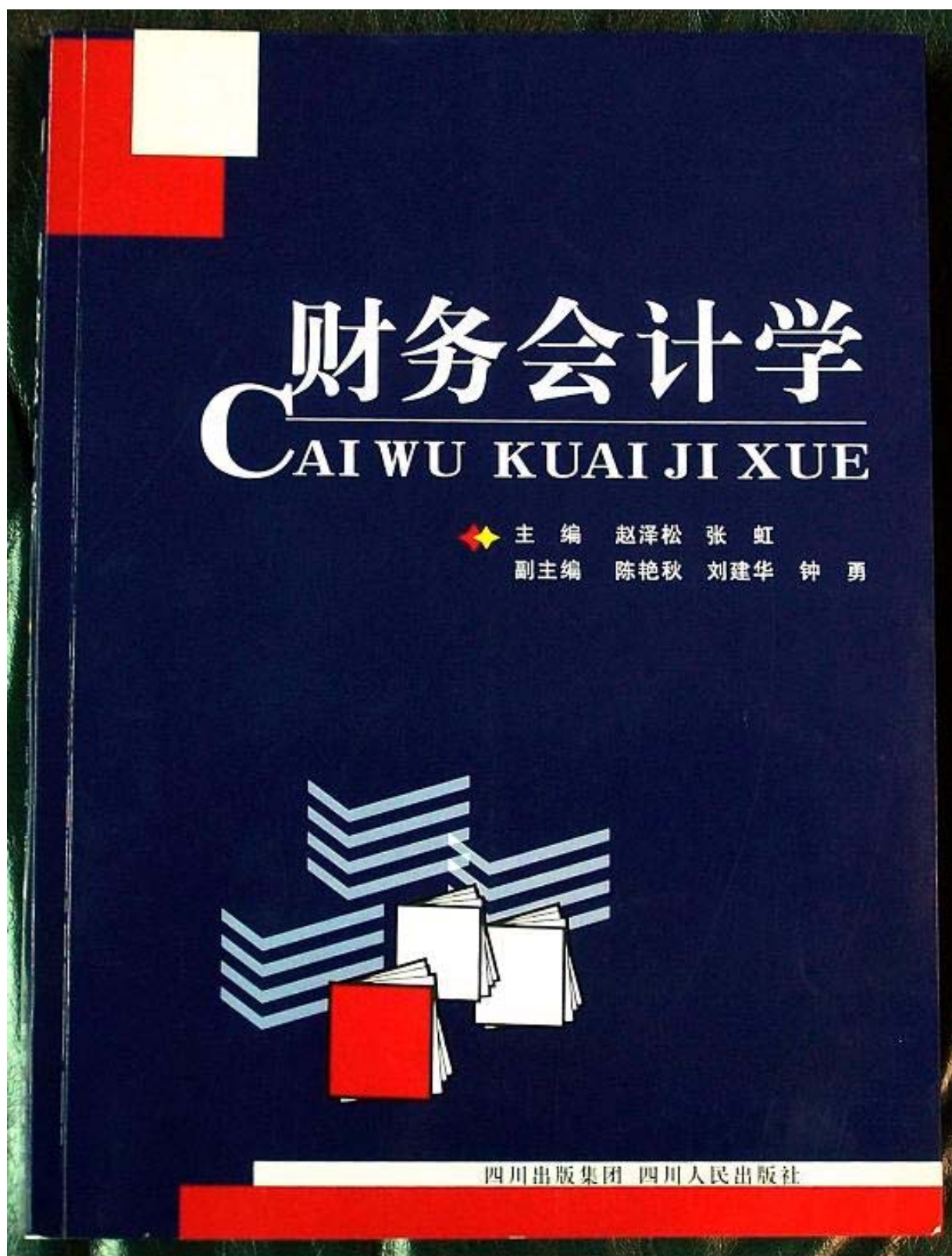


# 《财务会计学》精品教材



# 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】

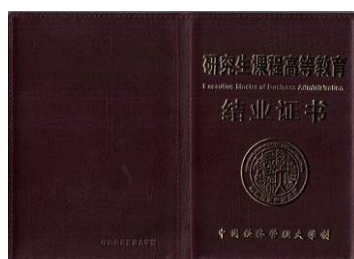
- 1、报名登记表格下载后详细填写并发送邮件至 [xchy007@163.com](mailto:xchy007@163.com) (入学时不需要提交相片，毕业提交试卷同时邮寄4张2寸相片和一张身份证复印件即可)
- 2、交费后请及时电话通知招生办确认，以便于收费当日学校为你办理教材邮寄等入学手续。



## 【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 财务会计目标

财务会计是反映企业财务状况、经营成果、现金流量的一门专业会计。其目标是向财务会计报告使用者提供决策有用、真实可靠的会计信息。该目标的主要内容表现在以下三个方面。

### 一、了解企业财务状况、经营成果和现金流量，并据以作出经济决策、进行宏观经济管理。

反映过去是为了预测未来，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，而决策离不开会计信息，尤其是高质量的会计信息。比如，对于作为企业所有者的国家和广大股民来说，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、资产收益率、净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、损益状况和现金流量情况，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，都需要作为经济管理工作的会计提供有助于他们进行决策的信息，都离不开会计信息的指导。

### 二、考核企业领导人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。会计信息应该有助于考核企业领导人经济责任的履行情况。比如，对于作为企业所有者的国家和广大股民来说，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，从而考核企业领导人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、加强经营管理、提高经济效益

企业经营管理水平的高低直接影响着企业的经济效益、经营风格、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，现代会计已经发展了以满足内部经营管理需要为主的管理会计。但是，这并不意味着企业内部经营管理不需要财务会计信息。实际上，通过分析和利用财务会计所提供的有关企业财务状况、经营成果和现金流量方面的信息，企业领导人就可以全面、系统、总括地了解企业生产经营活动情况、财务情况和经营成果，并在此基础上预测和分析未来发展前景；可以发现过去经营活动中存在的问题，找出存在的差异及原因，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、落实责任、考核严格、赏罚分明。要做到这一点，没有会计所提供的真实、完整的信息，几乎是不可能的。会计通过真实地反映企业的权益结构，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了基础，也使得会计信息真正成为企业加强经营管理、提高经济效益的基础。

## 第二节 财务会计核算的基本前提和基本原则

### 一、财务会计核算的基本前提

在会计核算过程中，会计人员所面临的变化不定的社会经济环境以及企业生产经营活动的不确定性，客观上需要会计人员作出判断，为此，就需要对会计核算所处的时间、空间环境等作出合理设定。这里所指的对时间、空间环境等所作的设定，又称为会计核算的基本前提。会计核算对象的确定、会计方法的选择、会计数据的搜集等都要以会计核算的基本前提为依据。会计核算的基本前提包括：会计主体、持续经营、会计期间和货币计量。

#### （一）会计主体

会计主体，又称为会计实体、会计个体，是指会计信息所反映的特定单位，它规范了会计工作的空间范围。

会计工作的目的是反映一个单位的财务状况、经营成果和现金流量，为包括投资者在内的各个方面作出决策服务。会计所要反映的总是特定的对象，只有明确规定会计核算的对象，将会计所要反映的对象与包括所有者在内的其他经济实体区别开来，才能保证会计核算工作的正常开展，实现会计的目标。

在会计主体前提下，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。会计主体基本前提，为会计人员在日常的会计核算中对各项交易或事项作出正确判断、对会计处理方法和会计处理程序作出正确选择提供了依据。其作用在于以下三个方面：

1. 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。在会计核算工作中，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和计量，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和计量。会计核算工作中通常所讲的资产、负债的确认，收入的取得，费用的发生，都是针对特定会计主体而言的。

2. 明确会计主体，才能把握会计处理的立场。企业作为一个会计主体，对外销售商品时（不涉及税金），一方面形成一笔收入，同时增加一笔资产或者减少一笔负债，而不是相反；采购材料时，一方面导致现金减少、存货增加，或者债务增加、存货增加，而不是相反。

3. 明确会计主体，才能将会计主体的经济活动与会计主体所有者的经济活动区分开来。无论是会计主体的经济活动，还是会计主体所有者的经济活动，都最终影响所有者的经济利益，但是，会计核算工作只涉及会计主体范围内的经济活动。为了真实地反映会计主体的财务状况、经营成果和现金流量，必须将会计主体的经济活动与会计主体所有者的经济活动区别开来。

需要注意的是，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，会计主体不一定是法律主体。例如，一般情况下，公司、企业、事业单位、社会团体、政府部门等都可以也有必要作为一个会计主体。上述单位都通过不同形式、不同渠道获得了资金，并且在经营活动中动用资金，为了反映这些单位的资金使用情况和使用效果，就有必要将这些单位作为一个会计主体。但是，会计主体不一定是法律主体。再如，在企业集团的情况下，母子公司虽然是不同的法律主体，但是，为了全面反映企业集团的财务状况、经营成果和现金流量，就有必要将这个集团作为一个会计主体，编制合并财务报表。

有时，为了内部管理的需要，也对企业内部的部门单独加以核算，并编制出内部会计报表，企业内部划出的核算单位也可以视为一个会计主体。

#### （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和状态继续经营下去，不会停产，也不会大规模削减业务。在持续经营前提下，企业会计确认、计量和报告应当以持续、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当前的规模和状态继续经营下去，不会停业，也不会大规模削减业务。明确这个基本前提，会计人员就可以在此基础上选择会计原则和会计方法。例如，一般情况下，企业的固定资产可以在一个较长的时期发挥作用，如果可以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进行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。

需要注意的是，由于持续经营是根据企业发展的一般情况所作的设定，企业在生产经营过程中缩减经营规模乃至停业的可能性总是存在的。为此，往往要求定期对企业持续经营这一基本前提作出分析和判断。一旦判定企业不符合持续经营这一会计核算的基本前提，就应当改变会计核算的方法。

### （三）会计分期

会计分期，又称会计期间，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。

会计分期的目的是，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，按期编报财务会计报告，从而及时向各方面提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量的信息。在会计分期前提下，会计应当划分会计期间，分期结算账目和编制财务会计报告。会计期间分为年度、半年度、季度和月度。年度、半年度、季度和月度均按公历起讫日期确定。半年度、季度和月度均称为会计中期。会计中期，是指短于一个完整的会计年度的报告期间。

会计的会计核算应当划分会计期间，分期结算账目和编制财务会计报告。通常情况下，一个单位的经营和业务活动，总是连续不断地进行的，如果等到单位的生产经营和业务活动全部结束以后，才核算其财务状况和经营成果，既不利于单位外部利益关系方了解单位的经营情况，也不能满足企业自身生产经营管理的需要。在持续经营会计核算的基本前提下，要计算会计主体的利润实现情况，反映其生产经营成果，就必须将连续不断地生产经营过程人为地划分为若干相等的时段，分段进行结算，分段编制财务会计报告，分段反映单位的财务状况和经营成果。

明确会计分期这个会计核算的基本前提对会计核算有着重要影响。由于会计分期，才产生了当期与其他期间的差别，从而出现权责发生制和收付实现制的区别，才使不同类型的会计主体有了记账的基准，进而出现了应收、应付、递延、预提、待摊等会计处理方法。

### （四）货币计量

货币计量，是指会计主体在会计核算过程中采用货币作为计量单位，计量、记录和报告会计主体的生产经营活动。

在货币计量前提下，企业会计应当以货币计量。在我国，按会计法规规定，企业会计通常应当以人民币为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的企业，可以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。在境外设立的中国企业向国内报送的财务会计报告，应当折算为人民币。

在市场经济条件下，各单位日常的生产经营、业务收支等活动多数表现为实物运动，如厂房、机器设备和其他财务的进出核算等，由于这些实物在计量单位方面千差万别，有重量、长度、容积、台、件等，它们只能从一个侧面反映企业的生产经营成果，无法在量上进行比较，不便于实物管理和会计计量、计算。为全面反映单位的生产经营、业务收支、经费划拨等情况，会计核算客观上需要有一种统一的计量单位作为各种实物价值的计量尺度。这种计量单位就是货币。在会计核算过程之所以选择货币作为计量单位，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。

其他的计量单位，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成果，无法在量上进行比较，不便于实物管理和会计计量。

## **二、财务会计核算的基本原则**

财务会计核算的基本原则，是会计确认、计量、记录和报告的基础（也叫会计基础），其内容包括以下三个方面：

### **（一）权责发生制原则**

企业在会计核算中坚持权责发生制原则，要求企业凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用，不论款项是否收付，都应当作为当期的收入和费用；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。

有时，企业发生的货币收支业务与交易或事项本身并不完全一致。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。为了明确会计核算的确认基础，更真实地反映特定会计期间的财务状况和经营成果，就要求企业在会计核算过程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确认基础，它是以收到或支付现金作为确认收入和费用的依据。目前，我国的行政单位采用收付实现制，事业单位除经营业务采用权责发生制外，其他业务也采用收付实现制。

### **（二）配比原则**

企业在会计核算过程中坚持配比原则，要求企业在进行会计核算时，凡企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等费用，应当在确认产品销售收入、劳务收入时，将已销售产品、已提供劳务的成本等计入当期损益；凡企业发生的支出不产生经济利益的，或者即使能够产生经济利益但不符合或者不再符合资产确认条件的，应当在发生时确认为费用，计入当期损益；凡企业发生的交易或者事项导致其承担了一项负债而又不确认为一项资产的，应当在发生时确认为费用，计入当期损益；利润金额取决于收入和费用、直接计入当期利润的利得和损失金额的计量。

收入与其成本、费用应当相互配比，同一会计期间内的各项收入和与其相关的成本、费用，应当在该会计期间内确认。配比原则是根据收入与费用的内在联系，要求将一定时期内的收入与为取得收入所发生的费用在同一期间进行确认和计量。在会计核算工作中坚持配比原则有两层含义：一是因果配比，将收入与其对应的成本相配比，如，将主营业务收入与主营业务成本相配比，将其他业务收入与其他业务成本相配比；二是时间配比，将一定时期的收入与同时期的费用相配比，如，将当期的收入与管理费用、财务费用等期间费用相配比等。

### **（三）划分收益性支出与资本性支出原则**

企业在会计核算过程中坚持划分收益性支出与资本性支出原则，要求企业的会计核算应当合理划分收益性支出与资本性支出的界限。凡符合资产定义和资产确认条件的项目，应当列入资产负债表；凡符合资产定义，但不符合资产确认条件的项目，不应当列入资产负债表。凡符合费用定义和费用确认条件的项目，应当列入利润表。

因此，凡支出的效益仅及于本年度（或一个营业周期）的，应当作为收益性支出；凡支出的效益及于几个会计年度（或几个营业周期）的，应当作为资本性支出。

在会计核算工作中划分资本性支出与收益性支出，也要求企业在会计核算工作中确认支出时，要区分两类不同性质的支出，将资本性支出计列于资产负债表中，作为资产反映，以真实地反映企业的财务状况；将收益性支出计列于利润表中，计入当期损益，以正确地计算企业当期的经营成果。这主要是因为，资本性支出的效益可在几个连续的会计期间发挥作用，而收益性支出的效益只在当期发挥作用。



### 第三节 财务会计信息质量要求

会计核算的目的是为了向各方面提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量方面的信息。会计信息能否全面、系统、正确地反映企业的实际情况，无论是对于国家的宏观调控，还是对企业的经营管理乃至投资者的正确决策都起着至关重要的作用。为了规范企业的会计核算行为，提高会计信息质量，客观上需要明确会计核算的信息质量要求。会计信息质量要求的主要内容如下：

#### （一）客观性

客观性要求企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、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会计信息，保证会计信息的真实可靠、内容完整。

企业提供会计信息的目的是为了满足不同会计信息使用者的决策需要，因此，其会计核算应当以实际发生的交易或事项为依据，如实反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，做到内容真实，数字准确，资料可靠。这是因为，客观性是对会计工作的基本要求。

在会计核算工作中坚持客观性，就应当在会计核算时客观地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，保证会计信息的真实性；会计工作应当正确运用会计原则和方法，准确反映企业的实际情况；会计信息应当能够经受验证，以核实其是否真实。如果企业的会计核算不是以实际发生的交易或事项为依据，没有如实地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，会计工作就失去了存在的意义，甚至会误导会计信息的使用者，导致决策的失误。

#### （二）相关性

相关性要求企业提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经济需要相关，有助于财务会计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。

信息的价值在于其与决策相关，有助于决策。如果会计信息提供以后，对经济决策没有什么作用，就不具有相关性。所以，评价会计信息质量的标准除了看是否真实客观外，还要看所提供的会计信息是否能够满足有关方面的信息需要。

在会计核算工作中坚持相关性原则，需要在收集、加工、处理和提供会计信息过程中，充分考虑各方面的信息需求，满足各方面具有共性的信息需求。既要满足国家宏观经济管理的需要，又要满足有关各方面了解企业财务状况、经营成果和现金流量的需要，还要满足企业加强内部经营管理的需要。对于特定用途的信息，不一定都需要通过企业财务会计报告来提供，而可以采取他形式加以提供。

#### （三）明晰性

明晰性也叫可理解性，要求企业提供的会计信息应当清晰明了，便于财务会计报告使用者理解和使用。

提供会计信息的目的在于使用，要使用会计信息首先必须了解会计信息的内涵，看懂会计信息的内容，否则，就谈不上会计信息的使用。在会计核算工作中坚持明晰性，就要求会计记录应当准确、清晰，填制会计凭证、登记会计账簿必须做到依据合法、账户对应关系清楚、文字摘要完整；在编制会计报表时，项目勾稽关系清楚、项目完整、数字准确。

如果企业的会计核算和编制的财务会计报告不能做到清晰明了、便于理解和利用，就不符合明晰性的要求，不能满足会计信息使用者的决策需要。

#### （四）可比性

可比性要求企业提供的会计信息应当具有可比性。

企业发生的交易或事项具有复杂性和多样化，对于某些交易或事项可以有多种会计核算方法。例如，存货的领用和发出，可以采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定其实际成本；固定资产折旧方法可以采用年限平均法、工作量法、年数总和法、双倍余额递减法等。为保

证会计信息的可比性，就要求企业在各个会计期间应尽可能地采用相同的会计核算方法，即同一企业不同时期发生的相同或者相似的交易或事项，应当采用一致的会计政策，不能随意变更。确需变更的，应当在附注中说明。

为了保证会计信息能够满足决策的需要，便于比较不同企业的财务状况、经营成果和现金流量，企业应当遵循可比性要求，即不同企业发生的相同或相似的交易或事项，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。如果对于相同或者相似的交易或者事项，不同的企业或者同一企业在不同的会计期间采用不同的会计政策，将不利于财务会计报告使用者对会计信息的理解，不利于会计信息作用的发挥。

### （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，不应仅仅以交易或者事项的法律形式为依据。

在实际工作中，交易或事项的外在法律形式或人为形式并不总能完全真实地反映其实质内容。所以，会计信息要想反映其所拟反映的交易或事项，就必须根据交易或事项的实质和经济现实，而不能仅仅根据它们的法律形式进行核算和反映。

实质重于形式的一个具体表现形式就是以融资租赁方式租入的资产。对于以融资租赁方式租入的资产来说，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，从经济实质来看，企业能够控制其创造的未来经济利益，所以，会计核算上将以融资租赁方式租入的资产视为企业的资产。如果不考虑经济实质，仅看其法律形式，就不能真实地反映这笔业务对企业的影响。

另一个表现形式是售后回购。《企业会计准则——收入》规定的商品销售收入的确认条件为：

（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。但是，对于销售商品的售后回购而言，如果企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，并同时满足收入确认的其他条件，即使企业已将商品交付购货方，销售也没有实现，不应当确认收入。

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

### （六） 重要性

重要性要求企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经济成果和现金流量等有关的所有重要交易或者事项。重要性，是指财务报表某项目的省略或错报会影响使用者据此作出经济决策的，该项目就具有重要性。重要性与会计信息成本效益直接相关。坚持重要性，就能够使提供会计信息的收益大于成本。对于那些不重要的项目，如果也采用严格的会计程序，分别核算，分别反映，就会导致会计信息的成本大于收益。

企业的会计核算应当遵循重要性的要求，在会计核算过程中对交易或事项应当区别其重要程度，采用不同的核算方式。对资产、负债、损益等有较大影响，并进而影响财务会计报告使用者据以作出合理判断的重要会计事项，必须按照规定的会计方法和程序进行处理，并在财务会计报告中予以充分、准确地披露；对于次要的会计事项，在不影响会计信息真实性和不至于误导财务会计报告使用者作出正确判断的前提下，可适当简化处理。

在会计核算工作中坚持重要性，如果一笔经济业务的性质比较特殊，不单独反映就有可能遗漏一个重要事实，不利于所有者以及其他方面掌握这个企业的情况，就应当严格核算，单独反映，

提请注意；反之，如果一笔经济业务与通常发生得经济业务没有特殊之处，不单独反映，也不隐瞒什么事实，就不需要单独反映和提示。如果一笔经济业务的金额在收入、费用或资产总额中所占的比重很小，就可以采用较为简单的方法和程序进行核算，甚至不一定严格采用规定的会计方法和程序；反之，如果金额在收入、费用或资产总额中所占的比重较大，就应当严格按照规定的会计方法和程序进行核算。

在评价某项项目的重要性时，很大程度上取决于会计人员的职业判断。一般来说，应当从质和量两个方面来进行分析。从性质来说，当某一事项有可能对决策产生一定影响时，就属于重要项目；从数量方面来说，当某一项目的数量达到一定规模时，就可以对决策产生影响。

#### **（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。

企业的生产经营活动总是存在着风险。在会计核算工作中坚持谨慎性，要求企业在面临不确定因素的情况下作出职业判断时，应当保持必要的谨慎，以不高估资产或收益，也不低估负债或费用。例如，要求企业定期或者至少于每年年度终了，对可能发生的各项资产损失计提资产减值准备等，就充分体现了谨慎性。

需要注意的是，谨慎性并不意味着企业可以任意设置各种准备，否则，就属于谨慎性的滥用。如果滥用谨慎性，企业应按照国家统一的会计制度对重大会计差错更正的要求进行会计处理。

#### **（八） 及时性**

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

企业的会计核算应当及时进行，不得提前或延后。信息的价值在于帮助所有者或其他方面作出经济决策。如果会计信息不能及时提供，当经济环境发生了变化再提供会计信息，这些信息也就失去了应有的价值，无助于经济决策。

在会计核算工作中坚持及时性，一是要求及时收集会计信息，即在经济业务发生后，及时收集整理各种原始单据；二是及时处理会计信息，即在国家统一的会计制度规定的时限内，及时编制出财务会计报告；三是及时传递会计信息，即在国家统一的会计制度规定的时限内，及时将编制出的财务会计报告传递给财务会计报告使用者。

### **第四节 财务会计要素**

#### **一、会计要素概念**

会计要素是会计核算对象的基本分类，是设定财务报表结构和内容的依据，也是进行确认和计量的依据。对会计要素加以严格的定义，就能为会计核算奠定坚实的基础。具体来说，企业应当按照交易或者事项的经济特征确定会计要素。会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。

#### **二、反映企业财务状况的会计要素及其确认**

##### **（一） 资产**

##### **1. 资产的定义**

资产，是指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。它具有以下特征：

##### **（1） 资产预期能够直接或间接地给企业带来经济利益**

所谓经济利益，是指直接或间接地流入企业的现金或现金等价物。资产导致经济利益流入企业的方式多种多样，比如，单独或与其他资产组合为企业带来经济利益，以资产交换其他资产，

以资产偿还债务等。资产之所以成为资产，就在于其预期能够为企业带来经济利益。例如，厂房、场地、机器设备、原材料等可以用于生产经营过程，制造商品或提供劳务，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，那么就不能作为企业的资产。

(2) 资产都是为企业所拥有的，或者即使不为企业所拥有，也是企业所控制的

企业拥有资产，就能从资产中获取经济利益。有些资产虽然不为企业拥有，但是企业能够支配这些资产，因此同样能够从资产中获取经济利益。如果企业不能拥有或控制资产所能带来的经济利益，那么就不能作为企业的资产。例如，对于以融资租赁方式租入的固定资产来说，虽然企业并不拥有其所有权，但是由于租赁合同规定的租赁期相当长，接近于该资产的使用寿命；租赁期满后，承租企业一般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。所以，以融资租赁方式租入的固定资产应视为企业的资产。对于以经营租赁方式租入的固定资产来说，由于企业不能控制它，所以，以经营租赁方式租入的固定资产不应视为企业的资产。

(3) 资产是由过去的交易或事项形成的

资产必须是现实的资产，而不能是预期的资产。只有过去发生的交易或事项才能增加或减少企业的资产，而不能根据谈判中的交易或计划中的经济业务来确认资产。例如，已经发生的固定资产购买交易会形成企业的资产，而计划中的固定资产购买交易这不会形成企业的资产。

资产可以按照不同的标准进行分类，比较常见的是按照流动性和按有无实物形态进行分类。按照流动性对资产进行分类，可以分为流动资产和非流动资产。流动资产是指可以在1年或者超过1年的一个营业周期内变现或耗用的资产，主要包括现金、银行存款、交易性投资、应收及预付款、存货等。有些企业经营活动比较特殊，经营周期可能超过1年，如造船企业、大型机械制造企业等，其从购买原材料至建造完工，从销售实现到收回货款，周期比较长，往往超过1年。此时，就不能以1年内变现作为流动资产的划分标准，而是将经营周期作为流动资产的划分标准。除流动资产以外的其他资产，都属于非流动资产，如长期股权投资、长期债权投资、固定资产、无形资产等。

按照有无实物形态对资产进行分类，可以分为有形资产和无形资产。有形资产通常具有物质实体，如存货、固定资产等；无形资产通常表现为某种法定权利或技术，能够给企业带来超额利润，如专利权、商标权等。但应注意，任何有形资产的最终走向是垃圾，因此，企业应在资产的有限时间内，尽量发挥其使用效能，以便创造出更多的经济利益。

## 2. 资产的确认条件

符合资产定义的资源，在同时满足以下条件时，才能确认为资产：

(1) 与该资源有关的经济利益很可能流入企业

这里讲的“很可能”，是指发生的可能性超过50%的概率。对于资产而言，其预期会给企业带来经济利益，所以，在确认资产时，只有当其包含的经济利益流入企业的可能性超过50%，并同时满足其他确认条件，企业才能加以确认；否则，不能将其确认为资产，例如，对于公司因销售业务而形成的应收款项而言，如果公司所销售的商品完全满足合同要求，同时没有其他例外情况发生，公司能够在未来某一时间完全收回款项。也就是说，公司因销售业务而形成的应收款项所包含的经济利益很可能流入企业，满足会计要素确认的第一个条件。

(2) 该资源的成本或者价值能够可靠地计量

会计工作就是以货币计量的形式，在财务报表中反映企业的财务状况和经营成果，因此，能否可靠地计量是会计要素确认的基础。如果与资源有关的经济利益能够可靠地计量，并同时满足会计要素确认的其他条件，就可以在会计报表中加以确认；否则，企业不应加以确认。也就是说，如果与资产有关的经济利益不能够可靠地计量，就无法在资产负债表中作为资产列示。例如，对于无形资产项目中的自创商誉过程中发生的支出难以计量，因而不能作为企业的无形资产予以确

认。再如，一些高科技企业的科技人才，如果其与企业签订了服务合同，并且合同规定在一定期间内其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给企业带来经济利益，但是，由于这些技术人才的知识难以辨认，同时为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予以确认。

符合资产定义和资产确认条件的项目，应当列入资产负债表；符合资产定义、但不符合资产确认条件的项目，不应当列入资产负债表。

## （二）负债

### 1. 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。它具有以下特征：

#### （1）负债是企业承担的现时义务

负债是企业的现时义务，也就是说，负债作为企业的一种义务，是由企业过去的交易或事项形成的现在已承担的义务。如银行借款是因为企业接受了银行贷款而形成的，如果企业没有接受银行贷款，这不会发生银行借款这项负债；应付账款是因为企业采用信用方式购买商品或接受劳务而形成的，在购买商品或接受劳务发生之前，相应的应付账款并不存在。

#### （2）负债的清偿预期会导致经济利益流出企业

企业在履行现时义务时会导致经济利益流出才符合负债的定义，而清偿负债导致经济利益流出企业的形式多种多样，如用现金偿还或以实物资产偿还；以提供劳务偿还；部分转移资产部分提供劳务偿还；将负债转为所有者权益，如将国有企业对金融机构的债务转为金融机构拥有的权益。对此，企业不能或很少可以回避；如果企业能够回避，则不能确认为企业的负债。

#### （3）负债是由过去的交易或事项形成的

作为现时义务，负债是过去已经发生的交易或事项所产生的结果。只有过去发生的交易或事项才能增加或减少企业的负债，而不能根据谈判中的交易或事项或计划中的经济业务来确认负债。例如，已经发生的银行借款行为会形成企业的负债，而计划中的银行借款行为则不会形成企业的负债；已经发生的商品购买行为可能形成企业的负债，而计划中的商品购买行为则不会形成企业的负债。

按照流动性对负债进行分类，可以分为流动负债和长期负债。流动负债，是指将在1年（含1年）或者超过1年的一个营业周期内偿还的债务，包括短期借款、应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应付股利、应交税金、其他暂收应付款项、一年内到期的长期借款等。长期负债，是指偿还期在1年或者超过1年的一个营业周期以上的负债，包括长期借款、应付债券、长期应付款等。

### 2. 负债的确认条件

符合负债定义的义务，在同时满足以下条件时，才能确认为负债：

#### （1）与该义务有关的经济利益很可能流出企业

对于负债而言，其预期会导致经济利益流出企业，所以，在确认负债时，只有当其包含的经济利益流出企业的可能性超过50%，并同时满足其他确认条件，企业才能加以确认；否则，不能将其确认为负债。例如，对于公司因购买业务而形成的应付款项而言，如果公司所购买的商品完全满足合同要求，同时没有其他例外情况发生，公司能够在合同规定的未来某一时日履行其所承担的义务，支付这笔款项。也就是说，公司因购买业务而形成的应付款项所包含的经济利益很可能流出企业，满足会计要素确认的第一个条件。

#### （2）未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量

负债金额能否可靠地计量是负债要素确认的基础。如果与义务有关的经济利益能够可靠地计量，并同时满足会计要素确认的其他条件，就可以在财务报表中加以确认；否则，企业不应加以



确认。也就是说，如果与负债有关的经济利益不能够可靠地计量，就无法在资产负债表中作为负债予以列示。在考虑负债确认条件时要求与义务有关的经济利益能够可靠地计量，并不意味着不需要进行估计。例如，某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范围；此时，就可以认为该公司未决诉讼承担的现时义务的金额能够可靠地估计。但是，如果公司不能对相关的赔偿金额作出可靠地估计，即使公司因未决诉讼承担的现时义务满足负债确认的其他条件，也不能作为企业的负债予以确认。

### （三）所有者权益

#### 1. 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。它具有以下特征：

- 第一，除非发生减资、清算，企业不需要偿还所有者权益；
- 第二，企业清算时，只有在清偿所有的负债后，所有者权益才返还给所有者；
- 第三，所有者凭借所有者权益能够参与利润的分配。

所有者权益在性质上体现为所有者对企业资产的剩余权益，在数量上也就体现为资产和负债的计量。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。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，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。留存收益是指企业历年实现的净利润留存于企业部分，主要包括盈余公积和未分配利润。

#### 2. 所有者权益的确认条件

- （1）所有者权益的确认依赖于其他会计要素的确认，尤其是资产和负债的确认。
- （2）所有者权益的金额确定也主要取决于资产和负债的计量。

### 三、反映企业经营成果的会计要素及其确认

#### （一）收入

##### 1. 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。它具有以下特征：

- （1）收入是从企业的日常活动中产生，而不是从偶发的交易或事项中产生

所谓日常活动，是指企业为完成其经营目标而从事的所有活动，以及与之相关的其他活动，例如商业企业从事商品销售活动，金融企业从事贷款活动、工业企业制造和销售产品等。企业所进行的有些活动并不是经常发生的，比如工业企业出售作为原材料的存货，此时，虽然不是经常发生的，但因与日常活动有关，也属于收入。但是，有些交易或事项虽然也能为企业带来经济利益，但由于不属于企业的日常活动，所以，其流入的经济利益不属于收入而属于利得，如工业企业出售固定资产的净收益。

- （2）收入可能表现为企业资产的增加，或负债的减少，或二者兼而有之

收入为企业带来经济利益的形式多种多样，既可能表现为资产的增加，如增加银行存款、形成应收款项；也可能表现为负债的减少，如减少预付账款；还可能表现为二者的组合，如销售实现时，部分冲减预收的货款，部分增加银行存款。

- （3）收入能引起企业所有者权益的增加

企业取得收入能导致所有者权益的增加。但是，收入与相关的成本费用相配比后，则可能增加所有者权益，也可能减少所有者权益。由于收入是经济利益的总流入，所以，收入最终能引起所有者权益的增加。

(4) 收入只包括本企业经济利益的流入，而不包括为第三方或客户代收的款项

企业为第三方或者客户代收的款项，如增值税、代收利息等，一方面增加企业资产，另一方面增加企业负债，因此，不增加企业的所有者权益，也不属于本企业的经济利益，不能作为本企业的收入。

按照企业所从事日常活动的性质，收入分为销售商品取得的收入、提供劳务取得的收入和让渡资产使用权取得的收入。其中，销售商品取得的收入主要指企业通过商品销售取得的收入，这里的商品主要包括企业为销售而生产或购进的商品，如工业企业生产的产品、商品流通企业购进的商品等。提供劳务取得的收入主要指提供旅游、运输、饮食、广告、咨询、代理、培训、产品安装等所取得的收入。让渡资产使用权取得的收入主要指企业将资产让渡给他人使用所取得的收入，如让渡现金使用权收取的利息收入；让渡专利权、商标权、专营权、版权、计算机软件等无形资产的使用权收取的使用费收入；出租固定资产收取的租金收入；进行股权投资收取的股利收入。

按照日常活动在企业所处的地位，收入可分为主营业务收入和其他业务收入。其中，主营业务收入是企业为完成其经营目标而从事的日常活动中的主要项目，如工商企业的销售商品、银行的贷款和办理结算等形式的收入。其他业务收入是主营业务收入以外的其他日常活动，如工业企业销售材料、提供非工业性劳务等形式的收入。

## 2. 收入的确认条件

通常情况下，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、且经济利益流入额能够可靠计量时才能予以确认。符合收入定义和收入确认条件的项目，应当列入利润表。

## (二) 费用

### 1、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。它具有以下特征：

(1) 费用是企业在日常活动中发生的经济利益的流出，而不是从偶发的交易或事项中发生的经济利益的流出

商业企业从事商品采购活动、金融企业从事存款业务、工业企业采购原材料等所发生的经济利益的流出，属于费用。但是，有些交易或事项虽然也能使企业发生经济利益的流出，但由于不属于企业的日常经营活动，所以，其流出的经济利益不属于费用而是损失，如工业企业出售固定资产净损失。

(2) 费用可能表现为资产的减少，或负债的增加，或二者兼而有之

费用的发生形式上多种多样，既可能表现为资产的减少，如支付管理人员工资、支付广告费；也可能表现为负债的增加，如负担长期借款利息；还可能使二者的组合，如发生费用支付部分现金，同时承担部分债务。

(3) 费用引起所有者权益的减少

按照费用与收入的关系，费用可以分为营业成本和期间费用。其中，营业成本是指所销售商品或提供劳务的成本。营业成本按照其所销售商品或提供劳务在企业日常活动中的地位可以分为主营业务成本和其他业务成本。期间费用包括管理费用、营业费用和财务费用。管理费用是企业为组织和管理企业生产经营所发生的费用；营业费用是企业销售商品过程中发生的费用；财务费用是企业为筹集生产经营所需资金而发生的费用。

### 2. 费用的确认条件

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。

企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用，应当在确认产品销售收入、劳务收入等时，将已销售产品、提供劳务的成本等计入当期损益。企业发生的支出不产生经济利益的，或者即使能够产生经济利益但不符合或者不再符合资产确认条件的，应当在发生时确认为费用，计入当期损益。企业发生的交易或者事项导致其承担了一项负债而又不确认为一项资产的，应当在发生时确认为费用，计入当期损益。

符合费用定义和费用确认条件的项目，应当列入利润表。

### （三）利润

#### 1. 利润的定义

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。直接计入当期利润的利得和损失，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。利润金额的计量取决于收入和费用、直接计入当期利润的利得和损失金额的计量。

#### 2. 利润的确认条件

（1）依赖于收入和费用以及利得和损失的确认。

（2）金额的确定主要取决于收入、费用、利得、损失金额的计量。

### 四、会计要素之间的关系

#### （一）资产、负债、所有者权益三者之间的关系

企业要从事生产经营活动，必须具备一定的物质资源，表现为货币资金、厂房场地、机器设备等，形成企业的资产，在财务会计上以货币计量的形式加以确认。企业所拥有的这些资产，一部分属于债权人所拥有的权益，在会计要素上表现为负债；另一部分属于所有者所拥有的权益，在会计要素上表现为所有者权益。也就是说，资产表明企业说拥有的资源有多少，负债和所有者权益则表明企业说拥有的资源的权属。资产、负债和所有者权益，实质上是同一价值运动的两个方面。从数量上讲，资产总额必然等于负债和所有者权益总额。企业经济活动的发生，只是在数量上影响企业资产总额与负债和所有者权益总额的同时增减变化，并不能破坏资产、负债和所有者权益之间的内在平衡关系。三者的平衡关系表现为会计等式：

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益}$$

这一会计等式表明会计主体在某一特定时点所拥有的各种资源，债权人和投资者对企业资产要求权的基本情况，表明资产、负债和所有者权益之间的基本关系，是编制资产负债表的依据。此外，这一会计等式还是会计复式记账、会计核算和会计报表的基础。在这一会计等式的基础上，才能运用复式记账法，记录某一会计主体资金运动的来龙去脉，反映会计主体的资产、负债和所有者权益情况，并通过编制资产负债表提供企业财务状况的信息。

#### （二）收入、费用和利润三者之间的关系

利润是企业在一定会计期间的经营成果，既包括企业在日常活动总形成的经营成果，又包括企业在日常活动以外的其他活动中形成的经济成果，如营业外收支净额。根据前面所介绍的，收入是企业在日常活动中形成的经济利益的流入，费用是企业在日常活动中发生的经济利益的流出。也就是说，收入不包括处置固定资产净收入、补贴收入等，费用不包括处置固定资产净损失、自然灾害损失等，所以，收入减去费用，并经过调整后，才等于利润。如果不考虑调整因素，那么收入减去费用等于利润，用公式表示如下：

$$\text{收入} - \text{费用} = \text{利润}$$

这一会计等式表明某一会计主体在一定期间的经营成果与该期间收入和费用的关系，是编制利润表的基础。

## 第五节 财务会计计量

### 一、会计计量概念

会计计量，是指根据一定的计量标准和计量方法，在资产负债表和利润表中确认和列示会计要素而确定其金额的过程。

### 二、会计计量属性

会计计量属性，是指用货币对会计要素进行计量时的标准。根据基本准则的规定，会计计量属性主要有历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值。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。

#### （一）历史成本

历史成本，又称原始成本，是指以取得资产时实际发生的成本作为资产的入账价值。一般情况下，资产的历史成本越高，资产的原始价值就越大；反之，资产的原始价值就越小，二者在质和量的内涵上是一致的。

在历史成本计量下，资产按照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；负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额，或者承担现时义务的合同金额，或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。

#### （二）重置成本

重置成本，是指企业重新取得与其所拥有的某项资产相同或与其功能相当的资产需要支付的现金或现金等价物。重置成本适用的前提是资产处于在用状态，一方面反映资产已经投入使用，另一方面反映资产能够继续使用，对所有具有使用价值。

一般情况下，重置成本可分为复原重置成本和更新重置成本。复原重置成本是指运用原来相同的材料、建筑或制造标准、设计、格式及技术等，以现行市价复原购建原来某项全新资产所发生的支出。更新重置成本是指利用新型材料，并根据现代标准、设计及格式，以现行市价生产或建造具有相等功能的全新资产所发生的支出。

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。

#### （三）可变现净值

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。

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费后的金额计量。

#### （四）现值

现值是指资产或负债形成的未来现金流量的折现价值。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；负债按照预期期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。

#### （五）公允价值

公允价值是指在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或债务清偿的金额。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。

### 三、应用原则

企业在对会计要素进行计量时，应当严格按照会计准则规定选择相应的会计计量属性。一般情况下，应当采用历史成本计量属性。但历史成本计量属性有时难以达到会计信息质量要求，不利于实现财务报告目标。为了弥补历史成本计量属性的缺陷，在特定情况下，也可采用其他计量属性。鉴于采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值等计量属性，往往需要依赖于会计估计，由于会计估计缺乏准确性，为了确保会计信息的真实性和可靠性，在采用这些会计计量属性时，应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。

#### 思考题：

1. 如何理解财务会计的目标？
2. 财务会计核算有哪些基本原则？
3. 财务会计信息应当具备哪些质量要求？
4. 财务会计要素之间有何关系？
5. 财务会计计量属性有哪些？

#### 参考文献：

1. 《企业会计准则——基本准则》（经济科学出版社，2006年2月）
2. 《企业会计准则（2006）》（经济科学出版社，2006年2月）
3. 《中级会计实务》（经济科学出版社，2007年1月）

## 第二章 货币资金及应收项目

### 第一节 货币资金

#### 一、货币资金的特点及组成内容

货币资金是指企业在生产经营过程中处于货币形态的那部分资金。是企业资产中流动性最强的资产，是唯一能够代表企业现实购买力水平的资产，也是分析判断企业偿债能力大小的重要指标。货币资金是联结生产与流通环节的纽带，是资金运动的起点和终点。持有货币资金是进行生产经营活动的基本条件。为了满足企业在经济活动中对货币资金结算方式的需要，以及更好地加强对货币资金的管理与控制，将货币资金划分为库存现金、银行存款和其他货币资金，分别进行管理和核算。企业应建立健全货币资金的内部控制制度，保证货币资金的安全与完整。

#### 二、库存现金的管理与核算

##### （一）库存现金的管理

现金的概念有狭义和广义之分，狭义的现金仅指企业的库存现金；广义的现金是指全部货币资金。我国会计核算的现金是指库存现金，包括人民币现金和外币现金。

库存现金管理制度的内容包括：

1. 坚持“钱账分管，相互牵制”的原则。

企业应配备专职出纳员管理库存现金的收支业务，会计人员不得兼职出纳工作，出纳人员不得兼任稽核、会计档案保管和收入、支出、费用、债权债务账目的登记工作。

2. 按国家规定的范围使用现金。



按照国家《现金管理暂行条例》的规定，下列范围内可使用现金：（1）职工工资、津贴；（2）个人的劳务报酬；（3）根据国家规定颁发给个人的科学技术、文化艺术、体育等各种奖金；（4）各种劳保、福利费用以及国家规定的对个人的其他支出；（5）向个人收购农副产品和其他物资的价款；（6）出差人员必须携带的差旅费；（7）结算起点（1 000 元）以下的零星支出；（8）中国人民银行确定的需要支付现金的其他支出。凡不属于上述现金结算范围的支出，企业应当通过银行进行转账结算。

### 3. 严格遵守银行核定的库存现金限额的规定。

企业库存现金的数额，由开户银行根据企业 3—5 天的日常零星开支所需的现金进行核定。对边远地区、交通不便地区可适当放宽，但不得超过 15 天的日常零星开支所需现金。企业每日的现金结存数，不得超过核定的库存限额，超过部分应及时送存银行。

### 4. 不准坐支现金和白条顶库。

坐支是指企业收取现金后，不按规定将现金送存银行，而是直接用于支付各项支出的行为。企业需要支付现金，可从库存现金中支付，或者从开户银行提取现金。因为特殊情况需要坐支的，应当事先报经开户银行审查批准，在核定的坐支范围和限额内办理，并且定期向银行报送坐支金额和使用情况。

白条顶库是指用不符合会计准则、会计制度规定的凭证顶替库存现金。企业应执行《现金管理暂行条例》的规定，严格现金收支控制程序，使用合法的会计凭证，真实反映现金的来龙去脉。

### 5. 建立健全现金收支业务的手续制度和审核制度。

企业应定期编制现金收支计划并积极贯彻执行。对日常发生的各项现金收支业务，严格手续制度，按规定的程序办理。严格执行现金收支审批制度，经常检查和监督现金收支业务的凭证、内容及金额等是否合法。

### 6. 建立健全现金清查盘点制度。

出纳人员应做到日清月结，账实相符，对长短款现金应及时查明原因，进行报批处理。现金日记账定期与现金总账核对，做到账账相符。企业应定期和不定期对库存现金进行核查。

## （二）库存现金的核算

### 1. 库存现金的总分类核算

为了核算和监督库存现金的收入、支出和结存情况，企业应设置“库存现金”科目，由负责总账的会计人员进行总分类核算。该科目借方登记库存现金的增加额，贷方登记库存现金的减少额，期末借方余额，反映企业持有的库存现金。

企业收到现金，借记“库存现金”科目，贷记“银行存款”等科目；支付现金，借记“管理费用”等科目，贷记“库存现金”科目。

按照企业会计准则的规定，企业内部各部门周转使用的备用金，可以单独设置“备用金”科目进行核算，采用定期补足备用金的核算办法，即在使用备用金后，经审核报销，用现金补足已开支的备用金数额。

### 2. 库存现金的明细分类核算

为了全面、详细地反映现金的收入、支出及结存情况，企业应设置“现金日记账”，由出纳人员根据收、付款凭证，按照业务发生的先后顺序逐日逐笔进行登记。每日终了，应计算出当日的现金收入及支出的合计额和结余额，并将结余额与实际库存额核对，做到账款相符。月份终了，“现金日记账”余额应与“库存现金”总账余额进行核对，做到账账相符。有外币现金的企业，应分别人民币、外币设置“现金日记账”进行明细分类核算。

### 3. 库存现金清查的核算

库存现金的清查是通过对库存现金的实际盘点，并与库存现金账户进行核对来检查账款是否相符的一种内控制度，其目的是保护现金的安全与完整。

库存现金的清查内容包括：（1）出纳人员对现金的日常清点核对；（2）清查小组定期或不定期的清查。清查小组清查后，根据清查结果在现金盘点报告单中记录现金实存额、账存额和盘盈、盘亏情况。对现金账实不符的应及时查明原因，报经批准后进行相应的会计处理。对于现金的短缺或溢余，应通过“待处理财产损溢”科目进行核算。属于现金短缺，应按实际短缺金额，借记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目，贷记“库存现金”科目；属于现金溢余，按实际溢余金额，借记“库存现金”科目，贷记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目。待查明原因后，根据不同情况进行会计处理：

（1）如为现金短缺，属于应由责任人赔偿的部分，应借记“其他应收款——应收现金短缺款”或“库存现金”等科目，贷记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目；属于应收保险公司赔偿的部分，应借记“其他应收款——应收保险赔款”科目，贷记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目；属于无法查明的其他原因，根据管理权限，经批准后处理，借记“管理费用——现金短缺”科目，贷记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目。

（2）如为现金溢余，属于应支付给有关人员或单位的，应借记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目，贷记“其他应付款——应付现金溢余”科目；属于无法查明原因的溢余，经批准后，借记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目，贷记“营业外收入——现金溢余”科目。

库存现金核算举例如下：

**【例 2—1】**某企业开出现金支票一张，从银行提取现金 5 000 元备用。账务处理如下：

借：库存现金 5 000  
贷：银行存款 5 000

**【例 2—2】**某企业将超过库存限额的现金 150 000 元送存银行，办妥存款手续。账务处理如下：

借：银行存款 150 000  
贷：库存现金 150 000

**【例 2—3】**某企业出租包装物一批，收到租用单位 W 公司交来包装物押金 980 元，现金收讫。账务处理如下：

借：库存现金 980  
贷：其他应付款——W 公司 980

**【例 2—4】**某企业管理人员李明出差借支差旅费 4 000 元，现金付讫。账务处理如下：

借：其他应收款——李明 4 000  
贷：库存现金 4 000

**【例 2—5】**某企业杨敏经理出差返回单位，凭据报销差旅费 5 300 元，财务科补付其现金 300 元，结清原借款 5 000 元。账务处理如下：

借：管理费用——差旅费 5 300  
贷：其他应收款——杨敏 5 000  
库存现金 300

**【例 2—6】**月末，某企业清查小组清查现金时，发现短款 880 元。有关账务处理如下：

①发现短款时，账务处理如下：

借：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢 880  
贷：库存现金 880

②经查明原因，属于出纳人员张立责任时，账务处理如下：

借：其他应收款——应收现金短款（张立） 880  
贷：待处理财产损溢——待处理流动资产损溢 880

③张立用 880 元交付赔偿款时，账务处理如下：

借：库存现金 880

贷：其他应收款——应收现金短款（张立） 880

【例 2—7】某企业销售商品一批，用现金支付装卸费 950 元。账务处理如下：

借：销售费用 950  
贷：库存现金 950

【例 2—8】某企业用现金 500 元购买印花税税票。账务处理如下：

借：管理费用 500  
贷：库存现金 500

【例 2—9】某企业业务科申请定额备用金 3 000 元，经审核批准，以现金付讫。账务处理如下：

借：备用金——业务科 3 000  
贷：库存现金 3 000

### 三、银行存款的管理与核算

银行存款是企业存入银行或其他金融机构的各种款项。凡是独立核算的企业都必须在当地银行开设账户，办理存款、取款和支付等结算。企业在经济活动中发生的货币资金收支业务，除按规定可以使用现金外，其他的都必须通过银行办理转账结算。

#### （一）银行转账结算方式

企业与其他单位之间的货币资金收付业务，绝大部分是通过银行办理转账结算完成的。转账结算是指单位、个人在社会经济活动中使用支票、银行本票、银行汇票、商业汇票、汇兑、托收承付、委托收款、信用卡及信用证等结算方式，进行货币资金收付及资金清算。

##### 1. 支票

支票是出票人签发的，委托办理支票存款业务的银行在见票时无条件支付确定的金额给收款人或者持票人的票据。支票的种类分为现金支票、转账支票和普通支票。支票上印有“现金”字样的称为现金支票，用于从银行提取现金；支票上印有“转账”字样的称为转账支票，转账支票只能用于转账，不能提取现金；支票上未印有“现金”或“转账”字样的称为普通支票，普通支票可以从银行提取现金，也可用于转账；在普通支票左上角划两条平行线的称为划线支票，划线支票只能用于转账，不得提取现金。

支票结算的管理规定：支票的使用范围限于单位和个人都在同一票据交换区域的各种款项结算；支票的提示付款期限自出票日起 10 日；对于签发空头支票、签章与预留银行印鉴不符的支票以及使用支付密码的地区，支付密码填写错误的支票，银行除退票外，并按票面金额处以 5% 但不低于 1 000 元的罚款；用于转账的支票（现金支票除外）在有效期限内可在同一票据交换区域内背书转让；签支票应使用碳素墨水或墨汁填写。

##### 2. 银行本票

银行本票是银行签发的，承诺自己在见票时无条件支付确定的金额给收款人或者持票人的票据。银行本票可用于转账，注明“现金”字样的银行本票可以用于支取现金。

银行本票结算的管理规定：银行本票的使用范围限于单位和个人在同一票据交换区域；本票的提示付款期限自出票日起最长不得超过 2 个月，超过期限的银行不予受理；申请人或收款人为单位的，不得申请签发提取现金的银行本票；收款人可以将银行本票（现金银行本票除外）背书转让给被背书人；银行本票丧失，失票人可以凭人民法院出具的其享有票据权利的证明，向出票银行请求付款或退款。

##### 3. 银行汇票

银行汇票是出票银行签发的，由其在见票时按照实际结算金额无条件支付给收款人或者持票人的票据。出票银行为银行汇票的付款人。银行汇票可以用于转账，填明“现金”字样的银行汇票也可以用于支取现金。

银行汇票结算的管理规定：单位和个人的各种款项结算均可使用银行汇票；银行汇票的提示付款期限自出票日起一个月；申请人或收款人为单位的，不得申请签发支取现金的银行汇票；单位使用银行汇票进行结算，未填明实际结算金额和多余金额或实际结算金额超过出票金额的，银行不予受理；收款人可以将银行汇票（现金银行汇票除外）背书转让给被背书人；银行汇票丧失，失票人可以凭人民法院出具的其享有票据权利的证明，向出票银行请求付款或退款。

#### 4. 商业汇票

商业汇票是出票人签发，委托付款人在指定日期无条件支付确定的金额给收款人或者持票人的票据。按承兑人的不同，商业汇票可分为商业承兑汇票和银行承兑汇票，商业承兑汇票由银行以外的付款人承兑，银行承兑汇票由银行承兑。商业汇票的付款人为承兑人。

商业汇票结算的管理规定：在银行开立存款账户的法人以及其他组织之间，必须具有真实的交易关系或债权债务关系，才能使用商业汇票；商业汇票的出票人为银行以外的企业和其他组织；商业承兑汇票可以由付款人签发并承兑，也可以由收款人签发交由付款人承兑；银行承兑汇票由在承兑银行开立存款账户的存款人签发，并与承兑银行签定承兑协议。银行承兑汇票的出票人应于汇票到期前将票款足额交存其开户银行，如果在汇票到期日未能足额交存票款时，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按照每天万分之五计收利息；商业汇票可以在出票时向付款人提示承兑后使用，也可以在出票后先使用再向付款人提示承兑。付款人接到出票人或持票人向其提示承兑的汇票时，应当向出票人或持票人签发收到汇票的回单，并记明汇票提示承兑的日期并签章。付款人应当在自收到提示承兑的汇票之日起3日内承兑或拒绝承兑，同意承兑的应在汇票正面记载“承兑”字样和承兑日期并签章，并且不得附有条件，附有条件的视为拒绝承兑。如果表示拒绝承兑，应当出具拒绝承兑的证明；商业汇票的付款期限最长不得超过6个月；提示付款期限为自汇票到期日起10日；符合条件的商业汇票的持票人可持未到期的商业汇票连同贴现凭证向银行申请贴现；存款人领购商业汇票，应填写“票据和结算凭证领用单”并加盖预留银行印鉴。

#### 5. 汇兑

汇兑是汇款人委托银行将其款项支付给收款人的结算方式。按汇兑凭证传送方法不同，汇兑可以分为信汇和电汇两种。信汇是指汇款人委托银行通过邮寄方式将款项划转给收款人；电汇是指汇款人委托银行通过电报将款项划转给收款人。

汇兑结算的管理规定：单位及个人在进行商品交易、劳务供应、资金缴拨及清理旧账等经济活动中均可使用汇兑结算方式；汇兑金额无限制；汇兑凭证上记载收款人为个人并需要到汇入银行领取汇款的，汇款人应在汇兑凭证上注明“留行待取”字样；如果汇款人和收款人均为个人，需要在汇入银行支取现金的，应在汇兑凭证上填明“现字”字样；汇款人对汇出银行尚未汇出的款项可以申请撤销，对已经汇出的款项可以申请退汇，并按有关规定办理撤销或退汇手续。

#### 6. 托收

托收结算方式包括托收承付和委托收款两种形式。企业办理托收承付或委托收款结算时，应填制一式五联的“托收凭证”，通过银行办理结算。

托收承付是根据购销合同由收款人发货后委托银行向异地付款人收取款项，由付款人向银行承认付款的结算方式。

托收承付结算的管理规定：国有企业、供销合作社以及经营管理较好，并经开户银行审查同意的城乡集体所有制工业企业可使用托收承付结算方式；办理托收承付结算的款项必须是商品交易以及因商品交易而产生的劳务供应的款项；代销、寄销、赊销商品的款项不能办理托收承付结算；购销双方使用托收承付结算必须签有符合《经济合同法》的购销合同，并在合同上订明使用托收承付结算方式；收款人对同一付款人发货后托收累计三次收不回货款的，收款人开户银行应暂停收款人向付款人办理托收，付款人累计三次提出无理拒付的，付款人开户银行应暂停其向外

办理托收；收款人办理托收，必须具有商品确已发运的证件；托收承付结算每笔的金额起点为一万元，新华书店系统每笔的金额起点为1 000元；款项的划回方式分为邮划和电划两种；验单付款的承付期为3天，验货付款的承付期为10天；付款人拒绝付款的，应符合规定的拒付条件。

委托收款是收款人委托银行向付款人收取款项的一种结算方式。

委托收款结算的管理规定：单位和个人凭已承兑的商业汇票、债券、存单等付款人债务证明办理委托收款结算；同城范围内收款人收取公用事业费用使用同城特约委托收款；同城、异地均可使用委托收款；款项的划回方式分为邮划和电划两种；企业委托开户银行收款时，应填制一式五联的托收凭证和提供有关的债务证明，到银行办妥托收手续；付款单位收到银行交给的托收凭证及债务证明，应签收并在3天之内审查债务证明是否真实，确认之后通知银行付款。

## 7. 信用卡

信用卡是指商业银行向个人和单位发行的，凭以向特约单位购物、消费和向银行存取现金，且具有消费信用的特制载体卡片。按使用对象不同，信用卡可分为单位卡和个人卡；按信誉等级可分为金卡和普通卡。

信用卡结算的管理规定：在国内金融机构开立基本存款账户的单位可申领单位卡，具有完全民事行为能力的公民可申领个人卡；单位卡账户的资金一律从其基本存款账户转账存入，且不得支取现金；单位卡不得用于10万元以上的商品交易、劳务供应款项的结算；信用卡透支金额为：金卡最高不得超过1万元，普通卡最高不得超过5 000元，透支期限最长为60天；信用卡需要销户时，单位卡账户余额转入其基本存款账户，不得提取现金。

## 8. 信用证

国内信用证是指开证行按照申请人的申请开出的，凭符合信用证条款的单据支付款项的书面承诺。

信用证结算的管理规定：国内企业之间的商品交易，经双方协商可以使用信用证进行结算；信用证结算的当事人应当遵守诚实信用原则，认真履行义务，不允许利用信用证进行欺诈等违法活动；信用证为不可撤销、不可转让的跟单信用证；使用信用证只限于转账结算，不得支取现金；信用证可以采用信开和电开两种方式；其付款方式分为即期付款、延期付款或议付；信用证的有效期限最长不得超过6个月；有效地点为信用证指定的单据提交地点，即议付行或开证行所在地。

# (二) 银行存款业务的会计处理

## 1. 银行存款账户的有关规定

银行存款账户分为基本存款账户、一般存款账户、临时存款账户和专用存款账户。基本存款账户是企业办理日常转账结算和现金收付的账户，工资、奖金等现金的支取只能通过该账户办理。一般存款账户是企业因借款或其他结算需要在基本存款账户开户银行以外的银行营业机构开立的银行结算账户，企业可以通过该账户办理转账结算和现金交存，但不能办理现金支取。临时存款账户是企业因临时需要并在规定期限内使用而开立的账户，该账户可以办理转账和根据国家现金管理规定办理现金收付，其适用范围主要包括：设立临时机构，例如工程指挥部、筹备领导小组、摄制组等；异地临时经营活动，例如建筑施工及安装单位等；注册验资。该账户有效期限最长不得超过2年。专用存款账户是企业对其特定用途资金进行专项管理和使用而开立的账户，存款人可以对基本建设资金、信托基金、更新改造资金、证券交易结算资金及期货交易保证金等开立专用存款账户。一个企业只能选择一家银行的一个营业机构开立一个基本存款账户，不得在同一家银行几个分支机构开立多个一般存款账户。

企业应严格遵守银行结算纪律，不允许出租出借本单位的银行账户；不得签发空头支票或者签发与其预留银行印鉴不符的支票；不准利用银行结算账户进行偷逃税款、逃废债务和套取现金；



不准签发没有资金保证的票据或远期支票，套取银行信用；不准签发、取得和转让没有真实交易和债权债务的票据，套取银行和他人的资金；不准违反规定开立和使用账户。

2. 银行存款的核算

(1) 银行存款的总分类核算

为了总括反映、监督企业银行存款的收支及结存情况，应当设置“银行存款”科目。该科目借方登记银行存款的增加额，贷方登记银行存款的减少额，期末借方余额，反映企业存在银行或其他金融机构的各种款项。

企业在不同的结算方式下，根据有关的原始凭证，编制银行存款收付款凭证，记入“银行存款”科目。企业将款项存入银行或其他金融机构时，借记“银行存款”科目，贷记“主营业务收入”等科目或其他有关科目；提取或支付银行存款时，借记“库存现金”科目或其他有关科目，贷记“银行存款”科目。银行存款总账由会计人员进行登记并定期与银行存款日记账余额核对相符。

(2) 银行存款的明细分类核算

企业应当设置“银行存款日记账”，由出纳人员按照银行存款收付业务发生的先后顺序逐笔登记，每日终了应结出余额。“银行存款日记账”应定期与“银行对账单”核对，至少每月核对一次，核对后出现差额，必须逐笔查明原因进行处理。对于未达账项应按月编制“银行存款余额调节表”调节相符。银行存款余额调节表只是为了核对账目，并不能作为调整银行存款账面余额的记账依据。月份终了，“银行存款日记账”余额必须与“银行存款”总账科目余额核对相符。

企业应按开户银行和其他金融机构、存款种类等设置“银行存款日记账”进行明细核算。

银行存款核算举例如下：

【例 2—10】某企业收到银行的收账通知，收回 A 公司原欠的购货款 117 000 元。账务处理如下：

借：银行存款	117 000
贷：应收账款——A 公司	117 000

【例 2—11】某企业销售商品一批，价款 200 000 元，增值税税率为 17%，价税合计 234 000 元通过银行转账收讫。账务处理如下：

借：银行存款	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

【例 2—12】某企业预付给 B 公司购货款 155 000 元，通过银行转账支付。账务处理如下：

借：预付账款——B 公司	155 000
贷：银行存款	155 000

【例 2—13】某企业用银行存款支付广告费 186 000 元。账务处理如下：

借：销售费用——广告费	186 000
贷：银行存款	186 000

四、其他货币资金的核算

其他货币资金是指企业除库存现金、银行存款以外的其他各种货币资金。从性质上看，其他货币资金与库存现金、银行存款一样同属于货币资金，但为了满足企业对货币资金的使用和管理的需要，因此在会计上作为其他货币资金进行单独核算。其他货币资金的内容主要包括企业的银行本票存款、银行汇票存款、外埠存款、信用证保证金存款、信用卡存款、存出投资款等。

为了反映和监督其他货币资金的取得、结算和结存情况，应设置“其他货币资金”科目进行核算，该科目借方登记其他货币资金的增加额，贷方登记其他货币资金的减少额，期末借方余额，反映企业持有的其他货币资金。

其他货币资金可按银行本票或汇票、信用证的收款单位，外埠存款的开户银行，分别“银行本票”、“银行汇票”、“信用卡”、“信用证保证金”、“存出投资款”、“外埠存款”等进行明细核算。

**（一）银行本票存款**

银行本票存款是指企业为取得银行本票按照规定存入银行的款项。企业向银行提交“银行本票申请书”并将款项交存银行，取得银行签发的银行本票后，根据银行签章退回的“银行本票申请书”存根联编制付款凭证，借记“其他货币资金——银行本票存款”科目，贷记“银行存款”科目；企业使用银行本票后，应根据发票账单等有关单据编制转账凭证，借记“材料采购”或“原材料”、“库存商品”等科目，贷记“其他货币资金——银行本票存款”科目。银行本票只办理全额结算，结算中有多余款项，收款方在收妥银行本票后可采用支票、现金等结算方式将多余款退回付款企业。企业因本票超过付款期等原因要求退款时，应填制一式三联进账单连同银行本票一并交送签发银行，企业根据银行盖章的进账单的收账通知联，编制收款凭证，借记“银行存款”科目，贷记“其他货币资金——银行本票存款”科目。收款方收到银行本票后，连同进账单交开户银行办理转账收款，根据进账单收账通知联及发票记账联等凭证，借记“银行存款”科目，贷记“主营业务收入”等科目或其他有关科目。

**【例 2—14】**A 企业填制“银行本票申请书”，向银行申请办理银行本票一张，金额为 58 500 元。账务处理如下：

借：其他货币资金——银行本票存款	58 500
贷：银行存款	58 500

A 企业向 K 公司购入原材料一批，增值税专用发票注明价款为 50 000 元，增值税税率为 17%，价税合计金额为 58 500 元，用上述银行本票结算。账务处理如下：

借：材料采购——K 公司	50 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	8 500
贷：其他货币资金——银行本票存款	58 500

供货方 K 公司收到上述银行本票即送交银行办理转账收款，根据进账单收账通知联等凭证，账务处理如下：

借：银行存款	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

**（二）银行汇票存款**

银行汇票存款是指企业为取得银行汇票按规定存入银行的款项。企业在填送“银行汇票申请书”并将款项交存银行，取得银行汇票后，根据银行签章退回的申请书存根联编制付款凭证，借记“其他货币资金——银行汇票存款”科目，贷记“银行存款”科目；企业使用银行汇票后，根据发票账单等有关凭证编制转账凭证，借记“材料采购”或“原材料”、“库存商品”等科目，贷记“其他货币资金——银行汇票存款”科目；如有多余款项，企业应根据银行转来的银行汇票第四联（多余款收账通知），借记“银行存款”科目，贷记“其他货币资金——银行汇票存款”科目。

**【例 2—15】**D 企业填制“银行汇票申请书”，向银行申请办理银行汇票，金额为 200 000 元。账务处理如下：

借：其他货币资金——银行汇票存款	200 000
贷：银行存款	200 000

D 企业采购员持银行汇票到外地 N 公司采购材料一批，增值税专用发票注明价款为 150 000 元，增值税税率为 17%，价税合计金额为 175 500 元，用上述银行汇票结算，根据发票账单等有关凭证，账务处理如下：

借：材料采购——N 公司	150 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	25 500
贷：其他货币资金——银行汇票存款	175 500

D 企业收到银行转来的银行汇票多余款收账通知联（第四联），金额为 24 500 元，账务处理如下：

借：银行存款	24 500
贷：其他货币资金——银行汇票存款	24 500

供货方 N 公司收到银行汇票后送交开户银行办妥转账收款后，账务处理如下：

借：银行存款	175 500
贷：主营业务收入	150 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	25 500

### （三）外埠存款

外埠存款是指企业到外地进行临时或零星采购时，汇往采购地银行开立采购专户的款项。企业为便于在异地进行临时或零星采购，可通过当地银行将款项汇往采购地指定的银行，以汇款单位的名义开立采购专户。汇入采购专户的存款除了采购员差旅费等可以支取少量现金外，其余一律进行转账结算。采购专户只付不收，其存款不计利息。采购结束后，如有多余资金，可由银行转回。

企业将款项委托当地银行汇往采购地开立专户时，应填写汇款委托凭证（如信汇凭证等），企业根据汇款凭证，编制付款凭证，借记“其他货币资金——外埠存款”科目，贷记“银行存款”科目；企业收到采购人员交来供货单位发货票、账单等凭证时，借记“材料采购”或“原材料”、“库存商品”等科目，贷记“其他货币资金——外埠存款”科目；用外埠存款进行采购结束后，将多余资金转回时，根据银行的收账通知，编制收款凭证，借记“银行存款”科目，贷记“其他货币资金——外埠存款”科目。

### （四）信用证保证金存款

信用证保证金存款是指企业为取得信用证按规定存入银行的保证金。企业向银行申请开立信用证，应向银行提交开证申请书、信用证申请人承诺书和购销合同。企业向银行交纳保证金，根据付款的原始凭证，借记“其他货币资金——信用证保证金”科目，贷记“银行存款”科目；根据开证行交来的信用证通知书及有关单证，借记“材料采购”或“原材料”、“库存商品”等科目，贷记“其他货币资金——信用证保证金”科目；企业未用完的信用证保证金余额转回开户银行时，根据收账通知，编制收款凭证，借记“银行存款”科目，贷记“其他货币资金——信用证存款”科目。

### （五）信用卡存款

信用卡存款是指企业为取得信用卡按照规定存入银行的款项。企业按规定填制申请表并交存款项后，银行开立信用卡存款账户，发给信用卡。企业根据转账交款的原始凭证，借记“其他货币资金——信用卡存款”科目，贷记“银行存款”科目；企业用信用卡购物或支付有关费用，借记“管理费用”等科目，贷记“其他货币资金——信用卡存款”科目。

### （六）存出投资款

存出投资款是指企业已存入证券公司但尚未进行交易性投资的现金。企业向证券公司划出资金时，按实际划出的金额，借记“其他货币资金——存出投资款”科目，贷记“银行存款”科目；购买股票、债券时，按实际发生的金额，借记“交易性金融资产”等科目，贷记“其他货币资金——存出投资款”科目。

【例 2—16】某企业 2007 年 2 月 1 日委托红星证券公司从某证券交易所购入 B 上市公司股票 50 万股，并将其划分为交易性金融资产。该笔股票投资在购买日的公允价值为 500 万元。另支付相关交易费用金额为 12 500 元。账务处理如下：

借：交易性金融资产——成本	5 000 000
投资收益	12 500
贷：其他货币资金——存出投资款	5 012 500

### 五、货币资金内部控制制度

加强货币资金的管理与控制，是企业宏观与微观管理的重要组成部分。对于保护企业资金的安全与完整，提高货币资金的周转速度和使用效益，具有重要的意义。

货币资金的内部控制制度主要内容包括以下几个方面：

（一）企业应根据会计法及内部会计控制规范，结合本单位业务特点，建立健全企业货币资金管理制度及实施细则。

（二）建立健全货币资金业务的岗位责任制，明确岗位的职责权限；建立不相容岗位相互分离、制约和监督的体制。

（三）企业负责人应高度重视货币资金的管理，对货币资金收支的真实性和完整性负责；应挑选政治素质好、思想素质好及业务素质好的人员办理货币资金业务；根据单位具体情况实行财会人员岗位轮换制度。

（四）企业对重要的资金收付业务，应当实行集体决策和审批，并建立责任追究制度；严格按照规定的程序（申请、审批、复核、支付）办理货币资金支付业务；严格履行有关负责人对经济业务的签字负责手续。

（五）企业应建立健全严格的授权批准制度，明确审批人的权限，规定经办人员的职责范围。

（六）企业应加强与货币资金相关的票据管理，保证票据的安全使用；加强预留银行印鉴的管理使用，严禁一人保管支付款项所需的全部印章。

（七）企业不得私设“小金库”，不得账外设账。

（八）企业应严格遵守银行结算纪律，不得违反规定开立和使用银行账户。

（九）企业应建立健全货币资金的监督体制，防范贪污、侵占、挪用货币资金的行为。

## 第二节 应收票据

### 一、应收票据的特点及其分类

应收票据是指企业因销售商品、提供劳务等而收到的商业汇票，包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。

我国的商业汇票的期限较短，一般为六个月。相对于应收账款来讲，应收票据特别是银行承兑汇票发生的坏账风险比较小。超过承兑期不能收回的应收票据应转为应收账款，对应收账款计提坏账准备。应收票据应按照票据的票面金额计价入账。对于带息的应收票据，按现行会计制度规定应于会计期末按票面金额与确定的利息率计算的利息金额，增加应收票据的账面余额或者单独列项反映。我国会计准则采用的是单独以应收利息反映的方法。

商业汇票可按不同的标准进行分类。

商业汇票按承兑人的不同，分为银行承兑汇票和商业承兑汇票；按其是否计息分为带息和不带息汇票；按其是否带追索权分为带追索权和不带追索权汇票。

银行承兑汇票是由银行受理付款人申请，银行承兑后予以承兑的票据；商业承兑汇票是由付款人（购货企业）承兑的票据。

带息票据是指商业汇票到期时，承兑人除向收款人或被背书人支付票面金额外，还应按票面金额和票据规定的利息率计算并支付自票据生效时起至票据到期日止的利息的商业汇票；不带息票据是指商业汇票到期时，承兑人只按票面金额向收款人或被背书人支付票面款项的票据。

带追索权的票据是指持票人在应收款项到期日，因某种原因，遭到付款人拒付应收票据款时，可向票据的背书人、出票人以及票据的其他债务人行使追索权（索取应收款项的权利）。在我国会计实务中，商业汇票中的银行承兑汇票贴现符合金融资产终止确认条件（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），应终止确认该金融资产，贴现企业一般不会被追索。因此，银行承兑汇票基本上属于不带追索权的票据；而商业承兑汇票贴现不符合金融资产终止确认条件，贴现企业有可能会被追索，其贴现款应作为取得短期借款处理。

## 二、应收票据的核算

企业收到的商业汇票，应通过“应收票据”科目进行核算。该科目借方登记收到开出、承兑的商业汇票的票面金额，贷方登记背书转让或到期收回或因未能收回票款而转作应收账款的商业汇票的票面金额，期末借方余额，反映企业持有的商业汇票的票面金额。应收票据的会计处理主要包括收到应收票据的账务处理；应收票据贴现和背书转让的账务处理；应收票据到期的账务处理。

### （一）不带息应收票据的核算

企业因销售商品或提供劳务等而收到开出、承兑的商业汇票，按商业汇票的票面金额，借记“应收票据”科目，按确认的营业收入，贷记“主营业务收入”等科目。涉及增值税销项税额的，还应进行相应的处理；收到用于抵付以往应收账款金额的票据时，借记“应收票据”科目，贷记“应收账款”科目；应收票据到期收回票面金额，借记“银行存款”科目，贷记“应收票据”科目；商业承兑汇票到期，承兑人无力偿还票款或违约拒付，收款企业应进行账务调整，借记“应收账款”科目，贷记“应收票据”科目。

**【例 2—17】**A 企业向 B 企业销售商品一批，货款为 500 000 元，已办妥托收手续，价税款尚未收到，适用的增值税税率为 17%。账务处理如下：

借：应收账款——B 企业	585 000
贷：主营业务收入	500 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	85 000

10 日后，A 企业收到 B 企业寄来的一份 6 个月的不带息商业承兑汇票，票面金额为 585 000 元，用以抵付商品货款。账务处理如下：

借：应收票据——商业承兑汇票（B 企业）	585 000
贷：应收账款——B 企业	585 000

6 个月后应收票据到期，收回票面金额 585 000 元存入银行。账务处理如下：

借：银行存款	585 000
贷：应收票据——商业承兑汇票（B 企业）	585 000

如果该票据到期，B 企业无力偿还票款，A 企业应调整账务，将应收票据的票面金额转入“应收账款”科目。账务处理如下：

借：应收账款——B 企业	585 000
贷：应收票据——商业承兑汇票（B 企业）	585 000

### （二）带息应收票据的核算

带息应收票据应当按月或按日期限计算票据利息。其计算方法为：

**应收票据利息 = 应收票据票面金额 × 月利率或日利率 × 计息期限**



票据期限采用按月表示的，应以到期月份中与出票日相同的那一天为到期日。如 9 月 5 日签发的 3 个月的票据，到期日为 12 月 5 日。月末签发的票据，不论月份大小，以到期月份的月末那一天为到期日。如 4 月 30 日签发的 4 个月的票据，到期日为 8 月 31 日。

票据期限采用按日表示的，应从出票日起按实际天数计算，对于出票日和到期日，只能计算其中的一天，即“算头不算尾或算尾不算头”。如 6 月 5 日签发的 90 天的票据，其到期日应为 9 月 3 日。为计算方便，通常把一年定为 360 天，每月定为 30 天。

月利率 = 年利率 ÷ 12

日利率 = 年利率 ÷ 360 或月利率 ÷ 30

带息应收票据应当在会计期末计提票据利息并单独以应收利息反映，同时冲减财务费用。带息应收票据到期收回款项时，按收到的本息，借记“银行存款”科目，按票面金额，贷记“应收票据”科目，按已计提的利息，贷记“应收利息”科目，按其差额，贷记“财务费用”科目。

【例 2—18】A 企业 2006 年 9 月 30 日销售一批商品给 C 企业，货已发出，增值税专用发票上注明的销售收入为 200 000 元，增值税额为 34 000 元，当日收到 C 企业交来的已承兑的带息商业承兑汇票一张，票面金额为 234 000 元，期限 6 个月，票面利率为 10%。

(1) A 企业收到票据时，账务处理如下：

借：应收票据——商业承兑汇票（C 企业）	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) 年度终了（2006 年 12 月 31 日），计提票据利息

票据利息 = 234 000 × 10% × 3/12 = 5 850（元）

账务处理如下：

借：应收利息	5 850
贷：财务费用	5 850

(3) 票据到期收回款项。账务处理如下：

收款金额 = 234 000 × (1 + 10% × 6/12) = 245 700（元）

2007 年三个月的票据利息 = 234 000 × 10% × 3/12 = 5 850（元）

账务处理如下：

借：银行存款	245 700
贷：应收票据——商业承兑汇票（C 企业）	234 000
应收利息	5 850
财务费用	5 850

### （三）应收票据转让的核算

应收票据转让是指持票人因采购货物或因偿还前欠款项等原因，将未到期的商业汇票背书转让给其他单位或个人的经济活动行为。背书是指持票人在票据背面或者粘单上记在有关事项并签章的票据行为。签字人称为背书人，背书人对票据到期付款负有连带责任。

企业将持有的不带息应收票据背书转让，以取得所需物资时，按应计入取得的物资成本的金额，借记“材料采购”或“原材料”、“库存商品”等科目，按应收票据的票面金额，贷记“应收票据”科目，按收到或补付的金额，借记或贷记“银行存款”等科目。涉及增值税进项税额的，还应进行相应的处理。如为带息应收票据，企业将持有的应收票据背书转让，取得所需物资时，按应计入取得的物资成本的金额，借记“材料采购”或“原材料”、“库存商品”等科目，按应收票据的票面金额，贷记“应收票据”科目，按已计提的利息，贷记“应收利息”科目，按尚未计提的利息，贷记“财务费用”科目，按收到或补付的金额，借记或贷记“银行存款”等科目。涉及增值税进项税额的，还应进行相应的处理。

【例 2—19】某企业采购材料一批，已验收入库（假设采用实际成本核算），材料价款 150 000 元，增值税额 25 500 元，将票面金额为 180 000 元的带息应收票据背书转让，至转让日该应收

票据应计提利息总额为 3 000 元，已经计提利息为 2 000 元，尚未计提利息为 1 000 元，同时收到供货方退回多余款 7 500 元。相关账务处理如下：

借：原材料	150 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	25 500
银行存款	7 500
贷：应收票据	180 000
应收利息	2 000
财务费用	1 000

#### （四）应收票据贴现的核算

贴现是指票据持有人将未到期的票据在背书后送交银行，银行受理后从票据到期金额中扣除按银行贴现率计算确定的贴现利息，再将贴现余额付给持票人。贴现的本质是企业以未到期的票据向银行融通资金，是银行对企业的短期贷款的融资行为。

##### 1. 贴现利息和贴现额的计算

**贴现利息 = 票据到期值 × 年贴现率 ÷ 360 × 贴现期天数**

或 **= 票据到期值 × 年贴现率 ÷ 12 × 贴现期月数**

**贴现额 = 票据到期值 - 贴现利息**

其中：不带息票据的到期值 = 票据面值

带息票据的到期值 = 票据面值 + 票据利息

票据到期利息 = 票据面值 × 票面利率 × 日期

##### 2. 应收票据贴现的账务处理

###### （1）不带追索权的应收票据贴现

企业将不带追索权的应收票据进行贴现时，实际上也将票据到期不能收回票款的风险一并转让给了贴现银行。因此，贴现企业不承担票据到期无法收回票款的连带责任，即符合金融资产终止确认的条件。企业将不带追索权的商业汇票进行贴现时，如果属于不带息票据，按实际收到的贴现款，借记“银行存款”科目，按支付的贴现利息，借记“财务费用”科目，按贴现汇票的票面金额，贷记“应收票据”科目；如果属于带息票据，则应按实际收到的贴现款，借记“银行存款”科目，按贴现票据票面金额，贷记“应收票据”科目，按贴现票据已经计提的利息，贷记“应收利息”科目，按实际收到的贴现款与贴现的商业汇票的票面金额及已经计提的应计利息金额的差额，借记“财务费用”科目（贴现款小于应收票据票面金额及已计提的利息），或者贷记“财务费用”科目（贴现款大于应收票据票面金额及已计提的利息）。

###### （2）带追索权的应收票据贴现

企业将带追索权的应收票据贴现，并未转嫁票据到期不能收回票款的风险，贴现企业因背书而在法律上负有连带偿还责任，形成企业的一种负债，这种负债一直到贴现票据到期时由贴现银行收到票款后方可解除。所以，将带追索权的商业汇票贴现后，不符合金融资产终止确认条件，不应冲销应收票据账户，而是将因票据贴现而产生的负债单独以短期借款处理。应根据实际收到的贴现款，借记“银行存款”科目，贷记“短期借款”科目。票据到期，票据付款人支付票款，贴现企业因票据贴现而产生的负债责任解除，应作为偿还短期借款处理，如果为不带息票据，借记“短期借款”、“财务费用”科目，贷记“应收票据”科目；如果为带息票据，则借记“短期借款”科目，贷记“应收票据”、“应收利息”科目，差额借记或贷记“财务费用”科目。

带追索权的票据到期，如果票据付款人无力支付票款，贴现企业成为实际债务人，收到银行的偿债通知后，如果为不带息票据，应借记“短期借款”、“财务费用”科目，贷记“应收票据”科目，同时，按汇票票面金额，根据银行的扣款，借记“应收账款”科目，贷记“银行存款”科目或者“短期借款”科目（贴现企业无款支付）；如果为带息票据，则借记“短期借款”科目，

贷记“应收票据”、“应收利息”科目，差额借记或贷记“财务费用”科目，同时，根据银行对票据到期的扣款，借记“应收账款”科目，贷记“银行存款”科目或者“短期借款”科目。

【例 2—20】某企业销售商品一批，收到购货方 E 公司送交的银行承兑汇票一张，票面金额为 100 000 元，该票据签发承兑日为 3 月 1 日，期限 90 天，到期日为 5 月 30 日，属带息票据，年利率为 10%，企业于 3 月 31 日到银行申请贴现，贴现月利率为 6‰，该票据已经计提应收利息 800 元。企业视银行承兑汇票为不带追索权的票据。有关贴现的账务处理如下：

收回贴现款的计算

票据到期利息 =  $100\,000 \times 10\% \div 360 \times 90 = 2\,500$ （元）

票据到期值 =  $100\,000 + 2\,500 = 102\,500$ （元）

贴现息 =  $102\,500 \times 6\text{‰} \div 30 \times 60 = 1\,230$ （元）

贴现款 =  $102\,500 - 1\,230 = 101\,270$ （元）

账务处理如下：

借：银行存款	101 270
贷：应收票据——银行承兑汇票（E 公司）	100 000
应收利息	800
财务费用	470

【例 2—21】以上例为资料，假设贴现汇票为商业承兑汇票，视为带追索权的票据，贴现企业收到贴现款时，账务处理如下：

借：银行存款	101 270
贷：短期借款	101 270

票据到期时，票据付款人足额向贴现银行支付票款后，贴现企业连带责任解除，账务处理如下：

借：短期借款	101 270
贷：应收票据——商业承兑汇票（E 公司）	100 000
应收利息	800
财务费用	470

若票据到期时，票据付款人无法足额向贴现银行支付票据款，由贴现企业负有连带责任。账务处理如下：

借：短期借款	101 270
贷：应收票据——商业承兑汇票（E 公司）	100 000
应收利息	800
财务费用	470

同时，向贴现银行支付款项时

借：应收账款——E 公司	102 500
贷：银行存款	102 500
或 贷：短期借款（存款不足，无力支付，作为逾期贷款处理）	102 500

### （五）应收票据备查簿的登记

企业应按开出、承兑商业汇票的单位进行明细核算。同时，应设置辅助账簿“应收票据备查簿”，逐笔登记有关事项。需要登记的事项包括：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。

## 第三节 应收账款

### 一、应收账款的概念

应收账款是指企业因销售商品、提供劳务等经营活动应向购货单位或接受劳务的单位收取的款项和代垫的运杂费、包装费等。当企业收入实现时，确认应收账款。

应收账款表示企业未来能获得的现金流入，其核算范围有严格的界限。第一，应收账款属流动资产性质，形成流动资产债权，不属长期资产债权，因此，不包括如购买的长期债券等；第二，应收账款是企业应收有关债务方的款项，不包括企业付出的各类存出保证金，如投标保证金和租入包装物保证金；第三，应收账款是企业因销售活动形成的债权人的权益，凡不是因销售活动而发生的应收账款，不应列入应收账款核算，如应收职工欠款、应收债务人利息、应收保险赔款、应收已宣告分配的现金股利、应收股东的认股款等，均不列入应收账款。

## 二、应收账款的计价

应收账款的计价，在通常情况下是按购销双方交易日的实际发生额入账。为了扩大销售占领市场以及尽快收回货款，在销售方式上采用了商业折扣的促销手段和赊销方式的现金折扣。在这两种方式下，应收账款的入账价值就有所不同。

### （一）商业折扣

商业折扣是指企业根据市场供需情况，或者针对不同的顾客，在商品标价上给予的扣除。企业为了促进不同客户经常或大量购买商品，往往给予商业折扣进行优惠，采用销量越多，价格越低的促销策略，即通常所说的“薄利多销”。商业折扣一般在交易发生时即已确定，它仅仅是确定实际销售价格的一种手段，对应收账款的入账价值没有什么实质性的影响。因此，存在商业折扣的情况下，企业应收账款的入账金额应按扣除商业折扣以后的实际售价确认。

### （二）现金折扣

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。企业在采用赊销方式销售商品或提供劳务的交易中往往采用现金折扣，其目的是鼓励债务人及早偿还货款。现金折扣一般用符号“折扣/付款期限”表示。例如折扣条件为“2/10、1/20、N/30”，表示在10天之内付款给予2%的折扣、20天内付款给予1%折扣、30天内付款无折扣。交易双方中的债权人与债务人在现金折扣的比例上可达成协议，双方都有遵守协议的责任和义务。

存在现金折扣的情况下，应收账款的入账金额的确认有两种方法：一种是总价法；另一种是净价法。

总价法是将原售价金额作为实际售价，据以确认应收账款的入账价值。这种方法是把给债务人的现金折扣视为融资的理财费用，会计上作为财务费用处理，我国的会计实务中通常采用总价法。

净价法是将扣减现金折扣后的金额作为实际售价，据以确认应收账款的入账价值。这种方法是把债务人取得折扣视为正常现象，认为债务人一般会提前付款，而将由债务人超过折扣期限而多收入的金额，视为提供信贷获得的收入，会计处理上应冲减财务费用。

## 三、应收账款的会计处理

为了反映和监督企业应收账款的发生、结算和结存情况，应设置“应收账款”科目进行核算，该科目借方登记企业因销售商品、提供劳务等业务，向购货方收取的款项，贷方登记已收回的款项或转作商业汇票结算的应收账款，以及已结转坏账损失的应收账款，期末借方余额反映企业尚未收回的应收账款；期末如为贷方余额，反映企业预收的账款。

企业发生的应收账款，按应收金额，借记“应收账款”科目，按确认的营业收入，贷记“主营业务收入”、“手续费及佣金收入”等科目。收回应收账款时，借记“银行存款”等科目，贷记“应收账款”科目。涉及增值税销项税额的，还应进行相应的处理。企业代购货单位垫付的包

装费、运杂费，借记“应收账款”科目，贷记“银行存款”等科目。收回代垫费用时，借记“银行存款”科目，贷记“应收账款”科目。

应收账款应按债务人进行明细核算。

（一）企业发生的应收账款，在没有商业折扣的情况下，按应收的全部金额入账。

【例 2—22】某企业销售给 H 公司商品一批，货款总计 80 000 元，适用的增值税税率为 17%，企业以银行存款代垫运杂费 1 500 元。价税款及代垫运杂费尚未收到。账务处理如下：

借：应收账款——H 公司	95 100
贷：主营业务收入	80 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	13 600
银行存款	1 500

收到 H 公司通过银行汇来上述欠款。账务处理如下：

借：银行存款	95 100
贷：应收账款——H 公司	95 100

（二）企业发生的应收账款，在有商业折扣的情况下，应收账款和销售收入按扣除商业折扣后的金额入账。

【例 2—23】某企业销售商品一批给 G 公司，按价目表的价格计算，货款金额为 300 000 元，给购货方的商业折扣为 10%，适用的增值税税率为 17%，企业以银行存款代垫运杂费 3 000 元。商品已发运，并办妥托收手续。账务处理如下：

借：应收账款——G 公司	318 900
贷：主营业务收入	270 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	45 900
银行存款	3 000

收到货款时账务处理如下：

借：银行存款	318 900
贷：应收账款——G 公司	318 900

（三）企业发生的应收账款，在有现金折扣的情况下，采用总价法入账，发生的现金折扣作为财务费用处理。

【例 2—24】某企业销售商品一批给 M 公司，货款金额为 500 000 元，规定的现金折扣条件为 2/10、1/20、N/30，适用的增值税税率为 17%，商品已发运，并办妥托收手续。账务处理如下：

借：应收账款——M 公司	585 000
贷：主营业务收入	500 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	85 000

企业应根据购货方的付款时间确定应给予的现金折扣比例，如果上述货款在 20 天内收到。

账务处理如下：

借：银行存款	579 150
财务费用	5 850
贷：应收账款——M 公司	585 000

如果超过现金折扣的最后期限，如上述货款超过 20 天付款。账务处理如下：

借：银行存款	585 000
贷：应收账款——M 公司	585 000

#### 四、预付账款的会计处理

预付账款是企业按照购货合同规定，预付给供应单位的款项，是企业的一项短期债权。企业预付款项的入账价值应以实际预付金额记账。

企业发生的预付账款业务，通过“预付账款”科目核算。该科目借方登记预付的款项，贷方登记收到购买的材料或商品的价款，期末借方余额，反映企业预付的款项；期末如为贷方余额，反映企业尚未补付的款项。

企业因购货而预付的款项，借记“预付账款”科目，贷记“银行存款”等科目；收到所购物资时，根据发票账单等列明的应计入购入物资成本的金额，借记“材料采购”或“原材料”、“库存商品”等科目，按应支付的金额，贷记“预付账款”科目；应补付的款项，借记“预付账款”科目，贷记“银行存款”等科目；收到退回多预付的款项，借记“银行存款”等科目，贷记“预付账款”科目。涉及增值税进项税额的，还应进行相应的处理。

企业进行在建工程预付的工程价款，借记“预付账款”科目，贷记“银行存款”等科目；按工程进度结算工程价款，借记“在建工程”科目，贷记“预付账款”、“银行存款”等科目。

预付账款可按供货单位进行明细核算。

预付账款不多的企业，可以不设“预付账款”科目，将预付账款业务在“应付账款”科目核算。但在编制会计报表时，仍然要将“预付账款”和“应付账款”的金额分开报告。

企业会计制度规定，企业的预付账款如有确凿证据表明其不符合预付账款性质，或者因供货单位破产、撤销等原因，已无望再收到所购货物的，应将原计入预付账款的金额转入其他应收款，并计提相应的坏账准备。

**【例 2—25】**A 企业计划向 B 公司采购丙材料，双方签订合同规定购货方须预付货款 100 000 元，其余货款在销售方供货后付清。

(1) A 企业根据合同通过银行预付货款 100 000 元。账务处理如下：

借：预付账款（或应付账款）——B 公司	100 000
贷：银行存款	100 000

(2) A 企业收到 B 公司转来的增值税专用发票，价税合计金额为 93 600 元，其中丙材料价款 80 000 元，增值税款 13 600 元。账务处理如下：

借：材料采购——B 公司（丙材料）	80 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	13 600
贷：预付账款（或应付账款）——B 公司	93 600

(3) 收到供货方退回多付的款项时，账务处理如下：

借：银行存款	6 400
贷：预付账款（或应付账款）——B 公司	6 400

## 五、应收款项减值损失的核算

### （一）应收款项减值损失的确认

应收款项减值损失是指企业在资产负债表日判断应收款项是否存在减值迹象，有客观证据表明其发生减值的，应当将应收款项的账面价值减记至其预计未来现金流量现值，减记的金额确认为减值损失。

1. 企业应收款项减值的客观证据的主要内容：

(1) 债务人发生严重的财务困难；(2) 债务人违反合同条款，如偿付利息或本金时违约或逾期；(3) 债务人很可能倒闭或进行其他方式的财务重组；(4) 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；(5) 其他表明应收款项发生减值的客观证据。

2. 应收款项减值的确定

(1) 对于单项金额重大的应收款项，应根据本单位的实际情况，单独进行减值测试。有客观证据表明其发生减值的，应当将应收款项的账面价值与其未来现金流量现值的差额，确认为减值损失，计提坏账准备。在这种情况下，要注意合理预计各项应收款项的未来现金流量，采用一定的折现率计算未来现金流量的现值，进一步与该应收款项的账面价值比较，来确定是否发生减值损失。

(2) 对于单项金额非重大的应收款项以及单独测试后未发生减值的单项金额重大的应收款项,应当采用组合方式进行减值测试,分析判断是否发生减值。在一般情况下,可将这些应收款项按类似信用风险特征划分为若干组合,再按这些组合在资产负债表日余额的一定比例,计算确定减值损失,计提坏账准备。企业应当根据以前年度与之相同或相类似的,具有类似信用风险特征的应收款项组合的实际损失率为基础,结合现时情况确定本期各项组合计提坏账准备的比例。

## (二) 应收款项减值损失的会计处理

在资产负债表日,企业应收款项有客观证据表明发生减值的,应确认为减值损失,计提坏账准备。短期应收款项的预计未来的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。企业已经确认的应收款项,将来不一定都能收回,无法收回或收回可能性极小的那部分应收款项确认为坏账损失,计提坏账准备。

坏账损失确认的条件是:

1. 债务人死亡,以其遗产清偿后仍然无法收回;
2. 债务人破产,以其破产财产清偿后仍然无法收回;
3. 债务人较长时期内未履行其偿债义务,并有足够的证据表明无法收回或收回的可能性很小。

企业发生的应收款项坏账损失应当采用备抵法进行核算。备抵法是指采用一定的方法按期估计坏账损失,计入当期减值损失,同时建立坏账准备。其主要方法有应收账款余额百分比法、账龄分析法。应收账款余额百分比法是指根据会计期末应收账款余额与估计的坏账率,计算当期应估计的坏账损失。账龄分析法是指根据应收账款入账时间的长短和当前具体情况,估计坏账损失的方法。

企业应当设置“坏账准备”科目,核算应收款项的坏账准备的计提、转销等事项。该科目贷方登记计提的坏账准备金额,借方登记实际发生的坏账损失金额和冲销的坏账准备金额,期末贷方余额,反映企业已计提但尚未转销的坏账准备。

企业计提坏账准备时,按计提金额,借记“资产减值损失——计提坏账准备”科目,贷记“坏账准备”科目。冲减多计提的坏账准备时,借记“坏账准备”科目,贷记“资产减值损失——计提坏账准备”科目。

企业确实无法收回的应收款项,按管理权限报经批准后作为坏账处理,转销应收款项时,应当冲减已计提的坏账准备,借记“坏账准备”科目,贷记“应收账款”、“其他应收款”等科目。对于已确认为坏账并转销的应收款项以后又收回的,应当按照实际收到的金额增加坏账准备的账面余额,借记“应收账款”、“其他应收款”等科目,贷记“坏账准备”科目,同时,借记“银行存款”科目,贷记“应收账款”、“其他应收款”等科目。也可以按照实际收回的金额,借记“银行存款”科目,贷记“坏账准备”科目。

坏账准备可按以下公式计算:

**当期应计提的坏账准备 = 当期按应收款项计算应提坏账准备金额 - (或 +) “坏账准备”科目的贷方(或借方)余额**

坏账准备可按应收款项的类别进行明细核算。

**【例 2—26】**200X 年 12 月 31 日,某企业开始对应收 E 公司的账款进行减值测试,应收账款余额为 500 000 元,该企业根据 E 公司经营及资产等状况,研究确定按应收账款年末余额的 6% 计提坏账准备。则该年末应计提坏账准备为 30 000 元。账务处理如下:

借: 资产减值损失——计提坏账准备	30 000
贷: 坏账准备	30 000

**【例 2—27】**某企业应收 G 公司的账款 20 000 元,经确认实在无法收回,作为坏账损失处理。账务处理如下:



借：坏账准备	20 000
贷：应收账款——G 公司	20 000

【例 2—28】某企业当年对上年已经确认为坏账损失并已转销的应收 W 公司的账款 40 000 元，现已收回存入银行。账务处理如下：

借：应收账款——W 公司	40 000
贷：坏账准备	40 000

同时：

借：银行存款	40 000
贷：应收账款——W 公司	40 000
或 借：银行存款	40 000
贷：坏账准备	40 000

【例 2—29】某企业采用按年末应收账款余额百分比法计提坏账准备，研究确定的计提比例为 5%，该企业第一年末的应收账款余额为 300 万元。第二年客户 A 公司所欠 80 000 元账款已超过三年，经调查了解，该公司发生严重的财务困难，研究决定确认为坏账，第二年末，该企业应收账款余额为 400 万元。第三年客户 B 公司破产，所欠 20 000 元账款无法收回，确认为坏账，第三年末，企业应收账款余额为 250 万元。第四年 A 公司经营效益好转，所欠的 80 000 元账款又收回，年末应收账款余额为 360 万元。该企业各年计提和冲销坏账准备的相关账务处理如下：

第一年末，计提坏账准备：

借：资产减值损失——计提坏账准备	150 000
贷：坏账准备	150 000

第二年，冲减坏账准备

借：坏账准备	80 000
贷：应收账款——A 公司	80 000

第二年末，计提坏账准备： $200\ 000 - (150\ 000 - 80\ 000) = 130\ 000$  元

借：资产减值损失——计提坏账准备	130 000
贷：坏账准备	130 000

第三年，冲减坏账准备

借：坏账准备	20 000
贷：应收账款——B 公司	20 000

第三年，应冲减坏账准备： $125\ 000 - 180\ 000 = -55\ 000$

借：坏账准备	55 000
贷：资产减值损失——计提坏账准备	55 000

第四年，已确认并转销 A 公司的坏账 80 000 元又收回：

借：应收账款——A 公司	80 000
贷：坏账准备	80 000

同时：

借：银行存款	80 000
贷：应收账款——A 公司	80 000

第四年，应冲减坏账准备： $180\ 000 - 205\ 000 = -25\ 000$

借：坏账准备	25 000
贷：资产减值损失——计提坏账准备	25 000

## 第四节 其他应收款

其他应收款是指企业发生的非购销活动的应收债权。其核算内容是除应收票据、应收账款、预付账款、应收股利、应收利息以及一般企业的存出保证金等以外的其他各种应收、暂付款项。具体包括：应向职工收取的各种垫付款项；向企业各职能科室拨付的备用金；预付账款转入；应收出租包装物的租金；应收的各种赔款及罚款；租入包装物支付的押金；其他各种应收、暂付款项。

企业发生的其他应收款项目应单独归类核算,以便会计信息使用者把这些项目与经营活动发生的应收账款识别清楚。企业应设置“其他应收款”科目核算其他各种应收款项目。该科目借方登记发生的各种其他应收款,贷方登记收回或转销的各种款项,期末借方余额,反映企业尚未收回的其他应收款项。

企业发生其他各种应收、暂付款项时,借记“其他应收款”科目,贷记“银行存款”、“固定资产清理”等科目;收回或转销各种款项时,借记“库存现金”、“银行存款”等科目,贷记“其他应收款”科目。企业采用售后回购方式融出资金的,应按实际支付的金额,借记“其他应收款”科目,贷记“银行存款”科目。销售价格与原购买价格之间的差额,应在售后回购期间内按期计提利息费用,借记“其他应收款”科目,贷记“财务费用”科目。按合同约定返售商品时,应按实际收到的金额,借记“银行存款”科目,贷记“其他应收款”科目。

其他应收款应按实际发生额记账,按债务人设置明细科目进行明细核算。

**【例 2—30】**某企业与 B 公司签订购销合同一份,因 B 公司违约,应收违约金 20 000 元。账务处理如下:

借:其他应收款——B 公司	20 000
贷:营业外收入	20 000

为简化企业备用金的核算手续,企业内部周转使用的备用金可在“其他应收款”科目核算。由财会部门根据实际情况,核定和拨付一笔固定数额的现金给内部有关单位,并规定其使用范围,单位使用备用金后,凭据报销,补足备用金定额。

**【例 2—31】**某企业对备用金的管理实行定额备用金制度,为综合管理科核定的备用金定额为 5000 元,以现金拨付。账务处理如下:

借:其他应收款——备用金(综合管理科)	5 000
贷:库存现金	5 000

**【例 2—32】**某企业需要购买 C 公司甲产品,已预付货款 60 000 元,C 公司因故不再生产甲产品,原预付款已不符合预付账款性质,进行调账处理。账务处理如下:

借:其他应收款——C 公司	60 000
贷:预付账款——C 公司	60 000

**【例 2—33】**某企业采购材料时,租用 G 公司包装物一批,在使用过程中因故损坏,现不能按期归还 G 公司包装物,原付出的包装物押金 2 000 元被 G 公司没收,经批准予以转销。账务处理如下:

借:管理费用	2 000
贷:其他应收款——G 公司	2 000

### 思考题:

1. 简述企业库存现金和银行存款的管理规定。
2. 简述银行转账结算方式及其内容。
3. 简述应收票据的特点及其分类。
4. 简述应收账款的入账价值的确定。
5. 简述应收款项减值损失的确认及其会计处理。

### 参考文献:

1. 《中华人民共和国会计法》(1999 年 10 月 31 日第九届全国人大常委会第 12 次会议修订)
2. 《企业会计准则——基本准则(2006)》(经济科学出版社,2006 年 2 月)
3. 《企业会计准则——应用指南(2006)》(中国财政经济出版社,2006 年 11 月)

## 第三章 存货

### 第一节 存货取得和发出的计价及核算

#### 一、存货的概念及确认条件

##### （一）存货的概念

存货，是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料或物料等。

1. 存货用于日常经营活动过程中，不是为日常经营活动而持有的，如工业企业自行进行工程建造而储备的工程用料，就不能作为工业企业的存货看待。

2. 存货具有明显的流动性，属于流动资产。它通常能在一年或者一个经营周期内被耗用转变为新的资产或者被销售。此特征将其与非流动资产区别开来。

3. 存货是有形资产。商标权、专利权等无形资产不属于存货。此特征将其与无形资产区别开来。

##### （二）存货的分类

存货属于企业的流动资产，具体来讲，存货包括原材料、在产品、半成品、产成品、商品、周转材料和委托代销商品等。

##### 1. 原材料

原材料，是指企业在生产过程中经加工改变其形态或性质并构成产品主要实体的各种原料及主要材料、辅助材料、外购半成品（外购件）、修理用备件（备品备件）、包装材料、燃料等。

##### 2. 在产品

在产品，是指企业正在制造尚未完工的生产物，包括正在各个生产工序加工的产品，和已经加工完毕但尚未检验或者已检验但尚未办理入库手续的产品。

##### 3. 半成品

半成品，是指经过一定的生产过程并已检验合格交付半成品仓库保管，但尚未制造完工为产成品，仍需进一步加工的中间产品。但不包括从一个生产车间转给另一个生产车间继续加工的自制半成品以及不能单独计算成本的自制半成品。

##### 4. 产成品

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

##### 5. 商品

商品，是指商品流通企业的商品，包括外购和委托加工完成验收入库用于销售的各种商品。

##### 6. 周转材料

周转材料，是指企业能够多次使用、逐渐转移其价值但基本保持原有形态不确定为固定资产的材料，如包装物和低值易耗品，应当采用一次转销法或五五摊销法进行摊销；企业（建造承包商）的钢模板、木模板、脚手架和其他周转材料等，可以采用一次转销法、五五摊销法或者分次摊销法进行摊销。

包装物，是指为了包装本企业商品而储备的各种包装容器，如桶、箱、瓶、坛、袋等。其主要作用是盛装、装潢产品或商品。

低值易耗品，是指不能作为固定资产的各种用具物品，如工具、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。其特点是单位价值较低，使用期限相对于固定资产较短，在使用过程中基本保持其原有实物形态不变。

#### 7. 委托代销商品

委托代销商品，是指企业委托其他单位代销的商品。

### （三）存货的确认条件

存货同时满足下列条件的，才能予以确认：

#### 1. 与该存货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，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者与存货有关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企业的一个重要标志。因此，只要对存货拥有所有权，无论其存放在何处，均应作为本企业的存货；反之，没有取得存货的所有权，即便存放在企业，也不能作为本企业的存货。例如，已经售出但尚在企业仓库中存放着的产成品，因其所有权已非本企业，与其相关的经济利益不能够流入企业，因而不能作为本企业的存货核算。又如，企业已经付款，但在运输途中尚未到达企业的材料物资，其所包含的经济利益能够流入企业，应当作为本企业的存货。

#### 2. 该存货的成本能够可靠地计量。

成本能够可靠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，要予以确认就必须能够对其成本进行可靠地计量。存货的成本能够可靠地计量，必须以取得确凿、可靠的证据为依据，并且具有可验证性。如果存货的成本不能可靠地计量，则不能确认为存货。

需要说明的相关问题：

第一，关于代销商品。代销商品（也称为托销商品）是指一方委托另一方代其销售的商品。从商品所有权的转移分析，，代销商品在售出以前，所有权属于委托方，受托方只是代对方销售商品。因此，代销商品应作为委托方的存货处理。但是，为了使受托方加强对代销商品的核算和管理，受托方也应该将受托代销商品作为代理业务资产进行核算，同时形成代理业务负债。

第二，关于在途商品。对于销售方按销售合同、协议规定已确认销售（如已收到货款等），而尚未发运给购货方的商品，应作为购货方的存货而不应再作为销货方的存货；对于购货方已收到商品但尚未收到销货方结算发票等的商品，购货方应将其作为存货处理；对于购货方已确认为购进（如已付款等）而尚未到达入库的在途商品，购货方应将其作为存货处理。

第三，关于购货约定。例如，企业与供货方签订了购料合同，在材料购买活动尚未实际发生时，由于不能可靠地确定其购料成本，因此，不能将购料合同中的材料作为存货进行确认。

## 二、存货的初始计量

《企业会计准则——存货》规定，“存货应当按照成本进行初始计量。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。”

### （一）外购的存货

通过购买取得的存货，如原材料、商品、低值易耗品等，按采购成本计价。外购存货的采购成本即在采购过程中所发生的支出，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。

商品流通企业在商品采购过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用等，应当计入存货的采购成本，也可以先进行归集，期末再根据商品的存销情况进行分摊。对于已售产品的进货费用计入当期损益；对于未售商品的进货费用，计入期末存货成本。企业采购商品的进货费用较小的，可以在发生时直接计入当期损益。

1. 购买价款，是指企业购入的材料或商品的发票账单上列明的价款，但不包括按规定允许抵扣的增值税额。

2. 相关税费，是指企业购买、自制或委托加工存货发生的消费税、资源税和不能从销项税额中抵扣的增值税进项税额等。

3. 其他可归属于存货采购成本的费用，即采购成本中除上述各项外的可归属于存货采购成本的费用，如在存货采购过程中发生的仓储费、包装费、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用等。这些费用能够分清负担对象的，应直接计入存货的采购成本；不能分清负担对象的，应选择合理的分配方法，分配计入有关存货的采购成本。分配方法通常包括按所购存货的重量或采购价格比例进行分配。

对于存货采购过程中发生的存货毁损、短缺等，除合理损耗部分应当作为存货的“其他可归属于存货采购成本的费用”计入存货的采购成本外，其他损耗则不得计入存货成本。

(1) 可从供应单位、外部运输机构等收回的物资短缺、毁损赔款，应冲减存货的采购成本。

(2) 因遭受意外灾害发生损失或尚待查明原因的途中损耗，不得增加物资的采购成本，应暂作为待处理财产损溢进行核算，待查明原因后再进行处理。

## **(二) 通过进一步加工而取得的存货**

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

### **1. 委托外单位加工的存货**

委托外单位加工完成的存货，以实际耗用的原材料或者半成品、加工费、运输费、装卸费等费用以及按规定应计入成本的税金，作为存货实际成本。

### **2. 自行生产的存货**

自行生产的存货的初始成本包括直接投入的原材料或半成品、直接人工和按照一定方法合理分配的制造费用。

## **(三) 通过提供劳务取得的存货**

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

## **(四) 其他方式取得的存货**

1. 投资者投入的存货，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。

### **2. 接受捐赠取得的存货**

对于接受捐赠取得的存货，捐赠者提供了有关凭据的，按凭据上标明的金额加上应支付的相关税费作为实际成本；捐赠者没有提供有关凭据的，参照同类或类似存货的市场价格估计的金额加上应支付的相关税费作为实际成本。

### **3. 盘盈的存货**

企业盘盈的存货，按照同类或类似存货的市场价格作为实际成本。

4. 通过债务重组、非货币性资产交换、企业合并取得的存货，分别按照相关的企业准则规定的方法进行计量。

有些存货，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可供销售状态，如船舶是造船厂的存货，船舶要达到可供销售的状态需要较长时间，按准则规定，其借款费用可予以资本化，计入存货的成本。在资本化期间内，每一会计期间内的借款费用资本化金额的确定，参照本书“第十五章 借款费用”确定。

下列费用应当在发生时直接确认为当期损益，不计入存货成本：

(1) 非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用。

(2) 仓储费用（不包括在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的费用）。

(3) 不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出。

### 三、取得存货的核算

存货核算有两种基本的方法：实际成本法和计划成本法。

存货按实际成本法核算的特点是：从存货收发凭证到明细分类账和总分类账全部按实际成本计价。该方法一般适用于规模较小、存货品种简单、采购业务不多的企业。

#### （一）原材料的核算

##### 1. 购入原材料的核算

在实际成本法下，取得原材料通过“原材料”和“在途物资”科目进行核算。

企业外购材料时，由于结算方式和采购地点的不同，材料入库与货款的支付在时间上不一定完全同步，相应地，其账务处理也有所不同。

##### （1）发票账单与材料同时到达

对于发票账单与材料同时到达的采购业务，企业在支付货款或开出商业汇票，材料验收入库后，根据发票账单等结算凭证确定的材料成本，借记“原材料”科目，根据取得的增值税专用发票上注明的（不计入材料采购成本的）税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”（一般纳税人，下同）科目，按照实际支付的款项或应付票据面值，贷记“银行存款”或“应付票据”等科目。

**【例 3—1】** 茂林公司是增值税一般纳税人，2007 年 3 月 12 日购入原材料一批，取得的增值税专用发票上注明的原材料价款为 100 000 元，增值税额为 17 000 元，发票等结算凭证已经收到，货款已通过银行转账支付，材料已验收入库。

茂林公司账务处理如下：

借：原材料	100 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	17 000
贷：银行存款	117 000

##### （2）已付款（或已开出商业汇票），材料尚未入库

对于已经付款或已开出商业汇票，但材料尚未到达或尚未验收入库的采购业务，应根据发票账单等结算凭证，借记“在途物资”、“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“银行存款”或“应付票据”等科目；待材料到达，验收入库后，再根据收料单，借记“原材料”科目，贷记“在途物资”科目。

**【例 3—2】** 沿用【例 3—1】的资料，并假设购入材料业务的发票等结算凭证已到，货款已经转账支付，但材料尚未运到。

茂林公司应于收到发票等结算凭证时，账务处理如下：

借：在途物资	100 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	17 000
贷：银行存款	117 000

上述材料到达并验收入库时，再作如下账务处理：

借：原材料	100 000
贷：在途物资	100 000

##### （3）材料入库，货款未付

对于材料已到达并已验收入库，但发票账单等结算凭证未到，货款尚未支付的采购业务，应于月末，按材料的暂估价值，借记“原材料”科目，贷记“应付账款——暂估应付账款”科目。下月初用红字作同样的记账凭证予以冲回，以便下月付款或开出、承兑商业汇票后，按正常程序，借记“原材料”、“应交税费——应交增值税（进项税额）”等科目，贷记“银行存款”或“应付票据”等科目。

【例 3—3】沿用【例 3—1】的资料，并假设购入材料业务的材料已经运到，并已验收入库，但发票账单等结算凭证尚未收到，货款尚未支付。

月末，按暂估价入账，假设其暂估价为 150 000 元。相关账务处理如下：

借：原材料 150 000  
    贷：应付账款——暂估应付账款 150 000

下月初用红字将上述分录原账冲回：

借：原材料 150 000  
    贷：应付账款——暂估应付账款 150 000

收到有关结算凭证，并支付货款时：

借：原材料 100 000  
    应交税费——应交增值税（进项税额） 17 000  
    贷：银行存款 117 000

#### （4）预付货款

采用预付货款的方式采购材料，应在预付材料价款时，按照实际预付金额，借记“预付账款”科目，贷记“银行存款”科目；已经预付货款的材料验收入库时，根据发票账单等所列的价款、税额等，借记“原材料”科目和“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，贷记“预付账款”科目。预付款项不足，补足货款，按补付金额，借记“预付账款”，贷记“银行存款”科目；退回多付的货款时，借记“银行存款”科目，贷记“预付账款”科目。

【例 3—4】茂林公司是增值税一般纳税人，2007 年 4 月 3 日购入原材料一批，按购货合同规定，开出支票预付购买材料款 100 000 元。账务处理如下：

借：预付账款 100 000  
    贷：银行存款 100 000

收到材料验收入库时，购货专用发票中货款总额为 117 000 元，其中货款 100 000 元，进项增值税额 17 000 元。账务处理如下：

借：原材料 100 000  
    应交税费——应交增值税（进项税额） 17 000  
    贷：预付账款 117 000

补付材料增值税额 17 000 元。账务处理如下：

借：预付账款 17 000  
    贷：银行存款 17 000

### 2. 自制、投资者投入、接受捐赠原材料的核算

（1）自制并已验收入库的原材料，按实际成本，借记“原材料”科目，贷记“生产成本”科目。

（2）投资者投入的原材料，按投资合同或协议约定的价格，借记“原材料”科目，按专用发票上注明的增值税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按确定的出资额，贷记“实收资本”（或“股本”）科目，按其差额，借记或贷记“资本公积”科目。

（3）接受捐赠的原材料，捐赠者提供了有关凭据的，按凭据上标明的金额加上应支付的相关税费作为实际成本；捐赠者没有提供有关凭据的，参照同类或类似存货的市场价格估计的金额加上应支付的相关税费作为实际成本。按确定的实际成本，借记“原材料”科目，一般纳税人如涉及允许抵扣的增值税进项税额的，按允许抵扣的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”，按接受捐赠材料按税法规定确定的入账价值，贷记“待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值”，按实际支付或应当支付的相关税费，贷记“银行存款”、“应交税费”等科目。

#### （二）委托加工物资的核算

委托加工业务在会计处理上主要包括拨付加工物资、支付加工费用和税金、收回加工物资和剩余物资等几个环节。委托加工物资通过设置“委托加工物资”科目核算。



### 1. 拨付委托加工物资

企业发给外单位加工的物资，应将物资的实际成本由“原材料”、“库存商品”等科目转入“委托加工物资”科目，贷记“原材料”或“库存商品”等科目。

### 2. 支付加工费、增值税等

企业支付的加工费和应负担的运杂费、增值税等，借记“委托加工物资”、“应交税费——应交增值税（进项税额）”等科目，贷记“银行存款”等科目。

### 3. 缴纳消费税

需要缴纳消费税的委托加工物资，其由受托方代收代交的消费税，应分别以下情况处理：

（1）委托加工的物资收回后直接用于销售的，委托方应将受托方代收代交的消费税计入委托加工物资的成本，借记“委托加工物资”科目，贷记“应付账款”、“银行存款”等科目。

（2）委托加工的物资收回后用于连续生产应税消费品的，委托方应按准予抵扣的受托方代收代交的消费税额，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。

### 4. 加工完成收回加工物资

加工完成验收入库的物资和剩余物资，按加工收回物资的实际成本和剩余物资的实际成本，借记“库存商品”、“原材料”等科目，贷记“委托加工物资”科目。

**【例 3—5】**茂林公司委托昌源公司加工材料一批（属于应税消费品）。原材料成本为 300 000 元，支付加工费 60 000 元（不含增值税），消费税税率为 10%，材料加工完毕验收入库，加工费等尚未支付。双方适用的增值税税率均为 17%。茂林公司按实际成本法对原材进行日常核算，相关账务处理如下：

#### （1）发出委托加工材料：

借：委托加工物资	300 000
贷：原材料	300 000

#### （2）支付加工费：

消费税组成计税价格 =  $(300\,000 + 60\,000) \div (1 - 10\%) = 400\,000$  元

（昌源公司）代收代缴的消费税 =  $400\,000 \times 10\% = 40\,000$  元

应交增值税 =  $60\,000 \times 17\% = 10\,200$  元

#### ①茂林公司收回加工后的材料用于连续生产应税消费品时：

借：委托加工物资	60 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	10 200
——应交消费税	40 000
贷：应付账款——昌源公司	110 200

#### ②茂林公司收回加工后的材料直接用于销售时，消费税 40 000 元计入存货成本：

借：委托加工物资	100 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	10 200
贷：应付账款——昌源公司	110 200

#### （3）加工完成收回委托加工材料：

#### ①茂林公司收回加工后的材料用于连续生产应税消费品时：

借：原材料	360 000
贷：委托加工物资	360 000
借：应付账款——昌源公司	110 200
贷：银行存款	110 200

#### ②茂林公司收回加工后的材料直接用于销售时：

借：原材料	400 000
贷：委托加工物资	400 000
借：应付账款——昌源公司	110 200
贷：银行存款	110 200

（三）包装物和低值易耗品的核算

企业购入、自制、委托外单位加工完成验收入库的周转材料，如包装物和低值易耗品等，专设“周转材料”科目或者分设“包装物”和“低值易耗品”科目进行核算，核算的方法比照原材料的核算。

四、发出存货的计价和核算

（一）存货成本流转的假设

企业的存货是不断流动的，既有收入存货也有发出存货，收发相抵后形成期末结余存货，在下期继续流动，如此往复，形成企业的存货流转。

存货流转包括实物流转和成本流转两个方面。成本流转是指各期取得存货时所确定的成本应随着存货的销售或者耗用结转。理论上，结转发出存货的成本与发出存货的实际成本应保持一致，即成本流转与实物流转保持一致。但在实务上，因为企业的存货进出量很大，存货的品种繁多，存货的单位成本多变，很难精确地确定发出存货的实际成本。即使能够做到精确，也不符合成本收益原则。因此，有必要对存货的成本流转做出假设，以便进行实务操作。

采用不同的存货成本流转假设，在期末存货与发出存货之间分配成本，就产生了不同的发出存货计价方法。按照准则规定，企业应当根据各类存货的实际情况，确定发出存货的实际成本，可以采用的计价方法有个别计价法、先进先出法、加权平均法和移动加权平均法等。

（二）发出存货的计价方法

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，合理确定发出存货成本的计价方法，以确定当期发出存货的实际成本。这些计价方法具体包括：个别计价法、先进先出法、加权平均法和移动加权平均法等。

1. 个别计价法

个别计价法，又称个别认定法、具体辨认法、分批实际法。采用这一方法是假设存货的成本流转与实物流转相一致，按照各种存货，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作为计算各批发出存货和期末存货成本的方法。

采用这种方法，计算发出存货的成本和期末存货的成本比较合理、准确，但这种方法的前提是需要对发出和结存存货的批次进行具体认定，以辨别其所属的收入批次，所以实务操作的工作量繁重，困难较大。

个别计价法适用于一般不能替代使用的存货以及为特定项目专门购入或制造的存货，如珠宝、名画等贵重物品。

2. 先进先出法

先进先出法是以先购入的存货先发出（销售或耗用）这样一种存货实物流动假设为前提，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。

采用此法时，存货成本是按最近购货确定的，期末存货成本比较接近现行的市场价值，其优点是使企业不能随意挑选存货计价以调整当期利润，缺点是工作量比较烦琐，特别对于存货进出量频繁的企业更是如此。而且当物价上涨时，会高估企业当期利润和期末存货价值；反之，会低估企业当期利润和期末存货价值。

【例 3—6】发出 A 存货采用先进先出法进行计价，如图表 3—1 存货明细账所示。

图表 3—1

存货明细账

存货类别：

存货编号：

存货名称及规格：A

计量单位：千克

最高存量：

最低存量：

日期	摘要	收 入			发 出			结 存		
		数 量	单 价	金 额	数 量	单 价	金 额	数 量	单 价	金 额

		(千克)	(元)	(元)	(千克)	(元)	(元)	(千克)	(元)	(元)
1	期初							500	20	10 000
10	购入	1 000	25	25 000				500 1 000	20 25	10 000 25 000
11	发出				500 400	20 25	10 000 10 000	600	25	15 000
16	购入	700	30	21 000				600 700	25 30	15 000 21 000
23	发出				600 500	25 30	15 000 15 000	200	30	6 000
31	合计	1 700		46 000			50 000	200	30	6 000

月末存货成本 =  $500 \times 20 + 1\ 000 \times 25 - (500 \times 20 + 400 \times 25) + 700 \times 30 - (600 \times 25 + 500 \times 30) = 6\ 000$  (元)

本月发出存货成本 =  $(500 \times 20 + 400 \times 25) + (600 \times 25 + 500 \times 30) = 50\ 000$  (元)

### 3. 加权平均法

加权平均法, 亦称全月一次加权平均法, 指以当月全部进货数量加上月初存货的数量作为权数, 去除当月全部进货成本加月初存货成本, 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成本和期末存货成本的方法。计算公式如下:

$$\text{存货单位成本} = \frac{\text{月初库存存货的实际成本} + \frac{\sum [\text{本月某批进货的实际单位成本} \times \text{本月某批进货的数量}]}{\text{月初库存存货的数量} + \text{本月各批进货数量之和}}$$

本月发出存货成本 = 本月发出存货数量 × 存货单位成本

月末库存存货成本 = 实际成本之和 - 本月发出存货成本

= 月初库存存货的实际成本 +  $\sum [\text{本月某批进货的实际单位成本} \times \text{本月某批进货的数量}] - \text{本月发出存货成本}$

采用加权平均法, 只在月末计算一次平均单价, 较大地简化了发出存货与期末存货的计价工作, 但不能及时提供发出存货与结存存货成本的相关资料, 不利于存货的管理。该方法与其他计价方法相比, 在市场价格上涨或下跌时, 所计算的存货单位成本平均化, 对发出存货的计价较为折中。

【例 3-7】仍以上述【例 3-6】A 种存货明细账为例, 采用加权平均法计算其存货成本如下:

$$\text{A 存货平均单位成本} = \frac{500 \times 20 + 1\ 000 \times 25 + 700 \times 30}{500 + 1\ 000 + 700} = 25.45 \text{ 元}$$

本月发出存货成本 =  $(500 + 400 + 600 + 500) \times 25.45 = 50\ 900$  (元)

月末库存存货成本 =  $(500 \times 20 + 1\ 000 \times 25 + 700 \times 30) - 50\ 900 = 5\ 100$  (元)

### (三) 发出存货的核算

#### 1. 领用和出售原材料的核算

企业生产经营领用原材料, 按实际成本, 借记“生产成本”、“制造费用”、“销售费用”、“管理费用”等科目, 贷记“原材料”科目; 企业发出委托外单位加工的原材料, 借记“委托加工物资”科目, 贷记“原材料”科目。

基建工程、福利等部门领用的原材料, 按实际成本加上不予抵扣的增值税税额等, 借记“在建工程”、“应付职工薪酬”等科目, 按实际成本, 贷记“原材料”科目, 按不予抵扣的增值税, 贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目。

对于出售的原材料, 企业应当按照已收的价款, 借记“银行存款”或“应收账款”等科目, 按实现的营业收入, 贷记“其他业务收入”等科目, 按应交的增值税税额, 贷记“应交税费——

应交增值税（销项税额）”科目；月度终了，按出售原材料的实际成本，借记“其他业务支出”科目，贷记“原材料”科目。

## 2. 发出包装物的核算

企业发出包装物的核算，应按发出包装物的不同用途分别进行处理。

### （1）生产领用包装物

企业生产领用的包装物用于包装产品，构成了产品的组成部分，应将包装物的成本计入产品生产成本，借记“生产成本”等科目，贷记“周转材料”或“包装物”科目。

### （2）随同商品出售的包装物

随同商品出售的包装物分为两种形式：随同商品出售但不单独计价的包装物和随同商品出售单独计价的包装物。

随同商品出售但不单独计价的包装物，应于包装物发出时，按其实际成本，作为销售费用，借记“销售费用”科目，贷记“周转材料”或“包装物”科目。

随同商品出售单独计价的包装物，在随同商品出售时要单独计价，单独反映其销售收入，相应地也应该单独反映其销售成本，因此，应于商品出售时，视同材料销售处理，借记“其他业务支出”科目，贷记“周转材料”或“包装物”科目。

### （3）出租、出借包装物

企业在生产经营过程中经常需要将包装物出租或出借给外单位使用，或将多余闲置未用的包装物出租或出借给外单位使用。

出租、出借包装物，在第一次领用新包装物时，按出租、出借包装物的实际成本，借记“其他业务支出（出租包装物）”或“销售费用（出借包装物）”科目，贷记“周转材料”或“包装物”科目。出租、出借包装物金额较大的可通过“待摊费用”等科目核算。

收到出租包装物的租金，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”等科目。

收到出租、出借包装物的押金，借记“库存现金”、“银行存款”等科目，贷记“其他应付款”科目，退回押金作相反的会计分录。对于逾期未退包装物，按没收的押金，借记“其他应付款”科目，按应交的增值税，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目，按其差额，贷记“其他业务收入”科目。这部分没收的押金收入应交的消费税等税费，计入其他业务支出，借记“其他业务支出”科目，贷记“应交税费——应交消费税”等科目。

出租、出借的包装物不能使用而报废时，按其残料价值，借记“原材料”等科目，贷记“其他业务支出（出租包装物）”、“销售费用（出借包装物）”等科目。

出租、出借的包装物可以周转使用，但在其使用过程中由于磨损等原因，价值会逐渐丧失。企业应采用一次转销法或五五摊销法对包装物进行摊销，计入相关资产的成本或当期损益。

#### ①一次转销法

一次转销法是指在领用包装物时，将其成本一次全部摊入成本或费用的做法。这种方法适用于一次领用数量不多、价值较低或易损坏的包装物。

采用这种方法比较简单，但费用负担不够均衡，且会出现账外财产。

#### ②五五摊销法

五五摊销法是指在领用包装物时，摊销其成本的一半，在报废时摊销另外的一半。这种方法适用于各期领用与报废数额比较均衡的包装物。

采用这种方法计算较简单，同时在账面上保留在用包装物的记录，有利于实物管理。

## 3. 领用低值易耗品的核算

### （1）低值易耗品的摊销方法

企业应采用一次转销法或五五摊销法对低值易耗品进行摊销，计入相关资产的成本或当期损益。

#### ①一次转销法

一次转销法要求企业在领用低值易耗品时，将其成本一次全部摊入成本或费用。此方法适用于价值较低或极易损坏的管理用具和小型工具、卡具以及在单件小批生产方式下为制造某批订货所用的专用工具。

#### ②五五摊销法

五五摊销法要求企业在领用低值易耗品时，摊销其成本的一半，在报废时摊销另外的一半。此方法既适用于价值较低、使用期限较短的低值易耗品，也适用于每期领用数量和报废数量大致相等的低值易耗品。

#### (2) 低值易耗品的核算

一次转销的低值易耗品，在领用时将其全部价值转入有关成本费用，借记有关成本费用科目，贷记“周转材料”或“低值易耗品”科目。报废时，将报废低值易耗品的残料价值作为当月低值易耗品摊销额的减少，冲减有关成本费用，借记“原材料”等科目，贷记“制造费用”、“管理费用”等成本费用科目。

五五摊销低值易耗品时，则将低值易耗品的全部价值在领用时和报废时，分两次摊销记入有关成本费用科目。

如果低值易耗品已经发生毁损、遗失等，不能再继续使用时，应将其账面价值，全部转入当期成本费用。

### 五、存货的简化核算方法——计划成本法

#### (一) 计划成本法的概念

存货按计划成本法核算是指存货的收入、发出和结余均按预先制定的计划成本计价，同时另设“材料成本差异”科目，登记实际成本和计划成本的差额。存货按计划成本核算，要求存货总分类账和明细分类账均按计划成本计价，期末再将发出存货与期末存货的计划成本调整为实际成本。一般适用于规模较大、存货品种繁多、存货收发频繁的企业。如大中型企业中的各种原材料、低值易耗品等，如果企业的自制半成品、产成品品种繁多的，或者在管理上需要分别核算其计划成本和实际成本的，也可采用计划成本法进行核算。

存货按实际成本核算，计算结果准确，但实际成本的计算比较麻烦。按计划成本核算，存货收发按事先确定的计划成本核算比较简便，但需要计算和分配“材料成本差异”，其准确性不及按实际成本计价。

采用计划成本法进行存货的日常核算，主要有以下作用：

##### 1. 简化会计处理工作

在计划成本法下，存货明细账可以只记收入、发出和结存的数量，将数量乘以计划成本，随时求得材料收、发、存的金額，通过“材料成本差异”科目计算和调整发出和结存材料的实际成本，简便易行。

##### 2. 有利于考核采购部门的业绩

有了合理的计划成本之后，将实际成本与计划成本对比，可以对采购部门进行考核，促使其降低采购成本，节约支出。

采用计划成本法的前提是制定每一品种规格存货的计划成本，存货计划成本的组成内容应与实际成本的构成一致，包括买价、运杂费和有关税金等。存货的计划成本一般由采购部门会同财会部门等有关部门共同制定，制定的计划成本应尽可能接近实际。采用计划成本法进行日常核算的企业，其基本的核算程序如下：

1. 企业应先制定各种存货的计划成本目录,规定存货的分类、各种存货的名称、规格、编号、计量单位和计划单位成本。除一些特殊情况外,计划单位成本在年度内一般不作调整。

2. 平时收到存货时,应按计划单位成本计算出收入存货的计划成本填入收料单内,并按实际成本与计划成本的差额,作为“材料成本差异”分类登记。

3. 平时领用、发出的存货,都按计划成本计算,月份终了再将本月发出存货应负担的成本差异进行分摊,随同本月发出存货的计划成本记入有关账户,将发出存货的计划成本调整为实际成本。发出存货应负担的成本差异,必须按月分摊,不得在季末或年末一次分摊。

## (二) 取得存货的核算

在计划成本法下,取得原材料时先要通过“材料采购”科目进行核算,材料的实际成本与计划成本的差异,通过“材料成本差异”科目进行核算。

**【例 3—8】**茂林公司经税务部门核定为一般纳税人,某月份该企业发生的材料采购业务如下:

(1) 2 日,购入材料一批,取得的增值税专用发票上注明的价款为 10 000 元,增值税额为 1 700 元,发票等结算凭证已经收到,货款已通过银行转账支付。材料已验收入库。该批材料的计划成本为 9 600 元。相关账务处理如下:

借: 材料采购	10 000
应交税费—应交增值税(进项税额)	1 700
贷: 银行存款	11 700

(2) 5 日,购入材料一批,取得的增值税专用发票上注明的价款为 5 000 元,增值税额为 850 元,发票等结算凭证已经收到,货款已通过银行转账支付,材料已验收入库。该批材料的计划成本为 5 200 元。相关账务处理如下:

借: 材料采购	5 000
应交税费—应交增值税(进项税额)	850
贷: 银行存款	5 850

(3) 9 日,购入材料一批,材料已经运到,并已验收入库,但发票等结算凭证尚未收到,货款尚未支付。该批材料的计划成本为 5 000 元。企业应于月末按计划成本估价入账。相关账务处理如下:

借: 原材料	5 000
贷: 应付账款——暂估应付账款	5 000

下月初用红字将上述分录予以冲回:

借: 原材料	5 000
贷: 应付账款——暂估应付账款	5 000

收到有关发票等结算凭证并支付货款时,按正常程序记账。取得的增值税专用发票上注明的价款为 6 000 元,增值税额为 1 020 元。相关账务处理如下:

借: 材料采购	6 000
应交税费—应交增值税(进项税额)	1 020
贷: 银行存款	7 020

(4) 13 日,购进材料一批,取得的增值税专用发票上注明的价款为 10 000 元,增值税额为 1 700 元。双方商定采用商业承兑汇票结算方式支付货款,付款期限为三个月。材料已经到达并验收入库,已开出、承兑商业汇票。该批材料的计划成本为 9 000 元。相关账务处理如下:

借: 材料采购	10 000
应交税费—应交增值税(进项税额)	1 700
贷: 应付票据	11 700

(5) 月末,汇总本月已经付款或已开出、承兑商业汇票的入库材料的计划成本为 19 600 元。相关账务处理如下:

借: 原材料	28 800
贷: 材料采购	28 800

月末结转本月已经付款或已开出承兑商业汇票的入库材料的材料成本差异，其实际成本为 31 000 元，材料成本差异额为 2 200 元（31000—28 800）（超支额），相关账务处理如下：

借：材料成本差异 2 200  
贷：材料采购 2 200

在计划成本法下，包装物、低值易耗品、委托加工物资等存货产生的材料成本差异，也通过“材料成本差异”科目核算。

### （三）发出存货的核算

计划成本法下对存货的日常收发采用计划成本，会计期末则需要通过“材料成本差异”科目，将发出存货和期末存货调整为实际成本。调整的基本公式如下：

**实际成本 = 计划成本 ± 材料成本差异**

以原材料为例，材料成本差异随着材料的入库而形成，包括外购材料、自制材料、委托加工完成材料入库等；同时也随着材料出库而减少，如领用材料、出售材料等。期初和当期形成的材料成本差异，应在当期已发出材料和期末结存材料之间进行分配，属于已发出材料应分配的材料成本差异，应从“材料成本差异”科目转入有关科目。企业应在月份终了时计算材料成本差异率，据以分配材料成本差异。材料成本差异率的计算公式如下：

$$\text{本月材料成本差异率} = \frac{\text{月初结存材料的成本差异} + \text{本月收入材料的成本差异}}{\text{月初结存材料的计划成本} + \text{本月收入材料的计划成本}} \times 100\%$$

或者

$$\text{上月材料成本差异率} = \frac{\text{月初结存材料的成本差异}}{\text{月初结存材料的计划成本}} \times 100\%$$

**本月发出材料应负担差异 = 发出材料的计划成本 × 材料成本差异率**

需要说明的是，本月收入材料的计划成本中不包括暂估入账材料的计划成本。材料成本差异率的计算方法一经确定，不得随意变更。如果确需变更，应在会计报表附注中予以说明。企业应按照存货的类别，如原材料、包装物、低值易耗品等，对材料成本差异进行明细核算，但不能使用一个综合差异率来分摊发出存货和结存存货应负担的材料成本差异。

经过材料成本差异的分配，本月发出材料应分配的成本差异从“材料成本差异”科目转出之后，属于月末库存材料应分配的成本差异仍保留在“材料成本差异”科目内，作为库存材料的调整项目，编制资产负债表时，存货项目中的材料存货，应当列示加（减）材料成本差异后的实际成本。

**【例 3—9】**茂林公司材料存货采用计划成本记账，2005 年 1 月份“原材料”科目 A 材料的期初余额 56 000 元，“材料成本差异”科日期初借方余额 4 500 元，A 材料单位计划成本 12 元，本月 10 日进货 1 500 千克，单价 10 元；20 日进货 2 000 千克，单价 13 元，本月 15 日和 25 日车间分别领用 A 材料 2 000 千克。

根据上述资料进行如下账务处理：

（1）1 月 10 日进货，支付材料货款 15 000 元，运输费 500 元，材料进项税额 2 550 元（材料增值税率为 17%），运输费的增值税进项税额为 35 元（运输费增值税率为 7%），进项税额合计 2 585 元。应计入材料采购成本的运输费为 465 元（500—35）。

借：材料采购 15 465  
应交税费—应交增值税（进项税额） 2 585  
贷：银行存款 18 050

（2）1 月 11 日第一批材料验收入库。

借：原材料——A 材料 18 000  
贷：材料采购 15 465  
材料成本差异 2 535



(3) 1月15日车间领用A材料2 000千克,用于产品生产。

借: 生产成本 24 000  
贷: 原材料——A材料 24 000

(4) 1月20日进货,支付材料货款26 000元,运输费1 000元(运输费增值税率为7%),进项税额合计4490元。

借: 材料采购 26 930  
应交税费——应交增值税(进项税额) 4 490  
贷: 银行存款 31 420

(5) 1月22日第二批材料验收入库。

借: 原材料——A材料 24 000  
材料成本差异 2 930  
贷: 材料采购 26 930

(6) 1月25日车间第二次领用A材料2 000千克,用于产品生产。

借: 生产成本 24 000  
贷: 原材料——A材料 24 000

(7) 1月31日计算分摊本月领用材料的成本差异。

$$\text{本月材料成本差异率} = \frac{4\,500 - 2\,535 + 2\,930}{56\,000 + 18\,000 + 24\,000} \times 100\% = 4.99\%$$

本月领用材料应负担差异 = (24 000 + 24 000) × 4.99% = 2 398元

借: 生产成本 2 398  
贷: 材料成本差异 2 398

月末结存材料应负担差异 = (4 500 - 2 535 + 2 930) - 2 398 = 2 497元

月末编制资产负债表时,存货项目中的原材料存货,应当根据“原材料”科目的借方余额50 000元加上“材料成本差异”科目的借方余额2 497元,以52 497元列示。

## 六、存货核算的其他方法

### (一) 毛利率法

毛利率法是根据本期的销售净额乘以前期实际(本月计划)毛利率匡算本期销售毛利,并计算发出存货成本的一种方法。

该方法的计算步骤如下:

1. 根据前期实际销售资料或本期计划数据匡算毛利率,公式如下:

2. 根据本期实际销售数据和匡算的毛利率计算本期的销售成本,公式如下:

本期销售净额 = 本期商品销售收入 - 本期销售退回与折让

本期销售毛利 = 本期销售净额 × 毛利率

本期销售成本 = 本期销售净额 - 本期销售毛利

= 本期销售净额 × (1 - 毛利率)

3. 计算期末存货成本,公式如下:

期末存货成本 = 期初存货成本 + 本期购货成本 - 本期销售成本

【例3-10】成都永联百货有限公司某种商品5月份月初存货成本为260 000元,本月购货净额为850 000元,本月销售收入为1 200 000元,发生销货退回及折让20 000元,上季度该类商品的商品毛利率为20%,该商品本月销售成本和月末存货成本采用毛利率法计算如下图表3-2:

图表3-2

月初存货成本	260 000
本月购货净额	850 000
可供销售商品成本	1 110 000

本月销售收入	1 200 000
减：本月销售退回及折让	20 000
本月销售净额	1 180 000
减：销售毛利	236 000
销售成本	944 000
期末存货成本	166 000

采用毛利率法计算本期销售成本和期末存货成本，商品销售成本按商品大类销售额计算，在大类商品账上结转成本，计算简便易行。商品明细账平时只记数量，不记金额，每季末的最后一个月再根据月末结存数量，按照一定的计价方法，先计算月末存货成本，然后再计算该季度的商品销售成本，用该季度的商品销售成本减去前两个月已结转的成本，即为第三个月应结转的销售成本，从而对前两个月用毛利率计算的成本进行调整。

该方法比较适合于商品流通企业，特别适合商品批发企业采用，由于商品批发企业商品进出频繁，若按每种商品计算并结转成本，工作量太大，而且商品批发企业的同类商品毛利率大致相同，采用毛利率法也比较接近实际情况。

## （二）零售价法

零售价法是指用成本占零售价的百分比估算期末存货成本的一种方法。该方法的计算步骤如下：

1. 期初存货和本期购货同时按成本和零售价记录，以便计算可供销售的存货成本和售价总额；
2. 本期销货只按售价记录，从本期可供销售的存货售价总额中减去本期销售的售价总额，计算出期末存货的售价总额；
3. 计算存货成本占零售价的百分比，即成本率，公式为：

4. 计算期末存货成本，公式为：

**期末存货成本 = 期末存货售价 × 成本率**

5. 计算本期销售成本，公式为：

**本期销售成本 = 期初存货成本 + 本期购货成本 - 期末存货成本**

【例 3—11】成都某商场 2007 年 8 月份的有关资料如下：

期初存货成本 200 000 元，售价总额 250 000 元；本期购货成本 900 000 元，售价总额 1 350 000 元；本期销售收入 1 200 000 元。用零售价法计算期末存货成本和本期销售成本如图表 3—3：

图表 3—3

项 目	成 本	售 价
期初存货	200 000	250 000
本期购货	900 000	1 350 000
可供销售商品	1 100 000	1 600 000
成本率 = $\frac{1\ 100\ 000}{1\ 600\ 000}$ = 68.75%		
减：销售收入		
期末存货售价		1 200 000
期末存货成本 (400 000 × 68.75%)		400 000
本期销售成本	275 000	
	825 000	

零售价法主要适用于商品零售企业，如百货商场和超市等，这类企业商品的品种、规格、型号繁多，用其他方法核算成本都非常繁琐，而这些商品都标明了零售价格，便于采用零售价法，减少核算成本的工作量。

我国的商品零售业在实务中广泛采用售价金额核算法。采用这种方法平时存货的购入、发出、结存均采用零售价格记账，售价和进价的差额反映在“商品进销差价”科目，期末通过采用计算进销差价率的办法计算本期已售商品应分摊的商品进销差价，并将发出存货的售价成本调整为进价成本。实际上，售价金额核算法并不是一种独立的存货计价方法，而是零售价法的一种账务处理方式，进销差价率的计算公式如下：

本期销售商品应分摊的进销差价＝本期“主营业务收入”科目贷方发生额×商品进销差价率  
仍以【例 3—11】中的资料为例，按售价金额法作如下账务处理（假设不考虑相关税费）。

(1) 记录商品入库

借：库存商品	1350 000
贷：材料采购	900 000
商品进销差价	450 000

(2) 记录本期销售收入

借：银行存款	1 200 000
贷：主营业务收入	1 200 000

(3) 平时结转商品销售成本

借：主营业务成本	1 200 000
----------	-----------

## 第四章 投资

### 第一节 长期股权投资

#### 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：（1）企业持有的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）企业持有的能够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）企业持有的能够对被投资单位施加重大影响的权益性投资，即对联营企业投资；（4）企业对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响、在活跃市场上没有报价且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的初始计量

##### （一）企业合并概述

企业合并，是指将两个或者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。

##### 1. 以合并方式为基础对企业合并的分类

本质上看，企业合并是一个企业取得对另外一个企业的控制权、吸收另一个或多个企业的净资产以及将参与合并的企业相关资产、负债进行整合后成立新的企业等情况。因此，以合并方式为基础，企业合并包括控股合并、吸收合并及新设合并。

（1）控股合并，是指合并方（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，能够主导被合并方的生产经营决策，从而将被合并方纳入其合并财

务报表范围形成一个报告主体的情况。控股合并中，被合并方在企业合并后仍保持其独立的法人资格继续经营，合并方在合并中取得的是对被合并方的股权。合并方在其账簿及个别财务报表中应确认对被合并方的长期股权投资，合并中取得的被合并方的资产和负债仅在合并财务报表中确认。

(2) 吸收合并，是指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。

(3) 新设合并，是指企业合并中注册成立一家新的企业，由其持有原参与合并各方的资产、负债在新的基础上经营。原参与合并各方在合并后均注销其法人资格。

## 2. 以是否在同一控制下进行企业合并为基础对企业合并的分类

以是否在同一控制下进行企业合并为基础，企业合并可分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。

### (1) 同一控制下的企业合并

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，为同一控制下的企业合并。对于同一控制下的企业合并，在合并日取得对其他参与合并企业控制权的一方为合并方，参与合并的其他企业为被合并方。合并日，是指合并方实际取得对被合并方控制权的日期。

同一控制下的企业合并包括但不限于以下几种情况，实务操作中，企业应根据企业会计准则中对于同一控制下企业合并的界定，按照实质重于形式的原则进行判断：

- ① 母公司将其持有的对子公司的股权用于交换非全资子公司增加发行的股份；
- ② 母公司将其持有的对某一子公司的控股权出售给另一子公司；
- ③ 集团内某子公司自另一孙公司处取得对某一子公司的控制权。

### (2) 非同一控制下的企业合并

参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的，为非同一控制下的企业合并。非同一控制下的企业合并，在购买日取得对其他参与合并企业控制权的一方为购买方，参与合并的其他企业为被购买方。购买日，是指购买方实际取得对被购买方控制权的日期。

形成投资单位对被投资单位长期股权投资的企业合并属于控股合并。企业合并形成的长期股权投资，其初始投资成本应当遵循《企业会计准则第 20 号——企业合并》的相关规定，分别同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并情形分别确定。

## (二) 同一控制下的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。因此，在同一控制下的企业合并，合并方在企业合并中取得的资产和负债，应当按照合并日其在被合并方的账面价值计量。合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值（或发行股份面值总额）的差额，应当调整资本公积（仅指资本溢价或股本溢价）；资本公积不足冲减的，调整留存收益。

基于上述原则，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的债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。

合并方以发行权益性证券作为合并对价的，应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。按照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）；资本公积不足冲减的，调整留存收益。

相关账务处理如下：同一控制下企业合并形成的长期股权投资，应在合并日按取得被合并方所有者权益账面价值的份额，借记本科目，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，按其差额，贷记“资本公积——资本溢价或股本溢价”科目；如为借方差额的，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。

【例 4-1】20×7 年 6 月 30 日，P 公司向同一集团内 S 公司发行 1 000 万股普通股（每股面值为 1 元，市价为 4.34 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地位继续经营。参与合并企业在 20×7 年 6 月 30 日未考虑该项企业合并时，S 公司净资产的账面价值为 2 202 万元。两公司在企业合并前采用的会计政策相同。合并日，P 公司与 S 公司所有者权益的构成如图表 4-1 所示：

图表 4-1

单位：元

	P 公司	S 公司
股 本	30 000 000	10 000 000
资本公积	20 000 000	6 000 000
盈余公积	20 000 000	20 000 000
未分配利润	23 550 000	4 020 000
合 计	93 550 000	22 020 000

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，其成本为合并日享有 S 公司账面所有者权益的份额，P 公司在合并日应进行的账务处理为：

借：长期股权投资 22 020 000  
 贷：股本 10 000 000  
 资本公积 12 020 000

【例 4-2】A 公司于 20×7 年 3 月 10 日取得 B 公司 100%的股权，为进行该项企业合并，A 公司发行了 600 万股普通股（每股面值 1 元）作为对价。合并日，A 公司及 B 公司的所有者权益构成如图表 4-2 所示：

图表 4-2

单位：元

A 公司		B 公司	
项 目	金 额	项 目	金 额
股 本	36 000 000	股 本	6 000 000
资本公积	10 000 000	资本公积	2 000 000
盈余公积	8 000 000	盈余公积	4 000 000
未分配利润	20 000 000	未分配利润	8 000 000
合 计	74 000 000	合 计	20 000 000

本例中假定 A 公司自其母公司手中取得 B 公司 100%的股权，为同一控制下的企业合并。则 A 公司在合并日应进行的账务处理为：

借：长期股权投资 20 000 000  
 贷：股本 6 000 000  
 资本公积 14 000 000

【例 4-3】沿用【例 4-2】，假定 A 公司发行 1 000 万股普通股（每股面值 1 元），取得 B 公司 100%的股权，其他条件不变。

A 公司在合并日应进行的账务处理为：

借：长期股权投资 20 000 000  
 贷：股本 10 000 000  
 资本公积 10 000 000

【例 4-4】20×7 年 6 月 30 日，P 公司向 S 公司发行 1 000 万股普通股（每股面值为 1 元，市价为 4.34 元）对 S 公司进行吸收合并，并于当日取得 S 公司净资产。参与合并企业在 20×7 年 6 月 30 日未考虑该项企业合并时，有关资产、负债情况如图表 4-3 所示：

图表 4-3

资 产 负 债 表

20×7 年 6 月 30 日

单位：元

	P 公司		S 公司	
	账面价值		账面价值	公允价值
资产：				
货币资金	17 250 000		1 800 000	1 800 000
存货	24 800 000		1 020 000	1 800 000
应收账款	12 000 000		8 000 000	8 000 000
长期股权投资	20 000 000		8 600 000	15 200 000
固定资产：				
固定资产原价	40 000 000		16 000 000	22 000 000
减：累计折旧	12 000 000		4 000 000	0
无形资产	18 000 000		2 000 000	6 000 000
商誉	0		0	0
资产总计	120 050 000		33 420 000	54 800 000
负债和所有者权益：				
短期借款	10 000 000		9 000 000	9 000 000
应付账款	15 000 000		1 200 000	1 200 000
其他负债	1 500 000		1 200 000	1 200 000
负债合计	26 500 000		11 400 000	11 400 000
实收资本（股本）	30 000 000		10 000 000	
资本公积	20 000 000		6 000 000	
盈余公积	20 000 000		2 000 000	
未分配利润	23 550 000		4 020 000	
所有者权益合计	93 550 000		22 020 000	43 400 000
负债和所有者权益总计	12 005 000		33 420 000	

本例中假定 P 公司和 S 公司为同一集团内两个子公司，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，为同一控制下的企业合并。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。

P 公司在合并日应进行的账务处理为：

借：库存现金等	1 800 000
库存商品等	1 020 000
应收账款	8 000 000
长期股权投资	8 600 000
固定资产	12 000 000
无形资产	2 000 000
贷：短期借款	9 000 000
应付账款	1 200 000
其它负债	1 200 000
股本	10 000 000
资本公积	12 020 000

在确定同一控制下企业合并形成的长期股权投资时，应注意企业合并前合并方与被合并方适用的会计政策不同的，在以被合并方的账面价值为基础确定形成的长期股权投资成本时，首先应基于重要性原则，统一合并方与被合并方的会计政策。在按照合并方的会计政策对被合并方资产、负债的账面价值进行调整的基础上，计算确定长期股权投资的初始投资成本。

### （三）非同一控制下的企业合并形成的长期股权投资

非同一控制下的企业合并是指参与合并的各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的企业合并。非同一控制下企业合并，在购买日取得对其他参与合并企业控制权的一方为购买方，参与合并的其他企业为被购买方。购买日，是指购买方实际取得对被购买方控制权的日期。

非同一控制下的企业合并中，购买方为了取得对被购买方的控制权而放弃的资产、发生或承担的负债、发行的权益性证券等均应按其在购买日的公允价值计量。

基于上述原则，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。其中，支付非货币性资产为对价的，所支付的非货币性资产在购买日的公允价值与其账面价值的差额应作为资产处置损益，计入企业合并当期的利润表。具体而言：

1. 通过一次交换交易实现的企业合并，合并成本为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、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值。

2. 通过多次交换交易分步实现的企业合并，合并成本为每一单项交易成本之和。

3. 购买方为进行企业合并所发生的各项直接相关费用也应当计入企业合并成本。

该直接相关费用不包括为企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等，也不包括企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用。

4. 在合并合同或协议中对可能影响企业合并成本的未来事项作出约定的，购买日如果估计未来事项很可能发生并且对合并成本的影响金额能够可靠计量的，购买方应当将其计入合并成本。

5. 无论是同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并形成的长期股权投资，其实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润，应作为应收项目处理。

主要账务处理如下：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），借记本科目，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。涉及增值税的，还应进行相应的处理。

**【例 4-5】**A 公司于 20×6 年 3 月 31 日取得了 B 公司 70% 的股权。合并中，A 公司支付的有关资产，在购买日的账面价值与公允价值如表 7-4 所示。合并中，A 公司为核实 B 公司的资产价值，聘请有关机构对该项合并进行咨询，支付咨询费用 100 万元。本例是假定合并前 A 公司与 B 公司不存在任何关联方关系。

图表 4-4

20×6 年 3 月 31 日			单位：元
项 目	账面价值	公允价值	
土地使用权	20 000 000	32 000 000	
专利技术	8 000 000	10 000 000	
银行存款	8 000 000	8 000 000	
合 计	36 000 000	50 000 000	

分析：

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

A 公司对于合并形成的对 B 公司的长期股权投资，应按支付对价的公允价值确定其初始投资成本。A 公司应进行的账务处理为：

借：长期股权投资	51 000 000
贷：无形资产	28 000 000
银行存款	9 000 000
营业外收入	14 000 000

以下两点应当注意：



(1) 形成企业合并前企业持有的对被购买方长期股权投资采用成本法核算的,其长期股权投资在购买日的账面价值应为原账面价值加上购买日为取得进一步的股份支付的对价公允价值之和;形成企业合并前企业对持有的对被购买方长期股权投资采用权益法核算的,在购买日应对权益法下长期股权投资的账面价值进行追溯调整,将有关长期股权投资的账面价值调整至其最初取得成本,在此基础上加上购买日新支付对价的公允价值作为购买日长期股权投资的账面价值。

(2) 企业无论是采用企业合并方式还是其他方式取得长期股权投资,支付的价款或对价中包含的、被投资单位已经宣告发放的现金股利或利润,应作为应收项目单独核算,不构成长期股权投资成本。

**【例 4-6】**A 公司于 20×5 年 3 月以 4 000 万元取得 B 公司 30%的股权,因能够派人参与 B 公司的生产经营决策,对所取得的长期股权投资按照权益法核算并于 20×5 年确认对 B 公司的投资收益 150 万元(该项投资的初始投资成本与投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额相等)。20×6 年 4 月, A 公司又斥资 5 000 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%计提盈余公积。

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

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

企业合并成本=4 000+5 000=9 000 (万元)

### 三、以企业合并以外的方式取得的长期股权投资

(一) 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。初始投资成本包括与取得长期股权投资直接相关的费用、税金及其他必要支出。企业取得长期股权投资,实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润,应作为应收项目处理。

**【例 4-7】**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,在购买过程中另外支付手续费等相关费用 200 万元。

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

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

**【例 4-8】**20×6 年 3 月, A 公司通过增发 3 000 万股(每股面值 1 元)自身的股份取得对 B 公司 20%的股权,按照增发前后的平均股价计算,该 3 000 万股股份的公允价值为 5 200 万元。为增发该部分股份, A 公司支付了 200 万元的佣金和手续费。

本例中 A 公司应当以所发行股份的公允价值作为取得长期股权投资的成本。

借: 长期股权投资	52 000 000
贷: 股本	30 000 000
资本公积	22 000 000
借: 资本公积	2 000 000
贷: 银行存款	2 000 000

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

投资者投入的长期股权投资，是指投资者以其持有的对第三方的投资作为出资投入企业，按受投资的企业在确定所取得的长期股权投资的成本时，原则上应按照投资各方在投资合同或协议中约定的价值作为其初始成本。例外的情况是，如果投资各方在投资合同或协议中约定的价值明显高于或低于该项投资公允价值的，应以公允价值作为长期股权投资的初始投资成本。

在确定长期股权投资的公允价值时，如果存在活跃的市场，其价值可以按照活跃市场中的信息直接取得，即参照市价确定其公允价值；不存在活跃市场的情况下，无法按照市场信息确定其公允价值的，应当按照一定的估价技术等合理的方法确定的价值作为其公允价值。

（四）通过非货币性资产交换取得的长期股权投资，其初始投资成本应当参照本书“第七章 非货币性资产交换”有关要求确定。

（五）通过债务重组取得的长期股权投资，其初始投资成本参照本书“第十九章 债务重组”有关要求确定。

#### **四、长期股权投资的后续计量**

长期股权投资应当分别不同情况采用成本法或权益法确定期末账面余额。

##### **（一）长期股权投资核算的成本法**

###### **1. 成本法的概念及其适用范围**

成本法，是指投资按成本计价的方法。长期股权投资成本法的核算适用下列情形：

###### **（1）投资企业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：

①投资企业直接拥有被投资单位 50%以上的表决权资本。

②投资企业虽然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。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一种以上情形来判定：

a. 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，D 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。

b. 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。

c. 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、协议等有权任免董事会的董事，以达到实质上控制的目的。

d. 在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，使其达到实质上的控制。

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。投资企业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，并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资。

共同控制，是指按照合同约定对某项经济活动所共有的控制，仅在与该项经济活动相关的重要财务和经营决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。

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。投资企业能够对被投资单位施加重大影响的，被投资单位为其联营企业。当投资企业直接拥有被投资单位 20%以上至 50%的表决权资本时，一般认为对被投资单位具有重大影响。此外，虽然投资企业直接拥有被投资单位 20%以下的表决权资本，但符合下列情况之一的，也应确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的权力机构中派有代表。在这种情况下，由于在被投资单位的董事会或类似的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政策的制定，从而达到对该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。在这种情况下，由于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而提出建议和意见，由此可以对该被投资单位施加重大影响。

③向被投资单位派出管理人员。在这种情况下，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，从而能对被投资单位施加重大影响。

④依赖投资企业的技术资料。在这种情况下，由于被投资单位的生产经营需要依赖对方的技术或技术资料，从而表明投资企业对被投资单位具有重大影响。

⑤其他能足以证明投资企业对被投资单位具有重大影响的情形。

企业在确定能否对被投资单位实施控制或施加重大影响时，应当考虑投资企业和其他方持有的被投资单位当期可转换公司债券、当期可执行认股权证等潜在表决权因素。

a. 投资企业在当前情况下，根据已持有股份及现行可实施潜在表决权转换后的综合持股水平，有能力对另外一企业的生产、经营决策施加重大影响或共同控制的，不应当对长期股权投资采用成本法核算，而应采用权益法核算。

b. 在考虑现行被投资单位发行在外可执行潜在表决权的影响时，不应考虑企业管理层对潜在表决权的持有意图及企业在转换潜在表决权时的财务承受能力，但应注重潜在表决权的经济实质。

c. 考虑现行可执行的潜在表决权在转换为实际表决权后能否对被投资单位形成控制或重大影响时，应考虑本企业及其他企业持有的被投资单位潜在表决权的影响。

d. 考虑现行可执行被投资单位潜在表决权的影响仅为确定投资企业对被投资单位的影响能力，而不是用于确定投资企业享有或承担被投资单位净损益的份额。在确定了投资企业对被投资单位的影响能力后，如果投资企业对被投资单位具有共同控制、重大影响的，应按照权益法核算，但在按照权益法确认投资收益或投资损失时，应以现行实际持股比例为基础计算确定，不考虑可执行潜在表决权的影响。

## 2. 成本法核算

在成本法下，长期股权投资应当按照初始投资成本计价。追加或收回投资应当调整长期股权投资的初始投资成本。同一控制下的企业合并形成的长期股权投资初始投资成本为取得被合并方账面所有者权益的份额。

被投资单位宣告分派的现金股利或利润，确认为当期投资收益。投资企业确认投资收益，仅限于被投资单位接受投资后产生的累积净利润的分配额，所获得的利润或现金股利超过上述数额的部分作为初始投资成本的收回。

通常情况下，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，被投资单位累计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计实现净利润的，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，冲减投资的账面价值。

**【例 4-9】**甲公司 20×7 年 1 月 1 日以 8 000 000 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 30 000 元。乙公司为一家未上市的民营企业，其股权不存在明确的市场价格。甲公司在取得该部分投资后，未以任何方式参与被投资单位的生产经营决策。甲公司在取得投资以后，被投资单位实现的净利润及利润分配情况如下（单位：元）：

年 度	被投资单位实现净利润	当年度分派利润
20×7	10 000 000	9 000 000
20×8	20 000 000	16 000 000

注：乙公司 20×7 年度分派的利润属于对其 20×6 年及以前实现净利润的分配。

甲公司每年应确认投资收益及冲减投资成本的情况确定如下：

（1）20×7 年取得投资时

借：长期股权投资	8 030 000
贷：银行存款	8 030 000

（2）20×7 年从乙公司取得利润

当年度被投资单位分派的 9 000 000 元利润属于对其在 20×6 年已实现利润的分配，甲公司按持股比例取得 270 000 元，该部分金额已包含在其投资成本中，应冲减投资成本。

借：银行存款	270 000
贷：长期股权投资	270 000

（3）20×8 年从乙公司取得利润

应冲减投资成本金额 =  $(9\,000\,000 + 16\,000\,000 - 10\,000\,000) \times 3\% - 270\,000 = 180\,000$ （元）

当年度实际分得现金股利 =  $16\,000\,000 \times 3\% = 480\,000$ （元）

应确认投资收益 =  $480\,000 - 180\,000 = 300\,000$ （元）

借：银行存款	480 000
贷：长期股权投资	180 000
投资收益	300 000

## （二）长期股权投资核算的权益法

### 1. 权益法的概念及其适用范围

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，应当采用权益法核算。

### 2. 权益法核算

（1）长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，该部分差额系投资企业在购入该项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，不须进行调整，而是构成长期股权投资的成本。

长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，该部分差额可以看作是被投资单位的股东给予投资企业的让步，或是出于其他方面的考虑，被投资单位的原有股东无偿赠与投资企业的价值，因而应确认为当期收益，同时调整长期股权投资的成本。

**【例 4-10】**A 企业于 20×7 年 1 月取得 B 公司 30%的股权，实际支付价款 3 000 万元。取得投资时被投资单位账面所有者权益的构成如下（假定该时点被投资单位各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同，单位：万元）：

实收资本	3 000
资本公积	2 400
盈余公积	600
未分配利润	1 500

所有者权益总额 7 500

假定在 B 公司的董事会中,所有股东均以其持股比例行使表决权。A 企业在取得对 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 公司的生产经营决策施加重大影响,A 企业对该投资按照权益法核算。在取得投资时点上,A 企业应进行的账务处理为:

借: 长期股权投资	30 000 000
贷: 银行存款	30 000 000

长期股权投资的成本 3 000 万元大于取得投资时点上应享有被投资单位净资产公允价值的份额 2 250 万元 ( $7\,500 \times 30\%$ ), 不对其账面价值进行调整。

假定上例中取得投资时点上的被投资单位净资产公允价值为 12 000 万元, A 企业按持股比例 30% 计算确定应享有 3 600 万元, 则初始投资成本与应享有被投资单位净资产公允价值份额之间的差额 600 万元应计入取得投资当期的损益。

借: 长期股权投资	36 000 000
贷: 银行存款	30 000 000
营业外收入	6 000 000

(2) 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的净损益的份额, 确认投资损益并调整长期股权投资的账面价值。投资企业按照被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算应分得的部分, 相应减少长期股权投资的账面价值。

(3) 投资企业确认被投资单位发生的净亏损, 应当以长期股权投资的账面价值以及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限, 投资企业负有承担额外损失义务的除外。

其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益, 通常是指长期性的应收项目, 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。

企业存在其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益项目以及负有承担额外损失义务的情况下, 在确认应分担被投资单位发生的亏损时, 应当按照以下顺序进行处理:

① 冲减长期股权投资的账面价值。

② 如果长期股权投资的账面价值不足以冲减的, 应当以其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益账面价值为限继续确认投资损失, 冲减长期权益的账面价值。

③ 在进行上述处理后, 按照投资合同或协议约定企业仍承担额外义务的, 应按预计承担的义务确认预计负债, 计入当期投资损失。

被投资单位以后期间实现盈利的, 扣除未确认的亏损分担额后, 应按与上述顺序相反的顺序处理, 减记已确认预计负债的账面余额、恢复长期股权投资的账面价值, 同时确认投资收益。

**【例 4-11】** 甲企业持有乙企业 40% 的股权, 20×6 年 12 月 31 日的账面价值为 2 000 万元, 包括投资成本以及因乙企业以前期间实现净利润而确认的投资收益。乙企业 20×5 年由于一项主要经营业务市场条件发生变化, 当年度发生亏损 3 000 万元。假定甲企业在取得投资时点上, 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 1 200 万元。确认上述投资损失后, 长期股权投资的账面价值变为 800 万元。

如果乙企业当年度的亏损额为 6 000 万元, 则甲企业按其持股比例确认应分担的损失为 2 400 万元, 但长期股权投资的账面价值仅为 2 000 万元, 如果没有其他构成长期权益的项目, 则甲企业应确认的投资损失仅为 2 000 万元, 超额损失在账外进行备查登记; 如果在确认了 2 000 万元的投资损失后, 甲企业账上仍有应收乙企业的长期应收款 800 万元 (该长期应收款从实质上构成对投资单位的长期权益), 则在长期应收款的账面价值大于 400 万元的情况下, 应进一步确认投资损失 400 万元。甲企业应进行的账务处理为:

借: 投资收益	24 000 000
贷: 长期股权投资	20 000 000

(4) 投资企业在确认应享有被投资单位净损益的份额时,应当以取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值为基础,对被投资单位的净利润进行调整后确认。

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,应当按照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,并据以确认投资损益。

投资企业的投资收益,应当以取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值为基础,对被投资单位净损益进行调整后加以确定。比如,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,相对于被投资单位已计提的折旧额、摊销额之间存在差额的,应按其差额对被投资单位净损益进行调整,并按调整后的净损益和持股比例计算确认投资损益。在进行有关调整时,应当考虑重要性项目。如果无法可靠确定投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值,或者投资时被投资单位可辨认资产等的公允价值与其账面价值之间的差额较小,以及其他原因导致无法对被投资单位净损益进行调整,可以按照被投资单位的账面净损益与持股比例计算确认投资收益,但应在附注中说明这一事实及其原因。

**【例 4-12】**沿用**【例 4-10】**,假定长期股权投资的成本大于取得投资时被投资单位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账面净利润 800 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不存在差别。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 240 万元,一方面增加长期股权投资的账面价值,另一方面作为利润表中的投资收益确认。

**【例 4-13】**甲公司于 20×6 年 12 月 25 日购入乙公司 30% 的股份,购买价款为 2 000 万元,并自取得股份之日起派人参与乙公司的生产经营决策。取得投资日,乙公司净资产公允价值为 6 000 万元,除下列项目外,其账面其他资产、负债的公允价值与账面价值相同(单位:万元)。

	账面原价	已提折旧	公允价值	预计尚可使用年限
存货	500		700	
固定资产	1 000	200	1 200	20
无形资产	600		800	10
小计	2 100	200	2 700	

假定乙公司于 20×7 年实现净利润 600 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。

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,根据取得投资时有关资产的账面价值与其公允价值差额的影响进行调整(不考虑所得税影响):

$$\begin{aligned}\text{调整后的净利润} &= 600 - (700 - 500) \times 80\% - (1\,200 - 1\,000) \div 20 - (800 - 600) \div 10 \\ &= 600 - 160 - 10 - 20 = 410 \text{ (万元)}\end{aligned}$$

$$\text{甲公司应享有份额} = 410 \times 30\% = 123 \text{ (万元)}$$

借: 长期股权投资

1 230 000

贷: 投资收益

1 230 000

(5) 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,企业按照持股比例计算应享有或承担的部分,调整长期股权投资的账面价值。同时增加或减少资本公积(其他资本公积)。

**【例 4-14】**A 企业持有 B 企业 30% 的股份,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 600 万元,除该事项外, B 企业当期实现的净损益为 3 200 万元。假定 A 企业与 B 企业适用的会计政策、会计期间相同,投资时有关资产的公允价值与其账面价值亦相同。不考虑相关的所得税影响。

A 企业在确认应享有被投资单位所有者权益的变动时:

借：长期股权投资  
    贷：投资收益  
        资本公积

11 400 000  
9 600 000  
1 800 000

### （三）长期股权投资的减值和处置

1. 按照成本法核算的、在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资的减值，应当按照本书“第九章资产减值”的有关规定处理。

2. 处置长期股权投资时，其账面价值与实际取得价款的差额，应当计入当期损益（投资收益）。采用权益法核算的长期股权投资，因被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动而计入所有者权益的，处置该项投资时应当将原计入所有者权益的部分按相应比例转入当期损益（投资收益）。

股权转让日应以被转让股权的所有权上的风险和报酬实质上已转移给购买方，且相关经济利益是很可能流入企业为标志。在会计实务中，只有当保护相关各方权益的所有条件均能满足时，才能确认股权转让收益。这些条件包括：出售协议已获股东大会（或股东会）批准通过；与购买方已办理必要的财产交接手续；已取得购买价款的大部分（一般应超过 50%）；企业已不能再从所持有的股权中获得利益和承担风险等。如有关股权转让需要经过国家有关部门批准，则股权转让收益只有在满足上述条件且取得国家有关部门的批准文件时才能确认。

部分处置某项长期股权投资时，应按该项投资的总平均成本确定其处置部分的成本，并按相应比例结转已计提的减值准备和资本公积项目。

处置长期股权投资时，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按其账面余额，贷记“长期股权投资”科目，按尚未领取的现金股利或利润，贷记“应收股利”科目，按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。已计提减值准备的，还应同时结转减值准备。

采用权益法核算长期股权投资的处置，除上述规定外，还应结转原计入资本公积的相关金额，借记或贷记“资本公积——其他资本公积”科目，贷记或借记“投资收益”科目。

## 第二节 投资性房地产

### 一、投资性房地产的概念

投资性房地产，是指为赚取租金或资本增值，或两者兼有而持有的房地产。主要包括已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权和已出租的建筑物。投资性房地产应当能够单独计量和出售。

#### （一）属于投资性房地产的项目

##### 1. 已出租的土地使用权

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

**【例 4-15】**甲企业与乙企业签订了一项经营租赁合同，乙企业将其持有使用权的一块土地出租给甲企业，以赚取租金，为期 10 年。甲企业又将这块土地转租给丙企业，以赚取租金差价，为期 3 年。假设不违反国家有关规定。

本例中，对于甲企业而言，这项土地使用权不能予以确认，也不属于其投资性房地产。对于乙企业而言，自租赁期开始日起，这项土地使用权属于其投资性房地产。

##### 2. 持有并准备增值后转让的土地使用权

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

##### 3. 已出租的建筑物

已出租的建筑物，是指企业拥有产权并以经营租赁方式出租的房屋等建筑物。企业计划用于出租但尚未出租的建筑物，不属于此类。

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，如企业将办公楼出租并向承租人提供保安、维修等辅助服务，应当将该建筑物确认为投资性房地产。

**【例 4-16】**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两间门面房出租给甲企业，为期 5 年。甲企业一开始将这两间门面房用于自行经营餐馆。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。

本例中，对于甲企业而言，这两间门面房产权不能予以确认，也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。

**【例 4-17】**甲企业在中关村购买了一栋写字楼，共 12 层。其中 5 层经营出租给乙公司，6 层经营出租给丙公司，底层经营出租给某家大型超市。甲企业同时为整栋楼提供保安、清洁、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。

**【例 4-18】**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铺，拟用于整体出租，但尚未找到合适的承租人。

本例中，这栋商铺不属于投资性房地产。直到甲企业与承租人签订经营租赁合同，自租赁期开始日起，这栋商铺才能转换为投资性房地产。

## **（二）不属于投资性房地产的项目**

下列房地产不属于投资性房地产：

1. 自用房地产，即为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产，包括自用建筑物（固定资产）和自用土地使用权（无形资产）。例如，企业拥有并自行经营的旅馆饭店，其持有目的主要是通过提供客房服务赚取服务收入，该旅馆饭店不确认为投资性房地产。

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

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

## **二、投资性房地产的确认和初始计量**

### **（一）投资性房地产的确认**

将某个项目确认为投资性房地产，首先应当符合投资性房地产的概念，其次要同时满足投资性房地产的两个确认条件：

1. 与该投资性房地产相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。

### **（二）投资性房地产的初始计量**

投资性房地产应当按照成本进行初始计量。

以下以外购、自行建造的投资性房地产的初始计量予以说明。

1. 外购的投资性房地产



对于企业外购的房地产，只有在购入房地产的同时开始对外出租（自租赁期开始日起，下同）或用于资本增值，才能称之为外购的投资性房地产。外购投资性房地产的成本，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。

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

## 2. 自行建造的投资性房地产

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

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

## 三、投资性房地产的后续计量

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

### （一）采用成本模式进行后续计量的投资性房地产

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

1. 外购投资性房地产或自行建造的投资性房地产达到预定可使用状态时，按照其实际成本，借记“投资性房地产”科目，贷记“银行存款”、“在建工程”等科目。
2. 按照固定资产或无形资产的有关规定，按期（月）计提折旧或进行摊销，借记“其他业务成本”等科目，贷记“投资性房地产累计折旧（摊销）”科目。
3. 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。
4. 投资性房地产存在减值迹象的，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。

### （二）采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产

#### 1. 采用公允价值模式的前提条件

企业只有存在确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得，才可以采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。企业一旦选择采用公允价值计量模式，就应当对其所有投资性房地产均采用公允价值模式进行后续计量。采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，应当同时满足下列条件：

#### （1）投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场

所在地，通常是指投资性房地产所在的城市。对于大中城市，应当为投资性房地产所在的城区。

（2）企业能够从活跃的房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的公允价值作出合理的估计。

同类或类似的房地产，对建筑物而言，是指所处地理位置和地理环境相同、性质相同、结构类型相同或相近、新旧程度相同或相近、可使用状况相同或相近的建筑物；对土地使用权而言，是指同一城区、同一位置区域、所处地理环境相同或相近、可使用状况相同或相近的土地。

#### 2. 采用公允价值模式进行后续计量的会计处理

采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，应当遵循以下会计处理：

(1) 外购投资性房地产或自行建造的投资性房地产达到预定可使用状态时,按照其实际成本,借记“投资性房地产(成本)”科目,贷记“银行存款”、“在建工程”等科目。

(2) 不对投资性房地产计提折旧或摊销。企业应当以资产负债表日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值,公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益。

(3) 资产负债表日,投资性房地产的公允价值高于原账面价值的差额,借记“投资性房地产(公允价值变动)”科目,贷记“公允价值变动损益”科目,公允价值低于原账面价值的差额,做相反的会计分录。

(4) 取得的租金收入,借记“银行存款”等科目,贷记“其他业务收入”等科目。

**【例 4-19】**甲企业为从事房地产经营开发的企业。20×7 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 90 000 000 元。由于该栋写字楼地处商业繁华区,所在城区有活跃的房地产交易市场,而且能够从房地产交易市场上取得同类房地产的市场报价,甲公司决定采用公允价值模式对该项出租的房地产进行后续计量。20×7 年 12 月 31 日,该写字楼的公允价值为 92 000 000 元。20×8 年 12 月 31 日,该写字楼的公允价值为 93 000 000 元。

甲企业的账务处理如下:

(1) 20×7 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——××写字楼(成本)	90 000 000
贷: 开发产品	90 000 000

(2) 20×7 年 12 月 31 日,以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——××写字楼(公允价值变动)	2 000 000
贷: 公允价值变动损益	2 000 000

(3) 20×8 年 12 月 31 日,公允价值又发生变动

借: 投资性房地产——××写字楼(公允价值变动)	1 000 000
贷: 公允价值变动损益	1 000 000

### (三) 投资性房地产后续计量模式的变更

企业对投资性房地产的计量模式一经确定,不得随意变更。成本模式转为公允价值模式的,应当作为会计政策变更处理,将计量模式变更时公允价值与账面价值的差额,调整期初留存收益(未分配利润)。企业变更投资性房地产计量模式时,应当按照计量模式变更日投资性房地产的公允价值,借记“投资性房地产(成本)”科目,按照已计提的折旧或摊销,借记“投资性房地产累计折旧(摊销)”科目,原已计提减值准备的,借记“投资性房地产减值准备”科目,按照原账面余额,贷记“投资性房地产”科目,按照公允价值与其账面价值之间的差额,贷记或借记“利润分配——未分配利润”、“盈余公积”等科目。

已采用公允价值模式计量的投资性房地产,不得从公允价值模式转为成本模式。

**【例 4-20】**甲企业将其一栋写字楼租赁给乙公司使用,并一直采用成本模式进行后续计量。20×9 年 1 月 1 日,甲企业认为,出租给乙公司使用的写字楼,其所在地的房地产交易市场比较成熟,具备了采用公允价值模式计量的条件,决定对该项投资性房地产从成本模式转换为公允价值模式计量。该写字楼的原造价为 90 000 000 元,已计提折旧 2 700 000 元,账面价值为 87 300 000 元。20×9 年 1 月 1 日,该写字楼的公允价值为 95 000 000 元。假设甲企业按净利润的 10% 计提盈余公积。

甲企业的账务处理如下:

借: 投资性房地产——××写字楼(成本)	95 000 000
投资性房地产累计折旧(摊销)	2 700 000
贷: 投资性房地产——××写字楼	90 000 000
利润分配——未分配利润	6 930 000

## 四、投资性房地产的转换和处置

### (一) 房地产的转换

#### 1. 房地产的转换形式及转换日

房地产的转换，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。企业有确凿证据表明房地产用途发生改变，且满足下列条件之一的，应当将投资性房地产转换为其他资产或者将其他资产转换为投资性房地产：

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

(2) 作为存货的房地产改为出租。通常指房地产开发企业将其持有的开发产品以经营租赁的方式出租，存货相应地转换为投资性房地产。在此种情况下，转换日为房地产的租赁期开始日。租赁期开始日，是指承租人有权行使其使用租赁资产权利的日期。

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

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

#### 2. 房地产转换的会计处理

##### (1) 成本模式下的转换

##### ① 采用成本模式计量的投资性房地产转为自用房地产

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

**【例 4-21】**20×7 年 7 月末，甲企业将出租在外的厂房收回，8 月 1 日开始用于本企业的商品生产，该厂房相应由投资性房地产转换为自用房地产。该项房地产在转换前采用成本模式计量，截至 20×7 年 7 月 31 日，账面价值为 37 650 000 元，其中，原价 50 000 000 元，累计已提折旧 12 350 000 元。

甲企业 20×7 年 8 月 1 日的账务处理如下：

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——××厂房	50 000 000
累计折旧	12 350 000

##### ② 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

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

**【例 4-22】**甲企业是从事房地产开发业务的企业，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整体出租给乙企业使用，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 450 000 000 元，未计提存货跌价准备，转换后采用成本模式计量。

甲企业 20×7 年 4 月 15 日的账务处理如下：

借：投资性房地产——××写字楼	450 000 000
贷：开发产品	450 000 000

### ③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

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，应当按该项土地使用权或建筑物在转换日的原价、累计折旧、减值准备等，分别转入“投资性房地产”、“投资性房地产累计折旧（摊销）”、“投资性房地产减值准备”科目。按其账面余额，借记“投资性房地产”科目，贷记“固定资产”或“无形资产”科目；按已计提的折旧或摊销，借记“累计折旧”或“累计摊销”科目，贷记“投资性房地产累计折旧（摊销）”科目；原已计提减值准备的，借记“固定资产减值准备”或“无形资产减值准备”科目，贷记“投资性房地产减值准备”科目。

**【例 4-23】**甲企业拥有一栋办公楼，用于本企业总部办公。20×7 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 20×7 年 4 月 15 日，为期 5 年。20×7 年 4 月 15 日，这栋办公楼的账面余额 450 000 000 元，已计提折旧 3 000 000 元。假设甲企业所在城市没有活跃的房地产交易市场。

甲企业 20×7 年 4 月 15 日的账务处理如下：

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）公允价值模式下的转换

### ①采用公允价值模式计量的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 4-24】**20×8 年 10 月 15 日，甲企业因租赁期满，将出租的写字楼收回，准备作为办公楼用于本企业的行政管理。20×8 年 12 月 1 日，该写字楼正式开始自用，相应由投资性房地产转换为自用房地产，当日的公允价值为 48 000 000 元。该项房地产在转换前采用公允价值模式计量，原账面价值为 47 500 000 元，其中，成本为 45 000 000 元，公允价值变动为增值 2 500 000 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——写字楼（成本）	45 000 000
——写字楼（公允价值变动）	2 500 000
公允价值变动损益	500 000

### ②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

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

**【例 4-25】**沿用**【例 4-22】**，假设转换后采用公允价值模式计量，4 月 15 日该写字楼的公允价值为 410 000 000 元，20×7 年 12 月 31 日，该项投资性房地产的公允价值为 430 000 000

元。20×8 年 4 月租赁期届满，甲企业收回该项投资性房地产，并于 20×8 年 6 月以 460 000 000 元出售，出售款项已收讫。

甲企业的账务处理如下：

(1) 20×7 年 4 月 15 日

借：投资性房地产——××写字楼（成本）	410 000 000
公允价值变动损益	40 000 000
贷：开发产品	450 000 000

(2) 20×7 年 12 月 31 日

借：投资性房地产——××写字楼（公允价值变动）	20 000 000
贷：公允价值变动损益	20 000 000

(3) 20×8 年 6 月，出售时

借：银行存款	460 000 000
贷：其他业务收入	460 000 000
借：其他业务成本	430 000 000
贷：投资性房地产——××写字楼（成本）	410 000 000
——××写字楼（公允价值变动）	20 000 000

同时，将投资性房地产累计公允价值变动转入其他业务收入

公允价值变动减值 40 000 000 元－公允价值变动增值 20 000 000 元＝公允价值变动减值 20 000 000 元

借：其他业务收入	20 000 000
贷：公允价值变动损益	20 000 000

【例 4-26】沿用【例 4-22】，假设转换后采用公允价值模式计量，4 月 15 日该写字楼的公允价值为 470 000 000 元。20×7 年 12 月 31 日，该项投资性房地产的公允价值为 480 000 000 元。20×8 年 4 月租赁期届满，甲企业收回该项投资性房地产，并于 20×8 年 6 月以 550 000 000 元出售，出售款项已收讫。

甲企业的账务处理如下：

(1) 20×7 年 4 月 15 日

借：投资性房地产——××写字楼（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

借：投资性房地产——××写字楼（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，出售时

借：银行存款	550 000 000
贷：其他业务收入	550 000 000
借：其他业务成本	480 000 000
贷：投资性房地产——××写字楼（成本）	470 000 000
——××写字楼（公允价值变动）	10 000 000

同时，将投资性房地产累计公允价值变动转入其他业务收入

借：公允价值变动损益	10 000 000
贷：其他业务收入	10 000 000

同时，将转换时原计入资本公积的部分转入其他业务收入

借：资本公积——其他资本公积	20 000 000
贷：其他业务收入	20 000 000

③自用土地使用权或建筑物转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产

企业将自用土地使用权或建筑物转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，应当按该项土地使用权或建筑物在转换日的公允价值，借记“投资性房地产（成本）”科目，按其账面余额，贷记“固定资产”或“无形资产”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，同时，转换日的公允价值小于账面价值的，按其差额，借记“公允价值变动损益”科目；转换日的公允价值大于账面价值的，按其差额，贷记“资本公积——其他资本公积”科目。待该项投资性房地产处置时，因转换计入资本公积的部分应转入当期的其他业务收入，借记“资本公积——其他资本公积”科目，贷记“其他业务收入”科目。

**【例 4-27】**20×7 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。20×7 年 10 月，甲企业完成了搬迁工作，原办公楼停止使用。20×7 年 12 月，甲企业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，租赁期开始日为 20×8 年 1 月 1 日，租赁期限为 3 年。在本例中，甲企业应当于租赁期开始日（20×8 年 1 月 1 日），将自用房地产转换为投资性房地产。由于该办公楼处于商业区，房地产交易活跃，该企业能够从市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，假设甲企业对出租的办公楼采用公允价值模式计量。假设 20×8 年 1 月 1 日，该办公楼的公允价值为 350 000 000 元，其原价为 500 000 000 元，已提折旧 142 500 000 元。

甲企业 20×8 年 1 月 1 日的账务处理如下：

借：投资性房地产——××办公楼（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。（将实际收到的处置收入计入其他业务收入，所处置投资性房地产的账面价值计入其他业务成本。）

### 1. 成本模式计量的投资性房地产

处置采用成本模式计量的投资性房地产时，应当按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”科目；按该项投资性房地产的累计折旧或累计摊销，借记“投资性房地产累计折旧（摊销）”科目，按该项投资性房地产的账面余额，贷记“投资性房地产”科目，按其差额，借记“其他业务成本”科目。已计提减值准备的，还应同时结转减值准备。

### 2. 公允价值模式计量的投资性房地产

处置采用公允价值模式计量的投资性房地产时，应按实际收到的金额，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，贷记“投资性房地产（成本）”科目、贷记或借记“投资性房地产（公允价值变动）”科目；同时，按该项投资性房地产的公允价值变动，借记或贷记“公允价值变动损益”科目，贷记或借记“其他业务收入”科目。按该项投资性房地产在转换日记入资本公积的金额，借记“资本公积——其他资本公积”科目，贷记“其他业务收入”科目。

**【例 4-28】**甲公司将其出租的一栋写字楼确认为投资性房地产。租赁期满后，甲公司将该栋写字楼出售给乙公司，合同价款为 300 000 000 元，乙公司已用银行存款付清。

（1）假设这栋写字楼原采用成本模式计量。出售时，该栋写字楼的成本为 280 000 000 元，已计提折旧 30 000 000 元。

甲公司的账务处理如下：

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

(2) 假设这栋写字楼原采用公允价值模式计量。出售时, 该栋写字楼的成本为 210 000 000 元, 公允价值变动为借方余额 40 000 000 元。

甲公司的账务处理如下:

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
贷: 投资性房地产——××写字楼(成本)	210 000 000
——××写字楼(公允价值变动)	40 000 000

同时, 将投资性房地产累计公允价值变动转入其他业务收入

借: 公允价值变动损益	40 000 000
贷: 其他业务收入	40 000 000

**思考题:**

1. 同一控制下企业合并与非同一控制下企业合并形成的长期股权投资取得成本的确定有何区别?
2. 举例说明长期股权投资成本法和权益法的适用情形和具体运用。
3. 投资性房地产的初始计量应遵循什么原则?
4. 投资性房地产采用成本模式进行后续计量和采用公允价值模式进行后续计量有何不同?
5. 投资性房地产采用公允价值计量的条件是什么?

**参考文献:**

1. 《企业会计准则——基本准则》(经济科学出版社, 2006 年 2 月)
2. 《企业会计准则(2006)》(经济科学出版社, 2006 年 2 月)
3. 《中级会计实务》(经济科学出版社, 2007 年 1 月)
4. 《企业会计准则——应用指南(2006)》(中国财政经济出版社, 2006 年 11 月)

## 第五章 固定资产

### 第一节 固定资产概述

一、固定资产的概念及确认条件

(一) 固定资产的定义

固定资产, 是指同时具有下列两个特征的有形资产:

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。

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。

固定资产的最基本特征是, 企业持有固定资产的目的是为生产商品、提供劳务、出租或经营管理, 而不是直接用于销售的有形资产。这个特征将资产中的存货及无形资产与固定资产进行了区分。

固定资产的另一个特征是, 使用寿命超过一个会计期间。使用寿命概念不仅指时间的长短, 而且包含有数量的多少。

## （二）固定资产的确认条件

符合固定资产定义的资产项目，要作为固定资产来核算应同时满足下列条件时，才能予以确认：

### 1. 该固定资产包含的经济利益很可能流入企业

预期会给企业带来经济利益是资产的重要特征，因此固定资产所包含的经济利益很可能流入企业，并同时满足确认的其他条件时就应将该资产确认为固定资产。

在实务中，主要通过判断与该固定资产所有权相关的风险和报酬是否转移到了企业来确定。其中，与固定资产所有权相关的风险，是指由于经营情况发生变化造成的相关收益的变动，以及由于资产闲置、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直接使用该资产获得的收入，以及处置该资产实现的利得等。

通常情况下，取得固定资产所有权是判断与固定资产所有权有关的风险和报酬转移到企业的一个重要标志。凡是所有权已属于企业，无论企业是否收到或拥有该固定资产，均可作为企业的固定资产；反之，如果没有取得所有权，即使存放在企业，也不能作为企业的固定资产。但是，所有权是否转移，不是判断与固定资产所有权相关的风险和报酬是否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，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，企业虽然不拥有该固定资产的所有权，但企业能够控制与该项固定资产有关的经济利益流入企业，与该项固定资产所有权相关的风险和报酬实质上已转移到了企业，因此，满足固定资产确认的第一个条件。

### 2. 该固定资产的成本能够可靠计量

资产的成本能够可靠地计量是资产确认的基本条件。作为企业资产的重要组成部分，要确认固定资产，企业取得该固定资产所发生的支出必须能够可靠地计量。但企业在确定固定资产成本时，有时需要根据所获得的最新资料进行合理的估计。如果企业能够合理地估计出固定资产的成本，则视同固定资产的成本能够可靠地计量。例如，对于已经达到预定可使用状态的固定资产，在尚未办理竣工决算前，企业需要根据工程预算、工程造价或者工程实际发生的成本等资料，按暂估价值确定固定资产的成本，待办理了竣工决算手续后再作调整。

因此，固定资产在取得时所发生的支出或耗费能够确切地计量或合理地估计，并同时满足确认的其他条件时就应将该资产确认为固定资产。

## （三）特殊情况下固定资产的确认

1. 融资租入固定资产，从法律形式上讲企业并不拥有其所有权，但从本质上来看，企业能控制其创造的未来经济利益，根据会计信息质量要求中的实质重于形式要求，企业应将融资租入的固定资产视为企业的资产。

2. 企业购置的环保、安全设备等应确认为固定资产，它的使用虽然不能直接为企业带来经济利益，但有助于企业从相关资产获得经济利益或减少未来经济利益流出。

3. 固定资产的各组成部分具有不同使用寿命或者以不同方式为企业带来经济利益，适用不同折旧率或折旧方法的，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，如果其与飞机具有不同使用寿命或者适用不同折旧率或折旧方法，应将其单独确认为固定资产。

4. 工业企业持有的工具、模具、管理用具、玻璃器皿等资产，施工企业持有的模板、挡板、架料等周转材料，以及地质勘探企业持有的管材等资产，企业应根据实际情况进行核算和管理。如果这些资产项目符合固定资产的定义及其确认条件，就应当确认为固定资产；否则，就不应当确认为固定资产，而应当作为流动资产进行核算和管理。

5. 企业拥有的备品备件和维修设备通常确认为存货，但符合固定资产定义和确认条件的，如企业（民用航空运输）的高价周转件等，应当确认为固定资产。



## 二、固定资产的分类

企业的固定资产种类繁多，为了便于管理和满足核算上的不同需要，通常将固定资产按照不同的标准进行一些合理的分类。

### （一）按固定资产的经济用途分类

按固定资产的经济用途分类，可分为生产经营用固定资产和非生产经营用固定资产。

1. 生产经营用固定资产，是指直接服务于企业生产、经营过程的各种固定资产。如生产经营用的房屋、建筑物、机器、设备、器具等。

2. 非生产经营用固定资产，是指不直接服务于企业生产、经营过程的各种固定资产。如职工宿舍、食堂、浴室、理发室等使用的房屋、设备和其他固定资产等。

### （二）按固定资产的所有权分类

按固定资产的所有权分类，可分为自有固定资产和租入固定资产。

1. 自有固定资产，是指企业拥有的可供企业自由支配使用的固定资产。企业自有固定资产又可分为自用固定资产和租出固定资产。

2. 租入固定资产，是指企业采用租赁方式从其他单位租入的固定资产。企业对租入固定资产依照租赁合同拥有使用权，同时负有支付租金的义务，但资产的所有权仍属于出租单位。企业租入固定资产又可分为经营性租入固定资产和融资性租入固定资产。

### （三）按固定资产的使用情况分类

按固定资产的使用情况分类，可分为使用中固定资产、未使用固定资产和不需用固定资产。

1. 使用中固定资产，是指正在使用中的经营性和非经营性固定资产。由于季节性经营或大修等原因，暂时停用的固定资产仍属于企业使用中的固定资产，企业出租（经营性租赁）给其他单位使用的固定资产和内部替换使用的固定资产也属于使用中的固定资产。

2. 未使用固定资产，是指已完工或已购建但尚未交付使用固定资产，以及因进行改扩建等原因暂停使用的固定资产。

3. 不需用固定资产，是指本企业多余或不适用的各项固定资产。

由于各个企业的经营性质和经营规模不同，企业可以结合自身的具体情况和会计核算的需要进行分类，并不强求统一。

## 第二节 固定资产的取得

固定资产应当按照成本进行初始计量。取得时的成本是指企业为购建固定资产达到预定可使用状态发生的一切合理、必要的支出。这些支出包括直接发生的价款、运杂费、包装费和安装成本等，也包括间接发生的，如应承担的借款利息、外币借款折算差额以及应分摊的其他间接费用。对于特定行业的特定固定资产，确定成本时，还应考虑预计弃置费用因素，如核电站废料的处置等。

固定资产的取得方式主要包括购买、自行建造、融资租入等，取得方式不同，初始计量方法也各不相同。

### 一、外购固定资产

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

企业购入固定资产分两种情况：一种是购入不需要安装的固定资产；另一种是购入需要安装的固定资产。

#### （一）购入不需要安装的固定资产

企业外购不需安装固定资产的成本，按实际支付的买价、增值税、进口关税、运输费、装卸费等相关税费，作为固定资产的入账价值，购入时借记“固定资产”科目，贷记“银行存款”等科目。

**【例 5-1】**茂林公司购置不需要安装的生产设备一台，价款 6 万元，支付增值税 1.02 万元，另支付运输费 300 元、包装费 500 元，款项以银行存款支付。

(1) 固定资产入账价值的确定：

固定资产的入账价值 = 60 000 + 10 200 + 300 + 500 = 71 000 (元)

(2) 账务处理如下：

借：固定资产	71 000
贷：银行存款	71 000

**(二) 购入需要安装的固定资产**

企业购入需要安装的固定资产，按购入发生的买价、增值税、进口关税及使固定资产达到预定可使用状态所发生的相关费用等，均先通过“在建工程”科目进行归集，购入、安装时借记“在建工程”科目，贷记“银行存款”等科目。设备安装完毕交付使用时，将在“在建工程”科目中归集的全部实际支出作为固定资产入账价值，借记“固定资产”科目，贷记“在建工程”科目。

**【例 5-2】**茂林公司购入需要安装的设备一台，发票价格 20 万元，增值税额为 3.4 万元，支付运杂费 5 000 元。累计支付安装费 5 910 元，其中，领用材料 3 000 元，材料的增值税为 510 元，应付工人工资 2 400 元。相关的账务处理如下：

(1) 固定资产入账价值的确定：

固定资产的入账价值 = 200 000 + 34 000 + 5 000 + 5 910 = 244 910 (元)

(2) 账务处理如下：

① 支付设备价款、税金及运杂费时：

借：在建工程——设备	239 000
贷：银行存款	239 000

② 发生安装费用时：

借：在建工程——设备	5 910
贷：原材料	3 000
应交税费——应交增值税（进项税转出）	510
应付职工薪酬	2 400

③ 设备安装完毕交付使用时：

借：固定资产——设备	244 910
贷：在建工程——设备	244 910

**(三) 外购固定资产的特殊情况**

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

**【例 5-3】**2007 年 3 月 9 日，茂林公司向昌源公司一次购入了 3 套不同型号且具有不同生产能力的设备 A、B 和 C。茂林公司为该批设备共支付货款 1 000 000 元，增值税税额 170 000 元，包装费 30 000 元，全部以银行存款支付。假定设备 A、B 和 C 均满足固定资产的定义及其确认条件，公允价值分别为 200 000 元、300 000 元、500 000 元；不考虑其他相关税费。茂林公司的账务处理如下：

(1) 确定计入固定资产成本的金额：

应计入固定资产成本的金额 = 1 000 000 + 170 000 + 30 000 = 1 200 000 (元)

(2) 确定设备 A、B 和 C 的价值分配比例：

A 设备应分配的固定资产价值比例 =  $200\,000 \div (300\,000 + 350\,000 + 550\,000) = 20\%$

B 设备应分配的固定资产价值比例 =  $300\,000 \div (300\,000 + 350\,000 + 550\,000) = 30\%$

C 设备应分配的固定资产价值比例 =  $500\,000 \div (300\,000 + 350\,000 + 550\,000) = 50\%$

(3) 确定设备 A、 B、 C 各自的入账价值:

A 设备的入账价值=1 200 000 × 20% = 240 000 (元)

B 设备的入账价值=1 200 000 × 30%=360 000 (元)

C 设备的入账价值=1 200 000×50%=600 000 (元)

(4) 编制会计分录:

借: 固定资产——A 设备 240 000  
——B 设备 360 000  
——C 设备 600 000  
贷: 银行存款 1 200 000

购买固定资产的价款超过正常信用条件延期支付,实质上具有融资性质的,固定资产的成本以购买价款的现值为基础确定。实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额,除按照《企业会计准则—借款费用》应予资本化的外,应当在信用期间内计入当期损益。实际支付的价款与购买价款的现值两者差额应当在信用期间内采用实际利率法进行摊销,摊销金额除满足借款费用资本化条件应当计入固定资产成本外,均应当在信用期间内确认为财务费用,计入当期损益。

【例 5-4】2007 年 1 月 1 日,茂林公司与昌源公司签订一项购货合同,从昌源公司购入一台需要安装的大型机器设备,收到的增值税专用发票上注明的设备价款为 10 000 000 元,增值税额为 1 700 000 元。合同约定,茂林公司于 2007 年至 2011 年五年内,每年的 12 月 31 日支付 2 340 000 元。2007 年 1 月 1 日,茂林公司收到该设备并投入安装,发生保险费、装卸费等 10 000 元;2007 年 12 月 31 日,该设备安装完毕并达到预定可使用状态,共发生安装费 60 000 元,款项均以银行存款支付。假定茂林公司综合考虑各方面因素后决定采用 10%作为折现率。茂林公司的账务处理如下:

(1) 2007 年 1 月 1 日,确定购入固定资产成本的金额:

购入固定资产成本=2 340 000×3.7908+10 000=8 880 472 元

借: 在建工程 8 880 472  
未确认融资费用 2 819 528  
贷: 长期应付款 11 700 000

(2) 2007 年度发生安装费用 60 000 元:

借: 在建工程 60 000  
贷: 银行存款 60 000

(1) 确定未确认融资费用在信用期间的分摊额: (见图表 5-1)

图表 5-1 未确认融资费用分摊表 单位: 元

日 期	分期付款额	确认的融资费用	应付本金减少额	应付本金余额
	①	②=期初④×10%	③=①-②	期末④=期初④-③
2007.1.1				8 880 472
2007.12.31	2 340 000	888 047.2	1 451 952.8	7 428 519.2
2008.12.31	2 340 000	742 851.92	1 597 148.08	5 831 371.12
2009.12.31	2 340 000	583 137.11	1 756 862.89	4 074 508.23
2010.12.31	2 340 000	407 450.82	1 932 549.18	2 141 959.05
2011.12.31	2 340 000	198 040.95*	2 141 959.05	0
合 计	11 700 000	2 819 528	8 880 472	

\*为尾数调整

(4) 2007 年 12 月 31 日,分摊未确认融资费用,结转工程成本、支付款项:

借: 在建工程 888 047.2  
贷: 未确认融资费用 888 047.2  
借: 固定资产 9 828 519.2  
贷: 在建工程 9 828 519.2  
借: 长期应付款 2 340 000  
贷: 银行存款 2 340 000

(5) 2008 年 12 月 31 日,分摊未确认融资费用、支付款项:

借：财务费用	742 851.92
贷：未确认融资费用	742 851.92
借：长期应付款	2 340 000
贷：银行存款	2 340 000

(6) 2009 年 12 月 31 日至 2011 年 12 月 31 日，分摊未确认融资费用、支付款项的账务处理比照 2008 年 12 月 31 日的相关账务处理。

## 二、自行建造的固定资产

企业有时也可根据需要利用自身的人力、物力条件自行建造固定资产。自行建造固定资产按其实施的方式不同可分为自营工程和出包工程两种。

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。建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出包括：工程用物资成本、人工成本、交纳的相关税费、应予资本化的借款费用以及应分摊的间接费用等。企业为在建工程准备的各种物资，应按实际支付的购买价款、增值税税额、运输费、保险费等相关税费，作为实际成本，并按各种物资的种类进行明细核算。应计入固定资产成本的借款费用，按本书“第十六章 借款费用”进行处理。

企业的自营工程，应当按照直接材料、直接人工、直接机械施工费等计量；采用出包工程方式的企业，按照应支付的工程价款等计量。设备安装工程，按照所安装设备的价值、工程安装费用、工程试运转等所发生的支出等确定工程成本。

### (一) 自营工程

自营工程建造的固定资产，是指企业根据工程要求自行组织工程物资，自行施工建造，使工程达到预定可使用状态。

企业通过自营方式建造固定资产，其入账价值应当按照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确定，包括直接材料、直接人工、直接机械施工费等。工程项目较多且工程支出较大的企业，应当按照工程项目的性质分别核算各工程项目的成本。

企业为在建工程准备的各种物资，应当按照实际支付的买价、不能抵扣的增值税税额、保险费、运输费等相关税费，作为实际成本，并按照各种专项物资的种类进行明细核算。

工程完工达到预定可使用状态后，应将该项工程完工达到预定可使用状态前所发生的必要支出结转，作为固是资产的入账价值。工程完工后剩余的工程物资，如转作本企业库存材料，按其实际成本或计划成本转作企业的库存材料；若材料存在可抵扣的增值税进项税额，则应按减去增值税进项税额后的实际成本或计划成本，转作企业的库存材料。盘盈、盘亏、报废、毁损的工程物资，减去保险公司、过失人赔偿部分后的差额，应分别情况处理：如果工程项目尚未完工的，计入或冲减所建工程项目的成本；如果工程项目已经完工的，计入当期营业外支出或营业外收入。

企业的在建工程在达到预定可使用状态前，因进行负荷联合试车而形成的、能够对外销售的产品，其发生的成本，计入在建工程成本，销售或转为库存商品时，按其实际销售收入或预计售价冲减在建工程成本。所建造的固定资产已达到预定可使用状态，但尚未办理竣工决算的，应当自达到预定可使用状态之日起，根据工程预算、工程造价或者工程实际成本等，按暂估价值转入固定资产，并按有关计提固定资产折旧的规定，计提固定资产折旧。待办理竣工决算手续后再调整原来的暂估价值，但不需要调整原已计提的折旧额。

由于正常原因造成的单项工程或单位工程报废或毁损，减去残料价值和过失人或保险公司等赔款后的净损失或净收益，如果工程项目尚未达到预定可使用状态的，计入或冲减继续施工的工程成本；如果工程项目已经达到预定可使用状态的，属于筹建期间的计入或冲减管理费用，不属于筹建期间的计入当期营业外支出或营业外收入。若为非正常原因造成的报废或毁损，或在建工程项目全部报废或毁损，应将其净损失直接计入当期营业外支出。

企业购入的工程所需专用材料通过“工程物资”科目核算，购入工程物资时，按支付的价款借记“工程物资”科目，贷记“银行存款”等科目。工程耗用的材料、人工以及其他费用和交纳的有关税金，通过“在建工程”科目核算，施工时借记“在建工程”科目，贷记“工程物资”、“应付职工薪酬”等科目，工程建造完毕达到了预定可使用状态时将“在建工程”科目中归集的全部实际支出转作固定资产价值入账，借记“固定资产”科目，贷记“在建工程”科目。

【例 5-5】茂林公司自行建造厂房一幢，2007 年 8 月 1 日购入工程用物资价款 140.40 万元，其中增值税为 20.40 万元，以银行存款支付，已投入工程使用；9 月 10 日，计提建造工人的工资 18 万元；10 月 1 日，购入工程用物资 70.2 万元，其中增值税 10.2 万元，以银行存款支付，已投入工程使用；10 月 10 日，计提建造工人的工资 21 万元；10 月底工程完工，办理竣工决算并交付使用。

(1) 固定资产入账价值的确定：

固定资产的入账价值 = 1 404 000 + 180 000 + 702 000 + 210 000 = 2 496 000 (元)

(2) 账务处理如下：

8 月 1 日购入工程物资时：

借：工程物资	1 404 000
贷：银行存款	1 404 000

领用工程物资时：

借：在建工程——厂房	1 404 000
贷：工程物资	1 404 000

9 月 10 日计提建造工人工资时：

借：在建工程——厂房	180 000
贷：应付职工薪酬	180 000

10 月 1 日购入工程物资时：

借：工程物资	702 000
贷：银行存款	702 000

领用工程物资时：

借：在建工程——厂房	702 000
贷：工程物资	702 000

10 月 10 日计提建造工人工资时：

借：在建工程——厂房	210 000
贷：应付职工薪酬	210 000

10 月底工程完工交付使用时：

借：固定资产——厂房	2 496 000
贷：在建工程——厂房	2 496 000

(二) 出包工程

企业通过出包方式建造的固定资产，其入账价值应当按照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确定，包括建筑工程支出、安装工程支出、在安装设备支出以及需要分摊计入的待摊支出。以出包方式建造固定资产的具体支出，由建造承包商核算，“在建工程”科目实际为企业与建造承包商的结算科目，企业将与建造承包商结算的工程价款作为工程成本，通过“在建工程”科目进行核算。

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

【例 5-6】 茂林公司经批准新建一个火电厂，包括建造发电车间、冷却塔、安装发电设备等三个单项工程。2007 年 2 月 1 日，茂林公司与昌源公司签订合同，将火电厂新建工程出包给昌源公司。双方约定，建造发电车间的价款为 5 000 000 元，建造冷却塔的价款为 2 800 000 元，安装发电设备的安装费用为 450 000 元。其他有关资料如下：

(1) 2007 年 2 月 1 日，茂林公司向昌源公司预付建造发电车间的工程价款 3 000 000 元。

(2) 2007 年 5 月 8 日，茂林公司购入需安装的发电设备，价款总计 3 800 000 元，款项已经支付。

(3) 2007 年 7 月 2 日，茂林公司向昌源公司预付建造冷却塔的工程价款 1 400 000 元。

(4) 2007 年 7 月 22 日，茂林公司将发电设备运抵现场，交付昌源公司安装。

(5) 工程项目发生管理费、可行性研究费、公证费、监理费共计 116 000 元，款项已经支付。

(6) 工程建造期间，由于台风造成冷却塔工程部分毁坏，经核算，损失为 450 000 元，保险公司已承诺支付 300 000 元。

(7) 2007 年 12 月 20 日，所有工程完工，茂林公司收到昌源公司的有关工程结算单据后，补付剩余工程款。

茂林公司的账务处理如下：

(1) 2007 年 2 月 1 日，预付建造发电车间工程款

借：预付账款——建筑工程（发电车间）	3 000 000
贷：银行存款	3 000 000

(2) 2007 年 5 月 8 日，购入发电设备

借：工程物资——发电设备	3 800 000
贷：银行存款	3 800 000

(3) 2007 年 7 月 2 日，预付建造冷却塔工程款

借：预付账款——建筑工程（冷却塔）	1 400 000
贷：银行存款	1 400 000

(4) 2007 年 7 月 22 日，将发电设备交昌源公司安装

借：在建工程——在安装设备（发电设备）	3 800 000
贷：工程物资——发电设备	3 800 000

(5) 支付工程发生的管理费、可行性研究费、公证费、监理费

借：在建工程——待摊支出	116 000
贷：银行存款	116 000

(6) 台风造成冷却塔工程部分毁损

借：营业外支出	150 000
其他应收款	300 000
贷：在建工程——建筑工程（冷却塔）	450 000

(7) 2007 年 12 月 20 日，结算工程款并补付剩余工程款

借：在建工程——建筑工程（发电车间）	5 000 000
——建筑工程（冷却塔）	2 800 000
——安装工程（发电车间）	450 000
贷：银行存款	3 850 000
预付账款——建筑工程（发电车间）	3 000 000
——建筑工程（冷却塔）	1 400 000

(8) 分摊待摊支出

待摊支出分摊率 =  $116\,000 \div (5\,000\,000 + 2\,800\,000 - 450\,000 + 3\,800\,000 + 450\,000) \times 100\% = 1\%$

发电车间应分配的待摊支出 =  $5\,000\,000 \times 1\% = 50\,000$ （元）

冷却塔应分配的待摊支出 =  $(2\,800\,000 - 450\,000) \times 1\% = 23\,500$ （元）

发电设备（安装工程）应分配的待摊支出 =  $450\,000 \times 1\% = 4\,500$ （元）

发电设备（在安装设备）应分配的待摊支出 =  $3\,800\,000 \times 1\% = 38\,000$ （元）

借：在建工程——建筑工程（发电车间）	50 000
——建筑工程（冷却塔）	23 500
——安装工程（发电设备）	4 500
——在安装设备（发电设备）	38 000
贷：在建工程——待摊支出	116 000

### （9）结转固定资产

借：固定资产——发电车间	5 050 000	
——冷却塔	2 373 500	
——发电设备	4 292 500	
贷：在建工程——建筑工程（发电车间）	5 050 000	
——建筑工程（冷却塔）	2 373 500	
——安装工程（发电设备）		454 500
——在安装设备（发电设备）		3 838 000

### 三、存在弃置费用的固定资产

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等义务。对于这些特殊行业的特定固定资产，企业应当按照弃置费用的现值计入相关固定资产的成本。石油天然气开采企业应当按照油气资产的弃置费用的现值计入油气资产的成本。在固定资产或油气资产的使用寿命内，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，应在发生时计入财务费用。

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

【例 5-7】茂林公司主要从事化工产品生产和销售。2007 年 12 月 31 日，茂林公司一套化工产品生产线达到预定可使用状态并投入使用，预计使用寿命为 15 年。根据有关法律茂林公司在该生产线使用寿命届满时应对环境进行复原，预计发生的弃置费用为 2 000 000 元。茂林公司采用的折现率为 10%。

茂林公司的账务处理如下：

（1）2007 年 12 月 31 日，按弃置费用的现值计入固定资产原价：

增加固定资产原价 = 2 000 000 × 0.2394 = 478 800 元

借：固定资产	478 800
贷：预计负债	478 800

（2）2008 年 12 月 31 日至 2022 年 12 月 31 日利息费用的计算：（见图表 5-2）

图表 5-2

利息费用计算表

单位：元

年 度	利息费用	预计负债账面价值
	① = ② × 10%	② = 上期② + ①
2007		478 800
2008	47 880	526 680
2009	52 668	579 348
2010	57 934.8	637 282.80
2011	63 728.28	701 011.08
2012	70 101.11	771 112.19
2013	77 111.22	848 223.41
2014	84 822.34	933 045.75
2015	93 304.58	1 026 350.33
2016	102 635.03	1 128 985.36
2017	112 898.54	1 241 883.90
2018	124 188.39	1 366 072.29
2019	136 607.23	1 502 679.52
2020	150 267.95	1 652 947.47
2021	165 294.75	1 818 242.22
2022	181 757.78*	2 000 000

\*为尾数调整

2008 年 12 月 31 日，确认利息费用的账务处理如下：

借：财务费用	47 880
贷：预计负债	47 880

2009 年至 2022 年，确认利息费用的账务处理比照 2008 年的相关账务处理。

#### 四、其他方式取得的固定资产

##### （一）投资者投入固定资产

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。

【例 5-8】茂林公司收到长城公司投入的大型机床一台，该设备的账面原值 200 万元，已提折旧 20 万元，经双方协商同意按 1 700 000 元确认投资额。

茂林公司接受设备时的账务处理如下：

固定资产的入账价值 = 投资合同或协议约定的价值 = 1 700 000 元

借：固定资产——机床	1 700 000
贷：实收资本——长城公司	1 700 000

##### （二）接受捐赠取得的固定资产

接受捐赠取得的固定资产，捐赠方提供了有关凭据的，按凭据上标明的金额加上应支付的相关税费作为入账价值；捐赠方没有提供有关凭据的，按如下顺序确定其入账价值：

1. 同类或类似固定资产存在活跃市场的，按同类或类似固定资产的市场价格估计的金额，加上应支付的相关税费，作为入账价值；
2. 同类或类似固定资产不存在活跃市场的，按该接受捐赠的固定资产的预计未来现金流量现值，作为入账价值。

若受赠的系旧的固定资产，按照上述方法确定的价值，减去按该项资产的新旧程度估计的价值损耗后的余额，作为入账价值。

接受固定资产捐赠时，按确定的入账价值，借记“固定资产”科目，按税法规定确定的入账价值，贷记“待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值”科目，按应支付的相关税费，贷记“银行存款”等科目。

【例 5-9】茂林公司接受外单位捐赠的设备一台，根据捐赠设备的发票等有关单据确定其价值为 35 000 元（同按税法规定确定的价值），发生运输费、包装费共计 1 000 元。企业在收到捐赠的设备时，会计账务处理如下：

借：固定资产	36 000
贷：待转资产价值——接受捐赠非货币性资产价值	35 000
银行存款	1 000

##### （三）固定资产盘盈

盘盈的固定资产，按同类或类似固定资产的市场价格，减去按该项资产的新旧程度估计的价值损耗后的余额，作为入账价值。如果同类或类似固定资产不存在活跃市场的，按该项固定资产的预计未来现金流量现值，作为入账价值。

盘盈时，按确定的固定资产入账价值，借记“固定资产”科目，贷记“待处理财产损益——待处理固定资产损益”科目。

##### （四）融资租入、债务重组、非货币性资产交换等方式取得的固定资产

融资租入、债务重组、非货币性资产交换等方式取得的固定资产的成本，详见本书“第十八章 租赁”、“第十九章 债务重组”和“第七章 非货币性资产交换”。

此外，固定资产的入账价值中，还应包括企业为取得固定资产而缴纳的契税、耕地占用税、车辆购置税等相关税费。企业购置计算机硬件所附带的、未单独计价的软件，应与所购置的计算



机硬件一并作为固定资产管理。如涉及借款，还应考虑相关的借款费用资本化金额、外币借款折算差额等因素。

### 第三节 固定资产折旧

#### 一、固定资产折旧概述

##### （一）固定资产折旧的概念

固定资产折旧，是指在固定资产使用寿命内，按照确定的方法对应计折旧额进行系统分摊。

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。

应计折旧额，是指应当计提折旧的固定资产的原价扣除其预计净残值后的金额。已计提减值准备的固定资产，还应当扣除已计提的固定资产减值准备累计金额。

预计净残值，是指假定固定资产预计使用寿命已满并处于使用寿命终了时的预期状态，企业目前从该项资产处置中获得的扣除预计处置费用后的金额。

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

##### （二）确定固定资产使用寿命应考虑的因素

企业在确定固定资产的使用寿命时，主要应当考虑下列因素：

1. 预计生产能力或实物产量；
2. 预计有形损耗或无形损耗；
3. 法律或者类似规定对资产使用的限制。

其中，有形损耗，是指固定资产在使用过程中，由于正常使用和自然力的作用而引起的使用价值和价值的损失，如设备使用中发生磨损、房屋建筑物受到自然侵蚀等。无形损耗，是指由于科学技术的进步和劳动生产率的提高而带来的固定资产价值上的损失，如因新技术的出现而使现有的资产技术水平相对陈旧、市场需求变化使其所生产的产品过时等。

##### （三）固定资产折旧范围

除以下情况外，企业应对所有固定资产计提折旧：

1. 已提足折旧仍继续使用的固定资产；
2. 按照规定单独估价作为固定资产入账的土地。

其中，提足折旧，是指已经提足该项固定资产的应计折旧额。

已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，应当按照暂估价值确定其成本，并计提折旧；待办理竣工决算后，再按照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。

融资租入的固定资产，应当采用与自有应计提折旧资产相一致的折旧政策。能够合理确定租赁期届满时将会取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产尚可使用年限内计提折旧；无法合理确定租赁期届满时能否取得租赁资产所有权的，应当在租赁期与租赁资产尚可使用年限两者中较短的期间内计提折旧。

处于更新改造过程停止使用的固定资产，应将其账面价值转入在建工程，不再计提折旧。更新改造项目达到预定可使用状态转为固定资产后，再按照重新确定的折旧方法和该项固定资产尚可使用寿命计提折旧。

因进行大修理而停用的固定资产，应当照提折旧，计提的折旧额应计入相关资产成本或当期损益。

##### （四）固定资产的折旧方法

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，合理选择固定资产折旧方法。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。固定资产的折旧方法一经确定，不得随意变更。

#### 1. 年限平均法

年限平均法又称直线法，是指按固定资产使用年限平均计算折旧的方法。采用这种方法固定资产的应计提折旧总额是均匀地分摊到预计使用年限的各个会计期间的。计算公式如下：

$$\text{年折旧额} = \text{固定资产应计提折旧额} \div \text{预计使用年限}$$

$$\text{年折旧率} = \text{年折旧额} \div \text{固定资产原值}$$

$$\text{年折旧率} = (1 - \text{预计净残值率}) \div \text{预计使用年限}$$

$$\text{月折旧率} = \text{年折旧率} \div 12$$

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

【例 5-10】茂林公司某项固定资产原值为 50 万元，预计使用年限为 10 年，预计净残值率为 4%，该项固定资产的年折旧率、月折旧率和月折旧额计算如下：

$$\text{年折旧率} = (1 - 4\%) \div 10 \times 100\% = 9.6\%$$

$$\text{月折旧率} = 9.6\% \div 12 = 0.8\%$$

$$\text{月折旧额} = 500\,000 \times 0.8\% = 4000 \text{（元）}$$

上述计算的折旧率是按个别固定资产单独计算的，称为个别折旧率，即某项固定资产在一定期间的折旧额与该项固定资产原价的比率。此外，还有分类折旧率和综合折旧率。

分类折旧率是指固定资产分类折旧额与该类固定资产原价的比率，采用这种方法，应先把性质、结构和使用年限接近的固定资产归为一类，再按类计算平均折旧率，用该类折旧率对该类固定资产计提折旧。如将房屋建筑物划分为一类，将机械设备划分为一类等。分类折旧率的计算公式如下：

采用分类折旧率计算固定资产折旧，其优点是计算方法相对简单，但准确性不如个别折旧率。

综合折旧率是指某一期企业全部固定资产折旧额与全部固定资产原价的比率。计算公式如下：

与采用个别折旧率和分类折旧率计算固定资产折旧相比，采用综合折旧率计算固定资产折旧，其计算结果的准确性较差。

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。年限平均法不考虑这一事实，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多，而年限平均法也没有考虑这一因素。

当固定资产各期的负荷程度相同时，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，若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实际损耗程度也不相符。

#### 2. 工作量法

工作量法是按照固定资产预计完成的工作量平均计提折旧的方法。采用这种方法，固定资产的应计提折旧总额是均匀地分摊于预计的各个单位工作量之中。计算公式如下：

**某项固定资产月折旧额=该项固定资产当月实际完成的工作总量×该项固定资产单位工作量折旧额**

【例 5-11】茂林公司的一辆载货汽车，原值为 6 万元，预计行驶总里程为 40 万公里，预计净残值率为 4%。该汽车采用工作量法计提折旧，本月该汽车行驶 5 000 公里。

该汽车的单位工作量折旧额和本月应计提折旧额计算如下：

单位工作量折旧额=60 000 × (1-4%) ÷ 400 000=0. 144 (元 / 公里)

本月折旧额=5 000×0. 144=720 (元)

3. 双倍余额递减法

双倍余额递减法是快速折旧法的一种，应在不考虑固定资产残值的情况下，根据每期期初固定资产账面余额和双倍的直线法折旧率计算固定资产折旧。计算公式如下：

年折旧率=2/预计使用年限×100 %

月折旧率=年折旧率÷12

月折旧额=固定资产期初账面余额×月折旧率

由于双倍余额递减法不考虑固定资产的预计净残值，因此，在应用这种方法时必须注意不能使固定资产的账面折余价值降低到它的预计净残值以下，即实行双倍余额递减法计提折旧的固定资产，应当在其固定资产折旧年限到期以前两年内，将固定资产净值扣除预计净残值后的余额平均摊销。

【例 5-12】茂林公司一项固定资产原值为 30 万元，预计净残值率 3%，预计使用年限为 5 年。采用双倍余额递减法计算该项固定资产的年折旧率和年折旧额。

图表 5-3

折旧计算表  
(双倍余额递减法)

单位：元

年份	期初账面余额	年折旧率	年折旧额	累计折旧	期末账面价值
1	300 000	40%	120 000	120 000	180 000
2	180 000	40%	72 000	192 000	108 000
3	108 000	40%	43 200	235 200	64 800
4	64 800		27 900	263 100	36 900
5	36 900		27 900	291 000	9 000

年折旧率=2/5 × 100%=40%

第一年折旧额=300 000 × 40%=120 000 (元)

第二年折旧额=180 000 × 40%=72 000 (元)

第三年折旧额=108 000 × 40%=43 200 (元)

第四、第五年折旧额=(64 800-9 000) ÷ 2=27 900 (元)

4. 年数总和法

年数总和法又称合计年限法，也是一种快速折旧法，它是将固定资产的原值减去预计净残值后的净额乘以一个逐年递减的分数计算每年的折旧额。逐年递减分数的分子代表固定资产尚可使用年限，分母代表使用年数的逐年数字总和。计算公式如下：

=

月折旧率=年折旧率÷12

月折旧额 = (固定资产原值 - 预计净残值) × 月折旧率

【例 5-13】茂林公司一项固定资产原值为 31 万元，预计使用年限为 5 年，预计净残值为 1 万元，采用年数总和法计算年折旧率及年折旧额。

图表 5-4

折旧计算表  
(年数总和法)

单位：元

年份	尚可使用年限	原值 - 净残值	年折旧率	年折旧额	累计折旧
1	5	300 000	5/15	100 000	100 000
2	4	300 000	4/15	80 000	180 000
3	3	300 000	3/15	60 000	240 000
4	2	300 000	2/15	40 000	280 000
5	1	300 000	1/15	20 000	300 000

应计提折旧的总额 = 310 000 - 10 000 = 300 000 (元)

第一年折旧率 =  $(5 - 0) \div [5 \times (5 + 1) \div 2] = 5/15$

第一年折旧额 =  $300\,000 \times 5 / 15 = 100\,000$  (元)

第二年折旧率 =  $(5 - 1) \div [5 \times (5 + 1) \div 2] = 4/15$

第二年折旧额 =  $300\,000 \times 4 / 15 = 80\,000$  (元)

第三年折旧率 =  $(5 - 2) \div [5 \times (5 + 1) \div 2] = 3/15$

第三年折旧额 =  $300\,000 \times 3 / 15 = 60\,000$  (元)

第四年折旧率 =  $(5 - 3) \div [5 \times (5 + 1) \div 2] = 2/15$

第四年折旧额 =  $300\,000 \times 2 / 15 = 40\,000$  (元)

第五年折旧率 =  $(5 - 4) \div [5 \times (5 + 1) \div 2] = 1/15$

第五年折旧额 =  $300\,000 \times 1 / 15 = 20\,000$  (元)

#### (五) 固定资产折旧的会计处理

企业应当按月计提固定资产折旧，当月增加的固定资产，当月不计提折旧，从下月起计提折旧；当月减少的固定资产，当月仍计提折旧，从下月起停止计提折旧。固定资产提足折旧后，不管能否继续使用，均不再提取折旧；提前报废的固定资产，也不再补提折旧。

在实务中，企业固定资产折旧的计算，通常是通过编制“固定资产折旧计算表”（如图表 5-5）进行的。固定资产计提折旧时，应以月初可计提折旧的固定资产账面原值为依据，但是，如果固定资产已提取固定资产减值的应按固定资产原值减去提取的固定资产减值以后的余额计提折旧，企业各月计算提取折旧时，根据上月计提折旧额加上上月增加的固定资产应计提折旧额减去上月减少的固定资产应计提折旧额为本月固定资产应计提的折旧额。企业计提的固定资产折旧应按用途进行分配，分别计入相关资产的成本或当期损益。例如，基本生产车间使用的固定资产，其计提的折旧应计入制造费用，并最终计入所生产产品成本；管理部门使用的固定资产，其计提的折旧应计入管理费用；销售部门使用的固定资产，其计提的折旧应计入销售费用；未使用固定资产，其计提的折旧应计入管理费用等。计提时分别借记“制造费用”、“管理费用”、“销售费用”等科目，贷记“累计折旧”科目。

【例 5-14】开拓公司在 2007 年 8 月 31 日编制固定资产折旧计算表如图表 5-5：

图表 5-5

固定资产折旧计算表

2007 年 8 月

单位：元

使用部门	固定资产项目	上月折旧额	上月增加固定资产		上月减少固定资产		本月折旧额
			原值	折旧额	原值	折旧额	
一车间	房屋	5 000					5 000
	设备	12 000					12 000
	其他设备	1 000					1 000
	小计	18 000					18 000
二车	房屋	3 000					3 000
	设备	9 000	10 000	2 000			11 000

间	小计	12 000					14 000
管理部门	房屋	1 800					1 800
	运输工具	1 500			30 000	500	1 000
	小计	3 300					2 800
合计		33 300	10 000	2 000	30 000	500	34 800

根据固定资产折旧计算表的计算结果，开拓公司计提折旧的账务处理如下：

借：制造费用——第一车间	18 000
制造费用——第二车间	14 000
管理费用	2 800
贷：累计折旧	34 800

#### （六）固定资产预计使用寿命等的复核

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与最初预计固定资产使用寿命和预计净残值时发生了很大的变化。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、预计净残值减少；融资租赁合同对租赁期作了新的调整；替代该项固定资产的新产品的出现，致使其使用寿命缩短、预计净残值减少等。此时，如果不对预计固定资产使用寿命和预计净残值进行调整，必然不能准确反映其实际情况，也不能真实反映其为企业提供经济利益的期间及每期实际的资产消耗，据此提供的会计信息就很可能是不真实的，进而影响会计信息使用者做出恰当的经济决策。为了避免出现这种情况，企业至少应当于每年年度终了，对固定资产的使用寿命和预计净残值进行复核。如果固定资产的使用寿命、预计净残值的预期数与原先估计数有差异的，应当相应调整固定资产使用寿命、预计净残值，并按照会计估计变更的有关规定进行处理。

在固定资产使用过程中，与其有关的经济利益预期实现方式有可能会发生重大改变。如果固定资产给企业带来经济利益的方式预期会发生重大变化，企业也应相应改变固定资产的折旧方法。例如，某企业以前年度采用年限平均法计提固定资产折旧，在年度复核中发现，与该固定资产相关的技术已经发生了很大的变化，采用年限平均法已很难反映该固定资产给企业带来经济利益的方式。因此，企业决定改用加速折旧法。此时，如果不对固定资产的折旧方法进行调整，必然不能准确反映出该固定资产为企业带来经济利益的方式，据此提供的会计信息就很可能是不真实的，进而影响会计信息使用者做出恰当的经济决策。为了避免出现这种情况，企业至少应当在每年年度终了，对固定资产的折旧方法进行复核。如果与固定资产有关的经济利益预期实现方式有重大改变的，应当相应改变固定资产的折旧方法，并按照会计估计变更的有关规定进行处理。

### 第四节 固定资产的后续支出

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

固定资产的更新改造等后续支出，满足固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，如有被替换的部分，应扣除其账面价值；不满足固定资产确认条件的固定资产修理费用等，应当在发生时计入当期损益。

#### 一、资本化的后续支出

企业将固定资产进行更新改造的，如满足固定资产确认条件，应予以资本化。应将该固定资产的原价、已计提的累计折旧额和减值准备转销，将其账面价值转入“在建工程”账户，并停止计提折旧。待更新改造等工程完工并达到预定可使用状态时，再从“在建工程”转入“固定资产”，并按重新确定的预计使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。

【例 5-15】茂林公司拥有一幢厂房，原价 200 万元，已计提折旧 136 万元，账面价值 64 万元。由于需要扩大生产规模所以决定对厂房进行改扩建，以扩大使用面积。经过三个月完成了厂房的改扩建工程，共发生支出 30 万元，全部以银行存款支付。该厂房改扩建完成后，提高了有效使用面积并使其预计使用年限延长了 5 年（不考虑该项工程有关税费）。账务处理如下：

（1）将厂房转入改扩建时：

借：在建工程——厂房	640 000
累计折旧	1 360 000
贷：固定资产——厂房	2 000 000

（2）支付工程款时：

借：在建工程——厂房	300 000
贷：银行存款	300 000

（3）改建的厂房达到预定可使用状态时：

借：固定资产——厂房	940 000
贷：在建工程——厂房	940 000

企业在发生可资本化的固定资产后续支出时，可能涉及替换固定资产的某个组成部分。如果满足固定资产的确认条件，应当将用于替换的部分予以资本化，计入固定资产的账面价值，同时终止确认被替换部分的账面价值，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的成本。在实务中，如果企业不能确定被替换部分的账面价值，可将替换部分的成本视为被替换部分的账面价值。

## 二、费用化的后续支出

固定资产的后续支出如果不满足固定资产确认条件的，比如发生的固定资产修理维护费等，应当在发生时计入当期损益，不得采用预提或待摊的方式处理。

【例 5-16】茂林公司管理部门的车辆委托维修厂进行例行保养，支付修理费 650 元，用银行存款支付。账务处理如下：

借：管理费用	650
贷：银行存款	650

在具体实务中，对于固定资产的各项后续支出，通常的处理方法如下：

1. 固定资产修理费用，应当直接计入当期费用。

2. 固定资产改良支出，应当计入固定资产账面价值。

3. 如果不能区分是固定资产修理还是固定资产改良，或固定资产修理和固定资产改良结合在一起，则企业应进行判断，与固定资产有关的后续支出，是否满足固定资产的确认条件。如果该后续支出满足固定资产的确认条件，后续支出应计入固定资产的账面价值；否则，后续支出应当确认为当期费用。

4. 固定资产装修费用，如果满足固定资产的确认条件，装修费用应计入固定资产的账面价值，并在“固定资产”科目下单设“固定资产装修”明细科目进行核算，在两次装修间隔期间与固定资产尚可使用年限两者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧。若下次装修时，与该项固定资产相关的“固定资产装修”明细科目仍有账面价值，应将该账面价值一次性全部计入当期营业外支出。

5. 融资租入固定资产发生的固定资产后续支出，比照上述原则处理。发生的固定资产装修费等，满足固定资产确认条件的，应在两次装修间隔期间、剩余租赁期与固定资产尚可使用年限三者中较短的期间内，采用合理的方法单独计提折旧。

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

【例 5-17】2007 年 1 月 25 日，茂林公司对所属一家商场进行装修，发生如下有关支出：领用生产用原材料 40 000 元，购进该批原材料时支付的增值税进项税额为 6 800 元；辅助生产车

间为商场装修工程提供的劳务支出为 14 660 元；发生的有关人员薪酬为 29 640 元。2007 年 12 月 26 日，商场装修完工，达到预定可使用状态并交付使用，茂林公司预计下次装修时间为 2018 年 12 月。2010 年 12 月 31 日，茂林公司决定对该商场进行重新装修。假定该商场的装修支出符合固定资产的确认条件；该商场的预计尚可使用年限为 6 年；装修形成的固定资产预计净残值为 1 100 元；采用直线法计提折旧，不考虑其他因素。

茂林公司的账务处理如下：

(1) 装修领用原材料

借：在建工程 46 800  
 贷：原材料 40 000  
 应交税费——应交增值税（进项税额转出） 6 800

(2) 辅助生产车间为装修工程提供劳务

借：在建工程 14 660  
 贷：生产成本——辅助生产成本 14 660

(3) 发生工程人员薪酬

借：在建工程 29 640  
 贷：应付职工薪酬 29 640

(4) 装修工程达到预定可使用状态并交付使用

借：固定资产——固定资产装修 91 100  
 贷：在建工程 91 100

(5) 2008 年度计提装修形成的固定资产折旧

由于下次装修时间为 2018 年 12 月，两次装修的时间间隔为 11 年，大于固定资产预计尚可使用年限 6 年，因此，应按固定资产预计尚可使用年限 6 年计提折旧。

按直线法计提折旧，年折旧额 =  $(91\ 100 - 1\ 100) \div 6 = 15\ 000$  元。

借：管理费用 15 000  
 贷：累计折旧 15 000

2009 年、2010 年计提装修形成的固定资产折旧额同 2008 年，进行相同的账务处理。

(6) 2010 年 12 月 31 日重新装修

借：营业外支出 46 100  
 累计折旧 45 000  
 贷：固定资产——固定资产装修 91 100

**【例 5-18】**2007 年 8 月 20 日，茂林公司对采用经营租赁方式租入的一条生产线进行改良，发生如下相关支出：领用生产用料 24 000 元，购进该批原材料时支付的增值税进项税额为 4 080 元；辅助生产车间为生产线改良提供的劳务支出为 2 560 元；发生有关人员的薪酬为 54 720 元。2007 年 12 月 31 日，生产线改良工程完工，达到预定可使用状态并交付使用。假定该生产线预计尚可使用年限为 6 年，剩余租赁期为 5 年；采用直线法进行摊销；不考虑其他因素。

茂林公司的账务处理如下：

(1) 改良工程领用原材料

借：在建工程 28 080  
 贷：原材料 24 000  
 应交税费——应交增值税（进项税额转出） 4 080

(2) 辅助生产车间为改良工程提供劳务

借：在建工程 2 560  
 贷：生产成本——辅助生产成本 2 560

(3) 发生工程人员薪酬

借：在建工程 54 720  
 贷：应付职工薪酬 54 720

(4) 改良工程达到预定可使用状态并交付使用

借：长期待摊费用 85 360  
 贷：在建工程 85 360

#### （5）2008 年度进行摊销

由于租入生产线预计尚可使用年限为 6 年，剩余租赁期为 5 年，因此，按剩余租赁期 5 年进行摊销。

借：制造费用  
    贷：长期待摊费用

17 072  
17 072

## 第五节 固定资产的处置

### 一、固定资产终止确认的条件

企业在生产经营过程中，将那些不适用、不需用的固定资产进行出售或转让；将那些由于使用而不断磨损直至最终报废，或由于技术进步等原因发生提前报废，或由于遭受自然灾害等非常原因发生毁损的固定资产进行及时清理；以及捐赠、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等原因而减少的固定资产，都属于固定资产处置。

固定资产满足下列条件之一的，应当予以终止确认：

1. 该固定资产处于处置状态。
2. 该固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益。

### 二、固定资产处置的会计处理

固定资产处置一般通过“固定资产清理”科目进行核算。

#### （一）固定资产出售、转让、报废或毁损的会计处理

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。其中，固定资产的账面价值是指固定资产成本扣减累计折旧和累计减值准备后的金额。企业因出售、报废和毁损等原因减少的固定资产，会计核算上一般分为以下几个步骤：

##### 1. 固定资产转入清理

按固定资产账面价值，借记“固定资产清理”、“累计折旧”以及“固定资产减值准备”等科目，按固定资产账面原价贷记“固定资产”科目。

##### 2. 发生的清理费用

按固定资产在清理过程中发生的各项清理费用以及应交税费，借记“固定资产清理”科目，贷记“银行存款”、“应交税费”等科目。

##### 3. 收回残料、出售价款或保险赔偿、过失人赔偿等

按收回残料、出售价款、计算或收到应收保险公司或过失人赔偿，借记“银行存款”、“原材料”以及“其他应收款”等科目，贷记“固定资产清理”科目。

##### 4. 清理净损益

经过前面的会计处理，若“固定资产清理”账户出现借方余额，说明产生了固定资产清理损失。属于生产经营期间正常的处置损失，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。由于自然灾害等非正常原因造成的损失，借记“营业外支出——非常损失”科目，贷记“固定资产清理”科目。

经过前面的会计处理，若“固定资产清理”账户出现贷方余额，说明产生了固定资产清理收益，将该收益直接计入营业外收入。借记“固定资产清理”科目，贷记“营业外收入——处置非流动资产收益”科目。

**【例 5-19】**茂林公司一设备使用期满报废，原价为 300 000 元，已提折旧 285 000 元，已提减值准备 5 000 元，用银行存款支付清理费 8 000 元，取得变价收入 6 000 元。

茂林公司相关的账务处理如下：

#### （1）转入清理时：



借：固定资产清理	10 000
累计折旧	285 000
固定资产减值准备	5 000
贷：固定资产	300 000

(2) 发生清理费用时：

借：固定资产清理	8 000
贷：银行存款	8 000

(3) 取得变价收入时：

借：银行存款	6 000
贷：固定资产清理	6 000

(4) 结转清理损益时：

借：营业外支出——处置非流动资产损失	12 000
贷：固定资产清理	12 000

## (二) 捐赠固定资产的会计处理

企业对外捐赠固定资产，应首先将固定资产转入清理，按固定资产账面价值，借记“固定资产清理”科目，同时按固定资产已提折旧，借记“累计折旧”科目，按已提取的固定资产减值准备，借记“固定资产减值准备”科目，按捐赠固定资产的账面原价，贷记“固定资产”科目；按捐赠资产过程中所发生的相关税费，借记“固定资产清理”科目，贷记“银行存款”等科目；捐赠时，借记“营业外支出——捐赠支出”科目，贷记“固定资产清理”科目。

【例 5-20】茂林公司 2006 年 10 月 20 日将一项固定资产直接捐赠给昌源公司，茂林公司 2001 年 12 月取得该固定资产时的成本为 150 万元，按年限平均法计提折旧，预计使用 10 年，预计无残值，捐赠过程发生清理费 0.6 万元，已用银行存款支付，茂林公司应做如下账务处理：

(1) 将捐赠资产转入清理时：

已提折旧额 =  $150 \div (10 \times 12) \times (4 \times 12 + 10) = 72.5$  万元

借：固定资产清理	775 000
累计折旧	725 000
贷：固定资产	1 500 000

(2) 支付清理费用时：

借：固定资产清理	6 000
贷：银行存款	6 000

(3) 捐赠固定资产时：

借：营业外支出——捐赠支出	781 000
贷：固定资产清理	781 000

## (三) 固定资产盘亏的会计处理

固定资产盘亏造成的损失，应当计入当期损益。企业在进行财产清查，发现盘亏固定资产时，首先将固定资产账面价值转入待处理财产损溢，借记“待处理财产损溢——待处理固定资产损溢”科目，按固定资产已提折旧，借记“累计折旧”科目，按已提取的固定资产减值准备，借记“固定资产减值准备”科目，按固定资产账面原值贷记“固定资产”科目；在批准处理时，借记“营业外支出——处置非流动资产损失”科目，贷记“待处理财产损溢——待处理固定资产损溢”科目。

【例 5-21】茂林公司盘亏固定资产账面原价为 50 000 元，已计提折旧 15 000 元，已计提固定资产减值准备 5 000 元。

茂林公司应做账务处理如下：

(1) 发生盘亏时：

借：待处理财产损溢——待处理固定资产损溢	30 000
累计折旧	15 000
固定资产减值准备	5 000
贷：固定资产	50 000

(2) 批准处理时：

借：营业外支出——处置非流动资产损失	30 000
--------------------	--------

#### （四）其他方式减少的固定资产

其他方式减少的固定资产，如以固定资产清偿债务、投资转出固定资产、以非货币性资产交换换出固定资产等，参看本书“第十九章 债务重组”及“第七章 非货币性资产交换”等各章。

企业持有待售的固定资产，应当对其预计净残值进行调整，使预计净残值能够反映其公允价值减去处置费用后的金额，但不得超过其账面价值。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。持有待售固定资产从划归为持有待售之日起停止计提折旧和减值准备。

固定资产的期末计价详见本书的“第九章 资产减值”。

#### 思考题：

1. 什么是固定资产，固定资产的确认条件包括哪些？
2. 什么是固定资产折旧，固定资产的折旧方法有哪些？
3. 存在弃置费用的固定资产应当如何进行会计处理？
4. 不同形式的固定资产后续支出，应当如何进行会计处理？

#### 参考文献：

1. 《企业会计准则——基本准则》（经济科学出版社，2006年2月）
2. 《企业会计准则（2006）》（经济科学出版社，2006年2月）
3. 《中级会计实务》（经济科学出版社，2007年1月）

## 第六章 无形资产及其他资产

### 第一节 无形资产的概念和内容

#### 一、无形资产的概念

无形资产，是指企业拥有或控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。无形资产主要包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、特许权等。

资产满足下列条件之一的，符合无形资产定义中的可辨认性标准：

1. 能够从企业中分离或者划分出来，并能够单独或者与相关合同、资产或负债一起，用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换。
2. 源自合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离。

商誉的存在无法与企业自身分离，不具有可辨认性，不属于本章所指无形资产。

土地使用权通常作为无形资产核算，但属于投资性房地产或者作为固定资产核算的土地使用权，应当按投资性房地产或固定资产的核算原则进行会计处理。

#### 二、无形资产的内容

##### （一）专利权

专利权是指权利人在法定期限内对某一发明创造所拥有的独占权和专有权。专利权的主体是依据专利法被授予专利权的个人或单位，专利权的客体是受专利法保护的专利范围。并不是所有

的专利权都能给持有者带来经济利益，有的专利可能没有经济价值或具有很小的经济价值；有的专利会被另外更有经济价值的专利所淘汰等。

## （二）非专利技术

非专利技术也称专有技术，是指发明人垄断的、不公开的、具有实用价值的先进技术、资料、技能、知识等。非专利技术具有经济性、机密性、动态性等特点。由于非专利技术未经公开亦未申请专利权，所以不受法律保护，但事实上具有专利权的效用。非专利技术有些是自己开发研究的，有些是根据合同规定从外部购入的。

## （三）商标权

商标权是指企业专门在某种指定的商品上使用特定的名称、图案、标记的权利。根据我国商标法的规定，经商标局核准注册的商标为注册商标，商标注册人享有商标专用权，受法律保护。商标权的内容包括独占使用权和禁止使用权。商标权的价值在于它能使享有人获得较高的盈利能力。我国商标法规定，商标权的有效期限为 10 年，期满前可继续申请延长注册期。

## （四）土地使用权

土地使用权是指国家准许某一企业在一定期间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。国有土地可依法确定给国有企业、集体企业等单位，其使用权可依法转让。取得土地使用权有时可能不花费任何代价，如企业所拥有的未入账的土地使用权，这时，就不能将其作为无形资产核算。取得土地使用权时花费了支出，则应将其资本化，作为无形资产核算。这里有两种情况，一是企业根据《中华人民共和国城镇国有土地使用权出让和转让暂行条例》，向政府土地管理部门申请土地使用权，企业要支付一笔出让金，在这种情况下，企业应予以资本化，作为无形资产核算；二是企业原先通过行政划拨获得土地使用权，没有入账核算，在将土地使用权有偿转让、出租、抵押、作价入股和投资时，应按规定将补交的土地出让价款予以资本化，作为无形资产入账核算。

## （五）著作权

著作权是指著作权人对其著作依法享有的出版、发行等方面的专有权利。著作权可以转让、出售或者赠与。著作权包括发表权、署名权、修改权、保护作品完整权、使用权和获得报酬权等。

## （六）特许权

特许权也称为专营权，指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。前者是由政府机构授权，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、邮电通讯等专营权、烟草专卖权，等等；后者是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，如连锁店的分店等。会计上的特许权主要是指后一种情况。只有支付了费用取得的特许权才能作为无形资产入账。

# 第二节 无形资产的确认和初始计量

## 一、无形资产的确认条件

某个项目要确认为无形资产，应符合无形资产的定义，并同时满足下列条件。

### 1. 与该无形资产有关的经济利益很可能流入企业

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

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

## 2. 该无形资产的成本能够可靠地计量

成本能够可靠地计量是确认资产的一项基本条件，对于无形资产而言，这个条件相对更为重要。例如，企业自创商誉以及内部产生的品牌、报刊名等，因其成本无法可靠地计量，因此不作为无形资产确认。

## 二、研究与开发支出

### （一）研究与开发阶段的区分

对于企业自行进行的研究开发项目，应当区分研究阶段与开发阶段分别进行核算。

#### 1. 研究阶段

研究，是指为获取并理解新的科学或技术知识而进行的独创性的有计划调查。研究活动的例子包括：意在获取知识而进行的活动；研究成果或其他知识的应用研究、评价和最终选择；材料、设备、产品、工序、系统或服务的替代品的研究；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。

研究阶段是探索性的，是为进一步的开发活动进行资料及相关方面的准备，已进行的研究活动将来是否会转入开发、开发后是否会形成无形资产等均具有较大的不确定性。在这一阶段不会形成阶段性成果。因此，研究阶段的有关支出，在发生时应当费用化计入当期损益。

#### 2. 开发阶段

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

相对于研究阶段而言，开发阶段应当是已完成研究阶段的工作，在很大程度上具备了形成一项新产品或新技术的基本条件。此时，如果企业能够证明开发支出符合无形资产的定义及相关确认条件，则可将其确认为无形资产。

### （二）开发支出资本化的条件

在开发阶段，可将有关支出资本化计入无形资产的成本，但必须同时满足以下条件：

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

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

3. 无形资产产生经济利益的方式，包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场，无形资产将在内部使用的，应当证明其有用性。

很可能为企业带来未来经济利益是确认一项无形资产最基本的条件。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，主要是用于生产新产品，企业应当对运用该无形资产生产的产品的市场情况进行可靠预计，应当能够证明所生产的产品存在市场，并能够带来经济利益的流入；如果有关的无形资产开发以后主要是用于对外出售的，则企业应当能够证明市场上存在对该类无形资产的需求，其开发以后存在外在的市场可以出售并能够带来经济利益的流入；如果无形资产开发以后，不是用于生产产品，也不是用于对外出售，而是在企业内部使用的，则企业应当能够证明其对企业的有用性。

4. 有足够的技术、财务和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，并有能力使用或出售该无形资产。这一条件主要包括：

(1) 为完成该项无形资产的开发具有技术上的可靠性。开发无形资产并使其形成成果在技术上的可靠性，是继续开发活动的关键。因此，必须有确凿证据证明企业继续开发该项无形资产有足够的技术支持和技术能力。

(2) 财务和其他资源支持。财务和其他资源支持是能够完成相关无形资产开发的经济基础，因此，企业必须能够证明可以取得无形资产开发所必需的财务和其他资源，以及获得这些资源的相关计划。

(3) 能够证明企业可以取得无形资产开发所必需的技术、财务和其他资源，以及获得这些资源的相关计划。如企业自有资金不足以提供支持的，应当能够证明存在外部其他方面的资金支持，如银行等金融机构声明愿意为该无形资产的开发提供所需资金等。

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

无法区分研究阶段和开发阶段的支出，应当在发生时作为管理费用，全部计入当期损益。

### **(三) 内部开发无形资产成本的计量**

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

需要说明的是，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**

企业自行开发无形资产发生的研发支出，无论是否满足资本化条件，均应先在“研发支出”科目中归集，期末时对于不符合资本化条件的研发支出，转入当期管理费用；符合资本化条件但尚未完成的开发费用，继续保留在“研发支出”科目中，待开发项目完成达到预定用途形成无形资产时，再将其发生的实际成本转入无形资产。

外购或以其他方式取得的、正在研发过程中应予资本化的项目，先计入“研发支出”科目，其后发生的成本比较上述原则进行处理。

**【例 6—1】**2007 年 1 月 1 日，中盛公司的董事会批准研发某项新型技术，该公司董事会认为，研发该项目具有可靠的技术和财务等资源的支持，并且一旦研发成功将降低该公司的生产成本。该公司在研究开发过程中发生材料费用 5 000 000 元、人工费用 3 000 000 元、使用其他无

形资产的摊销费用 600 000 元以及其他费用 2 000 000 元，总计 10 600 000 元，其中，符合资本化条件的支出为 6 000 000 元。2007 年 12 月 31 日，该项新型技术已经达到预定用途。

本例中，中盛公司经董事会批准研发某项新型技术，并认为完成该项新型技术无论从技术上，还是财务等方面都能够得到可靠的资源支持，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，中盛公司在开发该项新型技术时，累计发生了 10 600 00 元的研究与开发支出，其中符合资本化条件的开发支出为 6 000 000 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。

中盛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	4 600 000
——资本化支出	6 000 000
贷：原材料	5 000 000
应付职工薪	3 000 000
银行存款	2 000 000
累计摊销	600 000

(2) 2007 年 12 月 31 日，该项新型技术已经达到预定用途

借：管理费用	4 600 000
无形资产	6 000 000
贷：研发支出——费用化支出	4 600 000
——资本化支出	6 000 000

三、无形资产的初始计量

无形资产应当按照成本进行初始计量。对于不同来源取得的无形资产，其成本构成也不尽相同。

(一) 外购无形资产的成本，包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出。其中，直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出，是指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。

(二) 购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付，实质上具有融资性质的，无形资产的初始成本以购买价款的现值为基础确定。实际支付的价款和购买价款的现值之间的差额，除按照借款费用的有关规定应予资本化的以外，应当在信用期间内采用实际利率法进行摊销，计入当期损益。

(三) 自行开发的无形资产，其成本包括自满足无形资产确认条件后至达到预定用途前所发生的支出总额，但是对于以前期间已经费用化的支出不再进行调整。

(四) 投资者投入无形资产的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。

(五) 非货币性资产交换、债务重组和政府补助取得的无形资产的成本，应该分别按照非货币性资产交换、债务重组和收入的有关规定确定。

以下主要对外购方式取得的无形资产的成本确定予以说明。

**【例 6—2】** 2007 年 1 月 1 日，中盛公司支付价款 2 000 000 元从华欣公司购入一项专利权；此外，另支付相关税费 10 000 元，款项已通过银行转账支付。如果使用了该项专利权，中盛公司预计其生产能力将比原先提高 20%，销售利润率将增长 15%。假设不涉及其他相关税费。

中盛公司的账务处理如下：

借：无形资产——专利权	2 010 000
贷：银行存款	2 010 000

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。但是，如果房地产开发企业取得的土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物的，其相关的土地使用权的价值应当计入所建造的房屋建筑物成本。

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

企业改变土地使用权的用途，停止自用土地使用权而用于赚取租金或资本增值时，应将其账面价值转为投资性房地产。

**【例 6—3】** 2007 年 1 月 1 日，中盛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 90 000 000 元，并在该土地上自行建造厂房等工程，发生材料支出 100 000 000 元，工资费用 50 000 000 元，其他相关费用 100 000 000 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。

本例中，中盛公司购入的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，因此，应将该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。

中盛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	90 000 000
贷：银行存款	90 000 000

**（2）在土地上自行建造厂房**

借：在建工程	250 000 000
贷：工程物资	100 000 000
应付职工薪酬	50 000 000
银行存款	100 000 000

**（3）厂房达到预定可使用状态**

借：固定资产	250 000 000
贷：在建工程	250 000 000

**（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	1 800 000
制造费用	10 000 000
贷：累计摊销	1 800 000
累计折旧	10 000 000

### 第三节 无形资产的后继计量

#### 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因素主要包括：

1. 运用该资产生产的产品通常的寿命周期、可获得的类似资产使用寿命的信息；
2. 技术、工艺等方面的现阶段情况及对未来发展趋势的估计；
3. 以该资产生产的产品或提供的服务的需求情况；
4. 现在或潜在的竞争者预期将采取的行动；
5. 为维持该资产带来经济利益能力的预期维护支出，以及企业预计支付有关支出的能力；

6. 对该资产控制期限的相关法律规定或类似限制，如特许使用期、租赁期等；

7. 与企业持有的其他资产使用寿命的关联性等。

例如，企业以支付土地出让金的方式取得一块土地 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经济利益的期间为 50 年。

某些无形资产的取得源自于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规定的期限。但如果企业使用资产的预期期限短于合同性权利或其他法定权利规定的期限的，则应当按照企业预期使用的期限来确定其使用寿命。例如，企业取得的某项实用新型专利权，法律规定的保护期限为 10 年，企业预计运用该项实用新型专利权所生产的产品在未来 6 年内会为企业带来经济利益。则该项实用新型专利权的预计使用寿命为 6 年。

如果合同性权利或其他法定权利能够在到期时因续约等延续，则仅当有证据表明企业续约不需要付出大额成本时，续约期才能够包括在使用寿命的估计当中。下列情况下，一般说明企业无须付出大额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其他法定权利将被重新延续，如果在延续之前需要第三方同意，则还需有第三方将会同意的证据；有证据表明为获得重新延续所必需的所有条件将被满足，以及企业为延续持有无形资产所付出的成本相对于预期从重新延续中流入企业的未来经济利益相比不具有重要性。如果企业为延续无形资产持有期间而付出的成本与预期从重新延续中流入企业的未来经济利益相比具有重要性，则从本质上来看是企业获得的一项新的无形资产。

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

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，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，企业使用的某项专利权，原预计使用寿命为 10 年，使用至第 2 年年末时，该企业计划再使用 2 年即不再使用，为此，在第 2 年年末，企业应当变更该项无形资产的使用寿命，并作为会计估计变更进行处理。又如，某项无形资产计提了减值准备，这可能表明企业原估计的摊销期限需要作出变更。

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、无形资产的摊销

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。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、生产总量法等。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；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。

无形资产的摊销金额一般应当计入当期损益，但如果某项无形资产是专门用于生产某种产品或者其他资产，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，则无形资产的摊销金额应当计入相关资产的成本。例如，某项专门用于生产过程的无形资产，其摊销金额应构成所生产产品成本的一部分，计入该产品的制造费用。

**（二）残值的确定**

无形资产的残值一般为零，但下列情况除外：

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

无形资产的残值意味着，在其经济寿命结束之前，企业预计将会处置该无形资产，并且从该处置中获得利益。估计无形资产的残值应以资产处置时的可收回金额为基础，此时的可收回金额是指在预计出售日，出售一项使用寿命已满且处于类似使用状况下，同类无形资产预计的处置价格（扣除相关税费）。残值确定以后，在持有无形资产的期间内，至少应于每年年末进行复核，预计其残值与原估计金额不同的，应按照会计估计变更进行处理。如果无形资产的残值重新估计以后高于其账面价值的，则无形资产不再摊销，直至残值降至低于账面价值时再恢复摊销。

**（三）无形资产摊销的会计处理**

使用寿命有限的无形资产应当在使用寿命内，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—4】**中盛公司从外单位购入某项专利权的成本为 4 000 000 元，估计使用寿命为 8 年，该项专利用于产品的生产；同时，购入一项商标权，实际成本为 8 000 000 元，估计使用寿命为 10 年；假定这两项无形资产的净残值均为零。购买价款均已以银行存款支付。

本例中，中盛公司外购的专利权的估计使用寿命为 8 年，表明是使用寿命有限的无形资产，且该项无形资产用于产品的生产，因此应当将其摊销金额计入相关产品的制造成本。中盛公司外购商标权的估计使用寿命为 10 年，表明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。

据此，中盛公司的账务处理如下：

**（1）取得无形资产时**

借：无形资产——专利权	4 000 000
——商标权	8 000 000
贷：银行存款	12 000 000

**（2）按年摊销**

借：制造费用——专利权摊销	500 000
管理费用——商标权摊销	800 000
贷：累计摊销	1 300 000

需要注意的是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，应将其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进行摊销，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判断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”，贷记“无形资产减值准备”。

**第四节 无形资产的处置**

### 一、无形资产出租

企业让渡无形资产使用权形成的租金收入和发生的相关费用,分别确认为其他业务收入和其他业务成本。

### 二、无形资产出售

企业出售某项无形资产,表明企业放弃该无形资产的所有权,应将所取得的价款与该无形资产账面价值的差额计入当期损益。但是,值得注意的是,企业出售无形资产确认其利得的时点,应按照收入确认中的相关原则进行确定。

企业出售无形资产,应当将取得的价款与该无形资产账面价值(成本减去累计摊销和已计提的减值准备)的差额,确认为处置非流动资产的利得或损失,计入当期营业外收支。

【例 6—5】中盛公司所拥有的某项商标权的成本为 5 000 000 元,已摊销金额为 3 000 000 元,已计提的减值准备为 500 000 元。该公司于当期出售该商标权的所有权,取得出售收入 2 000 000 元,应缴纳的营业税等相关税费为 120 000 元。

据此,中盛公司的账务处理如下:

借:银行存款	2 000 000
累计摊销	3 000 000
无形资产减值准备	500 000
贷:无形资产	5 000 000
应交税费——应交营业税	120 000
营业外收入——处置非流动资产利得	380 000

### 三、无形资产报废

如果无形资产预期不能为企业带来经济利益,例如,该无形资产已被其他新技术所替代,则应将其报废并予转销,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—6】2008 年 12 月 31 日,中盛企业某项专利权的账面余额为 8 000 000 元。该专利权的摊销期限为 10 年,采用直线法进行摊销,已摊销 5 年。该专利权的残值为零,已累计计提减值准备 1 600 000 元。假定以该专利权生产的产品已没有市场,预期不能再为企业带来经济利益。

假定不考虑其他相关因素,中盛企业的账务处理如下:

借:累计摊销	4 000 000
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	2 400 000
贷:无形资产——专利权	8 000 000

## 第五节 其他资产

其他资产是指不能包括在流动资产、长期投资、固定资产、无形资产等以内的资产,主要包括长期性质的待摊费用和其他长期资产。

### 一、长期待摊费用

长期待摊费用是指企业已经支出,但摊销期限在 1 年以上(不含 1 年)的各项费用。应当由本期负担的借款利息、租金等,不得作为长期待摊费用处理。长期待摊费用应当单独核算,在费用项目的受益期限内分期平均摊销。

除购置和建造固定资产以外,所有筹建期间发生的费用,应先在长期待摊费用中归集,待企业开始生产经营起一次计入开始生产经营当期的损益。

如果长期待摊的费用项目不能使以后会计期间受益的,应当将尚未摊销的该项目的摊余价值全部转入当期损益。

## 二、其他长期资产

其他长期资产一般包括国家批准储备的特种物资、银行冻结存款以及临时设施和涉及诉讼中的财产等。其他长期资产可以根据资产的性质及特点单独设置相关科目核算。

### 思考题：

1. 什么是无形资产？无形资产通常包括哪些项目？企业将某个项目确认为无形资产应当满足哪些条件？
2. 开发阶段发生的支出是否应全部资本化？为什么？
3. 无形资产与固定资产在会计核算上主要有哪些区别？
4. 预计无形资产的使用寿命应当考虑哪些因素？
5. 对于使用寿命不确定的无形资产，应如何对其进行后续计量？

### 参考文献

1. 《企业会计准则——基本准则》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
2. 《企业会计准则（2006）》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
3. 《企业会计准则——应用指南（2006）》（中国财政经济出版社，2006 年 11 月）
4. 《企业会计准则第 6 号——无形资产》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
5. 《中级会计实务》（经济科学出版社，2007 年 1 月）

## 第七章 非货币性资产交换

### 第一节 非货币性资产交换概述

#### 一、非货币资产交换的概念

通常情况下，企业在生产经营过程中发生的各项交易活动都是货币性交易，即涉及货币性资产或负债的交易。比如：以现金购买原材料、设备以及偿还债务等。货币性资产交换的特点是：以放弃货币性资产的方式换入货币性资产或非货币性资产。

但有的时候，企业也会发生一些非货币性交易，即非货币性资产的交换。例如：以库存商品换入所需的机器设备，换入所需的原材料等。非货币性资产交换的特点是：放弃某项非货币性资产，以换入另一项非货币性资产，其间不涉及或涉及少量货币性资产。为了规范企业非货币性资产交换，财政部颁发了《企业会计准则第 7 号—非货币性资产交换》。

非货币性资产交换，是指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。该交换不涉及或只涉及小量的货币性资产（即补价）。

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。货币性资产是相对于非货币性资产而言的，两者区分的主要依据是资产在将来为企业带的经济利益，即货币金额，是否是固有的或可确定的。如果资产在将来为企业带来的经济利益，即货币金额，是固定的或可确定的，则该资产是货币性资产；反之，如果资产在将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，则该资产是非货币性资产。

## 二、非货币性资产交换的认定

交易双方完全以非货币性资产进行的交换认定为非货币性资产交换是不成问题的，但有时也涉及少量的货币性资产（即补价）。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。即，支付补价的企业，其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）的比例低于 25% 的视为非货币性资产交换；收到补价的企业，其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与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，适用《企业会计准则第 7 号—非货币性资产交换》。确定小于 25% 的比例的计算公式如下：

$$\begin{array}{lcl} \text{支付补价的企业：} & \frac{\text{支付的货币性资产}}{\text{换入资产公允价值}} < 25\% & \text{产价值} \\ & \text{(或换出资产公允价值 + 支付的货币性资产)} & \\ \text{收到补价的企业：} & \frac{\text{收到的货币性资产}}{\text{换出资产公允价值}} < 25\% & \\ & \text{(或换入资产公允价值 + 收到的货币性资产)} & \end{array}$$

如果该比例高于 25%（含 25%）的，则视为以货币性资产取得非货币性资产，适用其他相关准则。

## 第二节 非货币性资产交换的会计处理

### 一、商业实质的判断

非货币性资产交换的会计处理与非货币性资产交换是否具有商业实质密切相关，因此，企业应当遵循实质重于形式的要求判断非货币性资产交换是否具有商业实质。根据换入资产的性质和换入企业经营活动的特征等，换入资产与换入企业其他现有资产相结合能够产生更大的效用，从而导致换入企业受该换入资产影响产生的现金流量与换出资产明显不同，则表明该项资产交换具有商业实质。

根据《非货币性资产交换》准则规定，满足下列条件之一的非货币性资产交换具有商业实质：

### （一）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。

这种情况通常包括以下几种情形：

#### 1. 未来现金流量的风险、金额相同，时间不同。

此种情形是指换入资产和换出资产产生的未来现金流量总额相同，获得这些现金流量的风险相同，但现金流量流入企业的时间明显不同。例如，某企业以一批存货换入一项固定资产，因存货流动性强，能够在较短的时间内产生现金流量，作为固定资产要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，上述存货与固定资产产生的未来现金流量显著不同。

#### 2. 未来现金流量的时间、金额相同，风险不同。

此种情形是指换入资产和换出资产产生的未来现金流量时间和金额相同，但企业获得现金流量的不确定性程度存在明显差异。例如，某企业以其不准备持有至到期的国库券换入一幢房屋以备出租，该企业预计未来每年收到的国库券利息与房屋租金在金额和流入时间上相同，但是国库券利息通常风险很小，租金的取得需要依赖于承租人的财务及信用情况等，两者现金流量的风险或不确定性程度存在明显差异，上述国库券与房屋的未来现金流量显著不同。

#### 3. 未来现金流量的风险、时间相同，金额不同。

此种情形是指换入资产和换出资产产生的未来现金流量总额相同，预计为企业带来现金流量的时间跨度相同，风险也相同，但各年产生的现金流量金额存在明显差异。例如，某企业以其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，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，即上述商标权与专利技术的未来现金流量显著不同。

### （二）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。

这种情况是指换入资产对换入企业的特定价值（即预计未来现金流量现值）与换出资产存在明显差异。准则所指资产的预计未来现金流量现值，应当按照资产在持续使用过程中和最终处置时所产生的预计税后未来现金流量，根据企业自身而不是市场参与者对资产特定风险的评价，选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。例如，某企业以一项专利权换入另一企业拥有的长期股权投资，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，但对换入企业而言，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，从而对换入企业的特定价值即预计未来现金流量现值与换出的专利有较大差

异；另一企业换入的专利权能够解决生产中的技术难题，从而对换入企业的特定价值即预计未来现金流量现值与换出的长期股权投资存在明显差异，因而两项资产的交换具有商业实质。

不满足上述任何一项条件的非货币性资产交换，通常认为不具有商业实质。在确定非货币性资产交换是否具有商业实质时，应当关注交易各方之间是否存在关联方关系。关联方关系的存在可能导致发生的非货币性资产交换不具有商业实质。

## 二、换入资产或换出资产公允价值的可靠计量

符合下列情形之一的，表明换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。

（一）换入资产或换出资产存在活跃市场。对于存在活跃市场的存货、长期股权投资、固定资产、无形资产等非货币性资产，应当以该资产的市场价格为基础确定其公允价值。

（二）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。对于同类或类似资产存在活跃市场的存货、长期股权投资、固定资产、无形资产等非货币性资产，应当以同类或类似资产市场价格为基础确定其公允价值。

（三）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，应当采用估值技术确定其公允价值。该公允价值估计数的变动区间很小，或者在公允价值估计数变动区间内，各种用于确定公允价值估计数的概率能够合理确定的，视为公允价值能够可靠计量。

## 三、非货币性资产交换的会计处理

根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》规定，非货币性资产的入账标准需要区别对待，为了直观明晰，可绘图如下（图表7-1）：

1. 以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本。
2. 公允价值与换出资产账面价值差额作为当期损益。

从上图表明：非货币性资产交换，如果同时满足商业实质且公允价值能够可靠计量条件的，以公允价值计价，公允价值与其账面价值之间的差额，确认为当期损益；不符合条件的，以换出资产的账面价值计量，不确认损益。

### （一）具有商业实质且公允价值能够可靠计量的非货币性资产交换的会计处理

#### 1. 不涉及补价的会计处理

具有商业实质且换入或换出资产的公允价值能够可靠计量的非货币性资产交换，不涉及补价的，应当按照换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础，但有确凿证据表明换入资产的

公允价值更加可靠的，则以换入资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础。换出资产账面价值与其公允价值之间的差额，计入当期损益。

**【例 7-1】**都江股份有限公司以自己生产的 A 产品一批，账面价值 40 万元，向青山股份有限公司换入使用中的数控机床一台，该机床账面价为 50 万元，已累计折旧 10 万元。都江股份有限公司换入数控机床作为固定资产管理，青山股份有限公司换入的 A 产品作为原材料用于生产产品。A 产品的公允价值为 50 万元，数控机床的公允价值为 50 万元。都江股份有限公司与青山股份有限公司均为增值税一般纳税人，适用增值税税率 17%，计税价格等于公允价值。假定双方不存在关联方关系，交易价格公允。青山股份有限公司没有计提数控机床减值准备，都江股份有限公司也没有计提存货跌价损失准备。整个交易过程中没有发生除增值税之外的其他税费。都江股份有限公司换入的数控机床的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出的 A 产品显著不同，因而本例双方交易具有商业实质，且数控机床与 A 产品（原材料）的公允价值是可靠的，采用公允价值计价。

（1）都江股份有限公司的账务处理如下：

换入数控机床的公允价值与换出 A 产品的公允价值相同，都江股份有限公司换入的数控机床作为固定资产核算。因不涉及补价，故换入资产（数控机床）的入账价值=换出资产（A 产品）的公允价值+应支付的相关税费。

借：固定资产——数控机床	585 000
贷：主营业务收入	500 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	85 000

同时，

借：主营业务成本	400 000
贷：库存商品——A 产品	400 000

（2）青山股份有限公司的账务处理如下：

①换出数控机床的净值转入固定资产清理

借：固定资产清理	400 000
累计折旧	100 000
贷：固定资产——数控机床	500 000

②换入 A 产品（原材料）入账

换入资产（原材料）的入账价值=换出资产的公允价值+应支付的相关税费=500 000=500 000（元）

借：原材料——A 材料	500 000
-------------	---------

应交税费——应交增值税（进项税额）	85 000
贷：固定资产清理	400 000
营业外收入	185 000

## 2. 涉及补价的会计处理

根据《非货币性资产交换》准则应用指南的要求，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应按如下要求处理：

（1）支付补价方，应当以换出资产的公允价值加上支付的补价（或换入资产的公允价值）和应支付的相关税费，作为换入资产的成本。

（2）收到补价方，应当以换出资产的公允价值减去补价（或换入资产的公允价值）加上应支付的相关税费，作为换入资产的成本。

（3）换出资产公允价值与账面价值的差额，应当分别不同情况处理：

①换出资产为存货的，应当作为销售处理，按照《企业会计准则 第 14 号—收入》以其公允价值确认收入，同时结转相应的成本。

②换出资产为固定资产、无形资产的，换出资产公允价值与其账面价值的差额，计入营业外收入或营业外支出。

③换出资产为长期股权投资的，换出资产公允价值与其账面价值的差额，计入投资损益。

**【例 7-2】**仍以**【例 7-1】**都江股份有限公司以 A 产品一批，向青山股份有限公司换入数控机床的非货币性资产交换为例，但假定换入数控机床的公允价值为 45 万元。换出 A 产品的公允价值仍为 50 万元，都江股份有限公司收到青山股份有限公司支付的补价 5 万元。

都江股份有限公司：

收到的补价 5 万元 ÷ 换出资产公允价值 50 万元 = 10%

青山股份有限公司：

支付的补价 5 万元 ÷ 换入资产公允价值 50 万元 = 10%

由于该项交易所涉及的补价占交换的资产公允价值的比例低于 25%，可以认定该项交易属于具有商业实质且公允价值能够可靠计量，涉及补价的非货币性资产交换。

（1）都江股份有限公司的账务处理：

换入固定资产（数控机床）的成本 = 50 - 5 + 8.5 = 53.5 万

借：固定资产——数控机床	535 000
银行存款	50 000
贷：主营业务收入	500 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	85 000



借：主营业务成本	400 000
贷：库存商品——A 产品	400 000

## （2）青山股份有限公司的账务处理

换入 A 产品（原材料）的成本=45 万+5 万=50 万

借：固定资产清理	400 000
累计折旧	100 000
贷：固定资产——数控机床	500 000
借：原材料	500 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	85 000
贷：银行存款	50 000
固定资产清理	400 000
营业外收入	135 000

## （二）不具有商业实质或者换入资产或换出资产公允价值不能可靠计量的非货币性资产交换的会计处理

如果非货币性资产交换不具有商业实质，换入资产的成本按照换出资产的账面价值加上应支付的相关税费确定，不确认损益。非货币性资产交换虽具有商业实质，但换入资产或换出资产的公允价值不能可靠计量的，按照不具有商业实质的非货币性资产交换的原则进行会计处理。

针对不具有商业实质的非货币性资产交换，分别不涉及补价与涉及补价情况的会计处理举例说明如下：

### 1. 不涉及补价情况下的会计处理

在不具有商业实质的非货币性资产交换中，不涉及补价的，企业换入的资产应当按照换出资产的账面价值加上应支付的相关税费，作为换入资产的成本。

**【例 7-3】**都江股份有限公司以其 A 型工程车与青山股份有限公司 B 型工程车进行交换。都江股份有限公司换出的 A 型工程车账面原价为 600 000 元，已折旧 100 000 元，预计未来现金流量现值为 550 000 元，A 型工程车交换过程中，都江股份有限公司以银行存款支付了清理费用 500 元。青山股份有限公司换出 B 型工程车的账面原价为 700 000 元，已计提折旧 150 000 元，预计其未来现金流量现值为 550 000 元，并以银行存款支付 B 型工程车清理费用 800 元。假定都江股份有限公司与青山股份有限公司换入的工程车仍与原来用途一致，均作为固定资产管理，均未对换出工程车计提减值准备。

在都江堰股份有限公司 A 型工程车与 B 型工程车的交换中由于交换的非货币性资产均为工程车，其性质、用途均相同，换入资产与换出资产的预计未来现金流量现值也相同。因此，该项交易不具有商业实质。该项交易不涉及补价，因而属于不涉及补价的非货币性资产交换。

(1) 都江堰股份有限公司的账务处理

①将换出 A 型工程车的净值转入固定资产清理

借：固定资产清理	500 000
累计折旧	100 000
贷：固定资产——A 型工程车	600 000

②支付清理费用

借：固定资产清理	500
贷：银行存款	500

③换入 B 型工程车的入账价值 = 500 000 + 500 = 500 500 (元)

借：固定资产——B 型工程车	500 500
贷：固定资产清理	500 500

(2) 青山股份有限公司的账务处理：

①将换出 B 型工程车的净值转入固定资产清理

借：固定资产清理	550 000
累计折旧	150 000
贷：固定资产——B 型工程车	700 000

②支付清理费用

借：固定资产清理	800
贷：银行存款	800

③换入 A 型工程车的入账价值 = 550 000 + 800 = 550 800 (元)

借：固定资产——A 型工程车	550 800
贷：固定资产清理	550 800

2. 涉及补价情况下的会计处理

在不具有商业实质的非货币性资产交换中，涉及补价的情况下，换入资产的入账价值应分别确定：

(1) 支付补价的，按换出资产账面价值，加上支付的补价和应支付的相关税费，作为换入资产的入账价值，不确认损益。其计算公式如下：

**换入资产入账价值 = 换出资产账面价值 + 支付的补价 + 应支付的相关税费**

(2) 收到补价的, 按换出资产账面价值, 减去收到的补价加上应支付的相关税费, 作为换入资产的入账价值, 不确认损益。其计算出公式如下:

**换入资产入账价值=换出资产账面价值-收到的补价+应支付的相关税费**

**【例 7-4】**都江股份有限公司按城市规划迁往郊区与青山股份有限公司为邻。经双方协商, 都江股份有限公司以市区一原材料仓库交换青山股份有限公司在郊外的产成品仓库(也可作原材料仓库使用)。都江股份有限公司换出的原材料仓库的账面原价为 5 500 000 元, 已计提折旧 1 500 000 元; 青山股份有限公司换出的产成品仓库的账面原价为 6 000 000 元, 已计折旧 1 600 000 元。都江股份有限公司另支付青山股份有限公司现金 150 000 元。都江股份有限公司与青山股份有限公司换入的仓库仍作仓库使用, 其换入和换出资产的公允价值不能可靠计量, 双方都未对换出资产计提减值准备, 资产交换过程中, 因属不动产相交换, 都江股份有限公司应交纳相关税费为 220 000 元, 青山股份有限公司应交纳的相关税费为 242 000 元。

在此例中, 都江股份有限公司以原材料仓库与青山股份有限公司的产成品仓库相交换, 其换入换出资产的公允价值不能可靠地计量, 因而只能按照账面价值计量; 同时在这项交易中只涉及少量的货币性资产 150 000 元支付补价, 故属于非货币性资产交换。

都江股份有限公司换入的产成品仓库的入账价值应为:

换出资产账面价值+支付的补价+应支付的相关税费

即  $5\,500\,000 - 1\,500\,000 + 150\,000 + 220\,000 = 4\,370\,000$  元

青山股份有限公司换入的原材料仓库的入账价值应为:

换出资产账面价值-收到的补价+应支付的相关税费

即  $6\,000\,000 - 1\,600\,000 - 150\,000 + 242\,000 = 4\,492\,000$  元

(1) 都江股份有限公司的账务处理

①将要材料仓库的净值转入固定资产清理

借: 固定资产清理	4 000 000
累计折旧	1 500 000
贷: 固定资产	5 500 000

②支付补价款 150 000 元

借: 固定资产清理	150 000
贷: 银行存款	150 000

③应交纳的相关税费

借: 固定资产清理	220 000
贷: 应交税费	220 000

#### ④将换入仓库固定资产入账

借：固定资产	4 370 000
贷：固定资产清理	4 370 000

### (2) 青山股份有限公司的账务处理

#### ①将换出产成品仓库的净值转入固定资产清理

借：固定资产清理	4 400 000
累计折旧	1 600 000
贷：固定资产	6 000 000

#### ②收到补价 150 000 元

借：银行存款	150 000
贷：固定资产清理	150 000

#### ③应交纳的相关税费

借：固定资产清理	242 000
贷：应交税费	242 000

#### ④将换入仓库入账

借：固定资产	4 492 000
贷：固定资产清理	4 492 000

### (三) 非货币性资产交换中涉及多项资产交换的会计处理

在非货币性资产交换中，有时会涉及多项非货币性资产的交换，如企业以一项非货币性资产同时换入另一企业的多项非货币性资产，或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另一企业多项非货币性资产。这时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。另外，还可能涉及补价。对于涉及多项非货币性资产交换的会计处理应当区分具有商业实质且公允价值能够可靠计量的情况以及不具有商业实质或者公允价值不能可靠计量的情况分别处理。

#### 1. 具有商业实质且公允价值能够可靠计量的会计处理

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

**【例 7-5】**都江股份有限公司和青山股份有限公司都是增值税一般纳税人企业，均适用 17% 增值税率。双方因自身业务发展的需要，经协商都江股份有限公司将原生产用的厂房、机床以及库存原材料，与青山股份有限公司的办公楼、货运汽车、大吊车交换。都江股份有限公司换出厂房的账面原价为 3 000 000 元，已计提折旧为 800 000 元，公允价值为 2 000 000 元；换出机床的

账面原价为 1 200 000 元，已计提折旧为 600 000 元，公允价值为 800 000 元；换出原材料的账面价值为 3 000 000 元，公允价值和计税价格均为 3 500 000 元。

青山股份有限公司换出办公楼的账面原价为 3 000 000 元，已计提折旧为 1 000 000 元，公允价值为 2 500 000 元；换出大吊车的账面原价为 2 000 000 元，已计提折旧为 900 000 元，公允价值为 1 000 000 元；货运汽车的账面原价为 3 000 000 元，已计提折旧为 800 000 元，公允价值为 2 400 000 元，另支付补价 400 000 元。

假定都江堰股份有限公司和青山股份有限公司换出资产均未计提减值准备，在交换过程中除增值税外，因涉及不动产交换，都江堰股份有限公司与青山股份有限公司分别应交纳营业税等相关税费 110 000 元和 137 500 元。都江堰股份有限公司换入青山股份有限公司的办公楼，大吊车以及货运汽车均作为固定资产核算。青山股份有限公司换入都江堰股份有限公司的厂房、机床均作为固定资产核算，换入的原材料厂作为库存原材料核算。都江堰股份有限公司换入资产均为固定资产，受换入资产影响产生的现金流量与换出资产明显不同，表明该批资产交换具有商业实质，且公允价值均能够可靠计量。

都江堰股份有限公司与青山股份有限公司之间涉及多项资产交换的账务处理程序如下：

第一步：计算换出资产的账面价值与公允价值

(1) 都江堰股份有限公司换出资产的账面价值与公允价值

账面价值 =  $(3\,000\,000 - 800\,000) + (1\,200\,000 - 600\,000) + 3\,000\,000 = 5\,800\,000$  元。

公允价值 =  $2\,000\,000 + 800\,000 + 3\,500\,000 = 6\,300\,000$  元。

(2) 青山股份有限公司换出资产的账面价值与公允价值

账面价值 =  $(3\,000\,000 - 1\,000\,000) + (2\,000\,000 - 900\,000) + (3\,000\,000 - 800\,000)$   
 $= 5\,300\,000$  元

公允价值 =  $2\,500\,000 + 1\,000\,000 + 2\,400\,000 = 5\,900\,000$  元

第二步：计算换入资产价值总额

根据协议青山股份有限公司支付都江堰股份有限公司 400 000 元补价。

(1) 计算都江堰股份有限公司应分配的换入资产价值总额

换入资产价值总额 = 换出资产公允价值 + 应支付的相关税费 - 收到的补价

$= 6\,300\,000 + 3\,500\,000 \times 17\% + 110\,000 - 400\,000 = 6\,605\,000$  元

(2) 计算青山股份有限公司应分配的换入资产价值总额

换入资产价值总额=换出资产公允价值+应支付的相关税费+应支付的补价-可抵扣的增值税进项税额

$$=5\ 900\ 000+137\ 500+400\ 000-3\ 500\ 000\times 17\%=5\ 842\ 500\text{ 元}$$

第三步：计算各项换入资产的入账价值

此类非货币性资产交换，在同时换入多项资产的情况下，应当按照换入各项资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例，对换入资产的成本总额进行分配，以确定各项换入资产的成本。

(1) 都江股份有限公司换入各项资产的入账价值（注：计算结果精确到百元）

$$\text{换入办公楼应分配的价值}=2\ 500\ 000\div 5\ 900\ 000\times 6\ 605\ 000=2\ 798\ 700\text{ 元}$$

$$\text{换入大吊车应分配的价值}=1\ 000\ 000\div 5\ 900\ 000\times 6\ 605\ 000=1\ 119\ 500\text{ 元}$$

$$\text{换入货运汽车应分配的价值}=2\ 400\ 000\div 5\ 900\ 000\times 6\ 605\ 000=2\ 686\ 800\text{ 元}$$

(2) 青山股份有限公司换入各项资产的入账价值

$$\text{换入厂房应分配的价值}=2\ 000\ 000\div 6\ 300\ 000\times 5\ 842\ 500=1\ 854\ 800\text{ 元}$$

$$\text{换入机床应分配的价值}=800\ 000\div 6\ 300\ 000\times 5\ 842\ 500=741\ 900\text{ 元}$$

$$\text{换入原材料应分配的价值}=3\ 500\ 000\div 6\ 300\ 000\times 5\ 842\ 500=3\ 245\ 800\text{ 元}$$

第四步：账务处理

(1) 都江股份有限公司的账务处理

①将换出固定资产净值转入固定资产清理

借：固定资产清理	2 800 000
累计折旧	1 400 000
贷：固定资产——厂房	3 000 000
——机床	1 200 000

②计算换出厂房应交纳营业税等 110 000 元

借：固定资产清理	110 000
贷：应交税费——应交营业税等	110 000

③将换入各项资产入账

借：固定资产——办公楼	2 798 700
——大吊车	1 119 500
——货运汽车	2 686 800
银行存款	400 000
贷：固定资产清理	2 910 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	595 000
其他业务收入——材料交换	3 500 000

#### ④结转换出原材料成本

借：其他业务成本——材料交换 3 000 000

贷：原材料 3 000 000

### (2) 青山股份有限公司的账务处理

#### ①将换出固定资产净值转入固定资产清理

借：固定资产清理	5 300 000
累计折旧	2 700 000
贷：固定资产——办公楼	3 000 000
——大吊车	2 000 000
——货运汽车	3 000 000

#### ②计算换出办公楼应交纳营业税等 137 500 元

借：固定资产清理	137 500
贷：应交税费——应交营业税等	137 500

#### ③将换入各项资产入账

借：固定资产——厂房	1 854 800
——机床	741 900
原材料	3 245 800
应交税费——应交增值税（进项税额）	595 000
贷：固定资产清理	5 437 500
银行存款	400 000
营业外收入——非货币性资产交换收益	600 000

### 2. 不具有商业实质或者公允价值不能可靠计量的会计处理

不具有商业实质或者公允价值不能可靠计量的多项非货币性资产交换的会计处理，应区别不涉及补价的情况以及涉及补价的情况予以介绍。

#### (1) 不涉及补价情况的会计处理

不具有商业实质且不涉及补价的多项非货币性资产交换的核算原则与不具有商业实质且不涉及补价的单项非货币性资产交换基本相同，即以换出资产的账面价值加上应支付的相关税费，作为换入资产的入账价值。由于涉及多项资产，故在确定各项换入资产的入账价值时，应按照换入各项资产的原账面价值占换入资产原账面价值总额的比例，对换入资产的成本总额进行分配，以确定各项换入资产的成本。

**【例 7-6】**都江股份有限公司与青山股份有限公司因各自调整经营战略，经双方协商，都江股份有限公司将因调整业务而不需要的 A 专利权、生产设备、库存原材料与青山股份有限公司的

B 专利权、检测设备、库存商品进行交换。如前例所述，双方均为增值税一般纳税人，适用增值税税率为 17%。都江股份有限公司换出 A 专利权账面价值为 1 500 000 元，公允价值 2 000 000 元；生产设备账面原价 6 000 000 元，已计提折旧 3 800 000 元，公允价值 2 800 000 元；库存原材料账面价值 1 500 000 元，计税价格和公允价值均为 2 000 000 元。青山股份有限公司换出的 B 专利权账面价值为 2 400 000 元，公允价值为 3 000 000 元；检测设备账面原价为 5 000 000 元，已计提折旧 2 800 000 元，公允价值为 2 800 000 元；库存商品（产成品）的账面价值为 800 000 元，计税价格和公允价值均为 1 000 000 元。都江股份有限公司与青山股份有限公司换出资产均未计提减值准备，在交换过程中除增值税外，因涉及无形资产（A 专利权和 B 专利权）的交换，都江股份有限公司与青山股份有限公司分别应交纳营业税等相关税费 110 000 元和 165 000 元。都江股份有限公司换入的检测设备作为固定资产核算，换入的 B 专利权作为无形资产核算，换入的库存商品仍作为库存商品核算。青山股份有限公司换入的 A 专利权作为无形资产核算，换入的生产设备作为固定资产核算，换入的库存原材料仍作为原材料核算。本例认定为不具有商业实质的非货币性资产交换，且不涉及补价。

都江股份有限公司换出资产的账面价值合计为 5 200 000 元。即  $1\,500\,000 + 2\,200\,000 + 1\,500\,000 = 5\,200\,000$  元，其公允价值合计为 6 800 000 元。

青山股份有限公司换出资产的账面价值合计为 5 400 000 元。即  $2\,400\,000 + 2\,200\,000 + 800\,000 = 5\,400\,000$  元，其公允价值为 6 800 000 元。

在本例非货币性资产交换中，由于不具有商业实质，且涉及多项资产的交换，都江股份有限公司和青山股份有限公司换出的各项资产无法直接与其换入各项资产的价值一一对应，因而应对换出资产的账面价值加上应支付的相关税费，按照换入各项资产的账面价值占换入资产账面价值总额的比例，对换入资产的成本总额进行分配。

#### ①都江股份有限公司的账务处理程序。

第一步：计算都江股份有限公司应分配的换出资产价值总额

应分配的换出资产价值总额 = 换出资产账面价值 + 应支付的相关税费 - 可抵扣的增值税进项税额 =  $5\,200\,000 + 110\,000 + 2\,000\,000 \times 17\% - 1\,000\,000 \times 17\% = 5\,480\,000$  元

（即为都江股份有限公司换入资产应分配的成本总额）

第二步：计算都江股份有限公司换入各项资产应分配的价值

都江股份有限公司换入的 B 专利权应分配的价值 =  $2\,400\,000 \div 5\,400\,000 \times 5\,480\,000 = 2\,435\,600$  元



都江堰股份有限公司换入检测设备应分配的价值  $=2\,200\,000 \div 5\,400\,000 \times 5\,480\,000 = 2\,232\,600$  元

都江堰股份有限公司换入库存商品应分配的价值  $=800\,000 \div 5\,400\,000 \times 5\,480\,000 = 811\,800$  元

### 第三步：会计账务处理

将换出固定资产净值转入固定资产清理

借：固定资产清理	2 200 000
累计折旧	3 800 000
贷：固定资产——生产设备	6 000 000

将换入各项资产按应分配的价值入账

借：库存商品	811 800
固定资产——检测设备	2 232 600
无形资产——B 专利权	2 435 600
应交税费——应交增值税（进项税额）	170 000
营业外支出	200 000
贷：固定资产清理	2 200 000
无形资产——A 专利权	1 500 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	340 000
——应交营业税等	110 000
其他业务收入——材料交换	2 000 000

结转换出原材料的成本。

借：其他业务成本——材料交换	1 500 000
贷：原材料	1 500 000

### ②青山股份有限公司的会计处理程序

第一步：计算青山股份有限公司应分配的换出资产价值总额

应分配的换出资产价值总额 = 换出资产账面价值 + 应支付的相关税费 - 可抵扣的增值税进项税额  $= 5\,400\,000 + (165\,000 + 1\,000\,000 \times 17\%) - 2\,000\,000 \times 17\% = 5\,395\,000$  元  
(即为青山股份有限公司换入资产应分配的成本总额)。

第二步：计算青山股份有限公司换入各项资产应分配的价值

青山股份有限公司换入的原材料应分配的价值  $= 1\,500\,000 \div 5\,200\,000 \times 5\,395\,000 = 1\,556\,300$  元

青山股份有限公司换入的生产设备应分配的价值  $= 2\,200\,000 \div 5\,200\,000 \times 5\,395\,000 = 2\,282\,500$  元

青山股份有限公司换入A专利权应分配的价值=1500 000÷5 200 000×5 395 000=1 556 200

元

### 第三步：账务处理

将换出固定资产净值转入固定资产清理

借：固定资产清理	2 200 000
累计折旧	2 800 000
贷：固定资产—检测设备	5 000 000

将换入各项资产按应分配的价值入账

借：原材料	1 556 300
固定资产—生产设备	2 282 500
无形资产—A 专利权	1 556 200
应交税费—应交增值税（进项税额）	340 000
营业外支出	200 000
贷：主营业务收入	1 000 000
固定资产清理	2 200 000
应交税费—应交增值税（销项税额）	170 000
—应交营业税等	165 000
无形资产—B 专利权	2 400 000

结转交换的库存商品成本

借：主营业务成本	800 000
贷：库存商品	800 000

在本例中均提供了相关资产的公允价值，但因例中的非货币性资产交换不具有商业实质，故按换入各项资产的原账面价值占换入资产原账面价值的比例分配，确定各项换入资产的成本。对于具有商业实质的非货币性资产交换，如果换入资产的公允价值不能可靠计量的，在同时换入多项资产时，确定各项换入资产成本的分配，可参照本例的处理原则进行会计处理。

### （2）涉及补价情况的会计处理

对于不具有商业实质且涉及补价的多项资产交换，核算的基本原则与不具有商业实质且涉及补价的单项资产交换的会计处理原则基本相同，即按照收到补价和支付补价情况分别确定换入资产的入账价值。但是，涉及补价的多项资产交换与单项资产交换在会计处理上还是有一些区别，主要区别在于需要对换入各项资产的价值进行分配，其分配方法与不涉及补价的多项资产交换的原则相同，即按照各项换入资产的账面价值与换入资产账面价值总额的比例，对换入资产的成本总额进行分配，以确定各项换入资产的入账价值。

**【例 7-7】** 龙泉股份有限公司与山泉股份有限公司为关联企业，均为增值税一般纳税人，适用增值税税率为 17%。龙泉股份有限公司因经营战略调整，经与山泉股份有限公司协商一致，将龙泉股份有限公司原生产用的厂房、机床，以及库存原材料，与山泉股份有限公司的办公楼、大吊车、货运汽车进行交换。龙泉股份有限公司换出厂房的账面原价为 3 000 000 元，已计提折旧 800 000 元，公允价值 2 000 000 元；换出机床的账面原价为 1 200 000 元，已计提折旧 600 000 元，公允价值 800 000 元；换出库存原材料的账面价值为 3 000 000 元，公允价值和计税价格均为 3 500 000 元。山泉股份有限公司换出办公楼的账面原价为 3 000 000 元，已计提折旧为 1 000 000 元，公允价值为 2 500 000 元；换出大吊车的账面原价为 2 000 000 元，已计提折旧为 900 000 元，公允价值为 1 000 000 元；货运汽车的账面原价为 3 000 000 元，已计提折旧为 800 000 元，公允价值为 2 400 000 元，另支付补价 400 000 元。假定龙泉股份有限公司和山泉股份有限公司换出资产均未计提减值准备，在交换过程中除增值税外，因涉及不动产交换，龙泉股份有限公司应交纳营业税等 110 000 元，山泉股份有限公司应交纳营业税等 137 500 元。龙泉股份有限公司换入的办公楼、大吊车、货运汽车均作为固定资产核算，山泉股份有限公司换入的厂房、机床作为固定资产核算，换入的原材料作为库存原材料核算。

由于龙泉股份有限公司与山泉股份有限公司属关联企业，因而该项非货币性资产交换不具有商业实质。对于不具有商业实质且涉及补价的多项资产的交换，应按照各项换入资产的账面价值与换入资产账面价值总额的比例，对换入资产的总额进行分配，确定各项换入资产的入账价值，其会计账务处理程序如下：

第一步：计算换入换出资产的账面价值

① 龙泉股份有限公司换出资产的账面价值合计 =  $2\,200\,000 + 600\,000 + 3\,000\,000 = 5\,800\,000$  元；

② 龙泉股份有限公司换出资产的公允价值合计 =  $2\,000\,000 + 800\,000 + 3\,500\,000 = 6\,300\,000$  元。

③ 山泉股份有限公司换出资产的账面价值合计 =  $2\,000\,000 + 1\,100\,000 + 2\,200\,000 = 5\,300\,000$  元；

④ 山泉股份有限公司换出资产的公允价值合计 =  $2\,500\,000 + 1\,000\,000 + 2\,400\,000 = 5\,900\,000$  元，

另外，山泉股份有限公司支付给龙泉股份有限公司补价 400 000 元。

第二步：计算应分配的换出资产价值总额

①龙泉股份有限公司应分配换出资产价值总额=换出资产账面价值+应支付的相关税费-收到的补价=5 800 000+110 000+3 500 000×17%-400 000=6 105 000 元

即为龙泉股份有限公司换入各项资产应分配的成本总额。

②山泉股份有限公司应分配的换出资产价值总额=换出资产账面价值+应支付的相关税费+应支付的补价-可抵扣的增值税进项税额=5 300 000+137 500+400 000-3 500 000×17%=5 242 500 元。

即为山泉股份有限公司换入各项资产应分配的成本总额。

第三步：计算各项换入资产的入账价值

如前所述，对于不具有商业实质且涉及补价的多项资产的交换，换出的各项资产无法直接与其换入各项资产的价值一一对应，故应按照各项换入资产的账面价值与换入资产账面价值总额的比例，对换入资产的成本总额进行分配。

①龙泉股份有限公司换入各项资产的入账价值

龙泉股份有限公司换入办公楼应分配的价值=2 000 000÷5 300 000×6 105 000=2 303 800 元

龙泉股份有限公司换入大吊车应分配的价值=1 100 000÷5 300 000×6 105 000=1 267 100 元

龙泉股份有限公司换入货运汽车应分配的价值=2 200 000÷5 300 000×6 105 000=2 534 100 元

②山泉股份有限公司换入各项资产入账价值

山泉股份有限公司换入厂房应分配的价值=2 200 000÷5 800 000×5 242 500=1 988 500 元

山泉股份有限公司换入机床应分配的价值=600 000÷5 800 000×5 242 500=542 300 元

山泉股份有限公司换入原材料应分配的价值=3 000 000÷5 800 000×5 242 500=2 711 700 元

第四步：账务处理

①龙泉股份有限公司的账务处理

将换出固定资产净值转入固定资清理时，

借：固定资产清理	2 800 000
累计折旧	1 400 000
贷：固定资产——厂房	3 000 000
——机床	1 200 000

换出厂房不动产应交纳营业税、城建税、教育费附加等 110 000 元入账时

借：固定资产清理	110 000
贷：应交税费—应交营业税等	110 000

将换入各项资产按分配的价值入账时，

借：固定资产——办分楼	2 303 800
——大吊车	1 267 100
——货运汽车	2 534 100
银行存款	400 000
营业外支出	500 000
贷：固定资产清理	2 910 000
应交税金—应交增值税（销项税额）	595 000
其他业务收入—材料交换	3 500 000

结转材料交换成本

借：其他业务成本——材料交换	3 000 000
贷：原材料	3 000 000

## ②山泉股份有限公司的账务处理

将换出固定资产净值转入固定资产清理时

借：固定资产清理	5 300 000
累计折旧	2 700 000
贷：固定资产	8 000 000

换出办公楼（不动产）应交纳营业税，城建税、教育费附加等 137 500 元入账时，

借：固定资产清理	137 500
贷：应交税费—应交营业税等	137 500

将换入各项资产按分配的价值入账时，

借：固定资产——厂房	1 988 500
——机床	542 300
原材料	2 711 700
应交税费—应交增值税（进项税额）	595 000
贷：固定资产清理	5 437 500
银行存款	400 000

对于具有商业实质的非货币性资产交换，如果换入资产的公允价值不能可靠计量，在同时换入多项资产时，可按照上述原则确定各项换入资产的入账价值。

**思考题：**

1. 非货币性资产交换与货币性资产交换有哪些主要区别？
2. 什么是商业实质？判断是否具有商业实质的主要依据有哪些？
3. 具有商业实质且公允价值能够可靠计量的非货币性资产交换，应当如何确定换入资产的入账价值？
4. 具有商业实质但公允价值不能可靠计量的非货币性资产交换，应当如何确定换入资产的入账价值？
5. 换入多项非货币性资产时，应当如何确定各项换入资产的入账价值？

**参考文献：**

1. 《企业会计准则——基本准则》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
2. 《企业会计准则（2006）》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
3. 《企业会计准则——应用指南（2006）》（中国财政经济出版社，2006 年 11 月）
4. 《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
5. 《中级会计实务》（经济科学出版社，2007 年 1 月）

## **第八章 金融资产**

### **第一节 金融资产确认和计量**

#### **一、金融资产的涵义**

金融工具，是指形成一个企业的金融资产，并形成其他单位的金融负债或权益工具的合同。具体地说，金融工具包括金融资产、金融负债及权益工具三类合同。

其中，金融资产是指企业的下列资产：

1. 现金；
2. 持有的其他单位的权益工具；
3. 从其他单位收取现金或其他金融资产的权利；
4. 在潜在有利条件下，与其他单位交换金融资产或金融负债的合同权利；

5. 将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具的合同权利，企业根据该合同将收到非固定数量的自身权益工具；

6. 将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具的合同权利，但企业以固定金额的现金或其他金融资产换取固定数量的自身权益工具的衍生工具合同权利除外。其中，企业自身权益工具不包括本身在将来收取或支付企业自身权益工具的合同。

金融资产主要包括库存现金、应收账款、应收票据、贷款、垫款、其他应收款、应收利息、债权投资、股权投资、基金投资、衍生金融资产等。

## 二、金融资产的确认

金融资产的确认是指将符合金融资产的定义和金融资产确认条件的项目记入和列入资产负债表的过程。

### （一）金融资产的初始确认

当企业成为金融工具合同的一方时，应当按照一定的分类将其确认为一项金融资产。企业应当结合自身业务特点和风险管理要求，将取得的金融资产在初始确认时分为以下几类：

#### 1. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

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

##### （1）交易性金融资产

满足下列条件之一的金融资产，应当划分为交易性金融资产：

①取得该金融资产的目的，主要是为了近期内出售。例如，企业以赚取差价为目的从二级市场购进的股票、债券和基金等。

②属于进行集中管理的可辨认金融工具组合的一部分，且有客观证据表明企业近期采用短期获利方式对该组合进行管理。在这种情况下，即使组合中有某个组成项目持有的期限稍长也不受影响。

③属于衍生工具。但是，被指定为有效套期工具的衍生工具、属于财务担保合同的衍生工具、与在活跃市场中没有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资挂钩并须通过交付该权益工具结算的衍生工具除外。其中，财务担保合同是指保证人和债权人约定，当债务人不履行债务时，保证人按照约定履行债务或者承担责任的合同。

##### （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资产

企业不能随意将某项金融资产直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。只有在满足以下条件之一时，企业才能将某项金融资产直接指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；

①该指定可以消除或明显减少由于该金融资产的计量基础不同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。

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

在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益工具投资，不得指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

以上所指活跃市场，是指同时具有下列特征的市场：第一，市场内交易的对象具有同质性；第二，可随时找到自愿交易的买方和卖方；第三，市场价格信息是公开的。

## 2. 持有至到期投资

持有至到期投资，是指到期日固定、回收金额固定或可确定，且企业有明确意图和能力持有至到期的非衍生金融资产。从这个定义可以看出，持有至到期投资应属于债务性证券，而不是权益性证券，因为权益性证券（如股票）没有固定到期日。同时，企业不仅打算持有该资产至到期日，而且其财务资源能足以支持该投资至到期日。如果企业仅是对该投资没有处分的具体日期，但到市场利率发生变动或现金需求时即可能出售，则不能列为持有至到期投资。

企业不能将以下非衍生金融资产划分为持有至到期投资：初始确认时即被指定为公允价值计量且其变动计入当期损益的非衍生金融资产；初始确认时被指定为可供出售的非衍生金融资产；符合贷款和应收款项的定义的非衍生金融资产。

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

### （1）到期日固定、回收金额固定或可确定

到期日固定、回收金额固定或可确定，是指相关合同明确了投资者在确定的期间内获得或应收取现金流量（例如投资利息和本金等）的金额和时间。因此，从投资者角度看，如果不考虑其他条件，在将某项投资划分为持有至到期投资时可以不考虑可能存在的发行方重大支付风险。其次，由于要求到期日固定，从而权益工具投资不能划分为持有至到期投资。再次，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。



## （2）有明确意图持有至到期

有明确意图持有至到期，是指投资者在取得投资时意图就是明确的，除非遇到一些企业所不能控制、预期不会重复发生且难以合理预计的独立事件，否则将持有至到期。存在下列情况之一的，表明企业没有明确意图将金融资产投资持有至到期：

①持有该金融资产的期限不确定。

②发生市场利率变化、流动性需要变化、替代投资机会及其投资收益率变化、融资来源和条件变化、外汇风险变化等情况时，将出售该金融资产。但是，无法控制、预期不会重复发生且难以合理预计的独立事项引起的金融资产出售除外。

③该金融资产的发行方可以按照明显低于其摊余成本的金额清偿。

④其他表明企业没有明确意图将该金融资产持有至到期的情况。

## （3）有能力持有至到期

有能力持有至到期，是指企业有足够的财务资源，并不受外部因素影响将投资持有至到期。存在下列情况之一的，表明企业没有能力将具有固定期限的金融资产投资持有至到期：

①没有可利用的财务资源持续地为该金融资产投资提供资金支持，以使该金融资产投资持有至到期；

②受法律、行政法规的限制，使企业难以将该金融资产投资持有至到期；

③其他表明企业没有能力将具有固定期限的金融资产投资持有至到期的情况；

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

## （4）持有至到期投资到期前处置或重分类的影响

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

例如，甲股份有限公司在 2007 年将某项持有至到期投资重分类为可供出售金融资产或出售了一部分，且重分类或出售部分的金额相对于该企业没有重分类或出售之前全部持有至到期投资总额比例较大，那么该公司应当将剩余的其他持有至到期投资划分为可供出售金融资产，而且在 2008 年和 2009 年两个完整的会计年度内不能将任何金融资产划分为持有至到期投资。

但是，遇到以下情况时可以例外：

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

②根据合同约定的偿付方式，企业已收回几乎所有初始本金；

③出售或重分类是由于企业无法控制、预期不会重复发生且难以合理预计的独立事件所引起。这种情况包括：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；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，或显著地减少了税前可抵扣金额，将持有至到期投资予以出售；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；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；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。

### 3. 贷款和应收款项

贷款和应收款项，是指在活跃市场中没有报价、回收金额固定或可确定的非衍生金融资产。

企业不应当将下列非衍生金融资产划分为贷款和应收款项：

（1）准备立即出售或在近期出售的非衍生金融资产，这类非衍生金融资产应划分为交易性金融资产；

（2）初始确认时被指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的非衍生金融资产；

（3）初始确认时被指定为可供出售的非衍生金融资产；

（4）因债务人信用恶化以外的原因，使持有方可能难以收回几乎所有初始投资的非衍生金融资产。

贷款和应收款项泛指一类金融资产，主要是指金融企业发放的贷款和其他债权，但不限于金融企业发放的贷款和其他债权。非金融企业持有的现金和银行存款、销售商品或提供劳务形成的应收款项、持有的其他企业的债权（不包括在活跃市场上有报价的债务工具）等，只要符合贷款和应收款项的定义，可以划分为这一类。划分为贷款和应收款项类的金融资产，与划分为持有至到期投资的金融资产，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。

### 4. 可供出售金融资产

可供出售金融资产，是指初始确认时即被指定为可供出售的非衍生金融资产，以及除下列各类资产以外的金融资产：贷款和应收款项；持有至到期投资；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。

## （二）金融资产的终止确认

金融资产的终止确认，是指将金融资产从企业的账户和资产负债表内予以转销。金融资产满足下列条件之一的，应当终止确认：

1. 收取该金融资产现金流量的合同权利终止。

2. 该金融资产已转移，且符合《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》规定的金融资产终止确认条件。

有关金融资产终止确认的具体内容参见本章第二节“金融资产转移”。

## 三、金融资产的计量

### （一）金融资产的初始计量

企业初始确认金融资产，应当按照公允价值计量。对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，相关交易费用应当直接计入当期损益；对于其他类别的金融资产，相关交易费用应当计入初始确认金额。企业取得金融资产所支付的价款中包含的已宣告但尚未发放的债券利息或现金股利，应当单独确认为应收项目进行处理。

交易费用，是指可直接归属于购买、发行或处置金融资产新增的外部费用。新增的外部费用，是指企业不购买、发行或处置金融资产就不会发生的费用。交易费用包括支付给代理机构、咨询公司、券商的手续费和佣金，以及证券交易所代征的税金及其必要的支出，但不包括债券溢折价、融资费用和内部管理成本及其他与交易不直接相关的费用。

公允价值，是指在公平交易中，熟悉情况并自愿的交易双方进行资产交换或债务清偿的金额。对于公允价值如何确定则要视交易的金融资产所处的市场状况。如果金融资产存在于活跃市场，则该活跃市场中的公开报价就可以用于确定公允价值。所谓活跃市场，是指同时具有以下特征的市场：第一，市场内交易的对象具有同质性；第二，可随时找到自愿交易的买方和卖方；第三，市场价格信息是公开的。如果不存在活跃市场，则需要通过一定的估值技术来确定金融资产的公允价值。

估值技术包括参照实质上相同的其他金融资产当前的公允价值、现金流量折现法和期权定价模型等。企业应当选择市场参与者普遍认同，且被以往市场实际交易价格验证具有可靠性的估值技术来确定金融资产的公允价值。

### （二）金融资产的后续计量

1. 金融资产的后续计量与金融资产的分类密切相关。企业应当按照以下原则对金融资产进行后续计量：

（1）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，应当按照公允价值计量，且不扣除将来处置该金融资产时可能发生的交易费用；

（2）持有至到期投资，应当采用实际利率法，按摊余成本计量；

（3）贷款和应收款项，应当采用实际利率法，按摊余成本计量；

（4）可供出售金融资产，应当按公允价值计量，且不扣除将来处置该金融资产时可能发生的交易费用。

### **（三）实际利率法及摊余成本**

#### **1. 实际利率法**

实际利率法，是指按照金融资产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一种方法。

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

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

在确定实际利率时，应当在考虑金融资产所有合同条款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。

#### **2. 摊余成本**

金融资产的摊余成本，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。

### **四、交易性金融资产**

#### **（一）交易性金融资产概述**

交易性金融资产主要是指企业为了近期内出售而持有的金融资产，例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。为了核算交易性金融资产的取得、收取现金股利或利息、处置等业务，企业应当设置“交易性金融资产”、“公允价值变动损益”、“投资收益”等科目。

“交易性金融资产”科目核算企业为交易目的所持有的债券投资、股票投资、基金投资等交易性金融资产的公允价值。企业持有的直接指定为以公允价值且其变动计入当期损益的金融资产也在“交易性金融资产”科目核算。“交易性金融资产”科目的借方登记交易性金融资产的取得成本、资产负债表日其公允价值高于账面余额的差额等；贷方登记资产负债表日其公允价值低于账面余额的差额，以及企业出售交易性金融资产时结转的成本和公允价值变动损益。企业应当按照交易性金融资产的类别和品种，分别设置“成本”、“公允价值变动”等细科目进行核算。

“公允价值变动损益”科目核算企业交易性金融资产等公允价值变动而形成的应计入当期损益的利得或损失，贷方登记资产负债表日企业持有的交易性金融资产等的公允价值高于账面余额的差额；借方登记资产负债表日企业持有的交易性金融资产等的公允价值低于账面余额的差额。

“投资收益”科目核算企业持有交易性金融资产等期间取得的投资收益以及处置交易性金融资产等实现的投资收益或投资损失，贷方登记企业出售交易性金融资产等实现的投资收益；借方登记企业出售交易性金融资产等发生的投资损失。

## （二）交易性金融资产的取得

企业取得交易性金融资产时，应当按照该金融资产取得时的公允价值作为其初始确认金额，记入“交易性金融资产——成本”科目。取得交易性金融资产所支付价款中包含了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，计入“应收股利”或“应收利息”科目。取得交易性金融资产所发生的相关交易费用应当在发生时计入投资收益。

**【例 8-1】**2007 年 2 月 10 日，甲公司委托某证券公司从上海证券交易所购入 A 上市公司股票 100 万股，并将其划分为交易性金融资产。该笔股票投资在购买日的公允价值为 1 000 万元。另支付相关交易费用金额为 2.5 万元。

甲公司应作如下账务处理：

（1）2007 年 2 月 10 日，购买 A 上市公司股票时：

借：交易性金融资产——成本

10 000 000

贷：其他货币资金——存出投资款 10 000 000

(2) 支付相关交易费用时：

借：投资收益 25 000

贷：其他货币资金——存出投资款 25 000

在本例中，取得交易性金融资产所发生的相关交易费用 25 000 元应当在发生时计入投资收益。

(三) 交易性金融资产的现金股利和利息

企业持有交易性金融资产期间对于被投资单位宣告发放的现金股利或企业在资产负债表日按分期付息、一次还本债券投资的票面利率计算的利息收入，应当确认为应收项目，记入“应收股利”或“应收利息”科目，并计入投资收益。

**【例 8-2】**2007 年 1 月 8 日，甲公司购入丙公司发行的公司债券，该笔债券于 2006 年 7 月 1 日发行，面值为 2 500 万元，票面利率为 4%，债券利息按年支付。甲公司将其划分为交易性金融资产，支付价款为 2 600 万元（其中包含已宣告发放的债券利息 50 万元），另支付交易费用 30 万元。2007 年 2 月 5 日，甲公司收到该笔债券利息 50 万元、2008 年 2 月 10 日，甲公司收到债券利息 100 万元。甲公司应作如下账务处理：

(1) 2007 年 1 月 8 日，购入丙公司的公司债券时：

借：交易性金融资产——成本 25 500 000  
    应收利息 500 000  
    投资收益 300 000  
    贷：银行存款 26 300 000

(2) 2007 年 2 月 5 日，收到购买价款中包含的已宣告发放的债券利息时：

借：银行存款 500 000  
    贷：应收利息 500 000

(3) 2007 年 12 月 31 日，确认丙公司的公司债券利息收入时：

借：应收利息 1 000 000  
    贷：投资收益 1 000 000

(4) 2008 年 2 月 10 日，收到持有丙公司的公司债券利息时：

借：银行存款 1 000 000  
    贷：应收利息 1 000 000

在本例中，取得交易性金融资产所支付的价款中包含了已宣告但尚未发放的债券利息 500 000 元，应当记入“应收利息”科目，不记入“交易性金融资产”科目。

(四) 交易性金融资产的期末计量

资产负债表日，交易性金融资产应当按照公允价值计量，公允价值与账面余额之间的差额计入当期损益。企业应当在资产负债表日按照交易性金融资产公允价值与其账面余额的差额，借记或贷记“交易性金融资产——公允价值变动”科目，贷记或借记“公允价值变动损益”科目。

**【例 8-3】**，承**【例 8-2】**，假定 2007 年 6 月 30 日，甲公司购买的该笔债券的市价为 2 580 万元；2007 年 12 月 31 日，甲公司购买的该笔债券的市价为 2 560 万元。

甲公司应做如下账务处理：

（1）2007 年 6 月 30 日，确认该笔债券的公允价值变动损益时：

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

（2）2007 年 12 月 31 日，确认该笔债券的公允价值变动损益时：

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

在本例中，2007 年 6 月 30 日，该笔债券的公允价值为 2 580 万元，账面余额为 2 550 万元，公允价值大于账面余额 30 万元，应记入“公允价值变动损益”科目的贷方；2007 年 12 月 31 日，该笔债券的公允价值为 2 560 万元，账面余额为 2 580 万元，公允价值小于账面余额 20 万元，应记入“公允价值变动损益”科目的借方。

### （五）交易性金融资产的处置

出售交易性金融资产时，应当将该金融资产出售时的公允价值与其初始入账金额之间的差额确认为投资收益，同时调整公允价值变动损益。

企业应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按该金融资产的账面余额，贷记“交易性金融资产”科目，按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。同时，将原计入该金融资产的公允价值变动转出，借记或贷记“公允价值变动损益”科目，贷记或借记“投资收益”科目。

**【例 8-4】**承**【例 8-3】**，假定 2008 年 1 月 20 日，甲公司出售了所持有的丙公司的公司债券，售价为 2 565 万元，应作如下账务处理：

借：银行存款	25 650 000
贷：交易性金融资产——成本	25 500 000
——公允价值变动	100 000
投资收益	50 000

同时，

借：公允价值变动损益	100 000
贷：投资收益	100 000

在本例中，企业出售交易性金融资产时，还应将原计入该金融资产的公允价值变动转出，即出售交易性金融资产时，应按“公允价值变动”明细科目的贷方余额 100000 元，借记“公允价值变动损益”科目，贷记“投资收益”科目。

## **五、持有至到期投资**

持有至到期投资的会计处理，着重于该金融资产的持有者打算“持有至到期”，未到期前通常不会出售或重分类。因此，持有至到期投资的会计处理主要应解决该金融资产实际利率的计算、摊余成本的确定、持有期间的收益确认及将其处置时损益的处理。

### **（一）持有至到期投资的取得**

企业取得的持有至到期投资，应按该投资的面值，借记“持有至到期投资——成本”科目，按支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息，借记“应收利息”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目，按其差额，借记或贷记“持有至到期投资——利息调整”科目。

### **（二）持有至到期投资的利息**

资产负债表日，持有至到期投资为分期付息、一次还本债券投资的，应按票面利率计算确定的应收未收利息，借记“应收利息”科目，按持有至到期投资摊余成本和实际利率计算确定的利息收入，贷记“投资收益”科目，按其差额，借记或贷记“持有至到期投资——利息调整”科目。

持有至到期投资为一次还本付息债券投资的，应于资产负债表日按票面利率计算确定的应收未收利息，借记“持有至到期投资——应计利息”科目，按持有至到期投资摊余成本和实际利率计算确定的利息收入，贷记“投资收益”科目，按其差额，借记或贷记“持有至到期投资——利息调整”科目。

### **（三）持有至到期投资的重分类**

将持有至到期投资重分类为可供出售金融资产的，应在重分类日按其公允价值，借记“可供出售金融资产”科目，按其账面余额，贷记“持有至到期投资——成本、利息调整、应计利息”科目，按其差额，贷记或借记“资本公积——其他资本公积”科目。已计提减值准备的，还应同时结转减值准备。

### **（四）持有至到期投资的处置**

出售持有至到期投资，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按其账面余额，贷记“持有至到期投资——成本、利息调整、应计利息”科目，按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。已计提减值准备的，还应同时结转减值准备。



【例 8-5】2007 年 1 月 1 日，甲公司支付价款 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。甲公司在购买该债券时，预计发行方不会提前赎回，不考虑所得税、减值损失等因素。

计算实际利率：

$$59 \times (1+r)^{-1} + 59 \times (1+r)^{-2} + 59 \times (1+r)^{-3} + 59 \times (1+r)^{-4} + (59+1250) \times (1+r)^{-5} = 1\,000 \text{ 元}, \text{ 由此得出 } r=10\%.$$

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)
2007	1 000	100	59	1 041
2008	1 041	104	59	1 086
2009	1 086	109	59	1 136
2010	1 136	113	59	1 190
2011	1 190	119	1 250+59	0

根据上述数据，甲公司的有关账务处理如下：

(1) 2007 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) 2007 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) 2008 年 12 月 31 日，确认实际利息收益、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) 2009 年 12 月 31 日，确认实际利息收益、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) 2010 年 12 月 31 日，确认实际利息收益、收到票面利息等

借：应收利息 59  
持有至到期投资——利息调整 54  
贷：投资收益 113  
借：银行存款 59  
贷：应收利息 59

(6) 2011 年 12 月 31 日，确认实际利息收益、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 60  
贷：投资收益 119  
借：银行存款 59  
贷：应收利息 59  
借：银行存款 1 250  
贷：持有至到期投资——成本 1 250

假定在 2009 年 1 月 1 日，甲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 2011 年年末付清。遇到这种情况时，甲公司应当调整 2009 年年初的摊余成本，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下：

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)
2009	1 138*	114**	59+625	568
2010	568	57	30***	595
2011	595	60	625+30	0

\*  $(625+59) \times (1+10\%)^{-1} + 30 \times (1+10\%)^{-2} + (625+30) \times (1+10\%)^{-3} = 1\,138$  (元)

(四舍五入)

\*\*  $1\,138 \times 10\% = 114$  (元) (四舍五入)

\*\*\*  $625 \times 4.72\% = 30$  (元) (四舍五入)

根据上述调整，甲公司的账务处理如下：

(1) 2009 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 (1 138-1 086) 52  
贷：投资收益 52

(2) 2009 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) 2010 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) 2011 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

假定甲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，甲公司所购买的债券的实际利率  $r$  计算如下：

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

据此，调整上述表中相关数据如下

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=a+b-c)
2007	1 000	90.5	0	1 090.5
2008	1 090.5	98.69	0	1 189.19
2009	1 189.19	107.62	0	1 296.81
2010	1 296.81	117.36	0	1 414.17
2011	1 414.17	130.83*	1 250+295	0

注：标\*数字考虑了计算过程中出现的尾差 2.85 元

根据上述数据，甲公司的有关账务处理如下：

(1) 2007 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) 2007 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) 2008 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) 2009 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	48.62
贷：投资收益	107.62
(5) 2010 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	58.36
贷：投资收益	117.36
(6) 2011 年 12 月 31 日，确认实际利息收入、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

## 六、可供出售金融资产

### (一) 可供出售金融资产的取得

企业取得可供出售的金融资产，应按其公允价值与交易费用之和，借记“可供出售金融资产——成本”科目，按支付的价款中包含的已宣告但尚未发放的现金股利，借记“应收股利”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目。

企业取得的可供出售金融资产为债券投资的，应按债券的面值，借记“可供出售金融资产——成本”科目，按实际支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的利息，借记“应收利息”科目，按实际支付的金额，贷记“银行存款”等科目，按差额，借记或贷记“可供出售金融资产——利息调整”科目。

### (二) 可供出售金融资产的现金股利和利息

企业持有可供出售金融资产的期间对于被投资单位宣告发放的现金股利，应当确认为应收项目，记入“应收股利”科目，并计入投资收益。

资产负债表日，可供出售金融资产为分期付息、一次还本债券投资的，应按票面利率计算确定的应收未收利息，借记“应收利息”科目，按该可供出售金融资产的摊余成本和实际利率计算确定的利息收入，贷记“投资收益”科目，按其差额，借记或贷记“可供出售金融资产——利息调整”科目。

如可供出售金融资产为一次还本付息债券投资的，应于资产负债表日按票面利率计算确定的应收未收利息，借记“可供出售金融资产——应计利息”科目，按该可供出售金融资产的摊余成本和实际利率计算确定的利息收入，贷记“投资收益”科目，按其差额，借记或贷记“可供出售金融资产——利息调整”科目。

### （三）可供出售金融资产的期末计量

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

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

对于已确认减值损失的可供出售金融资产，在随后会计期间内公允价值已上升且客观上与确认原减值损失事项有关的，应按原确认的减值损失，借记“可供出售金融资产——公允价值变动”科目，贷记“资产减值损失”科目，但可供出售金融资产为股票等权益工具投资的（不含在活跃市场上没有报价、公允价值不能可靠计量的权益工具投资），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。

### （四）可供出售金融资产的处置

出售可供出售的金融资产，应按实际收到的金额，借记“银行存款”、“存放中央银行款项”等科目，按其账面余额，贷记“可供出售金融资产——成本、公允价值变动、利息调整、应计利息”科目，按应从所有者权益中转出的公允价值累计变动额，借记或贷记“资本公积——其他资本公积”科目，按其差额，贷记或借记“投资收益”科目。

**【例 8-6】**A 公司于 2006 年 8 月 1 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。

A 公司至 2006 年 12 月 31 日仍持有该股票，该股票当时的市价为 16 元。

2007年3月1日，A公司将该股票售出，售价为每股13元，另支付交易费用13 000元。假定不考虑其他因素，A公司的账务处理如下：

(1) 2006年8月1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) 2006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) 2007年3月1日，出售股票

借：银行存款	12 987 000
资本公积——其他资本公积	970 000
投资收益	2 043 000
贷：可供出售金融资产——成本	15 030 000
——公允价值变动	970 000

**【例 8-7】**2007年1月1日，甲保险公司支付价款1 028 244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1 000 000元，票面利率为4%，实际利率为3%，利息每年年末支付，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。2007年12月31日，该债券的市场价格为1 000 094元。假定不考虑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) 2007年1月1日，购入债券

借：可供出售金融资产——成本	1 000 000
——利息调整	28 244
贷：银行存款	1 028 244

(2) 2007年12月31日，收到债券利息、确认公允价值变动

实际利息 =  $1\,028\,244 \times 3\% = 30\,847.32$  元

应收利息 =  $1\,000\,000 \times 4\% = 40\,000$  元

年末摊余成本 =  $1\,028\,244 + 30\,847.32 - 40\,000 = 1\,019\,091.32$  元

借：应收利息	40 000
贷：投资收益	30 847.32
可供出售金融资产——利息调整	9 152.68
借：银行存款	40 000
贷：应收利息	40 000
借：资本公积——其他资本公积	18 997.32
贷：可供出售金融资产——公允价值变动	18 997.32

**【例 8-8】**2006 年 5 月 6 日，甲公司支付价款 10 160 000 元（含交易费用 10 000 元和已宣告发放现金股利 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 5%。甲公司将其划分为可供出售金融资产。2006 年 5 月 10 日，甲公司收到乙公司发放的现金股利 150 000 元。2006 年 6 月 30 日，该股票市价为每股 5.2 元。2006 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。2007 年 5 月 9 日，乙公司宣告发放股利 40 000 000 元。2007 年 5 月 13 日，甲公司收到乙公司发放的现金股利。2007 年 5 月 20 日，甲公司以每股 4.9 元的价格将股票全部转让。

假定不考虑其他因素，甲公司的账务处理如下：

（1）2006 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）2006 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）2006 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）2006 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）2007 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）2007 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）2007 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

假定甲公司将购入的乙公司股票划分为交易性金融资产，且，2006 年 12 月 31 日乙公司股票每股市价为 4.8 元，其他资料不变，则甲公司应作如下账务处理：

(1) 2006 年 5 月 6 日，购入股票

借：应收股利	150 000
交易性金融资产——成本	10 000 000
投资收益	10 000
贷：银行存款	10 160 000

(2) 2006 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) 2006 年 6 月 30 日，确认股票的价格变动

借：交易性金融资产——公允价值变动	400 000
贷：公允价值变动损益	400 000

(4) 2006 年 12 月 31 日，确认股票价格变动

借：公允价值变动损益	800 000
贷：交易性金融资产——公允价值变动	800 000

公允价值变动 = 2 000 000 × (4.8 - 5.2) = -800 000 元

(5) 2007 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) 2007 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) 2007 年 5 月 20 日，出售股票

借：银行存款	9 800 000
交易性金融资产——公允价值变动	400 000
贷：交易性金融资产——成本	10 000 000
投资收益	200 000
借：投资收益	400 000
贷：公允价值变动损益	400 000

## 第二节 金融资产转移

### 一、金融资产转移的涵义



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）的行为，包括应收款项及贷款的出售、交付特殊目的的信托、提供作为担保品等。具体地讲，企业金融资产转移包括以下两种情形：

（一）企业将收取金融资产现金流量的权利转移给另一方，如一般情形下，企业购入债券的出售（不含回购条款）、附追索权的贷款转移等；

（二）企业将金融资产转移给另一方（如特殊目的的信托等），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，且符合以下全部条件：

1. 企业收到了与该金融资产等额的现金流量时，才有义务将其支付给最终收款方。若企业发生短期垫付款，但有权全额收回这些垫付款并按照市场上同期银行贷款利率计收利息的，视同符合本条件。

2. 根据合同约定，企业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，如资产证券化等。

3. 企业有义务将收取的现金流量及时支付给最终收款方。且企业无权将该现金流量进行再投资，但按合同约定在相邻两次支付间隔期内将所收取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，应当将投资收益按合同约定支付给最终收款方。

金融资产包括为金融资产整体转移和部分转移。例如：应收款项或贷款等转让时，可能是一笔款项（如银行对某单位的一笔房屋抵押贷款）或一组账款（如多笔房屋抵押贷款），这时企业金融资产的转移十分明确。但有时企业仅就一笔或一组资产的一部分转让，例如：将全部贷款的本息转让 90%，或仅转让贷款的本金或利息，此时在评价该转让资产是否符合终止确认时，应仅就该转让部分进行评价或就整笔（或整组）贷款的现金流量进行评价。

金融资产部分转移包括三种情形：

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一定比例转移等。

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一定比例转移等。

## 二、金融资产转移的确认

### （一）终止确认

终止确认，是指将金融资产从企业的账户和资产负债表内予以转销。

1. 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，应当终止确认该金融资产。

企业在判断是否已将金融资产所有权上几乎所有的风险转移给了转入方时，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。

以下情形表明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：

(1) 不附任何追索权方式出售金融资产；

(2) 附回购协议的金融资产出售，回购价为回购时该金融资产的公允价值；

(3) 附优先回购权的金融资产出售，回购价为回购时该金融资产的公允价值；

(4) 附重大价外看跌期权的金融资产出售，持有该看跌期权的买方在期权到期时或到期前行权的可能性极小；

(5) 附重大价外看涨期权的金融资产出售，持有该看涨期权的卖方在期权到期时或到期前行权的可能性极小。

2. 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，但放弃了对该金融资产控制的，应当终止确认该金融资产。

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时，企业应当判断是否放弃了对该金融资产的控制。如果放弃了对该金融资产控制的，应当终止确认该金融资产。

以下情形通常表明企业放弃了对金融资产的控制：

(1) 该金融资产与企业实现了破产隔离，即使企业破产或发生类似情况，企业及其债权人也不能对该金融资产进行追偿；

(2) 受让方能够单独将该金融资产整体出售给与其不存在关联方关系的第三方，且没有额外条件对该项出售加以限制；

(3) 企业将金融资产出售，同时按照与购买方签订的回购协议，在到期时企业能按到期日的公允价值对该资产进行回购。

企业对金融资产进行终止确认时，如果该金融资产转移使企业新获得了某项权利或承担了某项义务，或保留了某项权利，则企业应当将这些权利或义务分别确认为资产或负债。

## (二) 未终止确认

与终止确认相对应，未终止确认时，企业不得将金融资产从企业账户和资产负债表内予以转销。

1. 企业保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的，不应当终止确认该金融资产。

与上述终止确认条件相同，企业在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时，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。企业面临的风险没有因为金融资产转移发生实质性改变的，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。

以下情形通常表明企业保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬：

(1) 采用附追索权方式出售金融资产；

(2) 附回购协议的金融资产出售，回购价固定或是原售价加合理回报；

(3) 附总回报互换的金融资产出售，该互换使市场风险又转回给了金融资产出售方；

(4) 将信贷资产或应收款项整体出售，同时保证对金融资产购买方可能发生的信用损失等进行全额补偿；

(5) 附重大价内看跌期权的金融资产出售，持有该看跌期权的金融资产买方很可能在期权到期时或到期前行权；

(6) 附重大价内看涨期权的金融资产出售，持有该看涨期权的金融资产卖方很可能在期权到期时或到期前行权。

2. 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，但未放弃对该金融资产控制的，应当按照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。其方式主要有：具有追索权、享有继续服务权、签订回购协议、签发或持有期权以及提供担保等。

### 三、金融资产转移的计量

#### (一) 金融资产整体转移满足终止确认条件时的计量

当企业金融资产整体转移满足终止确认条件的，应当终止确认该金融资产，并将下列两项金额的差额计入当期损益：

1. 所转移金融资产的账面价值；

2. 因转移而收到的对价，与原直接计入所有者权益的公允价值变动累计额之和。

具体计算公式为：

金融资产整体转移的损益 = 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

说明：

1. 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

2. 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。

**【例 8-9】**2007 年 1 月 20 日，甲公司与乙资产管理公司签订协议，甲公司将其应收账款共 100 笔打包出售给乙资产管理公司，该批应收账款共计 800 万元，原已计提坏账准备 120 万元，双方协议转让价为 600 万元，转让后甲公司不再保留任何权利和义务。2007 年 2 月 20 日，甲公司收到该批应收账款出售款项。

根据资料，甲公司应作如下会计分录：

借：银行存款	6 000 000
资产减值损失——坏账准备	1 200 000
营业外支出	800 000
贷：应收账款	8 000 000

## （二）金融资产部分转移满足终止确认条件时的计量

### 1. 部分转移满足终止确认条件时损益的确定

金融资产部分转移符合终止确认条件的，应当将所转移金融资产整体的账面价值，在终止确认部分和未终止确认部分之间，按各自的相对公允价值进行分摊，并将以下两项余额的差额确认为当期损益：

（1）终止确认部分的账面价值；

（2）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。

### 2. 部分转移时未终止确认部分公允价值的确定

企业在终止确认部分和未终止确认部分之间分配所转移金融资产整体的账面价值时，需要确定未终止确认部分的公允价值，将所转移金融资产的整体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。具体而言，未终止确认部分的公允价值应当按照下列规定确定：

（1）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；

（2）未终止确认部分在活跃市场上没有报价，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 8-10】**A 公司与 B 资产管理公司签订了一笔应收账款转让协议, A 公司将该笔应收账款 90%的受益权转让给 B 资产管理公司,该笔应收账款的公允价值为 1 100 000 元,账面价值为 1 000 000 元。假定不存在其他服务性资产或负债,转移后该部分应收账款的相关债权债务关系由 B 资产管理公司继承,当债务人不能偿还该笔应收账款时,也不能向 A 公司追索。同时也不考虑其他相关因素,则 A 公司应作如下账务处理:

(1) 判断应否终止确认

由于 A 公司将应收账款的一定比例转移给 B 资产管理公司,并且转移后该部分的风险和报酬不再由 A 公司承担, A 公司也不再对所转移的应收账款具有控制权,因此,符合金融资产转移中规定的部分转移的情形,也符合将所转移部分终止确认的条件。

(2) 计算终止确认和未终止确认部分各自的公允价值

由于 A 公司将该笔应收账款 90%的受益权转让给 B 资产管理公司,根据资料, A 公司应确认此项出售所收到的价款为 990 000 (1 100 000×90%) 元,保留的受益权为 110 000 (1 100 000-990 000) 元。

(3) 将应收账款的整体账面价值在终止确认部分和未终止确认部分进行分摊

由于所转移应收账款整体的账面价值为 1 000 000 元,终止确认部分和未终止确认部分各自公允价值为 990 000 元和 110 000 元,应将应收账款整体账面价值进行如下分摊,见图表 8-1。

图表 8-1 原应收账款账面金额分摊表 单位: 元

	各自公允价值	占整体公允价值的百分比	分摊后的账面价值
已转移部分	990 000	90%	900 000
未转移部分	110 000	10%	100 000
合 计	1 100 000	100%	1 000 000

经上述分摊后,已转移的应收账款部分应分摊的账面价值为 900 000 元,即应收账款应转销 900 000 元。

(4) 此项转移应确认的损益

A 公司应确认的转移受益=990 000-900 000=90 000 元

(5) A 公司应作如下账务处理:

借: 银行存款990 000

贷: 应收账款900 000

营业外收入90 000

(三) 未满足终止确认条件时的计量

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。

企业保留所转移金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的，表明企业所转移的金融资产不满足终止确认的条件，不应当将其从企业的账户及资产负债表上予以转销。此时，企业应当继续确认所转移的金融资产整体，因资产转移而收到的对价，视同企业的融资借款，应当在收到时确认为一项金融负债。

#### **（四）继续涉入条件下金融资产转移的计量**

当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的控制的，应当在转移日按其继续涉入所转移金融资产的程度确认有关资产，并相应确认有关负债。企业在确认和计量该资产和负债时，应当充分反映保留的权利和承担的义务。

1. 企业通过对所转移金融资产提供财务担保的方式继续涉入的，应当在转移日按该金融资产的账面价值和财务担保金额两者之间的较低者，确认继续涉入形成的资产，同时按财务担保金额和财务担保合同的公允价值（通常为提供担保的取费）之和确认继续涉入形成的负债。

其中，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。

在企业随后的财务报告期内，财务担保合同的初始公允价值应当在该财务担保合同期限内按时间比例基础摊销，确认为每期收入；因担保形成的资产的账面价值，应当在会计期末进行减值测试。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益，并对继续涉入形成的有关负债确认相关费用。

2. 企业只继续涉入所转移金融资产一部分的，应当将所转移金融资产的账面价值，在终止确认部分和因继续涉入仍确认部分之间，按转移日各自的相对公允价值进行分摊，并将以下两项金额的差额确认为当期损益：

（1）终止确认部分的账面价值；

（2）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（只涉及可供出售金融资产）之和。

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，应当按终止确认部分和因继续涉入仍确认部分的相对公允价值，对该累计额进行分摊确定。

### **第三节 套期保值**

#### **一、套期保值概述**

## （一）套期保值的概念

套期保值，是指企业为规避外汇风险、利率风险、商品价格风险、股票价格风险、信用风险等，指定一项或一项以上套期工具，使套期工具的公允价值或现金流量变动，预期抵销被套期项目全部或部分公允价值或现金流量变动。

具体地说，套期保值通过与被避险资产或负债价值变动方向相反的某类衍生金融工具进行对冲，对个人、企业提供价格、利率或汇率等方面的保护，以防范标的资产或负债价值发生负面变动所带来财务上损失的一种交易行为。其具体操作可通过在期货市场上买进或卖出与现货市场数量相当，但交易方向相反的期货合同，通过承担相反的义务，以规避因现货市场价格波动而给企业带来的风险。应该说，衍生金融工具最原始的目的是套期保值，它是衍生金融市场第一位的目标，衍生金融工具也正是由于套期保值的需要才得以存在。例如，签订远期外汇合同规避外币资产或外币负债因汇率变动而遭受的损失；在股市趋跌的预期下，卖空股价指数期货对手头持有的股票组合进行套期保值。

## （二）与套期保值相关的几个问题

通常情况下，企业可将单项衍生工具指定为对一种风险进行套期，但同时满足下列条件的，可以指定单项衍生工具对一种以上的风险进行套期。

1. 各项被套期风险可以清晰辨认；
2. 套期有效性可以证明；
3. 可以确保该衍生工具与不同风险头寸之间存在具体指定关系。

套期有效性，是指套期工具的公允价值或现金流量变动能够抵销被套期风险引起的被套期项目公允价值或现金流量变动的程度。

企业也可以将两项或两项以上衍生工具的组合或该组合的一定比例指定为套期工具，对于外汇风险套期，企业可以将两项或两项以上非衍生金融工具的组合或该组合的一定比例，或将衍生工具和非衍生工具的组合的一定比例确定为套期工具。但需注意的是，对于利率上下限期权或由一项发行的期权和一项购入的期权组成的期权，其实质相当于企业发行的一项期权的（即企业收取了净期权费），不能将其指定为套期工具。

其中，套期工具是指企业为进行套期而指定的、其公允价值与现金流量变动预期可抵销被套期项目的公允价值或现金流量变动的衍生工具、非衍生金融资产或非衍生金融负债。其中，非衍生金融资产或非衍生金融负债仅与对外汇风险套期有关。

被套期项目，是指企业面临公允价值或现金流量变动风险，且被指定为被套期对象的下列项目：

1. 单项已确认资产、负债、确定承诺、很可能发生的预期交易，或经营境外净投资；
2. 一组具有类似风险特征的已确认资产、负债、确定承诺、很可能发生的预期交易，或境外经营净投资；
3. 分担同一被套期利率风险的金融资产或金融负债组合的一部分（仅适用于利率风险公允价值组合套期）。

其中，确定承诺，是指在未来某特定日期或期间，以约定价格交换特定数量资源、具有法律约束力的协议。预期交易，是指尚未承诺但预期会发生的交易。

### （三）套期保值的分类

如果企业为规避资产、负债、确定承诺、很可能发生的预期交易、或在境外经营的净投资有关的外汇风险、利率风险、股票价格风险、信用风险等而展开的套期保值业务，应当将其区分为公允价值套期、现金流量套期和境外经营净投资套期。

#### 1. 公允价值套期

公允价值套期，是指对已确认资产或负债、尚未确认的确定承诺，或该资产或负债、尚未确认的确定承诺种可辨认部分的公允价值变动进行的套期。该类价值变动源于某类特定风险，且将影响企业的损益。例如，钢铁企业与某企业签订购买铁矿石原料的合同，合同规定了购买原料的固定价格，如果将来铁矿石价格下降，钢铁企业仍须按合同价格购买铁矿石，这样，钢铁企业就会发生损失，若钢铁企业通过一定衍生金融工具（远期期货合同）来套期保值以规避铁矿石价格变动的风险，即可称为公允价值套期保值。

#### 2. 现金流量套期

现金流量套期，是指对现金流量变动风险进行的套期。该类现金流量变动源于与已确认资产或负债、很可能发生的预期交易有关的某类特定风险，且将影响企业的损益。例如，粮油公司准备未来1年后大量购进大豆，未来需支付的现金将随大豆的价格的波动而变动，此时若粮油公司购进相应的与购进大豆相关的现金流量变动风险合同以套期保值就属于现金流量套期。

#### 3. 境外经营净投资套期

境外经营净投资套期，是指对境外经营净投资外汇风险进行的套期。境外经营净投资是指企业在境外经营净资产中的权益份额。该种套期主要考虑对境外净投资可能因汇率变动而给企业带来的风险。



#### （四）套期保值会计应用的条件

对于满足规定条件的公允价值套期、现金流量套期或境外经营净投资套期，企业可运用套期会计方法进行处理。套期会计方法，是指在相同会计期间将套期工具和被套期项目公允价值变动的抵销结果计入当期损益的方法。

公允价值套期、现金流量套期或境外经营净投资套期同时满足下列条件的，才能作为套期保值工具并采用相应的套期会计方法进行处理。

1. 在套期开始时，企业对套期关系（即套期工具和被套期项目之间的关系）有正式指定，并准备了关于套期关系、风险管理目标和套期策略的正式书面文件。该文件至少载明了套期工具、被套期项目、被套期风险的性质以及套期有效性评价方法等内容。套期必须与具体可辨认并指定的风险有关，且最终影响企业的损益。

2. 该套期预期高度有效，且符合企业最初为该套期关系所确定的风险管理策略。该衍生性金融工具必须能高度有效（达到保值的80%—125%）地抵销被套期项目的公允价值或现金流量的变动。

3. 对预期交易的现金流量套期，预期交易应当很可能发生，且必须使企业面临最终将影响损益的现金流量变动风险。

4. 套期有效性能够可靠地计量。即被套期风险引起的被套期项目的公允价值或现金流量以及套期工具的公允价值能够可靠地计量。

5. 企业应当持续地对套期有效性进行评价，并确保该套期在套期关系被指定的会计期间内高度有效。

#### 二、公允价值套期会计处理

##### 1. 基本要求

公允价值套期符合运用套期会计方法的条件时，应当按下列规定进行处理：

（1）套期工具为衍生工具的，套期工具公允价值变动形成的利得或损失应当计入当期损益；套期工具为非衍生工具的，套期工具账面价值因汇率变动而形成的利得或损失应当计入当期损益。

（2）被套期项目因被套期风险形成的利得或损失应当计入当期损益，同时调整被套期项目的账面价值。被套期项目为按成本与可变现净值孰低进行后续计量的存货、按摊余成本进行后续计量的金融资产或可供出售金融资产，也应当按照此规定处理。

##### 2. 被套期项目利得或损失的具体处理要求

(1) 对于金融资产或金融负债组合一部分的利率风险公允价值套期，企业对被套期项目形成的利得或损失可按下列方法处理：

①被套期项目在重新定价期间内是资产的，在资产负债表中资产项下单列项目反映，待终止确认时转销；

②被套期项目在重新定价期间内是负债的，在资产负债表中负债项下单列项目反映，待终止确认时转销。

(2) 如果被套期项目是以摊余成本计量的金融工具的，在资产负债表中单列的相关项目，也应当按照调整日重新计算的实际利率在调整日至相关的重新定价期间结束日的期间内进行摊销。采用实际利率法进行摊销不切实可行的，可以采用直线法进行摊销。此调整金额应当于金融工具到期日前摊销完毕。对于利率风险组合的公允价值套期，应当于相关重新定价期间结束日摊销完毕。

(3) 当被套期项目为尚未确认的确定承诺的，该确定承诺因被套期风险引起的公允价值变动累计额应当确认为一项资产或负债，相关的利得或损失应当计入当期损益；相关的套期工具公允价值变动也应当计入当期损益。

(4) 在购买资产或承担负债的确定承诺的公允价值套期中，该确定承诺因被套期风险引起的公允价值变动累计额（以确认为资产或负债），应当调整履行该确定承诺所取得的资产或承诺的负债的初始确认金额。

### 3. 终止运用公允价值套期会计方法的条件

套期满足下列条件之一的，企业应禁止采用公允价值套期会计：

(1) 套期工具已到期、被出售、合同终止或已行使；

(2) 该套期不再满足运用套期会计方法的条件；

(3) 企业撤消了对套期关系的指定。

**【例 8-11】**2007 年 1 月 1 日，ABC 公司为规避所持有存货 X 公允价值变动风险，与某金融机构签订了一项衍生金融工具合同（即衍生工具 Y），并将其指定为 2007 年上半年存货 X 价格变化引起的公允价值变动风险的套期。衍生工具 Y 的标的资产与被套期项目存货在数量、质次、价格变动和产地方面相同。

2007 年 1 月 1 日，衍生工具 Y 的公允价值为零，被套期项目（存货 X）的账面价值和成本均为 1 000 000 元，公允价值是 1 100 000 元。2007 年 6 月 30 日，衍生工具 Y 的公允价值上涨了

25 000 元，存货 X 的公允价值下降了 25 000 元。当日，ABC 公司将存货出售，并将衍生工具 Y 结算。

经分析，ABC 公司预期该套期完全有效。

假定不考虑衍生工具的时间价值、商品销售相关的增值税及其他因素，ABC 公司的账务处理如下（金额单位：元）：

（1）2007 年 1 月 1 日

借：被套期项目——库存商品 X	1 000 000
贷：库存商品——X	1 000 000

（2）2007 年 6 月 30 日

借：套期工具——衍生工具 Y	25 000
贷：套期损益	25 000
借：套期损益	25 000
贷：被套期工具——库存商品 X	25 000
借：应收账款或银行存款	1 075 000
贷：主营业务收入	1 075 000
借：主营业务成本	975 000
贷：被套期项目——库存商品 X	975 000
借：银行存款	25 000
贷：套期工具——衍生工具 Y	25 000

由于 ABC 公司采用了套期策略，规避了存货公允价值变动风险，因此，其存货公允价值下降没有对预期毛利额 100 000 元（即 1 100 000-1 000 000）产生不利影响。

假定 2007 年 6 月 30 日，衍生工具 Y 的公允价值上涨了 22 500 元，存货 X 的公允价值下降了 25 000 元。其他资料不变，ABC 公司的账务处理如下：

（1）2007 年 1 月 1 日

借：被套期项目——库存商品 X	1 000 000
贷：库存商品——X	1 000 000

（2）2007 年 6 月 30 日

借：套期工具——衍生工具 Y	22 500
贷：套期损益	22 500
借：套期损益	25 000
贷：被套期工具——库存商品 X	25 000
借：应收账款或银行存款	1 075 000
贷：主营业务收入	1 075 000
借：主营业务成本	975 000

贷：被套期项目——库存商品 X	975 000
借：银行存款	22 500
贷：套期工具——衍生工具 Y	22 500

### 三、现金流量套期会计处理

#### 1. 基本要求

现金流量套期符合运用套期会计方法的条件的，应当按下列规定进行处理：

（1）套期工具利得或损失中属于有效套期的部分，应当直接确认为所有者权益，并单列项目反映。该有效部分的金额按以下两项的绝对额中较低者确定：

- ①套期工具自套期开始的累计利得或损失；
- ②被套期项目自套期开始的预计未来现金流量现值累计变动额。

（2）套期工具利得或损失中属于无效套期的部分（即扣除直接确认为所有者权益后的其他利得或损失），应当计入当期损益。

（3）在正式的风险管理策略书面文件中，如载明套期有效性评价将排除套期工具的某部分利得或损失或相关现金流量的影响，被排除的该部分利得或损失可参考金融工具的确认和计量的有关方法来确定。

#### 2. 套期工具利得或损失的后续处理要求

（1）被套期项目为预期交易，且该预期交易使企业随后确认了一项金融资产或一项金融负债的，原直接确认为所有者权益的相关利得或损失，应当在该金融资产或金融负债影响企业损益的同一期间转出，计入当期损益。但是，企业预期原直接在所有者权益中确认的净损失全部或部分在未来一个或一个以上财务会计报告期间不能补偿时，应当将不能补偿的部分转出，计入当期损益。

（2）被套期项目为预期交易，且该预期交易使企业随后确认了一项非金融资产或一项非金融负债的，企业应当选择以下两种方式之一进行处理：

①原直接在所有者权益中确认的相关利得或损失，应当在非金融资产或非金融负债影响企业损益的同一期间转出，计入当期损益。但是，企业预期原直接在所有者权益中确认的净损失全部或部分在未来一个或一个以上财务报告期间不能补偿时，应当将不能补偿的部分转出，计入当期损益。

②将原直接在所有者权益中确认的相关利得或损失转出，计入该非金融资产或非金融负债的初始入账价值。

企业选择了以上两种处理方式之一作为会计政策后，应当一致地运用于相关的所有预期交易套期保值业务，不应随意变更。

### 3. 终止运用现金流量套期会计方法的条件

- 【例 8-12】2007 年 1 月 1 日，DEF 公司预期在 2007 年 6 月 30 日将销售一批商品 X，数量 100 000 吨。为规避该预期销售有关的现金流量变动风险，DEF 公司于 2007 年 1 月 1 日与某金融机构签订了一项衍生工具合同 Y，且将其指定为对该预期商品销售的套期工具。衍生工具 Y 的标的资产与被套期预期商品销售在数量、质次、价格变动和产地等方面相同，并且衍生工具 Y 的结算日和预期商品销售日均为 2007 年 6 月 30 日。

经分析，DEF 公司预期该套期完全有效。假定不考虑衍生工具的时间价值、商品销售相关的增值税及其他因素，DEF 公司的账务处理如下：（单位：元）

- (1) 2007 年 1 月 1 日, DEF 公司不作账务处理;
- (2) 2007 年 6 月 30 日, 确认衍生工具的公允价值变动:

确认商品 X 的销量:

确认衍生工具 Y 的结算:

借：银行存款 25 000

贷：套期工具——衍生工具 Y 25 000

确认将原记入资本公积的衍生工具公允价值变动转出，调整销售收入：

借：资本公积——其他资本公积（套期工具价值变动） 25 000

贷：主营业务收入 25 000

#### 四、境外经营净投资套期会计

对境外经营净投资的套期，应当按照类似于现金流量套期会计处理原则进行处理。具体地说，套期工具形成的利得或损失中属于有效套期的部分，应当直接确认为所有者权益，并单列项目反映。

处置境外经营时，上述在所有者权益中单列项目反映的套期工具利得或损失应当转出，计入当期损益。套期工具形成的利得或损失中属于无效套期的部分，应当计入当期损益。

**【例 8-13】**2006 年 10 月 1 日，XYZ 公司（记账本位币为人民币）在其境外子公司 FS 有一项境外净投资外币 5 000 万元（即 FC5 000 万元）。为规避境外经营净投资外汇风险，XYZ 公司与境外某金融机构签订了一项外汇远期合同，约定 2007 年 4 月日卖出 FC5 000 万元。XYZ 公司每季度对境外净投资余额进行检查，且依据检查结果调整对净投资价值的套期。其他有关资料见图表 8-2：

图表 8-2

单位：元

日 期	即期汇率（FC/人民币）	远期汇率（FC/人民币）	远期合同的公允价值
2006 年 10 月 1 日	1. 71	1. 70	0
2006 年 12 月 31 日	1. 64	1. 63	3 430 000
2007 年 3 月 31 日	1. 60	-	5 000 000

XYZ 公司分析套期是有效的，其账务处理如下（单位：元）：

##### （1）2006 年 10 月 1 日

借：被套期项目——境外经营净投资 85 500 000

贷：长期股权投资 85 500 000

外汇远期合同的公允价值为零，不作账务处理。

##### （2）2006 年 12 月 31 日，确认远期合同的公允价值变动：

借：套期工具——外汇远期合同 3 430 000

财务费用——汇兑损失 70 000

贷：资本公积——其他资本公积 3 500 000

确认对子公司净投资的汇兑损益

借：外币报表折算差额 3 500 000

贷：被套期项目——境外经营净投资 3 500 000

##### （3）2007 年 3 月 31 日，确认远期合同的公允价值变动：

借：套期工具——外汇远期合同 1 570 000

财务费用——汇兑损失	430 000
贷：资本公积——其他资本公积	2 000 000
确认对子公司净投资的汇兑损益：	
借：外币报表折算差额	2 000 000
贷：被套期项目——境外经营净投资	2 000 000
确认外汇远期合同的结算：	
借：银行存款	5 000 000
贷：套期工具——外汇远期合同。	5 000 000

## 第四节 金融工具列报

### 一、金融工具列示

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。

企业应当在资产负债表内分别单列反映下列金融资产或金融负债：交易性金融资产、持有至到期投资、贷款和应收款项、可供出售金融资产、交易性金融负债、其他金融负债。

金融资产和金融负债应当在资产负债表内分别列报，不能相互抵销。凡确认为金融资产的金融工具，应分项目按所计量的金额单独列示在资产负债表的资产部分，凡确认为金融负债的金融工具，应分项目按所计量的金额单独列示在资产负债表的负债部分，凡确认为权益工具的金融工具，应分项目按所计量的金额单独列示在资产负债表的权益部分。

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；抵销的法定权利，主要是指债务人根据相关合同或规定，可以用其欠债权人的金额抵销应收同一债权人债权的权利。例如，从事证券经纪业务的证券公司，可以按照证券交易结算的相关规定，采用净额方式与证券登记公司进行结算。

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。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（在法律上有效）。这种情况满足金融资产和金融负债相互抵销的条件，应当在资产负债表以净额列示相关的应收款项或应付款项。

下列情况不符合金融资产和金融负债相互抵销的条件，不应相互抵销后以净额列示：

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，如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. 远期合同或其他衍生工具组合或类似金融工具组合内的金融资产和金融负债，虽有相同的主要风险，但各自涉及不同的交易对手时，不能相互抵销。

3. 作为某项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。

4. 将一定金额的款项或其他金融资产转入信托账户，以其收益偿还某金融负债，转入信托账户的金融资产不能与相关金融负债抵销。

5. 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，不表明企业已满足金融资产和金融负债相互抵销的条件。

6. 保险公司在保险合同下的应收赔偿金，不能与相关负债抵销。

7. 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。

## **二、金融工具披露**

金融工具披露，是指企业在附注中披露已确认和未确认金融工具的相关信息。企业所披露的金融工具信息，应当有助于财务报告使用者就金融工具对企业财务状况和经营成果影响的重要程度作出合理评价。

### **（一）需要披露的政策信息**

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。

## **（二）需要披露的账面价值信息**

企业应当披露下列金融资产或金融负债的账面价值：

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. 可供出售金融资产；
5. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债；
6. 其他金融负债。

## **（三）需要披露的公允价值信息**

企业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。

3. 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会计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。

4. 对于不存在活跃市场的金融资产或金融负债，根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第五十二条（三）的规定，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。

#### **（四）需要披露的金融资产信息**

1. 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。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因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。

2. 企业将金融资产进行重分类，使该金融资产后续计量基础由成本或摊余成本改为公允价值，或由公允价值改为成本或摊余成本的，应当披露该金融资产重分类前后的公允价值或账面价值和重分类的原因。

3. 对于不满足《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》规定的金融资产终止确认条件的金融资产转移，企业应当披露下列信息：

（1）所转移金融资产的性质；

（2）仍保留的与所有权有关的风险和报酬的性质；

（3）继续确认所转移金融资产整体的，披露所转移金融资产的账面价值和相关负债的账面价值；

（4）继续涉入所转移金融资产的，披露所转移金融资产整体的账面价值、继续确认资产的账面价值以及相关负债的账面价值。

4. 企业应当披露与作为担保物的金融资产有关的下列信息：

（1）本期作为负债或或有负债的担保物的金融资产的账面价值。

（2）与担保物有关的期限和条件。

5. 企业收到的担保物（金融资产或非金融资产）在担保物所有人没有违约时就可以出售或再作为担保物的，应当披露下列信息：

(1) 所持有担保物的公允价值。

(2) 已将收到的担保物出售或再作为担保物的，披露该担保物的公允价值，以及企业是否承担了将担保物退回的义务。

(3) 与担保物使用相关的期限和条件。

6. 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。

7. 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。

8. 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。

(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。

#### **(五) 需要披露的金融负债信息**

1. 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。

2. 企业应当披露与违约借款有关的下列信息：

(1) 违约（本期没有按合同如期还款的借款本金、利息等）性质及原因。

(2) 资产负债表日违约借款的账面价值。

(3) 在财务会计报告批准对外报出前，就违约事项已采取的补救措施、与债权人协商将借款展期等情况。

#### **(六) 需要披露的套期信息**

1. 企业应当披露与每类套期保值有关的下列信息：

(1) 套期关系的描述。

(2) 套期工具的描述及其在资产负债表日的公允价值。

(3) 被套期风险的性质。

2. 企业应当披露与现金流量套期有关的下列信息：

(1) 现金流量预期发生及其影响损益的期间。

(2) 以前运用套期会计方法处理但预期不会发生的预期交易的描述。

(3) 本期在所有者权益中确认的金额。

(4) 本期从所有者权益中转出、直接计入当期损益的金额。

(5) 本期从所有者权益中转出、直接计入预期交易形成的非金融资产或非金融负债初始确认金额的金额。

(6) 本期无效套期形成的利得或损失。

3. 对于公允价值套期，企业应当披露本期套期工具形成的利得或损失，以及被套期项目因被套期风险形成的利得或损失。

4. 对于境外经营净投资套期，企业应当披露本期无效套期形成的利得或损失。

#### **(七) 需要披露的衍生工具信息**

企业应当披露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有关的下列信息：

1. 因公允价值不能可靠计量而未作相关公允价值披露的事实。

2. 该金融工具的描述、账面价值以及公允价值不能可靠计量的原因。

3. 该金融工具相关市场的描述。

4. 企业是否有意处置该金融工具以及可能的处置方式。

5. 本期已终止确认该金融工具的，应当披露该金融工具终止确认时的账面价值以及终止确认形成的损益。

#### **(八) 需要披露的损益信息**

企业应当披露与金融工具有关的下列收入、费用、利得或损失：

1. 本期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、持有至到期投资、贷款和应收款项、可供出售金融资产、按摊余成本计量的金融负债的净利得或净损失。

2. 本期按实际利率法计算确认的金融资产或金融负债利息收入总额或利息费用总额。

3. 下列项目形成的、在确定实际利率时未包括的手续费收入或支出：

(1) 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负债以外的金融资产或金融负债；

(2) 企业为他人管理信托财产和其他托管行为。

4. 已发生减值的金融资产产生的利息收入。

5. 持有至到期投资、贷款和应收款项、可供出售金融资产本期发生的减值损失。

### **(九) 需要披露的相关风险信息**

企业应当披露与各类金融工具风险相关的描述性信息和数量信息。

#### **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) 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。

#### **3. 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。

(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。

4. 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) 按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》第十三条规定已抵销的金额；

(2) 已对该金融资产确认的减值损失。

## （十）其他需要披露的信息

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。

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  
额。

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。

4. 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。

5. 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。

6. 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，可不按照本准则第四十三条的规定进行披露，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) 按照前面两项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。

7. 企业可以不披露下列金融资产或金融负债的公允价值信息：

(1) 其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。

(2) 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。

### 思考题：

1. 交易性金融资产有哪些特征？

2. 企业要将某项金融资产划分为持有至到期投资，应满足的条件之一是“有能力持有至到期”，如何理解“有能力持有至到期”？

3. 可供出售金融资产的会计处理原则有哪些？可供出售金融资产与持有至到期投资在会计处理方面有哪些区别？

4. 交易性金融资产、持有至到期投资、可供出售金融资产等三类金融资产，在初始确认后，是否可以重分类？

### 参考文献：

1. 《企业会计准则——基本准则》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
2. 《企业会计准则（2006）》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
3. 《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
4. 《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
5. 《企业会计准则第 24 号——套期保值》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
6. 《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
7. 《企业会计准则——应用指南（2006）》（中国财政经济出版社，2007 年 11 月）
8. 《中级会计实务》（经济科学出版社，2007 年 1 月）

## 第九章 资产减值

### 第一节 资产减值概述

根据《企业会计准则——基本准则》的规定，企业应当以实际发生的交易或事项为依据进行会计确认、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。与此同时，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。为此，为了真实地反映企业资产的质量，为会计信息使用者提供客观的会计信息，企业应当于资产负债表日对发生减值的资产计提资产减值准备。

#### 一、资产减值

根据企业会计准则的规定，资产减值，是指资产的可收回金额低于其账面价值。

由资产减值的定义得知，资产减值的最基本特征在于，资产给企业带来经济利益的能力受到损害，使得其可收回金额低于其账面价值。如果某一资产的可收回金额高于其账面价值，该资产就没有发生减值，不需要确认资产减值损失，并计提资产减值准备。如果某一资产的可收回金额低于其账面价值，该资产就发生减值，应当确认资产减值损失，并计提资产减值准备。

根据企业会计准则的规定，资产减值定义中所指的资产，不包括存货、采用公允价值模式计量的投资性房地产、消耗性生物资产、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、金额资产，以及未探明石油天然气矿区权益。换句话说，本章涉及的主要是企业非流动资产，具体包括以下各项资产：

- （一）对子公司、联营企业和合营企业的长期股权投资；
- （二）采用成本模式进行后续计量的投资性房地产；
- （三）固定资产；
- （四）生产性生物资产；
- （五）无形资产；
- （六）商誉；
- （七）探明石油天然气矿区权益和井及相关设施。

#### 二、资产组



根据企业会计准则的规定，资产组，是指企业可以认定的最小资产组成或组合，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产生的现金流入。

由资产组的定义得知，资产组的最基本特征在于该资产组产生的现金流入基本上独立于其他资产或者资产组产生的现金流入，并且是可以认定的最小资产组合。对资产组的认定涉及职业判断。通常在认定时应当考虑如下因素：

1. 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。因此资产组是否能独立产生现金流入是认定资产组最为关键的因素。比如企业的某一生产线、业务部门、营业网点等如果能够独立于其他部门或者单位获得收入、产生现金流，或其产生现金流的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资产组合的，通常应将生产线、业务部门、营业网点等认定为一个资产组。

**【例 9—1】**甲股份有限公司拥有一条专用铁路以支持其采矿生产。该铁路只能以报废价值出售，铁路的持续使用不可能产生基本上独立于甲股份有限公司其他资产所产生现金流入的现金流入。

根据 9—1 所提供的资料，甲股份有限公司不可能估计该专用铁路的可收回金额，因为不能确定专用铁路的预计未来现金流量的现值，而且预计未来现金流量的现值很可能不同于其报废价值。因此，甲股份有限公司应将该专用铁路认定为资产组。

2. 应当考虑企业管理层管理生产经营活动的方式（如是按照生产线、业务种类还是按照地区或者区域等）和对资产的持续使用或者处置的决策方式等。

**【例 9—2】**乙有限责任公司按照与当地政府签订的合同提供交通服务，合同要求乙有限责任公司在五条单独的线路上提供最低限度的交通服务。乙有限责任公司投入每条线路的资产和每条线路产生的现金流量能够分别认定，其中一条线路在重大亏损状态下运营。

根据 9—2 所提供的资料，乙有限责任公司由于无权缩减任何一条公交线路，因此，从持续使用中产生的、基本上独立于其他资产或资产组产生的现金流入的可认定的最小现金流入是五条线路合并产生的现金流入。因此，乙有限责任公司应将五条公交线路合并认定为资产组。

如果企业不能确定单个资产的可收回金额，则应当认定资产组。在下述情况下，企业不能确定单个资产的可收回金额：

- （1）资产预计未来现金流量的现值与资产的公允价值减去处置费用后的净额并不接近；
- （2）资产的持续使用不会产生基本上独立于其他资产或者资产组所产生现金流入的现金流入。

在特别情况下，如果几项资产的组合生产的产品（或者其他产出）存在活跃市场，即使部分或者所有这些产品（或者其他产出）均供内部使用，也应当在满足资产组定义的情况下，将这几项资产的组合认定为资产组。这是因为该资产组能够通过持续使用产生现金流入，且其持续使用基本上独立于其他资产或者资产组。如果该资产组的现金流入受内部转移价格的影响，则应当按照企业管理层在公平交易中对未来价格的最佳估计数来确定资产组的未来现金流量。

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。如需变更，企业管理层应当证明该变更是合理的，并在附注中作出相应说明。

### **三、资产减值的认定**

根据企业会计准则的规定，企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象。因企业合并所形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产，无论是否存在减值迹象，每年都应当进行减值测试。存在下列迹象的，表明资产可能发生了减值：

第一，资产的市价当期大幅度下跌，其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌。在市场经济条件下，资产的市场价格是其价值的最为直观的表现形式。如果某一资产的市场价格大幅度下跌，并且预期在近期内不可能恢复，那么，这一资产就有可能发生了减值。

第二，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。在市场经济条件下，企业产品的生产和销售总是依赖于一定的经营环境。当企业经营环境发生重大变化，将对企业资产产生重大的影响，并且这种影响是负面影响时，企业应判断该资产是否发生减值。

第三，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。判断资产是否减值主要是比较资产的账面价值是否高于资产可收回金额，如果运用未来现金流量现值来计算资产可收回金额，则资产的未来现金流量与折现率将影响资产的可收回金额。如果以同期市场利率等作为计算资产可收回金额的折现率，则同期市场利率等的提高将降低资产的可收回金额。当同期市场利率大幅度提高，则表明以此计算的资产可收回金额将大幅度降低，从而表明资产有可能发生减值。

第四，有证据表明资产已经陈旧过时或者是其实体已经损坏。资产陈旧过时或者发生实体损坏，将大大影响资产的生产能力，如生产出大量不合格的产品等，从而降低资产产生未来经济利益的能力，进而表明其可收回金额将降低，此时，资产就有可能发生了减值。

第五，资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置。资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置，表明资产为企业带来经济利益的能力受到重大影响，进而表明其可收回金额有可能降低，此时，资产就有可能发生减值。

第六，企业内部报告的证据表明资产的经济绩效已经低于或者将低于预期，如资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润（或者亏损）远远低于（或者高于）预计金额等。这种情况表明资产为企业带来经济利益的能力已经大幅度下降，导致其可收回金额有可能低于账面价值，因此发生减值。

第七，其他表明资产可能已经发生减值的迹象。

在实际工作中，出现上述迹象，并不必然表明该资产发生减值，企业应在综合考虑各方面因素的基础上，作出职业判断。

## 第二节 可收回金额的计量

### 一、可收回金额的定义

根据企业会计准则的规定，可收回金额，是指资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者。其中，处置费用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。

在实务工作中，资产如果存在减值迹象的，应当估计其可收回金额。事实上，企业在具体进行会计核算时，并不需要同时确定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。资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值，只要有一项超过了资产的账面价值，就表明资产没有发生减值，不需要再估计另一项金额。

在特殊情形下，资产即使没有在活跃市场上交易，也可能能够确定资产的公允价值减去处置费用后的净额。但是，企业有时不可能确定资产的公允价值减去处置费用后的净额，因为在熟悉情况的交易双方各自自愿进行的正常交易中，出售资产可获取的金额缺乏可靠的估计基础。在这种情况下，资产预计未来现金流量的现值可视为其可收回金额。

企业如果没有理由相信资产的预计未来现金流量现值远远超过其公允价值减去处置费用后的净额，则资产的公允价值减去处置费用后的净额可视为其可收回金额。对于准备出售的资产而言，往往就属于这种情况，这是因为资产的持续使用直至处置为止所产生的未来现金流量可能很少，准备出售资产的预计未来现金流量主要是出售净收入。

### 二、公允价值减去处置费用后的净额的估计

确定资产的公允价值减去处置费用后的净额时，企业应当分别不同的情况加以确定：

1. 通常情况下，资产的公允价值减去处置费用后的净额，应当根据公平交易中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。

**【例 9—3】**甲有限责任公司的某项资产在公平交易中的销售协议价格为 100 万元，可直接归属于该资产的处置费用为 20 万元。

根据例 9—3 提供的资料，甲有限责任公司应确定该资产的公允价值减去处置费用后的净额为 80 万元。

2. 不存在销售协议但存在资产活跃市场的，应当按照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根据资产的买方出价确定。如果当前的买方出价不易于获得，只要交易日和估计日之间经济环境没有发生重大变动，则最近的交易价格可以为估计资产的公允价值减去处置费用后的金额提供基础。

**【例 9—4】**乙股份有限公司的某项资产不存在销售协议但存在活跃市场，市场价格为 70 万元，估计的处置费用为 6 万元。

根据例 9—4 提供的资料，乙股份有限公司应确定该项资产的公允价值减去处置费用后的净额为 64 万元。

3. 在不存在销售协议和资产活跃市场的情况下，应当以可获取的最佳信息为基础，估计资产的公允价值减去处置费用后的净额，该净额可以参考同行业类似资产的最近交易价格或者结果进行估计。在确定资产的公允价值减去处置费用后的净额时，不应当反映强制销售价格，除非企业管理层被迫立即出售该资产。

**【例 9—5】**丙上市公司的某项资产不存在销售协议，也不存在活跃市场。丙公司参考同行业类似资产的最近交易价格估计该资产的公允价值为 140 万元，可直接归属于该资产的处置费用为 3 万元。

根据例 9—5 提供的资料，丙上市公司应确定该项资产的公允价值减去处置费用后的净额为 137 万元。

有时，企业在确定资产的公允价值减去处置费用后的净额时，会涉及相关的负债。在这种情况下，企业在确定资产的公允价值减去处置费用后的净额时，除已经确认为负债的部分外，其他处置费用应当在确定资产的公允价值减去处置费用后的净额时扣除，如印花税、资产的清理费用、使资产达到销售状态而发生的直接增量费用等。但是，与处置资产后发生的业务规模缩减或重组

有关的费用，不是资产处置的直接增量费用，在确定资产的公允价值减去处置费用后的净额时不应当包括在内。

### 三、资产预计未来现金流量现值的估计

#### （一）预计未来现金流量现值应当考虑的因素

根据企业会计准则的规定，资产预计未来现金流量的现值，应当按照资产在持续使用过程中和最终处置时所产生的预计未来现金流量，选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。预计资产未来现金流量的现值，应当综合考虑资产的预计未来现金流量、使用寿命和折现率等因素。

具体来说，确定资产预计未来现金流量的现值应当考虑的因素包括：（1）企业预期从资产中取得的未来现金流量；（2）对未来现金流量的金额、时间可能发生变化的预期；（3）采用反映当前市场货币时间价值的无风险利率；（4）承担资产中包含的不确定性的价格；（5）其他因素，如企业预期从资产中取得的未来现金流量的定价中的非流动性。

#### （二）预计未来现金流量的基础

在预计资产未来现金流量时，企业管理层应当考虑下列因素：

1. 预计资产的未来现金流量时，企业管理层应当在合理和有依据的基础上对资产剩余使用寿命内整个经济状况进行最佳估计。在这一过程中，企业管理层应当更多关注外部信息。

通常情况下，企业管理层应当通过分析以前期间预计的现金流量与实际现金流量产生差额的原因，来评价现行预计现金流量所依据假设的合理性。在实际产生的现金流量不存在后续事项或环境的影响时，企业管理层应当确保现行预计的现金流量所依据的假设与过去实际的结果保持一致。

2. 预计资产的未来现金流量，应当以经企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据，以及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。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。

为测试资产是否发生减值而预计资产的未来现金流量，是采用以后年度的增长率，通过对建立在财务预算或者预测数据基础上的预计未来现金流量进行估计得出的。这个增长率应当是稳定的或是递减的，除非增长率的提高与关于产品或行业寿命周期模式的客观信息相吻合。在恰当的情况下，增长率可以是零或负数。如果经济环境有利，则其他企业可能进入市场，从而限制企业的增长。因此，从长期来看，企业很难超过其生产经营活动所处的产品、行业或者国家的平均增长率，或使用该资产所处的市场的长期平均增长率。

3. 建立在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，可以涵盖更长的时间。

在现有的资源情况下，企业管理层对期间超过 5 年的未来现金流量进行详细、清晰、可靠的财务预算或预测难以做到。基于这个原因，企业管理层对未来现金流量的估计最多为 5 年。如果企业管理层以超过 5 年的财务预算或者预测为基础估计未来现金流量，则企业管理层应当确保这些估计是可靠的，并且能够表明它按照过去的经验有能力对超出 5 年的期间作出准确预测。

### （三）预计未来现金流量包括的内容

根据企业会计准则的规定，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。在企业发生了可以改进或提高资产经济利益产生能力的现金流出之前，未来现金流量的估计数不包括与该现金流出相关的未来经济利益的增加所导致的估计未来现金流入。

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的现金流出，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。未来现金流量的估计数包括为维持资产在现有的状况下预计可能产生的经济利益水平所必需的的未来现金流出。在资产组是由具有不同估计使用寿命的资产组成时，所有资产对资产组正在从事的生产经营活动都是必要的，在估计与资产组有关的未来现金流量时，具有较短使用寿命的资产的重置被认为是资产组日常维护的一部分。如果资产的账面价值没有包括为使其达到使用或者销售状态而发生的所有现金流出，则未来现金流出的估计数应当包括预期在资产达到使用或者销售状态以前发生的现金流出估计数。

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净额。

需要注意的是，企业已经承诺重组的，在确定资产的未来现金流量现值时，预计的未来现金流入和流出数，应当反映重组所能节约的费用和由重组所带来的其他利益，以及因重组所导致的估计未来现金流出数。其中重组所能节约的费用和由重组所带来的其他利益，通常应当根据企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据进行估计，因重组所导致的估计未来现金流出数，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。

企业在为测试资产是否发生减值而预计其未来现金流量时，应当以资产的当前状况为基础确定，不应当包括下列各项同：（1）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；（2）筹资活动产生的现金流入或者流出；（3）与所得税收付有关的现金流量。

（四）折现率

在利用资产的预计未来现金流量计算其折现值时，不可避免地要涉及到折现率的选择。所选择的折现率是反映当前市场货币时间价值和资产特定风险的税前利率。该折现率是企业在购置或者投资资产时所要求的必要报酬率，即如果投资者选择一项投资，从中获得的现金流量在金额、时间或风险方面将与企业预期从该资产中获得的报酬相等。这种折现率是通过类似资产当前交易中的内含利率，或具有单个资产或资产组的企业的加权平均资本成本进行估计得出的，该单个资产或资产组的服务潜力和风险与测试中的资产相同。但是，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，估计折现率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。

预计资产的未来现金流量涉及外币时，应当以该资产所产生的未来现金流量的结算货币为基础，按照该货币适用的折现率计算资产的现值，然后将该外币现值按照计算资产未来现金流量现值当日的即期汇率进行折算。

四、可收回金额的计量

根据企业会计准则的规定，可收回金额，是指资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者。因此，计算确定资产可收回金额应当经过以下步骤：

第一步，计算确定资产的公允价值减去处置费用后的净额。

第二步，计算确定资产预计未来现金流量的现值。

第三步，比较资产的公允价值减去处置费用后的净额与预计未来现金流量现值，取其较高者作为资产的可收回金额。

【例 9—6】2007 年 12 月 31 日，A 公司对在生产经营过程中使用的某生产线进行检查时发现该类出租车可能发生减值。该生产线的公允价值总额为 1 210 000 元，可归属于该生产线的处置费用为 10 000 元；预计尚可使用 5 年，预计其在未来 4 年内每年年末产生的现金流量分别为：400 000 元、360 000 元、320 000 元、250 000 元；第 5 年产生的现金流量以及使用寿命结束时处置形成的现金流量合计为 200 000 元。假定在考虑相关因素的基础上，A 公司决定采用 5%的折现率。有关计算过程见图表 9—1。

图表 9—1 固定资产未来现金流量现值计算表

年 度	预计未来现金流量（元）	折现率	现值系数	预计未来现金流量现值（元）
2008 年	400 000	5%	0.9524	380 960

2009 年	360 000	5%	0.9070	326 520
2010 年	320 000	5%	0.8638	276 416
2011 年	250 000	5%	0.8227	205 675
2012 年	200 000	5%	0.7835	156 700
合 计				1 346 271

由图表 9—1 可知, A 公司预计资产未来现金流量的现值为 1 346 271 元, 大于其公允价值减去处置费用后的净额 1 200 000 元 (1 210 000—10 000), 所以, 该生产线的可收回金额为 1 346 271 元。

**【例 9—7】**2007 年 12 月 31 日, A 公司在对外购专利权的账面价值进行检查时, 发现市场上已存在类似专利技术所生产的产品, 从而对 A 公司产品的销售造成重大不利影响。当时, 该专利权的摊余价值为 6 000 元, 剩余摊销年限为 5 年。按 2007 年 12 月 31 日技术市场的行情, 如果 A 公司将该专利权予以出售, 则在扣除发生的律师费和其他相关税费后, 可以获得 5 000 元。但是, 如果 A 公司计划继续使用该专利权进行产品生产, 则在未来 5 年内预计可以获得的未来现金流量的现值为 4 500 元 (假定使用年限结束时处置收益为零)。

例 9—7 中, A 公司该专利权的公允价值减去处置费用后的净额为 5 000 元, 预计未来现金流量现值为 4 500 元, 因此, A 公司该专利权的可收回金额为 5 000 元。

### 第三节 资产减值的会计处理

#### 一、单项资产减值的会计处理

##### (一) 资产减值的会计处理

可收回金额的计量结果表明, 资产的可收回金额低于其账面价值的, 应当将资产的账面价值减记至可收回金额, 减记的金额确认为资产减值损失, 计入当期损益, 同时计提相应的资产减值准备。资产减值损失一经确认, 在以后会计期间不得转回。

##### 1. 采用权益法核算的长期股权投资发生减值

企业采用权益法核算的长期股权投资发生减值的, 按长期股权减值金额, 借记“资产减值损失”科目, 贷记“长期股权投资减值准备”科目。

**【例 9—8】**2007 年 12 月 31 日, 甲股份有限公司持有乙股份有限公司的普通股股票账面价值为 675 000 元, 作为长期股权投资并采用权益法进行核算; 由于乙股份有限公司当年度经营不善, 资金周转发生困难, 使得其股票市价下跌至 570 000 元, 短期内难以恢复; 假设甲股份有限公司本年度首次对其计提长期投资减值准备。

甲股份有限计提长期投资减值准备的账务处理如下:



借：资产减值损失——计提的长期投资减值准备 105 000  
    贷：长期投资减值准备——股票投资（乙公司） 105 000

其中，计提的长期投资减值准备金额为：

$$675\ 000 - 570\ 000 = 105\ 000 \text{（元）}$$

## 2. 固定资产发生减值

企业固定资产发生减值的，按固定资产减值金额，借记“资产减值损失”科目，贷记“固定资产减值准备”科目。

**【例 9—9】**沿用例 9—6 的有关资料，同时假设 2007 年 12 月 31 日该生产线的账面价值为 1 500 000 元，以前年度没有计提资产减值准备。A 公司的账务处理如下：

借：资产减值损失 153 729  
    贷：固定资产减值准备 153 729

## 3. 在建工程发生减值

通常情况下，在建工程存在以下迹象时，表明其可能发生了减值：（1）长期停建并且预计在未来 3 年内不会重新开工的在建工程；（2）所建项目无论在性能上，还是在技术上已经落后，并且给企业带来的经济利益具有很大的不确定性；（3）其他足以证明在建工程已经发生减值的情形。企业将在建工程发生减值的，按在建工程减值金额，借记“资产减值损失”科目，贷记“在建工程减值准备”科目。

## 4. 无形资产

企业无形资产发生减值的，按无形资产减值金额，借记“资产减值损失”科目，贷记“无形资产减值准备”科目。

**【例 9—10】**沿用例 9—7 的例子，A 公司的账务处理如下：

借：资产减值损失 1 000  
    贷：无形资产减值准备 1 000

## （二）计提资产减值准备后资产的会计处理

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）。具体来说，已计提减值准备的资产，应当按照该资产的账面价值以及尚可使用寿命重新计算确定折旧率和折旧额（摊销额）。资产计提减值准备后，企业应当重新复核资产的折旧方法（摊销方法）、预计使用寿命和预计净残值（或预计净残值率），并区别情况采用不同的处理方法。

1. 如果资产所含经济利益的预期实现方式没有发生变更,企业仍应遵循原有的折旧方法(摊销方法),按照资产的账面价值扣除预计净残值后的余额以及尚可使用寿命重新计算确定折旧率和折旧额(摊销额);如果资产所含经济利益的预期实现方式发生了重大改变,企业应当相应改变资产的折旧方法(摊销方法),并按照会计估计变更的有关规定进行会计处理。

2. 如果资产的预计使用寿命没有发生变更,企业仍应遵循原有的预计使用寿命,按照资产的账面价值扣除预计净残值后的余额以及尚可使用寿命重新计算确定折旧率和折旧额(摊销额);如果资产的预计使用寿命发生变更,企业应当相应改变资产的预计使用寿命,并按照会计估计变更的有关规定进行会计处理。

3. 如果资产的预计净残值没有发生变更,企业仍应按照资产的账面价值扣除预计净残值后的余额以及尚可使用寿命重新计算确定折旧率和折旧额(摊销额);如果资产的预计净残值发生变更,企业应当相应改变资产的预计净残值,并按照会计估计变更的有关规定进行会计处理。

**【例 9—11】**甲股份有限公司为一家生产性企业,有关业务资料如下:(1)2006 年 12 月 23 日,乙股份有限公司购置了一台不需安装的设备,价值为 13 000 000 元(含增值税税额),款项以银行存款支付。(2)在考虑相关因素的基础上,预计该设备的使用寿命为 8 年,预计净残值为 650 000 元,采用年限平均法计提折旧。(3)2010 年 12 月 31 日,在进行检查时发现,该设备有可能发生减值,现时的公允价值减去处置费用后的净额为 2 040 000 元,未来 4 年内持续使用以及使用寿命结束时的处置中形成的现金流量现值为 2 808 000 元。(4)2012 年 12 月 31 日,在进行检查时发现,以前期间据以计提固定资产减值的各种因素发生变化,产生有利影响,目前市场上该类设备的公允价值减去处置费用后的净额为 4 800 000 元,未来 2 年内持续使用以及使用寿命结束时的处置中形成的现金流量现值为 5 600 000 元。(5)假设整个过程不考虑其他相关税费;该设备在 2010 年 12 月 31 日以前没有计提固定资产减值准备;该设备一直采用年限平均法计提折旧;预计净残值始终为 650 000 元;预计使用寿命没有发生变更。为简化计算过程,假定按年度计提固定资产折旧。

根据例 9—11 所给资料,分析如下:

(1)2007 年 1 月 1 日至 2012 年 12 月 31 日,每年计提的折旧金额分别为 1 543 750 元 $[(13\,000\,000-650\,000)\div 8]$ ,累计折旧金额为 6 175 000 元 $(1\,543\,750\times 4)$ ;

(2)2012 年 12 月 31 日,在不考虑计提减值准备因素情况下计算确定的固定资产净值为 6 825 000 元 $(13\,000\,000-6\,175\,000)$ ;公允价值减去处置费用后的净额为 2 040 000 元,预计未

来现金流量为 2 808 000 元，所以可收回金额为 2 808 000 元。因此，应计提固定资产减值准备金额为 4 017 000 元（6 825 000—2 808 000）；

（3）2011 年、2012 年两年间，每年计提的折旧金额分别为 539 500 元 $[(2\,808\,000-650\,000)\div 4]$ ；

（4）2014 年 12 月 31 日，该设备公允价值减去处置费用后的净额为 4 800 000 元，预计未来现金流量现值为 5 600 000 元，所以可收回金额为 5 600 000 元，高于固定资产账面价值 1 729 000 元（2 808 000—539 500×2），不需计提固定资产减值准备，也不应将以前期间计提的固定资产减值准备予以转回；

（5）2013 年、2014 年两年间，每年应计提的折旧金额均为 539 500 元 $[(2\,808\,000-539\,500\times 2-650\,000)\div 2]$ ；

（6）2014 年 12 月 31 日，该固定资产的账面价值为预计净残值 650 000 元。

该设备的账面价值变动见图表 9—2。

图表 9—2 设备的账面价值变动情况表

日 期	内 容	金 额（元）
2007 年 1 月 1 日	固定资产原价	13 000 000
2007 年	计提折旧	1 543 750 $[(13\,000\,000-650\,000)\div 8]$
2007 年 12 月 31 日	账面价值	11 456 250
2008 年	计提折旧	1 543 750
2008 年 12 月 31 日	账面价值	9 912 500
2009 年	计提折旧	1 543 750
2010 年	计提折旧	1 543 750
2010 年 12 月 31 日	确认减值前的账面价值	6 825 000
2010 年	确认减值	4 017 000（6 825 000—2 808 000）
2010 年 12 月 31 日	确认减值后的账面价值	2 808 000
2011 年	计提折旧	539 500 $[(2\,808\,000-650\,000)\div 4]$
2012 年	计提折旧	539 500
2013 年	计提折旧	539 500
2014 年	计提折旧	539 500
2014 年 12 月 31 日	账面价值	650 000

根据图表 9—2 的计算结果，甲股份有限公司的账务处理如下：

（1）2006 年 12 月 23 日，取得固定资产

借：固定资产 13 000 000  
贷：银行存款 13 000 000

（2）2007 年 12 月 31 日、2008 年 12 月 31 日、2009 年 12 月 31 日，分别计提固定资产折旧

借：制造费用 1 543 750  
贷：累计折旧 1 543 750

（3）2010 年 12 月 31 日，计提固定资产折旧和固定资产减值准备

借：制造费用 1 543 750

贷：累计折旧	1 543 750
借：资产减值损失	4 017 000
贷：固定资产减值准备	4 017 000

(4) 2011 年 12 月 31 日，计提固定资产折旧

借：制造费用	539 500
贷：累计折旧	539 500

(5) 2012 年 12 月 31 日、2013 年 12 月 31 日、2014 年 12 月 31 日，计提固定资产折旧

借：制造费用	539 500
贷：累计折旧	539 500

(6) 2014 年 12 月 31 日，转销固定资产减值准备

借：固定资产减值准备	4 017 000
贷：固定资产	4 017 000

**【例 9—12】**2001 年 1 月 1 日，A 公司外购 XYZ 无形资产，实际支付的价款为 120 万元。根据相关法律规定，XYZ 无形资产的有效年限为 10 年，已使用 1 年。A 公司估计 XYZ 无形资产预计使用年限为 6 年，预计净残值为零。2002 年 12 月 31 日，由于与 XYZ 无形资产相关的经济因素发生不利变化，致使 XYZ 无形资产发生价值减损。A 公司据此估计其可收回金额为 25 万元。2004 年 12 月 31 日，甲公司发现，导致 XYZ 无形资产在 2002 年发生减值损失的不利经济因素已全部消失，估计 XYZ 无形资产的可收回金额为 40 万元。

假设不考虑所得税及其他相关税费的影响；无形资产的预计使用年限保持不变。

根据例 9—12 所给资料，分析如下：（1）2001 年 1 月 1 日，A 公司预计 XYZ 无形资产的预计使用年限为 6 年，没有超过相关法律对 XYZ 无形资产规定的有效年限。XYZ 无形资产的成本应自 2001 年 1 月起于 6 年内摊销。每年摊销金额为 20 万元（ $120 \div 6$ ）。（2）2002 年 12 月 31 日，XYZ 无形资产的账面价值为 80 万元（ $120 - 20 \times 2$ ），超过其可收回金额 25 万元，应当按照账面价值超过其可收回金额的差额 55 万元（ $80 - 25$ ）计提无形资产减值准备。（3）2003 年和 2004 年，XYZ 无形资产每年的摊销价值为 6.25 万元（ $25 \div 4$ ）。（4）2004 年 12 月 31 日，XYZ 无形资产的账面价值为 12.5 万元（ $25 - 6.25 \times 2$ ），低于其可收回金额 40 万元，不需要计提无形资产减值准备，也不应将以前期间计提的无形资产减值准备转回。（5）2005 年和 2006 年，XYZ 无形资产每年的摊销价值为 6.25 万元（ $12.5 \div 2$ ）。

XYZ 无形资产的价值变动情况见图表 9—3。

图表 9—3 XYZ 无形资产的账面价值变动情况表

时 间	项 目	金额（万元）
2001 年 1 月 1 日	成本	120

2001 年	摊销	20
2001 年 12 月 31 日	账面价值	100
2002 年	摊销	20
2002 年	减值	55
2002 年 12 月 31 日	账面价值	25
2003 年	摊销	6.25
2004 年	摊销	6.25
2005 年	摊销	6.25
2006 年	摊销	6.25
2006 年 12 月 31 日	账面价值	0

A 公司的账务处理如下：

#### （1）2001 年 1 月 1 日购入

借：无形资产 1 200 000  
贷：银行存款 1 200 000

#### （2）2001 年、2002 年摊销无形资产账面价值

借：管理费用 200 000  
贷：累计摊销 200 000

#### （3）2002 年计提无形资产减值准备

借：资产减值损失 550 000  
贷：无形资产减值准备 550 000

#### （4）2003 年、2004 年摊销无形资产账面价值

借：管理费用 62 500  
贷：累计摊销 62 500

#### （5）2005 年、2006 年摊销无形资产账面价值

借：管理费用 62 500  
贷：累计摊销 62 500

#### （6）2006 年 12 月 31 日转销无形资产减值准备的余额

借：无形资产减值准备 550 000  
贷：无形资产 550 000

## 二、资产组减值的会计处理

### （一）资产组账面价值的确定

企业在判断资产是否发生减值时，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。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。资产组的可收回金额应当按照该资产组的公允价值减去处置费用后的净额与其预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

资产组账面价值的确定基础应当与其可收回金额的确定方式相一致。资产组的账面价值包括可直接归属于资产组与可以合理和一致地分摊至资产组的资产账面价值，通常不应当包括已确认

负债的账面价值，但如不考虑该负债金额就无法确定资产组可收回金额的除外。这主要是因为，在确定资产组的公允价值减去处置费用后的净额和预计未来现金流量现值时，并不包括与不属于该资产组有关的现金流量，也不包括与已在财务报表上确认的负债有关的现金流量。

在特殊情况上，企业在判断资产是否发生减值时，有可能涉及部分负债。在这种情况下，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。这主要是因为，在这种情况下，资产组的公允价值减去处置费用后的净额，是资产组所包含的资产和负债共同的公允价值减去处置费用后的净额，为使资产组的账面价值与其可收回金额的比较有意义，在确定资产组的账面价值和可收回金额时，应当减去负债的账面价值。

**【例 9—13】**甲股份有限公司属于矿业生产企业。根据我国有关法律的规定，开采矿产的企业必须在完成开采后将该地区恢复原貌，恢复费用包括表土覆盖层的复原，因为表土覆盖层在矿山开发前必须搬走。表土覆盖层一旦移走，企业就应为其确认一笔预计负债，其有关费用计入矿山成本，并在矿山使用寿命内计提折旧。假定甲股份有限公司为恢复费用确认的预计负债的账面金额为 1 000 万元。2005 年 12 月 31 日，甲股份有限公司正在对矿山进行减值测试。矿山的资产组是整座矿山。甲股份有限公司已收到愿以 1 600 万元的价格购买该矿山的合同，这一价格已经考虑了复原表土覆盖层的成本。矿山预计未来现金流量的现值为 2 400 万元，不包括恢复费用；矿山的账面价值为 2 000 万元。假定不考虑矿山的处置费用。

本例中，资产组的公允价值减去处置费用后的净额为 1 600 万元，其预计未来现金流量的现值在考虑恢复费用后估计为 1 400 万元（ $2\,400 - 1\,000$ ）。资产组的账面价值为 1000 万元，即矿山的账面价值 2 000 万元与恢复费用 1 000 万元之间的差额。因此，甲股份有限公司可以确定该矿山的可收回金额 1 600 万元大于其账面价值 1 000 万元，没有发生减值。

## （二）资产组减值的会计处理

根据企业会计准则的规定，资产组或者资产组组合的可收回金额低于其账面价值的（总部资产和商誉分摊至某资产组或者资产组组合的，该资产组或者资产组组合的账面价值应当包括相关总部资产和商誉的分摊额），应当确认相应的减值损失。减值损失金额应当先抵减分摊至资产组或者资产组组合中商誉的账面价值，再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。

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）、该资产预计未来现金流量的现值（如可确定）、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。

【例 9—14】乙公司于 2006 年 12 月 31 日对某资产组进行减值测试，其账面价值为 2 750 000 元；该资产组合除包括固定资产生产线、办公楼、宿舍、浴室、理发室外，还包括一批负债，账面价值分别为 590 000 元、780 000 元、950 000 元、180 000 元、400 000 元、150 000 元。经咨询有关专家，乙公司确定该资产组的公允价值减去处置费用后的净额为 2 150 000 元，未来现金流量现值为 2 050 000 元。因此，该资产组发生减值，确认的减值损失为 600 000 元（2 750 000－2 150 000），同时根据该资产组内固定资产的账面价值，按比例分摊减值损失至资产组内的固定资产。分摊过程见图表 9—4。

图表 9—4 资产组减值损失分摊表

资产组合	分摊减值损失前账面价值（元）	分摊比例	分摊的减值损失（元）	分摊减值损失后账面价值（元）
负 债	(150 000)		0	(150 000)
固定资产：				
生产线	590 000	20.34%	(122 040)	467 960
办公楼	780 000	26.90%	(161 400)	618 600
宿 舍	950 000	32.76%	(196 560)	753 440
浴 室	180 000	6.21%	(37 260)	142 740
理发室	400 000	13.79%	(82 740)	317 260
小 计	2 900 000	100%	(600 000)	2 300 000
合 计	2 750 000		(600 000)	2 150 000

根据图表 9—4 的分摊结果，乙公司的会计处理如下：

借：资产减值损失	600 000
贷：固定资产减值准备——生产线	122 040
——办公楼	161 400
——宿舍	196 560
——浴室	37 260
——理发室	82 740

如果乙公司确定的固定资产宿舍的公允价值减去处置费用后的净额为 822 000 元。即宿舍分摊减值损失后的账面价值（753 440）低于其公允价值减去处置费用后的净额（822 000 元），多分摊的减值损失 68 560 元（822 000－753 440）应根据该资产组内其他固定资产初次分摊减值损失后的账面价值，按比例分摊至资产组内的其他固定资产。分摊过程见图表 9—5。

图表 9—5 资产减值损失分摊表

资产组 其他固定资产	分摊减值损失后 账面价值（元）	重新分摊比例	过多减值损失 重新分摊（元）	重新分摊减值 损失后账面价值（元）
生产线	467 960	30.26%	(20 746.3)	447 213.7

办公楼	618 600	40%	(27 424)	591 176
浴室	142 740	9.23%	(6 328.1)	136 411.9
理发室	317 260	20.51%	1 4061.6	303 198.4
小 计	1 546 560	100%	(68 560)	1 478 000
宿 舍	753 440		68 560	822 000
长期资产合计	2 300 000		0	2 300 000

### 三、总部资产减值的会计处理

#### (一) 总部资产概述

通常情况下，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资产组组合进行。资产组组合是指有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。

#### (二) 总部资产减值的会计处理

根据企业会计准则的规定，在有迹象表明某项总部资产可能发生减值时，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。其中，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。

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，分别下列情况进行会计处理：

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。

该资产组的可收回金额低于其账面价值的，应当按其差额确认资产减值损失。资产减值损失金额应当先抵减分摊至资产组或者资产组组合中商誉的账面价值，再根据资产组或者资产组组合中除商誉外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。抵减后各项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）、该资产预计未来现金流量的现值（如可确定）和零。

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，按其差额确认资产减值损失。



其次，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，按其差额确认资产减值损失。

资产减值损失金额应当先抵减分摊至资产组或者资产组组合中商誉的账面价值，再根据资产组或者资产组组合中除商誉外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。抵减后各项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）、该资产预计未来现金流量的现值（如可确定）、零。

**【例 9-15】**ABC 公司系高科技企业，其拥有 A、B 和 C 三个资产组，在 20×0 年年末，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 年年末对各资产组进行减值测试。

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资产组，但是研发中心的账面价值难以在合理和一致的基础上分摊至各相关资产组。

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。具体见图表 9-6：

图表 9-6 单位：万元

	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，因此确定有 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的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%，计算过程见图表 9-7：

图表 9-7

单位：万元

	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）	
年份	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		1 440

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 万元（84.5×112.5/412.5），导致资产组 B 中所包括资产发生减值 61.45 万元（84.5×300/412.5）；因资产组 C 发生减值损失 8 万元而导致办公大楼减值 2 万元（8×150/550），导致资产组 C 中所包括资产发生减值 6 万元（8×400/550）。

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 1207.50 万元(200+238.55+394+274.95+100)，但其可收回金额为 1440 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）。

#### 四、商誉减值的会计处理

##### （一）商誉账面价值的分摊

根据企业会计准则的规定，企业合并所形成的商誉，至少应当在每年年度终了时进行减值测试。商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。相关的资产组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，并且不应当大于按照《企业会计准则第 35 号——分部报告》所确定的报告分部。

企业进行资产减值测试，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。

在将商誉的账面价值分摊至相关的资产组或者资产组组合时，应当按照各资产组或者资产组组合的公允价值占相关资产组或者资产组组合公允价值总额的比例进行分摊。公允价值难以可靠计量的，按照各资产组或者资产组组合的账面价值占相关资产组或者资产组组合账面价值总额的比例进行分摊。

由于进行重组等原因而改变了其报告结构，从而影响到已分摊商誉的一个或者多个资产组或者资产组组合构成的，企业应当重新按照各资产组或者资产组组合的公允价值占相关资产组或者资产组组合公允价值总额的比例进行分摊。公允价值难以可靠计量的，按照各资产组或者资产组组合的账面价值占相关资产组或者资产组组合账面价值总额的比例进行分摊。

## （二）商誉减值的会计处理

根据企业会计准则的规定，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。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，应当确认商誉的减值损失。减值损失金额应当先抵减分摊至资产组或者资产组组合中商誉的账面价值，再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。

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。具体来说，企业确认的商誉减值损失，应当借记“资产减值损失”科目，贷记“商誉减值准备”科目。

## 第四节 资产减值的披露内容

### 一、资产减值有关的信息

1. 对于确认的资产减值损失，企业应当在附注中披露与资产减值有关的下列信息：

（1）当期确认的各项资产减值损失金额，这是指企业当期确认的长期股权投资、固定资产、无形资产、在建工程等资产的减值损失金额。

（2）计提的各项资产减值准备累计金额，这是指企业累计计提的长期股权投资、固定资产、无形资产、在建工程等资产的减值准备金额。

（3）提供分部报告信息的，应当披露每个报告分部当期确认的减值损失金额，这是指如果企业提供分部报告信息，则应当按报告分部披露当期确认的减值损失金额。

2. 在企业发生重大资产减值损失的情况下，企业应当在附注中披露导致每项重大资产减值损失的原因和当期确认的重大资产减值损失的金额：

（1）发生重大减值损失的资产是单项资产的，应当披露该单项资产的性质。提供分部报告信息的，还应披露该项资产所属的主要报告分部。

（2）发生重大减值损失的资产是资产组或者资产组组合的，应当披露下列信息：资产组的基本情况；资产组中所包括的各项资产在当期确认的减值损失金额；资产组的组成与前期相比发生变化的，应当披露变化的原因以及前期和当期资产组的组成情况。

## **二、可收回金额的确定方法**

对于重大资产减值，企业应当在附注中披露资产或者资产组可收回金额的确定方法，具体来说，企业应当分别情况披露以下信息：

（1）可收回金额按资产的公允价值减去处置费用后的净额确定的，应当披露公允价值减去处置费用后的净额的估计基础，即公允价值是根据公平交易中销售协议价格确定，还是根据资产的市场价格确定，或是根据参考同行业类似资产的最近交易价格确定的。

（2）可收回金额按资产预计未来现金流量的现值确定的，应当披露估计其现值时所采用的折现率，以及该资产前期可收回金额也按照其预计未来现金流量的现值确定的情况下，前期所采用的折现率。

## **三、与商誉减值有关的信息**

1. 分摊到某资产组的商誉（或者使用寿命不确定的无形资产）的账面价值占商誉账面价值总额的比例重大的，应当在附注中披露下列信息：

（1）分摊到该资产组的商誉的账面价值。

（2）该资产组可收回金额的确定方法，即该资产组可收回金额是根据资产组的公允价值减去处置费用后的净额确定的，还是根据资产组预计未来现金流量的现值确定的。

2. 商誉的可收回金额按照资产组公允价值减去处置费用后的净额确定的，还应当披露确定公允价值减去处置费用后的净额的方法。资产组的公允价值减去处置费用后的净额不是按照市场价格确定的，还应当披露：

（1）企业管理层在确定公允价值减去处置费用后的净额时所采用的各关键假设及其依据。

（2）企业管理层在确定各关键假设相关的价值时，是否与企业历史经验或者外部信息来源一致。不一致的，应当说明理由。

3. 商誉的可收回金额按照资产组预计未来现金流量的现值确定的，还应当披露：

（1）企业管理层预计未来现金流量的各关键假设及其依据。

（2）企业管理层在确定各关键假设相关的价值时，是否与企业历史经验或者外部信息来源相一致。不一致的，应当说明理由。

（3）估计现值时所采用的折现率

4. 商誉的全部或者部分账面价值分摊到多个资产组，且分摊到每个资产组的商誉的账面价值占商誉账面价值总额的比例不重大的，企业应当在附注中说明这一情况以及分摊到上述资产组的商誉账面价值合计金额。

商誉账面价值按照相同的关键假设分摊到上述多个资产组，且分摊的商誉账面价值合计金额占商誉账面价值总额的比例重大的，企业应当在附注中说明这一情况，并披露下列信息：

（1）分摊到上述资产组的商誉账面价值合计金额。

（2）采用的关键假设及其依据。

（3）企业管理层在确定各关键假设相关的价值时，是否与企业历史经验或者外部信息来源相一致。不一致的，应当说明理由。

#### **思考题：**

1. 资产可能发生减值的迹象主要包括哪些？企业应当如何进行判断？

2. 企业应当如何估计资产的公允价值减去处置费用后的净额？为了达到减值测试的目的，资产公允价值的估计有何特点？

3. 企业以资产组为基础进行减值测试时，应当如何确认相关资产的减值损失？

4. 总部资产应当如何认定？总部资产的减值测试有何特殊之处？对于总部资产应当如何进行减值测试？

## 5. 商誉的减值测试有何特殊之处？对于商誉应当如何进行减值测试？

### 参考文献：

1. 《企业会计准则——基本准则》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
2. 《企业会计准则（2006）》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
3. 《中级会计实务》（经济科学出版社，2007 年 1 月）
4. 《企业会计准则——应用指南（2006）》（中国财政经济出版社，2006 年 11 月）

## 第十章 负债

### 第一节 流动负债

#### 一、应付账款

应付账款是指因购买材料、商品或接受劳务供应等而发生的债务。这是买卖双方在购销活动中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，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。应付账款的入账金额为实际应付的金额。如果购入的资产在形成一笔应付账款时带有现金折扣，应付账款的入账金额按发票上记载的应付金额总值（即不扣除现金折扣）记账。在这种情况下，按发票上记载的全部应付金额，借记“原材料”、“库存商品”、“应交税费”等有关科目，贷记“应付账款”科目；获得的现金折扣，冲减财务费用。

如果应付账款由于债权单位撤销等原因而无法支付，或者将应付账款划转给关联方等其他企业的，无法支付或无需支付的应付账款计入资本公积。

#### 二、应付票据

应付票据有广义应付票据和狭义应付票据之分。广义应付票据是指由出票人出票，由承兑人承诺在一定日期支付一定款项给收款人的书面证明，包括期票和汇票。在我国，应付票据是在商

品购销活动中由于采用商业汇票结算方式而发生需清偿的票据，我们称这种应付票据为狭义上的应付票据。我国商业汇票的付款期限最长不超过 6 个月。

应付票据依其是否带息来划分，有带息票据和不带息票据。不带息票据是指票据上没有注明利率，票据到期只需按面额支付款项；带息票据是指在票据上注明利率，票据到期，除按票据面额支付款项外，还需要支付利息。

### （一）不带息票据的处理

不带息票据，其面值就是票据到期时的应付金额。签发票据时，借记“原材料”、“库存商品”、“应交税费”等有关科目，贷记“应付票据”科目；票据到期支付票款时，按其面值借记“应付票据”科目，贷记“银行存款”科目。

### （二）带息票据的处理

应付票据如是带息票据，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，因此通常在期末时，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。

**【例 10—1】**A 企业（增值税一般纳税人）于 2007 年 3 月 1 日签发并承兑一张年利率 12%，期限 6 个月的票据，用以购货，适用的增值税税率为 17%。A 企业的相关账务处理如下：

#### （1）持票购货

借：原材料	80 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	13 600
贷：应付票据	93 600

#### （2）票据到期，支付票款

借：应付票据	93 600
财务费用	5 616
贷：银行存款	99 216

#### （3）若票据到期，A 企业无力支付票款

借：应付票据	93 600
财务费用	5 616
贷：应付账款	99 216

#### （4）按票据面额的 5% 支付罚息

借：营业外支出	4 680
贷：银行存款	4 680

## 三、应付职工薪酬

### （一）职工薪酬的概述

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，包括职工在职期间和离职后提供给职工的全部货币性薪酬和非货币性福利。企业提供给职工配偶、子女或其他被赡养人的福利等，也属于职工薪酬。其中，职工是指与企业订立劳动合同的所有人员，包括全职、兼职和临时职工，也包括虽未与企业订立正式劳动合同但由企业正式任命的人员，如董事会成员、监事会成员和内部审计委员会成员等。在企业的计划和控制下，虽未与企业订立正式劳动合同或未由其正式任命，但为企业提供与职工类似服务的人员，如劳务用工合同人员，也视同企业职工。

具体来说，职工薪酬主要包括以下八个方面的内容：

#### 1. 职工工资、奖金、津贴和补贴

职工工资、奖金、津贴和补贴，是指按照国家统计局的规定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。

企业按规定支付给职工的加班工资，以及根据国家法律、法规和政策规定，企业在职工因病、工伤、产假、计划生育假、婚丧假、事假、探亲假、定期休假、停工学习、执行国家或社会义务等特殊情况下，按照计时工资或计件工资标准的一定比例支付的工资，也属于职工工资范畴，在职工休假或缺勤时，不应当从工资总额中扣除。

#### 2. 职工福利费

职工福利费，是指企业为职工提供的福利，如为补助职工食堂、生活困难等从成本费用中提取的金额。

#### 3. 社会保险费

社会保险费，是指企业按照国家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金、养老保险金、失业保险金、工伤保险费和生育保险费。

养老保险金包括基本养老保险费、补充养老保险费和商业养老保险费。企业根据国家规定的基准和比例计算，向社会保险经办机构缴纳的养老保险费为基本养老保险费；根据《企业年金试行办法》、《企业年金基金管理试行办法》等相关规定，向有关单位（企业年金基金账户管理人）缴纳的养老保险费为补充养老保险费；以商业保险形式提供给职工的各种保险待遇为商业养老保险费。

#### 4. 住房公积金



住房公积金，是指企业按照国家《住房公积金管理条例》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

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、提高职工业务素质用于开展工会活动和职工教育及职业技能培训，根据国家规定的基准和比例，从成本费用中提取的金额。

#### 6. 非货币性福利

非货币性福利，是指企业以自产产品或外购商品发放给职工作为福利，将自己拥有的资产无偿提供给职工使用，为职工无偿提供医疗保健服务等。

#### 7. 辞退福利

辞退福利，是指企业由于分离办社会、实施主辅业分离、辅业改制、分流安置富余人员、实施重组或改组计划、职工不能胜任等原因，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补偿建议的计划中给予职工的经济补偿。

辞退福利包括：（1）职工劳动合同到期前，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；（2）职工劳动合同到期前，为鼓励职工自愿接受裁减而给予的补偿，职工有权选择继续在职或接受补偿离职。

#### 8. 股份支付

股份支付，是指企业为获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。股份支付分为以权益结算的股份支付和以现金结算的股份支付。以权益结算的股份支付，是指企业为获取服务以股份或其他权益工具作为对价进行结算的交易；以现金结算的股份支付，是指企业为获取服务承担以股份或其他权益工具为基础计算确定的交付现金或其他资产义务的交易。本章主要涉及以现金结算的股份支付，不涉及以权益结算的股份支付。

### （二）职工薪酬的确认和计量

#### 1. 职工薪酬的确认原则

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（不包括辞退福利）确认为负债，并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；（2）应由在建工程、无形资产开发成本负担的职工薪酬，计入建造固定资产或无形资产的开发成本；（3）上述两项之外的其他职工薪酬，计入当期损益。

#### 2. 职工薪酬的计量标准

### （1）货币性职工薪酬

计量应付职工薪酬时，国家规定了计提基础和计提比例的，应当按照国家规定的标准计提。比如，应向社会保险经办机构等缴纳的医疗保险费、养老保险费（包括根据企业年金计划向企业年金基金相关管理人缴纳的补充养老保险费）、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费，应向住房公积金管理机构缴存的住房公积金，以及工会经费和职工教育经费等，应当在职工为其提供服务的会计期间，根据工资总额的一定比例计算确定。

国家没有规定计提基础和计提比例的，企业应当根据历史经验数据和实际情况，合理预计当期应付职工薪酬。当期实际发生金额大于预计金额的，应当补提应付职工薪酬；当期实际发生金额小于预计金额的，应当冲回多提的应付职工薪酬。

对于在职工提供服务的会计期末以后 1 年以上到期的应付职工薪酬，企业应当选择合理的折现率，以应付职工薪酬折现后的金额计入相关资产成本或当期损益；应付职工薪酬金额与其折现后金额相差不大的，也可按照未折现金额计入相关资产成本或当期损益。

### （2）非货币性职工薪酬

企业以其自产产品作为非货币性福利发放给职工的，应当根据受益对象，按照该产品的公允价值，计入相关资产成本或当期损益，同时确认应付职工薪酬。

**【例 10—2】**甲公司是一家电脑生产企业，有职工 180 名，其中一线生产工人 130 名，总部管理人员 50 名。2007 年 5 月，甲公司决定以其生产的笔记本电脑作为福利发放给职工。该笔记本电脑单位成本为 8 000 元，单位计税价格（公允价值）为 15 000 元，适用的增值税税率为 17%。甲公司的账务处理如下：

#### （1）决定发放非货币性福利

借：生产成本	2 281 500
管理费用	877 500
贷：应付职工薪酬	3 159 000

计入生产成本的金额为： $130 \times 15\,000 \times (1 + 17\%) = 2\,281\,500$ （元）

计入管理费用的金额为： $50 \times 15\,000 \times (1 + 17\%) = 877\,500$ （元）

#### （2）实际发放非货币性福利

借：应付职工薪酬	3 159 000
贷：主营业务收入	2 700 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	459 000
借：主营业务成本	1 440 000
贷：库存商品	1 440 000

应交的增值税销项税额=180×15 000×17%=459 000（元）

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，将该住房每期应计提的折旧计入相关资产成本或当期损益，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当期损益，并确认应付职工薪酬。难以认定受益对象的非货币性福利，直接计入当期损益和应付职工薪酬。

**【例 10—3】**B 公司决定为每位部门经理提供轿车免费使用，同时为每位副总裁租赁一套住房免费使用，B 公司部门经理共有 20 名，副总裁共有 5 名。假定每辆轿车月折旧额为 1 000 元，每套住房月租金为 8 000 元。B 公司的账务处理如下：

（1）计提轿车折旧

借：管理费用	20 000
贷：应付职工薪酬	20 000
借：应付职工薪酬	20 000
贷：累计折旧	20 000

（2）确认住房租金费用

借：管理费用	40 000
贷：应付职工薪酬	40 000
借：应付职工薪酬	40 000
贷：银行存款	40 000

3. 辞退福利的确认和计量

辞退福利通常采取在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，或者将职工工资支付至辞退后未来某一期间的方式。辞退福利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。

（2）企业不能单方面撤回解除劳动关系计划或裁减建议。

正式的辞退计划或建议应当经过批准。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款项推迟至一年后支付的，视为符合应付职工薪酬的确认条件。满足辞退福利确认条件、实质性辞退工作在一年内完成、但付款时间超过一年的辞退福利，企业应当选择恰当的折现率，以折现后的金额计量应付职工薪酬。

企业应当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应付职工薪酬。对于职工没有选择权的辞退计划，应当根据辞退计划条款规定的拟解除劳动关系的职工数量、每一职位的辞退补偿标准等，确认应付职工薪酬。企业对于自愿接受裁减的建议，应当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标准等，确认应付职工薪酬。

【例 10—4】2007 年 11 月，家园公司为减员增效制定了一项辞退计划。规定自 2008 年 1 月 1 日起，以职工自愿的方式，辞退生产一车间职工。辞退计划的详细内容，包括拟辞退职工所在部门、数量、各级别的职工能够获得的补偿标准以及计划实施时间等均已与职工协商一致。该辞退计划已于 2007 年 12 月 20 日经公司董事会正式批准，并将在 2008 年实施完毕。辞退计划的有关内容见图表 10—1。

图表 10—1 家园公司生产一车间职工辞退计划表

职位	拟辞退数量	工龄（年）	补偿标准（元）
车间主任	10	1~10	100 000
		11~20	200 000
		21~30	300 000
高级技工	50	1~10	80 000
		11~20	180 000
		21~30	280 000
普通工人	100	1~10	50 000
		11~20	150 000
		21~30	250 000
合计	160		

2007 年 12 月 31 日，家园公司根据图表 10—1 的资料，预计生产一车间职工授受辞退数量的最佳估计数以及支付的补偿金额见图表 10—2。

图表 10—2 家园公司生产一车间职工接受辞退及补偿金额表

职位	拟辞退数量	工龄（年）	接受辞退计划职工人数	每人补偿标准（元）	补偿金额（元）
车间主任	10	1~10	5	100 000	500 000
		11~20	2	200 000	400 000
		21~30	1	300 000	300 000
高级技工	50	1~10	20	80 000	1 600 000
		11~20	10	180 000	1 800 000
		21~30	5	280 000	1 400 000
普通工人	100	1~10	50	50 000	2 500 000
		11~20	20	150 000	3 000 000
		21~30	10	250 000	2 500 000
合计	160		123		14 000 000

根据图表 10—2 的资料，家园公司的账务处理如下：

借：管理费用14 000 000

贷：应付职工薪酬14 000 000

4. 以现金结算的股份支付

对职工以现金结算的股份支付,应当按照企业承担的股份或其他权益工具为基础计算确定的负债的公允价值计量。除授予后立即可行权的以现金结算的股份支付外,授予日一般不进行会计处理。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。

授予后立即可行权的以现金结算的股份支付,应当在授予日以企业承担负债的公允价值,借记“管理费用”、“生产成本”、“制造费用”等科目,贷记“应付职工薪酬”科目。完成等待期内的服务或达到规定业绩条件以后才可行权的以现金结算的股份支付,在等待期内的每个资产负债表日,按当期应确认的成本费用金额,借记“管理费用”、“生产成本”、“制造费用”等科目,贷记“应付职工薪酬”科目。在可行权日之后,以现金结算的股份支付当期公允价值的变动金额,借记或贷记“公允价值变动损益”科目,贷记或借记“应付职工薪酬”科目。

【例 10—5】2007 年 1 月 1 日,经股东大会批准,乙公司为其 200 名中层以上管理人员每人授予 100 份现金股票增值权,条件是自 2007 年 1 月 1 日起必须在公司连续服务 3 年,即可自 2009 年 12 月 31 日起根据股价增长幅度获得现金,该增值权应在 2011 年 12 月 31 日之前行使完毕。乙公司估计,该增值权在负债结算之前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见图表 10—3。

图表 10—3                      乙公司现金股票增值权的公允价值及现金支出表                      单位: 元

年份	公允价值	支付现金
2007	14	
2008	15	
2009	18	16
2010	21	20
2011		25

第一年有 20 名管理人员离开公司,乙公司估计三年中还将有 15 名管理人员离开;第二年又有 10 名管理人员离开公司,乙公司估计还将有 10 名管理人员离开;第三年又有 15 名管理人员离开。第三年年末,有 70 人行使股票增值权获得了现金。第四年年末,有 50 人行使股票增值权;第五年年末,剩余 35 人全部行使股票增值权。

根据上述资料,乙公司计算各期应确认的应付职工薪酬和计入当期损益的金额,见图表 10—4。

图表 10—4                      应付职工薪酬和计入当期损益表                      单位: 元

年份	应付职工薪酬 (1)	支付现金 (2)	当期损益 (3) (3) = (1) - 上期 (1) + (2)
2007	$(200-35) \times 100 \times 14 \times 1/3 = 77\ 000$		77 000
2008	$(200-40) \times 100 \times 15 \times 2/3 = 16\ 000$		83 000
2009	$(200-45-70) \times 100 \times 18 = 153\ 000$	$70 \times 100 \times 16 = 112\ 000$	105 000

2010	$(200-45-70-50) \times 100 \times 21 = 735\ 000$	$50 \times 100 \times 20 = 100\ 000$	20 500
2011	$735\ 000 - 735\ 000 = 0$	$35 \times 100 \times 25 = 87\ 500$	14 000
总额		299 500	299 500

根据图表 10—4 的资料，乙公司的账务处理如下：

(1) 2007 年 1 月 1 日，不作处理。

(2) 2007 年 12 月 31 日

借：管理费用	77 000
贷：应付职工薪酬	77 000

(3) 2008 年 12 月 31 日

借：管理费用	83 000
贷：应付职工薪酬	83 000

(4) 2009 年 12 月 31 日

借：管理费用	105 000
贷：应付职工薪酬	105 000
借：应付职工薪酬	112 000
贷：银行存款	112 000

(5) 2010 年 12 月 31 日

借：公允价值变动损益	20 500
贷：银行存款	20 500
借：应付职工薪酬	100 000
贷：银行存款	100 000

(6) 2011 年 12 月 31 日

借：公允价值变动损益	14 000
贷：应付职工薪酬	14 000
借：应付职工薪酬	87 500
贷：银行存款	87 500

#### 四、应交税费

应交税费，包括企业按照税法等规定计算应交纳的各种税费，包括增值税、消费税、营业税、所得税、资源税、土地增值税、城市维护建设税、房产税、土地使用税、车船税、教育费附加、矿产资源补偿费，以及代扣代缴的个人所得税等。

##### (一) 应交增值税

增值税是就货物和应税劳务的增值部分征收的一种税。根据《中华人民共和国增值税暂行条例》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。准予从销项税额中抵扣的进项税额通常包括：

(1) 销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额；(2) 从海关取得的完税凭证上注明的增值税额；(3) 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的进项税额。

企业应交的增值税，在“应交税费”科目下设置“应交增值税”、“未交增值税”明细科目核算，并在“应交税费——应交增值税”明细账内，分别设置“进项税额”、“销项税额”、“出口退税”、“进项税额转出”、“已交税金”、“转出未交增值税”、“转出多交增值税”、“减免税款”等专栏。小规模纳税企业只需设置“应交增值税”明细科目，不需要在“应交增值税”明细科目中设置上述专栏。

#### 1. 一般纳税企业一般购销业务的增值税会计处理

实行增值税的一般纳税企业，从税务角度看，一是可以在企业销售货物或提供劳务时可以开具增值税专用发票（或完税凭证等），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。

一般纳税企业通过各种方式取得物资可以抵扣的增值税额，应记入“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目；销售物资或提供应税劳务应缴纳的增值税额，应记入“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目；如果企业销售货物或提供劳务采用销售额和销项税额合并定价的，按公式“销售额=含税销售额÷（1+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。

#### 2. 一般纳税企业购入免税农产品的会计处理

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，一般情况下不能抵扣，但按税法规定，对于购入免税农业产品可按买价的一定比例计算进项税额，并准予从销项税额中抵扣。

购进免税农业产品进行会计处理时，按应计入采购成本的金额，借记“原材料”、“库存商品”等科目，按买价和规定税率计算的可抵扣增值税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按应付或实际支出的价款，贷记“应付账款”、“银行存款”等科目。

**【例 10—6】**甲公司收购免税农业产品作为原材料，实际支付款项 1 500 000 元，产品已验收入库，款项已经支付。假定甲公司采用实际成本进行材料日常核算，该产品准予抵扣的进项税额按买价的 10% 计算确定。甲公司的账务处理如下：

借：原材料

1 350 000

应交税费——应交增值税（进项税额）	150 000
贷：银行存款	1 500 000

免税农业产品的增值税进项税额=1 500 000×10%=150 000（元）

### 3. 小规模纳税企业的会计处理

小规模纳税企业在销售货物或提供劳务时，一般情况下只能开具普通发票，不能开增值税发票，只能按销售额一定比例计算应纳税额；而购入货物时无论是否具有增值税专用发票，小规模纳税企业支付的增值税额都不得计入进项税额，不得由销项税额抵扣，应计入购入货物的成本。同时，小规模纳税企业的销售额不包括其应纳税额。会计核算上小规模纳税企业的“应交税费——应交增值税”科目，应采用三栏式账户，不再设三级明细科目。

**【例 10—7】**华风公司为小规模纳税企业，2007 年 6 月购入一批原材料，增值税发票上注明价款为 160 000 元，增值税额 27 200 元，原材料已入库，货款已支付。该月华风公司销售产品 300 件，售价总额 900 000 元（含税，按 6% 比例计算应纳税额），货款已收到。华风公司应进行的账务处理为：

#### （1）购进原材料

借：原材料	187 200
贷：银行存款	187 200

#### （2）销售产品

借：银行存款	900 000
贷：主营业务收入	849 057
应交税费——应交增值税	50 943

不含税价格=900 000÷（1+6%）=849 057（元）

应交增值税=849 057×6%=50 943（元）

### 4. 视同销售的会计处理

根据《增值税暂行条例实施细则》的规定，企业将货物交付他人代销；销售代销货物；将自产或委托加工的货物用于非应税项目；将自产、委托加工或购买的货物作为投资，提供给其他单位或个体经营者；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，将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人等行为，视同销售货物，需要缴纳增值税。企业应按确认的营业收入和增值税额，借记“在建工程”、“长期股权投资”、“应付职工薪酬”、“营业外支出”等科目，按确认的营业收入，贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”等科目，按增值税专用发票上注明的增值税税额，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。



【例 10—8】C 公司将生产的产品用于在建工程。该产品成本为 150 000 元，计税价格（公允价值）为 220 000 元，适用的增值税税率为 17%。C 公司的账务处理如下：

借：在建工程	257 400
贷：主营业务收入	220 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	37 400
借：主营业务成本	150 000
贷：库存商品	150 000

用于工程的产品增值税销项税额 =  $220\,000 \times 17\% = 37\,400$ （元）

## 5. 不予抵扣项目的会计处理

根据《增值税暂行条例实施细则》的规定，企业购进固定资产、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。

如果购入货物时即能认定其进项税额不能抵扣的，如购入固定资产、购入的货物直接用于免税项目或直接用于非应税项目，进行会计处理时，按其增值税专用发票上注明的增值税额，计入购入货物或接受劳务的成本。如果购入货物时不能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计入“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，待这部分货物以后用于按规定不予抵扣增值税进项税额项目的，将原已计入进项税额并已支付的增值税部分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”等科目。

【例 10—9】增值税一般纳税人远龙公司于 2007 年 10 月购入一批材料（材料按实际成本核算），价款 1 000 000 元，增值税发票上注明的增值税额为 17 0000 元，材料已入库。2007 年 12 月，将该批材料的 40% 用于工程建设项目。根据该经济业务，远龙公司可作如下账务处理：

### （1）材料入库时

借：原材料	1 000 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	170 000
贷：银行存款	1 170 000

### （2）工程领用 40% 的材料时

借：在建工程	468 000
贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）	68 000
原材料	400 000

## 6. 转出多交增值税和未交增值税的会计处理

为了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。

月末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，月末“应交税费——应交增值税”科目的余额，反映了企业尚未抵扣的增值税。

同时应注意，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；当月交纳以前各期未交的增值税，通过“应交税费——未交增值税”科目核算。

### （二）应交消费税

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。

#### 1. 产品销售的会计处理

消费税实行价内征收，企业在销售产品时应交纳的消费税记入“营业税金及附加”科目，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。

**【例 10—10】**丙公司是增值税一般纳税人，2007 年 9 月销售了一批应纳消费税产品，该产品售价 200 000 元，增值税税率 17%，消费税税率 10%，货款尚未收到。丙公司应做如下账务处理：

借：应收账款	234 000
贷：主营业务收入	200 000
应交税费——应交增值税	34 000
借：营业税金及附加	20 000
贷：应交税费——应交消费税	20 000

#### 2. 委托加工应税消费品的会计处理

对于需要交纳消费税的委托加工物资，委托方提货时，受托方应代收代交税款（除受托加工或翻新改制金银首饰按规定应由受托方交纳消费税以外）。委托加工物资收回后，委托方直接用于销售的，应将受托方代收代交的消费税计入委托加工物资的成本；委托加工物资收回后委托方用于连续生产的，按规定准予抵扣消费税的，应记入“应交税费——应交消费税”科目。

**【例 10—11】**光华公司 2007 年 12 月委托外单位加工一批材料（非金银首饰），原材料价款 400 000 元，加工费 100 000 元，由受托方代收代交的消费税 10 000 元（不考虑增值税），

材料加工完毕验收入库，加工费尚未支付，该材料采用实际成本核算。光华公司应做如下账务处理：

（1）如果光华公司收回加工后的材料用于继续生产应税消费品，账务处理如下：

借：委托加工物资	400 000
贷：原材料	400 000
借：委托加工物资	100 000
应交税费——应交消费税	10 000
贷：应付账款	110 000
借：原材料	500 000
贷：委托加工物资	500 000

（2）如果光华公司收回加工后的材料直接用于销售，账务处理如下：

借：委托加工物资	400 000
贷：原材料	400 000
借：委托加工物资	110 000
贷：应付账款	110 000
借：原材料	510 000
贷：委托加工物资	510 000

### （三）应交营业税

营业税是对提供劳务、出售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。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”明细科目进行核算。

**【例 10—12】**某建材公司对外提供运输劳务，2007 年 4 月取得该项劳务收入 300 000 元，营业税税率为 3%。当期用银行存款交纳营业税 9 000 元。该建材公司根据此项经济业务应做账务处理如下：

$$\text{应交营业税} = 300\,000 \times 3\% = 9\,000 \text{（元）}$$

借：其他业务支出	9 000
贷：应交税费——应交营业税	9 000
借：应交税费——应交营业税	6 000
贷：银行存款	6 000

### （四）其他税费

企业转让土地使用权应交的土地增值税，土地使用权与地上建筑物及其附着物一并在“固定资产”等科目核算的，借记“固定资产清理”等科目，贷记“应交税费——应交土地增值税”科

目。土地使用权在“无形资产”科目核算的，按实际收到的金额，借记“银行存款”科目，按摊销的无形资产金额，借记“累计摊销”科目，按已计提的无形资产减值准备，借记“无形资产减值准备”科目，按无形资产账面余额，贷记“无形资产”科目，按应交的土地增值税，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目，按其差额，借记“营业外支出”科目或贷记“营业外收入”科目。

企业按规定计算应交的房产税、土地使用税、车船使用税，借记“管理费用”科目，贷记“应交税费”科目。

### 五、其他流动负债

企业的流动负债除了应付账款、应付票据、应付工资薪酬、应交税费外，还包括短期借款、短期债券、应付股利、预收账款、预提费用、其他应交款和其他应付款等等。

#### （一）短期借款

短期借款是指企业借入的期限在一年以内的各种借款，会计上以收到的时间和金额入账。企业借入的短期借款，构成了企业的负债，除了偿还借款的本金外，还要支付利息。短期借款所发生的利息，企业应按应计的金额，借记“财务费用”、“利息支出（金融企业）”等科目，贷记“应付利息”科目。

#### （二）短期债券

发行债券是企业筹措资金的一种重要方式。发行债券按其时间的长短分为短期债券和长期债券。短期债券是企业为筹措资金，发行的期限在一年以内的各种债券。

企业为核算短期债券，一般应设置“应付短期债券”账户企业发行债券支付的代理手续费及印刷费等支出，应作为财务费用计入当期损益。

**【例 10—13】**甲公司 2007 年 1 月 1 日发行半年期债券 10 000 份，每张面值 100 元，债券的票面利率为 10%，每张债券的发行价格 102 元。账务处理如下：

##### （1）债券发行时

借：银行存款	1 020 000
贷：应付短期债券	1 020 000

##### （2）债券到期时

计算利息

借：财务费用	50 000
贷：应付短期债券	50 000

转销溢价

借：应付短期债券	20 000
贷：财务费用	20 000

### 还本付息

借：应付短期债券	1 050 000
贷：银行存款	1 050 000

## （三）应付股利

企业作为独立核算的经济实体，对其实现的经营成果除了按照税法 and 有关法规规定交税、交费以外，还必须对运用投资者投入的资金给予一定的回报，作为投资者应该分享的所得税后的利润分配，取得投资收益。应付股利就是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，不应确认为负债，但应在报表附注中披露。

企业经股东大会或类似机构审议批准的利润分配方案，按应付的现金股利或利润，借记“利润分配”科目，贷记“应付股利”科目；实际支付现金股利或利润时，借记“应付股利”科目，贷记“银行存款”等科目。

## （四）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，可以设置“预收账款”科目进行核算，其贷方反映预收到货款和补付的货款，借方反映应收到货款和退回多收到货款；预收账款不多的，也可以直接记入“应收账款”科目的贷方。

## （五）其他应付款

企业除了应付账款、应付票据以外，还会发生一些应付、暂收其他单位或个人的款项，如应付包装物租金、存入保证金、应付统筹退休金等。这些暂收应付款，构成了企业一项流动负债，在我国会计核算中，设置“其他应付款”科目进行核算。在发生暂收应付款核算时，借记相关费用类科目，贷记“其他应付款”科目；支付的其他各种应付、暂收款项，借记“其他应付款”科目，贷记“银行存款”等科目。

# 第二节 长期负债

## 一、长期债券

## （一）长期债券的发行

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、溢价发行和折价发行。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，可按超过债券面值的价格发行，称为溢价发行。溢价是企业以后各期多付利息而事先得到的补偿。如果债券的票面利率低于同期银行存款利率，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内对利息费用的一种调整。

企业发行债券时，如果发行费用大于发行期间冻结资金所产生的利息收入，按发行费用减去发行期间冻结资金所产生的利息收入后的差额，根据发行债券所筹集资金的用途，分别计入财务费用或相关资产成本。如果发行费用小于发行期间冻结资金所产生的利息收入，按发行期间冻结资金所产生的利息收入减去发行费用后的差额，视同发行债券的溢价收入，在债券存续期间于计提利息时摊销，分别计入财务费用或相关资产成本。

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。

## （二）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。

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。

（三）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”、“应付债券——应计利息”科目，贷记“银行存款”科目。采用一次还本、分期付息方式的，在每期支付利息时，借记“应付利息”科目，贷记“银行存款”科目；债券到期偿还本金并支付最后一期利息时，借记“应付债券——面值”、“在建工程”、“财务费用”、“制造费用”等科目，贷记“银行存款”科目，按借贷双方之间的差额，借记或贷记“应付债券——利息调整”科目。

【例 10—14】2007 年 12 月 31 日，成华公司经批准发行 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%。

成华公司该批债券实际发行价格为=10 000 000×0.7835+10 000 000×6%×4.3295  
=10 432 700（元）

成华公司根据上述资料，采用实际利率法和摊余成本计算确定的利息费用，见图表 10—5。

图表 10—5 利息费用表 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
2008 年 12 月 31 日	600 000	521 635	78 365	10 354 335
2009 年 12 月 31 日	60 000	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

根据图表 10—5 的资料，成华公司的账务处理如下：

（1）2007 年 12 月 31 日发行债券

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 计算利息费用

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 年确认利息费用的账务处理同 2008 年。

（3）2012 年 12 月 31 日归还债券本金及最后一期利息费用

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

## 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，债券最短期限为 3 年，最长期限为 5 年。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。

对于可转换公司债券的负债成份，在转换为股份前，其会计处理与一般公司债券相同，即按照实际利率和摊余成本确认利息费用，按照面值和票面利率确认应付债券，差额作为利息调整。可转换公司债券持有人在债券存续期间内行使转换权利，将可转换公司债券转换为股份时，对于债券面额不足转换 1 股股份的部分，企业应当以现金偿还。

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，按其权益成份的金额，借记“资本公积——其他资本公积”科目，按股票面值和转换的股数计算的股票面值总额，贷记“股本”科目，按其差额，贷记“资本公积——股本溢价”科目。如用现金支付不可转换股票的部分，还应贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

**【例 10—15】**广博集团经批准于 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%，利息按年支付。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。

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（假定按当日可转换公司债券的账面价值计算转股数），广博集团发行可转换公司债券时二级市场上与之类似的没有转换权的债券市场利率为 9%。



据此，广博集团的账务处理如下：

(1) 2007 年 1 月 1 日发行可转换公司债券

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：

$$200\,000\,000 \times 0.6499 + 200\,000\,000 \times 6\% \times 3.8897 = 176\,656\,400 \text{（元）}$$

可转换公司债券权益成份的公允价值为：

$$200\,000\,000 - 176\,656\,400 = 23\,343\,600 \text{（元）}$$

(2) 2007 年 12 月 31 日确认利息费用

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

$$\text{转换的股份数为：} (176\,656\,400 + 12\,000\,000 + 3\,899\,076) / 10 = 19\,255\,547.6 \text{（股）}$$

不足 1 股的部分支付现金 0.6 元

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	19 255 547
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	196 643 528.4
库存现金	0.6

### 三、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 1 年以上（不含 1 年）的各种借款。

企业借入各种长期借款，按实际收到的款项，借记“银行存款”科目，按借款本金，贷记“长期借款——本金”科目，按借贷双方之间的差额，借记“长期借款——利息调整”科目。

在资产负债表日，企业应按长期借款的摊余成本和实际利率计算确定的利息费用，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。

#### **四、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）应付融资租赁固定资产的租赁费**

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）具有融资性质的分期付款购买资产**

企业购买资产有可能延期支付有关价款。如果延期支付的购买价款超过正常信用条件，实质上具有融资性质的，所购资产的成本应当以延期支付购买价款的现值为基础确定。实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额，应当在信用期间内采用实际利率法进行摊销，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分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。

企业采用补偿贸易方式引进国外设备时，应按设备、工具、零配件等的价款以及国外运杂费的外币金额和规定的汇率折合为人民币确认长期应付款。

**思考题：**

1. 职工薪酬包括哪些内容？企业应当如何核算非货币性职工薪酬？企业应当如何核算以现金结算的股份支付？
2. 发行一般公司债券实际收到的款项与债券面值之间的差额，应当如何进行分摊？
3. 发行可转换公司债券，应当如何分拆包含的负债成分和权益成分？
4. 企业应交的增值税应当如何进行会计处理？
5. 企业对长期借款的核算应注意哪些问题？

**参考文献：**

1. 《企业会计准则——基本准则》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
2. 《企业会计准则（2006）》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
3. 《企业会计准则——应用指南（2006）》（中国财政经济出版社，2006 年 11 月）
4. 《中级会计实务》（经济科学出版社，2007 年 1 月）
5. 《2006 企业会计准则第 9 号——职工薪酬》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
6. 《2006 企业会计准则第 11 号——股份支付》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
7. 《2006 企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（经济科学出版社，2006 年 2 月）

## **第十一章 所有者权益**

### **第一节 实收资本**

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。所有者权益可分为实收资本（或股本）、资本公积、盈余公积和未分配利润。其中，盈余公积和未分配利润统称为留存收益。

#### **一、实收资本概述**

实收资本是指投资者作为资本投入到企业中的各种资产的价值，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。由于企业组织形式不同，所有者投入资本的会计核算方法也有所不同。除股份有限公司对股东投入资金应设置“股本”科目外，其余企业均设置“实收资本”科目，核算企业实际收到的投资者投入的资本。

投资人可以用现金投资，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“库存现金”、“银行存款”科目，贷记“实收资本”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，贷记“实收资本”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，贷记“实收资本”科目。

## **二、企业实收资本的核算要求**

### **（一）国有独资公司的投入资本**

根据我国《公司法》的规定，我国的企业分为有限责任公司和股份有限公司。国有独资公司是有限责任公司的一种特殊形式，是由国家授权投资的机构或者国家授权的部门单独投资设立的有限责任公司。

在会计核算上，单独把国有独资公司作为一种类型，是因为这类企业的投入资本有其自身的三大特点：一是所有者投入的资本，在国有独资公司里全部作为实收资本入账，而其他类型的企业，所有者投入的资本不一定全部作为实收资本；二是国有独资公司不发行股票，不会产生股票溢价发行收入；三是这类企业不会在追加投资时，为维持一定的投资比例而产生资本公积。故在会计核算时国有独资公司的投入资本全部计入“实收资本”科目。

### **（二）有限责任公司的投入资本**

有限责任公司（简称有限公司），是指由两个以上五十个以下股东共同出资，每个股东以其所认缴的出资额对公司承担有限责任，公司以其全部资产对其债务承担责任的企业法人。

有限责任公司与独资企业主要区别是：有限责任公司的投资者必须是两人以上，而独资企业是单一的投资者；对企业承担的责任以出资额为限。

有限责任公司的投入资本通过“实收资本”科目核算，其特点为：

1. 按照公司章程所规定的出资方式、出资额和出资缴纳期限出资。有限责任公司的投资者不是单一的，各投资者怎样出资、出资金额和何时出资必须事先约定，共同遵守，否则企业的生产经营将无法进行，同时，破坏了事先约定的投资者应承担的义务。一旦投资者某一方未按规定

定缴纳出资的，企业有权向该投资者追缴。经追缴后仍不履行义务的，企业还可依诉讼程序，请求人民法院追究投资者的违约责任。

2. 所有者投入资本应区别情况处理。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，企业的实收资本应等于企业的注册资本。在企业增资扩股时，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。

3. 转让出资应经其他投资者同意。有限责任公司的投资者是有限的，除了以产权关系为纽带把各投资者联系在一起外，各投资者之间的信誉、名誉、管理技能等，均可作为共同经营的先决条件。因此，在某个投资者要将其出资转让给有意介入的新投资者时，要事先经企业原有的其他超过半数的投资者同意。如果其他投资者有异议，应由其他投资者购买该转让的出资，如果不购买该转让的出资，视为同意转让。如其他投资者无异议，在同等条件下，原投资者具有优先购买权。

### （三）股份有限公司的投入资本

股份有限公司（简称股份公司）是指全部资本由等额股份构成并通过发行股票筹集资本，股东以其所持股份对公司承担有限责任，公司以其全部资产对公司债务承担责任的企业法人。

股份有限公司与有限责任公司的主要区别在于：有限公司的全部资本不分为等额股份，公司向股东签发出资证明而不发行股票，公司股东转让出资，需经股东会讨论通过，股东人数限制在两个以上 50 个以下。股份公司的全部资本划分为等额股份，以发行股票方式筹集资本，股票可以交易或转让，股东数有下限（5 人以上），没有上限。

股份公司投入资本核算的特点主要有：

#### 1. 企业根据不同的设立方式，选择不同的会计处理方法

股份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，涉及所有者权益的会计处理方法也不同，其主要区别有：

##### （1）筹集资本的费用处理不同。

发起式设立公司，因股东是固定的，无需聘请证券商（如证券公司）向社会广泛募集。一般情况下，其筹集费用很低，一般只发生一些诸如股权证明印刷费等少量费用，可以直接计入“管理费用”科目。

采用向社会发行股票的方式来筹集资本，需要由企业发起人聘请证券商发行股票，由于募集式设立公司，发起人认购的股份不得少于公司发行股份总数的 35%，其余部分可向社会公开募集，因而发行的股票数量大，印刷费用高，另外从广大投资者认购到实际出缴资金，需要进行大量的工作。所以，支付给证券商的发行费用一般较高，在会计上应进行以下处理：发行股票支付的手续费或佣金等相关费用，减去股票发行期间冻结的利息收入后的余额，采用溢价发行股票的，记入“资本公积——股本溢价”科目，从溢价收入中抵销；采用面值发行股票或溢价中不够抵销的，计入“财务费用”科目。

## （2）筹集资本的风险不同。

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，承担公司筹建过程中的债务，承担对认股人已缴纳的股款支付银行同期存款利息等责任。

## 2. 科目设置的特殊性

股份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，在会计核算上股份公司应设置“股本”科目。

“股本”科目核算股东投入企业的股本，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，企业应在“股本”科目下，按普通股和优先股及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”科目。

### 三、独资企业改组为股份制企业实收资本的核算

独资企业改组为股份制企业的主要方式有：在企业兼并中，被兼并企业的资产所有者可将资产作为股份入股到兼并方企业中，将兼并方企业改组为股份制企业；兼并方企业也可通过对其他企业控股，实现兼并，将被兼并方企业改组为股份制企业。需要新增投资的企业，可通过发行股票筹集资金，改组为股份制企业。

#### （一）国有企业改建为股份制企业

国有企业改建为股份制企业，按照国家有关的法规规定，可以采取整体改建、分立式改建和合并式改建。改建企业应当产权明晰，其程序是：

第一步，开展资产清查。资产清查结果由国有资本持有单位委托中介机构进行审计，委托中介机构所发生的费用由改建企业承担。清查出来的资产损失（坏账损失、存货损失、固定资产及在建工程损失、担保损失、股权或债权投资损失以及经营证券、外汇、期货交易损失等），按国家有关资产损失管理的规定确认处理。

第二步，进行资产评估。资产评估结果是国有资本持有单位出资折股的依据，自评估基准日起一年内有效。

1. 评估基准日至设立登记日有效期内净资产变动的处理。由于改建企业在设立登记日以前仍属于国有企业，在评估基准日到设立登记日期间增减的净资产（即实现的利润或亏损）应作为国家权益的增减事项，区分下列情况处理：

（1）净资产增加，上缴国有资本持有单位，或者转作“资本公积”，留待以后转增国有股份。

（2）净资产减少，由国有资本持有单位补足，或留待以后年度国有股份应分得的股利补足。

2. 占有的国有划拨土地，可采取下列方式之一处理：（1）作价入股增加公司制企业的国有股份。（2）公司制企业支付出让金购买国有土地使用权。（3）公司制企业支付租金租赁使用。

3. 清理核实的各项债权债务：（1）实行整体改建的，由公司制企业继承。（2）实行分立式改建的，由分立的各方继承。（3）实行合并式改建的，由合并后企业继承。

4. 改建企业的应付职工薪酬仍作为流动负债管理，不得转为职工投资；因医疗费超支造成职工薪酬不足部分可依次以公益金、盈余公积、资本公积和实收资本弥补。原有的应付职工薪酬余额，属于欠发职工部分，可扣除个人所得税后转为职工投资；不属于欠发职工部分作为薪酬基金使用，不得转为个人投资。未退还的职工集资款，应当以现有资产清偿，也可转作个人投资。

5. 国家财政专项拨款、其他各类财政性资金投入以及税收返还，按下列方式处理：（1）使用后形成资本公积的，转为国有股份。（2）尚未使用在专项应付款反映的继续转作负债管理，形成资本公积后作为国家投资单独反映，留待以后转增国有股份。

6. 没有纳入改建企业范围，具备经营条件的剥离资产，可以组建企业法人。不具备经营条件的剥离资产，可以分别按以下方法处置：（1）整体出售；（2）租赁经营；（3）无偿移交。

7. 企业实行分立式改建，应当理顺存续企业与改建后公司制企业的产权关系，明确存续企业及分立的公司制企业国有股权持有单位。

8. 企业公司制改建过程中，支付辞退福利以及一次性交付的社会保险费，可以从改建企业净资产中扣除或以改建企业剥离资产出售收入优先支付。

第三步，按评估后的净资产折股。国有资本持有单位应当按照国家有关规定，向国有资本变动的审批单位报送书面报告。经批准实行内部职工持股的企业，内部职工股份的认购应符合《中华人民共和国公司法》的规定。

1. 企业实行公司制改建，不得将国有资本低价折股或低价转让给经营者及其他职工个人。（1）实行整体改建的，应按照评估结果全部折算为国有股份，由原有资本持有单位持有。（2）实行分立式改建的，按转入改建后公司制企业的评估后净资产折合为国有股份，可以由原国有资本持有单位持有，也可以由存续企业持有。（3）实行合并式改建的，按评估后净资产折算为国有股份，合并前后各方属于同一投资主体的，由原共同的国有资本持有单位持有；合并前各方属于不同投资主体的，由合并前各方原有资本持有单位分别持有。

2. 实行公司制改建的股权设置方案应当由国有资本持有单位制定；在存在两个或两个以上国有资本持有单位的情况下，由具有控制权的国有资本持有单位会同其他国有资本持有单位协商制定。股权设置方案应载明：（1）股本总数及其股权结构；（2）国有资本折股以及股份认购；（3）股份转让条件及其定价等。

3. 企业实行公司制改建时，经批准或与债权人协商，可以实行债权转为股权。

4. 企业整体或合并改建为公司制企业的，改建前的会计档案资料应由公司制企业保管、处理。

5. 公司制企业吸收新股东增资或由部分股东增资，新增出资应按公司制企业账面每股净资产折股，或按原有股东协商的比例折股。实行内部职工持股的公司制企业，经与股份持有人协商一致，内部职工股份可以在公司制企业内部转让。

## （二）独资企业改组为股份制企业的会计核算

独资企业改组为股份制企业涉及到的会计核算问题主要有：



## 1. 资产评估

独资企业改组为股份公司时，应对原有企业的债权、债务进行清理，委托具有资格的资产评估机构、会计师事务所进行资产评估和验资，界定原有企业净资产产权。评估确认的资产价值与企业资产原账面价值有差额的，应调整资产账面价值，评估确认的资产价值与原账面价值的差额，扣除未来应交所得税后的余额，计入“资本公积”科目。

【例 11—1】A 国有企业于 2007 年 8 月经批准改组为股份制企业，改组前企业资产、负债以及实收资本账面余额如图表 11—1。

图表 11—1 改组前资产、负债及实收资本账面余额表 单位：元

库存现金	10 000	短期借款	2 700 000
银行存款	500 000	应付账款	400 000
短期投资	500 000	其他应付款	410 000
应收账款	380 000	实收资本	7 880 000
原 材 料	2 000 000		
库存商品	1 000 000		
固定资产	10 000 000		
减：累计折旧	3 000 000		
合 计	11 390 000	合 计	11 390 000

经评估确认的资产价值为：固定资产增加 100 万元（属固定资产原价及净值调增，累计折旧未变）；原材料增加 200 000 元；库存商品减少 100 000 元；短期有价证券增加 20 000 元。所得税税率为 33%。经有关部门确认后，A 企业账务处理如下：

调整前后的差额为： $100 + 20 - 10 + 2 = 112$ （万元）

应计入“递延税款”科目的金额为： $1\ 120\ 000 \times 33\% = 369\ 600$

借：固定资产	1 000 000
原材料	200 000
短期投资	20 000
贷：资本公积	750 400
库存商品	100 000
递延税款	369 600

调整后的科目余额表如图表 11—2。

图表 11—2 调整后的科目余额表 单位：元

库存现金	10 000	短期借款	2 700 000
银行存款	500 000	应付账款	400 000
短期投资	520 000	其他应付款	410 000
应收账款	380 000	递延税款	369 600
原材料	2 200 000		

库存商品	900 000	实收资本	7 880 000
固定资产	11 000 000	资本公积	750 400
减：累计折旧	3 000 000		
合 计	12 510 000	合 计	12 510 000

## 2. 原有企业净资产折股

原有企业改组为股份公司，如将原有企业全部资产投入公司，原有企业的债权、债务亦应由改组后的公司承担。原有企业的净资产（全部资产扣除全部负债后的余额）应折价入股。《公司法》规定，有限责任公司（含国有独资公司）依法经批准变更为股份有限公司时，折合的股份总额应当等于公司净资产额。有限责任公司依法经批准变更为股份有限公司，为增加资本向社会公开募集股份时，应按照《公司法》的规定，发行股票筹集资本，股票发行价格可以按票面金额，也可以超过票面金额，但不得低于票面金额。以超过票面金额发行股票所得溢价款列入“资本公积”科目。

**【例 11—2】**假如上例 A 国有企业为国有独资公司，经批准改组为股份公司，核定的股本总额为 2 000 万元，股份总额为 2 000 万股，每股面值 1 元。企业原有的资产和负债全部转归改组后的股份公司所有，企业净资产 863.04 万元，换取股票 863.04 万股。对外发行 1 136.96 万股，每股实收金额 1.20 元。

原有企业改组为股份制企业，改组后的公司仍然可继续沿用原企业账册；也可以结束旧账，另立新账。

### （1）沿用原企业账册的会计处理

无论企业原来执行哪种会计制度，改组为股份有限公司后，应执行财政部印发的《企业会计制度》，企业原运用的会计科目与该制度一致的，可不作调整；如不一致应按该制度的要求调整，然后继续进行以原企业净资产换取股票的会计处理。

将原企业净资产换取的股票登记入账，将净资产换取的股份总额和每股票面价值的乘积作为股本入账，同时注销原企业所有者权益（或称资本）。在会计处理时，需要注意的是应将累计折旧冲销固定资产原值，即视同股份制企业取得原企业的旧固定资产，不再确认累计折旧，该固定资产以后在尚可使用年限内计提折旧。

按上例，企业应作如下账务处理：

借：实收资本	7 880 000
资本公积	750 400
贷：股本	8 630 400

同时，冲减原累计折旧：

借：累计折旧	3 000 000
--------	-----------

贷：固定资产	3 000 000
--------	-----------

如其余对外发行 1 136.96 万股已全部发行完毕，收缴股款时（支付手续费、佣金略）。

借：银行存款	13 643 520
贷：股本	11 369 600
资本公积	2 273 920

（2）结束旧账，另立新账的会计处理。首先注销原企业的资产、负债和所有者权益科目；然后，开设股份制企业的资产、负债和所有者权益科目；如对外发行股票，还要进行收缴股款的账务处理。

借：短期借款	2 700 000
应付账款	400 000
其他应付款	410 000
递延税款	369 600
实收资本	7 880 000
累计折旧	3 000 000
资本公积	750 400
贷：库存现金	10 000
银行存款	500 000
短期投资	520 000
应收账款	380 000
原材料	2 200 000
库存商品	900 000
固定资产	11 000 000

#### 建立新账：

借：库存现金	10 000
银行存款	500 000
短期投资	520 000
应收账款	380 000
原材料	2 200 000
库存商品	900 000
固定资产	8 000 000
贷：短期借款	2 700 000
应付账款	400 000
其他应付款	410 000
递延税款	369 600
股本	8 630 400

（向外界发行股票分录同第一种方法，略）

企业还应注意以下几个问题：

(1) 按照股份制改组程序，企业应自批准成立之日起，按照有关企业办理结束的要求，编制自当年1月1日起至成立日止的年度财务会计报告，作为建立新账的依据。股份制企业成立日期的确认，按照《公司法》的规定，“公司营业执照签发日期，为公司成立日期”。

(2) 按照规定，企业改组为股份公司，要求对企业的资产进行评估，并按资产评估确认的价值调整原企业的账面价值。如果规定的调账日期与资产评估基准日、确认日不一致，在评估基准日到调账日的期间内资产数量已发生了增减变化，调账时应当区别情况进行处理：如原评估资产数量减少，减少部分原评估确认的差额，不再调整账面价值；如资产增加，增加部分则按照取得资产的实际价值确认其账面价值。

#### **四、实收资本增减变动的核算**

一般情况下，企业的实收资本应相对固定不变，但在某些特定情况下，实收资本也可能发生增减变化。《企业法人登记管理条例》中规定，除国家另有规定外，企业的注册资金应当与实有资金相一致。该条例还规定，企业法人实有资金比原注册资金数额增加或减少超过20%时，应持资金证明或者验资证明，向原登记机关申请变更登记。这表明，企业的实收资本，一般情况下，不得随意增减，如有必要增减，首先应具备一定的条件。

##### **(一) 实收资本增加的核算**

一般企业增加资本的途径主要有三条：一是将资本公积转为实收资本。会计上应借记“资本公积”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，转为实收资本时，如为独资企业比较简单，直接结转即可；如为股份公司或有限责任公司，应按原投资者所持股份同比例增加各股东的股权，股份公司具体可以采取发放新股的办法。三是所有者（包括原企业所有者和新投资者）投入。企业应在收到投资者投入的资金时，借记“银行存款”、“固定资产”、“原材料”等科目，贷记“实收资本”等科目。

##### **(二) 实收资本减少的核算**

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的投资比较简单，按发还投资的数额，借记“实收资本”科目，贷记“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，则要收购发行的股票，发行股票的价格与股票面值可能不同，收回股票的价格也可能与发行价格不同，会计核算比较复

杂。由于“股本”科目是按股票的面值登记的，收购本企业股票时，亦应按面值注销股本。超出面值付出的价格，可区别情况处理：收购的股票凡属溢价发行的，则首先冲销溢价收入，不足部分，凡提有盈余公积的，冲销盈余公积；如盈余公积仍不足以支付收购款的，冲销未分配利润。凡属面值发行的，直接冲销盈余公积、未分配利润。

企业因减资等原因而购回本公司股票的，应按回购股份的面值，借记“股本”科目，按股票发行时原计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，按实际支付的购买价款，贷记“银行存款”等科目；如回购价格低于回购股份所对应的股本，应按回购股份的面值，借记“股本”科目，按实际回购价格，贷记“银行存款”等科目，按期差额，贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

## 第二节 资本公积

### 一、资本公积的概述

#### （一）资本公积的概念和来源

资本公积是指由投资者或其他人（或单位）投入，所有权归属于投资者，但不构成实收资本的那部分资本或者资产。

资本公积从形成来源看，它是由投资者投入的资本金额中超过法定资本部分的资本，或者其他（或单位）投入的不形成实收资本的资产的转化形式，它不是由企业实现的净利润转化而来的，从本质上讲应属于投入资本的范畴。资本公积从不同的来源取得，并由全体所有者享有。资本公积由全体股东享有，资本公积在转增资本时，按各个股东在实收资本中所占的投资比例计算的金额，分别转增各个股东的投资金额。资本公积的内容主要包括：资本溢价和股本溢价、接受捐赠资产、股权投资准备、以权益结算的股份支付、存货或自用房地产转换为投资性房地产、可供出售金融资产公允价值的变动、金融资产的重分类等。

#### （二）资本公积与实收资本的区别

资本公积与实收资本虽然都属于投入资本范畴，但两者又有区别。实收资本一般是投资者投入的、为谋求价值增值的原始投资，而且属于法定资本，与企业的注册资本相一致，因此，实收资本无论是在来源上，还是金额上，都有比较严格的限制。资本公积有特定来源，其主要来源是资本（或股本）溢价，是企业投入资本（实缴资本超过股票面值或设定价值的部分），只是由于法律的规定而无法直接以资本的名义出现。某些来源形成的资本公积，并不需要由原投资者投入，

也并不一定需要谋求投资回报，例如，接受其他人（或单位）捐赠形成的资本公积。不同来源形成的资本公积由所有投资者共同享有。投资者投入的资本通常被视为企业的永久性资本，通常不得任意支付给股东。一般只有在企业清算时，在清偿所有的负债后才可将剩余部分返还给投资者。

### （三）资本公积与净利润的区别

资本公积与净利润有着本质上的区别，在会计上通常需要划分资本与收益的界限。收益（净利润）是企业经营活动产生的结果，可以分配给股东。从本质上讲，资本公积是企业所有者投入资本的一部分，具有资本的属性，与企业的净利润无关，所以不能作为净利润的一部分。

### （四）资本公积与留存收益的区别

资本公积与留存收益也存在明显的区别。资本公积的形成有其特定的来源，与企业的净利润无关。而留存收益是企业实现净利润的转化形式（如盈余公积就是从净利润中提取的）。在核算资本公积时，应当与留存收益项目区别开来。

## 二、资本溢价或股本溢价的会计处理

### （一）资本溢价

两个以上的投资者合资经营的企业（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，是会计核算应注意的问题。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即使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以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，往往前者大于后者。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 A、B、C 三位股东各自出资 200 万元而设立。设立时的实收资本为 600 万元。经过三年的经营，该企业留存收益为 300 万元。这时又有 D 投资者有意参加该企业，并表示愿意出资 360 万元而仅占该企业股份的 25%。在会计核算时，将 D 股东投入资金中的 200 万元记入“实收资本”科目，其余 160 万元记入“资本公积”科目。

### （二）股本溢价

股份有限公司是以发行股票的方式筹集股本，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，相当于股票面值部分记入“股本”科目，超出股票面值的溢价收入（含发行股票冻结期间所产生的利息收入，下同）；记入“资本公积”科目。在采用面值发行的情况下，或者溢价收入不足以支付发行费用的，应将发行收入全部记入“股本”科目，支付的发行股票费用或者溢价收入不足以支付发行费用的部分，应直接列入当期损益。

**【例 11-3】**江都公司委托长江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。江都公司与受托单位约定，按发行收入 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。根据资料，江都公司应作如下账务处理：

$$\begin{aligned} \text{公司收到受托发行单位交来现金} &= 2\,000\,000 \times 1.2 \times (1 - 3\%) \\ &= 2\,328\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{应记入“资本公积”科目的金额} &= \text{溢价收入} - \text{发行手续费} \\ &= 400\,000 - 72\,000 = 328\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

借：银行存款	2 328 000
贷：股本	2 000 000
资本公积——股本溢价	328 000

上市公司配股或增发新股，上市公司的股东以其所拥有的其他企业的全部或部分股权作为配股资金，或作为认购新股的股款的，上市公司所接受的股权，应按照配股或增发新股所确定的价

格，确认为初始股权投资成本，按照该股东配股或增发新股所享有的股份面值总额，作为股本，按其差额，作为资本公积（股本溢价）。

上市公司配股或增发新股，上市公司的股东以实物资产和可辨认的无形资产作为配股资金，或作为认购新股股款的，上市公司所接受的实物资产和可辨认的无形资产，应当按照配股或增发新股所确定的价格作为其接受资产的成本，按照该股东配股或增发新股所享有的股份面值总额，作为股本，按其差额，作为资本公积（股本溢价）。

### **三、股权投资准备的会计处理**

股权投资准备，是企业对被投资单位的长期股权投资采用权益法核算时，因被投资单位接受资产捐赠等原因增加资本公积，企业按其持股比例计算而增加的、未转入“其他资本公积”前所形成的股权投资准备。采用权益法核算时，被投资单位资本公积中形成的股权投资准备，企业按其持股比例计算的部分，以及投资时，初始投资成本小于应享有被投资单位所有者权益份额的差额也在本明细科目核算。

企业采用权益法核算长期股权投资时，长期投资的账面价值将随着被投资单位所有者权益的增减而增加或减少，以使长期股权投资的账面价值与应享有被投资单位所有者权益的份额基本保持一致。因此，被投资单位接受资产捐赠等属于准备性质增加的资本公积，企业应按其持股比例计算应享有的份额，增加长期股权投资和资本公积的准备项目，待处置长期股权投资时，再将其余额转入“其他资本公积”明细科目。

### **四、接受捐赠资产的会计处理**

捐赠人捐赠资产，是对企业的一种援助行为，但捐赠人在援助的同时并不一定谋求对企业资产提出要求的权力，也不会由于其捐赠资产行为对企业承担责任，所以，捐赠人不是企业所有者，这种援助也不形成企业的实收资本。但这种援助会使企业的经济资源增加。企业会计制度规定，企业接受捐赠的资产价值作为资本公积，属于所有者权益，在会计上记入“资本公积”科目。

接受捐赠的资产可以分为现金资产和非现金资产两部分。

#### **（一）接受的现金资产捐赠**

接受的现金资产捐赠时，按实际取得的金额，借记“库存现金”、“银行存款”科目，贷记“待转资产价值——接受捐赠现金资产价值”科目。期末，按已计入“待转资产价值”科目的账面余额，借记“待转资产价值——接受捐赠现金资产价值”科目，按税法规定确定的入账价值（可以抵减当期亏损或以前年度发生的尚在税法规定允许抵扣期间的亏损）与现行所得税税率计算



的应交所得税，贷记“应交税费——应交所得税”科目，按其差额，贷记“资本公积——其他资本公积”科目。

**（二）接受非现金资产捐赠**

接受非现金资产捐赠时，按应确定的入账价值，借记“库存商品”、“固定资产”、“无形资产”等科目，一般纳税人如涉及可抵扣的增值税进项税额的，按可抵扣的增值税进项税额，借记“应交税费——应交增值税（进项税额）”科目，按税法规定确定的入账价值，贷记“待转资产价值——接受捐赠非现金资产价值”科目，将接受捐赠的实物资产价值扣除未来应交所得税后的差额暂记在“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目中，按税法规定确定的入账价值（可以抵减当期亏损或以前年度发生的尚在税法规定允许抵扣期间内的亏损）与现行所得税税率计算的应交所得税，贷记“应交税费——应交所得税”科目，按其差额，贷记“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目。在处置该项非现金资产捐赠或使用时，将原计入“资本公积——接受捐赠非现金资产准备”科目的余额转入“资本公积——其他资本公积”科目。

**五、拨款转入的会计处理**

拨款转入是因国家对某些国有企业拨入的、专项用于某项目的拨款，在该拨款项目完成后，形成资产的拨款部分转作的资本公积。在我国，国家对某些行业或企业拨出专款，专门用于企业的技术改造、技术研究等项目，在收到拨款时，暂作长期负债处理。待该项目完成后，属于费用而按规定予以核销的部分，直接冲减长期负债；属于形成资产价值的部分，从理论上讲应视为国家的投资，增加国家资本，但因增加资本需要经过一定的程序。因此，暂计入资本公积，待转增资本时再减少资本公积。在未转增资本前，形成资本公积的一项来源。在核算上，在“资本公积”下设“拨款转入”明细科目，并通过“专项应付款”科目核算。

**（一）拨款支出形成研发费用的账务处理，见图表 11—3**

图表 11—3

阶段		账务处理
收到专项拨款时		借：银行存款 贷：专项应付款
研发费用实际发生时		借：生产成本 贷：银行存款
拨款项目完工后	形成产品并按规定将产品留给企业	借：库存商品 贷：生产成本 借：专项应付款 贷：资本公积——拨款转入
	未形成产品，需核销的拨款部分，报经批准后	借：专项应付款 贷：生产成本
	形成的资产按规定应上缴国家的	借：专项应付款 贷：生产成本
	规定应上缴节余的专项拨款，在上缴时	借：专项应付款

		贷：银行存款
--	--	--------

(二) 拨款支出形成固定资产的账务处理，见图表 11—4

图表 11—4

阶段		账务处理
收到专项拨款时		借：银行存款 贷：专项应付款
在“在建工程”科目下单列项目归集所发生的支出		借：在建工程 贷：银行存款
拨款项目完工后	形成固定资产并按规定将产品留给企业	借：固定资产 贷：在建工程 借：专项应付款 贷：资本公积——拨款转入
	未形成产品，需核销的拨款部分，报经批准后	借：专项应付款 贷：在建工程
	形成的资产按规定应上缴国家的	借：专项应付款 贷：在建工程
	规定应上缴节余的专项拨款，在上缴时	借：专项应付款 贷：银行存款

## 六、其他资本公积

其他资本公积，是除上述各项资本公积以外形成的资本公积，以及从各项资本公积准备项目转入的金额。“其他资本公积”与资本溢价或股本溢价的性质基本相同，也属于所有者权益，但与所有者权益中的准备项目不同。计入“其他资本公积”的金额可以按规定转增资本（或股本）。

## 第三节 留存收益

### 一、留存收益的形成

留存收益包括盈余公积和未分配利润。留存收益的形成与资本不同，它是在生产经营产生利润的前提下形成的，即企业如果亏损则不形成留存收益，会计上也就不涉及留存收益的核算。留存收益的用途如下：盈余公积用于弥补亏损或转增资本；未分配利润可以用于留待以后年度分配。

### 二、利润分配的程序

留存收益是在利润的基础上形成。根据《中华人民共和国公司法》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：

#### (一) 提取法定公积金和法定公益金。

法定公积金按照税后利润的 10% 的比例提取。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。法定公益金按照税后利润的 5%——10% 的比例提取。

公司的法定公积金不足以弥补上一年度公司亏损的，在提取法定公积金和法定公益金之前，应当先用当年利润弥补亏损。

## （二）提取任意公积金。

公司在提取法定公积金和法定公益金后，经股东大会决议，可以提取任意公积金。

（三）向投资者分配利润或股利。公司弥补亏损和提取公积金、法定公益金后的剩余利润，有限责任公司按照股东的出资比例向股东分配利润；股份有限公司按照股东持有股份比例分配股利。

## 三、盈余公积的核算

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。盈余公积根据其用途不同分为公益金和一般盈余公积两类。公益金专门用于企业职工薪酬中福利设施的支出，如购建职工宿舍、托儿所、理发室等方面的支出。现行制度规定，公司制企业按照税后利润的 5%至 10%的比例提取法定公益金。

一般盈余公积分为两种：一是法定盈余公积。公司制企业的法定盈余公积按照税后利润的 10%提取（非公司制企业也可按照超过 10%的比例提取），法定盈余公积累计额已达注册资本的 50%时可以不再提取。二是任意盈余公积。任意盈余公积主要是公司制企业按照股东大会的决议提取。法定盈余公积和任意盈余公积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：

### （一）用于弥补亏损。

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。

### （二）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。盈余公积转增资本时，转增后留存的盈余公积的数额不得少于注册资本的 25%。

盈余公积的提取实际上是企业当期实现的净利润向投资者分配利润的一种限制。提取盈余公积本身就属于利润分配的一部分，提取盈余公积相对应的资金，一经提取形成盈余公积后，在一般情况下不得用于向投资者分配利润或股利。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，只不过是在企业所有者权益内部结构的转换，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。至于企业盈余公积的结存数，实际只表现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。

为了核算反映盈余公积形成及使用情况，企业应设置“盈余公积”科目。由于法定公益金与一般盈余公积（含法定盈余公积和任意盈余公积）有不同的用途，企业应当分别进行明细核算。企业提取盈余公积时，借记“利润分配”科目，贷记“盈余公积——法定盈余公积”、“盈余公积——法定公益金”、“盈余公积——任意盈余公积”科目。

我国法律规定企业必须从当年实现净利润中提取一定比例数额的利润作为法定公益金，用于企业职工薪酬福利方面开支的资金来源。企业使用这部分公益金之后，则意味着未来可使用的公益金数额的减少。为了反映企业公益金的提取、使用和结余情况，企业应当在“盈余公积”账户下单设“法定公益金”明细科目进行核算。这部分公益金虽然是用于职工薪酬福利支出，但与用于职工个人的福利支出不同，其支出使用一般会形成一定的实物资产。因此，企业在使用公益金购建集体福利设施等形成固定资产后，一方面应登记形成的资产的价值，同时还应当将其使用的数额从公益金账户中转出，转至任意盈余公积账户，从而使公益金账户结余的数额，反映为企业未来可使用的公益金的数额。进行账务处理时，应当按照实际使用公益金的数额，借记“盈余公积——法定公益金”科目，贷记“盈余公积——任意盈余公积”科目。对于用公益金购建集体福利设施等固定资产进行处置时，应当将该资产购建的原始支出中使用的公益金的数额，从任意盈余公积转回到公益金账户。进行账务处理时，应按照购建该固定资产原支出的公益金的数额，借记“盈余公积——任意盈余公积”科目，贷记“盈余公积——法定公益金”科目。

企业将盈余公积转增资本时，应当按照转增资本前的实收资本结构比例，将盈余公积转增资本的数额计入“实收资本（或股本）”科目下各所有者的明细账，相应增加各所有者对企业的资本投资。

值得说明的是，外商投资企业按净利润的一定比例提取的储备基金、企业发展基金，以及中外合作经营企业按照规定在合作期间以利润归还投资者的投资，也作为盈余公积，在“盈余公积”

科目下设置“盈余公积——储备基金”、“盈余公积——企业发展基金”、“盈余公积——利润归还投资”明细科目核算。

#### **四、未分配利润的核算**

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。未分配利润有两层含义：一是留待以后年度处理的利润；二是未指定特定用途的利润。

在会计核算上，未分配利润是通过“利润分配”科目进行核算的，具体来说是通过“利润分配”科目之下的“未分配利润”明细科目进行核算的。企业在生产经营过程中取得的收入和发生的成本费用，最终通过“本年利润”科目进行归集，计算出当年盈利，然后转入“利润分配——未分配利润”科目进行分配，其结存于“利润分配——未分配利润”科目的贷方余额，则为未分配利润；如为借方余额，则为未弥补亏损。年度终了，再将“利润分配”科目下的其他明细科目（其他转入、提取法定盈余公积、提取法定公益金、应付优先股股利、提取任意盈余公积、应付普通股股利、转作股本的普通股股利，或提取的储备基金、企业发展基金、职工奖励及福利基金）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，就是未分配利润的数额。如出现借方余额，则表示未弥补亏损的数额。

#### **五、弥补亏损的核算**

企业在生产经营过程中既可能发生盈利，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。

企业发生的亏损可以以次年实现的税前利润弥补。在以次年实现的税前利润弥补以前年度亏损的情况下，企业当年实现的利润自“本年利润”科目，转入“利润分配——未分配利润”科目，将本年实现的利润结转到“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。因此，以当年实现净利润弥补以前年度结转的未弥补亏损时，不需要进行专门的账务处理。

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。无论是以税前利润还是以税后利润弥补亏损,其会计处理方法相同,所不同的只是两者计算交纳所得税时的处理不同而已。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 11—4】**甲企业 2006 年发生亏损 1 200 000 元。在年度终了时,甲企业应当结转本年发生的亏损,即账务处理如下:

借:利润分配——未分配利润	1 200 000
贷:本年利润	1 200 000

假设 2007 年至 2011 年,甲企业每年均实现利润 200000 元。按照企业会计制度规定,企业在发生亏损以后的五年内可以以税前利润弥补亏损。甲企业在 2007 年至 2011 年均可在税前弥补亏损。该企业在 2007 年至 2011 年年度终了时,均应作如下账务处理:

借:本年利润	200 000
贷:利润分配——未分配利润	200 000

2007 年至 2011 年各年度终了,按照上述会计分录的结果,2011 年“利润分配——未分配利润”账户期末余额为借方余额 200 000 元,即 2012 年末弥补亏损 200 000 元。假设该企业 2012 年实现税前利润 400 000 元,按现行制度规定,甲企业只能用税后利润弥补以前年度亏损。在 2012 年年度终了时,该企业首先应当按照当年实现的税前利润计算交纳当年应负担的所得税,然后再将当期扣除计算交纳的所得税后的净利润,转入“利润分配”账户。

在本例中,假设该企业适用的所得税税率为 30%,该企业在 2012 年年度计算交纳所得税时,其应纳税所得额为 400 000 元,当年应交纳的所得税为  $400000 \times 30\% = 120\,000$  元。此时,甲企业应作如下账务处理:

(1) 计算交纳所得税

借:所得税	120 000
贷:应交税费——应交所得税	120 000
借:本年利润	120 000
贷:所得税	120 000

(2) 结转本年利润,弥补以前年度未弥补亏损

借:本年利润	280 000
贷:利润分配——未分配利润	280 000

(3) 上述核算的结果, 该企业 2012 年“利润分配——未分配利润”科目的期末贷方余额 =  $-200\ 000 + 280\ 000 = 80\ 000$  (元)

## 六、以前年度损益调整

企业年度会计报表报出后, 如果由于以前年度前期差错等原因导致多计或少计利润, 但以前年度的账目已经结清, 不能再调整以前年度的利润的, 会计核算时, 按照《企业会计制度》规定: 一是不再调整以前年度的账目。通过“以前年度损益调整”科目, 归集所有需要调整以前年度损益的事项, 以及相关所得税的调整, 并将其余额转入“利润分配——未分配利润”科目。二是不再调整以前年度会计报表, 仅调整本年度会计报表相关项目的年初数, 但在对外提供比较会计报表时, 应当调整会计报表相关项目的数字。

【例 11-5】乙股份有限公司 2007 年 8 月发现 2006 年一项已达到预定可使用状态投入使用的管理用固定资产未结转在建工程, 该项固定资产原始价值 350 000 元, 2006 年应提折旧 30 000 元。乙公司所得税税率为 33%。根据上述资料, 乙公司应作如下账务处理:

### (1) 结转在建工程

借: 固定资产	350 000
贷: 在建工程	350 000

### (2) 调整上年利润

借: 以前年度损益调整	30 000
贷: 累计折旧	30 000

### (3) 计算多交的所得税

多交所得税 =  $30\ 000 \times 33\% = 9\ 900$  (元)

借: 应交税费——应交所得税	9 900
贷: 以前年度损益调整	9 900

### (4) 结转未分配利润

借: 利润分配——未分配利润	20 100
贷: 以前年度损益调整	20 100

## 思考题:

1. 试述实收资本的内容及其核算方法。
2. 资本公积与实收资本、留存收益有那些区别?
3. 试述弥补亏损的会计处理方法和程序。

4. 资本公积的形成有哪些来源？应如何进行账务处理？

5. 简述利润分配的程序。

#### 参考文献：

1. 《企业会计准则——基本准则》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
2. 《企业会计准则（2006）》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
3. 《中级会计实务》（经济科学出版社，2007 年 1 月）
4. 《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
5. 《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
6. 《中华人民共和国公司法》

## 第十二章 收入、费用和利润

### 第一节 收入

#### 一、收入的概念、分类与确认

##### （一）收入的概念

收入是指企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中所形成的经济利益的总流入。收入是利润的来源, 因此, 获取收入是企业获取利润的前提。通过获得收入, 补偿为此而发生的支出, 以获得一定的利润, 这是企业生产经营的第一位目标。本章所讲的收入主要指营业收入。

##### （二）收入的分类

收入可以有不同的分类. 按照收入的性质, 可以分为商品销售收入、劳务收入和提供他人使用本企业的资产等而取得的收入等。按照企业经营业务的主次分类, 可以分为主营业务收入和其他业务收入。不同行业其主营业务收入所包括的内容也不同, 第一产业的主营业务收入主要包括销售商品、自制半成品、代制品、代修品、提供工业性作业等所取得的收入; 第二产业的主营业务收入主要包括销售商品所取得收入; 第三产业的主营业务收入主要包括客房收入、餐饮收入、旅游收入等。主营业务收入一般占企业营业收入的比重较大, 对企业的经济效益产生较大的影响。其他业务收入主要包括转让技术取得的收入、销售材料取得的收入、包装物出租收入等。营业收



入中的其他业务收入，一般占企业营业收入的比重较小。在会计核算中，对经常性、主要业务所产生的收入应单独设置“主营业务收入”科目核算，对非经常性、兼营业务交易所产生的收入单独设置“其他业务收入”科目进行核算。

### （三）收入的确认

收入的确认实际上是指收入在什么时候入账，并在利润表上反映。我国收入准则及建造合同准则根据销售商品、提供劳务、他人使用本企业资产、建造合同等分别规定了收入的确认和计量原则，其内容非常丰富，有关内容将在下面各节中详细阐述。

## 二、销售商品收入的确认与计量

### （一）销售商品收入的确认

企业销售商品时，如果同时符合以下 5 个条件，即确认为收入。

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。这里所讲的与商品所有权相关的风险主要指商品由于贬值、损坏、报废等造成的损失；这里所讲的与商品所有权相关的报酬是指商品中包含的未来经济利益，包括商品因升值等给企业带来的经济利益。如果一项商品发生的任何损失均不需要本企业承担，带来的经济利益也不归本企业所有，则意味着该商品所有权上的风险和报酬已移出该企业因此，就应确认为收入。判断一项商品所有权的主要风险和报酬是否已转移给买方，需要视不同情况而定；

（1）一般情况下，所有权上的风险和报酬的转移伴随着所有权凭证的转移或实物的交付而转移，例如，对于大多数零售商品交易来说，销售商品所有权上的风险和报酬都随着所有权的凭证转移或实物的交付而转移。

（2）个别情况下，企业已将所有权的凭证或实物交付给买方，但商品所有权上的主要风险和报酬并未转移。企业可能在以下几种情况下保留商品所有权上的主要风险和报酬：

①企业销售的商品在质量、品种、规格等方面不符合合同规定的要求，又未根据正当的保证条款予以弥补，因而仍负有责任。

**【例 12-1】**A 企业 2007 年 10 月 20 日销售一批商品给 B 企业，商品已经发出，B 企业已预付部分货款，余款由 A 企业开出一张商业承兑汇票，已随发票账单一并交付给 B 企业。B 企业当天收到商品后，发现商品质量没有达到合同规定的要求，立即根据合同的有关条款与 A 企业交涉，要求 A 企业在价格上给予一定的减让，否则买方可能会退货，双方没有形成一致意见，A 企业仍未采取任何弥补措施。这项销售表明，尽管商品已经发出，发票账单已交付买方，也已收到部分货款，但由于双方在商品质量的弥补方面未达成一致意见，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留在 A 企业，所以，这时的 A 企业不能确认该笔销售收入，销售收入应待到已满足买方要求并且买方承诺付款时予以确认。

②在委托代销商品的情况下，企业销售商品的收入是否能够取得，取决于代销方或受托方销售商品的收入是否能够取得。如果上述 A 企业采用代销商品方式销售商品给 B 企业，委托方应该在受托方售出商品，并取得受托方提供的代销清单时确认收入。这是因为代销的特点是受托方只是一个代理商，委托方将商品发出后，所有权并未转移给受托方，所有权上的风险和报酬仍在委托方，与受托方无关。

③企业尚未完成售出商品的安装或检验工作，且此项安装或检验任务是销售合同的重要组成部分，也就是说该商品必须经过安装才能出售或使用。如某工业制造企业销售大型设备一批，设备已经发出，发票账单已交付买方，买方已预付部分货款。但是根据合同的有关规定，设备应由卖方负责安装，只有卖方安装完成并经买方验收合格后，买方立即付余款。在这种情况下，大型设备的发出并不代表商品所有权上的主要风险和报酬已转移给买方，企业仍需对所售设备进行安装，只有在安装完毕并检验合格后才能确定为收入。

④销售合同中规定了由于特定原因买方有权退货的条款，而企业又不能确定退货的可能性。如某企业推销一项新产品，规定凡购买该产品的均有一个月的试用期，不满意的，一个月内允许退货。在这种情况下，该企业尽管已将商品售出，而且已经收到价款，但由于是新产品，无法估计退货的可能性，商品所有权上的风险和报酬实质上并未转移给买方，因此，该企业在售出商品时不能确认收入。只有当买主正式接受商品或退货期满后才能确认收入。

如果企业只保留所有权上的次要风险，则销售成立，相应的收入应该予以确认。如卖方仅仅是为了到期收回货款而保留商品的法定产权。这表明销售中其他重大不确定因素已不存在，货款的收回也由于保留了商品的法定产权而得到了相当的保障，买方为了取得法定产权，一般会支付货款。因此，可以认为所有权上的主要风险和报酬已转移，卖方可以确认收入。又如，在零售交易中，零售企业一般会承诺，顾客对购买的商品不满意可以退货，但零售企业一般能根据过去的经验及其相关因素，合理估计未来的退货量，不会存在重大的不确定因素，此时可以认为企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移了，相关的销售收入应予以确认。

有些情况下，企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给买方，但实物尚未交付。这种情况下，应在所有权上的主要风险和报酬转移时确认收入，而不管实物是否交付。

2. 企业即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控制。企业将商品所有权上的主要风险和报酬转移给买方后，如仍然保留通常与所有权相联系的继续管理

权，或仍然对销售的商品实施控制，这就说明该项交易还没有完成，则此项销售不能成立，因而不能在此时确认相应的销售收入。

如企业对售出的商品保留了与所有权无关的管理权，则不受本条件的限制。

**【例 12-2】**房地产企业将开发的房产售出后，接受该小区业主委员会委托管理住宅小区物业。由于此项管理权与房产所有权无关，所以房产销售成立。房地产企业提供的物业管理应视为一个单独的劳务合同，有关收入应确认为劳务收入。

又如某软件开发公司销售一套软件给企业并接受该企业委托对该软件进行日常管理。该例的接受委托对该软件进行日常管理是与销售软件无关的劳务交易，与该软件的所有权无关，所以，销售的该软件应作为销售收入予以确认。

### 3. 收入的金额能够可靠的计量。

收入能可靠地计量，是指收入的金额能够合理的估计。这是确认收入的基本前提，如果收入不能可靠地计量，则无法确认收入。企业在销售商品时，售价通常已经确定，但销售过程中由于某种不确定因素，也有可能出现售价变动的情况，则新的售价未确定前不应确认收入。

### 4. 与交易相关的经济利益很可能流入企业。

与交易相关的经济利益很可能流入企业，是指销售商品的价款收回的可能性大于不能收回的可能性。即销售商品的价款收回的可能性大于 50%。

企业在判断价款收回的可能性时，应进行定性分析，当确定价款收回的可能性大于不能收回的可能性时，即认为价款能够收回。一般情况下，企业销售的商品符合合同或协议规定的要求，并已将发票账单交付买方，买方也承诺付款，即表明销售商品的价款能够收回。如企业判断价款不能收回，应提供可靠的证据。

### 5. 相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量，是指与销售商品有关的已发生或将发生的成本能够合理地估计。根据收入和费用配比原则，与同一项销售有关的收入与成本应在同一会计期间予以确认。因此，成本不能可靠计量，相关的收入也不能确认，即使其他条件均已满足，也不能确认收入，已收到的价款应确认为负债。

企业销售商品只有同时满足上述 5 个条件，才能确认收入。任何一个条件没有满足，即使收到货款，也不能确认收入。

## （二）销售商品收入的计量与记录

1. 通常情况下，销售方应按从购货方已收或应收的合同或协议价款确认商品销售收入金额。如果合同或协议价款规定采取递延方式收取，实质上具有融资性质，则应当按照应收合同或协议的公允价值（通常为合同或协议的现值）确定商品销售收入并入账。应收合同或协议价款与其公允价值之间的差额，应当在合同或协议期间内采用实际利率法进行摊销并计入当期损益（冲减“财务费用”）。如果采用直线法摊销与采用实际利率法摊销计算结果相差不大，也可选择直线法进行摊销。

对于采用递延方式且具有融资性质的分期收款销售，应设置“长期应收款”科目进行核算。业务发生时，应按合同或协议价款借记“长期应收款”科目，按合同或协议价款的公允价值贷记“主营业务收入”其差额贷记“未实现融资收益”科目。

**【例 12-3】**A 企业 2007 年 8 月份销售一批产品给 B 企业，合同约定产品的销售价格 60 万元，生产成本 40 万元，增值税税率 17%，产品品种和质量按照合同约定的标准提供，产品已经发出，并收到了 B 企业开出并承兑的 3 个月到期的商业承兑汇票。

根据销售确认的标准，该项销售已经成立，这说明 A 企业已将售出产品上的所有风险和报酬转移给了 B 企业，并不再对该批产品实施管理权和控制权。同时销售收入可以计量，满足这些条件后，就应确认销售收入。A 企业账务处理如下：

借：应收票据	702 000
贷：主营业务收入	600 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	102 000
借：主营业务成本	400 000
贷：库存商品	400 000

**【例 12-4】**A 企业于 2007 年 5 月 2 日以托收承付方式向 B 企业销售一批商品，成本价为 50 000 元，增值税专用发票上注明：售价 80 000 元，增值税 13 600 元。A 企业在销售时已知 B 企业资金周转困难，但考虑到本单位该商品结存数量较大，同时 B 企业资金周转困难只是暂时性的，因此批准了该笔销售业务。但该企业在发出该商品时不能确认销售收入。只能将发出商品成本转入“发出商品”科目。A 企业的账务处理如下：

借：发出商品	50 000
贷：库存商品	50 000

假如 2007 年 12 月 4 日 A 企业得知 B 企业经营情况逐渐好转，B 企业承诺近期付款，A 企业可以确认收入：

借：应收账款——B 企业	93 600
贷：主营业务收入	80 000

应交税费--应交增值税（销项税额）

13 600

同时结转销售成本：

借：主营业务成本

50 000

贷：发出商品

50 000

【例 12-5】A 企业 2007 年 10 月 8 日出租包装铁桶一批，取得租金收入 600 元，包装物的成本 400 元（包装物成本在出租时一次转入销售成本）。租金收入已存入银行（不考虑相关税费）。

A 企业的账务处理如下：

借：银行存款

600

贷：其他业务收入

600

借：其他业务成本

400

贷：包装物

400

【例 12-6】2007 年 1 月 1 日，东方公司采用分期收款方式销售某大型设备一套给东南公司，合同约定的销售价格为 2 000 000 元，销售成本 1 560 000 元，销货款于每年年末分五期等额收取。假设采用现销方式，该大型设备的销售价为 1 600 000 元，收取最后一笔款项时开出增值税发票并同时收取增值税，不考虑其他因素。（计算过程和结果保留整数）

本例中，东方公司应当确认的商品销售收入为 1 600 000 元，其现值也为 1 600 000 元，年金为 400 000 元、期数为 5 年的折现利率为 7.93%，各期的财务费用与已收本金的金额计算如图表 12-1 所示。

图表 12-1

财务费用和已收本金计算表

金额单位：元

	未收本金 A=A-C	财务费用 B=A×7.93%	已收本金 C=400 000-B	收现总额 D
2007 年 1 月 1 日	1 600 000			
2007 年 12 月 31 日	1 600 000	126 880	273 120	400 000
2008 年 12 月 31 日	1 326 880	105 222	294 778	400 000
2009 年 12 月 31 日	1 032 102	81 846	318 154	400 000
2010 年 12 月 31 日	950 256	56 616	343 384	400 000
2011 年 12 月 31 日	606 872	29 436	370 564	400 000
合 计		400 000	1 600 000	2 000 000

根据计算结果, 东方公司应作如下账务处理：

A. 1 月 1 日销售实现时

借：长期应收款

2 000 000

贷：主营业务收入

1 600 000

未实现融资收益

400 000

借：主营业务成本

1 560 000

贷：库存商品

1 560 000

B. 2007 年年末应作如下处理：

借：银行存款	400 000
贷：长期应收款	400 000
借：未实现融资收益	126 880
贷：财务费用	126 880

2008 年年末应作如下处理：

借：银行存款	400 000
贷：长期应收款	400 000
借：未实现融资收益	105 222
贷：财务费用	105 222

2009 年年末应作如下处理：

借：银行存款	400 000
贷：长期应收款	400 000
借：未实现融资收益	81 846
贷：财务费用	81 846

2010 年年末应作如下处理：

借：银行存款	400 000
贷：长期应收款	400 000
借：未实现融资收益	56 616
贷：财务费用	56 616

2011 年年末应作如下处理：

借：银行存款	740 000
贷：长期应收款	400 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	340 000
借：未实现融资收益	29 436
贷：财务费用	29 436

## 2. 销售商品涉及商业折扣、现金折扣、销售折让的处理

商业折扣是企业为促进商品销售而在商品标价上给予的价格折扣，因而不影响商品销售收入的计量，所以对商业折扣不需作单独的反映。

现金折扣是在商品销售收入既定的情况下，债权人为了鼓励债务人在规定的期限内付款而给予债务人的好处，会计核算中有两种处理方法，一是总价法，二是净价法。我国企业会计准则规定采用第一种方法核算。

销售折让是企业由于销售商品的质量不合格等原因而在价格上给予的减让，通常情况下，销售折让发生在销售收入已经确认之后，因此，销售折让发生时，应直接冲减当期销售收入，并应注意根据资产负债表日后事项准则的相关规定进行调整。

【例 12-7】A 企业在 1997 年 5 月 1 日销售一批商品 200 件给 B 企业，增值税专用发票上注明的售价 50 000 元，增值税额 8 500 元。企业为了及早收回货款而在合同中规定符合现金折扣的条件为：2/10、1/20、n/30（假定计算折扣时不考虑增值税）。

（1）5 月 1 日销售实现时，应按总售价作收入：

借：应收账款——B 企业	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

（2）设 5 月 9 日买方付清货款，按售价 50 000 元的 2% 享受 1 000 元（ $50\,000 \times 2\%$ ）的现金折扣，实际付款 57 500 元（ $58\,500 - 1\,000$ ）。则作账务处理如下：

借：银行存款	57 500
财务费用	1 000
贷：应收账款——B 企业	58 500

（3）如果设 5 月 18 日买方付清货款，则应享受的现金折扣为 500 元（ $50\,000 \times 1\%$ ）实际付款 58 000 元（ $58\,500 - 500$ ）。则作账务处理如下：

借：银行存款	58 000
财务费用	500
贷：应收账款——B 企业	58 500

（4）如果买方在 5 月底才付款，应按全额付款，则应作账务处理如下：

借：银行存款	58 500
贷：应收账款——B 企业	58 500

【例 12-8】甲企业销售一批商品给乙企业，增值税专用发票上注明的销售价格为 40 000 元，增值税为 6 800 元。商品到后，乙企业发现商品质量不合格，要求在价格上给予 10% 的折让。假定已获得税务部门开具的索取折让证明单，并开具了红字增值税专用发票。甲企业的账务处理为：

（1）销售实现时：

借：应收账款——乙企业	46 800
贷：主营业务收入	40 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	6 800

（2）发生销售折让时：

借：主营业务收入	4 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	680
贷：应收账款——乙企业	4 680

（3）收到销售商品价款时

借：银行存款	42 120
贷：应收账款——乙企业	42 120

### 3. 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。销售退回可能会发生在企业收入确认之前，也可能发生在销售收入确认之后。

（1）对于发生在销售收入确认之前的销售退回，处理比较简单，只将已计入“发出商品”等科目的商品成本转回“库存商品”科目。

（2）对于发生在销售收入确认之后的销售退回，不论是当年销售的，还是以前年度销售的，除特殊情况外，一般应冲减退回当月的销售收入，同时冲减退回当月的销售成本；如该项销售已经发生现金折扣的，应在退回当月一并调整冲减“财务费用”科目。对于这种销售退回的核算，除了按上述方法处理外，还应注意其是否属于资产负债表日后事项，如果是的话，还应按资产负债表日后事项的有关规定进行处理。

**【例 12-9】**某工业生产企业 2006 年 12 月 1 日销售甲产品 600 件，售价单价 5 元，成本单价 3 元已入账。因质量问题该批产品于 2007 年 6 月 10 日退回 300 件，货款用银行存款已经退给对方单位。该企业年 2007 年 6 月份销售甲产品 800 件，单位销售成本 3.5 元。该产品的增值税税率 17%，假如该企业为增值税一般纳税人，销售退回应从税务部门退回的增值税已取得有关证明。按上述已知条件，该企业的账务处理如下：

#### （1）冲减主营业务收入：

借：主营业务收入	1 500
应交税金——应交增值税（销项税额）	255
贷：银行存款	1 755

#### （2）分别采用两种方法计算退回产品的成本

##### ① 从当月销售量中扣除已退回产品的数量

2007 年 6 月份实际销售甲产品的数量 = 800 - 300 = 500（件）

2007 年 6 月份实际销售甲产品的成本 = 500 × 3.5 = 1 750（元）

结转 6 月份主营业务成本：

借：主营业务成本	1 750
贷：库存商品	1 750

##### ② 单独计算本月退回产品的成本，退回产品的销售成本按照退回月份的成本计算

2007 年 6 月份销售甲产品的实际成本 = 800 × 3.5  
= 2 800（元）



结转 6 月份销售产品成本:

借: 主营业务成本	2 800
贷: 库存商品	2 800

2007 年 6 月份退回产品的实际成本 =  $300 \times 3.5 = 1\ 050$  (元)

借: 库存商品	1050
贷: 主营业务成本	1 050

如果按销售月份的产品实际成本计算, 退回产品的实际成本为 900 元 ( $300 \times 3$ ), 如果用退回月份的同类或同种产品的实际成本计算退回产品的成本, 上述两种计算方法的结果相同。如果退回的产品本月没有销售或没有同类或同种产品销售成本的, 则按销售月份的产品实际成本计算退回产品的成本, 两者计算销售成本的金额会出现差异。

#### 4. 代销商品

代销商品的核算应在“视同买断”和“收取手续费”两种方式中选择一种来组织核算, 在代销合同中必须明确作出规定。具体来说, 应分别以下情况确认和计量收入:

(1) 视同买断。即由委托方和受托方签订协议, 委托方按协议价(或接收价)收取所代销的货款, 实际售价可由受托方自定, 实际售价与协议价之间的差额归受托方所有。由于这种销售本质上仍是代销, 委托方将商品交付受托方时, 商品所有权上的主要风险和报酬并未转移给受托方, 因此, 委托方在交付商品时不确认收入, 受托方也不作为购进商品处理。受托方将商品销售后, 应按实际售价确认为销售收入, 并向委托方开具代销清单。委托方收到代销清单时, 再确认收入。

**【例 12-10】**2007 年 7 月 12 日, A 企业委托 B 企业代销甲商品 500 件, 协议价(接收价)为 135 元/件, 该商品的成本单价 100 元/件, 增值税税率 17%, 商品已发出。8 月 10 日, A 企业收到 B 企业开来代销清单, 开具增值税专用发票, 发票上注明: 售价 67 500 元, 增值税额 11 475 元。B 企业实际销售时开具的增值税发票上注明: 售价 75 000 元, 增值税为 12 750 元。

(1) A 企业的账务处理:

①A 企业将甲商品交付 B 企业时

借: 发出商品	50 000
贷: 库存商品	50 000

②A 企业收到代销清单时

借: 应收账款——B 企业	78 975
贷: 主营业务收入	67 500
应交税费——应交增值税(销项税额)	11 475
借: 主营业务成本	50 000
贷: 发出商品	50 000

### ③收到 B 企业汇来款项存入银行时

借：银行存款	78 975
贷：应收账款——B 企业	78 975

### (2) B 企业的账务处理

#### ①收到甲商品时

借：代理业务资产（或受托代销商品）	67 500
贷：代理业务负债（或代销商品款）	67 500

#### ②实际销售商品时

借：银行存款	87 750
贷：主营业务收入	75 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	12 750
借：主营业务成本	67 500
贷：代理业务资产（或受托代销商品）	67 500
借：代理业务负债（或代销商品款）	67 500
应交税费——应交增值税（进项税额）	11 475
贷：应付账款——A 企业	78 975

#### ③按合同协议价将款项付给 A 企业时

借：应付账款——A 企业	78 975
贷：银行存款	78 975

(2) 收取手续费。即双方签订代销合同，受托方根据所代销的商品数量或金额向委托方收取手续费，这对于受托方来说，所取得收入实际上是一种劳务收入。这种代销方式与视同买断方式相比，主要特点表现为：对于受托方来讲，不存在购进业务，也不存在销售业务，因此，通常应按照委托方规定的价格销售商品，并不得自行改变销售单价。在这种代销方式下，委托方应在受托方商品销售后，向委托方开具代销清单时，开给增值税专用发票并确认收入；受托方在商品销售后，按应收取的手续费确认劳务收入。

**【例 12-11】**援引例 9，设代销的商品品种、数量都不变，B 企业按每件 150 元的价格出售给顾客，A 企业按售价的 10% 支付 B 企业手续费。B 企业实际销售时，即向买方开出增值税专用发票，发票上注明甲商品售价 75 000 元，增值税额 12 750 元。A 企业在收到 B 企业交来的代销清单时，向 B 企业开具一张相同金额的增值税发票。

### (1) A 企业的账务处理

#### ①A 企业将甲商品交付 B 企业时

借：发出商品	50 000
贷：库存商品	50 000

## ②收到代销清单时

借：应收账款——B 企业	87 750
贷：主营业务收入	75 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	12 750
借：主营业务成本	50 000
贷：发出商品	50 000

## ③计算应付给受托方手续费时

借：销售费用（或营业费用）	7 500
贷：应收账款——B 企业	7 500

## ④收到 B 企业汇来的款项净额 80 250 元（87 750—7 500）

借：银行存款	80 750
贷：应收账款——B 企业	80 750

## （2）B 企业的账务处理

### ①收到甲商品时

借：代理业务资产（或受托代销商品）	75 000
贷：代理业务负债（或代销商品款）	75 000

### ②实际销售商品时

借：银行存款	87 750
贷：应付账款——A 企业	75 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	12 750

### ③收到委托方开给的增值税发票时

借：应交税金——应交增值税（进项税额）	12 750
贷：应付账款——A 企业	12 750
借：代理业务负债（或代销商品款）	75 000
贷：代理业务资产（或受托代销商品）	75 000

### ④归还 A 企业货款并计算代销手续费时

借：应付账款——A 企业	87 750
贷：银行存款	80 750
主营业务收入	7 500

## 5. 预收款销售商品

预收款销售商品，是指购销双方签订合同或协议，购货方预先将款项全部或部分付给销货方，销货方在收到货款后才发货的一种商品销售方式。在这种销售方式下，销货方收到预付款项时，商品所有权上的主要风险和报酬并没有转移给购货方，因此，销售方应在其发出商品时确认商品销售收入，在此之前对预收的款项应当确认为负债，记入 " 预收账款 " 账户。

**【例 12-12】** 甲公司以预收货款方式销售商品给乙公司一批。该批商品销售金额 80 000 元，实际成本 50 000 元，增值税 13 600 元。合同规定乙公司应在合同签订时预付全部货款，甲公司必须在一个月内发货。甲公司应作如下账务处理：

（1）收到款项时：

借：银行存款	93 600
贷：预收账款——乙公司	93 600

（2）发出商品时：

借：预收账款——乙公司	93 600
贷：主营业务收入	80 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	13 600
借：主营业务成本	50 000
贷：库存商品	50 000

### 6. 售后回购

售后回购，是指在销售商品的同时，销售方同意以后重新买回这批商品的销售方式。在这种情况下，通常不应当确认收入。在大多数情况下，售后回购业务属于融资业务，销售方不应确认销售收入，收到的款项应作为一项负债处理，一般记入“其他应付款”账户；回购价格大于原售价的差额，销售方应在回购期内按期计提利息，记入“财务费用”账户。如有确凿证据表明售后回购交易满足销售商品的确认条件的，回购商品应按售价确认销售收入，回购的商品按购入商品处理。

**【例 12-13】** 2007 年 6 月 1 日，甲、乙公司签订协议，采用售后回购方式由甲公司销售给乙公司商品一批，甲、乙公司均为增值税一般纳税人，增值税税率为 17%（不考虑其他相关费用）。该批商品销售价格 600 000 元，销售成本 400 000 元，商品发出，款项收到。协议约定：甲公司应于 10 月 1 日前将所售商品回购，回购价格为 650 000 元，（不包含增值税），不考虑其他因素。甲公司的账务处理如下：

（1）2007 年 6 月 15 日发出商品时：

借：银行存款	702 000
贷：库存商品	400 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	102 000
其他应付款	200 000

（2）假定甲公司对于销售价格与回购价格之间的差额 50 000（650 000-600 000）元于每月平均记入当期损益，应在 2007 年 6、7、8、9 月连续四个月内分期计提利息费用 12 500（50 000 ÷ 4）元。

借：财务费用	12 500
贷：其他应付款	12 500

(3) 2007 年 10 月 1 日回购商品时：

借：库存商品	650 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	110 500
贷：银行存款	760 500
借：其他应付款	250 000
贷：库存商品	250 000

## 7. 售后租回

售后租回是指销售商品的同时，销售方同意日后再将销售的同样商品租回的销售方式。在这种销售方式下，销售方应判断该业务是否已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方。在大多数情况下，售后回购业务属于融资业务，销售方不应确认销售收入，收到的款项应作为一项负债处理，售价与资产账面价值之间的差额应分别不同情况进行会计处理。

(1) 如果售后租回形成一项融资租赁，售价与资产账面价值之间的差额也应当递延，单独设置“递延收益”科目核算，并按该项租赁资产的折旧进行分摊，作为折旧费用的调整。期末，“递延收益”科目的余额，在资产负债表的“预计负债”项目下单列项目反映。

(2) 如果售后租回形成一项经营租赁，售价与资产账面价值之间的差额也通过“递延收益”科目核算，并在租赁期内按照租金支付比例分摊。

## 8. 分期收款销售

分期收款销售是指商品已经交付，货款分期收回的一种销售方式。分期收款销售具有销售商品的价值较大，如房产、汽车、重型设备等；收款期限较长；收取货款的风险较大等特点。在分期收款销售方式下，企业应按合同约定的收款日期分期确认商品销售收入，同时，按全部商品销售成本与全部商品销售收入的比率计算本期应结转的销售成本。

**【例 12-14】**甲企业采用分期收款方式向 D 企业销售产品 50 件，每件售价单价 6 000 元，共计价款 300 000 元，单位成本 3 500 元。合同约定分三次等额付款，，增值税税率 17%。设甲企业为增值税一般纳税人。根据该项经济业务，甲企业应作如下账务处理：

(1) 发出商品时

借：发出商品	210 000
贷：库存商品	210 000

(2) 按合同规定取得第一期应收货款时

借：银行存款（或应收账款）	117 000
贷：主营业务收入	100 000

### （3）结转业务成本时

借：主营业务成本

70 000

贷：发出商品

70 000

## 9. 房地产销售

房地产销售，是指房地产经营企业自行开发并在市场上销售房地产的行为。对于房地产销售，与一般的销售商品类似，应按销售商品确认收入的原则确认实现的商品销售收入。如果房地产经营商事先与买方签订了不可撤销合同，按合同要求开发房地产的，应作为建造合同，按建造合同准则规定的处理原则处理。

在房地产销售中，房地产的法定所有权转移给买方，通常表明其商品所有权上的主要风险和报酬已转移，企业应确认销售收入。但也有可能出现法定所有权转移后，所有权上的风险和报酬尚未转移的情况。这类情况通常有：①卖方根据合同规定，仍有责任实施重大行动，例如工程尚未完工。在这种情况下，企业应在所实施的重大行动完成是确认销售收入。②合同或协议存在重大不确定因素，如存在买方有退货选择权的销售。企业应在这些不确定因素消失后确认销售收入。③房地产销售后，卖方仍有某种程度的继续涉入，如销售回购协议、卖方保证买方在特定时期内获得投资报酬的协议等。在这些情况下，企业应分析交易的实质，确定是作销售处理，还是作为筹资、租赁或利润分成处理，如作销售处理，卖方在继续涉入的期间内不应确认收入。

在确认收入时，还应考虑价款收回的可能性，估计价款不能收回的，不确认收入；已经收回部分价款的，只将收回的部分确认为收入。

## 10. 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，是指购货方购买商品后依照合同或协议有权退货的商品销售。在这种销售方式下，如果企业能够按照以往的经验对退货的可能性作出合理估计，应在发出商品时，将估计不会发生退货的部分确认收入，估计可能发生退货的部分不确认收入；如果企业不能合理地确定退货的可能性，应在销售商品的退货期满时确认收入。

**【例 12-15】**甲公司是一家经营乐器的销售公司。2007 年 7 月 1 日，甲公司向乙公司销售一批乐器 50 件，单位销售价格为 5 000 元，单位成本为 4 000 元，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 250 000 元，增值税税额为 42 500 元。协议约定，乙公司应于 2007 年 8 月 1 日之前支付货款，在当年 12 月 31 日之前有权退回乐器。乐器已经发出，款项尚未收到。假定甲公司根据过去的经验，估计该批乐器的退货率约为 20%；实际发生销售退回时有关的增值税税额允许冲销，不考虑其他因素。

根据上述资料，甲公司应作如下账务处理：

(1) 7月1日发出乐器时：

借：应收账款	292 500
贷：主营业务收入	250 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	42 500
借：主营业务成本	200 000
贷：库存商品	200 000

(2) 7月31日确认估计的销售退回：

借：主营业务收入	50 000
贷：主营业务成本	40 000
应付账款	10 000

(3) 8月1日前收到货款时：

借：银行存款	292 500
贷：应收账款	292 500

同时，

借：主营业务成本	40 000
应付账款	10 000
贷：主营业务收入	50 000

(4) 12月31日发生销售退回，实际退货量为10件，款项已经支付

借：库存商品	40 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	8 500
应付账款	10 000
贷：银行存款	58 500

如果实际退货量为6件时：

借：库存商品	24 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	5 100
主营业务成本	16 000
应付账款	10 000
贷：银行存款	35 100
主营业务收入	20 000

如果实际退货量为14件时：

借：库存商品	56 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	11 900
主营业务收入	20 000
应付账款	10 000
贷：主营业务成本	16 000

银行存款

81 900

沿用上例，假定甲公司无法根据过去的经验，估计该批乐器的退货率；乐器发出时纳税义务已经发生，不考虑其他因素。甲公司应作如下账务处理：

(1) 7月1日发出乐器时：

借：应收账款	42 500
贷：应交税费——应交增值税（销项税额）	42 500
借：发出商品	200 000
贷：库存商品	200 000

(2) 8月1日前收到货款时

借：银行存款	292 500
贷：预收账款	250 000
应收账款	42 500

(3) 12月31日退货期满没有发生退货时

借：预收账款	250 000
贷：主营业务收入	250 000
借：主营业务成本	200 000
贷：发出商品	200 000

(4) 12月31日退货期满，发生15件退货时

借：预收账款	250 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	12 750
贷：主营业务收入	175 000
银行存款	87 750
借：主营业务成本	140 000
库存商品	60 000
贷：发出商品	200 000

### 三、提供劳务收入的确认与计算

#### (一) 提供劳务交易结果能够可靠估计

企业提供的劳务交易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的收入。

##### 1. 提供劳务交易结果能够可靠估计的条件

提供劳务交易结果能够可靠估计必须同时满足以下条件：

(1) 收入的金额能够可靠的计量。

收入的金额能够可靠的计量，是指提供劳务收入的总额能够合理地估计。一般情况下，企业应当根据从接受劳务方已收或应收的合同或协议价款，确定劳务收入总额。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，这时，企业应及时调整提供的劳务收入总额。

（2）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。企业在确定劳务收入总额能否收回时，应当结合接受劳务方的信誉，企业应根据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进行综合判断。

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时，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的要求，接受劳务方承诺付款，就意味着提供劳务收入总额收回的可能性大于不能收回的可能性，因此应当确定收入实现。反之，如果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。

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时，可以采用以下方法计算确定：

①已完工的测量。这是一种比较专业的测量法，由专业测量师对已经完成的工作或工程进行测量，并按一定方法计算劳务的完成程度。

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，确定劳务的完成程度。

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来确定提供劳务交易的完工程度。

（4）交易中已发生和将发生的成本能够可靠地计量。它是指交易中已发生和将要发生的成本能够合理地估计。企业应当根据实际情况建立完善内部成本核算与管理制度、内部财务预算与报告制度，真实准确地提供各期的成本资料，并对完成剩余劳务将要发生的成本作出科学、合理地估计。同时，应随着劳务的不断提供或外部情况的不断变化，随时对将要发生的成本进行修订。

## 2. 完工百分比法的具体运用

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一种方法。在这种方法下，确认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效益的有用信息。

企业采用完工百分比法确认收入时，收入和相关的费用应按以下公式计算：

本期确认的劳务收入=劳务总收入×本期末止劳务的完成程度-以前各期已确认的劳务收入

本期确认的费用=劳务总成本×本期末止劳务的完成程度-以前各期已确认的费用

【例 12-16】甲企业于 2007 年 11 月 1 日接受一项产品安装任务，安装期 3 个月，合同总收入 600 000 元，至年底已预收款项 440 000 元，实际发生成本 280 000 元，（设均为安装人员薪酬）估计还会发生 120 000 元的安装成本。

按完工百分比法确定收入和费用时，甲企业应作如下会计处理：

（1）按实际发生的成本占估计总成本的比例确定劳务的完成程度

实际发生的成本占估计总成本的比例=280 000÷（280 000+120 000）=70%

当年确认收入=600 000×70%-0=420 000（元）

当年结转成本=400 000×70%-0=280 000（元）

（2）账务处理

①实际发生成本时：

借：劳务成本	280 000
贷：银行存款等	280 000

②预收账款时：

借：银行存款	440 000
贷：预收账款	440 000

③ 确认收入时：

借：预收账款	420 000
贷：主营业务收入	420 000

④ 结转成本时：

借：主营业务成本	280 000
贷：劳务成本	280 000

## （二）提供劳务交易结果不能可靠估计

企业在资产负债表日，如不能可靠地估计所提供劳务的交易结果，即不能满足提供劳务交易的结果能够可靠估计的条件中的任何一条，则不能按完工百分比法确认收入。这时企业应正确预计已经收回或将要收回地款项能弥补多少已经发生地成本，并按以下方法处理：

（1）如果已经发生的劳务成本预计能够得到补偿，应按照已经发生的劳务成本金额确认收入；同时，按相同的金额结转成本，也就是不确认利润。在这种情况下，企业应按已经发生的劳务成

本金额，借记：“应收账款”、“预收账款”等科目，贷记：“主营业务收入”科目，同时借记：“主营业务成本”科目，贷记：“劳务成本”科目。

（2）如果已经发生的劳务成本预计只能部分得到补偿，应当按照能够得到补偿的劳务成本确认收入，并按已经发生的劳务成本结转成本。并按已发生的劳务成本结转劳务成本，确认的收入金额小于已经发生的劳务成本的差额，确认为损失。在这种情况下，企业应按能够补偿的劳务成本金额，借记：“应收账款”、“预收账款”等科目，贷记：“主营业务收入”科目，同时借记：“主营业务成本”科目，贷记：“劳务成本”科目。

（3）如果预计已经发生的劳务成本全部不能得到补偿，则不应确认收入，但应将已经发生的成本确认为当期费用。在这种情况下，企业应按已发生的劳务成本金额，借记：“主营业务成本”科目，贷记：“劳务成本”科目。

**【例 12-17】**甲企业于 2007 年 11 月 1 日接受乙企业委托为其培训新职工，培训时间 6 个月。合同规定：乙企业应支付培训费用总额 48 000 元，分三期等额支付，于培训开学时支付第一期培训费，现收到第一期培训费 16 000 元存入银行。

2007 年 12 月 31 日，甲企业得知乙企业财务支付发生困难，后两次培训费用能否收到难以确定，因此，甲企业只能将已经发生的培训成本 24 000 元（假设全部为培训人员薪酬）中能够得到补偿的部分 16 000 元确认为收入，将其余的 24 000 元成本全部确定为当年费用。

假设甲企业按年编制财务报告，并且不考虑其他因素。相关账务处理如下：

（1）2007 年 11 月 1 日收到第一笔培训费存入银行时：

借：银行存款	16 000
贷：预收账款	16 000

（2）实际发生劳务支出时：

借：劳务成本	24 000
贷：银行存款	24 000

（3）2007 年 12 月 31 日确认劳务收入和结转劳务成本时：

借：预收账款	16 000
贷：主营业务收入	16 000
借：主营业务成本	24 000
贷：劳务成本	24 000

### （三）销售商品和提供劳务混合业务

企业与其他企业签订的合同或协议，有时既包括有商品销售业务，又包括有提供劳务业务，如销售机器设备并同时负责安装，销售软件并同时提供售后服务等。这时，如果销售商品部分和

提供劳务部分能够区分而且能够单独计量的话，企业应当分别核算，将销售商品的部分作为销售收入处理，将提供劳务的部分作为提供劳务收入处理。如果两者不能区分的，或虽然能区分但不能单独计量的，应当将销售商品部分和提供劳务部分合并，全部作为销售商品处理。

**【例 12-18】**甲公司与乙公司签订合同，由甲公司向乙公司销售中央空调一套，并提供 3 年内的售后服务。甲公司开出增值税专用发票，价款为 200 000 元，其中，中央空调的销售价格为 190 000 元，安装费 10 000 元，增值税 32 300 元，生产成本为 160 000 元，中央空调安装中实际发生安装费 4 000 元，均为安装人员薪酬。假设中央空调安装结束，质量符合要求，验收合格，款项尚未收到，且安装服务是合同的有机组成部分，不考虑其他的因素。甲公司应作如下账务处理：

(1) 出售中央空调销售实现时：

借：应收账款	222 300
贷：主营业务收入	190 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	32 300
借：主营业务成本	160 000
贷：库存商品	160 000

(2) 实际发生安装费用时：

借：劳务成本	4 000
贷：应付职工薪酬	4 000

(3) 确认安装费收入并结转成本时：

借：应收账款	10 000
贷：主营业务收入	10 000
借：主营业务成本	4 000
贷：劳务成本	4 000

沿用上例。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) 实际发生安装费用时：

借：劳务成本	4 000
贷：应付职工薪酬	4 000

(2) 销售实现时：

借：应收账款	232 300
贷：主营业务收入	200 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	32 300
借：主营业务成本	164 000
贷：库存商品	160 000
劳务成本	4 000

#### （四）特殊劳务交易

特殊劳务交易所产生的特殊劳务收入，应按以下标准分别确认劳务收入：

1. 安装费用。如果安装费是与商品销售分开的，则应在资产负债表日根据安装的完工程度确认收入；如果安装费用是商品销售收入的一部分，则应与所销售的商品同时确认收入。
2. 宣传媒介收费。宣传媒介的佣金收入应在相关的广告或商业行为开始出现于公众面前时予以确认收入。广告的制作收入则应在资产负债表日根据项目的完成程度确认收入。
3. 入场费收入。因艺术表演、招待宴会以及其他特殊活动而产生的收入，应在这些活动发生时予以确认。如果是一笔预收几项活动的费用，则这笔预收款应合理分配给每项活动。
4. 申请入会费和会员费收入。这方面的收入确认应以所提供服务的性质为依据。如果所收费用只允许取得会籍，而所有其他服务或商品都要另行收费，则在款项收回不存在任何不确定性时确认为收入。如果所收费用能使会员在会员期内得到各种服务或出版物，或者以低于非会员负担的价格购买商品或接受劳务，则该项收费应在整个受益期内分期确认收入。
5. 特许权费收入。特许权费收入包括提供初始及后续服务、设备和其他有形资产及专门技术等收入。其中属于提供设备和其他有形资产的部分，应在这些资产的所有权转移时，确认为收入；属于提供初始及后续服务的部分，在提供服务时确认为收入。
6. 订制软件收入。主要是指为特定客户开发软件，不包括开发的商品化软件。订制软件收入应在资产负债表日根据开发的完成程度确认收入。
7. 定期收费。有的企业与客户签订合同，长期为客户提供某一种或几种重复的劳务，客户按期支付劳务费。在这种情况下，企业应在合同约定的收款日期确认收入。如某物业管理企业与某住宅销小区物业产权签订合同，为该小区所有住户提供维修、清洁、绿化、保安及代收房费、水电费等项劳务，每月末收取劳务费。该企业应在每月末将应收取的劳务费确认为当月收入。
8. 长期为客户提供重复的劳务收取的服务费，在相关劳务活动发生时确认收入。

**【例 12-19】**甲、乙公司签订协议，甲公司同意乙公司开设分公司，协议规定的内容如下：甲公司每年收取特许权使用费 400 000 元，其中，提供家具、货柜等每年收费 200 000 元，这些资产每年实际耗费 150 000 元；提供人员培训收费 100 000 元，均为人工成本；提供后续服务收费 100 000 元，发生人工成本 80 000 元。已收到乙公司汇来全部款项存入银行。甲公司应作如下账务处理：

##### （1）收到汇款时

借：银行存款

400 000

贷：预收账款	400 000
--------	---------

(2) 确认场地、家具、货柜特许收费的收入和结转成本时

借：预收账款	200 000
贷：主营业务收入	200 000
借：主营业务成本	150 000
贷：库存商品	150 000

(3) 提供培训服务时的成本和收入入账时:

借：劳务成本	100 000
应付职工薪酬	100 000
借：预收账款	100 000
贷：主营业务收入	100 000
借：主营业务成本	100 000
贷：劳务成本	100 000

(4) 提供后续服务时

借：劳务成本	80 000
贷：应付职工薪酬	80 000
借：预收账款	100 000
贷：主营业务收入	100 000
借：主营业务成本	80 000
贷：劳务成本	80 000

#### 四、让渡资产使用权取得的收入的确认与计量

让渡资产使用权取得的收入主要有两类：（1）利息收入。主要是指企业从金融企业存、贷款形成的利息收入及与同行之间发生资金往来形成的利息收入等。（2）使用费收入。主要是指他人使用本企业的无形资产（如商标、专利权、专营权、软件、版权）等而形成的使用费收入。

利息收入和使用费收入应遵循以下确认原则：

与交易相关的经济利益能够流入企业。这是任何交易均应遵循的一项重要原则，企业应根据对方的信誉情况、当年的效益情况以及双方就结算方式、付款期限等方面达成的协议进行判断。如果企业估计收入收回的可能性不大，就不应确认收入。

收入的金额能够可靠地计量。利息收入根据合同或协议规定的存、贷款利率确定；使用费收入按企业与其资产使用者签订的合同或协议确定。当收入的金额能够可靠地计量时，才能确认收入。

### （一）利息收入

利息收入应在每个会计期末，按未收回地存款或贷款地本金、存续期间和适当的利率计算并确认利息收入。企业应在资产负债表日，按照对方单位或个人使用本单位货币资金的时间和利率计算确定利息收入，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。

**（二）使用费收入**

使用费收入应按有关合同或协议规定的收费时间和方法确认。不同的使用费收入，其收费时间和收费方法各不相同；有一次收回一笔固定的金额的情况，例如一次收取 10 年的场地使用费；有在协议规定的有效期内等额收回的情况，例如合同规定在使用期内，每期收取一笔固定的金额；有分期不等额收回的情况，例如合同规定按资产使用每期销售额的百分比收取使用费等。如果合同、协议规定使用费一次支付，且不提供后期服务的，应视同该项资产的销售一次确认收入；如提供后续服务的，应在合同、协议规定的有效期内分期确认收入。如合同规定分期支付使用费的，应按合同规定的收款时间和金额和合同规定的收费方法计算的金额分期确认收入。

**【例 12-20】** 甲公司向乙公司转让某专利的使用权，一次性收费 50 000 元，款项收到存入银行，不考虑其他因素。会计处理如下：

借：银行存款	50 000
贷：主营业务收入	50 000

**【例 12-21】** 甲公司向丙公司转让商标使用权，合同规定，丙公司应于每年年末按丙公司销售收入的 5% 支付给甲公司使用费，合同期限 5 年。第一年丙公司实现销售收入 1 600 000 元，第二年实现销售收入 2 000 000 元。甲公司应作如下账务处理：

第一年年末收到使用费时：

借：银行存款	80 000
贷：主营业务收入	80 000

第二年年末收到使用费时：

借：银行存款	100 000
贷：主营业务收入	100 000

**五、建造合同收入的确认与计量**

建造合同是指为建造一项资产或者在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的数项资产而订立的合同。这里所讲的资产，是指房屋、道路、桥梁、水坝等建筑物以及船舶、飞机、大型机械设备等。

建造合同的特征主要表现为：（1）先有买主（即客户），后有标的（即资产），建造资产的造价在签订合同时已经确定；（2）资产的建设期长，一般都要跨越一个会计年度，有的长达数年；（3）所建造的资产体积大，造价高；（4）建造合同一般为不可取消的合同。

### （一）建造合同的类型

建造合同分为两类，一类是固定造价合同，另一类是成本加成合同。

1. 固定造价合同是指按照固定的合同价或固定单价确定工程价款的建造合同。例如，某建造承包商与某客户签订一项建造合同，为客户建造一座公寓楼，合同规定建造公寓楼的总造价为 6 000 万元。该项合同即为固定造价合同。

2. 成本加成合同是指以合同允许或其他方式协议的成本为基础，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，某建造承包商与某客户签订一项建造合同，为客户建造职工俱乐部，双方商定以建造该职工俱乐部的实际成本为基础，合同总价款以实际成本加上按实际成本的 1% 计算的费用来确定，该项合同即是成本加成合同。

### （二）建造合同收入和成本的内容

#### 1. 建造合同收入

合同收入包括两部分内容：（1）合同中规定的初始收入。即建造承包商与客户在双方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。这部分收入并不构成合同双方在签订合同时已在合同中商定的合同总金额，而是在执行合同过程中由于合同变更、索赔、奖励等原因而形成的追加收入。建造承包商不能随意确认这部分收入，只有在符合规定条件时才能构成合同总收入。合同收入应以收到或应收的工程价款计量。

**【例 12-22】**某建造承包企业（乙方）与某客户（甲方）签订合同，建造一幢营业大楼，总造价 26 000 000 元，建设期从 2005 年 4 月 1 日起至 2007 年 3 月 31 日止，合同还规定，建设钢材由建设单位（甲方）采购，于签订合同半年后将钢材交给建造承包企业（乙方）。在合同执行过程中，甲方并没有按时将钢材交给乙方，经协商，甲方同意支付延误工期款 520 000 元。

这是索赔形成的收入，根据索赔款形成收入确认的条件，建造商可以在 2005 年将因索赔而增加的收入 52 万确认为合同收入的组成部分，即 2005 年末的建造合同总收入应为 2 652 万元。但如果甲方只同意支付延误工期款 30 万元，则只能将 30 万元计入该项合同的总收入。假如甲方不同意支付任何延误工期款，则不能将索赔款计入合同总收入。

#### 2. 建造合同成本



合同成本应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。

直接费用是指为完成合同所发生的、可以直接计入合同成本核算对象的各项费用支出。直接费用在发生时直接计入合同成本；间接费用应在期末按照系统、合理的方法分摊计入合同成本。直接费用包括：

（1）耗用的人工费用；

（2）耗用的材料费用；

（3）耗用的机械使用费；

（4）其他直接费用，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、场地清理费用等。

间接费用是企业下属的施工单位或生产单位为组织和管理施工生产活动所发生的费用，包括临时设施摊销费用和施工、生产单位管理人员工资、职工福利费、劳务保护费、固定资产折旧费及修理费、物料消费、低值易耗品摊销、取暖费、水电费、办公费、差旅费、财产保险费、工程包修费、排污费等。间接费用的分摊方法主要有人工费用比例法、直接费用比例法等。与合同有关的零星受益，即在合同执行过程中取得的、不计入合同收入的零星收益，这部分收益应冲减合同成本。例如，完成合同后处置残余物资取得的收益属于与合同有关的零星收益。

### （三）建造合同收入和合同费用的确认与计量

在一个会计年度内完成的建造合同，应在完成时确认和计量合同收入和合同费用。

建造合同收入和合同费用的确认与计量应遵循以下原则：

（1）如果建造合同的结果能够可靠地估计，企业应当根据完工百分比法在资产负债表日确认合同收入和费用。

（2）如果建造合同的结果不能可靠地估计，则应区别以下情况处理：

一是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加以确认，合同成本在其发生的当期作为合同费用；

二是合同成本不可能收回的，应当在发生时立即作为合同费用处理，不确认合同收入。

所以，运用完工百分比法确认收入的关键是要确定合同的完工进度。合同的完工进度可以按累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例计算，也可以按已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例计算，也可以按已完合同工作的测量等方法计算确定。

【例 12-23】某建筑公司与客户签订了一项总金额为 2 600 万元的建造合同，工程于 2005 年 1 月 1 日开工，到 2007 年 12 月 31 日完工。假定经过计算，第一年的完工进度为 30%，第二年的完工进度达 70%，经测定，前两年的合同预计总成本均为 1 600 万元，第三年工程全部完工累计实际发生合同总成本 1 580 万元。某建筑公司根据上述资料计算的各年确认的合同收入和合同费用如下：

2005 年度确认的合同收入 =  $2\,600 \times 30\% = 780$ （万元）

2005 年度确认的合同毛利 =  $(2\,600 - 1\,600) \times 30\% = 300$ （万元）

2005 年度确认的合同费用 =  $780 - 300 = 480$ （万元）

账务处理如下：

借：主营业务成本	4 800 000
工程施工——毛利	3 000 000
贷：主营业务收入	7 800 000

2006 年度确认的合同收入 =  $(2\,600 \times 80\%) - 780 = 1\,300$ （万元）

2006 年度确认的合同毛利 =  $(2\,600 - 1\,600) \times 80\% - 300 = 500$ （万元）

2006 年度确认的合同费用 =  $1\,300 - 500 = 800$ （万元）

借：主营业务成本	8 000 000
工程施工——毛利	5 000 000
贷：主营业务收入	13 000 000

2007 年度确认的合同收入 =  $2\,600 - 780 - 1\,300 = 520$ （万元）

2007 年度确认的合同毛利 =  $(2\,600 - 1\,580) - 300 - 500 = 220$ （万元）

2007 年度确认的合同费用 =  $520 - 220 = 300$ （万元）

借：主营业务成本	3 000 000
工程施工——毛利	2 200 000
贷：主营业务收入	5 200 000

## 六、政府补助

### （一）政府补助的概念和特征

政府补助是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。其中，“政府”包括各级人民政府以及政府组成部门（如财政、卫生部门）、政府直属机构（如税务、环保部门）等。联合国、世界银行等国际类似组织的补助，也视同为政府补助。

政府补助具有以下特征：

### 1. 政府补助是无偿性的。

政府向企业提供补助属于非互惠交易，政府并不因此而享有企业的所有权，企业未来也不需要以提供服务、转让资产等方式偿还。无偿性是政府补助的基本特征。

### 2. 政府补助通常附有条件。

政府补助通常附有一定的条件，主要包括政策条件和使用条件。

（1）政策条件。政府补助是政府为了鼓励或扶持某个行业、区域或领域的发展而给与企业的一种财政支持，具有很强的政策性。因此，政府补助的政策条件是不可或缺的。企业只有符合相关政府补助政策的规定，才有资格申报政府补助。例如，政府向企业提供的产业技术与开发资金补助，其政府条件为企业申报的产品或技术必须是符合国家产业政策的新产品、新技术。

（2）使用条件。凡是企业已获批准取得政府补助的，应当按照政府相关文件等规定的用途使用政府补助。否则，政府有权按规定责令其改正、终止资金拨付，甚至收回拨付的资金。例如，企业从政府无偿取得的农业产业化资金，必须用于相关政策文件中规定的农业产业化项目。

### 3. 政府补助不包括政府的资本性投入。

政府对企业投资后，就成为企业的所有者，享有企业相应的所有权，企业有义务向投资者分配利润。政府与企业之间是投资者与被投资者的关系，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。财政拨入的投资补助等专项拨款中，相关政策明确规定作为“资本公积”处理的部分，也属于资本性投入的性质。这就是说，政府的资本性投入无论采用何种形式，均不属于政府补助的范畴。

## （二）政府补助的主要形式

政府补助的具体形式通常表现为拨付货币性资产，最常见的就是通过银行转账的方式完成拨付。

### 1. 财政拨款

财政拨款是政府为了支持企业而无偿性的款项。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，财政拨款附有明确的使用条件，政府在批准拨款时就规定有专门的资金的具体用途。

### 2. 财政贴息

财政贴息是指政府为支持特定领域或区域的发展、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类项目，例如

农业产业化项目、中小企业技术创新项目等。贴息项目通常是综合性项目，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，如仅限于固定资产贷款项目。

目前，财政贴息主要有两种方式，一是财政将贴息资金直接支付给受益企业。二是财政部门直接将贴息资金拨付贷款银行。

### 3. 税收返还

税收返还是政府向企业返还的税款，本质上也是一种补贴，是以税收优惠形式给予的一种政府补助。税收返还主要包括先征后返的所得税和先征后退、即征即退的流转税，其中，流转税包括增值税、消费税和营业税等。税收返还实务中，还存在着税收奖励的情况，若采用先征收、再以现金返还的方式，本质上属于税收返还。

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，因此不作为企业会计准则规范的政府补助处理。

### （三）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。如政府拨付给企业的、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。在少数情况下，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，不能取得公允价值可靠资料的，按照人民币名义金额计量。

根据配比原则，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，应当按照权责发生制原则，随着相关资产的使用逐渐计入以后各期的收益。这就是说，与资产相关的政府补助应当首先确认为递延收益，然后从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。这里需要说明两点：（1）递延收益分配的起点是“相关资产可供使用时”，对于应计提折旧或摊销的长期资产，即为资产开始折旧或摊销的时点。（2）递延收益分配的终点是“资产使用寿命结束或资产被处置时”。相关资产在使用寿命结束前被处置（出售、转让、报废等），尚未结转的递延收益余额应当一次性转入资产处置的收益中去，不再予以递延。

**【例 12-24】**2006 年 1 月 1 日，政府拨付 A 企业 600 万元财政拨款同时收存银行。指定用于购买大型科研设备 1 台；并规定若有结余留归企业自行支配。2006 年 2 月 1 日，A 企业购入不需

安装的大型设备一套，实际成本为 580 万元，使用寿命为 10 年。2014 年 2 月 1 日，A 企业出售了这台设备。该企业的账务处理如下：

（1）2006 年 1 月 1 日实际收到财政拨款存入银行时

借：银行存款	6 000 000
贷：递延收益	6 000 000

（2）2006 年 2 月 1 日购入设备时

①结余的处理。结余需要上交或部分上交的，按上交的金额冲减“递延收益”；不需上交的结余，记入当期营业外收入。

借：递延收益	200 000
贷：营业外收入	200 000

②分配递延收益。自 2007 年 2 月起，每个资产负债表日都应作下列账务处理：

借：递延收益	20 000
贷：营业外收入	20 000

（3）2014 年 2 月 1 日出售设备，转销递延收益余额时：

借：递延收益	40 000
贷：营业外收入	40 000

**（四）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。比如，按照有关规定对企业先征后返的增值税，企业应当在实际收到返还的增值税税款时将其确认为收益，而不应当在确认应付增值税时确认应收税收返还款。

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，取得时先确认为递延收益，然后再确认相关费用的期间确认当期营业外收入；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。

有些情况下，企业可能不容易分清与收益相关的政府补助是用于补偿已发生费用，还是用于补偿以后将发生的费用。根据重要性原则，企业通常可以将与收益相关的政府补助直接计入当期营业外收入，对于金额较大的补助，可以分期计入营业外收入

**【例 12-25】**甲公司生产一种科技水平先进的产品，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，即先按规定征收增值税，然后按实际缴纳增值税税额返还 70%。2007 年 1 月，该企业实际缴纳增值税税额 200 万元。2007 年 2 月，该企业实际收到返还的增值税税额 84 万元。

甲企业实际收到退还的增值税税额的账务处理如下

借：银行存款	840 000
贷：营业外收入	840 000

【例 12-26】甲公司作为一家储蓄粮粮食的企业，2007 年实际粮食储备量 1 亿千克。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千克 0.078 元的粮食保管费补贴，于每个季度初支付，乙企业的账务处理如下

(1) 甲公司收到财政拨付的补贴款时：

借：银行存款	7 800 000
贷：递延收益	7 800 000

(2) 将补偿 1 月份保管费的补贴计入当期收益：

借：递延收益	2 600 000
贷：营业外收入	2 600 000

#### (五) 与资产和收益均相关的政府补助

政府补助的对象常常是综合性项目，可能既包括设备等长期资产的购置，也包括人工工资，购买服务费，管理费等费用化支出的补偿，这种政府补助与资产和收益均相关。

以研发补贴为例，大部分研发补贴的对象是符合政策规定的特定研发项目，企业取得补贴后可以用于购置该研发项目所需的设备，或者购买试剂、支付劳务费等。

企业取得这类政府补助时，需要将其分解为与资产相关的部分和与收益相关的部分，然后分别进行会计处理。在会计实务中，政府常常只补贴整个项目开支的一部分，企业可能确实难以区分某项目的政府补贴中哪些与资产相关、哪些与收益相关，或者对其进行划分不符合重要性原则或成本收益原则。在这种情况下，企业可以将整项政府补贴归类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 12-27】甲公司申请某省级研发补贴。申报表所列的有关内容如下：本公司于 2006 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，已投资金 120 万元。项目还需新增投资 240 万元、（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。

2007 年 1 月 1 日，主管部门批准了甲公司的申报，签订的补贴协议规定，批准甲公司补贴申请，共补贴款项 120 万元，分两次拨付。合同签订日拨付 60 万元，结题验收时支付 60 万元（如果不能通过验收，则不支付第二笔款项）。A 公司的账务处理如下：

(1) 2007 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 2007 年 1 月 1 日至 2009 年 1 月 1 日，每个资产负债表日，分配递延收益（假设按年份分配）：

借：递延收益 300 000

贷：营业外收入 300 000

(3) 2009 年项目完成，假设通过验收，与 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 12-28】**按照有关规定，2006 年 12 月甲公司为本单位独立承担的某高新技术项目申报政府财政贴息，申报材料所列事项如下：项目已于 2006 年 8 月启动，预计共需投入资金 1000 万元，项目期 2 年，已投入资金 200 万元，项目尚需新增投资 800 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，2007 年 7 月政府批准同意拨付甲公司贴息资金 80 万元，分别在 2007 年 8 月和 2008 年 8 月支付 60 万元和 20 万元。甲公司的账务处理如下：

(1) 2007 年 7 月实际收到贴息资金 60 万元：

借：银行存款 600 000

贷：递延收益 600 000

(2) 2007 年 8 月起，在项目剩余期内按月平均分配递延收益 50 000 元（600 000 ÷ 12）

借：递延收益 50 000

贷：营业外收入 50 000

(3) 2008 年 8 月实际收到贴息资金 20 万元：

借：银行存款 200 000

贷：营业外收入 200 000

## 第二节 费用

### 一、费用的概念

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所有者利润分配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，即使款项已在本期支付，也不能确认为本期费用。

## 二、费用的主要内容及其核算

企业的费用主要包括主营业务成本、其他业务成本、营业税金及附加、销售费用、管理费用和财务费用等。

### （一）主营业务成本

主营业务成本是指企业销售商品、提供劳务等经常性活动所发生的成本。企业应当在确认销售收入时，或在当月末确认主营业务成本。

### （二）其他业务成本

其他业务成本是指企业除主营业务活动以外的其他经营活动所发生的成本。

### （三）营业税金及附加

营业税金及附加是指企业发生的应由经营活动负担的有关税费。

### （四）销售费用

销售费用是指企业在销售商品和材料、提供劳务过程中发生的各项费用。包括企业在销售过程中发生的包装费、保险费、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、装卸费等费用。以及企业发生的为销售本企业商品而专设的销售机构的员工薪酬、业务费、折旧费、固定资产修理费等费用。

企业应通过“销售费用”科目核算销售费用的发生和结转情况。该科目借方登记企业所发生的各项销售费用，贷方登记期末结转入“本年利润”科目的销售费用，期末该科目结转“本年利润”科目后应无余额。

### （五）管理费用

管理费用是指企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的各种费用。包括企业在筹建期间发生的开办费、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（包括行政管理部门的职工薪酬、物料消耗、低值易耗品摊销、办公费和差旅费）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）和行政管理部门发生的固定资产修理费等。

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。

### （六）财务费用



财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金而发生的费用。包括：利息支出（减利息收入）、汇兑损益（减汇兑受益）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也在本科目核算。

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。

主营业务成本、其他业务成本、营业税金及附加已在本章第一节阐述，下面举例说明有关费用的核算。

**【例 12-29】**某公司为宣传新产品发生广告费 20 000 元，用银行存款支付。账务处理如下：

借：销售费用	20 000
贷：银行存款	20 000

**【例 12-30】**某公司专设的销售部门月本月份共发生费用 85 000 元，其中：销售人员薪酬 48 000 元，销售部门专用办公设备折旧费 12 000 元，业务费 25 000 元，款项均用银行存款支付。账务处理如下：

借：销售费用	85 000
贷：应付职工薪酬	48 000
累计折旧	12 000
银行存款	25 000

**【例 12-31】**某公司销售一批商品，销售过程中发生运输费 8 000 元、装卸费 2 000 元，销售人员薪酬 26 000 元，销售部门专用办公设备折旧费 18 000 元，业务费 20 000 元，款项均用银行存款支付。账务处理如下：

借：销售费用	74 000
贷：应付职工薪酬	26 000
累计折旧	18 000
银行存款	30 000

**【例 12-32】**某公司销售一批产品，销售过程中发生搬运费 5 000 元、装卸费 2 000 元，均用银行存款支付。账务处理如下：

借：销售费用	7 000
贷：银行存款	7 000

**【例 12-33】**某公司在筹建期间发生办公费、差旅费等开办费 28 000 元，均用银行存款支付。账务处理如下：

借：管理费用	28 000
贷：银行存款	28 000

【例 12-34】某公司为拓展产品销售市场发生业务招待费 22 000 元，均用银行存款支付。

账务处理如下：

借：管理费用	22 000
贷：银行存款	22 000

【例 12-35】某公司对某一项产品的设计方案向有关专家进行咨询，用现金支付咨询费 12 000 元。账务处理如下：

借：管理费用	12 000
贷：库存现金	12 000

【例 12-36】某公司行政部门 9 月份共发生费用 286 000 元。其中：员工薪酬 160 000 元，专用办公设备折旧费 50 000 元，以现金报销行政人员差旅费 21 000 元，其他办公、水电费 55 000 元均用银行存款支付。账务处理如下：

借：管理费用	286 000
贷：应付职工薪酬	160 000
累计折旧	50 000
库存现金	21 000
银行存款	55 000

【例 12-38】某公司当月按规定计算确定的应交房产税为 2 000 元、应交车船使用税为 1 600 元、应交土地使用税为 2 300 元。账务处理如下：

借：管理费用	5 900
贷：应交税费——应交房产税	2 000
——应交车船使用税	1 600
——应交土地使用税	2 300

【例 12-39】某企业于 2007 年 1 月 1 日向银行借入生产经营用短期借款 720 000 元，期限 6 个月，年利率 5%，借款本金到期后一次归还，利息分月预提，按季度支付。设所有利息均不符合利息资本化条件。有关利息支出的账务处理如下：

每月末，预提当月份应付利息：

$$720\,000 \times 5\% / 12 = 3\,000 \text{（元）}$$

借：财务费用	3 000
贷：应付利息	3 000

【例 12-40】某公司于 2007 年 1 月 1 日向银行借入生产用短期借款 720 000 元，期限 6 个月，年利率 5%，借款本金到期后一次归还，利息分月预提，按季支付。假定借入的款项中，1 月份有 120 000 元暂时作为闲置资金存入银行，并获得利息收入 300 元并假定所有利息费用均不符合利息资本化条件。1 月份相关利息的账务处理如下：

1 月末，预提当月应计利息：

借：财务费用	3 000
贷：应付利息	3 000

同时，当月取得的利息收入 400 元应作为冲减财务费用处理。

借：银行存款	300
贷：财务费用	300

### 第三节 利润

#### 一、利润的构成

利润是指企业在一定会计期间的经营成果，也就是企业收入减去费用后的净额以及直接记入当期利润的利得和损失。

直接记入当期利润的利得和损失是指应当记入当期损益，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损失。

企业作为独立的经济实体，应当以自己的经营收入抵补其支出，并且实现盈利。企业盈利的大小在很大程度上反映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。

企业的利润，就其构成来看，既有通过生产经营活动而获得的，也有通过投资活动而获得的，还包括那些与生产经营活动无直接关系的事项所引起的盈亏。根据我国企业会计准则的规定，企业的利润一般包括营业利润、利润总额、净利润三个层次。

#### （一）营业利润

营业利润是企业利润的主要来源，营业利润的计算公式如下：

$$\text{营业利润} = \text{营业收入} - \text{营业成本} - \text{营业税金及附加} - \text{销售费用} - \text{管理费用} - \text{财务费用} - \text{资产减值损失} + \text{公允价值变动收益} (-\text{公允价值变动损失}) + \text{投资收益} (-\text{投资损失})$$

其中，营业收入是指企业经营业务所确认的收入总额。包括主营业务收入和其他业务收入两部分。

营业成本是指企业经营业务所发生的实际成本总额。包括主营业务成本和其他业务成本两部分。

资产减值损失是指企业计提各项资产减值准备而发生的损失。

公允减值变动收益（或损失）是指企业交易性金融资产等公允价值变动所形成的应当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（或损失）。

## （二）利润总额

利润总额的计算公式如下：

利润总额=营业利润+营业外收入-营业外支出

其中的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。营业外支出是指企业发生的与日常活动无直接关系的各项损失。

## （三）净利润

净利润的计算公式如下：

净利润=利润总额-所得税费用

其中的所得税费用是指企业确认的应当从当期利润总额中扣除的所得税费用。

# 二、营业外收支的核算

## （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，实际上是经济利益的净流入，不可能也不需要与有关的费用进行配比。营业外收入主要包括非流动资产处置利得、盘盈利得、罚没利得、捐赠利得、确实无法支付而按规定程序经批准后转作营业外收入的应付款项等。

其中：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，扣除处置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。

盘盈利得，主要是指对于现金等盘点中盘盈的现金等，包括经批准后计入营业外收入的金额。

罚没利得，指企业取得的各项罚款收入，在弥补由于对违反合同或协议而造成的经济损失后的罚款净收益。

捐赠利得，指企业接受捐赠产生的利得。

企业的营业外收入通过“营业外收入”科目进行核算。该科目贷方登记企业确认的各项营业外收入，借方登记期末结转入本年利润的营业外收入。结转后各项应无余额。该科目应按照营业外收入的项目进行明细核算。

企业确认营业外收入，借记“固定资产清理”、“银行存款”、“库存现金”、“应付账款”等科目，贷记“营业外收入”科目。期末，应将“营业外收入”科目余额转入“本年利润”科目，借记“营业外收入”科目，贷记“本年利润”科目。

【例 12-41】甲公司将固定资产报废清理的净收益 9000 元转作营业外收入。账务处理如下：

借：固定资产清理	9 000
贷：营业外收入	9 000

【例 12-42】期末，甲公司将本期营业外收入总额为 130 000 元结转本年利润。账务处理如下：

借：营业外收入	130 000
贷：本年利润	130 000

## （二）营业外支出

营业外支出是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项损失，主要包括非流动资产处置损失、盘亏损失、罚款支出、公益性捐赠支出、非常损失等。

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。固定资产处置损失是指企业出售固定资产所取得的价款或报废固定资产的材料价值和变价收入等，不足以抵补处置固定资产的账面价值、清理费用、处置相关税费所发生的净损失；无形资产出售损失，指企业出售无形资产所取得价款，不足以抵补出售无形资产的账面价值，出售相关税费后所发生的净损失。

盘亏损失主要是指对于固定资产清查盘点中盘亏的固定资产，在查明原因处理时按确定的损失计入营业外支出的金额。

罚款支出，指企业由于违反税收法规、经济合同等而支付的各种滞纳金和罚款。

公益性捐赠支出是指企业对外进行公益性捐赠发生的支出。

非常损失是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。

企业的营业外支出通过“营业外支出”科目进行核算。该科目核算营业外支出的发生及结转情况。该科目借方登记企业发生的各项营业外支出，贷方登记期末结转入本年利润的营业外支出。结转后该科目应无余额。该科目应按照营业外支出的项目进行明细核算。

企业发生营业外支出时，应借记“营业外支出”科目，贷记“固定资产清理”、“待处理财产损失”、“库存现金”、“银行存款”等科目。期末，应将“营业外支出”科目余额转入“本年利润”科目，借记“本年利润”科目，贷记“营业外支出”科目。

【例 12-43】甲公司将已经发生的原材料意外灾害损失 250 000 元转作营业外支出；用银行存款支付逾期交纳税款的滞纳金 50 000 元。账务处理如下：

借：营业外支出	300 000
贷：待处理财产损失	250 000
银行存款	50 000

【例 12-44】甲公司将拥有的一项非专利技术出售，取得价款 800 000 元，应交的营业税为 40 000 元。该非专利技术的账面余额为 1 000 000 元。累计摊销额为 100 000 元，未计提减值准备。账务处理如下：

借：银行存款	800 000
累计摊销	100 000
营业外支出	140 000
贷：无形资产	1 000 000
应交税费——应交营业税	40 000

【例 12-45】甲公司本期营业外支出总额为 380 000 元，期末结转本年利润。账务处理如下：

借：本年利润	380 000
贷：营业外支出	380 000

三、所得税费用的核算

所得税费用的核算将在所得税一章中予以阐述，这里不在赘述。

四、本年利润的会计处理

会计期末结转本年利润的方法有表结法和账结法两种。

年度终了，应将损益类科目的余额分别其借贷方结转到“本年利润”科目，然后再将本年收入和支出相抵后结出的本年实现的净利润（或亏损），由“本年利润”科目转入“利润分配”科目。

【例 12-46】甲公司 2007 年 12 月 31 日有关损益类科目结转损益前余额如下，所得税税率为 33%：

科目名称	余额
主营业务收入	8 000 000 元（贷）
其他业务收入	500 000 元（贷）
公允价值变动损益	150 000 元（贷）
投资收益	500 000 元（贷）
营业外收入	50 000 元（贷）
主营业务成本	5 000 000 元（贷）
其他业务成本	500 000 元（贷）
营业税金及附加	80 000 元（贷）
销售费用	500 000 元（贷）
管理费用	700 000 元（贷）

财务费用	200 000 元（贷）
资产减值损失	100 000 元（贷）
营业外支出	220 000 元（贷）

甲公司 2007 年末结转本年利润的账务处理如下：

（1）将各损益类科目年末余额结转入“本年利润”科目：

1. 结转各项收入、利得类科目：

借：主营业务收入	8 000 000
其他业务收入	500 000
公允价值变动损益	150 000
投资收益	500 000
营业外收入	50 000
贷：本年利润	9 200 000

2. 结转各项费用、损失类科目：

借：本年利润	7 300 000
贷：主营业务成本	5 000 000
其他业务成本	500 000
营业税金及附加	80 000
销售费用	500 000
管理费用	700 000
财务管理	200 000
资产减值损失	100 000
营业外支出	220 000

（2）经过上述结转后，“本年利润”科目的贷方发生额合计 9 200 000 元，减去借方发生额合计 7 300 000 元即为税前会计利润 1 900 000 元。假设将该税前会计利润进行纳税调整后，应纳税所得额为 1 000 000 元，则应交所得税额 =  $1\,000\,000 \times 33\% = 330\,000$ （元）。假定将该应交所得税按照会计准则进行调整后计算确认的所得税费用为 360 000 元。

确认所得税费用，账务处理略。

将所得税费用结转入“本年利润”科目：

借：本年利润	360 000
贷：所得税费用	360 000

（3）将“本年利润”科目年末余额 1 540 000（9 200 000—7300 000—360 000）元转入“利润分配——未分配利润”科目：

借：本年利润	1 540 000
贷：利润分配——未分配利润	1 540 000

**思考题：**

1. 销售商品收入的确认条件有哪些？销售商品的金额如何计量？
2. 不满足收入确认条件的的销售业务（售出商品在规定的时间内可以退货，商品销售后的安装工作是销售合同的组成部分等）如何进行会计处理？
3. 让渡资产使用权的使用费收入如何确认和计量，怎样进行会计处理？
4. 费用具有那些特点，企业各项经济利益的流出中，那些构成费用？那些不构成费用？
5. 与计算利润总额相关的损益账户有哪些？怎样结转损益？

**参考文献：**

1. 《企业会计准则——基本准则》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
2. 《企业会计准则（2006）》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
3. 《中级会计实务》（经济科学出版社，2007 年 1 月）
2. 《企业会计准则第 14 号——收入》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
3. 《企业会计准则第 15 号——建造合同》（经济科学出版社，2006 年 2 月）

## **第十三章 财务会计报告**

### **第一节 财务会计报告概述**

#### **一、财务会计报告的概念及组成**

##### **（一）财务会计报告的概念**

财务会计报告，是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的书面文件。根据财务会计报告的定义，财务会计报告包括以下几层含义：

1. 财务会计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、具有特定目的的报告不属于财务会计报告的范畴；



2. 财务会计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信息，以勾画出企业整体和全貌；

3. 财务会计报告形成一个系统的文件，不应是零星的或者不完整的信息。

## （二）财务会计报告的组成

财务会计报告包括会计报表及其附注和其他应当在财务会计报告中披露的相关信息和资料。会计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。一套完整的会计报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益（或股东权益，下同）变动表以及附注。小企业编制的报表可以不包括现金流量表。

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，即反映企业在某一特定日期所拥有的资产、需偿还的债务，以及股东（投资者）拥有净资产情况的报表。企业编制资产负债表的目的是通过如实反映企业的资产、负债和所有者权益的金额及其结构情况，从而帮助使用者评价企业资产的质量以及短期偿债能力、长期偿债能力、利润分配能力等。

2. 利润表，是反映企业在一定会计期间的经营成果的会计报表，即反映企业在一定会计期间的利润或亏损情况，表明企业运用所拥有的资产的获利能力的报表。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金额及其结构情况，从而帮助使用者分析评价企业的盈利能力及其构成与质量等。

3. 现金流量表，是反映企业在一定会计期间现金变化的会计报表，即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，从而帮助使用者评价企业的现金流和资金周转情况。

4. 所有者权益变动表，是反映企业在一定会计期间所有者权益变化的报表，即反映在一定会计期间构成所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况的报表。企业的净利润及其分配情况是所有者权益变动的组成部分，相关信息已经在所有者权益变动表及其附注中反映，企业不需要再单独编制利润分配表。

5. 附注，是对在资产负债表、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，是会计报表不可缺少的组成部分。企业编制附注的目的是通过在财务报表本身之外披露补充信息，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，帮助使用者作出更加科学合理的决策。

会计报表是财务会计报告的核心内容，除了会计报表外，财务会计报告还应当包括其他相关信息，具体可以根据有关法律、行政法规、部门规章等的规定和外部使用者的信息需求而定。

## 二、财务会计报告编制的基本要求

（一）企业应当以持续经营为基础，根据实际发生的交易和事项，按照企业会计准则的规定进行确认和计量，在此基础上编制会计报表。企业不应以附注披露代替确认和计量。在编制会计报表过程中，企业管理层应当在考虑市场风险、企业盈利能力、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因素的基础上，对企业的持续经营能力进行评价。如果企业的持续经营能力产生重大怀疑，应当在附注中披露导致对持续经营能力产生重大怀疑的影响因素。企业正式决定或被迫在当期或将在下一个会计期间进行清算或停止营业的，表明其处于非持续经营状态，应当采用其他基础编制会计报表，并在附注中声明会计报表未以持续经营为基础列报，并披露未以持续经营为基础的原因和会计报表的编制基础。

（二）会计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，但下列情况除外：

1. 企业会计准则要求改变财务报表项目的列报。

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。

（三）在编制会计报表的过程中，企业应当考虑报表项目的重要性。对于性质或功能不同的项目，如固定资产、长期股权投资等，应当在会计报表中单独列报，但不具有重要性的项目除外；对于性质或功能类似的项目，如原材料、库存商品等，应当予以合并，作为存货项目列报。重要性，是指会计报表某项目的省略或错报会影响使用者据此作出经济决策的，则该项目具有重要性。判断项目的重要性，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；判断项目金额大小的重要性，应当通过单项金额占资产总额、负债总额、所有者权益总额、营业收入总额、营业成本总额、净利润等直接相关金额的比重加以确定。

（四）会计报表中的资产和负债项目的金额、收入项目和费用项目的金额不得相互抵销，但满足抵销条件的除外。

下列两种情况不属于抵销，可以净额列示：

1. 资产项目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，表明资产的价值已经发生减损，按扣除减值准备后的净额列示，反映资产能够给企业带来经济利益，不属于抵销。

2. 非日常活动产生的损益，以收入扣减费用后的净额列示，不属于抵销。非日常活动的发生具有偶然性，不是企业的经常性活动以及与经常性活动相关的其他活动。非日常活动的损益以收入扣减费用后的净额列示，更有利于财务会计报告使用者的经济决策，不属于抵销。

（五）当期会计报表的列报，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，以及与理解当期会计报表相关的说明，但另有规定的除外。

会计报表项目的列报发生变更的，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。对上期比较数据不切实可行的，应当在附注中披露不能调整的原因。不切实可行，是指企业在作出所有合理努力后仍然无法采用某项规定。

（六）企业应当在会计报表的显著位置至少披露下列各项：

1. 编报企业的名称；
2. 资产负债表日或会计报表涵盖的会计期间；
3. 人民币金额单位；
4. 会计报表是合并报表的，应当予以表明。

（七）企业至少应当按年编制会计报表。年度会计报表涵盖的期间短于一年的，应当披露年度会计报表的涵盖期间，以及短于一年的原因。

## 第二节 资产负债表

### 一、资产负债表的概念及结构

#### （一）资产负债表的概念

资产负债表是反映企业在某一特定日期财务状况的会计报表，它是根据资产、负债和所有者权益（或股东权益，下同）之间的相互关系，按照一定的分类标准和一定的顺序，把企业某一特定日期的资产、负债和所有者权益各项目予以适当排列，并对日常工作中形成的大量数据进行高度浓缩整理后编制而形成的。它表明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，可以反映某一日期的资产总额、负债总额以及结构，表明企业拥有和控制的经济资源以及未来需要用多少资产或劳务清偿债务；通过资产负债表，可以反映所有者权益的情况，表明投资者在企业资产中所占的份额，了解所有者权益的构成情况。资产负债表还能够提

供进行财务分析的基本资料，如通过资产负债表可以计算流动比率、速动比率等，以了解企业的短期偿债能力等。

(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，大体按照资产的流动性大小排列，先列示流动资产后列示非流动资产。流动性大的资产如“货币资金”、“交易性金融资产”等排在前面，流动性小的资产如“长期股权投资”、“固定资产”等排在后面。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，一般按要求清偿时间的先后顺序排列，先列示流动负债后列示非流动负债，最后列示所有者权益。“短期借款”、“应付票据”、“应付账款”等需要在一年以内或者超过一年的一个正常营业周期内偿还的流动负债排在前面，“长期借款”等在一年以上才需偿还的非流动资产排在中间，在企业清算之前不需要偿还的所有者权益项目排在后面。资产各项目的合计数等于负债和所有者权益各项目的合计数，即资产负债表左右双方平衡。

按照我国企业会计准则规定，资产负债表的基本格式如图表 13—1 所示。

图表 13—1 资产负债表

编制单位：		年 月 日		会企 01 表 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			短期借款		
交易性金融资产			交易性金融负债		
应收票据			应付票据		
应收账款			应付账款		
预付款项			预收款项		
应收利息			应付职工薪酬		
应收股利			应交税费		
其他应收款			应付利息		
存货			应付股利		
一年内到期的非流动资产			其他应付款		
其他流动资产			一年内到期的非流动负债		
流动资产合计			其他流动负债		
非流动资产：			流动负债合计		
可供出售金融资产			非流动负债：		
持有至到期投资			长期借款		
长期应收款			应付债券		
长期股权投资			长期应付款		
投资性房地产			专项应付款		

固定资产			预计负债		
在建工程			递延所得税负债		
工程物资			其他非流动负债		
固定资产清理			<b>非流动负债合计</b>		
生产性生物资产			<b>负债合计</b>		
油气资产			所有者权益（或股东权益）：		
无形资产			实收资本（或股本）		
开发支出			资本公积		
商誉			减：库存股		
长期待摊费用			盈余公积		
递延所得税资产			未分配利润		
其他非流动资产			<b>所有者权益（或股东权益）合计</b>		
<b>非流动资产合计</b>					
<b>资产总计</b>			<b>负债和所有者权益（或股东权益）合计</b>		

### （三）资产负债表项目的列示

#### 1. 资产

资产应当按照流动资产和非流动资产两大类别在资产负债表中列示，在流动资产和非流动资产类别下进一步按性质分项列示。

满足下列条件之一的资产，应当归类为流动资产：

- （1）预计在一个正常营业周期中变现、出售或耗用；
- （2）主要为交易目的而持有；
- （3）预计在资产负债表日起一年内（含一年）变现；
- （4）自资产负债表日起一年内，交换其他资产或清偿负债的能力不受限制的现金或现金等价物。

其中，正常营业周期，通常是指企业从购买用于加工的资产起至实现现金或现金等价物的期间。正常营业周期通常短于一年，在一年内有几个营业周期。但是，也存在正常营业周期长于一年的情况，如房地产开发企业用于出售的房地产开发产品、造船企业制造用于出售的大型船只等，往往超过一年才变现、出售或耗用，仍应划分为流动资产。正常营业周期不能确定的，应当以一年（12个月）作为正常营业周期。

资产负债表中列示的流动资产项目通常包括：货币资金、交易性金融资产、应收票据、应收账款、预付账款、应收利息、应收股利、其他应收款、存货和一年内到期的非流动资产等。

流动资产以外的资产应当归类为非流动资产。资产负债表中列示的非流动资产项目通常包括：长期股权投资、固定资产、在建工程、工程物资、固定资产清理、无形资产、开发支出、长期待摊费用以及其他非流动资产等。

## 2. 负债

负债应当按照流动负债和非流动负债在资产负债表中进行列示，在流动负债和非流动负债类别下再进一步按性质分项列示。

满足下列条件之一的负债，应当归类为流动负债：

- (1) 预计在一个正常营业周期中清偿；
- (2) 主要为交易目的而持有；
- (3) 自资产负债表日起一年内到期应予清偿；
- (4) 企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上。

资产负债表中列示的流动负债项目通常包括：短期借款、应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、应付利息、应付股利、其他应付款、一年内到期的非流动负债等。

流动负债以外的负债应当归类为非流动负债。资产负债表中列示的非流动负债通常包括：长期借款、应付债券和其他非流动负债等。

对于在资产负债表日起一年内到期的负债，企业预计能够自主地将清偿义务展期至资产负债表日后一年以上的，应当归类为非流动负债；不能自主地将清偿义务展期的，即使在资产负债表日后、财务报告批准报出日前签订了重新安排清偿计划协议，该项负债仍应归类为流动负债。

企业在资产负债表日或之前违反了长期借款协议，导致贷款人可随时要求清偿的负债，应当归类为流动负债。贷款人在资产负债表日或之前同意提供在资产负债表日后一年以上的宽限期，企业能够在此期限内改正违约行为，且贷款人不能要求随时清偿，该项负债应当归类为非流动负债。

## 3. 所有者权益

一般按照实收资本（或股本）、资本公积、盈余公积和未分配利润分项列示。

## 二、资产负债表的填列方法

### （一）“年初余额”的填列方法

“年初余额”栏内各项目数字，应根据上年末资产负债表“期末余额”栏内所列数字填列。如果本年度资产负债表规定的各个项目的名称和内容同上年度不相一致，应对上年年末资产负债表各项目的名称和数字按本年度的规定进行调整，按调整后的数字填入本表“年初余额”栏内。

## （二）“期末余额”的填列方法

### 1. 直接根据总账科目的余额填列

例如，交易性金融资产、固定资产清理、长期待摊费用、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、递延所得税负债、实收资本、资本公积、库存股、盈余公积等项目，应当根据相关总账科目的余额直接填列。

### 2. 根据几个总账科目的余额计算填列

例如，“货币资金”项目，应当根据“库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”等科目期末余额合计填列。

### 3. 根据有关明细科目的余额计算填列

例如，“应付账款”项目，应当根据“应付账款”、“预付账款”两个科目所属明细科目期末贷方余额合计填列；“应收账款”项目，需要根据“应收账款”、“预收账款”两个科目所属明细科目期末借方余额合计填列。

### 4. 根据总账科目和明细科目的余额分析计算填列

例如，“长期应收款”项目，应当根据“长期应收款”总账科目余额，减去“未实现融资收益”总账科目余额，再减去所属相关明细科目中将于一年内到期的部分填列；“长期借款”项目，应当根据“长期借款”总账科目余额扣除“长期借款”科目所属明细科目中将于一年内到期的部分填列；“应付债券”项目，应当根据“应付债券”总账科目余额扣除“应付债券”科目所属明细科目中将于一年内到期的部分填列；“长期应付款”项目，应当根据“长期应付款”总账科目余额，减去“未确认融资费用”总账科目余额，再减去所属相关明细科目中将于一年内到期的部分填列。

### 5. 根据总账科目与其备抵科目抵销后的净额填列

例如，“长期股权投资”、“在建工程”等项目，应当根据“长期股权投资”、“在建工程”等科目的期末余额减去“长期股权投资减值准备”、“在建工程减值准备”等科目余额后的净额填列。“持有至到期投资”项目，应当根据“持有至到期投资”科目期末余额，减去“持有至到期投资减值准备”科目期末余额后的金额填列；“固定资产”项目，应当根据“固定资产”科目期末余额，减去“累计折旧”、“固定资产减值准备”等科目期末余额后的金额填列。

### 6. 综合运用上述填列方法分析填列

例如，“存货”项目，应当根据“原材料”、“库存商品”、“发出商品”、“周转材料”、“材料采购”等科目期末余额，减去“存货跌价准备”科目期末余额后的金额填列。

### 三、资产负债表编制示例

【例 13—1】ABC 股份有限公司为一般纳税人，适用的增值税税率为 17%。假定 ABC 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，所得税税率为 33%。原材料采用计划成本法核算。

（一）ABC 股份有限公司 2006 年 12 月 31 日的资产负债表（年初余额略）见图表 13-2 所示。其中“应收账款”科目的期末余额为 1 200 000 元，“坏账准备”科目的期末余额为 2 700 元，“固定资产”科目的期末余额为 3 300 000 元，“累计折旧”科目的期末余额为 900 000 元。存货、长期股权投资、固定资产、无形资产等资产项目都没有计提资产减值准备。

图表 13—2 资产负债表

编制单位:ABC 股份有限公司		2006 年 12 月 31 日		会企 01 表 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	4 218 900		短期借款	900 000	
交易性金融资产	45 000		交易性金融负债	0	
应收票据	738 000		应付票据	600 000	
应收账款	1 197 300		应付账款	2 864 400	
预付款项	300 000		预收款项	0	
应收利息	0		应付职工薪酬	330 000	
应收股利	0		应交税费	109 800	
其他应收款	915 000		应付利息	0	
存货	7 740 000		应付股利	0	
一年内到期的非流动资产	0		其他应付款	150 000	
其他流动资产	0		一年内到期的非流动负债	3 000 000	
<b>流动资产合计</b>	<b>15 154 200</b>		其他流动负债	0	
非流动资产:			<b>流动负债合计</b>	<b>7 954 200</b>	
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	1 800 000	
长期应收款	0		应付债券	0	
长期股权投资	750 000		长期应付款	0	
投资性房地产	0		专项应付款	0	
固定资产	2 400 000		预计负债	0	
在建工程	4 500 000		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		<b>非流动负债合计</b>	<b>1 800 000</b>	
生产性生物资产	0		<b>负债合计</b>	<b>9 754 200</b>	



油气资产	0	股东权益	
无形资产	1 800 000	股本	15 000 000
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	300 000
递延所得税资产	0	未分配利润	150 000
其他非流动资产	600 000	<b>股东权益合计</b>	15 450 000
<b>非流动资产合计</b>	10 050 000		
<b>资产总计</b>	25 204 200	<b>负债和股东权益合计</b>	25 204 200

(二) 2007 年, ABC 股份有限公司共发生下列经济业务:

1. 用银行汇票支付采购材料价款, 公司收到开户银行转来银行汇票多余款收账通知, 通知上填写的多余款为 702 元, 购入材料及运费 299 400 元, 支付的增值税进项税额为 50 898 元, 原材料已验收入库, 该批原材料计划价格为 300 000 元。

2. 购入原材料一批, 收到的增值税专用发票上注明的原材料价款为 450 000 元, 增值税进项税额为 76 500 元, 款项已通过银行转账支付, 材料尚未验收入库。

3. 公司将交易性金融资产(股票投资) 兑现 49 500 元, 该投资的成本为 39 000 元, 公允价值变动为增值 6 000 元, 投资收益为 4 500 元, 均存入银行。

4. 收到银行通知, 用银行存款支付到期的商业承兑汇票 300 000 元。

5. 销售产品一批, 开出的增值税专用发票上注明的销售价款为 900 000 元, 增值税销项税额为 153 000 元, 货款尚未收到。该批产品实际成本 540 000 元, 产品已发出。

6. 收到原材料一批, 实际成本 300 000 元, 计划成本 285 000 元, 材料已验收入库, 货款已于上月支付。

7. 购入一台不需要安装的设备, 收到的增值税发票上注明的设备价款 256 410 元, 增值税进项税额为 43 589.7 元, 支付包装费、运费 3 000 元。价款及包装费、运费均以银行存款支付。设备已交付使用。

8. 购进工程物资一批, 收到的增值税专用发票上注明的物资价款和增值税进项税额合计为 450 000 元, 款项已通过银行转账支付。

9. 发生应付在建工程工人薪酬 684 000 元。

10. 一项工程竣工, 交付生产使用, 已办理竣工手续, 固定资产的价值为 4 200 000 元。

11. 基本生产车间报废一台机床, 原价 600 000 元, 已计提折旧 540 000 元, 清理费用 1 500 元, 残值收入 2 400 元, 均通过银行存款收支。该项固定资产已清理完毕。

12. 从银行借入 3 年期借款 3 000 000 元, 借款已存入公司银行账户。

13. 销售一批产品，开具的增值税专用发票上注明的销售价款为 2 100 000 元，增值税销项税额为 357 000 元，款项已收到并存入银行。该批产品的实际成本为 1 260 000 元。

14. 公司将要到期的一张面值为 600 000 元的无息银行承兑汇票（不含增值税），连同解讫通知和进账单送交银行办理转账。收到银行盖章退回的进账单一联。款项银行已收妥。

15. 取得交易性金融资产（股票投资），价款 309 000 元，交易费用 6 000 元，已用银行存款支付。

16. 公司出售一台不需设备，收到价款 900 000 元，该设备原价 1 200 000 元，已提折旧 450 000 元。该设备已由购入单位运走。

17. 支付工资 1 500 000 元，其中包括支付在建工程人员的工资 600 000 元。

18. 分配应支付的职工工资 900 000 元（不包括在建工程应负担的工资），其中生产人员薪酬 825 000 元，车间管理人员薪酬 30 000 元，行政管理部门人员薪酬 45 000 元。

19. 提取职工福利费 126 000 元（不包括在建工程应负担的福利费 84 000 元），其中生产工人福利费 115 500 元，车间管理人员福利费 4 200 元，行政管理部分福利费 6 300 元。

20. 基本生产领用原材料，计划成本 2 100 000 元，领用低值易耗品，计划成本 150 000 元，采用一次摊销法摊销。

21. 结转领用原材料、低值易耗品应分摊的材料成本差异。材料成本差异率为 5%。

22. 计提无形资产摊销 180 000 元；以银行存款支付基本生产车间固定资产修理费 270 000 元。

23. 计提固定资产折旧 300 000 元，其中计入制造费用 240 000 元、管理费用 60 000 元。计提固定资产减值准备 90 000 元。

24. 收到应收账款 153 000 元，存入银行。计提应收账款坏账准备 2 700 元。

25. 用银行存款支付产品展览费 30 000 元。

26. 计算并结转本期完工产品成本 3 847 200 元。没有期初在产品，本期生产的产品全部完工入库。

27. 发生广告费 30 000 元，已用银行存款支付。

28. 公司采用商业承兑汇票结算方式销售一批产品，开出的增值税专用发票上注明的销售价款为 750 000 元，增值税销项税额为 127 500 元，收到 877 500 元的商业承兑汇票一张，产品的实际成本为 450 000 元。

29. 公司将上述承兑汇票到银行办理贴现，贴现息为 60 000 元。

- 30. 公司本期产品销售应交纳的教育费附加为 6 000 元。
- 31. 公司用银行存款交纳增值税 300 000 元，教育费附加 6 000 元。
- 32. 公司本期在建工程应负担的长期借款利息费用为 600 000 元，长期借款为分期付息。
- 33. 提取应计入本期损益的长期借款利息 30 000 元，长期借款为分期付息。
- 34. 归还短期借款本金 750 000 元。
- 35. 支付长期借款利息 630 000 元。
- 36. 偿还长期借款 3 000 000 元。

37. 上年度销售产品一批，开出的增值税专用发票上注明的销售价款为 30 000 元，增值税销项税额为 5 100 元，购货方开出商业承兑汇票。本期由于购货方发生财务困难，无法按合同规定偿还债务，经双方协议，ABC 股份有限公司同意购货方用产品抵偿该应收票据。用于抵债的产品市价为 24 000 元，增值税税率为 17%。

38. 期末，持有的交易性金融资产的公允价值为 315 000 元。

39. 结转本期产品销售成本 2 250 000 元。

40. 假设本例中，除计提固定资产减值准备 90 000 元造成固定资产账面价值与其计税基础存在差异外，不考虑其他项目对所得税费用的影响。企业按照税法规定计算确定的应交所得税为 375 665.40 元，递延所得税资产为 29 700 元。

- 41. 将各收支科目结转，计算本年净利润。
- 42. 按照净利润的 10%提取法定盈余公积金。
- 43. 将利润分配各明细科目的余额转入“未分配利润”明细科目，结转本年利润。
- 44. 用银行存款交纳当年应交所得税。

要求：编制 ABC 股份有限公司 2007 年度的会计分录，并在此基础上编制年度资产负债表。

（三）根据上述资料编制会计分录

1. 借：材料采购	299 400
银行存款	702
应交税费——应交增值税（进项税额）	50 898
贷：其他货币资金	351 000
借：原材料	300 000
贷：材料采购	299 400
材料成本差异	600
2. 借：材料采购	450 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	76 500

贷：银行存款	526 500
3. 借：银行存款	49 500
贷：交易性金融资产——成本	39 000
——公允价值变动	6 000
投资收益	4 500
借：公允价值变动损益	6 000
贷：投资收益	6 000
4. 借：应付票据	300 000
贷：银行存款	300 000
5. 借：应收账款	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
6. 借：原材料	285 000
材料成本差异	15 000
贷：材料采购	300 000
7. 借：固定资产	302 999.7
贷：银行存款	302 999.7
8. 借：工程物资	450 000
贷：银行存款	450 000
9. 借：在建工程	684 000
贷：应付职工薪酬	684 000
10. 借：固定资产	4 200 000
贷：在建工程	4 200 000
11. 借：固定资产清理	60 000
累计折旧	540 000
贷：固定资产	600 000
借：固定资产清理	1 500
贷：银行存款	1 500
借：银行存款	2 400
贷：固定资产清理	2 400
借：营业外支出——处置固定资产净损失	59 100
贷：固定资产清理	59 100
12. 借：银行存款	3 000 000
贷：长期借款	3 000 000
13. 借：银行存款	2 457 000
贷：主营业务收入	2 100 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	357 000
14. 借：银行存款	600 000
贷：应收票据	600 000

15. 借：交易性金融资产	309 000
投资收益	6 000
贷：银行存款	315 000
16. 借：固定资产清理	750 000
累计折旧	450 000
贷：固定资产	1 200 000
借：银行存款	900 000
贷：固定资产清理	900 000
借：固定资产清理	150 000
贷：营业外收入——处置固定资产净收益	150 000
17. 借：应付职工薪酬	1 500 000
贷：银行存款	1 500 000
18. 借：生产成本	825 000
制造费用	30 000
管理费用	45 000
贷：应付职工薪酬	900 000
19. 借：生产成本	115 500
制造费用	4 200
管理费用	6 300
贷：应付职工薪酬	126 000
20. 借：生产成本	2 100 000
贷：原材料	2 100 000
借：制造费用	150 000
贷：周转材料	150 000
21. 借：生产成本	105 000
制造费用	7 500
贷：材料成本差异	112 500
22. 借：管理费用——无形资产摊销	180 000
贷：累计摊销	180 000
借：制造费用——固定资产修理费	270 000
贷：银行存款	270 000
23. 借：制造费用——折旧费	240 000
管理费用——折旧费	60 000
贷：累计折旧	300 000
借：资产减值损失——固定资产减值	90 000
贷：固定资产减值准备	90 000
24. 借：银行存款	153 000
贷：应收账款	153 000
借：资产减值损失——坏账准备	2 700

贷：坏账准备	2 700
25. 借：销售费用——展览费	30 000
贷：银行存款	30 000
26. 借：生产成本	701 700
贷：制造费用	701 700
借：库存商品	3 847 200
贷：生产成本	3 847 200
27. 借：销售费用——广告费	30 000
贷：银行存款	30 000
28. 借：应收票据	877 500
贷：主营业务收入	750 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	127 500
29. 借：财务费用	60 000
银行存款	817 500
贷：应收票据	877 500
30. 借：营业税金及附加	6 000
贷：应交税费——应交教育费附加	6 000
31. 借：应交税费——应交增值税（已交税金）	300 000
——应交教育费附加	6 000
贷：银行存款	306 000
32. 借：在建工程	600 000
贷：应付利息	600 000
33. 借：财务费用	30 000
贷：应付利息	30 000
34. 借：短期借款	750 000
贷：银行存款	750 000
35. 借：应付利息	630 000
贷：银行存款	630 000
36. 借：长期借款	3 000 000
贷：银行存款	3 000 000
37. 借：库存商品	24 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	4 080
营业外支出——债务重组损失	7 020
贷：应收票据	35 100
38. 借：交易性金融资产——公允价值变动	6 000
贷：公允价值变动损益	6 000
39. 借：主营业务成本	2 250 000
贷：库存商品	2 250 000
40. 借：所得税费用——当期所得税费用	375 665.4

贷：应交税费——应交所得税	375 665.4
借：递延所得税资产	29 700
贷：所得税费用——递延所得税费用	29 700
41. 借：主营业务收入	3 750 000
营业外收入	150 000
投资收益	4 500
贷：本年利润	3 904 500
借：本年利润	2 856 120
贷：主营业务成本	2 250 000
营业税金及附加	6 000
销售费用	60 000
管理费用	291 300
财务费用	90 000
资产减值损失	92 700
营业外支出	66 120
借：本年利润	345 965.4
贷：所得税费用	345 965.4
42. 借：利润分配——提取法定盈余公积	70 241.46
贷：盈余公积——法定盈余公积	70 241.46
提取法定盈余公积数额为：（3 904 500—2 856 120—345 965.4）×10%=70 241.46 元	
43. 借：利润分配——未分配利润	70 241.46
贷：利润分配——提取法定盈余公积	70 241.46
借：本年利润	702 414.6
贷：利润分配——未分配利润	702 414.6
44. 借：应交税费——应交所得税	375 665.4
贷：银行存款	375 665.4

（四）根据年初资产负债表和上述会计分录，编制 ABC 股份有限公司 2007 年 12 月 31 日的资产负债表，如图表 13-3 所示：

图表 13-3

资产负债表

编制单位:ABC 股份有限公司			2007 年 12 月 31 日		会企 01 表 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	3 060 336.90	4 218 900	短期借款	150 000	900 000
交易性金融资产	315 000	45 000	交易性金融负债	0	0
应收票据	102 900	738 000	应付票据	300 000	600 000
应收账款	2 094 600	1 197 300	应付账款	2 864 400	2 864 400
预付款项	300 000	300 000	预收款项	0	0

应收利息	0	0	应付职工薪酬	540 000	330 000
应收股利	0	0	应交税费	315 822	109 800
其他应收款	915 000	915 000	应付利息	0	0
存货	7 748 100	7 740 000	应付股利	0	0
一年内到期的非流动资产	0	0	其他应付款	150 000	150 000
其他流动资产	0	0	一年内到期的非流动负债	3 000 000	3 000 000
<b>流动资产合计</b>	14 535 936.9	15 154 200	其他流动负债	0	0
非流动资产：			<b>流动负债合计</b>	7 320 222	7 954 200
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	1 800 000	1 800 000
长期应收款	0	0	应付债券	0	0
长期股权投资	750 000	750 000	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	5 702 999.7	2 400 000	预计负债	0	0
在建工程	1 584 000	4 500 000	递延所得税负债	0	0
工程物资	450 000	0	其他非流动负债	0	0
固定资产清理	0	0	<b>非流动负债合计</b>	1 800 000	1 800 000
生产性生物资产	0	0	<b>负债合计</b>	9 120 222	9 754 200
油气资产	0	0	股东权益		
无形资产	1 620 000	1 800 000	股本	15 000 000	15 000 000
开发支出	0	0	资本公积	0	0
商誉	0	0	减：库存股	0	0
长摊待摊费用	0	0	盈余公积	370 241.46	300 000
递延所得税资产	29 700	0	未分配利润	782 173.14	150 000
其他非流动资产	600 000	600 000	<b>股东权益合计</b>	16 152 414.6	15 450 000
<b>非流动资产合计</b>	10 736 699.7	10 050 000			
<b>资产总计</b>	25 272 636.6	25 204 200	<b>负债和股东权益合计</b>	25 272 636.6	25 204 200

注：“应收账款”科目的期末余额为2 100 000元，“坏账准备”科目的期末余额为5 400元。

### 第三节 利润表

#### 一、利润表的内容及结构

利润表是指反映企业在一定会计期间的经营成果的报表。

通过利润表，可以反映企业在一定会计期间收入、费用、利润（或亏损）的数额、构成情况，帮助财务报表使用者全面了解企业的经营成果，分析企业的获利能力及盈利增长趋势，从而为其作出经济决策提供依据。

利润表的结构主要有单步式和多步式两种。在我国，按照企业会计准则的规定，利润表采用多步式结构，主要包括以下五个方面的内容：

#### （一）营业收入



营业收入由主营业务收入和其他业务收入组成。

**(二) 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。

**(三) 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。

**(四) 净利润**

利润总额减去所得税费用，即为净利润。

**(五) 每股收益**

每股收益包括基本每股收益和稀释每股收益。

利润表的基本格式见图表 13-4。

**图表 13-4**

**利 润 表**

会企 02 表  
单位：元

编制单位：	年 月	本期金额	上期金额
项 目			
一、营业收入			
减：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			
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）			
其中：对联营企业和合营企业的投资收益			
二、营业利润（亏损以“－”号填列）			
加：营业外收入			
减：营业外支出			
其中：非流动资产处置损失			
三、利润总额（亏损总额以“－”号填列）			
减：所得税费用			
四、净利润（净亏损以“－”号填列）			
五、每股收益：			



投资收益		4 500
营业外收入		150 000
营业外支出	66 120	
所得税费用	345 965.4	

(二) 根据图表 13-5 编制利润表, 如图表 13-6 所示。

图表 13-6

利 润 表

会企 02 表

编制单位: ABC 股份有限公司

2007 年

单位: 元

项 目	本期金额	上期金额 (略)
一、营业收入	3 750 000	
减: 营业成本	2 250 000	
营业税金及附加	6 000	
销售费用	60 000	
管理费用	291 300	
财务费用	90 000	
资产减值损失	92 700	
加: 公允价值变动收益 (损失以 “-” 号填列)	0	
投资收益 (损失以 “-” 号填列)	4 500	
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)	964 500	
加: 营业外收入	150 000	
减: 营业外支出	66 120	
其中: 非流动资产处置损失		
三、利润总额 (亏损总额以 “-” 号填列)	1 048 380	
减: 所得税费用	345 965.4	
四、净利润 (净亏损以 “-” 号填列)	702 414.6	
五、每股收益:	(略)	
(一) 基本每股收益		
(二) 稀释每股收益		

#### 四、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应当在利润表中分别列示基本每股收益和稀释每股收益, 并在附注中披露下列相关信息:

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会计报告批准报出日之间, 企业发行在外普通股或潜在普通股股数发生重大变化的情况。

### （一）基本每股收益

基本每股收益仅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。

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合并净利润，即扣减少数股东损益后的余额。

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乘以其发行在外的时间权重计算的股数进行调整后的数据。

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

已发行时间、报告期时间和已回购时间一般按照天数计算；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。

**【例 13-3】** 甲公司 2007 年期初发行在外的普通股为 10 000 万股，3 月 1 日新发行普通股 4 500 万股；12 月 1 日回购普通股 1 500 万股，以备将来奖励职工之用。该公司当年度实现净利润为 2 600 万元。

计算该公司基本每股收益时，发行在外普通股加权平均数为：

$$10\,000\text{ 万} \times 12 \div 12 + 4\,500\text{ 万} \times 10 \div 12 - 1\,500\text{ 万} \times 1 \div 12 = 13\,625\text{ 万股}$$

$$\text{基本每股收益} = 2\,600\text{ 万元} \div 13\,625\text{ 万股} = 0.191\text{ 元}$$

### （二）稀释每股收益

企业存在稀释性潜在普通股的，应当根据其影响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，并据以计算稀释每股收益。计算稀释每股收益时，假设潜在普通股在当期期初已经全部转换为普通股，如果潜在普通股为当期发行的，则假设在发行日就全部转换为普通股，据此计算稀释每股收益。

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。

#### 1. 分子的调整

计算稀释每股收益，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。

## 2. 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。

**【例 13-4】**ABC 公司 2006 年归属于普通股股东的净利润 45 000 万元，期初发行在外的普通股股数 40 000 万股，年内普通股股数没有发生变化。2006 年 1 月 3 日公司按面值发行 8 000 万元的可转换公司债券，票面利率 4%，每 100 元债券可转换为 110 股面值为 1 元的普通股。所得税税率为 33%。假设不考虑可转换公司债券在负债和权益成份之间的分拆。那么，2006 年度每股收益计算如下：

基本每股收益 =  $45\,000 \text{ 万元} \div 40\,000 \text{ 万股} = 1.125 \text{ 元}$

增加的净利润 =  $8\,000 \text{ 万} \times 4\% \times (1 - 33\%) = 214.4 \text{ 万元}$

增加的普通股股数 =  $8\,000 \text{ 万} \div 100 \times 110 = 8\,800 \text{ 万股}$

稀释的每股收益 =  $(45\,000 \text{ 万} + 214.4 \text{ 万}) \div (40\,000 \text{ 万股} + 8\,800 \text{ 万股}) = 0.93 \text{ 元}$

3. 对于稀释性认股权证、股份期权，计算稀释每股收益时，一般无需调整作为分子的净利润金额，只需按照下列步骤对作为分母的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（或晚于当期期初的发行日）已经行权，计算按约定行权价格发行普通股将取得的收入金额。（2）假设按照当期普通股平均市场价格发行普通股，计算需要发行多少普通股能够带来上述相同的收入。（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。

增加的普通股股数 =  $\frac{\text{拟行权时转换的普通股股数} - \text{行权价格} \times \text{拟行权时转换的普通股股数}}{\text{当期普通股平均市场价格}}$

稀释性潜在普通股应当按照其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。

**【例 13-5】**ABC 公司 2007 年度归属于普通股股东的净利润为 1 000 万元，发行在外普通股加权平均数为 2 500 万股，该普通股平均市场价格为 20 元。年初，该公司对外发行 500 万份认

股权证，行权日为 2007 年 3 月 1 日，每份认股权证可以在行权日以 17.5 元的价格认购公司 1 股新发的股份。那么 2007 年度每股收益计算如下：

基本每股收益 =  $1\,000\text{ 万} \div 2\,500\text{ 万股} = 0.4\text{ 元}$

增加的普通股股数 =  $500\text{ 万} - 500\text{ 万} \times 17.5 \div 20 = 62.5\text{ 万股}$

稀释的每股收益 =  $1\,000\text{ 万} \div (2\,500\text{ 万} + 62.5\text{ 万}) = 0.39\text{ 元}$

### （三）重新计算

企业派发股票股利、公积金转增股本、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。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，也就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，应当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会计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 13-6】**ABC 股份公司 2006 年和 2007 年归属于普通股股东的净利润分别为 1 900 万元和 2 200 万元，2006 年 1 月 1 日发行在外的普通股 1 000 万股，2006 年 4 月 1 日按市价新发行普通股 200 万股，2007 年 7 月 1 日派发股票股利，以 2006 年 12 月 31 日总股本 1200 万股为基数每 10 股送 3 股，假设不存在其他股数变动影响因素。那么 2007 年度比较利润表中基本每股收益计算如下：

2007 年度发行在外普通股加权平均数 =  $(1\,000\text{ 万股} + 200\text{ 万股} + 360\text{ 万股}) \times 12 \div 12 = 1\,560\text{ 万股}$

2006 年度发行在外普通股加权平均数 =  $1\,000\text{ 万股} \times 1.3 \times 12 \div 12 + 200\text{ 万股} \times 1.3 \times 9 \div 12 = 1\,495\text{ 万股}$

2007 年度基本每股收益 =  $2\,200\text{ 万元} \div 1\,560\text{ 万股} = 1.41\text{ 元}$

2006 年度基本每股收益 =  $1\,900\text{ 万元} \div 1\,495\text{ 万股} = 1.27\text{ 元}$

## 第四节 现金流量表

### 一、现金流量表的内容及格式

#### （一）现金流量表的概念

现金流量表，是指反映企业在一定会计期间内现金和现金等价物流入和流出的报表。

其中，现金是指企业库存现金以及可随时用于支付的存款，包括库存现金、银行存款和其他货币资金（如外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款等）。不能随时用于支付的存款不属于现金。

现金等价物是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。现金等价物虽然不是现金，但其支付能力与现金差别不大，可视为现金。期限短一般是指从购买日起三个月内到期或即可转换为现金。如企业于 2006 年 12 月 1 日购买 2005 年 1 月 1 日发行的期限为 2 年的国债，购买时还有 1 个月到期，则这项投资可视为现金等价物；又如，企业于 2007 年 1 月 5 日购入期限为 6 个月的企业债券，则不能视为现金等价物。

可见，是否作为现金等价物的主要标志是购入日至到期日在三个月或更短的时间内转换为已知现金金额的投资。通常包括三个月内到期的债券投资等。权益性投资变现的金额通常不确定，因而不属于现金等价物。企业应当根据具体情况，确定现金等价物的范围，一经确定不得随意变更。

## （二）现金流量的分类

现金流量，是指现金和现金等价物的流入和流出，可分为三大类：即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。

### 1. 经营活动产生的现金流量

经营活动，是指企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项，包括销售商品或提供劳务、购买商品或接受劳务、收到的税费返还、支付职工薪酬、支付各项税费、支付广告费用等。通过经营活动产生的现金流量，可以说明企业的经营活动对现金流入和流出的影响程度，判断企业在不动用对外筹得资金的情况下，是否足以维持生产经营、偿还债务、支付股利和对外投资等。

### 2. 投资活动产生的现金流量

投资活动，是指企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围内的投资及其处置活动。编制现金流量表所指的“投资”既包括对外投资，又包括长期资产的购建与处置，是一种广义的投资。投资活动包括取得和收回投资、购建和处置固定资产、购买和处置无形资产等。通过投资活动产生的现金流量，可以判断投资活动对企业现金流量净额的影响程度。

### 3. 筹资活动产生的现金流量

筹资活动，是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动。筹资活动包括发行股票或接受投入资本、分派现金股利、取得和偿还银行借款、发行和偿还公司债券等。通过筹资活动产

企业编制现金流量表进行现金流量分类时，对于未特别指明的现金流量，应当按照现金流量的分类方法和重要性原则判断某项交易或事项所产生的现金流量应当归属的类别或项目，对于重要的现金流入或流出项目应当单独反映。对于自然灾害损失、保险索赔等特殊项目，应当根据其性质，分别归类到经营活动、投资活动和筹资活动现金流量类别中单独列报。

我国现金流量表包括正表和附注两部分，现金流量表的格式见图表 13-7、图表 13-8、图表 13-9、图表 13-10 所示。

我国企业现金流量表采用报告式结构，分类反映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，最后汇总反映企业某一期间现金及现金等价物的净增加额。

### 现金流量表

编制单位：	年 月	会企 03 表 单位：元	
项 目	本期金额	上期金额	
一、经营活动产生的现金流量：			
销售商品、提供劳务收到的现金			
收到的税费返还			
收到其他与经营活动有关的现金			
经营活动现金流入小计			
购买商品、接受劳务支付的现金			
支付给职工以及为职工支付的现金			
支付的各项税费			
支付其他与经营活动有关的现金			
经营活动现金流出小计			
经营活动产生的现金流量净额			
二、投资活动产生的现金流量：			
收回投资收到的现金			
取得投资收益收到的现金			
处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额			
处置子公司及其他营业单位收到的现金净额			
收到其他与投资活动有关的现金			
投资活动现金流入小计			
购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金			



投资支付的现金		
取得子公司及其他营业单位支付的现金净额		
支付其他与投资活动有关的现金		
投资活动现金流出小计		
投资活动产生的现金流量净额		
三、筹资活动产生的现金流量：		
吸收投资收到的现金		
取得借款收到的现金		
收到其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流入小计		
偿还债务支付的现金		
分配股利、利润或偿付利息支付的现金		
支付其他与筹资活动有关的现金		
筹资活动现金流出小计		
筹资活动产生的现金流量净额		
四、汇率变动对现金的影响		
五、现金及现金等价物净增加额		
加：期初现金及现金等价物余额		
六、期末现金及现金等价物余额		

## 2. 现金流量表附注

### (1) 现金流量表补充资料披露格式

图表 13-8

现金流量表补充资料

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：		
净利润		
加：资产减值准备		
固定资产折旧、油气资产折耗、生产性生物资产折旧		
无形资产摊销		
长期待摊费用摊销		
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）		
固定资产报废损失（收益以“－”号填列）		
公允价值变动损失（收益以“－”号填列）		
财务费用（收益以“－”号填列）		
投资损失（收益以“－”号填列）		
递延所得税资产减少（增加以“－”号填列）		
递延所得税负债增加（减少以“－”号填列）		
存货的减少（增加以“－”号填列）		
经营性应收项目的减少（增加以“－”号填列）		
经营性应付项目的增加（减少以“－”号填列）		
其他		

经营活动产生的现金流量净额		
2. 不涉及现金收支的重大投资和筹资活动：		
债务转为资本		
一年内到期的可转换公司债券		
融资租入固定资产		
3. 现金及现金等价物净变动情况：		
现金的期末余额		
减：现金的期初余额		
加：现金等价物的期末余额		
减：现金等价物的期初余额		
现金及现金等价物净增加额		

（2）企业应当按下列格式披露当期取得或处置子公司及其他营业单位的有关信息：

图表 13-9

项          目	金    额
一、取得子公司及其他营业单位的有关信息	
1. 取得子公司及其他营业单位的价格	
2. 取得子公司及其他营业单位支付的现金和现金等价物	
减：子公司及其他营业单位持有的现金和现金等价物	
3. 取得子公司及其他营业单位支付的现金净额	
4. 取得子公司的净资产	
流动资产	
非流动资产	
流动负债	
非流动负债	
二、处置子公司及其他营业单位的有关信息	
1. 处置子公司及其他营业单位的价格	
2. 处置子公司及其他营业单位收到的现金和现金等价物	
减：子公司及其他营业单位持有的现金和现金等价物	
3. 处置子公司及其他营业单位收到的现金净额	
4. 处置子公司的净资产	
流动资产	
非流动资产	
流动负债	
非流动负债	

（3）现金及现金等价物的披露格式如下：

图表 13-10

项          目	本期金额	上期金额
一、现金		
其中：库存现金		
可随时用于支付的银行存款		

可随时用于支付的其他货币资金		
可用于支付的存放中央银行款项		
存放同业款项		
拆放同业款项		
二、现金等价物		
其中：三个月内到期的债券投资		
三、期末现金及现金等价物余额		
其中：母公司或集团内子公司使用受限制的现金和现金等价物		

## 二、现金流量表各项目的列示方法

### （一）经营活动产生的现金流量的编制方法

经营活动产生的现金流量是一项重要的指标，它可以说明企业在不动用企业外部筹集的资金的情况下，通过经营活动产生的现金流量是否足以偿还负债、支付股利和对外投资。经营活动产生的现金流量可以采用直接法和间接法两种方法反映。

#### 1. 直接法

直接法是通过现金收入和现金支出的主要类别反映来自企业经营活动的现金流量，使用直接法提供的信息有助于评价企业未来现金流量。采用直接法编制经营活动的现金流量时，一般以利润表中的营业收入为起点，通过对营业收入、营业成本以及其他有关项目进行调整后取得，也可以通过企业的会计记录取得。现金流量通常应按现金流入和流出总额填列，但代客户收取或支付的现金，以及周转快、金额大、期限短的项目的现金流入和流出，可以按照净额填列。我国现金流量表正表中经营活动的现金流量采用直接法填制。

#### 2. 间接法

间接法是以本期净利润为起点，调整不涉及现金的收入、费用、营业外收支等有关项目的增减变动，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现金流量的方法。我国现金流量表的补充资料采用间接法反映经营活动现金流量的情况，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。

### （二）经营活动产生的现金流量

#### 1. “销售商品、提供劳务收到的现金”项目

本项目反映企业销售商品、提供劳务实际收到的现金（包括应向购买者收取的增值税销项税额），包括本期销售商品、提供劳务收到的现金，以及前期销售商品、提供劳务本期收到的现金和本期预收的款项，减去本期退回本期销售的商品和前期销售本期退回的商品支付的现金。企业

销售材料和代购代销业务收到的现金，也在本项目反映。本项目可以根据“库存现金”、“银行存款”、“应收账款”、“应收票据”、“预收账款”、“主营业务收入”、“其他业务收入”等科目的记录分析填列。

根据账户记录分析计算本项目的金额，通常可以采用以下公式：

**销售商品、提供劳务收到的现金＝当期销售商品提供劳务收到的现金＋当期收回前期的应收账款和应收票据＋当期预收的款项－当期销售退回支付的现金＋当期收回前期核销的坏账损失**

## 2. “收到的税费返还”项目

本项目反映企业收到的各种税费，包括收到返还的增值税、消费税、营业税、关税、所得税、教育费附加等。本项目可以根据“库存现金”、“银行存款”、“营业外收入”、“其他应收款”等科目的记录分析填列。

## 3. “收到其他与经营活动有关的现金”项目

本项目反映企业除了上述各项目以外所收到的其他与经营活动有关的现金，如罚款、流动资产损失中由个人赔偿的现金、经营租赁租金等。若某项其他与经营活动有关的现金流入金额较大，应单列项目反映。本项目可以根据“库存现金”、“银行存款”、“营业外收入”等科目的记录分析填列。

## 4. “购买商品、接受劳务支付的现金”项目

本项目反映企业购买商品、接受劳务实际支付的现金（包括增值税进项税额），包括本期购买材料、商品、接受劳务支付的现金，以及本期支付前期购买商品、接受劳务的未付款项以及本期预付款项，减去本期发生的购货退回收到的现金。企业代购代销业务支付的现金，也在本项目反映。本项目可以根据“库存现金”、“银行存款”、“应付账款”、“应付票据”、“预付账款”、“主营业务成本”、“其他业务成本”等科目的记录分析填列。

根据账户记录分析计算该项目的金额，通常可以采用以下公式：

**购买商品、接受劳务支付的现金＝当期购买商品、接受劳务支付的现金＋当期支付前期的应付账款和应付票据＋当期预付的账款－当期因购货退回收到的现金**

## 5. “支付给职工以及为职工支付的现金”项目

本项目反映企业实际支付给职工，以及为职工支付的现金，包括本期实际支付给职工的工资、奖金、各种津贴和补贴等，以及为职工支付的其他费用。企业代扣代缴的职工个人所得税，也在本项目反映。本项目不包括支付给离退休人员的各项费用及支付给在建工程人员的工资及其他费用。企业支付给离退休人员的各项费用（包括支付的统筹退休金以及未参加统筹的退休人员的费

用)，在“支付其他与经营活动有关的现金”项目反映；支付给在建工程人员的工资及其他费用，在“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”项目反映。本项目可以根据“应付职工薪酬”、“库存现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

企业为职工支付的养老、失业等社会保险基金、补充养老保险、住房公积金、支付给职工的住房困难补助，以及企业支付给职工或为职工支付的其他福利费用等，应按职工的工作性质和服务对象，分别在本项目和“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”项目反映。

#### 6. “支付的各项税费”项目

本项目反映企业按规定支付的各种税费，包括企业本期发生并支付的税费，以及本期支付以前各期发生的税费和本期预交的税费，包括所得税、增值税、营业税、消费税、印花税、房产税、土地增值税、车船使用税、教育费附加、矿产资源补偿费等，但不包括计入固定资产价值、实际支付的耕地占用税，也不包括本期退回的增值税、所得税。本期退回的增值税、所得税在“收到的税费返还”项目中反映。本项目可以根据“应交税费”、“库存现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

#### 7. “支付其他与经营活动有关的现金”项目

本项目反映企业除上述各项目外支付的其他与经营活动有关的现金，如经营租赁支付的租金、支付的罚款、差旅费、业务招待费、保险费等。若其他与经营活动有关的现金流出金额较大，应单独项目反映。本项目可以根据“库存现金”、“银行存款”、“管理费用”、“营业外支出”等科目的记录分析填列。

### （二）投资活动产生的现金流量

#### 1. “收回投资收到的现金”项目

本项目反映企业出售、转让或到期收回除现金等价物以外的对其他企业的权益工具、债务工具和合营中的权益等投资收到的现金。收回债务工具实现的投资收益、处置子公司及其他营业单位收到的现金净额不包括在本项目内。本项目可根据“可供出售金融资产”、“持有至到期投资”、“长期股权投资”、“库存现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

#### 2. “取得投资收益收到的现金”项目

本项目反映企业除现金等价物以外的对其他企业的权益工具、债务工具和合营中的权益投资分回的现金股利和利息等，不包括股票股利。本项目可根据“库存现金”、“银行存款”、“投资收益”等科目的记录分析填列。

#### 3. “处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额”项目

本项目反映企业出售、报废固定资产、无形资产和其他长期资产收到的现金（包括因资产毁损收到的保险赔偿款），减去为处置这些资产而支付的有关费用后的净额。如所收回的现金净额为负数，则应在“支付其他与投资活动有关的现金”项目反映。本项目可以根据“固定资产清理”、“库存现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

#### 4. “处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”项目

本项目反映企业处置子公司及其他营业单位所取得的现金，减去相关处置费用以及子公司及其他营业单位持有的现金和现金等价物后的净额。本项目可根据“长期股权投资”、“库存现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

#### 5. “收到其他与投资活动有关的现金”项目

该项目反映企业除了上述各项目以外，所收到的其他与投资活动有关的现金流入。比如，企业收回购买股票和债券时支付的已宣告但尚未领取的现金股利或已到付息期但尚未领取的债券利息。若其他与投资活动有关的现金流入金额较大，应单列项目反映。本项目可根据“应收股利”、“应收利息”、“库存现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

#### 6. “购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”项目

本项目反映企业本期购买、建造固定资产、取得无形资产和其他长期资产实际支付的现金，以及用现金支付的应由在建工程和无形资产负担的职工薪酬，不包括为购建固定资产而发生的借款利息资本化部分，以及融资租入固定资产支付的租赁费。企业支付的借款利息和融资租入固定资产支付的租赁费，在筹资活动产生的现金流量中反映。本项目可以根据“固定资产”、“在建工程”、“无形资产”、“库存现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

#### 7. “投资支付的现金”项目

本项目反映企业取得除现金等价物以外的对其他企业的权益工具、债务工具和合营中的权益投资所支付的现金，以及支付的佣金、手续费等交易费用，但取得子公司及其他营业单位支付的现金净额除外。本项目可以根据“可供出售金融资产”、“持有至到期投资”、“长期股权投资”、“库存现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

#### 8. “取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目

本项目反映企业购买子公司及其他营业单位购买出价中以现金支付的部分，减去子公司及其他营业单位持有的现金和现金等价物后的净额。本项目可以根据“长期股权投资”、“库存现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

#### 9. “支付其他与投资活动有关的现金”项目

本项目反映企业除上述各项以外所支付的其他与投资活动有关的现金流出，如企业购买股票时实际支付的价款中包含的已宣告而尚未领取的现金股利，购买债券时支付的价款中包含的已到付息期但尚未领取的债券利息等。若某项其他与投资活动有关的现金流出金额较大，应单列项目反映。本项目可根据“应收股利”、“应收利息”、“库存现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

### **（三）筹资活动产生的现金流量**

#### **1. “吸收投资收到的现金”项目**

本项目反映企业以发行股票、债券等方式筹集资金实际收到的款项，减去直接支付的佣金、手续费、宣传费、咨询费、印刷费等发行费用后的净额。本项目可以根据“实收资本（或股本）”、“库存现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

#### **2. “取得借款收到的现金”项目**

本项目反映企业举借各种短期、长期借款实际收到的现金。本项目可以根据“短期借款”、“长期借款”、“库存现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

#### **3. “收到其他与筹资活动有关的现金”项目**

本项目反映企业除上述各项目外所收到的其他与筹资活动有关的现金流入，如接受现金捐赠等。若某项其他与筹资活动有关的现金流入金额较大，应单列项目反映。本项目可以根据“库存现金”、“银行存款”、“营业外收入”等科目的记录分析填列。

#### **4. “偿还债务支付的现金”项目**

本项目反映企业偿还债务本金所支付的现金，包括偿还金融企业的借款本金、偿还债券本金等。企业支付的借款利息和债券利息在“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目反映，不包括在本项目内。本项目可以根据“短期借款”、“长期借款”、“应付债券”、“库存现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

#### **5. “分配股利、利润或偿付利息支付的现金”项目**

本项目反映企业实际支付的现金股利、支付给其他投资单位的利润或用现金支付的借款利息、债券利息等。本项目可以根据“应付股利”、“应付利息”、“财务费用”、“库存现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

#### **6. “支付其他与筹资活动有关的现金”项目**

本项目反映企业除上述各项目外支付的其他与筹资活动有关的现金流出，如捐赠现金支出、融资租赁固定资产支付的租赁费等。若某项其他与筹资活动有关的现金流出金额较大，应单列项

目反映。本项目可以根据“营业外支出”、“长期应付款”、“库存现金”、“银行存款”等科目的记录分析填列。

#### **（四）汇率变动对现金及现金等价物的影响**

本项目反映企业外币现金流量以及境外子公司的现金流量折算为人民币时，所采用的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汇率折算的人民币金额与“现金及现金等价物净增加额”中的外币现金净增加额按期末汇率折算的人民币金额之间的差额。

在编制现金流量表时，可逐笔计算外币业务发生的汇率变动对现金的影响，也可不必逐笔计算而采用简化的计算方法，即通过现金流量表补充资料中“现金及现金等价物净增加额”数额与现金流量表中“经营活动产生的现金流量净额”、“投资活动产生的现金流量净额”、“筹资活动产生的现金流量净额”三项之和比较，其差额即为“汇率变动对现金及现金等价物的影响”项目的金额。

#### **（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情况等信息。

##### **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。

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。

##### **（1）资产减值准备**

本项目反映企业本期实际计提的各项资产减值准备，包括坏账准备、存货跌价准备、长期股权投资减值准备、持有至到期投资减值准备、投资性房地产减值准备、固定资产减值准备、在建工程减值准备、无形资产减值准备、商誉减值准备、生产性生物资产减值准备、油气资产减值准备等。本项目可以根据“资产减值损失”科目的记录分析填列。

##### **（2）固定资产折旧、油气资产折耗、生产性生物资产折旧**

本项目反映企业本期累计计提的固定资产折旧、油气资产折耗、生产性生物资产折旧。本项目可根据“累计折旧”、“累计折耗”等科目的贷方发生额分析填列。



(3) 无形资产摊销

本项目反映企业本期累计摊入成本费用的无形资产价值。本项目可以根据“累计摊销”科目的贷方发生额分析填列。

(4) 长期待摊费用摊销

本项目反映企业本期累计摊入成本费用的长期待摊费用。本项目可以根据“长期待摊费用”科目的贷方发生额分析填列。

(5) 处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失

本项目反映企业本期处置固定资产、无形资产和其他长期资产发生的净损失（或净收益）。如为净收益以“-”号填列。本项目可以根据“营业外支出”、“营业外收入”等科目所属有关明细科目的记录分析填列。

(6) 固定资产报废损失

本项目反映企业本期发生的固定资产盘亏净损失。该项目可以根据“营业外支出”、“营业外收入”科目所属有关明细科目的记录分析填列。

(7) 公允价值变动损失

本项目反映企业持有的交易性金融资产、交易性金融负债、采用公允价值模式计量的投资性房地产等公允价值变动形成的净损失。如为净收益以“-”号填列。本项目可以根据“公允价值变动损益”科目所属有关明细科目的记录分析填列。

(8) 财务费用

本项目反映企业本期实际发生的属于投资活动或筹资活动的财务费用。属于投资活动、筹资活动的部分，在计算净利润时已扣除，但这部分发生的现金流出不属于经营活动现金流量的范围，所以，在将净利润调节为经营活动现金流量时，需要予以加回。本项目可以根据“财务费用”科目的本期借方发生额分析填列；如为收益，则以“-”号填列。

(9) 投资损失

本项目反映企业对外投资实际发生的投资损失减去收益后的净损失。本项目可以根据利润表“投资收益”项目的数字填列；如为投资收益，则以“-”号填列。

(10) 递延所得税资产减少

本项目反映企业资产负债表“递延所得税资产”项目的期初余额与期末余额的差额。本项目可以根据“递延所得税资产”科目发生额分析填列。

(11) 递延所得税负债增加

本项目反映企业资产负债表“递延所得税负债”项目的期初余额与期末余额的差额。本项目可以根据“递延所得税负债”科目发生额分析填列。

#### (12) 存货的减少

本项目反映企业资产负债表“存货”项目的期初与期末余额的差额。期末数大于期初数的差额，以“-”号填列。

#### (13) 经营性应收项目的减少

本项目反映企业本期经营性应收项目（包括应收票据、应收账款、预付账款、长期应收款和其他应收款等经营性应收项目中与经营活动有关的部分及应收的增值税销项税额等）的期初与期末余额的差额。期末数大于期初数的差额，以“-”号填列。

#### (14) 经营性应付项目的增加

本项目反映企业本期经营性应付项目（包括应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费和其他应付款等经营性应付项目中与经营活动有关的部分及应付的增值税进项税额等）的期初余额与期末余额的差额。期末数小于期初数的差额，以“-”号填列。

### 2. 不涉及现金收支的重大投资和筹资活动

本项目反映企业一定会计期间内影响资产和负债但不形成该期现金收支的所有重大投资和筹资活动的信息。这些投资和筹资活动是企业的重大理财活动，对以后各期的现金流量会产生重大影响，因此，应单列项目在补充资料中反映。目前我国企业现金流量表补充资料中列示的不涉及现金收支的重大投资和筹资活动项目主要有以下几项：

(1) “债务转为资本”项目，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”项目，反映企业一年内到期的可转换公司债券的利息。

(3) “融资租入固定资产”项目，反映企业本期融资租入固定资产的最低租赁付款额扣除应分期计入利息费用的未确认融资费用后的净额。

### 3. 现金及现金等价物净变动情况

本项目反映企业在一定会计期间现金及现金等价物的期末余额减去期初余额后的净增加额（或净减少额），是对现金流量表中“现金及现金等价物净增加额”项目的补充说明。该项目的金额与现金流量表“现金及现金等价物净增加额”项目的金额应一致。

## 三、现金流量表的编制方法

在具体编制现金流量表时，企业可根据业务量大小、复杂程度，结合自身实际情况，采用工作底稿法、T形账户法，或直接根据有关科目记录分析填列。

### （一）工作底稿法

工作底稿法是以工作底稿为手段，以利润表和资产负债表数据为基础，结合有关科目的记录，对现金流量表的每一项目进行分析并编制调整分录，从而编制出现金流量表的一种方法。

在直接法下，整个工作底稿纵向分成三段，第一段是资产负债表项目，其中又分为借方项目和贷方项目两个部分；第二段是利润表项目；第三段是现金流量表项目。工作底稿横向分为五栏，在资产负债表部分，第一栏是项目栏，填列资产负债表各项目名称；第二栏是期初数，用来填列资产负债表项目的期初数；第三栏是调整分录的借方；第四栏是调整分录的贷方；第五栏是期末数，用来填列资产负债表项目的期末数。在利润表和现金流量表部分，第一栏也是项目栏，用来填列利润表和现金流量表项目名称；第二栏空置不填；第三、第四栏分别是调整分录的借方和贷方；第五栏是本期数，利润表部分这一栏数字应和本期利润表数字核对相符，现金流量表部分这一栏的数字可直接用来编制正式的现金流量表。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。调整分录大体有这样几类：第一类涉及利润表中的收入、成本和费用项目以及资产负债表中的资产、负债及所有者权益项目，通过调整，将权责发生制下的收入费用转换为现金基础；第二类是涉及资产负债表和现金流量表中的投资、筹资项目，反映投资和筹资活动的现金流量；第三类是涉及利润表和现金流量表中的投资和筹资项目，目的是将利润表中有关投资和筹资方面的收入和费用列入到现金流量表投资、筹资现金流量中去。此外，还有一些调整分录并不涉及现金收支，只是为了核对资产负债表项目的期末数变动。

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，而是在分别记入“经营活动产生的现金流量”、“投资活动产生的现金流量”、“筹资活动产生的现金流量”有关项目，借记表明现金流入，贷记表明现金流出。

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，借贷合计应当相等，资产负债表项目期初数加减调整分录中的借贷金额以后，应当等于期末数。

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。

### （二）T 形账户法

T 形账户法是以 T 形账户为手段，以利润表和资产负债表数据为基础，对每一项目进行分析并编制调整分录，从而编制出现金流量表。采用 T 形账户法编制现金流量表的程序如下：

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科目；

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 形账户编制正式现金流量表。

### （三）分析填列法

分析填列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 13-7】根据【例 13-1】和【例 13-2】资料，编制 ABC 股份有限公司 2007 年度现金流量表及补充资料。

沿用【例 13-1】和【例 13-2】资料以及编制的资产负债表和利润表，采用工作底稿法编制现金流量表的具体步骤如下：

（一）将资产负债表的年初余额和年末余额过入工作底稿的期初数栏和期末数栏。

（二）对当期业务进行分析并编制调整分录。编制调整分录时，一般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。调整分录如下：

#### （1）分析调整营业收入

借：经营活动现金流量——销售商品收到的现金	4 122 600
应收账款	900 000
贷：营业收入	3 750 000
应收票据	635 100
应交税费	637 500

利润表中营业收入是按权责发生制反映的，应转换为现金制。为此，应调整应收账款和应收票据的增减变动。本例中，应收账款增加 900 000 元，增值税销项税额 637 500 元，应减少经营活动产生的现金流量，而应收票据减少 635 100 元均系货款，应增加经营活动产生的现金流量。

#### （2）分析调整营业成本

借：营业成本	2 250 000
应付票据	300 000
应交税费	131 478
存货	8 100
贷：经营活动现金流量——购买商品支付的现金	2 689 578

应付票据减少 300 000 元，表明本期用于购买存货的现金支出增加 300 000 元，增值税进项税额 131 478 元，存货增加 8 100 元，表明本期用于购买商品的现金增加 8 100 元。

### （3）调整本年营业税金及附加

借：营业税金及附加	6 000
贷：应交税费	6 000

本年支付的主营业务税金及附加。

### （4）计算销售费用付现

借：销售费用	60 000
贷：经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金	60 000

本例中利润表中所列销售费用与按现金制确认数相同

### （5）分析调整管理费用

借：管理费用	291 300
贷：经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金	291 300

管理费用中包含着不涉及现金支出的项目，此笔分录先将管理费用全额转入“经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金”项目中，至于不涉及现金支出的项目，再分别进行调整。

### （6）分析调整财务费用

借：财务费用	90 000
贷：经营活动现金流量——销售商品收到的现金	60 000
筹资活动现金流量——偿付利息所支付的现金	30 000

本期增加的财务费用中，有 60 000 元是票据贴现利息，由于在调整应收票据时已全额计入“经营活动现金流量——销售商品收到的现金”，所以要从“经营活动现金流量——销售商品收到的现金”项目内冲回，不能作为现金流出；支付长期借款利息 30 000 元，作为偿付利息所支付的现金。

### （7）分析调整资产减值损失

借：资产减值损失	92 700
贷：坏账准备	2 700
固定资产减值准备	90 000

本期计提的坏账准备和固定资产减值准备影响净利润，但不影响现金流量。

#### (8) 分析调整公允价值变动收益

借：交易性金融资产	6 000
贷：投资收益	6 000

本期发生的公允价值变动收益影响净利润，但不影响现金流量。资产负债表日，交易性金融资产公允价值增加 6 000 元。本期处置交易性金融资产，调整公允价值变动损益 6 000 元，转入投资收益。

#### (9) 分析调整投资收益

借：投资活动现金流量——收回投资所收到的现金	49 500
交易性金融资产	309 000
投资收益	1 500
贷：交易性金融资产	45 000
投资活动现金流量——投资所支付的现金	315 000

投资收益应从利润表项目中调整出来，列入投资活动现金流量中。本例投资收益包括两个部分，一是购买交易性金融资产发生了 6 000 元的交易费用，二是出售交易性金融资产获利 10 500 元，其中，6 000 元已在分录（8）中调整。

#### (10) 分析调整营业外收入

借：投资活动现金流量——处置固定资产收到的现金	900 000
累计折旧	450 000
贷：营业外收入	150 000
固定资产	1 200 000

编制现金流量表时，需对营业外收入和支出进行分析，以列入现金流量表的不同部分。本例中，营业外收入 150 000 元是处置固定资产的利得，处置过程中收到的现金应列入投资活动现金流量中。

#### (11) 分析调整营业外支出

借：营业外支出	59 100
投资活动现金流量——处置固定资产收到的现金	900
累计折旧	540 000
贷：固定资产	600 000
借：营业外支出	7 020
经营活动现金流量——购买商品支付的现金	28 080
贷：经营活动现金流量——销售商品收到的现金	35 100

本例中，营业外支出 66 120 元是由两个部分所组成：一部分营业外支出 59 100 元是处置固定资产的损失，处置过程中收到的现金应列入投资活动现金流量中；一部分营业外支出是债务重组损失，债务重组中增加存货和增值税进项税额 28 080 元，已经计入了“经营活动现金流量——购买商品支付的现金”，债务重组中减少的应收票据 35 100 元，也已经计入了“经营活动现金流量——销售商品收到的现金”，应作补充调整。

#### （12）分析调整所得税费用

借：所得税费用	345 965.4
递延所得税资产	29 700
贷：应交税费	375 665.4

将利润表中的所得税费用调入应交税金。

#### （13）分析调整固定资产

借：固定资产	4 502 999.7
贷：投资活动现金流量——购建固定资产支付的现金	302 999.7
在建工程	4 200 000

本期固定资产的增加包括两个部分，一是购入设备 302 999.7 元，二是在建工程完工转入 4 200 000 元。本期处置固定资产已在分录（11）中调整。

#### （14）分析调整累计折旧

借：经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金	60 000
——购买商品支付的现金	240 000
贷：累计折旧	300 000

本期计提的折旧 300 000 元中，计入管理费用的 60 000 元，计入制造费用的 240 000 元，基于和第 13 笔分录同样的理由，应作补充调整。

#### （15）分析调整在建工程

借：在建工程	1 284 000
工程物资	450 000
贷：投资活动现金流量——购建固定资产所支付的现金	1 050 000
筹资活动现金流量——偿付利息支付的现金	600 000
应付职工薪酬	84 000

本期在建工程增加的原因，包括以下几个方面：一是以现金购买工程物资 450 000 元及支付工资 600 000 元；二是支付的长期借款利息 600 000 元，资本化到在建工程成本中；三是为建造工人计提的福利费 84 000 元，资本化到在建工程成本中。

#### （16）分析调整累计摊销

借：经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金	180 000
-----------------------------	---------

贷：累计摊销 180 000

无形资产摊销时已计入管理费用，所以应作补充调整。理由同第 13 笔分录。

#### (17) 分析调整短期借款

借：短期借款 750 000

贷：筹资活动现金流量——偿还债务所支付的现金 750 000

偿还短期借款应列入筹资活动的现金流量。

#### (18) 分析调整应付职工薪酬

借：经营活动现金流量——购买商品支付的现金 974 700

——支付的其他与经营活动有关的现金 51 300

贷：经营活动现金流量——支付给职工以及为职工支付的现金 900 000

应付职工薪酬 126 000

本期应付职工薪酬的期末期初差额为 210 000 元，由计提的职工福利费构成，包括在建工程应负担的职工福利费 84 000 元，已在分录 11 中调整，以及为生产人员和管理人员计提的福利费 126 000 元。本例中并没有出现使用应付福利费的情况。若本期使用了应付福利费，则应将这部分金额列入“经营活动现金流量——支付给职工已经为职工支付的现金”项目中。上述分录中，由于工资费用分配时已分别计入制造费用和管理费用，所以要补充调整。

#### (19) 分析调整应交税费

借：应交税费 681 665.4

贷：经营活动现金流量——支付的各种税费 681 665.4

本期支付的各项税费包括营业税金及附加 6 000 元、已交增值税 300 000 元，以及已交所得税 375 665.4。为便于分析，企业在日常核算中，应按应交税费的税种分别设置明细账，以便取得分析所需的数据。

#### (20) 分析调整长期借款

借：长期借款 3 000 000

贷：筹资活动现金流量——偿还债务所支付的现金 3 000 000

以现金偿还长期借款。

借：筹资活动现金流量——借款所收到的现金 3 000 000

贷：长期借款 3 000 000

举借长期借款。

#### (21) 结转净利润

借：净利润 702 414.6

贷：未分配利润 702 414.6

#### (22) 提取盈余公积



借：未分配利润	70 241.46
贷：盈余公积	70 241.46

(23) 最后调整现金净变化额

借：现金净减少额	1 158 563.1
贷：库存现金	1 158 563.1

(三) 将调整分录过入工作底稿的相应部分，如图表 13-11 所示。

图表 13-11 现金流量表工作底稿

项 目	期初数	调整分录		期末数
		借 方	贷 方	
一、资产负债表项目				
借方项目：				
货币资金	4 218 900		(23) 1 158 563.1	3 060 336.9
交易性金融资产	45 000	(8) 6 000 (9) 264 000		315 000
应收票据	738 000		(1) 635 100	102 900
应收账款	1 200 000	(1) 900 000		2 100 000
预付款项	300 000			300 000
应收股利				
应收利息				
其他应收款	915 000			915 000
存货	7 740 000	(2) 8 100		7 748 100
一年内到期的非流动资产				
其他流动资产				
可供出售的流动资产				
持有至到期投资				
投资性房地产				
长期股权投资	750 000			750 000
长期应收款				
固定资产	3 300 000	(13) 4 502 999.7	(10) 1 200 000 (11) 600 000	6 002 999.7
在建工程	4 500 000	(15) 1 284 000	(13) 4 200 000	1 584 000
工程物资		(15) 450 000		450 000
固定资产清理				
无形资产	1 800 000			1 800 000
开发支出				
商誉				
长期待摊费用				
递延所得税资产		(12) 29 700		29 700
其他非流动资产	600 000			600 000
借方项目合计				25 758 036.6

贷方项目：				
坏账准备	2 700		(7) 2 700	5 400
累计折旧	900 000	(10) 450 000 (11) 540 000	(14) 300 000	210 000
累计摊销			(16) 180 000	180 000
固定资产减值准备			(7) 90 000	90 000
短期借款	900 000	(17) 750 000		150 000
应付票据	600 000	(2) 300 000		300 000
应付账款	2 864 400			2 864 400
项 目	期初数	调整分录		期末数
		借 方	贷 方	
预收款项				
应付职工薪酬	330 000		(15) 84 000 (18) 126 000	540 000
应交税费	109 800	(2) 131 478 (19) 681 665.4	(1) 637 500 (3) 6 000 (12) 375 665.4	315 822
应付利息				
应付股利				
其他应付款	150 000			150 000
一年内到期的非流动负债	3 000 000			3 000 000
长期借款	1 800 000	(20) 3 000 000	(20) 3 000 000	1 800 000
应付债券				
长期应付款				
专项应付款				
递延所得税负债				
其他非流动负债				
实收资本（或股本）	15 000 000			15 000 000
资本公积				
盈余公积	300 000		(22) 70 241.46	370 241.46
未分配利润	150 000	(22) 70 241.46	(21) 702 414.6	782 173.14
减：库存股				
贷方项目合计				25 758 036.6
二、利润表项目				
营业收入			(1) 3 750 000	3 750 000
营业成本		(2) 2 250 000		2 250 000
营业税金及附加		(3) 6 000		6 000
销售费用		(4) 60 000		60 000
管理费用		(5) 291 300		291 300
财务费用		(6) 90 000		90 000
资产减值损失		(7) 92 700		92 700

公允价值变动收益（净损失以“-”号填列）				
投资收益（净损失以“-”号填列）		（9） 1 500	（8） 6 000	4 500
营业外收入			（10） 150 000	150 000
营业外支出		（11） 66 120		66 120
所得税费用		（12） 345 965.4		345 965.4
净利润（净亏损以“-”号填列）		（21） 702 414.6		702 414.6
三、现金流量表项目				
（一）经营活动产生的现金流量				
销售商品、提供劳务收到的现金		（1） 4 122 600	（6） 60 000 （11） 35 100	4 027 500
项 目	期初数	调整分录		期末数
		借 方	贷 方	
收到的税费返还				
收到其他与经营活动有关的现金				
现金流入小计				4 027 500
购买商品、接受劳务支付的现金		（11） 28 080 （14） 240 000 （18） 974 700	（2） 2 689 578	1 446 798
支付给职工以及为职工支付的现金			（18） 900 000	900 000
支付各项税费			（19） 681 665.4	681 665.4
支付的其他与经营活动有关的现金		（14） 60 000 （16） 180 000 （18） 51 300	（4） 60 000 （5） 291 300	60 000
现金流出小计				3 088 463.4
经营活动产生的现金流量净额				939 036.6
（二）投资活动产生的现金流量：				
收回投资收到的现金		（9） 49 500		49 500
取得投资收益收到的现金				
处置固定资产、无形资产和其他资产收到的现金净额		（10） 900 000 （11） 900		900 900
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				
现金流入小计				950 400
购建固定资产、无形资产和其他资产支付的现金			（13） 302 999.7 （15） 1 050 000	1 352 999.7
投资支付的现金			（9） 315 000	315 000
取得子公司及其他营业单位支付的现金净额				
支付其他与投资活动有关的现金				

现金流出小计				1 667 999.7
投资活动产生的现金流量净额				-717 599.7
(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		(20) 3 000 000		3 000 000
收到其他与筹资活动有关的现金				
现金流入小计				3 000 000
偿还债务支付的现金			(17) 750 000 (20) 3 000 000	3 750 000
分配股利、利润或偿付利息支付的现金			(6) 30 000 (15) 600 000	630 000
支付其他与筹资活动有关的现金				
现金流出小计				4 380 000
项 目	期初数	调整分录		期末数
		借 方	贷 方	
筹资活动产生的现金流量净额				-1 380 000
四、汇率变动对现金的影响				
五、现金及现金等价物净减少额		(23) 1 158 563.1		1 158 563.1
调整分录借贷合计		28 039 827.66	28 039 827.66	

(四) 核对调整分录, 借方、贷方合计数均相等, 资产负债表项目年初余额加减调整分录中的借贷金额以后, 也等于期末数。

(五) 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, 如表图 13-12 所示。

(六) 编制现金流量表补充资料, 如图表 13-13 所示。

将净利润调节为经营活动现金流量各项目的计算分析如下:

1. 资产减值准备 = 90 000 + 2 700 = 92 700 元
2. 固定资产折旧 = 300 000 元
3. 无形资产摊销 = 180 000 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) = -150 000 元
5. 固定资产报废损失 = 59 100 元
6. 财务费用 = 30 000 元
7. 投资损失 (减: 收益) = -4 500 元
8. 递延所得税资产减少 = -29 700 元
9. 存货的减少 = 7 740 000 - (7 748 100 - 24 000) = 15 900 元
10. 经营性应收项目的减少 =  

$$[(1\ 197\ 300 + 2\ 700) - (2\ 094\ 600 + 5\ 400)] + [(738\ 000 - (102\ 900 + 35\ 100))] = -300\ 000 \text{ 元}$$
11. 经营性应付项目的增加 =  

$$(300\ 000 - 600\ 000) + [(540\ 000 - 84\ 000) - 330\ 000] + [(315\ 822 + 4\ 080) - 109\ 800] = 36\ 102 \text{ 元}$$
12. 其他 = 7 020 元

图表 13-12

现金流量表

会企 03 表

编制单位：ABC 股份有限公司

2007 年度

单位：元

项 目	本期金额	上期金额（略）
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	4 027 500	
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	4 027 500	
购买商品、接受劳务支付的现金	1 446 798	
支付给职工以及为职工支付的现金	900 000	
支付的各项税费	681 665.4	
支付其他与经营活动有关的现金	60 000	
经营活动现金流出小计	3 088 463.4	
经营活动产生的现金流量净额	939 036.6	
二、投资活动产生的现金流量：		
收回投资收到的现金	49 500	
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	900 900	
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	950 400	
购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金	1 352 999.7	
投资支付的现金	315 000	
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	1 667 999.7	
投资活动产生的现金流量净额	-717 599.7	
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	3 000 000	
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	3 000 000	
偿还债务支付的现金	3 750 000	
分配股利、利润或偿付利息支付的现金	630 000	
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	4 380 000	
筹资活动产生的现金流量净额	-1 380 000	
四、汇率变动对现金的影响	0	
五、现金及现金等价物净增加额	-1 158 563.1	
加：期初现金及现金等价物余额	4 218 900	
六、期末现金及现金等价物余额	3 060 336.9	

图表 13-13

现金流量表补充资料

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：		
净利润	702 414.6	
加：资产减值准备	92 700	
固定资产折旧、油气资产折耗、生产性生物资产折旧	300 000	
无形资产摊销	180 000	
长期待摊费用摊销	0	
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）	-150 000	
固定资产报废损失（收益以“－”号填列）	59 100	
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）	30 000	
投资损失（收益以“－”号填列）	-4 500	
递延所得税资产减少（增加以“－”号填列）	-29 700	
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）	15 900	
经营性应收项目的减少（增加以“－”号填列）	-300 000	
经营性应付项目的增加（减少以“－”号填列）	36 102	
其他	7 020	
经营活动产生的现金流量净额	939 036.6	
2. 不涉及现金收支的重大投资和筹资活动：		
债务转为资本		
一年内到期的可转换公司债券		
融资租入固定资产		
3. 现金及现金等价物净变动情况：		
现金的期末余额	3 060 336.9	
减：现金的期初余额	4 218 900	
加：现金等价物的期末余额		
减：现金等价物的期初余额		
现金及现金等价物净增加额	-1 158 563.1	

## 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

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。当期损益、直接计入所有者权益的利得和损失，以及与所有者的资本交易导致的所有者权益的变动，应当分别列示。

在所有者权益变动表中，企业应当至少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。

所有者权益变动表的基本格式见图表 13-14。

图表 13-14							所有者权益变动						
表							会 企						
04 表							2007 年						
编制单位:ABC 股份有限公司							单位: 元						
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	
一、上年末余额	15 000 000			300 000	150 000	15 450 000							
二、会计政策变更													
三、前期差错更正													
四、本年初余额	15 000 000			300 000	150 000	15 450 000							
五、增减变动金额 (减少以 “-” 号填列)													
(一) 净利润					702 414.6	702 414.6							
(二) 直接计入所有者权益的利得和损失													
1. 出售金融资产公允价值变动净额													
2. 处置被投资单位其他所有者权益变动的影响													
3. 计入所有者权益项目相关的所得税影响													
4. 其他													
(一) 和 (二) 小计					702 414.6	702 414.6							
六、所有者投入和减少资本													
(一) 所有者投入资本													
1. 支付计入所有者权益的金额													
2. 其他													
(二) 利润分配													
1. 提取盈余公积				70241.46	-70 241.46	0							



所有者（或股东）的分配												
所有者权益内部结转												
公积转增资本（或股本）												
公积转增资本（或股本）												
公积弥补亏损												
三年末余额	15 000 000	0	0	370 241.46	782 173.14	16 152 414.6						

## 二、所有者权益变动表的填列方法

（一）“上年年末余额”项目，反映企业上年资产负债表中实收资本（或股本）、资本公积、库存股、盈余公积、未分配利润的年末余额。

（二）“会计政策变更”、“前期差错更正”项目，分别反映企业采用追溯调整法处理的会计政策变更的累积影响金额和采用追溯重述法处理的会计差错更正的累积影响金额。

（三）“本年增减变动额”项目

1. “净利润”项目，反映企业当年实现的净利润（或净亏损）金额。

2. “直接计入所有者权益的利得和损失”项目，反映企业当年直接计入所有者权益的利得和损失金额。

（1）“可供出售金融资产公允价值变动净额”项目，反映企业持有的可供出售金融资产当年公允价值变动的金额。

（2）“权益法下被投资单位其他所有者权益变动的影响”项目，反映企业对按照权益法核算的长期股权投资，在被投资单位除当年实现的净损益以外其他所有者权益当年变动中应享有的份额。

（3）“与计入所有者权益项目相关的所得税影响”项目，反映企业根据《企业会计准则第 18 号——所得税》规定应计入所有者权益项目的当年所得税影响金额。

3. “所有者投入和减少资本”项目，反映企业当年所有者投入的资本和减少的资本。

（1）“所有者投入资本”项目，反映企业接受投资者投入形成的实收资本（或股本）和资本溢价或股本溢价。

（2）“股份支付计入所有者权益的金额”项目，反映企业处于等待期中的权益结算的股份支付当年计入资本公积的金额。

4. “利润分配”项目，反映企业当年的利润分配金额。

（1）“提取盈余公积”项目，反映企业按照规定提取的盈余公积。

（2）“对所有者（或股东）的分配”，反映对所有者（或股东）分配的利润（或股利）金额。

5. “所有者权益内部结转”项目，反映企业构成所有者权益的组成部分之间的增减变动情况。

（1）“资本公积转增资本（或股本）”项目，反映企业以资本公积转增资本或股本的金额。

（2）“盈余公积转增资本（或股本）”项目，反映企业以盈余公积转增资本或股本的金额。

（3）“盈余公积弥补亏损”项目，反映企业以盈余公积弥补亏损的金额。

### 三、所有者权益变动表编制示例

【例 13-8】沿用【例 13-1】、【例 13-2】和【例 13-7】，ABC 股份有限公司提取盈余公积 70 241.46 元。根据上述资料编制 ABC 股份有限公司的所有者权益变动表，见图表 13-14。

## 第六节 会计报表附注

会计报表附注是会计报表的重要组成部分，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。

企业应当按照规定披露附注信息，主要包括下列内容：

### 一、企业的基本情况

- （一）企业注册地、组织形式和总部地址。
- （二）企业的业务性质和主要经营活动。
- （三）母公司以及集团最终母公司的名称。
- （四）财务报告的批准报出者和财务报告批准报出日。

### 二、会计报表的编制基础

### 三、遵循企业会计准则的声明

企业应当声明编制的会计报表符合企业会计准则的要求，真实、完整地反映了企业的财务状况、经营成果和现金流量等有关信息。

### 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。在披露重要会计政策和会计估计时，应当披露重要会计政策的确定依据和会计报表项目的计量基础，以及会计估计中所采用的关键假设和不确定因素。

## **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、报表重要项目的说明**

企业对报表重要项目的说明，应当按照资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表及其项目列示的顺序，采用文字和数字描述相结合的方式进行披露。报表重要项目的明细金额合计，应当与报表项目金额相衔接。

### **（一）交易性金融资产**

企业应当披露交易性金融资产的构成及期初、期末公允价值等信息。

### **（二）应收款项**

企业应当披露应收款项的账龄结构和客户类别以及期初、期末账面余额等信息。

### **（三）存货**

企业应当披露存货的下列信息：

1. 各类存货的期初和期末账面价值；
2. 确定发出存货成本所采用的方法；
3. 存货可变现净值的确定依据，存货跌价准备的计提方法，当期计提的存货跌价准备的金额，当期转回的存货跌价准备的金额，以及计提和转回的有关情况；
4. 用于担保的存货账面价值。

### **（四）可供出售金融资产**

企业应当披露可供出售金融资产的构成以及期初、期末公允价值等信息。

### **（五）持有至到期投资**

企业应当披露持有至到期投资的构成及期初、期末账面余额等信息。

### **（六）长期股权投资**

企业应当披露长期股权投资的下列信息：

1. 子公司、合营企业和联营企业清单，包括企业名称、注册地、业务性质、投资企业的持股比例和表决权比例；

2. 合营企业和联营企业当期的主要财务信息，包括资产、负债、收入、费用等合计金额；

3. 被投资单位向投资企业转移资金的能力受到严格限制的情况；

4. 当期及累计未确认的投资损失金额；

5. 与对子公司、合营企业及联营企业投资相关的或有负债。

### **（七）投资性房地产**

企业应当披露下列信息：

1. 投资性房地产的种类、金额和计量模式；

2. 采用成本模式的，投资性房地产的折旧或摊销，以及减值准备的计提情况；

3. 采用公允价值模式的，公允价值的确定依据和方法，以及公允价值变动对损益的影响；

4. 房地产转换情况、理由，以及对损益或所有者权益的影响；

5. 当期处置的投资性房地产及其对损益的影响。

### **（八）固定资产**

企业应当披露固定资产的下列信息：

1. 固定资产的确认条件、分类、计量基础和折旧方法；

2. 各类固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧率；

3. 各类固定资产的期初和期末原价、累计折旧额及固定资产减值准备累计金额；

4. 当期确认的折旧费用；

5. 对固定资产所有权的限制及其金额和用于担保的固定资产账面价值；

6. 准备处置的固定资产名称、账面价值、公允价值、预计处置费用和预计处置时间等。

### **（九）无形资产**

企业应当披露无形资产的下列信息：

1. 无形资产的期初和期末账面余额、累计摊销额及减值准备累计金额；

2. 使用寿命有限的无形资产，其使用寿命的估计情况；使用寿命不确定的无形资产，其使用寿命不确定的判断依据；

3. 无形资产的摊销方法；

4. 用于担保的无形资产账面价值、当期摊销等情况；

5. 计入当期损益和确认为无形资产的研究开发支出金额。

#### **（十）交易性金融负债**

企业应当披露交易性金融负债的构成以及期初、期末公允价值等信息。

#### **（十一）职工薪酬**

企业应当披露职工薪酬的下列信息：

1. 应当支付给职工的工资、奖金、津贴和补贴，及其期末应付未付金额；

2. 应当为职工缴纳的医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费，及其期末应付未付金额；

3. 应当为职工缴存的住房公积金，及其期末应付未付金额；

4. 为职工提供的非货币性福利，及其计算依据；

5. 应当支付的因解除劳动关系给予的补偿，及其期末应付未付金额；

6. 其他职工薪酬。

#### **（十二）应交税费**

企业应当披露应交税费的构成及期初、期末账面余额等信息。

#### **（十三）短期借款和长期借款**

1. 企业应当披露短期借款、长期借款的构成及期初、期末账面余额等信息。

2. 对于期末逾期借款，应分别贷款单位、借款金额、逾期时间、年利率、逾期未偿还原因和预期还款期等进行披露。

#### **（十四）应付债券**

企业应当披露应付债券的构成及期初、期末账面余额等信息。

#### **（十五）长期应付款**

企业应当披露长期应付款的构成及期初、期末账面余额等信息。

#### **（十六）营业收入**

企业应当披露营业收入的构成及本期、上期发生额等信息。

#### **（十七）公允价值变动收益**

企业应当披露公允价值变动收益的来源及本期、上期发生额等信息。

#### **（十八）投资收益**

企业应当披露投资收益的来源及本期、上期发生额等信息。

#### **（十九）减值损失**

企业应当披露各项资产的减值损失本期、上期发生额等信息。

#### **（二十）营业外收入**

企业应当披露营业外收入的构成及本期、上期发生额等信息。

#### **（二十一）营业外支出**

企业应当披露营业外支出的构成及本期、上期发生额等信息。

#### **（二十二）所得税**

企业应当披露所得税的下列信息：

1. 所得税费用（收益）的主要组成部分；
2. 所得税费用（收益）与会计利润关系的说明；
3. 未确认递延所得税资产的可抵扣暂时性差异、可抵扣亏损的金额（如果存在到期日，还应披露到期日）；
4. 对每一类暂时性差异和可抵扣亏损，在列报期间确认的递延所得税资产或递延所得税负债的金额，确认递延所得税资产的依据；
5. 未确认递延所得税负债的，与对子公司、联营企业及合营企业投资相关的暂时性差异金额。

#### **（二十三）政府补助**

企业应当披露取得政府补助的下列信息：

1. 政府补助的种类及金额；
2. 计入当期损益的政府补助金额；
3. 本期返还的政府补助金额及原因。

#### **（二十四）非货币性资产交换**

企业应当披露非货币性资产交换的下列信息：

1. 换入资产、换出资产的类别；

2. 换入资产成本的确定方式；
3. 换入资产、换出资产的公允价值及换出资产的账面价值。

### **（二十五）股份支付**

企业应当披露股份支付的下列信息：

1. 当期授予、行权和失效的各项权益工具总额；
2. 期末发行在外股份期权或其他权益工具行权价的范围和合同剩余期限；
3. 当期行权的股份期权或其他权益工具以其行权日价格计算的加权平均价格；
4. 股份支付交易对当期财务状况和经营成果的影响。

### **（二十六）债务重组**

债权人应当披露下列信息：

1. 债务重组方式；
2. 确认的债务重组损失总额；
3. 债权转为股份所导致的投资增加额及该投资占债务人股份总额的比例；
4. 或有应收金额；
5. 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方法及依据。

债务人应当披露下列信息：

1. 债务重组方式；
2. 确认的债务重组利得总额；
3. 将债务转为资本所导致的股本（或实收资本）增加额；
4. 或有应付金额；
5. 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方法及依据。

### **（二十七）借款费用**

企业应当披露借款费用的下列信息：

1. 当期资本化的借款费用金额；
2. 当期用于计算确定借款费用资本化金额的资本化率。

### **（二十八）外币折算**



企业应当披露外币折算的下列信息：

1. 计入当期损益的汇兑差额；
2. 处置境外经营对外币会计报表折算差额的影响。

## **（二十九）企业合并**

企业合并发生当期的期末，合并方应当披露与同一控制下企业合并有关的下列信息：

1. 参与合并企业的基本情况；
2. 属于同一控制下企业合并的判断依据；
3. 合并日的确定依据；

4. 以支付现金、转让非现金资产以及承担债务作为合并对价的，所支付对价在合并日的账面价值；以发行权益性证券作为合并对价的，合并中发行权益性证券的数量及定价原则，以及参与合并各方交换有表决权股份的比例；

5. 被合并方的资产、负债在上一会计期间资产负债表日及合并日的账面价值；被合并方自合并当期期初至合并日的收入、净利润、现金流量等情况；

6. 合并合同或协议约定将承担被合并方或有负债的情况；
7. 被合并方采用的会计政策与合并方不一致所作调整情况的说明；
8. 合并后已处置或准备处置被合并方资产、负债的账面价值、处置价格等。

企业合并发生当期的期末，购买方应当披露与非同一控制下企业合并有关的下列信息：

1. 参与合并企业的基本情况；
2. 购买日的确定依据；
3. 合并成本的构成及其账面价值、公允价值及公允价值的确定方法；
4. 被购买方各项可辨认资产、负债在上一会计期间资产负债表日及购买日的账面价值和公允价值；
5. 合并合同或协议约定将承担被购买方或有负债的情况；
6. 被购买方自购买日起至报告期期末的收入、净利润和现金流量等情况；
7. 商誉的金额及其确定方法；

8. 因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的份额计入当期损益的金额；

9. 合并后已处置或准备处置被购买方资产、负债的账面价值、处置价格等。

### **（三十）或有事项**

企业应当披露或有事项的下列信息：

#### **1. 预计负债**

（1）预计负债的种类、形成原因以及经济利益流出不确定性的原因；

（2）各类预计负债的期初、期末余额和本期变动情况；

（3）与预计负债有关的预期补偿金额和本期已确认的预期补偿金额。

#### **2. 或有负债（不包括极小可能导致经济利益流出企业的或有负债）**

（1）或有负债的种类及其形成原因，包括未决诉讼、未决仲裁、对外提供担保等形成的或有负债；

（2）经济利益流出不确定性的说明；

（3）或有负债预计产生的财务影响，以及获得补偿的可能性；无法预计的，应当说明原因。

3. 企业通常不应当披露或有资产。但或有资产很可能会给企业带来经济利益的，应当披露其形成的原因、预计产生的财务影响等。

4. 在涉及未决诉讼、未决仲裁的情况下，按相关规定披露全部或部分信息预期对企业造成重大不利影响的，企业无须披露这些信息，但应当披露该未决诉讼、未决仲裁的性质，以及没有披露这些信息的事实和原因。

### **（三十一）资产负债表日后事项**

企业应当披露资产负债表日后事项的下列信息：

1. 每项重要的资产负债表日后非调整事项的性质、内容，及其对财务状况和经营成果的影响。无法做出估计的，应当说明原因。

2. 资产负债表日后，企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润。

## **七、分部报告（参见本章第八节）**

## **八、关联方披露（参见本书第二十二章）**

## 第七节 中期财务报告

### 一、中期财务报告的概念和编制目的

#### （一）中期财务报告概念

中期财务报告，是指以中期为基础编制的财务报告。其中，中期是指短于一个完整会计年度的报告期间。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。因此，中期财务报告有可能是月度财务报告，也有可能是季度财务报告或半年度财务报告等。至于企业以什么中期为基础编制财务报告应视有关法律、行政法规、规章的规定，或者会计信息使用者的要求而定。

#### （二）中期财务报告编制的目的

##### 1. 编制中期财务报告有助于向会计信息使用者及时提供重要的信息

会计信息的一个重要质量特征是及时性。许多信息即使非常可靠，但是如果在提供的时间上相对滞后，其价值就有可能大打折扣，所以会计信息的披露和传递越快越好，而中期财务报告在很大程度上可以满足这一要求，弥补年度财务会计报告时间间隔过长的缺陷，提高了会计信息的质量。

##### 2. 编制中期财务报告有助于完善上市公司信息披露制度

上市公司信息披露的透明程度及其制度的完善程度，是衡量一个国家证券市场乃至整个市场经济成熟程度的一个重要标志。上市公司信息披露制度包含内容很多，其中，中期财务报告是其有机组成部分。随着我国证券市场的发展，投资者对会计信息质量要求的提高和信息技术的日新月异，中期财务报告的作用将更趋突出。要及时了解企业的相关情况，强化监管，提高信息披露的及时性是一项重要措施。因此，编制中期财务报告有助于健全上市公司信息披露制度，提高证券市场效率，促进资源的有效配置。

##### 3. 编制中期财务报告有助于规范企业行为

财务报告制度是企业监管机制和业绩评价的有机组成部分，正是因为有了定期财务报告，投资者、债权人等才可以据以评价企业的经营业绩和管理效率，对企业管理者是否站在投资者、债权人等利益的角度从事生产经营活动实施有效监控。而

编制中期财务报告可以使这种监控更加及时、更有助于揭示问题，寻求相应的应对措施，从而规范企业经营者的行为，谋求投资者利益的最大化。

## **二、中期财务报告的编制原则**

### **（一）重要性原则**

企业在确认、计量和披露各中期会计报表项目时，应当遵循重要性原则。企业在判断重要性程度时，应以中期财务数据为基础，而不能以预计的年度财务数据为基础。企业不得以预计的年度财务数据为基础对中期会计报表项目进行重要性的判断。因为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，因此需要在中期财务报告中披露这些重要信息。中期会计计量在更大程度上依赖于估计，由于中期财务报告的编报时间一般比年度财务报告短，有关编报的要求相对于年度财务报告而言也有所放宽。所以，在编制中期财务报告的过程中，对重要性进行评估时，中期会计计量相对于年度财务数据计量而言，在更大程度上依赖于估计。如果以预计的年度财务数据为基础判断重要性程度，则会漏掉对重要事项的揭示。企业应当保证所提供的中期财务报告包括了与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。

### **（二）一致性原则**

中期财务报告与年度财务报告的会计政策应保持一致，不得在中期内随意变更，以保持会计政策的前后各期的一致性，提高会计信息的可比性和有用性。企业如果在中期进行会计政策和会计估计变更，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》的规定进行处理。如果在上年度资产负债表日之后发生了会计政策变更，且该变更了的会计政策在本年度会计报表中采用，则中期财务报告应当采用变更了的会计政策。

## **三、中期财务报告的内容**

### **（一）中期财务报告的基本组成**

中期财务报告至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表和附注。所提供的中期资产负债表、利润表和现金流量表应当是完整的会计报表，其格式和内容应当与上年度会计报表相一致。如果法律、行政法规或者规章（如当年新施行的会计准则）对当年度会计报表的格式和内容进行了修改，则中期会计报表应当按照修改

后的报表格式和内容编制。与此同时，上年度比较会计报表的格式和内容也应作相应调整。

如果企业在上年度财务会计报告中编制的是合并财务报表，则企业在中期期末也应当编制合并财务报表；如果企业在上年度财务会计报告中还包括了母公司会计报表，则企业在中期财务报告中也应当提供母公司会计报表。如果企业上年度财务会计报告中既包括了合并财务报表，又包括了母公司会计报表，但是在报告中期，企业处置了所有纳入上年度合并财务报表编制范围的子公司，则企业在中期财务报告中只需要提供母公司会计报表，要求提供的上年度比较会计报表应当包括合并财务报表，除非上年度可比中期的财务会计报告没有提供合并财务报表。

## （二）比较会计报表

在中期财务报告中，企业应当提供以下比较会计报表：

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；
3. 年初至本中期末的现金流量表和上年度年初至可比本中期末的现金流量表。

企业如果在中期对会计报表项目进行了调整或者修订，那么在中期财务报告中所提供的上年度比较会计报表项目的有关金额就应当按照本年度中期会计报表的要求予以重新分类，并在会计报表附注中说明会计报表项目金额重新分类的原因及其内容。如果企业无法对比较会计报表中的有关金额进行重新分类，企业应当在中期会计报表附注中说明不能进行重新分类的原因。

## （三）附注

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。

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。

中期财务报告中的附注至少应当包括下列信息：

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。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；影响数不能确定的，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》规定应当披露分部报告信息的，应当披露主要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情况等。

企业在提供上述 5 和 10 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）和本年度年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。

#### **四、中期财务报告的确认与计量**

企业在确认、计量和报告各中期财务报表项目时，对项目重要性程度的判断，应当以中期财务数据为基础，不应以年度财务数据为基础。中期会计计量与年度财

务数据相比，可在更大程度上依赖于估计，但是，企业应当确保所提供的中期财务报告包括了相关的重要信息。

在同一会计年度内，以前中期财务报告中报告的某项估计金额在最后一个中期发生了重大变更、企业又不单独编制该中期财务报告的，应当在年度财务会计报告的附注中披露该项估计变更的内容、原因及其影响金额。

企业在中期会计报表中应当采用与年度会计报表相一致的会计政策。上年度资产负债表日之后发生了会计政策变更，且变更后的会计政策将在年度会计报表中采用的，中期会计报表应当采用变更后的会计政策，并按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定处理。

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。在同一会计年度内，以前中期会计报表项目在以后中期发生了会计估计变更的，以后中期会计报表应当反映该会计估计变更后的金额，但对以前中期会计报表项目金额不作调整。同时，该会计估计变更应当在附注中作相应披露。

企业取得的季节性、周期性或者偶然性收入，应当在发生时予以确认和计量，不应在中期会计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。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，不应在中期会计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。

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》处理，并按规定在附注中作相应披露。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会计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，上年度可比会计报表也应当作相应调整。

## **第八节 分部报告**

企业存在多种经营或跨地区经营的，应当披露分部信息。但是，法律、行政法规另有规定的除外。企业应当以对外提供的会计报表为基础披露分部信息。对外提供合并财务报表的企业，应当以合并财务报表为基础披露分部信息。

### **一、分部报告的目的和意义**

目前，相当一部分企业集团在跨行业、跨地区、跨国界经营上迈出了很大的步伐。与此同时，政府也调整了对一些行业和市场的限制，促使企业的经营行为日益复杂多样，如何反映行业分布信息成了焦点。集团公司通过编制合并财务报表，能够从整体上反映合并主体的财务状况和经营成果，在一定程度上满足了信息用户的需要。但是，合并财务报表在揭示集团整体状况的同时，也掩盖了集团由于跨行业、跨地区、跨国界经营而使其内部各个部分面临不同的机会和风险、不同的盈利水平和增长趋势，降低了以集团整体为基础的财务信息的有用性，使信息使用者难以作出全面、准确的判断。

编制分部报告是为了弥补合并财务报表的不足，可以向会计报表的使用者提供企业不同分部的详细的财务状况和经营成果信息。通过分部报告，使用者可以了解企业经营行业的性质以及行业的目前状况、企业经营地区情况的变动、与企业经营密切相关的国内和国际政治经济形势、不同行业和费用之间的关系以及企业经营涉及的主要客户和有关的国内外各种影响因素的更为详细、有用的信息。

分部报告揭示的上述信息的意义在于，根据这些信息，管理者可以更好地制订公司发展规划，以使整个公司的生产经营过程达到一个最佳状态；投资者可以将其资金投向获利能力强、发展前景光明、风险相对较小的地区和行业；国家也可以据此制订有效的宏观政策，以促进地区、行业之间的竞争，从而使整个国民经济健康发展。总之，编制分部报告可以为报表使用者提供更加详尽、有用的财务信息，以便信息使用者作出最佳的决策。

## **二、分部的确定**

为编制分部报告，并且使分部报告发挥作用，企业在编制分部报告时必须确定分部报告的标准。分部的划分和确定是分部信息披露的基础，影响分部划分的关键问题是风险和报酬。一般而言，分部划分和确定的标准有业务、地区、客户、组织机构、独立核算单位、生产线、产品和服务等。其中最可取的，而且用得最多的是业务和地区两个标准。我国企业会计准则采用业务和地区作为分部的划分和确定的标准。

### **（一）业务分部**



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。

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，其面临的风险、回报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。如果产品或劳务的性质不同，则不能将其划分到同一业务分部中。

【例 13-9】ABC 公司的生产经营范围包括工程塑料的制造、旅游及餐饮业、工程机械制造、合成纤维生产、医药产品生产等。在确定业务分部时，ABC 公司应分别将其作为不同的分部，而不能将其合并作为一个业务分部。

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。生产过程性质相似，其面临的风险和回报通常较为接近，可以将其划分为一个业务分部，如按资本密集型和劳动力密集型划分业务分部。

3. 产品或劳务的客户类型，包括大宗客户、零散客户等。对于同一类型的客户，一般来说销售条件基本相同，如相同或相近的销售价格、现金折扣条件、商业折扣条件，相同或相近的售后服务等，因而具有相同或相似的风险和回报率。对于不同类型的客户，其销售条件不尽相同，由此产生的风险和回报率也不相同。例如，计算机生产企业，其生产的计算机分为商用计算机和个人用计算机。其中，商用计算机主要销售客户是企业，一般是大宗购买，对计算机专用性要求较高，对售后服务要求相对较为集中；而个人用计算机，其客户对计算机的通用性要求较高，其售后服务要求相对较为分散。

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。一般来说，采用直销方式销售产品，直接发生的销售费用较高；采用代销方式销售产品将发生代理销售费用。在赊销情况下，有利于销售规模的扩大，但发生的收账费用较大，发生坏账的风险也很大；在收款销售的情况下，不存在应收账款坏账问题，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在一定的经济法律环境之中，环境必然对其产生影响。生产产品或提供劳务所处的法律环境的发展变化以及稳定与否，可能直接影响到该产品生产和劳务提供的收缩和扩张，影响该产品生产或劳务提供的收入、费用和盈利情况。对不同环境的产品生产或劳务提供进行分类，向会计信息使用者提供不同环境下产品生产或劳务提供的信息，有助于对企业未来发展作出判断和预测。例如，商业银行、保险公司等易受政府管制的金融企业，就不应与其他分部合并成为一个业务分部。

值得注意的是，业务分部与一般意义上的部门并不完全相同。对于某些企业来说，某一业务部门可以是一个业务分部，也可以由若干个业务部门组成一个业务分部；可以将生产某一产品或提供某种劳务的部门作为一个业务分部，也可以将若干种产品生产或劳务提供的部门组成一个业务分部。在这种情况下，这些若干产品或劳务的提供部门，其生产的产品或提供的劳务应当具有相似的风险和回报。

## （二）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。

企业在确定地区分部时，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。所处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分部。经济和政治环境基本相似的国家 and 地区，其生产经营活动所面临的经济政治环境、经营风险基本相当，可以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。如果企业在不同地区的经营之间存在密切的联系，就意味着不同地区的经营具有相同的风险和回报，应当将其作为一个地区分部，否则不能作为一个地区分部。

【例 13-10】ABC 公司分别在西南地区和西北地区设立两个子公司，西南地区的子公司主要经营业务是生产汽车座椅，并主要向西北地区的子公司销售。西北地区的子公司主要经营业务为组装客车。因此，ABC 公司应当将西南地区的子公司和西北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，在生产经营方面面临的风险和回报也基本相当，应将其作为一个地区分部。反之，则表明面临的风险和回报差异较大，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，那么就不能将其与其他地区分部合并为一个地区分部。

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，从而影响着企业的经营风险。在外汇管制的国家或地区，从其转移资金相对较为困难，承受着较大的资金风险；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的国家或地区作为一个地区分部；对于外汇管制的地区，也应当区分其管制程度大小，而不能一概而论将其确定为一个地区分部。

6. 外汇风险。外汇汇率变动不大的国家或地区，企业面临的风险和回报基本相同，可以作为一个地区分部；外汇汇率变动较大的国家或地区，企业面临的风险和回报差异较大，不能作为一个地区分部。

需要说明的是，地区分部与一般意义上的地区也不完全相同。划分地区分部的一个重要依据就在于各分部之间具有不同的风险和回报，而不单纯以某行政区域作为划分依据。通常情况下，单个地区分部中不包括风险和报酬具有显著差异的经济环境。因此，某个地区分部中的各组成部分应当具有相同或相近的风险和回报。地区分部可以是单一国家，也可以是两个或两个以上具有相同或相近经营风险和回报的国家的组合；可以是一个国家内的一个行政区域，也可以是一个国家中两个或两个以上行政区域的组合。对于在具有重大不同风险和回报环境中经营的分部，不能将其作为一个地区分部。

项 目	品牌 A 皮箱	品牌 B 皮箱	品牌 C 皮箱	品牌 D 皮箱	手提包	公文包	皮带	销售 公司	运输 公司	合计
营业收入	10 600	13 000	10 000	9 500	26 000	23 000	6 900	27 000	5 000	131 000
其中：对外交易收入	10 000	12 000	8 000	9 000	18 000	15 000	5 000	27 000	5 000	109 000
分部间交易收入	600	1 000	2 000	500	8 000	8 000	1 900			22 000
营业费用	7 420	9 230	6 900	6 650	15 600	14 260	5 520	22 000	3 000	90 580
其中：对外交易费用	6 000	7 830	5 700	6 200	14 900	13 200	4 720	20 500	3 000	82 050
分部间交易费用	1 420	1 400	1 200	450	700	1 060	800	1 500		8 530
营业利润	3 180	3 770	3 100	2 850	10 400	8 740	1 380	5 000	2 000	
销售毛利率	30%	29%	31%	30%	40%	38%	20%	18.5%	40%	

资产总额	35 000	40 000	30 000	25 000	65 000	59 000	25 000	70 000	30 000	379 000
负债总额	15 000	17 000	13 000	10 000	30 000	20 000	15 000	30 000	18 000	168 000

根据表 13-15 资料可见, ABC 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%。由于其今后 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相似性。因此, ABC 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 43 100 万元, 分部费用为 30 200 万元, 分部利润为 12 900 万元。

### （三）确定报告分部

企业应当以业务分部或地区分部为基础确定报告分部。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，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 13-13】沿用【例 13-12】的资料，皮箱分部合并后，其分部收入合计 43 100 万元，其中对外交易收入合计 39 000 万元。对外交易收入占该分部收入合计的比例为 90.49%，大部分收入为对外交易取得。同时，由于皮箱分部收入占有所有分部收入合计的比例为 32.9%，满足了不低于 10%的条件，因此，ABC 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。

【例 13-14】ABC 公司生产汽车，总部设在北京，产品主要销往全国各地，在北京、天津、上海、辽宁、陕西、四川、浙江、湖南、广东等省（市）均设有分公司，假定各分公司之间没有内部交易，其营业收入均为对外交易所得。各分公司有关资料见图表 13-16。

图表 13-16

ABC 公司各分公司业务资料

单位:

万元

项 目	北京	天津	上海	辽宁	陕西	浙江	四川	湖南	广东	合计
营业收入	10 000	2 000	5 000	500	300	3 500	1 000	700	3 000	26 000
占百分比	38.5%	7.7%	19.2%	1.9%	1.2%	13.5%	3.8%	2.7%	11.5%	100%
营业费用	8 000	1 500	3 500	700	950	2 500	1 580	600	2 400	21 730

营业利润(亏损)	2 000	500	1 500	(200)	(650)	1 000	(580)	100	600	4 270
----------	-------	-----	-------	-------	-------	-------	-------	-----	-----	-------

根据表 13-16 可见, 由于 ABC 公司各分公司均没有内部交易, 因此, 各分公司取得的营业收入均为对外交易而产生, 符合大部分收入为对外交易收入的条件。如果从分部收入占有所有分部收入合计的 10%或者以上的条件来看, 只有北京、上海、浙江、广东分公司符合报告分部的确定条件。

由于 ABC 公司的各分部经营有盈有亏, 其中, 盈利分部分别是北京、天津、上海、浙江、湖南、广东, 其分部利润总额合计为 5 700 万元; 亏损分部分别是辽宁、陕西、四川, 其分部亏损总额合计的绝对额为 1 430 万元。由于  $5\,700 > 1\,430$  万元, 该公司在对各分部利润或亏损进行比较时, 应当以 5 700 万元为比较的基础, 通过各分部利润或亏损的绝对额占 5 700 万元的百分比是否达到 10%或者以上来判断应否确定为报告分部(具体计算见图表 13-17)。通过计算可以看出, 满足分部利润(亏损)达到规定条件的分部有 6 个, 分别是北京、上海、陕西、浙江、四川和广东。ABC 公司在确定报告分部, 应当将上述 6 个分部作为报告地区分部。

图表 13-17

ABC 公司各报告分部确定过程计算表

单位:

万元

项 目	北京	天津	上海	辽宁	陕西	浙江	四川	湖南	广东	合计
营业收入	10 000	2 000	5000	500	300	3 500	1 000	700	3 000	26 000
占百分比	38.5%	7.7%	19.2%	1.9%	1.2%	13.5%	3.8%	2.7%	11.5%	100%
营业费用	8 000	1 500	3500	700	950	2 500	1 580	600	2 400	21 730
营业利润(亏损)	2 000	500	1500	(200)	(650)	1 000	(580)	100	600	4 270
占分部利润总额的百分比	35.1%	8.8%	26.3%	3.5%	11.4%	17.5%	10.2%	1.8%	10.5%	-

3. 该分部的分部资产占有所有分部资产合计额的 10%或者以上

【例 13-15】沿用【例 13-12】资料。由于 4 个品牌皮箱已经合并为一个皮箱分部, 因此 ABC 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(具体情况见图表 13-18)。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有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, ABC 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。

图表 13-18

ABC 公司报告分部确定过程计算表

单位:

万元

项 目	皮箱	手提包	公文包	皮带	销售公司	运输公	合 计
-----	----	-----	-----	----	------	-----	-----

						司	
营业收入	43 100	26 000	23 000	6 900	27 000	5 000	131 000
其中：对外交易收入	39 000	18 000	15 000	5 000	27 000	5 000	109 000
分部间交易收入	4 100	8 000	8 000	1 900			22 000
.....							
资产总额	130 000	65 000	59 000	25 000	70 000	30 000	379 000
占分部资产合计的百分比	34.3%	17.1%	15.6%	6.6%	18.5%	7.9%	100%

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比重未达到 75% 的，应当将其他的分部确定为报告分部（即使它们未满足上述规定的条件），直到该比重达到 75%。

企业的内部管理按照垂直一体化经营的不同层次来划分的，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。

对于上期确定为报告分部的，企业本期认为其依然重要，即使本期未满足上述规定条件的，仍应将其确定为本期的报告分部。

### 三、分部信息披露

#### （一）分部信息报告形式

企业应当区分主要报告形式和次要报告形式。

1. 风险和报酬主要受企业的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。

2. 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。

3. 风险和报酬同时较大地受企业产品和劳务的差异以及经营活动所在国家或地区差异影响的，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。

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、管理结构以及向董事会或类似机构的内部报告制度。企业的风险和报酬的主要来源和性质，主要与其提供的产品或劳务，或者经营所在国家或地区密切相关。企业的内部组织结构、管理结构以及向董事会或类似机构内部报告制度的安排，通常会考虑或结合企业风险和报酬的主要来源和性质等相关因素。

#### （二）分部报表

分部报表应当按业务分部和地区分部分别编制。对于主要报告形式是业务分部的，企业应当在附注中披露分部收入、分部费用、分部利润（或亏损）、分部资产总额和分部负债总额等。

主要报告形式是业务分部的分部报表格式见图表 13-19。

图表 13-19

分部报表（业务分部）

编制单位：

年度

单位：元

项 目	××业务		××业务		……	其 他		抵 销		合 计	
	本期	上期	本期	上期		本期	上期	本期	上期	本期	上期
一、营业收入											
其中：对外交易收入											
分部间交易收入											
二、营业费用											
三、营业利润（或亏损）											
四、资产总额											
五、负债总额											
六、补充信息											
1. 折旧和摊销费用											
2. 资本性支出											
3. 折旧和摊销以外的非现金费用											

主要报告形式是地区分部的分部报表格式见图表 13-20。

图表 13-20

分部报表（地区分部）

编制单位：

年度

单位：元

项 目	××地区		××地区		……	其 他		抵 销		合 计	
	本期	上期	本期	上期		本期	上期	本期	上期	本期	上期
一、营业收入											
其中：对外交易收入											
分部间交易收入											
二、营业费用											
三、营业利润（或亏损）											
四、资产总额											
五、负债总额											
六、补充信息											
1. 折旧和摊销费用											
2. 资本性支出											
3. 折旧和摊销以外的非现金费用											

1. 分部收入，是指可归属于分部的对外交易收入和对其他分部交易收入。分部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。下列项目不包括在内：

（1）利息收入和股利收入，如采用成本法核算的长期股权投资的股利收入（投资收益）、债券投资的利息收入、对其他分部贷款的利息收入等。但是，分部的日常活动是金融性质的除外。



(2) 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以及处置投资产生的净收益。但是，分部的日常活动是金融性质的除外。

(3) 营业外收入，如处置固定资产、无形资产等产生的净收益。

分部的日常活动是金融性质的，利息收入应当作为分部收入进行披露。

2. 分部费用，是指可归属于分部的对外交易费用和对其他分部交易费用。分部费用主要由可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。下列项目不包括在内：

(1) 利息费用，如发行债券、向其他分部借款的利息费用等。但是，分部日常活动是金融性质的除外。

(2) 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以及处置投资发生的净损失。但是，分部的日常活动是金融性质的除外。

(3) 与企业整体相关的管理费用和其他费用。但是，企业代所属分部支付的费用，与分部经营活动相关的，且能直接属于或按合理的基础分配给该分部的费用，属于分部费用。

(4) 营业外支出，如处置固定资产、无形资产等发生的净损失。

(5) 所得税费用。

分部的日常活动是金融性质的，利息费用应当作为分部费用进行披露。

3. 分部利润（亏损），是指分部收入减去分部费用后的余额。在合并利润表中，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，是指分部经营活动使用的可归属于该分部的资产，不包括递延所得税资产。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。披露分部资产时，当期发生的在建工程成本总额、购置的固定资产和无形资产的成本总额，应当单独披露。

5. 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。通常情况下，短期借款、长期借款、应付债券等不属于分部负债。

企业披露的分部信息，应当与合并财务报表或企业会计报表中的总额信息相衔接。分部收入应当与企业的对外交易收入（包括企业对外交易取得的、未包括在任何分部收入中的收入）相衔接；分部利润（亏损）应当与企业营业利润（亏损）和

企业净利润（净亏损）相衔接；分部资产总额应当与企业资产总额相衔接；分部负债总额应当与企业负债总额相衔接。

分部信息的主要报告形式是业务分部的，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。

分部信息的主要报告形式是地区分部的，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。

#### 思考题：

1. 编制财务会计报告应遵循哪些基本要求？
2. 编制资产负债表时，资产、负债项目的流动性应当如何区分，如何理解营业周期？
3. 如何采用工作底稿法、分析填列法编制现金流量表，如何采用分析填列法编制现金流量表补充资料？
4. 如何编制利润表？
5. 如何编制会计报表附注？

#### 参考文献：

1. 《企业会计准则——基本准则》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
2. 《企业会计准则（2006）》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
3. 《中级会计实务》（经济科学出版社，2007 年 1 月）

2. 《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
3. 《企业会计准则第 31 号——现金流量表》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
4. 《企业会计准则第 32 号——中期财务报告》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
5. 《企业会计准则第 34 号——每股收益》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
6. 《企业会计准则第 35 号——分部报告》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
8. 《企业会计准则——应用指南（2006）》（中国财政经济出版社，2007 年 11 月）

## 第十四章 所得税会计

### 第一节 所得税会计概述

#### 一、所得税会计的概念及核算方法体系

##### （一）所得税会计的概念

所得税会计就是研究如何处理会计利润和税收利润之间的差异，确立利润表中的所得税费用的会计理论和方法。

会计利润和税收利润是两个既互相联系又互相区别的不同概念。会计利润又称会计收益、会计所得。它的确定必须遵循一般会计原则，按照会计的有关概念以及会计准则的要求，根据会计口径和期间下的收入减去费用来确定。税收利润又称应税收益、应税所得、应纳税所得额。它的确定必须遵循税收的一般原则，按照税法的有关规定和计算方法的要求，根据税收口径和期间下的收入减去费用来确定。确定会计利润的目的是为了真实、可靠地反映企业的财务状况、经营业绩及财务状况变动的全貌，为会计报表的使用者提供决策有用的会计信息。确定税收利润的目的，是确定所得税的计算基数即应纳税所得额，以便根据经济合理、公平税负和促进竞争的原则，确定一定时期内应交纳的所得税额。

由于会计和税收确认收入和费用的口径与时间存在差别，因此，一定时期的会计利润和税收利润就会存在差异。这种差异包括永久性差异和暂时性差异两类。

永久性差异是指某一会计期间，由于会计制度和税法在计算收入、费用和损失时的口径不同，所产生的会计利润与税收利润的差异。这种差异在本期发生，不会在以后各期转回。

暂时性差异是指资产负债表内一项资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差异。它包括时间性差异和其它暂时性差异两类。

## （二）所得税会计的核算方法

所得税会计的核算方法有当期计列法和纳税影响会计法。

当期计列法是将税前会计利润与税收利润之间的差异对所得税的影响金额在本期作为应付项目处理，直接计入本期损益，而不递延到以后各期的处理方法。在这种方法下，本期的应交所得税与本期的所得税费用相等。

纳税影响会计法是将本期暂时性差异产生的对所得税的影响金额，递延和分配到以后各期，即将本期发生的暂时性差异对所得税的影响，采取跨期分摊的方法处理。纳税影响会计法可以进一步分为递延法和债务法。

递延法是把本期由于暂时性差异产生的对所得税的影响金额，保留到这一差异发生相反方向变化以后期间予以转销，并同时转回原已确认的暂时性差异对本期所得税的影响金额，在税率变动或者开征新税时，不需要调整递延所得税资产或递延所得税负债的账面余额的方法。

债务法是将本期暂时性差异产生的对所得税的影响金额，递延和分配到以后各期，并同时转回已确认的暂时性差异对所得税的影响金额，在税率变动或者开征新税时，需要调整递延所得税资产或或递延所得税负债的账面余额的方法。债务法进一步可以分为资产负债表债务法和利润表债务法两种。

资产负债表债务法是从资产负债表出发，通过比较资产负债表上列示的资产、负债金额，按照企业会计准则规定确定的资产、负债的账面价值与按照税法规定确定的计税基础的差额，对于两者之间的差额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的方法。

利润表债务法是从利润表的角度，把本期由于暂时性差异产生的对未来所得税的影响金额视同本期所得税费用金额，确认相关的递延所得税负债与递延所得税资产的方法。

我国于 1994 年 6 月 29 日发布了《企业所得税会计处理的暂行规定》，按照该规定采用纳税影响会计法时，可以选择递延法或债务法进行会计处理。这里所讲的债务法实际上是利润表债务法。2006 年，财政部重新发布了《企业会计准则第 18 号——所得税》，要求按照资产负债表债务法进行处理。以下所讲的所得税的会计处理方法，均是资产负债表债务法下的会计处理方法。

## 二、资产负债表债务法的特点

递延所得税资产和递延所得税负债的确认，体现了交易或事项发生以后，对未来期间所得税计税的影响，即会增加未来期间的应交所得税或是减少未来期间应交所得税的情况，在所得税会计核算方面，更加科学地体现了资产、负债等基本会计要素的界定。例如，从资产负债表角度考虑，一项资产的账面价值小于其计税基础的，两者之间的差额对未来期间计税产生影响。假定一项资产的账面价值为 300 万元，其计税基础为 380 万元，根据资产、负债的账面价值与计税基础的经济含义分析，说明该项资产于未来期间产生的经济利益流入 300 万元，低于按照税法规定允许税前扣除的金额 380 万元，产生可抵扣未来期间应纳税所得额（会计利润）的因素 80 万元，减少未来期间以应交所得税的方式流出企业的经济利益。从其产生时点看，这种可抵扣暂时性差异的发生，是企业经济利益的流入，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，如一项资产的账面价值为 300 万元，计税基础为 260 万元，两者之间的差额将会于未来期间产生税收利润 40 万元，这种应纳税暂时性差异的产生，将增加未来期间的应纳税所得额（税收利润）及应交所得税，形成企业经济利益的流出，因此应确认为递延所得税负债。

## 三、所得税会计核算的一般程序

企业在采用资产负债表债务法核算所得税的情况下，一般应于每一资产负债表日进行所得税的核算。发生特殊交易或事项时，如企业合并等，在确认因交易或事项产生的资产、负债时即应确认相关的所得税影响。在实际工作中，企业一般按以下程序进行所得税的核算：

1. 确定资产和负债的账面价值。企业应按照相关企业会计准则规定，确定资产负债表中除递延所得税负债和递延所得税资产以外的其他资产和负债项目的账面价值。其中，资产和负债项目的账面价值，是指企业按照相关企业会计准则的规定进行核算后，在资产负债表中列示的金额。例如，企业持有的应收账款账面余额为 2 000 万元，按应收账款计提了 200 万元的坏账准备，于是，应收账款的账面价值为 1 800 万元，即为该应收账款在资产负债表中的列示金额。

2. 确定资产和负债的计税基础。企业应按照企业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资产、负债项目的计税基础。

3. 比较资产、负债的账面价值与其计税基础，对于两者之间存在差异的，应分析差异的性质，除企业会计准则中规定的特殊情况外，应分别应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异，确定该资产负债表日与应纳税暂时性差异及可抵扣暂时性差异相关的递延所得税负债和递延所得税资产的金额，并将该金额与期初递延所得税负债和递延所得税资产的余额相比，进一步确定当期应予确认的递延所得税负债和递延所得税资产的金额或应予以转销的金额，作为构成利润表中所得税费用的递延所得税。

4. 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费用和递延所得税费用两个组成部分。其中，当期所得税费用是指当期发生的交易或事项按照适用的税法计算确定的当期应交所得税；递延所得税费用是当期确认的递延所得税资产和递延所得税负债金额或予以转销的金额的综合结果。

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（即当期所得税），同时结合当期确认的递延所得税资产和递延所得税负债，作为利润表中应予确认的所得税费用。

## **第二节 暂时性差异和计税基础**

### **一、暂时性差异**

暂时性差异，是指资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额。其中，账面价值是指按照企业会计准则规定确定的有关资产、负债在企业资产负债表中应列

示的金额。由于资产、负债的账面价值与其计税基础不同，产生了在未来收回资产或清偿负债的期间内，应纳税所得额增加或减少并导致未来期间应交所得税增加或减少的情况，在这些暂时性差异发生的当期，应当确认相应的递延所得税负债或递延所得税资产。根据暂时性差异对未来期间应税金额影响的不同，分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

某些不符合资产、负债的确认条件，未作为财务会计报告中资产、负债列示的项目，如果按照税收政策法规可以确定其计税基础，该计税基础与其账面价值之间的差额也属于暂时性差异。

### （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。该差异在未来期间转回时，会增加转回期间的应纳税所得额，即在未来期间不考虑该事项影响的应纳税所得额的基础上，由于该暂时性差异的转回，会进一步增加转回期间的应纳税所得额和应交所得税金额。在该暂时性差异产生的当期，应当确认相关的递延所得税负债。

应纳税暂时性差异一般产生于以下两种情况：

1. 资产的账面价值大于其计税基础。一项资产的账面价值代表的是企业在持续使用及最终出售该资产时会取得的经济利益的总额，而计税基础代表的是一项资产在未来期间可予税前扣除的总金额。资产的账面价值大于其计税基础，说明本期的所得税费用大于本期应交所得税，形成递延所得税负债。同时也表明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。

2. 负债的账面价值小于其计税基础。一项负债的账面价值为企业预计在未来期间清偿该项负债时的经济利益流出，而其计税基础代表的是账面价值在扣除税法规定未来期间允许税前扣除的金额之后的差额。因负债的账面价值与其计税基础不同产生的暂时性差异，实质上是税法规定该项负债在未来期间可以税前扣除的金额。负债的账面价值小于其计税基础，则意味着就该项负债在未来期间可以税前抵扣的金额为负数，即应在未来期间应纳税所得额的基础上调增，增加应纳税所得额和应交所得税金额，产生应纳税暂时性差异。

## （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。在该暂时性差异产生的当期，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两种情况：

1. 资产的账面价值小于其计税基础。从经济含义来看，资产在未来期间产生的经济利益少，按照税法规定允许税前扣除的金额多，则企业在未来期间可以减少应纳税所得额并减少应交所得税，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。一项负债的账面价值大于其计税基础，意味着未来期间按照税法规定构成负债的全部或部分金额可以自未来应税经济利益中扣除，减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税，产生可抵扣暂时性差异。

对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损及税款抵减，虽不是因资产、负债的账面价值与计税基础不同产生的，但本质上可抵扣亏损和税款抵减与可抵扣暂时性差异具有同样的作用，均能够减少未来期间的应纳税所得额，进而减少未来期间的应交所得税。在会计处理上，视同可抵扣暂时性差异，符合条件的情况下，应确认与其相关的递延所得税资产。

## 二、资产的计税基础

资产的计税基础，是指企业收回资产账面价值的过程中，计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额，即某一项资产在未来期间计税时可以税前扣除的金额。

资产的计税基础为某一项资产在未来期间计税时可以税前扣除的金额。从税收的角度考虑，资产的计税基础是假定企业按照税法进行核算所提供的资产负债表中资产的应有金额。

资产在初始确认时，其计税基础一般为取得成本。从所得税角度考虑，某一单项资产产生的所得是指该项资产产生的未来经济利益流入扣除其取得成本之后的金额。一般情况下，税法认定的资产取得成本为购入时实际支付的金额。在资产持续



持有的过程中，可在未来期间税前扣除的金额是指资产的取得成本减去以前期间按照税法规定已经税前扣除的金额后的余额。如固定资产和无形资产等长期资产在某一资产负债表日的计税基础，是指其取得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。

资产的账面价值大于其计税基础时，产生应纳税暂时性差异，即在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得税额时，将导致应税金额的暂时性差异。一项资产的账面价值代表的是企业在持续使用及最终出售该项资产时会取得的经济利益的总额，而计税基础代表的是一项资产在未来期间可予税前扣除的总金额。资产的账面价值大于其计税基础，该项资产未来期间产生的经济利益不能全部税前抵扣，两者之间的差额需要交税，产生应纳税暂时性差异。例如，一项无形资产账面价值为 200 万元，意味着企业从该项无形资产的持续使用及最终处置中可以取得 200 万元的经济利益流入，计税基础如果为 150 万元，意味着企业可以从未来流入的经济利益中抵扣的金额为 150 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。因该差异会造成流出企业经济利益的增加，相应地，在其产生的当期，应确认相关的递延所得税负债。

资产的账面价值小于其计税基础时，产生可抵扣暂时性差异，即在确定未来期间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。从经济含义来看，资产在未来期间产生的经济利益少，按照税法规定允许税前扣除的金额多，则企业在未来期间可以减少应纳税所得额并减少应交所得税。例如，一项资产的账面价值为 200 万元，计税基础为 260 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 60 万元。从整体上来看，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，对于这种差异，符合有关确认条件时，应确认相关的递延所得税资产。

在会计处理中，企业应按照税法的有关规定，计算确定资产的计税基础。现就有关资产项目计税基础的确定举例说明如下：

1. 固定资产。以各种方式取得的固定资产，应按照实际成本入账，这基本上是被税法认可的，即取得时其入账价值一般等于计税基础。

固定资产在持有期间进行后续计量时，会计上的基本计量模式是“成本—累计折旧—固定资产减值准备”。会计与税收处理的差异主要来自于折旧方法、折旧年限的不同以及固定资产减值准备的提取。下面分别说明：

（1）折旧方法、折旧年限不同产生的差异。企业会计准则规定，企业可以根据消耗固定资产经济利益的方式合理选择折旧方法，如可以按直线法计提折旧，也可以按照双倍余额递减法、年数总和法等计提折旧，前提是有关的方法能够反映固定资产为企业带来经济利益的实现方式。税法一般会规定固定资产的折旧方法，除某些按照规定可以加速折旧的情况外，一般都要求按照直线法计提折旧，并允许税前扣除。

另外，税法还会规定每一类固定资产的折旧年限，而会计处理时按照企业会计准则规定，折旧年限是由企业按照固定资产能够为企业带来经济利益的期限估计确定。因折旧年限的不同，也会产生固定资产账面价值与计税基础之间的差异。

（2）因计提固定资产减值准备产生的差异。企业在拥有固定资产的期间内，在对固定资产计提了减值准备以后，其账面价值下降。但因税法规定所计提的减值准备不允许税前扣除，因此计税基础不会随资产减值准备的提取而发生变化，也会造成其账面价值与计税基础的差异。

**【例 14-1】**甲企业于 20×6 年 12 月 28 日取得的某项科研用固定资产，原价为 400 万元，使用年限为 10 年，会计上采用直线法计提折旧，净残值为零。假定税法规定科研用固定资产采用双倍余额递减法计提的折旧可予税前扣除。2008 年 12 月 31 日，企业估计该项固定资产的可收回金额为 300 万元。

20×8 年 12 月 31 日，该项固定资产的账面价值 =  $400 - 40 \times 2 - 20 = 300$ （万元）

该项固定资产的计税基础 =  $400 - 400 \times 20\% - 320 \times 20\% = 256$ （万元）

该项固定资产价值 300 万元与其计税基础 256 万元之间产生的差额 44 万元，意味着企业将于未来期间增加应纳税所得额和应交所得税，属于应纳税暂时性差异，应确认相应的递延所得税负债。

**【例 14-2】**甲企业于 2006 年年末以 360 万元购入一项生产用固定资产，该企业按直线法计提折旧，按照该项固定资产的预计使用情况，估计其使用寿命为 10

年，计税时，按税法规定采用直线法计提折旧，折旧年限为 20 年，净残值均为零。2007 年该项固定资产按照 12 个月计提折旧。

假定本例中固定资产未发生减值，确定该项固定资产在 2007 年 12 月 31 日的账面价值及计税基础。有关计算如下：

该项固定资产在 2007 年 12 月 31 日的账面价值  $= 360 - 360 \div 10 = 324$ （万元）

该项固定资产在 2007 年 12 月 31 日的计税基础  $= 360 - 360 \div 20 = 342$ （万元）

该项固定资产的账面价值 324 万元与其计税基础 342 万元之间产生的差额 18 万元，因其在未来期间会减少企业的应纳税所得额和应交所得税，根据暂时性差异的性质，应定性为可抵扣暂时性差异，在符合确认条件的情况下，应确认与其相关的递延所得税资产。

2. 无形资产。根据企业会计准则的规定，除内部研究开发形成的无形资产以外，以其他方式取得的无形资产，初始确认时，其入账价值与税法规定的成本之间一般不存在差异。但下面两点应予以注意：

（1）对于内部研究开发形成的无形资产，企业会计准则规定，有关的研究开发支出区分为两个阶段，研究阶段的支出应当予以费用化，计入当期损益；开发阶段符合资本化条件以后发生的支出应当予以资本化，计入无形资产的成本；税法规定，企业发生的研究开发支出可税前加计扣除，即一般可按当期实际发生的研究开发支出的 150% 加计扣除。

在进行内部研究开发形成的无形资产初始确认时，其成本为符合资本化条件以后发生的支出总额，因该部分研究开发支出在发生当期已税前扣除，所形成的无形资产在以后期间可税前扣除的金额为零，其计税基础为零。两者之间的差额在未来期间应计入企业应纳税所得额，根据暂时性差异的性质，应定性为应纳税暂时性差异，其所得税影响应确认为递延所得税负债。

（2）无形资产后续计量时，会计与税收的差异主要产生于对无形资产是否需要摊销及无形资产减值准备的提取。

企业会计准则规定，对于无形资产应根据其使用寿命情况，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，在会计期末应进行减值测试，计提无形资产减值准备。税法规定，企业

取得的无形资产成本，应在一定期限内摊销，合同、法律未明确摊销期限的，应按不少于 10 年的期限摊销。对于使用寿命不确定的无形资产在持有期间，因摊销规定的不同，会造成其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，因所计提的减值准备不允许税前扣除，也会造成其账面价值与计税基础的差异。

**【例 14-3】**甲企业当期发生研究开发支出 2 000 万元，其中研究阶段支出 300 万元，开发阶段符合资本化条件前发生的支出为 200 万元，符合资本化条件后发生的支出为 1200 万元。假定税法规定企业的研究开发支出可按 150%加计扣除。该企业开发形成的无形资产在当期期末已达到预定用途。

在甲企业当期发生的研究开发支出中，按照会计规定应予费用化的金额为 500 万元，形成无形资产的成本为 600 万元，即期末所形成无形资产的账面价值为 600 万元。

甲企业于当期发生的 1000 万元研究开发支出，可在税前加计扣除的金额为 1500 万元。有关支出全部在发生当期税前扣除后，其于未来期间所形成的无形资产可税前扣除的金额为零，即其计税基础为零。

该项无形资产的账面价值 1 200 万元与其计税基础零之间的差额 1 200 万元将于未来期间计入企业的应纳税所得额，产生未来期间应交所得税的义务，属于应纳税暂时性差异，应确认相关的递延所得税负债。

**【例 14-4】**甲企业于 20×6 年 1 月 1 日取得的某项无形资产，取得成本为 600 万元，企业根据各方面情况判断，无法合理预计其为企业带来未来经济利益的期限，将其视为使用寿命不确定的无形资产。20×6 年 12 月 31 日，对该项无形资产进行减值测试表明未发生减值。假设甲企业在计税时，对该项无形资产按照 10 年的期间摊销，有关金额允许税前扣除。

会计上将该项无形资产作为使用寿命不确定的无形资产，在未发生减值的情况下，20×6 年 12 月 31 日该无形资产的账面价值为取得成本 600 万元。

该项无形资产的账面价值 600 万元与其计税基础 540 万元之间的差额 60 万元将计入未来期间的应纳税所得额，产生未来期间企业以应交所得税方式流出经济利益的增加，属于应纳税暂时性差异，其所得税影响应确认为递延所得税负债。

3. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定，对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，基于某一会计期末的账面价值变动损益在计税时不予考虑，即有关金融资产在某一会计期末的计税基础为其取得成本，会造成该类金融资产账面价值与其计税基础之间的差异。

**【例 14-5】**2007 年 9 月 22 日，A 公司进行一项权益性投资，从证券市场取得交易性金融资产 600 万元，款项用银行存款支付。2007 年 12 月 31 日，该项权益性投资的市价为 680 万元。

假定税法规定对于交易性金融资产，持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，出售时，一并计算应计入应纳税所得额的金额。

企业会计准则规定对于交易性金融资产，在持有期间每个会计期末应以公允价值计量，公允价值相对于账面价值的变动计入利润表。根据这一规定，该项交易性金融资产的期末市价为 680 万元，按照企业会计准则规定进行核算，该资产在 2007 年 12 月 31 日的会计计量及该项资产的账面价值应为 680 万元。

因假定按照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，其计税基础在 20×6 年 12 月 31 日应维持原取得成本不变，即其计税基础为 600 万元。

该交易性金融资产的账面价值 680 万元与其计税基础 600 万元之间产生了 80 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，导致企业应交所得税的增加，为应纳税暂时性差异，应确认相关的递延所得税负债。

**【例 14-6】**2007 年 11 月 8 日，甲公司从公开的市场上取得一项基金投资，按照管理层的持有意图，将其作为可供出售的金融资产核算。该项基金投资的成本为 600 万元。2007 年 12 月 31 日，其市价为 630 万元。假定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。

甲公司将该项投资作为可供出售金融资产，按照相关企业会计准则规定，该项金融资产在会计期末以公允价值计量，其账面价值应为期末市价 630 万元。

因假定税法规定资产在持有期间公允价值的变动不计入纳税所得额，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，即应为 600 万元。

该可供出售金融资产的账面价值 630 万元与其计税基础 600 万元之间产生的 30 万元应纳税暂时性差异，将会增加未来该资产处置期间的应纳税所得额和应交所得税，为应纳税暂时性差异，因此，企业应确认与其相关的递延所得税负债。

4. 其他资产，因企业会计准则规定与税法规定不同，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。这些资产主要有：

(1) 投资性房地产。对于采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产，其期末账面价值为公允价值，而如果税法规定，不认可该类资产在持有期间因公允价值变动产生的利得或损失，则其计税基础应以取得时支付的历史成本为基础计算确定，从而会造成资产的账面价值与计税基础之间的差异。

**【例 14-7】**公司于 2007 年 1 月 1 日与房屋承租者签订租赁合同，将其自用房屋转为对外出租，该房屋的成本 500 万元，预计使用年限为 20 年。该房屋在转为投资性房地产之前已使用 4 年，该公司按照直线法计提折旧，预计净残值为零。转为投资性房地产核算后，因能够持续可靠地取得该投资性房地产的公允价值，甲公司选择采用公允价值对该投资性房地产进行后续计量。假定对该房屋建筑物税法规定的折旧方法、折旧年限及净残值与会计上的规定相同。同时假定税法规定资产在持有期间公允价值的变动所产生的差异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 2007 年 12 月 31 日的公允价值为 460 万元。有关分析如下：

甲公司选择对该项投资性房地产采用公允价值进行后续计量，2007 年 12 月 31 日的账面价值为其公允价值 460 万元。

因假定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，则其计税基础应为按照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，该项投资性房地产在 2007 年 12 月 31 日的计税基础 =  $500 - 500 \div 20 \times 5 = 375$  (万元)

该项投资性房地产的账面价值 460 万元与其计税基础 375 万元之间产生了 85 万元的暂时性差异，因其会增加本期的所得税费用和企业在未来期间的应纳税所得额和应交所得税，故为应纳税暂时性差异，应确认与其相关的递延所得税负债。

(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以后，其账面价值会随之下降，而按照税法规定，资产的减值在转化为实质性损失之前，不

允许税前扣除，即其计税基础不会因减值准备的提取而发生变化，从而造成资产的账面价值与其计税基础之间的差异。

**【例 14-8】**文利公司 2006 年购入原材料成本为 2 000 万元，因部分生产线停工，当年未领用任何原材料，20×6 年资产负债表日考虑到该项材料的市价及用其生产产成品的市价情况，估计该原材料的可变现净值为 1 600 万元。假定企业该原材料期初余额为零。

由于该项原材料因期末可变现净值低于成本，所以应计提存货跌价准备，其金额为 400 万元（2 000-1 600），计提存货跌价准备后，该项原材料的账面价值为 1 600 万元。

根据目前税收法规的有关规定，因计算交纳所得税时，按照企业会计准则规定计提的资产减值准备不允许税前扣除，因此，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，即其计税基础仍应维持原来的取得成本 2 000 万元不变。

该存货的账面价值 1 600 万元与其计税基础 2 000 万元之间产生了 400 万元的暂时性差异，基含义为：如果存货价值量的下跌在未来期间实现时，会减少企业在未来期间的应纳税所得额和应交所得税，其差异的性质属于可抵扣暂时性差异，符合确认条件时，应确认与其相关的递延所得税资产。

**【例 14-9】**昌和公司 2006 年 12 月 31 日应收账款余额为 3 000 万元，该公司期末对应收账款计提了 300 万元的坏账准备。按照适用税法规定，按照应收账款期末余额的 5%计提的坏账准备允许税前扣除。假定该企业期初应收账款及坏账准备的余额均为零。

该项应收账款在 20×6 年资产负债表日的账面价值为 2 700 万元（3 000-300）。其计税基础为账面价值 3 000 万元减去按照税法规定可予税前扣除的坏账准备 15 万元，即为 2 985 万元，该计税基础与其账面价值 2 700 万元之间产生的 285 万元暂时性差异，会减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税，这属于可抵扣暂时性差异，符合确认条件时，应确认相关的递延所得税资产。

### 三、负债的计税基础

负债的计税基础，是指资产负债表上的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。负债的账面价值大于其计税基础时，产

生可抵扣暂时性差异，反之，负债的账面价值小于其计税基础时，产生应纳税暂时性差异。

1. 负债产生的可抵扣暂时性差异。负债产生的暂时性差异实质上是税法规定就该项负债可以在未来期间税前扣除的金额。一项负债的账面价值大于其计税基础，意味着未来期间按照税法规定构成负债的全部或部分金额可以自未来应税经济利益中扣除，减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税。例如，企业因预计将发生的产品保修费用确认预计负债 200 万元，但如果税法规定有关费用不允许扣除，其计税基础为零，企业确认预计负债的当期相关费用不允许税前扣除，但在以后期间费用实际发生时允许税前扣除，使得未来期间的应纳税所得额和应交所得税降低，产生可抵扣暂时性差异，符合确认条件的，应确认相关的递延所得税资产。

2. 负债产生的应纳税暂时性差异。负债的账面价值小于其计税基础时，产生应纳税暂时性差异。一项负债的账面价值为企业预计在未来期间清偿该项负债时的经济利益流出，而其计税基础代表的是账面价值在扣除税法规定未来期间允许税前扣除的金额之后的差额。因负债的账面价值与其计税基础不同产生的暂时性差异，实质上是税法规定就该项负债在未来期间可以税前扣除的金额。负债的账面价值小于其计税基础，则意味着就该项负债在未来期间可以税前抵扣的金额为负数，即应在未来期间应纳税所得额的基础上调增，增加应纳税所得额和应交所得税金额，产生应纳税暂时性差异，应确认相关的递延所得税负债。

一般情况下，负债的确认与偿还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。如企业的短期借款、应付账款等。但是，某些情况下，负债的确认可能会影响企业的损益，进而影响不同期间的应纳税所得额，使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。

现就有关负债计税基础的确定举例说明如下：

1. 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《企业会计准则第 13 号——或有事项》的规定，企业应将预计提供售后服务发生的支出在销售当期确认为费用，同时确认预计负债。如果税法规定，有关的支出应于发生时税前扣除，



由于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，有关的支出实际发生时可全部税前扣除，其计税基础为零。

因其他事项确认的预计负债，应按照税法规定的计税原则确定其计税基础。某些情况下，因有些事项确认的预计负债，如果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，其账面价值与计税基础相同。

**【例 14-10】**甲企业 20×6 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 200 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。

该项预计负债在甲企业 20×6 年 12 月 31 日资产负债表中的账面价值为 200 万元。

因假定税法规定，与产品保修相关的费用在未来期间实际发生时才允许税前扣除，则该项负债的计税基础为账面价值扣除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，与该项负债相关的保修支出在未来期间实际发生时可予税前扣除，即未来期间计算应纳税所得时按照税法规定可予抵扣的金额为 200 万元，该项负债的计税基础=200-200=0。

该预计负债的账面价值 200 万元与其计税基础零之间形成暂时性差异 200 万元，该暂时性差异在未来期间转回时，会减少企业的应纳税所得额，使企业于未来期间以应交所得税的方式流出的经济利益减少，为可抵扣暂时性差异，在其产生期间，符合有关确认条件时，应确认相关的递延所得税资产。

2. 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。

如果不符合企业会计准则规定的收入确认条件，但按照税法规定应计入当期应纳税所得额时，有关预收账款的计税基础为零，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，计税基础为账面价值减去在未来期间可全额税前扣除的金额，即其计税基础为零。

**【例 14-11】**甲公司于 2006 年 12 月 20 日收到某客户一笔合同预付款，金额为 1 000 万元，因不符合收入确认条件，将其作为预收账款核算。假定按照适用税法规定，该项款项应计入当期应纳税所得额计算交纳所得税。

该预收账款在甲公司 2006 年 12 月 31 日资产负债表中的账面价值为 1 000 万元。因假定按照税法规定，该项预收账款应计入当期应纳税所得额计算交纳所得税，与该项负债相关的经济利益已在当期计算交纳所得税，未来期间按照企业会计准则规定应确认收入时，不再计入应纳税所得额，即其应于未来期间计算应纳税所得额时税前扣除的金额为 1 000 万元，计税基础为账面价值 1000 万元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 1000 万元，即计税基础等于零。

该项负债的账面价值 1 000 万元与其计税基础零之间产生的 1 000 万元暂时性差异，会减少企业未来期间的应纳税所得额，使企业未来期间以应交所得税的方式流出的经济利益减少，所以，该差异的性质为可抵扣暂时性差异，在符合确认条件的情况下，应确认相关的递延所得税资产。

3. 应付职工薪酬。企业会计准则规定，企业为获得职工提供的服务所给予的各种形式的报酬以及其他相关支出均应为企业的成本费用，在未支付之前确认负债。税法规定，企业支付给职工的工资薪金性质的支出可税前列支（外资企业）或按照一定的标准计算的金额准予税前扣除（内资企业）。一般情况下，对于应付职工薪酬，其计税基础为账面价值减去在未来期间可予税前扣除的金额零之间的差额，即账面价值等于计税基础。

**【例 14-12】**某内资企业 2006 年 12 月计入成本费用的职工工资总额为 1 600 万元，至 2006 年 12 月 31 日尚未支付，作为资产负债表中的应付职工薪酬进行核算。假定按照适用税法规定，当期计入费用的 1 600 万元工资支出中，按照计税工资标准的规定，可予税前扣除的金额为 1200 万元。

企业会计准则规定，企业为获得职工提供的服务所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。该项应付职工薪酬负债的账面价值为 1 600 万元。

税法规定，企业支付给职工的工资薪金性质的支出可税前列支（外资企业）或按照计税工资标准计算的金额准予税前扣除（内资企业）。企业实际发生的工资支出 1 600 万元与按照税法规定允许税前扣除的金额 1 200 万元之间所产生的 400 万元差额在当期发生即应进行纳税调整，并且在以后期间不能够再税前扣除，该项应付职工薪酬的计税基础=账面价值 1 600 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=1 600 万元。

该项负债的账面价值 1 600 万元与其计税基础 1 600 万元相同，不形成暂时性差异。

4. 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，罚款和滞纳金不能税前扣除，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，不产生暂时性差异。

**【例 14-13】**旭日公司 2006 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 200 万元的罚款。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。到 2006 年 12 月 31 日，该项罚款尚未支付。

对于该项罚款，旭日公司应计入 2006 年利润表，同时确认为资产负债表中的负债。

因按照税法规定，企业违反国家有关法律规定支付的罚款和滞纳金不允许税前扣除，即该项负债在未来期间计税时按照税法规定准予税前扣除的金额为零，则其计税基础=账面价值 200 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=200 万元。

该项负债的账面价值 200 万元与其计税基础 200 万元相同，不形成暂时性差异。

#### **四、特殊项目产生的暂时性差异**

1. 某些交易或事项发生以后，因为不符合资产、负债的确认条件而未体现为资产负债表中的资产或负债，但按照税法规定能够确定其计税基础的，其账面价值零与计税基础之间的差异也构成暂时性差异。

**【例 14-14】**甲公司在开始正常生产经营活动之前发生了 500 万元的筹建费用，该费用在发生时已计入当期损益，按照税法规定，企业在筹建期间发生的费用，允许在开始正常生产经营活动之后 5 年内分期计入应纳税所得额。

该项费用支出因按照企业会计准则规定在发生时已计入当期损益，不体现为资产负债表中的资产，即如果将其视为资产，其账面价值为零。

按照税法规定，该费用可以在开始正常生产经营活动后分 5 年分期计入应纳税所得额，假定企业在 20×6 年开始正常生产经营活动，当期税前扣除了 100 万元，则与该笔费用相关，其于未来期间可税前扣除的金额为 400 万元，即其在 20×6 年 12 月 31 日的计税基础为 400 万元。

该项资产的账面价值零与其计税基础 400 万元之间产生了 400 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，其差异的性质为可抵扣暂时性差异，符合相关确认条件时，应确认相关的递延所得税资产。

2. 对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损及税款抵减，虽不是因资产、负债的账面价值与计税基础不同产生的，但本质上可抵扣亏损和税款抵减与可抵扣暂时性差异具有同样的作用，都会减少未来期间的应纳税所得额，进而减少未来期间的应交所得税，在会计处理上，与可抵扣暂时性差异的处理相同，在符合条件的情况下，应确认与其相关的递延所得税资产。

**【例 14-15】**甲公司于 20×6 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。该公司预计其未来 5 年期间能够产生足够的应纳税所得额弥补该经营亏损。

该经营亏损虽然不是将资产、负债各自的账面价值与其计税基础相比较而产生的差异，但从其性质上来看，与可抵扣暂时性差异一样，将会减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税，所以，仍应按可抵扣暂时性差异处理。在企业预计未来期间能够产生足够的应纳税所得额弥补该可抵扣亏损时，应确认相关的递延所得税资产。

3. 企业合并中取得有关资产、负债产生的暂时性差异。因企业会计准则规定与税收法规规定不同，可能使得对于企业合并中取得资产、负债的入账价值与按照税法规定确定的计税基础不同，如对于非同一控制下企业合并，购买方对于合并中取

得的可辨认资产、负债按照企业会计准则规定应当按照其在购买日的公允价值确认，而如果该合并按照税法规定属于免税改组，即购买方在合并中取得的可辨认资产、负债维持其原计税基础不变，则会产生因企业合并中取得可辨认资产、负债的公允价值与其计税基础不同，形成暂时性差异。

### **第三节 递延所得税资产及递延所得税负债的确认和计量**

#### **一、递延所得税资产的确认与计量**

##### **（一）确认递延所得税资产的一般原则**

资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生可抵扣暂时性差异的，在估计未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以弥补该可抵扣暂时性差异时，应当以很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限，确认相关的递延所得税资产。

1. 递延所得税资产的确认应以未来期间可能取得的应纳税所得额为限。在可抵扣暂时性差异转回的未来期间内，企业无法产生足够的应纳税所得额用以抵减可抵扣暂时性差异的影响，使得与递延所得税资产相关的经济利益无法实现的，该部分递延所得税资产不应确认；企业有明确的证据表明其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，进而能够转回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。

考虑到可抵扣暂时性差异在转回的期间内，可能受到取得应纳税所得额的限制，即因无法取得足够的应纳税所得额而未确认相关的递延所得税资产的，应在会计报表附注中进行披露。

2. 按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损和税款抵扣，应视同可抵扣暂时性差异处理。在预计可弥补亏损或税款抵减的未来期间内能够取得足够的应纳税所得额时，应当以很可能取得的应纳税所得额为限，来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。

与可抵扣亏损和税款抵减相关的递延所得税资产，其确认条件与可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产相同。

3. 企业合并中,按照会计准则规定确定的合并中取得的各项可辨认资产、负债的入账价值与其计税基础之间形成可抵扣暂时性差异的,应确认相应的递延所得税资产,并调整合并中应予确认的商誉等。

4. 与直接计入所有者权益的交易或事项相关的可抵扣暂时性差异相应的递延所得税资产应计入所有者权益。

**【例 14-16】**沿用**【例 14-14】**,假定该企业在开始生产经营当期,除筹建费用的会计处理与税务处理存在差异外,不存在其它会计和税收之间的差异。

对于筹建费用在资产负债表中列示的账面价值零与其计税基础 400 万元之间产生的 400 万元可抵扣暂时性差异,假定该企业适用的所得税税率为 33%,其估计于未来期间能够产生足够的应纳税所得额,则企业应确认相关的递延所得税资产:

借:递延所得税资产	1 320 000
贷:所得税费用	1 320 000

## (二) 不确认递延所得税资产的特殊情况

某些情况下,如果企业发生的某项交易或事项不是企业合并,并且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额,且该项交易中产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同,产生可抵扣暂时性差异的,企业会计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。

原因是在该种情况下,如果确认递延所得税资产,则需调整资产、负债的入账价值,对实际成本进行调整将有违会计核算中的历史成本原则,影响会计信息的可靠性,因此,企业会计准则中规定,出现这种情况时,不确认相应的递延所得税资产。

**【例 14-17】**甲公司当期以融资租赁方式租入一项固定资产,该项固定资产在租赁日的公允价值为 2 000 万元,最低租赁付款额的现值为 1 960 万元。租赁合同中约定,租赁期内总的付款额为 2 200 万元。假定不考虑在租入资产过程中发生的相关费用。

企业会计准则规定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,即甲企业该融资租入固定资产的入账价值应为 1 960 万元。

假定税法规定融资租入资产应当按照租赁合同或协议约定的付款额以及在取得租赁资产过程中支付的有关费用作为其计税成本，即其计税成本应为 2 200 万元。

会计上租入资产的入账价值 1 960 万元与其计税基础 2 200 万元之间的差额，在取得资产时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，如果确认相应的所得税影响，直接结果是减记资产的初始计量金额，因此，企业会计准则中规定，这种情况下不确认相应的递延所得税资产。

### （三）递延所得税资产的计量

1. 适用税率的确定。确认递延所得税资产时，应估计相关可抵扣暂时性差异的转回时间，采用转回期间适用的所得税税率为基础计算确定。无论相关的可抵扣暂时性差异转回期间如何，递延所得税资产均不予折现。

2. 递延所得税资产账面价值的复核。资产负债表日，企业应当对递延所得税资产的账面价值进行复核。如果未来期间很可能无法取得足够的应纳税所得额用以利用递延所得税资产的利益，应当减记递延所得税资产的账面价值。递延所得税资产的账面价值减记以后，在以后的期间应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带来的利益，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。

## 二、递延所得税负债的确认和计量

应纳税暂时性差异在转回期间将增加未来期间企业的应纳税所得额和应交所得税，导致企业经济利益的流出，从其发生当期看，构成企业应支付税金的义务，应作为递延所得税负债确认。

### （一）确认递延所得税负债的一般原则

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：

除企业会计准则中明确规定可不确认递延所得税负债的情况以外，企业对于所有的应纳税暂时性差异均应确认相关的递延所得税负债。除直接计入所有者权益的交易或事项以及企业合并外，在确认递延所得税负债的同时，应增加利润表中的所得税费用。

确认应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债时，交易或事项发生时影响到会计利润或应纳税所得额的，相关的所得税影响应作为利润表中所得税费用的组成部

分，即递延所得税负债的确认应导致利润表中所得税费用的增加；与直接计入所有者权益的交易或事项相关的，其所得税影响应增加或减少所有者权益；企业合并产生的，相关的递延所得税影响应调整购买日应确认的商誉或是计入当期损益的金额。

**【例 14-18】**甲企业于 2007 年 1 月 1 日购入某项环保设备，取得成本为 200 万元，会计上采用直线法计提折旧，使用年限为 10 年，净残值为零，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 33%。假定该企业不存在其他会计与税收处理的差异，该项固定资产在期末未发生减值。

2007 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 20 万元，计税时允许扣除的折旧额为 40 万元，则该固定资产的账面价值 180 万元与其计税基础 160 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。

借：所得税费用（200 000×33%）	66 000
贷：递延所得税负债	66 000

**【例 14-19】**甲公司于 20×1 年初购入一台机器设备，成本为 210 000 元，预计使用年限为 6 年，预计净残值为 0。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。假定该公司各会计期间均未对固定资产计提减值准备。

则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图表 14-1 所示：

单位：元

	20×1 年	20×2 年	20×3 年	20×4 年	20×5 年	20×6 年
实际成本	210 000	210 000	210 000	210 000	210 000	210 000
累计会计折旧	35 000	70 000	105 000	140 000	175 000	210 000
账面价值	175 000	140 000	105 000	70 000	35 000	0
累计计税折旧	60 000	110 000	150 000	180 000	200 000	210 000
计税基础	150 000	100 000	60 000	30 000	10 000	0
暂时性差异	25 000	40 000	45 000	40 000	25 000	0
适用税率	33%	33%	33%	33%	33%	33%
递延所得税负债余额	8 250	13 200	14 850	13 200	8 250	0

（1）20×1 年资产负债表日

该项固定资产的账面价值=实际成本-会计折旧=210 000-35 000=170 000

（元）

该项固定资产的计税基础=实际成本-税前扣除的折旧额=210 000-60 000=150 000（元）



因账面价值 175 000 元大于其计税基础 150 000 元，两者之间产生的 25 000 元差异，会增加未来期间的应交所得税，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 8 250 元（ $25\,000 \times 33\%$ ）。

借：所得税费用	8 250
贷：递延所得税负债	8 250

（2）20 x 2 年资产负债表日

该项固定资产的账面价值 =  $210\,000 - 35\,000 - 35\,000 = 140\,000$ （元）

该项目固定资产的计税基础 = 实际成本 - 累计已税前扣除的折旧额 =  
 $210\,000 - 60\,000 - 50\,000 = 100\,000$ （元）

因账面价值 140 000 元大于其计税基础 100 000 元，两者之间的差额为应纳税暂时性差异，应确认与其相关的递延所得税负债 13 200 元，但递延所得税负债的期初余额为 8 250 元，当期应进一步确认递延所得税负债 4 950 元。

借：所得税费用	4 950
贷：递延所得税负债	4 950

（3）20 x 3 年资产负债表日

该项固定资产的账面价值 =  $210\,000 - 35\,000 - 35\,000 - 35\,000 = 105\,000$ （元）

该项固定资产的计税基础 =  $210\,000 - 60\,000 - 50\,000 - 40\,000 = 60\,000$ （元）

因账面价值 105 000 元大于其计税基础 60 000 元，两者之间的差额为应纳税暂时性差异，应确认与其相关的递延所得税负债 14 850 元，但递延所得税负债的期初余额为 13 200 元，当期应进一步确认递延所得税负债 1 650 元（ $14\,850 - 13\,200$ ）。

借：所得税费用	1 650
贷：递延所得税负债	1 650

（4）20 x 4 年资产负债表日

该项固定资产的账面价值 =  $210\,000 - 35\,000 \times 4 = 70\,000$ （元）

该项固定资产的计税基础 =  $210\,000 - 180\,000 = 30\,000$ （元）

因其账面价值 70 000 元大于其计税基础 30 000 元，两者之间的差额为应纳税暂时性差异，应确认与其相关的递延所得税负债 13 200 元，但递延所得税负债的期初余额为 14 850 元，当期应转回原已确认的递延所得税负债 1 650 元。

借：递延所得税负债	1 650
贷：所得税费用	1 650

(5) 20 x 5 年资产负债表日

该项固定资产的账面价值 =  $210\,000 - 35\,000 \times 5 = 35\,000$  (元)

该项固定资产的计税基础 =  $210\,000 - 200\,000 = 10\,000$  (元)

因其账面价值 35 000 元大于其计税基础 10 000 元，两者之间的差额为应纳税暂时性差异，应确认与其相关的递延所得税负债 8 250 元，但递延所得税负债的期初余额为 13 200 元，当期应转回递延所得税负债 4 950 元。

借：递延所得税负债	4 950
贷：所得税费用	4 950

(6) 20 x 6 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 0，两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，即将原已确认的递延所得税负债 8 250 元全额转回。

借：递延所得税负债	8 250
贷：所得税费用	8 250

(二) 不确认递延所得税负债的情况

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，对这些企业会计准则中规定不确认相应的递延所得税负债。

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的差额，确认为商誉。因会计与税收的划分标准不同，按照税法规定作为免税合并的情况下，税法不认可商誉的价值，即从税法角度，商誉的计税基础为零，两者之间的差额形成应纳税暂时性差异，但是，确认该部分暂时性差异产生的递延所得税负债，则意味着将进一步增加商誉的价值。因商誉本身即是企业合并成本在取得的被购买方可辨认资产、负债之间进行分配后的剩余价值，确认递延所得税负债进一步增加其账面价值，这会影响到会计信息的可靠性，而且增加了商誉的账面价值以后，可能很快就要计提减值准备，而且其账面价值的增加还会进一步产生应纳税暂时性差异，使得递延所得税负债和商誉价值量的变化不断循环。因此，对于企业合并中产生的商誉，其账面价值与计税基础不同形成的应纳税暂时性差异，企业会计准则中规定不确认相关的递延所得税负债。

【例 14-20】甲企业以增发市场价值为 6 000 万元的本企业普通股为对价，购入乙企业 100%的净资产，对其进行吸收合并。假定该项合并符合税法规定的免税合并条件，购买日各项可辨认资产、负债的公允价值及其计税基础如图表 14-2 所示：

图表 14-2

单位：万元

	公允价值	计税基础	暂时性差异
固定资产	2 700	1 550	1 150
应收账款	2 100	2 100	0
存货	1 740	1 240	500
其他应付款	(300)	0	(300)
应付账款	(1 200)	(1 200)	0
不包括递延所得税的可辨认资产，负债的公允价值	<u>5 040</u>	<u>3 690</u>	<u>1 350</u>

乙企业适用的所得税税率为 33%，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（不包括应确认的递延所得税）	5 040
递延所得税资产 $300 \times 33\%$	99
递延所得税负债 $1\ 650 \times 33\%$	544.50
考虑递延所得税后	
可辨认资产、负债的公允价值	4 594.50
商誉	<u>1 405.50</u>
企业合并成本	6 000

所确认的商誉金额 1 405.50 万元与其计税基础零之间产生的应纳税暂时性差异，不再进一步确认相关的所得税影响。

2. 与联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异，一般应确认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。同时满足上述条件时，投资企业可以利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。

【例 14-21】甲公司持有乙公司 30%的股权，因能够参与乙公司的生产经营决策，对该项投资采用权益法核算。购入投资时，甲公司支付了 1 000 万元，取得投资当

年年末，乙公司实现净利润 300 万元，假定不考虑相关的调整因素，甲公司按其持股比例计算应享有 90 万元。甲公司适用的所得税税率为 33%，乙公司适用的所得税税率为 15%。乙公司在会计期末未制定任何利润分配方案，除该事项外，不存在其他会计与税收的差异。

（1）按照权益法的核算原则，取的投资当年年末，甲公司长期股权投资账面价值增加 90 万元，确认投资收益 90 万元。税法规定长期股权投资的计税基础在持有期间不变，产生应纳税暂时性差异 90 万元。甲公司应按适用税率的差额确认相应的递延所得税负债 19.06 万元（ $300 \div 85\% \times 30\% \times 18\%$ ）。

借：所得税费用

190 600

贷：递延所得税负债

190 600

（2）如果甲公司取得乙公司股权的目的并非为乙公司分得利润，而是希望从乙公司持续得到原材料供应，同时与其他投资者签订协议，在被投资单位制定利润分配方案时作相同的意思表示，控制被投资单位利润分配的时间，从各方协议情况看，不希望被投资单位在可预见的未来进行利润分配。因符合不确认递延所得税负债的条件，对该部分 90 万元的应纳税暂时性差异不确认相关的递延所得税负债。

3、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。该类交易或事项在我国企业实务中并不多见，一般情况下有关资产、负债的初始确认金额均会为税法所认可，不会产生两者之间的差异。

### （三）递延所得税负债的计量

递延所得税负债应以相关应纳税暂时性差异转回期间适用的所得税税率计量。在我国，除享受优惠政策的情况以外，企业适用的所得税税率在不同年度之间一般不会发生变化，企业在确认递延所得税负债时，可以按照现行适用的税率为基础计算确定，递延所得税负债的确认不要求折现。

## 第四节 所得税费用的确认和计量

### 一、当期所得税费用

当期所得税费用，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，即应交所得税，应以适用的税收法规为基础计算确定。即：

$$\text{当期所得税费用} = \text{当期应交所得税}$$

企业在确定当期所得税费用时，对于当期发生的交易或事项，会计处理与税收处理不同的，应在会计利润的基础上，按照适用税收法规的要求进行调整，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，并以此作为当期所得税费用。

### 二、递延所得税费用

递延所得税费用是指按照企业会计准则规定应予确认的递延所得税资产和递延所得税负债，在期末应有的金额相对于原已确认金额之间的差额，即递延所得税资产及递延所得税负债的当期发生额，但不包括直接计入所有者权益的交易或事项及企业合并所得税影响。用公式表示即为：

$$\text{递延所得税费用} = \text{当期递延所得税负债的增加} + \text{当期递延所得税资产的减少} - \text{当期递延所得税负债的减少} - \text{当期递延所得税资产的增加}$$

值得注意的是，如果某项交易或事项按照企业会计准则规定应计入所有者权益，由该交易或事项产生的递延所得税资产或递延所得税负债及其变化亦应计入所有者权益，不构成利润表中的递延所得税费用（或收益）。

### 三、所得税费用

利润表中的所得税费用是由两个部分组成：当期所得税费用和递延所得税费用。即：

$$\text{所得税费用} = \text{当期所得税费用} + \text{递延所得税费用}$$

计入当期损益的所得税费用或收益中确认的交易或事项产生的所得税影响与直接计入所有者权益的交易或事项相关的当期所得税和递延所得税，应当计入所有者权益。

所得税费用应当在利润表中单独列示。

**【例 14-22】**企业持有的某项可供出售的金融资产，成本为 100 万元，会计期末，其公允价值为 120 万元，该企业适用的所得税税率为 33%。

会计期末在确认 20 万元的公允价值变动时：

借：可供出售金融资产	200 000
贷：资本公积——其他资本公积	200 000

可供出售金融资产公允价值的变动导致其账面价值变动，但其计税基础一般不会随着公允价值的变动而变动，在计税基础不变的情况下，两者之间的差额 20 万元会增加企业在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，应确认相关的递延所得税负债。

借：资本公积——其他资本公积	660 000
贷：递延所得税负债	660 000

另外，非同一控制下的企业合并中因资产、负债的入账价值与其计税基础不同产生的递延所得税资产或递延所得税负债，其确认结果直接影响购买日确认的商誉或计入利润表的损益金额，不影响合并时的所得税费用。

**【例 14-23】**甲公司 2007 年度利润表中利润总额为 1200 万元，该公司适用的所得税税率为 33%。

2007 年发生的会计处理与税收处理存在差别的有：

(1) 2007 年 1 月 2 日开始计提折旧的一项固定资产，成本为 600 万元，使用年限为 10 年，净残值为零，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) 向其他企业提供非公益性现金捐赠 100 万元。

(3) 当年度发生研究开发支出 500 万元，较上年度增长 20%。其中 300 万元资本化计入无形资产成本。税法规定按该企业的情况，可按实际发生研究开发支出的 150%加计扣除。其中，符合资本化条件后发生的支出为 300 万元，假定所开发的无形资产，在期末达到了预定的可使用状态。

(4) 应付排污罚款 200 万元。

(5) 期末对持有的存货计提了 30 万元的存货跌价准备。

(6) 业务招待费超标准支付 100 万元。

### 1. 2007 年度当期应交所得税

应纳税所得额 = 12 000 000 + 600 000 + 1 000 000 - [5 000 000 × 150% - (5 000 000 - 3 000 000)] + 2 000 000 + 300 000 + 1 000 000 = 11 400 000 (元)

应交所得税 = 11 400 000 × 33% = 3 762 000

### 2. 2007 年度资产负债表相关项目金额及其计税基础如图表 14-3 所示:

图表 14-3

单位: 元

项 目	账面价值	计税基础	差 异	
			应纳税暂时性差异	可抵扣暂时性差异
存 货	8 000 000	8 300 000		300 000
固定资产				
固定资产原价	6 000 000	6 000 000		
减: 累计折旧	1 200 000	600 000		
减: 固定资产减值准备	0	0		
固定资产账面价值	4 800 000	5 400 000		600 000
无形资产	3 000 000	0	3 000 000	
其他应付款	1 000 000	1 000 000		
总 计			3 000 000	900 000

递延所得税费用 = 3 000 000 × 33% - 900 000 × 33% = 693 000 (元)

### 3、利润表中应确认的所得税费用

所得税费用 = 3 762 000 + 693 000 = 4 455 000 (元)

借: 所得税费用	4 455 000
递延所得税资产	297 000
贷: 应交税费——应交所得税	3 762 000
递延所得税负债	990 000

【例 14-24】沿用上述有关资料, 假定甲公司 2008 年计提固定资产减值准备 200 000 元, 当期应交所得税为 4 500 000 元。资产负债表中有资产、负债的账面价值与其计税基础相关资料如图表 14-4 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。

图表 14-4

单位: 元

项 目	账面价值	计税基础	差 异	
			应纳税暂时性差异	可抵扣暂时性差异
存 货	16 000 000	16 800 000		800 000
固定资产				
固定资产原价	6 000 000	6 000 000		
减: 累计折旧	2 160 000	1 200 000		
减: 固定资产减值准备	200 000	0		
固定资产账面价值	3 640 000	4 800 000		1 160 000
无形资产	2 700 000	0	2 700 000	

预计负债	1 000 000	0		1 000 000
总 计			2 700 000	2 960 000

1、当期应交所得税为 4 500 000 元

2、当期递延所得税

(1) 期末递延所得税负债 (2 700 000×33%) 891 000

期初递延所得税负债 990 000

递延所得税负债减少 99 000

(2) 期末递延所得税资产 (2 960 000×33%) 976 800

期初递延所得税资产 297 000

递延所得税负债增加 679 800

递延所得税费用 (收益) = -99 000 - 679 800 = -778 800 (元)

3、所得税费用

所得税费用 = 4 500 000 - 778 800 = 3 721 200 (元)

借：所得税费用 3 721 200

递延所得税资产 679 800

递延所得税负债 99 000

贷：应交税费——应交所得税 4 500 000

【例 14-25】沿用上例有关资料，假定甲公司 2009 年计提固定资产减值准备 100 000 元，当年应交所得税为 520 000 元，假定该企业于未来期间能够产生足够的应纳税所得额。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图表 14-5 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。

图表 14-5

单位：

元

项 目	账面价值	计税基础	差 异	
			应纳税暂时性差异	可抵扣暂时性差异
存 货	16 000 000	15 600 000	400 000	
固定资产				
固定资产原价	6 000 000	6 000 000		
减：累计折旧	2 160 000	1 200 000		
减：固定资产减值准备	100 000	0		
固定资产账面价值	2 972 000	4 200 000		1 228 000
无形资产	2 700 000	0	2 700 000	
预计负债	1 000 000	0		1 000 000
总 计			3 100 000	2 228 000

1、当期应交所得税为 520 000 元



## 2、当期递延所得税

(1) 期末递延所得税负债 (3 100 000×33%)	1 023 000
期初递延所得税负债	<u>891 000</u>
递延所得税负债减少	132 000
(2) 期末递延所得税资产 (2 228 000×33%)	735 420
期初递延所得税资产	<u>976 800</u>
递延所得税负债增加	-241 380

递延所得税费用 = 132 000 - (-241380) = 373 380 (元)

## 3、所得税费用

所得税费用 = 5 200 000 + 373 380 = 5 573 380 (元)

借：所得税费用	5 573 380
贷：应交税费——应交所得税	5 200 000
递延所得税负债	132 000
递延所得税资产	241 380

## 思考题：

1. 什么是所得税会计？会计利润和税收利润为什么会存在差异？
2. 简述所得税会计的会计处理方法体系。
3. 说明按照资产负债表债务法核算所得税的基本原理。
4. 什么是应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异？各包括哪些类型？
5. 举例说明资产、负债计税基础的确定及其含义。
6. 所得税费用如何确认和计量？

## 参考文献：

1. 《企业会计准则——基本准则》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
2. 《企业会计准则（2006）》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
3. 《中级会计实务》（经济科学出版社，2007 年 1 月）
4. 《企业会计准则第 18 号——所得税》（经济科学出版社，2006 年 2 月）

## 第十五章 外币折算

### 第一节 外币折算概述

在经济日益全球化的趋势下，资本的跨国流动和国际贸易不断扩大。一方面，外资银行参股内资银行，外资企业在我国内地开办外商独资、合资企业，向内资企业或国内市场不断注入外币资本，使得我国的资本市场中外币资本不断增加；另一方面，内资企业与国际市场之间的业务往来不断增加，参与国际资本市场竞争的程度和规模不断增强。这样，企业可能以任何货币对发生的交易进行计价和结算，企业其他国家或在我国境内设立的子公司、联营企业、合营企业和分支机构也可能采用与该企业记账本位币不同的货币进行记账。

为了反映企业或企业集团的财务状况和经营成果，需要将不同货币计量的资产、负债、收入、费用等折算为同一种货币反映，或将以其他货币反映的子公司、联营企业、合营企业和分支机构的财务状况和经营成果折算为企业记账本位币反映。企业选定的用于反映企业财务状况和经营成果的货币即为记账本位币，记账本位币以外的货币称为外币。以外币计价或者结算的交易称为外币交易，以外币反映的财务报表称为外币财务报表，将外币交易或外币财务报表折算为记账本位币反映的过程即为外币折算。

外币折算主要涉及的内容包括外币交易的会计处理和外币财务报表的折算问题。

### 第二节 外币交易的会计处理

外币交易，是指以外币计价或者结算的交易，包括买入或者卖出以外币计价的 商品或者劳务、借入或者借出外币资金和其他以外币计价或者结算的交易。

买入或者卖出以外币计价的 商品或者劳务，通常情况下指以外币买卖商品，或者以外币结算劳务合同。这里所说的商品是一个泛指的概念，可以是有实物形态的

存货、固定资产等，也可以是无实物形态的无形资产、债权或股权等。企业与银行发生货币兑换业务，包括与银行进行结汇或售汇，也属于外币交易。

借入或者借出外币资金，指企业向银行或非银行金融机构借入以记账本位币以外的货币表示的资金，或者银行或非银行金融机构向人民银行、其他银行或非银行金融机构借贷以记账本位币以外的货币表示的资金，以及发行以外币计价或结算的债券等。

其他以外币计价或者结算的交易，指以记账本位币以外的货币计价或结算的其他交易，如接受外币现金捐赠等。

外币交易的会计处理涉及的会计问题，主要包括记账本位币的确定、外币交易从交易日至结算日折算汇率的选择以及产生的汇兑差额的处理。

## 一、记账本位币的确定

### （一）企业记账本位币的确定

企业的记账本位币，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其主要产生和支出现金的经济环境。企业通常应选择人民币作为记账本位币。根据我国《会计法》的规定，业务收支以人民币以外的货币为主的企业，可以选择非人民币作为记账本位币。但是，编报的财务报表应当折算为人民币。

企业选定记账本位币，应当考虑下列因素：（1）该货币主要影响商品和劳务的销售价格，通常以该货币进行商品和劳务的计价和结算；（2）该货币主要影响商品和劳务所需人工、材料和其他费用，通常以该货币进行上述费用的计价和结算；（3）融资活动获得的货币以及保存从经营活动中收取款项所使用的货币。

**【例 15—1】**国内某公司为外贸自营出口企业，超过 80%的营业收入来自向欧盟各国的出口，其商品销售价格主要受欧元的影响，以欧元计价。因此，从影响商品和劳务销售价格的角度看，该公司应选择欧元作为记账本位币。如果该公司除厂房设施、30%的人工成本在国内以人民币采购外，生产所需原材料、机器设备及 70%以上的人工成本都以欧元在欧盟市场采购，则可确定该公司的记账本位币是欧元。

但是，如果该公司 95%以上的人工成本、原材料及相应的厂房设施、机器设备等在国内采购并以人民币计价，该公司取得的欧元营业收入在汇回国内时直接兑换成了人民币存款，且该公司对欧元汇率波动产生的外币风险进行了套期保值，降低

了汇率波动对企业取得的外币销售收入的影响，那么，该公司应当选择人民币作为其记账本位币。

需要说明的是，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的不同而不同，需要企业管理当局根据实际情况进行判断。但是，这并不能说明企业管理当局可以根据需要随意选择记账本位币，企业管理当局根据实际情况只能确定其中的一种货币作为记账本位币。

## （二）境外经营记账本位币的确定

境外经营是指企业在境外的子公司、合营企业、联营企业、分支机构。当企业在境内的子公司、合营企业、联营企业、分支机构，采用的记账本位币不同于企业的记账本位币的，也视同境外经营。这里所说的境外经营是个广义的概念，子公司合营企业、联营企业、分支机构是否属于境外经营，不是以位置是否在境外为判断标准，而是要看其选定的记账本位币是否与企业相同。

企业选定境外经营的记账本位币，除考虑一般因素外，还应当考虑下列因素：

（1）境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性；（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；（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；（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。

**【例 15—2】**国内 A 公司以人民币作为记账本位币，该公司在英国设有一家分公司 B 公司，B 公司在英国的经营活动只有一项：销售来自 A 公司的商品并将销售收入汇回 A 公司，B 公司在英国的一切费用开支等均由 A 公司提供资金。

在确定 B 公司的记账本位币时，不仅要考虑 B 公司主要产生和支出现金的货币，还需要考虑 B 公司与 A 公司之间的关系：B 公司所从事的活动是否拥有极大的自主性，与 A 公司的交易在 B 公司经营活动中所占比例，B 公司经营活动产生的现金流量是否直接影响甲公司的现金流量并可随时汇回，以及 B 公司经营活动产生的现金流量在 A 公司不提供资金的情况下是否足以偿还其现有债务和正常情况下可预期的债务。由于 B 公司的经营活动基本没有自主性，一切依赖于 A 公司，且 B 公司的经营活动基本是 B 公司与 A 公司之间的交易，因此，B 公司虽然设在英国，也应当选择 A 公司的记账本位币——人民币作为 B 公司的记账本位币。

### （三）记账本位币的变更

企业记账本位币一经确定，不得随意变更，除非其经营所处的主要经济环境发生了重大变化。主要经济环境发生重大变化，通常是指企业主要产生和支出现金的环境发生重大变化，使用该环境中的货币最能反映企业的主要交易业务的经济结果。

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。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。

## 二、外币交易的会计处理

### （一）交易日

1. 对于发生的外币交易，应当将外币金额折算为记账本位币金额。

2. 外币交易应当在初始确认时，采用交易发生日的即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额；也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。

即期汇率，通常是指中国人民银行公布的当日人民币外汇牌价的中间价。企业发生的外币兑换业务或涉及外币兑换的交易事项，应当按照交易实际采用的汇率（即银行买入价或卖出价）折算。

即期汇率的近似汇率，是指按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率，通常采用当期平均汇率或加权平均汇率等。

企业通常应当采用即期汇率进行折算。汇率变动不大的，也可以采用即期汇率的近似汇率进行折算。

**【例 15-3】**国内 A 公司的记账本位币为人民币。20×7 年 5 月 10 日，向国外 B 公司出口销售商品一批，根据销售合同，货款共计 200 000 美元，当日的即期汇率为 1 美元=8.1 元人民币。假定不考虑增值税等相关税费，货款尚未收到。A 公司应作如下账务处理：

借：应收账款——美元	(200 000×8.1)	1 620 000
贷：主营业务收入	(200 000×8.1)	1 620 000

**【例 15—4】**国内某公司的记账本位币为人民币，属于增值税一般纳税人企业。20×7 年 6 月 12 日，从国外购入某原材料，共计 100 000 欧元，当日的即期汇率为 1 欧元=10 元人民币，按照规定计算应缴纳的进口关税为 100 000 元人民币，支付的进口增值税为 170 000 元人民币，货款尚未支付，进口关税及增值税已用银行存款支付。该公司相关账务处理如下：

借：原材料	(100 000×10+100 000)	1 100 000
应交税金——应交增值税（进项税额）		170 000
贷：应付账款——欧元		1 000 000
银行存款——人民币	(100 000+170 000)	270 000

**【例 15—5】**国内某企业的记账本位币是人民币。2007 年 8 月 14 日从中国银行借入英镑 50 000 元，期限为 6 个月，年利率为 6%，当日的即期汇率为 1 英镑=12 元人民币。假定借入的英镑暂存银行。该企业的相关账务处理如下：

借：银行存款——英镑	(50 000×12)	600 000
贷：短期借款——英镑		600 000

企业收到投资者以外币投入的资本，无论是否有合同约定汇率，均不得采用合同约定汇率和即期汇率的近似汇率折算，而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 15—6】**国内 M 公司的记账本位币为人民币。2007 年 12 月 12 日，M 公司与某外商签订投资合同，当日收到外商投入资本 300 000 美元，当日的即期汇率为 1 美元=8.15 元人民币；假定投资合同约定的汇率为 1 美元=8.2 元人民币。M 公司应进行以下账务处理：

借：银行存款	(300 000×8.15)	2 445 000
贷：实收资本		2 445 000

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）的规定，外商投资公司的注册资本只能采用收到出资当日的即期汇率、不再使用合同汇率，也不使用即期汇率的近似汇率，与其相对应的资产类科目也不使用即期汇率的近似汇率。这样，外币投入资本不会产生汇兑差额，资产类科目在期末仍分别货币性项目与非货币性项目进行处理。

虽然“实收资本”科目的金额不能反映股权比例，但并不改变企业分配和清算的约定比例，这一约定比例通常已经包括在合同当中。

## （二）资产负债表日及结算日

### 1. 货币性项目

货币性项目，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、预付账款、长期应收款等，货币性负债包括短期借款、应付账款、其他应付款、长期借款、应付债券、长期应付款等。

对于外币货币性项目，应当采用资产负债表日及结算日的即期汇率折算。因结算或采用资产负债表日的即期汇率折算，而不同于初始入账时或前一资产负债表日即期汇率所产生的汇兑差额，作为财务费用，计入当期损益，同时调增或调减外币货币性项目的记账本位币金额。

**【例 15—7】**沿用**【例 15—3】**，假定 2007 年 6 月 30 日的即期汇率为 1 美元=8.2 元人民币，则对该笔交易产生的外币货币性项目“应收账款”，采用期末汇率折算为记账本位币 1 640 000 元人民币（ $200\,000 \times 8.2$ ），与其交易日折算为记账本位币时的金额 1 620 000 元人民币的差额为 20 000 元人民币，应当计入当期损益，同时调整货币性项目的原记账本位币金额。相应的账务处理为：

借：应收账款——美元	20 000
贷：财务费用——汇兑差额	20 000

假定于 2007 年 7 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=8.15 元人民币。相应的账务处理如下：

借：银行存款——人民币（ $200\,000 \times 8.15$ ）	1 630 000
财务费用——汇兑差额	10 000
贷：应收账款——美元	1 640 000

**【例 15—8】**沿用**【例 15—5】**，假定 2007 年 8 月 31 日的即期汇率为 1 英镑=12.5 元人民币，则由该笔交易产生的“银行存款——英镑”和“短期借款——英镑”产生的汇兑差额均为 25 000 元人民币[ $50\,000 \times (12.5 - 12)$ ]，由于借贷方均为货币性项目，产生的汇兑差额相互抵销。相应的账务处理如下：

借：银行存款——英镑	25 000
------------	--------

贷：短期借款——英镑

25 000

2008年2月14日以人民币归还所借英镑，当日银行的英镑卖出价为1英镑=11元人民币，假定借款利息在到期归还本金时一并支付，则当日应归还银行借款利息1 500英镑（ $50\,000 \times 6\% \div 12 \times 6$ ），按当日英镑卖出价折算为人民币为16 500元（ $1500 \times 11$ ）。相关账务处理如下：

借：短期借款——英镑

625 000

贷：银行存款——人民币（ $50\,000 \times 11$ ）

550 000

财务费用

75 000

借：财务费用

16 500

贷：银行存款

16 500

## 2. 非货币性项目

非货币性项目，是指货币性项目以外的项目，包括存货、长期股权投资、固定资产、无形资产、实收资本、资本公积、交易性金融资产等。

在资产负债表日：

（1）对于以历史成本计量的外币非货币性项目，由于已在交易发生日按当日即期汇率折算，资产负债表日不应改变其原记账本位币金额，不产生汇兑差额；但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。

（2）对于以公允价值计量的外币非货币性项目，如交易性金融资产（股票、基金等），如果期末的公允价值以外币反映，则应当先将该外币金额按照公允价值确定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，其差额作为公允价值变动处理，计入当期损益。

**【例 15—9】**沿用**【例 15—6】**，外商企业投入M公司的外币资本300 000美元，已按当日即期汇率1美元=8.15元折算为人民币并记入“实收资本”科目。“实收资本”属于非货币性项目，因此，资产负债表日不需要再按照当日即期汇率进行调整。

**【例 15—10】**W上市公司以人民币为记账本位币。20×7年10月15日，以5 000美元/台的价格从美国某供货商处购入国际最新型号的甲器材15台（该器材在国内



市场尚无供应），并于当日支付了相应货款（假定该上市公司有美元存款）。至 20×7 年 12 月 31 日，已经售出甲器材 5 台，库存尚有 10 台，国内市场仍无甲器材供应，其在国际市场的价格已降至 4 500 美元 / 台。10 月 15 日的即期汇率是 1 美元 = 8.2 元人民币，12 月 31 日的即期汇率是 1 美元 = 8.1 元人民币。假定不考虑增值税等相关税费。

本例中，由于存货在资产负债表日采用成本与可变现净值孰低计量，因此，在以外币购入存货并且该存货在资产负债表日获得的可变现净值以外币反映时，在计提存货跌价准备时应当考虑汇率变动的影响。因此，该公司应进行如下账务处理：

12 月 31 日对甲器材计提的存货跌价准备 =  $10 \times 5\,000 \times 8.2 - 10 \times 4\,500 \times 8.1$   
= 45 500（元人民币）

借：资产减值损失	45 500
贷：存货跌价准备	45 500

**【例 15—11】**国内甲公司的记账本位币为人民币。20×7 年 12 月 14 日以每股 4 港元的价格购入乙公司的 H 股 50 000 股作为交易性金融资产，当日汇率为 1 港元 = 1.1 元人民币，款项已支付，20×7 年 12 月 31 日，当月购入的乙公司 H 股的市价变为每股 3.5 港元，当日汇率为 1 港元 = 1.2 元人民币。假定不考虑相关税费的影响。

20×7 年 12 月 14 日，该公司对上述交易应进行如下账务处理：

借：交易性金融资产（ $4 \times 50\,000 \times 1.1$ ）	220 000
贷：银行存款——港元	220 000

根据《企业会计准则第 22 号——金融工具》的规定，交易性金融资产以公允价值计量。由于该项交易性金融资产是以外币计价的。在资产负债表日，不仅应考虑港元股票市价的变动，还应一并考虑港元与人民币之间汇率变动的影响。上述交易性金融资产在资产负债表日应按 210 000 元人民币（ $3.5 \times 50\,000 \times 1.2$ ）入账，与原账面价值 220 000 元的差额为 10 000 元人民币，应计入公允价值变动损益。相应的账务处理如下：

借：公允价值变动损益	10 000
贷：交易性金融资产	10 000

这 10 000 元人民币既包含甲公司所购乙公司 H 股公允价值变动的影响，又包含人民币与港元之间汇率变动的影响。

20×8 年 2 月 28 日，甲公司将所购乙公司 H 股按当日市价每股 4.2 港元全部售出，所得价款为 210 000 港元，按当日汇率 1 港元=1.15 元人民币折算为 241 500 元人民币（4.2×50 000× 1.15），与其原账面价值 210 000 元人民币（220 000-10 000）的差额为 31 500 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，甲公司应进行如下账务处理：

借：银行存款——港元	241 500
贷：交易性金融资产	210 000
投资收益	31 500

3. 货币兑换的折算

企业发生的外币交易属外币兑换业务或涉及外币兑换的交易事项，应当以交易实际采用的汇率，即银行买入价或卖出价折算。由于汇率变动产生的折算差额计入当期损益。

**【例 15—12】**甲公司的记账本位币为人民币，20×7 年 4 月 16 日以人民币向中国银行买入 10 000 美元，甲公司以中国人民银行公布的人民币汇率中间价作为即期汇率，当日的即期汇率为 1 美元=8.1 元人民币，中国银行当日美元卖出价为 1 美元=8.15 元人民币。

本例中，甲公司当日应作账务处理如下：

借：银行存款——美元（10 000×8.1）	81 000
财务费用——汇兑差额	500
贷：银行存款——人民币（10 000×8.15）	81 500

**【例 15—13】**Y 股份有限公司（以下简称 Y 公司）的记账本位币为人民币，对外币交易采用发生时的汇率折算，按月计算汇兑损益。20×7 年 5 月 31 日的即期汇率为 1 美元=7.8 元人民币，当日有关外币余额见图表 15—1：

图表 15—1

项 目	外币金额（美元）	当日即期汇率	折算为人民币金额（元）
银行存款	100 000	7.8	780 000
应收账款	500 000	7.8	3 900 000
应付账款	200 000	7.8	1 560 000

Y 公司 20×7 年 6 月份发生以下外币交易：

(1) 6 月 12 日，收到某外商投入的外币资本 500 000 美元，当日的即期汇率为 1 美元=8.1 元人民币，投资合同约定的汇率为 1 美元=8 元人民币，款项已由银行收存。

(2) 6 月 18 日，进口一台机器设备，设备价款为 400 000 美元，货款已通过银行存款支付，当日的即期汇率为 1 美元=8 元人民币。该设备入境后发生运输费 20 000 元人民币，安装调试费 10 000 元人民币。

(3) 6 月 24 日，对外销售产品一批，价款共计 200 000 美元（不含增值税税额），当日的即期汇率为 1 美元=8.05 元人民币，款项尚未收到。

(4) 6 月 30 日，收到 5 月份发生的应收账款 300 000 美元，当日的即期汇率为 1 美元=8.12 元人民币。

假定不考虑增值税等相关税费，且 Y 公司在银行开设有美元账户。

Y 公司相关账务处理如下：

(1) 6 月 12 日，收到某外商投入的外币资本

借：银行存款——美元（500 000×8.1）	4 050 000
贷：股本	4 050 000

(2) 6 月 18 日，进口机器设备

借：固定资产	3 230 000
贷：银行存款——美元（400 000×8）	3 200 000
——人民币	30 000

(3) 6 月 24 日，对外销售产品

借：应收账款——美元（200 000×8.05）	1 610 000
贷：主营业务收入	1 610 000

(4) 6 月 30 日，收到 5 月份发生的应收账款

借：银行存款——美元（300 000×8.12）	2 436 000
贷：应收账款	2 436 000

(5) 6 月 30 日，计算当期产生的汇兑差额

①银行存款（美元）的余额=100 000+500 000-400 000+300 000=500 000（美元）

按当日即期汇率折算为人民币金额=500 000×8.12=4 060 000（元人民币）

当期产生的汇兑差额=4 060 000－（780 000+4 050 000－3 200 000+2 436 000）=－6 000（元人民币）

②应收账款（美元）的余额=500 000+200 000－300 000=400 000（美元）

按当日即期汇率折算为人民币金额=400 000×8.12=3 248 000（元人民币）

当期产生的汇兑差额=3 248 000－（3 900 000+1 610 000－2 436 000）=174 000（元人民币）

③应付账款（美元）的余额=200 000（美元）

按当日即期汇率折算为人民币金额=200 000×8.12=1 624 000（元人民币）

当期产生的汇兑差额：1 624 000－1 560 000=64 000（元人民币）

④应计入当期损益的汇兑差额：6 000－174 000+64 000=－104 000（元人民币）

相应的账务处理为：

借：应收账款——美元	174 000
贷：应付账款——美元	64 000
银行存款——美元	6 000
财务费用——汇兑差额	104 000

### 第三节 外币财务报表折算

#### 一、财务报表折算的一般原则

企业的子公司、合营企业、私营企业和分支机构如果采用与企业相同的记账本位币，即便是设在境外，其财务报表也不存在折算问题。但是如果企业境外经营的记账本位币不同于企业的记账本位币，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。

在对企业境外经营财务报表进行折算前，应当调整境外经营的会计期间和会计政策，使之与企业会计期间和会计政策相一致，根据调整后的会计政策及会计期间编制相应货币（记账本位币以外的货币）的财务报表，然后再进行折算。

企业对境外经营的财务报表进行折算时，应当遵循下列规定：

(一) 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。

(二) 利润表中的收入和费用项目，采用交易发生日的即期汇率折算；也可以采用按照系统合理的方法确定的、与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。

按照上述规定折算产生的外币财务报表折算差额，在资产负债表中所有者权益项目下单独列示。比较财务报表的折算比照上述规定处理。需要注意的是，企业编制合并财务报表涉及境外经营的，如有实质上构成对境外经营净投资的外币货币性项目，因汇率变动而产生的汇兑差额，也应列入所有者权益“外币报表折算差额”项目；处置境外经营时，计入处置当期损益。

**【例 15—14】**国内 A 公司的记账本位币为人民币，该公司在德国有一子公司 B 公司，B 公司确定的记账本位币应为欧元。根据合同约定，A 公司拥有 B 公司 70% 的股权，并能够对 B 公司的财务和经营政策施加重大影响。20×7 年 12 月 31 日，A 公司确认其在 B 公司的投资应分享或分担的 B 公司实现的净损益的份额时，需要先将 B 公司的欧元财务报表折算为人民币表述。B 公司有关资料如下：

20×7 年 12 月 31 日的汇率为 1 欧元=11 元人民币，20×7 年的平均汇率为 1 欧元=10 元人民币，实收资本、资本公积发生日的即期汇率为 1 欧元=8 元人民币，20×6 年 12 月 31 日的累计盈余公积为 140 万欧元，折算为人民币 1190 万元，累计未分配利润为 100 万欧元，折算为人民币 900 万元，甲、乙两公司均在年末提取盈余公积。

图表 15—2

利润表

编制单位：乙公司

20×7 年

单位：万元

项 目	期末数（欧元）	折算汇率	折算为人民币 金额（人民币）
一、营业收入	3 000	10	30 000
减：营业成本	1 800	10	18 000
管理费用	200	10	2 000
财务费用	100	10	1 000
二、营业利润	900	—	9 000
加：营业外收入	100	10	1 000
三、利润总额	1 000	—	10 000
减：所得税	300	10	3 000
四、净利润	700	—	7 000
五、每股收益	—	—	—

图表 15—3

所有者权益变动表

编制单位：乙公司

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	所有者权益合计
	欧元	汇率	人民币	欧元	汇率	人民币	欧元	人民币		人民币
一、本年年初余额	6 000		48 000	140		1 190	100	900		50 090
二、本年增减变动金额										
（一）净利润							700	7 000		7 000
（二）直接计入所有者权益的利得和损失										19 250
其中：外币报表折算差额									19 250	19 250
（二）利润分配										
1. 提取盈余公积				160	10	1 600	-160	-1 600		
三、本年年末余额	6 000	8	48 000	300		2 790	640	6 300	19 250	76 340

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。

图表 15—4

资产负债表

编制单位：乙公司

(20×7 年 12 月 31 日)

单位：万元

资产	期末数 (欧元)	折算 汇率	折算为人民币 金额(人民币)	负债和股东权益	期末数 (欧元)	折算 汇率	折算为人民币 金额(人民币)
流动资产：				流动负债：			
银行存款	1 000	11	11 000	应付账款	360	11	3 960
应收账款	1 800	11	19 800	应付职工薪酬	800	11	8 800
存货	1 500	11	16 500				
流动资产合计	4 300		47 300	流动负债合计	1 160		12 760
非流动资产：				非流动负债：			
长期应收款	1 000	11	11 000	长期负债	1 200	11	13 200
固定资产	5 000	11	55 000	非流动负债合计	1 200		13 200
减：累计折旧	2 000	11	22 000	负债合计	2 360		25 960
无形资产	1 000	11	11 000	股东权益：			
非流动资产合计	5 000		55 000	实收资本	6 000	8	48 000
				盈余公积	300		2 790
				未分配利润	640		6 300
				外币报表折算差额			19 250

				股东权益合计	6 940		76 340
资产总计	9 300	—	102 300	负债和股东权益总计	9 300		102 300

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。

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财务报表折算差额，并入少数股东权益列示于合并资产负债表。

## 二、分账制记账方法

外币业务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业务时，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按照外币原价记账，分别币种核算损益和编制会计报表；在资产负债表日将外币会计报表折算为记账本位币表示的会计报表，并与记账本位币会计报表进行汇总，编制企业整体业务的会计报表。从我国目前的情况看，绝大多数企业采用外币统账制。

但是，对于外币交易频繁、外币币种较多的金融保险企业，也可以采用分账制记账方法进行日常核算。资产负债表日，应当按照企业会计准则对外币交易的规定分别货币性项目和非货币性项目进行调整。

采用分账制记账方法，其产生的汇兑差额的处理结果，应当与统账制一致。

## 三、境外经营的处置

企业在处置境外经营时，应当将资产负债表中所有者权益项目下列示的、与该境外经营相关的外币财务报表折算差额，自所有者权益项目转入处置当期损益；部分处置境外经营的，应当按处置的比例计算处置部分的外币财务报表折算差额，转入处置当期损益。

## 四、恶性通货膨胀经济中外币财务报表的折算

企业对处于恶性通货膨胀经济中的境外经营的财务报表，应当先予以重述，然后再按照最近资产负债表日的即期汇率进行折算：

### （一）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、投资、无形资产等，应自购置日起以一般物价指数变动予以重述。

## **（二）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。

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）恶性通货膨胀经济，通常按照以下特征进行判断**

1. 3 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；
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。

## **五、外币折算相关信息的披露**

企业应当在财务报表附注中披露与外币折算相关的下列信息：

- （一）企业及其境外经营选定的记账本位币及选定的原因，记账本位币发生变更的，说明变更理由。
- （二）采用近似汇率的，近似汇率的确定方法。
- （三） 记入当期损益的汇兑差额。
- （四）处置境外经营对外币财务报表折算差额的影响。



**思考题：**

1. 何为记账本位币？企业选定记账本位币时需要考虑哪些因素？企业选定境外经营记账本位币时需要考虑哪些因素？

2. 企业因经营环境改变确需变更记账本位币的，应如何进行会计处理？

3. 国内甲公司的记账本位币为人民币，下列各企业与甲公司的关系如下：

(1) A 公司设在美国，记账本位币为美元，是甲公司的主要销售客户；

(2) B 公司设在欧洲，记账本位币为欧元，是甲公司的联营企业；

(3) C 公司设在国内，记账本位币为英镑，是甲公司的子公司；

(4) D 公司设在香港，记账本位币为港币，甲公司拥有其 5% 的股权但对 D 公司不具有共同控制或重大影响，并且在活跃市场中没有报价，公允价值也不能可靠计量；

(5) E 公司设在美国，记账本位币为人民币，是甲公司的全资子公司。

要求：请帮助甲公司判断哪些企业需要进行外币财务报表折算。

4. 请说明处于恶性通货膨胀经济中境外经营的财务报表如何进行折算？

**参考文献：**

1. 《企业会计准则——基本准则》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
2. 《企业会计准则（2006）》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
3. 《中级会计实务》（经济科学出版社，2007 年 1 月）
4. 《企业会计准则第 19 号——外币折算》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
5. 《企业会计准则——应用指南（2006）》（中国财政经济出版社，2006 年 11 月）
6. 财政部会计司编写组，《企业会计准则讲解》（人民出版社，2007 年 4 月）

## **第十六章 借款费用**

### **第一节 借款费用概述**

## 一、借款费用的定义及内容

借款费用是指企业因借款而发生的利息、折价或者溢价的摊销和辅助费用，以及因外币借款而发生的汇兑差额。它反映的是企业借入资金所付出的代价，包括以下四个方面的内容。

### （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、发行债券发生的利息，以及为购建和生产符合资本化条件的资产而发生的带息债务应承担的利息等。

### （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公司债券所发生的折价或者溢价。企业在每期摊销折价或者溢价时，实质上是对债券利息的调整（即将债券名义利率调整为实际利率），因此，因借款而发生的折价或者溢价的摊销属于借款费用的范畴。

### （三）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、承诺费等费用，由于这些费用是安排借款而发生的，属于借入资金所付出的代价，因而因借款而发生的辅助费用亦构成借款费用的组成部分。

### （四）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影响的金额。

需要说明的是，借款费用定义中各个项目都是指在每一个会计期间按照权责发生制原则应予确认的借款费用。比如“因借款而发生的利息费用”是指每期应计的利息费用，不包括会计期之前和之后发生利息费用。例如某公司在 2006 年 1 月 1 日为建造一幢办公楼专门借入 5 年期借款 1000 万元，年利率为 6%，资产同时开始建造，截止到当年 12 月 31 日止，共发生建造支出为 1500 万元，为建造该办公楼公司还借入流动资金借款 1000 万元，年利率分为 4%。那么在 2006 年度的财务报告中，应当资本化的利息应为 80 万元（1000 万元×6%+500 万元×4%）、不应包括以后会计期间将要负担的利息费用。

科学合理地定义借款费用，它有利于明确区分借款费用和非借款费用的界限，从而为借款费用的合理确认计量和报告奠定了基础，便于向会计信息使用者提供可比，有用的会计信息。

## **二、借款费用的范围**

### **（一）借款费用应予资本化资产范围**

借款费用应予资本化的资产范围包括固定资产、需要相当长时间才能达到可销售状态的存货以及投资性房地产等，除此之外不能予以资本化。发生在固定资产购置或建造过程中的借款费用以及发生在其他资产上的借款费用，在符合条件的情况下可以资本化，如符合条件的存货上的资本化金额可计入存货价值，而不再直接计入损益，也就是说可资本化的资产不再仅限于使用专门借款购建的固定资产。

需要说明的是：①这里所指的固定资产，既包括企业自己购买或建造的固定资产，也包括委托其他单位建造的固定资产；②固定资产一旦达到预定可使用状态，就应停止借款费用资本化。购入不需要安装的固定资产，在购入时就视为已经达到预定可使用状态。③这里所指的借款费用资本化条件的存货，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、机械制造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”，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（包括1年）。

### **（二）借款费用应予资本化的借款范围**

借款费用应予资本化的借款范围为专门借款和一般借款。

专门借款，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。这种款项应有明确的用途，如为购置或建造某项固定资产而专门借入的，并且有标明该用途的借款合同。

一般借款，是指除专门借款之外的借款，一般借款在借入时，通常没有特指必须用于符合资本化条件的资产的建造或者生产。

## **三、借款费用确定的原则**

### **（一）利息、折价或溢价摊销和汇兑差额的确认**

因借款而发生的利息、折价或溢价的摊销和汇兑差额，在符合本准则规定的资本化条件的情况下，应当予以资本化，计入该项资产的成本；其他的借款利息、折价或溢价的摊销和汇兑差额，应当于发生当期确认为费用。

这里所说的“符合本准则规定的资本化条件”是指符合本准则关于借款费用允许资本化的期间和资本化金额的确定方法等方面的规定。例如，虽然本准则规定应予资本化的借款，但借款发生的利息并不是都可以资本化。若资本化，首先应当满足本准则规定的关于开始资本化的三个条件，之后还需要与发生在资产上的支出相挂钩。在这一过程中，如果出现了暂停资本化的情况，还应根据本准则关于暂停资本化的规定，在中断期间暂停资本化，另外在资产达到预定可使用状态后则应停止资本化。

## （二）辅助费用的确认

辅助费用确认原则为：因安排专门借款而发生的辅助费用，属于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状态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；以后发生的辅助费用应当于发生当期确认为费用。如果辅助费用的金额较小，也可以于发生当期确认为费用。因安排一般借款而发生的辅助费用应当于发生当期确认费用，计入当期损益。这条规定有以下几层含义：

1. 因安排借款而发生的辅助费用，在所购建资产达到预定可使用状态之前发生的，应当在发生时予以资本化。具体来说，不论是一次性支出的辅助费用，如发行债券的手续费，还是分期支付的辅助费用，如为已借入未划款项而按期支付的承诺费，均应在所购建资产达到预定可使用状态之前，于实际发生时予以资本化；在所购建资产达到预定可使用状态之后发生的辅助费用，应当于当期确认为费用。

2. 因安排借款而发生的辅助费用，如果金额较小，根据重要性原则，也可以于发生当期确认为费用。

在这里值得注意的是辅助费用的资本化金额就是辅助费用的实际发生金额，不与发生在所购建的固定资产上的支出相挂钩。

## 第二节 借款费用的会计处理

### 一、借款费用开始资本化的条件

因专门借款而发生的利息、折价或溢价的摊销、汇兑差额开始资本化，需同时满足下述三个条件：

### （一）资产支出已经发生

资产支出包括支付现金、转移非现金资产和承担带息债务发生的支出。

1. 支付现金：是指用货币资金支付符合资本化条件资产的购置或资产支出。比如用现金或银行存款购买工程用材料，用现金支付建造或生产资产的职工工资等。

2. 转移非现金资产：是指将除货币资金以外的资产用于符合资本化条件的资产的建造或生产。例如为建造固定资产领用用于生产产品的原材料，将企业自己生产的产品用于资产的建造或生产，或以企业生产的产品向其他企业换取，用于建造资产或生产所需的物质等。虽然表面看来没有直接占用现金，但是，这些非现金资产的转移实质上导致了资源的流出，占用了相应的资金，只不过以实物的形式表现出来而已。

3. 承担带息债务：是指以承担带息应付款项（如带息应付票据）的方式向供货单位购买工程用材料。例如，企业以赊购方式向供货单位购买工程用物资，如果由赊购产生的债务为带息债务，则应当作为资产的支出，计算应予资本化的借款费用金额。如果是不带息债务，就不必计入资产支出。

对于购建或生产资产过程中承担的带息债务，它相当于企业借入资金支付购建或生产资产的相关款项，需要承担的利息，导致资源的流出，因此，带息负债应包括在购建或生产资产支出中。

例如企业于 20×6 年 3 月 1 日采用带息应付票据方式购买了 10 万元的工程用材料，票据期限为三个月，年利率为 6%，到期还本付息。3 月 31 日编制当月会计报表时，应付票据尚未偿付，则该笔票据本金 10 万元应作为当月资产支出。如果这 10 万元是不带息的应付票据或应付账款，则 3 月 31 日编制当月会计报表并计算应予资本化的借款费用金额时，不将其作为资产支出。

需要注意的是：如果企业委托其他单位建造固定资产，则企业向受托单位支付第一笔预付款或第一笔进度款时，即认为资产支出已经发生。

### （二）借款费用已经发生

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借入的专门借款或一般借款的利息。折价或溢价的摊销和汇兑差额等借款费用。例如，企业于 2006 年 1 月 1 日为建造固定资产从银行借入款项 1000 万元。当日开始计息。这样，2006 年 1 月 1 日，即应当认为借款费用已经发生。再例如，企业以发行债券筹集资金建造一项固定资产，在债券本身可能没有开始计息时，就为债券发行支付一笔承销费即发生了专门借款的辅助费用。此时，应当认为借款费用已经发生。

**（三）为使资产达到预定可使用状态所必需的购建活动或者生产活动已经开始。**

本准则所指的“为使资产达到预定可使用状态所必需的购建活动”，主要是指资产的实体建造活动。例如主体设备的安装、厂房的实际建造等。但是“为使资产达到预定可使用状态所必需的购建活动已经开始”不包括仅仅持有资产、但没有发生改变资产状态而进行建造活动的情况。如只购置了建筑用地但未发生有关房屋建造活动就不包括在内。

企业只有在上述三个条件同时满足的情况下，因借款而发生的利息、折价或溢价的摊销或汇兑差额，才可以资本化，只要有一个条件不满足，借款费用就不能开始资本化。

例如 1：某企业为购置或建造某项固定资产借入的专门借款已经划入企业账户，即借款费用已经发生，固定资产的实体建造工作也已经开始，但由于为建造该项资产所购买的工程物资款项均未支付，而且这些应付款项都是不带息债务，另外，也没有发生其与固定资产购建有关的支出，因而已发生的专门借款的借款费用，尽管是为建造该项固定资产而专门借入的款项所发生的，也不能计入该项资产的成本，只能确认为当期费用，因不符合开始资本化的第一个条件。

例如 2：某企业已经使用银行存款购买了建造某项固定资产所需的工程物资，固定资产的实体建造工作也已经开始，但为建造该项资产专门借入的款项还没有到位，因此没有发生相应的借款费用，此时，也不能开始资本化，因为不符合资本化的第二个条件。

例如 3：某企业为了建造一项固定资产已经使用银行存款购买了工程所需物资，发生了资产支出，为购建该项固定资产专门借入的款项也已开始计息，即借款费用

已经发生，此时，已经符合了开始资本化的第一、二个条件，但固定资产的实体建造还没有开始，即为使资产达到预定可使用状态所必要的购建活动还没有开始，不符合开始资本化的第三个条件，在这种情况下，专门借款发生的借款费用也不能开始资本化。

需要注意的是：因为安排专门借款而发生的一次性支付的辅助费用，一般不考虑开始资本化的三个条件，应当在发生时予以资本化，如发行债券的手续费、初始借款手续费应当在实际支付时予以资本化。

## **二、借款费用暂停资本化**

### **（一）暂停资本化的条件**

如果资产的购建或生产由于某些不可预见或管理决策等方面的原因发生非正常中断，并且中断时间连续超过 3 个月，中断期间的借款费用应暂停资本化，将其计入当期费用，直到购建或生产活动重新开始。这里所指的“非正常中断”包括由于劳动纠纷、质量纠纷、发生安全事故、改变设计图纸、资金周转困难等原因导致的工程中断，不包括为使所购建或生产资产达到预定可使用状态所必要的程序而发生的中断，或由于可预见的不可抗力因素导致的中断。“中断时间连续超过 3 个月”是指从资产的购建或生产活动中断开始到恢复购建活动为止的时间，连续超过 3 个月（含 3 个月），即应停止借款费用的资本化。如果中断的过程时断时续，即使中断时间累计超过 3 个月，但每一次中断时间没有连续超过 3 个月，也不能暂停借款费用的资本化。

如果购建活动中断属于购建或生产资产达到到预定可使用状态所必要的程序，则所发生的借款费用应当继续资本化。

### **（二）暂停资本化期间借款费用的处理**

1. 企业应在资产购建或生产发生非正常中断时，即应合理预计中断期间是否能够连续超过 3 个月，进而对非正常中断之后发生的借款费用是资本化还是费用化作出判断和选择，而不能先进行资本化处理，待非正常中断连续超过 3 个月，再作为会计差错进行更正。比如，固定资产工程从 2003 年 5 月 1 日开始施工，该工程在 2003 年 12 月 1 日因质量纠纷被迫停工。此时，不应当仅仅从 2003 年第四季度来看，停工期为 1 个月，将 2003 年 12 月份的借款费用继续进行资本化处理，而应当看到

2003 年末预计期后是否仍然会停工，预计停工期限间是否会超过 3 个月，如果预计停工将超过 3 个月或者期后事项表明实质上停工将超过 3 个月的，则在计算 2003 年第四季度借款费用资本化金额时，12 月份所发生的借款费用不可资本化。

2. 非中断时间连续超过 3 个月，中断期间的借款费用应暂停资本化，指的是中断期间发生的全部借款费用不允许资本化，而应当计入当期费用。比如，企业于 2002 年 12 月 20 日为建造某项固定资产借入一笔 2 年期专门借款，2003 年 1 月 1 日工程开始动工。2003 年 4 月 1 日发生非正常中断，直至 2003 年 8 月 1 日才恢复施工，2004 年 4 月 1 日工程完工。此时，2003 年 4~7 月发生的所有专门借款利息均应计入当年财务费用，而当年可予资本化的利息支出只是其余 8 个月的利息支出，资本化金额也以这 8 个月利息为限。

例如：东升公司为建造厂房产于 2005 年 4 月 1 日从银行借入 2000 万元专门借款，借款期限为 2 年，年利率为 6%。2005 年 7 月 1 日，A 公司采取出包方式委托 B 公司为其建造该厂房，并预付了 1000 万元工程款，厂房实体建造工作于当日开始。该工程因发生施工安全事故在 2005 年 8 月 1 日至年末工程尚未完工。本例中，工程因发生施工安全事故而中断施工，是非正常中断，且中断时间有 4 个月（长于 3 个月），满足暂停资本化的条件。

### **三、借款费用资本化金额的确定**

#### **（一）借款利息资本化的确定**

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，应当按照下列原则确定：

1. 为购建或者生产符合资本化条件的资产而借入专门借款的，应当以专门借款当期实际发生的利息费用，减去将尚未动用的借款资金存入银行取得的利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益后的金额确定。

2. 为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用了一般借款的，企业应当根据累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率，计算确定一般借款应予资本化的利息金额。资本化率应当根据一般借款加权平均利率计算确定。即企业占用一般借款购建或者生产符合资本化条件的资产时，



一般借款的借款费用的资本化金额的确定应当与资产支出相挂钩。有关计算公式如下：

$$= \frac{\text{累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数}}{\text{当期实际发生的借款利息总额}} \times \text{当期实际发生的借款利息总额}$$

3、借款存在折价或者溢价的，应当按照实际利率法确定每位会计期间应摊销的折价或溢价金额，调整每期利息金额。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。

#### 四、借款费用的账务处理

计算出了企业每期发生的借款费用、应予资本化的借款费用和应计入当期损益的借款费用后，应及时进行账务处理。

1. 对于资本化的借款费用金额，应借记“在建工程”（购建固定资产）、“开发产品”（投资性房地产）、“生产成本”（需较长时间生产的存货）等；贷记“长期借款”、“银行存款”、“应付债券”等科目；对于应计入当期损益的借款费用，应借记“财务费用”等科目。

2. 对于辅助费用，根据其金额的大小，金额大的或应予资本化的辅助费用，借记“在建工程（购建固定资产）”、“开发产品”（投资性房地产）、“生产成本”（需要较长时间生产的存货）等；贷记“银行存款”等科目。金额小的或不应予资本化的辅助费用，借记“财务费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

3. 对于外币借款（本金和利息）汇兑差额，按如下原则处理：（1）属于开始资本化以前发生的，借记“财务费用”科目，贷记“长期借款”（发生汇兑损失时）等科目；（2）属于在允许资本化期间内发生的，企业应在每期期末或到达预定可使用状态时，根据当期外币借款本金和利息发生的汇兑差额，借记“在建工程”（购建固定资产）、“开发产品”（投资性房地产）、“生产成本”（需较长时间生产的存货）等。

4. 对于企业在筹建期间的不应计入有关资产成本的借款费用,发生时记入“长期待摊费用”科目借方,在企业开始生产经营后,一次计入开始经营当月的损益。

5. 对于固定资产在达到预定可使用状态后,借记“固定资产”科目,贷记“在建工程”科目;在投资性房地产达到预定可使用状态后,借记“投资性房地产”科目,贷记“开发产品”科目,在存货达到预定可使用状态后,借记“库存商品”科目,贷记“生产成本”科目。

**【例 16-1】**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 8%。另外,在 20×7 年 7 月 1 日又借入专门借款 4 000 万元,借款期限为 5 年,年利率为 10%。借款利息按年支付。

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,达到预定使用状态。

公司为建造该办公楼的支出金额如图表 16-1 所示:

图表 16-1

单位:万元

日期	每期资产支出金额	资产支出累计金额	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 00

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~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=2 000×8%+4 000×10%×6/12=360 (万元)

20×8 年 1 月 1 日~6 月 30 日专门借款发生的利息金额=2 000×8%×6/12+4000×10%×6/12=280 (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:

$$20\times 7 \text{ 年短期投资收益}=500\times 0.5\%\times 6+2\,000\times 0.5\%\times 6=75 \text{ (万元)}$$

$$20\times 8 \text{ 年 } 1 \text{ 月 } 1 \text{ 日} \sim 6 \text{ 月 } 30 \text{ 日短期投资收益}=500\times 0.5\%\times 6=15 \text{ (万元)}$$

(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:

$$\text{公司 } 20\times 7 \text{ 年的利息资本化金额}=360-75=285 \text{ (万元)}$$

$$\text{公司 } 20\times 8 \text{ 年的利息资本化金额}=280-15=265 \text{ (万元)}$$

有关账务处理如下:

20×7 年 12 月 31 日:

借: 在建工程	2 850 000
应收利息 (或银行存款)	750 000
贷: 应付利息	3 600 000

20×8 年 6 月 30 日:

借: 在建工程	2 650 000
应收利息 (或银行存款)	150 000
贷: 应付利息	2 800 000

**【例 16-2】**沿用**【例 16-1】**, 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~20×9 年 12 月 1 日, 年利息率为 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造外, 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。

假设全年按 360 天计算, 其他资料同**【例 16-1】**。

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：

$$\text{一般借款资本化率（年）} = (2\,000 \times 6\% + 10\,000 \times 8\%) \div (2\,000 + 10\,000) \\ = 7.67\%$$

（2）计算累计资产支出加权平均数：

$$20 \times 7 \text{ 年累计资产支出加权平均数} = 1500 \times 360/360 + 2500 \times 180/360 = 2750 \\ (\text{万元})$$

$$20 \times 8 \text{ 年累计资产支出加权平均数} = (4\,000 + 1\,500) \times 180/360 = 2\,750 (\text{万元})$$

（3）计算每期利息资本化金额：

$$20 \times 7 \text{ 年为建造办公楼的利息资本化金额} = 2\,750 \times 7.67\% = 210.93 (\text{万元})$$

$$20 \times 7 \text{ 年实际发生的一般借款利息费用} = 2\,000 \times 6\% + 10\,000 \times 8\% = 920 (\text{万元})$$

$$20 \times 8 \text{ 年为建造办公楼利息资本化金额} = 2750 \times 7.67\% = 210.93 (\text{万元})$$

$$20 \times 8 \text{ 年 } 1 \text{ 月 } 1 \text{ 日} \sim 6 \text{ 月 } 30 \text{ 日实际发生的一般借款利息费用} = 2000 \times 6\% \times \\ 180/360 + 10\,000 \times 8\% \times 180/360 = 460 (\text{万元})$$

上述计算的利息资本化金额没有超过这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 16-3】沿用【例 16-1】、【例 16-2】，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 8%。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，一般借款有关资料同【例 16-2】。其他相关资料均同【例 16-1】和【例 16-2】。

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：

$$20\times 7 \text{ 年专门借款利息资本化金额} = 2\,000 \times 8\% - 500 \times 0.5\% \times 6 = 145 \text{ (万元)}$$

$$20\times 8 \text{ 年专门借款利息资本化金额} = 2\,000 \times 8\% \times 180/360 = 80 \text{ (万元)}$$

(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 日支出的 1 500 万元也占用了般借款，计算这两笔资产支出的加权平均数如下：

$$20\times 7 \text{ 年占用了一般借款的资产支出加权平均数} = 2\,000 \times 180/360 = 1\,000 \text{ (万元)}$$

由于一般借款利息资本化率与【例 16-2】相同，即为 7.67%。所以：

$$20\times 7 \text{ 年应予资本化的一般借款利息金额} = 1\,000 \times 7.67\% = 76.7 \text{ (万元)}$$

$$20\times 8 \text{ 年占用了一般借款的资产支出加权平均数} = (2\,000 + 1\,500) \times 180/360 = 1\,750 \text{ (万元)}$$

$$20\times 8 \text{ 年应予资本化的一般借款利息金额} = 1\,750 \times 7.67\% = 134.23 \text{ (万元)}$$

(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：

$$20\times 7 \text{ 年利息资本化金额} = 145 + 76.7 = 221.7 \text{ (万元)}$$

$$20\times 8 \text{ 年利息资本化金额} = 80 + 134.23 = 214.23 \text{ (万元)}$$

(4) 有关账务处理如下：

20×7 年 12 月 31 日：

借：在建工程	2 217 000
贷：应付利息	2 217 000

20×8 年 6 月 30 日：

借：在建工程	2 142 300
贷：应付利息	2 142 300

上述处理中，每期实际发生的利息金额超过资本化金额的部分应当计入当期损益、借记“财务费用”科目，贷记“应付利息”科目。

**【例 16-4】**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 12%，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 0.5%。假定全年按照 360 天计算，每月按照 30 天计算。

根据上述资料，有关利息资本化金额的计算和利息账务处理如下：

(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金额：

20×7 年专门借款发生的利息金额 =  $5\,000 \times 12\% = 600$  (万元)

20×7 年一般借款发生的利息金额 =  $6\,000 \times 8\% = 480$  (万元)

20×8 年专门借款发生的利息金额 =  $5\,000 \times 12\% = 600$  (万元)

20×8 年一般借款发生的利息金额 =  $6\,000 \times 8\% = 480$  (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，借款利息费用只能从 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

$20\times 7$  年 1~3 月和 9~12 月专门借款发生的利息费用  $= 5\,000 \times 12\% \times 210/360 = 350$  (万元)

$20\times 7$  年专门借款转存入银行取得的利息收入  $= 5\,000 \times 0.5\% \times 3 + 3\,000 \times 0.5\% \times 2 + 2\,000 \times 0.5\% \times 1 = 115$  (万元)

其中，在资本化期间内取得的利息收入  $= 3\,000 \times 0.5\% \times 2 + 2\,000 \times 0.5\% \times 1 = 40$  (万元)

公司在  $20\times 7$  年应予资本化的专门借款利息金额  $= 600 - 350 - 40 = 210$  (万元)

公司在  $20\times 7$  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)  $= 350 - (115 - 40) = 275$  (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  $20\times 7$  年占用了一般借款资金的资产支出加权平均数  $= 1\,000 \times 60/360 = 166.67$  (万元)

公司在  $20\times 7$  年一般借款应予资本化的利息金额  $= 166.67\% \times 8\% = 13.33$  (万元)

公司在  $20\times 7$  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  $20\times 7$  年应予资本化的的借款利息金额  $= 210 + 13.33 = 223.33$  (万元)

公司在  $20\times 7$  年应当计入当期损益的借款利息金额  $= 275 + 466.67 = 741.67$  (万元)

④20×7 年有关会计分录:

借: 在建工程	2 233 300
财务费用	7 416 700
应收利息 (或银行存款)	1 150 000
贷: 应付利息	10 800 000

(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

公司在 20×8 年应予资本化专门借款利息金额=5 000×12%×270/360=450（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=600-450=150（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=2 000×270/360  
+500×180/360+500×90/360=1875（万元）

公司在 20×8 年一般借款应予资本化的利息金额=1875×8%=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计算公司在 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=450+150=600（万元）

公司在 20×8 年应当计入当期损益的借款利息金额=150+330=480（万元）

④20×8 年有关会计分录：

借：在建工程	6 000 000
财务费用	480 000
贷：应付利息	10 500 000

**（二）、借款辅助费用资本化金额的确定**

专门借款发生的辅助费用，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销售状态之前发生，应当在发生时根据其发生额予以资本化，计入符合资本化条件的资产成本；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，是指根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》按照实际利率法所确定的金融负债交易费用对每期利息费用的调整额。借款实际利率与合同利率差异较小的，也可以采用合同利率计算确定利息费用。

一般借款发生的辅助费用，也应当按照上述原则确定其发生额进行处理。

**（三）因外币专门借款而发生的汇兑差额资本化金额的确定**

在资本化期间内，外币专门借款本金及利息的汇兑差额，应当予以资本化，计入符合资本化条件的资产成本。



## 五、借款费用的披露

企业应当在财务报告中披露下列与借款费用有关的信息：

### 1. 当期资本化的借款费用金额。

“当期资本化的借款费用金额”是指按准则规定计算的、当期已计入资产成本中的各项借款费用之和，包括当期资本化的利息、折价或溢价的摊销、汇兑差额和辅助费用之和。

### 2. 当期用于确定资本化金额的资本化率。

由于企业在某一期间内，有新借入的款项，也有偿还的款项；而且当期可能存在一项以上处于所购建或生产的资产，因此，为便于各期比较，企业应在财务报告中披露当期用于确定资本化金额的资本化率。

企业在披露资本化率时，应注意以下问题：①如果当期有两项或两项以上的资产，且各项资产适用的资本化率不同，应按资产项目分别披露，如果各项资产在确定资本化金额时适用的资本化率相同，则可以合并披露。②如果对外提供财务报告的期间长于计算借款费用资本化金额的期间，且在计算借款费用资本化金额的各期，用于确定资本化金额的资本化率均不相同，应分别各期披露；如果各期计算资本化金额所使用的资本化率相同，则可以合并披露。

## 思考题：

1. 什么是借款费用？借款费用包括哪些具体内容？
2. 借款费用资本化条件是什么？为什么借款费用资本化的三个条件必须同时存在？
3. 借款费用资本化金额如何确定？如何进行账务处理？
4. 借款费用确认的原则有哪些？

## 参考文献：

1. 《企业会计准则——基本准则》（经济科学出版社，2006年2月）
2. 《企业会计准则（2006）》（经济科学出版社，2006年2月）

3. 《中级会计实务》（经济科学出版社，2007 年 1 月）
4. 《企业会计准则——应用指南（2006）》（中国财政经济出版社，2006 年 11 月）

## 第十七章 或有事项

### 第一节 或有事项概述

#### 一、或有事项的概念和特征

在市场经济条件下，企业在经营活动中有时会面临诉讼、仲裁、重组等具有较大不确定性的经济事项，以及企业为其他单位提供债务担保，对消费者提供产品质量保证等，也是如此，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，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。常见的或有事项主要包括：未决诉讼或仲裁、债务担保、产品质量保证（含产品安全保证）、环境污染整治、承诺、亏损合同、重组义务等。

或有事项具有以下特征：

#### （一）或有事项是由过去的交易或者事项形成的

或有事项作为一种不确定事项，是由企业过去的交易或者事项形成的。由过去的交易或者事项形成，是指或有事项的现存状况是过去交易或者事项引起的客观存在。

例如，未决诉讼是企业因过去的经济行为导致起诉其他单位或被其他单位起诉。这是现存的一种状况，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。

由于或有事项具有因过去的交易或者事项而形成这一特征，未来可能发生的自然灾害、交通事故、经营亏损等事项，不属于企业会计准则规范的或有事项。

## **（二）或有事项的结果具有不确定性**

或有事项的结果具有不确定性，是指或有事项的结果是否发生具有不确定性，或者或有事项的结果预计将会发生，但发生的具体时间或金额具有不确定性。

首先，或有事项的结果是否发生具有不确定性。例如，债务担保的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，在案件审理过程中有时是难以确定的，需要根据法院判决情况加以确定。

其次，或有事项的结果即使预计会发生，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。或有事项的这种不确定性，是其区别于其他不确定性会计事项的重要特征。

## **（三）或有事项的结果须由未来事项决定**

由未来事项决定，是指或有事项的结果只能由未来不确定事项的发生或不发生才能决定。

或有事项的结果，在或有事项发生时是难以确定的。例如，或有事项发生时，将对企业产生有利影响还是不利影响难以确定，或虽已知是有利影响或不利影响，但影响有多大也难以确定。这种不确定性的消失，只能由未来不确定事项的发生或不发生才能证实。例如，未决诉讼只能等到法院判决才能决定其结果。又如，企业为其他单位提供债务担保的，只有在被担保方到期无力还款时，企业（担保方）才承担偿还债务的连带责任。而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，那么企业将不需要履行该连带责任。

或有事项与不确定性联系在一起，但需要注意的是，会计处理过程中存在的不确定性并不都形成企业会计准则所规范的或有事项，企业应当按照或有事项的定义和特征进行判断。例如，固定资产折旧的提取虽然涉及对固定资产净残值和使用寿

命的估计，具有一定的不确定性，但固定资产原值是确定的，其价值最终会转移到成本或费用中也是确定的，因此对固定资产计提折旧不是或有事项。

## 二、或有负债和或有资产

或有负债和或有资产与或有事项密切相关。或有事项的结果可能会产生负债、资产、预计负债、或有负债或者或有资产，其中，预计负债属于负债的范畴，一般符合负债的确认条件而应予确认。随着某项未来事项的发生或者不发生，或有负债可能转化为企业的预计负债或负债，或者消失；或有资产也可能形成企业的资产或者消失。

### （一）或有负债

或有负债，是指过去的交易或事项形成的潜在义务，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实；或过去的交易或事项形成的现时义务，履行该义务不是很可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠地计量。

或有负债涉及两类义务：一类是潜在义务；另一类是现时义务。

1. 潜在义务，是指结果取决于不确定未来事项的可能义务。也就是说，潜在义务最终是否转变为现时义务，由某些未来不确定事项的发生或不发生才能决定。或有负债作为一项潜在义务，其结果如何只能由未来不确定事项的发生或不发生来证实。

2. 现时义务，是指企业在现行条件下已承担的义务。或有负债作为现时义务，其特征在於：该现时义务的履行不是很可能导致经济利益流出企业，或者该现时义务的金额不能可靠地计量。其中：（1）“不是很可能导致经济利益流出企业”，是指该现时义务导致经济利益流出企业的可能性不超过 50%（含 50%）。例如，甲企业与乙企业签订担保合同，承诺为乙企业的某项贷款提供担保。由于担保合同的签订，甲企业承担了一项现时义务，但承担现时义务并不意味着经济利益很可能因此流出企业。如果乙企业的财务状况良好，说明甲企业履行连带责任的可能性不大，那么这项担保合同不是很可能导致经济利益流出甲企业。该项现时义务属于甲企业的或有负债。（2）“金额不能可靠地计量”是指，该现时义务导致经济利益流出企业的“金额”难于合理预计，现时义务履行的结果具有较大的不确定性。例如，某单位全体员工发生食物中毒，而甲公司是这次中毒事件的食物提供者。中毒事件发生后，

甲公司立即承诺负担一切赔偿费用，但事态还在发展中，难以预计将发生的赔偿费用。此时，甲公司承担了现时义务，但其金额不能可靠地计量，从而应当作为或有事项进行披露。

或有负债无论是潜在义务还是现时义务，均不符合负债的确认条件，因而不能在会计报表内予以确认，但应按相关规定在附注中披露。

**【例 17—1】**20×4 年 9 月，乙公司从银行贷款人民币 15 000 000 元，期限 2 年，由甲公司全额担保；20×6 年 3 月，丙公司从银行贷款美元 2 000 000 元，期限 1 年，由甲公司担保 50%；20×6 年 8 月，丁公司通过银行从戊公司贷款人民币 5 000 000 元，期限 2 年，由甲公司全额担保。

截至 20×6 年 12 月 31 日的情况如下：乙公司贷款逾期未还，银行已起诉乙公司和甲公司；丙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；丁公司经营情况良好，预期不存在还款困难。

在本例中，就乙公司而言，甲公司很可能须履行连带责任，但损失金额是多少，目前还难以预计；就丙公司而言，甲公司可能须履行连带责任；就丁公司而言，要求甲公司履行连带责任的可能性极小。根据企业会计准则的规定，丁公司应在 20×6 年 12 月 31 日的财务报表附注中作如下披露：

或有负债：

被担保单位	担保金额	财务影响
乙公司	担保金额 15 000 000 元人民币，20×6 年 9 月到期	乙公司的银行借款已逾期。出借行××银行已起诉乙公司和本公司。由于对乙公司债务进行全额担保，预期诉讼结果将给本公司的财务造成重大不利影响。
丙公司	担保金额 1 000 000 美元，20×7 年 3 月到期	被担保公司丙公司因受政策影响以及内部管理不善等原因，本年度效益不如以往，可能不能偿还到期债务。因此，本公司可能因承担相应的连带责任而发生损失。
丁公司	担保金额 5 000 000 元人民币，20×8 年 8 月到期	丁公司目前经营情况良好，预期不存在还款困难。因此，对丁公司的担保极小可能会给本公司造成不利影响。

**（二）或有资产**

或有资产，是指过去的交易或者事项形成的潜在资产，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。

或有资产作为一种潜在资产，其结果具有较大的不确定性，只有随着经济情况的变化，通过某些未来不确定事项的发生或不发生才能证实其是否会形成企业真正

的资产。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。

### **（三）或有负债和或有资产转化为负债（预计负债）和资产**

或有负债和或有资产不符合负债要素或资产要素的定义和确认条件，企业不应当确认或有负债和或有资产，而应当按照或有事项准则的规定进行相应的披露。

然而，需要指出的是，影响或有负债和或有资产的多种因素处于不断变化之中，企业应当持续地对这些因素予以关注。随着时间推移和事态的进展，或有负债对应的潜在义务可能转化为现时义务，原本不是很可能导致经济利益流出的现时义务也可能被证实将很可能导致企业经济利益流出，并且现时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或预计负债，符合负债（预计负债）的确认条件，应当予以确认，但企业不应当就未来经营亏损确认为预计负债。类似地，或有资产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。

例如，未决诉讼对于预期会胜诉的原告而言，因未决诉讼产生了一项或有资产；该或有资产最终是否转化为企业的资产，要根据诉讼的最终判决而定，最终判决原告胜诉的，这项或有资产就转化为一项真正的资产。对于预期会败诉的被告而言，因未决诉讼产生了一项或有负债或预计负债，如为或有负债，那么该或有负债是否转化为企业的预计负债，只能根据诉讼的进展而定。企业根据法律规定、律师建议等因素判断自己很可能败诉且赔偿金额能够合理估计的，这项或有负债就转化为企业的预计负债；如果在法庭最终判决之前，企业未能对判决结果做出可靠估计，那么法院最终判决其败诉时，该或有事项就直接转化为企业的负债。

## **第二节 或有事项的确认、计量**

或有事项的确认和计量通常是指预计负债的确认和计量。或有事项形成的或有资产只有在企业基本确定能够收到的情况下，才能变为真正的资产，从而应当予以确认。

### **一、或有事项的确认**

或有事项的确认指与或有事项相关义务的确认。根据企业会计准则的规定，与或有事项相关的义务同时满足下列条件的，应当确认为预计负债：（1）该义务是企业承担的现时义务；（2）履行该义务很可能导致经济利益流出企业；（3）该义务的金额能够可靠地计量。

#### **（一）该义务是企业承担的现时义务**

该义务是企业承担的现时义务，是指与或有事项相关的义务是在企业当前条件下已承担的义务。企业没有其他现实的选择，只能履行该现时义务，如法律要求企业必须履行、有关各方合理预期企业应当履行等。例如，甲公司的一名司机因违反交通规则造成严重交通事故，违规事项发生后，甲公司承担的赔偿义务就是一项现时义务。

这里所指的现时义务包括法定义务和推定义务。其中，法定义务，是指因合同、法规或其他司法解释等产生的义务，通常是企业在经济管理和经济协调中，依照经济法律、法规的规定必须履行的责任。例如，企业与另外的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，或通过这此承诺或公开的声明，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这些责任的合理预期。例如，甲公司是一家化工企业，因扩大经营规模，到 A 国创办了一家分公司。假定 A 国尚未针对甲公司这类企业的生产经营可能产生的环境污染制定相关法律，因而甲公司的分公司对在 A 国生产经营可能产生的环境污染不承担法定义务。但是，甲公司为在 A 国树立良好的形象，自行向社会公告，宣称将对生产经营可能产生的环境污染进行治理。甲公司的分公司为此承担的义务就属于推定义务。

#### **（二）履行该义务很可能导致经济利益流出企业**

履行该义务很可能导致经济利益流出企业，是指履行与或有事项相关的现时义务时，导致经济利益流出企业的可能性超 50%但尚未达到基本确定的程度。企业通常可以结合下列情况判断经济利益流出的可能性：

<u>结果的可能性</u>	<u>对应的概率区间</u>
基本确定	大于 95%但小于 100%
很可能	大于 50%但小于或等于 95%
可能	大于 5%但小于或等于 50%
极小可能	大于 0 但小于或等于 5%

企业因或有事项承担了现时义务，并不说明该现时义务很可能导致经济利益流出企业。例如，20×5 年 6 月 2 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 20×5 年年末，乙企业的财务状况恶化，且没有迹象表明可能发生好转。此种情况出现，表明乙企业很可能违约，从而甲企业履行承担的现时义务将很可能导致经济利益流出企业。反之，如果乙企业财务状况良好，一般可以认定乙企业不会违约，从而甲企业履行承担的现时义务不是很可能导致经济利益流出。

**（三）该义务的金额能够可靠地计量**

该义务的金额能够可靠地计量，是指与或有事项相关的现时义务的金额能够合理地估计。

由于或有事项具有不确定性，因或有事项产生的现时义务的金额也具有不确定性，需要估计。要对或有事项确认一项负债，相关现时义务的金额应当能够可靠估计。

例如，甲企业（被告）涉及一起诉讼案。根据以往的审判案例推断甲企业很可能败诉，相关的赔偿金额也可以估算出一个范围。这种情况下，可以认为甲企业因未决诉讼承担的现时义务的金额能够可靠地估计，从而应对未决诉讼确认一项预计负债。但如果没有以往的案例可与甲企业涉及的诉讼案作比照，而相关的法律条文



又没有明确解释，那么即使甲企业预计可能败诉，在判决以前也很可能无法合理估计其须承担的现时义务的金额，这种情况下不应当确认预计负债。

## 二、或有事项的计量

或有事项的计量是指与或有事项相关义务形成的预计负债的计量，主要涉及两方面：一是最佳估计数的确定；二是预期可获得补偿的处理。

### （一）最佳估计数的确定

预计负债应当按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量。最佳估计数的确定应当分以下两种情况处理：

1. 所需支出存在一个连续范围，且该范围内各种结果发生的可能性相同，则最佳估计数应当按照该范围内的中间值，即上、下限金额的平均数确定。

**【例 17-2】**20×6 年 12 月 26 日，某企业因合同违约而涉及一起诉讼案。根据企业的法律顾问判断，最终的判决很可能对该企业不利。20×6 年 12 月 31 日，该企业尚未接到法院的判决，固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 600 000～800 000 元之间的某一金额，而且这个区间内每个金额发生的可能性都大致相同。

根据企业会计准则的规定，该企业应在 20×6 年 12 月 31 日的资产负债表中确认一项金额为 700 000 元 $[(600\,000+800\,000)\div 2]$ 的负债。

2. 所需支出不存在一个连续范围，或者虽然存在一个连续范围但该范围内各种结果发生的可能性不相同。在这种情况下，最佳估计数按照如下方法确定：

（1）或有事项涉及单个项目的，按照最可能发生金额确定。“涉及单个项目”指或有事项涉及的项目只有一个，如一项未决诉讼、一项未决仲裁或一项债务担保等。

**【例 17-3】**A 公司涉及一起诉讼。根据类似案件的经验以及公司所聘律师的意见判断，A 公司在该诉讼中胜诉的可能性有 30%，败诉的可能性有 70%。如果败诉，将要赔偿 500 000 元。

在上述情况下，甲公司应确认的负债金额（最佳估计数）应为最可能发生金额 500 000 元。

(2) 或有事项涉及多个项目的，按照各种可能结果及相关概率计算确定。“涉及多个项目”指或有事项涉及的项目不止一个，如在产品质量保证中，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，应根据发生质量问题的概率及相关的保修费用计算确认应予确认的负债金额。

**【例 17-4】**20×5 年，B 企业销售产品 50 000 件，销售额 10 000 000 元。B 企业的产品质量保证条款规定：产品售出后一年内，如发生正常质量问题，B 企业将免费负责修理。根据以往的经验，如果出现较小的质量问题，则需发生的修理费为销售额的 1%；而如果出现较大的质量问题，则需发生的修理费为销售额的 2%。据预测，本年度已售产品中，有 80%不会发生质量问题，有 15%将发生较小质量问题，有 5%将发生较大质量问题。

根据上述资料，20×5 年年末 B 企业应确认的负债金额（最佳估计数）为：

$$10\,000\,000 \times (0 \times 80\% + 1\% \times 15\% + 2\% \times 5\%) = 25\,000 \text{ (元)}$$

## (二) 预期可获得的补偿

企业清偿预计负债所需支出全部或部分预期由第三方补偿的，补偿金额只有在基本确定能够收到时才能作为资产单独确认。确认的补偿金额不应当超过预计负债的账面价值。

可能获得补偿的情况通常有：(1) 发生交通事故等情况时，企业通常可以从保险公司获得合理的赔偿；(2) 在某些索赔诉讼中，企业可以通过反诉的方式对索赔人或第三方另行提出赔偿要求；(3) 在债务担保业务中，企业在履行担保义务的同时，通常可以向被担保企业提出额外追偿要求。

企业预期从第三方获得的补偿，是一种潜在资产，其最终是否会转化为企业真正的资产（即企业是否能够收到这项补偿）具有较大的不确定性，企业只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才应当确认为一项资产，而不能作为预计负债金额的扣减。

补偿金额的确认涉及两个问题：一是确认时间，补偿只有在“基本确定”能够收到时才予以确认；二是确认金额，确认的金额是基本确定能够收到的金额，而且不能超过相关预计负债的金额。

**【例 17—5】**M 企业因或有事项确认了一项预计负债 600 000 元；同时，因该或有事项，M 企业还可从 N 企业获得 450 000 元的赔偿，且这项金额基本确定能够收到。

在上述情况下，M 企业应分别确认一项预计负债 600 000 元和一项资产 450 000 元，而不能只确认一项金额为 150 000（600 000—450 000）的负债。同时，企业所确认的补偿金额 450 000 元不能超过所确认的负债的账面价值 600 000 元。

### （三）预计负债计量需要考虑的其他因素

#### 1. 风险和不确定性

企业在确定最佳估计数时，应当综合考虑与或有事项有关的风险、不确定性和货币时间价值等因素。风险是对过去的交易或事项结果的变化可能性的一种描述。风险的变动可能增加负债计量的金额。企业在不确定的情况下进行判断需要谨慎，使得收益或资产不会被高估，费用或负债不会被低估。但是，不确定性并不说明应当确认过多的预计负债和故意夸大负债。

企业需要谨慎从事，充分考虑与或有事项有关的风险和不确定性，既不能忽略风险和不确定性对或有事项计量的影响，也要避免对风险和不确定性进行重复调整，从而在低估和高估预计负债金额之间寻找平衡点。

#### 2. 货币时间价值

相关现时义务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，有必要考虑采用现值计量，即通过对相关未来现金流出进行折现后确认最佳估计数。例如，油气井或核电站的弃置费用等，应当按照未来应支付金额的现值确定。这里需要注意的是，确定预计负债的金额不应考虑预期处置相关资产形成的利得。

将未来现金流出折算为现值时，需要注意以下三点：（1）用来计算现值的折现率，应当是反映货币时间价值的当前市场估计和相关负债特有风险的税前利率。（2）风险和不确定性既可以在计量未来现金流出时作为调整因素，也可以在确定折现率时予以考虑，但不能重复反映。（3）随着时间的推移，即使在未来现金流出和折现

率均不改变的情况下，预计负债的现值也将逐渐增长。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，如果有确凿证据表明它们将会发生的，如未来技术进步、相关法规出台等，则应当在预计负债计量中予以反映。

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水平的提高而显著降低。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做出的合理预测。但是，这种预计需要得到相当客观的证据予以支持。

### 4. 资产负债表日对预计负债账面价值的复核

企业应当在资产负债表日对预计负债的账面价值进行复核。有确凿证据表明该账面价值不能真实反映当前最佳估计数的，应当按照当前最佳估计数对该账面价值进行调整。

**【例 17—6】**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，按照现行的法律规定，该企业不但需要对污染进行清理，还很可能要对企业附近的居民进行赔偿。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。

仍以未决诉讼为例。企业当期实际发生的担保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：

1. 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。

2. 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，但企业所做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），应当按照重大前期差错更正的方法进行处理。

3. 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。

4. 资产负债表日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《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》的有关规定进行处理。

### **三、或有事项的披露**

#### **（一）预计负债的披露**

资产负债表中，对或有事项确认的负债（“预计负债”）应与其他负债项目区别开来，单独反映；同时，还应在会计报表附注中披露如下内容：（1）预计负债的种类、形成原因以及经济利益流出不确定性的说明。（2）各类预计负债的期初、期末余额和本期变动情况。（3）与预计负债有关的预期补偿金额和本期已确认的预期补偿金额。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。这项支出或费用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“营业费用”、“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“营业费用”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，应作为“营业外支出”的组成部分予以反映。

需要说明的是，如果企业基本确定能获得补偿，那么企业在利润表中反映因或有事项确认的费用或支出时，应将这些补偿预先抵减。比如，甲企业因提供债务担保而确认了金额为 40 000 元的一项负债和一项支出，同时基本确定可以从第三方获得金额为 25 000 元的补偿。在这种情况下，甲企业应在利润表中反映损失 15 000 元。该项损失应在利润表中并入“营业外支出”项目。

【例 17—7】20×6 年 12 月 1 日，甲股份有限公司因与乙股份有限公司签订了互相担保协议，而成为相关诉讼的第二被告。截止 20×6 年 12 月 31 日，诉讼尚未判决。但是，由于乙股份有限公司经营困难，甲股份有限公司很可能需要承担还款连带责任。根据公司法律职业判断，甲股份有限公司很可能需要承担 800 000 元的还款连带责任。

本例中，甲股份有限公司因连带责任而承担了现时义务，该义务的履行很可能导致经济利益流出企业，并且该义务的金额能够可靠地计量，所以，20×6 年 12 月 31 日，甲股份有限公司应确认一项金额为 800 000 元的负债，同时在会计报表附注中作相关披露。

借：营业外支出——赔偿支出	800 000
贷：预计负债——未决诉讼	800 000

000

20×6 年 12 月 31 日，甲股份有限公司在资产负债表附注中作如下披露：

或有事项：

乙股份有限公司因借款逾期未还被××银行起诉。由于乙股份有限公司与本公司签订有互相担保协议，本公司因此负有还款连带责任。20×6 年 12 月 31 日，本公司为此确认了一笔负债，金额为 800 000 元。目前，相关诉讼正在审理当中。

在利润表中，所确认的 800 000 元的“营业外支出”应与公司发生的其他营业外支出合并反映。

【例 17—8】20×5 年 11 月 20 日，A 银行批准 B 公司的信用贷款（无担保、无抵押）申请，同意向其贷款 20 000 000 元，期限 1 年，年利率 7.2%。20×6 年 11 月 20 日，B 公司的借款（本金和利息）到期。B 公司具有还款能力，但因与 A 银行之间存在其他经济纠纷，而来按时归还 A 银行的贷款。A 银行遂与 B 公司协商，但没有达成协议。20×6 年 12 月 25 日，A 银行向法院提起诉讼。截至 20×6 年 12 月 31 日，法院尚未对 A 银行提起的诉讼进行审理。

本例中，对于 B 公司而言，如无特殊情况，其很可能败诉。为此，B 公司不仅须偿还贷款本金和利息，还需要支付罚息、诉讼费等费用。假定 B 公司预计将要支付的罚息、诉讼费等费用为 200 000～240 000 元之间。根据企业会计准则的规定，

B 公司应在 20×6 年 12 月 31 日确认一项预计负债 220 000 元[（200 000+240 000）÷2=220 000 元，其中支付的诉讼费为 30 000 元]，同时在会计报表附注中进行披露。有关账务处理如下：

借：管理费用——诉讼费	30 000
营业外支出——罚息支出	190 000
贷：预计负债——未决诉讼	220 000

或有事项：

本公司欠 A 银行贷款于 20×6 年 11 月 20 日到期，到期本金和利息合计 21 440 000 元。由于与 A 银行存在其他经济纠纷，所以本公司尚未偿还上述借款本金和利息。为此，A 银行起诉本公司，除要求本公司偿还本金和利息外，还要求支付罚息等费用。20×6 年 12 月 31 日，本公司据此确认了一笔负债，金额为 220 000 元。目前，此案正在审理中。

在利润表中，所确认的 30 000 元“管理费用”应与公司发生的其他管理费用合并反映；所确认的 190 000 元“营业外支出”应与公司发生的其他营业外支出合并反映。

## （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，如果或有负债符合某些条件，则应予以披露。或有负债披露的基本原则是，极小可能导致经济利益流出企业的或有负债一般不予披露。但是，对某些经常发生或对企业的财务状况和经营成果有较大影响的或有负债，即使其导致经济利益流出企业的可能性极小，也应予以披露，以确保会计信息使用者获得足够充分和详细的信息。

承诺也属于或有事项，其往往与或有负债相关。承诺是指由合同或协议的要求引起的义务，在未来的特定期间内，只要特定条件达到，即发生现金流出、其他资产的减少或负债的增加。因此，企业在正常经营过程中对其他企业做出的具有法律约束力的重要承诺事项，例如，企业为其联营企业提供债务担保，并承诺在未来期间以一定的价格从其联营企业购入或向其他联营企业出售某项产品等，应在会计报

表附注中予以披露，包括承诺事项的性质、承诺的对象、承诺的主要内容、承诺的时间期限、承诺的金额、相关的违约责任等。

对于应予披露的或有负债，企业应在会计报表附注中披露如下内容：（1）或有负债的种类及其形成的原因，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。（2）经济利益流出不确定性的说明。（3）或有负债预计产生的财务影响，以及获得补偿的可能性；无法预计的，应当说明原因。

有时，充分披露未决诉讼、仲裁形成的或有负债信息可能会对企业的生产经营造成重大不利影响。为此，在涉及未决诉讼、仲裁的情况下，如果披露全部或部分信息预期会对企业造成重大不利影响的，企业无需披露这些信息。但是，这并不表明企业可以不披露任何相关的信息。此时，企业至少应披露未决诉讼、仲裁的性质，以及没有披露这些信息的事实和原因。

**【例 17—9】**20×5 年度，A 股份有限公司背书转让了三张应收票据，金额为 16 500 000 元，它们分别是：被背书人 B 公司，票据金额为 3 000 000 元，到期日为 20×6 年 1 月 20 日；被背书人 C 公司，票据金额为 6 000 000 元，到期日为 20×6 年 2 月 30 日；被背书人 D 公司，票据金额为 7 500 000 元，到期日为 20×6 年 4 月 12 日。

本例中，因被背书人到时不能获得付款时，A 股份有限公司负有全额偿付的责任，从而 A 股份有限公司因应收票据背书转让而承担了一项现时义务，但经济利益是否很可能流出企业尚难确定。20×5 年 12 月 31 日，甲股份有限公司应在资产负债表附注中披露一项或有负债。

或有事项：

截至 20×5 年 12 月 31 日，本公司背书转让应收票据金额合计 16 500 000 元。被背书人到时不能获得付款时，本公司负有代为付款的义务。

出票单位	出票日	到期日	被背书金额（元）	被背书人
× × ×	× × ×	2006 年 1 月 20 日	3 000 000	B 公司
× × ×	× × ×	2006 年 2 月 30 日	6 000 000	C 公司
× × ×	× × ×	2006 年 4 月 12 日	7 500 000	D 公司



**【例 17—10】**甲股份有限公司为一家中型塑料加工企业，加工过程中产生的污水未经净化就排出厂外，对周围村镇居民身体健康和生产生活造成严重损害。为此，20×6 年 8 月 12 日，甲股份有限公司周围村镇集体向法院提起诉讼，要求赔偿损失 50 000 000 元。直到 20×6 年 12 月 31 日，该诉讼案尚未判决。

本例中，甲股份有限公司周围村镇居民的身体健康和生产生活受到损害，是由于甲股份有限公司生产经营过程中没有注意污染治理所致。因此，在 20×6 年 12 月 31 日可以推断，以往的排污行为使甲股份有限公司承担了一项现时义务，且该义务的履行很可能导致经济利益流出甲股份有限公司（因为很可能败诉）。由于此案涉及的情况比较复杂（比如，居民身体受到损害的程度如何确定等），且正在调查审理中，因此还不能可靠地估计赔偿损失金额。因此，20×6 年 12 月 31 日，甲股份有限公司应在资产负债表附注中披露一项或有负债。

或有事项：

本公司因生产经营过程中没有注意污水净化，致使周围村镇居民集体向法院提起诉讼，要求本公司赔偿 50 000 000 元。目前，此案正在审理当中。

### （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。但是，如果或有资产符合某些条件，则应予以披露。一般情况下，或有资产不应在会计报表附注中披露；但或有资产很可能会给企业带来经济利益时，则应在会计报表附注中披露。

对或有资产，通常只需披露或有资产的形成原因、预期对企业产生的财务影响等。在进行或有资产披露时，企业应特别谨慎，不能让会计信息使用者误以为所披露的或有资产肯定会实现。

**【例 17—11】**沿用**【例 17—8】**的资料。

本例中，对于 A 银行而言，如无特殊情况，A 银行很可能在诉讼中获胜。因此，在 20×6 年 12 月 31 日，A 银行可以作“很可能胜诉”的判断，并预计除可以收回本金和利息外，还可能获得罚息等。假定 A 银行根据规定的标准估计，将来最可能获得包括罚息在内的收入为 240 000 元（这项金额在提起诉讼时已作估计）。根据企业会计准则的规定，A 银行不应当确认这项或有资产，而应当在 20×6 年 12 月 31

日于资产负债表附注中披露或有资产 240 000 元，同时说明很可能收回 B 公司所欠的贷款本金和利息 21 440 000 元。

或有事项：

20×6 年 11 月 20 日，乙股份有限公司借本行款项到期未还，本金和利息共计 21 440 000 元，主要原因在于与本行存在其他经济纠纷。协商不成，本行遂于 20×6 年 12 月 25 日向法院提起诉讼，要求乙股份有限公司偿还所借本金和利息合计 21 440 000 元，并支付罚息等费用 240 000 元。目前，有关诉讼正在审理当中。

**【例 17—12】**甲股份有限公司欠乙股份有限公司货款 1 000 000 元。按合同规定，甲股份有限公司应于 20×6 年 10 月 10 日前付清贷款，但甲股份有限公司未按期付款。为此，乙股份有限公司向法院提起诉讼。20×6 年 12 月 10 日，一审判决甲股份有限公司应向乙股份有限公司全额支付货款，并按每日万分之五的利率支付货款延付期间的利息 30 000 元；此外，还应承担诉讼费 10 000 元，三项合计 1 040 000 元。甲股份有限公司不服，认为乙股份有限公司所提供的货物不符合双方原来约定条款的要求，并因此向乙股份有限公司提出索赔要求，金额为 200 000 元。截止 20×6 年 12 月 31 日，该诉讼尚在审理当中。

甲股份有限公司：

本例中，虽然一审已经判决，但甲股份有限公司不服，因此不能认为诉讼事件已结束。一审判决结果表明，甲股份有限公司因诉讼承担了一项现时义务，该现时义务的履行很可能导致经济利益流出企业，并且该义务的金额能够可靠地计量。所以，甲股份有限公司应在一审判决日确认一项负债。

借：管理费用——诉讼费	10 000
营业外支出——罚息支出	30 000
贷：预计负债——未决诉讼	40 000

至于甲股份有限公司反诉乙股份有限公司能否胜诉，只有等判决后才能确定。如果根据以往的经验 and 当时的情况，甲股份有限公司有充分的理由说明很可能胜诉，那么，20×6 年 12 月 31 日，甲股份有限公司在资产负债表附注中作如下披露：

或有事项：

本公司欠乙股份有限公司货款 1 000 000 元，因本公司认为乙股份有限公司所提供的货物不符合双方原来约定条款的要求，故到期未付。为此，乙股份有限公司向法院起诉本公司。20×6 年 12 月 10 日，法院一审判决本公司应向乙股份有限公司全额支付所欠货款，按每日万分之五的利率支付货款延付期间的利息 30 000 元，以及诉讼费 10 000 元，三项合计 1 040 000 元。本公司不服，反诉乙股份有限公司，要求乙股份有限公司赔偿损失 200 000 元。目前，案件正在审理当中。

在利润表中，所确认的“管理费用”10 000 元应与公司发生的其他管理费用合并反映；所确认的“营业外支出”30 000 元应与公司发生的其他营业外支出合并反映。

如果甲股份有限公司缺乏充分的理由说明其很可能胜诉，则不应对相关的或有资产做出披露。

乙股份有限公司：

本例中，一审判决甲股份有限公司败诉，为此，乙股份有限公司获得了收取罚息和诉讼费的权利。从谨慎的原则出发，除非甲股份有限公司服从判决结果，不再提起诉讼或反诉，否则不应确认一项资产，只能作相关披露。事实是，甲股份有限公司不服判决结果并提起反诉，因此，对胜诉很可能获得的资产 40 000 元，乙股份有限公司只能在 20×6 年 12 月 31 日的资产负债表附注中作出披露。对于甲股份有限公司提起反诉是否导致乙股份有限公司承担现时义务，乙股份有限公司应作仔细判断。如果认为甲股份有限公司很可能胜诉，由此造成乙股份有限公司发生的损失也能够可靠地计量时，则乙股份有限公司应确认一项相关负债。否则，只须作出相关披露即可。如果乙股份有限公司判断甲股份有限公司有可能胜诉，则应在资产负债表附注中作如下披露：

或有事项：

甲股份有限公司欠本公司货款 1 000 000 元，因认为本公司所提供的货物不符合双方原来约定条款的要求，故到期未还。为此，本公司向法院起诉甲股份有限公司。20×6 年 12 月 10 日，法院一审判决本公司胜诉，要求甲股份有限公司全额偿还本公司货款 1 000 000 元，同时按每日万分之五的利率支付货款延付期间的利息

30 000 元，以及诉讼费 10 000 元。甲股份有限公司不服，反诉本公司，要求本公司赔偿损失 200 000 元。目前，案件正在审理当中。

### 第三节 或有事项会计处理原则的运用

#### 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，则可能构成一项或有资产。

仲裁，是指经济法律关系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做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 17—13】**A 公司是一家管理软件开发商，所开发产品正处在试销阶段。据预测，产品的市场前景很好。B 公司是一家财务软件开发商，从市场上购得 A 公司试销的产品。经分析测试，B 公司认为 A 公司产品中的主要技术部分含有其研究并申请成功的专利技术，但此前，A 公司并未征得其同意。为此，20×6 年 10 月 5 日，B 公司向法院提起诉讼，状告 A 公司侵犯了其专利权，要求 A 公司立即停止产品的试销并向 B 公司一次性支付使用费 5 000 000 元。A 公司认为其开发的新产品并未侵犯 B 公司的专利权，并于 20×6 年 11 月 2 日向法院反诉 B 公司侵犯了其名誉权，要求 B 公司公开道歉，并赔偿损失 5 200 000 元。直到 20×6 年 12 月 31 日，两起诉讼均未判决，尚在审理当中。

A 公司：

本例中，A 公司是否承担了一项现时义务，要看其产品是否确实侵犯了 B 公司的专利权。

(1) 20×5 年 12 月 31 日，如果根据有关分析、测试情况及法律顾问的意见，认为新产品并没有侵犯 B 公司的专利权，则说明 A 公司很可能胜诉。同时，也说明 A 公司反诉 B 公司一案很可能胜诉。A 公司应在资产负债表附注中做出披露。

(2) 20×5 年 12 月 31 日, 如果根据有关分析、测试情况及法律顾问的意见, 认为新产品很可能侵犯了 B 公司的专利权, 则说明 A 公司因开发生产并销售新产品而承担了一项现时义务。假定 A 公司估计败诉的可能性为 51%, 胜诉的可能性为 49%; 如败诉, 估计要赔偿 4 500 000 元 (含对方支付的诉讼费 80 000 元)。A 公司应确认一项负债, 并在会计报表附注中作相应的披露。但考虑到作充分披露有可能使 A 公司在诉讼中处于不利地位, A 公司在作相关披露时, 可以只说明诉讼形成的原因。

借: 管理费用——诉讼费	80 000
营业外支出——赔偿支出	3 700 000
贷: 预计负债——未决诉讼	4 500 000

由于很可能败诉, 从而导致 A 公司对 B 公司的反诉也可能败诉。但如对此作充分披露, 则很可能使 A 公司在诉讼中处于十分不利的位置。为此, A 公司在 20×5 年 12 月 31 日的资产负债表附注中应做出披露。

在利润表中, 所确认的“管理费用”80 000 元应与公司发生的其他管理费用合并反映; 所确认的“营业外支出”3 700 000 元应与公司发生的其他营业外支出合并反映。

B 公司:

本例中, B 公司提起的诉讼是否会胜诉, 依赖于 A 公司产品是否确实侵犯了其专利权, 结果将由法院的裁决确定。

(1) 20×6 年 12 月 31 日, 如果 B 公司根据新的分析、测试结果及法律顾问的意见, 推断 A 公司的新产品可能没有侵犯其专利权, 则说明 B 公司可能难以胜诉。B 公司不应在会计报表附注中披露与诉讼有关的或有资产。同时, 由于情况发生变化, B 公司可能在 A 公司的反诉案中败诉。鉴于作充分披露很可能使其在诉讼中处于十分不利的位置, B 公司可以只在会计报表附注中披露 A 公司对其反诉的事实和原因。

(2) 20×6 年 12 月 31 日, 如果 B 公司根据最新的测试情况及法律顾问的意见, 进一步推断 A 公司开发的新产品侵犯了其专利权, 则说明 B 公司很可能胜诉。B 公司应在其会计报表附注中披露诉讼形成的或有资产。同时, 由于情况发生变化, B 公司很可能在 A 公司提请的反诉案中胜诉。B 公司也应在会计报表附注中对此作详细披露。

**【例 17—14】**若甲股份有限公司（以下简称甲公司）为上市公司，20×3～20×6 年发生的有关事项及其账务处理如下：

（1）20×3 年 6 月 8 日，甲公司与乙公司、某信用社签订贷款担保合同；合同约定：乙公司自该信用社取得 10 000 000 元贷款，年利率为 5%，期限为 2 年；贷款到期，如果乙公司无力以货币资金偿付，可先以拥有的部分房产偿付，不足部分由甲公司代为偿还。20×5 年 6 月 8 日，该项贷款到期，但乙公司由于严重违规经营已被有关部门查封，生产经营处于停滞状态，濒临破产，无法向信用社偿还到期贷款本金和利息。为此，信用社要求甲公司履行担保责任。甲公司认为，其担保责任仅限于乙公司以房产偿付后的剩余部分，在乙公司没有先行偿付的情况下，不应履行担保责任。

20×5 年 8 月 10 日，信用社向当地人民法院提起诉讼，要求甲公司承担连带还款责任，代乙公司偿付贷款本金和贷款期间的利息共计 11 000 000 元。甲公司咨询法律顾问意见后认为，法院很可能判定本公司承担相应的担保责任，在扣除乙公司相应房产的价值后，预计赔偿金额为 8 000 000 元。至甲公司 20×5 年年报批准对外报出时，当地人民法院对信用社提起的诉讼尚未作出判决。

甲公司就上述事项仅在 20×5 年附注中作了披露。

（2）20×5 年 11 月 24 日，甲公司获知丙公司已向当地人民法院提起诉讼。原因是甲公司侵犯了丙公司的专利技术。丙公司要求法院判令甲公司立即停止涉及该专利技术产品的生产，支付专利技术费 3 000 000 元，并在相关行业报刊上刊登道歉公告。甲公司经向有关方面咨询，认为其行为可能构成侵权，遂于 20×5 年 12 月 24 日停止生产该专利技术产品，并与丙公司协商，双方同意通过法院调解其他事宜。

调解过程中，丙公司同意甲公司提出的不在行业报刊上刊登道歉公告的请求，但坚持要求甲公司赔偿 3 000 000 元，甲公司对此持有异议，认为其运用该专利技术的时间较短，按照行业惯例，3 000 000 元的专利技术费过高。在编制 20×5 年年报时，甲公司咨询法律顾问意见后认为，最终的调解结果很可能需要向丙公司支付专利技术费 2 000 000 元。至甲公司 20×5 年年报批准对外报出时，有关调解仍在进行中。

甲公司就上述事项仅在 20×5 年附注中作了披露。

(3) 20×4 年 12 月 25 日, 甲公司与丁装修公司(以下简称丁公司)签订合同, 由丁公司为甲公司新设营业部进行内部装修, 装修期为 6 个月, 合同总价款 20 000 000 元。该合同约定: 装修用材料必须符合质量及环保要求; 装修工程开始时甲公司预付丁公司 12 000 000 元, 装修工程全部完成验收合格后支付 7 000 000 元, 余款 1 000 000 元为质量保证金。

20×4 年 12 月 28 日, 该装修工程开始, 甲公司支付了 12 000 000 元工程款。20×5 年 6 月 25 日, 丁公司告知甲公司, 称该装修工程完成, 要求甲公司及时验收。20×5 年 6 月 25 日, 甲公司组织有关人员对装修工程验收时发现, 装修用部分材料可能存在质量和环保问题; 为此, 甲公司决定不予支付剩余工程款, 并要求丁公司赔偿新设营业部无法按时开业造成的损失 5 000 000 元。丁公司不同意赔偿, 甲公司于 20×5 年 7 月 26 日向当地人民法院提起诉讼, 要求免于支付剩余工程款并要求丁公司赔偿 5 000 000 元损失。20×5 年 12 月 26 日, 当地人民法院判决丁公司向甲公司赔偿损失 2 000 000 元并承担甲公司已支付的诉讼费 200 000 元, 免除甲公司支付剩余工程款的责任。丁公司对判决结果无异议, 承诺立即支付 2 000 000 元赔款及诉讼费 200 000 元(根据丁公司财务状况判断, 其支付上述款项不存在困难)。但甲公司不服, 认为应当至少向丁公司索取 3 000 000 元赔偿, 遂向中级人民法院提起上诉。至甲公司 20×5 年财务报告批准报出时, 中级人民法院尚未对甲公司的上诉进行判决。

甲公司就上述事项在其 20×5 年 12 月 31 日资产负债表中确认了一项其他应收款 3 000 000 元, 并就该事项在附注中作了披露。

(4) 20×6 年 12 月 3 日, X 银行向当地人民法院提起诉讼, 要求甲公司承担戊公司借款本金和利息的连带还款责任。

该事项起因于 20×5 年 11 月 14 日戊公司从 X 银行借入 1 年期款项 15 000 000 元, 年利率为 3%。根据甲公司、X 银行和戊公司之间签订的债务担保协议, 如戊公司到期未能履行偿债义务, 甲公司应代为归还戊公司未偿还的借款本金和利息; 为保全资产, 甲公司同时要求戊公司以其拥有的一项土地使用权进行反担保。20×6 年 11 月, 戊公司因发生严重财务困难, 无法履行到期还款义务。同时, 鉴于作为反

担保物的土地使用权已有较大升值，戊公司有意与甲公司重新协商反担保条款。因协商尚未完成，甲公司决定暂不履行连带还款责任；法院尚未对该起诉讼作出判决。

对该诉讼事项，甲公司只在 20×6 年度附注中作了披露。

分析、判断甲公司对上述事项（1）至（4）的会计处理是否正确？如不正确，请阐述其正确的会计处理并简要说明理由。

分析说明：

1. 甲公司对事项（1）的会计处理不正确。

正确的会计处理：甲公司应在 20×5 年 12 月 31 日的资产负债表中确认预计负债 8 000 000 元并在附注中作相应披露。

理由：甲公司的法律顾问认为，甲公司很可能被法院判定为承担相应担保责任，且该项担保责任能够可靠地计量。

2. 甲公司对事项（2）的会计处理不正确。

正确的会计处理：甲公司应在 20× 5 年 12 月 31 日的资产负债表中确认预计负债 2 000 000 元并在附注中作相应披露。

理由：甲公司利用丙公司的原专利技术进行产品生产实质上构成了对丙公司的侵权，因而负有向丙公司赔款的义务。此外，按照公司法律顾问的意见，该项赔款义务能够可靠地计量。

3. 甲公司对事项（3）的会计处理不正确。

正确的会计处理：甲公司应在 20× 5 年 12 月 31 日的资产负债表中确认其他应收款 2 200 000 元并在附注中作相应披露。

理由：戊公司对判决结果无异议，承诺立即支付 2 000 000 元赔款及诉讼费 200 000 元，根据戊公司财务状况判断，其支付上述款项不存在困难。

4. 甲公司对事项（4）的会计处理不正确。

正确的会计处理：甲公司应在 20×6 年度资产负债表中确认预计负债 15 450 000 元并在附注中作相应披露。

理由：甲公司承担的连带还款责任已形成现时义务，该义务的履行很可能导致经济利益流出甲公司且流出的金额能够可靠计量，甲公司应将其确认为预计负债。

## 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业务而承担的潜在风险十分必要。

企业对外提供债务担保常常会涉及诉讼，这时可以分别以下不同情况进行处理：

（1）企业已被判决败诉的，则应当按照法院判决的应承担的损失金额，确认为预计负债。（2）已判决败诉，但企业正在上诉，或者经上一级法院裁定暂缓执行，或者由上一级法院发回重审等，企业应当在资产负债表日根据已有判决结果合理估计损失金额，确认为预计负债。（3）法院尚未判决的，企业应当向其律师或法律顾问等咨询，估计败诉的可能性以及败诉后可能发生的损失金额，并取得有关书面意见。如果败诉的可能性大于胜诉的可能性，并且损失金额能够合理估计的，应当在资产负债表日将预计损失金额确认为预计负债。

**【例 17—15】**20×4 年 11 月，B 公司从银行贷款人民币 1 000 万元，期限 2 年，由 A 公司全额担保；20×6 年 5 月，C 公司从银行贷款英镑 200 万元，期限 1 年，由 A 公司担保 50%；20×6 年 7 月，D 公司通过银行从 C 公司贷款人民币 4 000 万元，期限 2 年，由 A 公司全额担保。

截至 20×6 年 12 月 31 日的情况如下：B 公司贷款逾期未还，银行已起诉 B 公司和 A 公司；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，可能不能偿还到期英镑债务；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。根据企业会计准则的规定，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 公司应当在 20×6 年 12 月 31 日的财务报表附注中披露相关债务担保的被担保单位、担保金额及财务影响等。

### **三、产品质量保证**

产品质量保证，通常指销售商或制造商在销售产品或提供劳务后，对客户提供服务的一种承诺。在约定期内（或终身保修），若产品或劳务在正常使用过程中出现质量或与之相关的其他属于正常范围的问题，企业负有更换产品、免费或只收成

本价进行修理等责任。按照权责发生制原则，上述相关支出符合一定的确认条件就应在销售成立时确认。

**【例 17—16】**W 公司为电动自行车生产和销售企业。20×7 年第一季度、第二季度、第三季度和第四季度分别销售电动自行车 5 000 台、6 000 台、7 000 台和 8 500 台，每台售价为 2 000 元。对购买其产品的消费者，W 公司作出如下承诺：电动自行车售出后 2 年内如出现非意外事件造成的电动自行车故障和质量问题，W 公司免费负责保修（含零部件更换）。根据以往的经验，发生的保修费一般为销售额的 1%—1.5% 之间。假定 W 公司 20×7 年四个季度实际发生的维修费分别为 30 000 元、100 000 元、140 000 元和 200 000 元；同时，假定 20×6 年“预计负债——产品质量保证”科目年末余额为 80 000 元。

本例中，W 公司因销售电动自行车而承担了现时义务，该义务的履行很可能导致经济利益流出 W 公司，且该义务的金额能够可靠地计量。W 公司根据企业会计准则的规定在每季度末确认一项负债。

#### （1）第一季度

发生产品质量保证费用（维修费）：

借：预计负债——产品质量保证	30 000
贷：银行存款或原材料等	30 000

第一季度末应确认的产品质量保证负债金额为：

$$5\,000 \times 2\,000 \times (0.01 + 0.015) \div 2 = 125\,000 \text{ (元)}$$

借：销售费用——产品质量保证	125 000
贷：预计负债——产品质量保证	125 000

第一季度末，“预计负债——产品质量保证”科目余额为 175 000 元。

#### （2）第二季度

发生产品质量保证费用（维修费）：

借：预计负债——产品质量保证	100 000
贷：银行存款或原材料等	100 000

第二季度末应确认的产品质量保证负债金额为：

$$6\,000 \times 2\,000 \times (0.01 + 0.015) \div 2 = 150\,000 \text{ (元)}$$

借：销售费用——产品质量保证	150 000
贷：预计负债——产品质量保证	150 000

第二季度末，“预计负债——产品质量保证”科目余额为 225 000 元。

### （3）第三季度

发生产品质量保证费用（维修费）：

借：预计负债——产品质量保证	140 000
贷：银行存款或原材料等	140 000

第三季度末应确认的产品质量保证负债金额为：

$$7\,000 \times 2\,000 \times (0.01 + 0.015) \div 2 = 175\,000 \text{ (元)}$$

借：销售费用——产品质量保证	175 000
贷：预计负债——产品质量保证	175 000

第三季度末，“预计负债——产品质量保证”科目余额为 260 000 元。

### （4）第四季度

发生产品质量保证费用（维修费）：

借：预计负债——产品质量保证	200 000
贷：银行存款或原材料等	200 000

第四季度末应确认的产品质量保证负债金额为：

$$8\,500 \times 2\,000 \times (0.01 + 0.015) \div 2 = 212\,500 \text{ (元)}$$

借：销售费用——产品质量保证	212 500
贷：预计负债——产品质量保证	212 500

第四季度末，“预计负债——产品质量保证”科目余额为 272 500 元。

在对产品质量保证确认预计负债时，需要注意的是：

（1）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；

（2）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；

（3）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，应当确认为预计负债。其中，待执行合同，是指合同各方尚未履行任何合同义务，或部分地履行了同等义务的合同。企业与其他企业签订的尚未履行任何合同义

务或部分地履行了同等义务的商品买卖合同、劳务合同、租赁合同等，均属于待执行合同，待执行合同不属于企业会计准则规范的内容。

但是，待执行合同变为亏损合同的，应当作为企业会计准则规范的或有事项。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。这里所称“履行合同义务不可避免发生的成本”反映了履行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。

企业对亏损合同进行处理，需要遵循以下两点原则：

(1) 如果与亏损合同相关的义务不需支付任何补偿即可撤销，企业通常就不存在现时义务，不应确认预计负债；如果与亏损合同相关的义务不可撤销，企业就存在现时义务，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，通常应当确认预计负债。

(2) 待执行合同变为亏损合同时，合同存在标的资产的，应当对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失，此时，企业通常不需要确认预计负债；合同不存在标的资产的，亏损合同相关义务满足规定条件时，应当确认预计负债。

**【例 17—17】**甲公司 20×6 年 1 月 1 日采用经营租赁方式租入一条生产线生产 H 产品，租赁期 4 年。甲公司利用该生产线生产的 H 产品每年可获利 400 000 元。20×7 年 12 月 31 日，甲公司因市政规划调整不得不迁址，且因宏观政策调整决定停产 H 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）。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 20×7 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 17—18】**乙公司 20×7 年 2 月 1 日与某外贸公司签订了一项产品销售合同，约定在 20×7 年 2 月 15 日以每件产品 260 元的价格向外贸公司提供 20 000 件 X 产品，若不能按期交货，将对乙公司处以总价款 30%的违约金。由于这批产品为定制产品，签订合同时产品尚未开始生产。但企业开始筹备原材料以生产这批产品时，原材料价格突然上升，预计生产每件产品需要花费成本 280 元。

假设乙企业产品成本为每件 280 元，而销售价格为每件 260 元，每销售 1 件亏损 20 元，共计损失 400 000 元。如果撤销合同，则需要交纳 1 560 000 元的违约金。因此，这项销售合同是一项亏损合同。

(1) 由于该合同签订时不存在标的资产，乙企业应当按照履行合同所需成本与违约金中的较低者确认一项预计负债。

借：营业外支出	400 000
贷：预计负债	400 000

(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	400 000
贷：库存商品	400 000

**【例 17—19】**丙公司以生产 Y 产品为主，目前企业库存积压较大，产品成本为每件 350 元。为了消化库存，盘活资金，丙公司 20×7 年 3 月 12 日与某外贸公司签订了一项产品销售合同，约定在 20×7 年 4 月 6 日以每件产品 325 元的价格向外贸公司提供 20 000 件产品，合同不得撤销。

本例中，丙公司产品成本为每件 350 元，而销售价格为每件 325 元，每销售 1 件亏损 25 元，共计损失 500 000 元。并且，合同不得撤销。因此，该项销售合同是一项亏损合同。

由于该合同签订时存在标的资产，丙公司应当按照《企业会计准则第 1 号——存货》的规定对 Y 产品进行减值测试，计提减值准备，从而不需要对合同再确认预计负债。

## 五、重组业务

重组，是指企业制定和控制的，将显著改变企业组织形式、经营范围或经营方式的计划实施行为。属于重组的事项主要包括：（1）出售或终止企业的部分经营业务；（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。重组通常是企业内部资源的调整 and 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做出让步，债务人减轻债务负担，债权人尽可能减少损失。

### （一）重组义务的确认

企业因重组而承担了重组义务，并且同时满足或有事项的三项确认条件时，应当确认预计负债。

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及其岗位性质、预计重组支出、计划实施时间等；（2）该重组计划已对外公告。

企业制定了详细、正式的重组计划，并且已经对外公告，使那些受其影响的其他单位或个人合理预期企业将实施重组，这就形成了企业的一项推定义务。而管理层或董事会在资产负债表日前做出的重组决定，在资产负债表日并不形成一项推定义务，除非企业在资产负债表日之前已经对外进行了公告，将重组计划传达给受其影响的各方，使他们形成了对企业将实施重组的合理预期。

其次，需要判断重组义务是否同时满足或有事项的三个确认条件。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 17—20】**20×7 年 12 月 31 日，甲上市公司董事会决定关闭 A 事业部。20×7 年度财务部报告对外报出前，甲上市公司尚未将此项决定传达到受其影响的各方，也没有采取任何措施实施该项决定。在 20×7 年 12 月 31 日，甲上市公司不应因此项决定确认预计负债。

**【例 17—21】**20×7 年 12 月 12 日，乙上市公司董事会决定关闭生产 W 产品的事业部，有关计划已获批准。至 20×7 年 12 月 31 日，关闭生产 W 产品事业部的决定已向社会公告，受影响的公司相关职工也已收到通知。如果该义务很可能导致经济利益流出企业，且金额能够可靠计量，在 20×7 年 12 月 31 日，乙上市公司应因此项决定确定预计负债。

### （二）重组义务的计量

企业应当按照与重组有关的直接支出确定预计负债金额。其中，直接支出是企业重组必须承担的，并且与主体继续进行的活动无关的支出，不包括留用职工岗前

培训、市场推广、新系统和营销网络投入等支出。因为这些支出与未来经营活动有关，在资产负债表日不是重组义务。

由于企业在计量预计负债时不应当考虑预期处置相关资产的利得，因此，在计量与重组义务相关的预计负债时，不能考虑处置相关资产（厂房、店面，有时是一个事业部整体）可能形成的利得或损失，即使资产的出售构成重组的一部分也是如此。

企业可以参照图表 17—1 判断某项支出是否属于与重组有关的直接支出：

图表 17—1

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

#### 思考题：

1. 或有事项的特征是什么？预计存货发生减值损失是否属于或有事项？
2. 或有负债和或有资产的概念是什么？
3. 为什么或有负债和或有资产不能在财务报表内确认？
4. 待执行合同与亏损合同的区别是什么？
5. 重组业务形成的义务确认为预计负债应满足什么条件？
6. 或有事项的计量原则主要包括哪些？

#### 参考文献：

1. 《企业会计准则——基本准则》（经济科学出版社，2006 年 2 月）

2. 《企业会计准则（2006）》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
3. 《中级会计实务》（经济科学出版社，2007 年 1 月）
4. 《企业会计准则第 13 号——或有事项》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
5. 《企业会计准则——应用指南（2006）》（中国财政经济出版社，2006 年 11 月）

## 第十八章 租赁

### 第一节 租赁概述

#### 一、租赁的概念

2006 年 2 月 15 日我国财政部新颁布的《企业会计准则第 21 号——租赁》中明确定义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。租赁业务主要涉及承租人和出租人双方，该业务的核心是资产的使用权。出租人通过让渡一定时期的资产使用权获得经济利益，而承租人则通过付出经济代价获得该项资产一定时期的使用权，双方各取所需，各得其利。

我国新准则同时又规定以下三种情形不适用租赁准则：

- （一）出租人以经营租赁方式租出的土地使用权和建筑物；
- （二）电影、录像、剧本、文稿、专利和版权等项目的许可使用协议；
- （三）出租人因融资租赁形成的长期债权的减值。

我国新会计准则对租赁的适用范围做出了以上规定。以上三种情形虽不适用租赁准则，但各有其相适应的适用准则，如，出租人以经营租赁方式租出的土地使用权和建筑物适用《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》；电影、录像、剧本、文稿、专利和版权等项目的许可使用协议适用《企业会计准则第 6 号——无形资产》；出租人因融资租赁形成的长期债权的减值适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》。



美国是世界上租赁业最为发达的国家,企业广泛地将租赁作为筹措资金的手段。1949年,美国注册会计师协会所属的会计程序委员会(APB)第一次单独就租赁会计问题颁布了一份研究报告,即《会计研究公告第38号:长期租赁在财务报告中的列示》。公告认为,租金固定、期限很长的租赁业务,其未清偿的债务及其他足以影响企业财务信息使用者判断的相关事项,均须在财务报表上予以列示或加以说明。1964年和1966年,取代会计程序委员会的会计原则委员会先后颁布了两份意见书:《意见书第5号:租赁编列承租人财务报表之方法》和《意见书第7号:租赁编列出租人财务报表之方法》。这两份意见书明确指出,凡具长期租赁之名而无租赁之实者,均应视为资产购买处理,即要求将实质上是分期购买的资产予以资本化。1973年,财务会计准则委员会(FASB)成立后,将租赁列为重要研究课题,并于1976年颁布了《财务会计准则公告第13号:租赁会计》,这份公告取代了原有会计准则制定机构颁布的有关租赁的所有文件,其后,财务会计准则委员会又陆续搬不了有关租赁业务的第23号公告(1978年)、第91号公告(1986年)和第98号公告(1988年)。

上述公告不仅直接影响了美国的会计实务,也间接影响了该国租赁业的发展。同时,这些公告也成为世界各国制定租赁会计准则的范本。1976年以来,英国、日本、澳大利亚、加拿大等国先后借鉴了美国的租赁会计准则,颁布了各自的租赁会计准则。1982年,国际会计准则委员会颁布了《国际会计准则第17号——租赁》。

我国在相当长的历史时期内,不存在以融资为主要目的的现代租赁业,因此,直到2001年1月18日才正式发布了《租赁》会计准则,并要求从2001年1月1日起在所有企业实施。通过几年的实践检验,为了更好地体现会计信息对投资决策的实用性,缩小与国际会计准则的差异,我国在借鉴《国际会计准则第17号——租赁》的基础上,结合具体国情,于2006年2月15日正式颁布新的《企业会计准则第21号——租赁》,要求从2007年1月1日在上市公司范围内执行,并鼓励其他企业执行。

## 二、租赁的作用

租赁作为一种企业融资手段,该业务本身具有以下优点:

（一）租赁最显著的优点在于承租人不必要像一般性购买那样需要立即支付大量资金就可以取得所需资产，因此，租赁方式特别适合于资金短缺和正处于发展阶段的企业。在租赁方式下，企业可以不付或先付较少的资金就能取得所需的资产，待投产后，企业用租赁资产生产产品出售所得分期偿还租金，以达到“借鸡下蛋，以蛋得鸡”的目的。

（二）租赁可以减少资产陈旧的风险。无形损耗是市场经济条件下由于科技不断进步，生产效率不断提高等原因必然产生的一种经济现象。任何购买设备的企业都面临所购设备，特别是电子设备，无形损耗的实际速度快于预计速度的风险，而租赁则有助于减少这种风险的目的。

（三）租赁可以避免通货膨胀而造成的损失。由于租赁期限一般都比较长，而租金通常又是定期等额支付的，在通货膨胀情况下，物价上涨会使支付租金的实际成本不断下降，因此，租赁可以部分抵消通胀的影响，起到缓和物价暴涨冲击的作用。

（四）租赁的筹资成本低廉。如果企业从银行等金融机构筹措资金，通常要受严格的限制，并提供资产抵押，这样，为取得必要的资金，就必须接受超出所需资金的贷款，而租赁能避免这种限制。租赁业务大多都是通过专业性租赁公司进行，租赁公司的专业特长及经验能为承租人找到有利的客户。

（五）还租形式灵活。与其他筹资方式比较，租赁还租方式灵活，可以根据企业收入的分布情况确定租赁期限和支付租金的间隔期、次数。

（六）经营租赁可以使承租人取得资产负债表表外筹资的效果。会计并不记录经营租赁业务而引起的资产和负债，即此类性质的租赁不会影响到承租人的资产负债率、权益负债率，提高了承租人的借款能力。

### **三、租赁的分类**

承租人和出租人应在租赁开始日判定租赁业务的类别，我们可以根据不同标准对租赁业务进行分类。

（一）根据与租赁资产所有权有关的风险和报酬归属为依据，租赁可以分为经营租赁和融资租赁，这种分类是基于租赁的经济实质而非其法律形式。

融资租赁是指实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬的租赁。其名义上的所有权可能转移，也可能不转移。符合下列一项或数项标准的，应当认定为融资租赁：

1. 在租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人；
2. 承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购买价款预计将远低于（一般指低于或等于 5%）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；
3. 即使租赁资产的所有权不转移，但租赁期占租赁资产使用寿命的大部分（通常为租赁资产尚可使用年限的 75% 及 75% 以上）；
4. 承租人在租赁开始日的最低租赁付款额现值，几乎相当于（达 90% 及 90% 以上）租赁开始日租赁资产公允价值；出租人在租赁开始日的最低租赁收款额现值，几乎相当于（达 90% 及 90% 以上）租赁开始日租赁资产公允价值；
5. 租赁资产性质特殊，如果不作较大改造，只有承租人才能使用。

**【例 18-1】**某项租赁设备全新时可使用年限为 10 年，现已使用 3 年。从第四年开始出租，租赁期 6 年，该设备尚可使用年限为 8 年。根据前述判断标准之三，租赁期占租赁资产使用寿命的 75%，该租赁业务应为融资租赁。

经营租赁是指除融资租赁以外的其它租赁。

（二）根据租赁资产对象可以分为不动产租赁和动产租赁，前者包括土地、房屋建筑物租赁，后者包括各种设备的租赁。

#### 四、需要明确的几个概念

租赁业务的会计处理涉及一些具有业务特点的、其他业务不涉及的概念，我们必须了解、熟悉和掌握这些概念，才能正确处理租赁的会计业务。

##### （一）租赁开始日

租赁开始日是指租赁协议日与租赁各方就主要租赁条款做出承诺日中的较早者，即通俗所称的起租日，租赁业务的会计处理即从租赁开始日起。新准则对租赁开始日的界定与旧准则将其界定为租赁合同规定的起租日有所不同。

##### （二）租赁期

租赁期是指租赁合同规定的不可撤销的租赁期间。“不可撤销”是相对于“可撤销”而言，主要是从承租人角度定义的。租赁合同签订后，承租人一般不能撤销租赁合同，除非有以下情况出现：

1. 经出租人同意；
2. 承租人与原出租人就同一资产或同类资产签订了新的租赁合同；
3. 承租人额外支付一笔足够大的款项；
4. 发生某些很少会出现的或有事项。

如果租赁合同规定承租人有优惠续租选择权，即承租人续租的租金预计远低于（通常认为小于或等于 70%）行使优惠续租选择权日正常的租金，因而在租赁开始日就可以合理地确定承租人将会行使该选择权，无论是否再支付租金，续租期也包括在租赁期内。

### **（三）最低租赁付款额**

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。

如果租赁合同没有规定优惠购买选择权，则承租人在租赁期内应支付或可能被要求支付的款项包括：

1. 租赁期内承租人每期支付的租金；
2. 租赁期届满时，由承租人或与其有关的第三方担保的资产余值；
3. 租赁期届满时，承租人未能续租或展期而造成的任何应由承租人支付的款项。

如果租赁合同规定有优惠购买选择权，则承租人在租赁期内应支付或可能被要求支付的款项包括：

1. 租赁开始日至优惠购买选择权行使日止每期支付的租金；
2. 行使优惠购买选择权而支付的任何款项。

### **（四）或有租金**

或有租金是承租人支付的金额不固定、以时间长短以外的其它因素（如销售量、使用量、物价指数等）为依据计算的租金。

### **（五）履约成本**

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。履约成本既可以由承租人负担,也可以由出租人负担,不论由哪一方承担,都需要在租赁合同中明确下来。

或有租金和履约成本都是对租金的调整因素

#### **(六) 最低租赁收款额**

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。

#### **(七) 担保余值**

担保余值对承租人而言,是指由承租人或与其相关的第三方担保的在租赁开始日估计的租赁期届满时租赁资产的公允价值;对出租人而言,是指承租人或与其相关的第三方担保的在租赁开始日估计的租赁期届满时租赁资产的公允价值,加上由独立于承租人和出租人、但在财务上有能力担保的第三方担保的在租赁开始日估计的租赁期届满时租赁资产的公允价值。

## **第二节 承租人的会计处理**

### **一、承租人融资租赁的会计处理**

承租人融资租赁的会计处理涉及租赁资产的资本化及其金额的确定、初始直接费用的处理、未确认融资费用的分摊处理、租赁资产折旧的计提、履约成本和或有租金的账务处理以及租赁期满时的账务处理。

#### **(一) 租赁资产的资本化及其金额的确定**

租赁开始日,承租人应将租赁开始日租赁资产的公允价值与最低租赁付款额现值两者较低者作为租入资产的入账价值(不包括设备安装费用),将最低租赁付款额作为长期应付款的入账价值,两者差额作为未确认融资费用。但如果该项租赁资产占承租人资产总额比例不大(即融资租入资产小于或等于承租人资产总额的30%),承租人可以按照最低租赁付款额确认租赁资产和长期应付款的入账价值,这种情况下将不产生未确认融资费用。

承租人在计算最低租赁付款额的现值时，必须选择合理的折现率。对折现率的选择顺序依次为出租人的租赁内含利率、租赁合同规定的利率、同期银行贷款利率。如果是从国外取得的租赁资产，采用同期国外贷款利率。

内含利率是指在租赁开始日使最低租赁付款额的现值与未担保余值的现值之和等于租赁资产原账面价值的折现率。

如果租赁资产大于承租人资产总额的 30%，承租人在租赁开始日按照当日该租赁资产在出租人账面反映的资产价值与最低租赁付款额现值两者较低者，借记“固定资产——融资租入固定资产”，按最低租赁付款额贷记“长期应付款——应付融资租赁款”，两者差额借记“未确认融资费用”

如果租赁资产小于或等于承租人资产总额的 30%，承租人在租赁开始日按照最低租赁付款额，借记“固定资产——融资租入固定资产”，贷记“长期应付款——应付融资租赁款”。

如果融资租入的固定资产在租赁开始日需要经过安装，应先通过“在建工程”科目核算，安装完毕交付使用时，再由“在建工程”科目转入“固定资产——融资租入固定资产”。

## （二）初始直接费用的会计处理

初始直接费用是指在租赁谈判、签订租赁合同过程中承租人发生的、可直接归属于租赁项目的费用，通常有差旅费、律师费、佣金、谈判费、印花税等。对发生的初始直接费用，承租人应当在实际发生时计入资产价值，即予以资本化。这是与旧会计准则不同的地方，旧会计准则对初始直接费用的处理是直接计入当期损益。

## （三）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。在租赁期内进行分摊，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合理的方法确认为当期融资费用。在先付租金的情况下，租赁期第一期应支付的租金中不含利息，只需减少长期应付款，不必同时确认当期融资费用。

在分摊未确认的融资费用时，新准则规定应采用实际利率法计算分摊，而旧准则规定既可以采用实际利率法，也可以采用直线法、年数总和法等，这也是新旧准则有关规定的区别之处。

根据租赁开始日租赁资产和负债的入账价值确定基础不同，未确认融资费用的分摊可分以下几种情况计算：

1. 租赁资产和负债以最低租赁付款额的现值作为入账价值，且以出租人的租赁内含报酬率为折现率。这种情况下，应以出租人的租赁内含利率作为分摊率。

2. 租赁资产和负债以最低租赁付款额的现值作为入账价值，且以租赁合同约定的租赁内含报酬率为折现率。这种情况下，应以租赁合同约定的租赁内含利率作为分摊率。

3. 租赁资产和负债以租赁资产原账面价值作为入账价值，且不存在承租人担保余值和优惠购买选择权问题。这种情况下，既不能采用出租人的租赁内含报酬率为折现率，也不能采用租赁合同约定的租赁内含报酬率为折现率，而应重新计算融资费用分摊率。融资费用分摊率是在租赁开始日，使最低租赁付款额的现值等于租赁资产原账面价值的折现率。在承租人或与其有关的第三方未对租赁资产余值提供担保的情况下，在租赁期满时，未确认融资费用应全部分摊完，并且租赁负债也应减少为零。

4. 租赁资产和负债以租赁资产原账面价值作为入账价值，且不存在承租人担保余值，但有优惠购买选择权。这种情况下，既不能采用出租人的租赁内含报酬率为折现率，也不能采用租赁合同约定的租赁内含报酬率为折现率，而应重新计算融资费用分摊率。在租赁期满时，未确认融资费用应全部分摊完，并且租赁负债也应减少为优惠购买金额。

5. 租赁资产和负债以租赁资产原账面价值作为入账价值，且存在承租人担保余值。这种情况下，既不能采用出租人的租赁内含报酬率为折现率，也不能采用租赁合同约定的租赁内含报酬率为折现率，而应重新计算融资费用分摊率。在租赁期满时，未确认融资费用应全部分摊完，并且租赁负债也应减少为担保余值或该日应支付的违约金金额。

支付租金及分摊未确认融资费用的会计处理为：承租人按每期支付的租金金额，借记“长期应付款——应付融资租赁款”科目，贷记“银行存款”科目，同时根据不同情况计算出的当期应分摊的未确认融资费用，借记“财务费用”科目，贷记“未确认融资费用”科目。

#### （四）租赁资产折旧的会计处理

承租人应将融资租入固定资产视同自有资产，在选择折旧政策和计提折旧、支付维修费用的会计处理都与自有资产一致。

##### 1. 折旧政策的选择

租赁资产的折旧可以选用年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。如果承租人或与其相关的第三方对租赁资产余值提供了担保，应计提的折旧总额为租赁开始日融资租入固定资产的入账价值减去担保余值；如果承租人或与其相关的第三方对租赁资产余值未提供了担保，应计提的折旧总额为租赁开始日融资租入固定资产的入账价值。

##### 2. 折旧期间的确定

由于融资租赁的分类标准影响租赁资产折旧期间的确定，因此，应根据租赁合同的规定确定租赁资产的折旧期间。如果能够确定租赁期届满时承租人将会取得租赁资产的所有权，就可以认为承租人拥有该项资产的全部尚可使用年限，因此应以租赁开始日租赁资产的尚可使用年限作为折旧期间；如果不能确定租赁期届满时承租人将会取得租赁资产的所有权，则应以租赁期和租赁资产尚可使用年限较短者作为折旧期间。

##### 3. 折旧费用和维修费用的会计处理

根据计提的折旧金额和发生的修理费金额，借记“制造费用”、“管理费用”等科目，贷记“累计折旧”或“银行存款”等科目。

#### （五）履约成本的会计处理

由于履约成本是承租人在租赁期内为租赁资产支付的各种使用费用，是以技术咨询和服务费、人员培训费、维修费、保险费等名目支付的费用，承租人应根据具体内容分别进行会计处理。如支付的技术咨询和服务费、人员培训费、保险费等按照受益期直接或分摊计入费用，借记“长期待摊费用”、“预提费用”、“制造费用”、“管理费用”等科目，贷记“银行存款”科目，支付的经常性修理费可以直接计入当期费用，借记“制造费用”、“管理费用”等科目，贷记“银行存款”科目。

#### （六）或有租金的会计处理



由于或有租金的金额不固定，无法采用系统合理的方法进行分摊，因此，或有租金应在实际发生时确认为当期费用，根据或有租金计算依据的不同，借记“财务费用”、“营业费用”等科目，贷记“银行存款”科目。

### （七）租赁期满时的会计处理

租赁期满时，承租人对租赁资产有三种选择，即返还、优惠续租和留购。

#### 1. 选择返还租赁资产的会计处理

租赁期满，承租人向出租人返还租赁资产时，如果存在承租人担保余值，借记“长期应付款——应付融资租赁款”、“累计折旧”等科目，贷记“固定资产——融资租入固定资产”科目；如果不存在承租人担保余值，借记“累计折旧”科目，贷记“固定资产——融资租入固定资产”科目。

#### 2. 选择优惠续租租赁资产的会计处理

租赁期满，承租人行使优惠续租选择权，则视同该租赁一直存在，支付租金时进行相同的会计处理；如果承租人没有续租，会计处理同返还租赁资产的会计处理。另外，如果根据租赁合同规定须向出租人支付不选择续租的违约金，则借记“营业外支出”科目，贷记“银行存款”科目。

#### 3. 选择留购租赁资产的会计处理

租赁期满，承租人选择优惠购买租赁资产而支付价款时，借记“长期应付款——应付融资租赁款”科目，贷记“银行存款”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。

下面我们举例说明融资租赁业务中承租人涉及的、需要进行的会计处理。

**【例 18-2】**2006 年 12 月 20 日，甲公司与乙公司签订专用机床租赁合同一份，合同约定租赁期从 2007 年 1 月 1 日起至 2009 年 12 月 31 日止。甲公司自租赁开始日每隔 6 个月于月末支付租金 10 万元，并按该设备所生产产品年销售额的 3% 支付给乙公司经营分享收入。该设备维护、保险费用由乙公司支付，估计每年约需 8000 元，合同规定半年利率为 4%。租赁期满，甲公司享有优惠购买该设备的选择权，购买价为 2000 元，估计该日租赁资产公允价为 9 万元。该设备 2007 年 1 月 1 日账面价值为 50 万元，预计使用年限为 7 年，现已使用 1 年，期满无残值。另外，甲公司 2007-2009 年使用该机床生产的产品销售额分别为 10 万元、15 万元和 20 万元。

## 1. 租赁开始日的会计处理

(1) 判断租赁类型。本例中租赁期限 3 年仅占尚可使用年限 6 年的 50%，不到 75%，未满足融资租赁的判断标准之三，但由于甲公司享有优惠购买权的购买价 2000 元远低于行使选择权日租赁资产的公允价值 9 万元，仅为 2.22%，满足判断标准之二，因此该租赁业务应判定为融资租赁业务。

(2) 计算租赁开始日最低租赁付款额的现值，以确定租赁资产入账价值。

最低租赁付款额 = 各期租金之和 + 行使优惠购买选择权支付的金额

$$= 100\,000 \text{ 元} \times 6 + 2\,000 \text{ 元}$$

$$= 620\,000 \text{ 元}$$

每期租金 10 万元的年金现值 =  $100\,000 \text{ 元} \times (P/A, 4\%, 6)$

$$= 100\,000 \text{ 元} \times 5.242$$

$$= 524\,200 \text{ 元}$$

行使优惠购买选择权支付价款的复利现值 =  $2\,000 \text{ 元} \times (P/V, 4\%, 6)$

$$= 2\,000 \text{ 元} \times 0.790$$

$$= 1\,580 \text{ 元}$$

现值合计 =  $524\,200 \text{ 元} + 1\,580 \text{ 元}$

$$= 525\,780 \text{ 元} > 500\,000 \text{ 元}$$

因此，租赁资产的入账价值应为二者之比较低者，即账面价值 50 万元。

(3) 计算未确认融资租赁费用。

未确认融资租赁费用 = 最低租赁付款额 - 租赁开始日资产入账价值

$$= 620\,000 \text{ 元} - 500\,000 \text{ 元}$$

$$= 120\,000 \text{ 元}$$

甲公司 2007 年 1 月 1 日账务处理为：

借：固定资产——融资租入固定资产	500 000
未确认融资费用	120 000
贷：长期应付款——应付融资租赁款	620 000

## 2. 未确认融资费用的分摊

由于该设备入账价值为原账面价值，且不存在租赁人担保余值，但存在优惠购买选择权，因此应重新计算融资费用分摊率

由于租赁开始日最低租赁付款额现值＝租赁开始日租赁资产原账面价值，即：

$$100\,000 \text{ 元} \times (P/A, R, 6) + 2\,000 \text{ 元} \times (P/V, R, 6) = 500\,000 \text{ 元}$$

经过多次测试，用插入法计算出融资费用分摊率  $R=5.57\%$

在租赁期内采用实际利率法分摊融资费用，计算如图表 18-1：

未确认融资费用分摊计算表（实际利率法）

图表 18-1

单位：元

日 期	租 金	未确认融资费用	应付本金减少额	应付本金余额
①	②	③＝期初⑤×5.57%	④＝②－③	期末⑤＝期初⑤－④
2007.1.1				500,000
2007.6.30	100,000	27,850	72,150	427,850
2007.12.31	100,000	23,831	76,169	351,681
2008.6.30	100,000	19,589	80,411	271,270
2008.12.31	100,000	15,110	84,890	186,380
2009.6.30	100,000	10,381	89,619	96,761
2009.12.31	100,000	5,239 *	94,761	2,000
2009.12.31	2,000		2,000	0
合 计	602,000	102,000	500,000	

注：表中带\*的数字做了尾数调整

有关账务处理如下（假设每半年分摊一次未确认融资费用）：

（1）2007 年 6 月 30 日，支付第一期租金

借：长期应付款——应付融资租赁款 100 000  
贷：银行存款 100 000

同时：

借：财务费用 27 850  
贷：未确认融资费用 27 850

（2）2007 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 100 000  
 贷：银行存款 100 000

同时：

借：财务费用 23 831  
 贷：未确认融资费用 23 831

以后各期账务处理同理。

### 3. 2009 年 12 月 31 日，行使优惠购买权支付款项时

借：长期应付款——应付融资租赁款 2 000  
 贷：银行存款 2 000

同时：

借：固定资产 500 000  
 贷：固定资产——融资租入固定资产 500 000

### 4. 计提租赁资产折旧

根据租赁合同，在租赁开始日（2007 年 1 月 1 日）就可以合理地确定租赁期满后承租人甲公司能够取得该设备的所有权，因此采用平均法计提折旧时，应按租赁开始日租赁资产尚可使用年限 6 年计提折旧。由于租赁资产不存在担保余值，且期满无残值，应从 2007 年 2 月起全额计提折旧。各期折旧额的计算如图表 18-2：

图表 18-2 融资租入固定资产折旧计算表（年限平均法） 单位：元

日 期	固定资产原值	残值	折旧率	当期折旧额	累计折旧额	固定资产净值
2007. 1. 1	500 000					500 000
2007. 12. 31			15. 50%	77 500	77 500	422 500
2008. 12. 31			16. 90%	84 500	162 000	33 800
2009. 12. 31			16. 90%	84 500	246 500	253 500
2010. 12. 31			16. 90%	84 500	331 000	169 000
2011. 12. 31			16. 90%	84 500	415 500	84 500
2012. 12. 31		0	16. 90%	84 500	500 000	84 500
合 计	500 000		100%	500 000		-

2007 年 12 月 31 日，计提折旧的账务处理如下：

借：制造费用 77 500  
 贷：累计折旧 77 500

以后各期账务处理同理。

### 5. 或有租金的会计处理

已知甲公司 2007 年-2009 年用该机床生产的产品销售额分别为 10 万元、15 万元和 20 万元。根据合同约定的比例 3%，甲公司各年须分别向乙公司支付 3000 元、4500 千元和 6000 元的费用

2007 年 12 月 31 日账务处理如下：

借：营业费用	3 000
贷：其他应付款	3 000

实际支付时：

借：其他应付款	3 000
贷：银行存款	3 000

以后各期账务处理同理。

## 二、承租人经营租赁的会计处理

经营租赁下，由于与租赁资产所有权有关的风险和报酬并没有实质上的转移，因此承租人不用将租入资产的使用权资本化，也不必将承担的付款义务作为负债，重点需要解决的问题是应支付的租金与计入当期费用的关系。

某些情况下，出租人可能对经营租赁提供激励措施，如提供一定期限的免租期、承担承租人的某些费用等。在出租人提供免租期的情况下，承租人应将租金总额在整个租赁期选择合理的方法进行分摊，不得扣除免租期计算分摊额；在出租人承担某些费用的情况下，应从租金总额中扣除这些费用后，选择合理的方法在租赁期内进行分摊。

**【例 18-3】**2007 年 1 月 1 日，甲公司从乙公司租入设备一台，租期 18 个月，租赁期满时，乙公司收回该设备。该设备价值 8 万元，预计使用年限 5 年。租赁合同规定，租金支付实行预付制，每半年支付一次，分别于 2007 年 3 月 1 日支付 15000 元、2007 年 7 月 1 日支付 12000 元、2008 年 1 月 1 日支付 11000 元。乙公司承诺 2007 年 1-2 月为免息期，并承担租赁期内 2000 元的保险费。

由于此项租赁业务没有满足融资租赁的任何一条标准，应作为经营租赁处理。计算各期应分摊的租金费用时，应将合同租金总额 38000 减去乙公司负担的保险费 2000 后的 36000 元，在整个租赁期 18 个月内采用直线法均摊，每月应分摊 2000 元。

2007 年 3 月 1 日，甲公司账务处理：

借：长期待摊费用	15 000
----------	--------

贷：银行存款	15 000
--------	--------

2007 年 6 月 30 日，甲公司账务处理：

借：制造费用	12 000
贷：长期待摊费用	12 000

以后期间账务处理同上。

### 第三节 出租人的会计处理

#### 一、出租人融资租赁的会计处理

出租人融资租赁的账务处理涉及租赁开始日租赁债权的确定、初始直接费用的处理、未实现融资收益分配的处理、租金逾期未能收回情况下的处理、应收融资租赁款坏账准备的计提、未担保余值发生减少的处理、或有租金的处理以及租赁期满时的账务处理。

##### （一）租赁开始日租赁债权的确定

由于融资租赁下，出租人将与租赁资产所有权相关的风险与报酬实质上转移给了承租方，并且将租赁资产的使用权长期让渡给承租方，以此获得租金。因此在租赁开始日，出租人应当确认收取租金的债权，将最低租赁收款额作为应收融资租赁款的入账价值，并同时记录未担保余值，将最低租赁收款额和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：在租赁开始日，出租人按最低收款额，借记“应收融资租赁款”科目，按未担保余值，借记“未担保余值”科目，按已计提的折旧，借记“累计折旧”科目，按租赁资产原账面金额贷记“融资租赁资产”科目，差额贷记“递延收益——未实现融资收益”科目。

##### （二）初始直接费用的会计处理

出租人发生的初始直接费用与承租人发生的初始直接费用类似，包括印花税、佣金、律师费、差旅费、谈判费等。初始直接费用在发生时应当直接计入当期费用。会计处理为：借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”、“现金”等科目。

##### （三）未实现融资收益分配的会计处理

出租人收取的租金包括本金和利息两部分，应在租赁期内对租金进行分配，一部分确认为当期融资收入，一部分冲减应收融资租赁款。

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，如果采用直线法、年数总和法计算的当期应确认的融资收入与实际利率法计算结果无重大差异，也可采用直线法、年数总和法。

会计处理为：出租人每期收到租金时，借记“银行存款”科目，贷记“应收融资租赁款”科目。每期期末，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，借记“递延收益——未确认融资收益”科目，贷记“主营业务收入——融资收入”科目。

#### （四）租金逾期未能收回的会计处理

根据谨慎性原则，超过一个租金支付期未收到租金，出租人应停止确认租金中所含的融资收入，已确认的融资收入部分，应予以冲回，转作表外登记。以后实际收到租金时再将其中包含的融资收入确认为当期收入。

#### （五）应收融资租赁款坏账准备的计提

为了更真实、客观地反映出租人在融资租赁中的债权，出租人应定期或至少每年年末，根据承租人的财务及经营管理情况，以及租金逾期期限等因素，分析应收融资租赁款的风险程度和回收可能性，对应收融资租赁款合理计提坏账准备。由于逾期租金所含融资收入已根据谨慎性原则要求停止确认，因此，出租人只需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参照《企业会计制度》并根据相关会计准则的规定自行确定，方法一经确定，不得随意变更。

会计处理为：根据有关规定合理计提坏账准备时，借记“管理费用”科目，贷记“坏账准备”科目，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时，借记“坏账准备”科目，贷记“应收融资租赁款”科目，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“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“应收融资租赁款”科目。

#### （六）未担保余值发生减少的会计处理

出租人应定期对未担保余值进行检查，至少每年年末检查一次，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，并将由此引起的租赁投资净值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融资收入。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，以真实反映企业的资产和经营业绩。未担保余值增加时不作任何调整。

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确定应确认的融资收入。

会计处理为：期末出租人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“递延收益——未实现融资收益”科目，贷记“未担保余值”科目。如果已确认的未担保余值损失得以恢复，应在原已确认的损失金额内转回，借记“未担保余值”科目，贷记“递延收益——未实现融资收益”科目。

#### （七）或有租金的会计处理

出租人在融资租赁情况下发生的或有租金，应予发生时确认为当期收入。会计处理为实际收到或有租金时，借记“银行存款”、“现金”等科目，贷记“主营业务收入——融资收入”

#### （八）租赁期满时的会计处理

如前所述，承租人在租赁期满时有退租、优惠续租、留购三种选择，相应地出租人对三种不同情况作出不同的会计处理

### 二、出租人经营租赁的会计处理

经营租赁下，由于与租赁资产所有权有关的风险和报酬并没有实质上的转移，因此出租人应当按照资产的性质，将用作经营租赁的资产包括在资产负债表上的相关项目内，并将租金在租赁期内按直线法确认为当期收益，如果其他方法更系统合理，也可以采用其他方法，借记：“银行存款”科目，贷记：“主营业务收入——经营租赁收益”科目或“其他业务收入”科目。租赁业务发生的初始直接费用应当



计入当期损益，借记：“管理费用”科目，贷记：“银行存款”等科目。经营租赁固定资产的折旧由出租人按照类似资产的折旧政策计提折旧，借记：“管理费用”科目，贷记：“累计折旧”科目。或有租金收益的处理与融资租赁业务相同，在实际发生时确认收益，借记“银行存款”、“现金”等科目，贷记“主营业务收入——经营租赁收益”科目或“其他业务收入”科目。

#### 第四节 售后租回交易的会计处理

售后租回业务是一种特殊形式的租赁业务。所谓售后租回是指卖主将一项资产出售后又将这同一项资产从买方手中租赁回来，这里的卖主既是销售者又是承租者，买主既是购买者又是出租者。通过售后租回，资产的原所有者在保留对资产的占有权、使用权和控制权的前提下，将固定资产转化为货币资产，在出售时全额取得现款，而租金则是分期支付，从而获得所需资金。资产的购买者也通过售后租回交易找到一个风险小、回报有保障的投资机会。该种业务实质上是融资行为，所以，在此项业务发生时，出售资产的损益在会计处理上不应当确认。

假定甲公司将一项价值 10 万元的设备以 15 万元的价格出售给乙公司，同时又以 15 万元的公允价值租回。从形式上看，该笔业务甲公司获得了 5 万元的销售毛利，实质上这 5 万元的销售利润将在租赁期内分期支付给出租人。其结果是甲公司从乙公司获得了 5 万元的借款，在未来租赁期内归还给出租人，租赁期间负担的利息正好等于 5 万元的销售毛利。

售后租回业务按照租赁的分类标准，也可以分为融资租赁或经营租赁。对于出租人来说，售后租回业务与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又是资产的出售者，因此会计处理与其他租赁业务有所不同。

##### 一、售后租回交易形成融资租赁

如果售后交易符合融资租赁的确认条件，那么，这种交易实质上转移了出租人所保留的与该资产所有权相关的风险和报酬，是出租人提供资金给承租人并以该资产作担保，因此售价与资产账面价值之间的差额（无论售价是高于还是低于账面价

值)在会计上均未实现,出售者应将售价与资产账面价值的差额予以递延,并按该资产折旧进度进行分摊,作为折旧费用的调整。按折旧进度进行分摊是指在该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率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

如果售后交易符合经营租赁的确认条件,与形成融资租赁的售后租回交易的会计处理相一致,销售者应将售价与资产账面价值之间的差额(无论售价是高于还是低于账面价值)予以递延,并在租赁期按照租金支付比例进行分摊,作为租金的调整费用。按照租金支付比例进行分摊是指在确认当期租金时,按与确认当期该项资产租金费用所采用的支付比例相同的比例对未实现售后租回损益进行分摊。如果有确凿证据表明售后租回交易是按公允价值达成的,售价与资产账面价值的差额应计入当期损益。

## 三、售后租回交易的会计处理

### (一)承租人售后租回交易的会计处理

由于出租人对售后租回交易的会计处理与其他租赁业务的会计处理类似,以下仅从承租人的角度说明售后租回交易的会计处理。

1. 在出售资产时,按固定资产账面净值,借记“固定资产清理”科目,按该固定资产已提折旧,借记“累计折旧”科目,按该固定资产账面原值,贷记“固定资产”科目。如果该项资产计提了减值准备,还应结转已计提的减值准备。

2. 收到出售资产价款时,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”

3. 租回资产时,如果形成融资租赁,按租赁资产的原账面价值与最低租赁付款额现值两者中较低者,借记“固定资产——融资租入固定资产”科目,按最低租赁付款额,贷记“长期应付款——应付融资租赁款”科目,差额借记“未确认融资费用”。如果融资租入资产总额等于或小于承租人资产总额的30%,承租人也可以按最低租赁付款额,借记“固定资产——融资租入固定资产”科目,贷记“长期应付款——应付融资租赁款”科目。

4. 各期按该项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，借或贷记“递延收益——未实现售后租回损益”，贷或借记“制造费用”、“营业费用”、“管理费用”等科目。

## （二）承租人售后租回交易的会计处理举例

1. 售后租回交易形成一项融资租赁，售价高于资产账面价值

【例 18-4】例：假设 2007 年 1 月 1 日，甲公司将一台生产某产品的专用机床按 50 万元的价格卖给乙公司。该机床账面原值 50 万元，已提折旧 7 万元。同时又与乙公司签订租赁合同将该机床租回，租赁合同主要条款与前【例 18-3】相同。判断租赁类型、计算最低租赁付款额的现值及融资费用分摊率与前例相同。

（1）计算未实现售后租回损益

$$\begin{aligned}\text{未实现售后租回损益} &= \text{售价} - \text{资产的账面价值} \\ &= 500,000 \text{ 元} - (500,000 - 70,000) \text{ 元} \\ &= 70,000 \text{ 元}\end{aligned}$$

（2）在租赁期内采用实际利率法分摊未确认融资费用同前例

（3）在折旧期内按折旧率分摊未实现售后租回损益

图表 18-3

未实现售后租回收益分摊计算表

单位：元

日 期	售 价	固定资产账面价值	摊销期	分摊率	摊销额	未实现售后租回收益
2007.1.1	500 000	430 000	71 个月			70 000
2007.12.31				15.50%	10 850	59 150
2008.12.31				16.90%	11 830	47 320
2009.12.31				16.90%	11 830	35 490
2010.12.31				16.90%	11 830	23 660
2011.12.31				16.90%	11 830	11 830
2012.12.31				16.90%	11 830	-
合 计	500 000	430 000		100%	70 000	

（4）有关账务处理如下：

①2007 年 1 月 1 日，结转售出资产的成本

借：固定资产清理	430 000
累计折旧	70 000
贷：固定资产	500 000

②2007 年 1 月 1 日，向乙公司出售机床

借：银行存款 500 000  
     贷：递延收益——未实现售后租回损益（融资租赁） 70 000  
         固定资产清理 430 000

③2007 年 12 月 31 日，确认本年度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） 10 850  
     贷：制造费用 10 850

其他有关账务处理略。

## 2. 售后租回交易形成一项融资租赁，售价低于资产账面价值

**【例 18-5】**假设 2007 年 1 月 1 日，甲公司将一台生产某产品的专用机床按 50 万元的价格卖给乙公司。该机床账面原值 70 万元，已提折旧 10 万元。同时又与乙公司签订租赁合同将该机床租回，租赁合同主要条款与前例 18-3 相同。

（1）判断租赁类型、计算最低租赁付款额的现值及融资费用分摊率与前例相同

（2）计算未实现售后租回损益

$$\begin{aligned}\text{未实现售后租回损益} &= \text{售价} - \text{资产的账面价值} \\ &= 500,000 \text{ 元} - (700,000 - 100,000) \text{ 元} \\ &= -100,000 \text{ 元}\end{aligned}$$

（3）在租赁期内采用实际利率法分摊未确认融资费用同前例

（4）在折旧期内按折旧率分摊未实现售后租回损益

图表 18-4

未实现售后租回损失分摊计算表

单位：元

日期	售价	固定资产账面价值	摊销期	分摊率	摊销额	未实现售后租回损失
2007.1.1	500 000	600 000	71 个月			100 000
2007.12.31				15.50%	15 500	84 500
2008.12.31				16.90%	16 900	67 600
2009.12.31				16.90%	16 900	50 700
2010.12.31				16.90%	16 900	33 800
2011.12.31				16.90%	16 900	16 900
2012.12.31				16.90%	16 900	-
合 计	500 000	600 000		100%	100 000	

（5）有关账务处理如下：

①2007 年 1 月 1 日，结转售出资产的成本

借：固定资产清理 600 000  
     累计折旧 100 000

贷：固定资产 700 000

②2007 年 1 月 1 日，向乙公司出售机床

借：银行存款 500 000

递延收益——未实现售后租回损益（融资租赁） 100 000

贷：固定资产清理 600 000

③2007 年 12 月 31 日，确认本年度应分摊的未实现售后租回损益

借：制造费用 15 550

贷：递延收益——未实现售后租回损益（融资租赁） 15 550

其他有关会计分录略。

### 3. 售后租回交易形成一项经营租赁，售价高于资产账面价值

**【例 18-6】**假设 2007 年 1 月 1 日，甲公司将一台生产某产品的专用机床按 50 万元的价格卖给乙公司。该机床账面原值 50 万元，已提折旧 6 万元。同时又与乙公司签订租赁合同将该机床租回，租赁合同主要条款与前**【例 18-3】**相同。

(1) 判断租赁类型与前例相同

(2) 计算未实现售后租回损益

$$\begin{aligned}
 \text{未实现售后租回损益} &= \text{售价} - \text{资产的账面价值} \\
 &= 500,000 \text{ 元} - (500,000 - 60,000) \text{ 元} \\
 &= 60,000 \text{ 元}
 \end{aligned}$$

(3) 在租赁期内按租金支付比例分摊未实现售后租回损益

图表 18-5 未实现售后租金收益分摊计算表 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	未实现售后租回收益
2007. 1. 1	500 000	440 000				60 000
2007. 12. 31			120 000	60.00%	36 000	24 000
2008. 12. 31			80 000	40.00%	24 000	-
合 计	500 000	440 000	200 000	100%	60 000	

(4) 有关账务处理如下：

①2007 年 1 月 1 日，结转售出资产的成本

借：固定资产清理 440 000

累计折旧 60 000

贷：固定资产 500 000

②2007 年 1 月 1 日，向乙公司出售机床

借：银行存款 500 000  
     贷：递延收益——未实现售后租回损益（经营租赁） 60 000  
         固定资产清理 440 000

③2007 年 12 月 31 日，确认本年度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（经营租赁） 36 000  
     贷：制造费用 36 000

其他有关账务处理略。

#### 4. 售后租回交易形成一项经营租赁，售价低于资产账面价值

**【例 18-7】**假设 2007 年 1 月 1 日，甲公司将一台生产某产品的专用机床按 50 万元的价格卖给乙公司。该机床账面原值 70 万元，已提折旧 10 万元。同时又与乙公司签订租赁合同将该机床租回，租赁合同主要条款与前**【例 18-3】**相同。

（1）判断租赁类型与前例相同

（2）计算未实现售后租回损益

$$\begin{aligned}\text{未实现售后租回损益} &= \text{售价} - \text{资产的账面价值} \\ &= 500,000 \text{ 元} - (700,000 - 100,000) \text{ 元} \\ &= -100,000 \text{ 元}\end{aligned}$$

（3）在租赁期内按租金支付比例分摊未实现售后租回损益

图表 18-6

未实现售后租金损失分摊计算表

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	未实现售后租回损失
2007.1.1	500 000	600 000				100 000
2007.12.31			120 000	60.00%	60 000	40 000
2008.12.31			80 000	40.00%	40 000	-
合 计	500 000	600 000	200 000	100%	100 000	

（4）有关账务处理如下：

①2007 年 1 月 1 日，结转售出资产的成本

借：固定资产清理 600 000  
     累计折旧 100 000  
     贷：固定资产 700 000

②2007 年 1 月 1 日，向乙公司出售机床

借：银行存款 500 000

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	600 000
③2007 年 12 月 31 日，确认本年度应分摊的未实现售后租回损失	
借：管理费用	36 000
贷：递延收益——未实现售后租回损益（经营租赁）	36 000
其他有关账务处理略。	

## 第五节 租赁会计的信息披露

我国《企业会计准则第 21 号——租赁》第八章，对租赁业务的列报和信息披露做出如下规定。

一、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；出租人应当在资产负债表中，将应收融资租赁款减去未实现融资收益的差额，作为长期债权列示。

二、承租人应当在附注中披露与融资租赁有关的下列信息：

- （一）各类租入固定资产的期初和期末原价、累计折旧额；
- （二）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；
- （三）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。如实际利率法、直线法或年数总和法。

三、出租人应当在附注中披露与融资租赁有关的下列信息：

- （一）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，以及以后年度将收到的最低租赁收款额总额；
- （二）未实现融资收益的余额，以及分配未实现融资收益所采用的方法。如实际利率法、直线法或年数总和法。

四、承租人对重大经营租赁，应当在附注中披露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及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；出租人应披露经营租赁各类租出资产的账面价值。承租人和出租人应当披露各售后租回交易以及售后租回合同中的重要条款。

### 思考题:

1. 租赁的概念和融资租赁的判断标准?
2. 融资租赁中承租人需要进行哪些会计处理? 如何处理?
3. 融资租赁中出租人需要进行哪些会计处理? 如何处理?
4. 租赁业务需要在报表附注中披露哪些内容?

### 参考文献:

1. 《企业会计准则——基本准则》(经济科学出版社, 2006 年 2 月)
2. 《企业会计准则(2006)》(经济科学出版社, 2006 年 2 月)
3. 《中级会计实务》(经济科学出版社, 2007 年 1 月)

## 第十九章 债务重组

### 第一节 债务重组概述

#### 一、债务重组的定义

在激烈的市场竞争情况下,企业可能因为各种原因,会出现暂时资金紧缺,难以按期偿还债务。虽然按照我国法律,债权人有权在债务人不能偿还到期债务时向法院申请债务人破产,但在债务人主管部门申请整顿且经债务人与债权人会议达成了和解协议时,破产程序应予中止。此外,即使债务人进入破产程序,也可能因为相关的过程持续很长,费时费力,结果还可能难以保证债权人的债权能如数收回。于是,就有了另外一种解决债务纠纷的方法,即债务重组。

债务重组是指债务人发生财务困难的情况下,债权人按照与债务人达成协议或者法院的裁定做出让步的事项。其中,“财务困难”是指因债务人出现资金周转困难,经营陷入困境或者其他方面的原因,导致其无法或者没有能力按原条件偿还债务。“让步”指债权人同意发生财务困难的债务人现在或将来以低于重组债务账面



价值的金额偿还债务。例如，甲公司欠乙公司 100 万货款，现因许多困难与乙公司协商，乙公司同意甲公司以 95 万现金了结债务。其中，乙公司对甲公司做出了“让步”。“债权人作出让步”的情形包括：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。也就是说，如果债权人没有作出让步，就不能认为是债务重组准则所指的债务重组。

## 二、债务重组的方式

债务重组主要有以下几种方式：

（一）以资产清偿债务。这种方式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，债务人通常可以以现金、存货、短期投资、固定资产、长期投资、无形资产等清偿债务。

（二）将债务转为资本。这种方式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重组方式。债务转为资本是站在债务人的角度看的，从债权人的角度看，则为债权转为股权。转为资本实质上是增加债务人的资本。债务转为资本时，对股份有限公司而言，即将债务转为股本；对其他企业而言，即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），债权人因此而增加长期股权投资。应当注意的是：债务人根据转换协议将应付可转换公司债券转为资本，属于正常情况下的转换，不能作为债务重组处理。

（三）修改其他债务条件。是指修改不包括上述（一）和（二）两种方式在内的债务条件进行债务重组的方式，如减少债务本金、债务利息、降低利率、延长偿还期限等。例如，甲企业因从乙企业购入一批原材料向乙企业开出一张面值为 100 万元、利率为 3%、三个月期、到期日为 20×6 年 1 月 20 日的票据。由于财务困难，甲企业无法在 1 月 20 日清偿到期应付票据。经与乙企业达成如下协议，将票据期限延长至 3 月 20 日，并将债务的账面价值 100.75 万元（面值 100 万元和利息 0.75 万元）减至 90 万元（既减面值，又减已欠利息），延期内票据不计利息。

（四）以上两种或两种以上方式的组合。这种重组方式又称为混合重组方式。例如，以转让资产、债务转为资本等方式的组合清偿某项债务。再如，以转让资产清偿债务的一部份，并对该项债务的另一部份，以修改债务条件进行债务重组。

## 三、债务重组日

债务重组日指履行协议或法院裁定，将相关资产转让给债权人，将债务转为资本或修改后的偿债条件开始执行的日期。债务重组日即为债务重组完成日，也就是债务重组会计处理日，可能发生在债务到期前、到期时或到期后。例如，甲企业欠乙企业货款 500 万元，到期日为 20×6 年 1 月 10 日。因甲企业发生财务困难，经协商，乙企业同意甲企业以价值 400 万元的商品抵偿债务。甲企业于 20×6 年 1 月 10 日将商品运抵乙企业并办理相关债务解除手续。在此项债务重组中，20×6 年 1 月 10 日即为债务重组日，如果甲企业是分批将商品运往乙企业，最后一批运抵的日期为 20×6 年 10 月 10 日，且在这一天办理有关债务解除手续，则债务重组日应为 20×6 年 10 月 10 日。

## 第二节 债务重组会计处理

### 一、以资产清偿债务的会计处理

#### （一）以现金清偿债务的会计处理

债务人以现金清偿债务时，债务人应将重组债务的账面价值与实际支付现金之间的差额，确认为债务重组的利得，计入当期损益（营业外收入）。

债权人应将债权的账面余额与收到的现金之间的差额，分别情况处理：已对债权计提减值准备的，该差额先冲减减值准备，减值准备不足以冲减部分，再确认为债务重组损失，计入营业外支出，未对债权计提减值准备的，应直接将差额确认为债务重组损失。

这里“账面价值”是指某科目的账面余额减去相关备抵项目后的净额。例如，应收账款账面余额减去应收账款的坏账准备后的净额为应收账款的账面价值。“账面余额”是指某科目的账面实际余额，不扣除作为该项目备抵后的项目（如坏账准备、累计折旧、相关资产的减值准备等）。对企业的债务而言，其账面价值通常就是该债务的账面余额。

**【例 19-1】**20×6 年 1 月 10 日，红光工贸公司销售一批材料给东方股份有限公司，销售价格为 100 万元，增值税额为 17 万元。当年 3 月 10 日东方股份有限公司发生财务困难，无法按合同规定偿还债务，经双方协商，经光工贸公司同意减免

东方股份有限公司 20 万元债务，余款用现金立即偿清。假如红光工贸公司对该项债权计提了坏账准备 5 万元元。

(1) 东方股份有限公司账务处理（债务人）

债务重组日，重组债务的账面价值与应支付现金之间的差额为 20 万元（1 170 000-970 000），确认为重组利得，应计入营业外收入。

借：应付账款——红光工贸公司	1 170 000
贷：银行存款	970 000
营业外收入——债务重组利得	200 000

(2) 红光工贸公司的账务处理（债权人）

债务重组日，债权的账面价值与收到现金之间的差额 20 万元，减去已计提出的坏账准备 50 000 元的余额 150 000 元确认为重组损失，计入营业外支出。

借：银行存款	970 000
坏账准备	50 000
营业外支出——债务重组损失	150 000
贷：应收账款——东方股份有限公司	1 170 000

(二) 以非现金资产清偿债务的会计处理

债务人应将重组债务的账面价值与转让非现金资产公允价值之间的差额，确认为债务重组收益，计入当期损益（营业外收入）。

转让的非现金资产公允价值与其账面价值之间的差额作为转让资产损益，于当期确认。

债务人在转让非现金资产的过程中，发生的一些税费，如评估费，运杂费等，可以直接计入“转让资产损益”。

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，则增值税销项税额可以冲减重组债务的账面价值处理；否则，不能冲减重组债务的账面价值。

债权人应将受让的非现金资产的公允价值作为入账价值。重组债权的账面余额与受让非现金资产公允价值的差额，计入当期损益。债权人已对债权计提了减值准备的应当先将差额冲减值准备，减值准备不足冲减的部分，计入当期损益，

债权人发生的运杂费、保险费等，也应计入受让资产的价值。

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的，则增值税进项税额可以作为冲减重组债权的账面价值处理，否则，不能冲减重组债权的账面价值。

### 1. 债务人以存货清偿债务

债务人以库存材料、商品产品等存货清偿债务，应视同销售进行核算。企业可将该业务分为两部分，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相同，其发生的损益计入当期损益；二是以取得的货币清偿债务，但在这项业务中没有实际的货币流入与流出。

**【例 19-2】**东方股份有限公司，欠红光工贸公司一笔货款价税合计共 117 万元，红光工贸公司已计提坏账准备 7.02 万元。20×6 年 2 月 1 日，东方公司发生财务困难，短期内无法按期还款，经双方协议，同意东方公司以其产品抵债。该批产品的市价为 90 万元，增值税为 15.3 万元，成本为 75 万元。东方公司为该批产品计提存货跌价准备 3 万元。假定不考虑其他相关税费。相关账务处理如下：

#### （1）东方股份有限公司的账务处理（债务人）

债务重组日，当期的损益 =  $117 - (75 - 3 + 15.3) = 29.7$ （万元）

重组损益 =  $29.7 - (90 - 75) = 14.7$ （万元）

借：应付账款	1170 000
存货跌价准备	30 000
贷：主营业务收入	900 000
应交税金——应交增值税（销项税额）	153 000
营业外收入——债务重组利得	147 000
借：主营业务成本	750 000
贷：库存商品	750 000

#### （2）红光公司账务处理（债权人）

借：库存商品	900 000
应交税金——应交增值税（进项税额）	153 000
坏账准备	70 200
营业外支出——债务重组损失	46 800
贷：应收账款	1 170 000

### 2. 债务人以固定资产清偿债务

以固定资产清偿债务的，债务人先将固定资产进行清理，再按债务价值转销债务，将债务账面价值扣除固定资产公允价值的差额作为债务重组收益，固定资产公

允价值减去固定资产账面价值，再扣除相关税费后的差额，确认为资产转让损益。  
如固定资产计提了减值准备，还应结转相关减值准备。

受让非现金资产作为固定资产管理的，债权人应按固定资产公允价值作为入账价值，受让固定资产发生相关税费，一并计入其中。

**【例 19-3】**资料如[19-2]。如果协议同意东方股份有限公司用一台设备抵偿债务，这台设备的公允价值为 90 万元，历史成本为 130 万元，累计折旧为 45 万元，清理费用等 1 万元，计提的减值准备为 10 万元。假定不考虑其他相关税费。作账务处理如下：

(1) 东方股份有限公司的账务处理（债务人）

借：固定资产清理	750 000
固定资产减值准备	100 000
累计折旧	450 000
贷：固定资产	1 300 000
借：固定产清理	10 000
贷：银行存款	10 000
借：固定资产清理	140 000
贷：营业外收入——非流动资产处理收益	140 000
借：应付账款	1 170 000
贷：固定资产清理	90 000
营业外收入—债务重组利得	270 000

(2) 东方工贸公司的账务处理（债权人）

借：固定资产	9 000 000
坏账准备	70 200
营业外支出—债务重组损失	199 800
贷：应收账款	1 170 000

3. 以无形资产清偿债务

债务人应将债务账面价值转销债务，无形资产的公允价值减去无形资产账面价值的差额扣除相关税费后的差额，作为转让无形资产的转让损益，将债务账面价值扣除无形资产公允价值后的余额确认为债务重组损益。

债权人受让的非现金资产作为无形资产管理的，债权人应将无形资产的公允价值加上应支付的相关税费，确认为无形资产的入账价值。

【例 19-4】甲企业 20×6 年 5 月 10 日从乙企业购入产品一批，价税合计 200 000 元，20×6 年 10 月甲企业发生财务困难，无法偿还债务。经双方协商，企业同意甲企业以一项专利技术偿还债务。该项专利技术账面价值为 195 000 元，评估确认价值为 130 000 元，应交营业税为 6 500 元，甲公司未对该专利技术计提减值准备，乙公司未对债权计提坏账准备。不考虑其他相关税费。

(1) 甲企业的账务处理

$$\begin{aligned}\text{甲企业转让无形资产收益} &= \text{无形资产公允价值} - \text{营业税} - \text{无形资产账面价值} \\ &= 130\,000 - 6\,500 - 195\,000 = -71\,500 \text{ 元}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{甲企业债务重组收益} &= \text{债务账面价值} - \text{无形资产公允价值} \\ &= 200\,000 - 130\,000 = 70\,000 \text{ 元}\end{aligned}$$

借：应付账款	200 000
营业外支出——无形资产转让损失	71 500
贷：无形资产	195 000
应交税金-应交营业税	6 500
营业外收入——债务重组利得	70 000

(2) 乙企业的账务处理

借：无形资产	130 000
营业外支出-债务重组损失	70 000
贷：应收账款	200 000

4. 以股票，债券等金融资产抵偿债务

债务人以股票，债券等金融资产抵偿债务，应按相关金融资产的公允价值与账面价值的差额，作为转让金融资产的利得或损失处理，相关金融资产生的价值与重组债务的账面价值的差额，作为债务重组利得。债权人收到的相关金融资产按公允价值计量。

【例 19-5】20×6 年 1 月，甲公司从乙公司购入一批材料，含税价为 468 000 元，20×6 年 3 月 10 日，甲公司因资金周转困难，无法按期支付货款。经双方协商，甲公司同意将其拥有并作为公允价值计量且变动计入当期损益的某公司股票抵偿债务。该股票的账面价值为 450 000 元，公允价值为 400 000 元，甲公司将股票作为可供出售的金融资产。假定乙公司为该项应收账款提取坏账准备 40 000 元。用于抵

债的股票已于 20×6 年 3 月 30 日办理了相关转让手续;乙公司将取得的某公司股票作为公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

(1) 甲公司的账务处理

甲公司债务重组利得=应付账款的账面价值-转让股票的公允价值

$$=468\ 000-400\ 000=68\ 000\text{ 元}$$

甲公司转让股票收益=股票的公允价值-股票的账面价值

$$=400\ 000-450\ 000=-50\ 000\text{ 元}$$

借: 应付账款	468 000
投资收益	50 000
贷: 交易性金融资产	450 000
营业外收入——债务重组利得	68 000

(2) 乙公司的账务处理

乙公司债务重组损失=应收账款的账面价值-受让资产的公允价值-已提坏账准备=468 000-400 000-40 000=28 000 元

借: 交易性金融资产	400 000
营业外支出——债务重组损失	28 000
坏账准备	40 000
贷: 应收账款	468 000

## 二、以债务转为资本清偿债务的会计处理

债务人以债务转为资本清偿债务的, 债务人应将重组债务账面价值与债权人因放弃债权而享有股权的面值总额确认为股本(或实收资本), 该股权的公允价值与股本(或实收资本)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的差额, 确认为债务重组利得, 计入当期损益(营业外收入)。

债务转为资本时, 债务人可能发生一些税费, 有的可以作为抵减资本公积处理, 如股票发行费; 有的计入当期损益, 如印花税。

债权人因放弃债权而享有的股权按股权的公允价值确认为对债务人的投资, 计入“长期股权投资”发生的一些税费如印花税也计入“长期股权投资”。

债权人因放弃债权账面价值与享有股权的公允价值之间的差额，确认为债务重组损益。若债权人已对债权计提了减值准备的，应当先将该差额冲减减值准备，减值准备不足以冲减部分，确认为债务重组损益。

**【例 19-6】**20×6 年 2 月 10 日，甲公司销售一批材料给乙公司（股份有限公司），同时收到乙公司签发并承兑的一张面值为 100 000 元，期限为 6 个月，年利率 7%，到期一次还本付息的商业承兑汇票。8 月 10 日，乙公司因财务困难无力偿还债务，经与甲公司协商，以其普通股抵偿该债务。乙公司用于抵债的普通股为 10 000 股，股票市价为每股 9.6 万元，面值为每股 1 元，假定印花税率为 0.4%，不考虑其他税费。

#### （1）乙公司账务处理

$$\begin{aligned}\text{乙公司的债务重组收益} &= \text{重组债务账面价值} - \text{债权人享有股权的公允价值} \\ &= (100\,000 + 3500) - 10\,000 \times 9.6 = 7\,500 \text{ 元}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{应计入资本公积的溢价} &= \text{债权人享有股权的公允价值} - \text{债权人享有股权的面值} \\ &= 10000 \times 9.6 - 10000 \times 1 = 86000 \text{ 元}\end{aligned}$$

借：应付票据	103 500
贷：股本	10 000
资本公积——股本溢价	86 000
营业外收入——债务重组利得	7 500
借：管理费用——印花税	384
贷：银行存款	384

#### （2）甲公司的账务处理

$$\begin{aligned}\text{甲公司的长期股权投资金额} &= \text{股权的公允价值} + \text{支付的印花税} \\ &= 10\,000 \times 9.6 + 384 = 96\,384 \text{ 元}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{甲公司的债务重组损益} &= \text{享有股权的公允价值} - \text{债权的账面价值} \\ &= 96\,000 - 103\,500 = -7\,500 \text{ 元}\end{aligned}$$

借：长期股权投资	96 384
营业外支出——债务重组损失	7 500
贷：应收票据	103 500
银行存款	384

### 三、修改其他债务条件的会计处理



修改其他债务条件包括：减少债务本金，降低利率，免除应付未付利息，延长债务偿还期限并加收利息等。应分别不同情况处理：

### （一）不涉及或有应付金额的债务重组

不涉及或有应付金额的债务重组，是指债务重组修改后的债务条款不涉及或有应付金额。在这种情况下，债务人应当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的差额，计入当期的损益。

债权人应当将修改其他债务条件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的债权账面价值之间的差额，计入当期损益。债权人已对该项债权计提了减值准备的，应当先将该差额冲减减值准备，减值准备不足以冲减的部分，计入当期损益。

【例如 19-7】资料如【例 19-2】。如果协议同意减免东方股份公司 20 万元债务，其余款项于重组日起一年后付清。债务延长期间，红光工贸公司加收余款 2% 的利息，利息与债务本金一同支付。现行贴现率为 6%。

#### 1. 东方股份公司账务处理（债务人）

将来应付金额 =  $(117 - 20) \times (1 + 2\%) = 98.94$ （万元）

将来应付金额的现值 =  $98.94 \times 0.943 = 93.3$ （万元）（查表得现值系数 0.943）

债务重组日重组债务的账面价值与将来应付金额的现值的差额 =  $117 - 93.3 = 23.7$ （万元）

##### ① 债务重组日：

借：应付账款	1 170 000
贷：应付账款——债务重组	933 000
营业外收入——债务重组利得	237 000

##### ② 重组日后一年末偿付余款及应付利息：

借：应付账款——债务重组	933 000
财务费用	56 400
贷：银行存款	989 400

#### 2. 红光工贸公司的账务处理（债权人）

将来应收金额 =  $(117 - 20) \times (1 + 2\%) = 98.94$ （万元）

将来应收金额的现值=98.94×0.943=93.3（查表得现值系数0.943）

债务重组日重组债权的余额与将来应收金额的现值的差额=117-93.3=

23.7（万元）

①债务重组日：

借：应收账款——债务重组	933 000
坏账准备	70 200
营业外支出——债务重组损失	166 800
贷：应收账款	1 170 000

②重组日后一年末东方股份公司偿付余款及加收的利息：

借：银行存款	989 400
贷：应收账款——债务重组	933 000
财务费用	56 400

（二）涉及或有应付金额的债务重组

涉及或有应付金额的债务重组，是指债务重组修改后的债务条款涉及或有应付金额。修改后的债务条款如涉及或者有应付金额，且该或有应付金额符合《企业会计准则第13号——或有事项》中有关预计负债确认条件的，债务人应当将该或有应付金额确认为预计负债。重组债务的账面价值，与重组后债务的入账价值与预计负债金额之和的差额，计入当期损益（营业外收入）。

修改后的债务条款中涉及或有应收金额的，债权人不应确认或有应收金额，不得将其计入重组后债权的账面价值。只有在或有应收金额实际发生时，才能计入当期损益。

**【例 19-8】**资料如**【例 19-2】**。如果协议同意减免东方股份公司20万元债务，其余款项于重组日起一年后付清；债务延长期间，红光工贸公司加收余款2%的利息，利息与债务本金一同支付。但如果东方股份公司在之后的一年内财务状况好转，则利息按余款5%计。现行贴现率为6%。

1. 东方股份公司的账务处理（债务人）

将来应付金额=（117-20）×（1+5%）=101.85（万元）

将来应付金额的现值=101.85×0.943=96.04（万元）（查表得现值系数0.943）

债务重组日重组债务的账面价值与将来应付金额的现值的差额=117—96.04=

20.96（万元）

①债务重组日：

借：应付账款	1 170 000
贷：应付账款——债务重组	960 400
营业外收入——债务重组利得	209 600

②重组日后一年末，如果或有支出发生，偿付余款及全部应付利息：

借：应付账款——债务重组	960 400
财务费用	58 100
贷：银行存款	1 018 500

③ 重组日后一年末，如果或有支出没有发生，偿付余款及全部应付利息：

将来应付金额=（117—20）×（1+2%）=98.94（万元）

将来应付金额的现值=98.94×0.943=93.3（万元）

差额=98.94—93.3=5.64（万元）

借：应付账款——债务重组	960 400
财务费用	56 400
贷：银行存款	989 400
营业外收入——债务重组利得	27 400

2. 红光工贸公司的账务处理（债权人）

将来应收金额=（117—20）×（1+2%）=98.94（万元）

将来应收金额的现值=98.94×0.943=93.3（万元）（查表得现值系数 0.943）

债务重组日，重组债权的余额与将来应收金额的现值的差额=117—93.3=23.7（万元）

①债务重组日：

借：应收账款——债务重组	933 000
坏账准备	70 200
营业外支出——债务重组损失	166 800
贷：应收账款	1 170 000

②债务重组日一年末，如果或有收入发生，东方公司偿付余款及加收的利息：

将来应收金额=（117—20）×（1+5%）=101.85（万元）

将来应收金额=101.58×0.943=96.04（万元）

借：银行存款	1 018 500
贷：应收账款——债务重组	933 000
财务费用	85 500

③重组日后一年末, 如果或有收入没有发生, 东方公司偿付余款及加收的利息:

借：银行存款	989 400
贷：应收账款——债务重组	933 000
财务费用	56 400

债务重组以现金清偿债务、非现金资产清偿债务，债务转为资本，修改其他债务条件等方式的组合进行的，债务人应当依次以支付的现金、转让的非现金资产公允价值、债权人享有股份的公允价值冲减重组债务的账面价值，以后的差额计入当期损益。

#### 四、混合重组方式

混合重组方式是以上两种或两种以上方式的组合。

混合重组方式包括：债务人以现金、非现金资产方式组合清偿应收账款；债务人以现金、非现金资产、债务转为资本方式组合清偿应收账款；债务人以现金、非现金资产、债务转为资本方式组合清偿应收账款一部分，其他部分修改其他债务条件进行债务重组。

在混合重组方式下，债权人和债务人在进行会计处理时，应依据债务清偿的顺序，一般情况下，应当考虑以现金清偿，然后是以非现金资产清偿或以债务转为资本方式清偿，最后是修改其他债务条件。修改其他债务条件的结果是，债务实质上还存在，因此，将其放在最后考虑。

债务重组采用以现金清偿债务、非现金资产清偿债务、债务转为资本，修改其他债务条件等方式的组合进行的，债权人应当依次以收到的现金、接受的非现金资产公允价值、债权人享有股份的公允价值冲减重组债权的账面余额，以后的差额计入当期损益。债权人已对债权计提了减值准备的，应当先将该差额冲减在减值准备，减值准备不足以冲减的部分计入当期损益。

**【例 19-9】**资料如**【例 19-2】**。双方协议，同意东方股份公司用现金偿还 20 万元，其余以其产品抵债。该批产品的市价为 70 万元，增值税为 11.9 万元，成本

为 55 万元。东方股份公司为该批产品计提存货跌价准备 3 万元。假定不考虑其他相关税费。作会计分录如下：

1. 东方股份公司的账务处理（债务人）

债务重组日，当期的损益 =  $117 - (20 + 55 - 3 + 11.9) = 33.1$ （万元）

重组损益 =  $33.1 - (70 - 55) = 18.1$ （万元）

借：应付账款	1 170 000
存货跌价准备	30 000
贷：银行存款	200 000
主营业务收入	700 000
应交税金——应交增值税（销项税额）	119 000
营业外收入——债务重组利得	181 000
借：主营业务成本	550 000
贷：库存商品	550 000

2. 红光工贸公司的账务处理（债权人）

借：银行存款	200 000
应交税金——应交增值税（进项税额）	119 000
坏账准备	70 200
库存商品	700 000
营业外支出——债务重组损失	80 800
贷：应收账款	1 170 000

## 五、债务重组的信息披露

债务人和债权人应分别披露如下与债务重组有关的信息：

### （一）债务人的披露

1. 债务重组方式。债务重组方式包括以低于债务账面价值的现金清偿债务、以非现金资产清偿债务、债务转为资本、修改其他债务条件以及混合重组方式等。债务人需要披露债务重组是以哪一种方式进行的。

2. 确认的债务重组利得总额。债务人可能发生多项债务重组，并确认多项资本公积。债务重组准则仅要求披露确认的债务重组收益总额，不要求分别披露每项债务重组确认的债务重组收益。

3. 将债务转为资本所导致的股本（实收资本）增加额。对于股份有限公司，是披露债务转为资本所导致的股本增加额；对于其他企业，是披露债务转为资本所导

致的实收资本增加额。债务人可能有多项债务重组涉及债务转为资本，债务重组准则仅要求披露债务转为资本所导致的股本（实收资本）总增加额，不要求分别披露每项债务重组所导致的股本（实收资本）增加额。

4. 或有应付金额。债务人可能有多项债务重组涉及或有支出，债务重组准则仅要求汇总披露或有支出金额，不要求分别披露每项或有支出金额。

5. 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方法以及依据。

## （二）债权人的披露

1. 债务重组方式，同债务人的披露要求。

2. 债务重组损失总额。在某些债务重组交易中，债权人可能发生债务重组损失，准则仅要求披露产生的债务重组损失总额，不要求分别披露每项债务重组的损失金额。

3. 债权转为股权所导致的长期股权投资增加额及其长期股权投资占债务人股权的比例。在债务转股权的方式下，债务重组准则要求披露因此而导致的长期股权投资增加额及长期股权投资总额占债务人股权的比例。

4. 或有应收金额。债权人可能有多项债务重组涉及或有收益，债务重组准则仅要求汇总披露或有收益金额，不要求分别披露每项或有收益金额。

5. 债务重组中受让的非现金资产的公允价值，由债权转成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方法以及依据。

## 思考题：

1. 什么是债务重组？
2. 债务重组方式有哪些？
3. 每种债务重组方式下债务人和债权人的会计处理原则是什么？
4. 债务重组中所发生的债务重组收益应当如何处理？

## 参考文献：

1. 《企业会计准则——基本准则》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
2. 《企业会计准则（2006）》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
3. 《中级会计实务》（经济科学出版社，2007 年 1 月）

## 第二十章 会计政策、会计估计变更和前期差错更正

### 第一节 会计政策变更

#### 一、会计政策变更概念

##### （一）会计政策的概念

会计政策，是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方法。企业采用的会计计量基础（也称会计计量属性）也属于会计政策。

##### （二）企业会计政策的选择和运用的特点

1. 企业应在国家统一的会计制度规定的会计政策范围内选择适用的会计政策。

随着市场经济的发展，企业的经济业务日趋复杂和多样化，某些经济业务可以有多种会计处理方法，例如，《企业会计准则第 1 号——存货》规定，企业应当采用先进先出法，加权平均法或者个别计价法确定发出存货的实际成本。企业在发生某项经济业务时，必须从允许选用的会计原则、基础和会计处理方法中选择适合本企业实际情况的会计政策。

在国家统一的会计制度规定的会计政策范围内，企业具体选用会计政策时，一般应结合自身情况，选择最恰当的会计政策来反映财务状况和经营成果。会计政策的选择应考虑谨慎、实质重于形式和重要性三个方面，并且不能超出国家统一的会计制度所允许选用的会计政策范围。

##### 2. 会计政策涉及会计原则、会计基础和具体的会计处理方法

会计原则有一般原则和特定原则。会计政策所指的会计原则是指某一类会计业务的核算所应遵循的特定原则，而不是笼统地指所有的会计原则。例如，客观性、

及时性、实质重于形式等属于会计信息质量的要求，是为了满足会计信息质量要求而制定的原则，是统一的、不可选择的，不属于特定原则。

例如：借款费用是费用化还是资本化，即属于特定会计原则。在我国，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构建或者生产的，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。

会计基础，主要是指会计确认基础和会计计量基础。从会计实务的角度看，可供选择的会计确认基础有权责发生制和收付实现制。在我国，企业应当采用权责发生制作为会计确认基础。会计计量基础主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。企业在进行会计核算时，应当按照国家统一的会计制度选择和使用会计基础。

具体的会计处理方法，是指企业根据国家统一的会计制度允许选择的、对某一类会计业务的具体处理方法作出具体选择。例如，《企业会计准则第4号——固定资产》允许企业在年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法之间进行固定资产折旧方法的选择，这些方法就是具体的会计处理方法。

### 3. 企业所采用的会计政策是企业进行会计核算的基础

企业在国家统一的会计制度允许选择的会计政策中选择适用的具体会计原则、会计基础和会计处理方法，是企业进行会计核算的基础。例如，采用实际成本核算存货的领用和发出的企业，对于发出或销售的存货如果选择采用先进先出法确定其实际成本，则应按照先进先出法确定发出或销售存货成本的要求进行会计核算。

### 4. 会计政策应当保持前后各期的一致性

会计信息使用者需要比较一个以上期间的会计信息，以判断企业财务状况、经营成果和现金流量趋势。因此，企业通常应在每期采用相同的会计政策。即企业在进行会计核算时，应当以会计信息质量特征为指导，根据选择的具体会计原则、会计基础和会计处理方法进行确认、计量和报告。企业选用的会计政策一般情况下不能也不应当随意变更，以保持会计信息的可比性。



5. 实务中某项交易或者事项的会计处理，具体准则或《企业会计准则应用指南》未作规范的，应当根据《企业会计准则——基本准则》规定的原则、基础和方法进行处理；待作出具体规定时，从其规定。

企业在会计核算中所采用的会计政策，通常应在报表附注中加以披露，需要披露的会计政策项目主要有以下几项：

（1）财务报表的编制基础、计量基础和会计政策的确定依据等。

（2）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；母公司和子公司所采用会计政策不一致时的处理原则。

（3）外币折算，是指外币折算所采用的方法以及汇兑损益的处理。例如，外币报表折算采用现行汇率法，还是采用时态法或其他方法；发生的外币业务汇兑损益是计入发生当期的费用，还是资本化计入所购建固定资产的成本。

（4）收入的确认，是指收入确认的原则。例如，建造合同是按照完成合同法确认收入，还是按完工百分比法或其他方法确认收入。

（5）存货的计价，是指企业存货的计价方法。例如，企业发出和领用的存货是采用先进先出法，还是采用国家统一的会计制度所允许的其他计价方法；存货期末计价是采用的历史成本法，还是采用成本与可变现净值孰低法。

（6）长期股权投资的核算，是指长期股权投资的具体会计处理方法。例如，企业对被投资单位的长期股权投资是采用成本法，还是采用权益法核算。

（7）坏账损失的核算，是指坏账损失的具体会计处理方法。例如，企业的坏账损失是采用直接转销法，还是采用备抵法进行核算。

（8）借款费用的处理，是指借款费用的处理方法，即采用资本化，还是采用费用化。

### （三）会计政策变更的概念

会计政策变更，是指企业对相同的交易或者事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。

为保证会计信息的可比性，使财务报告使用者在比较企业一个以上期间的财务报表时，能够正确判断企业的财务状况、经营成果和现金流量趋势，一般情况下，

企业在不同的会计期间应采用相同的会计政策，不应也不能随意变更会计政策；否则，势必削弱会计信息的可比性，使财务报告使用者在比较企业的经营成果时发生困难。

企业不能随意变更会计政策并不意味着企业的会计政策在任何情况下均不能变更。《企业会计准则——基本准则》规定，企业提供的会计信息应当具有可比性。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。确需变更的，应当在附注中说明。不同企业发生的相同或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。

## **二、会计政策变更条件**

会计政策变更，并不意味着以前期间的会计政策是错误的，只是由于情况发生了变化，或者掌握了新的信息、积累了更多的经验，使得变更会计政策能够更好地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量。如果以前期间会计政策的选择和运用是错误的，则属于前期差错，应按前期差错更正的会计处理方法进行处理。

符合下列条件之一，企业可以变更会计政策：

### **（一）法律、行政法规或国家统一的会计政策等要求变更**

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规定，要求企业采用新的会计政策。在这种情况下，企业应按照规定改变原会计政策，采用新的会计政策。例如，实施《企业会计准则第8号——资产减值》的企业，对固定资产，无形资产等计提的资产减值准备不得转回。

### **（二）会计政策的变更能够提供更可靠、更相关的会计信息**

这一情况是指，由于经济情况、客观情况的改变，使企业原来采用的会计政策所提供的会计信息，已不能恰当的反映企业的财务状况、经营成果和现金流量等情况。在这种情况下，应改变原有会计政策，按新的会计政策进行核算，以对外提供更可靠、更相关的会计信息。

需要注意的是，除法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更会计政策应当按照规定执行和披露外，企业因满足上述第（二）条的条件变更会计政策时，必须有充分、合理的证据表明其变更的合理性，并说明变更政策后，能够提供关于企业财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关会计信息的理由。对会计政

策的变更，应经股东大会或者董事会等类似机构批准。如无充分、合理的证据表明会计政策变更的合理性或者未经股东大会等类似机构批准而擅自变更会计政策的，或者连续、反复的自行变更会计政策的，视为滥用会计政策，按照前期差错更正的方法进行处理。

对会计政策变更的认定，直接影响到会计处理方法的选择。实务中，企业应当分清哪些属于会计政策变更，那些不属于会计政策变更。下列情况不属于会计政策变更：

1. 本期发生的交易或者事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策。例如，某企业以往租入的设备均为临时需要租入的，企业按照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进行核算。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，由于经营租赁和融资租赁有着本质区别，因而改变会计政策不属于会计政策变更。

2. 对初次发生的或不重要的交易或者事项采用新的会计政策。例如，某企业第一次签定某一项建造合同，为另一企业建造三栋厂房，该企业对该项建造合同采用完工百分比法确认收入。由于该企业初次发生该项交易，采用完工百分比法确认该项交易的收入，不属于会计政策的变更。又如，某企业原在生产经营过程中使用少量低值易耗品，并且价值较低，故企业于领用低值易耗品时一次计入费用；该企业于近期转产，生产新的产品，所需低值易耗品较多，且价值较大，企业对领用的低值易耗品处理方法，改为分期摊销的方法计入费用。该企业改变低值易耗品处理方法后，对损益的影响并不大，并且低值易耗品通常在企业生产经营中所占的比例不大，属于不重要的事项，因而改变会计政策不属于会计政策变更。

### **三、会计政策变更的会计处理**

**（一）企业依据法律、行政法规或者国家统一的会计制度等的要求变更会计政策的，应当按照国家相关规定执行。**

例如，财政部发布并于 2007 年 1 月 1 日执行的《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》对首次执行企业会计准则涉及长期股权投资的会计调整作了如下规定：

1. 根据《企业会计准则第 20 号——企业合并》属于同一控制下企业合并产生的长期股权投资，尚未摊销完毕的股权投资差额应全额冲销，并调整留存收益，以冲销股权投资差额后的长期股权投资账面余额作为首次执行日的认定成本。

2. 除上述 1 以外的其他采用权益法核算的长期股权投资，存在股权投资贷方差额的，应冲销贷方差额，调整留存收益，并以冲销贷方差额后的长期股权投资账面余额作为首次执行日的认定成本；存在股权投资借方差额的，应当将长期股权投资的账面余额作为首次执行日的认定成本。

**（二）会计政策变更能够提供可靠、更相关的会计信息的，应当采用追溯调整法处理，将会计政策变更累计影响数调整列报前期最早期初留存收益，其他相关项目的期初余额和列报前期披露的其他比较数据也应当一并调整，但确定该项会计政策变更累计影响数不切实可行的除外**

追溯调整法，是指对某项交易或事项变更会计政策，视同该项交易或者事项初次发生时即采用变更后的会计政策，并以此对财务报表相关项目进行调整的方法。

追溯调整法的运用通常有以下几步构成：

1. 计算会计政策变更的累计影响数

会计政策变更累积影响数，是指按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的列报前期最早期初留存收益应有金额与现有金额之间的差额。会计政策变更的累计影响数，是假设与会计政策变更相关的交易或事项在初次发生时即采用新的会计政策，而得出的列报前期最早期初留存收益应有的金额与现有的金额之间的差额。这里的留存收益，包括当年和以前年度的未分配利润和按照相关法律规定提取并累积的盈余公积。会计政策变更的累积影响数，是对变更会计政策所导致的对净损益的累计影响，以及由此导致对利润分配及未分配利润的累积影响金额，不包括分配的利润和股利。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% 分派现金股利。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现金股利。

上述变更会计政策当期期初现有的留存收益金额，即上期资产负债表所反映的留存收益期末数，可以从上期资产负债表项目中获得。追溯调整后的留存收益金额，

指扣除所得税后的净额，即按新的会计政策计算确定留存收益时，应当考虑由于损益变化所导致的补记所得税或减征所得税的情况。

会计政策变更的累积影响数，通常可以通过以下各步计算获得：

第一步，根据新的会计政策重新计算受影响的前期交易或事项；

第二步，计算两种会计政策下的差异；

第三步，计算差异的所得税影响金额；

第四步，确定前期中每一期的税后差异；

第五步，计算会计政策变更的累积影响数。

2. 相关的账务处理

3. 调整报表相关项目

4. 报表附注说明

采用追溯法调整法时，会计政策变更的累积影响数应包括在变更当期期初留存收益中。如果提供可比财务报表，对于比较财务报表期间的会计政策变更，应调整各该期间净损益各项目和财务报表其他相关项目，视同该政策在比较财务报表期间一直采用。对于比较财务报表可比期间以前的会计政策变更的累积影响数，应调整比较财务报表最早期间的期初留存收益，财务报表其他相关项目的数字也应一并调整。

【例 20—1】20×7 年 1 月 1 日，甲股份有限公司按照企业会计准则规定，对建造合同的收入确认由完成合同法改为按完工百分比法，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 33%，税法按完工百分比法计算收入并计入应纳税所得额。该公司按净利润的 10% 提取法定盈余公积，两种方法计算的税前会计利润见图表 20—1。

图表 20—1 不同方法确认建造合同税前会计利润 单位：元

年 度	完工百分比法	完成合同法
20×3 年以前	2 000 000	1 500 000
20×3 年	1 200 000	1 000 000
20×4 年	900 000	1 200 000
20×5 年	1 000 000	800 000
20×6 年	1 300 000	1 100 000
20×7 年	1 500 000	1 600 000

根据上述资料，甲股份有限公司的账务处理如下：

(1) 计算改变建造合同收入确认方法后的累计影响数，见图表 20—2

图表 20—2 改变建造合同收入确认方法后的累计影响数 单位：元

年 度	完工百分比	完成合同法	税前差异	所得税影响	税后差异
20×3 年以前	2 000 000	1 500 000	500 000	165 000	335 000
20×3 年	1 200 000	1 000 000	200 000	66 000	134 000
20×4 年	900 000	1 200 000	—300 000	—99 000	—201 000
20×5 年	1 000 000	800 000	200 000	66 000	134 000
20×6 年	1 300 000	1 100 000	200 000	66 000	134 000
小 计	6 400 000	5 600 000	800 000	264 000	536 000
20×7 年	1 500 000	1 600 000	—100 000	—33 000	—67 000
总 计	7 900 000	7 200 000	700 000	231 000	469 000

甲股份有限公司在 20×7 年以前按完工百分比法计算的税前利润为 6 400 000 元，按完成合同法计算的税前利润为 5 600 000 元，两者的所得税影响合计为 264 000 元，两者差异的税后净影响额为 536 000 元，即为该公司由完成合同法改为完工百分比法的“累积影响数”。

(2) 相关账务处理为：

①调整会计政策变更累计影响数

借：工程施工	800 000
贷：利润分配——未分配利润	536 000
递延所得税资产	264 000

②调整利润分配

借：利润分配——未分配利润（536 000×10%）	53 600
贷：盈余公积	53 600

(3) 报表调整

甲股份有限公司在编制 20×7 年财务报表时，应调整资产负债表的年初数（见图表 20—3）；利润表、股东权益变动表的上年数（见图表 20—4、图表 20—5）也作相应调整。20×7 年 12 月 31 日资产负债表的期末数栏、股东权益变动表的未分配利润上年数栏应以调整后的数字为基础编制。

图表 20—3 资产负债表

会企 01 表

编制单位：甲股份有限公司

20×7 年 12 月 31 日

单位：元

资 产	年初余额	负债和股东权益	年初余额
-----	------	---------	------

	调整前	调整后		调整前	调整后
.....				.....	
存 货	9 800 000	10 600 000	盈余公积	1 700 000	1 753 600
递延所得税资产	264 000	0	未分配利润	600 000	1 082 400
.....				.....	

图表 20—4

利润表

编制单位：甲股份有限公司

20×7 年度

会企 02 表

单位：元

项 目	上期金额	
	调整前	调整后
一、营业收入	18 000 000（假设已知）	18 500 000（假设已知）
减：营业成本	13 000 000（假设已知）	13 300 000（假设已知）
.....		
二、营业利润	3 900 000	4 100 000
.....		
三、利润总额	4 060 000	4 260 000
减：所得税费用	1 339 800	1 405 800
四、净利润	2 720 200	2 854 200
.....		

图表 20—5

股东权益变动表

编制单位：甲股份有限公司

20×7 年度

会企 02 表

单位：元

项 目	上年金额			
.....	.....	盈余公积	未分配利润	.....
一、上年年末余额		1 700 000	600 000	
加：会计政策变更		53 600	482 400	
前期差错更正				
二、本年初余额		1 753 600	1 082 400	
.....				

#### （4）附注说明

20×7 年甲股份有限公司按照企业会计准则规定，对建造合同的收入确认由完成合同法改为完工百分比法。此项会计政策变更采用追溯调整法，20×6 年的比较报表已重新表述。20×7 年运用新的方法追溯计算的会计政策变更累计影响数为 536 000 元。会计政策变更对 20×7 年损益的影响为减少利润 67 000 元，对 20×6 年度报告的损益的影响为增加净利润 134 000 元，调增 20×6 年的期初留存收益 402 000 元，其中，调增未分配利润 361 800 元。

【例 20—2】长江公司系上市公司，该公司于 2007 年 12 月建造完工的办公楼作为投资性房地产对外出租，至 2009 年 1 月 1 日，该办公楼的原价为 3300 万元，已提折旧 120 万元，已提减值准备 180 万元。2009 年 1 月 1 日，长江公司决定采用公允价值对出租的办公楼进行后续计量。该办公楼 2009 年 1 月 1 日的公允价值为 2

800 万元，该公司按净利润的 10%提取法定盈余公积，适用的所得税税率为 33%。2009 年 12 月 31 日，该办公楼的公允价值为 2 900 万元。假定 2009 年 1 月 1 日前无法取得该办公楼的公允价值。假定税法 and 会计计提折旧金额相等。

要求：（1）作出长江公司 2009 年 1 月 1 日会计政策变更的账务处理；

（2）作出 2009 年 12 月 31 日投资性房地产公允价值变动及确认递延所得税的账务处理。

（1）借：投资性房地产——成本	28 000 000
投资性房地产累计折旧	1 200 000
投资性房地产减值准备	1 800 000
递延所得税资产	660 000
利润分配——未分配利润	1 340 000
贷：投资性房地产	33 000 000
借：盈余公积	134 000
贷：利润分配——未分配利润	134 000
（2）借：投资性房地产——公允价值变动	1 000 000
贷：公允价值变动损益	1 000 000
借：所得税费用	330 000
贷：递延所得税资产	330 000

（三）确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的，应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用变更后的会计政策。在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的，应当采用未来适用法处理。

#### 1. 不切实可行的判断

不切实可行，是指企业在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者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意图作出假定。

（3）应用追溯调整法或追溯重述法要求对有关金额进行重新估计，并且不可能将提供有关信息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的加以区分。

## 2. 未来适用法

未来适用法，是指将变更后的会计政策应用于变更日及以后发生的交易或者事项，或者在会计估计变更当期和未来期间确认会计估计变更影响数的方法。

在未来适用法下，不需要计算会计政策变更产生的累积影响数，也无须重编以前年度的财务报表。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。企业如果因账簿、凭证超过法定保存期限而销毁，或因不可抗力而损坏、遗失、如火灾、水灾等，或因人为因素，如盗窃、故意损坏等，也可能使会计政策变更的累积影响数无法计算。在这种情况下，会计政策变更可以采用未来适用法进行处理。

## 四、会计政策变更的披露

对于会计政策变更，企业除按前文所述进行会计处理外，还应当在会计报表附注中披露以下事项：

- （一）会计政策变更的性质、内容和原因；
- （二）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；
- （三）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。

## 第二节 会计估计变更

### 一、会计估计变更的概念

#### （一）会计估计的概念

会计估计，是指企业对其结果不确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所做的判断。会计估计具有以下特点：

1. 会计估计的存在是由于经济活动中内在的不确定性因素的影响

在会计核算中，企业总是力求保持会计核算的准确性，但有些交易或事项本身不具有确定性，因而需要根据经验作出估计；同时，采用权责发生制原则编制财务报表这一事项本身，也使得有必要充分估计未来交易或事项的影响。可以说，在会计核算和信息披露过程中，会计估计是不可避免的。例如，估计固定资产折旧年限和净残值，需要根据固定资产消耗方式、性能、技术发展等情况进行估计。会计估计的存在是由于经济活动中内在的不确定性因素的影响所造成的。

## 2. 会计估计应当以最近可利用的信息或资料为基础

由于经济活动内在的不确定性，企业在会计核算中，不得不经常进行估计。某些估计主要用于确定资产或负债的账面价值，例如，经济诉讼可能引起的赔偿等；另一些估计主要用于确定将在某一期间记录的收益或费用的金额，例如，某一期间的折旧、摊销费用的金额、在某一期间内采用完工百分比法核算长期建造合同已获取收益的金额，等等。企业在进行会计估计时，通常应根据当时的情况和经验，以最近可利用的信息和资料为基础进行。但是，随着时间的推移、环境的变化，进行会计估计的基础可能会发生变化。因此，进行会计估计所依据的信息或资料不得不经常发生变化。由于新的信息是最接近目标的信息，以其为基础作的估计最接近实际，所以，进行会计估计时应以最近可利用的信息或资料为基础。

## 3. 进行会计估计并不会削弱会计核算的可靠性

进行合理的会计估计是会计核算中必不可少的部分，它不会削弱会计核算的可靠性。企业为了定期、及时的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的确认和计量。例如，在会计分期的情况下，许多企业的交易跨越若干会计年度，以至于需要在一定程度上作出决定：哪些费用可以在利润表中作为当期费用处理；哪些费用应当递延至以后各期等。由于存在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、其结果不确定的交易或事项予以估计入账。但是，估计是建立在具有确凿证据的前提下，而不是随意的。例如，企业估计固定资产使用年限，应当考虑该项固定资产的技术性能、历史资料、同行业同类固定资产的预计使用年限、本企业经营性质等诸多因素，并掌握确凿证据后确定。企业根据当时所掌握的可靠证据作出最佳估计，不会削弱会计核算的可靠性。

下列各项属于常见的需要进行估计的项目：（1）坏账；（2）存货遭受损毁、全部或部分陈旧过时；（3）固定资产耐用年限与净残值；（4）无形资产的受益期；（5）或有事项中的估计；（6）收入确认中的估计，等等。

## （二）会计估计变更的概念

由于企业经营活动中内在不确定因素的影响，某些财务报表项目不能精确的计量，而只能加以估计。如果赖以进行估计的基础发生了变化，或者由于取得新的信息、积累更多的经验以及后来的发展变化，可能需要对会计估计进行修订。

会计估计变更，是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。

通常情况下，企业可能由于以下原因而发生会计估计变更：

1. 赖以进行估计的基础发生了变化。企业进行会计估计，总是依赖于一定的基础，如果其所依赖的基础发生了变化，则会计估计也应当作出改变。例如，企业某项无形资产的摊销年限原定为 10 年，以后发生的情况表明，该资产的受益年限已不足 10 年，则应相应调整减摊销年限。

2. 取得了新的信息，积累了更多经验。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，也需要对会计估计进行修订。例如，企业原对固定资产采用年限平均法按 15 年计提折旧，后来根据新得到的信息——固定资产经济使用寿命不足 15 年，只有 10 年，企业改按 10 年采用年限平均法计提固定资产折旧。

## 二、会计估计变更的会计处理

会计估计变更应采用未来适用法处理，即在会计估计变更当期及以后各期间，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。

（一）如果会计估计的变更仅影响变更当期，有关估计变更的影响应于当期确认。

**【例 20—3】**ABC 公司于 2007 年 1 月 1 日起开始计提折旧的管理用设备一台，价值 84000 元，预计使用年限为 8 年，预计净残值为 4 000 元，按直线法计提折旧。至 2011 年初，由于新技术发展等原因，需要对原估计的使用年限和净残值作出修正，修改后该设备预计尚可使用年限为 2 年，预计净残值为 2000 元。

ABC 公司对上述会计估计变更的处理方式如下：

(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的估计提取折旧。

按原估计，每年折旧额为 10 000 元，已提折旧 4 年，共计 40 000 元。固定资产账面价值为 44 000 元，则第五年相关科目的期初余额如下：

固定资产	84 000
减：累计折旧	40 000
固定资产账面价值	44 000

改变预计使用年限后，2011 年起每年计提的折旧费用为 21 000 元 $[(44\,000 - 2\,000) \div 2]$ 。2011 年不必对以前年度已提折旧进行调整，只需按重新预计的尚可使用年限和净残值计算确定年折旧费用，有关账务处理如下：

借：管理费用	21 000
贷：累计折旧	21 000

(3) 附注说明

本公司一台管理用设备，成本为 84 000 元，原预计使用年限为 8 年，预计净残值为 4 000 元，按直线法计提折旧。由于新技术发展、该设备已不能按原预计使用年限计提折旧，本公司于 2011 年初将该设备预计尚可使用年限变更为 2 年，预计净残值变更为 2 000 元，以反映该设备在目前情况下的预计尚可使用年限和净残值。此估计变更影响本年度净利润减少数为 7 370 元 $[(21\,000 - 10\,000) \times (1 - 33\%)]$ 。

(二) 如果会计估计的变更既影响变更当期又影响未来期间，有关估计变更的影响在当期及以后各期确认。例如，应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。因此，这类会计估计的变更，应于变更当期及以后各期确认。

会计估计变更的影响数应计入变更当期与前期相同的项目中。为了保证不同期间的财务报表具有可比性，会计估计变更的影响如果以前包括在企业日常活动的损益中，则以后也应包括在相应的损益类项目中，如果会计估计变更的影响数以前包括在特殊项目中，则以后也应作为特殊项目反映。

(三) 企业难以对某项变更区分为会计政策变更或会计估计变更的，应当将其作为会计估计变更处理。

【例 20—4】2003 年 1 月 1 日，甲公司由于业务需要，从外部购入一项软件专利权，购入成本 100 000 元，估计经济使用寿命为 10 年。2007 年 1 月 1 日，由于新软件的问世，甲公司根据实际情况估计原专利权已失去经济效益。决定将未摊销余额 60 000 元全部在当月转销。

对于上述会计变更，无法区分会计政策变更和会计估计变更，就摊销方法改为一次转销来看属于会计政策变更，就摊销年限缩短为一年来看，属于会计估计变更，因此作为会计估计变更进行处理。2007 年 1 月 1 日，该公司编制会计分录如下：

借：管理费用	60 000
贷：无形资产	60 000

### 三、会计估计变更的披露

对于会计估计变更，企业除按前文所述进行会计处理外，还应在会计报表附注披露以下事项：

（一）会计估计变更的内容和理由，主要包括会计估计变更的内容、会计估计变更的日期以及会计估计变更的原因；

（二）会计估计变更对当期和未来期间的影响数，主要包括会计估计变更对当期损益的影响金额、会计估计变更对其他项目的影响金额；

（三）会计估计变更的影响数不能确定的，披露这一事实和原因。

## 第三节 前期差错更正

### 一、前期差错的概念

前期差错，是指由于没有运用或错误运用下列两种信息，而对前期财务报表造成省略或错报。

（一）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。

（二）前期财务报告批准报出时能够取得的可靠信息。

前期差错通常包括以下方面：

1. 计算错误。例如，企业本期应计提折旧 5 000 万元，但由于计算出现差错，得出的错误数据为 4 500 万元。

2. 应用会计政策错误。例如，按照企业会计准则规定，为购建固定资产而发生的借款费用，在固定资产达到预定可使用状态前发生的，满足一定条件时应予资本化，计入所购建固定资产的成本，在固定资产达到预定可使用状态后发生的，计入当期损益。如果企业固定资产达到预定可使用状态后发生的借款费用，也计入该项固定资产价值，予以资本化，则属于采用法律、行政法规或者国家统一的会计制度等所不允许的会计政策。

3. 疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响。例如，企业对某项建造合同应按照建造合同规定的方法确认营业收入，但该企业按确认商品销售收入的原则确认收入。又如，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已经满足，但企业在期末时未将已实现的销售收入入账。

4. 存货、固定资产盘盈等。例如，企业本期期末对财产进行清查盘点时，出现存货盘盈 3 000 万元、固定资产盘盈 5 000 万元，分别占企业当年末存货和固定资产余额的 10% 以上。

## 二、前期差错更正的会计处理

企业发现前期差错时，应当根据差错性质及时纠正。

### （一）前期发生的非重大差错

企业发生的前期差错有重大差错与非重大差错之分。其中，重大差错是指使会计报表不再具有可靠性的差错。

对于以前期间发生的非重大差错，如影响损益，应直接计入发现当期损益，其他相关项目也应一并调整；如不影响损益，应调整发现当期相关项目。

**【例 20—6】**2007 年 12 月 31 日，甲公司发现 2006 年度的一台管理用设备少计提折旧，金额为 3 000 元。

这笔折旧对于折旧费用总额而言，金额不大，所以直接记入本期管理费用项目，账务处理为：

借：管理费用	3 000
贷：累计折旧	3 000

### （二）前期发生的重大差错

1. 企业应当采用追溯重述法更正重要的前期差错，但确定前期差错累积影响数不切实可行的除外。

追溯重述法，是指在发现前期差错时，视同该项前期差错从未发生过，从而对会计报表相关项目进行更正的方法。追溯重述法的会计处理与追溯调整法相同。

2. 企业应当在重要的前期差错发现当期财务报表中，调整前期比较数据。

【例 20—7】20×8 年 12 月 31 日，abc 公司发现 20×7 年漏记了一项固定资产折旧费用 150 000 元，但在所得税申报表中扣除了该项折旧。假设该公司 20×7 年适用的所得税税率为 33%，采用会计方法计提折旧额与按照税法规定计提折旧额相同。除该事项外，无其他纳税调整事项。该公司按净利润的 10% 提取法定盈余公积。

(1) 分析错误的后果

20×7 年少计折旧费用	150 000
少计累计折旧	150 000
多计净利润	150 000
多提法定盈余公积	15 000

(2) 账务处理

①补提折旧

借：以前年度损益调整	150 000
贷：累计折旧	150 000

②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

③调整利润分配有关数字

借：盈余公积	15 000
贷：利润分配——未分配利润	15 000

(3) 报表调整（略）

(4) 附注说明

本年度发现 20×7 年漏记固定资产折旧 150 000 元，在编制 20×7 年与 20×8 年可比的财务报表时，已对该项差错进行了更正。由于此项错误的影响，20×7 年虚增净利润及留存收益 150 000 元，少计累计折旧 150 000 元。

### 三、前期差错更正的披露

企业除了按前文所述进行会计处理外，还应在会计报表附注中披露以下内容：

- （一）前期差错的性质；
- （二）各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和更正金额；
- （三）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。

#### 思考题：

1. 会计政策包括的主要内容有哪些？
2. 会计政策变更的含义是什么？
3. 会计政策变更的会计处理原则有哪些？
4. 会计估计变更的含义是什么？
5. 前期差错产生的原因主要有哪些？对前期差错应采用什么样的原则处理？

#### 参考文献：

1. 《企业会计准则——基本准则》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
2. 《企业会计准则（2006）》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
3. 《中级会计实务》（经济科学出版社，2007 年 1 月）
4. 《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
5. 《企业会计准则——应用指南（2006）》（中国财政经济出版社，2006 年 11 月）

## 第二十一章 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。

为了便于完整的理解资产负债表日后事项的定义，有必要明确其中的几个相关问题。

### （一）资产负债表日

根据《企业财务会计报告条例》的规定，企业应该提供年度、半年度、季度和月度财务报告。因此，资产负债日应视提供财务报告的时间而定。我国《会计法》规定，会计年度采用公历年度，即1月1日至12月31日。如果提供年度财务报告，资产负债表日则指该年度的12月31日；如果提供第一季度的财务报告，资产负债表日是指该年度的3月31日；如果提供半年度财务报告，则资产负债表日即为该年度的6月30日；如果提供的是月度财务报告，则资产负债表日即为当月月末。所以，资产负债表日是指会计年度末和会计中期期末。

### （二）财务报告批准报出日

财务报告批准报出日，是指董事会或类似机构批准财务报告报出的日期。

根据《企业财务会计报告条例》的规定，企业对外提供的财务报告反映的会计信息应当真实、完整。同时要求企业财务报告须经注册会计师审计，将注册会计师及其会计师事务所出具的审计报告随同财务报告一并对外提供。注册会计师审定后的财务报告何时对外提供，还须经过企业董事会或类似机构批准。根据《公司法》规定，董事会有权批准对外公布财务报告。因此，对于公司制企业来说，财务报告批准报出日是指董事会批准财务报告的日期；对于其他企业来说，财务报告批准报出日是指经理（厂长）会议或类似机构批准财务报告报出的日期。

**（三）资产负债表日后事项包括所有有利事项和不利事项，即对于资产负债表日后有利或不利事项采用相同的会计原则进行处理**

资产负债表日后事项，如果属于调整事项，对有利和不利的调整事项均应进行处理，并调整报告年度或报告中期的财务报表；如果属于非调整事项，对有利和不利的非调整事项均应在报告年度或报告中期的附注中进行披露。

（四）资产负债表日后事项不是在这个特定期间内发生的全部事项，而是与资产负债表日存在状况有关的事项，或虽然与资产负债表日存在状况无关，但对企业财务状况具有重大影响的事项

例如，资产负债表日正在进行的诉讼案件在资产负债表日后事项期间内结案，这一事项是与资产负债表日存在状况有关的事项；如果某公司在资产负债表日后事项期间内公司董事会作出出售子公司的决议，此事项与资产负债表日存在状况不存在直接的关系，但出售子公司，则将对该公司的财务状况产生重大影响。

## 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资产负债表日至财务报告批准报出日之间。在这一期间内要注意几个相关时间段及有关具体日期。

（一）报告年度次年的1月1日或报告期间下一期第一天至董事会或类似机构批准财务报告对外公布的日期，即以董事会或类似机构批准财务报告对外公布的日期为截止日期

（二）董事会或类似机构批准财务报告对外公布的日期，与实际对外公布日之间发生的与资产负债表日后事项有关的事项，由此影响财务报告对外公布日期的，应以董事会或类似机构再次批准财务报告对外公布的日期为截止日期

**【例 21-1】**某上市公司委托会计师事务所对其 2007 年度的财务报告进行审计，会计期间为 2007 年 1 月 1 日至 2007 年 12 月 31 日；结账日期为 2007 年 12 月 31 日；财务报告编制日期为 2008 年 2 月 18 日；审计外勤结束日为 2008 年 3 月 15 日；董事会批准财务报告对外公布日为 2008 年 4 月 15 日；财务报告实际对外公布的日期为 4 月 20 日。则该上市公司资产负债表日后事项的相关时间段及有关具体日期如下：

1. 资产负债表日：2007 年 12 月 31 日
2. 资产负债表日后事项涵盖期间：2008 年 1 月 1 日至 2008 年 4 月 15 日
3. 审计报告日：2008 年 3 月 15 日（注册会计师外勤审计结束日）
4. 批准财务报告对外报出日：2008 年 4 月 15 日

如果该上市公司在 4 月 15 日至 4 月 20 日之间发生了重大事项，将要调整财务报告相关项目，即发现了新的进一步的证据有助于对资产负债表日存在的状况的有

关金额做出重新估计的调整事项,注册会计师再次于 4 月 18 日完成该项目审计工作并签署双重日期,经调整后的财务报告再经董事会批准对外报出的日期为 2008 年 4 月 25 日,实际对外公布的日期为 4 月 28 日。

5. 再次批准日: 2008 年 4 月 25 日

相应地资产负债表日后事项涵盖的期间也应延至 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和资产负债表日后非调整事项。

正确区分调整事项和非调整事项是处理资产负债表日后事项的关键。因而必须掌握有关资产负债表日后的调整事项和非调整事项的概念及其内容的确认。

#### **(一) 调整事项**

##### **1. 调整事项的定义**

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。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。

##### **2. 调整事项的特点**

根据调整事项的定义,可以得出调整事项具有以下两个特点:

(1) 在资产负债表日已经存在,资产负债表日后得以证实的事项。

(2) 对按资产负债表日存在状况编制的财务报表产生重大影响的事项。

上述两个特点可作为我们判断资产负债表日后调整事项的标准。例如,龙泉股份有限公司应收 A 公司账款 5 000 000 元,按合同约定应在 2007 年 12 月 1 日前偿还。2007 年 12 月 31 日龙泉股份有限公司均未收到 A 公司这笔应收账款,并已知 A 公司财务状况不佳,近期内难以偿还债务,故龙泉股份有限公司对该项应收账款年末结账时提取了 30% 的坏账准备。2008 年 2 月 15 日,在龙泉股份有限公司报出财务报告之前收到了 A 公司通知, A 公司已宣告破产,无法偿付部分欠款。可见龙泉股份有限公司于 2007 年 12 月 31 日结账时已经知道 A 公司财务状况不佳,即在 2007 年 12 月 31 日资产负债表日, A 公司财务状况不佳的事实已经存在,但未得到 A 公司破产的确凿证据。2008 年 2 月 15 日龙泉股份有限公司正式收到了 A 公司通知,证实 A 公司已破产,并且无法偿还部分货款,龙泉股份有限公司估计有 60% 的货款

不能收回，即 2008 年 2 月 15 日对 2007 年 12 月 31 日存在的情况提供了新的证据，表明根据 2007 年 12 月 31 日存在情况提供的资产负债表所反映的应收 A 公司账款中部分已成为坏账，依资产负债表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，因而，应据此对财务报表相关项目的数字进行调整。

### 3. 调整事项的内容

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实义务，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 21-2】**蜀风股份有限公司 2007 年度财务报告经董事会批准对外公布的日期为 2008 年 4 月 15 日，实际对外公布的日期为 2008 年 4 月 20 日。蜀风股份有限公司 2008 年 1 月 1 日至 4 月 20 日发生的下列事项中，试根据资产负债日后调整事项的判断标准，判断哪些属于调整事项。

①2008 年 3 月 4 日，蜀风股份有限公司被法院判决败诉并要求支付赔偿款 600 万元，针对该项诉讼，蜀风股份有限公司已于 2007 年年末确认预计负债 350 万元。

②2008 年 3 月 13 日，发现 2007 年 11 月 17 日投入使用的办公楼，12 月没有计提折旧，该办公楼月折旧额应为 15 万元。

③2008 年 3 月 17 日，蜀风股份有限公司 2007 年 12 月 18 日销售给 A 公司的一批商品应质量问题被退回。该批商品发出后按正常情况已确认收入 400 万元，并结转成本 300 万元。

④2008 年 4 月 5 日，蜀风股份有限公司从建设银行借入 1 000 万元长期借款而签订重大资产抵押合同。

根据调整事项的判断标准，上述第①、第②、第③项均属调整事项。因为，3月4日蜀风股份有限公司被法院判决败诉并要求支付赔偿600万元，对此项诉讼蜀风股份有限公司已于2007年年末确认预计负债350万元，需要调整原先确认的预计负债250万元，故属于调整事项；2007年11月17日投入使用的办公楼，当年12月应计提折旧15万元，故属于调整事项；3月17日发生的销货退回，涉及报告年度的收入、成本等，故应属于调整事项。上述第④项，不符合调整事项的条件，故不属于调整事项。

## （二）非调整事项

### 1. 非调整事项的定义

资产负债表日后非调整事项，是指资产负债表日后发生的情况的事项。企业发生的资产负债表日后非调整事项，不应当调整资产负债表日的财务报表。因为非调整事项是在资产负债表日后才发生或存在的事项，该类事项不影响资产负债表日的存在状况，但为了对外提供更有用的会计信息，必须以适当的方式披露这类事项。

### 2. 非调整事项的特点

根据非调整事项的定义表述，可以看出非调整事项的特点：

（1）资产负债表日并未发生或存在，完全是资产负债表日后才发生的情况的事项。

（2）对理解和分析财务报告有重大影响，需要说明的事项。

据此，非调整事项的判断标准是：“资产负债表日至财务报告批准报出日之间才发生的，不影响资产负债表日存在状况，但不加以说明将会影响财务报告使用者作出正确估计和决策的事项。”

根据上述两个特点，可以帮助我们判断非调整事项。例如，龙泉股份有限公司2008年1月10日经批准发行三年期债券1000万元，面值100元，年利率为10%，企业按110元的价格发行，并于2008年3月10日结束发行，龙泉股份有限公司年度财务报告批准报出日为2008年4月10日。此事项属于非调整事项，由于企业发行股票、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，虽然发行债券与企业资产负债表日的存在状况无关，不应调整财务报表，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，故应披露。

### 3. 非调整事项的内容

企业发生的资产负债表日后非调整事项，通常应包括下列各项：

- (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 21-3】** 龙泉股份有限公司 2007 年度财务报告经董事会批准对外公布的日期为 2008 年 3 月 18 日，在 2007 年度资产负债表日至财务报告批准对外报出日之间发生的下列事项中，判断哪些应属非调整事项。

①2008 年 2 月 25 日，公司董事会提出现金股利分配方案。

②2008 年 2 月 27 日，龙泉股份有限公司接到债务人 B 公司的通知，B 公司已宣告破产清算。2007 年 12 月 31 日，龙泉股份有限公司已根据掌握的 B 公司财务状况恶化的情况，对该笔应收账款计提了 30% 的坏账准备，现在正式接到破产清算通知，估计有 50% 的应收账款 100 万元无法收回。

③2008 年 3 月 2 日，龙泉股份有限公司接到债务人 H 公司通知，因 H 公司 2008 年 2 月 28 日发生火灾，烧毁了大部分资产，已无力偿还所欠货款 200 万元。2007 年 12 月 31 日由于 H 公司财务状况一直较好，为此，对该项应收账款未计提坏账准备，估计该项应收账款 80% 无法收回。

④2008 年 3 月 4 日，龙泉股份有限公司从中国银行借入 2 000 万元长期借款而签订重大资产抵押合同。

根据非调整事项的判断标准，上述第①、第③、第④应为非调整事项。因为第①项 2 月 27 日董事会提出的现金股利分配方案，不确认为资产负债表日的负债，但应当在附注中单独披露，故属于非调整事项。第③项导致应收 H 公司款项发生坏账的因素是火灾，这是不可预计的，这一事实发生在资产负债表日以后，故 H 公司发生火灾导致龙泉股份有限公司应收账款发生坏账的事项属于非调整事项。第④项举

借巨额债务 2 000 万元，也是发生在资产负债日以后，应属于调整事项。另外，第②项因债务人 B 公司破产清算，导致龙泉股份有限公司发生坏账，应作为调整事项。因为，B 公司的破产不是一朝一夕的事，实际上 2007 年 12 月 31 日时就已掌握了 B 公司财务状况恶化的情况，并已计提了 30% 的坏账准备，2008 年 2 月 27 日获悉破产清算的事实，新的证据表明资产负债表日应收 B 公司的款项计提的坏账准备需要重新估计，需要调整财务报表。

资产负债表日后调整事项和非调整事项的区别在于：调整事项是事项存在于资产负债表日或以前，资产负债表日后对以前已存在的情况提供了新的或进一步的证据；而非调整事项是在资产负债表日尚未存在，但在财务报告批准报出日之前才发生的。调整事项与非调整事项的共同点在于：调整事项与非调整事项都是在资产负债表日至财务报告批准报出日之间存在或发生的，对报告年度的财务报告所反映的财务状况、经营成果产生重大影响或影响财务报告使用者作出正确估计和决策。

在理解资产负债表日后事项时，应强调以下几点：

首先，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，是运用资产负债表日后事项的关键。调整事项与非调整事项是一个广泛的概念，就事项本身来说，可以有各种各样的性质，只要符合准则中对两类事项的定义即可。例如，准则中“对一个企业的巨额亏损”的范围没有数量的界限，同样 60 万元的亏损，对一个注册资本为 10 亿元的公司来说，就不能称为巨额亏损了。这就需要企业会计人员的职业判断水平。根据具体情况来决定是否属于巨额亏损。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，这取决于有关状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新发生的，前者为资产负债表日后调整事项，后者为资产负债表日后非调整事项。例如，前述【例 21-3】中所述龙泉股份有限公司发生坏账，其中债务人 B 公司收账款无法收回而发生的坏账，属于调整事项，而债务人 H 公司应收账款无法收回发生的坏账，则属于非调整事项。

其次，《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》中只列示了四类调整事项和七类非调整事项的内容，并没有包括所有的调整事项和非调整事项。会计人员应按该准则第五条和第七条规定的判断标准，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。这也需要会计人员的职业判断水平。

最后，资产负债表日后事项，已经作为调整事项调整会计报表有关项目数字的，除法律、法规以及其他会计准则另有规定外，不需要在会计报表附注中进行披露。

资产负债表日后事项表明持续经营假设不再适用的，企业不应当在持续经营基础上编制财务报表，即企业不得在原有基础上调整会计报表金额，也不得仅仅在会计报表附注中作出说明。

## **第二节 调整事项的处理原则及方法**

### **一、调整事项的处理原则**

如前所述，企业发生的资产负债表日后调整事项，应当如同资产负债表所属期间发生的事项一样，作出相关账务处理，调整资产负债表日已编制的财务报表。由于资产负债表日后事项发生在次年，上年度的有关账目已经结转，特别是损益账户在结账后已无余额。因此，资产负债表日后发生的调整事项，应当分别以下情况进行处理：

#### **（一）涉及损益的事项，通过“以前年度损益调整”科目核算。**

1. 调整增加以前年度利润或调整减少以前年度亏损的事项，记入“以前年度损益调整”科目的贷方；调整减少以前年度利润或调整增加以前年度亏损的事项，记入“以前年度损益调整”科目的借方。

2. 由于以前年度损益调整而增加或减少的所得税费用，也在“以前年度损益调整”科目核算。

由于以前年度损益调整增加的所得税费用，记入“以前年度损益调整”科目的借方，同时记入“应交税费——应交所得税”科目的贷方；由于以前年度损益调整减少的所得税费用，记入“以前年度损益调整”科目的贷方，同时记入“应交税费——应交所得税”科目的借方。

3. “以前年度损益调整”科目余额应结转“利润分配——未分配利润”科目。

调整完成后，应将“以前年度损益调整”科目余额予以结转。如果“以前年度损益调整”科目为借方余额，结转时应从其贷方转出，转入“利润分配——未分配利润”科目的借方；如果“以前年度损益调整”科目为贷方余额，结转时应从其借



方转出，转入“利润分配——未分配利润”科目的贷方。“以前年度损益调整”科目结转后应无余额。

(二) 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。

(三) 不涉及损益以及利润分配的事项，调整有关科目。

(四) 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（次年年初数）或上年数。
3. 上述调整如果涉及报表附注内容的，还应当调整报表附注相关项目的数字。

## 二、调整事项的会计处理方法

根据《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》列出的四类调整事项，现分别举例说明会计处理方法。为简化处理，对下述四例作如下假定：（1）涉及的公司均为股份有限公司，并假定财务报告批准报出日为次年 4 月 20 日；（2）所得税率为 33%，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；（3）调整事项按税法规定均可调整应交纳的所得税，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；（4）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实义务，需要调整原先确认的与该项诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债。此类事项是指资产负债表日已确认的某项负债，在资产负债表日至财务报告批准报出日之间获得新的或进一步的证据，表明需要对已经确认的金额进行调整；或者在资产负债表日已经存在的现时义务尚未确认，资产负债表日至财务报告批准报出日之间获得新的或进一步的证据，表明符合负债的确认条件，应在财务报告中予以确认，从而需要对财务报表相关项目进行调整。

**【例 21-4】**宁江股份有限公司与锦江股份有限公司签订一份供销合同，约定宁江股份有限公司在 2007 年 10 月份供应给锦江股份有限公司一批产品。宁江股份有限公司未能按合同规定发货，致使锦江股份有限公司发生重大经济损失。锦江股份有限公司通过法律程序要求宁江股份有限公司赔偿经济损失 600 万元，该诉讼案件在 2007 年 12 月 31 日尚未判决，宁江股份有限公司估计很可能赔偿因其违约而造成

锦江股份有限公司的经济损失，故确认了 350 万元（含诉讼费用 10 万元）的预计负债，并将该项赔偿款反映在 12 月 31 日的财务报表中。锦江股份有限公司未确认应收赔偿款。2008 年 2 月 8 日，经法院一审判决，宁江股份有限公司需要赔偿锦江股份有限公司经济损失 440 万元，另支付诉讼费 10 万元，宁江股份有限公司服从判决不再上诉，并支付了赔偿款和诉讼费共计 450 万元。假定宁江股份有限公司和锦江股份有限公司均于 2008 年 2 月 18 日完成了 2007 年度所得税汇算清缴；根据税法规定，上述预计负债产生的损失不允许在税前扣除。由于 2008 年 2 月 8 日法院判决证实了宁江股份有限公司和锦江股份有限公司在资产负债表日分别存在现实义务和获赔权利，因此，都应按调整事项的处理原则进行账务处理。

### 1. 宁江股份有限公司的账务处理

#### （1）记录应调整已确认的金额以及支付赔偿款

借：以前年度损益调整——调整营业外支出	1 000 000
贷：其他应付款——锦江股份有限公司	1 000 000
借：预计负债	3 500 000
贷：其他应付款——锦江股份有限公司	3 400 000
其他应付款——法院	100 000
借：其他应付款——锦江股份有限公司	4 400 000
其他应付款——法院	100 000
贷：银行存款	4 500 000

注：资产负债表日后事项如涉及现金收支项目，均不调整报告年度资产负债表的货币资金项目和现金流量表各项目数字。本例中宁江股份有限公司虽然已经支付了赔偿款及诉讼费，但在调整会计报表相关项目数字时，只需调整前两笔分录，第三笔分录作为 2008 年的会计事项处理。

#### （2）调整“应交税费——应交所得税”

借：应交税费——应交所得税（ $1\,000\,000 \times 33\% + 3\,500\,000 \times 33\%$ ）	1 485 000
贷：以前年度损益调整——调整所得税费用	1 485 000

#### （3）调整递延所得税资产

借：以前年度损益调整——调整所得税费用（ $3\,500\,000 \times 33\%$ ）	1 155 000
贷：递延所得税资产	1 155 000

#### （4）将“以前年度损益调整”科目余额转入“利润分配——未分配利润”科目

借：利润分配——未分配利润	670 000
---------------	---------

贷：以前年度损益调整

670 000

(5) 调整利润分配有关数字

借：盈余公积 (670 000×10%)

67 000

贷：利润分配——未分配利润

67 000

图表 21-1

资产负债表

会企 01 表

编制单位： 宁江股份有限公司

2007 年 12 月 31 日

单位：元

资 产	调整前	调整后	负债和所有者权益 (或股东权益)	调整前	调整后
流动资产：			流动负债：		
货币资金	10 000 000	10 000 000	短期借款	9 000 000	9 000 000
交易性金融资产	2 000 000	2 000 000	交易性金融负债		
应收票据	4 000 000	4 000 000	应付票据	8 500 000	8 500 000
应收账款	25 200 000	25 200 000	应付账款	11 060 000	11 060 000
预付款项			预收款项	640 000	640 000
应收利息			应付职工薪酬	1 150 000	1 150 000
应收股利			应交税费	3 672 264.16	2 187 264.16
其他应收款	50 000	50 000	应付利息		
存货	15 800 000	15 800 000	应付股利		
一年内到期的非流动资产			其他应付款	80 000	4 580 000
其他流动资产			一年内到期的非流动负债		
流动资产合计	57 050 000	57 050 000	其他流动负债		
非流动资产：			流动负债合计	34 102 264.16	37 117 264.16
可供出售金融资产			非流动负债：		
持有至到期投资			长期借款	10 000 000	10 000 000
长期应收款			应付债券		
长期股权投资	5 500 000	5 500 000	长期应付款	500 000	500 000
投资性房地产			专项应付款		
固定资产	18 000 000	18 000 000	预计负债	5 592 400	2 092 400
在建工程			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	16 092 400	12 592 400
生产性生物资产			负债合计	50 194 664.16	49 709 664.16
油气资产			所有者权益（或股东权益）：		
无形资产	1 000 000	1 000 000	实收资本（或股本）	20 000 000	20 000 000
开发支出			资本公积	1 000 000	1 000 000
商誉			减：库存股		
长期待摊费用			盈余公积	4 486 840	4 419 840
递延所得税资产	1 845 492	690 492	未分配利润	7 713 987.84	7 110 987.84

其他非流动资产			所有者权益（或股东权益）合计	33 200 827.84	32 530 827.84
非流动资产合计	26 345 492	25 190 492			
资产总计	83 395 492	82 240 492	负债和所有者权益（或股东权益）总计	83 395 492	82 240 492

图表 21-2

利润表

会企

02 表

编制单位：宁江股份有限公司

2007 年度

单位：元

项 目	调整前	调整后
一、营业收入	185 600 000	185 600 000
减：营业成本	139 200 000	139 200 000
营业税金及附加	788 800	788 800
销售费用	9 143 712	9 143 712
管理费用	3 427 60	3 427 608
财务费用	1 480 000	1 480 000
资产减值损失		
加：公允价值变动收益（损失以“一”号填列）		
投资收益（损失以“一”号填列）	1 200 000	1 200 000
其中：对联营企业和合营企业的投资收益		
二、营业利润（亏损以“一”号填列）	32 759 880	32 759 880
加：营业外收入	495 000	495 000
减：营业外支出	4 546 800	5 546 800
其中：非流动资产处置损失		
三、利润总额（亏损总额以“一”号填列）	28 708 080	27 708 080
减：所得税费用	9 423 110.40	9 093 110.40
四、净利润（净亏损以“一”号填列）	19 284 969.60	18 614 969.60
五、每股收益：		
（一）基本每股收益		

(二) 稀释每股收益		
------------	--	--

(1) 调整报告年度会计报表相关项目的数字 (见图表 21-1、图表 21-2)

①资产负债表项目的调整:

调减“递延所得税资产”项目: 1 155 000 元;  
 调减“应交税费”项目: 1 845 000 元;  
 调增“其他应付款”项目: 4 500 000 元;  
 调减“预计负债”项目: 3 500 000 元;  
 调减“盈余公积”项目: 67 000 元;  
 调减“未分配利润”项目: 603 000 元。

②利润表项目的调整:

调增“营业外支出”项目: 1 000 000 元;  
 调减“所得税费用”项目: 330 000 元。

③所有者权益变动表项目的调整:

调减“净利润”项目: 670 000 元;  
 调减“提取盈余公积”项目: 67 000 元。

(2) 调整 2008 年 3 月份资产负债表相关项目的年初数。

宁江股份有限公司在编制 2008 年 1 月份的资产负债表时, 是按照调整前 2007 年 12 月 31 日的资产负债表的数字作为资产负债表的年初数, 由于发生了资产负债表日后调整事项, 宁江股份有限公司除了调整 2007 年度资产负债表相关项目的数字外, 还应当调整 2008 年 3 月份资产负债表相关项目的年初数, 其年初数应按照 2007 年 12 月 31 日资产负债表调整后的数字填列。

1. 锦江股份有限公司的账务处理

(1) 记录应收赔偿款及收到赔偿款

借: 其他应收款——宁江股份有限公司	4 400 000
贷: 以前年度损益调整——调整营业外收入	4 400 000
借: 银行存款	4 400 000
贷: 其他应收款——宁江股份有限公司	4 400 000

注: 第二笔分录应作为 2008 年的会计事项处理。

(2) 调整应交所得税

借：以前年度损益调整——调整所得税费用（4 400 000×33%） 1 452 000  
 贷：应交税费——应交所得税 1 452 000

（3）将“以前年度损益调整”科目余额转入“利润分配——未分配利润”科目

借：以前年度损益调整（4 400 000-1 452 000） 2 948 000  
 贷：利润分配——未分配利润 2 948 000

（4）调整利润分配有关数字

借：利润分配——未分配利润（2 948 000×10%） 294 800  
 贷：盈余公积 294 800

（5）调整报告年度财务报表相关项目的数字（见图表 21-3，图 21-4）

①资产负债表项目的调整

调增“其他应收款”项目： 4 400 000 元；  
 调增“应交税费”项目： 1 452 000 元；  
 调增“盈余公积”项目： 294 800 元；

图表 21-3

资产负债表

会企 01 表

编制单位：锦江股份有限公司

2007 年 12 月 31 日

单位：元

资 产	调整前	调整后	负债和所有者权益 (或股东权益)	调整前	调整后
流动资产：			流动负债：		
货币资金	11 200 000	11 200 000	短期借款	7 500 000	7 500 000
交易性金融资产	1 000 000	1 000 000	交易性金融负债		
应收票据	3 000 000	3 000 000	应付票据	8 500 000	8 500 000
应收账款	14 800 000	14 800 000	应付账款	8 350 000	8 350 000
预付款项			预收款项	1 700 000	1 700 000
应收利息			应付职工薪酬	1 000 000	1 000 000
应收股利			应交税费	2 148 450	3 600 450
其他应收款	40 000	4 440 000	应付利息		
存货	13 680 000	13 680 000	应付股利		
一年内到期的非流动资产			其他应付款	150 000	150 000
其他流动资产			一年内到期的非流动负债		
流动资产合计	43 720 000	48 120 000	其他流动负债		
非流动资产：			流动负债合计	29 348 450	30 800 450
可供出售金融资产			非流动负债：		
持有至到期投资			长期借款	9 500 000	9 500 000
长期应收款			应付债券		
长期股权投资	4 500 000	4 500 000	长期应付款		
投资性房地产			专项应付款		

固定资产	21 000 000	21 000 000	预计负债	1 300 000	1 300 000
在建工程			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	10 800 000	10 800 000
生产性生物资产			负债合计	40 148 450	41 600 450
油气资产			所有者权益(或股东权益):		
无形资产	800 000	800 000	实收资本(或股本)	20 000 000	20 000 000
开发支出			资本公积	1 160 000	1 160 000
商誉			减: 库存股		
长期待摊费用			盈余公积	2 630 435.80	2 925 235.80
递延所得税资产	946 854	946 854	未分配利润	7 045 968.20	9 699 168.20
其他非流动资产			所有者权益(或股东权益)合计	30 836 404	33 784 404
非流动资产合计	27 264 854	27 264 854			
资产总计	70 984 854	75 384 854	负债和所有者权益(或股东权益)总计	70 984 854	75 384 854

图表 21-4

利润表

会企 02 表

编制单位: 锦江股份有限公司

2007 年度

单位: 元

项 目	调整前	调整后
一、营业收入	162 500 000	162 500 000
减: 营业成本	123 750 000	123 750 000
营业税金及附加	658 750	658 750
销售费用	8 917 600	8 917 600
管理费用	3 228 704	3 228 704
财务费用	1 206 400	1 206 400
资产减值损失		
加: 公允价值变动收益(损失以“一”号填列)		
投资收益(损失以“一”号填列)	956 000	956 000
其中: 对联营企业和合营企业的投资收益		
二、营业利润(亏损以“一”号填列)	25 694 546	25 694 546
加: 营业外收入	176 800	4 576 800
减: 营业外支出	1 020 500	1 020 500

其中：非流动资产处置损失		
三、利润总额（亏损总额以“一”号填列）	24 850 846	29 250 846
减：所得税费用	7 235 925.51	8 687 925.51
四、净利润（净亏损以“一”号填列）	17 614 920.49	20 562 920.49
五、每股收益：		
（一）基本每股收益		
（二）稀释每股收益		

调增“未分配利润”项目：2 653 200 元

①利润表项目的调整：

调增“营业外收入”项目：4 400 000 元；

调增“所得税费用”项目：1 452 000 元；

调增“净利润”项目：2 948 000 元。

②所有者权益变动表的调整：

调增“净利润”项目：2 948 000 元；

调增“提取盈余公积”项目：294 800 元。

（6）调整 2008 年 3 月份资产负债表相关项目的年初数。

锦江股份有限公司编制的 2008 年 3 月份资产负债表的年初数，应按照 2007 年 12 月 31 日资产负债表调整后的数字填列。

**（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。**

此类事项是指在资产负债表日，根据当时所掌握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调整。如果发生的涉及资产减值准备的调整事项，在报告年度所得税汇算清缴之前的，应相应调整报告年度的所得税；如果发生在报告年度所得税汇算清缴



之后的，应将与资产减值准备有关的事项产生的纳税调整金额，作为本年度的纳税调整事项，相应调整本年度应交所得税

【例 21-5】金河股份有限公司 2007 年 8 月销售给南山公司产品一批，价税款合计 4 680 000 元，该批产品南山公司已验收入库，按合同规定 9 月底付款。由于南山公司财务状况不佳，一直拖到 2007 年 12 月 31 日仍未付款。金河股份有限公司根据了解的情况于 12 月 31 日编制 2007 年度财务报表时，针对该项应收账款提取了坏账准备 468 000 元（假定坏账准备提取比例为 10%）；12 月 31 日资产负债表上“应收账款”项目的金额为 6 158 000 元，其中 4 212 000 元为该项应收账款。金河股份有限公司于 2008 年 2 月 3 日（所得税汇算清缴前）收到南山公司通知，南山公司已宣告破产清算。无力偿还所欠部分贷款，金河股份有限公司预计可收回该笔贷款的 30%。

金河股份有限公司在收到南山公司的通知时，即判断此一事项为资产负债表日后事项中的调整事项。因为在编制 2007 年度财务报表时，根据南山公司财务状况不佳的情况，对其应收账款 4 680 000 元计提了 10% 的坏账准备 468 000 元；在资产负债表日后到财务报告批准报出日之间获得了新的确凿证据表明，应收南山公司货款 4 680 000 元预计只能收回 30%。金河股份有限公司按新的证据估计应计提坏账准备 3 276 000 元（ $4\,680\,000 \times 70\%$ ），原已计提 468 000 元，尚差 2 808 000 元应调整 2007 年度财务报表相关项目数字。

#### 1. 补提坏账准备

应补提的坏账准备 =  $4\,680\,000 \times 70\% - 468\,000 = 2\,808\,000$  元

借：以前年度损益调整——调整管理费用 2 808 000

贷：坏账准备 2 808 000

#### 2. 调整递延所得税资产

借：递延所得税资产 926 640

贷：以前年度损益调整——调整所得税费用（ $2\,808\,000 \times 33\%$ ） 926 640

#### 3. 将“以前年度损益调整”科目余额转入“利润分配——未分配利润”科目

借：利润分配——未分配利润 1 881 360

贷：以前年度损益调整（ $2\,808\,000 - 926\,640$ ） 1 881 360

#### 4. 调整利润分配有关数字

借：盈余公积	188 136
贷：利润分配——未分配利润（1 881 136×10%）	188 136

## 5. 调整报告年度财务报表相关项目的数字（财务报表略）

### （1）资产负债表相关项目的调整：

- ① 调减“应收账款”项目：2 808 000 元；
- ② 调增“递延所得税资产”项目：926 640 元；
- ③ 调减“盈余公积”项目：188 136 元；
- ④ 调减“未分配利润”项目：1 693 224 元。

### （2）利润表项目的调整：

- ① 调增“管理费用”项目：2 808 000 元；
- ② 调减“所得税费用”项目：926 640 元；

### （3）所有者权益变动表项目的调整：

- ① 调减“净利润”项目：1 881 360 元；
- ② 调减“提取盈余公积”项目 188 136 元。

## 6. 调整 2008 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数（资产负债表略）

由于金河股份有限公司在编制 2008 年 1 月份的资产负债表时，按照调整前 2007 年 12 月 31 日的资产负债表的数字作为其年初数，而 2008 年 2 月发生了资产负债表日后调整事项，金河股份有限公司除了调整 2007 年度资产负债相关项目数字外，还应当调整 2008 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数即按照 2007 年 12 月 31 日资产负债表调整后的数字填列。

## （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

此类调整事项从其表述中即可看出包括了两个方面的内容：（1）资产负债表日前购入的资产已经按暂估金额入账，资产负债表日后获得相关证据，可以进一步确定该项资产的成本，则应该对已入账的资产的成本进行调整。（2）企业在资产负债表日前按收入确认条件确认资产销售收入，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，则应调整财务报表相关项目金额。

### 1. 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的调整

【例 21-6】沙新股份有限公司 2007 年 12 月 5 日办公楼达到预定可使用状态，但尚未办理竣工决算，公司以暂估价 2 480 000 元入账。2008 年 2 月 15 日办公楼工程办理竣工决算，办公楼工程总成本应为 2 600 000 元。

由于该项工程原已估价入账 2 480 000 元，资产负债表日后办理竣工决算为 2 600 000 元，故应调整原已入账金额，因不涉及报告年度的损益，则直接调整相关科目即可。

借：固定资产——办公楼	120 000
贷：在建工程——办公楼工程	120 000

同时调整 2007 年度资产负债表相关项目数字

调增“固定资产”项目 120 000 元；

调减“在建工程”项目 120 000 元。

其他相关报表均不涉及。但 2008 年 1 月份开始办公楼则要按 2 600 000 元计提折旧。2008 年 2 月份的资产负债表的年初数也应按照调整后的数字填列。

## 2. 资产负债表日后期间发生销售退回的调整

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。由于企业根据收入确认条件确认的商品销售收入，在资产负债表日后获得了关于售出资产的收入的进一步的证据，销售商品已退回，故应作为资产负债表日后调整事项处理。按照税法规定，企业年度申报纳税汇算清缴后发生的属于资产负债表日后事项的销售退回所涉及的应纳税所得额的调整，应作为本年度的纳税调整，而不作为报告年度的纳税调整。如果销售退回发生在报告年度所得税汇算清缴之前，应调整报告年度的收入、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。

(1) 资产负债表日后事项中涉及报告年度所属期间的销售退回发生于报告年度所得税汇算清缴之前的会计处理

【例 21-7】青龙股份有限公司 2007 年 11 月 18 日销售给东风公司商品一批，取得收入 5 850 000 元（含增值税 850 000 元），青龙股份有限公司发出商品后，

按收入确认条件已确认收入，并已结转销售成本 4 000 000 元。该笔款项到 2007 年 12 月 31 日均未收到。青龙股份有限公司按该笔应收账款的 5% 计提了坏账准备 292 500 元。2008 年 1 月 18 日，东风公司提出退货，原因是产品存在质量问题，经研究同意退回。按税法规定，经税务机关批准在应收账款余额 5% 的范围内计提的坏账准备可以在税前扣除，假定本年度青龙股份有限公司除应收东风公司账款计提坏账准备外，无其他纳税调整事项。青龙股份有限公司 2008 年 2 月 28 日完成了 2007 年度所得税汇算清缴。

本例销售退回业务属典型的资产负债表日后调整事项。因其发生在报告年度所得税汇算清缴之前，故应调整报告年度的资产、负债、收入、成本等，并相应调整报告年度的应纳税所得额以及应纳所得税等。

青龙股份有限公司账务处理如下：

① 调整销售收入

借：以前年度损益调整——调整主营业务收入	5 000 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	850 000
贷：应收账款——东风公司	5 850 000

② 调整坏账准备

借：坏账准备	292 500
贷：以前年度损益调整——调整管理费用（5 850 000×5%）	292 500

③ 调整销售成本

借：库存商品	4 000 000
贷：以前年度损益调整——调整主营业务成本	4 000 000

④ 调整应交纳的所得税

借：应交税费——应交所得税	320 347.50
贷：以前年度损益调整——调整所得税费用〔（1 000 000-5 850 000×5%）×33%〕	320 347.50

⑤ 调整已确认的递延所得税资产

借：以前年度损益调整——调整所得税费用	263 250
贷：递延所得税资产〔（292 500-5 850 000×5%）×33%〕	263 250

⑥ 将“以前年度损益调整”科目余额转入“利润分配——未分配利润”科目

借：利润分配——未分配利润	650 402.50
贷：以前年度损益调整（5 000 000-292 500-4 000 000-320 347.50+263 250）	

650 402.50

⑦ 调整利润分配有关数字

借：盈余公积（650 402.50×10%）

65 040.25

贷：利润分配——未分配利润

65 040.25

⑧ 调整财务报表相关项目数字（财务报表略）

资产负债表项目调整：

- a. 调减“应收账款”项目：5 557 500 元；
- b. 调增“存货”项目：4 000 000 元；
- c. 调减“递延所得税资产”项目：263 250 元；
- d. 调减“应交税费”项目：1 170 347.50 元；
- e. 调减“盈余公积”项目：65 040.25 元；
- f. 调减“未分配利润”项目：585 362.25 元。

利润表项目调整：

- a. 调减“主营业务收入”项目：5 000 000 元；
- b. 调减“主营业务成本”项目：4 000 000 元；
- c. 调减“管理费用”项目：292 500 元；
- d. 调减“所得税费用”项目：57 097.50 元。

所有者权益变动表项目调整：

- a. 调减“净利润”项目：650 402.50 元；
- b. 调减“提取盈余公积”项目：65 040.25 元。

（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的会计处理

【例 21-8】仍以前例 【例 21-7】假定青龙股份有限公司于 2008 年 3 月 3 日收到东风公司退回上年所购商品。

由于该笔销货退回发生在青龙股份有限公司 2007 年度所得税汇算清缴之后，仍应调整报告年度会计报表的收入、成本等，但按税法规定在此期间的销售退回所涉及的应缴所得税，应作为本年度（即 2008 年）的纳税调整事项处理。

青龙股份有限公司账务处理如下：

① 调整主营业务收入

借：以前年度损益调整——调整主营业务收入	5 000 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	850 000
贷：应收账款——东风公司	5 850 000

② 调整坏账准备

借：坏账准备	292 500
贷：以前年度损益调整——调整管理费用	292 500

③ 调整销售成本

借：库存商品	4 000 000
贷：以前年度损益调整——调整主营业务成本	4 000 000

④ 调整所得税费用

借：应交税费——应交所得税	320 347.50
贷：所得税费用	320 347.50

⑤ 调整已确认的递延所得税资产

借：以前年度损益调整	263 250
贷：递延所得税资产	263 250

⑥ 将“以前年度损益调整”科目余额转入“利润分配——未分配利润”科目

借：利润分配——未分配利润	970 750
贷：以前年度损益调整	970 750

⑦ 调整利润分配有关数字

借：盈余公积	97 075
贷：利润分配——未分配利润	97 075

⑧ 调整财务报表相关项目数字（财务报表略）

由于第④笔所得税调整作为本年度的调整，故不纳入 2007 年度报表项目的调整

资产负债表项目的调整：

a. 调减“应收账款”项目：	5 557 500 元；
b. 调增“存货”项目：	4 000 000 元；
c. 调减“递延所得税资产”项目：	263 250 元；
d. 调减“应交税费”项目：	850 000 元；
e. 调减“盈余公积”项目：	97 075 元；

f. 调减“未分配利润”项目：873 675 元。

利润表项目的调整：

a. 调减“主营业务收入”项目：5 000 000 元；

b. 调减“主营业务成本”项目：4 000 000 元；

c. 调减“管理费用”项目：292 500 元；

d. 调增“所得税费用”项目：263 250 元。

所有者权益变动表项目调整

a. 调减“净利润”项目：970 750 元；

b. 调减“提取盈余公积”项目：97 075 元。

#### （四）资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错

此类事项是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的属于资产负债表期间或以前期间存在的财务报表舞弊或差错，这种舞弊或差错应当作为资产负债表日后调整事项，调整报告年度的年度财务报告或中期财务报告相关项目数字。

此类调整事项的具体会计处理已在本书第二十章“会计政策、会计估计和会计前期差错更正”中介绍，故本章不再赘述。

### 第三节 非调整事项的处理原则及方法

#### 一、非调整事项的处理原则

企业发生的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，不影响资产负债表日存在状况，不应当调整资产负债表日的财务报表。但由于事项重大，如不加以说明，将会影响财务报告使用者作出正确估计和决策，因此，应在附注中加以披露。另外，资产负债表日后，企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的股利或利润，不确认为资产负债表日的负债，但应当在附注中单独披露。

#### 二、非调整事项的具体会计处理方法

对于资产负债表日后发生的非调整事项，应当在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。无法做出估计的，应当说明原因。资产负债表日后非调整事项的主要例子包括：

### **（一）资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺。**

此类非调整事项是在资产负债表日后至财务报告批准报出日之间发生的重大诉讼、仲裁、承诺事项，由于影响较大，为防止误导投资者以及其他财务报告使用者，应当在会计报表附注中进行披露。例如，西蜀公司与西山公司之间因商标使用权引起争议，西山公司于 2008 年 1 月 25 日通过法律途径起诉西蜀公司，要求停止使用争议商标并赔偿损失 150 万元。2008 年 3 月 10 日，西蜀公司与西山公司协商，同意停止使用争议商标，并支付现金 30 万元，以使西山公司撤回法律诉讼，西山公司同意撤诉。在这个例子中，不论是西蜀公司，还是西山公司，均应作为非调整事项处理，在 2007 年度报表附注中披露诉讼事项的信息。

### **（二）资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化。**

此类非调整事项不影响资产负债表日的财务状况及经营成果，但会影响企业报告年度以后的财务状况和经营成果，故应在会计报表附注中披露该类信息。例如，东景公司有一笔长期美元贷款，在编制 2007 年 12 月 31 日的财务报表时已按 2007 年末的汇率进行折算（假定 2007 年年末的汇率为 1 美元兑换 7.8 元人民币）。假定国家规定从 2008 年 1 月 1 日起进行外汇管理体制改革的，外汇管理体制改革的人民币对美元的汇率发生重大变化。由于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科目进行调整，因此，无论资产负债表日后的资产价格和汇率如何变化，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资产价格，外汇汇率发生重大变化，应对由此而产生的影响在报表附注中进行披露。同样，国家税收政策发生重大改变（如企业所得税率变动等）将会影响企业的财务状况和经营成果，也应当在会计报表附注中及时披露该信息。

### **（三）资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失**

此类非调整事项是资产负债表日后至财务报告批准报出日之间发生的，由于自然灾害导

致的资产损失。自然灾害（为水灾、火灾、海啸、地震等）导致的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作出错误的决策，因此该类非调整事项应当在报表附注中进行披露。例如，南河股份有限公司 2008 年 2 月 10 日原材料仓库发生火灾，导致重大资产损失。尽管



是资产负债表日后才发生或存在的事项，南河股份有限公司仍应当作为非调整事项在 2007 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，虽然此类事项与企业资产负债表日的存在状况无关，是资产负债表日后才发生或存在的事项，但对此类事项的披露能使财务报告使用者了解与此有关的情况以及可能带来的影响，故应在报表附注中披露。例如：青龙股份有限公司 2008 年 2 月 5 日从建设银行取得 1 000 万元贷款。尽管这笔巨额举债是在资产负债日后才发生的，青龙股份有限公司仍应当作为非调整事项在 2007 年度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**

企业在资产负债表日后至财务报告批准报出日之间，经董事会、股东大会或类似机构批准以资本公积转增资本的事项，这一事项虽然对资产负债表日的存在状况无关，但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。例如，龙泉股份有限公司 2008 年 2 月 3 日，经董事会批准将 500 万元资本公积转增资本。尽管资本公积转增资本在资产负债表日后才发生，龙泉股份有限公司也应在 2007 年度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作出正确决策提供信息。例如，山泉股份有限公司 2008 年 1 月发生巨额亏损。净利润由 2007 年 12 月的 560 万元变为亏损 140 万元。山泉股份有限公司发生于报告年度次年 1 月的巨额亏损，虽然不影响资产负债表日的财务状况及经营成果，但对报告年度以后的财务状况及经营成果影响重大，故山泉股份有限公司应当在 2007 年度报表附注中对该事项进行披露。

#### **（七）资产负债表日后发生企业合并或处置子公司。**

企业合并或处置子公司的行为会影响股权结构、经营范围等方面，对企业未来生产经营活动将会产生重大影响。例如，青山股份有限公司于 2008 年 1 月 25 日与青城股份有限公司商定，将青山股份有限公司的全资子公司出售给青城股份有限公

司。尽管青山股份有限公司处置全资子公司的行为在资产负债表日后才发生，但因其对未来生产经营活动会产生重大影响，青山股份有限公司应当在 2007 年度报表附注中披露处置子公司的信息。

#### **思考题：**

1. 资产负债表日后事项中的调整事项和非调整事项如何区分？
2. 简述调整事项和非调整事项的内容。
3. 资产负债表日后事项中涉及报告年度所属期间的销售退回发生于报告年度所得税汇算清缴之前、之后的会计处理有何差异？
4. 简述资产负债表日后调整事项的处理原则。

#### **参考文献：**

1. 《企业会计准则——基本准则》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
2. 《企业会计准则（2006）》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
3. 《中级会计实务》（经济科学出版社，2007 年 1 月）
4. 《企业会计准则第 29 号—资产负债表日后事项》（经济科学出版社，2006 年 2 月）

## **第二十二章 关联方关系及其交易**

### **第一节 关联方关系及其披露**

#### **一、关联方概念及其特征**

关联方是指一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，以及两方或两方以上同受一方控制或重大影响。关联方关系是指有关联的各方之间存在的内在联系。两方或多方形成关联方关系通常具有的特征包括：（1）关联方涉及两方或多

方。关联方关系必须存在于两方或多方之间，任何单独的个体不能够成关联方关系。例如，一个企业不能够成关联方关系。（2）关联方以各方之间的影响为前提。这种影响包括控制或被控制、共同控制或被共同控制、施加重大影响或被施加重大影响。即建立控制、共同控制和施加重大影响是关联方存在的主要特征。（3）关联方的存在可能会影响交易的公允性。企业在日常的业务来往过程中，必然涉及到诸多方面，如供应商、代理商等，在不存在关联方关系的情况下，企业间发生交易时，往往会从各自的利益出发，一般不会轻易接受不利于自身的交易条款。这种在对交易各方相互了解、自由的、不受各方之间任何关系影响的基础上商定条款而形成的交易，视为公平交易。企业对外提供的财务会计报告一般认为是建立在公平交易基础上的，而关联方之间交易时，不存在竞争性的、自由市场交易的条件，而且交易双方的关系常常以一种微妙的方式影响交易。在某些情况下，关联方之间通过虚假交易可以达到粉饰经营业绩的目的。即使关联方交易是在公平交易的情况下进行的，重要关联方交易的披露也是有用的，因为它提供了未来可能在发生，而且很可能以不同形式发生的交易类型的信息。

## **二、与关联方有关的几个概念**

### **（一）控制与母公司和子公司**

#### **1. 控制**

控制是指有权决定一个企业财务和经营政策，并能据以从该企业的经营活动中获取利益。控制具有以下特点：

（1）决定一个企业的财务和经营政策是控制的主要标志。在一个企业的日常经营活动中，确定经营方针、策划经营策略、掌握资金调度和财务政策是至关重要的。当一个企业或个人能够决定某个企业的财务和经营政策时，可认为该企业或个人能够控制这个企业。

（2）获取经济利益是控制的主要目的。一个企业或个人控制另一企业的主要目的是为了获取一定的经济利益。这与投资的目的相同。比如，通过使用被控制方的专有技术，从而获得超额收益。又如，通过一方控制另一方或多方，形成产供销整体等。

控制可以采取不同的途径，主要有：①以所有权方式达到控制目的。这是指一方拥有另一方半数以上表决权资本，包括：直接控制、间接控制、直接和间接控制。②以所有权和其他方式达到控制目的。这是指一方拥有另一方表决权资本的比例虽然没有超过半数，但通过其拥有的表决权资本和其他方式达到控制。主要包括：通过与其他投资者的协议，拥有另一方半数以上表决权资本的控制权；根据章程或协议，有权控制另一方的财务和经营政策；有权任免董事会等类似权力机构的多数成员；在董事会或类似权力机构会议上有半数以上投票权。③以法律或协议形式达到控制目的的，这是指一方虽然不拥有另一方表决权资本的控制权，但通过法律或协议形式实质上能够控制另一方的财务和经营政策。如企业承包一家无投资关系、也无其他关联方关系的企业，则承包企业通过协议（承包合同）达到实际上能够控制被承包企业的目的。

## 2. 母公司和子公司

母公司是指能直接或间接控制其他企业的企业；子公司是指被母公司控制的企业。如果一方直接、间接、直接和间接拥有另一方半数以上表决权资本，或虽然一方拥有另一方表决权资本的比例不超过半数，但通过其他方式达到控制另一方时，投资企业即为被投资企业的母公司，被投资企业为投资企业的子公司。

可见，控制与被控制关系的存在，是确定是否存在母子公司关系的关键，而母子公司关系的存在又是以投资与被投资关系作为先决条件的。即当一方与另一方具有投资与被投资关系，并且具有控制与被控制关系时，才构成母子公司。

### （二）共同控制和合营企业

共同控制是指按合同约定对某项经济活动所共有的控制。共同控制的基本特征是：（1）两方或多方共同决定某项经济活动的财务和经营政策，合营中的任何一方不能单方面作出决定；（2）共同控制的基本方式是：合营各方所持表决权资本的比例相同，并按合同约定共同控制；合营各方虽然所持表决权资本的比例不同，但按合同约定共同控制；（3）共同控制是以合营合同来约束的。

合营企业是指按合同规定经营活动有投资双方或若干方共同控制的企业。可见，合营企业与共同控制相联系，其特点在于，投资各方均不能对被投资企业的财务和经营政策单独作出决策，必须由投资各方共同作出决策，并且由合同约定投资各方

的行为。合营企业是以共同控制为前提的，投资企业通过与其他投资企业一起达到共同控制合营企业的目的。

合营通常是将两个或更多的合营者的专长和资源结合在一起的一种方式，以取得超过单个经营所能达到的更大成功。合营者是指合营中对合营拥有共同控制权的某一方。通过合营，合营者各方共担风险、利益共享。合营通常是为了开发新技术或开发耗资大的产品，如石油、天然气和矿藏的开采、房地产开发等。合营有不同的形式和结构，通常可以划分为三大类型：共同控制经营、共同控制资产和共同控制实体。

合营中的共同控制经营，涉及使用合营者的资产或其他资源，而不是设立一个公司或企业，每一合营者使用自己的财产、厂房和设备，备有自己的存货，也发生自己的费用和负债等。合营活动可以与合营者本身类似活动一并进行，通常合营协议规定共同产品的销售收入和共同发生费用的分配方法，在共同控制经营中，合营者将保留其自身的会计记录并编制自身的财务会计报告，这些会计核算以及编制的财务会计报告包括合营活动中有关经济业务，以及从出售合营商品或劳务中赚取的收益份额。在这种情况下，合营本身可能不必有单独的会计核算，也不必编制单独的财务会计报告，如出于管理目的，合营者可以编制管理会计报表，以便评价合营的经营业绩。

合营中的共同控制资产，涉及合营者共同控制，而且往往是共同拥有为合营所提供或购置、并为合营所专用的一项或多项资产，这些资产用于为合营者获利。每一合营者可以分享资产带来的产品，并负担所发生费用的议定份额。这类合营不涉及设立公司或企业，每一合营者通过自己在共同控制资产中的份额来控制未来经济利益中的份额。在共同控制资产方式下，合营者应当在其单独的财务报告中披露其在共同控制资产中的份额、已经发生的任何负债、与合营有关的并与其他合营者共同发生的负债的份额、从销售或使用合营产出份额所得的收入、连同合营发生费用的份额，以及已经发生的与在合营中的权益相关的费用。共同控制资产的会计处理反映了合营的实质和经济现实，而且也常常反映了合营的法律形式。合营本身单独设立的会计核算可以限于合营者共同发生并且最终由合营者按照他们的议定份额

分担的费用。合营可以不编制财务会计报告，但是合营者可以编制管理会计报表，以便评价合营的经营业绩。

合营中的共同控制实体，涉及设立公司或企业，其中每一合营者拥有一份权益。除在合营者之间以合同约定该实体经济活动的共同控制外，共同控制实体的经营方式与其他企业相同。共同控制实体与其他企业一样，根据有关法律、法规以及会计核算要求，进行本企业的会计核算，并编制和提供财务会计报告。合营者在合营中的利益，作为一项投资核算。

所有合营具有特点为：两个或两个以上的合营者受同一项合同约定的约束，并以合同约定确定共同控制。合营的这一特点，保证任何一个合营者都不处于单方面控制合营活动的地位。合营者任何一方，如果有权决定该经营活动的财务和经济政策，经营者就控制了合营合营即成为经营者的一个子公司而不再是合营。合营中的共同控制经营和共同控制资产都不需要设立专门的会计主体，会计核算仍然包括在原合营者的有关账目中，合营各方按照合同规定负担各自的费用，并按合同规定分享各自的利益份额。但是，共同控制实体是通过合营各方共同出资建立企业，新建的企业是一个单独的会计主体，独立核算，投资各方对该企业实施共同控制。企业会计制度所讲的合营企业，是指共同控制实体，不包括共同控制经营和共同控制资产。

### **（三）重大影响和联营企业**

重大影响是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不决定这些政策。参与决策的途径包括，在董事会或类似的权力机构中派有代表；参与政策的制定过程；互相交换管理人员；或使其他企业依赖于本企业的技术资料等。当一方拥有另一方 20%或以上至 50%表决权资本，或者一方虽然只拥有另一方 20%以下表决权资本，但实际上具有参与财务和经营决策能力，一般认为对另一方具有重大影响。

联营企业是指投资者对其具有重大影响，但不是投资者的子公司或合营企业的企业。可见，通常情况下，联营企业与重大影响相联系。

### **三、关联方关系的认定**

关联方关系的存在是以控制、共同控制和重大影响为前提的。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，在企业财务和经营决策中，如果一方有能力直接或间接控制、共同控制一方或对另一方施加重大影响，则它们之间存在关联方关系；如果两方或多方受同一方控制，则他们之间也存在关联方关系。从这一判断标准可以看出：

（一）上述判断关联方关系是否存在的标准，包括了横向和纵向之间存在关联方关系的主要形式。从纵向的关联方关系看，主要指一方能够控制、共同控制另一方，或能对另一方施加重大影响；从横向的关联方关系看，当两方或多方同受一方控制，则该两方或多方之间视为关联方。

（二）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。但横向和纵向存在关联方关系的侧重点不同，纵向的关联方关系在控制、共同控制和重大影响三种情况下均视为关联方；横向的关联方关系仅仅指控制的情况，而不包括共同控制和重大影响的情形，即，如果两方或多方同受一方共同控制或受同一方施加重大影响，则该两方或多方通常不视为关联方。

关联方关系往往存在于控制或被控制、共同控制或被共同控制，或施加重大影响的各方，即建立控制、共同控制和施加重大影响是关联方关系存在的主要特征。但是，在具体运用关联方关系判断标准时，应当遵循实质重于形式的原则。例如，两个企业有一位共同的董事，该董事能同时对两个企业施加重大影响，虽然他们之间不存在其他关联方关系，但是也应当将这两个企业视为关联方。关联方关系存在的主要形式有：

1. 母子公司之间、同一母公司下的各子公司之间。
2. 不存在投资关系，但存在控制和被控制关系的企业之间。
3. 企业与其合营企业。
4. 企业与其联营企业。
5. 企业与主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员。

主要投资者个人是指直接或间接的控制一个企业 10%或以上表决权资本的个人投资者，主要投资者个人包括自然人和法定代表人。关键管理人员是指有权力并负责进行计划、指挥和控制企业的人员，主要指董事、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，不包括董事会秘书、非执行董事、监事等。关系密切的家庭成员是指在处理与企业的交易时有可能影响某人或受其影响的家庭成员，包括父母、配偶、兄弟、姐妹和子女。由于主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员在处理与企业的交易时，能影响企业或受其影响，所以，企业会计准则中将其视为关联方。主要投资者个人、关键管理人员和与其关系密切的家庭成员构成的关联方关系的主要形式有：

- (1) 企业与其主要投资者个人之间的关系。
- (2) 企业与其关键管理人员之间的关系。
- (3) 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。
- (4) 企业与其关键管理人员关系密切的家庭成员之间的关系。

6. 企业与受主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员直接控制的其他企业。其主要形式有：

- (1) 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
- (2) 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。
- (3) 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。
- (4) 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。

在判断是否存在关联方关系时，还应当注意一下几个问题：

1. 关联方关系存在于企业与企业之间、企业与个人之间、企业与部门（或单位）之间，不包括部门（或单位）与部门（或单位）之间。部门（或单位）与部门（或单位）之间的关系不是企业会计准则所规范的范畴。

2. 共同控制或重大影响通常仅指直接共同控制或直接重大影响，不包括间接共同控制和间接重大影响。

3. 同受一方控制的两方或多方之间视为关联方，但同受共同控制的两方或多方之间以及同受重大影响的两方或多方之间，通常不视为关联方。



4. 国家控制的企业间不应仅仅因为彼此同受国家控制而成为关联方，但企业间如果存在控制、共同控制、重大影响，以及受同一关键管理人员或与其有密切关系的家庭成员直接控制时，彼此应视为存在关联方关系。

5. 与企业仅发生日常往来而不存在其他关联方关系的资金提供者、公用事业部门、政府部门和机构，以及仅仅由于与企业发生大量交易而存在经济依存性的单个购买者、供应商或代理商，通常不视为存在关联方关系。

6. 在判断是否存在关联方关系时，应当看其关系的实质，即，视各方关系是否存在着控制、共同控制和重大影响的情况。

正确判断关联方关系是否存在，是披露关联方关系和交易的关键。在运用这项判断标准时，控制、共同控制和重大影响应当视关系的实质，而不仅仅是持股比例。例如 A 公司拥有 B 公司 49% 的股权，C 公司拥有 B 公司 51% 的股权。董事会由 9 位董事组成，其中 4 位由 A 公司派出，五位由 C 公司派出。现任董事长及总理由 A 公司派出人员兼任，其他主要经营管理人员也由 A 公司派出人员担任，C 公司仅派一名财务观察员常驻 B 公司。按照章程，总经理负责执行董事会的一切决议，进行日常经营和管理；有权决定雇员分配、劳动及公司业务发展的方向；代表公司进行对外谈判，参加诉讼及签约；提名财务经理人选等。在这一例子中，A 公司对 B 公司的持股比例低于 C 公司对 B 公司的持股比例，在董事会上，A 公司派出人员又比 C 公司派出人员少 1 人，但董事长由 A 公司派出人员担任。虽然总经理管理日常经营，但总经理只是负责执行董事会的决议，在董事会决议范围内可以自主经营，对外谈判等，而对 B 公司的重大财务和经营决策仍然需要通过董事会决定。在这种情况下，A 公司是否实际上控制 B 公司，还需进一步了解董事会上能否拥有多数投票权，董事长能否决定所有的财务和经营政策等其他相关信息，再判断是属于控制，还是属于重大影响。

在运用关联方关系是否存在的判断标准时，应当遵循实质重于形式的原则，结合各项因素加以综合考虑。在某些情况下，表面上看似乎不存在关联方交易，但实质上却是一种关联方交易，只是这种关系以其他形式出现。

例如，A 公司是上市公司 2007 年将其拥有 B 公司 50% 的股份转让给 A 公司持有 10% 股份的 C 公司，D 公司为 A 公司的子公司，A 公司将拥有 B 公司的股份转让给了

C 公司后，D 公司又将 A 公司已转让的股份从 C 公司买回，通过这样的转让程序，原由 A 公司拥有的 B 公司 50% 的股份，变为由 A 公司的子公司（D 公司）持有。从这一交易看，虽然按照持股比例看，A 公司与 C 公司不存在关联方关系，A 公司将拥有 B 公司股份转让给 C 公司不属于关联方交易，但从该项交易的实质和结果看，A 公司将股权转让给 C 公司是为了最终转让给 D 公司的目的，即 A 公司与 C 公司的交易并没有真正完成只有将股权转让给了 D 公司，该项交易才算完成。由于 D 公司受 A 公司控制，D 公司从 C 公司购回的对 B 公司的股权完全是受 A 公司操纵所为。从该项交易的结果看，A 公司将用有的 B 公司的股份转让给了其子公司 D 公司，因此，上述 A 公司转让 B 公司股权的交易仍属于母子公司之间的交易。在这项交易中，由于 A 公司未将股权直接转让给 D 公司，而是通过 C 公司转手，使问题变的复杂。同时，从另一角度看，C 公司从 A 公司购入 B 公司的股份，然后转让给 D 公司，C 公司为什么愿意在这项交易中起桥梁作用，也可能是由于 A 公司对 C 公司具有重大影响所致。因此，是否属于关联方交易，应当按照实质重于形式原则加以判断，对于上述该项交易，应视为关联方交易予以披露。

又例如，A 公司拥有 B 公司 60% 的股权，B 公司是 A 公司的子公司。A 公司同时拥有 C 公司 10% 的股权，D 公司拥有 C 公司 30% 的股权，其他股权均分散于其他股东。从简单意义上看，似乎 A 公司和 B 公司构成关联方，A 公司和 C 公司、B 公司和 C 公司不构成关联方。但是，实际情况是，虽然 A 公司对 C 公司在所持续经营能力将会受影响。在这种情况下，表明 A 公司对 C 公司仍然具有控制力，因而应将 A 公司和 C 公司视为关联方；同时，B 公司和 C 公司由于同受 A 公司的控制，B 公司和 C 公司也应视为关联方。又如，在不存在其他关联方关系的情况下，企业委托或受托资产管理，承包、租赁其他企业，也应当视为存在关联方关系。

再例如，2006 年 12 月 20 日，甲上市公司的母公司与乙公司（乙企业为甲公司的常年客户，其与甲公司及其母公司不存在任何关联方关系）协商，将甲公司的库存商品按超过市价价格 50% 的价格出售给乙公司，其后，甲公司的母公司将所持甲公司股权中的 20% 的股权以较低价格出售给乙公司。在这一案例中，如果仅从甲公司出售库存商品给乙公司的交易看，由于甲公司与乙公司不存在关联方关系，该项交易不属于关联交易。但从实质上看，乙公司为何愿意出高价从甲公司购入商品，

其目的是为了今后从甲公司的母公司处以较低的价格获得甲公司的股份。因此，从实质上看，甲公司与其母公司和乙公司之间存在关联方关系。

## 第二节 关联方交易及其披露

### 一、关联方交易

关联方交易是指在关联方之间转移资源、劳务或义务的事项，而不论是否收取价款。这一定义的要点对有：

（一）按照关联方的判断标准，构成关联方关系的企业之间、企业与个人之间的交易，即通常是在关联方关系已存在的情况下，关联各方之间的交易。

（二）资源、劳务或义务的转移是关联方交易的主要特征。通常情况下，在资源或义务转移的同时，风险和报酬也相应转移。

（三）关联方之间资源或义务的转移价格是了解关联方交易的关键。关联方交易通常能在一般商业条款中使参与双方受益。一般商业条款是指那些不会比与非关联方交易可望合理受益更多或更少的商业条款。母公司与子公司之间的交易在使用其他条款没有有利之处时，经常以这种条款进行。但在某些情况下，关联方交易是为了使交易的一方受益而进行的，例如，某一公司的董事可能影响销售给他本人的一项资产的价格，使之低于市价；或是一方为另一方提供便利而参与交易。另外，一项关联方交易可能按为减少企业由于另一国家税收或关税而引起的财务负担而设计的条款定价。

会计上确认资源、劳务或义务的转移通常是以风险和报酬的转移为依据，并以各方同意的价格为计量标准。关联方在确认价格时可能有一定程度的弹性，而在非关联方之间的交易中，则没有这种弹性，非关联方之间的价格是公平价格。国际会计准则提供了关联方交易中确定价格的几种例子，如可比不可控价格法、转售价格法、成本加成法等。但在有些情况下，如果不存在关联方之间的关系，交易就不会发生，如子公司销售给母公司的产品按成本计价，因为母公司不买这些产品，子公司的产品可能就没有买主，在这种情况下，关联方之间的交易采取按成本计价的方法；在另一些情况下，关联方之间的交易采取不计价的方法，例如，免费提供管理服务。

企业会计准则中没有提供交易价格计价的例子，因为在日常商业活动中，因交易的特殊性，其定价的方法也各异，交易价格通常由交易各方协商确定（除国家对部分商品有特殊定价政策外），会计制度无法说明交易时的定价方法和定价政策，但在会计报表附注中应当披露交易时的定价政策和定价方法，如关联方交易定价按出厂价、批发价、合同价等确定。

## 二、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即为关联方交易。判断是否属于关联方交易，应以交易是否发生为依据，而不是以是否收取价款为前提。关联方交易的主要类型有：

（一）购买或销售商品。购买或销售商品使关联方交易较常见的交易事项，例如，企业集团成员之间相互购买或销售商品，从而形成关联方交易。

（二）购买或销售出商品以外的其他资产。例如，母公司出手给其子公司设备或建筑等。

（三）提供或接受劳务。例如，A 企业为 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 20 万元。

（四）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。

（五）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交易事项。

（六）提供资金（贷款或股权投资）。

（七）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可行性的保证。当存在关联方关系时，一方往往为另一方提供为取得借贷、买卖等经济活动中所需的担保。

（八）代表企业或由企业代表另一方进行债务结算。

（九）研究与开发项目的转移。在存在关联方联系时，有时某一企业所研究或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测试，并将 B 公司研究的现有

成果转给 A 公司最近购买的、研究和开发能力超过 B 公司的 C 公司继续研制，从而形成关联方交易。

（十）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。

（十一）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。

### **三、关联方的披露**

（一）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的有关信息。

#### **1. 母公司和子公司的名称。**

母公司不是该企业最终控制方的，还应当披露最终控制方的名称。

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的名称。

2. 母公司和子公司的业务性质、注册地、注册资本（或实收资本、股本）及其变化。

#### **3. 母公司或者该企业对子公司的持股比例和表决权比例。**

（二）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。交易要素至少应当包括：

#### **1. 交易的金额。**

#### **2. 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。**

#### **3. 未结算应收项目的坏账准备金额。**

#### **4. 定价政策。**

（三）关联方交易应当分别关联方以及交易类型予以披露。类型相似的关联方交易，在不影响财务报表阅读者正确理解关联方交易对财务报表影响的情况下，可以合并披露。

（四）企业只有在提供确凿证据的情况下，才能披露关联方交易是公平交易。

### 思考题：

1. 关联方关系的概念。
2. 什么是控制、共同控制和重大影响？
3. 关联方关系如何认定？

### 参考文献：

1. 《企业会计准则——基本准则》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
2. 《企业会计准则（2006）》（经济科学出版社，2006 年 2 月）
3. 《中级会计实务》（经济科学出版社，2007 年 1 月）

## 第二十三章 企业合并

企业合并是市场机制作用下，企业为获得其他企业的控制权而进行产权交易的活动。在市场经济条件下，企业间的竞争日趋激烈，自 20 世纪以来，西方发达国家出现过多次企业合并浪潮，近年来我国的合并案例也越来越多，企业合并的现象对会计提出了新的要求，为此，财政部立足中国实际，在借鉴国际会计准则合理内容的基础上，于 2006 年 2 月 15 日颁布了新制定的《企业会计准则第 20 号——企业合并》。

### 第一节 企业合并概述

#### 一、企业合并的概念

国际会计准则委员会第 22 号会计准则中将企业合并定义为：企业合并是指通过一个企业与另一个企业的联合或获得对另一个企业净资产的控制和经营权，而将各独立的企业组成一个经济实体。我国企业会计准则第 20 号将企业合并定义为：企业合并是指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。

但该定义的适用范围不涉及以下企业合并：

- （一）两方或两方以上形成合营企业的企业合并；

(二)仅通过合同而不是所有权份额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。

从上述定义看，形成企业合并的关键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，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。

除了一个企业对另一个或多个企业的合并以外，一个企业对其他企业某项业务的合并也视同企业合并。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。

## 二、企业合并的分类

(一)按照合并的法律形式分类，企业合并一般主要有三种形式：吸收合并、新设合并和控股合并。

1. 吸收合并，是指两家或两家以上的企业合并成一家新企业，其中一家企业将另一家企业吸收进自己的企业，并以自己的名义继续经营，而被吸收的企业则解散

消失。吸收公司又称为存续公司，并进行法人变更登记，被吸收企业则失去法人资格。用公式表示即：

$$A \text{ 公司} + B \text{ 公司} = A \text{ 公司 (或 B 公司)}$$

2. 新设合并，是指两家或多家企业合并设立一家新企业，合并完成后，合并各方解散，原企业所有者将各自企业的全部净资产投入新企业，成为新企业的股东，新企业依法办理公司设立登记，原有企业不再作为单独的法律主体而存在，只是作为新企业的分部进行经营活动。用公式表示即：

$$A \text{ 公司} + B \text{ 公司} + C \text{ 公司} = D \text{ 公司}$$

3. 控股合并，是指一个企业通过支付现金、转让非现金资产、承担债务或发行权益性证券取得其他企业的全部或足以控制该企业的部分有表决权的股份而实现的企业合并。控股合并后，合并各方仍作为单独的法律主体而存在，控股公司和被控股公司形成母子公司关系。用公式表示即：

$$A \text{ 公司} + B \text{ 公司} = A \text{ 公司} + B \text{ 公司}$$

在以上三种合并形式中的吸收合并和新设合并后的存在主体均为一个企业，报告主体就是这个存续主体，但在控股合并形式下，原来的合并双方企业仍然作为独立的法律主体存在，企业名称一般也不发生变化，但他们之间的关系发生了实质性的改变。合并前，两个公司不存在母子公司关系，合并后两个公司之间的关系变成母子公司关系，在存在母子公司关系的条件下，意味着母公司对子公司在经营决策和财务决策上具有控制权，在生产经营方面两者成为事实上的一个整体，即由母公司及其所属子公司组成的企业集团。为了反映企业集团整体财务状况，就需要在期末编制合并会计报表，这时的报告主体就不是一个独立的企业了，而是由多个企业组成的企业集团。

（二）将企业合并分为吸收合并、新设合并和控股合并的分类方法，是按照合并的法律形式对企业合并进行的分类，在我国企业合并准则中，对企业合并的分类提出了一个新的分类标准，即按照控制对象的不同，分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并，这是我国会计准则与国际会计准则不同的地方。

首先，我们需要明确什么是控制。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的行为。确定经营方针、谋划经营策



略、掌握调度资金和财务政策在企业日常经营活动中是至关重要的，取得控制权的途径有以下几种：

1. 一方通过直接、间接、直接和间接拥有另一方半数以上表决权资本；
2. 一方虽然拥有另一方表决权资本的半数以下，但通过与其它投资者协议，拥有另一方半数以上表决权资本的控制权，或有权任免董事会等类似权利机构的多数成员，或根据章程或协议，有权控制企业的财务和经营政策，或在董事会或类似权力机构会议上有半数以上投票权。

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控制且该控制并非暂时性的（通常指超过一年）。例如：甲公司拥有乙公司 60% 的股权，对乙公司具有控制权，同时，甲公司拥有丙公司 70% 的股权，也对丙公司具有控制权，乙公司和丙公司同为受甲公司控制的两家公司。如果乙公司和丙公司合并成丁公司，该企业合并行为即为同一控制下的企业合并。当然，该合并行为对最终控制方甲企业而言，其所控制的净资产在量上没有发生变化，仍为原乙公司和丙公司的净资产。同一控制下企业合并具有以下特点：

1. 从最终控制方的角度看，其所能实施控制的净资产没有发生总量的变化；
2. 由于该类合并发生于关联方之间，交易价往往不公允，很难以双方议定的价格作为核算基础。

非同一控制下的企业合并，是指不存在一方或多方控制的情况下，一个企业购买另一个企业或多个企业股权或净资产的行为。在这种合并形式中，参与合并的各方在合并前后均不属于同一方或多方最终控制。非同一控制下企业合并具有以下特点：

1. 参与合并的各方不受同一方或相同的多方控制，企业合并大多是出自企业自愿的行为；
2. 交易过程中，各方出于自身的利益考虑会进行激烈的讨价还价，交易以公允价值为基础，对价相对公平合理。

由于我国目前产权交易市场不很成熟，公允价值难以取得，实际工作中出现的绝大部分合并实例为同一控制下的企业合并，如在一个企业集团内部的企业合并或同一所有者控制下的企业合并等，非同一控制下的企业合并不是很多，如果我国企

业合并准则不规范同一控制下企业合并，将无法解决我国企业合并中的现实问题。正是由于这个原因，我国企业合并会计准则将这两种形式的企业合并均包括在内，而国际会计准则只包括非同一控制下的企业合并，而不包括同一控制下的企业合并。

## 第二节 企业合并的会计处理

企业应当在合并日或购买日确认因企业合并取得的资产、负债和净资产。合并日或购买日是指合并方或购买方实际取得对被合并方或被购买方控制权的日期，即被合并方或被购买方的净资产或生产经营决策、财务决策的控制权转移给合并方或购买方的日期。同时满足以下条件，就可以认为实现了控制权的转移：

- （一）企业合并合同或协议已获股东大会等内部权力机构通过；
- （二）企业合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，已获得相关部门批准；
- （三）参与合并各方已办理了必要的财产权转移手续；
- （四）合并方或购买方已支付了合并价款的大部分（一般应超过 50%），并且有能力、有计划支付剩余款项；
- （五）合并方或购买方实际已控制了被合并方或被购买方的财务和经营政策，并享有相应的收益，承担相应的风险。

### 一、同一控制下企业合并的会计处理

关于同一控制下企业合并的会计处理，从我国会计准则相关条文中可以看出，对于同一控制下的企业合并的会计处理方法，就是通常所谓的权益法。权益法认为：企业合并是一种企业股权结合，而不是购买行为，既然不是购买行为，就不存在购买价格，没有新的计价基础。既然没有新的计价基础，参与合并各方的净资产就只能按其账面价值计量，合并后，各合并主体的权益既不因合并增加，也不因合并减少，这就是权益法的基本思路。

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，该项交易或事项仅是其原本已经控制的资产、负债空间位置的转移，原则上不应影响所涉及资产、负债的计价基础变化。

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。

进行同一控制下的企业合并会计处理时，主要涉及以下几方面问题：

#### （一）控股合并下股权投资的入账价值确定

在控股合并下，作为合并方来说，是一种股权投资行为，这就涉及如何确定股权投资的入账价值问题。对股权投资入账价值的确定，我国会计准则做如下规定：

合并方以现金、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投资的初始投资成本。长期股权初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积，资本公积不足冲减的，调整盈余公积和未分配利润；合并方以发行权益性证券作为合并对价的，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，按照发行股份的面值总额作为股本，长期股权投资初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额，应当调整资本公积，资本公积不足冲减的，调整盈余公积和未分配利润。

具体说来有：

1. 合并方以现金支付对价的，应在合并日以实际支付的价款作为股权投资成本，但如果实际支付的价款包含已宣告但尚未领取的现金股利，应扣除包含的已宣告但尚未领取现金股利后作为股权投资成本；

2. 合并方以转让非现金资产方式作为对价，如果合并方收到补价的，按转让的非现金资产的账面价值加上（或减去）应确认的收益（或损失）和应支付的相关税费减去补价后的余额作为股权投资成本；如果合并方支付补价的，按转让的非现金资产的账面价值加上应支付的相关税费和补价后的余额作为股权投资成本；

3. 合并方以承担债务方式作为对价，如果合并方收到补价的，按合并日所承担债务的账面价值减去补价后的余额作为股权投资成本；如果合并方支付补价的，按合并日所承担债务的账面价值加上补价后的余额作为股权投资成本；

我国会计准则对以现金、转让非现金资产、承担债务或发行权益性证券作为对价支付形式的规定精神是一致的，也就是按照取得被合并方所有者权益的账面价值份额作为长期股权投资的入账价值，入账价值与合并对价的差额，调整资本公积和留存收益。

**【例 23-1】**甲公司以转让专用设备一台的方式控股合并乙企业，并取得乙企业70%的股权。甲企业转让的专用设备原值为550万元，已提折旧80万元，设备公允价值为600万元，乙企业所有者权益账面价值为800万元，公允价值为900万元。

分析计算甲企业长期股权投资的入账价值应为： $800 \times 70\% = 560$  万元，长期股权投资入账价值与设备净值 470 万元的差额按会计准则规定计入资本公积。账务处理为：

借：长期投资——长期股权投资	5 600 000
贷：固定资产清理	4 700 000
资本公积	900 000

如果上例中，该设备原值 700 万元，其他条件不变，则甲企业长期股权投资的入账价值仍应为 560 万元，长期股权投资入账价值与设备净值 620 万元的差额 60 万元也按会计准则规定计入资本公积，当然前提是资本公积余额大于等于 60 万元。账务处理为：

借：长期投资——长期股权投资	5 600 000
资本公积	600 000
贷：固定资产清理	6 200 000

## （二）吸收合并和新设合并下资产、负债、净资产入账价值的确定

同一控制下的吸收、新设合并中，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。

### 1. 合并中取得资产、负债入账价值的确定

合并方对同一控制下吸收、新设合并中取得的资产、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。

与控股合并方式规定对比，可以发现规定的精神基本一致。合并方取得的资产和负债的入账价值按账面价值确认，如果取得的净资产账面价值与付出资产等的账面价值存在差额，这一差额仍然不进入利润表，而是调整资本公积或留存收益。

【例 23-2】假设甲企业 2007 年 8 月 1 日以现金 600 万元的对价吸收合并乙企业 100%的股权，当日甲、乙企业资产负债表有关数据如图表 23-1 所示：

图表 23-1 资 产 负 债 表 简 表 单位：万元

项 目	甲企业	乙企业
现金	50	20
应收账款	450	180
存货	300	200
固定资产净值	1000	300
短期借款	500	200
所有者权益	1300	500

根据我国会计准则有关规定，甲企业取得的资产和负债按被合并方账面价值入账，确认的净资产账面价值 500 万元与所放弃净资产账面价值 600 万元的差额 100 万元，调整资本公积和留存收益。合并日甲企业应编制的账务处理为：

借：现金	200 000
应收账款	1 800 000
存货	2 000 000
固定资产清理	3 000 000
资本公积	1 000 000
贷：短期借款	2 000 000
银行存款	6 000 000

从以上对控股合并下长期股权投资入账价值和吸收、新设合并下净资产入账价值的确定来看，新会计准则对企业利用合并进行利润操纵具有明显的抑制效果。一方面，对于合并中取得的被合并方的所有者权益或净资产均按其账面价值计量，而不是按公允价值计量，避免了因滥用公允价值而可能引发的利润操纵；另一方面，

合并企业支付的对价与账面价值的差额，直接增加或减少资本公积和留存收益，而不进入利润表，这样就堵住了利用这个差额调节利润的渠道。

### （三）合并费用的会计处理

合并各方为进行企业合并，会发生各种直接相关费用，包括审计费用、评估费用、法律服务费用等，我国会计准则对合并费用处理的规定是于发生时直接计入当期管理费用。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。

### （四）合并财务报表的编制

需要注意的是，不是所有企业合并后都需要编制合并报表，只有在合并中形成控制关系的母子公司，才需要由母公司编制合并日的财务报表，包括合并资产负债表、合并利润表、合并利润分配表及合并现金流量表。

关于合并日的合并资产负债表编制，我国《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》规定，合并资产负债表中被合并方的资产、负债，应当按照其账面价值计量，因被合并方采用的会计政策与合并方不一致的，应当按照本准则规定进行调整，并以调整后的账面价值计量。对母公司长期股权投资与子公司所有者权益是否需要抵销，以及母子公司间内部交易的抵销规定应当参照合并财务报表准则的相关规定。

关于合并利润表的编制，我国《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》规定，合并利润表应当包括参与合并各方自合并当期期初至合并日所发生的收入、费用和利润，被合并方在合并前实现的净利润，应当在合并利润表中单列项目反映，即在“净利润”项目下单列“其中：被合并方在合并前实现的净利润”项目反映。这样处理的好处是便于企业的利益相关者了解合并利润表中净利润的构成，更好地对企业盈利状况进行判断。在编制合并日的合并利润表时，如果母子公司之间存在内部交易事项的话，也需要编制抵销分录进行抵销，具体方法参见本书第二十四章合并财务报表中的相关内容。

## **二、非同一控制下企业合并的会计处理**

非同一控制下企业合并的会计处理方法，就是通常所谓的购买法，即认为企业合并是一个企业取得其他被合并企业净资产和经营活动控制权的一项交易，这一交易用购买成本记录所购资产价值，与企业直接从外界购入机器设备、存货等资产并无区别，因此，被合并企业净资产应当按照公允价值入账。如果企业合并发生当期的期末，因合并中取得的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值或企业合并成本只能暂时确定的，购买方应以所确认的暂时价值为基础进行确认和计量。购买日后 12 个月内对确认的暂时价值进行调整的，视为在购买日确认和计量。

我们在进行非同一控制下的企业合并会计处理时，主要涉及以下几方面问题：

### **（一）合并成本的确定**

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。

1. 通过一次交换交易实现的企业合并，合并成本为购买方在购买日为取得被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值，公允价值与账面价值的差额，应当计入当期损益。

例如：甲企业以所持有的部分非流动资产作为对价，购入乙企业 100%的股权，作为对价的非流动资产的账面价值为 400 万元，其目前市场价格为 450 万元。因此，合并成本为付出的非流动资产公允价值 450 万元，该非流动资产公允价值 450 万元与账面价值 400 万元的差额 50 万元，应当计入当期损益。

2. 通过多次交换交易分步实现的企业合并，合并成本为每一单项交易成本之和。购买方在购买日按以下步骤进行处理：

（1）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。

（2）比较每一单项交易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，确定每一单项交易中应予确认的商誉金额（或应予当期确认的损益金额）。

（3）购买方在购买日确认的商誉（或应予当期确认的损益）为每一单项交易产生的商誉（或应确认损益）之和。

（4）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 23-3】** 甲企业于 2006 年以 3 000 万元取得乙企业 10% 的股份，取得投资时 B 公司净资产的公允价值为 28 000 万元。因未以任何方式参与乙企业的生产经营决策，甲企业对持有的该投资采用成本法核算。2007 年，甲企业另支付 25 000 万元取得乙企业 50% 的股份，能够对乙企业实施控制。购买日乙企业可辨认净资产公允价值为 46 500 万元。乙企业自 2006 年甲企业取得投资后至 2007 年增持股份前实现的留存收益为 1 500 万元，期间未进行利润分配。

(1) 购买日甲企业首先应确认取得的对乙企业的投资：

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

$= 3\ 000 - 28\ 000 \times 10\% = 200$ （万元）

进一步取得 50% 股份应确认的商誉

$= 25\ 000 - 46\ 000 \times 50\% = 2\ 000$ （万元）

合并财务报表中应确认的商誉

$= 200 + 2\ 000 = 2\ 200$ （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

$= 46\ 000 \times 10\% = 4\ 600$ （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

$= 28\ 000 \times 10\% = 2\ 800$ （万元）

两者之间差额 1 800 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 万元（ $1\ 500 \times 10\%$ ），调整合并财务报表中的盈余公积和未分配利润，剩余部分 1 650 万元调整资本公积。

## （二）控股合并下长期股权投资入账价值的确定

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，参见本教材第五章“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。

## （三）吸收、新设合并下合并资产和负债入账价值的确定

非同一控制下企业合并的购买方应当按照被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值入账，并按以下规定确定合并中取得的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值：

1. 货币资金，按照购买日被购买方的账面余额确定；
2. 有活跃市场的股票、债券、基金等金融工具，按购买日活跃市场上的市场价格确定；
3. 应收款项中的短期应收款项，一般按照应收取的金额作为其公允价值，长期应收款项应按适当的利率折现后的现值确定其公允价值。在确定公允价值时，还应当考虑发生坏账的可能性及相关收款费用；
4. 存货中的产成品和商品按其估计售价减去估计的销售费用、相关税费及购买方出售类似产成品或商品估计可能实现的利润确定；在产品按完工产品的估计售价

减去至完工仍将发生的成本、估计的销售费用、相关税费以及基于同类或类似产品基础上估计出售可能实现的利润确定；原材料按现行重置成本确定；

5. 不存在活跃市场的金融工具如权益性投资等，应参照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定，采用估值技术确定其公允价值；

6. 房屋建筑物、机器设备、无形资产等，如果存在活跃市场的，应以购买日的市场价格为基础确定其公允价值；不存在活跃市场但同类或类似资产存在活跃市场的，应参照同类或类似资产的市场价格确定其公允价值；同类或类似资产也不存在活跃市场的，应采用估值技术确定其公允价值；

7. 应付账款、应付票据、应付职工薪酬、应付债券、长期应付款中的短期负债，一般按照应支付的金额确定其公允价值，长期负债，应按适当的折现率折现后的现值作为公允价值；

8. 取得的被购买方的或有负债，其公允价值在购买日能够可靠计量的应确认为预计负债。此项负债应当按照假定第三方愿意代购买方承担，就其所承担义务需要购买方支付的金额作为其公允价值；

9. 递延所得税资产和递延所得税负债，取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值与其计税基础之间存在差额的，应当按照《企业会计准则第 18 号——所得税》的规定确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债，所确认的递延所得税资产或递延所得税负债的金额不应折现。

#### **（四）差额的处理**

在合并时，可能出现两个差额，一个是购买方在购买日付出的资产、发生或承担的负债的公允价值与账面价值的差额；另一个是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的差额。可辨认净资产公允价值是指合并中取得的被购买方可辨认资产的公允价值减去负债及或有负债公允价值后的余额。

根据我国会计准则的规定，对第一种差额要计入当期损益，第二种差额分以下不同情况处理：

1. 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的，其差额应当确认为商誉。商誉是商人基于良好的经营而取得的营业信誉，以及由此带来的超额利益，它与营业场所、商品名称和商标密切联系，但其本质表明企业与顾客的关系。

我国企业会计准则还规定，商誉应按企业消耗该项资产产生经济利益的方式，在预计使用期内采用系统、合理的方法摊销。如果无法可靠确定商誉所产生经济利益的消耗方式，应采用直线法按不超过 10 年的期限摊销。会计期末，企业应按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》进行减值测试，对可收回金额低于账面价值的部分计提减值准备。有关减值准备一经提取，不得转回。商誉计提减值准备后，应当按照扣除减值准备后的账面价值与预计使用年限，重新计算以后各期的摊销额。

图表 23-2

项 目	账面价值	公允价值
固定资产	600	850
长期投资	550	650
长期借款	350	350
所有者权益	800	1150

借：固定资产	8 500 000
长期投资	6 500 000
商誉	3 500 000
贷：长期借款	3 500 000
相关资产	9 500 000
资产处置收益	5 500 000

2. 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的，应当对取得的被购买方的各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值以及合并成本的计量进行复核，经复核后的合并成本仍小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值的，其差额应当计入当期损益。例如：合并成本 7 000 万元，被购买方可辨认净资产公允价值 8 000 万元，二者差额 1 000 万元，按照新准则规定，首先要对差额进行复核，若复核后该差额仍存在，且仍为 1 000 万元，则计入当期损益。

#### **（五）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，甲企业于 2006 年 9 月 20 日对乙企业进行吸收合并，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，甲企业聘请了有关的资产评估机构对其进行评估。至甲企业 2006 年财务报告对外报出时，尚未取得评估报告。甲企业在其 2006 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。该项企业合并中甲企业确认商誉 360 万元。假定甲企业不编制中期财务报告。

2007 年 4 月，甲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。则甲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 2006 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。

### （六）合并资产负债表的编制

非同一控制下的企业合并中形成母子关系的，购买方一般应于购买日编制合并资产负债表，反映基于购买日开始能够控制的经济资源情况。购买方在合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债应当以公允价值列示，母公司的合并成本与子公司可辨认净资产公允价值份额的差额，按前述原则处理的结果列示，即：母公司的合并成本大于子公司可辨认净资产公允价值份额的差额，确认为合并资产负债表中的商誉；母公司的合并成本小于子公司可辨认净资产公允价值份额的差额，计入了合并利润表中作为合并当期损益，因此在购买日合并资产负债表中直接调整盈余公积和未分配利润。

## 第三节 企业合并的信息披露

企业合并的有关财务信息应当充分披露，为债权人、投资人或潜在的债权人、投资人提供有用的信息，帮助他们做出正确的判断和决策。我国企业会计准则对企业合并信息披露作出如下规定：

**一、对于同一控制下的企业合并，合并方应于企业合并当期期末在会计报表附注中披露以下信息：**

- （一）参与合并企业的基本情况；
- （二）属于同一控制下的企业合并的判断依据；
- （三）合并日的确定依据；

（四）以支付现金、非现金资产以及以承担债务作为合并对价的，所支付对价在合并日的账面价值；以发行权益性证券作为合并对价的，合并中发行权益性证券的数量及定价原则，以及参与合并各方交换表决权股份的比例；

（五）被合并方的资产、负债在上一会计期间资产负债表日及合并日的账面价值；被合并方自合并当期期初至合并日的收入、净利润、现金流量等情况；

（六）合并合同或协议约定将承担被合并方或有负债的情况；

（七）被合并方采用会计政策与合并方不一致所做调整情况的说明；

（八）合并后已处置或拟处置被合并方资产、负债的账面价值、处置价格等。

## **二、对于非同一控制下的企业合并，购买方应于企业合并当期期末在会计报表附注中披露以下信息**

（一）参与合并企业的基本情况；

（二）购买日的确定依据；

（三）合并成本的构成及其账面价值、公允价值及公允价值的确定方法；

（四）被购买方各项可辨认资产、负债在上一会计期间资产负债表日及购买日的账面价值和公允价值；

（五）合并合同或协议约定将承担被购买方或有负债的情况；

（六）被购买方自购买日起至报告期末止的收入、净利润和现金流量等情况；

（七）商誉的金额及其确定方法；

（八）因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的份额计入当期损益的金额；

（九）合并后已处置或拟处置被购买方资产、负债的账面价值、处置价格等。

### **思考题：**

1．企业合并的动因及分类？

2．企业合并应披露那些财务信息？

3．同一控制下的合并如何确定股权投资的入账价值？

4．非同一控制下的企业合并如何确定资产、负债入账价值？



## 5. 商誉是如何产生的，会计如何核算？

### 参考文献：

1. 《企业会计准则——应用指南(2006)》(中国财政经济出版社，2006 年 11 月)
2. 《企业会计准则第 20 号——企业合并》(经济科学出版社，2006 年 2 月)
3. 《企业会计准则讲解与运用》(立信会计出版社，2007 年 1 月)
4. 《新企业会计准则精读精讲》(人民出版社，2006 年 7 月)

## 第二十四章 合并财务报表

### 第一节 合并财务报表概述

#### 一、合并财务报表的概念及作用

合并财务报表，是指反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营成果和现金流量的财务报表。其中，母公司是指有一个或一个以上子公司的企业；子公司是指被母公司控制的企业。

合并财务报表最早出现于美国。第一次世界大战时期，美国在税法中强制规定母子公司合并纳税，使得大部分控股公司都开始编制合并财务报表；1940 年，美国证券交易委员会规定证券上市公司必须编制和提供合并财务报表，使编报合并财务报表成为证券上市公司的法定义务，由此，编报合并财务报表的企业越来越多。受美国合并财务报表的影响；一些发达资本主义国家在第二次世界大战后也逐步开始重视合并财务报表的作用。如英国 1948 年公司法中规定，企业在拥有子公司时必须在提供个别会计报表的基础上，公开反映企业集团会计报表（即合并财务报表）。法国证券交易委员会于 1971 年要求公开发行债券的公司、股票上市公司以及所有公营企业编制合并财务报表。德国在 1965 年公共公司法中，也要求企业编制集团会计报表。日本从 1977 年开始，要求编制和公布合并财务报表，并制定发布了合并财务

报表准则及规则。为协调各国合并财务报表的编制，国际会计准则委员会早在 20 世纪 70 年代中期，即开始制定发布合并财务报表方面的准则。

随着我国企业体制改革的深入，一些股份制企业开始公开发行股票，并在上海、深圳证券交易所上市交易，或到香港、纽约等海外证券市场上市交易。为了满足海内外证券上市的需要，这些股份制企业均已对外编报合并财务报表。中国证券监督管理委员会为规范上市企业会计信息的披露，规定上市公司必须披露其合并财务报表。为满足我国企业集团发展的需要，规范我国上市公司合并财务报表的编报，财政部于 1992 年 11 月发布的《企业会计准则》规定：“企业对外投资如占被投资企业资本半数以上，或者实质上拥有被投资企业控制权的，应当编制合并财务报表。”这是我国关于合并财务报表编制要求的最早规范性文件。此后，财政部于 1995 年 2 月发布实施了《合并会计报表暂行规定》。为规范合并财务报表的编制和相关信息的披露，财政部于 2006 年 2 月制定颁布了《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》。

合并财务报表的作用主要表现在两个方面：第一，合并财务报表能够对外提供反映由母子公司组成的企业集团整体经营情况的会计信息。在控股经营的情况下，母公司和子公司都是独立的法人实体，分别编报自身的会计报表，分别反映企业本身的生产经营情况，这些会计报表并不能够有效地提供反映整个企业集团的会计信息。为此，要了解控股公司整体经营情况，就需要将控股公司与被控股子公司的会计报表进行合并，通过编制合并财务报表提供反映企业集团整体经营的会计信息，以满足企业集团管理当局强化对被控股企业管理的需要。其次，合并财务报表有利于避免一些企业集团利用内部控股关系，人为粉饰会计报表情况的发生。控股公司的发展也带来了一系列新的问题，一些控股公司利用对子公司的控制和从属关系，运用内部转移价格等手段，如低价向子公司提供原材料、高价收购子公司产品，出于避税考虑而转移利润；再如通过高价对企业集团内的其他企业销售，低价购买其他企业的原材料，转移亏损。通过编制合并财务报表，可以将企业集团内部交易所产生的收入及利润予以抵销，使会计报表反映企业集团客观真实的财务和经营情况，有利于防止和避免控股公司人为操纵利润，粉饰会计报表现象的发生。

合并财务报表至少应当包括下列组成部分：（1）合并资产负债表；（2）合并利润表；（3）合并现金流量表；（4）合并所有者权益（或股东权益，下同）变动表；（5）附注。

## 二、合并财务报表的特点

合并财务报表是以整个企业集团为一会计主体，以组成企业集团的母公司和子公司的个别会计报表为基础，抵销内部交易或事项对个别会计报表的影响后编制而成的。与个别会计报表比较，它具有如下特点：

1. 合并财务报表反映的是母公司和子公司所组成的企业集团整体的财务状况和经营成果，反映的对象是由若干个法人组成的会计主体，是经济意义上的会计主体，而不是法律意义上的主体。个别会计报表反映的则是单个企业法人的财务状况和经营成果，反映的对象是企业法人。对于由母公司和若干个子公司组成的企业集团来说，母公司和子公司编制的个别会计报表分别反映母公司本身或子公司本身各自的财务状况和经营成果，而合并财务报表则反映母公司和子公司组成的集团这一会计主体综合的财务状况和经营成果。

2. 合并财务报表由企业集团中对其他企业有控制权的控股公司或母公司编制。也就是说，并不是企业集团中所有企业都必须编制合并财务报表，更不是社会上所有企业都需要编制合并财务报表。与此不同，个别会计报表是由独立的法人企业编制，所有企业都需要编制个别会计报表。

3. 合并财务报表以个别会计报表为基础编制。企业编制个别会计报表，从设置账簿、审核凭证、编制记账凭证、登记会计账簿到编制会计报表，都有一套完整的会计核算方法体系。而合并财务报表则不同，它是以纳入合并范围的企业个别会计报表为基础，根据其他有关资料，抵销有关会计事项对个别会计报表的影响编制的，它并不需要在现行会计核算方法体系之外，单独设置一套账簿体系。

4. 合并财务报表编制有其独特的方法。个别会计报表的编制有其自身固有的一套编制方法和程序。合并财务报表则是在对纳入合并范围的个别会计报表的数据进行加总的基础上，通过编制抵销分录将企业集团内部的经济业务对个别会计报表的影响予以抵销，然后合并财务报表各项目的数额编制。

## 三、合并财务报表范围的确定

合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。控制，是指一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策，并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益的权力。母公司应当将其能够控制的全部子公司纳入合并财务报表的合并范围。只要是由母公司控制的子公司，不论其规模大小、向母公司转移资金能力是否受到严格限制，也不论业务性质与母公司或企业集团内其他子公司是否有显著差别，都应当纳入合并财务报表的合并范围。

**（一）母公司拥有其半数以上的表决权的被投资单位应当纳入合并财务报表的合并范围，但是，有证据表明该种情况下母公司不能控制被投资单位的除外。母公司拥有被投资单位半数以上表决权，通常包括以下三种情况：**

1. 母公司直接拥有被投资单位半数以上表决权。比如，M 公司直接拥有 Z 公司发行的普通股总数的 60%，这种情况下，Z 公司就成为 M 公司的子公司，M 公司编制合并财务报表时，应将 Z 公司纳入其合并范围。

2. 母公司间接拥有被投资单位半数以上表决权。间接拥有半数以上表决权，是指母公司通过子公司而对子公司的子公司拥有半数以上表决权。如 M 公司拥有 Z1 公司 70% 的股份，而 Z1 公司又拥有 Z3 公司 80% 的股份。在这种情况下，M 公司作为母公司通过其子公司 Z1 公司，间接拥有 Z3 公司 80% 的表决权，从而 Z3 公司也是 M 公司的子公司，M 公司编制合并财务报表时，应当将 Z3 公司纳入其合并范围。

3. 母公司直接和间接方式合计拥有被投资单位半数以上表决权。直接和间接方式合计拥有被投资单位半数以上表决权，是指母公司以直接方式拥有某一被投资单位半数以下的权益性资本，同时又通过其他方式如通过子公司拥有该被投资单位一部分的表决权，两者合计拥有该被投资单位半数以上的表决权。例如，M 公司拥有 Z2 公司 90% 的股份，拥有 Z4 公司 30% 的股份；Z2 公司拥有 Z4 公司 60% 的股份。在这种情况下，Z2 公司为 M 公司的子公司，M 公司通过子公司 Z2 公司间接拥有 Z4 公司 60% 的股份，与直接拥有 30% 的股份合计，M 公司共拥有 Z4 公司 90% 的股份，从而 Z4 公司属于 M 公司的子公司，M 公司编制合并财务报表时，应当将 Z4 公司纳入其合并范围。

**（二）母公司拥有其半数以下表决权的被投资单位纳入合并财务报表合并范围的情况**

在母公司通过直接和间接方式未拥有被投资单位半数以上表决权的情况下，如果母公司通过其他方式对被投资单位的财务和经营政策能够实施控制时，这些被投资单位也应作为子公司纳入其合并范围。

1. 通过与被投资单位其他投资者之间的协议，拥有被投资单位半数以上表决权。这种情况是指，母公司与其他投资者共同投资某企业，母公司与其中的某些投资者签订书面协议，受托管理和控制该被投资单位，从而在被投资单位的股东大会和董事会上拥有该被投资单位半数以上表决权。在这种情况下，母公司对这一被投资单位的财务和经营政策拥有控制权，使该被投资单位成为事实上的子公司，应将其纳入合并财务报表的合并范围。

2. 根据公司章程或协议，有权决定被投资单位的财务和经营政策。这种情况是指，在被投资单位的公司章程等文件中明确母公司对其财务和经营政策能够实施控制。能够控制企业财务和经营政策即能控制整个企业日常生产经营活动，应当将其纳入母公司合并财务报表的合并范围。

3. 有权任免被投资单位的董事会或类似机构的多数成员。这种情况是指，母公司能够通过任免被投资单位董事会的多数成员，从而控制被投资单位的财务和经营政策，该被投资单位也处于母公司的控制下进行日常生产经营活动，被投资单位成为事实上的子公司，应当纳入母公司的合并财务报表的合并范围。

4. 在被投资单位董事会或类似机构占多数表决权。这种情况是指，母公司能够控制董事会等权力机构的会议，从而主导公司董事会的经营决策，使该公司的生产经营活动在母公司的间接控制下进行，使被投资单位成为事实上的子公司，应当将其纳入母公司合并财务报表的合并范围。

在母公司拥有被投资单位半数或以下的表决权，满足上述四个条件之一，视为母公司能够控制被投资单位，应当将该被投资单位认定为子公司，纳入合并财务报表的合并范围。但是，如果有证据表明母公司不能控制被投资单位的除外。

### **（三）在确定能否控制被投资单位时对潜在表决权的考虑**

在确定能否控制被投资单位时，应当考虑企业和其他企业持有的被投资单位的当期可转换的可转换公司债券、当期可执行的认股权证等潜在表决权因素。潜在表决权，是指当期可转换的可转换公司债券、当期可执行的认股权证等，不包括在将

来某一日期或将来发生某一事项才能转换的可转换公司债券或才能执行的认股权证等，也不包括诸如行权价格的设定使得在任何情况下都不可能转换为实际表决权的其他债务工具或权益工具。

#### **（四）不纳入合并范围的公司、企业或单位**

1. 已宣告被清理整顿的原子公司，是指在当期宣告被清理整顿的被投资单位，该被投资单位在上期是本企业的子公司。在这种情况下，被投资单位实际上在当期已经由股东、董事（或股东大会指定的人员）或法院指定的人员组成的清算组对其进行日常经营管理，在清算期间，被投资单位不得开展与清算无关的经营活动，本企业不能再控制该被投资单位，不能将该被投资单位继续认定为本企业的子公司。

2. 已宣告破产的原子公司，是指在当期宣告破产的被投资单位，该被投资单位在上期是本企业的子公司。这种情况下，被投资单位的清算组依照法律规定已将清理事务移交给法院，本企业不能控制该被投资单位，不能将该被投资单位认定为本企业的子公司。

3. 合营企业，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。在这种情况下，合营企业实质上按照合同约定由本企业与其他方共同控制，本企业无法单方面控制该合营企业，不能将合营企业认定为本企业的子公司。

4. 母公司不能控制的其他被投资单位，是指母公司不能控制的除上述三种情形以外的其他被投资单位，如联营企业等。

### **四、合并财务报表的编制程序**

#### **（一）对子公司的个别财务报表进行调整**

编制合并财务报表时，首先应对各子公司进行分类，分为同一控制下企业合并中取得的子公司和非同一控制下企业合并中取得的子公司两类。

##### **1. 同一控制下企业合并中取得的子公司**

对于同一控制下企业合并中取得的子公司，其采用的会计政策、会计期间与母公司一致的情况下，编制合并财务报表时，应以有关子公司的个别会计报表为基础，不需要进行调整；子公司采用的会计政策、会计期间与母公司不一致的情况下，则需要考虑重要性原则，按照母公司的会计政策和会计期间，对子公司的个别会计报表进行调整。

## 2. 非同一控制下企业合并中取得的子公司

对于非同一控制下企业合并中取得的子公司，除应考虑会计政策及会计期间的差别，需要对子公司的个别会计报表进行调整外，还应当根据母公司在购买日设置的备查簿中登记的该子公司有关可辨认资产、负债的公允价值，对子公司的个别会计报表进行调整，使子公司的个别财务报表反映为在购买日公允价值基础上确定的可辨认资产、负债等在本期资产负债表日应有的金额。

### （二）编制合并工作底稿并将有关数据过入合并工作底稿

合并工作底稿的作用是为合并财务报表的编制提供基础。在合并工作底稿中，对母公司和子公司的个别会计报表各项目的金额进行汇总和抵销处理，最终计算出合并财务报表各项目的合并金额。

将母公司、子公司个别资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表各项目的数据过入合并工作底稿，并在合并工作底稿中对母公司和子公司个别财务报表各项目的数据进行加总，计算得出个别资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表各项目合计金额。

在合并工作底稿中编制的抵销分录和调整分录，将内部交易对合并财务报表有关项目的影响进行抵销处理。编制抵销分录，进行抵销处理是合并财务报表编制的关键和主要内容，其目的在于将个别财务报表各项目的加总金额中重复的因素予以抵销。对属于非同一控制下企业合并中取得的子公司的个别会计报表进行合并时，应当首先根据母公司设置的备查簿的记录，以记录的子公司各项可辨认资产、负债在购买日的公允价值为基础，通过编制调整分录，对该子公司的个别财务报表进行调整。

### （三）计算合并财务报表各项目的合并金额

在母公司和子公司个别会计报表各项目加总金额的基础上，分别计算出合并财务报表中各资产项目、负债项目、所有者权益项目、收入项目和费用项目等的合并金额。其计算方法如下：

1. 资产类各项目，其合并金额根据该项目加总金额，加上该项目抵销分录有关的借方发生额，减去该项目抵销分录有关的贷方发生额计算确定。

2. 负债类各项目 and 所有者权益类项目，其合并金额根据该项目加总金额，减去该项目抵销分录有关的借方发生额，加上该项目抵销分录有关的贷方发生额计算确定。

3. 有关收入类各项目 and 有关所有者权益变动各项目，其合并金额根据该项目加总金额，减去该项目抵销分录的借方发生额，加上该项目抵销分录的贷方发生额计算确定。

4. 有关费用类项目，其合并金额根据该项目加总金额，加上该项目抵销分录的借方发生额，减去该项目抵销分录的贷方发生额计算确定。

#### （四）填列合并财务报表

根据合并工作底稿中计算出的资产、负债、所有者权益、收入、费用类以及现金流量表中各项目的合并金额，填列生成正式的合并财务报表。

## 第二节 合并资产负债表

### 一、按权益法调整对子公司的长期股权投资

由于《企业会计准则第2号——长期股权投资》中规定，投资企业对子公司的长期股权投资采用成本法核算，因此在编制合并财务报表时应首先对子公司的长期股权投资按照权益法进行调整。在合并工作底稿中应编制的调整分录为：对于应享有子公司当期实现净利润的份额；借记“长期股权投资”项目，贷记“投资收益”项目；按照应承担子公司当期发生的亏损份额，借记“投资收益”项目，贷记“长期股权投资”项目。对于当期收到子公司分派的现金股利或利润。借记“投资收益”项目，贷记“长期股权投资”项目，在持股比例不变的情况下，对于子公司除净损益以外所有者权益的其他变动，母公司按照应享有或应承担的份额，借记或贷记“长期股权投资”项目，贷记或借记“资本公积”项目。

**【例 24—1】**2007 年 1 月 1 日，M 公司以银行存款 3 000 万元取得 Z 公司 80% 的股份（假定 M 公司与 Z 公司的企业合并属于非同一控制下的企业合并）。M 公司备查簿中记录的 Z 公司在 2007 年 1 月 1 日可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同；其他有关资料如下：



(1) 2007 年 1 月 1 日, Z 公司所有者权益总额为 3 500 万元, 其中实收资本为 2 000 万元; 资本公积为 1 500 万元, 盈余公积为零, 未分配利润为零。

(2) 2007 年, Z 公司实现净利润 1 000 万元, 年末未分配利润 1 000 万元: Z 公司因持有的可供出售金融资产的公允价值上升计入当期资本公积的金额为 100 万元 (该金额为扣除相关的所得税影响后的净额。可供出售金融资产当期公允价值上升总额为 149. 25 万元, Z 公司适用的所得税税率为 33%, 应确认递延所得税负债 49. 25 万元)。

2007 年 12 月 31 日, Z 公司所有者权益总额为: 4 600 万元, 其中实收资本为 2 000 万元, 资本公积为 1 600 万元, 盈余公积为零, 未分配利润为 1 000 万元。

(3) M 公司与 Z 公司个别资产负债表如图表 24—1 和图表 24—2 所示。

资产		负债和所有者权益 (或股东权益)			
期末余额	年初余额	期末余额	年初余额	期末余额	年初余额
流动资产:		流动负债:			
货币资金	1 000	短期借款			
交易性金融资产		交易性金融负债			
应收票据	3 400	应付票据	1 000	1 000	
其中: 应收 Z 公司票据	500	应付账款	3 000	2 000	
应收账款	1 800	预收款项	200	300	
其中: 应收 Z 公司账款	480	其中: 预收 Z 公司账款	100		
预付款项	770	应付职工薪酬	1 000	2 100	
应收利息		应交税费	800	1 000	
应收股利		应付利息			
其他应收款		应付股利			
存货	1 000	其他应付款			
其中: 向 Z 公司购入存货	1 000	一年内到期的非流动负债			
一年内到期的非流动资产					
其他流动资产		其他流动负债			
流动资产合计	7 970	流动负债合计	6 000	6 400	
非流动资产:		非流动负债:			
可供出售金融资产		长期借款	2 000	2 000	
持有至到期投资	200	应付债券	600	600	
其中: 持有 Z 公司债券	200	长期应付款			
长期应收款		专项应付款			
长期股权投资	4 700	预计负债			
其中: 对 Z 公司投资	3 000	递延所得税负债			

投资性房地产			其他非流动负债		
固定资产	4 100	3 300	非流动负债合计	2 600	2 600
其中：向 Z 公司购入	500		负债合计	8 600	9 000
在建工程					
工程物资					
固定资产清理					
生产性生物资产					
油气资产			所有者权益（或股东权益）：		
无形资产	630	700	实收资本（或股本）	4 000	4 000
开发支出			资本公积	800	800
商誉			减：库存股		
长期待摊费用			盈余公积	1 000	732
递延所得税资产			未分配利润	3 200	2 468
其他非流动资产			所有者权益（或股东权益）合计	9 000	8 000
非流动资产合计	9 630	5 900			
资产总计	17 600	17 000	负债和所有者权益（或股东权益）总计	17 600	17 000

图表 24—2

资产负债表

编制单位：Z 公司

2007 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	500	300	短期借款		
交易性金融资产			交易性金融负债		
应收票据	300	100	应付票据	500	500
应收账款	1 360	600	其中：应付 M 公司票据	500	
预付款项	400		应付账款	500	600
其中：预付 M 公司账款	100		其中：应付 M 公司账款	500	
应收利息			预收款项		50
应收股利			应付职工薪酬	100	350
其他应收款			应交税费	60	200
存货	1 100	2 900	应付利息		
一年内到期的非流动资产			应付股利		
其他流动资产			其他应付款		
流动资产合计	3 660	3 900	一年内到期的非流动负债		
非流动资产：			其他流动负债		
可供出售金融资产	800	650. 75	流动负债合计	1 160	1 500
持有至到期投资			非流动负债：		
长期应收款			长期借款	550. 75	700
长期股权投资			应付债券	200	200
投资性房地产			其中：应付 M 公司债券	200	200

固定资产	2 100	1 349. 25	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	49. 25	0
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	800	900
无形资产			负债合计	1 960	2 400
开发支出			所有者权益（或股东权益）：		
商誉			实收资本（或股本）	2 000	2 000
长期待摊费用			资本公积	1 600	1 500
递延所得税资产			其中：可供出售金融资产 公允价值变动	100	
其他非流动资产			盈余公积		
非流动资产合计	2 900	2 000	未分配利润	1 000	0
			所有者权益（或股东权益）合计	4 600	3 500
资产总计	6 560	5 900	负债和所有者权益（或股东权益）总计	6 560	5 900

（4）假定 Z 公司采用的会计政策和会计期间与 M 公司一致。

分析与说明：

M 公司在编制 2007 年合并资产负债表时，因其对 Z 公司的长期股权投资日常核算采用成本法，首先应当按照权益法进行调整，在合并工作底稿中应作的调整分录如下（单位：万元）：

（1）确认 M 公司在 2007 年 Z 公司实现净利润 1 000 万元中所享有的份额 800 万元（ $1\ 000 \times 80\%$ ）。

借：长期股权投资——Z 公司 800  
贷：投资收益——Z 公司 800

（2）对于 Z 公司所有者权益中除留存收益外其他权益变动，在按照权益法调整时，应一方面调整长期股权投资的账面价值，同时调整 M 公司的资本公积：

借：长期股权投资——Z 公司 80  
贷：资本公积——其他资本公积 80

## 二、编制合并资产负债表的抵销项目

对于纳入合并范围的企业之间发生的经济业务，从发生内部经济业务的企业来看，各方都在其个别资产负债表中进行了反映。例如，集团内部母公司与子公司之间发生的赊购赊销业务，对于赊销企业来说，一方面确认营业收入、结转营业成本、计算营业利润，并在其个别资产负债表中反映为应收账款等；而对于赊购企业来说，

在内部购入的存货未实现对外销售的情况下，在其个别资产负债表中反映为存货和应付账款。这种情况下，资产、负债和所有者权益类各项的加总数额中，必然包含有重复计算的因素。作为反映企业集团整体财务状况的合并资产负债表，必须将这些重复计算的因素予以扣除。

编制合并资产负债表时需要进行抵销处理的项目，主要有：（1）母公司对子公司股权投资项目与子公司所有者权益项目；（2）母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部债权债务项目；（3）存货项目，即内部购进存货价值中包含的未实现内部销售利润；（4）固定资产项目（包括固定资产原价和累计折旧项目），即内部购进固定资产价值中包含的未实现内部销售利润；（5）无形资产项目，即内部购进无形资产价值中包含的未实现内部销售利润；（6）与抵销的长期股权投资、应收账款、存货、固定资产、无形资产等资产相关的减值准备的抵销。

#### （一）长期股权投资项目与子公司所有者权益项目的抵销

母公司对子公司进行的股权投资，一方面反映为长期股权投资以外的其他资产的减少，另一方面反映为长期股权投资的增加，在母公司个别资产负债表中作为资产类项目中的长期股权投资列示。子公司接受这一投资时，一方面增加资产的数额，另一方面作为实收资本处理，在其个别资产负债表中一方面反映为实收资本的增加，另一方面反映为相对应的资产的增加。从企业集团整体来看，母公司对子公司的股权投资实际上相当于母公司将资产拨付下属核算单位，并不引起整个企业集团的资产、负债和所有者权益的增减变动。因此，编制合并财务报表时应当在母公司与子公司会计报表数据相加的基础上，将母公司对于公司长期股权投资项目与子公司所有者权益项目予以抵销。

1. 在子公司为全资子公司的情况下，在合并工作底稿中编制的抵销分录为：借记“实收资本”、“资本公积”、“盈余公积”和“未分配利润——年末”项目（非同一控制下企业合并中购买日确定的被购买方可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值不同的，是指经调整后的被购买方所有者权益项目），贷记“长期股权投资”项目。当母公司对子公司长期股权投资的金额与应享有子公司所有者权益总额不一致时，其差额作为商誉处理，应按其差额，借记“商誉”项目；上述差额，如为贷

方差额，在合并当期应记入合并利润表，贷记“营业外收入”项目，在合并以后期间，调整期初未分配利润。

2. 在子公司为非全资子公司的情况下，在合并工作底稿中编制的抵销分录为：借记“实收资本”、“资本公积”、“盈余公积”和“未分配利润——年末”项目，贷记“长期股权投资”和“少数股东权益”项目。当母公司对子公司长期股权投资的金额与在子公司所有者权益中享有的份额不一致时，其差额比照全资子公司的原则处理。

“少数股东权益”项目，反映子公司所有者权益中不属于母公司（包括通过子公司间接享有的）的份额，即除母公司外的其他投资者在子公司所有者权益中所享有的份额。

需要说明的是，对于同一控制下企业合并中取得的子公司，因长期股权投资按照权益法调整后与应享有子公司所有者权益的份额相等，上述抵销过程中不产生差额，合并中不形成商誉或应计入损益的因素。

**【例 24—2】**沿用**【例 24—1】**2007 年 12 月 31 日，M 公司对 Z 公司长期股权投资经调整后的金额为 3 880 万元，与其在 Z 公司股东权益总额中所享有的金额 3 680 万元（ $4600 \times 80\%$ ）之间的差额 200 万元，应当作为商誉处理。至于 Z 公司股东权益中 20% 的部分，即 920 万元属于少数股东权益。其抵销分录如下（单位：万元）：

（3）借：股本	2 000
资本公积	1 600
盈余公积	0
未分配利润——年末	1 000
商誉	200
贷：长期股权投资	3 880
少数股东权益	920

## （二）内部债权与债务项目的抵销

母公司与子公司、子公司相互之间的债权和债务项目，是指母公司与子公司、子公司相互之间的应收账款与应付账款、预付账款和预收账款、应付债券与债券投资等项目。发生在母公司与子公司、子公司相互之间的这些项目，集团内部企业的

一方在其个别资产负债表中反映为资产，而另一方则在其个别资产负债表中反映为负债。但从企业集团整体角度考察，它只是内部资金运动，既不能增加企业集团的资产，也不能增加负债。为此，在编制合并财务报表时应当将内部债权债务项目予以抵销。

1. 应收账款与应付账款的抵销

初次编制合并财务报表时，对于内部产生的应收账款，抵销分录为：借记“应付账款”项目，贷记“应收账款”项目；内部应收债权抵销后，与其相对应的坏账准备也应抵销，其抵销分录为：借记“坏账准备”项目（或“应收账款——坏账准备”），贷记“资产减值损失”项目。

【例 24-3】沿用【例 24-1】M 公司 2007 年个别资产负债表（图表 24-1）中应收账款 480 万元为 2007 年向 Z 公司销售商品发生的应收销货款的账面价值，M 公司对该笔应收账款计提了坏账准备 20 万元，即本期对该笔应收账款计提的坏账准备余额为 20 万元。Z 公司 2007 年个别资产负债表中（图表 24-2）应付账款 500 万元系 2007 年向 M 公司购进商品存货发生的应付购货款。

编制合并财务报表时，应编制如下抵销分录（单位：万元）：

（4）借：应付账款	500
贷：应收账款	500
（5）借：应收账款——坏账准备	20
贷：资产减值损失	20

2. 应收票据与应付票据、预付账款与预收账款等的抵销

对于其他内部债权债务项目的抵销，应当比照应收账款与应付账款的相关规定处理。在进行抵销时，借记“应付票据”、“预收账款”等科目，贷记“应收票据”、“预付账款”等科目。

【例 24-4】沿用【例 24-1】M 公司 2007 年个别资产负债表中预收账款 100 万元为 Z 公司预付账款；应收票据 500 万元为 Z 公司应付票据；Z 公司应付债券 200 万元为 M 公司所持有。有关资产均未计提相关的减值准备。

对此，在编制合并资产负债表时，应编制如下抵销分录（单位：万元）：

（6）将内部预收账款与预付账款抵销时，应编制如下抵销分录：

借：预收账款	100
--------	-----

贷：预付账款 100

(7) 将内部应收票据与内部应付票据抵销时，应编制如下抵销分录：

借：应付票据 500

贷：应收票据 500

(8) 将持有至到期投资中债券投资与应付债券抵销时，应编制如下抵销分录：

借：应付债券 200

贷：持有至到期投资 200

某些情况下，企业持有的集团内部债券并不是从发行债券的企业直接购进，而是在证券市场上购进的。在这种情况下，持有至到期投资中的债券投资与发行债券企业的应付债券抵销时，可能会出现差额，该差额应当计入合并利润表的投资收益项目。

### (三) 存货价值中包含的未实现内部销售损益的抵销

存货价值中包含的未实现内部销售损益是由于企业集团内部商品购销、劳务提供活动引起的。在内部购销活动中，销售企业将集团内部销售作为收入确认并计算销售利润，而购买企业则是以支付购货的价款作为其成本入账。在本期内未实现对外销售而形成期末存货时，存货价值中相应地包括两部分内容：一部分为真正的存货成本（即销售企业销售该商品的成本）；另一部分为销售企业的销售毛利（即其销售收入减去销售成本的差额）。对于期末存货价值中包括的这部分销售毛利，从企业集团整体来看，并不是真正实现的利润。因为从整个企业集团来看，集团内部企业之间的商品购销活动实际上相当于企业内部物资调拨活动，既不会实现利润，也不会增加商品的价值。正是从这一意义上来说，将期末存货价值中包括的这部分销售企业作为利润确认的部分，称为未实现内部销售损益。在编制合并资产负债表时，应当将存货价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销。编制抵销分录时：按照销售企业销售该商品的销售收入，借记“营业收入”等项目，按照销售企业销售该商品的销售成本，贷记“营业成本”等项目，按照当期期末存货价值中包含的未实现内部销售损益的金额，贷记“存货”项目。

企业集团内部购进商品并且在期末形成存货的情况下，进行抵销处理时，也可以按照内部销售收入的金额，借记“营业收入”项目，贷记“营业成本”项目；同

时按照期末内部购进形成的存货价值中包含的未实现内部销售损益的金额,借记“营业成本”项目,贷记“存货”项目。

【例 24—5】沿用【例 24—1】Z 公司 2007 年向 M 公司销售商品 1000 万元,其销售成本为 700 万元,该商品的毛利率为 30%。M 公司购进的该商品 2007 年全部未实现对外销售形成期末存货。

在编制合并财务报表时,应进行如下抵销处理(单位:万元):

(9) 借: 营业收入	1 000
贷: 营业成本	1 000
(10) 借: 营业成本	300
贷: 存货	300

#### (四) 内部固定资产交易的抵销

购买企业自集团内部购进的固定资产,在其个别资产负债表中以支付的价款作为该固定资产的原价列示,编制合并财务报表时,首先,应将该固定资产原价中包括的未实现内部销售损益予以抵销。其次,购买企业使用该固定资产并计提折旧,其折旧费用计入相关资产的成本或当期损益。由于购买企业是以该固定资产的取得成本作为原价计提折旧,在取得成本中包含有销售企业由于该固定资产交易所实现的损益(即未实现内部销售损益),其各期计提折旧的金额要大于或小于不包含未实现内部销售损益时计提折旧的金额,因此还须将当期多计提或少计提的折旧金额从该固定资产当期已计提的折旧费用中予以抵销。其抵销处理程序如下:

将内部交易固定资产相关的销售收入、销售成本以及其原价中包含的未实现内部销售损益予以抵销。即按销售企业由于该固定资产交易所实现的销售收入,借记“营业收入”项目,按照其销售成本,贷记“营业成本”项目,按照该固定资产的销售收入与销售成本之间的差额(即原价中包含的未实现内部销售损益的金额),贷记“固定资产——原价”项目。

将内部交易固定资产当期多计提或少计提的折旧费用和累计折旧予以抵销。以销售价格高于销售成本,存在未实现内部销售利润的情况为例,从单个企业来说,对计提折旧进行会计处理时,一方面增加当期的费用或计入相关资产的成本,另一方面形成累计折旧。因此,对内部交易固定资产当期使用多计提的折旧费用抵销时,



应按当期多计提的金额，借记“固定资产——累计折旧”项目，贷记“管理费用”等项目（假定购买企业购入的固定资产供管理部门使用）。

**【例 24—6】**沿用**【例 24—1】** Z 公司以 500 万元的价格将其生产的产品销售给 M 公司，其销售成本为 450 万元，因该内部固定资产交易实现的销售利润 50 万元。M 公司购买该产品作为管理用固定资产使用，按 500 万元的原价入账。假设 M 公司对该固定资产按 5 年的使用寿命采用年限平均法计提折旧，预计净残值为零。该固定资产购销发生于 2007 年 1 月 1 日，为简化处理，假定 M 司该内部交易固定资产按 12 个月计提折旧。

有关抵销处理如下（单位：万元）：

（11）该固定资产相关的销售收入、销售成本以及其原价中包含的未实现内部销售损益的抵销。

借：营业收入	500
贷：营业成本	450
固定资产——原价	50

（12）该固定资产当期多计提折旧的抵销。

该固定资产折旧年限为 5 年，原价为 500 万元，预计净残值为零，当年计提的折旧额为 100 万元，而按抵销其原价中包含的未实现内部销售损益后的原价计算应计提的折旧额为 90 万元，当期多计提的折旧额为 10 万元。

借：固定资产——累计折旧	10
贷：管理费用	10

通过上述抵销分录，在合并工作底稿中固定资产累计折旧额减少 10 万元，管理费用减少 10 万元，在合并财务报表中该固定资产的累计折旧为 90 万元，当期计提折旧费用为 90 万元。

### 三、母公司在报告期内增减子公司在合并资产负债表的反映

#### （一）母公司在报告期内增加子公司在合并资产负债表的反映

母公司在报告期内增加子公司的，合并当期编制合并资产负债表时，应当区分同一控制下的企业合并增加的子公司和非同一控制下企业合并增加的子公司两种情况。

1. 因同一控制下企业合并增加的子公司，编制合并资产负债表时，应当调整合并资产负债表的期初数。

2. 因非同一控制下企业合并增加的子公司，不应调整合并资产负债表的期初数。

## **(二) 母公司在报告期内处置子公司在合并资产负债表的反映**

母公司在报告期内处置子公司，编制合并资产负债表时，不应当调整合并资产负债表的期初数。

## **四、合并资产负债表编制**

合并资产负债表格式在个别资产负债表基础上，主要增加了三个项目：一是在“开发支出”项目之下增加了“商誉”项目，用于反映企业合并中取得的商誉，即在控股合并下母公司对子公司的长期股权投资与其在于公司所有者权益中享有份额之间抵销后的借方差额。二是在所有者权益项目下增加了“少数股东权益”项目，用于反映非全资子公司的所有者权益中不属于母公司的份额。三是在“未分配利润”项目之后，“归属于母公司所有者权益合计”项目之前，增加了“外币报表折算差额”项目，用于反映境外经营的资产负债表折算为母公司记账本位币表示的资产负债表时所发生的折算差额。

**【例 24—7】**沿用**【例 24—1】**、**【例 24—2】**、**【例 24—3】**、**【例 24—4】**、**【例 24—5】**和**【例 24—6】**，编制合并资产负债表（图表 24—4）。M 公司和 Z 公司 2007 年 12 月 31 日的个别资产负债表分别参见图表 24—1 和图表 24—2。

根据上述资料，首先编制合并工作底稿（图表 24—3）

图表 24-3

合并工作底稿(资产负债表部分)

单位: 万元

项 目	M 公司	调整分录		Z 公司	合计金 额	抵销分录		少数股东 权益	合并金额
	报表 金额	借方	贷方	报表金 额		借方	贷方		
流动资产:									
货币资金	1 000			500	1 500				1 500
应收票据	3 400			300	3 700		(7) 500		3 300
其中:应收 Z 公司票据	500				500		(7) 500		
应收账款	1 800			1 360	3 160	(5) 20	(4) 500		2 680
其中:应收 Z 公司账款	480				480	(5) 20	(4) 500		
预付款项	770			400	1 170		(6) 100		1 070
其中:预付 M 公司账款				100	100		(6) 100		
存货	1 000			1 100	2 100		(10) 300		1 800
其中:向 Z 公 司购入存货	1 000				1 000		(10) 300		
流动资产合 计	7 970			3 660	11 630	20	1 400		10 250
非流动资 产:									
持有至到期 投资	200				200		(8) 200		0
其中:持有 Z 公司债券	200				200		(8) 200		
可供出售金 融资产				800	800				800
长期股权投 资:	4 700	(1) 800 (2) 80			5 580		(3) 3 880		
其中:对 Z 公 司投资	3 000	(1) 800 (2) 80			3 880		(3) 3 880		
固定资产	4 100			2 100	6 200	(12) 10	(11) 50		6 160
其中:向 Z 公 司购入	500				500	(12) 10	(11) 50		
无形资产	630				630				630

续表

项 目	M 公司	调整分录		Z 公司	合计金额	抵销分录		少数股 东权益	合并金额 报表金额
	报表 金额	借方	贷方	报表金 额		借方	贷方		

商誉						(3) 200			200
非流动资产合计	9 630	880		2 900	13 410	210	4 130		9 490
资产总计	17 600	880		6 560	25 040	230	5 530		19 740
流动负债：									
应付票据	1 000			500	1 500	(7) 500			1 000
其中：应付 M 公司票据				500	500	(7) 500			
应付账款	3 000			500	3 500	(4) 500			3 000
其中：应付 M 公司账款				500	500	(4) 500			
预收款项	200				200	(6) 100			100
其中：预收 Z 公司账款	100				100	(6) 100			
应付职工薪酬	1 000			100	1 100				1 100
应交税费	800			60	860				860
流动负债合计	6 000			1 160	7 160	1 100			6 060
非流动负债：									
长期借款	2 000			550.75	2 550.75				2 550.75
应付债券	600			200	800	(8) 200			600
其中：应付 M 公司债券				200	200	(8) 200			
递延所得税负债				49.25	49.25				49.25
非流动负债合计	2 600			900	3 400	200			3 200
负债合计	8 600			1 960	10 560	1 300			9 260
所有者权益（股东权益）：									
实收资本（或股本）	4 000			2 000	6 000	(3) 2 000			4 000

续表

项 目	M 公司 报表金额	调整分录		Z 公司 报表金额	合计金额	抵销分录		少数股东权益	合并金额 报表金额
		借方	贷方			借方	贷方		
资本公积	800		(2) 80	1 600	2 480	(3) 1 600			880
其中：可供出售金融资产公允				100	100				

价值变动									
盈余公积	1 000			0	1 000				1 000
未分配利润	3 200		(1) 800	1000	5 000	(3)1000 (9)1000 (10)300 (11)500	(5) 20 (9) 1 000 (11)450 (12) 10		3 680*
少数股东权益								(3) 920	920
所有者权益合计	9 000		880	4 600	14 480	6 400	1 480	920	10 480
负债和所有者权益总计	17 600		880	6 560	25 040	7 700	1 480	920	19 740

\*在实际编制合并资产负债表时，未分配利润的金额来自合并所有者权益变动表。有关未分配利润的抵销均在合并工作底稿中合并所有者权益变动表部分进行抵销处理，在该部分合并得出未分配利润的合并金额后，直接转入合并工作底稿中资产负债表部分“未分配利润”项目。

