甲公司同意乙公司以其所拥有并作为以公允价值计量且公允价值变动计入当期损益的某公司股票抵偿债务。乙公司该股票的账面价值为 400 000 元（假定该资产账面公允价值变动额为零），当日的公允价值 380 000 元。假定甲公司为此项应收账款提取了坏账准备 40 000 元。用于抵债的股票于当日即办理相关转让手续，甲公司将取得的股票作为以公允价值计量且公允价值变动计入当期损益的金融资产处理。债务重组前甲公司己将该项应收票据转入应收账款；乙公司已将应付票据转入应付账款。假定不考虑与商业汇票或者应付款项有关的利息。

（1）乙公司的账务处理：

①计算债务重组利得：

应付账款的账面余额	450 000
减：股票的公允价值	<u>380 000</u>
债务重组利得	70 000

②计算转让股票损益：

股票的公允价值	380 000
减：股票的账面价值	<u>400 000</u>
转让股票损益	-20 000

③应作会计分录如下：

借：应付账款	450 000
投资收益	20 000
贷：交易性金融资产	400 000
营业外收入——债务重组利得	70 000

（2）甲公司的账务处理：

①计算债务重组损失：

应收账款账面余额	450 000
减：受让股票的公允价值	<u>380 000</u>
差额	70 000
减：已计提坏账准备	<u>40 000</u>
债务重组损失	30 000

②应作会计分录如下：

借：交易性金融资产	380 000
营业外支出——债务重组损失	30 000
坏账准备	40 000
贷：应收账款	450 000

## 二、债务转为资本

以债务转为资本方式进行债务重组的，应分别以下情况处理：

1. 债务人为股份有限公司时，债务人应将债权人因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资本公积。重组债务的账面价值与股份的公允价值总额之间的差额确认为债务重组利得，计入当期损益。债务人为其他企业时，债务人应将债权人因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公积。重组债务的账面价值与股权的公允价值之间的差额作为债务重组利得，计入当期损益。

2. 债务人将债务转为资本，即债权人将债权转为股权。在这种方式下，债权人应将重组债权的账面余额与因放弃债权而享有的股权的公允价值之间的差额，先冲减已提取的减值准备，减值准备不足冲减的部分，或未提取减值准备的，将该差额确认为债务重组损失。同时，债权人应将因放弃债权而享有的股权按公允价值计量。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和计量的规定进行处理。

【例 15—5】 20×6 年 7 月 1 日，甲公司应收乙公司账款的账面余额为 60 000 元，由于乙公司发生财务困难，无法偿付应付账款。经双方协商同意，采取将乙公司所欠债务转为乙公司股本的方式进行债务重组，假定乙公司普通股的面值为 1 元，乙公司以 20 000 股抵偿该项债务，股票每股市价为 2.5 元。甲公司对该项应收账款计提了坏账准备 2 000 元。股票登记手续已办理完毕，甲公司对其作为长期股权投资处理。

(1) 乙公司的账务处理：

① 计算应计入资本公积的金额：

股票的公允价值	50 000
减：股票的面值总额	<u>20 000</u>
应计入资本公积	30 000

② 计算应确认的债务重组利得：

债务账面价值	60 000
减：股票的公允价值	<u>50 000</u>
债务重组利得	10 000

③ 应作会计分录如下：

借：应付账款	60 000
贷：股本	20 000
资本公积——股本溢价	30 000
营业外收入——债务重组利得	10 000

(2) 甲公司的账务处理：

① 计算债务重组损失：

应收账款账面余额	60 000
减：所转股权的公允价值	<u>50 000</u>
差额	10 000
整：已计提坏账准备	<u>2 000</u>
债务重组损失	8 000

② 应作会计分录如下：

借：长期股权投资	50 000
营业外支出——债务重组损失	8 000
坏账准备	2 000
贷：应收账款	60 000

### 三、修改其他债务条件

以修改其他债务条件进行债务重组的，债务人和债权人应分别以下情况处理：

1. 不附或有条件的债务重组

不附或有条件的债务重组，是指在债务重组中不存在或有应付（或应收）金额，该或有条件需要根据未来某种事项出现而发生的应付（或应收）金额，并且该未来事项的出现具有不确定性。

不附或有条件的债务重组。债务人应将修改其他债务条件后债务的公允价值作为重组后债务的入账价值。重组债务的账面价值与重组后债务的入账价值之间的差额计入损益。

以修改其他债务条件进行债务重组，如修改后的债务条款不涉及或有应收金额，则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账面价值之间的差额确认为债务重组损失，计入当期损益。如果债权人已对该项债权计提了减值准备，应当首先冲减已计提的减值准备，**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 15—6】甲公司 20×7 年 12 月 31 日应收乙公司票据的账面余额为 65 400 元其中，5 400 元为累计未付的利息，票面年利率 4%。由于乙公司连年亏损，资金周转困难，不能偿付应于 20×7 年 12 月 31 日前支付的应付票据。经双方协商，于 20×8 年 1 月 5 日进行债务重组。甲公司同意将债务本金减至 50 000 元；免去债务人所欠的全部利息；将利率从 4%降低到 2%（等于实际利率），并将债务到期日延至 20×9 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。甲、乙公司已将应收、应付票据转入应收、应付账款。甲公司已为该项应收款项计提了 5 000 元坏账准备。

（1）乙公司的账务处理：

①计算债务重组利得：

应付账款的账面余额	65 400
减：重组后债务公允价值	<u>50 000</u>
债务重组利得	15 400

②债务重组时的会计分录：

借：应付账款	65 400
贷：应付账款——债务重组	50 000
营业外收入——债务重组利得	15 400

③20×8 年 12 月 31 日支付利息：

借：财务费用	1 000
贷：银行存款	(50 000×2%) 1 000

④20×9 年 12 月 31 日偿还本金和最后一年利息：

借：应付账款——债务重组	50 000
财务费用	1 000
贷：银行存款	51 000

（2）甲公司的账务处理：

①计算债务重组损失：

应收账款账面余额	65 400
减：重组后债权公允价值	50 000
差额	15 400
减：已计提坏账准备	<u>5 000</u>
债务重组损失	10 400

②债务重组日的会计分录：

借：应收账款——债务重组	50 000
营业外支出——债务重组损失	10 400
坏账准备	5 000
贷：应收账款	65 400

③20×8年12月31日收到利息：

借：银行存款	1 000
贷：财务费用	(50 000×2%) 1 000

④20×9年12月31日收到本金和最后一年利息：

借：银行存款	51 000
贷：财务费用	1 000
应收账款	50 000

## 2. 附或有条件的债务重组

附或有条件的债务重组。是指在债务重组协议中附或有应付条件的重组。或有应付金额。是指依未来某种事项出现而发生的支出。未来事项的出现具有不确定性。如，债务重组协议规定，“将××公司债务1 000 000元免除200 000元，剩余债务展期两年，并按2%的年利率计收利息。如该公司一年后盈利。则自第二年起将按5%的利率计收利息”。根据此项债务重组协议，债务人依未来是否盈利而发生的24 000（800 000×3%）元支出，即为或有应付金额。但债务人是否盈利，在债务重组时不能确定。即具有不确定性。

附或有条件的债务重组，对于债务人而言，以修改其他债务条件进行的债务重组，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。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。需要说明的是，在附或有支出的债务重组方式下，债务人应当在每期末，按照或有事项确认和计量要求，确定其最佳估计数，期末所确定的最佳估计数与原预计数的差额，计入当期损益。

对债权人而言。以修改其他债务条件进行债务重组，修改后的债务条款中涉及或有应收金额的，不应当确认或有应收金额，不得将其计入重组后债权的账面价值。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. 以现金、非现金资产两种方式的组合清偿某项债务的，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。

债权人重组债权的账面价值与收到的现金、受让的非现金资产的公允价值，以及已提减值准备的差额作为债务重组损失。

2. 以现金、债务转为资本两种方式的组合清偿某项债务的，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。

债权人重组债权的账面价值与收到的现金、因放弃债权而享有的公允价值，以及已提减值准备的差额作为债务重组损失。

3. 以非现金资产、债务转为资本两种方式的组合清偿某项债务的，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的差额为债务重组利得。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。

债权人重组债权的账面价值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，以及已提减值准备的差额作为债权重组损失。

4. 以现金、非现金资产、债务转为资本三种方式的组合清偿某项债务的，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其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。

债权人重组债权的账面价值与收到的现金、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，以及已提减值准备的差额作为债权重组损失。

5. 以资产、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。在这种情况下，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，余额与重组后债务的公允价值进行比较，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，差额与重组后债务的公允价值进行比较，据此计算债务重组损失。

## 第十六章 政府补助

### 第一节 政府补助概述

#### 一、政府补助的定义及其特征

为了体现一个国家的经济政策，鼓励或扶持特定行业、地区或领域的发展，世界上很多国家，包括市场经济国家的政府通常会制定一些政策法规对有关企业予以经济支持，如无偿拨款、担保、注入资本、提供货物或者服务、购买货物、放弃或者不收缴应收收入等，这是国际上的通行做法。但是，政府对企业的经济支持并非都属于《企业会计准则第 16 号——政府补助》（以下简称政府补助准则）规范的政府补助。企业在进行政府补助会计处理时首先需要根据政府补助准则关于政府补助的定义来判断企业从政府取得的经济支持是否属于政府补助准则规范的政府补助。

根据政府补助准则的规定，政府补助是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产，但不包括政府作为企业所有者投入的资本。政府如以企业所有者身份向企业投入资本，将拥有企业相应的所有权，分享企业利润。在这种情况下，政府和企业之间的关系是投资者和被投资者的关系，属于互惠交易。这与其他单位或个人对企业的投资在性质上是一致的。

政府补助准则规范的政府补助主要有如下特征：

一是无偿性。无偿性是政府补助的基本特征。政府并不因此享有企业的所有权，企业将来也不需要偿还。这一特征将政府补助与政府作为企业所有者投入的资本、政府采购等政府与企业之间双向、互惠的经济活动区分开来。政府补助通常附有一定的条件，这与政府补助的无偿性并无矛盾，并不表明该项补助有偿，而是企业经法定程序申请取得政府补助后应当

按照政府规定的用途使用该项补助。

二是直接取得资产。政府补助是企业从政府直接取得的资产包括货币性资产和非货币性资产。比如，企业取得的财政拨款，先征后返（退）、即征即退等方式返还的税款，行政划拨的土地使用权等。不涉及资产直接转移的经济支持不属于政府补助准则规范的政府补助，比如政府与企业间的债务豁免，除税收返还外的税收优惠，如直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等。

此外，还需说明的是，增值税出口退税也不属于政府补助。根据相关税收法规规定对增值税出口货物实行零税率，即对出口环节的增值部分免征增值税，同时退回出口货物前道环节所征的进项税额。由于增值税是价外税，出口货物前道环节所含的进项税额是抵扣项目，体现为企业垫付资金的性质，增值税出口退税实质上是政府归还企业事先垫付的资金，不属于政府补助。

## 二、政府补助的主要形式

随着我国社会主义市场经济的发展和完善，履行世界贸易组织协定（WTO）有关承诺，政府对企业的经济支持主要集中在关系国计民生的农业、环境保护以及科学技术研究等领域。比如，对粮、棉、油等生产或储备企业给予的定额补助，这些生活必需品涉及千家万户，其价格往往不能随行就市，售价低于成本造成的损失需要由政府来弥补。再如，为了环境保护，政府对符合条件的企业实行增值税先征后返政策，返还的税款专项用于环保支出。实际工作中，政府补助通常为货币性资产形式的，如财政拨款、财政贴息和税收返还，也存在非货币性资产形式的情况。

### （一）财政拨款

财政拨款是指政府为了支持企业而无偿拨付的款项。为了体现财政拨款的政策引导作用，这类拨款通常具有严格的政策条件，只有符合申报条件的企业才能申请拨款；同时附有明确的使用条件，政府在批准拨款时就规定了资金的具体用途。比如，财政部门拨付给企业的粮食定额补贴，鼓励企业安置职工就业的奖励等均属于财政拨款。

### （二）财政贴息

财政贴息是指政府为支持特定领域或区域发展，根据国家宏观经济形势和政策目标，对承贷企业的银行贷款利息给予的补贴。财政贴息的补贴对象通常是符合申报条件的某个综合性项目，包括设备购置、人员培训、研发费用、人员开支、购买服务等，也可以是单项的，比如仅限于固定资产贷款项目。财政贴息主要有两种方式，一是财政贴息资金直接支付给受益企业；二是财政将贴息资金直接拨付贷款银行，由贷款银行以低于市场利率的优惠利率向企业提供贷款，承贷企业按照实际发生的利率计算和确认利息费用。

### （三）税收返还

税收返还是指政府按照国家有关规定采取先征后返（退）、即征即退等办法向企业返还的税款，属于以税收优惠形式给予的一种政府补助。

除了税收返还之外，税收优惠还包括直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等形式。这类税收优惠体现了政策导向，但政府并未直接向企业无偿提供资产，因此不作为政府补助准则规范的政府补助处理。

### （四）无偿划拨非货币性资产

属于无偿划拨非货币性资产的情况主要有无偿划拨土地使用权、天然起源的天然林等。实务中这种情况已经很少。

需要说明的是，政府补助体现为以上几种形式，但并非所有这些形式的经济支持均属于政府补助准则规范的政府补助，应严格按照政府补助的定义来界定。



### 三、政府补助的分类

根据政府补助准则规定，政府补助应当划分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助，这是因为两类政府补助给企业带来经济利益或者弥补相关成本或费用的形式不同，从而在具体账务处理上存在差别。

#### （一）与资产相关的政府补助

与资产相关的政府补助，是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政府补助。这类补助一般以银行转账的方式拨付，如政府拨付的用于企业购买无形资产的财政拨款、政府对企业用于建造固定资产的相关贷款给予的财政贴息等，应当在实际收到款项时按照到账的实际金额确认和计量。在很少的情况下，这类补助也可能表现为政府向企业无偿划拨长期非货币性资产，应当在实际取得资产并办妥相关受让手续时按照其公允价值确认和计量，公允价值不能可靠取得的，按照名义金额（即 1 元）计量。

#### （二）与收益相关的政府补助

与收益相关的政府补助，是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助。这类补助通常以银行转账的方式拨付，应当在实际收到款项时按照到账的实际金额确认和计量。只有存在确凿证据表明该项补助是按照固定的定额标准拨付的，才可以在该项补助成为应收款时予以确认并按照应收的金额计量。

通常情况下，政府补助为与收益相关的政府补助，因为根据市场经济条件下政府补助的原则和理念，政府补助主要是对企业特定产品由于非市场因素导致的价格低于成本的一种补偿。

## 第二节 政府补助的会计处理

从理论上讲，政府补助有两种会计处理方法：收益法与资本法。所谓收益法是将政府补助计入当期收益或递延收益；所谓资本法是将政府补助计入所有者权益。收益法又有两种具体方法：总额法与净额法。总额法是在确认政府补助时，将其全额确认为收益，而不是作为相关资产账面余额或者费用的扣减。净额法是将政府补助确认为对相关资产账面余额或者所补偿费用的扣减。政府补助准则要求采用的是收益法中的总额法，以便更真实、完整地反映政府补助的相关信息。

### 一、与收益相关的政府补助

与收益相关的政府补助应当在其补偿的相关费用或损失发生的期间计入当期损益，即：用于补偿企业以后期间费用或损失的，在取得时先确认为递延收益，然后在确认相关费用的期间计入当期营业外收入；用于补偿企业已发生费用或损失的，取得时直接计入当期营业外收入。

企业在日常活动中按照固定的定额标准取得的政府补助，应当按照应收金额计量，借记“其他应收款”科目，贷记“营业外收入”（或“递延收益”）科目。不确定的或者在非日常活动中取得的政府补助，应当按照实际收到的金额计量，借记“银行存款”等科目，贷记“营业外收入”（或“递延收益”）科目。涉及按期分摊递延收益的，借记“递延收益”科目，贷记“营业外收入”科目。

【例 16—1】A 储备粮企业（以下简称 A 企业），20×7 年实际粮食储备量 1.5 亿斤。根据国家有关规定，财政部门按照企业的实际储备量给与每斤 0.039 元的粮食保管费补贴，于

每个季度初支付。20×7年1月10日，A企业收到财政拨付的补贴款。

A企业的账务处理如下：

(1) 20×7年1月1日，A企业确认应收的财政补贴款：

借：其他应收款	5 850 000
贷：递延收益	5 850 000

(2) 20×7年1月10日，A企业实际收到财政补贴款：

借：银行存款	5 850 000
贷：其他应收款	5 850 000

(3) 20×7年1月，将补偿1月份保管费的补贴计入当期收益：

借：递延收益	1 950 000
贷：营业外收入	1 950 000

20×7年2月和3月的分录同上。

【例 16—2】 B 粮食企业（以下简称 B 企业）为购买储备粮于 20×8 年 3 月从国家农业发展银行贷款 3 600 万元，同期银行贷款年利率为 6%。自 20×8 年 4 月开始，财政部门按有关规定于每季度初，按照 B 企业的实际贷款额和贷款利率拨付给 B 企业贴息资金。

B 企业的账务处理如下：

(1) 20×8 年 4 月，实际收到财政贴息 54 万元时：

借：银行存款	540 000
贷：递延收益	540 000

(2) 将补偿 20×8 年 4 月份利息费用的财政贴息 18 万元计入当期收益：

借：递延收益	180 000
贷：营业外收入	180 000

20×7 年 5 月和 6 月的分录同上。

【例 16—3】 C 企业生产一种先进的模具产品，按照国家相关规定，该企业的这种产品适用增值税先征后返政策，按实际缴纳增值税额返还 70%。20×7 年 1 月，该企业实际缴纳增值税额 150 万元。20×7 年 2 月，该企业实际收到返还的增值税额 105 万元。

C 企业实际收到返还的增值税额时，账务处理如下：

借：银行存款	1 050 000
贷：营业外收入	1 050 000

企业取得针对综合性项目的政府补助，需要将其分解为与资产相关的部分和与收益相关的部分，分别进行会计处理；难以区分的，将政府补助整体归类为与收益相关的政府补助，视情况不同计入当期损益，或者在项目期内分期确认为当期收益。

【例 16—4】 A 公司 20×6 年 12 月申请某国家级研发补贴。申报书中的有关内容如下：本公司于 20×6 年 1 月启动数字印刷技术开发项目，预计总投资 360 万元、为期 3 年，已投入资金 120 万元。项目还需新增投资 240 万（其中，购置固定资产 80 万元、场地租赁费 40 万元、人员费 100 万元、市场营销 20 万元），计划自筹资金 120 万元、申请财政拨款 120 万元。

20×7 年 1 月 1 日，主管部门批准了 A 公司的申报，签订的补贴协议规定：批准 A 公司补贴申请，共补贴款项 120 万元，分两次拨付。合同签订日拨付 60 万元，结项验收时支付 60 万元。（如果不通过验收，则不支付第二笔款项）

A 公司的账务处理如下：

(1) 20×7 年 1 月 1 日，实际收到拨款 60 万元：

借：银行存款	600 000
贷：递延收益	600 000

(2) 自 20×7 年 1 月 1 日至 20×9 年 1 月 1 日：

每个资产负债表日，分配递延收益（假设按年分配）

借：递延收益	300 000
贷：营业外收入	300 000

（3）20×9 年项目完工并通过验收，于 5 月 1 日实际收到拨付 60 万元：

借：银行存款	600 000
贷：营业外收入	600 000

【例 16—5】 20×7 年 9 月，乙公司按照有关规定为其自主创新的某高新技术项目申报政府财政贴息，申报材料中表明该项目已于 20×7 年 3 月启动，预计共需投入资金 2 000 万元，项目期 2.5 年，已投入资金 600 万元。项目尚需新增投资 1 400 万元，其中计划贷款 800 万元，已与银行签订贷款协议，协议规定贷款年利率 6%，贷款期 2 年。

经审核，20×7 年 11 月政府批准拨付乙公司贴息资金 70 万元，分别在 20×8 年 10 月和 20×9 年 10 月支付 30 万元和 40 万元。

乙公司的账务处理如下：

（1）20×8 年 10 月实际收到贴息资金 30 万元：

借：银行存款	300 000
贷：递延收益	300 000

（2）20×8 年 10 月起，在项目期内分配递延收益（假设按月分配）

借：递延收益	25 000
贷：营业外收入	25 000

（3）20×9 年 10 月实际收到贴息资金 40 万元：

借：银行存款	400 000
贷：营业外收入	400 000

## 二、与资产相关的政府补助

企业取得与资产相关的政府补助，不能全额确认为当期收益，应当随着相关资产的使用逐渐计入以后各期的收益。也就是说，这类补助应当先确认为递延收益，然后自相关资产可供使用时起，在该项资产使用寿命内平均分配，计入当期营业外收入。

与资产相关的政府补助通常为货币性资产形式，企业应当在实际收到款项时，按照到账的实际金额，借记“银行存款”等科目，贷记“递延收益”科目。将政府补助用于购建长期资产时，相关长期资产的购建与企业正常的资产购建或研发处理一致，通过“在建工程”、“研发支出”等科目归集，完成后转为固定资产或无形资产。自相关长期资产可供使用时起，在相关资产计提折旧或摊销时，按照长期资产的预计使用期限，将递延收益平均分摊转入当期损益，借记“递延收益”科目，贷记“营业外收入”科目。相关资产在使用寿命结束时或结束前被处置（出售、转让、报废等），尚未分摊的递延收益余额应当一次性转入资产处置当期的收益，不再予以递延。

【例 16-6】 20×1 年 2 月，甲企业需购置一台环保设备，预计价款为 500 万元，因资金不足，按相关规定向有关部门提出补助 210 万元的申请。20×1 年 3 月 1 日，政府批准了甲企业的申请并拨付甲企业 210 万元财政拨款（同日到账）。20×1 年 4 月 31 日，甲企业购入不需安装环保设备，实际成本为 480 万元，使用寿命 10 年，采用直线法计提折旧（假设无残值）。20×9 年 4 月，甲企业出售了这台设备，取得价款 120 万元。（假定不考虑其他因素）

甲企业的账务处理如下：

（1）20×1 年 3 月 1 日实际收到财政拨款，确认政府补助：

借：银行存款	2 100 000
贷：递延收益	2 100 000

(2) 20×1 年 4 月 31 日购入设备:

借: 固定资产	4 800 000
贷: 银行存款	4 800 000

(3) 自 20×2 年 5 月起每个资产负债表日(月末)计提折旧,同时分摊递延收益:

①计提折旧:

借: 管理费用	40 000
贷: 累计折旧	400 000

②分摊递延收益(月末):

借: 递延收益	17 500
贷: 营业外收入	17 500

(4) 20×9 年 4 月出售设备,同时转销递延收益余额:

①出售设备:

借: 固定资产清理	960 000
累计折旧	3 840 000
贷: 固定资产	4 800 000
借: 银行存款	1 200 000
贷: 固定资产清理	960 000
营业外收入	240 000

②转销递延收益余额:

借: 递延收益	420 000
贷: 营业外收入	420 000

【例 16—7】 20×7 年 1 月 1 日,乙企业为建造一项环保工程向银行贷款 500 万元,期限 2 年,年利率为 6%。当年 12 月 31 日,乙企业向当地政府提出财政贴息申请。经审核,当地政府批准按照实际贷款额 500 万元给与乙企业年利率 3%的财政贴息,共计 30 万元,分 2 次支付。20×8 年 1 月 15 日,第一笔财政贴息资金 12 万元到账。20×8 年 7 月 1 日,工程完工,第二笔财政贴息资金 18 万元到账,该工程预计使用寿命 10 年。

乙企业的账务处理如下:

(1) 20×8 年 1 月 15 日实际收到财政贴息,确认政府补助:

借: 银行存款	120 000
贷: 递延收益	120 000

(2) 20×8 年 7 月 1 日实际收到财政贴息,确认政府补助:

借: 银行存款	180 000
贷: 递延收益	180 000

(3) 20×8 年 7 月 1 日工程完工,开始分配递延收益:

自 20×8 年 7 月 1 日起,每个资产负债表日(月末)账务处理如下:

借: 递延收益	2 500
贷: 营业外收入	2 500

其他分录略。

在很少的情况下,与资产相关的政府补助也可能表现为政府向企业无偿划拨长期非货币性资产,应当在实际取得资产并办妥相关受让手续时按照其公允价值确认和计量,如该资产相关凭证上注明的价值与公允价值差异不大的,应当以有关凭证中注明的价值作为公允价值;如没有注明价值或者注明价值与公允价值差异较大、但有活跃市场的,应当根据有确凿证据表明的同类或类似资产市场价格作为公允价值。公允价值不能可靠取得的,按照名义金额(1 元)计量。

企业取得的政府补助为非货币性资产的,应当首先同时确认一项资产(固定资产或无形

资产等)和递延收益,然后在相关资产使用寿命内平均分摊递延收益,计入当期收益。但是,以名义金额计量的政府补助,在取得时计入当期损益。为了避免财务报表产生误导,对于不能合理确定价值的政府补助,应当在附注中披露该政府补助的性质、范围和期限。

## 第十七章 借款费用

### 第一节 借款费用概述

#### 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,它包括借款利息、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。对于企业发生的权益性融资费用,不应包括在借款费用中。但是承租人根据租赁会计准则所确认的融资租赁发生的融资费用属于借款费用。

【例 17—1】某企业发生了借款手续费 10 万元,发行公司债券佣金 1 000 万元,发行公司股票佣金 2 000 万元,借款利息 200 万元。其中借款手续费 10 万元、发行公司债券佣金 1 000 万元和借款利息 200 万元均属于借款费用;其中发行公司股票属于公司权益性融资性质,所发生的佣金应当冲减溢价,不属于借款费用范畴,不应按照借款费用进行会计处理。

##### (一) 因借款而发生的利息

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。

##### (二) 因借款而发生的折价或溢价的摊销

因借款而发生的折价或者溢价主要是指发行债券等所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 1 000 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收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。

##### (三) 因外币借款而发生的汇兑差额

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。由于汇率的变化往往和利率的变化相联动,它是企业外币借款所需承担的风险,因此,因外币借款相关汇率变化所导致的汇兑差额属于借款费用的有机组成部分。

##### (四) 因借款而发生的辅助费用

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、印刷费等费用,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。

#### 二、借款的范围

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的，并通常应当具有标明该用途的借款合同。例如，某制造企业为了建造厂房向某银行专门贷款 1 亿元、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、某施工企业为了完成承接的某运动场馆建造合同向银行专门贷款 5 000 万元等，均属于专门借款，其使用目的明确，而且其使用受与银行签订的相关合同限制。

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。

### 三、符合资本化条件的资产

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、确认为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。

符合资本化条件的存货，主要包括房地产开发企业开发的用于对外出售的房地产开发产品、企业制造的用于对外出售的大型机械设备等，这类存货通常需要经过相当长时间的建造或者生产过程，才能达到预定可销售状态。其中，“相当长时间”应当是指为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）。

【例 17—2】ABC 公司于 20×7 年 1 月 1 日起，用银行借款开工建设一幢简易厂房，厂房于当月 25 日完工，达到预定可使用状态。

在本例中，尽管公司借款用于固定资产的购建，但是由于该固定资产建造时间较短，不属于需要经过相当长时间的购建才能达到预定可使用状态的资产，因此，所发生的相关借款费用不应予以资本化计入在建工程成本，而应当根据发生额计入当期财务费用。

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，或者需要建造或者生产但所需建造或者生产时间较短的资产，均不属于符合资本化条件的资产。

【例 17—3】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 15 天；B 产品属于大型发电设备，生产时间较长，为 1 年零 3 个月。

为生产存货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，但本例中，由于 A 产品的生产时间较短，不符合需要经过相当长时间的生产才能达到预定可使用状态的资产，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。反之，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，符合资本化的条件，有关借款费用可以资本化，计入 B 产品的成本中。

## 第二节 借款费用的确认

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。根据借款费用准则的规定，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的购建或者生产的，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。

企业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。

## 一、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。

### （一）“资产支出已经发生”的界定

“资产支出已经发生”，是指企业已经发生了支付现金、转移非现金资产或者承担带息债务形式所发生的支出。其中：

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。

【例 17—4】某企业用现金或者银行存款购买为建造或者生产符合资本化条件的资产所需材料，支付有关职工薪酬，向工程承包商支付工程进度款等，这些支出均属于资产支出。

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 17—5】某企业将自己生产的产品，包括自己生产的水泥、钢材等，用于符合资本化条件的资产的建造或者生产，企业同时还将自己生产的产品向其他企业换取用于符合资本化条件的资产的建造或者生产所需工程物资的，这些产品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所需物资等而承担的带息应付款项（如带息应付票据）。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，则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。所以，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。

【例 17—6】某企业因建设长期工程所需，于 20×7 年 3 月 1 日购入一批工程用物资，开出一张 10 万元的带息银行承兑汇票，期限为 6 个月，票面年利率为 6%。对于该事项，企业尽管没有为工程建设的目的直接支付现金，但承担了带息债务，所以应当将 10 万元的购买工程用物资款作为资产支出，自 3 月 1 日开出承兑汇票开始即表明资产支出已经发生。

### （二）“借款费用已经发生”的界定

“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所占用的一般借款的借款费用。

【例 17—7】某企业于 20×7 年 1 月 1 日为建造一幢建设期为 2 年的厂房从银行专门借入款项 9 000 万元，当日开始计息。在 20×7 年 1 月 1 日即应当认为借款费用已经发生。

（三）“为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建生产活动已经开始”的界定

“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，例如主体设备的安装、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建造或者生产活动。

【例 17—8】某企业为了建设写字楼购置了建筑用地，但是尚未开工兴建房屋，有关房屋实体建造活动也没有开始，在这种情况下即使企业为了购置建筑用地已经发生了支出，也不应当将其认为为使资产达到预定可使用状态所必要的购建活动已经开始。

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，借款费用就不能开始资本化。

【例 17—9】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、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 17—10】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，该固定资产也已经开始动工兴建，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、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 17—11】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、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。

## 二、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。

【例 17—12】某企业于 20×7 年 1 月 1 日利用专门借款开工兴建一幢办公楼，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 2008 年 3 月完工。

20×7 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。

该中断就属于非正常中断，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，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。比如，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。

非正常中断与正常中断显著不同。正常中断通常仅限于因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。比如，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原因）导致施工出现停顿，也属于正常中断。

【例 17—13】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。

### 三、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。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，可从下列几个方面进行判断：

（一）符合资本化条件的资产的实体建造（包括安装）或者生产工作已经全部完成或者实质上已经完成。

（二）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。

（三）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。

所购建或者生产的资产分别建造、分别完工的，企业应当区别情况界定借款费用停止资本化的时点。

所购建或者生产的符合资本化条件的资产的各部分分别完工，且每部分在其他部分继续建造或者生产过程中可供使用或者可对外销售，且为使该部分资产达到预定可使用或可销售状态所必要的购建或者生产活动实质上已经完成的，应当停止与该部分资产相关的借款费用的资本化，因为该部分资产已经达到了预定可使用或者可销售状态。

【例 17—14】某企业利用借入资金建造由若干幢厂房组成的生产车间，每幢厂房完工时间不一样，但每幢厂房在其他厂房继续建造期间均可单独使用。

在这种情况下，当其中的一幢厂房完工并达到预定可使用状态时，企业应当停止该幢厂房相关借款费用的资本化。

【例 17—15】ABC 公司借入一笔款项，于 20×7 年 2 月 1 日采用出包方式开工兴建一幢办公楼。20×8 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 日办公楼正式投入使用。

在本例中，企业应当将 20×8 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。

如果企业购建或者生产的资产的各部分分别完工，但必须等到整体完工后才可使用或者对外销售的，应当在该资产整体完工时停止借款费用的资本化。在这种情况下，即使各部分资产已经完工，也不能够认为该部分资产已经达到了预定可使用或者可销售状态，企业只能在所购建固定资产整体完工时，才能认为资产已经达到了预定可使用或者可销售状态，借款费用方可停止资本化。

【例 17—16】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。

### 第三节 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）资本化金额，应当按照下列规定确定：

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。

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。

3. 每一会计期间的利息资本化金额，不应当超过当期相关借款实际发生的利息金额。

企业在确定每期利息资本化金额时，应当首先判断符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中所占用的资金来源，如果所占用的资金是专门借款资金，则应当在资本化期间内，根据每期实际发生的专门借款利息费用，确定应予资本化的金额。在企业将闲置的专门借款资金存入银行取得利息收入或者进行暂时性投资获取投资收益的情况下，企业还应当将这些相关的利息收入或者投资收益从资本化金额中扣除，以如实反映符合资本化条件的资产的实际成本。

【例 17—17】ABC 公司于 20×7 年 1 月 1 日正式动工兴建一幢办公楼，工期预计为 1 年零 6 个月，工程采用出包方式，分别于 20×7 年 1 月 1 日、20×7 年 7 月 1 日和 20×8 年 1 月 1 日支付工程进度款。

公司为建造办公楼于 20×7 年 1 月 1 日专门借款 2 000 万元，借款期限为 3 年，年利率为 6%。另外在 20×7 年 7 月 1 日又专门借款 4 000 万元，借款期限为 5 年，年利率为 7%。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均相同）

闲置借款资金均用于固定收益债券短期投资，该短期投资月收益率为 0.5%。

办公楼于 20×8 年 6 月 30 日完工，达到预定可使用状态。

公司为建造该办公楼的支出金额如表 17—1 所示：

表 17—1

单位：万元

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
20×7 年 1 月 1 日	1 500	1 500	500
20×7 年 7 月 1 日	2 500	4 000	2 000
20×8 年 1 月 1 日	1 500	5 500	500
总 计	5 500		3 000

由于 ABC 公司使用了专门借款建造办公楼，而且办公楼建造支出没有超过专门借款金额，因此公司 20×7 年、20×8 年为建造办公楼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 20×7 年 1 月 1 日至 20×8 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：

20×7 年专门借款发生的利息金额=2 000×6%+4 000×7%×6/12=260（万元）

20×8 年 1 月 1 日～6 月 30 日

专门借款发生的利息金额=2 000×6%×6/12+4 000×7%×6/12=200（万元）

(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:

20×7 年短期投资收益=500×0.5%×6+2 000×0.5%×6=75 (万元)

20×8 年 1 月 1 日~6 月 30 日短期投资收益=500×0.5%×6=15 (万元)

(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 20×7 年的利息资本化金额=260-75=185 (万元)

公司 20×8 年的利息资本化金额=200-15=185 (万元)

有关账务处理如下:

20×7 年 12 月 31 日:

借: 在建工程	1 850 000
应收利息 (或银行存款)	750 000
贷: 应付利息	2 600 000

20×8 年 6 月 30 日:

借: 在建工程	1 850 000
应收利息 (或银行存款)	150 000
贷: 应付利息	2 000 000

企业在购建或者生产符合资本化条件的资产时,如果专门借款资金不足,占用了一般借款资金的,或者企业为购建或者生产符合资本化条件的资产并没有借入专门借款,而占用的都是一般借款资金,则企业应当根据为购建或者生产符合资本化条件的资产而发生的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。如果符合资本化条件的资产的购建或者生产没有借入专门借款,则应以累计资产支出加权平均数为基础计算所占用的一般借款利息资本化金额。即企业占用一般借款资金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。

【例 17—18】沿用【例 17—17】,假定 ABC 公司建造办公楼没有专门借款,占用的都是一般借款。

ABC 公司为建造办公楼占用的一般借款有两笔,具体如下:

(1) 向 A 银行长期贷款 2 000 万元,期限为 20×6 年 12 月 1 日至 20×9 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 20×6 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办公楼建设外,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 17—17】。

鉴于 ABC 公司建造办公楼没有占用专门借款,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,然后计算建造办公楼的累计资产支出加权平均数,将其与资本化率相乘,计算求得当期应予资本化的借款利息金额。具体如下:

(1) 计算所占用一般借款资本化率:

一般借款资本化率(年)=(2 000×6%+10 000×8%)÷(2 000+10 000)=7.67%

(2) 计算累计资产支出加权平均数:

20×7 年累计资产支出加权平均数=1 500×360/360+2 500×180/360=2 750 (万元)

20×8 年累计资产支出加权平均数=(4 000+1 500)×180/360=2 750 (万元)

(3) 计算每期利息资本化金额:

20×7 年为建造办公楼的利息资本化金额=2 750×7.67%=210.93 (万元)

20×7 年实际发生的一般借款利息费用=2 000×6%+10 000×8%=920 (万元)

20×8 年为建造办公楼的利息资本化金额=2 750×7.67%=210.93（万元）

20×8 年 1 月 1 日~6 月 30 日

实际发生的一般借款利息费用=（2 000×6%+10 000×8%）×180/360=460（万元）

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：

20×7 年 12 月 31 日：

借：在建工程	2 109 300
财务费用	7 090 700
贷：应付利息	9 200 000

20×8 年 6 月 30 日：

借：在建工程	2 109 300
财务费用	2 490 700
贷：应付利息	4 600 000

【例 17—19】沿用【例 17—17】、【例 17—18】，假定 ABC 公司为建造办公楼于 20×7 年 1 月 1 日专门借款 2 000 万元，借款期限为 3 年，年利率为 6%。除此之外，没有其他专门借款。在办公楼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 17—18】。其他相关资料均同【例 17—17】和【例 17—18】。

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：

20×7 年专门借款利息资本化金额=2 000×6%-500×0.5%×6=105（万元）

20×8 年专门借款利息资本化金额=2 000×6%×180/360=60（万元）

（2）计算一般借款资本化金额：

在建造办公楼过程中，自 20×7 年 7 月 1 日起已经有 2 000 万元占用了一般借款，另外，20×8 年 1 月 1 日指出的 1 500 万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：

20×7 年占用了一般借款的资产支出加权平均数=2 000×180/360=1 000（万元）

由于一般借款利息资本化率与【例 17—18】相同，即为 7.67%。所以：

20×7 年应予资本化的一般借款利息金额=1 000×7.67%=76.70（万元）

20×8 年占用了一般借款的资产支出平均数=（2 000+1 500）×180/360=1 750（万元）

则 20×8 年应予资本化的一般借款利息金额=1 750×7.67%=134.23（万元）

（3）根据上述计算结果，公司建造办公楼应予资本化的利息金额如下：

20×7 年利息资本化金额=105+76.70=181.70（万元）

20×8 年利息资本化金额=60+134.23=194.23（万元）

（4）有关账务处理如下：

20×7 年 12 月 31 日：

借：在建工程	1 817 000
财务费用	8 433 000
应收利息（或银行存款）	150 000
贷：应付利息	10 400 000

注：20×7 年实际借款利息=2 000×6%+2 000×6%+10 000×8%=1 040（万元）

20×8 年 6 月 30 日：

借：在建工程	1 942 300
财务费用	3 257 700
贷：应付利息	5 200 000



注：20×8 年 1 月 1 日至 6 月 30 日的实际借款利息=1 040/2=520（万元）

【例 17—20】MN 公司拟在厂区内建造一幢新厂房，有关资料如下：

（1）20×7 年 1 月 1 日向银行专门借款 5 000 万元，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 20×6 年 12 月 1 日借入的长期借款 6 000 万元，期限为 5 年，年利率为 8%，每年 12 月 1 日付息。

（3）由于审批、办手续等原因，厂房屋于 20×7 年 4 月 1 日才开始动工兴建，当日支付工程款 2 000 万元。工程建设期间的支出情况如下：

20×7 年 6 月 1 日：1 000 万元；

20×7 年 7 月 1 日：3 000 万元；

20×8 年 1 月 1 日：1 000 万元；

20×8 年 4 月 1 日：500 万元；

20×8 年 7 月 1 日：500 万元。

工程于 20×8 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 20×7 年 9 月 1 日～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 天算，每月按照 30 天算。

根据上述资料，有关利息资本化金额的计算和利息账务处理如下：

（1）计算 20×7 年、20×8 年全年发生的专门借款和一般借款利息费用：

20×7 年专门借款发生的利息金额=5 000×6%=300（万元）；

20×7 年一般借款发生的利息金额=6 000×8%=480（万元）；

20×8 年专门借款发生的利息金额=5 000×6%=300（万元）；

20×8 年一般借款发生的利息金额=6 000×8%=480（万元）。

（2）在本例中，尽管专门借款于 20×7 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 日起开始资本化（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 20×7 年 9 月 1 日～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 20×7 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 20×7 年专门借款应予资本化的利息金额。

20×7 年 1～3 月和 9～12 月

专门借款发生的利息费用=5 000×6%×210 / 360=175（万元）

20×7 年专门借款转存入银行取得的利息收入=5 000×0.25%×3+3 000×0.25%×2+2 000×0.25%×1=57.5（万元）。

其中在资本化期间内取得的利息收入=3 000×0.25%×2+2 000×0.25%×1=20（万元）。

公司在 20×7 年应予资本化的专门借款利息金额=300-175-20=105（万元）

公司在 20×7 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）=300-105-57.5=137.5（万元）

②计算 20×7 年一般借款应予资本化的利息金额。

公司在 20×7 年占用了一般借款资金的资产支出加权平均数=1 000×60/360=166.67（万元）

公司在 20×7 年一般借款应予资本化的利息金额=166.67×8%=13.33（万元）

公司在 20×7 年应当计入当期损益的一般借款利息金额=480-13.33=466.67（万元）

③计算 20×7 年应予资本化和应计入当期损益的利息金额。

公司在 20×7 年应予资本化的借款利息金额=105+13.33=118.33（万元）

公司在 20×7 年应当计入当期损益的借款利息金额：137.5+466.67=604.17（万元）

④20×7 年有关会计分录如下：

借：在建工程	1 183 300
财务费用	6 041 700
应收利息或银行存款	575 000
贷：应付利息	7 800 000

在实务中，企业也可以先将符合资本化条件的专门借款发生的利息费用全额计入财务费用，然后在确认闲置专门借款资金所取得的利息收入或投资收益时，相应冲减财务费用。

（4）计算 20×8 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 20×8 年专门借款应予资本化的利息金额：

计算 20×8 年应予资本化的专门借款利息金额=5 000×6%×270/360=225（万元）

公司在 20×8 年应当计入当期损益的专门借款利息金额=300-225=75（万元）

②计算 20×8 年一般借款应予资本化的利息金额：

公司在 20×8 年占用了一般借款资金的资产支出加权平均数：

$2\ 000 \times 270/360 + 500 \times 180/360 + 500 \times 90/360 = 1\ 875$ （万元）

公司在 20×8 年一般借款应予资本化的利息金额=1 875×8%=150（万元）

公司在 20×8 年应当计入当期损益的一般借款利息金额=480-150=330（万元）

③计算 20×8 年应予资本化和应计入当期损益的利息金额：

公司在 20×8 年应予资本化的借款利息金额=150+225=375（万元）

公司在 20×8 年应当计入当期损益的借款利息金额=75+330=405（万元）

④20×8 年有关会计分录如下：

借：在建工程	3 750 000
财务费用	4 050 000
贷：应付利息	7 800 000

## 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并进行处理。

考虑到借款辅助费用与金融负债交易费用是一致的，其会计处理也应当保持一致。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。因此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

金额一起计算。

### 三、外币专门借款汇兑差额资本化金额的确定

当企业为购建或者生产符合资本化条件的资产所借入的专门借款为外币借款时，由于企业取得外币借款日、使用外币借款日和会计结算日往往并不一致，而外汇汇率又在随时发生变化，因此，外币借款会产生汇兑差额。相应地，在借款费用资本化期间内，为购建固定资产而专门借入的外币借款所产生的汇兑差额，是购建固定资产的一项代价，应当予以资本化，计入固定资产成本。出于简化核算的考虑，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。而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 17—21】 甲公司于 20×1 年 1 月 1 日，为建造某工程项目专门以面值发行美元公司债券 1 000 万元，年利率为 8%，期限为 3 年，假定不考虑与发行债券有关的辅助费用、未支出专门借款的利息收入或投资收益。合同约定，每年 1 月 1 日支付当年利息，到期还本。

工程于 20×1 年 1 月 1 日开始实体建造，20×2 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：

20×1 年 1 月 1 日，支出 200 万美元；

20×1 年 7 月 1 日，支出 500 万美元；

20×2 年 1 月 1 日，支出 300 万美元。

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的市场汇率折算。相关汇率如下：

20×1 年 1 月 1 日市场汇率为 1 美元=7.70 元人民币；

20×1 年 12 月 31 日，市场汇率为 1 美元=7.75 元人民币；

20×2 年 1 月 1 日，市场汇率为 1 美元=7.77 元人民币；

20×2 年 6 月 30 日，市场汇率为 1 美元=7.80 元人民币。

本例中，公司计算外币借款汇兑差额资本化金额如下（会计分录中金额单位：元）：

（1）计算 20×1 年汇兑差额资本化金额：

①债券应付利息=1 000×8%×7.75=80×7.75=620（万元）

账务处理为：

借：在建工程 6 200 000

贷：应付利息 6 200 000

②外币债券本金及利息汇兑差额

=1 000×（7.75-7.70）+80×（7.75-7.75）

=50（万元）

③账务处理为：

借：在建工程 500 000

贷：应付债券 500 000

（2）20×2 年 1 月 1 日实际支付利息时，应当支付 80 万美元，折算成人民币为 621.60 万元。该金额与原账面金额 620 万元之间的差额 1.60 万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 6 200 000

在建工程 16 000

贷：银行存款 6 216 000

（3）计算 20×2 年 6 月 30 日时的汇兑差额资本化金额：

①债券应付利息=1 000×8%×1/2×7.80=40×7.80=312（万元）

账务处理为：

借：在建工程	3 120 000
贷：应付利息	3 120 000

②外币债券本金及利息汇兑差额

$=1\,000 \times (7.80 - 7.75) + 40 \times (7.80 - 7.80)$

$=50$ （万元）

③账务处理为：

借：在建工程	500 000
贷：应付债券	500 000

## 第十八章 股份支付

### 第一节 股份支付概述

股份支付，是“以股份为基础支付”的简称，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者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。

企业向其雇员支付期权等作为薪酬或奖励措施的行为，是目前具有代表性的股份支付交易，我国部分企业目前实行的职工期权激励计划即属于这一范畴。2005年12月31日，中国证监会发布了《上市公司股权激励管理办法（试行）》于上市公司范围实施；2006年9月30日，国务院国有资产监督管理委员会和财政部发布《国有控股上市公司（境内）实施股权激励试行办法》。这些法规的出台，为企业实施股权激励创造了条件。

根据股份支付的定义，股份支付具有以下特征：一是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；二是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在于其正常生产经营，不是转手获利等。三是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现金，而其金额高低取决于结算时企业自身权益工具的公允价值。对价的特殊性可以说是股份支付定义中最突出的特征。

#### 一、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18—1所示。



图 18—1 典型的股份支付交易环节示意图

**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，则应履行该程序或满足该要求。

**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。有的股份支付协议是一次性可行权，有的则是分批可行权。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”。

**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。

**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。

## 二、股份支付工具的主要类型

按照股份支付的方式和工具类型，主要可划分为两大类、四小类：

### （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。企业授予职工一定数量的股票，在一个确定的等待期内或在满足特定业绩指标之前，职工出售股票要受到持续服务期限条款或业绩条件的限制。

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。

### （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。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。

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。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。

## 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。

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（例如授予限制性股票的股份支付），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，同时计入资本公积中的股本溢价。

##### 2. 换取其他方服务的股份支付的确认和计量原则

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。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。

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，企业应当按照权益工具在服务取得日的公允价值，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

在极少数情况下，授予权益性工具的公允价值无法可靠计量，企业应在获取服务的时点、后续每个资产负债表日和结算日，以内在价值计量该权益工具，内在价值的变动应计入当期损益。同时，企业应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。内在价值是指交易双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、可行权条件的种类、处理和变更



股份支付中通常涉及可行权条件，具体包括服务期限条件和业绩条件。在满足这些条件之前，职工无法获得股份。

（一）市场条件和非市场条件及其处理

业绩条件是指企业达到特定业绩目标的条件，具体包括市场条件和非市场条件。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。企业在确定权益工具在授予日的公允价值时，应考虑市场条件的影响，而不考虑非市场条件的影响；市场条件是否得到满足，不影响企业对预计可行权情况的估计。

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。对于可行权条件为业绩条件的股份支付，在确定权益工具的公允价值时，应考虑市场条件的影响，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。

市场条件与非市场条件处理的比较如图 18—2 所示：

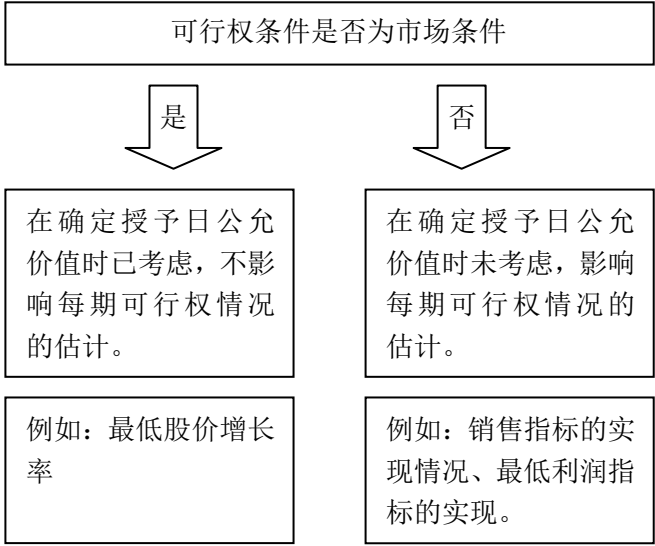


图 18—2 市场条件与非市场条件处理的比较

【例 18—1】2×10 年 1 月，为奖励并激励高管，上市公司 A 公司与其管理层成员签署股份支付协议，规定如果管理层成员在其后 3 年中都在公司中任职服务，并且公司股价每年均提高 10%以上，管理层成员即可以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，公司把全体管理层成员的年薪提高了 50 000 元，但公司将这部分年薪按月存入公司专门建立的内部基金，3 年后，管理层成员可用属于其个人的部分抵减未来行权时支付的购买股票款项。如果管理层成员决定退出这项基金，可随时全额提取。A 公司以期权定价模型估计授予的此项期权在授予日的公允价值为 6 000 000 元。

在授予日，A 公司估计 3 年内管理层离职的比例为每年 10%；第二年年末，A 公司调整其估计离职率为 5%；到第三年年末，公司实际离职率为 6%。

在第一年中，公司股价提高了 10.5%，第二年提高了 11%，第三年提高了 6%。公司在第一年、第二年年末均预计下年能实现当年股价增长 10%以上的目标。

请问此例中涉及哪些条款和条件？A 公司应如何处理？

分析：如果不同时满足服务 3 年和公司股价年增长 10%以上的要求，管理层成员就无权

行使其股票期权，因此两者都属于可行权条件，其中服务满 3 年是一项服务期限条件，10% 的股价增长要求是一项市场业绩条件。虽然公司要求管理层成员将部分薪金存入统一账户保管，但不影响其可行权，因此统一账户条款不是可行权条件。

按照股份支付准则的规定，第一年末确认的服务费用为：

$$6\,000\,000 \times 1/3 \times 90\% = 1\,800\,000 \text{ (元)}$$

第二年年末累计确认的服务费用为：

$$6\,000\,000 \times 2/3 \times 95\% = 3\,800\,000 \text{ (元)}$$

第二年末累计应确认的服务费用为：

$$6\,000\,000 \times 94\% = 5\,640\,000 \text{ (元)}$$

由此，第二年应确认的费用为：

$$3\,800\,000 - 1\,800\,000 = 2\,000\,000 \text{ (元)}$$

第三年应确认的费用为：

$$5\,640\,000 - 3\,800\,000 = 1\,840\,000 \text{ (元)}$$

最后，94% 的管理层成员满足了市场条件之外的全部可行权条件。尽管股价年增长 10% 以上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的管理层提供的服务，并相应确认了费用。

## （二）可行权条件的修改

通常情况下，股份支付协议生效后，不应对其条款和条件随意修改。但在某些情况下，可能需要修改授予权益工具的股份支付协议中的条款和条件。例如，股票除权、除息或者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，但应当由董事会作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。《上市公司股权激励管理办法（试行）》对此作出了严格的限定，必须按照批准股份支付计划的原则和方式进行调整。

在会计核算上，无论已授予的权益工具的条款和条件如何修改，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）而无法可行权。

### 1. 条款和条件的有利修改

企业应当分别一下情况，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。

（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。

（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（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。

### 2. 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（非市场条件），企业在处理可行权条件时，不应考虑修改后的可行权条件。

### 3. 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，企业应以与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。被取消的权益工具的净公允价值，是指其在被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。

### 三、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

对于授予员工的股份，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。

#### （二）股票期权

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同的交易期权，就应通过期权定价模型来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资源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一下因素：（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。

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，还需要考虑提早行权的可能性。

#### 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价格所反映的价格预期。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、

#### 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。考虑预计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，估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级（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）。

### 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量度，是一段时期内股份的连续复利回报率的年度标准差。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。股份的预计年波动率是指一个范围（置信区间），连续复利年回报率预期处在这个范围内的概率大概为 2/3（置信水平）。估计预计波动率要考虑以下因素：

（1）如果企业有股票期权或其他包括期权特征的交易工具（如可转换公司债券）的买卖，则应考虑这些交易工具所内含的企业股价波动率。

（2）在与期权的预计期限（考虑期权剩余期限和预计提早行权的影响）大体相当的最近一个期间内企业股价的历史波动率。

（3）企业股份公开交易的时间。与上市时间更久的类似企业相比，新上市企业的历史波动率可能更大。

（4）波动率向其均值（即其长期平均水平）回归的趋势，以及表明预计未来波动率可能不同于以往波动率的其他因素。有时，企业股价在某一特定期间因为特定原因剧烈波动，如收购要约或重要重组失败，则在计算历史平均年度波动率时，可剔除这个特殊期间。

（5）获取价格要有恰当且规则的间隔。价格的获取在各期应保持一贯性。例如，企业可用每周收盘价或每周最高价，但不应在某些周用收盘价、某些周用最高价。再如，获取价格时应使用与行权价格相同的货币来表示，

除了上述考虑因素，如果企业因新近上市而没有关于历史波动率的充分信息，应按可获得交易活动数据的最长期间计算其历史波动率，也可考虑类似企业在类似阶段可比期间的历史波动率。如果企业是非上市企业，在估计预计波动率时没有历史信息可循，可考虑以下替代因素：

（1）在某些情况下，定期向其员工（或其他方）发行期权或股份的非上市企业，可能已为其股份设立了一个内部“市场”。估计预计波动率时可以考虑这些“股价”的波动率。

（2）如果上述方法不适用，而企业以类似上市企业股价为基础估计其自身股份的价值，企业可考虑类似上市企业股价的历史或内含波动率。

（3）如果企业未以类似上市企业股价为基础估计其自身股份价值，而是采用了其他股价方法对自身股份进行估价，则企业可推导出一个与该估价方法基础一致的预计波动率估计数。

### 4. 预计股利

计量所授予的股份或期权的公允价值时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等价物（可现今支付，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。相反，如果职工对等待期内或行权前的股利或股利等价物没有要求权，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。一般来说，预计股利应以公开可获得的信息为基础。不支付股利且没有支付股利计划的企业应假设预计期限内开始支付股利，可使用其历史股利收益率（零）与大致可比的同类企业的股利收益率的平均数。

### 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、剩余期限等于被估计期权的预计期

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涵收益率。如果没有此类国债，或环境表明零息国债的内涵收益率不能代表无风险利率，应使用适当的替代利率。

#### 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出的。当这些股票期权行权时，签出人将股份交付给期权持有者。这些股份是从现有股东手中取得的。因此，交易期权的行权不会有稀释效应。

如果股票期权是从企业签出的，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）。假定股份将按行权价格而不是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，无法获得像形式其他方面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（相当于已发行在外股份数量）。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。企业可修改期权定价模型，以将潜在稀释效应纳入考虑范围。

### 四、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，同时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。

在等待期内，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。

在等待期内每个资产负债表日，企业应将取得的职工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。

对于权益结算的涉及职工的股份支付，应当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），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，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。

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。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。

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）。

### 第三节 股份支付的应用举例

#### 一、附服务年限条件的权益结算股份支付

【例 18-2】A 公司为一上市公司。20×2 年 1 月 1 日，公司向其 200 名管理人员每人授予 100 股股票期权，这些职员从 20×2 年 1 月 1 日起在该公司连续服务 3 年，即可以 5 元每股购买 100 股 A 公司股票，从而获益。公司估计该期权在授予日的公允价值为 18 元。

第一年有 20 名职员离开 A 公司，A 公司估计三年中离开的职员的比例将达到 20%；第二年又有 10 名职员离开公司，公司将估计的职员离开比例修正为 15%；第三年又有 15 名职员离开。

1. 费用和资本公积计算过程如表 18—1 所示：

表 18-1

单位：元

年份	计算	当期费用	累计费用
20×2	$200 \times 100 \times (1 - 20\%) \times 18 \times 1/3$	96 000	96 000
20×3	$200 \times 100 \times (1 - 15\%) \times 18 \times 2/3 - 96 000$	108 000	204 000
20×4	$155 \times 100 \times 18 - 204 000$	75 000	279 000

2. 账务处理如下：

（1）20×2 年 1 月 1 日：

授予日不做账务处理。

（2）20×2 年 12 月 31 日：

借：管理费用 96 000  
贷：资本公积——其他资本公积 96 000

（3）20×3 年 12 月 31 日：

借：管理费用 108 000  
贷：资本公积——其他资本公积 108 000

（4）20×4 年 12 月 31 日：

借：管理费用 75 000  
贷：资本公积——其他资本公积 75 000

（5）假设全部 155 名职员都在 20×5 年 12 月 31 日行权，A 公司股份面值为 1 元：



借：银行存款	77 500
资本公积——其他资本公积	279 000
贷：股本	15 500
资本公积——资本溢价	341 000

## 二、附非市场业绩条件的权益结算股份支付

【例 18—3】 20×2 年 1 月 1 日，A 公司为其 100 名管理人员每人授予 100 份股票期权：第一年年末的可行权条件为企业净利润增长率达到 20%；第二年年末的可行权条件为企业净利润两年平均增长 15%；第三年年末的可行权条件为企业净利润三年平均增长 10%。每份期权在 20×2 年 1 月 1 日的公允价值为 24 元。

20×2 年 12 月 31 日，权益净利润增长了 18%，同时有 8 名管理人员离开，企业预计 20×3 年将以同样速度增长，因此预计将于 20×3 年 12 月 31 日可行权。另外，企业预计 20×3 年 12 月 31 日又将有 8 名管理人员离开企业。

20×3 年 12 月 31 日，企业净利润仅增长了 10%，因此无法达到可行权状态。另外，实际有 10 名管理人员离开，预计第三年将有 12 名管理人员离开企业。

20×4 年 12 月 31 日，企业净利润增长了 8%，三年平均增长率为 12%，因此达到可行权状态。当年有 8 名管理人员离开。

分析：

按照股份支付会计准则，本例中的可行权条件是一项非市场业绩条件。

第一年年末，虽然没能实现净利润增长 20%的要求，但公司预计下年将以同样速度增长，因此能实现两年平均年增长 15%的要求。所以公司将其预计等待期调整为 2 年。由于有 8 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（100-8-8）。

第二年年末，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三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。由于第二年有 10 名管理人员离开，高于预计数字，因此公司相应调增了第三年预计离开的人数（100-8-10-12）。

第三年年末，目标实现，实际离开人数为 8 人。公司根据实际情况确定累计费用，并据此确认了第三年费用和调整。

费用和资本公积计算过程如表 18—2 所示。

表 18-2

单位：元

年份	计算	当期费用	累计费用
20×2	$(100-8-8) \times 100 \times 24 \times 1/2$	100 800	100 800
20×3	$(100-8-10-12) \times 100 \times 24 \times 2/3 - 100\ 800$	11 200	112 000
20×4	$(100-8-10-8) \times 100 \times 24 - 112\ 000$	65 600	177 600

（会计处理同【例 18—3】，略）

## 三、现金结算的股份支付

【例 18—4】 20×2 年初，公司为其 200 名中层以上职员每人授予 100 份现金股票增值权，这些职员从 20×2 年 1 月 1 日起在该公司连续服务 3 年，即可按照当时股价的增长幅度获得现金，该增值权应在 2006 年 12 月 31 日之前行使。A 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如表 18-3 所示：

表 18—3

单位：元

年份	公允价值	支付现金
20×2	14	
20×3	15	
20×4	18	16
20×5	21	20
20×6		25

第一年有 20 名职员离开 A 公司，A 公司估计三年中还将有 15 名职员离开；第二年又有 10 名职员离开公司，公司估计还将有 10 名职员离开；第三年又有 15 名职员离开。第三年末，有 70 人行使股份增值权取得了现金。第四年末，有 50 人行使了股份增值权。第五年末，剩余 35 人也行使了股份增值权。

1. 费用和资本公积计算过程如表 18—4 所示：

表 18—4

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)
20×2	$(200-35) \times 100 \times 14 \times 1/3$		77 000		77 000
20×3	$(200-40) \times 100 \times 15 \times 2/3$		160 000		83 000
20×4	$(200-45-70) \times 100 \times 18$	$70 \times 100 \times 16$	153 000	112 000	105 000
20×5	$(200-45-70-50) \times 100 \times 21$	$50 \times 100 \times 20$	73 500	100 000	20 500
20×6	0	$35 \times 100 \times 25$	0	87 500	14 000
总额				299 500	299 500

其中：(1) 计算得 (3)，(2) 计算得 (4)；

当期 (3) - 前期 (3) + 当期 (4) = 当期 (5)

2. 账务处理如下：

(1) 20×2 年 12 月 31 日：

借：管理费用 77 000  
贷：应付职工薪酬——股份支付 77 000

(2) 20×3 年 12 月 31 日：

借：管理费用 83 000  
贷：应付职工薪酬——股份支付 83 000

(3) 20×4 年 12 月 31 日：

借：管理费用 105 000  
贷：应付职工薪酬——股份支付 105 000  
借：应付职工薪酬——股份支付 112 000  
贷：银行存款 112 000

(4) 20×5 年 12 月 31 日：

借：公允价值变动损益 20 500  
贷：应付职工薪酬——股份支付 20 500  
借：应付职工薪酬——股份支付 100 000  
贷：银行存款 100 000

(5) 20×6 年 12 月 31 日：

借：公允价值变动损益	14 000
贷：应付职工薪酬——股份支付	14 000
借：应付职工薪酬——股份支付	87 500
贷：银行存款	87 500

## 第十九章 所得税

### 第一节 所得税会计概述

我国所得税会计采用了资产负债表债务法，要求企业从资产负债表出发，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，并在此基础上确定每一会计期间利润表中的所得税费用。

#### 一、资产负债表债务法的理论基础

资产负债表债务法在所得税的会计核算方面贯彻了资产、负债的界定。从资产负债角度考虑。资产的账面价值代表的是某项资产在持续持有及最终处置的一定期间内为企业带来未来经济利益的总额，而其计税基础代表的是该期间内按照税法规定就该项资产可以税前扣除的总额。资产的账面价值小于其计税基础的，表明该项资产于未来期间产生的经济利益流入低于按照税法规定允许税前扣除的金额，产生可抵减未来期间应纳税所得额的因素，减少未来期间以应交所得税的方式流出企业的经济利益，应确认为递延所得税资产。反之，一项资产的账面价值大于其计税基础的，两者之间的差额会增加企业于未来期间应纳税所得额及应交所得税，对企业形成经济利益流出的义务，应确认为递延所得税负债。

#### 二、所得税会计的一般程序

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的核算。企业合并等特殊交易或事项发生时，在确认因交易或事项取得的资产、负债时即应确认相关的所得税影响。企业进行所得税核算一般应遵循以下程序：

1. 按照相关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。资产、负债的账面价值，是指企业按照相关会计准则的规定进行核算后在资产负债表中列示的金额。对于计提了减值准备的各项资产，是指其账面余额减去已计提的减值准备后的金额。例如，企业持有的应收账款账面余额为 1 000 万元，企业对该应收账款计提了 50 万元的坏账准备，其账面价值为 950 万元。

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。应予说明的是，资产、负债的计税基础，是会计上的定义，但其确定应当遵循税法的规定进行。

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，确定资产负债表日递延所得税负债和递延所得税资产的应有金额，并与期初递延所得税资产和递延所得税负债的余额相比，确定当期应予进一步确认的递延所得税资产和递延所得税负债金额或应予转销的金额，作为递延所得税。

4. 就企业当期发生的交易或事项，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，作为当期所得税。

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（当期应交所得税）和递延所得税两个组成部分，企业在计算确定了当期所得税和递延所得税后，两者之和（或之差），是利润表中的所得税费用。

## 第二节 资产负债的计税基础及暂时性差异

所得税会计的关键在于确定资产、负债的计税基础。在确定资产、负债的计税基础时，应严格遵循税收法规中对于资产的税务处理以及可税前扣除的费用等的规定进行。

### 一、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按照税法规定可以税前扣除的金额。

资产在初始确认时，其计税基础一般为取得成本，即企业为取得某项资产支付的成本在未来期间准予税前扣除。在资产持续持有的过程中，其计税基础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。

现举例说明部分资产项目计税基础的确定。

#### （一）固定资产

以各种方式取得的固定资产，初始确认时按照会计准则规定确定的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，由于会计于税收规定就折旧方法、折旧年限以及固定资产减值准备的提取等处理的不同，可能造成固定资产的账面价值与计税基础的差异。

1. 折旧方法、折旧年限的差异。会计准则规定，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，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。税法中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年限平均法计提的折旧；另外税法还就每一类固定资产的折旧年限作出了规定，而会计处理时按照准则规定折旧年限是由企业根据固定资产的性质和使用情况合理确定的。如企业进行会计处理时确定的折旧年限与税法规定不同，也会产生固定资产持有期间账面价值与计税基础的差异。

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，因税法规定企业计提的资产减值准备在发生实质性损失前不允许税前扣除，也会造成固定资产的账面价值与计税基础的差异。

【例 19—1】A 企业于 20×7 年 12 月 20 日取得的某项环保用固定资产，原价为 750 万元，使用年限为 10 年，会计上采用年限平均法计提折旧，净残值为零。税法规定该类（由于

技术进步、产品更新换代快的) 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列折旧, 净残值为零。20×8 年 12 月 31 日, 企业估计该项固定资产的可收回金额为 550 万元。

分析:

20×8 年 12 月 31 日, 该项固定资产的账面余额=750-75×2=600 (万元), 该账面余额大于其可收回金额 550 万元, 两者之间的差额应计提 50 万元的固定资产减值准备。

20×8 年 12 月 31 日, 该项固定资产的账面价值=750-75×2-50=550 (万元)

其计税基础=750-750×20%-600×20%=480 (万元)

该项固定资产的账面价值 550 万元与其计税基础 480 万元之间的 70 万元差额, 将于未来期间计入企业的应纳税所得额。

【例 19—2】 B 企业于 20×7 年年末以 750 万元购入一项生产用固定资产, 按照该项固定资产的预计使用情况, B 企业在会计核算时估计其使用寿命为 5 年, 计税时, 按照适用税法规定, 其最低折旧年限为 10 年, 该企业计税时按照 10 年计算确定可税前扣除的折旧额。假定会计与税收均按年限平均法计列折旧, 净残值均为零。20×7 年该项固定资产按照 12 个月计提折旧。本例中假定固定资产未发生减值。

分析:

该项固定资产在 20×7 年 12 月 31 日的账面价值=750-750÷5=600 (万元)

该项固定资产在 20×7 年 12 月 31 日的计税基础=750-750÷10=675 (万元)

该项固定资产的账面价值 600 万元与其计税基础 675 万元之间产生的 75 万元差额, 在未来期间会减少企业的应纳税所得额。

## (二) 无形资产

除内部研究开发形成的无形资产以外, 其他方式取得的无形资产, 初始确认时按照会计准则规定确定的入账价值与按照税法规定确定的计税成本之间一般不存在差异。无形资产的差异主要产生于内部研究开发形成的无形资产以及使用寿命不确定的无形资产。

1. 内部研究开发形成的无形资产, 其成本为开发阶段符合资本化条件以后至达到预定用途前发生的支出, 除此之外, 研究开发过程中发生的其他支出应予费用化计入损益; 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。另外, 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, 但如该无形资产的确认不是产生于合并交易、同时在确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额, 则按照所得税会计准则的规定, 不确认有关暂时性差异的所得税影响。

【例 19—3】 A 企业当期为开发新技术发生研究开发支出计 2 000 万元, 其中研究阶段支出 400 万元, 开发阶段符合资本化条件前发生的支出为 400 万元, 符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为 1 200 万元。税法规定, 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, 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。假定开发形成的无形资产在当期期末已达到预定用途 (尚未开始摊销)。

A 企业当期发生的研究开发支出中, 按照会计准则规定应予费用化的金额为 800 万元,



形成无形资产的成本为 1 200 万元，即期末所形成无形资产的账面价值为 1 200 万元。

A 企业当期发生的 2 000 万元研究开发支出，按照税法规定可在当期税前扣除的金额为 1 200 万元。所形成无形资产在未来期间可予税前扣除的金额为 1 800 万元，其计税基础为 1 800 万元，形成暂时性差异 600 万元。

2. 无形资产在后续计量时，会计与税收的差异主要产生于是否需要摊销及无形资产减值准备的提取。

会计准则规定，应根据无形资产的使用寿命情况，区分为使用寿命有限的无形资产与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，但持有期间每年应进行减值测试。税法规定，企业取得的无形资产成本（外购商誉除外），应在一定期限内摊销。对于使用寿命不确定的无形资产，会计处理时不予摊销，但计税时按照税法规定确定的摊销额允许税前扣除，造成该类无形资产账面价值与计税基础的差异。

在对无形资产计提减值准备的情况下，因税法规定计提的无形资产减值准备在转变为实质性损失前不允许税前扣除，即无形资产的计税基础不会随减值准备的提取发生变化，从而造成无形资产的账面价值与计税基础的差异。

【例 19-4】乙企业于 20×7 年 1 月 1 日取得的某项无形资产，取得成本为 1 500 万元，取得该项无形资产后，根据各方面情况判断，乙企业无法合理预计其使用期限，将其作为使用寿命不确定的无形资产。20×7 年 12 月 31 日，对该项无形资产进行减值测试表明其未发生减值。企业在计税时，对该项无形资产按照 10 年的期限摊销，摊销金额允许税前扣除。

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，因未发生减值，其在 20×7 年 12 月 31 日的账面价值为取得成本 1 500 万元。

该项无形资产在 20×7 年 12 月 31 日的计税基础为 1 350（成本 1 500-按照税法规定可予税前扣除的摊销额 150）万元。

该项无形资产的账面价值 1 500 万元与其计税基础 1 350 万元之间的差额 150 万元将计入未来期间的应纳税所得额。

（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，以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产于某一会计期末的账面价值为公允价值。税法规定，企业以公允价值计量的金融资产、金融负债以及投资性房地产等，持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，在实际处置或结算时，处置取得的价款扣除其历史成本后的差额应计入处置或结算期间的应纳税所得额。按照该规定，以公允价值计量的金融资产在持有期间市价的波动在计税时不予考虑，有关金融资产在某一会计期末的计税基础为其取得成本，从而造成在公允价值变动的情况下，对以公允价值计量的金融资产账面价值与计税基础之间的差异。

企业持有的可供出售金融资产计税基础的确定，与以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产类似，可比照处理。

【例 19-5】20×7 年 10 月 20 日，甲公司自公开市场取得一项权益性投资，支付价款 2 000 万元，作为交易性金融资产核算。20×7 年 12 月 31 日，该投资的市价为 2 200 万元。

分析：

该项交易性金融资产的期末市价为 2 200 万元，其按照会计准则规定进行核算的、在 20×7 年资产负债表日的账面价值为 2 200 万元。

因税法规定交易性金融资产在持有期间的公允价值变动不计入应纳税所得额，其在 20×7 年资产负债表日的计税基础应维持原取得成本不变，为 2 000 万元。

该交易性金融资产的账面价值 2 200 万元与其计税基础 2 000 万元之间产生了 200 万元的暂时性差异，该暂时性差异在未来期间转回时会增加未来期间的应纳税所得额。

【例 19-6】20×7 年 11 月 8 日，甲公司自公开的市场上取得一项基金投资，作为可供



出售金融资产核算。该投资的成本为 1 500 万元。20×7 年 12 月 31 日，其市价为 1 575 万元。

分析：

按照会计准则规定，该项金融资产在会计期末应以公允价值计量，其账面价值应为期末公允价值 1 575 万元。

因税法规定资产在持有期间公允价值变动不计入应纳税所得额，则该项可供出售金融资产的期末计税基础应维持其原取得成本不变，为 1 500 万元。

该金融资产在 20×7 年资产负债表日的账面价值 1 575 万元与其计税基础 1 500 万元之间产生的 75 万元暂时性差异，将会增加未来该资产处置期间的应纳税所得额。

#### （四）其他资产

因会计准则规定与税收法规规定不同，企业持有的其他资产，可能造成其账面价值与计税基础之间存在差异的，如：

1. 投资性房地产，企业持有的投资性房地产进行后续计量时，会计准则规定可以采用两种模式，一种是成本模式，采用该种模式计量的投资性房地产，其账面价值与计税基础的确定与固定资产、无形资产相同；另一种是在符合规定条件的情况下，可以采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。对于采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，其计税基础的确定类似于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

【例 19—7】A 公司于 20×7 年 1 月 1 日将其某自用房屋用于对外出租，该房屋的成本为 750 万元，预计使用年限为 20 年。转为投资性房地产之前，已使用 4 年，企业按照年限平均法计提折旧，预计净残值为零。转为投资性房地产核算后，能够持续可靠取得该投资性房地产的公允价值，A 公司采用公允价值对该投资性房地产进行后续计量。假定税法规定的折旧方法、折旧年限及净残值与会计规定相同。同时，税法规定资产在持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，待处置时一并计算确定应计入应纳税所得额的金额。该项投资性房地产在 20×7 年 12 月 31 日的公允价值为 900 万元。

分析：

该投资性房地产在 20×7 年 12 月 31 日的账面价值为其公允价值 900 万元，其计税基础为取得成本扣除按照税法规定允许税前扣除的折旧额后的金额，即其计税基础=750-750÷20×5=562.5（万元）。

该项投资性房地产的账面价值 900 万元与其计税基础 562.5 万元之间产生了 337.5 万元的暂时性差异，会增加企业在未来期间的应纳税所得额。

2. 其他计提了资产减值准备的各项资产。有关资产计提了减值准备后，其账面价值会随之下降，而税法规定资产在发生实质性损失之前，不允许税前扣除，即其计税基础不会因减值准备的提取而变化，造成在计提资产减值准备以后，资产的账面价值与计税基础之间的差异。

【例 19—8】A 公司 20×7 年购入原材料成本为 5 000 万元，因部分生产线停工，当年未领用任何原材料，20×7 年资产负债表日估计该原材料的可变现净值为 4 000 万元。假定该原材料在 20×7 年的期初余额为零。

分析：

该项原材料因期末可变现净值低于成本，应计提的存货跌价准备=5 000-4 000=1 000 万元。计提该存货跌价准备后，该项原材料的账面价值为 4 000 万元

该项原材料的计税基础不会因存货跌价准备的提取而发生变化，其计税基础为 5 000 万元不变。

该存货的账面价值 4 000 万元与其计税基础 5 000 万元之间产生了 1 000 万元的暂时性差异，该差异会减少企业在未来期间的应纳税所得额。

【例 19—9】甲公司 20×7 年 12 月 31 日应收账款余额为 6 000 万元，该公司期末对应

收账款计提了 600 万元的坏账准备。税法规定，不符合国务院财政、税务主管部门规定的各项资产减值准备不允许税前扣除。假定该公司期初应收账款及坏账准备的余额均为零。

该项应收账款在 20×7 年资产负债表日的账面价值为 5 400 (6 000-600) 万元, 因有关的坏账准备不允许税前扣除, 其计税基础=6 000 万元, 该计税基础与其账面价值之间产生 600 万元暂时性差异, 在应收账款发生实质性损失时, 会减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税。

## 二、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。用公式表示即为:

**负债的计税基础=账面价值-未来期间按照税法规定可予税前扣除的金额**

负债的确认与偿还一般不会影响企业的损益, 也不会影响其应纳税所得额, 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零, 计税基础即为账面价值。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, 使得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) 企业因销售商品提供售后服务等原因确认的预计负债

按照或有事项准则规定, 企业对于预计提供售后服务将发生的支出在满足有关确认条件时, 销售当期即应确认为费用, 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, 即为零; 如果税法规定对于费用支出按照权责发生制原则确定税前扣除时点, 则所形成负债的计税基础等于账面价值。

其他交易或事项中确认的预计负债, 应按照税法规定的计税原则确定其计税基础。某些情况下, 因有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零, 账面价值等于计税基础。

【例 19—10】甲企业 20×7 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 500 万元的销售费用, 同时确认为预计负债, 当年度未发生任何保修支出。假定按照税法规定, 与产品售后服务相关的费用在实际发生时允许税前扣除。

分析:

该项预计负债在甲企业 20×7 年 12 月 31 日资产负债表中的账面价值为 500 万元。

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=500 万元-500 万元=0

### (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。税法中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零, 计税基础等于账面价值。

某些情况下, 因不符合会计准则规定的收入确认条件, 未确认为收入的预收款项, 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零, 即因其产生时已经计算交纳所得税, 未来期间可全额税前扣除。

【例 19—11】A 公司于 20×7 年 12 月 20 日自客户收到一笔合同预付款, 金额为 2 500 万元, 作为预收账款核算。按照适用税法规定, 该款项应计入取得当期应纳税所得额计算交纳所得税。

分析:

该预收账款在 A 公司 20×7 年 12 月 31 日资产负债表中的账面价值为 2 500 万元。

该预收账款的计税基础=账面价值 2 500 万-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 2 500 万=0

该项负债的账面价值 2 500 万元与其计税基础零之间产生的 2 500 万元暂时性差异，会减少企业于未来期间的应纳税所得额。

### （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。税法中对于合理的职工薪酬基本允许税前扣除，但税法中明确规定了税前扣除标准的，按照会计准则规定计入成本费用支出的金额超过规定标准部分，应进行纳税调整。因超过部分在发生当期不允许税前扣除，在以后期间也不允许税前扣除，即该部分差额对未来期间计税不产生影响，所产生应付职工薪酬负债的账面价值等于计税基础。

【例 19—12】甲企业 20×7 年 12 月计入成本费用的职工工资总额为 4 000 万元，至 20×7 年 12 月 31 日尚未支付。按照适用税法规定，当期计入成本费用的 4 000 万元工资支出中，可予税前扣除的合理部分为 3 000 万元。

分析：

该项应付职工薪酬负债的账面价值为 4 000 万元。

该项应付职工薪酬负债的计税基础=账面价值 4 000 万元-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 0=4 000 万元

该项负债的账面价值 4 000 万元与其计税基础 4 000 万元相同，不形成暂时性差异。

### （四）其他负债

其他负债如企业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，罚款和滞纳金不得税前扣除，即该部分费用无论是在发生当期还是在以后期间均不允许税前扣除，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零之间的差额，即计税基础等于账面价值。

其他交易或事项产生的负债，其计税基础的确定应当遵从适用税法的相关规定确定。

【例 19—13】A 公司 20×7 年 12 月因违反当地有关环保法规的规定，接到环保部门的处罚通知，要求其支付罚款 500 万元。税法规定，企业因违反国家有关法律法规支付的罚款和滞纳金，计算应纳税所得额时不允许税前扣除。至 20×7 年 12 月 31 日，该项罚款尚未支付。

分析：

应支付罚款产生的负债账面价值为 500 万元。

该项负债的计税基础=账面价值 500 万元-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 0=500（万元）

该项负债的账面价值 500 万元与其计税基础 500 万元相同，不形成暂时性差异。

## 三、特殊交易或事项中产生的资产、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，其计税基础的确定应遵从税法规定，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后是否为同一方或相同的多方最终控制，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。同一控制下的企业合并，合并中取得的有关资产、负债基本上维持其原账面价值不变，合并中不产生新的资产和负债；对于非同一控制下的企业合并，合并中取得的有关资产、负债应按其在购买日的公允价值计量，企业合并成本大于合并中取得可辨认净资产公允价值的份额部

分确认为商誉，企业合并成本小于合并中取得可辨认净资产公允价值的份额部分计入合并当期损益。

对于企业合并的税务处理，通常情况下被合并企业应视为按公允价值转让、处置全部资产，计算资产的转让所得，依法交纳所得税。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的价值确定计税成本。另外，在考虑有关企业合并是应税合并还是免税合并时，某些情况下还需要考虑在合并中涉及的非股权支付额的比例，具体划分标准和条件应遵从税法规定。

由于会计与税收法规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、负债的入账价值与其计税基础的差异。

#### 四、暂时性差异

暂时性差异是指资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的差额。因资产、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，形成企业的资产和负债，在有关暂时性差异发生当期，符合确认条件的情况下，应当确认相关的递延所得税负债或递延所得税资产。

根据暂时性差异对未来期间应纳税所得额的影响，分为应纳税暂时性差异<sup>[white3]</sup>和可抵扣暂时性差异<sup>[white4]</sup>。

除因应资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的暂时性差异以外，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，也是同可抵扣暂时性差异处理。

##### （一）应纳税暂时性差异

应纳税暂时性差异，是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生应税金额的暂时性差异，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，在其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。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将取得的经济利益的总额，而计税基础代表的是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税，产生应纳税暂时性差异。例如，一项无形资产账面价值为 500 万元，计税基础如为 375 万元，两者之间的差额会造成未来期间应纳税所得额和应交所得税的增加，在其产生当期，应确认相关的递延所得税负债。

2. 负债的账面价值小于其计税基础。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。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（即与该项负债相关的费用支出在未来期间可予税前扣除的金额）。负债的账面价值小于其计税基础，则意味着就该项负债在未来期间可以税前抵扣的金额为负数，即应在未来期间应纳税所得额的基础上调增，增加应纳税所得额和应交所得税金额，产生应纳税暂时性差异，应确认相关的递延所得税负债。

##### （二）可抵扣暂时性差异

可抵扣暂时性差异是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生可抵扣金额的暂时性差异。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，符合确认条件时，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，意味着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，两者之间的差额可以减少企业在未来期间的应纳税所得额并减少应交所得税，符合有关条件时，应当确认相关的递延所得税资产。例如，一项资产的账面价值为 500 万元，计税基础为 650 万元，则企业在未来期间就该项资产可以在其自身取得经济利益的基础上多扣除 150 万元，未来期间应纳税所得额会减少，应交所得税也会减少，形成可抵扣暂时性差异。

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。即：

负债产生的暂时性差异=账面价值-计税基础

=账面价值-(账面价值-未来期间计税时按照税法规定可予税前扣除的金额)

=未来期间计税时按照税法规定可予税前扣除的金额

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与负债相关的全部或部分支出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。符合有关确认条件时，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

1. 未作为资产、负债确认的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，其账面价值零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。该类费用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 19-14】A 公司在 20×7 年发生了 2 000 万元广告费支出，发生时已作为销售费用计入当期损益。税法规定，该类支出不超过当年销售收入 15% 的部分允许当期税前扣除，超过部分允许向以后年度结转税前扣除。A 公司 20×7 年实现销售收入 10 000 万元。

该广告费支出因按照会计准则规定在发生时已计入当期损益，不体现为期末资产负债表中的资产，如果将其视为资产，其账面价值为 0。

因按照税法规定，该类支出税前列支有一定的标准限制，根据当期 A 公司销售收入 15% 计算，当期可予税前扣除 1 500 (10 000×15%) 万元，当期未予税前扣除的 500 万元可以向以后年度结转，其计税基础为 500 万元。

该项资产的账面价值 0 与其计税基础 500 万元之间产生了 500 万元的暂时性差异，该暂时性差异在未来期间可减少企业的应纳税所得额，为可抵扣暂时性差异，符合确认条件时，应确认相关的递延所得税资产。

2. 可抵扣亏损及税款抵减产生的暂时性差异。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，会计处理上视同可抵扣暂时性差异，符合条件的情况下，应确认与其相关的递延所得税资产。

【例 19-15】甲公司于 20×7 年因政策性原因发生经营亏损 2 000 万元，按照税法规定，该亏损可用于抵减以后 5 个年度的应纳税所得额。该公司预计其于未来 5 年期间能够产生足够的应纳税所得额弥补该亏损。

分析：

该经营亏损不是资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的，但从性质上看可以减

少未来期间的应纳税所得额和应交所得税，属于可抵扣暂时性差异。企业预计未来期间能够产生足够的应纳税所得额利用该可抵扣亏损时，应确认相关的递延所得税资产。

### 第三节 递延所得税负债及递延所得税资产的确认

企业在计算确定了应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异后，应当按照所得税会计准则规定的原则确认相关的递延所得税负债以及递延所得税资产。

#### 一、递延所得税负债的确认和计量

##### （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. 除所得税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。除与直接计入所有者权益的交易或事项以及企业合并中取得资产、负债相关的以外，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 19—16】 A 企业于 20×7 年 12 月 6 日购入某项环保设备，取得成本为 500 万元，会计上采用年限平均法计提折旧，使用年限为 10 年，净残值为零，因该资产常年处于强震动状态，计税时按双倍余额递减法计提折旧，使用年限及净残值与会计相同。A 企业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：

20×7 年资产负债表日，该项固定资产按照会计规定计提的折旧额为 50 万元，计税时允许扣除的折旧额为 100 万元，则该固定资产的账面价值 450 万元与其计税基础 400 万元的差额构成应纳税暂时性差异，企业应确认相关的递延所得税负债。

【例 19—17】 甲公司于 20×1 年 12 月底购入一台机器设备，成本为 525 000 元，预计使用年限为 6 年，预计净残值为零。会计上按直线法计提折旧，因该设备符合税法规定的税收优惠条件，计税时可采用年数总和法[white5]计提折旧，假定税法规定的使用年限及净残值均与会计相同。本例中假定该公司各会计期间均未对固定资产计提减值准备，除该项固定资产产生的会计与税收之间的差异外，不存在其他会计与税收的差异。

该公司每年因固定资产账面价值与计税基础不同应予确认的递延所得税情况如表 19—1 所示：

表 19—1

单位：元

	20×2 年	20×3 年	20×4 年	20×5 年	20×6 年	20×7 年
实际成本	525 000	525 000	525 000	525 000	525 000	525 000
累计会计折旧	87 500	175 000	262 500	350 000	437 500	525 000
账面价值	437 500	350 000	262 500	175 000	87 500	0
累计计税折旧	150 000	275 000	375 000	450 000	500 000	525 000
计税基础	375 000	250 000	150 000	75 000	25 000	0
暂时性差异	62 500	100 000	112 500	100 000	62 500	0
适用税率	25%	25%	25%	25%	25%	25%



递延所得税负债余额	15 625	25 000	28 125	25 000	15 625	0
-----------	--------	--------	--------	--------	--------	---

分析：

该项固定资产各年度账面价值与计税基础确定如下：

(1) 20×2 年资产负债表日：

账面价值=实际成本-会计折旧=525 000-87 500=437 500 (元)

计税基础=实际成本-税前扣除的折旧额=525 000-150 000  
=375 000 (元)

因账面价值 437 500 大于其计税基础 375 000，两者之间产生的 62 500 元差异会增加未来期间的应纳税所得额和应交所得税，属于应纳税暂时性差异，应确认与其相关的递延所得税负债 (62 500×25%) 15 625 元，账务处理如下：

借：所得税费用 15 625  
贷：递延所得税负债 15 625

(2) 20×3 年资产负债表日：

账面价值=525 000-87 500-87 500=350 000 (元)

计税基础=实际成本-累计已税前扣除的折旧额  
=525 000-275 000=250 000 (元)

因资产的账面价值 350 000 大于其计税基础 250 000，两者之间的差异为应纳税暂时性差异，应确认与其相关的递延所得税负债 25 000 元，但递延所得税负债的期初余额为 15 625 元，当期应进一步确认递延所得税负债 9 375 元，账务处理如下：

借：所得税费用 9 375  
贷：递延所得税负债 9 375

(3) 20×4 年资产负债表日：

账面价值=525 000-262 500=262 500 (元)

计税基础=525 000-375 000=150 000 (元)

因账面价值 262 500 大于其计税基础 150 000，两者之间为应纳税暂时性差异，应确认与其相关的递延所得税负债 28 125 元，但递延所得税负债的期初余额为 25 000 元，当期应进一步确认递延所得税负债 3 125 元，账务处理如下：

借：所得税费用 3 125  
贷：递延所得税负债 3 125

(4) 20×5 年资产负债表日：

账面价值=525 000-350 000=175 000 (元)

计税基础=525 000-450 000=75 000 (元)

因其账面价值 175 000 大于计税基础 75 000，两者之间为应纳税暂时性差异，应确认与其相关的递延所得税负债 25 000 元，但递延所得税负债的期初余额为 28 125 元，当期应转回原已确认的递延所得税负债 3 125 元，账务处理如下：

借：递延所得税负债 3 125  
贷：所得税费用 3 125

(5) 20×6 年资产负债表日：

账面价值=525 000-437 500=87 500 (元)

计税基础=525 000-500 000=25 000 (元)

因其账面价值 87 500 大于计税基础 25 000，两者之间的差异为应纳税暂时性差异，应确认与其相关的递延所得税负债 15 625 元，但递延所得税负债的期初余额为 25 000 元，当期应转回递延所得税负债 9 375 元，账务处理如下：

借：递延所得税负债 9 375

贷：所得税费用

9 375

(6) 20×7 年资产负债表日：

该项固定资产的账面价值及计税基础均为零，两者之间不存在暂时性差异，原已确认的与该项资产相关的递延所得税负债应予全额转回，账务处理如下：

借：递延所得税负债

15 625

贷：所得税费用

15 625

## 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，所得税准则中规定不确认相应的递延所得税负债，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，按照会计准则规定应确认为商誉。因会计与税收的划分标准不同，会计上作为非同一控制下的企业合并但按照税法规定计税时作为免税合并的情况下，商誉的计税基础为零，其账面价值与计税基础形成应纳税暂时性差异，准则中规定不确认与其相关的递延所得税负债。

【例 19—18】A 企业以增发市场价值为 15 000 万元的自身普通股为对价购入 B 企业 100% 的净资产，对 B 企业进行吸收合并，合并前 A 企业与 B 企业不存在任何关联方关系。假定该项合并符合税法规定的免税合并条件，购买日 B 企业各项可辨认资产、负债的公允价值及其计税基础如表 19—2 所示：

表 19—2

单位：万元

	公允价值	计税基础	暂时性差异
固定资产	6 750	3 875	2 875
应收账款	5 250	5 250	—
存货	4 350	3 100	1 250
其他应付款	(750)	0	(750)
应付账款	(3 000)	(3 000)	0
不包括递延所得税的可辨认资产、负债的公允价值	<u>12 600</u>	9 225	<u>3 375</u>

分析[white7]：

B 企业适用的所得税税率为 25%，预期在未来期间不会发生变化，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：

可辨认净资产公允价值

12 600

递延所得税资产

(750×25%) 187.5

递延所得税负债

(4 125×25%) 1 031.25

考虑递延所得税后

可辨认资产、负债的公允价值

11 756.25

商誉

3 243.75

企业合并成本

15 000

因该项合并符合税法规定的免税合并条件，当事各方选择进行免税处理的情况下，购买方在免税合并中取得的被购买方有关资产、负债应维持其原计税基础不变。被购买方原账面上未确认商誉，即商誉的计税基础为零。

该项合并中所确认的商誉金额 3 243.75 万元与其计税基础零之间产生的应纳税暂时性差异，按照准则中规定，不再进一步确认相关的所得税影响。

应予说明的是，按照会计准则规定在非同一控制下企业合并中确认了商誉，并且按照所

得税法规的规定商誉在初始确认时计税基础等于账面价值的，该商誉在后续计量过程中因会计准则与税法规定不同产生暂时性差异的，应当确认相关的所得税影响。

(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) 与子公司、联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异，一般应确认相应的递延所得税负债，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，从而无须确认相应的递延所得税负债。

## (二) 计量

所得税准则规定，资产负债表日，对于递延所得税负债，应当根据适用税法规定，按照预期收回该资产或清偿该负债期间的适用税率计量。即递延所得税负债应以相关应纳税暂时性差异转回期间按照税法规定适用的所得税税率计量。无论应纳税暂时性差异的转回期间如何，相关的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

递延所得税资产产生于可抵扣暂时性差异。确认因可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产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利用可抵扣暂时性差异的影响，使得与可抵扣暂时性差异相关的经济利益无法实现的，不应确认递延所得税资产；企业有明确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是否能够产生足够的应纳税所得额时，应考虑企业在未来期间通过正常的生产经营活动能够实现的应纳税所得额以及以前期间产生的应纳税暂时性差异在未来期间转回时将增加的应纳税所得额。

(1) 对与子公司、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等的投资产生的可抵扣暂时性差异，主要产生于权益法下的被投资单位发生亏损时，投资企业按照持股比例确认应予承担的部分相应减少长期股权投资的账面价值，但税法规定长期股权投资的成本在持有期间不发生变化，造成长期股权投资的账面价值小于其计税基础，产生可抵扣暂时性差异。

(2) 对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损和税款抵减，应视同可抵扣暂时性差异处理。在有关的亏损或税款抵减金额得到税务部门的认可或预计能够得到税务部门的认可且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，除准则中规定不予确认的情况外，应当以很可能取得的应纳税所得额为限，确认相应的递延所得税资产，同时减少确认当期的所得税费用。

#### 2. 不确认递延所得税资产的情况

某些情况下，企业发生的某项交易或事项不属于企业合并，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，所得税准则中规定在交易或事项发生时不确认相应的递延所得税资产。

【例 19—19】沿用【例 19—3】，A 企业进行内研究开发所形成的无形资产成本为 1 200 万元，因按照税法规定可予未来期间税前扣除的金额为 1 800 万元，其计税基础为 1 800 万元。

该项无形资产并非产生于企业合并，同时在初始确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，确认其账面价值与计税基础之间产生暂时性差异的所得税影响需要调整该项资产的历史成本，准则规定该种情况下不确认相关的递延所得税。

## （二）计量

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，应当以预期收回该资产期间的适用所得税税率为基础计算确定。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要求折现。

企业在确认了递延所得税资产以后，资产负债表日，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可抵扣暂时性差异带来的利益，应当减记递延所得税资产的账面价值。减记的递延所得税资产，除原确认时记入所有者权益的，其减记金额亦应记入所有者权益外，其他的情况均应增加所得税费用。

因无法取得足够的应纳税所得额利用可抵扣暂时性差异减记递延所得税资产账面价值的，以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。

另外，无论是递延所得税资产还是递延所得税负债的计量，均应考虑资产负债表日企业预期收回资产或清偿负债方式的所得税影响，在计量递延所得税资产和递延所得税负债时，应当采用与收回资产或清偿债务的预期方式相一致的税率和计税基础。例如，企业持有的某项固定资产，一般情况下是为企业的正常生产经营活动提供必要的生产条件，但在某一时点上，企业决定将该固定资产对外出售，实现其为企业带来的未来经济利益，且假定税法规定长期资产处置时适用的所得税税率与一般情况有所不同，则企业在计量因该资产产生的应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异的所得税影响时，应考虑该资产带来的经济利益预期实现方式的影响。

## 三、适用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按照新的税率进行重新计量。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企业应交所得税金额的减少或增加的情况。适用税率变动的情况下，应对原已确认的递延所得税资产及递延所得税负债的金额进行调整，反映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及递延所得税负债，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税率变化当期的所得税费用（或收益）。

## 第四节 所得税费用的确认和计量



所得税会计的主要目的之一是为了确定当期应交所得税以及利润表中的所得税费用。在按照资产负债表债务法核算所得税的情况下，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部分。

## 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，应交纳给税务部门的所得税金额，即当期应交所得税。

企业在确定当期应交所得税时，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规定进行调整，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±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±计入利润表的收入与按照税法规定应计入应纳税所得的收入之间的差额-税法规定的不征税收入±其他需要调整的因素

## 二、递延所得税

递延所得税是指按照所得税准则规定当期应予确认的递延所得税资产和递延所得税负债金额，即递延所得税资产及递延所得税负债当期发生额的综合结果，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=（递延所得税负债的期末余额-递延所得税负债的期初余额）-（递延所得税资产的期末余额-递延所得税资产的期初余额）

应予说明的是，企业因确认递延所得税资产和递延所得税负债产生的递延所得税，一般应当记入所得税费用，但以下两种情况除外：

一是某项交易或事项按照会计准则规定应计入所有者权益的，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。

【例 19—20】甲企业持有的某项可供出售金融资产，成本为 500 万元，会计期末，其公允价值为 600 万元，该企业适用的所得税税率为 25%。除该事项外，该企业不存在其他会计与税收之间的差异，且递延所得税资产和递延所得税负债不存在期初余额。

会计期末在确认 100 万元的公允价值变动时，账务处理为：

借：可供出售金融资产 1 000 000

贷：资本公积——其他资本公积 1 000 000

确认应纳税暂时性差异的所得税影响时，账务处理为：

借：资本公积——其他资本公积 250 000

贷：递延所得税负债 250 000

二是企业合并中取得的资产、负债，其账面价值与计税基础不同，应确认相关递延所得税的，该递延所得税的确认影响合并中产生的商誉或是记入当期损益的金额，不影响所得税费用，有关举例见本章【例 19—18】。

## 三、所得税费用

计算确定了当期所得税及递延所得税以后，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

【例 19—21】A 公司 20×7 年度利润表中利润总额为 3 000 万元，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。与所得税核算有关的情况如下：

20×7 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 1 月开始计提折旧的一项固定资产，成本为 1 500 万元，使用年限为 10 年，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净残值与会计规定相同。

(2) 向关联企业捐赠现金 500 万元。假定按照税法规定，企业向关联方的捐赠不允许税前扣除。

(3) 当期取得作为交易性金融资产核算的股票投资成本为 800 万元，20×7 年 12 月 31 日的公允价值为 1 200 万元。税法规定，以公允价值计量的金融资产持有期间市价变动不计入应纳税所得额。

(4) 违反环保法规定应支付罚款 250 万元。

(5) 期末对持有的存货计提了 75 万元的存货跌价准备。

分析：

(1) 20×7 年度当期应交所得税

应纳税所得额=3 000+150+500-400+250+75=3 575 (万元)

应交所得税=3 575×25%=893.75 (万元)

(2) 20×7 年度递延所得税

递延所得税资产=225×25%=56.25 (万元)

递延所得税负债=400×25%=100 (万元)

递延所得税=100-56.25=43.75 (万元)

(3) 利润表中应确认的所得税费用

所得税费用=893.75+43.75=937.50 (万元)，确认所得税费用的账务处理如下：

借：所得税费用	9 375 000
递延所得税资产	562 500
贷：应交税费——应交所得税	8 937 500
递延所得税负债	1 000 000

该公司 20×7 年资产负债表相关项目金额及其计税基础如表 19—3 所示：

表 19—3

单位：万元

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	2 000	2 075		75
固定资产：				
固定资产原价	1 500	1 500		
减：累计折旧	300	150		
减：固定资产减值准备	0	0		
固定资产账面价值	1 200	1 350		150
交易性金融资产	1 200	800	400	
其他应付款	250	250		
总 计			400	225

【例 19—22】沿用【例 19—21】中有关资料，假定 A 公司 20×8 年当期应交所得税为



1 155 万元。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 19—4 所示，除所列项目外，其他资产、负债项目不存在会计和税收的差异。

分析：

(1) 当期所得税=当期应交所得税=1 155 万元

(2) 递延所得税

①期末递延所得税负债 (675×25%) 168.75  
 期初递延所得税负债 100  
 递延所得税负债增加 68.75  
 ②期末递延所得税资产 (740×25%) 185  
 期初递延所得税资产 56.25  
 递延所得税资产增加 128.75  
 递延所得税=68.75-128.75=-60 (万元) (收益)

(3) 确认所得税费用

所得税费用=1 155-60=1 095 (万元)，确认所得税费用的账务处理如下：

借：所得税费用 10 950 000  
 递延所得税资产 1 287 500  
 递延所得税负债 687 500  
 贷：应交税费——应交所得税 11 550 000

表 19—4

单位：万元

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	4 000	4 200		200
固定资产：				
固定资产原价	1 500	1 500		
减：累计折旧	540	300		
减：固定资产减值准备	50	0		
固定资产账面价值	910	1 200		290
交易性金融资产	1 675	1 000	675	
预计负债	250	0		250
总计			675	740

#### 四、合并财务报表中因抵销未实现内部销售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，按照合并报表的编制原则，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价值与其所属的企业个别资产负债表中的价值会不同，进而可能产生与有关资产、负债所属个别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 19—23】 甲公司拥有乙公司 80%有表决权股份，能够控制乙公司的生产经营决策。20×7 年 9 月甲公司以 800 万元将自产产品一批销售给乙公司，该批产品在甲公司的生产成本为 500 万元。至 20×7 年 12 月 31 日，乙公司尚未对外销售该批商品。假定涉及商品未发生减值。甲、乙公司适用的所得税税率为 25%，且在未来期间预计不会发生变化。税法规定，企业的存货以历史成本作为计税基础。

甲公司在编制合并财务报表时，对于与乙公司发生的内部交易应进行以下抵销处理：

借：营业收入	8 000 000
贷：营业成本	5 000 000
存货	3 000 000

经过上述抵销处理后，该项内部交易中涉及的存货在合并资产负债表中体现的价值为 500 万元，即未发生减值的情况下，为出售方的成本，其计税基础为 800 万元，两者之间产生了 300 万元可抵扣暂时性差异，与该暂时性差异相关的递延所得税在乙公司并未确认，为此在合并财务报表中应进行以下处理：

借：递延所得税资产	750 000
贷：所得税费用	750 000

## 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外，在之长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的递延所得税负债应当遵循准则规定列报。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。

一般情况下，在个别财务报表中，当期所得税资产与负债及递延所得税资产及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且意图以净额结算。

# 第二十章 外币折算

## 第一节 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。主要经济环境，通常是指企业主要产生和支出现金的环境，使用该环境中的货币最能反映企业的主要交易的经济结果。例如，我国大多数企业主要产生和支出现金的环境在国内。因此，一般以人民币作为记账本位币。

### 二、企业记账本位币的确定

我国《会计法》中规定，业务收支以人民币以外的货币为主的单位，可以选定其中一种货币作为记账本位币，但是编报的财务会计报告应当折算为人民币。企业记账本位币的选定，

应当考虑下列因素：

一是从日常活动收入现金的角度看，所选择的货币能够对企业商品和劳务销售价格起主要作用，通常以该货币进行商品和劳务销售价格的计价和结算。

二是从日常活动支出现金的角度看，所选择的该货币能够对商品和劳务所需人工、材料和其他费用产生主要影响，通常以该货币进行这些费用的计价和结算。

三是融资活动获得的资金以及保存从经营活动中收取款项时所使用的货币。即视融资活动获得的资金在其生产经营活动中的重要性，或者企业通常留存销售收入的货币而定。

【例 20—1】国内 A 外商投资企业，该企业超过 80%的营业收入来自向各国的出口，其商品销售价格一般以美元结算，主要受美元的影响，因此，从影响商品和劳务销售价格的角度看，A 企业应选择美元作为记账本位币。

如果 A 企业除厂房设施、25%的人工成本在国内以人民币采购，生产所需原材料、机器设备及 75%以上的人工成本都来自于美国投资者以美元在国际市场的采购，则可进一步确定 A 企业的记账本位币是美元。

如果 A 企业的人工成本、原材料及相应的厂房设施、机器设备等 95%以上在国内采购并以人民币计价，则难以确定 A 企业的记账本位币，需要考虑第三项因素。如果 A 企业取得的美元营业收入在汇回国内时可随时换成人民币存款，且 A 企业对所有以美元结算的资金往来的外币风险都进行了套期保值，则 A 企业应当选定人民币为其记账本位币。

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，需要企业管理当局根据实际情况进行判断。一般情况下，综合考虑前两项即可确定企业的记账本位币，第三项为参考因素，视其对企业收支现金的影响程度而定。在综合考虑前两项因素仍不能确定企业记账本位币的情况下，第三项因素对企业记账本位币的确定起重要作用。

需要强调的是，企业管理当局根据实际情况确定的记账本位币只有一种，该货币一经确定，不得改变，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。

### 三、境外经营记账本位币的确定

#### （一）境外经营的含义

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。当企业在境内的子公司、联营企业、合营企业或者分支机构，选定的记账本位币不同于企业的记账本位币时，也应当视同境外经营。

区分某实体是否为该企业的境外经营的关键有两项：一是该实体与企业的关系，是否为企业的子公司、合营企业、联营企业、分支机构，二是该实体的记账本位币是否与企业记账本位币相同，而不是以该实体是否在企业所在地的境外作为标准。

#### （二）境外经营记账本位币的确定

境外经营也是一个企业，在确定其记账本位币时也应考虑企业选择确定记账本位币需要考虑的上述因素。同时，由于境外经营是企业的子公司、联营企业、合营企业或者分支机构，因此，境外经营记账本位币的选择还应当考虑该境外经营与企业的关系：

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企业经营活动的延伸，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，应当优先考虑上述第 1 和第 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，以及第 2 项因素，以确定记账本位币。

【例 20—2】国内 B 公司以人民币作为记账本位币，该公司在欧盟国家设有一家子公司 P 公司，P 公司在欧洲的经营活动拥有完全的自主权：自主决定其经营政策、销售方式、进货来源等，B 公司与 P 公司除投资与被投资关系外，基本不发生业务往来，P 公司的产品主要在欧洲市场销售，其一切费用开支等均由 P 公司在当地自行解决。

由于 P 公司主要收、支现金的环境在欧洲，且 P 公司对其自身经营活动拥有很强的自主性，P 公司与 B 公司之间除了投资与被投资关系外，基本无其他业务，因此，P 公司应当选择欧元作为其记账本位币。

#### 四、记账本位币变更的会计处理

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，折算后的金额作为新的记账本位币的历史成本。由于采用同一即期汇率进行折算，因此，不会产生汇兑差额。当然，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，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。

## 第二节 外币交易的会计处理

### 一、外币交易的核算程序

外币交易的记账方法有外币统账制和外币分账制两种。外币统账制是指企业在发生外币交易时，即折算为记账本位币入账。外币分账制是指企业在日常核算时分别币种记账，资产负债表日，分别货币性项目和非货币性项目进行调整：货币性项目按资产负债表日即期汇率折算，非货币性项目按交易日即期汇率折算；产生的汇兑差额计入当期损益。从我国目前的情况看，绝大多数企业采用外币统账制，只有银行等少数金融企业由于外币交易频繁，涉及外币币种较多，可以采用分账制记账方法进行日常核算。无论是采用分账制记账方法，还是采用统账制记账方法，只是账务处理程序不同，但产生的结果应当相同，即计算出的汇兑差额相同；相应的会计处理也相同，即均计入当期损益。

本节主要介绍外币统账制下的账户设置及其会计核算的基本程序。

#### （一）账户设置

外币统账制方法下，对外币交易的核算不单独设置科目，对外币交易金额因汇率变动而

产生的差额可在“财务费用”科目下设置二级科目“汇兑差额”反映。该科目借方反映因汇率变动而产生的汇兑损失，贷方反映因汇率变动而产生的汇兑收益。期末余额结转入“本年利润”科目后一般无余额。

## （二）会计核算的基本程序

企业发生外币交易时，其会计核算的基本程序为：

第一，将外币金额按照交易日的即期汇率或即期汇率的近似汇率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。

第二，期末，将所有外币货币性项目的外币余额，按照期末即期汇率折算为记账本位币金额，并与原记账本位币金额相比较，其差额记入“财务费用——汇兑差额”科目。

第三，结算外币货币性项目时，将其外币结算金额按照当日即期汇率折算为记账本位币金额，并与原记账本位币金额相比较，其差额记入“财务费用——汇兑差额”科目。

## 二、即期汇率和即期汇率的近似汇率

### （一）即期汇率的选择

汇率是指两种货币相兑换的比率，是一种货币用另一种货币单位所表示的价格。我们通常在银行见到的汇率有三种表示方式：买入价、卖出价和中间价。买入价指银行买入其他货币的价格，卖出价指银行出售其他货币的价格，中间价是银行买入价与卖出价的平均价，银行的卖出价一般高于买入价，以获取其中的差价。

无论买入价，还是卖出价均是立即交付的结算价格，都是即期汇率，即期汇率是相对于远期汇率而言的，远期汇率是在未来某一日交付时的结算价格。为方便核算，准则中企业用于记账的即期汇率一般指当日中国人民银行公布的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时，仅用中间价不能反映货币买卖的损益，需要使用买入价或卖出价折算。

企业发生的外币交易只涉及人民币与美元、欧元、日元、港元之间折算的，可直接采用中国人民银行每日公布的人民币汇率的中间价作为即期汇率进行折算；企业发生的外币交易涉及人民币与其他货币之间折算的，应当按照国家外汇管理局公布的各种货币兑美元折算率采用套算的方法进行折算，发生的外币交易涉及人民币以外的货币之间折算的，可直接采用国家外汇管理局公布的各种货币对美元折算率进行折算。

### （二）即期汇率的近似汇率

在汇率变动不大时，为简化核算，企业在外币交易日或外币报表的某些项目进行折算时，也可以选择即期汇率的近似汇率折算。即期汇率的近似汇率是“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”，通常是指当期平均汇率或加权平均汇率等。加权平均汇率需要采用外币交易的外币金额作为权重进行计算。

确定即期汇率的近似汇率的方法应在前后各期保持一致。如果汇率波动使得采用即期汇率的近似汇率折算不适当时，应当采用交易发生日的即期汇率折算。至于何时不适当，需要企业根据汇率变动情况及计算近似汇率的方法等进行判断。

## 三、外币交易的会计处理

**外币是企业记账本位币以外的货币。**外币交易是指企业发生以外币计价或者结算的交易。包括：（1）买入或者卖出以外币计价的商品或者劳务；例如：以人民币为记账本位币的国内A公司向国外B公司销售商品，货款以美元结算；A公司购买S公司发行的H股股票，A公司从境外以美元购买固定资产或生产用原材料等。（2）借入或者借出外币资金；例如，以人民币为记账本位币的甲公司从中国银行借入欧元、经批准向海外发行美元债券等。（3）其他以外币计价或者结算的交易。指除上述（一）、（二）外，以记账本位币以外的货币计价或结算

的其他交易。例如接受外币现金捐赠等。

#### （一）初始确认

企业发生外币交易的，应在初始确认时采用交易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。这里的即期汇率可以是外汇牌价的买入价或卖出价，也可以是中间价，在与银行不进行货币兑换的情况下，一般以中间价作为即期汇率。

【例 20—3】 甲股份有限公司属于增值税一般纳税人企业，选择确定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。20×7 年 3 月 12 日，从美国乙公司购入某种工业原料 500 吨，每吨价格为 4 000 美元，当日的即期汇率为 1 美元=7.6 元人民币，进口关税为 1 520 000 元人民币，支付进口增值税 2 842 400 元人民币，货款尚未支付，进口关税及增值税由银行存款支付。会计分录如下：

借：原材料	(500×4 000×7.6+1 520 000)	16 720 000
应交税费——应交增值税（进项税额）		2 842 400
贷：应付账款——乙公司（美元）		15 200 000
银行存款		4 362 400

【例 20—4】 甲股份有限公司的记账本位币为人民币，对外币交易采用交易日的即期汇率折算。20×7 年 4 月 3 日向乙公司出口销售商品 12 000 件，销售合同规定的销售价格为每件 250 美元，当日的即期汇率为 1 美元=7.65 元人民币。假设不考虑相关税费，货款尚未收到。相关会计分录如下：

借：应收账款——乙公司（美元）	22 950 000
贷：主营业务收入	(12 000×250×7.65) 22 950 000

【例 20—5】 乙股份有限公司的记账本位币为人民币，对外币交易采用交易日的即期汇率折算。20×7 年 3 月 3 日，从境外丙公司购入不需要安装的设备一台，设备价款为 250 000 美元，购入该设备当日的即期汇率为 1 美元=7.6 元人民币，适用的增值税税率为 17%，款项尚未支付，增值税以银行存款支付。相关会计分录如下：

借：固定资产——机器设备	(250 000×7.6)	1 900 000
应交税法——应交增值税（进项税额）		323 000
贷：应付账款——丙公司（美元）		1 900 000
银行存款		323 000

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，均不采用合同约定汇率和即期汇率的近似汇率折算，而是采用交易日即期汇率折算，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。

【例 20—6】 甲股份有限公司的记账本位币为人民币，对外币交易采用交易日的即期汇率折算。根据其与外商签订的投资合同，外商将分两次投入外币资本，投资合同约定的汇率是 1 美元=8.00 元人民币。20×6 年 7 月 1 日，甲股份有限公司第一次收到外商投入资本 300 000 美元，当日即期汇率为 1 美元=7.8 元人民币；20×7 年 2 月 3 日，第二次收到外商投入资本 300 000 美元，当日即期汇率为 1 美元=7.6 元人民币。相关会计分录如下：

20×6 年 7 月 1 日，第一次收到外币资本时：

借：银行存款——美元	(300 000×7.8)	2 340 000
贷：股本		2 340 000

20×7 年 2 月 3 日，第二次收到外币资本时：

借：银行存款——美元	(300 000×7.6)	2 280 000
贷：股本		2 280 000

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），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，也不使用与即期汇率近似的汇率。与其相对应的资产类科目也不使用与即期汇率近似



的汇率，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处理。

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中。

【例 20—7】乙股份有限公司的记账本位币是人民币。对外币交易采用交易日即期汇率折算。20×7 年 4 月 1 日，从中国银行借入 1 500 000 港元，期限为 6 个月，借入的港元暂存银行。借入当日的即期汇率为 1 港元=1.10 元人民币。相关会计分录如下：

借：银行存款——港元       $(1\,500\,000 \times 1.10)$  1 650 000

贷：短期借款——港币                  1 650 000

【例 20—8】乙股份有限公司以人民币为记账本位币，对外币交易采用交易日的即期汇率折算。20×7 年 6 月 1 日，将 50 000 美元到银行兑换为人民币，银行当日的美元买入价为 1 美元=7.55 元人民币，中间价为 1 美元=7.60 元人民币。

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或卖出价，而通常记账所用的即期汇率为中间价，由于汇率变动而产生的汇兑差额计入当期财务费用。有关会计分录如下：

借：银行存款——人民币	(50 000×7.55)	377 500
财务费用		2 500
贷：银行存款——美元	(50 000×7.6)	380 000

【例 20—9】甲股份有限公司以人民币为记账本位币，对外币交易采用交易日的即期汇率折算。20×7 年 6 月 1 日，因外币支付需要，从银行购入 10 000 欧元，银行当日的欧元卖出价为 1 欧元=11 元人民币，当日的中间价为 1 欧元=10.7 元人民币。相关会计分录如下：

借：银行存款——欧元	(10 000×10.7)	107 000
财务费用		3 000
贷：银行存款——人民币	(10 000×11)	110 000

## （二）期末调整或结算

期末，企业应当分别外币货币性项目和外币非货币性项目进行处理。

### 1. 货币性项目

货币性项目是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。

期末或结算货币性项目时，应以当日即期汇率折算外币货币性项目，该项目因当日即期汇率不同于该项目初始入账时或前一期末即期汇率而产生的汇率差额计入当期损益。

【例 20—10】沿用【例 20—3】，20×7 年 3 月 31 日，甲股份有限公司尚未向乙公司支付所欠工业原料款。当日即期汇率为 1 美元=7.55 元人民币。应付乙公司货款按期末即期汇率折算为 15 100 000 元人民币（500×4 000×7.55），与该货款原记账本位币之差 100 000 元人民币冲减当期损益。相关会计分录如下：

借：应付账款——乙公司（美元）	100 000
贷：财务费用——汇兑差额	100 000

【例 20—11】沿用【例 20—4】，20×7 年 4 月 30 日，甲股份有限公司仍未收到乙公司发来的销售货款。当日的即期汇率为 1 美元=7.6 元人民币。乙公司所欠销售货款按当日即期汇率折算为 22 800 000 元人民币（12 000×250×7.6），与该货款原记账本位币之差额为 150 000 元人民币（22 950 000-22 800 000）。相关会计分录如下：

借：财务费用——汇兑差额	150 000
贷：应收账款——乙公司（美元）	150 000

假定 20×7 年 5 月 20 日收到上述货款，兑换成人民币后直接存入银行，当日银行的美元买入价为 1 美元=7.62 元人民币，相应的会计分录为：

【例 20—12】沿用【例 20—7】，6 个月后，乙股份有限公司按期向中国银行归还借入的 1 500 000 港元。归还借款时的即期汇率为 1 港元=1.08 元人民币。相关会计分录如下：

## 2. 非货币性项目

(2) 对于以成本与可变现净值孰低计量的存货，如果其可变现净值以外币确定，则在确定存货的期末价值时，应先将可变现净值折算为记账本位币，再与以记账本位币反映的存货成本进行比较。

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可变现净值以外币反映时，计提存货跌价准备时应当考虑汇率变动的影响。因此，该公司应作为会计分录如下：

12月31日,计提存货跌价准备:

$$1\,000 \times 1\,000 \times 15 - 1\,000 \times 900 \times 15.5 = 1\,050\,000 \text{ (元人民币)}$$

【例 20—14】 国内甲公司的记账本位币为人民币。20×7 年 12 月 10 日以每股 1.5 美元的价格购入乙公司 B 股 10 000 股作为交易性金融资产，当日汇率为 1 美元=7.6 元人民币，款项已付。20×7 年 12 月 31 日，由于市价变动，当月购入的乙公司 B 股的市价变为每股 1 美元，当日汇率为 1 美元=7.65 元人民币。假定不考虑相关税费的影响。

根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》，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是以外币计价，在资产负债表日，不仅应考虑美元市价的变动，

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的人民币金额以 76 500（即  $1 \times 10\,000 \times 7.65$ ）入账，与原账面价值 114 000 元的差额为 37 500 元人民币，计入公允价值变动损益。相应的会计分录为：

借：公允价值变动损益	37 500
贷：交易性金融资产	37 500

37 500 元人民币既包含甲公司所购乙公司 B 股股票公允价值变动的影响，又包含人民币与美元之间汇率变动的影响。

20×8 年 1 月 10 日，甲公司将所购乙公司 B 股股票按当日市价每股 1.2 美元全部售出，所得价款为 12 000 美元，按当日汇率 1 美元=7.7 元人民币折算为人民币金额为 92 400 元，与其原账面价值人民币金额 76 500 元的差额为 15 900 元人民币，对于汇率的变动和股票市价的变动不进行区分，均作为投资收益进行处理。因此，售出当日，甲公司应作会计分录为：

借：银行存款——美元	$(1.2 \times 10\,000 \times 7.7)$	92 400
贷：交易性金融资产	$(114\,000 - 37\,500)$	76 500
投资收益		15 900

### 第三节 外币财务报表折算

在将企业的境外经营通过合并、权益法核算等纳入到企业的财务报表中时，需要将企业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。可见，境外经营及其记账本位币的确定是进行财务报表折算的关键。有关境外经营记账本位币的确定见本章第一节。

#### 一、境外经营财务报表的折算

##### （一）折算方法

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，再按照以下方法对境外经营财务报表进行折算：

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或即期汇率的近似汇率折算。
3. 产生的外币财务报表折算差额，在编制合并会计报表时，应在合并资产负债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。

比较财务报表的折算比照上述规定处理。

**【例 20—15】** 国内甲公司的记账本位币为人民币，该公司在境外有一子公司乙公司，乙公司确定的记账本位币为美元。根据合同约定，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施加重大影响。甲公司采用当期平均汇率折算乙公司利润表项目。乙公司的有关资料如下：

20×7 年 12 月 31 日的汇率为 1 美元=7.7 元人民币，20×7 年的平均汇率为 1 美元=7.6 元人民币，实收资本、资本公积发生日的即期汇率为 1 美元=8 元人民币，20×6 年 12 月 31 日的股本为 500 万美元，折算为人民币为 4 000 万元；累计盈余公积为 50 万美元，折算为人民币为 405 万元，累计未分配利润为 120 万美元，折算为人民币为 972 万元，甲、乙公司均在年末提取盈余公积，乙公司当年提取的盈余公积为 70 万美元。

报表折算见表 20—1、表 20—2 和表 20—3。

表 20—1

## 利 润 表

(20×7 年)

单位: 万元

项 目	期末数 (美元)	折算汇率	折算为人民币金额
一、营业收入	2 000	7.6	15 200
减: 营业成本	1 500	7.6	11 400
营业税金及附加	40	7.6	304
管理费用	100	7.6	760
财务费用	10	7.6	76
加: 投资收益	30	7.6	228
二、营业利润	380		2 888
加: 营业外收入	40	7.6	304
减: 营业外支出	20	7.6	152
三、利润总额	400		3 040
减: 所得税费用	120	7.6	912
四、净利润	280		2 128
五、每股收益			

表 20—2

## 所有者权益变动表

20×7 年度

单位: 万元

	实收资本			盈余公积			未分配利润		外币报表折算差额	股东权益合计
	美元	折算汇率	人民币	美元	折算汇率	人民币	美元	人民币		人民币
一、本年年初余额	500	8	4000	50		405	120	972		5 377
二、本年增减变动金额										
(一) 净利润							280	2 128		2 128
(二) 直接计入所有者权益的利得和损失										-190
其中: 外币报表折算差额									-190	-190
(三) 利润分配										-1 520
提取盈余公积				70	7.6	532	-70	-532		0
三、本年年末余额	500	8	4000	120		937	330	2 568	-190	7295

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 20—3

## 资产负债表

20×7 年 12 月 31 日

单位: 万元

资 产	期末数 (美元)	折算汇率	折算为人民币金额	负债和股东权益	期末数 (美元)	折算汇率	折算为人民币金额
流动资产:				流动负债:			
货币资金	190	7.7	1 463.00	短期借款	45	7.7	346.50
应收账款	190	7.7	1 463.00	应付账款	285	7.7	2 194.50
存货	240	7.7	1 848.00	其他流动负债	110	7.7	847.00

其他流动资产	200	7.7	1 540.00	流动负债合计	440		3 388.00
流动资产合计	670		6 314.00	非流动负债：			
非流动资产：				长期借款	140	7.7	1 078.00
长期应收款	120	7.7	924.00	应付债券	80	7.7	616.00
固定资产	550	7.7	4 235.00	其他非流动负债	90	7.7	693.00
在建工程	80	7.7	616.00	非流动负债合计	310		2 387.00
无形资产	100	7.7	770.00	负债合计	750		5 775.00
其他非流动资产	30	7.7	231.00	股东权益：			
非流动资产合计	830		6 776.00	股本	500	8	4 000.00
				盈余公积	120		937.00
				未分配利润	330		2 568
				外币报表折算差额			-190.00
				股东权益合计	950		7295.00
资产总计	1 700		13 090.00	负债和股东权益总计	1 700		13 090.00

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、累计盈余公积及累计未分配利润后的余额。

## （二）特殊项目的处理

1. 少数股东应分担的外币报表折算差额。在企业境外经营为其子公司的情况下，企业在编制合并财务报表时，应按少数股东在境外经营所有者权益中所享有的份额计算少数股东应分担的外币报表折算差额，并入少数股东权益列示于合并资产负债表。

2. 实质上构成对境外经营净投资的外币货币性项目产生的汇兑差额的处理。母公司含有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编制相应的抵销分录。

## 二、恶性通货膨胀经济情况下外币财务报表的折算

### （一）恶性通货膨胀经济的判定

当一个国家经济环境显示出（但不局限于）以下特征时，应当判断该国处于恶性通货膨胀经济中：

1. 三年累计通货膨胀率接近或超过 100%；
2. 利率、工资和物价与物价指数挂钩；物价指数是物价变动趋势和幅度的相对数；
3. 一般公众不是以当地货币、而是以相对稳定的外币为单位作为衡量货币金额的基础；
4. 一般公众倾向于以非货币性资产或相对稳定的外币来保存自己的财富，持有的当地货币立即用于投资以保持购买力；
5. 即使信用期限很短，赊销、赊购交易仍按补偿信用期预计购买力损失的价格成交。

### （二）处于恶性通货膨胀经济中境外经营财务报表的折算

企业在通过合并或权益法核算将处于恶性通货膨胀经济中境外经营的财务报表纳入本企业财务报表时，需要先对其财务报表进行重述；对资产负债表项目运用一般物价指数予以重述，对利润表项目运用一般物价指数变动予以重述，然后，按照重述后的财务报表进行折算。在境外经营不再处于恶性通货膨胀经济中时，应当停止重述，按照停止之日的价格水平重述的财务报表进行折算。

1. 资产负债表项目的重述。在对资产负债表项目进行重述时，由于现金、应收账款、其他应收款等货币性项目已经以资产负债表日的计量单位表述，因此不需要对其进行重述；通过协议与物价变动挂钩的资产和负债，应根据协议约定进行调整；非货币性项目中，有些是以资产负债表日的计量单位列示的，如存货如果已经以可变现净值列示，资产负债表日就不需要进行重述。其他非货币性项目，如固定资产、无形资产等，应自购置日起以一般物价指数变动予以重述。

2. 利润表项目的重述。在对利润表项目进行重述时，所有项目金额都需要自其初始确认之日起，以一般物价指数变动进行重述，以使利润表的所有项目都以资产负债表日的计量单位表述。由于上述重述而产生的差额计入当期净利润。

对资产负债表和利润表项目进行重述后，在按资产负债表日的即期汇率对资产负债表项目和利润表项目折算为记账本位币报表。

在境外经营不再处于恶性通货膨胀经济中时，应当停止重述，按照停止之日的价格水平重述的财务报表进行折算。

### 三、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利益。在包含境外经营的财务报表中，将已列入所有者权益的外币报表折算差额中与该境外经营相关部分，自所有者权益项目中转入处置当期损益；如果是部分处置境外经营，应当按处置的比例计算处置部分的外币报表折算差额，转入处置当期损益。

## 第二十一章 租 赁

### 第一节 租 赁 概 述

#### 一、与租赁相关的定义

1. 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。

2. 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。

【例 21—1】假设 20×4 年 9 月 1 日，甲公司与乙公司签订了一份租赁合同。合同规定：

(1) 租赁期开始日：20×5 年 1 月 1 日；

(2) 租赁期：20×5 年 1 月 1 日～20×7 年 12 月 31 日，共 3 年；

(3) 租金支付：于每年年末支付 100 000 元；

(4) 租赁期届满后承租人可以每年 20 000 元的租金续租 2 年，即续租期为 20×8 年 1 月 1 日～20×9 年 12 月 31 日，估计租赁期届满时该项租赁资产每年的正常租金为 80 000 元。

根据上述资料，分析如下：

(1) 合同规定的租赁期为 3 年；

(2) 续租租金 20 000/正常租金 80 000=25%，可以合理确定承租人将来会续租。

因此，本例中的租赁期应为 5 年（3 年+2 年），即 20×5 年 1 月 1 日～20×9 年 12 月 31 日。

3. 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，承租人和出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。

4. 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；出租人应当对应收融资租赁款、未担保余值和未实现融资收益进行初始确认。

5. 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；就出租人而言，是指就承租人而言的担保余值加上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。

6. 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。

对出租人而言，如果租赁资产余值中包含未担保余值，表明这部分余值的风险和报酬并没有转移，其风险应由出租人承担，因此，未担保余值不能作为应收融资租赁款的一部分。

7. 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，**但是出租人支付但可退还的税金不包含在内。**

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。

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。

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。

8. 最低租赁收款额，是指最低租赁付款额加上独立于承租人和出租人的第三方对出租人担保的资产余值。

## 二、租赁的分类

承租人和出租人应当在租赁开始日将租赁分为融资租赁和经营租赁。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。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。

例如，出租人和承租人签订了一项租赁协议，租赁期限为3年，租赁期届满时承租人有权以10 000元的价格购买租赁资产，在签订租赁协议时估计该租赁资产租赁期届满时的公允价值为40 000元，由于购买价格仅为公允价值的25%（远低于公允价值40 000元），如果没有特别的情况，承租人在租赁期届满时将会购买该项资产。在这种情况下，在租赁开始日即可判断该项租赁应当认定为融资租赁。

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%，下同）。

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。

例如，某项租赁设备全新时可使用年限为10年，已经使用了3年，从第4年开始租出，租赁期为6年，由于租赁开始时该设备使用寿命为7年，租赁期占使用寿命的85.7%（6年/7年），符合第3条标准，因此，该项租赁应当归类为融资租赁；如果从第4年开始，租赁期为3年，租赁期占使用寿命的42.9%，就不符合第3条标准，因此该项租赁不应认定为融资租赁（假定也不符合其他判断标准）。假如该项设备已经使用了8年，从第9年开始租赁，租赁期为2年，此时，该设备使用寿命为2年，虽然租赁期为使用寿命的100%（2年/2年），但由于在租赁前该设备的已使用年限超过了可使用年限（10年）的75%（8年/10年=80%>75%），因此，也不能采用这条标准来判断租赁的分类。

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公允价值；就出租人而言，租赁开始日最低租赁收款额的现值几乎相当于租赁开始日租赁资产公允价值。这里的“几乎相当于”掌握在90%（含90%）以上。

5. 租赁资产性质特殊，如果不作较大修整，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。

## 第二节 承租人的会计处理

### 一、承租人对经营租赁的会计处理

#### （一）租金的会计处理

在经营租赁下，与租赁资产所有权有关的风险和报酬并没有实质上转移给承租人，承租人不承担租赁资产的主要风险，承租人对经营租赁的会计处理比较简单，承租人不须将所取得的租入资产的使用权资本化，相应地也不必将所承担的付款义务列作负债。其主要问题是解决应支付的租金与计入当期费用的关系。承租人在经营租赁下发生的租金应当在租赁期内

的各个期间按直线法确认为费用；如果其他方法更合理，也可以采用其他方法。

某些情况下，出租人可能对经营租赁提供激励措施，如免租期、承担承租人某些费用等。在出租人提供了免租期的情况下，应将租金总额在整个租赁期内，而不是在租赁期扣除免租期后的期间内按直线法或其他合理的方法进行分摊，免租期内应确认租金费用；在出租人承担了承租人的某些费用的情况下，应将该费用从租金总额中扣除，并将租金余额在租赁期内进行分摊。其会计处理为：确认各期租金费用时，借记“长期待摊费用”等科目，贷记“其他应付款”等科目。实际支付租金时，借记“其他应付款”等科目，贷记“银行存款”、“库存现金”等科目。

此外，为了保证租赁资产的安全和有效使用，承租人应设置“经营租赁资产”备查簿作备查登记，以反映和监督租赁资产的使用、归还和结存情况。承租人还应在财务报告中披露与经营租赁有关的下列事项：

1. 资产负债表日后连续三个会计年度每年将支付的不可撤销经营租赁的最低租赁付款额；
2. 以后年度将支付的不可撤销经营租赁最低租赁付款额总额。

【例 21—2】 20×7 年 1 月 1 日，A 公司向 B 公司租入办公设备一台，租期为 3 年。设备价值为 1 000 000 元，预计使用年限为 10 年。租赁合同规定，租赁开始日（20×7 年 1 月 1 日）A 公司向 B 公司一次性预付租金 150 000 元，第一年年末支付租金 150 000 元，第二年年末支付租金 200 000 元，第三年年末支付租金 250 000 元。租赁期届满后 B 公司收回设备，三年的租金总额为 750 000 元。（假定 A 公司和 B 公司均在年末确认租金费用和租金收入，并且不存在租金逾期支付的情况。）

分析：此项租赁没有满足融资租赁的任何一条标准，应作为经营租赁处理。确认租金费用时，不能依据各期实际支付的租金的金额确定，而应采用直线法分摊确认各期的租金费用。此项租赁租金费用总额为 750 000 元，按直线法计算，每年应分摊的租金费用为 250 000 元。账务处理如下：

20×7 年 1 月 1 日：

借：长期待摊费用	150 000
贷：银行存款	150 000

20×7 年 12 月 31 日：

借：管理费用	250 000
贷：长期待摊费用	100 000
银行存款	150 000

20×8 年 12 月 31 日：

借：管理费用	250 000
贷：长期待摊费用	50 000
银行存款	200 000

20×9 年 12 月 31 日：

借：管理费用	250 000
贷：银行存款	250 000

#### （二）初始直接费用的会计处理

对于承租人在经营租赁中发生的初始直接费用，应当计入当期损益。其账务处理为：借记“管理费用”等科目，贷记“银行存款”等科目。

#### （三）或有租金的会计处理

在经营租赁下，承租人对或有租金的处理与融资租赁下相同，即在实际发生时计入当期损益。其账务处理为：借记“财务费用”等科目，贷记“银行存款”等科目。

#### （四）相关信息的披露

承租人对于重大的经营租赁，应当在附注中披露下列信息：

1. 资产负债表日后连续三个会计年度每年将支付的不可撤销经营租赁的最低租赁付款额。
2. 以后年度将支付的不可撤销经营租赁的最低租赁付款额总额。

## 二、承租人对融资租赁的会计处理

### （一）租赁期开始日的会计处理

在租赁期开始日，承租人应当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作为租入资产的入账价值，将最低租赁付款额作为长期应付款的入账价值，其差额作为未确认融资费用。

承租人在计算最低租赁付款额的现值时，如果知悉出租人的租赁内含利率，应当采用出租人的租赁内含利率作为折现率；否则，应当采用租赁协议规定的利率作为折现率。如果出租人的租赁内含利率和租赁协议规定的利率均无法知悉，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。**

### （二）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。在先付租金（即每期期初等额支付租金）的情况下，租赁期第一期支付的租金不含利息，只需减少长期应付款，不必确认当期融资费用。

在分摊未确认的融资费用时，按照租赁准则的规定，承租人应当采用实际利率法。在采用实际利率法的情况下，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，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时，在租赁期届满时，未确认融资费用应全部摊销完毕，并且租赁负债也应当减少为优惠购买金额。在承租人或与其有关的第三方对租赁资产提供了担保或由于在租赁期届满时没有续租而支付违约金的情况下，在租赁期届满时，未确认融资费用应当全部摊销完毕，租赁负债应减少至担保余值或该日应支付的违约金。

### （三）租赁资产折旧的计提

承租人应对融资租入的固定资产计提折旧，主要涉及两个问题：一是折旧政策；二是折旧期间。

#### 1. 折旧政策

对于融资租入资产，计提租赁资产折旧时，承租人应采用与自有应折旧资产相一致的折旧政策。同自有应折旧资产一样，租赁资产的折旧方法一般有年限平均法、工作量法、双倍余额递减法、年数总和法等。如果承租人或与其有关的第三方对租赁资产余值提供了担保，则应计折旧总额为租赁开始日固定资产的入账价值扣除担保余值后的余额；如果承租人或与其有关的第三方未对租赁资产余值提供担保，则应计折旧总额为租赁开始日固定资产的入账

价值。

## 2. 折旧期间

确定租赁资产的折旧期间时，应视租赁协议的规定而论。如果能够合理确定租赁期届满时承租人将会取得租赁资产所有权，即可认为承租人拥有该项资产的全部使用寿命，因此应以租赁开始日租赁资产的寿命作为折旧期间；如果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的所有权，则应以租赁期与租赁资产寿命两者中较短者作为折旧期间。

### （四）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。

### （五）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，因此在或有租金实际发生时，计入当期损益。

### （六）出租人提供激励措施的处理

出租人提供免租期的，承租人应将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内，按直线法或其他合理的方法进行分摊，免租期内应当确认租金费用及相应的负债。出租人承担了承租人某些费用的，承租人应将该费用从租金费用总额中扣除，按扣除后的租金费用余额在租赁期内进行分摊。

### （七）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：返还、优惠续租和留购。

#### 1. 返还租赁资产

租赁期届满，承租人向出租人返还租赁资产时，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。

#### 2. 优惠续租租赁资产

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账务处理。

如果租赁期届满时没有续租，根据租赁协议规定须向出租人支付违约金时，借记“营业外支出”科目，贷记“银行存款”等科目。

#### 3. 留购租赁资产

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。

### （八）相关会计信息的列报与披露

承租人应当在资产负债表中，将与融资租赁相关的长期应付款减去未确认融资费用的差额，分别长期负债和一年内到期的长期负债列示。

承租人应当在附注中披露与融资租赁有关的下列信息：

1. 各类租入固定资产的期初和期末原价、累计折旧额。
2. 资产负债表日后连续三个会计年度每年将支付的最低租赁付款额，以及以后年度将支付的最低租赁付款额总额。
3. 未确认融资费用的余额，以及分摊未确认融资费用所采用的方法。

#### 【例 21—3】 资料：

##### 1. 租赁合同

20×1 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：程控生产线。

（2）租赁期开始日：租赁物运抵 A 公司生产车间之日（即 20×2 年 1 月 1 日）。

（3）租赁期：从租赁期开始日算起 36 个月（即 20×2 年 1 月 1 日～20×4 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 1 000 000 元。

(5) 该生产线在 20×2 年 1 月 1 日 B 公司的公允价值为 2 600 000 元。

(6) 租赁合同规定的利率为 8% (年利率)。

(7) 该生产线为全新设备，估计使用年限为 5 年。

(8) 20×3 年和 20×4 年两年，A 公司每年按该生产线所生产的产品——微波炉的年销售收入的 1% 向 B 公司支付经营分享收入。

## 2. A 公司

(1) 采用实际利率法确认本期应分摊的未确认融资费用。

(2) 采用年限平均法计提固定资产折旧。

(3) 20×3 年、20×4 年 A 公司分别实现微波炉销售收入 10 000 000 元和 15 000 000 元。

(4) 20×4 年 12 月 31 日，将该生产线退还 B 公司。

(5) 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 10 000 元。

A 公司的会计处理如下：

### 1. 租赁开始日的账务处理

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 条标准；另外最低租赁付款额的现值为 2 577 100 元 (计算过程见后) 大于租赁资产原账面价值的 90%，即  $(2\,600\,000 \times 90\%) = 2\,340\,000$  元，满足融资租赁的第 4 条标准，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。

最低租赁付款额=各期租金之和+承租人担保的资产余值

$$=1\,000\,000 \times 3 + 0 = 3\,000\,000 \text{ (元)}$$

计算现值的过程如下：

每期租金 1 000 000 元的年金现值  $=1\,000\,000 \times (P/A, 3, 8\%)$  查表得知：

$$(P/A, 3, 8\%) = 2.5771$$

每期租金的现值之和  $=1\,000\,000 \times 2.5771 = 2\,577\,100$  (元) 小于租赁资产公允价值 2 600 000 元。

根据孰低原则，租赁资产的入账价值应为其折现值 2 577 100 元。

第三步，计算未确认融资费用

未确认融资费用=最低租赁付款额-最低租赁付款额现值

$$=3\,000\,000 - 2\,577\,100 = 422\,900 \text{ (元)}$$

第四步，将初始直接费用计入资产价值

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。

账务处理为：

20×2 年 1 月 1 日，租入程控生产线：

借：固定资产——融资租入固定资产	2 587 100
未确认融资费用	422 900
贷：长期应付款——应付融资租赁款	3 000 000



银行存款

10 000

## 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（表 21—1）

**表 21—1 未确认融资费用分摊表（实际利率法）**

20×5 年 12 月 31 日

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
①	②	③=期初⑤×8%	④=②-③	期末⑤=期初⑤-④
(1) 20×2.01.01				2 577 100.00
(2) 20×2.12.31	1 000 000	206 168.00	793 832.00	1 783 268.00
(3) 20×3.12.31	1 000 000	142 661.44	857 338.56	925 929.44
(4) 20×4.06.30	1 000 000	74 070.56*	925 929.44*	0.00
合 计	3 000 000	422 900.00	2 577 100.00	

\*做尾数调整：74 070.56=1 000 000-925 929.44

925 929.44=925 929.44-0

### 第三步，账务处理为：

20×2 年 12 月 31 日，支付第一期租金：

借：长期应付款——应付融资租赁款 1 000 000

贷：银行存款 1 000 000

20×2 年 1~12 月，每月分摊未确认融资费用时，每月财务费用为：

$206\,168 \div 12 = 17\,180.67$ （元）。

借：财务费用 17 180.67

贷：未确认融资费用 17 180.67

20×3 年 12 月 31 日，支付第二期租金：

借：长期应付款——应付融资租赁款 1 000 000

贷：银行存款 1 000 000

20×3 年 1~12 月，每月分摊未确认融资费用时，每月财务费用为：

$142\,661.44 \div 12 = 11\,888.45$ （元）。

借：财务费用 11 888.45

贷：未确认融资费用 11 888.45

20×4 年 12 月 31 日，支付第三期租金：

借：长期应付款——应付融资租赁款 1 000 000

贷：银行存款 1 000 000

20×4 年 1~12 月，每月分摊未确认融资费用时，每月财务费用为：

$74\,070.56 \div 12 = 6\,172.55$ （元）。

借：财务费用 6 172.55

贷：未确认融资费用 6 172.55

## 3. 计提租赁资产折旧的会计处理

### 第一步，融资租入固定资产折旧的计算（见表 21—2）

### 第二步，账务处理

20×2 年 2 月 28 日，计提本月折旧= $812\,866.82 \div 11 = 73\,896.98$ （元）

借：制造费用——折旧费 73 896.98  
 贷：累计折旧 73 896.98  
 20×2 年 3 月～20×4 年 12 月的会计分录，同上。

**表 22—2 融资租入固定资产折旧计算表（年限平均法）**

20×2 年 1 月 1 日 金额单位：元

日期	固定资产 原价	估计 余值	折旧率*	当年折旧费	累计折旧	固定资产净值
(1) 20×2.01.01	2 587 100	0				2 587 100.00
(2) 20×2.12.31			31.42%	812 866.82	812 866.82	1 774 233.18
(3) 20×3.12.31			34.29%	887 116.59	1 699 983.41	887 116.59
(4) 20×4.12.31			34.29%	887 116.59	2 587 100.00	0.00
合 计	2 587 100	0	100.00%	2 587 100.00		

\*根据合同规定，由于 A 公司无法合理确定在租赁期届满时能够取得租赁资产的所有权，因此，应当在租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中的较短的期间内计提折旧。本例中租赁期为 3 年，短于租赁资产尚可使用年限 5 年，因此应按 3 年计提折旧。同时，根据“当月增加的固定资产，当月不提折旧，从下月起计提折旧”这一规定，本租赁合同应按 35 个月计提折旧，即 20×2 年应按 11 个月计提折旧，其他 2 年分别按 12 个月计提折旧。

#### 4. 或有租金的会计处理

20×3 年 12 月 31 日，根据合同规定应向 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

20×4 年 12 月 31 日，根据合同规定应向 B 公司支付经营分享收入 150 000 元：

借：销售费用 150 000  
 贷：其他应付款——B 公司 150 000

#### 5. 租赁期届满时的会计处理

20×4 年 12 月 31 日，将该生产线退还 B 公司：

借：累计折旧 2 587 100  
 贷：固定资产——融资租入固定资产 2 587 100

## 第三节 出租人的会计处理

### 一、出租人对经营租赁的会计处理

在经营租赁下，与租赁资产所有权有关的风险和报酬并没有实质上转移给承租人，出租人对经营租赁的会计处理也比较简单，主要问题是解决应收的租金与确认为当期收入之间的关系、经营租赁资产折旧的计提。在经营租赁下，租赁资产的所有权始终归出租人所有，因此出租人仍应按自有资产的处理方法，将租赁资产反映在资产负债表上。如果经营租赁资产属于固定资产，应当采用出租人对类似应折旧资产通常所采用的折旧政策计提折旧；否则，应当采用合理的方法进行摊销。

出租人在经营租赁下收取的租金应当在租赁期内的各个期间按直线法确认为收入，如果

其他方法更合理，也可以采用其他方法。

某些情况下，出租人可能对经营租赁提供激励措施，如免租期、承担承租人某些费用等。在出租人提供了免租期的情况下，应将租金总额在整个租赁期内，而不是在租赁期扣除免租期后的期间内按直线法或其他合理的方法进行分配，免租期内应确认租赁收入；在出租人承担了承租人的某些费用的情况下，应将该费用从租金总额中扣除，并将租金余额在租赁期内进行分配。

其会计处理为：确认各期租金收入时，借记“应收账款”或“其他应收款”等科目，贷记“租赁收入”科目。实际收到租金时，借记“银行存款”等科目，贷记“应收账款”或“其他应收款”等科目。

此外，出租人还应在财务报告中披露每类租出资产在资产负债表日的账面价值。

【例 21—4】沿用【例 21—2】。

分析：此项租赁没有满足融资租赁的任何一条标准，出租人应作为经营租赁处理。确认租金收入时，不能依据各期实际收到的租金的金额确定，而应采用直线法分配确认各期的租赁收入。此项租赁租金收入总额为 750 000 元，按直线法计算，每年应分配的租金收入为 250 000 元。

相应的账务处理为：

20×2 年 1 月 1 日：

借：银行存款	150 000
贷：应收账款	150 000

20×2 年 12 月 31 日：

借：银行存款	150 000
应收账款	100 000
贷：租赁收入	250 000

20×3 年 12 月 31 日：

借：银行存款	200 000
应收账款	50 000
贷：租赁收入	250 000

20×4 年 12 月 31 日：

借：银行存款	250 000
贷：租赁收入	250 000

## 二、出租人对融资租赁的会计处理

### （一）租赁债权的确认

由于在融资租赁下，出租人将于租赁资产所有权有关的风险和报酬实质上转移给承租人，将租赁资产的使用权长期转让了承租人，并以此获取租金，因此，出租人的租赁资产在租赁开始日实际上就变成了收取租金的债权。出租人应在租赁期开始日，将租赁开始日最低租赁收款额与初始直接费用之和作为应收融资租赁款的入账价值，并同时记录未担保余值，将应收融资租赁额、未担保余值之和与其现值之和的差额记录为未实现融资收益。

其会计处理为：在租赁期开始日，出租人应按最低租赁收款额与初始直接费用之和，借记“长期应收款——应收融资租赁款”科目，按未担保余值，借记“未担保余值”科目，按租赁资产的原账面价值，贷记“融资租赁资产”科目，租赁资产公允价值与其账面价值如有差额，应当计入当期损益。

### （二）未实现融资收益分配的会计处理。

在分配未实现融资收益时，出租人应当采用实际利率法计算当期应确认的融资收入。

由于在计算内含报酬率时已考虑了初始直接费用的因素，为了避免未实现融资收益高估，在初始确认时应对未实现融资收益进行调整。其会计处理为：出租人每期收到租金时，按收到的租金，借记“银行存款”科目，贷记“长期应收款——应收融资租赁款”科目。在未确认融资收益初始确认时对其进行调整，借记“未实现融资收益”科目，贷记“长期应收款——应收融资租赁款”科目。每期采用合理方法分配未实现融资收益时，按当期应确认的融资收入金额，借记“未实现融资收益”科目，贷记“租赁收入”科目。

### （三）应收融资租赁款坏账准备的计提

为了更加真实、客观地反映出租人在融资租赁中的债权，出租人应当定期根据承租人的财务及经营管理情况，以及租金的逾期期限等因素，分析应收融资租赁款的风险程度和回收的可能性，对应收融资租赁款合理计提坏账准备。出租人应对应收融资租赁款减去未实现融资收益的差额部分（在金额上等于本金的部分）合理计提坏账准备，而不是对应收融资租赁款全额计提坏账准备。计提坏账准备的方法由出租人根据有关规定自行确定。坏账准备的计提方法一经确定，不得随意变更。其会计处理为：

1. 根据有关规定合理计提坏账准备时，借记“资产减值损失”科目，贷记“坏账准备”科目。
2. 对于确实无法收回的应收融资租赁款，经批准作为坏账损失，冲销计提的坏账准备，借记“坏账准备”科目，贷记“长期应收款——应收融资租赁款”科目。
3. 已确认并转销的坏账损失，如果以后又收回，按实际收回的金额，借记“长期应收款——应收融资租赁款”科目，贷记“坏账准备”科目；同时，借记“银行存款”科目，贷记“长期应收款——应收融资租赁款”科目。

### （四）未担保余值发生变动的会计处理

出租人应定期对未担保余值进行检查，至少于每年年末检查一次。如果有证据表明未担保余值已经发生减少，应重新计算租赁内含利率，并将由此而引起的租赁投资净额（租赁投资净额是指最低租赁收款额及未担保余值之和与未实现融资收益之间的差额）的减少确认为当期损失，以后各期根据修正后的租赁投资净额和重新计算的租赁内含利率确定应确认的租赁收入。如已确认损失的未担保余值得以恢复，应在原先已确认的损失金额内转回，并重新计算租赁内含利率，以后各期根据修正后的租赁投资净额和重新计算的租赁内含利率确定应确认的融资收入。未担保余值增加时，则不作任何调整。

在未担保余值发生减少时，对前期已确认的融资收入不作追溯调整，只对未担保余值发生减少的当期和以后各期，根据修正后的租赁投资净额和重新计算的租赁内含利率计算应确认的融资收入。其会计处理为：

1. 期末，出租人的未担保余值的预计可收回金额低于其账面价值的差额，借记“资产减值损失”科目，贷记“未担保余值减值准备”科目。同时，将上述减值金额与由此所产生的租赁投资净额的减少额之间的差额，借记“未实现融资收益”科目，贷记“资产减值损失”科目。
2. 如果已确认损失的未担保余值得以恢复，应按未担保余值恢复的金额，借记“未担保余值减值准备”科目，贷记“资产减值损失”科目。同时，按原减值额与由此所产生的租赁投资净额的增加额之间的差额，借记“资产减值损失”科目，贷记“未实现融资收益”科目。

### （五）或有租金的会计处理

出租人在融资租赁下收到的或有租金，应在实际发生时确认为当期收入。其会计处理为：借记“应收账款”等科目，贷记“租赁收入”科目。

### （六）租赁期届满时的会计处理

租赁期届满时，出租人应区别以下情况进行会计处理：

1. 收回租赁资产，通常有可能出现以下四种情况：

（1）存在担保余值，不存在未担保余值。出租人收到承租人返还的租赁资产时，借记“融

融资租赁资产”科目，贷记“长期应收款——应收融资租赁款”科目。

如果收回租赁资产的价值低于担保余值，则应向承租人收取价值损失补偿金，借记“其他应收款”科目，贷记“营业外收入”科目。

(2) 存在担保余值，同时存在未担保余值。出租人收到承租人返还的租赁资产时，借记“融资租赁资产”科目，贷记“长期应收款——应收融资租赁款”、“未担保余值”等科目。

如果收回租赁资产的价值扣除未担保余值后的余额低于担保余值，则应向承租人收取价值损失补偿金，借记“其他应收款”科目，贷记“营业外收入”科目。

(3) 存在未担保余值，不存在担保余值。出租人收到承租人返还的租赁资产时，借记“融资租赁资产”科目，贷记“未担保余值”科目。

(4) 担保余值和未担保余值均不存在。此时，出租人无需作会计处理，只需作相应的备查登记。

## 2. 优惠续租租赁资产

(1) 如果承租人行使优惠续租选择权，则出租人应视同该项租赁一直存在而作出相应的会计处理。比如，可能继续分配未实现融资收益等。

(2) 如果租赁期届满时承租人没有续租，承租人向出租人返还租赁资产时，其会计处理同上述收回租赁资产的会计处理。

## 3. 留购租赁资产

租赁期届满时，承租人行使了优惠购买选择权。出租人按收到的承租人支付的购买资产的价款，借记“银行存款”等科目，贷记“长期应收款——应收融资租赁款”科目。如果还存在未担保余值，还应借记“营业外支出——处置固定资产净损失”科目，贷记“未担保余值”科目。

### (七) 相关会计信息的披露

出租人应在财务报告中披露与融资租赁有关的下列事项：

1. 资产负债表日后连续三个会计年度每年将收到的最低租赁收款额及以后年度将收到的最低租赁收款额总额。

2. 未实现融资收益的余额。

3. 分配未实现融资收益所采用的方法。

【例 21—5】沿用【例 21—3】。B 公司的有关资料如下：

(1) 该程控生产线账面价值为 2 600 000 元。

(2) 发生初始直接费用 100 000 元。

(3) 采用实际利率法确认本期应分配的未实现融资收益。

(4) 20×3 年、20×4 年 A 公司分别实现微波炉销售收入 10 000 000 元和 15 000 000 元，根据合同规定，这两年应向该公司取得的经营分享收入分别为 100 000 元和 150 000 元。

(5) 20×4 年 12 月 31 日，从 A 公司收回该生产线。

B 公司的账务处理如下：

(1) 租赁开始日的账务处理。

第一步，计算租赁内含利率。

根据租赁内含利率的定义，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。

由于本例中不存在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对出租人担保的资产余值，因此最低租赁收款额等于最低租赁付款额，即：

租金×期数+承租人担保余值=1 000 000×3 年+0=3 000 000（元）

因此有  $1\,000\,000 \times (P/A, R, 3) = 2\,600\,000 + 100\,000 = 2\,700\,000$ （租赁资产的公允价值+初始直接费用）

经查表，可知

年金系数	利率
2.7232	5%
2.7	R
2.6730	6%

$$\frac{2.7232 - 2.7}{2.7232 - 2.6730} = \frac{5\% - R}{5\% - 6\%}$$

R=5.46%

即，租赁内含利率为 5.46%。

第二步，计算租赁开始日最低租赁收款额及其现值和未实现融资收益。

最低租赁收款额+未担保余值

=（最低租赁付款额+第三方担保的余值）+未担保余值

=〔（各期租金之和+承租人担保余值）+第三方担保余值〕+未担保余值

=〔（1 000 000×3+0）+0〕+0=3 000 000（元）

最低租赁收款额=1 000 000×3=3 000 000（元）

最低租赁收款额的现值=1 000 000×（P/A，5.46%，3）=2 700 000（元）

未实现融资收益=〔最低租赁收款额+初始直接费用+未担保余值〕-〔最低租赁收款额的现值+初始直接费用+未担保余值的现值〕

=3 100 000-2 700 000

=400 000（元）

第三步，判断租赁类型。

本例中租赁期（3 年）占租赁资产尚未可使用年限（5 年）的 60%，没有满足融资租赁的第 3 条标准；另外，最低租赁收款额的现值为 2 600 000 元，大于租赁资产原账面价值的 90%，即 2 340 000 元（2 600 000×90%），满足融资租赁的第 4 条标准，因此，B 公司应当将该项租赁认定为融资租赁。

第四步，账务处理。

20×2 年 1 月 1 日，租出程控生产线，发生初始直接费用：

借：长期应收款——应收融资租赁款	3 100 000
贷：融资租赁资产	2 600 000
银行存款	100 000
未实现融资收益	400 000

借：未实现融资收益	100 000
-----------	---------

贷：长期应收款——应收融资租赁款	100 000
------------------	---------

（2）未实现融资收益分配的账务处理。

第一步，计算租赁期内各租金收取期应分配的未实现融资收益（见表 21—3）。

**表 21—3 未实现融资收益分配表**

20×2 年 1 月 1 日

单位：元

日期	租金	确认的融资收入	租赁投资净额减少额	租赁投资净额余额
①	②	③=期初⑤×5.46%	④=②-③	期末⑤=期初⑤-④
(1) 20×2.01.01				2 700 000.00
(2) 20×2.12.31	1 000 000	147 420.00	852 580.00	1 847 420.00
(3) 20×3.12.31	1 000 000	100 869.13	899 130.87	948 289.13
(4) 20×4.12.31	1 000 000	51 710.87*	948 289.13	0.00
合 计	3 000 000	300 000.00	2 700 000.00	

\*做尾数调整。51 710.87=1 000 000-948 289.13



第二步，账务处理。

20×2 年 12 月 31 日，收到第一期租金：

借：银行存款	1 000 000
贷：长期应收款——应收融资租赁款	1 000 000

20×2 年 1~12 月，每月确认融资收入时：

借：未实现融资收益	(147 420÷12) 12 285
贷：租赁收入	12 285

20×3 年 12 月 31 日，收到第二期租金：

借：银行存款	1 000 000
贷：长期应收款——应收融资租赁款	1 000 000

20×3 年 1~12 月，每月确认融资收入时：

借：未实现融资收益	(100 869.13÷12) 8 405.76
贷：租赁收入	8 405.76

20×4 年 12 月 31 日，收到第三期租金：

借：银行存款	1 000 000
贷：长期应收款——应收融资租赁款	1 000 000

20×4 年 1~12 月，每月确认融资收入时：

借：未实现融资收益	(51 710.87÷12) 4 309.24
贷：租赁收入	4 309.24

(3) 或有租金的账务处理。

20×3 年 12 月 31 日，根据合同规定应向 A 公司收取经营分享收入 100 000 元：

借：应收账款——A 公司	100 000
贷：租赁收入	100 000

20×4 年 12 月 31 日，根据合同规定应向 A 公司收取经营分享收入 150 000 元：

借：应收账款——A 公司	150 000
贷：租赁收入	150 000

(4) 租赁期届满时的账务处理。

20×4 年 12 月 31 日，将该生产线从 A 公司收回，作备查登记。

(5) 财务报告中的列示与披露（略）。

## 第四节 售后租回交易的会计处理

### 一、售后租回交易的定义

售后租回交易是一种特殊形式的租赁业务，是指卖主（即承租人）将一项自制或外购的资产出售后，又将该项资产从买主（即出租人）租回，习惯上称之为“回租”。通过售后租回交易，资产的原所有者（即承租人）在保留对资产的占有权、使用权和控制权的前提下，将固定资本转化为货币资本，在出售时可取得全部价款的现金，而租金则是分期支付的，从而获得了所需的资金；而资产的新所有者（即出租人）通过售后租回交易，找到了一个风险小，回报有保障的投资机会。20 世纪 90 年代以来，售后租回交易在我国也得到了充分的发展，大部分租赁公司尤其是中外合资租赁公司最近几年的租赁业务以售后租回交易为主。

由于在售后租回交易中资产的售价和租金是相互关联的，是以一揽子方式谈判的，是一并计算的，因此，资产的出售和租回实质上是同一项交易。

## 二、售后租回交易的会计处理

对于售后租回交易，无论是承租人还是出租人，均应按照租赁的分类标准，将售后租回交易认定为融资租赁或经营租赁。对于出租人来讲，售后租回交易（无论是融资租赁还是经营租赁的售后租回交易）同其他租赁业务的会计处理没有什么区别。而对于承租人来讲，由于其既是资产的承租人同时又是资产的出售者，因此，售后租回交易同其他租赁业务的会计处理有所不同。

售后租回交易的会计处理应根据其所形成的租赁类型而定，可按融资租赁和经营租赁分别进行会计处理。

### （一）售后租回交易形成融资租赁

如果售后租回交易被认定为融资租赁，那么，这种交易实质上转移了买主（即出租人）所保留的与该项租赁资产的所有权有关的全部风险和报酬，是出租人提供资金给承租人并以该项资产作为担保，因此，售价与资产账面价值之间的差额（无论是售价高于资产账面价值还是低于资产账面价值）在会计上均未实现，其实质是，售价高于资产账面价值实际上在出售时高估了资产的价值，而售价低于资产账面价值实际上在出售时低估了资产的价值，卖主（即承租人）应将售价与资产账面价值的差额（无论是售价高于资产账面价值还是售价低于资产账面价值）予以递延，并按该项租赁资产的折旧进度进行分摊，作为折旧费用的调整。按折旧进度进行分摊是指在对该项租赁资产计提折旧时，按与该项资产计提折旧所采用的折旧率相同的比例对未实现售后租回损益进行分摊。

### （二）售后租回交易形成经营租赁

售后租回交易认定为经营租赁的，应当分别情况处理：在有确凿证据表明售后租回交易是按照公允价值达成的，售价和资产账面价值的差额应当记入当期损益。如果售后租回交易不是按照公允价值达成的，有关损益应于当期确认；但若该损失将由低于市价的未来租赁付款额补偿的，应将其递延，并按与确认租金费用相一致的方法分摊与预计的资产使用期限内；售价高于公允价值的，其高于公允价值的部分应予递延，并在预计的使用期限内摊销。

### （三）售后租回交易的会计处理

1. 出售资产时，按固定资产账面净值，借记“固定资产清理”科目，按固定资产已提折旧，借记“累计折旧”科目，按固定资产的账面原价，贷记“固定资产”科目；如果出售资产已计提减值准备，还应结转已计提的减值准备。

2. 收到出售资产的价款时，借记“银行存款”科目，贷记“固定资产清理”科目，借记或贷记“递延收益——未实现售后租回损益（融资租赁或经营租赁）”科目或“营业外收入”、“营业外支出”科目。

3. 租回资产时，如果形成一项融资租赁，按租赁资产的公允价值与最低租赁付款额的现值两者中较低者，借记“融资租赁资产”科目（假设不需安装），按最低租赁付款额，贷记“长期应付款——应付融资租赁款”科目，按其差额，借记“未确认融资费用”科目。如果形成一项经营租赁，则作备查登记。

4. 各期根据该项租赁资产的折旧进度或租金支付比例分摊未实现售后租回损益时，借记或贷记“递延收益——未实现售后租回损益（融资租赁或经营租赁）”科目，贷记或借记“制造费用”、“销售费用”、“管理费用”等科目。

### （四）售后租回交易的披露

承租人和出租人除应当按照有关规定披露售后租回交易外，还应对售后租回合同中的特殊条款做出披露。这里的“特殊条款”是指售后租回合同中规定的区别于一般租赁交易的条

款，比如租赁标的物的售价等。

1. 第一种情况：售后租回交易形成融资租赁，售价高于资产账面价值

【例 21—6】沿用【例 21—3】，假定 20×2 年 1 月 1 日，A 公司将一条程控生产线按 2 600 000 元的价格销售给 B 公司。该生产线 20×2 年 1 月 1 日的账面原值为 2 400 000 元，全新设备未计提折旧。同时又签订了一份租赁合同将该生产线租回，该合同主要条款与【例 21—3】的合同条款内容相同，假定不考虑相关税费。

(1) 卖主（即承租人：A 公司）的会计处理。

第一步，判断租赁类型。

根据【例 21—3】，可知该项租赁属于融资租赁。租赁开始日最低租赁付款额的现值及融资费用分摊率的计算过程与结果同【例 21—3】。

第二步，计算未实现售后租回损益。

$$\begin{aligned}\text{未实现售后租回损益} &= \text{售价} - \text{资产的账面价值} \\ &= \text{售价} - (\text{资产的账面原价} - \text{累计折旧}) \\ &= 2\,600\,000 - (2\,400\,000 - 0) = 200\,000 \text{ (元)}\end{aligned}$$

第三步，在租赁期内采用实际利率法分摊未确认融资费用（同【例 21—3】，见表 21—1）。

第四步，在折旧期内按折旧进度（在本例中即年限平均法）分摊未实现售后租回损益（见表 21—4）。

**表 21—4 未实现售后租回收益分摊表**

20×2 年 1 月 1 日 金额单位：元

日期	售价	固定资产 账面价值	摊销期	分摊率*	摊销额	未实现售后 租回损益
(1) 20×2.01.01	2 600 000	2 400 000	35 个月			200 000
(2) 20×2.12.31				31.42%	62 840	137 160
(3) 20×3.12.31				34.29%	68 580	68 580
(4) 20×4.12.31				34.29%	68 580	0
合计	2 600 000	2 400 000		100%	200 000	

\*参见表 21—2 中的折旧率。

本例中，由于租赁资产的折旧期为 35 个月，因此，未实现售后租回损益的分摊期也为 35 个月。

第五步，账务处理。

20×2 年 1 月 1 日，结转出售固定资产的成本：

借：固定资产清理 2 400 000  
贷：固定资产 2 400 000

20×2 年 1 月 1 日，向 B 公司出售程控生产线：

借：银行存款 2 600 000  
贷：固定资产清理 2 400 000

递延收益——未实现售后租回损益（融资租赁）200 000

20×2 年 2 月 28 日，确认本月应分摊的未实现售后租回损益：

借：递延收益——未实现售后租回损益（融资租赁） $(62\,840 \div 11)$  5 712.73  
贷：制造费用——折旧费 5 712.73

其他有关会计处理（略）。

第六步，财务报告中的列示和披露（略）。

2. 第二种情况：售后租回交易形成融资租赁，售价低于资产账面价值

【例 21—7】沿用【例 21—3】，假定 20×2 年 1 月 1 日，A 公司将一条程控生产线按 2 600 000 元的价格销售给 B 公司。该生产线 20×2 年 1 月 1 日的账面原值为 2 800 000 元，全新设备未计提折旧。同时又签订了一份租赁合同将该生产线租回，该合同主要条款与【例 21—3】的合同条款内容相同，假定不考虑相关税费。

(1) 卖主（即承租人：A 公司）的会计处理。

第一步，判断租赁类型。

根据【例 21—3】可知该项租赁属于融资租赁。租赁开始日最低租赁付款额的现值及融资费用分摊率的计算过程与结果同【例 21—3】。

第二步，计算未实现售后租回损益。

$$\begin{aligned}\text{未实现售后租回损益} &= \text{售价} - \text{资产的账面价值} \\ &= \text{售价} - (\text{资产的账面原价} - \text{累计折旧}) \\ &= 2\,600\,000 - (2\,800\,000 - 0) \\ &= -200\,000 (\text{元})\end{aligned}$$

第三步，在租赁期内采用实际利率法分摊未确认融资费用（同【例 21—3】，见表 21—1）。

第四步，在折旧期内按折旧进度（在本例中即年限平均法）分摊未实现售后租回损益（见表 21—5）。

本例中，由于租赁资产的折旧期为 35 个月，因此，未实现售后租回损益的分摊期也为 35 个月。

**表 21—5 未实现售后租回损失分摊表**

20×2 年 1 月 1 日

金额单位：元

日期	售价	固定资产 账面价值	摊销期	分摊率*	摊销额	未实现售后 租回损益
(1) 20×2.01.01	2 600 000	2 800 000	35 个月			200 000
(2) 20×2.12.31				31.42%	62 840	137 160
(3) 20×3.12.31				34.29%	68 580	68 580
(4) 20×4.12.31				34.29%	68 580	0
合计	2 600 000	2 800 000		100%	200 000	

\*参见表 21—2 中的折旧率。

第五步，会计处理。

20×2 年 1 月 1 日，结转出售固定资产的成本：

借：固定资产清理 2 800 000  
贷：固定资产 2 800 000

20×2 年 1 月 1 日，向 B 公司出售程控生产线：

借：银行存款 2 600 000  
递延收益——未实现售后租回损益（融资租赁） 200 000  
贷：固定资产清理 2 800 000

20×2 年 2 月 28 日，确认本月应分摊的未实现售后租回损益：

借：制造费用——折旧费 (62 840÷11) 5 712.73  
贷：递延收益——未实现售后租回损益（融资租赁） 5 712.73

其他有关会计处理（略）。

第六步，财务报告中的列示和披露（略）。

(2) 买主（即出租人：B 公司）的会计处理。

20×2 年 1 月 1 日，向 A 公司购买程控生产线：

借：融资租赁资产 2 600 000

贷：银行存款 2 600 000

其他相关会计处理与一般融资租赁业务的会计处理相同，此略。

3. 第三种情况：售后租回交易形成经营租赁，售价高于资产账面价值

【例 21—8】沿用【例 21—2】，假定 20×2 年 1 月 1 日，A 公司将全新市价为 950 000 元的办公设备一台，按照 1 000 000 元的价格售给 B 公司，该设备 20×2 年 1 月 1 日的账面价值为 900 000 元，并立即签订了一份租赁合同，租期为 4 年，每年年末支付租金 200 000 元。

(1) 卖主（即承租人：A 公司）的会计处理。

第一步，判断租赁类型。

根据【例 21—2】，该项租赁属于经营租赁。

第二步，计算未实现售后租回损益。

未实现售后租回损益=售价-资产的账面价值

$$=1\,000\,000-900\,000=100\,000\text{（元）}$$

第三步，在租赁期内按租金支付比例分摊未实现售后租回损益（见表 21—6）。

**表 21—6 未实现售后租回收益分摊表**

20×2 年 1 月 1 日

金额单位：元

日期	售价	固定资产 账面价值	支付的租金	租金支付比 例	摊销额	未实现售 后租回损益
(1) 20×2.01.01	1000 000	900 000				100 000
(2) 20×2.12.31			200 000	25%	25 000	75 000
(3) 20×3.12.31			200 000	25%	25 000	50 000
(4) 20×4.12.31			200 000	25%	25 000	25 000
(5) 20×5.12.31			200 000	25%	25 000	0
合计	1000 000	900 000	800 000	100.0%	100 000	

第四步，账务处理。

20×2 年 1 月 1 日，结转出售固定资产的成本：

借：固定资产清理 900 000

贷：固定资产 900 000

20×2 年 1 月 1 日，向 B 公司出售设备：

借：银行存款 1 000 000

贷：固定资产清理 900 000

递延收益——未实现售后租回损益（经营租赁）100 000

20×2 年 12 月 31 日，确认本年应分摊的未实现售后租回损益（在本例中，按年分摊未实现售后租回损益只是为了简化核算。在实际工作中，承租人一般应在按月确认租金费用的同时合理分摊未实现售后租回损益）。

借：递延收益——未实现售后租回损益（经营租赁）25 000

贷：管理费用 25 000

其他有关会计处理（略）。

第五步，财务报告中的列示与披露（略）。

但是，如果有确凿证据表明，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之间的差额应当计入当期损益。

在这种情况下，账务处理为：

20×2 年 1 月 1 日，结转出售固定资产的成本：

借：固定资产清理 900 000  
贷：固定资产 900 000

20×2 年 1 月 1 日，向 B 公司出售设备：

借：银行存款 1 000 000  
贷：固定资产清理 900 000  
营业外收入 100 000

(2) 买主（即出租人：B 公司）的会计处理：

20×2 年 1 月 1 日，向 A 公司购买设备：

借：固定资产 1 000 000  
贷：银行存款 1 000 000

其他相关会计处理与一般经营租赁业务的会计处理相同，此略。

4. 第四种情况：售后租回交易形成经营租赁，售价低于资产公允价值且损失将由低于市价的未来租赁付款额补偿的

【例 21—9】沿用【例 21—2】，假定 20×2 年 1 月 1 日，A 公司将全新市价为 1 100 000 元的办公设备一台，按照 1 000 000 元的价格售给 B 公司，该设备 20×2 年 1 月 1 日的账面价值为 1100000 元，并立即签订了一份租赁合同，该合同主要条款与【例 21—2】的合同条款内容相同。假设未来租赁付款总额低于市价 1 000 000 元。

(1) 卖主（即承租人：A 公司）的会计处理：

第一步，判断租赁类型。

根据【例 21—2】，该项租赁属于经营租赁。

第二步，计算未实现售后租回损益。

未实现售后租回损益=售价-资产的账面价值=1 000 000-1 100 000=-100 000（元）

第三步，在租赁期内按租金支付比例分摊未实现售后租回损益（见表 21—7）。

表 21—7 未实现售后租回损失分摊表

20×2 年 1 月 1 日

金额单位：元

日 期	售价	固定资产 账面价值	支付的 租金	租金支 付比例	摊销额	未实现售 后租回损益
(1) 20×2.01.01	1 000 000	1 100 000				-100 000
(2) 20×2.12.31			200 000	25%	25 000	75 000
(3) 20×3.12.31			200 000	25%	25 000	50 000
(4) 20×4.12.31			200 000	25%	25 000	25 000
(5) 20×5.12.31			200 000	25%	25 000	0
合计	1 000 000	1 100 000	750 000	100%	100 000	

第四步会计处理 20×2 年 1 月 1 日，结转出售固定资产的成本。

借：固定资产清理 1 100 000  
贷：固定资产 1 100 000

20×2 年 1 月 1 日，向 B 公司出售设备：

借：银行存款 1 000 000  
递延收益——未实现售后租回损益（经营租赁） 100 000  
贷：固定资产清理 1 100 000

20×2 年 12 月 31 日，确认本年应分摊的未实现售后租回损益（在本例中，按年分摊未实现售后租回损益只是为了简化核算。在实际工作中，承租人一般应在按月确认租金费用的



同时合理分摊未实现售后租回损益。)

借：管理费用	40 000
贷：递延收益——未实现售后租回损益（经营租赁）	40 000

其他有关会计处理（略）。

第五步财务报告中的列示与披露（略）。

但是，如果有确凿证据表明，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之间的差额应当计入当期损益。

在这种情况下，会计处理为：

借：固定资产清理	1 100 000
贷：固定资产	1 100 000

20×2年1月1日，向B公司出售设备：

借：银行存款	1 000 000
营业外收入	100 000
贷：固定资产清理	1 100 000

（2）买主（即出租人：B公司）的会计处理

20×2年1月1日，向A公司购买设备：

借：固定资产	1 000 000
贷：银行存款	1 000 000

其他相关会计处理与一般经营租赁业务的会计处理相同，此略。

## 第二十二章

# 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、会计政策概述

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。其中，原则，是指按照企业会计准则规定的、适合于企业会计核算所采用的具体会计原则；基础，是指为了将会计原则应用于交易或者事项而采用的基础，主要是计量基础（即计量属性），包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等；会计处理方法，是指企业在会计核算中按照法律、行政法规或者国家统一的会计制度等规定采用或者选择的、适合于本企业的具体会计处理方法。会计政策具有以下特点：

第一，会计政策的选择性。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，即存在不只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。

第二，会计政策的强制性。在我国，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。

第三，会计政策的层次性。会计政策包括会计原则、计量基础和会计处理方法三个层次。其中，会计原则是指导企业会计核算的具体原则，例如，《企业会计准则第 13 号——或有事项》规定的以该义务是企业承担的现实义务、履行该义务很可能导致经济利益流出企业、该义务的金额能够可靠地计量作为预计负债的确认条件就是预计负债确认的具体会计原则；会计基础是为将会计原则体现在会计核算而采用的基础，例如，《企业会计准则第 8 号——资产减值》中涉及的公允价值就是计量基础；会计处理方法是按照会计原则和计量基础的要求，由企业在会计核算中采用或者选择的、适合于本企业的具体会计处理方法，例如，企业按照《企业会计准则第 15 号——建造合同》规定采用的完工百分比法就是会计处理方法。会计原则、计量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。

企业应当披露重要的会计政策，不具有重要性的会计政策可以不予披露。判断会计政策是否重要，应当考虑与会计政策相关项目的性质和金额。企业应当披露的重要会计政策包括：

（1）发出存货成本的计量，是指企业确定发出存货成本所采用的会计处理。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。

（2）长期股权投资的后续计量，是指企业取得长期股权投资后的会计处理。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。

（3）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。

（4）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。

（5）生物资产的初始计量，是指对取得的生物资产初始成本的计量。例如，企业为取得生物资产而产生的借款费用，应当予以资本化，还是计入当期损益。

（6）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。

（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原则。例如，企业确认收入时要同时满足已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方、收入的金额能够可靠地计量、相关经济利益很可能流入企业等条件。

（9）合同收入与费用的确认，是指确认建造合同的收入和费用所采用的会计处理方法。例如，企业确认建造合同的合同收入和合同费用采用完工百分比法。

（10）借款费用的处理，是指借款费用的会计处理方法，即是采用资本化，还是采用费用化。

（11）合并政策，是指编制合并财务报表所采纳的原则。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。

（12）其他重要会计政策。

## 二、会计政策变更

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。为保证会计信息的可比性使财务报表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，一般情况下，企业采用的会计政策，在每一会计期间和前后各期应当保持一致，不得随意变更。否则势必削弱会计信息的可比性。但是，在下述两种情形下，企业可以变更会计政策：

第一，法律、行政法规或者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制度的规定，要求企业采用新的会计政策，则企业应当按照法律、行政法规以及国家统一的会计制度的规定改变原会计政策，按照新的会计政策执行。例如，《企业会计准则第1号——存货》对发出存货实际成本的计价排除了后进先出法，这就要求执行企业会计准则体系的企业按照新规定，将原来以后进先出法核算发出存货成本改为准则规定可以采用的会计政策。

第二，会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。由于经济环境、客观情况的改变，使企业原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，按变更后新的会计政策进行会计处理，以便对外提供更可靠、更相关的会计信息。例如，企业一直采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，如果企业能够从房地产交易市场上持续地取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而能够对投资性房地产的公允价值作出合理的估计，此时，企业可以将投资性房地产的后续计量方法由成本模式变更为公允价值模式。

对会计政策变更的认定，直接影响会计处理方法的选择。因此，在会计实务中，企业应当正确认定属于会计政策变更的情形。下列两种情况不属于会计政策变更：

第一，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。这是因为，会计政策是针对特定类型的交易或事项，如果发生的交易或事项与其他交易或事项有本质区别，那么，企业实际上是为新的交易或事项选择适当的会计政策，并没有改变原有的会计政策。例如，企业以往租入的设备均为临时需要而租入的，企业按经营租赁会计处理方法核算，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。由于该企业原租入的设备均为经营性租赁，本年度起租赁的设备均改为融资租赁，经营租赁和融资租赁有着本质差别，因而改变会计政策不属于会计政策变更。

第二，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。对初次发生的某类交易或事项采用适当的会计政策，并未改变原有的会计政策。例如，企业以前没有建造合同业务，当年签订一项建造合同为另一企业建造三栋厂房，对该项建造合同采用完工百分比法确认收入，不是会计政策变更。至于对不重要的交易或事项采用新的会计政策，不按会计政策变更作出会计处理，并不影响会计信息的可比性，所以也不作为会计政策变更。例如，企业原在生产经营过程中使用少量的低值易耗品，并且价值较低，故企业在领用低值易耗品时一次计入费用；该企业于近期投产新产品，所需低值易耗品比较多，且价值较大，企业对领用的低值易耗品处理方法改为五五摊销法。该企业低值易耗品在企业生产经营中所占的费用比例并不大，改变低值易耗品处理方法后，对损益的影响也不大，属于不重要的事项，会计政策在这种情况下的改变不属于会计政策变更。

### 三、会计政策变更与会计估计变更的划分

企业应当正确划分会计政策变更与会计估计变更，并按照不同的方法进行相关会计处理。企业应当以变更事项的会计确认、计量基础和列报项目是否发生变更作为判断该变更是会计政策变更，还是会计估计变更的划分基础。

第一，以会计确认是否发生变更作为判断基础。《企业会计准则——基本准则》规定了资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等6项会计要素的确认标准，使会计处理的首要环节。一般地，对会计确认的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更。会计确认的

变更一般会引起列报项目的变更。例如，企业在前期将某项内部研究开发项目开发阶段的支出计入当期损益，而当期按照《企业会计准则第 6 号——无形资产》的规定，该项支出符合无形资产的确认条件，应当确认为无形资产。该事项的会计确认发生变更，即前期将研发费用确认为一项费用，而当期将其确认为一项资产。该事项中会计确认发生了变化，所以该变更是会计政策变更。

第二，以计量基础是否发生变更作为判断基础。《企业会计准则——基本准则》规定了历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等 5 项会计计量属性，是会计处理的计量基础。一般地，对计量基础的判定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更。例如，企业在前期对购入的价款超过正常信用条件延期支付的固定资产初始计量采用历史成本，而当期按照《企业会计准则第 4 号——固定资产》的规定，该类固定资产的初始成本应以购买价款的现值为基础确定。该事项的计量基础发生了变化，所以该变更是会计政策变更。

第三，以列报项目是否发生变更作为判断基础。《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》规定了财务报表项目应采用的列报原则。一般地，对列报项目的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更。例如，某商业企业在前期将商品采购费用列入营业费用，当期根据《企业会计准则第 1 号——存货》的规定，将采购费用列入存货成本。因为列报项目发生了变化，所以该变更是会计政策变更。

第四，根据会计确认、计量基础和列报项目所选择的、为取得与资产负债表项目有关的金额或数值（如预计使用寿命、净残值等）所采用的处理方法，不是会计政策，而是会计估计，其相应的变更是会计估计变更。例如，企业需要对某项资产采用公允价值进行计量，而公允价值的确定需要根据市场情况选择不同的处理方法。在不存在销售协议和资产活跃市场的情况下，需要根据同行业类似资产的近期交易价格对该项资产进行估计；在不存在销售协议但存在资产活跃市场的情况下，其公允价值应当按照该项资产的市场价格为基础进行估计。因为企业所确定的公允价值是与该项资产有关的金额，所以为确定公允价值所采用的处理方法是会计估计，不是会计政策。相应地，当企业面对的市场情况发生变化时，其采用的确定公允价值的方法变更是会计估计变更，不是会计政策变更。

企业可以采用以下具体方法划分会计政策变更与会计估计变更：分析并判断该事项是否涉及会计确认、计量基础选择或列报项目的变更，当至少涉及上述一项划分基础变更时，该事项是会计政策变更；不涉及上述划分基础变更时，该事项可以判断为会计估计变更。例如，企业在前期将购建固定资产相关的一般借款利息计入当期损益，当期根据会计准则的规定，将其予以资本化，企业因此将对该事项进行变更。该事项的计量基础未发生变更，即都是以历史成本作为计量基础；该事项的会计确认发生变更，即前期将借款费用确认为一项费用，而当期将其确认为一项资产；同时，会计确认的变更导致该事项在资产负债表和利润表相关项目的列报也发生变更。该事项涉及会计确认和列报的变更所以属于会计政策变更。又如，企业原采用双倍余额递减法计提固定资产折旧，根据固定资产使用的实际情况，企业决定改用直线法计提固定资产折旧。该事项前后采用的两种计提折旧方法都是以历史成本作为计量基础，对该事项的会计确认和列报项目也未发生变更，只是固定资产折旧、固定资产净值等相关金额发生了变化。因此，该事项属于会计估计变更。

#### **四、会计政策变更的会计处理**

发生会计政策变更时，有两种会计处理方法，即追溯调整法和未来适用法，两种方法适用于不同情形。

##### **（一）追溯调整法**

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。采用追溯调整法时，

对于比较财务报表期间的会计政策变更，应调整各期间净损益各项目 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上一一直采用。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。

追溯调整法通常由以下步骤构成：

- 第一步，计算会计政策变更的累积影响数；
- 第二步，编制相关项目的调整分录；
- 第三步，调整列报前期最早期初财务报表相关项目及其金额；
- 第四步，附注说明。

其中，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。根据上述定义的表述，会计政策变更的累积影响数可以分解为以下两个金额之间的差额：（1）在变更会计政策当期，按变更后的会计政策对以前各期追溯计算，所得到的列报前期最早期初留存收益金额；（2）在变更会计政策当期，列报前期最早期初留存收益金额。上述留存收益金额，包括盈余公积和未分配利润等项目，不考虑由于损益的变化而应当补分的利润或股利。例如，由于会计政策变化，增加了以前期间可供分配的利润，该企业通常按净利润的 20%分派股利。但在计算调整会计政策变更当期期初的留存收益时，不应当考虑由于以前期间净利润的变化而需要分派的股利。

在财务报表只提供列报项目上一个可比会计期间比较数据的情况下，上述第（2）项，在变更会计政策当期，列报前期最早期初留存收益金额，即为上期资产负债表所反映的期初留存收益，可以从上年资产负债表项目获得；需要计算确定的是第（1）项，即按变更后的会计政策对以前各期追溯计算，所得到的上期期初留存收益金额。

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，确定前期中的每一期的税后差异；
- 第五步，计算会计政策变更的累积影响数。

需要注意的是，对以前年度损益进行追溯调整或追溯重述的，应当重新计算各列报期间的每股收益。

【例 22—1】 甲公司 20×5 年、20×6 年分别以 4 500 000 元和 1 100 000 元的价格从股票市场购入 A、B 两只以交易为目的的股票（假设不考虑购入股票发生的交易费用），市价一直高于购入成本。公司采用成本与市价孰低法对购入股票进行计量。公司从 20×7 年起对其以交易为目的购入的股票由成本与市价孰低改为公允价值计量，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。假设所得税税率为 25%，公司按净利润的 10%提取法定盈余公积，按净利润的 5%提取任意盈余公积。公司发行股票份额为 4 500 万股。两种方法计量的交易性金融资产账面价值如表 22—1 所示：

表 22—1 两种方法计量的交易性金融资产账面价值			单位：元
会 计 政 策 股票	成本与市价孰低	20×5 年年末公允价值	20×6 年年末公允价值
A 股票	4 500 000	5 100 000	5 100 000
B 股票	1 100 000	—	1 300 000

根据上述资料，甲公司的会计处理如下：

- 1. 计算改变交易性金融资产计量方法后的累积影响数如表 22—2 所示：

**表 22—2 改变交易性金融资产计量方法后的积累影响数** 单位：元

时 间	公允价值	成本与市价孰低	税前差异	所得税影响	税后差异
20×5 年末	5 100 000	4 500 000	600 000	150 000	450 000
20×6 年末	1 300 000	1 100 000	200 000	50 000	150 000
合 计	6 400 000	5 600 000	800 000	200 000	600 000

甲公司 20×7 年 12 月 31 日的比较财务报表列报前期最早期初为 20×6 年 1 月 1 日。

甲公司在 20×5 年年末按公允价值计量的账面价值为 5 100 000 元，按成本与市价孰低计量的账面价值为 4 500 000 元，两者的所得税影响合计为 150 000 元，两者差异的税后净影响额为 450 000 元，即为该公司 2006 年期初由成本与市价孰低改为公允价值的累积影响数。

甲公司在 20×6 年年末按公允价值计量的账面价值为 6 400 000 元，按成本与市价孰低计量的账面价值为 5 600 000 元，两者的所得税影响合计为 200 000 元，两者差异的税后净影响额为 600 000 元，其中，450 000 元是调整 20×6 年累积影响数，150 000 元是调整 20×6 年当期金额。

甲公司按照公允价值重新计量 20×6 年年末 B 股票账面价值，其结果为公允价值变动收益少计了 200 000 元，所得税费用少计了 50 000 元，净利润少计了 150 000 元。

## 2. 编制有关项目的调整分录：

### (1) 对 20×5 年有关事项的调整分录：

#### ①对 20×5 年有关事项的调整分录：

借：交易性金融资产——公允价值变动	600 000
贷：利润分配——未分配利润	450 000
递延所得税负债	150 000

#### ②调整利润分配：

按照净利润的 10%提取法定盈余公积，按照净利润的 5%提取任意盈余公积，共计提取盈余公积  $450\,000 \times 15\% = 67\,500$ （元）。

借：利润分配——未分配利润	67 500
贷：盈余公积	67 500

### (2) 对 20×6 年有关事项的调整分录：

#### ①调整交易性金融资产：

借：交易性金融资产——公允价值变动	200 000
贷：利润分配——未分配利润	150 000
递延所得税负债	50 000

#### ②调整利润分配：

按照净利润的 10%提取法定盈余公积，按照净利润的 5%提取任意盈余公积，共计提取盈余公积  $150\,000 \times 15\% = 22\,500$ （元）。

借：利润分配——未分配利润	22 500
贷：盈余公积	22 500

## 3. 财务报表调整和重述（财务报表略）。

甲公司在列报 20×7 年财务报表时，应调整 20×7 年资产负债表有关项目的年初余额、利润表有关项目的上年金额及所有者权益变动表有关项目的上年金额和本年金额也应进行调整。

### ①资产负债表项目的调整：

调增交易性金融资产年初余额 800 000 元；调增递延所得税负债年初余额 200 000 元；调增盈余公积年初余额 90 000 元；调增未分配利润年初余额 510 000 元。



## ②利润表项目的调整：

调增公允价值变动收益上年金额 200 000 元；调增所得税费用上年金额 50 000 元；调增净利润上年金额 150 000 元；调增基本每股收益上年金额 0.0033 元。

## ③所有者权益变动表项目的调整：

调增会计政策变更项目中盈余公积上年金额 67 500 元，未分配利润上年金额 382 500 元，所有者权益合计上年金额 450 000 元。

调增会计政策变更项目中盈余公积本年金额 22 500 元，未分配利润本年金额 127 500 元，所有者权益合计本年金额 150 000 元。

## （二）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。企业会计账簿记录及财务报表上反映的金额，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，并在现有金额的基础上再按新的会计政策进行核算。

【例 22—2】乙公司原对发出存货采用后进先出法，由于采用新准则，按其规定，公司从 20×7 年 1 月 1 日起改用先进先出法。20×7 年 1 月 1 日存货的价值为 2 500 000 元，公司当年购入存货的实际成本为 18 000 000 元，20×7 年 12 月 31 日按先进先出法计算确定的存货价值为 4 500 000 元，当年销售额为 25 000 000 元，假设该年度其他费用为 1 200 000 元，所得税税率为 25%。20×7 年 12 月 31 日按后进先出法计算的存货价值为 2 200 000 元。

乙公司由于法律环境变化而改变会计政策，假定对其采用未来适用法进行处理，即对存货采用先进先出法从 20×7 年及以后才适用，不需要计算 20×7 年 1 月 1 日以前按先进先出法计算存货应有的余额，以及对留存收益的影响金额。

计算确定会计政策变更对当期净利润的影响数如表 22—3 所示：

表 22—3

当期净利润的影响数计算表

单位：元

项目	先进先出法	后进先出法
营业收入	25 000 000	25 000 000
减：营业成本	16 000 000	18 300 000
减：其他费用	1 200 000	1 200 000
利润总额	7 800 000	5 500 000
减：所得税	1 950 000	1 375 000
净利润	5 850 000	4 125 000
差额	1 725 000	

公司由于会计政策变更使当期净利润增加了 1 725 000 元。其中，采用先进先出法的销售成本为：期初存货+购入存货实际成本-期末存货=2 500 000+18 000 000-4 500 000=16 000 000（元）；采用后进先出法的销售成本为：期初存货+购入存货实际成本-期末存货=2 500 000+18 000 000-2 200 000=18 300 000（元）。

## （三）会计政策变更的会计处理方法的选择

对于会计政策变更，企业应当根据具体情况，分别采用不同的会计处理方法：

1. 法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更的情况下，企业应当分别以下情况进行处理：（1）国家发布相关的会计处理办法，则按照国家发布的相关会计处理规定进行处理；（2）国家没有发布相关的会计处理办法，则采用追溯调整法进行会计处理。

2. 会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的情况下，企业应当采用追溯调整法进行会计处理，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。

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。

其中，不切实可行，是指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做出假定；（3）应用追溯调整法或追溯重述法要求对有关金额进行重大估计，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）和该期间财务报表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。

对根据某项交易或者事项确认、披露的财务报表项目应用会计政策时常常需要进行估计。本质上，估计是主观行为，而且可能在资产负债表日后才做出。当追溯调整会计政策变更或者追溯重述前期差错更正时，要做出切实可行的估计更加困难，因为有关交易或者事项已经发生较长一段时间，要获得做出切实可行的估计所需要的相关信息往往比较困难。

当在前期采用一项新会计政策或者更正前期金额时，不论是对管理层在某个前期的意图作出假定，还是估计在前期确认、计量或者披露的金额，都不应当使用“后见之明”。例如，按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定，企业对原先划归为持有至到期投资的金融资产计量的前期差错，即便管理层随后决定不将这些投资持有至到期，也不能改变它们在前期的计量基础，即该项金融资产应当仍然按照持有至到期投资进行计量。

## 五、会计政策变更的披露

企业应当在附注中披露与会计政策变更有关的下列信息：

1. 会计政策变更的性质、内容和原因。包括：对会计政策变更的简要阐述、变更的日期、变更前采用的会计政策和变更后所采用的新会计政策及会计政策变更的原因。

2. 当期和各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和调整金额。包括：采用追溯调整法时，计算出的会计政策变更的累积影响数；当期和各个列报前期财务报表中需要调整的净损益及其影响金额，以及其他需要调整的项目名称和调整金额。

3. 无法进行追溯调整的，说明该事实和原因以及开始应用变更后的会计政策的时点、具体应用情况。包括：无法进行追溯调整的事实；确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的原因；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原因；开始应用新会计政策的时点和具体应用情况。

需要注意的是，在以后期间的财务报表中，不需要重复披露在以前期间的附注中已披露的会计政策变更的信息。

【例 22—3】沿用【例 22—1】，应在财务报表附注中作如下说明：

本公司 20×7 年按照会计准则规定，对交易性金融资产计量由成本与市价孰低改为以公允价值计量。此项会计政策变更采用追溯调整法，20×7 年比较财务报表已重新表述。20×6 年期初运用新会计政策追溯计算的会计政策变更累积影响数为 450 000 元，调增 20×6 年的期初留存收益 450 000 元，其中，调增未分配利润 382 500 元，调增盈余公积 67 500 元。会计政策变更对 20×7 年度财务报表本年金额的影响为调增未分配利润 127 500 元，调增盈余公积 22 500 元，调增净利润 150 000 元。

【例 22—4】沿用【例 22—2】，应在财务报表附注中作如下说明：

本公司对存货原采用后进先出法计价，由于施行新会计准则改用先进先出法计价。按照《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》的规定，对该项会计政策变更应当采用未来适用法。由于该项会计政策变更，当期净利润增加 1 725 000 元。

## 第二节 会计估计及其变更

### 一、会计估计概述

会计估计，是指企业对结果不确定的交易或者事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。会计估计具有如下特点：

第一，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。在会计核算中，企业总是力求保持会计核算的准确性，但有些经济业务本身具有不确定性。例如，坏账、固定资产折旧年限、固定资产残余价值、无形资产摊销年限等，因而需要根据经验作出估计。可以说，在进行会计核算和相关信息披露的过程中，会计估计是不可避免的。

第二，进行会计估计时，往往以最近可利用的信息或资料为基础。企业在会计核算中，由于经营活动中内在的不确定性，不得不经常进行估计。一些估计的主要目的是为了确定资产或负债的账面价值，例如，坏账准备、担保责任引起的负债；另一些估计的主要目的是确定将在某一期间记录的收益或费用的金额，例如，某一期间的折旧、摊销的金额。企业在进行会计估计时，通常应根据当时的情况和经验，以一定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者资料不得不经常发生变化。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。

第三，进行会计估计并不会削弱会计确认和计量的可靠性。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：某一年度发生的开支，哪些可以合理地预期能够产生其他年度以收益形式表示的利益，从而全部或部分向后递延，哪些可以合理地预期在当期能够得到补偿，从而确认为费用。由于会计分期和货币计量的前提，在确认和计量过程中，不得不对许多尚在延续中、其结果尚未确定的交易或事项予以估计入账。

企业应当披露重要的会计估计，不具有重要性的会计估计可以不披露。判断会计估计是否重要，应当考虑与会计估计相关项目的性质和金额。企业应当披露的重要会计估计包括：

- (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) 生物资产的预计使用寿命与净残值；各类生产性生物资产的折旧方法。
- (5) 使用寿命有限的无形资产的预计使用寿命与净残值。

(6) 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的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。

(7) 合同完工进度的确定。

(8) 权益工具公允价值的确定。

(9) 债务人债务重组中转让的非现金资产的公允价值、由债务转成的股份的公允价值和修改其他债务条件后债务的公允价值的确定。

债权人债务重组中受让的非现金资产的公允价值、由债权转成的股份的公允价值和修改其他债务条件后债权的公允价值的确定。

(10) 预计负债初始计量的最佳估计数的确定。

(11) 金融资产公允价值的确定。

(12) 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。

(13) 探明矿区权益、井及相关设施的折耗方法。与油气开采活动相关的辅助设备及设施的折旧方法。

(14) 非同一控制下企业合并成本的公允价值的确定。

(15) 其他重要会计估计。

## 二、会计估计变更

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。

由于企业经营活动中内在的不确定因素，许多财务报表项目不能准确地计量，只能加以估计，估计过程涉及以最近可以得到的信息为基础所作的判断。但是，估计毕竟是就现有资料对未来所作的判断，随着时间的推移，如果赖以进行估计的基础发生变化，或者由于取得了新的信息、积累了更多的经验或后来的发展可能不得不对估计进行修订，但会计估计变更的依据应当真实、可靠。会计估计变更的情形包括：

第一，赖以进行估计的基础发生了变化。企业进行会计估计，总是依赖于一定的基础。如果其所依赖的基础发生了变化，则会计估计也应相应发生变化。例如，企业的某项无形资产摊销年限原定为 10 年，以后发生的情况表明，该资产的受益年限已不足 10 年，相应调减摊销年限。

第二，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做的判断，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，企业可能不得不对会计估计进行修订，即发生会计估计变更。例如，企业原根据当时能够得到的信息，对应收账款每年按其余额的 5% 计提坏账准备。现在掌握了新的信息，判定不能收回的应收账款比例已达 15%，企业改按 15% 的比例计提坏账准备。

会计估计变更，并不意味着以前期间会计估计是错误的，只是由于情况发生变化，或者掌握了新的信息，积累了更多的经验，使得变更会计估计能够更好地反映企业的财务状况和经营成果。如果以前期间的会计估计是错误的，则属于会计差错按会计差错更正的会计处理方法进行处理。

## 三、会计估计变更的会计处理

企业对会计估计变更应当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。

第一，会计估计变更仅影响变更当期的，其影响数应当在变更当期予以确认。例如，企

业原按应收账款余额的 5%提取坏账准备，由于企业不能收回应收账款的比例已达 10%则企业改按应收账款余额的 10%提取坏账准备。这类会计估计的变更，只影响变更当期，因此，应于变更当期确认。

第二，既影响变更当期又影响未来期间的，其影响数应当在变更当期和未来期间予以确认。例如，企业的某项可计提折旧的固定资产，其有效使用年限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，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。为了保证不同期间的财务报表具有可比性，如果以前期间的会计估计变更的影响数计入企业日常经营活动损益，则以后期间也应计入日常经营活动损益；如果以前期间的会计估计变更的影响数计入特殊项目中，则以后期间也应计入特殊项目。

【例 22—5】丙公司有一台管理用设备，原始价值为 84 000 元，预计使用寿命为 8 年，净残值为 4 000 元，自 20×4 年 1 月 1 日起按直线法计提折旧。20×8 年 1 月，由于新技术的发展等原因，需要对原预计使用寿命和净残值作出修正，修改后的预计使用寿命为 6 年，净残值为 2 000 元。两公司适用所得税税均为 25%。假定税法允许按变更后的折旧额在税前扣除。

1. 分析：

丙公司对上述会计估计变更的处理如下：（1）不调整以前各期折旧，也不计算累积影响数；（2）变更日以后发生的经济业务改按新估计使用寿命提取折旧。

2. 计算：

按原估计，每年折旧额为 10 000 元，已提折旧 4 年，共计 40 000 元，固定资产净值为 44 000 元，则第 5 年相关科目的年初余额如表 22—4 所示：

表 22—4 相关科目年初余额表		单位：元
项 目	金 额	
固定资产	84 000	
减：累计折旧	40 000	
固定资产净值	44 000	

改变估计使用寿命后，20×8 年 1 月 1 日起每年计提的折旧费用为 21 000 元[（44 000-2 000）÷（6-4）]。20× 6 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寿命和净残值计算确定的年折旧费用。

3. 编制会计分录如下：

借：管理费用 21 000  
贷：累计折旧 21 000

第三，企业应当正确划分会计政策变更和会计估计变更，并按不同的方法进行相关会计处理。企业通过判断会计政策变更和会计估计变更划分基础仍然难以对某项变更进行区分的，应当将其作为会计估计变更处理。

#### 四、会计估计变更的披露

企业应当在附注中披露与会计估计变更有关的下列信息：

（1）会计估计变更的内容和原因。包括变更的内容、变更日期以及为什么要对会计估计进行变更。

（2）会计估计变更对当期和未来期间的影响数。包括会计估计变更对当期和未来期间损

益的影响金额，以及对其他各项目的的影响金额。

(3) 会计估计变更的影响数不能确定的，披露这一事实和原因。

【例 22—6】沿用【例 22—5】，应在财务报表附注中作如下说明：

本公司一台管理用设备，原始价值为 84 000 元，原预计使用寿命为 8 年，预计净残值为 4 000 元，按直线法计提折旧。由于新技术的发展，该设备已不能按原预计使用寿命计提折旧，本公司于 20×6 年初变更该设备的使用寿命为 6 年，预计净残值为 2 000 元，以反映该设备的真实耐用寿命和净残值。此估计变更影响本年度净利润减少数为 8 250 $[(21\ 000-10\ 000) \times (1-25\%)]$ 元。

## 第三节 前期差错及其更正

### 一、前期差错概述

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。前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响以及存货、固定资产盘盈等。没有运用或错误运用上述两种信息而形成前期差错的情形主要有：

(1) 计算以及账户分类错误。例如，企业购入的五年期国债，意图长期持有，但在记账时记入了交易性金融资产，导致账户分类上的错误，并导致在资产负债表上流动资产和非流动资产分类也有误。

(2) 采用法律、行政法规或者国家统一的会计制度等不允许的会计政策。例如，按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》的规定，为购建固定资产的专门借款而发生的借款费用，满足一定条件的，在固定资产达到预定可使用状态前发生的，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。如果企业固定资产已达到预定可使用状态后发生的借款费用，也计入该固定资产的价值，予以资本化，则属于采用法律或会计准则等行政法规、规章所不允许的会计政策。

(3) 对事实的疏忽或曲解，以及舞弊。例如，企业对某项建造合同应按建造合同规定的方法确认营业收入，但该企业却按确认商品销售收入的原则确认收入。

(4) 在期末对应计项目与递延项目未予调整。例如，企业应在本期摊销的费用在期末未予摊销。

(5) 漏记已完成的交易。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，但企业在期末时未将已实现的销售收入入账。

(6) 提前确认尚未实现的收入或不确认已实现的收入。例如，在采用委托代销商品的销售方式下，应以收到代销单位的代销清单时，确认商品销售收入的实现，如企业在发出委托代销商品时即确认为收入，则为提前确认尚未实现的收入。

(7) 资本性支出与收益性支出划分差错，等等。例如，企业发生的管理人员的工资一般作为收益性支出，而发生的在建工程人员工资一般作为资本性支出。如果企业将发生的在建工程人员工资计入了当期损益，则属于资本性支出与收益性支出的划分差错。

需要注意的是，就会计估计的性质来说，它是个近似值，随着更多信息的获得，估计可能需要进行修正，但是会计估计变更不属于前期差错更正。

### 二、前期差错更正的会计处理



如果财务报表项目的遗漏或错误表述可能影响财务报表使用者根据财务报表所作出的经济决策，则该项目的遗漏或错误是重要的。重要的前期差错，是指足以影响财务报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量作出正确判断的前期差错。不重要的前期差错，是指不足以影响财务报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量作出正确判断的会计差错。

前期差错的重要性取决于在相关环境下对遗漏或错误表述的规模和性质的判断。前期差错所影响的财务报表项目的金额或性质，是判断该前期差错是否具有重要性的决定性因素。一般来说，前期差错所影响的财务报表项目的金额越大、性质越严重，其重要性水平越高。

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。

#### （一）不重要的前期差错的会计处理

对于不重要的前期差错，企业不需调整财务报表相关项目的期初数，但应调整发现当期与前期相同的相关项目。属于影响损益的，应直接计入本期与上期相同的净损益项目。属于不影响损益的，应调整本期与前期相同的相关项目。

【例 22—7】A 公司在 20×6 年 12 月 31 日发现，一台价值 9 600 元，应计入固定资产，并于 20×5 年 2 月 1 日开始计提折旧的管理用设备，在 20×5 年计入了当期费用。该公司固定资产折旧采用直线法，该资产估计使用年限为 4 年，假设不考虑净残值因素。则在 20×6 年 12 月 31 日更正此差错的会计分录为：

借：固定资产	9 600
贷：管理费用	5 000
累计折旧	4 600

假设该项差错直到 20×9 年 2 月后才发现，则不需要做任何分录，因为该项差错已经抵销了。

#### （二）重要的前期差错的会计处理

对于重要的前期差错，企业应当在其发现当期的财务报表中，调整前期比较数据。具体地说，企业应当在重要的前期差错发现当期的财务报表中，通过下述处理对其进行追溯更正：

（1）追溯重述差错发生期间列报的前期比较金额；

（2）如果前期差错发生在列报的最早前期之前，则追溯重述列报的最早前期的资产、负债和所有者权益相关项目的期初余额。

对于发生的重要的前期差错，如影响损益，应将其对损益的影响数调整发现当期的期初留存收益，财务报表其他相关项目的期初数也应一并调整；如不影响损益，应调整财务报表相关项目的期初数。

在编制比较财务报表时，对于比较财务报表期间的重要的前期差错，应调整各该期间的净损益和其他相关项目，视同该差错在产生的当期已经更正；对于比较财务报表期间以前的重要的前期差错，应调整比较财务报表最早期间的期初留存收益，财务报表其他相关项目的数字也应一并调整。

确定前期差错影响数不切实可行的，可以从可追溯重述的最早期间开始调整留存收益的期初余额，财务报表其他相关项目的期初余额也应当一并调整，也可以采用未来适用法。当企业确定前期差错对列报的一个或者多个前期比较信息的特定期间的累积影响数不切实可行时，应当追溯重述切实可行的最早期间的资产、负债和所有者权益相关项目的期初余额（可能是当期）；当企业在当期期初确定前期差错对所有前期的累积影响数不切实可行时，应当从确定前期差错影响数切实可行的最早日期开始采用未来适用法追溯重述比较信息。

需要注意的是，为了保证经营活动的正常进行，企业应当建立健全内部稽核制度，保证会计资料的真实、完整。对于年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间发现的报告年度

的会计差错及报告年度前不重要的前期差错，应按照《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》的规定进行处理。

【例 22—8】B 公司在 20×6 年发现，20×5 年公司漏记一项固定资产的折旧费用 150 000 元，所得税申报表中未扣除该项费用。假设 20×5 年适用所得税税率为 25%，无其他纳税调整事项。该公司按净利润的 10%、5%提取法定盈余公积和任意盈余公积。公司发行股票份额为 1 800 000 股。假定税法允许调整应交所得税。

1. 分析前期差错的影响数

20×5 年少计折旧费用 150 000 元；多计所得税费用 37 500（150 000×25%）元；多计净利润 112 500 元；多计应交税费 37 500（150 000×25%）元；多提法定盈余公积和任意盈余公积 11 250（112 500×10%）元和 5 625（112 500×5%）元。

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	150 000
贷：累计折旧	150 000

（2）调整应交所得税：

借：应交税费——应交所得税	37 500
贷：以前年度损益调整	37 500

（3）将“以前年度损益调整”科目余额转入利润分配：

借：利润分配——未分配利润	112 500
贷：以前年度损益调整	112 500

（4）调整利润分配有关数字：

借：盈余公积	16 875
贷：利润分配——未分配利润	16 875

3. 财务报表调整和重述（财务报表略）

B 公司在列报 20×6 年财务报表时，应调整 20×6 年资产负债表有关项目的年初余额、利润表有关项目及所有者权益变动表的上年金额也应进行调整。

（1）资产负债表项目的调整：

调增累计折旧 150 000 元；调减应交税费 37 500 元；调减盈余公积 16 875 元；调减未分配利润 95 625 元。

（2）利润表项目的调整：

调增营业成本上年金额 150 000 元；调减所得税费用上年金额 37 500 元；调减净利润上年金额 112 500 元；调减基本每股收益上年金额 0.0625 元。

（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 16 875 元，未分配利润上年金额 95 625 元，所有者权益合计上年金额 112 500 元。

### 三、前期差错更正的披露

企业应当在附注中披露与前期差错更正有关的下列信息：

1. 前期差错的性质。
2. 各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和更正金额。
3. 无法进行追溯重述的，说明该事实和原因以及对前期差错开始进行更正的时点、具体更正情况。

在以后期间的财务报表中，不需要重复披露在以前期间的附注中已披露的前期差错更正的信息。

【例 22—9】沿用【例 22—8】，应在财务报表附注中作如下说明：

本年度发现 20×5 年漏记固定资产折旧 150 000 元，在编制 20×5 年与 20×6 年比较财务报表时，已对该项差错进行了更正。更正后，调减 20×5 年净利润及留存收益 112 500 元，调增累计折旧 150 000 元。

## 第二十三章 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定义

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。理解这一定义，需要注意以下方面。

##### （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。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，例如，提供第一季度财务报告时，资产负债表日是该年度的 3 月 31 日；提供半年度财务报告时，资产负债表日是该年度的 6 月 30 日。

如果母公司或者子公司在国外，无论该母公司或子公司如何确定会计年度和会计中期，其向国内提供的财务报告都应根据我国《会计法》和会计准则的要求确定资产负债表日。

##### （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。

财务报告的批准者包括所有者、所有者中的多数、董事会或类似的管理单位、部门和个人。根据《公司法》规定，董事会有权制订公司的年度财务预算方案、决算方案、利润分配方案和弥补亏损方案，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。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）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。“有利或不利事项”的含义是指，资产负债表日后事项肯定对企业财务状况和经营成果具有一定影响（即包括有利影响也包括不利影响）。如果某些事项的发生对企业并无任何影响，那么，这些事项既不是有利事项，也不是不利事项，也就不属于这里所说的资产负债表日后事项。

#### 二、资产负债表日后事项涵盖的期间

资产负债表日后事项涵盖的期间是自资产负债表日次日起至财务报告批准报出日止的一段时间。对上市公司而言，这一期间内涉及几个日期，包括完成财务报告编制日、注册会计

师出具审计报告日、董事会批准财务报告可以对外公布日、实际对外公布日等。具体而言，资产负债表日后事项涵盖的期间应当包括：

1. 报告期间下一期间的第一天至董事会或类似机构批准财务报告对外公布的日期；
2. 财务报告批准报出以后、实际报出之前又发生与资产负债表日后事项有关的事项，并由此影响财务报告对外公布日期的，应以董事会或类似机构再次批准财务报告对外公布的日期为截止日期。

如果公司管理层由此修改了财务报表，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出具新的审计报告。

【例 23—1】某上市公司 20×7 年的年度财务报告于 20×8 年 2 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 20×8 年 4 月 16 日，董事会批准财务报告对外公布的日期为 20×8 年 4 月 17 日，财务报告实际对外公布的日期为 20×8 年 4 月 23 日，股东大会召开日期为 20×8 年 5 月 10 日。

根据资产负债表日后事项涵盖期间的规定，本例中，该公司 20×7 年年报资产负债表日后事项涵盖的期间为 20×8 年 1 月 1 日至 20×8 年 4 月 17 日。如果在 4 月 17 日至 23 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，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 20×8 年 4 月 25 日，实际报出的日期为 20×8 年 4 月 30 日，则资产负债表日后事项涵盖的期间为 20×8 年 1 月 1 日至 20×8 年 4 月 25 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事项中的调整事项。如果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证据，证据表明情况与原来的估计和判断不完全一致，则需要对原来的会计处理进行调整。

企业发生的资产负债表日后调整事项，通常包括下列各项：（1）资产负债表日后诉讼案件结案，法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务，需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债；（2）资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额；（3）资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入；（4）资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。

【例 23—2】甲公司因产品质量问题被消费者起诉。20×7 年 12 月 31 日法院尚未判决，考虑到消费者胜诉要求甲公司赔偿的可能性较大，甲公司为此确认了 500 万元的预计负债。20×8 年 2 月 20 日，在甲公司 20×7 年度财务报告对外报出之前，法院判决消费者胜诉，要求甲公司支付赔偿款 700 万元。

本例中，甲公司在 20×7 年 12 月 31 日结账时已经知道消费者胜诉的可能性较大，但不能知道法院判决的确切结果，因此确认了 500 万元的预计负债。20×8 年 2 月 20 日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 20×7 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企业的实际情况，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。非调整事项的发生不影响资产负债表日企业的财务报表数字，只说明资产负债表日后发生了某些情况。对于财务报告使用者而言，非调整事项说明的情况有的重要，有的不重要。其中重要的非调整事项虽然不影响资产负债表日的财务报表数字，但可能影响资产负债表以后的财务状况和经营成果，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，因此需要适当披露。

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。

【例 23—3】甲公司 20×7 年度财务报告于 20×8 年 3 月 20 日经董事会批准对外公布。20×8 年 2 月 27 日，甲公司与银行签订了 5 000 万元的贷款合同，用于生产项目的技术改造，贷款期限自 20×8 年 3 月 1 日起至 20×9 年 12 月 31 日止。

本例中，甲公司向银行贷款的事项发生在 20×8 年度，且在公司 20×7 年度财务报告尚未批准对外公布的期间内，即该事项发生在资产负债表日后事项所涵盖的期间内。该事项在 20×7 年 12 月 31 日尚未发生，与资产负债表日存在的状况无关，不影响资产负债表日企业的财务报表数字。但是，该事项属于重要事项，会影响公司以后期间的财务状况和经营成果，因此，需要在附注中予以披露。

## （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况在资产负债表日或资产负债表日以前是否已经存在。若该情况在资产负债表日或之前已经存在，则属于调整事项；反之，则属于非调整事项。

【例 23—4】甲公司 20×7 年 10 月向乙公司出售原材料 2 000 万元，根据销售合同，乙公司应在收到原材料后 3 个月内付款。至 20×7 年 12 月 31 日，乙公司尚未付款。假定甲公司在编制 20×7 年度财务报告时有两种情况：（1）20×7 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 20% 无法收回，故按 20% 的比例计提坏账准备；20×8 年 1 月 20 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% 的债权无法收回。（2）20×7 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；20×8 年 1 月 20 日，乙公司发生重大火灾，导致甲公司 50% 的应收账款无法收回。

20×8 年 3 月 15 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，乙公司破产导致甲公司应收款项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火灾，火灾是不可预计的，应收账款发生损失这一事实在资产负债表日以后才发生，因此乙公司发生火灾导致甲公司应收款项发生坏账的事项属于非调整事项。

在理解资产负债表日后事项的会计处理时，还需要明确以下两个问题：

第一，如何确定资产负债表日后某一事项是调整事项还是非调整事项，是对资产负债表日后事项进行会计处理的关键。调整和非调整事项是一个广泛的概念，就事项本身而言可以有各种各样的性质，只要符合企业会计准则中对这两类事项的判断原则即可。另外，同一性质的事项可能是调整事项，也可能是非调整事项，这取决于该事项表明的情况是在资产负债表日或资产负债表日以前已经存在或发生还是在资产负债表日后才发生的。

第二，企业会计准则以列举的方式说明了资产负债表日后事项中，哪些属于调整事项，

哪些属于非调整事项，但并没有列举详尽。实务中，会计人员应按照资产负债表日后事项的判断原则，确定资产负债表日后发生的事项中哪些属于调整事项，哪些属于非调整事项。

## 第二节 资产负债表日后调整事项的会计处理

### 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，年度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，计入“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，计入“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；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。

由于以前年度损益调整增加的所得税费用，计入“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，计入“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。

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）经过上述调整后，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，如无特殊说明，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。

（一）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

这一事项是指导致诉讼的事项在资产负债表日已经发生，但尚不具备确认负债的条件而未确认，资产负债表日后至财务报告批准报出日之间获得了新的或进一步的证据（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虽已确认，但需要根据判决结果调整已确认负债的金额。

【例 23—5】 甲公司与乙公司签订一项销售合同，合同中订明甲公司应在 20×7 年 8 月销售给乙公司一批物资。由于甲公司未能按照合同发货，致使乙公司发生重大经济损失。20



本例中，20×8年2月10日的判决证实了甲、乙两公司在资产负债表日（即20×7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“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20×7年所得税汇算清缴均在20×8年3月20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税所得税税额。

借：以前年度损益调整	1 000 000
贷：其他应付款	1 000 000
借：应交税费——应交所得税	250 000
贷：以前年度损益调整	(1 000 000×25%) 250 000
借：应交税费——应交所得税	(3 000 000×25%) 750 000
贷：以前年度损益调整	750 000
借：以前年度损益调整	750 000
贷：递延所得税资产	750 000
借：预计负债	3 000 000
贷：其他应付款	3 000 000
借：其他应付款	4 000 000
贷：银行存款	4 000 000

调减递延所得税资产 75 万元；调增其他应付款 400 万元，调减应交税费 100 万元，调减预计负债 300 万元；调减盈余公积 7.5 万元，调减未分配利润 67.5 万元，见表 23—1。

单位：元

资 产	调整前	调整后	负债和股东权益	调整前	调整后
流动资产：			流动负债：		
货币资金	50 000 000	50 000 000	短期借款	25 000 000	25 000 000
交易性金融资产	10 000 000	10 000 000	交易性金融负债	3 000 000	3 000 000
应收票据	5 000 000	5 000 000	应付票据	5 000 000	5 000 000
应收账款	76 000 000	76 000 000	应付账款	5 000 000	5 000 000

预付款项	1 000 000	1 000 000	预收款项	10 000 000	10 000 000
应收利息	1 000 000	1 000 000	应付职工薪酬	6 000 000	6 000 000
应收股利			应交税费	25 000 000	24 000 000
其他应收款	2 000 000	2 000 000	应付利息		
存货	29 000 000	29 000 000	应付股利		
一年内到期的非流动资产	6 000 000	6 000 000	其他应付款	4 000 000	8 000 000
其他流动资产			一年内到期的非流动负债		
流动资产合计	180 000 000	180 000 000	其他流动负债		
非流动资产：			流动负债合计	83 000 000	86 000 000
可供出售金融资产	20 000 000	20 000 000	非流动负债：		
持有至到期投资	10 000 000	10 000 000	长期借款	30 000 000	30 000 000
长期应收款	15 000 000	15 000 000	应付债券	20 000 000	20 000 000
长期股权投资	55 000 000	55 000 000	长期应付款	10 000 000	10 000 000

(续表)

资 产	调整前	调整后	负债和股东权益	调整前	调整后
投资性房地产			专项应付款		
固定资产	60 000 000	60 000 000	预计负债	12 000 000	9 000 000
在建工程	20 000 000	20 000 000	递延所得税负债		
工程物资			其他非流动负债		
固定资产清理			非流动负债合计	72 000 000	69 000 000
生产性生物资产			负债合计	155 000 000	155 000 000
油气资产			股东权益：		
无形资产	80 000 000	80 000 000	股本	200 000 000	200 000 000
开发支出	10 000 000	10 000 000	资本公积	50 000 000	50 000 000
商誉			减：库存股		
长期待摊费用			盈余公积	300 000 000	29 925 000
递延所得税资产	5 000 000	4 250 000	未分配利润	20 000 000	19 325 000
其他非流动资产			股东权益合计	300 000 000	299 250 000
非流动资产合计	275 000 000	274 250 000			
资产总计	455 000 000	454 250 000	负债和股东权益总计	455 000 000	454 250 000

## ②利润表项目的调整：

调增营业外支出 100 万元，调减所得税费用 25 万元，调减净利润 75 万元。

利润表略。

## ③所有者权益变动表项目的调整：

调减净利润 75 万元，提取盈余公积项目中盈余公积一栏调减 7.5 万元，未分配利润一栏调增 7.5 万元。

所有者权益变动表略。

## 2. 乙公司的账务处理如下：

(1) 20×8 年 2 月 10 日，记录收到的赔款，并调整应交所得税：

借：其他应收款 4 000 000

贷：以前年度损益调整 4 000 000

借：以前年度损益调整 (4 000 000×25%) 1 000 000

贷：应交税费——应交所得税 1 000 000  
借：银行存款 4 000 000  
贷：其他应收款 4 000 000

(2) 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 3 000 000  
贷：利润分配——未分配利润 3 000 000

(3) 因净利润增加，补提盈余公积：

借：利润分配——未分配利润 300 000  
贷：盈余公积 (3 000 000×10%) 300 000

(4) 调整报告年度财务报表相关项目的数字（财务报表略）：

①资产负债表项目的年末数调整：

调增其他应收款 400 万元，调增应交税费 100 万元，调增盈余公积 30 万元，调增未分配利润 270 万元。

②利润表项目的调整：

调增营业外收入 400 万元，调增所得税费用 100 万元，调增净利润 300 万元。

③所有者权益变动表项目的调整：

调增净利润 300 万元，提取盈余公积项目中盈余公积一栏调增 30 万元，未分配利润一栏调减 30 万元。

(二) 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 23—6】甲公司 20×7 年 5 月销售给乙公司一批产品，货款为 100 万元（含增值税）。乙公司于 6 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两个月内付款。由于乙公司财务状况不佳，到 20×7 年 12 月 31 日仍未付款。甲公司于 12 月 31 日编制 20×7 年财务报表时，已为该项应收账款提取坏账准备 5 万元。12 月 31 日资产负债表上“应收账款”项目的金额为 200 万元，其中 95 万元为该项应收账款。甲公司于 20×8 年 1 月 30 日（所得税汇算清缴前）收到法院通知，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%。适用的所得税税率为 25%。

本例中，根据资产负债表日后事项的判断原则，甲公司在收到法院通知后，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提取了 5 万元的坏账准备，按照新的证据应提取的坏账准备为 40 万元（100×40%），差额 35 万元应当调整 20×7 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=1 000 000×40%-50 000=350 000（元）

借：以前年度损益调整 350 000  
贷：坏账准备 350 000

(2) 调整递延所得税资产：

借：递延所得税资产 87 500  
贷：以前年度损益调整 (350 000×25%) 87 500

(3) 将“以前年度损益调整”科目的余额转入利润分配：

借：利润分配——未分配利润 262 500

贷：以前年度损益调整 262 500

(4) 调整利润分配有关数字：

借：盈余公积 26 250

贷：利润分配——未分配利润 (262 500×10%) 26 250

(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：

调减应收账款净值 350 000 元，调增递延所得税资产 87 500 元；调减盈余公积 26 250 元，调减未分配利润 236 250 元。

②利润表项目的调整：

调增资产减值损失 350 000 元，调减所得税费用 87 500 元，调减净利润 262 500 元。

③所有者权益变动表项目的调整：

调减净利润 262 500 元，提取盈余公积项目中盈余公积一栏调减 26 250 元，未分配利润一栏调增 26 250 元。

(三) 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，则应对已入账的资产成本进行调整。(2) 企业在资产负债表日已根据收入确认条件确认资产销售收入，但资产负债表日后获得关于资产收入的进一步证据，如发生销售退回等，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，也可能发生于该企业年度所得税汇算清缴之后，其会计处理分别为：

1. 涉及报告年度所属期间的销售退回发生于报告年度所得税汇算清缴之前的，应调整报告年度利润表的收入、成本等，并相应调整报告年度的应纳税所得额以及报告年度应缴的所得税等。

【例 23—7】甲公司 20×7 年 11 月 8 日销售一批商品给乙公司，取得收入 120 万元（不含税，增值税率 17%）。甲公司发出商品后，按照正常情况已确认收入，并结转成本 100 万元。20×7 年 12 月 31 日，该笔货款尚未收到，甲公司未对应收账款计提坏账准备。20×8 年 1 月 12 日，由于产品质量问题，本批货物被退回。甲公司于 20×8 年 2 月 28 日完成 20×7 年所得税汇算清缴。公司适用的所得税税率为 25%。

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) 20×8 年 1 月 12 日，调整销售收入：

借：以前年度损益调整 1 200 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 204 000

贷：应收账款 1 404 000

(2) 调整销售成本：

借：库存商品 1 000 000

贷：以前年度损益调整 1 000 000

(3) 调整应缴纳的所得税：

借：应交税费——应交所得税 50 000  
贷：以前年度损益调整 50 000

(4) 将“以前年度损益调整”科目的余额转入利润分配：

借：利润分配——未分配利润 150 000  
贷：以前年度损益调整 150 000

(5) 调整盈余公积：

借：盈余公积 15 000  
贷：利润分配——未分配利润 15 000

(6) 调整相关财务报表（略）

2. 资产负债表日后事项中涉及报告年度所属期间的销售退回发生于报告年度所得税汇算清缴之后，应调整报告年度会计报表的收入、成本等，但按照税法规定在此期间的销售退回所涉及的应缴所得税，应作为本年的纳税调整事项。

【例 23—8】沿用【例 23—7】，假定销售退回的时间改为 20×8 年 3 月 10 日。

甲公司的账务处理如下：

(1) 20×8 年 3 月 10 日，调整销售收入：

借：以前年度损益调整 1 200 000  
    应交税费——应交增值税（销项税额） 204 000  
贷：应收账款 1 404 000

(2) 调整销售成本：

借：库存商品 1 000 000  
贷：以前年度损益调整 1 000 000

(3) 将“以前年度损益调整”科目的余额转入利润分配：

借：利润分配——未分配利润 200 000  
贷：以前年度损益调整 200 000

(4) 调整盈余公积：

借：盈余公积 20 000  
贷：利润分配——未分配利润 20 000

(5) 调整相关财务报表（略）

(四) 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后发现报告期或以前期间存在的财务报表舞弊或差错。企业发生这一事项后，应当将其作为资产负债表日后调整事项，调整报告期间的财务报告相关项目的数字。具体会计处理可以参见第二十二章“会计政策、会计估计变更和差错更正”。

## 第三节 资产负债表日后非调整事项的会计处理

### 一、资产负债表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，应在附注中加以披露。



## 二、资产负债表日后非调整事项的具体会计处理办法

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，应当在报表附注中披露。

（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据，但对企业资产负债表日后期间的财务状况和经营成果有重大影响，应当在报表附注中予以披露。

【例 23—9】甲公司 20×7 年 8 月采用融资租赁方式从美国购入某重型机械设备，租赁合同规定，该重型机械设备的租赁期为 15 年，年租金 40 万美元。甲公司在编制 20×7 年度财务报表时已按 20×7 年 12 月 31 日的汇率对该笔长期应付款进行了折算（假设 20×7 年 12 月 31 日的汇率为 1 美元兑 7.85 元人民币）。假设国家规定从 20×8 年 1 月 1 日起进行外汇管理体制变革，外汇管理体制变革后，人民币对美元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照当天的资产计量方式进行处理，或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，应对由此产生的影响在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

【例 23—10】甲公司 20×7 年 12 月购入商品一批，共计 8 000 万元，至 20×7 年 12 月 31 日该批商品已全部验收入库，货款也已通过银行支付。20×8 年 1 月 7 日，甲公司所在地发生水灾，该批商品全部被冲毁。

自然灾害导致资产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报表附注中进行披露。本例中水灾发生于 20×8 年 1 月 7 日，属于资产负债表日后才发生或存在的事项，应当作为非调整事项在 20×7 年度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

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。

（七）资产负债表日后发生企业合并或处置子公司

企业合并或者处置子公司的行为可以影响股权结构、经营范围等方面，对企业未来的生产经营活动能产生重大影响，应当在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，企业制定利润分配方案，拟分配或经审议批准宣告发放股利或利润的行为，并不会导致企业在资产负债表日形成现时义务，虽然该事项的发生可导致企业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。不过，该事项对企业资产负债表日后的财务状况有较大影响，可能导致现金大规模流出、企业股权结构变动等，为便于财务报告使用者更充分了解相关信息，企业需要在财务报告中适当披露该信息。

## 第二十四章 企业合并

### 第一节 企业合并概述

#### 一、企业合并的界定

企业合并是将两个或两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。

企业合并的结果通常是一个企业取得了对一个或多个业务的控制权。如果一个企业取得了对另一个或多个业务的控制权，而被购买方（或被合并方）并不构成业务，则该交易或事项不形成企业合并。企业取得了不形成业务的一组资产或是净资产时，应将购买成本基于购买日所取得各项可辨认资产、负债的相对公允价值基础上进行分配，不按照企业合并准则进行处理。

业务是指企业内部某些生产经营活动或资产负债的组合，该组合具有投入、加工处理过程和产出能力，能够独立计算其成本费用或所产生的收入，但一般不构成一个企业、不具有独立的法人资格，如企业的分公司、独立的生产车间、不具有独立法人资格的分部等。

从企业合并的定义看，是否形成企业合并，除要看取得的企业是否构成业务之外，关键还要看有关交易或事项发生前后，是否引起报告主体的变化。报告主体的变化产生于控制权的变化。在交易事项发生以后，一方能够对另一方的生产经营决策实施控制，形成母子公司关系，涉及到控制权的转移，该交易或事项发生以后，子公司需要纳入到母公司合并财务报表的范围中，从合并财务报告角度形成报告主体的变化；交易事项发生以后，一方能够控制另一方的全部净资产，被合并的企业在合并后失去其法人资格，也涉及到控制权的变化及报告主体的变化，形成企业合并。

假定在企业合并前 A、B 两个企业为各自独立的法律主体，且均构成业务，企业合并准则中所界定的企业合并，包括但不限于以下情形：

1. 企业 A 通过增发自身的普通股自企业 B 原股东处取得企业 B 的全部股权，该交易事项发生后，企业 B 仍持续经营。
2. 企业 A 支付对价取得企业 B 的全部净资产，该交易事项发生后，撤销企业 B 的法人资格。
3. 企业 A 以自身持有的资产作为出资投入企业 B，取得对企业 B 的控制权，该交易事项发生后，企业 B 仍维持其独立法人资格继续经营。

#### 二、企业合并的方式

企业合并从合并方式划分，包括控股合并、吸收合并和新设合并。

#### （一）控股合并

合并方（或购买方，下同）通过企业合并交易或事项取得对被合并方（或被购买方，下同）的控制权，企业合并后能够通过所取得的股权等主导被合并方的生产经营决策并自被合并方的生产经营活动中获益，被合并方在企业合并后仍维持其独立法人资格继续经营的，为控股合并。

该类企业合并中，因合并方通过企业合并交易或事项取得了对被合并方的控制权，被合并方成为其子公司，在企业合并发生后，被合并方应当纳入合并方合并财务报表的编制范围，从合并财务报表角度，形成报告主体的变化。

#### （二）吸收合并

合并方在企业合并中取得被合并方的全部净资产，并将有关资产、负债并入合并方自身的账簿和报表进行核算。企业合并后，注销被合并方的法人资格，由合并方持有合并中取得的被合并方的资产、负债，在新的基础上继续经营，该类合并为吸收合并。

吸收合并中因被合并方（或被购买方）在合并发生以后被注销，从合并方（或购买方）的角度需要解决的问题是，其在合并日（或购买日）取得的被合并方有关资产、负债入账价值的确定，以及为了进行企业合并支付的对价与所取得被合并方资产、负债的入账价值之间存在差额的处理。

企业合并继后期间，合并方应将合并中取得的资产、负债作为本企业的资产、负债核算。

#### （三）新设合并

参与合并的各方在企业合并后法人资格均被注销，重新注册成立一家新的企业，由新注册成立的企业持有参与合并企业的资产、负债在新的基础上经营，为新设合并。

### **三、企业合并类型的划分**

我国的企业合并准则中将企业合并按照一定的标准划分为两大基本类型——同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并。企业合并的类型划分不同，所遵循的会计处理原则也不同。

#### （一）同一控制下的企业合并

同一控制下的企业合并，是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的。

1. 能够对参与合并各方在合并前后均实施最终控制的一方通常指企业集团的母公司。

同一控制下的企业合并一般发生于企业集团内部，如集团内母子公司之间、子公司与子公司之间等。因为该类合并从本质上是集团内部企业之间的资产或权益的转移，不涉及到自集团外购入子公司或是向集团外其他企业出售子公司的情况，能够对参与合并企业在合并前后均实施最终控制的一方为集团的母公司。

2. 能够对参与合并的企业在合并前后均实施最终控制的相同多方，是指根据合同或协议的约定，拥有最终决定参与合并企业的财务和经营政策，并从中获取利益的投资者群体。

3. 实施控制的时间性要求，是指参与合并各方在合并前后较长时间内为最终控制方所控制。具体是指在企业合并之前（即合并日之前），参与合并各方在最终控制方的控制时间一般在1年以上（含1年），企业合并后所形成的报告主体在最终控制方的控制时间也应达到1年以上（含1年）。

4. 企业之间的合并是否属于同一控制下的企业合并，应综合构成企业合并交易的各方面情况，按照实质重于形式的原则进行判断。通常情况下，同一控制下的企业合并是指发生在同一企业集团内部企业之间的合并。同受国家控制的企业之间发生的合并，不应仅仅因为参

与合并各方在合并前后均受国家控制而将其作为同一控制下的企业合并。

## （二）非同一控制下的企业合并

非同一控制下的企业合并，是指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的合并交易，即除判断属于同一控制下企业合并的情况以外其他的企业合并。

## 第二节 同一控制下企业合并的处理

同一控制下的企业合并，是从合并方出发，确定合并方在合并日对于企业合并事项应进行的会计处理。合并方，是指取得对其他参与合并企业控制权的一方；合并日，是指合并方实际取得对被合并方控制权的日期。

### 一、同一控制下企业合并的处理原则

同一控制下的企业合并，在合并中不涉及自少数股东手中购买股权的情况下，合并方应遵循以下原则进行相关的处理。

1. 合并方在合并中确认取得的被合并方的资产、负债仅限于被合并方账面上原已确认的资产和负债，合并中不产生新的资产和负债。

同一控制下的企业合并，从最终控制方的角度来看，其在企业合并发生前后能够控制的净资产价值量并没有发生变化，因此合并中不产生新的资产，但被合并方在企业合并前账面上原已确认的商誉应作为合并中取得的资产确认。

2. 合并方在合并中取得的被合并方各项资产、负债应维持其在被合并方的原账面价值不变。

合并方在同一控制下企业合并中取得的有关资产和负债不应因该项合并而改记其账面价值，从最终控制方的角度，其在企业合并交易或者事项发生前控制的资产、负债，在该交易或事项发生后仍在其控制之下，因此该交易或事项原则上不应引起所涉及资产、负债的计价基础发生变化。

在确定合并中取得各项资产、负债的入账价值时，应予以注意的是，被合并方在企业合并前采用的会计政策与合并方不一致的，应基于重要性原则，首先统一会计政策，即合并方应当按照本企业会计政策对被合并方资产、负债的账面价值进行调整，并以调整后的账面价值作为有关资产、负债的入账价值。

3. 合并方在合并中取得的净资产的入账价值相对于为进行企业合并支付的对价账面价值之间的差额，不作为资产的处置损益，不影响合并当期利润表，有关差额应调整所有者权益相关项目。合并方在企业合并中取得的价值量相对于所放弃价值量之间存在差额的，应当调整所有者权益。在根据合并差额调整合并方的所有者权益时，应首先调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，应冲减留存收益。

4. 对于同一控制下的控股合并，合并方在编制合并财务报表时，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，参与合并各方在合并以前期间实现的留存收益应体现为合并财务报表中的留存收益。合并财务报表中，应以合并方的资本公积（或经调整后的资本公积中的资本溢价部分）为限，在所有者权益内部进行调整，将被合并方在合并日以前实现的留存收益中按照持股比例计算归属于合并方的部分自资本公积转入留存收益。

### 二、会计处理

同一控制下的企业合并，视合并方式不同，应当分别按照以下规定进行会计处理。

#### （一）同一控制下的控股合并

同一控制下的企业合并中，合并方在合并后取得对被合并方生产经营决策的控制权，并且被合并方在企业合并后仍然继续经营的，合并方在合并日涉及两个方面的问题：一是对于因该项企业合并形成的对被合并方的长期股权投资的确认和计量问题；二是合并日合并财务报表的编制问题。

##### 1. 长期股权投资的确认和计量

按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定，同一控制下企业合并形成的长期股权投资，合并方应以合并日应享有被合并方账面所有者权益的份额作为形成长期股权投资的初始投资成本，借记“长期股权投资”科目，按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，贷记有关资产或借记有关负债科目，以支付现金、非现金资产方式进行的，该初始投资成本与支付的现金、非现金资产的差额，相应调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，相应调整盈余公积和未分配利润；以发行权益性证券方式进行的，长期股权投资的初始投资成本与所发行股份的面值总额之间的差额，应调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，相应调整盈余公积和未分配利润。

关于该合并方式下形成长期股权投资初始投资成本的确定及其举例，参见本教材第四章“长期股权投资”。

##### 2. 合并日合并财务报表的编制

同一控制下的企业合并形成母子公司关系的，合并方一般应在合并日编制合并财务报表，反映于合并日形成的报告主体的财务状况、视同该主体一直存在产生的经营成果等。考虑有关因素的影响，编制合并日的合并财务报表存在困难的，下列有关原则同样适用于合并当期期末合并财务报表的编制。

编制合并日的合并财务报表时，一般包括合并资产负债表、合并利润表及合并现金流量表。

（1）合并资产负债表。被合并方的有关资产、负债应以其账面价值并入合并财务报表（合并方与被合并方采用的会计政策不同的，指按照合并方的会计政策，对被合并方有关资产、负债经调整后的账面价值）。合并方与被合并方在合并日及以前期间发生的交易，应作为内部交易进行抵销。

同一控制下企业合并的基本处理原则是视同合并后形成的报告主体在合并日及以前期间一直存在，在合并资产负债表中，对于被合并方在企业合并前实现的留存收益（盈余公积和未分配利润之和）中归属于合并方的部分，应按以下规定，自合并方的资本公积转入留存收益。

①确认企业合并形成的长期股权投资后，合并方账面资本公积（资本溢价或股本溢价）贷方余额大于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分，在合并资产负债表中，应将被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分自“资本公积”转入“盈余公积”和“未分配利润”。在合并工作底稿中，借记“资本公积”项目，贷记“盈余公积”和“未分配利润”项目。

②确认企业合并形成的长期股权投资后，合并方账面资本公积（资本溢价或股本溢价）贷方余额小于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分的，在合并资产负债表中，应以合并方资本公积（资本溢价或股本溢价）的贷方余额为限，将被合并方在企业合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分自“资本公积”转入“盈余公积”和“未分配利润”。在合并工作底稿中，借记“资本公积”项目，贷记“盈余公积”和“未分配利润”项目。

因合并方的资本公积（资本溢价或股本溢价）余额不足，被合并方在合并前实现的留存收益在合并资产负债表中未予全额恢复的，合并方应当在会计报表附注中对这一情况进行说明。

表 24—1

A 公司		B 公司	
项 目	金 额	项 目	金 额
股本	9 000	股本	1 500
资本公积	2 500	资本公积	500
盈余公积	2 000	盈余公积	1 000
未分配利润	5 000	未分配利润	2 000
合计	18 500	合计	5 000

A 公司在合并日应进行的会计处理为：

进行上述处理后，A 公司在合并日编制合并资产负债表时，对于企业合并前 B 公司实现的留存收益中归属于合并方的部分（3 000 万元）应自资本公积（资本溢价或股本溢价）转入留存收益。本例中 A 公司在确认对 B 公司的长期股权投资以后，其资本公积的账面余额为 6 000 万元（2 500 万+3 500 万），假定其中资本溢价或股本溢价的金额为 4 500 万元。在合并工作底稿中，应编制以下调整分录：

(2) 合并利润表。合并方在编制合并日的合并利润表时，应包含合并方及被合并方自合并当期期初至合并日实现的净利润，双方在当期所发生的交易，应当按照合并财务报表的有关原则进行抵销。例如，同一控制下的企业合并发生于20×7年3月31日，合并方当日编制合并利润表时，应包括合并方及被合并方自20×7年1月1日至20×7年3月31日实现的净利润。

合并现金流量表的编制与合并利润表的编制原则相同。

同一控制下的吸收合并中，合并方主要涉及合并日取得被合并方资产、负债入账价值的确定，以及合并中取得有关净资产的入账价值与支付的合并对价账面价值之间差额的处理。

合并方对同一控制下吸收合并中取得的资产、负债应当按照相关资产、负债在被合并方的原账面价值入账。其中，对于合并方与被合并方在企业合并前采用的会计政策不同的，在将被合并方的相关资产和负债并入合并方的账簿和报表进行核算之前，首先应基于重要性原则，统一被合并方的会计政策，即应当按照合并方的会计政策对被合并方的有关资产、负债的账面价值进行调整后，以调整后的账面价值确认。

## 2. 合并差额的处理

合并方在确认了合并中取得的被合并方的资产和负债的入账价值后，以发行权益性证券方式进行的该类合并，所确认的净资产入账价值与发行股份面值总额的差额，应记入资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，相应冲减盈余公积和未分配利润；以支付现金、非现金资产方式进行的该类合并，所确认的净资产入账价值与支付的现金、非现金资产账面价值的差额，相应调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，应冲减盈余公积和未分配利润。

**【例 24—2】**20×7 年 6 月 30 日，P 公司向 S 公司的股东定向增发 1 000 万股普通股（每股面值为 1 元，市价为 10.85 元）对 S 公司进行吸收合并，并于当日取得 S 公司净资产。当日，P 公司、S 公司资产、负债情况如表 24-2 所示。



表 24—2

## 资产负债表（简表）

20×7 年 6 月 30 日

单位：万元

项目	P 公司		S 公司	
	账面价值		账面价值	公允价值
资产：				
货币资金	4 312.50		450	450
存货	6 200		255	450
应收账款	3 000		2 000	2 000
长期股权投资	5 000		2 150	3 800
固定资产：				
固定资产原价	10 000		4 000	5 500
减：累计折旧	3 000		1 000	0
固定资产净值	7 000		3 000	
无形资产	4 500		500	1 500
商誉	0		0	0
资产总计	30 012.50		8 355	13 700
负债和所有者权益：				
短期借款	2 500		2 250	2 250
应付账款	3 750		300	300
其他负债	375		300	300
负债合计	6 625		2 850	2 850
实收资本（股本）	7 500		2 500	
资本公积	5 000		1 500	
盈余公积	5 000		500	
未分配利润	5 887.50		1 005	
所有者权益合计	23 387.50		5 505	10 850
负债和所有者权益总计	30 012.50		8 355	

本例中，假定 P 公司和 S 公司为同一集团内两家全资子公司，合并前其共同的母公司为 A 公司。该项合并中参与合并的企业在合并前及合并后均为 A 公司最终控制，为同一控制下企业合并。自 6 月 30 日开始，P 公司能够对 S 公司净资产实施控制，该日即为合并日。

因合并后 S 公司失去其法人资格，P 公司应确认合并中取得的 S 公司的各项资产和负债，假定 P 公司与 S 公司在合并前采用的会计政策相同。P 公司对该项合并应进行的会计处理为：

借：货币资金	4 500 000
库存商品（存货）	2 550 000
应收账款	20 000 000
长期股权投资	21 500 000
固定资产	30 000 000
无形资产	5 000 000
贷：短期借款	22 500 000
应付账款	3 000 000
其他应付款（其他负债）	3 000 000
股本	10 000 000

### （三）合并方为进行企业合并发生的有关费用的处理

合并方为进行企业合并发生的有关费用，指合并方为进行企业合并发生的各项直接相关费用，如为进行企业合并支付的审计费用、进行资产评估的费用以及有关的法律咨询费用等增量费用。

同一控制下企业合并进行过程中发生的各项直接相关的费用，应于发生时费用化计入当期损益。借记“管理费用”等科目，贷记“银行存款”等科目。但以下两种情况除外：

1. 以发行债券方式进行的企业合并，与发行债券相关的佣金、手续费等应按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定进行核算。即该部分费用，虽然与筹集用于企业合并的对价直接相关，但其核算应遵照金融工具准则的原则，有关费用应计入负债的初始计量金额中。其中债券如为折价发行的，该部分费用应增加折价的金额；债券如为溢价发行的，该部分费用应减少溢价的金额。

2. 发行权益性证券作为合并对价的，与所发行权益性证券相关的佣金、手续费等应按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定进行核算。即与发行权益性证券相关的费用，不管其是否与企业合并直接相关，均应自所发行权益性证券的发行收入中扣减，在权益性工具发行有溢价的情况下，自溢价收入中扣除，在权益性证券发行无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下，应当冲减盈余公积和未分配利润。

企业专设的购并部门发生的日常管理费用，如果该部门的设置并不是与某项企业合并直接相关，而是企业的一个常设部门，其设置的目的是为了寻找相关的购并机会等，维持该部门日常运转的有关费用，不属于与企业合并直接相关的费用，应当于发生时费用化计入当期损益。

## 第三节 非同一控制下企业合并的处理

非同一控制下的企业合并，主要涉及到购买方及购买日的确定、企业合并成本的确定、合并中取得各项可辨认资产、负债的确认和计量以及合并差额的处理等。

### 一、非同一控制下企业合并的处理原则

非同一控制下的企业合并，是参与合并的一方购买另一方或多方的交易，基本处理原则是购买法。

#### （一）确定购买方

采用购买法核算企业合并的首要前提是确定购买方，购买方是指在企业合并中取得对另一方或多方控制权的一方。合并中一方取得了另一方半数以上有表决权股份的，除非有明确的证据表明该股份不能形成控制，一般认为取得控股权的一方为购买方。某些情况下，即使一方没有取得另一方半数以上有表决权股份，但存在以下情况时，一般也可认为其获得了对另一方的控制权，如：

1. 通过与其他投资者签订协议，实质上拥有被购买企业半数以上表决权。；例如，A 公司拥有 B 公司 40% 的表决权资本，C 公司拥有 B 公司 30% 的表决权资本。A 公司与 C 公司达成协议，C 公司在 B 公司的权益由 A 公司代表。在这种情况下，A 公司实质上拥有 B 公司 70% 表决权资本的控制权，B 公司的章程等没有特别规定的情况下，表明 A 公司实质上控制 B 公司。

2. 按照法律或协议等的规定，具有主导被购买企业财务和经营决策的权力。例如，A 公

司拥有 B 公司 45% 的表决权资本，同时，根据法律或协议规定，A 公司可以决定 B 公司的财务和生产经营等政策，达到对 B 公司的财务和经营政策实施控制。

3. 有权任免被购买企业董事会或类似权力机构绝大多数成员。这种情况是指虽然投资企业拥有被投资单位 50% 或以下表决权资本，但根据章程、协议等有权任免被投资单位董事会或类似机构的绝大多数成员，以达到实质上控制的目的。

4. 在被购买企业董事会或类似权力机构具有绝大多数投票权。这种情况是指虽然投资企业拥有被投资单位 50% 或以下表决权资本，但能够控制被投资单位董事会等类似权力机构的会议，从而能够控制其财务和经营政策，达到对被投资单位的控制。

## （二）确定购买日

购买日是购买方获得对被购买方控制权的日期，即企业合并交易进行过程中，发生控制权转移的日期。同时满足了以下条件时，一般可认为实现了控制权的转移，形成购买日。有关的条件包括：

1. 企业合并合同或协议已获股东大会等内部权力机构通过，如对于股份有限公司，其内部权力机构一般指股东大会。

2. 按照规定，合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，已获得相关部门的批准。

3. 参与合并各方已办理了必要的财产权交接手续。作为购买方，其通过企业合并无论是取得对被购买方的股权还是被购买方的全部净资产，能够形成与取得股权或净资产相关的风险和报酬的转移，一般需办理相关的财产权交接手续，从而从法律上保障有关风险和报酬的转移。

4. 购买方已支付了购买价款的大部分（一般应超过 50%），并且有能力支付剩余款项。

5. 购买方实际上已经控制了被购买方的财务和经营政策，并享有相应的收益和风险。

企业合并涉及一次以上交换交易的，例如通过逐次取得股份分阶段实现合并，企业应于每一交易日确认对被投资企业的各单项投资。“交易日”是指合并方或购买方在自身的账簿和报表中确认对被投资单位投资的日期。分步实现的企业合并中，购买日是指按照有关标准判断购买方最终取得对被购买企业控制权的日期。例如，A 企业于 20×7 年 10 月 20 日取得 B 公司 30% 的股权（假定能够对被投资单位施加重大影响），在与取得股权相关的风险和报酬发生转移的情况下，A 企业应确认对 B 公司的长期股权投资。在已经拥有 B 公司 30% 股权的基础上，A 企业又于 20×8 年 12 月 8 日取得 B 公司 30% 的股权，在其持股比例达到 60% 的情况下，假定于当日开始能够对 B 公司实施控制，则 20×8 年 12 月 8 日为第二次购买股权的交易日，同时因在当日能够对 B 公司实施控制。形成企业合并的购买日。

## （三）确定企业合并成本

企业合并成本包括购买方为进行企业合并支付的现金或非现金资产、发行或承担的债务、发行的权益性证券等在购买日的公允价值以及企业合并中发生的各项直接相关费用。

某些情况下，当企业合并合同或协议中提供了视未来或有事项的发生而对合并成本进行调整时，符合《企业会计准则——或有事项》规定的确认条件的，应确认的支出也应作为企业合并成本的一部分。如参与合并各方可能在企业合并合同或协议中规定，如果被购买方连续两年净利润超过一定水平，购买方需支付额外的对价，在购买日预计被购买方的盈利水平很可能会达到合同规定的标准的情况下，应将按照合同或协议约定需支付的金额并入企业合并成本一并考虑。

非同一控制下企业合并中发生的与企业合并直接相关的费用，包括为进行合并而发生的会计审计费用、法律服务费用、咨询费用等，应当计入企业合并成本。与同一控制下企业合并进行过程中发生的有关费用相一致，这里所称合并中发生的各项直接相关费用，不包括与为进行企业合并发行的权益性证券或发行的债务相关的手续费、佣金等，该部分费用应比照本章关于同一控制下企业合并中类似费用的原则处理，即应抵减权益性证券的溢价发行收入或是计入所发行债务的初始确认金额。

对于通过多次交换交易分步实现的企业合并，其企业合并成本为每一单项交换交易的成本之和。

#### （四）企业合并成本在取得的可辨认资产和负债之间的分配

非同一控制下的企业合并中，通过企业合并交易，购买方无论是取得对被购买方生产经营决策的控制权还是取得被购买方的全部净资产，从本质上看，取得的均是对被购买方净资产的控制权，视合并方式的不同，控股合并的情况下，购买方在其个别财务报表中应确认所形成的对被购买方的长期股权投资，该长期股权投资所代表的是购买方在合并中取得的对被购买方各项资产、负债中享有的份额，具体体现在合并财务报表中应列示的有关资产、负债的价值；吸收合并的情况下，合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债等直接体现为购买方账簿及个别财务报表中的资产、负债项目。

1. 购买方在企业合并中取得的被购买方各项可辨认资产和负债，要作为本企业的资产、负债（或合并财务报表中的资产、负债）进行确认，在购买日，应当满足资产、负债的确认条件。有关的确认条件包括：

（1）合并中取得的被购买方的各项资产（无形资产除外），其所带来的未来经济利益预期能够流入企业且公允价值能够可靠计量的，应单独作为资产确认。

（2）合并中取得的被购买方的各项负债（或有负债除外），履行有关的义务预期会导致经济利益流出企业且公允价值能够可靠计量的，应单独作为负债确认。

2. 企业合并中取得的无形资产在其公允价值能够可靠计量的情况下应单独予以确认。

企业合并中取得的需要区别于商誉单独确认的无形资产一般是按照合同或法律产生的权利，某些并非产生于合同或法律规定的无形资产，需要区别于商誉单独确认的条件是能够对其进行区分，即能够区别于被购买企业的其他资产并且能够单独出售、转让、出租等。

公允价值能够可靠计量的情况下，应区别于商誉单独确认的无形资产一般包括：商标、版权及与其相关的许可协议、特许权、分销权等类似权利、专利技术、专有技术等。

3. 对于购买方在企业合并时可能需要代被购买方承担的或有负债，在其公允价值能够可靠计量的情况下，应作为合并中取得的负债单独确认。

企业合并中对于或有负债的确认条件，与企业在正常经营过程中因或有事项需要确认负债的条件不同，在购买日，可能相关的或有事项导致经济利益流出企业的可能性还比较小，但其公允价值能够合理确定的情况下，即需要作为合并中取得的负债确认。

4. 企业合并中取得的资产、负债在满足确认条件后，应以其公允价值计量。

对于被购买方在企业合并之前已经确认的商誉和递延所得税项目，购买方在对企业合并成本进行分配、确认合并中取得可辨认资产和负债时不应予以考虑。

在按照规定确定了合并中应予确认的各项可辨认资产、负债的公允价值后，其计税基础与账面价值不同形成暂时性差异的，应当按照所得税会计准则的规定确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债。

#### （五）企业合并成本与合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额差额的处理

购买方对于企业合并成本与确认的可辨认净资产公允价值份额的差额，应视情况分别处理：

1. 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应确认为商誉。视企业合并方式的不同，控股合并的情况下，该差额是指在合并财务报表中应予列示的商誉，即长期股权投资的成本与购买日按照持股比例计算确定应享有被购买方可辨认净资产公允价值份额之间的差额；吸收合并的情况下，该差额是购买方在其账簿及个别财务报表中应确认的商誉。

商誉代表的是合并中取得的由于不符合确认条件未予确认的资产以及被购买方有关资产产生的协同效应或合并盈利能力。

商誉在确认以后，持有期间不要求摊销，应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》

的规定对其价值进行测试，按照账面价值与可收回金额孰低的原则计量，对于可收回金额低于账面价值的部分，计提减值准备，有关减值准备在提取以后，不能够转回。

2. 企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的部分，应计入合并当期损益。

该种情况下，购买方首先要对合并中取得的资产、负债的公允价值、作为合并对价的非现金资产或发行的权益性证券等的公允价值进行复核，如果复核结果表明所确定的各项资产和负债的公允价值确定是恰当的，应将企业合并成本低于取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额之间的差额，计入合并当期的营业外收入，并在会计报表附注中予以说明。

在吸收合并的情况下，上述企业合并成本小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，应计入购买方的合并当期的个别利润表；在控股合并的情况下，上述差额应体现在合并当期的合并利润表中，不影响购买方的个别利润表。

#### （六）企业合并成本或有关可辨认资产、负债公允价值暂时确定的情况

对于非同一控制下的企业合并如果在购买日或合并当期期末，因各种因素影响无法合理确定企业合并成本或合并中取得有关可辨认资产、负债公允价值的，在合并当期期末，购买方应以暂时确定的价值为基础进行核算。继后取得进一步信息表明有关资产、负债公允价值与暂时确定的价值不同的，应分别以下情况进行处理：

##### 1. 购买日后 12 个月内对有关价值量的调整

在合并当期期末以暂时确定的价值对企业合并进行处理的情况下，自购买日算起 12 个月内取得进一步的信息表明需对原暂时确定的企业合并成本或所取得的资产、负债的暂时性价值进行调整的，应视同在购买日发生，即应进行追溯调整，同时对以暂时性价值为基础提供的比较报表信息，也应进行相关的调整。

例如，A 企业于 20×7 年 9 月 20 日对 B 公司进行吸收合并，合并中取得的一项固定资产不存在活跃市场，为确定其公允价值，A 企业聘请了有关的资产评估机构对其进行评估。至 A 企业 20×7 年财务报告对外报出时，尚未取得评估报告。A 企业在其 20×7 年财务报告中对该项固定资产暂估的价值为 90 万元，预计使用年限为 5 年，净残值为 0，按照年限平均法计提折旧。该项企业合并中 A 企业确认商誉 360 万元。假定 A 企业不编制中期财务报告。

20×8 年 4 月，A 企业取得了资产评估报告，确认该项固定资产的价值为 135 万元。则 A 企业应视同在购买日确定的该项固定资产的公允价值为 135 万元，相应调整 20×7 年财务报告中确认的商誉价值（调减 45 万元）及利润表中的折旧费用（调增 2.25 万元）。

##### 2. 超过规定期限后的价值量调整

自购买日算起 12 个月以后对企业合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债价值的调整，应当按照《企业会计准则第 28 号—会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的原则进行处理。即应视为会计差错更正，在调整相关资产、负债账面价值的同时，应调整所确认的商誉或是计入合并当期利润表中的金额，以及相关资产的折旧、摊销等。

#### （七）购买日合并财务报表的编制

非同一控制下的企业合并中形成母子公司关系的，购买方一般应于购买日编制合并资产负债表，反映其于购买日开始能够控制的经济资源情况。在合并资产负债表中，合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债应以其在购买日的公允价值计量，长期股权投资的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，体现为合并财务报表中的商誉；长期股权投资的成本小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，应计入合并利润表中作为合并当期损益。因购买日不需要编制合并利润表，该差额体现在合并资产负债表上，应调整合并资产负债表的盈余公积和未分配利润。

## 二、会计处理

### （一）非同一控制下的控股合并

该合并方式下，购买方所涉及的会计处理问题主要是两个方面：一是购买日因进行企业合并形成的对被购买方的长期股权投资初始投资成本的确定，该成本与作为合并对价支付的有关资产账面价值之间差额的处理；二是购买日合并财务报表的编制。

#### 1. 长期股权投资的初始投资成本确定

非同一控制下的企业合并中，购买方取得对被购买方控制权的，在购买日应当按照确定的企业合并成本（不包括应自被投资单位收取的现金股利或利润），作为形成的对被购买方长期股权投资的初始投资成本，借记“长期股权投资”科目，按享有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，按支付合并对价的账面价值，贷记有关资产或借记有关负债科目，按发生的直接相关费用，贷记“银行存款”等科目，按其差额。贷记“营业外收入”或借记“营业外支出”等科目。

关于非同一控制下控股合并中长期股权投资初始投资成本的确定及其举例，参见本教材第四章“长期股权投资”。

购买方为取得对被购买方的控制权，以支付非货币性资产为对价的，有关非货币性资产在购买日的公允价值与其账面价值的差额，应作为资产的处置损益，计入合并当期的利润表。其中，以库存商品等作为合并对价的，应按库存商品的公允价值，贷记“主营业务收入”科目，并同时结转相关的成本。

【例 24—3】沿用【例 24—2】的有关资料，P 公司在该项合并中发行 1 000 万股普通股（每股面值 1 元），市场价格为 8.75 元，取得了 S 公司 70% 的股权。编制购买方于购买日的合并资产负债表。

#### （1）确认长期股权投资：

借：长期股权投资	8 750
贷：股本	1 000
资本公积——股本溢价	7 750

#### （2）计算确定商誉：

假定 S 公司除已确认资产外，不存在其他需要确认的资产及负债，则 P 公司首先计算合并中应确认的合并商誉：

$$\begin{aligned}\text{合并商誉} &= \text{企业合并成本} - \text{合并中取得被购买方可辨认净资产公允价值份额} \\ &= 8\,750 \text{ 万} - 10\,850 \times 70\% = 1\,155 \text{（万元）}\end{aligned}$$

#### （3）编制抵销分录：

借：存货	450-255=195
长期股权投资	3 800-2 150=1 650
固定资产	5 500-3 000=2 500
无形资产	1 500-500=1 000
贷：资本公积	5 345
借：实收资本	2 500
资本公积	6 845
盈余公积	500
未分配利润	1 005
商誉	8 750-10 850×70%=1 155
贷：长期股权投资	8 750
少数股东权益	10 850×30%=3 255

#### （4）编制合并资产负债表如表 24—3 所示：

**表 24—3**                      **合并资产负债表（简表）**



20×7 年 6 月 30 日

单位：万元

	P 公司	S 公司	抵销分录		合并金额
			借方	贷方	
资产：					
货币资金：	4312.50	450			4 762.50
存货	6 200	255	195		6 650
应收账款	3 000	2 000			5 000
长期股权投资	13 750	2 150	1 650	8 750	8 800
固定资产：					
固定资产原价	10 000	4 000	2 500		16 500
减：累计折旧	3 000	1 000			4 000
无形资产	4 500	500	1 000		6 000
商誉	0	0	1 155		1 155
资产总计	38 762.50	8 355			44 867.50
负债和所有者权益：					
短期借款	2 500	2 250			4 750
应付账款	3 750	300			4 050
其他负债	375	300			675
负债合计	6 625	2 850			9 475
实收资本（股本）	10 000	2 500	2 500		10 000
资本公积	11 250	1 500	6 845		11 250
盈余公积	5 000	500	500		5 000
未分配利润	5 887.50	1 005	1 005		5 887.50
少数股东权益				3 255	3 255
所有者权益合计	32 137.50	5 505			35 392.50
负债和所有者权益总计	38 762.50	8 355			44 867.50

## （二）非同一控制下的吸收合并

非同一控制下的吸收合并，购买方在购买日应当将合并中取得的符合确认条件的各项资产、负债，按其公允价值确认为本企业的资产和负债；作为合并对价的有关非货币性资产在购买日的公允价值与其账面价值的差额，应作为资产的处置损益计入合并当期的利润表；确定的企业合并成本与所取得的被购买方可辨认净资产公允价值的差额，视情况分别确认为商誉或是作为企业合并当期的损益计入利润表。其具体处理原则与非同一控制下的控股合并类似，不同点在于在非同一控制下的吸收合并中，合并中取得的可辨认资产和负债是作为个别报表中的项目列示，合并中产生的商誉也是作为购买方账簿及个别财务报表中的资产列示。

## 三、通过多次交易分步实现的企业合并

如果企业合并并非通过一次交换交易实现，而是通过多次交换交易分步实现的，则企业在每一单项交易发生时，应确认对被购买方的投资。投资企业在持有被投资单位的部分股权后，通过增加持股比例等达到对被投资单位形成控制的，应分别每一单项交易的成本与该交易发生时被投资单位可辨认净资产公允价值的份额进行比较，确定每一单项交易中产生的商誉。达到企业合并时点应确认的商誉（或合并财务报表中应确认的商誉）为每一单项交易中

应确认的商誉之和。

对于通过多次交易分步实现的企业合并，实务操作中，应按以下顺序进行处理：

一是对长期股权投资的账面余额进行调整，达到企业合并前长期股权投资采用成本法核算的，其账面余额一般无需调整；达到企业合并前长期股权投资采用权益法核算的，应进行调整，将其账面价值恢复至取得投资时的初始投资成本，相应调整留存收益。达到企业合并前将权益性投资作为交易性金融资产或可供出售金融资产核算的，也应对其账面价值进行调整。

二是比较每一单项交易时的成本与交易时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，确定每一单项交易应予确认的商誉或是应计入当期损益的金额。

三是对于被购买方在购买日与交易日之间可辨认净资产公允价值变动，相对于原持股比例应享有的部分，在合并财务报表（吸收合并是指购买方个别财务报表）中应调整所有者权益相关项目，其中属于原取得投资后被投资单位实现净损益增加的资产价值量，在合并财务报表中应调整留存收益，差额调整资本公积。

**【例 24—4】** A 公司于 20×6 年以 5 000 万元取得 B 公司 10% 的股份，取得投资时 B 公司净资产的公允价值为 45 000 万元。因未以任何方式参与 B 公司的生产经营决策，A 公司对持有的该投资采用成本法核算。20×7 年，A 公司另支付 25 000 万元取得 B 公司 50% 的股份，能够对 B 公司实施控制。购买日 B 公司可辨认净资产公允价值为 47 500 万元。B 公司自 20×6 年 A 公司取得投资后至 20×7 年购买进一步股份前实现的留存收益为 1 500 万元，未进行利润分配。

（1）购买日 A 公司首先应确认取得的对 B 公司的投资：

借：长期股权投资	250 000 000
贷：银行存款等	250 000 000

（2）计算达到企业合并时点应确认的商誉：

原持有 10% 股份应确认的商誉 =  $5\,000 - 45\,000 \times 10\% = 500$ （万元）

进一步取得 50% 股份应确认的商誉 =  $25\,000 - 47\,500 \times 50\% = 1\,250$ （万元）

合并财务报表中应确认的商誉 =  $500 + 1\,250 = 1\,750$ （万元）

（3）资产增值的处理：

原持有 10% 股份在购买日对应的可辨认净资产公允价值  
=  $47\,500 \times 10\% = 4\,750$ （万元）

原取得投资时应享有被投资单位净资产公允价值的份额  
=  $45\,000 \times 10\% = 4\,500$ （万元）

两者之间差额 250 万元在合并财务报表中属于被投资企业在投资以后实现留存收益的部分 150（ $1\,500 \times 10\%$ ）万元，调整合并财务报表中的盈余公积和未分配利润，剩余部分 100 万元调整资本公积。

#### 四、购买子公司少数股权的处理

企业在取得对子公司的控制权，形成企业合并后，自子公司的少数股东处取得少数股东拥有的对该子公司全部或部分少数股权，该类交易或事项发生以后，应当遵循以下原则分别母公司个别财务报表以及合并财务报表两种情况进行处理：

（一）从母公司个别财务报表角度，其自子公司少数股东处新取得的长期股权投资应当按照《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》第四条的规定确定其入账价值。

（二）在合并财务报表中，子公司的资产、负债应以购买日（或合并日）开始持续计算的金额反映。

母公司新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计算应享有子公司自购买日（或合并

日)开始持续计算的可辨认净资产份额之间的差额,应当调整合并财务报表中的资本公积(资本溢价或股本溢价),资本公积(资本溢价或股本溢价)的余额不足冲减的,调整留存收益。

【例 24—5】 A 公司于 20×5 年 12 月 29 日以 20 000 万元取得对 B 公司 70%的股权,能够对 B 公司实施控制,形成非同一控制下的企业合并。20×6 年 12 月 25 日 A 公司又出资 7 500 万元自 B 公司的其他股东处取得 B 公司 20%的股权。本例中 A 公司、B 公司及 B 公司的少数股东在交易前不存在任何关联方关系。

(1) 20×5 年 12 月 29 日, A 公司在取得 B 公司 70%股权时, B 公司可辨认净资产公允价值总额为 25 000 万元。

(2) 20×6 年 12 月 25 日, B 公司有关资产、负债的账面价值、以购买日开始持续计算的金额(对母公司的价值)以及在交易日的公允价值情况如表 24—4 所示。

表 24—4

单位: 万元

项目	B 公司的 账面价值	B 公司资产、负债 对母公司的价值
存货	1 250	1 250
应收款项	6 250	6 250
固定资产	10 000	11 500
无形资产	2 000	3 000
其他资产	5 500	8 000
应付款项	1 500	1 500
其他负债	1 000	1 000
净资产	22 500	27 500

分析:

1. 确定 A 公司对 B 公司长期股权投资的成本

20×5 年 12 月 29 日为该非同一控制下企业合并的购买日, A 公司取得对 B 公司长期股权投资的成本为 20 000 万元。

20×6 年 12 月 25 日, A 公司在进一步取得 B 公司 20%的少数股权时, 支付价款 7 500 万元。

该项长期股权投资在 20×6 年 12 月 25 日的账面余额为 27 500 万元。

2. 编制合并财务报表时的处理

(1) 商誉的计算:

$$\begin{aligned} \text{A 公司取得对 B 公司 70\% 股权时产生的商誉} &= 20\,000 - 25\,000 \times 70\% \\ &= 2\,500 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

在合并财务报表中应体现的商誉为 2 500 万元。

(2) 所有者权益的调整:

合并财务报表中, B 公司的有关资产、负债应以其对母公司 A 的价值进行合并, 即与新取得的 20% 股权相对应的被投资单位可辨认资产、负债的金额  $= 27\,500 \times 20\% = 5\,500$  万元。

因购买少数股权新增加的长期股权投资成本 7 500 万元与按照新取得的股权比例(20%)计算确定应享有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产份额 5 500 万元之间的差额 2 000 万元, 在合并资产负债表中应当调整所有者权益相关项目, 首先调整资本公积(资本溢价或股本溢价), 在资本公积(资本溢价或股本溢价)的金额不足冲减的情况下, 调整留存收益。

## 五、被购买方的会计处理

非同一控制下的企业合并中，被购买方在企业合并后仍持续经营的，如购买方取得被购买方 100% 股权，被购买方可以按合并中确定的有关资产、负债的公允价值调账，其他情况下被购买方不应因企业合并改记资产、负债的账面价值。

表 25—1

P 公司备查簿

20×7 年 1 月 1 日

单位：万元

项目	账面价值	公允价值	公允价值与账面价值的差额	合并报表调整	余额	备注
S 公司：						
流动资产	3 800	3 800				
非流动资产	1 900	2 000				
其中：固定资产——A 办公楼	600	700	100	(1) 5	695	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	5 700	5 800				
流动负债	1 300	1 300				
非流动负债	900	900				
负债合计	2 200	2 200				
股本	2 000	2 000				
资本公积	1 500	1 600	100*			
盈余公积	0	0				
未分配利润	0	0				
股东权益合计	3 500	3 600				
负债和股东权益总计	5 700	5 800				

\*100 万元为在购买日 S 公司可辨认净资产公允价值大于账面价值的差额。

表 25—2

资产负债表（简表）

会企 01 表

编制单位：P 公司

20×7 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

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
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	所有者权益（或股东权益）：		
其中：对 S 公司投资	3 000		实收资本（或股本）	4 000	4 000
固定资产	4 100	3 300	资本公积	800	800
其中：向 S 公司购入固定资产	200		盈余公积	1 000	732
无形资产	630	700	未分配利润	1 200	468
非流动资产合计	9 630	5 900	所有者权益合计	7 000	6 000
资产总计	15 600	15 000	负债和所有者权益总计	15 600	15 000

表 25—3

资产负债表（简表）

会企 01

表

编制单位：S 公司

20×7 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	400
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	2 800	应付职工薪酬	100	350
流动资产合计	3 060	3 800	应交税费	60	200
非流动资产：			流动负债合计	1 060	1 300
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	1 200	其中：应付债券——P 公司	200	200
其中：向 P 公司购入固定资产	108		非流动负债合计	900	900
无形资产			负债合计	1 960	2 200
非流动资产合计	2 900	1 900	股东权益：		
			股本	2 000	2 000
			资本公积	1 600	1 500
			其中：可供出售金融资产公允价值变动	100	
			盈余公积	100	0
			未分配利润	300	0
			股东权益合计	4 000	3 500
资产总计	5 960	5 700	负债和股东权益总计	5 960	5 700







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	借方	贷方	报表	借方	贷方		借方	贷方		
归属于少数股东的未分配利润——一年末										79	79
资本公积——年初	800			1500		100	2400	(5) 1600			800
可供出售金融资产公允价值变动净额				100			100	(5) 100			0
权益法下被投资单位其他所有者权益变动的影响			(4) 80				80				80
资本公积——一年末	800		80	1600		100	2580	1700			880
盈余公积——年初	732			0			732	(19) 0			732
提取盈余公积	268			100			368		(19) 100		268
盈余公积——一年末	1000			100			1100	0	100		1000
(资产负债表项目)											
流动资产:											
货币资金	1000			500			1500				1500
应收票据	1400			300			1700		(9) 400		1300
其中: 应收 S 公司票据	400						400		(9) 400		0
应收账款	1800			760			2560	(7) 25	(6) 500		2085
其中: 应收 S 公司账款	475						475	(7) 25	(6) 500		0
预付款项	770			400			1170		(8) 100		1070
其中: 预付 P 公司账款				100			100		(8) 100		0
存货	1000			1100			2100		(12) 200		1900
其中: 向 S 公司购入存货	1000						1000		(12) 200		800
流动资产合计	5970			3060			9030	25	1200		7855
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		(10) 200		0
其中: 持有 S 公司债券	200						200		(10) 200		0
长期股权投资:	4700	(2) 796 (4) 80	(3) 480				5096		(5) 3396		1700

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	借方	贷方	报表	借方	贷方		借方	贷方		
其中：对 S 公司投资	3000	(2)796 (4)80	(3)480				3396		(5) 3396		0
固定资产	4100			2100	100 <sup>①</sup>	(1) 5	6295	(14) 10 (15) 10	(13) 30 (16) 1		6284
其中：S 公司—— A 办公楼					100 <sup>②</sup>	(1) 5	95				95
向 S 公司 购入固定资产	200						200	(14) 10	(13) 30		180
向 P 公司 购入固定资产				108			108	(15) 10	(16) 1		117
无形资产	630						630				630
商誉								(5) 120			120
非流动资产合计	9630	876	480	2900	100	5	13021	140	3627		9534
资产总计	<u>15600</u>	<u>876</u>	<u>480</u>	<u>5960</u>	<u>100</u>	<u>5</u>	<u>22051</u>	<u>165</u>	<u>4827</u>		<u>17389</u>
流动负债：											
应付票据	1000			400			1400	(9) 400			1000
其中：应付票据—— P 公司				400			400	(9) 400			0
应付账款	3000			500			3500	(6) 500			3000
其中：应付 P 公司 账款				500			500	(6) 500			0
预收款项	200						200	(8) 100			100
其中：预收 S 公司 账款	100						100	(8) 100			0
应付职工薪酬	1000			100			1100				1100
应交税费	800			60			860				860
流动负债合计	6000			1060			7060	1000			6060
非流动负债：											
长期借款	2000			700			2700				2700
应付债券	600			200			800	(10) 200			600
其中：应付债券—— P 公司				200			200	(10) 200			0
非流动负债合计	2600			900			3500	200			3300
负债合计	<u>8600</u>			<u>1960</u>			<u>10560</u>	<u>1200</u>			<u>9360</u>
所有者权益(或股 东权益)：											
实收资本(或股 本)	4000			2000			6000	(5) 2000			4000
资本公积	800		(4) 80	1600		100 <sup>①</sup>	2580	(5) 1700			880
其中：可供出售金 融资产公允价值 变动				100			100	100			0
盈余公积	1000			100			1100	(5) 100			1000

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	借方	贷方	报表	借方	贷方		借方	贷方		
未分配利润	1200	(3) 480	(2) 796	300	(1) 5		1811	(5) 295 (11) 1000 (13) 300 (17) 3500 (12) 200 (16) 1 (18) 20 (19) 796 (19) 199 (19) 0 <u>6311</u>	(11) 1000 (13) 270 (17) 3500 (14) 10 (18) 20 (7) 25 (15) 10 (19) 100 (19) 600 (19) 295 <u>5830</u>	(19) 199	1330
少数股东权益										(5) 819	819
所有者权益合计	<u>7000</u>	<u>480</u>	<u>876</u>	<u>4000</u>	<u>5</u>	<u>100</u>	<u>11491</u>	<u>10111</u>	<u>5830</u>	819	<u>8029</u>
负债和所有者权益 总计	<u>15600</u>	<u>480</u>	<u>876</u>	<u>5960</u>	<u>5</u>	<u>100</u>	<u>22051</u>	<u>11311</u>	<u>5830</u>	<u>819</u>	<u>17389</u>
（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	7675			5990			<u>13665</u>		(21) 3600 (22) 300		<u>9765</u>
收到其他与经营 活动有关的现金											
经营活动现金流 入小计	7675			5990			<u>13665</u>		3900		<u>9765</u>
购买商品、接受劳 务支付的现金	1420			3270			<u>4690</u>	(21) 3600			<u>1090</u>
支付给职工以及 为职工支付现金	1100			250			<u>1350</u>				<u>1350</u>
支付的各项税费	1820			758			<u>2578</u>				<u>2578</u>
支付其他与经营 活动有关的现金	45			22			<u>67</u>				<u>67</u>
经营活动现金流 出小计	4385			4300			<u>8585</u>	<u>3600</u>			<u>4985</u>
经营活动产生的 现金流量净额	3290			1690			<u>4980</u>	<u>3600</u>	<u>3900</u>		<u>4680</u>
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						<u>500</u>		(20) 500		<u>0</u>

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	借方	贷方	报表	借方	贷方		借方	贷方		
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						<u>120</u>		(23) 120		<u>0</u>
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						<u>620</u>		<u>620</u>		<u>0</u>
购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金	930			800			<u>1730</u>	(22) 300 (23) 120			<u>1310</u>
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	3000						<u>3000</u>				<u>3000</u>
支付其他与投资活动有关的现金											
投资活动现金流出小计	3930			800			<u>4730</u>	<u>420</u>			<u>4310</u>
投资活动产生的现金流量净额	-3310			-800			<u>-4110</u>	<u>200</u>			<u>-4310</u>
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	1980			690			<u>2670</u>	(20) 500			<u>2170</u>
其中：子公司支付给少数股东的股利、利润				120							120

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	借方	贷方	报表	借方	贷方		借方	贷方		
支付其他与筹资活动有关的现金											
筹资活动现金流出小计	1980			690			<u>2670</u>	500			<u>2170</u>
筹资活动产生的现金流量净额	-1980			-690			<u>-2670</u>	<u>500</u>			<u>-2170</u>
现金及现金等价物净增加额	-2000			200			<u>-1800</u>				<u>-1800</u>
年初现金及现金等价物余额	3000			300			<u>3300</u>				<u>3300</u>
年末现金及现金等价物余额	1000			500			<u>1500</u>				<u>1500</u>

①此金额为合计金额。

②此金额由表 25—1：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。

③此金额由表 25—1：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 25—5

编制单位：P 公司  
元

合并资产负债表

20×7 年 12 月 31 日

会合 01 表

单位：万

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	800	
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和负债		
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		
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	3 300	
无形资产	630		负债合计	9 360	
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	880	
递延所得税资产			减：库存股		

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
其他非流动资产			盈余公积	1 000	
非流动资产合计	9 534		一般风险准备		
			未分配利润	1 330	
			外币报表折算差额		
			归属于母公司所有者权益合计	7 210	
			少数股东权益	819	
			所有者权益合计	8 029	
资产总计	17 389		负债和所有者权益总计	17 389	

表 25—6 利润表（简表） 会企 02

表 20×7 年度 单位：万

元

项 目	P 公司	S 公司
一、营业收入	8 700	6 300
减：营业成本	4 450	4 570
营业税金及附加	300	125
销售费用	15	10
管理费用	100	12
财务费用	300	90
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）	4 010	1 493
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）	4 000	1 493
减：所得税费用	1 320	493
四、净利润（净亏损以“-”号填列）	2 680	1 000

表 25—7

合并利润表

会合 02

表

编制单位：P 公司

20×7 年度

单位：万

元

项 目	本年金额	上年金额
一、营业总收入	10 200	
其中：营业收入	10 200	
利息收入		
保费净收入		
手续费及佣金收入		
二、营业总成本	5 378	
其中：营业成本	4 450	
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	108	
财务费用	370	
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）		
三、营业利润（亏损以“-”号填列）	4 822	
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）	4 822	
减：所得税费用	1 813	
五、净利润（净亏损以“-”号填列）	3 009	
归属于母公司所有者的净利润	2 810	
少数股东损益	199	
六、每股收益		
（一）基本每股收益		
（二）稀释每股收益		

表 25—8

现金流量表（简表）

会企 03 表

20×7 年度

单位：万元

项 目	P 公司	S 公司
一、经营活动产生的现金流量：		
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	3 170
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
经营活动现金流出小计	4 385	4 200
经营活动产生的现金流量净额	3 290	1 790
二、投资活动产生的现金流最：		
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 25—9

合并现金流量表

会合 03 表

编制单位：P 公司

20×7 年度

单位：万

元

项 目	本年金额	上年金额
一、经营活动产生的现金流量：		
销售商品、提供劳务收到的现金	9 765	
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	9 765	
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		
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	4 985	
经营活动产生的现金流量净额	4 680	
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	3 000	

项 目	本年金额	上年金额
支付其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流出小计	4 310	
投资活动产生的现金流量净额	-4 310	
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	2 170	
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	2 170	
筹资活动产生的现金流量净额	-2 170	
四、汇率变动对现金的影响		
五、现金及现金等价物净增加额	-1 800	
加：年初现金及现金等价物余额	3 300	
六、年末现金及现金等价物余额	1 500	



表 25—10

所有者权益变动表（简表）  
20×7 年度

会企 04 表  
单位：万元

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				2 680	2 680				1 000	1 000
（二）直接计入所有者权益的利得和损失										
（三）可供出售金融资产公允价值变动净额							100			100
（四）利润分配			268	-1 948	-1 680			100	-700	-600
1. 提取盈余公积			268	-268	0			100	-100	0
2. 对所有者（或股东）的分配				-1 680	-1 680				-600	-600
四、本年年末余额	4 000	800	1 000	1 200	7 000	2 000	1 600	100	300	4 000

编制单位：P 公司  
元

20×7 年度

单位：万

[illegible]

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		
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	880		1 000		1 330		819	8 029								

①720 万元为 20×7 年 1 月 1 日，P 公司购买 S 公司 80%的股份时，按其可辨认净资产的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%

## 第二十六章 每股收益

### 第一节 每股收益概述

每股收益是指普通股股东每持有一股普通股所能享有的企业利润或需承担的企业亏损。每股收益是用于反映企业的经营成果，衡量普通股的获利水平及投资风险，是投资者、债权人等信息使用者据以评价企业盈利能力、预测企业成长潜力、进而做出相关经济决策的一项重要重要的财务指标。进行财务分析时，每股收益指标既可用于不同企业间的业绩比较，以评价某企业的相对盈利能力；也可用于企业不同会计期间的业绩比较，以了解该企业盈利能力的变化趋势；另外还可用于企业经营实绩与盈利预测的比较，以掌握该企业的管理能力。

每股收益包括基本每股收益和稀释每股收益两类。基本每股收益仅考虑当期实际发行在外的普通股股份，而稀释每股收益的计算和列报主要是为了避免每股收益虚增可能带来的信息误导。例如，一家公司发行可转换公司债券融资，由于转换选择权的存在，这些可转换债券的利率低于正常同等条件下普通债券的利率，从而降低了融资成本，在经营业绩和其他条件不变的情况下，相对提高了基本每股收益金额。要求考虑可转换公司债券的影响计算和列报稀释每股收益，就是为了能够提供一个更可比、更有用的财务指标。

## 第二节 基本每股收益

基本每股收益只考虑当期实际发行在外的普通股股份，按照归属于普通股股东的当期净利润除以当期实际发行在外普通股的加权平均数计算确定。

### 一、分子确定

计算基本每股收益时，分子为归属于普通股股东的当期净利润，即企业当期实现的可供普通股股东分配的净利润或应由普通股股东分担的净亏损金额。发生亏损的企业，每股收益以负数列示。以合并财务报表为基础计算的每股收益，分子应当是归属于母公司普通股股东的当期合并净利润，即扣减少数股东损益后的余额。与合并财务报表一同提供的母公司财务报表中企业自行选择列报每股收益的，以母公司个别财务报表为基础计算的每股收益，分子应当是归属于母公司全部普通股股东的当期净利润。

### 二、分母确定

计算基本每股收益时，分母为当期发行在外普通股的算术加权平均数，即期初发行在外普通股股数根据当期新发行或回购的普通股股数与相应时间权数的乘积进行调整后的股数。需要指出的是，公司库存股不属于发行在外的普通股，且无权参与利润分配，应当在计算分母时扣除。

**发行在外普通股加权平均数=期初发行在外普通股股数+当期新发行普通股股数×已发行时间÷报告期时间-当期回购普通股股数×已回购时间÷报告期时间**

其中，作为权数的已发行时间、报告期时间和已回购时间通常按天数计算，在不影响计算结果合理性的前提下，也可以采用简化的计算方法，如按月数计算。

【例 26—1】某公司 20×7 年期初发行在外的普通股为 30 000 万股；4 月 30 日新发行普通股 16 200 万股；12 月 1 日回购普通股 7 200 万股，以备将来奖励职工之用。该公司当年度实现净利润为 16 250 万元。20×7 年度基本每股收益计算如下：

发行在外普通股加权平均数为：

$30\,000 \times 12/12 + 16\,200 \times 8/12 - 7\,200 \times 1/12 = 40\,200$ （万股）

或者  $30\,000 \times 4/12 + 46\,200 \times 7/12 + 39\,000 \times 1/12 = 40\,200$ （万股）

基本每股收益 =  $16\,250 / 40\,200 = 0.4$ （元/股）

新发行普通股股数应当根据发行合同的具体条款，从应收对价之日（一般为股票发行日）起计算确定。通常包括下列情况：（1）为收取现金而发行的普通股股数，从应收现金之日起计算。（2）因债务转资本而发行的普通股股数，从停计债务利息之日或结算日起计算。（3）非同一控制下的企业合并，作为对价发行的普通股股数，从购买日起计算；同一控制下的企业合并，作为对价发行的普通股股数，应当计入各列报期间普通股的加权平均数。（4）为收购非现金资产而发行的普通股股数，从确认收购之日起计算。

## 第三节 稀释每股收益

## 一、基本计算原则

稀释每股收益是以基本每股收益为基础，假设企业所有发行在外的稀释性潜在普通股均已转换为普通股，从而分别调整归属于普通股股东的当期净利润以及发行在外普通股的加权平均数计算而得的每股收益。

### （一）稀释性潜在普通股

潜在普通股是指赋予其持有者在报告期或以后期间享有取得普通股权利的一种金融工具或其他合同。目前，我国企业发行的潜在普通股主要有可转换公司债券、认股权证、股份期权等。

稀释性潜在普通股，是指假设当期转换为普通股会减少每股收益的潜在普通股。对于亏损企业而言，稀释性潜在普通股是指假设当期转换为普通股会增加每股亏损金额的潜在普通股。计算稀释每股收益时只考虑稀释性潜在普通股的影响，而不考虑不具有稀释性的潜在普通股。

### （二）分子的调整

计算稀释每股收益时，应当根据下列事项对归属于普通股股东的当期净利润进行调整：

（1）当期已确认为费用的稀释性潜在普通股的利息；（2）稀释性潜在普通股转换时将产生的收益或费用。上述调整应当考虑相关的所得税影响。对于包含负债和权益成份的金融工具，仅需调整属于金融负债部分的相关利息、利得或损失。

### （三）分母的调整

计算稀释每股收益时，当期发行在外普通股的加权平均数应当为计算基本每股收益时普通股的加权平均数与假定稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的普通股股数的加权平均数之和。

假定稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的普通股股数，应当根据潜在普通股的条件确定。当存在不只一种转换基础时，应当假定会采取从潜在普通股持有者角度看最有利的转换率或执行价格。

假定稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的普通股股数应当按照其发行在外时间进行加权平均。以前期间发行的稀释性潜在普通股，应当假设在当期期初转换为普通股；当期发行的稀释性潜在普通股，应当假设在发行日转换普通股；当期被注销或终止的稀释性潜在普通股，应当按照当期发行在外的时间加权平均计入稀释每股收益；当期被转换或行权的稀释性潜在普通股，应当从当期期初至转换日（或行权日）计入稀释每股收益中，从转换日（或行权日）起所转换的普通股则计入基本每股收益中。

## 二、可转换公司债券

可转换公司债券是指发行公司依法发行、在一定期间内依据约定的条件可以转换成股份的公司债券。对于可转换公司债券，可以采用假设转换法判断其稀释性，并计算稀释每股收益。首先，假设这部分可转换公司债券在当期期初（或发行日）即已转换成普通股，从而一方面增加了发行在外的普通股股数，另一方面节约了公司债券的利息费用，增加了归属于普通股股东的当期净利润。然后，用增加的净利润除以增加的普通股股数，得出增量股的每股收益，与原来的每股收益比较。如果增量股的每股收益小于原每股收益、则说明该可转换公司债券具有稀释作用，应当计入稀释每股收益的计算中。

计算稀释每股收益时，以基本每股收益为基础，分子的调整项目为当期已确认为费用的利息等的税后影响额；分母的调整项目为假定可转换公司债券当期期初（或发行日）转换为普通股的股数加权平均数。

【例 26—2】某上市公司 20×7 年归属于普通股股东的净利润为 38 200 万元，期初发

行在外普通股股数 20 000 万股，年内普通股股数未发生变化。20×7 年 1 月 1 日，公司按面值发行 60 000 万元的三年期可转换公司债券，债券每张面值 100 元，票面固定年利率为 2%，利息自发行之日起每年支付一次，即每年 12 月 31 日为付息日。该批可转换公司债券自发行结束后 12 个月以后即可转换为公司股票，即转股期为发行 12 个月后至债券到期日止的期间。转股价格为每股 10 元，即每 100 元债券可转换为 10 股面值为 1 元的普通股。债券利息不符合资本化条件，直接计入当期损益，所得税税率为 25%。

假设不考虑可转换公司债券在负债和权益成份的分拆，且债券票面利率等于实际利率。20×7 年度每股收益计算如下：

基本每股收益： $38\,200 \div 20\,000 = 1.91$ （元/股）

假设转换所增加的净利润= $60\,000 \times 2\% \times (1-25\%) = 900$ （万元）

假设转换所增加的普通股股数= $60\,000 / 10 = 6\,000$ （万股）

增量股的每股收益= $900 / 6\,000 = 0.15$ （元/股）

增量股的每股收益小于基本每股收益，可转换公司债券具有稀释作用。

稀释每股收益= $(38\,200 + 900) / (20\,000 + 6\,000) = 1.50$ （元/股）

【例 26—3】沿用【例 26—2】。假设不具备转换选择权的类似债券的市场利率为 3%。公司在对该批可转换公司债券初始确认时，根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的有关规定将负债和权益成份进行了分拆。20×7 年度稀释每股收益计算如下：

每年支付利息： $60\,000 \times 2\% = 1\,200$ （万元）

负债成份公允价值： $1\,200 \div (1+3\%) + 1\,200 \div (1+3\%)^2 + 61\,200 \div (1+3\%)^3 = 58\,302.83$ （万元）

权益成份公允价值： $60\,000 - 58\,302.83 = 1\,697.17$ （万元）

假设转换所增加的净利润= $58\,302.83 \times 3\% \times (1-25\%) = 1\,311.81$ （万元）

假设转换所增加的普通股股数= $60\,000 / 10 = 6\,000$ （万股）

增量股的每股收益= $1\,311.81 / 6\,000 = 0.22$ （元/股）

增量股的每股收益小于基本每股收益，可转换公司债券具有稀释作用。

稀释每股收益= $(38\,200 + 1\,311.81) / (20\,000 + 6\,000) = 1.52$ （元/股）

### 三、认股权证、股份期权

认股权证是指公司发行的、约定持有人有权在履约期间内或特定到期日按约定价格向本公司购买新股的有价证券。股份期权是指公司授予持有人在未来一定期限内以预先确定的价格和条件购买本公司一定数量股份的权利，股份期权持有人对于其享有的股份期权，可以在规定的期间内以预先确定的价格和条件购买公司一定数量的股份，也可以放弃该种权利。

对于盈利企业，认股权证、股份期权等的行权价格低于当期普通股平均市场价格时，具有稀释性。对于亏损企业，认股权证、股份期权的假设行权一般不影响净亏损，但增加普通股股数，从而导致每股亏损金额的减少，实际上产生了反稀释的作用，因此，这种情况下，不应当计算稀释每股收益。

对于稀释性认股权证、股份期权，计算稀释每股收益时，一般无需调整分子净利润金额，只需要按照下列步骤对分母普通股加权平均数进行调整：

（1）假设这些认股权证、股份期权在当期期初（或发行日）已经行权，计算按约定行权价格发行普通股将取得的股款金额。

（2）假设按照当期普通股平均市场价格发行股票，计算需发行多少普通股能够带来上述相同的股款金额。

（3）比较行使股份期权、认股权证将发行的普通股股数与按照平均市场价格发行的普通



股股数，差额部分相当于无对价发行的普通股，作为发行在外普通股股数的净增加。也就是说，认股权证、股份期权行权时发行的普通股可以视为两部分，一部分是按照平均市场价格发行的普通股，这部分普通股由于是按照市价发行，导致企业经济资源流入与普通股股数同比例增加，既没有稀释作用也没有反稀释作用，不影响每股收益金额；另一部分是无对价发行的普通股，这部分普通股由于是无对价发行，企业可利用的经济资源没有增加，但发行在外普通股股数增加，因此具有稀释性，应当计入稀释每股收益中。

**增加的普通股股数=拟行权时转换的普通股股数-行权价格×拟行权时转换的普通股股数÷当期普通股平均市场价格**

其中，普通股平均市场价格的计算，理论上应当包括该普通股每次交易的价格，但实务操作中通常对每周或每月具有代表性的股票交易价格进行简单算术平均即可。股票价格比较平稳的情况下，可以采用每周或每月股票的收盘价作为代表性价格；股票价格波动较大的情况下，可以采用每周或每月股票最高价与最低价的平均值作为代表性价格。无论采用何种方法计算平均市场价格，一经确定，不得随意变更，除非有确凿证据表明原计算方法不再适用。当期发行认股权证或股份期权的，普通股平均市场价格应当自认股权证或股份期权的发行日起计算。

（4）将净增加的普通股股数乘以其假设发行在外的时间权数，据此调整稀释每股收益的计算分母。

【例 26—4】 某公司 20×7 年度归属于普通股股东的净利润为 2 750 万元，发行在外普通股加权平均数为 5 000 万股，该普通股平均每股市场价格为 8 元。20×7 年 1 月 1 日，该公司对外发行 1 000 万份认股权证，行权日为 20×8 年 3 月 1 日，每份认股权证可以在行权日以 7 元的价格认购本公司 1 股新发的股份。该公司 20×7 年度每股收益计算如下：

基本每股收益： $2\,750/5\,000=0.55$ （元/股）

调整增加的普通股股数= $1\,000-1\,000\times7\div8=125$ （万股）

稀释每股收益= $2\,750/(5\,000+125)=0.54$ （元/股）

#### 四、企业承诺将回购其股份的合同

企业承诺将回购其股份的合同规定的回购价格高于当期普通股平均市场价格时，应当考虑其稀释性。计算稀释每股收益时，与前面认股权证、股份期权的计算思路恰好相反，具体步骤为：

（1）假设企业于期初按照当期普通股平均市场价格发行普通股，以募集足够的资金来履行回购合同；合同日晚于期初的，则假设企业于合同日按照自合同日至期末的普通股平均市场价格发行足量的普通股。该假设前提下，由于是按照市价发行普通股，导致企业经济资源流入与普通股股数同比例增加，每股收益金额不变。

（2）假设回购合同已于当期期初（或合同日）履行，按照约定的行权价格回购本企业股票。

（3）比较假设发行的普通股股数与假设回购的普通股股数，差额部分作为净增加的发行在外普通股股数，再乘以相应的时间权重。据此调整稀释每股收益的计算分母。

**增加的普通股股数=回购价格×承诺回购的普通股股数÷当期普通股平均市场价格-承诺回购的普通股股数**

【例 26—5】 某公司 20×7 年度归属于普通股股东的净利润为 400 万元，发行在外普通股加权平均数为 1 000 万股。20×7 年 3 月 2 日，该公司与股东签订一份远期回购合同，承诺一年后以每股 5.5 元的价格回购其发行在外的 240 万股普通股。假设，该普通股 20×7 年 3 月至 12 月平均市场价格为 5 元。20×7 年度每股收益计算如下：

基本每股收益： $400\div1\,000=0.4$ （元/股）

调整增加的普通股股数=240×5.5÷5-240=24（万股）  
稀释每股收益=400/（1 000+24×10/12）=0.39（元/股）

## 五、多项潜在普通股

企业对外发行不同潜在普通股的，单独考察其中某潜在普通股可能具有稀释作用，但如果和其他潜在普通股一并考察时可能恰恰变为反稀释作用。例如，某公司先后发行甲、乙两种可转换债券（票面利率和转换价格均不同），甲债券导致的增量股每股收益为1.5元，乙债券导致的增量股每股收益为3.5元，假设基本每股收益为4元。如果分别考察甲、乙两种可转换债券，增量股每股收益小于基本每股收益，两种债券都具有稀释作用。并且，由于增量股每股收益越小，其稀释作用越大，甲债券的稀释作用大于乙债券。然而，如果综合考察甲、乙两种可转换债券，先计入甲债券使得每股收益稀释为3.1元，若再计入乙债券则使得每股收益反弹为3.4元，因此，乙债券在这种情况下不再具有稀释作用，不应计入稀释每股收益中。

为了反映潜在普通股最大的稀释作用，应当按照各潜在普通股的稀释程度从大到小的顺序计入稀释每股收益，直至稀释每股收益达到最小值。稀释程度根据增量股的每股收益衡量，即假定稀释性潜在普通股转换为普通股的情况下，将增加的归属于普通股股东的当期净利润除以增加的普通股股数的金额。需要强调的是，企业每次发行的潜在普通股应当视作不同的潜在普通股，分别判断其稀释性，而不能将其作为一个总体考虑。通常情况下，股份期权和认股权证排在前面计算，因为其假设行权一般不影响净利润。

对外发行多项潜在普通股的企业应当按照下列步骤计算稀释每股收益：

（1）列出企业在外发行的各潜在普通股。

（2）假设各潜在普通股已于当期期初或发行日转换为普通股，确定其对归属于普通股股东当期净利润的影响金额。可转换公司债券的假设转换一般会增加当期净利润金额；股份期权和认股权证的假设行权一般不影响当期净利润。

（3）确定各潜在普通股假设转换后将增加的普通股股数。值得注意的是，稀释性股份期权和认股权证假设行权后，计算增加的普通股股数不是发行的全部普通股股数，而应当是其中无对价发行部分的普通股股数。

（4）计算各潜在普通股的增量股每股收益，判断其稀释性。增量股每股收益越小的潜在普通股稀释程度越大。

（5）按照潜在普通股稀释程度从大到小的顺序，将各稀释性潜在普通股分别计入稀释每股收益中。分步计算过程中，如果下一步得出的每股收益小于上一步得出的每股收益，表明新计入的潜在普通股具有稀释作用，应当计入稀释每股收益中；反之，则表明具有反稀释作用，不计入稀释每股收益中。

（6）最后得出的最小每股收益金额即为稀释每股收益。

计算流程如图26—1所示。

【例26—6】某公司20×7年度归属于普通股股东的净利润为5 625万元，发行在外普通股加权平均数为18 750万股。年初已发行在外的潜在普通股有：（1）认股权证7200万份，每份认股权证可以在行权日以8元的价格认购1股本公司新发股票。（2）按面值发行的5年期可转换公司债券75 000万元，债券每张面值100元，票面年利率为2.6%，转股价格为每股12.5元，即每100元债券可转换为8股面值为1元的普通股。（3）按面值发行的三年期可转换公司债券150 000万元，债券每张面值100元，票面年利率为14%，转股价格为每股10元，即每100元债券可转换为10股面值为1元的普通股。当期普通股平均市场价格为12元，年度内没有认股权证被行权，也没有可转换公司债券被转换或赎回，所得税税率为25%。假设不考虑可转换公司债券在负债和权益成份的分拆，且债券票面利率等于实际利率。20×7

年度每股收益计算如下：

基本每股收益=5 625/18 750=0.3（元/股）

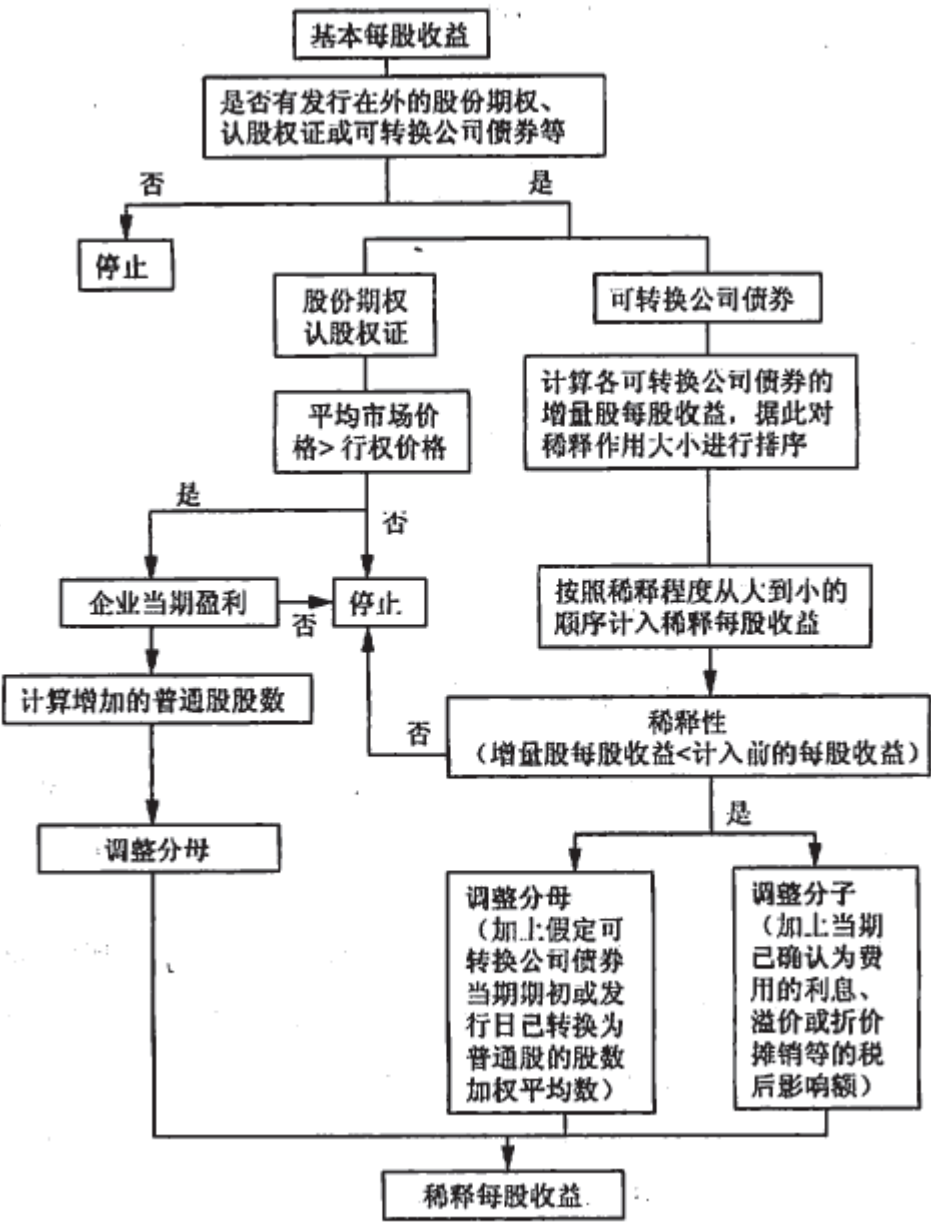


图 26-1

计算稀释每股收益：

(1) 假设潜在普通股转换为普通股，计算增量股每股收益并排序，如表 26—1 所示。

**表 26—1 增量股每股收益的计算**

	净利润增加	股数增加	增量股的每股收益	顺 序
认股权证	—	2 400 <sup>①</sup>	—	1
2.6%债券	1 462.5 <sup>②</sup>	6 000 <sup>③</sup>	0.24	3
1.4%债券	1 575 <sup>④</sup>	15 000 <sup>⑤</sup>	0.11	2

①  $7\ 200 - 7\ 200 \times 8 \div 12 = 2\ 400$  (万股)

②  $75\ 000 \times 2.6\% \times (1 - 25\%) = 1\ 462.5$  (万元)

③  $75\ 000 / 12.5 = 6\ 000$  (万股)

④  $150\ 000 \times 1.4\% \times (1 - 25\%) = 1\ 575$  (万元)

⑤  $150\ 000 / 10 = 15\ 000$  (万股)

由此可见，认股权证的稀释性最大，2.6%可转债的稀释性最小。

(2) 分步计入稀释每股收益如表 26—2 所示。

**表 26—2 稀释每股收益的计算**

	净利润	股数	每股收益	稀释性
基本每股收益	5 625	18 750	0.30	
认股权证	0	2 400		
	5 625	21 150	0.27	稀释
1.4%债券	1 575	15 000		
	7 200	36 150	0.20	稀释
2.6%债券	1 462.5	6 000		
	8 662.5	42 150	0.21	反稀释

因此，稀释每股收益为 0.20 (元/股)。

## 六、子公司、合营企业或联营企业发行的潜在普通股

子公司、合营企业、联营企业发行能够转换成其普通股的稀释性潜在普通股，不仅应当包括在其稀释每股收益计算中，而且还应当包括在合并稀释每股收益以及投资者稀释每股收益的计算中。

【例 26—7】 甲公司 20×7 年度归属于普通股股东的净利润为 72 000 万元 (不包括子公司乙公司利润或乙公司支付的股利)，发行在外普通股加权平均数为 60 000 万股，持有乙公司 70% 的普通股股权。乙公司 20×7 年度归属于普通股股东的净利润为 32 400 万元，发行在外普通股加权平均数为 13 500 万股，该普通股当年平均市场价格为 8 元。年初，乙公司对外发行 900 万份可用于购买其普通股的认股权证，行权价格为 4 元，甲公司持有 18 万份认股权证。当年无认股权证被行权。假设除股利外，母子公司之间没有其他需抵销的内部交易；甲公司取得对乙公司投资时，乙公司各项可辨认资产等的公允价值与其账面价值一致。20×7 年度每股收益计算如下：

(1) 子公司每股收益：

① 基本每股收益 =  $32\ 400 / 13\ 500 = 2.4$  (元/股)

② 调整增加的普通股股数 =  $900 - 900 \times 4 \div 8 = 450$  (万股)

稀释每股收益=32 400/（13 500+450）=2.32（元/股）

（2）合并每股收益：

①归属于母公司普通股股东的母公司净利润=72 000（万元）

包括在合并基本每股收益计算中的子公司净利润部分=2.4×13 500×70%=22 680（万元）

基本每股收益=（72 000+22 680）/60 000=1.58（元/股）

②子公司净利润中归属于普通股且由母公司享有的部分=2.32×13 500×70%=21 924（万元）

子公司净利润中归属于认股权证且由母公司享有的部分：

=2.32×450×18/900=20.88（万元）

稀释每股收益=（72 000+21 924+20.88）/60 000=1.57（元/股）

## 第四节 每股收益的列报

### 一、重新计算

（一）派发股票股利、公积金转增资本、拆股和并股

企业派发股票股利、公积金转增资本、拆股或并股等，会增加或减少其发行在外普通股或潜在普通股的数量，但并不影响所有者权益金额，这既不影响企业所拥有或控制的经济资源，也不改变企业的盈利能力，即意味着同样的损益现在要由扩大或缩小了的股份规模来享有或分担。因此，为了保持会计指标的前后期可比性，企业应当在相关报批手续全部完成后，按调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。上述变化发生于资产负债表日至财务报告批准报出日之间的，应当以调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。

【例 26—8】某企 20×6 年和 20×7 年归属于普通股股东的净利润分别为 1 596 万元和 1 848 万元，20×6 年 1 月 1 日发行在外的普通股 800 万股，20×6 年 4 月 1 日按市价新发行普通股 160 万股，20×7 年 7 月 1 日分派股票股利，以 20×6 年 12 月 31 日总股本 960 万股为基数每 10 股送 3 股，假设不存在其他股数变动因素。20×7 年度比较利润表中基本每股收益的计算如下：

20×7 年度发行在外普通股加权平均数=（800+160+288）×12/12=1 248（万股）

20×6 年度发行在外普通股加权平均数=800×1.3×12/12+160×1.3×9/12=1196（万股）

20×7 年度基本每股收益=1 848/1 248=1.48（元/股）

20×6 年度基本每股收益=1 596/1 196=1.33（元/股）

（二）配股

配股在计算每股收益时比较特殊，因为它是向全部现有股东以低于当前股票市价的价格发行普通股，实际上可以理解为按市价发行股票和无对价送股的混合体。也就是说，配股中包含的送股因素具有与股票股利相同的效果，导致发行在外普通股股数增加的同时，却没有相应的经济资源流入。因此，计算基本每股收益时，应当考虑配股中的送股因素，将这部分无对价的送股（注意不是全部配发的普通股）视同列报最早期间期初就已发行在外。并据以调整各列报期间发行在外普通股的加权平均数，计算各列报期间的每股收益。

为此，企业首先应当计算出一个调整系数再用配股前发行在外普通股的股数乘以该调整系数，得出计算每股收益时应采用的普通股股数。

**每股理论除权价格=（行权前发行在外普通股的公允价值总额+配股收到的款项）÷行权后发行在外的普通股股数**

**调整系数=行权前发行在外普通股的每股公允价值÷每股理论除权价格**



因配股重新计算的上年度基本每股收益=上年度基本每股收益÷调整系数

本年度基本每股收益=归属于普通股股东的当期净利润÷(配股前发行在外普通股股数×调整系数×配股前普通股发行在外的时间权重+配股后发行在外普通股加权平均数)。

【例 26—9】某企业 20×7 年度归属于普通股股东的净利润为 23 500 万元，20×7 年 1 月 1 日发行在外普通股股数为 8 000 万股，20×7 年 6 月 10 日，该企业发布增资配股公告，向截止到 20×7 年 6 月 30 日（股权登记日）所有登记在册的老股东配股，配股比例为每 4 股配 1 股，配股价格为每股 6 元，除权交易基准日为 20×7 年 7 月 1 日。假设行权前一日的市价为每股 11 元，20×6 年度基本每股收益为 2.64 元。20×7 年度比较利润表中基本每股收益的计算如下：

每股理论除权价格=  $(11 \times 8\,000 + 6 \times 2\,000) \div (8\,000 + 2\,000)$   
=10（元）

调整系数：  $11 \div 10 = 1.1$

因配股重新计算的 20×6 年度基本每股收益=  $2.64 \div 1.1 = 2.4$ （元/股）

20×7 年度基本每股收益=  $23\,500 \div (8\,000 \times 1.1 \times 6/12 + 10\,000 \times 6/12)$   
=2.5（元）

需要特别说明的是，企业向特定对象以低于当前市价的价格发行股票的，不考虑送股因素。虽然它与配股具有相似的特征，即发行价格低于市价。但是，后者属于向非特定对象增发股票；而前者往往是企业处于某种战略考虑或其他动机向特定对象以较低的价格发行股票，或者特定对象除认购股份以外还需以其他形式予以补偿，因此，倘若综合这些因素，向特定对象发行股票的行为可以视为不存在送股因素，视同发行新股处理。

（三）以前年度损益的追溯调整或追溯重述

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》的规定对以前年度损益进行追溯调整或追溯重述的，应当重新计算各列报期间的每股收益。

## 二、列报

对于普通股或潜在普通股已公开交易的企业以及正处于公开发行普通股或潜在普通股过程中的企业，如果不存在稀释性潜在普通股则应当在利润表中单独列示基本每股收益；如果存在稀释性潜在普通股则应当在利润表中单独列示基本每股收益和稀释每股收益。编制比较财务报表时，各列报期间中只要有一个期间列示了稀释每股收益，那么所有列报期间均应当列示稀释每股收益，即使其金额与基本每股收益相等。

企业对外提供合并财务报表的，仅要求其以合并财务报表为基础计算每股收益，并在合并财务报表中予以列报；与合并财务报表一同提供的母公司财务报表中不要求计算和列报每股收益，如果企业自行选择列报的，应以母公个别财务报表为基础计算每股收益，并在其个别财务报表中予以列报。

企业应当在附注中披露与每股收益有关的下列信息：（1）基本每股收益和稀释每股收益分子、分母的计算过程。（2）列报期间不具有稀释性但以后期间很可能具有稀释性的潜在普通股。（3）在资产负债表日至财务报告批准报出日之间，企业发行在外普通股或潜在普通股发生重大变化的情况。