

CPA 业务探讨

2024 年 2 月

heening 整理

目 录

CPA 业务探讨	1
1. 试运行相关成本的会计核算?	1
2. 中标服务费和招标代理费如何核算?	2
3. 关于对现金折扣会计处理的探讨?	3
4. 停工期间生产设备折旧如何入账?	5
5. 反向保理业务的会计处理探讨?	6
6. 信用风险缓释工具的会计处理探讨?	7
7. 专项应付款的会计处理探讨?	8
8. 预付诚意金的会计处理?	10
9. 计提专项储备和矿山治理恢复资金确认递延所得税资产的探讨?	10
10. 新《企业安全生产费用提取和使用管理办法》衔接处理探讨?	12
11. 海运费如何进行会计处理?	13
12. 第三方支付的列报?	14
13. 合伙企业分红如何账务处理?	15
14. 未取得合同情况下发生的成本如何处理?	16
15. 关于划拨土地入账的探讨?	17
16. 工会经费现金流量列报的讨论?	17
17. 合伙企业是否计提递延所得税?	18
18. 应付账款暂估的相关税费在单体层面和合并层面的考虑?	19
19. 关于划拨土地入账的探讨?	19
20. 拆除旧房收储和出让等会计处理探讨?	20
21. 长期股权投资评估值作为对价进行增资的会计处理探讨?	21
22. 关联方内部交易固定资产后, 折旧年限如何处理?	22
23. 收到央企集团财务公司商业承兑汇票如何处理?	22
24. 冻结和解冻银行存款, 现金流列报探讨?	23
25. 信用证核算探讨	23
26. 使用权资产、租赁负债、预付账款的计税基础探讨?	27
27. 提前开票的合同负债会计处理探讨?	29
28. 合同资产还是存货项目?	29
29. 职工教育经费的用途?	30
30. 净资产出资过渡期损益安排?	31
31. “其他非流动金融资产”是财务科目还是报表科目	32
32. 合同履约成本的报表列示问题	32
33. 关于积分兑换优惠券的会计处理?	36
34. 供应商货款折扣?	37
35. 票据保证金的现金流量表列示?	37
36. 新租赁准则支付租金的现金流列示?	38
37. 委托贷款逾期的会计处理?	39

38.	预收账款在新收入准则的列报	40
39.	收入确认总额法还是净额法?	40
40.	问题: 未区分优先级、次后级合伙企业少数股东的股权列示?	41
41.	发电企业生产部门的所有支出都可以计入生产成本吗?	42
42.	财产权信托 SPPI 测试?	44
43.	吸收全资子公司的会计处理?	45
44.	关于应收款项融资的列报?	45
45.	收购不构成业务时溢价如何分配?	46
46.	合同资产是否含增值税?	47
47.	清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额为什么要计入其他收益?	48
48.	归属于合伙人净资产的列报?	49
49.	关于收入净额法下暂时性取得所有权的存货列报问题?	49
50.	存货出资适用准则的问题?	50
51.	政府补助净额法问题请教?	51
52.	使用权资产摊销问题?	52
53.	IFRS 和国内会计准则汇兑折算差异?	52
54.	新租赁准则下, 是否确认递延所得税?	53
55.	关于权益法核算确认损益调整的问题?	55
56.	减资的会计处理的时点如何确定?	55
57.	请教关于质保金的问题?	56
58.	无形资产和固定资产如何区分?	56
59.	已完工未结算项目的列报?	57
60.	集团公司银票结算现流问题?	58
61.	1 元收购公司企业账务处理?	60
62.	信用证的会计处理?	61
63.	未实缴情况下股权转让和长投确认相关财务处理?	61
64.	建造行业的新准则的运用?	63
65.	食堂账是否需要并表?	64
66.	新租赁准则关于转租赁的理解?	64
67.	新租赁准则下不定租金的处理?	65
68.	委托贷款入账科目如何选择?	66
69.	明股实债账务处理?	67
70.	企业融资平台算应收账款还是应收票据?	67
71.	非经常性损益的判断 ?	68
72.	新租赁准则下承租人确认的预计负债使用什么利率折现?	69
73.	存货减值测试时, 估计的销售费用和税费如何确认?	69
74.	知识产权资产证券化能否出表?	70
75.	为什么转租赁不能将原租赁按照低价值资产租赁进行简化会计处理?	71
76.	设备租赁行业下单项履约义务划分?	72
77.	关于定期存款报表列示问题?	73

78.	对合同履行成本适用收入准则与存货准则的范围？	74
79.	新租赁准则下服装行业百货联营模式下租赁准则适用？	75
80.	产出法下履约进度的会计处理？	75
81.	使用权资产和固定资产的划分问题？	76
82.	担保余值和未担保余值？	77
83.	带有期限的一致行动人协议能否控制企业？	78
84.	终止确认金融负债的时点问题？	80
85.	新金融工具准则下应收账款保理账务处理？	80
86.	如何理解交易性金融负债？	81
87.	境外经营子公司的净投资发生的汇兑损益问题？	82
88.	租赁负债资产负债表日的调整问题？	84
89.	工程施工行业收入确认问题？	85
90.	无偿将建成的高速路口移交政府会计处理？	86
91.	可变租赁付款额的判断？	87
92.	可变对价确认问题？	88
93.	利润分配与现金流问题？	89
94.	银行作为保理融资提供方的会计核算问题？	91
95.	DDP 条款下 FOB 价格货物收入如何确认？	91
96.	投资有限合伙的会计处理？	92
97.	履约保函和融资保函现金流的区别？	94
98.	关于外卖平台的折扣处理？	95
99.	生产中作为催化剂使用（正常消耗很小）的贵金属的核算	95
100.	按技术要求需保持的商品最低结存量的核算	98
101.	关于尾矿库闭库费用资本化还是费用化的问题	101
102.	资源置换的会计处理？	104
103.	仓库租约是否包含“已识别资产”？	105
104.	运费和仓储费会计处理的探讨？	106
105.	新租赁准则中租赁装修改造费用的折旧计提问题？	107
106.	退货和售后维修确认收入的区别？	108
107.	仓单交易是金融资产还是存货？	109
108.	如何理解资产减值中的相关税费？	110
109.	外币暂估与结算差额的处理？	110
110.	劳务派遣薪酬的会计核算？	111
111.	合同负债在合并层面如何抵消？	113
112.	收购单一资产是否构成业务的探讨？	113
113.	保本结构性存款能否通过 SPPI 测试？	114
114.	承租人支付的增值税是否属于租赁付款额？	117
115.	出口业务中合同履行成本的范围和现金流量探讨？	118
116.	新收入准则下现金折扣的会计处理？	119
117.	应收款项融资的入账依据？	119

118.	应付账款核销问题？	120
119.	合伙企业分配利润的会计处理？	121
120.	商票付息如何入账？	122
121.	担保费收入如何确认？	122
122.	政府奖励给个人如何入账？	123
123.	土地使用权被政府收回，相关支出应如何处理？	123
124.	同一控制下无偿划转子公司的会计处理探讨？	124
125.	其他权益工具转为长期股权投资如何会计处理？	125
126.	为工程项目购置的专用设备应该如何入账？	126
127.	员工在母公司持有股份，在子公司领取工资，股份支付如何确认？	127
128.	员工折扣价销售货物的会计处理？	127
129.	供热企业一次性入网费如何确认收入？	128
130.	母子公司之间转让固定资产的会计处理探讨？	128
131.	同一控制下合并方资本公积的含义和恢复被合并方留存收益的探讨？	129
132.	发电企业针对国家电网收取的深调辅助服务费核算和收入确认问题？	131
133.	单项履约义务的理解与应用？	132
134.	贷款减值准备变动情况里的“核销后收回”探讨？	133
135.	新租赁准则下装修期间发生的折旧和利息费用能否资本化？	135
136.	滞纳金是否需要按期间计提？	135
137.	“减资补亏”在会计层面存在障碍的原因？	136
138.	专项储备在合并层面如何处理？	136
139.	商誉在何时能够转销处理？	137
140.	个别认定计提减值一定会高于账龄组合计提减值吗？	137
141.	新租赁准则利息资本化的探讨？	139
142.	被投资方收到固定收益的投资款如何处理？	140
143.	修改结算方式属于债务重组还是可变对价？	141
144.	对公交车身、路面指示牌等广告牌租赁是否包含租赁？	141
145.	新租赁准则下，租赁物尚未达到预定可使用状态的会计处理？	143
146.	受限的大额存单明年到期如何列报？	144
147.	业绩承诺期内修订业绩补偿条款的会计处理？	144
148.	专门借款利息资本化如何分摊的探讨？	145
149.	PPP 项目公司业务模式和会计处理探讨？	147
150.	处置子公司情形下相关金融资产的计量探讨？	148
151.	职工教育经费的用途？	149
152.	空暇时的人员薪酬如何分配处理？	149
153.	房地产出租构成融资租赁应该如何处理？	150
154.	不同情形下租赁变更的会计处理探讨？	150
155.	集中管理资金如何在现金流量表中列报？	151
156.	投资资产如何确认递延所得税资产？	152
157.	递延收益是否仅核算政府补助？	153

158.	应收款项融资的分类探讨？	155
159.	新租赁准则下经营租赁如何在合并层面进行内部抵消？	156
160.	资金拆借利息全额扣除如何会计处理？	157
161.	预付账款发生减值风险应如何处理？	158
162.	资金集中管理归集形成往来款能否净额列报？	158
163.	集团子公司租用母公司资产能否不按新租赁准则核算？	159
164.	单项计提的坏账损失是否为非经常性损益？	160
165.	子公司注销后，母公司应如何进行会计核算？	160
166.	已购买保险的固定资产毁损应如何处理？	161
167.	如何合理预提质保金的探讨？	161
168.	信用贷款支持工具如何账务处理？	162
169.	开具信用证支付货款如何核算？	163
170.	CIF 方式结算下的运费和保险费如何处理？	164
171.	分期收款和融资租赁区别的探讨？	165
172.	收入准则与债务重组准则的边界探讨？	166
173.	研发软件收入和成本的会计核算探讨？	167
174.	如何理解重大经营租赁尚未支付的最低租赁付款额的含义？	168
175.	应收账款的催收服务费应该如何核算？	169
176.	招标代理服务费用能否计入在建工程的探讨？	169
177.	对使用权资产计提折旧的问题探讨？	170
178.	广告服务支付房屋租金的会计核算探讨？	173
179.	少数股东分次出资如何计算少数股东权益？	174
180.	暂估收入对应的债权属于应收账款还是合同资产？	174
181.	解释 15 号对试运行销售会计核算的探讨？	175
182.	投资有限合伙企业的会计处理？	176
183.	对基金投资的分类探讨？	177
184.	金融负债终止确认的探讨？	178
185.	平整土地产生的碎石对外销售能否冲减在建工程成本？	179
186.	预付给法院的诉讼费是否需要计提坏账准备的探讨？	180
187.	应收账款保理终止确认的探讨？	180
188.	土地修复期间土地使用权是否需要摊销？	181
189.	判断 PPP 项目适用的会计处理模式的探讨？	182
190.	政府补助的直接支付方一定是政府机构吗？	182
191.	非上市股权投资公允价值如何确定？	183
192.	如何理解“母公司或集团内子公司使用受限制的现金和现金等价物”？ ..	184
193.	可变租赁付款额的探讨？	185
194.	生产商或经销商融资租赁，出租方如何确定市场利率？	185
195.	递延所得税资产和递延所得税负债同时确认的探讨？	186
196.	企业合并购买日后被收购方适用税率变化的会计处理？	187
197.	本公司承担对方部分关税如何会计处理？	188

198.	汽车零部件公司开发整车厂模具及发生 EOP 后的会计处理影响？	189
199.	对合伙企业 FVTPL 投资后续计量的探讨？	189
200.	使用权资产和租赁负债税会差异是否确认递延所得税资产？	191
201.	延迟支付租金是否需要调整使用权资产？	191
202.	投资合伙型基金公允价值如何计量的探讨？	192
203.	新收入准则执行后，递延收益核算什么内容？	194
204.	新金融工具准则下，余额百分比法计提坏账准备合适吗？	195
205.	子公司“失控”是否符合丧失控制的判断？	195
206.	承租人发生的租赁资产改良支出应当如何进行会计处理？	197
207.	其他权益工具处置时的会计处理探讨？	198
208.	购入不良债权如何列报？	198
209.	因向少数股东增发时而形成的资本溢价，处置时应如何处理？	199
210.	合同负债包含“应收客户对价”的理解？	201
211.	库存股转销时点的探讨？	203
212.	财务费用项下“利息费用”包括哪些内容？	203
213.	筹建期支出能否资本化的探讨？	204
214.	关于小规模纳税人免征增值税的会计处理？	205
215.	因被动稀释导致持股比例下降时，“内含商誉”的结转探讨？	206
216.	备品备件或易耗件在领用时应如何处理？	206
217.	预付工程款包含的增值税如何列报？	207
218.	国内信用证和融信平台应如何核算？	208
219.	核酸检测费用如何列示？	209
220.	现金流量表列报问题探讨？	209
221.	如何理解票据结算债务的账务处理？	211
222.	建筑安装服务采用初验确认收入的探讨？	211
223.	“空转”、“走单”等业务探讨？	212
224.	银保监会监管范围内的集团财务公司签发承兑汇票的列报与减值探讨？ ..	213
225.	“应计利息”和“应收利息”的区别？	214
226.	信用证保证金支付货款在现金流量表附表如何列报？	214
227.	母公司将租赁权无偿给子公司使用的会计处理？	214
228.	基金管理公司管理费收入如何确认的探讨？	216
229.	购买不良债权的会计处理？	216
230.	模具定制研发如何会计处理？	217
231.	投资性房地产转换及后续计量的会计处理？	218
232.	包装物再利用的会计处理？	220
233.	不同准则对“存货”处理的探讨？	221
234.	关于“资本溢价”形成的探讨？	221
235.	非货币性资产交换业务探讨？	222
236.	对合伙企业投资的会计处理？	223
237.	实体理论下商誉的探讨？	224

238.	大额存单的列报？	225
239.	结构性存款的现金流列报？	226
240.	使用权资产和租赁负债确认递延所得税的探讨？	227
241.	确认递延所得税资产顺序探讨？	227
242.	买商品“刮奖”返现金的会计处理？	228
243.	如何理解“符合资本化条件”？	228
244.	对外投资取得固定收益的会计处理？	229
245.	资产管理产品相关会计处理规定的适用范围？	230
246.	其他权益工具会计处理的探讨？	230
247.	关于质粒库的会计处理和列报？	231
248.	非金融企业之间借款的列报？	231
249.	工程剩余物资的会计处理？	232
250.	增值税可抵扣进项税额抵减的会计处理？	233
251.	品牌形象宣传费及推广活动费的列报？	234
252.	车位能否成为投资性房地产核算？	234
253.	银行理财产品的列报？	235
254.	广告及宣传费结转及如何考虑确认递延所得税资产？	236
255.	代金券的会计处理？	237
256.	通知存款属于受限资金吗？	237
257.	合营安排还是加工服务的探讨？	238
258.	发行债券增量费用可以从募集资金扣减的条件？	239
259.	经营租赁收取租金是否考虑融资成分？	240
260.	给团员培训的党知识属于职工教育经费吗	241
261.	研发材料回炉的会计处理？	242
262.	境外子公司向境内母公司分红时的企业所得税会计处理？	242
263.	销售返利的会计处理？	243
264.	可变租赁付款额下的转租赁会计处理？	245
265.	对已开工未签订合同或未中标情况下，合同履约成本核算的注意事项？ ..	246
266.	应急转贷业务的会计处理？	247
267.	在轨卫星计提折旧的会计处理？	247
268.	PPP 会计处理模式的探讨？	248
269.	购买 ERP 软件模块能否资本化？	248
270.	问题：定制化模具如何进行后续计量？	249
271.	首次编制合并报表期初数的列报？	250
272.	“企业内部研究开发项目”还是“基于客户合同的受托研发项目”的会计处理探讨？	251
273.	EPC 项目会计核算探讨？	252
274.	如何对存在对赌条款中回购义务进行会计处理？	255
275.	PPP 项目回款金额低如何考虑减值问题？	256
276.	境外汇款存在“在途货币资金”的探讨？	256

277.	承租人承担全部税金如何进行会计处理？	257
278.	使用权资产能否作价入股？	258
279.	收到印花税退税，如何列示？	259
280.	票据背书购建固定资产，现金流量表如何编制？	259
281.	一般风险准备如何在合并报表体现？	260
282.	如何理解 CAS14:26 规定的“该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源”？	260
283.	政府专项债可以计入资本公积？	262
284.	未取得专用发票税前不能扣除情况下能否确认递延所得税负债？	263
285.	合同解除且无补偿情况下，合同履约成本的会计处理？	264
286.	如何理解该项支出能够增加未来履行履约义务的资源。	264
287.	负债与权益的区别？	265
288.	探矿权后续活动支出如何处理？	266
289.	个别计提和组合计提坏账，收回时如何处理？	267
290.	合并范围内关联方票据贴现现金流如何抵消？	267
291.	延长质保期的会计处理？	269
292.	不同视角下的无形资产价值？	270
293.	坏账准备形成递延所得税资产，如何在所得税费用明细列示？	271
294.	平台电商发给顾客的消费券如何会计处理？	271
295.	直播行业收入确认问题探讨？	272
296.	疫情期间停工发生的费用如何处理？	273
297.	超市收取的仓储服务费如何处理？	274
298.	逾期贷款收回的利息如何处理？	275
299.	不同视角下，基金管理费收入和支出如何确认计量？	275
300.	逾期商业承兑汇票重新开具如何会计处理？	276
301.	收到信用证是否需要会计处理？	277
302.	一次性项目实施费用如何确认？	278
303.	员工自行决定使用车辆应如何账务处理？	280
304.	在建工程转固时点的判断？	281
305.	合同资产和应收账款的区别？	282
306.	上市公司对合伙企业取得投资收益未确认递延所得税负债的探讨？	283
307.	福利费、工会经费等应付职工薪酬确认条件的探讨？	284
308.	搬迁收入确认的探讨？	285
309.	劳务派遣人员薪酬的核算和列报探讨？	286
310.	关于点价交易模式的会计处理？	288
311.	固定资产换取长期股权投资适用哪个准则？	290
312.	化工企业生产残留的釜残如何核算？	291
313.	外购业务包含行政许可能否作为无形资产的探讨？	292
314.	对租赁物抵押融资行为的经济实质的探讨？	293
315.	如何理解“日常活动”？	294

316.	影视公司授予卫视频道播放影视剧业务应该如何确认收入？	295
317.	长期股权投资处置时对应的其他综合收益和资本公积如何处理？	296
318.	固定资产单项与整体转固案例探讨？	297
319.	金融资产初始确认公允价值如何计量？	298
320.	转让应收账款，相关坏账的会计处理？	298
321.	公司代持疫情隔离点，能否计入固定资产核算？	299
322.	军工企业取消免增值税如何进行会计核算？	299
323.	不满足功能扩展或提升的大修理能否满足资本化？	300
324.	非“6+9”银行开出银行承兑汇票贴现探讨？	300
325.	新能源补贴为啥确认收入，是否应该确认政府补助	301
326.	职工考勤罚款如何会计处理？	302
327.	不构成业务的收购的会计核算？	302
328.	发行股票的审计费如何核算？	303
329.	应付暂估是否需要考虑资产负债表日调整事项	303
330.	公允价值是否含税？	304
331.	公司职工和劳务外包的会计核算区别？	304
332.	受限货币资金的列报探讨？	305
333.	账龄组合变单项计提后，应收账款迁徙率如何计算？	305
334.	修改债务条件是否构成实质性合同修改的探讨？	306
335.	已识别资产是否一定为有形资产？	307
336.	发行可转债（转股主动权在投资人）的会计处理？	308
337.	企业集团内股份支付的会计处理？	308
338.	向银行贷款并购买一份利率期权的会计处理？	310
339.	购买字画用于办公室装饰提升企业形象应如何会计处理？	311
340.	以使用无形资产产生的收入为基础的摊销方法的探讨？	312
341.	辞退福利未按原计划执行的后续处理？	313
342.	政府补助后续计量如何分摊的探讨？	315
343.	企业合并交易费用的会计处理？	316
344.	金融资产模式下，金融资产折现率如何计算？	317
345.	出租人融资租赁结束后收回资产的会计处理？	317
346.	年终奖计提探讨？	318
347.	知识产权许可收入确认探讨？	319
348.	PPP 业务发包方作为主要责任人的工程成本如何计量？	320
349.	关于函证基金管理公司受托管理基金账户的探讨？	321
350.	冻结和解冻银行存款，现金流列报探讨？	322
351.	计提工会经费的成本费用如何列示？	322
352.	存放在境外的理解？	323
353.	收到央企集团财务公司商业承兑汇票如何处理？	323
354.	处置交易性金融资产的会计处理探讨？	324
355.	关于正常中断和非正常中断的探讨？	324

356.	成本核算方法的探讨？	327
357.	矿山企业发生搬迁支出如何会计处理？	328
358.	外币项目期末汇兑损益调整和外币报表折算的区别？	329
359.	对赌协议中约定标的公司回购自身权益工具的探讨？	330
360.	不同模式下免费停车服务的会计处理探讨？	330
361.	质保金管理与会计处理？	332
362.	采购材料用于研发现金流如何列示？	332
363.	装修激励会计处理探讨？	333
364.	销售设备并安装调整确认收入的探讨？	333
365.	租赁地址、租赁范围变化对租赁处理的影响？	335
366.	销售设备、安装和维护如何确认的探讨？	338
367.	权益法在个别报表和合并报表层面的应用探讨？	338
368.	没有经济利益来源的支出如何会计处理？	339
369.	收购公司前后收入确认的探讨？	339
370.	或有事项准则与金融工具准则会计处理的逻辑探讨？	340
371.	存货丢失索取赔偿的会计处理？	342
372.	成本归集由逐步结转法变更为平行结转法是否属于会计政策变更？	343
373.	拆除旧房收储和出让等会计处理探讨？	343
374.	集团公司下拨研发资金相关业务探讨？	344
375.	无偿给予检验的样品如何确认收入？	345
376.	试生产产品成本核算探讨？	346
377.	工会经费现金流量列报的讨论？	347
378.	关于划拨土地入账的探讨？	348
379.	应付账款暂估的相关税费在单体层面和合并层面的考虑？	349
380.	应收款项融资后续的公允价值如何确定？	349
381.	整体转包项目总额法还是净额法的探讨？	350
382.	仓储企业识别单项履约业务的探讨？	351
383.	EPC 项目融资租赁会计处理探讨？	351
384.	人力外包服务公司收入确认的探讨？	354
385.	未取得合同情况下发生的成本如何处理？	354
386.	PPP 项目收入确认及对价总额如何确定的探讨？	355
387.	合伙企业分红如何账务处理？	356
388.	投资性房地产无收入期间，成本如何处理？	357
389.	质量索赔相关会计处理探讨？	358
390.	第三方支付的列报？	358
391.	母子公司之间债务豁免如何账务处理？	359
392.	委托加工业务中对非现金对价的理解和应用？	360
393.	海运费如何进行会计处理？	361
394.	新《企业安全生产费用提取和使用管理办法》衔接处理探讨？	362
395.	商场提供区域供个人表演如何账务处理？	362

396.	永续债条款的理解与应用？	363
397.	固定资产达到预定可使用状态前领用企业生产的库存商品进行调试，如何会计处理？	365
398.	合同资产需要计算账龄吗？如何计提减值准备？	365
399.	购买研发用设备计入研发支出还是固定资产？	367
400.	生产设备在因需求不足而停产期间的折旧计入营业成本的探讨？	367
401.	应付客户对价现金流量如何列报？	368
402.	券商 IPO 辅导费如何处理？	368
403.	代建资产租赁、补贴和回购一揽子交易安排的会计处理？	369
404.	暂借款能否满足现金流净额列报？	370
405.	预付账款计提减值准备计入哪里？	371
406.	被投资单位支付过渡期损益会计处理和现金流量列报？	372
407.	资金拆借利息确认的探讨？	372
408.	合同资产和应收账款的会计处理探讨？	373
409.	持股平台企业持有公司股权的会计处理探讨？	374
410.	计提专项储备和矿山治理恢复资金确认递延所得税资产的探讨？	375
411.	小微企业享受分段计税，递延所得税税率如何确定？	376
412.	母公司购买子公司可转债，单体和合并层面如何处理？	377
413.	Reits 设立前相关会计处理？	378
414.	对券商发行的固定收益凭证投资如何处理？	379
415.	母公司无息借款给子公司进行投资的会计处理？	380
416.	国有企业和事业单位之间无偿划转如何会计处理？	380
417.	处置权益工具时增值税如何会计处理？	381
418.	收入和费用抵消存在税费差时如何抵消？	382
419.	专项应付款的会计处理探讨？	383
420.	停工停产期间继续计提固定资产折旧和无形资产摊销计入营业成本的探讨？	384
421.	非同一控制下企业合并，专项储备如何列报？	385
422.	母子公司附有条件债务豁免的会计处理？	386
423.	信用风险缓释工具的会计处理探讨？	386
424.	反向保理业务的会计处理探讨？	388
425.	外购软件和账号使用权如何会计处理？	389
426.	“应收资金集中管理款”余额是否作为现金及现金等价物？	389
427.	“单独计价入账的土地”计入固定资产的探讨？	390
428.	被投资企业资本公积转增股本，投资企业如何入账？	391
429.	子公司未分配利润转增股本，母公司怎么入账？	392
430.	共管账户是否为受限资金？	392
431.	进口材料支付的关税现金流如何列报？	393
432.	PPP 项目分包会计处理探讨？	393
433.	财务报表的单位负责人应由谁签字？	394
434.	银行存款的业务模式探讨？	395

435.	含有重大融资成分的合同资产如何确认递延所得税？	395
436.	与股权投资相关的政府补助如何确认？	396
437.	PPP 项目收入总额法和净额法的判断？	398
438.	合伙企业是否计提递延所得税？	398
439.	同一控制下企业合并，如何合并其他权益工具-永续债？	399
440.	初始投资成本小于取得投资时应享有的被投资单位可辨认净资产公允价值份额情况？	400
441.	储备基金和发展基金使用时如何账务处理？	401
442.	间接持股如何计算少数股东权益？	402
443.	专项储备问题探讨？	403
444.	股权划转的会计处理？	404
445.	关于建信融通等票据处理问题的探讨？	405
446.	租赁安排中的代收代付是否为转租赁？	405
447.	外购软件未达到预定用途前如何会计核算？	406
448.	阶段性奖金计提的会计核算？	406
449.	租赁土地恢复费如何核算？	407
450.	房产和土地共同计入固定资产如何计提折旧？	407
451.	外币报表折算在合并层面的处理？	407
452.	租赁负债发生的利息费用能否资本化？	409
453.	关于如何界定停工损失以及停工损失账务处理？	410
454.	城投公司使用自有资金建设公益项目如何会计核算？	411
455.	单一资管计划应由哪方合并？	412
456.	主要责任人和代理人的判断？	412
457.	未支付的租赁付款额能否转入应付账款？	414
458.	试运行相关成本的会计核算？	415
459.	内部抵消的处理探讨？	417
460.	定期存单质押借款现金流量如何列报？	418
461.	集团内母子公司建设项目会计处理探讨？	418
462.	破坏性样品的会计处理？	420
463.	公允价值模式计量的投资性房地产处置时递延所得税如何处理？	421
464.	中标服务费和招标代理费如何核算？	422
465.	餐饮企业成本核算范围探讨？	422
466.	子公司注销后，合并层面的商誉如何处理？	424
467.	FVTPL 模式下分红如何处理？	425
468.	达到预定可使用状态但尚未投产的生产线折旧如何处理？	426
469.	融资租入设备后发生的建安成本如何计量？	427
470.	物流运输收入确认探讨？	429
471.	“合同结算”如何使用？	430
472.	以子公司股权投资的会计处理？	430
473.	人防车位能否作为投资性房地产核算？	431

474.	租入资产装修提前终止确认如何处理？	432
475.	融资担保费是否属于借款费用资本化？	432

CPA 业务探讨

1. 试运行相关成本的会计核算？

根据 15 号准则解释：确认试运行销售相关的收入和成本：对试运行销售相关的收入和成本分别进行会计处理，计入当期损益，**不应将试运行销售相关收入抵销相关成本后的净额冲减固定资产成本或者研发支出。**试运行产出的有关产品或副产品在对外销售前，符合《企业会计准则第 1 号——存货》规定的应当确认为存货，符合其他相关企业会计准则中有关资产确认条件的应当确认为相关资产。

对于这部分确认为存货的产品，其存货成本如何确认？是否需要承担所有的投入成本？如果要承担的话可能造成该部分存货的成本很高，如果是承担部分成本，应该如何确认分摊的成本金额？能否按照产品的市价来确认为存货成本以减少人为操纵空间？

解答：

企业区分试运行费用中哪些属于“在固定资产达到可使用状态前的相关产出的生产和销售成本”和哪些属于“使固定资产达到其预定用途的相关成本”时，我们理解关键的判断在于是否已形成或将形成独立于在建工程之外的可单独销售的产品。如有，则可归属于该可供单独销售产品的成本应按照存货准则或其他

相关准则（如，另外一项单独的固定资产或合同履行成本等）进行处理。即使该可供单独销售的产品至固定资产达到预定可使用状态时，企业尚未开展销售、或选择自用、对外捐赠等，（尚）未给企业带来收入，但相关产品的成本依然应按照其他相关准则进行处理，而不能计入“在建工程”的成本。

对于试运行过程中产出的产品（或副产品，下同）成本的归集口径，我们理解原则上应当与假设该项固定资产已达到预定可使用状态下正常量产产品的成本构成相同（如根据 BOM 表确定），除了因试运行生产而发生的可直接归属于试生产产品的增量成本（主要为人工成本、材料费、能源费、修理费等变动成本）以外，也应包含通过系统、合理的方式分配给试生产产品的制造费用等间接成本，不包含在正常量产情况下合理预期不会发生的非正常损耗，也不包含销售环节产生的销售费用。试运行产品成本不包含该项尚未达到预定可使用状态的固定资产的折旧和摊销成本。

对于试运行过程中不能归入试运行产品和销售成本的支出，应对照上述规定判断其是否属于“固定资产达到预定可使用状态前的必要支出”。只有在证明相关支出的合理性和必要性的前提下，才能将其归入在建工程成本。

因为该项固定资产尚未达到预定可使用状态，故其借款费用资本化（如满足借款费用资本化条件）在试生产期间不应停止。

2. 中标服务费和招标代理费如何核算？

2020 年发生中标服务费和招标代理费合计 100 万元，但是对应合同在 2021 年履行。2020 年将 100 万计入其他流动资产，2021 年将 100 万由其他流动资产转入销售费用，这样处理是否正确。

解答：

首先确定是否属于新收入准则下的“合同取得成本”，即是否“如果不取得合同就不需要支付这两笔款项”。

如果不论最终是否取得合同都需要支付的，则不属于合同取得成本，在发生时直接费用化处理，计入 2020 年度的销售费用。

只有同时满足以下条件时才可以将这两项支出在 2020 年末递延，确认为其他流动资产：（1）属于合同取得成本；（2）在 2020 年末基本确定可以获得合同；（3）预计可以通过合同价款收回这两项支出。另外，如果从签约到确认收入不足一年的，也建议在发生时直接费用化处理。

3. 关于对现金折扣会计处理的探讨？

根据新收入准则处理现金折扣的时候，除了直接冲减收入之外，是否也可以采取估计预计负债的做法？

即，假设现金折扣预估为 20，忽略增值税的情况下，做如下会计处理：

借：应收 100

贷：收入 80

 预计负债 20

在论坛中多次看到过有人提问是否可以使用合同负债进行上述会计处理，看到的否定意见似乎主要是因为现金折扣不属于合同义务；那么，使用预计负债是否可以规避上述问题？预计负债和合同义务就不存在关系了吧？

我之所以想到这个问题是因为在某个群里和网友发生了争论，和论坛中可以搜到的帖子类似，在群里讨论的结果更多网友是倾向直接冲减收入的。看大家的理由，除了认为合同负债没有对应的义务意外，可能的依据还有现金折扣通常直接冲减，并不需要单独支付，不属于负债义务。而我之所以坚持倾向使用负债科目而不是直接冲减，主要是担忧根据收入准则对作为资产的应收账款进行“估计”，是否违背了会计的谨慎性原则？

我的看法是，新收入准则中对于可变对价的限制性估计，是针对收入金额的，即使满足其限制，据此修正资产的金额导致资产负债表发生变化，似乎也有失之谨慎的嫌疑；

相比之下，我更希望使用预计负债科目，因为有相应的准则对于预计负债的金额如何估计做出明确规定，我觉得这样处理更能保证资产负债表科目金额估计谨慎和有依据；如果金融工具准则对于应收账款的估计有相关指引的话，我其实并不排斥直接估计收入和应收的对价；但是在仅有收入准则做出对应规定的情况下，个人总觉得似乎有违背会计谨慎性原则、随意修改资产金额的嫌疑，不知道我的担忧是否有道理呢？

概括一下我的疑问：1.根据收入准则的相应表述对资产进行

估计，和不低估资产的谨慎性原则是否有冲突；2.对于交易，使用预计负债科目是否可以，如果不可以，原因是什么，现金折扣作为未来发生的事项，在哪方面不符合或有事项的定义；如果可以，适用或有事项准则和适用收入准则是否发生矛盾，同一交易事项是否可以同时应用两个准则？

解答：

既然明确了现金折扣在新收入准则下属于可变对价，则其估计就应当遵循新收入准则第十六条的规定，即依据期望值法或者最可能发生金额法等作出最佳估计，同时确保遵循“极可能不会发生重大转回”的限制条件。不必再引入其他准则（如或有事项准则）的确认和计量规定，这样反而会引起麻烦和冲突。

谨慎性原则在会计原则中的地位是一种“修订性惯例”，即不属于主体性的质量准则，与可靠性、相关性、可理解性、公允性等不在一个层次上。谨慎性原则的意义只是要求在针对不确定性作出估计时需保持谨慎，尽可能采用相对保守的处理，但这个谨慎不能与前述其他会计原则相冲突，也不能单独用作采用某种会计估计的理由，即谨慎也必须在合理、公允的限度内，不能滥用。

4. 停工期间生产设备折旧如何入账？

A 公司整条生产线可分 3 段产出三种产品，第三段因不能连续产出，2021 年全年处于改造阶段，同时第三段产出对前两段生产线产出影响不大。2021 年第三段生产线改造中并不是所有

设备都要改造，公司对未改造未使用设备按闲置处理，设备及厂房折旧计入管理费用。

财会〔2022〕32号根据二、编制2022年年报应予关注的准则实施重点技术问题中“企业应当按照固定资产准则、《企业会计准则第6号——无形资产》（财会〔2006〕3号）等相关规定，在停工停产期间继续计提固定资产折旧和无形资产摊销，并根据用途计入相关资产的成本或当期损益。例如，企业因需求不足而停产或因事故而停工检修等，相关生产设备应当继续计提折旧，并计入营业成本。”

公司处于改造期间闲置设备尚不具备整体产出能力，不是简单的检修停产，我理解其情况不符合财会〔2022〕32号所列折旧与生产相关应计入营业成本，闲置期间设备及厂房折旧应计入管理费用，请问我的理解对吗？

解答：

主帖案例中，因生产线改造导致部分设备停用闲置，其在该期间内折旧仍计入营业成本。我理解财会[2022]32号文中规定停工期间生产设备折旧计入营业成本，主要是考虑到停用的设备属于生产部门，按照对应的成本归属应列入营业成本。

5. 反向保理业务的会计处理探讨？

A公司（买方，应收账款的债务人）作为保理申请人提出反向保理业务申请，经过供应商B公司（应收账款债权人）的同意，B公司对A公司应收账款的收款权利转移至C公司（商业

保理公司），作为 A 公司该如何进行账务处理？

我的理解是根据实质重于形式的原则，应对供应商 B 公司的应付账款调整至短期借款，有关的保理手续费一次性计入财务费用-手续费，利息费用计入财务费用-利息支出。但是目前没有找到与之相关的会计准则的支持，这样的理解是否合理？

短期借款的核算范围包括企业向银行或其他金融机构等借入的期限在 1 年以下(含 1 年)的各种款项，C 公司如果是非金融机构，融资款是否应计入其他应付款或其他流动负债？

解答：

赞同“应对供应商 B 公司的应付账款调整至短期借款”，但保理手续费属于预付的融资成本，应借记“短期借款——利息调整”，在后续融资期间内摊销确认为各期利息支出，不应在保理开始日一次性计入损益。

如果保理商为非金融机构的，则使用“其他应付款”或者“其他流动负债”科目，确认和计量原则同上。

6. 信用风险缓释工具的会计处理探讨？

根据会计准则解释第 5 号第二条，对信用风险缓释工具的会计处理，其中的关键是看，将信用风险缓释工具分类为财务担保合同还是衍生工具。

（1）如何判断是否属于财务担保合同？可否以国内市场上四种信用风险缓释工具为例说明一下。

（2）如果分类为财务担保合同，作为买方，是否仅在各期

摊销保险费用即可，无需其他处理。借：管理费用 贷：应付/现金。

（3）如果分类为衍生工具，则以公允价值计量，变动计入当期损益。

（4）以上处理对于新旧准则 无实质性差异？

解答：

1.财务担保合同的定义见金融工具准则（新 CAS 22 第六条）：财务担保合同，是指当特定债务人到期不能按照最初或修改后的债务工具条款偿付债务时，要求发行方向蒙受损失的合同持有人赔付特定金额的合同。即，是针对一笔现金流量特征符合“本金+利息”的基本借贷安排的金融资产（债权）因债务人信用风险原因导致的可收回金额低于有权收取金额之间的差额予以补足的承诺。

2.是，买方可以在各期摊销保险费用即可，无需其他处理。卖方则需依据预期信用损失法计提减值准备。

3.是。如果分类为衍生工具，则以公允价值计量，变动计入当期损益。

4.新老金融工具准则下对财务担保合同的损失确认原则不同，原准则下是适用或有事项准则，新准则下是使用金融工具准则下的预期信用损失法。

7. 专项应付款的会计处理探讨？

背景：我单位是由当地市政府和某国有企业共同组建的新型

研发机构，主要从事科技成果二次开发和成果转化。在双方股东签订的共建协议中，除了明确双方的持股比例和出资金额外，同时还约定市政府每年另外向我单位无偿拨付资金 3000 万，主要用于日常运营和项目研发等，另一股东某国有企业每年向我单位无偿拨付资金 500 万，用于支持项目研发。根据企业会计准则应用指南，专项应付款科目核算企业取得政府作为企业所有者投入的具有专项或特定用途的款项，据此，我单位将政府给予的 3000 万资金计入“专项应付款”科目。

1.此 3000 万后续不论是用于日常管理费用还是项目研发，是否均借记专项应付款，贷记资本公积？

准则指南上关于“专项应付款”科目的使用说明中提到：未形成长期资产需要核销的部分，借记专项应付款，贷记“在建工程”等”，按照这句话的意思，此 3000 万用于费用化开支的部分，应该借记专项应付款，贷记管理费用等？对此非常疑惑。

2.另一国有股东向我单位拨付的 500 万，我单位是否应计入资本公积？对应的国有股东的账务应如何处理？

解答：

如果该笔拨款确定无需偿还的，也不与特定的研发项目挂钩，则本企业收到时应贷记资本公积。另一国有股东的拨款也应当贷记资本公积。

站在该国有企业层面，应考虑本企业是否就是为其生产经营活动提供服务的，是否相当于该国有企业的内部研发机构，例如

研发课题是否由该国有企业下达，本企业的研发成果是否主要由该国有企业使用和受益等。如果是，则该国有企业应将本企业纳入其合并报表范围。在该国有企业的合并报表中，本企业为其提供研发服务的收入和成本、本企业收到该国有企业的拨款和本企业的资本公积增加额均应抵销，本企业的研发服务成本应体现为合并报表层面的研发费用（或资本化开发支出）。政府拨付给本企业的经费，在该国有企业合并报表层面作为政府补助处理。

8. 预付诚意金的会计处理？

背景：为达成交易，企业付诚意金给客户。并在合同约定，客户分期（超一年）返还，并支付相应的利息。

提问：诚意金原值是否应作为其他非流动资产进行列示？利息，按期确认财务费用，还是其他业务收入？

理由如下：1.不应列示为长期应收款：因其不属于融资租赁产生的应收款项、也不属于采用递延方式具有融资性质的销售商品和提供劳务等产生的应收款项等；2.不应列示为应收账款，与主营无关；3.不应列示为其他应收款：期限超一年。

解答：

1.可以作为长期应收款。长期应收款的核算范围不限于融资租赁和采用递延方式具有融资性质的销售商品和提供劳务等。

2.对于报表中的“其他”项兜底项目，还是要尽量少用。

9. 计提专项储备和矿山治理恢复资金确认递延所得税资产的探讨？

一、中国证监会会计部下发的《会计监管工作通讯》2017年第4期中：按照《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》[2013第1期]的规定，已计提但尚未使用的安全生产费不涉及资产负债的账面价值与计税基础之间的暂时性差异，不应确认递延所得税。因安全生产费的计提和使用产生的会计利润与应纳税所得额之间的差异，比照永久性差异进行会计处理。此外，对于使用安全生产费购置的资产，由于既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，也不应确认相关的递延所得税资产或负债。

甲公司2022年计提专项储备2000万，实际使用专项储备1800万，其中2022年1月使用专项储备购买的固定资产为600万元。按照税法规定，使用专项储备购买的固定资产应按照5年计提折旧，每年可以税前列支金额为110万元，甲公司在所得税汇算清缴时将490万元做了纳税调整。甲公司的账务处理：

（1）甲公司2022年计算应纳税所得额时，将已计提尚未使用的专项储备200万元做纳税调增，但未对200万元确认递延所得税资产；

（2）2022年1月使用专项储备购买固定资产时，未确认递延所得税资产；

（3）年底计算所得税时，确认 $490 \times 25\% = 122.5$ 万元的递延所得税。

二、甲公司依据当地政策计提了矿山治理恢复基金，会计处理为借：制造费用 1200万元 贷：预计负债 1200万元。根据所

得税法实施条例第四十五条“企业依照法律、行政法规有关规定提取的用于环境保护、生态恢复等方面的专项资金，准予扣除。上述专项资金提取后改变用途的，不得扣除。”但是甲公司依据当地税审的要求，将 1200 万元全额纳税调增。甲公司是否应针对该预计负债确认递延所得税资产？

解答：

1.专项储备在计提时不应确认递延所得税资产，但专项储备用于购建固定资产时，因会计上需一次性计提折旧，但折旧属于后续计量范畴，不适用“初始确认豁免”，故此时应就会计上一次性计提折旧的固定资产账面价值小于计税基础的可抵扣暂时性差异确认递延所得税资产（在确保后续折旧年限内可有足够多的应纳税所得额的前提下，下同），对应贷记“所得税费用——递延所得税费用”。

2.计提进入制造费用，相当于进入了当期或下期的销售成本，对损益是有影响的，不适用“初始确认豁免”，故可就该纳税调增事项确认递延所得税资产。

10. 新《企业安全生产费用提取和使用管理办法》衔接处理探讨？

根据《企业安全生产费用提取和使用管理办法》（财资[2022]136号），第四十九条 企业按本办法规定标准连续两年补提安全生产费用的，可以按照最近一年补提数提高提取标准。本

办法公布前，地方各级人民政府已制定下发企业安全生产费用提取使用办法且其提取标准低于本办法规定标准的，应当按照本办法进行调整，请问 22 年的专项储备是否应按照该办法重新计提？还是需要区分公布前后，公布前按旧的计提比例，公布后的按新的计提比例呢？

解答：

个人理解，通常情况下可以区分公布前后，公布前按旧的计提比例，公布后的按新的计提比例；但如果此前即已发生计提标准低于实际支出金额的情况，则按照原财企[2012]16 号文规定，也应当补提差额，确保专项储备余额不产生负数。因此，新规定中的该条要求与原先相比无本质区别，只是明确了后续企业可以选择自行提高计提标准，以避免连续出现使用数大于计提数从而每年末需要补提的情况，均衡各月的计提金额。

11. 海运费如何进行会计处理？

公司产品销往国外，公司需要为客户向第三方海运公司支付海运费，然后向客户收取代垫的海运费，向客户收取的代垫海运费如何进行账务处理，是否需要将代垫的海运费确认为收入，向客户收取海运费结转成本。

解答：

1.如果运输服务系发生于商品控制权转移给客户之前（如 DDP、DDU 等交易形式），则运费应列入合同履约成本，最终结转营业成本；向客户收回代垫的运费确认为收入。

2.如果运输服务系发生于商品控制权转移给客户之后（如FOB、CIF等交易形式），则运输服务构成单项履约义务，如果属于代办的，则本企业就该项履约义务属于代理人，应仅就收取和支付的运费之间代垫差额确认收入。

12. 第三方支付的列报？

公司在很多第三方平台比如说天猫（支付宝）、京东、抖音期末账户上都有余额，应该如何在其他应收款还是其他货币资金列示。

我看了中审众环中关于这个问题的回答，里面提到了所指的“第三方支付平台账户中的款项”是指本企业名下第三方支付账户中所存储的未被冻结，且其动用和体现不受限制的款项，其流动性等同于不受限的货币资金，故应列报为“其他货币资金”。但这里我还有一个疑问：

所谓流动性等同于不受限的货币资金，是否应该从“提现”和“使用”两方面综合考虑，即：

①提现是可以随时提起，随时到账，且无其他限制

②使用没有限制。例如支付宝上的余额使用可以用来支付的范围较广，而抖音钱包里的余额可以用来支付的范围较窄。

是否需要从使用方面去考虑该账户余额的性质？还是说只需要考虑提现方面是否存在限制

因为我理解如果不考虑使用方面，会将支付宝余额与抖音账户余额都列示在其他货币资金，并不能较好的体现出两个平台款

项余额使用方面存在的特点。

解答：

应该从“提现”和“使用”两方面综合考虑。对于仅可在特定小范围内使用的存放在第三方支付账户中的款项（例如仅可在相关 APP 内使用，不能通过扫码等方式在其他更广泛的范围内使用），则不能列作货币资金。

目前被广泛接受的也就只有支付宝和微信账户中的余额，可以作为货币资金列报。但支付宝账户内款项如购买余额宝等理财产品，微信账户内款项如用于购买零钱通等理财产品的，则应列报为交易性金融资产，而不是货币资金。

13. 合伙企业分红如何账务处理？

最近遇到一家合伙企业的审计，A 公司出资 500 万元投资了一家 B 合伙企业持股 30%（不考虑其他合伙企业的出资与分红），本年度 B 企业进行了分红，假如 A 合伙人分得 100 万，目前 A 的处理是借银行存款 100 万元 贷：长期股权投资 100 万元，B 企业的处理是借：实收资本 100 万元 贷：银行存款 100 万元。合伙协议约定了分红先冲减各合伙人的出资本金，这样处理是否合适？

解答：

账务处理应依据被投资合伙企业的管理人（或 GP、执行事务合伙人）出具的分配通知载明的收回本金和收益分配各自的金额，分别冲减投资成本和确认投资收益。

理论上，对合伙企业的投资多数是按公允价值计量的，即首先对合伙企业的底层投资资产进行公允价值估值，在此基础上确定合伙企业整体权益的期末公允价值；再根据合伙协议中对合伙企业费用、收益分配和亏损分担机制的约定，确定本企业应享有的权益、损益份额，作为期末对合伙企业投资的公允价值，其公允价值变动通常应计入损益。由于平时投资期间已经确认了公允价值变动收益，因此收到分配款时直接冲减投资账面价值即可，无需考虑是回本还是收益分配。但如果日常的公允价值计量不完整或不恰当，则需根据收到的分配通知中标明的还本、收益分配的各自金额进行会计处理。

14. 未取得合同情况下发生的成本如何处理？

我这有个问题需要求助，我公司是一家工程检测公司，专门给工程项目提供检测服务，为了拓展市场，业务人员经常在未和甲方签署合同的情况下提前开始提供服务，比如甲方还在筹备项目阶段就开始全程服务，进而发生人员、材料等成本，但是由于甲方对于项目也有一定的不确定，有些项目一直批不下来，我公司的成本一直增加但因为项目批不下来一直没合同，未来能不能签合同也不知道，我想问，像这种情况，我们发生的成本如何核算？能不能计入合同取得成本？还是计入销售费用？计入当期损益的话将来合同签了怎么处理呢，合同的成本收入完全不匹配了？

解答：

在不确定最终能否取得合同的情况下，先期发生的合同成本，可作为合同取得成本计入销售费用。

后续正式取得合同时，这部分已计入前期销售费用的合同成本不再调整，即不再调整到合同履约成本或者营业成本。

15. 关于划拨土地入账的探讨？

甲国有企业持有一块国家无偿划拨的土地，收到土地时的账务处理为：借固定资产，贷无形资产。现政府预计对该块土地进行收储，甲国有企业将收到 3500 万元的收储补偿款，甲国有企业收到补偿款应如何进行账务处理？鉴于土地是无偿取得，此次收储是否还可以认定为对一项资产处置，取得的补偿款计入“资产处置收益”是否恰当？还是冲减资本公积？

解答：

对于划拨土地，除了历史上在上世纪 90 年代根据当时的“财工字[1995]108 号”等相关文件规定估价入账以外，其他情况下是不应入账的。因此首先请考虑当初对该土地的估价入账是否合理。

如果当初的估价入账并确认为固定资产和资本公积是合理的，则现在被征收并收到补偿款时，倾向于继续保留原先土地估价入账所形成的资本公积，所收到的补偿款扣减原“固定资产——土地”入账价值、收储过程中发生的各项损失和费用性支出后的剩余金额确认为资产处置损益。

16. 工会经费现金流量列报的讨论？

支付工会经费的现金流我的理解是“支付给职工以及为职工支付的现金”，而 2021 年国资委出的决算手册，要求将该现金流指定为“支付其他与经营活动有关的现金”，工会经费现金流到底应该是什么呢？

解答：

虽然目前会计准则还是将工会经费作为职工薪酬的一部分，但实务中工会经费都是由税务机关代收，并且凭税务机关出具的工会经费专用收据才能税前扣除的，而不是直接拨付给本单位的工会。在这种情况下，工会经费的上缴与本企业职工从工会经费的受益之间，已经没有直接关系。

在这种情况下，将支付工会经费的现金流指定为“支付其他与经营活动有关的现金”确实更合理。当然与作为“应付职工薪酬”的核算可能会有一定的逻辑矛盾。

17. 合伙企业是否计提递延所得税？

我公司为集团公司，投资的部分公司为有限合伙企业，纳入并表范围，合伙企业对外投资主要是财务性投资，存在公允价值变动的情况。由于合伙企业采用先分后税的原则，无需缴纳企业所得税，但合伙企业纳入合并后公允价值变动产生的税会暂时性差异，在合并报表中应反映递延所得税资产/负债。是否可以在合伙企业层面确认递延所得税资产/负债，这样的财务报表是否常规？还是只能在合并报表中做调整分录进行确认？

解答：

合伙企业本身不是企业所得税纳税人，即其适用税率为零。因此，合伙企业自身报表中不确认当期所得税和递延所得税，而应在合伙人的报表中就归属自身的合伙企业收益份额（含尚未实现的）确认递延所得税负债。

18. 应付账款暂估的相关税费在单体层面和合并层面的考虑？

A 公司暂估对 B 公司收入含税，B 公司暂估成本不含税，合并抵消是按照含税应收还是不含税应付进行抵消，差额怎么处理。

解答：

在编制合并报表时，应对 B 公司的暂估应付金额进行调整，即按照相关税额，借记“其他流动资产——待取得抵扣凭证的增值税进项税额”，贷记“应付账款——暂估”，然后就可以进行内部往来抵销了。合并报表层面保留上述“其他流动资产——待取得抵扣凭证的增值税进项税额”。

19. 关于划拨土地入账的探讨？

甲国有企业持有一块国家无偿划拨的土地，收到土地时的账务处理为：借：固定资产，贷：资本公积。现政府预计对该块土地进行收储，甲国有企业将收到 3500 万元的收储补偿款，甲国有企业收到补偿款应如何进行账务处理？鉴于土地是无偿取得，此次收储是否还可以认定为对一项资产处置，取得的补偿款计入“资产处置收益”是否恰当？还是冲减资本公积？

解答：

对于划拨土地，除了历史上在上世纪 90 年代根据当时的“财工字[1995]108 号”等相关文件规定估价入账以外，其他情况下是不应入账的。因此首先请考虑当初对该土地的估价入账是否合理。

如果当初的估价入账并确认为固定资产和资本公积是合理的，则现在被征收并收到补偿款时，倾向于继续保留原先土地估价入账所形成的资本公积，所收到的补偿款扣减原“固定资产——土地”入账价值、收储过程中发生的各项损失和费用性支出后的剩余金额确认为资产处置损益。

20. 拆除旧房收储和出让等会计处理探讨？

公司为建培训基地，将某一地块的土地性质，由仓储用地变为商服用地。在此过程中，土地部门对该地块的先收储（收储时，土地部门按土地和地上附着物评估值分别给予公司补偿），后出让该地块给该公司，公司交纳出让金。此业务的实质为土地变性，变性后，该地块面积不变，使用期限延长 3 年。

（1）对于该土地使用权，变性后的入账价值怎么计量？

（2）地上附着物（仓库）房产证已经收回，是否做固定资产清理？

（3）收储时收到的补偿款如何处理？相关的理论依据是？

解答：

由于“收储+出让”是一揽子交易，土地变性更多地是为了

满足合规性要求，因此在收储环节不能认定为土地使用权的处置。

收到收储款时确认为负债（如其他应付款）。支付出让金时冲销该项其他应付款。如果出让金大于收储补偿，则差额增加土地使用权价值（但需关注由此可能增加的土地使用权减值风险，必要时从严把握进行减值测试和计提减值准备）。

原土地上的仓库，其账面价值在拆除时按资产处置处理。参考：《中审众环研究 2020》之“问题 1-1-4（拆除旧房并建造新房时，旧房原账面价值的处理）”。

21. 长期股权投资评估值作为对价进行增资的会计处理探讨？

A 公司将其持有的 B 公司的 100% 股权，以评估价对 C 公司进行增资，增资后 A 公司对 C 公司占股 20%，ABC 公司都为集团（国企）下属的子公司。

1. 是否属于不具有商业实质的非货币性资产交换？
2. 还是适用企业合并准则，A 公司怎么进行账务处理呢？

解答：

如果 B 公司构成“业务”，则 A 公司应适用《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第五十条关于处置子公司的规定；如果 B 公司不构成“业务”，则 A 公司应适用《企业会计准则第 2 号——长期股权投资（2014 年修订）》关于投资者与联营企业之间顺流交易的处理规定。总之对 A 公

司而言不适用非货币性资产交换准则。

对 C 公司而言，如果 B 公司构成“业务”，则按同一控制下合并处理；如果 B 公司不构成“业务”，则按接受投资者投入非货币性资产处理。

22. 关联方内部交易固定资产后，折旧年限如何处理？

本公司购买了合并范围内关联公司的固定资产（两个公司非母子公司关系），已取得发票。购买价格是关联公司账面固定资产的净值取整，购买时部分资产已在关联公司计提完折旧，一台计算机还有 3 个月计提完折旧。

目前本公司想将计算机和柜子认定为自身的固定资产，请问入账时还需根据签订合同的购买金额作为公允价值，然后公司内部在确定预计使用年限和净残值嘛？如果直接以购买金额入账，延续关联公司的折旧年限可以嘛？

解答：

鉴于部分资产已在关联方账面上提足折旧，故对这部分已提足折旧的固定资产，应重新合理确定剩余折旧年限。

其他尚未提足折旧的固定资产，理论上也应当重新确定剩余可使用年限。如果金额显著不重大，或者原先的剩余折旧年限与实际情况下的剩余使用寿命差异不大，则也可以简化处理，沿用此前在卖方的剩余折旧年限。

23. 收到央企集团财务公司商业承兑汇票如何处理？

我公司收到央企集团财务公司的商业承兑汇票，从历史看，从未发生过票据违约，请问期末公司已背书或贴现且在资产负债表日尚未到期的应收票据是否可以终止确认？如果终止确认是否存在不恰当？如果不终止确认，如何进行账务处理？是否需要计提减值？

解答：

基于谨慎考虑，目前除了少数信誉良好的大型商业银行（如科创板的“6+9”）以外，其他商业承兑汇票或银行承兑汇票在背书时不终止确认。

集团财务公司的信用程度不高于其所属集团的核心企业的信用程度。虽然在法律上可以归类为银行承兑汇票，但其信用评价仍视同商业承兑汇票，故不终止确认。

期末将此类不满足终止确认条件的银行承兑汇票背书用于支付货款时：借：应付账款，贷：其他流动负债。

24. 冻结和解冻银行存款，现金流列报探讨？

企业的一般账户中的存款，因为诉讼事项，被冻结，请问这部分冻结的资金，有现金流吗？

解答：

被冻结的款项不属于现金及现金等价物，需转入“其他货币资金”列报。现金流量表中将冻结和解冻所产生的现金流量分别列报为支付和收到其他与经营活动有关的现金。

25. 信用证核算探讨

甲集团的两个控股子公司 A、B 发生购销业务，A 向 B 采购 100 万货物，甲集团、A 公司、B 公司签订三方委托代付协议，A 公司委托甲集团向 B 公司支付货款，甲集团在银行有授信额度，且银行同意为甲集团开国内信用证给 B 公司用于结算货款，B 公司收到信用证后可向银行办理无追议付，需承担议付利息 3 万，信用证到期后，A 公司需支付 100 万货款给甲集团，甲集团向银行支付 100 万。

开证后，甲集团：借：其他应收款 - A 公司 100 万， 贷：应付票据 - B 公司 100 万

A 公司：借：应付账款 - B 公司 100 万， 贷：其他应付款 - 甲集团 100 万

B 公司：借：应收票据 - 甲集团 100 万， 贷：应收账款 - A 公司 100 万

疑问 1：甲集团开了信用证，但无购销业务，故单体报表中出现应付票据余额，是否合适？B 公司办理信用证无追议付后，单体报表终止确认应收票据，议付利息计入投资收益；甲集团合并报表层面，将甲集团单体报表中的应付票据 100 万重分类至短期借款，现金流由销售商品、提供劳务收到的现金重分类至取得借款收到的现金，即按融资业务处理。

疑问 2：看了一些观点，认为开证申请人单体报表应确认短期借款，但在此案例中，甲集团并没有收到款项，是否合并层面重分类至短期借款更合适？感谢老师指导！

解答：

甲集团相当于利用自身在银行的授信额度，为其子公司 A 提供融资（延期付款）。其本身并不是交易的一方，但承担了信用证的付款责任。从经济实质考虑，甲集团应确认短期借款更为合理（包括其个别报表层面）。

追问 1：1.对于甲集团单体报表中确认“短期借款”，有几个疑问：（1）甲集团单体公司并没有收到资金，确认短期借款，但现金流“取得借款收到的现金”并没有对应的金额，是否合适？

（2）老师说的甲集团确认“短期借款”是开证后确认还是 B 公司议付后确认？从承担信用证付款责任的角度，甲集团开证后，无论 B 公司是否提前议付，甲集团均有付款责任，由此推理甲集团应该开证即确认“短期借款”，若是这样，B 公司议付前账面确认的是“应收票据”，合并层面，用“短期借款”和“应收票据”抵消吗？但“短期借款”表达的是向外部银行的借款，与“应收票据”抵消，是否合适？（3）若甲集团单体报表确认“短期借款”，甲集团单体报表中的“其他应收款 - A 公司”是表达代收代付货款还是表达对 A 公司的资金拆借？A 公司的“其他应付款 - 甲集团”同理。单体报表挂往来是基于三方签订的委托代付协议，并非 A 公司向甲集团拆借资金，是否矛盾？

回复：1.相当于直接转付。2.甲集团应该开证即确认“短期借款”，甲和 B 的视角不同因此使用的科目不同。3.代收代付货款也就是资金拆借。

追问 2: 1.甲集团开证即确认“短期借款”，意思是信用证不是用“应付票据”核算，而应用“短期借款”科目核算吗？但 B 公司收到信用证，是计入“应收票据”，开证方将信用证视为借款，收证方将信用证视为票据，两者对信用证的理解不一样吗？2.甲集团开证即确认“短期借款”，相当于转付，但在 B 公司议付前，整个集团都没有收到银行的资金，但合并报表中有“短期借款”100 万，却没有对应的“取得借款收到的现金”，是否合适？3.B 公司议付后，收到的 97 万资金，单体报表账务处理：借：银行存款 97 万（销售商品、提供劳务收到的现金） 投资收益 3 万 贷：应收票据 100 万若 B 是 A 的子公司，即编制合并报表时，需先编制 A、B 公司的合并报表，合并层面 B 公司收到的 97 万，是视作向甲集团拆借了 97 万吗？“销售商品、提供劳务收到的现金”重分类至“收到其他与筹资活动有关的现金”，“投资收益”重分类至“财务费用-利息费用”；甲集团合并层面再将“收到其他与筹资活动有关的现金”97 万重分类为“取得借款收到的现金”97 万，与确认的“短期借款”100 万，不相等，是否合适？信用到期，A 公司支付 100 万货款给甲集团，单体报表计入“购买商品、接受劳务支付的现金”还是计入“支付其他与筹资活动有关的现金”？若是“购买商品、接受劳务支付的现金”，则没有反应出对甲集团的资金拆借，且 B 公司“销售商品、提供劳务收到的现金”和 A “购买商品、接受劳务支付的现金”抵消后，A、B 合并报表层面，未能体现出偿还甲集团

的拆借资金；若是“支付其他与筹资活动有关的现金”，则没有反应货物采购业务，且收到筹资 97 万，支付筹资 100 万，金额不等 4.甲集团开证确认短期借款，甲集团与子公司间视作资金拆借，甲集团单体报表中其他应收款—A 公司 100 万，信用证到期收回 100 万，没有确认对 A 公司的利息收益，也没有确认对银行的利息支出，支付银行 100 万时，是计入“偿还债务支付的现金”吗？

回复：1.甲集团个别报表中确认应收票据，是因为其本身不是交易的一方。到合并报表层面会进行视角差异调整，恢复到应付票据。2.在 B 公司议付前，整个集团都没有收到银行的资金，此时尚未发生合并集团与外部的交易，合并报表中不确认短期借款或者应付票据。3.若 B 是 A 的子公司，则在 A 的合并报表中，该议付相当于向甲集团借款 97 万，应确认为短期借款 97 万元，差额 3 万元在后续期间内确认为利息支出。信用到期，A 公司支付 100 万货款给甲集团，单体报表计入“购买商品、接受劳务支付的现金”，合并层面对贴现的现金流量予以调整。4.是，计入“偿还债务支付的现金”。

26. 使用权资产、租赁负债、预付账款的计税基础探讨？

新租赁准则，我理解从本质上只存在暂时性差异，该差异为当期末累计的折旧和财务费用之和与税法角度已摊销的租金之差，用这个差异乘以税率就可以得到净的递延所得税资产的金额。

如果上面从损益出发的观点没有错，那么从资产、负债端考虑，要求得和上述方法一致的结果，需要认定使用权资产的计税基础为 0，认定租赁负债的计税基础为-预付待摊租金。然而，实务中貌似都认定租赁负债的计税基础为 0，这似乎背离了暂时性差异=|累计会计损益-累计税法损益|的一般信条。

最简单的例子是，12 月 31 日付了次年的租金 1 万元并确认使用权资产 10 万元，租赁负债为 9 万元。按我的想法，使用权资产对应的递延所得税负债=10 万*25%=2.5 万元，租赁负债对应的递延所得税负债=[9 万-(-1 万)]*25%=2.5 万，-1 万即负的预付待摊。此时无论从会计还是税法角度还没有任何费用发生，故不存在递延所得税。然而，按照按照一般认为的租赁负债计税基础为 0 就不是这样了。

我觉得用负的预付待摊金额作为租赁负债的计税基础最为完美，因为由它算出来的递延所得税资产恰好反映的是累计会计损益和累计税法损益的差异所形成的所得税暂时性差异。

为何不这么做呢？仅仅是不想把计税基础弄成负数吗？

解答：

首先，计税基础不应为负数。

其次，最严格的表述，应该是使用权资产、租赁负债的计税基础均为零，因为税法上不承认有这样确认的资产和负债；但同时税法承认“预付租金”作为一项资产，其计税基础为 1 万元（即年末预付金额）但会计上的账面价值为零，故存在 1 万元的可抵

扣暂时性差异。这样，使用权资产相关的应纳税暂时性差异 10 万元，租赁负债相关的可抵扣暂时性差异 9 万元，预付租金相关的可抵扣暂时性差异 1 万元，对应分别确认递延所得税资产、负债各 2.5 万元。

但实务中也可以将使用权资产相关的应纳税暂时性差异 10 万元和预付租金相关的应纳税暂时性差异 1 万元相抵，即分别存在可抵扣暂时性差异和应纳税暂时性差异各 9 万元，相应分别确认递延所得税资产、负债各 2.25 万元。

27. 提前开票的合同负债会计处理探讨？

假设公司预收了 50 万的款项，预开了 100 万的发票，税率 13%，这个重分类为合同负债和其他流动负债应该怎么区分？

第一种：合同负债： $50W - 100W / 113\% * 13\%$ 其他流动负债：0；第二种：合同负债： $50W / 113\%$ 其他流动负债： $50W / 113\% - 100W / 113\%$ （会是个负数）。

解答：

已经全额开具发票，那么就形成了相应的全额纳税义务，此时应直接确认“应交税费——应交增值税（销项税额）”而不是仅仅确认“其他流动负债”。此时的税额为 $100 * 13 / 113$ 。合同负债的金额为 $50 * 100 / 113$ 。

差额部分确认一项应收账款或者其他流动资产，代表因就尚未收到的剩余 50 万款项缴纳税款而有权向客户收取的金额。

28. 合同资产还是存货项目？

建造合同准则下，如果期末“工程施工”余额大于“工程结算”余额，差额填入资产负债表“存货”项目；如果“工程施工”余额小于“工程结算”余额，差额填入资产负债表“预收账款”项目。

新收入准则下，类似情况前者是在“合同资产”还是“存货”项目反映？后者是在“合同负债”项目中反映吧？

解答：

在新准则下，合同资产应对应于已确认的收入。如果对应的收入已经确认，相当于原准则下的“工程施工”科目包含了“成本”和“毛利”两个明细科目的余额，此时作为合同资产，与合同负债抵销后按净额列报；

如果对应的收入尚未确认，则继续作为合同履约成本，在存货中列报，且此时不能与合同负债相抵销。

29. 职工教育经费的用途？

拟 IPO 企业计提职工教育经费，需要达到工资总额的 1.5%，其内容可以包括专门为其他员工培训的 HR 的工资吗？

解答：

职工教育经费的用途在“财政部 国家发展改革委 国家税务总局 国务院国有资产监督管理委员会 教育部 科学技术部 劳动和社会保障部 人事部关于印发《关于企业职工教育经费提取与使用管理的意见》的通知”（财建[2006]317 号）中规定。该项经费不能用于固定性质的人员薪酬支出，包括主帖中提到的专

职培训讲师。

30. 净资产出资过渡期损益安排？

A 公司与 B 公司均为国有企业，两家企业约定以各自所持有的部分资产负债（构成“业务”）共同出资设立子公司，评估基准日为 2020 年 3 月 1 日，但因为审批等手续的办理，实际于 2021 年 2 月 28 日（资产评估仍在有效期）才开始出资，即实际按照 2021 年 2 月 28 日拟出资资产的公允价值出资设立，项目组以拟出资净资产的基准日评估值为基础，考虑基准日到实际出资日期间（“过渡期”）的净资产变动，并依据基准日各项资产的评估值对过渡期间的折旧、摊销、成本结转等进行重新计算和调整，以确定以基准日净资产评估值为基础的实际出资日净资产价值。

经过上述计算后，A 公司实际出资日的净资产公允价值明显高于评估基准日，而 B 公司低于评估基准日，但新公司的出资比例、注册资本已经按照 2020 年 3 月 31 日的拟出资净资产的公允价值确定，A 公司认缴 95%，B 公司认缴 5%。因为出资比例、注册资本及拟出资资产均已经经过审批，无法更改。根据双方投资人签署的投资协议约定，过渡期间（即评估基准日至实际出资日）的损益归新公司所有，因为新公司无法再设立时即确认未分配利润，是否可以理解为过渡期间如果是增加了净资产，则高出部分确认为资本公积，若减少了净资产，则确认为负数的资本公积，或是需要由股东以其他资产或货币补足。若形成了资本公积，是否还可以约定为大股东独享资本公积呢（因为考虑到此部分是

归新公司所有的，所以约定独享是否表明并非由新公司承担过渡期损益呢）

解答：

如果约定过渡期损益归属新公司，则新公司对股东出资的各项资产、负债仍按照主帖所述的“以基准日净资产评估值为基础的实际出资日净资产价值”入账；按新公司设立协议中约定的股权设置方案确认实收资本或股本；接受出资资产入账价值大于实收资本的差额作为资本公积（资本溢价）。由于过渡期损益约定归属新公司，故这部分资本公积应当是由双方股东按股权比例共享的，而不应由某一股东独享。

如果过渡期为亏损，则亏损金额应由相关股东补足。首先确认为负数的资本公积，到收到补足的现金时贷记资本公积。

31. “其他非流动金融资产”是财务科目还是报表科目

“其他非流动金融资产”科目是财务记账科目，还是期末从哪个科目重分类过去的报表科目。

那长期持有的权益投资，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，记账哪个科目呢。

解答：

“其他非流动金融资产”科目既是一级科目，也是报表项目。

32. 合同履约成本的报表列示问题

根据新收入准则，确认为资产的合同履约成本，初始确认时

摊销期限不超过一年或一个正常营业周期的，在资产负债表中计入“存货”项目；初始确认时摊销期限在一年或一个正常营业周期以上的，在资产负债表中计入“其他非流动资产”项目。

这个摊销期限的意思是否是项目在多长时间分期确认收入？如果对期末的合同履约成本，按合同履约成本确认日至资产负债日间的期限，一年以内的计入存货，一年以上的计入其他非流动资产（即库龄在一年以内的确认为存货，一年以上的确认为非流动资产），是不是不对？

解答：

1.根据新收入准则第二十九条：“按照本准则第二十六条和第二十八条规定确认的资产（以下简称“与合同成本有关的资产”），应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益”，即摊销期限和比例，均与收入确认的进度相对应。

2.参照固定资产、长期待摊费用等项目的列示方式。如果整个履约周期超过一年的，则合同履约成本相关资产应全部列报为“其他非流动资产”，将于未来一年内摊销的部分也不应重分类到流动资产。

以下扩展来源于：关于修订印发2019年度一般企业财务报表格式的通知（财会〔2019〕6号）

扩展1：“一年内到期的非流动资产”项目，通常反映预计自资产负债表日起一年内变现的非流动资产。对于按照相关会计

准则采用折旧（或摊销、折耗）方法进行后续计量的固定资产、无形资产和长期待摊费用等非流动资产，折旧（或摊销、折耗）年限（或期限）只剩一年或不足一年的，或预计在一年内（含一年）进行折旧（或摊销、折耗）的部分，不得归类为流动资产，仍在各该非流动资产项目中填列，不转入“一年内到期的非流动资产”项目。

扩展 2：“合同资产”和“合同负债”项目。企业应按照《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）的相关规定根据本企业履行履约义务与客户付款之间的关系在资产负债表中列示合同资产或合同负债。“合同资产”项目、“合同负债”项目，应分别根据“合同资产”科目、“合同负债”科目的相关明细科目的期末余额分析填列，同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，其中净额为借方余额的，应当根据其流动性在“合同资产”或“其他非流动资产”项目中填列，已计提减值准备的，还应减去“合同资产减值准备”科目中相关的期末余额后的金额填列；其中净额为贷方余额的，应当根据其流动性在“合同负债”或“其他非流动负债”项目中填列。

由于同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示，企业也可以设置“合同结算”科目（或其他类似科目），以核算同一合同下属于在某一时段内履行履约义务涉及与客户结算对价的合同资产或合同负债，并在此科目下设置“合同结算——价款结算”科目反映定期与客户进行结算的金额，设置“合同结算——

—收入结转”科目反映按履约进度结转的收入金额。资产负债表日，“合同结算”科目的期末余额在借方的，根据其流动性在“合同资产”或“其他非流动资产”项目中填列；期末余额在贷方的，根据其流动性在“合同负债”或“其他非流动负债”项目中填列。

扩展 3: 按照《企业会计准则第 14 号——收入》(财会〔2017〕22 号)的相关规定确认为资产的合同取得成本，应当根据“合同取得成本”科目的明细科目初始确认时摊销期限是否超过一年或一个正常营业周期，在“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目中填列，已计提减值准备的，还应减去“合同取得成本减值准备”科目中相关的期末余额后的金额填列。

扩展 4: 按照《企业会计准则第 14 号——收入》(财会〔2017〕22 号)的相关规定确认为资产的合同履约成本，应当根据“合同履约成本”科目的明细科目初始确认时摊销期限是否超过一年或一个正常营业周期，在“存货”或“其他非流动资产”项目中填列，已计提减值准备的，还应减去“合同履约成本减值准备”科目中相关的期末余额后的金额填列。

扩展 5: 按照《企业会计准则第 14 号——收入》(财会〔2017〕22 号)的相关规定确认为资产的应收退货成本，应当根据“应收退货成本”科目是否在一年或一个正常营业周期内出售，在“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目中填列。

扩展 6: 按照《企业会计准则第 14 号——收入》(财会〔2017〕22 号)的相关规定确认为预计负债的应付退货款，应当根据“预

计负债”科目下的“应付退货款”明细科目是否在一年或一个正常营业周期内清偿，在“其他流动负债”或“预计负债”项目中填列。

33. 关于积分兑换优惠券的会计处理？

假设公司有购买送积分的业务，可兑换的都是实物，历史兑换率 95%，按照新准则视为两项履约义务，根据积分历史兑换率，计算两项履约义务的公允价值，积分在兑换实物的时候根据相关比例确认交易价格。

但是在次年，公司新增积分可兑换形式，可以兑换优惠券和打折券，优惠券体现的是 A 产品满 99-25 的券或 B 产品 8 折券，请问如果这样，要如何处理。

积分兑换实物会处理，但是这种兑换优惠券和打折券，可否认为在客户未使用优惠券和打折券的时候，积分不做会计处理，等实际兑换的时候处理，在实际购买了 A 产品后，要怎么确认 A 产品的交易价格？

解答：

积分兑换优惠券和打折券，最终体现为购买后续商品享受价格折扣，因此同样是售予客户“额外购买选择权”的一种形式。由于优惠券、打折券本身对客户无价值，其价值体现在持券享受后续价格优惠，因此可以考虑将积分和用积分兑换的打折券作为一个整体考虑，即根据相关的历史数据和同行业数据，考虑积分兑换商品的比例和兑换打折券的比例，对于兑换打折券的，再进

一步考虑打折券在有效期内的使用率和享受优惠的金额或幅度，最终将其影响体现在积分的单独售价上。

后续用优惠券购买商品时，确认的收入等于实际收到的现金加上归属于积分/优惠券的合同价款。

34. 供应商货款折扣？

公司与供应商原采购合同规定为票据付款，后签订补充协议改为货币资金支付，供应商承担一定比例折扣。对公司来说该折扣应当冲减采购成本，还是计入财务费用，计入财务费用的话作为什么项目列示呢？同时公司作为供应商也存在支付方式改变而承担折扣的情况，折扣如何处理？

解答：

该事项属于债务重组（修改债务条件）。所享受的折扣列入投资收益。

本企业作为供应商（债权人）在后续货款结算过程中为提前收回货款同意给予客户折扣的，也属于债务重组，所减少的款项作为金融资产终止确认损益借记投资收益。

注意：在新金融工具准则下，销售合同中明确的现金折扣条款按可变对价处理，最终调整收入。这里要注意区分“销售合同中明确约定的现金折扣条款”和此处“结算过程中双方对结算方式的修改”的区别。

35. 票据保证金的现金流量表列示？

支付的银行承兑汇票保证金是列示在支付其他与经营活动有关的现金还是列示支付在其他筹资活动有关的现金。票据保证金的报表列示有没有相关的指导资料。

目前实务中遇到这个问题，即开出具有商业实质的银行应付票据 1000 万，支付银行应付票据保证金 500 万，500 万到底是列示在支付其他与经营活动有关的现金还是列示在支付其他筹资活动有关的现金？有没有什么理论支持？

解答：

一般理解，若票据到期后收回保证金，以其他来源的资金偿付票据款的，则作为“支付的其他与筹资活动有关的现金”。如果到期后直接将保证金用于抵偿票据款的，则根据开具该票据的目的，列报在“购买商品、接受劳务支付的现金”、“购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金”等项目中。

36. 新租赁准则支付租金的现金流列示？

按新租赁准则的第五十三条中：在现金流量表中，偿还租赁负债本金和利息所支付的现金应当计入筹资活动现金流出，支付的按本准则第三十二条简化处理的短期租赁付款额和低价值资产租赁付款额以及未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额应当计入经营活动现金流出。请问，就一般的生产企业而言：

如果计入筹资活动现金流出，是否需要拆分本金和利息，分别计入“偿还债务支付的现金”和“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”？

如果计入经营活动现金流出，是否一并计入“购买商品、接受劳务支付的现金”？

解答：

这些问题没有明确规定，个人理解：

1.不区分本金、利息，全部列入“支付其他与筹资活动有关的现金”；

2.列入“支付其他与经营活动有关的现金”。

37. 委托贷款逾期的会计处理？

被审计单位通过银行对外办理委托贷款，2019年7月该笔贷款已经到期，但是对方单位未偿还本金，企业按贷款的五级分类将其划为关注类，对其本金计提了2%的贷款损失准备，请问是否合理？本金逾期后，企业也未对本金计提利息，请问是否应该对逾期本金计提利息，如果计提的话需要一直计提到偿还本金的时期吗？

解答：

如果该企业已经执行新的金融工具准则，则委托贷款属于需按标准的三阶段模型计量预期信用损失的金融资产。由于已经发生逾期，因此通常理解至少应归入第二阶段，对其计提较大比例的信用减值损失。即使尚未执行2017版新金融工具准则，也应当按照个别认定法对其计提较大比例的坏账准备。

针对已减值的以摊余成本计量的金融资产如何确认利息收入，在2006版和2017版金融工具准则下都有具体规定，分别可

以查阅《讲解 2010》（P391～395）和 2017 版准则应用指南中的相关内容。因为现在摊余成本法下确认的利息收入本来就不是按名义本金和票面利率计算的名义利息，所以不存在以前老的金融企业会计制度下“逾期 90 天”停止计提利息、冲回已计提利息并转表外的做法。

38. 预收账款在新收入准则的列报

请问有了合同负债之后，还存在预收账款这个会计科目吗？比如出租投资性房地产预收的款项，应该计入哪里？

解答：

预收账款作为会计科目和报表项目在新收入准则实施后仍存在，例如：

（1）不属于新收入准则规范范围但将形成收入的预收款项，如预收的经营租赁租金；

（2）在没有符合新收入准则第五条规定条件的“合同”的情况下已收取的款项等。

39. 收入确认总额法还是净额法？

A 公司是一家宽带接入服务商，一般情况下会投资建设到用户端的宽带接入资源，但部分新建小区物业已经统一建设完成了管道、光纤、入户线的敷设，运营商要进入该小区必须与物业公司签订收入分成合同，按照该小区的用户产生的收入的比例分成。公司收入该怎么确认？

解答：

要看与开发商或物业的分成条款如何确定，是否通过分成方式保证开发商或物业对这些设施的投资款均可收回（不论住户实际使用情况如何），也就是判断本企业与物业之间的关系是融资租赁还是经营租赁。

但是，不论租赁分类如何，本企业作为宽带服务商均对用户承担首要责任，故应按总额法确认收入，将给物业或开发商的分成款或者直接确认为营业成本（如属于经营租赁），或者通过融资租入资产折旧的方式计入营业成本。

40. 问题：未区分优先级、次后级合伙企业少数股东的股权列示？

根据瑞华研究以及部分上市公司的年度审计报告，对应合伙企业作为结构化主体进行并表，少数股东持有的部分是在金融负债（交易性金融负债）列示。

如某集团内部各关联企业出资设立的合伙企业，大部分在集团合并层面是全资，个别是非全资，存在集团合并范围外合伙人。从合伙协议来看：1.合伙期限 15 年/20 年等，可以延长 2 次，每次不超过 1 年；2.协议中未约定优先级、次级；3.利润分配顺序：所有合伙人成本返还，所有合伙人获取基准收益，如 6%，剩余超额收益在 GP 和 LP 之间按照 20%：80%进行分配；4.如果出现亏损，所有合伙人按照实缴出资额为限承担，并按照出资比例计

算各合伙人承担的亏损份额；5.还有个别合伙企业，约定的是按照出资比例分担利润或亏损。

企业认为：

1.合伙企业没有优先级和次级之分，如果清算，GP 和 LP 是同一受偿和分配顺序；

2.可以和其他合伙人协商无限期延长合伙企业的寿命；

3.有限合伙企业不允许对外借款，净资产很大，GP 没有先行偿付的义务，也没有连带责任，所以不存在现时或未来的支付义务。故该合伙企业不属于结构化主体，其他合伙人持有的份额，在合并财务报表层面应列示在少数股东权益而不是金融负债。

是所有合伙企业少数股东的权益都需要在金融负债列示，还是说此种无分级的可以列示在少数股东权益？

解答：

不应这样理解。

根据主帖中的信息，“合伙期限 15 年/20 年等，可以延长 2 次，每次不超过 1 年”，即最长寿命为 17 年或 22 年，最终总是要清算分配的。虽然存续期限可能较长，但仍属于有限寿命主体。因此，在合并报表层面，集团合并范围以外的合伙人所享有的权益应列报为负债而不是权益。这与合伙企业的利润分配、亏损分担机制是否约定“同股同权”无关。

41. 发电企业生产部门的所有支出都可以计入生产成本吗？

例如生产部门发生的差旅费、办公费能否计入生产成本？

实务中发现部分发电类的央企的子公司在进行成本核算过程中会把下属电厂（单独建账作为分公司）的一切支出包括各类行政支出，例如办公费差旅费作为生产成本核算，仅将总部的行政管理支出作为管理费用核算。我认为不论是电厂（生产部门）还是行政部门，发生的行政支出均应作为管理费用，不应作为生产成本核算。

但是我查询了财政部引发的《企业产品成本核算制度——电网经营行业》（财会〔2018〕2号），文中提到电网运营行业的产品成本包括其他运营费用。（四）其他运营费用，是指电网经营企业为正常输配电业务发生的除以上成本因素外的其他各项间接费用。主要包括折旧费、人工费、修理费、输电费、委托运行维护费、电力设施保护费、租赁费、财产保险费、安全费、检测费、劳动保护费、办公费、水电费、差旅费、会议费、低值易耗品摊销、无形资产摊销、车辆使用费、其他费用等。原文见http://kjs.mof.gov.cn/zhengcefabu/201801/t20180119_2798185.htm

这里提到的产品成本核算制度中产品成本可以作为会计核算上生产成本的列支依据吗？

解答：

在以前的成本会计中，一般制造企业的制造费用是包含车间管理费在内的，也就是生产部门的差旅、办公等费用。发电行业由于其产品单一，且没有在产品 and 产成品库存，故基于简化核算、

强化部门成本考核等目的，这种做法相对可能更加普遍。也很难说这样的做法一定不恰当，关键是要保持年度之间的一贯性和同行业之间的可比性。

42. 财产权信托 SPPI 测试？

A 公司的一项债权是基于未来资产的，如根据以后每年实际供水量的应收水费债权，A 公司将该项债权委托给信托设立财产权计划，自己认购财产权信托计划的劣后级，外部资金认购优先级，预期收益为 6%，劣后级为优先级提供差额补足。

1.财产权信托计划接受该项债权后，在信托计划报表层面，如何核算该项债权，能否通过 SPPI，如果可以，科目是应收账款还是债权投资？

2.投资人认购的优先级，能否通过 SPPI 测试？穿透后是一项基于未来资产的债权，是否也是符合 sppi？

解答：

该交易对原始权益人自身而言实际上就是一项借款（权利质押）。目前讨论较多的是在原始权益人的个别报表和合并报表层面对此如何处理。

对于信托作为一个独立会计主体的报表而言，其会计处理取决于具体的条款，主要是信托是否有权要求原始权益人定期汇入固定金额的款项（含差额补足，以及多余款项（如有）归还给原始权益人）。如果是，则该项要求权满足认定为以摊余成本计量的金融资产的条件。如果没有此类约定的，也可能需作为以公允

价值计量且其变动计入损益的金融资产。实际操作中，需结合具体的条款约定和架构安排而定，不能一概而论。

43. 吸收全资子公司的会计处理？

A 公司吸收合并全资子公司 B 公司，B 公司税务注销时间为 2020 年 11 月，工商注销为 2021 年 2 月，吸收合并的时点应该是以什么时间为准？A 公司吸收合并 B 公司时是否可以按照会计解释第 7 号中，“四、母公司直接控股的全资子公司改为分公司的，该母公司应如何进行会计处理？

“原为同一控制下企业合并取得的子公司改为分公司的，应将合并日至改为分公司日原子公司实现的净损益，转入原母公司留存收益。”这句话是否应当理解为母公司账面长期股权投资与子公司净资产的差异全部计入留存收益，即计入未分配利润中去？

解答：

1.在此类吸收合并中，资产、人员和业务通常是逐步转移的。一般应根据转移进度相应进行会计处理，而不是集中在某一天进行会计处理。

2.不应这样理解。只是将“合并日至改为分公司日原子公司实现的净损益，转入原母公司留存收益”。如还有其他差额的，该条也规定了相应的处理方法，包括最终将无法平衡的差额挤入资本公积。

44. 关于应收款项融资的列报？

按照目前的会计准则规定，与应收款项融资相关的利息支出均计入投资收益科目，那么相关的现金流量是属于经营活动还是投资活动呢？如果把收到的拟作保理业务的应收账款，或者收到的拟作贴现业务的应收票据均列为投资活动收到的现金，是不是不太合适啊？

解答：

列入应收款项融资的应收款项，其在背书转让或贴现时一般都是满足终止确认条件的。其通过贴现取得的现金流一般作为经营活动——销售商品、提供劳务收到的现金。

不满足终止确认条件的贴现，其收到款项确认为短期借款，相应的现金流作为筹资活动（借款收到的现金）。

45. 收购不构成业务时溢价如何分配？

分配的结果是取得的有关资产、负债的初始入账价值有可能不同于购买时点的公允价值（但若资产的初始确认金额高于其公允价值，需考虑是否存在资产减值），资产或资产、负债打包购买中多付或少付的部分均需要分解到取得的资产、负债项目中，从而不会产生商誉或购买利得；

具体如何分解？是否有例子？

解答：

《企业会计准则讲解（2010）》P309：如果一个企业取得了对另一个或多个企业的控制权，而被购买方（或被合并方）并不构成业务，则该交易或事项不形成企业合并。企业取得了不形成

业务的一组资产或是净资产时，应将购买成本按购买日所取得各项可辨认资产、负债的相对公允价值基础进行分配，不按照企业合并准则进行处理。

实务操作中，对被收购方的各项资产和负债，应区分货币性项目和非货币性项目分别处理。首先确定各项货币性资产、负债的可收回金额（可能等于面值，也可能是面值减坏账准备），然后得出非货币性资产的入账价值总额=收购对价（假设收购比例为100%，下同）+货币性负债-货币性资产的可收回金额。再将该非货币性资产的入账价值总额按上述原则进行分配确定各单项非货币性资产在收购方合并报表层面的初始计量金额。

46. 合同资产是否含增值税？

合同资产是否含增值税？

解答：

此问题有争议，目前尚无定论。

从“同一合同下的合同资产和合同负债抵销列报”这一点来看，这两者在是否含税的问题上应保持同口径。

但是，从另一方面而言，合同资产相当于“未成熟的应收账款”，其与应收账款的关系相当于在建工程和固定资产的关系。相应地在坏账准备计提方面也应当与日后的应收账款做好衔接，而应收账款是含税的。从这一点来说，合同资产也保持含税的口径，便于与应收账款的会计处理衔接。

47. 清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额为什么要计入其他收益？

学习债务重组时，看到财政部会计准则委员会的一条实务问答如下：

问：《企业会计准则第 12 号——债务重组》（财会[2019]9 号）规范的债务重组方式中，债务人以存货清偿债务是否作为存货销售处理？

答：根据债务重组准则第十条，以资产清偿债务方式进行债务重组的，债务人应当将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额计入当期损益。

根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会[2017]22 号）第二条，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。

通常情况下，债务重组不属于企业的日常活动，因此债务重组不适用收入准则，不应作为存货的销售处理。所清偿债务账面价值与存货账面价值之间的差额，记入“其他收益”。

其他收益科目核算的是与企业日常活动相关的利得，债务重组不属于企业的日常活动，那么为什么所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额计入要计入其他收益-债务重组收益，而不是计入与日常活动不相关的项目“营业外收入”？

解答：

这个是为人为规定，可能是考虑到虽然不属于“日常活动”但仍属于营业利润范畴，故要求列入“其他收益”

48. 归属于合伙人净资产的列报？

附注中如此表述归属于合伙人的净资产，当否？”根据有限合伙协议的规定，本基金为有限经营期限并承担对合伙人的合同付款义务，因此归属于合伙人的净资产为金融负债并采用摊余成本进行后续计量“。

解答：

合伙企业自身报表中，虽然合伙人出资可能都符合金融负债的定义，但应将其中要求权处于最劣后地位的这部分权益人为列报为权益。

另外，对于合伙人权益列作负债的情形，完全满足按摊余成本计量的可能性不大，除非是单纯的“本金+固定利息”形式的负债。更大可能是作为以公允价值计量且其变动计入损益的金融负债。

49. 关于收入净额法下暂时性取得所有权的存货列报问题？

新收入准则应用指南规定：“当企业仅仅在特定商品的法定所有权转移之前，暂时性的获得该商品法定所有权时，并不意味着企业一定控制了该商品。”而企业会计准则——基本准则规定：资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者

控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。企业会计准则——存货规定：存货，是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。

换言之，无论是资产的界定还是存货的界定都有所有权的额外情况。那是否据此，对于收入准则规定的“暂时性获得商品法定所有权”时的资产确认为存货，然后净额法确认收入呢？

解答：

这种情况下，对于按净额法确认收入的交易中，本企业暂时取得法定所有权的存货，并不能由本企业所控制和为本企业带来经济利益流入，因此不能确认为本企业的资产。如果本企业为了暂时性地取得该存货的法定所有权而已向其他方支付了款项的，则应将该款项确认为对上游或下游的一项债权（具体会计处理取决于具体的交易模式和合同条款）。

50. 存货出资适用准则的问题？

以存货换取控股权，适用收入准则还是企业合并准则？，以存货换取长期股权投资（参股），适用收入准则还是长期股权投资准则呢？

解答：

根据《企业会计准则第7号——非货币性资产交换（2019年修订）》：本准则适用于所有非货币性资产交换，但下列各项适用其他相关会计准则：

（一）企业以存货换取客户的非货币性资产的，适用《企业会计准则第 14 号——收入》。

（二）非货币性资产交换中涉及企业合并的，适用《企业会计准则第 20 号——企业合并》《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》。

根据上述规定，企业以存货换取控股权（仅限于构成非同一控制下合并的情形），在个别报表层面可以适用收入准则，因具有商业实质，可以确认收入和成本。

但在合并报表层面，如果是以存货向被投资企业增资取得控制权的，则由于相关存货始终在本企业控制范围内，故不会确认收入和成本。在购买日，对被购买方可辨认净资产按公允价值计量、确认商誉等事项，均按照企业合并准则处理。

存货换取长期股权投资（参股），可以适用收入准则。但如果以存货对联营企业增资的，则需按比例抵销顺流交易未实现损益。

51. 政府补助净额法问题请教？

政府补助准则规定，净额法下将收到的补助直接冲减资产原值，现在有一家公司，针对一项资产取得多个与该资产相关的政府补助，而且多项政府补助金额超过了该资产原值。如果按净额法核算的话，政府补助如何冲减该项资产的原值呢？超过原值的部分怎么处理？

解答：

对多项与同一资产相关的政府补助，在按净额法核算的前提下，应按收到顺序依次冲减该资产的账面价值。对于累计收到的补助超出该资产账面价值的差额部分，在确定无需返还的前提下，可列入营业外收入。

52. 使用权资产摊销问题？

新租赁准则应用指南中规定：承租人通常应当自租赁期开始日起按月计提使用权资产的折旧

如果租赁期起始日在一个月份的下旬期间，例如 25 号，那这个月也要计提整月的折旧吗？

解答：

企业可根据情况确定开始计提折旧的时间，如参考固定资产从次月起计提，或者从起租当月开始计提、按实际使用资产的天数比例计提等。准则对此无专门限制，但关键是要一贯运用，不得随意变更。

53. IFRS 和国内会计准则汇兑折算差异？

企业的母公司是海外企业，为了合并要求，公司会出具一份 IFRS 的会计报表，但是会计记账本位币仍然是人民币，国内准则中，如果记账原币是外币的话，每个月都需要根据月末中间价去调整汇兑损益，这个中间价一般情况下，来源于中国人民银行最后一天公示的中间价。现在企业处理的时候，未使用该中间价进行汇兑损益。客户说并不是只有中国地区需要调整汇兑损益，

那是否我可以理解为由于企业各个地区的中间价不同，公司使用了自行决定的中间价（来源未知）。那是否 IFRS 下对于国内企业的中间价要求可以不是中国人民银行月末最后一天的公示中间价？这样符合 IFRS 的要义吗？如果不合理，那应该怎样选取中间价较为合适？

解答：

理论上说，进行期末汇率调整或者外币报表折算的汇率，并不一定必须是中国人民银行（或者其他国家或地区的央行）公布的官方中间价，也可以根据当地金融市场情况进行必要的调整，例如选择与本企业有最多业务往来的商业银行公布的实际交易汇率。

对于为集团合并报表目的编制的 IFRS 报表，并非法定报表，而是特殊目的报表，可根据集团的统一要求确定其折算汇率。此类报表的关注点并不是其是否符合 IFRS，而是是否符合其所属集团的 group accounting manual。

54. 新租赁准则下，是否确认递延所得税？

1.搜了下论坛的帖子，搜到如果按照现行规定，则在初始确认使用权资产和租赁负债时，即使存在暂时性差异，也是可以根据“初始确认豁免”不确认递延所得税的。那就是说在初始确认的时候是不确认递延所得税的是么？

2.那么在后续计量的时候，会计处理是使用权资产计提的折旧，租赁负债确认的利息费用，税法上应该是都不允许税前扣除

的，而应按照租赁费用税前扣除（假设这里考虑的是经营租赁），那么这里的税会差异是否确认递延所得税的影响呢？

3.因为税法上没有使用权资产的折旧的说法，那么所得税汇算申报应该如何填列？

解答：

1.在现行的所得税会计准则下，针对使用权资产和租赁负债初始确认折现影响所导致的暂时性差异，应依据“初始确认豁免”不确认递延所得税。相应地，后续通过使用权资产折旧、租赁负债利息费用确认的方式转回该项暂时性差异影响时，也不确认递延所得税。

2.目前 IASB 拟修订 IAS 12，规定对这类特殊情况需确认递延所得税资产和负债。如果最终该项修订通过，则在初始确认时就将分别确认递延所得税资产和负债，后续通过使用权资产折旧和租赁负债利息费用的确认将递延所得税资产、负债逐步予以转回。

追问后的补充解答：

1.这个问题仍有争议，也有人认为虽然初始确认时无递延税影响，但后续年度会计和税务上的损益金额差异本身就构成了一项暂时性差异的形成和转回，所以后续计量时可以确认递延所得税资产。

2.实务中多数做法可能是在后续计量期间，就使用权资产折旧和租赁负债利息确认导致的可抵扣暂时性差异事项及其转回，

综合确认一项递延所得税资产。

55. 关于权益法核算确认损益调整的问题？

A 公司持有 B 公司 30% 股权，A 对 B 具有重大影响，采用权益法核算，B 公司有全资子公司本身编制合并报表，年末 A 公司确认对 B 公司长投损益调整时，是以 B 公司单体报表净利润*30% 还是以 B 公司合并报表归母净利润*30% 来确认？

解答：

以 B 公司合并报表归母净利润*30% 来确认。

56. 减资的会计处理的时点如何确定？

一公司拟三板挂牌。拟采用直接减资用于弥补亏损，从而实现注册资本小于净资产、每股净资产大于 1 元的要求。现在想请教的是，因为减资涉及到公司内部决议、通知债权人、工商备案登记等环节，那在何时点做减资的会计处理（借：实收资本，贷：未分配利润、资本公积）？是股东大会决议日，还是通知债权人义务履行完毕之日（如公告期届满确认无债权人要求担保或已提供担保日），还是工商登记日？

解答：

减资的账务处理日应为以下条件同时满足之日：

1. 股东大会已通过减资决议；
2. 必要的外部审批（如需）已经获得；
3. 已完成《公司法》规定的通知债权人和公告 45 天程序，

且债权人无异议，或者已按债权人要求提供了追加担保。

57. 请教关于质保金的问题？

新准则下，合同约定比如说 10%质保两年后支付，那这部分我们计合同资产，如果确实有质保问题被扣款了，那就冲销收入。然后或有事项里面还有一种情形，就是按照历史经验预估，借销售费用贷预计负债，实际发生时使用计提的部分。

这两种情形有啥区别，我查了下，或有事项里面规定的情形还是适用的。

解答：

“或有事项里面还有一种情形，就是按照历史经验预估，借销售费用贷预计负债，实际发生时使用计提的部分”是卖方承担法律法规或合同约定的保证性质保责任，对存在质量缺陷的产品进行退、换、修等所发生的支出；质保金扣款则主要是基于销售合同的违约责任条款约定，在发生产品质量缺陷时由客户扣留的款项，用于弥补客户的损失。

58. 无形资产和固定资产如何区分？

固定资产和无形资产无法区分时，为什么统一当作固定资产，而非无形资产呢？

解答：

习惯上认为：无形资产的相关经济利益流入的不确定性远高于固定资产。因此基于确定性和谨慎性的考虑，在无法合理拆分

固定资产、无形资产的情况下，优先考虑统一确认为固定资产。

59. 已完工未结算项目的列报？

新收入准则下按时段确认收入（完工进度采用投入法），期末是否还会存在已完工未结算的项目金额？有的上市公司仅仅是将其从存货重分类到合同资产，是否正确？

解答：

参照《首发业务若干问题解答（2020年6月修订）》之“问题27.部分园林、绿化、市政等建筑施工类企业，存在大量已竣工并实际交付的工程项目的工程施工（合同资产）余额未及时结转，影响相关报表项目的准确分类，发行人及中介机构对上述事项应关注哪些方面？”：

（2）执行新收入准则后

首发企业存在工程施工业务的，按照规定时间执行新收入准则后，应在合同开始日对合同进行评估，识别履约义务类型，确定各单项履约义务是在某一时段内履行，还是在某一时点履行，采用恰当的收入确认方法。对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入。部分工程施工企业，特别是园林、绿化、市政等建筑施工企业按照履约进度确认收入的，各报告期末存在已完工未结算或未收款的合同对价，应依据合同条款明确并披露合同资产和应收账款的分类标准和确认条件，准确区分和列报合同资产和应收账款。

针对上述事项，保荐机构及申报会计师应进一步核实合同规

定的结算条件与结算时点、施工记录与竣工交付资料、按履约进度确认的收入、成本与毛利情况、合同资产与应收账款的权利区别与风险差异。如发现应收客户对价的权利并不仅仅承担信用风险，还取决于履行合同中的其他履约义务等条件的，应列报为合同资产；如存在长期挂账的已竣工并实际交付的合同资产余额，应结合发行人与业主之间存在实质的收款权利或信用关系等条件，考虑相关列报的准确性。同时，发行人应充分考虑相关风险特征分别确定并披露合同资产和应收账款的减值准备计提方法。

在确认收入同时，成本也应当相应结转，并确认合同资产或应收账款，理论上不应出现继续挂账存货或者合同履约成本的情况。

保荐机构和申报会计师应对工程施工业务收入确认方法是否符合企业会计准则规定、合同资产和应收账款的分类是否正确、相关减值准备计提是否充分进行核查并发表明确意见。

发行人应在招股说明书“管理层分析”中补充披露各报告期末已完工未结算或未收款的应收合同对价原因，是否与业主方存在纠纷，并在招股说明书中适当章节充分揭示相关风险。

60. 集团公司银票结算现流问题？

我司为生产型企业（简称A），有一个全资子公司（简称B）是贸易型企业。我司生产的商品先由A卖给B，B再对外出售。

目前B与A之间采用银行承兑汇票结算（全部是国有银行和信用良好的大型股份制商业银行），由B开具银票给A支付

货款。A 收到银票后再背书给 A 的供应商，或者直接贴现。编制现金流量表时，有以下疑问：

1. A 用银票与供应商之间结算，有现金流出吗？极端情况下，如果 A 全部采用银票与供应商结算呢？

2. A 贴现时取得的现金，属于经营性现金流入还是借款取得的现金？单体报表与合并报表一样吗？

3. B 开具的银票到期还款时，这部分现金流是经营性现金流出还是偿还债务？

解答：

1. 以银票与供应商结算的，不涉及“购买商品、接受劳务支付的现金”。即不应虚拟未实际发生的现金流量。

2. A 贴现取得现金，在个别报表层面，因为应收票据（或应收款项融资）可以终止确认，故作为“销售商品、提供劳务收到的现金”；但在合并报表层面，因为母子公司之间的销售已经抵销，故确认短期借款，相应作为“借款收到的现金”。

3. B 支付票据款时，在其个别报表层面作为“购买商品、接受劳务支付的现金”，A 的合并报表层面作为偿还债务支付的现金。

参考：证监会《监管规则适用指引——会计类第 1 号》之问题“1-25 现金流量的分类”：

一、因银行承兑汇票贴现而取得的现金

若银行承兑汇票贴现不符合金融资产终止确认条件，因票据

贴现取得的现金在资产负债表中应确认为一项借款，该现金流入在现金流量表中相应分类为筹资活动现金流量；若银行承兑汇票贴现符合金融资产终止确认的条件，相关现金流入则分类为经营活动现金流量。

若银行承兑汇票贴现不符合金融资产终止确认条件，后续票据到期偿付等导致应收票据和借款终止确认时，因不涉及现金收付，在编制现金流量表时，不得虚拟现金流量。公司发生以银行承兑汇票背书购买原材料等业务时，比照该原则处理。

61. 1 元收购公司企业账务处理？

公司以 1 元收购净资产为 1000 万的子公司，股权上是没有关联的，但实质都是自己家族的人员交易，请问是按照同一控制还是非同一控制呢，如果是同一控制，单体和合并报表怎么做呢

解答：

根据《监管规则适用指引——会计类第 1 号》之“1-5 同一控制下企业合并的认定”：

同一控制下企业合并的认定标准较为严格，一般情况下，家族成员之间的股权转让不能直接认定为同一控制下企业合并，除非基于交易的商业实质，依据实质重于形式的原则，能够将家族成员之间转让股权的交易认定为“代持还原”。所谓“代持还原”是指，其他家族成员此前虽然在法律形式上持有股权，但实质上是代某一特定家族成员持有，该特定家族成员享有股权相关的主要风险和报酬，本次股权转让使得交易的法律形式与实质相统一。

"代持还原"的认定，需要获取充分的证据，综合公司设立时的资金来源、交易股权对应的决策权的行使情况、交易价格的确定等因素进行判断。

对于此处以 1 元收购净资产为 1000 万的子公司，应关注是否属于代持还原，以及收购价格显著低于被收购方账面净资产的原因（例如是否涉及家族成员之间的债权债务结算或者其他利益平衡）。即使因为不属于代持还原而认定为非同一控制下合并，也应当结合交易的经济实质谨慎考虑该差额的处理，不能简单确认为营业外收入。

62. 信用证的会计处理？

企业给子公司开立信用证，子公司把信用证贴现了，麻烦请教您一下母子公司应该分别怎么做账呢？

解答：

首先要考虑该信用证的开立有无真实交易背景，是否确实是母公司向子公司采购；其次子公司贴现的时间是否在确认收入之前。

一般处理，在具有商业实质的情况下，母公司开立信用证给子公司，开出时不进行账务处理，货物实际收到时按采购进行会计处理。子公司贴现时借：银行存款，贷：短期借款；确认收入时借：应收账款，贷：主营业务收入；借：短期借款，贷：应收账款。

63. 未实缴情况下股权转让和长投确认相关财务处理？

A 和 B 分别持有 C80%和 20%股权，均未实缴，认缴资本分别为 800 万和 200 万，公司章程约定了认缴出资的金额和时间。现 B 退出，将持有 20%股权转让给第三方 D，作价为 0、公司章程约定表决权按认缴出资比例来分配，分红权按实缴比例来分配（如果不按实缴比例分配，需股东共同一致协商约定），剩余财产分配权按实缴比例分配（即清算时，按实缴比例分配剩余资产）

1.根据股权转让协议 B 的出资义务转让给 D,此时 D 的合并对价应确认为 200 万元，还是 0 元

2.D 按照认缴比例享有表决权，同时公司章程约定了出资时间和金额，目前 A 和 D 均未履行出资义务，之后会双方会按照认缴比例同时投入实收资本。此时是否可以认为 D 已经享有股东权利（因为 A 也未实缴，不存在 A 让渡部分权利给 D 的问题）

3.如果双方约定未实缴期间，按认缴比例共担收益和亏损，是否可以作证 D 已经享有按认缴比例的收益权和净资产份额（双方均未实缴，净资产等于留存收益），D 可以确认 200 万的长投和其他应付款。

解答：

1.D 的长期股权投资账面价值为零。后续按约定实缴出资时计入长期股权投资成本。

2.可以认为已享有至少包含表决权在内的股东权利。

3.即使“双方约定未实缴期间，按认缴比例共担收益和亏损，是否可以作证 D 已经享有按认缴比例的收益权和净资产份额（双

方均未实缴，净资产等于留存收益）”，D 也不应分别确认长期股权投资和应付投资款。

64. 建造行业的新准则的运用？

公司为建造企业，现实行产出法进行收入确认和成本结转。

因为发生成本时是计入的合同履约成本，期末按照比例结转
到成本后，还有合同履约成本余额，旧收入准则是放在存货（已
发生尚未结算）列式，现在新收入准则下全部都放在合同资产
吗？还是需要根据合同履约成本是否投入到项目现场中，来区分
存货（已发生尚未结算）和合同资产呢？

以前合同的质保金尾款重分类在合同资产后，出于谨慎原则，
是否可按照应收账款 1 年以内的比例计提坏账？

截止期末发现有亏损合同，但该合同期末还有存货（合同履
约成本），如果未来亏损的金额小于该存货余额，该亏损部分直
接从存货进入当期主营业务成本吗，还是计提减值损失呢？如果
未来亏损的金额大于该存货余额，该存货全额计提资产减值损失
还是全额进成本，然后亏损的差额确认为主营业务成本和预计负
债吗？

亏损合同处理方法只应用于建造行业是吗？

解答：

1.合同资产对应于已确认的收入。尚未结转的合同履约成本
意味着对应的收入尚未确认，此时不会出现确认合同资产的问题。

2.一般对于尚未到期的质保金，客户的财务状况和偿还能力

无明显问题的，按 1 年内应收账款的计提比例计提坏账准备可以接受。

3.应计提合同履约成本减值损失。如果未来亏损的金额大于该存货余额，该存货全额计提资产减值损失还是全额进成本，然后亏损的差额确认为主营业务成本和预计负债。

4.适用于所有行业，并非仅适用于建造合同。原准则下，建造合同的亏损合同由建造合同准则规范，其他亏损合同由或有事项准则规范，现在统一由或有事项准则规范。

65. 食堂账是否需要并表？

A 公司计划设立食堂，故公司经营范围增加了餐饮服务，并取得食品经营许可证，同时其到银行开立食堂基本户，户名为 A 食堂，食堂独立做账，是否应该视同食堂为分公司，其资产负债表、利润表需要合并进入 A 公司报表。现了解到，有些单位只在合并的时候做

借：银行存款

贷：其他应付款-食堂

不知是否合理。

解答：

食堂实质还是企业的内设部门，并非独立法人。因此应该视同食堂为分公司，其资产负债表、利润表需要汇总进入 A 公司报表。

66. 新租赁准则关于转租赁的理解？

转租出租人应当基于原租赁产生的使用权资产，而不是原租赁的标的资产，对转租赁进行分类（准则第三十七条）。与根据租赁资产分类相比，根据原租赁形成的使用权资产对转租赁进行分类时，中间出租人会将更多的转租赁分类为融资租赁。这里提到的“中间出租人会将更多的转租赁分类为融资租赁”怎么理解？

解答：

出租人区分融资租赁和经营租赁的根本标准是租赁资产所有权上的主要风险和报酬的转移情况。例如，一栋房屋使用寿命为 30 年，A 首先将其租下 5 年，确认 5 年期的使用权资产和租赁负债，再将其转租，转租年限占原租赁年限的 90%以上。此时，如果基于租赁资产（房屋）本身来考虑，转租年限占其使用寿命的比例很小，并未将房屋所有权上的主要风险和报酬转移给转租承租人；而如果基于该使用权资产（5 年）来判断，则该使用权资产的所有权上主要风险和报酬已转移给转租承租人，故应将该转租认定融资租赁。

67. 新租赁准则下不定租金的处理？

被审计单位是光伏企业，租用村民集体土地用于建造光伏电站，合同约定租赁期限为 20 年，20 年后到期以相等条件续租 10 年，合同执行期间如被审计单位有延长租赁期限需求，且村集体继续出租的话，双方可另行协商签订续租合同。租赁费以村民集体小组落户人员人数为准，每人每年 4500 元，租金每年支付一

次。

落户人口以户籍办登记并当年现实健在的人员，若现实不健在人员不享受租赁费，租赁费支付时落户人口信息表为支付依据，若新娶人员在落户前有子女也随之落户本地，则该子女不享受合同约定的租赁费。若因政府政策改革，外来人员落户本地，该部分人员不享受合同约定的租赁费。

（1）合同租赁期限是否应看做是 30 年，在计算尚未支付的租赁付款额的现值时是否用 30 年计算？

（2）每年租金结算根据村民集体小组人数定，每年支付租金不相等，应该怎么处理？

解答：

这应该是一个比较典型的光伏扶贫项目。其合同租赁期限主要取决于光伏项目的预计运营年限，例如根据其主要设备的预计使用年限确定。

租赁期内的租金金额主要取决于当地的户籍人数，理论上接近于“取决于指数或比率的可变租赁付款额”。可根据历史数据估算当地的户籍人口增长率，在此基础上计量使用权资产和租赁负债；每期末对原先的估计进行复核和调整。

68. 委托贷款入账科目如何选择？

收入和金融工具均使用新准则的工资，关联方之间的协议借款，双方能使用其他应收应付科目记账嘛？利息放投资收益？

关联方之间通过集团资金池的委托借款，借入方用（委托）

贷款或债权投资科目，借出方用其他流动负债和非其他流动负债科目，利息放投资收益，是否合理？

解答：

协议借款，特别是涉及收取利息的，一般不适合于作为其他应收款、其他应付款核算。一般做法是：借出方用（委托）贷款或债权投资科目，借入方用其他流动负债和非其他流动负债科目，利息放投资收益。

69. 明股实债账务处理？

对于附条件的股权回购协议（控股股东收购小股东股权）如果回购协议中约定了回购股本及溢价，其实就是明股实债，那么，到期回购的金额应该挂哪个科目，以及金额是哪个（是股本还是股本+溢价）？谢谢！

解答：

根据预计回购期限挂在长期应付款或者其他流动负债中，金额为届时应支付的回购款的折现值。

70. 企业融资平台算应收账款还是应收票据？

我公司客户有个大集团，他们自己搞了个企业融资平台，跟这个集团有生意往来的，他们在这个平台开“票据”，然后这个票据有的银行也是可以贴现的。我们这个客户的平台主要条款如下：

1-这个平台的“票据”的承兑人还是这个集团自己，不是哪

个银行

2-如果跟平台合作的银行成功再融资，不可撤销。

所以我认为跟应收账款一模一样没有区别，倾向于认为手动这个所谓“票据”不做任何处理，账面应收账款还是应收账款，如果贴现了，按照定向保理处理。不知道是否合适。

解答：

一般理解是应收账款，此类结算方式不受《票据法》规范，不属于法律上的票据。只是可以作一定范围内流通，故流动性好于一般的应收账款。

71. 非经常性损益的判断？

非经常性损益可否看是否具有可持续性来判断，即“衡量是否应纳入非经常性损益的本质是看该损益是否具有可持续性”这样表达和依次判断有什么问题不？

解答：

判断一项收益或费用是否为非经常性损益，其主要依据是非经常性损益的定义和基本特征。“非经常性损益”作为一项证券监管指标，其设置的主要目的在于：为报表使用者提供关于上市公司主营业务的持续盈利能力方面的信息（即通过正常经营业务获得持续、稳定的收益的能力），帮助报表使用者合理估计未来盈利趋势，从而做出科学合理的投资决策。非经常性损益的三项主要特征是：与正常经营业务无关性；性质特殊和偶发性；不能体现公司正常的经营业绩和盈利能力。即具备以下特征之一的收

益项目应认定为非经常性损益：

（1）与正常经营业务无关的；

（2）虽与正常经营业务相关，但属于性质特殊的偶发性交易（没有证据表明今后会有规律地定期发生此类交易），不能体现公司正常的经营业绩和盈利能力，且对当期损益影响重大的。

可持续性只是考虑因素之一。还要考虑与日常活动是否相关、是否符合监管政策导向、金额是否重大等因素。

72. 新租赁准则下承租人确认的预计负债使用什么利率折现？

根据新租赁准则，承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所有场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本要确认预计负债并使用权资产。那么预计负债的现值怎么计算呢，是否可以用增量借款利率将预计支付的金额折现至期初呢？还是要使用其他利率折现呢？

解答：

可以用增量借款利率将预计支付的金额折现至期初（与租赁负债的折现率相同）。如果针对不同年度内支付的租金分别确定不同折现率的，则因为拆卸、移除、复原发生在租赁期末，故应选择期限最长期间的增量借款利率。

73. 存货减值测试时，估计的销售费用和税费如何确认？

计提原材料减值准备的时候确认的可变现净值等于预计售

价减去估计的销售费用和税费，如果原材料有 ABC 三种，需要分别对这三种材料进行减值测试（1）预计的销售费用该如何预计（2）预计的税金该如何预计，包括哪些税金（3）如何对预计的销售费、税金在 ABC 三种材料中进行分摊（4）预计的销售费和税费和在做库存商品减值测试的数据是一致的吗

解答：

1.销售费用：结合历史经验，对运费、仓储费、销售佣金等与日后产品销售直接相关的增量费用进行预计。

2.需预计的税金根据日后产品销售价格进行预测，预测范围主要是增值税、消费税及附加，房地产开发企业还包括土地增值税。但不含企业所得税。

3.如果多种材料对应于多种产品，应根据以往历史经验合理确定两者之间的对应关系，也可以参照资产负债表日后的实际投料情况。

4.原则上应一致，保持逻辑一致性。

74. 知识产权资产证券化能否出表？

由专利权人（A）作为许可方，以独占许可专利的方式，将特定专利授予融资租赁公司（B）作为被许可方实施专利，融资租赁公司相应取得特定专利的约定权益及再许可权利。融资租赁公司作为许可方基于其根据第一次专利许可合同而取得的对特定专利享有的权益及再许可权利，以独占许可专利的方式，将特定专利授予专利客户（A）作为被许可方实施专利，专利客户(A)

相应取得基于该等特定专利生产专利产品的权利，并根据第二次专利许可合同的约定，按季度向专利权人（B）支付第二次专利许可对应的专利许可使用费。

1.专利权人（A）将专利权授予融资租赁公司(B)，取得的一次性专利许可费算融资还是算收入？

2.专利权人（A）账上改专利无形资产是否要出表？

解答：

这种情况，融资租赁公司可获得的收益很可能是固定的，即“本金+利息”安排，该项专利使用的主导权，以及所有权上主要风险和报酬，很可能仍由 A 享有。故此类业务很可能是以专利为抵押获取融资的行为，本质上是抵押贷款。A 不能将该专利权出表。

75. 为什么转租赁不能将原租赁按照低价值资产租赁进行简化会计处理？

为什么“如果承租人已经或者预期要把相关资产进行转租赁，则不能将原租赁按照低价值资产租赁进行简化会计处理。”呢？这部分的一直没想明白，准则这么规定的理论基础是什么呢？

解答：

对转租赁的性质判断必须基于原租赁的使用权资产，也即是需先就原租赁确认使用权资产，然后进一步进行转租赁的会计处理。

如果直接对原租赁采用简化处理不确认使用权资产，则后续转租赁的性质判断等会计处理基础也就不存在了。所以对转租赁的原租赁不适用简化处理。

76. 设备租赁行业下单项履约义务划分？

公司从事美容、养生行业专用仪器制造，商业模式为将自产设备出租给美容店、养生店，租赁费结算方式为根据不同城市设置保底费用（约 4000-7000 元/月），该保底费用包含了一定时长的设备使用（约 150 小时/月/台），超出该部分的，则按照一定金额月结（30-40 元/小时），即可变对价的租赁模式，在该商业模式下，公司会为客户提供四种服务，即履约义务如下所示：

1.让渡设备使用权

2.提供设备使用过程中的耗材（专用耗材，系公司自产）

3.提供设备使用后台系统（自主开发、用于管理设备、款项结算）

4.负责提供设备使用过程中的售后维修、技术服务等

问题：以上履约义务中，关于哪些可作为单项履约义务，需分摊合同金额？

个人判断如下：以上四种履约义务均不可明确区分，因为客户无法单独从以上四种履约义务本身中单独收益，且以上四种履约义务在合同中不可单独区分。

解答：

如果上述 2.3 两项都是设备使用过程中不可缺少的，即若无

这些专用耗材和后台系统则该设备无法运转起来，且该耗材是与设备之间有严格的对应关系（该设备只能使用该种耗材，且该种耗材只能在该种设备上使用），则可以将 1.2.3 三项考虑作为一项整体履约义务。如果设备是通用的，且耗材的使用量与设备的工作小时数高度相关，则更倾向于整体构成一项服务而不是租赁。但如果企业对设备不具有实质性替换权，则整体作为租赁处理也是可以考虑的。

第 4 项维修服务可能更多地是一项独立的履约义务。

77. 关于定期存款报表列示问题？

最近看了很多关于定期存款的判断，包括《中审众环研究·实务案例卷（2020）》，结合我目前碰到的情形，看判断是否正确：

拟 IPO 企业是做互联网 C 端销售的，现金流一直比较好，企业不时会利用盈余资金购买了 6 个月期的定期存款以及 3 年期的大额存单（不可转让）等产品，均拟持有到期，结合现金流情况，也有这个财务实力，因此我们判断如下：

1.关于资产负债表，将 6 个月期的定期存款和 3 年期的大额存单本金分别在货币资金-银行存款以及其他非流动资产列示，计提的利息分别列示在货币资金-未到期应收利息以及其他非流动资产-未到期应收利息列示；

2.关于利润表，已发生和计提的收益均在财务费用-利息收入中列示

3.关于现金流量表，本金和已收到的利息均在投资活动列示

4.关于非经常性损益，收益属于经常性损益，参照的是《监管规则适用指引——会计类第1号》里面有说到募集资金的利息列示问题

解答：

基本可以这样理解。但定期存款、大额存单的利息收入，目前也有意见认为应列入投资收益的。

78. 对合同履约成本适用收入准则与存货准则的范围？

新收入准则对合同履约成本的表述为：为履行合同发生的成本，不属于其他企业会计准则规范范围且同时满足下列条件的：

（1）该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关，包括直接人工、直接材料、制造费用（或类似费用）、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本；（2）该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源；（3）该成本预期能够收回。

能否这样理解：合同履约成本是先签订了销售合同，为履行该合同进行加工生产所发生的全部成本；生产成本是指尚未签订销售合同，单纯生产商品的成本。除此之外合同履约成本与生产成本好像没有区别。

解答：

新收入准则第二十六条规定，合同履约成本应当“不属于其他企业会计准则规范范围”。而《企业会计准则第1号——存货》对“存货”的定义是“企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程

中耗用的材料和物料等”。因此，对于一般制造业企业日常活动中的原材料、在产品和产成品，符合“存货”定义，应优先适用存货准则，不论有无对应的客户合同均确认为存货。

一般实务中作为合同履约成本的项目多数为没有实物形态的劳务成本等（当然确认为合同履约成本的前提之一就是符合新收入准则第五条规定的合同）。

79. 新租赁准则下服装行业百货联营模式下租赁准则适用？

2021 年全面执行新租赁准则，服装行业下门店多为专卖店和百货店，老准则下该行业百货模式是不确认租金，收入是按照扣除分成租金的净额确认收入，但是执行新准则要分开确认租金和收入。但是租金是根据店铺每个月的销售额变动而变动，请问一下这种情况下应该怎么确认使用权资产和租赁负债啊

解答：

对这种情况下的专柜联营安排，应首先考虑是否属于租赁。建议参考新租赁准则应用指南中的【例 4】等案例判断。

其次，如果属于租赁的，则仅针对固定的保底租金确认使用权资产和租赁负债。基于业绩的浮动租金在实际发生时计入损益。

80. 产出法下履约进度的会计处理？

A 公司是新三板挂牌企业，从事工程施工业务，目前采用新收入准则。A 公司根据业主出具的工程计量单确认履约进度，根

据合同总金额及履约进度确认收入，然后根据该项目的毛利率确认该项目的主营业务成本。由于 A 公司施工项目较为特殊，一般前期投入较大，成本投入进度与工程计量单确认的进度不匹配，导致 A 公司发生的合同履约成本远大于根据履约进度结转的主营业务成本，截至 2021 年 6 月底有 7000 万元尚未结转至主营业务成本（年收入 1.4 亿元）。目前 A 公司将未结转至主营业务成本的合同履约成本在合同资产里面列示，请问该处理方式是否恰当

解答：

该做法很可能并不恰当。

请参阅：证监会会计部组织编写的《上市公司执行企业会计准则案例解析（2020）》之“案例 6-06：采用产出法确定履约进度时，应当如何确认履约成本”。

关键点：在结转合同履约成本时，不能只考虑年度之间利润的平滑，如果涉及合同履约成本要递延的，应确保其满足新收入准则第二十六条的各项条件，尤其是要确保满足其中的“（二）该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源”，即所递延的合同履约成本必须与未来的履约相关。

81. 使用权资产和固定资产的划分问题？

1.光伏电站两期，第一期属于 A 企业，第二期属于 B 企业，A 企业计划收购 B 企业，

2.A 企业和 B 企业共用升压站一座，产权在 A 企业。A 和 B

签订分摊协议，由 B 企业承担 700 万，协议约定支付日期与 A 企业和 B 企业的一项债权债务同时结算。但具体结算时间未确定。

3.国家电网 2021 年 5 月 31 日，《好新能源配套送出工程投资建设有关事项的通知》发改办运行〔2021〕445 号，企业 B 判断，该升压站很有可能被国家电网收购，但目前没有明确的日期和金额。

1.B 企业对该升压站作为固定资产核算还是使用权资产核算？目前我们认为如果，A 企业承认升压站被国网收购，700 万的升压站对应的收入归 B 所有，则 B 企业可作为固定资产使用，若 A 企业不承认，则该项业实际上为 B 企业租赁 A 企业升压站，按照使用权资产确认。

2.鉴于 700 万的支付时间由另一项约定确定，若确认为使用权资产，建议双方补充协议，确定使用权资产利率，这样做是否合适？

解答：

A、B 企业共用升压站的输送能力，但对于 B 而言并不是租用了一项明确的已识别资产，所以 B 企业在该升压站的投资应确认为一项无形资产（设施使用权）或者长期待摊费用，不适用租赁准则。不应确认使用权资产。

82. 担保余值和未担保余值？

1.在融资租赁下，担保余值作为出租方的租赁收款额的一部

分，那么其实是默认这其实是合同整体对价的一部分，那么是否在经营租赁角度，当收到担保余值时应当将其作为租赁收入（可变对价）来考虑，于实际收到时确认收入呢？

2.同时，出租的资产如果是固定资产是将其折旧调整为收回时的价值同时确认相关营业成本呢？还是说以减值来处理该等固定资产收回时账面价值不公允的问题。

3.如果是融资租赁，当存在未担保余值，且收回的资产确实价值低于未担保余值的，相关的差额是计入当期损失，但是具体计入哪个科目呢？是否冲减当期租赁收入较为合适呢（假设不是会计差错，仅为细微估计偏差，认为这其实是最初对未担保余值的估计不准确，如果估计准确，其实历史期间融资租赁收入其实没那么大）？

解答：

1.经营租赁情况下，原租赁资产不终止确认，所以不存在单独考虑担保余值或未担保余值的问题。

2.一般不会因为租赁中对余值的安排而改变经营租赁租出资产的折旧模式。当然在存在减值迹象的情况下，期末进行减值测试和计提减值也是需要的。

3.理论上应作为未担保余值的减值损失。实务中如果金额不大也可以作为对最后一期租金收入的调整。

83. 带有期限的一致行动人协议能否控制企业？

甲公司目前持有 A 公司（非上市）30%的股权，在董事会中

8 席占有 3 席。A 公司章程中约定所有重大事项需董事会过半数通过。

甲公司与另外 2 名股东（C、D）签了一致行动人协议，约定在所有重大事项均与甲公司保持一致。另 2 名股东合计持股 10%，分别在董事会中占有一席。这样的话，通过一致行动人协议，甲公司合计能有 40% 的表决权，在董事会中占 5 席。

只是上述一致行动人协议中，与 C 签的协议时间为 2 年，2 年内 C 不得转让标的公司股权，2 年后若转让股权则新的股东不受一致行动人协议的约束；

与 C 的协议没有一致行动人的时间限制，也未约定 C 不得转让标的公司股权。

这种情况下，能否根据上述一致行动人协议判断甲公司对标的公司具有控制权？

解答：

不可以。

参考《监管规则适用指引——会计类第 1 号》之“1-9 控制的判断”：

二、有固定期限的一致行动协议

一致行动协议带有期限，且期限结束后投资方不拥有对被投资方控制权的，很可能表明投资方无法对被投资方可变回报具有重大影响的事项（如重大资产的购建、处置、重大投融资等）进行决策。这种情况下，投资方不具有主导对被投资方价值产生重

大影响的活动的权力，不应因一致行动协议而认定对被投资方拥有控制。

84. 终止确认金融负债的时点问题？

公司一笔应付款，现在发现债权人在 2018 年已注销，已无需支付，但 2018 年没做处理，现在处理可以不列入本年损益，而是调整 2018 年度的损益吗？

解答：

根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》第十二条：金融负债（或其一部分）的现时义务已经解除的，企业应当终止确认该金融负债（或该部分金融负债）。

据此，本案例需要考虑相关的支付义务是否在 2018 年已经解除。此问题可能需要注意获取律师的法律专业意见。如果确定在 2018 年时现时义务已经解除，且该事项影响较大的，则应进行差错更正。

85. 新金融工具准则下应收账款保理账务处理？

公司将其 1000 万的应收账款折价转让（假如是 9 折）给某保理商，到期后保理商未收回应收款项时公司依然负有支付转让款的义务，100 万的差额部分保理商不开具发票。我理解金融资产未达到终止确认的条件，收到保理商的款项（900 万）是确认为负债。

（1）收到保理款项时计入短期借款还是其他流动负债？

(2) 应收账款未到期之前还是按照预期信用损失计提坏账，那么应收账款到期后

①若保理商收回 1000 万的应收款项，公司将 1000 万的应收账款终止确认，同时减少收到保理款项时 900 万的负债，那么 100 万的差额部分如何入账？计入哪个会计科目？是否需要纳税调增。

②若保理商未收回 1000 万的应收款项，公司需要对逾期的应收账款进行单项评估，确认是否需要单独计提坏账。公司归还保理商 1000 万，同时减少收到保理款项时 900 万的负债，那么 100 万的差额部分如何入账？计入哪个会计科目？是否需要纳税调增。

解答：

1. 在确定不满足终止确认条件的前提下，收到保理商支付的款项时确认为其他流动负债。

2. 既然不满足终止确认条件，则很可能表明最终本企业可获得的经济利益还是取决于标的应收账款的最终回收情况。如果当初卖给保理商时的折扣幅度较大，后续保理商应当会将实际收到款项超出保理融资本息的部分转付给本企业，此时构成应收款项回收的一部分，实际收到的款项与计提坏账准备后的账面价值之间的差额作为“投资收益——以摊余成本计量的金融资产终止确认损益”。

86. 如何理解交易性金融负债？

1.在公司审计中，很少见到使用这个科目，请问具体什么样的金融负债归到此项目中？负债还能交易？

2.在金融工具准则指南中，关于金融负债后续计量，采用公允价值计量变动计入当期损益的例题中，例 23(3) 2×17 年 6 月 30 日，短期融资券到期。

借：财务费用 2 790

贷：应付利息 2 790

借：交易性金融负债 120 000

应付利息 5 580

贷：银行存款 105 580

公允价值变动损益 20 000

债券到期时，将公允价值变动 20000 反向冲回，原来计入当期损益有何实际意义？

解答：

1.对于非金融企业而言，交易性金融负债一般是针对那些合同现金流量特征不满足“本金+利息”的基本借贷安排的负债项目，典型例子如接受合作方对某个特定项目的出资（如合作研发、合作摄制影视剧等），共担风险、共享收益。

2.短期融资券在实务中较少作为交易性金融负债核算。

87. 境外经营子公司的净投资发生的汇兑损益问题？

我是母公司，在印度有个子公司，我借款给他，借的是美元。在我报表上，是货币性美元资产，我的记账本位币是人民币。在

他报表上，是货币性美元负债，他的记账本位币是印度卢比。月末，这项贷款，我用中国的汇率折算，我有汇兑损失。他用印度的汇率折算，他也是汇兑损失。合并报表呢，用中国的汇率把他整个报表折算回来，差额进外币报表折算差额了，根本不能动利润。就这一笔钱，就换了个地方存放，都是汇兑损失。这也不合理呀？那合并报表时能怎么调整一下或是用什么会计方法作这个处理呢？

解答：

准则讲解中有这么一句，母公司含有实质上构成对子公司(境外经营)净投资的外币货币性项目的情况下，在编制合并财务报表时，应分别以下两种情况编制抵销分录：

(1) 实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目以母公司或子公司的记账本位币反映，该外币货币性项目产生的汇兑差额应转入“外币报表折算差额”；

(2) 实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目，以母、子公司的记账本位币以外的货币反映，应将母、子公司此项外币货币性项目产生的汇兑差额相互抵销，差额计入“外币报表折算差额”。

我刚举例的这种情况，是否适用(2)？因为借的是美元，不是母公司的记账本位币人民币，也不是子公司的记账本位币印度卢比，所以合并报表时，把因这笔借款在母公司单体表上产生的汇兑损失和在子公司单体表上产生汇兑损失都转入外币报表

折算差额？

如 2 楼所述，要判断该笔借款是否构成对境外经营子公司的净投资。这类“净投资”通常是指长期应收项目。比如，企业对被投资单位的长期债权，该债权没有明确的清收计划、且在可预见的未来期间不准备收回的，实质上构成对被投资单位的净投资。即，对于境外子公司而言，该笔股东贷款具有“准权益”的性质，才能认定为“对境外经营子公司的净投资”，在合并报表层面将各方的汇兑损益调整到其他综合收益。

如果不满足认定为“净投资”的条件，则在合并报表中，虽然往来余额本身已经被完全抵销，但如你所述，仍会出现汇兑损益与其他综合收益并存的情况。虽然母公司和子公司在同一合并集团内，但其所处的经济环境不同，资金在不同经济环境下的组成部分之间转移，对合并报表层面仍有损益影响。

88. 租赁负债资产负债表日的调整问题？

在实施新租赁准则时，测算底稿将按合同约定每季度末付款金额进行测算，确认使用权资产、租赁负债等，下个资产负债表时，公司实际付款并未严格按照合同约定时点支付，即可能预付、可能延后付款，对于这种情况，需要在每个资产负债表日重新测算调整未确认融资费用么？

解答：

如果实际付款日距离原先的约定收款日较近，则基于重要性原则可以简化处理，重新测算调整未确认融资费用；如果涉及到

对租赁协议中付款条款的修改，以及修改已逾期租金的债务条件等，则需作为债务重组处理。

89. 工程施工行业收入确认问题？

我们公司主要是桥梁制作及安装，一般是按照甲方确认的工程计量单来确定履约进度，根据进度确认收入和成本，合同约定了固定日期确认，甲方都是央企和大型地方国企比较强势，一般不按照合同约定跟我们确认工程计量单，这样我们需要按月根据施工部资料暂估收入吗，如不按月暂估，可能会导致报表收入波动很大。还有一些甲方是季度给我们确认工程计量单，我们做收入时是按照季度确认吗？

解答：

假设本案例属于在一段时间内履约，则需在每期末计量履约进度，以确定收入的确认和计量金额。此时能否依据施工部资料暂估收入，应取决于施工部资料的可靠性、能否获得外部证据佐证、计量方法能否恰当代表会计准则意义上的履约进度等问题。

根据四部委《关于严格执行企业会计准则 切实加强企业2020年年报工作的通知》（财会[2021]2号）规定：企业应当按照《企业会计准则第14号——收入》（财会〔2017〕22号，以下简称新收入准则）的相关规定，根据实际情况判断履约义务是否满足在某一时段内履行的条件，如属于某一时段内履行的履约义务，相关收入应当在履约义务履行的期间内确认；如不满足，则该履约义务属于在某一时点履行的履约义务，应当在客户取得

相关商品或服务（以下简称商品）控制权的时点确认收入。企业不得通过随意调整收入确认方法提早、推迟确认收入或平滑业绩。

对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当考虑商品的性质，采用产出法或投入法确定恰当的履约进度。企业在评估是否采用产出法确定履约进度时，应当考虑具体事实和情况选择能够如实反映企业履约进度和向客户转移商品控制权的产出指标。例如，“里程碑法”通常采用“已达到的里程碑”这一产出指标来确定履约进度，企业应当分析合同中约定的不同里程碑节点是否能恰当代表履约进度，如果里程碑节点能恰当代表履约进度，则表明采用“已达到的里程碑”确定履约进度是恰当的；如果企业在合同约定的各个里程碑之间向客户转移了重大的商品控制权，则很可能表明采用“已达到的里程碑”确定履约进度是不恰当的，企业应当选择其他产出指标或其他方法来确定履约进度。

企业应谨慎考虑上面文字中的提示，并关注对本企业实务操作的可能影响。

90. 无偿将建成的高速路口移交政府会计处理？

我公司为西部铁矿企业，因为矿石挖出来后，不方便运输，经过和当地政府商量，由我司出钱，从现有高速路修通一条到我司项目现场的高速入口，建成后免费移交给政府。请问这种情况如何做会计处理？

解答：

如果虽然是无偿移交给政府，但确实是本企业运输的必经之

路，且本企业是该道路的最主要使用者，则建议将修路支出确认为长期待摊费用，在合理的受益期内（最长不超过该矿的开采年限）内摊销。

91. 可变租赁付款额的判断？

我公司是一家商业运营公司，与一家房地产公司合作，房地产公司将其拥有的店铺商业资源打包出租给我公司，合同签订的期限是 20 年，我公司再自营或出租。双方约定，店铺如何经营，如何定价出租，房地产公司不干预，但每年店铺产生的 75% 收入作为租金支付给房地产公司，因为在前期推广期，每年店铺收入波动较大，每年租金不好预估。请问，这种情况下，我公司如何确认使用权资产和租赁负债呢，谢谢。

解答：

租金根据店铺收入的一定比例确定，这种情况属于可变租赁付款额，且并非取决于指数或比例，故无需确认使用权资产和租赁负债，只需在实际发生时计入损益即可。

延伸阅读：

（2）取决于指数或比率的可变租赁付款额。

可变租赁付款额，是指承租人为取得在租赁期内使用租赁资产的权利，而向出租人支付的因租赁期开始日后的事实或情况发生变化（而非时间推移）而变动的款项。可变租赁付款额可能与下列各项指标或情况挂钩：

① 由于市场比率或指数数值变动导致的价格变动。例如，基

准利率或消费者价格指数变动可能导致租赁付款额调整。

②承租人源自租赁资产的绩效。例如，零售业不动产租赁可能会要求基于使用该不动产取得的销售收入的一定比例确定租赁付款额。

③租赁资产的使用。例如，车辆租赁可能要求承租人在超过特定里程数时支付额外的租赁付款额。

需要注意的是，可变租赁付款额中，仅取决于指数或比率的可变租赁付款额纳入租赁负债的初始计量中，包括与消费者价格指数挂钩的款项、与基准利率挂钩的款项和为反映市场租金费率变化而变动的款项等。此类可变租赁付款额应当根据租赁期开始日的指数或比率确定。除了取决于指数或比率的可变租赁付款额之外，其他可变租赁付款额均不纳入租赁负债的初始计量中。

92. 可变对价确认问题？

我们有长期客户，合同规定，客户每个月对收到各批次商品的平均质量（月平均发热量）进行检验，根据检验结果在基础价格上浮动确定最终价款。这样每批发货时价格无法具体确定，基本上行成了延期一个月。

（1）在新收入准则下，是否符合收入确认条件？

（2）如满足收入确认条件，该种情况是否属于新准则中的“可变对价”？可否按照近期的“平均售价”作为“期望值；或者最可能发生的金额确定可变对价的最佳估计数”？

（3）如满足收入确认条件，确认收入的同时确认“合同资

产”是否正确？

解答：

1.由于商品控制权已经转移，因此在交付时符合销售收入确认条件。应参考新收入准则下可变对价的相关规定对收入金额进行合理、谨慎的估计（注意“极可能不会发生重大转回”的限制条件）。

2.能否采用近期平均售价，需考虑商品的品质是否稳定以及其变动趋势。

3.理论上还是应收账款，只不过金额存在不确定性。这已经是无条件（仅取决于时间流逝）的收款权利。

93. 利润分配与现金流问题？

1.A 公司是 B 公司 100%持股的子公司。A 公司是持有 C 公司 51%的股权。

2.A 公司账面自 2019 年开始挂账与 B 公司的其他应收款-资金拆借，且有实际现金流。截至 2020 年底，A 公司其他应收 B 公司 2400 万元，2021 年其他应收 B 公司 0 万元。虽显示资金拆借，但实际上是 B 公司预先支取了 A 公司的利润分配，无股东会决议支持。

3.B 公司在 2019 年、2020 年、2021 年从 A 公司分别支取 1200 万元，共计 3600 万元。2021 年 5 月，C 公司给 A 分红款 3600 万元（有现金流），包含 2019 年、2020 年、2021 年各 1200 万元，该分配有股东会决议。A 公司收到后，冲减了对 B 公司

的往来。

4.上述操作导致：编制 A 公司报表时，实际现金流和权益变动不匹配，权益变动显示 2021 年利润分配 3600 万元，但现金流当期只有 1200 万元。

1.A 公司报表应如何披露权益是合理的？

2.A 公司应该补充什么文件，使该事项变得合理？

3.如无法改变，审计报告是否需要增加强调事项段，提示该事项。

解答：

对于 B 公司在 2019、2020 年从 A 公司支取的 2400 万元，应谨慎分析其交易背景和商业实质，以确定是否应在当初支取时即作冲减权益处理。但由于 A 是 B 的全资子公司，可能难以获得完整的书面证据。如果无法获得书面证据，则可能也只能尊重其中的法律形式，前两年确认其他应收款（但需要谨慎计提准备），同时在 2021 年，A 也应作出对 B 的利润分配决议（或者，因为 A 是 B 的全资子公司，不设置股东会，故由 B 作出书面股东决定并置备于 A 公司），A 据此进行利润分配的会计处理。这种情况下，现金流与权益变动的不一致无法避免，即相当于 2021 年内以应付股利和对母公司的其他应收款对抵的方式完成了分配款的支付。

就审计报告而言，该事项不适合使用强调事项段，如果审计范围受限的，应考虑发表非无保留意见。

94. 银行作为保理融资提供方的会计核算问题？

银行作为出资方，需要对附追索权和无追索权的保理业务进行区分处理吗？目前，我们统一核算在“以摊余成本计量的贸易融资--国内/国际保理”下，差额放到“利息调整”，请问是否准确？

解答：

银行作为保理融资的提供方，不论是有追索权还是无追索权的保理融资，都是确认一项债权（以摊余成本计量的金融资产）。但严格来说仍有区别。

如果从保理申请人视角满足终止确认条件的，则银行属于受让一项应收账款，不属于向保理申请人发放的贷款，其债务人是基础商务合同中的客户。

如果从保理申请人视角不满足终止确认条件的，则属于以应收账款为质押的发放贷款，应作为“发放贷款及垫款”核算，债务人为保理申请人。

95. DDP 条款下 FOB 价格货物收入如何确认？

我司出口到境外的货物，与客户签订的合同上确定的交易价格为 FOB 价格，承担的风险是 DDP 即我司承担货物指定目的的一切风险。运费和保险费我司先垫付后客户再支付给我司。其中运费是浮动的即按照每批货物交货的实际运费来支付，保费按照货物总价款的比例支付。报关按照 CIF 报关。

1: 我司垫付的运保费，按照实际发生额浮动，看起来是我司仅承担了一个代垫代付的角色，应该按照其他应收应付 对运保费来会计处理？

2: DDP 的交货方式使得我司又承担了运费和保费的风险，即发生毁损灭失后我司直接向客户负有责任。看起来是我司承担了运输途中的主要责任人，把运保费合并到 FOB 中全部确认收入？但是合同中又规定了只按照 FOB 价格结算？

总的来说，请问我司应该按照 FOB 价格确认收入还是按照按照 CIF 的价格确认收入？

解答：

由于运费属于代收代付性质，所以所确认的收入不含运费（即 FOB 价格）。但鉴于风险和报酬的转移时点按 DDP 条款确定，故收入确认时点为货物运抵买方指定地点，买方确认收货时。

DDP 英文全称 Delivered Duty Paid (named place of destination)。中文名称税后交货（***指定目的地）“完税后交货（***指定目的地）”是指卖方在指定的目的地，办理完进口清关手续，将在交货运输工具上尚未卸下的货物交与买方，完成交货。卖方必须承担将货物运至指定的目的地的一切风险和费用，包括在需要办理海关手续时在目的地应交纳的任何“税费”（包括办理海关手续的责任和风险，以及交纳手续费、关税、税款和其他费用）。

96. 投资有限合伙的会计处理？

我公司为上市公司，与其他公司出资设立产业投资基金合伙企业（有限合伙），基金期限：5 年，其中第 1-3 年为投资期，第 4-5 年为退出期，经全体合伙人一致同意，基金存续期可延长 2 次，每次分别可延长 1 年。本公司作为有限合伙人（LP）占份额 58%，基金管理：合伙人大会、投资决策委员会、基金管理人三层管理架构，具体如下：

（1）合伙人大会：基金治理的最高权力会议，各合伙人以其认缴出资总额占比享有相应表决权，除另行约定表决机制外，合计持有合伙企业认缴出资总额过三分之二（ $2/3$ ）（不含）的合伙人参与会议为有效会议，会议决议由认缴出资额总和达到或超过该等参加会议的合伙人认缴出资额总和的三分之二（ $2/3$ ）（不含）的一个或多个合伙人共同通过方为有效。

（2）投资决策委员会：决定项目投资的最高权力机构，投资决策委员会拟由 5 名委员组成，其中，我方委派 2 名、其他方委派 3 名，主任委员由其他委派的委员担任。每位投资决策委员会的委员对所议事项享有 1 票表决权，投资决策委员会所议事项由五分之四（ $4/5$ ）（不含）以上委员同意方可表决通过。

（3）基金管理人：对基金的运营、投资业务及其他事务进行管理，根据投资决策委员会指示、决议执行所有投资及投资退出的决策。

同时约定，（1）投资标的上市后，基金将在锁定期后，择机进行二级市场退出；如基金到期后，所投标的股权仍未从二级

市场退出、或者投资标的没有进入资本市场，基金进行清算，相应股份按照基金份额转让给基金各投资人；（2）基金投资项目为某个高端制造企业，并且在投资期间取得收益，不允许对外投资，只能进行在股东之间进行分配。

本公司对该产业投资基金合伙企业（有限合伙）是作为权益法核算的长期股权投资还是作为金融工具核算合适？

解答：

除了主帖中已经提供的信息以外，还应关注以下问题：

1.投资标的是否在合伙企业设立之前已经确定，本企业是否参与投资标的的选择和投资合同的谈判签约过程；

2.合伙企业的收益分配和亏损分担机制，本企业享有可变回报的量级和可变性；

3.投资退出的决策机制，本企业能否对投资退出的相关决策实施主导或者具有重大影响。

4.对被投资企业的投资比例，本企业是否意图从该投资中获得协同效应，还是仅为一般的财务性投资。

根据上述因素，判断本企业对合伙企业是否具有控制、共同控制或者重大影响。如果不具有控制、共同控制或重大影响的，则作为以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产核算，列报为其他非流动金融资产；如果具有控制、共同控制或重大影响的，则作为其他非流动资产，按成本法或权益法核算。

97. 履约保函和融资保函现金流的区别？

有关于支付银行保函保证金的现金流分类，是计入与筹资相关的支出，还是计入与其他经营活动相关的现金流支出

解答：

履约保函的相关保证金属于经营活动；融资保函的相关保证金可以属于筹资活动。

98. 关于外卖平台的折扣处理？

外卖平台的收入来源于商家抽成，商家卖的越多，平台抽成越多。现在商家餐厅面向用户做五折活动，平台补贴五折的 50%，商家自己承担五折的 50%。请问平台补贴的 50%应该算是营销费用还是抵减收入？

解答：

平台是商家和客户之间的桥梁，客户和商家同时都是平台的客户，因此平台承担的折扣也应当冲减营业收入，而不是确认为销售费用。

99. 生产中作为催化剂使用（正常消耗很小）的贵金属的核算

生产中作为催化剂使用（正常消耗很小）的贵金属是否确认为固定资产？如何估计其使用寿命与净残值？

背景：

A 公司生产产品时需要使用铂铑合金拉丝板，其在生产过程中的作用是为熔化的玄武岩浆拉丝使用。该板在生产过程中损耗

率较低，经过一段生产时间后（一般为 5 个月左右），可翻新（返回其制造厂商重新熔化和铸造成型），翻新过程是修补的过程，会涉及重量的增加（损耗缺失部分），翻新成本为新增重量的成本和翻新费，翻新之后和新购入铂铑合金拉丝板无任何区别，可多次无限制地循环翻新使用，该板的单位价值比较高，A 公司将该板计入原材料核算。

解答：

根据背景资料分析，该铂铑合金拉丝板是属于使用年限超过一年的有形资产。《企业会计准则第 4 号——固定资产》第三条规定：“固定资产是指同时具有下列特征的有形资产：(1)为生产商品提供劳务、出租或经营管理而持有的；(2)使用寿命超过一个会计年度。”及固定资产的特征“第一，固定资产是为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有；第二，固定资产使用寿命超过一个会计年度；第三，固定资产为有形资产”。根据上述规定，本案例中的铂铑合金拉丝板符合固定资产的定义及特征，故计入固定资产核算更为妥当。

关于该项固定资产的折旧计提问题，根据《企业会计准则第 4 号——固定资产》规定：

1.固定资产的使用寿命，是指企业使用固定资产的预计期间，或者该固定资产所能生产产品或提供劳务的数量。

2.固定资产的应计折旧额，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。

3.固定资产的预计净残值，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。

关于该项资产的使用寿命和净残值，A 公司应根据上述各项规定，结合历史经验以并参考同行业的经验合理估计。其中需要重点注意以下问题：

1.虽然以铂铑合金作为催化剂的化工生产技术可能随着技术进步而被淘汰，但因为材质为贵金属，其本身价值较高，且不会受到技术进步影响而发生减值。如果其持续使用和反复回炉熔炼不会影响其品质，则其预计净残值不应低于其材质中所含的贵金属价值（扣除回炉熔炼过程中发生的相关成本）。

2.铂铑合金一旦作为催化剂投入生产流程，除了需要定期回炉熔炼以外，基本可以无限期循环翻新使用，其本身没有使用寿命限制。

因此，我们的建议是：

1.对铂铑合金本身按其作为贵金属的购入成本确认为固定资产。因其使用寿命几乎无限，故不计提折旧。但如果其贵金属市场价格发生不可逆转的重大下跌，则应计提减值准备。

2.对于定期发生的重新回炉熔炼的相关成本（包括在回炉熔炼时对损耗的少量铂铑合金予以添加补足的成本），因为受益期短于 1 年，故如果金额较小的，则直接在发生时计入当月营业成

本；如果金额较大的，可确认为“其他流动资产”在两次回炉的间隔期内摊销。

扩展及学习笔记：

1.铂铑合金，platinum-rhodium alloy，是铂基含铑的二元合金，在高温下为连续固溶体。铑可提高合金对铂的热电势、抗氧化和耐酸腐蚀能力。以铂为基添加铑所组成的铂合金。自固相线以下为连续固溶体。德国绕伯(E.Raub)曾预测存在着类似于铂铑系中的固相分解区，其临界温度约 780℃，但至今尚未证实。是铂基含铑的二元合金，在高温下为连续固溶体。铑可提高合金对铂的热电势、抗氧化和耐酸腐蚀能力。大于 20%Rh 的合金不溶于王水。用高频炉或中频炉氩气保护熔炼。20%Rh 以下的合金可全部冷加工成材；大于 20%Rh 的合金由热加工和冷加工成材；PtRh70 合金全由热加工成材。主要用作热电偶材料，有 PtRh10/Pt、PtRh13/Pt 等。还作为催化剂、坩埚和喷丝嘴，高温发热体、电气接点和火花塞电极。作为绕组材料。

2.铑合金拉丝板根据其特点应符合固定资产定义和确认条件。问题的焦点是如何确定折旧年限和预计净残值。

3.因其使用寿命几乎无限，故不计提折旧。采用成本一减值模式计量。

4.重新回炉熔炼的相关成本根据重要性原则，金额较小直接计入当期营业成本，金额较大则建议分期摊销。

100. 按技术要求需保持的商品最低结存量的核算

问题:按照有关技术规范的要求,某些企业必须在其油气罐、管道等存储和运输系统中保持一定的最低结存量,这部分最低结存量不能用于销售。对这部分最低结存量限度内的商品,应作为存货还是固定资产核算?

背景:

A 公司为油品销售企业。截至 2014 年 12 月 31 日, A 公司共结存油品 16 万吨, 其中管道内结存的不可销售“死油”4 万吨(这些“死油”的存在主要是为了保持管道的压力, 保证系统的连续稳定运作, 不能将管道完全排空, 因此出于技术要求不能将其出售的最低结存量)。这部分“死油”只有在最终该公司现有的油品仓储和运输系统被完全拆除时才能取出对外出售, 但预计其届时对外出售的价格将显著低于其原始成本(很可能只有作为残料出售)。

解答:

本案例中, 期末结存于管道中的不可销售“死油”应作为固定资产而不是存货核算, 并将其成本扣除预计可变现净值后的差额在相关的仓储和运输系统的固定资产的折旧年限内计提折旧。

结论基础:

根据《企业会计准则第 1 号——存货》第三条规定:“存货, 是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等”;《企业会计准则第 4 号——固定资产》第三条规定:“固

定资产，是指同时具有下列特征的有形资产：（一）为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的；（二）使用寿命超过一个会计年度”，第四条规定：“固定资产同时满足下列条件的，才能予以确认：（一）与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业；（二）该固定资产的成本能够可靠地计量。”

据此，如果持有某个库存项目的目的不是为了出售或在生产、提供服务过程中消耗，但持有该项目对于在一个以上的经营周期内经营或从资产中获取收益而言是必要的，并且该项目的成本无法通过将其出售来获得补偿（或者在经营或从资产中获取收益后会大幅减值），则这项库存项目就符合“固定资产”的定义。如果同时满足“其成本能够可靠计量”这一条件，则满足固定资产的确认条件，应当计入固定资产。即使该库存项目中属于固定资产的部分不能从实体上与属于存货的剩余部分区分开来，以上结论也同样适用。

在本案例中，管道中的“死油”不能用于对外出售，但其存在对于仓储和运输系统的固定资产的正常运作而言是必要的，即符合固定资产的定义和确认条件，故应确认为固定资产。同时，因为“死油”直到最终该公司现有的油品仓储和运输系统被完全拆除时才能取出对外出售，但预计其届时对外出售的价格将显著低于其原始成本，因此其为公司带来经济利益的年限与油品仓储和运输系统的固定资产（如管道）的折旧年限相同，故应将成本在该年限内计提折旧。

如果将这部分“死油”确认为存货，则可能导致立即确认损失，因为这些“死油”不能用于出售，也不会在生产过程或提供服务的过程中被消耗。这样的列报方式将不能恰当地反映出以下事实：这些“死油”是在超过一个营业周期内运作另外一些资产所必需的。

虽然《企业会计准则第1号——存货》和《企业会计准则第4号——固定资产》都是建立在历史成本原则的基础上，但是两者的会计处理原则却很不相同，例如存货市价的变动将影响净利润，但固定资产的市场价格的变动不会产生直接的损益影响。

扩展及学习笔记：

1. 存货准则和固定资产准则的联系和区别：均采用历史成本原则，但会计处理确不相同，市场价格的变动对存货而言会影响利润表，而对于固定资产不会产生直接损益影响；

2. 在某些特定情况下，存货和固定资产可能是同一种商品，但从定义、确认条件、持有目的以及其他进一步判断因素的角度，需要进一步识别具体应作为存货还是固定资产；例如本案例的“死油”，更符合固定资产的定义和确认条件。

101. 关于尾矿库闭库费用资本化还是费用化的问题

问题：

尾矿库闭库费用在会计上应作资本化还是费用化处理？

背景：

A公司尾矿库闭库费用主要包括：尾矿坝体治理，排洪排渗

系统治理，在线检测，库区整治等，每年纳入投资预算，是属于对已填满尾矿库的后续支出。

解答：

我们认为，尾矿库闭库行为属于企业应履行的法定义务，但不能为企业带来以货币计量的未来经济利益，因此该项支出不符合《企业会计准则——基本准则》对“资产”这一会计要素的定义和确认条件的规定，应于发生时直接费用化处理。

虽然《企业会计准则讲解（2010）》第五章第一节中提到：“企业由于安全或环保的要求购入设备等，虽然不能直接给企业带来未来经济利益，但有助于企业从其他相关资产的使用获得未来经济利益，也应确认为固定资产”（见原书第68页），但我们理解此处的安全设备、环保设备投资与尾矿库闭库支出并不具有可比性。企业的安全设备和环保设备不能为企业带来直接经济利益，但仍可被确认为资产，其原因在于：如果企业的环保和安全生产状况不达标，则依据相关法律法规要求不得开工生产，因此这些环保设备和安全设备保持良好状态是那些可直接为企业带来经济利益的生产设备正常投入运行的必要前提，即有助于生产设备中所包含的未来经济利益的实现。与之相比，尾矿库的闭库支出并不直接与生产设备的运转发生联系，并非生产设备正常投入运行的必要前提。

另外，虽然尾矿库闭库有助于“防止安全隐患造成企业的经济利益流出”，但此时所减少的经济利益流出（一旦发生溃坝等

灾害后的救援、赔偿等支出)更多地是或有的、难以用货币计量的;尾矿库中积存的尾矿在日后能否重新被使用也有相当大的不确定性,因此不属于会计上在判断是否构成资产时需纳入考虑的“未来经济利益”。尾矿库闭库支出更多地类似于矿区开采完后的地质环境治理恢复义务,不形成企业的资产。

这个问题是假设此前该尾矿库使用期间未就届时的预计闭库支出进行预提,到实际发生闭库时才对实际发生的相关支出进行会计处理的情况。理论上最正确的做法是在使用期间予以逐年预提。

扩展及学习笔记:

1.尾矿库是指筑坝拦截谷口或围地构成的,用以堆存金属或非金属矿山进行矿石选别后排出尾矿或其他工业废渣的场所。尾矿库是一个具有高势能的人造泥石流危险源,存在溃坝危险,一旦失事,容易造成重特大事故。尾矿库是矿山企业最大的环境保护工程项目。可以防止尾矿向江、河、湖、海沙漠及草原等处任意排放。一个矿山的选矿厂只要有尾矿产生,就必须建有尾矿库。所以说尾矿库是矿山选矿厂生产必不可少的组成部分。尾矿库的基建投资一般约占矿山建设总投资的10%以上,占选矿厂投资的20%左右,有的几乎接近甚至超过选矿厂投资。尾矿设施的运行成本也较高,有些矿山尾矿设施运行成本占选矿厂生产成本的30%以上。为了减少运行费,有些矿山的选矿厂厂址取决于尾矿库的位置。

2.尾矿库闭库支出更多类似于开采后地质环境恢复义务，不形成资产。闭库支出需要与企业的安全设备和环保设备进行区分。

3.如果企业的环保和安全生产状况不达标，则依据相关法律法规要求不得开工生产，因此这些环保设备和安全设备保持良好状态是那些可直接为企业带来经济利益的生产设备正常投入运行的必要前提，即有助于生产设备中所包含的未来经济利益的实现。

102. 资源置换的会计处理？

公司 A 是一家地产公司，公司 B 是一家设备供应商，A 拟向 B 采购一批运营设备，但经过商业谈判，决定不支付货币资金，而是通过 A 向 B 提供其地产物业里的广告屏投放广告来做置换，拟签设备。

采购合同、广告销售合同以及补充协议约定双方不就设备采购合同以及广告销售合同支付现金，相互冲抵。

针对这个交易，税务上按照相关税务规定缴税，但是会计处理上如何处理比较合适呢？

是否能适用非货币性资产交换？感觉广告销售其实没有资产，最多只能算让渡部分时间的资产使用权；

如不适用非货币性资产交换，那如何做会计处理呢，感觉设备采购和广告销售的单独的确认时点也不一样，设备采购涉及一次性的设备购置以及后期 2 年的运营维护，广告销售的时间期限不确定（只确定了总时长和单价），1-3 年都有可能，要看 B 的

广告投放时间需求。

解答：

1.属于非现金对价，即销售设备的对价形式为广告运营权或收益权。应适用新收入准则关于非现金对价的规定。

2.广告运营权可以确认为一项无形资产，在合理确定的受益年限内摊销。

103. 仓库租约是否包含“已识别资产”？

企业与第三方仓储服务公司（乙方）签订仓储服务合同，合同约定乙方提供仓储服务、入库作业、配送等服务。同时约定甲方租赁乙方 3000 平方米仓库面积进行相关作业，在报价单中规定了仓储费单价及服务单价。

但实际作业中，由于涉及多个城市存储点，所以使用多少面积、及具体仓库位置并未做出具体约定，只是在合同中明确了如果实际操作涉及的面积小于合同约定面积的 80%，双方可以协商调整面积。

在此情况下，是否需要将仓储部分作为租赁，其他服务作为非租赁而对该合同进行分拆呢？

解答：

此问题应考虑仓库租约是否包含“已识别资产”，即特别指明所租用仓库的范围、面积、与其他相邻区域的分割等，且出租方无实质性替换权。如果是，可以认为包含租赁，但应将“合同约定乙方提供仓储服务、入库作业、配送等服务”作为一项单独

的服务。如果只是要求特定的仓储面积和仓储服务，而对仓位的位置无具体要求的，也可能不构成租赁，整体上构成购买仓储服务。

104. 运费和仓储费会计处理的探讨？

汽车零配件供应商为满足整车厂及时供货需求，在其整汽车厂客户周边租赁公共仓库存放产品。具体流程：

整车厂将某一车型零配件的供货定点给供应商之后，供应商进行零配件的研发和试制，研制成功并可量产后，供应商根据车厂的滚动需求预测进行生产，生产完毕后，供应商参考外地仓库存保有量、预计交期等确定发往其租赁的外地仓进行备货，外地仓再根据车厂具体供货需求配送至车厂，供应商向外地仓支付仓储配送费（外地仓不单独收取配送费，但此种情况下，由于外地仓在车厂周边，通常理解仓储配送费中运输服务成本相对较低）。

1. 供应商将产品运往外地仓的运输活动是否可以认定与履行合同不相关，从而将该段运费确认为销售费用？

2. 此种情况下的仓储运输费是应当作为销售费用还是销售成本？

解答：

此问题的主要考虑是与销售收入的确认时点相关，即存放于外地仓中的零部件是否仍属于供应商的存货（是否仍处于供应商的控制下）。

如果这部分存货尚未确认收入，仍处于供应商控制下，则供

应商将产品运往外地仓的运输活动可以认定与履行合同不相关，从而将该段运费确认为销售费用；此时的仓储运输费也属于销售费用。

如果这部分存货在运抵外地仓时即认定控制权转移，可确认收入的，则将产品运往外地仓的运输费应作为合同履约成本计入主营业务成本，此时的仓储运输费属于代客户承担的支出，应冲减收入。

105. 新租赁准则中转租赁装修改造费用的折旧计提问题？

若公司参与旧改，租入老厂房进行装修改造后重新对外出租，按照准则，转租出租人应当按照承租人及出租人的要求分别对原租赁合同与转租赁合同进行会计处理。请问在公司租入厂房进行翻新改造期间，尚未产生相关租赁收益，使用权资产是否需要开始计提折旧，若计提折旧，是计入当期费用还是说可以资本化计入装修改造形成的长期待摊费用中，后续进行摊销逐步计入费用中？因为有些装修改造时间跨度会比较久，若能将装修期间的折旧资本化，是否更符合收入成本配比的原则？目前没有关注到上市公司关于转租赁业务在执行准则过程中的详细说明，若您了解相关信息。

解答：

在公司租入厂房进行翻新改造期间，虽然尚未产生相关租赁收益，但取得原租赁项下的使用权是进行装修改造的前提，因此该期间内对原租赁的使用权资产仍需计提折旧，但该期间内的使

用权资产折旧费用可以计入装修改造的成本（长期待摊费用），即主帖所说的“可以资本化计入装修改造形成的长期待摊费用中，后续进行摊销逐步计入费用中”。

106. 退货和售后维修确认收入的区别？

目前碰到一家汽车零部件企业，在销售商品后，由于产品存在裂纹或加工不合格等原因出现退货，但是存在下面几种情形：

1.主机厂比较强势，不给退货，双方确认问题产品后，主机厂开具对应产品金额及一定加层的加工费、罚金等赔偿金的销售发票；也有主机厂开具劳务费（加工、返修、维修、质量考核等内容的劳务费发票），金额为产品金额及一定加层后得总金额；

2.下游客户给退货，但是货物基本为报废品，企业一般在下游客户归集起来，整车运回，反开销售发票或质量费发票的日期与实际吧残次品运回企业的日期一般要 2-3 个月，而且可能由于保管不完善，存在退回件直接丢失，或者由于运回不经济，直接在当地处理掉。

上述退货，如果收到件，企业判断还能用，是冲减收入成本，确认存货，计提跌价，还是不冲减收入成本、直接冲减质量费；如果收不回件，目前处理时确认质量费；如果收到件，但是企业技术员判断后期不能用了，目前处理为冲减收入成本，确认存货，计提跌价，还是不冲减收入成本，直接根据开票确认质量费，还是冲减收入，结转成本与废件金额（按照废钢计算的金额）的差额计入质量费？此处，该业务是属于售后服务的范畴呢，还是按

照退货处理计提跌价呢？

解答：

因质量原因导致的退货，一般做法是参考新收入准则第三十二条“对于附有销售退回条款的销售”处理；如果不退货而予以维修的，则按新收入准则第三十三条“附有质量保证条款的销售”处理。但这两者之间很多时候没有明确界限。这两者的处理结果类似，都是需要预计一定金额的负债，但前者直接冲减收入，后者通常列入销售费用。一般情况下，如果两者不能明确区分的，建议优先考虑按前者处理（不论是否实际收到退回的商品）。

如有收回商品的，应按收回商品的原成本和预计可变现净值两者孰低入账。

107. 仓单交易是金融资产还是存货？

请问大宗商品的仓单买卖，仓单在记账时属于金融资产还是存货？

解答：

根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第六条：本准则不涉及按照预定的购买、销售或使用要求所签订，并到期履约买入或卖出非金融项目的合同。但是，能够以现金或其他金融工具净额结算，或通过交换金融工具结算的买入或卖出非金融项目的合同，适用本准则。

所以，仓单是否作为金融资产核算，取决于：（1）其标的物是否存在活跃的大宗商品交易市场，能快速转换为现金；（2）

持有目的是为了正常生产经营所需而提取实物，还是为了直接转卖获利，赚取差价。

108. 如何理解资产减值中的相关税费？

存货减值中的相关税费及固定资产减值中的相关税金的具体含义是什么。哪些税费不考虑呢。是否指的是进当期损益中的税费呢？

解答：

存货减值中的相关税费，是指该存货在日后的销售环节，根据测算的可变现净值作为销售价格出售时，预计需承担的各项税金及附加。

固定资产减值测试中，测算“公允价值减去处置费用”时对税费的考虑类似。

在测算固定资产的未来现金流量现值时，包含在现金流量中的相关税费主要是使用该资产制造的商品出售时将发生的相关税费。

但是，上述各项相关税费中，理论上均不含企业所得税。

109. 外币暂估与结算差额的处理？

经理 A 认为，存货的外购成本应当以入库时点为准，如不考虑暂估不准确的影响，仅由时间差导致，应该将差额计入财务费用-汇兑损益；

经理 B 认为，存货的外购成本应当以实际结算的为准，如

不考虑暂估不准确的影响，仅由时间差导致，应该调整存货账面价值（已出售的计入营业成本）。

如果该事项金额重大，最妥当的处理办法应该是哪个？

解答：

该差额应分为两部分考虑：1.暂估的原币金额不同于结算的原币金额导致的差异；2.到货日至结算日之间的汇率变动导致的差异。

对于1，应按到货（暂估）日的汇率折算的金额调整存货采购成本或者销售成本；对于2，即该差额的剩余部分，应调整财务费用——汇兑损益。

110. 劳务派遣薪酬的会计核算？

我司有签订一些劳务派遣合同，有的是与劳务公司签订，有的是与个人签订，想咨询下判断这类业务支付的工资，是属于员工在应付职工薪酬核算，还是在其他应付款中核算：

1.与劳务公司签订合同。关键条款如下：

①乙方（劳务公司）向甲方提供符合项目条件的人员，在甲方场所提供劳务外包服务；

②乙方人员接受甲方项目负责人的管理和考核，有奖惩措施，未经同意乙方不得擅自撤离劳务人员，且作业时间一个月以上；

③甲方对涉及人员的考勤、奖惩、待遇、辞退等有建议权，决定权在乙方。劳务费双方确认后甲方统一支付给乙方，乙方再与劳务人员结算。

2.与个人签订劳务合同。关键条款如下：

①甲方安排乙方从事产品销售、业务咨询等服务，就甲方项目重大决策提供意见，协助处理业务发展中的问题；

②乙方必须按照甲方要求完成甲方指定的工作任务，甲方直接与乙方月结工资；

③乙方必须遵守甲方的各项公司管理制度。

请问根据以上两个合同的部分条款，是否可将劳务人员应认定为本企业的“职工”，来核算工资等内容，谢谢！

解答：

可参考《中审众环研究 2020》之“问题 1-4-8（企业对劳务派遣人员薪酬的核算和列报）”。

对于外派劳务人员相关费用，企业应根据是否具备对这些劳务人员的工作分配、业绩考核和报酬决定、奖惩、辞退等实质性的管理权力，这些人员所从事的工作内容与本企业正式职工是否存在实质性差异等因素，分析这些劳务人员在经济实质上是否属于《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》所定义的“职工”。如果属于“职工”的，则其报酬（扣除可以明确识别和确定的工具使用费、劳务派遣机构管理费等不属于劳动报酬的部分）属于职工薪酬的范畴，作为短期职工薪酬进行核算。

就主帖案例，虽然“甲方对涉及人员的考勤、奖惩、待遇、辞退等有建议权，决定权在乙方”，但通常理解相关的实质性权力仍在甲方，因此应视为甲方的“职工”，甲方作为职工薪酬核

算，乙方按代收代付处理。乙方仅可将合同约定的管理费按净额法确认为其自身的收入。

111. 合同负债在合并层面如何抵消？

遇到应收和合同负债的抵消，但是合同负债价税分离，税额挂账在其他流动负债，抵消的时候，按照借：合同负债，其他流动负债；贷：应收账款吗，税额需要抵消吗？

解答：

涉及税费缴纳的资产负债，都是对外交易的结果（企业与国家之间的交易），因此对应交税费、预缴税款之类资产负债，在合并报表层面是不应抵销调整的。

112. 收购单一资产是否构成业务的探讨？

在《瑞华研究 2010-2019 汇编》中提到：涉及“单一资产实体”的收购时，对于其中核心资产的收购，不构成一项业务合并。现有业务背景如下：公司为了收购特定的房产，采取收购其项目公司 100%股权（同时获取资产承担负债）实现，此项业务是否满足“单一资产实体”收购，若满足，该项目公司是否需要并表？资产的入账价值如何确定？付出对价与账面价值之间的差异如何确定？是否应考虑递延所得税的影响？若不满足，是否应该正常按照非同一控制下企业合并账务处理。

解答：

仅收购特定房产，不构成业务，按单一资产实体收购处理。

但是，虽然不构成企业合并，但并不影响收购方取得对被收购方的控制权，将其纳入合并报表范围。

合并报表层面，收购价款超出账面净资产的差额部分，均调整该项房产的价值，不确认商誉。这部分增值额作为合并报表层面该房产成本的一部分，在剩余使用年限内折旧。

此类不构成业务合并的资产收购，不涉及确认递延所得税资产或负债。（《中审众环研究 2020》之“问题 2-3-8（由确认一组不构成业务的资产或净资产所产生的暂时性差异，能否确认递延所得税负债或递延所得税资产）”）

113. 保本结构性存款能否通过 SPPI 测试？

最近关于阅读**所（2019）第 07 号：新金融准则（三）：

有关利息是否反映了对货币时间价值、与特定时期未偿付本金金额相关的信用风险、以及其他基本借贷风险、成本和利润的对价。

1.货币时间价值应该理解为仅包含随着时间流逝的因素从而来带的利息。

2.信用风险（例如理财产品到期赎回时银行不支付的相关本金的风险）

3.其他基本借贷风险、成本和利润的对价。

案例：

收益起算日 2019 年 3 月 29 日的收盘价为 281.00，产品观察日为 2019 年 9 月 24 日，若 AU99.99 合约观察日收盘价与收益

起算日收盘价之比大于 118%，即观察日收盘价大于 331.58[281*118%]，则到期收益率为 3.93%，反之若小于 331.58[281*118%]，则到期收益率为 3.80%；

观察期挂钩标的收盘价为 345.25，观察区间内挂钩标的最高收盘价为 358.9，最低收盘价为 278.5，均已突破该区间。收益率为 3.93%。

分析：

关于技术指引的判断，

工具 2 提到：同等条件固定利率公司债券利息收入为票面债券的 4%，与 3M LIBOR+1%挂钩浮动利率 3%至 5%，在与基本借贷安排相一致的利率 4%的 2 倍以内。

工具 4 提到：3M LIBOR+1%， MAX 5%。可以看作是固定利率和浮动利率相结合的工具，通过合同设定利率上限可能降低合同现金流量的波动性。即黄金价格突破更高的话能产生 0.13%的额外收益，否则保底为 3.80%

结论：能通过 SPPI 测试。

1.对于保本的结构性存款，是否可以认为利息几乎不存在未偿付的信用风险（借款人是银行）？

2.如何理解其他基本借贷风险、成本和利润的对价？

3.工具 2: 在与基本借贷安排相一致的利率 4%的 2 倍以内应该如何理解 2 倍以内能通过 SPPI，出处在于？

4.上述通过 sppi 测算结论是否正确？若案例能通过 SPPI，

在我看来实务中，绝大数的结构性理财均符合通过 SPPI 测算要求，因为不少人以突破保底预期收益率作为是否能够通过 SPPI 的唯一条件，但是尽管存在突破，该利息也均为固定。

5.若该案例不能通过，那么实务中是否可以以能否突破保底预期收益率作为能够通过 SPPI 的唯一条件？

6.影响极其微小的解释：我总是认为，结构性存款尽管存在突破，但由于设置利率均非常靠近，相关利率差为 0.13%，就个人感觉挺小，而规定的极其微小如何把握。利率差超过多少不算极其微小？

解答：

对于保本的结构性存款，可以认为利息几乎不存在未偿付的信用风险。

工具 2：在与基本借贷安排相一致的利率 4% 的 2 倍以内，这里的 2 倍是一项实务操作中的惯例，如果超出了该倍数，则表明利息的构成中还很可能包括其他因素（否则就是不公允的安排），导致不能通过 SPPI 测试。

在你的结构性存款举例中，设定的挂钩变量为金价，其波动区域设定为正负 18%，并非设定很宽，挂钩变量很容易波动到该设定区间之外。但是，其可能的收益波动区间只有 0.13%，与本金和保底利息 3.8% 相比，该浮动区间是极其微小的，可以认为对合同现金流量特征的分析不产生实质性的影响，故不影响最终结论，即改结构性存款产品可以通过 SPPI 测试。这里的“影响”

极其微小”的判断依据被审计单位的重要性水平、该金融产品自身的风险特征等因素，没有统一的定量标准，更多地是一项专业判断。

114. 承租人支付的增值税是否属于租赁付款额？

租赁负债及使用权资产的入账金额是否应为不含税金额，即初始确认时均不含增值税，承租方也不对此项税费进行账务处理。

待后期承租方向出租方定期支付款项并取得发票（发票开具金额为本金+利息金额）时，按取得的发票确认增值税进项税，账务处理即为：借：应交税费-应交增值税-进项税，贷：银行存款。

解答：

一般可以这样理解。

在租赁合同中，承租人的会计处理需要考虑应否将增值税款纳入租赁付款额中。

观点一、根据能否合理预期取得增值税进项税额抵扣凭证分别处理。如果合理预期能够取得增值税抵扣凭证（例如，合同约定每次支付租金的前提条件是出租人必须向承租人提供与该次租金等值的增值税专用发票），则承租人无需将该可抵扣的增值税款部分计入租赁付款额。在合同约定的每期租金含税的情况下，应拆分出其中的增值税款，仅将不含税的支付计入租赁付款额。反之，如果因出租人为小规模纳税人、合同未约定出租人提供增值税专用发票等情形，承租人合理预期不能取得增值税抵扣凭证

时，或者承租人虽然能够取得增值税抵扣凭证但其中载明的增值税额不得抵扣时，则应将包含增值税款在内的付款全额作为取得使用权资产支付的对价计入租赁付款额。

此时，还需注意，由于合同的法律形式可能不同于其会计实质，可能会出现按照增值税规定将其作为“应税服务”，而在新租赁准则下的会计处理却作为“租赁”或“租赁+服务”的情形。此时，应按增值税法规定的应税税目及适用税率拆分合同中的“增值税”。

观点二：承租人支付的增值税款不属于租赁付款额，承租人在出租人产生纳税义务时确认相应的增值税付款，如果不能抵扣的，则直接计入当期成本费用。

目前，准则制定机构更倾向于观点二的处理。

115. 出口业务中合同履约成本的范围和现金流量探讨？

1. 我公司对外出口货物，且大多数运费为空运费等金额重大的费用，该运费不属于单项履约义务的，为第三方提供运送到客户指定国家地点，该运输发生在控制权转移至之前（确认销售收入之前），发生的运费也确认为营业成本（也通过“合同履约成本”归集），以前公司现金流量表列报在“支付其他与经营活动有关的现金”，新准则下是否列报在“购买商品、接受劳务支付的现金”更合适？

2. 与出口相关的费用、如报关费、货代费、文件费等，是否也通过“合同履约成本”归集？

解答：

1.可以这样理解。但并无明确规定。

2.这些支出与特定的客户合同相关的，也应通过“合同履约成本”科目归集，最终转入营业成本。

116. 新收入准则下现金折扣的会计处理？

新收入准则下，现金折扣如何进行会计处理，是按全额确认，实际发生时冲减收入吗。

解答：

新收入准则下，现金折扣是作为可变对价处理的。这意味着：

1.现金折扣作为可变对价处理，即现金折扣最终体现为收入的减少。

2.需按期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数，而不能到客户实际享受折扣时才冲减收入。

3.需遵循新收入准则第十六条对可变对价估计的限制性规定，即“包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时累计已确认收入极可能不会发生重大转回的金额”。

4.需在后续的每一资产负债表日重新估计应计入交易价格的可变对价金额，并进行会计估计变更。

117. 应收款项融资的入账依据？

根据金融工具准则规定，应收款项融资（应收账款和应收票据）初始入账时，按公允价值计量，公允价值后续变动金额计入

其他综合收益。

对于应收账款和应收票据，由于收到时即存在约定账期或承兑期，故理论上其公允价值低于应收金额。在应收款项融资时，其初始入账价值该如何确定，准则依据是什么？

解答：

根据新 CAS 22 第三十三条规定：“企业初始确认金融资产或金融负债，应当按照公允价值计量。对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和金融负债，相关交易费用应当直接计入当期损益；对于其他类别的金融资产或金融负债，相关交易费用应当计入初始确认金额。但是，企业初始确认的应收账款未包含《企业会计准则第 14 号——收入》所定义的重大融资成分或根据《企业会计准则第 14 号——收入》规定不考虑不超过一年的合同中的融资成分的，应当按照该准则定义的交易价格进行初始计量。”。

由于应收款项融资主要是通过商品销售或劳务提供所形成的应收银行承兑汇票，故其初始计量金额一般即为对应的收入计量金额。其后续公允价值计量时一般不考虑折现因素影响。

118. 应付账款核销问题？

我看很多上市公司发布的应付核销的公告里写的核销原因除了债权人注销等法定情况外，其他核销原因大多是“应付长期挂账，且与对方已长期无往来”，从而进行核销，这是否与您在其他帖子中所说的观点有冲突，因为您之前在其他帖子中说到

即使满足三年诉讼时效且拿到了诉讼时效的法律意见书因债权债务的实质关系还是存在的，不满足核销的条件。那作为企业目前在应付核销中如何把握这个度会比较好，因为现实情况往往是应付长期挂账，已经超过诉讼时效，但是并没有达到债权人已经注销等法定条件，一定要挂满二十年等到实质性权力灭失才可以进行核销吗？

解答：

这种情况应当从严把握，因为应付核销的前提是对应的付款合同义务已经解除，而仅仅依据“应付长期挂账，且与对方已长期无往来”是不足以证明这一点的。当然在诉讼时效已过之后，对方再要求支付的成功可能性不大，但该现时义务仍在，严格来说仍不满足核销条件。

119. 合伙企业分配利润的会计处理？

A 国有企业投资于 B 合伙企业，持股 10% 份额，投资金额 5000 万元，A 公司为有限合伙人，A 公司账上在可供出售金融资产核算（适用旧准则）。B 合伙企业处置了其中一个投资项目分回了 1300 万元（其中，这个项目合伙企业投资成本为 1000 万元，对应 A 公司份额成本为 100 万元。A 公司收益 1200 万元），A 公司账上 100 万元用于冲减可供出售金融资产成本，1200 万元记入投资收益。合伙企业约定利润分配原则为“先回本，后分利”

A 公司目前账务处理是否正确，如果不正确，1300 万元是

否全额计入投资收益（因为基金公司没有做减资）或者全额冲减可供成本 1300 万元，（因为分配利润约定先回本）？

解答：

一般可以按照管理人提供的分配通知上注明的还本、收益金额进行相应的会计处理，即冲减投资成本 100 万，投资收益 1200 万。需要注意“合伙企业约定利润分配原则为“先回本，后分利””是针对单个投资项目而言的，不是针对本企业对合伙企业的投资作为一个整体而言的。

120. 商票付息如何入账？

我们与供方签订协议时，付款方式中规定，货款如果以商票的形式支付，货款 100 万，对方要求利率 8%，期限 1 年，那我们就要开具 108 万的商票。在这种情况下，我们是要求对方给我们开具 108 万的贷款发票吗？8 万我们入在财务费用里还是计入贷款价值里呢？

解答：

由于这种情况下明确约定了不同结算方式下的交易价格，故应将现销价格作为商品采购的入账价值，超出部分的 8 万元作为利息支出处理，在票据付款日之前摊销，确认为各期的“财务费用——利息支出”。

121. 担保费收入如何确认？

我公司为政府平台融资性担保公司，专门向农户贷款提供担

保，一次性收取 3 年的担保费，请问担保费是一次性确认收入还是按照实际归属期间摊销确认收入，同时收取的预收担保费应列示什么科目？（合同资产，一年内到期的非流动负债，非流动负债？）

解答：

如果采用保险合同会计模式，则一次性确认收入，后续计提未到期责任准备金；如果采用金融工具准则下的财务担保合同会计模式，则分摊确认收入。后一情形下，预收的担保费应确认为合同负债。

122. 政府奖励给个人如何入账？

政府奖励给个人的奖金发放，需计入应付职工薪酬核算吗？

解答：

政府拨款时明确指定奖励给某个个人的，则企业按代收代付处理，不确认政府补助和职工薪酬；如果政府没有明确必须支付给特定个人，企业可以自行决定该笔奖励资金如何使用的，则需分别确认政府补助的其他收益和职工薪酬费用，并在支付环节通过“应付职工薪酬”科目核算。

123. 土地使用权被政府收回，相关支出应如何处理？

如果一个企业把之前购买的土地使用权被政府收回，收回之前地上有一定的设计、平整，建筑等支出，其中土地购买的支出和村民补偿费等入了无形资产土地使用权，而设计，建筑等支出

入了在建工程，收回过程中的协议上说明是对土地使用权和地上支出的补充，想探讨一下，这种支出是作为资产减值损失处理，还是作为营业外支出处理，怎样和得到的政府补偿金产生的营业外收入对应。

解答：

既然前期“土地购买的支出和村民补偿费等入了无形资产土地使用权，而设计，建筑等支出入了在建工程”，那么被收回时，将补偿款与上述无形资产、在建工程账面价值之间的差额确认为资产处置损益。

124. 同一控制下无偿划转子公司的会计处理探讨？

A 公司为一国有企业，占 B 公司 80%的股权，在 2021 年 9 月，A 公司将 B 公司无偿划转至 C 公司（A 和 C 为同一方控制），划转日 A 公司账面金额长期股权投资-B 公司 80 万元。B 公司净资产为 110 万元（实收资本 100 万元，未分配利润 10 万元），1-9 月份的净利润为 5 万元。

A 公司单体账务处理为：

借：资本公积 80 万元

贷：长期股权投资 80 万元

A 公司合并层面账务处理：

借：年初未分配利润 1

借：资本公积 8

借：少数股东损益 1 万元

贷：利润分配-其他 10 万元（利润表中的年初未分配利润 5 万元和当期净利润 5 万元）

C 公司单体账务处理为：

借：长期股权投资：88 万元

贷：资本公积 88 万元

这样处理对吗？

解答：

基本可以这样理解。

A 公司个别报表层面应达到的处理效果是：按照划出的长期股权投资的账面价值，依次冲减资本公积（资本溢价或股本溢价，下同），盈余公积、未分配利润。

A 公司合并报表层面应达到的处理效果是：继续合并 B 公司 1~9 月报表直至划出日（2021.09），在划出日按照 B 公司账面净资产的相应份额依次冲减资本公积、盈余公积、未分配利润。

125. 其他权益工具转为长期股权投资如何会计处理？

公司签署新的合作协议，将原持股 80%但享有固定收益的其他权益工具投资，更改条款为持股 80%同时派驻两名董事并委任一位总经理，小股东派驻一位董事，公司自此享有控制权和可变回报。公司于 2021 年 1 月 1 日将其纳入合并范围，纳入合并范围前其他权益工具投资账面价值 500 万元，经评估的标的公司净资产价值为 1200 万元（评估时点为 2020 年 12 月 31 日），请问

于 2021 年 1 月 1 日纳入合并范围时，单体报表和合并报表分别如何处理？

解答：

条款更改前后，该项投资工具的现金流量风险特征、本企业所享有的权利义务等都完全不同，因此应当终止确认原先的金融资产，再按照变更条件后所享有股权的公允价值作为成本确认一项长期股权投资，据此按非同一控制下企业合并的原则进行个别报表和合并报表层面的账务处理。新确认的长期股权投资公允价值与原金融资产账面价值之间的差额计入投资收益。该原则同时适用于个别报表和合并报表层面。

需注意：此前名义上是权益工具，但享有固定收益，这种情况基本不可能被指定为其他权益工具投资。建议再次核对该项指定是否合理。

126. 为工程项目购置的专用设备应该如何入账？

背景：XX 公司有一批 1000 多万的固定资产，主要是 XX 公司根据客户工程项目的需要，为项目建设采购专用资产，根据相关合同，XX 公司在账面分期确认工程项目收入，同时按照收入确认期间对该资产计提折旧并计入成本。

疑问：企业账面按工程项目期对该固定资产计提折旧，因折旧期限到期时，该设备的使用权很可能转移至客户处，XX 公司将该资产计入了固定资产的账务处理是否合理，是否应该将其计入其他非流动资产并按照工程施工分期确认成本。

解答：

如果确定某项设备是专门为承接客户的某个工程项目而购置的，该工程完成后预计不会再有其他用途（例如，预计在可预见的未来不会再承接需要用到该设备的工程项目，或者合同约定该设备将归客户所有），且该工程合同价格足以补偿该设备的购置支出，则该设备应作为合同履约成本相关资产，列报为存货或者其他非流动资产（根据预计工程期间长度而定），在预计工程期间摊销该项资产成本，计入施工成本。

127. 员工在母公司持有股份，在子公司领取工资，股份支付如何确认？

IPO 业务中，如果员工甲在母公司持有股份（母公司自然人股东），员工甲的社保及工资在子公司缴纳和发放，但是员工甲实际履行的工作职能是整个母子公司的总经理，同时处理母子公司的业务，该员工的股份支付应该在母公司做还是在子公司做？

解答：

根据“谁受益，谁确认费用”的原则，理论上应合理确定母子公司从激励对象提供的服务中各自受益的程度，例如按照该激励对象在母公司和子公司的工作时长比例，将股份支付费用总额在母公司和子公司之间分摊。

128. 员工折扣价销售货物的会计处理？

企业以员工折扣价（市场指导价的 7.5 折）向员工销售货物，

收入按照折扣后的金额确认，是正确的吗？还是说得按照折扣前金额确认收入，同时确认职工福利费？

解答：

收入应按折扣前的市场价格确认，收入金额与实际向员工收取的价款之间的差额属于一项职工福利，确认为职工福利费。

129. 供热企业一次性入网费如何确认收入？

供热企业收取的一次性入网费确认收入的问题

最后一句话：因此，此类入网费应视为未来将向客户提供供热服务的预收款，在未来向客户提供供热服务时确认收入。这里如何分摊在各年确认的收入。

解答：

一般在合同约定的服务期限（如 PPP 合同约定的特许经营年限）内摊销。如果不能合理确定服务年限的，按照不短于相关管网设施的折旧年限确定摊销年限。

130. 母子公司之间转让固定资产的会计处理探讨？

母公司将固定资产按账面净值转让给子公司，子公司是按付出对价确认固定资产原值，重新评估尚可使用年限和残值率计算折旧吗，如果是这样，在合并层面还原回去原在母公司的原值和折旧的时候，转让后的折旧是延续母公司原账面计算，还是只是还原转让时点的原值跟折旧，转让后的折旧额仍然是子公司账面折旧额？

解答：

1.子公司理论上应按付出对价确认固定资产原值，重新评估尚可使用年限和残值率计算折旧。

2.如果子公司重新评估后的折旧年限不同于原先母公司层面的折旧年限，则属于会计估计变更。在合并报表层面，对该项固定资产也应按照变更后的折旧年限和预计净残值计提折旧，而不能简单还原到母公司个别报表层面原先的年限和预计净残值。

131. 同一控制下合并方资本公积的含义和恢复被合并方留存收益的探讨？

准则规定，同一控制企业合并中，以合并方的资本公积（资本溢价或股本溢价）贷方余额为限，将被合并方在企业合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分自“资本公积”转入“盈余公积”和“未分配利润”，因合并方资本公积余额不足导致被合并方的留存收益未全额恢复的，合并方在附注中说明。

甲集团下属两家全资子公司乙公司、丙公司，2021年9月30日，乙公司将全资子公司丁公司的股权转让给丙公司，即丙公司合并丁公司构成同一控制企业合并，丙公司原有数家子公司，需要编制单体报表和合并报表，但丙公司单体报表资本公积余额为零，合并报表资本公积贷方余额为2万元，丁公司截至2021年9月30日累计实现留存收益20万元，21年度1-9月实现留存收益5万元。

1.准则规定的以合并方的资本公积（资本溢价或股本溢价）贷方余额为限，是指合并方丙公司单体报表的资本公积还是丙公司合并报表的资本公积？

2.若是以丙公司单体报表的资本公积为限，由于单体报表没有资本公积，即无法恢复丁公司的留存收益，但是编制合并报表时，又需要视作 2021 年 1 月 1 日丁公司就已经纳入丙公司合并范围，丙公司合并报表中的收入、成本、费用等损益科目均需包含丁公司的损益，则丙公司合并资产负债表的未分配利润金额会包含丁公司当期的利润 5 万元，相当于恢复了合并前丁公司实现的一部分留存收益，与准则的规定相矛盾了；且丙对丁的长投金额与丁的净资产金额相等，抵消后由于合并资产负债表的所有者权益多出一个丁公司的当期利润 5 万元，导致合并资产负债表不平，该如何解决？

3.若是以丙公司合并报表的资本公积为限，由于合并报表资本公积贷方余额为 2 万元，小于丁公司当期利润 5 万元。若自 1 月 1 日开始合并丁公司，则 1-9 月的损益全部并入丙公司合并报表，但资本公积仅 2 万元，不足以恢复当期留存收益，仍然会导致合并资产负债表不平，该如何解决？能否在丙公司合并报表中按 2 万元净利润对应的收入、成本、费用等恢复，收入、成本、费用等金额在甲集团合并报表中合并，保证甲集团合并报表包含了丁公司全部的收入、成本、费用等金额？

解答：

1.在个别报表层面处理时，指合并方个别报表层面的资本公积（仅指资本溢价或股本溢价，下同）；在合并报表层面处理时，指合并方合并报表层面归属母公司股东的资本公积。

2.实际上，合并报表层面“是否以合并方资本公积为限恢复留存收益”是一个意义不大的问题。个人更倾向于优先保证被合并方留存收益的全额恢复，即使这样会导致合并报表层面的资本公积出现负数。主要考虑是：（1）合并报表主体并非法人主体，其中的权益明细项目划分不具有个别报表层面那样的特定法律上含义；（2）全额恢复被合并方留存收益有助于保证合并报表层面的基本表间勾稽关系的成立和保持。

132. 发电企业针对国家电网收取的深调辅助服务费核算和收入确认问题？

水力发电企业发电上网，国家电网会收取深调辅助服务费，每月的深调辅助服务费是由相关部门在次月根据全省调峰情况，将费用分摊至全省发电企业，所以，每月的深调辅助服务费都会在次月发电收入中扣除。但是国家电网不会开具发票给发电企业作为成本，而是，每次结算发电收入时需要扣除上月的深调辅助服务费。

（一）收入确认问题：作为发电企业，直接按照扣除深调辅助服务费的金额确认收入是否合理？

（二）跨期问题：受水情影响，12月份未发电，11月份有

发电。11 月份发电产生的深调辅助服务费数据在 12 月份出具，但是 12 月份未发电，无法扣除 11 月份发电产生的深调辅助服务费，而是在次年 1 月份发电收入中扣除。那 11 月份发电产生的深调辅助服务费如何处理？直接在确认次年 1 月份的发电收入扣除 11 月份的深调辅助服务费是否合理？

解答：

这种情况应按照新准则下可变对价的原则处理，即根据新收入准则第十六条规定，对归属于本月的该项服务费金额予以合理估计，直接从本月收入中扣减，但需遵循“极可能不会发生重大转回”的限制条件。后续实际扣除金额与原估计数不一致的，作为会计估计变更处理。理论上不应在实际被扣款的当月才冲减收入。

133. 单项履约义务的理解与应用？

1.在准则案例应用解释中“销售货物的同时提供运输服务”，该经济业务主要看控制权转移的时点，如果控制权在提供运输服务后转移，该运输服务属于合同履约成本不构成单项履约义务，如果在控制权在运输前就转移了属于单项履约义务。

这里有一点不理解就是：运输服务假设不是特殊的运输服务，是在市场中易于获得的服务，那按我的理解，不是在合同中，该运输服务不论在合同上或者性质上都可明确区分，都应该看做是单项履约义务么？

2. “销售同时提供安装服务”，那这个合同为什么不能够类

比“销售货物同时提供运输服务”的处理方式呢？就是看控制权转移的时点是否在安装服务之前或之后，来判断安装服务是否属于单项履约义务呢。

3.假如合同约定了，销售商品的同时必须需该其他提供相应的服务，那么该限制条款，在评估是否属于单项履约义务时应该考虑进去呢？

解答：

1.如果运输服务是在商品控制权转移时点之前，则意味着运输途中的货物是在卖方控制下的，这种情况下的运输是卖方为了将货物达到控制权转移条件的必要活动，且运输承运商基本上是由卖方选择的。相应地，此时运输服务不属于买方可以方便获取的资源，不构成单项履约义务。

2.安装和运输不同，很多时候安装服务具有较高的专业性，但也可能是简单和通用的，相应地，是否构成单项履约义务的判断不同，也会导致商品控制权的转移不同。另外，实务中很少有客户会单独在到货时对尚未验收的已到货设备进行验收并表示接受设备本身。

3.根据具体情况，一般应纳入考虑。

134. 贷款减值准备变动情况里的“核销后收回”探讨？

目前看金融类企业的审计报告，发现贷款减值准备处的披露有“核销后收回”的影响，即核销后收回会使期末贷款减值准备变大，这个是逻辑似乎不对吧？

但是目前看到的审计报告里基本上都是这么批的，从理论上来说，贷款核销的时候，

借：贷款减值准备

贷：贷款

核销后收回，先恢复贷款，

借：贷款

贷：贷款减值准备

既然是收回，那么相应的还有以下分录，

借：银行存款

贷：贷款

借：贷款减值准备

贷：资产减值损失

这样的话，核销后收回并不影响期末贷款减值准备的余额呀？

从报告的披露逻辑看，是不是并未考虑实际收回银行存款时的处理呢？如果是这样的逻辑没问题，为啥要这么披露呢？

解答：

你说的最后一笔分录（借：贷款减值准备，贷：资产减值损失）只有在个别认定法下才需要在收回贷款时编制该分录，也只有在这种情况下附注中才会体现单独的资产减值损失转回的影响。但实务中贷款损失准备一般按组合方式计提，对贷款损失准备的调整只在期末进行一次，平时是不做该调整的。所以就会出

现你说的情况，附注中无法单独识别和披露“核销后收回”的影响。

135. 新租赁准则下装修期间发生的折旧和利息费用能否资本化？

采用新租赁准则，房屋装修竣工前（未投入使用）产生的折旧和利息费用是否可以资本化？

解答：

装修期间的使用权资产折旧（无论是否处于免租期内）可资本化计入“长期待摊费用——装修”的成本。

与租赁负债相关的利息费用应直接计入财务费用处理，不能资本化。

136. 滞纳金是否需要按期间计提？

审计中发现公司以前年度需要大额补税，那么补税产生的滞纳金是否应当在整个欠缴期间分摊呢，还是只能直接计入实际支付的当期？

解答：

滞纳金也是一种特殊的利息（因延期纳税，根据延期纳税的金额和天数向国家支付的利息），其金额也是由税务系统自动计算的，因而金额能够可靠计量。因此理论上也可以向一般的借款利息一样，按规定的利率（滞纳金比例，目前为日万分之五）和滞纳金天数逐期计提。

137. “减资补亏”在会计层面存在障碍的原因？

之前查询到您 2015 年的一个帖子回复，说所谓“减资补亏”在会计准则层面是存在障碍的，请问为什么存在障碍呢？

解答：

所有者权益(或股东权益)按其形成来源可分为两大类：(1) 股东资本性投入形成；(2) 经营积累形成。这两类权益的界限还是比较清晰的。实务中可以通过转增资本的方式将(2)转入(1)，但不可能将(1)转入(2)，这就是”减资补亏“存在障碍的原因。

138. 专项储备在合并层面如何处理？

解答：

建议换个思路，不要先模拟权益法再进行合并抵销，直接按成本法的核算结果进行合并抵销，这样就可以避免在做模拟权益法的过程中把自己绕进去。如果直接在成本法核算结果的基础上抵销，则只需抵销投资成本和取得投资时子公司对应的净资产份额，以及确认少数股东权益和少数股东损益即可，对于取得投资之后的子公司专项储备变动无需特殊处理。

对于合并日或购买日子公司原有的专项储备余额，则区分不同情况处理：

1.同一控制下合并取得的子公司，因为需追溯重述合并比较数据，所以也不会有特别的问题。

2.非同一控制下合并取得的子公司，需将购买日取得的专项储备余额视同一项负债，根据持有股权的比例予以恢复，相应调整商誉，即借：商誉，贷：专项储备。以确保将购买日子公司的专项储备余额恢复出来。

139. 商誉在何时能够转销处理？

目前有一家公司所投资的子公司，由于经营不理想，没完成对赌协议，初始支付 3,300 万元，占比 51.03%，形成商誉 14,803,832.68 元，本期已收回其中 2,000 万元，现在公司估计还无法确定对方能支付剩余价款，截止到现在还未完成各项工商变更等工作，需不需要减少账面长投成本，以及在合并范围商誉如何处置。

解答：

商誉只有在丧失对子公司控制权时才能转销。因此需关注对该子公司是否已丧失控制权。仅仅从已收回部分投资款来看无法判断控制权是否已经丧失，建议对此进一步核实。

如果尚未丧失控制权的，应关注是否满足作为持有待售资产列报的条件，以及如何对其进行减值测试。在减值测试时，鉴于已收到部分款项（列报其他应付款），可以在减值测试时将其纳入考虑。

140. 个别认定计提减值一定会高于账龄组合计提减值吗？

部分企业对于有特殊风险的应收账款以个别认定法计提，计

提的水平低于信用风险组合账龄组合的计提比例。如某项应收账款账龄3年，债务人违约、涉诉、债务人出现流动性风险，企业向法院申请了财产保全，如法院封存了一栋房产，企业具有优先受偿权，房产的价值可以覆盖应收账款金额，企业以有优先受偿权及房产价值高于债权价值为由，不对该应收账款计提坏账，或者按照低于账龄组合的坏账比例计提。上述做法是否有违会计准则，我理解有特别风险的债权的计提比例应高于账龄组合，如经过测试低于账龄组合，应以账龄组合方式计提。

解答：

“有特别风险的债权的计提比例应高于账龄组合”这个说法，在理论上并不成立。采用个别认定法计提的前提是该项应收款项的信用风险特征不同于任何一个现有的信用风险组合，而这个“不同于”是中性词。采用个别认定法计提准备的款项也可能存在其计提比例小于相同账龄应收款项的情况，如某些关联方往来。

但是，基于主帖案例，在这个特定案例中，“企业向法院申请了财产保全，如法院封存了一栋房产，企业具有优先受偿权，房产的价值可以覆盖应收账款金额，企业以有优先受偿权及房产价值高于债权价值为由，不对该应收账款计提坏账，或者按照低于账龄组合的坏账比例计提”这种做法不一定合适。主要考虑：1.此类问题中被查封财产能否变现，是否存在优先于本企业的其他担保权利等，需注意聘请律师核实；2.司法拍卖的成交价格往往远远低于正常市价，也还要考虑拍卖变现过程中的税费等问题，

所以不能以正常的市价为基础测算其可收回金额。3.司法救济需时较长，即使最后能够收回款项，也可能存在一定的资金时间价值损失，需在坏账准备计提中考虑该因素。

141. 新租赁准则利息资本化的探讨？

我结合了之前两个帖子，分别是

<https://bbs.esnai.com/thread-5453769-1-1.html>

与租赁负债相关的利息费用应直接计入财务费用处理，不能资本化。

<https://bbs.esnai.com/forum.php?mod=viewthread&tid=5398202&page=1#pid9109547>

若确认为租赁负债，则由于打印机不需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态，不属于“符合资本化条件的资产”，故租赁负债的利息不能资本化。

第一个帖子意思是所有情况下均不能资本化，第二个是满足条件的情况下可以资本化，所以想请教一下是不是目前都不能资本化了，其出处主要是准则哪里规定。

解答：

租赁负债可以看作为了购建特定资产使用权而发生的专门借款。其借款费用的资本化也遵循借款费用资本化的一般原则。

如果在租赁负债发生时，租赁资产尚处于在建状态，需经过较长时间才能达到预定可使用状态的，则在租赁资产的在建期间内，租赁负债的相关利息是可以资本化计入使用权资产价值的。

除此之外，租赁负债相关的利息支出均应在发生时直接费用化处理。

142. 被投资方收到固定收益的投资款如何处理？

公司股东 A 公司 2019 年 12 月签订投资协议，按照投资协议出资 5 亿元，无其他约定，截止 2021 年 10 月实际出资 3 亿元，尚有 2 亿元未出资。

同时，在 2021 年 1 月公司股东 A 公司借款给我公司 2 亿元，并签订借款合同，约定利率年 5%，2021 年 12 月公司股东 A 公司补充签订借款合同，并约定“借款的 2 亿元本金转为未交出资款，并按照年 6%支付固定收益”。公司截止 2021 年 11 月末未分配利润为负数。

针对以上业务情况，有如下问题请教：

问题 1：借款本金转为未交出资款，是否可以计入实收资本；

问题 2：按照年 6%支付的固定收益，属于利息支出还是利润分配，是否需要预提，如果预提计入什么科目。

解答：

1.如果形式上符合《公司法》《公司登记管理条例》《公司注册资本登记管理规定》中关于债转股出资的规定，则法律上可以认可增加实收资本。

2.但是，由于合同约定按年率 6%支付固定收益，因此会计上应认定为金融负债。在按照实际收款金额借记银行存款、贷记实收资本的同时，还应按相同金额借记资本公积，贷记长期应付

款。后续每年按约定支付的固定利息列入每年的财务费用。

143. 修改结算方式属于债务重组还是可变对价？

A 公司与供应商签订的合同约定以 6 个月的承兑汇票支付货款，但在实际支付时由于 A 公司资金较为充足，大多数均以现汇的方式予以结算，结算时以票据到期期限与同期银行贷款利率计算的金额递减应支付的采购款，该情况是否认定为可变对价？

由于 A 公司取得利息收入符合“以往的习惯做法等，客户能够合理预期企业将会接受低于合同约定的对价金额”，上述情况应该是属于可变对价，会计处理时原材料入库价格应根据净额确认吧？

解答：

”A 公司与供应商签订的合同约定以 6 个月的承兑汇票支付货款，但在实际支付时由于 A 公司资金较为充足，大多数均以现汇的方式予以结算“：这表明是在结算阶段双方事实上修改了债务条件，故应作为债务重组处理，相关收益列入投资收益，不调整采购存货的取得成本。

144. 对公交车身、路面指示牌等广告牌租赁是否包含租赁？

公司租赁公交车车身、路面指示牌，公交站站台及住宅小区里面电梯广告位（用玻璃框固定起来的广告位）用以投放广告，请问公司租赁的这种广告位是否构成租赁呢？如果构成是否适

用于低价值租赁？

我个人理解，由于这种广告位的租赁依赖于特定的已识别资产（公交站站台固定位置，路面指示牌特定位置，公交车的特定位置，电梯里面的玻璃框），并且 A 公司可以在相关法律法规和合同的框架内主导其所承包的广告时间，并获取使用承包的广告时间的几乎所有经济利益，所以构成租赁。

但是租赁的这些资产的全新价值应该怎么去衡量呢？比如公交站站台，路面指示牌，公交车车身这些是公共资源，我们租赁的只是其上面的广告位，不是整个公交站站台，路面指示牌或公交车车身的价值无法衡量，又如电梯里面的框框，以整个玻璃框的价值来算肯定是很低的，是否可以认为这就是低价值租赁？

因为这种合同非常多，如果这些都构成租赁且不能用低价值租赁豁免去处理，对于财务核算会增加非常多的工作量。

解答：

如果广告位是固定的（路面指示牌，公交站站台及住宅小区里面电梯广告位），且租赁后本企业对这些广告位的投放运作具有完全自主权，则可以认为包含租赁。据此应确认使用权资产和租赁负债。

对于公交车车身广告，由于一般不会锁定到特定的公交车车牌号，而是约定在某条线路的若干辆公交车上投放广告，如果约定投放广告的车辆数小于该条线路的配车数，则表明公交公司对此拥有实质性替换权，相应地不存在租赁安排；如果约定需投放

广告的车辆数为该条线路的全部配车，则仍构成租赁。

广告位租赁，其所租赁的资产是专门为该项租赁交易而创造出来的资产，其实质是获取特定时间、地点的广告发布经营权，其价值是不能仅以制作一块广告板的成本本身来衡量的，因此不属于低价值资产租赁。

145. 新租赁准则下，租赁物尚未达到预定可使用状态的会计处理？

被审单位 2020 年末融资租赁租入一批设备，租期 5 年。用于安装在在建工程中，在建工程大约 2023 年完成。

1. 这批融资租赁租入的设备是否应该按新租赁准则处理呢？如果不符合租赁准则，是否按以前的融资租赁处理（因为是在建工程组成部分，完工前不会使用，个人感觉不大符合“客户是否有权获得因使用资产所产生的几乎全部经济利益”这条）

2. 如果采用新租赁准则，2020 年融资租赁手续费被审单位计入在建工程，本期是否需要调整？（审计角度超过重要性水平）

3. 如果采用新租赁准则，2023 年在建工程完工后如何处理呢？使用权资产一并转入固定资产嘛？相应的租赁负债？

解答：

即使在新租赁准则下，如果在取得租赁物时，该租赁物本身尚未达到预定可使用状态，则也可以在“使用权资产”科目下设置“在建”明细科目核算，对此暂时不计提折旧，直到该工程整

体达到预定可使用状态。

完工后，“使用权资产——在建”转入正常的“使用权资产”并按租赁年限和其自身可使用年限这两者中的较短年限内计提折旧。

146. 受限的大额存单明年到期如何列报？

受限的大额存单，明年到期。期末是列示货币资金-其他货币资金、其他流动资产、一年内到期的非流动资产如何进行区分。

解答：

首先看其本身的存款年限是否超过一年。如是，则列报为一年内到期的非流动资产。

如果原始期限不超过一年的，则货币资金-其他货币资金、其他流动资产均可。习惯上对于存款期间不能提前支取的大额存单列报为其他流动资产。

147. 业绩承诺期内修订业绩补偿条款的会计处理？

2-11 业绩承诺期内修订业绩补偿条款的会计处理

非同一控制下企业合并中，购买方应当将业绩补偿条款产生的或有对价作为合并成本的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本，或有对价公允价值的后续变动计入当期损益。

监管实践发现，部分公司对于在业绩承诺期内交易双方修订业绩补偿条款的会计处理存在分歧。现就该事项的意见如下：

非同一控制下企业合并购买日后的业绩承诺期内，在法律法

规允许的前提下，交易双方协商对业绩补偿的金额、支付时间、支付方式等进行修订，且已就该事项严格履行了股东大会等必要内部决策流程。这种情况下，购买方应将业绩补偿条款修订导致的或有对价公允价值变动计入当期损益。

购买方应将业绩补偿条款修订导致的或有对价公允价值变动计入当期损益---计入当期损益哪个科目呢？公允价值变动损益还是投资收益？

解答：

应判断该项对金融资产条款和条件的修改是否属于实质性修改，是否会导致原金融资产的终止确认和一项新金融资产的初始确认，即新资产的公允价值与原资产的公允价值相比（比较基准日为变更生效日）是否差异大于 10%。

如果大于 10%，则终止确认原金融资产，新确认一项金融资产，两者的公允价值差异列入投资收益。

如果不大于 10%，则不终止确认原金融资产，公允价值变动列入公允价值变动损益。

148. 专门借款利息资本化如何分摊的探讨？

1.公司属地方国企，从事文化教育类投资，简而言之，如：大学的分校区整体建设，诸如此类的工程；

2.向相关部门立项申请时，以整个校区建设作为一个项目立项，批复时也以该申请批复，实际建设时，分了多个标段，如：综合楼、宿舍楼、食堂、体育场等；

3.向银行申请的专门借款，项目和立项项目名称相同，款项专用于该立项，但未能对应至各分标段上；

4.各分标段单独验收，有单独的竣工验收证明，验收时间不同。

问题一：专门借款资本化，是否需要针对不同的标段进行分摊？分摊的标准选什么标准较为合适？

问题二：各标段竣工验收时间不同，请问资本化截止时点，是否要分开考虑，还是以该项目内最后一个标段为截止时点？

问题三：未来竣工验收，是以整个项目整体竣工验收？还是各分标段分开竣工验收？（在建工程分标段单独核算清晰，但所有标段全部竣工才会投入使用）。

解答：

根据《企业会计准则第17号——借款费用》第十四条：购建或者生产的符合资本化条件的资产的部分分别完工，且每部分在其他部分继续建造过程中可供使用或者可对外销售，且为使该部分资产达到预定可使用或可销售状态所必要的购建或者生产活动实质上已经完成的，应当停止与该部分资产相关的借款费用的资本化。

购建或者生产的资产的部分分别完工，但必须等到整体完工后才可使用或者可对外销售的，应当在该资产整体完工时停止借款费用的资本化。据此，

1.专门借款资本化，需要针对不同的标段进行分摊，分摊标

准可以是各标段的投资额比例等合理标准。

2.资本化截止时点应分开考虑，已完工的标段如果可以单独适用的，则其占用的专门借款在竣工后停止资本化。这里需要谨慎判断上述第十四条规定的条件是否满足，不应简单地依据“所有标段全部竣工才会投入使用”就认为所有标段是同时达到预定可使用状态的。

149. PPP 项目公司业务模式和会计处理探讨？

该项目公司隶属于集团（A）的控股子公司，在成立该项目公司时，以联合体投标的方式中标。中标时标明 A 负责融资、运营，B（无关联公司）负责施工，C（无关联公司）负责施工。中标后成立项目公司 D。政府与项目公司 D 签订 PPP 合同。D 与 B、C 签订工程施工合同。工程施工合同价格约定最终以竣工决算审计金额为准。最终的竣工决算审计需要由政府认可。支付工程款时，需要政府签字确认再支付。按照 14 号文解释以及新收入准则，该项目公司是否是主要责任人？如果不是主要责任人金融资产或者无形资产模式是否就不需要确认建设期收入？金融资产模式的话建设期利息是否可以算是投资总成本？

解答：

在很多情况下，项目公司本身并不具备执行和管理 PPP 项目的人力和其他资源，仅仅是母公司的“通道”，项目公司自身也不具备承担相应责任的能力，但可以较为方便地将责任转嫁给其母公司。对于这类“通道”性质的项目公司，一般认为其属于

代理人，不确认相关收入和成本，直接根据应支付给施工方的款项确认金融资产或者无形资产。在金融资产模式下，建设期利息同样是费用化的，不计入资产价值。

150. 处置子公司情形下相关金融资产的计量探讨？

因为处置子公司丧失控制原因，导致原对子公司历史期间形成的其他应收款项不再抵消，从而在丧失控制时点形成对原子公司的其他应收款。

如根据还款计划安排将该款项划分为长期应收（比如未来3年内收回，但不收取利息）

1.那么此时初始计量长期应收款时应当如何确认呢，是需要将未来收款额折现出现值后作为初始确认摊余成本计量，还是根据预期信用损失对长期应收计提减值准备即可呢？

2.对长期应收的折现，是否应该影响股权处置投资收益的确认？

解答：

1.合并报表层面，属于一项新金融资产的初始确认，其初始计量应为处置日的公允价值，即预计可收回金额的折现值。减值准备属于后续计量范畴，初始确认时不应确认减值损失和减值准备。

2.由于这部分长期应收款的公允价值被视为处置对价之一，因此该项长期应收款的初始计量金额也会影响到合并报表层面的处置损益计量。

151. 职工教育经费的用途？

被审计单位是一家盐业公司，当地政府为了保证盐业公司保持一定的食盐储备，每年拨付盐业公司一定的款项，被审计单位认为属于政府补助计入了其他收益核算，我认为该笔款项属于对盐业公司食盐储备成本的补贴，不是无偿的，不发生储备成本就不会收到该笔补贴，不属于政府补助，应该在收到的时候计入专项应付款，发生储备成本的时候再冲减专项应付款。

解答：

首先建议明确这是对食盐采购成本还是储存成本的补助；其次要考虑是否属于政府购买服务。

另外，“在收到的时候计入专项应付款，发生储备成本的时候再冲减专项应付款”该做法是不恰当的。专项应付款专用于企业取得政府的资本性投入，在转增资本或转入资本公积之前的暂挂。本案例不属于这种情况。

152. 空暇时的人员薪酬如何分配处理？

在对于研发费用按研发项目拆分时，例如某个研发人员在不同项目都存在着不同的工时，将工资薪酬进行分配，但是，实务上理论中会存在研发人员例如在 A 项目到 B 项目中有空暇时间，那应当如何分配比较合理？

同理，在软件行业中也有类似情况，对于技术人员按销售项目分摊成本时，例如某个人员在不同项目都存在着不同的工时，

将工资薪酬进行分配，但是，实务上理论中会存在该技术人员在 A 项目到 B 项目中有空暇时间，那应当如何分配比较合理

解答：

空暇时间对应的人工成本直接计入管理费用处理，不分摊给任何研发项目或者成本计算对象。

153. 房地产出租构成融资租赁应该如何处理？

对于融资出租的房地产，出租方到底应按投资性房地产准则核算，还是应按租赁准则核算？

解答：

房地产出租构成融资租赁的，则该租赁资产需终止确认，不再确认为出租人的资产，出租人仅确认租赁应收款和未担保余值。

154. 不同情形下租赁变更的会计处理探讨？

1.作为出租人，一份 5 年的房屋租赁合同，有免租期，第三年原承租人将租赁合同的权力义务全部转让给新承租人，出租人、原承租人、新承租人签订三方协议，出租人是否视同原合同未发生变更，继续按原合同用直线法计算的租金进行账务处理？

2.租赁范围减少，出租人减少对承租人的租赁面积，出租人是否用变更后的租赁总收入减去之前直线法已确认的租赁总收入余额在剩余租赁期限内进行摊销？

3.出租人发生变化，原承租人与出租人 A，签订了 5 年租赁合同，第三年，出租人 A 将租赁合同的权利义务转让给出租人 B，

出租人 B 是否将该租赁合同作为一项新租赁合同，转让日开始，根据转入后租赁总金额在租赁期内用直线法。

解答：

1.如果除了承租人变更以外，其他权利义务均不变，则可以这样处理，尤其是在新老承租人之间系关联方的情况下。

2.根据新租赁准则规定，经营租赁发生变更的，出租人应自变更生效日开始，将其作为一项新的租赁进行会计处理，与变更前租赁有关的预收或应收租赁收款额视为新租赁的收款额。即直接视作新租赁处理，按缩减租赁面积后的剩余各年的租金总额在剩余租赁期内按直线法分摊确认收入。

3.是。但要注意：如果是租约随同房屋产权一并转让，则应关注租约约定的租金等条款是否符合转让时点的市场公允条款，如不符合的，需考虑将转让价款总额中合理区分房屋产权价款和租赁权益让渡价款，以合理确定房屋入账价值和租赁合同权益入账价值，后者应在剩余租赁期内摊销，以作为对该期间内经营租赁租金收入的调整。

155. 集中管理资金如何在现金流量表中列报？

审计中遇到一家公司，各个子公司与集团结算中心的资金上划、下拨非常频繁，如果每笔发生额都在单体现金流量表反映变动额的话，现金流的发生额会虚增很多，我们考虑是否可以只把现金流量表的年初、年末变化按净额调整，不反映本年上划、下拨的现金流量。

解答：

《企业会计准则解释第 15 号》第二条不涉及现金流量表的列报问题。现金流量能否按净额列报，由《企业会计准则第 31 号——现金流量表》第五条规范。

第五条 现金流量应当分别按照现金流入和现金流出总额列报。但是，下列各项可以按照净额列报：

（一）代客户收取或支付的现金。

（二）周转快、金额大、期限短项目的现金流入和现金流出。

（三）金融企业的有关项目，包括短期贷款发放与收回的贷款本金、活期存款的吸收与支付、同业存款和存放同业款项的存取、向其他金融企业拆借资金、以及证券的买入与卖出等。

首先应注意判断集中管理的相关资金，存放在财务公司的部分，是否可以作为现金流量表中的“现金”。如果可以作为“现金”的，则这部分集中管理资金不涉及现金流量问题。

与被通过资金集中管理归集到母公司账户中的资金（其他应收款/其他应付款），如果发生频繁且金额较大，一般可以按净额在现金流量表中列报。通过资金集中管理拆借资金的相关的现金流量，通常理解应分别列报其拆入和偿还，一般不应净额列报，除非借款期限很短（如不超过一个月）且发生频繁、涉及金额重大。

156. 投资资产如何确认递延所得税资产？

某一法人主体投资了 3 个基金项目均分类为交易性金融资

产，资产负债表日时 3 个项目 A、项目 B、项目 C 均估值减值，其中项目 A 估值减值幅度较大，经管理层判断项目 A 日后估值增值可能性较小，该项目公允价值变动未来期间回调可能性很低，意欲将项目 A 的估值变动作为永久性差异于所得税中进行纳税调增（即不确认递延所得税资产）。

同一会计主体，能否部分投资项目 B、项目 C 确认递延所得税资产，项目 A 估值变动作为永久性差异不确认递延所得税资产？部分投资项目确认递延所得税资产是否有什么需要注意或关注的事项？

解答：

确认递延所得税资产的条件：

（1）存在可抵扣暂时性差异，或者可抵扣亏损，或者未来纳税调减额；

（2）预计在可预见的未来可产生足够多的应纳税所得额；

（3）可抵扣暂时性差异在可预见的未来很可能转回。

对于投资资产，其暂时性差异的转回主要依据投资的处置。因此如果在可预见的未来预计不会处置，则不应确认递延所得税资产。如果虽然在可预见的未来预计会处置，但预计处置时投资方无足够应纳税所得额的，也不应确认。除此之外，应就该项可抵扣暂时性差异事项确认递延所得税资产。

157. 递延收益是否仅核算政府补助？

解答：

在执行新收入准则后，原先在递延收益中核算的将转为营业收入的项目，均转入“合同负债”核算。

新租赁准则实施后，原租赁准则下对于售后租回构成融资租赁的情形，核算方法也有改变，不再确认递延收益，但是对于此前原准则下形成递延收益的原有租赁业务在新准则下可以继续沿用以往处理方法。

递延收益目前基本上只剩下了与政府补助相关的项目，以及历史上遗留下来的因原租赁准则下售后回租构成融资租赁而形成的递延收益。

案例延伸：

《企业会计准则（2006）》附录《会计科目和主要账务处理》：

2401 递延收益

一、本科目核算企业确认的应在以后期间计入当期损益的政府补助。

二、本科目可按政府补助的项目进行明细核算。

三、递延收益的主要账务处理。

（一）企业收到或应收的与资产相关的政府补助，借记“银行存款”、“其他应收款”等科目，贷记本科目。在相关资产使用寿命内分配递延收益，借记本科目，贷记“营业外收入”科目。

（二）与收益相关的政府补助，用于补偿企业以后期间相关费用或损失的，按收到或应收的金额，借记“银行存款”、“其他应收款”等科目，贷记本科目。在发生相关费用或损失的未

来期间，按应补偿的金额，借记本科目，贷记“营业外收入”科目。用于补偿企业已发生的相关费用或损失的，按收到或应收的金额，借记“银行存款”、“其他应收款”等科目，贷记“营业外收入”科目。

四、本科目期末贷方余额，反映企业应在以后期间计入当期损益的政府补助。

158. 应收款项融资的分类探讨？

假设，企业一年内收到三种汇票：1. “6+9”银行承兑的汇票100万。2.非“6+9”银行承兑的汇票100万。3.商业承兑汇票100万。都负有追索权，企业分别将其中的60万贴现或背书转让，则出现2种情况：1.其中6+9部分的60万满足终止确认条件，企业将剩余40万进行了重分类为“应收款项融资”。2.非“6+9”银行承兑和商业承兑的60万元部分，因为不满足终止确认条件，因此未终止确认；此外，虽然管理层有出售的意图，但是此“出售”不能终止确认，不能作为会计意义上业务模式分类的“出售意图”，故客观事实表明的管理层意图仍为“持有以收取”，因此该票据仍应列报于“应收票据”，不重分类为“应收款项融资”。

这样考虑是否合适？如果按这个逻辑的话，非“6+9”银行承兑汇票、商业承兑汇票，在一般情况下，持有意图基本上都是“持有以收取”了。很少能够满足“持有以收取”+“出售”。

解答：

这样的考虑基本合理。特别是对科创板 IPO 企业或上市公司，可列入“应收款项融资”的似乎只有信誉良好的大型国有或股份制银行开立的银行承兑汇票了。

159. 新租赁准则下经营租赁如何在合并层面进行内部抵消？

请问下同一控制下集团内部怎么抵消新租赁准则带来的影响？之前翻看了《新租赁准则应用指南》没有找到具体应对操作，请问具体有哪个政策文件可以参考吗！

解答：

新租赁准则下，如果出租人按经营租赁处理，而承租人确认使用权资产和租赁负债，则由于两者的会计模式不对等而不能直接抵销两者之间的交易。但有一点是明确的：合并报表层面应将租赁资产作为自用固定资产，其账面价值即为出租人个别报表中的账面价值；同时抵销承租人账面上的使用权资产和租赁负债相关的会计处理，以及抵销出租人个别报表中确认的租金收入和对应成本。因此，此时的合并抵销分录如下：

1. 冲回承租人个别报表层面就该项租赁所作出的全部会计处理，包括确认的使用权资产及其折旧、租赁负债及其利息费用；
2. 冲回出租人个别报表中确认的租金收入和对应的租赁应收款；
3. 将出租人个别报表层面所确认的其他业务成本（经营租赁

租出固定资产的折旧费用)根据承租人报表中使用权资产折旧的入账科目,调整到相应的成本或费用项目中;

4.出租人将租赁资产作为投资性房地产确认的,应在合并报表层面重分类到固定资产;出租人对该投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量的,应冲回累积确认的公允价值变动并补提折旧。

160. 资金拆借利息全额扣除如何会计处理?

(1) A公司向B公司借款1亿,借款期限1年,A公司、B公司约定利息1000万

(2) 2021年10月1日,B公司拆出资金1亿,A公司收款后第2天,向B公司支付利息1000万

(3) A公司在支付利息当日,把1000万利息,全额计入财务费用-利息支出

(1)根据民法上的司法判例,民法只认可9000万作为本金,会计上的借款本金该怎么认定?

(2)企业把1000万利息全额计入2021年度,应该怎么调整呢?

解答:

会计上的金融负债初始计量金额为9000万元(本金1亿元,利息调整-1000万元)。即:借:银行存款 9000,借:短期借款——利息调整 1000,贷:短期借款——本金 10000。

上述“利息调整”应在借款期间内摊销(原则上应采用实际

利率法，因期限不超过一年，也可以简化采用直线法），确认为各月的利息支出。借：财务费用——利息支出，贷：短期借款——利息调整。

161. 预付账款发生减值风险应如何处理？

1. 预付账款是否要计提坏账准备

2. 如果判断预付账款目前无法收回，是否要先转入其他应收款，然后计提坏账准备？

解答：

预付账款的减值风险包括两方面：

1. 供应商信用风险，即无法收到所订购的货物；

2. 可以收到所订购的货物，但该货物的市场价格已经下跌。

前者属于信用风险范畴，后者则与存货跌价类似。但这两种风险不会同时出现（即互斥）。

应结合具体情况，考虑这两种风险哪一种为主，据此选择合理的减值模式。如果是 1，则应采用金融工具准则下的信用减值模型予以考虑，但除非确定对方已不可能发货，一般不应转入其他应收款，而是直接针对预付账款计提坏账准备。

162. 资金集中管理归集形成往来款能否净额列报？

根据会计准则解释 15 号：成员单位归集至集团母公司账户的资金，成员单位应当在资产负债表“其他应收款”项目中列示；成员单位从集团母公司账户拆借的资金，成员单位应当在资产负

债表“其他应付款”项目中列示；其他应收款、其他应付款是否可以对抵后列示。

解答：

不可以。

其他应收款、其他应付款的对抵列报，需满足《企业会计准则第 37 号——金融工具列报（2017 年修订）》第五章规定的条件，即：金融资产和金融负债应当在资产负债表内分别列示，不得相互抵销。但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：

（一）企业具有抵销已确认金额的法定权利，且该种法定权利是当前可执行的；

（二）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。

资金集中管理归集形成的其他应收款和其他应付款，基本不会同时满足这两项条件。

163. 集团子公司租用母公司资产能否不按新租赁准则核算？

如果是同一控制下集团内子公司租用母公司的资产，能不能不按照新租赁准则核算？主要考虑到内部抵消后也不存在租赁资产及负债了，能否这样简化处理？

解答：

由于母公司和各子公司为独立会计主体，均需按照国资管理要求全级次报送财务报表和出具审计报告，因此不能以相关租赁系发生于集团内部，在集团合并报表层面最终会抵销该租赁事项为由，而在母公司个别报表和各子公司的财务报表中采取类似于原准则下经营租赁的简化处理方式。

164. 单项计提的坏账损失是否为非经常性损益？

根据《非经常性损益（2008）》单独进行减值测试的应收款项减值准备转回属于非经，那相应的，单项计提是否可以放入非经了，如果不放入非经，会出现同一个单位计提坏账 放入经常性损益，坏账转回放入非经常性损益，这样可比性就很差了。

解答：

单项计提的坏账损失不属于非经常性损益，除非导致单项计提的原因是偶发性的自然灾害等不可抗力。这种单方向（不对称）的非经常性损益认定更多地是体现监管政策导向。

165. 子公司注销后，母公司应如何进行会计核算？

子公司本年清算解散，办理了税务注销，将子公司账套上原有的资产、负债按账面价值全部转至母公司账套。母公司的长投与子公司净资产的差额是计入投资收益，还是冲减资本公积？现在有两种意见：

一、是冲减投资收益，视同子公司将全部净资产对母公司进行分配；

二、应当参考企业会计准则解释第7号、同一控制下吸收合并的规定，母公司的长投与子公司净资产的差额冲减资本公积、留存收益。

请问下哪种处理正确？

解答：

要考虑该子公司原有业务、人员等是否在母公司继续，还是清算子公司（变现资产和清偿债务、遣散人员）后收回剩余净资产？如果是前者，则参考《企业会计准则解释第7号》第四条处理；反之则将差额调整投资收益。

166. 已购买保险的固定资产毁损应如何处理？

公司11月份失火，导致部分固定资产损毁，但是有买保险，截止12月底，保险理赔未完成，这批损毁的固定资产是否可以暂挂固定资产清理科目？

解答：

对于确定已毁损的固定资产，应在办理必要的内部审批手续后及时予以转销、核销处理，不应在固定资产清理科目中长期挂账。尤其是，如果实物已变卖或者交付给保险公司处理，即实物已不在本企业控制之下时，建议及时核销资产处理。

如果实物资产仍在，尚未处理完毕，则可以将其在固定资产清理中挂账，但其账面价值不应超过在谨慎评估可获得的保险赔款基础上确定的可收回金额。

167. 如何合理预提质保金的探讨？

工程类企业，项目数量众多，按单一项目收入的既定比例计提质保金，并在质保期内冲销结转，存在较大难度。质保期在1-3年，平均2年。

以下简化计提方法，是否合适或其他改进方法：

（1）按照当期收入的固定比例（如X%）计提年末预计负债，期初余额扣减本期质保费用实际发生额后，与前述计算的期末应当保有的余额相比较，对差额进行补提或者冲销。

（2）考虑质保期平均2年，故根据最近几年的质保费率发生情况，以判断（1）中X%确定的充分性。质保费率=当期实际发生的质保费用÷（（上期收入+当期收入）÷2）计算。

解答：

质保金属于会计估计问题，某一种具体方法的适用性关键是它的结果能否代表对该事项的最终结果基于当时可获得的信息作出的最佳估计。建议分析以往历史数据和同行业数据，以及预计的变化情况等，合理确定上述方法计算的结果是否与最终结果接近，以及符合对未来发展变化的预期。根据重要性原则和成本效益原则最终确定处理方案，再履行必要的企业内部审批决策程序后，作为会计估计确定下来。

168. 信用贷款支持工具如何账务处理？

央行发的信用贷款支持工具，实际上是给银行一个无息借款。用这个无息借款的本金按照同业借款的平均利率算了一个息差，把这个息差借利息支出，贷其他收益。做法非常合理，但是客户

非常困惑要求给依据。有无相关的文讲应该的账务处理呢？

解答：

这种支持工具实际上就是一个固定比率的贴息（如 1%），虽然形式上似乎是衍生工具，但实际上其价值并无波动性，就是根据向小微企业等特定主体发放的贷款余额的一定比例给予的补贴，因此直接作为政府补助处理。

169. 开具信用证支付货款如何核算？

国内公司向美国公司采购设备，合同是 200 万美元，合同约定为：合同签订后支付 20%预付款 40 万，银行存款支付，另外 80%开具不可撤销国际信用证 160 万，设备在装船是支付合同 70%，设备安装完成用信用证支付 5%，验收合格后用信用证支付 5%。

设备分批到港，截至 2021 年 12 月 31 日，已经到设备 150 万，在设备装船后用信用证支付了 $150 \times 70\% = 105$ 万，那期末已到设备对应的应付款有 $150 - 150 \times 90\% = 15$ 万，另一批设备的预付款 10 万。

1.已到设备的应付款 15 万在期末是挂在应付款科目，还是要转到应付票据-信用证去呢？

2.另一批设备 50 万价款对应的未付款信用证是不是不做处理，只做备查登记？

解答：

1.转入应付票据——信用证。

2.如果另一批设备尚未到货，则对应的未付款信用证不做处理，只做备查登记。

170. CIF 方式结算下的运费和保险费如何处理？

请问执行新收入准则时，外销以 CIF 方式结算下，物权的控制权转移是以装卸港为依据的（与 FOB 结算模式一致），那么在控制权转移后装卸港至目的港之间发生的运费与保险费应作为一项单独的履约义务，确认收入与成本吧？成本应是付给物流公司、保险公司的费用（实质是代收代付性质），那么收入怎么确认呢，按合同金额如何分摊商品价格与劳务价格？实务中很多公司并没有将这部分装卸港至目的港之间发生的运费与保险费应作为一项单独的履约义务，而是先与商品一起直接确认收入，支付给运费与保险费冲收入或直接增加成本？请问应该怎么处理？

解答：

在控制权转移后装卸港至目的港之间发生的运费与保险费应作为一项单独的履约义务。但对于该项履约义务，应关注卖方是代理人还是主要责任人。如果是代理人的，则按支付给第三方承运人和保险公司的运保费作为代收代付处理；如果是主要责任人的，则将按照不同履约义务单独售价比例分摊的合同总价确认收入，将相关成本（包括支付给第三方承运人和保险公司的运保费）作为营业成本。

实务中买方作为代理人的可能性相对较大，最终结果就是运

保费不单独确认收入和成本，而只是代收代付，可确认的收入只相当于 FOB 价格部分。

171. 分期收款和融资租赁区别的探讨？

A 公司对外销售设备，约定每年末支付 10% 的价款，共支付 10 年。价款支付完成后，设备所有权转让给客户。10 年已经接近了设备的生命期限。

同时合同约定了设备交付验收的条件，A 公司销售过程中获取了交接验收的相关证明，合同约定验收后不得退回。

个人理解：尽管法律上所有权未转移，但会计上该合同客户在验收后，已取得相关产品控制权，符合收入准则存在重大融资成分合同确认收入的条件。

但同时，如果从所有权未转移的角度，该合同也符合租赁准则中融资租赁的规定，客户有权获得使用期间已识别资产所产生的全部经济利益，并有权主导已识别资产的使用。期满后，所有权转移给承租人。

该合同应该适用收入准则还是融资租赁准则。

解答：

这两者的经济实质和经济后果是完全相同的，会计上都是作为分期收款销售业务处理。

新租赁准则第四十二条的规定实现了这两种做法在经济实质上的统一。

第四十二条 生产商或经销商作为出租人的融资租赁，在租

赁期开始日，该出租人应当按照租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低确认收入，并按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本。

生产商或经销商出租人为取得融资租赁发生的成本，应当在租赁期开始日计入当期损益。

172. 收入准则与债务重组准则的边界探讨？

“收入准则规定的合同变更，是指经合同各方批准对原合同范围或价格作出的变更。合同变更既可能形成新的具有法律约束力的权利和义务，也可能是变更了合同各方现有的具有法律约束力的权利和义务”。

“债务重组准则规定，债务重组是指在不改变交易对手方的情况下，经债权人和债务人协定或法院裁定，就清偿债务的时间、金额或方式等重新达成协议的交易。本准则规范的债务重组不强调在债务人发生财务困难的背景下进行，也不论债权人是否作出让步。也就是说，无论何种原因导致债务人未按原定条件偿还债务，也无论双方是否同意债务人以低于债务的金额偿还债务，只要债权人和债务人就债务条款重新达成了协议，就符合债务重组的定义，属于本准则规范的范围”。

实务中，很多时候是企业与客户按合同交易会签订补充协议，对原合同相关条款进行变更。假设补充协议中仅对回款时间、商品交易价格作了修改。收入准则应用指南中“经合同各方批准对原合同范围或价格作出的变更”属于合同变更，即仅对价格变

更也属于合同变更，属于收入准则范围。债务重组准则应用指南中“只要债权人和债务人就债务条款重新达成了协议，就符合债务重组的定义，属于本准则规范的范围”，即对金额、回款时间的变更属于债务重组准则范围。此时判断该补充协议是适用收入准则还是债务重组准则的标准是什么？（假设原合同已经满足收入确认条件并确认了收入）。如果原合同履约义务履行完毕，则补充协议为债务重组，如果原合同履约义务未履行完毕，则补充协议为合同变更，这样理解是否恰当？

解答：

收入准则和金融工具准则分别规范不同类别的合同。收入准则所规范的是与客户之间签订的、向客户转移商品控制权并据此向客户收取对价的非金融合同；而债务重组准则规范的合同是金融工具合同。

据此，如果对合同条款的变更仅涉及付款金额、时间等结算条款，不涉及商品的品种、数量、交货时间等非金融事项的约定变更，则应根据相关变更的生效时间是发生于商品的控制权转移给客户之前还是之后，判断是适用收入准则对合同变更的规定，还是债务重组准则。

主帖中的观点“如果原合同履约义务履行完毕，则补充协议为债务重组，如果原合同履约义务未履行完毕，则补充协议为合同变更”大致上是合理的。

173. 研发软件收入和成本的会计核算探讨？

1.我公司产品由硬件和嵌入式软件构成，具有高度关联性，我认为构成单项履约义务会计核算应一块确认收入。但是嵌入式软件即征即退优惠政策要求企业分开核算嵌入式软件和设备销售额，未分开核算不能享受软件退税政策。那么会计核算和税务优惠的要求存在矛盾，企业应该怎样处理？

2.关于产品主营业务成本的核算，我公司研发软件支出全部予以研发支出费用化，目前主营业务成本只有硬件产品的成本，没有软件产品的成本，形成有软件收入无软件成本，这样处理正确吗？

解答：

1.会计和税务是两个互相独立的体系，会计核算以会计准则为依据，税务处理以税法规定为依据。对两者差异需进行纳税调整及合理解释。

2.如果所涉及的均为通用软件，则这种结果合理；如果所涉及的是基于特定客户需求的定制研发软件，则研发支出均通过合同履约成本转入营业成本，主帖所述情况就是不合理的。

174. 如何理解重大经营租赁尚未支付的最低租赁付款额的含义？

按照租赁准则第六十七条，承租人选择调整首次执行当年年初留存收益及报表其他相关项目金额，而非采用追溯调整法的，还应披露以下信息：

首次执行日前一年度报告期末披露的重大经营租赁尚未支付的最低租赁付款额按首次执行日承租人增量借款利率折现的现值，与计入首次执行日资产负债表的租赁负债的差额。

重大经营租赁尚未支付的最低租赁付款额是什么呢？

解答：

即根据截至首次执行日有效的原准则下经营租赁协议的条款，应在后续期间内支付的各期最低租金（保底租金）。需对照原租赁准则下的相关条款规定来理解。

175. 应收账款的催收服务费应该如何核算？

被审计单位和负责进行账款催收的公司签订应收账款的催收服务协议，约定按照收回账款的 2% 支付催收手续费，目前企业作为管理费用进行核算。我认为应收账款属于金融资产，与金融资产收回相关的支出应该计入投资收益。

解答：

催收服务费属于接受服务的对价，应计入管理费用。但如果明确与收回金额挂钩的，也可以计入投资收益（终止确认时的交易费用）。

176. 招标代理服务费等能否计入在建工程的探讨？

企业大型资产建设项目的招标代理费是否可以计入在建工程？

根据财建(2016)504 号关于印发《基本建设项目建设成本管

理规定》的通知，第四条 待摊投资支出是指项目建设单位按照批准的建设内容发生的，应当分摊计入相关资产价值的各项费用和税金支出。主要包括（四）项目建设管理费、代建管理费、临时设施费、监理费、招标投标费、社会中介机构审查费及其他管理性质的费用。文中有明确招标投标费计入待摊投资支出，根据这个文件，是否表明工程相关的招标代理费可以计入在建工程？还是说此类型的招标代理费要计入管理费用呢？

解答：

如果相关法律法规规定这种情况必须进行招投标，且招标结果有效，并据此签订了施工承包合同或其他有效的合同的，可以将相关的招投标服务费计入“在建工程——待摊投资”，最终计入固定资产成本；不同时符合上述条件的（招投标并非法律法规的强制性要求；或者招标失败，最终未签订合同）则应费用化。

177. 对使用权资产计提折旧的问题探讨？

“即使在新租赁准则下，如果在取得租赁物时，该租赁物本身尚未达到预定可使用状态，则也可以在“使用权资产”科目下设置“在建”明细科目核算，对此暂时不计提折旧，直到该工程整体达到预定可使用状态。

完工后，“使用权资产——在建”转入正常的“使用权资产”并按租赁年限和其自身可使用年限这两者中的较短年限内计提折旧。”

这似乎与新租赁准则应用指南有所矛盾，指南“使用权资产

的后续计量”一节说“承租人应当自租赁期开始日当月起按月计提使用权资产的折旧，借记相关成本费用科目（科目根据性质判断），贷记“使用权资产累计折旧”科目。当月计提确有困难的，也可从下月起计提折旧，并在附注中予以披露。”

使用权资产可在达到预定可使用状态后开始折旧是否有相应准则支持。

个人认为在建工程是否达到预定可使用状态并不影响使用权资产使用。一方面，根据使用权资产的定义，使用权资产是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利。自租赁期开始日，承租方就享有对租赁物的使用权，并履行向对方偿付租金的义务，在建工程是否完成并不影响承租方在租赁期内对租赁物享有使用的权利；另一方面，根据证监会在《2019年上市公司年报会计监管报告》的第二条第（二）款“租赁准则相关问题”中第2点提到“年报分析发现，部分上市公司错误地将租入资产作为在建工程核算，等到租入资产完成装修改良后再转入使用权资产，而未自租赁期开始日即作为使用权资产核算并计提折旧。”从监管报告可看出，无论是使用权资产是否达到预期可使用状态，自租赁期开始日就要开始计提折旧。

因此，个人更倾向于从租赁期开始日起或根据实际情况从下月计提折旧。

解答：

根据新租赁准则第二十一条：“承租人应当参照《企业会计

准则第4号——固定资产》有关折旧规定，对使用权资产计提折旧。”

对使用权资产的后续计量模型与一般的固定资产后续计量模型是一致的（除了是“当月”还是“次月”开始计提折旧这样的细节问题可能有差异之外），因此开始计提折旧的前提也是租赁资产自身已达到预定可使用状态。

在实务中，租赁期开始日租赁资产尚未达到预定可使用状态的情形，往往其实质是一种以租赁资产为抵押的融资安排，例如以出租人代付资产购建款项的方式为承租人（资产实际使用人）提供融资，本质上是一种分期付款购建固定资产的交易行为。在这种情况下更有必要基于实质重于形式原则遵循固定资产折旧的一般原则。

对这类交易，要考虑其租赁资产的使用权是否系从出租人（租赁公司）让渡给承租人的，还是直接由资产的供应商或建造商转移给承租人，未经过出租人？如果租赁期开始日该租赁标的资产尚未达到预定可使用状态，则后一种可能性更大，这种情况即使名义上是直租，也应当作为一项分期付款购建固定资产的交易进行会计处理，何时开始计提折旧的考虑与普通的固定资产相同，不考虑融资方式差异的影响。

如果确实是前一种情况（从出租人（租赁公司）让渡给承租人，且这种让渡具有经济实质，例如出租人本身就是资产的供应商或建造商），则所交付的资产尚未达到预定可使用状态，表明

出租人的合同义务尚未履行完毕，这时出租人仍负有将其继续建造至合同约定的可使用状态的义务，也就是法律上的租赁期开始日并不是控制权转移日，这种情况下以租赁期开始日作为使用权资产开始计提折旧的起始日并不合理。

178. 广告服务支付房屋租金的会计核算探讨？

A 公司与 B 公司签订房屋租赁合同，租金 10 万元一年，租赁期限 2020 年 5 月 1 日-2023 年 12 月 31 日，A 公司为一家广告公司，B 公司为房子业主，双方约定，A 公司每年以价值 10 万元广告发布作为租金支付给 B 公司，2021 年 1 月 1 日前，按照老租赁准则和非货币资产交换准则，确认收入、成本（房租）。新租赁准则下，项目组判断符合确认使用权资产的条件，但在计算尚未支付金额折现时出现以下困难：

（1）由于广告业务发布的时间不定，A 公司只是在 1 年内完成就好，广告可能在一年内任何时间点，发布无法按月计算折现时间。

（2）项目组认为对折现金额的使用是否应当使用 A 公司发广告所支付的成本？但公司广告业务成本主要为人工、网站是自己的未确认资产无折旧。无法匹配至每条广告。针对上述问题实务中应当怎么操作？

解答：

1.如果无法合理确定在一年内何时发布广告的，可基于简化处理原则，假设是在年末发布，即折现时点集中于年末。据此计

算的各年度利息费用在该年度内按直线法分摊。

2.折现金额仍以 A 公司提供广告服务的公允价值(即应确认的广告发布服务金额)为基础。在实际提供广告发布服务时确认收入和成本,与确认收入对应的借方科目就是租赁负债。

179. 少数股东分次出资如何计算少数股东权益?

少数股东分批增资怎么计算少数股东权益,求举例讲解

某公司 2019 年 7 月少数股东认缴出资 4%,实缴认缴的 2/3; 2020 年 3 月少数股东实缴认缴的 1/3。

解答:

建议首先明确各股东是按实缴出资比例还是认缴出资比例来计算在被投资企业净资产中所享有的份额。

如果按实缴出资比例计算的,则实缴出资比例每变化一次,就应在合并报表层面体现一次收购少数股权(或者在不丧失控制权前提下处置子公司部分股权)的权益性交易影响。

如果是按认缴出资比例计算的,则对于子公司股东权益中由股东资本性投入形成的部分,仍按实缴出资比例确定应享有份额;对于留存收益和其他综合收益,按认缴出资比例确定应享有或应分担的份额。

180. 暂估收入对应的债权属于应收账款还是合同资产?

有家销售蒸汽公司,每月 20 日与客户结算并开具发票收款。年末 12 月 21-31 日蒸汽收入进行暂估确认,那暂估的收入应计

入应收账款还是合同资产。

解答：

暂估收入对应的债权属于应收账款而不是合同资产，因为日后其价款的回收并不取决于资产负债表日后向该客户供应蒸汽的情况，因此仍然是一项“仅取决于时间流逝”的无条件收款权利。

181. 解释 15 号对试运行销售会计核算的探讨？

我现在承接了一家地铁公司 B 线路的竣工决算审计工作，目前按照城市轨道交通做法，试运行（载客）2 年后转入正式运营阶段；公司的做法试运行期间收入、成本费用全部冲减了在建工程，试运行期间属于亏损状态，其实际加大在建工程的投资成本。从 2022 年 1 月 1 日执行会计准则解释 15#规定，试运行期间的收入成本计入损益。

（1）我们对于 2021 年、2020 年度企业试运行期间的收入和成本是否需要追溯调整至利润表列报？

（2）会计处理是否与城市轨道 2 年试运行后与正式运行规定冲突；（3）其他年度别 A 线路已经竣工决算，当时按照试运行 2 年收入成本冲减在建工程后结转固定资产的，请问还需要追溯调整？这样追溯调整存在困难，数据难度较大，整个资产都会发生变化，且决算已经政府审批？是否可以理解为准则中所说的追溯调整不可行，可以不调整；（4）A 线路竣工决算和 B 线路竣工决算试运行口径是否不一致，这样可行；符合相关准则的规

定？

解答：

1.在编制 2022 年度财务报表时，需对 2020、2021 年度的试运行收入、成本进行追溯调整。

2.会计处理遵循会计准则规定，与法定的试运行年限要求不冲突。

3.对最早比较期间期初之前已正式转固的项目不再要求追溯调整。

4.因为解释 15 号第一条的衔接规定是“对于在首次施行本解释的财务报表列报最早期间的期初至本解释施行日之间发生的试运行销售，企业应当按照本解释的规定进行追溯调整”，因此对于该期间范围之外的试运行销售不进行追溯调整是合理的。

182. 投资有限合伙企业的会计处理？

案例背景：A 公司投资 1000 万于 B 有限合伙企业，持有份额为 20%，合伙企业经营期限为 20 年；合伙企业投资范围及目标为：向 C 有限责任公司进行债权投资，合伙企业已与 C 签订借款协议，借款期限为 1 年，利率为 4.7%，到期后可能会考虑续签。合伙企业对利润分配的约定：合伙企业取得的现金收入（包括但不限于收回的债券投资本金、利息等）不得用于再投资，应向各合伙人按实缴出资比例进行分配。

问题：A 公司持有的 B 有限合伙企业的份额应分类为哪一类金融资产？

个人理解：虽然 A 公司投资于 B 有限合伙企业，但是 B 有限合伙企业对外投资于一项债权投资，所以，从穿透的角度看，A 公司的投资属于一项债权投资，由于该项债权投资已约定了本金及利率，实质上与借款无异，可以通过 SPPI 测试，又由于 A 公司可以将其持股份额对外转让，A 公司管理层持有该项金融资产的目的是既收取合同现金流量又出售，因此应将其分类为“以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（债务工具）”，在其他债权投资列报，以上理解是否正确？

解答：

这种情况首先要考虑能否运用“穿透”的处理方式，将该项对合伙企业的投资认定为实质上的债权性资产。可参考新 CAS 22 应用指南中对“合同挂钩工具”的相关表述。

如果可以适用穿透的处理方式，认定其合同现金流量特征符合“本金+利息”的基本借贷安排，则可进一步根据 A 管理该项金融资产的商业模式（是否有较大可能性在到期前出售）考虑能否将其分类为其他债权投资。

但是，从合伙年限有 20 年，但与 C 的借款协议期限只有一年，到期后是否续签存在不确定性这一点来看，我理解很可能并不满足将该项投资穿透认定为债权类资产的条件，此时只能整体分类为以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产，列报为其他非流动金融资产。

183. 对基金投资的分类探讨？

A 公司投资 B 投资基金合伙企业，占股 1%，2020 年及以前作为可供出售金融资产并采用成本法核算。合伙协议约定，合伙企业对于单个投资项目退出后取得的可分配现金先按照股东的实缴比例分配，直至达到实缴出资额。

这种情况下，前期都是直接冲减可供出售的原始成本，2021 年执行新金融工具准则后，将此可供出售金融资产指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资，那么现在收到投资基金的分配是冲减成本么还是作为股利并确认为投资收益？如果是后者的话，前期分配是不是要追溯调整了呢？

解答：

对基金的投资大概率不能被分类为 FVOCI，只能作为交易性金融资产以公允价值计量，变动计入当期损益。

理论上，在执行新金融工具准则之后，应及时确认公允价值变动损益，在此基础上将所有收到的分配款（不论是以收回本金还是分配收益的名义）都冲减该项金融资产账面价值。但在实务中，难免存在对公允价值计量不及时、不准确的情况。此时建议按照普通合伙人（管理人）提供的分配通知上载明的分配内容进行会计处理。

184. 金融负债终止确认的探讨？

A 公司 2016 年发行 ABS 债券 10 亿，次级 10%全部由 A 公司认购，按期收回本金，优先级 90%已全部发行完成，发行条款

中约定部分优先级在特定期间（5年后）可选择由原始权益人全部或部分回售，2021年部分投资者选择回售，A公司收回部分优先级债券，但后续又卖出部分债券，截止资产负债表日仍有未转让的优先级债券，请问：

A公司持有的部分优先级债券与原来认购的次级债券是否都可做“其他债权投资”？还是A公司持有的优先级债券直接与原来做应付债券直接抵消？该部分优先级债券只要有投资者购买，还是可以再转让的，是否作为金融资产比较合适？

解答：

A公司作为发行方回购自身发行的债券，属于对金融负债的终止确认（即相当于“A公司持有的优先级债券直接与原来做应付债券直接抵消”）。所支付的回购款与回购时点应付债券账面价值之间的差额作为金融负债终止确认损益处理。

后续如果再转让给其他投资人的，作为一项新的金融负债初始确认处理。

185. 平整土地产生的碎石对外销售能否冲减在建工程成本？

公司购买了一处山地用于建设生产厂房，建设前需先平整山地，平整中产生的碎石对外销售并冲减在建工程成本。准则解释15号执行后，上述的碎石销售是否属于“固定资产达到预定可使用状态前产出的产品或副产品”，即试运行销售。

解答：

这种情况不是在资产建设完成后的试生产过程中产生的，而是产生于资产的建造过程本身，且不属于企业的日常活动。如果涉及金额不大，仍可将销售款冲减工程成本处理。

186. 预付给法院的诉讼费是否需要计提坏账准备的探讨？

预付诉讼费，借：其他应收-法院 贷：银行存款

那么此笔其他应收款期末要提坏账吗？

解答：

首先，确认其他应收款的前提应当是对本企业胜诉并且从被告追回该笔预付诉讼费的可能性大于 50%，即“很可能收回”。如果不满足该条件的，建议支付时直接计入管理费用处理，后续如胜诉并收回，则在收回时计入营业外收入。

其次，如果满足确认其他应收款的条件，则需进行减值测试，必要时计提坏账准备。但计提坏账准备的依据不考虑本企业败诉的可能性，而仅考虑被告的信用风险。对于本企业可能败诉导致的该笔预付诉讼费无法收回风险，建议另外通过预计负债体现。

187. 应收账款保理终止确认的探讨？

A 保理公司账面应收保理本金 1000 万，期限 3 年，年利率 5%，按月结息。

A 公司将应收保理款本金 1000 万元进行资产证券化，取得资金 900 万元，同时保留收取 5% 利息的权力。鉴于资产证券化

过程中由初始债务人及第三人承担偿还责任、补足义务等约定，A 公司应收保理款满足终止确认条件。A 公司应当如何处理。

解答：

如果确定满足终止确认条件的，则对价款为以下两者之和：

（1）已收取的 900 万元；（2）预计日后可收取的 5%利息款项的折现值。该对价款与应收保理款账面价值的差额作为金融资产的终止确认损益。

但建议考虑：“鉴于资产证券化过程中由初始债务人及第三人承担偿还责任、补足义务等约定”是否说明该保理款的实际可收回金额远高于上述对价款？如果是，则超出部分如何处理？如果在偿还资产证券化产品的本息之后，仍由该保理公司收取超出部分，则事实上是不满足终止确认条件的。

188. 土地修复期间土地使用权是否需要摊销？

一个企业厂区搬迁后，原厂土地按照政府要求进行土地修复后出售，请问在土地修复期间，土地使用权是否需要摊销，是否需要缴纳土地使用税，把修复期间土地使用权转入在建工程合适吗。

解答：

1.如果历史上曾经就土地停止生产后的土地修复义务确认过预计负债的，则相关支出首先从该预计负债中列支。

2.如果此前未确认过预计负债，则应考虑由本企业承担的修复支出能否从后续土地收储补偿款中得到补偿。如果预计可以获

得补偿的，则修复支出可以列入其他非流动资产。

3.土地修复期间，该土地尚未满足持有待售条件，故继续作为无形资产核算，不应停止计提摊销，计提的摊销列入管理费用。修复期间将土地使用权本身的价值转入在建工程是不合适的。

189. 判断 PPP 项目适用的会计处理模式的探讨？

关于 PPP 合同中常常涉及可行性缺口补助，对项目运营期无法满足合理成本和回报的该部分补助，可以认为是政府兜底条款么？可行性缺口补助与政府兜底条款有什么区别呢，该如何区分？

解答：

“政府兜底条款”不是严格意义上的法律或者会计概念。“可行性缺口补助”是正规的法律术语。

判断 PPP 项目适用的会计处理模式，其关键点是在于“有保证的定期收款额”（包括在没有对外经营收入的项目中，作为合同授予方的政府方以各种名义定期拨付的款项；以及在有对外经营收入的项目中，社会公众支付的服务费+政府方承诺为达到某个保底收入金额而拨付的缺口补助之和）的折现值是否足以涵盖所提供的 PPP 资产建造服务的公允价值。如果是则为金融资产模式；如果完全没有此类保底金额则为无形资产模式；如有保底金额但不足以涵盖，则为混合模式。

190. 政府补助的直接支付方一定是政府机构吗？

请问政府补助的认定中，银行水单的付款方必须是政府机构吗？比如下文该笔补助的支付方是培训机构（市某技师学院），而不是政府机构，请问该笔补助符合“企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产”的定义吗？

市三高企业、重点企业按规定组织“一企一策”职工职业技能培训，并于2021年3月31日前按相关规定开设“一企一策”培训班并完成培训的，将按每人2000元标准给予企业补贴。而企业则可结合生产实际和职工意愿，灵活开展工匠精神、法律道德、质量意识、安全环保和疫情防控等培训。企业主体可登录市人力资源和社会保障局公共服务平台提交相关申报材料。对完成培训和考核任务的企业，人社部门将尽快将补贴发放到位。

解答：

政府补助的直接支付方不一定是政府部门，也可能是受政府部门委托的机构，在政府部门的授权范围内代为办理款项拨付事宜。建议向培训机构（市某技师学院）和当地人社部门查询核实款项的最终资金来源、性质和用途。

191. 非上市股权投资公允价值如何确定？

A基金公司增资目标公司B，增资后对目标公司不具控制和重大影响。根据合同约定如果3年内目标公司未完成上市，B公司原创始人应回购A基金公司所持有B公司的全部股份。回购价款为A全部投入的股权价款加固定收益率计算的收益。根据准则的要求A对该投资应以公允价值计量且其变动计入当期损

益的金融资产核算。

(1) 每个资产负债表日，其公允价值的确定具体采用什么方法进行计算？

(2) 如果投资对 B 公司具有重大影响，也符合分拆的条件，需计入以公允价值计量且其变动计入当期损益的衍生金融工具这部分价值该怎么具体去计算？

解答：

1. 非上市股权投资的公允价值，可参考《北京注册会计师协会专家委员会提示[2016]第 8 号——IPO 企业股权激励工具关注的审计重点》、《私募投资基金非上市股权投资估值指引(试行)》、《中国证券业协会非上市公司股权估值指引》等相关规定确定。

2. 如分拆为一项权益法投资和一项卖出期权核算的，则在评估标的股权自身公允价值和期权内在价值基础上，还需要考虑资金时间价值等因素影响，需用到期权估值模型。建议咨询相关领域内专业人士。

192. 如何理解“母公司或集团内子公司使用受限制的现金和现金等价物”？

A 公司在国外设立甲子公司，甲公司 5 亿货币资金中 2 亿银行存款在国外不存在使用限制，但是 2 亿元银行存款汇回国内受限，对该 2 亿元国外甲公司正常作为银行存款核算，但是对 A 公司合并报表是否要作为使用受限资金？在合并层面是否需要

将银行存款重分类至其他货币资金，并作为受限资产进行披露。

解答：

合并报表中仍列报为银行存款，并可作为现金及现金等价物。但在合并现金流量表的补充资料中需作为“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”。

公司或集团内子公司使用受限制的现金和现金等价物，是指持有但不能由公司或集团内其他子公司使用的现金和现金等价物。例如，境外经营的子公司，由于受当地外汇管制或其他立法的限制，其持有的现金和现金等价物，不能由公司或其他子公司正常使用。

193. 可变租赁付款额的探讨？

A 公司租用另一家公司车辆，每个月双方根据租赁车辆的数量、行驶里程进行收费，由于随着业务的波动，每个月的租金虽然比较大（超过 5 万），但租金也是无法预测的不固定形式，像这种情况企业平时入账在销售费用租赁费中，由于租赁付款额无法确认，需要计算使用权资产及租赁负债吗？

解答：

这种情况属于可变租赁付款额，且并非取决于指数或比率。这种可变租赁付款额在发生时直接计入相关成本费用即可，不确认使用权资产和租赁负债。

194. 生产商或经销商融资租赁，出租方如何确定市场利率？

“如果生产商或经销商出租其产品或商品构成融资租赁的，生产商或经销商出租人在租赁期开始日应当按照租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低确认收入，并按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本”作为出租人，我们融资租出物比较特殊，无法确定公允价值，因此打算按照租赁收款额按市场利率折现的现值来确认收入，但是这个市场利率是指什么利率？因为无公允价值，所以租赁合同的内含利率也不能计算，这样我们是用公司贷款利率还是什么其他的利率？公司也没有其他的融资租赁业务的内含利率可以参考。

解答：

这里的市场利率，理论上应当是与承租人（买方）的信用水平、融资期限和担保条款（如所有权抵押）相适应的借款利率，可采用在基准利率基础上参考一般商业贷款的利率上浮幅度作出一定调整的做法确定。

不应采用本企业的融资利率。

195. 递延所得税资产和递延所得税负债同时确认的探讨？

我们有个审计客户，已审利润总额-4000万，不能确定未来是否有足够的利润可以弥补亏损，当期可弥补亏损未确认递延所得税资产，假如不考虑其他事项：

本期计提减值 2000 万，纳税调增；计提利息收入 3000 万，纳税调减。

审计客户未确认与可抵扣亏损有关的递延所得税资产，坏账形成的递延资产和利息收入形成的递延负债需要确认吗？如果确认了与可抵扣亏损有关的递延所得税资产，坏账形成的递延资产和利息收入形成的递延负债是否可以确认。可抵扣亏损有关的递延资产、坏账的递延资产、利息的递延负债，三者是否需要同时计提或同时不计提。

解答：

1.如果没有足额确认与可抵扣亏损相关的递延所得税资产，则一般不应确认与资产减值准备等可抵扣暂时性差异相关的递延所得税资产。

2.对于同期存在的应纳税暂时性差异，应确认递延所得税负债。同时，如果预计在该等应纳税暂时性差异转回时不会实际导致纳税义务发生的，则可在已确认的递延所得税负债的限度内确认等额的与可抵扣亏损相关的递延所得税资产，并贷记“所得税费用——递延所得税费用”。

196. 企业合并购买日后被收购方适用税率变化的会计处理？

A 公司（母公司）2018 年购买 B 公司时，固定资产增值 100 万，确认了资本公积和 25% 的递延所得税负债，A、B 公司收购时的税率都是 25%。2019 年照常摊销。2020 年 A 公司享受税收优惠政策，所得税税率改为 15%，这样是否会影响到当时收购时

点确认的资本公积和递延所得税负债，另外如果 B 公司也享受税收优惠政策，也适用 15%的企业所得税，那是否会影响固定资产评估增值这一块的摊销和递延？（从原来的 25%改为 15%）

解答：

与被收购方资产评估增值相关的递延所得税应按照被收购方的适用税率计量。因此收购方本身的适用税率变动对该项递延所得税无影响。

购买日后被收购方的适用税率发生变化时，应对该项递延所得税余额中预计将在税收优惠期间转回的部分进行调整，对应调整“所得税费用——递延所得税费用”，但不调整购买日原确认的商誉。

197. 本公司承担对方部分关税如何会计处理？

公司销售产品到美国，采取 FOB 条款。由于从 2020 年开始美国加征关税，公司和客户约定，对于客户进口新增关税部分，公司和客户各承担 50%，公司销售产品回款和支付给客户的关税部分的资金是分开收取和支付的。

对于本公司承担的 50%部分是冲减收入还是计入营业成本合适，依据是什么？公司的审计机构认为本公司承担的 50%关税是 payment to customer，因此建议冲减营业收入。

解答：

本企业根据与客户签订的协议，承担部分额外进口关税，应作为应付客户对价冲减收入处理，不应作为营业成本确认。

198. 汽车零部件公司开发整车厂模具及发生 EOP 后的会计处理影响？

一家汽车零部件公司为整车厂定制开发模具，初始不收取模具费用，通过产品分摊收取模具费，有保底采购量，公司将该类模具计入长期待摊费用，是否可行？该产品发生 EOP(产品对应的车型停产)，由于公司与整车厂的商务谈判较为滞后，EOP 时点与商务谈判结果不在同一年度，在预计能够得到补偿但金额不确定的情形下，未分摊完的模具，如何进行会计处理？存货按什么口径计提存货跌价准备？

解答：

对这类定制开发的模具，应首先判断是否构成单项履约义务。如果构成单项履约义务的，应在模具通过整车厂验收时确认收入、成本，对应确认应收账款等债权；如果不构成单项履约义务的，则按照实际发生的成本确认为合同履约成本，在后续生产产品期间摊销该项合同履约成本（例如按产量法）。

出现 EOP 情形时，不论是原先确认何种资产，均应关注该资产剩余的余额的可收回性，谨慎计提坏账准备或者合同履约成本减值准备。在预计能够得到补偿但金额不确定的情形下对此需高度谨慎，必要时考虑期后事项、以往类似事项处理结果等补充证据的影响。

199. 对合伙企业 FVTPL 投资后续计量的探讨？

一家以投资为主要目标的企业，会投资一些合伙企业、基金或初创型企业，这些主体会不时予以分配，请问这些合伙企业、基金的分配什么时候视为成本收回，什么时候视为利润分配呢？一般协议上写的是先收回本金，理论上肯定先视为收回本金在整个投资周期内对投资方税收方面是比较有利的，但是不知道税务上是否有其他考虑或规定？

另外，以前其他同学有问过关于私募基金的问题，回复了一句话“理论上，在新金融工具准则下，对于此类金融资产，期末按公允价值计量且其变动计入损益，故从该合伙企业分得现金时，直接冲减金融资产账面价值即可，无需区分是分红还是本金收回”，这句话没太理解，这种不考虑确认投资收益吗？

解答：

1.在新金融工具准则下，此类对合伙企业的投资（假设对合伙企业无控制、共同控制、重大影响，下同）应作为以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产，因此其期末应按公允价值计量并确认公允价值变动损益，即最终获得的收益将在投资持有期间逐期体现为各期的公允价值变动损益。所以后续分回现金时就直接冲减该项金融资产的公允价值，不再重复确认收益（但可以将分回款项中相当于投资收益的部分从公允价值变动损益重分类到投资收益）。

2.但是，上述分析主要还是理论上的情形，要求合伙企业的GP或管理人每期末都对合伙企业的各项投资进行合理的公允价

值估值，相应地各合伙人可以合理确定自身在合伙企业中所享有权益的公允价值。但在实务中很多时候不能做到这一点，所以如果期末对金融资产没有进行严格的公允价值计量，则合伙人在分回款项时，应根据管理人或者 GP 出具的分配通知上载明的分配款项性质，确定是冲减金融资产成本还是确认为投资收益（前提是将分配通知与合伙协议中的分配条款核对一致）。

200. 使用权资产和租赁负债税会差异是否确认递延所得税资产？

2021 年公司使用新租赁准则，使用权资产租赁负债税会差异是否需要所得税纳税调整并确认递延。

解答：

在目前所得税准则修改前，一般做法是在初始确认使用权资产和租赁负债时不确认递延所得税，但后续随着使用权资产折旧和租赁负债相关利息支出与税前允许扣除的租金发生差异，而相应就该差异确认递延所得税资产（假设满足递延所得税资产确认的一般条件），并在租赁期的后期逐步转回该差异。

201. 延迟支付租金是否需要调整使用权资产？

合同约定每月支付租金，月初支付，并以此确认使用权资产和租赁负债，但在付款过程中偶尔会出现迟付情况，一次支付两个月或一季度，非故意拖欠，只是业务人员忙的时候会落下这块儿。如何考虑这种情况对未确认融资费用的摊销，是否需要调整

使用权资产？

解答：

如果只是短期的时间性差异，基于简化处理可不调整，延迟支付期间不再计息。无论如何，因为这不是对租赁条款的修改，故不涉及调整使用权资产账面价值

202. 投资合伙型基金公允价值如何计量的探讨？

A 公司投资合伙型基金，再通过基金投资于目标企业。在基金层面，不对目标企业产生控制的情况下，将股权投资计入以公允价值变动计量且其变动计入当期损益，或者指定为计入其他综合收益。通常如果对方是上市公司，根据股价的变动来计算公允价值变动，对于非上市公司，理论上也应采用一系列的估值方法来判断公允价值，但实际操作很难做到。比如拿不到对方的报表等等。实际工作中有没有比较好的办法？

其次，在 A 公司层面，投资合伙企业应属于债务工具投资，但因不满足本金加利息的合同现金流基本特征，所以应计入以公允价值变动计量且其变动计入当期损益科目，这么理解对吗？

如果是对的，那合伙型基金的公允价值又怎么计量呢？

解答：

1.根据准则第四十四条规定，成本代表公允价值的最佳估计是非常有限的情况。新金融工具准则下对“三无”（无控制、无共同控制，无重大影响）权益工具投资采用成本进行后续计量的条件远比原准则下严格（在原准则下，只要是“在活跃市场中没

有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资，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金融资产”，就应当按照成本计量）。

理论上，对于不满足上述“用以确定公允价值的近期信息不足，或者公允价值的可能估计金额分布范围很广，而成本代表了该范围内对公允价值的最佳估计”的“有限情况”的“三无”权益工具投资，不论其后续公允价值变动是计入当期损益还是其他综合收益，都应按照《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》的规定确定其公允价值。其中，除了满足第一层次公允价值计量条件的金融资产以外，都应采用估值技术确定其期末公允价值。

特别是本案例中的某些被投资方“多年来均无法取得其存续状态的证据资料”，我们理解从背景提供的信息看，难以做出其成本代表公允价值最佳估计的结论。

但另一方面，任何会计政策的运用都受制于重要性原则和成本效益原则。针对本案例情况，A 公司可以采用以下应对策略：

①考虑被投资方是否属于上述准则条文中的可用成本作为公允价值最佳估计的“有限情况”。一般理解，如果对被投资方股权采用收益法或者市场法进行估值不切实可行，且近期内该被投资方并无引入外部投资者、股东之间转让股权等可作为确定公允价值的参考依据的交易实际发生，且自本公司对其投资以来其基本面未发生重大变化的，可以认为属于该条规定的可用成本作为公允价值最佳估计的“有限情况”。

②考虑重要性原则和谨慎原则等“修订性惯例”的影响。如果本案例涉及的“三无”权益工具投资额远低于被审计方的合并净资产和净利润，并且本案例中金融资产的公允价值变动是计入其他综合收益，并不影响净利润，则 A 公司应结合相关股权投资计量金额对财务报表整体的影响程度（尤其是该项其他综合收益的扣税后净额对净资产的影响程度），考虑能否接受以成本计量的会计处理。

如果 A 公司拟以重要性原则作为接受简化处理的依据，则首先需测算该项投资占 A 公司总资产和净资产的比例，以及公允价值的最大可能变动范围的上下限与投资成本之间的差额，考虑该差额是否远低于财务报表整体重要性水平，在此基础上谨慎确定能否接受基于重要性原则的简化处理。

2.对合伙基金份额的公允价值，首先应确定其各项底层投资资产的公允价值，在此基础上确定合伙企业整体权益的公允价值，再依据合伙协议和相关文件中的分配条款确定可归属于本企业的公允价值份额。

203. 新收入准则执行后，递延收益核算什么内容？

递延收益摊销对方科目是不是只能对应其他收益，不能对应营业收入。

解答：

执行新收入准则后，原先在“递延收益”中核算的递延收入项目转入合同负债列报，目前递延收益的核算内容基本上均为递

延计入损益的政府补助项目。当然政府补助的损益影响也不是只能计入其他收益，也可能是计入营业外收入或者冲减相关成本费用。

204. 新金融工具准则下，余额百分比法计提坏账准备合适吗？

新金融工具准则下，城投公司应收政府款项坏账按余额的1%进行计提。而不是按照账龄进行分段。是否可行。

解答：

根据具体情况分析讨论，没有普遍适用的绝对化标准。

根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量（2017 年修订）》第四十七条规定：“由于预期信用损失考虑付款的金额和时间分布，因此即使企业预计可以全额收款但收款时间晚于合同规定的到期期限，也会产生信用损失。”实务中政府单位的欠款一般最终都可以收回，但可能拖欠时间较长，故拖欠导致的资金时间价值损失就构成了此类应收款项信用损失的主要组成部分。尤其是对于可用财力不足，历史上有过较长时间拖欠记录的政府单位的欠款，尤其要关注这方面因素的影响。

205. 子公司“失控”是否符合丧失控制的判断？

近年来，有很多上市公司在年报审计期间（比如 2022 年 1-4 月）出现子公司失控，从而无法获取失控子公司的财务数据，无法执行审计程序。相关上市公司据此将子公司（整个 2021 年度）

不再纳入合并范围，从而不再因存在审计范围受限的因素而影响审计意见。

以上事项中，失控时点（在 2022 年）与不再纳入合并范围的期间（2021 年度）有明显的冲突，上市公司及会计师对上述事项的处理是否妥当？

本人认为，子公司 2021 年度应纳入合并范围。至于子公司审计受限，要根据重要性及审计准则的规范对此事项发表相应的审计意见。这样处理是否恰当？

解答：

你的理解基本合理。此类因上市公司与子公司管理层发生矛盾，子公司管理层不再配合母公司工作所导致的子公司“失控”并非真正的在会计意义上丧失控制权。

证监会会计部《2020 年上市公司年报会计监管报告》：“年报分析发现，个别上市公司以前年度对外收购子公司，本年度出现子公司拒绝向上市公司提交财务报表、账簿等关键资料，或阻挠上市公司进入办公现场进行审计等“失控”情形。对此，上市公司未充分考虑其是否依然享有对子公司施加控制的实质性权利，如能够通过股东大会、董事会等内部权利机构，或者外部司法途径等方式，继续行使控股股东权力，包括更换管理层、获取印章及账簿资料以及接管经营管理等，仅依据形式上的“失控”认为丧失对子公司控制，未将子公司纳入合并财务报表范围。对于实务中的类似情形，上市公司应充分分析子公司“失控”产生的原因，

审慎判断其对公司经营、财务决策的影响程度并予以恰当披露。”。

206. 承租人发生的租赁资产改良支出应当如何进行会计处理？

新租赁准则对承租方已不再区分融资租赁及经营租赁，那么如果是融资租赁租入的资产发生了大金额的符合资本化条件的改造，应当如何进行资本化呢？是作为租赁变更处理么？

对于经营租赁的话是否也是一样的处理方式？

解答：

承租人对租入资产的改造支出，满足资本化条件的，应确认为长期待摊费用，不是计入使用权资产价值，也不是作为租赁变更处理。财政部会计司在新租赁准则实施问答中对此有明确规定。（[http://kjs.mof.gov.cn/zt/kjzzss/ ... 0210425_3691863.htm](http://kjs.mof.gov.cn/zt/kjzzss/...0210425_3691863.htm)）。

问：承租人发生的租赁资产改良支出及其导致的预计复原支出应当如何进行会计处理？

答：根据租赁准则第十四条和第十六条，使用权资产是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利。使用权资产应当按照成本进行初始计量。对于承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本，属于为生产存货而发生的，适用《企业会计准则第1号——存货》，否则计入使用权资产的初始计量成本；承租人应当按照《企业会计准则第13号——或有事项》进行确认和计量。

参照《企业会计准则——应用指南》（2006）会计科目和主要账务处理，长期待摊费用科目核算企业已经发生但应由本期和以后各期负担的分摊期限在 1 年以上的各项费用。

因此，承租人发生的租赁资产改良支出不属于使用权资产，应当记入“长期待摊费用”科目。对于由租赁资产改良导致的预计复原支出，承租人应当按照租赁准则第十六条处理。

207. 其他权益工具处置时的会计处理探讨？

其他权益工具投资处置时的差额要计入留存收益，那么在所有者权益变动表中哪个项目列示呢？（五）所有者权益内部结转中的 5.其他综合收益结转留存收益吗？该如何理解？

解答：

首先将处置价款与处置时点其他权益工具投资账面价值之间的差额计入当期的“综合收益总额”。

其次，将上述列入“综合收益总额”的差额，连同此前累积的其他综合收益转入留存收益，通过权益变动表中的“（五）所有者权益内部结转”中的“5.其他综合收益结转留存收益”一行反映。

208. 购入不良债权如何列报？

甲公司为某上市公司提供特殊产品运输服务、甲公司财务经营困难。2021 年 7 月上市公司从甲公司的股东 A（非控股股东/财务投资人）折价购入 A 股东对甲公司债权，债权原值 2000 万

元、购入价格 1700 万元。

2021 年 11 月、12 月，上市公司单方增资甲公司，增资后持有甲公司 30%的股权委派 1 名董事。

债权转让协议约定“债务人（甲公司）同意本次转让，并承诺向受让方履行标的应收款项的偿付义务”，购入债权后甲公司期后拟通过以催收债务收取合同现金流量为目标，按照新金融工具准则规定，上市公司是否可以将应取得的不良债权分类为以摊余成本计量的金融资产，列报为“其他流动资产”。

解答：

1.首先建议考虑此次不良债权收购和后续增资持股 30%两项交易之间是否存在关联，如果是，则可能需要作为一个整体考虑其会计处理。

2.假设不是一揽子交易，则单就收购债权这一交易来看，由于债权本身的合同现金流量特征符合“本金+利息”的基本借贷安排，因此如果业务模式是收取合同现金流量，则作为以摊余成本计量的金融资产是有可能的，但该分类的前提是能够合理预期未来现金流量的发生金额和时间。这对于一项确定已发生减值的债权而言可能是存在难度的。建议在谨慎评估其可行性的基础上考虑将其分类为以摊余成本计量的金融资产是否恰当。

209. 因向少数股东增发时而形成的资本溢价，处置时应如何处理？

处置子公司股权导致丧失控制，同时由于子公司账面原有因向少数股东增发时而形成的资本公积资本溢价。这部分丧控时合并报表是否会将这部分资本公积转出至投资收益，或是重分类到未分配利润？还是一直在资本公积处理？

根据准则提及“与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等，应当在丧失控制权时转为当期投资收益。”不确定是否包括资本公积项目！

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》（2014 年修订）第五十条规定：“企业因处置部分股权投资等原因丧失了对被投资方的控制权的，在编制合并财务报表时，对于剩余股权，应当按照其在丧失控制权日的公允价值进行重新计量。处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和，减去按原持股比例计算应享有原有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产的份额之间的差额，计入丧失控制权当期的投资收益，同时冲减商誉。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益等，应当在丧失控制权时转为当期投资收益。”

解答：

“因向少数股东增发时而形成的资本公积资本溢价”，这部分资本公积属于权益性交易形成，应一直保留在合并报表中作为资本公积，不能转入损益，也不能直接转入留存收益。后续虽然该子公司已被处置，但一直需要延续编制抵销分录以保证该项资本公积在合并报表层面的延续性。

210. 合同负债包含“应收客户对价”的理解？

根据定义，“合同负债，是指企业已收或应收客户对价而应向客户转让商品的义务”。定义中关于对价，约定了已收“或”应收，那是不是可以理解为企业有自主选择权，譬如，企业2021.11.09与A客户签订了销售合同，合同约定在合同签订后5日内支付100%货款（假设500万），但是直到2021.12.31也没有付款，那么期末是否要确认合同负债？是否可以理解为虽然应收对价500万，但已收对价为0，企业选择适用定义中已收对价的情况（0元），所以期末不用确认合同负债？

还是说应该按照应收对价500万，确认一项应收款500万和合同负债500万？

解答：

准则和应用指南中合同负债也包含“应收客户对价”情形的有关表述导致实务中普遍产生了与本问题类似的疑问：即合同约定有预付款、业主逾期未支付预付款时，企业应否同时确认“应收账款”和“合同负债”？

对此，需要说明的是，根据准则第四十一条，企业拥有的、无条件（即，仅取决于时间流逝）向客户收取对价的权利应当作为应收款项单独列示。对于符合收入准则规定的“合同”所约定的预付款而言，通常是满足该条件的。《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》结论基础BC325对此明确有解释：在其他情况下，主体可能在履行履约义务之前便拥有获得对价的无

条件权利。例如，主体可能订立一份不可撤销的合同，要求客户在主体提供商品或服务前的一个月支付相关对价。在这种情况下，主体在支付到期日拥有获得对价的无条件权利。

基于此，理论上而言，应当将无条件收取预付款的权利确认为一项“应收款项”，如果确认，则贷方只能计入“合同负债”和待转销项税。

但，在准则第四十一条中指出“企业应当根据本企业履行履约义务与客户付款之间的关系在资产负债表中列示合同资产或合同负债。”《应用指南》进一步明确：“合同一方已经履约的，即企业依据合同履行履约义务或客户依据合同支付合同对价，企业应当根据其履行履约义务与客户付款之间的关系，在资产负债表中列示合同资产或合同负债。企业拥有的、无条件（即仅取决于时间流逝）向客户收取对价的权利应当作为应收款项单独列示。”

如果合同约定在履行履约义务之前客户先支付预付款时，如逾期未付，企业和客户均未履约，不属于前述“合同一方已经履约”的情形，因此不形成合同负债或合同资产。

实务中，如中国建筑、中国交建等行业代表企业在新准则下就未收到的预付款也都未同时挂账“应收款项”和“合同负债”。

考虑到实务实际执行情况，准则和指南中所提及的“应收客户对价”形成合同负债的情形（即“应收款项”与“合同负债”共存的情形），我们理解，可仅限于在某一时段内履行的履约义

务中，企业按确定的履约进度来衡量自身已完成的履约义务（确认收入），与客户认可的企业已完成的履约义务之间存在差异而形成，例如原建造合同准则下形成“已结算未完工款”的部分与已结算价款中尚未收回的部分；或者存在预付款、但尚未至合同约定的扣回时点的情形。

211. 库存股转销时点的探讨？

本公司购买少数股东股权，支付的款项在库存股核算，库存股在什么时点冲销股本，如何判断把握该时点。

解答：

库存股的转销应当在执行完毕减资程序之后进行账务处理，包括通知已知债权人、公告 45 天未收到债权人异议、完成股东大会减资决议（必要时获得外部批准）等。对于上市公司还应办理完毕在证券登记结算机构的股份注销手续。但不要求完成验资和工商变更登记。

212. 财务费用项下“利息费用”包括哪些内容？

正式财务报表财务费用下的其中项“利息费用”，这里包含借款利息、融资手续费、租赁负债利息支出这三项。这样理解是否正确。

解答：

一般是这样，但需注意：这里的“借款利息、融资手续费、租赁负债利息支出”不是按照发生（付现）金额直接计入的，而

应当是依据实际利率法确认利息支出。另外也包括其他采用摊余成本计量的金融负债对应的利息支出（如长期应付款等）。另外也可能涉及长期应付职工薪酬（如设定受益计划）相关的利息支出。

213. 筹建期支出能否资本化的探讨？

（1）公司背景：被审计单位为合资企业，所处行业为能源公司，根据会议纪要及股东会文件显示，被审计单位主要作为投资主体 设立储能、风电等项目公司；截至目前，已设立两家全资子公司，其中 1 家已取得风电项目征地外，其他未开展任何业务。

（2）账务处理：一是被审计单位在日常会计处理中，在“其他应收款”中核算 拟设立项目公司的人员工资、业务招待费、差旅费等支出，经了解，2022 年度将发生大额项目支出 及 日常开办费（项目建立初期，烟酒等业务招待支出较多）；二是被审计单位子公司在日常会计处理中，将支出全部资本化计入“在建工程”。

（3）问题：被审计单位能否将 拟设立项目公司的支出在“其他应收款”进行核算；被审计单位的子公司能否将 筹建期的支出全部资本化处理。如需准确区分资本化、费用化支出，被审计单位目前支出的开办费在哪个科目进行核算。另外，除账务处理外审计还应重点关注哪些方面。

解答：

筹建期间全部支出资本化的处理是不恰当的。可参考《中审众环研究 2020》之“问题 1-1-29（开办期发生费用的处理）”。除了可直接归属于项目开展所需的支出以外，其他维持项目公司作为一个法人的日常运转的支出，如一般行政管理费用等（如财务、人事、行政办公室等部门的费用），以及业务招待费，都不可以资本化计入项目成本。

214. 关于小规模纳税人免征增值税的会计处理？

国家税务总局发布《关于小规模纳税人免征增值税等征收管理事项的公告》，自 2022 年 4 月 1 日起施行。

以下为公告全文：

关于小规模纳税人免征增值税等征收管理事项的公告

国家税务总局公告 2022 年第 6 号

针对这部分直接减免的增值税原 3%税率的是否可以直接按照 0%计算增值税，还是需要按照 3%价税分离，然后计入其他收益，望大家指教。

我个人理解是直接减免不是事后认定应该是直接按照 0%计征增值税。

解答：

相关规定是：“自 2022 年 4 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日，增值税小规模纳税人适用 3%征收率的应税销售收入，免征增值税”。

因此，不需要按照 3%价税分离，然后计入其他收益“，

直接按合同价款总额确认为收入即可。

215. 因被动稀释导致持股比例下降时, "内含商誉"的结转探讨?

如果被审计单位取得某权益法公司的时候未溢价购买取得, 即长期股权投资成本不等于可辨认净资产公允价值乘以相应的持股比例, 后续被审计单位和其他投资者对该被投资单位非同比例增资, 不产生跨界, 如何计算相应的资本公积的影响?

解答:

参考《监管规则适用指引——会计类第1号》之“1-3 特殊事项下权益法的应用”:

二、因被动稀释导致持股比例下降时, "内含商誉"的结转

因其他投资方对被投资单位增资而导致投资方的持股比例被稀释, 且稀释后投资方仍对被投资单位采用权益法核算的情况下, 投资方在调整相关长期股权投资的账面价值时, 面临是否应当按比例结转初始投资时形成的"内含商誉"问题。其中, "内含商誉"是指长期股权投资的初始投资成本大于投资时享有的被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额。投资方因股权比例被动稀释而"间接"处置长期股权投资的情况下, 相关"内含商誉"的结转应当比照投资方直接处置长期股权投资处理, 即应当按比例结转初始投资时形成的"内含商誉", 并将相关股权稀释影响计入资本公积(其他资本公积)。

216. 备品备件或易耗件在领用时应如何处理?

现在要求生产设备的维修费计入管理费用-修理费。但是常用的备品备件或者易耗件是否也是计入管理费用-修理费的呢？

解答：

对此问题，财政部会计司在 2021 年 11 月 3 日发布的“企业会计准则实施问答（2021 年第五批）”中已有所修改：

问：不符合固定资产资本化后续支出条件的固定资产日常修理费用应如何进行会计处理？

答：企业应当根据《企业会计准则第 1 号——存货》（财会〔2006〕3 号）、《企业会计准则第 4 号——固定资产》（财会〔2006〕3 号）等有关规定进行会计处理。因此，不符合固定资产资本化后续支出条件的固定资产日常修理费用，在发生时应当按照受益对象计入当期损益或计入相关资产的成本。与存货的生产和加工相关的固定资产日常修理费用按照存货成本确定原则进行处理，行政管理部门、企业专设的销售机构等发生的固定资产日常修理费用按照功能分类计入管理费用或销售费用。

备品备件或易耗件（不符合固定资产定义和确认条件的）在领用时，按照上述问答的原则计入对应的成本费用项目。

217. 预付工程款包含的增值税如何列报？

企业有一些设备工程款，未收到发票，但是已经按含税价付款了，请问付款中属于未收到发票的税款部分是否属于预付账款？若是预付账款，是否需要同其他设备工程款一起再进行重分类到其他非流动资产呢？

解答：

如果预计资产负债表日后 12 个月内可取得增值税专用发票并抵扣进项税额的，则应将这部分预付款中包含的税款重分类为“其他流动资产——待取得抵扣凭证的增值税进项税额”。

如果预计资产负债表日后超过 12 个月方可取得增值税专用发票并抵扣进项税额的，则与不含税部分一并列入“其他非流动资产”，到取得可供抵扣进项税额的专用发票后再转入“应交税费——应交增值税（进项税额）”。

218. 国内信用证和融信平台应如何核算？

我司除了开具银行承兑汇票和商业承兑汇票，放在“应付票据”科目核算，目前还有其他的支付供应商货款的方式，如国内信用证和银行融信平台签发的电子票据（操作方式：利用银行的授信额度和资质评价，在线签开对上游企业的付款承诺函，供应商在线签收电子付款承诺函，按功能选择持有到期、继续流转或融资。我司链条上任意持有付款确认函的企业可通过平台申请融资，平台对接金融机构进行放款操作，我司到期付款）。

请问这种业务，在未到期付款前，可以从应付账款调整到应付票据核算吗？我的理解，其业务实质类似于银行承兑汇票。**解答：**

1.国内信用证可以作为应付票据核算。

2.对于融信等电子支付凭证，不属于应付票据。根据四部委《关于严格执行企业会计准则切实做好企业 2021 年年报工作的

通知》（财会[2021]32号）：“企业因销售商品、提供服务等取得的、不属于《中华人民共和国票据法》规范票据的“云信”、“融信”等数字化应收账款债权凭证，不应当在“应收票据”项目中列示。企业管理“云信”、“融信”等的业务模式以收取合同现金流量为目标的，应当在“应收账款”项目中列示；既以收取合同现金流量为目标又以出售为目标的，应当在“应收款项融资”项目中列示。企业转让“云信”、“融信”等时，应当根据《企业会计准则第23号——金融资产转移》（财会〔2017〕8号）判断是否符合终止确认的条件并进行相应的会计处理。”。

219. 核酸检测费用如何列示？

公司每周为员工安排核酸检测，公司规定上班必须持核酸阴性证明，无阴性证明不得进入办公区，请问这部分费用如何进行核算？

解答：

如果公司承担这部分核酸检测费用的，建议直接计入管理费用处理。这不属于职工福利，更接近于劳动保护费。

220. 现金流量表列报问题探讨？

1.公司为实施股权激励计划（股份支付），使用自有资金以集中竞价方式回购部分社会公众股份，该回购的库存股将于2个月内全部非交易过户至员工持股计划。想请教下，该公司回购库存股所支付的现金，列报为“支付其他与筹资活动有关的现金”，

是否恰当？

2.支付的离退休人员的各项费用，其列报现金流时，为什么列报在“支付其他与经营活动有关的现金”，而不是列报在“支付给职工以及为职工所支付的现金”项目中？

3.公司将非主营业务所产生的收入，如材料销售收入、加工劳务收入、房屋租赁收入、仓储服务收入、IT 服务收入、装卸搬运服务收入、污水处理收入都计入了利润表的其他业务收入，那所收到的现金，列报为“销售商品、提供劳务收到的现金”，是否恰当？

4.CPA 会计的讲义中，有这样一个结论：企业以分期付款方式购建的固定资产、无形资产，各期支付的现金均在“支付其他与筹资活动有关的现金”项目中反映。这里的分期付款方式，该如何界定？

比如，公司一次性购买 10 辆小汽车，提车时支付总价款的 30%，上牌后支付 40%，半年后支付 20%，剩下 10%在提车 1 年后支付，那这种情况下的“分期付款购买小汽车”每一阶段所支付的现金，应该就不是列报为“支付其他与筹资活动有关有关的现金”，而是列报为“购建固定资产所支付的现金”，对吧？

所以，对于该结论中的“分期付款方式”如何界定问题

解答：

1.可以列报为“支付其他与筹资活动有关的现金”。

2.取决于其会计处理是否通过“应付职工薪酬”科目。离退

体人员相关费用理论上属于职工薪酬的一部分，但很多企业基于人工成本总额指标的考虑，不希望通过该科目核算。

3.此类其他业务也属于销售商品、提供劳务的业务活动，因此列报为“销售商品、提供劳务收到的现金”是恰当的。

4.主要强调的是：此处的递延付款是否具有融资性质。按照一般原理，在提车时支付的款项列报为“购建固定资产所支付的现金”更合理。但是，新租赁准则应用指南规定预付租金也是作为筹资活动，由此可能导致实际执行中的困惑。

221. 如何理解票据结算债务的账务处理？

请问截至期末企业将收到的已背书未到期的银行承兑汇票（承兑银行为信用等级较低的信用社）不终止确认，票据还原时，对方科目考虑其他流动负债还是应付账款？

解答：

应当是其他流动负债。

因为已用票据结算了此前的债务，所以原先应付账款对应的债权债务关系已经结束。现在会计上确认的负债是金融资产转移不能终止确认的继续涉入负债，与原先的应付账款性质不同。

222. 建筑安装服务采用初验确认收入的探讨？

公司建筑安装服务，采用工作量法确认收入，部分大型项目会有初验环节，初验之后是试运行环节，试运行通过之后取得终验报告，从历史经验来看试运行环节改动较小，但是合同约定的

付款节点是终验环节付款到 80%，没有针对初验环节做出付款节点要求，请问对于此类项目初验报告能作为工作量法确认 100% 进度的依据吗？

解答：

付款进度并不能代表履约进度。主要应当是根据历史经验，估计在初验通过后仍需投入的剩余成本和工作量，据此合理测算完工百分比。如果根据以往类似项目的经验，在通过初验后尚需投入的后续成本和工作量基本可以忽略不计的，则可以认为初验通过后的完工进度是 100%，确认全部收入，但需就后续可能需发生的整改成本等视作“保证性质保”确认预计负债。

223. “空转”、“走单”等业务探讨？

国资委或者其他部门关于“空转贸易”“走单贸易”定义的是在哪个文件、资料、讲话等形式中明确的？非常感谢指导！

解答：

在国务院国资委发布的公开文件中未见对“空转”“走单”“融资性贸易”的明确定义。

在《国务院国资委关于做好 2021 年度中央企业财务决算管理及报表编制工作的通知》（国资发财评[2021]97 号）中的相关要求：

五、融资性贸易业务以及“空转”、“走单”类贸易业务情况的说明

说明企业落实国资委有关工作要求对融资性贸易业务以及“

空转"、"走单"类贸易业务排查、处置、整改等情况，主要包括：

（一）融资性贸易业务情况。说明年初融资性贸易风险敞口在本年的处置情况（主要包括处置方式、处置金额等）、本年末融资性贸易风险敞口余额情况、下一步处置措施及处置计划，其中，对截至2019年8月31日的风险敞口处置情况进行单独说明；逐笔说明本年新认定和新发现的以前年度开展的融资性贸易业务情况以及本年违规新开展的融资性贸易业务情况（主要包括初始风险敞口、交易过程、风险处置、账务处理、责任追究等）。

（二）"空转""走单"等虚假贸易业务情况。逐笔说明本年新认定和新发现的以前年度开展的"空转""走单"等虚假贸易业务情况以及本年违规新开展的"空转""走单"等虚假贸易业务情况（主要包括交易过程、风险处置、账务处理、责任追究等）。

（三）企业对正常贸易业务的内部控制执行情况，如授信额度、客户信用、合同签订、仓储商选择、存货监控、资金收付、贸易业务物资采购和产品销售的风险管理等。

224. 银保监会监管范围内的集团财务公司签发承兑汇票的列报与减值探讨？

对于有金融许可证的企业集团财务公司作为承兑人的票据作为银行承兑还是商业承兑合适？

解答：

1.企业集团财务公司是银保监会监管范围内的非银行金融

机构。其签发的承兑汇票在法律上属于银行承兑汇票。

2.但是，企业集团财务公司的信用程度不可能高于其所属企业集团内的核心企业的信用度。因此，就减值测试目的而言，企业集团财务公司签发的承兑汇票视同商业承兑汇票。

225. “应计利息”和“应收利息”的区别？

逾期未收到的利息为什么不计入摊余成本，而是计入其他收款呢？

解答：

在合同约定的付息日，应收利息就已成为一项独立于原债权的单独债权，需从原债权摊余成本中的“应计利息”重分类为单独的“应收利息”，不再包含于原债权的摊余成本中。应收利息在编制资产负债表时并入“其他应收款”项目列报。

226. 信用证保证金支付货款在现金流量表附表如何列报？

其他货币资金-信用证保证金的减少将直接支付货款，故按照瑞华研究的问题 5-2-3（银行承兑汇票保证金的列示）

属于经营活动，不在现金及现金等价物中核算。那么现金流量表附表如何填写？因为不影响损益但涉及经营现金流出，是否作为其他，如金额大并在附注披露？

解答：

此时在现金流量表间接法中可以作为“经营性应收项目的减少（减增加）”的负数发生额列报。

227. 母公司将租赁权无偿给子公司使用的会计处理？

甲公司拥有一幢办公楼 20 年的租赁权，对价 1 亿元已全额支付，其作为使用权资产核算，按现行市场价，该办公楼 20 年租赁权价值 1.5 亿元。2021 年，甲公司将该办公楼免费给全资子公司 A 使用 5 年，已签订无偿使用协议。甲、A 公司应如何进行会计处理？

个人认为，甲公司与全资子公司 A 签订无偿使用协议前后，其控制的经济资源不变，该交易对于甲公司无商业实质，应比照母子公司间资产的无偿划转进行会计处理。

故甲公司应按照 5 年使用权的账面价值（2500 万元）确认对 A 公司的增资，确认长期股权投资 2500 万，递延收益/其他应付款 2500 万。后续 5 年间，该使用权资产摊销计入费用时，递延收益/其他应付款同时摊销，计入与相同的损益科目（无商业实质，故按照代垫费用处理，不确认收入）。

相应的，A 公司按 2500 万确认资本公积和使用权资产。

解答：

1.A 公司按 2500 万确认资本公积和使用权资产，在 5 年内摊销。

2.甲公司使用权资产对子公司增资，按这部分使用权资产的账面价值：借：长期股权投资——A 公司，贷：使用权资产。

由于这部分使用权资产已终止确认，所以在 5 年使用期内，这部分使用权资产折旧在 A 公司计提，甲公司不计提使用权资产折旧。

228. 基金管理公司管理费收入如何确认的探讨？

基金管理公司：由于签订基金合伙协议时约定管理费收入按照投资期、退出管理期、延长期 适用不同费率和收入计算基础（如投资期按照总规模，退出期因随时产生部分项目退出约定按照剩余规模作为计算基础），因此可能涉及较难估计的可变对价。而同时新收入准则要求识别单项履约义务，管理人提供的“募投管退”投资服务一般理解通常不能作为明确可区分的商品或服务，这个时候是否需要按照整体去估计其整个存续期收入，打包后再进行分摊确认？还是按照合伙协议约定的不同阶段不同费率分别去确认呢？

解答：

一般认为还是按照合伙协议约定的不同阶段不同费率分别去确认。但是对于浮动收益，在计量时应遵循可变对价的处理原则和估计限制。

229. 购买不良债权的会计处理？

我公司从银行购买一项不良债权，支付 1250 万购买了 1800 万的债权，银行债权以房产抵押，请问购买债权后，应如何初始计量该支付款项，一年后公司申请强制执行该抵押房产，法院经过网拍做价 2300 万，我公司竞得，请问此时应如何做账，2300 万与 1800 万的差额还需要支付吗？债权转房产时，房产的入账价值是多少呢，是 2300 万吗，还是 1250 万？

解答：

如果没有明显证据表明当初的收购价款不公允的，则收购价款代表了该项不良资产于收购日的公允价值，应以该金额对取得的不良资产进行初始计量。

对于取得抵债房产，建议通过评估值确定入账价值，但入账价值最高不超过该项债权的名义本金和累计利息之和。该入账价值与不良资产收购成本之间的差额计入投资收益。

230. 模具定制研发如何会计处理？

背景：公司业务是汽车零配件销售，客户 A 给公司下模具订单，公司先为客户开发模具（模具的生命周期长于 1 年），客户会支付模具款，但是支付的模具款完全不能弥补模具成本，而是通过后期下多个产品订单时（利用该模具生产），提高产品采购价格的形式来弥补，模具合同约定，模具的所有权归属客户 A，实物会保管在公司或者交给客户。

1.该模具在开发时，是通过“研发费用”还是“生产成本”或者其他科目核算归集？

2.开发完成后，模具应该通过什么科目核算？（库存商品还是固定资产或者长期待摊费用？）注：模具的所有权不属于公司。此时收到的模具款怎么处理？

3.模具的成本怎么结转？（如果作为库存商品，但是收到的模具款无法弥补成本，而是通过后期下产品单的形式弥补，在模具开发完成时点，无法预估客户会下多少金额的订单，也无法预

估保底量，无法分摊交易对价，但肯定会弥补模具成本；如果作为长期资产核算，计划按照模具寿命摊销，并且在销售量产产品时，将其摊销计入主营成本，此时会有成本不匹配的情形）

解答：

1.属于基于客户合同的定制研发项目，故通过“合同履约成本”归集相关模具支出。

2.在模具完成并通过客户验收后，将模具成本减去客户补偿款后的剩余部分转入“其他非流动资产——合同履约成本”，采用系统、合理的方式将其成本予以摊销，计入零配件生产成本。理论上最合理的摊销方法是产量法，即根据客户预计将下的订单数量作为分摊基数。如果无法合理估计客户订单数量的，也可以采用年限平均法。

231. 投资性房地产转换及后续计量的会计处理？

公司原来将出租的房产作为投资性房地产，采用成本模式计量。2021年8月公司开发建设的A大厦完工，公司拟将A大厦全部对外出租，因此，公司在2021年8月初始确认为采用成本模式计量的投资性房地产（从开发成本转为投资性房地产）。2021年12月公司聘请评估机构对出租的房产进行评估，拟将投资性房地产由成本模式转换为公允价值计量模式，其中A大厦评估增值1亿元。

根据准则，非投资性房地产转换为公允价值计量的投资性房地产，转换日的公允价值大于账面价值的，按其差额，贷记“其

他合收益“。而，以成本模式计量的投资性房地产转换为公允价值计量的投资性房地产，作为会计政策变更处理，变更时公允价值与账面价值的差额调整期初留存收益。

请问：公司 A 大厦是否可以认为系由成本模式计量的投资性房地产转换为公允价值计量的投资性房地产？转换日的公允价值与账面价值的差额调整期初留存收益？由于最早的期初为 2021 年 8 月，因此，是否可以认为公允价值与账面价值的差额 1 亿元直接调整利润表“公允价值变动收益”？

解答：

如果 A 大厦从立项开始就明确以出租为持有目的，该持有目的的一直无变化，则其在建设期间即应作为“投资性房地产——在建”核算及列报。相应地，不存在“由自用房地产转为投资性房地产”的过程。其改用公允价值模式计量属于投资性房地产后续计量的会计政策变更，应采用追溯调整法处理，把转换日的评估增值调整留存收益而不是其他综合收益，并追溯调整前期报表（但不切实可行的除外）。

参考：《企业会计准则讲解（2010）》第四章：

一般应自租赁协议规定的租赁期开始日起，经营租出的建筑物才属于已出租的建筑物。通常情况下，对企业持有以备经营出租的空置建筑物或在建建筑物，如董事会或类似机构作出书面决议，明确表明将其用于经营租出且持有意图短期内不再发生变化的，即使尚未签定租赁协议，也应视为投资性房地产。

采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量的企业，对于在建投资性房地产（包括企业首次取得的在建投资性房地产），如果其公允价值无法可靠确定但预期该房地产完工后的公允价值能够持续可靠取得的，应当以成本计量该在建投资性房地产，其公允价值能够可靠计量时或完工后（两者孰早），再以公允价值计量。

232. 包装物再利用的会计处理？

公司为烘焙业务，主要是销售月饼的，月饼期后会安排员工将未销售的月饼进行拆解，主要目的是将纸盒、铁盒等完好的包装物留下以便明年使用，拆解出来的废饼和不能使用的包装物会当做废品销售给专门的垃圾处理部门，收入远远小于月饼的成本，而在这个过程中会形成较大的人工费用，请问整个过程应该怎么进行会计处理？在领用这部分产品时，借：生产成本，贷：库存商品，拆解成废品和可重复使用的包装物后，废品部分是应该先计提跌价还是直接报废？

可重复使用的包装物当做原材料入库的话，这个过程中形成的人工费用是不是应该视同为：使这批包装物达到可使用状态的必要支出从而分摊进去，然后以分摊后的金额作为包装物成本计入存货（原材料还是半成品）？但是这样的话会导致该批包装物的成本会明显高于直接采购的同一包装物成本。

解答：

1.领用这部分产品时，借：生产成本，贷：库存商品，拆解

成废品和可重复使用的包装物后，对废品在履行必要审批手续后报废处理。

2.如果拆解的目的主要是“将纸盒、铁盒等完好的包装物留下以便明年使用”，则这部分与拆解过程相关的人工成本应计入重新入库的包装物成本，但由此导致潜在的减值风险，期末应谨慎考虑。

233. 不同准则对“存货”处理的探讨？

目前债务重组准则中以存货偿债不确认收入，非货币资产交换准则中换出存货确认收入，这个差异该从什么角度理解？

解答：

1.债务重组中以存货抵债不确认收入的原因是认为这不属于债务人的“日常活动”。

2.非货币性资产交换准则不涉及具有商业实质的以存货换取固定资产、无形资产等的交易。这类交易由收入准则中关于非现金对价的规定规范。

上述两者确实存在一定的逻辑矛盾。我个人对于债务重组交易中以存货抵债不确认收入的做法也并不完全理解。

234. 关于“资本溢价”形成的探讨？

关于关于母公司吸收合并子公司的事项，正如您<https://bbs.esnai.com/thread-5431541-1-1.html>在这个帖子中所说，在母公司个别报表层面应按照《企业会计准则解释第7号》第四

条规定执行。整笔分录的最终平衡数，应计入“资本公积——其他资本公积”。请问为什么是其他资本公积，而不是资本溢价？

原文是“4. 原母公司对该原子公司长期股权投资的账面价值与按上述原则将原子公司的各项资产、负债等转入原母公司后形成的差额，应调整资本公积；资本公积不足冲减的，调整留存收益。”从文字描述中看这个资本公积是不是资本溢价？

解答：

“资本溢价”所反映的是母公司与其自身的更上层母公司之间进行权益性交易的结果。而母公司吸收合并子公司并不涉及与更上层母公司之间的权益性交易，因此明细科目不能是“资本溢价”。

235. 非货币性资产交换业务探讨？

A 企业将其自产的存货和无形资产与 B 企业持有第三方的股权（长期股权投资）和交易性金融资产进行交换。

我的问题是，此时对于 A 企业来说，将该项交易按非货币性资产交换准则的规定处理，还是按收入准则的规定处理。

因为，如果按收入准则处理的话，A 将取得的长期股权投资和交易性金融资产，是否应该按照非现金对价的规定确认其入账价值？

如果按非货币性资产交换准则的规定处理的话，A 将取得的长期股权投资和交易性金融资产，按照换出资产的公允价值为基础进行确认。哪个处理思路是正确的呢？

解答：

“A 企业将其自产的存货和无形资产与 B 企业持有第三方的股权（长期股权投资）和交易性金融资产进行交换”不属于常规的日常活动，故不应适用收入准则确认收入。而应参照非货币性资产交换准则。

这类交换通常理解是具有商业实质的。一般处理原则是：

1.换入的交易性金融资产的入账价值为其换入日该项金融资产的公允价值。

2.换入的长期股权投资的初始成本=换出存货和无形资产的公允价值-换入交易性金融资产的公允价值。

另外注意：上述处理原则不适用于换入长期股权投资构成同一控制下合并的情形。

236. 对合伙企业投资的会计处理？

甲公司做为 LP 投资一家合伙企业，这家合伙企业仅投资一家实体 A 公司，且 A 公司为甲公司的供应商，A 公司投资合伙企业主要是为了战略合作，A 公司对合伙企业的投资是否可以做为其他权益工具核算？

解答：

合伙企业一般是有限寿命主体，其所发行的工具不符合权益工具定义，故不能指定为其他权益工具投资。

甲公司应合理判断其对该合伙企业是否具有控制、共同控制或重大影响，区分情况处理：

1.对合伙企业具有控制权的，作为“其他非流动资产”按成本法核算，并纳入合并报表范围，在合并报表中体现该合伙企业对该供应商的投资，如果该合伙企业控制供应商的，则供应商视为甲公司的子公司；

2.对合伙企业具有共同控制或重大影响的，则作为“其他非流动资产”按权益法核算。如果该合伙企业控制供应商的，则供应商视为甲公司的联营企业或合营企业，在甲公司的合并报表中需按比例抵销逆流交易；

3.对合伙企业无控制、共同控制或重大影响的，应作为以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产核算，列报为交易性金融资产或者其他非流动金融资产。

237. 实体理论下商誉的探讨？

母公司不丧失控制权的情况下处置部分子公司股权时，不应终止确认所处置股权对应的商誉；但处置部分股权减少了享有子公司的净资产份额的比例，而该部分的份额在母公司初始纳入合并范围时确认了商誉，因此，该部分商誉要进行“跟随锁定”，即商誉金额不变，但原股权中内含的商誉随着部分股权的处置，要跟随调整计入到少数股东权益中。

如果这样的话，合并报表中的商誉就不能简单认为是归母的商誉了，这不是与我国现行母公司理论初衷不符了吗？

个人觉得，要么与国际会计准则一致采用完全商誉法，要么就彻底执行母公司理论，母公司初始纳入合并范围内确认的商誉

在后续转手少数股东时就不要考虑商誉，既然当初看好标的公司溢价购买，要么就长久经营，要么就自己承认自己当初看走眼了高估了标的公司，承担这部分溢价损失了。

解答：

虽然如主帖所述，在不丧失控制权前提下处置子公司部分股权时，该部分商誉要进行“跟随锁定”，即商誉金额不变，但原股权中内含的商誉随着部分股权的处置，要跟随调整计入到少数股东权益中。但这部分商誉仍然是全部对应于母公司股东的。参考：《监管规则适用指引——会计类第2号》之“2-13 购买少数股东权益后商誉减值的会计处理”：

合并报表中反映的商誉，是企业取得子公司控制权时按其持股比例确定的商誉，不包括子公司少数股东权益对应的商誉。收购少数股东权益属于权益性交易，未形成新的企业合并，合并报表中反映的商誉仍然为前期取得控制权时按当时的持股比例计算的金额。企业在进行商誉减值测试时，应先将合并报表中的商誉按照前期取得控制权时的持股比例恢复为全部商誉（即100%股权对应的商誉），并调整商誉相关资产组的账面价值，再比较调整后的资产组账面价值与其可收回金额，以确定包含商誉的资产组是否发生减值。若商誉发生减值，企业应按前期取得控制权时的持股比例计算确定归属于母公司的商誉减值损失。

238. 大额存单的列报？

对于1年以上大额存单（可转让、不可提前支取）在资产负

债表上的列报，以及其损益是否属于非经常性损益，我查了很多上市公司的年报，但是貌似各家理解都不太一样，有“货币资金”、“其他非流动资产”、“债权投资”、“其他非流动金融资产”等等，而且关于这个“持有意图”也不可能从一份报告中精准读出，所以一番查下来感觉没法确定该如何列报。我司持有上亿的大额存单，类型如前文所述，目前是将其在债权投资列报的，且其损益作为“非经常性损益”披露，但是领导觉得作为“债权投资”、损益算作非经常性损益列报不太合理。这里该怎样判断呢？

解答：

预计持有期限超过一年（或者持有意图不明确）的，列报为债权投资；有明确意图和能力在一年内转让的，可列报货币资金或者其他流动资产。

大额存单一般属于对定期存款的替代，其利息收入一般不属于非经常性损益。

239. 结构性存款的现金流列报？

看了不少上市公司关于结构性存款的现金流列报，有些企业把本金部分作为收回投资的现金流，投资收益部分作为收到的投资收益的现金，有些企业则把本息全部作为收回投资收到的现金，想问下看法？

解答：

应当把本金部分作为收回投资的现金流，投资收益部分作为收到的投资收益的现金。

将全部收回款项本息全部作为收回投资收到的现金，这种做法仅适用于通过在到期日前转让金融资产而收回的现金的列报，不适用于到期收回本息。

240. 使用权资产和租赁负债确认递延所得税的探讨？

确认使用权资产和租赁负债对应的递延所得税，是分别确认递延所得税资产和负债，还是合并在一起，以净额的形式列示递延所得税资产（负债）。

解答：

目前实务中是按净额法反映较多。

自 2023 年度起，IAS12 将对此有修订，预计届时企业会计准则也会有相应的跟进修订。修订后就是分别确认递延所得税资产和负债了。

241. 确认递延所得税资产顺序探讨？

递延所得税可以只确认减值的，未弥补亏损可以单独考虑不确认吗？

解答：

不可以这样理解。

根据现行的企业所得税法律法规，当企业有累积未弥补亏损，且尚未超出税法规定的税前补亏年限（5 年）时，其在补亏期间获得的应纳税所得额首先用于弥补税务亏损，到税务亏损弥补完后有剩余的应纳税所得额时才需要计算纳税。

相应地，对税前补亏期间递延所得税资产的确认也应体现出税法规定的这一顺序，即：在未来的税前补亏年限内预计可获得的应纳税所得额的限度内，首先应当确认与可弥补亏损相关的递延所得税资产，只有当已就所有的尚未超出税前补亏期限的可弥补亏损均确认了递延所得税资产后，如果预测税前补亏期间可获得的应纳税所得额大于需在税前弥补的累计亏损，才能在剩余的预计应纳税所得额的限度内，就资产、负债的账面价值和计税基础之间的可抵扣暂时性差异（如资产减值准备）确认相应的递延所得税资产。

242. 买商品“刮奖”返现金的会计处理？

A 为商贸企业，推出有奖促销活动：买商品“刮奖”返现金，客户交款后抽取卡片刮奖，一段时间后公布中奖名单。请问此类收入确认属于可变对价还是应付客户对价？

解答：

应属于应付客户对价处理。一般情况下，由于有奖促销活动的方案由企业主导设计，因此对于开奖后预计将需支付的奖金应可以合理估计，无重大不确定性，因此对价的“可变性”相对较低，支付给客户的奖金并非为获得客户提供的可辨认商品或服务，故应冲减销售收入。

243. 如何理解“符合资本化条件”？

我在准则上经常看到“符合资本化条件”这句话，但未见准

则对何谓符合资本化条件下定义，请问您是否在其他文件上有看到，或者您如何理解“符合资本化条件”这句话，感谢赐教！

解答：

在现行企业会计准则体系下，涉及资本化的主要问题是借款费用和开发支出，这两者的资本化问题分别由《企业会计准则第 17 号——借款费用》和《企业会计准则第 6 号——无形资产》规范，另外证监会针对这些问题也有相应配套的监管规定发布。

另外发行权益工具或者金融负债的发行费用，如果不是直接费用化，而是计入（冲减）相关金融负债或者权益工具的初始计量金额的，在有些场合也被称为发行费用资本化，这是由金融工具相关会计准则规范的。

244. 对外投资取得固定收益的会计处理？

我公司出资认购一家民宿公司的几间房屋，仅享有所认购民宿房屋 20 年的收益分红权，不享有该项目房屋的产权，也不享有民宿公司的股权，不参与民宿项目的日常管理，请问，我公司的出资和后续分红如何进行账务处理？

解答：

如果是约定固定分红，则视同一项债权性投资（债权投资或者长期应收款）。

根据每年约定的固定分配金额，测算该项目的内含报酬率（IRR），即使得未来 20 年内的现金流量折现值等于初始投资额的折现率，再根据该 IRR 作为实际利率，按实际利率法，以

摊余成本计量该项金融资产。期末需谨慎评估计提预期信用损失。

245. 资产管理产品相关会计处理规定的适用范围？

最近发布的这个资产管理产品的会计处理规定，想咨询下这个业务处理适用哪些行业的哪些业务啊？是不是只要涉及企业买卖相关产品的都可以用？。。还是只针对证券金融行业？像什么应收认购款这种科目是不是可以放其他应收款？

解答：

该文件规范的会计主体是资产管理产品本身，如理财产品、信托、基金等。具体为适用中国人民银行、银保监会、证监会、国家外汇管理局《关于规范金融机构资产管理业务的指导意见》（银发〔2018〕106号）的资产管理产品。

根据该文件第三条：“资产管理产品包括但不限于人民币或外币形式的银行非保本理财产品，资金信托，证券公司、证券公司子公司、基金管理公司、基金管理子公司、期货公司、期货公司子公司、保险资产管理机构、金融资产投资公司发行的资产管理产品等。依据金融管理部门颁布规则开展的资产证券化业务，依据人力资源社会保障部门颁布规则发行的养老金产品，不适用本意见。”

246. 其他权益工具会计处理的探讨？

公司处置其他权益工具投资时，将以前年度累计计入到其他综合收益的公允价值变动结转至留存收益，如果企业一直处于亏

损状态，那么还需要按照 1:9 的比例，将结转至留存收益的金额在盈余公积和未分配利润之间进行分摊吗？

解答：

个人理解是没有必要。因为根据《公司法》规定，应当是先弥补亏损再计提盈余公积。

247. 关于质粒库的会计处理和列报？

公司主营业务基因治疗 CDMO 业务，采购了一批质粒（质粒系细胞染色体外能够自主复制的环状 DNA 分子，是基因工程最常见的载体）作为基因治疗病毒载体生产过程的中间体，该批质粒共 100 个单位，公司使用了 80 个，还剩 20 个，公司投入了少量人工及一些培养基（金额很小），剩余的质粒可培养至 100 个，进而重复使用。由于该批质粒金额相对重大，经济利益的实现方式有些类似于生物资产，但又不符合生物资产的定义。因此对质粒的会计处理及列报存在疑虑，是否可以作为存货，但其成本如何摊销确认？

解答：

如果剩余质粒的持有目的是不断培养新的质粒从而重复使用，则其性质类似于固定资产或者生产性生物资产，建议作为固定资产核算及列报。对其折旧额计入新生产的质粒的成本中。

248. 非金融企业之间借款的列报？

根据上市公司会计实务情况来看，一般将对控股股东（关联

方)的借款及利息纳入其他应付款核算,但实质上其对上市公司而言是一项有息负债,现有以下疑问:

1.在对外披露如全部债务比等财务指标时,一般债务取数为短期借款、长期借款等科目,未考虑其他应付款科目,现在计算的时候是否应该把其他应付款中这部分实质为有息负债的向控股股东(关联方)借款考虑上(会增加有息负债率)。

2.对控股股东(关联方)的借款在其他应付款科目核算有无不妥,有什么需要注意的地方。

解答:

1.可以这样理解。

2.这是长期以来形成的习惯,即只有从金融机构取得的融资才能称为借款。这有规避法律风险的考虑,因为非金融企业之间的资金拆借一直是处于灰色地带。但从财务指标角度,有息负债的财务影响都是一样的,而不论债权人是否为金融机构。

249. 工程剩余物资的会计处理?

以出包方式建造固定资产,工程因出包方原因中止,承包方已采购但尚未使用的工程物资移交给给包方,出包方对于这批剩余物资(待出售)应如何进行账务处理?在工程成本核算?转为工程物资(是否自营建造时才使用)?还是转为存货或者其他?

解答:

如果拟出售的,可以转为其他流动/非流动资产,按预计的可变现净值入账,实际出售时确认资产处置损益。

250. 增值税可抵扣进项税额抵减的会计处理？

A 公司 2020 年无销项税，进项税加计抵减金额 100 万元。

2021 年销项远大于进项，

A 公司 2020 年

借：应交税费 100 万元

贷：递延收益 100 万元。

2021 年

借：递延收益 100 万元

贷：其他收益 100 万元。

这样处理是否正确。

还是 A 公司在 2020 年就不进行会计处理，2021 年

借：应税税费

贷：其他收益 100 万元。

解答：

A 公司在 2020 年就不进行会计处理，2021 年

借：应税税费

贷：其他收益 100 万元

依据：财政部会计司关于《关于深化增值税改革有关政策的公告》适用《增值税会计处理规定》有关问题的解读（2019 年 4 月 19 日）：

近期，我部、税务总局和海关总署印发了《关于深化增值税改革有关政策的公告》（财政部税务总局海关总署公告 2019 年

第 39 号，以下简称"第 39 号公告"），规定"自 2019 年 4 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日，允许生产、生活性服务业纳税人按照当期可抵扣进项税额加计 10%，抵减应纳税额"。现就该规定适用《增值税会计处理规定》（财会〔2016〕22 号）的有关问题解读如下：

生产、生活性服务业纳税人取得资产或接受劳务时，应当按照《增值税会计处理规定》的相关规定对增值税相关业务进行会计处理；实际缴纳增值税时，按应纳税额借记"应交税费--未交增值税"等科目，按实际纳税金额贷记"银行存款"科目，按加计抵减的金额贷记"其他收益"科目。

251. 品牌形象宣传费及推广活动费的列报？

房地产开发企业，目前把与企业整体品牌形象宣传相关的宣传费、推广活动费计入了“管理费用”，与项目楼盘相关的宣传推广费计入了“销售费用”。请问与企业整体品牌形象宣传相关的宣传费、推广活动费计入“管理费用”是否正确？有没有什么依据？是否应当计入“销售费用”？

解答：

没有明确规定，一般可以接受，但这部分与企业整体品牌形象宣传相关的宣传费、推广活动费不论在哪个费用类科目核算，都应遵循税前扣除限额要求。

252. 车位能否成为投资性房地产核算？

地下停车场是否可以作为投资性房地产核算？

解答：

车位确认投资性房地产应同时满足以下前提：

- 1.已采用经营租赁方式出租，且有长期以经营租赁方式出租的意图，不会在短期内出售；
- 2.应当是本企业（出租人）拥有所有权的车位；
- 3.应当是依法可以出售其所有权的车位。

253. 银行理财产品的列报？

企业对购入的银行理财产品应分类为哪一类金融资产？

答：首先判断理财产品底层基础资产产生的现金流量，如果基础资产的合同现金流量特征与基本借贷安排相一致（如基础资产只有贷款），则按照管理金融资产的业务模式可能分类为以摊余成本计量的金融资产（收取合同现金流量为目标）、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（收取合同现金流量+出售为目标）和以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产（非上述目标）；如果基础资产不能通过合同现金流量测试（如基础资产涉及基金投资、股权投资等），则分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

问题：

按上述内容顺序，银行理财产品依次会计入债权投资、其他债权投资、交易性金融资产。

我的问题是现在很多公司，包括很多上市公司，都会将短期

闲置的资金购买银行理财产品或者结构性存款(好象有的上市公司年报有注明),那么企业在购买银行理财产品或结构性存款时,都知道底层基础资产吗,是不是一般情况下都计入了交易性金融资产

解答:

根据现行监管规定,银行理财产品不能同时承诺保本和固定收益,即其合同现金流量特征不符合“本金+利息”的基本借贷安排,相应地应分类为以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产。

在少数情况下,可能依据新金融工具准则应用指南中关于“合同挂钩工具”的规定分类为以摊余成本计量的金融资产,但这种情况在公募产品中较为少见,主要是见于部分私募产品。

254. 广告及宣传费结转及如何考虑确认递延所得税资产?

关于广告及宣传费,税法规定当年超过规定限额的部分,可以结转以后年度进行扣减,但是税法好像没有明确规定可以结转的年限,假设极端情况,连续几年都是超过限额,那最多可以结转几年呢?

解答:

这种情况理论上是可以无限期向后结转的。但这类结转后期的纳税抵减金额能否确认递延所得税资产,需考虑《中审众环研究 2020》之“问题 2-3-9(可结转以后年度扣除的广告费、业务宣传费能否确认递延所得税资产)”中提示的各项考虑因素。

255. 代金券的会计处理？

我司销售新能源车，从第三方电池租赁公司购买充电代金券补贴客户，客户在公用充电桩充电时，可以用我司发放的代金券抵扣充电费用。

我司从电池租赁公司购买代金券发放给客户，该如何做账务处理？是确认为费用合适？还是在确认充电收入时冲减收入合适？还是按照新收入准则，比如客户充值 100 元额度，我司发放了 20 元代金券，客户后续持卡消费 100 元，则会计上应确认的收入=100*（100/120）=83.33 元。

解答：

这部分代金券款项均应冲减收入。在具体处理方面，应注意区分相关充电服务是由本企业提供，还是由外部第三方提供。

如果充电服务由本企业提供的，则按照新能源车和充电服务两者公允价值（单独售价）的相对比例来确定递延的金额，将递延的金额在后续提供充电服务时确认为收入。

如果充电服务由第三方提供的，则应估计日后需结算给第三方充电服务商的金额，作为其他应付款予以递延，后续实际发生结算时冲减该项负债，不确认充电服务的收入。

256. 通知存款属于受限资金吗？

解答：

一般受限资金是指由法律法规或者合同等原因导致的使用

受限制，例如被质押、抵押等他项权利，可用于对抗外部第三方。企业自身根据财务管理方面的考虑设置的使用限制不构成受限资金。

257. 合营安排还是加工服务的探讨？

A 公司（国有独资）与 B 公司（私营企业）于 2019 年签署一份合作协议，协议约定由 A 公司提供砂石资源，B 公司到 A 公司所在地建设砂石生产线（含厂房），合作期间，A 公司的砂石全部由 B 公司进行加工，B 公司收取加工费略高于市场价格，加工完成移交给 A 公司自行对外销售，合作期限为 10 年。合作期满，若 B 公司与 A 公司不再续约，则 B 公司将其所建设的生产线（含厂房）无偿给与 A 公司。

- 1.该合同安排是否属于合营安排，若属于请告知理由。
- 2.若不构成合营安排，是否构成融资，或同时构成融资。
- 3.应如何进行会计处理。

解答：

该事项不属于合营安排，而是 B 为 A 建设生产线和提供加工服务。

对 B 公司而言，其角色类似于 PPP 项目中的社会资本方，提供基础设施建造服务，以及建成后 10 年内利用该设施提供加工服务，并向 A 收取略高于市场价格的加工费。具体会计处理取决于双方合同条款的约定，例如加工费的构成、是否约定每年的保底加工数量或者加工费收入金额、10 年合作期限届满时该

生产线的预计公允价值等因素。

对于 A 公司而言，如果其在 10 年期满后收回资产的届时公允价值是重大的，则应将其每年支付的加工费分解为两部分，一是对生产线购建成本的补偿，二是每年的付现加工费，据此分别进行会计处理。第一部分款项的折现值是该项固定资产的入账价值。

258. 发行债券增量费用可以从募集资金扣减的条件？

公司非公开发行债券，财顾费是否可以计入发行债券的初始确认金额。公司发债取得交易所批文后，与中介机构签订以下 2 种协议：

1.与中介机构签订财顾协议，为公司推荐机构购买债券，协议约定按照推荐机构的实际购买债券金额乘以一定比例计算财顾费。

2.与咨询公司签订财顾协议，提供本期债券发行前及存续期的咨询服务，并约定债券未成功发行，则无需支付该笔费用。

根据《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》第三十三条规定对于其他类别的金融资产或金融负债，相关交易费用应当计入初始确认金额。

交易费用，是指可直接归属于购买、发行或处置金融工具的增量费用。增量费用是指企业没有发生购买、发行或处置相关金融工具的情形就不会发生的费用，包括支付给代理机构、咨询公司、券商、证券交易所、政府有关部门等的手续费、佣金、相关

税费及其他必要支出，不包括债券溢价、折价、融资费用、内部管理成本和持有成本等与交易不直接相关的费用。

以上两种财顾费能否作为发行债券的初始确认金额，哪些条款可以作为增量费用的证据。

解答：

作为增量费用从募集资金中扣减，必须同时满足以下条件：

1.所针对的中介机构服务是在发行阶段提供的（截至发行日，已经提供完毕），而不能是后续证券存续期间内提供的服务；

2.款项的支付以成功获取融资为前提，且需支付的此类款项金额与获得的融资金额直接相关，通常为实际融资额的一定比例。

因此，首先必须将针对融资后、证券存续期间内服务的相关费用分拆出来，这部分费用在后续存续期间内计入损益，并且不构成实际利息的一部分。本案例中“1.与中介机构签订财顾协议，为公司推荐机构购买债券，协议约定按照推荐机构的实际购买债券金额乘以一定比例计算财顾费”基本可以认为是可以从发行募集资金中扣减的，而“2.与咨询公司签订财顾协议，提供本期债券发行前及存续期的咨询服务”则必须分拆，如不能合理分拆则应费用化。

另外，需考虑冲减募集资金的发行费用占比与市场上同类交易是否具有可比性，如果显著偏高，还要考虑其原因，必要时进一步分拆。

259. 经营租赁收取租金是否考虑融资成分？

某办公楼按照正常租赁政策应该按照正常租金列金额计量收取租金，现双方谈判改为调整租金列金额实际收取租金。正常的租赁政策起租期 10 年，每年会有一定幅度的租金涨幅约定。调整后的租金虽然最终现金流总额差异不是太大，但具有延迟付款的性质，是否该考虑融资性质，该如何确认收入呢？（第一年存在租赁面积差，只租一半面积，所以正常租金也较少）

解答：

首先明确这是经营租赁还是融资租赁？

如果是经营租赁（租赁物所有权上的主要风险和报酬未转移），则按准则第四十九条规定进行处理（经营租赁发生变更的，出租人应当自变更生效日起将其作为一项新租赁进行会计处理，与变更前租赁有关的预收或应收租赁收款额应当视为新租赁的收款额。）不应考虑递延收取租金的融资成分，否则与经营租赁的基本会计处理模式不一致。

260. 给团员培训的党知识属于职工教育经费吗

解答：

根据“财政部国家发展改革委国家税务总局国务院国有资产监督管理委员会教育部科学技术部劳动和社会保障部人事部关于印发《关于企业职工教育经费提取与使用管理的意见》的通知”规定，“企业职工教育培训的主要内容有：政治理论、职业道德教育；岗位专业技术和职业技能培训以及适应性培训；企业经营管理人員和专业技术人员继续教育；企业富余职工转岗转业培训；

根据需要对职工进行的各类文化教育和技术技能培训”，据此，党知识讲解作为政治理论培训，应可归入该范围。

另外，如果企业计提党建工作经费的，也可以从中列支。

261. 研发材料回炉的会计处理？

关于准则解释 15 号，有两处情况不知如何处理：

1.公司是金属品制造企业，研发投入的金属原材料，无论研发样品能否对外销售，都能将研发样品重新回炉，继续投入生产。这种情况下，是不是应该将研发样品计入存货，导致公司的研发费构成里完成没有材料费了吗？

2.公司的研发样品，如果不具备正常的销售的条件。但是公司可以采取亏本甩卖，甚至卖废品的方式处理，这种情况下，研发材料是否需要资本化计入存货

解答：

1.这部分金属材料的使用价值不会因为投入研发而降低，即其价值不会转移到研发支出中，故研发支出中不含可重复回收使用的材料成本。

2.这种情况下，研发材料的成本扣减其可变现净值的差额应计入研发支出。

262. 境外子公司向境内母公司分红时的企业所得税会计处理？

境外子公司向母公司分配利润为什么要交所得税？子公司

的累计未分配利润在合并报表中为什么要确认递延所得税负债？

解答：

境外子公司向境内母公司分红，通常需在其所在国缴纳预提所得税，在中国需根据企业所得税法规定补缴企业所得税，同时需遵循中国与子公司所在国签订的税收协定。具体税务专业问题建议咨询有相关领域内专业经验的税务专业人士。

在会计上，针对日后子公司分回红利时在其所在国和中国需缴纳的企业所得税确认递延所得税负债，是依据所得税准则第十二条规定，即除非资企业能够控制暂时性差异转回的时间，并且该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回（即在可预见的未来不会向境内母公司分红），则需就境外子公司的累计盈利确认递延所得税负债。

263. 销售返利的会计处理？

我司跟国外客户签订了一份合同，关键条款如下：

2022 年采购 400 万张 SWP 卡，假设单价是 0.72 美金，客户出于战略目的给出了比较有优势的价格，且全款预付。但 2023 年下订单时会锁定价格浮动的范围，另外会根据 2022 年的出货量，每张给予客户返利 0.02 美金。

假设 2022 年仅出货 400 百万张卡，即可以算出 2023 年订单将返还 $400 \times 0.02 = 8$ 万美金。

2023 年顾客再采购 200 万张卡，单价未扣减返利前还是 0.72

美金的话，合同签订金额和最终打款金额为： $200 \times 0.72 - 8 = 136$ 万，列示的采购单价是 $136 / 200 = 0.68$ 美金/片。现在的问题是：

2022 年的收入，是按 $0.72 \times 400 = 288$ 万，还是 $(0.72 - 0.02) \times 400 = 280$ 万美金来确认？

我认为，8 万美金是确定的返利，不是合同履行价格的构成部分，应该作为预收款，不能确认为收入。但是还有一种观点认为 2022 年的潜在返利金额与当年收入无直接联系，2023 年的订单量也存在不确定性，而且届时的合同，客户要求不直接体现返利金额，如果 8 万挂预收，账务不好处理。

解答：

这种情况仍属于本期销售相关的返利，只是结算方式是抵减未来货款，因此 2022 年度的收入应当是 $(0.72 - 0.02) \times 400 = 280$ 万美金。

参考：《监管规则适用指引——会计类第 2 号》之“2-5 销售返利的会计处理”：

企业应当基于返利的形式和合同条款的约定，考虑相关条款安排是否会导致企业未来需要向客户提供可明确区分的商品或服务，在此基础上判断相关返利属于可变对价还是提供给客户的重大权利。

一般而言，对基于客户采购情况等给予的现金返利，企业应当按照可变对价原则进行会计处理；对基于客户一定采购数量的实物返利或仅适用于未来采购的价格折扣，企业应当按照附有额

外购买选择权的销售进行会计处理，评估该返利是否构成一项重大权利，以确定是否将其作为单项履约义务并分摊交易对价。

264. 可变租赁付款额下的转租赁会计处理？

我公司是一家商业体运营公司，甲公司将其拥有的商铺整体出租给我公司运营，租赁期 20 年，双方约定，按我公司对外出租商铺租金的 60% 向甲公司支付租金。

我公司对外转租时，一般与客户签订 5 年期的合同，租金按保底与提成熟高原则收取租金，在实践中大部分是按保底租金收取。另外，我公司租入的商铺不一定能全部转租出去，可能存在部分闲置。在这种情况下，我公司应如何确认使用权资产和租赁负债呢？

解答：

“双方约定，按我公司对外出租商铺租金的 60% 向甲公司支付租金”，从该条约定看，看似原租赁的租金是完全可变的，但如果因此而认定原租赁仅包含可变租赁付款额（并非取决于指数或比率），则会出现转租赁确认了租赁应收款，而原租赁没有使用权资产和租赁负债的情况，这个结果是不合理的。

建议根据已签订的转租赁合同所约定的保底租金乘以约定比例（60%），按适当利率折现后确认原租赁的使用权资产和租赁负债。后续转租赁合同发生变更时，相应对原租赁的使用权资产和租赁负债进行变更。

265. 对已开工未签订合同或未中标情况下，合同履行成本核算的注意事项？

某拟 IPO 项目属于软件行业，期末有较大金额的合同履约成本，但合同履行成本对应的项目大多数存在为已开工未签订合同，甚至未中标的情形。考虑到准则中合同履行成本确认资产应满足（一）该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关，包括直接人工、直接材料、制造费用（或类似费用）、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本；（二）该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源；（三）该成本预期能够收回。

客户是否承担合同或中标前期投入的成本尚不明确，成本后续是否能收回因合同尚未签订亦不明确（从期后来看，大部分都已签订合同），那么该情况是否不应该确认合同履行成本？

解答：

对此问题需注意：

1.对于“合同是否已成立”的判断。应根据新收入准则第五条所列五项标准判断。理论上并不一定需要正式的书面合同。可以考虑的因素包括：（1）以往历史经验，即最终签订合同并补偿前期投入成本的情况；（2）考虑企业自身在决定进行先期投入时对能否签订合同的评估。

2.前期投入的具体内容，所形成的成果是否仅可用于该特定客户合同。

3.根据以往历史经验和同行业惯例等，判断前期已发生的投入成本通过后续合同价款获得补偿的可能性。

266. 应急转贷业务的会计处理？

A 公司是专门从事应急转贷业务的公司，每笔贷款的期限都非常短，这种业务需要执行小额贷款公司的会计制度吗？放出去的贷款是否应计入贷款科目？

解答：

虽然期限很短，但其合同现金流量特征均符合“本金+利息”的基本借贷安排，且管理金融资产的业务模式为持有到期以收取合同现金流量，故仍应作为以摊余成本计量的金融资产，作为“发放贷款及垫款”核算。

267. 在轨卫星计提折旧的会计处理？

遥感卫星是在轨不间断的运行，企业只有当卫星到达固定地面上空时才操作其拍照或收集地面信息，其余时段均空闲运行。卫星设计寿命 5 年。

企业是根据客户的要求获取指定地点指定时间的遥感数据，然后提供给客户，收取一定费用。可能 1 月会产生 5 笔业务，而 2 月会产生 10 笔业务，收入金额也波动较大，而折旧金额是固定的，如果全部进入当月的成本，那么各月之间会存在毛利波动较大。基于此，卫星的折旧该怎样分配合适？

解答：

由于在轨卫星的折旧属于固定成本，不论有无对应的客户委托业务都必然要发生，因此除了卫星运行于客户指定地点上空时的折旧计入相关项目的合同履约成本以外，其他空闲时间内的折旧均直接计入营业成本处理。这部分折旧不符合新收入准则第二十六条规定的合同履约成本确认资产的条件。

268. PPP 会计处理模式的探讨？

PPP 业务如何区分无形资产模式、金融资产模式、混合模式。

解答：

这个问题在《会计学精要 2021》中有专门讨论。关键是看社会资本方是否“在项目运营期间，满足有权收取可确定金额的现金（或其他金融资产）条件”。其基本判断原则是“需求风险”（即社会公众对 PPP 项目资产所提供的公共服务需求不足导致无法收回投资和运营成本的风险）的归属。实务中一般应要求明确的保底金额（可以是保底量乘以固定价格或者保底价格）。

在实务中，如果 PPP 合同约定了后续调价条款，而调价是依据当地物价指数，可能调高也可能调低的，则一般认为是无形资产模式。

269. 购买 ERP 软件模块能否资本化？

情况一：我司使用 ERP 是金蝶软件，随着业务的发展，会陆续购买一些模块，这些模块都是基于金蝶平台不可分割和不可独立使用的一部分，都在同一个应用场景下。假设购买了标准成

本分析模块和资金模块，价值不高，5-10 万。请问这些新购买的模块，是增加 ERP 无形资产原值，还是单列为新的无形资产单独摊销，还是直接费用化？（根据我司的财务政策倾向于资本化）

情况二：我司正在推行会计档案电子化，购买了电子档案云平台归档中心，这个平台和金蝶相对独立，但是会有数据的交互，金蝶云的数据会传输到该平台进行归档，方便后期的借阅和查询。验收后该平台单独确认为一项新的无形资产是否更合适？

解答：

1.一般外购通用软件的支出可以资本化。至于是否单独确认为一项新的无形资产项目，则取决于这些模块能否独立运行。如果必须依赖于其他已有模块，不能单独运行的，则不是一个新的单独无形资产项目，而是并入现有的其他软件明细项目，在预计受益年限内摊销。

2.如果该平台并非只能与现有的金蝶平台对接，也可以与其他财务平台对接的，则可以作为一个单独的无形资产项目确认。

270. 问题：定制化模具如何进行后续计量？

我们公司模具类的固定资产存在一种情况，实际已经开模使用，但是约定要等到使用一定时间或者数量后才会验收，如果使用期间有质量问题，可能就不会付尾款。我想请问在这种情况下，我们入固定资产资产的时间点应该是使用还是验收后，而且如果我们如果在一开始使用就入固定资产，那么要是不满足我们的模具验收标准，不支付尾款，那么我们固定资产初始确认成本又应

该是多少呢？

解答：

在投入使用时，该模具的控制权就已经转移给本企业，应按合同约定的价格确认固定资产，尚未支付的款项确认为负债。不应到验收时才确认。

如果投用后发现质量问题，未通过验收，由对方予以补偿或扣款的，则该补偿或扣款首先用于弥补因该模具质量瑕疵导致本企业已发生并计入损益的损失，例如给客户的赔偿款、本企业的停产损失等；如有多余的，则剩余部分再冲减固定资产成本。

另外，如果该模具是针对特定客户的需求定制，只能按照该特定客户的订单为其生产产品的，则不建议确认为固定资产，而是作为合同履约成本确认为其他流动/非流动资产，或者长期待摊费用。

271. 首次编制合并报表期初数的列报？

公司 2021 年度为单一公司，2022 年 3 月新投资设立子公司。编制 2022 年财务报表时，合并财务报表期初数怎么反映？是按照 0 还是按照母公司的数据？请指教 4 张合并表如何反映？有无相关法规或者条文指引？

解答：

理论上，期初应当是没有合并资产负债表的（因为当时无母子公司关系），即所有资产负债表项目的合并期初数均为零。实务中也可以接受以母公司个别报表中的期初数填入。

272. “企业内部研究开发项目”还是“基于客户合同的受托研发项目”的会计处理探讨？

公司背景：我公司属于一家医药制造企业，负责从研发、生产到销售的各个环节，公司营业范围包含技术研发、技术转让与技术咨询，目前公司 95%以上的业务是销售药品；目前由于每年公司研发项目有二十多种，通常从项目立项到研发成功经历时间 3-5 年，研发成功时可能市场情况也已发生变化，考虑公司未来重点推广的产品，通常会将刚研发成功，尚未投入生产线的小众非专利技术通过技术转让的方式，实现收益。从发生频率上看，基本每年会有 1-2 笔。那么该种情况下非专利技术的转让如何判断其收入性质呢？

①判断为其他业务收入，属于与日常活动相关的经营活动

a、符合收入定义，是日常活动中形成的“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”

b、从技术开发的目的是来看，公司通常在确定一个研发项目时，会评估其未来市场价值，后续研发成功，可以通过销售产品，也可以直接转让该技术来实现其经济利益。研发活动本身属于日常活动，后期实现收益的方式不同，因此转让判断为与日常活动相关；

②判断为资产处置收益，且为非经常性损益

由于该中非专利技术开发过程较长，形成过程中符合自行开发行资产的确认，最终确认无形资产，资产转让按照长期资产处置进行账务处理，利润表中确认为资产处置收益。

解答：

主帖所述情况，按照②确认资产处置损益的可能性更大。

对于此类研发活动，一开始就要明确是属于“企业内部研究开发项目”还是“基于客户合同的受托研发项目”，具体可参考：《监管规则适用指引——会计类第2号》之“2-8 定制化产品相关研发支出的会计处理”。这也同时要求企业建立健全相关内控，准确识别这两类不同的研发项目及其适用的会计核算模式。

对于原属于“企业内部研究开发项目”的项目，研发完成后将其成果予以出售的，原则上应作为资产处置处理，确认资产处置损益，而不是受托研发的收入和成本。如果将企业内部研发项目转为受托研发项目的，则至少须有明确的制度和流程，保证该业务模式不至于成为利润操纵的工具；其次还要有一定的发生频率和金额，以证明其确系日常活动。

273. EPC 项目会计核算探讨？

甲公司为设计公司，为一项 EPC 的总承包人，该总承包业务包括管理、设计、设备采购、建筑、安装五项业务。

总承包合同中明确约定，发包人（建设方）负责项目 EPC 工程的所有物资招标采购决策、施工组织管理及选择确定分包人，起草分包合同并和总承包与分包人三方签订分包合同；

总承包人的主要工作范围是工程设计，协助招标代理机构招标并签订设备采购合同、施工分包合同，施工管理及协调至工程竣工等。

甲公司负责管理和设计，其他业务均为分包，设备采购的分包合同（除一份合同外）由建设方、分包方签署和结算，甲公司仅作为设计方列示在合同中；

建筑分包部分合同由建设方、分包方及甲公司三方签署，部分合同由甲公司与分包方签署，工程质量由分包方负责；

安装业务的分包合同由建设方、分包方及甲公司三方签署，工程质量由分包方负责；

另外，分包合同的付款环节多规定了背靠背条款或由建设方直接支付给分包方，个别建筑及安装业务合同的内容甚至只规定了建设方与分包方的权利义务，甲公司仅作为总承包方列示在合同中。

对于设备采购、建设及安装业务向业主转让商品前甲公司不能控制该商品，不承担一般存货风险（设备均由供应商直接运送至施工场地）；

也无定价和选择供应商的自主权和自行提供其中部分商品或服务的能力（分包商的选择及采购定价均由建设方决定）；

且不承担来源于客户和供应商的信用风险（分包协议签署背靠背条款，且根据曾经的诉讼判决结果看尚未出现法院要求甲公司垫付分包工程款的情况）。

(1) 一般情况下 EPC 项目都是整体验收的，但实质上设计、采购及建安业务又是明确可区分，极端情况下建设方不用总承包进行自建或是不满意服务而更换总包、供应商，即不是不可替代，总承包业务与比建设方自建业务相比，分担了建设方的管理职能，运用专业知识协调项目，所以如何判断 EPC 项目是否具有重大整合，即判断 EPC 合同属于单项履约义务还是多项履约义务；

(2) 从上述情况分析，甲公司对于设备采购、建筑及安装业务属于代理人的角色，若按净额法核算，在项目已竣工验收的情况下，该项目尚未入账的建设、安装工程款（代收代付性质）是否还需确认；

(3) 若确认工程款，对于同一客商（建设方）应收账款如何计提坏账准备（既有正常业务的设计管理费，又有代收代付性质的设备采购及建安费）。

解答：

1. 对此类由设计单位担任总包方的情况，总体上倾向于按净额法确认收入和成本。可参考类比《中审众环研究 2020》之“问题 2-1-75(联合体牵头方的收入确认是“总额法”还是“净额法”)”。

2. 甲公司对于设备采购、建筑及安装业务属于代理人的角色，若按净额法核算，在项目已竣工验收的情况下，该项目尚未入账的建设、安装工程款（代收代付性质）还需确认，除非与分包商的合同明确约定仅在收到业主方款项的前提下才有义务在已收到款项的限度内向分包商付款。

3.应区分不同性质、不同结算条件的款项分别考虑。对于代收代付性质的设备采购及建安费,应考虑是否实质承担信用风险,即是否只有在收到上游款项后才有义务向下游付款,根据实际承担上游客户信用风险的程度考虑坏账准备计提问题。

274. 如何对存在对赌条款中回购义务进行会计处理?

A 公司和 B 公司分别出资 2500 万成立 C 公司, C 公司将资金注入 D 公司, A 公司对 C、D 具有实际控制权, A/B/C 签订对赌条约, 5 年内 D 公司不能上市, C 公司需要按照 9% 单利计算偿还 A 公司和 B 公司本金加利息, 到期未实现承诺, C 公司如何进行会计处理? A 公司合并报表中利息应当计入财务费用影响损益还是应当按照少数股东 B 公司退出, 作为权益性交易处理计入资本公积? 如果是计入财务费用, 支付给 B 公司的利息是否应当计入少数股东损益?

解答:

1.C 公司个别报表层面: 将回购承诺作为授予 A、B (尤其是少数股东 B) 的卖出期权处理, 作为以公允价值计量且其变动计入损益的金融负债 (类似于衍生金融负债, 公允价值为回购价格高于预计回购时点标的股份公允价值的差额)。

2.A 的合并报表层面: 需将 C 授予 B 的回购权作为回购自身权益工具的合同义务处理, 除了正常确认少数股东权益之外, 应在对赌协议签订时, 就有义务支付的回购款本金确认一项负债, 后续每年按约定利率对其计息并列入各年度财务费用。后续如果

D 上市，相应地对 B 的回购义务解除，则将届时回购义务相关负债的账面价值（本金+利息）转入资本公积处理。

275. PPP 项目回款金额低如何考虑减值问题？

我司承接某 PPP 项目，按照与政府方合同约定，项目建成后由政府按照 10 年时间等额支付项目回购款。目前，政府因资金问题，回购出现逾期，首笔回购款逾期时间已经超过 180 天，预计后续回购也存在较大逾期风险。想请教您，对于该项目如何计提减值比较妥当。审计师初步认定将全部应收款 100% 计提减值，但我方认为目前已经到期回款金额比例较低，大部分应收款尚未进入回购期，全额计提影响过大。现在争论很大，不知您有什么意见或建议。

解答：

建议通过向政府方函证、访谈等方式，考虑其还款计划和还款能力，在此基础上谨慎计提减值。需关注因延迟付款导致的资金时间价值损失，将其体现在信用减值损失中。

根据新 CAS 22 第四十七条规定：“由于预期信用损失考虑付款的金额和时间分布，因此即使企业预计可以全额收款但收款时间晚于合同规定的到期期限，也会产生信用损失。”。

276. 境外汇款存在“在途货币资金”的探讨？

我公司有境外一家子公司，位于白俄罗斯，对方在 6 月中旬已支付货款，由于近期局势问题，审核时间较长，截止 7 月初境

内账户尚未收到该款项，那么在合并报表上该笔抵消怎么处理合适呢？

是否可以考虑业务实质，在合并报表层面计提银行存款-未达账项同时核销对子公司的往来款再抵消？相对来说，比不计提，直接在合并层面体现一笔内部往来款似乎更好一些。

解答：

内部往来在合并报表层面应抵销。

主帖中的问题实际上是在途货币资金，可以在合并报表中单列一项“其他货币资金——在途货币资金”。同时由于近期局势问题，如果导致款项最终能够汇回国内的不确定性较大的，还应谨慎考虑是否有必要计提减值准备。

277. 承租人承担全部税金如何进行会计处理？

发行人与房屋出租人（个人）签订长期租赁合同，其中约定相关税金（含房产税、印花税、出租人个税等等）均由承租人进行承担。每年承租人以出租人名义去税务局办理代开租金发票时，通过倒算得出 租金+税金 总额，进行代开。由于税收优惠政策的变动等原因，税金金额各年度不确定。承租人承担的税金部分要参与使用权资产计算吗？

解答：

由于合同已明确约定所有税费均由承租人承担（包括法定应由出租人承担的税费），可以理解为实质上相当于承租人将相当于税费的金额支付给出租人，并指定该部分金额专用于承租人完

税。因此，这部分由出租人承担的税费应纳入使用权资产和租赁负债的计量。

后续如果税收政策发生变化，则视作租赁变更，重新计量剩余期间的使用权资产和租赁负债。

但这部分税费，如果完税凭证的抬头为出租人的，则承租人可能不能税前扣除。

278. 使用权资产能否作价入股？

解答：

使用权资产是新租赁准则下针对原经营租赁“创造”出来的一项新资产。应对照《公司法》、《市场主体登记管理条例》及其实施细则等法律、行政法规和规章对于以非货币财产出资的规定予以判断。即：

1. 用作出资的非货币财产应当可以用货币估价并可以依法转让；

2. 不得以劳务、信用、自然人姓名、商誉、特许经营权或者设定担保的财产等作价出资。

对照上述规定分析：

1. 使用权资产是基于租约产生的，因此以使用权资产出资的前提是租约项下的使用权可以转让。

2. 如果将剩余租金支付义务一并转移给被投资公司的，则被投资公司应作为一项新的租赁，同时确认等额的使用权资产和租赁负债，事实上无法起到增资效果。

3.使用权资产是否属于“设定担保的财产”可能存在法律上的争议，建议咨询律师。

279. 收到印花税退税，如何列示？

我司因享受《财政部 税务总局关于进一步实施小微企业“六税两费”减免政策的公告》（财政部 税务总局公告 2022 年第 10 号），2022 年 2 月缴纳的印花税，在 6 月减半退还，凭证附件上付款人是“待报解预算收入”，摘要写的是“电子退库——纳税人名称 XXX”，我有以下疑问：

①账务处理应该是冲减“税金及附加”和“应交税费”；

②现金流量表指定为“支付的各项税费”还是“收到的税费返还”，我比较认同“支付的各项税费”，若指定为“收到的税费返还”，理由又是什么？

解答：

1.收到退税款的处理为借记银行存款、贷记“税金及附加”。

2.现金流量表中列报为“收到的税费返还”。

280. 票据背书购建固定资产，现金流量表如何编制？

关于收到客户的银行承兑汇票直接支付各供应商时，是否应该分别计入经营现金流入和经营现金流出/购置固定资产现金流出。根据现金及等价物的定义，现金流量表的项目不应包括银行承兑票据收支。目前在实务中直接支付票据时也未将收入和支出

同时计入现金流量表。但是目前公司支付的票据大部分是用于构建设备的投资，因构建设备属于投资现金流出，收到客户到款属于经营现金流入，用票据支付设备就会导致经营现金流量和投资现金流出失真。目前的会计准则中，对票据支付的现金流量是否有相关的规定。

解答：

银行承兑汇票不属于现金及现金等价物，故票据结算对现金流量表正表无影响，对于以票据背书购建固定资产的情况，可在附注中“不涉及现金的重大投资或筹资活动”中补充披露。

281. 一般风险准备如何在合并报表体现？

非同一控制下企业合并，购买方于购买日编制合并报表时，被购买方财务报表中已计提的一般风险准备如何处理？

解答：

一般风险准备和专项储备不同，在购买方合并报表中不要求还原被收购方在购买日的一般风险准备余额，与被收购方的其他留存收益（盈余公积、未分配利润）同样处理即可。

282. 如何理解 CAS14:26 规定的“该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源”？

《上市公司执行企业会计准则 2020 年》第 333 页，有一个问题如下：

案例 6-06 采用产出法确定履约进度时，应当如何确认履约

成本

案例描述为：2019 年 1 月 1 日，甲公司与客户签订合同，为其建造一栋办公楼，建造期为 3 年，合同总收入为 500 万元，预计合同总成本为 400 万元，假定该合同仅一项履约义务，且满足在一段时间内确认收入的条件。截至 2019 年 12 月 31 日，甲公司已完成地基部分的建设，采用产出法确认的履约进度为 42%，确认收入金额为 210 万元，甲公司实际发生成本 200 万元，按照履约进度计算的成本为 168 万元。地基部分的成本应当如何确认

案例解析为：应当计入当期损益，这个我怎么也没有明白，他说的是什么意思

我的理解为这种的不就是实际发生计入合同施工（存货）根据履约进度确认成本吗？案例解析里说的准则原文真心没搞明白是什么意思，还要麻烦您给指点一下。

我的理解这个应该不同于电梯安装，将电梯的成本要从履约成本里减出来计算履约进度吧，但是看整个合同金额中地基部分又占比很大，这个应该怎么理解呢？

解答：

这个案例来源于 IFRIC 的一项讨论，是用于讲解新收入准则第二十六条所规定的将合同履约成本确认为一项资产应满足的条件的，尤其是其中的“（二）该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源”。

根据 IFRIC 的解释：

对于地基部分实际发生的成本仅与已完成的地基建设相关，并未增加甲公司未来建造办公楼其他部分的资源，因此不满足新收入准则第二十六条作为合同履约成本确认为一项资产的条件。

由于地基建设实际发生的成本为与履约义务中已履行并转移给客户的部分（即地基建设）相关的支出，即该支出与甲公司建造办公楼中已履行的部分相关，因此根据新收入准则第二十七条，应将地基部分实际发生的所有成本（200 万元）计入当期损益，而非预计总成本乘以履约进度模拟计算的成本（168 万元）。

同理，甲公司在上述业务中实际发生的各项建设成本，属于与企业已履行的义务相关的应全部计入损益，不应当作为合同履约成本确认为一项资产。

由此应提示关注的问题是：在以产出法衡量履约进度时，不能仅仅为了平滑各期利润而将部分已发生成本予以递延，而是要看拟递延的这部分成本是否满足准则第二十六条所列的三项条件，特别是“该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源”是否满足，即所递延的成本需与未来的履约相关。

283. 政府专项债可以计入资本公积？

城投公司收到的政府拨付的地方政府专项债券资金，请问如果政府出具文件，明确拨付给城投公司的政府专项债券资金，其本金和利息由政府负责偿还，请问可以将该资金计入资本公积吗？

解答：

可以，但必须谨慎排除平台企业后续承担还本付息的间接义务，例如，如果后续政府方面的财政收入明显不够偿还本息的（例如前面可能有更迫切的支出），此时政府可能会要求企业承担还本付息责任。应谨慎关注是否可能存在这一情况。

另外，要考虑政府下文“拨付给城投公司的政府专项债券资金，其本金和利息由政府负责偿还”，与专项债募集说明书、其他类似专项债的处理惯例等存在明显不一致情况。

284. 未取得专用发票税前不能扣除情况下能否确认递延所得税负债？

A 公司自行建造办公楼，共支出 4000 万元，其中 400 万元未取得增值税发票。资产于 2019 年 1 月竣备并投入使用，折旧年限 20 年，预计残值为 5%，2019 年计提折旧 190 万元。2019 年汇算清缴时，税务认为该项资产的计税基础为 3600 万元，年折旧应为 171 万元，因此纳税调增 19 万元。

2019 年度是否应该确认递延所得税负债，按照账面净值与计税基础净值的差额（3810-3429）381 万元*25%=95.25 万元进行确认吗？以后各年度按照 19*25%=4.75 万元进行转回，净残值 5 万元的递延负债在处置时转回，处理是否正确？

解答：

由于该项应纳税暂时性差异在固定资产初始确认时已发生，且该项固定资产的初始确认不属于企业合并，且既不影响会计利

润也不影响应纳税所得额，故不确认递延所得税负债。

后续的折旧、处置是暂时性差异的转回，但由于初始确认时即未确认递延所得税负债，故后续暂时性差异转回也不确认递延所得税。

285. 合同解除且无补偿情况下，合同履约成本的会计处理？

软件定制服务，由于政府或者大客户合同审批流程较长，公司存在未签订合同先实施项目的情况，符合行业惯例。公司各期末判断合同签订的可能性，大概率会签回合同的情况下，将实施成本归集至合同履约成本，验收时点结转至营业成本。但部分情况下，预估后期可签回合同，但个别合同无法成功签回（在上年末或以前年度末预估是可以签回的），此时，合同履约成本应该结转至销售费用还是营业成本？像星环科技的反馈回复是放销售费用。个人理解应该是销售费用。

解答：

理论上，这相当于对于一项前期认为已成立的合同（所以前期将相关支出列入合同履约成本）被对方解除，且无补偿，因此理论上最合理的做法应当是对累计的合同履约成本相关资产计提减值准备，计入资产减值损失，再对其进行核销处理。

实务中列入销售费用或者营业成本的做法也有，也可以接受，注意保持一致性即可。

286. 如何理解该项支出能够增加未来履行履约义务的资源。

解答：

最常见的一种情形是：企业专门为了履行与特定客户之间的销售合同或者劳务合同，而购置或建造了某项具有专用性的资产，其受益期限涵盖后续的整个履约期间。例如为了某个特定的专门客户合同而购置的专用设备，该设备仅可用于该合同的履行目的，预计在该合同结束后无其他用途，仅可用于在该合同项下向该特定客户提供服务，例如根据该客户所下的订单为其生产产品。由于其使用权由客户主导，所以不属于本企业的固定资产。典型例子是汽车零部件厂商为了向整车厂供应零部件而专门开发或者外购的模具。

287. 负债与权益的区别？

1.有老师在课件上说，一个金融工具只要无法避免支付现金等金融资产，就应该确认为负债，比如优先股，如果股利支付是定期的，那么就不再考虑这个优先股到期后的转股情况，就应该确认为金融负债。这样的话，可转债的处理就让我费解了，可转债就是必须支付利息的，那么可转债不像上述优先股那样全部确认为负债，而是要作为复合金融工具并进行拆分呢？

2.如果上述优先股虽然有定期支付股利的要求，但最后转股时是转为固定数量的发行方的普通股，那么这个优先股是否应拆分为负债和权益工具呢？

3.如果上述优先股只是前三年有定期支付股利要求，后两年没有，且最后转股时是转为固定数量的发行方的普通股，那么又

该如何确认呢？

解答：

1.可转债中所附有的转股权，如果满足“固定换固定”的条件则仍作为权益。可转债中的负债成份是针对日后需支付的本金和利息。

2.是，分拆转股权为权益成分。

3.虽然“上述优先股只是前三年有定期支付股利要求，后两年没有，且最后转股时是转为固定数量的发行方的普通股”，但如果持有人不选择转股，则仍有权要求收回本金，故此时确认的金融负债初始计量金额需将日后需偿还的本金包含在内，不仅仅是前三年不可避免要支付的利息。

288. 探矿权后续活动支出如何处理？

请问下企业委托研究所研究找矿方向，所发生的费用能当作是在建工程的前期费用资本化吗？因为找矿出来的结果不确定，个人偏向于费用化了，但是该部分金额较大，且是为在建工程服务的，企业那边倾向于资本化。

解答：

如果只是“委托研究所研究找矿方向”，则类似于研究阶段支出，其未来能否产生经济利益流入有重大不确定性，因此应当直接费用化处理，不应形成资产。

后续取得探矿权后，进行各类勘探活动的支出，参考《企业会计准则第 27 号——石油天然气开采》中勘探开发支出的会计

处理（成果法），具体参阅《企业会计准则讲解（2010）》第二十八章第二节相关内容。

289. 个别计提和组合计提坏账，收回时如何处理？

个别计提和组合计提的坏账准备，后续坏账准备收回，应如何处理？是否有区别？

解答：

1.如果当初该笔应收账款是采用个别认定法计提坏账准备的，则收回时无需恢复坏账准备，直接借记银行存款，贷记信用减值损失即可。因为无论是核销还是收回，都是应收账款的终止确认，终止确认之后，对应的坏账准备自然也就没有必要保留。

2.如果当初该笔应收账款是纳入组合计提坏账准备的，则习惯上还是要编制这一分录，表明债务人信用的恢复。针对组合计提的坏账准备，期末统一进行重新调整，在测算出期末坏账准备的应有余额之后，坏账准备的原有余额越大，需补提的坏账准备越少（或需冲回的坏账准备越多），这样对信用减值损失的影响将会在期末账务调整中体现出来，最终对于整个期间的影响还是一样的。

290. 合并范围内关联方票据贴现现金流如何抵消？

2021年子公司向母公司采购商品，并以高信用等级的银行承兑汇票支付货款100万，为开具汇票支付保证金20万。母公司取得票据后向银行贴现，取得贴现款98万。子公司将从母公

司采购的商品对外销售，取得现金 110 万。

母公司层面：因票据为高信用等级票据，可以终止确认。取得票据贴现款时作为销售商品收到的现金 98 万，贴现利息作为分配股利、利润或偿付利息支付的现金

子公司层面：取得对外销售现金时，作为销售商品收到的现金

（1）票据到期未跨期情况：子公司 2021 年支付票据保证金时，作为采购商品支付的现金 20，2021 年子公司票据到期兑付时，作为采购支付的现金 80 万。

（2）票据到期跨期情况：子公司 2021 年支付票据保证金时，作为采购商品支付的现金 20 万，2022 年子公司票据到期兑付时，作为采购支付的现金 80 万。

合并层面：（1）票据兑付未跨期情况：

1.21 年抵消母子公司交易现流

借：采购商品支付的现金 98

贷：销售商品收到的现金 98

2.还原合并层面的融资实质

借：借款收到的现金 98

分配股利、利润或偿付利息支付的现金 2

贷：支付其他与筹资活动有关的现金 100

（2）票据兑付跨期情况

1.21 年抵消母子公司交易现流

借：采购商品支付的现金 20

贷：销售商品收到的现金 20

2.还原合并层面的融资实质

借：借款收到的现金 98

贷：支付其他与筹资活动有关的现金 20

销售商品收到的现金 78

22 年不涉及合并抵消

解答：

基本赞同主帖中的理解。

站在合并报表层面，将集团内部销售/采购业务和集团内部现金流量予以抵销后，最终合并结果中仅体现票据的贴现和到期兑付所产生的对合并集团之外的现金流量（均作为筹资活动的现金流量），即把票据贴现取得的现金流量作为借款取得的现金，票据到期兑现时支付的现金作为偿还债务支付的现金列报，保证金的存出和收回作为支付、收到其他与筹资活动有关的现金列报。如果保证金在票据到期兑付时冲抵票据款的，则不单独体现“收到其他与筹资活动有关的现金”，而是冲减“偿还债务支付的现金”。

291. 延长质保期的会计处理？

A 公司为一家设备制造厂商，所售设备通常存在 1 年的质保期，质保期内，公司免费维修和更换设备部件，同行业公司中也大多提供 1 年左右的质保期。假设 A 公司为某一客户提供设备，

并于 2021 年末通过验收，A 公司已确认收入，合同约定质保期为设备验收后的 1 年，2022 年 6 月末，因该客户为新建产线，客户需要公司免费延长 1 年质保期。则此时延长质保服务如何进行会计认定和处理？

解答：

如果该项质保期延长不是在原销售合同中已经约定的，也已经超出了该行业内的常规惯例，A 公司基于维护客户关系等考虑免费提供 1 年额外质保，则应在 A 公司同意该延长质保期安排时（2022 年 6 月），合理预估延长 1 年质保期内的质保成本，对其确认预计负债和销售费用。

292. 不同视角下的无形资产价值？

拟收购一家具有建筑资质的空壳公司，账面资产约 500 万（不含资质价值），拟收购价格约 3000 万，能否在评估时将建筑资质评估为无形资产？如何进行账务处理？

解答：

1.从评估技术角度讲，一般认为此类通过行政许可获得的资质不能被作为无形资产评估。这更多地是基于法律法规方面的限制。

2.从会计角度而言，在收购方的合并报表层面，应讲收购价格 3000 万元超出被收购方净资产 500 万元的差额 2500 万元确认为“无形资产——特许资质”，并在合理确定的受益年限内摊销。这更多地是基于经济实质方面的考虑。此时在收购方合并报表层

面，该项资质满足《企业会计准则第 6 号——无形资产》和《企业会计准则解释第 5 号》第一条规定的确认无形资产需满足的“可辨认性标准”，且其成本能够可靠计量，故可以确认为无形资产。

293. 坏账准备形成递延所得税资产，如何在所得税费用明细列示？

关于会计利润到所得税费用的调整过程中，如果以前年度的应收账款坏账准备由于估计无法取得足够应纳税所得额利用，而未确认递延所得税资产，但到第二年更新了情况，预计可以取得，从而确认了递延所得税资产。那在调节过程是否计入：“使用前期未确认递延所得税资产的可抵扣亏损的影响”，为什么该项目只提到可抵扣亏损，未提到可抵扣暂时性差异？

解答：

如果只是因为对未来盈利预期的改变，从而对以前年度已存在但未确认递延所得税资产的可抵扣暂时性差异在本年度内确认了递延所得税资产，而不是该项暂时性差异在本年度内转回，则仍可以填写在“调整以前期间所得税的影响”项目内。如果以前年度一直未确认递延所得税资产在本年度转回了，并直接抵减了本年度的应纳税额，则其影响填列在“使用前期未确认递延所得税资产的可抵扣亏损的影响”项目内。

294. 平台电商发给顾客的消费券如何会计处理？

公司是平台电商，类似于淘宝。现在有以下业务：

消费者 50 元购买月卡，可以在 30 天有效期内，每天领取满减优惠券，在消费时进行抵扣。优惠券由平台出资。对于销售月卡收到的款项，有如下处理方式：

1.收到时作为预收账款，月末按已到期金额冲减销售费用，不确认收入；

2.确认销售收入，因为目前收入占比不大，想简单处理，按照月末已到期金额确认收入。是应该确认收入还是冲减费用？如果确认收入，可否简单处理？

解答：

如果按净额法确认收入（这种可能性相对较大），则本企业的“客户”是入驻商户，而不是最终顾客。

一般理解只有在顾客消费的优惠券金额大于月卡成本（50 元）时，才能吸引最终顾客购买月卡，而本企业为了该项优惠券促销活动而支付给商户的折扣结算款项应当是超出通过销售月卡从最终顾客收到的款项。

因此，倾向于将支付给商户的优惠结算款项确认为销售费用，销售月卡的款项冲减该项销售费用。

295. 直播行业收入确认问题探讨？

本人在直播行业实操中遇到以下两种情景，想向您求助关于对应收入的处理，还请指点一二：

1、直播虚拟币二次消费会计处理

某直播平台充值 100 元人民币获得钻石 100 个，用户用钻石打赏主播，主播获得金币 100 个，若用户将 100 个金币用于提现可提现 20 元人民币。账务处理为确认收入 100，成本 20。但倘若主播不用于提现，而是用金币换成钻石，可以换成 20 个钻石，此时是应该确认 20 元收入同时确认 20 元成本呢？还是 20 元冲减成本不确认收入呢？

2、代理打赏问题

直播平台代理为了自己的绩效（根据受打赏的金币数量算佣金），招募了主播，并与自己主播之间约定互相打赏，于是代理充值 100 元打赏给自己的主播，这种模式算不算供应商和客户属于同一个？需要净额呢？

解答：

1、金币和钻石是不同的虚拟道具，虚拟道具之间的转换没有经济利益的流入流出，不具有商业实质，不应确认收入和成本。

2、这种情况是否类似于电商刷单？无真实交易背景，不应确认收入。

296. 疫情期间停工发生的费用如何处理？

2022 年上海疫情期间公司外包的工程建造项目停工，停工期间发生的费用包括专门借款利息、自有建造管理人员薪酬、外包建筑公司要求我方承担的窝工费和防疫费。其中外包建筑公司要求我方承担的窝工费和防疫费是疫情停工的增量成本不属于使固定资产达到预定可使用状态所需的必要支出，应该计入营业

外支出还是管理费用？另外自有建造管理人员薪酬可否参照借款利息资本化条件，按照非正常中断未满 3 个月继续资本化？如果这薪酬部分也不能资本化应该当计入管理费用？

解答：

由于疫情的突发性，疫情期间的停工属于非正常中断，各项支出均不属于使固定资产达到预定可使用状态所必需的合理支出，故均应当费用化处理，不应资本化计入在建工程成本。其中借款利息直接计入财务费用；自有建造管理人员薪酬计入管理费用；外包建筑公司要求我方承担的窝工费和防疫费及其他额外损失计入营业外支出。

297. 超市收取的仓储服务费如何处理？

最近公司有一项业务，就是将产品销售给超市，超市收取两项费用：1、进场费 2、按销售额 8%收取仓储服务费；其中进场费我们可以理解作为应付客户对价冲减销售收入，另外对于收取的仓储服务费，是否视同应付客户对价存在一定的争议。

解答：

这种情况下，要考虑两点：1、仓储服务费的收费比例和金额是否公允；2、超市的“仓储服务”是提供于商品控制权转移之前还是之后。

如果商品控制权转移给超市之前没有仓储服务，所谓“仓储服务”是针对控制权转移之后的事项，则应将仓储费冲减收入。因为此时既然商品控制权已经转移给客户，那么客户就不应再收

取仓储费，此处的“仓储服务”也不具有实际意义。

如果是在商品控制权转移之前提供的仓储服务，则在其收费公允的前提下，可以确认为销售费用。超出该等服务公允价值的收费仍应冲减收入。

298. 逾期贷款收回的利息如何处理？

逾期贷款（本金可能无法全额收回，已计提部分减值损失）收到了一笔利息，请问能否确认利息收入？还是需要基于谨慎性原则冲减贷款本金？

解答：

首先要指出：在金融工具准则下，应按已减值金融资产收回现金流量的方式处理（参考金融工具准则应用指南中的相关举例），不区分收回的是本金还是利息。因为在金融工具准则下，逾期贷款还是要根据摊余成本（减去减值准备）和实际利率计算确认利息收入的。

实务中如果是简化处理，则建议优先按收回本金处理，而不论其是否以利息收入的名义收到。

299. 不同视角下，基金管理费收入和支出如何确认计量？

背景：A 公司为 B 基金的基金管理人，B 基金全部投资于 C 公司（准备上市）。B 基金的合伙协议约定管理费缴纳 8 年，每年 500 万，现已缴纳 2 年，第 3 年时，因 C 公司经营不善及外部监管等因素，上市无望，暂未确定 B 基金退出方式及收益，

且 B 基金第三年开始停止缴纳管理费。

A 公司出于谨慎性原则，第三年开始未确认管理费收入。B 基金确认了管理费费用。两个公司对 C 公司处境同样的判断，因收入确认-利益基本确认流入企业 及 管理费用确认-利益很可能流出企业的差异做了上述会计处理是否正确？

同时 A 公司与 B 基金存在关联关系，因上述做账差异关联交易对账不一致，如何处理？

解答：

B 基金基于其管理合同约定的合同义务，依据其接受 A 公司的管理服务，确认相应的管理费支付义务，是符合负债定义的，因而是合理的。

A 公司作为管理人，其确认管理费收入需以能够可靠计量和经济利益预计可以流入为前提。基于这方面的不确定性，A 不确认管理费收入也是合理的。

虽然对 B 而言 A 是关联方（对 A 而言 B 不是关联方），但双方基于各自不同的确认和计量原则得出不同的处理是合理的。

300. 逾期商业承兑汇票重新开具如何会计处理？

我公司收到某房地产公司开出的 60 万商业承兑汇票，到期后未兑付，目前我公司与出票方签订协议，我公司协助出票方注销之前的商业承兑汇票，出票方重新给我公司开等额的商业承兑，并给我公司补贴 9000 贴息费用，实际开出的承兑金额未 609000 元，9000 元贴息我公司给出票方开增值税发票。如何账务处理

解答：

这种情况应按债务重组处理，即原金融资产的终止确认和一项新金融资产的初始确认。虽然新票据的名义金额大于原票据，但考虑到出票方的财务风险较高，因此其公允价值应当是较低的（基于谨慎考虑，建议不高于原应收票据计提坏账准备后的账面价值，即不确认注销原票据和开具新票据的收益）。

由于 9000 元包含在票据金额中，没有实际收到现金，故不单独进行账务处理，日后如果实际收到新票据兑付的金额不同于原入账价值的，则差额确认为投资收益。

301. 收到信用证是否需要会计处理？

1.国内信用证，开具的一方作为应付票据，收取的一方作为应收票据，那么对于收取方，是否要对应收票据计提信用减值损失？我看实务中也有在收取国内信用证时不做账，是不是就是为了规避计提信用减值损失？

2.销售业务中，由于客户资金存在困难，采用分期收款的形式，公司计入长期应收款，那么对应的分期收款，是放销售商品收到的现金还是放收到其他投资活动有关的现金？还有长期应收款重分类至一年以内时，是否要考虑未确认融资收益？

3.对应租出房屋或设备收取的现金流，是否放收到其他与投资活动有关的现金？

解答：

1.收到信用证时不需要入账，但后续收入确认，相应确立了

依据该信用证的收款权利时，需确认应收票据，并参考银行承兑汇票考虑其信用减值问题。

2.因为是收回长期应收款，故列报为投资活动现金流量（尽管该项长期应收款最初来源于日常销售活动）。

一年以内的长期应收款的重分类金额=该项长期应收款的本期末摊余成本-该项长期应收款 12 个月后的摊余成本。

3.出租人在经营活动下收取的租金（按年收取的）一般是作为“收到其他与经营活动有关的现金”。

302. 一次性项目实施费用如何确认？

公司从事 SaaS 资金软件管理系统服务，对于年度订阅制的业务（判断为时段法，从上线时间起按 12 个月摊销确认收入）：
服务内容：

（1）乙方向甲方提供资金管理系统的许可使用服务，供甲方的客户使用资金管理系统。

（2）本合同包括许可数量:16 个；

（3）每个许可服务使用期限：自甲方在乙方服务网站下载许可文件起一年内有效，过期须再次购买。甲方在合同期限内如需增加许可数量，另行签订补充协议。

（4）服务交付：乙方应在本协议生效后 3 个工作日内为甲方开通网站许可下载服务。在合同有效期内，通过网站 (<https://www.xxxx>) 为甲方提供相应的平台服务。甲方通过乙方开通的服务账号登录乙方的 SaaS 服务平台，下载服务许可文件后，

即视为服务交付。

(5)费用及支付方式：本合同费用包括一次性项目实施费用和许可费用。(1)一次性项目实施费用为陆拾万元整(¥600000.00元)，一次性费用为将服务许可在资金系统上激活并完成系统初始化等相关费用。乙方在完成将服务许可在资金系统上激活并完成系统初始化后30日内，支付第一期款肆拾万元整(¥400000.00元)；在90日内支付第二期款贰拾万元整(¥200000.00元)。双方约定，后续如甲方再增购许可，甲方不再承担将服务许可在资金系统上激活并完成系统初始化等相关费用。(2)单个许可费用：付费方式3：一次性支付三年费用，按原价50%，即壹拾万元整(¥100000.00元)/年。

(1)关于收入确认：一次性项目实施费用是在上线时点一次性确认呢？还是按照和订阅费一样从上线时间起按12个月分摊？

(2)关于应收账款：合同中约定了一次性支付三年费用，那在上线时点是确认1年（160万+60万）的应收账款呢还是3年（480万+60万），还是按照分摊的收入确认应收账款？

解答：

1.一次性项目实施费用更多地属于新收入准则第四十条所指的“在合同开始（或接近合同开始）日向客户收取的无需退回的初始费”，不能一次性确认收入，而应在预计的服务期限内（包括后续很可能的续期）摊销确认收入。专为该客户发生的项目定

制开发成本作为合同履约成本相关资产予以递延，在该相同期限内摊销计入营业成本。

2.在账务处理上，可以在具备相应收款权利（但不符合收入确认条件）时同时确认应收账款和合同负债，但在编制报表时，同一合同项下的此类应收账款和合同负债应抵销后按净额列报（实质上代表待执行合同）。

303. 员工自行决定使用车辆应如何账务处理？

公司与员工签订协议，约定公司承担固定金额车款，剩余部分由员工承担，产权现归公司所有；另约定员工在公司工作满 6 年后，车辆无偿过户给员工。

现公司财务处理，仅将公司承担部分作为固定资产入账，按公司会计政策 4 年计提折旧，是否需要按 6 年进行折旧？

解答：

首先，该车辆虽然是登记在公司名下，但其使用是否由员工自行决定？例如，员工能否自行将该车辆用于私事，无需经过公司同意，也无需向公司付费？公司是否给员工报销油费、过路费、保险费等用车费用？

如果该车辆的使用完全由员工自主管理（除了不能出售以外，其他和员工自有汽车一样），则公司承担的固定金额车款更多是属于预付的职工薪酬，应确认为长期待摊费用，在约定期限（6 年）内摊销，摊销金额计入每年的职工薪酬相关成本费用。此时公司不应将该汽车本身确认为本企业的固定资产。

304. 在建工程转固时点的判断？

公司有一个在建综合楼(包括厂房、研发中心、员工宿舍等),消防验收时间是2022年8月,8月末有很多装修才刚开始,装修完毕达到预定可使用状态的时间预计在9月底10月初,10月底正式开始搬迁。

我看到有些案例,以消防验收时间作为转固时点。但是在消防验收完成时间其实很多装修还没完成,我理解尚未达到预定可使用状态。是以消防验收时间转固还是装修完成时间转固更为合适及谨慎?还是说,主体工程在消防验收完成当月转固,装修工程在装修完毕时转固,并且主体工程和装修工程可能存在不同的折旧年限?

其次,想请问下是否需要将厂房、研发中心、宿舍楼等分别作为单项固定资产列示呢?如果需要,请问一些共有费用(如设计费、土方平整费、装修费等等)应如何分摊?直接按面积分摊可行吗?

另外,不管是在8月份转固还是9月份转固,可能均存在一些尚未发生的后续支出(如绿化、停车场等)。请问这种后续支出是在转固时点需要预提,还是待实际发生时计入单项固定资产?

解答:

应当将房屋的主体结构和装修分别确认为两项固定资产。主体工程在消防验收完成当月转固,装修工程在装修完毕时转固,

并且主体工程和装修工程可能存在不同的折旧年限。

如果该综合楼是作为一个连在一起的整体，一并立项开工的，则可以将“综合楼”的主体结构本身合并列为一项固定资产，但其折旧应采用一定的系统、合理的方式（如根据面积占比）分别列入不同的成本、费用项目。

后续支出在转固时点无需计提，因为绿化、停车场等都属于相对独立的单项资产，后续实际发生时再确认固定资产即可。

305. 合同资产和应收账款的区别？

1.合同条款规定留 10%的质保金一年，无产品质量问题一次性付清，这种算是合同资产

2.合同条款中注明收款与货物验收合格有关，比如全部验收合格后付款，但根据历史经验基本都会合格或者客户会让步收货，这种情况不算是合同资产，可以直接计入应收账款

解答：

1.质保金的收取取决于质保期内不发生质量问题，因此不是仅取决于时间流逝的无条件收款权利，应确认为合同资产。

2.合同条款中注明收款与货物验收合格有关，比如全部验收合格后付款，这种情况也是合同资产。但如果能够证明此时的客户验收仅为一项“例行程序”（具体参考新收入准则应用指南中对于“客户已接受商品”的解释内容）的，则可以将验收视为结算流程的一部分，此时可以确认应收账款而不是合同资产。

306. 上市公司对合伙企业取得投资收益未确认递延所得税负债的探讨？

关于证监会发布的 2021 年会计监管报告当中：

年报分析发现，个别上市公司对外投资合伙企业并将其作为联营企业核算。本期该合伙企业因对外投资金融资产产生公允价值变动损益，上市公司据此确认投资收益，但未确认该项暂时性差异产生的递延所得税负债。

合伙企业以每一个合伙人为纳税义务人，其中合伙人为企业法人的，需就合伙企业分配的经营所得缴纳企业所得税。上市公司对外投资联营企业，其应就相关投资收益缴纳所得税。因本期上市公司确认的投资收益来源于联营企业产生的公允价值变动损益，而持有金融资产期间产生的公允价值变动损益暂不计入应纳税所得额，导致长期股权投资账面价值大于计税基础、产生暂时性差异，上市公司应确认递延所得税影响。

我的问题是：为什么投资合伙企业的话，就需要确认递延所得税呢？本例当中，上市公司投资合伙企业作为联营企业，应该是作为长期股权投资核算吧。如果是长期持有的长期股权投资，为什么要确认递延所得税呢？难道因为是合伙企业，其存续期限是有限的，所以就认为其属于将来会处置的长期股权投资，因此需要确认递延所得税呢？

解答：

在企业所得税下，居民企业之间的股息红利收入是免税收入，但在处置股权计算处置所得时，不能将被处置股权对应的被投资企业累计留存收益份额从处置价款中抵减。因此，对于合营、联营公司的长期股权投资，在权益法核算下，只要在可预见的未来没有处置该股权的计划，则日后分回股利时不会形成纳税义务，所以也就不需要确认递延所得税负债。

但当被投资企业为合伙企业时，情况有所不同。合伙企业本身不是所得税纳税人，而是直接以合伙人为纳税人，且合伙企业采用“先分后税”原则，合伙人一旦确定了在合伙企业累计利润中所享有的份额，后期分回时即会有相应的纳税义务，因此合伙人在其报表中需就日后从合伙企业分回红利时需承担的纳税义务确认递延所得税负债。

307. 福利费、工会经费等应付职工薪酬确认条件的探讨？

具体如题，即每个期末尚未支付福利费、工会经费及社保是否需要从应付、其他应付冲回到应付职工薪酬。

我的观点是：金额小，比如几千小几万，可以挂账不冲。如果金额比较大，为了反应这部分未支付的薪酬，期末应冲回到应付职工薪酬列报。

解答：

关键是要确定截至期末，这些款项是否已有法定的上缴义务（如工会经费），或者已有由过去已发生的交易或事项导致的支付义务（如职工福利费，已举办年会尚未付清场地、会务费用）。

不符合此类条件的，理论上都应当冲回。

在实务中，可能可以放宽到“有明确使用计划”。对于没有明确使用计划的福利费是不允许挂账处理的。

小编提示：在审计过程中，我们发现部分企业习惯在期末结账时，将应付职工薪酬期末余额转到其他应付款里核算，这实际是符合企业会计准则规定。另外，福利费能否挂账处理，也需要核实具体原因，对不符合挂账条件应予以冲回。

308. 搬迁收入确认的探讨？

证监会 2021 会计监管报告中提到一个问题“对搬迁补偿的会计处理不一致”即“对搬迁补偿的会计处理不一致

根据企业会计准则及相关规定，政府补助是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产；政府补助具有无偿性，即企业取得来源于政府的经济资源，不需要向政府交付商品或服务等等对价。

年报分析发现，部分上市公司按照政府要求进行搬迁，约定将拆除房屋建筑物后的土地交付给政府，同时政府综合考虑地上房屋建筑物价值、土地使用权价值、停工损失及其他搬迁支出等因素后，向公司支付搬迁补偿款。对此，有的公司根据搬迁协议约定的具体补偿项目和相应的补偿金额，分别在完成拆除房屋建筑物、发生搬迁费用、停工损失以及交付土地时将相应补偿金额计入损益；亦有公司将取得的搬迁补偿款整体作为资产处置对价，在最后交付土地时点一次性计入损益。一般情况下，在满足市场

化原则、补偿价格公允的前提下，为搬迁补偿而发生的多项补偿项目，整体是一项交易，政府支付对价的主要目的在于取得土地，上市公司通常应当将此整体作为资产处置交易进行会计处理，除非有确凿证据表明存在政府补助，且政府补助与资产处置部分能够明确区分，则对于政府补助部分，上市公司应按照政府补助准则相关规定进行会计处理”而企业会计准则解释 3 号的表述是否不太一样，两者是否是适用范围不一致呢？

解答：

监管报告的表述实际上延续了 2017 年修订后政府补助准则的观点，见 2017 年修订后政府补助准则应用指南中的【例 1】。目前对拆迁事项（即使是政策性拆迁），只要是基于被拆迁资产的公允价值和拆迁过程中的必要合理费用确定补偿金额的，都视同资产处置处理。

309. 劳务派遣人员薪酬的核算和列报探讨？

1. 公司与劳务公司签订了一份劳务外包合同，约定了按照工作量及工作量单价进行结算。相关会计处理：

借：生产成本等

贷：应付账款-劳务费

2. 公司与劳务公司签订了一份劳务派遣合同，约定了按照派遣人员的数量及工资水平等结算。相关会计处理：

借：生产成本等

贷：应付职工薪酬

贷：其他应付款（劳务公司管理服务费）

以上账务处理是否有问题？

此外，问题点：是否计入应付职工薪酬应按照职工薪酬准则来判定，那请问劳务外包合同情形下是否也存在要计入应付职工薪酬的情形？上述案例的劳务外包，虽然公司与劳动者并没有签订劳动合同关系，要求对方完成特定的工总量即可，按照工作量结算费用，具体人员的不参与，但是从事的工作和本公司职工基本无差异（干冰生产包装）。

解答：

可参考：《中审众环研究 2020》之“问题 1-4-8（企业对劳务派遣人员薪酬的核算和列报）”。

对于外派劳务人员相关费用，企业应根据是否具备对这些劳务人员的工作分配、业绩考核和报酬决定、奖惩、辞退等实质性的管理权力，这些人员所从事的工作内容与本企业正式职工是否存在实质性差异等因素，分析这些劳务人员在经济实质上是否属于《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》所定义的“职工”。如果属于“职工”的，则其报酬（扣除可以明确识别和确定的工具使用费、劳务派遣机构管理费等不属于劳动报酬的部分）属于职工薪酬的范畴，作为短期职工薪酬进行核算。

从另一角度讲，也可以分析劳务公司实质上的合同义务是什么，是负责派遣符合约定资质、约定人数的劳动力供本企业使用；还是对完成约定内容和数量的工作承担首要责任。前者为劳务派

遣，相关成本通过本企业的职工薪酬核算；后者为一般的外购劳务，不属于职工薪酬。

310. 关于点价交易模式的会计处理？

在点价交易模式下，对交割的货物并非直接以确定的价格进行结算，而是约定以某个时点或某个期间内某项公开交易价格为基准，加上购销双方事先约定的固定基差作为最终的结算价。从发运到验收的时间周期通常为 3-7 天，但有时候会存在仲裁等时间会更长。

我理解收入确认时点为：交货后出具化验单当天，因为化验单出来才能确定品位；后续点价或公允价值变动按照衍生金融工具处理。但是对于收入计价的价格：是以交货日当天的市场价格还是以化验单出具当天的市场价格进行计价？

查了祝芹敏老师的《点价交易模式对收入确认的影响分析及会计处理》

对公司点价业务模式下的收入确认进行分拆：一是对产品销售按货物所有权转移时点的市场公允价格和经双方确认的检测报告的品位确认产品销售收入；二是对拆分为金融工具的合同点价权利按公允价值计量，并在资产负债表日确认相应的公允价值变动损益。

但是看了《上海证券交易所会计监管动态》2022 年第 3 期的相关案例，双方根据验收当天的市场价格暂估收入，不是很清楚是指交货日还是化验单出具日的市场价格。

问题【暂定价格点价销售的收入确认】：与价格指数挂钩的点价交易模式应当如何会计处理？

A 公司主营某金属矿山开采及加工，销售该金属精矿产品时采用点价结算模式，合同中不锁定销售价格。A 公司向客户发运产品，在客户验收日确认收入，从发运到验收的时间周期通常为 3 天。交易价格的结算存在两个节点，第一个时间点为产品到货验收时，双方根据验收日当天伦敦金属交易所现货均价暂估产品价值并预结算货款；第二个时间点为验收日至合同约定的结算到期日期间的某个时点进行点价结算，是否进行点价结算以及具体时点由 A 公司自主决定，点价依据为在伦敦金属交易所交易时段即时的市场价格，双方点价完成后结清货款。

A 公司对上述业务应当如何会计处理？

【分析】首先，A 公司销售产品属于某一时点履行履约义务，在金属精矿产品由客户签收并通过验收时点，A 公司已将该产品的控制权转移给客户，客户能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益，因此，A 公司以客户验收时点作为收入确认时点是合理的。

其次，合同中对销售价格没有锁定，根据证监会发布的《监管规则适用指引——会计类 2 号》2-4 的说明，本案例中，A 公司行使点价权所产生的结算金额，是与伦敦金属交易所未来某日的即时市场价格挂钩，并非基于商品交付数量、质量等进行的价格调整，因此与定价挂钩的商品价格变动导致的价款变化不属于

可变对价范畴，企业应将其视为合同对价中嵌入的一项衍生金融工具进行会计处理。在金属精矿产品验收时点，按所挂钩商品在伦敦金属交易所现货价格计算确认收入。在后续资产负债表日，挂钩商品价格后续变动对企业可收取款项的影响不属于可变对价，不应调整收入，应计入公允价值变动损益。

解答：

1.赞同“收入确认时点为：交货后出具化验单当天，因为化验单出来才能确定品位；后续点价或公允价值变动按照衍生金融工具处理”的基本处理原则。

2.收入金额的初始计量，严格来说不是某一天（包括收入确认日）的现货价格，而是在收入确认日，依据当时可获得的信息，合理估计的点价期间内该种金属价格的最高点（如点价权在卖方）或最低点（如点价权在买方）。由于点价权属于金融工具，不是可变对价，所以只考虑公允价值计量问题，不考虑“极可能不会发生重大转回”的限制条件。

311. 固定资产换取长期股权投资适用哪个准则？

以固定资产换取长期股权投资（联营企业），执行的是非货币性资产交换准则还是长期股权投资准则，属于严格意义上的非货币性资产交换吗（因为会计意义上的非货币性资产交换必须适用于这一号准则）？

解答：

根据《企业会计准则第2号——长期股权投资（2014年修

订)》第六条：“除企业合并形成的长期股权投资以外，其他方式取得的长期股权投资，应当按照下列规定确定其初始投资成本：……(三)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按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的有关规定确定。……”

因此，主帖中情况下的初始投资成本确定应遵循非货币性资产交换准则的规定，即作为具有商业实质的非货币性资产交换，以投出资产公允价值作为初始投资成本。

根据2019年修订后的非货币性资产交换准则应用指南：“通常情况下，交易双方对于某项交易是否为非货币性资产交换的判断是一致的。需要注意的是，企业应从自身的角度，根据交易的实质判断相关交易是否属于本准则定义的非货币性资产交换。例如，投资方以一项固定资产出资取得对被投资方的权益性投资，对投资方来说，换出资产为固定资产，换入资产为长期股权投资，属于非货币性资产交换；对被投资方来说，则属于接受权益性投资，不属于非货币性资产交换。”。

312. 化工企业生产残留的釜残如何核算？

化工企业在生产过程中，每个批次在生产成品的通知，也会有少量的釜残留下。企业定期收集釜残后，集中起来，定期回收利用。由于釜残也含有一定的有效成分，而且釜残回收利用时，直接加入当前的生产批次，对产品的得率有较大影响，可增加最高20%的产出。在这种背景下，原本釜残账面是没有成本的。但

釜残回收再利用的时间较长，会对釜残回收加入的那一个生产批次的成品的单位成本带来较大影响。同时釜残可能在上年度收集，但在下一年度回收利用，也存在变相的成本跨期问题。

这种情况下，是否有必要单独分摊釜残的生产成本呢？如果无需核算釜残成本，这个度怎么把握，是不是说影响范围在某个界限之下即无需单独核算呢？另外内控环节如何控制呢？感觉釜残这个东西有点类似变相的账外存货了。

解答：

建议将釜残作为副产品处理，按照其预计的可变现净值作为入账成本，对应冲减相应批次产品的生产成本。后续将釜残投入生产时，按其原账面价值转入相应批次的生产成本。

313. 外购业务包含行政许可能否作为无形资产的探讨？

A 公司是一家民爆企业，通过协议方式收购了另一家民爆企业 B 名下业务生产线和生产许可。该交易符合《工业和信息化部关于推进民爆行业高质量发展的意见》的要求，收购业务已获工信部批准：B 公司注销原生产许可，A 公司获得对应的生产许可并取得**。

A 公司按协议价将生产许可证入账无形资产、生产线入账固定资产。实际上，A 公司购买的生产线价值很小，主要目的还是购买生产许可。但是根据相关规定，生产许可不可作为无形资产核算。请问，购买的生产许可怎么做账务处理较为合适呢？

解答：

“生产许可不可作为无形资产核算”只是针对自己申请取得的生产许可。对于外购业务中所包含的行政许可，根据《企业会计准则解释第5号》第一条规定，是满足该条规定的“可辨认性标准”的，故在收购方报表中可以确认为无形资产，在合理确定的受益年限内摊销。这也可以减少购买日商誉的初始计量金额，减轻后续的商誉减值测试压力。

314. 对租赁物抵押融资行为的经济实质的探讨？

A公司（已经执行新租赁准则）与融资租赁公司签订了一项租赁协议，融资租赁购入一批光伏板，融资租赁公司将光伏板的购买价款直接支付给光伏板的生产厂家，A公司每年还款给融资租赁公司；合同本金3亿元，租期6年，前3年按照年利率5%付息，后三年按照年利率7%付息，到期后一次性偿还本金，租期结束后光伏板归A公司所有。我理解这项融资租赁合同本质上就是一项长期借款，按照合同本金确认固定资产和长期借款，按照每年实际支付的利息确认财务费用；但是前任会计师是按照未来现金流折现后确认的内含利率，确认了使用权资产和租赁负债，然后按照摊余成本确认每期应确认的财务费用；请问那种处理方式更合适呢？

解答：

你的理解基本合理。这项融资租赁合同本质上就是一项长期借款，按照合同本金确认固定资产和长期借款，但利息支出应按照实际利率法逐年确认，而不是按照实际支付的利息确认。

此类安排的特点是：租赁公司仅仅是资金提供者的角色，仅承担来源于承租人的信用风险，从未取得对租赁物的控制权，也从未享有或承担租赁物所有权上的主要风险和报酬；租赁物的控制权由供应商直接转移给承租人。这种情况下的租赁名为直租，实际上相当于以在建租赁物为抵押的融资行为，更接近于不属于销售的售后租回业务。因此确认金融负债，而不是使用权资产和租赁负债，更为恰当。

315. 如何理解“日常活动”？

政府补助与日常活动相关的计入其他收益，请问这个其他收益是属于收入还是利得？

解答：

该项其他收益的性质仍然是利得，而不是收入。

需注意：收入和政府补助这两个准则都有“日常活动”的概念，但含义不同。政府补助准则下的“日常活动”不等于收入准则下的“日常活动”。另外，存货准则中的“日常活动”概念与收入准则是一致的。

根据收入准则应用指南：日常活动，是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。例如，工业企业制造并销售产品、商品流通企业销售商品、咨询公司提供咨询服务、软件公司为客户开发软件、安装公司提供安装服务、建筑企业提供建造服务等，均属于企业的日常活动。日常活动所形成的经济利益的流入应当确认为收入。

根据政府补助准则的官方解读：政府补助准则不对“日常活动”进行界定。通常情况下，若政府补助补偿的成本费用是营业利润之中的项目，或该补助与日常销售等经营行为密切相关（如增值税即征即退等），则认为该政府补助与日常活动相关。

316. 影视公司授予卫视频道播放影视剧业务应该如何确认收入？

A 影视公司将某电视连续剧的首轮播映权转让给 B 卫视频道，并与该卫视签订转让合同。合同约定，B 卫视必须于 xx 年 xx 月 xx 日的黄金时段（20:00-22:00）开播该剧集，每天只能播放两集，不得跳播、抢播新剧集及改变播放顺序。

授予知识产权许可时段法的三个条件：(一)合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动；(二)该活动对客户将产生有利或不利影响；(三)该活动不会导致向客户转让某项商品；

我理解影视公司交付母带后应该会继续对该电视剧进行宣传或者从事其他对该电视剧有影响的活动，条件（1）（2）都满足，如果只有一项履约义务的话也满足条件（3），采用时段法。

该授予的知识产权许可是时段法还是时点法呢？我看上市公司基本上都是采用时点法（交付母带）为主？

解答：

参考：《监管规则适用指引——会计类第 2 号》之“2-7 授

予知识产权许可收入确认时点的判断”：

授予知识产权许可业务中，知识产权许可载体的实物交付，并不必然导致商品控制权的转移。企业应根据合同条款约定，分析客户是否有能力主导知识产权许可的使用，并获得几乎全部的经济利益。例如，企业在向客户（如播放平台）交付影视剧母带时，若双方在合同中对影视剧初始播放时间等进行限制性约定，导致客户尚不能主导母带的使用（如播放该影视剧）以获得经济利益，则企业不应在母带交付时确认影视剧版权许可收入。

据此，转让影视剧播放授权属于在一个时点确认的知识产权许可收入（因为一旦授权之后，该影视剧本身不会再有变化），但该时点并非在交付了母带之后即可全部确认，而是要根据合同约定的播放进度来确认，因为只有在合同约定的允许播放时点之后，对应剧集的使用权才由受让方控制并可获取对应的经济利益。例如，该剧共 52 集，每周播放 2 集，则自合同约定的开播日起，每周确认 2 集（即 1/26）的授权收入。

317. 长期股权投资处置时对应的其他综合收益和资本公积如何处理？

解答：

1.资本公积（其他资本公积）：处置股权后继续保持重大影响的，则按处置的股权比例，转出相应的资本公积（其他资本公积）至投资收益；处置股权后丧失重大影响的（不论是否保留剩

余股权），将全部资本公积（其他资本公积）转入投资收益。

2.其他综合收益：与其他资本公积的处理类似，但还需要考虑对应的其他综合收益是否属于最终可转损益的其他综合收益。如果可以转损益的，则处理与上述资本公积（其他资本公积）在处置股权时的处理类似；如果不能转损益的（例如在被投资企业不能转损益的其他综合收益中所享有的份额），则将其其他综合收益转入留存收益处理。

318. 固定资产单项与整体转固案例探讨？

目前我司有一项技改工程，尚未转固，主要的土建工程已经完成，1月份验收，3月份房产证办妥；但生产线主要设备的安装在5月到6月完成，目前处于试生产阶段，尚未出具试生产合格正式文件；

1.工程的土建及厂房能否在3月转固，还是等到和生产线一起转固；

2.如果在三月转固，这几个月的厂房折旧能否资本化分摊到生产线的各设备里面；

3.厂房的转固时，管道设备如蒸汽管道，污水管道能否计入厂房的原值之中。

解答：

1.土建和厂房部分在完工时可以单独转固，其转固后直至设备试生产前的折旧应费用化，试生产开始后厂房和土建折旧可计入试生产成本。土建和厂房部分的折旧不应计入设备成本。

2.管道设备如蒸汽管道，污水管道是单项资产，其使用年限与厂房的主体结构不同。根据《企业会计准则第4号——固定资产》第五条：“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提供经济利益，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。”。故应将此类管道单独确认为固定资产，在其自身使用年限内计提折旧，不能并入房屋建筑物主体结构的价值。

319. 金融资产初始确认公允价值如何计量？

22号准则当中讲到，金融资产的初始计量应当以公允价值为基础，请问这个公允价值是合同生效日当天的还是该金融资产入账当天的？

解答：

1.通常情况下应当是在实际取得日（即初始确认日）当天的。如果成交日和初始确认日之间间隔较短，此期间该资产公允价值无重大变化，且公允价值不能直接从活跃市场报价获取的，也可以采用成交日代替。

2.如果涉及以常规方法买卖金融资产的情况（具体参考新CAS 22的应用指南），则因为采用“交易日会计”，故应在成交日（而不是结算日）初始确认所购入的金融资产，其初始计量金额为成交日的公允价值，即成交价。

320. 转让应收账款，相关坏账的会计处理？

公司转让一笔应收账款 102 万元，在转让前已对该应收账款计提了坏账损失 30 万元，转让价 50 万元与应收账款之间的差额该如何处理呢，是与应收账款余额还是净额比呢，公司是按组合计提坏账。

解答：

如果转让价格（假设可以满足终止确认条件，下同）是公允的，代表了该笔应收账款的可收回金额，则转让方应首先根据转让价格补提坏账准备，再根据调整后的账面价值进行转让的会计处理，即上述差额影响体现在信用减值损失中。

如果由于某些特殊原因，导致按照低于可收回金额的价格转让，则差额应作为处置损益列入投资收益。

321. 公司代持疫情隔离点，能否计入固定资产核算？

政府出资建设的疫情隔离点项目，指定由我公司代持，并负责运营管理该疫情隔离点，项目收入为政府给公司的补贴，目前政府没有说这个项目整体资产给我们公司，那我们应该作为账外资产吗？还是作为固定资产？

解答：

该隔离点由政府出资建设，本企业只是受托运营并据此获取补贴（运营管理费收入），因此不应将该隔离点确认为本企业的固定资产。本企业只应确认受托运营管理服务的相关收入和成本费用。

322. 军工企业取消免增值税如何进行会计核算？

2022 年军工取消增值税免税，开始缴纳增值税后，根据财税 2021，67 号文（涉密查不到）可以将以前未抵扣的增值税进项税额的固定资产净值乘以进项税率予以抵扣，这样的话做账怎么处理呢？是计入其他收益吗？肯定不能动固定资产原价呀？

解答：

这部分进项税额从原先的不可抵扣改为可抵扣，是取消产品免税的直接结果，并不是政府补助。应将可抵扣的进项税额从原值中转出，即调整对应的固定资产的原值，而不是确认为其他收益或者其他损益项目。

323. 不满足功能扩展或提升的大修理能否满足资本化？

固定资产大修理期间，是转入在建工程停止计提折旧，还是正常计提折旧。

解答：

大修理如果只是恢复设备原有的功能，而不包含功能的扩展或提升的，即后续支出不满足资本化条件，则大修理期间不转入在建工程，也不应停止计提折旧。

如果后续支出满足资本化条件（实际上是改扩建），且大修理和改扩建期间该固定资产停用，另外资本化的后续支出不是形成一项单独的新固定资产（而是附加到原有固定资产价值中）的，则将其在施工期间转入在建工程并停止计提折旧。

324. 非“6+9”银行开出银行承兑汇票贴现探讨？

A 公司的第一大客户为大型央企（位于央企第一阵列），该央企回款多为其集团内财务公司开出的银行承兑汇票和由集团内财务公司牵头的供应链票据。以上两类票据均为“非 6+9”票据，A 公司一方面因现金流紧张对票据大量贴现，另一方面该央企为扶持自己集团内部的供应链票据，鼓励其供应商收到票据后在供应链票据平台进行贴现。这样一来，A 公司第一大客户的回款基本都贴现了，全是“非 6+9”票据，贴现时均计入了筹资活动，导致该 A 公司的经营活动现金流较差，经营活动现金流情况背离了公司的业务实质。

A 公司能否考虑将收到第一大客户（大型央企）的“非 6+9”票据处理为经营活动现金流？

解答：

虽然此处所涉及的票据不是“6+9”银行开出的银行承兑汇票，但如果此处的票据贴现系在该票据债务人（或其所属集团的核心企业）主导下的供应链融资平台上封闭运行，由债务人所属集团的核心企业承担最终付款兜底责任，且该票据不会再背书到债务人所属集团以外或者从该平台再次转出，则基于该平台的封闭性，可能可以满足贴现时终止确认的条件，从而将贴现款的现金流量作为“销售商品、提供劳务收到的现金”。

325. 新能源补贴为啥确认收入，是否应该确认政府补助

解答：

目前可确认为收入的“新能源补助”主要包括：

1.电网企业取得可再生能源发电项目上网电价补助，以及可再生能源发电企业销售可再生能源电量的电价款（见财会[2012]24号）；

2.新能源车企按照现行的新能源汽车补贴制度收到的补贴。

其共同特点是：

1.补贴对象是最终用户而不是发电企业或车企，只不过为了结算方便，政府方直接将补贴与电网、发电企业或车企结算，同时要求电网、车企相应降价对最终用户销售，即电网、发电企业、车企本身不是补贴对象；

2.补贴金额是按照已完成工作量（上网电量或新能源车销量）和定额标准（每度电或每辆车的定额补贴标准）计算的。

3.补贴款最终来源于中央财政，管理较为规范，最终收到的确定性较高。

由于满足上述条件，故可再生能源发电企业、电网企业、车企可将此类补贴确认为营业收入，并按权责发生制原则计量。

326. 职工考勤罚款如何会计处理？

解答：

员工迟到的考勤罚款，表明员工未向企业提供合格的服务，故扣款冲减职工薪酬费用，而不应单独确认为营业外收入。

327. 不构成业务的收购的会计核算？

A 公司购买 B 公司 100%股权，支付 B 公司股东 10 万元，B

公司无任何业务及可辨认资产/负债，也没有实缴资本。报表全部为 0。A 公司如何进行账务处理？

解答：

既然“B 公司无任何业务及可辨认资产/负债，也没有实缴资本。报表全部为 0”，那么为何 A 公司愿意以 10 万元收购其股权？

实务中，此类交易往往是为了获取 B 公司所拥有的具有稀缺性的某种特许资质（如建筑业资质等）或者特殊许可（例如光伏发电项目的“路条”）。若属实，则 A 公司个别报表层面以实际对价款 10 万元作为对 B 的长投成本；A 的合并报表层面，应对 B 的长投成本扣减 B 的账面净资产后的剩余金额全部确认为一项无形资产。

328. 发行股票的审计费如何核算？

为发行股票发生的审计费等中介费用是计入管理费用还是冲减资本公积。

解答：

审计费的发生及其金额，与最终是否成功 IPO 无关（否则就成了或有收费，不符合职业道德守则的独立性要求），因此不属于权益性交易相关的“增量费用”，理论上应在发生时直接计入损益，不应冲减资本公积。但验资服务费是可以冲减发行溢价的。

329. 应付暂估是否需要考虑资产负债表日调整事项

A 公司 12 月暂估材料入账 100 万元，1 月实际结算金额 102 万元，是否需要调整 12 月份数据，12 月暂估时考虑因素合理，非错误导致。

解答：

"12 月暂估时考虑因素合理，非错误导致"的认定，即意味着导致最终结果与资产负债表日的估计出现差异的因素是在资产负债表日尚不存在且依据资产负债表日可获得的信息无法合理预见的事项。相应地，该差异应作为资产负债表日后非调整事项，其影响计入下一年度的损益。即，此问题与《监管规则适用指引——会计类第 1 号》之“1-24 区分会计估计变更和差错更正”存在逻辑上的关联。

330. 公允价值是否含税？

以公允价值计量的投资性房地产，其公允价值（市价）是否包含增值税？

解答：

公允价值不含增值税，但包含日后转让时可能需缴纳的土地增值税。

在会计处理中，土地增值税采用类似于所得税的方法处理，如果在可预见的未来不能排除转让房地产的可能性，则在资产负债表日，需假设按当前公允价值处置该投资性房地产，据此测算在该假设下需缴纳的土地增值税金额，确认为一项递延负债。

331. 公司职工和劳务外包的会计核算区别？

想问下，如果判断劳务派遣属于“企业职工”，那么对于其中付给劳务公司的外包费用，是否也同样经过“应付职工薪酬”核算？另外，对于这种劳务派遣的“职工”，请问发生额应披露在应付职工薪酬哪个二级明细呢？短期薪酬-工资、奖金还是需要单独列示劳务这部分的工资？

解答：

其中付给劳务公司的外包费用，其受益对象并非员工，其性质为中介机构服务费。故应计入管理费用处理。

对于符合“职工”定义的劳务人员，其薪酬通过应付职工薪酬核算，但需单设明细科目，如“劳务人员费用”。

332. 受限货币资金的列报探讨？

受限的货币资金，如被冻结的银行存款，是需要分类至“其他货币资金”披露，还是仍然作为银行存款披露呢？我查了下万科 2019 年年报，其资产负债表期末货币资金与现流表期末现金及等价物的差额，就是受限的银行存款，万科是将受限的银行存款作为“银行存款”披露而不是“其他货币资金”。请问这方面是否有什么规定的吗？

解答：

两种做法都有（实务中在其他货币资金披露较多）。但无论如何，关键是：1、正确界定现金及现金等价物的范围；2、附注中充分披露受限货币资金的相关信息。

333. 账龄组合变单项计提后，应收账款迁徙率如何计算？

公司有一笔应收账款上一年度在按账龄组合中，本年做单项计提。在本年计算迁徙率的时候，是否需要将该笔应收账款剔除，重新计算迁徙率。

解答：

对于此类“上一年度在按账龄组合中，本年做单项计提”的应收款项，为了保证各年度迁徙率的可比性，应将其自始从账龄组合中剔除，重新计算各年度的历史迁徙率。

334. 修改债务条件是否构成实质性合同修改的探讨？

A 公司应收账款均按 5% 计提坏账（未使用账龄法），2021 年底公司与其中一家客户就一项 1000 万的应收款达成债权重组协议，将该债权的还款期延长至未来的 3 年，无其他还款安排。请在该情况下，1）是否应将应收账款调整至长期应收款；2）确认长期应收款时，由于销售时并无融资成分，而无需在确认长期应收款时根据折现率确认未确认融资费用；3）根据选择的折现率计算长期应收款的现值（假设为 920 万），并将该现值与 2021 年该应收账款的余额（1000-50）950 万的差额部分 30 万确认投资收益。即整体分录为

借：长期应收 1000

借：应收账款-坏账准备 50

借：投资收益 30

贷：长期应收-坏账准备 80

贷：应收账款 1000

解答：

1.由于修改债务条件，还款期限延长，故重组后的债权需调整为长期应收款。

2.这种情况下要考虑是否为实质性的合同修改，即采用适当的折现率对重组后的长期应收款折现后，其折现值与原账面价值的差额是否大于10%。由于期限长达3年，这种可能性较大，因此需终止确认原应收账款，新确认一项长期应收款（初始计量金额为其公允价值，即预计可收回金额的折现值），差额确认投资收益（金融资产终止确认损益）。

你的分录基本合理。

335. 已识别资产是否一定为有形资产？

已识别资产中，要求资产在物理上可区分，这个指得是这项资产必须是有形资产吗？光缆的全部容量属于有形资产还是无形资产呀？

解答：

已识别资产不一定是可以明确分隔的有形资产。

但根据租赁准则规定：本准则适用于所有租赁，但下列各项除外：

（一）承租人通过许可使用协议取得的电影、录像、剧本、文稿等版权、专利等项目的权利，以出让、划拨或转让方式取得的土地使用权，适用《企业会计准则第6号——无形资产》。

（二）出租人授予的知识产权许可，适用《企业会计准则第

14 号——收入》。

勘探或使用矿产、石油、天然气及类似不可再生资源的租赁，承租人承租生物资产，采用建设经营移交等方式参与公共基础设施建设、运营的特许经营权合同，不适用本准则。

因此适用租赁准则的无形资产租赁确实比较少见，一般较常见的例子是土地使用权的转租赁。

336. 发行可转债（转股主动权在投资人）的会计处理？

A 初创企业向某创投公司借款 2,000 万元，合同约定期限两年、利率等条件，并约定两年后若 A 企业达成销售业绩指标或者上市，则创投公司有权选择债转股，若两年后未达成则需要 A 企业正常还款。A 企业是否可以列为长期借款核算。

解答：

该事项类似于发行可转债（转股的主动权在投资人），一方面存在一项普通的按期还本付息的借款（一般列报为长期应付款，因为是向非金融机构借款），另外还授予投资人一项转股权。借款人需根据该转股权是否满足“固定换固定”的条件来确定该项转股权能否确认为自身权益工具。

如果满足确认为权益工具条件的，则与目前一般的可转债会计处理实务类似；否则应将转股权确认为一项以公允价值计量且其变动计入损益的金融负债。

337. 企业集团内股份支付的会计处理？

根据股份支付讲解 2010 的表述：

（五）企业集团内涉及不同企业的股份支付交易的处理

企业集团（由母公司和其全部子公司构成）内发生的股份支付交易，应当进行以下处理：

结算企业以其本身权益工具结算的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；除此之外，应当作为现金结算的股份支付处理。

结算企业是接受服务企业的投资者的，应当按照授予日权益工具的公允价值或应承担负债的公允价值确认为对接受服务企业的长期股权投资，同时确认资本公积（其他资本公积）或负债

这里是不是分两种情况：

如果结算企业是接受服务企业的投资者，那么结算企业要确认 长投 和资本公积；

如果结算企业不是接受服务企业的投资者，比如二者是兄弟公司，那么结算企业和接受服务企业都要确认费用，不过接受服务企业确认的是接受服务的成本费用；而结算企业确认的是低价发行股份或者低价授予股份的损失？

对于第二种情况，比如 A 公司与 B 公司是兄弟公司，A 公司发行股份将其低价授予 B 公司的高管，假设股份的公允价值为 100，但 A 公司实际收到的钱为 70，那么 A 公司需要确认 30 的股份发行损失和资本公积，借 银行存款 70 费用 30 贷 股

本 100;

而 B 公司要确认收到高管服务的成本费用，借 费用 30 贷 资本公积 30

然后在合并报表层面，再将 A 公司确认的发行损失反向冲销，只保留 B 公司接受服务的成本费用？

解答：

股份支付费用确认的原则总是“谁受益，谁确认费用”，因此，如果作为结算义务方的子公司未接受激励对象提供的商品或服务，则无需确认股份支付费用。

如果结算企业不是接受服务企业的投资者，比如二者是兄弟公司，那么结算企业和接受服务企业都要确认费用”的说法不恰当。比如 A 公司与 B 公司是兄弟公司，A 公司发行股份将其低价授予 B 公司的高管，假设股份的公允价值为 100，但 A 公司实际收到的钱为 70，则 A 只需借：银行存款 70，贷：股本和资本公积 70 即可。

如果结算企业是接受服务企业的投资者，则在个别报表层面是确认资本公积还是负债，取决于站在结算企业角度，该项股份支付是权益结算还是现金结算。

338. 向银行贷款并购买一份利率期权的会计处理？

实际业务：公司向银行申请贷款。应银行要求，花钱购买一份利率期权（例如 10 万买了一笔期权）。实际行权的可能性极低，其实就是补给银行的钱。对于这种期权，如何入账处理？

1、先确认衍生金融资产，后续行权日届满后，终止确认，计入投资损失。

2、直接在支付当期计入财务费用。

解答：

理论上仍应将该项期权确认为交易性金融资产，以公允价值进行后续计量（有可能公允价值为零）。如果购入价格与其购入日的公允价值差异很大，则该差额作为预付利息，计入“短期借款（或长期借款）——利息调整”，在借款期限内按实际利率法摊销，作为对实际利息支出的调整。

339. 购买字画用于办公室装饰提升企业形象应如何会计处理？

购买字画用于办公室装饰，该公司属于创意以及出报刊类的企业，装饰的字画可以提升企业形象，能否作为固定资产入账？办公室终止租赁后该字画仍有出售价值？

解答：

如果能够合理估计在办公室终止租赁时，该字画的出售价格有较大增值空间的，即购入的主要目的是投资保值，应确认为其他非流动资产，按照“成本-减值准备”的模式进行后续计量。

如果无法合理估计租赁期满时的出售价值，则对于购入的装饰品应费用化处理。

340. 以使用无形资产产生的收入为基础的摊销方法的探讨？

1、被审计公司为一家软件开发企业，其开发的软件能无限次应用，类似于微软公司开发的 WIN10;

2、目前该公司将其开发的软件授权给一地方政府使用，使用费为 2000 万；

3、这种的软件开发企业，开发的能提供给任何需求单位使用的软件在确认收入时的成本应该如何确认呢？

基本信息为：该软件开发成本为 3000 万元，其交付给地方政府的产品为一个光盘及安装教程，其他均无需再提供。

就比如现在各地普遍使用的防疫码的开发，不同的地方政府在使用时只要更改下参数设置就能正常使用，如果开发的软件同时销售给 20 个地方政府，未来还有可能销售给更多的政府单位，此时这个确认收入对应的成本应该如何确认。

企业目前的处理是：假设该软件能用 20 年，则软件在 20 年内摊销，当年如果销售了 10 个客户则这 10 个客户确认的收入对应的成本就为当年摊销额除以 10,请问老师这样做可以吗？？？

解答：

这类具有通用性的软件，其开发支出一般是按照无形资产准则规定，作为研发支出核算的，实务中多数是费用化，因此在后续实现销售时，所对应的直接成本很低。像你说的“一单合同

2000 万，但开发成本 3000 万均资本化计入无形资产”的情况，在实务中很少见。

根据《企业会计准则解释第 11 号——关于以使用无形资产产生的收入为基础的摊销方法》规定，应根据与无形资产有关的经济利益的预期消耗方式确定摊销方法。由于收入可能受到投入、生产过程和销售等因素的影响，这些因素与无形资产有关经济利益的预期消耗方式无关，因此，企业通常不应以包括使用无形资产在内的经济活动所产生的收入为基础进行摊销。但另一方面，完全基于直线法摊销也可能并不合理。

341. 辞退福利未按原计划执行的后续处理？

某公司 2020 年度计划减员增效计提辞退福利 1 亿元。金额测算方式为：预计人数*（N+1）*月度固定工资标准平均值，原计划考虑辞退后一次性支付，未考虑分期付款折现率的影响。

2021 年度公司重整，为保持公司基本面稳定且配合重整，当年度并没有执行辞退计划，项目组执行 2021 年报审计时，也获取了相关说明（以证明其未在一年内执行的合理性）。

2022 年度，公司综合各方面考虑，仅支付辞退福利 500 万元左右，未完全按照原计划执行，且进一步访谈管理层可知后续使用到这部分辞退福利的可能性很小。根据职工薪酬准则规定，企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而提出给予补偿的建议，同时满足下列条件的，应当确认因解除与职工的劳动关系给予补偿而产生的预计负

债，同时计入当期管理费用：

（1）企业已经制定正式的解除劳动关系计划或提出自愿裁减建议，并即将实施。“即将实施”是指辞退工作一般应当在一年内实施完毕，但因付款程序等原因使部分付款推迟到一年后支付的，视为符合辞退福利预计负债确认条件。

（2）企业不能单方面撤回解除劳动关系计划或裁减建议。

项目组的问题是：

（1）由于辞退工作一般应当在一年内实施完毕，但 2022 年度公司未全面执行，故公司应当提供有关说明如考虑维稳等外部因素，以说明其合理性？2023 年度公司还未执行的话，项目组该如何考虑？

（2）由于公司计提的辞退福利预计于资产负债表日起十二个月之后支付，故应重分类至“长期应付职工薪酬”核算？

（3）如不考虑前两个问题，由于公司管理层现判断后续使用到这部分辞退福利的可能性很小，公司是否可以在经类似的机构（如总经办、工会）审议通过后，在 2022 年度红字冲减？

解答：

当辞退计划未按原计划执行时，除了获取管理层说明以证明该安排的合理性以外，还应与管理层、股东、受影响员工、工会等方面沟通，确定其后续下一步计划，并据此调整原先对于辞退福利的计提数。辞退福利相关负债账面价值的调整应对应调整管理费用（辞退福利）。在确定辞退福利的计提因素时，鉴于企业

正处于重组期间，故应考虑所采用的各项估计和假设与重整计划中其他因素的对应关系，确保逻辑合理。

如果已有明确的辞退计划并已通知到可能受影响的员工，即已满足辞退福利相关负债的确认条件，但预计支付时间距离资产负债表日超过一年的，则应作为长期应付职工薪酬，并考虑折现因素的影响。

如果公司管理层现判断后续使用到这部分辞退福利的可能性很小，则应考虑通过正式途径对该计划作出废止，并告知相关员工，在此基础上才可以将相关负债予以冲回。

342. 政府补助后续计量如何分摊的探讨？

收到对科研项目的政府补助，用于补助该科研项目后续将发生的费用以及购置设备等。由于无法区分与资产相关、与收益相关的金额，根据政府补助的会计准则，把该政府补助都计入与收益相关的递延收益。准则提到未来期间发生相关成本费用时，借记递延收益，贷记其他收益。由于该政府补助也可以用于购置设备，如果用该政府补助购置设备时，若采用总额法，是根据设备购置金额，全额一次性推进其他收益，还是说虽然在初始确认时政府补助全额确认成了与收益相关，但是在用政府补助购置设备时，还是要按照与资产相关的摊销原则，以设备折旧金额分期摊入其他收益？

解答：

首先，不建议滥用“无法区分与资产相关、与收益相关的金

额”，还是建议尽可能采用一定的合理基础（如该项目预算中费用性支出与资本性支出的相对比例）将补助金额予以分拆，分解为与资产相关和与收益相关的部分，各自按照适用的原则进行会计处理。

即使在初始确认时政府补助全额确认成了与收益相关，但是在用政府补助购置设备时，还是要按照与资产相关的摊销原则，以设备折旧金额分期摊入其他收益。避免提前确认收益。

对于综合性补助按上述方法分拆，按各自原则进行会计处理。

343. 企业合并交易费用的会计处理？

1.购买少数股权属于权益性交易，按照权益性交易的处理原则，相关交易费用（如法律、评估、审计等中介费用）计入所有者权益（资本公积？）

2.同一控制下的企业合并，也属于权益性交易。但是相关交易费用（如法律、评估、审计等中介费用），却计入管理费用。

购买少数股权和同一控制下的企业合并都属于权益性交易，为何对于交易费用的处理按照不同原则？

解答：

这两者并不矛盾，关键是这些交易费用是否直接与发行权益工具相关。

针对企业合并的交易费用，应关注这些交易费用中，哪些是假设采用现金作为对价支付方式就可以避免发生的。如果可以避免发生的（如增发股份的登记费、验资费等），属于与发行权益

工具相关的直接交易费用，应冲减权益；其他交易费用，例如标的资产的审计费、律师费等，与特定的对价支付方式无关，不论是用现金还是股份作为对价支付方式都要发生，更多地是与企业合并这一交易本身有关，故应在发生时计入损益处理。

参考：《中审众环研究 2020》之“问题 3-2-46（如何区分企业合并的直接交易费用哪些应当费用化，哪些应当计入作为合并对价所发行的证券的初始确认金额）”。

344. 金融资产模式下，金融资产折现率如何计算？

如果确定了业务模式为金融资产模式，那么相关的金融资产的实际利率该如何计算？插值法的话，需要获取那些基础信息数据呢？

解答：

在纯金融资产模式下，金融资产的折现率即为：使得未来运营期间内每期收款额中用于回收建造服务公允价值 and 融资成本的部分（即【每期固定收款金额-用于补偿运营期内付现成本的部分-运营服务的合理利润】）的折现值等于建设期间内累计确认的建造服务收入（对应于合同资产初始计量金额）的折现率，可使用 IRR 或 XIRR 函数计算得出。

345. 出租人融资租赁结束后收回资产的会计处理？

对于融资租赁，①出租人在租赁期结束后收回租赁资产该如何处理，这个资产应当按照什么金额入账？②如果收回的资产价

值不足担保余值和未担保余值之和，未担保的部分应当确认为损失吗

解答：

1.如果出租人在融资租赁期结束后收回资产的，则在租赁期开始日，除了确认常规的应收租赁款以外，还应确认担保余值和未担保余值，并定期对其估值进行复核。后续租赁期满时收回的资产即为上述余值的回收。

2.如果收回的资产价值不足担保余值和未担保余值之和，应考虑减值因素在前期是否已存在，而未及时对未担保余值金额进行调整，即属于前期差错？如果不属于前期差错的，则收回资产价值应按其收回时点的公允价值和账面上担保余值+未担保余值的账面价值之和孰低计量，差额为未担保余值的减值损失。

346. 年终奖计提探讨？

A 公司年终奖制度规定：

1、适用范围：以下员工不计发年终奖，一是中途离职、二是全年请假超过 21 天、三是尚处于试用期、四是严重违反公司制度造成重大影响、被客户投诉或给公司带来损失等情形。

2、年终奖支付还需综合考虑以下因素：一是员的工作评价（考核系数），二公司年度业绩系数（公司领导根据全年业绩情况确定），三是年末的工龄系数，四是其他平衡考虑因素。

A 公司在半年度末时是否应计提员工年终奖？年终奖金在半年度末时是否是公司的一项现实义务，是否符合负债的定义？

解答：

参考：《中审众环研究 2020》之“问题 1-4-5（资产负债表日年终奖预提问题）”。

建议首先梳理影响最终年终奖发放金额的因素，确定截至资产负债表日，这些因素中有哪些是确定的，或者根据相关薪酬制度或者以往惯例可以合理估计的；哪些是主观性较大而尚无法合理估计的，这些无法合理量化的因素所产生的不确定性影响有多大。在此基础上综合考虑，对截至资产负债表日的该项义务金额尽可能作出合理估计。这与公司薪酬制度的透明度和可预见性有较大关系。

对于偶发的调整因素（如“严重违反公司制度造成重大影响、被客户投诉或给公司带来损失等情形”）在年末估计时可以暂不考虑（除了已知确定的事项以外），到实际发生时再调整。

347. 知识产权许可收入确认探讨？

实务中遇到一个关于知识产权许可收入如何确定的问题，不知如何处理合适，烦请您抽出宝贵时间帮忙解答。具体情况如下：

A 公司为文化公司，旗下有众多签约作者，拥有大量原创文字作品。

A 公司与 B 公司签订协议约定：①A 公司承诺将其拥有著作权或充分授权的已完结/连载中全库可授权的原创文字作品提供给 B 公司，首次授权 B 公司原创书籍量不能低于 3 万本，且后续每月授权 B 公司书籍量不能少于 400 本，A 公司全库可授权

的原创作品需及时全部同步提供给乙方；②B 公司在其平台及其关联方平台展示授权作品，用户可点击进行在线阅读，从而取得订阅收入、嵌入第三方产品/服务取得的信息服务收入等；③合作期限 3 年，合同金额包括保底费用及分成收入；④授权作品方式为普通许可。

问题：①是否可以整体确认为一项履约义务，即协议约定的授权作品的著作权？

②如整体确认为一项履约义务，后续每月新增不低于 400 本，3 年新增共计不低于 1.44 万本，是否可以认为是对知识产权的重大修改，且对客户 B 公司产生有利影响？因为 B 公司收入主要来源于授权作品的订阅收入和嵌入广告信息取得的收入等。

解答：

个人理解应分解为两项履约义务：1、对存量作品的授权；2、日后对新增作品的授权。因为各单项作品相对独立，并不存在互相依附的关系。

建议将合同总价（可能为可变对价）按照一定的比例在上述两项履约义务之间分摊，分摊到履约义务 1 的合同价款在相关资料向 B 公司开放时（即 B 公司有权使用时）一次性确认收入；分摊到履约义务 2 的合同价款则在后续合作期间内随着新作品的授权进度逐步确认收入。

348. PPP 业务发包方作为主要责任人的工程成本如何计量？

1.PPP 业务模式下，如果 A 企业与政府签订 PPP 合同，A 企业将工程对外发包给 B 企业，那么 A 企业一定是主要责任人吗？

2.如果 A 企业是主要责任人，那么确认建造期的收入的时候，用到的建造成本数据怎么获取呢？然后这个毛利如何参照？找了很多同行业公司，但是他们的业务都不单一，年报披露的数据也都是总的收入，或者说有各类收入的明细，但是缺少各类成本数据，也计算不出毛利，不知道这个参照该怎么查找呢

解答：

1.不一定。例如常见的业务模式是以项目公司作为发包人，但其并不具备履约和管理的实际能力，其将建造活动完全发包给其母公司或联合体成员，该项目公司实际上是其母公司或联合体成员的履约通道，该项目公司不具有商业实质，自然也就不能成为主要责任人。

2.如果作为主要责任人，实务中一般采用零毛利或者 5%等较低毛利率来测算建造收入，尤其是针对发包部分的成本，一般采用加成率为零的处理方式。

349. 关于函证基金管理公司受托管理基金账户的探讨？

对于基金管理公司来说，我获取到了企业提供的开立银行结算账户清单，上面有两个非预算单位专用存款账户。经询问企业，这两个账户为该公司所管理的私募基金账户（也获取了对账单，对账单的户名显示为私募基金），即该基金账户中的资金所有权为投资人，并不属于基金管理公司。

一般这种基金托管人的账户需要函证嘛？从我的理解来看首先这部分资金的所有权并不是被审计单位所有，所以我认为并不应该函证。但开立银行结算账户清单上又显示了这两个账户，担心如果不函证会不会有风险。

解答：

该账户及其中资金并非该被审计单位的自有财产，而是属于其受托管理的基金，这些基金具有受法律保护的独立财产权。因此在核实其权属不属于被审计单位的前提下，可以不对这些账户纳入函证范围。

350. 冻结和解冻银行存款，现金流列报探讨？

企业的一般账户中的存款，因为诉讼事项，被冻结，请问这部分冻结的资金，有现金流吗？

解答：

被冻结的款项不属于现金及现金等价物，需转入“其他货币资金”列报。现金流量表中将冻结和解冻所产生的现金流量分别列报为支付和收到其他与经营活动有关的现金。

351. 计提工会经费的成本费用如何列示？

工会经费可以分使用人员类型分别计入管理费用、销售费用、项目成本中吗？还是全部都计入管理费用中呢？

解答：

可以。工会经费系按职工工资按比例计提，因此在计提时，

应当与作为计提基数的职工工资归入相同的成本费用科目。

352. 存放在境外的理解？

跨境电商中类似于 PayPal 等第三方支付工具，这里面的余额是否属于存放在境外的款项，存放在境外的款项有没有一个判断依据？

解答：

这里的“存放在境外”的含义包括：

1.账户开立在境外的企业或金融机构（支付机构是否注册在国内）；

2.该存款是否受到国内金融监管机构的监管，是否适用国内的金融监管法规。如果满足上述条件之一的（包括在国内金融机构开立的外汇离岸账户），应视为存放在境外的款项。

353. 收到央企集团财务公司商业承兑汇票如何处理？

我公司收到央企集团财务公司的商业承兑汇票，从历史看，从未发生过票据违约，请问期末公司已背书或贴现且在资产负债表日尚未到期的应收票据是否可以终止确认？如果终止确认是否存在不恰当？如果不终止确认，如何进行账务处理？是否需要计提减值？

解答：

基于谨慎考虑，目前除了少数信誉良好的大型商业银行（如科创板的“6+9”）以外，其他商业承兑汇票或银行承兑汇票在

背书时不终止确认。

集团财务公司的信用程度不高于其所属集团的核心企业的信用程度。虽然在法律上可以归类为银行承兑汇票，但其信用评级仍视同商业承兑汇票，故不终止确认。

期末将此类不满足终止确认条件的银行承兑汇票背书用于支付货款时：

借：应付账款

贷：其他流动负债

354. 处置交易性金融资产的会计处理探讨？

假设处置价款公允，处置时点累计的公允价值变动不转投资收益，那么在处置交易性金融资产的时候就不会出现处置的投资收益，因为账面交易性金融资产永远是公允的，不公允的部分会调整账面及公允价值变动损益。那么实物中为什么出现处置交易性金融资产产生的投资收益如何进行理解？

解答：

可能是由于在处置当期期初至处置日期间的公允价值变动没有确认，即处置时转销的金融资产账面价值实际上是处置当期期初的公允价值，所以与处置价格之间的差额计入了处置当期的投资收益。

355. 关于正常中断和非正常中断的探讨？

背景：A 公司的在建工程房屋建筑物，接近完工状态。由于

疫情的原因，政府要求工程所在区域从 a 月起静默，又过了一个月，此处房屋被征用为集中隔离点使用。静默期使用完毕后，区域解封，但此处房屋作为备用隔离点，应要求保持着休眠状态，工程一直不能恢复建设，直到现在。

资料：根据利息资本化中断的定义，工程建设非正常中断超过 3 个月的，借款利息应当停止资本化。“非正常中断”通常指由于企业管理决策的原因或其它不可预见的原因，“正常中断”指构建资产过程中，使资产达到预定可使用状态必要的暂停，或者事先可预见的不可抗力因素。

问题：1) “事先可预见的不可抗力因素”这个可以怎么理解呢？观念里，不可抗力本身是具备不可预见性的，不可预见，所以没办法准备抵抗。

2) 假设只是由于疫情静默原因，导致停工超过了 3 个月，这是否可以算作是非正常中断？因为偏向于认为疫情的发生具有不可预见性

3) 房屋未完工但被一直征用超过了 3 个月，这是否可以算作是非正常中断？因为认为被征用这件事的发生具有不可预见性

4) 如果属于非正常中断，中断利息资本化的时点应当是停工时（a 月或 a+1 月），还是停工 3 个月后（a+3 月或 a+4 月）呢？

解答：

根据借款费用准则应用指南：

四、借款费用资本化的暂停

根据本准则第十一条规定，符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生非正常中断、且中断时间连续超过3个月的，应当暂停借款费用的资本化。正常中断期间的借款费用应当继续资本化。

非正常中断，通常是由于企业管理决策上的原因或者其他不可预见的原因等所导致的中断。比如，企业因与施工方发生了质量纠纷，或者工程、生产用料没有及时供应，或者资金周转发生了困难，或者施工、生产发生了安全事故，或者发生了与资产购建、生产有关的劳动纠纷等原因，导致资产购建或者生产活动发生中断，均属于非正常中断。

非正常中断与正常中断显著不同。正常中断通常仅限于因购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的程序，或者事先可预见的不可抗力因素导致的中断。比如，某些工程建造到一定阶段必须暂停下来进行质量或者安全检查，检查通过后才可继续下一阶段的建造工作，这类中断是在施工前可以预见的，而且是工程建造必须经过的程序，属于正常中断。

某些地区的工程在建造过程中，由于可预见的不可抗力因素（如雨季或冰冻季节等原因）导致施工出现停顿，也属于正常中断。比如，某企业在北方某地建造某工程期间，正遇冰冻季节，

工程施工因此中断，待冰冻季节过后方能继续施工。由于该地区在施工期间出现较长时间的冰冻为正常情况，由此导致的施工中断是可预见的不可抗力因素导致的中断，属于正常中断。

因疫情原因导致的中断建设，都不是使得该在建工程达到预定可使用状态的必要步骤，因此都属于非正常中断。一旦非正常中断期间超过三个月，则该非正常中断期间发生的借款费用（包括此前三个月期间发生的已资本化的借款费用）都应费用化处理。

356. 成本核算方法的探讨？

目前审计一家企业，企业产品属于定制化产品，需要安装调试后才能使用。因安装周期较长，产品包含多个部件，发货时一件产品分多批次发货，因此从第一批产品零配件发出去最终安装完成，客户验收完成需要几个月的时间。

①现在比较困惑的是年末发出的产品部件（在产品）是列报为在产品、产成品、还是发出商品？

企业 ERP 系统核算是按在产品核算（资产负债表日），后续其他部件到货安装后陆续计入生产成本，待安装完成调试验收，取得客户出具的验收单后结转为产成品，确认销售收入，结转成本。

②整个完整产品的成本归集为在产品（配件）+调试用材料/其他后续发生的材料+调试费用（含人工费）的形式做成本核算。各在产品（配件）也是由公司通过原材料加工制造而成。

请问这个整个产品成本的料工费构成中，材料成本的构成是

直接以各在产品的成本还是以各在产品中的原材料成本计算，人工是以安装调试环节的成本还是以各在产品（配件）生产过程中的人工成本加安装调试环节的成本？

解答：

1.由于发出零部件时，尚未进行安装调试，即产品未达到合同约定的可交付状态，故属于在产品。

2.“整个产品成本的料工费构成”的讨论，类似于成本会计中的两种不同的分步法：顺序结转分步法和平行结转分步法。两种方法都可以使用，可结合具体情况考虑。如果采用顺序结转分步法的，则在成本分析时，也需要对自制半成品（零部件）的成本按料工费的成本基本构成要素进行还原。不论采用何种方法，最终成本核算的结果及其对损益的影响应相同。

357. 矿山企业发生搬迁支出如何会计处理？

矿山企业委托政府支付给村民的山林田地补偿款应该计入管理费用还是营业外支出？

解答：

如果是在基本建设阶段，对采矿涉及区域的村居、田地等事

先进行搬迁，则这些搬迁支出可能需计入采矿权成本。

后续开采过程中发生此类搬迁支出时，如本企业计提了维简费的，应对照维简费支出规定，确定这些搬迁支出是否属于维简费列支范围，如果是，则从维简费中列支。如果没有计提维简费，但涉及采矿范围扩大，矿区扩建等的，则参照前述新建处理。

其他情况结合具体情况讨论，如果正常情况下不应发生，但因发生意外事件而支付补偿的，才是计入管理费用或者营业外支出。

358. 外币项目期末汇兑损益调整和外币报表折算的区别？

在外币业务第三节的一中增加了一句话：“值得说明的是，外币预收账款和预付账款……，应当采用交易发生日的即期汇率折算，不产生汇兑损益。”这句话本身没有不理解。但是为什么要在外币报表折算这里添加？

我国采用现时汇率法，在折算报表时应该是不考虑货币性非货币性的。所以个人认为它写在这里不太合适，会产生误解，仿佛是在折算外币报表时，需要将这部分单独考虑是的。不知道对不对。

如果是我理解错误，它写在这，就是想让我们考虑。那在实务中也不是很现实吧？相应的处理会比较麻烦；并且它还说是汇兑损益，难道不应该是外币报表折算差异吗？

解答：

这段话放在“外币报表折算”部分中确实容易引起误解。它所针对的应当是企业会计核算中针对外币项目的期末汇兑损益调整处理，而不是外币报表折算。这两者的根本区别是：

- 1.外币项目期末汇兑损益调整——将以记账本位币以外的其他币种表示的金额折算为记账本位币；
- 2.外币报表折算——将以相关主体的记账本位币表示的金

额折算到另一报告货币（非该主体的本位币）。

359. 对赌协议中约定标的公司回购自身权益工具的探讨？

A 公司的大股东为甲公司，甲公司对 A 公司不具有控制权，但一般情况下可以促成股东大会通过议案。

A 公司 2021 年 1 月引进了外部投资者 B 公司，新增投资 1 亿元。A 公司与 B 公司签订投资协议的同时。甲公司与外部投资者 B 公司签订了对赌协议，协议约定：A 公司若 5 年内 A 公司未 IPO 成功，应按本金+利息回购 B 公司股权。甲公司保证届时在 A 公司股东大会上同意回购事项，且努力促成股东大会通过回购事项（注意：该对赌协议签订方仅为 B 公司与甲公司）

A 公司层面，对于 B 公司的 1 亿元，是否按“明股实债”处理？

解答：

虽然对赌回购协议是由股东（甲公司和 B 公司）签订的，A 公司（被投资企业）本身并不是该协议的一方，但该协议直接设定了 A 公司的合同义务，因此导致 A 公司层面存在回购自身权益工具的间接合同义务，应就此确认金融负债。

另外建议关注：上述协议签订形式是否合规，尤其是是否可能损害 A 公司的其他股东的利益。对于由此涉及的法律问题，建议咨询律师意见。

360. 不同模式下免费停车服务的会计处理探讨？

我公司经营一家购物中心，购物中心有商业停车场，商业停车场由我公司自行运营管理，请问针对以下业务，如何进行会计处理：

1.公司为本公司员工提供免费的停车服务，免费停车服务作为一种员工福利，如何进行会计处理？

2.公司定期向购物中心VIP会员或不定期在节假日活动期间免费发放电子停车券，消费者可凭电子停车券抵顶部分停车费，比如本次停车应缴费4元，使用电子停车券可抵顶3元，消费者实缴1元。该种会员福利或活动福利，如何进行会计处理？

3.集团总部每年与公司签订泊位租赁协议，用于给集团总部的员工提供免费停车服务，费用按月租的方式核算，按年结算。对于集团总部为员工提供的免费停车服务，集团总部应如何进行会计处理？

解答：

1.理论上免费停车属于非货币性福利，应当按市场价格确认停车费收入，同时确认职工薪酬费用（非货币性福利）。如果涉及金额不重大的，也可以简化处理，两者均不确认。

2.免费停车福利属于授予客户的一项额外购买选择权，应从本企业收入中合理递延部分款项，到后续提供各项福利（包括此处的免费停车）时确认收入。

3.对于集团总部为员工提供的免费停车服务，集团总部应按市场价（如果与本公司的结算价与市场价格差异不大的，也可以

按结算价，如差异较大的应考虑权益性交易因素）确认其自身的职工薪酬费用。本企业正常确认停车费收入。

361. 质保金管理与会计处理？

现在有一个项目，公司客户主要为大型的央企集团，合同均存在 3%-5%的质保金，约定在 1-2 年质保期满后支付。由于销售的产品单价较小，批次较多，目前公司无法从合同对质保金进行明细的统计。客户在回款时也会整数打款，无法对应至具体的合同，货款还是质保金。依照收入准则的要求，在将质保金应重分类至合同资产时，合同资产应当如何重分类，或是否不一定需要重分类质保金至合同资产。

这个问题也是很多项目存在的通病应当如何解决？

解答：

此问题主要还是对应收款项管理的问题。首先还是建议通过与客户之间的协商，就回款与合同之间的对应关系如何确定达成一致意见，据此作出区分，并在定期对账时体现；如果确实无法合理区分的，则可以考虑采用先进先出法，但对于质保金等合同有明确约定金额、回款时间的欠款，应单独区分和个别认定。

建议财务与销售部门沟通，共同寻找解决办法。

362. 采购材料用于研发现金流如何列示？

研发费用中消耗的材料费在现金流量表主表中是属于“购买商品、接受劳务支付的现金”还是“支付其他与经营活动有关的

现金 “？”

解答：

如果是统一采购的材料，后续由研发领用（同样的材料也可以被生产领用），则列入“购买商品、接受劳务支付的现金”；

如果是可以识别为专门为研发采购的材料，且研发支出均费用化的，则列入“支付其他与经营活动有关的现金”。

363. 装修激励会计处理探讨？

公司作为承租人租赁商场，对租赁采用 IFRS16 核算确认使用权资产及租赁负债。在租赁期间，出租人对商场进行装修，采用这种形式对承租人进行补贴。这种情况下是作为租赁激励进行处理么。会计上该如何处理？我理解是否可以按照出租人承担的装修费金额，借：长期待摊费用，贷：使用权资产。

解答：

这种情况（出租人承担承租人的费用）属于租赁激励。基于简化处理考虑，承租人不需分别确认使用权资产和免于支付的租金（装修款），按享受激励后的实际应付租金确认使用权资产和租赁负债即可。也不需要单独确认出租方赠送的装修为长期待摊费用。

364. 销售设备并安装调试确认收入的探讨？

1) 公司提供设备，到货需要安装调试，合同没有区分设备价款和安装调试价款，如果是简单安装，到货距安装验收有时间

差，两者间会跨期，能否等到安装调试完成一次性确认收入，还是说必须在到货时对到货部分先确认收入，等安装完成对剩余部分确认收入？关键是到货和安装分别确认多少收入也不好估算。

2) 公司提供储能电站设备，到货后需要安装，但合同约定是由客户自己安装。付款条款为：合同签订预付 55%，设备到货支付 15%，客户安装调试完成并网运行，获得验收合格证明时支付 25%，质保金 5%。请问公司是在安装调试完成时点验收，还是设备到货验收？具体应该考虑哪些因素？还有，针对公司只供应设备，不负责安装的，尽管该设备需要安装调试，公司也不用去区分到货收入和安装收入吧？

解答：

1.取决于供应设备和安装调试能否区分为两项履约义务。如果安装调试较简单，完全可以交给其他企业实施，或者由客户自己实施的，则构成两项单独履约义务的可能性较大。但在实际操作中，由于设备到货时通常只是签收（表面检查）而不是正式验收，以及两者间隔期较短，合同通常约定本企业需对安装调试后的整体平稳运行负责等原因，一般是在完成安装调试后一并确认收入。

2.虽然合同约定客户自行安装，但合同约定的付款进度中，安装阶段对应的付款百分比也有 25%，为何这一阶段的付款所占比重仍较大？如果排除滞后付款的融资成分因素，是否表明本企业在安装调试阶段仍需发生重大的投入和成本？这些也都需要

考虑。

365. 租赁地址、租赁范围变化对租赁处理的影响？

案例背景：今年 4 月份国外由于通货膨胀比较严重，当地的租赁方要求上涨租金 15 万/月，新增租金反映了当地租金市场价格，公司和对方重新签订了合同，租赁地址、租赁范围、付款方式等其他条件没有变化

问题 1：虽然租赁地址、租赁范围没有发生变化，但是新增的租金价格反映了当地的市场价格，因此能否将原合同对应的使用权资产和租赁负债终止确认，新合同重新确认一项新的使用权资产和租赁负债

问题 2：假如租金价格未发生变化，仅租赁地址发生变更，由 A 写字楼置换到 B 写字楼，是否也是如上处理？（租赁地址变化，是否需要考虑使用权资产发生变更）

解答：

1.由于租赁期并未延长，也没有扩大租赁范围，只是根据当前的市场租金水平调整了剩余租赁期内的租金，因此不是一项单独租赁，而是对现有租赁的变更。

2.租赁地址变化，表明作为租赁基础的“已识别资产”已发生改变，应作为一项新的租赁处理，原租赁相关的使用权资产和租赁负债应终止确认。

处置净资产为负数的子公司单体和合并层面的会计处理探讨？

有个全资子公司，假如净资产是-100，今年将该子公司进行全部处置。那母公司个别财务报表和合并财务报表应该怎样做分录呢？

解答：

1.母公司个别报表层面：将处置价款与原长期股权投资账面价值之间的差额确认投资收益。

2.合并报表层面：理论上可能因为前期已确认的超额亏损的转回而确认较大的投资收益。实务中常见因处置资不抵债的子公司（即使是以零对价处置）确认大额处置收益的情况，这些处置收益基本是由前期确认在该子公司的超额亏损中的份额在处置当期的转回所导致的。此类大额收益的确认常伴随较高的舞弊风险。项目组在审计业务中如遇到此类情况，对于确认大额处置收益的合理性，除了常规关注事项（例如其是否属于关联交易、是否存在关联交易非关联化的安排、转让价格的公允性有无资产评估报告作为支持、处置收益的确认时点是否恰当等问题）以外，还应重点关注以下问题：

（1）此类处置超额亏损子公司的交易有无合理的商业理由，是否符合通常的商业逻辑。例如，站在收购方角度，其收购一家资不抵债的企业（而且很可能在可预见的未来还将承担其后续亏损）是出于何种目的，对其自身可带来何种利益；站在转让方（本企业）角度，处置该子公司对本企业正常经营活动是否可能产生重大不利影响，是否可能导致本企业业务模式的重大变化。此外，

由于受让方取得子公司股权的名义价格很低(例如 0 元或 1 元),因此需要关注受让方是否在该子公司中具有足够大的经济利益,从而使其具备主导该子公司相关活动决策的足够动机。

(2) 在处置超额亏损子公司之前,本公司作为其原控股股东,是否事实上承担了超出《公司法》所规定的“股东对公司以认缴出资额为限承担有限责任”的额外责任,包括但不限于:为该子公司从外部获得融资提供担保,或者直接提供资金支持;承担子公司人员安置、三类人员费用、“企业办社会”事项的兜底责任;等等。如果此前承担了这些额外责任的,则在处置子公司之后,这些额外责任是否一并转移给受让方?如是,则为了使受让方同意承接这些额外责任,需向受让方支付何种对价?即,这些额外责任转移的影响是否已恰当体现在股权转让价格中?

反之,如果原承担的额外责任并未转移给受让方,而是继续由本企业承担的,则在判断本企业是否已丧失对该子公司的控制权时需非常谨慎。如果确信本企业确实已经丧失对该子公司控制权,则应在个别报表和合并报表层面就继续承担的额外责任确认预计负债,相应减少处置损益金额。

(3) 此前由于向该子公司直接提供资金支持等原因,形成的对该子公司的应收款项的可收回性,及其在合并报表层面的计量问题(如前面案例讨论所述)对处置收益计算的影响。在实务中,很多母公司在其个别报表中对于应收子公司的款项常少提或不提坏账准备,导致其个别报表层面该等债权的账面价值与实际

可收回金额差异重大，该问题最终在丧失对该子公司控制权时暴露出来。此时除了合并报表层面的计量以外，还应考虑是否有必要在个别报表层面进行前期差错更正。

（4）如果以资产评估报告来佐证转让价格的公允性，则在审核该评估结果的合理性时，需关注：①是否存在滥用资产基础法，导致虚增亏损子公司净资产评估值的情况；②是否恰当考虑了上文第（2）点中所述各项额外责任的影响。

366. 销售设备、安装和维护如何确认的探讨？

A 公司跟当地教育局为一个区域的学校提供教学电子化服务，负责教室计算机的安装及维护，学校按照安装调试完毕后出具验收单，A 公司对于设备及维护是按照时点还是时间段确认收入。

解答：

可能性较大的是将设备供货安装和后续维护分别作为两项履约义务。设备供货安装收入在安装调试完成并经业主验收确认时一次性确认（也可能将设备销售和安装调试分别作为两项履约义务，但可能性相对较小）；维护服务则在后续服务期间内按一段时间确认收入。

367. 权益法在个别报表和合并报表层面的应用探讨？

A 公司与联营企业 B 之间的关联交易，B 不属于合并范围，但是当 A 还有一个子公司 C 时，A 编制合并报表时，为啥要对

B 进行关联交易抵消，并且编制合并分录

解答：

这是因为个别报表和合并报表层面对权益法的本质含义理解不同导致的。个别报表层面的权益法就是一项长期股权投资的后续计量方法；而合并报表层面的权益法更多地体现为“单行合并”，即把联营企业和合营企业净资产、净利润中归属于本企业的部分视同本合并集团的一部分，因此将本合并集团内的母子公司与该部分之间的交易和往来予以抵销。

类似问题在本版面上讨论较多，可以搜索一下“单行合并”。

368. 没有经济利益来源的支出如何会计处理？

我公司按照政府要求购买了一批无人驾驶汽车，用于各个公园展示使用，但是没有任何收入，政府也没有补助，我们如何记账，放入固定资产计提折旧，但是没有收入相匹配，放入存货合适吗。

解答：

如果“没有任何收入，政府也没有补助”属实，则购买价款直接作为营业外支出处理。但对于购入的车辆实物仍需加强管理，做好账外备查。

369. 收购公司前后收入确认的探讨？

我公司收购了一个房地产项目公司，将作为资产收购纳入合并。如果被收购的项目公司在收购时点账面上的房产均已完工，

且都已经签订了预售合同，但在交付前夕被我司收购，对应收入和成本均已确定，预计 12 月初并入我司后，整体交付，故将在我司合并报表中将产生大额的收入、成本。

但站在我司合并角度看，对该商品并不拥有处置权、选择客户的自由权、销售商品的自由定价权，甚至不产生收益，是否应该在合并层作净额调整？准则依据是什么呢？

解答：

你的理解基本合理。

站在本企业角度看，在项目公司交房前夕对其收购，收购后立即确认销售收入，类似于贸易企业大宗商品交易中的过手交易，对商品的控制权具有瞬时性和过渡性特征，也就是在商品控制权转移给购房者之前并不控制该商品，因此应采用净额法确认收入。由于收入和成本相等，实际上相当于不确认收入。

370. 或有事项准则与金融工具准则会计处理的逻辑探讨？

一、根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》“第二条 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。”、“第四条 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：

- （一）该义务是企业承担的现时义务；
- （二）履行该义务很可能导致经济利益流出企业；
- （三）该义务的金额能够可靠地计量。”

“第五条 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。”

二、根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》“第十一条除根据本准则第三章分类为权益工具的金融工具外，如果一项合同使发行方承担了以现金或其他金融资产回购自身权益工具的义务，即使发行方的回购义务取决于合同对手方是否行使回售权，发行方应当在初始确认时将该义务确认为一项金融负债，其金额等于回购所需支付金额的现值（如远期回购价格的现值、期权行权价格的现值或其他回售金额的现值）。如果最终发行方无需以现金或其他金融资产回购自身权益工具，应当在合同到期时将该项金融负债按照账面价值重分类为权益工具”。

同时根据《企业会计准则解释第 7 号》中对于授予限制性股票的股权激励计划中有回购义务的，需要按照发行限制性股票的数量以及相应的回购价格计算确定的金额，确认“其他应付款——限制性股票回购义务”（即该项处理参照 37 号准则第十一条规定处理）。

我的疑问是，13 号准则上述规定（以最佳估计数初始确认预计负债）和 37 号准则（全额（需考虑折现）确认金融负债）上述规定为啥产生差异处理？这差异处理如何从本质上进行理解或区分？还是说两种不同处理单纯的只是适用于不同的准则？还有就是在实际业务中，回购义务超过 1 年等“其他应付款——限制性股票回购义务”是否需要折现后进行初始确认？（按照 7 号解释规定，是不需要的）。

解答：

或有事项和金融工具两者的处理逻辑是完全不同的。

或有事项的会计处理基本框架是建立在传统的历史成本基础上的，且更注重体现谨慎性。从负债的基本定义出发，要求只有在“很可能导致经济利益流出企业”时才确认负债。

而金融工具准则强调的是以合同为会计处理的基础，只要合同约定有回购义务的，都需要确认负债，其中，回购自身权益工具的合同义务需全额确认。

另外，对于以公允价值计量的金融资产和金融负债（此处回购自身权益工具的合同义务相关负债不属于此类），由于在公允价值计量的过程中已经将需支付现金的可能性大小纳入考虑，所以就不再单独以“相关经济利益很可能流入(流出)企业”作为确认金融资产或金融负债的前提，而是只要公允价值能够可靠计量就需要确认。

371. 存货丢失索取赔偿的会计处理？

公司是一家贸易公司，有一批化工存货存放在国有仓储公司，定期盘点时发现存货出现丢失情况，随即报警诉讼保全，后法院以本案涉及刑事案件为由拒绝保全。仓储公司为国有企业，仍具有一定的偿债能力，但是公司能轮获多少赔偿不确定。想问下这种情况该如何进行财务核算，因存货金额较大，如果本年确定了全额损失，之后年度获得赔偿确认收益是否也不是很合适？谢谢

解答：

由于确定存货已丢失且无法追回，故应将丢失存货的账面价值转为对责任单位（仓库）的应收追偿款，并依据其偿债能力情况，以及最终的责任认定等因素，谨慎计提损失准备。这里的减值准备计提应当是依据个别认定法，且可能涉及较复杂的法律问题，建议先咨询律师意见。

372. 成本归集由逐步结转法变更为平行结转法是否属于会计政策变更？

解答：

首先需了解变更的原因。如果是由于产品本身，以及生产工艺流程等发生重大变化而相应改变成本核算方法的，则属于“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”，不属于会计政策变更。

其次，如果不属于上述情形，而是在产品本身，以及生产工艺流程等未发生重大变化，而是本企业管理需求发生变化导致改变成本核算方法的（包括因启用新的 IT 系统而改变成本核算方法），则属于会计政策变更。但这类会计政策变更的累积变更影响数通常很难确定，因此追溯调整往往是不切实可行的，只能用未来适用法进行衔接处理。

373. 拆除旧房收储和出让等会计处理探讨？

公司为建培训基地，将某一地块的土地性质，由仓储用地变为商服用地。在此过程中，土地部门对该地块的先收储（收储时，

土地部门按土地和地上附着物评估值分别给予公司补偿），后出让该地块给该公司，公司交纳出让金。此业务的实质为土地变性，变性后，该地块面积不变，使用期限延长 3 年。（1）对于该土地使用权，变性后的入账价值怎么计量？（2）地上附着物（仓库）房产证已经收回，是否做固定资产清理？（3）收储时收到的补偿款如何处理？相关的理论依据是？

解答：

由于“收储+出让”是一揽子交易，土地变性更多地是为了满足合规性要求，因此在收储环节不能认定为土地使用权的处置。收到收储款时确认为负债（如其他应付款）。支付出让金时冲销该项其他应付款。如果出让金大于收储补偿，则差额增加土地使用权价值（但需关注由此可能增加的土地使用权减值风险，必要时从严把握进行减值测试和计提减值准备）。

原土地上的仓库，其账面价值在拆除时按资产处置处理。参考：《中审众环研究 2020》之“问题 1-1-4（拆除旧房并建造新房时，旧房原账面价值的处理）”。

374. 集团公司下拨研发资金相关业务探讨？

现有集团公司使用自有资金对下属公司拨付研发费用以支持下属公司研发，下属公司无偿使用，但会对下属公司资金使用进行监督，验收时如果使用不当可能会部分收回或调减该资金，下属公司包括孙公司或孙孙公司。假设集团公司 A 预计下发给孙公司 B100 万元，本期下发 70 万元：集团公司 A 在下发该专

项资金时，属于权益性交易吗？如果属于，由于集团公司 A 不直接持股孙公司或孙孙公司且该部分资金验收时可能会变动，集团公司 A 该如何做账，下属公司 B 该如何做账？如果不属于，对于费用化的研发支出，A 公司计入营业外支出，B 公司直接计入营业外收入，但是如果下属公司 B 在研发过程中形成了资产，是否需要参照与资产相关的政府补助会计处理，每年跟着资产的折旧或摊销确认营业外收入？

解答：

1.集团下拨资金，但集团自身不直接从该研发成果的使用中获益，也不主导研发成果的使用，所以如果拨付的资金不需要子公司偿还的，则按权益性交易原则处理，集团（母公司）个别报表层面增加对相关子公司的长投成本；相关子公司收到拨款时贷记资本公积。这与相关研发支出在子公司层面是资本化还是费用化无关。

2.集团公司向孙公司拨款，应视同款项逐层下拨，增加对作为中间层的子公司的投资成本，即集团公司个别报表层面做：借：长期股权投资——子公司，贷：银行存款；子公司个别报表层面做：借：长期股权投资——孙公司，贷：资本公积；孙公司个别报表层面做：借：银行存款，贷：资本公积。

375. 无偿给予检验的样品如何确认收入？

我们公司跟客户约定，送的每批货给客户，客户都需要从其中抽取样品进行检验，抽取出来检验的部分不开票给客户，也不

收款，想问下这种情况的样品，如何进行税务和财务处理：

（1）税法上是否要视同销售，缴纳增值税

（2）财务上，样品是否要做视同销售确认收入，结转样品的成本是否可以直接计入营业成本（不做销售费用，因为是属于合同履行成本）

解答：

这种情况下的样品，会计上视同数量折扣（向客户以同样的价格销售了更多的商品），收入总额不变，单价相应降低。

税务上需视同销售处理，具体操作建议咨询税务专业人士意见。

376. 试生产产品成本核算探讨？

背景：公司主要生产化学制品，并存在针对技术革新的研发活动。研发过程中，也会产生存货，销售形成收入。公司目前针对研发形成的存货，销售后计入营业收入。原材料领用时成本计入了研发费用。技术革新的研发活动，属于公司日常活动。

如此，造成研发产生的营业收入无对应的成本。

过程：根据《企业会计准则解释第 15 号》，“关于企业将固定资产达到预定可使用状态前或者研发过程中产出的产品或副产品对外销售的会计处理”，在“列示和披露”中判断试运行销售是否属于企业的日常活动，并在财务报表中分别日常活动和非日常活动列示试运行销售的相关收入和成本，属于日常活动的，在“营业收入”和“营业成本”项目列示，属于非日常活动的，

在“资产处置收益”等项目列示。

已确认的是，该研发活动产生收入的情况，属于公司的日常活动。

疑问：既然 15 号文提到应在“营业成本”列示，但是在领用原材料计入研发费用时，无法确认产生的收入对应多少领用的存货成本，以及哪些存货领用后最终未形成收入。这部分对应营业收入的成本，该如何来区分？或者怎么一个分摊方式相对较好？

解答：

对于试运行过程中产出的产品（或副产品，下同）成本的归集口径，我们理解原则上应当与假设该项固定资产已达到预定可使用状态下正常量产产品的成本构成相同（如根据 BOM 表确定），除了因试运行生产而发生的可直接归属于试生产产品的增量成本（主要为人工成本、材料费、能源费、修理费等变动成本）以外，也应包含通过系统、合理的方式分配给试生产产品的制造费用等间接成本，不包含在正常量产情况下合理预期不会发生的非正常损耗，也不包含销售环节产生的销售费用。试运行产品成本不包含该项尚未达到预定可使用状态的固定资产的折旧和摊销成本。

377. 工会经费现金流量列报的讨论？

支付工会经费的现金流我的理解是“支付给职工以及为职工支付的现金”，而 2021 年国资委出的决算手册，要求将该现

金流指定为“支付其他与经营活动有关的现金”，工会经费现金流到底应该是什么呢？

解答：

虽然目前会计准则还是将工会经费作为职工薪酬的一部分，但实务中工会经费都是由税务机关代收，并且凭税务机关出具的工会经费专用收据才能税前扣除的，而不是直接拨付给本单位的工会。在这种情况下，工会经费的上缴与本企业职工从工会经费的受益之间，已经没有直接关系。

在这种情况下，将支付工会经费的现金流指定为“支付其他与经营活动有关的现金”确实更合理。当然与作为“应付职工薪酬”的核算可能会有一定的逻辑矛盾。

378. 关于划拨土地入账的探讨？

甲国有企业持有一块国家无偿划拨的土地，收到土地时的账务处理为：借固定资产，贷无形资产。现政府预计对该块土地进行收储，甲国有企业将收到 3500 万元的收储补偿款，甲国有企业收到补偿款应如何进行账务处理？鉴于土地是无偿取得，此次收储是否还可以认定为对一项资产处置，取得的补偿款计入“资产处置收益”是否恰当？还是冲减资本公积？

解答：

对于划拨土地，除了历史上在上世纪 90 年代根据当时的“财工字[1995]108 号”等相关文件规定估价入账以外，其他情况下是不应入账的。因此首先请考虑当初对该土地的估价入账是否合

理。

如果当初的估价入账并确认为固定资产和资本公积是合理的，则现在被征收并收到补偿款时，倾向于继续保留原先土地估价入账所形成的资本公积，所收到的补偿款扣减原“固定资产——土地”入账价值、收储过程中发生的各项损失和费用性支出后的剩余金额确认为资产处置损益。

379. 应付账款暂估的相关税费在单体层面和合并层面的考虑？

A 公司暂估对 B 公司收入含税，B 公司暂估成本不含税，合并抵消是按照含税应收还是不含税应付进行抵消，差额怎么处理。

解答：

在编制合并报表时，应对 B 公司的暂估应付金额进行调整，即按照相关税额，借记“其他流动资产——待取得抵扣凭证的增值税进项税额”，贷记“应付账款——暂估”，然后就可以进行内部往来抵销了。合并报表层面保留上述“其他流动资产——待取得抵扣凭证的增值税进项税额”。

380. 应收款项融资后续的公允价值如何确定？

应收款项融资后续公允价值计量，公允价值一般怎么确定

解答：

一般有两种思路：

1.将应收款项融资贴现、保理所得到的款项；

2.以分类为应收款项融资的应收款项背书给供应商，可抵偿的已到期（或无固定账期）的应付账款的金额。

一般还是依据预计可收回金额的折现值来确定。

381. 整体转包项目总额法还是净额法的探讨？

1.公司中标 EPC 项目，中标后企业完成将项目转包，中标合同约定不得转包，请问《建筑法》会影响会计上的总额法和净额法吗？

根据“施工企业整体分包项目（实质为出借资质项目）的会计处理问题”中的回答，《建筑法》规定了与发包人之间签订的施工总承包合同中主要责任人依然是中标人，应按总额法。

2.公司外购了一些原材料（生产会用到），中途也可能按原价销售给关联方，请问是否是否需要按贸易，即按净额法确认收入，个人认为应按净额法（主要考虑是关联方，且为原价）。另外，销售给非关联方，且按销售时市场价，这种方法是否需要按净额法，个人感觉这种情况下，企业承担相关存货风险，可以按总额法。

解答：

1.目前鉴于监管方面对总额法态度趋严，我们正在考虑对“施工企业整体分包项目（实质为出借资质项目）的会计处理问题”进行修改。目前对于此类整体转包项目，在确保承包方（实际承建方）有足够能力承担其应承担的责任的情况下，更倾向于按净额法。

2.直接转售材料按净额法确认收入和成本。但如果确有证据表明材料的购入和转售不是一揽子交易，本企业在此过程中确实承担了存货风险的，也可以接受对该项交易采用总额法。

382. 仓储企业识别单项履约业务的探讨？

一家仓储企业签订仓储合同，有“入库”、“仓储”、“出库”三个服务，并且各自约定了三个价格，其中前两者由存货人支付，出库费用由提货人支付，那么应该视为三个单项履约义务还是一个呢？如果想要简化核算，是否需要约定一个综合的价格，让整个服务视为一个服务比较好？

解答：

一般视为三个单项履约义务，尤其是出库环节的服务，因为由提货人付费，故更应单独考虑。

这三项业务的毛利率存在差异应当是正常的，履约进度也不具有可比性。不建议为了均衡毛利率而人为约定一个综合价格。

383. EPC 项目融资租赁会计处理探讨？

现在有一个光伏发电的 EPC 项目，EPC 项目的总承包方将 EPC 项目中的设备出售给融资租赁公司，然后业主方再和融资租赁公司签订融资租赁合同。有以下几个问题：

（1）融资租赁合同约定了可以提前还款，并且只要提前一个月通知就不用支付提前还款补偿金，业主很有可能在一年内提前还款，这样如何确定租赁期限。

(2) 融资租赁的金额在合同签订时不确定，只约定了最高金额，然后融资租赁公司付款给 EPC 总承包方也是分批支付的，这样业主方是不是需要拆成若干个租赁合同分别计算。

(3) 承包方给融资租赁公司开票后，融资租赁公司给承包方支付货款，但是实际设备到货金额与融资租赁公司支付的货款不一致。

(4) 融资租赁合同中约定了内部收益率，可以使用该利率作为折现率吗？

(5) 融资租赁公司按照偿还的本金以及利息的合计数开具发票，税率为 13%，如果合同中的约定的收益率不能作为折现率的话，结合您之前在相关帖子里的回复，是不是应该按照每期支付的不含税租金以及本金总金额测算利率，这样测算出来的利率和合同约定的计算租金的利率以及中约定的内部收益率差异比较大，假设极端的情况，租赁期只有一年，租赁利率为 5%，本金为 100 万，期末支付租金 105 万，但是能取得进项税额 12.08 万，这种情况下，利率就没办法计算了，还是本金应该是 $100/1.13$ 。

解答：

该交易实际上是一种融资行为。这种融资租赁协议，名为直租，实际上租赁公司仅提供融资，租赁物的控制权由供应商直接转移给承租人，出租人实质上是以租赁物为抵押，以代付资产购建款项的形式向承租人提供融资。因此，对于此类租赁，可以参照原准则下的“售后回租构成融资租赁”或者新准则下的“售后

租回中的资产出售不构成销售”进行会计处理，不使用“使用权资产”和“租赁负债”科目。即承租人的处理要点为：

1.根据出租人向供应商支付设备价款的情况，一方面确认在建工程（或其他非流动资产），另一方面确认金融负债（如长期应付款）。

2.上述金融负债自其初始确认日开始计息，建造期内的利息可作为专门借款费用资本化计入资产成本，资产完工交付后的利息支出费用化计入财务费用。

3.资产达到预定可使用状态后，按实际成本（包括租赁公司代付的部分和本企业自行承担的部分）转入固定资产，正常计提折旧。

上述做法在新老租赁准则下均适用。尤其是在新租赁准则下，由于此类情况下租赁公司一般不可能承担 100%的资产购建款项，有部分还要承租人自行支付给供应商，上述处理办法就可以避免将同一项资产的一部分成本归入使用权资产、另一部分归入固定资产所造成的麻烦。也更能体现此类交易的经济实质。

因此，本案例中的租赁就可以看作取得一笔可提前偿还的借款即可。借款本金即为租赁公司向供应商实际支付的 EPC 合同款，按该金额确认为一项长期应付款即可。鉴于还款期限不确定，相应地需支付款项总额不确定，故不用分别列出应付款总额和未确认融资费用，按实际融资天数计提利息时，贷记“长期应付款——应计利息”即可。

即，把融资和工程建设区分开，就把获得融资作为一项普通的借款处理，这样会计处理的思路会更清晰，也会大大简化。

384. 人力外包服务公司收入确认的探讨？

在审的人力资源外包公司，上一年度结算按照提供的人力服务结算确认收入支付的人力工资结转成本，本期公司应税务部门及甲方的要求，

需要租赁甲方的设备厂房等提供人力外包服务；租赁的设备厂房需支付甲方租赁费确认成本，结算人力服务时加上支付的租赁费结算确认收入，租赁的收入与成本基本无差价，租赁设备账面确认的收入及成本采用总额还是净额？个人偏向净额法确认收入，但是对新收入准则中，总额及净额判断是主要责任人还是代理人在该项交易中不知道如何使用！

解答：

人力资源外包服务公司实务中多数是采用净额法确认收入的。这类企业的服务内容基本上是相当于客户（用工单位）的人事部门的服务外包。根据《企业会计准则第9号——职工薪酬》对“职工”的定义来判断，外包劳务人员实际上都是用工单位的“职工”，而不是本企业（服务机构）的“职工”，对其工作分配、业绩考核和报酬决定、奖惩、辞退等实质性的管理权力归属于用工单位而不是本企业。本企业对其向用工单位提供的服务不承担主要责任，故应采用净额法，仅确认提供管理服务的收入。

385. 未取得合同情况下发生的成本如何处理？

我公司是一家工程检测公司，专门给工程项目提供检测服务，为了拓展市场，业务人员经常在未和甲方签署合同的情况下提前开始提供服务，比如甲方还在筹备项目阶段就开始全程服务，进而发生人员、材料等成本，但是由于甲方对于项目也有一定的不确定，有些项目一直批不下来，我公司的成本一直增加但因为项目批不下来一直没合同，未来能不能签合同也不知道，我想问，像这种情况，我们发生的成本如何核算？能不能计入合同取得成本？还是计入销售费用？计入当期损益的话将来合同签了怎么处理呢，合同的成本收入完全不匹配了？

解答：

在不确定最终能否取得合同的情况下，先期发生的合同成本，可作为合同取得成本计入销售费用。

后续正式取得合同时，这部分已计入前期销售费用的合同成本不再调整，即不再调整到合同履约成本或者营业成本。

386. PPP 项目收入确认及对价总额如何确定的探讨？

在会计准则解释 14 号颁布后，社会资本方（企业）在提供建造服务（含建设和改扩建，下同）或发包给其他方等而确认收入时，如果社会资本方（企业）为主要责任人，其应当按对价总额确认收入，并确认合同资产；如果为代理人，应当按对价总额扣除应支付给其他相关方的价款后的金额确认收入，并确认合同资产。

（1）对价总额如何计算呢？

(2) 在城投公司的 PPP 项目中，一般城投公司会把 PPP 工程项目分包出去，自己不直接施工建造，但是城投公司负责整个 PPP 项目的总包，并向政府负责，那这种情况下，城投公司是否属于主要责任人，应按总额法确认建造期工程收入？

解答：

1.关于建造活动的对价总额，一般可以采用下列方法确定：

(1) 无形资产模式下，按成本+合理利润确定（例如加成 5%或 10%）；（2）金融资产模式下，按照【运营期内每年收款金额-运营期内运维服务的公允价值】即每年收款额中用于补偿建造和融资成本的金额折现确定。

2.城投企业一般只是提供总体管理、协调服务，即使按照合同约定为主要责任人，也很容易将相关责任转嫁给具体施工方，自身无需承担额外责任，更多地是资金提供方的角色。因此应采用净额法确认（也可能直接运用金融工具准则）的可能性更大。

387. 合伙企业分红如何账务处理？

最近遇到一家合伙企业的审计，A 公司出资 500 万元投资了一家 B 合伙企业持股 30%(不考虑其他合伙企业的出资与分红)，本年度 B 企业进行了分红，假如 A 合伙人分得 100 万，目前 A 的处理是借银行存款 100 万元 贷：长期股权投资 100 万元，B 企业的处理是借：实收资本 100 万元 贷：银行存款 100 万元。合伙协议约定了分红先冲减各合伙人的出资本金，这样处理是否合适？

解答：

账务处理应依据被投资合伙企业的管理人（或 GP、执行事务合伙人）出具的分配通知载明的收回本金和收益分配各自的金额，分别冲减投资成本和确认投资收益。

理论上，对合伙企业的投资多数是按公允价值计量的，即首先对合伙企业的底层投资资产进行公允价值估值，在此基础上确定合伙企业整体权益的期末公允价值；再根据合伙协议中对合伙企业费用、收益分配和亏损分担机制的约定，确定本企业应享有的权益、损益份额，作为期末对合伙企业投资的公允价值，其公允价值变动通常应计入损益。由于平时投资期间已经确认了公允价值变动收益，因此收到分配款时直接冲减投资账面价值即可，无需考虑是回本还是收益分配。但如果日常的公允价值计量不完整或不恰当，则需根据收到的分配通知中标明的还本、收益分配的各自金额进行会计处理。

388. 投资性房地产无收入期间，成本如何处理？

投资性房地产，租赁期满后，仍作为投资性房地产核算，则只有其他业务成本，没有其他业务收入，是否可行，会计准则中是否需要考虑只有成本没有配比的收入而不入其他业务成本呢？

解答：

如果两次租赁之间的间隔期内有一段正常的闲置期，则该闲置期间的折旧计入其他业务成本是合理的。

如果是较长时间的闲置，包括需重新装修后再出租，或者因长期找不到后续租户等，则此期间的折旧可以计入管理费用。这有些类似于借款费用资本化中正常中断和非正常中断的区分。

389. 质量索赔相关会计处理探讨？

A 公司购买原材料加工出售，原材料质量问题，客户找 A 公司索赔，A 公司找供应商索赔。A 公司支付和收到的索赔款分别计入什么科目。

解答：

A 公司支付给客户的赔偿款一般是计入销售费用。如果就售后质量保证（保证性质保）确认过预计负债的，则首先从该项预计负债中列支，不足支付的差额直接计入当期销售费用。

收到供应商支付的索赔款时，应按相反顺序冲减（计入）上述向客户支付索赔款时所计入的各科目。

390. 第三方支付的列报？

公司在很多第三方平台比如说天猫（支付宝）、京东、抖音期末账户上都有余额，应该如何在其他应收款还是其他货币资金列示。

我看了中审众环中关于这个问题的回答，里面提到了所指的“第三方支付平台账户中的款项”是指本企业名下第三方支付账户中所存储的未被冻结，且其动用和体现不受限制的款项，其流动性等同于不受限的货币资金，故应列报为“其他货币资金”。

但这里我还有一个疑问：

所谓流动性等同于不受限的货币资金，是否应该从“提现”和“使用”两方面综合考虑，即：

①提现是可以随时提起，随时到账，且无其他限制

②使用没有限制。例如支付宝上的余额使用可以用来支付的范围较广，而抖音钱包里的余额可以用来支付的范围较窄。

是否需要从使用方面去考虑该账户余额的性质？还是说只需要考虑提现方面是否存在限制

因为我理解如果不考虑使用方面，会将支付宝余额与抖音账户余额都列示在其他货币资金，并不能较好的体现出两个平台款项余额使用方面存在的特点。

解答：

应该从“提现”和“使用”两方面综合考虑。对于仅可在特定小范围内使用的存放在第三方支付账户中的款项（例如仅可在相关 APP 内使用，不能通过扫码等方式在其他更广泛的范围内使用），则不能列作货币资金。

目前被广泛接受的也就只有支付宝和微信账户中的余额，可以作为货币资金列报。但支付宝账户内款项如购买余额宝等理财产品，微信账户内款项如用于购买零钱通等理财产品的，则应列报为交易性金融资产，而不是货币资金。

391. 母子公司之间债务豁免如何账务处理？

母子公司之间签署了债务豁免协议，母公司豁免了子公司

4600 万的应收款债权，子公司豁免了母公司 2 个亿的借款，请问在子公司角度，这两笔豁免应该如何进行账务处理

解答：

由于是母子公司之间的豁免，很难证明其公允性或者商业合理性，因此对于此类豁免，一般作为权益性交易处理。

1. 母公司豁免子公司债务：母公司将所豁免的应收款项的账面价值（扣减坏账准备）转为对该子公司的长期股权投资成本；子公司将无需偿还的负债的账面价值（含本金+利息）转入资本公积。

2. 子公司豁免母公司的债务：母公司将所豁免的应收款项的账面价值（扣减坏账准备）依次冲减资本公积（资本溢价或股本溢价）、盈余公积、未分配利润；母公司将无需偿还给子公司的负债视作对子公司投资的部分收回，冲减对该子公司的长期股权投资成本。

392. 委托加工业务中对非现金对价的理解和应用？

被审计单位 A 公司与 B 客户签订受托加工合同，A 公司为 B 客户提供代加工服务（生鲜乳加工为奶粉），根据新收入准则，由于生鲜乳控制权未转移至 A 公司，A 公司需按照净额法确认收入。

合同约定奶粉出成率为 98%，出成率不够 98% 的差额部分需补齐，但 A 公司普遍出成率高达 99%，且从未有过出成率低于 98% 的情况；由于业务量大，超额生产出来的奶粉数量较多，

该部分存货入库时是否可以考虑按照产量比例进行成本分摊？

解答：

超额生产出来的奶粉归本企业所有，应理解为和一项非现金对价，即委托方以超额产出的实物商品作为支付加工费的方式。根据新收入准则第十八条规定，企业应当按照非现金对价的公允价值确定交易价格。非现金对价的公允价值不能合理估计的，企业应当参照其承诺向客户转让商品的单独售价间接确定交易价格。在按照奶粉的公允价值入账库存商品同时，贷记受托加工服务收入。这种情况下不存在成本分拆问题。

393. 海运费如何进行会计处理？

公司产品销往国外，公司需要为客户向第三方海运公司支付海运费，然后向客户收取代垫的海运费，向客户收取的代垫海运费如何进行账务处理，是否需要将代垫的海运费确认为收入，向客户收取海运费结转成本。

解答：

1.如果运输服务系发生于商品控制权转移给客户之前（如DDP、DDU等交易形式），则运费应列入合同履约成本，最终结转营业成本；向客户收回代垫的运费确认为收入。

2.如果运输服务系发生于商品控制权转移给客户之后（如FOB、CIF等交易形式），则运输服务构成单项履约义务，如果属于代办的，则本企业就该项履约义务属于代理人，应仅就收取和支付的运费之间代垫差额确认收入。

394. 新《企业安全生产费用提取和使用管理办法》衔接处理探讨？

根据《企业安全生产费用提取和使用管理办法》（财资[2022]136号），第四十九条 企业按本办法规定标准连续两年补提安全生产费用的，可以按照最近一年补提数提高提取标准。本办法公布前，地方各级人民政府已制定下发企业安全生产费用提取使用办法且其提取标准低于本办法规定标准的，应当按照本办法进行调整，请问 22 年的专项储备是否应按照该办法重新计提？还是需要区分公布前后，公布前按旧的计提比例，公布后的按新的计提比例呢？

解答：

个人理解，通常情况下可以区分公布前后，公布前按旧的计提比例，公布后的按新的计提比例；但如果此前即已发生计提标准低于实际支出金额的情况，则按照原财企[2012]16号文规定，也应当补提差额，确保专项储备余额不产生负数。因此，新规定中的该条要求与原先相比无本质区别，只是明确了后续企业可以选择自行提高计提标准，以避免连续出现使用数大于计提数从而每年末需要补提的情况，均衡各月的计提金额。

395. 商场提供区域供个人表演如何账务处理？

商场经常会有一种“互利模式合作”如在免费在商场提供部分区域给个人表演（唱歌、演奏吉他等），商场得到一个吸引人

流的好处而该个人也可以提高自己的名声

1.这种免费提供场地是否需要确认成本？但是吸引客流量
的相关收入却无法准确计量，会计处理上是否应做相应处理？

2.税务问题：该行为是否作为“以物易物”的一种模式，然
后缴纳相应的税费？

解答：

理论上说，是商场向个人出租表演场地，个人以所提供的服
务（引流服务）作为对价，即双方均涉及非现金对价。商场应根
据该部分面积公允的市场租金（可参照同一商场内类似区域出租
给商户的租金水平）确认租金收入，同时确认销售费用。当然，
实务中是否采用这种处理方法，首先是取决于这些金额是否易于
确定以及其金额的可靠性；其次也要考虑对报表整体而言是否具
有重大性。

税务问题建议咨询税务专业人士意见。个人理解和上面对会
计问题的分析思路 and 结果类似。

396. 永续债条款的理解与应用？

目前市场长类永续债合同安排越来越多，关于对条款的判断
有以下疑惑：

1.关于合同条款，一般有到期日、递延利息选择权，利率跳
升、清偿顺序、加速到期事件、强制付息事件、投资者保护条款、
或有结算条款，除到期日、递延利息选择权和利率跳升条款外，
其他条款是否在合同中均应满足。

2.基本判断原则是判断发行方是否能够无条件的避免交付现金或其他金融资产的合同义务，那么对于或有结算条款，相关事项可能不受发行方控制，比如国有企业股东、实际控制人变更，但发行方认为此类事件概率为 0，由于这事项并非极端的及其罕见的事项应该影响权益分类，此考虑对吗？在实务中对或有结算条款的判断应主要把握哪些？

3.关于利率跳升，封顶利率的设置，市面上也不尽相同，如果是高于发行方的融资成本也很多，也难以解释是具有商业实质的，比如融资加权平均融资成本为 5%左右，封顶利率是 9%到 12%，如果到 12%应该是会形成间接义务了，这样理解可行？

解答：

1.其他条款均属于在判断是否构成权益时应重点关注的条款，应注意分析其自身单独或者与其他条款（包括其他相关合同中的条款）共同作用时是否构成一项导致支付现金或其他金融资产的现时义务。

2.根据 CAS 37 第十二条，如果能够合理预期“要求以现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算的或有结算条款几乎不具有可能性，即相关情形极端罕见、显著异常且几乎不可能发生”，则虽然或有结算条款的触发事件是否发生并不由发行人自身自主控制，也不影响分类为权益工具。在实务中，一般把握是仅包含一些结构性的重大重组或变更事件，而对于财务指标恶化、重大诉讼、被出具非标审计意见等都认为

不属于该种情况。

3.如果封顶利率是高于发行方的融资成本也很多，也难以解释是具有商业实质的，从而构成间接义务。

397. 固定资产达到预定可使用状态前领用企业生产的库存商品进行调试，如何会计处理？

公司的生产设备在调试过程中，需要用到企业已经完工入库的库存商品进行调试，且调试完，这部分库存商品就被消耗完了。目前企业是借：管理费用-物料消耗 贷：库存商品，请问该账务处理是否正确，如果不正确，这部分库存商品的账务该如何处理？

解答：

因为是在固定资产达到预定可使用状态之前的调试过程中领用的，因此在合理的限度内（考虑该设备自身技术特点、行业惯例或行业标准、国标等（如有）），可将领用的本企业产品实际成本计入在建工程成本。但如果领用数量超出了必要、合理的限度，或者发生可避免的损失或浪费等，则这部分非必需的损耗应直接计入管理费用或者营业外支出。

398. 合同资产需要计算账龄吗？如何计提减值准备？

（1）M公司做EPC业务，按一段时间确认收入，形成的合同资产-已完工未结算款项转入应收账款时，账龄是否需要连续计算，还是转入应收账款后按1年内计算？

(2) 另外, M 公司与其他企业之间做的 BOT 业务(社会资本方之间), 于 BOT 资产验收日(租赁期开始日), 按租赁准则分为融资租赁和经营租赁进行账务处理。

M 公司的兄弟公司 F(同一集团控制)专门做融资租赁业务, 对应收融资租赁款按正常类、关注类、损失类等 5 级分类计提坏账。

M 公司的 BOT 业务参考租赁准则采用融资租赁模式下确认的长期应收款在计提坏账准备时, 可否根据逾期信息自行制定坏账计提政策, 而非采用 F 公司的多级分类方式(M 公司不具备 F 公司专门做融资租赁业务的调研团队)? 同一集团内坏账政策不一致是否有影响?

解答:

1. 合同资产严格来说不应计算账龄, 因为合同资产的收款权取决于时间流逝以外的其他因素, 是尚未成熟的收款权, 也不可能出现逾期情况。建议在转为应收账款后才开始计算账龄。合同资产除非出现债务人财务状况显著恶化情况, 一般针对合同资产计提的信用减值准备不超过针对具有类似信用风险特征的债务人的 1 年以内应收账款计提坏账准备的比例。

2. 理论上是可以保持不同的坏账准备计提政策。但是, 如果针对信用风险特征相同或类似, 且付款条件、期限等类似的应收款项, 在集团内不同成员单位之间的坏账准备政策差异较大, 则需对此给出合理解释。如可能, M 公司可以引入 F 公司的模型。

399. 购买研发用设备计入研发支出还是固定资产？

A 公司购入一台专门用于研发的设备，使用年限 5 年，是计入资产科目-研发费支出还是固定资产。

解答：

如果该设备只能用于某个特定的研发项目，该项目结束后就无其他用途，则在该设备购入时，直接将购置支出计入该项目的研发支出，并根据该支出发生时对应研发项目所处阶段，确定该项支出是资本化还是费用化。

如果是通用性的研发设备，则购置成本确认为固定资产，通过计提折旧方式将其购置成本转入各从中受益的研发项目的研发支出中。

400. 生产设备在因需求不足而停产期间的折旧计入营业成本的探讨？

根据财会〔2022〕32 号，《关于严格执行企业会计准则 切实做好企业 2022 年年报工作的通知》，企业应当按照固定资产准则、《企业会计准则第 6 号——无形资产》（财会〔2006〕3 号）等相关规定，在停工停产期间继续计提固定资产折旧和无形资产摊销，并根据用途计入相关资产的成本或当期损益。例如，企业因需求不足而停产或因事故而停工检修等，相关生产设备应当继续计提折旧，并计入营业成本。

是不是表明中国准则下，因需求不足而停产的机器设备折旧

都应继计入营业成本？之前我看 IPO 案例中，很多都把这个作为非正常支出，计入管理费用或者营业外支出。该规定出来后，是不是应当作为会计政策变更处理？另外，国际准则下，产能不足下的未分配的固定费用好像是计入期间费用的，现在是否也有准则差异？

解答：

根据该规定，生产设备在因需求不足而停产期间的折旧直接计入营业成本（不通过制造费用等科目过渡）。根据该通知的规定，这类情况应作为会计政策变更处理，采用追溯调整法进行衔接处理。（以往习惯一般是列入管理费用等）。

401. 应付客户对价现金流量如何列报？

应付客户对价在现金流量表上，作为销售收到现金的减项，还是作为采购付现列示？

解答：

根据是否额外向客户支付款项来确定。现金流量表正表中的项目一般很少以净额列报，应分别按照流入和流出的现金流列报（详见《企业会计准则第 31 号——现金流量表》第五条）。

如果额外向客户支付款项的，一般列报为支付其他与经营活动有关的现金。

402. 券商 IPO 辅导费如何处理？

我们 ipo 先后让两家会计师事务所审计，就 ipo 中介机构辅

导费这一项，两个事务所的处理方式就不一样，前一家是让辅导费的百分之 75 入费用，百分之 25 入发行费，而后一家确实百分比入发行费。请问下这有标准没？

解答：

"辅导费的百分之 75 入费用，百分之 25 入发行费"是考虑到存量股份也同样从此类中介机构费用中获益，而站在公司角度，只有增量的 25% 股权才是权益性交易，因此只有 25% 的中介机构费用可以冲减权益。

但此问题也不是普遍公认的做法，不同事务所和项目组之间可能有专业观点方面的差异。

403. 代建资产租赁、补贴和回购一揽子交易安排的会计处理？

如企业与政府约定，代建资产建成后前 3 年为租赁，按年支付租金，每年政府对该租金给予补贴，3 年后企业按造价及成新率回购；初始确认时，企业按将要支付的租金及回购价确认使用权资产和租赁负债，每年计提折旧和利息费用，对于每年收到的政府租金补贴，计入其他收益？

解答：

本案例中，租赁、租金补贴和日后的回购是一揽子交易安排，因此企业从一开始就获得了该租赁资产所有权上的主要风险和报酬，应将日后的回购款预计后纳入使用权资产和租赁负债的初

始计量。

相应地，政府对前几年租金的补贴应认定为是与资产相关的政府补助，其补贴的前几年租金实际上是资产购建价款的一部分，因此应确认为递延收益，后续在该房屋的整体使用年限内摊销，而不能在收到时计入当年的其他收益。

404. 暂借款能否满足现金流净额列报？

企业在经营中经常会遇到暂借出资金其他个人或公司、暂借入资金给其他个人或公司，还有借支差旅费、收回差旅费的情况，在收到借入其他个人或公司、收回差旅费余额等事项时，借：银行存款，贷：其他应付款或其他应收款，对应现金流量表项目为“收到其他与经营活动有关的现金”，相反，支付其他个人或公司、支付差旅费等事项时，借：其他应收款，贷：银行存款，对应现金流量表项目为“支付其他与经营活动有关的现金”。一年当中如果这种情况较频繁或金额较大，现金流量表中的这两项金额就会较大，我的问题是“收到其他与经营活动有关的现金”和“支付其他与经营活动有关的现金”对于同一个人或公司所产生的金额在一个年度内可以相抵吗，还是就按实际发生金额正常填列

解答：

不建议净额列报。

《企业会计准则第 31 号——现金流量表》第五条：现金流量应当分别按照现金流入和现金流出总额列报。但是，下列各项

可以按照净额列报：

（一）代客户收取或支付的现金。

（二）周转快、金额大、期限短项目的现金流入和现金流出。

（三）金融企业的有关项目，包括短期贷款发放与收回的贷款本金、活期存款的吸收与支付、同业存款和存放同业款项的存取、向其他金融企业拆借资金、以及证券的买入与卖出等。

因此，此类暂借款一般不满足净额列报条件。

405. 预付账款计提减值准备计入哪里？

计提预付账款的坏账准备是计入资产减值损失还是信用减值损失，（假设一家供应商破产或其他原因不能继续履行合同，计入该供应商的预付账款该如何进行账务处理）

解答：

预付账款减值应计入“资产减值损失”。主要考虑：

1.预付账款的减值原因较为复杂，除了供应商信用风险（收款但不发货）以外，也可能来源于所收购商品本身的减值风险（存货可变现净值低于成本）。

2.参考合同资产减值计入“资产减值损失”的处理。

另外，假设一家供应商破产或其他原因不能继续履行合同，计入该供应商的预付账款，在确认原合同不再继续履行的情况下，应转入其他应收款，并按信用减值模型计提减值，转入其他应收款后计提的减值属于信用减值损失。

小编提示：来源于所收购商品本身的减值风险，实际就是未

到货的存货减值风险。而对于不再履行合同的情况下转入其他应收款的情况，实际还是信用风险问题，计提信用减值损失。

406. 被投资单位支付过渡期损益会计处理和现金流量列报？

有个过渡期损益支付入账的问题，背景是双方股东约定由被投资单位支付属于原股东单位的过渡期损益，而不是由新股东支付。目前被投资企业将支付的过渡期损益冲减了资本公积，然后现金流走的是支付给其他与投资有关的现金流。这样操作是否准确。

解答：

这应当作为特殊利润分配处理，被投资企业应冲减未分配利润而不是资本公积，现金流量作为分配利润和股利的现金处理。

407. 资金拆借利息确认的探讨？

企业间资金拆借利息收入超出同期银行贷款利率四倍的部分是否需要特殊考虑？还是不用特殊考虑，直接按照新金融工具准则，都确认为财务费用或者投资收益？利息及本金已经收回

解答：

鉴于利息和本金均已收回，表明双方对较高的利率都是认可的。根据民法中“不告不理”的原则，除非借款人提起诉讼要求以“显失公平”等理由解除借款合同，否则已收到的款项不会被要求返还。因此，在诉讼风险较低的情况下，一般无需特殊考虑，

可正常按照合同约定的利率确认投资收益。

408. 合同资产和应收账款的会计处理探讨？

(1) M 公司实行新收入准则，按一段时间确认收入，形成的合同资产-已完工未结算款项转入应收账款时，账龄是否需要连续计算，还是转入应收账款后按 1 年内计算？

(2) 质保金实行新收入准则计入了合同资产，其减值计提，是按照和应收款一样的账龄还是单独作为 1 年内账龄计提

(3) M 公司开展系统集成业务，合同价一般为暂估价，然后验收后一段时间（也可能很久）会有结算审计，公司在验收时确认收入，计入合同资产，作为已完工未结算来理解，等结算审计时才将合同资产转入应收账款，这种处理方式是否正确，是否应该在验收时直接就计入应收账款

解答：

1.合同资产和应收账款是同一项资产的不同阶段，因此理论上其账龄是连续计算的。但是，作为合同资产期间，除非有证据表明债务人信用状况已显著恶化，否则针对合同资产计提的坏账准备不超过账龄 1 年内的应收账款。后续转为应收账款后，账龄从 1 年以内开始重新计算。

2.合同资产因为有权收款的时间较长，故建议在质保期满之前，均按一般合同资产计提减值（不高于 1 年内账龄的应收账款应计提的减值）。

3.这种情况应确认应收账款而不是合同资产。结算审计是款

项结算中的一个环节，而不是向客户交付商品或提供服务的履约义务。结算审计对最终价款的不确定性影响，按照新收入准则下可变对价的相关规定处理。

409. 持股平台企业持有公司股权的会计处理探讨？

某公司 A 有三个股东，其中股东甲持股 80%，股东乙合伙企业持股 19%，股东丙持股 1%，乙合伙企业是持股平台，乙合伙企业与甲构成一致行的人。现要出具持股平台乙的单体报告，对乙合伙企业持有的 A 公司 19%的股权是以权益法核算还是以成本法核算？我认为持股平台持有的股份数虽然只有 19%，但其实际控制人甲同时也是 A 公司的实际控制人，持股平台实际上也可以理解为可以控制 A 公司，所以以成本法核算可以。另一种理解是合伙企业的合伙人主要为 A 公司的高管人员并有几位员工在 A 公司的董事会担任董事，可以说对 A 有重大影响。

解答：

因为“乙合伙企业是持股平台，乙合伙企业与甲构成一致行动人”，故乙对 A 公司应无控制、共同控制或者重大影响，故应将其持有的 A 公司 19%股权投资作为金融资产核算，以公允价值进行后续计量。

持股平台与甲的一致行动是增强了甲对 A 公司的控制力，但反过来也会导致持股平台乙不能单独为了自身利益而独立地参与被投资企业 A 的财务和经营决策，因而站在乙自身视角，并无重大影响。

410. 计提专项储备和矿山治理恢复资金确认递延所得税资产的探讨？

一、中国证监会会计部下发的《会计监管工作通讯》2017年第4期中：按照《上市公司执行企业会计准则监管问题解答》[2013第1期]的规定，已计提但尚未使用的安全生产费不涉及资产负债的账面价值与计税基础之间的暂时性差异，不应确认递延所得税。因安全生产费的计提和使用产生的会计利润与应纳税所得额之间的差异，比照永久性差异进行会计处理。此外，对于使用安全生产费购置的资产，由于既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，也不应确认相关的递延所得税资产或负债。

甲公司2022年计提专项储备2000万，实际使用专项储备1800万，其中2022年1月使用专项储备购买的固定资产为600万元。按照税法规定，使用专项储备购买的固定资产应按照5年计提折旧，每年可以税前列支金额为110万元，甲公司在所得税汇算清缴时将490万元做了纳税调整。甲公司的账务处理：（1）甲公司2022年计算应纳税所得额时，将已计提尚未使用的专项储备200万元做纳税调增，但未对200万元确认递延所得税资产；（2）2022年1月使用专项储备购买固定资产时，未确认递延所得税资产；（3）年底计算所得税时，确认 $490 \times 25\% = 122.5$ 万元的递延所得税。

依据文件规定，甲公司的做法是否正确？

二、甲公司依据当地政策计提了矿山治理恢复基金，会计处理为借：制造费用 1200 万元 贷：预计负债 1200 万元。根据所得税法实施条例第四十五条“企业依照法律、行政法规有关规定提取的用于环境保护、生态恢复等方面的专项资金，准予扣除。上述专项资金提取后改变用途的，不得扣除。”但是甲公司依据当地税审的要求，将 1200 万元全额纳税调增。

甲公司是否应针对该预计负债确认递延所得税资产？

解答：

1.专项储备在计提时不应确认递延所得税资产，但专项储备用于购建固定资产时，因会计上需一次性计提折旧，但折旧属于后续计量范畴，不适用“初始确认豁免”，故此时应就会计上一次性计提折旧的固定资产账面价值小于计税基础的可抵扣暂时性差异确认递延所得税资产（在确保后续折旧年限内可有足够多的应纳税所得额的前提下，下同），对应贷记“所得税费用——递延所得税费用”。

2.计提进入制造费用，相当于进入了当期或下期的销售成本，对损益是有影响的，不适用“初始确认豁免”，故可就该纳税调增事项确认递延所得税资产。

411. 小微企业享受分段计税，递延所得税税率如何确定？

根据最新财税政策，小微企业实行分段计税，那么在确认递延所得税资产时如果考虑税率的问题，如果实行分段考虑，具体该如何实施？

解答：

由于小微企业的所得税是分段计算的，所以应当合理确定暂时性差异预计转回年度的实际适用税率（即加权平均税率）作为计量递延所得税资产/负债的基础。首先要确定暂时性差异的预计转回年度，对该年度的应纳税所得额作出估计，对照税法规定计算出对应的应纳税额，以应纳税额除以应纳税所得额就是加权平均税率，以此计量暂时性差异或可抵扣亏损形成的递延所得税资产或负债。需注意对递延所得税资产的计量需遵循谨慎原则，不得高估其适用税率。

412. 母公司购买子公司可转债，单体和合并层面如何处理？

现在审计一家公司，母公司购买了子公司的可转债，那么在母公司单体层面和合并层面分别怎么处理呢

解答：

1.个别报表层面，如果可转债中的转股权不能与债券部分分离开来单独交易，则整体作为一项以公允价值计量且其变动计入损益的金融资产。

2.合并报表层面，应将母公司个别报表层面的该项金融资产与子公司报表中相应的应付债券和其他权益工具抵销，使得合并报表层面仅反映出由合并范围以外的持有人持有的可转债份额（其中子公司报表中的其他权益工具在合并报表层面并入少数

股东权益)。

如果母公司是从二级市场购入子公司发行的可转债，则在母公司购入时，合并报表层面应体现为对原发行的债券和少数股东权益的赎回（差额分别调整损益和权益），后续母公司如果出售了全部或部分可转债给集团外的第三方，则在合并报表层面视作一项新的可转债的对外发行和初始确认。

413. Reits 设立前相关会计处理？

甲公司将基础设施资产注入 A 项目公司，并持有 A 项目公司 100% 股权，该资产的计税基础 20 亿元，公允价值 25 亿元，相关联的负债 15 亿元，该划转在税务上选择特殊性税务处理，不确认所得，那在会计上是按照非货币性资产交换准则处理吗？如果是，需要判断该资产划转有无商业实质吗？如果有商业实质，划转时就要确认资产处置损益吗？

解答：

在会计上，母公司将其持有的非货币性资产作为出资投入子公司，在母公司个别报表层面作为非货币性资产交换处理。需考虑该步骤是否具有商业实质。但一般理解，该划转环节本身是发行 REITs 的一系列操作步骤的组成部分，需作为一个整体考虑才可能有商业实质。仅就该步骤本身而言应认为无商业实质，即不能仅就该步骤本身确认资产处置损益，更大可能性是按照划转到项目公司的净资产账面价值作为对项目公司的投资成本，后续如果丧失对项目公司的控制权，则在丧失控制权时再确认处置收益。

414. 对券商发行的固定收益凭证投资如何处理？

券商发行的固定收益凭证，产品类型本金保障型固定收益凭证，挂钩标的：无，产品风险级别低风险，募集资金用途为用于补充发行人营运资金，收益率为固定收益率，到期一次还本付息，不接受投资者提前购回，存续期内支出转让交易，产品期限一般为半年左右。

这种收益凭证，查询了相关上市公司年报，有计入其他流动资产的，有计入交易性金融资产，1，这种固定收益凭证是否不受资管新规的影响，可以确定保本；2，该类产品的报表列式不同是出于何种考虑？；3，如果企业同时购买本金保障型浮动收益凭证，是否可以一同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进行管理。

解答：

这种收益凭证实际上是券商发行的一种短期债券，主要目的是补充流动资金等。

根据新金融工具准则，金融资产分类主要取决于其合同现金流量特征和管理金融资产业务模式。就该收益凭证而言，其“保本+固定收益”的条款表明其满足“本金+利息”的基本借贷安排，可通过 SPPI 测试。此时，影响持有方对其分类的主要考虑就是持有方管理此类金融资产的业务模式。例如，如果拟持有至到期以收取合同现金流量的。则列报为其他流动资产，按摊余成本计量；拟在短期内出售的，列报为交易性金融资产，期末以公允价

值计量且其变动计入当期损益；两者兼有的，作为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

415. 母公司无息借款给子公司进行投资的会计处理？

上市公司为谋求投资，以母公司作为借款主体，借入大量银行长期借款。款项到账后转入子公司账户，子公司按照集团要求进行对外投资。目前客户的做法是，对母公司账面其他应收子公司款项计提坏账准备金，计算方式为 5 年期银行借款基准利率乘以子公司的资金占用期间，相关准备金计入信用减值损失。

所以在母公司单体报表上看，有大额的银行利息支出，并且伴随着大额的信用减值损失。

客户解释的原因是，“无偿”将款项汇给子公司，信用减值损失核算的是资金的占用成本。

虽在合并层款该内部交易事项将被抵消，但母公司单体报表的相关处理是否也有不妥？

解答：

母公司将资金无息借给子公司，让渡给子公司的资金时间价值应按权益性交易原则处理，增加对子公司的长期股权投资成本。

参考：《中审众环研究 2020》之“问题 4-1-26（母子公司之间的无息或低息贷款在双方各自个别财务报表中的处理）”中的“情形 3”。

416. 国有企业和事业单位之间无偿划转如何会计处理？

某国有 A 企业从一家 B 事业单位处通过国家发改委主导的无偿划转方式接受了一培育项目，包括承租的农村集体土地、家具、办公用品等资产，上述资产在 B 事业单位账面均无账面价值，承租的土地租赁也早已一次性交足，租赁主体由于涉及集体土地等原因难以发生变更。A 公司划入的上述资产不入账是否存在合规风险，能否把整个项目按一个名义价值入账？

解答：

由于事业单位和企业所执行的会计、财务规则不同，且该事业单位此前的账务处理很可能有错误，因此建议核实该事业单位此前对该业务的相关原始凭证，确定各项资产和土地租赁权的原始成本，按企业（划入方）的会计政策进行调整和差错更正，据此确定合理的账面价值，依据该账面价值入账。

如果这样做不可行的，才可能考虑按名义价值入账的做法，但应加强资产实物管理。

417. 处置权益工具时增值税如何会计处理？

其他权益工具处置时，增值税记入留存收益，并且还可以起到抵税作用，那么在所有者权益变动表中其他综合收益结转留存收益后，盈余公积和未分配利润有差额，就是增值税及增值税抵税作用影响的金额，应当如何填报呢？

解答：

与处置其他权益工具投资相关的增值税应冲减其他综合收益，相应减少其他综合收益转入留存收益的金额，即不能直接冲

减留存收益，而应通过其他综合收益过渡。

1.借：其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动，
贷：应交税费

2.借：盈余公积、未分配利润，贷：其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动

上述分录 1 中的金额减少利润表中的其他综合收益；分录 2 是其他综合收益转入留存收益的“权益内部重分类”，不影响利润表。

418. 收入和费用抵消存在税费差时如何抵消？

如果有一家在大陆的公司的大陆地区为一家香港关联公司提供服务的，确认了含税服务收入 106 万，按照 6% 的税率应该缴纳销项税，那境内公司的分录为借：应收账款 106 万

贷：收入 100 万

贷：销项税 6 万

但是香港关联方由于没有流转税，所以 106 万全额确认费用：

借：费用 106 万

贷：应付账款 106 万

那境内公司与香港公司在做损益的抵消的时候，是不是只能抵消 100 万的境内收入与香港费用，香港公司剩下的 6 万的费用不能抵消呢？那这样的话虽然是关联交易，但是合并层面就会有一笔 6 万的损失是么？

解答：

集团合并层面，该 6 万元的差额应转入合并报表层面的管理费用，即：

借：收入 100

借：管理费用 6

贷：费用 106

上述 6 代表由于境内外税务政策差异导致集团层面的额外损失。

419. 专项应付款的会计处理探讨？

背景：我单位是由当地市政府和某国有企业共同组建的新型研发机构，主要从事科技成果二次开发和成果转化。在双方股东签订的共建协议中，除了明确双方的持股比例和出资金额外，同时还约定市政府每年另外向我单位无偿拨付资金 3000 万，主要用于日常运营和项目研发等，另一股东某国有企业每年向我单位无偿拨付资金 500 万，用于支持项目研发。根据企业会计准则应用指南，专项应付款科目核算企业取得政府作为企业所有者投入的具有专项或特定用途的款项，据此，我单位将政府给予的 3000 万资金计入“专项应付款”科目。

1.此 3000 万后续不论是用于日常管理费用还是项目研发，是否均借记专项应付款，贷记资本公积？

准则指南上关于“专项应付款”科目的使用说明中提到：未形成长期资产需要核销的部分，借记专项应付款，贷记“在建工程”等”，按照这句话的意思，此 3000 万用于费用化开支的部

分，应该借记专项应付款，贷记管理费用等？对此非常疑惑。

2.另一国有股东向我单位拨付的 500 万，我单位是否应计入资本公积？对应的国有股东的账务应如何处理？

解答：

如果该笔拨款确定无需偿还的，也不与特定的研发项目挂钩，则本企业收到时应贷记资本公积。另一国有股东的拨款也应当贷记资本公积。

站在该国有企业层面，应考虑本企业是否就是为其生产经营活动提供服务的，是否相当于该国有企业的内部研发机构，例如研发课题是否由该国有企业下达，本企业的研发成果是否主要由该国有企业使用和受益等。如果是，则该国有企业应将本企业纳入其合并报表范围。在该国有企业的合并报表中，本企业为其提供研发服务的收入和成本、本企业收到该国有企业的拨款和本企业的资本公积增加额均应抵销，本企业的研发服务成本应体现为合并报表层面的研发费用（或资本化开发支出）。政府拨付给本企业的经费，在该国有企业合并报表层面作为政府补助处理。

420. 停工停产期间继续计提固定资产折旧和无形资产摊销计入营业成本的探讨？

根据财会〔2022〕32号，《关于严格执行企业会计准则 切实做好企业 2022 年年报工作的通知》，企业应当按照固定资产准则、《企业会计准则第 6 号——无形资产》（财会〔2006〕3

号)等相关规定,在停工停产期间继续计提固定资产折旧和无形资产摊销,并根据用途计入相关资产的成本或当期损益。例如,企业因需求不足而停产或因事故而停工检修等,相关生产设备应当继续计提折旧,并计入营业成本。

是不是表明中国准则下,因需求不足而停产的机器设备折旧都应继续计入营业成本?之前我看 IPO 案例中,很多都把这个作为非正常支出,计入管理费用或者营业外支出。该规定出来后,是不是应当作为会计政策变更处理?另外,国际准则下,产能不足下的未分配的固定费用好像是计入期间费用的,现在是否也有准则差异?

解答:

根据该规定,生产设备在因需求不足而停产期间的折旧直接计入营业成本(不通过制造费用等科目过渡)。根据该通知的规定,这类情况应作为会计政策变更处理,采用追溯调整法进行衔接处理。(以往习惯一般是列入管理费用等)。

421. 非同一控制下企业合并,专项储备如何列报?

A 公司本期新设子公司 B 公司,持股 70%,B 公司非同一控制下购入一家矿产公司,B 公司合并层面净资产 5000 万,其中专项储备 1000 万,本期归母净利润 600 万。在 A 公司合并层面确认少数股东损益时,需要考虑专项储备增加引起的净资产变动吗?还是直接用归母净利乘以少数股东持股比例计算呢?

解答:

合并报表中的少数股东损益仍是直接按子公司的归母净利润乘以少数股权比例确定。被收购企业专项储备在购买日的余额（归母部分）是通过“其他增加”纳入合并报表中的专项储备项目的，这部分对收购方合并报表并无损益影响。

422. 母子公司附有条件债务豁免的会计处理？

子公司欠母公司 1 亿元借款，双方协议约定母公司豁免子公司欠款 6000 万元，但是如果子公司下一年度利润未达到 3000 万元，则母公司可撤销该欠款的豁免，除此理由外，母公司均不可撤销或变更该欠款的豁免。请问此种情况下，母子公司如何账务处理？

解答：

首先，因为难以证明该交易的公允性和具有商业实质，所以一般按权益性交易处理。

其次，从本案例中子公司的实际情况来看，“子公司下一年度利润未达到 3000 万元”这一目标是否确定能达到，或者确定不可能达到？如果可以确定不可能达到的，则该豁免无实际意义；如果确定能达到的，则属于权益性交易。但鉴于该豁免是有条件的，在正式确认满足条件之前，子公司对母公司的支付义务仍存在，母公司也有对子公司的收款权利。在此情况下，子公司应于豁免条件确定达成时，将负债转入资本公积，母公司也应在同一时点将相关债权的账面价值转入对该子公司的长投成本。

423. 信用风险缓释工具的会计处理探讨？

根据会计准则解释第 5 号第二条，对信用风险缓释工具的会计处理，其中的关键是看，将信用风险缓释工具分类为财务担保合同还是衍生工具。

1) 如何判断是否属于财务担保合同？可否以国内市场上四种信用风险缓释工具为例说明一下。

2) 如果分类为财务担保合同，作为买方，是否仅在各期摊销保险费用即可，无需其他处理。借：管理费用 贷：应付/现金。

3) 如果分类为衍生工具，则以公允价值计量，变动计入当期损益。

4) 以上处理对于新旧准则 无实质性差异？

解答：

1.财务担保合同的定义见金融工具准则（新 CAS 22 第六条）：财务担保合同，是指当特定债务人到期不能按照最初或修改后的债务工具条款偿付债务时，要求发行方向蒙受损失的合同持有人赔付特定金额的合同。即，是针对一笔现金流量特征符合“本金+利息”的基本借贷安排的金融资产（债权）因债务人信用风险原因导致的可收回金额低于有权收取金额之间的差额予以补足的承诺。

2.是，买方可以在各期摊销保险费用即可，无需其他处理。卖方则需依据预期信用损失法计提减值准备。

3.是。如果分类为衍生工具，则以公允价值计量，变动计入当期损益。

4.新老金融工具准则下对财务担保合同的损失确认原则不同，原准则下是适用或有事项准则，新准则下是使用金融工具准则下的预期信用损失法。

424. 反向保理业务的会计处理探讨？

A 公司（买方，应收账款的债务人）作为保理申请人提出反向保理业务申请，经过供应商 B 公司（应收账款债权人）的同意，B 公司对 A 公司应收账款的收款权利转移至 C 公司（商业保理公司），作为 A 公司该如何进行账务处理？

我的理解是根据实质重于形式的原则，应对供应商 B 公司的应付账款调整至短期借款，有关的保理手续费一次性计入财务费用-手续费，利息费用计入财务费用-利息支出。但是目前没有找到与之相关的会计准则的支持，这样的理解是否合理？

短期借款的核算范围包括企业向银行或其他金融机构等借入的期限在 1 年以下(含 1 年)的各种款项，C 公司如果是非金融机构，融资款是否应计入其他应付款或其他流动负债？

解答：

赞同“应对供应商 B 公司的应付账款调整至短期借款”，但保理手续费属于预付的融资成本，应借记“短期借款——利息调整”，在后续融资期间内摊销确认为各期利息支出，不应在保理开始日一次性计入损益。

如果保理商为非金融机构的，则使用“其他应付款”或者“其他流动负债”科目，确认和计量原则同上。

425. 外购软件和账号使用权如何会计处理？

①我公司目前正在上线一款软件，软件尚未开发完成，我公司同时为该软件购买了对应账号，请问相关账号是否可与软件一并转无形资产？②我公司有另外一款软件，软件运行后购买了新的账号，对应新增账号的金额是否可以资本化？③我公司请外部单位开发了一个小程序，一期完成后转了无形资产，后期又进行了二期开发，二期开发完成后是否可以单独转无形资产？

解答：

1.账号使用权与软件本身是密切相关的，不能单独产生经济利益流入。但同时也需要考虑账号使用权和软件本身的使用权年限（或者预计可使用年限）是否一致。如果账号使用权的期限明显较短，在整个使用期内需多次充值的，则账号使用权还是一项单独的无形资产。

2.现有软件购入新增账号可以增加其数据处理能力，相应产生更多的未来经济利益流入潜力，因此一般理解可以资本化。

3.二期项目如果不能单独使用，而是对原有版本的更新，则不是一项新的单独确认的无形资产，而是增加现有无形资产的账面价值。

426. “应收资金集中管理款”余额是否作为现金及现金等价物？

在编制现流表的时候，“应收资金集中管理款”余额可以作

为现金及现金等价物吗？可以的话，属于现金还是现金等价物？

解答：

虽然四部委 2022 年年报通知中提到“对于归集至集团母公司账户的资金，企业应当按照现金流量表准则等有关规定，结合资金集中管理的具体情况，对归集至集团母公司账户的资金是否属于现金及现金等价物进行判断和列报，如不属于现金及现金等价物，应当分析判断相关现金流出的性质为经营活动还是投资活动并在现金流量表内列报；如属于现金及现金等价物，则归集至集团母公司账户时不涉及现金流量列报问题。”但“应收资金集中管理款”实际上是一项其他应收款，因此不属于现金及现金等价物。

427. “单独计价入账的土地”计入固定资产的探讨？

我们最近遇到一个发行人，将五十年代由政府无偿划拨取得土地资产，按照“单独计价入账的土地”计入固定资产，未计提折旧，2019 年未经省人民政府批复，发行人改制，对整体资产进行评估，该部分土地资产评估增值至约 100 亿元，增值后对该部分土地仍不计提折旧。想跟您请教一下，关于《企业会计准则第 4 号--固定资产》“第十四条 企业应当对所有固定资产计提折旧。但是，已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地除外”，其中“单独计价入账的土地”计入固定资产，是出于什么考虑，有什么背景吗；二是“单独计价入账的土地”是否有具体判断标准，什么情况下适用“单独计价入账的土地”？

解答：

这里“单独计价入账的土地”计入固定资产并计提折旧，一般是指在上世纪 90 年代（1993-1995 年左右）的全国性国有企业清产核资中，为了建立基准地价制度和显化国有资产，将国有企业占用的划拨土地评估后，按照当时的财工字[1995]108 号等文件规定入账，借记固定资产，贷记资本公积，且不计提折旧。财工字[1995]108 号文虽然现已废止，但当初依据该文件作出的财务处理仍然保留。

其他情况，不能滥用该条规定。而且，企业一旦上市，一般不能再用划拨方式使用土地，而要改用出让等市场化方式。一旦土地不再划拨，则原先划拨地估价入账的分录也应当冲回，账面上不再有该项作为固定资产的“单独计价入账的土地”。

428. 被投资企业资本公积转增股本，投资企业如何入账？

A 公司分别投资设立 B 公司和 C 公司，持股比例分别为 40% 和 80%。B 公司和 C 公司均用资本公积转增股本。A 公司需要做账务处理吗？如果 A 公司增加长期股权投资科目，那么贷方增加啥呢？资本公积？这样增加的长期股权投资成本，在此后的股权转让中，税务局会认这个成本增加吗？

解答：

不论对长期股权投资是采用成本法还是权益法核算，对被投资方以“所有者权益内部结转”方式增加实收资本的情况，都无需进行账务处理，帐外备查登记所持股份的增加即可。

429. 子公司未分配利润转增股本，母公司怎么入账？

解答：

子公司股东会可直接做出未分配利润转增资本的决议，据此直接将未分配利润转入实收资本，无需通过“应付股利”科目过渡。在这种做法下，母公司个别报表层面对该子公司的长期股权投资成本保持不变，也不确认投资收益。

430. 共管账户是否为受限资金？

问题：以下情况，被审计单位的共管户，是否属于受限资金？
个人认为被审计单位不能随意支出共管账户款项，应该披露为受限资金，但是银行函证为非受限资金！

1、合同约定：某被审计单位与某客户的销售合同中提及建立共管账户，共管账户为被审计单位开户，该账户预留印章增加某客户一枚人名章并由某客户进行保管。1、线下支付方式仅为电汇和支票两种，支付款项时需经双方在票据上共同盖章后方可进行付款；2、在进行网银转款时，该账户的一级操作网银U盾由乙方保管，其二级复核网银U盾的由某客户保管。

2、共管户利息由被审计单位享有。

3、银行函证回函不是受限资金。

4、此共管户只用于被审计单位与此客户之间的业务款收支。

解答：

该款项属于受限资金。虽然没有被冻结、抵押、质押等设置

外部他项权利，但该被审计单位不能自主动用该资金，动用时需经过客户批准，且只能用于与被审计单位与此客户之间的业务款收支，故属于所有权和使用权受到限制。这种情况不同于房地产预售监管资金等单纯基于合规性目的的受限。

431. 进口材料支付的关税现金流如何列报？

进口材料入关的关税是应放在“购买商品、接受劳务支付的现金”还是“支付的各项税费”？如果是进口机器设备用于生产的关税应该是记哪呢？如果是委托进出口公司办理，处理又会不同了吧？

解答：

这些关税都是计入相关进口资产的采购成本的，因此相关现金流应列入“购买商品、接受劳务支付的现金”或者“购建固定资产、无形资产或其他长期资产支付的现金”。

由于进出口公司是代理人，故如果通过代理人办理，通过代理人支付的税费，在会计处理和现金流量表列报方面均与不通过代理人直接办理时无差异。

432. PPP 项目分包会计处理探讨？

母公司中标了 PPP 项目，成立项目公司来实施。项目公司将土建工程分包给母公司，将工艺工程分包给子公司，土建和工艺单独公允定价，且工艺毛利率远高于土建。现判断项目公司的代理人。母公司和子公司分别按照投入法确认收入。疑问是：因

分包的两部分毛利率不一样，合并层面是否需要站在合并层面重新计算投入法收入。1）若重新算，则工艺部分可能没开工做，其毛利都可能被平均起来确认了。2）若不重新算，合并层面是一项履约义务，但是确分开两项来算投入法，论述不合适。另外，项目公司判断为代理人合不合适。毕竟施工协调、开票、收款、对下招标等都是项目公司名义实施的。

解答：

合并层面即使满足合同合并的条件，也不应针对不同的履约义务人为平衡其毛利率。如果在合并层面合并为一个合同，则该合同的总价还是应当在多项履约义务（如土建和工艺项目）之间按各自单独售价比例分配的，而单独售价在确定时其实隐含了不同履约义务具有不同的盈利能力。因此不同履约义务对应的毛利率有差异是合理的。

另外，在新收入准则下，即使是采用投入法计量履约进度，也不能人为平滑不同期间的毛利水平，其关键的考虑因素是合同履约成本只有在符合准则第二十六条规定条件的情况下才可以递延（其中之一是“该成本增加了企业未来用于履行履约义务的资源”，即与未来的履约活动相关，可使得未来的履约活动中受益。）

433. 财务报表的单位负责人应由谁签字？

审计报告中 财务报表需要企业负责人签字，这企业负责人是否一定要是法人？在法人无法签字的情况下是否可以由董事

长或公司实际经营管理者签字

解答：

根据《会计法》第五十条：“单位负责人，是指单位法定代表人或者法律、行政法规规定代表单位行使职权的主要负责人”。因此，通常情况下必须是法定代表人签字，只有在法律、行政法规另有规定的情形下才可以是其他人作为“单位负责人”在财务会计报告上签名盖章。

如在法律、行政法规规定的特殊情形以外，由其他人代行单位负责人职责的，则应取得有权机构的任命文件或决议，并咨询律师意见。

434. 银行存款的业务模式探讨？

银行存款作为一项金融资产，企业持有该银行存款的业务模式该如何进行区分判断？出售银行存款该如何理解？

解答：

银行存款（存单除外）一般不会“转让”或“出售”，活期存款也没有明确的到期日。个人理解仍可以作为“持有以收取合同现金流量”的管理模式，采用摊余成本计量。当然对于货币资金而言，任何计量模式下的结果都是一样的。

435. 含有重大融资成分的合同资产如何确认递延所得税？

如题，含有重大融资成分的合同资产，对应的未实现融资收益是否要确认递延所得税。企业所得税实施条例第十八条企业所

得税法第六条第(五)项所称利息收入，是指企业将资金提供他人使用但不构成权益性投资，或者因他人占用本企业资金取得的收入，包括存款利息、贷款利息、债券利息、欠款利息等收入。利息收入，按照合同约定的债务人应付利息的日期确认收入的实现。是否适用

解答：

根据《企业所得税法实施条例》第二十三条：企业的下列生产经营活动可以分期确认收入的实现：

（一）以分期收款方式销售货物的，按照合同约定的收款日期确认收入的实现；

（二）企业受托加工制造大型机械设备、船舶、飞机，以及从事建筑、安装、装配工程业务或者提供其他劳务等，持续时间超过 12 个月的，按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。

如果根据上述（一），认定延期付款或者分期付款的合同资产对应的收入可以在合同约定的收款日期计入应纳税所得额，则存在暂时性差异（涉及长期应收款和存货），需就此确认递延所得税负债。

436. 与股权投资相关的政府补助如何确认？

公司于 2021 年收购了一家公司，已经支付了股权收购款，但由于合同还约定业绩承诺事项，故还有一部分或有对价在未来三年支付，目前已经支付了前 2 年的或有股权对价，还有第三年

的要根据被收购公司的业绩情况确定是否支付。公司 21 年的时候全额确认了长投。公司在 23 年利用这个收购项目申请了“鼓励和支持企业兼并重组项目资金”。问题：

（1）该政府补助在个别报表属于与资产相关的政府补助？合并报表属于与收益相关的政府补助？

（2）公司已经在 21 年全额确认了长期股权投资，针对剩余或有股权对价确认了其他非流动负债。

①已经取得了控制权，是否表明该政府补助是对以前事项的补助，应当在收到当期全额计入其他收益？

②还是说由于剩余股权或有对价尚未支付完毕，应当按照已支付价款/长投成本确认其他收益？

解答：

1.个别报表层面属于与资产（长期股权投资）相关的政府补助。合并报表层面，如果被收购企业为“单一资产实体”，则可以认为该项补助是与该特定单一资产相关的补助，在该资产的折旧、摊销年限内，在合并报表层面进行摊销。如果被收购方构成“业务”，不属于单一资产实体的，则合并报表层面继续将其作为递延收益处理。

2.对于后续取决于被收购方业绩的剩余价款，应一方面按合同约定全额确认长期应付款（应付股权收购款），另一方面参照非同一控制下合并中的或有对价，确认交易性金融资产。这两者不能混淆或抵销。

437. PPP 项目收入总额法和净额法的判断？

根据企业会计准则解释第 14 号，社会资本方提供建造服务（含建设和改扩建，下同）或发包给其他方等，应当按照《企业会计准则第 14 号——收入》确定其身份是主要责任人还是代理人，并进行会计处理，确认合同资产。

我们目前在对一家 PPP 项目公司进行审计，公司将工程施工全部外包其他方承建，根据合同判断，公司是主要责任人；由于公司未提供施工业务，对工程施工，公司需要全额确认收入吗？

解答：

实务中很多项目公司只是具有法律上的意义，其本身并无从事 PPP 项目资产的建设和运营所需的人力和其他资源，相关服务事实上是由其母公司直接派员提供的，该项目子公司只是母公司履行 PPP 合同下义务并享有权利的“通道”。这种情况下的项目公司只是代理人，应按净额法确认收入和成本。

如果项目公司具有这方面所需的资源和人力等，且实际以自身名义直接提供了部分服务的，则有可能作为主要责任人，但也要根据具体情况分析。

438. 合伙企业是否计提递延所得税？

我公司为集团公司，投资的部分公司为有限合伙企业，纳入并表范围，合伙企业对外投资主要是财务性投资，存在公允价值

变动的情况。由于合伙企业采用先分后税的原则，无需缴纳企业所得税，但合伙企业纳入合并后公允价值变动产生的税会暂时性差异，在合并报表中应反映递延所得税资产/负债。是否可以在合伙企业层面确认递延所得税资产/负债，这样的财务报表是否常规？还是只能在合并报表中做调整分录进行确认？

解答：

合伙企业本身不是企业所得税纳税人，即其适用税率为零。因此，合伙企业自身报表中不确认当期所得税和递延所得税，而应在合伙人的报表中就归属自身的合伙企业收益份额（含尚未实现的）确认递延所得税负债。

439. 同一控制下企业合并，如何合并其他权益工具-永续债？

同一控制下的企业合并，A 集团控制 B 集团，A 集团个别报表确认长投时需要从 B 的归母净资产中剔除 B 的其他权益工具-永续债的金额吗？在合并报表抵消权益时，B 的其他权益工具-永续债是按持股比例分摊至长投和少数股东权益，还是全部抵消至少数股东权益

解答：

不需要。

对于发行方而言，永续债即使可以作为权益工具，该权益工具也是归属于永续债持有人的，而不是归属于普通股股东的。而

同一控制下企业合并中作为会计处理依据的“在被合并方净资产中的权益”，应在被合并方的归属于其普通股股东的净资产中的权益份额。

合并报表中将该被合并方的其他权益工具转入少数股东权益列示。

440. 初始投资成本小于取得投资时应享有的被投资单位可辨认净资产公允价值份额情况？

“对于投资方对被投资企业拥有共同控制、重大影响的，即对合营企业投资及联营企业投资的，应当采用权益法核算。在初始投资的时候，如果初始投资成本小于取得投资时应享有的被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，两者之间的差额体现为双方在交易作价过程中转让方的让步，该部分经济利益流入应作为收益处理，计入取得投资当期的营业外收入，同时调整增加长期股权投资的账面价值。”也就是借记“长期股权投资——投资成本”，贷记“营业外收入”。

那么，我想问问，如果是作为转让方的让步，那么是否意味着投资方的这项投资应有的价值是他付出的对价+被投资方做出的这块让步的价值之和？如果是这样的话，那么投资方为何将这块让步的价值作为营业外收入呢？为何不作为投资方权益的增加或者是其他什么的增加呢？而是计入损益中的营业外收入？

解答：

这种损益的确认是“资产负债表观”思路的典型体现。其基本原理是“排除法”。因为此类额外利益不需要归还，所以不是负债；因为其他方股东不是本主体的权益持有者，所以对本主体而言不是权益性交易。所以既不是负债也不是权益性交易，同时也不是其他综合收益的明确列举项目，那剩下来就是最后一条路：计入损益。

441. 储备基金和发展基金使用时如何账务处理？

根据外商投资企业执行新企业财务制度的补充规定：

外商投资企业的储备基金，主要用于弥补企业的亏损。

企业发展基金，主要用于扩大生产经营，经原审批机构批准，也可转作投资者增资。

职工奖励及福利基金，用于职工非经常性奖励，补贴购建和修缮职工住房等集体福利。

以上规定中均提到储备基金和发展基金可以用来“扩大生产”，但是这个“扩大生产”是否有限制？因为很多支出都可以说与扩大生产有关，如何界定支出是否属于扩大生产，难道企业想怎么用储备基金或发展基金就可以怎么用吗？这样子不就可以调节利润吗，利润好的年头我就多提储备基金和发展基金，等到利润不好的年头发生的一些支出就直接以扩大生产名义使用储备基金和发展基金从而不影响当期利润，这两项基金不就成了调节利润的工具吗？

在网上搜了一下，对这两项基金使用这方面的信息非常少，

除了提到可以用于扩大生产之外，对于这个扩大生产是否有什么限制都没有说

解答：

储备基金和发展基金都不是对应于特定资产的，也不必留存专门的基金与之对应。在发生资产购建支出时，这两项基金无需进行任何账务调整处理。不论使用何种来源的资金购建资产，对资产购建的会计处理原则都是一致的。

442. 间接持股如何计算少数股东权益？

A 公司持有 C 公司 70% 股权，持有 B 公司 35% 股权（对 B 公司重大影响），同时 B 公司持有 C 公司 30% 的股权，请问 A 公司合并报表中，享有 C 公司净资产的比例和少数股东权益的比例分别是？

解答：

在 A 公司合并报表层面，B 持有 C 的 30% 股权按少数股东权益处理。但同时应在对 B 的权益法核算中将 B 持有 C 的 30% 损益纳入投资收益计算，并增加对 B 的长期股权投资的账面价值（损益调整）金额。

上述处理会导致合并报表中的利润总额大于 A、B、C 各自净利润的合计（在不考虑内部交易抵销和内部投资收益的情况下）。

上述做法体现了现行财务报表中“拥有”和“控制”两个观念的矛盾冲突。合并报表的合并范围以控制为原则确定，故 B

持有 C 的 30% 权益，因为不能由 A 控制而作为少数股东权益；

但另一方面，权益法核算的基础是“拥有”，即需要反映出 A 通过 B 间接享有 C 的 30% 损益和留存收益。在合并报表中，需同时反映“控制”和“拥有”的影响，缺少其中之一就是不完整的。

443. 专项储备问题探讨？

A 公司本期新设子公司 B 公司，持股 70%，B 公司非同一控制下购入一家矿产公司，B 公司合并层面净资产 5000 万，其中专项储备 1000 万，本期归母净利润 600 万。在 A 公司合并层面确认少数股东损益时，需要考虑专项储备增加引起的净资产变动吗？还是直接用归母净利乘以少数股东持股比例计算呢？

1. 有限公司折股，专项储备是否纳入折股范围，记入“资本公积”？

2. 母子公司均有专项储备，母公司卖给子公司的产品，内部销售收入作为计提基数吗？

解答：

合并报表中的少数股东损益仍是直接按子公司的归母净利润乘以少数股权比例确定。被收购企业专项储备在购买日的余额（归母部分）是通过“其他增加”纳入合并报表中的专项储备项目的，这部分对收购方合并报表并无损益影响。

1. 根据《企业安全生产费用提取和使用管理办法》（财资[2022]136 号）第五十八条规定：“企业由于产权转让、公司制

改建等变更股权结构或者组织形式的，其结余的企业安全生产费用应当继续按照本办法管理使用。”因此，在整体折股变更为股份有限公司时，专项储备不属于可折股的净资产，应继续保留在“专项储备”科目内。

2.安全生产费的计提是以单个法人作为单位的，合并报表层面被抵销的母子公司之间内部交易的收入，在取得收入一方仍需纳入计提基数，且在合并报表层面不对专项储备做调整。

444. 股权划转的会计处理？

A 公司为全资国有企业，期末对 B 公司其他应收款 5000 万元，本期计提坏账准备 3000 万元，B 公司原为同一国资委全资公司。国资委本期末将 B 公司全部股权划转给 A 公司，期末 B 公司净资产为-3000 万元。

1.A 公司单体对 B 公司长期股权投资 0。

2.A 公司合并报表是冲减资本公积 3000 万元，双方应收应付款 5000 万元抵消，冲回计提的坏账准备 3000 万元。

这种会计处理是否合适？

解答：

1.个别报表层面可以这样处理。但需考虑 A 对于 B 无力偿付的负债（除了对 A 自身的负债以外）是否需承担额外责任，必要时确认预计负债并冲减资本公积。

2.A 取得 B 的控制权属于同一控制下合并，你的处理基本合理。

445. 关于建信融通等票据处理问题的探讨？

参照贴现时可以终止确认的票据处理，想请问相关的条款支撑。以及像中企云信、工银 E 信等第三方平台开具的票据是否有相应的处理意见呢？

解答：

没有明确的准则依据，四部委 2021 年年报工作通知中并未直接提及可以终止确认，更多地是基于相关合同条款(含追索权)、核心企业信用度等因素的考虑。

其他类似的债权流通平台上所流通的债权凭证（2023 年以后可能可以作为供应链票据纳入应收票据核算）的终止确认问题参照该原则考虑。

446. 租赁安排中的代收代付是否为转租赁？

一家房地产开发公司，现处于拆迁补偿阶段，因拆迁面广，涉及被拆迁单位性质不同，有自然人个体户，有外资公司，有行政单位，所以补偿方式有两种，一种补现金，一种补房子：现在因为预计拆迁期三年，这三年安置费也分两种方式，一种给现金自行解决，但是行政单位就不能收现金，需房产开发公司按其规定租房安置，装修也按其行政单位的标准，房产开发公司只行使付款的义务，对租房无控制权，但租赁合同上的承租人是房产开发公司，现在请问，像这类租赁可以用简易办法确认租赁费吗，还是必须计使用权资产？实质也不是房产公司使用该租赁资产，

且对该租赁资产无控制权。

解答：

在这种情况下，在该租赁安排中，房产开发公司是被安置的行政单位的代理人，仅仅起到代收代付款项的作用，而不是先从房源提供方租入房屋再转租给被安置方。因此，不适用租赁准则中关于转租赁的规定。

447. 外购软件未达到预定用途前如何会计核算？

解答：

其他非流动资产。不适合于作为在建工程，后者是尚未达到预定可使用状态的固定资产。无形资产不适用此项目

448. 阶段性奖金计提的会计核算？

我们公司主要从事受托研发服务，销售人员签单后，奖金会分成两部分，签单成功后会支付 50%的奖金，剩余 50%的奖金要在这个项目完成后才会发放，但由于合同内容的特殊性，一般我司的合同完成周期在 3-4 年完成，如果在签单年度一次性计提全部奖金，会存在剩余大部分项目跨期未发放的问题，且研发项目可能存在项目无法完成的情况，这种情况销售人员就拿不到剩余的奖金了，请问完成阶段的这个奖金应当在什么阶段计提？

解答：

这种情况下的销售人员奖金属于合同取得成本，根据新收入准则第二十八条至第三十一条规定处理。由于本案例中的合同履

行周期较长，故这部分佣金应在合同履行期间内随着收入的确认进度逐步结转到销售费用。

449. 租赁土地恢复费如何核算？

A 公司租赁土地盖猪舍，租赁土地支付的土地植被恢复费计入使用权资产摊销还是在建工程后期转固。

解答：

由于植被恢复费是土地租约约定的，故不应计入在建工程成本（即最终不应计入长期待摊费用，因为在租入土地上建造的建筑物或者构筑物应作为租赁改良确认为长期待摊费用），而应计入使用权资产账面价值，在租赁期内计提折旧。

450. 房产和土地共同计入固定资产如何计提折旧？

公司从 A 公司购买不动产（土地+房产），购买时，相关土地价值未单独区分，公司拟将土地和房产计入固定资产。其中土地尚有使用年限 40 年，房产为 2015 年建成使用，请问房地计入固定资产后，折旧年限多少合适，有政策依据吗

解答：

房产的折旧年限一般可按照其全新状态下的设计使用寿命减去已使用年限确定。但鉴于目前法律法规对非居住用地的土地使用权到期后如何续期问题并无明确规定，基于谨慎考虑，建议不要超过其所属土地使用权的剩余年限。

451. 外币报表折算在合并层面的处理？

A 公司是中国企业，记账本位币为人民币。A 公司的子公司 B 公司是美国企业，记账本位币是美元。但是 B 公司的报表中同时存在美元和人民币的货币性资产和负债。对于 B 公司个别报表而言，美元货币性项目不产生汇兑损益，但人民币货币性项目产生汇兑损益。A 公司合并 B 公司的时候，已经按照外币报表折算规则，将 B 公司的美元报表折成人民币，并将折算差额计入其他综合收益。现在，我司碰到的问题是，在 A 公司合并报表层面，是否应当将 B 公司报表中人民币对美元产生的汇兑损益冲回？

观点一、应当在合并层面冲回 B 公司的人民币对美元的汇兑损益，并计入其他综合收益。因为在合并报表层面，人民币是记账本位币，不应产生汇兑损益，

观点二、不应当在合并层面冲回 B 公司的人民币对美元的汇兑损益。因为 B 公司人民币的货币性项目之所以做汇兑损益，是因为将来 B 公司将以美元的形式收回这部分人民币项目，这部分损益是将来潜在的换汇收益或损失。即使合并层面的币种是人民币，但这部分换汇损益是实实在在的。

解答：

支持观点二。合并报表层面对于境外子公司个别报表中因人民币货币性资产和负债所产生的汇兑损益仍保留。

合并报表不存在“记账本位币”的概念，而只有“编制货币”或者“列报货币”的概念。记账本位币是指企业经营所处的主要

经济环境中的货币，同一合并集团内不同子公司所处的经济环境不同，记账本位币也就不同，这一视角差异在集团合并报表层面仍然是保留的。

当资源在集团内使用不同记账本位币的组成部分之间转移时，由此导致的内部往来余额在合并报表中固然需要抵销干净，但由此引起的与内部往来相关的汇兑损益，除了明确属于“对境外经营子公司净投资的外币货币性项目”相关的汇兑损益在合并报表中需转入其他综合收益以外，其他在合并报表中仍体现为汇兑损益。

452. 租赁负债发生的利息费用能否资本化？

新租赁准则因租赁土地产生的未确认融资费用，同时在土地上面建造，此时建造期产生的财务费用可否资本化？

解答：

一般不可以。使用权资产在租赁期开始日就达到了预定可使用状态，因此使用权资产本身不是符合资本化条件的资产；租赁负债是为了获取使用权资产的专门借款，其利息支出也不应资本化计入在该租入土地上建造的房屋建筑物的成本。

企业应当将租赁负债视同为获取使用权资产而发生的专门借款。使用权资产作为一项权利资产，租赁期开始日即可供承租人使用，因而无论租赁资产本身是否达到企业计划用途，使用权资产于租赁期开始日便达到预定可使用状态，租赁负债相关利息费用不应资本化计入使用权资产。租赁期开始日后，租赁负债可

视同企业的一般借款。

453. 关于如何界定停工损失以及停工损失账务处理？

企业为化学产品生产企业，有多个车间且生产多种产品，目前企业停工情况主要由三种，一种是大修理导致停工；一种是发生事故导致停工检修；一种是根据产品市场需求，如果该产品市场需求较低在满足后续市场需求的库存下暂时进行停产。目前企业对三种情况下停工时间超过一个月车间发生的人工、折旧等全部计入管理费用-停工损失。对于停工时间未超过一个月对应的人工、折旧费等后续生产时计入相关产品成本。

问题 1：三种停工情况（停工时间超过一个月）是否满足停工损失的定义，是否可以计入管理费用-停工损失核算。

问题 2：如果不符合停工损失定义，该如何进行账务处理。

问题 3：目前四部委 2022 年年报工作通知中仅提到停工期间折旧计入营业成本，而人工、折旧之外的制费等未要求计入营业成本，目前上市公司也未见将所有发生的停工损失全部计入营业成本，目前实务操作中确实不知道该怎么操作了。

解答：

根据四部委 2022 年年报工作通知（财会[2022]32 号）：“企业应当按照《企业会计准则第 1 号——存货》（财会〔2006〕3 号）、《企业会计准则第 4 号——固定资产》（财会〔2006〕3 号，以下简称固定资产准则）等相关规定，将不符合固定资产资本化后续支出条件的固定资产日常修理费用，在发生时按照受益

对象计入当期损益或计入相关资产的成本。与存货的生产和加工相关的固定资产日常修理费用按照存货成本确定原则进行处理，行政管理部门、企业专设的销售机构等发生的固定资产日常修理费用按照功能分类计入管理费用或销售费用。”“企业应当按照固定资产准则、《企业会计准则第6号——无形资产》（财会〔2006〕3号）等相关规定，在停工停产期间继续计提固定资产折旧和无形资产摊销，并根据用途计入相关资产的成本或当期损益。例如，企业因需求不足而停产或因事故而停工检修等，相关生产设备应当继续计提折旧，并计入营业成本。”。

按照上述规定，因需求不足而停产或因事故而停工检修而发生的停工损失应计入营业成本；大修理停工的相关损失也应比照大修理费用处理，计入营业成本。

既然停工期间折旧计入营业成本，那么同一次停工期间发生的其他固定成本也是应当计入营业成本。

454. 城投公司使用自有资金建设公益项目如何会计核算？

某城投企业替政府建一个公益项目，项目总投资7千多万，资金来源于自筹和银行贷款，未约定任何与政府结算，大概率是白干了，这样的话；项目未正式动工前发生的支付的地上物补偿款，动工后支付的施工款，买设备款项等等，是否都在在建工程或其他非流动资产归集，完工后一次性转到营业外支出-项目损失？

解答：

既然“资金来源于自筹和银行贷款，未约定任何与政府结算，大概率是白干了”，那么在相应支出发生时就计入损益（营业外支出）处理。不是到完工后才核销。

455. 单一资管计划应由哪方合并？

A 公司投资 1000 万成立单一资产管理计划，该资管计划的管理人为 B，托管人为 C，A 公司取得资管计划财产权益和清算后剩余资产管理计划财产，B 公司独立管理和运用资管计划财产，取得管理费和业绩报酬，资管计划账面资产不足以支付管理费等相关费用时 A 公司出资补足。

解答：

在单一资管计划涉及的各方中，管理人和托管人都是代理人，其绝大部分剩余风险和收益归属于委托人（受益人，主帖中即为 A 公司）。因此，尽管“B 公司独立管理和运用资管计划财产，取得管理费和业绩报酬”，但仍应由 A 纳入合并，且合并报表中无针对该资管计划的少数股权，视同全资子公司。

参照：《企业会计准则第 33 号——合并财务报表（2014 年修订）》第十八条：代理人仅代表主要责任人行使决策权，不控制被投资方。投资方将被投资方相关活动的决策权委托给代理人的，应当将该决策权视为自身直接持有。

456. 主要责任人和代理人的判断？

根据《企业会计准则第 14 号——收入（2017 年修订）》第

三十四条规定：企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权，来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人。

企业向客户转让商品前能够控制该商品的情形包括：（一）企业自第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户。（二）企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。（三）企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成某组合产出转让给客户。

公司目前业务模式为：销售合同内容包括车辆、智能驾驶套件以及后台控制系统（分别定价，整体为单项履约义务）。且销售合同中明确约定车辆的品牌、规格型号。公司根据销售合同内容与供应商签订相关车辆采购合同，一方面该车辆需要根据公司技术要求进行一定的定制化改造，另一方面需要加装公司的智能驾驶套件。相关车辆出场后，由供应商直接发往客户指定地点。相关售后质保条款为背靠背。

上述业务模式下，公司属于主要责任人还是代理人？

个人理解如下：公司在车辆购入前，已指定具体用途，不满足能够主导商品使用原则。相关车辆直接发往客户指定地点，公司也不承担存货滞销积压风险。相关车辆价格市场价格透明，公司自主定价权空间很小。相关售后服务也很容易的转嫁给供应商。综上所述，是否表明，公司尚未取得车辆的控制权，仅为代理人身份。但由于相关车辆需要根据公司的技术要求进行一定的定制

化改造，并且后续需要与公司的后台控制系统进行一定的整合。因此是否又满足了（二）企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。（三）企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成某组合产出转让给客户。能够证明公司为主要责任人。

解答：

主要责任人和代理人的判断是建立在单项履约义务的基础上的。因此：

1.如果整个合同只有一项单项履约义务，则外购车辆的成本纳入合同履约成本，对应的价款也确认收入，如你所述“企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成某组合产出转让给客户”。

2.如果外购车辆构成单项履约义务的，则就该单项履约义务而言，应采用净额法。

从主帖情况看，个人理解情况2的可能性更大。还是建议谨慎判断外购车辆和定制化改装是否应分拆为两项履约义务。如果该外购车辆就是市场上随时有售的普通车辆，并不是为了本合同目的而定制的专用车辆，则属于这种情况。

457. 未支付的租赁付款额能否转入应付账款？

我公司租赁的办公室有两处：

1.一处是没有按照合同约定支付房租，那么租赁付款额是还在租赁付款额那放着，还是按照合同约定，将租赁付款额冲掉，

未支付的部分挂到应付账款？

2.另外一处是我公司租赁的办公室还没有到期因为地方规划就让搬迁，租赁被迫终止，那使用权资产计提折旧，终止的那月是否仍计提折旧？

解答：

1.尚未支付的租金仍体现在租赁负债中，不转入应付账款。但不再纳入租赁负债的利息支出的计算。同时需考虑延期支付租金是否构成违约，各种罚息、处罚等后果如何在报表中体现。

2.使用权资产的折旧一般参照固定资产的折旧原则，减少当月仍计提折旧。

458. 试运行相关成本的会计核算？

根据 15 号准则解释：

确认试运行销售相关的收入和成本：对试运行销售相关的收入和成本分别进行会计处理，计入当期损益，不应将试运行销售相关收入抵销相关成本后的净额冲减固定资产成本或者研发支出。试运行产出的有关产品或副产品在对外销售前，符合《企业会计准则第 1 号——存货》规定的应当确认为存货，符合其他相关企业会计准则中有关资产确认条件的应当确认为相关资产。

问题 1：对于这部分确认为存货的产品，其存货成本如何确认？是否需要承担所有的投入成本？如果要承担的话可能造成该部分存货的成本很高，如果是承担部分成本，应该如何确认分摊的成本金额？能否按照产品的市价来确认为存货成本以减少

人为操纵空间？

解答：

企业区分试运行费用中哪些属于“在固定资产达到可使用状态前的相关产出的生产和销售成本”和哪些属于“使固定资产达到其预定用途的相关成本”时，我们理解关键的判断在于是否已形成或将形成独立于在建工程之外的可单独销售的产品。

如有，则可归属于该可供单独销售产品的成本应按照存货准则或其他相关准则（如，另外一项单独的固定资产或合同履约成本等）进行处理。即使该可供单独销售的产品至固定资产达到预定可使用状态时，企业尚未开展销售、或选择自用、对外捐赠等，（尚）未给企业带来收入，但相关产品的成本依然应按照其他相关准则进行处理，而不能计入“在建工程”的成本。

对于试运行过程中产出的产品（或副产品，下同）成本的归集口径，我们理解原则上应当与假设该项固定资产已达到预定可使用状态下正常量产产品的成本构成相同（如根据 BOM 表确定），除了因试运行生产而发生的可直接归属于试生产产品的增量成本（主要为人工成本、材料费、能源费、修理费等变动成本）以外，也应包含通过系统、合理的方式分配给试生产产品的制造费用等间接成本，不包含在正常量产情况下合理预期不会发生的非正常损耗，也不包含销售环节产生的销售费用。试运行产品成本不包含该项尚未达到预定可使用状态的固定资产的折旧和摊销成本。

对于试运行过程中不能归入试运行产品和销售成本的支出，应对照上述规定判断其是否属于“固定资产达到预定可使用状态前的必要支出”。只有在证明相关支出的合理性和必要性的前提下，才能将其归入在建工程成本。

因为该项固定资产尚未达到预定可使用状态，故其借款费用资本化（如满足借款费用资本化条件）在试生产期间不应停止。

459. 内部抵消的处理探讨？

1. 母公司向子公司提供仓储及装卸服务，分别按照其他业务收入和其他业务成本入账；子公司入账在销售费用-仓储装卸费。合并抵消时，抵消其他业务收入和销售费用后，剩下了其他业务成本如何处理？

2. 马努公司向子公司销售原材料，子公司加工成产成品后出售。母公司分别按照其他业务收入和其他业务成本入账，子公司完全对外销售。此时合并抵消，其他业务收入和主营业务成本，

感觉上述两种情况实质是一样的，是不是需要根据实际充分分类或者叫作还原到对应的科目中？

解答：

1. 正确的抵销分录应为：全额抵减母公司个别报表层面确认的其他业务收入、其他业务成本，差额（即母公司个别报表层面该业务的毛利）冲减销售费用。

2. 与 1 类似，应全额抵销母公司个别报表层面确认的其他业务收入、其他业务成本，差额（即母公司个别报表层面该业务的

毛利)冲减主营业务成本。

460. 定期存单质押借款现金流量如何列报?

定期存单用于质押贷款时,因为受限,现金流分类为”支付其他与筹资活动有关的现金“,那定期存单质押到期后现金流是“收到其他与筹资活动有关的现金”还是收到的其他与经营活动有关的现金流?

解答:

因为受限时是作为筹资活动项目从现金及现金等价物中减少的,与之相对应,在解除受限时,也是作为筹资活动的现金流入,即“收到其他与筹资活动相关的现金”。

461. 集团内母子公司建设项目会计处理探讨?

A集团有个基建项目,2010年建项的时候以集团名义建项备案,集团公司作为投资主体,由子公司代为建设管理,集团公司拨付基建资金,子公司收到基建资金建设时以子公司名义跟施工单位签订合同、收取发票以及资金支付;集团14年的时候出了内部文件要求资产与负债的核算是在子公司账面,资产建成后的使用与管理也是子公司,子公司原本想办理房产证,但是因为建项时以集团名义进行备案的,只能是集团进行办理房产证,房屋资产的权属只能归属于A集团;土地是以集团名义购买,资金支付也是集团支付至政府,但对应的城市基础设施建设费是由子公司直接支付且政府单据也是开给子公司的,整个土地成本的

账务核算都是在子公司账面进行核算的。在 14 年的时候，集团内部上过董事长办公会审议通过资产权属归属集团，但是资产账务的核算在子公司的内部文件。

现在企业想把核算的房产以及土地资产平移到 A 集团上，保证资产权属与会计核算保持统一，资产大概是 25 亿，已经计提折旧 4 亿，

（1）这种资产权属在 A 集团，资产会计核算以及资产管理使用在子公司的方式是否算是以前年度会计差错；

（2）资产平移是否只能通过做以前年度会计差错的方式平移回 A 集团，能否通过子公司出售账面核算资产的形式转移给 A 集团，或者其他合理的方式转移给 A 集团么？

不知道个人理解对不对：

（1）不算以前年度的会计差错吧，因为资产的建设管理以及建设完成之后的实际使用都是子公司，只是从资质上来讲集团公司享有权属资质，并且房产原本也打算办理至子公司，只是原本立项备案的手续是集团公司，导致无法办理为子公司名义的房产证；

（2）不认定会计差错的话，那子公司出售账面核算的资产有又会有个新的问题，就是无权属的账面核算的资产子公司是否拥有交易出售权呢？如何合理又反映实质情况的做到资产权属和账面核算统一在一家公司上面呢？

解答：

虽然当初该资产是由集团出资、以集团名义建设的，但实际使用是在子公司，相关经济利益也是归子公司享有，因此，不应进行该账务调整，相关土地和资产仍应保留在子公司账面上，包括相关折旧也是计入该子公司的成本费用。

母公司投入的建设资金，如无需子公司偿还的，则作为对子公司的追加资本性投入，母公司个别报表中增加对该子公司的长期股权投资成本，该子公司个别报表中增加资本公积处理。

如果母公司的建设资金要求子公司偿还的（包括签署租赁合同，以租金方式收回款项），则母公司确认对子公司的债权，子公司相应确认对母公司的债务。如果以租金方式结算的，则该租赁大概率属于融资租赁。

462. 破坏性样品的会计处理？

一家高科技企业，主要从事电子元器件的生产。其产品的销售模式中有这样的情况，请问如何处理合适？

在销售***产品时，企业必需从每批成品中（25件）挑出一件拿到客户指定的实验室去做试验，待实验报告显示产品质量合格后，客户才能最终验收。由于实验是破坏性的，所以样品肯定会损坏，没有任何价值。并且，此企业还要支付一笔高额的试验费用，产品的售价为35万元/套，试验费为40万元。

1: 样品的成本如何处理？是由其他产品分担，还是作为销售费用？

2: 发生的试验费如何处理？如果一次性计入当期生产成本，

会造成产品的毛利不均衡；计入研发费用，不恰当；计入待摊费用，好像也不合适。

解答：

如果该项破坏性试验是销售合同中约定必须进行，且费用由销售方负担的，并且通过试验是客户接受该批产品的前提，则其相关成本（包括作为样品的产品的生产成本和所承担的检验费用）就构成了获取销售收入所必须发生的成本。因此个人理解较为合适的做法是计入销售实现当期的营业成本，与所确认的营业收入相配比（但不适合于在生产阶段即分摊计入其他 24 件产品的生产成本中）。

基于谨慎性原则，如果在将样品送交试验时对能否通过测试没有足够把握，则应把样品的成本和试验费一次性计入当期损益处理。

463. 公允价值模式计量的投资性房地产处置时递延所得税如何处理？

我公司投资性房地产采用公允价值模式计量，初始增值部分在其他综合收益反映，并确认了递延所得税负债，现处置该部分投资性房地产，处置时因其他综合收益确认的递延所得税负债是否需要还原到其他综合收益后再冲减其他业务成本，若不进行还原，增值部分确认的递延所得税负债如何进行处理。

解答：

可以这样理解。

在处置投资性房地产时，因其他综合收益确认的递延所得税负债需要还原到其他综合收益后，再以其他综合收益的税前金额（即还原后的金额）冲减其他业务成本。

464. 中标服务费和招标代理费如何核算？

2020 年发生中标服务费和招标代理费合计 100 万元，但是对应合同在 2021 年履行。

2020 年将 100 万计入其他流动资产

2021 年将 100 万由其他流动资产转入销售费用

这样处理是否正确。

解答：

首先确定是否属于新收入准则下的“合同取得成本”，即是否“如果不取得合同就不需要支付这两笔款项”。

如果不论最终是否取得合同都需要支付的，则不属于合同取得成本，在发生时直接费用化处理，计入 2020 年度的销售费用。

只有同时满足以下条件时才可以将这两项支出在 2020 年末递延，确认为其他流动资产：（1）属于合同取得成本；（2）在 2020 年末基本确定可以获得合同；（3）预计可以通过合同价款收回这两项支出。另外，如果从签约到确认收入不足一年的，也建议在发生时直接费用化处理。

465. 餐饮企业成本核算范围探讨？

贵公司为餐饮企业，打算规范成本核算。原材料、后厨人员薪酬、店面租金、店面资产折旧、店面水电费全部计入营业成本是否正确？是否还需归集其他成本？

餐饮行业上市公司较少，未在公告中找到可以参考的信息。也查阅了财政部会计司发布《收入准则应用案例--合同履约成本（酒店等服务行业的合同成本）》，还是有些不明确

解答：

参考财政部会计司发布的“收入准则应用案例——合同履约成本（酒店等服务行业的合同成本）”
（[http://kjs.mof.gov.cn/zt/kjzzss/ ... 0181211_3088435.htm](http://kjs.mof.gov.cn/zt/kjzzss/...0181211_3088435.htm)）：

【例】甲公司经营一家酒店，该酒店是甲公司的自有资产。甲公司在进行会计核算时，除发生的餐饮、商品材料等成本外，还需要计提与酒店经营相关的固定资产折旧（如酒店、客房以及客房内的设备家具等）、无形资产摊销（如酒店土地使用权等）费用等，应如何对这些折旧、摊销进行会计处理。

本例中，甲公司经营一家酒店，主要通过提供客房服务赚取收入，而客房服务的提供直接依赖于酒店物业（包含土地）以及家具等相关资产，即与客房服务相关的资产折旧和摊销属于甲公司为履行与客户的合同而发生的服务成本。该成本需先考虑是否满足收入准则第二十六条规定的资本化条件，如果满足，应作为合同履约成本进行会计处理，并在收入确认时对合同履约成本进行摊销，计入营业成本。此外，这些酒店物业等资产中与客房服

务不直接相关的，例如财务部门相关的资产折旧等费用或者销售部门相关的资产折旧等费用，则需要按功能将相关费用计入管理费用或销售费用等科目。

分析依据：《企业会计准则第 14 号--收入》第二十六条、第二十七条、第二十九条等相关规定；《〈企业会计准则第 14 号--收入〉应用指南 2018》第 75-76 页等相关内容。

即，应否归入营业成本的考虑，关键是这些支出是否与向顾客提供的餐饮服务直接相关。主帖中提到的“原材料、后厨人员薪酬、店面租金、店面资产折旧、店面水电费”均符合该条件，故应计入营业成本，而不是计入销售费用、营业费用或管理费用。

466. 子公司注销后，合并层面的商誉如何处理？

形成的子公司，初始确认时合并层面确认了商誉。后期子公司注销时，合并层面的商誉还存在吗？应该如何处理？

解答：

合并报表层面没有母子公司的法人主体界限。商誉是对应于资产组而不是对应于特定子公司法人的。因此，如果虽然子公司被注销了，但该子公司原所属的资产组仍保留在合并集团内（例如，在集团内部的架构重组中，将子公司 A 的资产组转入子公司 B 或者母公司），则合并报表层面对应于被转移资产组的商誉仍然存在，不能进行核销处理。

但这类情形下要注意：如果不仅仅是资产组的划转，同时还通过内部重组改变了资产组的划分，则需要重新确定商誉与资产

组之间的对应关系，参考下列规定：

《企业会计准则第8号——资产减值》第二十四条：企业因重组等原因改变了其报告结构，从而影响到已分摊商誉的一个或者若干个资产组或者资产组组合构成的，应当按照与本条前款规定相似的分摊方法，将商誉重新分摊至受影响的资产组或者资产组组合。

《会计监管风险提示第8号——商誉减值》：第五，因重组等原因，公司经营组成部分发生变化，继而影响到已分摊商誉所在的资产组或资产组组合构成的，应将商誉账面价值重新分摊至受影响的资产组或资产组组合，并充分披露相关理由及依据。第六，公司应在购买日将商誉分摊至相关资产组或资产组组合，并在后续会计期间保持一致。当形成商誉时收购的子公司后续存在再并购、再投资、处置重要资产等情形时，除符合上述第五点的条件外，不应随意扩大或缩小商誉所在资产组或资产组组合。

467. FVTPL 模式下分红如何处理？

（1）投资理财产品，我认为分红是冲金融资产账面成本。因为分红不影响公允价值，比如买了基金100元，基金净值变为101元，计入了1元的公允价值变动损益，基金分红时，实际上应该借：银行存款1元，贷：交易性金融资产1元。不应该是既有投资收益1元，然后再考虑-1元的公允价值变动损益。这样理解是否正确？

（2）如果改为投了一家投资公司，计入交易性金融资产。

这家投资公司投了很多企业。本年度投资公司给分红了分红应该做投资收益还是冲金融资产账面成本？

解答：

这两个问题的性质是一样的。即，在金融资产模式下，对于以公允价值计量的金融资产，理论上只要及时准确地计量其公允价值变动，保证其期末账面价值等于公允价值，则在从被投资的主体分回款项时，不论是以收益分配还是本金回收的名义，**都应将收到的款项冲减该金融资产的账面价值，而不是再确认为收益。**

主帖中问题（2）的疑惑，实际上是由于对被投资公司期末不能核算其权益的公允价值导致的。如果能够根据该投资公司的管理人提交的年度估值报告合理确定期末权益的公允价值，则也就不会存在这个问题了。

虽然理论上应该都是第一种情况，但实务中（2）也很多见。如果每年末准确计量公允价值不切实可行的，则也可以按照**协议约定的分配原则，依据管理人出具的分配通知上载明的信息，在确保分配通知单与合伙协议不矛盾的前提下，依据分配通知单上的说明来判断是收益分配还是本金回收，据此作出账务处理。**

468. 达到预定可使用状态但尚未投产的生产线折旧如何处理？

生产线通过试生产，达到预定可使用状态，但是尚未投入生产。此时应当转固且正常折旧，那是否可以在投入生产前按生产

单位法计提折旧呢(即折旧近似为 0)? 并且在实际投入生产后, 按会计估计变更, 转变为直线法计提折旧, 这种处理有问题吗?

解答:

不可以。

固定资产的折旧方法需体现其所包含经济利益的预期实现(消耗)方式。而大多数房屋建筑物和机器设备的经济利益消耗方式是与时间而不是产量更相关。而且, 折旧不仅针对有形损耗, 也针对无形损耗。

469. 融资租入设备后发生的建安成本如何计量?

A 公司融资租入 B 公司设备后, 确认为使用权资产 2000 万, 为融资性租赁, 为使设备能够为 A 公司所用, 发生的设备的建安成本 500 万, 发生的建安成本 500 万, 也是确认为使用权资产 or 固定资产? 还是什么科目合适呢?

解答:

根据《监管规则适用指引——会计类第 3 号》之“3-7 承租人为使租赁资产达到企业计划用途所发生的运输、安装费用相关会计处理”:

在租赁期开始日, 承租人应当对租赁确认使用权资产和租赁负债。承租人为使租赁资产达到企业计划用途所发生的运输、安装费用, 与达成租赁无关, 不属于承租人的初始直接费用, 不应计入使用权资产成本。上述费用支出如果形成了其他准则所规定的资产, 企业应按照相关准则进行处理; 如果未形成其他准则所

规定的资产，企业应进一步判断其是否符合资产的一般定义，以确定是否将其计入长期待摊费用。

一般情况下，设备建安成本可以确认为长期待摊费用，在租赁期内摊销；如果有留购选择权且预计很可能行使该权利的，则按照该租赁资产本身的使用寿命摊销，后续留购后并入固定资产成本。

但同时还需要注意：此处是否为“以租代买”的交易？

另外还有一种常见的“以租代买”模式（我们理解该种模式不在《会计类 3 号》之 3-9 的规范范围内）：承租人先与供应商签署了买卖合同，后因资金紧张引入融资租赁交易方式，与融资租赁公司（出租人）、供应商签订了三方协议，原买卖合同解除，由供应商与融资租赁公司签订买卖合同，同时承租人与融资租赁公司签订直接租赁合同。融资租赁公司向供应商支付资产价款，后续通过向承租人收取租金的方式收回本金并获得利息收入。租赁期结束，全部租金付清后，承租人取得租赁资产的完整所有权。

我们理解，这种融资租赁协议，名为直租，实际上融资租赁公司仅提供融资，租赁资产的控制权由供应商直接转移给承租人，出租人实质上是以租赁物为抵押，以代付资产购建款项的形式向承租人提供融资。因此，对于此类租赁，可以参照原租赁准则下的“售后回租构成融资租赁”或者新租赁准则下的“售后租回中的资产出售不构成销售”进行会计处理，不使用“使用权资产”和“租赁负债”科目。即承租人的处理要点为：

1.根据出租人向供应商支付设备价款的情况，一方面确认在建工程（或其他非流动资产），另一方面确认金融负债（如长期应付款）。

2.上述金融负债自其初始确认日开始计息（按实际利率法确认利息支出），建造期内的利息可作为专门借款费用资本化计入资产成本，资产达到预定可使用状态后的利息支出费用化计入财务费用。

3.资产达到预定可使用状态后，按在“在建工程”科目中归集的实际成本（包括融资租赁公司代付的部分和本企业自行承担的部分）转入固定资产，正常计提折旧。

上述做法在新老租赁准则下均适用。尤其是在新租赁准则下，由于此类情况下融资租赁公司一般不可能承担 100%的资产购建款项，有部分还要承租人自行支付给供应商，同时承租人还需承担运输、安装等购建支出，上述处理办法就可以避免将同一项资产的一部分成本归入使用权资产、另一部分归入其他科目所造成的麻烦。也更能体现此类交易的经济实质。

470. 物流运输收入确认探讨？

如果是物流运输收入但是运送的是食品有很高的对于温度湿度的要求，一些情况下其实很可能会由于运输的问题导致最后食品腐烂，客户不签收的情况。在这种情况下，和普通的快递运送安排不太一样，是否有机会按照时点法确认收入而不是时段法。另外，在目前市场上我们看到圆通，申通的快递业务均还是按照

签收确认收入，而不是时段法，不知道是否背后有什么原因。

解答：

1.运输过程中有严格的环境要求，理论上并不构成按时点确认收入的理由，因为服务的性质和一般运输服务是一样的。对于可能因运输过程中货品损坏导致的赔偿，应作为可变对价，在估计销售价格时予以考虑。

2. “在目前市场上我们看到圆通，申通的快递业务均还是按照签收确认收入，而不是时段法”个人理解是基于重要性原则的简化处理考虑。因为这类快递企业的业务量巨大，跨期影响在巨大的基数之下很可能对财务报表整体并不构成重大影响。

471. “合同结算” 如何使用？

按照新收入准则，我公司新设“合同结算”科目，请问只有建筑施工类合同可以用这个科目吗？基于合同产生的宣传运维费和形象宣传费用这类，可以适用合同结算吗？

解答：

"合同结算"科目系针对在一段时间内履约且结算进度不同于收入确认进度（履约进度）的履约义务的相关核算，不仅限于建筑施工类合同。但基于合同产生的宣传运维费和形象宣传费用不属于合同履约成本，应在发生时直接费用化处理。

472. 以子公司股权投资的会计处理？

假设甲公司有全资子公司 A，A 成立于 2002 年，甲对 A 公

司的初始投资为 1 亿元。2023 年，甲公司要成立新的全资子公司 B,甲以其 A 公司 2022 年 12 月 31 日的 100%股权作为出资，2022 年 12 月 31 日 A 公司净资产为 5 亿元，此时，甲公司的会计分录可否按照权益法记账：借：长股投-B 公司 5 亿元 贷：长股投-A 公司 1 亿元 贷：资本公积 4 亿元；这种记账方式可否视同为无偿划转，中间差异 4 亿元是否缴纳企业所得税。

解答：

账务处理方面，因为是将全资子公司 A 的股权投入全资子公司 B，对甲公司而言，其控制的经济资源及其风险和报酬特征未发生任何变化，故该项股权出资属于不具有商业实质的非货币性资产交换，应按“长期股权投资——A 公司”按其原账面价值（即原投资成本）平移到“长期股权投资——B”，不确认损益或资本公积变动。

税务问题建议咨询税务专业人士意见，考虑能否适用特殊性税务处理。

473. 人防车位能否作为投资性房地产核算？

目前很多地区都在改革，将原属于国家所有的义务修建类地下人防车位无偿划转给国有企业，并办理产权证至国有企业名下，但是产权证上明确规定不得抵押及转让；用途方面，政府的改革实施意见中规定，该类车位办理产权给国有企业后，企业可以对外出租，但是部分租金要上缴物业，剩余租金要优先统筹用于工程使用管理、维护保养、专业维修、平战转换、演戏演练和专业

队伍建设。该类地下停车场可否作为投资性房地产核算？

解答：

不可以，

根据《企业会计准则第3号——投资性房地产》第二条，“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。投资性房地产应当能够单独计量和出售。”。据此，不能出售的车位不能确认为投资性房地产。

另外，有部分租金需上缴物业，且剩余租金优先用于与人防设施维护相关的用途，都与一般市场化运作的房地产不同，故需谨慎考虑企业能留存多少经济利益，合理确保划入资产的入账价值不超过企业可留存的经济利益的折现值。

474. 租入资产装修提前终止确认如何处理？

长摊提前终止确认，应将未摊销完毕的余额计入资产处置损益；但也有人认为长摊是一种费用，如提前终止确认应当终止确认时一次性计入相应费用。这个问题未找到明确的准则依据和会计司解答，请教大家有没有更充分的理论依据

解答：

租入资产装修虽然是作为长期待摊费用核算，但其具有实物形态，从各方面看实际上是更接近于固定资产。因此并不因为其名为“费用”而有不同于固定资产提前报废的处理。

475. 融资担保费是否属于借款费用资本化？

融资担保费不属于借款费用的组成部分，不能资本化，想请教一下从哪些方面理解担保费不属于借款费用

解答：

担保合同是一个独立的合同，所以与担保合同相关的支出不属于借款费用。