会计

目录

[会计 1](#_Toc464658776)

[目录 2](#_Toc464658777)

[第一章 总论 7](#_Toc464658778)

[第一节 会计概述 2](#_Toc464658779)

[第二节财务报告目标、会计基本假设和会计基础 4](#_Toc464658780)

[第三节会计信息质量要求 18](#_Toc464658781)

[第四节会计要素及其确认与计量 11](#_Toc464658782)

[第五节财务报告 17](#_Toc464658783)

[第二章 金融资产 20](#_Toc464658784)

[第一节金融资产的定义和分类 20](#_Toc464658785)

[第二节以公允价值计量且其变动计入 当期损益的金融资产 21](#_Toc464658786)

[第三节持有至到期投资 24](#_Toc464658787)

[第四节可供出售金融资产 30](#_Toc464658788)

[第三章 存货 46](#_Toc464658789)

[第一节存货的确认和初始计量 46](#_Toc464658790)

[第二节 发出存货的计量方法 49](#_Toc464658791)

[第三节期末存货的计量 50](#_Toc464658792)

[第四章 长期股权投资及合营安排 54](#_Toc464658793)

[第一节 长期股权投资的初始计量 54](#_Toc464658794)

[第二节 长期股权投资的后续计量 59](#_Toc464658795)

[第三节 长期股权投资核算方法的转换及处置 68](#_Toc464658796)

[第四节 合营安排 74](#_Toc464658797)

[第五章 固定资产 82](#_Toc464658798)

[第一节固定资产的确认和初始计量 82](#_Toc464658799)

[第二节固定资产的后续计量 89](#_Toc464658800)

[第三节固定资产的处置 96](#_Toc464658801)

[第六章 无形资产 98](#_Toc464658802)

[第一节 无形资产的确认和初始计量 99](#_Toc464658803)

[第二节 内部研究开发支出的确认和计量 108](#_Toc464658804)

[第三节 无形资产的后续计量 113](#_Toc464658805)

[第四节 无形资产的处置 119](#_Toc464658806)

[第七章 投资性房地产 122](#_Toc464658807)

[第一节投资性房地产的特征与范围 123](#_Toc464658808)

[第二节投资性房地产的确认和初始计量 126](#_Toc464658809)

[第三节投资性房地产的后续计量 129](#_Toc464658810)

[第四节投资性房地产的转换和处置 131](#_Toc464658811)

[第八章 资产减值 138](#_Toc464658812)

[第一节资产减值概述 138](#_Toc464658813)

[第二节资产可收回金额的计量 140](#_Toc464658814)

[第三节资产减值损失的确认与计量 146](#_Toc464658815)

[第四节资产组的认定及减值处理 147](#_Toc464658816)

[第五节商誉减值测试与处理 154](#_Toc464658817)

[第九章 负债 158](#_Toc464658818)

[第一节 流动负债 158](#_Toc464658819)

[第二节 非流动负债 162](#_Toc464658820)

[第十章 所有者权益 167](#_Toc464658821)

[第一节所有者权益核算的基本要求 167](#_Toc464658822)

[第二节实收资本和其他权益工具 183](#_Toc464658823)

[第三节资本公积和其他综合收益 188](#_Toc464658824)

[第四节留存收益 192](#_Toc464658825)

[第十一章 收入、费用和利润 196](#_Toc464658826)

[第一节收 入 196](#_Toc464658827)

[第十二章 财务报告 224](#_Toc464658828)

[第一节 财务报告概述 224](#_Toc464658829)

[第二节 资产负债表 227](#_Toc464658830)

[第三节 利润表 237](#_Toc464658831)

[第四节 现金流量表 240](#_Toc464658832)

[第五节 所有者权益变动表 249](#_Toc464658833)

[第六节 附 注 251](#_Toc464658834)

[第七节 中期财务报告 265](#_Toc464658835)

[第十三章 职工薪酬 270](#_Toc464658836)

[第一节 取工和职工薪酬的范围及分类 270](#_Toc464658837)

[第二节短期薪醒的确认与计量 272](#_Toc464658838)

[第三节离职后福利的确认与计量 278](#_Toc464658839)

[第四节辞退福利的确认与计量 286](#_Toc464658840)

[第五节其他长期职工福利的确认与计量 289](#_Toc464658841)

[第十四章 或有事项 291](#_Toc464658842)

[第一节或有事项概述 291](#_Toc464658843)

[第二节 或有事项的确认和计量 293](#_Toc464658844)

[第三节或有事项会计的具体应用 297](#_Toc464658845)

[第四节或有事项的列报 301](#_Toc464658846)

[第十五章 货币性资产交换 302](#_Toc464658847)

[第一节非货币性资产交换的认定 302](#_Toc464658848)

[第二节非货币性资产交换的确认和计量 303](#_Toc464658849)

[第三节非货币性资产交换的会计处理 305](#_Toc464658850)

[第十六章 债务重组 316](#_Toc464658851)

[第一节债务重组的定义和重组方式 316](#_Toc464658852)

[第二节债务重组的会计处理 317](#_Toc464658853)

[第十七章 政府补助 323](#_Toc464658854)

[第一节政府补助概述 323](#_Toc464658855)

[第十八章 借款费用 329](#_Toc464658856)

[第一节借款费用概述 329](#_Toc464658857)

[第二节借款费用的确认 330](#_Toc464658858)

[第三节借款费用的计量 336](#_Toc464658859)

[第十九章 股份支付 341](#_Toc464658860)

[第一节股份支付概述 341](#_Toc464658861)

[第二节股份支付的确认和计量 343](#_Toc464658862)

[第三节股份支付的应用举例 351](#_Toc464658863)

[第二十章 所得税 355](#_Toc464658864)

[第一节所得税会计概述 355](#_Toc464658865)

[第二节资产、负债的计税基础及暂时性差异 356](#_Toc464658866)

[第三节递延所得税负债及递延所得税资产的确认 365](#_Toc464658867)

[第四节所得税费用的确认和计量 372](#_Toc464658868)

[第二十一章 外币折算 376](#_Toc464658869)

[第一节记账本位币的确定 376](#_Toc464658870)

[第二节外币交易的会计处理 378](#_Toc464658871)

[第三节 外币财务报表折算 382](#_Toc464658872)

[第二十二章 租赁 386](#_Toc464658873)

[第一节租赁概述 386](#_Toc464658874)

[第二节承租人的会计处理 388](#_Toc464658875)

[第三节出租人的会计处理 396](#_Toc464658876)

[第四节售后租回交易的会计处理 401](#_Toc464658877)

[第二十三章 会计政策、会计估计变更和差错更正 408](#_Toc464658878)

[第一节会计政策及其变更 408](#_Toc464658879)

[第二节会计估计及其变更 416](#_Toc464658880)

[第三节前期差错及其更正 419](#_Toc464658881)

[第二十四章 资产负债表曰后事项 422](#_Toc464658882)

[第二十五章 企业合并 430](#_Toc464658883)

[第一节企业合并概述 431](#_Toc464658884)

[第二节同一控制下企业合并的处理 433](#_Toc464658885)

[第三节非同一控制下企业合并的处理 439](#_Toc464658886)

[第二十六章 合幷财务报表 453](#_Toc464658887)

[第一节合并财务报表概述 453](#_Toc464658888)

[第二节合并范围的确定 454](#_Toc464658889)

[第三节合并财务报表编制原则、前期准备事项及程序 472](#_Toc464658890)

[第四节长期股权投资与所有者权益的合并处理 (同\_控制下企业合并） 476](#_Toc464658891)

[第五节长期股权投资与所有者权益的合并处理 (非同一控制下企业合并） 494](#_Toc464658892)

[第六节内部商品交易的合并处理 516](#_Toc464658893)

[第七节内部债权债务的合并处理 526](#_Toc464658894)

[第八节内部固定资产交易的合并处理 533](#_Toc464658895)

[第九节内部无形资产交易的合并处理 545](#_Toc464658896)

[第十节特殊交易在合并财务报表中的会计处理 551](#_Toc464658897)

[第十一节所得税会计相关的合并处理 559](#_Toc464658898)

[第十二节合并现金流量表的编制 562](#_Toc464658899)

[第二十七章 每股收益 564](#_Toc464658900)

[第一节每股收益概述 564](#_Toc464658901)

[第二节基本每股收益 564](#_Toc464658902)

[第三节稀释每股收益 565](#_Toc464658903)

[第二十八章 公允价値计量 575](#_Toc464658904)

[第一节公允价值概述 575](#_Toc464658905)

[第二节公允价值计量 580](#_Toc464658906)

[第三节公允价值计量的具体应用 590](#_Toc464658907)

第一章

第一章 总论

本章是本教材的总纲，阐述了有关财务报告目标S会计信息质量要求和会计要素确认 与计量的原则性要求，它是理解以后各章有关会计处理原则的基础，也是在实务中据以判 断各项交易事项的实质以及确定会计处理方法的基础。在学习和理解本章内容时，应当关 注：（1)企业财务报告的目标。（2)企业财务报告中对会计信息质量的要求以及各项会 计信息质量要求之间内在的关系。（3)各项会计要素的定义以及确认与计量原则。

第一节 会计概述

：—、会计的定义

会计是以货币为主要计量单位，反映和监督一个单位经济活动的一种经济管理工作。 在企业，会计主要反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，并对企业经营活动和财务 收支进行监督。会计是随着人类社会生产的发展和经济管理的需要而产生、发展并不断完 善起来的。人类文明不断进步，社会经济活动不断革新，生产力不断提高，会计的核算内 容、核算方法等也得到了较大发展，逐步由简单的计量与记录行为发展成为以货币单位综 合地反映和监督经济活动过程的一种经济管理工作，并在参与单位经营管理决策、提高资 源配置效率、促进经济健康持续发展方面发挥积极作用。 .

二、会计的作用

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

第一，提供决策有用的信息，提高企业透明度，规范企业行为。

企业会计通过其反映职能，提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量方面的信 息，是包括投资者和债权人在内的各方面进行决策的依据。比如，对于作为企业所有 者的投资者来说，他们为了选择投资对象、衡量投资风险、作出投资决策，不仅需要 了解企业包括毛利率、总资产收益率、净资产收益率等指标在内的盈利能力和发展趋 势方面的信息，也需要了解有关企业经营情况方面的信息及其所处行业的信息；对于

作为债权人的银行来说，他们为了选择贷款对象、衡量贷款风险、作出贷款决策，不 仅需要了解企业包括流动比率、速动比率、资产负债率等指标在内的短期偿债能力和 长期偿债能力，也需要了解企业所处行业的基本情况及其在同行业所处的地位；对于 作为社会经济管理者的政府部门来说，他们为了制定经济政策、进行宏观调控、配置 社会资源，需要从总体上掌握企业的资产负债结构、损益状况和现金流转情况，从宏 观上把握经济运行的状况和发展变化趋势。所有这一切，都需要会计提供有助于他们 进行决策的信息，通过提高会计信息透明度来规范企业会计行为。

第二，加强经营管理，提高经济效益，促进企业可持续发展。

企业经营管理水平的高低直接影响着企业的经济效益、经营成果、竞争能力和发展 前景，在一定程度上决定着企业的前途和命运。为了满足企业内部经营管理对会计信 息的需要，现代会计已经渗透到了企业内部经营管理的各个方面。比如，企业会计通 过分析和利用有关企业财务状况、经营成果和现金流量方面的信息，可以全面、系统、 总括地了解企业生产经营活动情况、财务状况和经营成果，并在此基础上预测和分析 未来发展前景；可以通过发现过去经营活动中存在的问题，找出存在的差距及原因， 并提出改进措施；可以通过预算的分解和落实，建立起内部经济责任制，从而做到目 标明确、责任清晰、考核严格、赏罚分明。总之，会计通过真实地反映企业的财务信 息，参与经营决策，为处理企业与各方面的关系、考核企业管理人员的经营业绩、落 实企业内部管理责任奠定基础，有助于发挥会计工作在加强企业经营管理、提高经济 效益方面的积极作用。

第三，考核企业管理层经济责任的履行情况。

企业接受r包拈阀家在内的所a投资者和侦权人的投资，就冇贞任按照j.l:预记的发展 门标和贤求，介观利川资源,加强经荇宵观,提尚经济效益，接受考核和评价。会计信息 洧助于评价企业的业绩，有助干考核企业管理炤经济责任的肢行怙况。比如，对十作为企 业所箱者的投资来说’他们为rr解企业内年度经营活动成.5丨!和q年度的资产保伉和增 值情况，需耍将利润表中的净利润与上年度进行对比，以反映企业的盈利发展趋势；需要 将其与同行业进行对比，以反映企业在4同行业竞争时所处的位s，从而考核企业赞理层 经济责任的履行情况；对于作为社会经济管理者的政府部门来说，他们耑要了解介业执行 计划的能力，需要将资产负侦表、利润表和现金流撗表中所反映的实际情况w预笕进行对 :比，反映企业完成预算的情况，表明企业执行预算的能力和水平。所冇这-切，都耑要会 计提供信息。

三、企M)'会计准则的制定与企业会计准则体系

根椐《中华人w共和固会计法》的规定，屮ra企业会计准则山财政部制记

多年来，尤與枭改革开放以来，我国一a与时俱进，顺时应势,积极推进会计改革和 会计制度（会计准则是会计制度的一部分）建设，2006年2月1.5 口，财政部在多年会计 改革经验积累的难础丨.'、，顺应我国社会主义市场经济发展和经济仝球化的耑要，发布了企 业会计准则体系。这奩企业会计准则体系包括《企业会计准则一-葙本准则》（以k简称 基本淮则)和具体准则及有关应用指南，实现了与国际财务报畀淮则的趋同。企业会计 推则体系A 2007年1月1丨:.丨起酋先在上市公司范闹内施行，之〗n•逐步扩大到几乎所有大 .中型企业。

中国现行企业会计准则体系由基本准则、具体准则、应用指南和解释组成。

1. 基本准则

我国基本准则主要规范了以下内容：（1)财务报告目标。基本准则明确了我国财务 报告的目标是向财务报告使用者提供决策有用的信息，并反映企业管理层受托责任的履行 情况。（2)会计基本假设。基本准则强调了企业会计确认、计量和报告应当以会计主体、 持续经营、会计分期和货币计量为会计基本假设。（3)会计基础。基本准则要求企业会 计确认、计量和报告应当以权责发生制为基础。（4)会计信息质量要求。基本准则建立 了企业会计信息质量要求体系，规定企业财务报告中提供的会计信息应当满足会计信息质 量要求。（5)会计要素分类及其确认、计量原则。基本准则将会计要素分为资产、负债、 所有者权益、收人、费用和利润六个要素，同时对各要素进行了严格定义。会计要素在计 量时以历史成本为基础，可供选择的计量属性包括历史成本、重置成本、可变现净值、现 值和公允价值等。（6)财务报告。基本准则明确了财务报告的基本概念、应当包括的主 要内容和应反映信息的基本要求等。

基于基本准则规范的上述内容，基本准则在企业会计准则体系中发挥着十分重要的作 用，主要包括：

一是统驭具体准则的制定。基本准则规范了包括财务报告目标、会计基本假设、会计 信息质量要求、会计要素的定义及其确认、计量原则、财务报告等在内的基本问题，是制 定具体准则的基础，对各具体准则的制定起着统驭作用，可以确保各具体准则的内在一致 性。我国基本准则第三条明确规定，“企业会计准则包括基本准则和具体准则，具体准则 的制定应当遵循本准则（即基本准则）”。在企业会计准则体系的建设中，各项具体准则 也都明确规定按照基本准则的要求进行制定和完善。 ；

二是为会计实务中出现的+、.具体淮则尚米规范的新问题提供会计处现依裾,,在会计实| 务中，由于经济交易事项的不断发展、创新，一些新的交易或者事项在具体准则中尚未规丨 范但又急需处理，这时，企业不仅应当对这些新的交易或荐事项及时进行会计处理，而且| 在处理时应当严格遵循基本准则的要求，尤其是蕺本淮则关于会计要索的定义及芄确认与| 计量等方面的规定。因此,基本准则不仅扮演着具体准则制足依椐的角色，也为会计实务| 中出现的、具体准则尚未作出规范的新问题提供了会计处理依据，从而确保了企业会计淮| 则体系对所有会计实务问题的规范作用。 丨

1. 具体准则 !

具体准则是本准则的指导下，对企业各项资产、负债、所有者权益、收人、费i

用、利润及相关\_事项的确认、计最和报告进行规范的会计准则。

1. 应擇指南‘ '

应用-南是具体准则相关条款的细化和有关重点难点问题提供的操作性指南，以利| 于会计准则的贯g落实和指导实务操作 ^ 4.解释" s ：

解释是对具体准则实施过程中出现的问题、具体准则条款规定不淸楚或者尚未规定的| 问题作出的补吳楗明。'

2011年If月1S日,财政部乂发布了《小企业会计准则》《小企业会计准则》规范| 了适用于小論业的资产、负债、所有莕权益、收人、费用、利润及利润分配、外币业务、| 财务报表等会计处理及其报表列报等问题。《小企业会计准则》适用于在中华人民共和画 境内依法设立的、符合《中小企业划型标准规定》所规定的小型企业标准的企业，但股 票或债券在市场上公开交易的小企业、金融机构或其他具有金融性质的小企业、属于企业 集团内的母公司和子公司的小企业除外，自2013年1月1日起在所有适用的小企业范围 内施行。《小企业会计准则》的发布与实施，标志着我国涵盖所有企业的会计准则体系的 建成。 .

第二节财务报告目标、会计基本假设和会计基础

—、财务报告目标

(一）财务报告目标的受托责任观和决策有用观

财务报告目标是指企业编制财务报告提供会计信息的目的。它是财务会计概念框架或 者我国基本准则的最髙层次，对财务会计的规范发展起着导向性作用。财务报告目标从传 统上来讲有两种观点：一是财务报告目标的受托责任观；二是财务报告目标的决策有 用观。

财务报告目标的生托责任观主要形成于公司制企业发端与盛行时期。在公司制企业 下，公司财产所有权与经营权分离，财产所有者将财产投入公司后不再直接干预财产的具 体经营，而是委托给公司管理层，由公司管理层作为受托者对财产进行妥善保管并使其增 值；受托者接受委托者的委托后，获得了财产的自主经营权和处置权，但负有定期向委托 者报告其受托责任履行情况的义务，这就是基于公司制的财务报告的受托责任观。财务报 告受托责任观的核心内容是：.财务报告目标应以恰当方式有效反映受托者受托管理委托人 财产责任的履行情况。财务报告在委托人和受托人之间扮演着桥梁作用，核心是揭示过去 的经营活动与财务成果。

财务报告目标的决策有用观则主要源于资本市场的发展。随着公司制企业的发展，股 权的交换和流通显得越来越迫切，而资本市场的发展为其提供了交易的平台，顺应了形势 发展的需要。在资本市场发展的前提下，公司的股权进一步分散，分散的投资者在关心公 司资产保值增值的同时，更关心公司的价值创造和股票的涨跌，投资者关注的核心从公司 财产本身更多地转向公司价值管理和资本市场股票的表现。如果公司管理层管理不善、业 绩不佳，投资者往往不是直接更换公司管理层，而是用脚投票，通过卖出股票来直接行使 相关的权利，公司财务报告为此需要向投资者提供与其投资决策相关的信息，这就是基于 资本市场的财务报告的决策有用观。财务报告决策有用观的核心内容是：财务报告应当向 投资者等外部使用者提供决策有用的信息，尤其是提供与企业财务状况、经营成果、现金 流量等相关的信息，从而有助于使用者评价公司未来现金流量的金额、时间和不确定性。

•财务报告除了需要揭示过去的经营业绩外，还需要提供有助于未来决策的相关信息。

财务报告目标的受托责任观和决策有用观各有侧重，并且往往与企业发展和外部环境 变化相关。从国际财务报告准则和世界许多国家会计准则及其会计实务发展来看，目前国 际会讦准则理事会和各国在确定财务报告目标时，尽管决策有用观地位越来磁上升，但往 往述是尽可能兼顾受托责任观和决策有用观。许多人认为，受托责任观和决策有用观尽管 关注点有所不同，但是两者之间并不矛盾，' 反而有时相互补充，从而可以更好地满足信息 使用者的信息需要。

(二）我国关于财务报告目标的规定

我国基本准则明确了财务报告的目标，规定财务报告的目标是向财务报告使用者提供 与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履行 情况，有助于财务报告使用者作出经济决策。我国对财务报告目标的界定，兼顾了决策有 用观和受托责任观。

基本准则规定，财务报告使用者主要包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会 公众等。

满足投资者的信息需要是企业财务报告编制的首要出发点。近年来，我国企业改革持续 深人，产权日益多元化，资本市场快速发展，机构投资者及其他投资者队伍日益壮大，对会 计信息的要求日益提高。在这种情况下，投资者更加关心其投资的风险和报酬，他们需要会 计信息来帮助其作出决策，比如决定是否应当买进、持有或者卖出企业的股票或者股权，他 们还需要通过会计信息来帮助其评估企业现金流量的金额、时间和不确定性、支付股利的能 力等。因此，基本准则将投资者作为企业财务报告的首要使用者，凸显了投资者的地位，体 现了保护投资者利益的要求，是市场经济发展的必然。根据投资者决策有用的目标，财务报 告所提供的信息应当如实反映企业所拥有或者控制的经济资源、对经济资源的要求权以及经 济资源及其要求权的变化情况；如实反映企业的各项收入、费用、利得和损失的金额及其变 动情况；如实反映企业各项经营活动、投资活动和筹资活动等所形成的现金流入和现金流出 情况等，从而有助于现在的或者潜在的投资者正确、合理地评价企业的资产质量、偿债能 力、,盈利能力和营运效率等，有助于投资者根据相关会计信息作出理性的投资决策，有助于 投资者评估与投资有关的未来现金流量的金额、时间和不确定性等。

除了投资者之外，基本准则还规定企业财务报告的使用者还有债权人、政府及有关部 门、社会公众等。例如，企业贷款人、供应商等债权人通常十分关心企业的偿债能力和财 务风险，他们需要通过会计信息来评估企业能否如期支付贷款本金及其利息，能否如期支 付所欠购货款等；政府及其有关部门作为经济管理和经济监管部门，通常关心经济资源分 配的公平、合理，市场经济秩序的公正、有序，宏观决策所依据信息的真实可靠等，他们 需要通过会计信息来监管企业的有关活动（尤其是经济活动）、制定税收政策、进行税收 征管和国民经济统计等。

应当讲，投资者及其他使用者等决策所需的许多信息是共同的。由于投资者是企业资 本的主要提供者，通常情况下，如果财务报告能够满足这一群体的会计信息需求，也就可 以满足其他使用者的大部分信息需求。

在强调财务报告对外部使用者决策有用的同时，财务报告体现的受托责任目标也不容 忽视。改革开放以来，我国一直在推动各类企业（尤其是国有企业）建立现代企业制度， 现代企业制度强调企业所有权和经营权相分离，企业管理层是受委托人之托经营管理企业 及其各项资产，负有受托责任。即企业管理层所经营管理的企业各项资产基本上均为投•资 者投人的资本（或者留存收益作为再投资）或者向债权人借人的资金所形成的，企业管 理层有责任妥善保管并合理、有效运用这些资产。企业投资者和债权人等也需要及时或者 经常性地了解企业管理层保管、使用资产的情况，以便于评价企业管理层的责任情况和业 绩，并决定是否需要调整投资或者信贷政策，是否需要加强企业内部控制和其他制度建

设，是否需要更换管理层等。因此，财务报告应当反映企业管理层受托责任的履行情况， 以有助于外部投资者和债权人等评价企业的经营管理责任和资源使用的有效性。

按照我国基本准则的规定，我国企业财务报告的目标对于决策有用观和受托责任观两 者应当兼顾。财务报告的决策有用观和受托责任观是统一的，投资者出资委托企业管理层 经营，希望获得更多的投资回报，实现股东财富的最大化，从而进行可持续投资；企业管 理层接受投资者的委托从事生产经营活动，努力实现资产安全完整，保值增值，防范风 险，促进企业可持续发展，就能够更好地持续履行受托责任,为投资者提供回报，为社会 创造价值。由此可见，财务报告的决策有用观和受托责任观是有机统一的，企业编制财务 报告应当努力满足这些目标，以服务于我国市场经济发展的需要。

二、会计棊本假设

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

1. 会计主体

会计主体，是指企业会计确认、计量和报告的空间范围。为了向财务报告使用者反映 企业财务状况、经营成果和现金流量，提供与其决策有用的信息，会计核算和财务报告的 编制应当集中于反映特定对象的活动，并将其与其他经济主体区别开来，才能实现财务报 告的目标。

在会计主体假设下，企业应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报 告，反映企业本身所从事的各项生产经营活动。明确界定会计主体是开展会计确认、计量 和报告工作的重要前提。

明确会计主体，才能划定会计所要处理的各项交易或事项的范围。在会计工作中，只 有那些影响企业本身经济利益的各项交易或事项才能加以确认、计量和报告，那些不影响 企业本身经济利益的各项交易或事项则不能加以确认、计量和报告。会iKr作中通常所讲 的资产、负债的确认，收入的实现，费用的发生等，都是针对特定会计主体而言的。

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

会计主体不同于法律主体。一般来说，法律主体必然是一个会计主体。例如，一个企 业作为一个法律主体，应当建立财务会计系统，独立反映其财务状况、经营成果和现金流 量。但是，会计主体不一定是法律主体。例如，在企业集团的情况下，一个母公司拥有若 干子公司，母子公司虽然是不同的法律主体，但是母公司对于子公司拥有控制权，为了全 面反映企业集团的财务状况、经营成果和现金流量，就有必要将企业集团作为一个会计主 体，编制合并财务报表。再如，由企业管理的证券投资基金、企业年金基金等，尽管不属 于法律主体，但属于会计主体，应当对每项基金进行会计确认、计量和报告。

1. 持续经营

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

持续、正常的生产经营活动为前提。

企业是否持续经营，在会计原则、会计方法的选择上有很大差别。i 一般情况下，应当 假定企业将会按照当前的规模和状态继续经营下去。明确这个基本假设,，就意味着会计主 体将按照既定用途使用资产，按照既定的合约条件清偿债务，会计人员就可以在此基础上 选择会计原则和会计方法。如果判断企业会持续经营，就可以假定企业的固定资产会在持 续经营的生产经营过程中长期发挥作用，并服务于生产经营过程，固定资产就可以根据历 史成本进行记录，并采用折旧的方法，将历史成本分摊到各个会计期间或相关产品的成本 中。如果判断企业不会持续经营，固定资产就不应采用历史成本进行记录并按期计提 折旧。

如果一个企业在不能持续经营时还仍然按照持续经营进行会计处理，选择会计确认、 计量和报告原则与方法，就不能客观地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，会误 导会计信息使用者的经济决策。

1. 会计分期

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

在会计分期假设下，企业应当划分会计期间，分期结算账目和编制财务报告。会计期 间通常分为年度和中期。中期，是指短于一个完整的会计年度的报告期间，如月度、季 度、半年度等。

.根据持续经营假设，一个企业将按当前的规模和状态持续经营下去。但是，无论是企 业的生产经营决策还是投资者、债权人等的决策都需要及时的信息，都需要将企业持续的 生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间，分期确认、计量和报告企业的财务 状况、经营成果和现金流量。明确会计分期假设意义重大，由于会计分期，才产生了当期 与以前期间、以后期间的差别，才使不同类型的会计主体有了记账的基准，进而出现了折 旧、摊销等会计处理方法。

1. 货币计量

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

在会计的确认、计量和报告过程中之所以选择货币为基础进行计量，是由货币的本身 属性决定的。货币是商品的一般等价物，是衡量一般商品价值的共同尺度，具有价值尺 度、流通手段、贮藏手段和支付手段等特点。其他计量单位，如重量、长度、容积、台、 件等，只能从一个侧面反映企业的生产经营情况，无法在量上进行汇总和比较，不便于会 计计量和经营管理，只有选择货币尺度进行计量，才能充分反映企业的生产经营情况，所, 以，基本准则规定会计确认、计量和报告选择货币作为计量单位。

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

三、会计基础

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

在实务中，企业交易或者事项的发生时间与相关货币收支时间有时并不完全一致。例 如,款项已经收到，但销售并未实现；或者款项已经支付，但并不是为本期生产经营活动 而发生的。为了更加真实、公允地反映特定会计期间的财务状况和经营成果，基本准则明 确规定，企业在会计确认、计量和报告中应当以权责发生制为基础。

收付实现制是与权责发生制相对应的一种会计基础，它是以收到或支付的现金作为确 认收人和费用等的依据。目前，我国的行政单位会计采用收付实现制，事业单位会计除经 营业务可以采用权责发生制外，其他大部分业务采用收付实现制。.

第三节会计信息质量要求

会计信息质量要求是对企业财务报告中所提供会计信息质量的基本要求，是使财务报 告中所提供会计信息对投资者等使用者决策有用应具备的基本特征，它主要包括可靠性、 相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性等。

—、可靠性

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

Tt：楚 o

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

1. 以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量，将符合会计要素定义及其 确认条件的资产、负债、所有者权益、收人、费用和利润等如实反映在财务报表中，不得 根据虚构的、没有发生的或者尚未发生的交易或者事项进行确认、计量和报告。
2. 在符合重要性和成本效益原则的前提下，保证会计信息的完整性，其中包括应. 当编报的报表及其附注内容等应当保持完整，不能随意遗漏或者减少应予披露的信息，与

,使用者决策相关的有用信息都应当充分披露。

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

二、相关性

相关性要求企业提供的会计信息应当与投资者等财务报告使用者的经济决策需要相关，

有助于投资者等财务报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。

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

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

三、可理解性

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

企业编制财务报告、提供会计信息的目的在于使用,而要让使用者有效地使用会计信 息，应当能让其了解会计信息的内涵，弄懂会计信息的内容，这就要求财务报告所提供的 会计信息应当清晰明了，易于理解。只有这样，才能提高会计信息的有用性，实现财务报 告的目标，满足向投资者等财务报告使用者提供决策有用信息的要求。

.会计信息毕竟是一种专业性较强的信息产品，在强调会计信息的可理解性要求的同 时，还应假定使用者具有一定的有关企业经营活动和会计方面的知识，并且愿意付出努力 去研究这些信息。对于某些复杂的信息，如交易本身较为复杂或者会计处理较为复杂，但 其对使用者的经济决策相关的，企业就应当在财务报告中予以充分披露。

四' 可比性

可比性要求企业提供的会计信息应当相互可比。主要包括两层含义：

(一）同一企业不同时期可比

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

(二）不同企业相同会计期间可比

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

五、实质重于形式

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

企业发生的交易或事项在多数情况下，其经济实质和法律形式是一致的。但在某些特 定情况下，会出现不一致。例如，以融资租赁方式租人的资产，虽然从法律形式来讲企业 并不拥有其所有权，但是由于租赁合同中规定的租赁期相当长，接近于该资产的使用寿 命；租赁期结束时承租企业有优先购买该资产的选择权；在租赁期内承租企业有权支配资 产并从中受益等，因此，从其经济实质来看，企业能够控制融资租人资产所创造的未来经 济利益，在会计确认、计量和报告上就应当将以融资租赁方式租入的资产视为企业的资 产，列入企业的资产负债表。

六、重要性

重要性要求企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量有关 的所有重要交易或者事项。在实务中，如果会计信息的省略或者错报会影响投资者等财务 报告使用者的决策判断，该信息就具有重要性。重要性的应用需要依赖职业判断，企业应 当根据其所处环境和寒际情况，从项目的性质和金额大小两方面加以判断。

七、谨慎性

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

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

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

八、及时性

及时性要求企业对于已经发生的交易或者事项，应当及时进行确认、计量和报告，不 得提前或者延后。会计信息的价值在于帮助所有者或者其他方面作出经济决策，具有时效 性。即使是可靠、相关的会计信息，如果不及时提供，就失去了时效性，对于使用者的效 用就大大降低，甚至不再具有实际意义。在会计确认、计量和报告过程中贯彻及时性，一 是要求及时收集会计信息，即在经济交易或者事项发生后，及时收集整理各种原始单据或 者凭证；二是要求及时处理会计信息，即按照会计准则的规定，及时对经济交易或者事项 进行确认或者计量，并编制财务报告;’三是要求及时传递会计信息，即按照国家规定的有

关时限，及时地将编制的财务报告传递给财务报告使用者，便于其及时使用和决策。

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

第四节会计要素及其确认与计量

会计要素是根据交易或者事项的经济特征所确定的财务会计对象的基本分类。会计要 素按照其性质分为资产、负债、所有者权益、收人、费用和利润，其中，资产、负债和所 有者权益要素侧重于反映企业的财务状况，收入、费用和利润要素侧重于反映企业的经营 成果。会计要素的界定和分类可以使财务会计系统更加科学严密，为投资者等财务报告使 用者提供更加有用的信息。

一、会计要素定义及其确认条件

(一）资产的定义及其确认条件 ,1.资产的定义

资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带 来经济利益的资源。根据资产的定义，资产具有以下几个方面的特征：

.(1)资产预期会给企业带来经济利益。

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

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

(2)资产应为企业拥有或者控制的资源。

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

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

益，就不能将其作为企业的资产予以确认。

(3)资产是由企业过去的交易或者事项形成的。

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

2.资产的确认条件

将一项资源确认为资产，需要符合资产的定义，还应同时满足以下两个条件：

1. 与该资源有关的经济利益很可能流入企业。

从资产的定义可以看到，能否带来经济利益是资产的一个本质特征，但在现实生活 中，由于经济环境瞬息万变，与资源有关的经济利益能否流人企业或者能够流人多少实际 上带有不确定性。因此，资产的确认还应与经济利益流人的不确定性程度的判断结合起 来，如果根据编制财务报表时所取得的证据，与资源有关的经济利益很可能流入企业，那 么就应当将其作为资产予以确认；反之，不能确认为资产。例如，某企业赊销一批商品给 某一客户，从而形成了对该客户的应收账款，由于企业最终收到款项与销售实现之间有时 间差，而且收款又在未来期间，因此带有一定的不确定性，如果企业在销售时判断未来很 可能收到款项或者能够确定收到款项，企业就应当将该应收账款确认为一项资产；如果企 业判断在通常情况下很可能部分或者全部无法收回，表明该部分或者全部应收账款已经不 符合资产的确认条件，应当计提坏账准备，减少资产的价值。

1. 该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

财务会汁系统楚•.个确认、丨十撒和报畀的系统,其屮计试起蔚枢纽作Jlj, nj'计姑忡娃 i所有会计要萦确认的重要前提，资产的确认也是如此„只有负有关资源的成本或者价值能 够可靠地计量时，资产才能予以确认。在实务中，企业取得的许多资产都足发牛了实际成 本的，例如，企业购买或者生产的存货，企业购置的厂房或者设备等，对于这些资产，只 耍实际发生的购买成本或者屯产成本能够可靠计量，就视为符合了资产确认的n丨计姑条 件。在某些情况下，企业取得的资产没有发生实际成本或者发生的实际成本很小，例如， 企业持有的某些衍生金融工具形成的资产，对于这呰资产，尽管它们没冇实阮成本或者发 生的实际成本很小，但是如果其公允价值能够可靠计量的话，也被认为符合了资产可计砧 性的确认条件。

(二）负债的定义及其确认条件

1.负债的定义

负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义 务。根据负债的定义，负债具有以下几个方而的特征：

(1)负偾是企业承担的现时义务。

负债必须是企业承担的现时义务，它是负债的一个迪本特征。其中，现时义务是指企 业在现行条件下已承担的义务。未来发屯的交易或者事项形成的义务，不属于现时义务， 不应尚确认为负债。

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

1. 负债预期会导致经济利益流出企业。

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

1. 负债是由企业过去的交易或者事项形成的。

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

2.负债的确认条件

将一项现时义务确认为负债，需要符合负债的定义，还需要同时满足以下两个条件：

1. 与该义务有关的经济利益很可能流出企业。

从负债的定义可以看到，预期会导致经济利益流出企业是负债的一个本质特征。在 实务中，履行义务所需流出的经济利益带有不确定性，尤其是与推定义务相关的经济 利益通常需要依赖于大量的估计。因此，负债的确认应当与经济利益流出的不确定性 程度的判断结合起来。如果有确凿证据表明T考规时义务有关的经济利益很可能流壯 企业，就应当将其作为负债予以确认；反之，如果企业承担了现时义务，怛是会导致丨 企业经济利益流出的可能性很小，就不符合负债的确认条件，不应将其作为负债予以| 确认。 ''r：'；

1. 未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。 |

负债的确认在考虑经济利益流出企业的同时，对干未来流出的经济利益的金额应当能|

够可靠计量。对于与法定义务有关的经济利益流出金额，通常可以根据合同或者法律规定丨 的金额予以确定，考虑到经挤利益流出的金额通常在未来期间，有时未来期间n丨）.冇览 金额的计量需要考處货币时间价值等因索的影响。对于与推定义务有关的经济利益流出金| 额，企业应当根\_行相关义务所需支出的最佳估计数进行估计，并综合考虑有关货币时| 间价值、> 风险等因素的影响。 丨

(三）〈所有者|(X益的定义及其确认条件 |

1. 所有暑較蠱的定义

所有者权播趟指療冗赞产扣除负偾后，由所有者享有的剩余权益。公闰的所冇苫权圳 又称为股东权益。L所有者权益楚所有者对企业资产的剩余索取权，它是企业资产中扣除债| 权人权鸯后应由賴有者享有的部分，既可反映所有者投人资本的保值增值情况，又体现了| 保护债权人权&■理念丨\ 丨

1. 所有益的来\_构成 丨 :所有者較兹的来源包括所有者投入的资本、直接计人所有者权益的利得和损失（其|

他综合杈益彳、留存收益等,通常由股本（或实收资本）、资本公积（含股本溢价或贪本丨 溢价、苒他资本公积）、盈余公积和未分配利润构成。商业银行等金融企业在税后利润中 提取的一般风险准备，也构成所有者权益。 ，

所有者投入的资本是指所有者投人企业的所有资本，它既包括构成企业注册资本或者 股本部分的金额，也包括投人资本超过注册资本或者股本部分的金额，即资本溢价或者股 本溢价，这部分投人资本在我国企业会计准则体系中被计人了资本公积，并在资产负债表 中的资本公积项目下反映。

直接计人所有者权益的利得和损失，是指不应计人当期损益、会导致所有者权益发生 增减变动的、与所有者投人资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。其中，利得 是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投人资本无关的经 济利益的流人。损失是指由企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所 有者分配利润无关的经济利益的流出。直接计入所有者权益的利得和损失主要包括可供出 售金融资产的公允价值变动额、现金流量套期中套期工具公允价值变动额（有效套期部 分）等。

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

3.所有者权益的确认条件

所有者权益体现的是所有者在企业中的剩余权益，因此，所有者权益的确认主要依赖 于其他会计要素，尤莫是资产和负债的确认；所有者权益金额的确定也主要取决于资产和 负债的计量。例如，企业接受投资者投人的资产，在该资产符合企业资产确认条件时，就 相应地符合了所有者权益的确认条件；当该资产的价值能够可靠计量时，所有者权益的金 额也就可以确定。

(四）收人的定义及其确认条件

1.收人的定义

收人是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无 关的经济利益的总流入。根据收人的定义，收入具有以下几方面的特征：

1. 收入是企业在日常活动中形成的。

曰常活动是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。例 如，工业企业制造并销售产品、商业企业销售商品、保险公司签发保单、咨询公司提 供咨询服务、软件企业为客户开发软件、安装公司提供安装服务、商业银行对外贷款、 租赁公司出租资产等，均属于企业的日常活动。明确界定日常活动是为了将收人与利 得相区分，因为企业非日常活动所形成的经济利益的流入不能确认为收人，而应当计 人利得。

1. 收入是与所有者投人资本无关的经济利益的总流人。

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

1. 收人会导致所有者权益的增加。

与收入相关的经济利益的流入应当会导致所有者权益的增加，不会导致所有者权益增 加的经济利益的流人不符合收人的定义，不应确认为收人。例如，企业向银行借人款项，

尽管也导致了企业经济利益的流入，但该流入并不导致所有者权益的增加，反而使企业承 担了一项现时义务。企业对于因借人款项所导致的经济利益的增加，不应将其确认为收 人，应当确认一项负债。 '

2.收入的确认条件

企业收人的来源渠道多种多样，不同收入来源的特征有所不同，其收入确认条件也往 往存在差别，如销售商品、提供劳务、让渡资产使用权等。一般而言，收入只有在经济利 益很可能流人从而导致企业资产增加或者负债减少、且经济利益的流人额能够可靠计量时 才能予以确认。即收人的确认至少应当符合以下条件：一是与收人相关的经济利益应当很 可能流入企业；二是经济利益流入企业的结果会导致资产的增加或者负债的减少；三是经 济利益的流人额能够可靠计量。

(五）费用的定义及其确认条件

1. 费用的定义

费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润 无关的经济利益的总流出。根据费用的定义，费用具有以下几方面的特征：

(1)费用是企业在日常活动中形成的。

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

损失。

,(2)费用是与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。

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

(3)费用会导致所有者权益的减少。

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

1. 费用的确认条件

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

(六）利润的定义及其确认条件

1.利润的定义

利润是指企业在一定会计期间的经营成果。通常情况下，如果企业实现了利润，表明 企业的所有者权益将增加，业绩得到了提升；反之，如果企业发生了亏损（即利润为负 数），表明企业的所有奢权益将减少，业绩下滑了。因此,利润往往是评价企业管理层业

绩的一项重要指标，也是投资者等财务报告使用者进行决策时的重要参考。

1. 利润的来源构成

利润包括收人减去费用后的净额、直接计人当期利润的利得和损失等。其中收人减去 费用后的净额反映的是企业日常活动的业绩，直接计人当期利润的利得和损失反映的是企 业非日常活动的业绩。直接计人当期利润的利得和损失，是指应当计人当期损益、最终会 引起所有者权益发生增减变动的、与所有者投人资本或者向所有者分配利润无关的利得或 者损失。企业应当严格区分收人和利得、费用和损失之间的区别，以更加全面地反映企业 的经营业绩。

1. 利润的确认条件

利润反映的是收入减去费用、利得减去损失后的净额的概念，因此，利润的确认主要 依赖于收人和费用以及利得和损失的确认，其金额的确定也主要取决于收入、费用、利得 和损失金额的计量。

二、会计要素计量属性及其应用原则

. ' . . .

(一）会计要素计量属性

会计计量是为了将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于财务报表而确定其金额 的过程。企业应当按照规定的会计计量属性进行计量，确定相关金额。计量属性是指所计 量的某一要素的特性方面，如桌子的长度、铁矿的重量、楼房的髙度等。从会计角度，计 量属性反映的是会计要素金额的确定基础，主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、 现值和公允价值等。 '

,1..历史成本

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

1. 重置成本

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

1. 可变现净值 \_ '

可变现净值，是指在正常生产经营过程中，以预计售价减去进一步加工成本和销售所

必需的预计税金、费用后的净值。在可变现净值计量下，资产按照其正常对外销售所能收 到现金或者现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用 以及相关税金后的金额计量。

1. 现值

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

折现金额计量。

1. 公允价值

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

(二）各会计要素计量属性之间的关系

在各会计要素计量属性中，历史成本通常反映的是资产或者负债过去的价值，而重置 成本、可变现净值、现值以及公允价通常反映的是资产或者负债的现时成本或者现时价 值，是与历史成本相对应的计量属性。当然这种关系也并不是绝对的。比如，资产或者负 债的历史成本许多就是根据交易时有关资产或者负债的公允价值确定的，在非货币性资产 交换中，如果交换具有商业实质，且换入、换出资产的公允价值能够可靠计量的，换入资 产人账成本的确定应当以换出资产的公允价值为基础，除非有确凿证据表明换人资产的公 允价值更加可靠；在非同一控制下的企业合并交易中，合并成本也是以购买方在购买日为 取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债等的公允价值确定的。再比 如，在应用公允价值时，当相关资产或者负债不存在活跃市场的报价或者不存在同类或者 类似资产的活跃市场报价时，需要采用估值技术来确定相关资产或者负债的公允价值，而 在采用估值技术估计相关资产或者负债的公允价值时，现值往往是比较普遍采用的一种估 值方法，在这种情况下，公允价值就是以现值为基础确定的。另外，公允价值相对于历史 成本而言，具有很强的时间概念，也就是说，当前环境下某项资产或负债的历史成本可能 是过去环境下该项资产或负债的公允价值，而当前环境下某项资产或负债的公允价值也许 就是未来环境下该项资产或负债的历史成本。

,(三）会计要素计量属性的应用原则

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

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

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

第五节财务报告

财务会计的目的是为了通过向外部会计信息使用者提供有用的信息，帮助使用者作出 相关决策。承担这一信息载体和功能的便是企业编制的财务报告，它是财务会计确认和计 量的最终成果，是沟通企业管理层与外部信息使用者之间的桥梁和纽带。

—>财务报告及其编制

财务报告是企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营 成果、现金流量等会计信息的文件。

根据财务报告的定义，财务报告具有以下几层含义：一是财务报告应当是对外报 告，其服务对象主要是投资者、债权人等外部使用者，专门为了内部管理需要的、特 定目的的报告不属于财务报告的范畴；二是财务报告应当综合反映企业的生产经营状 况，包括某一时点的财务状况和某一时期的经营成果与现金流量等信息，以勾画出企 业财务的整体和全貌；三是财务报告必须形成一个完整的文件，不应是零星的或者不 完整的丨目息。 ,

财务报告是企业财务会计确认与计量最终结果的体现，投资者等使用者主要是通过财 务报告来了解企业当前的财务状况、经营成果和现金流量等情况，从而预测未来的发展趋 势。因此，财务报告是向投资者等财务报告使用者提供决策有用信息的媒介和渠道，是沟 通投资者、债权人等使用者与企业管理层之间信息的桥梁和纽带。

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

二、财务报告的构成

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

1. 资产负债表是反映企业在某一特定日期的财务状况的会计报表。企业编制资产负 债表的目的是通过如实反映企业的资产、负债和所有者权益金额及其结构情况,从而有助 于使用者评价企业资产的质量以及短期偿债能力、长期偿债能力和利润分配能力等。
2. 利润表是反映企业在一定会计期间的经营成果的会计报表。企业编制利润表的后 的是通过如实反映企业实现的收人、发生的费用、应当计人当期利润的利得和损失以及其 他综合收益等金额及其结构情况，从而有助于使用者分析评价企业的盈利能力及其构成与 质量。
3. 现金流量表是反映企业在一定会计期间的现金和现金等价物流入和流出的会计报 表。企业编制现金流量表的目的是通过如实反映企业各项活动的现金流入、流出情况，从 而有助于使用者评价企业的现金流和资金周转情况。
4. 附注是对在会计报表中列示项目所作的进一步说明，以及对未能在这些报表中列 示项目的说明等。企业编制附注的目的是通过对财务报表本身作补充说明，以更加全面、 系统地反映企业财务状况、经营成果和现金流量的全貌，从而有助于向使用者提供更为有 用的信息，作出更加科学合理的决策。

财务报表是财务报告的核心内容，.但是除了财务报表之外，财务报告还应当包括其他

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

第二章 金融资产

本章论述了金融资产的会计处理方法，包括金融资产的范围、分类，金融资产的确认 及不同分类下的金融资产的初始和后续计量要求。在学习和理解本章内容时，应当关注：

1. 金融资产分类和重分类。金融资产应当在初始确认时，根据企业自身业务特点、投 资策略和风险管理要求进行分类。不同类别的金融资产在满足一定条件下可以重分类。

*J4*

ri3

-ora

1. 金融资产的初始和后续计量。金融资产通常按照取得时成本进行初始计量，其后， 根据初始确认时的分类，分别采用公允价值或摊余成本进行后续计量。（3)金融资产后 续计量的会计处理原则。以公允价值计量的金融资产后续计量时，其公允价值变动根据不 同的分类，分别计人当期损益或权益；以摊余成本计量的金融资产按照摊余成本和实际利 率计算的收益计人当期损益。（4)金融资产转移。金融资产转移涉及的会计处理，其核 心是金融资产转移是否符合终止确认条件。（5)金融资产的减值和处置。不同类别的金 融资产的减值和处置具有不同的特点。除了学习本章节的内容外，还应当认真阅读《企 业会计准则第22号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第23号一金融资产转 移》及相关指南和解释。

第一节金融资产的定义和分类

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

本章不涉及以下金融资产的会计处理：（1)货币资金；（2)长期股权投资。

企业应当结合自身业务特点、投资策略和风险管理要求，将取得的金融资产在初始确 认时划分为以下几类：（1)以公允价值计量且其变动计人当期损益的金融资产；（2)持 有至到期投资；（3)贷款和应收款项；（4)可供出售的金融资产。：

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

第二节以公允价值计量且其变动计入 当期损益的金融资产

—、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产概述

以公允价值计量且其变动计人当期损益的金融资产，可以进一步分为交易性金融资产和 指定为以公允价值计量且其变动计人当期损益的金融资产。同时，某项金融资产划分为以公 允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产后，不能再重分类为其他类别的金融资产；其 他类别的金融资产也不能再重分类为以公允价值计暈且其变动计人当期损益的金融资产。

(一）交易性金融资产

.金融资产满足下列条件之一的，应当划分为交易性金融资产：

1. 取得该金融资产的目的，主要是为了近期内出售。比如，企业以赚取差价为目的 从二级市场购入的股票、债券、基金等。
2. 属于进行集中管理的可辨认金融工具组合的一部分，且有客观证据表明企业近期 采用短期获利方式对该组合进行管理。比如，企业基于其投资策略和风险管理的需要，将 某些金融资产进行组合从事短期获利活动，对于组合中的金融资产，应采用公允价值计 量，并将其相关公允价值变动计人当期损益。

’3.属于衍屮金融工只比如，国侦期货、远期合同、股指期货等，其公允价值变动| 大于零时，应将其相关变动金额确认为交易性金融资产，同时汁人当期损益。但是，如果| 衍生工具被企业指记为杳效套朋关系中的套期工具，那么该衍生金融工具初始确认后的公| 允价值变动应根据其对应的套期关系（即公允价值套期、现金流量套期或境外经背净投| 资套期）不同，采川相应的方法进行处理。 |

(二）指定为以公允价值计最且其变动计入当期损益的金融资产 |

企业将某项金融资产指定为以公允价值计量且其变动计人势期损益的金融资产，通常丨

是指该金融资产不满足确认为交易性金融资产条件时，企业仍可在符合某呰特定条件的情| 况下将其按公允价值计贵，并将其公允价值变动计人当期损益。 i

通常情况下，只有符合下列条件之一的金融资产，才可以在初始确认时指定为以公允| 价值计量且其变动计人当期损益的金融资产： |

1. 算指定可以消除或明显减少由丁•该金融资产的计量基础不同所导致的相、':<Tiltn吨损| 失在确汉議杖献方面不•致的情况。比如，甲金融企业的某金融负债和某金融资产密切相一 且均具利率敏感性，该企业将该金融资产划分为可供出售金融资产，而将相关负债划分为\_ 易性金融负债，在这种情况下，该金融资产期末以公允价值计量伹公允价值变动却计入其, 综合收益，而相又;'卩)r：;；!以公允价值计量且公允价值变动计人当期损益，由此出评>■! 计计量基础导致会计处理结果不能较好地反映交易实质的情况。如果将该金融资产指定| 为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，就可以避免上述问题。 |
2. 企业风险管 }的正式书面文件已载明，该金融资产组合或该金融资产i 和金融负债组•合，以公icJ介值为骓础进行管理、评价并向关键管理人员报告。比如，某桐

业集团对所辖范围内全资子企业或分公司的风险敞口进行集中眘理以总体控制财务风险， 该企业集团采用金融资产和金融负债组合方式进行管理，每日均以公允价值对该组合进行 评价以及时调整组合来应对相关财务风险。该企业集团管理层对该组合的管理也以公允价 值为基础。在这种情况下，该企业集团可以直接指定组合中的金融资产和金融负债为以公 允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和金融负债。

二、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的会计处理

企业对以公允价值计量且其变动计人当期损益的金融资产的会计处理，应着重于该金 融资产与金融市场的紧密结合性，反映该类金融资产相关市场变量变化对其价值的影响， 进而对企业财务状况和经营成果的影响。

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产初始确认时，应按公允价值计量， 相关交易费用应当直接计人当期损益。其中，交易费用是指可直接归属于购买、发行或处 置金融工具新增的外部费用。所谓新增的外部费用，是指企业不购买、发行或处置金融工 具就不会发生的费用。交易费用包括支付给代理机构、咨询公司、券商等的手续费和佣金 及其他必要支出，不包括债券溢价、折价、融资费用、内部管理璃本及其他与交易不直接 相关的费用。企业为购买金融工具所发生的差旅费等，不属于此处所讲的交易费用。

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

资产负债表日，企业应将以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产或金融负 债的公允价值变动计人当期损益。

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

【例2-1】 20x7年5月13日，甲公司支付价款1 060 000元从二级市场购入乙公司 发行的股票100 000股，每股价格10. 60元（含已宣告但尚未发放的现金股利0.60元）， 另支付交易费用1 000元。甲公司将持有的乙公司股权划分为交易性金融资产，且持有乙 公司股权后对其无重大影响。

甲公司的其他相关资料如下：

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

假定不考虑其他因素，甲公司的账务处理如下：

1. 5月13日，购人乙公司股票：

借：交易性金融资产——成本 1 000 000

应收股利 投资收益

60 000 1 000 1 061 000



贷：银行存款

1. 5月23日，收到乙公司发放的现金股利 借：银行存款 贷：应收股利

(3) 6月30日，确认股票价格变动:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 借: | 交易性金融资产'~公允价值变动 | 300 000 |
|  | 贷：公允价值变动损益 | 300 000 |
| ⑷ | 8月15日，乙公司股票全部售出： |  |
| 借: | 银打存款 | 1 500 000 |
|  | 公允价值变动损益 | 300 000 |
|  | 贷：交易性金融资产——成本 | 1 000 000 |
|  | ——公允价值变动 | 300 000 |
|  | 投资收益 | 500 000 |

第三节持有至到期投资

一、持有至到期投资概述

,持有至到期投资，是指到期日固定、回收金额固定或可确定，且企业有明确意图和能 力持有至到期的非衍生金融资产。通常情况下，能够划分为持有至到期投资的金融资产， 主要是债权性投资，比如企业从二级市场上购入的固定利率国债、浮动利率金融债券等。 股权投资因其没有固定的到期日，因而不能划分为持有至到期投资。持有至到期投资通常 具有长期性质，但期限较短（〗年以内）的侦券投资，符合持响'至到期投资条件的、也可| 将其划分为持有至到期投资。 ：|

企业不能将下列非衍生金融资产划分为持有至到期投资：（〗）在初始确认时即被指| 定为以公允价值计诎.1,1.其变动计人当期损益的非衍坐金融资产；U)在初始确认时被指: 定为可供出售的非衍也金融资产;(3)符合贷款和应收款项的定义的非衍生金融资产„ 企业在将金融资产划分为持有至到烟投资吋，应当注意把握其以下特征： |

(一）该金融资产到期H闹定、闽收金额固定或可确定 | “到期日固足、M收金额同定或II丨确定”是指相关合同明确了投资者在确定的期间内|

获得或应收取现金流傭（如投资利息和本金等）的金额和时间。因此，从投资者角度看，| 如果不考虑其他条件，在将某项投资划分为持有至到期投资时可以不考虑可能存在的发行| 方重大支付风险。其次，由于耍求到期H固定，从而权益工具投资不能划分为持有至到期| 投资。再者，如果符合其他条件，不能由于某债务工具投资适浮动利率投资而不将其划分j 为持有至到期投资

(二）企业有明确意丨射将该金融资产持冇至到期

“有明确意图持有至到期”是指投资者在取得投资时意图就是明确的，除非遇到一d 企业所不能控制、预期不会览S发生且难以合观预计的独立事项，否则将持有至到期。| 存在下列情况之 ~ 衣明企业没存明确意图将金融资产投资持存至到期：

1 •持有该金融资产的朋限不确定。

1. 发生市场利率变化、流动性潘要变化、替代投资机会及其投资收益率f 融到 来源和条件变化、外汇风险变化等情况时，将出售该金融资产。但是，无法控制、预期羽

会重复发生且难以合理预计的独立事项引起的金融资产出售除外。

1. 该金融资产的发行方可以按照明显低于其摊余成本的金额清偿。
2. 其他表明企业没有明确意图将该金融资产持有至到期的情况。

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

(三）企业有能力将该金融资产持有至到期

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

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

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

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

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

企业将尚未到期的某项持有至到期投资在本会计年度内出售或重分类为可供出售金融 资产的金额，相对于该类投资（即企业全部持有至到期投资）在川f丨或重分类前的总额 较大时，则企业在处置或1：分类后应立即将其剩余的持冇$到期投资（即全部持有至到 期投资扣除已处贤或$分类的部分）®分类为可供出俜金融资产，丨1在本会计年度及以 :后两个完整的会计年度内不得再将该金融资产划分为持奋亜到沏投资。但是，下列情况 餘外：

1. 出售日或重分类H距离该项投资到期H或赎回FI较近（如到期前3个月内），且市 场利率变化对该项投资的公允价值没有屉著影响。 '
2. 根据合同约定的定期偿付或提前还款方式收间该投资几乎所初初始本金后，将剩 余部分予以出售或重分类。

3-出皙或重分类是由于企业无法控制、预期不会®复发生且难以合理预计的独立事 项所引起:.此种情况主要包括：

1. 因被投资单位信用状况严.®恶化，将持朽至到朋投资予以出售；
2. 因相关税收法规取消了持有至到期投资的利息税前可抵彳彳丨政策，或显著减少了 税前可抵扣金额，将持有至到期投资予以出售；
3. 因发生重大企业合并或重大处置，为保持现行利率风险头十或维持现行信用风 险政策，将持有至到期投资予以出售；
4. 因法律、行政法规对允许投资的范[I.丨丨或特定投资品种的投资限额作出重大调整， 将持有至到期投资予以出售；
5. 因监管部门要求大幅度提高资产流动性，或大幅度提商持冇至到期校资在计算

资本充足率时的风险权重，将持有至到期投资予以出售。

【例2 - 2】20 x5年7月，某银行支付19 900 000美元从市场上以折价方式购入一批 美国甲汽车金融公司发行的三年期固定利率债券，票面年利率4.5%，债券面值为 20 000 000美元。该银行将其划分为持有至到期投资。

20x7年年初，美国汽车行业受燃油价格上涨、劳资纠纷、成本攀升等诸多因素影 响，盈利能力明显减弱，甲汽车金融公司所发行债券的二级市场价格严重下滑。为此，国 际公认的评级公司将甲汽车金融公司的长期信贷等级从Baa2下调至Baa3，认为甲汽车金 融公司的清偿能力较弱，风险相对越来越大，对经营环境和其他内外部条件变化较为敏 感，容易受到冲击，具有较大的不确定性。

综合考虑上述因素，该银行认为，尽管所持有的甲汽车金融公司债券剩余期限较短， 但由于其未来表现存有相当大的不确定性，继续持有这些债券会有较大的信用风险。为 此，该银行于20 x7年8月将该持有至到期债券按低于面值的价格出售。

本例中，该银行出售所持有的甲汽车金融公司债券主要是由于其本身无法控制、预期 不会重复发生且难以合理预计的独立事项所引起，因而不会影响到其对其他持有至到期投 资的分类。 .

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

二、持有至到期投资的会计处理

企业对持有至到期投资的会计处理，应着重于该金融资产的持有者打算“持有至到 期”，未到期前通常不会出售或重分类，主要应解决该金融资产实际利率的计算、摊余成 本的确定、持有期间的收益确认以及将其处置时损益的处理。

(一）持有至到期投资的初始计量

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

项目。

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

实际利率，是指将金融资产或金融负债在预期存续期间或适用的更短期间内的未来现 金流量，折现为该金融资产或金融负债当前账面价值所使用的利率。企业在确定实际利率 时，应当在考虑金融资产或金融负债所有合同条款（包括提前还款权、看涨期权、类似 期权等）的基础上预计未来现金流量，但不应考虑未来信用损失。

金融资产合同各方之间支付或收取的，属于实际利率组成部分的各项收费、交易费用 及溢价或折价等，应当在确定实际利率时予以考虑。金融资产的未来现金流量或存续期间 无法可靠预计时，应当采用该金融资产在整个合同期内的合同现金流量。

(二）持有至到期投资的后续计量

企业应当采用实际利率法，按摊余成本对持有至到期投资进行后续计量。其中，实际利 率法是指按照金融资产或金融负债（含一组金融资产或金融负债）的实际利率计算其摊余 成本及各期利息收人或利息费用的方法。摊余成本是指该金融资产的初始确认金额经下列调 整后的结果：（1)扣除已偿还的本金；（2)加上或减去采用实际利率法将该初始确认金额 与到期日金额之间的差额进行摊销形成的累计摊销额；（3)扣除已发生的减值损失。

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

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

【例2-3】[[1]](#footnote-1)0x0年1月1日，XYZ公司支付价款1 000元（含交易费用）从活跃市 场上购入某公司5年期债券，面值1 250元，票面年利率4. 72%，按年支付利息（即每年 59元），本金最后一次支付。合同约定，该债券的发行方在遇到特定情况时可以将债券赎 回，且不需要为提前赎回支付额外款项。XYZ公司在购买该债券时，预计发行方不会提

前赎回。

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

设该债券的实际利率为r,则可列出如下等式：

59 x (1 + r) \_1 +59 x (1 + r) +59 X (i + r) ~3 +59 x (1 +r) ~4 + (59 + 1 250) x (1 +r) -5 = 1 000 (元)

采用插值法，可以计算得出r = 10% ,由此可编制表2-1。

表2 -1 单位：元

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 年份 | 期初摊余成本 (a) | 实际利息收入（b) (按10%计算） | 现金流人（c) | 期末摊余成本  (d = a + b- c) |
| 20 xO | 1 000 | 100 | 59 | 1 041 |
| 20 x 1 | 1 041 | 104 | 59 | \_ 1 086 |
| 20 x 2 | 1 086 | 109 | 59 | 1 136 |
| 20 x3 ' | 1 136 | 114\* | 59 | 1 191 |
| 20 x4 | 1 191 | 118 " | 1 309 | 0 |

\*数字四舍五人取整；

\*\*数字考虑了计算过程中出现的尾差\_

根据上述数据，XYZ公司的有关账务处理如下：

1. 20x0年1月1日，购人债券：

借：持有至到期投资——成本 1 250

贷：银行存款 1 000

持有至到期投资——利息调整 250

1. 20x0年12月31日，确认实际利息收人、收到票面利息等：

借：应收利息 59

持有至到期投资——利息调整 41

贷：投资收益 . 100

借：银行存款 59

贷：应收利息 59

日，确认实际利息收入、收到票面利息等:

59

45

59

59

50

59

59

55

59

59

59

H9

250

-利息调整

104

59

日，确认实际利息收人、收到票面利息等：

-利息调整

109

59

日，确认实际利息、收到票面利息等：

5)

-利息调整

114

59

日，确认实际利息、收到票面利息和本金等:

6)

-利息调整

118

250

1. 20 xl 年 12 月 31 I:应收利息

持有至到期投资- 贷：投资收益 I:银行存款 贷：应收利息

1. 20 X2 年 12 月 31 I:应收利息

持有至到期投资- 贷：投资收益 I:银行存款 贷：应收利息 20 x3 年 12 月 31 应收利息 持有至到期投资- 贷：投资收益 银行存款 贷：应收利息 20 x4 年 12 月 31 应收利息 持冇至到期投资- 贷：投资收益 银行存款 贷：应收利息 银行存款等

贷：持有至到期投资--一成本

段定XYZ公司购买的侦券不是分次付息，而是到期一次还本付息，乩利息不是以复i

利计算。此时，XYZ公TT]所购买债券的实际利率r,可以计算如下： |

59 +59 + 59 +59 + 59 -i-1 250) x (1 + i.) "5 = 1 000 (元），由此得出 r« 9. 05% 0 !

据此，调整上述衣中相关数据后如表2 - 2所示。 |

根据.I；.述数据，.X. YZ公司的宥关账务处现如下： |

1. 20x0 年 1 J] 1 FI ,购人债券： V !

I:持冇至到期投资一一成本 i 250 |

贷：银行存款 J 000 I

持有至到烟投资一一利息调整 250 !

I：!,确认实际利息收人： 一应计利息 一利息调整

59

31.

贷：投资收.益

90.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 年份 | 期初摊余成本 (a) | 实际利息收人（b) (按9. 05%计算） | 现金流入（c) | 期末摊余成本  (d = a + b- c) |
| 20 xO | 1 000 | 90. 5 | 0 | 1 090. 5 |
| 20 x i | 1 090‘ 5 | 98. 69 | 0 | 1 189. 19 |
| 20 x 2 | 1 189.19 | 107. 62 | 0 | 1 296.81 |
| 20 x 3 | 1 296.81 | 117.36 | 0 | 1 414. 17 |
| 20 x4 | 1 414. 17 | 130.83 \* | 1 545 | 0 |

表2 -2 单位：元

\*考虑了计算过程中出现的尾差2. 85元。

1. 20 x 1年12月31日，确认实际利息收人

昔：持有至到期投资——应计利息 '

——利息调整

贷：投资收益

59

39. 69 98. 69

59

48. 62 107. 62

59

58. 36 117. 36

1. 20 X2 年 12 月 31 日：

昔：持有至到期投资——应计利息

——利息调整

贷:投资收益

1. 20x3年12月31日，确认实际利息：

昔：持有至到期投资——应计利息

——利息调整

贷：投资收益

1. 20 x4年12月31日，确认实际利息、收到本金和名义利息等:

昔：持有至到期投资~"应计利息 59

——利息调整 71. 83

贷：投资收益 130. 83

昔：银行存款 1 545

贷：持有至到期投资——成本 1250

——应计利息 295

三）持有至到期投资转换

企业因持有至到期投资部分出售或重分类的金额较大，且不属于企业会计准则所允许 的例外情况，使该投资的剩余部分不再适合划分为持有至到期投资的，企业应当将该投资 的剩余部分重分类为可供出售金融资产，并以公允价值进行后续计量。重分类日，该投资 剩余部分的账面价值与其公允价值之间的差额计入其他综合收益，在该可供出售金融资产 发生减值或终止确认时转出，计人当期损益。

【例2-4】 20x7年3月，由于贷款基准利率的变动和其他市场因素的影响，乙公司 持有的、原划分为持有至到期投资的某公司债券价格持续下跌。为此，乙公司于4月1日 对外出售该持有至到期债券投资10%，收取价款1 200 000元（即所出售债券的公允价 值）0

假定4月1日该债券出售前的账面余额（成本）为10000000元，不考虑债券出售等 其他相关因素的影响，则乙公司相关的账务处理如下：

借：银行存款 1 200 000

贷：持有至到期投资——成本 1 000 000

投资收益 200 000

借：可供出售金融资产 10 800 000

贷：持有至到期投资——成本 9 000 000

其他综合收益 1 800 000

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

借：银行存款 11 800 000

贷：可供出售金融资产 10 800 000

投资收益 1 000 000

借：其他综合收益 1 800 000

贷：投资收益 1 800 000

分类为贷款和应收款的金融资产，其会计处理与持有至到期投资基本相同。

第四节可供出售金融资产

一、可供出售金融资产概述

可供出售金融资产，是指初始确认时即被指定为可供出售的非衍生金融资产，以及除 下列各类资产以外的金融资产：（1)贷款和应收款项r (2)持有至到期投资；（3)以公 允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。例如，企业购人的在活跃市场上有报价的 股票、债券和基金等，没有划分为以公允价值计量且其变动计人当期损益的金融资产或持 有至到期投资等金融资产的，可归为此类。

对于在活跃市场上有报价的金融资产，既可能划分为以公允价值计量且其变动计入当 期损益的金融资产，也可能划分为可供出售金融资产；如果该金融资产属于有固定到期 日、回收金额固定或可确定的金融资产，则该金融资产还可能划分为持有至到期投资。某 项金融资产具体应分为哪一类，■主要取决于企业管理层的风险管理、投资决策等因素。金 融资产的分类应是管理层意图的如实表达。

二、可供出售金融资产的会计处理

可供出售金融资产的会计处理，与以公允价值计量且其变动计人当期损益的金融资产 的会计处理有类似之处，但也有不同。具体而言：（1)初始确认时，都应按公允价值计 量，但对于可供出售金融资产，相关交易费用应计人初始人账金额；（2)资产负债表日， 都应按公允价值计量，但对于可供出售金融资产，公允价值变动不是直接计入当期损益， 而通常应先计入其他综合收益。

企业在对可供出售金融资产进行会计处理时，还应注意以下方面：

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

可供出售金融资产持有期间取得的利息或现金股利，应当计人投资收益。资产负债表 日，可供出售金融资产应当以公允价值计量，且公允价值变动计人其他综合收益。

1. 可供出售金融资产发生的减值损失，应计人当期损益；如果可供出售金融资产是 外币货币性金融资产，则其形成的汇兑差额也应计人当期损益。采用实际利率法计算的可 供出售金融资产的利息，应当计人当期损益；可供出售权益工具投资的现金股利，应当在 被投资单位宣告发放股利时计人当期损益。
2. 处置可供出售金融资产时，应将取得的价款与该金融资产账面价值之间的差额， 计人投资损益；同时，将原直接计人其他综合收益的公允价值变动累计额对应处置部分的 金额转出，计人投资损益。

【例2-5】20x7年1月1日甲保险公司支付价款1 028. 244元购人某公司发行的3 年期公司债券，该公司债券的票面总金额为1 000元，票面年利率4%，实际年利率为 3%,利息每年年末支付，本金到期支付。甲保险公司将该公司债券划分为可供出售金融 资产。20x7年12月31日，该债券的市场价格为1 000.094元。假定无交易费用和其他

因素的影响，甲保险公司的账务处理如下：

1. 20x7年1月1日，购人债券：

借：可供出售金融资产——成本 1 000

——利息调整 28.244

贷：银行存款 1 028.244

1. 20x7年12月31 H ,收到侦券利息、确认公允价值变动：

, 实际利息=I 028. 244 x3%, =30. 84732«30. 85 (元）

年末摊余成本=1 028. 244 +30. 85 -40 = 1 019. 094 (元）

借:应收利息 40

贷：投资收益 30. 85

可供出售金融资产-一-利息调整 9. 15

借：银行存款 .« 40

贷：应收利息 40

借：芄他综合收益 19

贷：可供出售金融资产一--公允价値变动 19

一、金融资产减值损臾的确认

企业应挡在资产负债表H对以公允价值计觉.H.其变动H•人1期损益的金融资产以外的 金融资产（含中.项金融资产或一组金融资产，下同）的账而.价值进行检查，有客观证据

表明该金融资产发生减值的，应当确认减值损失，计提减值准备。

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

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

企业在根据以上客观证据判断金融资产是否发生减值损失时，应注意以下几点：

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

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

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

二、金融资产减值损失的计量

(一）持有至到期投资、贷款和应收款项减值损失的计量

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

损益。 .

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

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

1. 对于存在大量性质类似且以摊余成本后续计量金融资产的企业，在考虑金融资产 减值测试时，应当先将单项金额重大的金融资产区分开来，单独进行减值测试。如有客观 证据表明其已发生减值，应当确认减值损失，计人当期损益。对单项金额不重大的金融资 产.，可以单独进行减值测试，也可以包括在具有类似信用风险特征的金融资产组合中进行 减值测试。在实务中，企业可以根据具体情况确定单项金额重大的标准。该项标准一经确 定，应当一致运用，不得随意变更。

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

企业对金融资产采用组合方式进行减值测试时，应当注意以下几个方面：.

1. 应当将具有类似信用风险特征的金融资产组合在一起，例如可按资产类型、行 业分布、区域分布、担保物类型、逾期状态等进行组合。
2. 对于已包括在某金融资产组合中的某项特定资产，一旦有客观证据表明其发生 了减值，则应当将其从该组合中分出来，单独确认减值损失。
3. 在对某金融资产组合的未来现金流量进行预计时，应当以与其具有类似风险特 征组合的历史损失率为基础。如企业缺乏这方面的数据或经验不足，则应当尽量采用具有 可比性的其他资产组合的经验数据，并作必要调整。企业应当对预计资产组合未来现金流 量的方法和假设进行定期检查，以最大限度地消除损失预计数和实际发生数之间的差异。
4. 对以摊余成本计量的金融资产确认减值损失后，如有客观证据表明该金融资产价 值巳恢复，且客观上与确认该损失后发生的事项有关（如债务人的信用评级已提高等）， 原确认的减值损失应当予以转回，计入当期损益。但是，该转回后的账面价值不应当超过 假定不计提减值准备情况下该金融资产在转回日的摊余成本。
5. 外币金融资产发生减值的，预计未来现金流量现值应先按外币确定，在计量减值 时再按资产负债表日即期汇率折合成为记账本位币反映的金额。该项金额小于相关外币金 融资产以记账本位币反映的账面价值的部分，确认为减值损失，计人当期损益。

【例2-6】GHI银行1年前向客户A发放了一笔3年期贷款，划分为贷款和应收款 项，且属金额重大。今年，由于外部新技术冲击，客户A的产品市场销路不畅，存在严 重财务困难，故不能按期及时偿还GHI银行的贷款本金和利息。为此，客户A提出与 GHI银行调整贷款条款，以便顺利渡过财务难关。GHI银行同意了客户A提出的要求。 以下是五种可供选择的贷款条款调整方案：

(1)客户A在贷款原到期日后5年内偿还贷款的全部本金，但不包括按原条款应计

的利息；

1. 在原到期日，客户A偿还贷款的全部本金，但不包括按原条款应计的利息；
2. 在原到期日，客户A偿还贷款的全部本金，以及以低于原贷款应计的利息；
3. 客户A在原到期日后5年内偿还贷款的全部本金，以及原贷款期间应计的利息， 但贷款展期期间不支付任何利息；
4. 客户A在原到期日后5年内偿还贷款的全部本金、原贷款期间和展期期间应计 的利息。

在上述五种可供选择的贷款条款调整方案下，哪一种需要在今年末确认减值损失？ 不难看出，在上述方案（1)~(4)下，贷款未来现金流量现值一定小于当前账面价 值，因此，GHI银行采用方案.(1)~(4)中的任何一种，都需要在调整贷款日确认和计 量贷款减值损失。

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

【例2-7】20x5年1月1日，丙银行以“折价”方式向B企业发放一笔5年期贷款 50 000 000元（实际发放给B企业的款项为49 000 000元），合同年利率为10%。丙银行 将其划分为贷款和应收款项，初始确认该贷款时确定的实际利率为10. 53%。

20 x7年12月31日，有客观证据表明B企业发生严重财务困难，丙银行据此认定对 B企业的贷款发生了减值，并预期20x8年12月31日将收到利息5 000 000元，但20x9 年12月31日仅收到本金25 000 000元。

20 x7年12月31日丙银行对B企业应确认的减值损失按该日确认减值损失前的摊余 成本与未来现金流量现值之间的差额确定（小数点后数据四舍五人）。

1. 20x7年12月31日未确认减值损失前，丙银行对B企业贷款的摊余成本计算 如下：

20 x5年1月1日，对B企业贷款的摊余成本=49 000 000 (元）

20 X 5年12月31日，对B企业贷款的摊余成本 =49 000 000 +49 000 000 X 10. 53% -5 000 000 =49 159 700 (元）

20 x6年12月31日，对B企业贷款的摊余成本 =49 159 700 x (1 +10. 53% ) -5 000 000«49 336 216 (元）

' 20 X7年I2月31日，对B企业贷款（确认减值损失前）的摊余成本 =49 336 216 x (1 + 10. 53% ) -5 000 000«49 531 320 (元）

1. 20x7年12月31日，丙银行预计从对B企业贷款将收到现金流量的现值计算如下：

5 000 000 x (1 +10. 53% ) \_1 +25 000 000 x (1 +10. 53% ) ~2

«24 987 147 (元）

1. 20x7年12月31日，丙银行应确认的贷款减值损失 =49 531 320 -24 987 147 =24 544 173 (元）

【例2-8】' 20 x5年1月1日，XYZ银行向A客户发放了一笔贷款15 000 000元。贷 款合同年利率为10%，期限6年，借款人到期一次偿还本金。假定该贷款的实际利率为 10% ,利息按年收取。其他有关资料及账务处理如下（小数点后数据四舍五人）：

1. 20x5年，XYZ银行及时从A公司收到贷款利息: 20 X5年1月1日，发放贷款：

借：贷款——本金 贷：吸收存款 20 X5年12月31日 借：应收利息 贷：利息收人 借：存放同业 贷：应收利息

15 000 000

15 000 000

1 500 000

1 500.000 1 500 000

1 500 000

确认并收到贷款利息:

1. 20x6年12月31日，因A公司经营出现异常，XYZ银行预计难以及时收到利 息。其次，XYZ银行根据当前掌握的资料，对贷款合同现金流量重新作了估计。具体如 表2-3、表2-4所示。

20 x6年12月31日，确认贷款利息：

借:应收利息 1 500 000

贷：利息收人 1 500 000

20 x6年12月31日，XYZ银行应确认的贷款减值损失 =未确认减值损失前的摊余成本-新预计未来现金流量现值 =(贷款本金+应收未收利息）-新预计未来现金流量现值 =16 500 000 -9 766 600 =6 733 400 (元）..

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 表2 -3 | 贷款合同现金流量 | | 单位：元 |
| 时 间 | 未折现金额 | 折现系数 | 现 值 |
| 20 x7年12月31日 | 1 500 000 | 0. 9091 | 1 363 650 |
| 20 x 8年12月31日 | 1 500 000 | 0.8264 | 1 239 600 |
| 20 x9年12月31日 | 1 500 000 | 0.7513 | 1 126 950 |
| 2 x 10年12月31日 | 16 500 000 | 0.6830 | 11 269 500 |
| 小 计 | 1\ 000 000 | —• | 14 999 700 |
| 表2-4 | 新预计的现金流量 | | 单位：元 |
| 时 间 | •未折规金额 | 折现系数 | 现 值 |
| 20 x7年12月31日 | 0 | 0.9091 | 0 |
| 20 年12月31日 | 10 000 000 | 0.8264 | 8 264 000 |
| 20 x9年12月31日 | 2 000 000 | 0. 7513 | 1 502 6Q0 |
| 2 x 10年12月31日 | 0 | 0.6830 | 0 |
| 小 计 | 12 000 000 | — | 9 766 600 |

相关的账务处理如下： 借：资产减值损失 贷：贷款损失准备 借：贷款•一一巳减值 贷：贷款——本金

6 733 400

6 733 400 16 500 000 15 000 000

应收利息 1 500 000

1. 20 x7年12月31日，XYZ银行预期原先的现金流量估计不会改变：

确认减值损失的回转=9 766 600 x 10% -976 660 (元）

相关的账务处理如下：

借：贷款损失准备 976 660

贷：利息收人 976 660

据此，20 x7年12月31日贷款的摊余成本=9 766 600 +976 660 = 10 743 260 (元）

1. 20x8年12月31日，XYZ银行预期原先的现金流量估计不会改变，但20 X 8年 当年实际收到的现金却为9 000 000元。

相关的账务处理如下：

借：贷款损失准备 1 074 326

贷：利息收人 1 074 326

借:存放同业 9 000 000

贷：贷款——巳减值 9 000 000

借:资产减值损失 999 386

贷：贷款损失准备 999 386

注：20 X8年12月31日计提贷款损失准备前，贷款的摊余成本=L0 743 260 + 1 074 326 -9 000 000 =2 817 586 (元）。由于XYZ\_银行对20x9年及2x10年的现金流人预期不变，因此，应调整的贷款损 失准备=2 817 586 - 1 818 200 =999 386 (元）。相关计算如表2-5所示。

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 条2-5 | 现值 | 计算 | 单位：元 |
| ' 时 间 | 未折现金额 | 折现系数 | 现 值 |
| 20 x9年12月31日 | 2 000 000 | 0. 9091 | 1 818 200 |
| 2x10年12月31日 | 0 | 0. B264 | 0 |
| 小 计 | 2 000 000 |  | 1 818 200 |

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

|  |  |
| --- | --- |
| 借：贷款损失准备 | 181 820 |
| 贷：利息收人 | 181 820 |
| 借：存放同业 | 1 000 000 |
| 贷：贷款——巳减值 | 1 000 000 |
| 借：贷款损失准备 | 363 630 |
| 贷：资产减值损失 | 363 630 |
| 注：20x9年12月31日计提贷款损失准备前，贷款的摊余成本= 1 818 200- | f- 181 820 - 1 000 000 |

1 000 020 (元）。因此，应调整的贷款损失准备=1 000 020 - 1 363 650 = -363 630 (元）。其中， 1 363 650元系2 x 10年将收回现金1 500 000元按折现系数0. 9091进行折现后的结果。

(6) 2x10年12月31日，XYZ银行将贷款结算，实际收到现金2 000 000元。相关账 务处理如下：

借：贷款损失准备 贷：利息收人

借：存放同业 贷款损失准备

贷：贷款——已减值 资产减值损失

136 365

136 365 2 000 000 4 999 985

6 500 000 499 985

(二）可供出售金融资产减.值损失的计量

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

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

1. 对于已确认减值损失的可供出售债务工具，在随后的会计期间公允价值巳上升且 客观上与确认原减值损失确认后发生的事项有关的，原确认的减值损失应当予以转回，计 入当期损益。
2. 可供出售权益工具投资发生的减值损失，不得通过损益转回。另外，在活跃市场 中没有报价且其公允价值不能可靠计量的权益工具投资，或与该权益工具挂钩并须通过交 付该权益:.1.:具结算的衍生金融资产发电的减值损失，+得转叫。

【例2.0x5年1月1 口，ABC公司按而值从债券二级市场购人MNO公司发行 的债券】0 000张，'每张®值]00元，票面年利率3%,划分为可供出售金融资产。

?-0 x5年12月31 f:|，该债券的市场价格为每张100元。

20x6年，MNO公司因投资决策失误，发生严重财务困难，但仍可支付该债券当年 的票而利息。20x6年12月31 口，该债奍的公允价值下降为每张80元。ABC公司预 计，如MNO公司不采取措施，该债券的公允价值预计会持续下跌。

20x7年，MNO公司调整产品结构并整合其他资源，致使上年发生的财务困难大为 好转。20 x7年12月|：.|，该债券的公允价值巴上升至每张95元。

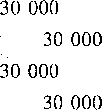
假定ABC公司初始确认该债券时汁算确矩的债券实际利率为3%，且不考虑其他因 素，则ABC公司有关的账务处理如下：

1. 20x5年】月1丨:丨购人债券：

借：可供出皙金融资产——成本 1J00 000

贷：银行存款

1 000 000



1. 20x5年12月〗1卜丨确认利息、公允价值变动 借：应收利息

贷：投资收益 借：银行存款

贷：应收利息 债券的公允价值变动为零，故不作账务处现。

(3) 20x6年12月31日确认利息收入及减值损失:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 借: | 应收利息 |  | 30 000 |
|  | 贷：投资收益 |  | 30 000 |
| 借: | 银行存款 |  | 30 000 |
|  | 贷：应收利息 |  | 30 000 |
| 借: | 资产减值损失 |  | 200 000 |
|  | 贷：可供出售金融资产一 | 一公允价值变动 | 200 000 |

由于该债券的公允价值预计会持续下跌，ABC公司应确认减值损失。

1. 2.0x7年12月31日确认利息收人及减值损失转回：

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

x3%

借：应收利息 贷：投资收益

30 000 24 6

30 000 30

794 000

000

000

000

(元）

可供出售金融资产——利息调整 借：银行存款 .

贷：应收利息

减值损失转回前，该债券的摊余成本=1 000 000 -200 000 -6 000 20 X7年I2月31日，该债券的公允价值=9S0 000 (元）

应转回的金额=950 000 -乃4 000 =156 000 (元）

借：可供出售金融资产——公允价值变动 贷：资产减值损失

156 000 156

000

一、金融资产转移概述

金融资产（IV巾.项或■组类似金融资产）转移，是指企业（转出方）将金融资产比 与或交付给该金融资产发行方以外的另•方（转人方）。比如，企业将持有的未到期商业| 票据向银行贴现，就属于金融资产转移。

企业金融资产转移，包括下列两种情形：•是将收取金融资产现金流量的权利转移给: 另一方，比如前述的将未到期®据肉银行贴现；二是将金融资产转移给另一方，但保留收丨 取金融资产观佥流W•的权利,并承拊将收取的现金流馈支付给最终收款方的义务，同吋还丨 应满足以下条件： ；

1. 从该金融资产收到对等的现金流璜时，才有义务将其支付给最终收款方。企业发j 生短期热付款，怛有权金额收m该热付款并按照市场利率计收利息的，视同满足本条件。S
2. 根据合同约定，不能出传该金融资产或作为担保物，但可以将其作为对最终收款| 方支付现金流\_M的保■：» 丨
3. 冇义务将收収的现金流最及吋支付给最终收款方。企业无权将该现金流量进行两丨投资，但按照合同约定在相邻两次支付间隔期内将所收到的现金流量进行现金或现金等价 物投资的除外。企业按照合同约定进行再投资的，应当将投资收益按照合同约定支付给最 终收款方。

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

二、金融资产转移的确认和计量

(一）金融资产整体转移和部分转移的区分

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

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

金融资产部分转移，包括下列三种情形：

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

(二）符合终止确认条件的情形

1.符合终止确认条件的判断

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

金融资产转移是否符合终止确认条件，有时比较容易判断。比如，下列情况就表明已 将金融资产所有权上几乎所有风险和报酬转移给了转人方，因而应当终止确认相关金融资 产：（1)企业以不附追索权方式出售金融资产；（2)企业将金融资产出售，同时与买入 方签订协议，在约定期限结束时按当日该金融资产的公允价值回购；（3)企业将金融资 产出售，同时与买人方签订看跌期权合约（即买人方有权将该金融资产返售给企业），但 从合约条款判断，该看跌期权是一项重大价外期权（即期权合约的条款设计使得金融资

产的买方极小可能会到期行权）。

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

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

2.符合终止确认条件时的计量

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

因转移收到的对价+原直接计人所有者权益的公允价值变动累计利得（如为累计损

失，应为减项）-所转移金融资产的账面价值=金融资产整体转移损益

理解以上公式时，应注意下面两点：

第一，因金融资产转移获得了新金融资产或承担了新金融负债的，应当在转移日按照 公允价值确认该金融资产或金融负债（包括看涨期权、看跌期权、担保负债、远期合同、 互换等）,并将该金融资产扣除金融负债后的净额作为上述对价的组成部分。

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

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

第二，原直接计人其他综合收益的公允价值变动累计利得或损失，是指所转移金融资 产（如可供出售金融资产）转移前公允价值变动直接计人所有者权益的累计额。

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

原直接计人其他综合收益的公允价值变动累计额中对应终止确认部分的金额，应当按 照金融资产终止确认部分和未终止确认部分的相对公允价值，对该累计额进行分摊后 确定。

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

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

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

【例2-10】 20x4年3月15日，甲公司销售一批商品给乙公司，开出的增值税专用 发票上注明的销售价款为300 000元，增值税销项税额为51 000元，款项尚未收到。双方 约定，乙公司应于20x4年10月31日付款。20x4年6月4日，经与中国银行协商后约 定：甲公司将应收乙公司的货款出售给中国银行，价款为263 250元；在应收乙公司货款 到期无法收回时，中国银行不能向甲公司追偿。甲公司根据以往经验，预计该批商品将发 生的销售退回金额为23 400元，其中，增值税销项税额为3 400元，成本为I3 000元，实 际发生的销售退回由甲公司承担。20x4年8月3日，甲公司收到乙公司退回的商品，价 款为23 400元。假定不考虑其他因素。

甲公司与应收债权出售有关的账务处理如下：

(1) 20x4年6月4日出售应收债权：

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 借： | 银行存款^ | 263 250 |
|  | 营业外支出 | 64 350 |
|  | 其他应收款 | 23 400 |
|  | 贷：应收账款 | 351 000 |
| (2) | 20 x 4年8月3日收到退回的商品： |  |
| 借: | 主营业务收人 | 20 000 |
|  | 应交税费一一应交增值税（销项税额) | 3 400 |
|  | 贷：其他应收款 | 23 400 |
| 借： | 庳存商品 | 13 000 |
|  | 贷：主营业务成本 | 13 000 |

本例涉及企业将应收债权不附追索权予以出俜（处置）。应收债权的出售通常分为不 跗追索权的出售和附追索权出售不附追索权应收债权出售,其涵义是:企业将其按照销 1售商品、提供劳务的销惇合同所产生的应收债权出借给银行等金融机构，根舉企业、债务 人及银行等金融机构之间的协议，在所俾应收债权到期无法收间时，银行等金融机构不能 够向出皙应收债权的企业进行追偿。在这种情况下，企业应将所售应收债权予以转销，结 转计提的相关坏账准备，确认按协议约定预计将发屯的销售退冋、销俾折让、规金折扣 等，确认出售损益=：

企业在出雋应收债权的过程中如附有追索权，即在有关应收侦权到期无法从债务人处 收回时，银行等金融机构有权向出售应收债权的企业追偿，或按照协议约定，企业有义务 按照约定金额自银行等金融机构回购部分应收债权，应收债权的坏账风险由售出应收债权 的企业负担，则企业应按照以应收债权为质押取得借款的核算' 1会计处縄。

(三）不符合终止确认条件的情形

1.不符合终止确认条件的判断 .金融资产转移后，企业（转出方）仍保留了该金融资产所有权上儿乎所有的风险和 报酬的，则不应当终止确认该金融资产。

对于相对简单的金融资产转移，其是否符合终止确认条件比较容易判断。比如，下列 情况就表明企业保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬，不应当终止确认相关金融 资产：（1)企业采用附追索权方式出售金融资产；（2)企业将金融资产出售，同时与买 人方签订协议，在约定期限结束时按固定价格或原售价加合理回报将该金融资产回购，如 采用买断式回购、质押式回购交易卖出债券等；（3)企业将金融资产出售，同时与买入 方签订看跌期权合约（即买人方有权将该金融资产返售给企业），但从合约条款判断，该 看跌期权是一项重大价内期权（即期权合约的条款设计，使得金融资产的买方很可能会 到期行权）；(4)企业（银行）将信贷资产整体转移，同时保证对金融资产买方可能发生 的信用损失进行全额补偿；（5)企业将金融资产出售，同时与转人方达成一项总回报互 换协议，该互换使市场风险又转回给了金融资产出售方。

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

2.不符合终止确认时的计量

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

该金融资产与确认的相关金融负债不得相互抵销。在随后的会计期间，企业应当继续, 确认该金融资产产生的收人和该金融负债产生的费用。所转移的金融资产以摊余成本计量 的，，确认的相关负债不得指定为以公允价值计量且其变动计人1期损益的金融负渍.

【例2-11】甲企业销傻一批商品给乙企业，货已发出，增值税专刖发票上注明的商 品价款为200 000元，增值税销项税额为34 000元。当R收到乙企业签发的不带息商业承 兑汇票一张，该票据的期限为3个月。相关销惜商品收人符合收人确认条件。

甲企业的账务处理如下：

1. 销售实现时：

借：应收票据 234 000

贷：主营业务收人 200 000

应交税费-一-应交增值税（销项税额） 34 000

1. 3个月后，应收票据到期，甲企业收回款项234 000元，存人银行：

借：银行存款 s 234 000

贷:应收票据 234 000

1. ;鋼果甲•业在该票据到期前向银行贴现，且银行拥布追索权，则丧明中企业的 应收票据贴现不符合金融资产终止确认条件，应将贴现所得确认为一项金融负债（短斯 借款）。假定甲企业贴现获得现金净额231 660元，则甲企业有关账务处理如下：

借：银行存款 231 660

短沏借款•- •…调整 2 340

.贷：短期借款成本 2M000

贴现息2.340元;据贴现期间采用实阮利率法确认为利息费用;。

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

(四）继续涉人的情形

1. 继续涉人的判断

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

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

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

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

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

1. 继续涉人的计量

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

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

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

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

企业仅继续涉入所转移金融资产一部分的，应当将该部分金融资产视作一个整体，并

在此基础上运用上述继续涉人会计处理原则。

【例2-12】甲银行持有一组住房抵押贷款，借款方可提前偿付。20 x7年1月1日， 该组贷款的本金和摊余成本均为100 000 000元，票面年利率和实际年利率均为10%。经 批准，甲银行拟将该组贷款转移给某信托机构（以下简称受让方）进行证券化。有关资 料如下：

20x7年1月1日，甲银行与受让方签订协议，将该组贷款转移给受让方，并办理有 关手续。甲银行收到款项91 150 000元，同时保留以下权利：（1)收取本金10 000 000元 以及这部分本金按10%的利率所计算确定利息的权利；（2)收取以90 000 000元为本金、 以0.5%为利率所计算确定利息（超额利差）的权利。受让人取得收取该组贷款本金中的 90 000 000元以及这部分本金按9. 5%的利率收取利息的权利。根据双方签订的协议，如 果该组贷款被提前偿付，则偿付金额按1 : 9的比例在甲银行和受让人之间进行分配。但 是，如该组贷款发生违约，则违约金额从甲银行拥有的10 000 000元贷款本金中扣除，直 到扣完为止。

20 x7年1月1日，该组贷款的公允价值为101 000 000元，0. 5%的超额利差的公允 价值为400 000元。

甲银行的分析及会计处理如下： .

1. 甲银行转移了该组贷款所有权相关的部分重大风险和报酬（如重大提前偿付风 险），但由于设立了次级权益（即内部信用增级），因而也保留了所有权相关的部分重大 风险和报酬，并且能够对留存的该部分权益实施控制。根据金融资产转让准则，甲银行应 采用继续涉人法对该金融资产转移交易进行会计处理。
2. 甲银行收到的91 150 000元对价，由两部分构成：一部分是转移的90%贷款及 相关利息的对价，即90 900 000元(101 000 000 x90% )；另一部分是因为使保留的权利 次级化所取得的对价250 000元。此外，由于超额利差的公允价值为400 000元，从而甲 银行的该项金融资产转移变易的信用增级相关的对价为650 000元。

假定甲银行无法取得所转移该组贷款的90%和10%部分各自的公允价值，则甲银行 所转移该组贷款的90%部分形成的利得或损失计算如表2 -6所示。

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 表2 -6 |  |  | 单位：元 |
| 项 固 | 估计公允价值 | 百分比 | 分摊后的账面价值 |
| 巳转移部分 | 90 900 000 | 90% | 90 000 000 |
| 未转移部分 | 10 100 000 | 10% | 10 000 000 |
| 合 计 | 101 000 000 | 100% | 100 000 000 |

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

=9.00 000 (元)

1. 甲银行仍保留贷款部分的账面价值为10 000 000元。
2. 甲银行因继续涉人而确认资产的金额，按双方协议约定的、因信用增级使甲银 行不能收到的现金流人最大值10 000 000元；另外，超额利差形成的资产400 000元本质 上也是继续涉人形成的资产。

因继续涉入而确认负债的金额，按因信用增级使甲银行不能收到的现金流人最大值

10 000 000元和信用增级的公允价值总额650 000元，两项合计为10 650 000元。

据此，甲银行在金融资产转移日应作如下账务处理：

借：存放同业 91 150 000

继续渉人资产——次级权益 10 000 000

——超额账户 400 000

贷：贷款 90 000 000

继续涉入负债 ， 10 650 000

其他业务收入 900 000

(5)金融资产转移后，甲银行应根据收人确认原则，采用实际利率法将信用增级取 得的对价650 000元分期予以确认。此外，还应在资产负债表日对已确认资产确认可能发 生的减值损失。比如，在20x7年12月31日，已棒移贷款发生信用损失3 000 000元， 则甲银行应作如下账务处理：

借：资产减值损失 3 000 000

贷：贷款损失准备——次级权益 3 000 000

借：继续涉人负债 3.000 000

贷：继续涉入资产——次级权益 3 000 000

第三章 存货

本章论述了企业存货的确认、初始和后续计量、减值等会计处理。在学习和理解本章 内容时，应当关注：（1)存货的初始计量。存货通常按照成本进行初始计量，不同来源 的存货，其成本构成也不同。（2)存货发出的计量。企业应当根据各类存货的实物流转 方式、存货的性质以及企业管理方式，合理选择发出存货成本的计算方法，合理确定当期 发出存货的实际成本。（3)存货的期末计量。企业应当在期末时，对存货按照成本与可 变现净值孰低计量。除了学习本章节的内容外，还应当认真阅读《企业会计准则第1 号——存货》及相关指南和解释。

第一节存货的确认和初始计量

—、存货的概念与确认条件

(一）存货的概念

存货是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产 品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料、物料等。企业的存货具体通常包括以下 内容：

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

核算。

1. 在产品。指企业正在制造尚未完工的产品，包括正在各个生产工序加工的产品和 已加工完毕但尚未检验或巳检验但尚未办理人库手续的产品。
2. 半成品。指经过一定生产过程并巳检验合格交付半成品仓库保管，但尚未制造完 工成为产成品，仍需进一步加工的中间产品。
3. 产成品。指工业企业巳经完成全部生产过程并验收人库，可以按照合同规定的 条件送交订货单位，或者可以作为商品对外销售的产品。企业接受外来原材料加工制 造的代制品和为外单位加工修理的代修品，制造和修理完成验收人库后，应视同企业 的产成品。
4. 商品。指商品流通企业外购或委托加工完成验收人库用于销售的各种商品。
5. 周转材料。指企业能够多次使用、但不符合固定资产定义的材料，如为了包装本 企业商品而储备的各种包装物，各种工具、管理用具、玻璃器皿、劳动保护用品以及在经 营过程中周转使用的容器等低值易耗品和建造承包商的钢模板、木模板、脚手架等其他周 转材料。但是，周转材料符合固定资产定义的，应当作为固定资产处理。

(二）存货的确认条件

存货必须在符合定义的前提下，同时满足下列两个条件，才能予以确认。

1. 与该存货有关的经济利益很可能流人企业；
2. 该存货的成本能够可靠地计量。

二、存货的初始计量

企业取得存货应当按照成本进行计量。存货成本包括采购成本、加工成本和使存货达 到目前场所和状态所发生的其他成本三个组成部分。企业存货的取得主要是通过外购和自 制两个途径。

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

(一）外购存货的成本 '

,企业外购存货主要包括原材料和商品。外购存货的成本即存货的采购成本，指企业物 资从采购到人库前所发生的全部支出，包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险 费以及其他可归属于存货采购成本的费用。

商品流通企业在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存 货采购成本的费用等进货费用，应计人所购商品成本。在实务中，企业也可以将发生的运 输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用等进货费用先进行归集，期 末，按照所购商品的存销情况进行分摊。对于已销售商品的进货费用，计入主营业务成 本；对于未售商品的进货费用，计入期末存货成本。商品流通企业采购商品的进货费用金 额较小的，可以在发生时直接计入当期销售费用。

(二）加工取得存货的成本 '

企业通过进一步加工取得的存货，主要包括产成品、在产品、半成品、委托加工物资

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

存货加工成本由直接人工和制造费用构成，其实质是企业在进一步加工存货的过程 中追加发生的生产成本，因此，不包括直接由材料存货转移来的价值。其中，直接人 工是指企业在生产产品过程中，直接从事产品生产的工人的职工薪酬。直接人工和间 接人工的划分依据通常是生产工人是否与所生产的产品直接相关（即可否直接确定其 服务的产品对象）。制造费用是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。 制造费用是一项间接生产成本，包括企业生产部门（如生产车间）管理人员的职工薪 酬、折旧费、办公费、水电费、机物料消耗、劳动保护费、季节性和修理期间的停工 损失等。 .

(三）其他方式取得存货的成本

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

1. 投资者投人存货的成本

投资者投人存货的成本，应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约 定价值不公允的除外。在投资合同或协议约定价值不公允的情况下，按照该项存货的公允 价值作为其人账价值。

1. 通过非货币性资产交换、债务重组、企业合并等方式取得的存货的成本

企业通过非货币性资产交换、债务重组、企业合并等方式取得的存货，其成本应当分 别按照《企业会计准则第7号一非货币性资产交换》、《企业会计准则第12号——债务 重组》和《企业会计准则第20号——企业合并》等的规定确定。但是，其后续计量和披 露应当执行《企业会计准则第1号——存货》（以下简称存货准则）的规定。

1. 盘盈存货的成本

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

(四）通过提供劳务取得的存货

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

在确定存货成本的过程中，K列费用不应当计人存货成木，而应挡在與发生时计人丨 当期损益：（1)非正常消耗的直接材料、直接人工及制造费用，应计人当期损益，不| 得计人存货成本。例如，企业超定额的废品损失以及由自然灾害而发生的直接材料、| 直接人工及制造费用，由于这呰费用的发生无助于使该存货达到tor前场所和状态，不| 应计人存货成本，而应计人肖期损益。（2)仓储费用，指企业在采购人库后发生的储| 存费用，应计人当期损益。但是，在虫产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储| 费用则应计人存货成本。例如，某种洒类产品生产企业为使生产的酒达到规定的产品| 质量标准，而必须发生的仓储费用，就应计人酒的成本，而不是计人岀期损益。|

(3)不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出，不符合存货的定义和确认条丨 件，应在发生时计人当期损益，不得计人存货成本。(4)企业采购用于广告营销活动i 的特定商品，I向客户预付货款未取得商品时，应作为预付账款进行会计处理，待取得| 相关商品时计人肖期损益（销售费用企业取得广告营销性质的服务比照该原则进行| 处理。 丨

蝶

第二节 发出存货的计量方法

发出存货成本的计量方法

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

对于性质和用途相似的存货，应当采用相同的成本计算方法确定发出存货的成本。企 业在确定发出存货的成本时，可以采用先进先出法、移动加权平均法、月末一次加权平均 法和个别计价法等方法。现行会计准则不允许采用后进先出法确定发出存货的成本。

(一）先进先出法

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

(二）移动加权平均法

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

a & 原有库存存货的实际成本+本次进货的实际成本

存人早仫成本\_ 尿¥库存存货数量+本次进货数量

本次发出存货的成本=本次发出存货数量X本次发货前的存货单位成本

本月月末库存存货成本=月末库存存货的数量X本月月末存货单位成本

(三）月末一次加权平均法

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

存货月初库存存货+ y丨本月某批进货本月某批、

单J :的实际成本 的实际单位成本x进货的数量j

^~ 月初库存存货数量+本月各批进货数量之和

本月发出存货的成本=本月发出存货的数量X存货单位成本

本月月末库存存货成本=月末库存存货的数量X存货单位成本

(四）个别计价法.

个别计价法，亦称个别认定法、具体辨认法、批实际法，其特征是注重所发出存货 具体项目的实物流转与成本流转之间的联系，逐一辨认各批发出存货和期末存货所属的购 进批别或生产批别，分别按其购人或生产时所确定的单位成本计算各批发出存货和期末存 货的成本。

二、存货成本的结转

企业销售存货，应当将巳售存货的成本结转为当期损益，计人营业成本。这就是说， 企业在确认存货销售收人的当期，应当将已经销售存货的成本结转为当期营业成本。

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

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

准备。

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

企业因非货币性资产交换、债务重组等转出的存货成本，分别参见第十五章“非货 币性资产交换”和第十六章“债务重组”。

第三节期末存货的计量

一、存货期末计量原则

资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。

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

损益。

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

二、存货的可变现净值

可变现净值，是指在日常活动中，存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成 本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。

(一）可变现净值的基本特征

1.确定存货可变现净值的前提是企业在进行日常活动

如果企业不是在进行正常的生产经营活动，比如企业处于清算过程，那么不能按照存

货准则的规定确定存货的可变现净值。

1. 可变现净值为存货的预计未来净现金流人，而不是简单地等于存货的售价或合同价

企业预计的销售存货现金流量，并不完全等于存货的可变现净值。存货在销售过程中

可能发生的销售费用和相关税费，以及为达到预定可销售状态还可能发生的加工成本等相 关支出，构成现金流入的抵减项目。企业预计的销售存货现金流量，扣除这些抵减项目 后，才能确定存货的可变现净值。

1. 不同存货可变现净值的构成不同
2. 产成品、商品和用于出售的材料等直接用于出售的商品存货，在正常生产经营 过程中，应当以该存货的估计售价减去佔计的销售费用和相关税费后的金额，确定其可变 现净值。
3. 需要经过加工的材料存货，在正常生产经营过程中，应当以所生产的产成品的 估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用和相关税费后的金额，确定 其可变现净值。

(二）确定存货的可变现净值时应考虑的因素

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

1.确定存货的可变现净值应当以取得确凿证据为基础

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

(I)存货成木的确凿W:据。存货的采购成木、加T.成本和其他成本及以其他方式取 得存货的成本，应挡以取得外来原始凭证、也产成本账簿记泌等作为确凿i£据。

丨（2)存货可变现净值的确凿证据。存货可变现净值的确凿证据，足指对确定存货的 可变现净值有直接影响的确凿证明，如产成品或商品的市场销售价格、与产成品或商品相 i同或类似商品的市场销售价格、销货方提供的有关资料和生产成本资料等。

2-确定存货的可变现净值应当考虑持有存货的H的 丨 由于企业持有存货的S的不同，确定存货可变现净值的计算方法也不同。如用于出售 的存货和用于继续加1:的存货，其可变现净值的计算就不相同，W此，企业在确定存货的 可变现净值时，应考虑持有存货的H的。企业持有存货的目的，通常可以分为：

1. 持有以备出售的存货，如商品、产成品，其中又分为有合问约定的存货和没有 合同约定的存货；
2. 将在生产过程或提供劳务过程中耗用的存货，如材料等。
3. 确定存货的可变现净值应当考虑资产负偾表H后事项等的影响 i

砘定1?货可变现净值时，应当以资产负债表H取得最可靠的证据诂计的售价为基础并 序虑持有存货的H的，资产负债表H至财务报告批准报出日之间存货售价发生波动的，如 有确凿证据表明其对资产负债表H存货已经存在的情况提供了新的或进一步的证据，则在 确定存货可变现净值时应当予以考虑，否则，不应予以考虑。

存货別\*计的炅体方法

(-)存货估计售价的确足

对于企业持有的各类存货，在确定其可变现净值时，敁关键的问题是确定估计售价。

企业应当区别如下情况确定存货的估计售价：

1. 为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货，通常应当以产成品或商品的合同价 格作为其可变现净值的计算基础。如果企业与购买方签订了销售合同（或劳务合同，下 同），并且销售合同订购的数量等于企业持有存货的数量，在这种情况下，在确定与该项 销售合同直接相关存货的可变现净值时，应当以销售合同价格作为其可变现净值的计算基 础。也就是说，如果企业就其产成品或商品签订了销售合同，则该批产成品或商品的可变 现净值应当以合同价格作为计算基础；如果企业销售合同所规定的标的物还没有生产出 来，但持有专门用于该标的物生产的原材料，其可变现净值也应当以合同价格作为计算 基础。
2. 如果企业持有存货的数量多于销售合同订购数量，超出部分的存货可变现净值应 当以产成品或商品的一般销售价格（即市场销售价格）作为计算基础。
3. 如果企业持有存货的数量少于销售合同订购数量，实际持有与该销售合同相关的 存货应以销售合同所规定的价格作为可变现净值的计算基础。如果该合同为亏损合同，还 应同时按照《企业会计准则第13号——或有事项》的规定处理。
4. 没有销售合同约定的存货（不包括用于出售的材料），其可变现净值应当以产成品 或商品一般销售价格（即市场销售价格）作为计算基础。
5. 用于出售的材料等，通常以市场价格作为其可变现净值的计算基础。这里的市场 价格是指材料等的市场销售价格。如果用于出售的材料存在销售合同约定，应按合同价格 作为其可变现净值的计算基础。

(二）材料存货的期末计量

.材料存货的期末价值应当以所生产的产成品的可变现净值与成本的比较为基础加以 确定。

1. 对于为生产而持有的材料等，如果用其生产的产成品的可变现净值预计髙于成本， 则该材料仍然应当按照成本计量。这里的“材料”指原材料、在产品、委托加工材料等。 “可变现净值高于成本”中的成本是指产成品的生产成本。
2. 如果材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本，则该材料应当按可变现 净值计量，按其差额计提存货跌价准备。

(三）计提存货跌价准备的方法

1. 企业通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备。

企业在计提存货跌价准备时通常应当以单个存货项目为基础。在企业采用计算机信息 系统进行会计处理的情况下，完全有可能做到按单个存货项目计提存货跌价准备。在这种 方式下，企业应当将每个存货项目的成本与其可变现净值逐一进行比较，按较低者计量存 货，并且按成本高于可变现净值的差额，计提存货跌价准备。这就要求企业应当根据管理 要求和存货的特点，明确规定存货项目的确定标准。比如，将某一型号和规格的材料作为 一个存货项目、将某一品牌和规格的商品作为一个存货项目，等等。

1. 对于数量繁多、单价较低的存货，可以按照存货类别计提存货跌价准备。

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

【例3-1】丁公司的有关资料及存货期末计量见表3 -1，假设丁公司在此之前没有

对存货计提跌价准备。假定不考虑相关税费和销售费用。

表3-1 按存货类别计提存货跌价准备

20 X7年12月31日 单位：元

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 数量 | 成 | 本 | 可变现净值 | | 按存货类别确 | 由此计提的存 |
| 冏口口 | (台） | 单价 | 总额 | 单价 | 总额 | 定的账面价值 | 货跌价准备 |

第一组

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| A商品 | 400 | 10 | 4 000 | 9 | 3 600 |  |  |
| B商品 | 500 | 7 | 3 500 | 8 | 4 000 |  |  |
| 合计 |  |  | 7 500 |  | 7 600 | 7 500 | 0 |

第二组

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| C商品 | 200 | 50 | '10 000 | 48 | 9 600 |  |  |
| D商品 | 100 | 45 | 4 500 | 44 | 4 400 |  |  |
| 合计 |  |  | 14 500 |  | 14 000 | 14 000 | 500 |

第三组

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| E商品 | 700 | 100 | 70 000 | 80 | 56 000 | 56 000 |  |
| 合计 |  |  | 70 000 |  | 56 000 | 56 000 | 14 000 |
| 总计 |  |  | 92 000 |  | 77 600 | 77 500 | 14 500 |

1. 与在同一地区生产和销售的产品系列相关、具有相同或类似最终用途或目的，且 难以与其他项目分开计量的存货，可以合并计提存货跌价准备。

存货具有相同或类.似最终用途或目的，并在同一地区生产和销售，意味着存货所处的 经济环境、法律环境、市场环境等相同，具有相同的风险和报酬。因此，在这种情况下， 可以对该存货进行合并计提存货跌价准备。

1. 存货存在下列情形之一的，通常表明存货的可变现净值低于成本。
2. 该存货的市场价格持续下跌，并且在可预见的未来无回升的希望。
3. 企业使用该项原材料生产的产品的成本大于产品的销售价格。
4. 企业因产品更新换代，原有库存原材料已不适应新产品的需要，而该原材料的 市场价格又低于其账面成本。

'(4)因企业所提供的商品或劳务过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化， 导致市场价格逐渐下跌。

(5)其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形。

1. 存货存在下列情形之一的，通常表明存货的可变现净值为零。
2. 已霉烂变质的存货。
3. 巳过期且无转让价值的存货。
4. 生产中已不再需要，并且已无使用价值和转让价值的存货。
5. 其他足以证明巳无使用价值和转让价值的存货。

需要注意的是，资产负债表日，同一项存货中一部分有合同价格约定、其他部分不存

在合同价格的，应当分别确定其可变现净值，并与其相对应的成本进行比较，分别确定存 货跌价准备的计提或转回的金额，由此计提的存货跌价准备不得相互抵销。

(四）存货跌价准备转回的处理

1. 资产负债表日，企业应当确定存货的可变现净值。企业确定存货的可变现净值， 应当以资产负债表日的状况为基础确定，既不能提前确定存货的可变现净值，也不能 延后确定存货的可变现净值，并且在每一个资产负债表日都应当重新确定存货的可变 现净值。
2. 企业的存货在符合条件的情况下，可以转回计提的存货跌价准备。存货跌价准备 转回的条件是以前减记存货价值的影响因素已经消失，而不是在当期造成存货可变现净值 高于成本的其他影响因素。
3. 当符合存货跌价准备转回的条件时，应在原已计提的存货跌价准备的金额内转回。 即在对该项存货、该类存货或该合并存货已计提的存货跌价准备的金额内转回。转回的存 货跌价准备与计提该准备的存货项目或类别应当存在直接对应关系，但转回的金额以将存 货跌价准备余额冲减至零为限。

【例3-2】20x7年12月31日，甲公司W7型机器的账面成本为500万元，但由于 W7型机器的市场价格下跌，预计可变现净值为400万元，由此计提存货跌价准备100 万元。

假定：（1) 20x8年6月30日，W7型机器的账面成本仍为500万元，但由于W7型 机器市场价格有所上升，使得W7型机器的预计可变现净值变为475万元。

1. 20x8年12月31日，W7型机器的账面成本仍为500万元，由于W7型机器的 市场价格进一步上升，预计W7型机器的可变现净值为555万元。

本例中：（1) 20x8年6月30日，由于W7型机器市场价格上升，W7型机器的可变 现净值有所恢复，应计提的存货跌价准备为25万元（500 -475)，则当期应冲减已计提 的存货跌价准备75万元（100 -25),且小于巳计提的存货跌价准备（100万元），因此， 应转回的存货跌价准备为75万元。

会计分录为：

借：存货跌价准备 750 000

贷：资产减值损失——存货减值损失 750 000

1. 20x8年I2月M日，W7型机器的可变现净值又有所恢复，应冲减存货跌价准 备为55万元（500 -555),但是对W7型机器已计提的存货跌价准备的余额为25万元， 因此，当期应转回的存货跌价准备为25万元而不是55万元（即以将对W7型机器已计提 的“存货跌价准备”余额冲减至零为限）。

会计分录为：

借:存货跌价准备 250 000

贷：资产减值损失——存货减值损失 250 000

(五）存货跌价准备的结转

企业计提了存货跌价准备，如果其中有部分存货已经销售，则企业在结转销售成本 时，应同时结转对其已计提的存货跌价准备。对于因债务重组、非货币性资产交换转出的 存货，也应同时结转已计提的存货跌价准备。如果按存货类别计提存货跌价准备的，应当 按照发生销售、债务重组、非货币性资产交换等而转出存货的成本占该存货未转出前该类

别存货成本的比例，结转相应的存货跌价准备。

四、存货盘亏或毁损的处理

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

1. 属于计量收发差错和管理不善等原因造成的存货短缺，应先扣除残料价值、可以 收回的保险赔偿和过失人赔偿，将净损失计入管理费用。
2. 属于自然灾害等非常原因造成的存货毁损，应先扣除处置收入（如残料价值）、可 以收回的保险赔偿和过失人赔偿，将净损失计人营业外支出。

因非正常原因导致的存货盘亏或毁损，按规定不能抵扣的增值税进项税额应当予以 转出。’

第四章 长期股权投资及合营安排

本章论述了长期股权投资的计量、转换、处置及合营安排等的会计处理。在学习和理 解本章内容时，应当关注：（1)长期股权投资的初始计量。长期股权投资应按照取得时 的成本进行初始计量。（2)长期股权投资的后续计量。长期股权投资在持有期间，根据 投资企业对被投资单位的影响程度及是否存在活跃市场、公允价值能否可靠计量等进行划 分，分别采用成本法或权益法核算。（3)长期股权投资的转换。长期股权投资在持有期 间，因情况变化而导致其核算由一种方法转为另外的方法，例如，由成本法改为权益法核 算，不同核算方法的转换会计处理也不同。（4)合营安排。除了学习本章节的内容外， 还应当认真阅读《企业会计准则第2号一长期股权投资》（财会[2014] 14号）、《企 业会计准则第40号——合营安排》（财会[2014] 11号）及相关指南和解释；同时，结 合本教材第二十五章《企业合并》、第二十六章《合并财务报表》一并阅读。

第一节 长期股权投资的初始计量

—、长期股权投资初始计量原则

长期股权投资在取得时，应按初始投资成本人账。长期股权投资的初始投资成本，应 分别形成控股合并和不形成控股合并两种情况确定。

本章所指长期股权投资，包括以下内容：（1)投资企业能够对被投资单位实施控制 的权益性投资，即对子公司投资；（2)投资企业与其他合营方一同对被投资单位实施共 同控制的权益性投资，即对合营企业投资；（3)投资企业对被投资单位具有重大影响的 权益性投资，即对联营企业投资。

投资企业持有的对被投资单位不具有共同控制或重大影响，并且在活跃市场中没有报 价、公允价值不能可靠计量的权益性投资按賊本教材第二章的要求进行核算。

二、形成控股合并的长期股权投资

对于形成控股合并的长期股权投资，应分别形成同一控制下控股合并与非同一控制下 控股合并两种情况确定长期股权投资的初始投资成本。

(一）形成同一控制下控股合并的长期股权投资

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

1. 合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的，应当在合 并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长 期股权投资的初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产及所承担债务账面价值之间 的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价）；资本公积（资本溢价或股本溢价） 的余额不足冲减的，调整留存收益。

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

1. 合并方以发行权益性证券作为合并对价的，应按发行权益性证券的面值总额作为 股本，长期股权投资初始投资成本与所发行权益性证券面值总额之间的差额，应当调整资 本公积（资本溢价或股本溢价）；资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，调整留 存收益。

具体进行会计处理时，在合并日应按取得被合并方所有者权益账面价值的份额，借记 “长期股权投资”科n ,按应亨有被投资单位巳宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记 “应收股利”科H，按发行权益性证券的而值，贷记“股本”科目，如为贷方差额，贷记 “资本公积——资本溢价或股本溢价”科丨:丨；如为借方差额，应借记“资本公积——资本 溢价或股本溢价”科h，资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，借记“盈余公 积”、“利润分配未分配利润”科丨:—丨。

在按照合并h应享有被合并方账而所冇者权益的份额确定长期股权投资的初始投资成 本时，对于被合并方账而所有者权益，应负在考虑以下儿个因零的基础上计算确定形成长 期股权投资的初始投资成本： 義

(D被合并方与合并方的会计政策、会计期间是否一致。如果I并前合并方与被合 并方的会计政策、会计期间不同的，应首先按照合并方的会计政策、会计期间对被合并方 资产、负债的账酣价值进行调整，在此雄础上计算确记被合并方的账面所有者权益，并计 箅确定长期股权投资的初始投资成本。 @

(2)被合并方账而所有n权益是指被合并方的所m者权益相对于最终控制方而言的 账面价値，即，同一控制下企业合并形成的长期股权投资，其初始投资成本是合并日按照 持股比例与被合并方所葙者权益在最终控制方合并财务报衣上的账面价值中享有的份额计 算的结果。例如，中公闬为某•集闭母公司，分別控制乙公司和丙公司。& 年1月1 EI ,甲公司从本集团外部购人丁公司80%股权（涵于非同一控制下企业f并）并能够控 制T公司的财务和经哲政策，购买日，丁公切"丨辨认净资产的公允价值为5 000万元，账 面价值为3 500万元。20 X9年1 J1 1 |1|，乙公司购人甲公司所持丁公司的80%股权，形 成同一控制下的企业合并。20 x7年1月至20 年12月31日，丁公司按照购买日净资 产的公允价值计算实现的净利润为1 200万元；按照购买日净资产的账面价值计算实现的 净利润为1 500万元。无其他所有者权益变动。20 x 9年1月1日合并日，丁公司的所有 者权益相对于甲公司而言的账面价值为：自20x7年1月1日丁公司净资产公允价值

1. 000万元持续计算至20x8年12月31日的账面价值6 200万元（5 000 +1 200)。乙公 司购入丁公司的初始投资成本为4 960万元[(5 000 + 1 200) x 80% ]。如果被合并方本身 编制合并财务报表的，被合并方的账面所有者权益应当以其在最终控制方合并财务报表上 的账面价值为基础确定。

(3)形成同一控制下控股合并的长期股权投资，如果子公司按照改制时确定的资产、 负债经评估确认的价值调整资产、负债账面价值的，合并方应当按照取得子公司经评估确 认的净资产的份额，作为长期股权投资的初始投资成本。

1. 通过多次交换交易，分步取得股权最终形成控股合并的/在个别财务报表中，应 当以持股比例计算的合并日应享有被合并方账面所有者权益份额,作为该项投资的初始投 资成本。初始投资成本与其原长期股权投资账面价值加上合并日为取得新的股份所支付对 价的现金、转让的非现金资产及所承担债务账面价值之和的差额，调整资本公积（资本 溢价或股本溢价），资本公不足冲减的，冲减留存收益。
2. 在企业合并中，合并方发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相 关管理费用，应当于发生时计人当期损益（管理费用）。

(二）形成非同一控制下控股合并的长期股权投资

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

具体进行会计处理时，对于形成非同一控制下控股合并的长期股权投资，应在购买日 按企业合并成本（不含应自被投资单位收取的现金股利或利润），借记“长期股权投资” 科目，按享有被投资单位巳宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”科目， 按支付合并对价的账面价值，贷记有关资产或借记有关负债科目，按其差额，贷记“营 业外收人”或“投资收益”等科目，或借记“营业外支出”、“投资收益”等科目。按发 生的直接相关费用，借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

非同一控制下控股合并涉及以库存商品等作为合弁对价的，应按库存商品的公允价 值，贷记“主营业务收人”或“其他业务收入”科目，并同时结转相关的成本。以可供 出售金融资产作为合并对价的，原可供出售金融资产持有期间公允价值变动形成的其他综 合收益应一并转人投资收益，借记“其他综合收益”科目，贷记“投资收益”科目。

【例4-1】A公司于20 x6年3月31日取得B公司70%的股权。为核实B公司 的资产价值，A公司聘请专业资产评估机构对B公司的资产进行评估，支付评估费 用300万元。合并中，A公司支付的有关资产在购买日的账面价值与公允价值如表 4-1所示。

假定合并前A公司与B公司不存在任何关联方关系，A公司用作合并对价的土地使 用权和专利技术原价为9 600万元，至控股合并发生时已累计摊销1 200万元。

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

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 表4-1 | 20 x6年3月M日 | 单位：万元 |
| 项 目 | 账面价值 | 公允价值 |
| 土地使用权（自用） | 6 000 | 9 600 |
| 专利技术 | 2 400 | 3 000 |
| 银行存款 | 2 400 | 2 400 |
| 合 计 | 10 800 | 15 000 |

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

借：长期股权投资 150 000 000

管理费用 . 3 000 000

累计摊销 12 000 000

贷：无形资产 96 000 000

银行存款 27 000 000

营业外收人 42 000 000

1. 通过多次交换交易，分步取得股权最终形成控股合并的，在个别财务报表中，应 当以购买日之前所持被购买方的股权投资的账面价值与购买日新增投资成本之和，作为该 项投资的初始投资成本。其中，形成控股合并前对长期股权投资采用权益法核算的，购买 ,曰长期股权投资的初始投资成本，为原权益法下的账面价值加上购买日为取得新的股份所 支付对价的公允价值之和，购买日之前因权益法形成的其他综合收益或其他资本公积暂时 不作处理，待到处置该项投资时将与其相关的其他综合收益或其他资本公积再按长期股权 投资的规定进行处理；形成控股合并前对长期股权投资采用公允价值计量的（例如，原 分类为可供出售金融资产的股权投资），长期股权投资在购买日的初始投资成本为原公允 价值计量的账面价值加上购买日取得新的股份所支付对价的公允价值之和，购买日之前持 有的被购买方的股权涉及其他综合收益的，转入当期投资收益。

【例4 -2】A公司于20 X 8年3月以2 000万元取得B上市公司5%的股权，对B公 司不具有重大影响，A公司将其分类为可供出售金融资产，按公允价值计量。20x9年4 月1日，A公司又斥资25 000万元自C公司取得B公司另外50%股权。假定A公司在取 得对B公司的长期股权投资后，B公司未宣告发放现金股利。A公司原持有B公司5%的 股权于20 x9年3月31日的公允价值为2 500万元（与20 x9年4月1日的公允价值相 等），累计计人其他综合收益的金额为500万元。A公司与C公司不存在任何关联方关 系。假定不考虑所得税影响。

本例中，A公司是通过分步购买最终达到对B公司控制，因A公司与C公司不存在 任何关联方关系，故形成非同一控制下控股合并。在购买日，A公司应进行如下账务 处理：

借：长期股权投资 275 000 000

贷：可供出售金融资产 25 000 000

银行存款 250 000 000

借：其他综合收益 5 000 000

贷：投资收益 5 000 000

假定，A公司于20 X 8年3月以12 000万元取得B公司20%的股权，并能对B公司 施加重大影响，采用权益法核算该项股权投资，当年度确认对B公司的投资收益450万 元。20 X9年4月，A公司又斥资15 000万元自C公司取得B公司另外30%的股权。A 公司除净利润外，无其他所有者权益变动，按净利润的10%提取盈余公积。A公司对该 项长期股权投资未计提任何减值准备。其他资料同上。购买日，A公司应进行以下账务 处理：

借：长期股权投资 150 000 000

贷：银行存款 150 000 000

购买日对B公司长期股权投资的账面价值=(12 000 +450) + 15 000

=27 450 (万元）

三、不形成控股合并的长期股权投资

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

1.以支付现金取得的长期股权投资，应当按照实际支付的购买价款作为长期股权投 资的初始投资成本，包括与取得长期股权投资直接相关的费用、税金及其他必要支出。但 所支付价款中包含的被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润应作为应收项目核 算，不构成取得长期股权投资的成本。

,2.以发行权益性证券方式取得的长期股权投资，其成本为所发行权益性证狰的公允 价值，但不包括被投资中.位巳这作但尚米发放的现金股利或利润。

为发行权益性证券支付给存关证券承销机构等的手续费、佣金等与权益性证券发行直 接相关的费用，不构成取得K期股权投资的成本。按照《企业会计准则第37号-一一金融 工具列报》的规定，该部分费用应fl权益性证券的溢价发行收人中扣除，权益性证券的 溢价收人不足冲减的，应冲减盈余公积和.未分配利润。

【例4-3】20\6年3月5丨-丨，A公司通过增发9 000万股本公司普通股（每股而值J 元）取得B公司20%的股权，该9 000万股股份的公允价值为15 600万元。为增发该部分 股份，A公司向证券承销机构等支付了 600万元的佣金和手续费c假定A公司取得该部分 股权后，能够对B公司的财务和生产经哲决策施加重大影响。

A公司应当以所发行股份的公允价值作为取得长期股权投资的成本，账务处理为：

借：长期股权找A I汕（)()(）（)()(）

贷：股本 l)() (J00 000

资本公积——股本溢价 66 000 000 j

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

借：资本公积——股本溢价 6 000 000 |

贷：银行存款 6 000 000 S

3.以债务重组、非货币性资产交换等方式取得的氏期股权投资，其初始投资成本应| 按照《企业会妹准则第号~~债务ffi组》和《企业会计准则第7号~•非货币性资产|

交换》的规定确定。

四、投资成本中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润的处理

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

第二节 长期股权投资的后续计量

长期股权投资在持有期间，根据投资企业对被投资单位的影响程度进行划分，应当 分别采用成本法及权益法进行核算。

—、长期股权投资的成本法

(一）成本法的定义及其适用范围

成本法，是指投资按成本计价的方法。长期股权投资的成本法适用于企业持有的、能 够对被投资单位实施控制的长期股权投资（有关控制的定义及判断标准，参阅本教材第 二十六章

(二）成本法的核算

采用成本法核算的长期股权投资，核算方法如下：

]■初始投资或追加投资时，按照初始投资或追加投资时的成本增加长期股权投资的 账而价值。

2.除取得投资时实际支付的价款或对价中包含的巳寅告但尚未发放的现金股利或利 .润外，投资企业应尚按照亨有被投资单位肓畀发放的现金股利或利润确认投资收益，不管 有关利润分配是属于对取得投资前还是取得投资后被投资巾.位实现療利润的分配。

投资企业在确认a被役资单位应分得的现金股利或利润后，应i寿虑有关长期股权投 资是否发生减值。在判断该类期股权投资是丙存在减值迹象时，应当关注长期股权投资 的账面价值是否大于莩有被投资单位净资产（包括相关商锊）账面价值的份额等情况。 出现类似愦况时，企业应筇按照《企业会计准则第8 y-—资产减值》的规定对长期股 权投资进行减值测丨式，可收问金额低于长期股权投资账而价值的，应当计提减值准备。

3-子公司将未分配利润或盈余公积转增股本（实收资本），且未向投资方提供等值现 金股利或利润的选择权时，投资方并没有获得收取现金或衧利润的权力，该项交易通常属 于子公同自身权益结构的顶分类，投资方不应确认相关的投资\_益。 / 5

【例4 - 4】20 x 7年6月？.0 H，甲公司以i 500万元购人乙公司80%的股权。甲公司 取得该部分股权后，能够有权力主导乙公间的相关活动并获得可变回报。20 X7年9月30 FI ’乙公司宣告分派现金股利,中公同按照其持有比例确定可分回20万元。甲公司对乙 公司长期股权投资应进行的账务处理如下： :穩\_\_::、.,\_

借：长期股权投资 贷：银行存款

15 000 000

15 000 000 200 000 200 000

借：应收股利 贷：投资收益

二、长期股权投资的权益法

(一）权益法的定义及其适用范围

权益法是指投资以初始投资成本计量后，在投资持有期间，根据被投资单位所有者权 益的变动，投资企业按应享有（或应分担）被投资企业所有者权益的份额调整其投资账 面价值的方法。

投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资，即对合营企业投资 及联营企业投资，应当采用权益法核算。但是，风险投资机构、共同基金以及类似主体持 有的、在初始确认时按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定以公 允价值计量且其变动计人当期损益的金融资产，无论以上主体是否对这部分投资具有重大 影响，应按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定进行确认和计 量。投资方对联营企业的权益性投资，其中一部分通过风险投资机构、共同基金、信托公 司或包括投连险基金在内的类似主体间接持有的，无论以上主体是否对这部分投资具有重 大影响，投资方都可以按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的有关规 定，对间接持有的该部分投资选择以公允价值计量且其变动计入当期损益，并对其余部分 米用权益法核算。

■重大影响，是指投资方对被投资方的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够 控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。在确定能否对被投资单位施加重大影响 时，应当考虑投资方和其他方持有的被投资单位当期可转换公司债券、当期可执行认股权 证等潜在表决权因素。实务中，较为常见的重大影响体现为在被投资单位的董事会或类似 权力机构中派有代表，通过在被投资单位财务和经营决策制定过程中的发言权实施重大影 响。投资方直接或通过子公司间接持有被投资单位20%以上但低于50%的表决权股份时， 一般认为对被投资单位具有重大影响，除非有明确的证据表明该种情况下不能参与被投资 单位的生产经营决策，不形成重大影响。在确定能否对被投资单位施加重大影响时，一方 面应考虑投资方直接或间接持有被投资单位的表决权股份，同时要考虑投资方及其他方持 有的当期可执行潜在表决权在假定转换为对被投资单位的股权后产生的影响，如被投资单 位发行的当期可转换的认股权证、股份期权及可转换公司债券等的影响。

企业通常可以通过以下一种或几种情形来判断是否对被投资单位具有重大影响：

1. 在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表。这种情况下，由于在被投 资单位的董事会或类似权力机构中派有代表，并享有相应的实质性的参与决策权，投资方 可以通过该代表参与被投资单位经营政策的制定，达到对被投资单位施加重大影响。
2. 参与被投资单位财务和经营政策制定过程，包括股利分配政策等的制定。这种 情况下，因可以参与被投资单位的政策制定过程，在制定政策过程中可以为其自身利益提 出建议和意见，从而对被投资单位施加重大影响。
3. 与被投资单位之间发生重要交易。有关的交易因对被投资单位的日常经营具有 重要性，进而一定程度上可以影响到被投资单位的生产经营决策。
4. 向被投资单位派出管理人员。这种情祝下，通过投资方对被投资单位派出管理 人员，管理人员有权力并负责被投资单位的财务和经营活动，从而能够对被投资单位施加 重大影响。
5. 向被投资单位提供关键技术资料。因被投资单位的生产经营需要依赖投资方的 技术或技术资料，表明投资方对被投资单位具有重大影响。

(二）权益法的核算

1. 初始投资成本的调整

投资企业取得对联营企业或合营企业的投资以后，对于取得投资时投资成本与应享有 被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的差额，应区别情况分别处理。

1. 初始投资成本大于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的， 该部分差额从本质上是投资企业在取得投资过程中通过购买作价体现出的与所取得股权份 额相对应的商誉及被投资单位不符合确认条件的资产价值。初始投资成本大于投资时应享 有被投资单位可辨认净.资产公允价值的份额时，不要求对长期股权投资的成本进行调整。
2. 初始投资成本小于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的， 两者之间的差额体现为双方在交易作价过程中转让方的让步，该部分经济利益流人应作为 收益处理，计人取得投资当期的营业外收入，同时调整增加长期股权投资的账面价值。

【例4-5】A企业于20x5年1月取得B公司30%的股权，支付价款9 000万元。取 得投资时被投资单位净资产账面价值为22 500万元（假定被投资单位各项可辨认资产、 负债的公允价值与其账面价值相同）。

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

借：长期股权投资——投资成本 90 000 000

贷：银行存款 90 000 000

长期股权投资的初始投资成本9 000万元大于取得投资时应享有被投资单位可辨认净 资产公允价值的份额6 750万元（22 500 x30% )，两者之间的差额不调整长期股权投资 的账面价值。

如果本例中取得投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值为36 000万元，A企业 按持股比例30%计算确定应享有10 800万元，则初始投资成本与应享有被投资单位可辨 认净资产公允价值份额之间的差额1 800万元应计人取得投资当期的营业外收人，账务处 理如下：

借：长期股权投资——投资成本 90 000 000

贷：银行存款 90 000 000

借：长期股权投资——投资成本 18 000 000

贷：营业外收人 18 000 000

1. 投资损益的确认 1

投资企业取得长期股权投资后，应当按照应享有或应分担被投资单位实现净利润或发 生净亏损的份额，调整长期股权投资的账面价值，并确认为当期投资损益。

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

一是被投资单位采用的会计政策及会计期间与投资企业不一致的，应按投资企业的会 计政策及会计期间对被投资单位的财务报表进行调整。

二是以取得投资时被投资单位固定资产、无形资产的公允价值为基础计提的折旧额或 摊销额，以及以投资企业取得投资时的公允价值为基础计算确定的资产减值准备金额等对 被投资单位净利润的影响。

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

在针对上述事项对被投资单位实现的净利润进行调整时，应考虑重要性原则，不具重 要性的项目可不予调整。符合下列条件之一的，投资企业可以以被投资单位的账面净利润 为基础，计算确认投资损益，同时应在财务报表附注中说明不能按照准则规定进行核算的 原因：（1)投资企业无法合理确定取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值;

1. 投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值与其账面价值相比，两者之间的差额不 具重要性的；（3)其他原因导致无法取得被投资单位的有关资料，不能按照准则中规定 的原则对被投资单位的净损益进行调整的。

,三是在评估投资方对被投资单位是否具有重大时，应当考虑潜在表决权的影响，但在 确定应享有的被投资单位实现的净损益、其他综合收益和其他所有者权益变动的份额时， 潜在表决权所对应的权益份额不应予以考虑。

四是在确认应享有或应分担的被投资单位净利润（或亏损）额时，法规或章程规 定不属于投资企业的净损益应当予以剔除后计算，例如，被投资单位发行了分类为权 益的可累积优先股等类似的权益工具，无论被投资单位是否宣告分配.优先股股利，投 资方计算应享有被投资单位的净利润时，均应将归属于其他投资方的累积优先股股利 予以扣除。 '

【例4-6】沿用【例4-5】的资料，假定长期股权投资的成本大于取得投资时被投 资单位可辨认净资产公允价值份额的情况下，取得投资当年被投资单位实现净利润 2 400万元。投资企业与被投资单位均以公历年度作为会计年度，两者之间采用的会计政 策相同。由于投资时被投资单位各项资产、负债的账面价值与其公允价值相同，且假定投 资企业与被投资单位未发生任何内部交易，不需要对被投资单位实现的净损益进行调整, 投资企业应确认的投资收益为720万元（2 400 x30% )。

【例4-7】甲公司于20x7年1月10日购人乙公司30%的股份，购买价款为3 300万 元，并自取得投资之日起派人参与乙公司的财务和生产经营决策。取得投资当日，乙公司 可辨认净资产公允价值为9 000万元，除表4-2所列项目外，乙公司其他资产、负债的 公允价值与账面价值相同。

假定乙公司于20x7年实现净利润900万元，其中，在甲公司取得投资时的账面存货 有80%对外出售。甲公司与乙公司的会计年度及采用的会计政策相同。固定资产、无形

资产均按年限平均法（直线法）提取折旧或摊销，预计净残值均为0。假定甲、乙公司间 未发生任何内部交易。

表4-2 单位：万元

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

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

存货账面价值与公允价“

值的差额应调减的利润= (1\_—75Q)X8Q%=24()(万兀)

固定资产公允价德与账面价值,, 8nn . on

的差额应调整增加的折旧额=24m\_i=6()(万7^

无形资产公允价值与账面价值 .10 —45 f7Trr)

關撕应调整増加的摊销餅-1 200 t8\_1 050 t1?-45 (万兀)

调整后的净利润=900 -240 -60 -45 =555 (万冗）

中公司应享布份额=355 x30% =166.50 (万元）

确认投资收益的账务处™如下：

借：氏期股权投资--一损益调整 1 665 000

贷：投资收益 1 665 000

五是在确认投资收益时，除考虑公允价值的调整外，对于投资企业与其联营企业及合 荷企业之M发生的未实现内部交易损益应P抵销。即投资企业与賤■业及合营企业之间 发生.的未实现I人J部交易损益按照持股比例1丨•算!l：l H于投资企业的部当予以抵销，在此 猫础上确认投资损益。投资企业与被投资革位发生的内部交易损失，按照《企业会计准 则第8号…一资产减俏》等规定属于资产减值损失的，应当全额确ii。投资企业对于纳 人其合汴范闽的子公iVj与联A企业及合营企业之间发生的内部交易损益，也应当按照上 述原则进行抵销，在此\*础上确认投资损益。

应泡注意的适，未实现内部交易损益的抵销既包括顺流交易也包括逆流交易，其中， 顺流交易是指投资企业向其联营企业或合呰企业出I1丨资产，逆流交易是指联营企业或合营 企业向投资企业出俾资产。逛未实现内部交易损益体现穩投资金业或其联营企业、合营企 业持苻的资产账面价值中吋，相关的损益在计笕确认投资损益时应予抵销〖

(1)对于联齊企业或合营企业向投资企业出饵资产\_该交易存在未实 现内部交易损益的情况下（即有关资产未对外部独立第三方出售），投资企业在采用权益 法计算确认应享冇联哲企业或合呰企业的投资损益时.应抵销该未实现内部交易损益的影 响。当投资企业自其联营企业或合营企业购买资产时，在将该资产出售给外部独立的第三 方之前，不应确认联营企业或合营企业因该交易产生的损益中本企业应享有的部分。

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

【例4-8】甲企业于20x7年1月取得乙公司20%有表决权股份，能够对乙公司施加 重大影响。假定甲企业取得该项投资时，乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账 面价值相同。20 X7年8月，乙公司将其成本为600万元的某商品以1 000万元的价格出 售给甲企业，甲企业将取得的商品作为存货。至20 x7年资产负债表日，甲企业仍未对外 出售该存货。乙公司20x7年实现净利润为3 200万元。假定不考虑所得税因素。

甲企业在按照权益法确认应享有乙公司20 x7年净损益时，应进行以下账务处理：

借：长期股权投资——损益调整 (28 000 000 x20%) 5 600 000

贷：投资收益 5 600 000

进行上述处理后，投资企业有子公司，需要编制合并财务报表的，在合并财务报表 中，因该未实现内部交易损益体现在投资企业持有存货的账面价值当中，应在合并财务报 表中进行以下调整：

借：长期股权投资——损益调整[(10 000 000 -6 000 000) x20% ]800 000 贷：存货 800 000

.假定在20x8年，甲企业将该商品以1 000万元的价格向外部独立第三方出售，因该 部分内部交易损益已经实现，甲企业在确认应享有乙公司20x8年净损益时，应考虑将原 未确认的该部分内部交易损益计入投资损益，即应在考虑其他因素计算确定的投资损益基 础上调整增加80万元。

(2)对于投资企业向联营企业或合营企业出售资产的顺流交易，在该交易存在未实 现内部交易损益的情况下（即有关资产未向外部独立第三方出售），投资企业在采用权益 法计算确认应享有联营企业或合营企业的投资损益财，应抵销该未实现内部交易损益的影 响，同时调整对联营企业或合营企业长期股权投资的账面价值。当投资企业向联营企业或 合营企业出售资产，同时有关资产由联营企业或合营企业持有时，投资方因出售资产应确 认的损益仅限于与联营企业或合营企业其他投资者交易的部分。即在顺流交易中，投资方 投出资产或出售资产给其联营企业或合营企业产生的损益中，按照持股比例计算确定归属 于本企业的部分不予确认。

【例4-9】甲企业持有乙公司20%有表决权股份，能够对乙公司的财务和生产经营决 策施加重大影响。20 x7年，甲企业将其账面价值为600万元的商品以1 000万元的价格出售 给乙公司。至20x7年资产负债表日，该批商品尚未对外部第三方出售。假定甲企业取得该 项投资时，乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同，两者在以前期间未 发生过内部交易。乙公司20 x7年净利润为2 000万元。假定不考虑所得税因素。

甲企业在该项交易中实现利润400万元，其中的80万元（400 x20%)是针对本企业 持有的对联营企业的权益份额，在采用权益法计算确认投资损益时应予抵销，即甲企业应 当进行的账务处理为：

贷：投资收益

3 200 000

借：长期股权投资——损益调整

[(2 000 万元-400 万元）x20% ]3 200 000

甲企业如需编制合并财务报表，在合并财务报表中对该未实现内部交易损益应在个别 报表已确认投资损益的基础上进行以下调整：

借:营业收人 贷：营业成本 投资收益

(1 000 万元 x 20% ) 2 000 000

(600 万元 x20% ) 1 200 000 800 000

应当说明的是：第一，投资企业与其联营企业及合营企业之间发生的无论是顺流交易 还是逆流交易产生的未实现内部交易损失，属于所转让资产发生减值损失的，有关的未实 现内部交易损失不应予以抵销。

第二，投资方与联营、合营企业之间发生的投出或出售资产的交易构成业务的，应当 按照《企业会计准则第20号——企业合并》、《企业会计准则第33号——合并财务报表》 有关规定进行会计处理：g(l,联营、合营企业向投资方出售业务的，投资方应按《企业 会计准则第20号——企业合并》的规定进行会计处理，投资方应全额确认与交易相关的 利得或损失；投资方向联营、合营企业投出业务，并能对联营、合营企业实施重大影响或 共同控制的，应以投出业务的公允价值作为新增长期股权投资的初始投资成本，初始投资 成本与投出业务的账面价值之间的差额，全额计入当期损益。投资方向联营、合营企业出 售业务，取得的对价与业务的账面价值之间的差额，全额计入当期损益。

(3)合营方向合营企业投出非货币性资产产生损益的处理。合营方向合营企业投出 或出皙非货币性资产的相关损益，应到按照以下原则处理：

符合下列情况之一的，合营方不应确认该类交易的损益：4投出非货币性资产所有权 有关的ffi大风险和报餓丨没有转移给合背企业;投出菲货币性资产的损益无法可靠计量；投 .出非货巾性资产交易不興有商业实质。

合营方转移了 W投出非货币性资产所冇权有关的ffi大风险和报酬并且投出资产留给合 啬企业使用的，应在该项交易中确认属于合哲企业其他合赀方的利得和损失。交易表明投 出或出锷非货币性资产发生减值损失的，合脔方应尚全额确认该部分损失。

在投出非货币性资产的过程中，合苕方除了取得合营企业的K斯股权找资外还取得了 其他货币性或非货币性资产的，应当确认该项交易中与所取得其他货币性、非货币性资产 相关的损益。

{例4-10】甲公司、乙公司和丙公司共同出资设立丁公同，.注册资本为5 000万元， 甲公同持有丁公司注册资本的38% ,乙公司和丙公司科持冇丁公司注册资本的31%, 丁 公司为甲、乙、丙公司的合营企业。屮公司以其固定资产（机器)，出资，该机器的原价 为1 600万元，累计折旧为400万元，公允价值为1900万元，米计,提减值；乙公司和丙 公司以现金出资，各投资I 550万元。假定甲公司需耍编制合并财务报表。不考虑所得税 影响。甲公司的账务处理如下： 、./ s

甲公司在个别财务报表中，对丁公司的投资民期股权投资成本为1 \_万元，投出机 器的账面价值与其公允价值之间的差额为700万元（I 900 -1 200),:确跃损益（利得）。

借：长期股权投资——丁公司（投资成本） 19 000 000

贷:固足资产淸理 19 000 000

借：固定资产清理 累计折旧 贷：固定资产 借：固定资产清理 贷：营业外收入

12 000 000 4 000 000

16 000 000 7 000 000

7 000 000

甲公司在合并财务报表中，对于上述投资所产生的利得，仅能够确认归属于乙、丙公 司的利得部分，需要抵销归属于甲公司的利得部分266 (700 x 38%)万元。在合并财务 报表中作如下抵销分录：

借：营业外收入

2 660 000

贷：长期股权投资——丁公司

2 660 000

1. 取得现金股利或利润的处理

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

1. 超额亏损的确认

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

投资企业在确认应分担被投资单位发生的亏损时，具体应按照以下IPI序处理：

第一步，减记长期股权投资的账面价值。

第二步，在长期股权投资的账面价值减记至零的情况下，对于未确认的投资损失，考 虑除长期股权投资以外，账面上是否有其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益项 目，如果有，则应以其他长期权益的账面价值为限，继续确认投资损失，’冲减长期应收项 目等的账面价值。

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

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

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

【例4-11】甲企业持有乙企业40%的股权，能够对乙企业施加重大影响。20 x4年 12月31日，该项长期股权投资的账面价值为6 000万元。乙企业20 X 5年由于一项主营 业务市场条件发生变化，当年度亏损9 000万元。假定甲企业在取得该投资时，乙企业各 项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相等，双方所采用的会计政策及会计期间也 相同。则甲企业当年度应确认的投资损失为3 600万元。确认上述投资损失后，长期股权 投资的账面价值变为2 400万元。 -

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

借：投资收益 60 000 000

贷：长期股彳又投资——损益调整 60 000 000

借：投资收益 12 000 000

贷：长期应收款 12 000 000

1. 其他综合收益的处理

,在权益法核算下，被投资单位确认的其他综合收益及其变动，也会影响被投资单位所 有者权益总额，进而影响投资企业应享有被投资单位所有者权益的份额。因此，当被投资 单位其他综合收益发生变动时，投资企业应当按照归属于企业的部分，相应调整长期股 权投资的账面价值，同时增加或减少其他综合收益。

【例4-12】甲公司持有乙公司25%的股份，并能对乙公司施加重大影响。当期，乙 公司将作为存货的房地产转换为以公允价值模式计量的投资性房地产，转换日公允价值大 于账面价值1 500万元，计人了其他综合收益。不考虑其他因素，甲公司当期按照权益法 核算应确认的其他综合收益的会计处理如下： '

按权益法核算甲公司应确认的其他综合收益=1 500 x25% =375 (万元）

借：长期股权投资——其他综合收益 3 750 000

贷：其他综合收益 3 750 000

1. 被投资单位所有者权益其他变动的处理

采用权益法核算时，投资企业对于被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配 以外所有者权益的其他变动，应按照持股比例与被投资单位所有者权益的其他变动计算的 归属于本企业的部分，相应调整长期股权投资的账面价值，同时增加或减少资本公积 (其他资本公积）。被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益 的其他变动，主要包括：被校资单位接受其他股东的资本性投人、被投资单位发行可分离 交易的可转换公司债券中包含的权益成分、以权益结算的股份支付等。

【例4-13】A企业持有B企业30%的股份，能够对B企业施加重大影响。B企业为 上市公司，当期B企业的母公司给予B公司捐赠1 000万元，该捐赠实质上属于资本性投 人，B公司将其计入资本公积（股本溢价）。不考虑其他因素，A企业按权益法作如下会 计处理：

A企业在确认应享有被投资单位所有者权益的其他变动=1 000 x 30% =300 (万元） 借：长期股权投资^一一其他权益变动 3 000 000

贷：资本公积——其他资本公积 3 000 000

7.股票股利的处理

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

三'长期股权投资的减值

长期股权投资在按照规定进行核算确定其账面价值的基础上，如果存在减值迹象的， 应当按照相关准则的规定计提减值准备。其中，对子公司、联营企业及合营企业的投资， 应当按照《企业会计准则第8号一资产减值》的规定确定其可收回金额及应予计提的 减值准备，长期股权投资的减值准备在提取以后，不允许转回。

第三节 长期股权投资核算方法的转换及处置

—、长期股权投资核算方法的转换

长期股权投资在持有期间，因各方面情况的变化，可能导致其核算需要由一种方法转 换为另外一种方法。

(一）成本法转换为权益法

因处置投资导致对被投资单位的影响能力下降，由控制转为具有重大影响，或是与其他 投资方一起实施共同控制的情况下，在投资企业的个别财务报表中，首先应按处置或收回投 资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本。在此基础上，应当比较剩余的长期股权投资 成本与按照剩余持股比例计算原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，属 于投资作价中体现的商誉部分，不调整长期股权投资的账面价值；属于投资成本小于应享有 被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，在调整长期股权投资成本的同时，应调整留存收 益。对于原取得投资后至转变为权益法核算之间被投资单位实现的净损益中应享有的份额， 一方面应调整长期股权投资的账面价值，同时对于原取得投资时至处置投资当期期初被投资 单位实现的净损益（扣除已发放及已宣告发放的现金股利及利润）中应享有的份额，调整 留存收益，对于处置投资当期期初至处置投资之日被投资单位实现的净损益中享有的份额， 调整当期损益；其他原因导致被投资单位所有者权益变动中应享有的份额，在调整长期股权 投资账面价值的同时，应当计入“资本公积——其他资本公积”。

在合并财务报表中，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。与原有子公司股权投资相关的其他综合收益，应当在丧失控制权时转为当期投资收 益。企业应当在附注中披露处置后的剩余股权在丧失控制权日的公允价值、按照公允价值 重新计量产生的相关利得或损失的金额。

【例4-14】20x7年1月1日，甲公司支付600万元取得乙公司100%的股权，投资 当时乙公司可辨认净资产的公允价值为500万元，商誉100万元。20 x7年1月1日至 20x8年12月31日，乙公司的净资产增加了 75万元，其中按购买日公允价值计算实现的 净利润50万元，持有可供出售金融资产的公允价值升值25万元。

20x9年1月8日，甲公司转让乙公司60%的股权，收取现金480万元存入银行，转 让后甲公司对乙公司的持股比例为40%，能对其施加重大影响。20x9年1月8日，即甲 公司丧失对乙公司的控制权日，乙公司剩余40%股权的公允价值为320万元。假定甲、 乙公司提取盈余公积的比例均为10%。假定乙公司未分配现金股利，并不考虑其他因素。 甲公司在其个别和合并财务报表中的处理分别如下：.

1. 甲公司个别财务报表的处理。

①确认部分股权处置收益：

借：银行存款 4 800 000

贷：长期股权投资 （6 000 000 x60%) 3 600 000

投资收益 1 200 000

②对剩余股权改按权益法核算：

借：长期股权投资 300 000

贷：盈余公积 （500 000 x40% x 10% ) 20 000

利润分配 （500 000 x40% x 90% ) 180 000

其他综合收益 （250 000 x40%) 100 000

经上述调整后，在个别财务报表中，剩余股权的账面价值为270万元（600 x40% +

圖議議議議\_\_議義議。⑶/.::.:.

1. 甲公司合并财务报表的处理。

合并财务报表中应确认的投资收益为150万元! (480 +320) -675 +25]。由于个别 财务报表中已经确认了 120万元的投资收益，在合并财务报表中作如下调整：

命股权按丧失控制权H的公允价值重新计量的调整： ,

借：长期股权投资 3 200 000

贷：长期股权投资 （6 750 000 x40%) 2 700 000

投资收益 500 000 '

②对个別财务报表中的部分处置收益的归属期间进行调粮：

借:投资收益 （500 000 x60%) 300 000

贷：未分配利润 300 000

③从其他综合收益转出与剩余股权相对应的原计人权益的典他综合收益10万元，重 分类转人投资收益： / \*

借：其他综合收益 >100 000

贷：投资收益 （250 000 x40%) 100 000

(二）公允价值计量或权益法转换为成本法

因追加投资原因导致原持有的分类为以公允价值计量.丨4.其变动汁人当期损益的金融资

产，或分类为可供出售金融资产，以及对联营企业或合营企业的投资转变为对子公司投资 的，长期股权投资账面价值的调整应当按照本章第一节的有关规定处理。

(三）公允价值计量转为权益法核算

投资企业对原持有的被投资单位的股权不具有控制、共同控制或重大影响，按照金融 工具确认和计量准则进行会计处理的，因追加投资等原因导致持股比例增加，使其能够对 被投资单位实施共同控制或重大影响而转按权益法核算的，应在转换日，按照原股权的公 允价值加上为取得新增投资而应支付对价的公允价值，作为改按权益法核算的初始投资成 本；原股权投资于转换日的公允价值与账面价值之间的差额，以及原计人其他综合收益的 累计公允价值变动转人改按权益法核算的当期损益。在此基础上，比较初始投资成本与获 得被投资单位共同控制或重大影响时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额之间的 差额，前者大于后者的，不调整长期股权投资的账面价值；前者小于后者的，差额调整长 期股权投资的账面价值，并计入当期营业外收入。

【例4-15】甲公司于20x5年2月取得乙公司10%股权，对乙公司不具有控制、共 同控制和重大影响，甲公司将其分类为可供出售金融资产，投资成本为900万元，取得时 乙公司可辨认净资产公允价值总额为8 400万元（假定公允价值与账面价值相同）。

20x6年3月1日，甲公司又以1 800万元取得乙公司12%的股权，当日乙公司可 辨认净资产公允价值总额为12 000万元。取得该部分股权后，按照乙公司章程规定， 甲公司能够派人参与乙公司的财务和生产经营决策，对该项长期股权投资转为采用权 益法核算。假定甲公司在取得对乙公司10%的股权后，双方未发生任何内部交易。乙 公司通过生产经营活动实现的净利润为900万元，未派发现金股利或利润。除所实现净 利润外，未发生其他所有者权益变动\*项。20x6年3月】日，屮公司对乙公Rj投资原: 10%股权的公允价值为1 300万元，原计人其他综合收益的累计公允价值变动收益为: 120万元。

本例中，20x6年3月1 1:1, 1|1公同对乙公司投资原10%股权的公允价值为1 300 7^ 元，账面价值为1 020万元，羌额计入损益；同吋，因追加投资改按权益法核算，原计人| 其他综合收益的累计公允价值变动收益1.20万元转人损益。 丨

甲公司对乙公司股IX增持后，持股比例改为22%，初始投资成本为3 J00万元| (1 300 +1 800),应享有乙公问可辨认净资产公允价值份额为2 640万元(12 000 x| 22%)，前者大于后者,460万元，不调整长期股权投资的账面价值。 !

甲公司对上述交易的会计处理如下

借：长期股权投资'一一投资成本 贷:银行存款\_

000 000 I fi 000 000 :! «()() ()()() 10 200 000 I 1)0 (U)0

1 200 000

投资收益\

..可供出#金融资产

借：其他综合收益|

贷：fe资收益

(四）权益法转公充价值计it

投资企业原持有的被投资单位的股权对其具有共同控制或宽大影响，因部分处置等原|

因导致持股比例下降，不再能对被投资单位实施共同控制或®大影响的，应于失去共同按 制或重大影响时，改按金融工具确认和计带准则的规定对剩余股权进行会计处理。„即，对

剩余股权在改按公允价值计量时，公允价值与其原账面价值之间的差额计入当期损益。同 时，原采用权益法核算的相关其他综合收益应当在终止采用权益法核算时，采用与被投资 单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理；因被投资单位除净损益、其他综 合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的所有者权益，应当在终止采用权益 法时全部转人当期损益o

【例4-16】甲公司持有乙公司30%的有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响， 对该股权投资采用权益法核算。20 X8年10月，甲公司将该项投资中的50%出售给非关 联方，取得价款1 800万元。相关股权划转手续于当日完成。甲公司持有乙公司剩余15% 股权，无法再对乙公司施加重大影响，转为可供出售金融资产。股权出售日，剩余股权的 公允价值为1 800万元。

出售该股权时，长期股权投资的账面价值为3 200万元，其中投资成本2 600万元， 损益调整为300万元，因被投资单位的可供出售金融资产的累计公允价值变动享有部分为 200万元，除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他所有者权益变动为100万元。不 考虑相关税费等其他因素影响。甲公司的会计处理如下：

1. 确认有关股权投资的处置损益。

借：银行存款 18 000 000

贷：长期股权投资 16 000 000

投资收益 2 000 000

1. 由于终止采用权益法核算，将原确认的相关其他综合收益全部转人当期损益。

借：其他综合收益 2 000 000

, 贷：投资收益 2 000 000

1. 由于终止采用权益法核算，将原计入资本公积的其他所有者权益变动全部转人 当期损益。 '

借：资本公积——其他资本公积 1 000 000

贷：投资收益 1 000 000

1. 剩余股权投资转为可供出售金融资产，当天公允价值为1 800万元，账面价值为 1 600万元，两者差异计人当期投资收益。

借：可供出售金融资产 18 000 000

贷：长期股权投资 16 000 000

投资收益 2 000 000

(五）成本法转公允价值计量

投资企业原持有被投资单位的股份达到控制，其后因部分处置等原因导致持股比例下 降，不能再对被投资单位实施控制的，也不能实施共同控制或重大影响的应将剩余股权改 按金融工具确认和计量准则的要求进行会计处理，并于丧失控制权日将剩余股权按公允价 值重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期损益。

【例4-17】甲公司持有乙公司60%股权并能控制乙公司，投资成本为1 200万元， 按成本法核算。20x8年5月12日，甲公司出售所持乙公司股权的90%给非关联方，所 得价款为1 800万元，剩余6%股权于丧失控制权日的公允价值为200万元，甲公司将其 分类为以公允价值计量且其变动计人当期损益的金融资产中的交易性金融资产。假定不考 虑其他因素，甲公司于丧失控制权日的会计处理如下：

(1)出售股权。 借：银行存款

贷：长期股权投资 投资收益

18 000 000 10 800 000 7 200 000

2 000 000

1. 剩余股权的处理。 借：交易性金融资产

贷：长期股权投资 投资收益

1 200 000 800 000

投资务因其他投资方对其子公司增资而导致本投资方持股比例下降，从而丧失控制权 但能实施共同控制或施加重大影响的，投资方应当区分个别财务报表和合并财务报表进行 相关会计处理：

1. 在个别财务报表中，应当对该项长期股权投资从成本法转为权益法核算。首先， 按照新的持股比例确认本投资方应享有的原子公司因增资扩股而增加净资产的份额，与应 结转持股比例下離部分所对应的长期股权投资原账面价值之间的差额计入当期损益；然 后，按照新的持股比例视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整。 .
2. 在合并财务报表中，应当按照合并财务报表的有关规定进行会计处理。

二、长期股权投资的处置

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

采用权益法核算的长期股权投资，原计人其他综合收益（不能结转损益的除外）或 资本公积（其他资本公积）中的金额，在处置时亦应进行结转，将与所出售股权相对应 的部分在处置时自其他综合收益或资本公积转人当期损益。

【例4-18】A企业原持有B企业40%的股权，20x6年12月20日，A企业决定出 售10%的B企业股权，出售时A企业账面上对B企业长期股权投资的构成为：投资成本 1 800万元，损益调整480万元，可转人损益的其他综合收益100万元，其他权益变动200 万元。出售取得价款705万元。

1. A企业确认处置损益的账务处理为：

借：银行存款 7 050 000

贷：长期股权投资 [(1 800 +480 +100 +200) +40% xl0%]6 450 000

投资收益

600 000

1. 除应将实际取得价款与出售长期股权投资的账面价值进行结转，确认出售损益 以外，还应将原计人其他综合收益或资本公积的部分按比例转入当期损益。

500 000 250 000

750 000

借：资本公积——其他资本公积 其他综合收益 贷：投资收益

第四节 合营安排

一、概念及合营安排的认定

(一）合营安排

合营安排是指一项由两个或两个以上的参与方共同控制的安排。合营安排具有下列 特征： \_

1. 各参与方均受到该安排的约束。合营安排通过相关约定对各参与方予以约束。相 关约定是指据以判断是否存在共同控制的一系列具有执行力的合约。在形式上，相关约定 通常包括合营安排各参与方达成的合同安排，如合同、协议、会议纪要、契约等，也包括 对该安排构成约束的法律形式本身。在内容上，相关约定包括但不限于对以下内容的约 定：一是对合营安排的目的、业务活动及期限的约定；二是对合营安排的治理机构（如 董事会或类似机构）成员的任命方式的约定；三是对合营安排相关事项的决策方式的约 定，包括哪些事项需要参与方决策、参与方的表决权情况、决策事项所需的表决权比例等 内容，合营安排相关事项的决策方式是分析是否存在共同控制的重要因素；四是对参与方 需要提供的资本或其他投入的约定；五是对合营安排的资产、负债、收入、费用、损益在 参与方之间的分配方式的约定。当合营安排通过单独主体达成时，该单独主体所制定的条 款、章程或其他法律文件有时会涵盖相关约定的全部或部分内容。
2. 两个或两个以上的参与方对该安排实施共同控制。任何一个参与方都不能够单独 控制该安排，对该安排具有共同控制的任何一个参与方均能够阻止其他参与方或参与方组 合单独控制该安排。共同控制不同于控制，共同控制由两个或两个以上的参与方实施，而 控制由单一参与方实施。共同控制也不同于重大影响，享有重大影响的参与方只拥有参与 安排的财务和经营政策的决策权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策 的制定。

(二）共同控制及判断原则

1.共同控制，是指按照相关约定对某项安排所共同的控制，并且该安排的相关活动 必须经过分享控制权的参与方一致同意后才能决策。在判断是否存在共同控制时，首先判 断是否由所有参与方或参与方组合集体控制该安排，其次再判断该安排相关活动的决策是 否必须经过这些参与方一致同意。相关活动是指对某项安排的回'报产生重大影响的活动。 某项安排的相关活动应当根据具体情况进行判断，通常包括商品或劳务的销售和购买、金 融资产的管理、资产的购买和处置、研究与开发活动以及融资活动等。

(1)集体控制。如果所有参与方或一组参与方必须一致行动才能决定某项安排的相 关活动，则称所有参与方或一组参与方集体控制该安排。在判断集体控制时，需要注意以 下几点：

①集体控制不是单独一方控制。控制应遵循本教材第二十六章确定的原则进行判断。 为了确定相关约定是否赋予参与方对该安排的共同控制，主体首先识别该安排的相关活 动，然后确定哪些权利能够赋予参与方主导相关活动的权力。

值得注意的是，“参与方组合”仅泛指参与方的不同联合方式，并不是一个专门的术 语。如果某一个参与方能够单独主导该安排中的相关活动，则为控制。如果一组参与方或 所有参与方联合起来才能够主导该安排中的相关活动，则为集体控制。即，在集体控制 下，不存在任何一个参与方能够单独控制某安排，而是由一组参与方或所有参与方联合起 来才能控制该安排。“一组参与方或所有参与方”即意味着要有两个或两个以上的参与方 联合起来才能形成控制。

②尽管所有参与方联合起来一定能够控制该安排，但集体控制下，集体控制该安排的 组合指的是那些既能联合起来控制该安排，又使得参与方数量最少的一个或几个参与方 组合。

③能够集体控制一项安排的参与方组合很可能不止一个。

1. 相关活动的决策。主体应当在确定是由参与方组合集体控制该安排，而不是某 一参与方单独控制该安排后，再判断这些集体控制该安排的参与方是否共同控制该安排。 当且仅当相关活动的决策要求集体控制该安排的参与方一致同意时，才存在共同控制。

存在共同控制时，有关合营安排相关活动的所有重大决策必须经分享控制权的各方一 致同意。一致同意的规定保证了对合营安排具有共同控制的任何一个参与方均可以阻止其 他参与方在未经其同意的情况下就相关活动单方面作出决策。

“一致同意”中，并不要求其中一方必须具备主动提出议案的能力，只要具备对合营 安排相关活动的所有重大决策予以否决的权力即可；也不需要该安排的每个参与方都一致 同意，只要那些能够集体控制该安排的参与方意见一致，就可以达成一致同意。有时，相 关约定中设定的决策方式也可能暗含需要达成一致同意。例如，假定两方建立一项安排， 在该安排中双方各拥有50%的表决权。双方约定，对相关活动作出决策至少需要51%的 表决权。在这种情况下，意味着双方同意共同控制该安排，因为如果没有双方的一致同 意，就无法对相关活动作出决策。 •

当相关约定中设定了就相关活动作出决策所需的最低投票权比例时，若存在多种参与 方的组合形式均能满足最低投票权比例要求的情形，则该安排就不是合营安排；除非相关 约定明确指出，需要其中哪些参与方一致同意才能就相关活动作出决策。

如果存在两个或两个以上的参与方组合能够集体控制某项安排的,，不构成共同控制。

【例4-19】假定一项安排涉及三方：A公司、B公司、C公司在该安排中拥有的表 决权分别为50%、30%和20%。A公司、B公司、C公司之间的相关约定规定，75%以上 的表决权即可对安排的相关活动作出决策。

在本例中，A公司和B公司是能够集体控制该安排的唯一组合，当且仅当A公司、B 公司一致同意时，该安排的相关活动决策方能表决通过。因此A公司、B公司对安排具有 共同控制权。

1. 争议解决机制。在分析合营安排的各方是否共同分享控制权财，要关注对于争 议解决机制的安排。相关约定可能包括处理纠纷的条款，例如，关于仲裁的约定。这些条 款可能允许具有共同控制的各参与方在没有达成一致意见的情况下进行决策。这些条款的 存在不会妨碍该安排构成共同控制的判断，因此，也不会妨碍该安排成为合营安排。但 是，如果在各方未就相关活动的重大决策达成一致意见的情况下，其中一方具备“一票 通过权”或者潜在表决权等特殊权力，则需要仔细分析，很可能具有特殊权力的一方实 质上具备控制权。
2. 仅享有保护性权利的参与方不享有共同控制。保护性权利，是指仅为了保护权 利持有人利益却没有赋予持有人对相关活动进行决策的一项权利。保护性权利通常只能在 合营安排发生根本性改变或某些例外情况发生时才能够行使，它既没有赋予其持有人对合 营安排拥有权力，也不能阻止其他参与方对合营安排拥有权力。对于某些安排，相关活动 仅在特定情况或特定事项发生时开展，例如，某些安排在设计时就确定了安排的活动及其 回报，在特定情况或特定事项发生之前不需要进行重大决策。这种情况下，权利在特定情 况或特定事项发生时方可行使并不意味该权利是保护性权利。

如果一致同意的要求仅仅与向某些参与方提供保护性权利的决策有关，而与该安排的 相关活动的决策无关，那么拥有该保护性权利的参与方不会仅仅因为该保护性权利而成为 该项安排的合营方。因此，在评估参与方能否共同控制合营安排时，必须具体区别参与方 持有的权利是否为保护性权利，该权利不影响其他参与方控制或共同控制该安排。

1. 一项安排的不同活动可能分别由不同的参与方或参与方组合主导。在不同阶段， 一项安排可能发生不同的活动，从而导致不同参与方可能主导不同相关活动，或者共同主 导所有相关活动。不同参与方分别主导不同相关活动时，相关的参与方需要分别评估自身 是否拥有主导对回报产生最重大影响的活动的权利，从而确定是否能够控制该项安排，而 不是与其他参与方共同控制该项安排。
2. 综合评估多项相关协议。有时，一项安排的各参与方之间可能存在多项相关协 议。在单独考虑一份协议时，某参与方可能对合营安排具有共同控制，但在综合考虑该安 排的目的和设计的所有情况时，该参与方实际上不一定对该安排并不具有共同控制。因 此，在判断是否存在共同控制时，需要综合考虑该多项相关协议。

口 2.合营安排中的不同参与方。只要两个或两个以上的参与方对该安排实施共同控制， 一项安排就可以被认定为合营安排，并不要求所有参与方都对该安排享有共同控制。对合 营安排享有共同控制的参与方（分享控制权的参与方）被称为'‘合营方”；对合营安排不 享有共同控制的参与方被称为“非合营方”。

二、合营安排的分类

合营安排分为共同经营和合营企业。共同经营，是指合营方享有该安排相关资产且承 担该安排相关负债的合营安排。合营企业，是指合营方仅对该安排的净资产享有权利的合 营安排。合营方应当根据其在合营安排的正常经营中享有的权利和承担的义务，来确定合 营安排的分类。对权利和义务进行评价时，应当考虑该合营安排的结构、法律形式以及合 营安排中约定的条款、其他相关事实和情况等因素。

合营安排是为不同目的而设立的（例如，参与方为了共同承担成本和风险，或者参 与方为了获得新技术或新市场），可以采用不同的结构和法律形式。一些安排不要求采用 单独主体形式开展活动，另一些安排则涉及构造单独主体。在实务中，主体可以从合营安 排是否通过单独主体达成为起点，判断一项合营安排是共同经营还是合营企业。

(一）单独主体

单独主体，是指具有单独可辨认的财务架构的主体，包括单独的法人主体和不具备法 人主体资格但法律所认可的主体。单独主体并不一定要具备法人资格，但必须具有法律所 认可的单独可辨认的财务架构，确认某主体是否属于单独主体必须考虑适用的法律法规。 具有可单独辨认的资产、负债、收入、费用、财务安排和会计记录，并且具有一定法律形 式的主体，构成法律认可的单独可辨认的财务架构。合营安排最常见的形式包括有限责任 公司、合伙企业、合作企业等。某些情况下，信托、基金也可被视为单独主体。

(二）合营安排未通过单独主体达成

当合营安排未通过单独主体达成时，该合营安排为共同经营。在这种情况下，合营方 通常通过相关约定享有与该安排相关资产的权利、并承担与该安排相关负债的义务，同 时，享有相应收入的权利、并承担相应费用的责任，因此该合营安排应当划分为共同

经营。

(三）合营安排通过单独主体达成

如果合营安排通过单独主体达成，在判断该合营安排是共同经营还是合营企业时，通 常首先分析单独主体的法律形式，法律形式不足以判断时，将法律形式与合同安排结合进 行分析，法律形式和合同安排均不足以判断时，进一步考虑其他事实和情况。

1. 单独主体的法律形式

各参与方应当根据该单独主体的法律形式，判断该安排是赋予参与方享有与安排相 关资产的权利、并承担与安排相关负债的义务，还是赋予参与方享有该安排的净资产 的权利。即，各参与方应当依据单独主体的法律形式判断是否能将参与方和单独主体 分离。例如，各参与方可能通过单独主体执行合营安排，单独主体的法律形式决定在 单独主体中的资产和负债是单独主体的资产和负债，而不是各参与方的资产和负债。 在这种情况下，基于单独主体的法律形式赋予各参与方的权利和义务，可以初步判定 该项安排是合营企业。

在各参与方通过单独主体达成合营安排的情形下，当且仅当单独主体的法律形式没有 将参与方和单独主体分离（即单独主体持有的资产和负债是各参与方的资产和负债）时， 基于单独主体的法律形式赋予参与方权利和义务的判断，足以说明该合营安排是共同 经营。

1. 合同安排

当单独主体的法律形式并不能将合营安排的资产的权利和对负债的义务授予该安排的 参与方时，还需要进一步分析各参与方之间是杏通过合同安排，赋予该安排的参与方对合 营安排资产的权刺和对合营安排负债的义务。合同安排中常见的某些特征或者条款可能表 明该安排为共同经营或者合营企业。共同经营和合营企业的一些普遍特征的比较包括但不 限于表4-3所列。

表4-3 共同经营和合营企业对比表

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 对比项目 | 共同经营 | 合营企业 |
| 合营安排的条款 | 参与方对合营安排的相关资产享有权利并对相 关负债承担义务 | .参与方对与合营安排有关的净资产享有权利， 即单独主体（而不是参与方），享有与安排相 关资产的权利，并承担与安排相关负债的义务 |
| 对资产的权利 | 参与方按照约定的比例分享合营安排的相关资 产的全部利益（例如，权利、权属或所有权 等） | 资产属于合营安排，参与方并不对资产享有 权利 |

续表

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 对比项目 | 共同经营 | 合营企业 |
| 对负债的义务 | 参与方按照约定的比例分担合营安排的成本、 费用、债务及义务。第三方对该安排提出的索 赔—要求，参与方作为义务人承担索赔责任 | 合营安排对自身的债务或义务承担责任。参与 方仅以其各自对该安排认缴的投资额为限对该 安排承担相应的义务。合营安排的债权方无权 就该安排的债务对参与方进行追索： |
| 收人、费用及损益 | 合营安排建立了各参与方按照约定的比例 (例如按照各自所耗用的产能比例）分配收人 和费用的机制。某些情况下，参与方按约定的 份额比例享有合营安排产生的净损益不会必然 使其被分类为合营企业，仍应当分析参与方对 该安排相关资产的权利以及对该安排相关负债 的义务 | 各参与方按照约定的粉额比例享有合营安排产 生的净损益 |
| 担保 | 参与方为合营安排提供担保（或提供担保的承诺）的行为本身并不直接导致一项安排被分类为 共同经营 | |

有时，法律形式和合同安排均表明一项合营安排中的合营方对该安排的净资产享有权 利，此时，若不存在相反的其他事实和情况，该合营安排应当被划分为合营企业。有时， 仅从法律形式判断，一项合营安排符合共同经营的特征，但是，综合考虑合同安排后，合 营方享有该合营安排相关资产并且承担该安排相关负债，此时，该合营安排应当被划分为 共同经营。

3.其他事实和情况

如果一项安排的法律形式与合同安排均没有将该安排的资产的权利和对负债的义务授 予该安排的参与方，则应考虑其他事实和情况，包括合营安排的目的和设计，其与参与方 的关系及其现金流的来源等。在某些情况下，合营安排设立的主要目的是为参与方提供产 出，这表明参与方可能按照约定实质上享有合营安排所持资产几乎全部的经济利益。这种 安排下，参与方根据相关合同或法律约定有购买产出的义务，并往往通过阻止合营安排将 其产出出售给其他第三方的方式来确保参与方能获得产出。这样，该安排产生的负债实质 上是由参与方通过购买产出支付的现金流量而得以清偿。因此，如果参与方实质上是该安 排持续经营和清偿债务所需现金流的唯一来源，这表明参与方承担了与该安排相关的负 债。综合考虑该合营安排的其他相关事实和情况，表明参与方实质上享有合营安排所持资 产几乎全部的经济利益，对合营安排所产生的负债的清偿，实质上也持续依赖于向参与方 收取的产出的销售现金流，该合营安排的实质为共同经营。在实务中，参与方在合营安排 中的产出分配比例与表决权比例不同，并不影响对该安排是共同经营还是合营企业的. 判断。

在区分合营安排的类型时，需要了解该安排的目的和设计。如果合营安排同时具有以 下特征，则表明该安排是共同经营：（1)各参与方实质上有权享有，并有义务接受由该 安排资产产生的几乎所有经济利益（从而承担了该经济利益的相关风险，如价格风险、 存货风险、需求风险等），如该安排所从事的活动主要是向合营方提供产出等；（2)持续

依赖于合营方清偿该安排活动产生的负债，并维持该安排的运营。

在考虑“其他事实和情况”时，只有当该安排产生的负债的清偿持续依赖于合营方的 支持时，该安排才为共同经营，即强调参与方实质上是该安排持续经营所需现金流的唯一

来源。 <

三、重新评估

企业对合营安排是否拥有共同控制权，以及评估该合营安排是共同经营还是合营企 业，这需要企业予以判断并持续评估。在进行判断时，企业需要对所有的相关事实和情况 加以考虑。如果法律形式、合同条款等相关事实和情况发生变化，合营安排参与方应当对 合营安排进行重新评估：一是评估原合营方是否仍对该安排拥有共同控制权；二是评估合 营安排的类型是否发生变化。相关事实和情况的变化有时可能导致某一参与方控制该安 排，从而使该安排不再是合营安排。由于相关事实和情况发生变化，合营安排的分类可能 发生变化，可能由合营企业转变为共同经营，或者由共同经营转变为合营企业。应根据具 体事实和情况进行判断。例如，经重新协商，修订后的合营安排的合同条款约定参与方拥 有对资产的权利，并承担对负债的义务，这种情况下，该安排的分类可能发生了变化，应 重新评估该安排是否由合营企业转为共同经营。

四、共同经营参与方的会计处理

(一）共同经营中合营方的会计处理

1. 一般会计处理原则

合营方应当确认其与共同经营中利益份额相关的下列项目，并按照相关企业会计准则 的规定进行会计处理：一是确认单独所持有的资产，以及按其份额确认共同持有的资产； 二是确认单独所承担的负债，以及按其份额确认共同承担的负债;三是确认出售其享有的 共同经营产出份额所产生的收人；四是按其份额确认共同经营因出售产出所产生的收人； 五是确认单独所发生的费用，以及按其份额确认共同经营发生的费用。

合营方可能将其自有资产用于共同经营，如果合营方保留了对这些资产的全部所有权 或控制权，则这些资产的会计处理与合营方自有资产的会计处理并无差别。

合营方也可能与其他合营方共同购买资产来投人共同经营，并共同承担共同经营的负 债，此时，合营方应当按照企业会计准则相关规定确认在这些资产和负债中的利益份额。 如按照《企业会计准则第4号——固定资产》来确认在相关固定资产中的利益份额，按照 金融工具确认和计量准则来确认在相关金融资产和金融负债中的份额。共同经营通过单独 主体达成时，合营方应确认按照上述原则单独所承担的负债，以及按本企业的份额确认共 同承担的负债。但合营方对于因其他股东未按约定向合营安排提供资金，按照我国相关法 律或相关合同约定等规定而承担连带责任的，从其规定，在会计处理上应遵循《企业会 计准则第13号——或有事项》。

有关合营合同的安排通常描述了该安排所从事活动的性质，以及各参与方打算共同开 展这些活动的方式。例如，合营安排各参与方可能同意共同生产产品，每一参与方负责特 定的任务，使用各自的资产，承担各自的负债。合同安排也可能规定了各参与方分享共同 收人和分担共同费用的方式。在这种情况下，每一个合营方在其资产负债表上确认其用于 完成特定任务的资产和负债，并根据相关约定确认相关的收人和费用份额。当合营安排各 参与方可能同意共同拥有和经营一项资产时，相关约定规定了各参与方对共同经营资产的 权利，以及来自该项资产的收入或产出和相应的经营成本在各参与方之间分配的方式。每 一个合营方对其在共同资产中的份额、同意承担的负债份额进行会计处理，并按照相关约 定确认其在产出、收人和费用中的份额。

【例4-20】 2x13年1月1日，A公司和B公司共同出资购买一栋写字楼，各自拥有 该写字楼50%的产权，用于出租收取租金。合同约定，该写字楼相关活动的决策需要A 公司和B公司一致同意方可作出；A公司和B公司的出资比例、收入分享比例和费用分 担比例均为各自50%。该写字楼购买价款为8 000万元，由A公司和B公司以银行存款 支付，预计使用寿命20年，预计净残值为320万元，采用年限平均法按月计提折旧。该 写字楼的租赁合同约定，租赁期限为10年，每年租金为480万元，按月交付。该写字楼 每月支付维修费2万元。另外，A公司和B公司约定，该写字楼的后续维护和维修支出 (包括再装修支出和任何其他的大修支出）以及与该写字楼相关的任何资金需求，均由A 公司和B公司按比例承担。假设A公司和B公司均采用成本法对投资性房地产进行后续 计量，不考虑税费等其他因素影响。

本例中，由于关于该写字楼相关活动的决策需要A公司和B公司一致同意方可作出， 所以A公司和B公司共同控制该写字楼，购买并出租该写字楼为一项合营安排。由于该 合营安排并未通过一个单独主体来架构，并明确约定了 A公司和B公司享有该安排中资 产的权利、获得该安排相应收人的权利、承担相应费用的责任等，因此该合营安排是共同 经营。A'公司的相关会计处理如下：

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| (1) | 出资购买写字楼时。 |  |
| 借: | 投资性房地产 | (8 000 万元 x50% ) 40 000 000 |
|  | 贷：银行存款 | 40 000 000 |
| (2) | 每月确认租金收人时。 |  |
| 借: | 银行存款 ： | (480 万元 x50% v 12) 200 000 |
|  | 贷：其他业务收人 | 200 000 |
| (3) | 每月计提写字楼折旧时。 |  |
| 借： | 其他业务成本 | 160 000 |
|  | 贷：投资性房地产累计折旧 |  |
|  | [(8 000万元 | -320 万元）+ 20 + 12 x 50% ] 160 000 |
| (4) | 支付维修费时。 |  |
| 借: | 其他业务成本 | (20 000 x50% ) 10 000 |
|  | 贷：银行存款. | 10 000 |

1. 合营方向共同经营投出或者出售不构成业务的资产的会计处理

合营方向共同经营投出或出售资产等（该资产构成业务的除外），在共同经营将相关 资产出售给第三方或相关资产消耗之前（即，未实现内部利润仍包括在共同经营持有的 资产账面价值中时），应当仅确认归属于共同经营其他参与方的利得或损失。如果投出或 出售的资产发生符合《企业会计准则第8号——资产减值》等规定的资产减值损失的， 合营方应当全额确认该损失。\_ '

1. 合营方自共同经营购买不构成业务的资产的会计处理

合营方自共同经营购买资产等（该资产构成业务的除外），在将该资产等出售给第三

方之前（即，未实现内部利润仍包括在合营方持有的资产账面价值中时），不应当确认因 该交易产生的损益中该合营方应享有的部分。即，此时应当仅确认因该交易产生的损益中 归属于共同经营其他参与方的部分。

4.合营方取得构成业务的共同经营的利益份额的会计处理

合营方取得共同经营中的利益份额，且该共同经营构成业务时，应当按照企业合并准^ 则等相关准则进行相应的会计处理，但其他相关准则的规定不能与本准则的规定相冲突。

企业应当按照企业合并准则的相关规定判断该共同经营是否构成业务。该处理原则不仅适 用于收购现有的构成业务的共同经营中的利益份额，也适用于与其他参与方一起设立共同 经营，且由于有其他参与方注入既存业务，使共同经营设立时即构成业务。

合营方増加其持有的一项构成业务的共同经营的利益份额时，如果合营方对该共同经 营仍然是共同控制，则合营方之前持有的共同经营的利益份额不应按照新增投资日的公允 价值重新计量。

(二）对共同经营不享有共同控制的参与方的会计处理原则

对共同经营不享有共同控制的参与方（非合营方），如果享有该共同经营相关资产且 承担该共同经营相关负债的，比照合营方进行会计处理。即，共同经营的参与方，不论其 是否具有共同控制，只要能够享有共同经营相关资产的权利、并承担共同经营相关负债的 义务，对在共同经营中的利益份额采用与合营方相同的会计处理。否则，应当按照相关企 业会计准则的规定对其利益份额进行会计处理。例如，如果该参与方对于合营安排的净资 产享有权利并且具有重大影响，则按照长期股权投资准则等相关规定进行会计处理；如果 该参与方对于合营安排的净资产享有权利并且无重大影响，则按照金融工具确认和计量准 则等相关规定进行会计处理；向共同经营投出构成业务的资产的，以及取得共同经营的利 益份额的，则按照合并财务报表及企业合并等相关准则进行会计处理。

五、合营企业参与方的会计处理

合营企业中，合营方应当按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定核算 其对合营企业的投资。对合营企业不享有共同控制的参与方（非合营方）应当根据其对 该合营企业的影响程度进行相关会计处理：对该合营企业具有重大影响的，应当按照长期 股权投资准则的规定核算其对该合营企业的投资；对该合营企业不具有重大影响的，应当 按照金融工具确认和计量准则的规定核算其对该合营企业的投资。

第五章 固定资产

本章论述了固定资产的确认、计量、后续支出及处置等的会计处.理。在学习和理解本 章内容时，应当关注：（1)固定资产的初始计量。固定资产应当按照取得时成本进行初 始计量，固定资产取得方式不同，其成本构成也不同。特殊行业特定的固定资产，在初始 计量时，还应考虑弃置费用。（2)固定资产的后续计量。固定资产的后续计量包括固定 资产折旧的计提、减值损失的确定以及后续支出的计量。企业应当根据固定资产的性质及 与固定资产有关的经济利益的预期实现方式，合理确定固定资产使用寿命、预计净残值， 合理选择折旧方法，并至少于每年年度终了对固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法 进行复核。如复核存在差异的，应当进行调整。对于固定资产的后续支出，符合固定资产 确认条件的，计人固定资产成本；不符合固定资产确认条件的，计人当期损益。（3)固 定资产的处置。固定资产的处置包括固定资产的出售、转让、报废毁损等，应当根据固定 资产处置的不同情况进行会计处理。除了学习本章节的内容外，还应当认真阅读《企业 会计准则第4号——固定资产》及相关指南和解释。

第一节固定资产的确认和初始计量

—、固定资产的定义和确认条件

(一）固定资产的定义

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

从固定资产的定义看，固定资产具有以下三个特征：

1. 为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有

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

1. 使用寿命超过一个会计年度

固定资产的使用寿命，是指企业使用固定资产的预计期间，或者该固定资产所能生产

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

3.固定资产是有形资产

固定资产具有实物特征，这一特征将固定资产与无形资产区别开来。有些无形资产可 能同时符合固定资产的其他特征，如无形资产为生产商品、提供劳务而持有，使用寿命超 过一个会计年度，但是由于其没有实物形态，所以不属于固定资产。

(二）固定资产的确认条件

固定资产在符合定义的前提下，应当同时满足以下两个条件，才能加以确认。

1-与该固定资产有关的经济利益很可能流入企业

资产最重要的特征是预期会给企业带来经济利益。企业在确认固定资产时，需要判断 与该项固定资产有关的经济利益是否很可能流人企业。如果与该项固定资产有关的经济利 益很可能流入企业，并同时满足固定资产确认的其他条件，那么企业应将其确认为固定资 产•’否则不应将其确认为固定资产。 '

1. 该固定资产的成本能够可靠地计量

成本能够可靠地计量是资产确认的一项基本条件。企业在确定固定资产成本时必须取 得确凿证据，但是，有时需要根据所获得的最新资料，对固定资产的成本进行合理的估 计。比如，企业对于已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，需要根据工 程预算、工程造价或者工程实际发生的成本等资料，按估计价值确定其成本，办理竣工决 算后，再按照实际成本调整原来的暂估价值。

二、固定资产的初始计量

固定资产的初始计量是指确定固定资产的取得成本。取得成本包括企业为购建某项固 定资产达到预定可使用状态前所发生的一切合理的、必要的支•出。在实务中，企业取得固 定资产的方式是多种多样的，包括外购、自行建造、投资者投人以及非货币性资产交换、 债务重组、企业合并和融资租赁等，取得的方式不同，其成本的具体构成内容及确定方法 也不尽相同。

1-外购固定资产的成本

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

外购固定资产是否达到预定可使用状态，需要根据具体情况进行分析判断。如果购人 不需安装的固定资产，购人后即可发挥作用，因此，购人后即可达到预定可使用状态。如 果购入需安装的固定资产，只有安装调试后，达到设计要求或合同规定的标准，该项固定 资产才可发挥作用，才意味着达到预定可使用状态。

在实务中，企业可能以一笔款项同时购人多项没有单独标价的资产。如果这些资产均 符合固定资产的定义，并满足固定资产的确认条件，则应将各项资产单独确认为固定资 产，并按各项固定资产公允价值的比例对总成本进行分配，分别确定各项固定资产的成 本。如果以一笔款项购人的多项资产中还包括固定资产以外的其他资产，也应按类似的方 法予以处理。

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

【例5-1】 20x9年2月1日，甲公司购人一台需要安装的生产用机器设备，取得的 增值税专用发票上注明的设备价款为50万元，增值税进项税额为85 000元，支付的运输 费为2 500元，款项已通过银行支付；安装设备时，领用本公司原材料一批，价.值3万 元，购进该批原材料时支付的增值税进项税额为5 100元；支付安装工人的工资为4 900 元。假定不考虑其他相关税费。甲公司的账务处理如下（除特殊说明外，本章例题中的 公司均为增值税一般纳税人）：

1. 支付设备价款、增值税、运输费合计为5幻500元：

借：在建工程——xx设备 502

325

175

587 500

900 30 000 4 900

225

537 225

应交税费——应交增值税（进项税额）（85 000 +2 500 x7%) 85

贷：银行存款

1. 领用本公司原材料、支付安装工人工资等费用合计为34 900元：

借：在建工程——x x设备 34

贷：原材料

应付职工薪馴 | (3)设备安装完毕达到预定可使用状态：

| 借：固宙资产-xx设备 537

| 贷：在建工程——x x设备

固定资产的成本=502 323 +34 900 =537 225 (元)

企业购买固定资产通常在正常信用条件期限内付款，但也会发也超过正常信用条件购 买固定资产的经济业务，如采用分期付款方式购买资产，且在合同中规定的付款期限比较 i长，.超过了正常信用条件。在这种情况下，该项购货合同实质上具冇融资性质，购人固定 赉产的成本不能以各期付款额之和确定，而应以各期付款额的现值之和确定》固定资产购 买价款的现值，应挡按照各期支付的价款选择恰当的折现率进行折现后的垄额加以确定。 折现率是反映逛前市场货币时间价值和延期付款债务特定风险的利率。该折1现率实质上是 供货企业的必耍报\_率。各期实际支付的价款之和与其现值之间的差额，在达到预定可使 用状态之前符合《企业会计准则第17号一-借款费用》中规定的资本化条件的，应当通 过在建工程计人固定资产成本,其余部分应当在信用期间内确认为财务费|1，„计人当期损 益。典账务处理为：购入固定资产时，按购买价款的现值、借记“同足资产”或“在建 工程”等科0,按应支付的金额，贷记“长期应付款”科0，按其趋额，借记“未确认 融资费用”科丨

【例S-2】20 x7年1月1 R，甲公司与乙公司签订一项购货合同,妒公司从乙公司 购人一台爾要安装的特大型设备。合同约定，甲公司采用分期付款方式支付价款。该设备 价款共计900万元(+考虑增值税）,在20x7年至2x11年的d年内每半年歲付卯万元，每年的付款日期为分别为当年6月30日和12月31日。

20 x7年1月1日，设备如期运抵甲公司并开始安装。20 X7年12月31日，设备达 到预定可使用状态，发生安装费398 530. 60元，已用银行存款付讫。

假定甲公司适用的6个月折现率为10%。

(1)购买价款的现值为：

900 000 x (P/A,10% ,10) =900 000 x6. 1446 =5 530 140 (元）

20 x7年1月1日甲公司的账务处理如下：

借：在建工程——x x设备

5 530 3 469

140 860 9 000 000

未确认融资费用 贷：长期应付款-

-乙公司

(2)确定信用期间未确认融资费用的分摊额，如表5-1所示t

表S-1 未确认融资费用分摊表

20 x 7年1月1日

单位：元

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 曰期 | 分期付款额 | 确认的融资费用 | 应付本金减少额 | 应付本金余额 |
| ① | ② | ③=期初⑤x 10% | ④=②-③ | 期末⑤=期初⑤-④. |
| 20 xl. 1. 1 |  |  |  | 5 530 140 |
| 20 x7. 6. 30 | 900 000 | 553 014 | 346 986 | 5 183 154 |
| 20 x7, 12. 31 | 900 000 | 518 315.40 | 381 684. 60 | 4 801 469.40 |
| 20 x8. 6. 30 | 900 000 | 480 146.94 | 419 853.06 | 4 381 616. 34 |
| 20 x8. 12. 31 | 900 000 | 438 161.63 | 461 838.37 | 3 919 777.97 |
| 20 x9. 6. 30 | 900 000 | 391 977.80 | 508 022. 20 | 3 411 755,77 |
| 20 x 9. 12, 31 | 900 000 | 341 175.58 | 558 824.42 | 2 852 931. 35 |
| 2 x 10. 6. 30 | 900 000 | 285 293. 14 | 614 706.86 | :2 238 224. 47 |
| 2 x 10. 12. 31 | 900 000 | 223 822. 45 | 676 177.55 | 1 562 046. 92 |
| 2 xll, 6. 30 | 900 000 | 156 204.69 | 743 795. 31 | 818 251.61 |
| 2 xll. 12； 31 | 900 000 | 81 748.39 \* | 818 251. 61 | 0 |
| 合 计 | 9 000 000 | 3 469 860 | 5 530 140 | 0 |

\*尾数调整：81 748.39 =900 000 -818 251.61, 818 251. 61为最后一期应付本金余额。‘

1. 20x7年1月1日至20x7年12月31日为设备的安装期间，未确认融资费用的 分摊额符合资本化条件，计人固定资产成本。，

20x7年6月30日甲公司的账务处理如下：

借：在建工程——x x设备 553 014

贷：未确认融资费用 553 014

借：长期应付款——乙公司 900 000

贷：银行存款 900 000

20x7年12月31日甲公司的账务处理如下:

借：在建工程——x x设备 ：

518 315. 40

518 315.40

贷：未确认融资费用

借：长期应付款——乙公司 900 000

贷：银行存款 900 000

借：在建工程——x x设备 398 530. 60

贷：银行存款等 398 530.60

借：固定资产——x x设备 7 000 000

贷：在建工程——x x设备 7 000 000

固定资产的成本=5 530 140 +553 014 +518 315. 40 +398 530. 60 =7 000 000 (元）

1. 20x8年1月1日至2x11年12月31日，该设备已经达到预定可使用状态，未 确认融资费用的分摊额不再符合资本化条件，应计人当期损益。

20 x8年6月30日甲公司的账务处理如下：

借：财务费用 480 146. 94

贷：未确认融资费用 480 146. 94

借:长期应付款一~1乙公司 900 000

贷：银行存款 900 000

以后期间的账务处理与20x8年6月30日相同，此处略。

2.自行建造固定资产

自行建造固定资产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出 构成。包括工程物资成本、人工成本、交纳的相关税费、应予资本化的借款费用以及应分 摊的间接费用等。

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

(1)自营方式建造固定资产。企业以自营方式建造固定资产，'意味着企业自行组织 工程物资采购、自行组织施工人员从事工程施工。实务中，企业较少采用自营方式建造固 定资产，多数情况下采用出包方式。企业如有以自营方式建造固定资产，其成本应当按照 直接材料、直接人工、直接机械施工费等计量。

企业为建造固定资产准备的各种物资应当按照实际支付的买价、运输费、保险费等相 关税费作为实际成本，并按照各种专项物资的种类进行明细核算。工程完工后，剩余的工 程物资转为本企业存货的，按其实际成本或计划成本进行结转。建设期间发生的工程物资 盘亏、报废及毁损，减去残料价值以及保险公司、过失人等赔款后的净损失，计入所建工 程项目的成本；盘盈的工程物资或处置净收益，冲减所建工程项目的成本。工程完工后发 生的工程物资盘盈、盘亏、报废、.毁损，计入当期损益。

建造固定资产领用工程物资、原材料或库存商品，应按其实际成本转人所建工程成 本。自营方式建造固定资产应负担的职工薪酬、辅助生产部门为之提供的水、电、运输等 劳务，以及其他必要支出等也应计人所建工程项目的成本。符合资本化条件，应计人所建 造固定资产成本的借款费用按照《企业会计准则第17号一借款费用》的有关规定 处理。

所建造的固定资产已达到预定可使用状态，但尚未办理竣工结算的，应当自达到预定 可使用状态之日起，根据工程预算、造价或者工程实际成本等，按暂估价值转人固定资 •产，并按有关计提固定资产折旧的规定，计提固定资产折旧。待办理竣工决算手续后再调

整原来的暂估价值，但不需要调整原已计提的折旧额。

企业自营方式建造固定资产，发生的工程成本应通过“在建工程”科目核算，工程 完工达到预定可使用状态时，从“在建工程”科目转人“固定资产”科目。

高危行业企业按照国家规定提取的安全生产费，应当计人相关产品的成本或当期损 益，同时记人“专项储备”科目。企业使用提取的安全生产费形成固定资产的，应当通 过“在建工程”科目归集所发生的支出，待安全项目完工达到预定可使用状态时确认为 固定资产；同时，按照形成固定资产的成本冲减专项储备，并确认相同金额的累计折旧。 该固定资产在以后期间不再计提折旧。

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

企业以出包方式建造固定资产，其成本由建造该项固定资产达到预定可使用状态前所 发生的必要支出构成，包括发生的建筑工程支出、安装工程支出以及需分摊计人各固定资 产价值的待摊支出。建筑工程、安装工程支出，如人工费、材料费、机械使用费等由建造 承包商核算。对于发包企业而言，建筑工程支出、安装工程支出是构成在建工程成本的重 要内容，发包企业按照合同规定的结算方式和工程进度定期与建造承包商办理工程价款结 算，结算的工程价款计人在建工程成本。待摊支出，是指在建设期间发生的，不能直接计 人某项固定资产价值，而应由所建造固定资产共同负担的相关费用，包括为建造工程发生 的管理费、可行性研究费、临时设施费、公证费、监理费、应负担的税金、符合资本化条 件的借款费用、建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损净损失以及负荷联合试车费 等。企业为建造固定资产通过出让方式取得土地使用权而支付的土地出让金不计人在建工 程成本，应确认为无形资产（土地使用权）。

在出包方式下，“在建工程”科目主要是企业与建造承包商办理工程价款的结算科 目，企业支付给建造承包商的工程价款，作为工程成本通过“在建工程”科目核算。企 业应按合理估计的工程进度和合同规定结算的进度款，借记“在建工程~^建筑工 程——x x工程”、“在建工程——安装工程——x x工程”科目，贷记“银行存款”、 “预付账款”等科目。工程完成时，按合同规定补付的工程款，借记“在建工程”科目， 贷记“银行存款”等科目。企业将需安装设备运抵现场安装时，借记“在建工程——在 安装设备——X X设备”科目，贷记“工程物资一 X X设备”科目；企业为建造固定 资产发生的待摊支出，借记“在建工程——待摊支出”科目，贷记“银行存款”、“应付 职工薪酬”、“长期借款”等科目。

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

待摊支出分配率= 累i十发生的待摊支出 x 100%

雜工程支出+安装：r鼓出+在安装设备支出uu%

XX工程应分=丨X X工程的 XX工程的 X X工程的在丨待摊支出

配的待摊支出建筑工程支出+安装工程支出+安装设备支出jx分配率

其次，计算确定巳完工的固定资产成本：

房屋、建筑物等固定资产成本=建筑工程支出+应分摊的待摊支出

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

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

1. 其他方式取得的固定资产的成本

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

1. 投资者投入固定资产的成本。投资者投人固定资产的成本，应当按照投资合同 或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。在投资合同或协议约定价 值不公允的情况下，按照该项固定资产的公允价值作为入账价值。
2. 通过非货币性资产交换、债务重组、企业合并等方式取得的固定资产的成本。 企业通过非货币性资产交换、债务重组、企业合并等方式取得的固定资产，其成本应当分 别按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》、《企业会计准则第12号一债务 重组》、《企业会计准则第20号——企业合并》等的规定确定。但是，其后续计量和披露 应当执行固定资产准则的规定。
3. 盘盈固定资产的成本。盘盈的固定资产，作为前期差错处理，在按管理权限报 经批准处理前，应先通过“以前年度损益调整”科目核算。
4. 存在弃置费用的固定资产

对于特殊行业的特定固定资产，确定其初始成本时，还应考虑弃置费用。弃置费用通 常是指根据国家法律和行政法规、国际公约等规定，企业承担的环境保护和生态恢复等义 务所确定的支出，如核电站核设施等的弃置和恢复环境义务。『

弃置费用的金额与其现值比较通常较大，需要考虑货币时间价值，对于这些特殊行业 的特定固定资产，企业应当根据《企业会计准则第13号——或有事项》，按照现值计算 确定应计人固定资产成本的金额和相应的预计负债。在固定资产的使用寿命内按照预计负 债的摊余成本和实际利率计算确定的利息费用应当在发生时计入财务费用。一般工商企业 的固定资产发生的报废清理费用不属于弃置费用，应当在发生时作为固定资产处置费用 处理。

【例5-3】乙公司经国家批准于20x7年1月1日建造完成核电站核反应堆并交付使 用，建造成本为2 500 000万元，预计使用寿命40年。该核反应堆将会对当地的生态环境 产生一定的影响，根据法律规定，企业应在该项设施使用期满后将其拆除，并对造成的污 染进行整治，预计发生弃置费用250 000万元。假定适用的折现率为10%。

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

1. 20 x7年1月1日，弃置费用的现值=250 000 x (P/F, 10%, 40)

5 525 (万元）

= 250 000 x0. 0221

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

借：固定资产——xx核反应堆

25 055 250 000

25 000 000 000 55 250 000 5 525 000 (元）

贷：在建工程——xx核反应堆

预计负债——xx核反应堆——弃置费用

1. 计算第1年应负担的利息费用=55 250 000 x 10% =5

借:财务费用 5 525 000

贷：预计负债"~ xx核反应堆^■弃置费用 5 525 000

以后年度，企业应当按照实际利率法计算确定每年财务费用，账务处理略。

第二节固定资产的后续计量

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

一、固定资产折旧 丨

(一）固定资产折旧的定义

折旧是指在固定资产的使用寿命内，按照确定的方法对应计折旧额进行的系统分摊。 应计折旧额，是指应当计提折旧的固定资产的原价扣除其预计净残值后的金额。如果已对 固定资产计提减值准备，还应当扣除巳计提的固定资产减值准备累计金额。

(二）影响固定资产折旧的因素

影响固定资产折旧的因素主要有以下几个方面：

.1.固定资产原价，指固定资产的成本。

1. 固定资产的使用寿命，指企业使用固定资产的预计期间，或者该固定资产所能生 产产品或提供劳务的数量。企业确定固定资产使用寿命时，应当考虑下列因素：
2. 该项资产预计生产能力或实物产量；
3. 该项资产预计有形损耗，指固定资产在使用过程中，由于正常使用和自然力的 作用而引起的使用价值和价值的损失，如设备使用中发生磨损、房屋建筑物受到自然侵 蚀等； .
4. 该项资产预计无形损耗，指由于科学技术的进步和劳动生产率的提高而带来的 固定资产价值上的损失，如因新技术的出现而使现有的资产技术水平相对陈旧、市场需求 变化使其所生产的产品过时等；
5. 法律或者类似规定对该项资产使用的限制。某些固定资产的使用寿命可能受法 律或类似规定的约束。如对于融资租赁的固定资产，根据《企业会计准则第21号——租 赁》规定，能够合理确定租赁期届满时将会取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产使 用寿命内计提折旧；如果无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，应当在 租赁期与租赁资产使用寿命两者中较短的期间内计提折旧。
6. 预计净残值，指假定固定资产预计使用寿命已满并处于使用寿命终了时的预期状 态，企业目前从该项资产处置中获得的扣除预计处置费用后的金额。

4-固定资产减值准备，指固定资产已计提的固定资产减值准备累计金额。固定资产计 提减值准备后，应当在剩余使用寿命内根据调整后的固定资产账面价值（固定资产账面余额 扣减累计折旧和累计减值准备后的金额）和预计净残值重新计算确定折旧率和折旧额。

(三）固定资产折旧范围

企业应当对所有的固定资产计提折旧，但是，已提足折旧仍继续使用的固定资产和单

独计价人账的土地除外。在确定计提折旧的范围时还应注意以下几点：

1. 固定资产应当按月计提折旧，并根据用途计人相关资产的成本或者当期损益。固 定资产应自达到预定可使用状态时开始计提折旧，终止确认时或划分为持有待售非流动资 产时停止计提折旧。为了简化核算，当月增加的固定资产，当月不计提折旧，从下月起计 提折旧；当月减少的固定资产，当月仍计提折旧，从下月起不计提折旧。
2. 固定资产提足折旧后，不论能否继续使用，均不再计提折旧，提前报废的固定资 产也不再补提折旧。所谓提足折旧是指已经提足该项固定资产的应计折旧额。
3. 已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，应当按照估计价值确定 其成本，并计提折旧；待办理竣工决算后再按实际成本调整原来的暂估价值，但不需要调 整原已计提的折旧额。

(四）固定资产折旧方法

企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式，合理选择折旧方法。可选 用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。企业选用不 同的固定资产折旧方法，将影响固定资产使用寿命期间内不同时期的折旧费用，因此，固 定资产的折旧方法一经确定，不得随意变更。如需变更应当符合固定资产准则第十九条的 规定。

1. 年限平均法

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

年折旧率=预计净残值率 x 1QQ%

柳叫预计使用寿命（年）謂

月折旧率=年折旧率+ 12

月折旧额=固定资产原价x月折旧率

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

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

1. 工作量法

工作量法是根据实际工作量计算每期应提折旧额的一种方法。计算公式如下：

固定资产原价x (1-预计净残值率）

单仫工作里折旧额= 预计总工作臺

某项固定资产月折旧额=该项固定资产当月工作量x单位工作量折旧额

1. 双倍余额递减法

双倍余额递减法是指在不考虑固定资产预计净残值的情况下，根据每期期初固定资产 原价减去累计折旧后的金额（即固定资产净值）和双倍的直线法折旧率计算固定资产折 旧的一种方法。计算公式如下：

年折旧率=2+预计使用寿命（年）xlOO%

月折旧率=年折旧率+12 月折旧额=固定资产净值x月折旧率

由于每年年初固定资产净值没有扣除预计净残值，因此，在应用这种方法计算折旧额 时必须注意不能使固定资产的净值降低到其预计净残值以下，即采用双倍余额递减法计提 折旧的固定资产，通常在其折旧年限到期前两年内，将固定资产净值扣除预计净残值后的 余额平均摊销。

【例S-4】甲公司某项设备原价为120万元，预计使用寿命为5年，预计净残值率为 4%;假设甲公司没有对该机器设备计提减值准备。

甲公司按双倍余额递减法计提折旧，每年折旧额计算如下：

年折旧率=2/5 xl00% =40%

第一年应提的折旧额=l20 x40%=48 (万元）

第二年应提的折旧额=(120 -48) x40% =28.8 (万元）

第三年应提的折旧额=(120 -48 -28. 8) x40% =17. 28 (万元）

从第四年起改按年限平均法（直线法）计提折旧：

第年 笛五年

T= (120 -48 -28. 8 - 17. 28 - 120 x4% ) -2

应提的折旧额、

= 10.56 (万元）

「4.年数总和法 ；

年数总和法又称年限合计法，是将固定资产的原价减去预计净残值的余额乘以一个以 固定资产尚可使用寿命为分子、以预计使ffl薜命逐年数字之和为分母的逐年递减的分数$ 算每年的折旧额。丨丨11:公式如下： |

年折旧率=尚可使jl]寿命/预计使用寿命的年数总和x 100% |

月折旧率=年折旧率+ 12 |

月折旧额=(阓定资产原价-预计净残值）x月折旧率 |

【例S-S】沿用【例5 -4】的资料，采ffl年数总和法计算的各年折旧额如表5-2丨 所示。 !

双倍余额递减法和年数总和法都属于加速折旧法，其特点是在固定资产使用的早期多| 提折旧，耵期少提折旧，其递减的速度逐年加快，从而相对加快折旧的速度，h的足使一 定资产成本在估计使用寿命内加快得到补偿。 |

(五）丨别定资产折丨丨-丨的会计处理 i

固走资产应当按)ni•提折旧，计提的折旧应通过“累计折旧”科s核算，并根据用| 途计人相关资产的成本或者当期损益。 |

1. 企业锥本生产车间所使用的固定资产，其计提的折旧应计入制造费用。 |
2. 管理部n所使用的尚定资产，其计提的折旧应计人管理费用。 i
3. 销售部门所使用的丨啤定资产，其计提的折旧应计人销售费用。 I
4. 自行建造固定资产过程中使用的固定资产，其计提的折旧应计入在建工程成本3 !
5. 经作和;丨丨的凼记资产，其计提的折旧额应计入其他业务成本。 i

6.未使用的固定资产，其计提的折旧应计入管理费用。

表S-2 折旧的计算 单位：元

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

【例S-6】甲公司20x7年1月份固定资产计提折旧情况如下：

第一生产车间厂房计提折旧7. 6万元，机器设备计提折旧9万元。

管理部门房屋建筑物计提折旧13万元，运输工具计提折旧4. 8万元。

销售部门房屋建筑物计提折旧6. 4万元，运输工具计提折旧5. 26万元。

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

本例中，新购置的设备本月不提折旧，应从20 x7年2月开始计提折旧。甲公司 20 x7年1月份计提折旧的账务处理如下：

借：制造费用——第一生产车间 166 000

管理费用 178 000

销售费用 116 600

贷:累计折旧 460 600

(六）固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的复核

由于固定资产的使用寿命长于一年，属于企业的非流动资产，企业至少应当于每年年 度终了，对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。

在固定资产使用过程中，其所处的经济环境、技术环境以及其他环境有可能对固定资 产使用寿命和预计净残值产生较大影响。例如，固定资产使用强度比正常情况大大加强， 致使固定资产实际使用寿命大大缩短；替代该项固定资产的新产品的出现致使其实际使用 寿命缩短，预计净残值减少等等。为真实反映固定资产为企业提供经济利益的期间及每期 实际的资产消耗，企业至少应当于每年年度终了，对固定资产使用寿命和预计净残值进行 复核。如有确凿证据表明，固定资产使用寿命预计数与原先估计数有差异，应当调整固定 资产使用寿命；如果固定资产预计净残值预计数与原先估计数有差异，应当调整预计净 残值。

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

企业应当根据《企业会计准则第4号——固定资产》的规定，结合企业的实际情况， 制定固定资产目录、分类方法、每类或每项固定资产的使用寿命、预计净残值、折旧方法 等。固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的改变应作为会计估计变更，按照《企 业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》处理。

二、固定资产的后续支出

固定资产的后续支出是指固定资产使用过程中发生的更新改造支出、修理费用等。

后续支出的处理原则为：符合固定资产确认条件的，应当计人固定资产成本，同时将 被替换部分的账面价值扣除；不符合固定资产确认条件的，应当计入当期损益。

(一）资本化的后续支出 >

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

【例5-7】甲公司有关固定资产更新改造的资料如下： ' '

1. 20x7年12月30日，该公司自行建成了一条生产线，建造成本为1 136 000元； 采用年限平均法计提折旧；预计净残值率为3%,预计使用寿命为6年。
2. 2x10年1月1日，由于生产的产品适销对路，现有生产线的生产能力巳难以满 足公司生产发展的需要，但若新建生产线则建设周期过长。甲公司决定对现有生产线进行 改扩建，以提高其生产能力。假定该生产线未发生减值。
3. 2 X 10年1月1日至3月31日，经过三个月的改扩建，完成了对这条生产线的 改扩建工程，达到预定可使用状态共发生支出537 800元，全部以银行存款支付。
4. 该生产线改扩建工程达到预定可使用状态后，大大提高了生产能力，预计将其 使用寿命延长4年，即为10年。假定改扩建后的生产线的预计净残值率为改扩建后固定 资产账面价值的3%;折旧方法仍为年限平均法。
5. 为简化计算过程，整个过程不考虑其他相关税费；公司按年度计提固定资产 折旧。

本例中，生产线改扩建后，生产能力大大提髙，能够为企业带来更多的经济利益，改 扩建的支出金额也能可靠计量，因此该后续支出符合固定资产的确认条件，应计人固定资 产的成本。有关的账务处理如下：

1. 固定资产后续支出发生前：

该条生产线的应计折旧额=1 136 000 x (1 -3% ) =1 101 920 (元）

年折旧额=1 101 920 +6«183 653. 33 (元)

20 x 8年和20 x 9年两年计提固定资产折旧的账务处理为：

借：制造费用 183 653.33

贷：累计折旧 183 653.33

1. 2 x 10年1月1日，固定资产的账面价值=1 136 000 - 183 653. 33 x2

= 768 693.34 (元）

固定资产转人改扩建:

借：在建工程——X X生产线 累计折旧

768 693. 34 367 306. 66

贷：固定资产——xx生产线

136 000

1. 2x10年1月1日至3月31日，发生改扩建工程支出

借：在建工程——xx生产线 贷：银行存款

537 800

537 800

1. 2x10年3月31日，生产线改扩建工程达到预定可使用状态，固定资产的人账 价值=768 693. 34 +537 800 = 1 306 493. 34 (元），

借：固定资产——xx生产线

1 306 493. 34 1 306 493. 34

贷：在建工程——xx生产线

1. 2x10年3月31日，转为固定资产后，按重新确定的使用寿命、预计净残值和 折旧方法计提折旧：

应计折旧额=1 306 493. 34 x (1 - 3% )= 1 267 298. 54 (元）

月折旧额=1 267 298. 54/(7 x 12 +9) = 13 626. 87 (元）

年折旧额=13 626. 87 x 12 =163 522. 39 (元)

2x10年应计提的折旧额=13 626. 87 x9 = 122 641.83 (元）

会计分录为：

借：制造费用 122 641.83

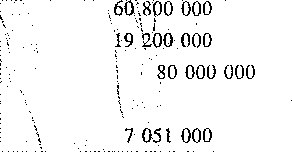
贷：累计折旧 122 641. 83

企业发生的某呰固定资产后续支出吋能涉及到替换原间定资产的某组成部分，当发生 丨的后续支出符合固定资产确认条件时，应将其计人固定资产成本，同时将被替换部分的账 |面价值扣除<,这样可以避免将替换部分的成本和被替换部分的成本同时计人固定资产成 N-.异致固足资产成本高计。企业对固定资产进行定期检奄发生的大修理费用，符合资本 化条件的，可以计人固定资产成本，不符合资本化条件的，应当费用化，计人当期损益。 \_定资产在定期大修观间隔期间，照提折旧。

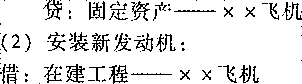
\ 【例S-8】某航空公闰20 X0年12月购人一架—11机，总计花费8 \_30万元（含发动 |机），发动机珣时的购价为500万元。公司未将发动机作为一项单独簾固定资产进行核 箅。20x9年年初，公司开辟新航线，航程増加„为延长飞机的空中飞行时间，公司决定 !更换一部性能更为先进的发动机。新发动机购价700万元,另慊支付考楽.费用51 000元。 假定飞机的年折旧率为3%,不考虑相关税费的影响，公司的账务处

1. 20 x9年年初飞机的累计折旧金额为：80 000 000 x 3% x B =19 200 000 (元), \_定资产转人在建工程： ' \

借：在逑工程一一xx飞机 累计折旧



000 000 51 000



贷：工程物资——xx发动机

银行存款

1. 20 x9年年初老发动机的账面价值为：5 000 000 -5 000 000 x3% x8 =3 800 000 (元），终止确认老发动机的账面价值。假定报废处理，无残值。

借：营业外支出 3 800 000

贷：在建工程^——x x飞机 3 800 000

1. 发动机安装完毕，投人使用。固定资产的人账价值为：60 S00 000+7 051 000 - 3 800 000 =64 051 000 (元）

借：固定资产——xx飞机 64 051 000

贷：在建工程——'XX飞机 64 051 000

(二）费用化的后续支出

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

一般情况下，固定资产投入使用之后，由于固定资产磨损、各组成部分耐用程度不 同，可能导致固定资产的局部损坏，为了维护固定资产的正常运转和使用，充分发挥其使 用效能，企业将对固定资产进行必要的维护。固定资产的日常修理费用在发生时应直接计 人当期损益。企业生产车间（部门）和行政管理部门等发生的固定资产修理费用等后续 支出计人管理费用；企业设置专设销售机构的，其发生的与专设销售机构相关的固定资产 修理费用等后续支出，计人销售费用。企业固定资产更新改造支出不满足固定资产确认条 件的，在发生时应直接计入当期损益。

第三节固定资产的处置

—、固定资产终止确认的条件

固定资产满足下列条件之一的，应当予以终止确认：

1. 该固定资产处于处置状态

固定资产处置包括固定资产的出售、转让、报废或毁损、对外投资、非货币性资产交 换、债务重组等。处于处置状态的固定资产不再用于生产商品、提供劳务、出租或经营管 理，因此不再符合固定资产的定义，应予终止确认。

1. 该固定资产预期通过使用或处置不能产生经济利益

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

二、固定资产处置的账务处理 ^

企业出售、转让、报废固定资产或发生固定资产毁损，应当将处置收人扣除账面价值 和相关税费后的金额计人当期损益。固定资产处置一般通过“固定资产清理”科目进行 核算。

企业因出售、转让、报废或毁损、对外投资、非货币性资产交换、债务重组等处置固

定资产，其会计处理一般经过以下几个步骤：

第一，固定资产转人清理。固定资产转人清理时，按固定资产账面价值，借记“固 定资产清理”科目，按已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按已计提的减值准 备，借记“固定资产减值准备”科目，按固定资产账面余额，贷记“固定资产”科目。

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

第三，出售收人和残料等的处理。企业收回出售固定资产的价款、残料价值和变价收 人等，应冲减清理支出。按实际收到的出售价款以及残料变价收人等，借记“银行存 款”、“原材料”等科目，贷记“固定资产清理”、“应交税费——应交增值税”等科目。

第四，保险赔偿的处理。企业计算或收到的应由保险公司或过失人赔偿的损失，应冲 减清理支出，借记“其他应收款”、“银行存款”等科目，贷记“固定资产清理”科目。

第五，清理净损益的处理。固定资产清理完成后的净损失，属于生产经营期间正常的 处理损失，借记“营业外支出——处置非流动资产损失”科目，贷记“固定资产清理” 科目；属于生产经营期间由于自然灾害等非正常原因造成的，借记“营业外支出——非 常损失”科目，贷记“固定资产清理”科目。固定资产清理完成后的净收益，借记“固 定资产清理”科目，贷记“营业外收人”科目。

三、持有待售的固定资产

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

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

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

1. 该资产或处置组被划归为持有待售之前的账面价值，按照其假定在没有被划归 为持有待售的情况下原应确认的折旧、摊销或减值进行调整后的金额；
2. 决定不再出售之日的可收回金额。

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

利等。

四、固定资产盘亏的会计处理

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

固定资产盘亏造成的损失，应当计人当期损益。企业在财产清查中盘亏的固定资产， 按盘亏固定资产的账面价值借记“待处理财产损溢——待处理固定资产损溢”科目，按 已计提的累计折旧，借记“累计折旧”科目，按巳计提的减值准备，借记“固定资产减 值准备”科目，按固定资产原价，贷记“固定资产”科目。按管理权限报经批准后处理 时，按可收回的保险赔偿或过失人赔偿，借记“其他应收款”科目，按应计人营业外支 出的金额，借记“营业外支出——盘亏损失”科目，贷记“待处理财产损溢”科目。

第六章 无形资产

本章论述了无形资产的确认、计量、内部研究与开发及处置等的会计处理。在学习 和理解本章内容时，应当关注：

1. 无形资产的初始计量。无形资产应当按照取得成本进行初始计量，无形资产取得方式不同，其成本构成也不同。
2. 内部研究开发费用的确认和计量。企业内部研究开发所发生的支出分别研究阶段和开发阶段进行会计处理，研究阶段发生的支出计人当期损益，开发阶段发生的支出符合资本化条件的可予以资本化。
3. 无形资产的后续计量。无形资产的后续计量包括无形资产的摊销、 减值损失的确定等。无形资产的取得成本是否需要摊销，应当按照使用寿命有限和无 限分别进行处理。对于使用寿命有限的无形资产，合理确定无形资产使用寿命、预计 净残值，合理选择摊销方法，并至少于每年年度终了对无形资产使用寿命和摊销方法 进行复核，如复核存在差异的，应当进行调整。
4. 无形资产的处置。无形资产的处 置包括出售、出租、捐赠等情况，应当根据无形资产处置的不同情况进行会计处理。 除了学习本章节的内容外，还应当认真阅读《企业会计准则第6号——无形资产》及 相关指南和解释。

第一节 无形资产的确认和初始计量

1. 无形资产的定义与特征

无形资产是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。无形资产具 有以下特征：

1. **由企业拥有或者控制并能为其带来未来经济利益的资源**

预计能为企业带来未来经济利益是作为一项资产的本质特征，无形资产也不例外。通 常情况下，企业拥有或者控制的无形资产，是指企业拥有该项**无形资产的所有权**，且该项无形资产能够为企业带来未来经济利益。但在某些情况下并不需要企业拥有其所有权，如 果企业有权获得某项无形资产产生的经济利益，同时又能约束其他人获得这些经济利益， 则说明企业**控制了该无形资产**，或者说控制了该无形资产产生的经济利益，并受法律的保 护。比如，企业自行研制的技术通过申请依法取得专利权后，在一定期限内拥有了该专利技术的**法定所有权**；又比如，企业与其他企业签订合约转让商标权，由于合约的签订，使商标使用权转让方的相关权利受到法律的保护。 +

1. **无形资产不具有实物形态**

无形资产通常表现为某种权利、某项技术或是某种获取超额利润的综合能力。它们不 具有实物形态，看不见，摸不着，比如，土地使用权、非专利技术等。无形资产为企业带来经济利益的方式与固定资产不同，固定资产是通过实物价值的磨损和转移来为企业带来 未来经济利益，而无形资产很大程度上是通过自身所具有的技术等优势为企业带来未来经 济利益，不具有实物形态是无形资产区别于其他资产的特征之一。

需要指出的是，某些无形资产的存在有赖于实物载体。比如，计算机软件需要存储在介质中，但这并不改变无形资产本身不具有实物形态的特性。在确定一项包含无形和有形 要素的资产是属于固定资产，还是属于无形资产时，需要通过判断来加以确定，通常以哪个要素更重要作为判断的依据。例如，计算机控制的机械工具没有特定计算机软件就不能 运行时，则说明该软件是构成相关硬件不可缺少的组成部分，该软件应作为固定资产处理；如果计算机软件不是相关硬件不可缺少的组成部分，则该软件应作为无形资产核算。

1. **无形资产具有可辨认性**

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

1. 能够从企业中分离或者划分出来，并能单独用于出售或转让等，而不需耍同时处置在同一获利活动中的其他资产，则说明无形资产可以辨认。某些情况下无形资产可能需|要与有关的合同一起用于出售、转让等，这种情况下也视为可辨认无形资产。
2. 产生于合同性权利或其他法定权利，无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离。如一方通过与另一方签订特许权合同而获得的特许使用权，通过法律程序申请获得的商标权、专利权等。

如果企业有权获得一项无形资产产生的未来经济利益，并能约束其他方获取这些利益，则表明企业控制了该项无形资产。例如，对于会产生经济利益的技术知识，若其受到版权、贸易协议约朿（如果允许）等法定权利或雇员保密法定职责的保护，那么说明该企业控制了相关利益。客户关系、人力资源等，由于企业无法控制其带来的未来经济利益，不符合无形资产的定义，不应将其确认为无形资产。内部产生的品牌、报刊名、刊头、客户名单和实质上类似项目的支出不能与整个业务开发成本区分开来。因此，这类项目也不应确认为无形资产。

1. 无形资产属于非货币性资产

非货币件资产，是指企业持有的货币资金和将以固定或可确定的金额收取的资产以夕 的其他资产。无形资产由于没有发达的交易市场，一般不容易转化成现金，在持'有过程中 为企业带来未来经济利益的情况不确定，不属于以固定或可确定的金额收取的资产，属于 非货币性资产。货币性资产主要有现金、银行存款、应收账款、应收票据和短期有价证券 等，它们的共同特点是直接表现为固定的货币数额，或在将来收到一定货币数额的权利。 应收款项等资产也没有实物形态，其与无形资产的区别在于无形资产属于非货币性资产， 而应收款项等资产则不属于非货币性资产。另外，虽然固定资产也属于非货币性资产，但 其为企业带来经济利益的方式与无形资产不同，固定资产是通过实物价值的磨损和转移来 为企业带来未来经济利益，而无形资产很大程度上是通过某些权利、技术等优势为企业带 来未来经济利益。

1. 无形资产的内容

无形资产通常包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权、土地使用权等。

1. 专利权

专利权是指国家专利主管机关依法授予发明创造专利申请人，对其发明创造在法定期 限内所享有的专有权利，包括发明专利权、实用新型专利权和外观设计专利权。发明专利权的期限为20年，实用新型专利权和外观设计专利权的期限为10年，均自申请日起计算。

1. 非专利技术

非专利技术也称专有技术。它是指不为外界所知、在生产经营活动中已采用了的、不享有法律保护的、可以带来经济效益的各种技术和诀窍。非专利技术一般包括工业专有技术、商业贸易专有技术、管理专有技术等。非专利技术并不是专利法的保护对象，非专利技术用自我保密的方式来维持其独占性，具有经济性、机密性和动态性等特点。

1. 商标权

商标是用来辨认特定的商品或劳务的标记。商标权指专门在某类指定的商品或产品上 使用特定的名称或图案的权利。经商标局核准注册的商标为注册商标，包括商品商标、服务商标和集体商标、证明商标；商标注册人享有商标专用权，受法律保护。注册商标的有效期为10年，自核准注册之日起计算。注册商标有效期满，需要继续使用的，应当在期满前6个月内申请续展注册；在此期间未能提出申请的，可以给予6个月的宽展期。宽展期满仍未提出申请的，注销其注册商标。每次续展注册的有效期为10年。

1. 著作权

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

1. 特许权

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

1. 土地使用权 '

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

1. **无形资产的确认条件**

无形资产应当在符合定义的前提下，同时满足以下两个确认条件时，才能予以确认。

1. 与该资产有关的经济利益很可能流人企业

作为无形资产确认的项目，必须具备**产生的经济利益很可能流人企业**。通常情况下，无形资产产生的未来经济利益可能包括在销售商品、提供劳务的收入中，或者企业使用该项无形资产而减少或节约的成本中，或体现在获得的其他利益中。例如，生产加工企业在生产工序中使用了某种知识产权，使其降低了未来生产成本，而不是增加未来收人。在实施这种判断时，需要对无形资产在预计使用寿命内可能存在的各种经济因素作出合理估计，并且应当有明确的证据支持，比如，企业是否有足够的人力资源、高素质的管理队伍、相关的硬件设备、相关的原材料等来配合无形资产为企业创造经济利益。同时，更为重要的是关注一些外界因素的影响，比如是否存在相关的新技术、新产品冲击与无形资产相关的技术或据其生产的产品的市场等。在实施判断时，企业的管理当局应对无形资产的预计使用寿命内存在的各种因素作出最稳健的估计。 ’

1. 该无形资产的成本能够可靠地计量

成本能够可靠地计量是资产确认的一项基本条件。比如，企业内部产生的品牌、报刊名等，因其成本无法可靠计量，不作为无形资产确认。又比如，一些髙新科技企业的科技人才，假定其与企业签订了服务合同，且合同规定其在一定期限内不能为其他企业提供服 务。在这种情况下，虽然这些科技人才的知识在规定的期限内预期能够为企业创造经济利 益，但由于这些技术人才的知识难以辨认，且形成这些知识所发生的支出难以计量，因而不能作为企业的无形资产加以确认。

1. **无形资产的初始计量**

**无形资产通常是按实际成本计量**，即以取得无形资产并使之达到预定用途而发生的全 部支出，作为无形资产的成本。对于不同来源取得的无形资产，其初始成本构成也不尽相同。

1. 外购的无形资产成本

外购的无形资产，其成本包括购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预 定用途所发生的其他支出。其中，直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出 包括使无形资产达到预定用途所发生的专业服务费用、测试无形资产是否能够正常发挥作 用的费用等。下列各项不包括在无形资产的初始成本中：

1. 为引人新产品进行宣传发生的广告费、管理费用及其他间接费用；
2. 无形资产已经达到预定用途以后发生的费用。例如，在形成预定经济规模之前发 生的初始运作损失，以及在无形资产达到预定用途之前发生的其他经营活动的支出，如果 该经营活动并非是无形资产达到预定用途必不可少的，则有关经营活动的损益应于发生时 计人当期损益，而不构成无形资产的成本。

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

'【例6-1】因甲公司某项生产活动需要乙公司已获得的专利技术，如果使用了该项专利技术，甲公司预计其生产能力比原先提髙20%，销售利润率增长15%。为此，甲公司从乙公司购人一项专利权，按照协议约定以现金支付，实际支付的价款为300万元，并支付相关税费1万元和有关专业服务费用5万元，款项已通过银行转账支付。

分析：

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

无形资产初始计量的成本300 + 1 +5 =306 (万元）

甲公司的账务处理如下：

借：无形资产——专利权 3 060 000

贷：银行存款 3 060 000

【例6-2】 20x5年1月8日，甲公司从乙公司购买一项商标权，由于甲公司资金周转比较紧张，经与乙公司协议采用分期付款方式支付款项。合同规定，该项商标权总计1 000万元，每年末付款200万元，5年付清。假定银行同期贷款利率为5%。为了简化核算，假定不考虑其他有关税费（已知5年期5%利率，其年金现值系数为4. 3295)。

甲公司的账务处理如表6-1所示。

表6-1 未确认的融资费用 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 年份 | 融资余额 | 利率 | 本年利息 | 付款 | 述本 付款-利息 | 未确认融资费用 |
| 融资佘额x利率 | ,上年余额-本年利息 |
| 0 | 865.90 |  |  |  |  | 134. 10 |
| 1 | 709. 19 | 0. 05 | 43, 30 | 200.00 | 156.71 | 90. 81 |
| 2 | 544.65 | 0. 05 | 35,46 | 200.00 | 164. 54 | 55. 35 |
| 3 | 371. 88 | 0. 05 | 27. 23 | 200.00 | 172,77 | 28. 12 |
| 4 | 190.48 | 0.05 | 18.59 | 200. 00 | 181.41 | 9.52 |
| 5 | 0, 00 | 0. 05 | 9,52 | 200. 00 | 190. 48 | 0. 00 |
| 合计 |  |  | 134.10 | 1 000.00 | 865.90 |  |

无形资产现值=1 000 x20% x4. 3295 =865. 9 (万元)

未确认的融资费用=1 000 -865. 9 = 134. 1 借：无形资产——商标权 未确认融资费用贷：长期应付款 20x5年年底付款时：

借：长期应付款 贷：银行存款 借：财务费用

贷：未确认融资费用 20x6年年底付款时：

借：长期应付款 贷：银行存款 借：财务费用

贷：未确认融资费用 20x7年年底付款时：

借：长期应付款 贷：银行存款 借：财务费用

贷：未确认融资费用 20x8年年底付款时：

借：长期应付款 贷：银行存款 借：财务费用

贷：未确认融资费用 20 x 9年年底付款时：

借：长期应付款 贷：银行存款

(万元）

8 659 000

1. 341 000

10 000 000

1. 000 000

2 000 000 433 000

433 000

2 000 000 2 000 000 354 600

354 600

2 000 000 2 000 000 272 300

272 300

2 000 000 2 000 000 185 900 185 900

2 000 000 2 000 000

借：财务费用 95 200

贷：未确认融资费用 95 200

1. 投资者投入的无形资产成本

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

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

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

甲公司接受乙公司作为投资的商标权的成本=500 +2 =502 (万元）

甲公司的账务处理如下：

借：无形资产——商标权 5 020 000

贷：实收资本（或股本） 5 000 000

银行存款 20 000

1. 通过非货币性资产交换取得的无形资产成本

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

1. 通过债务重组取得的无形资产成本

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

1. 通过政府补助取得的无形资产成本

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

1. 土地使用权的处理

企业取得的土地使用权，通常应当按照取得时所支付的价款及相关税费确认为无形资 产。土地使用权用于自行开发建造厂房等地上建筑物时，土地使用权的账面价值不与地上 建筑物合并计算其成本，而仍作为无形资产进行核算，土地使用权与地上建筑物分别进行 摊销和提取折旧。但下列情况除外：

1. 房地产开发企业取得的土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物，相关的土地 使用权应当计人所建造的房屋建筑物成本。**（用于卖房）**
2. 企业外购的房屋建筑物，实际支付的价款中包括土地以及建筑物的价值，则应当 对支付的价款按照合理的方法（例如，公允价值比例）在土地和地上建筑物之间进行分配；如果确实无法在地上建筑物与土地使用权之间进行合理分配的，应当全部作为固定资 产，按照固定资产确认和计量的规定进行处理。

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

【例6-4】 20x7年1月1日，A股份有限公司购人一块土地的使用权，以银行存款转账支付8 000万元，并在该土地上自行建造厂房等工程，发生材料支出12 000万元，工资费用8 000万元，其他相关费用10 000万元等。该工程已经完工并达到预定可使用状态。假定土地使用权的使用年限为50年，该厂房的使用年限为25年，两者都没有**净残值**，都采用直线法进行摊销和计提折旧。为简化核算，不考虑其他相关税费。

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

A公司的账务处理如下：

1. 支付转让价款：

借：无形资产——土地使用权 80000 000

贷：银行存款80 000 000

1. 在土地上自行建造厂房：

借: 在建工程 300000 000

贷：工程物资 120 000 000

应付职工薪酬 80 000 000

银行存款 10 000 000

1. 厂房达到预定可使用状态:

借：固定资产 300 000 000

贷：在建工程300 000 000

1. 每年分期摊销土地使用权和对厂房计提折旧：

借：管理费用 1600 000

制造费用 12000 000

贷: 累计摊销 1600 000

累计折旧 12000 000

1. 企业合并中取得的无形资产成本

企业合并中取得的无形资产，按照企业合并的分类，分别处理：

1. 统一控制下吸收合并，按照被合并企业无形资产的账面价值确认为取得时的初始成本;同一控制下控股合并，合并方在合并日编制合并报表时，应当按照被合并方无形资产的账面价值作为合并基础。
2. 同一控制K的企业合并中，购买方取得的无形资产应以其在购买日的公允价值计量，包括：
3. 被购买企业原已确认的无形资产。
4. 被购买企业原未确认的无形资产，但其公允价值能够可靠计量，购买方就应在购买日将其独立于商誉确认为一项无形资产。例如，被购买方正在进行中的一个研究开发项目，符合无形资产的定义且其公允价值能够可靠计量，则购买方应将其独立于商誉确认为一项无形资产。

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

第二节 内部研究开发支出的确认和计量

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

1. **研究阶段和开发阶段的划分**

对于企业自行进行的研究开发项目，应当区分研究阶段与开发阶段，两个部分分别进行核算。

1. 研究阶段

研究阶段是指为获取新的技术和知识等进行的有计划的调研，有关研究活动的例子包 括：意于获取知识而进行的活动；研究成果或其他知识的应用研究、评价和最终选择；材 料、设备、产品、工序、系统或服务替代品的研究；新的或经改进的材料、设备、产品、 工序、系统或服务的可能替代品的配制、设计、评价和最终选择等。

研究阶段的特点在于：

1. 计划性。研究阶段是建立在有计划的调研基础上，即研发项目已经董事会或者相关管理层的批准，并着手收集相关资料、进行市场调查等。例如，某药品公司为研究开发某药品，经董事会或者相关管理层的批准，进行有计划的收集相关资料、进行市场调查、比较市场中相关药品的药性、效用等活动。
2. 探索性。研究阶段基本上是探索性的，为进一步的开发活动进行资料及相关方面的准备，在这一阶段不会形成阶段性成果。

从研究活动的特点看，其研究是否能在未来形成成果，即通过开发后是否会形成无形 资产均具有很大的不确定性，企业也无法证明其能够带来未来经济利益的无形资产的存 在，因此，研究阶段的有关支出在发生时，应当予以费用化计入当期损益。

1. 开发阶段

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

开发阶段的特点在于：

1. 具有针对性。开发阶段是建立在研究阶段基础上，因而，对项目的开发具有针对性。
2. 形成成果的可能性较大。进人开发阶段的研发项目往往形成成果的可能性较大。

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

1. 研究阶段与开发阶段的不同点
2. 目标不同。研究阶段一般目标不具体、不具有针对性；而开发阶段多是针对具体目标、产品、工艺等。
3. 对象不同。研究阶段一般很难具体化到特定项目上；而开发阶段往往形成对象化的成果。
4. 风险不同。研究阶段的成功概率很难判断，一般成功率很低，风险比较大；而开发阶段的成功率较高、风险相对较小。
5. 结果不同。研究阶段的结果多是研究报告等基础性成果；而开发阶段的结果则多 是具体的新技术、新产品等。
6. 开发阶段有关支出资本化的条件

在开发阶段，判断可以将有关支出资本化计人无形资产成本的条件包括：

1. 完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性。企业在判断是否满足该条件时，应以目前阶段的成果为基础，说明在此基础上进一步进行开发所需的技术条件等已经具备，基本上不存在技术上的障碍或其他不确定性，企业在判断时，应提供相关的证据和材料。
2. 具有完成该无形资产并使用或出售的意图。开发某项产品或专利技术产品等，是 使用或出售通常是根据管理当局决定该项研发活动的目的或者意图所决定，即研发项目形 成成果以后，是为出售，还是为自己使用并从使用中获得经济利益，应当以管理当局意图 而定。因此，企业的管理当局应能够说明其持有拟开发无形资产的目的，并具有完成该项 无形资产开发并使其能够使用或出售的可能性。
3. 无形资产产生经济利益的方式，包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市 场或无形资产自身存在市场，无形资产将在内部使用的，应当证明其有用性。作为无形资 产确认，其基本条件是能够为企业带来未来经济利益。就其能够为企业带来未来经济利益 的方式来讲，如果有关的无形资产在形成以后，主要是用于形成新产品或新工艺的，企业 应对运用该无形资产生产的产品市场情况进行估计，应能够证明所生产的产品存在市场, 并能够带来经济利益的流入；如果有关的无形资产开发以后主要是用于对外出售的，则企 业应能够证明市场上存在对该类无形资产的需求，开发以后存在外在的市场可以出售并带 来经济利益的流入；如果无形资产开发以后，不是用于生产产品，也不是用于对外出售， 而是在企业内部使用的，则企业应能够证明在企业内部使用时对企业的有用性。
4. 有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，并有能力 使用或出售该无形资产。这一条件主要包括：
5. 为完成该项无形资产开发具有技术上 的可靠性。开发的无形资产并使其形成成果在技术上的可靠性，是继续开发活动的关键。 因此，必须有确凿证据证明企业继续开发该项无形资产有足够的技术支持和技术能力；
6. 财务资源和其他资源支持。财务和其他资源支持是能够完成该项无形资产开发的经 济基础，因此，企业必须能够证明为完成该项无形资产的开发所需的财务和其他资源，是 否能够足以支持完成该项无形资产的开发；
7. 能够证明企业在开发过程中所需的技术、 财务和其他资源，以及企业获得这些资源的相关计划等。如在企业自有资金不足以提供支 持的情况下，是否存在外部其他方面的资金支持，如银行等金融机构愿意为该无形资产的 开发提供所需资金的声明等来证实，并有能力使用或出售该无形资产。
8. 归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。企业对于开发活动发生的支 出应单独核算，如发生的开发人员的工资、材料费等，在企业同时从事多项开发活动的情 况下，所发生的支出同时用于支持多项开发活动的，应按照一定的标准在各项开发活动之 间进行分配，无法明确分配的，应予费用化计入当期损益，不计人开发活动的成本。
9. **内部开发的无形资产的计量**

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

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

1. **内部研究开发支出的会计处理**
2. 基本原则

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

(二）具体账务处理方法

1.企业自行开发无形资产发生的研发支出，不满足资本化条件的，借记“研发支 出——费用化支出”科目，满足资本化条件的，借记“研发支出——资本化支出”科目， 贷记“原材料”、“银行存款”、“应付职工薪酬”等科目。

1. 企业以其他方式取得的正在进行中的研究开发项目，应按确定的金额，借记‘‘研 发支出——资本化支出”科目，贷记“银行存款”等科目。以后发生的研发支出，应当 比照上述第一条原则进行处理。
2. 研究开发项目达到预定用途形成无形资产的，应按“研发支出——资本化支出” 科目的余额，借记“无形资产”科目，贷记“研发支出——资本化支出”科目。

【例6 -5】20x7年1月1日，甲公司经董事会批准研发某项新产品专利技术，该公 司董事会认为，研发该项目具有可靠的技术和财务等资源的支持，并且一旦研发成功将降 低该公司生产产品的生产成本。该公司在研究开发过程中发生材料费5 000万元、人工工 资1 000万元，以及其他费用4 000万元，总计10 000万元，其中，符合资本化条件的支 出为6 000万元。20 x7年12月31日，该专利技术已经达到预定用途。

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

1. 000万元，其符合“归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量”的条件。

甲公司的账务处理如下：

1. 发生研发支出：

借：研发支出——费用化支出 ‘

40 000 000 60 000 000

50 000 000 10 000 000 40 000 000

40 000 000 60 000 000 40 000 000 60 000 000

比照上述原则进行

——资本化支出

贷：原材料

, 应付职工薪酬

银行存款

1. 20x7年12月31日，该专利技术已经达到预定用途：

借：管理费用

无形资产

贷：研发支出——费用化支出 资本化支出

除了内部开发产生的无形资产外，其他内部产生的无形资产，

处理。

第三节 无形资产的后续计量

1. 无形资产后续计量的原则

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

(一）估计无形资产的使用寿命

企业应当在取得无形资产时分析判断其使用寿命。无形资产的使用寿命如为有限的， 应当估计该使用寿命的年限或者构成使用寿命的产量等类似计量单位数量；无法预见无形 资产为企业带来未来经济利益期限的，.应当视为使用寿命不确定的无形资产。

估计无形资产使用寿命应考虑的主要因素包括：

1. 该资产通常的产品寿命周期，以及可获得的类似资产使用寿命的信息；
2. 技术、工艺等方面的现实情况及对未来发展的估计；
3. 以该资产在该行业运用的稳定性和生产的产品或服务的市场需求情况；
4. 现在或潜在的竞争者预期采取的行动；
5. 为维持该资产产生未来经济利益的能力所需要的维护支出，以及企业预计支付有 关支出的能力；
6. 对该资产的控制期限，以及对该资产使用的法律或类似限制，如特许使用期间、 租赁期间等；
7. 与企业持有的其他资产使用寿命的关联性等。

例如，企业以支付土地出让金方式取得一块土地50年的使用权，如果企业准备持续 持有，在50年期间内没有计划出售，则该项土地使用权预期为企业带来未来经济利益的 期间为50年。

(二）无形资产使用寿命的确定

某些无形资产的取得源自合同性权利或其他法定权利，其使用寿命不应超过合同性权 利或其他法定权利的期限。但如果企业使用资产的预期的期限短于合同性权利或其他法定 权利规定的期限的，则成3按照企业预期使州的期阪确记典侦用竚命。例如，企业収得-• 项专利技术，法律保护期间为20年，企业预计运川该专利生产的产品在未来.15年㈧会为 企业带来经济利益。就该项专利技术，第三方甸企业承诺從5年内以邦取得之卜丨公允价似 的60%购买该专利权，从企业管理层U前的持冇计划來看，准备在5年内将其出饵给笫 H为此，该项专利权的实际使用寿命为5年。

如果合同性权利或其他法定权利能够在到期时因续约等延续，则仅当冇证据表明企业 续约不需要付出茧大成本时，续约期才能够包括在使用寿命的佔计屮。下列情况下，•般 说明企业无需付出重大成本即可延续合同性权利或其他法宙权利：宥证据表明合叫性权利 或法定权利将被重新延续，如果在延续之前需要第K方同意，则还耑有笫三方将会间意的 证据；有证据表明为获得重新延续所必需的所冇条件将被满足，以及企业为延续持有无形 资产付出的成本相对于预期从重新延续中流人企业的未来经济利益相比不具有$要性。如 果企业为延续无形资产持有期间而付出的成本与预期从K新延续中流人企业的未来经济利 益相比具有重要性，则从本质.L来看是企业获得的一项新的无形资产。

没有明确的合同或法律规定无形资产的使用寿命的，企业应1综合各方面情况，例丨

业经过努力，聘请相关专家进行论证、与同行业的情况进行比较以及参考企业的 # 经验等，来确定无形资产为企业带来未来经济利益的期限。如果经过这些努力， 加一实无法合理确定无形资产为企业带来经济利益的期限的，才能将该无形资产作为 ‘""寿命不确定的无形资产。例如，企业取得f 一项在过去几年市场份额领先的畅销 产品的商标。该商标按照法律规定还有3年的使用寿命，但是在保护期屈满时，企业"J 每10年即以较低的手续费申清延期，同时有证据表明企业冇能力申请延期。此外，冇 关的调查表明，根据产品生命周期、市场竞争等方面情况综合判断，该品牌将在不确 定的期间内为企业产生现金流量。综合各方面情况，该商标可视为使用寿命不确定的 无形资产。又如，企业通过公开拍卖取得一项出租车运营许可，按照所在地规定，以 现有出租运营许可为限，不再授予新的运营许可，而且在旧的出租车报废以后，有关 的运营许可可用于新的出租车。企业估计在有限的未来，其将持续经营出租车行业。 对于该运营许可，其为企业带来未来经济利益的期限从目前情况看，无法可靠估计。 因此，应视其为使用寿命不确定的无形资产。

(三）无形资产使用寿命的复核

企业至少应当于每年年度终了，对无形资产的使用寿命及摊销方法进行复核，如果有 证据表明无形资产的使用寿命及摊销方法不同于以前的估计，如由于合同的续约或无形资 产应用条件的改善，延长了无形资产的使用寿命，则对于使用寿命有限的无形资产，应改 变其摊销年限及摊销方法，并按照会计估计变更进行处理。例如，企业使用的某项非专利 技术，原预计使用寿命为5年，.使用至第2年年末，该企业计划再使用2年即不再使用， 为此，企业应当在第2年年末变更该项无形资产的使用寿命，并作为会计估计变更进行处 理。又如，某项无形资产计提了减值准备，这可能表明企业原估计的摊销期限需要作出 变更。

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

1. **使用寿命有限的无形资产**

,使用寿命有限的无形资产，应在其预计的使用寿命内采用系统合理的方法对应摊销金 额进行摊销。应摊销金额，是指无形资产的成本扣除残值后的金额。已计提减值准备的无 形资产，还应扣除已计提的无形资产减值准备累计金额。使用寿命有限的无形资产，其残 值一般应当视为零。

(一）摊销期和摊销方法

无形资产的摊销期自其可供使用（即其达到预定用途）时起至终止确认时止，即无 形资产摊销的起始和停止日期为：当月增加的无形资产，当月开始摊销；当月减少的无形 资产，当月不再摊销。

在无形资产的使用寿命内系统地分摊其应摊销金额，存在多种方法。这些方法包括直 线法、产量法等。企业选择的无形资产摊销方法，应当能够反映与该项无形资产有关的经 济利益的预期实现方式，并一致地运用于不同会计期间。例如，受技术陈旧因素影响较大 的专利权和专有技术等无形资产，可采用类似固定资产加速折旧的方法进行摊销；有特定 产量限制的特许经营权或专利权，应采用产量法进行摊销。无法可靠确定其预期实现方式 的，应当采用直线法进行摊销。

无形资产的摊销一般应计入当期损益，但如果某项无形资产是专门用于生产某种产品 或者其他资产，其所包含的经济利益是通过转人到所生产的产品或其他资产中实现的，则 无形资产的摊销费用应当计入相关资产的成本。例如，某项专门用于生产过程中的专利技 术，其摊销费用应构成所生产产品成本的一部分，计入制造该产品的制造费用。

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

(二）残值的确定

除下列情况外，无形资产的残值一般为零：

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

无形资产的残值，意味着在其经济寿命结束之前企业预计将会处置该无形资产，并且 从该处置中取得利益。估计无形资产的残值应以资产处置时的可收回金额为基础，此时的 可收回金额是指在预计出售日，出售一项使用寿命已满且处于类似使用状况下，同类无形 资产预计的处置价格（扣除相关税费）。残值确定以后，在持有无形资产期间，至少应于 每年年末进行复核，预计其残值与原估计金额不同的，应按照会计估计变更进行处理。如 果无形资产的残值重新估计以后高于其账面价值的，则无形资产不再摊销，直至残值降至 低于账面价值时再恢复摊销。

例如，企业从外单位购人一项实用专利技术的成本为100万元，根据目前企业管理层 的持有计划，预计5年后转让给第三方。根据目前活跃市场上得到的信息，该实用专利技 术预计残值为10万元。企业采取生产总量法对该项无形资产进行摊销。到第3年期末， 市场发生变化，经复核重新估计，该项实用专利技术预计残值为30万元，如果此时企业 已摊销72万元，该项实用专利技术账面价值为28万元，低于重新估计的该项实用专利技 术的残值，则不再对\_项实用专利技术进行摊销，直至残值降至低于其账面价值时再恢复 摊销。

(三）使用寿命有限的无形资产摊销的账务处理

使用寿命有限的无形资产应当在其使州海命内，采川合现的摊销方法进行摊销。摊销 时,应A考虑该项无形资产所服务的对象，并以此为葙础将其摊销价伉计人相关资产的成 木或者舀期损益。

【例6…6】20 x 6年1月1 H， A公R]从外单位购得\_ •项:||-： Q利技术，支付价款

1. 000万元，款项已支付，估计该项非t利技术的使用寿命为10年，该项非专利技术用于 产品生产；同时，购入-项商标权，支付价款3 000万元，款项已支付，估计该商标权的 使用寿命为15年,，假定这两项无形资产的净残值均为零，并按宵线法摊销。

本例中，A公司外购的非专利技术的估计使用葑命为10年，农明该项无形资产是使 用海命有限的无形资产，且该项无形资产用于产品生产，因此，应当将其摊销金额计人相 关产品的制造成本。A公司外购的商标权的估计使用奇命为〗5年，表明该项3&形资产同 样也是使用寿命有限的无形资产，而商标权的摊销金额通常直接计入辦期管理费用。

A公司的账务处玴如下：

(1)取得无形资产时：

借：无形资产——非专利技术 50000W)0 : :

一一商标权 贷：银行存款

.H) 000 000 80 000 000

(2)按年摊销时：

借：制造费用一一非专利技术 管理费用一~商标权 贷:累汁摊销.

5 000 000 2 000 000 7 000 000

如果A公司20x7年12月31日根据科学技术发展的趋势判断，20x6年购入的该项 非专利技术在4年后将被淘汰，不能再为企业带来经济利益，决定对其再使用4年后不再 使用。为此，A公司应当在20 x7年12月31日据此变更该项非专利技术的估计使用寿 命,并按会计估计变更进行处理。

20 x7年12月31日该项无形资产累计摊销金额为1 000万元（500 X2)，20 x 8年该 项无形资产的摊销金额为1 000万元[(5 000 - 1 000) /4]。

A公司20 x 8年对该项非专利技术按年摊销的账务处理如下：

借：制造费用——非专利技术 10 000 000

贷：累计摊销 10 000 000

1. 使用寿命不确定的无形资产

根据可获得的相关信息判断，如果无法合理估计某项无形资产的使用寿命的，应作为 使用寿命不确定的无形资产进行核算。对于使用寿命不确定的无形资产，在持有期间内不 需要摊销，但应当在每个会计期间进行减值测试。其减值测试的方法按照资产减值的原则 进行处理，如经减值测试表明已发生减值，则需要计提相应的减值准备，其相关的账务处 理为：借记“资产减值损失”科目，贷记“无形资产减值准备”科目。

【例6-7】20x6年1月1日，A公司购人一项市场领先的畅销产品的商标的成本为

1. 000万元，该商标按照法律规定还有5年的使用寿命，但是在保护期届满时，A公司可 每10年以较低的手续费申请延期，同时，A公司有充分的证据表明其有能力申请延期。 此外，有关的调查表明，根据产品生命周期、市场竞争等方面情况综合判断，该商标将在 不确定的期间内为企业带来现金流量。

根据上述情况，该商标可视为使用寿命不确定的无形资产，在持有期间内不需要进行 摊销。

20 X7年年底，A公司对该商标按照资产减值的原则进行减值测试，经测试表明该商 标巳发生减值。20 X7年年底，该商标的公允价值为4 000万元。

则A公司的账务处理如下：

1. 20x6年购人商标时：

借：无形资产——商标权

60 000 000 60 000 000

20 000 000 20 000 000

贷：银行存款

1. 20x7年发生减值时：

借：资产减值损失 （60 000 000 -40 000 000)

贷：无形资产减值准备——商标权

第四节 无形资产的处置

无形资产的处置，主要是指无形资产出售、对外出租、对外捐赠，或者是无法为企业 带来未来经济利益时，应予终止确认并转销。

1. 无形资产的出售

企业出售某项无形资产，表明企业放弃无形资产的所有权，应将所取得的价款与该无 形资产账面价值的差额作为资产处置利得或损失（营业外收人或营业外支出），与固定资 产处置性质相同，计人当期损益。但是，值得注意的是，企业出售无形资产确认其利得的 时点，应按照收人确认中的有关原则进行确定。

出售无形资产时，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按巳计提的累 计摊销，借记“累计摊销”科目，原巳计提减值准备的，借记“无形资产减值准备”科 目，按应支付的相关税费，贷记“应交税费”等科目，按其账面余额，贷记“无形资产” 科目，按其差额，贷记“营业外收人——处置非流动资产利得”科目或借记“营业外支 出——处置非流动资产损失”科目。

【例6-8】20x7年1月1日，B公司拥有某项专利技术的成本为1 000万元，巳摊 销金额为500万元，已计提的减值准备为20万元。该公司于20x7年将该项专利技术出售 给C公司，取得出售收入600万元，应交纳的营业税等相关税费为36万元。

B公司的账务处理为：

借：银行存款 6 000 000

累计摊销 5.000 000

无形资产减值准备 200 000

贷：无形资产 10 000 000

应交税费——应交营业税 360 000

营业外收人——处置非流动资产利得 840 000

如果该公司转让该项专利技术取得的收人为4 000 000元，应交纳的营业税等相关税 费为240 000元。

则B公司的账务处理为：

借：银行存款 4 000 000

累计摊销 5 000 000

无形资产减值准备 200 000

营业外支出——处置非流动资产损失 1 040 000

贷：无形资产 10 000 000

应交税费——应交营业税 240 000

1. 无形资产的出租

企业将所拥有的无形资产的使用权让渡给他人，并收取租金，属于与企业日常活动相 关的其他经营活动取得的收人，在满足收入确认条件的情况下，应确认柑关的收入及成 本，并通过其他业务收支科目进行核算。让渡无形资产使用权而取得的租金收人，借记 “银行存款”等科目，贷记“其他业务收人”等科目；摊销出租无形资产的成本并发生与 转让有关的各种费用支出时，借记“其他业务成本”科目，贷记“累计摊销”科目。

【例6-9】20x7年1月1日，A企业将一项专利技术出租给B企业使用，该专利技 术账面余额为500万元，摊销期限为10年，出租合同规定，承租方每销售一件用该专利 生产的产品，必须付给出租方10万元专利技术使用费。假定承租方当年销售该产品10件(不考虑相关税费）。

A企业的账务处理如下：

1. 取得该项专利技术使用费时：

借：银行存款 1 000 000

贷：其他业务收人 1 000 000

1. 按年对该项专利技术进行摊销：

借：其他业务成本 500 000

贷：累计摊销 500 000

1. 无形资产的报废

如果无形资产预期不能为企业带来未来经济利益，例如，该无形资产已被其他新技术所替代或超过法律保护期，不能再为企业带来经济利益的，则不再符合无形资产的定义， 应将其报废并予以转销，其账面价值转作当期损益。转销时，应按已计提的累计摊销，借记“累计摊销”科目；按其账面余额，贷记“无形资产”科目；按其差额，借记“营业外支出”科目。已计提减值准备的，还应同时结转减值准备。

第七章 投资性房地产

本章论述了投资性房地产的特征、范围、确认和计量等的会计处理。在学习和理解本 章内容时，应当关注：（1)投资性房地产的范围。投资性房地产包括已出租的土地使用 权、持有并准备增值后转让的土地使用权、已出租的建筑物。（2)投资性房地产的初始 计量。投资性房地产应当按照成本进行初始计量，投资性房地产取得方式不同，其成本构 成也不同。（3)投资性房地产的后续计量。投资性房地产的后续计量通常采用成本模式, 只有满足特定条件的情况下才可以采用公允价值模式。（4)投资性房地产的后续支出及 处置。投资性房地产的后续支出符合投资性房地产确认条件的，计入投资性房地产成本。 投资性房地产处置时，应当终止确认该项投资性房地产，并按成本模式或公允价值模式进 行后续计量的情况分别处理。除了学习本章节的内容外，还应当认真阅读《企业会计准 则第3号——投资性房地产》及相关指南和解释。

第一节投资性房地产的特征与范围

一'投资性房地产的定义及特征

房地产是土地和房屋及其权属的总称。在我国，土地归国家或集体所有，企业只能取 得土地使用权。因此，房地产中的土地是指土地使用权。房屋是指土地上的房屋等建筑物 及构筑物。

投资性房地产是指为赚取租金或资本增值，或者两者兼有而持有的房地产。投资性房 地产主要有以下特征：

(一）房地产投资是一种经营性活动

投资性房地产的主要形式是出租建筑物、出租土地使用权，这实质上属于一种让渡资 产使用权行为。房地产租金就是让渡资产使用权取得的使用费收人，是企业为完成其经营 目标所从事的经营性活动以及与之相关的其他活动形成的经济利益的总流人。投资性房地 产的另一种形式是持有并准备增值后转让的土地使用权，尽管其增值收益通常与市场供 求、经济发展等因素相关，但目的是为了增值后转让以赚取增值收益，也是企业为完成其 经营目标所从事的经营性活动以及与之相关的其他活动形成的经济利益的总流人。根据税 法的规定，企业房地产出租、国有土地使用权增值后转让均属于一种经营活动，其取得的房地产租金收人或国有土地使用权转让收益应当缴纳营业税等。在我国实务中，持有并准 备增值后转让的土地使用权这种情况较少。

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

企业持有的房地产除了用作生产经营活动场所和对外销售之外，出现了将房地产用于 赚取租金或增值收益的活动，甚至是个别企业的主营业务。这就需要将投资性房地产单独 作为一项资产核算和反映，与自用的厂房、办公楼等房地产和作为存货（巳建完工商品 房）的房地产加以区别，从而更加清晰地反映企业所持有房地产的构成情况和盈利能力。 企业在首次执行投资性房地产准则时，应当根据投资性房地产的定义对企业资产进行重新 分类，凡是符合投资性房地产定义和确认条件的建筑物和土地使用权，应当归为投资性房 地产。

(三）投资性房地产有两种后续计量模式 ’

企业通常应当采用成本模式对投资性房地产进行后续计量，只有在满足特定条件的情 况下，即有确凿证据表明其所有投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的，才可以采 用公允价值模式进行后续计量。也就是说，投资性房地产准则适度引人公允价值模式，在 满足特定条件的情况下，可以对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。但是，同 一企业只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量，不得同时采用两种计量模式 进行后续计量。

二、投资性房地产的范围

.投资性房地产的范围包括：巳出租的土地使用权、持奋并准备增值后转让的土地使JIJ. 权、已出租的建筑物。

(一）已出租的土地使用权

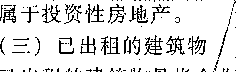
已出租的土地使用权，是指企业通过出让或转让方式取得的、以经苕租赁方式出租的 土地使用权。企业取得的土地使用权通常包括在一级市场L以交纳土地出让金的方式取得 土埤使用权，也包括在二级市场上接受其他单位转让的土地使用权。

对于以营0赁方式粗入土地使用权再转租给其他单位的，不能确认为投资性房丨 地产。 .\丨1

(二)持有并准备增值后转让的土地使用权

^持有并准#增值后转让的土地使用权，是指企业取得的、•准备增值后转U:的七地使: 用权。这类土II使用权很可能给企並带来资本增值收益，符合投资性房地产的定义。i 例如，企业发生转产或厂址搬迁，部分上地使用权停止自用，企业管理当局（萤事会; 或类似机构）#出书面决议明确继续持有这部分土地使用权，待其增值后矜让以赚取: 增值收益。

按照国家有认定的闲赀土地，不属于持冇并准备增值后转让的土地使用权，也

就不， \*'卜

'ti出祖W建巩物,指置拥有产权的、以经营租赁方式出租的建筑物，包括S行建;1 或开发活动完成后用¥出d的建筑物以及正在建造或开发过程中将来用于出和.的建筑物 企业在判断和确认巳出租的建筑物时，应当把握以下耍点：

1. 用于出租的建筑物是指企业拥有产权的建筑物。企业以经营租赁方式租人再转租 的建筑物不属于投资性房地产。
2. 已出租的建筑物是企业已经与其他方签订了租赁协议，约定以经营租赁方式出租 的建筑物。一般应自租赁协议规定的租赁期开始日起，经营租出的建筑物才属于已出租的 建筑物。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出租且持有意图短期内不再发生变化的， 即使尚未签订租赁协议，也应视为投资性房地产。这里的空置建筑物，是指企业新购人、 自行建造或开发完工但尚未使用的建筑物，以及不再用于日常生产经营活动且经整理后达 到可经营出租状态的建筑物。例如，甲企业在当地房地产交易中心通过竞拍取得一块土地 的使用权。甲企业按照合同规定对这块土地进行了开发，并在这块土地上建造了一栋商 场，.拟用于整体出租，但尚未开发完工。本例中，该尚未开发完工的商场不属于“空置 建筑物”，不属于投资性房地产。
3. 企业将建筑物出租，按租赁协议向承租人提供的相关辅助服务在整个协议中不重 大的，应当将该建筑物确认为投资性房地产。例如，企业将其办公楼出租，同时向承租人 提供维护、保安等日常辅助服务，企业应当将其确认为投资性房地产。

此外，下列项目不属于投资性房地产：

1.自用房地产，

自用房地产是指为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产。例如，企业出 租给本企业职工居住的宿舍，虽然也收取租金，但间接为企业自身的生产经营服务，因此 具有自用房地产的性质。

-2.作为存货的房地产 '

作为存货的房地产通常是指房地产开发企业在正常经营过程中销售的或为销售而正在 开发的商品房和土地。这部分房地产属于房地产开发企业的存货，其生产、销售构成企业 的主营业务活动，产生的现金流量也与企业的其他资产密切相关。因此，具有存货性质的 房地产不属于投资性房地产。

从事房地产经营开发的企业依法取得的、用于开发后出售的土地使用权，属于房地产 开发企业的存货，即使房地产开发企业决定待增值后再转让其开发的土地，也不得将其确 认为投资性房地产。

在实务中，存在某项房地产部分自用或作为存货出售、部分用于赚取租金或资本增值 的情形。如某项投资性房地产不同用途的部分能够单独计量和出售的，应当分别确认为固 定资产、无形资产、存货和投资性房地产。例如，甲房地产开发商建造了一栋商住两用楼 盘，一层出租给一家大型超市，已签订经营租赁合同；其余搂层均为普通住宅，正在公开 销售中。这种情况下，如果一层商铺能够单独计量和出售，应当确认为甲企业的投资性房 地产，其余楼层为甲企业的存货，即开发产品。

第二节投资性房地产的确认和初始计量

—、投资性房地产的确认和初始计量

投资性房地产只有在符合定义的前提下，同时满足下列条件的，才能予以确认:

(1)与该投资性房地产有关的经济利益很可能流入企业；（2)该投资性房地产的成本能 够可靠地计量。对已出租的土地使用权、已出租的建筑物，其作为投资性房地产的确认时 点一般为租赁期开始日，即土地使用权、建筑物进人出租状态、开始赚取租金的日期。但 对企业持有以备经营出租的空置建筑物或在建建筑物，董事会或类似机构作出书面决议， 明确表明将其用于经营出租且持有意图短期内不再发生变化的，即使尚未签订租赁协议， 也应视为投资性房地产。这里的“空置建筑物”是指企业新购人、自行建造或开发完工 但尚未使用的建筑物，以及不再用于日常生产经营活动且经整理后达到可经营出租状态的 建筑物。对持有并准备增值后转让的土地使用权，其作为投资性房地产的确认时点为企业 将自用土地使用权停止自用、准备增值后转让的日期。

投资性房地产应当按照成本进行初始计量。

(一）外购投资性房地产的确认和初始计量

在采用成本模式计量下，外购的土地使用权和建筑物，按照取得时的实际成本进行 初始计量，借记“投资性房地产”科目，贷记“银行存款”等科目。取得时的实际成 本包括购买价款、相关税费和可直接归属于该资产的其他支出。企业购人的房地产， 部分用于出租（或资本增值）、部分自用，用于出租（或资本增值）的部分应当予.以单 独确认的，应按照不同部分的公允价值占公允价值总额的比例将成本在不同部分之间 进行分配。

在采用公允价值模式计量下，外购的投资性房地产应当按照取得时的实际成本进行初 始计量，其实际成本的确定与采用成本模式计量的投资性房地产一致。企业应当在“投 资性房地产”科目下设置“成本”和“公允价值变动”两个明细科目，按照外购的土地 使用权和建筑物发生的实际成本，记人“投资性房地产——成本”科目。

(二）自行建造投资性房地产的确认和初始计量

在采用成本模式计量下，自行建造投资性房地产，其成本由建造该项资产达到预定可 使用状态前发生的必要支出构成，包括土地开发费、建筑成本、安装成本、应予以资本化 的借款费用、支付的其他费用和分摊的间接费用等。建造过程中发生的非正常性损失，直 接计人当期损益，不计入建造成本。按照建造过程中发生的成本，借记“投资性房地产” 科目，贷记“银行存款”等科目。在采用公允价值模式计量下，自行建造投资性房地产 的计量，将在第三节“投资性房地产的后续计量”中介绍。

(三）非投资性房地产转换为投资性房地产的确认和初始计量

非投资性房地产转换为投资性房地产，实质上是因房地产用途发生改变而对房地产进 行的重新分类。转换日通常为租赁期开始日。房地产转换的计量将在本章第四节“投资 性房地产的转换和处置”中进行介绍。

二、与投资性房地产有关的后续支出

(一）资本化的后续支出

与投资性房地产有关的后续支出，满足投资性房地产确认条件的，应当计人投资性房 地产成本。例如，企业为了提高投资性房地产的使用效能，往往需要对投资性房地产进行 改建、扩建而使其更加坚固耐用，或者通过装修而改善其室内装潢，改扩建或装修支出满 足确认条件的，应当将其资本化。企业对某项投资性房地产进行改扩建等再开发且将来仍 作为投资性房地产的，在再开发期间应继续将其作为投资性房地产，再开发期间不计提折 旧或摊销。

【例7-1】 20、x8年3月，甲企业与乙企业的一项厂房经营租赁合同即将到期。该厂 房按照成本模式进行后续计量，原价为2 000万元，已计提折旧600万元。为了提高厂房 的租金收入，甲企业决定在租赁期满后对厂房进行改扩建，并与丙企业签订了经营租赁合 同，约定自改扩建完工时将厂房出租给丙企业。3月15日，与乙企业的租赁合同到期， 厂房随即进人改扩建工程。12月10日，厂房改扩建工程完工，共发生支出150万元，即 日按照租赁合同出租给丙企业。假设甲企业采用成本计量模式。

本例中，改扩建支出属于资本化的后续支出，应g计人投资性房地产的成本。

甲企业的账务处理如下： \

1. 20x8年3为15日，投资性房地产转人改扩建工程：

借：投资性房地产——厂房（在建）

1. 000 000 6 000 000

20 \_ non

I 500 000

I 5UU 00(1

1. 500 000

15 000

投资性房地产累计折旧

贷：投资性房地产一厂房

1. 20x8 年 3 月 15 日 ~12 月 10 fJ| :

借：投资性房地产一一厂房（在建）

贷：银行存款等

1. 20 x8年12月10丨:丨,改扩建工程完工：

借：投资性房地产——厂房

贷：投资性房地产——厂房（在建）

【例7 \_?】20 X8年3月，甲企业与乙企业的一项厂房经背租货合同即将到期。为了 提A厂f}；的诅金收人，甲企业决定在租赁期满后对厂房进行改扩逑，并与内' 企业签订 了经营租赁合同，约定向改扩建完工吋将厂房出租给丙企业。3月15卜丨，与乙企业的 租赁合同到期，厂房随即进人改扩建工程。11月10 |：| ,厂房改扩建工程完工，共发生 支出150万元，即日起按照租赁合同出租给内' 企业。3月15 H，厂房账面余额为

1. 200万元，其中成本1 000万元，累计公允价值变动200力元假设ffl企业采爪公允 价值计量模式。

甲企业的账务处理如下：

1. 20x8年3月15日，投资性房地产转人改扩建T.植.：

借:投资性房地产——厂房（在建） \ 12 000 000

贷：投资性房地产——成本 10 000 000

——公允价值变动 2 000 000

1. 20 x8年3月15日〜11月10日：

借：投资性房地产——厂房（在建)

贷：银行存款 (3) 20 x8年11月10日，改扩建工程完工

贷：投资性房地产——厂房（在建)

借：投资性房地产——成本

1 500 000

1 500 000

13 500 000

13 500 000

:(二）费用化的后续支出 与投资性房地产有关的后续支出，不满足投资性房地产确认条件的，应当在发生时 计人当期损益。例如，企业对投资性房地产进行日常维护发生一些支出。企业在发生 投资性房地产费用化的后续支出时，借记“其他业务成本”等科目，贷记“银行存款” 等科目。

第三节投资性房地产的后续计量

投资性房地产后续计量，通常应当采用成本模式，只有满足特定条件的情况下才可以 采用公允价值模式。但是，同一企业只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计 量，不得同时采用两种计量模式。

一、采用成本模式进行后续计量的投资性房地产

采用成本模式进行后续计量的投资性房地产，应当按照《企业会计准则第4号—— 固定资产》或《企业会计准则第6号——无形资产》的有关规定，按期（月）计提折旧 或摊销，借记“其他业务成本”等科目，贷记“投资性房地产累计折旧（摊销）”科目。 取得的租金收人，借记“银行存款”等科目，贷记“其他业务收人”等科目。

投资性房地产存在减值迹象的，还应当适用资产减值的有关规定。经减值测试后确定 发生减值的，应当计提减值准备，借记“资产减值损失”科目，贷记“投资性房地产减 值准备”科目。如果已经计提减值准备的投资性房地产的价值又得以恢复，不得转回。

二、采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产

企业存在确凿证据表明其投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的，可以对投资 性房地产采用公允价值模式进行后续计量。企业选择公允价值模式，就应当对其所有投资 性房地产采用公允价值模式进行后续计量，不得对一部分投资性房地产采用成本模式进行 后续计量，对另一部分投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。在极少数情况下， 采用公允价值对投资性房地产进行后续计量的企业，有证据表明，当企业首次取得某项非 在建投资性房地产（或某项现有房地产在改变用途后首次成为投资性房地产）时，该投 资性房地产公允价值不能持续可靠取得的，应当对该投资性房地产采用成本模式计量直至 处置，并假设无残值。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其完工后（两者孰早），再以公允价值计量。但是，采用成本模式对投资性房地产进行后续计量的企业，即使有证据表明，企业首次取得某项 投资性房地产时，该投资性房地产公允价值能够持续可靠取得，该企业仍应对该项投资性 房地产采用成本模式进行后续计量。

采用公允价值模式计量的投资性房地产，应当同时满足下列条件：（1)投资性房地 产所在地有活跃的房地产交易市场。所在地，通常指投资性房地产所在的城市。对于大中 型城市，应当为投资性房地产所在的城区。（2)企业能够从活跃的房地产交易市场上取 得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的公允价值作出合 理的估计。

投资性房地产的公允价值是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一’项资产 所能收到或者转移一项负债所需支付的价格。确定投资性房地产的公允价值时，应当参照 活跃市场上同类或类似房地产的现行市场价格（市场公开报价）；无法取得同类或类似房 地产现行市场价格的，应当参照活跃市场上同类或类似房地产的最近交易价格，并考虑交 易情况、交易日期、所在区域等因素，从而对投资性房地产的公允价值作出合理的估计； 也可以基于预计未来获得的租金收益和相关现金流量的现值计量。“同类或类似”的房地 产，对建筑物而言，是指所处地理位置和地理环境相同、性质相同、结构类型相同或相 近、新旧程度相同或相近、可使用状况相同或相近的建筑物；对土地使用权而言，是指同 一位置区域、所处地理环境相同或相近、可使用状况相同或相近的土地。

投资性房地产采用公允价值模式进行后续计i的，不计提折旧或摊销，应当以资产负 债表日的公允价值计量。资产负债表日，投资性房地产的公允价值髙于其账面余额的差 额，借记“投资性房地产——公允价值变动”科目，贷记“公允价值变动损益”科目； 公允价值低于其账面余额的差额作相反的会计分录。

【例7-3】甲公司为从事房地产经营开发的企业。20x8年10月1日，甲公司与乙公 司签订租赁协议，约定将甲公司当日开发完成的一栋精装修的写字楼自当日起经营租赁给 乙公司使用，租赁期为10年。该写字楼的造价为9 000万元。20x8年I2月31日,该写 字楼的公允价值为9 200万元。假设甲公司采用公允价值计量模式。 '

甲企业的账务处理如下：

1. 20x8年10月1日，甲公司开发完成写字楼并出租：

借：投资性房地产——成本 90 000 000

贷：开发成本 90 000 000

1. 20x8年12月31日，按照公允价值调整其账面价值，公允价值与原账面价值之 间的差额计入当期损益：

借：投资性房地产——公允价值变动 2 000 000

贷：公允价值变动损益 2 000 000

三、投资性房地产后续计量模式的变更

为保证会计信息的可比性，企业对投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变 更。只有在房地产市场比较成熟、能够满足采用公允价值模式条件的情况下，才允许企业 对投资性房地产从成本模式计量变更为公允价值模式计量。

成本模式转为公允价值模式的，应当作为会计政策变更处理，并按计量模式变更时公 允价值与账面价值的差额调整期初留存收益。已采用公允价值模式计量的投资性房地产，

不得从公允价值模式转为成本模式。

第四节投资性房地产的转换和处置

—、投资性房地产的转换

(一）投资性房地产转换形式和转换日

1. 房地产转换形式

房地产的转换，是因房地产用途发生改变而对房地产进行的重新分类。这里所说的房 地产转换是针对房地产用途发生改变而言，而不是后续计量模式的转变。企业必须有确凿 证据表明房地产用途发生改变，才能将投资性房地产转换为非投资性房地产或者将非投资 性房地产转换为投资性房地产，例如自用的办公楼改为出租等。这里的确凿证据包括两个 方面，一是企业董事会或类似机构应当就改变房地产用途形成正式的书面决议；二是房地 产因用途改变而发生实际状态上的改变，如从自用状态改为出租状态。房地产转换形式主 要包括： .

1. 投资性房地产开始自用，相应地由投资性房地产转换为固定资产或无形资产。 投资性房地产开始自用是指企业将原来用于赚取租金或资本增值的房地产改为用于生产商 品、提供劳务或者经营管理，例如，企业将出租的厂房收回，并用于生产本企业的产品。 又如，从事房地产开发的企业将出租的开发产品收回，作为企业的固定资产使用。
2. 作为存货的房地产，改为出租，通常指房地产开发企业将其持有的开发产品以 经营租赁的方式出租，相应地由存货转换为投资性房地产。
3. 自用土地使用权停止自用，用于赚取租金或资本增值，相应地由无形资产转换 为投资性房地产。
4. 自用建筑物停止自用，改为出租，相应地由固定资产转换为投资性房地产。
5. 房地产企业将用于经营出租的房地产重新开发用于对外销售，从投资性房地产 转为存货。
6. 投资性房地产转换日的确定 '

转换日的确定关系到资产的确认时点和人账价值，因此非常重要。转换日是指房地产 的用途发生改变、状态相应发生改变的日期。转换日的确定标准主要包括：

1. 投资性房地产开始自用，转换日是指房地产达到自用状态，企业开始将房地产 用于生产商品、提供劳务或者经营管理的日期。
2. 投资性房地产转换为存货，转换日为租赁期届满、企业董事会或类似机构作出 书面决议明确表明将其重新开发用于对外销售的日期。
3. 作为存货的房地产改为出租，或者自用建筑物或土地使用权停止自用改为出租， 转换日通常为租赁期开始日。租赁期开始日是指承租人有权行使其使用租赁资产权利的 日期。

(二）投资性房地产转换为非投资性房地产

1.采用成本模式进行后续计量的投资性房地产转换为自用房地产 '企业将原本用于赚取租金或资本增值的房地产改用于生产商品、提供劳务或者经营管 理，投资性房地产相应地转换为固定资产或无形资产。例如，企业将出租的厂房收回/并 用于生产本企业的产品。在此种情况下，转换日为房地产达到自用状态，企业开始将房地 产用于生产商品、提供劳务或者经营管理的日期。

企业将投资性房地产转换为自用房地产，应当按该项投资性房地产在转换日的账面余 额、累计折旧或摊销、减值准备等，分别转人“固定资产”、“累计折旧”、“固定资产减 值准备”等科目；按投资性房地产的账面余额，借记“固定资产”或“无形资产”科目， 贷记“投资性房地产”科目；按已计提的折旧或摊销，借记“投资性房地产累计折旧 (摊销）”科目，贷记“累计折旧”或“累计摊销”科目；原巳计提减值准备的，借记 “投资性房地产减值准备”科目，贷记“固定资产减值准备”或“无形资产减值准备” 科目。

【例7-4】 20x8年8月1日，甲企业将出租在外的厂房收回，开始用于本企业生产 商品。该项房地产账面价值为3 765万元，其中，原价5 000万元，累计已提折旧1235 万元。假设甲企业采用成本计量模式。

甲企业的账务处理如下：

借:固定资产 50 000 000

投资性房地f累计折旧 12 350 000

贷：投资性房地产 50 000 000

累计折旧 12 350 000

2.采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产转为自用房地产 .企业将采用公允价值模式计量的投资性房地产转换为自用房地产时，应当以其转换当 曰的公允价值作为自用房地产的账面价值，公允价值与原账面价值的差额计入当期损益。

转换日，按该项投资性房地产的公允价值，借记“固定资产”或“无形资产”科目， 按该项投资性房地产的成本，贷记“投资性房地产——成本”科目，按该项投资性房地 产的累计公允价值变动，贷记或借记“投资性房地产——公允价值变动”科目，按其差 额，贷记或借记“公允价值变动损益”科目。

【例7-5】20x8年10月15日，甲企业因租赁期满，将出租的写字楼收回，开始作 为办公楼用于本企业的行政管理。20 X8年10月15日，该写字楼的公允价值为4 800万 元。该项房地产在转换前采用公允价值模式计量，原账面价值为4 750万元，其中，成本 为4 500万元，公允价值变动为增值250万元。

甲企业的账务处理如下：

借：固定资产 48 000 000

贷：投资性房\*4产——成本 45 000 000

——公允价值变动 2 500 000

公允价值变动损益 500 000

3-采用成本模式进行后续计量的投资性房地产转换为存货

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

企业将投资性房地产转换为存货时，应当按照该项房地产在转换日的账面价值，借记“开发产品”科目，按照巳计提的折旧或摊销，借记“投资性房地产累计折旧（摊销）” 科目，原已计提减值准备的，借记“投资性房地产减值准备”科目，按其账面余额，贷 记“投资性房地产”科目。

4.采用公允价值模式进行后续计量的投资性房地产转换为存货

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

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

【例7-6】甲房地产开发企业将其开发的部分写字楼用于对外经营租赁。20x8年10 月15日，因租赁期满，甲企业将出租的写字楼收回，并作出书面决议，将该写字楼重新 开发用于对外销售，即由投资性房地产转换为存货，当日的公允价值为5 800万元。该项 房地产在转换前采用公允价值模式计量，原账面价值为5 600万元，其中，成本为 5 000万元，公允价值增值为600万元。

甲企业的账务处理如下：

借：开发产品

58 000 000

50 000 000 6 000 000 2 000 000

贷：投资性房地产——成本

——公允价值变动 公允价值变动损益 .(三）非投资性房地产转换为投资性房地产

1.非投资性房地产转换为采用成本模式进行后续计量的投资性房地产

1. 作为存货的房地产转换为投资性房地产。作为存货的房地产转换为投资性房地 产，通常指房地产开发企业将其持有的开发产品以经营租赁的方式出租，存货相应地转换 为投资性房地产。这种情况下，转换日通常为房地产的租赁期开始日。租赁期开始日是指 承租人有权行使其使用租赁资产权利的日期。一般而言，对于企业自行建造或开发完成但 尚未使用的建筑物，如果企业董事会或类似机构正式作出书面决议，明确表明其自行建造 或开发产品用于经营出租、持有意图短期内不再发生变化的，应视为存货转换为投资性房 地产，转换日为企业董事会或类似机构作出书面决议的日期。

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

1. 自用房地产转换为投资性房地产。企业将原本用于日常生产商品、提供劳务 或者经营管理的房地产改用于出租，通常应于租赁期开始日，按照固定资产或无形资 产的账面价值，将固定资产或无形资产相应地转换为投资性房地产。对不再用于日常 生产经营活动且经整理后达到可经营出租状况的房地产，如果企业董事会或类似机构 正式作出书面决议，明确表明其自用房地产用于经营出租且持有意图短期内不再发生 变化的，应视为自用房地产转换为投资性房地产，转换日为企业董事会或类似机构正 式作出书面决议的日期。

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

2.非投资性房地产转换为采用公允价值进行后续计量的投资性房地产

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

【例7-7】 20x8年3月10日，甲房地产开发公司与乙企业签订了租赁协议，将其开 发的一栋写字楼出租给乙企业。租赁期开始日为20x8年4月15日。20x8年4月15日， 该写字楼的账面余额为45 000万元，公允价值为47 000万元。20x8年12月31日，该项 投资性房地产的公允价值为48 000万元。

甲企业的账务处理如下：

①20 x 8年4月15日：

借:投资性房地产——成本

470 000 000

450 000 000 20 000 000

贷：开发产品 其他综合收益

②20x8年12月31日：

借：投资性房地产——公允价值变动

10 000 000 10 000 000

贷：公允价值变动损益

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

【例7-8】20x8年6月，甲企业打算搬迀至新建办公楼，由于原办公楼处于商业繁 华地段，甲企业准备将其出租，以赚取租金收人。20x8年10月30日，甲企业完成了搬 迁工作，原办公楼停止自用，并与乙企业签订了粗赁协议，将其原办公楼租赁给乙企业使 用，租赁期开始日为20x8年10月30日，租赁期限为3年。20x8年10月30日，该办 公楼原价为5亿元，已提折旧14 250万元，公允价值为35 000万元。假设甲企业对投资 性房地产采用公允价值模式计量。

甲企业的账务处理如下:

借：投资性房地产——成本 公允价值变动损益 累计折旧 贷：固定资产

350 0W) 000 7 500 000 142 500 000

500 000 000

二、投资性房地产的处置

当投资性房地产被处置，或者永久退出使用且预计不能从其处置中取得经济利益时，

.应当终止确认该项投资性房地产。

企业可以通过对外出售或转让的方式处置投资性房地产取得收益。对于那些由于使用 而不断磨损直到最终报废，或者由于遭受自然灾害等非正常原因发生毁损的投资性房地产 应当及时进行清理。此外，企业因其他原因，如非货币性交易等而减少投资性房地产也属 于投资性房地产的处置。企业出售、转让、报废投资性房地产或者发生投资性房地产毁 损，应当将处置收入扣除其账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。

(一）采用成本模式计量的投资性房地产的处置

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

(二）采用公允价值模式计量的投资性房地产的处置

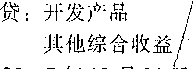
处置采用公允价值模式计量的投资性苈地产，应当按实际收到的金额，借记“银行 存款”等科目，贷记“其他业务收入”科tJ;按该项投资性房地产的账而余额，借记; “其他业务成本”科目，按其成本，贷记“投资性房地产-…一成本”科tl,按其累计公允丨 价值变动，贷记或借记“投资性房地产-公允价值变动”科0。同时结转投资性房地 产累计公允价值变动。若存在原转换H计人其他综合收益的金额，也一并结转。 .：

【例7-9】甲为一家房地产开发企业，20x7年3月1() H,甲企业与乙企业签订了祖 赁协议，将其的一栋写字楼出租给乙企业使用，租赁期开始口为20x7年4月]5 H j 20 x7年4月lg日，该写字楼的账酣余额为45 000万元，公允价值为47 000万元r: 20 x7< 年12月31日麻项投资性房地产的公允价值为48 000万元。20 x8年6月租赁期届满，丨 企业收回该项搂资性房地产，并以55 000万元出俾，出俾款项已收讫。甲企业采用公允| 价值模式计量考虑相关税费。 丨

甲企业的账务雄理如下： 丨

1. 20x7^|4\\_15日，存货转换为投资性房地产： |

借：投资性邊^——成声 ^!70 000 ()»() ；



(2) 2Ux7平I2# 31/H ,公允价值变动 … 、.• . . 、 . (\ \ i ' .

借:投资性房地产——公允价值变动 贷：公允价傷变“损益

AM) 000 m) :)()000 (J()()

10 ()()() 000 10 1)00 000

1. 20x8年6月，出售投资性房地产： 借：银行存款

公允价值变动损益 其他综合收鹤 其他业务成本

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 550 | 000 | 000 |  |
| 10 | 000 | 000 |  |
| 20 | 000 | 000 |  |
| 450 | 000 | 000 |  |
|  | 470 | 000 | 000 |
|  | 10 | 000 | 000 |
|  | 550 | 000 | 000 |

贷:投资性房地产——成本

公允价值变动

其他业务收人

第八章 资产减值

本章论述了资产减值的相关概念、资产可收回金额的计量、资产减值损失的确认与计 量、资产组的认定及其减值处理、商誉减值的处理等问题。在学习和理解本章内容时，应 当关注：（1)资产减值的相关概念。资产减值是指资产的可收回金额低于其账面价值。 通常情况下，有确凿证据表明资产存在减值迹象时应当进行减值测试，但商誉等特定资产 每年都应当进行强制性减值测试的除外。（2)资产可收回金额的计量。资产可收回金额 应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间 较高者确定。（3)资产减值损失的确认与计量。可收回金额的计量结果表明，资产的可 收回金额低于其账面价值的，应当将资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认 为资产减值损失，计人当期损益，同时计提相应的资产减值准备。（4)资产组的认定及 其减值处理。资产组减值测试的原理和单项资产一致，资产铒减值损失应按一定顺序分摊 至资产组中商誉及其他各单项资产。除了学习本章节的内容外，还应当认真阅读《企业 会计准则第8号——资产减值》及相关指南和解释。

第一节资产减值概述

值

.产

.资

章

{

资产的主要特征之一是它必须能够为企业带来经济利益的流人，如果资产不能够为企 业带来经济利益或者带来的经济利益低于其账面价值，那么，该资产就不能再予确认，或 者不能再以原账面价值予以确认，否则不符合资产的定义，也无法反映资产的实际价值， 其结果会导致企业资产虚增和利润虚增。因此，当企业资产的可收回金额低于其账面价值 时，即表明资产发生了减值，企业应当确认资产减值损失，并把资产的账面价值减记至可 收回金额。

资产减值的范围

企业所有的资产在发生减值时，原则上都应当对所发生的减值损失及时加以确认和计 量，因此，资产减值包括所有资产的减值。但是，由于有关资产特性不同，其减值会计处 理也有所差别，因而所适用的具体准则也不尽相同。例如，存货、消耗性生物资产的减值 分别适用《企业会计准则第1号——存货》和《企业会计准则第5号——生物资产》；建 造合同形成的资产、递延所得税资产、融资租赁中出租人未担保余值等资产的减值，分别

适用《企业会计准则第15号——建造合同》、《企业会计准则第18号——所得税》和 《企业会计准则第21号——租赁》；采用公允价值后续计量的投资性房地产和由《企业会 计准则第22号^~金融工具确认和计量》所规范的金融资产的减值，分别适用《企业会 计准则第3号——投资性房地产》和《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》， 这些资产减值会计的处理由相关章节阐述，本章不涉及有关内容。

本章涉及的主要是除上述资产以外的资产，这些资产通常属于企业非流动资产，具体 包括(1)对子公司、联营企业和合营企业的长期股权投资；（2)采用成本模式进行后 续计量的投资性房地产；（3)固定资产；（4)生产性生物资产；（5)无形资产；（6)商 誉；（7)探明石油天然气矿区权益和井及相关设施。

二、资产减值的迹象与测试

(一）资产减值迹象的判断

企业在资产负债表日应当判断资产是否存在可能发生减值的迹象，主要可从外部信息 来源和内部信息来源两方面加以判断：

从企业外部信息来源来看，如果出现了资产的市价在当期大幅度下跌，其跌幅明显高 于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌；企业经营所处的经济、技术或者法律等环境 以及资产所处的市场在当期或者将在近期发生重大变化，从而对企业产生不利影响；市场 利率或者其他市场投资报酬率在当期已经提高，从而影响企业计算资产预计未来现金流量 现值的折现率，导致资产可收回金额大幅度降低；企业所有者权益（净资产）的账面价 值远髙于其市值等，均属于资产可能发生减值的迹象，企业需要据此估计资产的可收回金 额，决定是否需要确认减值损失。

从企业内部信息来源来看，如果有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏； 资产巳经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置；企业内部报告的证据表明资产的经 济绩效已经低于或者将低于预期，如资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润远远低 于原来的预算或者预计金额、资产发生的营业损失远远高于原来的预算或者预计金额、资 产在建造或者收购时所需的现金支出远远高于最初的预算、资产在经营或者维护中所需的 现金支出远远高于最初的预算等，均属于资产可能发生减值的迹象。

需要说明的是，上述列举的资产减值迹象并不能穷尽所有的减值迹象，企业应当根据. 实际情况来认定资产可能发生减值的迹象。

(二）资产减值的测试

如果有确凿证据表明资产存在减值迹象的，应当进行减值测试，估计资产的可收回金 额。资产存在减值迹象是资产是否需要进行减值测试的必要前提，但是以下资产除外，即 因企业合并形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产，对于这些资产，无论是否存在减值 迹象，都应当至少于每年年度终了进行减值测试。其原因是，因企业合并所形成的商誉和 使用寿命不确定的无形资产在后续计量中不再进行摊销，但是考虑到这些资产的价值和产 生的未来经济利益有较大的不确定性，为了避免资产价值高估，及时确认商誉和使用寿命 不确定的无形资产的减值损失，如实反映企业财务状况和经营成果，对于这些资产，企业 至少应当于每年年度终了进行减值测试。另外，对于尚未达到可使用状态的无形资产，由 于其价值具有较大的不确定性，也应当每年进行减值测试。

企业在判断资产减值迹象以决定是否需要估计资产可收回金额时，应当遵循重要性原

则。根据这一原则，企业资产存在下列情况的，可以不估计其可收回金额：

1. 以前报告期间的计算结果表明，资产可收回金额远高于其账面价值，之后又没有 发生消除这一差异的交易或者事项的，企业在资产负债表日可以木需重新估计该资产的可 收回金额。
2. 以前报告期间的计算与分析表明，资产可收回金额对于资产减值准则中所列示的 一种或者多种减值迹象反应不敏感，在本报告期间又发生了这些减值迹象的，在资产负债 表日企业可以不需因为上述减值迹象的出现而重新估计该资产的可收回金额。比如在当期 市场利率或者其他市场投资报酬率提高的情况下，如果企业计算资产未来现金流量现值时 所采用的折现率不大可能受到该市场利率或者其他市场投资报酬率提高的影响；或者即使' 会受到影响，但以前期间的可收回金额敏感性分析表明，该资产预计未来现金流量也很可 能相应增加，因而不大可能导致资产的可收回金额大幅度下降的，企业可以不必对资产可 收回金额进行重新估计。

第二节资产可收回金额的计量

一、估计资产可收回金额的基本方法

企业资产存在减值迹象的，应当估计其可收回金额，然后将所估计的资产可收回金额 与其账面价值相比较，以确定资产是否发生了减值，以及是否需要计提资产减值准备并确 认相应的减值损失。在估计资产可收回金额时，原则上应当以单项资产为基础，如果企业 难以对单项资产的可收回金额进行估计的，应当以该资产所属的资产组为基础确定资产组 的可收回金额。本章中的资产除特别指明外，既包括单项资产，也包括资产组。有关资产 组的认定将在本章第四节中阐述。

资产可收回金额的估计，应当根据其公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来 现金流量的现值两者之间较高者确定。因此，要估计资产的可收回金额，通常需要同时估 计该资产的公允价值减去处置费用后的净额和资产预计未来现金流量的现值。但是，在下 列情况下，可以有例外或者作特殊考虑：

1. 资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值，只要有 一项超过了资产的账面价值，就表明资产没有发生减值，不需再估计另一项金额。
2. 没有确凿证据或者理由表明，资产预计未来现金流量现值显著高于其公允价值减 去处置费用后的净额的，可以将资产的公允价值减去处置费用后的净额视为资产的可收回 金额。对于企业持有待售的资产往往属于这种情况，即该资产在持有期间（处置之前） 所产生的现金流量可能很少，其最终取得的未来现金流量往往就是资产的处置净收人，因 此，在这种情况下，以资产公允价值减去处置费用后的净额作为其可收回金额是适宜的， 因为资产的未来现金流量现值不大会显著高于其公允价值减去处置费用后的净额。
3. 资产.的公允价值减去处置费用后的净额如果无法可靠估计的，应当以该资产预计 未来现金流量的现值作为其可收回金额。

二、资产的公允价值减去处置费用后的净额的估计

.资产的公允价值减去处置费用后的净额，通常反映的是资产如果被出售或者处置时可 以收回的净现金收人。其中，资产的公允价值是指市场参与者在计量日发生的有序交易 中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债麻需支付的价格；处置费用是指可以直接归 属于资产处置的增量成本，包括与资产处置有关的法律费用、相关税费、搬运费以及为使 资产达到可销售状态所发生的直接费用等，但是，财务费用和所得税费用等不包括在内。

企业在估计资产的公允价值减去处置费用后的净额时，应当按照下列顺序进扫：

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

其次，在资产不存在销售协议但存在活跃市场的情况下，应当根据该资产的市场价格 减去处置费用后的金额确定。资产的市场价格通常应当按照资产的买方出价确定。但是， 如果难以获得资产在估计日的买方出价的，企业可以以资产最近的交易价格作为其公允价 值减去处置费用后的净额的估计基础，其前提是资产的交易日和估计日之间，有关经济、 市场环境等没有发生鱼大变化。

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

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

三、资产预计未来现金流量的现值的估计

资产预计未来现金流量的现值，应当按照资产在持续使用过程中和最终处置时所产生 的预计未来现金流量，选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。因此，预计资 产未来现金流量的现值，主要应当综合考虑以下因素：（I}资产的预计未来现金流量；

(2)资产的使用寿命；（3)折现率。其中，资产使用寿命的预计与《企业会计准则第4 号——固定资产》、《企业会计准则第6号~~一无形资产》等规定的使用寿命预计方法相 同。以下重点阐述资产未来现金流量和折现率的预计方法。

(一）资产未来现金流量的预计

1.预计资产未来现金流量的基础

为了估计资产未来现金流量的现值，需要首先预计资产的未来现金流量，为此，企业 管理层应当在合理和有依据的基础上对资产剩余使用寿命内整个经济状况进行最佳估计, 并将资产未来现金流量的预计建立在经企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据之 上。但是，出于数据可靠性和便于操作等方面的考虑，建立在该预算或者预测基础上的预 计现金流量最多涵盖5年，企业管理层如能证明更长的期间是合理的，可以涵盖更长的期 间。其原因是，在通常情况下，要对期限超过5年的未来现金流量进行较为可靠的预测比 较困难，即使企业管理层可以以超过5年的财务预算或者预测为基础对未来现金流量进行 预计，企业管理层应当确保这些预计的可靠性，并提供相应的证明，比如根据过去的经验 和实践，企业有能力而且能够对超过5年的期间作出较为准确的预测。

如果资产未来现金流量的预计还包括最近财务预算或者预测期之后的现金流量，企业 应当以该预算或者预测期之后年份稳定的或者递减的增长率为基础进行估计。但是，企业 管理层如能证明递增的增长率是合理的，可以以递增的增长率为基础进行估计。同时，所 使用的增长率除了企业能够证明更髙的增长率是合理的之外，不应当超过企业经营的产 品、市场、所处的行业或者所在国家或者地区的长期平均增长率，或者该资产所处市场的 长期平均增长率。’在恰当、合理的情况下，该增长率可以是零或者负数。

需要说明的是，由于经济环境随时都在变化，资产的实际现金流量往往会与预计数有 出人，而且预计资产未来现金流量时的假设也有可能发生变化，因此，企业管理层在每次 预计资产未来现金流量时，应当首先分析以前期间现金流量预计数与现金流量实际数出现 差异的情况，以评判当期现金流量预计所依据的假设的合理性。通常情况下，企业管理层 应当确保当期现金流量预计所依据的假设与前期实际结果相一致。

1. 资产预计未来现金流量应当包括的内容

预计的资产未来现金流量应当包括下列各项：

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

费用。

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

1. 资产使用寿命结束时，处置资产所收到或者支付的净现金流量。该现金流量应 当是在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行交易时，企业预期可从资产的处置中获 取或者支付的减去预计处置费用后的金额。
2. 预计资产未来现金流量应当考虑的因素

企业为了预计资产未来现金流量，应当综合考虑下列因素：

(1)以资产的当前状况为基础预计资产未来现金流量。

企业资产在使用过程中有时会因为修理、改良、重组等原因而发生变化，因此，在预 计资产未来现金流量时，企业应当以资产的当前状况为基础，不应当包括与将来可能会发 生的、尚未作出承诺的重组事项或者与资产改良有关的预计未来现金流量。具体包括以下 几层意思：

①重组通常会对资产的未来现金流量产生影响，有时还会产生较大影响，因此，对于 重组的界定就显得十分重要。这里所指的重组，专指企业制定和控制的，将显著改变企业 组织方式、经营范围或者经营方式的计划实施行为。关于重组的具体界定和对已作出承诺 的重组事项的判断标准，企业应当依据《企业会计准则第13号——或有事项》有关规定 加以判断。 .

②企业已经承诺重组的，在确定资产的未来现金流量的现值时，预计的未来现金流人 和流出数，应当反映重组所能节约的费用和由重组所带来的其他利益，以及因重组所导致 的估计未来现金流出数。其中，重组所能节约的费用和由重组所带来的其他利益，通常应 当根据企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据进行估计；因重组所导致的估计未来 现金流出数应当根据《企业会计准则第13号——或有事项》所确认的因重组所发生的预 计负债金额进行估计。

③企业在发生与资产改良（包括提高资产的营运绩效）有关的现金流出之前，预计 的资产未来现金流量仍然应当以资产的当前状况为基础，不应当包括因与该现金流出相关 的未来经济利益增加而导致的预计未来现金流人金额。

④企业未来发生的现金流出如果是为了维持资产正常运转或者资产正常产出水平而必 要的支出或者属于资产维护支出，应当在预计资产未来现金流量时将其'考虑在内。

1. 预计资产未来现金流量不应当包括筹资活动和所得税收付产生的现金流量。

企业预计的资产未来现金流量，不应当包括筹资活动产生的现金流入或者流出以及与

所得税收付有关的现金流量。其原因：一是所筹集资金的货币时间价值已经通过折现因素 予以考虑；二是折现率要求是以税前基础计算确定的，因此，现金流量的预计也必须建立 在税前基础之上，这样可以有效避免在资产未来现金流量现值的计算过程中可能出现的重 复计算等问题，以保证现值计算的正确性。

1. 对通货膨胀因素的考虑应当和折现率相一致。

企业在预计资产未来现金流量和折现率时，考虑因一般通货膨胀而导致物价上涨的 因素，应当采用一致的基础。如果折现率考虑了因一般通货膨胀而导致的物价上涨影 响因素，资产预计未来现金流量也应予以考虑；反之，如果折现率没有考虑因一般通 货膨胀而导致的物价上涨影响因素，资产预计米来观金流靖也应尚剔除这•影响因素。 总之，在考虑通货膨胀因素的问题上，资产未來现金流跫的预i卜和折现书的预计,应 铛保持一致。

1. 内部转移价格应当予以调整。

在一呰企业集团见，出于集团整体战略发展的考虑，某拽资产生产的产品或各其他产 出可能是供其集团内部其他企业使用或者对外销售的，所确定的交易价格或者结笕价格基 于内部转移价格，而内部转移价格很可能与市场交易价格不同，在这种怙况下，为了如实 测算企业资产的价值，就不应当简单地以内部转移价格为越础预计资产未来现金流量，而 应当采用在公平交易中企业管理层能够达成的最佳的未来价格估汁数进行预计。

4.预计资产未来现金流贽的方法

企业预计资产未来现金流量的现值，潘要预计资产未来现金流诅。预汁资产米来现金 流量，通常可以根据资产未来每期最有可能产生的现金流跫进行预测。这种方法通常叫做 传统法，它使用的是单一的未来每期预计现金流量和单一的折现率汁算资产米来现金流量 的现值。

【例8~1】企业某固定资产剩余使用年限为3年，企业预计未来3年坩/h 1.1.:常的情况 下，该资产每年可为企业产屯的净现金流贵分别为100万元、50万元、10万元。该现金 …常即为最有可能产也的现金流領；，企业应以该现金流®的预计数为描础计货资产的 现值。

但在实务中，有时影响资产未来现金流量的因素较多，怙况较为犮杂，带存很大的不 确盅性，为此，使用单•一的现金流量可能并不会如实反映资产创造现金流帒的实际情况。

这样，企业应当采用期望现金流量法预计资产未来现金流量。

【例8-2】沿用【例8-1】，假定利用固定资产生产的产品受市场行情波动影响大， 企业预计未来3年每年的现金流量情况如表8 - 1所示。

表8-1 各年现金流量概率分布及发生情况 单位：万元

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 年份 | 产品行情好（30%的可能性） | 产品行情一般（60%的可能性） | 产品行情差（10%的可能性） |
| 第1年 | 150 | 100 | 50 . |
| 第2年 | 80 | 50 | 20 |
| 第3年 | 20 | 10 | 0 |

在这种情况下，采用期望现金流量法比传统法就更为合理。在期望现金流量法下，资 产未来现金流量应当根据每期现金流量期望值进行预计，每期现金流量期望值按照各种可 能情况下的现金流量与其发生概率加权计算。按照表8-1提供的情况，企业应当计算资产 每年的预计未来现金流量如下：

第1年的预计现金流量（期望现金流量）：

150 x30% + 100 x60% +50x10% =110 (万元）

第2年的预计现金流量（期望现金流量）：

80 x30% +50 x60% +20 xl0% =56 (万元）

第3年的预计现金流量（期望现金流量）：

20 x30% +10 x60% +0 x 10% =12 (万元）

,应当注意的是，如果资产未来现金流量的发生时间是不确定的，企业应当根据资产在 每一种可能情况下的现值及其发生概率直接加权计算资产未来现金流量的现值。

(二）折现率的预计

为了资产减值测试的目的，计算资产未来现金流量现值时所使用的折现率应当是反映 当前市场货币时间价值和资产特定风险的税前利率。该折现率是企业在购置或者投资资产 时所要求的必要报酬率。需要说明的是，如果在预计资产的未来现金流量时已经对资产特 定风险的影响作了调整的，折现率的估计不需要考虑这些特定风险。如果用于估计折现率 的基础是税后的，应当将其调整为税前的折现率，以便于与资产未来现金流量的估计基础 相一致。

在实务中，折现率的确定，应当首先以该资产的市场利率为依据。如果该资产的利率 无法从市场获得，可以使用替代利率估计。在估计替代利率时，企业应当充分考虑资产剩 余寿命期间的货币时间价值和其他相关因素，比如资产未来现金流量金额及其时间的预计 离异程度、资产内在不确定性的定价等，如果资产预计未来现金流量巳经对这些因素作了 有关调整的，应当予以剔除。

在估计替代利率时，可以根据企业加权平均资金成本、增量借款利率或者其他相关市 场借款利率作适当调整后确定。调整时，应当考虑与资产预计现金流量有关的特定风险以 及其他有关政治风险、货币风险和价格风险等。

估计资产未来现金流量现值，通常应当使用单一的折现率。但是，如果资产未来现金 流量的现值对未来不同期间的风险差异或者利率的期间结构反应敏感的，企业应当在未来 各不同期间采用不同的折现率。

(三）资产未来现金流量现值的预计

在预计了资产的未来现金流量和折现率后，资产未来现金流量的现值只需将该资产的 预计未来现金流量按照预计的折现率在预计的资产使用寿命里加以折现即可确定。其一般 计算公式如下：

MWJlttPV =工[第t年预计资产未来现金流量NCF/(1 +折现率R)']

【例8-3】XYZ航运公司于20x0年年末对一艘远洋运输船舶进行减值测试。该船舶 账面价值为1.6亿元，预计尚可使用年限为8年。

该船舶的公允价值减去处置费用后的净额难以确定，因此，企业需要通过计算其未来 现金流量的现值确定资产的可收回金额。假定公司当初购置该船舶用的资金是银行长期借 款资金，借款年利率为15%，公司认为15%是该资产的最低必要报酬率，已考虑了与该 资产有关的货币时间价值和特定风险。因此，在计算其未来现金流量现值时，使用15% 作为其折现率（税前）。

公司管理层批准的财务预算显示：公司将于20x5年更新船舶的发动机系统，预计为 此发生资本性支出1 500万元，这一支出将降低船舶运输油耗、提高使用效率等，因此， 将提高资产的运营绩效。

为了计算船舶在20 x 0年年末未来现金流量的现值，公司首先必须预计其未来现金流 量。假定公司管理层批准的20 X0年年末的该船舶预计未来现金流量如表8 -2所示。

表8-2 未来现金流量预计表 单位：万元

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| - 年份 | 预计未来现金流量 (不包括改良的影响金额） | 预计未来现金流量 (包括改良的影响金额） |
| 20 x 1 | 2 500 |  |
| 20 x 2 | 2 460 |  |
| 20 x 3 | 2 380 |  |
| 20 x 4 | 2 360 |  |
| 20 x 5 | 2 390 |  |
| 20 x6 | 2 470 | 3 290 |
| 20 x7 | 2 500 | 3 280 |
| 20 x 8 | 2 510 | 3 300 |

根据资产减值准则的规定，在20x0年年末预计资产未来现金流量时，应当以资产当时 的状况为基础，不应考虑与该资产改良有关的预计未来现金流量，因此，尽管20x5年船舶 的发动机系统将进行更新以改良资产绩效，提高资产未来现金流量，但是在20x0年年末对 其进行减值测试时，则不应将其包括在内。即在20 x0年年末计算该资产未来现金流量的现 值时，应当以不包括资产改良影响金额的未来现金流量为基础加以计算。如表8-3所示。

由于在20x0年年末，船舶的账面价值（尚未确认减值损失）为16 000万元，而其可 收回金额为10 965万元，账面价值高于其可收回金额，因此，应当确认减值损失，并计 提相应的资产减值准备。应确认的减值损失为：16 000 -10 965 =5 035 (万元）。

假定在20x1 ~20x4年间该船舶没有发生进一步减值的迹象，因此，不必再进行减 值测试，无需计算其可收回金额。20 x5年发生了 1 500万元的资本性支出，改良了资产 绩效，导致其未来现金流量增加，但由于我国资产减值准则不允许将以前期间已经确认的 资产减值损失予以转回，因此，在这种情况下，也不必计算其可收回金额。

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 表8 - 3 |  | 现值的计算 | 单位：万元 |
| 年份 | 预计未来现金流量 (不包括改良,的影响金额） | 以折现率为15%的折现系数 | 预计未来现金流量的现值 |
| 20 xl | 2 500 | 0.8696 | 2 174 |
| 20 x2 | 2 460 | 0.7561 | 1 860 |
| 20 x 3 | 2 380 | 0,6575 | 1 565 |
| 20 x4 | 2 360 | 0. 5718 | 1 349 |
| 20 x 5 | 2 390 | 0‘ 4972 | 1 188 |
| 20 x6 | 2 470 | 0. 4323 | 1 068 |
| 20 x 7 | 2 500 | 0.3759 | 940 |
| 20 x 8 | 2 510 | 0,3269 | 821 |
| 合计 |  |  | 10 965 |

(四）外币未来现金流量及其现值的预计

随着我国企业日益融入世界经济体系和国际贸易的大幅度增加，企业使用资产所收到 的未来现金流量有可能为外币，在这种情况下，企业应当按照以下顺序确定资产未来现金 流量的现值：

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

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

最后，在该现值基础上，比较资产公允价值减去处置费用后的净额以及资产的账面价 值，以确定是否需要确认减值损失以及确认多少减值损失。

第三节资产减值损失的确认与计量

一、资产减值损失确认与计量的一般原则

企业在对资产进行减值测试后，如果可收回金额的计量结果表明，资产的可收回金额 低于其账面价值的，应当将资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为资产减 值损失，计入当期损益，同时，计提相应的资产减值准备。这样，企业当期确认的减值损 失应当反映在其利润表中，而计提的资产减值准备应当作为相关资产的备抵项目，反映于 资产负债表中，从而夯实企业资产价值，避免利润虚增，如实反映企业的财务状况和经营 成果。

资产减值损失确认后，减值资产的折旧或者摊销费用应当在未来期间作相应调整， 以使该资产在剩余使用寿命内，系统地分摊调整后的资产账面价值（扣除预计净残 值）。比如，固定资产计提了减值准备后，固定资产账面价值将根据计提的减值准备相 应抵减，因此，固定资产在未来计提折旧时，应当以新的固定资产账面价值为基础计 提每期折旧。

考虑到固定资产、无形资产、商誉等资产发生减值后，一方面价值回升的可能性比较 小，通常属于永久性减值；另一方面从会计信息稳健性要求考虑，为了避免确认资产重估 增值和操纵利润，资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。以前期间计提的资 产减值准备，需要等到资产处置时才可转出。 .

二、资产减值损失的账务处理

为了正确核算企业确认的资产减值损失和计提的资产减值准备，企业应当设置“资 产减值损失”科目，按照资产类别进行明细核算，反映各类资产在当期确认的资产减值 损失金额；同时，应当根据不同的资产类别，分别设置“固定资产减值准备”、“在建工 程减值准备”、“投资性房地产减值准备”、“无形资产减值准备”、“商誉减值准备”、“长 期股权投资减值准备”、“生产性生物资产减值准备”等科目。

当企业确定资产发生了减值时，应当根据所确认的资产减值金额，借记“资产减值 损失”科目，贷记“固定资产减值准备”、“在建工程减值准备”、“投资性房地产减值准 备”、“无形资产减值准备”、“商誉减值准备”、“长期股权投资减值准备”、“生产性生物 资产减值准备”等科目。在期末，企业应当将“资产减值损失”科目余额转人“本年利 润”科目，结转后该科目应当没有余额。各资产减值准备科目累积每期计提的资产减值 准备，直至相关资产被处置时才予以转出。

【例8-4】沿用【例8-3】的资料，根据测试和计算结果，XYZ公司应确认的船舶减 值损失为5 035万元，账务处理如下：

借：资产减值损失——固定资产减值损失 50 350 000

贷：固定资产减值准备 50 350 000

计提资产减值准备后，船舶的账面价值变为10 965万元，在该船舶剩余使用寿命内， 公司应当以此为基础计提折旧。如果发生进一步减值的，再作进一步的减值测试。

需要说明的是，由于资产组、总部资产和商誉减值的确认、计量和账务处理有一定的 特殊性，因此，有关特殊处理将在本章第四节中作具体说明。

第四节资产组的认定及减值处理

—、资产组的认定

根据规定，如果有迹象表明一项资产可能发生减值的，企业应当以单项资产为基础估 计其可收回金额。但是，在企业难以对单项资产的可收回金额进行估计的情况下，应当以 该资产所属的资产组为基础确定资产组的可收回金额。因此，资产组的认定就显得十分

重要。

(一）资产组的定义

资产组是企业可以认定的It小资产组合，其产生的现金流人应当基本上独立于其他资 产或者资产组。资产组应当由创造现金流人相关的资产组成。

(二）认定资产组应当考虑的因素

1.资产组的认定，应当以资产组产生的主要现金流人是否独立于其他资产或者资产 组的现金流入为依据。因此，资产组能否独立产生现金流人是认定资产组的最关键因素。 比如，企业的某一生产线、营业网点、业务部门等，如果能够独立于其他部门或者单位等 创造收人、产生现金流，或者其创造的收人和现金流人绝大部分独立于其他部门或者单位 的，并且属于可认定的最小的资产组合的，通常应将该生产线、营业网点、业务部门等认 定为一个资产组。

【例8 -5】某矿业公司拥有一个煤矿，与煤矿的生产和运输相配套，建有一条专用铁 路。该铁路除非报废出售，其在持续使用中，难以脱离煤矿相关的其他资产而产生单独的 现金流人，因此，企业难以对专用铁路的可收回金额进行单独估计，专用铁路和煤矿其他 相关资产必须结合在一起，成为一个资产组，以估计该资产组的可收回金额。

在资产组的认定中，.企业几项资产的组合生产的产品（或者其他产出）存在活跃市 场的，无论这些产品或者其他产出是用于对外出售还是仅供企业内部使用，均表明这几项 资产的组合能够独立创造现金流入，在符合其他相关条件的情况下，应当将这些资产的组 合认定为资产组。

【例8 -6】甲企业生产某单一产品，并且只拥有A、B、C三家工厂。三家工厂分别 位于三个不同的国家，而三个国家又位于三个不同的洲。工厂A生产一种组件，由工厂B 或者C进行组装，最终产品由B或者C销往世界各地，比如工厂B的产品可以在本地销 售，也可以在C所在洲销售（如果将产品从B运到C所在洲更加方便的话）。

B和C的生产能力合在一起尚有剩余，并没有被完全利用。B和C生产能力的利用程 度依赖于甲企业对于销售产品在两地之间的分配。以下分别认定与A、B、C有关的资 产组。

假定A生产的产品（即组件）存在活跃市场，则A很可能可以认定为一个单独的资 产组，原因是它生产的产品尽管主要用于B或者C，但是，由于该产品存在活跃市场，可 以带来独立的现金流量，因此，通常应当认定为一个单独的资产组。在确定其未来现金流 量的现值时，公司应当调整其财务预算或预测，将未来现金流量的预计建立在公平交易的 前提下A所生产产品的未来价格最佳估计数，而不是其内部转移价格。

对于B和C而言，即使B和C组装的产品存在活跃市场，由于B和C的现金流人依 赖于产品在两地之间的分配，B和C的未来现金流人不可能单独地确定。因此，B和C组 合在一起是可以认定的、可产生基本上独立于其他资产或者资产组的现金流人的资产组 合。B和C应当认定为一个资产组。在确定该资产组未来现金流量的现值时，公司也应当 调整其财务预算或预测，将未来现金流量的预计建立在公平交易的前提下从A所购人产 品的未来价格的最佳估计数，而不是其内部转移价格。

【例8-7】沿用【例8-6】，假定A生产的产品不存在活跃市场。

在这种情况下，由于A生产的产品不存在活跃市场，它的现金流入依赖于B或者C 生产的最终产品的销售，因此，A很可能难以单独产生现金流入，其可收回金额很可能难

以单独估计。

而对于B和C而言，其生产的产品虽然存在活跃市场，但是，B和C的现金流人依 赖于产品在两个工厂之间的分配，B和C在产能和销售上的管理是统一的，因此，B和C 也难以单独产生现金流量，因而也难以单独估计其可收回金额。

因此，只有A、B、C三个工厂组合在一起（即将甲企业作为一个整体）才很可能是 一个可以认定的、能够基本上独立产生现金流入的最小的资产组合、，从而将A、B、C的 组合认定为一个资产组。

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

【例8-8】ABC服装企业有童装、西装、衬衫三个工厂，每个工厂在生产、销售、核 算、考核和管理等方面都相对独立，在这种情况下，每个工厂通常应当认定为一个资 产组。

【例8-9】MM家具制造有限公司有A和B两个生产车间，A车间专门生产家具部 件，生产完后由B车间负责组装并对外销售，该企业对A车间和B车间资产的使用和处 置等决策是一体的，在这种情况下，A车间和B车间通常应当认定为一个资产组。

(三）资产组认定后不得随意变更 ’

资产组一经确定后，在各个会计期间应当保持一致，不得随意变更。即资产组的各项 资产构成通常不能随意变更。比如，甲设备在20x6年归属于A资产组，在无特殊情况 下，该设备在20x7年仍然应当归属于A资产组，而不能随意将其变更至其他资产组。

但是，如果由于企业重组、变更资产用途等原因，导致资产组构成确需变更的，企业 可以进行变更，但企业管理层应当证明该变更是合理的，并应当在附注中作相应说明。

二、资产组减值测试

资产组减值测试的原理与单项资产是一致的，即企业需要预计资产组的可收回金额和 计算资产组的账面价值，并将两者进行比较，如果资产组的可收回金额低于其账面价值 的，表明资产组发生了减值损失，应当予以确认。

(一）资产组账面价值和可收回金额的确定基础

资产组账面价值的确定基础应当与其可收回金额的确定方式相一致。因为这样的比较 才有意义，否则，如果两者在不同的基础上进行估计和比较，就难以正确估算资产组的减 值损失。

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

资产组的账面价值则应当包括可直接归属于资产组与可以合理和一致地分摊至资产组 的资产账面价值，通常不应当包括巳确认负债的账面价值，但如不考虑该负债金额就无法 确定资产组可收回金额的除外。这是因为在预计资产组的可收回金额时，既不包括与该资 产组的资产无关的现金流量，也不包括与已在财务报表中确认的负债有关的现金流量。因 此，为了与资产组可收回金额的确定基础相一致，资产组的账面价值也不应当包括这些

项目。

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

【例8-10】MN公司在某山区经营一座有色金属矿山，根据规定，公司在矿山完成开 采后应当将该地区恢复原貌。恢复费用主要为山体表层复原费用（比如恢复植被等），因 为山体表层必须在矿山开发前挖走。因此，企业在山体表层挖走后，就应当确认一项预计 负债，并计入矿山成本，假定其金额为500万元。

20x7年12月31日，随着开采进展，公司发现矿山中的有色金属储量远低于预期， 因此，公司对该矿山进行了减值测试。考虑到矿山的现金流量状况，整座矿山被认定为一 个资产组。该资产组在20x7年年末的账面价值为1 000万元（包括确认的恢复山体原貌 的预计负债）。

矿山（资产组）如于20x7年I2月31日对外出售，买方愿意出价820万元（包括恢 复山体原貌成本，即已经扣减这一成本因素），预计处置费用为20万元，因此，该矿山 的公允价值减去处置费用后的净额为800万元。

矿山的预计未来现金流量的现值为1 200万元，不包括恢复费用。

根据上述资料，为了比较资产组的账面价值和可收回金额，在确定资产组的账面价值 及其预计未来现金流量的现值时，应当将巳确认的负债金额从中扣除。

在本例中，资产组的公允价值减去处置费用后的净额为800万元，该金额已经考虑了 恢复费JjJ。该资产组预计米來现金流虽的现值在考虑了恢复费用后为700万元(1 200 500)。闪此，该资产组的可收冋金额为800万元。资产组的账面价值在扣除了已确认的恢丨 复原貌预计负债后的金额为500万元（1000 -500)。这样，资产组的可收四金额大于其 账面价值，所以，资产组没有发生减值，不必确认减値损失。

资产纽减值的会计处观

根据减伉测试的结果，资产组（包括资产组组合，在后述有关总部资产或者商誉的: 减值测试吋涉及）的可收凹金额如低于其账面价值的，应当确认相应的M衍损V；玟尚 损失金额应1按照以下顺序进行分摊：

竹先，抵减分摊至资产组中商畨的账面价值；

然后，根据资产组中除商誉之外的K他各项资产的账面价值所占比電，按比例抵减# 他各项资产的账面价值。

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

【例8 -11】XYZ公司有一条甲虫产线，该生产线生产光学器材，由A、B、C三部机| 器构成，成本分别为400 000元、600 000元、1 000 000元。使用年限为10年，净残值为| 零，以年限平均法丨:丨•提折旧„各机器均无法単独产生现金流量，但整条生产线构成完整的| 产销单位，屈于一个资产组„ 2005年甲生产线所屯产的光学产品有替代产品上市，到年|

底，导致公司光学产品的销路锐减40% ,因此，对甲生产线进行减值测试。

2005年12月31日，A、B、C三部机器的账面价值分别为200 000元、300 000元、 500 000元。估计A机器的公允价值减去处置费用后的净额为150 000元，B、C机器都无 法合理估计其公允价值减去处置费用后的净额以及未来现金流量的现值。

整条生产线预计尚可使用5年。经估计其未来5年的现金流量及其恰当的折现率后， 得到该生产线预计未来现金流量的现值为600 000元。由于公司无法合理估计生产线的公 允价值减去处置费用后的净额，公司以该生产线预计未来现金流量的现值为其可收回 金额。

鉴于在2005年12月31日该生产线的账面价值为1 000 000元，而其可收回金额为 600 000元，生产线的账面价值高于其可收回金额，因此，该生产线已经发生了减值，因 此，公司应当确认减值损失400 000元，并将该减值损失分摊到构成生产线的3部机器 中。由于A机器的公允价值减去处置费用后的净额为150 000元，因此，A机器分摊了减 值损失后的账面价值不应低于150 000元。具体分摊过程如表8 \_4所示。

表8-4 资产组减值损失分摊表 单位：元

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 机器A | 机器B | 规器C. | 整个生产线（资产组） |
| 账面价值 | 200 000 | 300 000 | 500 000 | 1 000 000 |
| 可收回金额 |  |  |  | 600 000 |
| 减值损失 |  |  |  | 400 000 |
| 减值损失分摊比例 | 20% | 30% | 50% |  |
| 芬摊减值损失 | 50 000 \* | 120 000 | 200 000 | 370 000 |
| 分摊后账面价值 | 150 000 | 180 000 | 300 000 |  |
| 尚未分摊的减值损失 |  |  |  | 30 000 |
| 二次分摊比例 |  | 37.50% | 62. 50% |  |
| 二次分摊减值损失 |  | 11 250 | 18 750 | 30 000 |
| 二次分摊后应确认减值损失总额 |  | 131 250 | 218 750 | 400 000 |
| 二次分摊后账面价值 | 150 000 | 168 750 | 281 250 | 600 000 |

\*按照分摊比例，机器A应当分摊减值损失80 000元（400 000 x20% )，但由于机器A的公允价值减去处置费 用后的净额为150 000元，因此，机器A最多只能确认减值损失50 000元（200 000 -150\_000),未能分摊的减值损失 30 000元（S0 000 -50 000)',应当在机器B和机器C之间进行再分摊。

根据上述计算和分摊结果，构成甲生产线的机器A、机器B和机器C应当分别确认 减值损失50 000元、131 250元和218 750元，账务处理如下：

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 资产减值损失——机器A |  | 50 000 |
| ——机器B |  | 131 250 |
| ——机器c |  | 218 750 |
| 贷：固定资产减值准备—— | 机器A | 50 000 |
|  | -机器B | 131 250 |
|  | -机器C | 218 750 |

三、总部资产的减值测试

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

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

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

1. 对于相关总部资产能够按照合理和一致的基础分摊至该资产组的部分，应当将该 部分总部资产的账面价值分摊至该资产组，再据以比较该资产组的账面价值（包括已分 摊的总部资产的账面价值部分）和可收回金额，并按照前述有关资产组减值测试的顺序 和方法处理。
2. 对于相关总部资产中有部分资产难以按照合理和一致的基础分摊至该资产组的， 应当按照下列步骤处理：

首先，在不考虑相关总部资产的情况下，估计和比较资产组的账面价值和可收回金 额，并按照前述有关资产组減值测试的顺序和方法处现。

其次，认定由若干个资产组组成的敁小的资产组组合，该资产组组合应泡包括所测试 的资产组与可以按照合理和一致的难础将该部分总部资产的账而价值分摊其上的部分。!

最后，比较所认定的资产1组组合的账面价值（包括已分摊的总部资产的账面价值部 分）和可收回金额，并按照前述有关资产组减值测试的顺序和方法处现。 I

【例8-12】 ABC高科技企业拥奋A、B和C三个资产组，在20x0年年末，这n个资| 产组的账面价值分别为200万元、300万元和4.00万元，没有商誉。这三个资产组为二;条j 生产线，预计剩余使用寿命分别为]0年、M年和20年，采用直线法计提折旧。由于| ABC公司的竞争；对手通过技术创新推出了疋高技术含量的产品，并且受到市场欢迎，从| 而对ABC公司炉生了重大不利影响，为此，ABC公司于20 xO年年末对各资产组进| 行了减值测试h . 1

在对繁产组•减值测试时，.首先应当认定与其相关的总部资产。ABC公司的经费 管理活动由总部负责，总部资产包括一栋办公大楼和一个研发中心，其中办公大楼的账面| 价值为300万元,命的账面价值为100万元。办公大楼的账面价值可以在合理和一| 致的基础上分摊羞各资产组，但是，研发屮心的账面价值难以在合理和一致的基础上.分摊| 至各相关资产组。I对于办公大楼的账面价值，企业根据各资产组的账面价值和剩余使用寿| 命加权平均计账面&•值分摊比例进行分摊，如表8-5所承。 S

企业随后義当确定各资产组的可收凹金额，并将其与账面价值(包括已分摊的办公| 大楼的账面价^值部分）相比较，以确记相应的减值损失„考虑到研发中心的账面价值难| 以按照合理和一致的基础分摊至资产组，闪此，确定由A、B、C三个资产姐组成最小资;

产组组合（即为ABC整个企业），通过计算该资产组组合的可收回金额，并将其与账面 价值（包括已分摊的办公大楼账面价值和研发中心的账面价值）相比较，以确定相应的 减值损失。假定各资产组和资产组组合的公允价值减去处置费用后的净额难以确定，企业 根据它们的预计未来现金流量的现值来计算其可收回金额，计算现值所用的折现率为 15%,计算过程如表8-6所示。

表8-S 各资产组账面价值 单位：万元

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 资产组A | 资产组B | 资产组C | 合计 |
| 各资产组账面价值 | 200 | 300 | 400 | 900 |
| 各资产组剩佘使用寿命 | 10 | 20 | 20 |  |
| 按使用寿命计算的权重 | 1 | 2 | 2 |  |
| 加权计算后的账面价值 | 200 | 600 | 800 | 1 600 |
| 办公大楼分摊比例（各资产组加权计算后的账面价值/各资 产组加权平均计算后的账面价值合计） | 12. 5% | 37. 5% | 50% | 100% |
| 办公大楼账面价值分摊到各资产组的金额 | 37.5 | 112, 5 | 150 | 300 |
| 包括分摊的办公大楼账面价值部分的各资产组账面价值 | 237. 5 | 412. 5 | 550 | 1 200 |

表8 - 6 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ' 年份 | :资产组A | | 资产组B | | 资产组C | | 包括研发中心在内的最小资 产组组合（ABC公司） | |
| 未来现  金流量 | 现值 | 未来现  金流量 | ‘现值 | 未来现  金流量 | 现值 | 未来现  金流量 | 规值 |
| 1 | 36 | 32 | 18 | 16 | 20 | 18 | 78 | 68 |
| 2 | 62 | 46 | 32 | 24 | 40 | 30 | 144 | 108 |
| 3 | 74 | 48 | 48 | 32 | 68 | 44 | 210 | 138 |
| 4 | 84 | 48 | 58 | 34 | 88 . | 50 | 256 | 146 |
| 5 | 94 | 48 | 64 | 32 | 102 | 50 | 286 | 142 |
| 6 | 104 | 44 | 66 | 28 | 112 | 48 | 310 | 134 |
| 7 | 110 | 42 | 68 | 26 | 120 | 44 | 324 | 122 |
| 8 | 110 | 36 | 70 | 22 | 126 | 42 | 332 | 108 |
| 9 | 106 | 30 | 70 | 20 | 130 | 36 | 334 | 96 |
| 10 | 96 | 24 | 70 | 18 | 132 | 32 | 338 | 84 |
| 11 |  |  | 72 | 16 | 132 | 28 | 264 | 56 |
| 12 |  |  | 70 | 14 | 132 | 24 | 262 | 50 |
| 13 |  |  | 70 | 12 | 132 | 22 | 262 | 42 |
| 14 |  |  | 66 | 10 | 130 | 18 | 256 | 36 |
| 15 |  |  | 60 | 8 | 124 | 16 | 244 | 30 |

续表

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 年份 | 资产组A | | 资产组B | | 资产组c | | 包括研发中心在内的最小资 产组组合（ABC公司） | |
| 未来现  金流量 | 现值 | 未来现  .金流量 | 现值 | 未来现  金流量 | 现值 | 未来现  金流量 | 现值 |
| 16 |  |  | 52 | 6 | 120 | 12 | 230 | 24 |
| 17 |  |  | 44 | 4 | 114 | 10 | 216 | 20 |
| 18 |  |  | 36 | 2 | 102 | 8 | 194 | 16 |
| 19 |  |  | 28 | 2 | 86 | 6 | 170 | 12 |
| 20 |  |  | 20 | 2 | 70 | 4 | 142 | 8 |
| 现值合计 |  | 398 |  | 328 |  | 542 |  | 1 440 |

根据上述资料，资产组A、B、C的可收回金额分别为398万元、328万元和542万 元，相应的账面价值（包括分摊的办公大楼账面价值）分别为237. 5万元、412. 5万元和 550万元，资产组B和C的可收回金额均低于其账面价值，应当分别确认84. 5万元和8 万元减值损失，并将该减值损失在办公大楼和资产组之间进行分摊。根据分摊结果，因资 产组B发生减值损失84. 5万元而导致办公大楼减值23. 05万元（84. 5 x 112. 5/412. 5), 导致资产组B中所包括资产发生减值61. 45万元（84.5 x300/412.5);因资产组C发生 减值损失8万元而导致办公大楼减值2万元（8 x 150/550)，导致资产组C中所包括资产 发生减值6万元（8x400/550)。

经过上述减值测试后，资产组A、B、C和办公大楼的账面价值分别为200万元、 238. 55万元、394万元和274. 95万元，研发中心的账面价值仍为100万元，由此包括研 发中心在内的最小资产组组合（即ABC公司）的账面价值总额为1 207.50万元（200 + 238.55 +394 +274.95 +100),但其可收回金额为1 440万元，高于其账面价值，因此，企 业不必再进一步确认减值损失（包括研发中心的减值损失）。

第五节商誉减值测试与处理

—、商誉减值测试的基本要求

企业合并所形成的商誉，至少应当在每年年度终了进行减值测试。由于商誉难以独立 产生现金流量，因此，商誉应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。为 了资产减值测试的目的，对于因企业合并形成的商誉的账面价值，应当自购买日起按照合 理的方法分摊至相关的资产组；难以分摊至相关的资产组的，应当将其分摊至相关的资产 组组合。这些相关的资产组或者资产组组合应当是能够从企业合并的协同效应中受益的资 产组或者资产组组合，但不应当大于按照《企业会计准则第35号——分部报告》和《企 业会计准则解释第3号》所确定的报告分部。

二、商誉减值测试的方法与会计处理

'企业在对包含商誉的相关资产组或者资产组组合进行减值测试时，如与商誉相关的资 产组或者资产组组合存在减值迹象的，应当首先对不包含商誉的资产组或者资产组组合进 行减值测试，计算可收回金额，并与相关账面价值相比较，确认相应的减值损失。其次， 再对包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，比较这些相关资产组或者资产组组 合的账面价值（包括所分摊的商誉的账面价值部分）与其可收回金额，如相关资产组或 者资产组组合的可收回金额低于其账面价值的，应当就其差额确认减值损失，减值损失金 额应当首先抵减分摊至资产组或者资产组组合中商誉的账面价值。最后，根据资产组或者 资产组组合中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产 的账面价值。与资产减值测试的处理一样，以上资产账面价值的抵减，也都应当作为各单 项资产（包括商誉）的减值损失处理，计人当期损益。抵减后的各资产的账面价值不得 低于以下三者之中最高者：该资产的公允价值减去处置费用后的净额（如可确定的）、该 资产预计未来现金流量的现值（如可确定的）和零。因此而导致的未能分摊的减值损失 金额，应当按照相关资产组或者资产组组合中其他各项资产的账面价值所占比重进行 分摊。 '

由于按照《企业会计准则第20号——企业合并》的规定，因企业合并所形成的商誉 是母公司根据其在子公司所拥有的权益而确认的商誉，子公司中归属于少数股东的商誉并 没有在合并财务报表中予以确认。因此，在对与商誉相关的资产组或者资产组组合进行减 值测试时，由于其可收回金额的预计包括归属于少数股东的商誉价值部分，为了使减值测 试建立在一致的基础上，企业应当调整资产组的账面价值，将归属于少数股东权益的商誉 包括在内，然后，根据调整后的资产组账面价值与其可收回金额进行比较，以确定资产组 (包括商誉）是否发生了减值。

上述资产组如发生减值的，应当首先抵减商誉的账面价值，但由于根据上述方法计算 的商誉减值损失包括了应由少数股东权益承担的部分，而少数股东权益拥有的商誉价值及 其减值损失都不在合并财务报表中反映，合并财务报表只反映归属于母公司的商誉减值损 失，因此，应当将商誉减值损失在可归属于母公司和少数股东权益之间按比例进行分摊， 以确认归属于母公司的商誉减值损失。

【例8-13】甲企业在20x7年1月1日以1 600万元的价格收购了乙企业80%股权。 在收购日，乙企业可辨认资产的公允价值为1 500万元，没有负债和或有负债。因此，甲 企业在其合并财务报表中确认商誉400万元（1 600 - 1 500 x 80% )、乙企业可辨认净资 产1 500万元和少数股东权益300万元（1 500 x20%)。

假定乙企业的所有资产被认定为一个资产组。由于该资产组包括商誉，因此，它至少 应当于每年年度终了进行减值测试。在20x7年年末，甲企业确定该资产组的可收回金额 为1 000万元，可辨认净资产的账面价值为1 350方元。由于乙企业作为一个单独的资产 组的可收回金额1 000万元中，包括归属于少数股东权益在商誉价值中享有的部分，因 此，出于减值测试的目的，在与资产组的可收回金额进行比较之前，必须对资产组的账面 价值进行调整，使其包括归属于少数股东权益的商誉价值100万元[(1 600/80% -1 500) x20%]o然后，再据以比较该资产组的账面价值和可收回金额，确定是否发生了减值损 失。其测试过程如表8-7所示。

表8-7 商誉减值测试过程表 单位：万元

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 20 x 7年年末 | 商誉 | 可辨认资产 | 合计 |
| 账面价值 | 400 | 1 350 | 1 750 |
| 未确认归属于少数股东权益的商誉价值 | 100 | — | 100 |
| 调整后账面价值 | 500 | 1 350 | 1 850 |
| 可收回金额 |  |  | 1 000 |
| 减值损失 |  |  | 850 |

以上计算出的减值损失850万元应当首先冲减商誉的账面价值，然后，再将剩余部分 分摊至资产组中的其他资产。在本例中，850万元减值损失中有500万元应当属于商誉减 值损失，其中，由于确认的商誉仅限于甲企业持有乙企业80%股权部分，因此，甲企业 只需要在合并财务报表中确认归属于甲企业的商誉减值损失，即500万元商誉减值损失的 80% ,即400万元。剩余的350万元（850 -500)减值损失应当冲减乙企业可辨认资产的 账面价值，作为乙企业可辨认资产的减值损失。减值损失的分摊过程如表8-8所示。

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 表8-8 | 商誉减值分摊表 | | 单位：万元 |
| 20x7年年末 | 商誉 | 可辨认资产 | 合计 |
| . 账面价值 | 400 | 1 350 | 1 750 |
| 确认的减值损失 | (400) | (350) | (750) |
| 确认减值损先后的账面价值 | — | 1 000 | 1 000 |

第九章 负债

本章论述了各项流动负债和非流动负债的会计处理。在学习和理解本章内容时，应当 关注：（1)金融负债的分类。金融负债应当在初始确认时，根据企业自身业务特点和风 险管理要求进行分类。（2)金融负债的初始和后续计量。金融负债应当以公允价值进行 初始计量，其后，根据初始确认时的分类，分别采用公允价值或摊余成本进行后续计量。 除了学习本章节的内容外，还应当认真阅读《企业会计准则第22号——金融工具确认和 计量》及相关指南和解释。

第一节 流动负债

—、短期借款

短期借款是指企业向银行或其他金融机构等借人的期限在一年以下（含一年）的各 种借款。企业借入的短期借款构成了一项负债。对于企业发生的短期借款，应设置“短 期借款”科目核算；每个资产负债表日，企业应计算确定短期借款的应计利息，按照应 计的金额，借记“财务费用”、“利息支出（金融企业）”等科目，贷记“银行存款”.、 “应付利息”等科目。

二、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债

金融负债是负债的组成部分，主要包括短期借款、应付票据、应付债券、长期借款 等。金融负债应按照企业会计准则中关于金融工具确认和计量的规定进行会计处理。

企业应当结合自身业务特点和风险管理要求，将承担的金融负债在初始确认时分为以 下两类：（1)以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债；（2)其他金融负债。 其他金融负债是指没有划分为以公允价值计量且其变动计人当期损益的金融负债，通常情 况下，包括企业购买商品或服务形成的应付账款、长期借款、商业银行吸收的客户存 款等。

企业在金融负债初始确认时对其进行分类后，不能随意变更。确认时划分为以公允价 值计量且其变动计人当期损益的金融负债，不能重新分类为其他金融负债，其他金融负债 也不能重新分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。

企业应当在成为金融工具合同的一方时确认金融资产或金融负债；在金融负债的现时 义务全部或部分已经解除时，终止确认该金融负债或其一部分。

金融负债应当以公允价值进行初始计量，以公允价值计量且变动计人当期损益的金融 负债，应按照公允价值进行后续计量。不属于指定为以公允价值计量且其变动计入当期损 益的金融负债的财务担保合同和低于市场利率贷款的贷款承诺，应按照下列两项金额中的 较高者进行后续计量：

1. 按照《企业会计准则第13号一或有事项》准则确定的金额。
2. 初始确认金额扣除按照《收入》准则原则确定的累计转销额后的余额。其他金 融负债应按照公允价值和相关交易费用作为初始确认金额,应按照实际利率法计算确定的 摊余成本进行后续计量。

本节主要阐述以公允价值计量且其变动计人当期损益的金融负债的会计处理，其他金 融负债的会计处理方法在本章第二节“非流动负债”等部分中阐述。

(一）以公允价值计量且其变动计人当期损益的金融负债概述 以公允价值计量且其变动计人当期损益的金融负债，包括交易性金融负债和直接指定 为以公允价值计量且其变动计人当期损益的金融负债。

1. 交易性金融负债

满足以下条件之一的金融负债，应当划分为交易性金融负债：

1. 承担该金融负债的目的，主要是为了近期内出售或回购。
2. 属于进行集中管理的可辨认金融工具组合的一部分，且有客观证据表明企业近 期采用短期获利方式对该组合进行管理。在这种情况下，即使组合中有某个组成项目持有 的期限稍长也不受影响。 ：

(3 )属于衍少工典。但是，被指定为有效套期I:具的衍屯工巩、属于财务担保合同| 的衍生工具、与在活跃市场中没冇报价且邦公允价值不能可靠计跫的权益工具投资挂钩并 须通过交付该权益工具结算的衍生工具除外。其中，财务担保合同是指保证人和债权人约| 定，当债务人不馗行债务时，保证人按照约定履行债务或者承担责任的合同。

1. 直接指记为以公允价值计Mil苏变动汁人尚期损益的金融负债 | 对于包括一项或多项嵌入衍生工具的混合工具,企业可以将整个混合工具直接指定为i

以公允价值计量且典赍动丨:丨‘人当期损益的金融负债，但以下两种情况除外： 1

1. 嵌入衍生工具对混合工具的现金流量没有\*大改变； i
2. 类似混合工具所嵌人的衍帀工具明显不应从混合1:具屮分拆。 | 对于混合工具以外的金融负债，只有能够产生更相关的会计信息时才能将该项金融负|

债直\_指定为以公允价俏计餚.1:1.其变动计人苗期损益的金融负债。 !

符#\_条件之一，说明直接指定能够产也更相关的会计信息： i

(1)该指定可以消除成明减少由于该金融负债的计量难础不同而导致的相关利得I 或损失在确认和计量方ffl丨不一致的情况。 i

设立这项条件，目的在于通过直接指定为以公允价值计說，并将其变动计入羿期损i 益，以消除会计上可能存在的不配比现象。例如，有些金融资产可以被划分为交易性金融i 资产，从而其公允价值变动计人当期损益，但句之直接相关的金融负债却以摊余成本进行i 后续计量，从而导致“会计不配比”。但足，如果将以上金融资产和金融负债均直接指定I 为以公允价值计璜1L其变动汁人3期损益类，那么这种会计丨〔的不配比就能够消除„ !

(2)企业的风险管理或投资策略的正式书面文件巳载明，该金融负债组合或该金融 资产和金融负债组合，以公允价值为基础进行管理、评价并向关键管理人员报告。

(二）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债的会计处理

1. 确认和终止确认

企业成为金融工具合同的一方并承担相应义务时确认金融负债。根据此确认条件，对 于由衍生工具合同形成的义务，企业应当将其确认为金融负债。但是如果衍生工具涉及金 融资产转移且导致金融资产转移不符合终止确认条件的则不再确认该项义务为金融负债， 以避免企业重复确认负债。企业应当在金融负债的现时义务全部或部分已经解餘时，终止 确认该金融负债或其一部分。

【例9-1】某企业因购买商品于20x7年3月1日确认了一项应付账款2 000万元。按 合同约定，该企业于20x7年4月1日支付银行存款2 000万元解除了相关现时义务，为 此，该企业应将应付账款2 000万元从账上转销。如果按合同约定，货款应于20x7年4 月1日、4月30日分两次等额清偿。那么，该企业应在4月1日支付银行存款1 000万元 时，终止确认应付账款1 000万元（终止确认该金融负债50% )，在4月30日支付剩余的 货款1 000万元时，终止确认应付账款1 000万元。

金融负债现时义务的解除可能还会涉及其他复杂情形，企业应当注重分析交易的法律 形式和经济实质来决定是否应全部或部分终止确认金融负债。

1. 企业将用于偿付金融负债的资产转入某个机构或设立信托，偿付债务的义务仍 存在的，不应当终止确认该金融负债，也不能终止确认转出的资产。虽然企业巳为金融负 债设立了 “偿债基金”，但金融负债对应的债权人拥有全额追索的权利时，不能认为企业 的相关现时义务巳解除，从而不能终止确认金融负债。
2. 企业（债务人）与债权人之间签订协议，以承担新金融负债方式替换％存金融 负债，且新金融负债与现存金融负债的合同条款实质上不同，应当终止确认现存金融负 债，并同时确认新金融负债。其中，“实质上不同”是指按照新的合同条款，金融负债未 来现金流量现值与原金融负债的剩余期间现金流量现值之间的差异至少相差10%。有关 现值的计算均采用原金融负债的实际利率。
3. 企业回购金融负债一部分的，应当在回购日按照继续确认部分和终止确认部分 的公允价值的相对比例，将该金融负债整体的账面价值进行分配。分配给终止确认部分的 账面价值与支付的对价（包括转出的非现金资产或承担的新金融负债）之间的差额，计 人当期损益。
4. 初始计量和后续计量

对于以公允价值计量且其变动计人当期损益的金融负债，应按照其公允价值进行初始 计量和后续计量，相关交易费用应当在发生时直接计人当期损益。其中，金融负债的公允 价值，一般应当以市场交易价格为基础确定。

金融负债初始计量时的公允价值通常以实际交易价格，即所收到或支付对价的公允价 值为基础确定。但是，如果对价的一部分并非直接针对该金融工具，该金融工具的公允价 值则应运用估值技术确定，而非直接以实际交易价格作为公允价值。

交易费用，是指可直接归属于购买、发行或处置金融工具新增的外部费用。新增的外 部费用，是指企业不购买、发行或处置金融工具就不会发生的费用，’包括支付给代理机 构、咨询公司、券商等的手续费和佣金及其他必要支出，不包括债券溢价、折价、融资费,

用、内部管理成本及其他与交易不直接相关的费用。交易费用构成实际利息的组成部分。

对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债，其公允价值变动形成利得或 损失，除与套期保值有关外，应当计人当期损益。

企业对于以公允价值计量且其变动计人当期损益的金融负债，应当设置“交易性金 融负债”科目核算其公允价值。

三、应付票据

应付票据是由出票人出票，付款人在指定日期无条件支付特定的金额给收款人或者持 票人的票据。企业应设置“应付票据”科目进行核算。应付票据按是否带息分为带息应 付票据和不带息应付票据两种。

(一）带息应付票据的处理

由于我国商业汇票期限较短，在期末，通常对尚未支付的应付票据计提利息，计人当 期财务费用；票据到期支付票款时，尚未计提的利息部分直接计人当期财务费用。

(二）不带息应付票据的处理

不带息应付票据，其面值就是票据到期时的应付金额。

开出并承兑的商业承兑汇票如果不能如期支付的，应在票据到期时，将“应付票据” 账面价值转人“应付账款”科目，待协商后再行处理。如果重新签发新的票据以清偿原 应付票据的，再从“应付账款”科目转人“应付票据”科目。银行承兑汇票如果票据到 期，企业无力支付到期票款时，承兑银行除凭票向持票人无条件付款外，对出票人尚未支 付的汇票金额转作逾期贷款处理。企业无力支付到期银行承兑汇票，在接到银行转来的 “ X,x号汇票无款支付转人逾期贷款户”等有关凭证时，借记“应付票据”科目，贷记 “短期借款”科目。对计收的利息，按短期借款利息的处理办法处理。

四、应付及预收款项

(一）应付账款 .

应付账款指因购买材料、商品或接受劳务供应等而发生的债务。这是买卖双方由于取 得物资或服务与支付货款在时间上不一致而产生的负债。

应付账款入账时间的确定，一般应以与所购买物资所有权有关的风险和报酬已经转移 或劳务已经接受为标志。但在实际工作中，一般是区别下列情况处理：在物资和发票账单 同时到达的情况下，应付账款一般待物资验收入库后，才按发票账单登记人账，这主要是 为了确认所购入的物资是否在质量、数量和品种上都与合同上订明的条件相符，以免因先 入账而在验收入库时发现购人物资错、漏、破损等问题再行调账，在会计期末仍未完成验 收的，则应先按合理估计金额将物资和应付债务人账，事后发现问题再行更正；在物资和 发票账单未同时到达的情况下，由于应付账款需根据发票账单登记人账，有时货物已到， 发票账单要间隔较长时间才能到达，这笔负债巳经成立，应作为一项负债反映。为在资产 负债表上客观反映企业所拥有的资产和承担的债务，在实际工作中采用在月份终了将所购 物资和应付债务估计入账，待下月初再用红字予以冲回的办法。因购买商品等而产生的应 付账款，应设置“应付账款”科目进行核算，用以反映这部分负债的价值。

应付账款一般按应付金额人账，而不按到期应付金额的现值人账。如果购入的资产在 形成一笔应付账款时是带有现金折扣的，应付账款人账金额的确定按发票上记载的应付金

额的总值（即不扣除折扣）记账。在这种方法下，应按发票上记载的全部应付金额，借 记有关科目，贷记“应付账款”科目；获得的现金折扣冲减财务费用。

(二）预收账款

预收账款是买卖双方协议商定，由购货方预先支付一部分货款给供应方而发生的一项 负债。预收账款的核算应视企业的具体情况而定。如果预收账款比较多，可以设置“预 收账款”科目；预收账款不多的，也可以不设置“预收账款”科目，直接记人“应收账 款”科目的贷方。单独设置“预收账款”科目核算的，其“预收账款”科目的贷方，反 映预收的货款和补付的货款；借方反映应收的货款和退回多收的货款；期末贷方余额，反 映尚未结清的预收款项，借方余额反映应收的款项。

五、应交税费 ’

企业在一定时期内取得的营业收入和实现的利润或发生特定经营行为，要按照规定向 国家交纳各种税金，这些应交的税金，应按照权责发生制的原则确认。这些应交的税金在 尚未交纳之前，形成企业的一项负债。

(一）增值税

增值税是就货物或应税劳务的增值部分征收的一种税。按照增值税暂行条例规定，企 业购人货物或接受应税劳务支付的增值税（即进项税额），可以从销售货物或提供劳务按 规定收取的增值税（i卩销项税额）中抵扣。按照规定，企业购人货物或接受劳务必须具 备以下凭证，其进项税额才能予以扣除。值得注意的是，按照增值税相关法规规定，企业 购人的机器设备等生产经营用固定资产所支付的增值税在符合税收法规规定情况下，也应 从销项税额中扣除，不再计人固定资产成本。按照税收法规规定，购入的用于集体福利或 个人消费等目的的固定资产而支付的增值税，不能从销项税额中扣除，仍应计入固定资产 成本。

1. 增值税专用发票。实行增值税以后，一般纳税企业销售货物或者提供应税劳务 均应开具增值税专用发票，增值税专用发票记载了销售货物的售价、税率以及税额等，购 货方以增值税专用发票上记载的购人货物已支付的税额，作为扣税和记账的依据。
2. 完税凭证。企业进口货物必须交纳增值税，其交纳的增值税在完税凭证上注明， 进口货物交纳的增值税根据从海关取得的完税凭证上注明的增值税税额，作为扣税和记账 依据。

购进免税农产品，按照经税务机关批准的收购凭证上注明的价款或收购金额的一定比 率计算进项税额，并以此作为扣税和记账的依据。

企业购人货物或者接受应税劳务，没有按照规定取得并保存增值税扣税凭证，或者增 值税扣税凭证上未按照规定注明增值税税额及其他有关事项的，其进项税额不能从销项税 额中抵扣。会计核算中，如果企业不能取得有关的扣税证明，则购进货物或接受应税劳务 支付的增值税额不能作为进项税额扣税，其已支付的增值税只能记人购人货物或接受劳务 的成本。

1.科目设置

企业应交的增值税，在“应交税费”科目下设置“应交增值税”明细科目进行核算。 “应交增值税”明细科目的借方发生额，反映企业购进货物或接受应税劳务支付的进项税 额、实际已交纳的增值税等；贷方发生额，反映销售货物或提供应税劳务应交纳的增值税 额、出口货物退税、转出巳支付或应分担的增值税等；期末借方余额，反映企业尚未抵扣 的增值税。“应交税费——应交增值税”科目分别设置“进项税额”、“已交税金”、“销项 税额”、“出口退税”、“进项税额转出”、“转出未交增值税”、“转出多交增值税”、“减免 税款”、“出口抵减内销产品应纳税额”等专栏。

1. 一般纳税企业购销业务的会计处理

从税务角度看，实行增值税的一般纳税企业，一是可以使用增值税专用发票，企业销 售货物或提供劳务可以开具增值税专用发票（或完税凭证、购进免税农产品凭证、外购 物资支付的运输费用的结算单据，下同）；二是购人货物取得的增值税专用发票上注明的 增值税额可以用销项税额抵扣；三是如果企业销售货物或者提供劳务采用销售额和销项税 额合并定价方法的，按公式“销售额=含税销售额+ (1+增值税税率）”还原为不含税 销售额，并按不含税销售额计算销项税额。

根据上述特点，一般纳税企业在账务处理上的主要特点：一是在购进阶段，会计处理 时实行价与税的分离，价与税分离的依据为增值税专用发票上注明的价款和增值税，属于 价款部分，计人购人货物的成本；属于增值税税额部分，计人进项税额。二是在销售阶 段，销售价格中不再含税，如果定价时含税，应还原为不含税价格作为销售收人，向购买 方收取的增值税作为销项税额。

1. —般纳税企业购人免税产品的会计处理

按照增值税暂行条例规定，对农业生产者销售的自产农业产品、古旧图书等部分项目 免征增值税。企业销售免征增值税项目的货物，不能开具增值税专用发票，只能开具普通 发票。企业购进免税产品，一般情况下不能扣税，但按税法规定，对于购入的免税农业产 品、收购庞丨丨\_丨物资等讨以按买价(或收购金额)的…•定比率计算进项税额，并准予从销1 项税额屮抵扣；这11丨购入免税农业产品的买价是指企业购进免税农业产品支付给农业生产丨 者的价款。在会计核箅时，•足按购进免税农业产品布关凭证上确定的金额（尖价）或i 者按收购金额，扣除一定比例的进项税额，作为购进农业产品（或收购废旧物资）的成 本；二记扣除的部分作为进项税额，待以后扣销项税额抵扣。 丨

1. 小规模纳税企业的会计处观

小规校纳税企业的特点有：一是小规模纳税企业销俾货物或者提供应税劳务，一般情| 况下，只能丌具跸通发票，不能开具增值税专川发栗；二是小规模纳税企业销俾货物或提 供应税分务，实行简易办法汁算应纳税额，按照销岱额的一矩比例计算；三是小规模纳税i 企业的销1!f颔不毡栝K应纳税额。采用销俾额和应纳税额合并定价方法的，按照公式i “销俾额=穴税销岱额+ ( I +征收韦）”还原为不含税销售额计算。

从会丨丨•核笕角度蒋，故先，小规模纳税企业购入货物无论是否具有増值税专用发票j 其支付的增值税税额均+计人进项税额，+得由销项税额抵扣，应计人购人货物的成本 相应地，凡他企业从小规模纳税企业购人货物或接受劳务支付的增值税税额，如果不能Did 得增俏税专川发氓，也不能作为进项税额抵扣，而应计入购人货物或应税劳务的成本；苒 次，小规税纳税企业的销售收人按不念税价格计算；另外，小规模纳税企业“应交税: 费——成交增他税”科应采用三栏式账户。

【例9-2】某T:业生产企业核记为小规模纳税人，本期购人原材料，按照增值税专甩 发票丨上载的拟材料价款为川()万元，支付的增值税税额为17万元，企业开出承兑的商业: 汇票，树料巳到达并验收人庳（材料按实际成本核算该企业本期销俜产品，销售价格.

总额为90万元（含税），假定符合收人确认条件，货款尚未收到，该企业适用的增值税 征收率为3%。根据上述经济业务，企业应作如下账务处理：

购进货物时：

借：原材料 1 170 000

贷：应付票据 1 170 000

销售货物时：

不含税价格=90 + (1+3%) 二 87.3786 (万元）

应交增值税= 873,786 x3% =2. 6214 (万元)

借:应收账款 900 000

贷：主营业务收人 873 786

应交税费——应交增值税 26 214

1. 视同销售的会计处理

按照增值税暂行条例及其实施细则的规定，对于企业将自产、委托加工或购买的货 物分配给股东或投资者，将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费等行为， 视同销售货物，需计算交纳增值税。对于税法上某些视同销售的行为，如以自产产品 对外投资，从会计角度看属于非货币性资产交换。因此，会计核算遵照非货币性资产 交换准则进行会计处理。但是，无论会计上如何处理，只要税法规定需要交纳增值税 的，应当计算交纳增值税销项税额，并计人“应交税费——应交增值税”科目中的 “销项税额”专栏。

1. 不予抵扣项目的会计处理

. 按照增值税暂行条例及其实施细则的规定，企业购进用于集体福利或个人消费的货 物、用于非应税项目的购进货物或者应税劳务等按规定不予抵扣增值税进项税额。属 于购人货物时即能认定其进项税额不能抵扣的，如购进用于集体福利或个人消费的货 物、购入的货物直接用于免税项目、直接用于非应税项目，或者直接用于集体福利和 个人消费的，进行会计处理时，其增值税专用发票上注明的增值税税额，计入购入货 物及接受劳务的成本。属于购人货物时不能直接认定其进项税额能否抵扣的，增值税 专用发票上注明的增值税额，按照增值税会计处理方法记人“应交税费——应交增值 税（进项税额）”科目；如果这部分购入货物以后用于按规定不得抵扣进项税额项目 的，应将原已计人进项税额并已支付的增值税转入有关的承担者予以承担，通过“应 交税费——应交增值税（进项税额转出）”科目转入有关的“在建工程”、“应付职工 薪酬”、“待处理财产损溢”等科目。

【例9-3】某企业为增值税一般纳税人，本期购人一批材料，增值税专用发票上注明 的增值税额为20. 4万元，材料价款为120万元。材料已人库，货款巳经支付（假如该企业 材料采用实际成本进行核算）。材料人库后，该企业将该批材料全部用于办公搂工程建设 项目P根据该项经济业务，企业可作如下账务处理：

1. 材料人库时：

借:原材料 1 200 000

应交税费——应交增值税（进项税额） 204 000

贷：银行存款 1 404 000

1. 工程领用材料时：

借：在建工程 1 404 000

贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出） 204 000

原材料 1 200 000

1. 转出多交增值税和未交增值税的会计处理

为了分别反映增值税一般纳税人欠交增值税款和待抵扣增值税的情况，确保企业及时 足额上交增值税，避免出现企业用以前月份欠交增值税抵扣以后月份未抵扣的增值税的情 况，企业应在“应交税费”科目下设置“未交增值税”明细科目，核算企业月份终了从 “应交税费^^交增值税”科目转入的当月未交或多交的增值税；同时，在“应交税 费^交增值税”科目下设置“转出未交增值税”和“转出多交增值税”专栏。月份 终了，企业计算出当月应交未交的增值税，借记“应交税费——应交增值税（转出未交 增值税）”科目，贷记“应交税费——未交增值税”科目；当月多交的增值税，借记“应 交税费~交增值税”科目，贷记“应交税费——应交增值税（转出多交增值税）”科 目，经过结转后，月份终了，“应交税费——应交增值税”科目的余额，反映企业尚未抵 扣的增值税。

值得注意的是，企业当月交纳当月的增值税，仍然通过“应交税费——应交增值税 (巳交税金）”科目核算；当月交纳以前各期未交的增值税，通过“应交税费——未交增 值税”科目，不通过“应交税费^交增值税（巳交税金）”科目核算。

1. 营业税改征增值税试点有关企业会计处理

(1)试点纳税人差额征税的会计处理。

第一，一般纳税人的会计处理。

.一般纳税人提供应税服务，试点期间按照营业税改征增值税有关规定允许从销售额中 扣除其支付给非试点纳税人价款的，应在“应交税费——应交增值税”科目下增设“营 改增抵减的销项税额”专栏，用于记录该企业因按规定扣减销售额而减少的销项税额； 同时，“主营业务收入”、“主营业务成本”等相关科目应按经营业务的种类进行明细

核算。

企业接受应税服务时，按规定允许扣减销售额而减少的销项税额，借记“应交税 费——应交增值税（营改增抵减的销项税额）”科目，按实际支付或应付的金额与上述增 值税额的差额，借记“主营业务成本”等科目，按实际支付或应付的金额，贷记“银行 存款”、“应付账款”等科目。 .

对于期末一次性进行账务处理的企业，期末，按规定当期允许扣减销售额而减少的销 项税额，借记“应交税费——应交增值税（营改增抵减的销项税额）”科目，贷记“主营 业务成本”等科目。

第二，小规模纳税人的会计处理。

小规模纳税人提供应税服务，试点期间按照营业税改征增值税有关规定允许从销售额 中扣除其支付给非试点纳税人价款的，按规定扣减销售额而减少的应交增值税应直接冲减 “应交税费——应交增值税”科目。

企业接受应税服务时，按规定允许扣减销售额而减少的应交增值税，借记“应交税 费——应交增值税”科目，按实际支付或应付的金额与上述增值税额的差额，借记“主 营业务成本”等科目，按实际支付或应付的金额，贷记“银行存款”、“应付账款”等 科目。

对于期末一次性进行账务处理的企业，期末，按规定当期允许扣减销售额而减少的应 交增值税，借记“应交税费——应交增值税”科目，贷记“主营业务成本”等科目。

1. 增值税期末留抵税额的会计处理。

试点地区兼有应税服务的原增值税一般纳税人，截止到开始试点当月月初的增值税留 抵税额按照营业税改征增值税有关规定不得从应税服务的销项税额中抵扣的，应在“应 交税费”科目下增设“增值税留抵税额”明细科目。

开始试点当月月初，企业应按不得从应税服务的销项税额中抵扣的增值税留抵税额， 借记“应交税费——增值税留抵税额”科目，贷记“应交税费^^一应交增值税（进项税 额转出）”科目。待以后期间允许抵扣时，按允许抵扣的金额，借记“应交税费——应交 增值税（进项税额）”科目，贷记“应交税费——增值税留抵税额”科目。

“应交税费——增值税留抵税额”科目期末余额应根据其流动性在资产负债表中的 “其他流动资产”项目或“其他非流动资产”项目列示。

1. 取得过渡性财政扶持资金的会计处理。

试点纳税人在新老税制转换期间因实际税负增加而向财税部门申请取得财政扶持资金 的，期末有确凿证据表明企业能够符合财政扶持政策规定的相关条件且预计能够收到财政 扶持资金时，按应收的金额，借记“其他应收款”等科目，贷记“营业外收入”科目。 待实际收到财政扶持资金时，按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，贷记“其 他应收款”等科目。

9.增值税税控系统专用设备和技术维护费用抵减增值税额的会计处理

1. 增值税一般纳税人的会计处理。

. 按税法有关规定，增值税一般纳税人初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用以 及缴纳的技术维护费允许在增值税应纳税额中全额抵减的，应在“应交税费——应交增 值税”科目下增设“减免税款”专栏，用于记录该企业按规定抵减的增值税应纳税额。

企业购人增值税税控系统专用设备，按实际支付或应付的金额，借记“固定资产” 科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。按规定抵减的增值税应纳税额，借记 “应交税费——应交增值税（减免税款）”科目，贷记“递延收益”科目。按期计提折 旧，借记“管理费用”等科目，贷记“累计折旧”科目；同时，借记“递延收益”科 目，贷记“管理费用”等科目。

企业发生技术维护费，按实际支付或应付的金额，借记“管理费用”等科目，贷记 “银行存款”等科目。按规定抵减的增值税应纳税额，借记“应交税费——应交增值税 (减免税款）”科目，贷记“管理费用”等科目。

1. 小规模纳税人的会计处理。

按税法有关规定，小规模纳税人初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及缴 纳的技术维护费允许在增值税应纳税额中全额抵减的，按规定抵减的增值税应纳税额应直 接冲减“应交税费——应交增值税”科目。

企业购入增值税税控系统专用设备，按实际支付或应付的金额，借记“固定资产” 科目，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目。按规定抵减的增值税应纳税额，借记 “应交税费——应交增值税”科目，贷记“递延收益”科目。按期计提折旧，借记“管理 费用”等科目，贷记“累计折旧”科目；同时，借记“递延收益”科目，贷记“管理费 用”等科目。

企业发生技术维护费，按实际支付或应付的金额，借记“管理费用”等科目，贷记 “银行存款”等科目。按规定抵减的增值税应纳税额，借记“应交税费——应交增值税” 科目，贷记“管理费用”等科目。

“应交税费"■^应交增值税”科目期末如为借方余额，应根据其流动性在资产负债表 中的“其他流动资产”项目或“其他非流动资产”项目列示；如为贷方余额，应在资产 负债表中的“应交税费”项目列示。

(二）消费税

为了正确引导消费方向，国家在普遍征收增值税的基础上，选择部分消费品，再征收 一道消费税。消费税的征收方法采取从价定率和从量定额两种方法。实行从价定率办法计 征的应纳税额的税基为销售额，如果企业应税消费品的销售额中未扣除增值税税款，或者 因不能开具增值税专用发票而发生价款和増值税税款合并收取的，在计算消费税时，按公 式“应税消费品的销售额=含增值税的销售额+ (1+增值税税率或征收率）”换算为不 含增值税税款的销售额。实行从量定额办法计征的应纳税额的销售数量是指应税消费品的 数量；属于销售应税消费品的，为应税消费品的销售数量；属于自产自用应税消费品的， 为应税消费品的移送使用数量；属于委托加工应税消费品的，为纳税人收回的应税消费品 数量；进口的应税消费品，为海关核定的应税消费品进口征税数量。

1. 科目设置

企业按规定应交的消费税，在“应交税费”科目下设置“应交消费税”明细科目核 算。“应交消费税”明细科目的借方发生额，反映实际交纳的消费税和待扣的消费税；贷 方发生额，反映按规定应交纳的消费税；期末贷方余额，反映尚未交纳的消费税；期末借 方余额，反映多交或待扣的消费税。

1. 产品销售的会计处理

企业销售产品时应交纳的消费税，应分别情况进行处理：

企业将生产的产品直接对外销售的，对外销售产品应交纳的消费税，通过“营业税 金及附加”科目核算；企业按规定计算出应交的消费税，借记“营业税金及附加”科目， 贷记“应交税费——应交消费税”科目。

企业用应税消费品用于在建工程、非生产机构等其他方面，按规定应交纳的消费税， 应计人有关的成本。例如，企业以应税消费品用于在建工程项目，应交的消费税计人在建 工程成本。

1. 委托加工应税消费品的会计处理

按照税法规定，企业委托加工的应税消费品，由受托方在向委托方交货时代扣代缴税 款（除受托加工或翻新改制金银首饰按规定由受托方交纳消费税外）。委托加工的应税消 费品，委托方用于连续生产应税消费品的，所纳税款准予按规定抵扣。这里的委托加工应 税消费品，是指由委托方提供原料和主要材料，受托方只收取加工费和代垫部分辅助材料 加工的应税消费品，对于由受托方提供原材料生产的应税消费品，或者受托方先将原材料 卖给委托方，然后再接受加工的应税消费品，以及由受托方以委托方名义购进原材料生产 的应税消费品，都不作为委托加工应税消费品，而应当按照销售自制应税消费品交纳消费 税。委托加工的应税消费品直接出售的，不再征收消费税。

在会计处理时，需要交纳消费税的委托加工应税消费品，于委托方提货时，由受托方 代收代缴税款。受托方按应扣税款金额，借记“应收账款”、“银行存款”等科目，贷记 “应交税费——应交消费税”科目。委托加工应税消费品收回后，直接用于销售的，委托 方应将代收代缴的消费税计入委托加工的应税消费品成本，借记“委托加工物资”、“生 产成本”等科目，贷记“应付账款”、“银行存款”等科目，待委托加工应税消费品销售 时，不需要再交纳消费税；委托加工的应税消费品收回后用于连续生产应税消费品，按规 定准予抵扣的，委托方应按代收代缴的消费税款，借记“应交税费——应交消费税”科 目，贷记“应付账款”、“银行存款”等科目，待用委托加工的应税消费品生产出应纳消 费税的产品销售时，再交纳消费税。

【例9-4】某企业委托外单位加工材料（非金银首饰），原材料价款为20万元，加工 费用为5万元，由受托方代收代缴的消费税为0.5万元（不考虑增值税），材料已经加工 完毕验收人库，加工费用尚未支付。假定该企业材料采用实际成本核算。

根据该项经济业务，委托方应作如下账务处理：

(1)如果委托方收回加工后的材料用于继续生产应税消费品，委托方的账务处理 如下：

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 借: | 委托加工物资 | 200 000 |
|  | 贷：原材料 | 200 000 |
| 借: | 委托加工物资 | 50 000 |
|  | 应交税费——应交消费税 | 5 000 |
|  | 贷：应付账款 | 55 000 |
| 借： | 原材料 | 250 000 |
|  | 贷：委托加工物资 | 250 000 |
| (2) | 如果委托方收回加工后的材料直接用于销售， | 委托方的账务处理如下： |
| 借： | 委托加工物资 | 200 000 |
|  | 贷：原材料 | 200 000 |
| 借: | 委托加工物资 | 55 000 |
|  | 贷：应付账款 | 55 000 |
| 借： | 原材料 | 255 000 |
|  | 贷：委托加工物资 | 255 000 |

1. 进出口产品的会计处理

需要交纳消费税的进口消费品，其交纳的消费税应计人该进口消费品的成本，借记 “固定资产”、“材料采购”等科目，贷记“银行存款”等科目。

免征消费税的出口应税消费品分别不同情况进行账务处理：属于生产企业直接出口应 税消费品或通过外贸企业出口应税消费品，按规定直接予以免税的，可以不计算应交消费 税；属于委托外贸企业代理出口应税消费品的生产企业，应在计算消费税时，按应交消费 税税额，借记“应收账款”科目，贷记“应交税费——应交消费税”科目。应税消费品 出口收到外贸企业退回的税金时，借记“银行存款”科目，贷记“应收账款”科目。发 生退关、退货而补交已退的消费税，作相反的会计分录。

(三）营业税

营业税是对提供劳务、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人征收的一种税。营 业税按照营业额和规定的税率计算应纳税额，其公式为：“应纳税额=营业额x税率”。 这里的营业额是指企业提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产向对方收取的全部价 款和价外费用。价外费用包括向对方收取的手续费、基金、集资费、代收款项、代垫款项 及其他各种性质的价外收费。

1. 科目设置

企业按规定应交的营业税，在“应交税费”科目下设置“应交营业税”明细科目， “应交营业税”明细科目的借方发生额，反映企业巳交纳的营业税；其贷方发生额，反映 企业应交的营业税；期末借方余额，反映企业多交的营业税；.期末贷方余额，反映尚未交 纳的营业税。

1. 其他业务收入相关营业税的会计处理

工业企业经营工业生产以外的其他业务所取得的收人，按规定应交的营业税，通过 “营业税金及附加”和“应交税费——应交营业税”科目核算。

1. 销售不动产相关的营业税的会计处理

. 企业销售不动产，应当向不动产所在地主管税务机关申报交纳营业税。销售不动产按 规定应交的营业税，在“固定资产清理”.科目核算。

1. 出租或出售无形资产相关营业税的会计处理

在会计核算时，出租无形资产应交纳的营业税应通过“营业税金及附加”科目核算， 出售无形资产应交纳的营业税，通过“营业外收入”或“营业外支出”科目核算。

(四）其他应交税费

1. 资源税 ..

资源税是国家对在我国境内开采矿产品或者生产盐的单位和个人征收的一种税。资源 税按照应税产品的课税数量和规定的单位税额计算，公式为：“应纳税额=课税数量x单 位税额”。这里的课税数景为：开采或者生产应税产品销俜的，以销俜数M为课税数M;: 开采或者生产应税产品|§丨用的，以pun数贤为课税数摄。

1. 科目设背：企业按规记应交的资源税，在“应交税费”科H下设S “应交资源: 税”明细科目核算。“应交资源税” IJJ:丨细利的借方发生额，反映企业已交的或按规定允i 许抵扣的资源税；贷方发屯额’反映应交的资源税；期末借方余额，反映多交或尚米抵扣I 的资源税；期末贷方余额，反映尚未交纳的资源税。 i
2. 销售产品或ft|产A JU产品相关的资源税的会计处理：在会计核算时，企业按规i 定计算出销售应税产品应交纳的资源税，借记“营业税金及附加”科0，贷id “应交税: 费——应交资源税”科问;企业计算出！产岛用的应税产品应交纳的资源税，借记“生丨 产成本”、“制造费用”等科贷i己“应交税费——应交资源税”科!

.【例9~5】某企业将固产的煤炭1 000吨用于产品生产，每吨应交资源税5元。很据| 该项经资业务，企业应作账务处现如下： !

自#自\_煤炭应交的资源税= 1 000 x3 =5 000 (元） \

借：生产戒本 3 000 |

贷：应交税费——应交资源税 3 000 I

1. 收购未税矿产品相戈资源税的会计处理：按照资源税暂行条例的规定，收购未| 税矿产品的单位为资 '卜…^扣缴义务人。企业应按收购未税矿产品实际支付的收购款以及| 代扣代缴的资源税，作为收购矿产品的成本，将.代扣代缴的资源税,记入“应交税| 费——应交资源税”科^ |
2. 外购液体盐加:「:固休盐相关资源税的会计处玴：按规定企业外购液体盐加tld 体盐的，所购人液体盐交纳的资源税可以抵扣。在会计核算时，购人液体盐时，\_按所允许 抵扣的资源税，借记“应交税费——应交资源税”科目，按外购价款扣除允许抵扣资源 税后的数额，借记“材料采购”等科目，按应支付的全部价款，贷记“银行存款”、“应 付账款”等科目；企业加工成固体盐后，在销售时，按计算出的销售固体盐应交的资源 税，借记“营业税金及附加”科目，贷记“应交税费——应交资源税”科目；将销售固 体盐应纳资源税抵扣液体盐已纳资源税后的差额上交时，借记“应交税费——应交资源 税”科目，贷记“银行存款”科目。
3. 土地增值税

国家从1994年起开征了土地增值税，转让国有土地使用权、地上建筑物及其附着物 并取得收人的单位和个人，均应交纳土地增值税。土地增值税按照转让房地产所取得的增 值额和规定的税率计算征收。这里的增值额是指转让房地产所取得的收人减除规定扣除项 目金额后的余额。企业转让房地产所取得的收人，包括货币收人、实物收人和其他收人。 计算土地增值额的主要扣除项目有：（1)取得土地使用权所支付的金额；（2)开发土地 的成本、费用；（3)新建房屋及配套设施的成本、费用，或者旧房及建筑物的评估价格；

(4)与转让房地产有关的税金。

在会计处理时，企业交纳的土地增值税通过“应交税费——应交土地增值税”科目 核算。兼营房地产业务的企业，应由当期收人负担的土地增值税，借记“营业税金及附 加”科目，贷记“应交税费——应交土地增值税”科目。转让的国有土地使用权与其地 上建筑物及其附着物一并在“固定资产”或“在建工程”科目核算的，转让时应交纳的 土地坩但税，借记“丨\*1定资产沽理”、“在逑T.利”科目，贷记“应交税费——应交土地 增值税”科fcU企业在项M全部竣丄结算前转让房地产取得的收人，按税法规定预交的 土地增值税，借记“应交税费——应交十.地增值税”科卩1，贷记“银行存款”等科目； 待该项房地产销俜收入实现时，再按上述销售业务的会计处理方法进行处理。该项目全部 竣工、办现结算后进行淸算，收到退冋多交的上地增値税，借记“银行存款”等科目， 贷记“应交税费应交土地増值税”科F1,补交的土地增值税作相反的会计分录。

1. 房产税、土地使用税、车船税和印花税

房产税是国家对在城市、&城、建制镇和T.矿K征收的由产权所有人交纳的一种 税。房产税依照房产原值一次减除10%至30%后的余额计算交纳d没有房产原值作为 依据的，由房产所在地税务机关参考同类房产核定；房产出租的，以房产租金收入为 房产税的计税依据。土地使用税是国家为了合理利用城锁上地，调节土地级差收入， 煺高土地使用效益，加强土地管理而开征的一种税，以纳税人实际占用的土地面积为 计税依据，依照规定税额计算征收„车船税由拥布并i .:.L使用车船的单位和个人交纳。 车船税按照适用税额计算交纳，企业按规定计算应交的房产税、土尊用第车船税 时，借记“管理费用”科H，贷记“应交税费一应交房产税（或土地使用税、车船 税）”科上交时，借记“应交税费一一应交房产税（或土地使用税、车船税）”科 ,贷记"银行存款”科H。

印花税是对书立、领受购销合同等凭证行为征收的税款,-樣人根据规定自行 计算应纳税额，购买并一次贴足印花税票的交纳方法。应纳税凭证包括：购销、'加工承 揽、建设工程承包、财产租赁、货物运输、仓储保管、借款、财产保险、技术合同或者具 苻合间性质.的凭证;.产权转移书据；营业账簿；权利、许可证照等。纳税人根据应纳税凭

证的性质，分别按比例税率或者按件定额计算应纳税额。

企业交纳的印花税，是由纳税人根据规定自行计算应纳税额以购买并一次贴足印花税 票的方法交纳的税款。即一般情况下，企业需要预先购买印花税票，待发生应税行为时， 再根据凭证的性质和规定的比例税率或者按件计算应纳税额，将已购买的印花税票粘贴在 应纳税凭证上，并在每枚税票的骑缝处盖戳注销或者划销，办理完税手续。企业交纳的印 花税，不会发生应付未付税款的情况，不需要预计应纳税金额，同时也不存在与税务机关 结算或清算的问题。因此，企业交纳的印花税不需要通过“应交税费”科目核算于购 买印花税票时，直接借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”科目。

1. 城市维护建设税 ;

为了加强城市的维护建设，扩大和稳定城市维护建设资金的来源，国家开征了城市维 护建设税。在会计核算时，企业按规定计算出的城市维护建设税，借记“营业税金及附 加”等科目，贷记“应交税费'~应交城市维护建设税”科目；实际上交时，借记“应 交税费——应交城市维护建设税”科目，贷记“银行存款”科目。

1. 所得税

企业的生产、经营所得和其他所得，依照有关所得税暂行条例及其细则的规定需要交 纳所得税。企业应交纳的所得税，在“应交税费”科目下设置“应交所得税”明细科目 核算；当期应计人损益的所得税，作为一项费用，在净收益前扣除。企业按照一定方法计 算，计人损益的所得税，借记“所得税费用”等科目，贷记“应交税费——应交所得税” 科目。有关所得税的会计处理，参见第十九章“所得税”。

1. 耕地占用親

,耕地占用税是国家为了利用土地资源，加强土地管理，保护农用耕地而征收的一种 税。耕地占用税以实际占用的耕地面积计税，按照规定税额一次征收。企业交纳的耕地占 用税，不需要通过“应交税费”科目核算。企业按规定计算交纳耕地占用税时，借记 “在建工程”科目，贷记“银行存款”科目。

六、应付利\_息

应付利息，是指企业按照合同约定应支付的利息，包括吸收存款、分期付息到期还本 的长期借款、企业债券等应支付的利息。

资产负债表日，应按摊余成本和实际利率计算确定的利息费用，借记“利息支出”、 “在建工程”、“财务费用”、“研发支出”等科目，按合同利率计算确定的应付未付利息，贷 记“应付利息”，按借贷双方之间的差额，借记或贷记“长期借款——利息调整”等科目。

.合同利率与实际利率差异较小的，也可以采用合同利率计算确定利息费用。实际支付 利息时，借记“应付利息”，贷记“银行存款”等科目。

本科目期末贷方余额，反映企业应付未付的利息。

七、应付股利

应付股利，是指企业经股东大会或类似机构审议批准分配的现金股利或利润。企业股 东大会或类似机构审议批准的利润分配方案、宣告分派的现金股利或利润，在实际支付 前，形成企业的负债。

企业董事会或类似机构通过的利润分配方案中拟分配的现金股利或利润，不应确认负

债，但应在附注中披露。

企业经股东大会或类似机构审议批准的利润分配方案，按应支付的现金股利或利润 时，借记“利润分配”科目，贷记“应付股利”；实际支付现金股利或利润时，借记“应 付股利”，贷记“银行存款”等科目。

八、其他应付款

其他应付款，是指企业除应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应付利 息、应付股利、应交税费、长期应付款等以外的其他各项应付、暂收的款项。

企业采用售后回购方式融人资金的，应按实际收到的金额，借记“银行存款”科目， 贷记“其他应付款”、“应交税费”等科目。回购价格与原销售价格之间的差额，应在售 后回购期间内按期计提利息费用，借记“财务费用”科目，贷记“其他应付款”。按照合 同约定购回该项商品时，应按实际支付的金额，借记“其他应付款”科目和“应交税费” 科目，贷记“银行存款”科目。

企业发生的其他各种应付、暂收款项，借记“管理费用”等科目，贷记“其他应付 款”；支付的其他各种应付、暂收款项，借记“其他应付款”，贷记“银行存款”等科目。

第二节 非流动负债

—、长期借款

长期借款，是指企业从银行或其他金融机构借人的期限在一年以上（不含一年）的

借款。

企业借人各种长期借款时，按实际收到的款项，借记“银行存款”科目，贷记“长 期借款——本金”；按借贷双方之间的差额，借记“长期借款——利息调整”。

在资产负债表日，企业应按长期借款的摊余成本和实际利率计算确定的长期借款的利 息费用，借记“在建工程”、“财务费用”、“制造费用”等科目，按借款本金和合同利率 计算确定的应付未付利息，贷记“应付利息”科目，按其差额，贷记“长期借款——利 息调整”科目。

企业归还长期借款，按归还的长期借款本金，借记“长期借款——本金”科目，按 转销的利息调整金额，贷记“长期借款——利息调整”科目，按实际归还的款项，贷记 “银行存款”科目，按借贷双方之间的差额，借记“在建工程”、“财务费用”、“制造费 用”等科目。 '

二、应付债券

(一）一般公司债券

1.公司债券的发行

企业发行的超过一年期以上的债券（包括企业发行的归类为金融负债的优先股、永 续债等），构成了企业的长期负债。公司债券的发行方式有三种，即面值发行、溢价发行和折价发行。假设其他条件不变，债券的票面利率高于同期银行存款利率时，可按超过债 券票面价值的价格发行，称为溢价发行。溢价是企业以后各期多付利息而事先得到的补 偿；如果债券的票面利率低于同期银行存款利率，可按低于债券面值的价格发行，称为折 价发行。折价是企业以后各期少付利息而预先给投资者的补偿。如果债券的票面利率与同 期银行存款利率相同，可按票面价格发行，称为面值发行。溢价或折价是发行债券企业在 债券存续期内对利息费用的一种调整。

无论是按面值发行，还是溢价发行或折价发行，均按债券面值记人“应付债券”科 目的“面值”明细科目，实际收到的款项与面值的差额，记人“利息调整”明细科目。 企业发行债券时，按实际收到的款项，借记“银行存款”、“库存现金”等科目，按债券 票面价值，贷记“应付债券——面值”科目，按实际收到的款项与票面价值之间的差额, 贷记或借记“应付债券——利息调整”科目。

1. 利息调整的摊销

利息调整应在债券存续期间内采用实际利率法进行摊销。实际利率法是指按照应付债 券的实际利率计算其摊余成本及各期利息费用的方法；实际利率是指将应付债券在债券存 续期间的未来现金流量，折现为该债券当前账面价值所使用的利率。

资产负债表日，对于分期付息、一次还本的债券，企业应按应付债券的摊余成本和实 际利率计算确定的债券利息费用，借记“在建工程”、“制造费用”、“财务费用”等科 目，按票面利率计算确定的应付未付利息，贷记“应付利息”科目，按其差额，借记或 贷记“应付债券——利息调整”科目。

【例9-6] 20 XI年12月31日，甲公司经批准发行5年期一次还本、分期付息的公 司债券10 000 000元，债券利息在每年12月31日支付，票面利率为年利率6%。假定债 券发行时的市场利率为5%。

甲公司该批债券实际发行价格为：

10 000 000 x 0. 7835 +10 000 000 x 6% x4. 3295 = 10 432 700 (元）

甲公司根据上述资料，采用实际利率法和摊余成本计算确定的利息费用，如表 9-1所示0

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 表9 -1 |  | 利息费用一览表 | | 单位：元 |
| 付息日期 | 支付利息 | 利息费用 | 摊销的利息调整 | 应付债券摊余成本 |
| 20 xl年12月31日 |  |  |  | 10 432 700 |
| 20 x2年12月31日 | 600 000 | 521 635 | 78 365 | 10 354 335 |
| 20 x3年12月31日 | 600 000 | 517 716.75 | 82 283.25 | 10 272 051. 75 |
| 20 x4年12月31日 | 600 000 | 513 602. 59 | 86 397.41 | 10 185 654. 34 |
| 20 x5年12月31日 | 600 000 | 509 282. 72 | 90 717.28 | 10 094 937. 06 |
| 20 x 6年12月31日 | 600 000 | 505 062. 94 \* | 94 937.06 | 10 000 000 |

\*尾数调整。

根据表9-1的资料，甲公司的账务处理如下:

1. 20x1年12月31日发行债券时：

借：银行存款 10 432 700 .

贷：应付债券——面值 10 000 000

——利息调整 432 700

1. 20x2年12月31日计算利息费用时：

借：财务费用等 521 635

应付债券——利息调整 78 365

贷：应付利息 600 000

20 x 3年、20 X 4年、20 X 5年确认利息费用的会计处理同20 x 2年。

1. 20x6年12月31日归还债券本金及最后一期利息费用时：

借：财务费用等 505 062.94

应付债券——面值 10 000 000

——利息调整 94 937. 06

贷：银行存款 10 600 000

对于一次还本付息的债券，应于资产负债表日按摊余成本和实际利率计算确定的债券 利息费用，借记“在建工程”、“制造费用”、“财务费用”等科目，按票面利率计算确定 的应付未付利息，贷记“应付债券——应计利息”科目，按其差额，借记或贷记“应付 债券——利息调整”科目。

3.债券的偿还

介、lk发行的侦券逝常分为到期一次还本付总或一次还本、分期付息两种。采用一次还 本付息方式的，企业应于债券到期支付债券本息时，借记“应付债券——面值、应计利

息”科因’贷记“银行存款’

科丨:I,采用一次还本、分期付息方式的，在每期支付利息 贷记“银行存款”科R;债券到期偿还本金并支付最后一 -----面值”、“在逑工程”、“财务费甩”、“制造费用”等科 按借贷双方之间的盖额，借记或贷记“应付债券——利息

肘，借记“应付利息”科0，

湖利息时，借记“应付债奍-- 洄，贷i己“银行存款”科 调整”科

(二）可转换公司侦券

我国发行可转换公司债券采取记名式无纸化发行方式。金业发行的可转换公司债券在 “应付债券”科同下设置“可转换公司债券”明细科卜丨核算。

企业发行的可转换公司债券，应约在初始确认时将其包含的负债成份和权益成份进行 分拆，将负债成份确认为应付债券，将权益成份确认为资本公积。在进行分拆时，应当先 对负债成份的未来现金流量进行折现确定负债成份的初始确认金额，再按发行价格总额扣 除负债成份初始确认金额后的金额确定权益成份的初始确认金额。发行曳转换公司债券发 生的交易费用，成筇在负债成份和权益成份之间按照各自的相对公允价值进行分摊。企业 应按实际收到的款项，借记“银行存款”等科13，按可换公司债拳包含的负债成份面 值，贷记“应付债券-一一可转换公司债券（面值）”利.目，按权益成份的公允价值，贷记 “其他权益工具”科按借贷双方之间的.差额，借记或贷记“应付债券——可转换公司 债券（利息调整）”科H

【例9-7〗甲公司经批准于20 xl年]月1卜:丨按而值发行5年期一次还本、按年付息 的可转换公司债券200 000 000元，款项12收存银行，债券票面年利率为6%。债券发行1年后可转换为普通股股票，初始转股价为每股10元，股票面值为每股1元。债券持有人 若在当期付息前转换股票的，应按债券面值和应计利息之和除以转股价，计算转换的股份 数。假定2008年1月1日债券持有人将持有的可转换公司债券全部转换为普通股股票， 甲公司发行可转换公司债券时二级市场上与之类似的没有附带转换权的债券市场利率为 9%。甲公司的账务处理如下：

1. 20xl年1月1日发行可转换公司债券时：

借：银行存款

200 000 000 23 343 600 200 000 000 23 343 600

应付债券——可转换公司债券（利息调整）

贷：应付债券——可转换公司债券（面值）

其他权益工具 可转换公司债券负债成份的公允价值为：

200 000 000 x0. 6499 + 200 000 000 x 6% x 3. 8897 = 176 656 400 (元）

;可转换公司债券权益成份的公允价值为：

200 000 000 -176 656 400 =23 343 600 (元）

1. 20xl年I2月31日确认利息费用时：

借：财务费用等 15 899 076

贷：应付利息——可转换公司债券利息 I2 000 000

应付债券——可转换公司债券（利息调整） 3 899 076

1. 20x2年1月1日债券持有人行使转痪权时（假定利息尚未支付）：

转换的股份数为：

,(200 000 000 +12 000 000) +10 =21 200 000 (股）

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 应付债券——可转换公司债券（面值） | 200 | 000 | 000 |  |
| 应付利息——可转换公司债券利息 | 12 | 000 | 000 |  |
| 其他权益工具 | 23 | 343 | 600 |  |
| 贷：股本 |  | 21 | 200 | 000 |
| 应付债券——可转换公司债券（利息调整） |  | 19 | 444 | 524 |
| 资本公积——股本溢价 |  | 194 | 699 | 076 |

企业发行附有赎回选择权的可转换公司债券，其在赎回日可能支付的利息补偿金，即 债券约定赎回期届满日应当支付的利息减去应付债券票面利息的差额,应当在债券发行日 至债券约定赎回届满日期间计提应付利息，计提的应付利息，分别计人相关资产成本或财 务费用。

-三、长期应付款

长期应付款，是指企业除长期借款和应付债券以外的其他各种长期应付款项，包括应 付融资租人固定资产的租赁费、以分期付款方式购入固定资产发生的应付款项等。

(一）应付融资租人固定资产的租赁费

企业采用融资租赁方式租人的固定资产，应在租赁期开始日，将租赁开始日租赁资产 公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者，加上初始直接费用，作为租人资产的人账 价值，借记“固定资产”等科目，按最低租赁付款额，贷记“长期应付款”科目，按发 生的初始直接费用，贷记“银行存款”等科目，按其差额，借记“未确认融资费用”

科目。

企业在计算最低租赁付款额的现值时，能够取得出租人租赁内含利率的，应当采用租 赁内含利率作为折现率；否则，应当采用租赁合同规定的利率作为折现率。企业无法取得 出租人的租赁内含利率且租赁合同没有规定利率的，应当采用同期银行贷款利率作为折现 率。租赁内含利率，是指在租赁开始日，使最低租赁收款额的现值与未担保佘值的现值之 和等于租赁资产公允价值与出租人的初始直接费用之和的折现率。.

未确认融资费用应当在祖赁期内各个期间进行分摊。企业应当采用实际利率法计算确 认当期的融资费用。

(二）具有融资性质的延期付款购买资产

企业购买资产有可能延期支付有关价款。如果延期支付的购买价款超过正常信用条 件，实质上具有融资性质的，所购资产的成本应当以延期支付购买价款的现值为基础确 定。实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额，应当在信用期间内采用实际利率法进 行摊销，计人相关资产成本或当期损益。具体来说，企业购入资产超过正常信用条件延期 付款实质上具有融资性质时，应按购买价款的现值，借记“固定资产”、“在建工程”等 科目，按应支付的价款总额，贷记“长期应付款”科目，按其差额，借记“未确认融资 费用”科目。

第十章 所有者权益

本章论述了所有者^(益核算的基本要求及其各组成项目的会计处理。在学习和理解本 章内容时，应当关注：（1)所有者权益核算的基本要求。企业初始确认金融工具时，应 按照所发行金融工具的实质将该金融工具或其组成部分确认为金融资产、金融负债或权益 工具。对于某些混合工具，需要在初始确认时将负债和权益成分进行分拆。其他权益工具 的确认和计量。（2)实收资本的确认和计量。实收资本是投资者投入资本形成法定资本 的价值。（3)资本公积的确认和计量。资本公积包括资本溢价和直接计人所有者权益的 利得和损失等。（4)其他综合收益和留存收益的确认和计量。留存收益包括盈余公积和 未分配利润。除了学习本章节的内容外，还应当认真阅读《企业会计准则第37号——金 融工具列报》及相关指南和解释。

第一节所有者权益核算的基本要求

—、金融负债和权益工具的区分

(一）金融负债和权益工具区分的总体要求

按照《企业佘计准则第37号——金融工具列报》要求，企业发行金融工具，应当按 照该金融工具的合同条款及其所反映的经济实质而非法律形式，结合金融资产、金融负债 和权益工具的定义，在初始确认时将该金融工具或其组成部分分类为金融资产、金融负债 或权益工具。

1.金融负债和权益工具的定义

金融负债，是指企业符合下列条件之一的负债：（1)向其他方交付现金或其他金融 资产的合同义务。（2)在潜在不利条件下，与其他方交换金融资产或金融负债的合同义 务。（3)将来须用或可用企业自身权益工具进行结算的非衍生工具合同，且企业根据该 合同将交付可变数量的自身权益工具。（4)将来须用或可用企业自身权益工具进行结算 的衍生工具合同，但以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产的衍 生工具合同除外。企业对全部现有同类别非衍生自身权益工具的持有方同比例发行配股 权、期权或认股权证，使之有权按比例以固定金额的任何货币换取固定数量的该企业自身 权益工具的，该类配股权、期权或认股权证应当分类为权益工具。其中，企业自身权益工 具不包括应按照特殊金融工具分类为权益工具的金融工具，也不包括本身就要求在未来收 取或交付企业自身权益工具的合同。

权益工具，是指能证明拥有某个企业在扣除所有负债后的资产中的剩余权益的合同。在 同时满足下列条件的情况下，企业应当将发行的金融工具分类为权益工具：（1)该金融工 具应当不包括交付现金或其他金融资产给其他方，或在潜在不利条件下与其他方交换金融资 产或金融负债的合同义务；（2)将来须用或可用企业自身权益工具结算该金融工具。如为 非衍生工具，该金融工具应当不包括交付可变数量的自身权益工具进行结算的合同义务；如 为衍生工具，企业只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产 结算该金融工具。其中，企业自身权益工具不包括应按照特殊金融工具分类为权益工具的金 融工具，也不包括本身就要求在未来收取或交付企业自身权益工具的合同。

1. 区分金融负债和权益工具需考虑的因素
2. 合同所反映的经济实质。在判断一项金融工具是否应划分为金融负债或权益工 具时，应当以相关合同条款及其所反映的经济实质而非仅以法律形式为依据。对金融工具 合同所反映经济实质的评估应基于合同的具体条款，合同条款以外的因素一般不予考虑。
3. 工具的特征。有些金融工具可能既有权益工具的特征，又有金融负债的特征。 例如，企业发行的某些优先股。因此，企业应当全面细致地分析此类金融工具各组成部分 的合同条款，以确定其显示的是金融负债还是权益工具的特征，并进行整体评估，以判定 整个工具应划分为金融负债、权益工具，还是既包括金融负债成分又包括权益工具成分的 复合金融工具。

(二）金融负债和权盎工具区分的基本原则+

' 1.是否存在无条件地避免交付现金或其他金融资产的合同义务

(1)如果企业不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务， 则该合同义务符合金融负债的定义。实务中，常见的该类合同义务情形包括：

①不能无条件地避免的赎回，即金融工具发行方不能无条件地避免赎回此金融工具。 如果一项合同（除分类为权益工具的特殊金融工具外）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 发行方最终无须以现金或其他金融资产回购自身权益工具，应当在合同对手方回售权到期 时将该项金融负债按照账面价值重分类为权益工具。

②强制付息，即金融工具发行方被要求强制支付利息。例如，一项以面值人民币1亿 元发行的优先股要求每年按6%的股息率支付优先股股息，则发行方承担了支付未来每年 6%股息的合同义务，应当就该强制付息的合同义务确认金融负债。又如，企业发行的一 项永续债，无固定还款期限且不可赎回、每年按8%的利率强制付息。尽管该项工具的期 限永续且不可赎回，但由于企业承担了以利息形式永续支付现金的合同义务，因此符合金 融负债的定义。

需要说明的是，对企业履行交付现金或其他金融资产的合同义务能力的限制（如无 法获得外币、需要得到有关监管部门的批准才能支付或其他法律法规的限制等），并不能 解除企业就该金融工具所承担的合同义务，也不能表明该企业无需承担该金融工具的合同 义务。

1. 如果企业能够无条件地避免交付现金或其他金融资产，例如能够根据相应的议 事机制自主决定是否支付股息（即无支付股息的义务），同时所发行的金融工具没有到期 日且持有方没有回售权、或虽有固定期限但发行方有权无限期递延（即无支付本金的义 务），则此类交付现金或其他金融资产的结算条款不构成金融负债。如果发放股利由发行 方根据相应的议事机制自主决定，则股利是累积股利还是非累积股利本身均不会影响该金 融工具被分类为权益工具。 ,

实务中，优先股等金融工具发行时还可能会附有与普通股股利支付相联结的合同条 款。这类工具常见的联结条款包括“股利制动机制”、“股利推动机制”等。“股利制动机 制”的合同条款要求企业如果不宣派或支付（视具体合同条款而定，下同）优先股等金 融工具的股利，则其也不能宣派或支付普通股股利。“股利推动机制”的合同条款要求企 业如果宣派或支付普通股股利，则其也需宣派或支付优先股等金融工具的股利。如果优先 股等金融工具所联结的是诸如普通股的股利，发行方根据相应的议事机制能够自主决定普 通股股利的支付，则“股利制动机制”及“股利推动机制”本身均不会导致相关金融工 具被分类为一项金融负债。

【例10-1】甲公司发行了一项年利率为8%、无固定还款期限、可自主决定是否支 付利息的不可累积永续债，其他合同条款如下（假定没有其他条款导致该工具分类为金 融负债）:

①该永续债嵌人了一项看涨期权，允许甲公司在发行第5年及之后以面值回购该永

续债。

②如果甲公司在第5年末没有回购该永续债，则之后的票息率增加至12% (通常称 为“票息递增”特征）。

③该永续债票息在甲公司向其普通股股东支付股利时必须支付（即“股利推动机 制”）。

假设：甲公司根据相应的议事机制能够自主决定普通股股利的支付；该公司发行该永 续债之前多年来均支付普通股股利。

本例中，尽管甲公司多年来均支付普通股股利，但由于甲公司能够根据相应的议事机 制自主决定普通股股利的支付，并进而影响永续债利息的支付，对甲公司而言，该永续债 并未形成支付现金或其他金融资产的合同义务；尽管甲公司有可能在第5年末行使其回购 权，但是甲公司并没有回购的合同义务，因此该永续债应整体被分类为权益工具。

1. 有些金融工具虽然没有明确地包含交付现金或其他金融资产义务的条款和条件， 但有可能通过其他条款和条件间接地形成合同义务y .
2. 判断一项金融工具是划分为权益工具还是金融负债，不受下列因素的影响：

①以前实施分配的愔况；

②未来实施分配的意向；

③相关金融工具如果没有发放股利对发行方普通股的价格可能产生的负面影响；

④发行方各种储备（即未分配利润等可供分配的权益）的金额；

⑤发行方对一段期间内的损益的预期；

⑥发行方是否有能力影响其当期损益。

2.是否通过交付固定数量的自身权益工具结算

如果一项金融工具须用或可用企业自身权益工具进行结算，企业需要考虑用于结算该 工具的自身权益工具，是作为现金或其他金融资产的替代品，还是为了使该工具持有方享 有在发行方扣除所有负债后的资产中的剩余权益。如果是前者，该工具是发行方的金融负 债；如果是后者，该工具是发行方的权益工具。因此，对于以企业自身权益工具结算的金 融工具，其分类需要考虑所交付的自身权益工具的数量是可变的还是固定的。

对于将来须用或可用企业自身权益工具结算的金融工具的分类，应当区分衍生工具还 是非衍生工具。例如，甲公司发行了一项无固定期限'能够自主决定支付本息的可转换优 先股。按相关合同规定，甲公司将在第五年末将发行的该工具强制转换为可变数量的普通 股。该可转换优先股是一项非衍生工具。又如，甲公司发行一项五年期分期付息到期还 本，同时到期可转换为甲公司普通股的可转换债券。该可转换债券中嵌人的转换权是一项 衍生工具。

1. 基于自身权益工具的非衍生工具。

对于非衍生工具，如果发行方未来有义务交付可变数量的自身权益工具进行结算，则 该非衍生工具是金融负债；否则，该非衍生工具是权益工具。

某项合同并不仅仅因为其可能导致企业交付自身权益工具而成为一项权益工具。企业 可能承担交付一定数量的自身股票或其他权益工具的合同义务，如果将交付的企业自身权 益工具数量是变化的，使得将交付的企业自身权益工具的数量'乘以其结算时的公允价值恰 好等于合同义务的金额，则无论该合同义务的金额是固定的，还是完全或部分地基于除企 业自身权益工具的市场价格以外变量（例如利率、某种商品的价格或某项金融工具的价 格）的变动而变化，该合同应当分类为金融负债。

【例10-2】甲公司与乙公司签订的合同约定，甲公司以100万元等值的自身权益工 具偿还所欠乙公司债务。

本例中，甲公司需偿还的负债金额100万元是固定的，但甲公司需交付的自身权益工 具的数量随着其权益工具市场价格的变动而变动。在这种情况下，甲公司发行的该金融工 具应当划分为金融负债。

【例10-3】甲公司与乙公司签订的合同约定，甲公司以100盎司黄金等值的自身权 益工具偿还所欠乙公司债务。

本例中，甲公司需偿还的负债金额随黄金价格变动而变动，同时，甲公司需交付的自 身权益工具的数量随着其权益工具市场价格的变动而变动。在这种情况下，该金融工具应 当划分为金融负债。

【例10-4】甲公司发行了名义金额人民币100元的优先股，合同条款规定甲公司在3 年后将优先股强制转换为普通股，转股价格为转股日前一工作日的该普通股市价。

本例中，转股价格是变动的，未来须交付的普通股数量是可变的，实质可视作甲公司 将在3年后使用自身普通股并按其市价履行支付优先股每股人民币100元的义务。在这种 情况下，该强制可转换优先股整体是一项金融负债。

在上述3个例子中，虽然企业通过交付自身权益工具来结算合同义务，该合同仍属于 一项金融负债，而并非企业的权益工具，因为企业以可变数量的自身权益工具作为合同结 算方式，该合同不能证明持有方享有发行方在扣除所有负债后的资产中的剩余权益。

1. 基于自身权益工具的衍生工具。

对于衍生工具，如果发行方只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金 或其他金融资产进行结算（目卩“固定换固定”），则该衍生工具是权益工具；如果发行方以 固定数量自身权益工具交换可变金额现金或其他金融资产，或以可变数量自身权益工具交 换固定金额现金或其他金融资产，或以可变数量自身权益工具交换可变金额现金或其他金 融资产，则该衍生工具应当确认为衍生金融负债或衍生金融资产。因此，除非满足“固 定换固定”条件，否则将来须用或可用企业自身权益工具结算的衍生工具应分类为衍生 金融负债或衍生金融资产。例如，发行在外的股票期权赋予了工具持有方以固定价格购买 固定数量的企业股票的权利。该合同的公允价值可能会随着股票价格以及市场利率的波动 而变动。但是，只要该合同的公允价值变动不影响结算时发行方可收取的现金或其他金融 资产的金额，也不影响需交付的权益工具的数量，则发行方应将该股票期权作为一项权益 工具处理。

运用上述“固定换固定”原则来判断会计分类的金融工具常见于可转换债券，具备 转股条款的永续债、优先股等。实务中，转股条款呈现的形式可能纷繁复杂，发行方应审 慎确定其合同条款及所反映的经济实质是否能够满足“固定换固定”原则。

需要说明的是，在实务中，对于附有可转换为普通股条款的可转换债券等金融工具， 在其转换权存续期内，发行方可能发生新的融资或者与资本结构调整有关的经济活动，例 如股份拆分或合并、配股、转增股本、增发新股、发放现金股利等。通常情况下，即使转 股价初始固定，但为了确保此类金融工具持有方在发行方权益中的潜在利益不会被稀释， 合同条款会规定在此类事项发生时，转股价将相应进行调整。此类对转股价格以及相应转 股数量的调整通常称为“反稀释”调整。原则上，如果按照转股价格调整公式进行调整， 可使得稀释事件发生之前和之后，每一份此类金融工具持有方所代表的发行方剩余利益与 每一份现有普通股股东所代表的剩余利益的比例保持不变，即此类金融工具持有方相对于 现有普通股股东所享有的在发行方权益屮的潜在相对利益保持不变，则这一调整被认为并 不违背“固定换固定”原则。

实务中也存在某些实质上并不是“反稀释”调整的情况„例如，发行方在发行可讨 换债券之后，如果再以低于该可转换债券的转股价格增发新股时（即新股发行价格低于 转股价格），转股价格要根据新股发行价格调整，以达到增加可转股数量的H的。此类对 转股价格的调整条款是在单方面补偿工具持有方的利益，也就打破了这些工具持有方与齊 通股股东之间的相对经济利益的平衡。因此，这样的调整条款违背了 “固定换闽定” 原则。

【例10--S〗邛红司于2x13年2月1 13向乙公司发行以囪身普通股为标的看涨期权。 根据该期权合同，如果乙公司行权（行权价为102元），乙公司荷权以每股102元的价格

从甲公司购入普通股1 000股。其他有关资料如下：

1. 合M签订曰 2><13却:2月1卜1
2. 行权丨:丨（欧式期权） 2><14年1用31|:〗
3. 2x13年2.月1丨:丨每股市价 100元 • (4) 2x13年12月31 H每股市价 104元
4. 2x14年1月31日每股市价 〗04元
5. 2x14年1月31 H应支付的固定行权价格 10?.元
6. 期权合同中的普通股数谞 100()股
7. 2 x 13年2月1 H期权的公允价值 5 000元
8. 2 X 13年12月31 H期权的公允价值 3 000元
9. 2x14年1月31日期权的公允价值 2 000元

情形1:期权将以现金净额结算

甲公司：2x14年1月31日，假设以现金总额方式结算，应向乙公司支付相当于本 公司普通股1 000股市值的金额。

乙公司：同日，假设以现金总额方式结算，应向甲公司支付1 000股X 102 = 102 000 (元）。

甲公司的会计处理如下：

①2 x 13年2月1日，确认发行的看涨期权：

借：银行存款 5 000

贷：衍生工具——看涨期权 5 000

②2 X 13年12月31日，确认期权公允价值减少：

借：衍生工具——看涨期权 2 000

贷：公允价值变动损益 2 000

③2 x 14年1月31日，确认期权公允价值减少：

借：衍生工具——看涨期权 1 000

贷：公允价值变动损益 1000

在同一天，乙公司行使了该看涨期权，合同以现金净额方式进行结算。甲公司有义务 向乙公司交付104 000元（gp 104 x 1 000),并从乙公司收取102 000元（即102 x 1 000)，甲公司实际支付净额为2 000元。反映看涨期权结算的账务处理如下：

借：衍生工具——看涨期权 2 000

贷：银行存款 2 000

情形2:期权将以普通股净额结算

除期权以普通股净额结算外，其他资料与情形1相同。甲公司实际向乙公司交付普通 股数量约为19. 2 (2 000/104)股，因交付的普通股数量须为整数，实际交付19股，余下 的金额（24元）将以现金方式支付。因此，甲公司除以下账务处理外，其他账务处理与 情形1相同。 '

1. x 14年1月31日：

借：衍生工具——看涨期权 2 000

贷：股本 19

资本公积——股本溢价 1 957

银行存款 24

情形3:期权将以普通股总额结算

除甲公司以约定的固定数量的自身普通股交换固定金额现金外，其他资料与情形1相 同。因此，乙公司有权于2 X14年1月31日以102 000元（gpi02xlOOO)购买甲公司 1 000股普通股。

甲公司的会计处理如下：

①2 X13年2月1日，确认发行的看涨期权：

借：银行存款 5 000

贷：其他权益工具 5 000

由于甲公司将以固定数量的自身股票换取固定金额现金，应将该衍生工具确认为权益

工具。

②2x13年12月31日：

由于该期权合同确认为权益工具，无需进行后续的重新计量。甲公司无需就该期权的 公允价值变动作出会计处理，因此无需在2x13年12月31日编制会计分录。 t

③2 x 14年1月31日，乙公司行权：

借：现金 102 000

其他权益工具 5 000

贷：股本 1 000

资本公积——股本溢价 106 000

由于该看涨期权是价内期权（行权价格每股102元小于市场价格每股104元），乙公 司在行权日行使了该期权，向甲公司支付了 102 000元以获取1 000股甲公司股票。

(三）以外币计价的配股权、期权或认股权证

如果企业的某项合同是通过固定金额的外币（即企业记账本位币以外的其他货币） 交换固定数量的自身权益工具进行结算，由于固定金额的外币代表的是以企业记账本位币 计价的可变金额，因此不符合“固定换固定”原则。但是，对以外币计价的配股权、期 权或认股权证提供了一个例外情况：企业对全部现有同类别非衍生自身权益工具的持有方 同比例发行配股权、期权或认股权证，使之有权按比例以固定金额的任何货币交换固定数 量的该企业自身权益工具的，该类配股权、期权或认股权证应当分类为权益工具。这是一 个范围很窄的例外情况，不能以类推方式适用于其他工具（例如，以外币计价的可转换 债券和并非按比例发行的配股权、期权或认股权证）。

,【例10-6】一家在多地上市的企业，向其所有的现有普通股股东提供每持有2股股 份可购买其1股普通股的权利（配股比例为2股配1股），配股价格为配股当日股价的 70%。由于该企业在多地上市，受到各地区当地的法规限制，配股权行权价的币种须与当 地货币一致。

本例中，由于企业是按比例向其所有同类普通股股东提供配股权，该配股权应当分类 为权益工具。

(四）或有结算条款

附有或有结算条款的金融工具，指是否通过交付现金或其他金融资产进行结算，或者 是否以其他导致该金融工具成为金融负债的方式进行结算，需要由发行方和持有方均不能 控制的未来不确定事项（如股价指数、消费价格指数变动，利率或税法变动，发行方未 来收人、净收益或债务权益比率等）的发生或不发生（或发行方和持有方均不能控制的 未来不确定事项的结果）来确定的金融工具。对于附有或有结算条款的金融工具，发行 方不能无条件地避免交付现金、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，应当分类为金融负债。但是，满足下列条件之一的，发行方应当将其分类为权 益工具：（1)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、显著异常或几乎不可能发 生。（2)只有在发行方清算时，才需以现金、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。（3)特殊金融工具中分类为权益工具的可回售工具。

实务中，出于对自身商业利益的保障和公平原则考虑，合同双方会对一些不能由各自 控制的情况下是否要求支付现金（包括股票）作出约定，这些“或有结算条款”可以包

括与外部市场有关的、与发行方自身情况有关的事项等。出于防止低估负债和防止通过或 有条款的设置来避免对复合工具中负债成分进行确认的目的，除非能够证明或有事件是极 端罕见、显著异常或几乎不可能发生的情况或者仅限于清算事件，准则规定，发行方需要 针对这些条款确认金融负债。例如，甲公司发行了一项永续债，每年按照合同条款支付利 息，但同时约定其利息只在发行方有可供分配利润时才需支付，如果发行方可供分配利润 不足则可能无法履行该项支付义务。虽然利息的支付取决于是否有可供分配利润使得利息 支付义务成为或有情况下的义务，但是甲公司并不能无条件地避免支付现金的合同义务， 因此该公司应当将该永续债划分为一项金融负债。

如果合同的或有结算条款要求只有在发生了极端罕见、显著异常或几乎不可能发生的 事件后才能以现金、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，那 么可视为一项不具有可能性的条款。如果一项合同只有在上述不具有可能性的事件发生时 才须以现金、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，对金融工 具进行分类时，不需要考虑这些或有结算条款，应将该合同确认为一项权益工具。类似 地，合同可能规定在企业无法控制的情况发生时，以可变数量的企业自身权益工具进行结 算。只有无法控制的情况的发生不具有可能性时，企业才能不考虑这些情况，而将该合同 划分为权益工具。 '

【例10-7】甲公司发行1亿元优先股。按合同条款约定，甲公司可根据相应的议事 机制自行决定是否派发股利，如果甲公司的控股股东发生变更（假设该事项不受甲公司 控制），甲公司必须按面值赎回该优先股。

本例中，该或有事项（控股股东变更）不受甲公司控制，属于或有结算事项。同时， 该事项的发生或不发生也并非不具有可能性。由于甲公司不能无条件地避免赎回股份的义 务，因此，该工具应当划分为一项金融负债。

(五）结算选择权

对于存在结算选择权的衍生工具（例如，合同规定发行方或持有方能选择以现金净 额或以发行股份交换现金等方式进行结算的衍生工具）,发行方应当将其确认为金融资产 或金融负债，但所有可供选择的结算方式均表明该衍生工具应当确认为权益工具的除外。

常见的结算选择权，例如，为防止附有转股权的金融工具的持有方行使转股权时导致 发行方的普通股股东的股权被稀释，发行方会在衍生工具合同中要求加入一项现金结算选 择权：发行方有权以等值于所应交付的股票数量乘以股票市价的现金金额支付给工具持有 方，而不再发行新股。

如果转股权这样的衍生工具给予合同任何一方选择结算方式的权利，除非所有可供选 择的结算方式均表明该衍生工具应当确认为权益工具，否则发行方应当将这样的转股权确 认为衍生金融负债或衍生金融资产。

(六）合并财务报表中金融负债和权益工具的区分

在合并财务报表中对金融工具（或其组成部分）进行分类时，企业应考虑集团成员 和金融工具的持有方之间达成的所有条款和条件，以确定集团作为一个整体是否由于该工 具而承担了交付现金或其他金融资产的义务，或者承担了以其他导致该工具分类为金融负 债的方式进行结算的义务。例如，某集团子公司发行一项金融工具，同时其母公司或集团 其他成员与该工具的持有方达成了其他附加协议，母公司或集团其他成员可能对股份相关 的支付金额（如股利）作出担保；或者另一集团成员可能承诺在该子公司不能支付预期 款项时购买这些股份。在这种情形下，尽管集团子公司（发行方）在没有考虑这些附加 协议的情况下，可能在其个别财务报表中对这项工具进行适当的分类，但是在合并财务报 表中，集团成员与该工具的持有方之间的附加协议的影响意味着集团作为一个整体无法避 免经济利益的转移。因此合并财务报表应当考虑这些附加协议，以确保从集团整体的角度 反映所签订的所有合同和相关交易。只要集团作为一个整体由于该工具承担了交付现金、 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义务，则该工具（或 其中与上述义务相关的部分）在合并财务报表中就应当归类为金融负债。

【例10 -8】甲公司为乙公司的母公司，其向乙公司的少数股东签出一份在未来6个 月后以乙公司普通股为基础的看跌期权，如果6个月后乙公司股票价格下跌，乙公司少数 股东有权要求甲公司无条件地以固定价格购人乙公司少数股东所持有的乙公司股份。

本例中，在甲公司个别财务报表，由于该看跌期权的价值随着乙公司股票价格的变动 而变动，并将于未来约定日期进行结算，因此该看跌期权符合衍生工具的定义而确认为一 项衍生金融负债。而在集团合并财务报表中，少数股东所持有的乙公司股份也是集团自身 权益工具，由于看跌期权使集团整体承担了不能无条件地避免以现金或其他金融资产回购 自身权益工具的合同义务，合并财务报表中应当将该义务确认为一项金融负债（尽管现 金的支付取决于持有方是否行使期权），其金额等于回购所需支付金额的现值。

(七）特殊金融工具的区分

1.可回售工具

可回售工具，是指根据合同约定，持有方有权将该工具回售给发行方以获取现金或其 他金融资产的权利，或者在未来某一不确定事项发生或者持有方死亡或退休时，自动回售 给发行方的金融工具。

符合金融负债定义，但同时具有下列特征的可回售工具，应当分类为权益工具:

1. 赋予持有方在企业清算时按比例份额获得该企业净资产的权利。企业净资产，是指 扣除所有优先于该工具对企业资产要求权之后的剩余资产。按比例份额，是指清算时将企 业的净资产分拆为金额相等的单位，并且将单位金额乘以持有方所持有的单位数量。
2. 该工具所属的类别次于其他所有工具类别，即该工具在归属于该类别前无须转换为 另一种工具，且在清算时对企业资产没有优先于其他工具的要求权。（3)该类别的所有 工具具有相同的特征（例如它们必须都具有可回售特征，并且用于计算回购或赎回价格 的公式或其他方法都相同）。(4)除了发行方应当以现金或其他金融资产回购或赎回该工 具的合同义务外，该工具不满足金融负债定义中的任何其他特征。（5)该工具在存续期 内的预计现金流量总额，应当实质上基于该工具存续期内企业的损益、已确认净资产的变 动、已确认和未确认净资产的公允价值变动（不包括该工具的任何影响）。

对于分类为权益工具的可回售工具的特征要求，需要说明以下几点：

1. 在企业清算时具有优先要求权的工具不是有权按比例份额获得企业净资产的工 具。例如，如果一项工具使持有方有权在企业清算时享有除企业净资产份额之外的固定股 利，而类别次于该工具的其他工具在企业清算时仅仅享有企业净资产份额，则该工具所属 类别中所有工具均不属于在企业清算时有权按比例份额获得企业净资产的工具。
2. 在确定一项工具是否属于最次级类别时，应当评估若企业在评估日发生清算时 该工具对企业净资产的要求权。同时，应当在相关情况发生变化时重新评估对该工具的分 类。例如，如果企业发行或赎回了另一项金融工具，可能会影响对该工具是否属于最次级 类别的评估结果。如果企业只发行一类金融工具，则可视为该工具属于最次级类别。

【例10-9]甲公司设立时发行了 100单位A类股份，而后发行了 10 000单位B类股 份给其他投资人，B类股份为可回售股份。假定甲公司只发行了 A、B两种金融工具，A 类股份为甲公司最次级权益工具。

本例中，在甲公司的整个资本结构中，A类股份并不重大，且甲公司的主要资本来自 B类股份，但由于B类股份并非甲公司发行的最次级的工具，因此不应当将B类股份归 类为权益工具。

(3)除了发行方应当以现金或金融资产回购或赎回该工具的合同义务外，该工具不 包括其他符合金融负债定义的合同义务。将特征限于该唯一义务可以确保有限范围的例外 不能适用于具有除回售权以外其他合同义务的可回售工具。将具有除回售权以外的其他合 同义务的可回售工具纳人有限范围的例外，会将可能不代表主体剩余权益的工具包括在 内，因为持有方可能会对一些净资产拥有优先于其他工具持有方的要求权。

例如，企业发行的工具是可回售的，除了这一回售特征外，还在合同中约定每年必须 向工具持有方按照净利润的一定比例进行分配，这一约定构成了一项交付现金的附加义 务，因此，企业发行的这项可回售工具不应分类为权益工具。

【例10-10】甲企业为一合伙企业。相关入股合同约定：新合伙人加入时按确定的金 额和持股比例入股，合伙人退休或退出时以其持股的公允价值予以退还；合伙企业营运资 金均来自合伙人人股，合伙人持股期间可按持股比例分得合伙企业的利润（但利润分配 由合伙企业自主决定）；当合伙企业清算时，合伙人可按持股比例获得合伙企业的净 资产。 .

. 本例中，由于合伙企业在合伙人退休或退出时有向合伙人交付金融资产的义务，因而 该可回售工具（合伙人人股合同）满足金融负债的定义。同时，其作为可回售工具具备 了以下特征：（1)合伙企业清算时合伙人可按持股比例获得合伙企业的净资产；（2)该 人股款属于合伙企业中最次级类别的工具；（3)所有的人股款具有相同的特征；（4)合 伙企业仅有以金融资产回购该工具的合同义务；（5)合伙人持股期间可获得的现金流量 总额，实质上基于该工具存续期内企业的损益、已确认净资产的变动、已确认和未确认净 资产的公允价值变动。因而，该金融工具应当确认为权益工具。

2.发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具

符合金融负债定义，但同时具有下列特征的发行方仅在清算时才有义务向另一方按比 例交付其净资产的金融工具，应当分类为权益工具：（1)赋予持有方在企业清算时按比 例份额获得该企业净资产的权利；（2)该工具所属的类别次于其他所有工具类别；

(3)在次于其他所有类别的工具类别中，发行方对该类别中所有工具都应当在清算时承 担按比例份额交付其净资产的同等合同义务。产生上述合同义务的清算确定将会发生并且 不受发行方的控制（如发行方’本身是有限寿命主体），或者发生与否取决于该工具的持 有方。

对于分类为权益工具的发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金 融工具的有关特征要求，需要说明的是：该部分特征要求与针对可回售工具的其中几条特 征要求是类似的，但特征要求相对较少，原因在于清算是触发该合同支付义务的唯一条 件，可以不必考虑清算事件以外的合同支付义务，包括：不要求考虑除清算以外的其他的 合同支付义务（如股利分配）；不要求考虑存续期间预期现金流量的确定方法（如根据净 利润或净资产）；不要求该类别工具的所有特征均相同，仅要求清算时按比例支付净资产 份额的特征相同。

【例10-11】甲企业为一中外合作经营企业，成立于2x14年1月1日，经营期限为 20年。按照相关合同约定，甲企业的营运资金及主要固定资产均来自双方股东投人，经 营期间甲企业按照合作经营合同进行运营；经营到期时，该企业的净资产根据合同约定按 出资比例向合作双方偿还。

由于该合作企业依照合同，于经营期限届满时需将企业的净资产交付给双方股东，上 述合作方的人股款符合金融负债的定义，但合作企业仅在清算时才有义务向合作双方交付 其净资产且其同时具备下列特征：（1)合作双方在合作企业发生清算时可按合同规定比 例份额获得企业净资产；（2)该人股款属于合作企业中最次级类别的工具。因而该金融 工具应当确认为权益工具。

1. 特殊金融工具分类为权益工具的其他条件

分类为权益工具的可回售工具，或发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其 净资产的金融工具，除应当具有的特征外，其发行方应当没有同时具备下列特征的其他金 融工具或合同：（1)现金流量总额实质上基于企业的损益、巳确认净资产的变动、巳确 认和未确认净资产的公允价值变动（不包括该工具或合同的任何影响）；(2)实质上限制 或固定了工具持有方所获得的剩余回报。在运用上述条件时，对于发行方与工具持有方签 订的非金融合同，如果其条款和条件与发行方和其他方之间可能订立的同等合同类似，不 应考虑该非金融合同的影响。但如果不能作出此判断，则不得将该工具分类为权益工具。

下列按照涉及非关联方的正常商业条款饤立的工具，不大可能会导致满足上述特征要 求的可回售工具或发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具无 法被分类为权益工具：（1)现金流量总额实质上基于企业的特定资产；（2)现金流量总 额基于企业收人的一定比例；（3)就员工为企业提供的服务给予报酬的合同；（4)要求 企业为其所提供的产品或服务支付一定报酬（占利润的比例非常小）的合同。

1. 特殊金融工具在母公司合并财务报表中的处理

由于将萆些可回售工具以及仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融 工具列报为权益工具而不是金融负债是金融工具列报准则原则的一个例外，即不允许将该 例外扩大到发行方母公司合并财务报表中少数股东权益的分类。因此，子公司在个别财务 报表中作为权益工具列报的特殊金融工具，在其母公司合并财务报表中对应的少数股东权 益部分，应当分类为金融负债。

【例10-12】甲公司控制乙公司，因此甲公司的合并财务报表包括乙公司。乙公司资 本结构的一部分由可回售工具（其中一部分由甲公司持有，其余部分由其他外部投资者 持有）组成，这些可回售工具在乙公司个别财务报表中符合权益分类的要求。甲公司在 可回售工具中的权益在合并时抵销。对于其他外部投资者持有的乙公司发行的可回售工 具，其在甲公司合并财务报表中不应作为少数股东权益列示，而应作为金融负债列示。

(八）发行金融工具的重分类

由于发行的金融工具原合同条款约定的条件或事项随着时间的推移或经济环境的改变 而发生变化，可能会导致已发行金融工具（含特殊金融工具）的重分类。例如，企业拥 有可回售工具和其他工具，本来可回售工具并非最次级类别，并不符合分类为权益工具的 条件。.如果企业赎回其已发行的全部其他工具后，发行在外的可回售工具符合了分类为权 益工具的全部特征和全部条件，那么企业应从其赎回全部其他工具之日起将可回售工具重 分类为权益。

发行方原分类为权益工具的金融工具，自不再被分类为权益工具之日起，发行方应当 将其重分类为金融负债，以重分类日该工具的公允价值计量，重分类日权益工具的账面价 值和金融负债的公允价值之间的差额确认为权益。'

发行方原分类为金融负债的金融工具，自不再被分类为金融负债之日起，发行方应当 将其重分类为权益工具，以重分类日金融负债的账面价值计量。

(九）收益和库存股

1. 利息、股利、利得或损失的处理

将金融工具或其组成部分划分为金融负债还是权益工具，决定了与该工具或其组成部 分相关的利息、股利（或股息，下同）、利得或损失的会计处理方法。金融工具或其组成 部分属于金融负债的，相关利息、股利、利得或损失，以及赎回或再融资产生的利得或损 失等，应当计人当期损益。金融工具或其组成部分属于权益工具的，其发行（含再融 资）、回购、出售或注销时，发行方应当作为权益的变动处理；发行方不应当确认权益工 具的公允价值变动；发行方对权益工具持有方的分配应作利润分配处理，发放的股票股利 不影响所有者权益总额。

与权益性交易相关的交易费用应当从权益中扣减。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。只有那些可直接归属于发行新的权益工具或者购买此前 已经发行在外的权益工具的增量费用才是与权益交易相关的费用。例如，在企业首次公开 募股的过程中，除了会新发行一部分可流通的股份之外，也往往会将巳发行的股份进行上 市流通，在这种情况下，企业需运用专业判断以确定哪些交易费用与权益交易（发行新 股）相关，应计入权益核算；哪些交易费用与其他活动（将已发行的股份上市流通）相 关，尽管也是在发行权益工具的同时发生的，但是不得计人权益。与多项交易相关的共同 交易费用，应当在合理的基础上，采用与其他类似交易一致的方法，在各项交易间进行 分摊。

利息、股利、利得或损失的会计处理原则同样也适用于复合金融工具，任何与负债成 分相关的利息、股利、利得或损失应计人损益，任何与权益成分相关的利息、股利、利得 或损失应计人权益。发行复合金融工具发生的交易费用，也应当在负债成分和权益成分之 间按照各自占总发行价款的比例进行分摊。例如，企业发行一项5年后以现金强制赎回的 非累积优先股。在优先股存续期间内，企业可以自行决定是否支付股利。这一非累积可赎 回优先股是一项复合金融工具，其中的负债成分为赎回金额的折现值。负债成分采用实际 利率法确认的利息支出应计入损益，而与权益成分相关的股利支付应确认为利润分配。如 果该优先股的赎回不是强制性的而是取决于持有方是否要求企业进行赎回，或者该优先股 需转换为可变数量的普通股，同样的会计处理仍然适用。但是，如果该优先股赎回时所支 付的金额还包括未支付的股利，则整个工具是一项金融负债，那么在这种情况下，支付的 所有股利都应计人损益。

1. 库存股

回购自身权益工具（库存股）支付的对价和交易费用，应当减少所有者权益，不得 确认金融资产。库存股可由企业自身购回和持有，也可由集团合并范围内的其他成员购回 和持有。其他成员包括子公司，但是不包括集团的联营和合营企业。此外，如果企业是替

他人持有自身的权益工具，例如金融机构作为代理人代其客户持有该金融机构自身的股 票，那么所持有的这些股票不是金融机构自身的资产，也不属于库存股。

如果企业持有库存股之后又将其重新出售，反映的是不同所有者之间的转让，而非企 业本身的利得或损失，因此，无论这些库存股的公允价值如何波动，企业应直接将支付或 收取的任何对价在权益中确认，而不产生任何损益影响。

二、复合金融工具

企业应对发行的非衍生工具进行评估，以确定所发行的工具是否为复合金融工具。企 业所发行的非衍生工具可能同时包含金融负债成分和权益工具成分。对于复合金融工具， 发行方应于初始确认时将各组成部分分别分类为金融负债、金融资产或权益工具。企业发 行的一项非衍生工具同时包含金融负债成分和权益工具成分的，应于初始计量时先确定金 融负债成分的公允价值（包括其中可能包含的非权益性嵌入衍生工具的公允价值），再从 复合金融工具公允价值中扣除负债成分的公允价值，作为权益工具成分的价值。

可转换债券等可转换工具可能被分类为复合金融工具。发行方对该类可转换工具进行 会计处理时，应当注意以下方面：

1. 在可转换工具转换时，应终止确认负债成分，并将其确认为权益。原来的权益成 分仍旧保留为权益（从权益的一个项目结转到另一个项目，如从“其他权益工具”转人 “资本公积——资本或股本溢价”）。可转换工具转换时不产生损益。
2. 企业通过在到期日前赎回或回购而终止一项仍具有转换权的可转换工具时，应在 交易日将赎回或回购所支付的价款以及发生的交易费用分配至该工具的权益成分和负债成 分。，分配价款和交易费jj:j的7/法i、V:4该工具发行时采用的分配方法一致...价款和交易费坩 分配后，所产生的利得或损失应分別根据权益成分和负债成分所适用的会计原则进行处 理，分配至权益成分的款项计人权益，与债务成分相关的利得或损失计人损益a

【例10 -13】中公2 x 13年1 1 口按侮份面值〗000元发行了 2 000份可转换偾 券，取得总收入2 000 000元:> 该债券期限为3年，票面年利息为6%，利息按年支付;; 每份债券均叶在侦券发行1年后的任何时间转换为250股普通股。屮公司发行该侦券时

二级市场上与之类似何没冇转股权的债券的市场利率为假定不考虑典他相关因素 甲公司将发行的债券划分为以摊余成本计量的金融负僙。

(1)先对负债成分进行丨\_1'贷，债券发行收人与负债成分的公允价值之间的盖额则分 配到权益成分如表】0-1所负债成分的现值按9%的折现率汁算：

|  |  |
| --- | --- |
| 表1(丨-1 | 笮位：)t : |
| 本金的规他：  第3年年末应付本金2 000 000 ；[■(父利观胳系故为0. 7721835) | 1 5^44 367 |
| 利息的现侦：  ,3年期内每年应付利患120 000元(年金观汍系数为2.53丨2W7) | 303 755 |
| 负债成分总额 | 1 848 122 |
| 权益成分金额 | 151 878 |
| 债券发行总收人 | 2 000 000 |

(2)甲公司的账务处理：

①2x13年1月1曰，发行可转换债券：

借：银行存款

2 000 000 151 878 2 000 000 151 878

应付债券——利息调整 贷：应付债券——面值 其他权益工具

②2 x 13年12月31日，计提和实际支付利息: 计提债券利息时：

借

财务费用 贷：应付利息 应付债券一 实际支付利息时：

166 331

120 000 46 331

120 000 120 000

-利息调整

借：应付利息 贷：银行存款

债券转换前，计提和实际支付利息:

③2 x 14年12月31 计提债券利息时：

借：财务费用 贷：应付利息 应付债券- 实际支付利息时：

170 501

120 000 50 501

-利息调整

借：应付利息 120 000

贷：银行存款 120 000

至此，转换前应付债券的摊余成本为1 944 954元（1 848 122 +46 331 +50 501)。 假定至2x14年12月31日，甲公司股票上涨幅度较大，可转换债券持有方均将于当 日持有的可转换债券转为甲公司股份。由于甲公司对应付债券采用摊余成本后续计量，因 此，在转换日，转换前应付债券的摊余成本应为1 944 954元，而权益成分的账面价值仍 为151 878元。向样是在转换日，甲公司发行股票数量为500 000股。对此，甲公司的账 务处理如下：

借：应付债券——面值 2 000 000

贷：应付债券——利息调整 55 046

股本 500 000

资本公积——股本溢价 1 444 954

借：其他权益工具 151 878

贷：资本公积——股本溢价 151878

1. 企业可能修订可转换工具的条款以促成持有方提前转换，例如，提供更有利的转 换比率或在特定日期前转换则支付额外的对价。在条款修订日，对于持有方根据修订后的 条款进行转换所能获得的对价的公允价值与根据原有条款进行转换所能获得的对价的公允 价值之间的差额，企业应将其确认为一项损失。
2. 企业发行认股权和债权分离交易的可转换公司债券，所发行的认股权符合有关权 益工具定义的，应当确认为一项权益工具（其他权益工具），并以发行价格减去不附认股权且其他条件相同的公司债券公允价值后的净额进行计量。如果认股权持有方到期没有行 权的，应当在到期时将原计人其他权益i具的部分转入资本公积（股本溢价）。

三、所有者权益的分类

所有者权益根据其核算的内容和要求，可分为实收资本（股本）、其他权益工具、资 本公积、其他综合收益、盈余公积和未分配利润等部分。其中，盈余公积和未分配利润统 称为留存收益。

第二节实收资本和其他权益工具

按照我国有关法律规定，投资者设立企业首先必须投人资本。实收资本是投资者投入 资本形成法定资本的价值，所有者向企业投人的资本，在一般情况下无需偿还，可以长期 周转使用。实收资本的构成比例，即投资者的出资比例或股东的股份比例，通常是确定所 有者在企业所有者权益中所占的份额和参与企业财务经营决策的基础，也是企业进行利润 分配或股利分配的依据，同时还是企业清算时确定所有者对净资产的要求权的依据。

—、实收资本确认和计量的基本要求

企业应当设置“实收资本”科目，核算企业接受投资者投人的实收资本，股份有限 公司应将该科目改为“股本”。投资者可以用现金投资，也可以用现金以外的其他有形资 产投资，符合国家规定比例的，还可以用无形资产投资。企业收到投资时，一般应作如下 会计处理：收到投资人投入的现金，应在实际收到或者存人企业开户银行时，按实际收到 的金额，借记“银行存款”科目，以实物资产投资的，应在办理实物产权转移手续时, 借记有关资产科目，以无形资产投资的，应按照合同、协议或公司章程规定移交有关凭证 时，借记“无形资产”科目，按投入资本在注册资本或股本中所占份额，贷记“实收资 本”或“股本”科目，按其差额，贷记“资本公积一资本溢价”或“资本公积——股 本溢价”等科目。

初建有限责任公司时，各投资者按照合同、协议或公司章程投人企业的资本，应全部 记入“实收资本”科目，注册资本为在公司登记机关登记的全体股东认缴的出资额。在 企业增资时，如有新投资者介人，新介人的投资者缴纳的出资额大于其按约定比例计算的 其在注册资本中所占的份额部分，不记人“实收资本”科目，而作为资本公积，记人 “资本公积”科目。

股份有限公司是指全部资本由等额股份构成并通过发行股票筹集资本、股东以其认购 的股份为限对公司承担责任、公司以其全部财产对公司债务承担责任的企业法人。股份有 限公司设立有两种方式，即发起式和募集式。发起式设立的特点是公司的股份全部由发起 人认购，不向发起人之外的任何人募集股份；募集式设立的特点是公司股份除发起人认购 外，还可以采用向其他法人或自然人发行股票的方式进行募集。公司设立方式不同，筹集 资本的风险也不同。发起式设立公司，其所需资本由发起人一次认足，一般不会发生设立 公司失败的情况，因此，其筹资风险小。社会募集股份，其筹资对象广泛，在资本市场不 景气或股票的发行价格不恰当的情况下，有发行失败（即股票未被全部认购）的可能， 因此，其筹资风险大。按照有关规定，发行失败损失由发起人负担，包括承担筹建费用、 公司筹建过程中的债务和对认股人巳缴纳的股款支付银行同期存款利息等责任。

股份有限公司与其他企业相比较，最显著的特点就是将企业的全部资本划分为等额股 份，并通过发行股票的方式来筹集资本。股东以其所认购股份对公司承担有限责任。股票 的面值与股份总数的乘积为股本，股本应等于企业的注册资本，股本是很重要的指标。为 了直观地反映这一指标，在会计处理上，股份有限公司应设置“股本”科目。

“股本”科目核算股东投入股份有限公司的股本，企业应将核定的股本总额、股份总 数、每股面值在股本账户中作备查记录。为提供企业股份的构成情况，企业可在“股本” 科目下按股东单位或姓名设置明细账。企业的股本应在核定的股本总额范围内，发行股票 取得。但值得注意的是，企业发行股票取得的收人与股本总额往往不一致，公司发行股票 取得的收人大于股本总额的，称为溢价发行；小于股本总额的，称为折价发行；等于股本 总额的，为面值发行。我国不允许企业折价发行股票。在采用溢价发行股票的情况下，企 业应将相当于股票面值的部分记人“股本”科目，其余部分在扣除发行手续费、佣金等 发行费用后记入“资本公积——股本溢价”科目。

二、实收资本增减变动的会计处理

《中华人民共和国公司登记管理条例》规定，公司增加注册资本的，有限责任公司股 东认缴新增资本的出资和股份有限公司的股东认购新股，应当分别依照《公司法》设立 有限责任公司缴纳出资和设立股份有限公司缴纳股款的有关规定执行。公司法定公积金转 增为注册资本的，验资证明应当载明留存的该项公积金不少于转增前公司注册资本的 25%,.,公司减少注册资本的，应当自公告之日起45 H后申请变更登记,并应当提交公司 在报纸上登载公司减少注册资本公告的有关证明和公\_同债务清偿或者债务担保情况的说 明。公司减资后的注册资本不得低于法定的最低限额。公司变更实收资本的，应当提交依 法设立的验资机构出烈.的验资证明，并应当按照公司章程载出资时间、出资方式缴纳 出资。公司应茧自足额缴纳出资或者股款之H起30丨:丨内申请变更登记。

(一）实收资本增加的会计处理

1. 企业增加资本的一般途径

企业增加资本的途径一般有三条：一是将资本公积转为实收资本ik者股本。会计上应 借记“资本公积-----资本溢价”或“资本公积——股本溢价”科IJ，贷记“实收资本” 或“股本”科二是将盈余公积转为实收资本。会计上应借记“盈余公积”科目，贷 记“实收资本”或“股本”科这里要注意的是.资本公积和盈余公积均属所有者权 益，转为实收资本或漪股本时，企业如为独资企业的，核算比较简单，直接结转即可；如 为股份有限公同或有限责任公司的，应按原投资者所持股份同比例增加各股东的股权。三 是所有者（包括原企业所有者和新投资者）投人。企业接受投资者投人的资本，借记 “银行存款”、“固定资产”、“无形资产”、“长期股权投资”等科问，贷记“实收资本” 或“股本”等科口。

1. 股份布限公司发放股票股利

股份有限公司采用发放股票股利实现增资的，在发放股票股利时，按照股东原来持有 的股数分配，如股东所持股份按比例分配的股利不足一股时，应采用恰和的方法处理。例 如，股东会决议按股票面额的10%发放股票股利时（假定新股发行价格及面额与原股相 同），对于所持股票不足10股的股东，将会发生不能领取一股的情况。在这种情况下， 有两种方法可供选择，一是将不足一股的股票股利改为现金股利，用现金支付；二是由股 东相互转让，凑为整股。股东大会批准的利润分配方案中分配的股票股利，应在办理增资 手续后，借记“利润分配”科目，贷记“股本”科目。

1. 可转换公司债券持有人行使转换权利

可转换公司债券持有人行使转换权利，将其持有的债券转换为股票，按可转换公司债 券的余额，借记“应付债券——可转换公司债券（面值、利息调整）”科目，按其权益成 分的金额，借记“其他权益工具”科目，按股票面值和转换的股数计算的股票面值总额， 贷记“股本”科目，按其差额，贷记“资本公积——股本溢价”科目。

1. 企业将重组债务转为资本

企业将重组债务转为资本的，应按重组债务的账面余额，借记“应付账款”等科目， 按债权人因放弃债权而享有本企业股份的面值总额，贷记“实收资本”或“股本”科目， 按股份的公允价值总额与相应的实收资本或股本之间的差额，贷记或借记“资本公 积——资本溢价”或“资本公积——股本溢价”科目，按其差额，贷记“营业外收 人——债务重组利得”科目。

1. 以权益结算的股份支付的行权

以权益结算的股份支付换取职工或其他方提供服务的，应在行权日，按根据实际行权 情况确定的金额，借记“资本公积一其他资本公积”科目，按应计人实收资本或股本 的金额，贷记“实收资本”或“股本”科目。

(二）实收资本减少的会计处理

企业实收资本减少的原因大体有两种，一是资本过剩，二是企业发生重大亏损而需要 减少实收资本。企业因资本过剩而减资，一般要发还股款。有限责任公司和一般企业发还 投资的会计处理比较简单，按法定程序报经批准减少注册资本的，借记“实收资本”或 “股本”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”等科目。

股份有限公司由于采用的是发行股票的方式筹集股本，发还股款时，则要回购发行的 股票，发行股票的价格与股票面值可能不同，回购股票的价格也可能与发行价格不同，会 计处理较为复杂。股份有限公司因减少注册资本而回购本公司股份的，应按实际支付的金 额，借记“库存股”科目，贷记“银行存款”等科目。注销库存股时，应按股票面值和 注销股数计算的股票面值总额，借记“股本”科目，按注销库存股的账面余额，贷记 “库存股”科目，按其差额，冲减股票发行时原记人资本公积的溢价部分，借记“资本公 积——股本溢价”科目，回购价格超过上述冲减“股本”及“资本公积——股本溢价” 科目的部分，应依次借记“盈余公积”、“利润分配——未分配利润”等科目；如回购价 格低于回购股份所对应的股本，所注销库存股的账面余额与所冲减股本的差额作为增加股 本溢价处理，按回\_股份所对应的股本面值，借记“股本”科目，按注销库存股的账面 余额，贷记“库存股”科目，按其差额，贷记“资本公积——股本溢价”科目。

【例10-14】B股份有限公司截至20x8年12月31日共发行股票30 000 000股，股票 面值为1元，资本公积（股本溢价）6 000 000元，盈余公积4 000 000元。经股东大会批 准，B公司以现金回购本公司股票3 000 000股并注销。假定B公司按照每股4元回购股 票，不考虑其他因素，B公司的账务处理如下：

12 000 000 ' 12 000 000

3 000 000 6 000 000 3 000 000

12 000 000

库存股的成本=3 000 000 X4 = 12 000 000 (元) 借：库存股

资本公积——股本溢价 盈余公积 贷：库存股

贷：银行存款 借：股本

三、其他权益工具确认与计量及会计处理

企业发行的除普通股（作为实收资本或股本）以外，按照金融负债和权益工具区分 原则分类为权益工具的其他权益工具，按照以下原则进行会计处理：

(一）其他权益工具会计处理的基本原则

企业发行的金融工具应当按照金融工具准则进行初始确认和计量；其后，于每个资产 负债表日计提利息或分派股利，按照相关具体企业会计准则进行处理。即企业应当以所发 行金融工具的分类为基础，确定该工具利息支出或股利分配等的会计处理。对于归类为权 益工具的金融工具，无论其名称中是否包含“债”，其利息支出或股利分配都应当作为发 行企业的利润分配，其回购、注销等作为权益的变动处理；对于归类为金融负债的金融工 具，无论其名称中是否包含“股”，其利息支出或股利分配原则上按照借款费用进行处 理，其回购或赎回产生的利得或损失等计入当期损益。

企业（发行方）发行金融工具，其发生的手续费、佣金等交易费用，如分类为债务 X具且以摊余成本计量的，应当计人所发行工具的初始计量金额；如分类为权益工具的， 应当从权益（其他权益工具）中扣除。1

(二）科目设置

金融工具发行方应当设置下列会计科目，对发行的金融工具进行会计核算：

1. 发行方对于归类为金融负债的金融工具在“应付债券”科目核算。“应付债券” 科目应当按照发行的金融工具种类进行明细核算，并在各类工具中按“面值”、“利息调 整”、“应计利息”设置明细账，进行明细核算（发行方发行的符合流动负债特征并归类 为流动负债的金融工具，以相关流动性质的负债类科目进行核算，本教材在账务处理部分 均以“应付债券”科目为例）。

对于需要拆分且形成衍生金融负债或衍生金融资产的，应将拆分的衍生金融负债或衍 生金融资产按照其公允价值在“衍生工具”科目核算。对于发行的且嵌人了非紧密相关 的衍生金融资产或衍生金融负债的金融工具，如果发行方选择将其整体指定为以公允价值 计量且其变动计人当期损益的，则应将发行的金融工具的整体在“交易性金融负债”等 科目核算。

1. 在所有者权益类科目中设置“其他权益工具”科目，核算企业发行的除普通股以 外的归类为权益工具的各种金融工具。“其他权益工具”科目应按发行金融工具的种类等 进行明细核算。

(三）主要账务处理

.1.发行方的账务处理

(1)发行方发行的金融工具归类为债务工具并以摊余成本计量的，应按实际收到的金额，借记“银行存款”等科目，按债务工具的面值，贷记“应付债券——优先股、永 续债等（面值）”科目，按其差额，贷记或借记“应付债券——优先股、永续债等（利息 调整）”科目。

在该工具存续期间，计提利息并对账面的利息调整进行调整等的会计处理，按照金融 工具确认和计量准则中有关金融负债按摊余成本后续计量的规定进行会计处理。

1. 发行方发行的金融工具归类为权益工具的，应按实际收到的金额，借记“银行 存款”等科目，贷记“其他权益工具——优先股、永续债等”科目。

分类为权益工具的金融工具，在存续期间分派股利（含分类为权益工具的工具所产 生的利息，下同）的，作为利润分配处理。发行方应根据绎批准的股利分配方案，按应 分配给金融工具持有者的股利金额，借记“利润分配——应付优先股股利、应付永续债 利息等”科目，贷记“应付股利——优先股股利、永续债利息等”科目。

1. 发行方发行的金融工具为复合金融工具的，应按实际收到的金额，借记“银行 存款”等科目，按金融工具的面值，贷记“应付债券——优先股、永续债（面值）等” 科目，按负债成分的公允价值与金融工具面值之间的差额，借记或贷记“应付债券—— 优先股、永续债等（利息调整）”科目，按实际收到的金额扣除负债成分的公允价值后的 金额，贷记“其他权益工具^■优先股、永续债等”科目。

发行复合金融工具发生的交易费用，应当在负债成分和权益成分之间按照各自占总发 行价款的比例进行分摊。与多项交易相关的共同交易费用，应当在合理的基础上，采用与 其他类似交易一致的方法，在各项交易之间进行分摊。

1. 发行的金融工具本身是衍生金融负债或衍生金融资产或者内嵌了衍生金融负债 或衍生金融资产的，按照金融工具确认和计量准则中有关衍生工具的规定进行处理。
2. 由于发行的金融工具原合同条款约定的条件或事项随着时间的推移或经济环境 的改变而发生变化，导致原归类为权益工具的金融工具重分类为金融负债的，应当于重分 类日，按该工具的账面价值，借记“其他权益工具——优先股、永续债等”科目，按该 工具的面值，贷记“应付债券——优先股、永续债等（面值）”科目，按该工具的公允价 值与面值之间的差额，借记或贷记“应付债券"^优先股、永续债等（利息调整）”科 目，按该工具的公允价值与账面价值的差额，贷记或借记“资本公积——资本溢价（或 股本溢价）”科目，如资本公积不够冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。发行方以 重分类日计算的实际利率作为应付债券后续计量利息调整等的基础。

因发行的金融工具原合同条款约定的条件或事项随着时间的推移或经济环境的改变而 发生变化，导致原归类为金融负债的金融工具重分类为权益工具的，应于重分类日，按金 融负债的面值，借记“应付债券——优先股、永续债等（面值）”科目，按利息调整佘 额，借记或贷记“应付债券——优先股、永续债等（利息调整）”科目，按金融负债的账 面价值，贷记“其他权益工具一^^优先股、永续债等”科目。

1. 发行方按合同条款约定赎回所发行的除普通股以外的分类为权益工具的金融工 具，按赎回价格，借记“库存股一^■其他权益工具”科目，贷记“银行存款”等科目； 注销所购回的金融工具，按该工具对应的其他权益工具的账面价值，借记“其他权益工 具”科目，按该工具的赎回价格，贷记“库存股——其他权益工具”科目，按其差额， 借记或贷记“资本公积——资本溢价（或股本溢价）”科目，如资本公积不够冲减的，依 次冲减盈余公积和未分配利润。 '

发行方按合同条款约定赎回所发行的分类为金融负债的金融工具，按该工具赎回日的 账面价值，借记“应付债券”等科目，按赎回价格，贷记“银行存款”等科目，按其差 额，借记或贷记“财务费用”科目。

(7)发行方按合同条款约定将发行的除普通股以外的金融工具转换为普通股的，按 该工具对应的金融负债或其他权益工具的账面价值，借记“应付债券”、“其他权益工具” 等科目，按普通股的面值，贷记“实收资本（或股本）”科目，.按其差额，贷记“资本公 积——资本溢价（或股本溢价）”科目（如转股时金融工具的账面价值不足转换为1股普 通股而以现金或其他金融资产支付的，还需按支付的现金或其他金融资产的金额，贷记 “银行存款”等科目）。

2.投资方的账务处理

金融工具投资方（持有人）考虑持有的金融工具或其组成部分是权益工具还是债务 工具投资时，应当遵循金融工具确认和计量准则和本规定的相关要求，通常应当与发行方 对金融工具的权益或负债属性的分类保持一致。例如，对于发行方归类为权益工具的非衍 生金融工具，投资方通常应当将其归类为权益工具投资。

如果投资方因持有发行方发行的金融工具而对发行方拥有控制、共同控制或重大影响 的，按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》和《企业会计准则第20号——企业 合并》进行确认和计量；投资方需编制合并财务报表的，按照《企业会计准则第33 号——合并财务报表》的规定编制合并财务报表。

第三节资本公积和其他综合收益

—、资本公积确认与计量

资本公积是企业收到投资者的超出其在企业注册资本（或股本）中所占份额的投资， 以及直接计人所有者权益的利得和损失等。资本公积包括资本溢价（或股本溢价）和其 他资本公积。

资本溢价（或股本溢价）是企业收到投资者的超出其在企业注册资本（或股本）中 所占份额的投资。形成资本溢价（或股本溢价）的原因有溢价发行股票、投资者超额缴 入资本等。

资本公积一般应当设置“资本（或股本）镒价”、“其他资本公积”明细科目核算。

(一）资本溢价或股本溢价的会计处理

1.资本溢价

投资者经营的企业（不含股份有限公司），投资者依其出资份额对企业经营决策享 有表决权，依其所认缴的出资额对企业承担有限责任。明确记录投资者认缴的出资额， 真实地反映各投资者对企业享有的权利与承担的义务，是会计处理应注意的问题。为 此，会计上应设置“实收资本”科目，核算企业投资者按照公司章程所规定的出资比 例实际缴付的出资额。在企业创立时，出资者认缴的出资额全部记人“实收资本” 科目。

在企业重组并有新的投资者加人时，为了维护原有投资者的权益，新加人的投资者的 出资额，并不一定全部作为实收资本处理。这是因为，在企业正常经营过程中投人的资金 虽然与企业创立时投人的资金在数量上一致，但其获利能力却不一致。企业创立时，要经 过筹建、试生产经营、为产品寻找市场、开辟市场等等过程，从投人资金到取得投资回 报，中间需要许多时间，并且这种投资具有风险性，在这个过程中资本利润率很低。而企 业进行正常生产经营后，在正常情况下，资本利润率要高于企业初创阶段。而这高于初创 阶段的资本利润率是初创时必要的垫支资本带来的，企业创办者为此付出了代价。因此， 相同数量的投资，由于出资时间不同，其对企业的影响程度不同，由此而带给投资者的权 利也不同，往往早期出资带给投资者的权利要大于后期出资带给投资者的权利。所以，新 加入的投资者要付出大于原有投资者的出资额，才能取得与投资者相同的投资比例。另 外，不仅原投资者原有投资从质量上发生了变化，就是从数量上也可能发生变化，这是因 为企业经营过程中实现利润的一部分留在企业，形成留存收益，而留存收益也属于投资者 权益，但其未转人实收资本。新加人的投资者如与原投资者共享这部分留存收益，也要求 其付出大于原有投资者的出资额，才能取得与原有投资者相同的投资比例。投资者投入的 资本中按其投资比例计算的出资额部分，应记入“实收资本”科目，大于部分应记人 “资本公积”科目。

2.股本溢价

股份有限公司是以发行股票的方式筹集股本的，股票是企业签发的证明股东按其所持 股份享有权利和承担义务的书面证明。由于股东按其所持企业股份享有权利和承担义务， 为了反映和便于计算各股东所持股份占企业全部股本的比例，企业的股本总额应按股票的 面值与股份总数的乘积计算。国家规定，实收股本总额应与注册资本相等。因此，为提供 企业股本总额及其构成和注册资本等信息，在采用与股票面值相同的价格发行股票的情况 下，企业发行股票取得的收人，应全部记人“股本”科目；在采用溢价发行股票的情况 下，企业发行股票取得的收人，相当于股票面值的部分记人“股本”科目，超出股票面 值的溢价收入记人“资本公积”科目。委托证券商代理发行股票而支付的手续费、佣金 等，应从溢价发行收入中扣除，企业应按扣除手续费、佣金后的数额记人“资本公积” 科目。

(二）其他资本公积的会计处理

其他资本公积，是指除资本溢价（或股本溢价）项目以外所形成的资本公积。

1. 以权益结算的股份支付

以权益结算的股份支付换取职工或其他方提供服务的，应按照确定的金额，记人 “管理费用”等科目，同时增加资本公积（其他资本公积）。在行权日，应按实际行权的 权益工具数量计算确定的金额，借记“资本公积——其他资本公积”科目，按计入实收 资本或股本的金额，贷记“实收资本”或“股本”科目，并将其差额记人“资本公 积——资本溢价”或“资本公积——股本溢价”。

1. 采用权益法核算的长期股权投资

长期股权投资采用权益法核算的，被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以 外的所有者权益的其他变动，投资企业按持股比例计算应享有的份额，应当增加或减少长 期股权投资的账面价值，同时增加或减少资本公积（其他资本公积）。当处置采用权益法 核算的长期股权投资时，应当将原记入资本公积（其他资本公积）的相关金额转人投资

收益（除不能转入损益的项目外）。

(三）资本公积转增资本的会计处理

按照《公司法》的规定，法定公积金（资本公积和盈佘公积）转为资本时，所留 存的该项公积金不得少于转增前公司注册资本的25%。经股东大会或类似机构决议， 用资本公积转增资本时，应冲减资本公积，同时按照转增前的实收资本（或股本）的 结构或比例，将转增的金额记入“实收资本”（或“股本”）科目下各所有者的明细分

类账。

二、其他综合收益的确认与计量及会计处理

其他综合收益，是指企业根据其他会计准则规定未在当期损益中确认的各项利得和损 失。包括以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益和以后会计期间满足规定条件时 将重分类进损益的其他综合收益两类。

(一）以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目，主要包括重新计量设定 受益计划净负债或净资产导致的变动，以及按照权益法核算因被投资单位重新计量设定受 益计划净负债或净资产变动导致的权益变动，投资企业按持股比例计算确认的该部分其他 综合收益项目。

(二）以后会计期间满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目，主要 包括： .

1. 可供出售金融资产公允价值的变动

可供出售金融资产公允价值变动形成的利得，除减值损失和外币货币性金融资产形成 的汇兑差额外，借记“可供出售金融资产——公允价值变动”科目，贷记“其他综合收 益”科目，公允价值变动形成的损失，作相反的会计分录。 ，

1. 可供出售外币非货币性项目的汇兑差额

对于以公允价值计量的可供出售非货币性项目，如果期末的公允价值以外币反映，则 应当先将该外币按照公允价值确定当日的即期汇率折算为记账本位币金额，再与原记账本 位币金额进行比较，其差额计人其他综合收益。具体地说，对于发生的汇兑损失，借记 “其他综合收益”科目，贷记“可供出售金融资产”科目；对于发生的汇兑收益，借记 “可供出售金融资产”科目，贷记“其他综合收益”科目。

1. 金融资产的重'分类

将可供出售金融资产重分类为采用成本或摊余成本计量的金融资产，重分类日该金融 资产的公允价值或账面价值作为成本或摊余成本，该金融资产没有固定到期日的，与该金 融资产相关、原直接计人所有者权益的利得或损失，应当仍然记人“其他综合收益”科 目，在该金融资产被处置时转出，计人当期损益。

将持有至到期投资重分类为可供出售金融资产，并以公允价值进行后续计量，重分类 曰，该投资的账面价值与其公允价值之间的差额记人“其他综合收益”科目，在该可供 出售金融资产发生减值或终止确认时转出，计人当期损益。

按照金融工具确认和计量的规定应当以公允价值计量，但以前公允价值不能可靠计量 的-可供出售金融资产，企业应当在其公允价值能够可靠计量时改按公允价值计量，将相关 账面价值与公允价值之间的差额记人“其他综合收益”科目，在其发生减值或终止确认 时将上述差额转出，计人当期损益。

1. 采用权益法核算的长期股权投资

采用权益法核算的长期股权投资，按照被投资单位实现其他综合收益以及持股比例计 算应享有或分担的金额，调整长期股权投资的账面价值，同时增加或减少其他综合收益， 其会计处理为：借记（或贷记）“长期股权投资——其他综合收益”科目，贷记（或借 记）“其他综合收益”，待该项股权投资处置时，将原计人其他综合收益的金额转人当期

损益。

1. 存货或自用房地产转换为投资性房地产

企业将作为存货的房地产转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，应当按该 项房地产在转换日的公允价值，借记“投资性房地产~■成本”科目，原已计提跌价准 备的，借记“存货跌价准备”科目，按其账面余额，贷记“开发产品”等科目；同时， 转换日的公允价值小于账面价值的，按其差额，借记“公允价值变动损益”科目，转换 日的公允价值大于账面价值的，按其差额，贷记“其他综合收益”科目。

企业将自用的建筑物等转换为采用公允价值模式计量的投资性房地产时，应当按该项 房地产在转换日的公允价值，借记“投资性房地产——成本”科目，原已计提减值准备 的，借记“固定资产减值准备”科目，按已计提的累计折旧等，借记“累计折旧”等科 目，按其账面余额，贷记“固定资产”等科目；同时，转换日的公允价值小于账面价值 的，按其差额，借记“公允价值变动损益”科目，转换日的公允价值大于账面价值的， 按其差额，贷记“其他综合收益”科目。

待该项投资性房地产处置时，因转换计人其他综合收益的部分应转人当期损益。

1. 现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分

•现金流量套期工具利得或损失中属于有效套期部分，直接确认为其他综合收益，该有 效套期部分的金额，按下列两项的绝对额中较低者确定：（1)套期工具自套期开始的累 计利得或损失；（2)被套期项目自套期开始的预计未来现金现值的累计变动额。

套期工具利得或损失的后续处理为：（1)被套期项目为预期交易，且该预期交易使 企业随后确认一项金融资产或一项金融负债的，原直接确认为其他综合收益的相关利得或 损失，在该金融资产或金融负债影响企业损益的相同期间转出，计入当期损益。但是，企 业预期原直接在其他综合收益中确认的净损失全部或部分在未来会计期间不能弥补时，应 当将不能弥补的部分转出，计入当期损益。（2)被套期项目为预期交易，且该预期交易 使企业随后确认一项非金融资产或一项非金融负债的，企业可选择将原直接在其他综合收 益中确认的相关利得或损失，在该非金融资产或非金融负债影响企业损益的相同期间转 出，计人当期损益。但是，企业预期原直接在其他综合收益中确认的净损失全部或部分在 未来会计期间不能弥补时，应当将不能弥补的部分转出，计入当期损益。除上述两种情况 外，原直接计人其他综合收益的套期工具利得或损失，应当在被套期预期交易影响损益的 相同期间转出，计人当期损益。

1. 外币财务报表折算差额

按照外币折算的要求，企业在处置境外经营的当期，将已列人合并财务报表所有者权 益的外币报表折算差额中与该境外经营相关部分，自其他综合收益项目转人处置当期损 益。如果是部分处置境外经营，应当按处置的比例计算处置部分的外币报表折算差额，转 人处置当期损益。

第四节留存收益

—、盈余公积

(一）盈余公积的有关规定

根据《公司法》等有关法规的规定，企业当年实现的净利润，一般应当按照如下顺 序进行分配：

.1.提取法定公积金

公司制企业的法定公积金按照税后利润的io%的比例提取（非公司制企业也可按照 超过10%的比例提取），在计算提取法定盈余公积的基数时，不应包括企业年初未分配利 润。公司法定公积金累计额为公司注册资本的50%以上时，可以不再提取法定公积金。

'公司的法定公积金不足以弥补以前年度亏损的，在提取法定公积金之前，应当先用当 年利润弥补亏损。

1. 提取任意公积金

公司从税后利润中提取法定公积金后，经股东会或者股东大会决议，还可以从税后利 润中提取任意公积金。非公司制企业经类似权力机构批准，也可提取任意盈余公积。

1. 叫投资者分W利润或股利

公叫弥补损和提取公积金后所余税后利润,杳限贲任公nl股东按照实缴的出资比例 分取红利，怛是，全体股东约定不按照出资比例分取红利的除外；股份有限公司按照股东 持有的股份比例分配，伹股份有限公司章程规定不按持股比例分配的除外。

股东会、股东大会或者莆事会违反规定，在公弥补兮损和提取法定公积金之前向股 东分配利润的，股东必须将违反规定分配的利润退还公RJ o公司持有的本公司股份不得分 配利润,，

盈余公积是指企业按照规走从净利润中提取的各种积累资金。公司制企业的盈余公积 分为法逛盈余公积和任意盈余公积。两苕的K别就在于其各泡计提的依据不同。前者以国 家的法律或行政规章为依据提取；后者则由企业fi行决定提取。

企业提取盈余公积主要可以用于以下几个方面:

1. 弥补亏损。企业发生亏损时，应由企业&行弥补。弥补今损的粜道主要有三条： 一足用以后年度税前利润弥补。按照现行制度规定，企业发也亏损时，可以用以后五年内 实现的税前利润弥补，即税前利润弥补亏损的期间为五年。二是用以后年度税后利润弥 补。企业发生的亏损经过五年期间未弥补足额的，尚未弥补的4损应用所得税后的利润弥 补。三是以盈余公积弥补亏损„企业以提取的盈余公积弥补V损时，应翌由公司董事会提 议，并经股东大会批准。
2. 转増资本。企业将盈余公积转增资本时，必须经股东大会决议批准。在实际将 盈余公积转增资本时，要按股东原布持股比例结转。企业提取的盈余公积，无论是用于弥 补亏损，还是用于转增资本，只不过是在企业所有吝权益内部作结构h的輞整，比如企业 以盈余公积弥补兮损时，实际是减少盈余公积留存的数额，以此抵补米弥补亏损的数额， 并不引起企业所有者权益总额的变动；企业以盈余公积转增资本时，也只是减少盈余公积 结存的数额，但同时增加企业实收资本或股本的数额，也并不引起所有者权益总额的 变动。 . '

(3)扩大企业生产经营。盈余公积的用途，并不是指其实际占用形态，提取盈余公 积也并不是单独将这部分资金从企业资金周转过程中抽出。企业盈余公积的结存数，实际 只表现为企业所有者权益的组成部分，表明企业生产经营资金的一个来源而已。其形成的 资金可能表现为一定的货币资金，也可能表现为一定的实物资产，如存货和固定资产等， 随同企业的其他来源所形成的资金进行循环周转，用于企业的生产经营。

(二）盈余公积的确认和计量

为了反映盈余公积的形成及使用情况，企业应设置“盈余公积”科目。企业应当分 别“法定盈余公积”、“任意盈余公积”进行明细核算。外商投资企业还应分别“储备基 金”、“企业发展基金”进行明细核算。

企业提取盈余公积时，借记“利润分配——提取法定盈余公积”、“利润分配——提 取任意盈余公积”科目，贷记“盈余公积——法定盈余公积”、“盈余公积——任意盈余 公积”科目。

外商投资企业按规定提取的储备基金、企业发展基金、职工奖励及福利基金，借记 “利润分配■~提取储备基金”、“利润分配——提取企业发展基金”、“利润分配——提取 职工奖励及福利基金”科目，贷记“盈余公积——储备基金”、“盈余公积——企业发展 基金”、“应付职工薪酬”科目。

企业用盈余公积弥补亏损或转增资本时，借记“盈余公积”，贷记“利润分配——盈 余公积补亏”、“实收资本”或“股本”科目。经股东大会决议，用盈余公积派送新股， 按派送新股计算的金额，借记“盈余公积”科目，按股票面值和派送新股总数计算的股 票面值总额，贷记“股本”科目。

二、.未分配利润

未分配利润是企业留待以后年度进行分配的结存利润，也是企业所有者权益的组成部 分。相对于所有者权益的其他部分来讲，企业对于未分配利润的使用分配有较大的自主 权。从数量上来讲，未分配利润是期初未分配利润，加上本期实现的净利润，减去提取的 各种盈余公积和分出利润后的余额。

在会计处理上，未分配利润是通过“利润分配”科目进行核算的，“利润分配”科目 应当分别“提取法定盈余公积”、“提取任意盈余公积”、“应付现金股利或利润”、“转作 股本的股利”、“盈余公积补亏”和“未分配利润”等进行明细核算。

(一）期末结转的会计处理

企业期末结转利润时，应将各损益类科目的余额转入“本年利润”科目，结平各损 益类科目。结转后“本年利润”的贷方余额为当期实现的净利润，借方余额为当期发生 的净亏损。年度终了，应将本年收人和支出相抵后结出的本年实现的净利润或净亏损，转 入“利润分配——未分配利润”科目。同时，将“利润分配”科目所属的其他明细科目 的余额，转人“未分配利润”明细科目。结转后，“未分配利润”明细科目的贷方余额, 就是未分配利润的金额；如出现借方余额，则表示未弥补亏损的金额。“利润分配”科目 所属的其他明细科目应无余额。

(二）弥补亏损的会计处理

企业在生产经营过程中既有可能发生盈利，也有可能出现亏损。企业在当年发生亏损 的情况下，与实现利润的情况相同，应当将本年发生的亏损自“本年利润”科目，转人 “利润分配——未分配利润”科目，借记“利润分配——未分配利润”科目，贷记“本年 利润”科目，结转后“利润分配”科目的借方余额，即为未弥补亏损的数额。然后通过 “利润分配”科目核算有关亏损的弥补情况。

由于未弥补亏损形成的时间长短不同等原因，以前年度未弥补亏损有的可以以当年实 现的税前利润弥补，有的则须用税后利润弥补。以当年实现的利润弥补以前年度结转的未 弥补亏损，不需要进行专门的账务处理。企业应将当年实现的利润自“本年利润”科目， 转人“利润分配——未分配利润”科目的贷方，其贷方发生额与“利润分配——未分配 利润”的借方余额自然抵补。无论是以税前利润还是以税后利润弥补亏损，其会计处理 方法均相词。但是，两者在计算交纳所得税时的处理是不同的。在以税前利润弥补亏损的 情况下，其弥补的数额可以抵减当期企业应纳税所得额，而以税后利润弥补的数额，则不 能作为纳税所得扣除处理。

(三）分配股利或利润的会计处理

经股东大会或类似机构决议，分配给股东或投资者的现金股利或利润，借记“利润 分配——应付现金股利或利润”科目，贷记“应付股利”科目。经股东大会或类似机构 决议，分配给股东的股票股利，应在办理增资手续后，借记“利润分配——转作股本的 股利”科目，贷记“股本”科目。

【例10-15】A股份有限公司的股本为100 000 000元，每股面值1元。20x8年年初 未分配利润为贷方80 000 000元，20 x 8年实现净利润50 000 000元。

假定公司按照20 x 8年实现净利润的10%提取法定盈余公积，5%提取任意盈余公 积，同时向股东按每股0.2元派发现金股利，按每10股送3股的比例派发股票股利。 20x9年3月15日，公司以银行存款支付了全部现金股利，新增股本也已经办理完股权登 记和相关增资手续。A公司的账务处理如下：

1. 20x8年度终了时，企业结转本年实现的净利润：

借：本年利润

50 000 000 50 000 000

5 000 000 2 500 000

5 000 000 2 500 000

7 500 000

5 000 000 2 500 000

贷:利润分配——未分配利润

1. 提取法定盈佘公积和任意盈余公积：

借：利润分配——提取法定盈余公积

——提取任意盈余公积

贷：盈余公积——法定盈余公积 ——任意盈余公积

1. 结转“利润分配”的明细科目：

借：利润分配——未分配利润 ‘

贷：利润分配——提取法定盈余公积 ——提取任意盈余公积

A公司20 x 8年年末“利润分配——未分配利润”科目的余额为：

80 000 000 + 50 000 000 - 7 500 000 = 122 500 000 (元）

即贷方余额为122 500 000元，反映企业的累计未分配利润为122 500 000元。

1. 批准发放现金股利：
2. 000 000 x0. 2 =20 000 000 (元）

：利润分配——应付现金股利 贷：应付股利 20 x9年3月15日，实际发放现金股利： h应付股利 贷：银行存款

20 000 000 20 000 000

20 000 000 20 000 000

30 000 000

30 000 000

1. 20 X9年3月15日，发放股票股利：
2. 000 000 x 1 X 30% = 30 000 000 (元）

:利润分配——转作股本的股利 贷：股本

第十一章 收入、费用和利润

本章论述了收入、期间费用、营业外收支、本年利润等的会计处理。在学习和理解本 章内容时，应当关注：（1)收人的确认和计量。收人分为销售商品收人、提供劳务收人、 让渡资产使用权收人、建造合同收人等。（2)费用的定义及各项期间费用的会计处理。 期间费用包括管理费用、销售费用和财务费用。（3)利润的构成及营业外收支和本年利 润的会计处理。除了学习本章节的内容外，还应当认真阅读《企业会计准则第14号—— 收人》、《企业会计准则第15号——建造合同》及相关指南和解释。

第一节收 入

一、收入的定义及其分类

收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无 关的经济利益的总流入。其中，日常活动是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动 以及与之相关的其他活动。

收人可以有不同的分类。按照企业从事日常活动的性质，可将收人分为销售商品收 人、提供劳务收入、让渡资产使用权收入、建造合同收入等。其中，销售商品收入是指企 业通过销售商品实现的收人；提供劳务收人是指企业通过提供劳务实现的收人；让渡资产 使用权收人是指企业通过让渡资产使用权实现的收人；建造合同收人是指企业承担建造合 同所形成的收人。按照企业从事日常活动在企业的重要性，可将收人分为主营业务收人、 其他业务收人等。其中，主营业务收人是指企业为完成其经营目标从事的经常性活动实现 的收人；其他业务收人是指与企业为完成其经营目标所从事的经常性活动相关的活动实现 的收入。

本章主要涉及销售商品、提供劳务、让渡资产使用权、建造合同#的收人确认和计 量，不涉及长期股权投资、租赁、原保险合同、再保险合同等形成的收人确认和计量。

二、销售商品收入 ’

(一）销售商品收人的确认和计量

商品包括企业为销售而生产的产品和为转售而购进的商品，如工业企业生产的产

品、商业企业购进的商品等，企业销售的其他存货，如原材料、包装物等，也视同企 业的商品。

销售商品收入同时满足下列条件的，才能予以确认：（1)企业已将商品所有权上的 主要风险和报酬转移给购货方；（2)企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权， 也没有对巳售出的商品实施有效控制；（3)收人的金额能够可靠地计量；（4)相关的经 济利益很可能流人企业；（5)相关的巳发生或将发生的成本能够可靠地计量。具体分述 如下：

1. 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方

企业巳将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，是指与商品所有权有关的主 要风险和报酬同时转移给了购货方。其中，与商品所有权有关的风险，是指商品可能发生 减值或毁损等形成的损失；与商品所有权有关的报酬，是指商品价值增值或通过使用商品 等形成的经济利益。 ，

判断企业是否已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，应当关注交易的实 质，而不是形式，并结合所有权凭证的转移或实物的交付进行判断。如果与商品所有权有 关的任何损失均不需要销货方承担，与商品所有权有关的任何经济利益也不归销货方所 有，就意味着商品所有权上的主要风险和报酬转移给了购货方。

1. 通常情况下，转移商品所有权凭证并交付实物后，商品所有权上的所有风险和 报酬随之转移，如大多数零售商品。
2. 某些情况下，转移商品所有权凭证或交付实物后，商品所有权上的主要风险和 报酬随之转移，企业只保留商品所有权上的次要风险和报酬，如交款提货方式销售商品。 在这种情形下，应当视同商品所有权上的所有风险和报酬已经转移给购货方。
3. 某些情况下，转移商品所有权凭证或交付实物后，商品所有权上的主要风险和 报酬并未随之转移。

①企业销售的商品在质量、品种、规格等方面不符合合同或协议要求，又未根据正常 的保证条款予以弥补，因而仍负有责任。

②企业销售商品的收人是否能够取得，取决于购买方是否巳将商品销售出去。如采用 支付手续费方式委托代销商品等。

支付手续费方式委托代销商品，是指委托方和受托方签订合同或协议，委托方根据代 销商品金额或数量向受托方支付手续费的销售方式。在这种方式下，委托方发出商品时， 商品所有权上的主要风险和报酬并未转移给受托方，委托方在发出商品时通常不应确认销 售商品收入，通常可在收到受托方开出的代销清单时确认销售商品收入；受托方应在商品 销售后，按合同或协议约定的方法计算确定的手续费确认收人。

③企业尚未完成售出商品的安装或检验工作，且安装或检验工作是销售合同或协议的 重要组成部分。

需要说明的是，在需要安装或检验的销售中，如果安装程序比较简单或检验是为了最 终确定合同或协议价格而必须进行的程序，企业可以在发出商品时确认收人。

④销售合同或协议中规定了买方由于特定原因有权退货的条款，且企业又不能确定退 货的可能性。

1. 企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施 有效控制

通常情况下，企业售出商品后不再保留与商品所有权相联系的继续管理权，也不再对 售出商品实施有效控制，商品所有权上的主要风险和报酬巳经转移给购货方，通常应在发 出商品时确认收人。 '

1. 收入的金额能够可靠地计量

收人的金额能够可靠地计量，是指收入的金额能够合理地估计。如果收入的金额不能 够合理地估计，则无法确认收人。通常情况下，企业在销會商品时，商品销售价格已经确 定，企业应当按照从购货方已收或应收的合同或协议价款确定收人金额。如果销售商品涉 及现金折扣、商业折扣、销售折让等因素，还应当在考虑这些因素后确定销售商品收人金 额。如果企业从购货方应收的合同或协议价款延期收取具有融资性质，企业应按应收的合 同或协议价款的公允价值确定销售商品收人金额。

有时，由于销售商品过程中某些不确定因素的影响，也有可能存在商品销售价格发生 变动的情况，如附有销售退回条件的商品销售。如果企业不能合理估计退货的可能性，就 不能够合理地估计收人的金额，不应在发出商品时确认收人，而应当在售出商品退货期 满、销售商品收入金额能够可靠计量时确认收入。

企业从购货方巳收或应收的合同协议价款不公允的，企业应按公允的交易价格确定收 入金额，不公允的价款不应确定为收人金额。

1. 预期相关的经济利益很可能流人企业

预期相关的经济利益很可能流人企业，是指销售商品价款收回的可能性大于不能收回的 可能性，即销售商品价款收回的可能性超过50%。企业在确定销售商品价款收回的可能性 时，应当结合以前和买方交往的直接经验、政府有关政策、其他方面取得信息等因素进行综 合分析。企业销俾的商品符合合N1或协议要求，巳将发票账单交付夾方，災方承诺付款，通 常表明满足本确认条件（相关的经济利益很可能流入企业如果企业根据以前1J夂方交往 :的直接经验判断买方信誉较宠,或销俾时得知买方在另一项交易中发生了 U额亏损，资金周 转十分闲难，或在出口商品时不能肯定进I I企业所在国政府是\*允许将款项汇出等，就可能 浍出现与销售商品相关的经济利益不能流人企业的情况，不应确认收人。如果企业判断销售 商品收人满足确认条件确认r-一笔应收偾权，以后山于购货方资金周转w难无法收叫该债权 时，不应调整原确认的收人，而应对该债权计提坏账准备、确认坏账损失。

1. 相关的已发屯或将发生的成本能够m丨靠地计愤

通常情况下，销售商品相关的巳发生或将发生的成本能够合理地估计，如庳存商品的 戒本等。如果库存商品是本企业屯产的，其牛产成本能够可離计砧；如果足外购的，购买 成本能够可雒计蛩:）有时，销俦商品相关的巳发生或将发生的成本+能够合理地估计，此 吋企业不应确认收人，已收到的价款应确认为负债。

如果甲公司为该大沏设备发也的相关成本闪W公间相关资料未送达而不能可靠地计 量，但握甲公同基于以往经验能够合理估计出该大项设备的成本，仍町以认为满足本确认 条件3

(二）销傅商品收入的会计处理

1.通常情况下销售商品收人的处现

确认销售商品收人吋，企业应按已收或应收的合同或协议价款，加h成收取的增值税 额，借记“银行存款”、“应收账款”、“应收票据”等科H，按确记的收人金额，贷记 主背业务收人”、“其他业务收人”等科按应收収的增值税额A贷祀？应交税费——

应交增值税（销项税额）”科目；同时或在资产负债表日，按应交纳的消费税、资源税、 城市维护建设税、教育费附加等税费金额，借记“营业税金及附加”科目，贷记“应交 税费——应交消费税（或应交资源税、应交城市维护建设税等）”科目。

如果发出商品不符合收入确认条件，则不应确认收入，巳经发出的商品，应当通过 “发出商品”科目进行核算。

1. 托收承付方式销售商品的处理

托收承付，是指企业根据合同发货后，委托银行向异地付款单位收取款项，由购货方 向银行承诺付款的销售方式。在这种销售方式下，企业通常应在发出商品且办妥托收手续 时确认收入。如果商品已经发出且办妥托收手续，但由于各种原因与发出商品所有权有关 的风险和报酬没有转移的，企业不应确认收入。

1. 销售商品涉及现金折扣、商业折扣、销售折让的处理

企业销售商品有时也会遇到现金折扣、商业折扣、销售折让等问题，应当分别不同情 况进行处理：

1. 现金折扣，是指债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债 务扣除。企业销售商品涉及现金折扣的，应当按照扣除现金折扣前的金额确定销售商品收 人金额。现金折扣在实际发生时计人财务费用。
2. 商业折扣，是指企业为促进商品销售而在商品标价上给予的价格扣除。企业销 售商品涉及商业折扣的，应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收人金额。
3. 销售折让，是指企业因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给予的减让。 对于销售折让，企业应分别不同情况进行处理：①已确认收人的售出商品发生销售折让 的，通常应当在发生时冲减当期销售商品收人；②巳确认收入的销售折让属于资产负债表 曰后事项的，应当按照有关资产负债表日后事项的相关规定进行处理。

【例11-1】甲公司在20x7年7月1日向乙公司销售一批商品，开出的增值税专用发 票上注明的销售价款为20 000元，增值税税额为3 400元。为及早收回货款，甲公司和乙 公司约定的现金折扣条件为：2/10，1/20，n/30o假定计算现金折扣时不考虑增值税税' 额。甲公司的账务处理如下：

1. 7月1日销售实现时，按销售总价确认收入：

借:应收账款 23 400

贷：主营业务收入 20 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 3 400

1. 如果乙公司在7月9日付清货款，则按销售总价20 000元的2%享受现金折扣 400 元 \_(20 000 x2% )，实际付款 23 000 元（23 400 -400):

借：银行存款 23 000

财务费用 400

贷：应收账款 23 400

1. 如果乙公司在7月18日付清货款，则按销售总价20 000元的1%享受现金折扣 200 元（20 000 x 1%)，实际付款 23 200 元（23 400 -200):

借：银行存款 23 200

财务费用 200

贷：应收账款 23 400

(4)如果乙公司在7月底才付清货款，则按全额付款：

借：银行存款 23 400

贷:应收账款 23 400

【例11-2】甲公司向乙公司销售一批商品，开出的增值税专用发票上注明的销售价 款为800 000元，增值税税额为136 000元。乙公司在验收过程中发现商品质量不合格， 要求在价格上给予5%的折让。假定甲公司已确认销售收人，款项尚未收到，巳取得税务 机关开具的红字增值税专用发票。甲公司的账务处理如下：

1. 销售实现时：

借：应收账款 936 000

贷：主营业务收人 800 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 136 000

1. 发生销售折让时：

借：主营业务收人 40 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 6 800

贷：应收账款 46 800

1. 实际收到款项时：

借：银行存款 889 200

贷：应收账款 889 200

4.销售退回的处理

销售退回，是指企业售出的商品由于质量、品种不符合要求等原因而发生的退货。对 干销售退回，企业应分别不同情况进行会计处理：

1. 对于未确认收入的售出商品发生销售退回的，企业应按已记人“发出商品”科 目的商品成本金额，借记“库存商品”科目，贷记“发出商品”科目。
2. 对于巳确认收人的售出商品发生退回的，企业应在发生时冲减当期销售商品收 人，同时冲减当期销售商品成本。如该项销售退回已发生现金折扣的，应同时调整相关财 务费用的金额；如该项销售退回允许扣减增值税额的，应同时调整“应交税费——应交 增值税（销项税额）”科目的相应金额。
3. 巳确认收人的售出商品发生的销售退回属于资产负债表日后事项的，应当按照 有关资产负债表日后事项的相关规定进行会计处理。

【例11-3】甲公司在20x7年12月18日向乙公司销售一批商品，开出的增值税专用 发票上注明的销售价款为50 000元，增值税税额为8 500元。该批商品成本为26 000元。 为及早收回货款，甲公司和乙公司约定的现金折扣条件为：2/10，1/20, n/30。乙公司在 20x7年12月27日支付货款。20x8年4月5日，该批商品因质量问题被乙公司退回， 甲公司当日支付有关款项。假定计算现金折扣时不考虑增值税，假定销售退回不属于资产 负债表日后事项。甲公司的账务处理如下：

1. 20x7年12月18日销售实现，按销售总价确认收入时：’

借：应收账款 58 500

贷:主营业务收人 50 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 8 500

借：主营业务成本 26 000

贷：库存商品 26 000

1. 在20x7年12月27日收到货款时，按销售总价50 000元的2%享受现金折扣 1 000元（50 000 x2%)，实际收款 57 500 元（58 500 - 1 000):

.借：银行存款 57 500

财务费用 1 000

贷：应收账款 58 500

1. 20 x8年4月5日发生销售退回时：

借：主营业务收入 50 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 8 500

贷：银行存款 57 500

财务费用 1 000

借：库存商品 26 000

贷：主营业务成本 26 000

5.特殊销售商品业务的处理

企业会计实务中，可能遇到一些特殊的销售商品业务。在将销售商品收入和计量原则 运用于特殊销售商品收人的会计处理时，应结合这些特殊销售商品交易的形式，并注重交 易的实质。

1. 代销商品。代销商品分别以下情况处理：

①视同买断方式。视同买断方式代销商品，是指委托方和受托方签订合同或协议，委 托方按合同或协议收取代销的货款,实际俜价由受托方自定，实际售价与合同或协议价之j 间的差额归受托方所有。如果委托方和受托方之间的协议明确标明，受托方在取得代销商| 品后，无论是否能够卖出、是否获利，均句委托方无关，那么，委托方和受托方之间的代| 销商品交易，与委托方直接销竹商品给受托方没有实质IX别，在符合销售商品收人确认$ 件时，委托方应确认相关销售商品收人。如果委托方和受托方之间的协议明确标明，将来I 受托方没有将商品售出时可以将商品退冋给委托方，或受托方K代销商品出现兮损时可以| 要求委托方补偿，那么，秀托方在交付商品时通常不确认收人，受托方也不作购进商品蝴 理，受托方将商品销售后，按实际皙价确认销俾收入，并向委托方开具代销淸单，委托力| 收到代销清单时，再确认本企业的销售收人。 j

②收取手续费方式。在这种方式下，委托方在发出商品时通常不应确认销售商品@ 入，而应在收到受托方开出的代销淸单时确认销售商品收人；受托方应在商品销皆后，\_ 合同或协议约定的方法计算确定的手续费确认收入。 |

【例11-4】甲公司\_丙公司销1!r商品200件，商品巳经发出，每件成本为60元] 合同约定丙公司应挠每件100元对外销售，甲公司按不含增値税的俦价的10%向丙公司| 支付手续费。丙公司对外秦际销售100件，开出的增值税专用发票上注明的销售价款为| 10 000元，增每税税额为1 700元，款项巳经收到„屮公司收到丙公司JF pi的代销淸\_ 时，向丙公司开具一张相同金额的増值税专用发票。假定甲公司发出商品时纳税义务尚未| 发生，不考虑其他因素。| |

甲公司的账务处理却下!

①发出商品时： ' |

借：发出商品 12 000

贷:库存商品 12 000

②收到代销清单时：

借：应收账款 11700

贷：主营业务收人 10 000

应交税费一应交增值税（销项税额） 1700

借：主营业务成本 6 000

贷：发出商品 6 000

借：销售费用 1 000

贷：应收账款 1 000

③收到丙公司支付的货款时：

借：银行存款 10 700

贷：应收账款 10 700

丙公司的账务处理如下：

①收到商品时：

借：受托代销商品 20 000

贷：受托代销商品款 20 000

②对外销售时：

借：银行存款 11 700

贷：应付账款 10 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 1700

③收到增值税专用发票时：

借：应交税费一^"应交增值税（进项税额） 1?00

贷：应付账款 1 700

借：受托代销商品款 10 000

贷：受托代销商品 10 000

④支付货款并计算代销手续费时：

借：应付账款 11 700

贷：银行存款 [10 700

其他业务收人 1 000

1. 预收款销售商品。预收款销售商品，是指购买方在商品尚未收到前按合同或协 议约定分期付款，销售方在收到最后一笔款项时才交货的销售方式。在这种方式下，销售 方直到收到最后一笔款项才将商品交付购货方，表明商品所有权上的主要风险和报酬只有 在收到最后一笔款项时才转移给购货方，企业通常应在发出商品时确认收人，在此之前预 收的货款应确认为负债。
2. 具有融资性质的分期收款销售商品。企业销售商品，有时会采取分期收款的方 式，如分期收款发出商品，即商品已经交付，货款分期收回。如果延期收取的货款具有融 资性质，其实质是企业向购货方提供免息的信贷，在符合收人确认条件时，企业应当按照 应收的合同或协议价款的公允价值确定收人金额。应收的合同或协议价款的公允价值，通 常应当按照其未来现金流量现值或商品现销价格计算确定。

应收的合同或协议价款与其公允价值之间的差额，应当在合同或协议期间内，按照应 收款项的摊余成本和实际利率计算确定的金额进行摊销，作为财务费用的抵减处理。其 中，实际利率是指具有类似信用等级的企业发行类似工具的现时利率，或者将应收的合同 或协议价款折现为商品现销价格时的折现率等。在实务中，基于重要性要求，应收的合同 或协议价款与其公允价值之间的差额，按照应收款项的摊余成本和实际利率进行摊销与采 用直线法进行摊销结果相差不大的，也可以采用直线法进行摊销。

【例11 -5】20 x5年1月1日，甲公司采用分期收款方式向乙公司销售一套大型设 备，合同约定的销售价格为2 000万元，分5次于每年12月31日等额收取。该大型设备 成本为1 560万元。在现销方式下，该大型设备的销售价格为1 600万元。假定甲公司发 出商品时，其有关的增值税纳税义务尚未发生，在合同约定的收款日期，发生有关的增值 税纳税义务。

根据本例的资料，甲公司应当确认的销售商品收人金额为1 600万元。

根据下列公式：

未来五年收款额的现值=现销方式下应收款项金额 可以得出：

400 x (P/A, 1., 5) =1 600 (万元）

可在多次测试的基础上，用插值法计算折现率。

当 i'=7% 时，400 x4. 1002 = 1 640.08 >1 600 万元 当 i. = 8% 时，400 x 3. 9927 = 1 597. 08 < 1 600 万元 因此，7% <r<8%。用插值法计算如下：

现值 利率

1 640. 08 7%

1 600 r

1 597. 08 8%

1 640. 08 - 1 600 7% -r

1. 640.08 - 1 597.08 =7% -8% r =7. 93%

每期计人财务费用的金额如表11 - 1所示。

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 年 份 ⑴ | 未收本金 At = At\_j -D[M | 财务费用 B = A x7. 93% | 收现总额 C | 巳收本金 D = C - B |
| 20 x 5年1月1日 | 1 600 |  |  |  |
| 20 x5年12月31日 | 1 600 | 126.88 | 400 | 273.12 |
| 20 X6年12月31日 | 1 326.88 | 105.22 | 400 | 294. 78 |
| 20 X7年1.2月31日 | 1 032‘ 10 | 81. 85 | 400 | 318. 15 |
| 20 x8年12月31日 | 713.95 | 56. 62 | 400 | 343. 38 |
| 20x9年12月31日 | 370. 57 | 29.43 \* | ' 400 | 370.57 |
| 总 额 |  | 400 | 2 000 | 1 600 |

表 11 - 1

财务费用和已收本金计算表

单位：万元

:尾数调整。

拫据表11 ~1的计算结果，甲公司各期的会计分录如下:

①20x5年1月1日销售实现时：

:长期应收款

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 16 | 000 | 000 |
| 4 | 000 | 000 |
| 600 | 000 |  |
| 15 | 600 | 000 |
| 680 | 000 |  |
| 4 | 000 | 000 |
|  | 680 | 000 |
| 268 | 800 |  |
| 1 | 268 | 800 |
| 680 | 000 |  |
| 4 | 000 | 000 |
|  | 680 | 000 |
| 052 | 200 |  |
| 1 | 052 | 200 |
| 680 | 000 |  |
| 4 | 000 | 000 |
|  | 680 | 000 |
| 818 | 500 |  |
|  | 818 | 500 |
| 680 | 000 |  |
| 4 | 000 | 000 |
|  | 680 | 000 |
| 566 | 200 |  |
|  | 566 | 200 |
| 680 | 000 |  |
| 4 | 000 | 000 |
|  | 680 | 000 |
| 294 | 300 |  |
|  | 294 | 300 |

15

贷：主营业务收人 未实现融资收益 厝：主营业务成本 贷：库存商品

②20 x 5年12月31日收取货款和增值税税额时：

:银行存款

贷:

长期应收款 应交税费一

-应交增值税（销项税额） 未实现融资收益 .

贷：财务费用

③20x6年12月31日收取货款和增值税税额时: 银行存款 贷：长期应收款

应交税费——应交增值税（销项税额） 未实现融资收益 贷：财务费用

④20x7年12月31日收取货款和增值税税额时: 银行存款 贷：长期应收款

应交税费——应交增值税（销项税额） 未实现融资收益 贷：财务费用

⑤20x8年12月31日收取货款和增值税税额时: 银行存款 贷：长期应收款

应交税费——应交增值税（销项税额） 未实现融资收益 贷：财务费用

⑥20 X9年I2月31日收取货款和增值税税额时: 银行存款

长期应收款 应交税费一

贷:

-应交增值税（销项税额）

:未实现融资收益 贷：财务费用

:4)附有销售退回条件的商品销售。附有销售退回条件的商品销售，是指购买方依 照有关协议有权退货的销售方式。在这种销售方式下，企业根据以往经验能够合理估计退 货可能性且确认与退货相关负债的，通常应在发出商品时确认收人；企业不能合理估计退

货可能性的，通常应在售出商品退货期满时确认收入。

【例11-6】甲公司是一家健身器材销售公司。20x7年1月1日，甲公司向乙公司销 售5 000件健身器材，单位销售价格为500元，单位成本为400元，开出的增值税专用发 票上注明的销售价款为2 500 000元，增值税税额为425 000元。协议约定，乙公司应于2 月1日之前支付货款，在6月30日之前有权退还健身器材。健身器材已经发出，款项尚 未收到。假定甲公司根据过去的经验，估计该批健身器材退货率约为20%;健身器材发 出时纳税义务已经发生；实际发生销售退回时取得税务机关开具的红字增值税专用发票。 甲公司的账务处理如下：

①1月1日发出健身器材时：

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 925 | 000 |  |
| 2 | 500 | 000 |
|  | 425 | 000 |
| 000 | 000 |  |
| 2 | 000 | 000 |
| 500 | 000 |  |
|  | 400 | 000 |
|  | 100 | 000 |
| 925 | 000 |  |
| 2 | 925 | 000 |
| 400 | 000 |  |
| 85 | 000 |  |
| 100 | 000 |  |
|  | 585 | 000 |
| 320 | 000 |  |
| 68 | 000 |  |
| 80 | 000 |  |
| 100 | 000 |  |
|  | 468 | 000 |
|  | 100 | 000 |
| 480 | 000 |  |
| 102 | 000 |  |
| 100 | 000 |  |
| 100 | 000 |  |
|  | 80 | 000 |
|  | 702 | 000 |

借：应收账款 2

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本 2

贷：库存商品

②1月31日确认估计的销售退回时：

借：主营业务收人

贷：主营业务成本 预计负债

③2月1日前收到货款时：

借：银行存款 2

■ 贷：应收账款

④6月刈日发生销售退回，实际退货量为1 000件，款项已经支付：

借：库存商品

应交税费——应交增值税（销项税额）

预计负债 贷：银行存款 如果实际退货量为800件时：

借：库存商品

应交税费——应交增值税（销项税额）

主营业务成本 预计负债'

贷：银行存款 主营业务收人

如果实际退货量为1 200件时： |

借：库存商品

应交税费——应交增值税（销项税额）

主营业务收人 预计负债

贷：主营业务成本 银行存款

⑤6月30日之前如果没有发生退货：

借：主营业务成本 预计负债

400 000 100 000 500 000

贷：主营业务收人 即②的相反分录。

【例11-7】沿用【例11 -6】的资料。假定甲公司无法根据过去的经验估计该批健身 器材的退货率；健身器材发出时纳税义务已经发生。甲公司的账务处理如下：

①1月1日发出健身器材时：

哲后间购。俾后固购，是指销售商品的同吋，销饵力In]意H后卩i将同样或类似 的商品购®的销售方式。在这种方式下，销售方应根据合同或协议条款判断企业足办巳将 商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，以确定.是杏确认销W商品收人。在火多数 情况下，回购价格固定或等于原售价加合理间报，售后问购交易域丁.融资交易，商品所有 权上的主要风险和报酬没荷转移，收到的款项应确认为负债；丨"丨购价格大于原哲价的差 额，企业应在间购期间按期计提利息，i丨•人财务费用。

【例~8】20x7年5月1 H ,甲公司向乙公司销栲一批商品，开出的增值税专用发 栗上注明的销俾价款为100万元，增值税税额为17万元。该批商品成本为80万元；商品 并未发出，款项已经收到。协议约定，甲公司应于9月30 H将所传商砧购|!!丨，M购价为 J10万元（不含增值税额）„叩公司的账务处理如下：

①5 J1 I 1-1销俾商品开出增值税专用发票时：

|  |  |
| --- | --- |
| 借：应收账款 | 425 000 |
| 贷：应交税费——应交增值税（销项税额） | 425 |
| 借：发出商品 | 2 000 000 |
| 贷：库存商品 | 2 000 |
| ②2月1日前收到货款时： |  |
| 借：银行存款 | 2 925 000 |
| 贷：预收账款 | 2 500 |
| 应收账款 | 425 |
| ③6月30日退货期满如果没有发生退货： |  |
| 借：预收账款 | 2 500 000 |
| 贷：主营业务收人 | 2 500 |
| 借：主营业务成本 | 2 000 000 |
| 贷：发出商品 | :non |
| 6月30丨:」丨退货期满,如果发虫2 000件退货： |  |
| 借：预收账款 | 2 SOD 000 |
| 应交税费一一应交增值税（销项税额） | 170 000 |
| 贷:主锊业务收人 | 1 ：^)() |
| 银行存款 | 1 170 |
| 借：主营业务成本 | 1 200 000 |
| 庳存商品 | !<()() (KK) |
| 贷：发出商品 | ：ODD |

000

000

000

000

000

000

()"()

000

001)

(5)

借：银行存款

贷：其他应付款

1 170 000

1 000 000 170 000

应交税费——应交增值税（销项税额)

②回购价大于原售价的差额，应在回购期间按期计提利息费用，计人当期财务费用。 由于回购期间为5个月，货币时间价值影响不大，采用直线法计提利息费用，每月计提利 息费用为2万元（10+5)。

借：财务费用

贷：其他应付款

③9月30日回购商品时，收到的增值税专用发票上注明的商品价格为110万元，增 值税税额为18.7万元，款项巳经支付。

借：财务费用



1 100 000 187 000

贷：其他应付款

借：其他应付款

应交税费——应交增值税（进项税额) 贷：银行存款

1 287 000

1. 售后租回。售后租回，是指销售商品的同时，销售方同意在日后再将同样的商 品租回的销售方式。在这种方式下，销售方应根据合同或协议条款判断销售商品是否满足 收入确认条件。通常情况下，售后租回属于融资交易，企业不应确认收入，售价与资产账 面价值之间的差额应当分别不同情况进行处理:

第一，如果售后租回交易认定为融资租赁，售价与资产账面价值之间的差额应当予以 递延，并按照该项租赁资产的折旧进度进行分摊，作为折旧费用的调整。

第二，如果售后租回交易认定为经营租赁，应当分别情况处理：①有确凿证据表明售 后租回交易是按照公允价值达成的，售价与资产账面价值的差额应当计人当期损益。②售 后租回交易如果不是按照公允价值达成的，售价低于公允价值的差额应计入当期损益；但 若该损失将由低于市价的未来租赁付款额补偿时，有关损失应予以递延（递延收益），并 按与确认租金费用相一致的方法在租赁期内进行分摊；如果售价大于公允价值，其大于公 允价值的部分应计人递延收益,并在租赁期内分摊。

1. 以旧换新销售。以旧换新销售，是指销售方在销售商品的同时回收与所售商品 相同的旧商品。在这种销售方式下，销售的商品应当按照销售商品收人确认条件确认收 人，回收的商品作为购进商品处理。

三、提供劳务收入

(一）提供劳务交易结果能够可靠估计 ’

企业在资产负债表日提供劳务交易的结果能够可靠估计的，应当采用完工百分比法确 认提供劳务收人。

1.提供劳务交易结果能够可靠估计的条件

提供劳务交易的结果能够可靠估计，是指同时满足下列条件：

(1)收人的金额能够可靠地计量，是指提供劳务收入的总额能够合理的估计。通常 情况下，企业应当按照从接受劳务方已收或应收的合同或协议价款确定提供劳务收人总 额。随着劳务的不断提供，可能会根据实际情况增加或减少巳收或应收的合同或协议价

款，此时，企业应及时调整提供劳务收入总额。

1. 相关的经济利益很可能流人企业，是指提供劳务收人总额收回的可能性大于不 能收回的可能性。企业在确定提供劳务收入总额能否收回时，应当结合接受劳务方的信 誉、以前的经验以及双方就结算方式和期限达成的合同或协议条款等因素，综合进行 判断。

企业在确定提供劳务收人总额收回的可能性时，应当进行定性分析。如果确定提供劳 务收人总额收回的可能性大于不能收回的可能性，即可认为提供劳务收人总额很可能流入 企业。通常情况下，企业提供的劳务符合合同或协议要求，接受劳务方承诺付款，就表明 提供劳务收入总额收回的可能性大于不能收回的可能性。如果企业判断提供劳务收入总额 不是很可能流入企业，应当提供确凿证据。

1. 交易的完工进度能够可靠地确定，是指交易的完工进度能够合理地估计。企业 确定提供劳务交易的完工进度，可以选用下列方法：

①已完工作的测量。这是一种比较专业的测量方法，由专业测量师对已经提供的劳务 进行测量，并按一定方法计算确定提供劳务交易的完工程度。

②已经提供的劳务占应提供劳务总量的比例。这种方法主要以劳务量为标准确定提供 劳务交易的完工程度。

③已经发生的成本占估计总成本的比例。这种方法主要以成本为标准确定提供劳务交 易的完工程度。只有反映已提供劳务的成本才能包括在已经发生的成本中，只有反映巳提 供或将提供劳务的成本才能包括在估计总成本中。

在实务中，如果特定时期内提供劳务交易的数量不能确定，则该期间的收人应当采用 直线法确认，除非有证据表明采用其他方法能更好地反映完工进度。当某项作业相比其他 作业都重要得多时，应当在该重要作业完成之后确认收人。

1. 交易中已发生和将发生的成本能够可靠地计量，是指交易中巳经发生和将要发 生的成本能够合理地估计。企业应当建立完善的内部成本核算制度和有效的内部财务预算 及报告制度，准确地提供每期发生的成本，并对完成剩余劳务将要发生的成本作出科学、 合理的估计。同时应随着劳务的不断提供或外部情况的不断变化，随时对将要发生的成本 进行修订。
2. 完工百分比法的具体应用

完工百分比法，是指按照提供劳务交易的完工进度确认收人和费用的方法。在这种方 法下，确认的提供劳务收入金额能够提供各个会计期间关于提供劳务交易及其业绩的有用 信息。

企业应当在资产负债表日按照提供劳务收入总额乘以完工进度扣除以前会计期间累计 已确认提供劳务收人后的金额，确认当期提供劳务收入；同时，按照提供劳务估计总成本 乘以完工进度扣除以前会计期间累计巳确认劳务成本后的金额，结转当期劳务成本。用公 式表7K如下：

本期确认的收人=劳务总收人X本期末止劳务的完工进度—以前期间巳确认的收人

本期确认的费用=劳务总成本X本期末止劳务的完工进度-以前期间已确认的费用

在采用完工百分比法确认提供劳务收入的情况下，企业应按计算确定的提供劳务收入 金额，借记“应收账款”、“银行存款”等科目，贷记“主营业务收人”科目。结转提供 劳务成本时，借记“主营业务成本”科目，贷记“劳务成本”科目。

【例11-9】A公司于20x7年12月1日接受一项设备安装任务，安装期为3个月，合 同总收入600 000元，至年底巳预收安装费440 000元，实际发生安装费用280 000元（假 定均为安装人员薪酬），估计还会发生120 000元。假定甲公司按实际发生的成本占估计总 成本的比例确定劳务的完工进度。甲公司的账务处理如下：

1. 计算••

实际发生的成本占估计总成本的比例=280 000 + (280 000 +120 000) x 100%

= 70%

20 x7年12月31日确认的提供劳务收人=600 000 x70% -0

= 420 000 (元)

20x7年12月31日结转的提供劳务成本= (280 000 +120 000)

:70% -(

= 280 000 (元）

1. 账务处理：

①实际发生劳务成本时：

借：劳务成本

280 000 280 000

440 000

440 000

贷：应付职工薪酬

②预收劳务款时：

借：银行存款

贷：预收账款

③20x7年12月31日确认提供劳务收人并结转劳务成本时：

借：预收账款

420 000

420 000 280.000 280 000

. 贷：主营业务收入

借：主营业务成本

贷：劳务成本

(二）提供劳务交易结果不能可靠估计

企业在资产负债表日提供劳务交易结果不能够可靠估计的，即不能同时满足上述四个

条件时，企业不能采用完工百分比法确认提供劳务收入。此时，企业应正确预计已经发生 的劳务成本能够得到补偿和不能得到补偿，分别进行会计处理：（1)巳经发生的劳务成 本预计能够得到补偿的，应按已收或预计能够收回的金额确认提供劳务收入，并结转已经 发生的劳务成本。（2)已经发生的劳务成本预计全部不能得到补偿的，应将已经发生的 劳务成本计入当期损益，不确认提供劳务收入。

(三）同时销售商品和提供劳务交易

企业与其他企业签订的合同或协议，有时既包括销售商品又包括提供劳务，如销售电 梯的同时负责安装工作、销售软件后继续提供技术支持、设计产品同时负责生产等。此 时，如果销售商品部分和提供劳务部分能够区分且能够单独计量的，企业应当分别核算销 售商品部分和提供劳务部分，将销售商品的部分作为销售商品处理，将提供劳务的部分作 为提供劳务处理；如果销售商品部分和提供劳务部分不能够区分，或虽能区分但不能够单 独计量的，企业应当将销售商品部分和提供劳务部分全部作为销售商品进行会计处理。

【例11-10】甲公司与乙公司签订合同，向乙公司销售一部电梯并负责安装。甲公司 开出的增值税专用发票上注明的价款合计为1 000 000元，其中电梯销售价格为 980 000元，安装费为20 000元，增值税税额为170 000元。电梯的成本为5仰000元；.电

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 借: | 发出商品 | 560 000 |
|  | 贷：库存商品 | 560 000 |
| (2) | 发生安装费用12 000元时： |  |
| 借： | 劳务成本 | 12 000 |
|  | 贷：应付职工薪酬 | 12 000 |
| (3) | 电梯销售实现确认收人980 000元并结转电梯成本560 000 | 元时： |
| 借： | 应收账款 | 1 150 000 |
|  | 贷：主营业务收人 | 980 000 |
|  | 应交税费——应交增值税（销项税额） | 170 000 |
| 借： | 主营业务成本 | 560 000 |
|  | 贷：发出商品 | 560 000 |
| (4) | 确认安装费收人20 000元并结转安装成本12 000元时： |  |
| 借： | 应收账款 | 20 000 |
|  | 贷：主营业务收入 | 20 000 |
| 借: | 主营业务成本 | 12 000 |
|  | 贷：劳务成本 | 12 000 |

梯安装过程中发生安装费12 000元，均为安装人员薪酬。假定电梯已经安装完成并经验 收合格，款项尚未收到；安装工作是销售合同的重要组成部分。甲公司的账务处理如下： (1)电梯发出时：

【例11-11】沿用【例11 -10】的资料。同时假定电梯销售价格和安装费用无法区分。 屮公的账务处删如下：

(I )电梯发出时：

借：发出陶品 贷：炸存商品 ⑵发也安装费州P 000元时：

借：-y.ffi ik-r

货：侦付职工薪鬧丨 、

(3)销俜实观确认收人』000 000元并结转成本572 000元时 iil': )\V. 'Ik Hk >ik

货上#、丨卩.务收人

应交税费--一应交增値税（销项税额） M

借：主诣业务成本 贷：发出丨訢品

560 000 560 000

12 000 12 000

1 170 000

1 000 000 170 000 572 000

560 000 12 000

分务成本 /

(叫）让设经锊移交方式参与公共战础设施逑设业奪

(b()t)参与公共猫础设施述业务海当同时\_足下列条件： (1)合同授n•为政府及其有笑部n或政府授权进行招槔的资ife: (2)奋同投资方为按 照夼关秤序取得该特许经荇权合同的企业（合同投资方）。洽同#资方按照规定设立项目 公司（以下简称项丨::1公「丨丨）进行项M建设和运荇。项目得逢造有关基础设施的 权利以外,<!•：战础设施边造完成以后的--定期间内负责提供后续经營搬务。(3)特许经营权合同中对所建造基础设施的质量标准、工期、开始经营后提供服务的对象、收费标准 及后续调整作出约定，同时在合同期满，合同投资方负有将有关基础设施移交给合同授予 方的义务，并对基础设施在移交时的性能、状态等作出规定。

在某些情况下，合同投资方为了服务协议目的建造或从第三方购买的基础设施，或合 同授予方基于服务协议目的提供给合同投资方经营的现有基础设施，也应比照BOT业务 的原则处理。

1. 与BOT业务相关收入的确认。 .
2. 建造期间，项目公司对于所提供的建造服务应当按照《企业会计准则第15 号——建造合同》确认相关的收入和费用。基础设施建成后，项目公司应当按照《企业 会计准则第14号一收入》确认与后续经营服务相关的收人和费用。

建造合同收人应当按照收取或应收对价的公允价值计量，并视以下情况在确认收入的 同时，分别确认金融资产或无形资产：

①合同规定基础设施建成后的一定期间内，项目公司可以无条件地自合同授予方收取 确定金额的货币资金或其他金融资产，或在项目公司提供经营服务的收费低于某一限定金 额的情况下，合同授予方按照合同规定负责将有关差价补偿给项目公司的，应当在确认收 入的同时确认金融资产，所形成金融资产按照《企业会计准则第22号一金融工具确认 和计量》规定进行处理。项目公司应根据巳收取或应收取对价的公允价值，借记“银行 存款”、“应收账款”等科目，贷记“工程结算”科目。

②合同规定项目公司在有关基础设施建成后，从事经营的一定期间内有权利向获取服 务的对象收取费用，但收费金额不确定的，该权利不构成一项无条件收取现金的权利，项 目公司应当在确认收入的同时确认无形资产。建造过程如发生借款利息，应当按照《企 业会计准则第17号——借款费用》的规定处理。项目公司应根据应收取对价的公允价 值，借记“无形资产”科目，贷记“工程结算”科目。

1. 项目公司未提供实际建造服务，将基础设施建造发包给其他方的，不应确认建 造服务收入，应当按照建造过程中支付的工程价款等考虑合同规定，分别确认为金融资产 或无形资产。
2. 按照合同规定，企业为使有关基础设施保持一定的服务能力或在移交给合同授予 方之前保持一定的使用状态，预计将发生的支出，应当按照《企业会计准则第13号—— 或有事项》的规定处理。
3. 按照特许经营权合同规定，项目公司应提供不止一项服务（如既提供基础设施建 造服务又提供建成后经营服务）的，各项服务能够单独区分时，其收取或应收的对价应 当按照各项服务的相对公允价值比例分配给所提供的各项服务。
4. BOT业务所建造基础设施不应确认为项目公司的固定资产。
5. 在BOT业务中，授予方可能向项目公司提供除基础设施以外的其他资产，如果该 资产构成授予方应付合同价款的一部分，不应作为政府补助处理。项目公司自授予方取得 资产时，应以其公允价值确认，未提供与获取该资产相关的服务前应确认为一项负债。

(五）授予客户奖励积分 '

在某些情况下，企业在销售产品或提供劳务的同时会授予客户奖励积分，如航空公司 给予客户的里程累计等，客户在满足一定条件后将奖励积分兑换为企业或第三方提供的免 费或折扣后的商品或服务。企业对该交易事项应当分别以下情况进行处理•.

1. 在销售产品或提供劳务的同时，应当将销售取得的货款或应收货款在本次商品销售 或劳务提供产生的收人与奖励积分的公允价值之间进行分配，将取得的货款或应收货款扣除 奖励积分公允价值的部分确认为收入、奖励积分的公允价值确认为递延收益。奖励积分的公 允价值为单独销售可取得的金额。如果奖励积分的公允价值不能够直接观察到，授予企业可 以参考被兑换奖励物品的公允价值或利用其他估值技术估计奖励积分的公允价值。
2. 获得奖励积分的客户满足条件时有权利取得授予企业的商品或服务，在客户兑换 奖励积分时，授予企业应将原计人递延收益的与所兑换积分相关的部分确认为收人，确认 为收入的金额应当以被兑换用于换取奖励的积分数额占预期将兑换用于换取奖励的积分总 数的比例为基础计算确定。获得奖励积分的客户满足条件时有权利取得第三方提供的商品 或劳务的，如果授予企业代表第三方归集对价，授予企业应在第三方有义务提供奖励且有 权接受因提供奖励的计价时，将原if入递延收益的金额与应支付给第三方的价款之间的差 额确认为收入；如果授予企业自身归集对价，应在履行奖励义务时按分配至奖励积分的对 价确认收人。企业因提供奖励积分而发生的不可避免成本超过已收和应收对价时，应按 《企业会计准则第13号——或有事项》有关亏损合同的规定处理。

(六）其他特殊劳务收入

下列提供劳务满足收人确认条件的，应按规定确认收人：

1. 安装费，在资产负债表日根据安装的完工进度确认为收入。安装工作是商品销售 附带条件的，安装费通常应在确认商品销售实现时确认为收人。
2. 宣传媒介的收费，在相关的广告或商业行为开始出现于公众面前时确认为收人。 广告的制作费，通常应在资产负债表日根据广告的完工进度确认为收人。

.3.为特定客户开发软件的收费，在资产负债表日根据开发的完工进度确认为收人。

1. 包括在商品售价内可区分的服务费，在提供服务的期间内分期确认为收人。
2. 艺术表演、招待宴会和其他特殊活动的收费，在相关活动发生时确认为收人。收 费涉及几项活动的，预收的款项应合理分配给每项活动，分别确认为收人。
3. 申请入会费和会员费只允许取得会籍，所有其他服务或商品都要另行收费的，通 常应在款项收回不存在重大不确定性时确认为收人。申请人会费和会员费能使会员在会员 期内得到各种服务或出版物，或者以低于非会员的价格销售商品或提供服务的，通常应在 整个受益期内分期确认为收入。
4. 属于提供设备和其他有形资产的特许权费，通常应在交付资产或转移资产所有权 时确认为收人；属于提供初始及后续服务的特许权费，通常应在提供服务时确认为收人。
5. 长期为客户提供重复劳务收取的劳务费，通常应在相关劳务活动发生时确认为 收入。

四、让渡资产使用权收入

(一）让渡资产使用权收人的确认

让渡资产使用权收人主要包括：（1)利息收入，主要是指金融企业对外贷款形成的 利息收人，以及同业之间发生往来形成的利息收入等。（2)使用费收入，主要是指企业 转让无形资产（如商标权、专利权、专营权、软件、版权）等资产的使用权形成的使用 费收人。

企业对外出租资产收取的租金、进行债权投资收取的利息、进行股权投资取得的现金

股利，也构成让渡资产使用权收入，有关的会计处理，请参照有关租赁、金融工具确认和 计量、长期股权投资等内容。

让渡资产使用权收入同时满足下列条件的，才能予以确认：

1. 相关的经济利益很可能流入企业

相关的经济利益很可能流入企业，是指让渡资产使用权收入金额收回的可能性大于不 能收回的可能性。企业在确定让渡资产使用权收入金额能否收回时，应当根据对方企业的 信誉和生产经营情况、双方就结算方式和期限等达成的合同或协议条款等因素，综合进行 判断。如果企业估计让渡资产使用权收人金额收回的可能性不大，就不应确认收人。

1. 收人的金额能够可靠地计量

收入的金额能够可靠地计量，是指让渡资产使用权收入的金额能够合理地估计。如果 让渡资产使用权收入的金额不能够合理地估计，则不应确认收人。

(二）让渡资产使用权收人的计量

1. 利息收入

企业应在资产负债表日，按照他人使用本企业货币资金的时间和实际利率计算确定利 息收人金额。按计算确定的利息收人金额，借记“应收利息”、“银行存款”等科目，贷 记“利息收人”、“其他业务收入”等科目。

【例11 -12]甲商业银行于20x7年10月1日向乙公司发放一笔贷款200万元，期限 为1年，年利率为5%，甲银行发放贷款时没有发生交易费用，该贷款合同利率与实际利 率相同。假定甲商业银行按季度编制财务报表，不考虑其他因素。甲商业银行的账务处理 如下：

,(1) 20 X7年10月1日对外贷款时：

借：贷款 2 000 000

贷：吸收存款 2 000 000

1. 20 X7年12月31日确认利息收人时：

借：应收利息 （2 000 000 x5% +4) 25 000

贷：利息收入 25 000

1. 使用费收人

使用费收入应当按照有关合同或协议约定的收费时间和方法计算确定。不同的使用费 收入，收费时间和方法各不相同。有一次性收取一笔固定金额的，如一次收取10年的场 地使用费；有在合同或协议规定的有效期内分期等额收取的，如合同或协议规定在使用期 内每期收取一笔固定的金额；也有分期不等额收取的，如合同或协议规定按资产使用方每 期销售额的百分比收取使用费等。

如果合同或协议规定一次性收取使用费，且不提供后续服务的，应当视同销售该 项资产一次性确认收人；提供后续服务的，应在合同或协议规定的有效期内分期确 认收人。如果合同或协议规定分期收取使用费的，通常应按合同或协议规定的收款 时间和金额或规定的收费方法计算确定的金额分期确认收入。 '

五、建造合同收入

(一）建造合同概述

建筑安装企业和生产飞机、船舶、大型机械设备等产品的工业制造企业，其生产活 动、经营方式不同于一般工商企业，有其特殊性：（1)这类企业所建造或生产的产品通 常体积巨大，如建造的房屋、道路、桥梁、水坝等，或生产的飞机、船舶、大型机械设备 等；（2)建造或生产产品的周期比较长，往往跨越一个或几个会计期间；（3)所建造或 生产的产品的价值比较大。因此，在现实经济生活中，这类企业在开始建造或生产产品之 前，通常要与产品的需求方（即客户）签订建造合同。建造合同是指为建造一项或数项 在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的资产而订立的合同。合同的甲方称为客 户，乙方称为建造承包商。

建造合同分为固定造价合同和成本加成合同。

固定造价合同，是指按照固定的合同价或固定单价确定工程价款的建造合同。例如： 建造一座办公楼，合同规定总造价为3 000万元；建造一条公路，合同规定每公里单价为 400万元。

成本加成合同，是指以合同约定或其他方式议定的成本为棊础，加上该成本的一定比 例或定额费用确定工程价款的建造合同。例如：建造一艘船舶，合同总价款以建造该船舶 的实际成本为基础，加收3%计取；建造一段地铁，合同总价款以建造该段地铁的实际成 本为基础，每公里加收600万元。

(二）合同的分立与合并

企业通常应当按照单项建造合同进行会计处理。但是，在某些情况下，为了反映一项 或一组合同的实质，需要将单项合同进行分立或将数项合同进行合并。

1. 合同分立

有的资产建造虽然形式上只签订了一项合同，但其中各项资产在商务谈判、设计施 .I：、价款结箅等方面都足可以相力:分离的，实质上足多项合同，在会计上应当作为不同的 核笕对象。

一项包栝建造数项资产的建造合同，同吋满足下列•〈项条件的，每项资产应当分立为 取项合同：(D每项资产均有独立的建造计划；（2) W莕户就每项资产单独进行谈判， 双方能够接受或拒绝与每项资产有关的合同条款；（3)饵项资产的收人和成本可以单独 辨认。

例如：某建筑公同与客户签订-一项合同，为客户建造•栋f舍楼和一座食堂。在签订 合同时，违筑公司与客户分别就所建宿舍楼和食堂进行谈判，并达成一致意见：宿舍楼的 X程造价为500万元，食堂的工程造价为200万元u宿舍楼和食\_有独立的施工图预 算，宿舍楼的预计总成本为450万元，食堂的预计总成本为170万元。根据上述资料分 析：由于柄舍楼和食堂均有独立的施工图预算，W此符合条件（1);由于在签订合同时， 迚筑公司与客户分別就所建宿舍楼和食堂进行谈判，并达成一致意见，因此符合条件 ；(2);由干宿舍楼和食堂均有单独的造价和预算成本，因此符合參(3) ^建筑公司应将 建造宿舍楼和食堂分立为两个单项合同进行会计处理。 ’

如果不同时满足上述三个条件，则不能将合同分立，而应将其作为一个合同进行会计 处理,，假如上例中，没奋明确宿舍楼和食觉各自的工程造价’而是以700 #元的总金额签 订了该项合同，也未作出各ft的预算成本。这时，不符合条件（3)，则建筑公司不能将 该项合同分立为两个单项合同进行会计处理。 \_

1. 合同合并

有的资产建造虽然形式上签订了多项合同，但各项资产在设计、技术、功能、最终用

途上是密不可分的，实质上是一项合同，在会计上应当作为一个核算对象。

一组合同无论对应单个客户还是多个客户，同时满足下列三项条件的，应 当合并为单项合同：（1)该组合同按一揽子交易签订；（2)该组合同密切相关，每项合 同实际上巳构成一项综合利润率工程的组成部分；（3)该组合同同时或依次履行。

例如：为建造一个冶炼厂，某建造承包商与客户一揽子签订了三项合同，分别建造一 个选矿车间、一个冶炼车间和一个工业污水处理系统。根据合同规定，这三个工程将由该 建造承包商同时施工，并根据整个项目的施工进度办理价款结算。根据上述资料分析/由 于这三项合同是一揽子签订的，表明符合条件（1)。对客户而言，只有这三项合同全部 完工交付使用时，该冶炼厂才能投料生产，发挥效益；对建造承包商而言，这三项合同的 各自完工进度，直接关系到整个建设项目的完工进度和价款结算，并且建造承包商对工程 施工人员和工程用料实行统一管理。因此，该组合同密切相关，已构成一项综合利润率工 程项目，表明符合条件（2)。该组合同同时履行，表明符合条件（3)。因此，该建造承 包商应将该组合同合并为一个合同进行会计处理。

3.追加资产的建造

有时，建造合同在执行中，客户可能会提出追加建造资产的要求，从而与建造承包商 协商变更原合同内容或者另行签订建造追加资产的合同。根据不同情况，建造追加资产的 合同可能与原合同合并为一项合同进行会计核算，也可能作为单项合同单独核算。

追加资产的建造，满足下列条件之一的，应当作为单项合同：（1)该追加资产在设 计、技术或功能上与原合同包括的一项或数项资产存在重大差异；（2)议定该追加资产 的造价时，不需要考虑原合同价款。

,例如：某建筑商与客户签订了一项建造合同。合同规定，建筑商为客户设计并建造一 栋教学楼，教学楼的工程造价（含设计费用）为600万元，预计总成本为550万元。合 同履行一段时间后，客户决定追加建造一座地上车库，并与该建筑商协商一致，变更了原 合同内容。根据上述资料分析：由于该地上车库在设计、技术和功能上与原合同包括的教 学楼存在重大差异，表明符合条件（1)，因此该追加资产的建造应当作为单项合同。

(三）合同收人与合同成本

1.合同收入的组成

合同收人包括两部分内容：（1)合同规定的初始收人。即建造承包商与客户签订的 合同中最初商定的合同总金额，它构成了合同收入的基本内容。（2)因合同变更、索赔、 奖励等形成的收入。

合同变更是指客户为改变合同规定的作业内容而提出的调整。合同变更条款同时满足 下列条件的，才能构成合同收入：（1)客户能够认可因变更而增加的收入；（2)该收入 能够可靠地计量。例如，某建造承包商与客户签订了一项建造图书馆的合同，建设期3 年。第二年，客户要求将原设计中采用的铝合金门窗改为采用塑钢门窗，并同意增加合同 造价50万元。本例中，建造承包商可在第二年将因合同变更而增加的收人50万元认定为 合同收人的组成部分；假如建造承包商认为此项变更应增加造价50万元，但双方最终只 达成增加造价40万元的协议，则只能将40万元认定为合同收人的组成部分。

索赔款是指因客户或第三方的原因造成的、向客户或第三方收取的、用以补偿不包括 在合同造价中成本的款项。索赔款同时满足下列条件的，才能构成合同收入：（1)根据 谈判情况，预计对方能够同意该项索赔；（2)对方同意接受的金额能够可靠地计量。例

如，某建造承包商与客户签订了一项建造水电站的合同。合同规定的建设期是20x6年1 月至20x9年12月；同时规定，发电机由客户采购，于20x8年10月交付建造承包商进 行安装。该项合同在执行过程中，客户于20x9年1月才将发电机交付建造承包商。建造 承包商因客户交货延期要求客户支付延误工期款150万元。本例中，假如客户不同意支付 延误工期款，则不能将150万元计入合同总收人；假如客户只同意支付延误工期款100万 元，则只能将100万元认定为合同收人的组成部分。

奖励款是指工程达到或超过规定的标准，客户同意支付的额外款项。奖励款同时满足 下列条件的，才能构成合同收入：（1).根据合同目前完成情况，足以判断工程进度和工 程质量能够达到或超过规定的标准；（2)奖励金额能够可靠地计量。例如，某建造承包 商与客户签订一项建造大桥的合同，合同规定的建设期为20x7年10月25日至20x9年 10月25日。20x9年7月，主体工程已基本完工，工程质量符合设计要求，有望提前3 个月竣工，客户同意向建造承包商支付提前竣工奖100万元。本例中，假如该项合同的主 体工程虽于20x9年7月基本完工，但是经工程监理人员认定，工程质量未达到设计要求， 还需进一步施工，则不能认定奖励款构成合同收人。

2.合同成本的组成

合同成本是指为建造某项合同而发生的相关费用，合同成本包括从合同签订开始至合 同完成止所发生的、与执行合同有关的直接费用和间接费用。这里所说的“直接费用” 是指为完成合同所发生的、可以直接计人合同成本核算对象的各项费用支出；“间接费 用”是指为完成合同所发生的、不宜直接归属于合同成本核算对象而应分配计入有关合 同成本核算对象的各项费用支出。实务中，间接费用的分配方法主要有人工费用比例法、 直接费用比例法等。与合同有关的零星收益，即在合同执行过程中取得的、非经常性的零 , 星收益，如完成合同后处置残余物资取得的收益，不应计入合同收人而应冲减合同成本。

1. 直接费用的组成。合同的直接费用包括四项内容：耗用的材料费用、耗用的人 工费用、耗用的机械使用费和其他直接费用。

耗用的材料费用主要包括施工生产过程中耗用的构成工程实体或有助于形成工程实体 的原材料、辅助材料、构配件、零件、半成品的成本和周转材料的摊销及租赁费用。周转 ; 材料是指企业在施工过程中能多次使用并可基本保持原来的实物形态而逐渐转移其价值的 , 材料，\_如施工中使用的模板、挡板和脚手架等。

； 耗用的人工费用主要包括从事工程建造的人员的工资、奖金、津贴补贴、职工福利费

等职工薪酬。

耗用的机械使用费主要包括施工生产过程中使用自有施工机械所发生的机械使用费、 租用外单位施工机械支付的租赁费和施工机械的安装、拆卸和进出场费。

其他直接费用是指在施工过程中发生的除上述三项直接费用以外的其他可以直接计入 合同成核算对象的费用。主要包括有关的设计和技术援助费用、施工现场材料的二次搬 运费、生产工具和用具使用费、检验试验费、工程定位复测费、工程点交费用、场地清理 费用等。

1. 间接费用的组成。间接费用主要包括临时设施摊销费用和企业下属的施工、生 产单位组织和管理施工生产活动所发生的费用，如管理人员薪酬、劳动保护费、固定资产 折旧费及修理费、物料消耗、取暖费、水电费、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修 费、排污费等。这里所说的“施工单位”是指建筑安装企业的施工队、项目经理部等；

“生产单位”是指船舶、飞机、大型机械设备等制造企业的生产车间。这些单位可能同时 组织实施几项合同，其发生的费用应由这几项合同的成本共同负担。

1. 因订立合同而发生的费用。建造承包商为订立合同而发生的差旅费、投标费等， 能够单独区分和可靠计量且合同很可能订立的，应当予以归集，待取得合同时计人合同成 本；未满足上述条件的，应当计人当期损益。
2. 不计人合同成本的各项费用。下列各项费用属于期间费用，应在发生时计入当 期损益，不计人建造合同成本：

①企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动所发生的管理费用。这里所述的 “企业行政管理部门”包括建筑安装公司的总公司以及船舶、飞机、大型机械设备制造企 业等企业总部。

②船舶等制造企业的销售费用。

③企业为建造合同借人款项所发生的、不符合借款费用准则规定的资本化条件的借款 费用。例如：企业在建造合同完成后发生的利息净支出、汇兑净损失、金融机构手续费以 及筹资发生的其他财务费用。

(四）合同收人与合同费用的确认

合同收人与合同费用确认的基本原则是：（1)如果建造合同的结果能够可靠估计， 企业应根据完工百分比法在资产负债表日确认合同收人和合同费用。（2)如果建造合同 的结果不能可靠估计，应分两种情况进行处理：合同成本能够收回的，合同收人根据能够 收回的实际合同成本金额予以确认，合同成本在其发生的当期确认为合同费用；合同成本 不可能收回的，应在发生时立即确认为合同费用，不确认合同收入。

合M预计总成本超过合|m]总收人的,应：'1将预计损失确认为屯期费用,

I.结果能够川'雜佔计的建造合冏

攰造合同的结果能够可靠估i.丨-的，企业应根据完工紅分比法在资产负债表H确认合同i 收人和合同费川。完工白'分比法是根据合同完工进度确认合同收人和费用的方法，运用这: 种方法确认合M收人和费jT丨，能为报表使用者提供相关介同进度及本朋业绩的有

1. 迚造合同的结果能够可靠估计的认定标准。固定造价合同的结果能够坷靠估汁 的认炬标准为同吋几备以下叫个条件：①合同总收人能够可靠地计最；②与合同相关的经: 济利益很⑴\_能流人企业；③实际发生的合同成本能够淸楚地K分和可雒地计跫；④合同完: 工进度和为完成合同尚需发也的成本能够可靠地确定。

成本加成合同的结果能够可猫估计的认定标准为同时具备以下网个条件：①与合同相 关的经济利益很⑴'能流人企业；②实际发也的合同成本能够淸楚地K分和可猫地汁跫。

1. 完「1:进度的确定。确定合同完:.1:进度有以下二种方法：

①根据累计实际发生的合冏成4；占合冏预H•总成本的比例确定。该方法楚确定合同完 工进度比较常用的方法。计算公式如下：

合N1完丁进度=累计实际发生的合同成本+合同预计总成本x 100%

累计实細发牛的合同成木足指形成工程完工进度的工程实体和工作M;所耗用的宽接成 本和间接成本，不乜括与合同未来活动相关的合同成本（如施工中尚未安装、使用或耗: 用的材料成本），以及在分包工程的.1:作傲完成之前预付给分包单位的款项（根据分包工: 程进度.支付的分包工程进度款，应构成累计实細发生的合同成本）。

②根锯已经完成的合同工作觉占合冏预汁总工作贵的比例确定„该方法适用于合同工i

作量容易确定的建造合同，如道路工程、土石方挖掘、砌筑工程等。计算公式如下： 合同完工进度=已经完成的合同工作量+合同预计总工作量X 100%

③根据实际测定的完工进度确定。该方法是在无法根据上述两种方法确定合同完工进 度时所采用的一种特殊的技术测量方法，适用于一些特殊的建造合同，如水下施工工程 等。需要注意的是，这种技术测量并不是由建造承包商自行随意测定，而应由专业人员现 场进行科学测定。

(3)完工百分比法的运用。确定建造合同的完工进度后，就可以根据完工百分比法 确认和计量当期的合同收入和费用。当期确认的合同收人和费用可用下列公式计算： 当期确认的合同收人=合同总收入x完工进度-以前会计期间累计巳确认的收人 当期确认的合同费用=合同预计总成本x完工进度-以前会计期间累计已确认的费用 当期确认的合同毛利=当期确认的合同收人\_当期确认的合同费用 上述公式中的完工进度指累计完工进度。

对于当期完成的建造合同，应当按照实际合同总收入扣除以前会计期间累计已确认收 入后的金额，确认为当期合同收入；同时，按照累计实际发生的合同成本扣除以前会计期 间累计已确认费用后的金额，确认为当期合同费用。

【例11-13】某建筑企业签订了一项总金额为2 700 000元的固定造价合同，合同完工 进度按照累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定。工程已于20 y 7年2月 开工，预计20x9年9月完工。最初预计的工程总成本为2 500 000元，到20x8年年底， 由于材料价格上涨等因素调整了预计总成本，预计工程总成本已为3 000 000元。，该建筑 企业于20x9年7月提前两个月完成了建造合同，工程质量优良，客户同意支付奖励款 300 000元。建造该工程的其他有关资料如表11 -2所示。

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 表 11 -2 |  |  | 单位：元 |
| 项 目 | 20 x7 年 | 20 x8 年 | 20 X9 年 |
| 累计实际发生成本 | 800 000 | 2 100 000 | 2 950 000 |
| 预计完成合同尚需发生成本 | 1 700 000 | 900 000 | — |
| 结算合同价款 | 1 000 000 | 1 100 000 | 900 000 |
| 实际收到价款 | 800 000 | 900 000 | 1 300 000 |

该建筑企业对本项建造合同的有关账务处理如下（为简化起见，会计分录以汇总数 .反映，有关纳税业务的会计分录略）：

1. 20x7年账务处理如下：

登记实际发生的合同成本：

借：工程施工——合同成本 800 000

贷：原材料、应付职工薪酬、机械作业等 800 000

登记已结算的合同价款：

借：应收账款 1 000 000

贷：工程结算 1 000 000

登记实际收到的合同价款：

借：银行存款 800 000

贷：应收账款 ' 800 000

确认计量当年的合同收人和费用，并登记人账：

20 x7 年的完工进度=800 000 v (800 000 +1 700 000) X 100% =32%

20 x7年确认的合同收入=2 700 000 x32% =864 000 (元）

20 X7 年确认的合同费用=(800 000 + 1 700 000) x32% =800 000 (元）

20 x7年确认的合同毛利=864 000 - 800 000 =64 000 (元）

借：主营业务成本 , 800 000

工程施工——合同毛利 64 000

贷：主营业务收人 864 000

1. 20 X 8年的账务处理如下：

登记实际发生的合同成本：

借：工程施工——合同成本 1 300 000

贷：原材料、应付职工薪酬、机械作业等 1 300 000

机械作业等

登记结算的合同价款：

借：应收账款 贷：工程结算 登记实际收到的合同价款：

1 100 000 1 100 000

900 000

900 000

借：银行存款 ' 贷：应收账款

口确认计量当年的合同收人和费用，并登记人账：

20 X 8 年的完工进度=2 100 000 v (2 100 000 +900 000) x 100% =70%

20 X8 年确认的合同收入=2 700 000 x70% \_864 000 =1 026 000 (元）

20 x8 年确认的合同费用=(2 100 000 +900 000) x70% -800 000

=1 300 000 (元）. ,

20 x 8 年确认的合同毛利=1 026 000 -1 300 000 = -274 000 (元)

20 X 8 年确认的合同预计损失=(2 100 000 +900 000 -2 700 000) x (1 -

-70% )

=90 000 (元)

注：在20x8年年底，由于该合同预计总成本（3 000 000元）大于合同总收人（2 700 000元），预 计发生损失总额为300 000元，由于巳在“工程施工——合同毛利”中反映了 -210 000元（64 000. \_274 000)的亏损，因此应将剩余的、为完成工程将发生的预计损失90 000元确认为当期费用。

借：主营业务成本 1 300 000

贷：主营业务收入 1 026 000

工程施工——合同毛利 274 000

借：资产减值损失 90 000

贷：存货跌价准备 90 000

1. 20x9年的账务处理如下：

登记实际发生的合同成本： •

借：工程施工——合同成本

850 000

850 000

贷：原材料、应付职工薪酬、

机械作业等

登记结算的合同价款：

借：应收账款 900 000

贷：工程结算 900 000

登记实际收到的合同价款：

借：银行存款 1 300 000

贷：应收账款 1 300 000

确认计量当年的合同收人和费用，并登记入账：

20 x 9 年确认的合同收入=(2 700 000 +300 000) - (864 000 +1 026 000)

=1 110 000 (元）

20 X 9 年确认的合同费用=2 950 000 -800 000 -1 300 000 =850.000 (元）

20 X 9 年确认的合同毛利=1 110 000 -850 000 =260 000 (元）

借：主营业务成本 850 000

工程施工——合同毛利 260 000

贷：主营业务收入 1 110 000

20x9年工程全部完工，应将“存货跌价准备”科目相关余额冲减“主营业务成 本”，同时将“工程施工”科目的余额与“工程结算”科目的余额相对冲：

借：存货跌价准备 90 000

贷：主营业务成本 90 000

借:工程结算 3 000 000

贷：工程施工——合同成本 2 950 000

——合同毛利 50 000

2.结果不能可靠估计的建造合同

如瑕建造合同的结果不能可靠估计，则不能采用完工西分比法确认和计毡合冏收人和 费用，而应K别以下两种情况进行会计处理：（1)合同成本能够收问的，合M收入根据 能够收间的实际合同成本予以确认，合同成本在其发生的3期确认为合冏费用；(2)合 词成本不可能收四的，应在发生时立即确认为合冏费用，不确认合冏收人a

【例某建筑公司与客户签订了一项总金额为120万元的违造合冏。笫一年实 际发生工程成本50万元，双方均能履行合同规定的义务，但建筑公司祚年末吋对该项工 程的完工进度无法可靠确足。

本例中，该公司不能采用完丄百分比法确认收入。由于客户能够屈行合丨i:f]，1年发生 的成本均能收间，所以公司可将邛年发生的成本金额同时确认为翅年的收入和费川，当年 :不确认利润。其账务处现如下：

借：主留业务成本 500 000

贷：主营业务收入 500 000

如粜该公司当年与客户只办理价款结算30万元，其余款项可能收不丨.|!丨来。介:这种情 况下’该公司只能将30万元确认为出年的收人，50万元应确认为3年的费用。儿账务处 理如下：

借：主营业务成本 500 000

贷：主营业务收入 300 000

工程施工——合同毛利 200 000

如果建造合同的结果不能可靠估计的不确定因素不复存在，就不应再按照上述规定确 认合同收人和费用，而应转为按照完工百分比法确认合同收人和费用。

【例11-15】沿用【例11-14】，如果到第二年，完工进度无法可靠确定的因素消 除。第二年实际发生成本为30万元，预计为完成合同尚需发生的成本为20万元，则企业 应当计算合同收人和费用如下：

第二年合同完工进度=(50 +30) H- (50 +30 +20) x 100% =80%

第二年确认的合同收人=120 x80% -：30 =66 (万元）

第二年确认的合同成本=(50 +30 +20) x80% -so =30 (万元)

第二年确认的合同毛利=66 -30 =36 (万元）

其账务处理如下：

,借：主营业务成本 300 000

工程施工"一^合同毛利 360 000

贷：主营业务收人 660 000

3.合同预计损失的处理

建造承包商正在建造的资产，类似于工业企业的在产品，性质上属于建造承包商的存 货，期末应当对其进行减值测试。如果建造合同的预计总成本超过合同总收人，则形成合 同预计损失，应提取损失准备，并确认为当期费用。合同完工时，将已提取的损失准备冲 减合同费用。

【例11-16】某建筑公司签订了一项总金额为120万元的固定造价合同，最初预计总 成本为100万元。第一年实际发生成本70万元。年末，预计为完成合同尚需发生成本55 万元。该合同的结果能够可靠估计。该公司在年末应进行如下账务处理：

第一年合同完工进度=70 + (70 +55) X 100% =56%

第一年确认的合同收人=120 x56% =67.2 (万元）

第一年确认的合同费用=(70 +55) x56% =70 (万元）

第一年确认的合同毛利=67.2 \_70 = -2.8 (万元）

第一年预计的合同损失= [(70 +55) -120] x(l -56%) =2.2 (万元）

其账务处理如下：

借：主营业务成本 700 000

贷：主营业务收入 672 000

工程施工——合同毛利 28 000

借：资产减值损失 22 000

贷：存货跌价准备 22 000

(五）房地产建造协议收人的确认

企业自行建造或通过分包商建造房地产，应当根据房地产建造协议条款和实际情况， 判断确认收入应适用的会计准则。房地产购买方在建造工程开始前能够规定房地产设计的 主要结构要素，或者能够在建造过程中决定主要结构变动的，房地产建造协议符合建造合 同定义，企业应当遵循建造合同准则确认收人；房地产购买方影响房地产设计的能力有限 (如仅能对基本设计方案作微小变动）的，企业应当遵循收人准则中有关商品销售收人的 原则确认收人。

—、费用的确认

费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润 无关的经济利益的总流出。

费用有狭义和广义之分。广义的费用泛指企业各种日常活动发生的所有耗费，狭义的 费用仅指与本期营业收人相配比的那部分耗费。费用应按照权责发生制和配比原则确认， 凡应属于本期发生的费用，不论其款项是否支付，均确认为本期费用；反之，不属于本期 发生的费用，即使其款项已在本期支付，也不确认为本期费用。

在确认费用时，首先应当划分生产费用与非生产费用的界限。生产费用是指与企业日 常生产经营活动有关的费用，如生产产品所发生的原材料费用、人工费用等；非生产费用 是指不属于生产费用的费用，如用于购建固定资产所发生的费用，不属于生产费用。其 次，'应当分清生产费用与产品成本的界限。生产费用与一定的期间相联系，而与生产的产 品无关；产品成本与一定品种和数量的产品相联系，而不论发生在哪一期。第三，应当分 清生产费用与期间费用的界限。生产费用应当计人产品成本；而期间费用直接计人当期 损益。

在确认费用时，对于确认为期间费用的费用，必须进一步划分为管理费用、销售费 用和财务费用。对于确认为生产费用的费用，必须根据该费用发生的实际情况分别不 同的费用性质将其确认为不同产品所负担的费用；对于几种产品共同发生的费用，必 须按受益原则，采用一定方法和程序将其分配计人相关产品的生产成本。本节主要讲 述期间费用。

二、期间费用

期间费用是企业当期发生的费用中的重要组成部分，是指本期发生的、不能直接或间 接归人某种产品成本的、直接计人损益的各项费用，包括管理费用、销售费用和财务 费用。

(一）管理费用

管理费用是指企业为组织和管理企业生产经营所发生的管理费用，包括企业在筹建期 间内发生的开办费、董事会和行政管理部门在企业的经营管理.中发生的或者应由企业统一 负担的公司经费（包括行政管理部门职工工资及福利费、物料消耗、低值易耗品摊销、 办公费和差旅费等）、工会经费、董事会费（包括董事会成员津贴、会议费和差旅费等）、 聘请中介机构费、咨询费（含顾问费）、诉讼费、业务招待费、房产税、车船税、土地使 用税、印花税、技术转让费、矿产资源补偿费、研究费用、排污费以及企业生产车间 (部门）和行政管理部门等发生的固定资产修理费用等。

企业发生的管理费用，在“管理费用”科目核算，并在“管理费用”科目中按费用 项目设置明细账，进行明细核算。期末，“管理费用”科目的余额结转“本年利润”科目

后无余额。

(~■)销售费用

销售费用是指企业在销售商品和材料、提供劳务的过程中发生的各种费用，包括企业 在销售商品过程中发生的保险费、包装费、展览费和广告费、商品维修费、预计产品质量 保证损失、运输费、装卸费等以及为销售本企业商品而专设的销售机构（含销售网点、 售后服务网点等）的职工薪酬、业务费、折旧费、固定资产修理费用等费用。

企业发生的销售费用，在“销售费用”科目核算，并在“销售费用”科目中按费用 项目设置明细账，进行明细核算。期末，“销售费用”科目的余额结转“本年利润”科目 后无余额。

企业（金融）应将“销售费用”科目改为“业务及管理费”科目，核算企业（金 融）在业务经营和管理过程中所发生的各项费用，包括折旧费、业务宣传费、业务招待 费、电子设备运转费、钞币运送费、安全防范费、邮电费、劳动保护费、外事费、印刷 费、低值易耗品摊销、职工工资及福利费、差旅费、水电费、职工教育经费、工会经费、 会议费、诉讼费、公^£费、咨询费、无形资产摊销、长期待摊费用摊销、取暖降温费、聘 请中介机构费、技术转让费、绿化费、董事会费、财产保险费、劳动保险费、待业保险 费、住房公积金、物业管理费、研究费用、提取保险保障基金等。

(三）财务费用

财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金等而发生的筹资费用，包括利息支出 (减利息收入）、汇兑损益以及相关的手续费、企业发生的现金折扣或收到的现金折 扣等。

.企业发生的财务费用，在“财务费用”科目核算，并在“财务费用”科目中按费用 项目设置明细账，进行明细核算。期末，“财务费用”科目的余额结转“本年利润”科目 后无余额。



一、利润的构成

企业作为独立的经济实体，应当以自己的经营收人抵补其成本费用，并且实现盈利。 企业盈利的大小在很大程度上反映企业生产经营的经济效益，表明企业在每一会计期间的

最终经营成果。

利润是指企业在一定会计期间的经营成果。利润包括收人减去费用后的净额、直接计 人当期利润的利得和损失等。

直接计入当期的利得和损失，是指应当计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变 动的、与所有者投人资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失D 利润相关计算公式如下：

(一）营业利润

营业利润=营业收人-营业成本\_营业税金及附加\_销售费用\_管理费用-财务费

用-资产减值损失+公允价值变动收益（\_公允价值变动损失）+投资收益（-投资损失）

其中，营业收人是指企业经营业务所实现的收入总额，包括主营业务收人和其他业 务收人。营业成本是指企业经营业务所发生的实际成本总额，包括主营业务成本和其 他业务成本。资产减值损失是指企业计提各项资产减值准备所形成的损失。公允价值 变动收益（或损失）是指企业交易性金融资产等公允价值变动形成的应计人当期损益 的利得（或损失）。投资收益（或损失）是指企业以各种方式对外投资所取得的收益 (或发生的损失）。

(二）利润总额

利润总额=营业利润+营业外收入\_营业外支出

其中，营业外收人（或支出）是指企业发生的与日常活动无直接关系的各项利得 (或损失）。

(三）净利润

净利润=利润总额—所得税费用

其中，所得税费用是指企业确认的应从当期利润总额中扣除的所得税费用。

二、营业外收支的会计处理

营业外收支是指企业发生的与日常活动无直接关系的各项收支。营业外收支虽然与企 业生产经营活动没有多大的关系，但从企业主体来考虑，同样带来收人或形成企业的支 出，也是增加或减少利润的因素，对企业的利润总额及净利润产生较大的影响。

(一）营业外收人 ‘

营业外收人是指企业发生的与(：1常活动尤亩接关系的各项利彳y。营业外收人并不是由 企业经费资金耗费所产生的，不需耍企业付出代价，实际上是一种纯收人，不可能也不需 要与有关费用进行配丨七。因此，在会计处理上，应当严格区分营业外收人与营业收人的界 限。背业外收人主耍包括：非流动资产处置利得、非货币性资产交换利得、债务重组利 得、政府补助、盘盈利得、捐赠利得等。

非流动资产处置利得包括固迸资产处置利得和无形资产出售利得。固定资产处置利 得，指企业出俾固定资产所取得价款或报废固定资产的残科价值和变价收人等，扣除 固定资产的账面价值、淸观费用、处置相关税费后的净收益；无形资产出售利得，指 企业出售无形资产所取得价款扣除出t¥无形资产的账面价值、出售相关税费后的净 收益。

非货币性资产交换利得，指在非货币性资产交换中换出资产为固定资产、无形资产 的，换人资产公允价值大于换出资产账面价值的紫额，扣除相关费用后计人营业外收人的 金额,:，

愤务重组利得，指®组愤务的账而价值超过淸偿债务的现金」非现金资产的公允价 值、所转股份的公允价值，或者重组后债务账面价值之间的差额。 、

盘盈利得，指企业对于现金等资产清查盘点中盘盈的资产，报经批准域计人营业外收 入的金额。

政府补助，指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产形成的利得。

捐赠利得，指企业抜受捐赠产也的利得。企业接受的捐赠和债务豁免，按照会计准则 规定符合确认条件的.，通常应哉确认为当期收益„但是，企业接受控股股东（或控股股

东的子公司）或非控股股东（或非控胶股东的子公司）直接或间读代为偿债、债务豁免 或捐赠，经济实质表明属于控股股东或非控股股东对企业的资本性投入，应当将相关利得 计人所有者权益（资本公积）。

企业发生破产重整，其非控股股东因执行人民法院批准的破产重整计划，通过让渡 所持有的该企业部分股份向企业债权人偿债的，企业应将非控股股东所让渡股份按照 其在让渡之日的公允价值计人所有者权益（资本公积），减少所豁免债务的账面价值， 并将让渡股份公允价值与被豁免的债务账面价值之间的差额计人当期损益。控股股东 按照破产重整计划让渡了所持有的部分该企业股权向企业债权人偿债的，该企业也按 此原则处理。

企业应当通过“营业外收入”科目，核算营业外收人的取得和结转情况。该科目可 按营业外收人项目进行明细核算。期末，应将该科目余额转人“本年利润”科目，结转 后该科目无余额。

(二）营业外支出

营业外支出是指企业发生的与日常活动无直接关系的各项损失。营业外支出主要包 括：非流动资产处置损失、非货币性资产交换损失、债务重组损失、公益性捐赠支出、非 常损失、盘5损失等。

非流动资产处置损失包括固定资产处置损失和无形资产出售损失。固定资产处置损 失，指企业出售固定资产所取得价款或报废固定资产的残料价值和变价收人等，不足抵补 处置固定资产的账面价值、清理费用、处置相关税费后的净损失；无形资产出售损失，指 企业出售无形资产所取得价款，不足抵补出售无形资产的账面价值、出售相关税费后的净 损失。

非货币性资产交换损失，指在非货币性资产交换中换出资产为固定资产、无形资产 的，换人资产公允价值小于换出资产账面价值的差额，扣除相关费用后计人营业外支出的 金

债务重组损失，指重组债权的账面余额超过受让资产的公允价值、所转股份的公允价 值，或者重组后债权的账面价值之间的差额。

公益性捐赠支出，指企业对外进行公益性捐赠发生的支出。

非常损失，指企业对于因客观因素（如自然灾害等）造成的损失，在扣除保险公司 赔偿后计人营业外支出的净损失。

企业应通过“营业外支出”科目，核算营业外支出的发生及结转情况。该科目可按 营业外支出项目进行明细核算。期末，应将该科目余额转入“本年利润”科目，结转后 该科目无余额。

需要注意的是，营业外收入和营业外支出应当分别核算。在具体核算时，不得以营业 外支出直接冲减营业外收入，也不得以营业外收人冲减营业外支出，即企业在会计核算 时，应当区别营业外收人和营业外支出进行核算。

三、本年利润的会计处理

企业应设置“本年利润”科目，核算企业当期实现的净利润（或发生的净亏损）。

企业期（月）末结转利润时，应将各损益类科目的金额转人本科目，结平各损益 类科目。结转后本科目的贷方余额为当期实现的净利润；借方余额为当期发生的净

亏损。

年度终了，应将本年收入利得和费用、损失相抵后结出的本年实现的净利润，转人 “利润分配”科目，借记本科目，贷记“利润分配——未分配利润”科目；如为净亏损作 相反的会计分录。结转后本科目应无余额。

四、综合收益总额.

净利润加上其他综合收益扣除所得税影响后的净额为综合收益总额。

fl rfi«4 +E /4-"

1. i人i,丨 ®TIV r®™!

第十二章 财务报告

本章论述了财务报告构成及列报的基本要求、财务报表的编制和填列方法、附注 的主要内容、中期财务报告的编制要求。在学习和理解本章内容时，应当关注：

(1)财务报告构成及列报的基本要求。财务报告包括财务报表和其他应当在财务报 告中披露的相关信息和资料。（2)财务报表的编制和填列方法。包括资产负债表、 利润表、现金流量表、所有者权益变动表等。（3)附注的主要内容。例如，分部信 息的披露、关联方披露、金融工具的披露等。（4)中期财务报告的定义、构成和编 制要求。中期财务报告应当遵循与年度财务报告相一致的会计政策、重要性原则、 及时性原则。除了学习本章节的内容外，还应当认真阅读《企业会计准则第30 号——财务报表列报》、《企业会计准则第31号——现金流量表》、《企业会计准则第 32号——中期财务报告》、《企业会计准则第35号——分部报告》、《企业会计准则 第36号——关联方披露》、《企业会计准则第37号——金融工具列报》及相关指南 和解释。

第一节 财务报告概述

财务报告，是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的 经营成果、现金流量等会计信息的文件。财务报告包括财务报表和其他应当在财务报告中 披露的相关信息和资料。

—、财务报表的定义和构成

财务报表是对企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述。财务报表至少应当 包括下列组成部分：（1)资产负债表；（2)利润表；（3)现金流量表；（4)所有者权益 (或股东权益，下同）变动表；（5)附注。财务报表的,这些组成部分具有同等的重要

程度。

财务报表可以按照不同的标准进行分类：（1)按财务报表编报期间的不同，可以分 为中期财务报表和年度财务报表。中期财务报表是以短于一个完整会计年度的报告期间为 基础编制的财务报表，包括月报、季报和半年报等。（2)按财务报表编报主体的不同， 可以分为个别财务报表和合并财务报表。个别财务报表是由企业在自身会计核算基础上对 账簿记录进行加工而编制的财务报表，它主要用以反映企业自身的财务状况,、经营成果和 现金流量情况。合并财务报表是以母公司和子公司组成的企业集团为会计主体，根据母公 司和所属子公司的财务报表，由母公司编制的综合反映企业集团财务状况、经营成果及现 金流量的财务报表。

二、财务报表列报的基本要求

(一）依据各项会计准则确认和计量的结果编制财务报表

企业应当根据实际发生的交易和事项，遵循《企业会计准则——基本准则》和各项 具体会计准则的规定进行确认和计量，并在此基础上编制财务报表。企业应当在附注中对 这一情况作出声明，只有遵循了企业会计准则的所有规定时，财务报表才应当被称为 “遵循了企业会计准则”。同时，企业不应以在附注中披露代替对交易或事项的确认和计 量，不恰当的确认和计量也不能通过充分披露相关会计政策而纠正。

此外，如果按照各项会计准则规定披露的信息不足以让报表使用者了解特定交易或事 项对企业财务状况和经营成果的影响时，企业还应当披露其他的必要信息。 ，

(二）列报基础 ，

持续经营是会计的基本前提，也是会计确认、计量及编制财务报表的基础。在编制财 务报表的过程中，企业管理层应当利用其所有可获得信息来评价企业自报告期末起至少 12个月的持续经营能力。评价时需要考虑的因素包括宏观政策风险、市场经营风险、企 业目前或长期的盈利能力、偿债能力、财务弹性以及企业管理层改变经营政策的意向等。 评价结果表明对持续经营能力产生重大怀疑的，企业应当在附注中披露导致对持续经营能 力产生重大怀疑的因素以及企业拟采取的改善措施。

企业在评估持续经营能力时应当结合考虑企业的具体情况。通常情况下，企业过去每 年都有可观的净利润，并且易于获取所需的财务资源，则往往表明以持续经营为基础编制 财务报表是合理的，而无需进行详细的分析即可得出企业持续经营的结论。反之，如果企 业过去多年有亏损的记录等情况，则需要通过考虑更加广泛的相关因素来作出评价，比如 目前和预期未来的获利能力、债务清偿计划、替代融资的潜在来源等。

非持续经营是企业在极端情况下呈现的一种状态。企业存在以下情况之一的，通常表 明企业处于非持续经营状态：（1)企业已在当期进行清算或停止营业；（2)企业巳经正 式决定在下一个会计期间进行清算或停止营业；（3)企业巳确定在当期或下一个会计期 间没有其他可供选择的方案而将被迫进行清算或停止营业。企业处于非持续经营状态时, 应当采用其他基础编制财务报表。比如，企业处于破产状态时，其资产应当采用可变现净 值计量、负债应当按照其预计的结算金额计量等。在非持续经营情况下，企业应当在附注 中声明财务报表未以持续经营为基础列报，披露未以持续经营为基础的原因以及财务报表 的编制基础。

(三）权责发生制 ■

除现金流量表按照收付实现制编制外，企业应当按照权责发生制编制其他财务报表。

(四）列报的一致性

可比性是会计信息质量的一项重要质量要求，目的是使同一企业不同期间和同一期间 不同企业的财务报表相互可比。为此，财务报表项目的列报应当在各个会计期间保持一 致，不得随意变更。这一要求不仅只针对财务报表中的项目名称，还包括财务报表项目的

分类、排列顺序等方面。

在以下规定的特殊情况下，财务报表项目的列报是可以改变的：（1)会计准则要求 改变；（2)企业经营业务的性质发生重大变化或对企业经营影响较大的交易或事项发生 后，变更财务报表项目的列报能够提供更可靠、更相关的会计信息。

(五）依据重要性原则单独或汇总列报项目

关于项目在财务报表中是单独列报还是合并列报，应当依据重要性原则来判断。总的 原则是，如果某项目单个看不具有重要性，则可将其与其他项目汇总列报；如具有重要 性，则应当单独列报。企业在进行重要性判断时，应当根据企业所处的具体环境，从项目 的性质和金额两方面予以判断：一方面，应当考虑该项目的性质是否属于企业日常活动、 是否显著影响企业的财务状况、经营成果和现金流量等因素；另一方面，判断项目金额大 小的重要性，应当通过单项金额占资产总额、负债总额、所有者权益总额、营业收入总 额、营业成本总额、净利润、综合收益总额等直接相关项目金额的比重或所属报表单列项 目金额的比重加以确定。同时，企业对于各个项目重要性的判断标准一经确定，不得随意 变更。具体而言：

1. 性质或功能不同的项目，一般应当在财务报表中单独列报，比如存货和固定资产 在性质上和功能上都有本质差别，必须分别在资产负债表上单独列报。但是不具有重要性 的项目可以合并列报。
2. 性质或功能类似的项目，一般可以合并列报，但是对其具有重要性的类别应该单 独列报。比如原材料、在产品等项目在性质上类似，均通过生产过程形成企业的产品存 货，因此可以合并列报，合并之后的类别统称为“存货”在资产负债表上列报。

,3.项目单独列报的原则不仅适用于报表，还适用于附注。某些项目的重要性程度不 足以在资产负债表、利润表、现金流量表或所有者权益变动表中单独列报，但是可能对附 注而言却具有重要性，在这种情况下应当在附注中单独披露。

4.无论是财务报表列报准则规定的竿独列报项目，还是其他具体会计准则规定单独 列报的项目，企业都应当予以单独列报。

(六）财务报表项目金额间的相互抵销

财务报表项目应当以总额列报，资产和负债、收人和费用、直接计入当期利润的利得 和损失项目的金额不能相互抵销，即不得以净额列报，但企业会计准则另有规定的除外。 比如，企业欠客户的应付款不得与其他客户欠本企业的应收款相抵销，如果相互抵销就掩 盖了交易的实质。

下列三种情况不属于抵销，可以以净额列示：（1) 一组类似交易形成的利得和损失 以净额列示的，不属于抵销。比如，汇兑损益应当以净额列报，为交易目的而持有的金融 工具形成的利得和损失应当以净额列报等。但是，如果相关,利得和损失具有重要性，则应 当单独列报。（2)资产或负债项目按扣除备抵项目后的净额列示，不属于抵销。比如， 对资产计提减值准备，表明资产的价值确实已经发生减损，按扣除减值准备后的净额列 示，才反映了资产当时的真实价值。（3)非日常活动产生的利得和损失，以同一交易形 成的收益扣减相关费用后的净额列示更能反映交易实质的，不属于抵销。非日常活动并非 企业主要的业务，非日常活动产生的损益以收人扣减费用后的净额列示，更能有利于报表 使用者的理解。比如，非流动资产处置形成的利得和损失，应当按处置收人扣除该资产的 账面金额和相关销售费用后的净额列报。

(七）比较信息的列报

企业在列报当期财务报表时，至少应当提供所有列报项目上一个可比会计期间的比较 数据，以及与理解当期财务报表相关的说明，目的是向报表使用者提供对比数据，提高信 息在会计期间的可比性，以反映企业财务状况、经营成果和现金流量的发展趋势，提高报 表使用者的判断与决策能力。列报比较信息的这一要求适用于财务报表的所有组成部分， 即既适用于四张报表，也适用于附注。

通常情况下，企业列报所有列报项目上一个可比会计期间的比较数据，至少包括两期 各报表及相关附注。当企业追溯应用会计政策或追溯重述、或者重新分类财务报表项目 时，按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》等的规定， 企业应当在一套完整的财务报表中列报最早可比期间期初的财务报表，即应当至少列报三 期资产负债表、两期其他各报表（利润表、现金流量表和所有者权益变动表）及相关附 注。其中，列报的三期资产负债表分别指当期期末的资产负债表、上期期末（即当期期 初）的资产负债表、以及上期期初的资产负债表。

在财务报表项目的列报确需发生变更的情况下，应当至少对可比期间的数据按照当期 的列报要求进行调整，并在附注中披露调整的原因和性质、以及调整的各项目金额。但 是，在某些情况下，对可比期间比较数据进行调整是不切实可行的，则应当在附注中披露 不能调整的原因、以及假设金额重新分类可能进行的调整的性质。关于企业变更会计政策 或更正差错时要求的对比较信息的调整，还应遵循《企业会计准则第28号——会计政 策、会计估计变更和差错更正》。

(八）财务报表表首的列报要求

财务报表通常与其他信息（如企业年度报告等）-起公布，企业成当将按照企业会 计唯则编制的财务报告与一起公布的同一文件中的其他信息相K分。

财务报表一般分为丧首、正表两部分，其中，在农首部分企业应尚概括地说明下列基 本信息：0)编报企业的名称，如企业名称在0域当期发生了变更的，还应明确标明；

1. 对资产负侦表而苜，须披露资产负愤表口 /时对利润表、现金流禎表、所有者权益 变动表而言，须披露报表涵盖的会计期间；（3)货币名称和单位，按照我国企业会计准 则的规定，企业应尚以人K币作为记账本位币列报，并标明金额单位，如人民币元、人民 币万元等；（4)财务报表是合并财务报表的，应当予以标明。

(九）报告期间

企业至少应当编制年度财务报表。根据《中华人民共和闻会计法》p规定，会计年 度自公历1月1 口起至12月31 Fhh:,因此，在编制年度财务报衣时，可能存在年度财务 报表涵盖的期间短于一年的情况，比如企业在年度中间（如3月1日）开始设立等，在 这种情况下，企业应当披餺年度财务报表的实际涵盖期间及其短下一年的g因，并说明由 此引起财务报表项H与比较数据不與可比性这一事实。 . 、彳

第二节 资产负债表

一、资产负债表的内容及结构

(一）资产负债表的内容

资产负债表是指反映企业在某一特定日期财务状况的报表。它反映企业在某一特定日 期所拥有或控制的经济资源、所承担的现时义务和所有者对净资产的要求权。通过资产负 债表，可以提供某一日期资产的总额及其结构，表明企业拥有或控制的资源及其分布情 况，使用者可以一目了然地从资产负债表上了解企业在某一特定日期所拥有的资产总量及 其结构；可以提供某一日期的负债总额及其结构，表明企业未来需要用多少资产或劳务清 偿债务以及清偿时间；可以反映所有者所拥有的权益，据以判断资本保值、增值的情况以 及对负债的保障程度。此外，资产负债表还可以提供进行财务分析的基本资料，如将流动 资产与流动负债进行比较，计算出流动比率；将速动资产与流动负债进行比较，计算出速 动比率等，可以表明企业的变现能力、偿债能力和资金周转能力，从而有助于报表使用者 作出经济决策。

(二）资产负债表的结构

在我国，资产负债表采用账户式结构，报表分为左右两方，左方列示资产各项目，反 映全部资产的分布及存在形态；右方列示负债和所有者权益各项目，反映全部负债和所有 者权益的内容及构成情况。资产负债表左右双方平衡，资产总计等于负债和所有者权益总 计，即“资产□负债+所有者权益”。此外，为了使使用者通过比较不同时点资产负债表 的数据，掌握企业财务状况的变动情况及发展趋势，企业需要提供比较资产负债表，资产 负债表还就各项目再分为“年初余额”和“期末余额”两栏分别填列。资产负债表的具 体格式如表12-1所示。

二、金融资产和金融负债允许抵销和不得相互抵销的要求

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：

1. 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；
2. 企业计划以净额结算，或同时变现该金融资产和清偿该金融负债。

不满足终止确认条件的金融资产转移，转出方不得将已转移的金融资产和相关负债进 行抵销。

例如，甲公司与乙公司有长期合作关系，为简化结算，甲公司和乙公司合同明确约 定，双方往来款项定期以净额结算。这种情况满足金融资产和金融负债相互抵销的条件， 应当在资产负债表中以净额列示相关的应收款项或应付款项。

再如，两项金融工具的同时结算可能通过有组织的金融市场中清算机构的结算或面对 面交换等来实现。在这些情况下，现金流量实际上等于单一的净额，且没有信用风险或流 动性风险敞口。这种风险敞口尽管相对短暂，但影响可能重大。相应地，金融资产的变现

和金融负债的结算只有发生在同一时刻，才被认为是同时进行的。

在理解抵销条件时，还应注意以下两点：

1. 抵销权是债务人根据合同或其他协议，以应收债权人的金额全部或部分抵销应付 债权人的金额的法定权利。在某些情况下，如果债务人、债权人和第三方三者之间签署的 协议明确表示债务人拥有该抵销权，并且不违反相关法律或法规，债务人可能拥有以应收 第三方的金额抵销应付债权人的金额的法定权利。抵销权应当不取决于未来事项，而且在 企业和所有交易对手方的正常经营过程中，或在出现违约、无力偿债或破产等各种情形 下，企业均可执行该法定权利。在确定抵销权是否可执行时，企业应当充分考虑相关法律 和法规要求以及合同约定等各方面因素。
2. 当前可执行的抵销权不构成互相抵销的充分条件，企业既不打算行使抵销权（即 净额结算）,又无计划同时结算金融资产和金融负债的，该金融资产和金融负债不得 抵销。

在没有法定权利的情况下，一方或双方即使有意向以净额为基础进行结算或同时结算 相关金融资产和金融负债的，该金融资产和金融负债也不得抵销。

1. 企业同时结算金融资产和金融负债的，如果该结算方式相当于净额结算，则满足 以净额结算的标准。这种结算方式必须在同一结算过程或周期内处理了相关应收和应付款 项，最终消除或几乎消除了信用风险和流动性风险。如果某结算方式同时具备如下特征， 可视为满足净额结算标准：
2. 符合抵销条件的金融资产和金融负债在同一时点提交处理；
3. 金融资产和金融负债一经提交处理，各方即承诺履行结算义务；

.(3)金融资产和金融负债一经提交处理，除非处理失败，这些资产和负债产生的现 金流量不可能发生变动；

1. 以证券作为担保物的金融资产和金融负债，通过证券结算系统或其他类似机制 进行结算（例如券款对付），即如果证券交付失败，则以证券作为抵押的应收款项或应付 款项的处理也将失败，反之亦然；
2. 若发生上述（4)所述的失败交易，将重新进入处理程序，直至结算完成；
3. 由同一结算机构执行；
4. 有足够的日间信用额度，并且能够确保该日间信用额度一经申请提取即可履行， 以支持各方能够在结算日进行支付处理。
5. 在下列情况下，通常认为不满足可抵销条件，不得抵销相关金融资产和金融负债：
6. 使用多项不同金融工具来仿效单项金融工具的特征，即“合成工具”。例如，利 用浮动利率长期债券与收取浮动利息且支付固定利息的利率互换，合成一项固定利率长期 负债。
7. 金融资产和金融负债虽然具有相同的主要风险敞口（例如远期合同或其他衍生 工具组合中的资产和负债），但涉及不同的交易对手方。
8. 无追索权金融负债与作为其担保品的金融资产或其他资产。
9. 债务人为解除某项负债而将一定的金融资产进行托管（例如偿债基金或类似安 排），但债权人尚未接受以这些资产清偿负债。
10. 因某些导致损失的事项而产生的义务预计可以通过保险合同向第三方索赔而得 以补偿。
11. 企业与同一交易对手方进行多项金融工具交易时，可能与对手方签订“总互抵协 议”。只有满足抵销条件时，总互抵协议下的相关金融资产和金融负债才能抵销。

总互抵协议，是指协议所涵盖的所有金融工具中的任何一项合同在发生违约或终止 时，就协议所涵盖的所有金融工具按单一净额进行结算。

1. 企业应当区分金融资产和金融负债的抵销与终止确认。抵销金融资产和金融负债 并在资产负债表中以净额列示，不应当产生利得或损失；终止确认是从资产负债表列示的 项目中移除相关金融资产或金融负债，有可能产生利得或损失。

三、资产和负债按流动性列报

根据财务报表列报准则的规定，资产负债表上资产和负债应当按照流动性分别分为流 动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债列示。流动性，通常按资产的变现或耗用时 间长短或者负债的偿还时间长短来确定。

对于一般企业（比如工商企业）而言，通常在明显可识别的营业周期内销售产品或 提供服务，应当将资产和负债分别分为流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债列 示，有助于反映本营业周期内预期能实现的资产和应偿还的负债。但是，对于银行、证 券、保险等金融企业而言，有些资产或负债无法严格区分为流动资产和非流动资产，而大 体按照流动性顺序列示往往能够提供可靠且更相关信息。

1. 资产的流动性划分

资产满足下列条件之一的，应当归类为流动资产：（1)预计在一个正常营业周期中 变现、出售或耗用。这主要包括存货、应收账款等资产。需要指出的是，变现一般针对应 收账款等而言，指将资产变为现金；出售一般针对产品等存货而言；耗用一般指将存货 (如原材料）转变成另一种形态（如产成品）。(2)主要为交易目的而持有。比如一些根 据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》划分的交易性金融资产。但是，并 非所有交易性金融资产都是流动资产，比如自资产负债表日起超过12个月到期且预期持 有超过12个月的衍生工具应当划分为非流动资产或非流动负债。（3)预计在资产负债表 日起一年内（含一年，下同）变现。（4)自资产负债表日起一年内，交换其他资产或清 偿负债的能力不受限制的现金或现金等价物。同时，流动资产以外的资产应当归类为非流 动资产。

所谓“正常营业周期”，是指企业从购买用于加工的资产起至实现现金或现金等价物, 的期间。正常营业周期通常短于一年，在一年内有几个营业周期。但是，因生产周期较长 等导致正常营业周期长于一年的，尽管相关资产往往超过一年才变现、出售或耗用，仍应 当划分为流动资产。当正常营业周期不能确定时，企业应当以一年（12个月）作为正常 营业周期。

1. 负债的流动性划分

流动负债的判断标准与流动资产的判断标准相类似。负债满足下列条件之一的，应当 归类为流动负债：（1)预计在一个正常营业周期中清偿。（2)主要为交易目的而持有。

(3)自资产负债表日起一年内到期应予以清偿。（4)企业无权自主地将清偿推迟至资产 负债表日后一年以上。但是，企业正常营业周期中的经营性负债项目即使在资产负债表日 后超过一年才予清偿的，仍应划分为流动负债。经营性负债项目包括应付账款、应付职工 薪酬等，这些项目属于企业正常营业周期中使用的营运资金的一部分。关于可转换工具负

债成分的分类还需要注意的是，负债在其对手方选择的情况下可通过发行权益进行清偿的 条款与在资产负债表日负债的流动性划分无关。

此外，企业在判断负债的流动性划分时，对于资产负债表日后事项的有关影响需要特 别加以考虑。总的判断原则是，企业在资产负债表上对债务流动和非流动的划分，应当反 映在资产负债表日有效的合同安排，考虑在资产负债表日起一年内企业是否必须无条件清 偿，而资产负债表日之后（即使是财务报告批准报出日前）的再融资、展期或提供宽限 期等行为，与资产负债表日判断负债的流动性状况无关。具体而言：（1)对于在资产负 债表日起一年内到期的负债，企业有意图且有能力自主地将清偿义务展期至资产负债表日 后一年以上的，应当归类为非流动负债；不能自主地将清偿义务展期的，即使在资产负债 表日后、财务报告批准报出日前签订了重新安排清偿计划协议，该项负债在资产负债表日 仍应当归类为流动负债。（2)企业在资产负债表日或之前违反了长期借款协议，导致贷 款人可随时要求清偿的负债，应当归类为流动负债。但是，如果贷款人在资产负债表日或 之前同意提供在资产负债表日后一年以上的宽限期，在此期限内企业能够改正违约行为， 且贷款人不能要求随时清偿的，在资产负债表日的此项负债并不符合流动负债的判断标 准，应当归类为非流动负债。企业的其他长期负偾存在类似情况的，应当比照上述规定进 行处理。

3.持有待售的非流动资产和非流动负债的列报

对于根据企业会计准则划分为持有待售的非流动资产（比如固定资产、无形资产、 长期股权投资等）、以及被划分为持有待售处置组中的资产，应当归类为流动资产；类似 地，被划分为持有待售的处置组中的与转让资产相关的负债，应当归类为流动负债。其 中，处置组是指在一项交易中作为整体通过出售或其他方式一并处置的一组资产以及在该 交易中转让的与这些资产直接相关的负债。

四、资产负债表的填列方法

1.资产负债表“期末余额”栏的填列方法

本表“期末余额”栏一般应根据资产、负债和所有者权益类科目的期末余额填列。

1. 根据总账科目的余额填列。“以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资 产”、“工程物资”、“固定资产清理”、“递延所得税资产”、“短期借款”、“以公允价值计 量且其变动计人当期损益的金融负债”、“应付票据”、“应交税费”、“应付利息”、“应付 股利”、“其他应付款”、“专项应付款”、“预计负债”、“递延收益”、“递延所得税负 债”、“实收资本（或股本）”、“库存股”、“资本公积”、“其他综合收益”、“专项储备”、 “盈余公积”等项目，应根据有关总账科目的余额填列。

有些项目则应根据几个总账科目的余额计算填列，如“货币资金”项目，需根据 “库存现金”、“银行存款”、“其他货币资金”三个总账科目余额的合计数填列；“其他流 动资产”、“其他流动负债”项目，应根据有关科目的期末余额分析填列。

1. 根据明细账科目的余额计算填列。“开发支出”项目，应根据“研发支出”科 目中所属的“资本化支出”明细科目期末余额填列；“应付账款”项目，应根据“应付账 款”和“预付账款”科目所属的相关明细科目的期末贷方余额合计数填列；“一年内到期 的非流动资产”、“一年内到期的非流动负债”项目，应根据有关非流动资产或负债项目 的明细科目余额分析填列；“应付职工薪酬”项目，应根据“应付职工薪酬”科目的明细 科目期末余额分析填列；“长期借款”、“应付债券”项目，应分别根据“长期借款”、 “应付债券”科目的明细科目余额分析填列；“未分配利润”项目，应根据“利润分配” 科目中所属的“未分配利润”明细科目期末余额填列。
2. 根据总账科目和明细账科目的余额分析计算填列。“长期借款”项目，应根据 “长期借款”总账科目余额扣除“长期借款”科目所属的明细科目中将在资产负债表日起 一年内到期、且企业不能自主地将清偿义务展期的长期借款后的金额计算填列；“长期待 摊费用”项目，应根据“长期待摊费用”科目的期末余额减去将于一年内（含一年）摊 销的数额后的金额填列；“其他非流动资产”项目，应根据有关科目的期末余额减去将于 一年内（含一年）收回数后的金额填列；“其他非流动负债”项目，应根据有关科目的期 末余额减去将于一年内（含一年）到期偿还数后的金额填列。
3. 根据有关科目余额减去其备抵科目余额后的净额填列。“可供出售金融资产”、 “持有至到期投资”、“长期股权投资”、“在建工程”、“商誉”项目，应根据相关科目的 期末余额填列，已计提减值准备的，还应扣减相应的减值准备；“固定资产”、“无形资 产”、“投资性房地产”、“生产性生物资产”、“油气资产”项目，应根据相关科目的期末 余额扣减相关的累计折旧（或摊销、折耗）填列，已计提减值准备的，还应扣减相应的 减值准备，采用公允价值计量的上述资产，应根据相关科目的期末余额填列；“长期应收 款”项目，应根据“长期应收款”科目的期末余额，减去相应的“未实现融资收益”科 目和“坏账准备”科目所属相关明细科目期末余额后的金额填列；“长期应付款”项目， 应根据“长期应付款”科目的期末余额v减去相应的“未确认融资费用”科目期末余额 后的金额填列。

.(5) +综合运用上述填列方法分析填列。屯要包括：“应收票据”、“应收利息”、“应: 收股利”、“其他应收款”项应报据相关科U的期末余额，减去“坏账准备”利'闲中: 有关坏账准备期末余额后的金额填列；“应收账款”项因，应根据“应收$货”和“预收i 账款”科目所屈各叨细科H的期末借方余额合计数，减去“坏账准备”科0中有关应收i 账款计提的坏账准格期末余额耵的金额填列；“预付款项”项应根据“预付账款”和| “应付账款”科所属各明细科H的期末借方余额合计数，减去“坏账准备”科S中有关| 预付款项计提的坏账准备期末余额后的金额填列；“存货”项应根据“材料采购”j “原材料”、“发出商品”、存商品”、“周转材料”、“委托加工物资”、“生产成本”、| “受托代销商品”等科丨3的期末余额合计，减去“受托代销商品款”、“存货跌价准备 科目期末余额后的金额填列，材料采用计划成本核算，以及库存商品采用计划成本核算或| 售价核算的企业，还应按加或减材料成本差异、商品进销差价后的金额填列；“划分为持 有待售的资产”、“划分为持布待烤的负债”项H ,应根据相关科H的期末余额分析填 列等。' .f.蕾：i：:;

2.资f负辦表“年初余额”栏的填列方法

本表中的丨‘年初余额”栏通常根据上年末有关项H的期末余额填列，且与上.年末资: 产负债表“期末余额”栏相一致。如果企业发屯了会计政策变更，前期差错更正，应g 对“年初余额”栏屮的有关项H进行相应调整。如果企业上年度资产"…规定的项自丨 名称和内容A -S!d,应3对上年年末资产负侦表相关项H的名称和数字按照本年j

度的规定进行调整，填入“年初余额”栏。

五、资产负债表编制示例

【例12-1】天华股份有限公司20x6年I2月31日的资产负债表（年初余额略）及 20x7年12月31日的科目余额表分别见表12-1和表12-2。假设天华股份有限公司 20 X7年度除计提固定资产减值准备导致固定资产账面价值与其计税基础存在可抵扣暂时 性差异外，其他资产和负债项目的账面价值均等于其计税基础。假定天华公司未来很可能 获得足够的应纳税所得额用来抵扣可抵扣暂时性差异，适用的所得税税率为25%。

表12-1 资产负债表 会企01表

编制单位：天华股份有限公司 20x6年12月31日 单位：元

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 资 产 | 期末佘额 | 年初余额 | 负债和所有者权益 (或股东权益） | 期末佘额 | 年初余额 |
| 流动资产： |  |  | 流动负债： \_ |  |  |
| 货币资金 | 1 406 300 |  | 短期借款 | 300 000 |  |
| 以公允价值计量且其变动 计入当期损益的金融资产 | 15 000 |  | 以公允价值计量且其变动计人 当期损益的金融负债 | 0 |  |
| 应收票据 | 246 000 |  | 应付票据 | 200 000 |  |
| .应收账款 | 299 100 |  | 应付账款 | 953 B00 |  |
| 预付款琐 | 100 000 |  | 预收款项 | 0 |  |
| 应收利息 | 0 |  | 应付职工薪酬 | 110 000 |  |
| '应收股利 | 0 |  | 应交税费 | 36 600 |  |
| 其他应收款 | 5 000 |  | 应付利息 | 1 000 |  |
| 存货 | 2 580 000 |  | 应付股利 | 0 |  |
| 划分为持有待售的资产 | 0 |  | 其他应付款 | 50 000 |  |
| 一年内到期的非流动资产 | 0 |  | 划分为持有待售的负债 | 0 |  |
| 其他流动资产 | 100 000 |  | 一年内到期的非流动负债 | 1 000 000 |  |
| 流动资产合计 | 4 751 400 |  | 其他流动负债 | 0 |  |
| 非流动资产： |  |  | 流动负债合计 | 2 651 400 |  |
| 可供出售金融资产 | 0 |  | 非流动负债： |  |  |
| 持有至到期投资 | 0 |  | 长期借款 | 600 000 |  |
| 长期应收款 | 0 |  | 应付债券 | 0 |  |
| 长期股权投资 | 250 000 |  | 长期应付款 | 0 |  |
| 投资性房地产 | 0 |  | 专项应付款 | 0 |  |
| 固定资产 | 1 100 000 |  | 预计负债 | 0 |  |
| 在建工程 - | 1 500 000 |  | 递延收益 | 0 |  |
| 工程物资 | 0 |  | '递延所得税负债 | 0 |  |
| 固定资产清理 | 0 |  | 其他非流动负债 | 0 |  |

续表

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 资 产 | 期末余额 | 年初余额 | 负债和所有者权益 (或股东权益） | 期末余额 | 年初余额 |
| 生产性生物资产 | 0 |  | 非流动负债合计 | 600 000 |  |
| 油气资产 | 0 |  | 负债合计 | 3 251 400 |  |
| 无形资产 | 600 000 |  | 所有者权益（或股东权益）： |  |  |
| 开发支出 | 0 |  | 实收资本（或股本）‘ | 5 000 000 |  |
| 商誉 | 0 |  | 资本公积 | 0 |  |
| 长期待摊费用 | 0 |  | 减：库存股 | 0 |  |
| 递延所得税资产 | 0 |  | 其他综合收益 | 0 |  |
| 其他非流动资产 | 200 000 |  | 盈余公积 | 100 000 |  |
| 非流动资产合计 | 3 650 000 |  | 未分配利润 | 50 000 |  |
|  |  |  | 所有者权益（或股东权益） 合计 | 5 150 000 |  |
| 资产总计 | 8 401 400 |  | 负债和.所有者权益（或股东 权益）总计 | 8 401 400 |  |

值得注意的是，发行优先股等其他权益工具的企业，如果发行的其他权益工具分类为 权益工具，应当在资产负债表“实收资本”项目和“资本公积”项目之间增设“其他权 益X具”项目，反映企业发行的除普通股以外分类为权益工具的金融工具的账面价值， 并在“其他权益工具”项目下增设“优先股”和“永续债”两个项目，分别反映企业发 行的分类为权益工具的优先股和永续债的账面价值。如果发行的优先股等其他权益工具分 类为债务工具的，则在“应付债券”项目下增设“优先股”和“永续债”两个项目，分 别反映企业发行的分类为金融负债的优先股和永续债的账面价值。如属流动负债，则应当 比照上述原则在流动负债类相关项目列报。

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 表 12-2 | 科目 | 余额表 | 单位：元 |
| 科目名称 | 借方余额 | 科目名称 | 贷方佘额 |
| 库存现金 | 2 000 | 短期借款 | 50 000 |
| 银行存款 | 805 831 | 应付票据 | 100 000 |
| 其他货币资金 | 7 300 | 应付账款 | 953 800 |
| 交易性金融资产 | 0 | 其他应付款 | 50 000 |
| 应收票据 | 66 000 | 应付职工薪酬 | 180 000 |
| 应收账款 | 600 000 | 应交税费 | 226 731 |
| 坏账准备 | -1 800 | 应付利息 | 0 |
| 预付账款. | 100 000 | 应付股利 | 32 215.85 |
| 其他应收款 | 5 000 | 递延所得税负债 | 0 |
| 材料采购 | 275 000 | 递延收益 | 0 |

续表

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 科目名称 | 借方余额 | '科目名称 | 贷方余额. |
| 原材料 | 45 000 | 长期借款 | 1 148 000 |
| 周转材料 | 38 050 | 股本 | 5 000 000 |
| 库存商品 | 2 122 400 | 资本公积 | 0 |
| 材料成本差异 | 4 250 | 其他综合收益 | 12 000 |
| 其他流动资产 | 100 000 | 盈余公积 | 124 770.4 |
| 可供出售金融资产 | 0 | 利润分配（未分配利润） | 218 013.75 |
| 持有至到期投资 | 0 |  |  |
| 长期股权投资 | 262 000 |  |  |
| 固定资产 | 2 401 000 |  |  |
| 累计折旧 | - 170 000 |  |  |
| 固定资产减值准备 | -30 000 |  |  |
| 工程物资 | 300 000 |  |  |
| 在建工程. | 428 000 |  |  |
| 无形资产 | 600 000 |  |  |
| 累计摊销 | -60 000 |  |  |
| 递延所得税资产 . | 7 500 |  |  |
| 其他长期资产 | 188 000 |  |  |
| 1 合计 | 8 095 531 | 合计 | 8 095 531 |

根据上述资料，编制天华股份有限公司20 X7年12月31日的资产负债表，如表 12-3所示。

表12-3 资产负债表 会企01表

编制单位：天华股份有限公司 MX7年12月31日 单位：元

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 资 产 | 期末余额 | 年初余额 | 负债和所有者权益 (或股东权益） | 期末余额 | 年初余额 |
| 流动资产： |  |  | 流动负债： |  |  |
| 货币资金 、 | 815 131 | 1 406 300 | 短期借款 | 50 000 | 300 000 |
| 以公允价值计量且其变动 计人当期损益的金融资产 | 0 | 15 000 | 以公允价值计量且其变动计 人当期损益的金融负债 | 0 | 0 |
| 应收票据 | 66 000 | 246 000 | 应付票据 | 100 000 | 200 000 |
| 应收账款 | 598 200 | 299 100 | 应付账款 | 953 800 | 953 800 |
| 预付款项 | 100 000 | 100 000 | 预收款项 | 0 | 0 |
| 应收利息 | 0 | 0 | 应付职工薪酬 | 180 000 | 110 000 |
| 应收股利 | 0 | 0 | 应交税费 | 226 731 | 36 600 |

续表

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 资 产 | 期末余额 | 年初余额 | 负债和所有者权益 (或股东权益） | 期末余额 | 年初余额 |
| 其他应收款 | 5 000 | 5 000 | 应付利息 | 0 | 1 000 |
| 存货 | 2 484 700 | 2 580 000 | 应付股利 | 32 215. 85 | 0 |
| 划分为持有待售的资产 | 0 | 0 | 其他应付款 | 50 000 | 50 000 |
| 一年内到期的非流动资产 | 0 | 0 | 划分为持有待售的负债 | 0 | 0 |
| 其他流动资产 | 100 000 | 100 000 | 一年内到期的非流动负债 | 0 | 1 000 000 |
| 流动资产合计 | 4 169 031 | 4 751 400 | 其他流动负债 | 0 | 0 |
| 非流动资产： |  |  | 流动负债合计 | 1 592 746. 85 | 2 651 400 |
| 可供出售金融资产 | 0 | 0 | 非流动负债： ’ |  |  |
| 持有至到期投资 | 0 | 0 | 长期借款 | 1 148 000 | 600 000 |
| 长期应收款 | 0 | 0 | 应付债券 | 0 | 0 |
| 长期股权投资 | 262 000 | 250 000 | 长期应付款 | 0 | 0 |
| 投资性房地产 | 0 | 0 | 专项应付款 | 0 | 0 |
| 固定资产 | 2 201 000 | 1 100 000 | 预计负债 | 0 | 0 |
| 在建工程 | 428 000 | 1 500 000 | 递延收益 | 0 | 0 |
| 工程物资 | 300 000 | 0 | 递延所得税负债 | 0 | 0 |
| 固定资产清理 | 0 | 0 | 其他非流动负债 | 0 | 0 |
| 生产性生物资产 | 0 | 0 | 非流动负债合计 | 1 148 000 | 600 000 |
| 油气资产 | 0 | 0 | 负债合计 | 2 740 746. 85 | 3 251 400 |
| 无形资产 | 540 000 | 600 000 | 所有者权益（或股东权益）： |  |  |
| 开发支出 | 0 | 0 | 实收资本（或股本） | 5 000 000 | 5 000 000 |
| 商誉 | 0 | 0 | 资本公积 | 0 | 0 |
| 长期待摊费用 | 0 | 0 | 减：库存股 | 0 | 0 |
| 递延所得税资产 | 7 500 | 0 | 其祂综合收益 | 12 000 | 0 |
| 其他非流动资产 | 188 000 | 200 000 | 盈余公积 | 124 770.4 | 100 000 |
| 非流动资产合计 | 3 926 500 | 3 650 000 | 未分配利润 | 218 013.75 | 50 000 |
|  |  |  | 所有者权益（或股东权 益）合计 | 5 354 784. 15 | 5 150 000 |
| 资产总计 | 8 095 531 | 8 401 400 | 负债和所有者权益（或 股东权益）总计 | 8 095 531 | 8 401 400 |

第三节 利润表

—、利润表的内容及结构 .

(一）利润表的内容

.利润表是反映企业在一定会计期间的经营成果的报表。利润表的列报必须充分反映企 业经营业绩的主要来源和构成，有助于使用者判断净利润的质量及其风险，有助于使用者 预测净利润的持续性，从而作出正确的决策。通过利润表，可以反映企业一定会计期间的 收入实现情况，如实现的营业收入、实现的投资收益、实现的营业外收入各有多少；可以 反映一定会计期间的费用耗费情况，如耗费的营业成本、营业税费、销售费用、管理费 用、财务费用、营业外支出各有多少；可以反映企业生产经营活动的成果，即净利润的实 现情况，据以判断资本保值、增值情况，等等。将利润表中的信息与资产负债表中的信息 相结合，还可以提供进行财务分析的基本资料，如将销货成本与存货平均余额进行比较， 计算出存货周转率；将净利润与资产总额进行比较，计算出资产收益率等，可以表现企业 资金周转情况以及企业的盈利能力和水平，便于报表使用者判断企业未来的发展趋势，作 出经济决策。

(二）利润表的结构

. 常见的利润表结构主要有单步式和多步式两种。在我国，企业利润表采用的基本上是 多步式结构，即通过对当期的收人、费用、支出项目按性质加以归类，按利润形成的主要 环节列示一些中间性利润指标，分步计算当期净损益，便于使用者理解企业经营成果的不 同来源。企业利润表对于费用列报通常应当按照功能进行分类，即分为从事经营业务发生 的成本、管理费用、销售费用和财务费用等，有助于使用者了解费用发生的活动领域；与 此同时，为了有助于报表使用者预测企业的未来现金流量，’对于费用的列报还应当在附注 中披露按照性质分类的补充资料，比如分为耗用的原材料、职工薪酬费用、折旧费用、摊 销费用等。

利润表主要反映以下几方面的内容：（1)营业收人，由主营业务收人和其他业务收 人组成。（2)营业利润，营业收人减去营业成本（主营业务成本、其他业务成本）、营业 税金及附加、销售费用、管理费用、财务费用、资产减值损失，加上公允价值变动收益、 投资收益，即为营业利润。（3)利润总额，营业利润加上营业外收入，减去营业外支出， 即为利润总额。（4)净利润，利润总额减去所得税费用，即为净利润。（5)其他综合收 益，具体分为“以后会计期间不能重分类进损益的其他综合收益项目”和“以后会计期 间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目”两类，并以扣除相关所得税 影响后的净额列报。（6)综合收益总额，净利润加上其他综合收益税后净额，即为综合 收益总额。（7)每股收益，包括基本每股收益和稀释每股收益两项指标。

其中，其他综合收益，是指企业根据其他会计准则规定未在当期损益中确认的各项利 得和损失。其他综合收益项目分为下列两类：（1)以后会计期间不能重分类进损益的其 他综合收益项目，主要包括重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动、按照权益 法核算的在被投资单位不能重分类进损益的其他综合收益变动中所享有的份额等。

(2)以后会计期间在满足规定条件时将重分类进损益的其他综合收益项目，主要包括： 按照权益法核算的在被投资单位可重分类进损益的其他综合收益变动中所享有的份额、可 供出售金融资产公允价值变动形成的利得或损失、持有至到期投资重分类为可供出售金融 资产形成的利得或损失、现金流量套期工具产生的利得或损失中属于有效套期的部分、外 币财务报表折算差额、自用房地产或作为存货的房地产转换为以公允价值模式计量的投资 性房地产在转换日公允价值大于账面价值部分等。

此外，为了使报表使用者通过比较不同期间利润的实现情况，判断企业经营成果的未 来发展趋势，企业需要提供比较利润表，利润表还就各项目再分为“本期金额”和“上 期金额”两栏分别填列。利润表具体格式见表12-6。

二、利润表的填列方法

1. 利润表“本期金额”栏的填列方法

本表“本期金额”栏一般应根据损益类科目和所有者权益类有关科目的发生额填列。

1. “营业收入”、“营业成本”、“营业税金及附加”、“销售费用”、“管理费用”、 “财务费用”、“资产减值损失”、“公允价值变动收益”、“投资收益”、“营业外收人”、 “营业外支出”、“所得税费用”等项目，应根据有关损益类科目的发生额分析填列。
2. “其中：对联营企业和合营企业的投资收益”、“其中：非流动资产处置利得”、 “其中：非流动资产处置损失”等项目，应根据“投资收益”、“营业外收入”、“营业外 支出”等科目所属的相关明细科目的发生额分析填列。

口（3) “其他综合收益的税后净额”项目及其各组成部分，应根据“其他综合收益” 科目及其所属明细科目的本期发生额分析填列。

1. “营业利润”、“利润总额”、“净利润”、“综合收益总额”项目，应根据本表中 相关项目计算填列。
2. 利润表“上期金额”栏的填列方法

本表中的“上期金额”栏应根据上年该期利润表“本期金额”栏内所列数字填列。 如果上年该期利润表规定的各个项目的名称和内容与本期不相一致，应对上年该期利润表 各项目的名称和数字按照本期的规定进行调整，填人“上期金额”栏。

三、利润表编制示例

【例12-2】天华股份有限公司20 x7年度有关损益类科目和“其他综合收益科目” 明细科目的本年累计发生净额分别如表12 -4和表12 -5所示。 '

表12-4 天华股份有限公司损益类科目20x7年度累计发生净额 单位：元

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 科目名称 | 借方发生额 | 贷方发生额 |
| 主营业务收入 | , | r 250 咖 |
| 主营业务成本 | 750 000 |  |
| 营业税金及附加 | 2 000 |  |

续表

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| .科目名称 | 借方发生额 | 贷方发生额 |
| 销售费用 | 20 000 |  |
| 管理费用 | 157 100 |  |
| 财务费用 | 41 500 |  |
| 资产减值损失 | 30 900 |  |
| 投资收益 |  | 31 500 |
| 营业外收入 |  | 50 000 |
| 营业外支出 | 19 700 |  |
| 所得税费用 | 85 300 |  |

表12-S 天华股份有限公司“其他综合收益”明细科目

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 20X7年度累计发生净额 |  | 单位：元 |
| 明细科目名称 | 借方发生额 | 贷方发生额 |
| 权益法下在被投资单位以后将重分类进损益的其他综合收益中享有的份额\* |  | 12 000 |
| 合计 | 0 | 12 000 |

'\*天华公司持有乙公司30%的股份，能够对乙公司施加重大影响。20x7年度，乙公司因持有的可供出售金融资 产公允价值变动计人资本公积的金额为40 000元。假定天华公司与乙公司适用的会计政策、会计期间相同，投资时乙 公司有关资产、负债的公允价值与其账面价值相同，双方在当期及以前期间未发生任何内部交易，：并且假定不考虑交 易费用及其他相关因素。

根据上述资料，编制天华股份有限公司20x7年度利润表，如表12-6所示。

表12-6 利润表 会企02表

编制单位：天华股份有限公司 .MX7年度 单位：元

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 项 目 | 本期金额 | 上期金额（略） |
| 一、营业收人 | 1 250 000 |  |
| 减：营业成本 | 750 000 |  |
| 营业税金及附加 | 2 000 |  |
| 销售费用 L | 20 000 |  |
| 管理费用 | 157 100 |  |
| 财务费用 丨 | 41 500 |  |
| 资产减值损失 | 30 900 |  |
| 力th公允价值变动收益（损失以“号填列） | 0 |  |

续表

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 项 目 | 本期金额 | 上期金额（略） |
| 投资收益（损\_失以“号填列） ' | 31 500 |  |
| 其中：对联营企业和合营企业的投资收益 | 0 |  |
| 二、营业利润（亏损以号填列） | 280 000 |  |
| 力口：营业外收人 | 50 000 |  |
| 其中：非流动资产处置利得 | (略） |  |
| 减：营业外支出 | 19 700 |  |
| 其中：非流动资产处置损失 | (略） |  |
| 三、利润总额（亏损总额以号填列） | 310 300 |  |
| 减：所得税费用 | 85 300 |  |
| 四、净利润（净亏损以号填列） | 225 000 |  |
| 五、其他综合收益的税后净额 | 12 000 |  |
| (一）以后不能重分类进损益的其他综合收益 | 0 |  |
| (二）以后将重分类进损益的其他综合收益 | 12 000 |  |
| 权益法下在被投资单位以后将重分类进损益的其他综合收益中享有的份额 | 12 000 |  |
| 六、综合收益总额 | 237 000 |  |
| 七、『每股收益： |  |  |
| (―)基本每股收益 | (略） |  |
| (二）稀释每股收益 | (略） |  |

第四节 现金流量表

—、现金流量表的内容及结构

(一）现金流量表的内容

现金流量表，是反映企业在一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。从编 制原则上看，现金流量表按照收付实现制原则编制，将权责发生制下的盈利信息调整为收 付实现制下的现金流量信息，便于信息使用者了解企业净利润的质量。从内容上看，现金 流量表被划分为经营活动、投资活动和筹资活动三个部分，每类活动又分为各具体项目， 这些项目从不同角度反映企业业务活动的现金流人与流出，弥补了资产负债表和利润表提 供信息的不足。通过现金流量表，报表使用者能够了解现金流量的影响因素，评价企业的 支付能力、偿债能力和周转能力，预测企业未来现金流量，为其决策提供有力依据。

(二）现金流量表的结构

在现金流量表中，现金及现金等价物被视为一个整体，企业现金形式的转换不会产生 现金的流人和流出。例如，企业从银行提取现金，是企业现金存放形式的转换，并未流出 企业，不构成现金流量。同样，现金与现金等价物之间的转换也不属于现金流量，例如， 企业用现金购买三个月到期的国库券。根据企业业务活动的性质和现金流量的来源，现金 流量表在结构上将企业一定期间产生的现金流量分为三类：经营活动产生的现金流量、投 资活动产生的现金流量和筹资活动产生的现金流量。现金流量表的具体格式见表12 -7。

二、现金流量表的填列方法

■ ■ ''

(一）经营活动产生的现金流量

经营活动是指企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项。各类企业由于行业特 点不同，对经营活动的认定存在一定差异。对于工商企业而言，经营活动主要包括销售商 品、提供劳务、购买商品、接受劳务、支付职工薪酬、支付税费等。对于商业银行而言， 经营活动主要包括吸收存款、发放贷款、同业存放、同业拆借等。对于保险公司而言，经 营活动主要包括原保险业务和再保险业务等。对于证券公司而言，经营活动主要包括自营 证券、代理承销证券、代理兑付证券、代理买卖证券等。

在我国，企业经营活动产生的现金流量应当采用直接法填列。直接法，是指通过现金 收人和现金支出的主要类别列示经营活动的现金流量。

(二）投资活动产生的现金流量

投资活动是指企业长期资产的购建和不包括在现金等价物范围内的投资及其处置活 动。长期资产是指固定资产、无形资产、在建工程、其他资产等持有期限在一年或一个营 业周期以上的资产。这里所讲的投资活动，既包括实物资产投资，也包括金融资产投资。 这里之所以将“包括在现金等价物范围内的投资”排除在外，是因为已经将包括在现金 等价物范围内的投资视同现金。不同企业由于行业特点不同，对投资活动的认定也存在差 异。例如，交易性金融资产所产生的现金流量，对于工商业企业而言，属于投资活动现金 流量，而对于证券公司而言，属于经营活动现金流量。

(三）筹资活动产生的现金流量 '

筹资活动是指导致企业资本及债务规模和构成发生变化的活动。这里所说的资本，既 包括实收资本（股本），也包括资本溢价（股本溢价）；这里所说的债务，指对外举债， 包括向银行借款、发行债券以及偿还债务等。通常情况下，应付账款、应付票据等商业应 付款等属于经营活动，不属于筹资活动。

此外，对于企业日常活动之外的、不经常发生的特殊项目，如自然灾害损失、保险赔 款、捐赠等，应当归并到相关类别中，并单独反映。比如，对宁自然灾害损失和保险赔 款，如果能够确指，属于流动资产损失，应当列人经营活动产生的现金流量；属于固定资 产损失.，应当列人投资活动产生的现金流量。

(四）汇率变动对现金及现金等价物的影响

编制现金流量表时，'应当将企业外币现金流量以及境外子公司的现金流量折算成记账 本位币。外币现金流量以及境外子公司的现金流量，应当采用现金流量发生日的即期汇率 或按照系统合理的方法确定的、与现金流量发生日即期汇率近似的汇率折算。汇率变动对 现金的影响额应当作为调节项目，在现金流量表中单独列报。

汇率变动对现金的影响，指企业外币现金流量及境外子公司的现金流量折算成记账本 位币时，所采用的是现金流量发生日的汇率或按照系统合理的方法确定的、与现金流量发 生曰即期汇率近似的汇率，而现金流量表“现金及现金等价物净增加额”项目中外币现 金净增加额是按资产负债表日的即期汇率折算的。这两者的差额即为汇率变动对现金的 影响。

在编制现金流量表时，对当期发生的外币业务，也可不必逐笔计算汇率变动对现金的 影响，可以通过现金流量表补充资料中“现金及现金等价物净增加额”数额与现金流量 表中“经营活动产生的现金流量净额”、“投资活动产生的现金流量净额”、“筹资活动产 生的现金流量净额”三项之和比较，其差额即为“汇率变动对现金的影响额”。

(五）现金流量表补充资料

除现金流量表反映的信息外，企业还应在附注中披露将净利润调节为经营活动现金流 量、不涉及现金收支的重大投资和筹资活动、现金及现金等价物净变动情况等信息。

1. 将净利润调节为经营活动现金流量

现金流量表采用直接法反映经营活动产生的现金流量，同时，企业还应采用间接法反 映经营活动产生的现金流量。间接法，是指以本期净利润为起点，通过调整不涉及现金的 收人、费用、营业外收支以及经营性应收应付等项目的增减变动，调整不属于经营活动的 现金收支项目，据此计算并列报经营活动产生的现金流量的方法。在我国，现金流量表补 充资料应采用间接法反映经营活动产生的现金流量情况，以对现金流量表中采用直接法反 映的经营活动现金流量进行核对和补充说明。

采用间接法列报经营活动产生的现金流量时，需要对四大类项目进行调整：（1)实 际没有支付现金的费用；（2)实际没有收到现金的收益；（3)不属于经营活动的损益；

(4)经营性应收应付项目的增减变动。

1. 不涉及现金收支的重大投资和筹资活动

不涉及现金收支的重大投资和筹资活动，反映企业一定期间内影响资产或负债但不形 成该期现金收支的所有投资和筹资活动的信息。这些投资和筹资活动虽然不涉及现金收 支，但对以后各期的现金流量有重大影响，例如，企业融资租人设备，将形成的负债计入 “长期应付款”账户，当期并不支付设备款及租金，但以后各期必须为此支付现金，从而 在一定期间内形成了一项固定的现金支出。

企业应当在附注中披露不涉及当期现金收支、但影响企业财务状况或在未来可能 影响企业现金流量的重大投资和筹资活动，主要包括：（1)债务转为资本，反映企 业本期转为资本的债务金额；（2) —年内到期的可转换公司债券，反映企业一年内 到期的可转换公司债券的本息；（3)融资租人固定资产，反映企业本期融资租入的 固定资产。

1. 现金及现金等价物的构成

企业应当在附注中披露与现金及现金等价物有关的下列信息：（1)现金及现金 等价物的构成及其在资产负债表中的相应金额。（2)企业持有但不能由母公司或集 团内其他子公司使用的大额现金及现金等价物金额。企业持有现金及现金等价物余 额但不能被集团使用的情形多种多样，例如，国外经营的子公司，由于受当地外汇 管制或其他立法的限制，其持有的现金及现金等价物，不能由母公司或其他子公司 正常使用。 '

三、现金流量表的编制方法及程序

(一）直接法和间接法

编制现金流量表时，列报经营活动现金流量的方法有两种：一是直接法；二是间接 法。在直接法下，一般是以利润表中的营业收人为起算点，调节与经营活动有关的项目的 增减变动，然后计算出经营活动产生的现金流量。在间接法下，将净利润调节为经营活动 现金流量，实际上就是将按权责发生制原则确定的净利润调整为现金净流人，并剔除投资 活动和筹资活动对现金流量的影响。

采用直接法编报的现金流量表，便于分析企业经营活动产生的现金流量的来源和用 途，预测企业现金流量的未来前景；采用间接法编报现金流量表，便于将净利润与经 营活动产生的现金流量净额进行比较，了解净利润与经营活动产生的现金流量差异的 原因，从现金流量的角度分析净利润的质量。所以，我国企业会计准则规定企业应当 采用直接法编报现金流量表，同时要求在附注中提供以净利润为基础调节到经营活动 现金流量的信息。

(二）工作底稿法、T型账户法和分析填列法

在具体编制现金流量表时，可以采用工作底稿法或T型账户法，也可以根据有关科 目记录分析填列。;

1. 工作底稿法^

采用工作底稿法编制现金流量表，是以工作底稿为手段，以资产负债表和利润表数据 为基础，对每一项目进行分析并编制调整分录，从而编制现金流量表。工作底稿法的程 序是：

第一步，将资产负债表的期初数和期末数过人工作底稿的期初数栏和期末数栏。

第二步，对当期业务进行分析并编制调整分录。编制调整分录时，要以利润表项目为 基础，从“营业收入”开始，结合资产负债表项目逐一进行分析。在调整分录中，有关 现金和现金等价物的事项，并不直接借记或贷记现金，而是分别计人“经营活动产生的 现金流量”、“投资活动产生的现金流量”、“筹资活动产生的现金流量”有关项目，借记 表示现金流人，贷记表示现金流出。

第三步，将调整分录过人工作底稿中的相应部分。

第四步，核对调整分录，借方、贷方合计数均已经相等，资产负债表项目期初数加减 调整分录中的借贷金额以后，也等于期末数。

第五步，根据工作底稿中的现金流量表项目部分编制正式的现金流量表。

1. T型账户法

采用T型账户法编制现金流量表，是以T型账户为手段，以资产负债表和利润表数 据为基础，对每一项目进行分析并编制调整分录，从而编制现金流量表。T型账户法的程 序是：

第一步，为所有的非现金项目（包括资产负债表项目和利润表项目）分别开设T形 账户，并将各自的期末期初变动数过入各该账户。如果项目的期末数大于期初数，则将差 额过人和项目余额相同的方向；反之，过人相反的方向。

第二步，开设一个大的“现金及现金等价物” T形账户，每边分为经营活动、投资活 动和筹资活动三个部分，左边记现金流入，右边记现金流出。与其他账户一样，过入期末

期初变动数。

第三步，以利润表项目为基础，结合资产负债表分析每一个非现金项目的增减变动， 并据此编制调整分录。

第四步，将调整分录过入各T形账户，并进行核对，该账户借贷相抵后的余额与原 先过人的期末期初变动数应当一致。

第五步，根据大的“现金及现金等价物” T形账户编制正式的现金流量表。

3.分析填列法

分析填列法是直接根据资产负债表、利润表和有关会计科目明细账的记录，分析计算 出现金流量表各项目的金额，并据以编制现金流量表的一种方法。

四、现金流量表编制示例

【例12-3】沿用【例12-1】和【例12-2】的资料，天华股份有限公司其他相关 资料如下：

1. 20 x7年度利润表有关项目的明细资料如下：
2. 管理费用的组成：职工薪酬17 100元，无形资产摊销60 000元，折旧费20 000 元，支付其他费用60 000元。
3. 财务费用的组成：计提借款利息11 500元，支付应收票据（银行承兑汇票）贴 现利息30 000元。
4. 资产减值损失的组成：计提坏账准备900元，计提固定资产减值准备30 000元。 上年年末坏账准备余额为900元。

,(4)投资收益的组成：收到股息收人30 000元，与本金一起收回的交易性股票投资 收益500元，自公允价值变动损益结转投资收益1 000元。

1. 营业外收人的组成:处置固定资产净收益50 000元（其所处置固定资产原价为 400 000元，累计折旧为150 000元，收到处置收入300 000元）。假定不考虑与固定资产 处置有关的税费。
2. 营业外支出的组成：报废固定资产净损失19 700元（其所报废固定资产原价为 200 000元，累计折旧为180 000元，支付清理费用500元，收到残值收人800元）。
3. 所得税费用的组成：当期所得税费用92 800元，递延所得税收益7 500元。

除上述项目外，利润表中的销售费用20 000元至期末已经支付。

1. 资产负债表有关项目的明细资料如下：
2. 本期收回交易性股票投资本金15 000元、公允价值变动1 000元，同时实现投 资收益500元。
3. 存货中生产成本、制造费用的组成：职工薪酬324 900元，折旧费80 000元。
4. 应交税费的组成：本期增值税进项税额42 466元，增值税销项税额212 500元， 已交增值税100 000元；应交所得税期末余额为20 097元，应交所得税期初余额为0;应 交税费期末数中应由在建工程负担的部分为100 000元。
5. 应付职工薪酬的期初数无应付在建工程人员的部分，本期支付在建工程人员职 工薪酬200 000元。应付职工薪酬的期末数中应付在建工程人员的部分为28 000元。
6. 应付利息均为短期借款利息，其中本期计提利息11 500元，支付利息 12 500 元0
7. 本期用现金购买固定资产101 000元，购买工程物资300 000元。
8. 本期用现金偿还短期借款250 000元，偿还一年内到期的长期借款1 000 000元;

借入长期借款560 000元。

根据以上资料，采用分析填列的方法，编制天华股份有限公司20 X7年度的现金流

量表。

1.天华股份有限公司20x7年度现金流量表各项目金额，分析确定如下：

1. 销售商品、提供劳务收到的现金

=主营业务收入+应交税费（应交增值税——销项税额）

+ (应收账款年初余额-应收账款期末余额）

+ (应收票据年初余额-应收票据期末余额）

-当期计提的坏账准备-票据贴现的利息 =1 250 000 +212 500 + (299 100 -598 200) + (246 000 -66 000) -900 -30 000 =1 312 500 (元）

1. 购买商品、接受劳务支付的现金

=主营业务成本+应交税费（应交增值税——进项税额）

-(存货年初余额-存货期末余额）

+ (应付账款年初余额-应付账款期末余额）

+ (应付票据年初余额-应付票据期末余额）

+ (预付账款期末余额-预付账款年初余额）

-当期列入生产成本、制造费用的职工薪酬

. -当期列人生产成本、制造费用的折旧费和固定资产修理费

= 750 000 +42 466 - (2 580 000 -2 484 700) + (953 800 -953 800) + (200 000 -100 000) + (100 000 -100 000) -324 900 - 80 000 = 392 266 (元） ■

1. 支付给职工以及为职工支付的现金

=生产成本、制造费用、管理费用中职工薪酬 + (应付职工薪酬年初余额-应付职工薪酬期末余额）

-[应付职工薪酬（在建工程）年初余额-应付职工薪酬（在建工程）期末余额]

=324 900 + 17 100 + (110 000 -180 000) - (0 -28 000)

=300 000 (元）

1. 支付的各项税费

=当期所得税费用+营业税金及附加+应交税费（应交增值税——巳交税金）-(应交 所得税期末余额-应交所得税期初余额）

=92 800 +2 000 +100 000 - (20 097 -0)

= 174 703 (元）

1. 支付其他与经营活动有关的现金 =其他管理费用+销售费用

=60 000 + 20 000 =80 000 (元）

1. 收回投资收到的现金

=交易性金融资产贷方发生额+与交易性金融资产一起收回的投资收益 =16 000 +500 =16 500 (元)

1. 取得投资收益收到的现金 =收到的股息收入

=30 000 (元)

1. 处置固定资产收回的现金净额 =300 000 + (800 -500)

= 300 300 (元）

1. 购建固定资产支付的现金

=用现金购买的固定资产、工程物资+支付给在建工程人员的薪酬 =101 000 + 300 000 + 200 000 二 601 000 (元)

1. 取得借款收到的现金=560 000 (元）
2. 偿还债务支付的现金 =250 000 +1 000 000

=1 250 000 (元）

1. 偿付利息支付的现金=12 500 (元）
2. 将净利润调节为经营活动现金流量各项目计算分析如下：
3. 资产减值准备=900 +30 000 =30 900 (元)

,(2)同记资产折丨「丨=2.0 000 +80 000 = 100 000 (元） 丨

1. 无形资产摊销=60 000 (元） |
2. 处饥|iM定资产、尤形资产和Ji；他 \ 长期资产的损失（减：收益）=-50 ()()()(元） |
3. 凼资产报废损失=19 700 (元） 丨
4. 财务费川=1! S00 (元） \
5. 投资损失（减：收益）=-31500 (ye) \
6. 递延所彳!丨税资产减少=0-7 500 = -7 500 (元） |
7. 丫/.货的减少=2 580 000 -2 484 700 =95 300 (元） \
8. 经涔性应收项丨:1的减少 | =：：Hi 000 ooo 'i I ii)u ..:v扣：?()(）…I 丨(r) \ =- 120 000 (元） \
9. 经涔饨应付项H的增加 | =(100 000 - 200 000) -!■■ (953 800 - 953 800) + I ( 180 000 - 28 000) - J10 000 'j!

+ [ (226 731 - 100 000) -36 600] ]

=32 131 (元）. ]

1. 根据上述数据，编制现金流敁表（见表12-7)及其补充资料（见表丨2-8)。]

■ .\_麗\_議1 ' /. ■■■ ■ ;.+ \ :；；；v：\；

表12 -7 现金流量表 会企03表

编制单位：天华股份有限公司 20x7年度 单位：元

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 项 目 | 本期金额 | 上期金额（略） |
| 一、经营活动产生的现金流量： |  |  |
| 销售商品、提供劳务收到的现金 | 1 312 500 |  |
| 收到的税费返还 | 0 |  |
| 收到其他与经营活动有关的现金 | 0 |  |
| 经营活动现金流人小计 | 1 312 500 |  |
| 购买商品、接受劳务支付的现金 | 392 266 |  |
| 支付给职工以及为职工支付的现金 | 300 000 |  |
| 支付的各项税费 | 174 703 |  |
| 支付其他与经营活动有关的现金 | 80 000 |  |
| 经营活动现金流出小计 | 946 969 |  |
| 经营活动产生的现金流量净额 | 365 531 |  |
| 二、投资活动产生的现金滩量： |  |  |
| 收回投资收到的现金 | 16 500 |  |
| 取得投资收益收到的现金 | 30 000 |  |
| , 处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额 | 300 300 |  |
| 处置子公司及其他营业单位收到的现金净额 | 0 |  |
| 收到其他与投资活动有关的现金 | 0 |  |
| 投资活动现金流人小计 | 346 800 |  |
| 购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金 | 601 000 |  |
| 投资支付的现金 ' | 0 |  |
| 取得子公司及其他营业单位支付的现金净额 | 0 |  |
| 支付其他与投资活动有关的现金 | 0 |  |
| 投资活动现金流出小计 | 601 000 |  |
| 投资活动产生的现金流量净额 | -254 200 |  |
| 三、筹资活动产生的现金流量： ‘ |  |  |
| 吸收投资收到的现金 | 0 |  |
| 取得借款收到的现金 | 560 000 |  |
| 收到其他与筹资活动有关的现金 | 0 |  |
| 筹资活动现金流入小计 ' | 560 000 |  |
| 偿还债务支付的现金 | 1 250 000 |  |
| 分配股利、利润或偿付利息支付的现金 | 12 500 |  |

续表

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 项 目 | 本期金额 | 上期金额（略） |
| 支付其他与筹资活动有关的现金 | 0 |  |
| 筹资活动现金流出小计 | 1 262 500 |  |
| 筹资活动产生的现金流量净额 | -702 500 |  |
| 四、汇率变动对现金及现金等价物的影响 | 0 |  |
| 五、现金及现金等价物净增加额 | -591 169 |  |
| 力fh期初现金及现金等价物余额 | 1 406 300 |  |
| 六、期末现金及现金等价物余额 | 815 131 |  |

表12-8 现金流量表补充资料

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 补充资料 | 本期金额 | 上期金额（略） |
| 1-将净利润调节为经营活动现金流量： |  |  |
| 净利润 | 225 000 |  |
| 力II:资产减值准备 | 30 900 |  |
| 固定资产折旧、油气资产折耗、生产性生物资产折旧 | 100 000 |  |
| 无形资产摊销 | 60 000 |  |
| 长期待摊费用摊销 | 0 |  |
| 处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失（收益以号  填列） | -50 000 |  |
| 固定资产报废损失（收益以“-”号填列） | 19 700 |  |
| 公允价值变动损失（收益以号填列） | 0 |  |
| 财务费用（收益以“-，，号填列） | 11 500 |  |
| 投资损失（收益以“-”号填列） | -31 500 |  |
| 递延所得税资产减少（增加以“-”号填列） | -7 500 |  |
| 递延所得税负债增加（减少以“-”号填列） | 0 |  |
| 存货的减少（增加以号填列） | 95 300 |  |
| 经营性应收项目的减少（增加以“-”号填列） | -120 000 |  |
| 经营性应付项目的增加（减少以号填列） | 32 131 |  |
| 其他 | 0 |  |
| 经营活动产生的现金流量净额 | 365 531 |  |
| 2.不涉及现金收支的童大投资和筹资活动： |  |  |
| 债务转为资本 | 0 |  |
| 一年内到期的可转换公司债券 | 0 |  |

续表

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 补充资料 | 本期金额 | 上期金额（略） |
| 融资租入固定资产 | 0 |  |
| 3.现金及现金等价物净变动情况： |  |  |
| 现金的期末余额 | 815 131 |  |
| 减：现金的期初余额 | 1 406 300 |  |
| 力fh现金等价物的期末余额 | 0 |  |
| 减：现金等价物的期初余额， | 0 |  |
| 现金及现金等价物净增加额 | -591 169 |  |

第五节 所有者权益变动表

一、所有者权益变动表的内容及结构

(一）所有者权益变动表的内容

' 所有者权益变动表是指反映构成所有者权益各组成部分当期增减变动情况的报表。所 有者权益变动表应当全面反映一定时期所有者权益变动的情况，不仅包括所有者权益总量 的增减变动，还包括所有者权益增减变动的重要结构性信息，让报表使用者准确理解所有 者权益增减变动的根源。

在所有者权益变动表中，综合收益和与所有者（或股东）的资本交易导致的所有者 权益的变动，应当分别列示。企业至少应当单独列示反映下列信息的项目：（1)综合收 益总额；（2)会计政策变更和差错更正的累积影响金额；（3)所有者投入资本和向所有 者分配利润等；（4)提取的盈余公积；（5)所有者权益各组成部分的期初和期末余额及 其调节情况。

(二）所有者权益变动表的结构

为了清楚地表明构成所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况，.所有者权益变动 表应当以矩阵的形式列示：一方面，列示导致所有者权益变动的交易或事项，改变了以往 仅仅按照所有者权益的各组成部分反映所有者权益变动情况，而是从所有者权益变动的来 源对一定时期所有者权益变动情况进行全面反映；另一方面，按照所有者权益各组成部分 (包括实收资本、资本溢价、其他综合收益、盈余公积、未分配利润和库存股等）及其总 额列示交易或事项对所有者权益的影响。此外，企业还需要提供比较所有者权益变动表， 所有者权益变动表还就各项目再分为“本年金额”和“上年金额”两栏分别填列。所有 者权益变动表的具体格式如表12 -9所示。

二、所有者权益变动表的填列方法

(一）上年金额栏的填列方法

所有者权益变动表“上年金额”栏内各项数字，应根据上年度所有者权益变动表 “本年金额”栏内所列数字填列。如果上年度所有者权益变动表规定的各个项目的名称和 内容与本年度不相一致，应对上年度所有者权益变动表各项目的名称和数字按照本年度的 规定进行调整，填入所有者权益变动表“上年金额”栏内。

(二）本年金额栏的填列方法

所有者权益变动表“本年金额”栏内各项数字一般应根据“实收资本（或股本）”、 “资本公积”、“盈余公积”、“其他综合收益”、“利润分配”、“库存股”、“以前年度损益 调整”等科目及其明细科目的发生额分析填列。

三、所有者权益变动表编制示例

【例12-4】沿用【例12-1】、【例12-2】和【例12-3】的资料，天华股份有限公 司其他相关资料为：提取盈余公积24 770. 4元，向投资者分配现金股利32 215. 85元。

根据上述资料，编制天华股份有限公司20x7年度的所有者权益变动表，如表12-9

所示。

表12-9 所有者权益变动表 会企04表

编制单位：天华股份有限公司 20x7年度 单位：元

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 本年金额 | | | | | | | 上年金额（略） | | | | | | |
| 实收  资本  (或股  本） | 资本  公积 | 减：  库存  股 | 其他  综合  收益 | 盈余  公积 | 未  分配  利润 | 所有者  权益  合计 | 实收 资本 (或股本） | 资本  公积 | 库存  股 | 其他  综合  收益 | 盈余  公积 | 未  分配  利润 | 所有者  权益  合计 |
| 一、上年年末余额 | 5 000 000 | 0 | 0 | 0 | 100 000 | 50 000 | 5 150 000 |  |  |  |  |  |  |  |
| 力[!:会计政策变更 | - | - | — | — | — | — | — |  |  |  |  |  |  |  |
| 前期差错更正 | - | - | - | - | — |  | - |  |  |  |  |  |  |  |
| 二、本年年初余额 | 5 000 000 | 0 | 0 | 0 | 100 000 | 50 000 | 5 150 000 |  |  |  |  |  |  |  |
| 三、本年增减变动金额 (减少以号填列） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (一）综合收益总额 |  |  |  | 12 000 |  | 225 000 | 237 000 |  |  |  |  |  |  |  |
| (二）所有者投人和减少 资本 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 1.所有者投人资本 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 2.股份支付计人所有者 权益的金额 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 3.其他 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

续表

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目. | 本年金额 | | | | | | | 上年金额（略） | | | | | | |
| 实收  资本  (或股  本） | 资本  公积 | 减：  库存  股 | 其他  综合  收益 | 盈余  公积 | 未  .分配 利润 | 所有者  权益  合计 | 实收 资本 (或股本） | 资本  公积 | 减：  库存  股 | 其他  综合  收益 | 盈余  公积 | 未  分配  利润 | 所有者  权益  合计 |
| (三）利润分配 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 1.提取盈余公积 |  |  |  |  | 24 770.40 | -24 770. 40 | 0 |  |  |  |  |  |  |  |
| 2.对所有者（或股东） 的分配 |  |  |  |  |  | -32 215,85 | -32 215.85 |  |  |  |  |  |  |  |
| 3-其他 |  | - |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (四）所有者权益内部 结转 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 1.资本公积转增资本 (或股本） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 2.盈余公积转增资本 (或股本） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 3.盈余公积弥补亏损 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 4.其他 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 四、本年年末余额 | 5 000 000 | 0 | 0 | 12 000 | 124 770.40 | 218 013.75 | 5 354 784.15 |  |  |  |  |  |  |  |

值得注意的是：发行优先股等其他权益工具的企业，如果发行的优先股等其他权益工 具分类为权益工具的，企业应当在所有者权益变动表“实收资本”栏和“资本公积”栏 之间增设“其他权益工具”栏，并在该栏中增设“优先股”、“永续债”和“其他”三小 栏。将“（三）所有者投人和减少资本”项目中的“所有者投人资本”项目改为“所有者 投人的普通股”，并在该项目下增设“并在其他权益工具持有者投入资本”项目，以下顺 序号依次类推。“（四）利润分配”项目中“对所有者（或股东）的分配”项目包含对其 他权益工具持有者的股利分配。

第六节 附 注

—、附注的主要内容

附注是对资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示项目的 文字描述或明细资料，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。附注是财务报表的重 要组成部分。附注应当按照如下顺序至少披露下列内容：

(一）企业的基本情况

1. 企业注册地、组织形式和总部地址。
2. 企业的业务性质和主要经营活动。
3. 母公司以及集团最终母公司的名称。
4. 财务报告的批准报出者和财务报告批准报出日，或者以签字人及其签字日期为准。
5. 营业期限有限的企业，还应当披露有关其营业期限的信息。

(二）财务报表的编制基础

(三）遵循企业会计准则的声明

企业应当明确说明编制的财务报表符合企业会计准则的要求，真实、公允地反映了企 业的财务状况、经营成果和现金流量等有关信息，以此明确企业编制财务报表所依据的制 度基础。 '

如果企业编制的财务报表只是部分地遵循了企业会计准则，附注中不得作出这种 表述。

(四）重要会计政策和会计估计 .

1. 重要会计政策的说明

企业应当披露采用的重要会计政策，并结合企业的具体实际披露其重要会计政策的确 定依据和财务报表项目的计量基础。其中，会计政策的确定依据主要是指企业在运用会计 政策过程中所作的重要判断，这些判断对在报表中确认的项目金额具有重要影响。比如， 企业如何判断持有的金融资产是持有至到期的投资而不是交易性投资，企业如何判断与租 赁资产相关的所冇风险和报剛已转移给企业从而符合融资租赁的标准，投资性房地产的判: 断标准是什么等。财务报表项丨口的计跫雄础包拈历史成本、蜇置成本、可变现净值、现值| 和公允价值等会计计摄属性等。

1. 朮要会计估丨十的说明

企业应1披旃取耍会计估汁，并结合企业的具体实际披露其会计估计所采用的关键假| 设和不确定因尜。®要会计佔计的说明，包括可能导致下一个会计期间内资产、负债账面i 价值重大调整的会计估计的确定依倨等。例如，闽矩资产可收间金额的计算需要根据其公| 允价值减公处置费j|j)「?的净额与预计未来现金流最的现値两者之间的较高者确定，在计算丨 资产预计未来现金流贺的现值吋需耍对未来现金流蛩进行预测，并选择适挡的折现率，企| 业应当在附汴中披鍩未来现金流量预测所采用的假设及典依据、所选择的折现率为什么楚| 合理的等。乂如，对T正在进行中的诉讼提取准备，企业应约披露最佳估计数的确定依 据等。 |

(五）会计政策和会计估计变更以及差错更正的说明 | 企业成当埤照《企业会汁准则第28兮——会计政策、会丨十估计变更和差错更正》及|

其应用指南的M定，披露会计政策和会计估计变更以及差错更正的有关情况。 I

(六）报表ffi要项U的说明 | 企业应?^以文字和数卞描述相结合，尽可能以列表形式披露重耍报表项曰的构成或到

期增减变动情况，并凡报农茁耍项的明细金额合计，应当与报表项H金额相衔接。在被| 露顺序h, —般应尚按照资产负债表、利润表、现金流it表、所有者权益变动表的顺序^ 其报表项H列示的顺序。丨—„ !

(七）其他需要说明的重要事项

这主要包括或有和承诺事项（见“第十四章或有事项”）、资产负债表日后非调整事 项（见“第二十四章资产负债表日后事项”）、关联方关系及其交易（见本节“三、关联 方披露”）等。

(八）有助于财务报表使用者评价企业管理资本的目标、政策及程序的信息

二、分部报告

(一）经营分部的认定

经营分部，是指企业内同时满足下列条件的组成部分：（1)该组成部分能够在日常 活动中产生收人、发生费用；（2)企业管理层能够定期评价该组成部分的经营成果，以 决定向其配置资源、评价其业绩；（3)企业能够取得该组成部分的财务状况、经营成果 和现金流量等有关会计信息。 .

企业应当以内部组织结构、管理要求、内部报告制度为依据确定经营分部。经济特征 不相似的经营分部，应当分别确定为不同的经营分部。企业存在相似经济特征的两个或多 个经营分部，例如，具有相近的长期财务业绩，包括具有相近的长期平均毛利率、资金回 报率、未来现金流量等，将其合并披露可能更为恰当。具有相似经济特征的两个或多个经 营分部，在同时满足下列条件时，可以合并为一个经营分部：

1. 各单项产品或劳务的性质相同或相似，包括产品或劳务的规格、型号、最终用途 等。通常情况下，产品和劳务的性质相同或相似的，其风险、报酬率及其成长率可能较为 接近，一般可以将其划分到同一经营分部中。对于性质完全不同的产品或劳务，不应当将 其划分到同一经营分部中。
2. 生产过程的性质相同或相似，包括采用劳动密集或资本密集方式组织生产、使用 相同或相似设备和原材料、采用委托生产或加工方式等。对于其生产过程的性质相同或相 似的，可以将其划分为一个经营分部，如按资本密集型和劳动密集型划分经营部门。对于 资本密集型的部门而言，其占用的设备较为先进，占用的固定资产较多，相应所负担的折 旧费也较多，其经营成本受资产折旧费用影响较大，受技术进步因素的影响也较大；而对 于劳动密集型部门而言，其使用的劳动力较多，相对而言，劳动力的成本即人工费用的影 响较大，其经营成果受人工成本的高低影响较大。
3. 产品或劳务的客户类型相同或相似，包括大宗客户、零散客户等。对于购买产品 或接受劳务的同一类型的客户，如果其销售条件基本相同，例如，相同或相似的销售价 格、销售折扣，相同或相似的售后服务，因而具有相同或相似的风险和报酬，而不同的客 户，其销售条件不尽相同，由此可能导致其具有不同的风险和报酬。
4. 销售产品或提供劳务的方式相同或相似，包括批发、零售、自产自销、委托销售、 承包等。企业销售产品或提供劳务的方式不同，其承受的风险和报酬也不相词。比如，在 赊销方式下，可以扩大销售规模，但发生的收账费用较大，并且发生应收账款坏账的风险 也很大；而在现销方式下，则不存在应收账款的坏账问题，不会发生收账费用，但销售规 模的扩大有限。
5. 生产产品或提供劳务受法律、行政法规的影响相同或相似，包括经营范围或交易 定价机制等。企业生产产品或提供劳务总是处于一定的经济法律环境之下，其所处的环境 必然对其经营活动产生影响。对在不同法律环境下生产的产品或提供的劳务进行分类，进 而向会计信息使用者提供不同法律环境下产品生产或劳务提供的信息，有利于会计信息使 用者对企业未来的发展走向作出判断和预测；对相同或相似法律环境下的产品生产或劳务 提供进行归类，以提供其经营活动所生成的信息，同样有利于明晰地反映该类产品生产和 劳务提供的会计信息。比如，商业银行、保险公司等金融企业易受特别的、严格的政策监 管，在考虑该类企业确定某组成部分的产品和劳务是否相关时，应当考虑所受监管政策的 影响。

(二）报告分部的确定

1.重要性标准的判断

企业应当以经营分部为基础确定报告分部。经营分部满足下列条件之一的，应当确定 为报告分部：

1. 该分部的分部收人占所有分部收人合计的10%或者以上。

分部收人，是指可归属于分部的对外交易收入和对其他分部交易收人。分部收人主要 由可归属于分部的对外交易收人构成，通常为营业收人。可以归属分部的收人来源于两个 渠道：一是可以直接归属于分部的收入，即直接由分部的业务交易而产生；二是可以间接 归属于分部的收入，即将企业交易产生的收入在相关分部之间进行分配，按属于某分部的 收入金额确认为分部收人。 .

分部收人通常不包括下列项目：①利息收人（包括因预付或借给其他分部款项而确 认的利息收人）和股利收入（采用成本法核算的长期股权投资取得的股利收人），但分部 的日常活动是金融性质的除外。②营业外收人，如固定资产盘盈、处置固定资产净收益、 出售无形资产净收益、罚没收益等。③处置投资产生的净收益，但分部的日常活动是金融 性质的除外。④采用权益法核算的长期股权投资确认的投资收益，但分部的日常活动是金 融性质的除外。

1. 该分部的分部利润（亏损）的绝对额，占所有盈利分部利润合计额或者所有亏 损分部亏损合计额的绝对额两者中较大者的10%或者以上。

分部利润（亏损），是指分部收人减去分部费用后的余额。不属于分部收人和分部费 用的项目，在计算分部利润（亏损）时不得作为考虑的因素。

分部费用，是指可归属于分部的对外交易费用和对其他分部交易费用。分部费用主要 由可归属于分部的对外交易费用构成，通常包括营业成本、营业税金及附加、销售费用 等。与分部收入的确认相同，归属于分部的费用也来源于两个渠道：一是可以直接归属于 分部的费用，即直接由分部的业务交易而发生；二是可以间接归属于分部的费用，即将企 业交易发生的费用在相关分部之间进行分配，按属于某分部的费用金额确认为分部费用。

分部费用通常不包括下列项目：①利息费用（包括因预收或向其他分部借款而确认 的利息费用），如发行债券等，但分部的日常活动是金融性质的除外。②营业外支出，如 处置固定资产、无形资产等发生的净损失。③处置投资发生的净损失，但分部的日常活动 是金融性质的除外。④采用权益法核算的长期股权投资确认的投资损失，但分部的日常活 动是金融性质的除外。⑤与企业整体相关的管理费用和其他费用。

1. 该分部的分部资产占所有分部资产合计额的10%或者以上。

分部资产，是指分部经营活动使用的可归属于该分部的资产，不包括递延所得税资 产。如果与两个或多个经营分部共用资产相关的收入和费用也分配给这些经营分部，该共 用资产应分配给这些经营分部。共用资产的折旧费或摊销在计量分部经营成果时被扣减 的，该资产应包括在分部资产中。企业在计量分部资产时，应当按照分部资产的账面价值 进行计量，即按照扣除相关累计折旧或摊销额以及累计减值准备后的金额计量。

通常情况下，分部资产与分部利润（亏损）、分部费用等之间存在一定的对应关系， 即：①如果分部利润（亏损）包括利息或股利收入，分部资产中就应当包括相应的应收 账款、贷款、投资或其他金融资产。②如果分部费用包括某项固定资产的折旧费用，分部 资产中就应当包括该项固定资产。③如果分部费用包括某项无形资产或商誉的摊销额或减 值额，分部资产中就应当包栝该项无形资产或商誉。

2.低于10%重要性标准的选择

经营分部未满足上述10%重要性标准的，可以按照下列规定确定报告分部：

1. 企业管理层认为披露该经营分部信息对会计信息使用者有用的，可以将其确定 为报告分部。在这种情况下，无论该经营分部是否满足10%的重要性标准，企业可以直 接将其指定为报告分部。
2. 将该经营分部与一个或一个以上的具有相似经济特征、满足经营分部合并条件 的其他经营分部合并，作为一个报告分部。对经营分部10%的重要性测试可能会导致企 业存在大量未满足10%数暈临界线的经营分部，在这种情况下，如果企业没有直接将这 些经营分部指定为报告分部，可以将一个或一个以上具有相似经济特征、满足经营分部合 并条件的一个以上的-营分部合并成一个报告分部。
3. 不将该经营分部直接指定为报告分部，也不将该经营分部与其他未作为报告分 部的经营分部合并为一个报告分部的，企业在披露分部信息时，应当将该经营分部的信息 与其他组成部分的信息合并，作为其他项目单独披露。

，3.报告分部75%的标准

企业的经营分部达到规定的10%重要性标准认定为报告分部后，确定为报告分部的 经营分部的对外交易收人合计额占合并总收入或企业总收人的比重应当达到75%的比例。 如果未达到75%的标准，企业必须增加报告分部的数量，将其他未作为报告分部的经营 分部纳人报告分部的范围，直到该比重达到75%。此时，其他未作为报告分部的经营分 部很可能未满足前述规定的10%重要性标准，但为了使报告分部的对外交易收人合计额 占合并总收入或企业总收人的总体比重能够达到75%的比例要求，也应当将其确定为报 告分部。

1. 报告分部的数量

根据前述的确定报告分部的原则，企业确定的报告分部数量可能超过10个，此时， 企业提供的分部信息可能变得非常繁琐，不利于会计信息使用者理解和使用。因此，报告 分部的数量通常不应当超过10个。如果报告分部的数量超过10个，企业应当考虑将具有 相似经济特征、满足经营分部合并条件的报告分部进行合并，以使合并后的报告分部数量 不超过10个。

1. 为提供可比信息确定报告分部

企业在确定报告分部时，除应当遵循相应的确定标准以外，还应当考虑不同会计期间 分部信息的可比性和一贯性。对于某一经营分部，在上期可能满足报告分部的确定条件从 而确定为报告分部，但本期可能并不满足报告分部的确定条件。此时，如果企业认为该经 营分部仍然重要，单独披露该经营分部的信息能够更有助于会计信息使用者了解企业的整 体情况，则不需考虑该经营分部的重要性标准，仍应当将该经营分部确定为本期的报告

分部。

对于某一经营分部，在本期可能满足报告分部的确定条件从而确定为报告分部，但上 期可能并不满足报告分部的确定条件未确定为报告分部。此时，出于比较目的提供的以前 会计期间的分部信息应当重述，以将该经营分部反映为一个报告分部，即使其不满足确定 为报告分部的条件。如果重述需要的信息无法获得，或者不符合成本效益原则，则不需要 重述以前会计期间的分部信息。不论是否对以前期间相应的报告分部信息进行重述，企业 均应当在报表附注中披露这一信息。

(三）分部信息的披露

企业披露的分部信息，应当有助于会计信息使用者评价企业所从事经营活动的性质和 财务影响以及经营所处的经济环境。企业应当以对外提供的财务报表为基础披露分部信 息；对外提供合并财务报表的企业，应当以合并财务报表为基础披露分部信息。企业应当 在附注中披露报告分部的下列信息： ^

1. 描述性信息
2. 确定报告分部考虑的因素通常包括企业管理层是否按照产品和服务、地理区域、 监管环境差异或综合各种因素进行组织管理。
3. 报告分部的产品和劳务的类型。
4. 每一报告分部的利润（亏损）总额相关信息

该信息包括利润（亏损）总额组成项目及计量的相关会计政策信息。企业管理层在 计量报告分部利润（亏损）时运用了下列数据，或者未运用下列数据但定期提供给企业 管理层的，应当在附注中披露每一报告分部的下列信息：（1)对外交易收入和分部间交 易收人。（2)利息收人和利息费用。但是，.报告分部的日常活动是金融性质的除外。报 告分部的日常活动是金融性质的，可以仅披露利息收入减去利息费用后的净额，同时披露 这一处理方法。（3)折旧费用和摊销费用，以及其他重大的非现金项目。（4)采用权益 法核算的长期股权投资确认的投资收益。（5)所得税费用或所得税收益。(6)其他重大 的收益或费用项目。

企业应当在附注中披露计量每一报告分部利润（亏损）的下列会计政策：（1)分部 间转移价格的确定基础；（2)相关收人和费用分配给报告分部的基础；（3)确定报告分 部利润（亏损）使用的计量方法发生变化的性质，以及这些变化产生的影响。

1. 每一报告分部的资产总额、负债总额相关信息

该信息包括资产总额组成项目的信息，以及有关资产、负债计量相关的会计政策。企 业管理层在计量报告分部资产时运用了下列数据，或者未运用下列数据但定期提供给企业 管理层的，应当在附注中披露每一报告分部的下列信息：（1)采用权益法核算的长期股 权投资金额；（2)非流动资产（不包括金融资产、独立账户资产、递延所得税资产）金 额。报告分部的负债金额定期提供给企业管理层的，企业应当在附注中披露每一报告分部 的负债金额。

企业应当在附注中披露将相关资产或负债分配给报告分部的基础。

分部负债，是指分部经营活动形成的可归属于该分部的负债，不包括递延所得税负 债。如果与两个或多个经营分部共同承担的负债相关的费用分配给这些经营分部，该共同 承担的负债也应当分配给这些经营分部。

1. 除上述已经作为报告分部信息组成部分的披露内容外，企业还应当披露下列信息：
2. 每一产品和劳务或每一类似产品和劳务的对外交易收入。但是，披露相关信息 不切实可行的除外。企业披露相关信息不切实可行的，应当披露这一事实。
3. 企业取得的来自于本国的对外交易收入总额，以及企业从其他国家取得的对外 交易收入总额。但是，披露相关信息不切实可行的除外。企业披露相关信息不切实可行 的，应当披露这一事实。
4. 企业取得的位于本国的非流动资产（不包括金融资产、独立账户资产、递延所 得税资产）总额，以及企业位于其他国家的非流动资产（不包括金融资产、独立账户资 产、递延所得税资产）总额。但是，披露相关信息不切实可行的除外。企业披露相关信 息不切实可行的，应当披露这一事实。
5. 企业对主要客户的依赖程度。企业与某一外部客户交易收入占合并总收入或企 业总收入的10%或以上，应当披露这一事实，以及来自该外部客户的总收人和相关报告 分部的特征。
6. 报告分部信息总额与企业信息总额的衔接

报告分部收人总额应当与企业收人总额相衔接；报告分部利润（亏损）总额应当与 企业利润（亏损）总额相衔接；报告分部资产总额应当与企业资产总额相衔接；报告分 部负债总额应当与企业负债总额相衔接。

1. 比较信息

企业在披露分部信息时，为可比起见，应当提供前期的比较数据。对于某一经营分 如果本期满足报告分部的确定条件确定为报告分部，即使前期没有满足报告分部的确定条件 未确定为报告分部，也应当提供前期的比较数据。但是，重述信息不切实可行的除外。

,企业内部组织结构改变导致报告分部组成发生变化的，应当提供前期比较数据。但 是，提供比较数据不切实可行的除外。企业未提供前期比较数据的，应当在报告分部组成 发生变化的当年，同时披露以新的报告分部和旧的报告分部为基础编制的分部信息。

不论企业是否提供前期比较数据，均应披露这一事实。

三、关联方披露

(一）关联方关系的认定

关联方关系的存在是以控制、共同控制或重大影响为前提条件的。在判断是否存在关 联方关系时，应当遵循实质重于形式的原则。从一个企业的角度出发，与其存在关联方关 系的各方包括：

1.该企业的母公司，不仅包括直接或间接地控制该企业的其他企业，也包括能够对 该企业实施直接或间接控制的单位等。

1. 某一个企业直接控制一个或多个企业。例如，母公司控制一个或若干个子公司， 则母公司与子公司之间存在关联方关系。
2. 某一个企业通过一个或若干中间企业间接控制一个或多个企业。例如，母公司 通过其子公司，间接控制子公司的子公司，表明母公司与其子公司的子公司存在关联方 关系。
3. —个企业直接地和通过一个或若干中间企业间接地控制一个或多个企业。例如， 母公司对某一企业的投资虽然没有达到控股的程度，但由于其子公司也拥有该企业的股份 或权益，如果母公司与其子公司对该企业的投资之和达到拥有该企业一半以上表决权资本 的控制权，则母公司直接和间接地控制该企业，表明母公司与该企业之间存在关联方 关系o
4. 该企业的子公司，包括直接或间接地被该企业控制的其他企业，也包括直接或间 接地被该企业控制的企业、单位、基金等特殊目的实体。
5. 与该企业受同一母公司控制的其他企业。例如，A公司和B公司同受C公司控制， 从而A公司和B公司之间构成关联方关系。
6. 对该企业实施共同控制的投资方。这里的共同控制包括直接的共同控制和间接的 共同控制。对企业实施直接或间接共同控制的投资方与该企业之间是关联方关系，但这些 投资方之间并不能仅仅因为共同控制了同一家企业而视为存在关联方关系。例如，A、B、 C三个企业共同控制D企业，从而A和D、B和D,以及C和D成为关联方关系。如果不 存在其他关联方关系，A和B、A和C以及B和C之间不构成关联方关系。
7. 对该企业施加重大影响的投资方。这里的重大影响包括直接的重大影响和间接的 重大影响。对企业实施重大影响的投资方与该企业之间是关联方关系，但这些投资方之间 并不能仅仅因为对同一•家企业具有重大影响而视为存在关联方关系。
8. 该企业的合营企业。合营企业包括合营企业的子公司。合营企业是以共同控制为 前提的，两方或多方共同控制某一企业时，该企业则为投资者的合营企业。例如，A、B、 C、D企业各占F企业有表决权资本的25%，按照合同规定，投资各方按照出资比例控制 F企业，由于出资比例相同，F企业由A、B、C、D企业共同控制，在这种情况下，A和 F、B和F、C和F以及D和F之间构成关联方关系。
9. 该企业的联营企业。联营企业包括联营企业的子公司。联营企业和重大影响是相 联系的，如果投资者能对被投资企业施加重大影响，则该被投资企业应被视为投资者的联 营企业。
10. 该企业的主要投资者个人及与其关系密切的家庭成员。主要投资者个人，是指能 够控制、共同控制一个企业或者对一个企业施加重大影响的个人投资者。
11. 某一企业与其主要投资者个人之间的关系。例如，张三是A企业的主要投资者， 则A企业与张三构成关联方关系。
12. 某一企业与其主要投资者个人关系密切的家庭成员之间的关系。例如，A企业 的主要投资者张三的儿子与A企业构成关联方关系。
13. 该企业或其母公司的关键管理人员及与其关系密切的家庭成员。关镩管理人员， 是指有权力并负责计划、指挥和控制企业活动的人员。通常情况下，企业关键管理人员负 责管理企业的日常经营活动，并且负责制定经营计划、战略目标、指挥调度生产经营活动 等，主要包括董事长、董事、董事会秘书、总经理、总会计师、财务总监、主管各项事务 的副总经理以及行使类似决策职能的人员等。
14. 某一企业与其关键管理人员之间的关系。例如，A企业的总经理与A企业构成 关联方关系。 ,
15. 某一企业与其关键管理人员关系密切的家庭成员之间的关系。例如，A企业的 总经理张三的儿子张小三与A企业构成关联方关系。
16. 该企业主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员控制、共同控 制的其他企业。与主要投资者个人、关键管理人员关系密切的家庭成员，是指在处理与企 业的交易时可能影响该个人或受该个人影响的家庭成员，例如，父母、配偶、兄弟姐妹和

子女等。对于这类关联方，应当根据主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家 庭成员对两家企业的实际影响力具体分析判断。

1. 某一企业与受该企业主要投资者个人控制、共同控制的其他企业之间的关系。 例如，A企业的主要投资者H拥有B企业60%的表决权资本，则A和B存在关联方 关系。
2. 某一企业与受该企业主要投资者个人关系密切的家庭成员控制、共同控制的.其1 他企业之间的关系。例如，A企业的主要投资者Y的妻子拥有B企业60%的表决权资本， 则A和B存在关联方关系。
3. 某一企业与受该企业关键管理人员控制、共同控制的其他企业之间的关系。例 如，A企业的关键管理人员H控制了B企业，则A和B存在关联方关系。
4. 某一企业与受该企业关键管理人员关系密切的家庭成员控制、共同控制的其他 企业之间的关系。例如，A企业的财务总监Y的妻子是B企业的董事长，则A和B存在 关联方关系。

(二）不构成关联方关系的情况

1. 与该企业发生日常往来的资金提供者、公用事业部门、政府部门和机构，以及因 与该企业发生大量交易而存在经济依存关系的单个客户、供应商、特许商、经销商和代理 商之间，不构成关联方关系。 (
2. 与该企业共同k制合营企业的合营者之间，通常不构成关联方关系。
3. 仅仅同受国家控制而不存在控制、共同控制或重大影响关系的企业，不构成关联 方关系。

.4.受同一方重大影响的企业之间不构成关联方。

(三）关联方交易的类型

存在关联方关系的情况下，关联方之间发生的交易为关联方交易，关联方的交易类型 主要有：

1. 购买或销售商品。购买或销售商品是关联方交易较常见的交易事项，例如，企业 ' 集团成员企业之间互相购买或销售商品，形成关联方交易。
2. 购买或销售除商品以外的其他资产。例如，母公司出售给其子公司设备或建筑 物等。
3. 提供或接受劳务。例如，A企业是B企业的联营企业，A企业专门从事设备维修 服务，B企业的所有设备均由A企业负责维修，B企业每年支付设备维修费用300万元， 该维修服务构成A企业与B企业的关联方交易。
4. 担保。担保包括在借贷、买卖、货物运输、加工承揽等经济活动中，为了保障其 债权实现而实行的担保等。当存在关联方关系时，一方往往为另一方提供为取得借款、买 卖等经济活动中所需要的担保。

5-提供资金（贷款或股权投资）。例如，企业从其关联方取得资金，或权益性资金在 关联方之间的增减变动等。 丨

6.租赁。租赁通常包括经营租赁和融资租赁等，关联方之间的租赁合同也是主要的 交易事项。

7-代理。代理主要是依据合同条款，一方可为另一方代理某些事务，如代理销售货 物或代理签订合同等。

8-研究与开发项目的转移。在存在关联方关系时，有时某一企业所研究与开发的项 目会由于一方的要求而放弃或转移给其他企业。例如，B公司是A公司的子公司，A公司 要求B公司停止对某一新产品的研究和试制，并将B公司研究的现有成果转给A公司最 近购买的、研究与开发能力超过B公司的C公司继续研制，形成关联方交易。

1. 许可协议。当存在关联方关系时，关联方之间可能达成某项协议，允许一方使用 另一方商标等，从而形成了关联方之间的交易。
2. 代表企业或由企业代表另一方进行债务结算。
3. 关键管理人员薪酬。企业支付给关键管理人员的报酬，也是一项主要的关联方 交易。

关联方交易还包括就某特定事项在未来发生或不发生时所作出的采取相应行动的任何 承诺，例如（已确认及未确认的）待执行合同。

(四）关联方的披露

1-企业无论是否发生关联方交易，均应当在附注中披露与该企业之间存在直接控制 关系的母公司和子公司有关的信息。母公司不是该企业最终控制方的，还应当披露企业集 团内对该企业享有最终控制权的企业（或主体）的名称。母公司和最终控制方均不对外 提供财务报表的，还应当披露母公司之上与其最相近的对外提供财务报表的母公司名称。

1. 企业与关联方发生关联方交易的，应当在附注中披露该关联方关系的性质、交易 类型及交易要素&关联方关系的性质，是指关联方与该企业的关系，即关联方是该企业的 子公司、合营企业、联营企业等。交易类型通常包括购买或销售商品、购买或销售商品以 外的其他资产、提供或接受劳务、担保、提供资金（贷款或股权投资）、租赁、代理、研 究与开发项目的转移、许可协议、代表企业或由企业代表另一方进行债务结算、就某特定 事项在未来发生或不发生时所作出的采取相应行动的任何承诺，包括（已确认及未确认 的）待执行合同等。交易要素至少应当包括：交易的金额；未结算项目的金额、条款和 条件（包括承诺），以及有关提供或取得担保的信息；未结算应收项目坏账准备金额；定 价政策。关联方交易的金额应当披露相关比较数据。
2. 对外提供合并财务报表的，对于巳经包括在合并范围内各企业之间的交易不予披 露。合并财务报表是将集团作为一个整体来反映与其有关的财务信息，在合并财务报表 中，企业集团作为一个整体看待，企业集团内的交易已不属于交易，并且巳经在编制合并 财务报表时予以抵销。因此，关联方披露准则规定，对外提供合并财务报表的，除了应按 上述1、2的要求进行披露外，对于已经包括在合并范围内并已抵销的各企业之间的交易 不予披露。 '

四、金融工具的披露

(一）金融工具一般信息披露要求

企业应当披露编制财务报表时对金融工具所采用的重要会计政策、计量基础和与理解 财务报表相关的其他会计政策等信息，主要包括：

1.对于指定为以公允价值计量且其变动计人当期损益的金融资产或金融负债，应当 披露下列信息：

1. 指定的金融资产或金融负债的性质；
2. 初始确认时对上述金融资产或金融负债作出指定的标准；

(3)如何满足运用指定的标准。对于以消除或显著减少会计错配为目的的指定，企 业应当披露该指定所针对的确认或计量不一致的描述性说明。对于以更好地反映组合的管 理实质为目的的指定，企业应当披露该指定符合企业正式书面文件载明的风险管理或投资 策略的描述性说明。对于整体指定为以公允价值计量且其变动计人当期损益的混合工具， 企业应当披露运用指定标准的描述性说明。

1. 指定金融资产为可供出售金融资产的标准。
2. 金融资产常规购买和出售的会计政策。
3. 核销减值准备并减记金融资产账面价值的原则。
4. 如何确定每类金融工具的利得或损失。
5. 存在客观证据表明金融资产已发生减值的适用标准。
6. 为避免金融资产逾期或减值而重新议定条款的金融资产所适用的会计政策。

需要指出的是：（0风险投资机构、共同基金以及类似主体持有的、在初始确认时

按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定指定为以公允价值计量且 其变动计人当期损益的金融资产或者划分为交易性金融资产的投资，应当按照金融工具列 报准则规定进行列报。（2)企业如发行了一项既含负债成份又含权益成份的工具，且该 工具嵌人了多重衍生特征（相关价值是联动的），比如，可赎回的可转换债务工具，则应 披露体现在其中的这些特征。

(二)资产负债表相关信息的披露

1. 企业应当在资产负债表或相关附注中列报下列金融资产或金融负债的账面价值：

(1)以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，并分别反映交易性金融资产和 在初始确认时指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；（2)持有至到 期投资；（3)贷款和应收款项；（4)可供出售金融资产；(5)以公允价值计量且其变动 计人当期损益的金融负债，并分别反映交易性金融负债和在初始确认时指定为以公允价值 计量且其变动计人当期损益的金融负债；（6)其他金融负债。

1. 企业将单项或一组贷款或应收款项指定为以公允价值计量且其变动计人当期损益 的金融资产的，应当披露下列信息：（1)资产负债表日该贷款或应收款项使企业面临的 最大信用风险敞口。信用风险，是指金融工具的一方不履行义务，造成另一方发生财务损 失的风险。（2)相关信用衍生工具或类似工具使得该最大信用风险敞口降低的金额。

(3)该贷款或应收款项因信用风险变动引起的公允价值本期变动额和累计变动额。这些 变动额，是该贷款或应收款项公允价值变动扣除由于市场风险因素的变化导致公允价值变 动后的部分；或是企业以能够更真实地反映信用风险变动导致该贷款或应收款项公允价值 变动的其他方法确定的金额。市场风险因素的变化包括，可观察的利率、商品价格、汇率 以及价格指数、利率指数、汇率指数等指数的变动。（4)相关信用衍生工具或类似工具 的公允价值本期变动额和自该贷款或应收款项被指定以来的公允价值累计变动额。

(5)上述这些金额的确定方法。

1. 企业将一项金融负债指定为以公允价值计量且其变动计人当期损益的金融负债的， 应当披露下列信息：（1)该金融负债因信用风险变动引起的公允价值本期变动额和累计 变动额。这些变动额，是该金融负债公允价值变动扣除由于市场风险因素的变化导致公允 价值变动后的部分；或是企业以能够更真实地反映信用风险变动导致该金融负债公允价值 变动的其他方法确定的金额。对于包含投资连结特征的合同，市场风险因素的变化包括相 关内部或外部投资组合业绩的变动。（2)该金融负债的账面价值与按合同约定到期应支 付债权人金额之间的差额。（3)上述这些金额的确定方法。'
2. 企业将金融资产进行重分类，改变了该金融资产后续计量基础的，应当披露该金 融资产重分类前后的公允价值或账面价值和重分类的原因。
3. 对于所有可执行的总互抵协议或类似协议下的已确认金融工具，以及符合抵销条 件的已确认金融工具，企业应当在报告期末以表格形式分别按金融资产和金融负债披露下 列定量信息：（1)已确认金融资产和金融负债的总额。（2)按规定抵销的金额。（3)在 资产负债表中列示的净额。（4)可执行的总互抵协议或类似协议确定的，未包含在本条
4. 中的金额，包括：①不满足抵销条件的已确认金融工具的金额；②与财务担保物 (包括现金担保）相关的金额，以在资产负债表中列示的净额扣除本条（4)第1项后的 余额为限。（5)资产负债表中列示的净额扣除本条（4)后的余额。

企业应当披露上述（4)所述协议中抵销权的条款及其性质等信息，以及不同计量基 础的金融工具适用本条时产生的计量差异。

6-分类为权益工具的可回售工具，企业应当披露以下信息：（1)可回售工具的汇总 定量信息。（2)对于按持有方要求承担的回购或赎回义务，企业的管理目标、政策和程 序及其变化。（3)回购或赎回可回售工具的预期现金流出金额以及确定方法。

可回售工具或发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具， 在金融负债和权益工具之间重分类的，应当分别披露重分类前后的公允价值或账面价值， 以及重分类的时间和原因。

1. 企业应当披露作为负债或或有负债担保物的金融资产的账面价值，以及与该项担 保有关的条款和条件。其中，对于已转移金融资产的担保物，转人方有权出售或再抵押 的，转出方应当在资产负债表中单独列示该金融资产。

企业取得的担保物，在担保物所有人未违约时可出售或再抵押的，应当披露其公允价 值、已出售或再抵押担保物的公允价值，以及承担的返还义务和使用担保物的条款和 条件。

1. 对于企业发行的包含金融负债和权益工具成分的复合金融工具，嵌入了价值相互 关联的多项衍生工具（如可赎回的可转换债务工具）的，应当披露相关特征。
2. 除短期应付款项之外的金融负债，企业应当披露下列信息：（1)本期发生拖欠的 金融负债的本金、利息、偿债基金、赎回条款的详细情况。（2)发生拖欠的金融负债的 期末账面价值。（3)在财务报告批准对外报出前，就拖欠事项已采取的补救措施、对债 务条款的重新议定等情况。

企业本期发生了拖欠以外的其他违约情况，且债权人有权在发生违约时要求企业提前 偿还的，企业应当按上述要求披露。如果在期末前相关违约情况已得到补救或已重新议定 债务条款，则无需披露。 '

(三）利润表相关信息的披露

企业应当披露与金融工具有关的下列收入、费用、利得或损失：（1)当期各类金融 资产和金融负债所产生的利得或损失。其中，指定为以公允价值计量且其变动计入当期损 益的金融资产和金融负债以及交易性金融资产和金融负债的利得或损失应当分别披露。对 于可供出售金融资产，应当分别披露当期在其他综合收益中确认的以及当期从权益转人损 益的利得或损失。（2)除以公允价值计量且其变动计人当期损益的金融资产或金融负债 外，按实际利率法计算的金融资产或金融负债产生的利息收人或利息费用总额，以及直接 计入当期损益但在确定实际利率时未包括的手续费收人或支出。（3)企业通过信托和其 他托管活动代他人持有贤产或进行投资而形成的，直接计入当期损益的手续费收人或支 出。（4)已发生减值的金融资产产生的利息收入。（5)每类金融资产本期发生的减值 损失。

(四）公允价值相关信息的披露

1. 除特别说明外，企业应当披露每一类金融资产和金融负债的公允价值，并与账面 价值进行比较。对于在资产负债表中相互抵销的金融资产和金融负债，其公允价值应当以 抵销后的金额披露。
2. 金融资产或金融负债初始确认的公允价值与交易价格存在差异时，如果其公允价 值并非基于相同资产或负债在活跃市场中的报价，也非基于仅使用可观察市场数据的估值 技术，企业在初始确认金融资产或金融负债时不应确认利得或损失。在此情况下，企业应 当按金融资产或金融负债的类型披露下列信息：（1)企业在损益中确认交易价格与初始 确认的公允价值之间差额时所采用的会计政策，以反映市场参与者对资产或负债进行定价 时所考虑的因素（包括时间因素）的变动。（2)该项差异期初和期末尚未在损益中确认 的金额和本期变动额。（3)企业如何认定交易价格并非公允价值的最佳证据，以及确定 公允价值的证据。
3. 企业可以不披露下列金融资产或金融负债的公允价值信息：（1)账面价值与公允 价值差异很小的金融资产或金融负债（如短期应收账款或应付账款）。(2)活跃市场中没 有报价且其公允价值无法可靠计量的权益工具投资以及与该工具挂钩的衍生工具。 ,(3)包含相机分红特征且其公允价值无法可靠计量的合同。

对于上述（2)和（3)，企业应当披露下列信息：（1)对金融工具的描述及其账面 价值，以及因公允价值无法可靠计量而未披露其公允价值的事实和说明。（2)金融工具 的相关市场信息。（3)企业是否有意'图及如何处置这些金融工具。（4)已终止确认金融 工具的事实，以及终止确认时的账面价值和形成的利得或损失。

(五）金融工具风险信息披露

1. 定性和定量信息 . .

(1)企业应当披露与各类金融工具风险相关的定性和定量信息，以便财务报表使用 者评估报告期末金融工具产生的风险的性质和程度，更好地评价企业所面临的风险敞口。 相关风险包括信用风险、流动性风险、市场风险等。

,(2)对金融工具产生的各类风险，企业应当披露下列定性信息：①风险敞口及其形 成原因，以及在本期发生的变化。②风险管理目标、政策和程序以及计量风险的方法及其 在本期发生的变化。

(3)对金融工具产生的各类风险，企业应当按类别披露下列定量信息：主要包 括：①期末风险敞口的汇总数据。该数据应当以向内部关键管理人员提供的相关信 息为基础。企业运用多种方法管理风险的，披露的信息应当以最相关和可靠的方法 为基础。②期末风险集中度信息，包括管理层确定风险集中度的说明和参考因素 (包括交易对手方、地理区域、货币种类、市场类型等），以及各风险集中度相关的 风险敞口金额。上述期末定量信息不能代表企业本期风险敞口情况的，应当进一步 提供相关信息。

1. 信用风险披露
2. 企业应当披露与每类金融工具信用风险有关的下列信息：①在不考虑可利用的 担保物或其他信用增级的情况下，企业在资产负债表日的最大信用风险敞口。金融工具的 账面价值能代表最大信用风险敞口的，无需提供此项披露。②可利用担保物或其他信用增 级的信息及其对最大信用风险敞口的财务影响。③未逾期且未减值的金融资产的信用质量 信息。

金融资产在资产负债表日的最大信用风险敞口，通常是账面余额减去减值损失的金额 (已减去根据按规定已抵销的金额）。

1. 企业应当按类披露在资产负债表日已逾期或已减值的金融资产的下列信息： ①已逾期未减值的金融资产的账龄分析。②巳发生单项减值的金融资产的分析，包括判断 该金融资产发生减值所考虑的因素。
2. 企业本期通过取得担保物或其他信用增级所确认的金融资产或非金融资产，应 当披露下列信息：①所确认资产的性质和账面价值。②对于不易变现的资产，应当披露处 置或拟将其用于日常经营的政策等。
3. 流动性风险披露

流动性风险，是指企业在履行以交付现金或其他金融资产的方式结算的义务时发生资 金短缺的风险。流动性风险应披露的信息包栝：

1. 企业应当披露金融负债按剩余到期期限进行的到期期限分析，以及管理这些金 融负债流动性风险的方法：①对于非衍生金融负债（包括财务担保合同），到期期限分析 应当基于合同剩余到期期限。对于包含嵌入衍生工具的混合金融工具，应当将其整体视为 非衔生金融负债进行披露。②对于衍生金融负债，如果合同到期期限是理解现金流量时间 分布的关键因素，到期期限分析应当基于合同剩余到期期限。

.当企业将所持有的金融资产作为流动性风险管理的一部分，且披露金融资产的到期期 限分析使财务报表使用者能够恰当地评估企业流动性风险的性质和范围时，企业应当披露 金融资产的到期期限分析。

企业在披露到期期限分析时，应当运用职业判断确定适当的时间段。列人各时间段内 披露的金额，应当是未经折现的合同现金流量。

1. 企业可以但不限于按下列时间段进行到期期限分析：①一个月以内（含本数， 下同）；②一个月至三个月以内；③三个月至一年以内；④一年至五年以内；⑤五年 以上。 .
2. 债权人可以选择收回债权时间的，债务人应当将相应的金融负债列人债权人可 以要求收回债权的最早时间段内。

债务人应付债务金额不固定的，应当根据资产负债表日的情况确定到期期限分析所披 露的金额。如分期付款的，债务人应当把每期将支付的款项列人相应的最早时间段内。

财务担保合同形成的金融负债，担保人应当将最大担保金额列入相关方可以要求支付 的最早时间段内。 • •

1. 企业应当披露流动性风险敞口汇总定量信息的确定方法。此类汇总定量信息中 的现金（或另一项金融资产）流出符合以下条件之一的，应当说明相关事实，并提供有' 助于评价该风险程度的额外定量信息：①该现金的流出可能显著早于汇总定量信息中所列 示的时间。②该现金的流出可能与汇总定量信息中所列示的金额存在重大差异。 '

4.市场风险披露

金融工具的市场风险，是指金融工具的公允价值或未来现金流量因市场价格变动而发 生波动的风险，包括汇率风险、利率风险和其他价格风险。汇率风险，是指金融工具的公 允价值或未来现金流量因外汇汇率变动而发生波动的风险。汇率风险可源于以记账本位币 之外的外币进行计价的金融工具。利率风险，是指金融工具的公允价值或未来现金流量因 市场利率变动而发生波动的风险。利率风险可源于已确认的计息金融工具和未确认的金融 工具（如某些贷款承诺）。其他价格风险，是指汇率风险和利率风险以外的市场价格变动 而发生波动的风险，无论这些变动是由于与单项金融工具或其发行方有关的因素而引起 的，还是由于与市场内交易的所有类似金融工具有关的因素而引起的。其他价格风险可源 于商品价格或权益工具价格等的变化。对于市场风险，主要披露如下信息：

1. 在对市场风险进行敏感性分析时，应当以整个企业为基础，披露下列信息：

①资产负债表日所面临的各类市场风险的敏感性分析。该项披露应当反映资产负债表曰相 关风险变量发生合理、可能的变动时，将对企业损益和所有者权益产生的影响。对具有重 大汇率风险敞口的每一种货币，应当分币种进行敏感性分析。②本期敏感性分析所使用的 方法和假设，以及本期发生的变化和原因。

1. 企业采用风险价值法或类似方法进行敏感性分析能够反映金融风险变量之间 (如利率和汇率之间等）的关联性，且企业巳采用该种方法管理金融风险的，可不进行披 露，但应当披露下列信息:+①用于该种敏感性分析的方法、选用的主要参数和假设。②所 用方法的目的，以及该方法提供的信息在反映相关资产和负债公允价值方面的局限性。

(六）金融资产转移的披露 ,企业应当就资产负债表日存在的所有未终止确认的已转移金融资产，以及对已转移金 融资产的继续涉入，包括下列两种情形：（1)将收取金融资产现金流量的合同权利转移 给另一方。（2)将金融资产整体或部分转移给另一方，但保留收取金融资产现金流量的 合同权利，并承担将收取的现金流量支付给一个或多个收款方的合同义务。企业对于金融 资产转移所披露的信息，应当有助于财务报表使用者了解未整体终止确认的巳转移金融资 产与相关负债之间的关系，评价企业继续涉入已终止确认金融资产的性质和相关风险。金 融资产转移应当披露如下信息： •

1. 对于巳转移但未整体终止确认的金融资产，应当按照类别披露下列信息：①已 转移金融资产的性质；②仍保留的与所有权有关的风险和报酬的性质；③已转移金融资产 与相关负债之间关系的性质，包括因转移引起的对企业使用已转移金融资产的限制；④在 转移金融资产形成的相关负债的交易对手方仅对已转移金融资产有追索权的情祝下，应当 以表格形式披露所转移金融资产和相关负债的公允价值以及净头寸，即巳转移金融资产和 相关负债公允价值之间的差额；⑤继续确认巳转移金融资产整体的，披露已转移金融资产 和相关负债的账面价值；⑥按继续涉人程度确认所转移金融资产的，披露转移前该金融资 产整体的账面价值、按继续涉人程度确认的资产和相关负债的账面价值。
2. 对于巳整体终止确认但转出方继续涉人已转移金融资产的，应当至少按照类别 披露下列信息：①因继续涉人确认的资产和负债的账面价值和公允价值，以及在资产负债 ，表中对应的项目。②因继续涉人导致企业发生损失的最大风险敞口及确定方法。③应当或 可能回购已终止确认的金融资产需要支付的未折现现金流量（如期权协议中的行权价格) 或其他应向转人方支付的款项，以及对这些现金流量或款项的到期期限分析。如果到期期

限可能为一个区间，应当以企业必须或可能支付的最早日期为依据归人相应的时间段。到 期期限分析应当分别反映企业应当支付的现金流量（如远期合同）、企业可能支付的现金 流量（如签出看跌期权）以及企业可选择支付的现金流量（如购人看涨期权）。在现金流 量不固定的情形下，上述金额应当基于每个资产负债表日的情况披露。④金融资产转移日 确认的利得或损失，以及因继续涉人已终止确认金融资产当期和累计确认的收益或费用 (如衍生工具的公允价值变动）。⑤终止确认产生的收款总额在本期分布不均衡的（例如 大部分转移金额在临近报告期末发生），应当披露本期最大转移活动发生的时间段、该段 期间所确认的金额（如相关利得或损失）和收款总额。

对上述定量信息的解释性说明，包括对巳转移金融资产、继续涉人的性质和目的，以 及企业所面临风险的描述等。其中，对企业所面临风险的描述包括以下各项：①对继续涉 人巳终止确认金融资产的风险进行管理的方法。②企业是否应先于其他方承担有关损失， 以及先于本企业承担损失的其他方应承担损失的顺序及金额。③向巳转移金融资产提供财 务支持或回购该金融资产的义务的触发条件。

企业在披露所规定的信息时，应当按照其继续涉人面临的风险敞口类型分类汇总披 露。例如，可按金融工具类别（如担保或看涨期权）或转让类型（如应收账款保理、证 券化和融券）分类汇总披露。企业对某项终止确认的金融资产存在多种继续涉入方式的， 可按其中一类汇总披露。

第七节 中期财务报告

—、中期财务报吿的定义及其构成 丨

(-•)屮期财务报告的定义 i

中期财务报告，足指以中期为难础编制的财务报告。“中期”，是指短于•个完整的, 会计年度（自公历1 /J1丨:丨起茧i2jj3i i：rih)的报告期间，它可以是一个月、一个季度| 或者半年，也可以是興他短于一个会计年度的期间，如】月1丨;1至9月30日的朋间等。| 因此，中期财务报告包括月度财务报告、季度财务报畀、半年度财务报佐、也包括年初至| 本中期末的财务报告。

(二）屮期财务报告的构成 |

中期财务报告至少应当包括以下部分：⑴资产负债表；(2)利润表；(3)现金流| 量表；(4)附注其中:■ |

1. 资产负f表、.利润表、现金流最表和附注是屮期财务报告至少应当编制的法矩舛 容，对其他财4报表或者相关信息，如所有者权益（或股东权益）变动表等，企业可以| 根据需要丨;\_1行决定。 |
2. 中期资产负侦表、利润表和现金流量表的格式和内容，应尚与上年度财劣报表相| 一致。但如果当年新施行的会i.卜准则对财务报表格式和内容作了修改的，中期财务报表@ 当按照修改后的报表格式和内容编制，与此同时，在中期财务报告中提供的上年度比较一 务报表的格式和内容也应挡作相成的调整。 --3.中期财务报告中的附注相对于年度财务报告中的附注而言，是适当简化的。中期 财务报表附注的编制应当遵循重要性原则。如果某项信息没有在中期财务报告附注中披 露，会影响到投资者等信息使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量判断的正确性， 那么就认为这一信息是重要的。但企业至少应当在中期财务报告附注中披露中期财务报告 准则规定的信息。

二、中期财务报告的编制要求

(一）中期财务报告编制应遵循的原则

1. 与年度财务报告相一致的会计政策

企业在编制中期财务报告时，应当将中期视同为一个独立的会计期间，所采用的会计 政策应当与年度财务报表所采用的会计政策相一致，包括会计要素确认和计量原则相一 致。企业在编制中期财务报告时不得随意变更会计政策。

1. 重要性原则

重要性原则是企业编制中期财务报告的一项十分重要的原则，具体应注意以下几点：

1. 重要性程度的判断应当以中期财务数据为基础，而不得以预计的年度财务数据 为基础。这里所指的“中期财务数据”，既包括本中期的财务数据，也包括年初至本中期 末的财务数据。
2. 重要性原则的运用应当保证中期财务报告包括了与理解企业中期末财务状况和 中期经营成果及其现金流量相关的信息。企业在运用重要性原则时，应当避免在中期财务 报告中由于不确认、不披露或者忽略某些信息而对信息使用者的决策产生误导。

'(3)重要性程度的判断需要根据具体情况作具体分析和职业判断。通常，在判断某 一项目的重要性程度时，应当将项目的金额和性质结合茬一起予以考虑，而且在判断项目 金额的重要性时，应当以资产、负债、净资产、营业收人、净利润等直接相关项目数字作 为比较基础，并综合考虑其他相关因素。有时，在一些特殊情况下，单独依据项目的金额 或者性质就可以判断其重要性。例如，企业发生会计政策变更，该变更事项对当期期末财 务状况或者当期损益的影响可能比较小，但对以后期财务状况或者损益的影响却比较大, 因此会计政策变更从性质上属于重要事项，应当在财务报告中予以披露。

1. 及时性原则

为了体现企业编制中期财务报告的及时性原则，中期财务报告计量相对于年度财务数 据的计量而言，在很大程度上依赖于估计。例如，企业通常在会计年度末对存货进行全 面、详细的实地盘点，因此，对年末存货可以达到较为精确的计价。但是在中期末，由于 时间上的限制和成本方面的考虑，有时不大可能对存货进行全面、详细的实地盘点，在这 种情况下，对于中期末存货的计价就可在更大程度上依赖于会计估计。但是，企业应当确 保所提供的中期财务报告包括了相关的重要信息。

(二）中期合并财务报表和母公司财务报表编报要求

企业上年度编制合并财务报表的，中期期末应当编制合并财务报表。上年度财务报告 除了合并财务报表，还包括母公司财务报表的，中期财务报告也应当包括母公司财务报 表。具体而言：

1.上年度编报合并财务报表的企业，其中期财务报告也应当编制合并财务报表，而 且合并财务报表的合并范围、合并原则、编制方法和合并财务报表的格式与内容等也应当

与上年度合并财务报表相一致。但当年新企业会计准则有新规定的除外。

1. 上年度财务报告包括了合并财务报表，但报告中期内处置了所有应纳人合并范围 的子公司的，中期财务报告应包括当年子公司处置前的相关财务信息。
2. 企业在报告中期内新增子公司的，在中期末就应当将该子公司财务报表纳入合并 财务报表的合并范围。
3. 应当编制合并财务报表的企业，如果在上年度财务报告中除了提供合并财务报表 之外，还提供了母公司财务报表，那么在其中期财务报告中除了应当提供合并财务报表之 外，也应当提供母公司财务报表。

(三）比较财务报表编制要求

为了提高财务报表信息的可比性、相关性和有用性，企业在中期末除了编制中期末资 产负债表、中期利润表和现金流量表之外，还应当提供前期比较财务报表。中期财务报告 应当按照下列规定提供比较财务报表：

' 1-本中期末的资产负债表和上年度末的资产负债表。

1. 本中期的利润表、年初至本中期末的利润表以及上年度可比期间的利润表。其中， 上年度可比期间的利润表包括：上年度可比中期的利润表和上年度年初至上年可比中期末 的利润表。
2. 年初至本中期末的现金流量表和上年度年初至上年可比本期末的现金流量表。

需要说明的是，企业在中期财务报告中提供比较财务报表时，应当注意以下几个方 面：（1)企业在中期内按新准则规定，对财务报表项目在报告中期进行了调整，则上年 度比较财务报表项目的有关金额应当按照本年度中期财务报表的要求进行重新分类，以确 保其与本年度中期财务报表的相应信息相互可比。同时，企业还应当在附注中说明财务报 表项目重新分类的原因及内容。如果企业因原始数据收集、整理或者记录等方面的原因， 无法对比较财务报表中的有关金额进行重新分类，应当在附注中说明不能进行重新分类的 原因。（2)企业在中期内发生了会计政策变更的，其累积影响数能够合理确定、且涉及 本会计年度以前中期财务报表净损益和其他相关项目数字的，应当予以追溯调整，视同该 会计政策在整个会计年度一贯采用；对于比较财务报表可比期间以前的会计政策变更的累 积影响数，应当根据规定调整比较财务报表最早期间的期初留存收益，财务报表其他相关 项目的数字也应当一并调整。同时/在附注中说明会计政策变更的性质、内容、原因及其 影响数；无法追溯调整的，应当说明原因。（3)对于在本年度中期内发生的调整以前年 度损益事项，企业应当调整本年度财务报表相关项目的年初数，同时，中期财务报告中相 应的比较财务报表也应当为已经调整以前年度损益后的报表。

(四）中期财务报告的确认与计量

1.中期财务报告的确认与计量的基本原则

1. 中期财务报告中各会计要素的确认和计量原则应当与年度财务报表所采用的原 则相一致。即企业在中期根据所发生交易或者事项，对资产、负债、所有者权益（股东 权益）、收人、费用和利润等各会计要素进行确认和计量时，应当符合相应会计要素定义 和确认、计量标准，不能因为财务报告期间的缩短（相对于会计年度而言）而改变。
2. 在编制中期财务报告时，中期会计计量应当以年初至本中期末为基础，.财务报 告的频率不应当影响年度结果的计量。也就是说，无论企业中期财务报告的频率是月度、 季度还是半年度，企业中期会计计量的结果最终应当与年度财务报表中的会计计量结果相 一致。为此，企业中期财务报表的计量应当以年初至本中期末为基础，即企业在中期应当 以年初至本中期末作为中期会计计量的期间基础，而不应当以本中期作为会计计量的期间 基础。
3. 企业在中期不得随意变更会计政策，应当采用与年度财务报表相一致的会计政 策。如果上年度资产负债表日之后按规定变更了会计政策，且该变更后的会计政策将在本 年度财务报表中采用，中期财务报表应当采用该变更后的会计政策。

对于会计估计变更，在同一会计年度内，以前中期财务报表项目在以后中期发生了会 计估计变更的，以后中期财务报表应当反映该会计估计变更后的金额，但对以前中期财务 报表项目金额不作调整。

1. 季节性、周期性或者偶然性取得的收人的确认和计量

企业取得季节性、周期性或者偶然性收人，应当在发生时予以确认和计量，不应当在 中期财务报表中预计或者递延，但会计年度末允许预计或者递延的除外。

1. 会计年度中不均匀发生的费用的确认与计量

企业在会计年度中不均匀发生的费用，应当在发生时予以确认和计量，不应在中期财 务报表中预提或者待摊，但会计年度末允许预提或者待摊的除外。通常情况下，与企业生 产经营和管理活动有关的费用往往是在一个会计年度的各个中期内均匀发生的，各中期之 间发生的费用不会有较大差异。但是，对于一些费用，如员工培训费等，往往集中在会计 年度的个别中期内。对于这些会计年度中不均匀发生的费用，企业应当在发生时予以确认 和计量，不应当在中期财务报表中予以预提或者待摊。也就是说，企业不应当为了使各中 期之间收益的平滑而将这些费用在会计年度的各个中期之间进行分摊。如果会计年度内不 均匀发生的费用在会计年度末允许预提或者待摊，则在中期末也允许预提或者待摊。

!(五）中期会计政策变觅的处理

： 企业在中期发生了会计政策变更的，应岀按照《企业会计准则第28号——会计政 \_、会汁估汁变更和差错更正》规定处理，并在财务报表附注中作相应披露。会计政策 喹更的累积影响数能够合现确定、且涉及本会计年度以前中期财务报表相关项目数字的， 应当予以追溯调整，视同该会计政策在整个会计年度■贯采用；同时，±年度可比财务报 表也应舀作相应调整。除非闽家规定了相关的会计处理方法，一般情况•，中期会计政策 变企业应当根据中期财务报告准则的耍求，对以前年度比较财务报表最早期间的期 卜〜字收益和比较财务报表其他相关项H的数字进行追溯调整；同时翁及本会计年度内 、''攻策变更以前各中期财务报表相关项目数字的,也应肖予以追溯\_\_>视同该会计政 策在整个会计年度和可比财务报表期间一贾采用。反之’会计政策变更的累积影响数不能 合理确定，以及不涉及本会计年度以前中期财务报表相关项B数字的，：逾当采用未来适用 ；/；.同时，在财报表附注中说明会计政策变更的性质.、内容、原因属\_影响数，如果累 "'响数不能合理确定的，也应当说明理由。 ■. , \ 'j

1•会丨丨吒笫咋疋'々生在会计年度内第丨季度的处理. !

企业的会计政策变更发生在会计年度的第1季度，则企业除了计\_会计政策变更的累 积影响数并作相应的账务处理之外，在财务报表的列报方面，只需要根据变更后的会计政 策编制第I季度和苗年度以后季度财务报表，并对根据本准则要求提供的以前年度比较财 务报表最早期间的期初留存收益和比较财务报表的其他相关项H数字作相应调整^

在财务报表附注的披餺方而，应约披露会计政策变更对以前尔度的累积影响数（包

括对比较财务报表最早期间期初留存收益的影响数和以前年度可比中期损益的影响数） 和对第1季度损益的影响数，在当年度第1季度之后的其他季度财务报表附注中，则应当 披露第1季度发生的会计政策变更对当季度损益的影响数和年初至本季度末损益的影 响数。

2.会计政策变更发生在会计年度内第1季度之外的其他季度的处理

企业的会计政策变更发生在会计年度内第1季度之外的其他季度，如第2季度、第3 季度等，其会计处理相对于会计政策变更发生在第1季度而言要复杂一些。企业除了应当 计算会计政策变更的累积影响数并作相应的账务处理之外，在财务报表的列报方面，还需 要调整以前年度比较财务报表最早期间的期初留存收益和比较财务报表其他相关项目的数 字，以及在会计政策变更季度财务报告中或者变更以后季度财务报告中所涉及的本会计年 度内发生会计政策变更之前季度财务报表相关项目的数字。

在附注披露方面，企业需要披露会计政策变更对以前年度的累积影响数，主要有：

(1)对比较财务报表最早期间期初留存收益的影响数；（2)以前年度可比中期损益的影 响数，包括可比季度损益的影响数和可比年初至季度末损益的影响数；（3)对当年度变 更季度、年初至变更季度末损益的影响数；（4)当年度会计政策变更前各季度损益的影 响数。此外，在发生会计政策变更以后季度财务报表附注中也需要作相应披露。

三、中期财务报告附注的编制要求

(一）中期财务报告附注编制的基本要求

1. 中期财务报告附注应当以年初至本中期末为基础披露

.编制中期财务报告的目的是为了向报告使用者提供自上年度资产负债表日之后所发生 的重要交易或者事项，因此，中期财务报告中的附注应当以“年初至本中期末”为基础 进行编制，而不应当仅仅披露本中期所发生的重要交易或者事项。

1. 中期财务报告附注应当对自上年度资产负债表日之后发生的重要的交易或者事项 进行披露

中期财务报告中的附注应当以年初至本中期末为基础编制，披露自上年度资产负债表 日之后发生的，有助于理解企业财务状况、经营成果和现金流量变化情况的重要交易或者 事项，此外，对于理解本中期财务状况、经营成果和现金流量有关的重要交易或者事项， 也应当在附注中作相应披露。

(二）中期财务报告附注至少应当包括的内容

1. 中期财务报表所采用的会计政策与上年度财务报表相一致的声明。企业在中期会 计政策发生变更的，应当说明会计政策变更的性质、内容、原因及其影响数；无法进行追 溯调整的，应当说明原因。
2. 会计估计变更的内容、原因及其影响数；影响数不能确定，应当说明原因。
3. 前期差错的性质及其更正金额；无法进行追溯重述的，应当说明原因。
4. 企业经营的季节性或者周期性特征。
5. 存在控制关系的关联方发生变化的情况；关联方之间发生交易的，应当披露关联 方关系的性质、交易类型和交易要素。
6. 合并财务报表的合并范围发生变化的情况。
7. 对性质特别或者金额异常的财务报表项目的说明。

.8.证券发行、回购和偿还情况。

1. 向所有者分配利润的情况，包括在中期内实施的利润分配和已提出或者巳批准但 尚未实施的利润分配情况。
2. 根据《企业会计准则第35号——分部报告》规定披露分部报告信息的，应当披 露经营分部的分部收人与分部利润（亏损）。
3. 中期资产负债表日至中期财务报告批准报出日之间发生的非调整事项。
4. 上年度资产负债表日以后所发生的或有负债和或有资产的变化情况。\_
5. 企业结构变化情况，包括如企业合并，对被投资单位具有重大影响、共同控制或 者控制的长期股权投资的购买或者处置，终止经营等。
6. 其他重大交易或者事项，包括重大的长期资产转让及其出售情况、重大的固定资 产和无形资产取得情况、重大的研究和开发支出、重大的资产减值损失、或有负债等。

企业在提供上述第5项和第10项有关关联方交易、分部收人与分部利润（亏损）信 息时，应当同时提供本中期（或者本中期末）和本年度初至本中期末的数据，以及上年 度可比本中期（或者可比期末）和可比年初至本中期末的比较数据。

第十三章 职工薪酬

本章论述了职工薪酬的会计处理。在学习和理解本章内容时，应当关注不同类别的职 工薪酬的确认、计量原则，以及相关的会计处理方法。除了学习本章内容外，还应当认真 阅读《企业会计准则第9号——职工薪酬》及相关指南。

第一节 取工和职工薪酬的范围及分类

—、职工的概念

职工，是指与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工，也包括虽未 与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员。具体而言包括以下人员：

1. 与企业订立劳动合同的所有人员，含全职；兼职和临时职工。按照《劳动法》和 《劳动合同法》的规定，企业作为用人单位与劳动者应当订立劳动合词，职工首先包括这 部分人员，即与企业订立了固定期限、无固定期限和以完成一定的工作作为期限的劳动合 同的所有人员。
2. 未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员，如董事会成员、监事会成员等。 企业设立董事会和监事会的，对其支付的律贴、补贴等报酬从性质上属于职工薪酬。
3. 在企业的计划和控制下，虽未与企业订立劳动合同或未由其正式任命，但向企业 所提供服务与职工所提供服务类似的人员，也属于职工的范畴，包括通过企业与劳务中介 公司签订用工合同而向企业提供服务的人员。如果企业不使用这些劳务用工人员，也需要 雇佣职工订立劳动合同提供类似服务，因而，这些劳务用工人员属于本准则所称的职工。

二、职工薪酬的概念及分类 .

职工薪酬，是指企业为获得职工提供的服务或终止劳动合同关系而给予的各种形式的 报酬。企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、巳故员工遗属及其他受益人等的福利，也 属于职工薪酬。职工薪酬主要包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工 福利。

(一）短期薪酬

短期薪酬，是指企业预期在职工提供相关服务的年度报告期间结束后12个月内将全

部予以支付的职工薪酬，因解除与职工的劳动关系给予的补偿除外。因解除与职工的劳动 关系给予的补偿属于辞退福利的范畴。短期薪酬主要包括：

1. 职工工资、奖金、津贴和补贴，是指按照构成工资总额的计时工资、计件工资、 支付给职工的超额劳动报酬等的劳动报酬、为了补偿职工特殊或额外的劳动消耗和因其他 特殊原因支付给职工的津贴，以及为了保证职工工资水平不受物价影响支付给职工的物价 补贴等。企业的短期奖金计划属于短期薪酬，长期奖金计划属于其他长期职工福利。
2. 职工福利费，是指企业为职工提供的除职工工资、奖金、津贴和补贴、职工教育 经费、社会保险费及住房公积金等以外的福利待遇支出，包括发放给职工或为职工支付的 以下各项现金补贴和非货币性集体福利：一是为职工卫生保健、生活等发放或支付的各项 现金补贴和非货币性福利，包括职工因公外地就医费用、职工疗养费用、防暑降温费等； 二是企业尚未分离的内设集体福利部门所发生的设备、设施和人员费用；三是发放给在职 职工的生活困难补助以及按规定发生的其他职工福利支出，如丧葬补助费、抚恤费、职工 异地安家费、独生子女费等。
3. 医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费，是指企业按照国家规定的 基准和比例计算，向社会保险经办机构缴纳的医疗保险费、工伤保险费和生育保险费。
4. 住房公积金，是指企业按照国家规定的基准和比例计算，向住房公积金管理机构 缴存的住房公积金。
5. 工会经费和职工教育经费，是指企业为了改善职工文化生活、为职工学习先进技 术和提高文化水平和业务素质，用于开展工会活动和职工教育及职业技能培训等相关 支出。

6-短期带薪缺勤，足指企业支付工资或提供补偿的职工缺勤，包栝年休假、病假、 \_期伤残、婚假、产假、丧假、探亲假等。

丨'/.短期利润分享计划，是指因职工提供服务而与职:I达成的菽于利润成其他经营成 |果提供薪\_的协议。长期利润分享计划属于其他长期职工福利。

、8.非货卬性福利，是指企业以自己的产品或外购商品发放给职工作为福利，企业提 供给职工无偿使用向己拥有的资产或粗赁资产供职工无偿使用等。

9.其他短期薪酬，是指除上述薪酬以外的其他为获得职工提供的服务而给予的短期

:通秦.，:：

；(二）离职后福利

驾职后福利，是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系 宽供的各种形式的报鬭和福利，属于短期薪馴和辞退福利的除外。

高职后福利计划，是指企业与职工就离职后福利达成的协议，或者企业为向职工提供 汽职后福制f的K章或办法等。离职后福利计划抟IT打怔可以分为设定提存计划萣 m''汁划。其中，设定提存计划，是指向独立的基金缴存固定费用后，企业不再承担进―丨 步支付义务的离职后福利计划。设定受益计划，是指除设定提存计划以外的离职后福矛ii

圖\_\_\_\_\_\_義證發

(三）辞退福利

辞退福利，逛指企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动合同关系，或者为鼓 励职工愿接受裁减而给予职工的补偿。辞退福利主要包括：

1.在职工劳动合同尚未到期前，不论职工本人是否愿意，企业决定解除与职工的劳

动关系而给予的补偿。

2.在职工劳动合同尚未到期前，为鼓励职工自愿接受裁减而给予的补偿，职工有权 利选择继续在职或接受补偿离职。

辞退福利通常采取解除劳动关系时一次性支付补偿的方式，也有通过提高退休后养老 金或其他离职后福利的标准，或者在职工不再为企业带来经济利益后，将职工工资支付到 辞退后未来某一期间的方式。

根据辞退福利的定义和包括的内容，企业应当区分辞退福利与正常退休养老金。辞退 福利是在职工与企业签订的劳动合同到期前，企业根据法律与职工本人或职工代表（工 会）签订的协议，或者基于商业惯例，承诺当其提前终止对职工的雇佣关系时支付的补 偿，引发补偿的事项是辞退，因此，企业应当在辞退时进行确认和计量；职工在正常退休 时获得的养老金，是其与企业签订的劳动合同到期时，或者职工达到了国家规定的退休年 龄时获得的退休后生活补偿金额，此种情况下给予补偿的事项是职工在职时提供的服务而 不是退休本身，因此，企业应当在职工提供服务的会计期间确认和计量。

另外，职工虽然没有与企业解除劳动合同，但未来不再为企业提供服务，不能为企业 带来经济利益，企业承诺提供实质上具有辞退福利性质的经济补偿的，发生“内退”的 情况，在其正式退休日期之前应当比照辞退福利处理，在其正式退休日期之后，应当按照 离职后福利处理。

(四）其他长期职工福利

其他长期职工福利，是指除短期薪酬、离职后福利、辞退福利之外所有的职工薪酬， 包括长期带薪缺勤、长期残疾福利、长期利润分享计划等。

第二节短期薪醒的确认与计量

企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将实际发生的短期薪酬确认为负债，并计 入当期损益，其他会计准则要求或允许计人资产成本的除外。

一、货币性短期薪酬

职工的工资、奖金、津贴和补贴，大部分的职工福利费、医疗保险费、工伤保险费和 生育保险费等社会保险费，住房公积金、工会经费和职工教育经费一般属于货币性短期 薪酬。

企业应当根据职工提供服务情况和工资标准计算应计人职工薪酬的工资总额，按照受 益对象计入当期损益相关资产成本，借记“生产成本”、“制造费用”、“管理费用”等 科目，贷记“应付职工薪酬”科目。发放时，借记“应付职工薪酬”，贷记“银行存款” 等科目。企业发生的职工福利费，应当在实际发生时根据实际发生额计人当期损益或相关 资产成本。

企业为职工缴纳的医疗保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积 金，以及按规定提取的工会经费和职工教育经费，应当在职工为其提供服务的会计期间， 根据规定的计提基础和计提比例计算确定相应的职工薪酬金额，并确认相关负债，按照受 益对象计入当期损益或相关资产成本。其中：（1)医疗保险费、工伤保险费、生育保险 费和住房公积金。企业应当按照国务院、所在地政府或企业年金计划规定的标准，计量应 付职工薪酬义务和应相应计入成本费用的薪酬金额。（2)工会经费和职工教育经费。企 业应当分别按照职工工资总额的2%和1.5%的计提标准，计量应付职工薪酬（工会经费、 职工教育经费）义务金额和应相应计入成本费用的薪酬金额；从业人员技术要求高、培 训任务重、经济效益好的企业，可根据国家相关规定，按照职工工资总额的2. 5%计量应 计人成本费用的职工教育经费。按照明确标准计算确定应承担的职工薪酬义务后，再根据 受益对象计入当期损益或相关资产成本。

【例13-1】 2x15年6月，甲公司当月应发工资1 560万元，其中：生产部门直接生 产人员工资1 000万元；生产部门管理人员工资200万元；公司管理部门人员工资360 万元。

根据所在地政府规定，公司分别按照职工工资总额的10%和8%计提医疗保险费和住 房公积金，缴纳给当地社会保险经办机构和住房公积金管理机构。公司分别按照职工工资 总额的2%和1. 5%计提工会经费和职工教育经费。

假定不考虑所得税影响。

应计人生产成本的职工薪酬金额=1 000 + 1 000 X (10% + 8% +2% + 1.5%).=

1. 215 (万元）

应计人制造费用的职工薪酬金额=200 + 200 x ( 10% + 8% + 2% + 1. 5% ) = 243 (万元）

应计人管理费用的职工薪酬金额= 360 + 360 X ( 10% +8% +2% +1.5%) =437.4 (万兀）

公司应根据上述业务，作如下账务处理：

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 生产成本 |  | 12 150 000 |
| 制造费用 |  | 2 430 000 |
| 管理费用 |  | 4 374 000 |
| 贷:应付职工薪剛一一 | 'X资 | 15 600 000 |
| 靈議議議議:.磁'丨 | -医疗保险费 | 1 細 000 |
|  | 住房公积金 | 1 248 000 |
| :議\_議議難::Bh | -工会经费 | 1 .7 \_ |
| 圓\_1繼戀:1議:i麵® | -职工教育经费 | 234 000 |

二、带薪缺勤

企业对各种原因产也的缺勤进行补偿，比如年休假、病假、短期伤残假、婚假、产 睱、丧假、.探亲假等。带薪缺勤应当分为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤两类。 \

\ (.一）累积带薪缺勤

： 累积带薪缺勤，是指带薪权利可以结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权 利可以在米来期间使用。企业应当在职工梃供丫服务从而增加了K未来亨有的带薪缺勤权 N时.，确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬，并以累积未行使权利而增加的预期支付金额 丨if量。

有些累积带薪缺勤在职工离开企业时，对未行使的权利职丁有权获得现金支付。如 果职工在离开企业时能够获得现金支付，企业就应当确认企业必须支付的、职工全部 累积未使用权利的金额。如果职工在离开企业时不能获得现金支付，则企业应当根据 资产负债表日因累积未使用权利而导致的预期支付的追加金额，作为累积带薪缺勤费 用进行预计。

【例13-2】乙公司共有1 000名职工，从2 x 15年1月1日起，该公司实行累积带薪 缺勤制度。该制度规定，每个职工每年可享受5个工作日带薪年休假，未使用的年休假只 能向后结转一个日历年度，超过1年未使用的权利作废，不能在职工离开司时获得现金 支付；职工休年休假是以后进先出为基础，郎首先从当年可享受的权利中扣除，再从上年 结转的带薪年休假余额中扣除；职工离开公司时，公司对职工未使用的累积带薪年休假不 支付现金。

2 x 15年12月31日，每个职工当年平均未使用带薪年休假为2天。根据过去的经验 并预期该经验将继续适用，乙公司预计2 x 16年有950名职工将享受不超过5天的带薪年 休假，剩余50名职工每人将平均享受6天半年休假，假定这50名职工全部为总部各部门 经理，该公司平均每名职工每个工作日工资为300元。

分析：乙公司在2x15年12.月31日应当预计由于职工累积未使用的带薪年休假权利 而导致预期将支付的工资负债，即相当于75天（50xl.5天）的年休假工资22 500 (75 X300)元，并作如下账务处理：

借：管理费用 22 500

贷：应付职工薪酬——累积带薪缺勤 22 500

2x16年，如果50名职工均未享受累积未使用的带薪年休假，则冲回上年度确认的 费用：

借：应付职工薪酬——累积带薪缺勤 22 500,

贷：管理费用 22 500

2x16年，如果50名职工均享受了累积未使用的带薪年休假，则2x16年确认的工 资费用应扣除上年度巳确认的累积带薪费用。

(二）非累积带薪缺勤

非累积带薪缺勤，是指带薪权利不能结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤 权利将予以取消，并且职工离开企业时也无权获得现金支付。我国企业职工休婚假、产 假、丧假、探亲假、病假期间的工资通常属于非累积带薪缺勤。由于职工提供服务本身不 能增加其能够享受的福利金额，企业在职工未缺勤时不应当计提相关费用和负债；企业应 在在职工缺勤时确认职工享有的带薪权利，即视同职工出勤确认的相关资产成本或当期费 用。企业应当在缺勤期间计提应付工资时一并处理。

企业应当在职工实际发生缺勤的会计期间确认与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬。

三、短期利润分享计划

企业制定有利润分享计划的，如规定当职工在企业工作了特定期限后，能够享有按照 企业净利润的一定比例计算的薪酬，如果职工在企业工作到特定期末，其提供的服务就会 增加企业应付职工薪酬金额，或者尽管企业没有支付这类薪酬的法定义务,但是有支付此 类薪酬的惯例，或者说企业除了支付此类薪酬外没有其他现实的选择，企业应当及时按照 本准则的规定，进行有关会计处理。

利润分享计划同时满足下列条件的，企业应当确认相关的应付职工薪酬，并计人当期 损益或者相关资产成本：企业因过去事项导致现在具有支付职工薪酬的法定义务；因利润 分享计划所产生的应付职工薪酬义务能够可靠估计。

属于以下三种情形之一的，视为义务金额能够可靠估计：

1. 在财务报告批准报出之前企业已确定应支付的薪酬金额；
2. 该利润分享计划的正式条款中包括确定薪酬金额的方式；
3. 过去的惯例为企业确定推定义务金额提供了明显证据。

企业根据企业经济效益增长的实际情况提取的奖金，属于奖金计划，应当比照利润分 享计划进行处理。

职工只有在企业工作一段特定期间才能分享利润的，企业在计量利润分享计划产生的 应付职工薪酬时，应当反映职工因离职而没有得到利润分享计划支付的可能性。

如果企业在职工为其提供相关服务的年度报告期间结束后12个月内，不需要全部支 付利润分享计划产生的应付职工薪酬，该利润分享计划应当适用本准则其他长期职工福利 的有关规定。

【例13-3】丙公司有一项利润分享计划，要求丙公司将其至2 X 15年12月31日止 会计年度的税前利润的指定比例支付给在2x15年7月1日至2x 16年6月30日为丙公 司提供服务的职工。该奖金于2x16年6月30日支付。2x15年12月31日止财务年度的 税前利润为1 000万元人民币。如果丙公司在2 x 15年7月1日至2x16年6月30日期间 没有职工离职，则当年的利润分享支付总额为税前利润的3%。丙公司估计职工离职将使 支付额降低至税前利润的2. 5% (其中，直接参加生产的职工享有1%，总部管理人员享 有1..5%)，不考虑个人所得税影响。

分析：尽管支付额是按照截至2 x 15年12月31日止财务年度的税前利润的3% 计量，但是业绩却是基于职工在2x15年7月1日至2x16年6月30日期间提供的 服务。因此，丙公司在2 x 15年12月31日应按照税前利润的50%的2. 5%确认负债 和成本及费用，金额为125 000元（10 000 000 x50% x2.5%)。余下的利润分享金 额，连同针对估计金额与实际支付金额之间的差额作出的调整额，在2x16年予以 确认。

2 x 15年I2月31日的账务处理如下：

借：生产成本 50 000

管理费用 75 000

贷：应付职工薪酬——利润分享计划 125 000

2 x 16年6月30日，丙公司的职工离职使其支付的利润分享金额为2 x 15年度税前利 润的2. 8% (直接参加生产的职工享有1. 1% ,总部管理人员享有1.7% )，在2x16年确 认余下的利润分享金额，连同针对估计金额与实际支付金额之间的差额作出的调整额合计 为155 000元（10 000 000 x2.8% -125 000)。其中，计人生产成本的利润分享计划金额 60 000元（10 000 000 x 1. 1% -50 000)。计人管理费用的利润分享计划金额95 000元 (10 000 000 x 1. 7% -75 000)。

2 x 16年6月30日的账务处理如下：

借：生产成本 60 000

管理费用 95 000

贷：应付职工薪酬——利润分享计划 155 000

四、非货币性福利

企业向职工提供非货币性福利的，应当按照公允价值计量。公允价值不能可靠取得 的，可以采用成本计量。

企业向职工提供的非货币性福利，应当分别情况处理：

(一）以自产产品或外购商品发放给职工作为福利

企业以其生产的产品作为非货币性福利提供给职工的，应当按照该产品的公允价值和 相关税费，计量应计入成本费用的职工薪酬金额，相关收人的确认、销售成本的结转和相 关税费的处理，与正常商品销售相同。以外购商品作为非货币性福利提供给职工的，应当 按照该商品的公允价值和相关税费计人成本费用。

需要注意的是，在以自产产品或外购商品发放给职工作为福利的情况下，企业在进行 账务处理时，应当先通过“应付职工薪酬”科目归集当期应计人成本费用的非货币性薪 酬金额。

【例13-4】甲公司为一家生产笔记本电脑的企业，共有职工200名，2x15年2月， 公司以其生产的成本为10 000元的高级笔记本电脑和外购的每部不含税价格为1 000元的 手机作为春节福利发放给公司每名职工。该型号笔记本电脑的售价为每台14 000元，甲 公司适用的增值税税率为17%，巳开具了增值税专用发票；甲公司以银行存款支付了购 买手机的价款和增值税进项税额，已取得增值税专用发票，适用的增值税税率为17%。 假定200名职工中170名为直接参加生产的职工，30名为总部管理人员。

.分析:企业以A Li生产的产品作为福利发放给职丄，应计人成本费用的职薪釧金賴i 以公允价值计量，汁人上荇业务收入，产品按照成本结转，但耍根据相关税收规定，视同| 销售计算增值税销项税额。外购商品发放给职工作为福利，应当将交纳的增值税进项税ii 计人成本费用。

笔记本电脑的售价总额=14 000 x 170 + 14 000 x 30 =2 380 000 + 420 000 =:2 800 000:

(元）

笔记本电脑的增值税销项税额=170 x 14 000 x 17% +30 x 14 000 x 17% :.:404 600 71 400 =476 000 (元)

甲公司决定发放非货币性福利时，应作如下账务处理：

借：生产成本 2 784 600

管理费用 491 400

贷：应付职:丨薪剛--一非货币性福利 3 276 000

实际发放笔记本电脑时，应作如下账务处理：

：, 借：应付职工薪酬——非货币性福利 3 276 000

贷：生哲业务收人 2 800 000

应交税费——应交増值税（销项税额） 476 000

借：主荇业务成本 2 000 000

贷：库存商品 2 000 000

•机的 1丨;:价总额=170 x 1 000 +30 x 1 000 = 170 000 +30 000 二200 000 (元)

丁'机的进项税额=170 x 1 000 x 17% + 30 x 1 000 x 17% = 28 900 + 5 100 = 34 0(

(元）

甲公司决定发放非货币性福利时，应作如下账务处理:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 借: | 生产成本 | 198 | 900 |  |
|  | 管理费用 | 35 | 100 |  |
|  | 贷:应付职工薪酬——非货币性福利 |  | 234 | 000 |
| 购买手机时，甲公司应作如下账务处理： | |  |  |  |
| 借: | 存货 | 200 | 000 |  |
|  | 应交税费 进项税额 | 34 | 000 |  |
|  | 贷：银行存款 |  | 234 | 000 |
| 借: | 应付职工薪酬——非货币性福利 | 234 | 000 |  |
|  | 贷：存货 ， |  | 200 | 000 |
|  | 应交税费^^■进项税额转出 |  | 34 | 000 |

(二）将拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用或粗赁住房等资产供职工无偿使用

企业将拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用的，应当根据受益对象，将住房每期的 公允价值计人当期损益或相关资产成本，同时确认应付职工薪酬。公允价值无法可靠取得 的，可以按照成本计量。

租赁住房等资产供职工无偿使用的，应当根据受益对象，将每期应付的租金计人相关 资产成本或当期损益，并确认应付职工薪酬。.

【例13-5】2 X15年丁公司为总部各部门经理级别以上职工提供自建单位宿舍免费 使用，同时为副总裁以上高级管理人员每人租赁一套住房。该公司总部共有部门经理以上 职工60名，每人提供一间单位宿舍免费使用，假定每间单位宿舍每月计提折旧1 000元; 该公司共有副总裁以上高级管理人员10名，公司为其每人租赁一套月租金为10 000元的 公寓。该公司每月应作如下账务处理： 豸

|  |  |
| --- | --- |
| 借：管理费用 | 60 000 |
| 贷：应付职工薪酬——非货币性福利——宿舍 | 60 000 |
| 借:应付职工薪酬——非货币性福利——宿舍 | 60 000 |
| 贷：累计折旧 | 60 000 |
| 借：管理费用 | 100 000 |
| 贷：应付职工薪酬——非货币性福利^■租赁公寓 | 100 000 |
| 借:应付职工薪酬——非货币性福利——租赁公寓 | 100 000 |
| 贷：其他应付款 | 100 000 |
| (三）向职工提供企业支付了补贴的商品或服务 |  |

企业有时以低于企业取得资产或服务成本的价格向职工提供资产或服务，比如以低于 成本的价格向职工出售住房、以低于企业支付的价格向职工提供医疗保健服务。以提供包 含补贴的住房为例，企业在出售住房等资产时，应当将此类资产的公允价值与其内部售价 之间的差额（即相当于企业补贴的金额）分别情况处理：

①如果出售住房的合同或协议中规定了职工在购得住房后至少应当提供服务的年限， 且如果职工提前离开则应退回部分差价，企业应当将该项差额作为长期待摊费用处理，并 在合同或协议规定的服务年限内平均摊销，根据受益对象分别计人相关资产成本或当期 损益。

②如果出售住房的合同或协议中未规定职工在购得住房后必须服务的年限，企业应当 将该项差额直接计入出售住房当期相关资产成本或当期损益。

【例13-6】2x15年5月，甲公司购买了 100套全新的公寓拟以优惠价格向职工出 售，该公司共有100名职工，其中80名为直接生产人员，20名为公司总部管理人员。甲 公司拟向直接生产人员出售的住房平均每套购买价为100万元，向职工出售的价格为每套 80万元；拟向管理人员出售的住房平均每套购买价为180万元，向职工出售的价格为每 套150万元。假定该100名职工均在2x15年度中陆续购买了公司出售的住房，售房协议 规定，职工在取得住房后必须在公司服务15年。不考虑相关税费。

甲公司出售住房时应作如下账务处理：

借：银行存款 94 000 000

长期待摊费用 22 000 000

贷：固定资产 116 000 000

出售住房后的每年，甲公司应当按照直线法在15年内摊销长期待摊费用，并作如下 账务处理：

借：生产成本 1 066 667

管理费用 400 000

贷：应付职工薪酬——非货币性福利 1 466 667

应付职工薪酬^非货币性福利 1 466 667

借：

贷：长期待摊费用

1 466 667

第三节离职后福利的确认与计量

离职后福利，是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系 后，提供的各种形式的报酬和福利，短期薪酬和辞退福利除外。离职后福利包括退休福利 (如养老金和一次性的退休支付）及其他离职后福利（如离职后人寿保险和离职后医疗保 障）。如果企业提供此类福利，无论其是否设立了一个单独的主体来接受提存金和支付福 利，均应适用本准则的相关要求。 ‘

职工的离职后福利，如在正常退休时获得的养老金，是其与企业签订的劳动合同到期 时，或者职工达到了国家规定的退休年,龄时获得的离职后生活补偿金额，此种情况下给予 补偿的事项是职工在职时提供的服务而不是退休本身，因此，企业应当在职工提供服务的 会计期间进行确认和计量。

离职后福利计划，是指企业与职工就离职后福利达成的协议，或者企业为向职工提供 离职后福利制定的规章或办法等。企业应当将离职后福利计划分类为设定提存计划和设定 受益计划两种类型。

一、设定提存计划

设定提存计划，是指向独立的基金缴存固定费用后，企业不再承担进一步支付义务的 离职后福利计划。

设定提存计划的会计处理比较简单，因为企业在每一期间的义务取决于该期间将要 提存的金额。因此，在计量义务或费用时不需要精算假设，通常也不存在精算利得或 损失。 .

企业应在资产负债表日确认为换取职工在会计期间内为企业提供的服务而应付给设定 提存计划的提存金，并作为一项费用计人当期损益或相关资产成本。

【例13-7】甲企业为管理人员设立了一项企业年金：每月该企业按照每个管理人员 工资的5%向独立于甲企业的年金基金缴存企业年金，年金基金将其计人该管理人员个人 账户并负责资金的运作。该管理人员退休时可以一次性获得其个人账户的累积额，包括公 司历年来的缴存额以及相应的投资收益。公司除了按照约定向年金基金缴存之外不再负有 其他义务，既不享有缴存资金产生的收益，也不承担投资风险。因此，该福利计划为设定 提存计划。2 x15年，按照计划安排，该企业向年金基金缴存的金额为1 000万元。账务 处理如下：

’借：管理费用 10 000\_000

贷：应付职工薪酬 10 000 000

借：应付职工薪酬 10 000 000

贷：银行存款 10 000 000

二、设定受益计划

设定受益计划是指除设定提存计划以外的离职后福利计划。两者的区分取决于计划的 主要条款和条件所包含的经济实质。在设定提存计划下，企业的法定义务是以企业同意向 基金的缴存额为限，职工所取得的离职后福利金额取决于向离职后福利计划或保险公司支 付的提存金金额，以及提存金所产生的投资回报，从而精算风险（即福利将少于预期） 和投资风险（即投资的资产将不足以支付预期的福利）实质上要由职工来承担。在设定 受益计划下，企业的义务是为现在及以前的职工提供约定的福利，并且精算风险和投资风 险实质上由企业来承担，因此，如果精算或者投资的实际结果比预期差，则企业的义务可 能会增加。 '

当企业通过以下方式负有法定义务时，该计划就是一项设定受益计划：

1. 计划福利公式不仅仅与提存金金额相关，且要求企业在资产不足以满足该公式 的福利时提供进一步的提存金；
2. 通过计划间接地或直接地对提存金的特定回报作出担保。

设定受益计划可能是不注入资金的，或者可能全部或部分地企业（有时由其职工） 向法律上独立于报告主体的企业或者基金，以缴纳提存金形式注人资金，并由其向职工支 付福利。到期时巳注资福利的支付不仅取决于基金的财务状况和投资业绩，而且取决于企 业补偿基金资产短缺的能力和意愿。企业实质上承担着与计划相关的精算风险和投资风 险。因此，设定受益计划所确认的费用并不一定是本期应付的提存金金额。企业如果存在 一项或多项设定受益计划的，对于每一项计划应当分别进行会计处理。

设定受益计划的核算涉及四个步骤：

步骤一：确定设定受益义务现值和当期服务成本。

企业应当通过下列两步确定设定受益义务现值和当期服务成本。

1. 根据预期累计福利单位法，采用无偏且相互一致的精算假设对有关人口统计变

量（如职工离职率和死亡率）和财务变量（如未来薪金和医疗费用的增加）等作出估计， 计量设定受益计划所产生的义务，并确定相关义务的归属期间。

(2)根据资产负债表日与设定受益计划义务期限和币种相匹配的国债或活跃市场上 的高质量公司债券的市场收益率确定折现率，将设定受益计划所产生的义务予以折现，以 确定设定受益计划义务的现值和当期服务成本。

设定受益义务的现值，是指企业在不扣除任何计划资产的情况下，为履行当期和以前 期间职工服务产生的义务所需的预期未来支付额的现值。设定受益计划的最终义务受到许 多变量（如最终薪金、职工流动率和死亡率、职工缴付的提存金以及医疗费用趋势）的 影响。在折现时，即使有部分义务预期在报告期后的12个月内结算，企业仍应对整项义 务进行折现。企业应当就至报告期末的任何重大交易及环境的其他重大变化（包括市场 价格和利率的变化）进行调整，在每年度报告期末对估值的某些方面进行复核（如计划 资产的公允价值及财务假设，折现率及薪酬增长率等）。

企业应当通过预期累计福利单位法确定其设定受益义务的现值、相关的当期服务成本 和过去服务成本。根据预期累计福利单位法，每一服务期间会增加一个单位的福利权利， 并且对每一单位单独计量，所有单位累计形成最终义务。预期累计福利单位法要求企业将 福利归属于当期（以确定当期服务成本）和当期及以前期间（以确定设定受益义务的现 值）。企业应当将福利归属于提供离职后福利的义务发生的期间。这一义务随着职工提供> 服务以换取企业在未来报告期间支付的离职后福利而产生。

在确定设定受益义务的现值、当期服务成本以及过去服务成本时，企业应当根据预期 累计福利单位法确定的公式将设定受益计划产生的福利义务归属于职工提供服务的期间， 并计人当期损益或相关资产成本。

当职工后续年度的服务将导致其享有的设定受益计划福利水平显著高于以前年度时， 企业应当按照直线法将累计设定受益计划义务分摊确认于职工提供服务而导致企业第一次 产生设定受益计划福利义务至职工提供服务不再导致该福利义务显著增加的期间。在确定 后续年度服务是否将导致职i享有的设定受益福利水平显著高于以前年度时，不应考虑仅 因未来工资水平提高而导致设定受益计划义务显著增加的情况。

精算假设，是指企业对确定提供离职后福利的最终义务的各种变量的最佳估计。精 算假设应当是客观公正和相互可比，无偏且相互一致的。精算假设包括人口统计假设 和财务假设。人口统计假设包括死亡率、职工的离职率、伤残率、提前退休率等。财 务假设包括折现率、福利水平和未来薪酬等。其中，折现率应当根据资产负债表日与 设定受益计划义务期限和币种相匹配的国债或者活跃市场上的高质量公司债券的市场 收益率来确定。

经验调整是设定受益计划义务的实际数与估计数之间的差异。在某些情况下，例如福 利计划对于未来福利水平调整的规定不够清晰，确定有关福利水平的增加是精算假设与实 际经验的差异（产生精算利得或损失）还是计划的修改（产生过去服务成本），需要运用 职业判断。一般情况下，如果计划并无明确规定未来福利水平调整的办法，过去的调整也 并不频繁，同时如果精算假设中并无福利水平增长的假设，企业应将福利水平变化的影响 归属于过去服务成本。

【例13 -8]甲企业在2x14年1月1日建立一项福利计划向其未来退休的管理员工 提供退休补贴，退休补贴根据工龄有不同的层次，该计划于当日开始实施。该福利计划为

一项设定受益计划。假设管理人员退休时企业将每年向其支付退休补贴直至其去世，通常 企业应当根据生命周期表对死亡率进行精算（为阐述方便，本例中测算表格中的演算， 忽略死亡率），并考虑退休补贴的增长率等因素，将退休后补贴折现到退休时点，然后按 照预期累积福利单位法在职工的服务期间进行分配。

假设一位55岁管理人员于2x14年初人职，年折现率为10%，预计该职工将在服务 5年后即2 X19年初退休。表13 -1列示了企业如何按照预期累计福利单位法确定其设定 受益义务现值和当期服务成本，假定精算假设不变。

表13 -1 单位：元

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 年度 | 2x14 年 | 2 xl5 年 | 2 xl6 年 | 2 X17 年 | 2x18 年 |
| 福利归属于以前 年度 | 0 | 1 310 | 2 620 | 3 930 | 5 240 |
| 福利归属于当年 | 1 310 | 1 310 | 1 310 | 1 310 | 1 310 |
| 当前和以前年度 | 1 310 | 2 620 | 3 930 | 5 240 | 6 550 |
| 期初义务 | 0 | 890 | 1 960 | 3 240 | 4 760 |
| 利率为10%的 利息 | 0 | 89=890 x 10% | 196 =1 960 xl0% | 324 =3 240 x 10% | 476 =4 760 x10% |
| 当期服务成本 | 890 = 1 310/ ( 1 + 10% )4 | 980 = 1 310/ ( 1 + 10% )3 | 1 080 = 1 310/ (1 +10% )2 | 1 190 = 1 310/ (1 +10% ) | 1 310 |
| ■期衣义务 | 890 | 1 959 = 890 + 89 + 980 | 3 236 = 1 960 + 196 + 1 080 | 4 754 = 3 240 + 324 + 1 190 | 6 546 = 4 760 + 476 + 1 310 |

it： 1.期初义方是归属T•以前年度的设记受益义务的现值,，2.古期服务成本足归屈T•气年的设定受益义务的现 值=1期末义务足于当外和以前年度的设定受益义务的现值.，

本例中，假设该职1:退休后直至去•世前企业将为其支付的累计退休福利在其退休时点 的折现额约为6 550元，则该管现人员为企业服务的5年中每年所赚取的当期福利为这一 金额的】/5即I 310元。当期服务成本即为归属于当年福利的现值。因此，在2x14年，

当期服务成本为1 310/1. 1"'0其他各年以此类推。

2 x 14年末，企业对该管现人员的会计处理如下：

借：管理费用（当期服务成本） 890

贷：应付职工薪酬 890

同理，2 x 15年末，企业对该管理人员的会计处理如下：

借：管理费用（缉期服务成本） 980

贷：应付职£薪酬 980

借：财务费用 89

贷：应付职工薪\_ 89

以后各年，以此类推„

【例13-9]假设甲企业在2 x 14年1月]日设立了•项设定受益计划，并于当日开 始实施。该设定受益计划具体规宠如下：

1.妒企业向所有在职员工提供统筹外补充退休金，这些职了:在退休后每年可以额外

获得12万元退休金，直至去世。

2.职工获得该额外退休金基于自该计划开始日期为公司提供的服务，而且应当自该 设定受益计划开始日期起一直为公司服务至退休。为简化起见，假定符合计划的职工为 100人，当前平均年龄为40岁，退休年龄为60岁，还可以为公司服务20年。假定在退休 前无人离职，退休后平均剩余寿命为15年。假定适用的折现率为10%，并且假定不考虑 未来通货膨胀影响等其他因素。 .

计算设定受益计划义务及其现值如表13 -2所示。计算职工服务期间每期服务成本如 表 13 - 3 所 7K o

表13-2 计弇设定受益计划义务及其现值 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 退休后 第1年 | 退休后 第2年 | 退休后 第3年 | 退休后 第4年 |  | 退休后 第14年 | 退休后 第15年 |
| (1)当年支付 | 1 200 | 1 200 | 1 200 | 1 200 |  | 1 200 | 1 200 |
| (2)折现率 | 10% | 10% | 10% | 10% |  | 10% | 10% |
| (3)复利现值系数 | 0. 9091 | 0.8264 | 0.7513 | 0.6830 |  | 0.2633 | 0.2394 |
| (4)退休时点现值= (1) x(3) | 1 091 | 992 | 902 | 820 |  | 316 | 287 |
| (5)退休时点现值合计 | 9 127 |  |  |  |  |  |  |

表13-3 计算职工服务期间每期服务成本 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| , 服务年份 | 服务第1年 | 服务第2年 |  | 服务第19年 | 服务第20年 |
| 福利归属 |  |  |  |  |  |
| 以前年度 | 0 | 456. 35 |  | 8 214. 3 | 8 670. 65 |
| ——当年 | 456‘ 35 | 456.35 |  | 456.35 | 456. 35 |
| ——以前年度+当年 | 456. 35 | 912.7 |  | 8 670. 65 | 9 127 |
| 期初义务 | 0 | 74. 62 |  | 6 788. 68 | 7 882. 41 |
| 利息 | 0 | 7.46 |  | 678. 87 | 788. 24 |
| 当期服务成本 | 74. 62 \* | 82.08 " |  | 414. 86 … | 456. 35 |
| 期末义务 | 74. 62 | 164.16 |  | 7 882.41 | 9 127 |

\*74. 62 =456.35/ (1 + 10%)19 \*\* 82.08 =456.35/ (1 + 10%)18 \*\*\*414. 86 =456. 35/ (1 +10%)

含尾数调整。

服务第1年至第20年的账务处理如下：

服务第1年年末，甲企业的账务处理如下：

借：管理费用（或相关资产成本）

746 200

746 200

贷：应付职工薪酬——设定受益计划义务 服务第2年年末，甲企业的账务处理如下：

借：管理费用（或相关资产成本)

贷：应付职工薪酬——设定受益计划义务 借：财务费用（或相关资产成本）

820 800

820 800



贷：应付职工薪酬——设定受益计划义务

服务第3年至第20年，以此类推处理。

步骤二：确定设定受益计划净负债或净资产。

设定受益计划存在资产的，企业应当将设定受益计划义务现值减去设定受益计划资产 公允价值所形成的赤字或盈余确认为一项设定受益计划净负债或净资产。

设定受益计划存在盈余的，企业应当以设定受益计划的盈余和资产上限两项的孰低者 计量设定受益计划净资产。其中，资产上限，是指企业可从设定受益计划退款或减少未来 对设定受益计划缴存资金而获得的经济利益的现值。

计划资产包括长期职工福利基金持有的资产以及符合条件的保险单，不包括企业应付 但未付给基金的提存金以及由企业发行并由基金持有的任何不可转换的金融工具。

【例13-10】承【例13-9】，假设该企业共有5 000名管理人员，按照预期累计福 利单位法计算出上述设定受益计划的总负债为3亿元，若该企业专门购置了国债作为计 划资产，这笔国债2 xl5年的公允价值为1亿元，假设该国债仅能用于偿付企业的福利 计划负债（除非在支付所有计划负债后尚有盈余），且除福利计划负债以外，该企业的 其他债权人不能要求M以偿付其他负债，公司没有最低缴存额的现值，则整个设定受 益计划净负债为2亿元。如果该笔国债2x16年的公允价值为4亿元，则该项设定受益 计划存在盈余为1亿元，假设该企业可从设定受益计划退款或减少未来对该计划缴存资 金而获得的经济利益的现值（即资产上限）为1.5亿元，则该项设定受益计划净资产 为1亿元。

步骤三：确定应当计人当期损益的金额。 ■

报告期末，企业应当在损益中确认的设定受益计划产生的职工薪酬成本包括：服务成 本和设定受益净负债或净资产的利息净额。

服务成本包括当期服务成本、过去服务成本和结算利得或损失。

1. 当期服务成本。是指因职工当期服务导致的设定受益义务现值的增加额。

【例13-11】承【例B-8】，当期服务成本如表13-1中所示，当期服务成本是按 照预期累计福利单位法计算出的归属于当年的福利的现值。2 xl5年甲企业对该管理人员 的当期服务成本为980元，2 x 16年当期服务成本为1 080元，以后各年以此类推。

1. 过去服务成本。过去服务成本，是指设定受益计划修改所导致的与以前期间职 工服务相关的设定受益计划义务现值的增加或减少。

当企业引入或取消一项设定受益计划或是改变现有设定受益计划下的应付福利时， 就发生了计划修改。当企业显著减少计划涵盖的职工数量时，就发生了计划缩减。缩 减可能源于某单一事件，比如关闭某个厂房、终止一项经营、皙停或终止一项计划。 过去服务成本是指由于计划修改或缩减所导致职工前期服务的设定受益义务现值的变 化。虽然过去服务成本的定义区分由于计划修改产生的过去服务成本和由于缩减产生 的过去服务成本，但该区分对财务报表几乎不构成影响，因为所有过去服务成本均在 其发生的当期计人损益。

在修改或缩减与重组费用或者辞退福利无关的情况下，企业应当在修改或缩减发生时确认相关的过去服务成本。

在确定过去服务成本或结算利得或损失之前，企业应采用计划资产的当前公允价值和 当前精算假设（包括当前市场利率和其他当前市场价格）重新计量设定受益负债（资产） 净额，当前精算假设应反映计划在修改、缩减或结算之前提供的福利。

企业随后须辨别由计划修改、缩减或结算导致的设定受益义务的现值变化。企业并不 是在所有情况下都要单独辨别每个组成部分。在同时发生的情况下，企业无需区分由于计 划修改产生的过去服务成本和由于缩减和结算利得或损失产生的过去服务成本。然而，如 果计划被一项实质上提供同样福利的新计划所取代，则计划的终止并不是结算。在某些情 况下，计划修改发生在结算之前，比如当企业改变计划福利，并随后结算修改后的福利。 在这些情况下，企业应在结算利得或损失之前确认过去服务成本。

.过去服务成本可以是正的（在福利引入或发生变化从而导致设定受益义务的现值增 加时）或负的（在福利被取消或发生变化从而导致设定受益义务的现值减少时）。如果企 业减少现有设定受益计划下的应付福利，并同时增加在该计划下针对相同职工的其他应付 福利，则企业应将变动的净额作为单项变动处理。

过去服务成本不包括：以前假定的薪金增长额与实际发生额之间的差额对支付以前年 度服务产生的福利义务的影响（因为精算假设允许预计薪金增长，所以不会产生过去服 务成本）；当企业具有支付养老金增长的推定义务时，对可自行决定的养老金增加的高估 和低估（因为精算假设允许这种增长，因而不会产生过去服务成本）；财务报表中已确认 的精算利得或计划资产回报导致的福利改进的估计，如果企业由于计划的正式条款或由于 法律规定，有责任将该计划的盈余用于计划参与者的福利，即使该福利的增加并没有正式 给予（由于所导致的义务的增加是一项精算损失，因而不会产生过去服务成本）；以及在 没有新的福利或福利改进的情况下，职工达到了既定要求以后既定福利（即并不取决于 未来雇佣的福利）的增加（由f企业在服务提供的当期将估计福利费用确认为当期服务 '成本，因而不会产生过去服务成本）。

【例13-12】 .承【例13-8】，假设2 x 15年初企业建立这项设定受益计划时该管理 人员巳经人职一年，企业对管理人员归属于2 x 14年度服务的设定受益义务的现值增加， 因此企业应当立即在2 x 15年初的利润表中确认890万元的过去服务成本。

(3)结算利得和损失。企业应当在设定受益计划结算时，确认一项结算利得或损失。 设定受益计划结算，是指企业为了消除设定受益计划所产生的部分或所有未来义务进行的 交易，而不是根据计划条款和所包含的精算假设向职工支付福利。设定受益计划结算利得 或损失是下列两项的差额:

①在结算日确定的设定受益计划义务现值。

②结算价格，包括转移的计划资产的公允价值和企业直接发生的与结算相关的支付。

结算是未在计划条款中规定的福利的支付，未纳人精算假设中，因此结算利得或损失

应当计人当期损益，而在计划条款中规定的福利的支付（包括可选择福利支付性质的情 况）不属于结算，巳纳入精算假设中，在支付此类福利时产生利得或损失，则属于精算 利得或损失，应作为重新计量的一部分计人其他综合收益。

【例13-13】承【例1：3-9】，假设该企业2 xl7年因经营困难需要重组，一次性支 付给职工退休补贴2亿元。重组日的该项设定受益义务总现值为3亿元，则结算利得为1 亿元（等于3亿元减去2亿元）。

1. 设定受益计划净负债或净资产的利息净额。设定受益计划净负债或净资产的利 息净额，是设定受益净负债或净资产在所处期间由于时间流逝产生的变动。包括计划资产 的利息收益、设定受益计划义务的利息费用以及资产上限影响的利息。

设定受益计划净负债或净资产的利息净额通过将设定受益计划净负债或净资产乘以确 定的折现率来确定。设定受益计划净负债或净资产和折现率应在年度报告期间开始时确 定，同时须考虑该期间由于提存和福利支付所导致的设定受益计划净负债或净资产的变 动，但不考虑设定受益计划净负债或净资产在本期的任何其他变动（例如精算利得和损 失）。

设定受益计划净负债或净资产的利息净额的计算应考虑资产上限的影响。计划资产的 利息收益是计划资产回报的组成部分之一，通过将计划资产公允价值乘以折现率来确定。 计划资产的公允价值和折现率都应在年度报告期间开始时确定，同时须考虑该期间由于提 存和福利支付所导致的计划资产的任何变动。计划资产的利息收益和计划资产回报之间的 差额包括在设定受益计划净负债或净资产的重新计量中。资产上限影响的利息是资产上限 影响总变动的一部分，通过将资产上限的影响乘以折现率来确定，资产上限的影响和折现 率应在年度报告期间开始时确定。该金额与资产上限影响总变动之间的差额包括在设定受 益计划净负债或净资产的重新计量中。

【例13-14】承【例13-9】，假设该企业2x15年初有设定受益计划净负债2亿元， 2x15年初折现率为10% ,假设没有福利支付和提存金缴存，则其利息费用净额为2亿 元x l0%。2 x 16年初有设定受益计划净资产1亿元，假设2 x 16年初折现率为10%，则 其利息收人净额为1亿元x 10%。2 x 15年年末企业应当进行如下会计处理：

借：财务费用 20 000 000

贷：应付职工薪酬 20 000 000

2 x 16年年末企业应当进行如下会计处理：

借:应付职工薪酬 10 000 000

贷:财务费用 10 000 000

步骤四：确定应当计入其他综合收益的金额。

设定受益净负债或净资产的重新计量应当计人其他综合收益，且在后续期间不应重分 类计人损益，但是企业可以在权益范围内转移这些在其他综合收益中确认的金额。

重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动包栝下列部分：

(1)精算利得和损失，即由于精算假设和经验调整导致之前所计量的设定受益计划 义务现值的增加或减少。精算利得和损失是由经验调整（以前精算假设与实际发生情况 之间差别的影响）和精算假设的变化所导致的设定受益义务现值的增加或减少。

产生精算利得和损失的原因包括：未预计的过高或过低的职工流动率、提前退休率 或死亡率，或是过高或过低的薪金、福利（如果计划的正式或推定条款规定，在通货 膨胀下增加福利）或医疗费用的增长；关于福利支付选择权假设变动的影响；对未来 职工流动、提前退休或死亡，或薪金、福利（如果计划的正式或推定条款规定，在通 货膨胀下增加福利）或医疗费用的增长等估计因素变化的影响；以及折现率变化的 影响。

精算利得和损失不包括因引入、修改、缩减或结算设定受益计划所导致的设定受益义 务现值的变动，或者设定受益计划下应付福利的变动。这些变动产生了过去服务成本或结

算利得或损失。

1. 计划资产回报，扣除包括在设定受益净负债或净资产的利息净额中的金额。计 划资产的回报，指计划资产产生的利息、股利和其他收入，以及计划资产已实现和未实现 的利得或损失，减去：管理该计划资产的成本；以及计划本身的应付税款（计量设定受 益义务时所采用的精算假设所包栝的税款除外）。其他管理费用不需从计划资产回报中 扣减。
2. 资产上限影响的变动，扣除包括在设定受益净负债或净资产的利息净额中的

金额。

【例13-15】承【例13-9】，假设2 xl5年年末甲企业进行精算重估的时候发现折 现率已经变为8%,假设不考虑计划资产回报和资产上限影响的变动，假设甲企业由于折 现率变动导致重新计量设定受益计划净负债的增加额共计500万元。则2 x 15年末甲企业 应当进行如下会计处理：

借：其他综合收益——设定受益计划净负债重新计量——精算损失5 000 000 贷：应付职工薪酬——设定受益计划义务 5 000 000

以后各年，以此类推。

第四节辞退福利的确认与计量

口辞退福利，足指企业在职1:劳动合同到期之前解除4职工的劳动关系，或者为鼓励职 工自愿接受裁减而给予职r的补偿。辞退福利被视为职工福利的单独类别，楚因为导致义: 务产生的事项足终止雇佣而不楚职t的服务。职工福利的形式并不决定其是为了换取服务: 还是换取终止职工的雇仙而提供。辞退福利通常\_•-整笔支付，但有时也包括通过职工福科 计划间接或直接提高离职后福利，或嵙在职工不再为企业带来经济利益后，将职工工资支丨 付到辞退后未来某一期末等方式。 丨

辞退福利包拈两方面的内容：一是在职工劳动合同尚未到期前，不论职工本人是否愿: 意，企业决定解除与职工的劳动关系而给予的补偿；二是在职工劳动合同尚未到期前，为i 鼓励职工自愿接受裁减而给予的补偿，职工有权利选择继续在职或接受补偿离职。辞退福丨 利还包猜言公司控制权发生变动吋，对辞退的管理层人员进行补偿的情况。 !

:::在确备企业提供的经济补偿是否为辞退福利时，应到注意以下问题：

1、::辞退福利与正常退休养老金应珣丨X:分开来。辞退福利是在职工与企业签订的劳动| 合同SU期前，企业根据法律与职工本人或职工代表（工会）签订的协议，或者雄于商业| 惯例，，+.+承诺«提前终止对职工的雇佣关系时支付的补偿，引发补偿的事项是辞退，因| 此，1企业应当亦辞退时进行确认和计量。 !

1. 职工虽然没有与企业解除劳动合同，但未来不再为企业提供服务，不能为企业带i 来经济利益，企业承诺提供实质上具冇辞退福利性质的经济补偿，比照辞退福利处理。I

企业向职工提供辞退福利的，应当在以下两者孰早日确认辞退福利产生的职工薪酬负| 债，并M•入3期损益： i

1.企业不能中•方而撤冋解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利时。如果企I 业能够单方面撤回解除劳动关系计划或裁减建议，则表明未来经济利益流出不是很可能， 因而不符合负债的确认条件。

2.企业确认涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时。

同时存在下列情况时，表明企业承担了重组义务：

1. 有详细、正式的重组计划，包括重组涉及的业务、主要地点、需要补偿的员工 人数及其岗位性质、预计重组支出、计划实施时间等；
2. 该重组计划已对外公告。

由于被辞退的职工不再为企业带来未来经济利益，因此，对于所有辞退福利，均应当 于辞退计划满足负债确认条件的当期一次计人费用，不计人资产成本。

在确认辞退福利时，需要注意以下两个方面：

1. 对于分期或分阶段实施的解除劳动关系计划或自愿裁减建议，企业应当将整个计 划看作是由各单项解除劳动关系计划或自愿裁减建议组成，在每期或每阶段计划符合预计 负债确认条件时，将该期或该阶段计划中由提供辞退福利产生的预计负债予以确认，计人 该部分计划满足预计负债确认条件的当期管理费用，不能等全部计划都符合确认条件时再 予以确认。
2. 对于企业实施的职工内部退休计划，由于这部分职工不再为企业带来经济利 益，企业应当比照辞退福利处理。具体来说，在内退计划符合本准则规定的确认条 件时，按照内退计划规定，将自职工停止提供服务日至正常退休日期间、企业拟支 付的内退人员工资和缴纳的社会保险费等，确认为预计负债，一次计人当期管理费 用，不能在职工内退后各期分期确认因支付内退职工工资和为其缴纳社会保险费而 产生的义务。

辞退福利的计量因辞退计划中职工有无选择权而有所不同：

1. 对于职工没有选择权的辞退计划，应当根据计划条款规定拟解除劳动关系的职工 数量、每一职位的辞退补偿等计提应付职工薪酬。
2. 对于自愿接受裁减的建议，因接受裁减的职工数量不确定，企业应当根据《企业 会计准则第13号——或有事项》规定，预计将会接受裁减建议的职工数量，根据预计的 职工数量和每一职位的辞退补偿等计提应付职工薪酬。
3. 企业应当按照辞退计划条款的规定，合理预计并确认辞退福利产生的应付职工薪 酬。辞退福利预期在其确认的年度报告期间期末后12个月内完全支付的，应当适用短期 薪酬的相关规定。
4. 对于辞退福利预期在年度报告期间期末后12个月内不能完全支付的，应当适用本 准则关于其他长期职工福利的有关规定。即实质性辞退工作在一年内实施完毕但补偿款项 超过一年支付的辞退计划，企业应当选择恰当的折现率，以折现后的金额计量应计人当期 损益的辞退福利金额。

【例13-16】甲公司为一家空调制造企业，2x15年9月，为了能够在下一年度 顺利实施转产，甲公司管理层制定了一项辞退计划。计划规定：从2x16年1月1日 起，企业将以职工自愿方式，辞退其柜式空调生产车间的职工。辞退计划的详细内 容，包括拟辞退的职工所在部门、数量、各级别职工能够获得的补偿以及计划大体 实施的时间等均巳与职工沟通，并达成一致意见，辞退计划已于当年12月10日经董 事会正式批准，辞退计划将于下一个年度内实施完毕。该项辞退计划的详细内容如

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 所属部门 | 职位 | 辞退数量 | 工龄（年） | 每人补偿 |
| 空调车间 | 车间主任 副主任 | 10 | 1 -10 | 10 |
| 10 -20 | 20 |
| 20-30 | - 30 |
| 空调车间 | 高级技工 | 50 | 1 ~10 | 8 |
| 10 -20 | 18 |
| 20 -30 | 28 |
| 一般技工 | 100 | 1 -10 | 5 |
| 10 -20 | 15 |
| 20-30 | 25 |
| 合计 |  | 160 |  |  |

表13 -4所示, 表 13 -4

单位：万元

2 x 15年12月31日，，企业预计各级别职工拟接受辞退职工数量的最佳估计数（最可 能发生数）及其应支付的补偿如表13-5所示。

表13-S 单位：万元

铒人补偿额

所属部门

职位

接受数•故

.1:龄（年）

• 10

补偿金额 .so

个:间丨:■:任 副主任

10

2

1

20

•'!0

20-30 1 10

30

8

30

160

空调车间

尚级技r.

50

10 -20 20 〜30

10

18

180

WM

50

250

100

JO -20

20

15

300

MM

10

250

合计

160

123

按照《企业会计淮则第]3号或有亊项》有关计算最佳估计数的方法，预计接受| 辞退的职丄数量可以根据最可能发生的数量确定„根据表13-5，愿意接受辞退职工的最| 可能数觉为〗23名，预计补偿，总额为1 400万元，则企业在2 X 15年（辞退计划g 2 X 15年12 )j 10 |：| |1|萤事会批准）应作如下账务处理： |

借：管理费用 14 000 000 !

贷：应付职工薪酬——辞退福利 14 000 000

第五节其他长期职工福利的确认与计量

其他长期职工福利，是指除短期薪酬、离职后福利和辞退福利以外的其他所有职工福 利。其他长期职工福利包括以下各项（假设预计在职工提供相关服务的年度报告期末以 后12个月内不会全部结算）：长期带薪缺勤，如其他长期服务福利、长期残疾福利、长 期利润分享计划和长期奖金计划，以及递延酬劳等。

企业询职工提供的其他长期职工福利，符合设定提存计划条件的，应当按照设定提存 计划的有关规定进行会计处理。符合设定受益计划条件的，企业应当按照设定受益计划的 有关规定，确认和计量其他长期职工福利净负债或净资产。在报告期末，企业应当将其他 长期职工福利产生的职工薪酬成本确认为下列组成部分：

1. 服务成本。
2. 其他长期职工福利净负债或净资产的利息净额。
3. 重新计量其他长期职工福利净负债或净资产所产生的变动。

为了简化相关会i十处理，上述项目的总净额应计入当期损益或相关资产成本。

长期残疾福利水平取决于职工提供服务期间长短的，企业应在职工提供服务的期间确 认应付长期残疾福利义务，计量时应当考虑长期残疾福利支付的可能性和预期支付的期 限；与职工提供服务期间长短无关的，企业应当在导致职工长期残疾的事件发生的当期确 认应付长期残疾福利义务。

递延酬劳包括按比例分期支付或者经常性定额支付的递延奖金等。这类福利应当按照 奖金计划的福利公式来对费用进行确认，或者按照直线法在相应的服务期间分摊确认。如 果一个企业内部为其长期奖金计划或者递延酬劳设立一个账户，则这样的其他长期职工福 利不符合设定提存计划的条件。

【例13-17】 2x15年初甲企业为其管理人员设立了一项递延奖金计划：将当年利润 的5%提成作为奖金，但要两年后即2x16年末才向仍然在职的员工分发。假设2x15年 当年利润为1亿元，且该计划条款中明确规定：员工必须在这两年内持续为公司服务，如 果提前离开将拿不到奖金。具体会计处理如下： '

步骤一：根据预期累计福利单位法，采用无偏且相互一致的精算假设对有关人口统计 变量和财务变量等作出估计，计量设定受益计划所产生的义务，并按照同久期同币种的国 债收益率将设定受益计划所产生的义务予以折现，以确定设定受益计划义务的现值和当期 服务成本。

假设不考虑死亡率和离职率等因素，2x15年初预计两年后企业为此计划的现金流支 出为500万元，按照预期累计福利单位法归属于2 x 15年的福利为500/2 =250 (万元）， 选取同久期同币种的国债收益率作为折现率（5%)进行折现，则2x15年的当期服务成 本为250/ (1 +5%) =2 380 952 (元）。假定2 x 15年末折现率变为3%，则2 x 15年末 的设定受益义务现值即设定受益计划负债为250/ (1 +3%) =2 427 184 (元）。

步骤二：核实设定受益计划有无计划资产，假设在本例中，该项设定受益计划没有计

划资产，2 x 15年末的设定受益计划净负债即设定受益计划负债为2 427 184元。

步骤三：确定应当计入当期损益的金额，如步骤一所示，本例中发生利润从而导致负 债的当年，即2x15年的当期服务成本为2 380 952元。由于期初负债为0，2x15年末， 设定受益计划净负债的利息费用为0。 ，

步骤四：确定重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动，包括精算利得或 损失、计划资产回报和资产上限影响的变动三个部分，计人当期损益。由于假设本例中没 有计划资产，因此重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动仅包括精算利得或 损失。

由步骤一可知，2 X15年末的精算损失为46 232元。 ’

1. x15年末，上述递延奖金计划的会计处理为：

借：管理费用——当期服务成本 2 380 952

精算损失

46 232 2 427 184

贷：应付职工薪酬——递延奖金计划

同理，2 x16年末，假设折现率仍为3%，甲企业当期服务成本为250万元，设定受 益计划净负债的利息费用=2 427 184 x 3% =72 816 (元）。则甲企业2 x 16年末的会计 处理为：

借：管理费用 财务费用

2 500 000 72 816

贷：应付职工薪酬——递延奖金计划

2 572 816

实际支付该项递延奖金时，会计处理为:

借：应付职工薪酬——递延奖金计划 贷：银行存款

000 000

000 000

第十四章 或有事项

本章论述了或有事项的概念及特征、预计负债的确认和计量。在学习和理解本章内容 时，应当关注：（1)或有事项的概念和特征。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。（2)或有负债和或有 资产。或有事项的结果可能会产生预计负债、或有负债或者或有资产等。其中，预计负债 属于负债的范畴，一般符合负债的确认条件而应予确认；或有负债和或有资产不符合负债 或资产的定义和确认条件，企业不应当确认负债和资产，而应当按照或有事项准则的规定 进行相应的披露。（3)预计负债的确认和计量。与或有事项相关的义务同时满足三个条 件的，应当确认为预计负债：该义务是企业承担的现时义务；履行该义务很可能导致经济 利益流出企业；该义务的金额能够可靠地计量。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。除了学习本章节的内容外，还应当认真阅读《企业会 计准则第13号——或有事项》及相关指南和解释。

第一节或有事项概述

―、或有事项的概念和特征

企业在经营活动中有时会面临一些具有较大不确定性的经济事项，这些不确定事项对 企业的财务状况和经营成果可能会产生较大的影响，其最终结果须由某些未来事项的发生 或不发生加以决定。比如，企业售出一批商品并对商品提供售后担保，承诺在商品发生质 量问题时由企业无偿提供修理服务。销售商品并提供售后担保是企业过去发生的交易，由 此形成的未来修理服务构成一项不确定事项，修理服务的费用是否会发生以及发生金额是 多少将取决于未来是否发生修理请求以及修理工作量、费用等的大小。按照权责发生制原 则，企业不能等到客户提出修理请求时，才确认因提供担保而发生的义务，而应当在资产 负债表日对这一不确定事项作出判断，以决定是否在当期确认承担的修理义务。这种不确 定事项在会计上被称为或有事项。

或有事项，是指过去的交易或者事项形成的，其结果须由某些未来事项的发生或不发 生才能决定的不确定事项。常见的或有事项包括：未决诉讼或未决仲裁、债务担保、产品 质量保证（含产品安全保证）、亏损合同、重组义务、承诺、环境污染整治等。

或有事项具有以下特征：

第一，或有事项是因过去的交易或者事项形成的。或有事项作为一种不确定事项，是 因企业过去的交易或者事项形成的。因过去的交易或者事项形成，是指或有事项的现存状 况是过去交易或者事项引起的客观存在。例如，未决诉讼是企业因过去的经济行为导致起 诉其他单位或被其他单位起诉，是现存的一种状况，而不是未来将要发生的事项。又如， 产品质量保证是企业对已售出商品或已提供劳务的质量提供的保证，不是为尚未出售商品 或尚未提供劳务的质量提供的保证。基于这一特征，未来可能发生的自然灾害、交通事 故、经营亏损等事项，都不属于或有事项。

第二，或有事项的结果具有不确定性。首先，或有事项的结果是否发生具有不确定 性。例如，企业为其他单位提供债务担保，如果被担保方到期无力还款，担保方将负连带 责任，担保所引起的可能发生的连带责任构成或有事项。但是，担保方在债务到期时是否 一定承担和履行连带责任，需要根据被担保方能否按时还款决定，其结果在担保协议达成 时具有不确定性。又如，有些未决诉讼，被起诉的一方是否会败诉，在案件审理过程中是 难以确定的，需要根据法院判决情况加以确定。其次，或有事项的结果预计将会发生，但 发生的具体时间或金额具有不确定性。例如，某企业因生产排污治理不力并对周围环境造 成污染而被起诉，如无特殊情况，该企业很可能败诉。但是，在诉讼成立时，该企业因败 诉将支出多少金额，或者何时将发生这些支出，可能是难以确定的。

'第三，或有事项的结果.须由未来事项决定。或有事项的结果只能由未来不确定事项的 发生或不发生才能决定。或有事项对企业会产生有利影响还是不利影响，或虽巳知是有利 影响或不利影响，但影响有多大，在或有事项发生肘是难以确定的。这种不确定性的消 失，只能由未来不确定事项的发生或不发生才能证实。例如，企业为其他单位提供债务担 保，该担保事项最终是否会要求企业履行偿还债务的连带责任，一般只能看被担保方的未 来经营情况和偿债能力。如果被担保方经营情况和财务状况良好且有较好的信用，按期还 款，那么企业将不需要履行该连带责任。只有在被担保方到期无力还款时，担保方才承担 偿还债务的连带责任。

在会计处理过程中存在不确定性的事项并不都是或有事项，企业应当按照或有事项的 定义和特征进行判断。例如，对固定资产计提折旧虽然也涉及对固定资产预计净残值和使 用寿命进行分析和判断，带有一定的不确定性，但是，固定资产折旧是已经发生的损耗, 固定资产的原值是确定的，其价值最终会转移到成本或费用中也是确定的，该事项的结果 是确定的，因此，对固定资产计提折旧不属于或有事项。

二、或有负债和或有资产

或有负债，是指过去的交易或事项形成的潜在义务，其存在须通过未来不确定事项的 发生或不发生予以证实；或过去的交易或事项形成的现时义务，履行该义务不是很可能导 致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠计量。

或有负债涉及两类义务：一类是潜在义务；另一类是现时义务。其中，潜在义务是 指结果取决于不确定未来事项的可能义务。也就是说，潜在义务最终是否转变为现时 义务，由某些未来不确定事项的发生或不发生才能决定。现时义务是指企业在现行条 件下已承担的义务，该现时义务的履行不是很可能导致经济利益流出企业，或者该现 时义务的金额不能可靠地计量。例如，甲公司涉及一桩诉讼案，根据以往的审判案例

推断，甲公司很可能要败诉。但法院尚未判决，甲公司无法根据经验判断未来将要承 担多少赔偿金额，因此该现时义务的金额不能可靠地计量，该诉讼案件即形成一项甲 公司的或有负债。

履行或有事项相关义务导致经济利益流出的可能性，通常按照一定的概率区间加以判 断。一般情况下，发生的概率分为以下几个层次：基本确定、很可能、可能、极小可能。 其中，“基本确定”是指，发生的可能性大于95%但小于100%; “很可能”是指，发生 的可能性大宁50%但小于或等于95% ; “可能”是指，发生的可能性大于5%但小于或等 于50%; “极小可能”是指，发生的可能性大于0但小于或等于5%。

或有资产，是指过去的交易或者事项形成的潜在资产，其存在须通过未来不确定事 项的发生或不发生予以证实。或有资产作为一种潜在资产，其结果具有较大的不确定 性，只有随着经济情况的变化，通过某些未来不确定事项的发生或不发生才能证实其 是否会形成企业真正的资产。例如，甲企业向法院起诉乙企业侵犯了其专利权。法院 尚未对该案件进行公开审理，甲企业是否胜诉尚难判断。对于甲企业而言，将来可能 胜诉而获得的赔偿属于一项或有资产，但这项或有资产是否会转化为真正的资产，要 由法院的判决结果确定。如果终审判决结果是甲企业胜诉，那么这项或有资产就转化 为甲企业的一项资产。如果终审判决结果是甲企业败诉，那么或有资产就消失了，更 不可能形成甲企业的丨资产。

或有负债和或有资产不符合负债或资产的定义和确认条件，企业不应当确认或有负债 和或有资产，而应当进行相应的披露。但是，影响或有负债和或有资产的多种因素处于不 断变化之中，企业应当持续地对这些因素予以关注。随着时间的推移和事态的进展，或有 负债对应的潜在义务可能转化为现时义务，原本不姮很可能导致经济利益流出的现时义务 \_可能被证实将很可能导致企业流出经济利益，并且现吋义务的金额也能够可靠计量。这 时或布负债就转化为企业的负债，应当予以确认。或有资产也是一样，其对应的潜在资产 \_终是帝能够流人企业会逐渐变得明确，如果某••时点企业雄本确定能够收到这项潜在资 产并且其金额能够可靠计摄，则应当将其确认为企业的资产。

第二节 或有事项的确认和计量

―、或有事项的确认

或有事项形成的或有资产只有在企业栽本确定能够收到的情况下，,才转变为真正的资 产，从而予以确认。与或苻事项有关的义务应当在同吋符合以下三个条件时确认为负债, 作为预计负债进行确认和计撗：(1)该义务足企业承担的现吋义务;;：（2)履行该义务很 可能导致经济利益流出企业；（3)该义务的金额能够可靠地计量。丨

第一，该义务是企业承担的现时义务，即与或有事项相类的义务是在企业当前条件下 i已承担的义务，企业没宿其他现实的选择，只能履行该现时义\_情况下，过去的交 易或事项是否导致现时义务是比较明确的，怛也存在极少情况彳如—律诉讼，特定事项是 if已发生或这联事项足否巳产少T -•项现吋义务可能难以确定，\企业应当考虑包括资产负 债表日后所有可获得的证据、专家意见等，以此确定资产负债表日是否存在现时义务。如 果据此判断，资产负债表日很可能存在现时义务，且符合预计负债确认条件的，应当确认 一项负债；如果资产负债表日现时义务很可能不存在，企业应披露一项或有负债，除非含 有经济利益的资源流出企业的可能性极小。

这里所指的义务包括法定义务和推定义务。法定义务，是指因合同、法规或其他司法 解释等产生的义务，通常是企业在经济管理和经济协调中，依照经济法律、法规的规定必 须履行的责任。比如，企业与其他企业签订购货合同产生的义务就属于法定义务。推定义 务，是指因企业的特定行为而产生的义务。企业的“特定行为”，泛指企业以往的习惯做 法、巳公开的承诺或已公开宣布的经营政策。并且，由于以往的习惯做法，或通过这些承 诺或公开的声明，企业向外界表明了它将承担特定的责任，从而使受影响的各方形成了其 将履行那些责任的合理预期。例如，甲公司是一家化工企业，因扩大经营规模，到A国 创办了二家分公司。假定A国尚未针对甲公司这类企业的生产经营可能产生的环境污染 制定相关法律，因而甲公司的分公司对在A国生产经营可能产生的环境污染不承担法定 义务。但是，甲公司为在A国树立良好的形象，自行向社会公告，宣称将对生产经营可 能产生的环境污染进行治理。甲公司的分公司为此承担的义务就属于推定义务。

义务通常涉及指向的另一方，但很多时候没有必要知道义务指向的另一方的身份，实 际上义务可能是对公众承担的。通常情况下，义务总是涉及对另一方的承诺，但是管理层 或董事会的决定在资产负债表日并不一定形成推定义务，除非该决定在资产负债日之前已 经以一种相当具体的方式传达给受影响的各方，使各方形成了企业将履行其责任的合理 预期。

.第.\_ \*.，腿行该义务很可.能导致经济利益流出企业。賴行或仓亊项相关的现时义务! 时，导致经济利益流出企业的可能性超过50% ,怛尚未达到难本确定的程度。

企业因或侖事项承担了现吋义务，并不说明该现时义务很可能导致经济利益流出企| 业。例如，20x8年5/1 1丨:丨，甲企业与乙企业签订协议，求诺为乙企业的两年期银行借i 款提供全额拊保。对尸屮企业而&，由于担保事项而承担了一项现时义务，但这项义务的i 履行是介很⑴'能导致经济利益流出企业，需依据乙企业的经背情况和财务状况等因素加以| 确定。假定20\_x8年末，乙企业的财务状况恶化，乱没存迹象表明可能发生好转。此种情| 况出现，表明乙企.业很可能违约，从而中企业馗行承担的现时义务将很可能导致经济利益| 流出企业。反之，如果乙企业财务状况良好，…•般可以认定乙企业不会违约，从而甲企业| 履行承扪的现吋义务不是很可能导致经济利益流;H , |

存在很多类似义务，如产品保ffi或类似合同，履行时耍求经济利益流出的可能性应通: 过总体考虑才能确定。对于某个项丨；1而言，瓜然经济利益流出的可能性较小，但包括该项 目的该类义务很吋能导致经济利益流出的，应到视同该项H义务很可能导致经济利益流出丨 企业。 .

第-〈，该义务的金额能够可缩地计蛍。即与或宥事项相关的现时义务的金额能够合酬 地估计

由于或介#项具冇不确定性，因或布事项产生的现时义务的金额也具有不确定性，\_ 要估计。要对成冇事项确认二•项负侦，相关现时义务的金额应当能够可靠估计。只奋在其 金额能够可帒地佔丨.卜，并同吋满足其他两个条件时，企业才能加以确认。例如，乙股份有: 限公司涉及一起诉讼根据以往的卑判结果判断，公司很可能败诉，相关的赔偿金额也: 可以估算出一个区间。此时，就可以认为该公司因未决诉讼承担的现时义务的金额能够可 靠地计量，如果同时满足其他两个条件，就可以将所形成的义务确认为一项负债。

预计负债应当与应付账款、应计项目等其他负债进行严格区分。因为与预计负债相关 的未来支出的时间或金额具有一定的不确定性。应付账款是为巳收到或已提供的、并巳开 出发票或巳与供应商达成正式协议的货物或劳务支付的负债，应计项目是为巳收到或巳提 供的、但还未支付、未开出发票或未与供应商达成正式协议的货物或劳务支付的负债，尽 管有时需要估计应计项目的金额或时间，但是其不确定性通常远小于预计负债。应计项目 经常作为应付账款和其他应付款的一部分进行列报，而预计负债则单独进行列报。

二、预计负债的计量

当与或有事项有关的义务符合确认为负债的条件时应当将其确认为预计负债，预计负 债应当按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量。此外，企业清偿预计 负债所需支出还可能从第三方或其他方获得补偿。因此，或有事项的计量主要涉及两个问 题：一是最佳估计数的确定；二是预期可获得补偿的处理。

(一）最佳估计数的确定

预计负债应当按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量。最佳估计 数的确定应当分别两种情况处理：

第一，所需支出存在一个连续范围（或区间，下同），且该范围内各种结果发生的可 能性相同，则最佳估计数应当按照该范围内的中间值，即上下限金额的平均数确定。

第二，所需支出不存在一个连续范围，或者虽然存在一个连续范围，但该范围内各种 结果发生的可能性不相同，那么，如果或有事项涉及单个项目，最佳估计数按照最可能发 生金额确定；如果或有事项涉及多个项目，最佳估计数按照各种可能结果及相关概率计算 确定。“涉及单个项目”指或有事项涉及的项目只有一个，如一项未决诉讼、一项未决仲 裁或一项债务担保等。“涉及多个项目”指或有事项涉及的项目不止一个，如产品质量保 证。在产品质量保证中，提出产品保修要求的可能有许多客户，相应地，企业对这些客户 负有保修义务。

【例14 -1】20 x8年10月2日，乙股份有限公司涉及一起诉讼案。20 x8年12月31 曰，乙股份有限公司尚未接到法院的判决。在咨询了公司的法律顾问后，公司认为：胜诉 的可能性为40%，败诉的可能性为60%。如果败诉，需要赔偿2 000 000元。此时，乙股 份有限公司在资产负债表中确认的负债金额应为最可能发生的金额，即2 000 000元。

【例14-2】甲股份有限公司是生产并销售A产品的企业，20x8年第一季度，共销售 A产品60 000件，销售收入为360 000 000元。根据公司的产品质量保证条款，该产品售 出后一年内，如发生正常质量问题，公司将负责免费维修。根据以前年度的维修记录，如 果发生较小的质量问题，发生的维修费用为销售收入的1%;如果发生较大的质量问题， 发生的维修费用为销售收人的2%。根据公司技术部门的预测，本季度销售的产品中， 80%不会发生质量问题；15%可能发生较小质量问题；5%可能发生较大质量问题。据此， 20 X8年第一季度末，甲股份有限公司应在资产负债表中确认的负债金额为：

360 000 000 x (0 x80% +1% xl5% +2% x5% ) =900 000 (元）

(二）预期可获得补偿的处理

如果企业清偿因或有事项而确认的负债所需支出全部或部分预期由第三方或其他方补 偿，则此补偿金额只有在基本确定能收到时，才能作为资产单独确认，确认的补偿金额不 能超过所确认负债的账面价值。预期可能获得补偿的情况通常有：发生交通事故等情况 时，企业通常可从保险公司获得合理的赔偿；在某些索赔诉讼中，企业可对索赔人或第三 方另行提出赔偿要求；在债务担保业务中，企业在履行担保义务的同时，通常可向被担保 企业提出追偿要求。

企业预期从第三方获得的补偿，是一种潜在资产，其最终是否真的会转化为企业真正 的资产（即，企业是否能够收到这项补偿）具有较大的不确定性，企业只能在基本确定 能够收到补偿时才能对其进行确认。根据资产和负债不能随意抵销的原则，预期可获得的 补偿在基本确定能够收到时应当确认为一项资产，而不能作为预计负债金额的扣减。

【例14-3】20x8年12月31日，乙股份有限公司因或有事项而确认了一笔金额为 1 000 000元的负债；同时，公司因该或有事项，基本确定可从甲股份有限公司获得 400 000元的赔偿。

本例中，乙股份有限公司应分别确认一项金额为1 000 000元的负债和一项金额为 400 000元的资产，而不能只确认一项金额为600 000元（1 000 000 -400 000)的负债。同 时，公司所确认的补偿金额400 000元不能超过所确认的负债的账面价值1 000 000元。

(三）预计负债的计量需要考虑的其他因素

企业在确定最佳估计数时，应当综合考虑与或有事项有关的风险、不确定性、货币时 间价值和未来事项等因素。

1. 风险和不确定性'

风险是对交易或事项结果的变化可能性的一种描述。企业在不确定的情况下进行判断 需要谨慎，使得收益或资产不会被高估，费用或负债不会被低估。企业应当充分考虑与或 有事项有关的风险和不确定性，既不能忽略风险和不确定性对或有事项计量的影响，也需 要避免对风险和不确定性进行重复调整，从而在低估和高估预计负债金额之间寻找平 衡点。

1. 货币时间价值

预计负债的金额通常应当等于未来应支付的金额。但是，因货币时间价值的影响，资 产负债表日后不久发生的现金流出，要比一段时间之后发生的同样金额的现金流出负有更 大的义务。所以，如果预计负债的确认时点距离实际清偿有较长的时间跨度，货币时间价 值的影响重大，那么在确定预计负债的确认金额时，应考虑采用现值计量，即通过对相关 未来现金流出进行折现后确定最佳估计数。

将未来现金流出折算为现值时，需要注意以下三点：

1. 用来计算现值的折现率.，应当是反映货币时间价值的当前市场估计和相关负债 特有风险的税前利率。
2. 风险和不确定性既可以在计量未来现金流出时作为调整因素，也可以在确定折 现率时予以考虑，但不能重复反映。
3. 随着时间的推移，即使在未来现金流出和折现率均不改变的情况下，.预计负债 的现值将逐渐增长。企业应当在资产负债表日，对预计负债的现值进行重新计量。
4. 未来事项

企业应当考虑可能影响履行现时义务所需金额的相关未来事项。也就是说，对于这些 未来事项，如果有足够的客观证据表明它们将发生，如未来技术进步、相关法规出台等， 则应当在预计负债计量中考虑相关未来事项的影响，但不应考虑预期处置相关资产形成的 利得。

预期的未来事项可能对预计负债的计量较为重要。例如，某核电企业预计，在生产结 束时清理核废料的费用将因未来技术的变化而显著降低。那么，该企业因此确认的预计负 债金额应当反映有关专家对技术发展以及清理费用减少作出的合理预测。但是，这种预计 需要取得相当客观的证据予以支持。

三、对预计负债账面价值的复核

企业应当在资产负债表日对预计负债的账面价值进行复核。有确凿证据表明该账面价 值不能真实反映当前最佳估计数的，应当按照当前最佳估计数对该账面价值进行调整。

例如，某化工企业对环境造成了污染，按照当时的法律规定，只需要对污染进行清 理。随着国家对环境保护越来越重视，按照现在的法律规定，该企业不但需要对污染进行 清理，还很可能要对居民进行赔偿。这种法律要求的变化，会对企业预计负债的计量产生 影响。企业应当在资产负债表日对为此确认的预计负债金额进行复核，相关因素发生变化 表明预计负债金额不再能反映真实情况时，需要按照当前情况下企业清理和赔偿支出的最 佳估计数对预计负债的账面价值进行相应的调整。

第三节或有事项会计的具体应用

—、未决诉讼或未决仲裁

诉讼，是指当事人不能通过协商解决争议，因而在人民法院起诉、应诉，请求人民法 院通过审判程序解决纠纷的活动。诉讼尚未裁决之前，对于被告来说，可能形成一项或有 负债或者预计负债；对于原告来说，则可能形成一项或有资产。

仲裁，是指经济法的各方当事人依照事先约定或事后达成的书面仲裁协议，共同选定 仲裁机构并由其对争议依法作出具有约束力裁决的一种活动。作为当事人一方，仲裁的结 果在仲裁决定公布以前是不确定的，会构成一项潜在义务或现时义务，或者潜在资产。

【例14-4】 20x8年11月1日，乙股份有限公司因合同违约而被丁公司起诉。20x8 年12月31日，公司尚未接到法院的判决。丁公司预计，如无特殊情况很可能在诉讼中获 胜，假定丁公司估计将来很可能获得赔偿金额1 900 000元。在咨询了公司的法律顾问后， 乙公司认为最终的法律判决很可能对公司不利。假定乙公司®计将要支付的赔偿金额、诉 讼费等费用为1 600 000元至2 000 000元之间的某一金额，而且这个区间内每个金额的可. 能性都大致相同，其中诉讼费为30 000元。

此例中，丁公司不应当确认或有资产，而应当在20x8年12月31日的报表附注中披 露或有资产1 900 000元。

乙股份有限公司应在资产负债表中确认一项预计负债，金额为：

(1 600 000 +2 000 000) +2 二 1 800 000 (元）

同时在20x8年12月31日的附注中进行披露。

乙公司的有关账务处理如下:

借：管理费用——诉讼费 营业外支出

30 000 1 770 000

1 800 000

贷：预计负债——未决诉讼

应当注意的是，对于未决诉讼，企业当期实际发生的诉讼损失金额与巳计提的相关预 计负债之间的差额，应分别情况处理：

第一，企业在前期资产负债表日，依据当时实际情况和所掌握的证据合理预计了预计 负债，应当将当期实际发生的诉讼损失金额与已计提的相关预计负债之间的差额，直接计 入或冲减当期营业外支出。

第二，企业在前期资产负债表日，依据当时实际情况和所掌握的证据，原本应当能够 合理估计诉讼损失，但企业所作的估计却与当时的事实严重不符（如未合理预计损失或 不恰当地多计或少计损失），应当按照重大会计差错更正的方法进行处理。

第三，企业在前期资产负债表日，依据当时实际情况和所掌握的证据，确实无法合理 预计诉讼损失，因而未确认预计负债，则在该项损失实际发生的当期，直接计入当期营业 外支出。

第四，资产负债表日后至财务报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的未决诉 讼，按照资产负债表日后事项的有关规定进行会计处理。

二、债务担保

债务担保在企业中是较为普遍的现象。作为提供担保的一方，在被担保方无法履行合 同的情况下，常常承担连带责任从保护投资者、债权人的利益出发，客观、充分地反映 企业因担保义务而承担的潜在风险是十分必要的。

【例14-5】20x7年10月，B公司从银行贷款人民币20 000 000元，期限2年，由A 公司全额担保；20x9年4月，C公司从银行贷款美元1 000 000元，期限1年，由A公 司担保50%; 20x9年6月，D公司通过银行从G公司贷款人民币10 000 000元，期\_ 2年，由尤公司全额担保。

截室20x9年12月31日，各贷款笮位的情况如下：B公司贷款逾期未还.

诉B公司和司，A公司因连带责任需赔偿多少金额尚无法确定；C公司由于受政策影丨 响和内部管理善等原因，经营效益不如以往，可能不能偿还到期美元债务；】）公司经营\_ 情况良好，预不存在坯款困难。 丨

本例中，)|b公司而言，A公司很可能需馗行连带责任，但损失金额是多少，H前还; 难以预计就C公司而言，A公司可能需履行连带责任；就D公司而言，A公司履行连| 带责任的可能性极小。这三项侦务拘保形成A公珂的或有负债，不符合预计负债的确认| 条件，A公司在奪年12月31 F丨编制财务报表时，应当在附注中作相应披餺。 |

三、产品质量保证 j

产品质量保证，通常指-竹商或制造商在销售产品或提供劳务后，对客户提供服务的: 一种承诺。在约定期;由（•身保修），若产品或劳务在正常使用过程中出现质量或与之j 相关的其他属于正常k围fii问题，企业负有更换产品、免费或只收成本价进行修理等责i 任。为此，企业应当在符I确认条件的情况下，于销售成立时确认预计负债。 i

【例14-6】沿用【例14-2】的资料，甲公司20 x 8年度第一季度实际发生的维修费 为S50 000元，“预计负债——产品质量保证”科目20x7年年末余额为30 000元。

本例中，20x8年度第一季度，甲公司的账务处理如下：

1. 确认与产品质量保证有关的预计负债：

借:销售费用——产品质量保证 900 000

贷：预计负债——产品质量保证 900 000

1. 发生产品质量保证费用（维修费）：

借：预计负债——产品质量保证 850 000

贷：银行存款或原材料等 850 000

“预计负债——产品质量保证”科目20 x8年第一季度末的余额为：

900 000 - 850 000 + 30 000 = 80 000 (元）

在对产品质量保证确认预计负债时，需要注意的是：

第一，如果发现产品质量保证费用的实际发生额与预计数相差较大，应及时对预计比 例进行调整；’

第二，如果企业针对特定批次产品确认预计负债，则在保修期结束时，应将“预计 负债^■产品质量保证”余额冲销，不留余额；

第三，巳对其确认预计负债的产品，如企业不再生产了，那么应在相应的产品质量保 证期满后，将“预计负债——产品质量保证”余额冲销，不留余额。

四、亏损合同

^ 待执行合同变为亏损合同，同时该亏损合同产生的义务满足预计负债的确认条件的， 应当确认为预计负债。其中，待执行合同，是指合同各方未履行任何合同义务，或部分履 行了同等义务的合同。企业与其他企业签订的商品销售合同、劳务提供合同、租赁合同 等，均属于待执行合同，待执行合同不属于或有事项。但是，待执行合同变为亏损合同 的，应当作为或有事项。亏损合同，是指履行合同义务不可避免发生的成本超过预期经济 利益的合同。预计负债的计量应当反映退出该合同的最低净成本，即履行该合同的成本与 未能履行该合同而发生的补偿或处罚两者之中的较低者。企业与其他单位签订的商品销售 合同、劳务合同、租赁合同等，均可能变为亏损合同。

企业对亏损合同进行会计处理，需要遵循以下两点原则：

首先，如果与亏损合同相关的义务不需支付任何补偿即可撤销，企业通常就不存在现 时义务，不应确认预计负债；如果与亏损合同相关的义务不可撤销，企业就存在了现时义 务，同时满足该义务很可能导致经济利益流出企业且金额能够可靠地计量的，应当确认预 计负债。

其次，待执行合同变为亏损合同时，合同存在标的资产的，应当对标的资产进行减值 测试并按规定确认减值损失，在这种情况下，企业通常不需确认预计负债，如果预计亏损 超过该减值损失，应将超过部分确认为预计负债；合同不存在标的资产的，亏损合同相关 义务满足预计负债确认条件时，应当确认预计负债。

【例14-7】20x8年1月1日，甲公司采用经营租赁方式租人一条生产线生产A产 品，租赁期4年。甲公司利用该生产线生产的A产品每年可获利20万元。20x9年12月 31日，甲公司决定停产A产品，原经营租赁合同不可撤销，还要持续2年，且生产线无 法转租给其他单位。

本例中，甲公司与其他公司签订了不可撤销的经营租赁合同，负有法定义务，必须继 续履行租赁合同（交纳租金）。同时，甲公司决定停产A产品。因此，甲公司执行原经营 租赁合同不可避免要发生的费用很可能超过预期获得的经济利益，属于亏损合同，应当在 20 X9年12月31日，根据未来应支付的租金的最佳估计数确认预计负债。

五' 重组义务

(一）重组义务的确认

重组是指企业制定和控制的，将显著改变企业组织形式、经营范围或经营方式的计划 实施行为。属于重组的事项主要包括：

1. 出售或终止企业的部分业务；
2. 对企业的组织结构进行较大调整；
3. 关闭企业的部分营业场所，或将营业活动由一个国家或地区迁移到其他国家或 地区。

企业应当将重组与企业合并、债务重组区别开。因为重组通常是企业内部资源的调整 和组合，谋求现有资产效能的最大化；企业合并是在不同企业之间的资本重组和规模扩 张；而债务重组是债权人对债务人作出让步，债务人减轻债务负担，债权人尽可能减少 损失。

企业因重组而承担了重组义务，并且同时满足预计负债的三项确认条件时，才能确认 预计负债。

,首先，同时存在下列情况的,表明企业承担了茧组义务：

1. 有详细、正式的亟组计划，包括亜组涉及的业务、主要地点、需耍补偿的职工人i 数、预计重组支出、计划实施吋间等； |
2. 该重组计划已对外公告。

其次，需要判断重组义务是否同时满足预汁负债的三个确认条件,即判断K承担的重; 组义务是否是现时义务、履行重组义务菇否很可能导致经济利益流出企业、重组义务& 额是否能够%靠计量。只有同时满足这三个确认条件，才能将重组义务确认为预计负…!

例如，某％\_董事会决定关闭一个事业部。如果有关决定尚未传达到受影响的各方 也未采取任何施实施该项决定，该公司就没有开始承担重组义务，不应确认预计负债;| 如果有关决定巳/经传达到受影响的各方，并使各方对企业将关闭事业部形成合理预期，通| 常表明企业开齒承担重组义务，同时满足该义务很可能导;益流出企业和金额能@ 可靠地计量的，> 啤当确认预计负债。

(二）重组夂务的计量 丨

企业应当按賄气重组有关的直接支出确定预计负债金额，计入挡期损益。其中，直接

支出是企业重组担的直接支出，不包括留用职工岗前培‘〜芴推广、新系统和营| 销网络投人等支出^ ^ 丨

由于企业在计量预计负\_时不应当考虑预期处置相关资产的利得或损失，在计量与重: 组义务相关的预计费旗时，^不考虑处置相关资产（厂房、店面，有时是一个事业部整| 体）可能形成的利得1p损失，即使资产的出售构成重组的一部L!.!.洁冲此，这些利得\_ 损失应当单独确认。 I

企业可以参照表14-1判断某项支出是否属于与重组有关的直接支出。

表14 -1 与重组有关支出的判断表

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 支出项目 | 包括 | 不包括 | 不包括的原因 |
| 自愿遣散 | V |  |  |
| 强制遣散（如果自愿遣散目标未满足） | 、/ |  |  |
| 将不再使用的厂房的租赁撤销费 | V |  |  |
| 将职工和设备从拟关闭的工厂转移到继续 使用的工厂 |  | V | 支出与继续进行的活动相关 |
| 剩余职工的再培训 |  | V | 支出与继续进行的活动相关 |
| 新经理的招募成本 |  | V | 支出与继续进行的活动相关 |
| 推广公司新形象的营销成本 |  | V | 支出与继续进行的活动相关 |
| 对新分销网络的投资 |  | V | 支出与继续进行的活动相关 |
| 重组的未来可辨认经营损失（最新预计值） |  | V | 支出与继续进行的活动相关 |
| 特定不动产、厂场和设备的减值损失 |  | V | 减值准备应当按照《企业会计准则第8号 ——资产减值》进行评估，并作为资产 的抵减项 |

第四节或有事项的列报

—、预计负债的列报

在资产负债表中，因或有事项而确认的负债（预计负债）应与其他负债项目区别开 来，单独反映。如果企业因多项或有事项确认了预计负债，在资产负债表上一般只需通过 “预计负债”项目进行总括反映。在将或有事项确认为负债的同时，应确认一项支出或费 用。这项费用或支出在利润表中不应单列项目反映，而应与其他费用或支出项目（如 “销售费用”、“管理费用”、“营业外支出”等）合并反映。比如，企业因产品质量保证 确认负债时所确认的费用，在利润表中应作为“销售费用”的组成部分予以反映；又如， 企业因对其他单位提供债务担保确认负债时所确认的费用，在利润表中应作为“营业外 支出”的组成部分予以反映。

同时，为了使会计报表使用者获得充分、详细的有关或有事项的信息，企业应在会计 报表附注中披露以下内容：.'

第一，预计负债的种类、形成原因以及经济利益流出不确定性的说明；

第二，各类预计负债的期初、期末余额和本期变动情况；

第三，与预计负债有关的预期补偿金额和本期已确认的预期补偿金额。

二、或有负债的披露

或有负债无论作为潜在义务还是现时义务，均不符合负债的确认条件，因而不予确 认。但是，除非或有负债极小可能导致经济利益流出企业，否则企业应当在附注中披露有 关fe息，具体包括：

第一，或有负债的种类及其形成原因，包括已贴现商业承兑汇票、未决诉讼、未决仲 裁、对外提供担保等形成的或有负债。

第二，经济利益流出不确定性的说明。

第三，或有负债预计产生的财务影响，以及获得补偿的可能性；无法预计的，应当说

明原因。

需要注意的是，在涉及未决诉讼、未决仲裁的情况下，如果披露全部或部分信息预期 对企业会造成重大不利影响，企业无须披露这些信息，但应当披露该未决诉讼、未决仲裁 的性质，以及没有披露这些信息的事实和原因。

三、或有资产的披露

或有资产作为一种潜在资产，不符合资产确认的条件，因而不予确认。企业通常不应 当披露或有资产，但或有资产很可能会给企业带来经济利益的，应当披露其形成的原因、 预计产生的财务影响等。

第十五章 货币性资产交换

本章论述了非货币性资产交换的认定、相应的会计处理。在学习和理解本章内容 时，应当关注：（1)非货币性资产交换的认定。非货币性资产交换是指交易双方主要 以存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换，该交换不 涉及或只涉及少量的货币性资产（即补价）。(2)非货币性资产交换的会计处理。非货 币性资产交换具有商业实质，并且换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量的， 应当以公允价值和应支付的相关税费作为换人资产的成本，公允价值与换出资产账面 价值的差额计人当期损益；不具有商业实质或交换涉及资产的公允价值均不能可靠计 量的，应当按照换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，不确 认损益。除了学习本章节的内容外，还应当认真阅读《企业会计准则第7号——非货 币性资产交换》及相关指南和解释。

第一节非货币性资产交换的认定

—、非货币性资产交换的认定

非货币性资产是相对于货币性资产而言的。货币性资产，是指企业持有的货币资金和 将以固定或可确定的金额收取的资产，包括现金、银行存款、应收账款和应收票据以及准 备持有至到期的债券投资等。非货币性资产是指货币性资产以外的资产，包括存货、固定 资产、无形资产、长期股权投资、不准备持有至到期的债券投资等。非货币性资产有别于 货币性资产的最基本特征是其在将来为企业带来的经济利益，即货币金额是不固定的或不 可确定的。例如，企业持有固定资产的主要目的是用于生产经营，通过折旧方式将其磨损 价值转移到产品成本中，然后通过产品销售获利，固定资产在将来为企业带来的经济利 益，即货币金额是不固定的或不可确定的。因此，固定资产属于非货币性资产。资产负债 表列示的项目中属于非货币性资产的项目通常包括存货（原材料、包装物、低值易耗品、 库存商品、委托加工物资、委托代销商品等）、长期股权投资、投资性房地产、固定资 产、在建工程、工程物资、无形资产等。

非货币性资产交换一般不涉及货币性资产，或只涉及少量货币性资产即补价。非货币 性资产交换准则规定，认定涉及少量货币性资产的交换为非货币性资产交换，通常以补价

占整个资产交换金额的比例是否低于25%作为参考比例，也就是说，支付的货币性资产 占换入资产公允价值（或、占换出资产公允价值与支付的货币性资产之和）的比例、或者 收到的货币性资产占换出资产公允价值（或占换入资产公允价值和收到的货币性资产之 和）的比例低于25%的，视为非货币性资产交换；高于25% (含25%)的，视为货币性 资产交换，适用《企业会计准则第14号——收入》等相关准则的规定。

二、非货币性资产交换不涉及的交易和事项

本章所指非货币性资产交换不涉及以下交易和事项：

(一）与所有者或所有者以外方面的非货币性资产非互惠转让

所谓非互惠转让，是指企业将其拥有的非货币性资产无代价地转让给其所有者或其他 企业，或由其所有者或其他企业将非货币性资产无代价地转让给企业。本章所述的非货币 性资产交换是企业之间主要以非货币性资产形式的互惠转让，即企业取得一项非货币性资 产，必须以付出自己拥有的非货币性资产作为代价，而不是单方向的非互惠转让。实务 中，与所有者的非互惠转让如以非货币性资产作为股利发放给股东等，属于资本性交易， 适用《企业会计准则第37号——金融工具列报》。企业与所有者以外方面发生的非互惠 转让，如政府无偿提供非货币性资产给企业建造固定资产，属于政府以非互惠方式提供非 货币性资产，适用《企业会计准则第16号——政府补助》。

(二）在企业合并、债务重组中和发行股票取得的非货币性资产

在企业合并、债务重组中取得的非货币性资产，其成本确定分别适用《企业会计准 则第20号——企业合并》和《企业会计准则第12号——债务重组》；企业以发行股票形 式取得的非货币性资产，相当于以权益工具换人非货币性资产，其成本确定适用《企业 会计准则第37号——金融工具列报》。 .

第二节非货币性资产交换的确认和计量

一、确认和计量原则

在非货币性资产交换的情况下，不论是一项资产换人一项资产、一项资产换入多项资 产、多项资产换入一项资产，还是多项资产换人多项资产，换人资产的成本都有两种计量 基础。

(一）公允价值

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

1. 该项交换具有商业实质；
2. 换人资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。资产存在活跃市场，是资产公 允价值能够可靠计量的明显证据，但不是唯一要求。属于以下三种情形之一的，公允价值 视为能够可靠计量：

(1)换人资产或换出资产存在活跃市场。

1. 换人资产或换出资产不存在活跃市场、但同类或类似资产存在活跃市场。
2. 换人资产或换出资产不存在同类或类似资产可比市场交易、采用估值技术确定 的公允价值满足一定的条件。采用估值技术确定的公允价值必须符合以下条件之一，视为 能够可靠计量：

①采用估值技术确定的公允价值估计数的变动区间很小。这种情况是指虽然企业通过 估值技术确定的资产的公允价值不是一个单一的数据，但是介于一个变动范围很小的区间 内，可以认为资产的公允价值能够可靠计量。

②在公允价值估计数变动区间内，各种用于确定公允价值估计数的概率能够合理确 定。这种情况是指采用估值技术确定的资产公允价值在一个变动区间内，区间内出现各种 情况的概率或可能性能够合理确定，企业可以采用类似《企业会计准则第13号^^或有 事项》计算最佳估计数的方法，确定资产的公允价值，这种情况视为公允价值能够可靠 计量。

换人资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的，应当以换出资产公允价值作为确定 换人资产成本的基础，一般来说，取得资产的成本应当按照所放弃资产的对价来确定，在 非货币性资产交换中，换出资产就是放弃的对价，如果其公允价值能够可靠确定，应当优 先考虑按照换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础；如果有确凿证据表明换入 资产的公允价值更加可靠的，应当以换入资产公允价值为基础确定换入资产的成本，这种 情况多发生在非货币性资产交换存在补价的情况，因为存在补价表明换人资产和换出资产 公允价值不相等，一般不能直接以换出资产的公允价值作为换入资产的成本。

(二）账面价值

不具有商业实质或交换涉及资产的公允价值均不能可靠计量的非货币性资产交换，应 舀按照换出资产的账而价值和应支付的相关税费，作为换人资产的成本，无论是否支付补 价，均不确认损益；收到或支付的补价作为确定换入资产成本的调整因素，其中，收到补 价方应珣以换出资产的账面价值减去补价作为换人资产的成本；支付补价方应当以换出资 产的账面价值加上补价作为换人资产的成本。

二、商业实质的判断

非货币性资产交换與有商业实质，是换人资产能够采)1]公允价值计量的重要条件之

一,在确定资产交换是杏具有商业实质时，企业应冯重点考虑由于发生了该项资产交换预 期使企业未来现金流量发生变动的程度，通过比较换出资产和换入资产f计产生的未来现 金流量或其现值,确定非货币性资产交换是•否具有商业实质。只有当资户和,换人资产 预计未来现金流麗或其•现值两者之间的差额较大时，才能表明交易的&柴使企业经济状况 发生了明显改变时，非货币性资产交换闲而具有商业实质。 ， 氣

(■)判断条件

企业发生的非货币性资产交换，符合下列条件之一的，视为具有商实质:

1.换人资产的未来现金流量在风险、时间和金额方而与换出资显著不同

换入资产的未来现金流量在风险、时间和金额方面与换出资卢显著禾同，通常包括但 不仅限于以下几种情况：

(1)未来现金流量的风险、金额ffl同，时间不同。比如，某企业以4枇存货换人 •一项设备,因存货流动性强,能够在较短的时间内产生现金流量；设备作为固定资产 要在较长的时间内为企业带来现金流量，两者产生现金流量的时间相差较大，则可以 判断上述存货与固定资产的未来现金流量显著不同，因而该两项资产的交换具有商业 实质。

1. 未来现金流量的时间、金额相同，风险不同。比如，A企业以其用于经营出 租的一幢公寓楼，与B企业同样用于经营出租的一幢公寓楼进行交换，两幢公寓楼 的租期、每期租金总额均相同，但是A企业是租给一家财务及信用状况良好的企业 (该企业租用该公寓是给其单身职工居住），B企业的客户则都是单个租户，相比较 而言，A企业取得租金的风险较小，B企业由于租给散户，粗金的取得依赖于各单个 租户的财务和信用状况。因此，两者现金流量流人的风险或不确定性程度存在明显 差异，则两幢公寓楼的未来现金流量显著不同，进而可判断该两项资产的交换具有 商业实质。 '
2. 未来现金流量的风险、时间相同，金额不同。比如，某企业以一项商标权换人 另一企业的一项专利技术，预计两项无形资产的使用寿命相同，在使用寿命内预计为企业 带来的现金流量总额相同，但是换入的专利技术是新开发的，预计开始阶段产生的未来现 金流量明显少于后期，而该企业拥有的商标每年产生的现金流量比较均衡，两者产生的现 金流量金额差异明显，则上述商标权与专利技术的未来现金流量显著不同，因而该两项资 产的交换具有商业实质。

2.换人资产与换出资产的预计未来现金流量现值不同，且其差额与换入资产和换出 资产的公允价值相比是重大的

企业如按照上述第一个条件难以判断某项非货币性资产交换是否具有商业实质，即可 根据第二个条件，通过计算换人资产和换出资产的预计未来现金流量现值进行比较后判丨 断。资产预计未来现金流量现值，应当按照资产在持续使用过程和最终处S时预计产生的丨 税后未来现金流量，选择恰当的折现率对预计未来现金流撗折现后的金额加以确定，即国| 际财务报告准则所称的“主体特定价值”。 !

从市场参与者的角度分析，换人资产和换出资产预计未来现金流常在风险、时间和| 金额方面可能相同或相似，但是，鉴于换入资产的性质和换人企业经营活动的特征等| 因素，换入资产与换入企业其他现有资产相结合，能够比换出资产产生更大的作用 使换入企业受该换人资产影响的经荇活动部分产生的现金流量，与换出资产明显不同，| 即换人资产对换人企业的使用价値与换出资产对该企业的使用价值明显不同，使换人| 资产预计未来现\_\_量现值与换出资产发生明显差异，因而表明该网项资产的交换具| 有商业实质。？. !

某企业以一胃¥利权换人匁一企业拥有的长期股权投资，假定从市场参与者来蔚，d 项专利权与该项—殷权投资的公允价值相同，两项资产未来现金流量的风险、时间和金| 额亦相同，但是^对换人企业来讲，换人该项长期股权投资使该企业对被投资方由®大影| 响变为控制关系，•从而对换人企业产生的预计未来现金流摄现值与换出的专利权有较大差i 异；另一企业换人的专利权能够解决生产中的技术难题，从而对换人企业产生的预计未来| 现金流量现值%禱出的长期股权投资有明碰差异，因而该两项资产的交换具有商业实质。|

(二）关華方之间交换资产与商业实质的关系 |

在确定非货币性资产交换是杏具有商业实质时，企业应逍关注交易各方之间足否存在| 关联方关系。关联方关系的存在可能导致发生的非货币性资产交换不典有商业实质n I

第三节非货币性资产交换的会计处理

—、以公允价值计量的会计处理

非货币性资产交换具有商业实质且公允价值能够可靠计量的，应当以换出资产的公允 价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，除非有确凿证据表明换人资产的公允价值 比换出资产公允价值更加可靠。

在以公允价值计量的情况下，不论是否涉及补价，只要换出资产的公允价值与其账面 价值不相同，就一定会涉及损益的确认，因为非货币性资产交换损益通常是换出资产公允 价值与换出资产账面价值的差额，通过非货币性资产交换予以实现。

非货币性资产交换的会计处理，视换出资产的类别不同而有所区别：

1. 换出资产为存货的，应当视同销售处理，根据《企业会计准则第14号——收人》 按照公允价值确认销售收人，同时结转销售成本，相当于按照公允价值确认的收人和按账 面价值结转的成本之间的差额，也即换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额，在利 润表中作为营业利润的构成部分予以列示。
2. 换出资产为固定资产、无形资产的，换出资产公允价值和换出资产账面价值的差 额，计人营业外收入或营业外支出。

.3.换出资产为长期股权投资的，换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额，计 人投资收益。

换人资产与换出资产涉及相关税费的，如换出存货视同销售计算的销项税额，换人资 产作为存货应当确认的可抵扣增值税进项税额，以及换出固定资产、无形资产视同转让应 交纳的营业税等，按照相关税收规定计算确定。

(一）不涉及补价的情况

【例1S-1] 20x8年9月，A公司以生产经营过程中使用的一台设备交换B打印机 公司生产的一批打印机，换入的打印机作为固定资产管理。A、B公司均为增值税一般纳 税人，适用的增值税税率为17%。设备的账面原价为150万元，在交换日的累计折旧为 45万元，公允价值为90万元。打印机的账面价值为110万元，在交换日的市场价格为90 万元，计税价格等于市场价格。B公司换入A公司的设备是生产打印机过程中需要使用的 设备。

假设A公司此前没有为该项设备计提资产减值准备，整个交易过程中，除支付运杂 费15 000元外，没有发生其他相关税费。假设B公司此前也没有为库存打印机计提存货 跌价准备，其在整个交易过程中没有发生除增值税以外的其他税费。

分析：整个资产交换过程没有涉及收付货币性资产，因此，该项交换属于非货币性资 产交换。本例是以存货换人固定资产，对A公司来讲，换人的打印机是经营过程中必须 的资产，对B公司来讲，换入的设备是生产打印机过程中必须使用的机器，两项资产交 换后对换人企业的特定价值显著不同，两项资产的交换具有商业实质；同时，两项资产的 公允价值都能够可靠地计量，符合以公允价值计量的两个条件，因此，A公司和B公司均

应当以换出资产的公允价值为基础，确定换人资产的成本，并确认产生的损益。 A公司的账务处理如下：

A公司换入资产的增值税进项税额=900 000 x 17% =153 000 (元）

换出设备的增值税销项税额=900 000 x17% = 153 000 (元）

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1 050 | 000 |  |
| 450 | 000 |  |
| 1 | 500 | 000 |
| 15 | 000 |  |
|  | 15 | 000 |
| 900 | 000 |  |
| 153 | 000 |  |
| 165 | 000 |  |
| 1 | 065 | 000 |
|  | 153 | 000 |

固定资产清理 累计折旧 贷：固定资产- 借：固定资产淸理 贷：银行存款 借：固定资产——打印机

应交税费——应交增值税（进项税额）

营业外支出 贷：固定资产清理

应交税费——应交增值税（销项税额）

B公司的账务处理如下：

根据增值税的有关规定，企业以库存商品换人其他资产，视同销售行为发生，应计算 增值税销项税额，缴纳增值税。

换出打印机的增值税销项税额=900 000 x 17% =153 000 (元）

换人设备的增值税进项税额=900 000 x 17% = 153 000 (元）

借：固定资产——设备

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：主营业务收人

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：

，设备

900 000 153 000

900 000 153 000 1 100 000 1 100 000

借：主营业务成本

贷：库存商品——打印机

(二）涉及补价的情况

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

1. 支付补价方：应当以换出资产的公允价值加上支付的补价（即换人资产的公允价 值）和应支付的相关税费，作为换入资产的成本；换人资产成本与换出资产账面价值加 支付的补价、应支付的相关税费之和的差额，应当计人当期损益。
2. 收到补价方：应当以换入资产的公允价值（或换出资产的公允价值减去补价）和 应支付的相关税费，作为换人资产的成本；换人资产成本加收到的补价之和与换出资产账 面价值加应支付的相关税费之和的差额，应当计人当期损益。

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

【例15-2】甲公司与乙公司经协商，甲公司以其拥有的用于经营出租目的的一幢 公寓楼与乙公司持有的交易目的的股票投资交换。甲公司的公寓楼符合投资性房地产 定义，但公司未采用公允价值模式计量。在交换日，该幢公寓楼的账面原价为9 000万元，已提折旧1 500万元，未计提减值准备，在交换日的公允价值和计税价格均为 8 000万元，营业税税率为5%;乙公司持有的交易目的的股票投资账面价值为6 000万 元，乙公司对该股票投资采用公允价值模式计量，在交换日的公允价值为7 550万元, 乙公司另支付了 450万元给甲公司。乙公司换人公寓楼后仍然继续用于经营出租目的， 并拟采用公允价值计量模式，甲公司换人股票投资后也仍然用于交易目的。转让公寓 楼的营业税尚未支付，假定除营业税外，该项交易过程中不涉及其他相关税费。

分析•.该项资产交换涉及收付货币性资产，即补价450万元。

对甲公司而言，收到的补价450万元+换出资产的公允价值8 000万元（换人股票投 资公允价值7 550万元+收到的补价450万元）=5.6% <25%，属于非货币性资产交换。

对乙公司而言，支付的补价450万元+换人资产的公允价值8 000万元= 5.6% <25%，属于非货币性资产交换。

本例属于以投资性房地产换入以公允价值计量且其变动计人当期损益的金融资产。 对甲公司而言，换人交易目的的股票投资使得企业可以在希望变现时取得现金流量， 但风险程度要比租金稍大，用于经营出租目的的公寓楼，可以获得稳定均衡的租金流， 但是不能满足企业急需大量现金的需要。因此，交易性股票投资带来的未来现金流量 在时间、风险方面与用于出租的公寓楼带来的租金流有显著区别，因而可判断两项资 产的交换具有商业实质。同时，股票投资和公寓楼的公允价值均能够可靠地计量，因 此，甲、乙公司均应当以公允价值为基础确定换人资产的成本，并确认产生的损益。

甲公司的账务处理如下：

|  |  |
| --- | --- |
| 借：其他业务成本 | 75 000 000 |
| 投资性房地产累计折旧 | 15 000 000 |
| 贷：投资性房地产 | ')() 00(1 000 |
| 借：营业税金及附加 | (HO 000 000 x：v.y , .!()()() ()()() |
| 贷：应交税费一一应交哲业税 | 4 000 000 |
| 借：交易性金融资产 | 75 ：SI)() 000 |
| 银行存款 | ■! ■ 1)00 |
| 贷：其他业务收人 | SO 000 000 |
| 乙公司的账务处理如F: |  |
| 借：投资性房地产 | HU 1)01) 000 |
| 贷：交易性金融资产 | ()()000 000 |
| 银行存款 | 4 500 000 |
| 投资收益 | 15 500 000 |

二、以换出资产账面价值计量的会计处理

非货币性资产交换不興有商业实质，或者虽然具荷商业实质似换人资产和换川资产的 公允价値均不能可靠汁量的，应维以换出资产账面价值为站础确定换人资严:成本，无论是 西支付补价，均不确认损益。

一般来讲，如果换入资产和换出资产的公允价值都不能可祺计ii:〖吋，该项非货币性资 产交换通常不具有商业实质，因为在这种情况下，很难比较两项资产产生的未来现金流量 在时间、风险和金额方面的盖异，很难判断两项资产交换后对企业经济状况改变所起的不

同效用。因而，此类资产交换通常不具有商业实质。

【例15-3】丙公司拥有一台专有设备，该设备账面原价450万元，已计提折旧330万 元，丁公司拥有一项长期股权投资，账面价值90万元，两项资产均未计提减值准备。丙 公司决定以其专有设备交换丁公司的长期股权投资，该专有设备是生产某种产品必需的设 备。由于专有设备系当时专门制造、性质特殊，其公允价值不能可靠计量；丁公司拥有的 长期股权投资在活跃市场中没有报价，其公允价值也不能可靠计量。经双方商定，丁支付 了 20万元补价。假定交易不考虑相关税费。

分析：.该项资产交换涉及收付货币性资产，即补价20万元。对丙公司而言，收到的 补价20万元+换出资产账面价值120万元=16. 7% <25%。因此，该项交换属于非货币 性资产交换，丁公司的情况也类似。由于两项资产的公允价值不能可靠计量，因此，丙、 丁公司换人资产的成本均应当按照换出资产的账面价值确定。

丙公司的账务处理如下：

借：固定资产清理 累计折旧，

1 200 000 3 300 000

4 500 000 1 000 000 200 000 1 200 000

1 100 000

900 000 200 000

贷：固定资产——专有设备 借：长期股权投资 银行存款

贷：固定资产清理 丁公司的账务处理如下：

借：固定资产——专有设备 贷：长期股权投资 银彳了存款

从上例可以看出，尽管丁公司支付了 20万元补价，但由于整个非货币性资产交换是 以账面价值为基础计量的，支付补价方和收到补价方均不确认损益。对丙公司而言，换入 资产是长期股权投资和银行存款20万元，换出资产专有设备的账面价值为1M万元 (450 -330)，因此，长期股权投资的成本就是换出设备的账面价值减去货币性补价的差 额，即100万元（120 -20);对丁公司而言，换出资产是长期股权投资和银行存款20万 元，换人资产专有设备的成本等于换出资产的账面价值，即110万元（90 +20)。由此可 见，在以账面价值计量的情况下，发生的补价是用来调整换人资产的成本，不涉及确认损 益问题。

三、涉及多项非货币性资产交换的会计处理

企业以一项非货币性资产同时换人另一企业的多项非货币性资产，或同时以多项非货 币性资产换人另一企业的一项非货币性资产，或以多项非货币性资产同时换入多项非货币 性资产，也可能涉及补价。涉及多项资产的非货币性资产交换，企业无法将换出的某一资 产与换人的某一特定资产相对应。与单项非货币性资产之间的交换一样，涉及多项资产的 非货币性资产交换的计量，企业也应当首先判断是否符合以公允价值计量的两个条件，再 分别情况确定各项换人资产的成本。

涉及多项资产的非货币性资产交换一般可以分为以下几种情况：

1.资产交换具有商业实质、且各项换出资产和各项换人资产的公允价值均能够可靠计量。在这种情况下，换人资产的总成本应当按照换出资产的公允价值总额为基础确定， 除非有确凿证据证明换人资产的公允价值总额更可靠。各项换人资产的成本，应当按照各 项换人资产的公允价值占换人资产公允价值总额的比例，对换人资产总成本进行分配，确 定各项换人资产的成本。

1. 资产交换具有商业实质、且换人资产的公允价值能够可靠计量、换出资产的 公允价值不能可靠计量。在这种情况下，换人资产的总成本应当按照换入资产的公 允价值总额为基础确定，各项换人资产的成本，应当按照各项换人资产的公允价值 占换人资产公允价值总额的比例，对换人资产总成本进行分配，确定各项换入资产 的成本。
2. 资产交换具有商业实质、换出资产的公允价值能够可靠计量、但换入资产的公允 价值不能可靠计量。在这种情况下，换人资产的总成本应当按照换出资产的公允价值总额 为基础确定，各项换人资产的成本，应当按照各项换人资产的原账面价值占换入资产原账 面价值总额的比例，对按照换出资产公允价值总额确定的换人资产总成本进行分配，确定 各项换人资产的成本。
3. 资产交换不具有商业实质、或换人资产和换出资产的公允价值均不能可靠计量。 在这种情况下，换人资产的总成本应当按照换出资产的账面价值总额为基础确定，各项换 人资产的成本，应当按照各项换入资产的原账面价值占换入资产的账面价值总额的比例， 对按照换出资账面价值总额为基础确定的换人资产总成本进行分配，确定各项换人资产 的成本。

实际上，上述第1、2、3种情况，换人资产总成本都是按照公允价值计量的，但各单 项换人资产成本的确定，视各单项换入资产的公允价值能否可靠计量而分别情况处理；第 4种情况属于不符合公允价值计量的条件，换入资产总成本按照换出资产账面价值总额确 定，各单项换人资产成本的确定，按照各单项换人资产的原账面价值占换人资产账面价值 总额的比例确定。

(一）以公允价值计量的情况

【例15-4】甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率均为17%。 20x9年8月，为适应业务发展的需要，经协商，甲公司决定以生产经营过程中使用的厂 房、设备以及库存商品换入乙公司生产经营过程中使用的办公楼、小汽车、客运汽车。甲 公司厂房的账面原价为1 500万元，在交换日的累计折旧为300万元，公允价值为1 000 万元；设备的账面原价为600万元，在交换日的累计折旧为480万元，公允价值为100万 元；库存商品的账面余额为300万元，交换日的市场价格为350万元，市场价格等于计税 价格。乙公司办公楼的账面原价为2 000万元，在交换日的累计折旧为1 000万元，公允价 值为1 100万元；小汽车的账面原价为300万元，在交换日的累计折旧为190万元，公允 价值为159.5万元；客运汽车的账面原价为300万元，在交换日的累计折旧为180万元， 公允价值为150万元。乙公司另外向甲公司支付银行存款64. 385万元，其中包括由于换 出和换人资产公允价值不同而支付的补价40. 5万元，以及换出资产销项税额与换人资产 进项税额的差额23. 885万元。

假定甲公司和乙公司都没有为换出资产计提减值准备；营业税税率为5%;申公司换 人乙公司的办公楼、小汽车、客运汽车均作为固定资产使用和管理；乙公司换入甲公司的 厂房、设备作为固定资产使用和管理，换人的库存商品作为原材料使用和管理。甲公司开

具了增值税专用发票。

分析：本例涉及收付货币性资产，应当计算甲公司收到的货币性资产占甲公司换出资 产公允价值总额的比例（等于乙公司支付的货币性资产占乙公司换入资产公允价值与支 付的补价之和的比例），即：

40.5 万元 + (1 000 +100 +350)万元=2.79% <25%

可以认定这一涉及多项资产的交换行为属于非货币性资产交换。对于甲公司而言，为 了拓展运输业务，需要小汽车、客运汽车等，乙公司为了扩大产品生产，需要厂房、设备 和原材料，换人资产对换人企业均能发挥更大的作用。因此，该项涉及多项资产的非货币 性资产交换具有商业实质；同时，各单项换人资产和换出资产的公允价值均能可靠计量, 因此，甲、乙公司均应当以公允价值为基础确定换入资产的总成本，确认产生的相关损 益。同时，按照各单项换人资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例，确定各单项 换人资产的成本。

甲公司的账务处理如下：

1. 根据税法的有关规定：

换出库存商品的增值税销项税额=350 xn% =59. 5 (万元）

换出设备的增值税销项税额=100 xl7% =17 (万元）

换人小汽车、客运汽车的增值税进项税额=(159. 5 + 150) xl7%

= 52.615 (万元）

换出厂房的营业税税额=1 000 x5% =50 (万元）

1. 计算换入资产、换出资产公允价值总额：

换出资产公允价值总额=1 000 +100 +350 =1 450 (万元）

换入资产公允价值总额=1 100 + 159.5 +150 =1 409.5 (万元）

1. 计算换人资产总成本：

换人资产总成本=换出资产公允价值-补价+应支付的相关税费 =1 450 -40. 5 +0 =1 409. 5 (万元）

1. 计算确定换人各项资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例：

办公楼公允价值占换人资产公允价值总额的比例=1 100 - 1 409. 5 =78%

小汽车公允价值占换入资产公允价值总额的比例=159. 5 +1 409. 5

= 11. 4%

客运汽车公允价值占换人资产公允价值总额的比例=150+1 409. 5

=10. 6%

1. 计算确定换人各项资产的成本：

办公楼的成本：1 409. 5 x78% =1 099.41 (万元)

小汽车的成本：1 409. 5 x 11. 4% =160. 68 (万元）

客运汽车的成本：1 409. 5 x 10. 6% =149. 41 (万元)

1. 会计分录：

借：固定资产清理 .13 200 000 累计折旧 7 800 000 贷：固定资产——厂房 15 000 000 设备 6 000 000

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 借: | 固定资产清理 | 500 000 |
|  | 贷：应交税费 应父营业税 | 500 000 |
| 借: | 固定资产——办公楼 | 10 994 100 |
|  | 小汽车 | 1 606 800 |
|  | ——客运汽车 | 1 494 100 |
|  | 应交税费——应交增值税（进项税额） | 526 150 |
|  | 银行存款 | 643 850 |
|  | 营业外支出 | 2 700 000 |
|  | 贷：固定资产清理 | 13 700 000 |
|  | 主营业务收人 | 3 500 000 |
|  | 应交税费——应交增值税（销项税额） | 765 000 |
| 借: | 主营业务成本 | 3 000 000 |
|  | 贷：库存商品 | 3 000 000 |

乙公司的账务处理如下：

1. 根据税法的有关规定：

换人资产原材料的增值税进项税额=350 x 17% =59.5 (万元）

换人设备的增值税进项税额= 100 xn% =17 (万元）

换出小汽车、客运汽车的增值税销项税额= (159. 5 + 150) xl7%

= 52.615 (万元)

换出办公楼的营业税税额=1 100x5% =55 (万元） .

1. 计算换人资产、换出资产公允价值总额：

换人资产公允价值总额=1. 000 + 100 + 350 = 1 430 (万元)

换出资产公允价值总额=1 100 + 159. 5 + 150 = 1 409. 5 (万元）

1. 确足换人资产总成本：

换人资产总成本=换出资产公允价值+支付的补价 .

=1 409. 5 +40. 5 = 1 450 (万元)■

1. 计算确定换人各项资产的公允价值占换人资产公允价值总额的比例: 厂房公允价值占换人资产公允价值总额的比例=1 000 -1 450 =69%

设备公允价值占换人资产公允价值总额的比例=100+1 450 =6. 9% 原材料公允价值占换人资产公允价值总额的比例=350 450 =^4.

1. 计算确定换人各项资产的成本： ! ,

厂房的成本：1 450 x69% =丨000.5 (万元） :

设备的成本：1 450 x6. 9% =100.05 (万元） 長

原材料的成本：丨450 X24. 1% =349.45 (万元） / ：'-

1. 会计分录： / j

|  |  |
| --- | --- |
| 固定资产淸理 | 12 300 000 |
| 累计祈旧 | 13 700 0.00 |
| 贷：固定资产一一办公楼 | 20 000 000 |
| —小汽车 | 3 000 000 |
| ——客M汽车 | 3 000 000 |

|  |  |
| --- | --- |
| 固定资产清理 | 550 000 |
| 贷：应交税费——应交营业税 | 550 000 |
| 固定资产——厂房 | 10 005 000 |
| 一~■设备 | 1 000 500 |
| 原材料 | 3 494 500 |
| 应交税费——应交增值税（进项税额） . | 765 000 |
| 贷：固定资产清理 | 12 850 000 |
| 应交税费——应交增值税（销项税额） | 526 150 |
| 银行存款 | 643 850 |
| 营业外收人 | 1 245 000 |

(二）以账面价值计量的情况

【例15-S】20x9年5月，甲公司因经营战略发生较大转变，产品结构发生较大调 整，原生产其产品的专有设备、生产该产品的专利技术等已不符合生产新产品的需要，经 与乙公司协商，将其专用设备连同专利技术与乙公司正在建造过程中的一幢建筑物、对丙 公司的长期股权投资进行交换。甲公司换出专有设备的账面原价为1 200万元，巳提折旧 750万元；专利技术账面原价为450万元，已摊销金额为270万元。乙公司在建工程截至 交换日的成本为525万元，对丙公司的长期股权投资账面余额为150万元。由于甲公司持 有的专有设备和专利技术市场上已不多见。因此，公允价值不能可靠计量。乙公司的在建 工程因完工程度难以合理确定，其公允价值不能可靠计量，由于丙公司不是上市公司，乙 公司对丙公司长期股权投资的公允价值也不能可靠计量。假定甲、乙公司均未对上述资产 计提减值准备。

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

甲公司的账务处理如下：

1. 根据税法有关规定：

换出专用设备的增值税销项税额=(1 200 -750) xl7% =76.5 (万元）

换出专利技术的营业税= (450 -WO) x5% =9 (万元）

1. 计算换人资产、换出资产账面价值总额：

换人资产账面价值总额=525 + 150 : 675 (万元)

换出资产账面价值总额=(1 200 -750) +(450 -270) =630 (万元）

1. 确定换人资产总成本：

换人资产总成本=换出资产账面价值总额+应支付的相关税费 = 630 +76. 5 +9 =715. 5 (万元)

1. 计算各项换入资产账面价值占换人资产账面价值总额的比例：

在建工程占换入资产账面价值总额的比例=525 -675 =77.8%

长期股权投资占换人资产账面价值总额的比例= 150 +675 -22.2%

1. 确定各项换入资产成本：

在建工程成本=715. 5 x77. 8% =556. 659 (万元）

|  |  |
| --- | --- |
| 长期股权投资成本=715.5 x22. 2% = 158.841 (万元） |  |
| (6)会计分录： |  |
| 借：固定资产清理 | 4 500 000 |
| 累计折旧 | 7 500 000 |
| 贷：固定资产——专有设备 | 12 000 000 |
| 借：固定资产清理 | 765 000 |
| 贷：应交税费——应交增值税（销项税额） | 765 000 |
| 借：在建工程 | 5 566 590 |
| 长期股权投资 | 1 588 410 |
| 累计摊销 | 2 700 000 |
| 贷：固定资产清理 | 5 265 000 |
| 无形资产——专利技术 | 4 500 000 |
| 应交税费——应交营业税 | 90 000 |
| 乙公司的账务处理如下： |  |
| (1)根据税法有关规定： |  |
| 换人专用设备的增值税进项税额=(1 200 -750) % 11 % =76.5 | (万元） |
| 换出在建建筑物的营业税=5 250 000 x5% =26.25 (万元） |  |
| (2)计算换人资产、换出资产账面价值总额： |  |
| 换人资产账面价值总额=(1 200 -750) +(450 -270) =630 (万元） | |
| 换出资产账面价值总额=525 + 150 =675 (万元） |  |
| (3)确定换人资产总成本： |  |
| 换人资产总成本=换出资产账面价值总额+应支付的相关税费 | -增值税进项税额 |
| = 675 +26. 25 -76. 5 =624. 75 (万元） |  |
| (4)计算各项换人资产账面价值占换人资产账面价值总额的比例： | |
| 专有设备占换人资产账面价值总额的比例=450 -630 =71.4% |  |
| 专有技术占换人资产账面价值总额的比例=180 +630 =28.6% |  |
| (5)确定各项换入资产成本： |  |
| 专有设备成本=624. 75 x7l.4% =446. 0715 (万元） |  |
| 专利技术成本=624.75 x28.6% =178.6785 (万元) |  |
| (6)会计分录： |  |
| 借：固定资产——专有设备 | 4 460 715 |
| 无形资产——专利技术 | 1 786 785 |
| 应交税费^^应交增值税（进项税额） | 765 000 |
| 贷：在建工程 \_ ' | 5 250 000 |
| 长期股权投资 | 1 500 000 |
| 应交税费——应交营业税 | 262 500 |

第十六章 债务重组

本章论述了债务重组的定义、几种常见债务重组方式的会计处理。在学习和理解本章 内容时，应当关注：（1)债务重组的定义。债务重组是指在债务人发生财务困难的情况 下，债权人按照其与债务人达成的协议或者法院的裁定作出让步的事项。（2)几种常见 债务重组方式的会计处理。例如，以资产清偿债务、债务转为资本、修改其他债务条件及 几种方式的组合方式等。除了学习本章节的内容外，还应当认真阅读《企业会计准则第 12号——债务重组》及相关指南和解释。

第一节债务重组的定义和重组方式

\_•、债务.重组的定义

祚ij.i场经济条件下，竞争1:1趋激烈’企业为此需耍不断地根倨坏境的变化,调整经涔 策略，防范和控制经背及财务风险。伹旮时由于各种因素（包括内部和外部）的影响， 企业⑴'能出现一些哲时性或严茁的财务闲难，致使资金周转不灵，难以按期偿还债务。在I 此情况下，作为侦权人，一种方式是吋以通过法律程序，要求债务人破产，以淸偿债务； 另一种方式，可以通过互相协商，以债务.歌组的方式，债权人作出某些U:步，使债务人减 轻负扣.，渡过难义。

侦务巫组，足指在债务人发屯财务闲难的情况下，债权人按照其与债务人达成的协议 或法院的裁迠作出U:步的事项。债务盟组定义中的“债务人发生财务闲难”，是指债务人: 出现资金周转闹难或经背陷人闲境，导致其无法或者没有能力按原定条件偿还偾务;“偾 权人作出U:步”，是指侦权人同葸发生财务困难的债务人现在或者将来以低于®组债劣账: 面价似的金额或荇价值偿还债务。“侦权人作出比步”的情形主耍包括：债权人减免债务丨 人部分侦务本金或者利息、降低债务人应付债务的利率等。债务人发生财务闲难，是债务i 重组的前提条件，而愦权人作出让步足债务®组的必要条件„

二、债务重组的方式 i

侦务取绀主耍存以下儿种方式： i

1.以资产沽偿债务，足指债务人转让其资产给债权人以沽偿侦务的侦务屯纠力

债务人通常用于偿债的资产主要有：现金、存货、金融资产、固定资产、无形资产等。这 里的现金，是指货币资金，即库存现金、银行存款和其他货币资金，在债务重组的情况 下，以现金清偿债务，通常是指以低于债务的账面价值的现金清偿债务，如果以等量的现 金偿还所欠债务，则不属于本章所指的债务重组。

1. 债务转为资本，是指债务人将债务转为资本，同时债权人将债权转为股权的债务 重组方式。但债务人根据转换协议，将应付可转换公司债券转为资本的，则属于正常情况 下的债务转资本，不能作为债务重组处理。 ‘

债务转为资本时，对股份有限公司而言为将债务转为股本；对其他企业而言，是将债 务转为实收资本。债务转为资本的结果是，债务人因此而增加股本（或实收资本），债权 人因此而增加股权。

1. 修改其他债务条件，是指修改不包括上述第一、第二种情形在内的债务条件进行 债务重组的方式，如减少债务本金、降低利率、免去应付未付的利息等。
2. 以上三种方式的组合，是指采用以上三种方法共同清偿债务的债务重组形式。例 如，以转让资产清偿某项债务的一部分，另一部分债务通过修改其他债务条件进行债务重 组。主要包括以下可能的方式：
3. 债务的一部分以资产清偿，另一部分则转为资本；
4. 债务的一部分以资产清偿，另一部分则修改其他债务条件；
5. 债务的一部谷转为资本，另一部分则修改其他债务条件；
6. 债务的一部分以资产清偿，一部分转为资本，另一部分则修改其他债务条件。

第二节债务重组的会计处理

—、以资产清偿债务

在债务重组中，企业以资产清偿债务的，通常包括以现金清偿债务和以非现金资产清 偿债务等方式。

(一）以现金清偿债务

债务人以现金清偿债务的，债务人应当将重组债务的账面价值与支付的现金之间的差 额确认为债务重组利得，作为营业外收人，计人当期损益，其中，相关重组债务应当在满 足金融负债终止确认条件时予以终止确认。

债务人以现金清偿债务的，债权人应当将重组债权的账面余额与收到的现金之间的差 额确认为债务重组损失，作为营业外支出，计入当期损益，其中，相关重组债权应当在满 足金融资产终止确认条件时予以终止确认。重组债权已经计提减值准备的，应当先将上述 差额冲减已计提的减值准备，冲减后仍有损失的，计人营业外支出（债务重组损失）；冲 减后减值准备仍有余额的，应予转回并抵减当期资产减值损失。

(二）以非现金资产清偿某项债务 +

债务人以非现金资产清偿某项债务的，债务人应当将重组债务的账面价值与转让的非 现金资产的公允价值之间的差额确认为债务重组利得，作为营业外收人，计人当期损益， 其中，相关重组债务应当在满足金融负债终止确认条件时予以终止确认。转让的非现金资 产的公允价值与其账面价值的差额作为转让资产损益，计人当期损益。

债务人在转让非现金资产的过程中发生的一些税费，如资产评估费、运杂费等，直接 计入转让资产损益。对于增值税应税项目，如债权人不向债务人另行支付增值税，则债务 重组利得应为转让非现金资产的公允价值和该非现金资产的增值税销项税额与重组债务账 面价值的差额；如债权人向债务人另行支付增值税，则债务重组利得应为转让非现金资产 的公允价值与重组债务账面价值的差额。

债务人以非现金资产清偿某项债务的，债权人应当对受让的非现金资产按其公允价 值人账，重组债权的账面余额与受让的非现金资产的公允价值之间的差额，确认为债 务重组损失，作为营业外支出，计人当期损益，其中，相关重组债权应当在满足金融 资产终止确认条件时予以终止确认。重组债权已经计提减值准备的，应当先将上述差 额冲减已计提的减值准备，冲减后仍有损失的，计入营业外支出（债务重组损失）；冲 减后减值准备仍有余额的，应予转回并抵减当期资产减值损失。对于增值税应税项目， 如债权人不向债务人另行支付增值税，则增值税进项税额可以作为冲减重组债权的账 面余额处理；如债权人向债务人另行支付增值税，则增值税进项税额不能作为冲减重 组债权的账面余额处理。

债权人收到非现金资产时发生的有关运杂费等，应当计人相关资产的价值。

1.以库存材料、商品产品抵偿债务

债务人以库存材料、商品产品抵偿债务，应视同销售进行核算。企业可将该项业 务分为两部分，一是将库存材料、商品产品出售给债权人，取得货款。出售库存材 料、，商品产品业务与企业正常的销售业务处理相同，其发也的损益计人苗期损益a 二是以取得的货币清偿债务。当然在这项业务中实际.h并没有发生相应的货帀流人j 与流出。

【例16-1】甲公司欠乙公购货款350 000元1；由于甲公同财务发生困难，短期内不丨 能支付已于20x7年5月1 H到期的货款。20x7年7月1日’经双方协商，乙公司同意| 甲公司以其生产的产品偿还债务。该产品的公允价值为200 000元，实际成本为〗20()(& 元。甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为17%.。乙公司于20x7年8月〗.|:J丨 收到甲公司抵债的产品，并作为库存商品人庳；乙公司对该项应收账款计提T50 000元的| 坏账准备。 ： !

⑴甲公司的账务处理： !

①计算债务重组利得:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 应付账款的账商佘额 |  | ：Vi() (100 |
| 减：所转让f‘品的公允价值 | | ：!()() 000 |
| 增值税项税额 |  | (200 000 x 17% ) 34 000 |
| 债务重组初得1。 |  | 1J6 000 |
| ②应作会计分射|「「: |  |  |
| 借：应fj■' |  | 3j0 000 |
| 货：主营业务收人 |  | ：l()i) 000 |
| '应交税 | 应交增值税（销项税额） | 34 000 |
| 营业外收A.— | 一债务:ffi组利得 | 1J6 000 |

借：主营业务成本 120 000

贷：库存商品 120 000

在本例中，甲公司销售产品取得的利润体现在营业利润中，债务重组利得作为营业外 收人处理。

(2)乙公司的账务处理：

①计算债务重组损失：

应收账款账面余额 350 000

减：受让资产的公允价值 200 000

增值税进项税额 34 000

差额 116 000

减：已计提坏账准备 50 000

债务重组损失 66 000

②应作会计分录如下：

借：库存商品 200 000

应交税费——应交增值税（进项税额） 34 000

坏账准备 50 000

营业外支出"^债务重组损失 66 000

贷：应收账款 350 000

1. 以固定资产抵偿债务

债务人以固定资产抵偿债务，应将固定资产的公允价值与该项固定资产账面价值和清 理费用的差额作为转让固定资产的损益处理。同时，将固定资产的公允价值与应付债务的 账面价值的差额，作为债务重组利得，计人营业外收人。债权人收到的固定资产应按公允 价值计量。

1. 以股票、债券等金融资产抵偿债务

债务人以股票、债券等金融资产清偿债务，应按相关金融资产的公允价值与其账面价 值的差额，作为转让金融资产的利得或损失处理；相关金融资产的公允价值与重组债务的 账面价值的差额，作为债务重组利得。债权人收到的相关金融资产应按公允价值计量。

二、债务转为资本

以债务转为资本方式进行债务重组的，应分别以下情况处理：'

1. 债务人为股份有限公司时，债务人应将债权人因放弃债权而享有股份的面值总额 确认为股本；股份的公允价值总额与股本之间的差额确认为资本公积。重组债务的账面价 值与股份的公允价值总额之间的差额确认为债务重组利得，计人当期损益。债务人为其他 企业时，债务人应将债权人因放弃债权而享有的股权份额确认为实收资本；股权的公允价 值与实收资本之间的差额确认为资本公积。重组债务的账面价值与股权的公允价值之间的 差额作为债务重组利得，计人当期损益。
2. 债务人将债务转为资本，即债权人将债权转为股权。在这种方式下，债权人应将 重组债权的账面余额与因放弃债权而享有的股权的公允价值之间的差额，先冲减已提取的 减值准备，减值准备不足冲减的部分，或未提取减值准备的，将该差额确认为债务重组损 失。同时，债权人应将因放弃债权而享有的肢权按公允价值计量。发生的相关税费，分别

按照长期股权投资或者金融工具确认和计量等准则的规定进行处理。

三、修改其他债务条件

以修改其他债务条件进行债务重组的，债务人和债权人应分别以下情况处理：

1.不附或有条件的债务重组

不附或有条件的债务重组，是指在债务重组中不存在或有应付（或应收）金额，该 或有条件需要根据未来某种事项出现而发生的应付（或应收）金额，并且该未来事项的 出现具有不确定性。

不附或有条件的债务重组，债务人应将修改其他债务条件后债务的公允价值作为重组 后债务的人账价值。重组债务的账面价值与重组后债务的人账价值之间的差额计人损益。

以修改其他债务条件进行债务重组，如修改后的债务条款不涉及或有应收金额，则债 权人应当将修改其他债务条件后的债权的公允价值作为重组后债权的账面价值，重组债权 的账面余额与重组后债权账面价值之间的差额确认为债务重组损失，计人当期损益。如果 债权人巳对该项债权计提了减值准备，应当首先冲减已计提的减值准备，减值准备不足以 冲减的部分，作为债务重组损失，计入营业外支出。

【例16-2】甲公司20 x7年12月31日应收乙公司票据的账面余额为65 400元，其 中，5 400元为累计未付的利息，票面年利率4%。由于乙公司连年亏损，资金周转困难， 不能偿付应于20 x7年12月31日前支付的应付票据。经双方协商，于20x8年1月5日 进行债务重组。甲公司同意将债务本金减至50 000元；免去债务人所欠的全部利息；将 利率从4%降低到2% (等于实际利率），并将债务到期日延至20 x9年I2月31日，利息 按年支竹。该项债务\_«组协议从I办议签订H起开始实施。H:丨、乙公司1.A将成收、应付栗擗 转入应收、应付账款。「丨1公H]已为该项应收款项计提了 5 000元坏账准铬。 ；

1. 乙公司的账务处理：

①汁览债务甫组利得：

账款的账面余额

65 400 ：'()000 15 400

65 400

50 000 15 400

1 000

减：苋组耵债务公允价值 侦务苽绀利得

②侦务里组时的会计分录：

借：应讨账款

贷：应付账款-一一债务重组

旮业外收人一一债务迸组利得

1. 20 x 8年12 ；3 31丨:丨支付利息：

借：财务费州

贷：银行存款 （30 000 x2%) 1 000

④20 x9年12 }-) 31 F丨偿还本金和最后一年利息：

借：应付账款-——债务萆组 50 000

财务费用 J 000

贷：银行存款 51 000

1. 屮公同的账45处？^

①计箅债务®组损失：

|  |  |
| --- | --- |
| 应收账款账面余额 | 65 400 |
| 减：重组后债权公允价值 | 50 000 |
| 差额 | 15 400 |
| 减：巳计提坏账准备 ‘ | 5 000 |
| 债务重组损失 | 10 400 |
| ②债务重组日的会计分录： |  |
| 借：应收账款 债务重组 | 50 000 |
| 营业外支出——债务重组损失 | 10 400 |
| 坏账准备 | 5 000 |
| 贷：应收账款 | 65 |
| ③20x8年12月31日收到利息： |  |
| 借：银行存款 | 1 000 |

贷：财务费用 ④20 x9年12月31 借：银行存款 贷：财务费用

日收到本金和最后一年利I

(50 000 x2% ) 1 000

应收账款

51 000

1 000 50 000

2.附或有条件的\_务重组

附或有条件的债务重组，是指在债务重组协议中附或有应付条件的重组。或有应付 金额，是指依未来某种事项出现而发生的支出。未来事项的出现具有不确定性。如债 务重组协议规定，“将x x公司债务1 000 000元免除200 000元，剩余债务展期两年， 并按2%的年利率计收利息。如该公司一年后盈利，则自第二年起将按5%的利率计收 利息”。根据此项债务重组协议，债务人依未来是否盈利而发生的24 000 (800 000 X 3%)元支出，即为或有应付金额。但债务人是否盈利，在债务重组时不能确定，即具 有不确定性。

附或有条件的债务重组，对于债务人而言，以修改其他债务条件进行的债务重组，修 改后的债务条款如涉及或有应付金额，且该或有应付金额符合或有事项中有关预计负债确 认条件的，债务人应当将该或有应付金额确认为预计负债。重组债务的账面价值与重组后 债务的人账价值和预计负债金额之和的差额，作为债务重组利得，计入营业外收入。需要 说明的是，在附或有支出的债务重组方式下，债务人应当在每期末，按照或有事项确认和 计量要求，确定其最佳估计数，期末所确定的最佳估计数与原预计数的差额，计人当期 损益。

对债权人而言，以修改其他债务条件进行债务重组，修改后的债务条款中涉及或有应 收金额的，不应当确认或有应收金额，不得将其计人重组后债权的账面价值。或有应收金 额属于或有资产，或有资产不予确认。只有在或有应收金额实际发生时，才计人当期 损益。

四、以上三种方式的组合方式

以上三种方式的组合方式进行债务重组，主要有以下几种情况：

1.以现金、非现金资产两种方式的组合清偿某项债务的，重组债务的账面价值与支付的现金、转让的非现金资产的公允价值的差额作为债务重组利得。非现金资产的公允价 值与其账面价值的差额作为转让资产损益。

债权人重组债权的账面价值与收到的现金、受让的非现金资产的公允价值，以及已提 减值准备的差额作为债务重组损失。

1. 以现金、债务转为资本两种方式的组合清偿某项债务的，重组债务的账面价值与 支付的现金、债权人因放弃债权而享有的股权的公允价值的差额作为债务重组利得。股权 的公允价值与股本（或实收资本）的差额作为资本公积。

债权人重组债权的账面价值与收到的现金、因放弃债权而享有的公允价值，以及巳提 减值准备的差额作为债务重组损失。

1. 以非现金资产、债务转为资本两种方式的组合清偿某项债务的，重组债务的账面 价值与转让的非现金资产的公允价值、债权人因放弃债权而享有的股权的公允价值的差额 为债务重组利得。非现金资产的公允价值与账面价值的差额作为转让资产损益；股权的公 允价值与股本（或实收资本）的差额作为资本公积。

债权人重组债权的账面价值与受让的非现金资产的公允价值、因放弃债权而享有的股 权的公允价值，以及已提减值准备的差额作为债权重组损失。

1. 以现金、非现金资产、债务转为资本三种方式的组合清偿某项债务的，重组债务 的账面价值与支付的现金、转让的非现金资产的公允价值、债权人因放弃债权而享有股权 的公允价值的差额作为债务重组利得；非现金资产的公允价值与其账面价值的差额作为转 让资产损益；股权的公允价值与股本（或实收资本）的差额作为资本公积。

债权人重组债权的账面价值与收到的现金、受让的非现金资产的公允价值、因放弃债 权而享有的股权的公允价值，以及已提减值准备的差额作为债权重组损失。

1. 以资产、债务转为资本等方式清偿某项债务的一部分，并对该项债务的另一部分 以修改其他债务条件进行债务重组。在这种方式下，债务人应先以支付的现金、转让的非 现金资产的公允价值、债权人因放弃债权而享有的股权的公允价值冲减重组债务的账面价 值，余额与重组后债务的公允价值进行比较，据此计算债务重组利得。债权人因放弃债权 而享有的股权的公允价值与股本（或实收资本）的差额作为资本公积；非现金资产的公 允价值与其账面价值的差额作为转让资产损益，于当期确认。

债权人应先以收到的现金、受让非现金资产的公允价值、因放弃债权而享有的股权的 公允价值冲减重组债权的账面价值，差额与重组后债务的公允价值进行比较，据此计算债 务重组损失。

第十七章 政府补助

本章论述了政府补助的定义及其特征、分类、会计处理。在学习和理解本章内容时， 应当关注：（1)政府补助的定义及其特征。政府补助是指企业从政府无偿取得货币性资 产或非货币性资产，但不包括政府作为企业所有者投入的资本，具有无偿性、直接取得资 产等特征。（2)政府补助的分类。政府补助应划分为与资产相关的政府补助和与收益相 关的政府补助，并在此基础上进行不同的会计处理。（3)政府补助的会计处理。与资产 相关的政府补助，应先确认为递延收益，然后在相关资产使用寿命内平均分配计入当期损 益；与收益相关的政府补助，应当在其补偿的相关费用或损失发生的期间计人当期损益；= 除了学习本章节的内容外，还应当认真阅读《企业会计准则第16号——政府补助》及相 关指南和解释。 ‘

第一节政府补助概述

-、政府补助的定义及其特征

为了体现一个国家的经济政策，鼓励或扶持特定行业、地区或领域的发展，世界上很 多国家，包括市场经济国家的政府通常会制定一些政策法规对有关企业予以经济支持，如 无偿拨款、担保、注人资本、提供货物或者服务、购买货物、放弃或者不收缴应收收人 等，这是国际上通行的做法。但是，政府对企业的经济支持并非都属于《企业会计准则 第16号——政府补助》（以下简称政府补助准则）规范的政府补助。企业在进行政府补 助会计处理时，首先需要根据政府补助准则关于政府补助的定义来判断企业从政府取得的 经济支持是否属于政府补助准则规范的政府补助。

根据政府补助准则的规定，政府补助是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性 资产，但不包栝政府作为企业所有者投人的资本。政府如以企业所有者身份向企业投人资 本，将拥有企业相应的所有权，分享企业利润。在这种情况下，政府与企业之间的关系是 投资者与被投资者的关系，属于互惠交易。这与其他单位或个人对企业的投资在性质上是 一致的。

政府补助准则规范的政府补助主要有如下特征：

一是无偿性。无偿性是政府补助的基本特征。政府并不因此享有企业的所有权，企业 将来也不需要偿还。这一特征将政府补助与政府作为企业所有者投人的资本、政府采购等 政府与企业之间双向、互惠的经济活动区分开来。政府补助通常附有一定的条件，这与政 府补助的无偿性并无矛盾，并不表明该项补助有偿，而是企业经法定程序申请取得政府补 助后，应当按照政府规定的用途使用该项补助。

二是直接取得资产。政府补助是企业从政府直接取得的资产，包括货币性资产和非 货币性资产。比如，企业取得的财政拨款，先征后返（退）、即征即退等方式返还的税 款，行政划拨的土地使用权等。不涉及资产直接转移的经济支持不属于政府补助准则 规范的政府补助，比如政府与企业间的债务豁免，除税收返还外的税收优惠，如直接 减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等。

此外，还需说明的是，增值税出口退税不属于政府补助。根据相关税收法规规定， 对增值税出口货物实行零税率，即对出口环节的增值部分免征增值税，同时退回出口 货物前道环节所征的进项税额。由于增值税是价外税，出口货物前道环节所含的进项 税额是抵扣项目，体现为企业垫付资金的性质，增值税出口退税实质上是政府归还企 业事先垫付的资金，不属于政府补助。

二、政府补助的主要形式

随着我国社会主义市场经济的发展和完善，履行世界贸易组织协定(WTO)有关承 诺，政府对企业的经济支持主要集中在关系国计民生的农业、环境保护以及科学技术研究 等领域。比如，对粮、棉、油等生产或储备企业给予的定额补助，这些生活必需品涉及千 家万户，其价格往往不能随行就市，售价低于成本造成的损失需要由政府来弥补。再如， 为了,环境保护，政府对符合条件的企业实行增值税先征后返政策，返还的税款专项用于坏 保支出。实际工作中，政府补助通常为货币性资产形式，如财政拨款、财政贴息和税收返 还，也存在非货币性资产形式的情况。

(一）财政拨款

财政拨款是指政府为了支持企业而无偿拨付的款项。为了体现财政拨款的政策引 导作用，这类拨款通常具有严格的政策条件，只有符合申报条件的企业才能申请拨 款；同时附有明确的使用条件，政府在批准拨款时就规定了资金的具体用途。比如， 财政部门拨付给企业的稂食定额补贴，鼓励企业安置职工就业的奖励款等均属于财 政拨政。

(二）财政贴息

财政贴息是指政府为支持特定领域或区域发展、根据国家宏观经济形势和政策目标， 对承贷企业的银行贷款利息给予的补贴。财政贴息的补贴对象通常是符合申报条件的某个 综合性项目，包括设备购置、人员培训、研发费用、人员开支、购买服务等，也可以是单 项的，比如仅限于固定资产贷款项目。

(三）税收返还

税收返还是指政府按照国家有关规定采取先征后返（退），即征即退等办法向企业返 还的税款，属于以税收优惠形式给予的一种政府补助。

除了税收返还之外，税收优惠还包括直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税 额等形式。这类税收优惠体现了政策导向，但政府并未直接向企业无偿提供资产，因此不 作为政府补助准则规范的政府补助处理。

(四）无偿划拨非货币性资产

属于无偿划拨非货币性资产的情况主要有无偿划拨土地使用权、天然起源的天然林 等。实务中，这种情况已经很少。

需要说明的是，政府补助体现为以上几种形式，但并非所有这些形式的经济支持均属 于政府补助准则规范的政府补助，应严格按照政府补助的定义来界定。

三、政府补助的分类

根据政府补助准则规定，政府补助应当划分为与资产相关的政府补助和与收益相关的 政府补助，这是因为两类政府补助给企业带来经济利益或者弥补相关成本或费用的形式不 同，从而在具体账务处理上存在差别。

(一）与资产相关的政府补助

与资产相关的政府补助，是指企业取得的、用于购建或以其他方式形成长期资产的政 府补助。这类补助通常以银行转账的方式拨付，如政府拨付的用于企业购买无形资产的财 政拨款、政府对企业用于建造固定资产的相关贷款给予的财政贴息等，应当在实际收到款 项时按照到账的实际金额确认和计量。在很少的情况下，这类补助也可能表现为政府向企 业无偿划拨长期非货币性资产，应当在实际取得资产并办妥相关受让手续时按照其公允价 值确认和计量，公允价值不能可靠取得的，按照名义金额（即1元）计量。

(二）与收益相关的政府补助

与收益相关的政府补助，是指除与资产相关的政府补助之外的政府补助。这类补助 一般以银行转账的方式拨付，应当在实际收到款项时按照到账的实际金额确认和计量。 ;只有存在确凿hi：掘M明该项补助攰按照1\*1定的定额标准拨付的，才"丨以在这项补助成 为应收款时予以确认并按照应收的金额计量

通常情况下，政府补助为与收益相关的政府补助，闽为根据市场经济条件下政府补助 :的原则和理念，政府补助主要足对企业特定产品山-f非市场因索导致的价格低于成本的一 种补偿。

从理论上讲，政府补助有两种会汁处則方法：收益法与资本法。所谓收益法是将政府 补助计入翌期收益或递延收益；所谓资本法是将政府补助计入所有者权益&攸益法又有两 种具体方法：总额法与净额法。总额法是在确认政府补助时，将其全额确驗为收益，而不 是作为相关资产账面余额或者费用的扣减。净额法是将政府补助确认为对相关资产账面余 额或者所补偿费用的扣减„政府补助准则耍求采用的是收益法中的总额法，以便更真实、 完整地反映政府补助的相关信息。

一、与收益相关的政府补助

与收益相关的政府补助应当在；H；补偿的相关费j H或损失发生的期间:计入当期损益， 即：用于补偿企业以后期间费用或损失的，在取得时先确认为递延收益，然后在确认相关

费用的期间计人当期营业外收入；用于补偿企业巳发生费用或损失的，取得时直接计人当 期营业外收人。

企业在日常活动中按照固定的定额标准取得的政府补助，应当按照应收金额计量，借 记“其他应收款”科目，贷记“营业外收人”（或“递延收益”）科目。不确定的或者在 非日常活动中取得的政府补助，应当按照实际收到的金额计量，借记“银行存款”等科 目，贷记“营业外收入”（或“递延收益”）科目。涉及按期分摊递延收益的，借记“递 延收益”科目，贷记“营业外收人”科目。

【例17-1】A储备粮企业（以下简称A企业）20x7年实际粮食储备量1.5亿斤。根 据国家有关规定，财政部门按照企业的实际储备量给予每季度每斤0. 039元的粮食保管费 补贴，于每个季度初支付。20x7年1月10日，A企业收到财政拨付的补贴款。

A企业的账务处理如下：

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| (1) 20x7 年1 月 1 日， | A企业确认应收的财政补贴款： |  |
| 借：其他应收款 |  | 5 850 000 |
| 贷：递延收益 |  | 5 850 000 |
| (2) 20 x7 年 1 月 10 日 | ，A企业实际收到财政补贴款： |  |
| 借：银行存款 |  | 5 850 000 |
| 贷：其他应收款 |  | 5 850 000 |
| (3) 20x7年1月，将补偿1月份保管费的补贴计入当期收益： | |  |
| 借：递延收益 |  | 1 950 000 |
| 贷：营业外收入 |  | 1 950 000 |

20x7年2刀和3刀的分录同上。 ：

【例17-2】C企业中产-种先进的模具产品，按照国家相关规定，该企业的这种产| 品适用增值税先征后返政策，按实际缴纳增值税额返还70%。20x7年1月，该企业实际| 缴纳增值税额150万元。20 x7年2刀，该企业实际收到返还的增值税额105万元c |

C企业实际收到返还的增值税额吋，账务处理如下： |

借：银行I DM) 000 ；

贷：营业外收人 丨050 000 丨

企业取得针对综合性项H的政府补助，需耍将其分解为与资产相关的部分和与收益相i 关的部分，分别进行会计处理；难以K分的，将政府补助整体归类为与收益相关的政府补| 助，视情况不同计人当期损益，或者在项问期内分期确认为舀期收益。 j .

【例17 -1】中公同20 x 6年】2月申iff某国家级研发补贴。申报书中的有关内容如下 本公司于20^6年1月启动数字印刷技术开发项H，预计总投资360万元、为期3年，已| 投人资金120万元。项H还耑新増投资240万元（其中，购®固定资产80万元、场地fflj\_ 赁费40万元、人员费100万元、市场营销费20万元），计划囪筹资金】20万元、申请财| 政拨款120万元。 |

20x7年1月1 口，主管部门批准了甲公司的申报，签订的补贴协议规矩：批准中公| 司补贴申请，共补贴款项』20万元，分两次拨付。合同签订日拨付60万元，结项验收时| 支付60万元（如果不通过验收，则不支付第二笔款项）。 |

甲公司的账务处；II如下： |

1. 20父7年1月1日，实际收刹拨款60万元： i

借：银行存款 600 000 贷：递延收益 600 000

1. 自20x7年1月1日至20x9年1月1日：

每个资产负债表日，分配递延收益（假设按年分配）

借：递延收益 300 000 贷：营业外收入 300 000

1. 20x9年项目完工，假设通过验收，于5月1日实际收到拨付60万元：.

借：银行存款 600 000

贷：营业外收人 600 000

二、与资产相关的政府补助

企业取得与资产相关的政府补助，不能全额确认为当期收益，应当随着相关资产的使 用逐渐计人以后各期的收益。也就是说，这类补助应当先确认为递延收益，然后自相关资 产可供使用时起，在该项资产使用寿命内平均分配，计人当期营业外收人。

与资产相关的政府补助通常为货币性资产形式，企业应当在实际收到款项时，按照到 账的实际金额，借记“银行存款”等科目，贷记“递延收益”科目。将政府补助用于购 建长期资产时，相关长期资产的购建与企业正常的资产购建或研发处理一致，通过“在 建工程”、“研发支出”等科目归集，完成后转为固定资产或无形资产。自相关长期资产 可供使用时起，在相关资产计提折旧或摊销时，按照长期资产的预计使用期限，将递延收 益平均分摊转人当期损益，借记“递延收益”科目，贷记“营业外收入”科目。相关资 产在使用寿命结束时或结束前被处置（出售、转让、报废等），尚未分摊的递延收益余额 应当一次性转人资产处置当期的收益，不再予以递延。

【例17-4】20x1年2月，甲企业需购置一台环保设备，预计价款为500万元，因 资金不足，按相关规定向有关部门提出补助210万元的申请。20 xl年3月1日，政府 批准了甲企业的申请并拨付甲企业210万元财政拨款（同日到账）。20 xl年4月30 日，甲企业购入不需安装环保设备，实际成本为480万元，使用寿命10年，采用直线 法计提折旧（假设无残值）。20 x9年4月，甲企业出售了这台设备，取得价款120万 元（假定不考虑其他因素）。

甲企业的账务处理如下：

1. 20 xl年3月1日实际收到财政拨款，确认政府补助：

借：银行存款 2 100 000

贷：递延收益 2 100 000

1. 20x1年4月30日购入设备：

借:固定资产 4 800 000

贷：银行存款 4 800 000

1. 自20 xl年5月起每个资产负债表日（月末）计提折旧，同时分摊递延收益：

①计提折旧： '

借：管理费用 40 000

贷：累计折旧 . 40 000

②分摊递延收益（月末）：

借：递延收益



贷：营业外收人

1. 20x9年4月出售设备，同时转销递延收益余额

①出售设备：

借：固定资产清理

960 000 3 840 000

4 800 000 1 200 000

960 000 240 000

累计折旧

贷：固定资产 借：银行存款

贷：固定资产清理

营业外收入

②转销递延收益余额: 借：递延收益

420 000

贷：营业外收人

420 000

在很少的情况下，与资产相关的政府补助也可能表现为政府向企业无偿划拨长期非货 币性资产。企业应当在实际取得资产并办妥相关受让手续时按照其公允价值确认和计量， 如该资产相关凭证上注明的价值与公允价值差异不大的，应当以有关凭证中注明的价值作 为公允价值；如该资产相关凭证上没有注明价值或者注明价值与公允价值差异较大、但该 资产有活跃市场的，应当根据有确凿证据表明的同类或类似资产市场价格作为公允价值。 公允价值不能可靠取得的，按照名义金额（1元）计量。

企业取得的政府补助为非货币性资产的，应当首先同时确认一项资产（固定资产或 无形资产等）和递延收益，然后在相关资产使用寿命内平均分摊递延收益，计人当期收 益。但是，以名义金额计量的政府补助，在取得时计人当期损益。为了避免财务报表产生 误导，对于不能合理确定价值的政府补助，应当在附注中披露该政府补助的性质、范围和 期限。

值得注意的是，企业与政府发生交易所取得的收人，如果该交易具有商业实质，且与 .企业销售商品或提供劳务等日常经营活动密切相关的，应当按照收人确认的原则进行会计 处理。在判断该交易是否具有商业实质时，’应考虑该交易是否具有经济上的互惠性，与交 易相关的合同、协议、国家有关文件是否已明确规定了交易目的、交易双方的权利和义 务，如属于政府采购的，是否已履行相关的政府采购程序等。

第十八章 借款费用

本章论述了借款费用的范围、资本化期间、资本化金额的计量等。在学习和理解本章 内容时，应当关注：（1)借款费用的范围。借款费用是企业因借人资金所付出的代价, 包括借款利息费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。（2)借款费用资本化期间。借 款费用资本化期间是指从借款费用开始资本化时点到停止资本化时点的期间，但不包括借 款费用暂停资本化的期间。（3)借款费用资本化金额的计量。例如，借款利息资本化金 额的确定、外币专门借款汇兑差额资本化金额的确定等。除了学习本章节的内容外，还应 当认真阅读《企业会计准则第17号——借款费用》及相关指南和解释。

第一节借款费用概述

一、惜款费用的范围

借款费用是企业因借人资金所付出的代价，它包括借款利总费用（包括借款折价或 者溢价的摊销和相关辅助费用）以及因外币借款而发生的il:兑差额等。对于企业发生的 权益性融资费用，不应包栝在借款费用中。承租人根据租赁会H•准则所确认的融资和.赁发 生的融资费用厲于借款费用。

(一）因借款而发生的利息

因借款而发生的利息，包括企业向银行或者興他金融机构等借人资金发牛的利总、发 行公司债券发虫的利息以及为购述或者生产符合资本化条件的资产而发牛的带息债务所承 担的利息等。

(二）因借款而发虫的折价或溢价的摊销

因借款而发生的折价或者溢价主要是指发行债券等所发生的折价或者溢价，发行侦券 中的折价或者溢价，其实质是对债券票面利息的调整（即将债券栗面利率调整为实际利 率）,属于借款费用的范畴„例如，XYZ公司发行公同债券，每张公债券栗而价侪为 1000元，票而年利率为6%,期限为4年，而同期市场利率为年利率8%,由于公W债券 的票而利率低于市场利率，为成功发行公R)债券，XYZ公\_司采取了折价发行的方式，折 价金额在实质上是用于补偿投资苕在购人债券后所收到的名义利息上的损失，应?1彳作为以 后各期利息费用的调整额。

(三）因外币借款而发生的汇兑差额

因外币借款而发生的汇兑差额，是指由于汇率变动导致市场汇率与账面汇率出现差 异，从而对外币借款本金及其利息的记账本位币金额所产生的影响金额。由于汇率的变化 往往和利率的变化相联动，它是企业外币借款所需承担的风险，因此，因外币借款相关汇 率变化所导致的汇兑差额属于借款费用的有机组成部分。

(四）因借款而发生的辅助费M

因借款而发生的辅助费用，是指企业在借款过程中发生的诸如手续费、佣金、印刷费 等费用，由于这些费用是因安排借款而发生的，也属于借入资金所付出的代价，是借款费 用的构成部分。

二、借款的范围

借款包括专门借款和一般借款。专门借款是指为购建或者生产符合资本化条件的资产 而专门借人的款项。专门借款通常应当有明确的用途，即为购建或者生产某项符合资本化 条件的资产而专门借入的，并通常应当具有标明该用途的借款合同。例如，某制造企业为 了建造厂房向某银行专门贷款1亿元、某房地产开发企业为了开发某住宅小区向某银行专 门贷款2亿元、某施工企业为了完成承接的某运动场馆建造合同向银行专门贷款5 000万 元等，均属于专门借款，使用目的明确，而且其使用受与银行签订的相关合同限制。

一般借款是指除专门借款之外的借款，相对于专门借款而言，一般借款在借入时，其 用途通常没有特指用于符合资本化条件的资产的购建或者生产。

,三、符合资本化条件的资产

符合资本化条件的资产是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可 使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产。建造合同成本、确认为无 形资产的开发支出等在符合条件的情况下，也可以认定为符合资本化条件的资产。

符合资本化条件的存货，主要包括房地产开发企业开发的用于对外出售的房地产开发 产品、企业制造的用于对外出售的大型机械设备等，这类存货通常需要经过相当长时间的 建造或者生产过程，才能达到预定可销售状态。其中，“相当长时间”应当是指为资产的 购建或者生产所必要的时间，通常为1年以上（含1年）。

在实务中，如果由于人为或者故意等非正常因素导致资产的购建或者生产时间相当长 的，该资产不属于符合资本化条件的资产。购人即可使用的资产，或者购人后需要安装但 所需安装时间较短的资产，或者需要建造或者生产但所需建造或者生产时间较短的资产， 均不属于符合资本化条件的资产。

第二节借款费用的确认

借款费用的确认主要解决的是将每期发生的借款费用资本化、计人相关资产的成本， 还是将有关借款费用费用化、计人当期损益的问题。根据借款费用准则的规定，借款费用 确认的基本原则是：企业发生的借款费用，可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或 者生产的，应当予以资本化，计人相关资产成本；其他借款费用，应当在发生时根据其发 生额确认为费用，计人当期损益。

企业只有发生在资本化期间内的有关借款费用，才允许资本化，资本化期间的确定是 借款费用确认和计量的重要前提。借款费用资本化期间，是指从借款费用开始资本化时点 到停止资本化时点的期间，但不包括借款费用暂停资本化的期间。

一、借款费用开始资本化的时点

借款费用允许开始资本化必须同时满足三个条件，即资产支出已经发生、借款费用已 经发生、为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动巳经开始。

(一）“资产支出已经发生”的界定

“资产支出巳经发生”，是指企业巳经发生了支付现金、转移非现金资产或者承担带 息债务形式所发生的支出。其中：

1. 支付现金，是指用货币资金支付符合资本化条件的资产的购建或者生产支出。
2. 转移非现金资产，是指企业将自己的非现金资产直接用于符合资本化条件的资产 的购建或者生产。
3. 承担带息债务，是指企业为了购建或者生产符合资本化条件的资产所需用物资 等而承担的带息应付款项（如带息应付票据）。企业以赊购方式购买这些物资所产生的 债务可能带息，也可能不带息。如果企业赊购这些物资承担的是不带息债务，就不应 当将购买价款计入资产支出，因为该债务在偿付前不需要承担利息，也没有占用借款 资金。企业只有等到实际偿付债务，发生了资源流出时，才能将其作为资产支出。如 果企业赊购物资承担的是带息债务，则企业要为这笔债务付出代价，支付利息，与企 业向银行借人款项用以支付资产支出在性质上是一致的。所以，企业为购建或者生产 符合资本化条件的资产而承担的带息债务应当作为资产支出，当该带息债务发生时， 视同资产支出已经发生。

(二）“借款费用已经发生”的界定

“借款费用已经发生”，是指企业已经发生了因购建或者生产符合资本化条件的资产 而专门借人款项的借款费用或者所占用的一般借款的借款费用。

(三）“为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动巳经开 始”的界定

“为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始”， 是指符合资本化条件的资产的实体建造或者生产工作已经开始，例如主体设备的安装、厂 房的实际开工建造等。它不包括仅仅持有资产、但没有发生为改变资产形态而进行的实质 上的建造或者生产活动。

企业只有在上述三个条件同时满足的情况下，有关借款费用才可开始资本化，只要其 中有一个条件没有满足，借款费用就不能开始资本化。

二、借款费用暂停资本化的时间

符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生非正常中断、且中断时间连续超过 3个月的，应当暂停借款费用的资本化。中断的原因必须是非正常中断，属于正常中断 的，相关借款费用仍可资本化。在实务中，企业应当遵循“实质重于形式”等原则来判

断借款费用暂停资本化的时间，如果相关资产购建或者生产的中断时间较长而且满足其他 规定条件的，相关借款费用应当暂停资本化。

非正常中断，通常是由于企业管理决策上的原因或者其他不可预见的原因等所导致 的中断。比如，企业因与施工方发生了质量纠纷，或者工程、生产用料没有及时供应， 或者资金周转发生了困难，或者施工、生产发生了安全事故，或者发生了与资产购建、 生产有关的劳动纠纷等原因，导致资产购建或者生产活动发生中断，均属于非正常 中断。

非正常中断与正常中断显著不同。正常中断通常仅限于因购建或者生产符合资本化条 件的资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的程序，或者事先可预见的不可抗力因素 导致的中断。比如，某些工程建造到一定阶段必须暂停下来进行质量或者安全检查，检查 通过后才可继续下一阶段的建造工作，这类中断是在施工前可以预见的，而且是工程建造 必须经过的程序，属于正常中断。某些地区的工程在建造过程中，由于可预见的不可抗力 因素（如雨季或冰冻季节等原因）导致施工出现停顿，也属于正常中断。

【例18-1】某企业在北方某地建造某工程期间，遇上冰冻季节（通常为6个月），工 程施工因此中断，待冰冻季节过后方能继续施工。

由于该地区在施工期间出现较长时间的冰冻为正常情况，由此导致的施工中断是可预 见的不可抗力因素导致的中断，属于正常中断。在正常中断期间所发生的借款费用可以继 续资本化，计人相关资产的成本。

三、借款费用停止资本化的时点

丨购建或各生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者叫销售状态吋,借款费凡丨应 当停止资木化。在符合资本化条件的资产达到预记可使用或者可销俦状态之后所发生的借: 款费)丨丨，应1在发生时根据其发生额确认为费用，计人挡期损益。购建或者生产符合资本 化条件的资产达到预定可使用或者吋销售状态，可从下列几个方而进行判断：

1. 符合资本化条件的资产的实体建造（包栝安装）或者生产工作已经全部完成或者: 实质上已经完成。
2. 所购迪或者少产的符合资本化条件的资产与设计要求、合同规定或者屯产耍求相: 符或者难本相符，即使有极个別与设计、合同或者生产耍求不相符的地方，（ii不影响其正 常使川或者销
3. 继续发生在所购建或生产的符合资本化条件的资产上的支出金额很少或者几乎不| 再发中。 |

所购建或啬生产的资产如果分别建造、分别完工的，企业应舀区别倩况界定借款费用I 停止资本化的时点。 j

所购迚或苦也产的符合资本化条件的资产的各部分分别完工，且每部分在其他部分继丨 续建造或者生.产过程中可供使刖或者可对外销售，fi为使该部分资产达到预定可使用成可j 销售状态所必萝的购翅或者生产活动实质上已经完成的，应挡停止与该部分资产相关的借| 款费用的资本化,因为该部分资产已经达到了预定可使用或者可销售状态。 !

第三节借款费用的计量

—、借款利息资本化金额的确定

在借款费用资本化期间内，每一会计期间的利息资本化金额，应当按照下列规定 确定：

1. 为购建或者生产符合资本化条件的资产而借入专门借款的，应当以专门借款当期 实际发生的利息费用，减去将尚未动用的借款资金存入银行取得的利息收入或进行暂时性 投资取得的投资收益后的金额确定。
2. 为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用了一般借款的，企业应当根据累计 资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率，计算 确定一般借款应予资本化的利息金额。资本化率应当根据一般借款加权平均利率计算 确定。
3. 每一会计期间的利息资本化金额，不应当超过当期相关借款实际发生的利息金额。

企业在确定每期利息资本化金额时，应当首先判断符合资本化条件的资产在购建或者

生产过程所占用的资金来源，如果所占用的资金是专门借款资金，则应当在资本化期间 内，根据每期实际发生的专门借款利息费用，确定应予资本化的金额。在企业将闲置的专 门借款资金存人银行取得利息收入或者进行暂时性投资获取投资收益的情况下，企业还应 当将这些相关的利息收人或者投资收益从资本化金额中扣除，以如实反映符合资本化条件 的资产的实际成本。.

【例18-2】ABC公司于20x7年1月1日正式动工兴建一幢办公楼，工期预计为1年 零6个月，工程采用出包方式，分别于20x7年1月1日、20x7年7月1日和20x8年1 月1日支付工程进度款。

公司为建造办公楼于20x7年1月1日专门借款2 000万元，借款期限为3年，年利 率为6%。另外在20x7年7月1日又专门借款4 000万元，借款期限为5年，年利率为 7%。借款利息按年支付（如无特别说明，本章例题中名义利率与实际利率均相同）。

闲置借款资金均用于固定收益债券短期投资，该短期投资月收益率为0. 5%。

办公楼于20x8年6月30日完工，达到预定可使用状态。

公司为建造该办公楼的支出金额如表18 -1所示。

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 表 18 -1 |  |  | 单位：万元 |
| 日 期 | 每期资产支出金额 | 累计资产支出金额 | 闲置借款资金用于短期投资金额 |
| 20乂7年1月1日 | 1 500 | 1 500 | 500 |
| 20 X7年7月1日 | 2 500 | 4 000 | 2 000 |
| 20 x 8年1月1曰 | 1 500 | 5 500 | 500 |
| 总 计 | 5 500 | — | 3 000 |

由于ABC公司使用了专门借款建造办公楼，而且办公楼建造支出没有超过专门借款

金额，因此公司20x7年、20x8年为建造办公楼应予资本化的利息金额计算如下：

1. 确定借款费用资本化期间为20x7年1月1日至20x8年6月30日。
2. 计算在资本化期间内专门借款实际发生的利息金额：

20 x7年专门借款发生的利息金额=2 000 x6% +4 000 x7% x6/12

= 260 (万元）

20 x 8年1月1日一6月30日

专门借款发生的利息金额=2 000 x6% x6/12 +4 000 x7% x6/12

= 200 (万元)

1. 计算在资本化期间内利用闲置的专门借款资金进行短期投资的收益：

20 x7 年短期投资收益=500 xO. 5% x6 +2 000 xO. 5% x6 =75 (万元）

20x8年1月1日一6月30日短期投资收益=500 x0. 5% x6 =15 (万元）

1. 由于在资本化期间内，专门借款利息费用的资本化金额应当以其实际发生的利 息费用减去将闲置的借款资金进行短期投资取得的投资收益后的金额确定，因此：

公司20 x7年的利息资本化金额=260 -75 = 185 (万元）

公司20 x 8年的利息资本化金额=200 - 15 = 185 (万元）

有关账务处理如下：

20 X7年12月31日：

借：在建工程

1 850 000 750 000 2 600 000

1 850 000 150 000 2 000 000

应收利息（或银行存款）

贷：应付利息 120 x8年6月30日：

借：在建工程

应收利息（或银行存款）

贷：应付利息

企业在购建或者生产符合资本化条件的资产时，如果专门借款资金不足，占用了一般 借款资金的，或者企业为购建或^■生产符合资本化条件的资产并没有借人专门借款，而占 用的都是一般借款资金，则企业应当根据为购建或者生产符合资本化条件的资产而发生的 累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率, 计算确定一般借款应予资本化的利息金额。资本化率应当根据一般借款加权平均利率计算 确定。如果符合资本化条件的资产的购建或者生产没有借人专门借款，则应以累计资产支 出加权平均数为基础计算所占用的一般借款利息资本化金额。即企业占用一般借款资金购 建或者生产符合资本化条件的资产时，一般借款的借款费用的资本化金额的确定应当与资 产支出相挂钩。

【例18-3】沿用【例18-2】，假定ABC公司建造办公楼没有专门借款，占用的都

是一般借款。

ABC公司为建造办公楼占用的一般借款有两笔，具体如下：

1. 向A银行长期贷款2 000万元，期限为20 x 6年12月1日至20 x 9年I2月1 曰，年利率为6%，按年支付利息。
2. 发行公司债券1亿元，于20 x6年1月1日发行，期限为5年，年利率为8%，

按年支付利息。

假定这两笔一般借款除了用于办公楼建设外，没有用于其他符合资本化条件的资产的 购建或者生产活动。 .

假定全年按360天计算，其他资料沿用【例18-2】。

鉴于ABC公司建造办公楼没有占用专门借款，而占用了一般借款，因此，公司应当 首先计算所占用一般借款的加权平均利率作为资本化率，然后计算建造办公楼的累计资产 支出加权平均数，将其与资本化率相乘，计算求得当期应予资本化的借款利息金额。具体 如下：

1. 计算所占用一般借款资本化率：

\_. im. /it

丄 S： = (2 000 x 6% + 10 000 x 8% )/(2 000 +10 000) =7. 67%

本化率（年）

1. 计算累计资产支出加权平均数：

20 x 7年累4十咨产

山,^ ^ ,,, = 1 500 X360/360 + 2 500 x 180/360 =2 750 (万元）

支出加权平均数

2支0Zmfm= (4 000 + 1 500)x 180/360 :2 75G (万元）

1. 计算每期利息资本化金额：

20x7年为建造办公楼的利息资本化金额=2 750 x7.67%

= 210.93 (万元)

20 发^ =2 00。x6% +10 000 x 8% =920 (万元）

•般借款利,a费用

20 x8年为建造办公楼的利息资本化金额=2 750 x7. 67%

; =210. 93 (万元）

20 x 8 年 1 J-! I |：| —6 月 30 丨」|

ni H "2 000 x6% X ^0/360 f 10 000 x 8% x 180/360 =460 (万元）

in\* w 判j\*h •

上述计算的利息资本化金额没有超过两笔一般借款实际发生的利息费用，可以资

\_化。

1 (4)根据上述汁算结果，作账务处现如下： , '

1. x7年12月2U日：

借：在建工程 2 109 300

财务费用 7 090 700

贷：应付利息 9 200 000

: 20 x 8 年 6 月 30 H :

借：在速工程 2 109 300

财务费用 2 490:700

贷：应付利息 /4 600 000

【例以〜4】沿用【例〗8-2】、[例18-3】，假定ABC公司为建造處|公楼于20x7年 :1月I H专门借款2 000万元，借款期限为3平，年利率为6%。除此之外，没有其他专门 借款。在办公楼建造过程中所占用的一般借款仍为两笔，一般借款有关资料沿用 {例！8'3】。其他相关资料均同【例〗8-2】和【例18-3】。

在这种情况下，公司应当首先计算专门借款利息的资本化金额，然后计算所占用一般 借款利息的资本化金额。具体如下：

1. 计算专门借款利息资本化金额：

mimii=2 000 x6% -500 x0-5% x6 = 105 (万元）

1. x8年专门借款利息资本化金额=2 000 x6% x 180/360 =60 (万元）
2. 计算一般借款资本化金额：

在建造办公楼过程中，自20x7年7月1日起已经有2 000万元占用了一般借款，另 外，20x8年1月1日支出的1 500万元也占用了一般借款。计算这两笔资产支出的加权 平均数如下：

= 2 000 X 180/360 = 1 000 (万元）

的资产支出加权平均数

由于一般借款利息资本化率与【例18-3】相同，即为7. 67%。所以：

20x7年应予资本化的一般借款利息金额=1 000 x7.67% =76.70 (万元）

1. J = (2 000 + 1 500) x 180/360 = 1 750 (万元）

的资产支出加权平均数

20xS年应予资本化 67% \_134 23 (万元）

的一般借款利息金额 7’ 7% •(万兀）

1. 根据上述计算结果，公司建造办公楼应予资本化的利息金额如下：

20 x7年利息资本化金额= 105 +76.70 = 181.70 (万元)

20 x 8年利息资本化金额=60 + 134.23 = 194. 23 (万元）

1. 有关账务处理如下：

20 x7年12月31日：

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 1 | 817 | 000 |  |
| 8 | 433 | 000 |  |
|  | 150 | 000 |  |
|  | 10 | 400 | 000 |
| (万元） | |  |  |
| 1 | 942 | 300 |  |
| 3 | 257 | 700 |  |
|  | 5 | 200 | 000 |

借：在建工程

财务费用

应收利息（或银行存款）

贷：应付利息

注：20 x 7 年实际借款利息=2 000 x 6% +2 000 x6% +10 000 x 8% = 1 040 20 X8年6月30日：

借：在建工程 财务费用 贷：应付利息

注：MxS年1月1日至6月30日的实际借款利息=1 040/2 =520 (万元）

二、外币专门借款汇兑差额资本化金额的确定

当企业为购建或者生产符合资本化条件的资产所借人的专门借款为外币借款时，由于 企业取得外币借款日、使用外币借款日和会计结算日往往并不一致，而外汇汇率又在随时 发生变化，因此，外币借款会产生汇兑差额。相应地，在借款费用资本化期间内，为购建 固定资产而专门借人的外币借款所产生的汇兑差额，是购建固定资产的一项代价，应当予 以资本化，计人固定资产成本。出于简化核算的考虑，在资本化期间内，外币专门借款本金及其利息的汇兑差额，应当予以资本化，计入符合资本化条件的资产的成本。而除外币 专门借款之外的其他外币借款本金及其利息所产生的汇兑差额应当作为财务费用，计入当 期损益。

【例18-5】甲公司于20 xl年1月1日，为建造某工程项目专门以面值发行美元公司 债券1 000万元，年利率为8%，期限为3年，假定不考虑与发行债券有关的辅助费用、 未支出专门借款的利息收人或投资收益6合同约定，每年1月1日支付当年利息，到期 还本。

工程于20 xl年1月1日开始实体建造，20x2年6月30日完工，达到预定可使用状 态，期间发生的资产支出如下：

20 xl年1月1日，支出200万美元；

20 xl年7月1日，支出500万美元；

20 X2年1月1日，支出300万美元。

公司的记账本位币为人民币，外币业务采用外币业务发生时当日的市场汇率折算。相 关汇率如下：

20x1年1月1日，市场汇率为1美元=7. 70元人民币；

20 xl年12月31日，市场汇率为1美元=7. 75元人民币；

20x2年1月1日，市场汇率为1美元=7. 77元人民币；

20 X2年6月30 1日，市场汇率为1美元=7. 80元人民币。

本例中，公司计算外币借款汇兑差额资本化金额如下（会计分录中金额单位：元）：

1. 计算20 xl年汇兑差额资本化金额：

①债券应付利息=1 000 x 8% x7. 75 =80 x7. 75 =620 (万元）

账务处理为：

借：在建工程 贷：应付利息 ⑨外币债券本金 及利息汇兑差额 ③账务处理为：

借：在建工程 贷：应付债券 (2) 20 X2 年 1 月

6 200 000 6 200

000

1 000 X (7.75 -7.70) +80 X (7.75 -7.75) =50 (万元)

500 000 500 000

1日实际支付利息时，应当支付80万美元，折算成人民币为 621. 60万元。该金额与原账面金额之间的差额1.60万元应当继续予以资本化，计入在建 工程成本。账务处理为：

借：应付利息 6 200 000

在建工程 16 000

贷：银行存款 6 216 000

(3)计算20x2年6月30日时的汇兑差额资本化金额：

①债券应付利息=1 000 x8% xl/2 x7. 80 =40 x7. 80 =312 (万元）

账务处理为：

借：在建工程 3 120 000

贷：应付利息 3 120 000

= 1 000 x (7- 80 -7.75) +40 x (7. 80 -7. 80) =50 (万元）

及利息汇兑差额

③账务处理为：

借：在建工程 500 000

贷：应付债券 500 000

第十九章 股份支付

本章论述了股份支付的相关概念、分类、确认和计量原则、具体的会计处理方法等。 在学习和理解本章内容时，应当关注：（1)股份支付的相关概念。股份支付是指企业为 获取职工和其他方提供服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交 易；（2)股份支付的会计处理。企业应当区分权益结算的股份支付和现金结算的股份支 付进行相应的会计处理。（3)条款和条件的修改。无论已授予的权益工具的条款和条件 如何变更，甚至取消权益工具的授予或结算该权益工具，企业都应至少确认按照所授予的 权益工具在授予日的公允价值来计量获取的相应服务，除非因不能满足权益工具的可行权 条件（除市场条件外）而无法行权。（4)集团股份支付的处理。除了学习本章节的内容 外，还应当认真阅读《企业会计准则第11号——股份支付》及相关指南和解释。

第一节股份支付概述

股份支付，是“以股份为基础的支付”的简称，是指企业为获取职工和其他方提供 服务而授予权益工具或者承担以权益工具为基础确定的负债的交易。

股份支付具有以下特征：一是股份支付是企业与职工或其他方之间发生的交易。以股 份为基础的支付可能发生在企业与股东之间、合并交易中的合并方与被合并方之间或者企 业与其职工之间，只有发生在企业与其职工或向企业提供服务的其他方之间的交易，才可 能符合股份支付的定义。二是股份支付是以获取职工或其他方服务为目的的交易。企业在 股份支付交易中旨在获取其职工或其他方提供的服务（费用）或取得这些服务的权利 (资产）。企业获取这些服务或权利的目的是用于其正常生产经营，不是转手获利等。三 是股份支付交易的对价或其定价与企业自身权益工具未来的价值密切相关。股份支付交易 与企业与其职工间其他类型交易的最大不同，是交易对价或其定价与企业自身权益工具未 来的价值密切相关。在股份支付中，企业要么向职工支付其自身权益工具，要么向职工支 付一笔现金，而其金额高低取决于结算时企业自身权益工具的公允价值。对价的特殊性可 以说是股份支付定义中最突出的特征。企业自身权益工具包括会计主体本身、母公司和同' 一集团内的其他会计主体的权益工具。

一、股份支付的四个主要环节

以薪酬性股票期权为例，典型的股份支付通常涉及四个主要环节：授予、可行权、行 权和出售。四个环节可如图19-1所示。

行权有效期 禁售期

等待期（行权限制期）

失效

.♦行权日

■or授予日

可

行

权

曰

图19 - 1典型的股份支付交易环节示意图

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

可行权日是指可行权条件得到满足、职工或其他方具有从企业取得权益工具或现金权 利的日期。有的股份支付协议是一次性可行权，有的则是分批可行权。只有巳经可行权的 股票期权，才是职工真正拥有的“财产”，才能去择机行权。从授予日至可行权日的时 段，是可行权条件得到满足的期间，因此称为“等待期”，又称“行权限制期”。

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

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

二、股份支付工具的主要类型

按照股份支付的方式和工具类型，主要可划分为两大类、四小类：

(一）以权益结算的股份支付

以权益结算的股份支付，是指企业为获取服务而以股份或其他权益工具作为对价进行 结算的交易。以权益结算的股份支付最常用的工具有两类：限制性股票和股票期权。

限制性股票是指职工或其他方按照股份支付协议规定的条款和条件，从企业获得一定 数量的本企业股票。企业授予职工一定数章的股票，在一个确定的等待期内或在满足特定 业绩指标之前，职工出售股票要受到持续服务期限条款或业绩条件的限制。

股票期权是指企业授予职工或其他方在未来一定期限内以预先确定的价格和条件购买 本企业一定数量股票的权利。

(二）以现金结算的股份支付

以现金结算的股份支付，是指企业为获取服务而承担的以股份或其他权益工具为基础 计算的交付现金或其他资产的义务的交易。以现金结算的股份支付最常用的工具有两类: 模拟股票和现金股票增值权。

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

第二节股份支付的确认和计量

一、股份支付的确认和计量原则 ,

(一）权益结算的股份支付的确认和计量原则

1.换取职工服务的股份支付的确认和计量原则

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

丨 对于授予后立即可行权的换取职工提供服务的权益结算的股份支付（例如授予限制 股票的股份支付），应在授予丨3按照权益工具的公允价值，将取得的服务计人相关资产 |)说本或尚期费用，同时计入资本公积中的股本溢价

! 2.换取其他方服务的股份支付的确认和计楨原则 '

丨 对于换取其他方服务的股份支付，企业应肖以股份支付所换取的脲务的公允价值计 量。企业应尚按照其他方服务在取得丨3的公允价值，将取得的服务计^相关资产成本或 ;费用。

\ 如果興他方服务的公允价值不能可靠计量，们权益工具的公允价值能够可靠计量时， 仓业应冯按照权益工具在服务取得日的公允价値，将取得的服务计&\_关资产成本或 丨费用u

3.权益工具公允价值无法可靠确定时的处理

在极少数情况下，授予权益工具的公允价值无法吋椹计量，企业应f获取服务的时 &、后续的每个资产负债表P和结箅日，以内在价值汁M该权益工具，价值的变动应 叶人当期损益。同时，企业应以最终可行权或实际行权的权益工具数量4基础，确认取得 塒务的金额。内在价值是指交易对方有权认购或取得的股份的公允价值，' 与其按照股份支 时协议应诌支付的价格间的差额。

企业对上述以内在价值计量的已授予权益工贝进行结算，应当遵循以下要求r ! (D结算发生在等待期内的，企业应当将结算作为加速可行权处理，即立即确认本 |应于剩余等待期内确认的服务金额； ' 丨：

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

(二）现金结算的股份支付的确认和计量原则

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

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

二、可行权条件的种类、处理和修改

股份支付中通常涉及可行权条件。可行权条件是指能够确定企业是否得到职工或其他 方提供的服务，且该服务使职工或其他方具有获取股份支付协议规定的权益工具或现金等 权利的条件。反之，为非可行权条件。可行权条件包括服务期限条件和业绩条件。在满足 这些条件之前，职工或其他方无法获得股份。

(一）市场条件和非市场条件及其处理

业绩条件是指职工或其他方完成规定服务期限且企业已达到特定业绩目标才可行权的 条件，具体包括市场条件和非市场条件。市场条件是指行权价格、可行权条件以及行权可 能性与权益工具的市场价格相关的业绩条件，如股份支付协议中关于股价上升至何种水平 职工或其他方可相应取得多少股份的规定。企业在确定权益工具在授予日的公允价值时， 应考虑股份支付协议中规定的市场条件和非可行权条件的影响；市场条件和非可行权条件 是否得到满足，不影响企业对预计可行权情况的估计。

非市场条件是指除市场条件之外的其他业绩条件，如股份支付协议中关于达到最低盈 利目标或销售目标才可行权的规定。对于可行权条件为业绩条件的股份支付，在确定权益 工具的公允价值时，应考虑市场条件的影响，只要职工满足了其他所有非市场条件，企业 就应当确认已取得的服务。

【例19-1】 20x7年1月，为奖励并激励高管，上市公司A公司与其管理层成员签 署股份支付协议，规定如果管理层成员在其后3年中都在公司中任职服务，并且公司股价 每年均提高10%以上，管理层成员即可以低于市价的价格购买一定数量的本公司股票。

同时作为协议的补充，公司把全体管理层成员的年薪提高了 50 000元，但公司将这 部分年薪按月存人公司专门建立的内部基金，3年后，管理层成员可用属于其个人的部分 抵减未来行权时支付的购买股票款项。如果管理层成员决定退出这项基金，可随时全额提 取。A公司以期权定价模型估计授予的此项期权在授予日的公允价值为6 000 000元。

在授予日，A公司估计3年内管理层离职的比例为每年10% ;第二年年末，A公司调 整其估计离职率为5%;到第三年年末，公司实际离职率为6%。

在第一年中，公司股价提高了 10.5%，第二年提高了 11%，第三年提高了 6%。公 司在第一年、第二年年末均预计下年能实现当年股价增长10%以上的目标。

A公司应如何处理？

分ff:如果不同时满足服务3年和公司股价年增长10%以上的要求，管理层成员就 无权行使其股票期权，因此两者都属于可行权条件，其中服务满3年是一项服务期限条 件，10%的股价增长要求是一项市场条件。虽然公司要求管理层成员将部分薪金存人统一 账户保管，但不影响其可行权，因此统一账户条款是非可行权条件。

按照股份支付准则的规定，第一年末确认的服务费用为：

6 000 000 X 1/3 x 90% = 1 800 000 (元）

第二年末累计确认的服务费用为：

6 000 000 x2/3 x95% =3 800 000 (元）

第三年末累计应确认的服务费用为：

6 000 000 x94% =5 640 000 (元）

由此，第二年应确认的费用为：

3 800 000 - 1 800 000 =2 000 000 (元）

第三年应确认的费用为：

5 640 000 - 3 800 000 = 1 840 000 (元）

最后，94%的管理层成员满足了市场条件之外的全部可行权条件。尽管股价年增长 10%以上的非市场条件未得到满足，A公司在3年的年末也均确认了收到的管理层提供的 服务，并相应确认了费用。

(二）可行权条件的修改

通常情况下，股份支付协议生效后，不应对其条款和条件随意修改。但在某些情况 下，可能需要修改授予权益工具的股份支付协议中的条款和条件。例如，股票除权、除息 或其他原W耑要调整行权价格或股票期权数挝。此外，为取得更佳的激励效果，有关法规 也允许企业依拋股份支付协议的规定,调整行权价格或股票期权数量，但应当.由董事会作 |出决议并经股东大会审议批准，或者由股东大会授权董事会决定。《上市公司股权激励管 ,办法（试行）》对此作出了严格的限定，必须按照批准股份支付计划的原则和方式进行

在会计核算」无论已授予的权益工具的条款和条件如何修改,甚革取消权益工具的 授予或结算该权益工具，企业都应至少确认按照所授予的权益工具在\_日的公允价值来 计量获取的相应服务，除非因不能满足权益r具的可行权条件（除市i条件外）而无法 可行权。

J.条款和条件的有利修改 丨。

企业应尚分别以下情况，确认导致股份支付公允价值总额升高以■他对职工有利的 修改的影响：

(1)如果修改増加了所授予的权益工只•的公允价值，企业应按照权ft工具公允价值 的増加相应地确认取得服务的增加。权益工具公允价值的増加，是指修后的权益工具 在修改H的公允价值之间的差额。 \

(?-)如果修改增加T所授予的权益工典的数蛩，企业应将增加的权益工具的公允价 值相应地确认为取得服务的增加。

(3)如果企业按照有利于职.1:的方式修改可行权条件，如缩短等待期、变更或取消 业绩条件（非市场条件），企业在处现可行权条件时，应M1考虑修改后@可行权条件。

.条款和条件的不利修改 \ '!

■如果企业以减少股份支付公允价值总额的方式或其他不利于职工的方式修改条款和条 件，企业仍应继续对取得的服务进行会计处理，如同该变更从未发生，除非企业取消了部 分或全部已授予的权益工具。具体包括如下几种情况：

1. 如果修改减少了授予的权益工具的公允价值，企业应当继续以权益工具在授予 日的公允价值为基础，确认取得服务的金额，而不应考虑权益工具公允价值的减少。
2. 如果修改减少了授予的权益工具的数量，企业应当将减少部分作为已授予的权 益工具的取消来进行处理。
3. 如果企业以不利于职工的方式修改了可行权条件，如延长等待期、增加或变更 业绩条件（非市场条件），企业在处理可行权条件时，不应考虑修改后的可行权条件。

3.取消或结算

如果企业在等待期内取消了所授予的权益工具或结算了所授予的权益工具（因未满 足可行权条件而被取消的除外），企业应当：

1. 将取消或结算作为加速可行权处理，立即确认原本应在剩余等待期内确认的

金额。

1. 在取消或结算时支付给职工的所有款项均应作为权益的回购处理，回购支付的 金额高于该权益工具在回购日公允价值的部分，计人当期费用。
2. 如果向职工授予新的权益工具，并在新权益工具授予日认定所授予的新权益工 具是用于替代被取消的权益工具的，企业应以与处理原权益工具条款和条件修改相同的方 式，对所授予的替代权益工具进行处理。权益工具公允价值的增加，是指在替代权益工具 的授予日，替代权益工具公允价值与被取消的权益工具净公允价值之间的差额。被取消的 权益工具的净公允价值，是指其在取消前立即计量的公允价值减去因取消原权益工具而作 为权益回购支付给职工的款项。如果企业未将新授予的权益工具认定为替代权益工具，则 应将其作为一项新授予的股份支付进行处理。

企业如果回购其职工已可行权的权益工具，应当借记所有者权益，回购支付的金额髙 于该权益工具在回购日公允价值的部分，计人当期费用。

三、权益工具公允价值的确定

股份支付中权益工具的公允价值的确定，应当以市场价格为基础。一些股份和股票期 权并没有一个活跃的交易市场，在这种情况下.，应当考虑估值技术。通常情况下，企业应 当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的有关规定确定权益工具的公 允价值，并根据股份支付协议的条款的条件进行调整。

(一）股份

对于授予职工的股份，企业应按照其股份的市场价格计量。如果其股份未公开交易， 则应考虑其条款和条件估计其市场价格。例如，如果股份支付协议规定了期权股票的禁售 期，则会对可行权日后市场参与者愿意为该股票支付的价格产生影响，并进而影响该股票 期权的公允价值。

(二）股票期权

对于授予职工的股票期权，因其通常受到一些不同于交易期权的条款和条件的限制， 因而在许多情况下难以获得其市场价格。如果不存在条款和条件相似的交易期权，就应通 过期权定价模型来估计所授予的期权的公允价值。

在选择适用的期权定价模型时，企业应考虑熟悉情况和自愿的市场参与者将会考虑的 因素。所有适用于估计授予职工期权的定价模型至少应考虑以下因素：（1)期权的行权 价格；(2)期权期限；（3)基础股份的现行价格；（4)股价的预计波动率；（5)股份的 预计股利；（6)期权期限内的无风险利率。

此外，企业选择的期权定价模型还应考虑熟悉情况和自愿的市场参与者在确定期权价 格时会考虑的其他因素，但不包括那些在确定期权公允价值时不考虑的可行权条件和再授 予特征因素。确定授予职工的股票期权的公允价值，还需要考虑提早行权的可熊性。

1. 期权定价模型的输人变量的估计

在估计基础股份的预计波动率和股利时，目标是尽可能接近当前市场或协议交换价格 所反映的价格预期。在通常情况下，对于未来波动率、股利和行权行为的预期存在一个合 理的区间。这时应将区间内的每项可能数额乘以其发生概率，加权计算上述输人变量的期 望值。

1. 预计提早行权

出于各种原因，职工经常在期权失效日之前提早行使股票期权。考虑预计提早行权对 期权公允价值的影响的具体方法，取决于所采用的期权定价模型的类型。但无论采用何种 方法，估计提早行权时都要考虑以下因素：（1)等待期的长度；（2)以往发行在外的类 似期权的平均存续时间；（3)基础股份的价格（有时根据历史经验，职工在股价超过行 权价格达到特定水平时倾向于行使期权）；(4)职工在企业中所处的层级（有时根据历史 经验，髙层职工倾向于较晚行权）；(5)基础股份的预计波动率（一般而言，职工倾向于 更早地行使高波动率的股份的期权）。

'3.预计波动率

预计波动率是对预期股份价格在一个期间内可能发生的波动金额的度量。期权定价模 型中所用的波动率的量度，是一段时间内股份的连续复利回报率的年度标准差。波动率通 常以年度表示，而不管计算时使用的是何种时间跨度基础上的价格，如每日、每周或每月 的价格。一个期间股份的回报率（可能是正值也可能是负值）衡量了股东从股份的股利 和价格涨跌中受益的多少。股份的预计年波动率是指一个范围（置信区间），连续复利年 回报率预期处在这个范围内的概率大约为2/3 (置信水平）。估计预计波动率要考虑以下 因素：

1. 如果企业有股票期权或其他包含期权特征的交易工具（如可转换公司债券）的 买卖，则应考虑这些交易工具所内含的企业股价波动率。
2. 在与期权的预计期限（考虑期权剩余期限和预计提早行权的影响）大体相当的 最近一个期间内企业股价的历史波动率。
3. 企业股份公开交易的时间。与上市时间更久的类似企业相比，新上市企业的历 史波动率可能更大。
4. 波动率向其均值（即其长期平均水平）回归的趋势，以及表明预计未来波动率 可能不同于以往波动率的其他因素。有时，企业股价在某一特定期间因为特定原因剧烈波 动，如收购要约或重大重组失败，则在计算历史平均年度波动率时，可剔除这个特殊 期间。
5. 获取价格要有恰当且规则的间隔。价格的获取在各期应保持一贯性。例如，企 业可用每周收盘价或每周最高价，但不应在某些周用收盘价、某些周用最高价。再如，获

取价格时应使用与行权价格相同的货币来表示。

除了上述考虑因素，如果企业因新近上市而没有关于历史波动率的充分信息，应按可 获得交易活动数据的最长期间计算其历史波动率，也可考虑类似企业在类似阶段可比期间 的历史波动率。如果企业是非上市企业，在估计预计波动率时没有历史信息可循的，可考 虑以下替代因素：

1. 在某些情况下，定期向其职工（或其他方）发行期权或股份的非上市企业，可 能已为其股份设立了一个内部“市场”。估计预计波动率时可以考虑这些“股价”的波

动率。

1. 如果上述方法不适用，而企业以类似上市企业股价为基础估计其自身股份的价 值，企业可考虑类似上市企业股价的历史或内含波动率。
2. 如果企业未以类似上市企业股价为基础估计其自身股份价值，而是采用了其他估价 方法对自身股份进行估价，则企业可推导出一个与该估价方法基础一致的预计波动率估计数。
3. 预计股利

计量所授予的股份或期权的公允价值时是否应当考虑预计股利，取决于被授予方是否 有权取得股利或股利等价物。

如果职工被授予期权，并有权在授予日和行权日之间取得基础股份的股利或股利等价 物（可现金支付，也可抵减行权价格），所授予的期权应当像不支付基础股份的股利那样 进行估价，即预计股利的输人变量应为零。相反，如果职工对等待期内或行权前的股利或 股利等价物没有要求权，对股份或期权在g予日公允价值的估计就应考虑预计股利因素。 一般来说，预计股利应以公开可获得的信息为基础。不支付股利且没有支付股利计划的企 业应假设预计股利收益率为零。如果无股利支付历史的新企业被预期在其职工股票期权期 限内开始支付股利，可使用其历史股利收益率（零）与大致可比的同类企业的股利收益 率均值的平均数。

1. 无风险利率

无风险利率一般是指期权行权价格以该货币表示的、剩余期限等于被估价期权的预计 期限（基于期权的剩余合同期限，并考虑预计提早行权的影响）的零息国债当前可获得 的内含收益率。如果没有此类国债，或环境表明零息国债的内含收益率不能代表无风险利 率，应使用适当的替代利率。

1. 资本结构的影响.

通常情况下，交易期权是由第三方而不是企业签出的。当这些股票期权行权时，签出 人将股份交付给期权持有者。这些股份是从现有股东手中取得的。因此，交易期权的行权 不会有稀释效应。

如果股票期权是从企业签出的，在行权时需要增加已发行在外的股份数量（要么正式 增发，要么使用先前回购的库存股）。假定股份将按行权价格而不是行权日的市场价格发行， 这种现实或潜在的稀释效应可能会降低股价，因此期权持有者行权时，无法获得像行使其他 方面类似但不稀释股价的交易期权一样多的利益。这一问题能否对企业授予股票期权的价值 产生显著影响，取决于各种因素，包括行权时增加的股份数量（相对于巳发行在外股份数 量）。如果市场已预期企业将会授予期权，则可能已将潜在稀释效应体现在了授予日的股价 中。企业应考虑所授予的股票期权未来行权的潜在稀释效应，是否可能对股票期权在授予曰 的公允价值构成影响。企业可修改期权定价模型，以将潜在稀释效应纳人考虑范围。

四、股份支付的处理

股份支付的会计处理必须以完整、有效的股份支付协议为基础。

(一）授予日

除了立即可行权的股份支付外，无论权益结算的股份支付还是现金结算的股份支付， 企业在授予日均不做会计处理。

(二）等待期内每个资产负债表日

企业应当在等待期内的每个资产负债表日，将取得职工或其他方提供的服务计入成本 费用，同时确认所有者权益或负债。对于附有市场条件的股份支付，只要职工满足了其他 所有非市场条件，企业就应当确认已取得的服务。

在等待期内，业绩条件为非市场条件的，如果后续信息表明需要调整对可行权情况的 估计的，应对前期估计进行修改。

在等待期内每个资产负债表日，企业应将取得的职工提供的服务计人成本费用，计人 成本费用的金额应当按照权益工具的公允价值计量。

对于权益结算的涉及职工的股份支付，应当按照授予日权益工具的公允价值计人成本 费用和资本公积(其他资本公积），不确认其后续公允价值变动；对于现金结算的涉及职 工的股份支付，应当按照每个资产负债表日权益工具的公允价值重新计量，确定成本费用 和应付职工薪酬。

对于授予的存在活跃市场的期权等权益工具，应当按照活跃市场中的报价确定其公允 价值。对于授予的不存在活跃市场的期权等权益工具，应当采用期权定价模型等估值技术 确定其公允价值。

在等待期内每个资产负债表日，企业应当根据最新取得的可行权职工人数变动等后续 信息作出最佳估计，修正预计可行权的权益工具数量。在可行权日，最终预计可行权权益 工具的数量应当与实际可行权工具的数量一致。

根据上述权益工具的公允价值和预计可行权的权益工具数量，计算截至当期累计应确 认的成本费用金额，再减去前期累计巳确认金额，作为当期应确认的成本费用金额。

(三）可行权日之后

1. 对于权益结算的股份支付，在可行权日之后不再对巳确认的成本费用和所有者权 益总额进行调整。企业应在行权日根据行权情况，确认股本和股本溢价，同时结转等待期 内确认的资本公积（其他资本公积）。
2. 对于现金结算的股份支付，企业在可行权日之后不再确认成本费用，负债（应付 职工薪酬）公允价值的变动应当计入当期损益（公允价值变动损益）。

(四）回购股份进行职工期权激励

企业以回购股份形式奖励本企业职工的，属于权益结算的股份支付。企业回购股份 时，应按回购股份的全部支出作为库存股处理，同时进行备查登记。按照《企业会计准则 第11号——股份支付》对职工权益结算股份支付的规定，企业应当在等待期内每个资产 负债表日按照权益工具在授予日的公允价值，将取得的职工服务计人成本费用，同时增加 资本公积（其他资本公积）。在职工行权购买本企业股份时，企业应转销交付职工的库存 股成本和等待期内资本公积（其他资本公积）累计金额，同时，按照其差额调整资本公积 (股本溢价）。

实务中，上市实施限制性股票的股权激励安排中，以非公开发行方式向激励对象授予 一定数量的公司股票，常见做法是上市公司以非公开发行的方式向激励对象授予一定数量 的公司股票，并规定锁定期和解锁期，在锁定期和解锁期内，不得上市流通及转让。达到 解锁条件，可以解锁；如果全部或部分股票未被解锁而失效或作废，通常由上市公司按照 事先约定的价格立即进行回购。

对于此类授予限制性股票的股权激励计划，向职工发行的限制性股票按有关规定履行 了注册登记等增资手续的，上市公司应当根据收到职工缴纳的认股款确认股本和资本公积 (股本溢价），按照职工缴纳的认股款，借记“银行存款”等科目，按照股本金额，贷记 “股本”科目，按照其差额，贷记“资本公积——股本溢价”科目；同时，就回购义务确 认负债（作收购库存股处理），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，借记“库存股”科目，贷记“其他应付款^^艮制性股票回购义务”（包括未满 足条件而须立即回购的部分）等科目。

上市公司应当综合考虑限制性股票锁定期和解锁期等相关条款，按服《企业会计准 则第11号——股份支付》相关规定判断等待期，进行与股份支付相关的会计处理。对于 因回购产生的义务确认的负债，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计 量》相关规定进行会计处理。上市公司未达到限制性股票解锁条件而需回购的股票，按 照应支付的金额，借记“其他应付款——限制性股票回购义务”等科目，贷记“银行存 款”等科目；同时，按照注销的限制性股票数量相对应的股本金额，借记“股本”科目， 按照注销的限制性股票数量相对应的库存股的账面价值，贷记“库存股”科目，按其差 额，借记“资本公积——股本溢价”科目。上市公司达到限制性股票解锁条件而无需回 购的股票，按照解锁股票相对应的负债的账面价值，借记“其他应付款——限制性股票 回购义务”等科目，按照解锁股票相对应的库存股的账面价值，贷记“库存股”科目， 如有差额，则借记或贷记“资本公积^：股本溢价”科目。

上市公司在等待期内发放现金股利的会计处理，应视其发放的现金股利是否可撤销采 取不同的方法：

1.现金股利可撤销，即一旦未达到解锁条件，被回购限制性股票的持有者将无法获 得（或需要退回）其在等待期内应收（或已收）的现金股利。

等待期内，上市公司在核算应分配给限制性股票持有者的现金股利时，应合理估计未 来解锁条件的满足情况，该估计与进行股份支付会计处理时在等待期内每个资产负债表曰 对可行权权益工具数量进行的估计应当保持一致。对于预计未来可解锁限制性股票持有 者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当作为利润分配进行会计处理，借 记“利润分配——应付现金股利或利润”科目，贷记“应付股利——限制性股票股利” 科目；同时，按分配的现金股利金额，借记“其他应付款——限制性股票回购义务”等 科目，贷记“库存股”科目；实际支付时，借记“应付股利——限制性股票股利”科目， 贷记“银行存款”等科目。对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配 给限制性股票持有者的现金股利应当冲减相关的负债，借记“其他应付款——限制性股 票回购义务”等科目，贷记“应付股利——限制性股票股利”科目；实际支付时，借记 “应付股利——限制性股票股利”科目，贷记“银行存款”等科目。后续信息表明不可解 锁限制性股票的数量与以前估计不同的，应当作为会计估计变更处理，直到解锁日预计不 可解锁限制性股票的数量与实际未解锁限制性股票的数量一致。

2.现金股利不可撤销，即不论是否达到解锁条件，限制性股票持有者仍有权获得 (或不得被要求退回）其在等待期内应收（或已收）的现金股利。

等待期内，上市公司在核算应分配给限制性股票持有者的现金股利时，应合理估计未 来解锁条件的满足情况，该估计与进行股份支付会计处理时在等待期内每个资产负债表日 对可行权权益工具数量进行的估计应当保持一致。对于预计未来可解锁限制性股票持有 者，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利应当作为利润分配进行会计处理，借 记“利润分配——应付现金股利或利润”科目，贷记“应付股利——限制性股票股利” 科目；实际支付时，借记“应付股利——限制性股票股刺”科目，贷记“银行存款”等 科目。对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，上市公司应分配给限制性股票持有者的 现金股利应当计入当期成本费用，借记“管理费用”等科目，贷记“应付股利——应付 限制性股票股利”科目；实际支付时，借记“应付股利——限制性股票股利”科目，贷 记“银行存款”等科目。后续信息表明不可解锁限制性股票的数量与以前估计不同的， 应当作为会计估计变更处理，直到解锁日预计不可解锁限制性股票的数量与实际未解锁限 制性股票的数量一致。

五、集团股份支付的处理

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，应当按照以下 规定进行会计处理：

(一）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。

(二)接受服务企业没有结算义务或授予本企业职工的是其本身权益工具的，应当将 该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；接受服务企业具有结算义务且授予本企业 职工的是企业集团内其他企业权益工具的，应当将该股份支付交易作为现金结算的股份支 付处理。

第三节股份支付的应用举例

—、附服务年限条件的权益结算股份支付

【例19-2】A公司为一上市公司。20x7年1月1日，公司向其200名管理人员每人 授予100股股票期权，这些职员从20x7年1月1日起在该公司连续服务3年，即可以5 元每股购买100股A公司股票，从而获益。公司估计该期权在授予日的公允价值为18元。

第一年有20名职员离开A公司，A公司估计三年中离开的职员的比例将达到20% ； 第二年又有10名职员离开公司，公司将估计的职员离开比例修正为15% ；第三年又有15 名职员离开。

1.费用和资本公积计算过程如表19 - 1所示。

表19 -1 单位：元

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 年份 | 计 算 | 当期费用 | 累计费用 |
| 20 x 7 | 200 x 100 x (1 -20%) x 18x1/3 | 96 000 | 96 000 |
| 20 x 8 | 200 x 100 x (1 - 15%) x 18 x2/3 -96 000 | 108 000 | 204 000 |
| 20 x 9 | 155 xlOO xl8 -204 000 | 75 000 | 279 000 |

账务处理如下：

1. 20 X7年1月1日：

受予日不作账务处理。

1. 20 X7 年 12 月 31 日： .

I:管理费用 96 000

贷：资本公积——其他资本公积 96 000

1. 20 X8 年 12 月 31 日：

I:管理费用 108 000

贷：资本公积——其他资本公积 iosooo

1. 20 x9 年 12 月 31 日：■

I:管理费用 75 000

贷：资本公积——其他资本公积 75 000

1. 假设全部155名职员都在20x0年12月31日行权，A公司股份面值为1元：

I:银行存款 77 500

资本公积——其他资本公积 279 000

贷：股本 15 500

资本公积——股本溢价 341 000

二、附非市场业绩条件的权益结算股份支付

【例19-3】20x7年1月1日，A公司为其100名管理人员每人授予100份股票期 权：第一年年末的可行权条件为公司净利润增长率达到20% ;第二年年末的可行权条件 为公司净利润两年平均增长15% ;第三年年末的可行权条件为公司净利润三年平均增长 10%。每份期权在20 x7年1月1日的公允价值为24元。

20x7年12月31日，A公司净利润增长了 18%，同时有8名管理人员离开，公司预 计20x8年将以同样速度增长，因此预计将于20x8年12月31日可行权。另外，公司预 计20x8年12月31日又将有8名管理人员离开。

20x8年12月31日，A公司净利润仅增长了 10%，因此无法达到可行权状态。另 外，实际有10名管理人员离开，预计第三年将有12名管理人员离开。

20x9年12月31日，A公司净利润增长了 8%，三年平均增长率为.12%，因此达到 可行权状态。当年有8名管理人员离开。

分析：

按照股份支付会计准则，本例中的可行权条件是一项非市场业绩条件。

第一年年末，虽然没能实现净利润增长20%的要求，但公司预计下年将以同样速度 增长，因此能实现两年平均年增长15%的要求。所以公司将其预计等待期调整为2年。 由于有8名管理人员离开，公司同时调整了期满（两年）后预计可行权期权的数量 (100 - 8 - 8) 0

第二年年末，虽然两年实现15%增长的目标再次落空，但公司仍然估计能够在第三. 年取得较理想的业绩，从而实现3年平均增长10%的目标。所以公司将其预计等待期调 整为3年。由于第二年有10名管理人员离开，髙于预计数字，因此公司相应调增了第三 年预计离开的人数（100-8-10-12)。

第三年年末，目标实现，实际离开人数为8人。公司根据实际情况确定累计费用，并 据此确认了第三年费用。

费用和资本公积计算过程如表19 -2所示。

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 表 19 -2 |  |  | 单位：元 |
| 年份 | 计 算 | 当期费用 | 累计费用 |
| 20 x 7 | (100 -8 -8) x 100 x24 x 1/2 | 100 800 | 100 800 |
| , 20 x 8 | (100 - 8 - 10 - 12) xlOQ x24 x2/3 - 100 800 | 11 200 | U2 000 |
| 20 x 9 | (100 -8 - 10 -8) x 100 x24 - 112 000 | 65 600 | 177 600 |
| (账务处理同 | 【例19-2】,，略〉 |  |  |

三、现金结算的股份支付

【例19-4] 20 x5年年初，公司为其200名中层以上职员每人授予100份现金股票增 值权，这些职员从20x5年1月1日起在该公司连续服务3年，即可按照当时股价的增长 幅度获得现金，该增值权应在2009年12月31日之前行使。A公司估计，该增值权在负 债结算之前的每一资产负债表日以及结算日的公允价值和可行权后的每份增值权现金支出 额如表19-3所示。

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 表 19 -3 |  | 单位：元 |
| 年份 | 公允价值 | 支付现金 |
| 20 x 5 | 14 |  |
| 20 x 6 | 15 |  |
| 20 x 7 | 18 | 16 |
| 20 x 8 | 21 | 20 |
| 20 X 9 |  | 25 |

第一年有20名职员离开A公司，A公司估计三年中还将有15名职员离开；第二年又 有10名职员离开公司，公司估计还将有10名职员离开；第三年又有15名职员离开。第 三年年末，有70人行使股份增值权取得了现金。第四年年末，有50人行使了股份增值 权。第五年年末，剩余35人也行使了股份增值权。

1.费用和资本公积计算过程如表19-4所示。

表19-4 单位：元

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 年份 | 负债计算 ⑴ | 支付现金计算 (2) | 负债  (3) | 支付现金 (4) | 当期费用 (5) |
| 20 x 5 | (200 -35) x 100 X 14 X 1/3 |  | 77 000 |  | 77 000 |
| 20 x 6 | (200 -40) x 100 x 15 X2/3 |  | 160 000 |  | 83 000 |
| 20 x 7 | (200 -45 -70) x 100 x 18 | 70 x 100 x 16 | 153 000 | 112 000 | 105 000 |
| 20 x 8 | (200 -45 -70 -50) x 100 x21 | 50 x 100 x 20 | 73 500 | 100 000 | 20 500 |
| 20 x 9 | 0 | 35 xlOO x25 | 0 | 87 500 | 14 000 |
| 总额 |  |  |  | 299 500 | 299 500 |

其中：(1)计算得(3), (2)计算得(4);

当期（3)-前一期（3) +当期（4)=当期（5)

2.账务处理如下：

1. 20 x5 年 12 月 31' 日： h.管理费用

77 000

77 000

83 000

83 000

105 000 105 000 112 000 112 000

20 500

20 500 100 000 100 000

14 000

14 000 87 500

87 500

贷：应付职工薪酬——股份支付

1. 20 x6 年 12 月 31 日： h管理费用

贷：应付职工薪酬^~股份支付

1. 20 X7 年 12 月 31 日：

I:管理费用

贷：应付职工薪酬——股份支付 h应付职工薪酬——股份支付 贷：银行存款

1. 20 x8 年 12 月 31 日：

I：公允价值变动损益

贷：应付职工薪酬——股份支付 I：应付职工薪酬——股份支付 贷：银行存款

1. 20 x9 年 12 月 31 日：

I:公允价值变动损益

贷：应付职工薪酬——股份支付 借:应付职工薪酬——股份支付 贷：银行存款

第二十章 所得税

本章论述了资产负债表债务法的原理、所得税会计的一般程序、资产、负债的计税基 础及暂时性差异的计算、递延所得税资产和递延所得税负债以及所得税费用的确认和计量 等。在学习和理解本章内容时，应当关注：（1)资产、负债的计税基础及暂时性差异。 资产的计税基础是指企业收回资产账面价值过程中，计算应纳税所得额时按照税法规定可 以自应税经济利益中抵扣的金额；负债的计税基础是指负债的账面价值减去未来期间计算 应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额；暂时性差异是指资产或负债的账面价值与 其计税基础之间的差额，分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。（2)递延所得税 负债及递延所得税资产的确认和计量。除特定情况外，企业应当确认所有应纳税暂时性差 异产生的递延所得税负债；企业应当以很可能取得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所 得额为限，确认由可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产，但特定情况除外；递延所得 税资产和递延所得税负债的计量应当反映资产负债表日企业预期收回资产或清偿负债方式 的所得税影响。（3)所得税费用的确认和计量。利润表中的所得税费用由当期所得税和 递延所得税两部分构成。除了学习本章节的内容外，还应当认真阅读《企业会计准则第 18号:~所得税》及相关指南和解释。

第一节所得税会计概述

我国所得税会计采用了资产负债表债务法，要求企业从资产负债表出发，通过比较资 产负债表上列示的资产、负债按照会计准则规定确定的账面价值与按照税法规定确定的计 税基础，对于两者之间的差异分别应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异，确认相关的递 延所得税负债与递延所得税资产，并在此基础上确定每一会计期间利润表中的所得税 费用。

—、资产负债表债务法的理论基础

资产负债表债务法在所得税的会计核算方面遵循了资产、负债的界定。从资产负债角 度考虑，资产的账面价值代表的是某项资产在持续持有及最终处置的一定期间内为企业带 来未来经济利益的总额，而其计税基础代表的是该期间内按照税法规定就该项资产可以税 前扣除的总额。资产的账面价值小于其计税基础的，表明该项资产于未来期间产生的经济 利益流人低于按照税法规定允许税前扣除的金额，产生可抵减未来期间应纳税所得额的因 素，减少未来期间以所得税税款的方式流出企业的经济利益，应确认为递延所得税资产。 反之，一项资产的账面价值大于其计税基础的，两者之间的差额会增加企业于未来期间的 应纳税所得额及应交所得税，对企业形成经济利益流出的义务，应确认为递延所得税 负债。

二、所得税会计的一般程序

在采用资产负债表债务法核算所得税的情况下，企业一般应于每一资产负债表日进行 所得税的核算。企业合并等特殊交易或事项发生时，在确认因交易或事项取得的资产、负 债时即应确认相关的所得税影响。企业进行所得税核算一般应遵循以下程序：

1. 按照相关会计准则规定确定资产负债表中除递延所得税资产和递延所得税负债以 外的其他资产和负债项目的账面价值。资产、负债的账面价值，是指企业按照相关会计准 则的规定进行核算后在资产负债表中列示的金额。对于计提了减值准备的各项资产，是指 其账面余额减去已计提的减值准备后的金额。例如，企业持有的应收账款账面余额为
2. 000万元，企业对该应收账款计提了 50万元的坏账准备，其账面价值为950万元。
3. 按照会计准则中对于资产和负债计税基础的确定方法，以适用的税收法规为基础， 确定资产负债表中有关资产、负债项目的计税基础。
4. 比较资产、负债的账面价值与其计税基础，对于两者之间存在差异的，分析其性 质，除准则中规定的特殊情况外，分别应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异，确定资产 负债表日递延所得税负债和递延所得税资产的应有金额，弁与期初递延所得税资产和递延 所得税负债的余额相比，确定当期应予进一步确认的递延所得税资产和递延所得税负债金 额或应予转销的金额，作为递延所得税。
5. 就企业当期发生的交易或事项，按照适用的税法规定计算确定当期应纳税所得额, 将应纳税所得额与适用的所得税税率计算的结果确认为当期应交所得税，作为当期所 得税。
6. 确定利润表中的所得税费用。利润表中的所得税费用包括当期所得税（当期应交 所得税）和递延所得税两个组成部分，企业在计算确定了当期所得税和递延所得税后， 两者之和（或之差），是利润表中的所得税费用。

第二节资产、负债的计税基础及暂时性差异

所得税会计的关键在于确定资产、负债的计税基础。在确定资产、负债的计税基础 时，应严格遵循税收法规中对于资产的税务处理以及可税前扣除的费用等的规定进行。

一、资产的计税基础

资产的计税基础，是指企业收回资产账面价值过程中，计算应纳税所得额时按照税法 规定可以自应税经济利益中抵扣的金额，即某一项资产在未来期间计税时按照税法规定可 以税前扣除的金额。

资产在初始确认时，其计税基础一般为取得成本，即企业为取得某项资产支付的成本 在未来期间准予税前扣除。在资产持续持有的过程中，其计税基础是指资产的取得成本减 去以前期间按照税法规定已经税前扣除的金额后的余额。如固定资产、无形资产等长期资 产在某一资产负债表日的计税基础是指其成本扣除按照税法规定已在以前期间税前扣除的 累计折旧额或累计摊销额后的金额。

现举例说明部分资产项目计税基础的确定。

'(一）固定资产 '

以各种方式取得的固定资产，初始确认时按照会计准则规定确定的人账价值基本上是 被税法认可的，即取得时其账面价值一般等于计税基础。

固定资产在持有期间进行后续计量时，由于会计与税法规定就折旧方法、折旧年限以 及固定资产减值准备的提取等处理的不同，可能造成固定资产的账面价值与计税基础的 差异。 ' ‘

1. 折旧方法、折旧年限的差异。会计准则规定，企业应当根据与固定资产有关的经 济利益的预期实现方式合理选择折旧方法，如可以按年限平均法计提折旧，也可以按照双 倍余额递减法、年数总和法等计提折旧。税法中除某些按照规定可以加速折旧的情况外， 基本上可以税前扣除的是按照年限平均法计提的折旧；另外，税法还就每一类固定资产的 最低折旧年限作出了规定，而会计准则规定折旧年限是由企业根据固定资产的性质和使用 情况合理确定的。如企业进行会计处理时确定的折旧年限与税法规定不同，也会产生固定 资产持有期间账面价值与计税基础的差异。
2. 因计提固定资产减值准备产生的差异。持有固定资产的期间内，在对固定资产计 提了减值准备以后，因税法规定企业计提的资产减值准备在发生实质性损失前不允许税前 扣除，也会造成固定资产的账面价值与计税基础的差异。

【例20-1〗A企业于20x6年12月20日取得的某项固定资产，原价为750万元，使 用年限为10年，会计上采用年限平均法计提折旧，净残值为零。税法规定该类（由于技 术进步、产品更新换代较快的）固定资产采用加速折旧法计提的折旧可予税前扣除，该企 业在计税时采用双倍余额递减法计列折旧，净残值为零。20x8年12月31日，企业估计 该项固定资产的可收回金额为550万元。

分析：

20x8年12月31日，该项固定资产的账面余额=750 -75 x2 =600 (万元），该账面 佘额大于其可收回金额550万元，两者之间的差额应计提50万元的固定资产减值准备。

20xf5年I2月31日，该项固定资产的账面价值=750 -75 x2 -50 =550 (万元）

其计税基础=750 -750 x20% -600 x20% =480 (万元）

该项固定资产的账面价值550万元与其计税基础480万元之间的70万元差额，将于 未来期间计人企业的应纳税所得额。

【例\_20-2】B企业于20x6年年末以750万元购入一项生产用固定资产，按照该项 固定资产的预计使用情况，B企业在会计核算时估计其使用寿命为5年。计税时，按照适 用税法规定，其最低折旧年限为10年，该企业计税时按照10年计算确定可税前扣除的折 旧额。假定会计与税法规定均按年限平均法计列折旧，净残值均为零。20x7年该项固定 资产按照12个月计提折旧。本例中假定固定资产未发生减值。

分析：

该项固定资产在20x7年12月31日的账面价值=750 -750 +5

= 600 (万元）

该项固定资产在20 x7年12月31日的计税基础=750 -750 +10

= 675 (万元）

该项固定资产的账面价值600万元与其计税基础675万元之间产生的75万元差颌， 在未来期间会减少企业的应纳税所得额。

(二）无形资产

除内部研究开发形成的无形资产以外，其他方式取得的无形资产，初始确认时按照会 计准则规定确定的人账价值与按照税法规定确定的计税基础之间一般不存在差异。无形资 产的差异主要产生于内部研究开发形成的无形资产以及使用寿命不确定的无形资产。

1. 内部研究开发形成的无形资产，其成本为开发阶段符合资本化条件以后至达到预 定用途前发生的支出，除此之外，研究开发过程中发生的其他支出应予费用化计入损益； 税法规定，自行开发的无形资产，以开发过程中该资产符合资本化条件后至达到预定用途 前发生的支出为计税基础。另外，对于研究开发费用的加计扣除，税法中规定企业为开发 新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计人当期损益的，在按照 规定据实扣除的基础上，按照研究开发费用的50%加计扣除；形成无形资产的，按照无 形资产成本的150%摊销。如该无形资产的确认不是产生于企业合并交易、同时在确认时 既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，按照所得税会计准则的规定，不确认该暂时性 差异的所得税影响。

【例20-3】A企业当期为开发新技术发生研究开发支出计2 000万元，其中研究阶段 支出400万元，开发阶段符合资本化条件前发生的支出为400万元，符合资本化条件后至 达到预定用途前发生的支出为1 200万元。税法规定，企业为开发新技术、新产品、新工 艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计人当期损益的，按照研究开发费用的50%加 计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的150%摊销。假定开发形成的无形资产在 当期期末巳达到预定用途（尚未开始摊销）

A企业当期发生的研究开发支出中，按照会计准则规定应予费用化的金额为800万 元，形成无形资产的成本为1 200万元，即期末所形成无形资产的账面价值为1 200万元。

A企业当期发生的2 000万元研究开发支出，按照税法规定可在当期税前扣除的金额 为1 200万元。所形成无形资产在未来期间可予税前扣除的金额为1 800万元，其计税基 础为1 800万元，形成暂时性差异600万元。 .

1. 无形资产在后续计量时，会计与税法的差异主要产生于是否需要摊销及无形资产 减值准备的提取。

会计准则规定，应根据无形资产的使用寿命情况，区分为使用寿命有限的无形资产 与使用寿命不确定的无形资产。对于使用寿命不确定的无形资产，不要求摊销，但持 有期间每年应进行减值测试。税法规定，企业取得的无形资产成本（外购商誉除外）， 应在一定期限内摊销。对于使用寿命不确定的无形资产，会计处理时不予摊销，但计 税时按照税法规定确定的摊销额允许税前扣除，造成该类无形资产账面价值与计税基 础的差异。

在对无形资产计提减值准备的情况下，因税法规定计提的无形资产减值准备在转变为 实质性损失前不允许税前扣除，即无形资产的计税基础不会随减值准备的提取发生变化，

从而造成无形资产的账面价值与计税基础的差异。

【例20-4】乙企业于20x7年1月1日取得的某项无形资产，取得成本为1 500万 元，取得该项无形资产后，根据各方面情况判断，乙企业无法合理预计其使用期限，将其 作为使用寿命不确定的无形资产。20x7年12月31日，对该项无形资产进行减值测试表 明其未发生减值。企业在计税时，对该项无形资产按照10年的期限采用直线法摊销，摊 销金额允许税前扣除。

分析：

会计上将该项无形资产作为使用寿命不确定的无形资产，因未发生减值，其在20 x 7 年12月31日的账面价值为取得成本1 500万元。

该项无形资产在20 x7年12月31日的计税基础为1 350 (成本1 500 -按照税法规定 可予税前扣除的摊销额150)万元。

该项无形资产的账面价值1 500万元与其计税基础1 350万元之间的差额150万元， 将计入未来期间企业的应纳税所得额。

(三）以公允价值计量且其变动计人当期损益的金融资产

按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定，以公允价值计量且 其变动计入当期损益的金融资产于某一会计期末的账面价值为其公允价值。税法规定，企 业以公允价值计量的金融资产、金融负债以及投资性房地产等，持有期间公允价值的变动 不计人应纳税所得额，在实际处置或结算时，处置取得的价款扣除其历史成本后的差额应 计入处置或结算期间的应纳税所得额。按照该规定，以公允价值计量的金融资产在持有期 间市价的波动在计税时不予考虑，有关金融资产在某一会计期末的计税基础为其取得成 本，从而造成在公允价值变动的情况下，对以公允价值计fi的金融资产账面价值与计税基 b!之间的茇异。

企业持有的可供出俾金融资产计税越础的确定，与以公允价值计itii其变动计入当期 細益的金融资产类似，可比照处理。

i【例20-S] 20 X 7年10月20 |：3，中公司向公开市场取得一项权益性投资’支付价款 2 000万元，作为交易性金融资产核算。20 x 7年12.月31 H ,该投资的市价为2 200

議議戀,

该项交易性金融资产的期末市价为2 200万元，其按照会计准则规定进行锋算的、在 20 x7年资产负债表H的账面价值为2 200万元。

因税法规定以公允价值计镜的金融资产在持有期间公允价值的变动不计人应纳税所得 额，其在20x7年资产负债表日的计税基础应维持原取得成本不变.，为2 000万元。

该交易性金融资产的账而价值2 200万元与其计税基础2 000万元之间产生了 200方 元的暂吋性差异，该暂时性差异在未来期间转回时会增加未来期间的应纳税所得额。

【例20-6】2.0x7年11月8 H,中公司自公开的市场L取得一项难金投资，作为可 供出售金融资产核算。该投资的成本为】500万元。20 x7年12月31日，其市价为j 575

讓圓\_圏\_議議議羅聽i'；■

分析：

按照会计准则规定，该项金融资产在会计期末应以公允价值计量，苏账面价值应为期 末公允价値1 575万元。

因税法规定资产在持有期间公允价值变动不计人应纳税所得额，则该项可供出售金融 资产的期末计税基础应维持其原取得成本不变，为1 500万元。

该金融资产在20 x7年资产负债表日的账面价值1 575万元与其计税基础1 500万元 之间产生的75万元暂时性差异，将会增加未来该资产处置当期的应纳税所得额。

(四）其他资产

因会计准则规定与税法规定不同，企业持有的其他资产，可能造成其账面价值与计税 基础之间存在差异的，如：

1. 投资性房地产，企业持有的投资性房地产进行后续计量时，会计准则规定可以采 用两种模式：一种是成本模式，采用该种模式计量的投资性房地产，其账面价值与计税基 础的确定与固定资产、无形资产相同；另一种是在符合规定条件的情况下，可以采用公允 价值模式对投资性房地产进行后续计量。对于采用公允价值模式进行后续计量的投资性房 地产，其计税基础的确定类似于固定资产或无形资产计税基础的确定。

【例20-7】A公司于20x7年1月1日将其某自用房屋用于对外出租，该房屋的成. 本为750万元，预计使用年限为20年。转为投资性房地产之前，已使用4年，企业按照 年限平均法计提折旧，预计净残值为零。转为投资性房地产核算后，预计能够持续可靠取 得该投资性房地产的公允价值，A公司采用公允价值对该投资性房地产进行后续计量。假 定税法规定的折旧方法、折旧年限及净残值与会计规定相同。同时，税法规定资产在持有 期间公允价值的变动不计人应纳税所得额，待处置时一并计算确定应计人应纳税所得额的 金额。该项投资性房地产在20 x7年12月31日的公允价值为900万元。

分析：

该投资性房地产在20x7年12月31日的账面价值为其公允价值900万元，其计税基 础为取得成本扣除按照税法规定允许税前扣除的折旧额后的金额，即其计税基础=750 - 750 +20 x 5 =562. 5 (万元）。.

该项投资性房地产的账面价值900万元与其计税基础562. 5万元之间产生了 337. 5万 元的暂时性差异，会增加企业在未来期间的应纳税所得额。

1. 其他计提了资产减值准备的各项资产。有关资产计提了减值准备后，其账面价值 会随之下降，而税法规定资产在发生实质性损失之前，不允许税前扣除，即其计税基础不 会因减值准备的提取而变化，造成在计提资产减值准备以后，资产的账面价值与计税基础. 之间的差异。

【例20 -8】A公司20x7年购入原材料成本为5 000万元，因部分生产线停工，当年 未领用任何原材料，20x7年资产负债表日估计该原材料的可变现净值为4 000万元。假 定该原材料在20 X7年的期初余额为零。

分析：

该项原材料因期末可变现净值低于成本，应计提的存货跌价准备=5 000 -4 000 =

1. 000 (万元）。计提该存货跌价准备后，该项原材料的账面价值为4 000万元。

该项原材料的计税基础不会因存货跌价准备的提取而发生变化，其计税基础为5 000

万元不变。

该存货的账面价值4 000万元与其计税基础5 000万元之间产生了 1 000万元的暂时 性差异，该差异会减少企业在未来期间的应纳税所得额。

【例20-9】A公司20x7年12月31日应收账款余额为6 000万元，该公司期末对应 收账款计提了 600万元的坏账准备。税法规定，不符合国务院财政、税务主管部门规定的 各项资产减值准备不允许税前扣除。假定该公司应收账款及坏账准备的期初余额均为零。

该项应收账款在20x7年资产负债表日的账面价值为5 400 (6 000 -600)万元，因 有关的坏账准备不允许税前扣除，其计税基础为6 000万元，该计税基础与其账面价值之 间产生600万元暂时性差异，在应收账款发生实质性损失时，会减少未来期间的应纳税所 得额和应交所得税。

二、负债的计税基础

负债的计税基础，是指负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规 定可予抵扣的金额。用公式表示为：

负债的计税基础=账面价值-未来期间按照税法规定可予税前扣除的金额

负债的确认与偿还一般不会影响企业的损益，也不会影响其应纳税所得额，未来期间 计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额为零，计税基础即为账面价值。但是， 某些情况下，负债的确认可能会影响企业的损益，进而影响不同期间的应纳税所得额，使 得其计税基础与账面价值之间产生差额，如按照会计规定确认的某些预计负债。

(一）企业因销售商品提供售后服务等原因确认的预计负债

按照或有事项准则规定，企业对于预计提供售后服务将发生的支出在满足有关确认条 件时，销售当期即应成认为费用，同时确认预计负债。如果税法规定，与销售产品相关的 支出应于发生时税前扣除。因该类事项产生的预计负债在期末的计税基础为其账面价值与 未来期间可税前扣除的金额之间的差额，即为零。 '

, 其他交易或事项中确认的预计负债，应按照税法规定的计税原则确定其计税基础。某 些情况下，因有些事项确认的预计负债，税法规定其支出无论是否实际发生均不允许税前 扣除，即未来期间按照税法规定可予抵扣的金额为零，账面价值等于计税基础。

【例20-10】甲企业20x7年因销售产品承诺提供3年的保修服务，在当年度利润表 中确认了 500万元的销售费用，同时确认为预计负债，当年度未发生任何保修支出。假定 按照税法规定，与产品售后脲务相关的费用在实际发生时允许税前扣除。

分析：

该项预计负债在甲企业20x7年12月31日资产负债表中的账面价值为500万元。

该项预计负债的计税基础=账面价值-未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可 予抵扣的金额=500万元-500万元=0

(二）预收账款

企业在收到客户预付的款项时，因不符合收人确认条件，会计上将其确认为负债。税 法中对于收人的确认原则一般与会计规定相同，即会计上未确认收人时，计税时一般亦不 计入应纳税所得额，该部分经济利益在未来期间计税时可予税前扣除的金额为零，，计税基 础等于账面价值。

某些情况下，因不符合会计准则规定的收入确认条件，未确认为收入的预收款项，按 照税法规定应计人当期应纳税所得额时，有关预收账款的计税基础为零，即因其产生时巳 经计算交纳所得税，未来期间可全额税前扣除。

【例20-11】A公司于20x7年12月20日自客户收到一笔合同预付款，金额为2500 万元，作为预收账款核算。按照适用税法规定，该款项应计入取得当期应纳税所得额计算

交纳所得税。

分析：

该预收账款在A公司20x7年12月31日资产负债表中的账面价值为2 500万元。

该预收账款的计税基础=账面价值（2 500万元）-未来期间计算应纳税所得额时按 照税法规定可予抵扣的金额（2 500万元）=0

该项负债的账面价值2 500万元与其计税基础零之间产生的2 500万元暂时性差异， 会减少企业于未来期间的应纳税所得额。

(三）应付职工薪酬

会计准则规定，企业为获得职工提供的服务给予的各种形式的报酬以及其他相关支出 均应作为企业的成本费用，在未支付之前确认为负债。税法中对于合理的职工薪酬基本允 许税前扣除，但税法中如果规定了税前扣除标准的，按照会计准则规定计入成本费用支出 的金额超过规定标准部分，应进行纳税调整。因超过部分在发生当期不允许税前扣除，在 以后期间也不允许税前扣除，即该部分差额对未来期间计税不产生影响，所产生应付职工 薪酬负债的账面价值等于计税基础。

【例20-12】甲企业20x7年12月计人成本费用的职工工资总额为4 000万元，至 20 X7年12月31日尚未支付。按照适用税法规定，当期计入成本费用的4 000万元工资 支出中，可予税前扣除的合理部分为3 000万元。

分析：

该项应付职工薪酬负债于20 x7年12月31日的账面价值为4 000万元。

该项应付职工薪酬负债于20 x7年12月31日的计税基础=账面价值（4 000万元） -未来斯间计算应纳税所得额吋按照税法规定可予抵扣的金额（0) =4 000万元

该项负债的账而价值4 000万元S典计税祺础4 000万元相同，不形成哲时性兹异。

(四）其他负债

其他负债如企业应交的罚款和滞纳金等，在尚米支付之前按照会计规定确认为费用 同时作为负债反映。税法规定，罚款和滞纳金不能税前扣除，即该部分费用无论是在发生: 当期还是在以P期间均+允许税前扣除，其计税猫础为账面价值减去未来期间计税时可予丨 税前扣除的金额審之间的差额，即计税菡础等于账面价值。 !

其他交易或甘项产牛的负债，其计税菡础的确定应渤遵从适用税法的相关规定。

【例2f-13】A公\_司20x7年12月因违反ij地有关环保法规的规定，接到环保部门: 的处罚通知，耍求其支付罚款500万元。税法规定，企业因违反阖家有关法律法规支付时丨 罚款和滞纳金，计算成纳税所得额时不允许税前扣除。至20><7年』2月31 H,该项罚款 尚未支#。： 丨

；芬析: !

： 应支付罚徽产生的负债账而价值为500万元。 |

该项负肩的计税邀础=账面价值（500万元）-未来期间计算应纳税所得额时按照税| 法规定可予抵扣的金额（0) =500万元 |

该项负债的账断价值500万元与苏计税菡础500万元相同，不形成暂时性差异。 |

!

三、特殊交易或事项中产生资产、负债计税基础的确定 |

除企业在」li常生产经营活动过程中取得的资产和负债以外对于某呰特殊交易中产生I 的资产、负债，其计税基础的确定应遵从税法规定，如企业合并过程中取得资产、负债计 税基础的确定。

《企业会计准则第20号——企业合并》中，视参与合并各方在合并前后是否为同一 方或相同的多方最终控制，分为同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并两种类 型。同一控制下的企业合并，合并中取得的有关资产、负债基本上维持其原账面价值不 变，合并中不产生新的资产和负债；对于非同一控制下的企业合并，合并中取得的有关资 产、负债应按其在购买日的公允价值计量，企业合并成本大于合并中取得可辨认净资产公 允价值的份额部分确认为商誉，企业合并成本小于合并中取得可辨认净资产公允价值的份 额部分计人合并当期损益。

对于企业合并的税收处理，通常情况下被合并企业应视为按公允价值转让、处置全部 资产，计算资产的转让所得，依法缴纳所得税。合并企业接受被合并企业的有关资产，计 税时可以按经评估确认的价值确定计税基础。另外，在考虑有关企业合并是应税合并还是 免税合并时，某些情况下还需要考虑在合并中涉及的获取资产或股权的比例、非股权支付 额的比例，具体划分标准和条件应遵从税法规定。

由于会计准则与税收法规对企业合并的划分标准不同，处理原则不同，某些情况下， 会造成企业合并中取得的有关资产、负债的人账价值与其计税基础的差异。

四、暂时性差异

暂时性差异是指资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的差额。因资产、负债 的账面价值与其计税基础不同，产生了在未来收回资产或清偿负债的期间内，应纳税所得 额增加或减少并导致未来期间应交所得税增加或减少的情况，形成企业的资产或负债，在 有关暂时性差异发生当期，符合确认条件的情况下，应当确认相关的递延所得税负债或递 延所得税资产。

根据暂时性差异对未来期间应纳税所得额的影响，分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂 时性差异。

除因资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的暂时性差异以外，按照税法规定 可以结转以后年度的未弥补亏损和税款抵减，也视同可抵扣暂时性差异处理。

(一）应纳税暂时性差异

应纳税暂时性差异，是指奄确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将 导致产生应税金额的暂时性差异，即在未来期间不考虑该事项影响的应纳税所得额的基础 上，由于该暂时性差异的转回，会进一步增加转回期间的应纳税所得额和应交所得税金 额，在其产生当期应当确认相关的递延所得税负债。

应纳税暂时性差异通常产生于以下情况：

1. 资产的账面价值大于其计税基础。资产的账面价值代表的是企业在持续使用或最 终出售该项资产时将取得的经济利益的总额，而计税基础代表的是资产在未来期间可予税 前扣除的总金额。资产的账面价值大于其计税基础，该项资产未来期间产生的经济利益不 能全部税前抵扣，两者之间的差额需要交税，' 产生应纳税暂时性差异。例如，一项资产的 账面价值为500万元，计税基础如为375万元，两者之间的差额会造成未来期间应纳税所 得额和应交所得税的增加，在其产生当期，应确认相关的递延所得税负债。
2. 负债的账面价值小于其计税基础。负债的账面价值为企业预计在未来期间清偿该

项负债时的经济利益流出，而其计税基础代表的是账面价值在扣除税法规定未来期间允许 税前扣除的金额之后的差额。负债的账面价值与其计税基础不同产生的暂时性差异，实质 上是税法规定就该项负债在未来期间可以税前扣除的金额（即与该项负债相关的费用支 出在未来期间可予税前扣除的金额)。负债的账面价值小于其计税基础，则意味着就该项 负债在未来期间可以税前抵扣的金额为负数，即应在未来期间应纳税所得额的基础上调 增，增加未来期间的应纳税所得额和应交所得税金额，产生应纳税暂时性差异，应确认相 关的递延所得税负债。

(二）可抵扣暂时性差异 ■

可抵扣暂时性差异是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时•，将导 致产生可抵扣金额的暂时性差异。该差异在未来期间转回时会减少转回期间的应纳税所得 额，减少未来期间的应交所得税。在可抵扣暂时性差异产生当期，符合确认条件时，应当 确认相关的递延所得税资产。

可抵扣暂时性差异一般产生于以下情况：

1. 资产的账面价值小于其计税基础，意味着资产在未来期间产生的经济利益少，按 照税法规定允许税前扣除的金额多，两者之间的差额可以减少企业在未来期间的应纳税所 得额并减少应交所得税，符合有关条件时，应当确认相关的递延所得税资产。例如，一项 资产的账面价值为500万元，计税基础为650万元，则企业在未来期间就该项资产可以在 其自身取得经济利益的基础上多扣除150万元，未来期间应纳税所得额会减少，应交所得 税也会减少，形成可抵扣暂时性差异。
2. 负债的账面价值大于其计税基础，负债产生的暂时性差异实质上是税法规定就该 项负债可以在未来期间税前扣除的金额。即：

负债产生的暂时性差异=账面价值-计税基础

=麵練-(麵練-絲細彳制■税法规1 ■ ma 定可予税前扣除的金额j

-=未来期间计税时按照税法规定可予税前扣除的金额

负债的账面价值大于其计税基础，意味着未来期间按照税法规定与负债相关的全部或 部分支出可以自未来应税经济利益中扣除，减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税。 符合有关确认条件时，应确认相关的递延所得税资产。

(三）特殊项目产生的暂时性差异

1.未作为资产、负债确认的项目产生的暂时性差异。某些交易或事项发生以后，因 为不符合资产、负债确认条件而未体现为资产负债表中的资产或负债，但按照税法规定能 够确定其计税基础的，其账面价值零与计税基础之间的差异也构成暂时性差异。如企业发 生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，除另有规定外，不超过当年销售收人15%的 部分准予扣除；超过部分准予在以后纳税年度结转扣除。该类费用在发生时按照会计准则 规定即计人当期损益，不形成资产负债表中的资产，但按照税法规定可以确定其计税基础 的，两者之间的差异也形成暂时性差异。

【例20-14】A公司20.x7年发生了 2 000万元广告费支出，发生时已作为销售费用 计入当期损益。税法规定，该类支出不超过当年销售收人15%的部分允许当期税前扣除， 超过部分允许向以后年度结转税前扣除。.A公司20 X7年实现销售收人10 000万元。

该广告费支出因按照会计准则规定在发生时已计人当期损益，不体现为期末资产负债

表中的资产，如果将其视为资产，其账面价值为0。

因按照税法规定，该类支出税前列支有一定的标准限制，根据当期A公司销售收人 15%计算，当期可予税前扣除1 500万元（10 000 x15%),当期未予税前扣除的500万元 可以向以后年度结转，其计税基础为500万元。

该项资产的账面价值0与其计税基础500万元之间产生了 500万元的暂时性差异，该 暂时性差异在未来期间可减少企业的应纳税所得额，为可抵扣暂时性差异，符合确认条件 时，应确认相关的递延所得税资产。

2.可抵扣亏损及税款抵减产生的暂时性差异。按照税法规定可以结转以后年度的未 弥补亏损及税款抵减，虽不是因资产、负债的账面价值与计税基础不同产生的，但与可抵 扣暂时性差异具有同样的作用，均能够减少未来期间的应纳税所得额，进而减少未来期间 的应交所得税，会计处理上视同可抵扣暂时性差异，符合条件的情况下，应确认与其相关 的递延所得税资产。

【例20-15】甲公司于20x7年因政策性原因发生经营亏损2 000万元，按照税法规 定，该亏损可用于抵减以后5个年度的应纳税所得额。该公司预计其于未来5年期间能够 产生足够的应纳税所得额弥补该亏损。

分析：

该经营亏损不是资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的，但从性质上可以减 少未来期间企业的应纳税所得额和应交所得税，属于可抵扣暂时性差异。企业预计未来期 间能够产生足够的应纳税所得额利用该可抵扣亏损时，应确认相关的递延所得税资产。

第三节递延所得税负债及递延所得税资产的确认

企业在计算确定了应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异后，应当按照所得税会计准 则规定的原则确认相关的递延所得税负债以及递延所得税资产。

—、递延所得税负债的确认和计量

(一）递延所得税负债的确认

企业在确认因应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债时，应遵循以下原则：

1.除所得税准则中明确规定可不确认递延所得税负债的情况以外，企业对于所有的 应纳税暂时性差异均应确认相关的递延所得税负债。除与直接计人所有者权益的交易或事 项以及企业合并中取得资产、负债相关的以外，在确认递延所得税负债的同时，应增加利 润表中的所得税费用。

【例20-16】A企业于20x7年12月6日购入某项设备，取得成本为500万元，会计 上采用年限平均法计提折旧，使用年限为10年，净残值为零，因该资产常年处于强震动 状态，计税时按双倍余额递减法计列折旧，使用年限及净残值与会计相同。A企业适用的 所得税税率为25%。假定该企业不存在其他会计与税收处理的差异。

分析：

20x8年资产负债表日，该项固定资产按照会计规定计提的折旧额为50万元，计税 时允许扣除的折旧额为100万元,则该固定资产的账面价值450万元与其计税基础400万 元的差额构成应纳税暂时性差异，企业应确认相关的递延所得税负债。

【例20-17】甲公司于20 xl年I2月底购入一台机器设备，成本为525 000元，预计 使用年限为6年，预计净残值为零。会计上按直线法计提折旧，因该设备符合税法规定的 税收优惠条件，计税时可采用年数总和法计提折旧，假定税法规定的使用年限及净残值均 与会计相同。本例中假定该公司各会计期间均未对固定资产计提减值准备，除该项固定资 产产生的会计与税法之间的差异外，不存在其他会计与税收的差异。

该公司每年因固定资产账面价值与计税基础不同应予确认的递延所得税情况如表 20-1所示。

分析：

该项固定资产各年度账面价值与计税基础确定如下：

1. 20x2年资产负债表日：

账面价值=实际成本-会计折旧=525 000 -87 500 =437 500 (元）

计税基础=实际成本-税前扣除的折旧额

= 525 000 - 150 000 =375 000 (元）

表20 -1 单位：元

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 20 X 2 年 | 20 X3 年 | 20 x4 年 | 20 x5 年 | 20 x6 年 | 20 X7 年 |
| 实际成本 | 525 000 | 525 000 | 525 000 | 525 000 | 525 000 | 525 000 |
| 累计会计折旧 | 87 500 | 175 000 | 262 500 | 350 000 | 437 500 | 525 000 |
| 账面价值 | 437 500 | 350 000 | 262 500 | 175 000 | 87 500 | 0 |
| 累计计税折旧 | 150 000 | 275 000 | 375 000 | 450 000 | 500 000 | 525 000 |
| 计税$础 | 375 000 | 250 000 | 150 000 | 75 000 | 25 000 | 0 |
| 暂时性差异 | 62 500 | 100 000 | 112 500 | 100 000 | 62 500 | 0 |
| 适用税率 | 25% | 25% | 25% | 25% | 25% | 25% |
| 递延所得税负债余额 | 15 625 | 25 000 | 28 125 | 25 000 | 15 625 | 0 |

因资产的账面价值437 500元大于其计税基础375 000元，两者之间产生的62 500元 差异会增加未来期间的应纳税所得额和应交所得税，属于应纳税暂时性差异，应确认与其 相关的递延所得税负债15 625元（62 500 x25% )，账务处理如下：

借：所得税费用 15 625

贷：递延所得税负债 15 625

1. 20x3年资产负债表日：

账面价值=525 000 -87 500 -87 500 =350 000 (元),

计税基础=实际成本-累计已税前扣除的折旧额 = 525 000 -275 000 二 250 000 .(元)

因资产的账面价值350 000元大于其计税基础250 000元，两者之间产生的100 000元 差异为应纳税暂时性差异，应确认与其相关的递延所得税负债25 000元，但递延所得税 负债的期初余额为15 625元，当期应进一步确认递延所得税负债9 375元，账务处理

如下：

借：所得税费用 9 375

贷：递延所得税负债 9 375

1. 20x4年资产负债表日：

账面价值=525 000 -262 500 =262 500 (元）

计税基础=525 000 — 375 000 = 150 000 (元）

因资产的账面价值262 500元大于其计税基础150 000元，两者之间产生的112 500元 差异为应纳税暂时性差异，应确认与其相关的递延所得税负债28 125元，但递延所得税 负债的期初余额为25 000元，当期应进一步确认递延所得税负债3 125元，账务处理 如下：

借：所得税费用 3 125

贷：递延所得税负债 3 125

1. 20x5年资产负债表日：

账面价值=525 000 -350 000 = 175 000 (元)

计税基础=525 000 -450 000 =75 000 (元）

因资产的账面价值175 000元大于其计税基础75 000元，两者之间产生的100 000元 差异为应纳税暂时性差异，应确认与其相关的递延所得税负债25 000元，但递延所得税 负债的期初余额为28 125元，当期应转回原已确认的递延所得税负债3 125元，账务处理 如下：

借：递延所得税负债 3 125

' 贷：所得税费用 3 125

1. 20x6年资产负债表日：

账面价值=525 000 -437 500 =87 500 (元）

计税基础=525 000 -500 000 = 25 000 (元)

因资产的账面价值87 500元大于其计税基础25 000元，两者之间产生的62 500元差 异为应纳税暂时性差异，应确认与其相关的递延所得税负债15 625元，但递延所得税负 债的期初余额为25 000元，当期应转回递延所得税负债9 375元，账务处理如下：'

借：递延所得税负债 9 375

贷：所得税费用 9 375

1. 20x7年资产负债表日：

该项固定资产的账面价值及计税基础均为零，两者之间不存在暂时性差异，前期已确 认的与该项资产相关的递延所得税负债应予全额转回，账务处理如下：

借：递延所得税负债 15 625

贷：所得税费用 15 625

2.不确认递延所得税负债的特殊情况

有些情况下，虽然资产、负债的账面价值与其计税基础不同，产生了应纳税暂时性差 异，但出于各方面考虑，所得税准则中规定不确认相应的递延所得税负债，主要包括：

1. 商誉的初始确认。非同一控制下的企业合并中，企业合并成本大于合并中取得 的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，按照会计准则规定应确认为商誉。因会计 与税收的划分标准不同，会计上作为非同一控制下的企业合并，但如果按照税法规定计税 时作为免税合并的情况下，商誉的计税基础为零，其账面价值与计税基础形成应纳税暂时 性差异，准则中规定不确认与其相关的递延所得税负债。

【例20-18】A企业以增发市场价值为15 000万元的自身普通股为对价购入B企业 100%的净资产，对B企业进行吸收合并，合并前A企业与B企业不存在任何关联方关 系。假定该项合并符合税法规定的免税合并条件，交易各方选择进行免税处理，购买日B 企业各项可辨认资产、负债的公允价值及其计税基础如表20 -2所示。

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 表 20 -2 |  |  | 单位:万元 |
| 项 目 | 公允价值 | 计税基础 | 暂时性差异 |
| 固定资产 | 6 750 | 3 875 | ' 2 875 |
| 应收账款 | 5 250 | 5 250 | ■— |
| 存货 | 4 350 、 | 3 100 | 1 250 |
| 其他应付款 | (750) | 0 | (750) |
| 应付账款 | (3 000) | (3 000) | 0 |
| 不包括递延所得税的可辨认资产、负债的公允价值 | 12 600 | 9 225 | 3 375 |

分析：

B企业适用的所得税税率为25%，预期在未来期间不会发生变化，该项交易中应确 认递延所得税负债及商誉的金额计算如下：

可辨认净资产公允价值 12 600

递延所得税资产 （750 x25%) 187.5

递延所得税负债 （4 125 x25% ) 1 031.25

考虑递延所得税后

可辨认资产、负债的公允价值 11 756.25

企业合并成本 15 000

商誉 3 243. 75

因该项合并符合税法规定的免税合并条件，当事各方选择进行免税处理的情况下，购 买方在免税合并中取得的被购买方有关资产、负债应维持其原计税基础不变。被购买方原 账面上未确认商誉，即商誉的计税基础为零。

该项合并中所确认的商誉金额3 243.75万元与其计税基础零之间产生的应纳税暂时 性差异，按照准则中规定，不再进一步确认相关的所得税影响。

应予说明的是，按照会计准则规定在非同一控制下企业合并中确认了商誉，并且按照 所得税法规的规定商誉在初始确认时计税基础等于账面价值的，该商誉在后续计量过程中 因会计准则与税法规定不同产生暂时性差异的，应当确认相关的所得税影响。

1. 除企业合并以外的其他交易或事项中，如果该项交易或事项发生时既不影响会 计利润，也不影响应纳税所得额，则所产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不 同，形成应纳税暂时性差异的，交易或事项发生时不确认相应的递延所得税负债。该规定 主要是考虑到由于交易发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，确认递延所得 税负债的直接结果是增加有关资产的账面价值或是降低所确认负债的账面价值，使得资 产、负债在初始确认时，违背历史成本原则，影响会计信息的可靠性。
2. 与子公司、联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异，一般应确认 相应的递延所得税负债，但同时满足以下两个条件的除外：一是投资企业能够控制暂时性 差异转回的时间；二是该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回。满足上述条件时， 投资企业可以运用自身的影响力决定暂时性差异的转回，如果不希望其转回，则在可预见 的未来该项暂时性差异即不会转回，对未来期间计税不产生影响，从而无须确认相应的递 延所得税负债。

对于采用权益法核算的长期股权投资，其账面价值与计税基础产生的有关暂时性差异 是否应确认相关的所得税影响，应当考虑该项投资的持有意图：

1. 对于采用权益法核算的长期股权投资，如果企业拟长期持有，则因初始投资成 本的调整产生的暂时性差异预计未来期间不会转回，对未来期间没有所得税影响；因确认 投资损益产生的暂时性差异，如果在未来期间逐期分回现金股利或利润时免税，也不存在 对未来期间的所得税影响；因确认应享有被投资单位其他权益变动而产生的暂时性差异， 在长期持有的情况下预计未来期间也不会转回。因此，在准备长期持有的情况下，对于采 用权益法核算的长期股权投资账面价值与计税基础之间的差异，投资企业一般不确认相关 的所得税影响。
2. 对于采用权益法核算的长期股权投资，如果投资企业改变持有意图拟对外出售 的情况下，按照税法规定，企业在转让或者处置投资资产时，投资资产的成本准予扣除。 在持有意图由长期持有转变为拟近期出售的情况下，因长期股权投资的账面价值与计税基 础不同产生的有关暂时性差异，均应确认相关的所得税影响。

(二）计量

所得税准则规定，资产负债表日，对于递延所得税负债，应当根据适用税法规定，按 照预期收回该资产或清偿该负债期间的适用税率计量。即递延所得税负债应以相关应纳税 暂时性差异转回期间按照税法规定适用的所得税税率计量。无论应纳税暂时性差异的转回 期间如何，相关的递延所得税负债不要求折现。

二、递延所得税资产的确认和计量

(一）递延所得税资产的确认，

1.确认的一般原则

递延所得税资产产生于可抵扣暂时性差异。确认因可抵扣暂时性差异产生的递延所得 税资产应以未来期间可能取得的应纳税所得额为限。在可抵扣暂时性差异转回的未来期间 内，企业无法产生足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异的影响，使得与可抵扣 暂时性差异相关的经济利益无法实现的，不应确认递延所得税资产；企业有明确的证据表 明其于可抵扣暂时性差异转回的未来期间能够产生足够的应纳税所得额，进而利用可抵扣 暂时性差异的，则应以可能取得的应纳税所得额为限，确认相关的递延所得税资产。

在判断企业于可抵扣暂时性差异转回的未来期间是否能够产生足够的应纳税所得额 时，应考虑企业在未来期间通过正常的生产经营活动能够实现的应纳税所得额以及以前期 间产生的应纳税暂时性差异在未来期间转回时将增加的应纳税所得额。

(1)对与子公司、联营企业、合营企业的投资相关的可抵扣暂时性差异，同时满足 下列条件的，应当确认相关的递延所得税资产：一是暂时性差异在可预见的未来很可能转 回；二是未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额。

对联营企业和合营企业等的投资产生的可抵扣暂时性差异，主要产生于权益法下被投

资单位发生亏损时，投资企业按照持股比例确认应予承担的部分相应减少长期股权投资的 账面价值，但税法规定长期股权投资的成本在持有期间不发生变化，造成长期股权投资的 .账面价值小于其计税基础，产生可抵扣暂时性差异。

投资企业对有关投资计提减值准备的情况下，也会产生可抵扣暂时性差异。

(2)对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损和税款抵减，应视同可抵扣 暂时性差异处理。在有关的亏损或税款抵减金额得到税务部门的认可或预计能够得到税务 部门的认可且预计可利用未弥补亏损或税款抵减的未来期间内能够取得足够的应纳税所得 额时，除准则中规定不予确认的情况外，应当以很可能取得的应纳税所得额为限，确认相 应的递延所得税资产，同时减少确认当期的所得税费用。

2.不确认递延所得税资产的情况

某些情况下，企业发生的某项交易或事项不属于企业合并，并且交易发生时既不影响 会计利润也不影响应纳税所得额，且该项交易中产生的资产、负债的初始确认金额与其计 税基础不同，产生可抵扣暂时性差异的，所得税准则中规定在交易或事项发生时不确认相 应的递延所得税资产。

【例20-19】A企业进行内部研究开发所形成的无形资产成本为1 200万元，因按照 税法规定可于未来期间税前扣除的金额为1 800万元，其计税基础为1 800万元。

该项无形资产并非产生于企业合并，同时在初始确认时既不影响会计利润也不影响应 纳税所得额，确认其账面价值与计税基础之间产生暂时性差异的所得税影响需要调整该项 资产的历史成本，准则规定该种情况下不确认相关的递延所得税资产。

(二）计量

同递延所得税负债的计量原附相一致，确认递延所得税资产时，应舀以预期收M该资丨 产期间的适用所得税税率为拙础计算确足。尤论相关的可抵扣暂时性盖异转问期间如何 递延所得税资产均不耍求折现。 |

企业在确认了递延所得税资产以后，资产负债表H，应当对递延所得税资产的账面价) 值进行复核。如果未来期间很可能无法取得足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性趋| 异带来的利益，成当减记递延所得税资产的账面价值^减记的递延所得税资产，除原确认| 时计入所有者权益的，冗减记金额亦应计人所有者权益外，苏他的情况均应增加所得税| 费用。 i

因无拷取#足够的应纳税所得额利用可抵扣暂时性羞异减记递延所得税资产账面价伯] 的，以后期询根据新的环境和情况判断能够产生足够的应纳税所得额利用可抵扣暂时性差| 异，使得递延銜得税资产包含的经济利益能够实现的，应相应恢复递延所得税资产的账面| 价值' !

矣外，无论楚递延所得税资产还是递延所得税负债的计遛，均应考虑资产负债表日企| 业预期收回资費或淸偿负债方式的所得税影响，在计量递延所得税资产和递延所得税负债| :时，.应当采用七收回资产或淸偿愤务的预期方式相.一致的税率和计税骓础。例如，企业持丨 有的某项阆记资产，般情况下是为企业的正常生产经营活动提供必耍的生产条件，但在| 某一时点上，企业决定将该固宠资产对外出售，实现其为企业带来的未来经济利益，且假| 定税法规定长期资产处置时适用的所得税税率与一般情况不同的，则企业在计量因该资产| 产生的应纳税暂时性盖舁或可抵扣皙时性差异的所得税影响时，应考虑该资产带来的经济| 利益预期实现方式的影响。 !

三、特殊交易或事项中涉及递延所得税的确认

(一）与直接计人所有者权益的交易或事项相关的所得税

与当期及以前期间直接计人所有者权益的交易或事项相关的当期所得税及递延所得税 应当计人所有者权益。直接计人所有者权益的交易或事项主要有：会计政策变更采用追溯 调整法或对前期差错更正采用追溯重述法调整期初留存收益、可供出售金融资产公允价值 的变动计人其他综合收益、同时包含负债及权益成份的金融工具在初始确认时计人所有者 权益等。

(一■)与企业合并相关的递延所得税

在企业合并中，购买方取得的可抵扣暂时性差异，比如，购买日取得的被购买方在以 前期间发生的未弥补亏损等可抵扣暂时性差异，按照税法规定可以用于抵减以后年度应纳 税所得额，但在购买日不符合递延所得税资产确认条件而不予以确认。购买日后12个月 内，如取得新的或进一步的信息表明购买日的相关情况已经存在，预期被购买方在购买日 可抵扣暂时性差异带来的经济利益能够实现的，应当确认相关的递延所得税资产，同时减 少商誉，商誉不足冲减的，差额部分确认为当期损益；除上述情况以外，确认与企业合并 相关的递延所得税资产，应当计人当期损益。

【例20 -20】甲公司于20x8年1月1日购买乙公司80%股权，形成非同一控制下企 业合并。因会计准则规定与适用税法规定的处理方法不同，在购买日产生可抵扣暂时性差 异300万元。假定购买日及未来期间企业适用的所得税税率为25%。

购买日，因预计未来期间无法取得足够的应纳税所得额，未确认与可抵扣暂时性差异 .相关的递延所得税资产75万元。购买日确认的商誉为50万元。

在购买日后6个月，甲公司预计能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣企业合并时产 生的可抵扣暂时性差异300万元，且该事实于购买日已经存在，则甲公司应作如下会计 处理：

借：递延所得税资产 750 000

贷：商誉 500 000

' ' 所得税费用 250 000

假定，在购买日后6个月，甲公司根据新的事实预计能够产生足够的应纳税所得额用 以抵扣企业合并时产生的可抵扣暂时性差异300万元，且该新的事实于购买日并不存在， 则甲公司应作如下会计处理：

借：递延所得税资产 750 000

贷：所得税费用 750 000

(三）与股份支付相关的当期及递延所得税

与股份支付相关的支出在按照会计准则规定确认为成本费用时，其相关的所得税影响 应区别于税法的规定进行处理：如果税法规定与股份支付相关的支出不允许税前扣除，则 不形成暂时性差异；如果税法规定与股份支付相关的支出允许税前扣除，在按照会计准则 规定确认成本费用的期间内，企业应当根据会计期末取得的信息估计可税前扣除的金额计 算确定其计税基础及由此产生的暂时性差异，符合确认条件的情况下，应当确认相关的递 延所得税。其中预计未来期间可税前扣除的金额超过按照会计准则规定确认的与股份支付 相关的成本费用，超过部分的所得税影响应直接计人所有者权益。

四、适用税率变化对已确认递延所得税资产和递延所得税负债的影响

因税收法规的变化，导致企业在某一会计期间适用的所得税税率发生变化的，企业应对 已确认的递延所得税资产和递延所得税负债按照新的税率进行重新计量。递延所得税资产和 递延所得税负债的金额代表的是有关可抵扣暂时性差异或应纳税暂时性差异于未来期间转回 时，导致企业应交所得税金额的减少或增加的情况。适用税率变动的情况下，应对原已确认 的递延所得税资产及递延所得税负债的金额进行调整，反映税率变化带来的影响。

除直接计人所有者权益的交易或事项产生的递延所得税资产及递延所得税负债，相关 的调整金额应计人所有者权益以外，其他情况下因税率变化产生的调整金额应确认为税率 变化当期的所得税费用（或收益）。

第四节所得税费用的确认和计量

所得税会计的主要目的之一是为了确定当期应交所得税以及利润表中的所得税费用。 在按照资产负债表债务法核算所得税的情况下，利润表中的所得税费用包括当期所得税和 递延所得税两个部分。

一、当期所得税

当期所得税是指企业按照税法规定计算确定的针对当期发生的交易和事项，应交纳给 税务部门的所得税金额，即当期应交所得税。

企业在确定当期应交所得税时，对于当期发生的交易或事项，会计处理与税法处理不同 的，应在会计利润的基础上，按照适用税收法规的规定进行调整，计算出当期应纳税所得 额，按照应纳税所得额与适用所得税税率计算确定当期应交所得税。一般情况下，应纳税所 得额可在会计利润的基础上，考虑会计与税收法规之间的差异，按照以下公式计算确定：

应纳税所得额=会计利润+按照会计准则规定计人利润表但计税时不允许税前扣除的 费用±计人利润表的费用与按照税法规定可予税前抵扣的金额之间的差额±计入利润表的 收人与按照税法规定应计人应纳税所得额的收人之间的差额-税法规定的不征税收人±其 他需要调整的因素

二、递延所得税

递延所得税是指按照所得税准则规定当期应予确认的递延所得税资产和递延所得税负 债金额，即递延所得税资产及递延所得税负债当期发生额的综合结果，但不包括计人所有 者权益的交易或事项的所得税影响。用公式表示即为：

递延所得税=(递延所得税负债的期末余额-递延所得税负债的期初余额）-（递延 所得税资产的期末余额-递延所得税资产的期初余额）

应予说明的是，企业因确认递延所得税资产和递延所得税负债产生的递延所得税，一 般应当计人所得税费用，但以下两种情况除外：

一是某项交易或事项按照会计准则规定应计人所有者权益的，由该交易或事项产生的 递延所得税资产或递延所得税负债及其变化亦应计人所有者权益，不构成利润表中的递延 所得税费用（或收益）。

【例20-21】甲企业持有的某项可供出售金融资产，成本为500万元，会计期末，.其 公允价值为600万元，该企业适用的所得税税率为25%。除该事项外，该企业不存在其 他会计与税收法规之间的差异，且递延所得税资产和递延所得税负债不存在期初余额。

会计期末在确认100万元的公允价值变动时，账务处理为：

借：可供出售金融资产 1 000 000

贷：其他综合收益 1 000 000

确认应纳税暂时性差异的所得税影响时，账务处理为：

借：其他综合收益 250 000

贷：递延所得税负债 250 000

二是企业合并中取得的资产、负债，其账面价值与计税基础不同，应确认相关递延所 得税的，该递延所得税的确认影响合并中产生的商誉或是计人当期损益的金额，不影响所 得税费用，有关举例见【例20-lS】。

三、所得税费用

计算确定了当期所得税及递延所得税以后，利润表中应予确认的所得税费用为两者之 和，即：

所得税费用=当期所得税+递延所得税

【例20 -22】A公司20 X7年度利润表中利润总额为3 000万元，该公司适用的所得 裨税率为25%。递延所得税资产及递延所得税负债不存在期初余额。与所得税核算有关 的情况如下：

20 X7年发生的有关交易和事项中，会计处理与税收处理存在差别的有:

1. 20x7年1月开始计提折旧的一项固定资产，成本为1 500万元，使用年限为10 年，净残值为0，会计处理按双倍余额递减法计提折旧，税收处理按直线法计提折旧。假 定税法规定的使用年限及净残值与会计规定相同。 ■
2. 向关联企业捐赠现金500万元。假定按照税法规定，企业向关联方的捐赠不允 许税前扣除。
3. 当期取得作为交易性金融资产核算的股票投资成本为800万元，20x7年12月 31日的公允价值为1 200万元。税法规定，以公允价值计量的金融资产持有期间市价变动 不计人应纳税所得额。
4. 违反环保法规定应支付罚款250万元。
5. 期末对持有的存货计提了 75万元的存货跌价准备。

分析：

1. 20x7年度当期应交所得税

应纳税所得额=3 000 + 150 + 500 -400 + 250 + 75 =3 575 (万元）

应交所得税=3 575 x25% =893.75 (万元） '

1. 20x7年度递延所得税

递延所得税资产=225 x25% =56.25 (万元）

递延所得税负债=400 x25% =100 (万元）

递延所得税= 100 -56.25 =43.75 (万元）

(3)利润表中应确认的所得税费用

所得税费用=893.75 +43.75 =937.50 (万元），确认所得税费用的账务处理如下:

借：所得税费用 9 375 000

递延所得税资产 562 500

贷：应交税费——应交所得税 8 937 500

递延所得税负债 1 000 000 该公司20 x7年资产负债表相关项目金额及其计税基础如表20 -3所示。

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 账面价值 | 计税基础 | 差 异 | |
| 应纳税暂时性差异 | 可抵扣暂时性差异 |
| 存货 | 2 000 | 2 075 |  | 75 |
| 固定资产： |  |  |  |  |
| 固定资产原价 | 1 500 | 1 500 |  |  |
| 减：累计折旧 | 300 | 150 |  |  |
| 减：固定资产减值准备 | 0 | 0 |  |  |
| 固定资产账面价值 | 1 200 | 1 350 |  | 150 |
| 以公允价值计量且其变动 计人当期损益的金融资产 | 1 200 | 800 | 400 |  |
| 其他应付款 | 250 | 250 |  |  |
| 总计 |  |  | 400 | 225 |

表20

单位：万元

【例20 -23】沿用【例20 -22】中有关资料，假定A公司20x 8年当期应交所得税 为1 I55万元。贺产负债表中有关资产、负债的账面价值与其计税基础相关资料如表

20-4所示，除所列项目外，其他资产、负债项目不存在会计和税收的差异。

表20-4 单位：万元

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 账面价值 | .计税基础 | 差 | 异 |
| 应纳税暂时性差异 | 可抵扣暂时性差异 |
| 存货 | 4 000 | 4 200 |  | 200 |
| 固定资产： |  |  |  |  |
| 固定资产原价 | 1 500 | 1 500 |  |  |
| 减：累计折旧 | 540 | 300 |  |  |
| 减：固定资产减值准备 | 50 | 0 |  |  |
| 固定资产账面价值 | 910 | 1 200 |  | 290 |
| 以公允价值计量且其变动 | 1 675 | 1 000 | 675 |  |
| 计人当期损益的金融资产 |  |
| 预计负债 | 250 | 0 |  | 250 |
| 总计 |  |  | 675 | 740 |

分析：

1. 当期所得税=当期应交所得税=1 155万元
2. 递延所得税

①期末递延所得税负债 期初递延所得税负债 递延所得税负债增加

(675 x25%) 168.75 100 68. 75 (740 x25%) 185

56. 25 128. 75

②期末递延所得税资产 期初递延所得税资产 递延所得税资产增加

递延所得税=68.75 - 128.75 = -60 (万元）（收益）

(3)确认所得税费用

所得税费用=1 155 -60 = 1 095 (万元），确认所得税费用的账务处理如下:

借：所得税费用 递延所得税资产 贷：递延所得税负债

10 950 000 1 287 500

687 500 11 550 000

应交税费——应交所得税

四、所得税的列报

企业对所得税的核算结果，除利润表中列示的所得税费用以外，在资产负债表中形成 的应交税费（应交所得税）以及递延所得税资产和递延所得税负债应当遵循准则规定列 报。其中，递延所得税资产和递延所得税负债一般应当分别作为非流动资产和非流动负债 在资产负债表中列示，所得税费用应当在利润表中单独列示，同时还应在附注中披露与所 得税有关的信息。

一般情况下，在个别财务报表中，当期所得税资产与负债及递延所得税资产及递延所 得税负债可以以抵销后的净额列示。在合并财务报表中，纳入合并范围的企业中，一方的 当期所得税资产或递延所得税资产与另一方的当期所得税负债或递延所得税负债一般不能 予以抵销，除非所涉及的企业具有以净额结算的法定权利并且意图以净额结算。

A3斤—I ■ Hit TT . Xp33

第二十一章 外币折算

本章论述了记账本位币的确定、外币交易的会计处理和外币财务报表的折算。在学习 和理解本章内容时，应当关注：（1)记账本位币的确定。记账本位币是指企业经营所处 的主要经济环境中的货币，企业应当综合多种因素确定记账本位币。企业记账本位币一经 确定，不得随意变更，除非企业经营所处的主要经济环境发生重大变化。（2)外币交易 的会计处理。外币交易应当在初始确认时采用交易日的即期汇率或即期汇率的近似汇率将 外币金额折算为记账本位币金额；期末，应分别外币货币性项目和外币非货币性项目进行 处理。（3)外币财务报表折算。境外经营财务报表折算时所产生的外币财务报表折算差 额应当在资产负债表中其他综合收益项目内列示。除了学习本章节的内容外，还应当认真 阅读《企业会计准则第19号——外币折算》及相关指南和解释。

第一节记账本位币的确定

—、记账本位币的定义

记账本位币是指企业经营所处的主要经济环境中的货币。主要经济环境，通常是指企 业主要产生和支出现金的环境，使用该环境中的货币最能反映企业主要交易的经济结果。 例如，我国大多数企业主要产生和支出现金的环境在国内，因此，一般以人民币作为记账 本位币。 —

二、企业记账本位币的确定

L我国.《会计法》规定，业务收支以人民币以外的货币为主的单位，可以选定其中一 种货币作为记账本位币，但是编报的财务会计报告应当折算为人民币。企业记账本位币的 选定，应当考虑下列因素：

一是从日常活动收人的角度看，所选择的货币能够对企业商品和劳务销售价格起主要 作用，通常以该货币进行商品和劳务销售价格的计价和结算。

二是从日常活动支出的角度看，所选择的货币能够对商品和劳务所需人工、材料和其 他费用产生主要影响，通常以该货币进行这些费用的计价和结算。

三是融资活动获得的资金以及保存从经营活动中收取款项时所使用的货币。即视融资

活动获得的资金在其生产经营活动中的重要性，或者企业通常留存销售收人的货币而定。

【例21-1】国内A外商投资企业，该企业超过80%的营业收人来自向各国的出口， 其商品销售价格一般以美元结算，主要受美元的影响，因此，从影响商品和劳务销售价格 的角度看，A企业应选择美元作为记账本位币。

如果A企业除厂房设施，25%的人工成本在国内以人民币采购，生产所需原材料、 机器设备及75%以上的人工成本都来自于美国投资者以美元在国际市场的采购，则可进 一步确定A企业的记账本位币是美元。

如果A企业的人工成本、原材料及相应的厂房设施、机器设备等95%以上在国内采 购并以人民币计价，则难以确定A企业的记账本位币，需要考虑第三项因素。如果A企 业取得的美元营业收人在汇回国内时可随时换成人民币存款，且A企业对所有以美元结 算的资金往来的外币风险都进行了套期保值，则A企业应当选定人民币为其记账本位币。

在确定企业的记账本位币时，上述因素的重要程度因企业具体情况不同而不同，需要 企业管理当局根据实际情况进行判断。一般情况下，综合考虑前两项即可确定企业的记账 本位币，第三项为参考因素，视其对企业收支现金的影响程度而定。在综合考虑前两项因 素仍不能确定企业记账本位币的情况下，第三项因素对企业记账本位币的确定起重要 作用。

需要强调的是，企业管理当局根据实际情况确定的记账本位币只有一种，该货币一经 确定，不得改变，除非与确定记账本位币相关的企业经营所处的主要经济环境发生重大 变化。

三、境外经营记账本位币的确定

(一）境外经营的含义

境外经营通常是指企业在境外的子公司、合营企业、联营企业、分支机构。当企业在 境内的子公司、联营企业、合营企业或者分支机构选定的记账本位币不同于企业的记账本 位币时，也应当视同境外经营。

区分某实体是否为该企业的境外经营的关键有两项：一是该实体与企业的关系，是否 为企业的子公司、合营企业、联营企业、分支机构；二是该实体的记账本位币是否与企业 记账本位币相同，而不是以该实体是否在企业所在地的境外作为标准。

(二）境外经营记账本位币的确定

境外经营也是一个企业，在确定其记账本位币时也应当考虑企业选择确定记账本位币 需要考虑的上述因素。同时，由于境外经营是企业的子公司、联营企业、合营企业或者分 支机构，因此，境外经营记账本位币的选择还应当考虑该境外经营与企业的关系：

1. 境外经营对其所从事的活动是否拥有很强的自主性。如果境外经营所从事的活动 是视同企业经营活动的延伸，该境外经营应当选择与企业记账本位币相同的货币作为记账 本位币，如果境外经营所从事的活动拥有极大的自主性，应根据所处的主要经济环境选择 记账本位币。
2. 境外经营活动中与企业的交易是否在境外经营活动中占有较大比重。如果境外经 营与企业的交易在境外经营活动中所占的比例较高，境外经营应当选择与企业记账本位币 相同的货币作为记账本位币；反之，应根据所处的主要经济环境选择记账本位币。 |
3. 境外经营活动产生的现金流量是否直接影响企业的现金流量、是否可以随时汇回。1 如果境外经营活动产生的现金流量直接影响企业的现金流量，并可随时汇回，境外经营应 当选择与企业记账本位币相同的货币作为记账本位币；反之，应根据所处的主要经济环境 选择记账本位币。

4.境外经营活动产生的现金流量是否足以偿还其现有债务和可预期的债务。如果境 外经营活动产生的现金流量在企业不提供资金的情况下，难以偿还其现有债务和正常情况 下可预期的债务，境外经营应当选择与企业记账本位币相同的货币作为记账本位币；反 之，应根据所处的主要经济环境选择记账本位币。.

四、记账本位币变更的会计处理

■

■ -

企业因经营所处的主要经济环境发生重大变化，确需变更记账本位币的，应当采用变 更当日的即期汇率将所有项目折算为变更后的记账本位币，折算后的金额作为新的记账本 位币的历史成本。由于采用同一即期汇率进行折算，因此，不会产生汇兑差额。当然，企 业需要提供确凿的证据证明企业经营所处的主要经济环境确实发生了重大变化，并应当在 附注中披露变更的理由。

企业记账本位币发生变更的，其比较财务报表应当以可比当日的即期汇率折算所有资 产负债表和利润表项目。 .

第二节外币交易的会计处理

—、外币交易的核算程序

外币交易的记账方法有外币统账制和外币分账制两种。外币统账制是指企业在发生外 币交易时，即折算为记账本位币人账。外币分账制是指企业在日常核算时分别币种记账， 资产负债表日，分别货币性项目和非货币性项目进行调整：货币性项目按资产负债表曰即 期汇率折算，非货币性项目按交易日即期汇率折算；产生的汇兑差额计人当期损益。从我 国目前的情况看，绝大多数企业采用外币统账制，只有银行等少数金融企业由于外币交易 频繁，涉及外币币种较多，可以采用分账制记账方法进行日常核算。无论是采用分账制记 账方法，还是采用统账制记账方法，只是账务处理的程序不同，但产生的结果应当相同， 即计算出的汇兑差额相同；相应的会计处理也相同，即均计入当期损益。

企业发生外币交易时，其会计核算的基本程序为：

第一，将外币金额按照交易日的即期汇率或即期汇率的近似汇率折算为记账本位币金 额，按照折算后的记账本位币金额登记有关账户；在登记有关记账本位币账户的同时，按 照外币金额登记相应的外币账户。.

第二，期末，将所有外币货币性项目的外币余额，按照期末即期汇率折算为记账本 位币金额，并与原记账本位币金额相比较，其差额记人“财务费用——汇兑差额” 科目。

第三，结算外币货币性项目时，将其外币结算金额按照当日即期汇率折算为记账本 位币金额，并与原记账本位币金额相比较，其差额记人“财务费用——汇兑差额” 科目。

二、即期汇率和即期汇率的近似汇率

(一）即期汇率的选择

汇率是指两种货币相兑换的比率，是一种货币单位用另一种货币单位所表示的价格。 我们通常在银行见到的汇率有三种表示方式：买人价、卖出价和中间价。买入价指银行买 人其他货币的价格，卖出价指银行出售其他货币的价格，中间价是银行买人价与卖出价的 平均价，银行的卖出价一般高于买人价，以获取其中的差价。

无论买人价，还是卖出价均是立即交付的结算价格，都是即期汇率。即期汇率是相对 于远期汇率而言的。远期汇率是在未来某一日交付时的结算价格。为方便核算，准则中企 业用于记账的即期汇率一般指当日中国人民银行公布的人民币汇率的中间价。但是，在企 业发生单纯的货币兑换交易或涉及货币兑换的交易时，仅用中间价不能反映货币买卖的损 益，需要使用买人价或卖出价折算。

企业发生的外币交易只涉及人民币与美元、欧元、日元、港元等之间折算的，可直接 采用中国人民银行每日公布的人民币汇率的中间价作为即期汇率进行折算；企业发生的外 币交易涉及人民币与其他货币之间折算的，应按照国家外汇管理局公布的各种货币对美元 折算率采用套算的方法进行折算，发生的外币交易涉及人民币以外的货币之间折算的，可 直接采用国家外汇管理局公布的各种货币对美元折算率进行折算。

.(二）即期汇率的近似汇率

当fl:率变动不大时，为简化核算，企业在外币交易日或对外币报表的某些项目进行折 算时，也可以选择即期丨丨.:率的近似汇率折货即期汇率的近似汇率记“按照系统合理的 方法确定的、与交易发生丨il即期汇率近似的丨丨:率”,逝常足指3烟平均汇率或加权平均汇 率等。加权平均汇率需要采用外115交易的外币金额作为权鬼进行计算。

确宠即期汇率的近似汇率的方法应在前后各期保持一致。如來汇率波动使得采用即期 汇率的近似汇率祈算不适到时，应舀來用交易发生丨:丨的即期乳:率折算。至于何时不适当， 耑要企业根据汇率变动情况及计算近似汇率的方法等进行判断。 :

三、外市交易的会计处理 …z' /

: aj . ' ,

外币是企业记账本位币以外的货币。外币交易是指企业发生以外市计价或者结算 的交易包括：（〗）买入或者卖出以外币计价的商品或者穷务，例\_，以人民币为 记账本位币的剀内A公司向M外B公司销俜商品，货款以美元结算公司働买S 公司发行的H股股票，A公司从境外以美元购买闹定资产或生产用原材料等。

(2)借人或者借出外ifi资金，例如，以人民H1为记账本位币的甲公有I从中国银行借 人欧元、经批准向海外发行美元债券等。(3)芄他以外计价或者结算的交易。指 除上述（I)、(2)外，以记账本位币以外的货l\_P计价或结箅的J1:他交易6例如，.接 受外币现金捐赠等。 \ VI

(一）初始确认 \ 1

企业发生外币交易的，应在初始确认时采用交易H的即期汇率或即期汇率的近似忙 率将外卬金额折算为W账本位叩金额。这里的即期?I率可以&外汇牌价的买入价或卖 出价；UL可以足中间份，在与银行不进行货币兑换的情况下,—般以中间价作为即期

汇率。

【例21 -2】乙股份有限公司的记账本位币为人民币，对外币交易采用交易日的即期 汇率折算。20x7年3月3日，从境外丙公司购入不需要安装的设备一台，设备价款为 250 000美元，购入该设备当日的即期汇率为1美元=7. 6元人民币，适用的增值税税率 为17%，款项尚未支付，增值税以银行存款支付。有关会计分录如下：

(250-000 x7.6) 1 900 000 323 000

借：固定资产——机器设备

应交税费——应交增值税（进项税额)

贷：应付账款——丙公司（美元) 银行存款

1 900 000 323 000

企业收到投资者以外币投人的资本,无论是否有合同约定汇率，均不采用合同约定汇 率和即期汇率的近似汇率折算，而是采用交易日即期汇率折算，这样，外币投人资本与相 应的货币性项目的记账本位币金额相等，不产生外币资本折算差额。

【例21-3】乙股份有限公司以人民币为记账本位币，对外币交易采用交易日的即期 汇率折算。20x7年6月1日，将50 000美元到银行兑换为人民币，银行当日的美元买人 价为1美元=7. 55元人民币，中间价为1美元=7. 60元人民币。

本例中，企业与银行发生货币兑换，兑换所用汇率为银行的买入价或卖出价，而通常 记账所用的即期汇率为中间价，由于汇率变动而产生的汇兑差额计人当期财务费用。有关 会计分录如下：

借：银行存款——人民币 （50 000 x7.55) 377 500

财务费用——汇兑差额 2 500

贷：银行存款——美元 (50 000 x7.6) 380 000

(二）期末调整或结算

期末，企业应当分别外币货币性项目和外币非货币性项目进行处理。

1. 货币性项目

货币性项目是企业持有的货币和将以固定或可确定金额的货币收取的资产或者偿付的 负债。货币性项目分为货币性资产和货币性负债，货币性资产包括现金、银行存款、应收 账款、其他应收款、长期应收款等，货币性负债包括应付账款、其他应付款、短期借款、 应付债券、长期借款、长期应付款等。

期末或结算货币性项目时，应以当日即期汇率折算外币货币性项目，该项目因当曰 即期汇率不同于该项目初始人账时或前一期末即期汇率而产生的汇兑差额计人当期 损益。

1. 非货币性项目

非货币性项目是货币性项目以外的项目，如预付账款、预收账款、存货、长期股权投 资、交易性金融资产（股票、基金）、固定资产、无形资产等。

1. 对于以历史成本计量的外币非货币性项目，已在交易发生日按当日即期汇率折 算，资产负债表日不应改变其原记账本位币金额，不产生汇兑差额。
2. 对于以成本与可变现净值孰低计量的存货，如果其可变现净值以外币确定，则 在确定存货的期末价值时，应先将可变现净值折算为记账本位币，再与以记账本位币反映 的存货成本进行比较。

【例21 -4] P上市公司以人民币为记账本位币。20x7年11月2日，从英国W公司采购国内市场尚无的A商品10 000件，每件价格为1 000英镑，当日即期汇率为1英镑= 15元人民币。20x7年12月31日，尚有1 000件A商品未销售出去，国内市场仍无A商 品供应，A商品在国际市场的价格降至900英镑。12月31日的即期汇率是1英镑=15.5 元人民币。假定不考虑增值税等相关税费。

本例中，由于存货在资产负债表日采用成本与可变现净值孰低计量，因此，在以外币 购人存货并且该存货在资产负债表日确定的可变现净值以外币反映时，计提存货跌价准备 应当考虑汇率变动的影响。因此，该公司应作会计分录如下：

|  |  |
| --- | --- |
| 11月2日，购人A商品： |  |
| 借：库存商品——A | (10 000 x 1 000 x 15) 150 000 000 |
| 贷：银行存款——英镑 | 150 000 |
| I2月31日，计提存货跌价准备： |  |
| 借：资产减值损失 | 1 050 000 |
| 贷：存货跌价准备 | 1 050 |

1 000 x 1 000 x 15 -1 000 x900 xl5. 5 =1 050 000 (元人民币）

(3)对于以公允价值计量的股票、基金等非货币性项目，如果期末的公允价值 以外币反映，则应当先将该外币按照公允价值确定当日的即期汇率折算为记账本位 币金额，再与原记账:本位币金额进行比较，其差额作为公允价值变动损益，计人当 期损益。

【例21-5】国内甲公司的记账本位币为人民币。20 X7年12月10日以每股1.5 美元的价格购人乙公司B股10 000股作为交易性金融资产，当日汇率为1美元=7. 6 元人民币，款项巳付。20x7年12月31日，由于市价变动，当月购人的乙公司B股 的市价变为每股1美元，当日汇率为1美元=7. 65元人民币。假定不考虑相关税费 的影响。

20 x7年I2月10日，该公司对上述交易应作以下处理：

借：交易性金融资产 （1.5 x10 000 x7.6) 114 000

贷:银行存款——美元 114 000

根据《企业会计准则第22号^~金融工具确认和计量》，交易性金融资产以公允价 值计量。由于该项交易性金融资产是以外币计价，在资产负债表日，不仅应考虑股票市价 的变动，还应一并考虑美元与人民币之间汇率变动的影响，上述交易性金融资产在资产负 债表日的人民币金额为76 500元（即1 xlO 000 x7.65),与原账面价值114 000元的差额 为37 500元人民币，计人公允价值变动损益。相应的会计分录为：

借：公允价值变动损益 37 500

贷：交易性金融资产 37 500

37 500元人民币既包含甲公司所购乙公司B股股票公允价值变动的影响，又包含人 民币与美元之间汇率变动的影响。

20x8年1月10日，甲公司将所购乙公司B股股票按当日市价每股1.2美元全部售 出，所得价款为12 000美元，按当日汇率1美元=7.7元人民币折算为人民币金额为 92 400元，与其原账面价值人民币金额76 500元的差额为15 900元人民币，对于汇率的 变动和股票市价的变动不进行区分，均作为投资收益进行处理。因此，售出当日，甲公司 应作会计分录如下：

第三节 外币财务报表折算

(1.2 x 10 000 x7.7) 92 400

(114 000 - 37 500) 76 500 15 900

借:银行存款——美元 贷：交易性金融资产 投资收益

在将企业的境外经营通过合并、权益法核算等纳人到企业的财务报表中时，需要将企 业境外经营的财务报表折算为以企业记账本位币反映的财务报表，这一过程就是外币财务 报表的折算。可见，境外经营及其记账本位币的确定是进行财务报表折算的关键。有关境 外经营记账本位币的确定见本章第一节。

一、境外经营财务报表的折算

(一■)折算方法

在对企业境外经营财务报表进行折算前，应当调整境外经营的会计期间和会计政 策，使之与企业会计期间和会计政策相一致，根据调整后会计政策及会计期间编制相 应货币（记账本位币以外的货币）的财务报表，再按照以下方法对境外经营财务报表 进行折算：

1. 资产负债表中的资产和负债项目，采用资产负债表日的即期汇率折算，所有者权 益项1.1除“未分配利润”项u外，其他项Id采用发生时的即期汇率折算。
2. 利润农屮的收人和费川项丨;丨，采用交易发生I:】的即期汇率或即期汇率的近似汇率 折算。 丨
3. 产生的外币财务报农折箅差额’在编制合并财务报表时，应在合并资产负债表中| “其他综合收益”项丨二1列\*。 i

比较财务报表的折算比照上述规定处现。

【例21 ~ 6】国内甲公TTJ的i己账本位币为人民币,该公同在境外柯一子公f fj乙公司j 乙公同确定的记账本位HI为英元。根据合同约定，甲公司拥有乙公司70%的股权，并能i 够对乙公的财务和经营政策施加觅大影响。甲公司采用挡期平均汇率折箅乙公RJ利润表| 项H。乙公n]的么关资料如下： !

20 X 7年12月31 H的丨丨:率为1芡元=7. 7元人K币，20 x7年的平均汇率为1美| 元=7.6元人K币，实收资本、资本公积发生1:.丨的即期汇率为1美元元人民币j 20 x 6年12 JI 31丨:丨的股本为500万美元，折算为人段币为4 000万元；累计盈余公积| 为50万龙元，折算为人民币为405万元，累计未分配利润为120万美元，折算为人― 币为972万元，…、乙公司均在年末提取盈余公积，乙公司挡年提取的盈余公积为7)| 万爽元。 / 丨

报表折界见表21 - 1、衣2丨-2和表2〗-3。 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 表 21 ~1 | 利润表 20x7年度 | | 单位：万元' |
| 项 目 | 期末数（美元） | 折算汇率 | 折算为人民币金额 |
| 一、营业收人 | 2 000 | 7.6 | 15 200 |
| 减：营业成本 | 1 500 | 7.6 | 11 400 |
| 营业税金及附加 | 40 | 7. 6 | 304 |
| 管理费用 | 100 | 7. 6 | 760 |
| 财务费用 | 10 | 7.6 | ' 76 |
| 力口：投资收益 | 30 | 7.6 | 228 |
| 二、营业利润 | 380 | — | 2 888 |
| 力丨1:营业外收入 | 40 | 7\_ 6 | 304 |
| 减：营业外支出 | 20 | 7.6 | 152 |
| 三、利润总额 | 400 | — | 3 040 |
| 减：所得税费用 | 120 | 7.6 | 912 |
| 四、净利润 | 280 | — | 2 128 |
| 五、每股收益 |  |  |  |
| 六、其他综合收益 |  |  |  |
| 七、综合收益总额 |  |  |  |
| 表 21 - 2 | 所有者权益变动表 | |  |
|  | 20x7年度 | | 单位：万元 |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 实收资本 | | | 盈佘公积， | | | 未分配利润 | | 其他综  合收益 | 股东权 |
| 项 目 | 美元 | 折算 | 人民币 | 美元 | 折算 | 人民币 | 美元 | 人民币 | 益合计 |
|  | 汇率 | 汇率 | 人民币 |
| 一、本年年初余额 | 500 | 8 | 4 000 | 50 |  | 405 | 120 | 972 |  | 5 377 |
| 二、本年增减变动 金额 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (一）净利润 |  |  |  |  |  |  | 280 | 2 128 |  | 2 128 |
| (二）其他综合收益 |  |  |  |  |  |  |  |  |  | -190 |
| 其中：外币报表折算  差额 |  |  |  |  |  |  |  |  | -190 | -190 |
| (三）利润分配 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 提取盈余公积. |  |  |  | 70 | 7. 6 | 532 | -70 | -532 |  | 0 |
| 三、本年年末余额 | 500 | 8 | 4 000 | 120 |  | 937 | 330 | 2 568 | -190 | 7 315 |

当期计提的盈余公积采用当期平均汇率折算，期初盈余公积为以前年度计提的盈余公 积按相应年度平均汇率折算后金额的累计，期初未分配利润记账本位币金额为以前年度未 分配利润记账本位币金额的累计。 '

表21-3 资产负债表

20x7年12月31日 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 资产 | 期末数 (美元） | 折算  汇率 | 折算为人 民币金额 | 负债和所有者权益 (或股东权益） | 期末数 (美元） | 折算  汇率 | 折算为 人民币金额 |
| 流动资产： |  |  |  | 流动负债： |  |  |  |
| 货币资金 | 190 | 7.7 | 1 463 | 短期借款 | 45 | 7.7 | 346.5 |
| 应收账款 | 190 | 7.7 | 1 463 | 应付账款 | 285- | 7.7 | 2 194.5 |
| 存货 | 240 | 7.7 | 1 848 | 其他流动负债 | HO | 7.7 | 847 |
| 其他流动资产 | 200 | 7.7 | 1 540 | 流动负债合计 | 440 | — | 3 388 |
| 流动资产合计 | 820 | — | 6 314 | 非流动负债： |  |  |  |
| 非流动资产： |  |  |  | 长期借款 | 140 | 7.7 | 1 078 |
| 长期应收款 | 120 | 7.7 | 924 | 应付债券 | 80 | 7.7 | 616 |
| 固定资产 | 550 | 7.7 | 4 235 | 其他非流动负债 | 90 | 7.7 | 693 |
| 在建工程 | 80 | 7.7 | 616 | 非流动负债合计 | 310 | — | 2 387 |
| 无形资产 | 100 | 7. 7 | 770 | 负债合计 | 750 |  | 5 775 |
| 其他非流动资产 | 30 | 7.7 | 231 | 股东权益： |  |  |  |
| 非流动资产合计 | 880 | ' — | 6 776 | 股本 | 500 | 8 | 4 000 |
|  |  |  |  | 盈余公积 | 120 |  | 937 |
|  |  |  |  | 未分配利润 | 330 |  | 2 568 |
|  |  |  |  | 其他综合收益 |  |  | -190 |
|  |  |  |  | 股东权益合计 | 950 |  | 7 315 |
| 资产总计' | 1 700 |  | 13 090 | 负债和股东权益总计 | 1 700 |  | 13 090 |

注：上表中其他综合收益是指因外币报表折算产生的差额。

外币报表折算差额为以记账本位币反映的净资产减去以记账本位币反映的实收资本、 资本公积、累计盈余公积及累计未分配利润后的余额。

(二）特殊项目的处理

1. 少数股东应分担的外币报表折算差额。在企业境外经营为其子公司的情况下，企 业在编制合并财务报表时，’应按少数股东在境外经营所有者权益中所享有的份额计算少数 股东应分担的外币报表折算差额，并入少数股东权益列示于合并资产负债表。
2. 实质上构成对境外经营净投资的外币货币性项目产生的汇兑差额的处理。母公司 含有实质上构成对子公司（境外经营）净投资的外币货币性项目的情况下，在编制合并 财务报表时，应分别以下两种情况编制抵销分录：
3. 实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目以母公司或子公司的记账本位币 反映，则应在抵销长期应收应付项目的同时，将其产生的汇兑差额转入“其他综合收益” 项目。即借记或贷记“财务费用——汇兑差额”科目，贷记或借记“其他综合收益”。
4. 实质上构成对子公司净投资的外币货币性项目以母、子公司的记账本位币以外 的货币反映，则应将母、子公司此项外币货币性项目产生的汇兑差额相互抵销，差额转人 “其他综合收益'

如果合并财务报表中各子公司之间也存在实质上构成对另一子公司（境外经营）净 投资的外币货币性项目，在编制合并财务报表时应比照上述编制相应的抵销分录。

二、境外经营的处置

企业可能通过出售、清算、返还股本或放弃全部或部分权益等方式处置其在境外经营 中的利益。在包含境外经营的财务报表中，将巳列人其他综合收益的外币报表折算差额中 与该境外经营相关部分，自所有者权益项目中转人处置当期损益；如果是部分处置境外经 营，应当按处置的比例计算处置部分的外币报表折算差额，转入处置当期损益。

第二十二章 租赁

本章论述了租赁的相关概念、分类、承租人的会计处理和出租人的会计处理。在学习 和理解本章内容时，应当关注：（1)租赁的相关概念和分类。企业应当全面考虑租赁期 届满时租赁资产所有权是否转移给承租人、承租人是否有购买租赁资产的选择权、租赁期 占租赁资产使用寿命的比例等各种因素，在租赁开始日将租赁分为融资租赁和经营租赁。

(2)承租人的会计处理。对于融资租赁，承租人应当在租赁期开始日将租赁开始日租赁 资产公允价值与最低租赁付款额现值两者中较低者作为租人资产的入账价值,将最低租赁 付款额作为长期应付款的人账价值，其差额作为未确认融资费用并在租赁期内采用实际利 率法分摊。对于经营租赁，承租人应在租赁期内各个期间按照直线法或其他更系统合理的 方法将发生的租金计人相关资产成本或当期损益。（3)出租人的会计处理。对于融资租 赁，出租人应在租赁期开始日将租赁开始日最低租赁收款额与初始直接费用之和作为应收 融资租赁款的人账价值，同时记录未担保余值；将最低租赁收款额、初始直接费用及未担 保余值之和与其现值之和的差额确认为未实现融资收益。对于经营租赁，出租人应在租赁 期内各个期间按照直线法或其他更系统合理的方法将收取的租金确认为收人。（4)售后 租回交易的会计处理。售后租回交易形成融资租赁的，应视同出租人提供资金给承租人并 以该项资产作为担保；形成经营租赁的，应当根据交易价格是否公允分别情况处理。除了 学习本章节的内容外，还应当认真阅读《企业会计准则第21号——租赁》及相关指南和 解释。

第一节租赁概述

.'

一、与租赁相关的定义

1. 租赁，是指在约定的期间内，出租人将资产使用权让与承租人，以获取租金的协 议。租赁的主要特征是转移资产的使用权，而不是转移资产的所有权，并且这种转移是有 偿的，取得使用权以支付租金为代价，从而使租赁有别于资产购置和不把资产的使用权从 合同的一方转移给另一方的服务性合同，如劳务合同、运输合同、保管合同、仓储合同等 以及无偿提供使用权的借用合同。
2. 租赁期，是指租赁协议规定的不可撤销的租赁期间。如果承租人有权选择续租该 资产，并且租赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权，不论是否再支付租 金，续租期也包括在租赁期之内。
3. 租赁开始日，是指租赁协议日与租赁各方就主要条款作出承诺日中的较早者。在 租赁开始日，承租人和出租人应当将租赁认定为融资租赁或经营租赁，并确定在租赁期开 始日应确认的金额。
4. 租赁期开始日，是指承租人有权行使其使用租赁资产权利的日期，表明租赁行为 的开始。在租赁期开始日，承租人应当对租入资产、最低租赁付款额和未确认融资费用进 行初始确认；出租人应当对应收融资租赁款、未担保余值和未实现融资收益进行初始 确认。
5. 担保余值，就承租人而言，是指由承租人或与其有关的第三方担保的资产余值; 就出租人而言，是指就承租人而言的担保余值加上独立于承租人和出租人的第三方担保的 资产余值。其中，资产余值是指在租赁开始日估计的租赁期届满时租赁资产的公允价值。 为了促使承租人谨慎地使用租赁资产，尽量减少出租人自身的风险和损失，租赁协议有时 要求承租人或与其有关的第三方对租赁资产的余值进行担保，此时的担保余值是针对承租 人而言的。除此以外，担保人还可能是独立于承租人和出租人的第三方，如担保公司，此 时的担保余值是针对出租人而言的。
6. 未担保余值，是指租赁资产余值中扣除就出租人而言的担保余值以后的资产余值。

对出租人而言，如果租赁资产余值中包含未担保余值，表明这部分余值的风险和报酬

并没有转移，其风险应由出租人承担。因此，未担保余值不能作为应收融资租赁款的一 部分。

1. 最低租赁付款额，是指在租赁期内，承租人应支付或可能被要求支付的款项（不 包括或有租金和履约成本），加上由承租人或与其有关的第三方担保的资产余值，但是出 租人支付但可退还的税金不包括在内。

承租人有购买租赁资产选择权，所订立的购买价款预计将远低于行使选择权时租赁资 产的公允价值，因而在粗赁开始日就可以合理确定承租人将会行使这种选择权，购买价款 应当计人最低租赁付款额。

或有租金，是指金额不固定、以时间长短以外的其他因素（如销售量、使用量、物 价指数等）为依据计算的租金。

履约成本，是指租赁期内为租赁资产支付的各种使用费用，如技术咨询和服务费、人 员培训费、维修费、保险费等。

1. 最低租赁收款额，是指最低租赁付款额加上独立于承租人和出租人的第三方对出 租人担保的资产余值。
2. 初始直接费用，是指在租赁谈判和签订租赁合同的过程中发生的可直接归属于租 赁项目的费用。 .

二、租赁的分类

承租人和出租人应当在租赁开始日将租赁分为融资租赁和经营租赁。企业对租赁进行 分类时，应当全面考虑租赁期届满时粗赁资产所有权是否转移给承租人、承租人是否有购 买租赁资产的选择权、租赁期占租赁资产使用寿命的比例等各种因素。满足下列标准之一 的，应认定为融资租赁。

1. 在租赁期届满时，资产的所有权转移给承租人。即如果在租赁协议中已经约定， 或者根据其他条件在租赁开始日就可以合理地判断，租赁期届满时出租人会将资产的所有 权转移给承租人，那么该项租赁应当认定为融资租赁。
2. 承租人有购买租赁资产的选择权，所订立的购买价款预计远低于行使选择权 时租赁资产的公允价值，因而在租赁开始日就可合理地确定承租人将会行使这种选 择权。

例如，出租人和承租人签订了一项租赁协议，租赁期限为3年，租赁期届满时承租人 有权以10 000元的价格购买租赁资产，在签订租赁协议时估计该租赁资产租赁期届满时 的公允价值为40 000元，由于购买价格仅为公允价值的25% (远低于公允价值40 000 元），如果没有特别的情况，承租人在租赁期届满时将会购买该项资产。在这种情况下， 在租赁开始日即可判断该项租赁应当认定为融资租赁。

1. 即使资产的所有权不转移，但租赁期占租赁资产使用寿命的大部分。这里的“大 部分”通常是在租赁期占租赁开始日租赁资产尚可使用寿命的75%以上（含75%,下 同）。

需要注意的是，这条标准强调的是租赁期占租赁资产尚可使用寿命的比例，而非租赁 期占该项资产全部可使用年限的比例。如果租赁资产是旧资产，在租赁前巳使用年限超过 资产自全新时起算可使用年限的75%以上时，则这条判断标准不适用，不能使用这条标 准确定租赁的分类。

1. 承租人在租赁开始日最低租赁付款额的现值几乎相当于租赁开始日租赁资产的公 允价值；出租人在租赁开始日最低租赁收款额的现值几乎相当于租赁开始日租赁资产的公 允价值。这里的“几乎相当于”，通常掌握在90% (含90%)以上。需要说明的是，这 里的量化标准只是指导性标准，企业在具体运用时，必须以准则规定的相关条件进行 判断。
2. 租赁资产性质特殊，如果不作较大改造，只有承租人才能使用。这条标准是指租 赁资产是出租人根据承租人对资产型号、规格等方面的特殊要求专门购买或建造的，具有 专购、专用性质。这些租赁资产如果不作较大的重新改制，其他企业通常难以使用。这种 情况下，该项租赁也应当认定为融资租赁。

第二节承租人的会计处理

—、承租人对经营租赁的会计处理

(一）租金的会计处理

在经营租赁下，与租赁资产所有权有关的风险和报酬并没有实质上转移给承租人，承 租人不承担租赁资产的主要风险，承租人对经营租赁的会计处理比较简单，承租人不须将 所取得的租入资产的使用权资本化，相应地也不必将所承担的付款义务列作负债。其主要 问题是解决应支付的租金与计人当期费用的关系。承租人在经营租赁下发生的租金应当在 租赁期内的各个期间按直线法确认为费用；如果其他方法更合理，也可以采用其他方法。其会计处理为：确认各期租金费用时，借记“长期待摊费用”等科目，贷记“其他应付 款”等科目。实际支付租金时，借记“其他应付款”等科目，贷记“银行存款”、“库存 现金”等科目。

某些情况下，出租人可能对经营租赁提供激励措施，如免租期、承担承粗人某些费用 等。在出租人提供了免租期的情况下，应将租金总额在整个租赁期内，而不是在租赁期扣 除免租期后的期间内按直线法或其他合理的方法进行分摊，免租期内应确认租金费用；在 出租人承担了承租人的某些费用的情况下，应将该费用从租金总额中扣除，并将租金余额 在租赁期内进行分摊。

此外，为了保证租赁资产的安全和有效使用，承粗人应设置“经营租赁资产”备查 簿作备查登记，以反映和监督租赁资产的使用、归还和结存情况。

.【例22-1】 20x7年1月1日，A公司向B公司租入办公设备一台，租期为3年。设 备价值为1 000 000元，预计使用年限为10年。租赁合同规定，租赁开始日（20x7年1 月1日）A公司向B公司一次性预付租金150 000元，第1年年末支付租金150 000元， 第2年年末支付租金200 000元，第3年年末支付租金250 000元。租赁期届满后B公司 收回设备，3年的租金总额为750 000元（假定A公司和B公司均在年末确认租金费用和 租金收人，并且不存在租金逾期支付的情况）。

分析：此项租赁没有满足融资租赁的任何一条标准，应作为经营租赁处理。确认租金 费用时，不能依据各期实际支付的租金的金额确定，而应采用直线法分摊确认各期的租金 费用。此项租赁租金费用总额为750 000元，按直线法计算，每年应分摊的租金费用为 250 000元。账务处理如下：

20 'x7年1月l日：

借：长期待摊费用 150

000

l:M) ()()()

000 100 ()()[) I so ()()()

000 :'() (]()() ：!()() 000

"(1(1

.'：'() (loo

贷：银行存款

20 x7 年 月 31 f:| :

借：管理费用 250

贷：长期待摊费用 银行存款

20 x8 年 12 月 31. H :

借：管理费用 250

| 贷：长期待摊费用

| 银行存款

| 20x9年12月 31 H:

; 借：管理费用 250

： 贷：银行存款

(二）初始直接费用的会计处理 ! 对于承租人在经茜租赁中发也的初始直接费用，应当计人尚期损益。其账务处理为： 借记“管理费用”等科闬，贷记“银行存款”等科冃„

(H)或有租金的会计处理

在经营租赁下，承租人对或有租金的处理与融资租赁下相同，即在实际发生吋汁人当 期损益。其账务处玴为：借记“销仿费用”等科贷记“银行存款”等科

(四）相关信息的披露

对于重大的经营租赁，承租人应当在附注中披露下列信息：

1. 资产负债表日后连续三个会计年度每年将支付的不可撤销经营租赁的最低租赁付 款额。
2. 以后年度将支付的不可撤销经营租赁的最低租赁付款额总额。

二、承租人对融资租赁的会计处理

(-)租赁期开始日的会计处理

在租赁期开始日，承租人应当将租赁开始日租赁资产公允价值与最低租赁付款额现值 两者中较低者作为租人资产的人账价值，将最低租赁付款额作为长期应付款的人账价值， 其差额作为未确认融资费用。

承租人在计算最低租赁付款额的现值时，如果知悉出租人的租赁内含利率，应当采用 出租人的租赁内含利率作为折现率；否则，应当采用租赁合同规定的利率作为折现率。如 果出租人的租赁内含利率和租赁合同规定的利率均无法知悉，应当采用同期银行贷款利率 作为折现率。其中，租赁内含利率，是指在租赁开始日，使最低租赁收款额的现值与未担 保余值的现值之和等于租赁资产公允价值与出租人的初始直接费用之和的折现率。

(二）未确认融资费用的分摊 .

在融资租赁下，承租人向出租人支付的租金中，包含了本金和利息两部分。承租人支 付租金时，一方面应减少长期应付款，另一方面应同时将未确认的融资费用按一定的方法 确认为当期融资费用。在先付租金（即每期期初等额支付租金）的情况下，租赁期第一 期支付的租金不含利息，只需减少长期应付款，不必确认当期融资费用。

在分摊未确认的融资费用时，按照租赁准则的规定，承租人应当采用实际利率法。在 采用实际利率法的情况下，根据租赁开始日租赁资产和负债的人账价值基础不同，融资费 用分摊率的选择也不同。未确认融资费用分摊率的确定具体分为下列几种情况：

1. 以出租人的租赁内含利率为折现率将最低租赁付款额折现、且以该现值作为租赁 资产人账价值的，应当将租赁内含利率作为未确认融资费用的分摊率。
2. 以合同规定利率为折现率将最低租赁付款额折现，且以该现值作为租赁资产人账 价值的，应当将合同规定利率作为未确认融资费用的分摊率。
3. 以银行同期贷款利率为折现率将最低租赁付款额折现，且以该现值作为租赁资产 入账价值的，应当将银行同期贷款利率作为未确认融资费用的分摊率。
4. 以租赁资产公允价值为人账价值的，应当重新计算分摊率。该分摊率是使最低租 赁付款额的现值等于租赁资产公允价值的折现率。

存在优惠购买选择权时，在租赁期届满时，未确认融资费用应全部摊销完毕，租赁负 债应当减少为优惠购买金额。在承租人或与其有关的第三方对租赁资产提供了担保或由于 在租赁期届满时没有续租而支付违约金的情况下，在租赁期届满时，未确认融资费用应当 全部摊销完毕，租赁负债还应减少至担保余值。 !

(三）租赁资产折旧的计提 '

承租人应对融资租入的固定资产计提折旧，主要涉及两个问题：一是折旧政策；二是 折旧期间。

1..折旧政策。对于融资租人资产，计提租赁资产折旧时，承租人应采用与自有应折 旧资产相一致的折旧政策。同自有应折旧资产一样，租赁资产的折旧方法一般有年限平均 法、工作量法、双倍余额递减法、年数总和法等。如果承租人或与其有关的第三方对租赁 资产余值提供了担保，则应计折旧总额为租赁开始日固定资产的人账价值扣除担保余值后 的余额；如果承租人或与其有关的第三方未对租赁资产余值提供担保，则应计折旧总额为 租赁开始日固定资产的入账价值。

1. 折旧期间。确定租赁资产的折旧期间时，应视租赁合同而定。如果能够合理确定 租赁期届满时承租人将会取得租赁资产所有权，即可认为承租人拥有该项资产的全部使用 寿命。因此，应以租赁开始日租赁资产的寿命作为折旧期间；如果无法合理确定租赁期届 满后承租人是否能够取得租赁资产的所有权，则应以租赁期与租赁资产寿命两者中较短者 作为折旧期间。

(四）履约成本的会计处理

履约成本是指租赁期内为租赁资产支付的各种使用费用，如技术咨询和服务费、人员 培训费、维修费、保险费等。承租人发生的履约成本通常应计人当期损益。

(五）或有租金的会计处理

或有租金是指金额不固定，以时间长短以外的其他因素（如销售量、使用量、物价 指数等）为依据计算的租金。由于或有租金的金额不固定，无法采用系统合理的方法对 其进行分摊，因此，在或有租金实际发生时，计入当期损益。

(六）出租人提供激励措施的处理

出租人提供免租期的，承租人应将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内，按直线 法或其他合理的方法进行分摊，免租期内应当确认租金费用及相应的负债。出租人承担了 .承租人某些费用的，承租人应将该费用从租金费用总额中扣除，按扣除后的租金费用余额 在租赁期内进行分摊。

(七）租赁期届满时的会计处理

租赁期届满时，承租人对租赁资产的处理通常有三种情况：返还、优惠续粗和留购。

1. 返还租赁资产。租赁期届满，承租人向出租人返还租赁资产时，通常借记“长期 应付款——应付融资租赁款”、“累计折旧”科目，贷记“固定资产——融资租入固定资

产”科目。

1. 优惠续租租赁资产。如果承租人行使优惠续租选择权，应视同该项租赁一直存在 而作出相应的账务处理。

如果租赁期届满时没有续租，根据租赁协议规定须向出租人支付违约金时，借记 “营业外支出”科目，贷记“银行存款”等科目。

1. 留购租赁资产。在承租人享有优惠购买选择权的情况下，支付购买价款时，借记 “长期应付款——应付融资租赁款”科目，贷记“银行存款”等科目；同时，将固定资产 从“融资租入固定资产”明细科目转入有关明细科目。

(八）相关会计信息的列报与披露 '

承租人应当在资产负债表中，将与融资租赁相关的长期应付款减去未确认融资费用的 差额，分别长期负债和一年内到期的长期负债列示。

承租人应当在附注中披露与融资祖赁有关的下列信息：

1. 各类租人固定资产的期初和期末原价、累计折旧额。
2. 资产负债表日后连续三个会计年度每年将支付的最低租赁付款额以及以后年度将

支付的最低租赁付款额总额。

3.未确认融资费用的余额以及分摊未确认融资费用所采用的方法。

【例22-2】资料：

1. 租赁合同

20 xl年12月28日，A公司与B公司签订了一份租赁合同。合同主要条款如下：

1. 租赁标的物：程控生产线。
2. 租赁期开始日：租赁物运抵A公司生产车间之日（即20x2年1月1日）。
3. 租赁期：从租赁期开始日算起36个月（即20x2年1月1日~20x4年I2月31

日）。

1. 租金支付方式：自租赁期开始日起每年年末支付粗金1 000 000元。
2. 该生产线在20 x2年1月1日B公司的公允价值为2 600 000元。
3. 租赁合同规定的利率为8% (年利率）。
4. 该生产线为全新设备，估计使用年限为5年。
5. 20 x3年和20 x4年两年，A公司每年按该生产线所生产的产品——微波炉的年 销售收人的1%向B公司支付经营分享收人。
6. A公司
7. 采用实际利率法确认本期应分摊的未确认融资费用。
8. 采用年限平均法计提固定资产折旧。
9. 20x3年、20x4年A公司分别实现微波炉销售收人10 000 000元和15 000 000

Jh o

1. 20x4年I2月31日，将该生产线退还B公司。
2. A公司在租赁谈判和签订租赁合同过程中发生可归属于租赁项目的手续费、差 旅费10 000元。

A公司的账务处理如下：

1.租赁开始日的账务处理 第一步，判断租赁类型。

本例中租赁期（3年）占租赁资产尚可使用年限（5年）的60% (小于75%)，没有 满足融资租赁的第3条标准；另外，最低租赁付款额的现值为2 577 100元（计算过程见 后）大于租赁资产公允价值的90%，即（2 600 000 x90%) 2 340 000元，满足融资租赁 的第4条标准。因此，A公司应当将该项租赁认定为融资租赁。

第二步，计算租赁开始日最低租赁付款额的现值，确定租赁资产的人账价值。

本例中A公司不知道出租人的租赁内含利率。因此，应选择租赁合同规定的利率8% 作为最低租赁付款额的折现率。

最低租赁付款额=各期租金之和+承租人担保的资产余值 =1 000 000 x3 +0 =3 000 000 (元）

计算现值的过程如下：

每期租金1 000 000元的年金现值=1 000 000 x (P/A, 8% , 3)，查表得知：

(P/A, 8%，3) =2. 5771

每期租金的现值之和=1 000 000 X2. 5771 =2 577 100 (元），小于租赁资产公允价值

1. 600 000 元。

根据孰低原则，租赁资产的入账价值应为最低租赁付款额现值2 577 100元。

第三步，计算未确认融资费用。

未确认融资费用=最低租赁付款额-最低租赁付款额现值 =3 000 000 -2 577 100 =422 900 (元)

第四步，将初始直接费用计人资产价值。

租赁资产的入账价值=2 577 100 +10 000 =2 587 100 (元）

账务处理为：

20x2年1月1日，租入程控生产线：

借：固定资产——融资租人固定资产 未确认融资费用

2 587 100 422 900 3 000 000 10 000

贷：长期应付款——应付融资租赁款 银行存款

1. 分摊未确认融资费用的会计处理 第一步，确定融资费用分摊率。

由于租赁资产的入账价值为其最低租赁付款额的折现值，因此，该折现率就是其融资 费用分摊率，即8%。

第二步，在粗赁期内采用实际利率法分摊未确认融资费用（见表22-1)。

表22-1 未确认融资费用分摊表（实际利率法）

20 X2年12月31日 单位：元

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 日期  ① | 租金 . ② | 确认的融资费用 ③=期初⑤X8% | 应付本金减少额 ,④=②-③ | 应付本金余额 期末⑤=期初⑤-④ |
| (1) 20 x 2. 1. 1 |  |  |  | 2 577 100 |
| (2) 20 x2. 12. 31 | 1 000 000 | 206 168 | 793 832 | 1 783 268 |
| (3) 20 x3. 12. 31 | 1 000 000 | 142 661.44 | 857 338.56 | 925 929. 44 |
| (4) 20 x4. 12. 31 | 1 000 000 | 74 070.56 \* | 925 929. 44 ^ | 0 |
| 合 计 | 3 000 000 | 422 900 | 2 577 100 |  |

\* 作尾数调整：74 070. 56 = 1 000 000 -925 929. 44

925 929. 44 =925 929. 44 -0

第三步，账务处理为：

20x2年12月31日，支付第1期租金：

借：长期应付款——应付融资租赁款 1 000 000

贷：银行存款 . 1 000 000

20 X2年1 ~ 12月，每月分摊未确认融资费用时，每月财务费用为206 168 v 12 = 17 180.67 (元）。

借：财务费用 17 180. 67

贷：未确认融资费用 17 180.67

20 x3年12月31日，支付第2期租金：

借：长期应付款——应付融资租赁款 1 000 000

贷：银行存款 1 000 000

20x3年1~12月，每月分摊未确认融资费用时，每月财务费用为142 661. 44 +I2

1. 888. 45 (元）。

借：财务费用 11 888.45

贷：未确认融资费用 11 888.45

20x4年12月31日，支付第3期租金： .

借：长期应付款——应付融资租赁款 1 000 000

贷：银行存款 1 000 000

20x4年1~12月，每月分摊未确认融资费用时，每月财务费用为74 070. 56 +I2 6 172.55 (元）。

借：财务费用 6 172.55

贷：未确认融资费用 6 172.55

3.计提租赁资产折旧的会计处理 第一步，融资租人固定资产折旧的计算（见表22-2)。

第二步，账务处理卜

20x2年2月28日，计提本月折旧=812 866.82 +11

73 896. 98 (元）

73 896. 98 73 896.98

借：制造费用——折旧费

贷：累计折旧 20x2年3月〜20x4年12月的会计分录，同上。

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 曰 | 期 | 固定资产原价 | 估计佘值 | 折旧率\* | 当年折旧费 | 累计折旧 | 固定资产净值 |
| (1) 20 x2. 1. 1 | | 2 587 100 | 0 |  |  |  | 2 587 100 |
| (2) 20> | 2. 12. 31 |  |  | 31.42% | 812 866. 82 | 812 866. 82 | 1 774 233： 18 |
| (3) 20 > | 3. 12. 31 |  |  | 34. 29% | 887 116.59 | 1 699 983,41 | 887 116.59 |
| (4) 20> | 4. 12. 31 |  |  | 34. 29% | 887 116.59 | 2 587 100 | 0 |
| 合 | 计 | 2 587 100 | 0 | 100% | 2 587 100 |  |  |

表 22 -2

融资租入固定资产折旧计算表（年限平均法） 20 X 2年1月1日

单位：元

\*根据合同规定，由于A公司无法合理确定在租赁期届满时能够取得租赁资产的所有权，因此，应当在租赁期与 租赁资产尚可使用年限两者中的较短的期间内计提折旧。本例中，租赁期为3年，短于租赁资产尚可使用年限5年， 因此，应按3年计提折旧。\_同时，根据“当月增加的固定资产，当月不提折旧，从下月起计提折旧”这一规定，本租 赁合同应按35\_个月计提折旧，即20x2年应按11个月计提折旧，其他2年分别按12个月计提折旧。

1. 或有租金的账务处理

20 X3年12月31日，根据合同规定， 借：销售费用

贷：其他应付款^公司 20 X4年12月31日，根据合同规定， 借:销售费用

贷：其他应付款 B公司

1. 租赁期届满时的会计处理

应向B公司支付经营分享收人100 000元：

100 000 100 000

应向B公司支付经营分享收入150 000元：

150 000 150 000

20 x4年12月31日，将该生产线退还B公司：

借：累计折旧 2 587 100

贷：固定资产——融资租入固定资产 2 587 100

第三节出租人的会计处理

—、出租人对经营租赁的会计处理

在经营租赁下，与租赁资产所有权有关的风险和报酬并没有实质上转移给承租人，出 租人对经营租赁的会计处理也比较简单，主要问题是解决应收的租金与确认为当期收人之 间的关系、经营租赁资产折旧的计提。在经营租赁下，租赁资产的所有权始终归出租人所 有。因此，出租人仍应按自有资产的处理方法，将租赁资产反映在资产负债表上。如果经 营租赁资产属于固定资产，应当采用出租人对类似应折旧资产通常所采用的折旧政策计提 折旧。 '

出租人在经营粗赁下收取的租金应当在租赁期内的各个期间按直线法确认为收入，如 果其他方法更合理，也可以采用其他方法。

其会计处理为：确认各期租金收入时，借记“应收账款”或“其他应收款”等科目， 贷记“粗赁收人”等科目。实际收到租金时，借记“银行存款等科目，贷记“应收账 款”或“其他应收款”等科目。

某些情况下，出租人可能对经营租赁提供激励措施，如免租期、承担承租人某些费用 等。在出租人提供了免租期的情况下，应将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内，按 直线法或其他合理的方法进行分配，免租期内应确认租赁收入；在出租人承担了承租人的 某些费用的情况下，应将该费用从租金收人总额中扣除，并将租金收入余额在租赁期内进 行分配。

此外，出租人还应在附注中披露每类租出资产在资产负债表日的账面价值。

二、出租人对融资租赁的会计处理

(一）租赁债权的确认

由于在融资租赁下，出租人将与租赁资产所有权有关的风险和报酬实质上转移给承租 人，将租赁资产的使用权长期转让给承租人，并以此获取租金，因此，出租人的租赁资产 在租赁开始日实际上就变成了收取租金的债权。出租人应在租赁期开始日，将租赁开始日 最低租赁收款额与初始直接费用之和作为应收融资租赁款的入账价值，并同时记录未担保 余值，将应收融资租赁款、未担保余值之和与其现值的差额确认为未实现融资收益。

其会计处理为：在租赁期开始日，出租人应按最低租赁收款额与初始直接费用之和， 借记“长期应收款——应收融资租赁款”科目，按未担保余值，借记“未担保余值”科 目，按租赁资产的公允价值（最低租赁收款额的现值和未担保余值的现值之和），贷记 “融资祖赁资产”科目，租赁资产公允价值与其账面价值的差额，借记“营业外支出”科 目或贷记“营业外收人”科目，按发生的初始直接费用，贷记“银行存款”等科目，按

借方与贷方的差额，贷记“未实现融资收益”科目。

(二）未实现融资收益分配的会计处理

在分配未实现融资收益时，出租人应当采用实际利率法计算当期应确认的融资收入。

由于在计算内含报酬率时已考虑了初始直接费用的因素，为了避免未实现融资收益 高估，在初始确认时应对未实现融资收益进行调整。其会计处理为：出租人每期收到 租金时，按收到的租金，借记“银行存款”科目，贷记“长期应收款"^一应收融资租 赁款”科目。在未确认融资收益初始确认时对其进行调整，借记“未实现融资收益” 科目，贷记“长期应收款——应收融资租赁款”科目。每期采用合理方法分配未实现 融资收益时，按当期应确认的融资收人金额，借记“未实现融资收益”科目，贷记 “租赁收入”科目。

(三）应收融资租赁款坏账准备的计提

为了更加真实、客观地反映出租人在融资租赁中的债权，出租人应当定期根据承租人 的财务及经营管理情况，以及租金的逾期期限等因素，分析应收融资租赁款的风险程度和 回收的可能性，对应收融资租赁款合理计提坏账准备。出租人应对应收融资租赁款减去未 实现融资收益的差额部分（在金额上等于本金的部分）合理计提坏账准备，而不是对应 收融资租赁款全额计提坏账准备:。计提坏账准备的方法由出租人根据有关规定自行确定。 坏账准备的计提方法一经确定，不得随意变更。其会计处理为：

1. 根据有关规定合理计提坏账准备时，借记“资产减值损失”科目，贷记“坏账准 备”科目。
2. 对于确实无法收回的应收融资租赁款，经批准作为坏账损失，冲销计提的坏账准 备，借记“坏账准备”科目，贷记“长期应收款——应收融资租赁款”科目。
3. 已确认并转销的坏账损失，如果以后又收回，按实际收回的金额，借记“长期应 收款——应收融资租赁款”科目，贷记“坏账准备”科目；同时，借记“银行存款”科 目，贷记“长期应收款——应收融资租赁款”科目。

(四）未担保余值发生变动的会计处理

出租人应定期对未担保余值进行检查，至少于每年年末检查一次。如果有证据表明未 担保余值已经发生减少，应重新计算租赁内含利率，并将由此而引起的租赁投资净额 (租赁投资净额是指最低租赁收款额及未担保余值之和与未实现融资收益之间的差额）的 减少确认为当期损失，以后各期根据修正后的租赁投资净额和重新计算的租赁内含利率确 定应确认的租赁收人。如已确认损失的未担保余值得以恢复，应在原先已确认的损失金额 内转回，并重新计算租赁内含利率，以后各期根据修正后的租赁投资净额和重新计算的租 赁内含利率确定应确认的融资收人。未担保余值增加时，则不作任何调整。

在未担保余值发生减少时，对前期已确认的融资收入不作追溯调整，只对未担保余值 发生减少的当期和以后各期，根据修正后的租赁投资净额和重新计算的租赁内含利率计算 应确认的融资收人。其会计处理为：\_

1. 期末，出租人的未担保余值的预计可收回金额低于其账面价值的差额，借记“资 产减值损失”科目，贷记“未担保余值减值准备”科目。同时，将上述减值金额与由此 所产生的租赁投资净额的减少额之间的差额，借记“未实现融资收益”科目，贷记“资 产减值损失”科目。
2. 如果已确认损失的未担保余值得以恢复，应按未担保余值恢复的金额，借记“未 担保余值减值准备”科目，贷记“资产减值损失”科目。同时，按原减值额与由此所产 生的租赁投资净额的增加额之间的差额，借记“资产减值损失”科目，贷记“未实现融 资收益”科目。

(五）或有租金的会计处理

出租人在融资租赁下收到的或有祖金，应在实际发生时确认为当期收入。其会计处理 为：借记“银行存款”等科目，贷记“租赁收人”科目。

(六）租赁期届满时的会计处理

租赁期届满时，出租人应区别以下情况进行会计处理：

1. 收回租赁资产

通常有可能出现以下四种情况：

1. 存在担保余值，不存在未担保余值。出租人收到承租人返还的租赁资产时，借 记“融资租赁资产”科目，贷记“长期应收款——应收融资租赁款”科目。

如果收回租赁资产的价值低于担保余值，则应向承租人收取价值损失补偿金，借记 “其他应收款”科目，贷记“营业外收人”科目。

1. 存在担保余值，同时存在未担保余值。出租人收到承租人返还的租赁资产时， 借记“融资租赁资产”科目，贷记“长期应收款——应收融资租赁款”、“未担保余值” 等科目。

如果收回租赁资产的价值扣除未担保余值后的余额低于担保余值，则应向承租人收取 价值损失补偿金，借记“其他应收款”科目，贷记“营业外收人”科目。

1. 存在未担保余值，不存在担保余值。出租人收到承租人返还的租赁资产时，借 记“融资租赁资产”科目，贷记“未担保余值”科目。
2. 担保余值和未担保余值均不存在。此时，出租人无需作会计处理，只需作相应 的备查登记。
3. 优惠续租租赁资产
4. 如果承租人行使优惠续租选择权，则出租人应视同该项租赁一直存在而作相应 的会计处理。比如，可能继续分配未实现融资收益等。
5. 如果粗赁期届满时承租人没有续租，承租人向出租人返还租赁资产时，其会计 处理同上述收回租赁资产的会计处理。
6. 留购租赁资产

租赁期届满时，承租人行使了优惠购买选择权。出租人按收到的承租人支付的购买资 产的价款，借记“银行存款”等科目，贷记“长期应收款——应收融资租赁款”科目。 如果还存在未担保余值，还应借记“营业外支出——处置固定资产净损失”科目，贷记 “未担保余值”科目。

(七）相关会计信息的披露

出租人应在附注中披露与融资租赁有关的下列事项：

1. 资产负债表日后连续三个会计年度每年将收到的最低租赁收款额及以后年度将收 到的最低租赁收款额总额。
2. 未实现融资收益的余额。
3. 分配未实现融资收益所采用的方法。

【例22-3】沿用【例22-2】的资料。B公司的有关资料如下：

1. 该程控生产线账面价值为2 600 000元。
2. 发生初始直接费用100 000元。
3. 采用实际利率法确认本期应分配的未实现融资收益。
4. 20 x3年、20 x4年A公司分别实现微波炉销售收人10 000 000元和15 000 000 元，根据合同规定，这两年应向A公司取得的经营分享收人分别为100 000元和150 000

o

1. 20x4年12月31日，从A公司收回该生产线。

B公司的账务处理如下：

(1)租赁开始日的账务处理。

第一'步，计算租赁内含利率。

根据租赁内含利率的定义，租赁内含利率是指在租赁开始日，使最低租赁收款额的现 值与未担保余值的现值之和等于租赁资产公允价值与出租人的初始直接费用之和的折 现率。

由于本例中不存在独立于承租人和出租人的第三方对出租人担保的资产余值，因此， 最低租赁收款额等于最低租赁付款额，即租金x期数+承租人担保余值=1 000 0—00 x 3 +0 =3 000 000 (元）。因此，有 1 000 000 x ( P/A, R, 3 ) = 2 600 000 + 100 000 =

1. 700 000 (元）（租赁资产的公允价值+初始直接费用）。

经查表，可知：

年金系数 利率

2.7232 5%

,2.7 R

2.6730 6%

2.7232 -2.7 5% -R 2. 7232 -2. 6730 =5% -6% '

R =5.46%

即租赁内含利率为5. 46%。

第二步，计算租赁开始日最低租赁收款额及其现值和未实现融资收益。

最低租赁收款额+未担保余值=(最低租赁付款额+第三方担保的余值）+未担保 余值=[(各期租金之和+承租人担保余值）+第三方担保余值]+未担保余值= [(1 000 000 x3 +0) +0] +0 =3 000 000 (元）

最低租赁收款额=1 000 000 x3 =3 000 000 (元）

最低租赁收款额的现值=1 000 000 x (P/A, 5.46% , 3)

=2 700 000 (元）

未实现融资收益=(最低租赁收款额+未担保余值）\_ (最低租赁收款额的现值+未 担保余值的现值）

=3 000 000 - 2 700 000 = 300 000 (元）

第三步，判断租赁类型。

本例中租赁期（3年）占租赁资产尚未可使用年限（5年）的60%,没有满足融资 租赁的第3条标准；另外，最低租赁收款额的现值为2 700 000元，大于租赁资产原账面

价值的90%，即2 340 000元（2 600 000 x90%)，满足融资租赁的第4条标准。因此，B

公司应当将该项租赁认定为融资租赁。

第四步，账务处理。

20 X2年1月1日，租出程控生产线，发生初始直接费用：

|  |  |
| --- | --- |
| 长期应收款——应收融资租赁款 | 3 000 000 |
| 贷：融资租赁资产 | 2 600 000 |
| 银行存款 | 100 000 |
| 未实现融资收益 | 300 000 |

(2)未实现融资收益分配的账务处理。

第一步，计算租赁期内各租金收取期应分配的未实现融资收益（见表22-3)。 表22-3 未实现融资收益分配表

20x2年1月1日 单位：元

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| :日 期 ① | 租金  ② | 确认的融资收人 ③=期初⑤X 5. 46% | 租赁投资净额减少额 ④=②-③ | 租赁投资净额余额 期末⑤=期初⑤-④ |
| (1) 20 x2. 1. 1 |  |  |  | 2 700 000 |
| (2) 20 x2, 12. 31 | 1 000 000 | 147 420 | 852 580 | 1 847 420 |
| (3) 20 x3. 12. 31 | 1 000 000 | 100 869. 13 | 899 130.87 | 948 289. 13 |
| (4) 20 x4. 12. 31 | 1 000 000 | 51 710.87+ | 948 289. 13 \* | 0 |
| , 合 计 | 3 000 000 | 300 000 | 2 700 000 |  |

\* 作尾数调整:51 710,87 = 1 000 000 -948 289. 13

948 289. 13 =948 289. 13 —0

-应收融资租赁款

第二步，账务处理。

20 X2年12月31日，

借：银行存款

贷：长期应收款- 20 x 2年1 ~ 12月，每月确认融资收人时： 借：未实现融资收益 贷：租赁收人 20x3年I2月31日，收到第2期租金： 借：银行存款

贷：长期应收款——应收融资租赁款 20 x 3年1 ~ 12月，每月确认融资收人时： 借：未实现融资收益 贷：租赁收人 20 X4年I2月31日，收到第3期租金： 借：银行存款

贷：长期应收款——应收融资租赁款

1 000 000 1 000 000

(147 420 +12) 12 285

1. 285

1 000 000 1 000 000

(100 869. 13 + 12) 8 405.76

8 405. 76

1 000 000

1. 000 000

20x4年1~12月，每月确认融资收人时：

借：未实现融资收益 (51 710.87 -12) 4 309.24

贷：租赁收入 4 309.24

1. 或有租金的账务处理。

20x3年12月31日，根据合同规定，应向A公司收取经营分享收人100 000元： 借：应收账款：~A公司 100 000

贷：租赁收人 100 000

20x4年12月31日，根据合同规定，应向A公司收取经营分享收人150 000元： 借：应收账款——A公司 150 000

贷：租赁收入 150 000

1. 租赁期届满时的账务处理。

20x4年12月31日，将该生产线从A公司收回，作备查登记。

1. 财务报告中的列示与披露（略）。

第四节售后租回交易的会计处理

—、售后租回交易的定义

.售后租回交易是一种特殊形式的租赁业务，是指卖主（郎承租人）将资产出售后， 又将该项资产从买主（即出租人）租回，习惯上称之为“回租”。通过售后租回交易，资 产的原所有者（即承租人）在保留对资产的占有权、使用权和控制权的前提下，将固定 资本转化为货币资本，在出售时可取得全部价款的现金，而租金则是分期支付的，从而获 得了所需的资金；而资产的新所有者（即出租人）通过售后租回交易，找到了一个风险 小、回报有保障的投资机会。20世纪90年代以来，售后租回交易在我国也得到了充分的 发展，大部分租赁公司尤其是中外合资租赁公司最近几年的租赁业务以售后租回交易 为主。

由于在售后租回交易中资产的售价和租金是相互关联的，是以一揽子方式谈判的，是 一并计算的，因此，资产的出售和租回应视为一项交易。

二、售后租回交易的会计处理

对于售后租回交易，无论是承租人还是出租人，均应按照租赁的分类标准，将售后租 回交易认定为融资租赁或经营租赁。对于出租人来讲，售后租回交易（无论是融资租赁 还是经营租赁的售后租回交易）同其他租赁业务的会计处理没有什么区别。而对于承租 人来讲，由于其既是资产的承租人同时又是资产的出售者，因此，售后租回交易同其他租 赁业务的会计处理有所不同。

售后租回交易的会计处理应根据其所形成的租赁类型而定，可按融资租赁和经营租赁 分别进行会计处理。

(一）售后租回交易形成融资租赁

如果售后租回交易被认定为融资租赁，那么，这种交易实质上转移了买主（即出租. 人）所保留的与该项租赁资产的所有权有关的全部风险和报酬，是出租人提供资金给承 租人并以该项资产作为担保。因此，售价与资产账面价值之间的差额（无论是售价高于 资产账面价值还是低于资产账面价值）在会计上均未实现，其实质是，售价高于资产账 面价值实际上在出售时高估了资产的价值，而售价低于资产账面价值实际上在出售时低估 了资产的价值，卖主（即承租人）应将售价与资产账面价值的差额（无论是售价高于资 产账面价值还是售价低于资产账面价值）予以递延，并按该项租赁资产的折旧进度进行 分摊，作为折旧费用的调整。按折旧进度进行分摊是指在对该项租赁资产计提旧时，按 与该项资产计提折旧所采用的折旧率相同的比例对未实现售后租回损益进行分摊。

(二）售后租回交易形成经营租赁

售后租回交易认定为经营租赁的，应当分别情况处理：如有确凿证据表明售后租回交 易是按照公允价值达成的，售价与资产账面价值的差额应当记人当期损益。如果售后租回 交易不是按照公允价值达成的，有关损益应于当期确认；但若该损失将由低于市价的未来 租赁付款额补偿，应将其递延，并按与确认租金费用相一致的方法分摊于预计的资产使用 期限内；售价髙于公允价值的，其高出公允价值的部分应予递延，并在预计的使用期限内 摊销。

(三）售后租回交易的会计处理

1.出售资产时，按固定资产账面净值，借记“固定资产清理”科目，按固定资产已 提折旧，借记“累计折旧”科目，按固定资产的账面原价，贷记“固定资产”科目；如 果出售资产巳计提减值准备，还应结转巳计提的减值准备。

^ 2.收到出售资产的价款时，借记“银行存款”科目，贷记“固定资产清理”科目， 借记或贷记“递延收益——未实现售后租回损益（融资租赁或经营租赁）”科目或“营业 外收人'“营业外支出”科目。

1. 租回资产时，如果形成一项融资租赁，按租赁资产的公允价值与最低租赁付款额 的现值中较低者，借记“融资租赁资产”科目（假设不需安装），按最低租赁付款额，贷 记“长期应付款——应付融资租赁款”科目，按其差额，借记“未确认融资费用”科目。 如果形成一项经营租赁，则作备查登记。
2. 各期根据该项租赁资产的折旧进度或租金支付比例分摊未实现售后租回损益时， 借记或贷记“递延收益^"未实现售后租回损益（融资租赁或经营租赁）”科目，贷记或 借记“制造费用”、“销售费用”、“管理费用”等科目。

(四）售后租回交易的披露

承租人和出租人除应当按照有关规定披露售后租回交易外，还应对售后租回合同中的 特殊条款作出披露。这里的“特殊条款”是指售后租回合同中规定的区别于一般租赁交 易的条款，比如，租赁标的物的售价等。

1.第一种情况：售后租回交易形成融资租赁，售价髙于资产账面价值

【例22-4】沿用【例22-2】，假定20x2年1月1日，A公司将一条程控生产线按

1. 600 000元的价格销售给B公司。该生产线20 x2年1月1日的账面原值为2 400 000 元，全新设备未计提折旧。同时又签订了一份租赁合同将该生产线租回，该合同主要条款 与【例22-2】的合同条款内容相同，假定不考虑相关税费。

(1)卖主（即承租人：A公司）的会计处理。

第一步，判断租赁类型。

根据【例22 -2】，可知该项租赁属于融资租赁。租赁开始日最低租赁付款额的现值' 及融资费用分摊率的计算过程与结果同【例22-2】。

第二步，计算未实现售后租回损益。

未实现售后租回损益=售价-资产的账面价值

=售价-(资产的账面原价-累计折旧）

=2 600 000 - (2 400 000 -0) =200 000 (元）

第三步，在租赁期内采用实际利率法分摊未确认融资费用（同【例22 -2】，见表 22-1)。 ,

第四步，在折旧期内按折旧进度（在本例中即年限平均法）分摊未实现售后租回损 益（见表22- 4)。

表22-4' 未实现售后租回收益分摊表

20 x2年1月1日 单位：元

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 曰期 | 售价 | 固定资产 账面价值 | 摊销期 | 分摊率\* | 摊销额 | 未实现售后 租回损益 |
| (1) 20 x2. 1. 1 | 2 600 000 | 2 400 000 | 35个月 |  |  | 200 000 |
| (2) 20 x2. 12. 31 |  |  |  | 31.42% | 62 840 | 137 160 |
| (3) 20 x3. 12. 31 |  |  |  | 34. 29% | 68 580 | 68 580 |
| (4) 20 x4. 12. 31 |  |  |  | 34. 29% | 68 580 | 0 |
| r合计 | 2 600 000 | 2 400 000 |  | 100% | 200 000 |  |

\*参见表22-2中的折旧率。

本例中，由于租赁资产的折旧期为35个月，因此，未实现售后租回损益的分摊期也 为35个月。

第五步，账务处理。

20 x2年1月1日，结转出售固定资产的成本：

借：固定资产清理 贷：固定资产 20x2年1月1日，向B公司出售程控生产线：

2 400 000

2 400 000

借：银行存款

2 600 000

2 400 000 200 000

贷：固定资产清理

递延收益——未实现售后租回损益（融资租赁）

20x2年2月28日，确认本月应分摊的未实现售后租回损益 借：递延收益——未实现售后租回损益（融资租赁）（62 840 +11)

5 712. 73

贷：制造费用——折旧费 5712.73

其他有关会计处理（略）。 '

第六步，财务报告中的列示和披露（略）。

(2)买主（即出租人：B公司）的会计处理。

20.X2年1月1日，向A公司购买程控生产线：

借：融资租赁资产 2 600 000

贷：银行存款 2 600 000

其他相关会计处理与一般融资租赁业务的会计处理相同，此处略。

2.第二种情况：售后租回交易形成融资租赁，售价低于资产账面价值 【例22-S】沿用【例22-2】，假定20x2年1月1日，A公司将一条程控生产线按

1. 600 000元的价格销售给B公司。该生产线20 X2年1月1日的账面原值为2 800 000 元，全新设备未计提折旧。同时又签订了一份租赁合同将该生产线租回，该合同主要条款 与【例22-2】的合同条款内容相同，假定不考虑相关税费。

(1)卖主（即承租人：A公司）的会计处理。

第一步，判断租赁类型。

根据【例22-2】，可知该项租赁属于融资租赁。租赁开始日最低租赁付款额的现值 及融资费用分摊率的计算过程与结果同【例22-2】。

第二步，计算未实现售后租回损益。

未实现售后租回损益=售价-资产的账面价值

=售价-(资产的账面原价-累计折旧）

= 2 600 000 - (2 800 000 -0)

=-200 000 (元)

第三步，在租赁期内采用实际利率法分摊未确认融资费用（同【例22 -2】，见表 22 - 1)。 '

1 第四步，在折旧期内按折旧进度（在本例中即年限平均法）分摊未实现售后租回损 益（见表22-5)。

本例中，由于租赁资产的折旧期为35个月，因此，未实现售后租回损益的分摊期也 为35个月。

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 日期 | 售价 | 固定资产账面价值 | 摊销期 | 分摊率\* | 摊销额 | 未实现售后租回损益 |
| (1) 20 x2, 1. 1 | 2 600 000 | 2 800 000 | 35个月 |  |  | 200 000 |
| (2) 20 x2. 12. 31 |  |  |  | 31.42% | 62 840 | 137 160 |
| (3) 20 X3. 12. 31 |  |  |  | 34. 29% | 68 580 | 68 580 |
| (4) 20 x 4. 12. 31 |  |  |  | 34. 29% | 68 580 | 0 |
| 合计 | 2 600 000 | 2 800 000 |  | 100. 00% | 200 000 |  |

表 22 -5

未实现售后租回损失分摊表

20 X2年1月1日

单位：元

■参见表22-2中的折旧率。

第五步，账务处理。

20x2年1月1日，结转出售固定资产的成本: 借：固定资产清理 贷：固定资产 20 x2年1月1日，向B公司出售程控生产线:

2 800 000 2 800 000

银行存款 2 600 000

递延收益——未实现售后租回损益（融资租赁) 200 000

贷：固定资产清理 2 800 000 :2年2月28日，确认本月应分摊的未实现售后租回损益：

20

借:

制造费用——折旧费（62 840 + 11) 5 712.73

贷：递延收益——未实现售后租回损益（融资租赁） 5 1U.13

其他有关会计处理（略）。

第六步，财务报告中的列示和披露（略）。

(2)买主（即出租人：B公司）的会计处理。

20x2年1月1日，向A公司购买程控生产线：

借：融资租赁资产 2 600 000

贷：银行存款 2 600 000

其他相关会计处理与一般融资租赁业务的会计处理相同，此处略。

1. 第三种情况：售后租回交易形成经营租赁，售价高于资产公允价值 【例22 -6】假定20 x2年1月1日，A公司将新购人的全新市价为900 000元的办公 设备一台，按照1 000 000元的价格销售给B公司，该设备20 x2年1月1日的账面价值 为900 000元，并立即签订了一份租赁合同，租期为4年，每年年末支付租金200 000元。

(1)卖主（即承租人：A公司）的会计处理。

第一步，判断租赁类型。

根据【例22-1】，该项租赁属于经营租赁。

.第二步，计算未实现售后租回损益。

未实现售后租回损益=售价-资产的公允价值

=1 000 000 - 900 000 = 100 000 (元）

第三步，在租赁期内按租金支付比例分摊未实现售后租回损益（见表22-6)。

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 日期 | 售价 | 固定资产账面价值 | •支付的租金 | 分摊率 | 摊销额 | 未实现售后铒回损益 |
| (1) 20 x2. 1. 1 | 1 000 000 | 900 000 |  |  |  | 100 000 |
| (2) 20 x2. 12. 31 |  |  | 200 000 | 25%. | 25 000 | 75 000 |
| (3) 20 x3. 12, 31 |  |  | 200 000 | 25% | 25 000 | 50 000 |
| (4) 20 x4. 12. 31 |  |  | 200 000 | 25% | 25 000 | 25 000 |
| (5) 20 x5. 12.31 |  |  | 200 000 | 25% | 25 000 | 0 |
| 合计 | 1 000 000 | 900 000 | 800 000 | 100% | 100 000 |  |

表:

未实现售后租回收益分摊表

20 x 2年1月1曰

单位：元

第四步，账务处理。

20 X2年1月1日，结转出售固定资产的成本：

借：固定资产清理 900 000

贷：固定资产 900 000

20x2年1月1日，向B公司出售设备：

借：银行存款 1 000 000

贷：固定资产清理 900 000

递延收益——未实现售后租回损益（经营租赁） 100 000

20x2年12月31日，确认本年应分摊的未实现售后租回损益（在本例中，按年分摊 未实现售后租回损益只是为了简化核算。在实际工作中，承租人一般应在按月确认租金费 用的同时合理分摊未实现售后租回损益）。

借：递延收益——未实现售后租回损益（经营租赁） 25 000

贷：管理费用 25 000

其他有关会计处理（略）。

第五步，财务报告中的列示与披露（略）。

但是，如果有确凿证据表明，售后租回交易是按照公允价值达成的，售价与资产账面 价值之间的差额应当计人当期损益。

在这种情况下，账务处理为：

20 X2年1月1日，结转出售固定资产的成本：

借：固定资产清理 , 900 000

\_贷：固定资产 900 000

20x2年1月1日，向B公司出售设备：

借：银行存款 1 000 000

贷：固定资产清理 900 000

丨 营业外收人 100 000

(2)买主（即出租人：B公司）的会计处理。

20x2年1月1日，向A公司购买设备：

借：固定资产 1 000 000

贷：银行存款 1 000 000

其他相关会计处理与一般经营租赁业务的会计处理相同，此处略。

4.第四种情况：售后租回交易形成经营租赁，售价低于资产公允价值且掼失将由低 于市价的未来租赁付款额补偿的

【例22 -7〗沿用【例22-1】，假定20x2年1月1日，A公司将全新市价为

1. 100 000元的办公设备一台，按照1 000 000元的价格销售给B公司，该设备20 x2年1 月1日的账面价值为1 100 000元，并立即签订了一份租赁合同，该合同主要条款与【例 22-1]的合同条款内容相同。假设未来租赁付款总额低于市价100 000元。

(1)卖主（即承租人：A公司）的会计处理。

第一步，判断租赁类型。

根据【例22-1】，该项租赁属于经营租赁。 .

第二步，计算未实现售后租回损益。

未实现售后租回损益=售价-资产的账面价值 =1 000 000 - 1 100 000 =-100 000 (元）

第三步，在租赁期内按租金支付比例分摊未实现售后租®损益（见表22-7)。

表22-7 未实现售后租回收益分摊表

20x2年1月1日 单位：元

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 日期. | 售价 | 固定资产账面价值 | 支付的租金 | 分摊率 | 摊销额 | 未实现售后租回损益 |
| (1) 20 x2. 1. 1 | 1 000.000 | 1 100 000 |  |  |  | -100 000 |
| (2) 20 x2. 12.31 |  |  | 200 000 | 25% | 25 000 | 75 000 |
| (3) 20 x3. 12. 31 |  |  | 200 000 | 25% | 25 000 | 50 000 |
| (4) 20 x4. 12. 31 |  |  | 200 000 | 25% | 25 000 | 25 000 |
| (5) 20 x5. 12. 31 |  |  | 200 000 | 25% | 25 000 | 0 7 |
| 合计 | 1 000 000 | 1 100 000 | 800 000 | 100% | 100 000 |  |

第四步，会计处理c 20 x'2年1月1日，

结转出售固定资产的成本:

借：固定资产清理 贷：固定资产 20x2年1月1日，向B公司出售设备：

1 100 000 1 100 000

1 000 000 100 000 1 100 000

借： '银行存款

递延收益——未实现售后租回损益（经营租赁） 贷：固定资产清理

20x2年12月31日，确认本年应分摊的未实现售后租回损益（在本例中，按年分摊 未实现售后租回损益只是为了简化核算。在实际工作中，承租人一般应在按月确认铒金费 用的同时合理分摊未实现售后租回损益）。

借：管理费用 25 000

贷：递延收益——未实现售后租间损益（经营租赁） 25 000

其他有关会计处现（略）。

第五步，财务报告中的列乐与披露（略）。

但是，如果有确凿证据表明，售后租间交易是按照公允价值达成的或售价低于公允价 值且未来租赁付款额不低于市价的，售价与资产账面价值之间的盖额应当计人当期损益。 在这种情况下，会计处理为：

20x2年1刀1 [：1 ,结转出售固定资产的成本：

借：固定资产淸理 1 100 000

食厂固定资产 1100 000

20x2年1月1「:丨，向1；!公\_司出俜设备：

借：'银杇存款 I 1)00 000

'营业外支出 100 000

贷：固定资产淸观 1 100 000

(2)买主(即出租人：B公)的会计处理。

20 x 2年1 H ,向A公司购买设备：

借：固定|丨:产 I ()()() 000

、贷行存款 1000 00(3

其他相关会计处理与•般经哲租赁业务的会计处理相同，此处略

第二十三章 会计政策、会计估计变更和差错更正

本章论述了会计政策、会计估计变更和前期差错更正的确认、计量等。在学习和理解 本章内容时，应当关注：（1)会计政策及其变更。一般情况下，企业采用的会计政策在 每一会计期间和前后各期应当保持一致，不得随意变更，但符合特定条件的除外。会计政 策变更有追溯调整法和未来适用法两种会计处理方法，分别适用于不同情形。（2)会计 估计及其变更。会计估计变更是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生 了变化，从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。企业对会计估 计变更应当采用未来适用法处理。（3)前期差错及其更正。对于重要的前期差错，企业 应当采用追溯重述法进行更正，但确定前期差错累积影响数不切实可行的除外。除了学习 本章节的内容外，还应当认真阅读《企业会计准则第28号一会计政策、会计估计变更 和差错更正》及相关指南和解释。

第一节会计政策及其变更

一、会计政策概述 .

会计政策，是指企业在会计确认、计量和报告中所采用的原则、基础和会计处理方 ■ 法。其中，原则，是指按照企业会计准则规定的、适合企业会计核算的具体会计原则；基 础，是指为了将会计原则应用于交易或者事项而采用的基础，如计量基础（即计量属 性），包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等；会计处理方法，是指 企业在会计核算中按照法律、行政法规或者国家统一的会计制度等规定采用或者选择的、 适合本企业的具体会计处理方法。会计政策具有以下特点：

第一，会计政策的选择性。会计政策是在允许的会计原则、计量基础和会计处理方法 中作出指定或具体选择。由于企业经济业务的复杂性和多样化，某些经济业务在符合会计 原则和计量基础的要求下，可以有多种会计处理方法，即存在不止一种可供选择的会计政 策。例如，确定发出存货的实际成本时可以在先进先出法、加权平均法或者个别计价法中 进行选择。

第二，会计政策应当在会计准则规定的范围内选择。在我国，会计准则和会计制度属 于行政法规，会计政策所包括的具体会计原则、计量基础和具体会计处理方法由会计准则 或会计制度规定，具有一定的强制性。企业必须在法规所允许的范围内选择适合本企业实 际情况的会计政策。即企业在发生某项经济业务时，必须从允许的会计原则、计量基础和 会计处理方法中选择出适合本企业特点的会计政策。

第三，会计政策的层次性。会计政策包括会计原则、计量基础和会计处理方法三个层 次。例如，《企业会计准则第13号一或有事项》规定的以该义务是企业承担的现时义 务、履行该义务很可能导致经济利益流出企业、该义务的金额能够可靠地计量作为预计负 债的确认条件就是确认预计负债要遵循的会计原则；会计基础是为将会计原则体现在会计 '核算中而采用的计量基础，例如，《企业会计准则第8号——资产减值》中涉及的公允价 值就是计量基础；《企业会计准则第15号——建造合同》规定的完工百分比法就是会计 处理方法。会计原则、计量基础和会计处理方法三者是一个具有逻辑性的、密不可分的整 体，通过这个整体，会计政策才能得以应用和落实。

企业应当披露采用的重要会计政策，不具有重要性的会计政策可以不予披露。判断会 计政策是否重要，应当考虑与会计政策相关的项目的性质和金额。企业应当披露的重要会 计政策包括：

1. 发出存货成本的计量，是指企业确定发出存货成本所采用的会计处理。例如， 企业发出存货成本的计量是采用先进先出法，还是采用其他计量方法。
2. 长期股权投资的后续计量，是指企业取得长期股权投资后的会计处理。例如， 企业对被投资单位的长期股权投资是采用成本法，还是采用权益法核算。
3. 投资性房地产的后续计量，是指企业在资产负债表日对投资性房地产进行后续 计量所采用的计量方法。例如，企业对投资性房地产的后续计量是采用成本模式，还是采 用公允价值模式。
4. 固定资产的初始计量，是指对取得的固定资产初始成本的计量。例如，企业取 得的固定资产初始成本是以购买价款，还是以购买价款的现值为基础进行计量。
5. 生物资产的初始计量，是指对取得的生物资产初始成本的计量。例如，企业为 取得生物资产而产生的借款费用，是予以资本化，还是计人当期损益。
6. 无形资产的确认，是指对无形项目的支出是否确认为无形资产。例如；企业内 部研究开发项目开发阶段的支出是确认为无形资产，还是在发生时计入当期损益。
7. 非货币性资产交换的计量，是指非货币性资产交换事项中对换人资产成本的计 量。例如，非货币性资产交换是以换出资产的公允价值作为确定换人资产成本的基础，还 是以换出资产的账面价值作为确定换入资产成本的基础。

(B)收人的确认，是指收人确认所采用的会计原则。例如，企业确认收人时要同时 满足巳将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方、收人的金额能够可靠地计量、相 关经济利益很可能流人企业等条件。

1. 合同收人与费用的确认，是指确认建造合同的收人和费用所采用的会计处理方 法。例如，企业确认建造合同的合同收人和合同费用采用完工百分比法。
2. 借款费用的处理，是指借款费用的会计处理方法，即是采用资本化，还是采用 费用化。
3. 合并政策，是指编制合并财务报表所采用的原则。例如，母公司与子公司的会 计年度不一致的处理原则、合并范围的确定原则等。

(12)其他重要会计政策。

二、会计政策变更

会计政策变更，是指企业对相同的交易或者事项由原来采用的会计政策改用另一会计 政策的行为。为保证会计信息的可比性，使财务报表使用者在比较企业一个以上期间的财 务报表时，能够正确判断企业的财务状况、经营成果和现金流量的趋势。一般情况下，企 业采用的会计政策，在每一会计期间和前后各期应当保持一致，不得随意变更。否则，势 必削弱会计信息的可比性。但是，在下述两种情形下，企业可以变更会计政策：

第一，法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更。这种情况是指，按照法 律、行政法规以及国家统一的会计制度的规定，要求企业采用新的会计政策，则企业应当 按照法律、行政法规以及国家统一的会计制度的规定改变原会计政策，按照新的会计政策 执行。例如，《企业会计准则第1号——存货》对发出存货实际成本的计价排除了后进先 出法，这就要求执行企业会计准则体系的企业按照新规定，将原来以后进先出法核算发出 存货成本改为准则规定可以采用的其他发出存货成本计价方法。

第二，会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息。由于经济环境、客观情况 的改变，使企业原采用的会计政策所提供的会计信息，已不能恰当地反映企业的财务状 况、经营成果和现金流量等情况。在这种情况下，应改变原有会计政策，按变更后新的会 计政策进行会计处理，以便对外提供更可靠、更相关的会计信息。例如，企业一直采用成 本模式对投资性房地产进行后续计量，如果企业能够从房地产交易市场上持续地取得同类 或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而能够对投资性房地产的公允价值作出合理 的估计，此时，企业可以将投资性房地产的后续计量方法由成本模式变更为公允价值 模式。

对会计政策变更的认定，直接影响会计处理方法的选择。因此，在会计实务中，企业 应当正确认定属于会计政策变更的情形。下列两种情况不于会计政策变更：

第一，本期发生的交易或者事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策。这是 因为，会计政策是针对特定类型的交易或事项，如果发生的交易或事项与其他交易或事项 有本质区别，那么，企业实际上是为新的交易或事项选择适当的会计政策，并没有改变原 有的会计政策。例如，企业以往租入的设备均为临时需要而租人的，企业按经营租赁会计 处理方法核算，但自本年度起租人的设备均采用融资租赁方式，则该企业自本年度起对新 租赁的设备采用融资租赁会计处理方法核算。由于该企业原租人的设备均为经营性租赁， 本年度起租赁的设备均改为融资租赁，经营租赁和融资租赁有着本质差别，因而改变会计 政策不属于会计政策变更。

第二，对初次发生的或不重要的交易或者事项采用新的会计政策。对初次发生的某类 交易或事项采用适当的会计政策，并未改变原有的会计政策。例如，企业以前没有建造合 同业务，当年签订一项建造合同为另一企业建造三栋厂房，对该项建造合同采用完工百分 比法确认收人，不是会计政策变更。至于对不重要的交易或事项采用新的会计政策，不按 会计政策变更作出会计处理并不影响会计信息的可比性，所以也不作为会计政策变更。例 如，企业原在生产经营过程中使用少量的低值易耗品，并且价值较低，故企业在领用低值 易耗品时一次计入费用；该企业于近期投产新产品，所需低值易耗品比较多，且价值较 大，企业对领用的低值易耗品处理方法改为五五摊销法。该企业低值易耗品在企业生产经 营中所占的费用比例并不大，改变低值易耗品处理方法后，对损益的影响也不大，属于不 重要的事项，会计政策在这种情况下的改变不属于会计政策变更。

三、会计政策变更与会计估计变更的划分

企业应当正确划分会计政策变更与会计估计变更，并按照不同的方法进行相关会计处 理。企业应当以变更事项的会计确认、计量基础和列报项目是否发生变更作为判断该变更 是会计政策变更还是会计估计变更的划分基础。

第一，以会计确认是否发生变更作为判断基础。《企业会计准则——基本准则》规定 了资产、负债、所有者权益、收人、费用和利润6项会计要素的确认标准，是会计处理的 首要环节。一般地，对会计确认的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变 更。会计确认的变更一般会引起列报项目的变更。例如，企业在前期将某项内部研究开发 项目开发阶段的支出计入当期损益，而当期按照《企业会计准则第6号——无形资产》 的规定，该项支出符合无形资产的确认条件，应当确认为无形资产。该事项的会计确认发 生变更，即前期将研发费用确认为一项费用，而当期将其确认为一项资产。该事项中会计 确认发生了变化，所以该变更是会计政策变更。

第二，以计量基础是否发生变更作为判断基础。《企业会计准则——基本准则》规定 了历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值5项会计计量属性，是会计处理的 计量基础。一般地，对计量基础的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变 更。例如，企业在前期对购人的价款超过正常信用条件延期支付的固定资产初始计量采用 历史成本，而当期按照《企业会计准则第4号——固定资产》的规定，该类固定资产的 初始成本应以购买价款的现值为基础确定。该事项的计量基础发生了变化，所以该变更是 会计政策变更。

第三，以列报项目是否发生变更作为判断基础。《企业会计准则第30号——财务报 表列报》规定了财务报表项目应采用的列报原则。一般地，对列报项目的指定或选择是 会计政策，其相应的变更是会计政策变更。例如，某商业企业在前期将商品采购费用列入 营业费用，当期根据《企业会计准则第1号——存货》的规定，将采购费用列人存货成 本。因为列报项目发生了变化，所以该变更是会计政策变更。

第四，根据会计确认、计量基础和列报项目所选择的、为取得与资产负债表项目有关 的金额或数值（如预计使用寿命、净残值等）所采用的处理方法，不是会计政策，而是 会计估计，其相应的变更是会计估计变更。例如，企业需要对某项资产采用公允价值进行 计量，而公允价值的确定需要根据市场情况选择不同的处理方法。相应地，当企业面对的 市场情况发生变化时，其采用的确定公允价值的方法变更是会计估计变更，不是会计政策 变更。

企业可以采用以下具体方法划分会计政策变更与会计估计变更：分析并判断该事项是 否涉及会计确认、计量基础选择或列报项目的变更，当至少涉及上述一项划分基础变更 时，该事项是会计政策变更；不涉及上述划分基础变更时，该事项可以判断为会计估计变 更。例如，企业在前期将构建固定资产相关的一般借款利息计人当期损益，当期根据会计 准则的规定，将其予以资本化，企业因此将对该事项进行变更。该事项的计量基础未发生 变更，即都是以历史成本作为计量基础；该事项的会计确认发生变更，即前期将借款费用 确认为一项费用，而当期将其确认为一项资产；同时，会计确认的变更导致该事项在资产 负债表和利润表相关项目的列报也发生变更。该事项涉及会计确认和列报的变更，所以属 于会计政策变更。又如，企业原采用双倍余额递减法计提固定资产折旧，根据固定资产使 用的实际情况，企业决定改用直线法计提固定资产折旧。该事项前后采用的两种计提折旧 的方法都是以历史成本作为计量基础，对该事项的会计确认和列报项目也未发生变更，只 是固定资产折旧、固定资产净值等相关金额发生了变化。因此，该事项属于会计估计 变更。

四、会计政策变更的会计处理

发生会计政策变更时，有两种会计处理方法，即追溯调整法和未来适用法，两种方法 适用于不同情形。

(一')追溯调整法

追溯调整法，是指对某项交易或事项变更会计政策，视同该项交易或事项初次发生时 即采用变更后的会计政策，并以此对财务报表相关项目进行调整的方法。采用追溯调整法 时，对于比较财务报表期间的会计政策变更，应调整各期间净损益各项目和财务报表其他 相关项目，视同该政策在比较财务报表期间上一直采用。对于比较财务报表可比期间以前 的会计政策变更的累积影响数，应调整比较财务报表最早期间的期初留存收益，财务报表 其他相关项目的数字也应一并调整。

追溯调整法通常由以下步骤构成：

第一步，计算会计政策变更的累积影响数；

第二步，编制相关项目的调整分录；

' 第三步，调整列报前期最早期初财务报表相关项目及其金额；

第四步，附注说明。

其中，会计政策变更累积影响数，是指按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的 列报前期最早期初留存收益应有金额与现有金额之间的差额。根据上述定义的表述，会计 政策变更的累积影响数可以分解为以下两个金额之间的差额：（1)在变更会计政策当期， 按变更后的会计政策对以前各期追溯计算，所得到的列报前期最早期初留存收益金额。

(2)在变更会计政策当期，列报前期最早期初留存收益金额。上述留存收益金额，包括 盈余公积和未分配利润等项目，不考虑由于损益的变化而应当补分的利润或股利。例如， 由于会if■政策变化，增加了以前期间可供分配的利润，该企业通常按净利润的20%分派 股利。但在计算调整会计政策变更当期期初的留存收益时，不应当考虑由于以前期间净利 润的变化而需要分派的股利。

在财务报表只提供列报项目上一个可比会计期间比较数据的情况下，上述第（2) 项，在变更会计政策当期，列报前期最早期初留存收益金额，即为上期资产负债表所反映 的期初留存收益，可以从上年资产负债表项目中获得；需要计算确定的是第（1)项，即 按变更后的会计政策对以前各期追溯计算，所得到的上期期初留存收益金额。

累积影响数通常可以通过以下各步计算获得：

第一步，根据新会计政策重新计算受影响的前期交易或事项；

第二步，计算两种会计政策下的差异；

第三步，计算差异的所得税影响金额；

第四步，确定前期中的每一期的税后差异；

第五步，计算会计政策变更的累积影响数。

需要注意的是，对以前年度损益进行追溯调整或追溯重述的，应当重新计算各列报期 间的每股收益。

【例23-1】甲公司20x5年、20 x6年分别以4 500 000元和1 100 000元的价格从股 票市场购人A、B两只以交易为目的的股票（假设不考虑购入股票发生的交易费用），市 价一直高于购人成本。公司采用成本与市价孰低法对购人股票进行计量。公司从20x7年 起对其以交易为目的购人的股票由成本与市价孰低改为公允价值计量，公司保存的会计资 料比较齐备，可以通过会计资料追溯计算。假设所得税税率为25%,公司按净利润的 10%提取法定盈余公积，按净利润的5%提取任意盈余公积。公司发行普通股4 500万股， 未发行任何稀释性潜在普通股。两种方法计量的交易性金融资产账面价值如表23 - 1 所示。

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 表 23 -1 | 两种方法计量的交易性金融资产账面价值 | | 单位：元 |
| ^计政策  股票 | 成本与市价孰低 | 20 x 5年年末公允价值 | 20 x 6年年末公允价值 |
| A股票 | 4 500 000 | 5 100 000 | 5 100 000 |
| B股票 | 1 100 000 | — | 1 300 000 |

根据上述资料，甲公司的会计处理如下：

1. 计算改变交易性金融资产计量方法后的累积影响数（见表23-2)

表23-2 改变交易性金融资产计量方法后的累积影响数 单位：元

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 时间 | 公允价值 | 成本与市价孰低 | 税前差异 | 所得税影响 | 税后差异 |
| 20 x 5年年末 | 5 100 000 | 4 500 000 | 600 000 | 150 000 | 450 000 |
| 20 x 6年年末 | 1 300 000 | 1 100 000 | 200 000 | 50 000 | 150 000 |
| 合计 | 6 400 000 | 5 600 000 | 800 000 | 200 000 | 600 000 |

甲公司20 x7年12月31日的比较财务报表列报前期最早期初为20 X6年1月1日。 甲公司在20 x 5年年末按公允价值计量的账面价值为5 100 000元，按成本与市价孰 低计量的账面价值为4 500 000元，两者的所得税影响合计为150 000元，两者差异的税 后净影响额为450 000元，即为该公司20x6年期初由成本与市价孰低改为公允价值的累

积影响数。

甲公司在20x6年年末按公允价值计量的账面价值为6 400 000元，按成本与市价孰 低计量的账面价值为5 600 000元，两者的所得税影响合计为200 000元，两者差异的税 后净影响额为600 000元，其中，450 000元是调整20 x6年累积影响数，150 000元是调 整20x6年当期金额。

甲公司按照公允价值重新计量20 X6年年末B股票账面价值，其结果为公允价值变动 收益少计了 200 000元，所得税费用少计了 50 000元，净利润少计了 150 000元。

2.编制有关项目的调整分录

1. 对20 X 5年有关事项的调整分录：

①调整会计政策变更累积影响数：

借：交易性金融资产——公允价值变动 600 000

贷：利润分配——未分配利润 450

000

000

共计提

递延所得税负债 150

②调整利润分配：

按照净利润的10%提取法定盈佘公积，按照净利润的5%提取任意盈余公积，

取盈余公积 450 000 x 15% =67 500 (元）。

借：利润分配——未分配利润 67 500

贷：盈余公积 67

500

1. 对20x6年有关事项的调整分录：

①调整交易性金融资产：

借：交易性金融资产——公允价值变动 200 000

贷：利润分配——未分配利润 150

000

000

共计提

递延所得税负债 50

②调整利润分配：

按照净利润的10斧提取法定盈余公积，按照净利润的5%提取任意盈余公积，

取盈余公积 150 000 x 15% =22 500 (元）。

借：利润分配——未分配利润 22 500

贷：盈余公积 22

500

‘ 3.财务报表调整和重述（财务报表略）

甲公司在列报20x7年财务报表时，应调整20 x7年资产负债表有关项目的年初余 额、利润表有关项目的上年金额及所有者权益变动表有关项目的上年金额和本年金额。

①资产负债表项目的调整：

调增以公允价值计量且其变动计人当期损益的金融资产年初余额800 000元；调增递 延所得税负债年初余额200 000元；调增盈余公积年初余额90 000元；调增未分配利润年 初余额510 000元。

②利润表项目的调整：

调增公允价值变动收益上年金额200 000元；调增所得税费用上年金额50 000元；调 增净利润上年金额150 000元；调增基本每股收益上年金额0. 0033元。 :

③所有者权益变动表项目的调整：

调增会计政策变更项目中盈余公积上年金额67 500元，未分配利润上年金额382 500 元，所有者权益合计上年金额450 000元。

调增会计政策变更项目中盈余公积本年金额22 500元，未分配利润本年金额127 500 元，所有者权益合计本年金额150 000元。

(二）未来适用法

未来适用法，是指将变更后的会计政策应用于变更日及以后发生的交易或者事项，或 者在会计估计变更当期和未来期间确认会计估计变更影响数的方法。

在未来适用法下，不需要计算会计政策变更产生的累积影响数，也无须重编以前年度 的财务报表。企业会计账簿记录及财务报表上反映的金额，变更之日仍保留原有的金额，

不因会计政策变更而改变以前年度的既定结果，并在现有金额的基础上再按新的会计政策 进行核算。

【例23-2】乙公司原对发出存货采用后进先出法，由于采用新准则，按其规定，公 司从20 X7年1月1日起改用先进先出法。20 X7年1月1日存货的价值为2 500 000 .元， 公司当年购人存货的实际成本为18 000 000元，20x7年12月31日按先进先出法计算确 定的存货价值为4 500 000元，当年销售额为25 000 000元，假设该年度其他费用为

1. 200 000元，所得税税率为25%。20 X7年12月31日按后进先出法计算的存货价值为
2. 200 000 元。

乙公司由于法律环境变化而改变会计政策，假定对其采用未来适用法进行处理，即对 存货采用先进先出法从20x7年及以后才适用，不需要计算20x7年1月1日以前按先进 先出法计算存货应有的余额以及对留存收益的影响金额。 ’

计算确定会计政策变更对当期净利润的影响数如表23 - 3所示。 ’

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 表 23 - 3 | 当期净利润的影响数计算表 | 单位：元 |
| 项 目 | 先进先出法 | 后进先出法 |
| 营业收人 | 25 000 000 | 25 000 000 |
| 减：营业成本 | 16 000 000 | 18 300 000 |
| 减其他费用 | 1 200 000 | 1 200 000 |
| 利润总额 | 7 800 000 | 5 500 000 |
| 减：所得税 | 1 950 000 | 1 375 000 |
| 净利润 | 5 850 000 | 4 125 000 |
| 差额 | 1 725 000 | |

公司由于会计政策变更使当期净利润增加了 1 725 000元。其中，采用先进先出法的 销售成本为：期初存货+购入存货实际成本-期末存货=2 500 000 + 18 000 000 - 4 500 000 = 16 000 000 (元）；采用后进先出法的销售成本为：期初存货+购人存货实际 成本-期末存货=2 500 000 +18 000 000 -2 200 000 = 18 300 000 (元）。

(三）会计政策变更会计处理方法的选择

对于会计政策变更，企业应当根据具体情况，分别采用不同的会计处理方法：

1. 法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更的情况下，企业应当分别以 下情况进行处理：（1)国家发布相关的会计处理办法，则按照国家发布的相关会计处理 规定进行处理。（2)国家没有发布相关的会计处理办法，则采用逍溯调整法进行会计 处理。
2. 会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的情况下，企业应当采用追溯 调整法进行会计处理，将会计政策变更累积影响数调整列报前期最早期初留存收益，其他 相关项目的期初余额和列报前期披露的其他比较数据也应当一并调整。
3. 确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的，应当从可追溯调整的最早期 间期初开始应用变更后的会计政策；在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数 不切实可行的，应当采用未来适用法处理。

不切实可行，是指企业在采取所有合理的方法后，仍然不能获得采用某项规定所必需 的相关信息，而导致无法采用该项规定，则该项规定在此时是不切实可行的。

对于以下特定前期，对某项会计政策变更应用追溯调整法，或对某项重要的前期差错 更正采用追溯重述法是不切实可行的：（1)应用追溯调整法或追溯重述法的累积影响数 不能确定。（2)应用追溯调整法或追溯重述法要求对管理层在该期当时的意图作出假定。

(3)应用追溯调整法或追溯重述法要求对有关金额进行重大估计，并且不可能将提供有 关交易发生时存在状况的证据（例如，有关金额确认、计量或披露日期存在事实的证据， 以及在受变更影响的当期和未来期间确认会计估计变更的影响的证据）和该期间财务报 表批准报出时能够取得的信息这两类信息与其他信息客观地加以区分。

在某些情况下，调整一个或者多个前期比较信息以获得与当期会计信息的可比性是不 切实可行的。例如，企业因账簿、凭证超过法定保存期限而销毁，或因不可抗力而毁坏、 遗失，如火灾、水灾等，或因人为因素，如盗窃、故意毁坏等，可能使当期期初确定会计 政策变更对以前各期累积影响数无法计算，即不切实可行，此时，会计政策变更应当采用 未来适用法进行处理。

对根据某项交易或者事项确认、披露的财务报表项目应用会计政策时常常需要进行估 计。本质上，估计是主观行为，而且可能在资产负债表日后才作出。当追溯调整会计政策 变更或者追溯重述前,差错更正时，要作出切实可行的估计更加困难，因为有关交易或者 事项巳经发生较长一段时间，要获得作出切实可行的估计所需要的相关信息往往比较 困难。

3存:前則采川-项新会计政策成者更正前期金额吋，不论是对管理层在某个前期的意 按丨作出假定，还足估计在前期确认、讣域或者披露的金额，都不应当使用“后见之明”。 例如，按照《企业会汁准则第22号一一金融工具确认和汁量》的规定，企业对原先划归 为持有至到期投资的金融资产计M的前期差错，即便哲现层随后决定不将这些投资持有至 .到期，也不能改变它们在前期的汁量搖础，即该项金融资产应当仍然按照持有至到期投资 进行计量。

五、会计政策变更的披露

企业应治在附注中披露与会计政策变更有关的下列信息： .

1. 会计政策变更的性质、内容和原因。包括：对会计政策变更的简要阐述、变更的 H期、变飪前采用的会计政策和变更后所采用的新会计政策及会计政策变更的原因。
2. 尚期和各个列报前期财务报表中受影响的项H名称和调整金额。包括：采甩追溯 调整法时，计算出的会计政策变更的累积影响数；尚期和各个列报前期财务报表中需要调 整的净损益及其影响金额，以及其他需耍凋整的项目名称和调整金额。、&
3. 无法进行追溯调整的，说明该事实和原因以及丌始应用变更后的会计政策的时点、 具体应用情况。包括：无法进行追溯调整的事实；确定会计政策变更对列报前期影响数不 切实坷行的原因；在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的原 因；开始应用新会计政策的时点和具体应用情况。

耑要注意的足，在以后期间的财务报表中，不需要里复披露在以前期间的附注中巳披 鍩的会计政策变更的信息。 <

第二节会计估计及其变更

一、会计估计概述

会计估计，是指企业对结果不确定的交易或者事项以最近可利用的信息为基础所作的 判断。会计估计具有如下特点：

第一，会计估计的存在是由于经济活动中内在的不确定性因素的影响。在会计核算 中，企业总是力求保持会计核算的准确性，但有些经济业务本身具有不确定性。例如，坏 账、固定资产折旧年限、固定资产残余价值、无形资产摊销年限等，因而需要根据经验作 出估计。可以说，在进行会计核算和相关信息披露的过程中，会计估计是不可避免的。

第二，进行会计估计时，往往以最近可利用的信息或资料为基础。企业在会计核算 中，由于经营活动中内在的不确定性，不得不经常进行估计。一些估计的主要目的是为了 确定资产或负债的账面价值，例如，坏账准备、担保责任引起的负债；另一些估计的主要 目的是确定将在某一期间记录的收益或费用的金额，例如，某一期间的折旧、摊销的金 额。企业在进行会计估计时，通常应根据当时的情况和经验，以一定的信息或资料为基础 进行。但是，随着时间的推移、环境的变化，进行会计估计的基础可能会发生变化，因 此，进行会计估计所依据的信息或者资料不得不经常发生变化。由于最新的信息是最接近 目标的信息，以其为基础所作的估计逊接近实阮,所以进行会计估计时，应以最近可利用: 的信息或资料为基础。

第三，进行会计估计并不会削弱会计确认和计贺的可旗性。企业为了定期、及时地提 供有用的会计信息，将延续不断的经赀活动人为划分为一定的期间，并在权责发生制的基 础上对企业的财务状况和经营成果进行定期确认和计量。例如，在会计分期的情况下，许 多企业的交易跨越若干会计年度，以至于需要在一定程度上作出决足：某-年度发生的开丨 支，哪些可以合理地预期能够产生凡他年度以收益形式表示的利益，从而全部或部分向后： 递延，哪些可以合理地预期在3朋能够得到补偿，从而确认为费用。甶于会计分期和货币丨 计量的前提，在确认和计量过程中，不得不对许多尚在延续中、其结果尚未确定的交易或i 事项予以估计人账。

企业应当披露重要的会计估计，不具省:E耍性的会计估计可以不披露。判断会计估计 是否重要，应当考虑与会计枯n•相关项h的性质和金额。企业应珣披露的重耍会计估出 包括： ' •/: , !

(1:)存货可变现净值的确定。 |

1. ,釆用公允价值模式下的投资性房地产公允价值的确定。 |
2. 固定资产的预i十使用寿命4净残值；固定资产的折旧方法3 丨
3. 生物资产的预计使用寿命与净残值；各类生产性生物资产的折旧方法。 i
4. 使用寿命有限的无形资产的预计使用劳命与净残值。 |
5. fit回金额按照资产组的公允价值减虫处置费用后的净额确定的，确定公允价| 值减去处置费用后的净额的方法。 j

可收回金额按照资产组预计未来现金流量的现值确定的，预计未来现金流量的确定。

1. 合同完工进度的确定。
2. 权益工具公允价值的确定。
3. 债务人债务重组中转让的非现金资产的公允价值、由债务转成的股份的公允价 值和修改其他债务条件后债务的公允价值的确定。

债权人债务重组中受让的非现金资产的公允价值、由债权转成的股份的公允价值和修 改其他债务条件后债权的公允价值的确定。

1. 预计负债初始计量的最佳估计数的确定。
2. 金融资产公允价值的确定。
3. 承租人对未确认融资费用的分摊；出租人对未实现融资收益的分配。
4. 探明矿区权益、井及相关设施的折旧方法；与油气开采活动相关的辅助设备及 设施的折旧方法。
5. 非同一控制下企业合并成本的公允价值的确定。
6. 其他重要会计估计。

二、会计估计变更

会计估计变更，舉指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化， 从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。 ‘

由于企业经营活动中内在的不确定因素，许多财务报表项目不能准确地计量，只能进 行估计，估计过程涉及以最近可以得到的信息为基础所作的判断。但是，估计毕竟是就现 有资料对未来所作的判断，随着时间的推移，如果赖以进行估计的基础发生变化，或者由 于取得了新的信息、积累了更多的经验或后来的发展可能不得不对估计进行修正，但会计 估计变更的依据应当真实、可靠。会计估计变更的情形包括：

第一，赖以进行估计的基础发生了变化。企业进行会计估计，总是依赖于一定的基 础。如果其所依赖的基础发生了变化，则会计估计也应相应发生变化。例如，企业的某项 无形资产摊销年限原定为10年，以后发生的情况表明，该资产的受益年限已不足10年， 相应调减摊销年限。

第二，取得了新的信息、积累了更多的经验。企业进行会计估计是就现有资料对未来 所作的判断，随着时间的推移，企业有可能取得新的信息、积累更多的经验，在这种情况 下，企业可能不得不对会计估计进行修订，即发生会计估计变更。例如，企业原根据当时 能够得到的信息，对应收账款每年按其余额的5%计提坏账准备。现在掌握了新的信息， 判定不能收回的应收账款比例已达15% ,企业改按15%的比例计提坏账准备。

会计估计变更，并不意味着以前期间会计估计是错误的，只是由于情况发生变化，或 者掌握了新的信息，积累了更多的经验，使得变更会计估计能够更好地反映企业的财务状 况和经营成果。如果以前期间的会计估计是错误的，则属于前期差错，按前期差错更正的 会计处理办法进行处理。

三、会计估计变更的会计处理

企业对会计估计变更应当采用未来适用法处理。即在会计估计变更当期及以后期间， 采用新的会计估计，不改变以前期间的会计估计，也不调整以前期间的报告结果。

第一，会计估计变更仅影响变更当期的，其影响数应当在变更当期予以确认。例如， 企业原按应收账款余额的5%提取坏账准备，由于企业不能收回应收账款的比例已达 10%,则企业改按应收账款余额的10%提取坏账准备。这类会计估计的变更，只影响变 更当期。因此，应于变更当期确认。

第二，既影响变更当期又影响未来期间的，其影响数应当在变更当期和未来期间予以 确认。例如，企业的某项可计提折旧的固定资产，其有效使用年限或预计净残值的估计发 生的变更，常常影响变更当期及资产以后使用年限内各个期间的折旧费用，这类会计估计 的变更，应于变更当期及以后各期确认。

会计估计变更的影响数应计人变更当期与前期相同的项目中。为了保证不同期间的财 务报表具有可比性，如果以前期间的会计估计变更的影响数计人企业日常经营活动损益， 则以后期间也应计入日常经营活动损益；如果以前期间的会计估计变更的影响数计入特殊 项目，则以后期间也应计人特殊项目。

第三，企业应当正确划分会计政策变更和会计估计变更，并按不同的方法进行相关会 计处理。企业通过判断会计政策变更和会计估计变更划分基础仍然难以对某项变更进行区 分的，应当将其作为会计估计变更处理。

四、会计估计变更的披露

企业应当在附注中披露与会计估计变更有关的下列信息：

1. 会计估计变更的内容和原因。包括变更的内容、变更日期以及为什么要对会计 估计进行变更。

,(2)会计估计变更对当期和未来期间的影响数。包括会计估计变更对当期和未来期 间损益的影响金额，以及对其他各项目的影响金额。

(3)会计估计变更的影响数不能确定的，披露这一事实和原因。

第三节前期差错及其更正

—、前期差错概述

前期差错，是指由于没有运用或错误运用下列两种信息，而对前期财务报表造成省略 或错报：（1)编报前期财务报表时预期能够取得并加以考虑的可靠信息。（2)前期财务 报告批准报出时能够取得的可靠信息。前期差错通常包括计算错误、应用会计政策错误、 疏忽或曲解事实以及舞弊产生的影响等。没有运用或错误运用上述两种信息而形成前期差 错的情形主要有：

1. 计算以及账户分类错误。例如，企业购入的五年期国债，意图长期持有，但在 记账时记入了交易性金融资产，导致账户分类上的错误，并导致在资产负债表上流动资产 和非流动资产的分类也有误。
2. 采用法律、行政法规或者国家统一的会计制度等不允许的会计政策。例如，按 照《企业会计准则第17号——借款费用》的规定，为购建固定资产的专门借款而发生的 借款费用，满足一定条件的，在固定资产达到预定可使用状态前发生的，应予资本化，计 人所购建固定资产的成本；在固定资产达到预定可使用状态后发生的，计人当期损益。如 果企业固定资产已达到预定可使用状态后发生的借款费用，也计人该项固定资产的价值， 予以资本化，则属于采用法律或会计准则等行政法规、规章所不允许的会计政策。

(3)对事实的疏忽或曲解，以及舞弊。例如，企业对某项建造合同应按建造合同规 定的方法确认营业收入，但该企业却按确认商品销售收人的原则确认收人。

需要注意的是，.就会计估计的性质来说，它是个近似值，随着更多信息的获得，估计 可能需要进行修正，但是会计估计变更不属于前期差错更正。

二、前期差错更正的会计处理

如果财务报表项目的遗漏或错误表述可能影响财务报表使用者根据财务报表所作出的 经济决策，则该项目的遗漏或错误是重要的。重要的前期差错，是指足以影响财务报表使 用者对企业财务状况、经营成果和现金流量作出正确判断的前期差错。不重要的前期差 错，是指不足以影响财务报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量作出正确判断 的会计差错。

前期差错的重要性取决于在相关环境下对遗漏或错误表述的规模和性质的判断。前期 差错所影响的财务报表项目的金额或性质，是判断该前期差错是否具有重要性的决定性因 素。一般来说，前期差错所影响的财务报表项目的金额越大、性质越严重，其重要性水平 越高。

企业应当采用追溯重述法更正重要的前期差错，但确定前期差错累积影响数不切实可 行的除外。追溯重述法，是指在发现前期差错时，视同该项前期差错从未发生过，从而对 财务报表相关项目进行更正的方法。 \_

(一）不重要的前期差错的会计处理

对于不重要的前期差错，企业不需调整财务报表相关项目的期初数，但应调整发现当 期与前期相同的相关项目。属于影响损益的，应直接计人本期与上期相同的净损益项目； 属于不影响损益的，应调整本期与前期相同的相关项目。

(二）重要的前期差错的会计处理

对于重要的前期差错，企业应当在其发现当期的财务报表中，调整前期比较数据。具 体地说，企业应当在重要的前期差错发现当期的财务报表中，通过下述处理对其进行追溯 更正：

1. 追溯重述差错发生期间列报的前期比较金额。
2. 如果前期差错发生在列报的最早前期之前，则追溯重述列报的最早前期的资产、 负债和所有者权益相关项目的期初余额。

对于发生的重要的前期差错，如影响损益，应将其对损益的影响数调整发现当期的期 初留存收益，财务报表其他相关项目的期初数也应一并调整；如不影响损益，应调整财务 报表相关项目的期初数。

在编制比较财务报表时，对于比较财务报表期间的重要的前期差错，应调整各该期间 的净损益和其他相关项目，视同该差错在产生的当期已经更正；对于比较财务报表期间以 前的重要的前期差错，应调整比较财务报表最早期间的期初留存收益，财务报表其他相关 项目的数字也应一并调整。

确定前期差错影响数不切实可行的，可以从可追溯重述的最早期间开始调整留存收益 的期初余额，财务报表其他相关项目的期初余额也应当一并调整，也可以采用未来适用 法。当企业确定前期差错对列报的一个或者多个前期比较信息的特定期间的累积影响数不 切实可行时，应当追溯重述切实可行的最早期间的资产、负债和所有者权益相关项目的期 初余额（可能是当期）；当企业在当期期初确定前期差错对所有前期的累积影响数不切实 可行时，应当从确定前期差错影响数切实可行的最早日期开始采用未来适用法追溯重述比 较信息。

需要注意的是，为了保证经营活动的正常进行，企业应当建立健全内部稽核制度，保 证会计资料的真实、完整。对于年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间发现的报告 年度的会计差错及报告年度前不重要的前期差错，应按照《企业会计准则第29号——资 产负债表日后事项》的规定进行处理。

【例23-3】B公司在20x6年发现，20 X 5年公司漏记一项固定资产的折旧费用 150 000元，所得税申报表中未扣除该项费用。假设20x5年适用所得税税率为25%，无 其他纳税调整事项。该公司按净利润的10%、5%提取法定盈余公积和任意盈余公积。公 司发行股票份额为1 800 000股。假定税法允许调整应交所得税。

1. 分析前期差错的影响数

20 x5年少计折旧费用150 000元；多计所得税费用37 500元（150 000 x25%);多 计净利润112 500元；多计应交税费37 500元（150 000 x25% )；多提法定盈余公积和任 意盈余公积 11 250 元（112 500 x10%)和 5 625 元（112 500 x5%)。

1. 编制有关项目的调整分录 )补提折旧：

:以前年度损益调整 150 000

贷：累计折旧 150 000

1. 调整应交所得税：

:应交税费——应交所得税 37 500

贷：以前年度损益调整 37 500

1. 将“以前年度损益调整”科目余额转人利润分配：

:利润分配——未分配利润 112 500

贷：以前年度损益调整 112 500

1. 调整利润分配有关数字：

:盈余公积 16 875

贷：利润分配——未分配利润 16 875

1. 财务报表调整和重述（财务报表略）

B公司在列报20 x 6年财务报表时，应调整20 x 6年资产负债表有关项目的年初余 额利润表有关项目及所有者权益变动表的上年金额也应进行调整。

1. 资产负债表项目的调整：

调增累计折旧150 000元；调减应交税费37 500元；调减盈余公积16 875元；调减 未分配利润95 625元。

1. 利润表项目的调整：

调增营业成本上年金额150 000元；调减所得税费用上年金额37 500元；调减净利润

上年金额112 500元；调减基本每股收益上年金额0. 0625元。

(3)所有者权益变动表项目的调整：

调减前期差错更正项目中盈余公积上年金额16 875元，未分配利润上年金额95 625 元，所有者权益合计上年金额112 500元。

三、前期差错更正的披露

企业应当在附注中披露与前期差错更正有关的下列信息：

1. 前期差错的性质。
2. 各个列报前期财务报表中受影响的项目名称和更正金额。
3. 无法进行追溯重述的，说明该事实和原因以及对前期差错开始进行更正的时点、 具体更正情况。

在以后期间的财务报表中，不需要重复披露在以前期间的附注中已披露的前期差错更 正的信息。

第二十四章 资产负债表曰后事项

本章论述了资产负债表日后事项的定义、涵盖期间、调整事项与非调整事项的内容及 其会计处理方法。在学习和理解本章内容时，应当关注：（1)资产负债表日后事项的定 义和涵盖期间。资产负债表日后事项是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的 有利或不利事项。（2)调整事项与非调整事项的区别。资产负债表日后发生的某一事项 究竟是调整事项还是非调整事项，取决于该事项表明的情况在资产负债表日或资产负债表 日以前是否已经存在。（3)调整事项的内容及其会计处理方法。资产负债表日后调整事 项是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项。对于调整事项， 应当调整资产负债表日的财务报表。（4)非调整事项的内容及其会计处理方法。资产负 债表日后非调整事项是表明资产负债表日后发生的情况的事项，与资产负债表日存在的状 况无关。对于非调整事项，不应当调整资产负债表日的财务报表，但重要的非调整事项须 在附注中披露。除了学习本章节的内容外，还应当认真阅读《企业会计准则第29 号——资产负债表日后事项》及相关解释。

第一节资产负债表曰后事项概述

\_、资产负债表日后事项的定义

资产负债表日后事项，是指资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的有利或不 利事项。理解这一定义，需要注意以下方面。

(一）资产负债表日

资产负债表日是指会计年度末和会计中期期末。中期是指短于一个完整的会计年度的 报告期间，包括半年度、季度和月度。按照《会计法》规定，我国会计年度采用公历年 度，即1月1日至12月31日。因此，年度资产负债表日是指每年的12月31日，中期资 产负债表日是指各会计中期期末。例如，提供第一季度财务报告时，资产负债表日是该年 度的3月31日；提供半年度财务报告时，资产负债表日是该年度的6月30日。

如果母公司或者子公司在国外，无论该母公司或子公司如何确定会计年度和会计中 期，其向国内提供的财务报告都应根据我国《会计法》和会计准则的要求确定资产负债 表曰。

(二）财务报告批准报出日

财务报告批准报出日是指董事会或类似机构批准财务报告报出的日期，通常是指对财 务报告的内容负有法律责任的单位或个人批准财务报告对外公布的日期。

财务报告的批准者包括所有者、所有者中的多数、董事会或类似的管理单位、部门和 个人。根据《公司法》规定，董事会有权制订公司的年度财务预算方案、决算方案、利 润分配方案和弥补亏损方案。因此，公司制企业的财务报告批准报出日是指董事会批准财 务报告报出的日期。对于非公司制企业，财务报告批准报出日是指经理（厂长）.会议或 类似机构批准财务报告报出的日期。

(三）有利事项和不利事项

资产负债表日后事项包括有利事项和不利事项。“有利或不利事项”是指，资产负债 表日后对企业财务状况和经营成果具有一定影响（既包括有利影响也包括不利影响）的 事项。如果某些事项的发生对企业并无任何影响，那么，这些事项既不是有利事项，也不 是不利事项，也就不属于这里所说的资产负债表日后事项。

二、资产负债表日后事项涵盖的期间

资产负债表日后事项涵盖的期间是自资产负债表日次日起至财务报告批准报出日止的 一段时间。对上市公司而言，这一期间内涉及几个日期，包括完成财务报告编制日、注册 会计师出具审计报告日、董事会批准财务报告可以对外公布日、实际对外公布日等。具体 而言，资产负债表日后事项涵盖的期间应当包括：

1.报告期间下一期间的第一天至董事会或类似机构批准财务报告对外公布的日期。

,2.财务报告批准报出以后、实际报出之前又发生与资产负债表日后事项有关的事项， 并由此影响财务报告对外公布日期的，应以董事会或类似机构再次批准财务报告对外公布 的日期为截止日期。

【例24-1】某上市公司20x7年的年度财务报告于20x8年2月20日编制完成，注 册会计师完成年度财务报表审计工作并签署审计报告的日期为20x8年4月17日，董事 会批准财务报告对外公布的日期为20x8年4月17日，财务报告实际对外公布的日期为 20x8年4月23日，股东大会召开日期为20 X8年5月10日。

根据资产负债表日后事项涵盖期间的规定，本例中，该公司20x7年年报资产负债表 日后事项涵盖的期间为20x8年1月1日至20x8年4月17日。如果在4月17日至23日 之间发生了重大事项，需要调整财务报表相关项目的数字或需要在财务报表附注中披露， 经调整或说明后的财务报告再经董事会批准报出的日期为20x8年4月25日，实际报出 的日期为20x8年4月30日，则资产负债表日后事项涵盖的期间为20 x8年1月1日至 20 x 8年4月25日。

三、'资产负债表日后事项的内容

资产负债表日后事项包括资产负债表日后调整事项（以下简称调整事项）和资产负 债表日后非调整事项（以下简称非调整事项）。

(一）调整事项 '

资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日巳经存在的情况提供了新的或进一步 证据的事项。 .

如果资产负债表日及所属会计期间已经存在某种情况，但当时并不知道其存在或者不 能知道确切结果，资产负债表日后发生的事项能够证实该情况的存在或者确切结果，则该 事项属于资产负债表日后事项中的调整事项。如果资产负债表日后事项对资产负债表日的 情况提供了进一步的证据，证据表明的情况与原来的估计和判断不完全一致，则需要对原 来的会计处理进行调整。

企业发生的调整事项，通常包括下列各项：（1)资产负债表日后诉讼案件结案，法 院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务，需要调整原先确认的与该诉讼案件 相关的预计负债，或确认一项新负债。（2)资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资 产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额。（3)资产负 债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收人。（4)资产负 债表日后发现了财务报表舞弊或差错。

【例24 -2】甲公司因产品质量问题被消费者起诉。20x7年12月31日法院尚未判 决，考虑到消费者胜诉要求甲公司赔偿的可能性较大，甲公司为此确认了 500万元的预计 负债。20x8年2月20日，在甲公司20x7年度财务报告对外报出之前，法院判决消费者 胜诉，要求甲公司支付赔偿款700万元。

本例中，甲公司在20x7年12月31日结账时已经知道消费者胜诉的可能性较大，但 不能知道法院判决的确切结果，因此，确认了 500万元的预计负债。20x8年2月20日法 院判决结果为甲公司预计负债的存在提供了进一步的证据。此时，按照20x7年12月31 日存在状况编制的财务报表所提供的信息已不能真实反映企业的实际情况，应据此对财务 报表相关项目的数字进行调整。

(二）非调整事项 ‘

非调整事项，是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。非调整事项的发生不影响 资产负债表日企业的财务报表数字，只说明资产负债表日后发生了某些情况。对于财务报 告使用者而言，非调整事项说明的情况有的重要，有的不重要。其中重要的非调整事项虽 然不影响资产负债表日的财务报表数字，但可能影响资产负债表日以后的财务状况和经营 成果，不加以说明将会影响财务报告使用者作出正确估计和决策。因此，需要适当披露。 企业发生的非调整事项，通常包括下列资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁、承诺；资产 负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化等。

(三）调整事项与非调整事项的区别

资产负债表日后发生的某一事项究竟是调整事项还是非调整事项，取决于该事项表明 的情况在资产负债表日或资产负债表日以前是否已经存在。若该情况在资产负债表日或之 前巳经存在，则属于调整事项；反之，则属于非调整事项。

【例24 -3】甲公司20x7年10月向乙公司出售一批原材料，价款为2 000万元，根 据销售合同，乙公司应在收到原材料后3个月内付款。至20x7年12月31日，乙公司尚 未付款。假定甲公司在编制20 x7年度财务报告时有两种情况：（1) 20x7年12月31日 甲公司根据掌握的资料判断，乙公司有可能破产清算，估计该应收账款将有20%无法收 回，故按20%的比例计提坏账准备；20x8年1月20日，甲公司收到通知，乙公司已被 宣告破产清算，甲公司估计有70%的债权无法收回。（2) 20x7年12月31日乙公司的财 务状况良好，甲公司预计应收账款可按时收回；20 x8年1月20日，乙公司发生重大火 灾，导致甲公司50%的应收账款无法收回。

20 x8年3月15日，甲公司的财务报告经批准对外公布。

本例中，（1)导致甲公司应收账款无法收回的事实是乙公司财务状况恶化，该事实 在资产负债表日已经存在，乙公司被宣告破产只是证实了资产负债表日乙公司财务状况恶 化的情况。因此，乙公司破产导致甲公司应收款项无法收回的事项属于调整事项。

(2)导致甲公司应收账款损失的因素是火灾，火灾是不可预计的，应收账款发生损失这 一事实在资产负债表日以后才发生。因此，乙公司发生火灾导致甲公司应收款项发生坏账 的事项属于非调整事项。

在理解资产负债表日后事项的会计处理时，还需要明确以下两个问题：

第一，如何确定资产负债表日后某一事项是调整事项还是非调整事项，是对资产负债 表日后事项进行会计处理的关键。调整和非调整事项是一个广泛的概念，就事项本身而言， 可以有各种各样的性质，只要符合企业会计准则中对这两类事项的判断原则即可。另外，同 一性质的事项可能是调整事项，也可能是非调整事项，这取决于该事项表明的情况是在资产 负债表日或资产负债表日以前已经存在或发生，还是在资产负债表日后才发生的。.

第二，企业会计准则以列举的方式说明了资产负债表日后事项中，哪些属于调整事 项，哪些属于非调整事项，但并没有详尽列举。实务中，会计人员应按照资产负债表日后 事项的判断原则，确定资产负债表日后发生的事项中哪些属于调整事项，哪些属于非调整 事项。

第二节调整事项的会计处理

调敦事项的处理原则

企业发生的调整事项，应当调整资产负偾表B的财务报表。对于年度财务报告而言,

山于资产负债表口后事项发生在报告年度的次年，报告年度的有关账目已经结转，特别是 损益类科丨—|在结账后e,无余额。因此，年度资产负债表h后发生的凋整事项，应具体分别 以下情况进行处理：

1.涉及损益的事项，通过“以前年度损益调整”科H核算。调整增加以前年度利润 或凋整减少以前年度亏损的事项，记人“以前年度损益调整”科H的贷尨；调整减少以 前年度利ifti或调整增加以前年度亏损的饵项，记入“以前年度损益调整”科目的借方。

涉及损益的凋整事项，如果发生在该企业资产负债表n所厲年度（賺报告年度）所 .得税汇筧淸缴前的，应调整报俾年度应纳税所得额、成纳所得税税额；发生在该企业报告 年度所得税汇算淸缴后的，应调整本年度（即报告年度的次年）应纳所得親税额。

出干以前年度损益调整增加的所得税费用，记人“以前年度损益调整”科目的借方， 同时贷记”应交税费——应交所得税”等科目；由干以前年度损益调整減少的所得税费 用，记人“以前年度损益凋整”科h的贷方，同时借记“应交税费——应交所得税”等

■\_\_\_\_議\_\_\_\_議 ,

调整完成后，将“以前年度损益调整”科R的贷方或借方余额」转人“利润分 未分配利润”科

1. 涉及利润分配调整的事项，直接在“利润分配——未分配利润”科目核算。

3-不涉及损益及利润分配的事项，调整相关科目。

4.通过上述账务处理后，还应同时调整财务报表相关项目的数字，包括：（1)资产 负债表日编制的财务报表相关项目的期末数或本年发生数。（2)当期编制的财务报表相 关项目的期初数或上年数。（3)经过上述调整后，如果涉及报表附注内容的，还应当作 出相应调整。

二、资产负债表日后调整事项的具体会计处理方法

为简化处理，如无特殊说明，本章所有的例子均假定如下：财务报告批准报出日是次 年3月31日，所得税税率为25% ,按净利润的10%提取法定盈余公积，提取法定盈余公 积后不再作其他分配；调整事项按税法规定均可调整应交纳的所得税;涉及递延所得税资 产的，均假定未来期间很可能取得用来抵扣暂时性差异的应纳税所得额；不考虑报表附注 中有关现金流量表项目的数字。

(一）资产负债表日后诉讼案件结案，法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在 现时义务，需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债

这一事项是指导致诉讼的事项在资产负债表日巳经发生，但尚不具备确认负债的条件 而未确认，资产负债表日后至财务报告批准报出日之间获得了新的或进一步的证据（法 院判决结果），表明符合负债的确认条件。因此，应在财务报告中确认为一项新负债；或 者在资产负债表日虽已确认，但需要根据判决结果调整已确认负债的金额。

【例24 =4】甲公司与乙公司签订一项销售合同，合同中订明甲公司应在20x7年8 月销售给乙公司■批物资。由于rp公rd未能按照合同发货,致使乙公P)发.生.Ji：大经济损: 失。20x7年12/1，乙公司将屮公闰告h法庭，耍求中公司赔偿万元。20x7年12; 月31日法院尚未判决，…公3按或有事项准则对该诉讼事项确认预计负债300万元 20x8年2月10 H，经法院判决中公司应赔偿乙公司400万元，甲、乙双方均服从判决。 判决当日，甲公向乙公司支付赔偿款400万元。甲、乙两公司2.0 x7年所得税汇箅淸缴; 均在20x8年3 J] 20卜丨完成(假定该项预汁负债产生的损失不允许在预计吋税前抵扣,1 只有在损失实际发生吋，才允许税前抵扣）。

本例中，20 X8年2月30 |.1的判决证实丫甲、乙两公司在资产负债表!：1 (即20 x 7 年12月31日）分别存在现吋赔偿义务和获赔权利。闲此，两公都应将“法院判决” 这一事项作为调整事项进行处理。中公司和乙公司2.0 X7年所得税汇算淸缴均在20 x 8年: 3月20日完成。因此，应根据法院判决结果凋整报缶年度应纳税所得额和应纳所得税I 税额。

1.甲公司\_账务处现如下：

(1) 20x8年2月10日，记录支付的赔款，并调整递延所得税资产:

|  |  |
| --- | --- |
| 借：以前年度损益调整 | i 000 000 |
| 贷：其他应付款 | I 000 000 |
| 借：应交親费应交所得税 | ?,50 000 |
| 贷：以前年度损益调整(J 000 000 x25%) | 250 000 |
| 借t应交税费---应交所得税 | 750 000 |
| 贷：以前年度损益凋整 | 750 000 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 借： | 以前年度损益调整 | 750 000 |
|  | 贷：递延所得税资产 | 750 000 |
| 借： | 预计负债 | 3 000 000 |
|  | 贷：其他应付款 | 3 000 000 |
| 借: | 其他应付款 | 4 000 000 |
|  | 贷：银行存款 | 4 000 000 |
| 注：20x7年年末因确认预计负债300万元时已确认相应的递延所得税资产， | | 资产负债表日后事项发生后递延所 |
| 得税资产不复存在，故应冲销相应记录。 | |  |
| (2) | 将“以前年度损益调整”科目余额转人未分配利润： |  |
| 借: | 利润分配——未分配利润 | 750 000 |
|  | 贷：以前年度损益调整 | 750 000 |
| (3) | 因净利润变动，调整盈余公积： |  |
| 借: | 盈余公积 | 75 000 |
|  | 贷：利润分配——未分配利润（750 000 x 10%) | 75 000 |
| (4) | 调整报告年度财务报表： |  |

①资产负债表项目的年末数调整：

调减递延所得税资产75万元；调增其他应付款400万元，调减应交税费100万元， 调减预计负债300万元；调减盈余公积7. 5万元，调减未分配利润67. 5万元。

资产负债表略。

②利润表项目的调整：

' 调增营业外支出100万元，调减所得税费用25万元，调减净利润75万元。

利润表略。

③所有者权益变动表项目的调整：

调减净利润75万元，提取盈余公积项目中盈余公积一栏调减7. 5万元，未分配利润 一栏调减67. 5万元。

所有者权益变动表略。

2.乙公司的账务处理如下：

(1)

借：

4 000 4

1 000 1

4 000 4

000 000 000 000 000 000 000 000 000

\)/ :

(2借

3 000 000

3 000 000

300 000

300 000

20x8年2月10日，记录收到的赔款，并调整应交所得税:

其他应收款

贷：以前年度损益调整

以前年度损益调整

贷：应交税费——应交所得税

银行存款

贷：其他应收款

将“以前年度损益调整”科目余额转入未分配利润：

以前年度损益调整

贷；利润分配——未分配利润

(3)因净利润增加，补提盈佘公积: 借：利润分配——未分配利润 贷：盈余公积

(4),调整报告年度财务报表相关项目的数字（财务报表略）:

①资产负债表项目的年末数调整：

调增其他应收款400万元，调增应交税费100万元，调增盈余公积30万元，调增未 分配利润270万元。

②利润表项目的调整：

调增营业外收人400万元，调增所得税费用100万元，调增净利润300万元。

③所有者权益变动表项目的调整：

调增净利润300万元，提取盈余公积项目中盈余公积一栏调增30万元，未分配利润 一栏调增270万元。

(二）资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者 需要调整该项资产原先确认的减值金额

这一事项是指在资产负债表日，根据当时的资料判断某项资产可能发生了损失或减 值，但没有最后确定是否会发生，因而按照当时的最佳估计金额反映在财务报表中。但在 资产负债表日至财务报告批准报出日之间，所取得的确凿证据能证明该事实成立，即某项 资产已经发生了损失或减值，则应对资产负债表日所作的估计予以修正。

(三）资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的

收人

这类调整事项包括两方面的内容：（1)若资产负债表日前购人的资产已经按暂估金 额等入账，资产负债表日后获得证据，可以进一步确定该资产的成本，则应对已入账的资 产成本进行调整。（2)企业在资产负债表日已根据收人确认条件确认资产销售收人，但 资产负债表日后获得关于资产收人的进一步证据，如发生销售退回等，此时也应调整财务 报表相关项目的金额。需要说明的是，资产负债表日后发生的销售退回，既包括报告年度 或报告中期销售的商品在资产负债表日后发生的销售退回，也包括以前期间销售的商品在 资产负债表日后发生的销售退回。

资产负债表所属期间或以前期间所售商品在资产负债表日后退回的，应作为资产负债 表日后调整事项处理。发生于资产负债表日后至财务报告批准报出日之间的销售退回事 项，可能发生于该企业年度所得税汇算清缴之前，也可能发生于该企业年度所得税汇算清 缴之后，其会计处理分别为：

1.涉及报告年度所属期间的销售退回发生于该企业报告年度所得税汇算清缴之前的， 应调整报告年度利润表的收人、成本等，并相应调整报告年度的应纳税所得额以及报告年 度应缴的所得税等。

【例24 -5】甲公司20 X7年11月8日销售一批商品给乙公司，取得收人120万元 (不含税，增值税税率17%)。甲公司发出商品后，按照正常情况已确认收人，并结转成 本100方元。20 X7年12月31日，该笔货款尚未收到，甲公司未对应收账款计提坏账准 备。20x8年1月12日，由于产品质量问题，本批货物被退回。甲公司于20x8年2月 28日完成20 X 7年所得税汇算清缴。

本例中，销售退回业务发生在资产负债表日后事项涵盖期间内，属于资产负债表日后 调整事项。由于销售退回发生在甲公司报告年度所得税汇算清缴之前，因此，在所得税汇 算清缴时，应扣除该部分销售退回所实现的应纳税所得额。

甲公司的账务处理如下：

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| (1) | 20 X8年1月12日，调整销售收人： | |  |
| /it 1曰: | 以前年度损益调整 |  | 1 200 000 |
|  | 应交税费——应交增值税 | (销项税额） | 204 000 |
|  | 贷：应收账款 |  | 1 404 000 |
| (2) | 调整销售成本： |  |  |
| 供  im 1 | 库存商品 |  | 1 000 000 |
|  | 贷：以前年度损益调整 |  | 1 000 000 |
| (3) | 调整应缴纳的所得税： |  |  |
| /it 1曰： | 应交税费——应交所得税 |  | 50 000 |
|  | 贷：以前年度损益调整 |  | 50 000 |
| (4) | 将“以前年度损益调整” | 科目的余额转人利润分配： |  |
| 1曰： | 利润分配——未分配利润 |  | 150 000 |
|  | 贷：以前年度损益调整 |  | 150 000 |
| (5) | 调整盈余公积： |  |  |
| /it 1曰： | 盈余公积 |  | 15 000 |
|  | 贷：利润分配——未分配利润 | | 15 000 |
| (6) | 调整相关财务报表（略）C |  |  |

2.资产负债表日后事项中涉及报告年度所属期间的销售退回发生于该企业报告年度 所得税汇算清缴之后，应调整报告年度会计报表的收人、成本等，但按照税法规定，在此 期间的销售退回所涉及的应缴所得税，应作为本年的纳税调整事项。

第三节非调整事项的会计处理

—、非调整事项的处理原则

资产负债表日后发生的非调整事项，是表明资产负债表日后发生的情况的事项，与资 产负债表日存在状况无关，不应当调整资产负债表日的财务报表。但有的非调整事项对财 务报告使用者具有重大影响，如不加以说明，将不利于财务报告使用者作出正确估计和决 策。因此，应在附注中进行披露。

二、非调整事项的具体会计处理办法

资产负债表日后发生的非调整事项，应当在报表附注中披露每项重要的资产负债表日 后非调整事项的性质、内容及其对财务状况和经营成果的影响。无法作出估计的，应当说 明原因。

资产负债表日后非调整事项的主要例子有：

(一）资产负债表日后发生重大诉讼、仲裁和承诺

资产负债表日后发生的重大诉讼等事项，对企业影响较大，为防止误导投资者及其他 财务报告使用者，应当在报表附注中披露。

(二）资产负债表日后资产价格、税收政策、外汇汇率发生重大变化

资产负债表日后发生的资产价格、税收政策和外汇汇率的重大变化，虽然不会影响资 产负债表日财务报表相关项目的数据，但对企业资产负债表日后期间的财务状况和经营成 果有重大影响，应当在报表附注中予以披露。

(三）资产负债表日后因自然灾害导致资产发生重大损失

(四）资产负债表日后发行股票和债券以及其他巨额举债

企业发行股票、债券以及向银行或非银行金融机构举借巨额债务都是比较重大的事 项，虽然这一事项与企业资产负债表日的存在状况无关，但这一事项的披露能使财务报告 使用者了解与此有关的情况及可能带来的影响。因此，应当在报表附注中进行披露。

(五）资产负债表日后资本公积转增资本

企业以资本公积转增资本将会改变企业的资本（或股本）结构，影响较大，应当在 报表附注中进行披露。

(六）资产负债表日后发生巨额亏损

企业资产负债表日后发生巨额亏损将会对企业报告期以后的财务状况和经营成果产生 重大影响，应当在报表附注中及时披露该事项，以便为投资者或其他财务报告使用者作出 正确决策提供信息。

(七）资产负债表日后发生企业合并或处置子公司

企业合并或者处置子公司的行为可以影响股权结构、经营范围等方面，对企业未来的 生产经营活动能产生重大影响，应当在报表附注中进行披露。

(八）资产负债表日后，企业利润分配方案中拟分配的以及经审议批准宣告发放的现 金股利或利润

.资产负债表日后，企业制定利润分配方案，拟分配或经审议批准宣告发放现金股利或 利润的行为，并不会导致企业在资产负债表日形成现时义务，虽然该事项的发生可导致企 业负有支付股利或利润的义务，但支付义务在资产负债表日尚不存在，不应该调整资产负 债表日的财务报告。因此，该事项为非调整事项。但为便于财务报告使用者更充分地了解 相关信息，企业需要在财务报告中适当披露该信息。

第二十五章 企业合并

本章论述了企业合并的定义、类型以及不同类型企业合并的会计处理。在学习和理解 本章内容时，应当关注：（1)企业合并的界定。企业合并是将两个或两个以上单独的企 业合并形成一个报告主体的交易或事项，其结果通常是一个企业取得对一个或多个业务的 控制权。（2)企业合并类型的划分。企业合并分为同一控制下的企业合并与非同一控制 下的企业合并，同一控制下的企业合并是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同 的多方最终控制且该控制并非暂时性的；除判断属于同一控制下企业合并的情况以外其他 的企业合并为非同一控制下的企业合并。（3)同一控制下企业合并的处理。合并方在企 业合并中取得的资产和负债，应当按照合并日在被合并方的账面价值计量，合并方取得的 净资产账面价值与支付的合并对价账面价值（或发行股份面值总额）的差额调整资本公 积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。（4)非同一控制下企业合并的处理。.包括购 买方及购买日的确定、企业合并成本的确定、合并中取得各项可辨认资产、负债的确认和 计量以及合并差额的处理等。除了学习本章节的内容外，还应当认真阅读《企业会计准 则第20号——企业合并》及相关指南和解释。

第一节企业合并概述

一、企业合并的界定

企业合并是将两个或两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。 企业合并的结果通常是一个企业取得了对一个或多个业务的控制权。如果一个企业取 得了对另一个或多个企业的控制权，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 本基于购买日所取得各项可辨认资产、负债的相对公允价值基础上进行分配，不按照企业 合并准则进行处理。

业务是指企业内部某些生产经营活动或资产负债的组合，该组合具有投人、加工处理 过程和产出能力，能够独立计算其成本费用或所产生的收人，但一般不构成一个企业、不 具有独立的法人资格，如企业的分公司、独立的生产车间、不具有独立法人资格的分

部等。

从企业合并的定义看，是否形成企业合并，除要看取得的企业是否构成业务之外，关 键还要看有关交易或事项发生前后，是否引起报告主体的变化。报告主体的变化产生于控 制权的变化。在交易事项发生以后，一方能够对另一方的生产经营决策实施控制，形成母 子公司关系，涉及到控制权的转移，该交易或事项发生以后，子公司需要纳人到母公司合 并财务报表的范围中，从合并财务报告角度形成报告主体的变化；交易事项发生以后，一 方能够控制另一方的全部净资产，被合并的企业在合并后失去其法人资格，也涉及到控制 权的变化及报告主体的变化，形成企业合并。

假定在企业合并前A、B两个企业为各自独立的法律主体，且均构成业务，企业合并 准则中所界定的企业合并；包括但不限于以下情形：

1. 企业A通过增发自身的普通股自企业B原股东处取得企业B的全部股权，该交易 事项发生后，企业B仍持续经营。
2. 企业A支付对价取得企业B的全部净资产，该交易事项发生后，撤销企业B的法 人资格。
3. 企业A以自身持有的资产作为出资投人企业B,取得对企业B的控制权，该交易 事项发生后，企业B仍维持其独立法人资格继续经营。

二、企业合并的方式

企业合并从合并方式划分，包括控股合并、吸收合并和新设合并。

(一）控股合并

合并方（或购买方，下同）通过企业合弁交易或事项取得对被合并方（或被购买方, 下同）的控制权，企业合并后能够通过所取得的股权等主导被合并方的生产经营决策并 自被合并方的生产经营活动中获益，被合并方在企业合并后仍维持其独立法人资格继续经 营的，为控股合并。

该类企业合并中，因合并方通过企业合并交易或事项取得了对被合并方的控制权，被 合并方成为其子公司，.在企业合并发生后，被合并方应当纳入合并方合并财务报表的编制 范围，从合并财务报表角度，形成报告主体的变化。

(二）吸收合并

合并方在企业合并中取得被合并方的全部净资产，并将有关资产、负债并入合并方自 身的账簿和报表进行核算。企业合并后，注销被合并方的法人资格，由合并方持有合并中 取得的被合并方的资产、负债，在新的基础上继续经营，该类合并为吸收合并。

吸收合并中，因被合并方（或被购买方）在合并发生以后被注销，从合并方（或购 买方）的角度需要解决的问题是，其在合并日（或购买日）取得的被合并方有关资产、 负债人账价值的确定，以及为了进行企业合并支付的对价与所取得被合并方资产、负债的 人账价值之间存在差额的处理。

企业合并继后期间，合并方应将合并中取得的资产、负债作为本企业的资产、负债 核算。

(三）新设合并

参与合并的各方在企业合并后法人资格均被注销，重新注册成立一家新的企业，由新 注册成立的企业持有参与合并各企业的资产、负债在新的基础上经营，为新设合并。

三、企业合并类型的划分 '

我国的企业合并准则中将企业合并按照一定的标准划分为两大基本类型——同一控制 下的企业合并与非同一控制下的企业合并。企业合并的类型划分不同，所遵循的会计处理 原则也不同。

(一）同一控制下的企业合并

同一控制下的企业合并，是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最 终控制且该控制并非暂时性的。

1. 能够对参与合并各方在合并前后均实施最终控制的一方通常指企业集团的母公司。

同一控制下的企业合并一般发生于企业集团内部，如集团内母子公司之间、子公司与

子公司之间等。因为该类合并从本质上是集团内部企业之间的资产或权益的转移，不涉及 到自集团外购人子公司或是向集团外其他企业出售子公司的情况，能够对参与合并企业在 合并前后均实施最终控制的一方为集团的母公司。

1. 能够对参与合并的企业在合并前后均实施最终控制的相同多方，是指根据合同或 协议的约定，拥有最终决定参与合并企业的财务和经营政策，并从中获取利益的投资者 群体。
2. 实施控制的时间性要求，是指参与合并各方在合并前后较长时间内为最终控制方 所控制。具体是指在企业合并之前（即合并日之前），参与合并各方在最终控制方的控制 时间一般在1年以上（含1年），企业合并后所形成的报告主体在最终控制方的控制时间 也应达到1年以上（含1年）。

| 4.企业之间的合并是否属于同一控制下的企业合并，应综合构成企业合并交易的各 方面情况，按照实质重于形式的原则进行判断。通常情况下，同一控制下的企业合并是指 发生在同一企业集团内部企业之间的合并。同受国家控制的企业之间发生的合并，不应仅 仅因为参与合并各方在合并前后均受国家控制而将其作为同一控制下的企业合并。

(二）非同一控制下的企业合并

非同一控制下的企业合并，是指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同的多方最 终控制的合并交易，即除判断属于同一控制下企业合并的情况以外其他的企业合并。

第二节同一控制下企业合并的处理

同一控制下的企业合并，是从合并方出发，确定合并方在合并日对于企业合并事项应 进行的会计处理。合并方，是指取得对其他参与合并企业控制权的一方；合并日，是指合 并方实际取得对被合并方控制权的日期。

—、同一控制下企业合并的处理原则

同一控制下的企业合并，合并方应遵循以下原则进行相关的处理：

1.合并方在合并中确认取得的被合并方的资产、负债仅限于被合并方账面上原已确 认的资产和负债，合并中不产生新的资产和负债。，

同一控制下的企业合并，从最终控制方的角度来看，其在企业合并发生前后能够控制 的净资产价值量并没有发生变化。因此，合并中不产生新的资产，但被合并方在企业合并 前账面上原已确认的商誉应作为合并中取得的资产确认。

1. 合并方在合并中取得的被合并方各项资产、负债应维持其在被合并方的原账面价 值不变。

合并方在同一控制下企业合并中取得的有关资产和负债不应因该项合并而改记其账面 价值，从最终控制方的角度，其在企业合并交易或事项发生前控制的资产、负债，在该交 易或事项发生后仍在其控制之下，因此，该交易或事项原则上不应引起所涉及资产、负债 的计价基础发生变化。

在确定合并中取得各项资产、负债的人账价值时，应予注意的是，被合并方在企业合 并前采用的会计政策与合并方不一致的，应基于重要性原则，首先统一会计政策，即合并 方应当按照本企业会计政策对被合并方资产、负债的账面价值进行调整，并以调整后的账 面价值作为有关资产、负债的入账价值。

1. 合并方在合并中取得的净资产的人账价值相对于为进行企业合并支付的对价账面 价值之间的差额，不作为资产的处置损益，不影响合并当期利润表，有关差额应调整所有 者权益相关项目。合并方在企业合并中取得的价值量相对于所放弃价值量之间存在差额 的，应当调整所有者权益。在根据合并差额调整合并方的所有者权益时，应首先调整资本 公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，应 冲减留存收益。
2. 对于同一控制下的控股合并，合并方在编制合并财务报表时，应视同合并后形成 的揮告主体自最终控制方开始实施控制时一直是•体化存续下来的，参与合并各方在合并| 以前期间实现的留存收益应体现为合并财务报表中的留存收益。在合并财务报表中，应以| 合并方的资本公积（或经调整后的资本公积中的资本溢价部分）为限，在所有若权益内| 部进行调整，将被合并方在合并H以前实现的留存收益中按照持股比例计算归属于合并方| 的部分自资本公积转人留存收益。 |

二、会计处理 丨

同一控制下的企业合并，视合并方式不同，应当分別按照以下规定进行会计处理。j

(一）同一控制下的控股合并 |

同一控制下的企业合并中，合并方在合并后取得对被合并方生产经营决策的控制权,| 并且被合并方在企业合并后仍然继续经营的，合并方在合并FI涉及两个方而的问题：一足| 对于因该项企业合并形成的对被合并方的长期股权投资的确认和计量问题；二是合并H合| 并财务报表的编制问题。 |

1. 长期股权投资的确认和计跫 |

按照《企业会计准则第2号——氏期股权投资》的规定，形成同一控制下企业合并| 的长期股权投每，合并方应以合并日应享有被合并方账面所有者权益的份额作为形成长期| 股权投资的初媳棱资成本，借记“长期股权投资”科同，按享有被投资单位已宣告但尚| 未发放的现金股利或利润，借E “应收股利”科丨1)，按支付的合并对价的账面价值，贷| 记有关资产或借记有关负债科0,以支付现金、非现金资产方式进行的，该初始投资成本| 与支付的现金、非现金\_资产的差额，相应调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公i 积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，依次冲减盈佘公积、未分配利润；以发 行权益性证券方式进行的，长期股权投资的初始投资成本与所发行股份的面值总额之间的 差额，应调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的余 额不足冲减的，相应调整盈余公积和未分配利润。

关于该合并方式下形成长期股权投资初始投资成本的确定及其举例，参见本教材第四 章“长期股权投资及合营安排”。

1. 合并日合并财务报表的编制

同一控制下的企业合并形成母子公司关系的，合并方一般应在合并日编制合并财务报 表，反映于合并日形成的报告主体的财务状况、视同该主体一直存在产生的经营成果等。 考虑有关因素的影响，编制合并日的合并财务报表存在困难的，下列有关原则同样适用于 合并当期期末合并财务报表的编制。

编制合并日的合并财务报表时，一般包括合并资产负债表、合并利润表及合并现金流 量表。

(1)合并资产负债表。被合并方的有关资产、负债应以其账面价值并人合并财务报 表（合并方与被合并方采用的会计政策、会计期间不同的，指按照合并方的会计政策、 会计期间，对被合并方有关资产、负债经调整后的账面价值）。这里的账面价值是指被合 并方的资产、负债（包括最终控制方收购被合并方而形成的商誉）在最终控制方财务报 表中的账面价值。合并方与被合并方在合并日及以前期间发生的交易，应作为内部交易进 行抵销。合并方的财务报表比较数据追溯调整的期间应不早于双方处于最终控制方的控制 之下孰晚的时间。

,同一控制下企业合并的基本处理原则是视同合并后形成的报告主体在合并日及以前期 间一直存在，在合并资产负债表中，对于被合并方在企业合并前实现的留存收益（盈余 公我和未分配利润之和）中归属于合并方的部分，应按以下规定，自合并方的资本公积 转入留存收益。

①确认形成控股合并的长期股权投资后，合并方账面资本公积（资本溢价或股本溢 价）贷方余额大于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分，在合并资 产负债表中，应将被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分自“资本公 积”转人“盈余公积”和“未分配利润”。在合并工作底稿中，借记“资本公积”项目， 贷记“盈余公积”和“未分配利润”项目。

②确认形成控股合并的长期股权投资后，合并方账面资本公积（资本溢价或股本溢 价）贷方余额小于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分的，在合并 资产负债表中，应以合并方资本公积（资本溢价或股本溢价）的贷方余额为限，将被合 并方在企业合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分自“资本公积”转人“盈余公 积”和“未分配利润”。在合并工作底稿中，借记“资本公积”项目，贷记“盈余公积” 和“未分配利润”项目。

因合并方的资本公积（资本溢价或股本溢价）余额不足，被合并方在合并前实现的 留存收益在合并资产负债表中未予全额恢复的，合并方应当在财务报表附注中对这一情况 进行说明。

【例25-1】A、B公司分别为P公司控制下的两家子公司。A公司于20x7年3月10 日自母公司P处取得B公司100%的股权，合并后B公司仍维持其独立法人资格继续经 营。为进行该项企业合并，A公司发行了 1 500万股本公司普通股（每股面值1元）作为 对价。假定A、B公司采用的会计政策相同。合并日，A公司及B公司的所有者权益构成 如表25-1所示。

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 表 25 -1 |  |  | 单位：万元 |
| A公司 | | B公司 | |
| 项 目 | 金 额 | 项 目 | 金 额 |
| 股 本 | 9 000 | 股 本 | 1 500 |
| 资本公积 | 2 500 | 资本公积 | 500 |
| 盈余公积 | 2 000 | 盈余公积 | 1 000 |
| 未分配利润 | 5 000 | 未分配利润 | 2 000 |
| 合 计 | 18 500 | 合 计 | 5 000 |

A公司在合并日应进行的账务处理为：

借：长期股权投资 50 000 000

贷：股本 15 000 000

资本公积 35 000 000

进行上述处理后，A公司在合并日编制合并资产负债表时，对于企业合并前B公司实 现的留存收益中归属于合并方的部分（3 000万元）应自资本公积（资本溢价或股本溢 价）转入留存收益。本例中A公司在确认对B公司的长期股权投资以后，其资本公积的 账面余额为6 000万元（2 500 +3 500),假定其中资本溢价或股本溢价的金额为4 500万 元。在合并工作底稿中，应编制以下调整分录：

借：资本公积 30 000 000

贷：盈余公积 10 000 000

未分配利润 20 000 000

1. 合并利润表。合并方在编制合并日的合并利润表时，应包含合并方及被合并方 自合并当期期初至合并日实现的净利润，双方在当期所发生的交易，应当按照合并财务报 表的有关原则进行抵销。例如，同一控制下的企业合并发生于20 X7年3月31日，合并 方当日编制合并利润表时，应包括合并方及被合并方自20 x7年1月1日至20x7年3月 31日实现的净利润。

为了帮助企业的会计信息使用者了解合并利润表中净利润的构成，发生同一控制下企 业合并的当期，合并方在合并利润表中的“净利润”项下应单列“其中：被合并方在合 并前实现的净利润”项目，反映因遵循同一控制下企业合并规定的编表原则，导致由于 该项企业合并自被合并方在合并当期带入的损益情况。.

1. 合并日合并现金流量表的编制与合并利润表的编制原则相同。

(二）同一控制下的吸收合并

同一控制下的吸收合并中，合并方主要涉及合并日取得被合并方资产、负债人账价值 的确定，以及合并中取得有关净资产的入账价值与支付的合并对价账面价值之间差额的 处理。

1. 合并中取得资产、负债人账价值的确定

合并方对同一控制下吸收合并中取得的资产、负债应当按照相关资产、负债在被合并 方的原账面价值入账。其中，对于合并方与被合并方在企业合并前采用的会计政策不同 的，在将被合并方的相关资产和负债并入合并方的账簿和报表进行核算之前，首先应基于 重要性原则，统一被合并方的会计政策，即应当按照合并方的会计政策对被合并方的有关 资产、负债的账面价值进行调整后，以调整后的账面价值确认。

1. 合并差额的处理 '

合并方在确认了合并中取得的被合并方的资产和负债的人账价值后，以发行权益性证 券方式进行的该类合并，所确认的净资产人账价值与发行股份面值总额的差额，应记人资 本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的， 相应冲减盈余公积和未分配利润；以支付现金、非现金资产方式进行的该类合并，所确认 的净资产入账价值与支付的现金、非现金资产账面价值的差额，相应调整资本公积（资 本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，应依次冲减 盈余公积、未分配利润。

【例25-2】20x7年6月30日，P公司向S公司的股东定向增发1 000万股普通股 (每股面值为1元，市价为10. 85元）对S公司进行吸收合并，并于当日取得S公司净资 产。不考虑相关税费及其他因素。当日，P公司、S公司资产、负债情况如表25-2所示。

表25-2 资产负债表（简表）

20 x7年6月30日 单位：万元

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| , 项 目 | P公司 | | S公司 | |
| 账面#值 |  | 账面价值 | 公允价值 |
| 资产： |  |  |  |  |
| 货币资金 | 4 312. 50 |  | 450 | 450 |
| 存货 | 6 200 |  | 255 | 450 |
| 应收账款 | 3 000 |  | 2 000 | 2 000 |
| 校期股权投资 | 5 000 |  | 2 150 | 3 800 |
| 固定资产： |  |  |  |  |
| 固定资产原价 | 10 000 |  | 4 000 | 5 500 |
| 减：累计折旧 | 3 000 |  | 1 000 | 0 |
| 固定资产净值 | 7 000 |  | 3 000 |  |
| 无形资产 | 4 500 |  | 500 | 1 500 |
| 商誉 | 0 |  | 0 | 0 |
| 资产总计 | 30 012.50 |  | 8 355 | 13 700 |
| 负债和所有者权益： |  |  |  |  |
| 短期借款 | 2 500 |  | 2 250 | 2 250 |
| 应付账款 | 3 750 |  | 300 | 300 |
| 其他负债 | 375 |  | 300 | 300 |
| 负债合计 | 6 625 |  | 2 850 | 2 850 |

续表

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | P公司 | | S公司 | |
| 账面价值 |  | 账面价值 | 公允价值 |
| 实收资本（股本） | 7 500 |  | 2 500 |  |
| 资本公积 | 5 000 |  | 1 500 |  |
| 盈余公积 | 5 000 |  | 500 |  |
| 未分配利润 | 5 887.50 |  | 1 005 |  |
| 所有者权益合计 | 23 387.50 |  | 5 505 | 10 850 |
| 负债和所有者权益总计 | 30 012. 50 |  | 8 355 |  |

本例中假定P公司和S公司为同一集团内两家全资子公司，合并前其共同的母公司为 A公司。该项合并中参与合并的企业在合并前及合并后均为A公司最终控制，为同一控 制下的企业合并。自6月30日开始，P公司能够对S公司净资产实施控制，该日即为合 并日。

因合并后S公司失去其法人资格，P公司应确认合并中取得的S公司的各项资产和负 债，假定P公司与S公司在合并前采用的会计政策相同。P公司对该项合并应进行的账务 处理为：

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 货币资金 | 4 | 500 000 |  |
| 库存商品（存货） | 2 | 550 000 |  |
| 应收账款 | 20 | 000 000 |  |
| 长期股权投资 | 21 | 500 000 |  |
| 固定资产 | 30 | 000 000 |  |
| 无形资产 | 5 | 000 000 |  |
| 贷：短期借款 |  | 22 500 | 000 |
| 应付账款 |  | 3 000 | 000 |
| 其他应付款（其他负债） |  | 3 000 | 000 |
| 股本 |  | 10 000 | 000 |
| 资本公积 |  | 45 050 | 000 |

(三）合并方为进行企业合并发生的有关费用的处理

合并方为进行企业合并发生的有关费用，指合并方为进行企业合并发生的各项直接相 关费用，如为进行企业合并支付的审计费用、进行资产评估的费用以及有关的法律咨询费 用等增量费用。 .

同一控制下企业合并进行过程中发生的各项直接相关的费用，应于发生时费用化计入 当期损益。借记“管理费用”等科目，贷记“银行存款”等科目。但以下两种情况除外：

1.以发行债券方式进行的企业合并，与发行债券相关的佣金、手续费等应按照《企 业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定进行核算。即该部分费用，虽然与 筹集用于企业合并的对价直接相关，但其核算应遵照金融工具准则的原则，有关的费用应 计入负债的初始计量金额中。其中债券如为折价发行的，该部分费用应增加折价的金额; 债券如为溢价发行的，该部分费用应减少溢价的金额。

2.发行权益性证券作为合并对价的，与所发行权益性证券相关的佣金、手续费等应 按照《企业会计准则第37号——金融工具列报》的规定进行核算。即与发行权益性证券 相关的费用，应自所发行权益性证券的发行收人中扣减，在权益性工具发行有溢价的情况 下，自溢价收入中扣除，在权益性证券发行无溢价或溢价金额不足以扣减的情况下，应当 冲减盈余公积和未分配利润。

企业专设的购并部门发生的日常管理费用，如果该部门的设置并不是与某项企业合并 直接相关，而是企业的一个常设部门，其设置的目的是为了寻找相关的购并机会等，维持 该部门日常运转的有关费用，不属于与企业合并直接相关的费用，应当于发生时费用化计 入当期损益。

第三节非同一控制下企业合并的处理

非同一控制下的企业合并，主要涉及购买方及购买日的确定、企业合并成本的确定、 合并中取得各项可辨认资产、负债的确认和计量、合并差额的处理等。

—、非同一控制下企业合并的处理原则

非同一控制下的企业合并，是参与合并的一方购买另一方或多方的交易，基本处理原 则是购买法。

- (一)确定购买方

采用购买法核算企业合并的疗要前提是确定购买方。购买方足指在企业合并屮取得对 另一方或多方控制权的一方。合并屮-•方取得了妁•方半数以上布衣决权股份的，除非有 明确的证据表明该股份不能形成控制，…•般认为取得控股权的.•方为购夾方。某些怙况 下，即使■-方没布取得另一方半数以上冇表决权股份，们存在以K愤况吋，一般也>小认为 其获得了对另一方的控制权，如：

1-通过与其他投资者签订协议，实质上拥有被购买企业半数以上表决权。例如，A 公司拥有B公司40%的表决权资本，C公司拥有B公HJ 30%的及决权资本。A公TTJ与C 公司达成协议，C公司在B公司的权益山A公司代表。在这种愦况下，A公R]实质上拥有 B公司7()%表决权资本的控制权，B公司的章程等没有特别规定的惜况下，表明A公司 实质上拉制B公司。

1. 按照法律或协议等的规定，具有主诗被购买企业财务和经穴决策的权力。例如，A 公司拥有B公司45%的表决权资本，同时，根据法律或丨办议规定，A公以决定B公 司的财务和生产经呰等政策，达到对B公司的财务和经营政策实施控制。
2. 有权任免被购买企业董事会或类似权力机构绝大多数成员。这种情况足指虽然投 资企业拙存被投资单位50%或以下表决权资本，但根裾位栉、协议等苻权仃免被投资单 位董事会或类似机构的绝大多数成员，以达到实质上控制的H的。
3. 在被购买企业董事会或类似权力机构具有绝大多数投票权,.，这种防况足指虽然投 资企业拥布被投资单位50%或以下表决权资本，似能够控制被投资单位萤唞会等类似权 力机构的会议，从而能够控制其财务和经营政策，达到对被投资单位的控制。

(二）确定购买日

购买日是购买方获得对被购买方控制权的日期，即企业合并交易进行过程中，发生控 制权转移的日期。同时满足了以下条件时，一般可认为实现了控制权的转移，形成购买 日。有关的条件包括：

1. 企业合并合同或协议已获股东大会等内部权力机构通过，如对于股份有限公司， 其内部权力机构一般指股东大会。
2. 按照规定，合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，已获得相关部门的批准。
3. 参与合并各方已办理了必要的财产权交接手续。作为购买方，其通过企业合并无 论是取得对被购买方的股权还是被购买方的全部净资产，能够形成与取得股权或净资产相 关的风险和报酬的转移，一般需办理相关的财产权交接手续，从而从法律上保障有关风险 和报酬的转移。
4. 购买方已支付了购买价款的大部分（一般应超过50%)，并且有能力支付剩余

款项。

1. 购买方实际上已经控制了被购买方的财务和经营政策，并享有相应的收益和风险。 企业合并涉及一次以上交换交易的，例如，通过逐次取得股份分阶段实现合并，企业

应于每一交易日确认对被投资企业的各单项投资。“交易日”是指合并方或购买方在自身 的账簿和报表中确认对被投资单位投资的日期。分步实现的企业合并中，购买日是指按照 有关标准判断购买方最终取得对被购买企业控制权的日期。例如，A企业于20x7年10 月20日取得B公司30%的股权（假定能够对被投资单位施加重大影响），在与取得股权 相关的风险和报酬发生转移的情况下，A企业应确认对B公司的长期股权投资。在巳经拥 有B公司30%股权的基础上，A企业乂于20 x 8年12月8 取得B公司30%:的股权，在 其持股比例达到60%的情况下,假足于3 H开始能够对B公司实施控制，则20 x 8年12 月8日为第二次购买股权的交易H,丨司时因在恐H能够对B公司实施控制，形成企业合i 并的购买日。

(三）确定企业合并成本 丨 企业合并成本包括购买方为进行企业合并支付的现金或非现金资产、发行或承担的债|

务、发行的权益性证券等在购买日的公允价值。 丨

某些情况T,当企业合并合同或孙议中规定视未来或有事项的发生，购买方通过发行| 额外证券、支付额外现金或其他资产等方式追加合并对价，或者要求返还之前已经支付的| 对价。购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在| 购买日的公允价值计人企业合并成本。根据《企业会计准则第22号…-一金融工具确认和| 计量》、《企业会计准卿第37号——金融:丨:具列报》以及其他相关准则的规定，或有对价| 符合金融负债或权益工具^义的,购买方应尚将拟支付的或有对价确认为一项负债或权j 益;符合资产定义并M足资产确认条件的，购买方应当将符合合并协议约定条件的、对已| 支付的合并对价中可收回#分的权利确认为一项资产。 |

非同一控細下企业合并中发生的与企业合并直接相关的费用，包括为进行合并而发生| 的会计审计费用：法律服务费州、咨询费用等，与同一控制下企业合并进行过程中发生的| 有关费用处理原则一致，这里所称合并中发生.的各项直接相关费用，不包括与为进行企业| 合并发行的权益性证券或发行的债务相关的手续费、佣金等，该部分费用应比照本章关j 同一控制下企业合并中类似费用的原则处理，即应抵减权益性证券的溢价发行收人或提州

人所发行债务的初始确认金额。

通过多次交换交易，分步取得股权最终形成企业合并的，在购买方的个别财务报表 中，应当以购买日之前所持被购买方的股权投资的账面价值与购买日新增投资成本之和， 作为该项投资的初始投资成本；在合并财务报表中，以购买日之前所持被购买方股权于购 买日的公允价值与购买日支付对价的公允价值之和，作为合并成本。

(四）企业合并成本在取得的可辨认资产和负债之间的分配

非同一控制下的企业合并中，通过企业合并交易，购买方无论是取得对被购买方生产 经营决策的控制权，还是取得被购买方的全部净资产，从本质上看，取得的均是对被购买 方净资产的控制权。视合并方式的不同，控股合并的情况下，购买方在其个别财务报表中 应确认所形成的对被购买方的长期股权投资，该长期股权投资所代表的是购买方对合并中 取得的被购买方各项资产、负债享有的份额，具体体现在合并财务报表中应列示的有关资 产< 负债；吸收合并的情况下，合并中取得的被购买方各项可辨认资产、负债等直接体现 为购买方账簿及个别财务报表中的资产、负债项目。

1. 购买方在企业合并中取得的被购买方各项可辨认资产和负债，要作为本企业的资 产、负债（或合并财务报表中的资产、负债）进行确认，在购买日，应当满足资产、负 债的确认条件。有关确认条件包括：
2. 合并中取得的被购买方的各项资产（无形资产除外），其所带来的未来经济利益 预期能够流人企业且公允价值能够可靠计量的，应单独作为资产确认。
3. 合并中取得的被购买方的各项负债（或有负债除外），履行有关的义务预期会导 致经济利益流出企业且公允价值能够可靠计量的，应单独作为负债确认。
4. 企业合并中取得的无形资产的确认。

非同一控制下的企业合并中，购买方在对企业合并中取得的被购买方资产进行初始确 认时，应当对被购买方拥有的但在其财务报表中未确认的无形资产进行充分辨认和合理判 断，满足以下条件之一的，应确认为无形资产：

1. 源于合同性权利或其他法定权利；
2. 能够从被购买方中分离或者划分出来，并能单独或与相关合同、资产和负债一 起，用于出售、转移、授予许可、租赁或交换。

企业合并中取得的需要区别于商誉单独确认的无形资产一般是按照合同或法律产生的 权利，某些并非产生于合同或法律规定的无形资产，需要区别于商誉单独确认的条件是能 够对其进行区分，即能够区别于被购买企业的其他资产并且能够单独出售、转让、出 租等。

应区别于商誉单独确认的无形资产一般包括：商标、版权及与其相关的许可协议、特 许权、分销权等类似权利、专利技术、专有技术等。

1. 对于购买方在企业合并时可能需要代被购买方承担的或有负债，在其公允价值能 够可靠计量的情况下，应作为合并中取得的负债单独确认。

企业合并中对于或有负债的确认条件，与企业在正常经营过程中因或有事项需要确认 负债的条件不同，在购买日，可能相关的或有事项导致经济利益流出企业的可能性还比较 小，但其公允价值能够合理确定的情况下，即需要作为合并中取得的负债确认。

1. 企业合并中取得的资产、负债在满足确认条件后，应以其公允价值计量。

对于被购买方在企业合并之前已经确认的商誉和递延所得税项目，购买方在对企业合

并成本进行分配、确认合并中取得可辨认资产和负债时不应予以考虑。

在按照规定确定了合并中应予确认的各项可辨认资产、负债的公允价值后，其计税基 础与账面价值不同形成暂时性差异的，应当按照所得税会计准则的规定确认相应的递延所 得税资产或递延所得税负债。

(五）企业合并成本与合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额差额的处理

购买方对于企业合并成本与确认的可辨认净资产公允价值份额的差额，应视情况分别

处理：

1. 企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额应确 认为商誉。视企业合并方式的不同，控股合并的情况下，该差额是指在合并财务报表中应 予列示的商誉，即长期股权投资的成本与购买日按照持股比例计算确定应享有被购买方可 辨认净资产公允价值份额之间的差额；吸收合并的情况下，该差额是购买方在其账簿及个 别财务报表中应确认的商誉。

商誉在确认以后，持有期间不要求摊销，应当按照《企业会计准则第8号一~^资产 减值》的规定对其价值进行测试，按照账面价值与可收回金额孰低的原则计量，对宁 可收回金额低于账面价值的部分，计提减值准备，有关减值准备在提取以后，不能够 转回。

1. 企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的部分，应 计人合并当期损益。

该种情况下，购买方首先要对合并中取得的资产、负债的公允价值、作为合并对价的 非现金资产或发行的权益性证券等的公允价值进行复核，如果复核结果¥明所确定的各项 资产和负债的公允价值确定是恰当的，应将企业合并成本低于取得的被购买方可辨认净资 产公允价值份额之间的差额，计人合并当期的营业外收入，并在财务报表附注中予以 说明。

在吸收合并的情况下，上述企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公 允价值份额的差额，应计入购买方合并当期的个别利润表；在控股合并的情况下，上述差 额应体现在购买方合并当期的合并利润表中，不影响购买方的个别利润表。

(六）企业合并成本或有关可辨认资产、负债公允价值暂时确定的情况

对于非同一控制下的企业合并，如果在购买日或合并当期期末，因各种因素影响无法 合理确定企业合并成本或合并中取得有关可辨认资产、负债公允价值的，在合并当期期 末，购买方应以暂时确定的价值为基础对企业合并交易或事项进行核算。继后取得进一步 信息表明有关资产、负债公允价值与暂时确定的价值不同的，应分别以下情况进行处理：

1. 购买日后12个月内对有关价值量的调整

在合并当期期末以暂时确定的价值对企业合并进行处理的情况下，自购买日算起12 个月内取得进一步的信息表明需对原暂时确定的企业合并成本或所取得的资产、负债的暂 .时性价值进行调整的，应视同在购买日发生，即应进行追溯调整，同时对以暂时性价值为 基础提供的比较报表信息，也应进行相关的调整。

1. 超过规定期限后的价值量调整

自购买日算起12个月以后对企业合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债价值的 调整，应当按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》 的原则进行处理，即应视为会计差错更正，在调整相关资产、负债账面价值的同时，应调

整所确认的商誉或是计人合并当期利润表中的金额，以及相关资产的折旧、摊销等。

(七）购买日合并财务报表的编制

非同一控制下的企业合并中形成母子公司关系的，购买方一般应于购买日编制合并资 产负债表，反映其于购买日开始能够控制的经济资源情况。在合并资产负债表中，合并中 取得的被购买方各项可辨认资产、负债应以其在购买日的公允价值计量，长期股权投资的 成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，体现为合并财务报表 中的商誉；长期股权投资的成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的 差额，应计人合并当期损益。因购买日不需要编制合并利润表，该差额体现在合并资产负 债表上，应调整合并资产负债表的盈余公积和未分配利润。

二、会计处理

(一）非同一控制下的控股合并

该合并方式下，购买方所涉及的会计处理问题主要是两个方面：一是购买日因进行企 业合并形成的对被购买方的长期股权投资初始投资成本的确定，该成本与作为合并对价支 付的有关资产账面价值之间差额的处理；二是购买日合并财务报表的编制。

非同一控制下的企业合并中，购买方取得对被购买方控制权的，在购买日应当按照确 定的企业合并成本（不包括应自被投资单位收取的现金股利或利润），作为形成的对被购 买方长期股权投资的初始投资成本，借记“长期股权投资”科目，按享有被投资单位已 宣告但尚未发放的现金股利或利润，借记“应收股利”科目，按支付合并对价的账面价 值，贷记有关资产或借记有关负债科目，按其差额，贷记“营业外收人”或借记“营业 外支出”等科按发生的i!:接相关费用，借记“管理费用”科目，贷记“银行存款” 等科

关于非同一控制下控股合并屮长期股权投资初始投资成本的确定及其举例，参见本教 材第四章“长朋股权投资及合营安排”。

购买方为取得对被购买方的拉制权，以支付非货币性资产为对价的，有关非货币性资 产在购买日的公允价值与典账而价值的差额，应作为资产的处置损益，计人合并当期的利 润表。其中，以库存商品等作为合并对价的，应按库存商品的公允价值，贷记“主营业 务收人”科并冏时结转相关的成本。 '

【例怒…3】沿用【例25 - 2】的有关资料，p公同在该项合并中发行1 000万股普通 股（每股厢值1元，市场价格为8.75元），取得了 S公司70%的股权。不考虑所得税影 响，编制购买方于购买H的合并资产负债表。

1. 确认长期股权投资：

借：长期股权投资

8 750

1 000 '7 750

/■

观令公司首先计算

贷：股本

资本公积一一股本溢价

1. 汁算确定商贳： —

假定S公同除已确认资产外,不存在其他耑耍确认的资产及负债，

合并中应确认的合并商誉： .\ W歡

合并商誉=企业合并成本-合并中取得被购买方可辨认净资产公—值份额 =8 750 - 10 850 x70% =1 155J.万冗).

|  |  |
| --- | --- |
| 编制调整及抵销分录： |  |
| 存货 . | 195 |
| 长期股权投资 | 1 650 |
| 固定资产 | 2 500 |
| 无形资产 | 1 000 |
| 贷：资本公积 | 5 |
| 实收资本 | 2 500 |
| 资本公积 | 6 845 |
| 盈余公积 | 500 |
| 未分配利润 | 1 005 |
| 商誉 | 1 155 |
| 贷：长期股权投资 | 8 |
| 少数股东权益 | 3 |

(3)

借：

345

借:

750

255

(4)编制合并资产负债表如表25-3所示。

表 25 -3

合并资产负债表（简表） 20 x7年6月30日

单位：万元

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | P公司 | S公司 | 抵销分录 | | 合并金额 |
| 借方 | 贷方 |
| 资产： |  |  |  |  |  |
| 货币资金 | 4 312.50 | 450 |  |  | 4 762. 50 |
| 存货 | 6 200 | 255 | 195 |  | 6 650 |
| 应收账款 | 3 000 | 2 000 |  |  | 5 000 |
| 长期股权投资 | 13 750 | 2 150 | 1 650 | 8 750 | 8 800 |
| 固定资产： |  |  |  |  |  |
| 固定资产原价 | 10 000 | 4 000 | 2 500 |  | 16 500 |
| 减：累计折旧 | 3 000 | 1 000 |  |  | 4 000 |
| 无形资产 | 4 500 | 500 | 1 000 |  | 6 000 |
| 商誉 . | 0 | 0 | 1 155 |  | 1 155 |
| 资产总计 ， | 38 762,50 | 8 355 |  |  | 44 867.50 |
| 负债和所有者权益： |  |  |  |  |  |
| '短期借款 | 2 500 | 2 250 |  |  | 4 750 |
| .应付账款 | 3 750 | 300 |  |  | 4 050 |
| 其他负债 | 375 | 300 |  |  | 675 |
| '| 负债合计 | 6 625 | 2 850 |  |  | 9 475 |
| .实收资本（股本） | 8 500 | 2 500 | 2 500 |  | 8 500 |

续表

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | P公司 | S公司 | 抵销分录 | | 合并金额 |
| 借方 | 贷方 |
| 资本公积 | 12 750 | 1 500 | 6 845 | 5 345 | 12 750 |
| 盈余公积 | 5 000 | 500 | 500 |  | 5 000 |
| 未分配利润■ | 5 887.50 | 1 005 | 1 005 |  | 5 887.50 |
| 少数股东权益 |  |  |  | 3 255 | 3 255 |
| 所有者权益合计 | 32 137.50 | 5 505 |  |  | 35 392. 50 |
| 负债和所有者权益总计 | 38 762. 50 , | 8 355 |  |  | 44 867.50 |

(二）非同一控制下的吸收合并

非同一控制下的吸收合并，购买方在购买日应当将合并中取得的符合确认条件的各项 资产、负债，按其公允价值确认为本企业的资产和负债；作为合并对价的有关非货币性资 产在购买日的公允价值与其账面价值的差额，应作为资产的处置损益计人合并当期的利润 表；确定的企业合并成本与所取得的被购买方可辨认净资产公允价值的差额，视情况分别 确认为商誉或是作为企业合并当期的损益计人利润表。其具体处理原则与非同一控制下的 控股合并类似，不同点在于在非同一控制下的吸收合并中，合并中取得的可辨认资产和负 债是作为个别财务报表中的项目列示，合并中产生的商誉也是作为购买方账簿及个别财务 拫表中的资产列示。

三、通过多次交易分步实现的企业合并

如果企业合并并非通过一次交换交易实现，而是通过多次交换交易分步实现的，则企 业在每一单项交易发生时，应确认对被投资单位的投资。投资企业在持有被投资单位的部 分股权后，通过增加持股比例等达到对被投资单位形成控制的，购买方应当区分个别和合 并财务报表分别进行处理：

(一）个别财务报表

在个别财务报表中，购买方应当以购买日之前所持被购买方的股权投资的账面价值与 购买日新增股权投资成本之和，作为该项投资的初始投资成本，并按以下原则进行会计 处理：

1. 购买方于购买日之前持有的被购买方的股权投资，保持其账面价值不变。其中， 购买日前持有的股权投资作为长期股权投资并采用权益法核算的，为权益法核算下至购买 日应有的账面价值；购买日前持有的股权投资作为金融资产并按公允价值计量的，为至购 买日的账面价值。
2. 追加的投资，按照购买日支付对价的公允价值计量，并确认长期股权投资。
3. 购买方对于购买日之前持有的被购买方的股权投资涉及其他综合收益的，例如， 购买方原持有的股权投资按照权益法核算时，被购买方持有的可供出售金融资产公允价值 变动确认的其他综合收益，购买方按持股比例计算应享有的份额并确认为其他综合收益的 部分，转人当期投资收益。待购买方出售被购买方股权时，再按出售股权相对应的其他综 合收益部分转入出售当期的损益。

(二）合并财务报表 . •

在合并财务报表中，购买方对于购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权 在购买日的公允价值进行重新计量，并按照以下原则处理：

1. 购买方对于购买日之前持有的被购买方的股权，按照该股权在购买日的公允价 值进行重新计量，公允价值与其账面价值的差额计入当期投资收益。
2. 购买日之前持有的被购买方的股权于购买日的公允价值，与购买日新购人股权 所支付对价的公允价值之和，为合并财务报表中的合并成本。
3. 在按上述计算的合并成本基础上，比较购买日被购买方可辨认净资产公允价值 的份额，确定购买日应予确认的商誉，或者应计入发生当期损益的金额。
4. 购买方对于购买日之前持有的被购买方的股权涉及其他综合收益的，与其相关 的其他综合收益应当转为购买日所属当期投资收益。

四、反向购买的处理

(一）反向购买的会计处理

非同一控制下的企业合并，以发行权益性证券交换股权的方式进行的，通常发行 权益性证券的一方为购买方。但某些企业合并中，发行权益性证券的一方因其生产 经营决策在合并后被参与合并的另一方所控制的，发行权益性证券一方虽然为法律 上的母公司，但其为会计上的被购买方，该类企业合并通常称为“反向购买”。例 如，.A公司为一家规模较小的上市公司,B公司为一家规模较大的公司。B公司拟通丨 过收购A公司的方式达到上市目的，怛该交易是通过A公司向B公司原股东发行普I 通股用以交换B公司原股东持冇的对B公司股权方式实现。该项交易后，B公同原| 控股股东持有A公司50%以上股权，A公司持有B公司50%以上股权，A公司为法| 律上的母公司、B公司为法律L的子公司，但从会计的角度来看，A公同为被购买| 方，B公司为购买方。 |

1. 企业合并成本

反向购买中，企业合并成本是指法律上的子公司（会计上的购买方）如果以发行\_\_ 权益性证券的方式为获取在合并后报告主体的股权比例，应向法律上母公司（会计上 的被购买方)的股东发行的权益性证券数量与其公允价值计算的结-1的权益| 性证券在购买日存在公开报价的，通常应以公开报价作为其公允价^ 'r的权益| 性证券在购买日不存在可靠公开报价的，应参照购买方的公允价植〜…Y的公允| 价值两者之中有更为明显证据支持的—-个作为基础,确定购买方假定应发行权益性— 券的公允做；P。 ‘ |

1. [合并财务报表的编制 |](#bookmark153)

反向购买\_，法律上的母公司应?1 遵从以下原则编制合并财务报表： |

1. 合并&务报表中，法律上子公司的资产、负债应以其:在合并前的账面价值迸g 确认和计量。 j
2. 合并财务报表中的留存收益和其他权益余额应当反映的是法律上子公司在合并: 前的留存收益和其他核益余额。 I
3. 合并财务报表中的权益性工具的金额应当反映法律上子公司合并前发行在外的 股份面值以及假定在确定该项企业合并成本过程中新发行的权益性工具的金额。但是，在 合并财务报表中的权益结构应当反映法律上母公司的权益结构，即法律上母公司发行在外 权益性证券的数量和种类。
4. 法律上母公司的有关可辨认资产、负债在并入合并财务报表时，应以其在购买 日确定的公允价值进行合并，企业合并成本大于合并中取得的法律上母公司（被购买方） 可辨认净资产公允价值的份额体现为商誉，小于合并中取得的法律上母公司（被购买方） 可辨认净资产公允价值的份额确认为合并当期损益。
5. 合并财务报表的比较信息应当是法律上子公司的比较信息（即法律上子公司的 前期合并财务报表）。
6. 法律上子公司的有关股东在合并过程中未将其持有的股份转换为法律上母公司 股份的，该部分股东享有的权益份额在合并财务报表中应作为少数股东权益列示。因法律 上子公司的部分股东未将其持有的股份转换为法律上母公司的股权，其享有的权益份额仍 仅限于对法律上子公司的部分，该部分少数股东权益反映的是少数股东按持股比例计算享 有法律上子公司合并前净资产账面价值的份额。另外，对于法律上母公司的所有股东在本 次交易后操有合并后主体的权益，虽然该项合并中其被认为被购买方，但其享有合并形成 报告主体的净资产及輝益，不应作为少数股东权益列示。

上述反向购买的i计处理原则仅适用于合并财务报表的编制。法律上母公司在该项合 并中形成的对法律上子公司长期股权投资成本的确定，应当遵从《企业会计准则第2 号——长期股权投资》的相关规定。

■ 3.每股收益的计算

发生反向购买当期，用于计算每股收益的发行在外普通股加权平均数为：

1. 自当期期初至购买日，发行在外的普通股数量应假定为在该项合并中法律上母 公司向法律上子公司股东发行的普通股数量。 ‘
2. 自购买日至期末发行在外的普通股数量为法律上母公司实际发行在外的普通股 股数。

反向购买后对外提供比较合并财务报表的，其比较前期合并财务报表中的基本每股收 益，应以法律上子公司在每一比较报表期间归属于普通股股东的净损益除以在反向购买中 法律上母公司向法律上子公司股东发行的普通股股数计算确定。

上述假定法律上子公司发行的普通股股数在比较期间内和自反向购买发生期间的期初 至购买日之间未发生变化。如果法律上子公司发行的普通股股数在此期间发生了变动，计 算每股收益时应适当考虑其影响进行调整。

【例25 -4】A上市公司于20x7年9月30日通过定向增发本企业普通股对B企业进 行合并，取得B企业100%股权。假定不考虑所得税影响。A公司及B企业在合并前简化 资产负债表如表25-4所示。 '

其他资料：

1. 20x7年9月30日，A公司通过定向增发本企业普通股，以2股换1股的比例自 B企业原股东处取得了 B企业全部股权。A公司共发行了 1 800万股普通股以取得B企业 全部900万股普通股。

表25-4 A公司及B企业合并前资产负债表 单位：万元

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | A公司 | B企业 |
| 流动资产 | 3 000 | 2 700 |
| 非流动资产 | 21 000 | 36 000 |
| 资产总额 | 24 000 | 38 700 |
| 流动负债 | 1 200 | 900 |
| 非流动负债 | 300 | 1 800 |
| 负债总额 | 1 500 | 2 700 |
| 所有者权益： |  |  |
| 股本 | 1 500 | 900 > |
| 资本公积 |  |  |
| 盈余公积 | 6 000 | 10 260 |
| 未分配利润 ’ | 15 000 | 24 840 |
| 所有者权益总额. | 22 500 | 36 000 |

1. A公司普通股在20x7年9月30日的公允价值为20元，B企业每股普通股当日 的公允价值为40元。A公司、B企业每股普通股的面值均为1元。
2. 20x7年9月30日，A公司除非流动资产公允价值较账面价值髙4 500万元以 外，其他资产、负债项目的公允价值与其账面价微相同。
3. 假定A公司与B企业在合并前不存在任何关联方关系。

对于该项企业合并，虽然在合并中发行权益性证券的一方为A公司，但因其生产 经营决策的控制权在合并后由B企业原股东控制，B企业应为购买方，A公司为被购

买方。

1. 确定该项合并中B企业的合并成本：

A公司在该项合并中向B企业原股东增发了 1 800万股普通股，合并后B企业原股东 持有A公司的股权比例为54.55% (1 800 -3 300),如果假定B企业发行本企业普通股 在合并后主体享有同样的股权比例，则B企业应当发行的普通股股数为750万股（900 + 54.55% -900),其公允价值为30 000万元，企业合并成本为30 000万元。

1. 企业合并成本在可辨认资产、负债中的分配：

企业合并成本 30 000

A公司可辨认资产、负债：

流动资产 3 000

非流动资产 ' 25 500

流动负债 （1 200)

非流动负债 (300)

商誉

3 000

A公司合并B企业后资产负债表简表如表25 -5所示<3

表2S-S A公司20 X7年9月30日合.并资产负债表 单位：万元

|  |  |
| --- | --- |
| 项 目 | 金 额 |
| 流动资产 | 5 700 |
| 非流动资产 | 61 500 |
| 商誉 | 3 000 |
| 资产总额 | 70 200 |
| 流动负债 | 2 100 |
| 非流动负债 | 2 100 |
| 负债总额 | 4 200 |
| 所有者权益： |  |
| 股本（3 300万股普通股） | 1 650 |
| 资本公积 | 29 250 |
| 盈余公积 | 10 260 |
| 未分配利润 | 24 840 |
| 所有者权益总额 | 66 000 |

丨3.每股收益：

本例中假定B企业20 x6年实现合并净利润1 800万元，20 X7年A公司与B企业形 成的主体实现合并净利润为3 450万元，自20x6年1月1日至20x7年9月30日，B企 业发行在外的普通股股数未发生变化。

A公司20 x 7年基本每股收益：

, 3 450 v (1 800 x9 +12 +3 300 x3 + 12) = 1.59 (t£)

提供比较报表的情况下，比较报表中的每股收益应进行调整，A公司20x6年的基本 每股收益=1 800/1 800 =1 (元）。

4.上例中，B企业的全部股东中，假定只有其中的90%以原持有的对B企业股权换 取了 A公司增发的普通股。A公司应发行的普通股股数为1 620万股（900 x 90% x 2)。 企业合并后，B企业的股东拥有合并后报告主体的股权比例为51. 92% (1 620 +3 120)。 通过假定B企业向A公司发行本企业普通股在合并后主体享有同样的股权比例，在计算 B企业须发行的普通股数量时，不考虑少数股权的因素，故B企业应当发行的普通股股数 为750万股（900 x90% +51.92% -900 x90%), B企业在该项合并中的企业合并成本为 30 000万元[(1 560 -810) x40]，B企业未参与股权交换的股东拥有B企业的股份为 10%，享有B企业合并前净资产的份额为6 000万元，在合并财务报表中应作为少数股东 权益列示。

(二）非上市公司购买上市公司股权实现间接上市的会计处理

非上市公司以所持有的对子公司投资等资产为对价取得上市公司的控制权，构成反向 购买的，上市公司编制合并财务报表时应当区别以下情况处理：

1. 交易发生时，上市公司未持有任何资产、负债或仅持有现金、交易性金融资产等 不构成业务的资产或负债的，应按照权益性交易的原则进行处理，不得确认商誉或确认计 人当期损益。
2. 交易发生时，上市公司保留的资产、负债构成业务的，企业合并成本与取得的上 市公司可辨争资产公允价值份额的差额应当确认为商誉或是计入当期损益。'

业务是指企业内部某些生产经营活动或资产负债的组合，该组合具有投人、加工处理 过程和产出能力，能够独立计算其成本费用或所产生的收人等，目的在于为投资提供股 利、降低成本或带来其他经济利益。有关资产或资产、负债的组合具备了投入和加工处理 过程两个要素即可认为构成一项业务。对于取得的资产、负债组合是否构成业务，应当由 企业结合实际情况进行判断。

非上市公司取得上市公司的控制权，构成反向购买的，上市公司在其个别财务报表中 应当按照本教材第四章长期股权投资及合营安排的原则确定取得资产的入账价值。上市公 司的前期比较个别财务报表应为其自身个别财务报表。

五、被购买方的会计处理 ,

非同一控制下的企业合并中，被购买方在企业合并后仍持续经营的，如购买方取得被 购买方100%股权，被购买方可以按合并中确定的有关资产、负债的公允价值调账；其他 情况下，被购买方不应因企业合并改记资产、负债的账面价值。

第二十六章 合幷财务报表

本章论述了合并财务报表合并范围的确定以及合并财务报表的编制和列报等。在学习 和理解本章内容时，应当关注：（1)合并财务报表的定义和编制原则。（2)合并范围的 确定。合并财务报表的合并范围应当以控制为基础加以确定。（3)合并财务报表编制的 前期准备事项及程序。（4)编制合并财务报表时需调整抵销项目的处理。（5)追加投资、 处置对子公司投资、因子公司少数股权增资导致母公司股权稀释等特殊交易的会计处理。 除了学习本章内容外，还应当认真阅读《企业会计准则第33号——合并财务报表》（财 会[2014] 10号）再相关指南、《企业会计准则第19号——外币折算》、《企业会计准则 第31号——现金流量表》（财会[2006] 3号）、《企业会计准则第41号——在其他主体 中权益的披露》（财会[2014] 16号）及相关指南和解释等。

第一节合并财务报表概述

一、合并财务报表的定义

合并财务报表，是指反映母公司和其全部子公司形成的企业集团整体财务状况、经营 成果和现金流量的财务报表。

二、合并财务报表的构成

合并财务报表至少包括合并资产负债表、合并利润表、合并所有者权益变动表（或 合并股东权益变动表）、合并现金流量表和附注，它们分别从不同的方面反映企业集团财 务状况、经营成果及其现金流量情况，构成一个完整的合并财务报表体系。

1. 合并资产负债表，是反映母公司和子公司所形成的企业集团某一特定日期财务状 况的报表。
2. 合并利润表，是反映母公司和子公司所形成的企业集团整体在一定期间内经营成 果的报表。
3. 合并所有者权益变动表（或合并股东权益变动表），是反映母公司在一定期间内， 包括经营成果分配在内的所有者（或股东）权益增减变动情况的报表。它是从母公司的 角度，站在母公司所有者的立场反映企业所有者（或股东）在母公司中的权益增减变动 情况的报表。
4. 合并现金流量表，是反映母公司和子公司所形成的企业集团在一定期间现金流人、 流出量以及现金净增减变动情况的报表。
5. 附注，是对在合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表和合并所有者权益 变动表（或合并股东权益变动表）等报表中列示项目的文字描述或明细资料，以及对未 能在这些报表中列示项目的说明等。

第二节合并范围的确定

一、以“控制”为基础，确定合并范围

合并财务报表的合并范围应当以控制为基础予以确定。控制，是指投资方拥有对被投 资方的权力，通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运用对被投资方 的权力影响其回报金额。

因此，投资方要实现控制，必须具备两项基本要素，一是因涉人被投资方而享有可变 回报；二是拥有对被投资方的权力，并且有能力运用对被投资方的权力影响其回报金额。 投资方只有同时具备上述两个要素时，才能控制被投资方。

实际工作中，投资方在判断其能否控制被投资方时，应综合考虑所有相关事实和情 况，以判断足杏N吋满足控制的这两个要素相关难:实和愦况主耍包括被投资}y的设立丨 目的和设计；被投资方的相关活动以及如何对相关活动作出决策；投资方.亨有的权利足探 使兴r丨前冇能力主汙被投资方的相关活动;投资方是否通过参与被投资方的相夬活动而享: 有可变网报;投资方足竹侖能力运用对被投资方的权力影响苒间报金额；投资方与k他方: 的关系。凡中，对被投资方的设立目的和设计的分析，贳穿于判断控制的始终，也是分\_ 上述他亊实和悄况的雄础。如果事实和情况表明上述控制要素中的一个或多个发生变| 化，投资方成当電新判断其还能祈控制被投资方。 !

投资力Yi;判断能杏控制被投资方时，具体判断如下： 丨

(-)判断通过涉入被投资方的活动享有的是否为可变间报 i

1. 可变M报的定义 丨 亨有控制权的投资方，逝过参与被投资方相关活动，享有的是可变冋报。可变丨H.丨报j

是不间走且可能随宥被投资方业绩而变化的四报，可以仅是正回报,仅是负回报,或者同i 时似括正叫报和负四报。 I

1. 可变回报的形式 i 投资方在评价其享苻被投资方的间报是否可变以及可变的程度时，需基于合同安徘的i

实质，而不足法律形式。例如，投资方持有固定利息的债券投资时，由于溃券茌在违约风I 险，投资方耑承担被投资方不履约而产生的信用风险，因此投资方享有的间定利息冋报也i 可能足一种可变问报。又如，投资方管观被投资方资产而获得的同定管现费乜足一种变动1 回报，P彳为投资方是否能获得此凹报依赖于被投资方能否获得足够的收益以支付该固定管丨 理费。 ' \ \

可变回报的形式主要包括：

1. 股利、被投资方经济利益的其他分配（例如，被投资方发行的债务工具产生的 利息）、投资方对被投资方的投资的价值变动。从被投资方获取股利是投资方的可变回报 的通常表现形式。但是，某些情况下，受限于法律法规的相关规定，投资方无法通过分配 被投资方利润或结余的形式获得回报，例如当被投资方的法律形式为信托机构时，其盈利 可能不是以股利形式分配给投资者。这种情况下，需要根据具体情况，以投资方的投资目 的为出发点，综合分析投资方是否获得除股利以外的其他可变回报，即，被投资方不能进 行利润分配并不必然代表投资方不能获取可变回报。
2. 因向被投资方的资产或负债提供服务而得到的报酬、因提供信用支持或流动性 支持收取的费用或承担的损失、被投资方清算时在其剩余净资产中所享有的权益、税务利 益、因参与被投资方而获得的未来流动性。
3. 其他利益持有方无法得到的回报。例如，投资方将自身资产与被投资方的资产 整合以实现规模经济，达到节约成本的目的；投资方通过涉人被投资方，从而保证稀缺资 源的供应、获得专有技术或者限制被投资方某些运营或资产，从而达到提高投资方其他资 产价值的目的。

此外，尽管只有一个投资方能够控制被投资方，但可能存在多个投资方分享被投资方 的回报。例如，少数股东权益的持有者可以分享被投资方的利润。

(二）判断投资方是否对被投资方拥有权力，并能够运用此权力影响回报金额

1. 权力的定义

投资方能够主导被投资方的相关活动时，称投资方对被投资方享有“权力”。在判断 投资方是否对被投资方拥有权力时，应注意以下几点：（1)权力只表明投资方主导被投 资方相关活动的现时能力，并不要求投资方实际行使其权力。即，如果投资方拥有主导被 投资方相关活动的现时能力，即使这种能力尚未被实际行使，也视为该投资方拥有对被投 资方的权力。（2)权力是一种实质性权利，而不是保护性权利。（3)权力是为自己行使 的，而不是代其他方行使。（4)权力通常表现为表决权，但有时也可能表现为其他合同 安排。

1. 相关活动 '

(1)识别~相关活动。

从上述权力的定义中可以看出，要判断投资方是否拥有对被投资方的权力，首先需要 识别被投资方的相关活动。相关活动是指对被投资方的回报产生重大影响的活动。可见， 判断相关活动时，应关注的是那些对被投资方的回报具有重大影响的活动，而不是对被投 资方回报影响甚微或没有影响的行政活动。

对许多企业而言，经营和财务活动通常对其回报产生重大影响。但是，不同企业的相 关活动可能是不同的，应当根据企业的行业特征、业务特点、发展阶段、市场环境等具体 情况来进行判断，这些活动可能包括但不限于：商品或劳务的销售和购买；金融资产的管 理；资产的购买和处置；研究与开发活动；确定资本结构和获取融资。

同一企业在不同环境和情况下，相关活动也可能有所不同。例如，A资产管理公司设 立一家投资公司B，A公司占B公司30%的股权，剩余70%股权由与A公司无关联关系 的公众投资者持有，这些投资者的持股比例十分分散。此外，B公司还向其他公众投资者 发行一项债务工具。B公司使用发行债务工具和权益工具所筹集的资金进行金融资产组合 投资（均投资于债务工具），B公司可能会面临与该金融资产组合投资相关的因债务人不 履约而导致投资本金和利息不能收回的信用风险。在所持金融资产组合投资出现违约事项 时，首先由B公司的权益工具持有人承担由违约事项带来的损失，如果违约事项带来的 损失超过权益工具金额之后，则剩余损失由债务工具持有人承担。在违约事项带来的损失 超过权益工具金额之前，A公司管理B公司的投资组合，当违约事项带来的损失超过权益 工具金额之后，由债务工具持有人指定的其他方开始管理B公司的投资资产。

在本例中，在未发生违约事项或违约事项带来的损失小于权益工具金额时，B公司的 相关活动是管理金融资产投资组合，而在违约事项带来的损失超过权益工具的金额后，B 公司的相关活动转变为管理存在违约事项的资产及剩余金融资产投资。

1. 分析相关活动的决策机制。

判断被投资方的相关活动后，了解谁拥有对被投资方的权力的下一个重要步骤是分析 此类活动的决策机制。就相关活动作出的决策包括但不限于：①对被投资方的经营、融资 等活动作出决策，包括编制预算；②任命被投资方的关键管理人员或服务提供商，并决定 其报酬，以及终止该关键管理人员的劳务关系或终止与服务提供商的业务关系。

投资方在分析相关活动的决策机制时，应当重点关注被投资方设立的目的和设计以及 如何作出有关下列活动的决策，例如：变更战略方向，包括收购和处置子公司；购买或处 置主要资本性资产；委任董事及其他关键管理人员并确定其酬劳；批准年度计划、预算和 股利政策。

另外，清晰了解被投资方的治理结构对识别相关活动的决策方式至关重要。在实务 中，相关的监管要求和股东间的协议不同，企业的治理结构也可能各不相同。在某些情况 下，，相关活动一般由企业章程及协议中约定的权力机构（例如股东会、董事会）来决策， 特殊情况下，相关活动的决策也可能基于合同协议约定等原因由其他机构来主导，如专门 设置的管理委员会等。有限合伙企业的相关活动可能由合伙人大会决策，也可能由普通合 伙人或者投资管理公司等机构或人员决策。

1. 两个或两个以上投资方能够分别单方面主导被投资方的不同相关活动时，如何 判断哪方拥有权力。

被投资方的相关活动通常有多个，并且可能不是同时进行。当两个或两个以上投资方 能够分别单方面主导被投资方的不同相关活动时，能够主导对被投资方回报产生最重大影 响活动的一方拥有对被投资方的权力。在具体判断哪个投资方对被投资方拥有权力时，投 资方通常需要考虑的因素包括：①被投资方的设立目的；②影响被投资方利润率、收人和 企业价值的决定因素；③各投资方拥有的与上述决定因素相关的决策职权的范围，以及这 些职权分别对被投资方回报的影响程度；④投资方对于可变回报的风险敞口的大小。例 如，A公司和B公司共同投资C公司，C公司的主营业务活动为药品研发和销售。根据C 公司章程和合资协议的约定，在所研发药品获得相关监管部门的生产批准前，A公司可以 单方面主导C公司药品研发栝动，而在获得相关监管部门的生产批准后，则由B公司单 方面主导该药品的生产和营销决策。在本例中，C公司的研发、生产和营销活动均是会对 C公司的回报产生重大影响的活动。投资方除须结合上述四点进行综合分析以外，还需要 考虑以下具体因素：获得监管部门批准的不确定性和难易程度、考虑投资方成功开发药品 并获取生产批准的历史记录、产品定位、目前药品所处的开发阶段、预测所需开发时间、 同类药品开发的难易程度、取得同类药品营销渠道的难易程度、开发完成后哪一方投资者 可实际控制该药品相关的经营活动（如取得同类药品营销渠道和实现销售业绩的难易程 度）等。

3- “权力”是一种实质性权利

权力源于权利。但是，这并不意味着在判断权力时需要考虑投资方及其他方对被投资 方的所有权利。在判断投资方是否拥有对被投资方的权力时，应区分投资方及其他方享有 的权利是实质性权利还是保护性权利，仅实质性权利才应当被加以考虑。

(1)实质性权利。

实质性权利，是指持有人在对相关活动进行决策时，有实际能力行使的可执行权利。 “有实际能力行使”，意味着对于投资方拥有的实质性权利，即便投资方并未实际行使， 也应在判断投资方是否对被投资方拥有权力时予以考虑。为了使一•项权利成为实质性权 利，在作出可主导被投资方相关活动的决策时，该项权利应当是可行使的。通常情况下， 实质性权利应当是当前可执行的权利，但某些情况下，目前不可行使的权利也可能是实质 性权利，如某些潜在表决权。例如，投资方持有一份将于25天后结算的远期股权购买合 同，该合同结算后，投资方能够持有投资方的多数表决权股份；30天后才能召开的特别 股东大会是能够对相关活动进行决策的最早决策日；除此之外，其他投资方不能对被投资 方相关活动的现行政策作出任何改变。在本例中，虽然投资方持有的25天后才能结算的 远期股权购买合同不是当前可执行的权利，但是由于最早可能召开的股东大会必须在30 天之后，晚于此远期合同的可行权日（25天后），在投资方执行远期合同之前的时间段 内，也没有其他任何一方可以改变与被投资方相关活动有关的决策，所以该权利虽然当前 不可执行，但仍然为一项实质性权利，使该投资方当前有能力主导被投资方的相关活动。

. 判断一项权利是否为实质性权利，应当综合考虑所有相关因素。相关因素包括但不限 于以下各项： ： ■

①权利持有人行使权利是否存在经济或其他方面的障碍。例如，财务处罚或奖励阻止 权利持有人行使该权利；行权价或转换价格产生了财务障碍导致权利持有人不行使权利； 合同条款或条件的限定导致该等权利不太可能被行使（例如，对于权利行使的时间有严 格限制条件);在设立被投资方的文件或相关法律法规中缺乏明确合理的机制让权利持有 人行使其权利；权利持有人不能获得可以行使权利的必要信息；运营方面的障碍或诱因阻 止权利持有人行使权利（例如，没有其他管理者愿意或能够取代现有的管理者向被投资 方提供专业服务，或提供专业服务并承担现有管理者持有的权益）；法律法规的限制导致 权利持有人无法行使权利（例如，外国投资者被禁止行使其权利）。

②当权利由多方持有或者行权需要多方同意时，是否存在实际可行的机制使得这些权 利持有人在其愿意的情况下能够一致行使权利。缺乏这种机制可能表明权利是非实质性 的。需要一致行使权利的投资方越多，权利是实质性权利的可能性越小。然而，独立于决 策者的董事会可以作为一个众多投资方一致行使权利的机制。因此，相较于众多投资方单 独持有的罢免权，独立的董事会持有的'同样的罢免权更有可能是实质性权利。

③权利持有人能否从行使权利中获利。例如，潜在表决权持有人应考虑行权价格或转 换价格。当投资方能在行权或转换中因价格或其他原因获利时（例如，实现投资方和被 投资方的协同效应），潜在表决权的条款和条件就更有可能是实质性的。

有时候，被投资方的其他投资方也可能拥有实质性权利，从而使投资方不能控制被投 资方。其他方拥有的实质性权利不一定是待决策事项的提议权，可能仅是一些批准或否定 议案的权利，只要这些权利不仅仅是保护性权利，则其他方拥有的这些实质性权利可能会 使得投资方不能控制被投资方。

(2).保护性权利。

保护性权利旨在保护持有这些权利的当事方的权益，而不赋予当事方对这些权利所涉 及的主体的权力。仅持有保护性权利的投资方不能对被投资方实施控制，也不能阻止其他 方对被投资方实施控制。例如，贷款方限制借款方进行会对借款方信用风险产生不利影响 从而损害贷款方利益的活动的权利；少数股东批准超过正常经营范围的资本性支出或发行 权益工具、债务工具的权利；贷款方在借款方发生违约行为时扣押其资产的权利。上述各 项均属于保护性权利的例子。

保护性权利通常仅适用于被投资方的活动发生根本性改变或某些特殊例外的情况，但 并非所有在例外情况下行使的权利或在不确定事项发生时才行使的权利都是保护性权利。 例如，当被投资方的活动和回报已被预先设定，只有在发生某些特定事项时才需要进行决 策，且这些决策对被投资方的回报产生重大影响，则该等事项引发的活动属于相关活动， 对这些相关活动行使的权利就不是保护性权利。对于有权主导这些相关活动的投资者，在 判断其对被投资方是否拥有权力时，不需要考虑这些特定事项是否已经发生。

被投资方为被特许人时，特许经营协议经常给予特许人保护特许品牌的权利，也通常 会赋予特许人某些与被特许人经营相关的决策权。在对被投资方进行分析时，需要区分两 种权利，一是目前有能力作出对被特许人回报产生重大影响的决策的权利，二是有能力作 出保护特许品牌的决策的权利，两种权利并不完全相同。一般而言，通过签订特许经营协 议，被特许人依据特许经营协议的条款能够自行决定其业务的运营；特许人的权利并不限 制其他方有能力作出对被特许人回报有重大影响的决策，也不必然导致特许人目前有能力 主导对被特许人的相关活动。被特许人的法律形式和资本结构等基本决策可能由特许人之 外的其他方来决定，并且这些决策可能会对被特许人的回报产生重大影响。当其他方享有 现时权利使其目前有能力主导被特许人的相关活动时，特许人不拥有对被特许人的权力。 特许人提供的财务支持越少，特许人面临的被特许人的回报的变动性越小，特许人就越有 可能只拥有保护性权利。

1. 权力的持有人应为主要责任人

权力是能够“主导”被投资方相关活动的现时能力，可见，权力是为自己行使的 (行使人为主要责任人），而不是代其他方行使权力（行使人为代理人）。

代理人代表其他方（主要责任人）行动并服务于该其他方的利益。主要责任人可能 将其对被投资方的某些或全部决策权授予代理人，但代理人代表主要责任人行使此类权力 时，代理人并不对被投资方拥有控制。在评估控制时，代理人的决策权应被视为由主要责 任人直接持有，权力属于主要责任人，而非代理人。

当存在多个主要责任人时，每个主要责任人需评估其是否拥有对被投资方的权力。决 策者不会仅仅因为其他方能从其决策中获益而成为代理人。决策者在确定其是否为代理人 时，应总体考虑自身、被投资方以及其他方之间的关系，尤其需考虑以下四项因素。除非 某一方拥有罢免该决策者的实质性权利，且能够实现无理由罢免，否则应当全坷分析评价 以下四项因素的影响。根据具体情况，以下四项因素的相对重要性程度可能存在差异。

(1)决策者对被投资方的决策权范围。在评估决策权范围时，应考虑相关协议或法 规允许决策者决策的活动，以及决策者对这些活动进行决策时的自主程度。与该评估相关 的因素包括但不限于•.被投资方的设立目的与设计、被投资方所面临的风险及转移到其他 投资方的风险、决策者在设计被投资方过程中的参与程度。例如，如果决策者在被投资方 设计过程中的参与度较深（包括确定决策权范围），则可能表明决策者有机会及动机获得 权利使其有能力主导相关活动，但该情况本身并不足以认定决策者必然能够主导相关活 动。主导相关活动的决策权范围越广，越能表明决策者（如资产管理人）拥有权力，但 并不意味着该决策者一定是主要责任人。

1. 其他方享有的实质性权利。其他方享有的实质性权利可能会影响决策者主导被 投资方相关活动的能力。其他方持有实质性罢免权或其他权利可能显示决策者是代理人。

当存在单独一方拥有实质性罢免权并能无理由地罢免决策者时，单凭这一点就足以表 明决策者是代理人。如果存在多于一方拥有这样的权利（且不存在单独一方能不经其他 方同意即可罢免决策者的情况），那么这些权利本身不足以得出决策者是主要代表其他方 且为了其他方利益进行决策的结论。在罢免决策者时需要联合一致行使罢免权的各方的数 量越多，决策者的其他经济利益（即薪酬和其他利益）的量级和可变动性越大，则其他 方所持有的权利在评价决策者是否是代理人时的权重就越小。

在判断决策者是否是代理人时，应考虑其他方所拥有的限制决策者自由决策的实质性 权利，这与考虑罢免权的方法相似。例如，如果决策者在进行决策时仅需要取得数量较少 的其他方许可，则基本上可以判断该决策者是代理人。

在考虑其他方持有的权利时，应评估被投资方董事会（或其他权力机构）可行使的 权利及其对决策权的影响。

1. 决策者的薪酬氷平。相对于被投资方活动的预期回报，决策者享有的薪酬的量 级和可变动性越大，决策者越可能是主要责任人。就薪酬而言，在确定决策者是主要责任 人还是代理人时，应考虑是否存在以下情况：

①决策者的薪酬与其所提供的服务相称；

②薪酬协仅包括在公平交易基础上针对类似服务和技能水平商定的安排中常见的条 款、条件或金额。

如不同时满足上述条件，则决策者必然不是代理人。但仅满足上述这些条件并不足以 表明决策者是代理人，还需结合决策者的决策权范围、其他方享有的实质性权利、决策者 因持有其他权益而承担的可变回报风险等因素进行进一步分析。•

1. 决策者因持有被投资方的其他权益而承担可变回报的风险。对于在被投资方持 有其他权益（如对被投资方进行投资或提供被投资方业绩担保）的决策者，在评估其是 否为代理人时，应考虑决策者因该权益所面临的可变回报的风险。持有被投资方其他权益 表明该决策者可能是主要责任人。在评估由于在被投资方的其他利益而面临的可变回报风 险时，决策者应考虑以下因素：

①决策者享有的经济利益的量级和.可变动性。将决策者的薪酬和其他利益结合在一起 的总体经济利益的量级和可变动性越大，该决策者越有可能是主要责任人。

②决策者面临的可变回报风险是否与其他投资方不同，如果不同，这些不同是否会影 响其行为。例如，决策者持有次级权益，或向被投资方提供其他形式的信用增级。

决策者应评估其所承担的可变回报风险相对于被投资方总体回报变动风险的程度。该 评价应主要基于预期从被投资方的活动中得到的回报，但也应考虑决策者通过持有其他利 益而承担的被投资方可变回报的最大风险。

上述四项因素中的前两项因素涉及决策者对被投资方拥有的权力范围以及对这些权力 设定的限制的程度。第（3)项和第（4)项因素与可变回报有关，要求考虑决策者从被 投资方中获得的、相对于被投资方活动所产生总报酬的部分（预期值和最大值）的量级 和可变动性。例如，某主体A作为资产管理人发起设立一项投资计划，为多个投资者提 供投资机会。主体A在投资授权设定的范围内，以全体投资者的利益最大化为前提作出 决策，其拥有广泛的决策权以主导投资计划的相关活动，包括具体资产配置、买入卖出时 点以及投资资产出现风险时（如信用违约等）的后续管理等。主体A按照计划资产净值 的1%加上达到特定盈利水平后投资计划利润的20%收取管理费，该管理费符合市场和行 业惯例，与主体A提供的服务相称。以上事实适用于下列【例26-1】至【例26-4】 (各示例之间相互独立）。

【例26-1】参与该计划的投资者人数众多，单个投资者的投资比例均小于0.5%且 投资者之间不存在关联关系。没有单一的投资者可以无理由罢免主体A的资产管理人资 格。该计划设有年度投资者大会，经占2/3以上份额的投资者一致通过，可以罢免主体A 的资产管理人资格。主体A自身持有该投资计划2%的份额，主体A没有为该计划的其他 投资者提供保证收回初始投资及最低收益率的承诺，主体A对超过其所拥有的2%投资以 外的损失不承担任何义务。

在本例中，由于没有任何一方可以无条件罢免主体A的资产管理人资格，因此，主 体A在确定其是投资计划的主要责任人还是代理人时需要结合其他因素进一步分析。

主体A对于投资计划享有广泛的决策权利，可以主导投资计划的相关活动。虽然投 资计划设立了年度投资者大会，但由于投资者人数众多，且单个投资者之间不存在关联关 系/众多非关联投资者集合在一起进行表决并否决主体A的可能性较小。因此，结合主 体A的决策权范围和其他方持有的权利，可以认为主体A拥有对该投资计划广泛的实质 性权利。

主体A收取的管理费与其服务相称，该因素表明主体A可能作为代理人行使权力。 然而，仅凭此证据还不足以判断其必然是代理人。

除收取管理费外，主体A还持有该投资计划2%的份额，该投资加大了主体A面临的 可变回报风险，但该风险尚未重大到表明主体A是主要责任人。

综合考虑后’主体A应被认定为该投资计划的代理人。

【例26-2】在主体A违反合同的情况下，投资者有权罢免主体A。主体A自身持有 该投资计划20%的份额，主体A没有为该计划的其他投资者提供保证收回初始投资及最 低收益率的承诺，主体A没有对超过该20%的投资承担任何额外损失的义务。

在本例中，投资者有权在主体A违约时罢免主体A。由于该权利只有在主体A违约 时才能行使，该权利属于保护性权利，主体A拥有对该投资计划广泛的实质性权利。主 体A通过与其服务相称的管理费以及20%的直接投资承担并有权获取投资计划的可变回 报，且该回报的量级和可变动性均较为重大，表明主体A通过对投资计划行使权力而影 响其回报的金额和程度较大，主体A为该投资计划的主要责任人。然而，在不同事实和 情况下（例如，资产管理人的薪酬或其他因素不同），形成控制所要求的投资比例可能会 不同。

【例26-3】投资计划设有董事会，所有董事都独立于主体A,并由其他投资者任命。 董事会每年任命资产管理人。如果董事会决定不继任主体A,主体A提供的服务可以由同 行业的其他主•妾替。主体A自身持有该投资计划20%的份额，主体A没有为该计划的 其他投资者提供保证收回初始投资及最低收益率的承诺，主体A没有对超过该20%的投 资承担任何额外损失的义务。 .

在本例中，主体A收取的管理费以及持有的20%投资使得A承担并有权获取投资计 划的可变回报，并且该回报的量级和可变动性可能表明其是主要责任人，但由独立于主体 A的投资者组成的董事会提供了其他投资者罢免主体A的机制，使得其他投资者有可能 据此获得罢免主体A的实质性权利。因此，需要综合考虑董事会的构成、决策机制等情 况评估该罢免权是否为实质性权利；如果该罢免权属于实质性权利，则在分析主体A是 否为代理人时，应给予该项实质性罢免权以更大的权重。因此，本例中，尽管主体A拥 有广泛的决策权，并面临重大的可变回报风险，如果综合相关因素判断其他投资者享有实 质性罢免权，则表明主体A是代理人。

【例26-4】在主体A违反合同的情况下，投资者有权黑免主体A。主体A自身持有 该投资计划5%的份额，主体A为该投资计划的其他投资者提供了保证收回初始投资的 承诺。 '

在本例中，主体A拥有对该投资计划的广泛实质性权力，其他投资方拥有的罢免权 为保护性权利。尽管主体A通过管理费以及5%的投资面临的可变回报风险不足以表明主 体A是主要责任人，但主体A还为计划的其他投资者提供了保证本金的担保，这一安排 加大了主体A承担的可变回报风险，同时使主体A所面临的可变回报风险与其他投资者 不同。这种情况下，应结合投资计划可能的业绩情况，主要基于投资计划的预期业绩评估 主体A承担的可变回报风险，同时考虑主体A承担的可变回报的最大风险，对于主体A 承担的可变回报风险作出评估（包括考虑该项可变回报风险的差异是否会影响主体A的 行为），从而得出主体A是主要责任人还是代理人的结论。

5.权力的一般来源——来自表决权

投资方对被投资方的权力可能源自各种权利，例如，表决权、委派或罢免有能力主导 被投资方相关活动的该被投资方关键管理人员或其他主体的权利、决定被投资方进行某项 交易或否决某项交易的权利、由管理合同授予的决策权利。这些权利单独或者结合在一 起，可能赋予对被投资方的权力。

通常情况下，当被投资方具有一系列对回报产生重要影响的经营及财务活动，且需要 就这些活动连续地进行实质性决策时，表决权或类似权利本身或结合其他安排，将赋予投 资者权力。

表决权是对被投资方经营计划、投资方案、年度财务预算方案和决算方案、利润分配 方案和弥补亏损方案、内部管理机构的设置、聘任或解聘公司经理及确定其报酬、公司的 基本管理制度等事项进行表决而持有的权利。表决权比例通常与其出资比例或持股比例是 一致的，但公司章程另有规定的除外。

(1)通过直接或间接拥有半数以上表决权而拥有权力。

当被投资方的相关活动由持有半数以上表决权的投资方表决决定，或者主导相关活动 的权力机构的多数成员由持有半数以上表决权的投资方指派，而且权力机构的决策由多数 成员主导时，持有半数以上表决权的投资方拥有对被投资方的权力。

【例26-5】A企业和B企业分别持有C企业60%和40%的普通股，C企业的相关活 动通过股东会议上多数表决权主导，在股东会议上，每股普通股享有一票投票权。假设不

存在其他因素，C企业的相关活动由持有C企业大多数投票权的一方主导。因此，如果不 存在其他相关因素，A企业拥有对C企业的权力，因其是C企业大多数投票权的持有者。

【例26 -6】A企业和B企业分别持有C企业60%和40%的普通股，C企业的相关活 动以董事会会议上多数表决权主导，A企业和B企业根据其享有C企业所有者权益的比 例，各自有权任命6名和4名董事。因此，如果不存在其他相关因素，A企业拥有对C企 业的权力，因其有权任命主导C企业相关活动的董事会的大多数成员。

值得注意的是，在进行控制分析时，投资方不仅需要考虑直接表决权，还需要考虑其 持有的潜在表决权以及其他方持有的潜在表决权的影响，进行综合考量，以确定其对被投 资方是否拥有权力。'

潜在表决权是获得被投资方表决权的权利，例如可转换工具、认股权证、远期股权购 买合同或期权所产生的权利。确定潜在表决权是否给予其持有者权力时，需要考虑的因素 包括：在分析控制时，仅考虑满足实质性权利要求的潜在表决权；投资方是否持有其他表 决权或其他与被投资方相关的决策权，这些权利与投资方持有的潜在表决权结合后是否赋 予投资方拥有对被投资方的权力；潜在表决权工具的设立目的和设计，以及投资方参与被 投资方的其他方式的目的和设计，包括分析相关工具和安排的条款和条件，以及投资方接 受这些条款和条件的可能性、动机和原因。 .

【例26-7】A公司与B公司分别持有被投资方70%及30%的表决权。除此之外，根 据A公司与B公司签订的期权合同，B,公司可以在目前及未来两年内以固定价格购买A 公司持有的被投资方50%的表决权。根据该价格，上述期权在目前及预计未来两年内都 是深度价外期权（即依据期权合约的条款设计，使得买方B公司到期行权的可能性极 小）,。.历史上，A公司一直通过表决权主导被投资方的相关活动。

这种情况下，B公司目前拥有购买A公司表决权的可行使期权，一旦行使将使B公 司拥有被投资方80%表决权。但由于这些期权在目前及预计未来两年内都为深度价外斯 权，B公司无法从该期权的行使中获利，因此这些期权并不构成实质性权利，在评估B公 司对于被投资方是否拥有权力时不应予以考虑。

【例26-8】A公司与其他两个投资方各自持有被投资方1/3的表决权。除了权益工 具外，A公司同时持有被投资方发行的可转换债券，这些可转换债券可以在目前及未来两 年内的任何时间以固定价格转换为被投资方的普通股。按照该价格，目前该期权为价外期 权，但非深度价外。被投资方的经营活动与A公司密切相关。如果可转换债券转换为普 通股，A公司将持有被投资方60%的表决权，可以据此主导被投资方的相关活动，从而 实现协同效应并从中获益（例如，降低A公司的运营成本、确保稀缺产品的供应等）。这 种情况下，A公司持有的潜在表决权为实质性权利。A公司持有的表决权与实质性潜在表 决权相结合，使得A公司拥有了对于被投资方的权力。

1. 持有被投资方半数以上表决权但并无权力。 1

确定持有半数以上表决权的投资方是否拥有权力，关键在于该投资方是否拥有主导被 投资方相关活动的现时能力。在被投资方相关活动被政府、法院、管理人、接管人、清算 人或监管人等其他方主导时，投资方无法凭借其拥有的表决权主导被投资方的相关活动， 因此，投资方此时即使持有被投资方过半数的表决权，也不拥有对被投资方的权力。

如果投资方虽然持有被投资方半数以上表决权，但这些表决权并不是实质性权利时， 则投资方并不拥有对被投资方的权力:当其他方拥有现时权利使其可以主导被投资方的相

关活动，且该其他方不是投资方的代理人时，则投资方不拥有对被投资方的权力；当投资 方所拥有的表决权并非实质性权利时，即使持有多数表决权，投资方也不拥有对被投资方 的权力。例如，由于无法获得必要的信息或存在法律法规方面的障碍，投资方虽持有半数 以上表决权但无法行使，则该投资方不拥有对被投资方的权力。

半数以上表决权通过，只是作出决策的通常做法，有些情况下，根据相关章程、协议 或其他法律文件，主导相关活动的决策所要求的表决权比例高于持有半数以上表决权的一 方持有的表决权比例。例如，被投资方的公司章程规定，与相关活动有关的决策必须由出 席会议的投资方所持2/3以上的表决权通过。这种情况下，持有半数以上但不足2/3表决 权的投资方，虽然表决权比例超过半数，但该表决权本身不足以赋予投资方权力，应结合 其他因素进行进一步的分析与判断。

(3)直接或间接结合，也只拥有半数或半数以下表决权，但仍然可以通过表决权判 断拥有权力。

持有半数或半数以下表决权的投资方（或者虽持有半数以上表决权，但仅凭自身表 决权比例仍不足以主导被投资方相关活动的投资方），应综合考虑下列事实和情况，以判 断其持有的表决权与相关事实和情况相结合是否可以赋予投资方对于被投资方的权力：

①考虑投资方持有的表决权相对于其他投资方持有的表决权份额的大小，以及其他投 资方持有表决权的分散程度。与其他方持有的表决权比例相比，投资方持有的表决权比例 越高，越有可能有现时能力主导被投资方相关活动。为否决投资方而需要联合一致的行动 方越多，投资方越有可能有现时能力主导被投资方相关活动。

【例26-9】A投资者持有被投资者48%的投票权，剩余投票权由数千位股东持有， 但除A之外，没有任何股东持有超过1%的投票权，没有任何股东与其他股东达成协议或 能够作出共同决策。当以其他股权的相对规模为基础判断所获得的投票权的比例时，A投 资者确定48%的权益将足以使其拥有控制权。在这种情况下，A投资者无需考虑权利的 任何其他证据，即可以其持有股权的绝对规模和其他股东持有股权的相对规模为基础，确 定其拥有充分决定性的投票权以满足权力的标准。

【例26-10】A投资者持有被投资者40%的投票权，其他12位投资者各持有被投资 方5%的投票权，股东协议授予A投资者任免负责相关活动的管理人员及确定其薪酬的权 利，若要改变协议，须获得2/3的多数股东表决权同意。在这种情况下，单凭投资者持有 的投票权的绝对规模和与其他股东持有的相对规模，无法对投资者是否拥有足以赋予其权 力的权利作出结论。但是，股东协议条款赋予A投资者任免管理人员及确定其薪酬的权 利，足以说明A投资者拥有对被投资者的权力。

【例26-11】A投资者持有被投资者45%的投票权，其他两位投资者各持有被投资者 26%的投票权，剩余投票权由其他三位股东持有，各占1%。不存在影响决策的其他安 排，在这种情况下，只要其他两位投资者联合起来，就能够阻止A投资者主导被投资者 的相关活动，A投资者投票权的规模及与其他股东持有的投票权的相对规模，足以得出A 投资者不拥有权力的结论。

【例26-12】A投资者持有被投资方45%的投票权，其他11位投资者各持有被投资 者5%的投票权，股东之间不存在合同安排以互相协商或作出共同决策。在这种情况下， 单凭投资者持有的投票权的绝对规模和与其他股东持有的投票权的相对规模，无法对A 投资者是否拥有足以赋予其权力的权利作出结论。应考虑其他可能为A投资者是否拥有

权力提供证据的额外事实和情况。

【例26 -13] A投资者持有被投资者35%的投票权，其他3位股东各持有被投资者 5%的投票权，剩余投票权由众多股东持有，而没有任何一位股东持有超过1%的投票权， 股东之间不存在合同安排以互相协商或作出共同决策，涉及被投资者相关活动的决策须获 得股东会议上大多数投票权的批准（在近期的股东会议上被投资者75%的投票权投了 票）。在这种情况下，其他股东在近期股东会议上积极参与的事实表明A投资者不具有单 方面主导相关活动的实际能力，无论投资者是否因足够数量的其他股东与其作出相同表决 而主导了相关活动。

②考虑与其他表决权持有人的协议。投资方自己拥有的表决权不足，但通过与其他表 决权持有人的协议使其可以控制足以主导被投资方相关活动的表决权，从而拥有被投资方 的权力。该类协议需确保投资方能够主导其他表决权持有人的表决，即，其他表决权持有 人按照投资方的意愿进行表决，而不是与其他表决权持有人协商根据双方协商一致的结果 进行表决。

【例26-14】E企业拥有4名股东，分别为A企业、B企业、C企业和D企业，A企 业持有E企业40%的普通股，其他三位股东各持有20%。E企业的相关活动由其董事会 主导，董事会由6名董事组成，其中3名董事由A企业任命，剩余3名分别由B企业、C 企业和D企业任命。A企业和B企业单独签订合同安排，规定B企业任命的董事必须与 A企业任命的董事以相同方式进行表决。

若不存在其他因素，该合同安排赋予A企业在董事会会议上获得涉及相关活动的大 多数投票权，从而使得A企业拥有对E企业的权力，即使A企业并未持有E企业的大多 数投票权。

【例26-15】假定为避免董事审议陷入僵局，股东们签订协议赋予A企业任命的其中 1名董事作为董事会主席，并且在董事会会议上享有额外的一票。除此以外，其他事实与 【例26-14】一致。在这种情况下，股东协议有效地赋予A企业在董事会会议上获得相关 活动的大多数投票权，如果不存在其他因素，这将使A企业拥有对E企业的权力，即使 A企业并未持有E企业的大多数投票权。

投资方还应当考虑其与其他各方之间关系的性质以及其他各方是否代表投资方行动， 即，识别投资方的“实质代理人”。当投资方或有能力主导投资方活动的一方有能力主导 其他方代表投资方行动时，其为投资方的实质代理人。在这种情况下，投资方在评估对被 投资方是否存在控制时，应将自身和实质代理人的决策权及其通过实质代理人而间接承担 或者享有的可变回报的风险或权利与其自身的实质性权利一并考虑。根据各方关系的性质 判断，表明一方可能是投资方的实质代理人的情况包括但不限于：投资方的关联方；因投 资方出资或提供贷款而取得其在被投资方中权益的一方；未经投资方同意，不得出售、转 让或抵押其持有的被投资方权益的一方（但不包括此项限制系通过投资者和其他非关联 方之间通过自愿基础上的协商一致而实现的情形）；没有投资方的财务支持，就不能获得 资金来支持经营的一方；该另一方系与投资方的权力机构的多数成员或关键管理人员相同 的被投资方；与投资方具有紧密业务联系（如专业服务的提供者与其一家重要客户的关 系）的一•方。

③考虑其他合同安排产生的权利。投资方可能通过拥有的表决权和其他决策权相结合 的方式使其目前有能力主导被投资方的相关活动。例如，合同安排赋予投资方在被投资方 的权力机构中指派若干成员的权利，而该等成员足以主导权力机构对相关活动的决策。又 如，投资方可能通过表决权和合同安排给予的其他权利，使其目前有能力主导被投资方的 生产活动，或主导被投资方的其他经营和财务活动，从而对被投资方的回报产生重大影 响。但是，在不存在其他权利时，仅仅是被投资方对投资方的经济依赖（如供应商和其 主要客户的关系）不会导致投资方对被投资方拥有权力。

④如果结合表决权和上述第①至③项所列因素，仍不足以判断投资者能否控制被投资 方，则还需要考虑是否存在其他事实或情况，能够证明投资方拥有主导被投资方相关活动 的现时能力。例如：投资方能够任命或批准被投资方的关键管理人员，这些关键管理人员 能够主导被投资方的相关活动；投资方能够出于自身利益决定或者否决被投资方的重大交 易；投资方能够控制被投资方董事会等类似权力机构成员的任命程序，或者从其他表决权 持有人手中获得代理投票权；投资方与被投资方的关键管理人员或董事会等类似权力机构 中的多数成员存在关联关系；投资方与被投资方之间存在特殊关系，如被投资方的关键管 理人员是投资方的现任或前任职工，被投资方的经营活动依赖于投资方，被投资方活动的 重大部分有投资方参与其中或者是以投资方的名义进行，投资方自被投资方承担可变回报 的风险或享有可变回报的收益的程度远超过其持有的表决权或其他类似权利的比例等。

投资方所持有的被投资方表决权比例越低，否决投资方所提关于相关活动的议案所需 一致行动的其他投资f数量越少，投资者为了证明其拥有主导被投资方权力的权利，就需 要在更大程度上证明i在这些“其他事实或情况”。

对于被投资方的相关活动通过表决权进行决策，而投资方持有的表决权比例不超过半 数的情况，如果投资方在综合考虑了所有相关情况和事实后仍不能确定投资方是否拥有被 投资方的权力，则投资方不控制被投资方。

【例26-16】B公司为A公司的第一大股东，其对A公司的持股比例为40%，A公 司剩余股东的持股比例高度分散。除B公司外，A公司的其他前十大股东的单家持股比例 均小于3% ,合计不超过10%。剩余东持股比例均小于0,1% 0 A公司的各股东之间不 存在关联关系。A公司的各股东均未持有潜在表决权。

A公司董事会由9名董事组成，其中3名为独立董事。B公司有权向A公司提名4名 非独立董事，其中一名任A公司董事长，另一名任A公司副董事长。A公司董事长同时 兼任B公司的董事长，A公司的一名董事同时兼任B公司的总经理。A公司最高权力机构 为股东大会，与A公司相关活动有关的重大决议应由出席股东大会的股东所持表决权的 1/2以上表决通过。A公司董事会在股东大会授权范围内，负责拟订与A公司相关活动有 关的议案并报股东大会批准，执行股东大会的决议。在历年来的股东大会中，出席股东大 会的股东所持的表决权总数未超过47%。

在本例中，A公司的相关活动通过股东大会半数以上的表决权所主导，然而，B公司 所持表决权仅为40%，未超过半数。因此，B公司在确定其是否有主导A公司相关活动 的权力时，应综合考虑如下因素：

一是各方持有的潜在表决权。本例中，A公司的各股东均未持有潜在表决权。

二是投资方持有的表决权比例与其他方持有的表决权比例和分散程度的比较。B公司 持股比例虽然不足半数，但是其他前十大股东的单家持股比例均小于3%，合计小于 10%。剩余股东持股比例均小于0. 1%。因此，B公司的持股比例相对其他股东而言较 大，并且其他股东持股比例的分散程度较髙。

三是来源于其他合同安排的权利。本例中，除公司章程规定外，A公司的各股东均未 持有其他合同安排的权利。

四是其他事实或情况。A公司的9名董事当中有4名非独立董事由B公司提名，且一 名董事任A公司董事长，另一名任副董事长。由此可见，B公司除直接持有表决权外，还 可以通过任命对B公司相关活动有重大影响力的关键人员来获取权利。此外，A公司董事 长还同时兼任B公司的董事长，A公司的一名董事还同时兼任B公司的总经理。由此可 见，A、B公司之间除股权关系外，还存在核心管理层交叉的情况。.另外，与A公司相关 活动有关的重大决议应由出席股东大会的股东所持表决权的1/2以上表决通过。A公司历 年来的股东大会中，出席股东大会的股东所持的表决权总数未超过47%。B公司所持 40%的表决权已经超过了出席股东大会的股东所持过半数的表决权。

综上考虑，B公司认定其具有对A公司的权力。

【例26-17】A公司的第二、第三及第四大股东的持股比例分别为12%、10%及 8%，其他股东持股比例均小于1%。在历年来的股东大会中，出席股东大会的股东所持 的表决权总数约88%左右。餘此以外，其他事实与【例26-16】一致。

在本例中，B公司对A公司的持股比例相对其他股东而言，并不显著高于其他股东。 B公司虽然为第一大股东，但第二、第三及第四大股东持股比例合计达到30% ,已经接 近于第一大股东40%的持股比例。此外，A公司历年来的股东大会中，出席股东大会的 股东所持的表决权总数约为88%左右。B公司所持40%的表决权也未能超过出席股东大 会的股东所持过半数的表决权。

综合考虑，B公司并不具有对A公司的权力。

6.权力来自于表决权以外的其他权利——来自合同安排

在某些情况下，某些主体的投资方对其的权力并非源自于表决权（例如，表决权可 能仅与日常行政活动工作有关），被投资方的相关活动由一项或多项合同安排决定，例如 证券化产品、资产支持融资工具、部分投资基金等结构化主体。

结构化主体，是指在确定其控制方时没有将表决权或类似权利作为决定因素而设计的 主体。通常情况下，结构化主体在合同约定的范围内开展业务活动，表决权或类似权利仅 与行政性管理事务相关。

结构化主体通常具有下列特征中的多项或全部：

1. 业务活动范围受限。通常情况下，结构化主体在合同约定的范围内开展业务活 动，业务活动范围受到了限制。例如，从事信贷资产证券化业务的结构化主体，在发行资 产支持证券募集资金和购买信贷资产后，根据相关合同，其业务活动是将来源于信贷资产 的现金向资产支持证券投资者分配收益。
2. 有具体明确的目的，而且目的比较单一。结构化主体通常是为了特殊目的而设 立的主体。例如，有的企业发起结构化主体是为了将企业的资产转让给结构化主体以迅速 回收资金，并改变资产结构来满足资产负债管理的需要；有的企业发起结构化主体是为了 满足客户特定的投资需求，吸引到更多的客户；还有的企业发起结构化主体是为了专门从 事研究开发活动，或开展租赁业务等。
3. 股本（如有）不足以支撑其业务活动，必须依靠其他次级财务支持。次级财务 支持是指承受结构化主体部分或全部预计损失的可变收益，其中的“次级”代表受偿顺 序在后。股本本身就是一种次级财务支持，其他次级财务支持包括次级债权、对承担损失 作出的承诺或担保义务等。通常情况下，结构化主体的股本占资产规模的份额较小，甚至 没有股本。当股本很少或没有股本，不足以支撑结构化主体的业务活动时，通常需要依靠 其他次级财务支持来为结构化主体注人资金，支撑结构化主体的业务活动。

(4)通过向投资者发行不同等级的证券（如分级产品）等金融工具进行融资，不同 等级的证券，信用风险及其他风险的集中程度也不同。例如，以发行分级产品的方式融资 是对各级产品的受益权进行了分层配置。购买优先级的投资者享有优先受益权，购买次级 的投资者享有次级受益权。投资期满后，投资收益在逐级保证受益人本金、预期收益及相 关费用后的余额归购买次级的投资者，如果出现投资损失，先由购买次级的投资者承担。 由于不同等级的证券具有不同的信用风险、利率风险或流动性风险，发行分级产品可以满 足不同风险偏好投资者的投资需求。

由于结构化主体的权力并非源自于表决权或类似权利，并且通常还具备上述典型的常 见特征，这无形中加大了投资方分析此类主体的相关活动和是否对该类主体具有权力的判 断难度。投资方在判断能否控制结构化主体时，还需要结合下列四项因素进行进一步的 分析：

①在设立被投资方时所作出的决策及投资方对其设立活动的参与度。投资方需考虑其 是否参与设计被投资方的设立，考虑被投资方初始设立时作出的决策，以评估该参与以及 交易的相关安排是否为投资方提供了足够权利使其拥有对被投资方的权力。参与被投资方 的初始设立，其本身虽不足以表明参与方控制被投资方，但该参与可能使投资方有机会获 得使其拥有对被投资方权力的权利。通过评价被投资方的初始设立时所作的决策，可有助 于确定交易条款是否为某参与者提供了足以构成权力的权利。另外，此类主体在设立后的 动作过程中，其法律上的权力机构所表决的事项往往仅仅与行政事务相关，表决权对其投 资方的回报往往不具备直接和重大关联。在这种情况下，投资方在分析其目的和设计时， 应考虑其被专门设计来承担何种的可变性，投资方通过参与其相关活动是否承担了部分或 全部的可变性。可变性既包括下行风险也包括上行潜能险。

②考虑其他相关合同安排。投资方需考虑此类主体初始设立时的合同安排是否赋予投 资方掌控与被投资方密切相关的活动的权利。例如，看涨期权、看跌期权、,清算权及其他 可能为投资方提供权力的合同安排。当这些合同安排所涉及的活动与此类主体密切相关 时，即使该等活动并未在此类主体的法律框架内发生，而是在其他主体中发生，该等活动 也应被视为是形成此类主体的相关活动的有机组成部分。因此，投资方在与该等活动相关 的合同安排中，投资方明确或者没有明确地享有的决策权均需要进行详细的评估。

③考虑仅在特定情况或事项发生时开展的活动。对于某些此类主体而言，其仅在某些 特定情况或者事项发生时才发生相关活动。这些主体的设计使其明确按照既定的流程和安 排开展某些固定的活动且其相应的回报也是可确定的，除非发生某些特定情况或事项。在 这种情况下，只有在发生这些特定情况或事项时，此类主体所开展的对其回报具有重大影 响的活动相关的决策才是其相关活动。相应地，对相关活动具有决策权的投资方才享有权 力。投资方享有权力并不依赖于这些特定情况或事项已经发生的事实。决策权依赖于特定 情况或特定事件发生这一事实本身也并不表示该权利为保护性权利。

④投资方对被投资方作出的承诺。为确保此类主体持续按照原定设计和计划开展活 动，投资方可能会作出明示或暗示的承诺。上述承诺可能会放大投资方可变回报的风险敞 口，因而促使投资方更有动机获取足够多的权利，使其获得主导被投资方的权力。因此, 投资方作出确保此类主体遵守原定设计经营的承诺可能是投资方拥有控制权力的迹象，但 是其本身并不足以证明权力必然存在或阻止其他方拥有权力。

【例26-18】A公司为一家小额贷款公司，其发起设立主体C，A公司向主体C转让 一个资产池，其中包含众多笔A公司向不同的第三方发放的期限在12个月内的小额贷 款。主体C向众多第三方投资者发行一项资产管理计划，计划存续期为3年，存续期内 分期发行，每期期限为1年。计划的基础资产为主体C向A公司购买的资产池。第三方 投资者共认购该计划75%的份额（每个单一投资者认购的比例都小于0. 5%), A公司认 购剩余25%的份额。

根据主体C初始设立时订立的章程和协议安排，主体C唯一的经营活动是按照既定 的还款计划向贷款人收取本金和利息，并在收到款项后，在既定时间内扣除按与市场水平 相当的费率计算的固定比例手续费后，将款项按份额比例支付给各个投资方。主体C日 常活动的事务，例如人事、财务、行政等管理事务等均由与A公司和主体C不存在关联 公司的第三方资产管理公司B负责管理并按市价收取管理费。计划存续期间的所有相关 资金流均由独立于各方的第三方银行D托管并按市价收取资金托管费。

如果主体C在既定还款时间收取既定的款项，主体C则按照投资者的投资比例将收 取的款项分配给投资者。如果主体C未能在既定的还款时间内收取既定的款项，主体C 则先将巳收取的款项按等比例分配后支付给除A公司以外的投资者，剩余部分再支付给A 公司。当应收款出现违约时，A公司有权根据违约时间、抵押品情况、违约方信用等级来 调整主体C下一步的收款计划。当已收取的款项已经无法向除A公司以外的投资方进行 足额支付时，主体C将会按照某个事先约定的价格将应收款项全部出售给A公司，由A 公司开展进一步的收款或者债务重组安排。

本例中，第一，应先识别出被投资方为主体C，A公司参与了主体C的初始设立。主 体C设立的目的是管理和回收A公司发放的小额贷款。A公司在创设主体C时的安排， 例如认购计划的相对较大部分的份额（25%)、承担劣后偿付的风险（如果未能在既定的 还款时间内收取既定的款项，主体C先将已收取的款项按等比例分配后支付给除A公司 以外的投资者，剩余部分再支付给A公司）以及A公司向主体C签出以固定价格行权的 看跌期权统统显示出A公司承担了重大的可变性，其有足够的动机要获取对主体C的 权力。

第二，主体C的相关活动是对违约应收款的管理活动，理由一是主体C在应收款违 约之前的活动仅仅是按照固定的还款计划向贷款人收取预先确定的款项并过手转交给投资 方并收取固定比例的收款手续费，在款项违约前，主体C的回报不存在重大不确定性； 二是在应收款出现违约时，如何根据实际情况管理违约应收款并调整收款计划，以及按照 固定价格将应收款出售给A公司会对主体C的回报产生重大影响。因此，.主体C的相关 活动是对违约应收款的管理活动，即使应收款出售给A公司后，进一步管理违约资产的 活动由A公司开展而并非在主体C的法律框架下开展。

第三，在识别出主体C的相关活动后，在评估投资方对主体C的权力时,只应考虑 与管理违约应收款相关的权利，尽管该权力只会在应收款发生违约的特定情况下才会被运 用。很明显，本例中，当应收款出现违约时，A公司有权根据违约时间、抵押品情况、违 约方信用等级来调整主体C下一步的收款计划或者债务重组安排，因此，A公司享有对主 体C的权力。

第四，由于A公司认购了主体C发行资产计划25%的份额，由此承担了由于主体C 应收款无法收回时的损失本金和利息的重大风险。此外，A公司认购的份额还属于劣后偿 付级别且向主体C签出按照固定价格回购应收款的看跌期权，与其他的投资方相比，A公 司承担了更加重大的可变性。

第五，A公司承担的可变回报与其对主体C所拥有的权力密切相关。本案例中，A公 司通过行使其对主体C所拥有的权力主导主体C的相关活动——对违约应收款的管理活 动，这一权力的实际行使情况将直接影响到A公司从主体C可获得的可变回报。

综上，A公司享有对主体C的控制权，应将主体C纳人合并范围。

7.权力与回报之间的联系

投资方必须不仅拥有对被投资方的权力和因涉人被投资者而承担或有权获得可变回 报，而且要有能力使用权力来影响因涉人被投资者而获得的投资方回报。只有当投资方不 仅拥有对被投资方的权力、通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报，并且有能力运 用对被投资方的权力来影响其回报的金额时，投资方才控制被投资方。

二、纳入合并范围的特殊情况——对被投资方可分割部分的控制

投资方通常应当对是否控制被投资方整体进行判断。但在少数情况下，如果有确凿证 据表明同时满足下列条件并且符合相关法律法规规定的，投资方应当将被投资方的一部分 视为被投资方可分割Nl部分，进而判断是否控制该部分（可分割部分）：

1.该部分的资产是偿付该部分负债或该部分其他利益方的唯一来源，不能用于偿还 该部分以外的被投资方的其他负债；

,2.除与该部分相关的各方外，其他方不享有与该部分资产相关的权利，也不享有与 该部分资产剩余现金流量相关的权利。 ’

实质上该部分的所有资产、负债及其他相关权益均与被投资方的剩余部分相隔离， 即：该部分的资产产生的回报不能由该部分以外的被投资方其他部分享有，该部分的负债 也不能用该部分以外的被投资方资产偿还。 .

'如果被投资方的一部分资产和负债及其他相关权益满足上述条件，构成可分割部分， 则投资方应当基于控制的判断标准确定其是否能控制该可分割部分，考虑该可分割部分的 相关活动及其决策机制，投资方是否目前有能力主导可分割部分的相关活动并据以从中取 得可变回报。如果投资方控制可分割部分，则应将其进行合并。在此情况下，其他方在考 虑是否合并被投资方时，应仅对被投资方的剩余部分进行控制及合并的评估，而将可分割 部分排除在外。

【例26-19】A公司为有限责任公司，是专门从事房地产开发项目，其主要经营活动 为在B地块上开发住宅和商业地产项目。B地块的开发分三期执行，各期地块的开发成本 和销售收人分设三个独立子账套进行单独核算管理，但与各期开发相关的开发支出均由A 公司作为同一法人主体进行清偿，各期项目相关的营业税、土地增值税及所得税等相关税 收也均由A公司作为同一纳税主体进行统一申报和清算。各地块的相关经营决策互相独 立，其经营损益分别归属于不同的权利人。 ：

在本例中，虽然各期开发项目区分了三个账套进行独立核算管理，然而，这并不足以 说明其中一期开发项目的有关资产、负债和权益均与其余各期的剩余部分相隔离。各期开 发支出和相应税负仍以A公司作为单一主体进行清偿就表明某期资产并非仅承担与该期 资产相关的负债，某期资产也并非是与该期开发相关的负债的唯一支付来源。因此，本例 中的各期开发项目并非可分割的部分，不应被认定为可分割部分。

三、合并范围的豁免——投资性主体

(一')豁免规定

母公司应当将其全部子公司（包括母公司所控制的被投资单位可分割部分、结构化 主体）纳人合并范围。但是，如果母公司是投资性主体，则只应将那些为投资性主体的 投资活动提供相关服务的子公司纳人合并范围，其他子公司不应予以合并，母公司对其他 子公司的投资应当按照公允价值计量且其变动计人当期损益。

一个投资性主体的母公司如果其本身不是投资性主体，则应当将其控制的全部主体， 包括投资性主体以及通过投资性主体间接控制的主体，纳入合并财务报表范围。

(二）投资性主体的定义

当母公司同时满足以下三个条件时，该母公司属于投资性主体：

1. 该公司以向投资方提供投资管理服务为目的，从一个或多个投资者获取资金。 这是一个投资性主体与其他主体的显著区别。
2. 该公司的唯一经营目的，是通过资本增值、投资收益或两者兼有而让投资者获 得回报。投资性主体的经营目的一般可能通过其设立目的、投资管理方式、投资期限、投 资退出战略等体现出来。例如，如果一个基金在募集说明书中说明其投资的目的是为了实 现资本增值、一般情况下的投资期限较长、制定了比较清晰的投资退出战略等，则这些描 述与投资性主体的经营目的是一致的；反之，如果该基金的经营目的是与被投资方合作开 发、生产或者销售某种产品，则其不是投资性主体。 „
3. 该公司按照公允价值对几乎所有投资的业绩进行计量和评价。对于投资性主体 而言，相对于合并子公司财务报表或者按照权益法核算对联营企业或合营企业的投资，公 允价值计量所提供的信息更具有相关性。公允价值计量体现在：在企业会计准则允许的情 况下，在向投资方报告其财务状况和经营成果时应当以公允价值计量其投资；向其关键管 理人员提供公允价值信息，以供他们据此评估投资业绩或作出投资决策。但是，投资性主 体没必要以公允价值计量其固定资产等非投资性资产或其负债。

(三）投资性主体的特征

投资性主体通常应当符合下列四个特征：

1. 拥有一个以上投资。投资性主体通常会同时持有多项投资，以分散风险，但通 过直接或间接投资于另一持有多项投资的投资性主体的，也可能是投资性主体。另'外，当 投资性主体刚设立、尚未寻找到多个符合要求的投资项目，或者刚处置了部分投资、尚未 进行新的投资，或者正处于清算过程中时，也有可能仅持有一项投资。
2. 拥有一个以上投资者。但是，当投资性主体刚刚设立、正在积极识别合格投资 者，或者原持有的权益已经赎回、正在寻找新的投资者，或者处于清算过程中时，或者是 为了代表或支持一个较大的投资者集合的利益而设立的（如某企业设立的年金基金），也 有可能仅拥有一个投资者。
3. 投资者不是该主体的关联方。但是，关联投资者的存在并非表明该主体一定不 是投资性主体。例如，某基金的投资方之一可能是该基金的关键管理人员出资设立的企 业，其目的是更好地激励基金的关键管理人员，这一安排并不影响该基金符合投资性主体

的定义。

(4)该主体的所有者权益以股权或类似权益存在。然而，拥有不同类型的投资者， 并且其中一些投资者可能仅对某类或某组特定投资拥有权利，或者不同类型的投资者对净 资产享有不同比例的分配权的情况，并不说明该主体不是一个投资性主体。

可见，上述特征仅仅是投资性主体的常见特征，当主体不完全具备上述四个特征时， 需要审慎评估，判断是否有确凿证据证明虽然缺少其中一个或几个特征，但该主体仍然符 合投资性主体的定义。 .

【例26 -20】A技术公司设立B高新技术基金，该基金专门投资于髙新技术创业公司 从而获取资本增值。A技术公司持有B高新技术基金80%的权益并且控制该基金，该基 金其余20%的权益由其他10个不相关投资者持有。A技术公司同时持有以公允价值购买 B基金所持有投资的选择权，如果行使该选择权，A技术公司从B基金所持被投资方开发 的技术中受益。B基金没有明确的退出投资的计划，且B基金由该基金投资者代理人作为 投资顾问管理。

本例中，即使B基金的经营目的是为资本增值而进行投资，并向其投资者提供投资 管理服务，B基金也不是投资性主体，主要原因如下：一是A公司持有购买B基金持有 投资的选择权，B基金被投资方开发的资产将使A技术公司受益，这样，除资本增值外， B基金还提供了其他利益；二是B基金的投资计划不包括作为权益投资的投资退出战略， A技术公司持有的选择权并非由B基金控制，也不构成退出战略。

(四）因投资性主体转换引起的合并范围的变化

当母公司由非投资性主体转变为投资性主体时，除仅将为其投资活动提供相关服务的 于公司纳人合并财务报表范围编制合并财务报表外，企业自转变日起对其他子公司不应予 以合并，其会计处理参照部分处置子公司股权但不丧失控制权的处理原则：终止确认与其 他子公司相关资产.（包括商誉）及负债的k面价值，以及其他子公司相关少数股东权益 (包括属于少数股东的其他综合收益y的账面价值，并按照对该子公司的投资在转变日的 公允价值确认一项以公允价值计量且其变动计人当期损益的金融资产，同时将对该子公司 的投资在转变日的公允价值作为处置价款，其与当日合并财务报表中该子公司净资产 (资产、负债及相关商誉之和,扣除少数股东权益）的账面价值之间的差额，调整资本公 积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

当母公司由投资性主体转变为非投资性主体时，应将原未纳人合并财务报表范围的子 公司于转变日纳人合并财务报表范围，将转变日视为购买日，原未纳人合并财务报表范围 的子公司于转变日的公允价值视为购买的交易对价，按照非同一控制下企业合并的会计处 理方法进行会计处理。 .

四、控制的持续评估

控制的评估是持续的，当环境或情况发生变化时，投资方需要评估控制的两个基本要 素中的一个或多个是否发生了变化。如果有任何事实或情况表明控制的两项基本要素中的 一个或多个发生了变化，投资方应重新评估对被投资方是否具有控制。

如果对被投资方的权力的行使方式发生变化，该变化必须反映在投资方对被投资方权 力的评估中。例如，决策机制的变化可能意味着投资方不再通过表决权主导相关活动，而 是由其他方通过协议或者合同赋予的其他权利来主导相关活动。

某些事件即使不涉及投资方，也可能导致该投资方获得或丧失对被投资方的权力。例 如，其他方以前拥有的能阻止投资方控制被投资方的决策权到期失效，则可能使投资方因 此而获得权力。

投资方应考虑因其参与被投资方相关活动而承担的可变回报的风险敞口的变化带来的 影响。例如，如果拥有权力的投资方不再享有可变回报（如与业绩相关的管理费合同到 期），则该投资方会因此而丧失对被投资方的控制。再如，某资产管理计划的管理人原持 有该计划5%的份额，并收取按照该计划的利润的•一定比例的管理费，其获得的可变回报 的规模表明该管理人只是一个代理人，之后，由于该资产管理计划的几个重要投资者的退 出，管理人的持有份额上升，加上管理费之后可变回报的相对比例大幅上升，体现出主要 责任人的特点，从而该管理人需要持续评估其是否控制该资产管理计划。

投资方还应考虑其作为代理人或主要责任人的评估是否发生了变化。投资方与其他方 之间整体关系的变化可能意味着原为代理人的投资方不再是代理人；反之亦然。例如，如 果投资方或其他方的权利发生了变化，投资方应重新评估其代理人或主要责任人的身份。

投资方初始评估控制的结果，或者初始评估其是主要责任人或代理人的结果，不会简 单地因为市场情况的变化（如因市场情况的变化导致被投资方的回报发生变化）而变化， 除非市场情况的变化导致了控制两个要素的一个或多个的改变，或导致主要责任人与代理 人之间的整体关系的改变。

第三节合并财务报表编制原则、前期准备事项及程序

一、合并财务报表的编制原则

合并财务报表作为财务报表，必须符合财务报表编制的一般原则和基本要求。这些基 本要求包括真实可靠、内容完整。与个别财务报表相比，合并财务报表又具有下列特点： 一是反映的对象是由母公司和其全部子公司组成的会计主体；二是编制者是母公司，但所 对应的会计主体是由母公司及其控制的所有子公司所构成的企业集团；三是合并财务报表 是站在合并财务报表主体的立场上，以纳入合并范围的企业个别财务报表为基础，根据其 他有关资料，抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生的内部交易,：考虑了特殊交易事 项对合并财务报表的影响后编制的，旨在反映合并财务报表主体作为一个整体的财务状 况、经营成果和现金流量。因此，合并财务报表的编制除在遵循财务报表编制的一般原则 和要求外，还应当遵循以下原则和要求：

1. 以个别财务报表为基础编制。合并财务报表并不是直接根据母公司和子公司的账 簿编制，而是利用母公司和子公司编制的反映各自财务状况和经营成果的财务报表提供的 数据，通过合并财务报表的特有方法进行编制。以纳人合并范围的个别财务报表为基础， 可以说是客观性原则在合并财务报表编制时的具体体现。
2. —体性原则。合并财务报表反映的是企业集团的财务状况和经营成果，反映的是 由多个法人企业组成的一个会计主体的财务情况，在编制合并财务报表时应当将母公司和 所有子公司作为整体来看待，视为一个会计主体，母公司和子公司发生的经营活动都应当

从企业集团这一整体的角度进行考虑。因此，在编制合并财务报表时，对于母公司与子公 司、子公司相互之间发生的经济业务，应当视同同一会计主体内部业务处理，视同同一会 计主体之下的不同核算单位的内部业务。

3.重要性原则。与个别财务报表相比，合并财务报表涉及多个法人主体，涉及的经. 营活动的范围很广，母公司与子公司经营活动往往跨越不同行业界限，有时母公司与子公 司经营活动甚至相差很大。这样，合并财务报表要综合反映这样的会计主体的财务情况， 必然要涉及重要性的判断问题。特别是在拥有众多子公司的情况下，更是如此。在编制合 并财务报表时，特别强调重要性原则的运用。如对一些项目在企业集团中的某一企业具有 重要性，但对于整个企业集团则不一定具有重要性，在这种情况下根据重要性的要求对财 务报表项目进行取舍，则具有重要的意义。此外，母公司与子公司、子公司相互之间发生 的经济业务，对整个企业集团财务状况和经营成果影响不大时，为简化合并手续也应根据 重要性原则进行取舍，可以不编制抵销分录而直接编制合并财务报表。

二、合并财务报表编制的前期准备事项

合并财务报表的编制涉及多个子公司，有的合并财务报表的合并范围甚至包括数百个 子公司。为了使编制的合并财务报表准确、全面反映企业集团的真实情况，必须做好一系 列的前期准备事项。这些前期准备事项主要有：

(一）统一母子公司的会计政策

会计政策是指企业进行会计核算和编制财务报表时所采用的会计原则、会计程序和会 计处理方法，是编制财务报表的基础，统一母公司和子公司的会计政策是保证母子公司财 务报表各项目反映内容一致的基础。为此，在编制财务报表前，应当尽可能统一母公司和 子公司的会计政策，统一要求子公司所采用的会计政策与母公司保持一致。对一些境外子 公司，由于所在国或地区法律、会计准则等方面的原因，确实无法使其采用的会计政策与 母公司所采用的会计政策保持一致，则应当要求其按照母公司所采用的会计政策重新编报 财务报表，也可以由母公司根据自身所采用的会计政策对境外子公司报送的财务报表进行 调整，以重编或调整编制的境外子公司财务报表，作为编制合并财务报表的基础。

(二）统一母f公司的资产负债表日及会计期间

财务报表总是反映一定日期的财务状况和一定会计期间经营成果的，母公司和子公司 的个别财务报表只有在反映财务状况的日期和反映经营成果的会计期间一致的情况下，才 能进行合并。为了编制合并财务报表，必须统一企业集团内所有的子公司的资产负债表日 和会计期间，使子公司的资产负债表日和会计期间与母公司的资产负债表日和会计期间保 持一致，以便于子公司提供相同资产负债表日和会计期间的财务报表P

对于境外子公司，由于当地法律限制确实不能与母公司财务报表决算日和会计期间一 致的，母公司应当烤照自身的资产负债表日和会计期间对子公司的财务报表进行调整，以 调整后的子公司财务报表为基础编制合并财务报表，也可以要求子公司按照母公司的资产 负债表日和会计期间另行编制报送其个别财务报表。

(三）对子公司以外币表示的财务报表进行折算

对母公司和子公司的财务报表进行合并，其前提必须是母子公司个别财务报表所采用 的货币计量单位一致。在我国允许外币业务比较多的企业采用某一外币作为记账本位币， 境外企业一般也是采用其所在国或地区的货币作为其记账本位币。在将这些企业的财务报

表纳人合并时，则必须将其折算为母^公司所采用的记账本位币表示的财务报表。我国外币 财务报表基本上采用的是现行汇率法。有关外币财务报表的具体折算方法在外币业务中已 作论述，在此不再重复。

(四）收集编制合并财务报表的相关资料

合并财务报表以母公司和其子公司的财务报表以及其他有关资料为依据，由母公司 合并有关项目的数额编制。为编制合并财务报表，母公司应当要求子公司及时提供下 列有关资料：（1)子公司相应期间的财务报表；（2)与母公司及与其他子公司之间发 生的内部购销交易、债权债务、投资及其产生的现金流量和未实现内部销售损益的期 初、期末余额及变动情况等资料；（3)子公司所有者权益变动和利润分配的有关资料；

(4)编制合并财务报表所需要的其他资料，如非同一控制下企业合并购买日的公允价 值资料。

三、合并财务报表的编制程序

合并财务报表的编制是一项极为复杂的工作，不仅涉及本企业会计业务和财务报表， 而且还涉及纳人合并范围的子公司的会计业务和财务报表。为了使合并财务报表的编制工 作有条不紊，必须按照一定的程序有步骤地进行。合并财务报表编制程序大致如下：

1. 设置合并工作底稿。合并工作底稿的作用是为合并财务报表的编制提供基础。在 合并工作底稿中，对母公司和纳入合并范围的子公司的个别财务报表各项目的数额进行汇 总和抵销处理，最终计算得出合并财务报表各项目的合并数。合并工作底稿的基本格式如 表26-1所示。
2. 将母公司、纳入合并范围的子公司个别资产负债表、利润表及所有者权益变动表 各项目的数据过人合并工作底稿，并在合并工作底稿中对母公司和子公司个别财务报表各 项目的数据进行加总，计算得出个别资产负债表、个别利润表及个别所有者权益变动表各 项目合计数额。
3. 编制调整分录与抵销分录，将母公司与子公司、子公司相互之间发生的经济业务 对个别财务报表有关项目的影响进行调整抵销处理。编制调整分录与抵销分录，进行调整 抵销处理是合并财务报表编制的关键和主要内容，其目的在于将因会计政策及计量基础的 差异而对个别财务报表的影响进行调整，以及将个别财务报表各项目的加总数据中重复的 因素等予以抵销。 ’
4. 计算合并财务报表各项目的合并数额。即在母公司和纳人合并范围的子公司个别 财务报表各项目加总数额的基础上，分别计算财务报表中的资产项目、负债项目、所有者 权益项目、收人项目和费用项目的合并数。其计算方法如下：
5. 资产类项目，其合并数根据该项目加总的数额，加上该项目调整分录与抵销分 录的借方发生额，减去该项目调整分录与抵销分录的贷方发生额计算确定。
6. 负债类项目和所有者权益类项目，其合并数根据该项目加总的数额，减去该项 目调整分录与抵销分录的借方发生额，加上该项目调整分录与抵销分录的贷方发生额计算 确定。
7. 有关收益类项目，其合并数根据该项目加总的数额，减去该项目调整分录与抵 销分录的借方发生额，加上该项目调整分录与抵销分录的贷方发生额计算确定。
8. 有关成本费用类项目和有关利润分配的项目，其合并数根据该项目加总的数额, 加上该项目调整分录与抵销分录的借方发生额，减去该项目调整分录与抵销分录的贷方发 生额计算确定。

5.填列合并财务报表。即根据合并工作底稿中计算出的资产、负债、所有者权益、 收人、成本费用类各项目的合并数，填列正式的合并财务报表。

四、编制合并财务报表需要调整抵销的项目

(一）编制合并资产负债表需要调整抵销的项目

合并资产负债表是以母公司和纳人合并范围的子公司的个别资产负债表为基础编制 的。个别资产负债表则是以单个企业为会计主体进行会计核算的结果，它从母公司本身或 从子公司本身的角度对自身的财务状况进行反映。对于企业集团内部发生的经济业务，从 发生内部经济业务的企业来看，发生经济业务的两方都在其个别资产负债表中进行了反 映。例如，集团内部母公司与子公司之间发生的赊购赊销业务，对于赊销企业来说，一方 面，确认营业收入、结转营业成本、计算营业利润，并在其个别资产负债表中反映为应收 账款；而对于赊购企业来说，在内部购入的存货未实现对外销售的情况下，则在其个别资 产负债表中反映为存货和应付账款。在这种情况下，资产、负债和所有者权益类各项目的 加总数额中，必然包含有重复计算的因素。作为反映企业集团整体财务状况的合并资产负 债表，必须将这些重复计算的因素予以扣除，对这些重复的因素进行抵销处理。这些需要 扣除的重复因素，就是合并财务报表编制时需要进行抵销处理的项目。

编制合并资产负债表时需要进行抵销处理的主要有如下项目：（1)母公司对子公司 股权投资项目与子公司所有者权益（或股东权益）项目；（2)母公司与子公司、子公司 相互之间未结算的内部债权债务项目；（3)存货项目，即内部购进存货价值中包含的未 实现内部销售损益；（4)固定资产项目（包括固定资产原价和累计折旧项目），即内部购 进固定资产价值中包含的未实现内部销售损益；（5)无形资产项目，即内部购进无形资 产价值包含的未实现内部销售损益。

(二）编制合并利润表和合并所有者权益变动表需要调整抵销的项目

合并利润表和合并所有者权益变动表是以母公司和纳入合并范围的子公司的个别利润 表和个别所有者权益变动表为基础编制的。利润表和所有者权益变动表作为以单个企业为 会计主体进行会计核算的结果，它从母公司本身或从子公司本身反映一定会计期间经营成 果的形成及其分配情况。在以其个别利润表及个别所有者权益变动表为基础计算的收益和 费用等项目的加总数额中，也必然包含有重复计算沾因素。在编制合并利润表和合并所有 者权益变动表时，也需要将这些重复的因素予以扣除。

编制合并利润表和合并所有者权益变动表时需要进行抵销处理的主要有如下项目： (1)内部销售收人和内部销售成本项目；（2)内部投资收益项目，包括内部利息收入与 利息支出项目、内部股权投资收益项目；，（3)资产减值损失项目，即与内部交易相关的 内部应收账款、存货、固定资产、无形资产等项目的资产减值损失；（4)纳人合并范围 的子公司利润分配项目。

(三）编制合并现金流量表需要调整抵销的项目 \*

合并现金流量表是综合反映母公司及其子公司组成的企业集团，在一定会计期间现金 流人、现金流出数量以及其增减变动情况的财务报表。合并现金流量表以母公司和子公司 的现金流量表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生内部交易对合并现金

流量表的影响后，由母公司编制。

在以母公司和子公司个别现金流量表为基础编制合并现金流量表时，需要进行抵销的 内容主要有：（1)母公司与子公司、子公司相互之间当期以现金投资或收购股权增加的 投资所产生的现金流量。（2)母公司与子公司、子公司相互之间当期取得投资收益收到 的现金与分配股利、利润或偿付利息支付的现金。（3)母公司与子公司、子公司相互之 间以现金结算债权与债务所产生的现金流量。（4)母公司与子公司、子公司相互之间当 期销售商品所产生的现金流量。（5)母公司与子公司、子公司相互之间处置固定资产、 无形资产和其他长期资产收回的现金净额与购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付 的现金。（6)母公司与子公司、子公司相互之间当期发生的其他内部交易所产生的现金 流量。

五、合并财务报表的格式

合并财务报表格式通常在个别财务报表基础上，增加下列项目：

1. 合并资产负债表。（1)在所有者权益项目下增加“归属于母公司所有者权益合 计”，用于反映企业集团的所有者权益中归属于母公司所有者权益的部分，包括实收资本 (或股本）、其他权益工具、资本公积、库存股、其他综合收益、专项储备、盈余公积、 一般风险准备、未分配利润、其他等项目的金额；（2)在所有者权益项目下，增加“少 数股东权益”项目，用于反映非全资子公司的所有者权益中不属于母公司的份额。具体格 式可参见表26-6。
2. 合并利润表。（1)在，“净利润”项目下增加“归属于母公司所有者的净利润” 和“少数股东损益”两个项II，分别反映净利润中兩母公M所有者卓侖的份额和非免 资子公i:(l M朋实现的净利润中妇属于少数股东的份额„同-控制下企业合){■增加f公丨 司的，3期合并利润表中还应在“净利润”项0下增加“芄中：被合并方在合并前实: 现的净利润”项t丨，川于反映冏一控制下企业合并中取得的被合并方在合并丨:丨前实现的: 净利润。（2)在“综合收益总额”项卩1下增加“归厲于母公同所有者的综合收益总额 和“归城于少数股东的综合收益总额”两个项分别反映综合收益总额中出母公荊 所有者氺冇的份额和非全资子公司当期综合收益总额中归属于少数股东的份额。異体: 格式可参见表26 -7。
3. 合并现金流设表,；格式与《企业会计准则第31号——现金流墩表》应用指\_ (2006)中现金流S报表的格式雄本相同。
4. 合并所苻孜权益变动表。应增加“少数股东权益”栏H，反映少数股东权益变动的I 情况。另外，参照合并资产负侦表中的“专项储备”、％■•般风险准备”、“资本公积”、: “其他权益I:具％ “其他综合收益”等项丨的列乂，合并所有者权益变动表中应单列上述 各栏目反映。几体格式可参见衣26-8。

对于纳入合并财务报表的子公司既有一般工商企业，又有金融企业等的’如果母公rtj 在企业粜W经锊中权朮较大,以母公司主业足一般企业还是金融企业确定其报表类別，根. 据集团其他业务适挡增加Ji:他报表类別的相关项H ;如果母公司在企业集团经营中权1不 大，以企业集闭的主业确定其报表类別，根据集闭其他业务适H增加E他报农类别的相关 项目；对于不符合上述情况的，合并财务报表采用•般企业报表格式，根据集团其他业务 适当增加Jt他报表类别的相关项U。

第四节长期股权投资与所有者权益的合并处理 (同\_控制下企业合并）

在一般情况下，企业取得子公司的途径主要有两条：一是对外进行直接投资组建新的 被投资企业使其成为子公司，这里包括单独投资组建全资子公司、与其他企业合资组建非 全资子公司等情况；二是通过企业合并，对现有的企业的股权进行并购，使其成为子公 司，这里包括购买同一控制下的企业的股权使其成为直接的子公司、购买非同一控制下的 企业的股权使其成为子公司两种情况。

一、同一控制下取得子公司合并日合并财务报表的编制

根据现行企业会计准则，母公司在合并日可以编制合并日的合并资产负债表、合并利 润表、合并现金流量表等合并财务报表。母公司在将购买取得子公司股权登记人账后，在 编制合并日合并资产负债表时，只需将对子公司长期股权投资与子公司所有者权益中母公 司所拥有的份额相抵f肖。

【例26-21】甲公司20 x2年1月1日以28 600万元的价格取得A公司80%的股权。 A公司净资产的公允价值为35 000万元。甲公司在购买A公司过程中发生审计、法律服 务等相关费用120万元。上述价款均以银行存款支付。甲公司与A公司均为同一控制下 的企业。A公司采用的会计政策与甲公司一致。A公司20x2年1月1日的资产负债表见 表26 -2中A公司的数据。

由于A公司与甲公司均为同一控制下的企业，按同一控制下企业合并的规定进行处 理。根据A公司资产负债表，A公司股东权益总额为32 000万元，其中，股本为20 000 万元，资本公积为8 000万元，盈余公积为1 200万元，未分配利润为2 800万元。合并 后，甲公司在A公司股东权益中所拥有的份额为25 600万元。甲公司对A公司长期股权 投资的初始投资成本为25 600万元。至于购买该股权过程中发生的审计、估值等相关费 用，则直接计入当期损益，即计人当期管理费用。

母公司在对A公司投资进行账务处理后编制的资产负债表，以及A公司当日的资产 负债表如表26 -1所示。

在本例中，对于甲公司为购买A公司所发生的审计等费用实际上已支付给会计师事 务所等中介机构，不属于甲公司与A公司所构成的企业集团内部交易，不涉及抵销处理 的问题。编制合并日合并资产负债表时，假定不考虑留存收益恢复因素，甲公司应当进行 如下抵销处理：

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 股本 | 20 | 000 |
| 资本公积 | 8 | 000 |
| 盈佘公积 | 1 | 200 |
| 未分配利润 | 2 | 800 |

贷：长期股权投资 25 600

少数股东权益 6 400

根据上述抵销分录，编制合并工作底稿如表26 - 1所示。

表26-1 合并工作底稿 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 甲公司 | A公司 | 合计数 | 抵销分录 | | 少数股东 权益 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 |
| 流动资产： |  |  |  |  |  |  |  |
| 货币资金 | 9 000 | 4 200 | 13 200 |  |  |  | 13 200 |
| 以公允价值计量且其变动计人 当期损益的金融资产 | 4 000 | 1 800 | 5 800 |  |  |  | 5 800 |
| 衍生金融资产 |  |  |  |  |  |  |  |
| 应收票据 | 4 700 | 3 000 | 7 700 |  |  |  | 7 700 |
| 应收账款 | 5 800 | 3 920 | 9 720 |  |  |  | 9 720 |
| 预付款项 | 2 000 | 880 | 2 880 |  |  |  | 2 880 |
| 应收利息 |  |  |  |  |  |  |  |
| 应收股利 | 4 200 | 0 | 4 200 |  |  |  | 4 200 |
| 其他应收款 | 0 | 0 | 0 |  |  |  | 0 |
| 存货 | 31 000 | 20 000 | 51 000 |  |  |  | 51 000 |
| 一年内到期的非流动资产 |  |  |  |  |  |  |  |
| 其他流动资产 | 1 300 | 1 200 | 2 500 |  |  |  | 2 500 |
| 流动资产合计 | 62 000 | 35 000 | 97 000 |  |  |  | 97 000 |
| 非流动资产： |  |  |  |  |  |  |  |
| 可供出售金融资产 | 11 400 | 0 | 11 400 |  |  |  | 11 400 |
| 持有至到期投资 | 10 000 | 0 | 10 000 |  |  |  | 10 000 |
| 长期应收款 |  |  |  |  |  |  |  |
| .长期股权投资 | 25 600 | 0 | 25 600 |  | 25 600 |  | 0 |
| 投资性房地产 |  |  |  |  |  |  |  |
| 固定资产 | 21 000 | 18 000 | 39 000 |  |  |  | 39 000 |
| 在建工程 | 20 000 | 3 400 | 23 400 |  |  |  | 23 400 |
| 工程物资 ‘ |  |  |  |  |  |  |  |
| 固定资产清理 |  |  |  |  |  |  |  |
| 生产性生物资产 |  |  |  |  |  |  |  |
| 油气资产 |  |  |  |  |  |  |  |
| 无形资产 | 4 000 | 1 600 | 5 600 |  |  |  | 5 600 |
| 开发支出 |  |  |  |  |  |  |  |
| 商誉 | 2 000 | 0 | 2 000 |  |  |  | 2 000 |
| 长期待摊费用 |  |  |  |  |  |  |  |
| 递延所得税资产 |  |  |  |  |  |  |  |

续表

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 甲公司 | A公司 | 合计数 | 抵销分录 | | 少数股东 权益 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 |
| 其他非流动资产 | 0 | 0 | 0 |  |  |  | 0 |
| 非流动资产合计 | 94 000 | 23 000 | 117 000 |  | 25 600 |  | 91 400 |
| 资产总计 | 156 000 | 58 000 | 214 000 |  | 25 600 |  | 188 400 |
| 流动负债： |  |  |  |  |  |  |  |
| 短期借款 | 12 000 | 5 000 | 17 000 |  |  |  | 17 000 |
| 以公允价值计量且其变动计人 当期损益的金融负债 | 3 800 | 0 | 3 800 |  |  |  | 3 800 |
| 衍生金融负债 |  |  |  |  |  |  |  |
| 应付票据 | 10 000 | 3 000 | 13 000 |  |  |  | 13 000 |
| 应付账款 | 18 000 | 4 200 | 22 200 |  |  |  | 22 200 |
| 预收款项 | 3 000 | 1 300 | 4 300 |  |  |  | 4 300 |
| 应付职工薪酬 | 6 000 | 1 600 | 7 600 |  |  |  | 7 600 |
| 应交税费 | 2 000 | 1 200 | 3 200 |  |  |  | 3 200 |
| 应付利息 |  |  |  |  |  |  |  |
| 应付股利 | 4 000 | 4 000 | 8 000 |  |  |  | 8 000 |
| 其他应.付款 | 0 | 0 | 0 |  |  |  | 0 |
| ,一年内到期的非流动负债 |  |  |  |  |  |  |  |
| 其他流动负债 | 1 200 | 700 | 1 900 |  |  |  | 1 900 |
| 流动负债合计 | 60 000 | 21 000 | 81 000 |  |  |  | 81 000 |
| 非流动负债： |  |  |  |  |  |  |  |
| 长期借款 | 4 000 | 3 000 | 7 000 |  |  |  | 7 000 |
| 应付债券 | 20 000 | 2 000 | 22 000 |  |  |  | 22 000 |
| 长期应付款 | 2 000 | 0 | 2 000 |  |  |  | 2 000 |
| 专项应付款 |  |  |  |  |  |  |  |
| 预计负债 |  |  |  |  |  |  |  |
| 递延所得税负债 |  |  |  |  |  |  |  |
| 其他非流动负债 | 0 | 0 | 0 |  |  |  | 0 |
| 非流动负债合计 | 26 000 | 5 000 | 31 000 |  |  |  | 31 000 |
| 负债合计 | 86 000 | 26 000 | 112 000 |  |  |  | 112 000 |
| 股东权益： |  |  |  |  |  |  |  |
| 股本 | 40 000 | 20 000 | 60 000 | 20 000 |  |  | 40 000 |
| 其他权益工具 |  |  |  |  |  |  |  |
| 其中：优先股 |  |  |  |  |  |  |  |
| 永续债 |  |  |  |  |  |  |  |

续表

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ■项 目 | 甲公司 | A公司 | 合计数 | 抵销 | 分录 | 少数股东 权益 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 |
| 资本公积 | 10 000 | 8 000 | 18 000 | 8 000 |  |  | 10 000 |
| 减：库存股 |  |  |  |  |  |  |  |
| 其他综合收益 |  |  |  |  |  |  |  |
| 专项储备 |  |  |  |  |  |  |  |
| 盈余公积 | 11 000 | 1 200 | 12 200 | 1 200 |  |  | U 000 |
| 未分配利润 ‘ | 9 000 | 2 800 | 11 800 | 2 800 |  |  | 9 000 |
| 股东权益合计 | 70 000 | 32 000 | 102 000 | 32 000 |  |  | 70 000 |
| 少数股东权益 |  |  |  |  |  | 6 400 | 6 400 |
| 负债和股东权益总计 | 156 000 | 58 000 | 214 000 | 32 000 |  | 6 400 | 188 400 |

二、直接投资及同一控制下取得子公司合并日后合并财务报表的编制

编制合并日后合并财务报表时，首先，将母公司对子公司长期股权投资由成本法核算 的结果调整为权益法核算的结果，使母公司对子公司长期股权投资项目反映其在子公司所 有者权益中所拥有权益的变动情况；其次，将母公司对子公司长期股权投资项目与子公司 所有者权益项目等内部交易相关的项目进行抵销处理，将内部交易对合并财务报表的影响 予以抵销；最后，在编制合并日合并工作底稿的基础上，编制合并财务报表。

(一）长期股权投资成本法核算的结果调整为权益法核算的结果

将成本法核算调整为权益法核算时，应当自取得对子公司长期股权投资的年度起，逐 年按照子公司当年实现的净利润中属于母公司享有的份额，调整增加对子公司长期股权投 资的金额，并调整增加当年投资收益；对于子公司当期分派的现金股利或宣告分派的股利 中母公司享有的份额，则调整冲减长期股权投资的账面价值，同时调整减少原投资收益。 之所以要按子公司分派或宣告分派的现金股利调整减少投资收益，是因为在成本法核算的 情况下，母公司在当期的财务报表中已按子公司分派或宣告分派的现金股利确认投资 收益。

在取得子公司长期股权投资的第2年，将成本法调整为权益法核算的结果时，则在调 整计算第一年年末权益法核算的对子公司长期股权投资的金额的基础上，按第二年子公司 实现的净利润中母公司所拥有的份额，调增长期股权投资的金额；按子公司分派或宣告分 派的现金股利中母公司所拥有的份额，调减长期股权投资的金额。以后年度的调整，则比 照上述做法进行调整处理。

子公司除净损益以外所有者权益的其他变动，在按照权益法对成本法核算的结果进行 调整时，应当根据子公司本期除损益以外的所有者权益的其他变动而计入资本公积或其他 综合收益的金额中所享有的金额，对长期股权投资的金额进行调整。在以后年度将成本法 调整为权益法核算的结果时，也应当持续考虑这一因素对长期股权投资的金额进行调整。

【例26 -22】接【例26\_21】。甲公司于20x2年1月1日，以28 600万元的价格取 得A公司80%的股权，使其成为子公司。甲公司和A公司20 x 2年度个别财务报表如表

26 -2.表26 -3和表26 -4所示。

表26-2 资产负债表 会企01表

编制单位： 20x2年12月31日 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 资 产 | 甲公司 | A公司 | 负债和所有者权益 (或股东权益） | 甲公司 | A公司 |
| 流动资产： |  |  | 流动负债： |  |  |
| 货币资金 | 5 700 | 6 500 | 短期借款 ’ | 10 000 | 4 800 |
| 以公允价值计量且其变动计 人当期损益的金融资产 | 3 000 | 5 000 | 以公允价值计量且其变动 计人损益的金融负债 | 4 000 | 2 400 |
| 衍生金融资产 |  |  | 衍生金融负债 |  |  |
| 应收票据 | 7 200 | 3 600 | 应付票据 | 13 000 | 3 600 |
| 应收账款 | 8 500 | 5 100 | 应付账款 | 18 000 | 5 200 |
| 预付款项 | 1 500 | 2 500 | 预收款项 | 4 000 | 3 900 |
| 应收利息 |  |  | 应付职工薪酬 | 5 000 | 1 600 |
| 应收股利 | 4 800 | 0 | 应交税费 | 2 700 | 1 400 |
| 其他应收款 | 500 | 1 300 | 应付利息 |  |  |
| 存货 | 37 000 | 18 000 | 应付股利 | 5 000 | 4 500 |
| 一年内到期的非流动资产 |  |  | 其他应付款 | 300 | 700 |
| 1其他流动资产 | 1 800 | 1 000 | 一年内到期的非流动负债 |  |  |
|  |  |  | 其他流动负债 | 2 000 | 900 |
| 流动资产合计 | 70 000 | 43 000 | 流动负债合计 | 64 000 | 29 000 |
| 非流动资产： |  |  |  |  |  |
| '可供出售金融资产 | 8 000 | 0 | 非流动负债： |  |  |
| 持有至到期投资 | 13 000 | 4 000 | 长期借款 | 4 000 | 5 000 |
| 长期应收款 |  |  | 应付债券 | 20 000 | 7 000 |
| 长期股权投资 | 40 000 | 0 | 长期应付款 | 6 000 | 0 |
| 投资性房地产 |  |  | 专项应付款 |  |  |
| 固定资产 | 28 000 | 26 000 | 预计负债 |  |  |
| 在建工程 | 13 000 | 4 200 | 递延所得税负债 |  |  |
| 工程物资 |  |  | 其他非流动负债 | 0 | 0 |
| 固定资产清理 |  |  | 非流动负债合计 | 30 000 | 12 000 |
| 生产性生物资产 |  |  | 负债合计 | 94 000 | 41 000 |
| 油气资产 |  |  | 股东权益： |  |  |
| 无形资产 | 6 000 | 1 800 | 股本 | 40 000 | 20 000 |
| 开发支出 |  |  | 其他权益工具 |  |  |
| 商誉 | 2 000 | 0 | 其中：优先股 |  |  |

续表

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 资 产 | 甲公司 | A公司 | 负债和所有者权益 (或股东权益） | 甲公司 | A公司 |
| 长期待摊费用 |  |  | 永续债 |  |  |
| 递延所得税资产 |  |  | 资本公积 | 10 000 | 8 000 |
| 其他非流动资产 | 0 | 0 | 减：库存股 |  |  |
| 非流动资产合计 | 110 000 | 36 000 | 其他综合收益 |  |  |
|  |  |  | 专项储备 |  |  |
|  |  |  | 盈余公积 | 18 000 | 3 200 |
|  |  |  | 未分配利润 | 18 000 | 6 800 |
|  |  |  | 股东权益合计 | 86 000 | 38 000 |
| 资产总计 | 180 000 | 79 000 | 负债和股东权益总计 | 180 000 | 79 000 |

表26-3 利润表 会企02表

编制单位： 20x2年度 单位：万元

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 项 目 | 甲公司 | A公司 |
| 一、营业收人 | 150 000 | 94 800 |
| 减：营业成本 | 96 000 | 73 000 |
| 营业税金及附加 | 1 800 | 1 000 |
| 销售费用 | 5 200 | 3 400 |
| 管理费用 ， | 6 000 | 3 900 |
| 财务费用 | 1 200 | 800 |
| 资产减值损失 | 600 | 300 |
| 力[]:公允价值变动收益（损失以号填列） | 0 | 0 |
| 投资收益（损失以“号填列） | 9 800 | 200 |
| 其中：对联营企业和合营企业的投资收益（损失以号填列） |  |  |
| 二、营业利润（亏损以号填列） | 49 000 | 12 600 |
| 力口：营业外收人 | 1 600 | 2 400 |
| 其中：非流动资产处置利得 |  |  |
| \_减：营业外支出 | 2 600 | 1 000 |
| ' 其中：非流动资产处置损失 |  |  |
| 三、利润总额（亏损总额以号填列） | 48 000 | 14 000 |
| 减：所得税费用 | 12 000 | 3 500 |
| 四、净利润（净亏损以号填列） | 36 000 | ' 10 500 |
| 五、其他综合收益的税后净额 |  |  |
| (―)以后不能重分类进损益的其他综合收益 |  |  |
| 1.重新计量设定受益计划净负债或净资产的变动 |  |  |

续表

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 项 目 | 甲公司 | A公司 |
| 2.权益法下在被投资单位不能重分类进损益的其他综合收益中享有的份额 |  |  |
| 3.其他 |  |  |
| (二）以后将重分类进损益的其他综合收益 |  |  |
| 1.权益法下在被投资单位以后将重分类进损益的其他综合收益中享有的份额 |  |  |
| 2.可供出售金融资产公允价值变动损益 |  |  |
| 3-持有至到期投资重分类为可供出售金融资产损益 |  |  |
| 4.现金流量套期损益的有效部分 |  |  |
| 5.外部财务报表折差额 |  |  |
| 6.其他 |  |  |
| 六、综合收益总额 ' | 36 000 | 10 500 |
| 七、每股收益： |  |  |
| (一）■本每股收益 |  |  |
| (二）稀释每股收益 |  |  |

表26-4 股东权益变动表. 会企04表

20x2年度 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项目 | 甲公司 | | | | | | | | | :A公司 | | | | | | | | |
| 股本 | 其他权  益工具 | 资本  公积 | 减：库 存股 | 其他综  合收益 | 盈余  公积 | 未分配  利润 | 专项  储备 | 股东权  益合计 | 股本 | 其他权  益工具 | 资本  公积 | 减：库 存股 | 其他综  合收益 | 盈余  公积 | 未分配  利润 | 专项  储备 | 股东权  益合计 |
| 一、上年年 末余额 | 40 000 |  | 10 000 |  |  | 11000 | 9 000 |  | 70 000 | 20 000 |  | 8 000 |  |  | 1 200 | 2 800 |  | 32 000 |
| 加：会计政 策变更 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 前期差错 更正 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 二、本年年 初余额 | 40 000 |  | 10 000 |  |  | 11 000 | 9 000 |  | 70 000 | 20 000 |  | 8 000 |  |  | 1200 | 2 800 |  | 32 000 |
| 三、本年增 减变动金額 (减少以 “”号填 列） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (一）综合 收益总额 |  |  |  |  |  |  | 36 000 |  | 36 000 |  |  |  |  |  |  | 10 500 |  | 10 500 |
| (二）所有 者投入和减 少资本 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

续表

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项目 | 甲公司 | | | | | | | | | A公司 | | | | | | | | |
| 股本 | 其他权  益工具 | 资本  公积 | 减：库 存股 | 其他综  合收益 | 盈余  公积 | 未分配  利润 | 专项  储备 | 股东权  益合计 | 股本 | 其他权  益工具 | 资本  公积 | 减：库 存股 | 其他综  合收益 | 盈余  公积 | 未分配  利润 | 专项  储备 | 股东权  益合计 |
| 1.所有者投 人的普通股 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 2.其他权益 工具持有者 投人资本 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 3.股份支付 计人所有者 权益的份额 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 4.其他 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (三）利润 分配 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 1.提取盈余 公积 |  |  |  |  |  | 7 000 | 7 000 |  |  |  |  |  |  |  | 2 000 | 2 000 |  |  |
| 2.对股东的 分配 |  |  |  |  |  |  | 20 000 |  | 20 000 |  |  |  |  |  |  | 4 500 |  | 4 500 |
| 3-其他 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (四）’股东 权益内部 结转 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 1.资本公积 转增股本 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 2.盈余公积 转增股本 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 3.盈余公积 弥补亏损 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 4.其他 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 四、本年年 末余額 | 40 000 |  | 10 000 |  |  | 18 000 | 18 000 |  | 86 000 | 20 000 |  | 8 000 |  |  | 3 200 | 6 800 |  | 38 000 |

A公司20 X2年1月1日股东权益总额为32 000万元，其中，股本为20 000万元， 资本公积为8 000万元，盈余公积为1 200万元，未分配利润为2 800万元；20 x 2年12 月31日，股东权益总额为38 000万元，其中，股本为20 000万元，资本公积为8 000万 元，盈余公积为3 200万元，未分配利润为6 800万元。

A公司20 x2年全年实现净利润10 500万元，经公司董事会提议并经股东会批准， 20x2年提取盈余公积2 000万元，向股东宣告分派现金股利4 500万元。

本例中，A公司当年实现净利润10 500万元，经公司董事会提议并经股东会批准， 20x2年提取盈余公积2 000万元，向股东宣告分派现金股利4 500万元。甲公司对A公 司长期股权投资取得时的账面价值为25 600万元，20x2年12月31曰仍为25 600万元， 甲公司当年确认投资收益3 600万元。

将成本法核算的结果调整为权益法核算的结果相关的调輕分录如下：

借：长期股权投资——A公司 8 400 ①

贷：投资收益 8 400

借：投资收益 3 600 ②

贷：长期股权投资——A公司 3 600

经过上述调整分录后，甲公司对A公司长期股权投资的账面价值为30 400万元 (25 600 +8 400 -3 600)。甲公司对A公司长期股权投资的账面价值30 400万元正好与母 公司在A公司股东权益中所拥有的份额相等。

(二）合并抵销处理

在合并工作底稿中，对长期股权投资的金额进行调整后，长期股权投资的金额正好反 映母公司在子公司所有者权益中所拥有的份额。或者也可以不进行权益法调整，直接抵 销，本章存货举例中是按照先调整后抵销的原则处理的。要编制合并财务报表，在此基础 上还必须按编制合并If务报表的要求进行合并抵销处理，将母公司与子公司之间的内部交 易对合并财务报表的影响予以抵销。

编制合并财务报表时，首先，必须将母公司对子公司长期股权与子公司所有者权益中 所拥有的份额予以抵销。根据母公司在子公司所有者权益中拥有份额的多少不同，可以将 子公司分为全资子公司和非全资子公司。对于全资子公司，进行抵销处理时将对子公司长 期股权投资的金额与子公司所有者权益全额抵销；而对于非全资子公司，则将长期股权投 资与子公司所有者权益中母公司所拥有的金额进行抵销，不属于母公司的份额，即属于子 公司少数股东的权益，应将其转为少数股东权益。

接【例26 -22】，本例经过调整后，甲公司对A公司长期股权投资的金额为30 400 万元；A公司股东权益总额为38 000万元，甲公司拥有80%的股权，即在子公司股东权 益中拥有30 400万元；其余20%则属于少数股东权益。

长期股权投资与子公司所有者权益相互抵销时，其抵销分录如下：

借：股本 20 000 ③

资本公积 8 000

盈余公积 3 200

未分配利润 6 800

贷：长期股权投资 30 400

少数股东权益 7 600

其次，还必须将对子公司的投资收益与子公司当年利润分配相抵销，使合并财务报表 反映母公司股东权益变动的情况。从单一企业来讲，当年实现的净利润加上年初未分配利 润是企业利润分配的来源，企业对其进行分配，提取盈余公积、向股东分配股利以及留待 以后年度的未分配利润（未分配利润可以理解为将这部分利润分配到下一会计年度）等， 则是利润分配的去向。而子公司当年实现的净利润，可以分为两部分：一部分属于母公司 所有，即母公司的投资收益；另一部分则属于少数股东所有，即少数股东本期收益。为了 使合并财务报表反映母公司股东权益的变动情况及财务状况，则必须将母公司投资收益、 少数股东收益和期初未分配利润与子公司当年利润分配以及未分配利润的金额相抵销。

甲公司进行上述抵销处理时，其抵销分录如下：

借：投资收益 8 400 ④

少数股东损益 2 100

年初未分配利润 2 800 '

贷：提取盈余公积 2 000

向股东分配利润 4 500

年末未分配利润 6 800

同时，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 人留存收益。

另外，本例中A公司本年宣告分派现金股利4 500万元，股利款项尚未支付，A公司已 .将其计列应付股利4 500万元。甲公司根据A公司宣告的分派现金股利的公告，按照其所享 有的金额，巳确认应收股利，并在其资产负债表中计列应收股利3 600万元。这属于母公司 与子公司之间的债权债务，.在编制合并财务报表时必须将其予以抵销，其抵销分录如下：

借：应付股利 3 600 ⑤

贷：应收股利 3 600

根据上述调整分录①和②和抵销分录③至⑤，编制合并工作底稿如表26 -5所示。

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 母公司 | 子公司 | 合计数 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股东 权益 | 合并数 |
| 借方 | 食方 | 借方 | 贷方 |
| 流动资产： |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 货币资金 | 5 700 | 6 500 | 12 200 |  |  |  |  |  | 12 200 |
| 以公允价值计量且其 变动计人当期损益的金 融资产 | 3 000 | 5 000 | 8 000 |  |  |  |  |  | 8 000 |
| 衍生金融资产 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 应收票据 | 7 200 | 3 600 | 10 800 |  |  |  |  |  | 10 800 |
| 应收账款 | 8 500 | 5 100 | 13 600 |  |  |  |  |  | 13 600 |
| 预付款项 | 1 500 | 2,500 | 4 000 |  |  |  |  |  | 4 000 |
| 应收股利 | 4 800 | 0 | 4 800 |  |  |  | 3 600(5) |  | 1 200 |
| 其他应收款 | 500 | 1 300 | 1 800 |  |  |  |  |  | 1 800 |
| 存货 | 37 000 | 18 000 | 55 000 |  |  |  |  |  | 55 000 |
| 其他流动资产 | 1 800 | 1 000 | 2 800 |  |  |  |  |  | 2 800 |
| 流动资产合计 | 70 000 | 43 000 | 113 000 |  |  |  | 3 600 |  | 109 400 |
| 非流动资产： |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 可供出售金融资产 | 8 000 | 0 | 8 000 |  |  |  |  |  | 8 000 |
| 持有至到期投资 | 13 000 | 4 000 | 17 000 |  |  |  |  |  | 17 000 |

表 26 -5

合并工作底稿 20x2年度

单位：万元

续表

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 母公司 | 子公司 | 合计数 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股东 权益 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 |
| 长期股权投资 | 40 000 | 0 | 40 000 | 8 400① | 3 600② |  | 30 400③ |  | 14 400 |
| 固定资产原价 | 28 000 | 26 000 | 54 000 |  |  |  |  |  | 54 000 |
| 在建工程 | 13 000 | 4 200 | 17 200 |  |  |  |  |  | 17 200 |
| 无形资产 | 6 000 | 1 800 | 7 800 |  |  |  |  |  | 7 800 |
| 商誉 | 2 000 | 0 | 2 000 |  |  |  |  |  | 2 000 |
| 其他非流动资产 | 0 | 0 | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
| 非流动资产合计 | 110 000 | 36 000 | 146 000 | 8 400 | 3 600 |  | 30 400 |  | 120 400 |
| 资产总计 | 180 000 | 79 000 | 259 000 | B 400 | 3 600 |  | 34 000 |  | 229 800 |
| 流动负债： |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 短期借款. | 10 000 | 4 800 | 14 800 |  |  |  |  |  | 14 800 |
| 以公允价值计量且其 变动计人当期损益的金 融负债 | 4 000 | 2 400 | 6 400 |  |  |  |  |  | 6 400 |
| 衍生金融负债 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 应付票据 | 13 000 | 3 600 | 16 600 |  |  |  |  |  | 16 600 |
| 应付账款 | 18 000 | 5 200 | 23 200 |  |  |  |  |  | 23 200 |
| '预收款项 | 4 000 | 3 900 | 7 900 |  |  |  |  |  | 7 900 |
| 应付职工薪酬 | 5 000 | 1 600 | 6 600 |  |  |  |  |  | 6 600 |
| 应交税费 | 2 700 | 1 400 | 4 100 |  |  |  |  |  | 4 100 |
| 应付股利 | 5 000 | 4 500 | 9 500 |  |  | 3 600⑤ |  |  | 5 900 |
| 其他应付款 | 300 | 700 | 1 000 |  |  |  |  |  | 1 000 |
| 其他流动负债 | 2 000 | 900 | 2 900 |  |  |  |  |  | 2 900 |
| 流动负债合计 | 64 000 | 29 000 | 93 000 |  |  | 3 600 |  |  | 89 400 |
| 非流动负债： |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 长期借款 | 4 000 | 5 000 | 9 000 |  |  |  |  |  | 9 000 |
| 应付债券 | 20 000 | 7 000 | 27 000 |  |  |  |  |  | 27 000 |
| 长期应付款 | 6 000 | 0 | 6 000 |  |  |  |  |  | 6 000 |
| 其他非流动负债 | 0 | 0 | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
| 非流动负债合计 | 30 000 | 12 000 | 42 000 |  |  |  |  |  | 42 000 |
| 负债合计 | 94 000 | -41 000 | 135 000 |  |  | 3 600 |  |  | 131 400 |
| 股东权益： |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 股本 | 40 000 | 20 000 | 60 000 |  |  | 20 000③ |  |  | 40 000 |
| 资本公积 | 10 000 | 8 000 | 18 000 |  |  | 8 000(D |  |  | 10 000 |
| 盈余公积 | 18 000 | 3 200 | 21 200 |  |  | 3 200③ |  |  | 18 000 \_ |

续表

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 母公司 | 子公司 | 合计数 | 调整分录. | | 抵销分录 | | 少数股东 权益 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 |
| 未分配利润1 (见本 表最后一行） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 股东权益合计 | 86 000 | 38 000 | 124 000 |  |  | 41 600 |  |  | 90 800 |
| 少数股东权益 |  |  |  |  |  |  |  | 7 600(1) | 7 600 |
| 负债和股东权益  总计 | 180 000 | 79 000 | 259 000 |  |  |  |  |  | 229 800 |
| 利润表 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 一、营业收入 | 150 000 | 94 800 | 244 800 |  |  |  |  |  | 244 800 |
| 减：营业成本 | 96 000 | 73 000 | 169 000 |  |  |  |  |  | 169 000 |
| 营业税金及附加 | 800 | 000 | 2 800 |  |  |  |  |  | 2 800 |
| 销售费用 | 5 200 | 3 400 | 8 600 |  |  |  |  |  | 8 600 |
| 管理费用 | 6 000 | 3 900 | 9 900 |  |  |  |  |  | 9 900 |
| - 财务费用 | 200 | 800 | 2 000 |  |  |  |  |  | 2 000 |
| 资产减值损失 | 600 | 300 | 900 |  |  |  |  |  | 900 |
| 力口：公允价值变动 收益 | 0 | 0 | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
| ,投资收益 | 9 800 | 200 | 10 000 | 3 600② | 8 400① | 8 400@ |  |  | 6 400 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 二、营业利润 | 49 000 | 12 600 | 61 600 | 3 600 | 8 400 | 8 400 |  |  | 58 000 |
| 力n:营业外收人 | 1 600 | 2 400 | 4 000 |  |  |  |  |  | 4 000 |
| 减：营业外支出 | 2 600 | 1 000 | 3 600 |  |  |  |  |  | 3 600 |
| 三、利润总额 | 48 000 | 14 000 | 62 000 | 3 600 | 8 400 | 8 400 |  |  | 58 400 |
| 减：所得税费用 | 12 000 | 3 500 | 15 500 |  |  |  |  |  | 15 500 |
| 四、净利润 | 36 000 | 10 500 | 46 500 | 3 600 | 8 400 | 8 400 |  |  | 42 900 |
| 归属于母公司股东 损益 |  |  |  |  |  |  |  |  | 40 800 |
| 少数股东损益 |  |  |  |  |  |  |  | 2 100@ | 2 100 |
| 五、其他综合收益的税 后净额 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 六、综合收益总额 | 36 000 | 10 500 | 46 500 | 3 600 | 8 400 | 8 400 |  |  | 42 900 |
| 归属于母公司股东 的综合收益总额 |  |  |  |  |  |  |  |  | 40 800 |
| 归属于少数股东的 综合收益总额 |  |  |  |  |  |  |  | 2 100 ④ | 2 100 |

续表

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 母公司 | 子公司 | 合计数 | 调整分录 | | 抵销分录. | | 少数股东 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 | 权益 |
| 一、年初未分配利润 | 9 000 | 2 800 | 11 800 |  |  | 2 800® |  |  | 9 000 |
| 二、本年增减变动金额 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 其中：利润分配 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 1.提取盈余公积 | 7 000 | 2 000 | 9 000 |  |  |  | 2 000® |  | 7 000 |
| 2.对股东的分配 | 20 000 | 4 500 | 24 500 |  |  |  | 4 500④ |  | 20 000 |
| 三、年末未分配利润 | 18 000 | 6 800 | 24 800 | 3 600 | 8 400 | 6 800③ 18 000 | 6 800④ 13 300 | 2 100(g) | 22 800 \* |

注：\* 22 800 =24 800 + (8 400 -3 600) + (13 300 - 18 000) -2 100

根据上述合并工作底稿，可以编制甲公司20x2年度合并资产负债表、合并利润表和 合并股东权益变动表如表26 -6、表26 -7和表26 -8所示。

表 26 - 6

编制单位：甲公司

合并资产负债表

20 x2年12月31日

会合01表 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 资 产 | 期末余额 | 年初余额 | 负债和所有者权益 (或股东权益） | 期末余额 | 年初余额 |
| 流动资产： |  |  | 流动负债： |  |  |
| 1货币资金 | 12 200 |  | 短期借款 | 14 800 |  |
| 以公允价值计量且其变动 计人当期损益的金融资产 | 8 000 |  | 以公允价值计量且其变动计人 当期损益的金融负债 | 6 400 |  |
| 衍生金融资产 |  |  | 衍生金融负债 |  |  |
| 应收票据 | 10 800 |  | 应付票据 | 16 600 |  |
| 应收账款 | 13 600 |  | 应付账款 | 23 200 |  |
| 预付款项 | 4 000 |  | 预收款项 | 7 900 |  |
| 应收利息 |  |  | 应付职工薪酬 | 6 600 |  |
| 应收股利 | 1 200 |  | 应交税费 | 4 100 |  |
| 其他应收款 | 1 800 |  | 应付利息 |  |  |
| 存货 | 55 000 |  | 应付股利 | 5 900 |  |
| 一年内到期的非流动资产 |  |  | 其他应付款 | 1 000 |  |
| 其他浠动资产 | 2 800 |  | 一年内到期的非流动负债 |  |  |
|  |  |  | 其他流动负债 | 2 900 |  |
| 流动资产合计 | 109 400 |  | 流动负债合计 | "89 400 |  |
| 非流动资产： |  |  |  |  |  |
| 可供出售金融资产 | 8 000 |  | 非流动负债： |  |  |
| 持有至到期投资 | 17 000 |  | 长期借款 | 9 000 |  |
| 长期应收款 |  |  | 应付债券 ‘ | 27 000 |  |

续表

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 资 产 | 期末余额 | 年初余额 | 负债和所有者权益 (或股东权益） | 期末余额 | 年初余额 |
| 长期股权投资 | 14 400 |  | 长期应付款 | 6 000 |  |
| 投资性房地产 |  |  | 专项应付款 |  |  |
| 固定资产 | 54 000 |  | 预计负债 |  |  |
| 在建工程 | 17 200 |  | 递延所得税负债 |  |  |
| 工程物资 |  |  | 其他非流动负债 | 0 |  |
| 固定资产清理 |  |  | 非流动负债合计 | 42 000 |  |
| 生产性生物资产 |  |  | 负债合计 | 131 400 |  |
| 油气资产 |  |  | 股东权益： |  |  |
| 无形资产 | 7 800 |  | 股本 | 40 000 |  |
| 开发支出 |  |  | 其他权益工具 |  |  |
| 商誉 | 2 000 |  | 其中：优先股 |  |  |
| 长期待摊费用 |  |  | 永续债 |  |  |
| 递延所得税资产 |  |  | 资本公积 | 10 000 |  |
| 其他非流动资产 | 0 |  | 减：库存股 |  |  |
| 非流动资产合计 | 120 400 |  | 其他综合收益 |  |  |
|  |  |  | 专项储备 |  |  |
|  |  |  | 盈余公积 | 18 000 |  |
|  |  |  | 未分配利润 | 22 800 |  |
|  |  |  | 归属于母公司股东权益合计 | 90 800 |  |
|  |  |  | 少数股东权益 | 7 600 |  |
| 资产总计 | 229 800 |  | 负债和股东权益总计 | 229 800 |  |

表26-7 合并利润表 会合02表

编制单位：甲公司 20x2年度 单位：万元

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 项 目 | 本年金额 | 上年金额 |
| 一、营业收入 | 244 800 |  |
| 减：营业成本 | 169 0QD |  |
| 营业税金及附加 | 2 800 |  |
| 销售费用 | 8 600 |  |
| 管理费用 | 9 900 |  |
| 财务费用 | 2 000 |  |
| 资产减值损失. | 900 |  |
| 力口：公允价值变动收益（损失以号填列） | 0 |  |
| 投资收益（损失以“-”号填列） | 6 400 |  |

续表

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 项 目 | 本年金额 | 上年金额 |
| 其中：对联营企业和合营企业的投资收益（损失以号填列） |  |  |
| 二、营业利润（亏损以“号填列） | 58 000 |  |
| 力口：营业外收人 | 4 000 |  |
| 其中：非流动资产处置利得 |  |  |
| 减：营业外支出 | 3 600 |  |
| 其中：非流动资产处置损失 |  |  |
| 三、利润总额（亏损总额以号填列） | 58 400 |  |
| 减：所得税费用 | 15 500 |  |
| 四、净利润（净亏损以号填列） | 42 900 |  |
| 归属于母公司股东的净利润 ‘ | 40 800 |  |
| 少数股东损益 | 2 100 |  |
| 五、其他综合收益的税后净额 |  |  |
| 归属于母公司股东的其他综合收益的税后净额 |  |  |
| 其中：以后不能重分类进损益的其他综合收益. |  |  |
| 1.重新计量设定受益计划净负债或净资产的变动• |  |  |
| 2.权益法下在被投资单位不能重分类进损益的其他综合收益中享 , 有的份额 |  |  |
| 3.其他 |  |  |
| 以后将重分类进损益的其他综合收益 |  |  |
| 1.权益法下在被投资单位以后将重分类进损益的其他综合收益中 享有的份额 |  |  |
| 2.可供出售金融资产公允价值变动损益 |  |  |
| 3.持有至到期投资重分类为可供出售金融资产损益 |  |  |
| 4.现金流量套期损益的有效部分 |  |  |
| 5.外部财务报表折算差额 |  |  |
| 6-其他 |  |  |
| 归属于少数股东的其他综合收益的税后净额 |  |  |
| 六、综合收益总额 | 42 900 |  |
| 归属于母公司股东的综合收益总额 | 40 800 |  |
| 归属于少数股东的综合收益总额 | 2 100 |  |
| 七、每股收益： |  |  |
| (一）基本每股收益 |  |  |
| (二）稀释每股收益 |  |  |

表26 -8 合并股东权益变动表 会合04表

编制单位：甲公司 20x2年度 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 項目 | 本年金\_ | | | | | | | | | | | 上年金\_ | | | | | | | | | | |
| mnumm | | | | | | | | | 少数  段东  权益 | 段东  权益  合计 | 归属于母公■东权益 | | | | | | | | | 少数  m  权益 | 股东  权兹  合计 |
| 殷本 | 其陳  益工具 | 资本  公积 | Mi库 存股 | 其他综  合收益 | 盈余  公积 | 未分配  利润 | 专项  諸备 | 其他 | 股本 | 其陳  笞工具 | 资本  公积 | 减：库 存股 | 其他综  合收益 | 盈余  公积 | 未分配  利润 | 专項  储备 | 其 |
| -、上年年 末余额 | 40 000 |  | 10 000 |  |  | 11000 | 9 000 |  |  |  | 70 000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 加：会计政 策变更 |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 6 400 | 6 400 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 前期差错更 正 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 二本年年 初余額 | 40 000 |  | 10000 |  |  | 11000 | 9 000 |  |  | 6 400 | 76 400 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 三、本年增 減变动金额 (减少以 号填  列） |  |  |  |  |  |  | 40 800 |  |  | 2100 | 42 900 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (-)综合 收益总額 |  |  |  |  |  |  | 40 800 |  |  | 2100 | 42 900 |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 圈 | ! |
| (二）所有 者投人和威 少资本 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | |  |
| 1.所有者 投人的普通 股 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | ill  義議  義議  \_  犠議:  靈 | \_  1#1  響  8118  ■  Hi  \_ |  |  | 1 \_ ■ \ |
| 2.,其他权 鸯工具持有 者投人资本  3.股份支 付计人所有 者权益的份  额 | 一 |  |  |  |  |  | —— |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 4：其傜 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | \_ |
| (三)■利润 分配 |  |  | BU |  |  | 7 000 | vm  1 馨If、 |  |  | 900 | 20900 |  |  |  |  |  |  |  | |  | :響隱 ■\* | 1 |
| 1.提取盈 余公积 |  |  |  | \ | |  | 7 000  ...-.§ | 7 000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | !\_纖 ■議囊 | 觀麵 \_\_驅 '嚷議義 |  | \_ | 1 |
| 2.对股东 的倾' |  |  |  |  |  | ' -■ / J  / | KlOOft |  |  | 900 | 20姍 |  |  |  |  |  |  |  | ■ |  |  | 1 |

续表

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项目 | 本年金額 | | | | | | | | | | | 上年金額 | | | | | | | | | | |
| \_于膽驩东权益 | | | | | | | | | 少数  股东.  权益 | 股东  杈兹  合计 | 归肩于母公龍練M | | | | | | | | | 少数  股东  权益 | 股东  m  合计 |
| 股本 | 其陳  益工具 | 资本  公积 | 减：库 存股 | 賤综  合收益 | 盈余  公积 | 未分配  利润 | 专项  储备 | 其他 | 殷本 | 其他权  益工具 | 资本  公积 | 减：库 存股 | 其歸  合收益 | 盈余  公积 | 未分配  利润 | 专项  储备 | 其  他 |
| 3.其他 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (四)股东 权益内部结 转 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 1.资本公 积转增股本 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 2,盈余公 酬股本 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 3.盈佘公 积弥朴亏损 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 4.其他 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 四、本年年 末余額 | 40 000 |  | 10 000 |  |  | 18 000 | 22 800 |  |  | 7 600 | 98 400 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

值得注意的是，子公司发行累积优先股等其他权益工具的，无论当期是否宣告发放其 股利，在计算列报母公司合并利润表中的“归属于母公司股东的净利润”时，应扣除当 期归属于除母公司之外的其他权益工具持有者的可累积分配股利，扣除金额应在“少数 股东损益”项目中列示；子公司发行不可累积优先股等其他权益工具的，在计算列报母 公司合并利润表中的“归属于母公司股东的净利润”时，应扣除当期宣告发放的归属于 除母公司之外的其他权益工具持有者的不可累积分配股利，扣除金额应在“少数股东损 益”项目中列示。子公司发行累积或不可累积优先股等其他权益工具的，在资产负债表 和股东权益变动表中的列报原则与利润表相同。

第五节长期股权投资与所有者权益的合并处理 (非同一控制下企业合并）

—、非同一控制下取得子公司购买日合并财务报表的编制

根据现行企业会计准则，非同一控制下取得子公司，母公司编制购买日的合并资产负 债表时，因企业合并取得的子公司各项可辨认资产、负债及或有负债应当以公允价值在合 并财务报表中列示。母公司合并成本大于取得的子公司可辨认净资产公允价值份额的差

额，作为合并商誉在合并资产负债表中列示。

(一）按公允价值对非同一控制下取得子公司的财务报表进行调整

在非同一控制下取得子公司的情况下，母公司为进行企业合并要对子公司的资产负债 进行估值，然而子公司作为持续经营的主体，一般情况下，即一般不将该估值而产生的资 产、负债公允价值的变动登记人账，其对外提供的财务报表仍然是以各项资产和负债原来 的账面价值为基础编制的，其提供的购买日财务报表一般也是以各项资产和负债原账面价 值为基础编制的。为此，母公司要编制购买日的合并财务报表，则必须按照购买日子公司 资产、负债的公允价值对其财务报表项目进行调整。这一调整是通过在合并工作底稿中编 制调整分录进行的，实际上相当于将各项资产、负债的公众价值变动模拟人账，然后以购 买日子公司各项资产、负债的公允价值为基础编制购买日的合并财务报表。

【例26 -23】甲公司20 xl年1月1日以定向增发公司普通股票的方式，购买取得A 公司70%的股权。甲公司当日资产负债表和A公司当日资产负债表及估值确认的资产负 债数据如表26-9所示。甲公司定向增发普通股股票10 000万股（每股面值为1元），甲 公司普通股股票面值每股为1元，市场价格每股为2.95元。甲公司并购A公司属于非同 一控制下的企业合并，假定不考虑所得税、甲公司增发该普通股股票所发生的审计以及发 行等相关的费用。

表26-9 资产负债表 会企01表

编制单位： 20x1年1月1日 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 资 产 | 甲公司 | A公司 | | 负债和所有者权益 (或股东权益） | 甲公司 | A公司 | |
| 账面价值 | 公允价值 | 账面价值 | 公允价值 |
| 流动资产： |  |  |  | 流动负债： |  |  |  |
| 货币资金 | 9 000 | 4 200 | 4 200 | 短期借款 | 12 000 | 5 000 | 5 000 |
| 以公允价值计量且其 变动计人当期损益的金 融资产 | 4 000 | 1 800 | 1 800 | 以公允价值计量且其变 动计人当期损益的金融 负债 | 3 800 | 0 | 0 |
| 应收票据 | 4 700 | 3 000 | 3 000 | 应付票据 | 10 000 | 3 000 | 3 000 |
| 应收账款 | 5 800 | 3 920 | 3 820 | 应付账款： , | 18 000 | 4 200 | 4 200 |
| 预付款项 | 2 000 | 880 | 880 | 预收款项 | 3 000 | 1 300 | 1 300 |
| 应收股利 | 4 200 | 0 | o' | 应付职工薪酬 | 6 000 | 1 600 | 1 600 |
| 其他应收款 | 0 | 0 | 0 | 应交税费 | 2 000, | 1 200 | 1 200 |
| 存货 | 31 000 | 20 000 | 21 100 | 应付股利. | 4 000 | 4 000 | 4 000 |
| 其他流动资产 | 1 300 | 1 200 | 1 200 | .其他应付款 | 0 | 0 | 0 |
| 流动资产合计 | 62 000 | 35 000 | 36 000 | 其他流动负债 | 1 200 | 700 | 700 |
|  |  |  |  | 流动负债合计 | 60 000 | 21 000 | 21 000 |
|  |  |  |  | 非流动负债： |  |  |  |
| 非流动资产： |  |  |  | 长期借款 | 4 000 | 3 000 | 3 000 |
| 可供出售金融资产 | 6 000 | 0 | 0 | 应付债券 | 20 000 | 2 000 | 2 000 |
| 持有至到期投资 | 11 000 | 0 | 0 | 长期应付款 | 2 000 | 0 | 0 |
| 长期股权投资 | 32 000 | 0 | 0 | 其他非流动负债 | 0 | 0 | 0 |

续表

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 资 产 | 甲公司 | A公司 | | 负债和所有者权益 (或股东权益） | 甲公司 | A公司 | |
| 账面价值 | 公允价值 | 账面价值 | 公允价值 |
| 固定资产 | 21 000 | 18 000 | 21 000 | 非流动负债合计 | 26 000 | 5 000 | 5 000 |
| 在建工稈 | 20 000 | 3 400 | 3 400 | 负债合计 | 86 000 | 26 000 | 26 000 |
| 无形资产 | 4 000 | 1 600 | 1 600 |  |  |  |  |
| 商誉 | 0 | 0 |  | 股东权益： |  |  |  |
| 其他非流动资产 | 0 | 0 | 0 | :股本 | 40 000 | 20 000, |  |
| 非流动资产合计 | 94 000 | 23 000 | 26 000 | 资本公积 | 10 000 | 8 000 |  |
|  |  |  |  | 盈余公积 | 11 000 | 1 200 |  |
|  |  |  |  | 未分配利润 | 9 000 | 2 800 |  |
|  |  |  |  | 股东权益合计 | 70 000 | 32 000 | 36 000 |
| 资产总计 | 156 000 | 58 000 | 62 000 | 负债和股东权益总计 | 156 000 | 58 000 | 62 000 |

甲公司将购买取得A公司70%的股权作为长期股权投资人账，其账务处理如下：

借:长期股权投资~ A公司 29 500 .①

贷：股本 10 000

资本公积 19 500

编制购买日的合并资产负债表时，将A公司资产和负债的公允价值与其账面价值的 着额分别调增或调减相关资产和负债项目的金额。在合并工作底稿中调整分录如下：

借：存货 1 100 ②

固定资产 3 000

贷：应收账款 100

资本公积 4 000

上述调整实际上等于将资产、负债的公允价值变动模拟人账，通过这一调整，调整后 的子公司资产负债表实际上是以公允价值反映资产和负债的。在此基础上，再与母公司的 个别财务报表合并,则是将子公司的资产和负债以公允价值反映于合并资产负债表中。

(二）母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销处理

在编制购买日的合并资产负债表时，需要将母公司对子公司长期股权投资与子公司所 有者权益中所拥有的份额予以抵销。母公司对非同一控制下取得的子公司长期股权投资进 行账务处理时，母公司是按子公司资产、负债的公允价值确定其在子公司所有者权益中所 拥有的份额，合并成本超过这一金额的差额则作为合并商誉处理。经过上述按公允价值对 子公司财务报表调整处理后，在编制合并财务报表时则可以将长期股权投资与子公司所有 者权益所拥有的份额相抵销。在非全资子公司的情况下，不属于母公司所拥有的份额在抵 销处理时则结转为少数股东权益。在抵销处理时，应当注意的是，母公司在子公司所有者 权益中所拥有的份额是按资产和负债的公允价值为基础计算的，也是按公允价值进行抵 销，少数股东权益也是按资产和负债的公允价为基础计算调整后的金额确定的。

接【例26 -23】，基于资产和负债的公允价值对A公司财务报表调整后，有关计算 如下：

A公司调整后的资本公积=8 000 + 4 000 = 12 000 (万元）

A公司调整后的股东权益总额=32 000 +4,000 =36 000 (万元)

合并商誉=29 500 -36 000 x 70% =4 300 (万元）

少数股东权益=36 000 x30%= 10 800 (万元）

因此，甲公司将长期股权投资与其在A公司所有者权益中拥有的份额抵销时，其抵 销分录如下：

|  |  |
| --- | --- |
| 股本 | 20 000 |
| 资本公积 | 12 000 |
| 盈余公积 , | 1 200 |
| 未分配利润 | 2 800 |
| 商誉 | 4 300 |
| 贷：长期股权投资——A公司 | 29 |
| 少数股东权益 | 10 |

(三）编制合并工作底稿并编制合并财务报表

在按公允价值对子公司财务报表项目进行调整，并编制合并抵销分录，将母公司对子 公司长期股权投资与子公司所有者权益中母公司所持有的份额进行抵销处理后，则可以编

制购买日合并工作底稿。

根据上述调整分录和抵销分录，甲公司编制购买日合并工作底稿如表26-10所示。

表26-10 合并工作底稿 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| . 项 目 | 母公司 | 子公司 | 合计数 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 | 东权益 |
| 流动资产： |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 货币资金 | 9 000 | 4 200 | 13 200 |  |  |  |  |  | 13 200 |
| 以公允价值计量且其变动计 人当期损益的金融资产， | 4 000 | 1 800 | 5 800 |  |  |  |  |  | 5 800 |
| 应收票据 | 4 700 | 3 000 | 7 700 |  |  |  |  |  | 7 700 |
| 应收账款 | 5 800 | 3 920 | 9 720 |  | 100(2) |  |  |  | 9 620 |
| 预付款项 | 2 000 | 880 | 2 880 |  |  |  |  |  | 2 880 |
| 应收股利 | 4 200 | 0 | 4 200 |  |  |  |  |  | 4 200 |
| 其他应收款 | 0 | 0 |  |  |  |  |  |  |  |
| 存货 | 31 000 | 20 000 | 51 000 | 1 ioo(D |  |  |  |  | 52 100 |
| 其他流动资产 | 1 300 | 1 200 | 2 500 |  |  |  |  |  | 2 500 |
| 流动资产合计 | 62 000 | 35 000 | 97 000 | 1 100 | 100 |  |  |  | 98 000 |
| 非流动资产： |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 可供出售金融资产 | 6 000 | 0 | 6 000 |  |  |  |  |  | 6 000 |
| 持有至到期投资 | 11 000 | 0 | 11 000 |  |  |  |  |  | 11 000 |
| 长期股权投资 | 32 000 | 0 | 32 000 | 29 500① |  |  | 29 500③ |  | 32 000 |
| 固定资产原价. | 30 000 | 20 000 | 50 000 | 3 000② |  |  |  |  | 53 000 |

续表

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 母公司 | 子公司 | 合计数 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股  东权益 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 |
| 减：累计折旧 | 9 000 | 2 000 | 11 000 |  |  |  |  |  | 11 000 |
| 固定资产净值 | 21 000 | 18 000 | 39 000 | 3 000 |  |  |  |  | 42 000 |
| 在建工程 、 | 20 000 | 3 400 | 23 400 |  |  |  |  |  | 23 400 |
| 无形资产 | 4 000 | 1 600 | 5 600 |  |  |  |  |  | 5 600 |
| 商誉 | 0 |  | 0 |  |  | 3 4 300③ |  |  | 4 300 |
| 其他非流动资产 | 0 | 0 | 0 |  |  |  |  |  |  |
| 非流动资产合计 | 94 000 | 23 000 | 117 000 | 3 000 | 29 500 | 4 300 | 29 500 |  | 124 300 |
| 资产总计 | 156 000 | 58 000 | 214 000 | 33 600 | 100 | 4 300 | 29 500 |  | 222 300 |
| 流动负债： |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 短期借款 | 12 000 | 5 000 | 17 000 |  |  |  |  |  | 17 000 |
| 以公允价值计量且其变动计 入当期损益的金融负债 | 3 800 | 0 | 3 800 |  |  |  |  |  | 3 800 |
| 应付票据 | 10 000 | 3 000 | 13 000 |  |  |  |  |  | 13 000 |
| 应付账款 | 18 000 | 4 200 | 22 200 |  |  |  |  |  | 22 200 |
| 预收款项 | 3 000 | 1 300 | 4 300 |  |  |  |  |  | 4 300 |
| 应付职工薪酬 | 6 000 | I 600 | 7 600 |  |  |  |  |  | 7 600 |
| 1应交税费 | 2 000 | 1 200 | 3 200 |  |  |  |  |  | 3 200 |
| 应付股利 | 4 000 | 4 000 | 8 000 |  |  |  |  |  | 8 000 |
| 其他应付款 | 0 | 0 | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
| 其他流动负债 | 1 200 | 700 | 1 900 |  |  |  |  |  | 1 900 |
| 流动负债合计 | 60 000 | 21 000 | 81 000 |  |  |  |  |  | 81 000 |
| 非流动负债： |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 长期借款 | 4 000 | 3 000 | 7 000 |  |  |  |  |  | 7 000 |
| 应付债券 | 20 000 | 2 000 | 22 000 |  |  |  |  |  | 22 000 |
| 长期应付款 | 2 000 |  | 2 000 |  |  |  |  |  | 2 000 |
| 其他非流动负债 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 非流动负债合计 | 26 000 | 5 000 | 31 000 |  |  |  |  |  | 31 000 |
| 负债合计 | 86 000 | 26 000 | 112 000 |  |  |  |  |  | 112 000 |
| 股东权益： |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 股本 | 40 000 | 20 000 | 60 000 |  | 10 000① | 20 000(3) |  |  | 50 000 |
| 资本公积 | 10 000 | 8 000 | 18 000 |  | 19 500① 4 000② | 12 000(3) |  |  | 29 500 |
| 盈余公积 | 11 000 | 1 200 | 12 200 |  |  | 1 200© |  |  | 11 000 |
| 未分配利润 | 9 000 | 2 800 | 11 800 |  |  | 2 800(1) |  |  | 9 000 |

续表

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 母公司 | 子公司 | 合计数 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股  东权益 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 |
| 股东权益合计 | 70 000 | 32 000 | 102 000 |  | 33 500 | 36 000 |  |  | 99 500 |
| 少数股东权益' |  |  |  |  |  |  |  | 10 800® | 10 800 |
| 负债和股东权益总计. | 156 000 | 58 000 | 214 000 |  | 33 500 | 36 000 |  | 10 800 | 222 300 \* |

注：\* 222 300 =214 000 +33 500 -36 000 + 10 800

根据上述合并工作底稿计算得出的合并资产负债表各项目的合并数，则可以编制购买 日的合并资产负债表。本例编制的合并资产负债表略。

二、非同一控制下取得子公司购买日后合并财务报表的编制

母公司在非同一控制下取得子公司后，在未来持有该子公司的情况下，每一会计期末 都需要将其纳人合并范围，编制合并财务报表。

在对非同一控制下取得的子公司编制合并财务报表时，首先，应当以购买日确定的各 项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值为基础对子公司的财务报表进行调整。

其次，将母公司对子公司的长期股权投资采用成本法核算的结果，调整为权益法核算 的结果，对公司的财务报表进行相应的调整。

再次，则是通过编制合并抵销分隶，将母公司对子公司长期股权投资与子公司所有者 权益等内部交易对合并财务报表的影响予以抵销。

最后，则是在编制合并工作底稿的基础上，计算合并财务报表各项目的合并数，编制 合并财务报表。

【例26-M】接【例23】，甲公司20 xl年1月1日以定向增发普通股票的方式， 购买持有A公司70%的股权。甲公司对A公司长期股权投资的金额为29 500万元，甲公 司购买日编制的合并资产负债表中确认合并商誉为4 300万元。

甲公司和A公司20 x 1年12月31日的个别资产负债表、利润表和股东权益变动表如 表26 - 11、表26 - 12和表26 - 13所示。

表26-11 资产负债表 会企01表

编制单位： 20x1年12月31 口 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 资 产 | 甲公司 | A公司 | 负债和所有者权益 (或股东权益） | 甲公司 | A公司 |
| 流动资产： |  |  | 流动负债： |  |  |
| 货币资金 | 5 700 | 6 500 | 短期借款 | 10 000 | 4 800 |
| 以公允价值计量且其变动计 人当期损益的金融资产 | 3 000 | 5 000 | 以公允价值计量且其变动计 人当期损益的金融负债 | 4 000 | 2 400 |
| 应收票据 | 7 200 | 3 600 | 应付票据 | 13 000 | 3 600 |
| 应收账款 | 8 500 | 5 100 | 应付账款 | 18 000 | 5 200 |
| 预付款项 | 1 500 | 2 500 | 预收款项 | 4 000 | 3 900 |

续表

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 资‘产 | 甲公司 | A公司 | 负'债和所有者权益 (或股东权益） | 甲公司 | A公司 |
| 应收股利 | 4 800 | 0 | 应付职工薪酬 | 5 000 | 1 600 |
| 其他应收款. | 500 | 1 300 | 应交税费 | 2 700 | 1 400 |
| 存货 | 37 000 | 18 000 | 应付股利 | 5 000 | 4 500 |
| 其他流动资产 | 1 800 | 1 000 | 其他应付款 | 300 | 700 |
| 流动资产合计 | 70 000 | 43 000 | 其他流动负债 | 2 000 | 900 |
|  |  |  | 流动负债合计 | 64 000 | 29 000 |
|  |  |  | 非流动负债： |  |  |
| 非流动资产： |  |  | 长期借款 | 4 000 | 5 000 |
| 可供出售金融资产 | 9 000 | 0 | 应付债券 | 20 000 | 7 000 |
| 持有至到期投资 | 14 000 | 4 000 | 长期应付款 | 6 000 | 0 |
| 长期股权投资 | 69 500 | 0 | 其他非流动负债 | 0 | 0 |
| 固定资产 | 28 000 | 26 000 | 非流动负债合计 | 30 000 | 12 000 |
| 在建工程 i | 13 000 | 4 200 | 负债合计 | 94 000 | 41 000 |
| 无形资产 | 6 000 | 1 800 |  |  |  |
| 商誉 |  |  | 股东权益： |  |  |
| 其他非流动资产 |  |  | 股本 | 50 000 | 20 000 |
| '非流动资产合计 | 139 500 . | 36 000 | 资本公积 | 29 500 | 8 000 |
|  |  |  | 盈余公积 | 18 000 | 3 200 |
|  |  |  | 未分配利润 | 18 000 | 6 800 |
|  |  |  | 股东权益合计 | 115 500 | 38 000 |
| 资产总计 | 209 500 | 79 000 | 负债和股东权益总计 | 209 500 | 79 000 |

表26-12 利 润 表 会企02表

编制单位： 20x1年度 单位：万元

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 项 目 | 甲公司 | A公司 |
| 一、营业收人 | 150 000 | 94 800 |
| 减：营业成本 | 96 000 | 73 000 |
| 营业税金及附加 | 1 800 | 1 000 |
| 销售费用 | 5 200 | 3 400 |
| 管理费用 | 6 000 | 3 900 |
| 财务费用 | 1 200 | 800 |
| 资产减值损失 | 600 | 300 |
| 力口：公允价值变动收益（损失以号填列） | 0 | 0 |
| 投资收益（损失以“-”号填列） | 9 800 | 200 |
| 二、营业利润（亏损以号填列） | 49 000 | 12 600 |

续表

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 项 目 | 甲公司 | A公司 |
| 加：营业外收人 | 1 600 | 2 400 |
| 减：营业外支出 | 2 600 | 1 000 |
| 其中：非流动资产处置损失 |  |  |
| 三、利润总额（亏损总额以“-”号填列） | 48 000 | 14 000 |
| 减：所得税费用 | .12 000 | 3 500 |
| 四、净利润（净亏损以号填列） . | 36 000 | 10 500 |
| 五、其他综合收益的税后净额 |  |  |
| 六、综合收益总额 | 36 000 | 10 500 |
| 七、每股收益： |  |  |
| (一）基本每股收益 |  |  |
| (二）稀释每股收益 |  |  |

表26-13 股东权益变动表 会企04表

编制单位： 20x1年度 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 甲公司 | | | | | A公司 | | | | |
| 股本 | 资本  公积 | 盈余  公积 | 未分配  利润 | 股东权  益合计 | 股本 | 资本  公积 | 盈余  公积 | 未分配  利润 | .股东权 益合计 |
| 一、上年年末余额 | 40 000 | 10 000 | 11 000 | 9 000 | 70 000 | 20 000 | 8 000 | 1 200 | 2 800 | 32 000 |
| 加：会计政策变更 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 前期差错更正 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 二、本年年初佘额 | 40 000 | 10 000 | 11 000 | 9 000 | 70 000 | 20 000 | 8 000 | 1 200 | 2 800 | 32 000 |
| 三、本年增减变动金额 (减少以“”号填 列） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (一）综合收益总额 |  |  |  | 36 000 | 36 000 |  |  |  | 10 500 | 10 500 |
| (二）所有者投人和减 少资本 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 1.所有者投人的普 通股 | 10 000 | 19 500 |  |  | 29 500 |  |  |  |  |  |
| 2.其他权益工具持有 者投入资本 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 3.股份支付计入所有 者权益的份额 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 4.其他 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (三）利润分配 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 1.提取盈余公积 |  |  | 7 000 | 7 000 |  |  |  | 2 000 | 2 000 |  |

续表

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 甲公司 | | | | | A公司 | | | | |
| 股本 | 资本  公积 | 盈余  公积 | 未分配  利润 | 股东权  益合计 | 股本 | 资本  公积 | 盈余  公积 | 未分配  利润 | 股东权  益合计 |
| 2.对股东的分配 |  |  |  | 20 000 | 20 000 |  |  |  | 4 500 | 4 500 |
| 3.其他 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (四）股东权益内部 结转 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 1.资本公积转增股本 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 2.盈余公积转增股本 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 3.盈余公积弥补亏损 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 4.其他 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 四、本年年末余额 | .50 000 | 29 500 | 18 000 | 18 000 | 115 500 | 20 000 | 8 000 | 3 200 | 6 800 | 38 000 |

A公司在购买日股东权益总额为32 000万元，其中，股本为20 000万元、资本公积 为8 000万元、盈余公积为1 200万元、未分配利润为2 800万元。A公司购买日应收账款 账面价值为3 920万元、公允价值为3 820万元；存货的账面价值为20 000万元、公允价 值为21 100万元；固定资产账面价值为18 000万元、公允价值为21 000万元。

A公司20 xl年12月31日股东权益总额为38 000万元，其中，股本为20 000万元、 资本公积为8 000万元、盈余公积为3 200万元、未分配利润为6 800万元。A公司20 x 1 年全年实现净利润10 500万元，A公司当年提取盈余公积2 000万元、向股东分配现金股 利4 500万元。截至20 xl年12月31日，应收账款按购买日确认的金额收回，确认的坏 账巳核销；购买日存货公允价值增值部分，当年巳全部实现对外销售；购买日固定资产原 价公允价值增加系公司用办公楼增值，该办公楼采用的折旧方法为年限平均法，该办公楼 剩余折旧年限为20年，假定该办公楼增加的公允价值在未来20年内平均摊销。

1. 甲公司20 xl年年末编制合并财务报表时相关项目计算如下：

A公司调整后本年净利润=10 500 + [100 (购买日应收账款公允价值减值的实现而

调减资产减值损失）-1100 (购买日存货公允价值增值 的实现而调增营业成本）-150 (固定资产公允价值增值 计算的折旧而调增管理费用）]

= 9.350 (万元）

150万元系固定资产公允价值增值3 000万元按剩余折旧年限摊销。 t

A公司调整后本年年末未分配利润=2 SOO (年初）+9 350 -2 000 (提取盈余公积）

-4 500 (分派股利）

:5 650 (万元）

权益法下甲公司对A公司投资的投资收益=9 350 x70% =6 545 (万元）

权益法下甲公司对A公司长期股权投资本年年末余额=29 500 +6 545 -4 500 (分派

股利）x70%

=32 895 (.万元）

少数股东损益=9 350 x30% =2 805 (万元）

少数股东权益的年末余额=10 800 +2 805 -4 500 x30% = 12 255 (万元）

1. 甲公司20 xl年编制合并财务报表时，应当进行如下抵销处理的调整：
2. 按公允价值对A公司财务报表项目进行调整。

根据购买日A公司资产和负债的公允价值与账面价值之间的差额，调整A公司相 关公允价值变动的资产和负债项目及资本公积项目。在合并工作底稿中，其调整分录 如下：

借存货 1 100 ①

固定资产 3 000

贷：应收账款 100

资本公积 4 000

因购买日A公司资产和负债的公允价值与原账面价值之间的差额对A公司本年净 利润的影响，调整A公司的相关项目。之所以进行这一调整，是由于子公司个别财务 报表是按其资产、负债的原账面价值为基础编制的，其当期计算的净利润也是以其资 产、负债的原账面价值为基础计算的结果，而公允价值与原账面价值存在差额的资产 或负债，在经营过程中因使用、销售或偿付而实现其公允价值，其实现的公允价值对 子公司当期净利润的影响需要在净利润计算中予以反映。在合并工作底稿中，其调整 分录如下：

借：营业成本 1 100 ②

管理费用 150

, 应收账款 100

贷：丫/.货 1 100

固定资产 130

资产减依损失 100

1. 按照权益法对¥公R]财务报表项丨二1进行调整。 ： W购买丨丨A公nj资产和负债的公允价值与原账面价值之间的差额对A公司本年净利:

润的影响，而对屮公司对A公司长期股权投资权益法核算的影响，需要对中公司对A公 司长期股权投资及相关项卜I进行调整；另一方而，甲公司对A公司的长期股权投资采用; 成本法进行核算，耑要对成本法核算的结果按权益法核箅的耍求，对长期股权投资及相关: 项目进行调整。在合并.1:作底稿中，其调整分朵如下：

it'h长期股权投资 6 543 ^

投资收益 3〗50

贷：投资收益 6 545

长期股权投资 3 150

1. 长烟^权投资与所有菏权益的抵销。

将甲公d对A公司的K期股权投资与其在A公司股东权益中拥有的份额予以抵销 在合并.丨:作泯稿中；邦抵销分录如下：

惜：股本 20 000 ④

资本公积 12 000

盈余公积 3 200

1. 投资收益与子公司利润分配等项目的抵销。将甲公司对A公司投资收益与A公 司本年利润分配有关项目的金额予以抵销。在合并工作底稿中，其抵销分录如下：

未分配利润 商誉

贷•.长期股权投资 少数股东权益

5 650 4 300 32 895 12 255

借：投资收益 6 545 ⑤

少数股东损益 2 805

年初未分配利润 2 800

贷：提取盈余公积 2 000

向股东分配利润 4 500

年末未分配利润 5 650

1. 应收股利与应付股利的抵销。

本例中，A公司本年宣告分派现金股利4 500万元，股利款项尚未支付，A公司已将 其计列应付股利4 500万元。甲公司根据A公司宣告的分派现金股利的公告，按照其所享 有的金额，已确认应收股利，并在其资产负债表中计列应收股利3 150万元。这属于母公 司与子公司之间的债权债务，在编制合并财务报表时必须将其予以抵销，其抵销分录 如下：

借：应付股利 3 150 ⑥

贷：应收股利 3 150

.3.编制合并工作底稿并编制合并财务报表：

根据上述调整分录和抵销分录，甲公司可以编制合并工作底稿如表26-14所示。

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 母公司 | 子公司 | 合计数 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 | 东权益 |
| 流动资产：. |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 货币资金 | 5 700 | 6 500 | 12 200 |  |  |  |  |  | 12 200 |
| 以公允价值计量且其变动计 人当期损益的金融资产 | 3 000 | 5 000 | 8 000 |  |  |  |  |  | 8 000 |
| 应收票据 | 7 200 | 3 600 | 10 800 |  |  |  |  |  | 10 800 |
| 应收账款 | 8 500 | 5 100 | 13 600 | loocD | 100® |  |  |  | 13 600 |
| 预付款项 | 1 500 | 2 500 | 4 000 |  |  |  |  |  | 4 000 |
| 应收股利 | 4 800 | 0 | 4 800 |  |  |  | 3 150© |  | 1 650 |
| 其他应收款 | 500 | 1 300 | 1 800 |  |  |  |  |  | 1 800 |
| 存货 | 37 000 | 18 000 | 55 000 | 1 100® | 1 100© |  |  |  | 55 000 |
| 其他流动资产 | 1 800 | 1 000 | 2 800 |  |  |  |  |  | 2 800 |

表 26 -14

合并工作底稿

20 x 1年度

单位：万元

续表

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 母公司 | 子公司 | 合计数 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股  东权益 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 |
| 流动资产合计 | 70 000 | 43 000 | 113 000 | 1 200 | 1 200 |  | 3 150 |  | 109 850 |
| 非流动资产： |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 可供出售金融资产 | 9 000 | 0 | 9 000 |  |  |  |  |  | 9 000 |
| 持有至到期投资 | 14 000 | 4 000 | 18 000 |  |  |  |  |  | 18 000 |
| 长期股权投资 其中：A公司 | 69 500 29 500 | 0 | 69 500 | 6 545® | 3 150(E) |  | 32 895® |  | 40 000 |
| 固定资产 | 28 000 | 26 000 | 54 000 | 3 000① | 150(D |  |  |  | 56 850 |
| 在建工程 | 13 000 | 4 200 | 17 200 |  |  |  |  |  | 17 200 |
| 无形资产 | 6 000 | 1 800 | 7 800 |  |  |  |  |  | 7 800 |
| 商誉 |  |  |  |  |  | 4 300④ |  |  | 4 300 |
| 其他非流动资产 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 非流动资产合计 | 139 500 | 36 000 | 175 500 | 9 545 | 3 300 | 4 300 | 32 895 |  | 153 150 |
| 资产总计 | 209 500 | 79 000 | 288 500 | 10 745 | 4 500 | 4\_300 | 36 045 |  | 263 000 |
| 流动负债： |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 短期借款 | 10 000 | 4 800 | 14 800 |  |  |  |  |  | 14 800 |
| 以公允价值计量且其变动计 入当^ 期损益的金融负债 | 4 000 | 2 400 | 6 400 |  |  |  |  |  | 6 400 |
| 应付票据 | 13 000 | 3 600 | 16 600 |  |  |  |  |  | 16 600 |
| 应付账款 | 18 000 | 5 200 | 23 200 |  |  |  |  |  | 23 200 |
| 预收款项 | 4 000 | 3 900 | 7 900 |  |  |  |  |  | 7 900 |
| 应付职工薪酬 | 5 000 | 1 600 | 6 600 |  |  |  |  |  | 6 600 |
| 应交税费 | 2 700 | 1 400 | 4 100 |  |  |  |  |  | 4 100 |
| 应付股利 | 5 000 | 4 500 | 9 500 |  |  | 3 150© |  |  | 6 350 |
| 其他应付款 | 300 | 700 | 1 000 |  |  |  |  |  | 1 000 |
| 其他流动负债 | 2 000 | 900 | 2 900 |  |  |  |  |  | 2 900 |
| 流动负债合计 ， | 64 000 | 29 000 | 93 000 |  |  | 3 150 |  |  | 89 850 |
| 非流;动负债： |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 长期借款」 | 4 000 | 5 000 | 9 000 |  |  |  |  |  | 9 000 |
| 应付债券 | 20 000 | 7 000 | 27 000 |  |  |  |  |  | 27 000 |
| 长期应付款 | 6 000 | 0 | 6 000 |  |  |  |  |  | 6 000 |
| 其他非流动负债 | 0 | 0 | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
| 非流动负债合计 | 30 000 | 12 000 | 42 000 |  |  |  |  |  | 42 000 |
| 负债合计 | 94 000 | 41 000 | 135 000 |  |  | 3 150 |  |  | 131 850 |
| 股东权益： |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

续表

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 自 | 母公司 | 子公司 | 合计数 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股  东权益 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 |
| 股本 | 50 000 | 20 000 | 70 000 |  |  | 20 000④ |  |  | 50 000 |
| 资本公积 | 29 500 | 8 000 | 37 500 |  | 4 000① | 12 000④ |  |  | 29 500 |
| 盈余公积 | 18 000 | 3 200 | 21 200 |  |  | 3 200® |  |  | 18 000 |
| 未分配利润（见本表最后 —行） |  |  |  |  |  |  |  |  | 21 395 |
| 股东权益合计 | 115 500 | 38 000 | 49 500 |  |  |  |  |  | 118 895 |
| 少数股东权益 |  |  |  |  |  |  |  | 12.255④ | 12 255 |
| 负债和股东权益总计 | 209 500 | 79 000 | 288 500 |  |  |  |  |  | 263 000 |
| 一、营业收人 | 150 000 | 94 800 | 244 800 |  |  |  |  |  | 244 800 |
| 减：营业成本 | 96 000 | 73 000 | 169 000 | 1 ioo(D |  |  |  |  | 170 100 |
| 营业税金及附加 | 1 800 | 1 000 | 2 800 |  |  |  |  |  | 2 800 |
| 销售费用 | 5 200 | 3 400 | 8 600 |  |  |  |  |  | 8 600 |
| 管理费用 | 6 000 | 3 900 | 9 900 | 150② |  |  |  |  | 10 050 |
| 财务费用 | 1 200 | 800 | 2 000 |  |  |  |  |  | 2 000 |
| 资产减值损失 | 600 | 300 | 900 |  | 100② |  |  |  | 800 |
| 加：公允价值变动收益 | 0 | 0 | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
| 投资收益 ' 其中：A公司 | 9 800 3 150 | 200 | 10 000 | 3 150 ③ | 6 545 ③ | 6 545 ⑤ |  |  | 6 850 0 |
| 二、营业利润 | 49 000 | 12 600 | 61 600 | 4 400 | 6 645 | 6 545 |  |  | 57 300 |
| 力口：营业外收人 | 1 600 | 2 400 | 4 000 |  |  |  |  |  | 4 000 |
| 减：营业外支出 | 2 600 | 1 000 | 3 600 |  |  |  |  |  | 3 600 |
| 三、利润总额 | 48 000 | 14 000 | 62 000 | 4 400 | 6 645 | 6 545 |  |  | 57 700 |
| 减r所得税费用 | 12 000 | 3 500 | 15 500 |  |  |  |  |  | 15 500 |
| 四、净利润 | 36 000 | 10 500 | 46 500 | 4 400 | 6 645 | 6 545 |  |  | 42 200 |
| 归属母公司股东净利润 |  |  |  |  |  |  |  |  | 39 395 |
| 少数股东损益 |  |  |  |  |  |  |  | 2 805 ⑤ | 2 805 |
| 五、其他综合收益的税后净额 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 六、综合收益总额 | 36 000 | 10 500 | 46 500 | 4 400 | 6 645 | 6 545 |  |  | 42 200 |
| P属于母公司股东的综合. 收益总额 |  |  |  |  |  |  |  |  | 39 395 |
| 归属于少数股东的综合收 益总额 |  |  |  |  |  |  |  | 2 805(5) | 2 805 |
| 一、年初未分配利润 | 9 000 | 2 800 | 11 800 |  |  | 2 800© |  |  | 9 000 |
| 二、本年增减变动金额 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 其中：利润分配 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

续表

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 母公司 | 子公司 | 合计数 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 | 东权益 |
| 1.提取盈余公积 | 7 000 | 2 000 | 9 000 |  |  |  | 2 000(5) |  | 7 000 |
| 2.对股东的分配 | 20 000 | 4 500 | 24 500 |  |  |  | 4 500© |  | 20 000 |
| 四、年末未分配利润 | 18 000 | 6 800 | 24 800 | 4 400 | 6 645 | 5 650® 14 995 | 5 650⑤ 12 150 | 2 805 | 21 395 \* |

\* 21 395 =24 800 + (6 645 -4 400) + (12 150 - 14 995) -2 805

甲公司在编制上述合并工作底稿，计算各项目合并数后，根据合并数编制合并资产负 债表、合并利润表以及合并股东权益变动表（略）。

【例26-沾】接【例26 -24】，甲公司和A公司20 x2年I2月31日个别资产负债 表、利润表和所有者权益变动表如表26-15、表26-16和表26-17所示。

表26-1S 资产负债表 会企01表

编制单位： 20x2年12月31日 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 资 产 | 甲公司 | A公司 | 负债和所有者权益 (或股东权益） | 甲公司 | A公司 |
| 流动资产： |  |  | 流动负债： |  |  |
| 货币资金 | 8 900 | 9 400 | 短期借款 | 8 000 | 5 800 |
| 以公允价值计量且其变动计 | 4 800 | 7 800 | 以公允价值计量且其变动计 | 4 000 | 2 100 |
| 人当期损益的金融资产 | 人当期损益的金融负债 |
| 应收票据 | 7 100 | 3 900 | 应付票据 ' | 15 000 | 5 600 |
| 应收账款 | 9 000 | 5 300 | 应付账款 | 14 800 | 5 300 |
| 预付款项 | 2 600 | 2 900 | 预收款项 | 4 000 | 3 300 |
| 应收股利 | 5 500 | 0 | 应付职工薪酬 | 5 800 | 1 800 |
| 其他应收款 | 3 700 | 1 600 | 应交税费 | 2 200 | ,1 700 |
| 存货 | 37 900 ‘ | 23 000 | 应付股利 | 8 000 | 6 000 |
| 其他流动资产 | 1 500 | 1 100 | 其他应付款 | 2 000 | 1 500 |
| 流动资产合计 | 81 000 | 55 000 | 其他流动负债 | 1 200 | 900 |
|  |  |  | 流动负债合计 | 65 000 | 34 000 |
|  |  |  | 非流动负债： |  |  |
| 非流动资产： |  |  | 长期借款 | 3 000 | 4 000 |
| 可供出售金融资产 | 8 000 | 0 | 应付债券 | 20 000 | 7 000 |
| 持有至到期投资 | 14 000 | 4 200 | 长期应付款 | 4 000 | 0 |
| 长期股权投资 | 69 500 | 0 | 其他非流动负债 | 0 | 0 |
| 固定资产 | 33 000 | 25 000 | 非流动负债合计 | .27 000 | 11 000 |
| 在建工程 | 7 000 | 3 200 | 负债合计 | 92 000 | 45 000 |
| 无形资产 | 5 000 | 1 600 |  |  |  |

续表

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 资 产 | 甲公司 | A公司 | 负债和所有者权益 (或股东权益） | 甲公司 | A公司 |
| 商誉 |  | 0 | 股东权益： |  |  |
| 其他非流动资产 | 0 | 0 | 股本 | 50 000 | 20 000 |
| 非流动资产合计 | 136 500 | 34 000 | 资本公积 | 29 500 | 8 000 |
|  |  |  | 盈余公积 | 24 000 | 5 600 |
|  |  |  | 未分配利润 | 22 000 | 10 400 |
|  |  |  | 股东权益合计 | 125 500 | 44 000 |
| 资产总计 | 217 500 | 89 000 | 负债和股东权益总计 | 217 500 | 89 000 |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 表26-16 利润表  编制单位： 20x2年度 |  | 会企02表 单位：万元 |
| 项 目 | 甲公司 | A公司 |
| 一、营业收人 | 180 000 | 117 000 |
| 减：营业成本 | 135 000 | 89 300 |
| 营业税金及附加 | 2 800 | 1 900 |
| 销售费用 | 5 800 | 4 700 |
| , 管理费用 ' | 6 900 | 4 400 |
| 财务费用 | 2 000 | 1 200 |
| ' 资产减值损失 | 1 000 | 100 |
| 力ih公允价值变动收益（损失以“-”号填列） | 0 | 0 |
| 投资收益（损失以“号填列） | 11 000 | 1 300 |
| 二、营业利润（亏损以号填列） | 37 500 | 16 700 |
| 力口：营业外收人 | 3 700 | 1 100 |
| 减：营业外支出 | 1 200 | 1 800 |
| 其中：非流动资产处置损失 . |  |  |
| 三、利润总额（亏损总额以号填列） | 40 000 | 16 000 |
| 减：所得税费用 ' | 10 000 | 4 000 |
| 四、净利润（净亏损以“-”号填列） | 30 000 | 12 000 |
| 五、其他综合收益的税后净额 ' |  |  |
| 六、综合收益总额 | 30 000 | 12 000 |
| 七、每股收益： |  |  |
| (一）基本每股收益 |  |  |
| (二）稀释每股收益 |  |  |

表26 - 17 股东权益变动表 会企04表

编制单位： 20x2年度 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | ■甲公司 | | | | | A公司 | | | | |
| 股本 | 资本  公积 | 盈余  公积 | 未分配  利润 | 股东权  益合计 | 股本 | 资本  公积 | 盈余  公积 | 未分配  利润 | 股东权  益合计 |
| 一、上年年末余额 | 50 000 | 29 500 | 18 000 | 18 000 | 115 500 | 20 000 | 8 000 | 3 200 | 6 800 | 38 000 |
| 力(1:会计政策变更 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 前期差错更正 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 二、本年年初余额 | 50 000 | 29 500 | 18 000 | 18 000 | 115 500 | 20 000 | 8 000 | 3 200 | 6 800 | 38 000 |
| 三、本年增减变动金额 (减少以“号填列） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (一）综合收益总额 |  |  |  | 30 000 | 30 000 |  |  |  | 12 000 | 12 000 |
| (二）所有者投人和减 少资本 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 1.所有者投人的普通股 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 2.其他权益工具持有者 投人资本 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 3.股份支付计人所有者 权益的份额 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 4.其他 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (三）利润分配 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 1.提取盈余公积 |  |  | 6 000 | 6 000 |  |  |  | 2 400 | 2 400 |  |
| 2.对股东的分配 |  |  |  | 20 000 | 20 000 |  |  |  | 6 000 | 6 000 |
| 3.其他 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (四）股东权益内部 结转 |  |  | 1 |  |  |  |  |  |  |  |
| 1-资本公积转增股本 |  |  | ： |  |  |  |  |  |  |  |
| 2.盈余公积转增股本 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 3.盈余公积弥补亏损 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 4.其他 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 四、本年年末余额 | 50 000 | 29 500 | 24 000 | 22 000 | 125 500 | 20 000 | 8 000 | 5 600 | 10 400 | 44 000 |

A公司在购买日相关资产和负债等资料同上，即购买日A公司股东权益总额为 32 000万元，其中，股本为20 000万元、资本公积为8 000万元、盈余公积为1 200万 元、未分配利润为2 800万元。A公司购买日应收账款账面价值为3 920万元、公允价 值为3 820万元；存货的账面价值为20 000万元、公允价值为21 100万元；固定资产账面价值为18 000万元、公允价值为21 000万元。截至20x2年12月31日，应收账 款按购买日公允价值的金额收回；购买日的存货，当年已全部实现对外销售；购买日 固定资产公允价值增加的系公司管理用办公楼，该办公楼采用的折旧方法为年限平均 法，该办公楼购买后剩余折旧年限为20年，假定该办公楼增加的公允价值在未来20年 内平均摊销。

A公司20x2年12月31日股东权益总额为44 000万元，其中，股本为20 000万元、 资本公积为8 000万元、盈余公积为5 600万元、未分配利润为10 400万元。A公司 20 xl年全年实现净利润12 000万元，A公司当年提取盈余公积2 400万元、向股东分配 现金股利6 000万元。

1.甲公司编制20x2年度合并财务报表时，相关项目计算如下：

A公司调整后本年净利润=12 000 - 150 (固定资产公允价值增值计算的折旧）

=11 850 (万元）

A公司调整后本年年初未分配利润=6 800 + 100 (上年实现的购买日应收账款公允价

值减值）-1 100 (上年实现的购买日存货公允 价值增值）-150 (固定资产公允价值增值计算 的折旧）=5 650 (万元)

A公司调整后本年年末未分配利润=5 650 +11 850 -2 400 (提取盈余公积）-6 000

(分派股利）=9 100 (万元）

权益法下甲公司对A公司投资的投资收益=11 850 x70% =8 295 (万元）

权益法下甲公司对A公司长期股权投资本年年末余额=32 895 (上年末长期股权投资

余额）+8 295 -6 000 (分派 股利）x70%

36 990 (万元)

少数股东损益=11 830 x30% =3 555 (万元）

少数股东权益的年末余额=12 255 +3 555 -6 000 x 30% = 14 010 (力'元）

1. 甲公司20x2年编制合并财务报表时，应肖进行的调整抵销处理如下：

(1)按公允价值对A公司财务报表项H进行调整。

因购买日A公司资产和负侦的公允价值与账面价值之间的盖额，调铯A公闻年初未 分配利润及相关项13。其调整分泶如下：

借：年初未分配利润 1 100 ①

固定资产 3 000

贷：年初未分配利润 1()0

资本公积

因购买H A公司资产和负债的公允价值与原账面价值之间的龙额对A公nj.L年汴利 润的影响，调整A公司年初未分配利润及相关项目。其调整分朵如下：/

借：年初未分配利润

100 D 150 100

年初未分配利润 年初未分配利润

贷：年初未分配利润 固定资产

I 100 150

|  |  |
| --- | --- |
| 年初未分配利润 | 100 |
| 上述调整分录简化为： |  |
| 借：年初未分配利润 | 150 ® |
| 贷：固定资产 | 150 |
| 因购买日A公司固定资产公允价值与原账面价值之间的差额对A公司本年净利润的 | |
| 影响，调整A公司固定资产折旧相关的项目及累计折旧项目。调整分录如下： | |
| 借：管理费用 | 150 ③ |
| 贷：固定资产 | 150 |
| 至于应收账款公允价值减值和存货公允价值增值，由于在上一年已全部实现，不涉及 | |
| 对本年实现净利润的影响。 | 1 . |
| (2)按照权益法对甲公司财务报表项目进行调整。 |  |
| 因购买日A公司资产和负债的公允价值与原账面价值之间的差额对A公司上年净利 | |
| 润的影响而对甲公司对A公司长期股权投资权益法核算的影响. | ,调整甲公司对A公司长 |
| 期股权投资及相关项目。其调整分录如下： |  |
| 借：长期股权投资 | 6 545 ④ |
| 年初未分配利润 | 3 150 |
| 贷：年初未分配利润 | 6 545 |
| 长期股权投资 | 3 150 |
| 甲公司对A公司长期股权投资由成本法核算的结果调整为权益法核算的结果。即根 | |
| 据调整后A公司本年实现净利润以及本年分派现金股利中所拥有的份额，调整本年甲公 | |
| 司对A公司投资收益。其调整分录如下： |  |
| 借：长期股权投资 | 8 295 © |
| 投资收益 ' | 4 200 |
| 贷：投资收益 | 8 295 |
| 长期股权投资 | 4 200 |
| (3)长期股权投资与子公司所有者权益的抵销。 |  |
| 将甲公司对A公司的长期股权投资与其在A公司所有者权益中拥有的份额予以抵销。 | |
| 其抵销分录如下： |  |
| 借：股本 | 20 000 © |
| 资本公积 . | 12 000 |
| 盈余公积 ' | 5 600 |
| 年末未分配利润 | 9 100 |
| 商誉 | 4 300 |
| 贷：长期股权投资 | 36 990 |
| , 少数股东权益 | 14 010 |
| (4)投资收益与子公司利润分配等项目的抵销。 |  |
| 将甲公司对A公司投资收益与A公司本年利润分配有关项目的金额予以抵销。其抵 | |
| 销分录如下： |  |
| 借：投资收益 | 8 295 ⑦ |
| 少数股东损益 | 3 555 |

年初未分配利润 5 650

贷：提取盈余公积 2 400

向股东分配利润 6 000

年末未分配利润 9 100

(5)应收股利与应付股利的抵销。

本例中，A公司本年宣告分派现金股利6 000万元，股利款项尚未支付，A公司已将 其计列应付股利6 000万元。甲公司根据A公司宣告的分派现金股利的公告，按照其所享 有的金额，已确认应收股利，并在其资产负债表中计列应收股利4 200万元。这属于母公 司与子公司之间的债权债务，在编制合并财务报表时必须将其予以抵销，其抵销分录 如下：

.借：应付股利 4 200 ⑧

贷：应收股利 4 200

3.编制合并工作底稿并编制合并财务报表：

根据上述调整分录和抵销分录，甲公司可以编制合并工作底稿如表26 -18所示。

表 26-18

单位：万元

合并工作底稿 20x2年度

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目. | 母公司 | 子公司 | 合计数 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股  东权益 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 |
| 流动资产： |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| ,货币资金 | 8 900 | 9 400 | 18 300 |  |  |  |  |  | 18 300 |
| 以公允价值计量且其变动计 入当期损益的金融资产 | 4 800 | 7 800 | 12 600 |  |  |  |  |  | 12 600 |
| 应收票据 | 7 100 | 3 900 | 11 000 |  |  |  |  |  | 11 000 |
| 应收账款 | 9 000 | 5 300 | 14 300 |  |  |  |  |  | 14 300 |
| 预付款项 | 2 600 | 2 900 | 5 500 |  |  |  |  |  | 5 500 |
| 应收股利 | 5 500 | 0 | 5 500 |  |  |  | 4 200® |  | 1 300 |
| 其他应收款 | 3 700 | 1 600 | 5 300 |  |  |  |  |  | 5 300 |
| 存货 | 37 900 | 23 000 | 60 900 |  |  |  |  |  | 60 900 |
| 其他流动资产 | 1 500 | 1 100 | 2 600 |  |  |  |  |  | 2 600 |
| 流动资产合计 | 81 000 | 55 000 | 136 000 |  |  |  | 4 200 |  | 131 800 |
| 非流动资产： |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 可供出售金融资产 | 8 000 | 0 | 8 000 |  |  |  |  |  | 8 000 |
| 持有至到期投资 | 14 000 | 4 200 | 18 200 |  |  |  |  |  | 18 200 |
| 长期股权投资 其中：A公司 | 69 500 29 500 | 0 | 69 500 | 6 545 ④ 8 295© | 1. 150@ 2. 200⑤ |  | 36 990⑥ |  | 40 000 |

续表

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 母公司 | 子公司 | 合计数 | 调整分录| | | 抵销分录 | | 少数股  东权益 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 |
| 固定资产 | 33 000 | 25 000 | 58 000 | 3 000© | 150(2) 150③ |  |  |  | 60 700 |
| 在建工程 | 7 000 | 3 200 | 10 200 |  |  |  |  |  | 10 200 |
| 无形资产 | 5 000 | 1 600 | 6 600 |  |  |  |  |  | 6 600 |
| 商誉 |  | 0 | 0 |  |  | 4 300© |  |  | 4 300 |
| 其他非流动资产 | 0 | 0 | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
| 非流动资产合计 | 136 500 | 34 000 | 170 500 | 17 840 | 7 650 | 4 300 | 36 990 |  | 148 000 |
| 资产总计 | 217 500 | 89 000 | 306 500 | 17 840 | 7 650 | 4 300 | 41 190 | 279 800 |  |
| 流动负债： |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 短期借款 | 8 000 | 5 800 | 13 800 |  |  |  |  |  | 13 800 |
| 以公允价值计量且其变动计 人当期损益的金融负债 | 4 000 | 2 100 | 6 100 |  |  |  |  |  | 6 100 |
| 应付票据 | 15 000 | 5 600 | 20 600 |  |  |  |  |  | 20 600 |
| 应付账款 | 14 800 | 5 300 | 20 100 |  |  |  |  |  | 20 100 |
| 预收款项 | 4 000 | 3 300 | 7 300 |  |  |  |  |  | 7 300 |
| 应付职工薪酬 | 5 800 | 1 800 | 7 600 |  |  |  |  |  | 7 600 |
| 应交税费 | 2 200 | 1 700 | 3 900 |  |  |  |  |  | 3 900 |
| 应付股利 | 8 000 | 6 000 | 14 000 |  |  | 4 200® |  |  | 9 800 |
| 其他应付款 | 2 000 | 1 500 | 3 500 |  |  |  |  |  | 3 500 |
| 其他流动负债 | 1 200 | 900 | 2 100 |  |  |  |  |  | 2 100 |
| 流动负债合计 | 65 000 | 34 000 | 99 000 |  |  | 4 200 |  |  | 94 800 |
| 非流动负债： |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 长期借款 | 3 000 | 4 000 | 7 000 |  |  |  |  |  | 7 000 |
| 应付债券 | 20 000 | 7 000 | 27 000 |  |  |  |  |  | 27 000 |
| 长期应付款 | 4 000 | 0 | 4 000 |  |  |  |  |  | 4 000 |
| 其他非流动负债 | 0 | 0 | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
| 非流动负债合计 | 27 000 | 11 000 | 38 000 |  |  |  |  |  | 38 000 |
| .负债合计 | 92 000 | 45 000 | 137 000 |  |  | 4 200 |  |  | 132 800 |
| 股东权益： |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 股本 | 50 000 | 20 000 | 70 000 |  |  | 20 000⑥ |  |  | 50 000 |
| 资本公积 | 29 500 | 8 000 | 37 500 |  | 4 000® | 12 000© |  |  | 29 500 |
| 盈佘公积 | 24 000 | 5 600 | 29 600 |  |  | 5 600⑥ |  |  | 24 000 |
| 未分配利润 | 22 000 | 10 400 | 32 400 |  |  |  |  |  | 29 490 |
| 股东权益合计 | 125 500 | 44 000 | 169 500 |  |  |  |  |  | 132 990 |

续表

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 母公司 | 子公司 | 合计数 | 谰整分录 | | 抵销分录 | | 少数股  东权益 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 |
| 少数股东权益 |  |  |  |  |  |  |  | 14 010 ⑥ | 14 010 |
| 负债和股东权益总计 | 217 500 | 89 000 | 306 500 |  |  |  |  |  | 279 800 |
| 一、营业收人 | 180 000 | 117 000 | 297 000 |  |  |  |  |  | 297 000 |
| 减：营业成本 | 135 000 | 89 300 | 224 300 |  |  |  |  |  | 224 300 |
| 营业税金及附加 | 2 800 | 1 900 | 4 700 |  |  |  |  |  | 4 700 |
| 销售费用 | 5 800 | 4 700 | 10 500 |  |  |  |  |  | 10 500 |
| 管理费用 | 6 900 | 4 400 | U 300 | 150③ |  |  |  |  | 11 450 |
| 财务费用 | 2 000 | 1 200 | 3 200 |  |  |  |  |  | 3 200 |
| 资产减值损失 | 1 000 | 100 | 1 100 |  |  |  |  |  | 1 100 |
| 力口：公允价值变动收益 | 0 | 0 | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
| 投资收益 | 11 000 | 1 300 | 12 300 | 4 200© | 8 295 CD | 8 295(7) |  |  | 8 100 |
| 二、营业利润 | 37 500 | 16 700 | 54 200 | 4 350 | 8 295 | 8 295 |  |  | 49 850 |
| 加:营业外收入 | 3 700 | 1 100 | 4 800 |  |  |  |  |  | 4 800 |
| 减：营业外支出 | 1 200 | 1 800 | 3 000 |  |  |  |  |  | 3 000 |
| 三、利润总额 | 40 000 | 16 000 | 56 000 | 4 350 | 8^295 | 8 295 |  |  | 51 650 |
| 减：所得税费用 | 10 000 | 4 000 | 14 000 |  |  |  |  |  | 14 000 |
| .四、净利润 | 30 000 | 12 000 | 42 000 | 4 350 | 8 295 | 8 295 |  |  | 37 650 |
| 归属母公司股东利润 |  |  |  |  |  |  |  |  | 34 095 |
| 少数股东本期损益 |  |  |  |  |  |  |  | 3 555 ⑦ | ^ 3 555 |
| 五、其他综合收益的税后净额 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 六、综合收益总额 | 30 000 | 12 000 | 42 000 | 4 350 | 8 295 | 8\_295 |  |  | 37 650 |
| 归属于母公司股东的综合 收益总额 |  |  |  |  |  |  |  |  | 34 095 |
| .归属于少数股东的综合收 益总额 |  |  |  |  |  |  |  | 3 555⑦ | 3 555 |
| 一、年初未分配利润 | 18 000 | 6 800 | 24 800 | U) H-  1—» H—  Ln Ut o o o o  ® (g) © | 100① 6 545© | 5 650⑦ |  |  | 21 395 |
| 二、本年增减变动金额 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 其中：利润分配 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 1.提取盈余公积 | 6 000 | 2 400 | 8 400 |  |  |  | 2 400⑦ |  | 6 000 |
| 2.对股东的分配 | 20 000 | 6 000 | 26 000 |  |  |  | 6 000(7) |  | 20.000 |
| 四、年末未分配利润 | 22 000 | 10 400 | 32 400 | 8 750 | 14 940 | 9 100© 23 045 | 9 100© 17 500 | 3 555 | 29 490 |

甲公司在编制上述合并工作底稿后，根据其中的合并数，编制合并资产负债表、合并 利润表以及合并股东权益变动表。甲公司编制的合并资产负债表、合并利润表以及合并股 东权益变动表略。

第六节内部商品交易的合并处理

—、内部销售收入和内部销售成本的抵销处理

内部销售收人是指企业集团内部母公司与子公司、子公司相互之间（以下称成员企 业）发生的购销活动所产生的销售收人。内部销售成本是指企业集团内部母公司与子公 司、子公司相互之间发生的内部销售商品的销售成本。

(一）购买企业内部购进的商品当期全部实现销售时的抵销处理

在这种情况下，对于销售企业来说，销售给其他成员企业商品与销售给集团外部企业 情况下的会计处理相同，即在本期确认销售收人、结转销售成本、计算损益，并在其个别 利润表中反映；对于购秀企业来说，一方面要确认销售收人，另一方面要结转销售内部购 进商品的成本，并在其个别利润表中分别作为营业收入和营业成本反映，并确认损益。这 也就是说，对于同一购销业务，在销售企业和购买企业的个别利润表都作了反映。但从企 业集团整体来看，这一购销业务只是实现了一次销售，其销售收入只是购买企业销售该产 品的销售收入，其销售成本只是销售企业销售该商品的成本。销售企业销售该商品的收人 属于内部销售收人，相应的购买企业销售该商品的销售成本则属于内部销售成本。因此， 在编制合并财务报表时，就必须将重复反映的内部销售收人与内部销售成本予以抵销。进 行抵销处理时，应借记“营业收人”等项目，贷记“营业成本”等项目。.

【例26 -26】甲公司拥有A公司70%的股权，系A公司的母公司。甲公司本期个别 利润表的营业收人中有3 000万元，系向A公司销售产品取得的销售收人，该产品销售成 本为2 100万元。A公司在本期将该产品全部售出，其销售收人为3 750万元，销售成本 为3 000万元，并分别在其个别利润表中列示。

对此，编制合并财务报表将内部销售收人和内部销售成本予以抵销时，应编制如下抵 销分录：

借：营业收入 3 000

贷：营业成本 3 000

(二）购买企业内部购进的商品未实现对外销售时的抵销处理

在内部购进的商品未实现对外销售的情况下，从销售企业来说，同样是按照一般的销 售业务确认销售收人，结转销售成本，计算销售利润，并在其利润表中列示。这一业务从 整个企业集团来看，实际上只是商品存放地点发生变动，并没有真正实现企业集团对外销 售，不应确认销售收入、结转销售成本以及计算损益。因此，对于该内部购销业务，在编 制合并财务报表时，应当将销售企业由此确认的内部销售收人和内部销售成本予以抵销。 对于这一经济业务，从购买企业来说，则以支付的购货价款作为存货成本入账，并在其个 别资产负债表中作为资产列示。这样，购买企业的个别资产负债表中存货的价值中就包含 有销售企业实现的销售毛利。销售企业由于内部购销业务实现的销售毛利，属于未实现内 部销售损益。

存货价值中包含的未实现内部销售损益是由于企业集团内部商品购销活动所引起的。 在内部购销活动中，销售企业将集团内部销售作为收人确认并计算销售利润。而购买企业 则是以支付购货的价款作为其成本入账；在本期内未实现对外销售而形成期末存货时，其 存货价值中也相应地包括两部分内容：一部分为真正的存货成本（即销售企业销售该商 品的成本），另一部分为销售企业的销售毛利（即其销售收入减去销售成本的差额）。对 于期末存货价值中包括的这部分销售毛利，从企业集团整体来看，并不是真正实现的利 润。因为从整个企业整体来看，集团内部企业之间的商品购销活动实际上相当于一个企业 内部物资调拨活动，既不会实现利润，也不会增加商品的价值。正是从这一意义上来说, 将期末存货价值中包括的这部分销售企业作为利润确认的部分，称之为未实现内部销售损 益。如果合并财务报表将母公司与子公司财务报表中的存货简单相加，则虚增存货成本。 因此，在编制合并资产负债表时，应当将存货价值中包含的未实现内部销售损益予以 抵销。

【例26 -27】甲公司系A公司的母公司。甲公司本期个别利润表的营业收人中有 2 000万元，系向A公司销售商品实现的收人，其商品成本为1 400万元，销售毛利率为 30%。A公司本期从甲公司购人的商品在本期均未实现销售，期末存货中包含有2 000万 元从甲公司购进的商品，该存货中包含的未实现内部销售损益为600万元。

编制合并利润表时，将内部销售收人、内部销售成本及存货价值中包含的未实现内部

销售损益抵销时，其抵销分录如下：

' 借：营业收人 2 000

贷：营业成本 1 400

存货 600

对于第三种情况，即内部购进的商品部分实现对外销售部分形成期末存货的情况， 可以将内部购买的商品分解为两部分来理解:一部分为当期购进并全部实现对外销售； 另一部分为当期购进但未实现对外销售而形成期末存货。【例26 -26】介绍的就是前一 部分的抵销处理，【例26 -27】介绍的则是后一部分的抵销处理。将【例26 -26】和 【例26 -27】的抵销处理合并在一起，则就是第三种情况下的抵销处理。

【例26 -28】甲公司本期个别利润表的营业收人中有5 000万元，系向A公司销售产 品取得的销售收人，该产品销售成本为3 500万元，销售毛利率为30%。A公司在本期将 该批内部购进商品的60%实现销售，其销售收人为3 750万元，销售成本为3 000万元， 销售毛利率为20% ,并列示于其个别利润表中；该批商品的另外40%则形成A公司期末 存货，即期末存货为2 000万元，列示于A公司的个别资产负债表之中。

此时，在编制合并财务报表时，其抵销处理如下：

借：营业收人 . (3 000 +2 000) 5 000

贷：营业成本 (3 500 +900) 4 400

存货 （1 500 x40% ) 600

根据上述抵销分录，其合并工作底稿（局部）如表26-19所示。

表26-19 合并工作底稿（局部） 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 甲公司 | A公司 | 合计 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股  东权益 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 |
| (资产负债表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 存货 |  | 2 000 | 2 000 |  |  |  | 600 |  | 1 400 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (利润表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业收人 | 5 000 | 3 750 | 8 750 |  |  | 5 000 |  |  | 3 750 |
| 营业成本 | 3 500 | 3 000 | 6 500 |  |  |  | 4 400 |  | 2 100 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业利润 | 1 500 | 750 | 2 250 |  |  | 5 000 | 4 400 |  | 1 650 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 净利润 | 1 500 | 750 | 2 250 |  |  | 5 000 | 4 400 |  | 1 650 |
| (股东权益变动表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 未分配利润（期初） | 0 | 0 | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 末分配利润（期末） | 1 500 | 750 | 2 250 |  |  | 5 000 | 4 400 |  | 1 650 |

,对于内部销售收人的抵销，也可按照如下方法进行抵销处理：（1)按照内部销售收 人的数额，借记“营业收入”项目，贷记“营业成本”项目；（2)按照期末存货价值中 包含的未实现内部销售损益的数额，借记“营业成本”项目，贷记“存货”项目。

【例26 -29】甲公司与A公司内部销售业务资料见【例26 -27】。

将其内部销售收入、销售成本以及期末存货中包含的未实现内部销售利润抵销，编制 抵销分录如下：

①借:营业收人 2 000

贷：营业成本 2 000

②借：营业成本 600

贷：存货 600

在合并工作底稿中，按上述抵销分录进行抵销的结果与【例26 - 27】的抵销结果 相同。

(三）购买企业内部购进的商品作为固定资产使用时的抵销处理

在集团内成员企业将自身的产品销售给其他成员企业作为固定资产使用的情况下，对 于销售企业来说是作为普通商品销售并进行会计处理的，即在销售时确认收人、结转成本 和计算损益，并以此在其个别财务报表中列示；对于购买企业来说，则以购买价格（在 此不考虑安装及运输费用）作为固定资产原值记账，该固定资产入账价值中既包含销售 企业生产该产品的成本，也包含销售企业由于该产品销售所实现的销售利润。购买企业虽 然以支付给销售企业的购买价格作为固定资产原价人账，但从整个企业集团来说，只能以 销售企业生产该产品的成本作为固定资产原价在合并财务报表中反映。因此，编制合并利 润表时应将销售企业由于该固定资产交易所实现的销售收入、结转的销售成本予以抵销； 并将内部交易形成的固定资产原价中包含的未实现内部销售损益予以抵销。

【例26 -30】母公司个别利润表的营业收人中有500万元，系向子公司销售其生产的 设备所取得的收人，该设备生产成本为400万元。子公司个别资产负债表固定资产原价中 包含有该设备的原价，该设备系12月购人并投入使用，本期未计提折旧，该固定资产原 价中包含有100万元未实现内部销售损益。对此，在编制合并财务报表时，需要将母公司 相应的销售收人和销售成本予以抵销，并将该固定资产原价中包含的未实现内部销售损益 予以抵销。其抵销分录如下：，

借•-营业收人 500

贷：营业成本 400

固定资产 100

二、连续编制合并财务报表时内部销售商品的合并处理

在连续编制合并财务报表的情况下，首先必须将上期抵销的存货价值中包含的未实现 内部销售损益对本期期初未分配利润的影响予以抵销，调整本期期初未分配利润的数额； 然后再对本期内部购进存货进行合并处理。其具体合并处理程序和方法如下：

1. 将上期抵销的存货价值中包含的未实现内部销售损益对本期期初未分配利润的影 响进行抵销。即按照上期内部购进存货价值中包含的未实现内部销售损益的数额，借记 “期初未分配利润”项目，贷记“营业成本”项目。这一抵销分录，可以理解为上期内部 购进的存货中包含的未实现内部销售损益在本期视同为实现利润，将上期未实现内部销售 损益转为本期实现利润，冲减当期的合并销售成本。
2. 对于本期发生内部购销活动的，将内部销售收人、内部销售成本及内部购进存货 中未实现内部销售损益予以抵销。即按照销售企业内部销售收人的数额，借记“营业收 入”项目，贷记“营业成本”、“存货”项目。
3. 将期末内部购进存货价值中包含的未实现内部销售损益予以抵销。对于期末内部 购买形成的存货（包括上期结转形成的本期存货），应按照购买企业期末内部购人存货价 值中包含的未实现内部销售损益的数额，借记“未分配利润（期初）”、“营业成本”项 目，贷记“存货”项目。

【例26-31】上期甲公司与A公司内部购销资料、内部销售的抵销处理及其合并工作 底稿（局部）见【例26 -28】。本期甲公司个别财务报表中向A公司销售商品取得销售 收人6 000万元，销售成本为4 200万元，甲公司本期销售毛利率与上期相同，为30%。 A公司个别财务报表中从甲公司购进商品本期实现对外销售收人为5 625万元，销售成本 为4 500万元，销售毛利率为20% ;期末内部购进形成的存货为3 500万元（期初存货 2 000万元+本期购进存货6 000万元-本期销售成本4 500万元），存货价值中包含的未 实现内部销售损益为750万元。

此时，编制合并财务报表时应进行如下合并处理：

1. 调整期初未分配利润的数额：

借：期初未分配利润 600 ①

贷：营业成本 600

1. 抵销本期内部销售收人:

借：营业收入 贷：营业成本

(3)抵销期末存货中包含的未实现内部销售损益 借：营业成本 贷：存货

其合并工作底稿（局部）如表26 -20所示。

6 000 © 6 000

(3 500 x30% ) 1 050 ③ 1 050

表.26 -20 合并工作底稿（局部） 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 甲公司 | A公司 | 合计 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股 | 合并数 |
| .借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 | 东权益 |
| (资产负债表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 存货 |  | 2 500 | 2 500 |  |  |  | 1 050CD |  | 1 450 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (利润表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业收入 | 6 000 | 5 625 | 11 625 |  |  | 6 000(2) |  |  | 5 625 |
| 营业成本 | 4 200 | 4 500 | 8 700 |  |  | i 050(E) | 600① 6 000(2) |  | 3 150 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业利润 | 1 800 | 1 125 | 2 925 |  |  | 7 050 | 6 600 |  | 2 475 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 净利润 | 1 800 | 1 125 | 2 925 |  |  | 7 050 | 6 600 |  | 2 475 |
| (股东权益变动表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 未分配利润（期初） | 1 500 | 750 | 2 250 |  |  | 600® |  |  | 1 650 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 未分配利润（期末） | 3 300 | 1 875 | 5 175 |  |  | 7 650 | 6 600 |  | 4 125 |

三、存货跌价准备的合并处理

(一)初次编制合并财务报表时存货跌价准备的合并处理

根据现行企业会计准则的规定，企业必须定期或者至少于年度终了时，对存货进行 全面清查，采用成本与可变现净值孰低法进行期末计价，按单个存货项目计提存货跌 价准备。其存货清查的范围既包括从企业集团外部购进形成的存货，也包括从企业集 团内部购进形成的存货；采用成本与可变现净值孰低法进行期末计价的范围，也包括 从企业集团内部购进形成的期末存货。当企业本期计提的存货跌价准备中包括对内部 销售形成的存货计提的跌价准备时，则涉及如何将对内部购进的存货计提的跌价准备' 进行抵销的问题。

某一商品因毁损、陈旧过时而导致其可变现净值下跌，从而计提跌价准备时，从整个企业集团来说，对这一毁损、陈旧的商品同样必须计提跌价准备。也就是说，某一商品在 企业集团内某一成员企业计提跌价准备，对于企业集团来说也同样必须计提跌价准备。某 一商品计提跌价准备的金额，从单一企业来说，为该商品可变现净值低于取得成本的差 额；而从企业集团来说，则是该商品可变现净值与企业集团范围内取得该商品成本的 差额。 -

从商品的可变现净值来说，某一商品的可变现净值，无论对于企业集团还是持有该商 品的企业来说，基本上都是一致的。从商品的取得成本来说，持有内部购进商品的企业， 该商品的取得成本包括销售企业所实现的利润，而对于企业集团整体来说，则是指从外部 购买该商品的成本或生产这一产品的生产成本。编制合并财务报表时，计提存货跌价准备 应当是将该商品的可变现净值与从企业集团的取得成本进行比较确定的计提金额。

对内部销售形成的存货计提跌价准备的合并处理，从购买企业来看有两种情况：第一 种情况是，购买企业本期期末内部购进存货的可变现净值低于其取得成本，但高于销售企 业销售成本。第二种情况是，购买企业本期期末内部购进存货的可变现净值既低于该存货 的取得成本，也低于销售企业的该存货的取得成本。

在第一种情况下，从购买企业个别财务报表来说，购买企业按该存货的可变现净值低 于其取得成本的金额，一方面，确认存货跌价准备并在其个别资产负债表中通过抵销存货 项目的金额列示；另一方面，在利润表中作为资产减值损失列示。但从合并财务报表来 说，随着内部购进存货包含的未实现内部销售损益的抵销，该存货在合并财务报表中列示 的成本为抵销未实现内部销售损益后的成本。当该存货的可变现净值低于购买企业的取得 成本，但高于该存货在合并财务报表中成本时，则不需要计提存货跌价准备。个别财务报 表中计列的相应的存货跌价准备，也应予以抵销。进行合并处理时应当按照购买企业本 期丨丨'提存货跌价准备的金额，借记“存货”项因，贷记“资产减值损失”项目。

{例26-32】屮公司系A公司的母公司，甲公司本期丨4 A公司销售商品2 000万元， 其销雋成本为1 400万元；A公司购进的该商品当期全部未实现对外销售而形成期末存 货。A公同期末对存货进行检査时，发现该商品已经部分陈旧，其可变现净值已降至 ! 84()万元。为此，A公司期末对该存货汁提存货跌价准备160万元，并在其个别财务报 表中列示。 ||

在本例中，该存货的可变现浄值降至1 840万元，高于抵销未实现1部销售损益后的 金额（1 400万元）。此时，在编制本期合并财务报表吋，应进行如下合并处理：

(0将内部销售收人与内部销售成本抵销：

借：背业收人 ；2

贷：营业成本

1. 将内部销售形成的存货价值中包含的未实现内部销售损益抵销：

借：啻业成本 .1.

贷：存货

1. 将A公同本期计提的存货减值准备抵销：

借：存货

贷：资产减值损失 其合并工作底稿（局部）如表26-21所示。

000 ① 2 000

據.0 ② 600

160 ③ 160

表26—21 合并工作底稿（局部） 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目. | 甲公司 | A公司 | . '合计 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股  东权益 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 |
| (资产负债表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 存货 |  | 1 840 | 1 840 |  |  | 160(E) | 600② |  | 1 400 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (利润表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业收入 | 2 000 | 0 | 2 000 |  |  | 2 000① |  |  | 0 |
| 营业成本 | .1 400 | 0 | 1 400 |  |  | 600(2) | 2 000© |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 资产减值损失 |  | 160 | 160 |  |  |  | 160(1) |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业利润 | 600 | -160 | 440 |  |  | 2 600 | 2 160 |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 净利润 | 600 | -160 | 440 |  |  | 2 600 | 2 160 |  | 0 |
| (股东权益变动表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 未分配利润（期初） | 0 | 0 | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 未分配利润（期末） | 600 | -160 | 440 |  |  | 2 600 | 2 160 |  | 0 |

在第二种情况下，从购买企业个别财务报表来说，购买企业按该存货的可变现净值低 于其取得成本的金额确认存货跌价准备。确认的存货跌价准备的金额，一方面，在其个别 资产负债表中通过抵销存货项目列示；另一方面，在利润表中作为资产减值损失列示。购 买企业在个别财务报表中确认的存货跌价准备的金额，既包括购买企业该商品取得成本高 于销售企业销售成本（即取得成本）的差额（即抵销的未实现内部销售损益），也包括销 售企业销售成本高于该商品可变现净值的差额。但从合并财务报表来说，随着内部购进存 货价值中包含的未实现内部销售损益的抵销，在合并财务报表中列示的该存货的成本为抵 销未实现内部销售损益后的成本。相对于购买企业该存货的取得成本高于销售企业销售该 存货成本的差额部分计提的跌价准备的金额，已因未实现内部销售损益的抵销而抵销，故 在编制合并财务报表时，也须将这部分金额予以抵销；而相对于销售企业销售该存货成本 高于该存货可变现净值的部分而计提的跌价准备的金额，无论从购买企业来说，还是对于 整个企业集团来说，都是必须计提的存货跌价准备，必须在合并财务报表中予以反映。进 行抵销处理时，应当按购买企业本期计提的存货跌价准备中内部购进商品取得成本高于销 售企业取得成本的数额，借记“存货”项目，贷记“资产减值损失”项目。

【例26 -33】甲公司为A公司的母公司。甲公司本期向A公司销售商品2 000万元， 其销售成本为1 400万元，并以此在其个别利润表中列示。A公司购进的该商品当期全部 未实现对外销售而形成期末存货；期末对存货进行检査时，发现该存货已经部分陈旧，其 可变现净值降至1 320万元。为此，A公司期末对该存货计提存货跌价准备680万元。

在本例中，该存货的可变现净值降至1 320万元•，低于抵销未实现内部销售损益后的 金额（1 400万元）。在A公司本期计提的存货跌价准备680万元中，其中的600万元是 相对于A公司取得成本（2 000万元）髙于甲公司销售该商品的销售成本（1 400万元） 部分计提的，另外80万元则是相对于甲公司销售该商品的销售成本（1 400万元）高于 其可变现净值（1 320万元）的部分计提的。此时，A公司对计提存货跌价准备中相当于 抵销的未实现内部销售损益的数额600万元部分，从整个企业集团来说，该商品的取得成 本为1 400万元，在可变现净值高于这一金额的情况下，不需要计提存货跌价准备，故必 须将其予以抵销；而对于另外的80万元的存货跌价准备，从整个企业集团来说，则是必 须计提的存货跌价准备，则不需要进行抵销处理。

在编制本期合并财务报表时，应进行如下抵销处理：

1. 将内部销售收人与内部销售成本抵销：

借：营业收入 2 000 ①

贷：营业成本 2 000

1. 将内部销售形成的存货价值中包含的未实现内部销售损益抵销：

借：营业成本 600 ②

贷：存货 600

1. 将A公司本期计提的存货减值准备中相当于未实现内部销售利润的部分抵销：

借：存货 600 ③

贷：资产减值损失 600

其合并工作底稿（局部）如表26 -22所示。

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 甲公司 | A公司 | 合计 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股  东权益 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 |
| (资产负债表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 存货 |  | 1 320 | 1 320 |  |  | 600® | 600(2) |  | 1 320 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (利润表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业收人 | 2 000 | 0 | 2 000 |  |  | 2 000① |  |  | 0 |
| 营业成本 | 1 400 | 0 | 1 400 |  |  | 600② | 2 000① |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 资产减值损失 | 0 . | 680 | 680 |  |  |  | 600③ |  | ’ 80 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业利润 | 600 | -680 | -80 |  |  | 2 600 | 2 600 |  | -80 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 净利润 | 600 | -680 | -80 |  |  | 2^600 | 2 600 |  | -80 |
| (股东权益变动表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 未分配利润（期初） | 0 | 0 | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 未分配利润（期末） | 600 | -680 | -80 |  |  | 2 600 | 2 600 |  | -80 |

表 26 — 22

合并工作底稿（局部）

单位：万元

(二）连续编制合并财务报表时存货跌价准备的合并处理

在连续编制合并财务报表进行合并处理时，首先，将上期资产减值损失中抵销的存货 跌价准备对本期期初未分配利润的影响予以抵销，即按上期资产减值损失项目中抵销的存 货跌价准备的数额，借记“存货”或“营业成本”项目，贷记“期初未分配利润”项 目。其次，对于本期对内部购进存货在个别财务报表中补提或者冲销的存货跌价准备的数 额也应予以抵销，借记“存货’’项目，贷记“资产减值损失”项目。

至于抵销存货跌价准备的数额，应当分别不词的情况进行处理。当本期内部购进存 货的可变现净值低于持有该存货企业的取得成本但高于抵销未实现内部销售损益后的 取得成本（即销售企业该存货的取得成本）时，其抵销的存货跌价准备的金额为本期 存货跌价准备的增加额。当本期内部购进存货的可变现净值低于抵销未实现内部销售 损益后的取得成本（即销售企业的取得成本）时，其抵销的存货跌价准备的金额为相 对于购买企业该存货的取得成本高于销售企业销售成本的差额部分计提的跌价准备的 数额扣除期初内部购进存货计提的存货跌价准备的金额后的余额，即本期期末存货中 包含的未实现内部销售损益的金额减去期初内部购进存货计提的存货跌价准备的金额 后的余额。 .

【例26 -34】接【例26 -32】，甲公司与A公司之间内部销售情况、内部销售及存货 跌价准备的抵销处理，以及合并工作底稿（局部）见【例26 -32】。A公司与甲公司之间 本期未发生内部销售。本例期末存货系上期内部销售结存的存货。A公司本期期末对存货 清查时，该内部购进存货的可变现净值为1 200万元，A公司期末存货跌价准备余额为 800万元。

,本例中，该内部购进存货的可变现净值由上期期末的1 840万元降至1 200万元，既 低于A公司从甲公司购买时的取得成本，也低于抵销未实现内部销售损益后的金额（即 甲公司销售该商品的成本1 400万元）。A公司本期期末存货跌价准备余额800万元，从 计提时间来看,包括上期期末计提结存的存货跌价准备160万元，还包括本期期末计提的 存货跌价准备640万元。上期计提的部分，在编制上期合并财务报表时已将其与相应的资 产减值损失相抵销，从而影响到本期的期初未分配利润。为此，对于这一部分在本期编制 合并财务报表时需要调整期初未分配利润的数额。而对于本期计提的640万元存货跌价准 备，其中440万元是相对上期计提存货跌价准备后存货净额与甲公司该内部销售商品的销 售成本之间的差额计提的，而另外200万元则相对甲公司该内部销售商品的销售成本与其 可变现净值之间的差额计提的。从整个企业集团来说，前者应当予以抵销；后者则是属于 应当计提的。

甲公司在编制本期合并财务报表时，应进行如下合并处理：

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| (1) | 借: | 存货 | 160 |  | ① |
|  |  | 贷：期初未分配利润 |  | 160 |  |
| (2). | 借： | 期初未分配利润 | 600 |  | ② |
|  |  | 贷：存货 |  | 600 |  |
| (3) | 借: | 存货 | 440 |  | ③ |
|  |  | 贷：资产减值损失 |  | 440 |  |

其合并工作底稿（局部）如表26 -23所示。

表26-23 合并工作底稿（局部） 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 甲公司 | A公司 | 合计 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 | 东权益 |
| (资产负债表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 存货 |  | 1 200 | 1 200 |  |  | 160®  440(1) | 600(2) |  | 1 200 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (利润表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业收入 | 0 | .0 | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
| 营业成本 | 0 | 0 | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 资产减值损失 | 0 | 640 | 640 |  |  |  | 440③ |  | 200 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业利润 | 0 | -640 | -640 |  |  |  | 440 |  | -200 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 净利润 | 0 | -640 | -640 |  |  |  | 440 |  | -200 |
| (股东权益变动表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 未分配利润（期初） | 600 | -160 | 440 |  |  | 600(D | 160® |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 未分配利润（期末） | 600 | -800 | -200 |  |  | 600 | 600 |  | -200 |

【例26-35】接【例32】，甲公司上期向A公司销售商品2 000万元，其销售成 本为1 400万元；A公司购进的该商品当期未实现对外销售全部形成期末存货。A公司期 末对存货进行检查时，发现该存货已经部分陈旧，其可变现净值降至1 840万元，A公司 期末对该存货计提存货跌价准备160万元。在编制上期合并财务报表时，已将该存货跌价 准备予以抵销，其抵销处理及合并工作底稿（局部）见【例26 -32】。甲公司本期向A 公司销售商品3 000万元，甲公司销售该商品的销售成本为2 100万元。A公司本期对外 销售内部购进商品实现的销售收人为4 000万元，销售成本为3 200万元，其中上期从甲 公司购进商品本期全部售出，销售收入为2 500万元，销售成本为2 000万元；本期从甲 公司购进商品销售40%,销售收人为1 5001元，销售成本为1 200万元。另60%形成期末 存货，其取得成本为1 800万元，期末其可变现净值为1 620万元，A公司本期期末对该 内部购进形成的存货计提存货跌价准备180万元。

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| (1) | 借: | 营业成本 | 160 |  | ① |
|  |  | 贷：期初未分配利润 |  | 160 |  |
| (2) | 借: | 期初未分配利润 | 600 |  | ② |
|  |  | 贷：营业成本 |  | 600 |  |
| (3) | 借: | 营业收入： | 3 000 |  | ③ |
|  |  | 贷：营业成本 | 3 | 000 |  |

1. 借：营业成本 540 ④ 贷：存货 540
2. 借：存货 180 ⑤ 贷：资产减值损失 180

其合并工作底稿（局部）如表26 -24所示。

表26 -24 合并工作底稿（局部） 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 甲公司 | A公司 | 合计 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 | 东权益 |
| (资产负债表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 存货 |  | 1 620 | 1 620 |  |  | 180CD | 540④ |  | 1 260 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (利润表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业收人 | 3 000 | 4 000 | 7 000 |  |  | 3 000③ |  |  | 4 000 |
| 营业成本 | 2 100 | 3 040 | 5 140 |  |  | 160® 540④ | 600② 3 000③ |  | 2 240 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 资产减值损失 | 0 | 180 | 180 |  |  |  | 180CD |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业利润 | 900 | 780 | 1 680 |  |  | 3 700 | 3 780 |  | 1 760 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 净利润 | 900 | 780 | 1 680 |  |  | 3 700 | 3 780 |  | 1 760 |
| (股东权益变动表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 未分配利润（期初） | 600 | -160 | 440 |  |  | 600© | 160® |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 未分配利润（期末） | 1 500 | 620 | 2 120 |  |  | 4 300 | 3 940 |  | 1 760 |

第七节内部债权债务的合并处理

一、内部债权债务抵销概述

母公司与子公司、子公司相互之间的债权和债务项目，是指母公司与子公司、子公司 相互之间的应收账款与应付账款、预付账款和预收账款、应付债券与债券投资等项目。对 于发生在母公司与子公司、子公司相互之间的这些项目，从债权方企业来说，在资产负债 表中表现为一项债权资产；而从债务方来说，一方面形成一项负债，另一方面同时形成一 项资产。发生的这种内部债权债务，从母公司与子公司组成的集团整体角度来看，它只是 集团内部资金运动，既不增加企业集团的资产，也不增加负债。为此，在编制合并财务报 表时也应当将内部债权债务项目予以抵销。

在编制合并资产负债表时需要进行合并处理的内部债权债务项目主要包括：（1)应 收账款与应付账款：（2)应收票据与应付票据；（3)预付账款与预收账款；（4)长期债 券投资与应付债券；（5)应收股利与应付股利；（6)其他应收款与其他应付款。

【例26-36】甲公司系A公司的母公司。甲公司个别资产负债表应收账款中有600万 元为应收A公司账款；应收票据中有400万元为应收A公司票据；持有至到期投资中有A 公司发行的应付债券2 500万元。

对此，甲公司在编制合并财务报表时，应当将这些内部债权债务予以抵销。其抵销分

录如下：

1. 内部应收账款与应付账款抵销：

借：应付账款 600

贷：应收账款 600

1. 内部应收票据与应付票据抵销：

借：应付票据 400

贷：应收票据 400

1. 持有至到期投资与应付债券抵销： ^

借：应付债券： 2 500

贷：持有至到期投资 2 500

二、内部应收应付款项及其坏账准备的合并处理 ,

企业对于包括应收账款、应收票据、预付账款以及其他应收款在内的所有应收款项， 应当根据其预计可收回金额变动情况，确认资产减值损失，计提坏账准备。这里的应收账 款、应收票据等也包括应收子公司账款、应收子公司票据等。在对子公司的应收款项计提 坏账准备的情况下，在编制合并财务报表时，随着内部应收款项的抵销，与此相联系也须 将该内部应收款项计提的坏账准备予以抵销。将内部应收款项抵销时，按内部应付款项的 金额，借记“应付账款”、“应付票据”等项目，贷记“应收账款”、“应收票据”等项 目；将内部应收款项计提的坏账准备抵销时，按各内部应收款项计提的相应坏账准备期末 余额，借记“应收账款”、“应收票据”等项目，贷记“资产减值损失”项目。

【例26-37】甲公司为A公司的母公司。甲公司本期个别资产负债表应收账款中有 580万元为应收A公司账款，该应收账款账面余额为600万元，甲公司当年计提坏账准备 20万元；应收票据中有390万元为应收A公司票据，该应收票据账面余额为400万元， 甲公司当年计提坏账准备10万元。A公司本期个别资产负债表中应付账款和应付票据中 列示有应付甲公司账款600万元和应付甲公司票据400万元。

在编制合并财务报表时，甲公司应当将内部应收账款与应付账款相互抵销，同时，还 应将内部应收账款计提的坏账准备予以抵销，其抵销分录为：

1. 应收账款与应付账款抵销：

借：应付账款 600 .①

贷：应收账款 600

1. 应收票据与应付票据抵销：

借：应付票据 400 ②

贷：应收票据 ’ 400

(3)坏账准备与资产减值损失抵销：

借：应收账款 20 ③

应收票据 10

贷：资产减值损失 30

其合并工作底稿（局部）如表26 -25所示。

表26-2S 合并工作底稿（局部） 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 甲公司 | A公司 | 合计 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股  东权益 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 |
| (资产负债表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 应收账款 | 580 |  | 580 |  |  | 20(D | 600① |  | 0 |
| 应收票据 | 390 |  | 390 |  |  | 10③ | 400② |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 应付账款 |  | 600 | 600 |  |  | 600® |  |  | 0 |
| 应付票据 |  | 400 | 400 |  |  | 400② |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (利润表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 资产减值损失 | 30 |  | 30 |  |  |  | 30③ |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业利润 | -30 |  | -30 |  |  |  | 30 |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 净利润 | -30 |  | -30 |  |  |  | 30 |  | 0 |
| (股东权益变动表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 未分ia利润（期初） | 0 |  | 0 |  |  |  | 0 |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 未分配利润（期末） | -30 |  | -30 |  |  |  | 30 |  | 0 |

三、连续编制合并财务报表时内部应收款项及其坏账准备的合并处理

在连续编制合并财务报表进行合并处理时，首先，将内部应收款项与应付款项予以抵 销，即按内部应付款项的数额，借记“应付账款”、“应付票据”等项目，贷记“应收账 款”、“应收票据”等项目。其次，应将上期资产减值损失中抵销的各内部应收款项计提 的相应坏账准备对本期期初未分配利润的影响予以抵销，即按上期资产减值损失项目中抵 销的各内部应收款项计提的相应坏账准备的数额，借记“应收账款”、“应收票据”等项 目，贷记“期初未分配利润”项目。再次，对于本期各内部应收款项在个别财务报表中 补提或者冲销的相应坏账准备的数额也应予以抵销，即按照本期期末内部应收款项在个别

资产负债表中补提的坏账准备的数额，借记“应收账款”、“应收票据”等项目，贷记 “资产减值损失”项目；或按照本期期末各内部应收款项在个别资产负债表中冲销的相应 坏账准备的数额，借记“资产减值损失”项目，贷记“应收账款”、“应收票据”等 项目。

(一）内部应收款项坏账准备本期余额与上期余额相等时的合并处理

【例.26 -38】接【例26\_37】。甲公司为A公司的母公司。甲公司和A公司上期内部 应收款项、坏账准备情况、内部债权债务的抵销及其合并工作底稿（局部）见 【例26 -37】。甲公司本期个别资产负债表应收账款中有应收A公司账款580万元，该应 收账款系上期发生的，账面余额为600万元，甲公司上期对其计提坏账准备20万元，该 坏账准备结转到本期；应收A公司票据390万元，该应收票据系上期发生的，账面余额 为400万元，甲公司上期对其计提坏账准备10万元，该坏账准备结转到本期。本期对上 述内部应收账款和应收票据未计提坏账准备。

甲公司在合并工作底稿中应进行如下抵销处理：

(1)将上期内部应收款项计提的坏账准备抵销。

在这种情况下，母公司个别资产负债表中坏账准备余额可以理解为实际上是上期结转 而来的余额。因此，只须将上期内部应收账款计提的坏账准备予以抵销，同时，调整期初 未分配利润的数额。其抵销分录如下：

I

借：应收账款 20 ①

应收票据 10

贷：期初未分配利润 30

(2)内部应收账款、应收票据与应付账款、应付票据抵销：

借：应付账款 600 ②

贷：应收账款 600

借：应付票据 400 ③

贷：应收票据 400

其合并工作底稿（局部）如表26 -26所示。

表26 -26 合并工作底稿（局部） 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 甲公司 | A公司 | 合计 | 谪整分录 | | 抵销分录 | | 少数股  东权益 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 |
| (资产负债表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 应收账款 | 580 |  | 580 |  |  | 20③ | 6000 |  | 0 |
| 应收票据 | 390 |  | 390 |  |  | 10③ | 400© |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 应付账款 • |  | 600 | 600 |  |  | 600® |  |  | 0 |
| .应付票据 |  | 400 | 400 |  |  | 400② |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (利润表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

续表

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 甲公司 | A公司 | 合计 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股  东权益 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 资产减值损失 | 30 |  | 30 |  |  |  | 30③ |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业利润 | -30 |  | -30 |  |  |  | 30 |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 净利润 1 | -30 |  | -30 |  |  |  | 30 |  | 0 |
| (股东权益变动表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 未分配利润（期初） | 0 |  | 0 |  |  |  | 0 |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 未分配利润（期末） | -30 |  | -30 |  |  |  | 30 |  | 0 |

(二）内部应收款项坏账准备本期余额大于上期余额时的合并处理

【例26-39】接【例26 -37】。甲公司为A公司的母公司。甲公司和A公司上期内部 应收款项、坏账准备情况、内部债权债务的抵销及其合并工作底稿（局部）见 【例26 -37】。甲公司本期个别资产负债表应收账款中有应收A公司账款735万元，该应 收账款账面余额为800万元，甲公司对该应收账款累计计提坏账准备65万元，其中20万 元系上期结转至本期的，本期对其补提坏账准备45万元；应收A公司票据875万元，该 应收票据账面余额为900万元，甲公司对该应收票据累计计提坏账准备25万元，其中10 万元系上期结转至本期的，本期对其补提坏账准备15万元。

甲公司在合并工作底稿中应进行如下抵销处理：

(1)抵销上期内部应收款项计提的坏账准备，并调整期初未分配利润的数额：

借应收账款 20 ①

应收票据 10

贷：期初未分配利润 30

1. 内部应收账款、应收票据与应付账款、应付票据抵销：

借：应付账款 800 ②

贷：应收账款 800

借：应付票据 900 ③

贷：应收票据 900

1. 抵销本期内部应收款项增加计提的坏账准备与资产减值损失：

借：应收账款 ' 45 ④

应收票据 15

贷：资产减值损失. 60

其合并工作底稿（局部）如表26 -27所示。

表26 -27 合并工作底稿（局部） 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 甲公司 | A公司 | 合计 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 | 东权益 |
| (资产负债表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 应收账款 | 735 |  | 735 |  |  | 20① 45④， | 800② |  | 0 |
| 应收票据 | 875 |  | 875 |  |  | 10① 15④ | 卿③ |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 应付账款 |  | 800 | 800 |  |  | 800② |  |  | 0 |
| 应付票据 |  | 900 | 900 |  |  | 900(3) |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (利润表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 资产减值损失 | 60 | 0 | 60 |  |  |  | 60④ |  | 0 |
|  | 1 |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业利润 | -60 | 0 | -60 |  |  |  | 60 |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 净利润 | -60 | 0 | -60. |  |  |  | 60 |  | 0 |
| (股东权益变动表项目）： |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 未分配利润（期初） | -30 | 0 | -30 |  |  |  | 30① |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 未分配利润（期末） | -90 | 0 | -90 |  |  |  | 90 |  | 0 |

(三）内部应收款项坏账准备本期余额小于上期余额时的合并处理

【例26 -40】接【例26 -37】。甲公司为A公司的母公司。甲公司和A公司上期内部 应收款项、坏账准备情况、内部债权债务的抵销及其合并工作底稿（局部）见 【例26 -37】。甲公司本期个别资产负债表应收账款中有应收A公司账款538万元，该应 收账款账面余额为550万元，甲公司对该应收账款累计计提坏账准备12万元，其中上期 结转至本期的坏账准备20万元，本期冲减坏账准备8万元；应收A公司票据374万元， 该应收票据账面余额为380万元，甲公司对其累计计提坏账准备6万元，其中上期结转至 本期的坏账准备10万元，本期冲减坏账准备4万元。

甲公司在合并工作底稿中应进行如下抵销处理：

1. 抵销上期内部应收款项计提的坏账准备，并调整期初未分配利润的数额：

借：应收账款 20 ①

应收票据 10

贷:期初未分配利润 30

1. 内部应收账款、应收票据与应付账款、应付票据抵销：

借：应付账款 贷：应收账款 借：应付票据 贷：应收票据

(3)抵销本期内部应收款项冲销的坏账准备与资产减值损失: 借：资产减值损失 贷：应收账款 应收票据

550 ②

550 380 ③

380

12 ④

其合并工作底稿（局部）如表26\_28所示。

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 甲公司 | A公司 | 合计 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 | 东权益 |
| (资产负债表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 应收账款 | 538 |  | ,538 |  |  | 20① | 550(2) 8④ |  | 0 |
| 应收票据 | 374 |  | 374 |  |  | 10① | 380CD 4④ |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 应付账款 |  | 550 | 550 |  |  | 550② |  |  | 0 |
| 应付票据 |  | 380 | 380 |  |  | 380③ |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (利润表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 资产减值损失 | -12 | 0 | -12 |  |  | 12④ |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业利润 | 12 | 0 | 12 |  |  | 12 |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 净利润 | 12 | 0 | 12 |  |  | 12 |  |  | 0 |
| (股东权益变动表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 未分配利润（期初） | -30 | 0 | -30 |  |  |  | 30① |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 未分配利润（期末） | -18 | 0 | —18 |  |  | 12 | 30 |  | 0 |

表 26 — 23

合并工作底稿（局部）

单位：万元

在第三期编制合并财务报表的情况下，必须先将第二期各内部应收款项期末余额相应 的坏账准备予以抵销；再将内部应收款项与应付款项等内部债权债务相抵销；最后将第三 期内部应收款项的坏账准备与第二期内部应收款项的坏账准备进行比较，计算确定本期内 部应收款项坏账准备的增加或减少数额，并将其予以抵销。其抵销分录与第二期编制的抵 销分录相同。首先，借记“应收账款”、“应收票据”等项目，贷记“期初未分配利润” 项目，将第二期编制合并财务报表时抵销的坏账准备对第三期期初未分配利润的影响予以 抵销，调整期初未分配利润的数额；其次，借记“应付账款”、“应付票据”等项目，贷 记“应收账款”、“应收票据”等项目，将内部应收款项与应付款项等内部债权债务予以 抵销；再次，如果第三期内部应收款项坏账准备的期末余额大于第二期内部应收款项坏账 准备的期末余额，补提内部应收账款坏账准备时，借记“应收账款”、“应收票据”等项 目，贷记“资产减值损失”项目；如果第三期内部应收款项坏账准备期末余额小于第二 期内部应收款项期末余额，冲减内部应收账款坏账准备时，则借记“资产减值损失”项 目，贷记“应收账款”、“应收票据”等项目。

第八节内部固定资产交易的合并处理

—、内部固定资产交易概述

,内部固定资产交易，是指企业集团内部发生的与固定资产有关的购销业务。根据销售 企业销售的是产品还是固定资产，可以将企业集团内部固定产交易划分为两种类型：第一 种类型是企业集团内部企业将自身使用的固定资产变卖给企业集团内的其他企业作为固定 资产使用；第二种类型是企业集团内部企业将自身生产的产品销售给企业集团内的其他企 业作为固定资产使用。此外，还有另一类型的内部固定资产交易，即企业集团内部企业将 自身使用的固定资产变卖给企业集团内的其他企业作为普通商品销售。这种类型的固定资 产交易，属于固定资产的内部处置，在企业集团内部发生的情况极少，一般情况下发生的 数量也不大。

严格说来，内部固定资产交易属于内部商品交易，其在编制合并财务报表时的抵 销处理与一般内部商品交易的抵销处理有相同之处。但由于固定资产取得并投人使 用后，往往要跨越若干个会计期间，并且在使用过程中通过计提折旧将其价值转移 到产品生产成本或各会计期间费用之中去，因而其抵销处理也有其特殊性。由于其 跨越若干会计期间，则涉及使用该固定资产期间编制合并财务报表的期初未分配利 润的调整问题；由于固定资产需要计提折旧，则涉及每一次计提折旧中包含的未实 现内部销售损益的抵销问题，也涉及每期累计折旧中包含的未实现内部销售损益的 抵销问题。相对来说，内部固定资产交易的抵销处理，要比一般的内部商品交易的 抵销处理复杂得多。

为了便于理解，本节将财务报表中的“固定资产”项目，细化为“固定资产原价” 项目、“累计折旧”项目以及“固定资产净值”项目三个项目，来介绍内部交易固定资产 相关的合并抵销处理。

二、内部固定资产交易当期的合并处理

(一）内部固定资产交易但当期未计提折旧的抵销处理

1. 企业集团内部固定资产变卖交易的抵销处理

在合并工作底稿中编制抵销分录时，应当按照该内部交易固定资产的转让价格与其原 账面价值之间的差额，借记“营业外收人”项目，贷记“固定资产原价”项目。如果该 内部交易的固定资产转让价格低于其原账面价值，则按其差额，借记“固定资产原价” 项目，贷记“营业外支出”项目。

【例26-41】A公司和B公司为甲公司控制下的两个子公司。A公司将其净值为 1 280万元的某厂房，以1 500万元的价格变卖给B公司作为固定资产使用。A公司因该 内部周定资产交易实现收益220万元，并列示于其个别利润表之中。B公司以1 500万元 的金额将该厂房作为固定资产的原价人账，并列示其个别资产负债表之中。

在该内部固定资产交易中，A公司因交易实现营业外收人220万元。编制合并财务报 表时，甲公司必须将因该固定资产交易实现的营业外收人与固定资产原值中包含的未实现 内部销售损益的数额予以抵销。其抵销分录如下： ^

借：营业外收入 220

贷：固定资产原价 220

通过上述抵销处理后,该内部固定资产交易所实规的损益予以抵销，该厂房的原价通 过抵销处理后调整为1 280万元。

1. 企业集团内部产品销售给其他企业作为固定资产的交易的抵销处理

‘在合并工作底稿中编制抵销分录将其抵销时，应当借记“营业收人”项出,贷q “营业成本”项目和“固定资产原价”项目。其中借记“营业收入”项g的数额，为销| 售企业销售该产品的销俾收人；贷记“营业成本”项H的数额为销售企业销售•该产品结| 转的销售成本；贷记“固定资产原价”项S的数额为销售企业销售该产品的销售收人与| 销售成本之间的差额，即该内部交易所形成的固定资产原价中包含的未实现内郃i\_nw闷益| 的数额。

【例26 - 42】A公司和B公司为甲公司控制下的两个子公司。A公司于20 x 1年1 月，将自己生产的产品销售给B公司作为固定资产使用，A公同销售该产品的销售收人为丨 1 680万元，销售成本为1 200万元，B公司以1 680万元的价格作为该固定资广

人账。..域

此时，与一般的内部商品交易的抵销处理相似，编制合并财务报表时，甲公司应当将i 该产品的销f丨收人1 680万元及其销售成本1 200万元，以及B公司固定资产原价中包含| 的未实现内部销售损益480万元(1 6B0-1 2,00)予以抵销。在合并工作底稿中应进行如丨 下抵销处理：

借：营业收人 1 680 (!)

贷：赀业成本 1200

固定贪产®价 480 !

其合并工作底稿（局部）如表26 \_29所示。

表26-29 合并工作底\_ (局部） 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ■项 目 | A公司 | B公司 | 合计 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股  东权益 | 合并数 |
| 借方 | 贷方| | 借方 | 贷方 |
| (资产负债表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 固定资产原价 |  | 1 680 | 1 680 |  |  |  | 480® |  | 1 200 |
| 累计折旧 |  | 0 | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
| 固定资产净值 |  | 1 680 | 1 680 |  |  |  | 480 |  | 1,200 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (利润表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业收人 | 1 680 |  | 1 680 |  |  | 1 680® |  |  | 0 |
| 营业成本 | 1 200 |  | 1 200 |  |  |  | 1 200® |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业利润 | 480 |  | 480 |  |  | 1 680 | 1 200 |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 净利润 | 480 |  | 480 |  |  | 1 680 | 1 200 |  | 0 |
| (股东权益变动表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期初未分配利润 | 0 |  | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期末未分配利润 | 480 |  | 480 |  |  | 1 680 | 1 200 |  | 0 |

(二）内部固定资产交易且当期计提折旧的合并处理

在发生内部固定资产交易当期编制合并财务报表时，首先，必须将该内部固定资产交 易相关销售收入、销售成本以及形成的固定资产原价中包括的未实现内部销售损益予以抵 销。其次，购买企业使用该内部交易固定资产并计提折旧，其折旧费用计入当期损益，由 于购买企业是以该固定资产的取得成本作为其原价计提折旧，在取得成本中包含有销售企 业由于该内部固定资产交易所实现的损益（即未实现内部销售损益），相应地在该内部交 易固定资产使用过程中其各期计提的折旧额中，也包含有未实现内部销售损益摊锒的金 额。因此还必须将当期该内部交易固定资产计提的折旧额中相当于未实现内部销售损益的 摊销金额即多计提折旧的数额，从该内部交易固定资产当期计提的折旧费用和该固定资产 累计折旧中予以抵销。其合并抵销处理如下：

1. 将内部交易固定资产相关的销售收人、销售成本以及其原价中包含的未实现内部 销售损益予以抵销，即按销售企业由于该固定资产交易所实现的销售收入，借记“营业 收人”项目，按照其销售成本，贷记“营业成本”项目，按照该内部交易固定资产的销 售收入与销售成本之间的差额（即原价中包含的未实现内部销售损益的数额），贷记“固 定资产原价”项目。 ~
2. 将内部交易固定资产当期因未实现内部销售损益而多计提的折旧赛甩和累计折旧 予以抵销。对固定资产计提折旧，企业进行会计处理时，一方面增加当期的费用，另一方 面形成累计折旧。对因内部交易固定资产当期使用多计提的折旧进行抵销处理时，应按当 期多计提的数额，借记“累计折旧”项目，贷记“管理费用”等项目（为便于理解，本 节有关内部交易固定资产均假定为管理用固定资产，其各期多计提的折旧费用均通过 “管理费用”项目进行抵销处理）。

【例26 -43】A公司和B公司为甲公司控制下的两个子公司。A公司于20 xl年1月 1曰，将自己生产的产品销售给B公司作为固定资产使用，A公司销售该产品的销售收入 为1 680万元，销售成本为1 200万元。B公司以1 680万元的价格作为该固定资产的原价 人账。B公司购买的该固定资产用于公司的行政管理，该固定资产属于不需要安装的固定 资产，当月投人使用，其折旧年限为4年，预计净残值为零。为简化合并处理，假定该内 部交易固定资产在交易当年按12个月计提折旧。

甲公司在编制合并财务报表时，应当进行如下抵销处理：

1. 将该内部交易固定资产相关销售收入与销售成本及原价中包含的未实现内部销 售利润予以抵销。本例中，A公司因该内部交易确认销售收人1 680万元，结转销售成本 1 200万元；B公司该固定资产的原价为1 680万元，其中包含的未实现内部销售损益为 480万元（1 680 -1 200)。在合并工作底稿中应进行如下抵销处理：

借：营业收入 1 680 ①

贷：营业成本 1 200

固定资产原价 480

1. 将当年计提的折旧和累计折旧中包含的未实现内部销售损益予以抵销。该固定 资产在B公司按4年的折旧年限计提折旧，每年计提折旧420万元，其中每年计提的折旧 和累计拆旧中均包含未实现内部销售损益的摊销额120万元（480 +4)。在合并工作底稿 中应进行如下抵销处理：

借：累计折旧 120 ②

贷：管理费用 120

其合并工作底稿（局部）如表26 -30所示。

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目. | A公司 | B公司 | 合计 | 调整分录 | | .抵销分录 | | 少数股 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 | 东权益 |
| (资产负债表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 固定资产原价 |  | 1 680 | 1 680 |  |  |  | 480® |  | 1 200 |
| 累计折旧 |  | 420 | 420 |  |  | 120② |  |  | 300 |
| .固定资产净值 |  | 1 260 | 1 260 |  |  | 120 | 480 |  | 900 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (利润表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业收人 | 1 680 |  | 1 680 |  |  | 1 680① |  |  | 0 |
| 营业成本 | 1 200 |  | 1 200 |  |  |  | 1 200① |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

表 26 -30

合并工作底\_ (局部）

单位：万元

续表

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | A公司 | B公司 | 合计 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股  东权益 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 |
| 管理费用 |  | 420 | 420 |  |  |  | 120② |  | 300 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业利润 | 480 | -420 | 60 |  |  | 1 680 | 1 320 |  | -300 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 净利润 | 480 | -420 | 60 |  |  | 1 680 | 1 320 |  | -300 |
| (股东权益变动表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期初未分配利润 | 0 | 0 | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期末未分配利润 | 480 | -420 | 60 |  |  | 1 680 | 1 320 |  | -300 |

通过上述抵销分录，在合并工作底稿中累计折旧额减少120万元，其合并数为300万 元；管理费用减少120万元，其合并数为300万元。

三、内部交易固定资产取得后至处置前期间的合并处理

在以后的会计期间，具体抵销程序如下：

1. 将内部交易固定资产原价中包含的未实现内部销售损益抵销，并调整期初未分配 利润，即按照固定资产原价中包含的未实现内部销售损益的数额，借记“期初未分配利 润”项目，贷记“固定资产原价”项目。
2. 将以前会计期间内部交易固定资产多计提的累计折旧抵销，并调整期初未分配利 润，即按照以前会计期间抵销该内部交易固定资产因包含未实现内部销售损益而多计提 (或少计提）的累计折旧额，借记“累计折旧”项目，贷记“期初未分配利润”项目。
3. 将当期由于该内部交易固定资产因包含未实现内部销售损益而多计提的折旧费用 予以抵销，并调整本期计提的累计折旧额，即按照本期该内部交易的固定资产多计提的折 旧额，借记“累计折旧”项目，贷记“管理费用”等费用项目。

【例26 -44】接【例26 -43】，B公司20x2年其个别资产负债表中，该内部交易固 定资产原价为1 680万元，累计折旧为840万元，该固定资产净值为840万元。该内部交 易固定资产20 x-2年计提折旧为犯0万元。20 x 1年度合并工作底稿（局部）见 【例26 -43】。

甲公司编制20x2年度合并财务报表时，应当进行如下抵销处理：

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| (1) | 借: | 期初未分配利润 | 480 |  | ① |
|  |  | 贷固定资产原价 |  | 480 |  |
| (2) | 借: | 累计折旧 | 120 |  | ② |
|  |  | 贷：期初未分配利润 |  | 120 |  |
| (3) | 借: | 累计折旧 | 120 |  | ③ |
|  |  | 贷：管理费用 |  | 120 |  |

其合并工作底稿（局部）如表26\_31所示。

表26-31 合并工作底稿.（局部） 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | A公司 | B公司 | 合计 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 | 东权益 |
| (资产负债表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| ,固定资产原价 |  | 1 680 | 1 680 |  |  |  | 4800 |  | 1 200 |
| 累计折旧 |  | 840 | 840 |  |  | 120② 120® |  |  | 600 |
| 固定资产净值 |  | 840 | 840 |  |  | 240 | 480 |  | 600 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (利润表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业收入 | 0 |  | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
| 营业成本 | 0 |  | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 管理费用 \_ |  | 420 | 420 |  |  |  | 120(D |  | 300 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业利润 | 0 | -420 | -420 |  |  |  | 120 |  | -300 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 净利润 | 0 | -420 | -420 |  |  |  | 120 |  | -300 |
| (股东权益变动表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期初未分配利润 | 480 | -420 | 60 |  |  | 480® | 120② |  | -300 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期末未分配利润 | 480 | -840 | -360 |  |  | 480 | 240 |  | -600 |

【例26-4S】接【例26 \_44】，B公司20 x3年个别资产负债表中，该内部交易固定 资产原价为1 680万元，累计折旧为1 260万元,该固定资产净值为420万元。该内部交 易固定资产20x3年计提折旧为4M万元。20 xl年度、20x2年合并工作底稿（局部） 分别见【例26-43】、【例26 -44】。

甲公司编制20 x3年度合并财务拫表时，应当进行如下抵销处理：

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| (1) | 借: | 期初未分配利润 | 480 |  | ① |
|  |  | 贷：固定资产原价 |  | 480 |  |
| (2) | 借: | 累计折旧 | 240 |  | ② |
|  |  | 贷：期初未分配利润 |  | 240 |  |
| (3) | 借: | 累计折旧 | 120 |  | ③ |
|  |  | 贷：管理费用 |  | 12.0 |  |

根据上述抵销分录，编制其合并工作底稿（局部）如表26-：32所示。

表26 -32 合并工作底稿（局部） 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | A公司 | B公司 | 合计 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 | 东权益 |
| (资产负债表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 固定资产原价 |  | 1 680 | 1 680 |  |  |  | 480® |  | 1 200 |
| 累计折旧 |  | 1 260 | 1 260 |  |  | 240② 120(3) |  |  | 900 |
| 固定资产净值 |  | 420 | 420 |  |  | 360 | 480 |  | 300 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (利润表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业收人 | 0 |  | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
| 营业成本 | 0 |  | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 管理费用 |  | 420 | 420 |  |  |  | 120③ |  | 300 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业利润 | 0 | -420 | -420 |  |  |  | 120 |  | -300 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 净利润 | 0 | -420 | -420 |  |  |  | 120 |  | -300 |
| ,(股东权益变动表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期初未分配利润 | 480 | -840 | -360 |  |  | 4800 | 240② |  | -600 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期末未分配利润 | 480 | -1 260 | -780 |  |  | 480 | 360 |  | -900 |

四、内部交易固定资产清理期间的合并处理

对于销售企业来说，因该内部交易固定资产实现的利润，作为期初未分配利润的一部 分结转到以后的会计期间，直到购买企业对该内部交易固定资产进行清理的会计期间。从 购买企业来说，对内部交易固定资产进行清理的会计期间，在其个别财务报表中表现为固 定资产原价和累计折旧的减少；该固定资产清理收人减去该固定资产净值以及有关清理费 用后的余额，则在其个别利润表中以营业外收入（或营业外支出）项目列示。固定资产 清理时可能出现三种情况：（1)期满清理；（2)超期清理；（3)提前清理。编制合并财 务报表时，应当根据具体情况进行合并处理。

(一）内部交易固定资产使用期限届满进行清理期间的合并处理

在内部交易固定资产使用期限届满进行清理的会计期间期末，购买企业内部资产固定 资产实体巳不复存在，因此不存在着未实现内部销售损益抵销问题，包括未实现内部销售 损益在内的该内部交易固定资产的价值全部转移到各会计期间实现的损益之中。从整个企 业来说,随着该内部交易固定资产的使用期满，其包含的未实现内部销售损益也转化为已 实现利润。从销售企业来说，因该内部销售所实现的利润，作为期初未分配利润的一部分 已结转到购买企业对该内部交易固定资产使用期满进行清理的会计期伺。为此，编制合并 财务报表时首先必须调整期初未分配利润。其次，在固定资产进行清理的会计期间，在未 进行清理前仍处于使用之中，仍须计提折旧，本期计提折旧中仍然包含因内部未实现销售 损益而多计提的折旧额，因此也需要将当期多计提的折旧额予以抵销。

【例26 -46】接【例26 -45】，20 x4年I2月该内部交易固定资产使用期满，B公司 于20 x4年12月对其进行清理。B公司对该固定资产清理时实现固定资产清理净收益14 万元，在20x4年度个别利润表中以营业外收人项目列示。随着对该固定资产的清理，该 固定资产的原价和累计折旧转销，在20x4年12月31日个别资产负债表固定资产中巳无 该固定资产的列示。20xl年度、20x2年度、20 x3年度合并工作底稿（局部）分别见 【例26 -43】、【例26 -44】、【例26 -45】。

此时，甲公司编制合并财务报表时，应当进行如下抵销处理:

1. 按照内部交易固定资产原价中包含的未实现内部销售利润，调整期初未分配 利润：

借：期初未分配利润 480 ①

贷：营业外收人 480

1. 按以前会计期间因固定资产原价中包含的未实现内部销售利润而多计提累计折 旧的数额，调整期初未分配利润：

借：营业外收入 . 360 ②

贷：期初未分配利润 360

1. 将本期因固定资产原价中包含的未实现内部销售利润而多计提的折旧额抵销：

借：营业外收人 ' 120 ③

, 贷：管理费用 120

随着内部交易固定资产的清理，该固定资产的原价、累计折旧和净值在B公司个别

资产负债表中均无列示，故涉及调整期初未分配利润项目的抵销处理，均通过营业外收人 项目或营业外支出项目进行。

以上三笔抵销分录，可以合并为以下抵销分录：

借：期初未分配利润 '120

贷：管理费用 120

其合并工作底稿（局部）如表26 -33所示。

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | A公司 | B公司1 | 合计 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股  东权益 | 合并数 |
| 借方 | 贷方’ | 借方 | 贷方 |
| (资产负债表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 固定资产原价 |  | 0 | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
| 累计折旧 |  | 0 | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
| 固定资产净值 |  | 0 | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

表 26 —33

合并工作底稿（局部）

单位：万元

续表

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | A公司 | B公司 | 合计 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 | 东权益 |
| (利润表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业收人 | 0 |  |  |  |  |  |  |  | 0 |
| 营业成本 | 0 |  |  |  |  |  |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 管理费用' |  | 420 | 420 |  |  |  | 120(3) |  | 300 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业利润 | 0 | -420 | -420 |  |  |  | 120 |  | -300 |
|  |  |  |  |  | \_ |  |  |  |  |
| 营业外收人 |  | 14 | 14 |  |  | 360(2)  120CD | 480® |  | 14 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 净利润 | 0 | -406 | -406 |  |  | 480 | 600 |  | -286 |
| (股东权益变动表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期初未分配利润 | ,480 | -1 260 | -780 |  |  | 480® | 360② |  | -900 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期末未分配利润 .. | 480, | -1 666 | -1 186 |  |  | 960 | 960 |  | -1 186 |

.(二）内部交易固定资产超期使用进行清理期间的合并处理

内部交易固定资产超期使用进行清理时，在内部交易固定资产清理前的会计期间，该 固定资产仍然按包含未实现内部销售损益的原价及计提的累计折旧，在购实企业的个别资 产负债表中列示；销售企业因该内部交易固定资产所实现的利润,，作为期初未分配利润的 一部分结转到购买企业对该内部交易固定资产进行清理的会计期间。因此，首先需要将该 固定资产原价中包括的未实现内部销售损益予以抵销，并调整期初未分配利润。其次，要 将以前会计期间因内部交易固定资产原价中包含的未实现内部销售利润而多计提的累计折 旧予以抵销。最后，由于在该固定资产使用期满的会计期间仍然需要计提折旧，本期计提 折旧中仍然包含有多计提的折旧，因此需要将多计提的折旧费用予以抵销，并调整巳计提 的累计折旧。

【例26 -47】接【例26\_45】，20x4年I2月M日该内部交易固定资产使用期满， 但该固定资产仍处于使用之中，B公司未对其进行清理报废。B公司20x4年度个别资产 负债表固定资产仍列示该固定资产的原价1 680万元，累计折旧1 680万元；在其个别利 润表列示该固定资产当年计提的折旧420万元。20 xl年度、20x2年度、20x3年度合 并工作底稿（局部）分别见【例26 -43】、【例26 -44】、【例26 -45】。

此时，>公司在编制20x4年度合并财务报表时，应当进行如下抵销处理：

(1)将内部交易固定资产原价中包含的未实现内部销售利润抵销，并调整\_初未分 配利润：

借：期初未分配利润 480 ①

贷：固定资产原价 480

1. 将因固定资产原价中包含的未实现内部销售利润而多计提的累计折旧抵销，并 调整期初未分配利润：

借:累计折旧 360 ②

贷：期初未分配利润 360

1. 将本期因固定资产原价中包含的未实现内部销售利润而多计提的折旧额抵销：

借：累计折旧 120 ③

贷：管理费用 120

其合并工作底稿（局部）如表26 -34所示。

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | A公司 | B公司 | 合计 | 调整分辱 | | 抵销分录 | | 少数股 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 | 东权益 |
| (资产负债表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 固定资产原价 |  | 1 680 | 1 680 |  |  |  | 480® |  | 1 200 |
| 累计折旧 |  | 1 680 | 1 680 |  |  | 360② 120③ |  |  | 1 200 |
| 固定资产净值 |  | 0 | 0 |  |  | 480 | 480 |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (利润表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业收人 |  |  |  |  |  |  |  |  | 0 |
| 营业成本. |  |  |  |  |  |  |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 管理费用 |  | 420 | 420 |  |  |  | 120③ |  | 300 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业利润 |  | -420 | -420 |  |  |  | 120 |  | -300 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 净利润 |  | -420 | -420 |  |  |  | 120 |  | -300 |
| (股东权益变动表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期初未分配利润 | 480 | -1 260 | -780 |  |  | 480① | 360CD |  | -900 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期末未分配利润 | 480 | -1 680 | -1 200 |  |  | 480 | 480 |  | ~1 200 |

表 26 - 34

合并工作底稿（局部）

单位：万元

在内部交易固定资产超期使用未进行清理前，由于该内部交易的固定资产仍处于使用 之中，并在购买企业资产负债表中列示，因此，必须将该固定资产原价中包含的未实现内 部销售损益予以抵销；其次，由于该固定资产的累计折旧仍然是按包含有未实现内部销售 损益的原价计提折旧，为此也必须将其计提的累计折旧予以抵销。但由于固定资产超期使 用不计提折旧，所以不存在抵销多计提折旧问题。

【例26 -48】接【例26 -47】，该内部交易固定资产20 x5年仍处于使甩之中。B公 司个别资产负债表中内部交易固定资产为1 680万元，累计折旧为1 680万元；由于固定 资产超期使用不计提折旧，B公司个别利润表中无该内部固定资产计提的折旧费用。 20 xl年度、20 X 2年度、20 x 3年度、20 x 4年度合并工作底稿（局部）分别见 【例26 -43】、【例26-44】、【例26 -45】、【例26 -47】。

此时，甲公司编制合并财务报表时，应进行如下抵销处理：

1. 将固定资产原价中包含的未实现内部销售利润抵销，调整期初未分配利润：

借：期初未分配利润 480 ①

贷：固定资产原价 . 480

1. 将累计折旧包含的未实现内部销售利润抵销，调整期初未分配利润：

借：累计折旧 480 ②

贷：期初未分配利润 480

其合并工作底稿（局部）如表35所示。

表26-35 合并工作底稿（局部> 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| '项 目 | A公司 | B公司 | 合计 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 | 东权益 |
| (资产负债表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 固定资产原价 |  | 1 680 | 1 680 |  |  |  | 480® |  | 1 200 |
| 累计折旧 |  | 1 680 | 1 680 |  |  | 480© |  |  | 1 200 |
| ,固定资产净值 |  | 0 | 0 |  |  | 480 | 480 |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (利润表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业收人 |  |  |  |  |  |  |  |  | 0 |
| 营业成本 |  |  |  |  |  |  |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 管理费用 |  |  |  |  |  |  |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营亚利润 |  |  |  |  |  |  |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 净利润 |  |  |  |  |  |  |  |  | 0 |
| (股东权益变动表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期初未分配利润 | 480 | -1 680 | -1 200 |  |  | 480① | 480② |  | - 1 200 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期末未分配利润 | 480 | -1 680 | -1 200 |  |  | 480 | 480 |  | -1 200 |

对于超期使用后再进行清理的内部交易的固定资产，由于清理当期其实物已不存在， 不存在着固定资产原价中包含未实现内部销售损益的抵销问题；同时，该固定资产累计折 旧也随着固定资产清理而转销，也不存在着固定资产使用多计提折旧的抵销问题。也可以

这样理解，即当内部交易固定资产超期使用进行清理的情况下，其包含的未实现内部销售 损益，随着其折旧计提完毕，其包含的未实现内部销售损益已实现。因此，在编制对该内 部交易固定资产进行清理的会计期间的合并财务报表时，不需要进行合并处理。

(三）内部交易固定资产使用期限未满提前进行清理期间的合并处理

在这种情况下，购买企业内部交易固定资产实体已不复存在，因此不存在着未实现 内部销售损益抵销问题，但由于固定资产提前报废，固定资产原价中包含的未实现内 部销售损益随着清理而成为实现的损益。对于销售企业来说，因该内部交易固定资产 所实现的利润，作为期初未分配利润的一部分结转到购买企业对该内部交易固定资产 进行清理的会计期间。为此，首先必须调整期初未分配利润；其次在固定资产进行清 理前仍需计提折旧，本期计提折旧中仍然包含有多计提的折旧，需要将多计提的折旧 费用予以抵销。

【例26 -49】接【例26 -45】，B公司于20 x 3年12月对该内部交易固定资产进行清 理处置，在对其清理过程中取得清理净收益25万元，在其个别利润表作为营业外收入列 示。20 xl年度、20x 2年度合并工作底稿（局部）分别见【例26 -43】、【例44】。

本例中，该内部交易固定资产至20x3年12月已经使用三年，B公司对该固定资产 累计计提折旧1 260万元。

此时，编制合并财务报表时，应编制如下抵销分录：

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| ⑴ | ft: | 期初未分配利润 | 480 |
|  |  | 贷：营业外收人 | 480 |
| (2) | 借: | 营业外收人 | 240 |
|  |  | 贷：期初未分配利润 | 240 |
| (3) | 借: | 营业外收人 | 120 |
|  |  | 贷：管理费用 | 120 |

其合并工作底稿（局部）如表26\_36所示。

表26 -36. 合并工作底稿（局部） 单位「万元

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | A公司 | B公司 | 合计 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股  东权益 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 |
| (资产负债表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 固定资产原价 |  | 0 | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
| 累计折旧' ' |  | 0 | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
| 固定资产净值' |  | 0 | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (利润表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业收人 | 0 |  |  |  |  |  |  |  | 0 |
| 营业成本 | 0 |  | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| :管理费用 | 0 | 420 | 420 |  |  |  | 120® |  | 300 |

续表

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | A公司 | B公司 | 合计 | 调整分录. | | 抵销分录： | | 少数股  东权益 | :合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业利润 | 0 | -420 | -420 |  |  |  | 120 |  | -300 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业外收人 |  | 25 | 25 |  |  | 240② 120® | 480① |  | 145 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 净利润 | 0 | -395 | -395 |  |  | 360 | 600 |  | -155 |
| (股东权益变动表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期初未分配利润 | 480 | -840 | -360 |  |  | 480® | 240② |  | -600 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期末未分配利润 | 480 | -1 235 | -755 |  |  | 840 | 840 |  | -755 |

第九节内部无形资产交易的合并处理

,内部无形资产交易是企业集团内部发生交易的一方涉及无形资产的交易，如企业集团内 部某一成员企业将自身拥有的专利权、专有技术等转让出售给其他成员企业作为无形资产继 续使用。对于内部无形资产交易，在编制合并财务报表时，首先必须将由于转让出售无形资 产所产生的收人、成本及购人企业无形资产人账价值中包含的未实现内部销售损益予以抵 销；其次，随着无形资产价值的摊销，无形资产价值中包含的未实现内部销售损益也随之计 人当期费用，为此也必须对内部交易无形资产摊销计人相关费用项目进行抵销处理。

为了便于理解，本节将财务报表中的“无形资产”项目，细化为“无形资产”项目、 “累计摊销”项目以及“无形资产净额”项目等三个项目，来介绍内部交易无形资产相关 的合并抵销处理。

—、内部无形资产交易当期的合并处理

进行合并处理时，按照内部交易时该无形资产账面价值中包含的未实现内部销售损益的 数额，借记“营业外收人”项目，按交易时该内部交易无形资产账面价值中包含的未实现 内部销售损益的数额，贷记“无形资产”项目；同时按本期该内部交易无形资产摊销额中 包含的未实现内部销售损益的数额（即该无形资产价值中包含的未实现内部销售损益除以该 无形资产的摊销年限得出的金额）借记“累计摊销”项目，贷记“管理费用”项目。

【例26 -50】甲公司系A公司的母公司，甲公司20 x 1年1月8日向A公司转让无形 资产一项，转让价格为820万元，该无形资产的账面成本为700万元。A公司购人该无形 资产后，即投人使用，确定使用年限为5年。A公司20 xl年12月31日资产负债表中无 形资产项目的金额为656万元，利润表管理费用项目中记有当年摊销的该无形资产价值

164万元。

此时，A公司该无形资产入账价值为820万元，其中包含的未实现内部销售利润为 120万元；按5年的期限，本期摊销的金额为164万元（与固定资产不同，无形资产从取 得的当月起开始摊销），其中包含的未实现内部销售利润的摊销额为24万元。

甲公司在编制20 xl年度合并财务报表时，应当对该内部无形资产交易进行如下抵销 处理：

1. 将A公司受让取得该内部交易无形资产时其价值中包含的未实现内部销售利润

抵销：‘

借：营业外收人 120 ①

贷：无形资产 120

1. 将A公司本期该内部交易无形资产价值摊销额中包含的未实现内部销售利润 抵销：

借：累计摊销 24 ②

贷：管理费用 24

其合并工作底稿（局部）如表26 - 37所示。

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 甲公司 | A公司 | 合计 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股  东权益 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 |
| (资产负债表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 无形资产 | 0 | 820 | 820 |  |  |  | 120®. |  | 700 |
| 累计摊销 |  | 164 | 164 |  |  | 24② |  |  | 140 |
| 无形资产净额 |  | 656 | 656 |  |  | 24 | 120 |  | 560 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (利润表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 管理费用 |  | 164 | 164 |  |  |  | 24② |  | 140 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业利润 |  | -164 | -164 |  |  |  | 24 |  | -140 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业外收人 | 120 |  | 120 |  |  | 1200 |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 净利润 | 120 | -164 | -44 |  |  | 120 | 24 |  | -140 |
| (股东权益变动表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期初未分配利润 | 0 | 0 | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期末未分配利润 | 120 | -164 | -44 |  |  | 120 | 24 |  | -140 |

表 26 -37

合并工作底稿（局部）

单位：万元

对于抵销分录（1),可以理解为将购入时该无形资产价值中包含的未实现内部销售 损益予以抵销。对于抵销分录（2)，则可以理解为将本期无形资产累计摊销中因内部交 易无形资产价值中包含未实现内部销售损益而多计算的摊销额以及当期多计列的无形资产 摊销费用予以抵销。

二、内部交易无形资产持有期间的合并处理

+ 进行合并处理时，按受让时内部交易无形资产价值中包含的未实现内部销售损益的 数额，借记“期初未分配利润”项目，贷记“无形资产”项目；按上期期末该内部交 易无形资产累计摊销金额中包含的已摊销未实现内部销售损益的数额，借记“累计摊 销”项目，贷记“期初未分配利润”项目；桉本期因该内部交易无形资产价值中包含 未实现内部销售损益而多计算的摊销金额，借记“累计摊销”项目，贷记“管理费用” 项目。

【例26-S1】接【例26 -50】，20x2年I2月31日A公司个别资产负债表无形资产 项目的金额为492万元，利润表管理费用项目中记有当年摊销的该无形资产价值164万 元。20x1年度合并工作底稿（局部）见【例26 -50】。

本例中，A公司该无形资产取得时人账价值为820万元，其中包含的未实现内部销售 利润为120万元；该无形资产按5年的使用期限摊销，每期摊销金额为164万元，到 20x2年I2月31日A公司该内部交易无形资产累计摊销额为328万元，包括上年结转的 累计摊销额和本期发生的无形资产摊销额各164万元，上年结转的累计摊销额中包含 20 xl年因内部交易无形资产价值中包含未实现内部销售利润而多计算的摊销额24万元； 此外，本期闪该内部交鉍尤形资产使用而计算的摊销额164万元，其屮也似拈凶该尤形资 产价值中包含的米实现内部销售利润而多计箅的摊销额24万元。

甲公司在编制20 X2年度合并财务报表时，应当对该内部无形资产交鉍进行如下抵销 处理：

(i)将A公同受让取得该无形资产时典价值中包含的未实现内'部销竹利润抵销：

借：期初未分配利润 120 ①

贷：.无形资产 120

将A公司上期期末该无形资产价值摊销额屮包含的巳摊销未实现内部销俜利润

⑵ 抵销： 借：

累计摊销 24 ②

贷：期初未分ffi利润 24

将A公司本期摊销的该尤形资产价值中包含的未实现内部销售利润的摊销额

(3) 抵销： 借:

累计摊销 ' 24 ③

贷：管现费用 . i 24

其合并工作底槁（局部）如表26-38所示。

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 甲公司 | A公司 | 合计 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 | 东权益 |
| (资产负债表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 无形资产 | 0 | 820 | 820 |  |  |  | 120© |  | 700 |
| 累计摊销 |  | 328 | 328 |  |  | 24② 24③ |  |  | 280 |
| 无形资产净额 | 0 | 492 | 492 |  |  | 48 | 120 |  | 420 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (利润表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 管理费用 | 0 | 164 | 164 |  |  |  | 24③ |  | 140 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业利润 | 0 | -164 | -164 |  |  |  | 24 |  | -140 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业外收人 | 0 |  |  |  |  |  |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 净利润 | 0 | -164 | -164 |  |  |  | 24 |  | -140 |
| (股东权益变动表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期初未分配利润 | 120 | -164 | -44 |  |  | 1200 | 24② |  | -140 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期末未分配利润 | 120 | -328 | -208 |  |  | 120 | 48 |  | -280 |

表 26 -38

合并工作底稿（局部）

单位：万元

甲公司在编制20x3年度合并财务报表时，该内部无形资产交易相关的抵销处理

1. 将A公司受让取得该无形资产时其价值中包含的未实现内部销售利润抵销：

借：期初未分配利润 120 ①

贷：无形资产 120

1. 将A公司上期期末该无形资产价值摊销额中包含的巳摊销未实现内部销售利润

肖

令

抵

借:

累计摊销 48 ②

贷：期初未分配利润 48

将A公司本期摊销的该无形资产价值中包含的未实现内部销售利润的摊销抵销： 累计摊销 24 ③

\1/ :

借

贷：管理费用 \_ 24

其合并工作底稿（局部）如表26 -39所示。

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 . | 甲公司 | A公司 | 合计 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 | 东权益 |
| (资产负债表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 无形资产 |  | 820 | 820 |  |  |  | 120① |  | 700 |
| 累计摊術 |  | 492 | 492 |  |  | 48② ■ 24③ |  |  | 420 |
| 无形资产净额 | 0 | 328 | 328 |  |  | 72 | 120 |  | 280 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (利润表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 管理费用： | 0 | 164 | 164 |  |  |  | 24③ |  | 140 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业利润 | ,0  1 | -164 | -164 |  |  |  | 24 |  | -140 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业外收人 | 0 |  |  |  |  |  |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 净利润 | 0 | -164 | -164 |  |  |  | 24 |  | -140 |
| (股东权益变动表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期初未分配利润 | 120 | -328 | -208 |  |  | 120① | 48② |  | -280 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期末未分配利润 | 120 | -492 | -372 |  |  | 120 | 72 |  | -420 |

表 26 - 39

合并工作底稿（局部）

单位：万元

甲公司在编制20 x4年度合并财务报表时，该内部无形资产交易相关的抵销处理

如下:

1. 将A公司受让取得该无形资产时其价值中包含的未实现内部销售利润抵销：

借：期初未分配利润 \_ 120 ①

贷：无形资产 120

1. 将A公司上期期末该无形资产价值摊销额中包含的已摊销未实现内部销售利润

抵销:

借：累计摊销 72 ②

贷：期初未分配利润 ' 72

(3)将A公司本期摊销的该无形资产价值中包含的未实现内部销售利润的摊销抵销： 借：累计摊销 24 ③

贷：管理费用 24

其合并工作底稿（局部）如表26 -40所示。

表26 -40 合并工作底稿（局部） \_单位：万元

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 甲公司 | A公司 | 合计 | 调整分\* | | 抵销分录 | | 少数股 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 | 东权益 |
| (资产负债表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 无形资产 |  | 820 | 820 |  |  |  | 120® |  | 700 |
| 累计摊销 |  | 656 | 656 |  |  | 72② 24③ |  |  | 560 |
| 无形资产净额 | 0 | 164 | 164 |  |  | 96 | 120 |  | 140 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (利润表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 管理费用■ | 0 | 164 | 164 |  |  |  | 24③ |  | 140 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业利润 | 0 | -164 | -164 |  |  |  | 24 |  | -140 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业外收人 | 0 |  |  |  |  |  |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 净利润 | 0 | -164 | -164 |  |  |  | 24 |  | -140 |
| (股东权益变动表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期初未分配利润 | 120 | -492 | -372 |  |  | 1200 | 72© |  | -420 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期末未分配利润 | 120 | -656 | -536 |  |  | 120 | 96 |  | -560 |

三、内部无形资产交易摊销完毕的期间的合并处理

从购买企业来说，该内部交易无形资产到期时，其账面价值已摊销完毕，包含于其中 的未实现内部销售损益的数额也摊销完毕，无形资产账面价值经摊销后为零。对于转让企 业来说，因该内部交易无形资产实现的收益，作为期初未分配利润的一部分结转到以后的 会计期间，直到购买企业对该内部交易无形资产到期的会计期间。从整个企业来说，随着 该内部交易无形资产的使用期满，其包含的未实现内部销售损益也转化为已实现损益。由 于销售企业因该内部交易无形资产所实现的收益，作为期初未分配利润的一部分结转到购 买企业该内部交易无形资产到期的会计期间，为此首先必须调整期初未分配利润。其次， 在该无形资产到期的会计期间，本期无形资产摊销额中仍然包含无形资产价值中包含的未 实现内部销售损益的摊销额，这一数额仍须进行抵销处理。

【例M-S2】接【例26-51】，20x5年I2月，A公司该内部交易无形资产使用期 满，在其个别资产负债表中已无该无形资产摊余价值，在其个别利润表管理费用中仍包含 该无形资产使用本期摊销额164万元。20 xl年度、20 x2年度至20 x4年度合并工作底

稿（局部）见【例26-50】、【例26-51】。

甲公司在编制20 x 5年度合并财务报表时，该内部无形资产交易相关的抵销处理 如下：

1. 将A公司受让取得该无形资产时其价值中包含的未实现内部销售利润抵销：

借：期初未分配利润 120 ①

贷:无形资产 120

1. 将A公司上期期末该无形资产价值摊销额中包含的已摊销未实现内部销售利润 抵销：

借：累计摊销 96 ②

贷：期初未分配利润 96

1. 将A公司本期摊销的该无形资产价值中包含的未实现内部销售利润的摊销抵销： 借：累计摊销 24 ③

贷：管理费用 24

其合并工作底稿（局部）如表26\_41所示。

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 甲公司 | A公司 | 合计 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 | 东权益 |
| (资产负债表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 无形资产 | 0 | 0 | 0 |  |  |  | 120® |  | -120 |
| 累计摊销 | 0 | 0 | 0 |  |  | 96② 24③ |  |  | 120 |
| 无形资产净额 | 0 | 0 | 0 |  |  | 120 | 120 |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (利润表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 管理费用 | 0 | 164 | 164 |  |  |  | 24③ |  | 140 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业利润 | 0 | -164 | -164 |  |  |  | 24 |  | -140 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业外收人 | 0 |  |  |  |  |  |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 净利润 | 0 | -164 | -164 |  |  |  | 24 |  | -140 |
| (股东权益变动表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期初未分配利润 | 120 | -656 | -536 |  |  | 120① | %② |  | -560 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期末未分配利润。 | 120 | -820 | - 700 |  |  | 120 | 120 |  | -700 |

表 26 - 41

合并工作底稿（局部）

单位：万元

第十节特殊交易在合并财务报表中的会计处理

—、追加投资的会计处理

(一）母公司购买子公司少数股东股权

母公司购买子公司少数股东拥有的子公司股权的，在母公司个别财务报表中，其自子公司 少数股东处新取得的长期股权投资应当按照《企业会计准则第2号一长期股权投资》的规定确 定其人账价值；在合并财务报表中，子公司的资产、负债应以购买日或合并日所确定的净资产 价值开始持续计算的金额反映，因购买少数股权新取得的长期股权投资与按照新增持股比例计 算应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额，应当调整母公司个 别报表中的资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

【例26 -53] 2 X12年12月26日，甲公司以7 000万元取得A公司60%的股权，能 够对A公司实施控制，形成非同一控制下的企业合并。2x13年12月23日，甲公司又以 公允价值为2 000万元、原账面价值为1 600万元的固定资产作为对价，自A公司的少数 股东取得A公司15%的股权。本例中甲公司与A公司的少数股东在交易前不存在任何关 联方关系（不考虑所得税等影响）。

2 x 12年12月26日，甲公司在取得A公司60%股权时，A公司可辨认净资产公允价 值为9 000万元。

2x13年12月23日，A公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值为10 000

万元。

本例中，2x13年12月23日，甲公司进一步取得A公司15%的股权时，甲公司合并 财务报表的会计处理如下：

合并财务报表中，A公司的有关资产、负债按照自购买日开始持续计算的价值进行合 并，无需按照公允价值进行重新计量。甲公司按新增持股比例计算应享有自购买日开始持 续计算的净资产份额为1 500万元（10 000 x 15% )，与新增长期股权投资2 000万元之间 的差额为500万元，在合并资产负债表中应调整所有者权益相关项目，首先调整归属于母 公司的资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，冲减归属于母公司的盈 余公积，盈余公积不足冲减的，冲减归属于母公司的未分配利润。

甲公司作为对价的固定资产的公允价值（2 000万元）与账面价值（ 1 600万元）的 差异（400万元），应计人甲公司利润表中的营业外收人。

(二）企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制

企业因追加投资等原因，通过多次交易分步实现非同一控制下企业合并的，在合并财 务报表上，首先，应结合分步交易的各个步骤的协议条款，以及各个步骤中所分别取得的 股权比例、取得对象、取得方式、取得时点及取得对价等信息来判断分步交易是否属于 “一揽子交易'

各项交易的条款、条件以及经济影响符合以下一种或多种情况的，通常应将多次交易 事项作为“一揽子交易”进行会计处理：一是这些交易是同时或者在考虑了彼此影响的 情况下订立的；二是这些交易整体才能达成一项完整的商业结果；三是一项交易的发生取 决于至少一项其他交易的发生；四是一项交易单独看是不经济的，但是和其他交易一并考 虑时是经济的。

如果分步取得对子公司股权投资直至取得控制权的各项交易属于“一揽子交易”，应 当将各项交易作为一项取得子公司控制权的交易进行会计处理。

如果不属于“一揽子交易”，在合并财务报表中，对于购买日之前持有的被购买方的 股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量，公允价值与其账面价值之间的 差额计人当期投资收益；购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合 收益以及除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他所有者权益变动（其他所有者权 益变动）的，与其相关的其他综合收益、其他所有者权益变动应当转为购买日所属当期 收益，由于被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产变动而产生的其他综合收益除 外。购买方应当在附注中披露其在购买日之前持有的被购买方的股权在购买日的公允价 值、按照公允价值重新计量产生的相关利得或损失的金额。

【例26 -54】2 xll年1月1日，甲公司以每股3元的价格购人A上市公司股票500 万股，并由此持有A公司5%股权。投资前甲公司与A公司不存在关联方关系。甲公司将 对A公司的该项投资作为可供出售金融资产。2x13年1月1日，甲公司以现金2. 2亿元 为对价，向A公司大股东收购A公司55%的股权，从而取得对A公司的控制权；A公司 当日股价为每股4元，A公司可辨认净资产的公允价值为3亿元。甲公司购买A公司5% 股权和后续购买55%的股权不构成“一揽子交易”（不考虑所得税等影响）。

甲公司在编制合并财务报表时，首先，应考虑对原持有股权按公允价值进行重新计 量。因为甲公司将原持有A公司5%的股权作为可供出售金融资产，所以2x13年1月1 日，该股权的公允价值与其账面价值相等，为2 000万元，不存在差额；同时，将原计人 其他综合收益的500万元[500 x (4 -3)]转人合并当期投资收益（以个别财务报表作 为合并报表编制基础的情况下，在其个别报表中已将其他综合收益转入当期投资收益的， 在合并财务报表中无需再作处理）。

其次，按照企业合并准则有关非同一控制下企业合并的相关规定，甲公司购买A公 司股权并取得控制权的合并对价为2. 4亿元（原持有股权在购买日的公允价值2 000万元 +合并日应支付的对价2. 2亿元）。由于甲公司享有A公司于购买日的可辨认净资产公允 价值的份额为1.8亿元（3x60%)，因此，购买日形成的商誉为0.6亿元（2.4-1.8)。

【例26 -55】2 x 11年1月1日，甲公司以现金4 000万元取得A公司20%股权并具有 重大影响，按权益法进行核算。当日，A公司可辨认净资产公允价值为1. 8亿元。2 x 13年1 月1日，甲公司另支付现金9 000万元取得A公司35%股权，并取得对A公司的控制权。 2 X 13年1月1日，甲公司原持有的对A公司20%股权的公允价值为5 000万元，账面价值 为4 600万元（其中，与A公司权益法核算相关的累计净损益为150万元、累计其他综合收 益为450万元）；A公司可辨认净资产公允价值为2. 2亿元（不考虑所得税等影响）。

甲公司在编制合并财务报表时，首先应对原持有股权按照公允价值进行重新计量。在 购买日（2x13年1月1日），该项股权投资的公允价值为5 000万元，与其账面价值 (4 600万元）之间的差额（400万元）应计人合并当期投资收益；同时，将原计人其他 综合收益的450万元转入合并当期投资收益。

其次，按照企业合并准则有关非同一控制下企业合并的相关规定，甲公司购买A公司,股 权并取得控制权的合并对价应为1. 4亿元（原持有股权于购买日的公允价值5 000万元+合 并日新支付的对价9 000万元）。由于甲公司享有A公司在购买日的可辨认净资产公允价值 的份额为1.21亿元（2.2x55% ),因此，购买日形成的商誉为0.19亿元（1.4-1.21)。

(三）通过多次交易分步实现同一控制下企业合并

对于分步实现的同一控制下企业合并，在编制合并财务报表时，应视同参与合并的各 方在最终控制方开始控制时即以目前的状态存在进行调整，在编制比较报表时，以不早于 合并方和被合并方同处于最终控制方的控制之下的时点开始，将被合并方的有关资产、负 债并人合并方合并财务报表的比较报表中，并将合并而增加的净资产在比较报表中调整所 有者权益项下的相关项目。

为避免对被合并方净资产的价值进行重复计算，合并方在取得被合并方控制权之前持 有的股权投资，在取得原股权之日与合并方和被合并方同处于同一方最终控制之日孰晚日 起至合并日之间已确认有关损益、其他综合收益以及其他净资产变动，应分别冲减比较报 表期间的期初留存收益或当期损益。

【例26-S6】甲公司为P公司的全资子公司。2x11年1月1日，甲公司与非关联方 A公司各出资600万元及1 400万元设立乙公司，并各持有乙公司30%及70%的股权。

2x12年1月1日，P公司向A公司收购其持有乙公司70%的股权，乙公司成为P公 司的全资子公司，当日乙公司净资产的账面价值与其公允价值相等。

2x13年3月1日，甲公司向P公司购买其持有乙公司70%的股权，乙公司成为甲公 司的全资子公司。

甲公司与A公司不存在关联关系，甲公司购买乙公司70%股权的交易和原取得乙公 司3Q%股权的交易不属于“一揽子交易”，并在可预见的未来打算一直持有乙公司股权。

乙公司自2x11年1月1日至2x12年1月1日实现净利润800万元，自2 x 12年1 月1日至2x13年1月1日实现净利润600万元，自2 x 13年1月1日至2 x 13年3月1 日实现净利润100万元（不考虑所得税等影响）。

本例中，2x13年3月1日，甲公司从P公司手中购买乙公司70%股权的交易属于同 一控制下企业合并。并且甲公司自2x12年1月1日起与乙公司同受P公司最终控制，甲 公司合并财务报表应自取得原股权之日（2x11年1月1日）和双方同处于同一方最终控 制之日（2 x 12年1月1日）孰晚日（2x12年1月1日）起，将乙公司纳入合并范围。

在甲公司合并财务报表中，视同自2x12年1月1日起，甲公司即持有乙公司100% 股权，重溯2 X 12年1月1日的报表项目，2x11年1月1日至2x12年1月1日的合并 财务报表并不重溯。

2\12年1月1日，乙公司净资产的账面价值为2 800万元（2 000 +800)。此前，甲 公司持有对乙公司的长期股才又投资的账面价值为840方元（600 +800 x30%)。因此，甲 公司在编制合并财务报表时，并入乙公司2x12年（比较期间）年初各项资产、负债后， 因合并而增加净资产2 800万元，冲减长期股权投资账面价值840万元，两者之间的差额 调增资本公积1 960万元（2 800 -840)。

借：资产、负债 2 800

贷：长期股权投资 840

资本公积 1 960

甲公司对于合并日（即2x13年3月1日）的各报表项目，除按照本章“第三节 合并财务报表编制原则、前期准备事项及程序”的一般规定编制合并分录外，还应冲减 2\12年1月1日至2\13年1月1日对乙公司30%的长期股权投资的权益法核算结果， 冲减乙公司2\13年1月1日至2\13年3月1日实现的净利润中按照权益法核算归属于 甲公司的份额。8卩，冲减期初留存收益180万元（600 x 30%)，冲减投资收益30万元 (100 x30%)。

借：期初留存收益 180

投资收益 30

贷：长期股权投资 210

(四）本期增加子公司时如何编制合并财务报表

编制合并资产负债表时，以本期取得的子公司在合并资产负债表日的资产负债表为基 础编制。对于本期投资或追加投资取得的子公司，不需要调整合并资产负债表的期初数。 但为了提髙会计信息的可比性，应当在财务报表附注中披露本期取得的子公司对合并财务 报表的财务状况的影响，即披露本期取得的子公司在购买日的资产和负债金额，包括流动 资产、长期股权投资、固定资产、无形资产及其他资产和流动负债、长期负债等的金额。

编制合并利润表时，应当以本期取得的子公司自取得控制权日起至本期期末为会计期 间的财务报表为基础编制，将本期取得的子公司自取得控制权日起至本期期末的收人、费 用和利润通过合并，纳人合并财务报表之中。同时，为了提高会计信息的可比性，应在财 务报表附注中披露本^取得的子公司对合并财务报表的经营成果的影响，以及对前期相关 金额的影响，即披露本期取得的子公司自取得控制权日至本期期末止的经营成果，包括营 业收入、营业利润、利润总额、所得税费用和净利润等。

, 编制合并现金流量表时，应当将本期取得的子公司自取得控制权日起至本期期末止的 现金流量的信息纳人合并现金流量表，并将取得子公司所支付的现金扣除子公司于购买日 持有的现金及现金等价物后的净额，在有关投资活动类的“取得子公司及其他营业单位 所支付的现金”项目反映。

二、处置对子公司投资的会计处理

(一）在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司长期股权投资

母公司在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司的长期股权投资的，在母公司个别财 务报表中作为长期股权投资的处置，确认有关处置损益。即出售股权取得的价款或对价的公 允价值与所处置投资账面价值的差额，应作为投资收益或损失计人处置投资当期母公司的个 别财务报表；在合并财务报表中，因出售部分股权后，母公司仍能够对被投资单位实施控 制，被投资单位应当纳人母公司合并财务报表。因此，在合并财务报表中，处置价款与处置 长期股权投资相对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额之间的差额， 应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，调整留存收益。

(二）母公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权

1. 一次交易处置子公司

母公司因处置部分股权投资或其他原因丧失了对原有子公司控制的，在合并财务报表 中，应当进行如下会计处理：

(1)终止确认长期股权资产、商誉等的账面价值，并终止确认少数股东权益（包括 属于少数股东的其他综合收益）的账面价值。

1. 按照丧失控制权日的公允价值进行重新计量剩余股权，按剩余股权对被投资方 的影响程度，将剩余股权作为长期股权投资或金融工具进行核算。
2. 处置股权取得的对价与剩余股权的公允价值之和，减去按原持股比例计算应享 有原有子公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值份额与商誉之和，形成的差额计人 丧失控制权当期的投资收益。
3. 与原有子公司的股权投资相关的其他综合收益、其他所有者权益变动，应当在 丧失控制权时转入当期损益，由于被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产变动而 产生的其他综合收益除外。

2.多次交易分步处置子公司

企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权，在合并财务报表中， 首先应判断分步交易是否属于“一揽子交易”。

如果分步交易不属于“一揽子交易”，则在丧失对子公司控制权以前的各项交易，应 按照前述“（一）在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司长期股权投资”的规定进行 会计处理。

如果分步交易属于“一揽子交易”，则应将各项交易作为一项处置原有子公司并丧失控 制权的交易进行会计处理，其中，对于丧失控制权之前的每一次交易，处置价款与处置投资 对应的享有该子公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值的份额之间的差额，在合并财 务报表中应当计入其他综合收益，在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。

【例26 -57】为集中力量发展优势业务，甲公司计划剥离辅业处置全资子公司A公司。 2 x 11年11月20日，甲公司与乙公司签订不可撤销的转让协议，约定甲公司向乙公司转让 其持有的A公司100%股权，对价总额为7 000万元。考虑到股权平稳过渡，双方协议约定， 乙公司应在2 xll年12月31日之前支付3 000万元，以取得A公司30%股权；乙公司应在 2 x I2年I2月31日之前支付4 000万元，以取得A公司剩佘70%股权。2 X 11年12月31日 至乙公司支付剩余价款期间，A公司仍由甲公司控制，若A公司在此期间向股东进行利润分 配，则后续70%股权的购买对价按乙公司已分得的金额进行相应调整。

2x11年12月31日，乙公司按照协议约定向甲公司支付3 000万元，甲公司将A公 司30%股权转让给乙公司，股权变更手续已于当日完成；当日，A公司自购买日持续计 算的净资产账面价值为5 000万元。

2x12年9月30日，乙公司向甲公司支付4 000万元，甲公司将A公司剩余70%股 权转让给乙公司并办理完毕股权变更手续，自此乙公司取得A公司的控制权；当日，A 公司自购买日持续计算的净资产账面价值为6 000万元。

2xl2年1月1日至2x12年9月30日，A公司实现净利润1 000万元，无其他净资 产变动事项（不考虑所得税等影响）。

本例中，甲公司通过两次交易分步处置其持有的A公司100%股权：第一次交易处置 A公司30%股权，仍保留对A公司的控制权；第二次交易处置剩余70%股权，并丧失对 A公司的控制权。

首先，需要分析上述两次交易是否属于“一揽子交易”：

1. 甲公司处置A公司股权是出于集中力量发展优势业务，剥离辅业的考虑，甲公 司的目的是全部处置其持有的A公司股权，两次处置交易结合起来才能达到其商业目的；
2. 两次交易在同一转让协议中同时约定；
3. 在第一次交易中，30%股权的对价为3 000万元，相对于100%股权的对价总额 7 000万元而言，第一次交易单独来看对乙公司而言并不经济，和第二次交易一并考虑才 反映真正的经济影响，此外，如果在两次交易期间A公司进行了利润分配，也将据此调 整对价，说明两次交易是在考虑了彼此影响的情况下订立的。

综上所述，在合并财务报表中，两次交易应作为“一揽子交易”，按照分步处置子公 司股权至丧失控制权并构成“一揽子交易”的相关规定进行会计处理。

2x11年12月31日，甲公司转让A公司30%股权，在A公司中所占股权比例下降至 70% ,甲公司仍控制A公司。处置价款3 000万元与处置30%股权对应的A公司净资产 账面价值份额1 500万元（5 000 x 30% )之间的差额为1 500万元，在合并财务报表中计 人其他综合收益：

借：银行存款 3 000

贷：少数股东权益 1500

其他综合收益 1 500

2x12年1月1日至2x12年9月30日，A公司作为甲公司持股70%的非全资子公司 应纳人甲公司合并财务报表合并范围,,A公司实现的净利润1 000万元中归属于乙公司的 份额300万元（1 000 x30%)，在甲公司合并财务报表中确认少数股东损益300万元，并 调整少数股东权益。

2x12年9月30日，甲公司转让A公司剩余70%股权，丧失对A公司的控制权，不 再将A公司纳人合并范围。甲公司应终止确认对A公司的长期股权投资及少数股东权益 等，并将处置价款4 000万元与享有的A公司净资产份额4 200万元（6 000 x70%)之间 的差额200万元，计入当期损益；同时，将第一次交易计入其他综合收益的1 500万元转 入当期损益。

(三）本期减少子公司时如何编制合并财务报表

在本期出售转让子公司部分股份或全部股份，丧失对该子公司的控制权而使其成为非 子公司的情况下，应当将其排除在合并财务报表的合并范围之外。

在编制合并资产负债表时，不需要对该出售转让股份而成为非子公司的资产负债表进 行合并。但为了提高会计信息的可比性，应当在财务报表附注中披露该子公司成为非子公 司对合并财务报表财务状况以及对前期相关金额的影响，即披露该子公司在丧失控制权曰 以及该子公司在上年年末的资产和负债金额，具体包括流动资产、长期股权投资、固定资 产、无形资产及其他资产和流动负债、长期负债等。

编制合并利润表时，则应当以该子公司期初至丧失控制权成为非子公司之日止的利润 表为基础，将该子公司自期初至丧失控制权之日止的收入、费用、利润纳人合并利润表。 同时为提高会计信息的可比性，在财务报表附注中披露该子公司成为非子公司对合并财务 报表的经营成果以及对前期相关金额的影响，即披露该子公司自期初至丧失控制权日止的 经营成果以及上年度的经营成果，具体包括营业收入、营业利润、利润总额、所得税费用 和净利润等。

在编制现金流量表时，应将该子公司自期初至丧失控制权之日止的现金流量信息纳人 合并现金流量表，并将出售该子公司所收到的现金扣除子公司持有的现金和现金等价物以 及相关处置费用后的净额，在有关投资活动类的“处置子公司及其他营业单位所收到的 现金”项目反映。

三、因子公司少数股东增资导致母公司股权稀释

如果由于子公司的少数股东对子公司进行增资，导致母公司股权稀释，母公司应当按 照增资前的股权比例计算其在增资前子公司账面净资产中的份额，该份额与增资后按母公 司持股比例计算的在增资后子公司账面净资产份额之间的差额计入资本公积，资本公积不 足冲减的，调整留存收益。

【例26 -58】 2x12年1月1日，甲公司和乙公司分别出资800万元和200万元设立 A公司，甲公司、乙公司的持股比例分别为80%和20%。A公司为甲公司的子公司。 2\13年1月1日，乙公司对A公司增资400万元，增资后占A公司股权比例为30%。增 资完成后，甲公司仍控制A公司。A公司自成立日至增资前实现净利润1 000万元，除此 以外，不存在其他影响A公司净资产变动的事项（不考虑所得税等影响）。

本例中，甲公司持股比例原为80%，由于少数股东乙公司增资而变为70%。增资前， 甲公司按照80%的持股比例享有的A公司净资产账面价值为1 600万元（2 000 x 80% )； 增资后，甲公司按照70%持股比例享有的净资产账面价值为1 680万元（2 400 X 70% ), 两者之间的差额80万元，在甲公司合并资产负债表中应调增g本公积。

四、交叉持股的合并处理

交叉持股指在由母公司和子公司组成的企业集团中，母公司持有子公司一定比例股份， 能够对其实施控制，同时子公司也持有母公司一定比例股份，即相互持有对方的股份。

母子公司有交互持股情形的，在编制合并财务报表时，对于母公司持有的子公司股权， 与通常情况下母公司长期股权投资与子公司所有者权益的合并抵销处理相同。对于子公司持 有的母公司股权，应当按照子公司取得母公司股权日所确认的长期股权投资的初始投资成 本，将其转为合并财务报表中的库存股，作为所有者权益的减项，在合并资产负债表中所有 者权益项目下以“减：库存股”项目列示；对于子公司持有母公司股权所确认的投资收益 (如利润分配或现金股利）’应当进行抵销处理。子公司将所持有的母公司股权分类为可供 出售金融资产的，按照公允价值计量的，同时冲销子公司累计确认的公允价值变动。

子公司相互之间持有的长期股权投资，应当比照母公司对子公司的股权投资的抵销方 法，将长期股权投资与其对应的子公司所有者权益中所享有的份额相互抵销。

五、逆流交易的合并处理

如果母子公司之间发生逆流交易，即子公司向母公司出售资产，则所发生的未实现内 部交易损益，应当按照母公司对该子公司的分配比例在“归属于母公司所有者的净利润” 和“少数股东损益”之间分配抵销。

【例26-59】甲公司是A公司的母公司，持有A公司80%的股份。2 x 13年5月1 日，A公司向甲公司销售商品1 000万元，商品销售成本为700万元，甲公司以银行存款 支付全款，将购进的该批商品作为存货核算。截至2 x 13年12月31日，该批商品仍有 20%未实现对外销售。2x13年年末，甲公司对剩余存货进行检查，发现未发生存货跌价 损失。除此之外，甲公司与A公司2x13年未发生其他交易（不考虑所得税等影响）。

本例中，2 X13年存货中包含的未实现内部销售损益为60万元[(1 000 -700) X 20%]。在2 X13年合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下：

借：营业收人 1 000

贷：营业成本 940

存货 60

同时，由于该交易为逆流交易，应将内部销售形成的存货中包含的未实现内部销售损 益在甲公司和A公司少数股东之间进行分摊。

在存货中包含的未实现内部销售损益中，归属于少数股东的未实现内部销售损益分摊 金额为12万元（60 x20%)。在2x13年合并财务报表工作底稿中的抵销分录如下：

借：少数股东权益 12

贷少数股东损益 12

子公司之间出售资产所发生的未实现内部交易损益，应当按照母公司对出售方子公司 的持股比例在“归属于母公司所有者的净利润”和“少数股东损益”之间分配抵销。

六、其他特殊交易

对于站在企业集团合并财务报表角度的确认和计量结果与其所属的母公司或子公司的 个别财务报表层面的确认和计量结果不一致的，在编制合并财务报表时，应站在企业集团 角度对该特殊交易事项予以调整。例如，母公司将借款作为实收资本投人子公司用于长期 资产的建造，母公司应在合并财务报表层面反映借款利息的资本化金额。再如，子公司作 为投资性房地产的大厦，出租给集团内其他企业使用，母公司应在合并财务报表层面作为 固定资产反映。

第十一节所得税会计相关的合并处理

—、所得税会计概述

在编制合并财务报表时，由于需要对企业集团内部交易进行合并抵销处理，由此可能 导致在合并财务报表中反映的资产、负债账面价值与其计税基础不一致，存在着差异。为 了使合并财务报表全面反映所得税相关的影响，特别是当期所负担的所得税费用的情况， 应当进行所得税会计核算，在计算确定资产、负债的账面价值与计税基础之间差异的基础 上，确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债。

二、内部应收款项相关所得税会计的合并处理

在编制合并财务报表时，随着内部债权债务的抵销，也必须将内部应收账款计提的坏 账准备予以抵销。通过对其进行合并抵销处理后，合并财务报表中该内部应收账款巳不存 在，由内部应收账款账面价值与计税基础之间的差异所形成的暂时性差异也不能存在。在 编制合并财务报表时，对持有该集团内部应收款项的企业因该暂时性差异确认的递延所得 税资产则需要进行抵销处理。

【例26 -60】甲公司为A公司的母公司。甲公司本期个别资产负债表应收账款中有

1. 700万元为应收A公司账款，该应收账款账面余额为1 800万元，甲公司当年对其计提

坏账准备100万元。A公司本期个别资产负债表中列示有应付甲公司账款1 800万元。甲 公司和A公司适用的所得税税率均为25%。

甲公司在编制合并财务报表时，其合并处理如下：

1. 将内部应收账款与应付账款相互抵销，其抵销分录如下：

借：应付账款 1800 ①

贷：应收账款 1 800

1. 将内部应收账款计提的坏账准备予以抵销，其抵销分录如下：

借：应收账款 100 ②

贷：资产减值损失 100

1. 将甲公司对内部应收账款计提坏账准备导致暂时性差异确认的递延所得税资产 予以抵销。本例中，甲公司在其个别财务报表中，对应收A公司账款计提坏账准备100 万元，由此导致应收A公司账款的账面价值调整为1 700万元，而该应收账款的计税基础 仍为1 800万元，应收A公司账款的账面价值1 700万元与其计税基础1 800万元之间的 差额100万元，则形成当年暂时性差异。对此，按照所得税会计准则的规定，应当确认该 暂时性差异相应的递延税款资产25万元（100 x25%)。甲公司在其个别财务报表中确认 递延所得税资产时，借记“递延所得税资产”科目25万元，贷记“所得税费用”科目25 万元。在编制合并财务报表时随着内部应收账款及其计提的坏账准备的抵销，在合并财务 报表中该应收账款已不存在，由甲公司在其个别财务报表中因应收A公司账款账面价值 与其计税基础之间形成的暂时性差异也不存在，对该暂时性差异确认的递延所得税资产则 需要予以抵销。在编制合并财务报表对其进行合并抵销处理时，其抵销分录如下：

,借：所得税费用 25 ③

贷•.递延所得税资产 25

根据上述抵销分录，编制合并工作底稿（局部）如表26-沿所示^

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 甲公司 | A公司 | 合计 | ,调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股  东权益 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 |
| (资产负债表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 应收账款 | 1 700 |  | 1 700 |  |  | 100② | 1 800® |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 递延所得税资产 | 25 |  | 25 |  |  |  | 25③ |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 应付账款 |  | 1 800 | 1 800 |  |  | 1 800® |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (利润表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 资产减值损失 | 100 |  | 100 |  |  |  | 100② |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业利润 | -100 |  | -100 |  |  |  | 100 |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

表 26 - 42

合并工作底稿（局部）

单位：万元

续表

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 甲公司 | A公司 | 合计 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股  东权益 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 |
| 利润总额 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 所得税费用. | -25 |  | -25 |  |  | 25③ |  |  | 0 |
| 净利润 | -75 |  | -75 |  |  | 25 | 100 |  | 0 |
| (股东权益变动表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期初未分配利润 | 0 |  | 0 |  |  |  | 0 |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期末未分配利润 | -75 |  | -75 |  |  | 25 | 100 |  | 0 |

三、内部交易存货相关所得税会计的合并处理

企业在编制合并财务报表时，应当将纳入合并范围的母公司与子公司以及子公司相互之 间发生的内部交易对个别财务报表的影响予以抵销，其中包括内部商品交易所形成的存货价 值中包含的未实现内部销售损益的金额。对于内部商品交易所形成的存货，从持有该存货的 企业来说，假定不考虑计提资产减值损失，其取得成本就是该资产的账面价值，这其中包括 销售企业因该销售所实现的损益，这一取得成本也就是计税基础。由于所得税是以独立的法 人实体为对象计征的，这一计税基础也是合并财务报表中该存货的计税基础。此时，账面价 值与其计税基础是一致的，不存在暂时性差异，也不涉及确认递延所得税资产或递延所得税 负债的问题。但在编制合并财务报表过程中，随着内部商品交易所形成的存货价值包含的未 实现内部销售损益的抵销，合并资产负债表所反映的存货价值是以原来内部销售企业该商品 的销售成本列示的，不包含未实现内部销售损益。由此导致在合并资产负债表所列示的存货 的价值与持有该存货的企业计税基础不一致，存在着暂时性差异。这一暂时性差异的金额就 是编制合并财务报表时所抵销的未实现内部销售损益的数额。从合并财务报表编制来说，对 于这一暂时性差异，则必须确认递延所得税资产或递延所得税负债。

【例26-61】甲公司持有A公司80%的股权，是A公司的母公司。甲公司20 xl年 利润表列示的营业收入中有5 000万元，是当年向A公司销售产品取得的销售收入，该产 品销售成本为3 500万元。A公司在20 xl年将该批内部购进商品的60%实现对外销售， 其销售收入为3 750万元，销售成本为3 000万元，并列示于其利润表中；该批商品的另 外40%则形成A公司期末存货，即期末存货为2 000万元，列示于A公司20 xl年的资 产负债表之中。甲公司和A公司适用的企业所得税税率均为25%。

甲公司在编制合并财务报表时，其合并抵销处理如下：

1. 将内部销售收人与内部销售成本及存货价值中包含的未实现内部销售利润抵销， 其抵销分录如下：

借：营业收人 5 000 ①

贷：营业成本 4 400

存货 600

1. 确认因编制合并财务报表导致的存货账面价值与其计税基础之间的暂时性差异 相关递延所得税资产。本例中，从A公司来说，其持有该存货账面价值与计税基础均为
2. 000万元；从甲集团公司角度来说，通过上述合并抵销处理，合并资产负债表中该存货

的价值为1 400万元；由于甲公司和A公司均为独立的法人实体，这一存货的计税基础应 从A公司的角度来考虑，即其计税基础为2 000万元。因该内部交易抵销的未实现内部销 售损益导致的暂时性差异为600万元（2 000 -1 400)，实际上就是抵销的未实现内部销 售损益的金额。为此，编制合并财务报表时还应当对该暂时性差异确认递延所得税资产 150万元（600 x 25% )。进行合并抵销处理时，其抵销分录如下：

借：递延所得税资产 150 ②

贷：所得税费用 150

根据上述抵销分录，其合并工作底稿（局部）如表26 -43所示。\_

表26-43 合并工作底稿（肩部） 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 甲公司 | A公司 | 合计 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股  东权益 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 |
| (资产负债表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 存货 |  | 2 000 | 2 000 |  |  |  | 600① |  | 1 400 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 递延所得税资产 | 0 | 0 | 0 |  |  | 150② |  |  | 150 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (利润表项目） 1 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业收人 | 5 000 | 3 750 | 8 750 |  |  | 5 000① |  |  | 3 750 |
| 营业成本 | 3 500 | 3 000 | 6 500 |  |  |  | 4 400® |  | 2 100 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业利润 | 1 500 | 750 | 2 250 |  |  | 5 000 | 4 400 |  | 1 650 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 利润总额 | 1 500 | 750 | 2 250 |  |  | 5 000 | 4 400 |  | 1 650 |
| 所得税费用 | 375 | 187. 5 | 562.5 |  |  |  | 150② |  | 412.5 |
| 净利润 | 1 125 | 562.5 | 1 687. 5 |  |  | 5 000 | 4 550 |  | 1 237.5 |
| (股东权益变动表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期初未分配利润 | 0 | 0 | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期末未分配利润 | 1 125 | 562, 5 | 1 687. 5 |  |  | 5 000 | 4 550 |  | 1 237. 5 |

四、内部交易固定资产等相关所得税会计的合并处理

对于内部交易形成的固定资产，编制合并财务报表时应当将该内部交易对个别财务报 表的影响予以抵销，其中包栝将内部交易形成的固定资产价值中包含的未实现内部销售利 润予以抵销。对于内部交易形成的固定资产，从持有该固定资产的企业来说，假定不考虑 计提资产减值损失，其取得成本就是该固定资产的账面价值，其中包括销售企业因该销售 所实现的损益，这一账面价值与其计税基础是一致的，不存在着暂时差异，也不涉及确 认递延所得税资产或递延所得税负债的问题。但在编制合并财务报表时，随着内部交易所 形成的固定资产价值所包含的未实现内部销售损益的抵销，合并资产负债表中所反映的该 固定资产价值不包含这一未实现内部销售损益，也就是说是以原销售企业该商品的销售成

本列示的，因而导致在合并资产负债表所列示的固定资产价值与持有该固定资产的企业计 税基础不一致，存在着暂时性差异。这一暂时性差异的金额就是编制合并财务报表时所抵 销的未实现内部销售损益的数额。从合并财务报表来说，对于这一暂时性差异，在编制合 并财务报表时必须确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债。

【例26 -62】A公司和B公司均为甲公司控制下的子公司。A公司于20 xl年1月1 曰，将自己生产的产品销售给B公司作为固定资产使用，A公司销售该产品的销售收入为 1 680万元，销售成本为1 200万元。A公司在20 xl年度利润表中列示有该销售收人 1 680万元，该销售成本1 200万元。B公司以1 680万元的价格作为该固定资产的原价人 账。B公司购买的该固定资产用于公司的销售业务，该固定资产属于不需要安装的固定资 产，当月投人使用，其折旧年限为4年，预计净残值为零。B公司对该固定资产确定的折 旧年限和预计净残值与税法规定一致。为简化合并处理，假定该内部交易固定资产在交易 当年按I2个月计提折旧。B公司在20 xl年12月31日的资产负债表中列示有该固定资 产，其原为16S0万元、累计折旧为420万元、固定资产净值为1 260万元。A公司、B 公司和甲公司适用的所得税税率均为25%。

•甲公司在编制合并财务报表时，应当进行如下抵销处理：

(1)将该内部交易固定资产相关销售收人与销售成本及原价中包含的未实现内部销 售利润予以抵销。其抵销分录如下：

借：营业收人： 1 680 ①

贷：营业成本 1 200

固定资产原价 480

.(2)将当年计提的折旧和累计折旧中包含的未实现内部销售损益的金额予以抵销。 其抵销分录如下：

借:累计折旧 120 ②

贷：销售费用 120

1. 确认因编制合并财务报表导致的内部交易固定资产账面价值与其计税基础之间 的暂时性差异相关递延所得税资产。

本例中，确认递延所得税资产或负债相关计算如下：

B公司该固定资产的账面价值=1 6S0 (固定资产原价）-420 (当年计提的折旧额）

=1 260 (万元）

B公司该固定资产的计税基础=1 680 (固定资产原价）-420 (当年计提的折旧额）

=1 260 (万元）

根据上述计算，从B公司角度来看，因该内部交易形成的固定资产账面价值与其计 税基础相同，不产生暂时性差异，在B公司个别财务报表中不涉及确认递延所得税资产 或递延所得税负债的问题。

合并财务报表中该固定资产的账面价值=1 200 (企业集团取得该资产的成本）-300 ' (按取得资产成本计算确定的折旧额）

= 900 (万元）

合并财务报表中该固定资产的计税基础=B公司该固定资产的计税基础=1 260 (万元）

合并财务报表中该固定资产相关的暂时性差异=900 (账面价值）-1260 (计税基

础）=-360 (万元）

关于计税基础，企业所得税是以单个企业的纳税所得为对象计算征收的。某一资产的 计税基础是从使用该资产的企业来考虑的。从某一企业来说，资产的取得成本就是其计税 基础。由于该内部交易固定资产属于B公司拥有并使用，B公司该固定资产的计税基础也 就是整个企业集团的计税基础，个别财务报表确定该固定资产的计税基础与合并财务报表 确定的该固定资产的计税基础是相同的。 .

关于合并财务报表中该固定资产的账面价值，是以抵销未实现内部销售利润后的固定 资产原价（即销售企业的销售成本）1 200万元（固定资产原价1 6S0万元-未实现内部 销售利润480万元），以及按抵销未实现内部销售利润后的固定资产原价计算的折旧额为 基础计算的。

合并财务报表中该固定资产相关的暂时性差异，就是因抵销未实现内部销售利润而产 生的。本例中该固定资产原价抵销的未实现内部销售利润为480万元，同时由于该固定资 产使用而当年计提的折旧额420万元中也包含未实现内部销售利润120万元，这120万元 随着固定资产折旧而结转为已实现内部销售利润，因此该内部交易形成的固定资产价值中 当年实际抵销的未实现内部销售利润为360万元（480 - 120)。这360万元也就是因未实 现内部销售利润而产生的暂时性差异。

对于合并财务报表中该内部交易固定资产因未实现内部销售利润的抵销而产生的暂时 性差异，应当确认的递延所得税资产为90万元（360 x25%)。本例中，确认相关递延所 得税资产的合并抵销分录如下：

借:递延所得税资产 90 ③

贷：所得税费用 90

根据上述抵销分录，编制合并工作底稿（局部）如表26 -44所示。

表26 -44 合并工作底稿（局部）， 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | A公司 | B公司 | 合计 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股  .东权益 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 |
| (资产负债表顼百） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 固定资产原价： |  | 1 680 | 1 680 |  |  |  | 480® |  | 1 200 |
| 累计折旧 |  | 420 | 420 |  |  | 120© |  |  | 300 |
| 固定资产净值 |  | 1 260 | 1 260 |  |  | 120 | 480 |  | 900 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 递延所得税资产 |  |  |  |  |  | 90③ |  |  | 90 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| (利润表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 营业收入 | 1 680 |  | 1 680 |  |  | 1 680® |  |  | 0 |
| 营业成本 | 1 200 |  | 1 200 |  |  |  | 1 200® |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 销售费用 |  | 420 | 420 ■ |  |  |  | 120© |  | 300 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

续表

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | A公司 | B公司 | 合计 | 调整分录 | | 抵销分录 | | 少数股  东权益 | 合并数 |
| 借方 | 贷方 | 借方 | 贷方 |
| 营业利润 | 480 | -420 | 60 |  |  | 1 680 | 1 320 |  | -300 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 利润总额 | 480 | -420 | 60 |  |  | 1 680 | 1 320 |  | -300 |
| 所得税费用 | 120 | -105 | 15 |  |  |  | 90③ |  | -75 |
| 净利润 | 360 | -315 | 45 |  |  | 1 680 | 1 410 |  | -225 |
| (股东权益变动表项目） |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期初未分配利润 | 0 | 0 | 0 |  |  |  |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 期末未分配利润 | 360 | -315 | 45 |  |  | 1 680 | 1 410 |  | -225 |

第十二节合并现金流量表的编制

一、合并现金流量表概述

, 现金流量表作为第三张主要报表巳经为世界上一些主要国家的会计实务所采用，现金 流量表要求按照收付实现制反映企业经济业务所引起的现金流入和流出，其编制方法有直 接法和间接法两种。我国已经明确规定企业对外报送的现金流量表采用直接法编制。所谓 直接法，是将按照权责发生制确认的营业收人调整与营业活动有关的流动资产和流动负债 的增减变动，列示营业收人和其他收入的收现数，将按照配比原则确认的营业成本和营业 费用调整为付现数。在采用直接法的情况下，以合并利润表有关项目的数据为基础，调整 得出本期的现金流人和现金流出数量；分别经营活动产生的现金流量、投资活动产生的现 金流量、筹资活动产生的现金流量等三大类，反映企业一定会计期间的现金流量情况。

合并现金流量表是综合反映母公司及其子公司组成的企业集团在一定会计期间现金流 人、现金流出数量以及其增减变动情况的财务报表。合并现金流量表以母公司和子公司的 现金流量表为基础，在抵销母公司与子公司、子公司相互之间发生内部交易对合并现金流 量表的影响后，由母公司编制。合并现金流量表也可以合并资产负债表和合并利润表为依 据进行编制。

二、编制合并现金流量表需要抵销的项目

在以母公司和子公司个别现金流量表为基础编制合并现金流量表时，需要进行抵销的 内容主要有：

1.母公司与子公司、子公司相互之间当期以现金投资或收购股权增加的投资所产生 的现金流量应当抵销。当母公司从子公司中购买其持有的其他企业的股票时，由此所产生 的现金流量，在购买股权方的母公司的个别现金流量表中，表现为“投资活动产生的现

金流量”中的“投资支付的现金”的增加，而在出售股权方的子公司的个别现金流量表 中则表现为“投资活动产生的现金流量”中的“收回投资收到的现金”的增加。在母公 司对子公司投资的情况下，其所产生的现金流量表在母公司的个别现金流量表中表现为 “投资活动产生的现金流量”中的“投资支付的现金”的增加，而在接受投资的子公司个 别现金流量表中则表现为“筹资活动产生的现金流量”中的“吸收投资收到的现金”的 增加。因此，编制合并现金流量表时将其予以抵销。

1. 母公司与子公司、子公司相互之间当期取得投资收益收到的现金，应当与分配股利、 利润或偿付利息支付的现金相互抵销。母公司对子公司投资以及子公司之间进行投资分配现 金股利或利润时，由此所产生的现金流量，在股利或利润支付方的个别现金流量表中表现为 “筹资活动产生的现金流量”中的“分配股利、利润或偿付利息支付的现金”的增加，而在 收到股利或利润方的个别现金流量表中则表现为“投资活动产生的现金流量”中的“取得 投资收益收到的现金”的增加，为此，在编制合并现金流量表时必须将其予以抵销。
2. 母公司与子公司、子公司相互之间以现金结算债权与债务所产生的现金流量应当 抵销。以现金结算内部债权债务，对于债权方来说奉现为现金的流人，而对于债务方来说 则表现为现金的流出。在现金结算的债权与债务属于母公司与子公司、子公司相互之间内 部销售商品和提供劳务所产生的情况下，从其个别现金流量表来说，在债权方的个别现金 流量表中表现为“销售商品、提供劳务收到的现金”的增加；而在债务方的个别现金流 量表中则表现为“购买商品、接受劳务支付的现金”的增加。在编制合并现金流量表时 必须将由此所产生的现金流量予以抵销。在现金结算的债权与债务属于内部往来所产生的 情况下，在债权方的个别现金流量表中表现为“收到的其他与经营活动有关的现金”的 增加，在债务方的个别现金流量表中表现为“支付的其他与经营活动有关的现金”的增 加，在编制合并现金流量表时由此所产生的现金流量也必须将其予以抵销。
3. 母公司与子公司、子公司相互之间当期销售商品所产生的现金流量应当抵销。母 公司与子公司、子公司相互之间当期销售商品没有形成固定资产、在建工程、无形资产等 资产的情况下，该内部销售商品所产生的现金流量，在销售方的个别现金流量表中表现为 “销售商品、提供劳务收到的现金”的增加，而在购买方的个别现金流量表中则表现为 “购买商品、接受劳务支付的现金”的增加。而在母公司与子公司、子公司相互之间当期 销售商品形成固定资产、工程物资、在建工程、无形资产等资产的情况下，该内部销售商 品所产生的现金流量，在购买方的个别现金流量表中表现为“购建固定资产、无形资产 和其他长期资产所支付的现金”的增加。为此，在编制合并现金流量表时必须将由此所 产生的现金流量予以抵销。
4. 母公司与子公司、子公司相互之间处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回 的现金净额，应当与购建固定资产、无形资产和其他长期资产支付的现金相互抵销。内部 处置固定资产时，由于处置固定资产等所产生的现金流量，对于处置方个别现金流量表来 说，表现为“处置固定资产、无形资产和其他长期资产收回的现金净额”的增加；对于 购置该资产的接受方来说，在其个别现金流量表中表现为“购置固定资产、无形资产和 其他长期资产支付的现金”的增加。故在编制合并现金流量表时必须将由此所产生的现 金流量予以抵销。
5. 母公司与子公司、子公司相互之间当期发生的其他内部交易所产生的现金流量应. 当抵销。

第二十七章 每股收益

本章论述了基本每股收益和稀释每股收益的计算和列报。在学习和理解本章内容时， 应当关注：（1)基本每股收益的计算。基本每股收益只考虑当期实际发行在外的普通股 股份，按照归属于普通股股东的当期净利润除以当期实际发行在外普通股的加权平均数计 算确定。（2)稀释每股收益的计算。稀释每股收益是以基本每股收益为基础，假设企业 所有发行在外的稀释性潜在普通股均已转换为普通股，从而分别调整归属于普通股股东的 当期净利润以及发行在外普通股的加权平均数计算而得的每股收益。（3)每股收益的列 报。企业派发股票股利、公积金转增资本、拆股或并股等，应按调整后的股数重新计算各 列报期间的每股收益。企业应在利润表中单独列示基本每股收益和稀释每股收益，并在附 注中披露每股收益相关信息。除了学习本章节的内容外，还应当认真阅读《企业会计准 则第34号——每股收益》及相关指南和解释。

第一节每股收益概述

每股收益是指普通股股东每持有一股普通股所能享有的企业净利润或需承担的企业净 亏损。每股收益是用于反映企业的经营成果，衡量普通股的获利水平及投资风险，是投资 者、债权人等信息使用者据以评价企业盈利能力、预测企业成长潜力进而作出相关经济决 策的一项重要的财务指标。在进行财务分析时，每股收益指标既可用于不同企业间的业绩 比较，以评价某企业的相对盈利能力；也可用于企业不同会计期间的业绩比较，以了解该 企业盈利能力的变化趋势；另外还可用于企业经营实绩与盈利预测的比较，以掌握该企业 的管理能力。

每股收益包括基本每股收益和稀释每股收益两类。基本每股收益仅考虑当期实际发 行在外的普通股股份，而稀释每股收益的计算和列报主要是为了避免每股收益虚增可 能带来的信息误导。例如，一家公司发行可转换公司债券融资.，由于转换选择权的存 在，这些可转换债券的利率低于正常同等条件下普通债券的利率，从而降低了融资成 本，在经营业绩和其他条件不变的情况下，相对提髙了基本每股收益金额。要求考虑 可转换公司债券的影响计算和列报稀释每股收益，就是为了能够提供一个更可比、更 有用的财务指标。

第二节基本每股收益

基本每股收益只考虑当期实际发行在外的普通股股份，按照归属于普通股股东的当期 净利润除以当期实际发行在外普通股的加权平均数计算确定。

—、分子的确定

计算基本每股收益时，分子为归属于普通股股东的当期净利润，即企业当期实现的可 供普通股股东分配的净利润或应由普通股股东分担的净亏损金额。发生亏损的企业，每股 收益以负数列示。以合并财务报表为基础计算的每股收益，分子应当是归属于母公司普通 股股东的当期合并净利润，即扣减少数股东损益后的余额。与合并财务报表一同提供的母 公司财务报表中企业自行选择列报每股收益的，以母公司个别财务报表为基础计算的每股 收益，分子应当是归属于母公司全部普通股股东的当期净利润。’

二、分母的确定

计算基本每股收益时，分母为当期发行在外普通股的算术加权平均数，即期初发行在 外普通股股数根据当期新发行或回购的普通股股数与相应时间权数的乘积进行调整后的股 数。需要指出的是，公司库存股不属于发行在外的普通股，且无权参与利润分配，应当在 计算分母时扣除。

发行在外普通股加权平均数=期初发行在外普通股股数+当期新发行普通股股数X.已: 发行时间+报告期时间-尚期丨H丨购普通股股数x已回购时间+报伤期时间

其中，作为权数的II发行时间、报告期时间和已冋购吋间通常按天数计算，在不影响I 计算结果合理性的前提下，也可以采用简化的计算方法，如按月数计算。

【例27-1】粜公司2()x7年期初发行在外的普通股为30 000万股；5月1 H新发行| 普通股16 200万股；12/J 1 口冋购普通股7 200万股，以备将来奖励职工之用。该公却 当年度实现净利润为16 250万元。假定该公司按月数计算每股收益的时间权重。20 X7年 度基本每股收益计算如下：

发行在外普通股加权平均数为：

3.0 000 X 12 /1 ：' I fi ：'.()() x »/1:! - 7 200 x I /1 = 40 ；!()() (. Jj' iR )

.或30 000 X4/12 +46 200 x 7/12 +39 000 x 1/12 =40 200 (万股）

墓本每股收益=16 250/40 200 =0.4 (元/股） :

； 新发行普通股股数应3根据发行合同的具体条款，从应收对价之日（一般为股票| 发行日）起计算确定。通常包括下列情况：（I)为收取现金而发行的普通股股数，从丨 应收现金之H起计笕(2)因债务转资本而发行的普通股股数，从停计债务利息之Hi 或结算日起计算。(3)非同一拉制下的企业合并，作为对价发行的普通股股数，从购丨 买日起计算；同一控制下的企业合并，作为对价发行的普通股股数，应治计人各列报丨 期间普通股的加权平均数。（4)为收购非现金资产而发行的普通股股数，从确认收购i 之日起计算。 .. ；

第三节稀释每股收益

—、基本计算原则

稀释每股收益是以基本每股收益为基础，假设企业所有发行在外的稀释性潜在普通股 均已转换为普通股，从而分别调整归属于普通股股东的当期净利润以及发行在外普通股的 加权平均数计算而得的每股收益。

(一）稀释性潜在普通股

潜在普通股是指赋予其持有者在报告期或以后期间享有取得普通股权利的一种金融工 具或其他合同。目前，我国企业发行的潜在普通股主要有可转换公司债券、认股权证、股 份期权等。

稀释性潜在普通股，是指假设当期转换为普通股会减少每股收益的潜在普通股。对于 亏损企业而言，稀释性潜在普通股假设当期转换为普通股，将会增加每股亏损的金额。计 算稀释每股收益时只考虑稀释性潜在普通股的影响，而不考虑不具有稀释性的潜在普 通股。

需要特别说明的是，潜在普通股是否具有稀释性的判断标准是看其对持续经营每股收 益的影响；也就是说，假定潜在普通股当期转换为普通股，如果会减少持续经营每股收益 或增加持续经营每股亏损，表明具有稀释性，否则，具有反稀释性。一般情况下，每股收 益是按照企业当期归属于普通股股东的全部净利润计算而得；但如果企业存在终止经营的 情况，应当按照扣除终止经营净利润以后的当期归属于普通股股东的持续经营净利润进行 计算。

(二）分子的调整

计算稀释每股收益时，应当根据下列事项对归属于普通股股东的当期净利润进行调 整：（1)当期已确认为费用的稀释性潜在普通股的利息。（2)稀释性潜在普通股转换时 将产生的收益或费用。上述调整应当考虑相关的所得税影响。对于包含负债和权益成份的 金融工具，仅需调整属于金融负债部分的相关利息、利得或损失。

(三）分母的调整 '

计算稀释每股收益时，当期发行在外普通股的加权平均数应当为计算基本每股收益时 普通股的加权平均数与假定稀释性潜在普通股转换为巳发行普通股而增加的普通股股数的 加权平均数之和。1

假定稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的普通股股数，应当根据潜在普通 股的条件确定。当存在不只一种转换基础时，应当假定会采取从潜在普通股持有者角度看 最有利的转换率或执行价格。

假定稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的普通股股数，应当按照其发行在 外时间进行加权平均。以前期间发行的稀释性潜在普通股，应当假设在当期期初转换为普 通股；当期发行的稀释性潜在普通股，应当假设在发行日转换普通股；当期被注销或终止 的稀释性潜在普通股，应当按照当期发行在外的时间加权平均计入稀释每股收益；当期被 转换或行权的稀释性潜在普通股，应当从当期期初至转换日（或行权日）计人稀释每股 收益中，从转换日（或行权日）起所转换的普通股则计人基本每股收益中。

二、可转换公司债券

可转换公司偾券是指公司依法发行的、在一定期间内依据约定的条件可以转换成股份 的公司债券。对于可转换公司债券，可以采用假设转换法判断其稀释性，并计算稀释每股 收益。首先,假设这部分可转换公司债券在当期期初（或发行日）即巳转换成普通股, 从而一方面增加了发行在外的普通股股数，另一方面节约了公司债券的利息费用，增加了 归属于普通股股东的当期净利润。然后，用增加的净利润除以增加的普通股股数，得出增 量股的每股收益，与原来的每股收益比较。如果增量股的每股收益小于原每股收益，则说 明该可转换公司债券具有稀释作用，应当计人稀释每股收益的计算中。

计算稀释每股收益时，以基本每股收益为基础，分子的调整项目为当期已确认为费用 的利息等的税后影响额；分母的调整项目为假定可转换公司债券当期期初（或发行日） 转换为普通股的股数加权平均数。

【例27-2】某上市公司20x7年归属于普通股股东的净利润为38 200万元，期初发 行在外普通股股数20 000万股，年内普通股股数未发生变化。20 X7年1月1日，公司按 面值发行60 000万元的三年期可转换公司债券，债券每张面值100元，票面固定年利率 为2%，利息自发行之日起每年支付一次，即每年12月31日为付息日。该批可转换公司 债券自发行结束后12个月以后即可转换为公司股票，即转股期为发行12个月后至债券到 期日止的期间。转股价格为每股10元，即每100元债券可转换为10股面值为1元的普通 股。债券利息不符合资本化条件，直接计入当期损益，所得税税率为25%。

假设不具备转换选择权的类似债券的市场利率为3%。公司在对该批可转换公司债券 初始确认时，根据《企业会计准则第37号^■金融工具列报》的有关规定将负债和权益 成份进行了分拆。20x7年度每股收益计算如下：

基本每股收益=38 200/20 000 =1.91 (元/股）

每年支付利息=60 000 x2% =1 200 (万元）

负债成份公允价值=1 200/ (1 +3% ) +1 200/ (1 +3% )2 +61 200/ (1 +3% )3 =58 302. 83 (万元)

权益成份公允价值=60 000 - 58 302. 83 = 1 697. 17 (万元）

假设转换所增加的净利润=58 302. 83 x3% x (1 -25% )

=1 311. 81 (万元）

假设转换所增加的普通股股数=60 000/10 =6 000 (万股）

增量股的每股收益=r 311. 81/6 000 =0.22 (元/股)

增量股的每股收益小于基本每股收益，可转换公司债券具有稀释作用。

稀释每股收益=(38 200 +1 311. 81) / (20 000 +6 000) -1.52 (元/股）

三、认股权证、股份期权

认股权证是指公司发行的、约定持有人有权在履约期间内或特定到期日按约定价格向 本公司购买新股的有价证券。股份期权是指公司授予持有人在未来一定期限内以预先确定 的价格和条件购买本公司一定数量股份的权利，股份期权持有人对于其享有的股份期权, 可以在规定的期间内以预先确定的价格和条件购买公司一定数量的股份，也可以放弃该种 权利。

对于盈利企业，认股权证、股份期权等的行权价格低于当期普通股平均市场价格时， 具有稀释性。对于亏损企业，认股权证、股份期权的假设行权一般不影响净亏损，但增加 普通股股数，从而导致每股亏损金额的减少，实际上产生了反稀释的作用，因此，这种情 况下，不应当计算稀释每股收益。

对于稀释性认股权证、股份期权，计算稀释每股收益时，一般无需调整分子净利润金 额，只需要按照下列步骤对分母普通股加权平均数进行调整：

1. 假设这些认股权证、股份期权在当期期初（或发行日）巳经行权，计算按约定 行权价格发行普通股将取得的股款金额。
2. 假设按照当期普通股平均市场价格发行股票，计算需发行多少普通股能够带来 上述相同的股款金额。
3. 比较行使股份期权、认股权证将发行的普通股股数与按照平均市场价格发行的 普通股股数，差额部分相当于无对价发行的普通股，作为发行在外普通股股数的净增加。 也就是说，认股权证、股份期权行权时发行的普通股可以视为两部分，一部分是按照平均 市场价格发行的普通股，这部分普通股由于是按照市价发行，导致企业经济资源流人与普 通股股数同比例增加，既没有稀释作用也没有反稀释作用，不影响每股收益金额；另一部 分是无对价发行的普妞股，这部分普通股由于是无对价发行，企业可利用的经济资源没有 增加，但发行在外普通股股数增加，因此具有稀释性，应当计入稀释每股收益中。

增加的普通股股数=拟行权时转换的普通股股数-行权价格x拟行权时转换的普通股 股数+当期普通股平均市场价格

其中，普通股平均市场价格的计算，理论上应当包括该普通股每次交易的价格，但实 务操作中通常对每周或每月具有代表性的股票交易价格进行简单算术平均即可。股票价格 比较平稳的情况下，可以采用每周或每月股票的收盘价作为代表性价格；股票价格波动较 大的情况下，可以采用每周或每月股票最高价与最低价的平均值作为代表性价格。无论采 用何种方法计算平均市场价格，一经确定，不得随意变更.，除非有确凿证据表明原计算方 法不再适用。当期发行认股权证或股份期权的，普通股平均市场价格应当自认股权证或股 份期权的发行日起计算。

1. 将净增加的普通股股数乘以其假设发行在外的时间权数，据此调整计算稀释每 股收益的分母数。

【例27-3】某公司20 x7年度归属于普通股股东的净利润为2 750万元，发行在外普 通股加权平均数为5 000万股，该普通股平均每股市场价格为8元。20 X7年1月1日， 该公司对外发行1 000万份认股权证，行权日为20x8年3月1日，每份认股权证可以在 行权日以7元的价格认购本公司1股新发的股份。该公司20 X7年度每股收益计算如下：

基本每股收益=2 750/5 000 =0.55 (元/股）

调整增加的普通股股数=1 000 -1 000 x 7/8 = 125 (万股）

稀释每股收益=2 750/ (5 000 +125) =0.54 (元/股）

四、企业承诺将回购其股份的合同

企业承诺将回购其股份的合同中规定的回购价格高于当期普通股平均市场价格时，应 当考虑其稀释性。计算稀释每股收益时，与前面认股权证、股份期权的计算思路恰好相 反，具体步骤为：

1. 假设企业于期初按照当期普通股平均市场价格发行普通股，以募集足够的资金 来履行回购合同；合同日晚于期初的，则假设企业于合同日按照自合同日至期末的普通股 平均市场价格发行足量的普通股。该假设前提下，由于是按照市价发行普通股，导致企业 经济资源流人与普通股股数同比例增加，每股收益金额不变。
2. 假设回购合同已于当期期初（或合同日）履行，按照约定的行权价格回购本企 业股票。
3. 比较假设发行的普通股股数与假设回购的普通股股数，差额部分作为净增加的 发行在外普通股股数，再乘以相应的时间权重，据此调整计算稀释每股收益的分母数。

增加的普通股股数=回购价格x承诺回购的普通股股数+当期普通股平均市场价格 -承诺回购的普通股股数

【例27 -4】某公司20 x7.年度归属于普通股股东的净利润为400万元，发行在外普 通股加权平均数为1 000万股。20x7年3月2日，该公司与股东签订一份远期回购合同， 承诺一年后以每股5.5元的价格回购其发行在外的240万股普通股。假设，该普通股 20x7年3月至12月平均市场价格为5元。20x7年度每股收益计算如下：

基本每股收益=400/1 000 =0.4 (元/股）

调整增加的普通股股数=240 X5.5/5 -240 =24 (万股)

稀释每股收益=400/ (1 000 +24 x 10/12) =0.39 (元/股）

五、多项潜在普通股

企业对外发行不同潜在普通股的，单独考察其中某潜在普通股可能具有稀释作用，但 如果和其他潜在普通股一并考察时可能恰恰变为反稀释作用。例如，某公司先后发行甲、 乙两种可转换债券（票面利率和转换价格均不同），甲债券导致的增量股每股收益为1.5 元，乙债券导致的增量股每股收益为3.5元，假设基本每股收益为4元。如果分别考察 甲、乙两种可转换债券，增量股每股收益小于基本每股收益，两种债券都具有稀释作用。 并且，由于增量股每股收益越小，其稀释作用越大，甲债券的稀释作用大于乙债券。然 而，如果综合考察甲、乙两种可转换债券，先计人甲债券使得每股收益稀释为3. 1元，若 再计人乙债券则使得每股收益反弹为3.4元，因此，乙债券在这种情况下不再具有稀释作 用，不应计人稀释每股收益中。

为了反映潜在普通股最大的稀释作用，应当按照各潜在普通股的稀释程度从大到小的 顺序计人稀释每股收益，直至稀释每股收益达到最小值。稀释程度根据增量股的每股收益 衡量，即假定稀释性潜在普通股转换为普通股的情况下，将增加的归属于普通股股东的当 期净利润除以增加的普通股股数的金额。需要强调的是，企业每次发行的潜在普通股应当 视作不同的潜在普通股，分别判断其稀释性，而不能将其作为一个总体考虑。通常情况 下，股份期权和认股权证排在前面计算，因为其假设行权一般不影响净利润。

对外发行多项潜在普通股的企业应当按照下列步骤计算稀释每股收益：

1. 列出企业在外发行的各潜在普通股。
2. 假设各潜在普通股已于当期期初或发行日转换为普通股，确定其对归属于普通 股股东当期净利润的影响金额。可转换公司债券的假设转换一般会增加当期净利润金额;

股份期权和认股权证的假设行权一般不影响当期净利润。

1. 确定各潜在普通股假设转换后将增加的普通股股数。值得注意的是，稀释性股 份期权和认股权证假设行权后，计算增加的普通股股数不是发行的全部普通股股数，而应 当是其中无对价发行部分的普通股股数。
2. 计算各潜在普通股的增量股每股收益，判断其稀释性。增量股每股收益越小的 潜在普通股稀释程度越大。
3. 按照潜在普通股稀释程度从大到小的顺序，将各稀释性潜在普通股分别计人稀 释每股收益中。分步计算过程中，如果下一步得出的每股收益小于上一步得出的每股收 益，表明新计人的潜在普通股具有稀释作用，应当计人稀释每股收益中；反之，则表明具 有反稀释作用，不计入稀释每股收益中。
4. 最后得出的最小每股收益金额即为稀释每股收益。

计算流程如图27 -1所示。

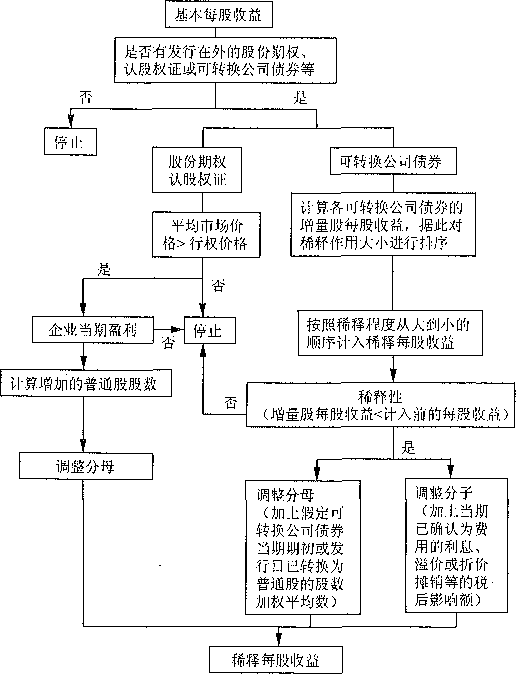


图27-1计算流程图

【例27-5]某公司20 X7年度归属于普通股股东的净利润为5 625万元，发行在外普 通股加权平均数为18 750万股。年初已发行在外的潜在普通股有：（1)认股权证7 200 万份，每份认股权证可以在行权日以8元的价格认购1股本公司新发股票。（2)按面值 发行的5年期可转换公司债券75 000万元，债券每张面值100元，票面年利率为2.6%， 转股价格为每股12. 5元，即每100元债券可转换为8股面值为1元的普通股。（3)按面 值发行的3年期可转换公司债券150 000万元，债券每张面值100元，票面年利率为 1.4%,转股价格为每股10元，即每100元债券可转换为10股面值为1元的普通股。当 期普通股平均市场价格为12元，年度内没有认股权证被行权，也没有可转换公司债券被 转换或赎回，所得税税率为25%。假设不考虑可转换公司债券在负债和权益成份的分拆， 且债券票面利率等于实际利率。20 X7年度每股收益计算如下：

基本每股收益=5 625/18 750 =0.3 (元/股）

计算稀释每股收益、

1. 假设潜在普通股转换为普通股，计算增量股每股收益并排序，如表27 - 1所示。

表27-1 增量股每股收益的计算

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 净利润增加（万元） | 股数增加（万股） | 增量股的每股收益（元） | 顺 序 |
| 认股权证 | — | 2 400® | — | 1 |
| 2. 6%债券 | 1 462.5® | 6 000® | 0. 24 | 3 |
| 1.4%债券 | 1 575 ④ | 15 000® | 0. 11 | 2 |

©7 200 -7 200 x 8/12 =2 400 (万股）

②75 000 x2.6% x (1-25%) = 1 462.5 (万元）

③75 000/12. 5 =6 000 (万股）

④ 150 000 x 1.4% x (1-25%) = 1 575 (万元）

⑤ 150 000/10 = 15 000 (万股）

由此可见，认股权证的稀释性最大，2. 6%利率可转债的稀释性最小。

(2)分步计入稀释每股收益如表27-2所示。

\*27-2 稀释每股收益的计算

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 项 目 | 净利润（万元）. | 股数，（万股） | 每股收益（元） | 稀释性 |
| 基本每股收益 | 5 625 ' | 18 750 | 0. 3 |  |
| 认股权证 | 0 | 2 400 |  |  |
|  | 5 625 | 21 150 | 0.27 | 稀释 |
| 1.4%债券 | 1—57—5 | 15 000 |  |  |
|  | 7 200 | 36 150 | 0. 20 | 稀释 |
| 2. 6%债券 | 1 462. 5 | 6 000 |  |  |
|  | 8 662, 5 | 42 150 | 0.21 | 反稀释 |

因此，稀释每股收益为0.20元。

六、子公司、合营企业或联营企业发行的潜在普通股

子公司、合营企业、联营企业发行能够转换成其普通股的稀释性潜在普通股，不仅应 当包括在其稀释每股收益计算中，而且还应当包括在合并稀释每股收益以及投资者稀释每 股收益的计算中。

【例27-6】甲公司20x7年度归属于普通股股东的净利润为72 000万元（不包括子 公司乙公司利润或乙公司支付的股利），发行在外普通股加权平均数为60 000万股，持有 乙公司70%的普通股股权。乙公司20 X7年度归属于普通股股东的净利润为32 400万元， 发行在外普通股加权平均数为13 500万股，该普通股当年平均市场价格为8元。年初， 乙公司对外发行900万份可用于购买其普通股的认股权证，行权价格为4元，甲公司持有 18万份认股权证，当年无认股权证被行权。假设除股利外，母子公司之间没有其他需抵 销的内部交易；甲公司取得对乙公司投资时，乙公司各项可辨认资产等的公允价值与其账 面价值一致。20x7年度每股收益计算如下：

1. 子公司每股收益： > ■

①基本每股收益=32 400/13 500 =2.4 (元/股）

②调整增加的普通股股数=900 -900 X4/8 =450 (万股）

稀释每股收益=32 400/ (13 500 +450) =2.32 (元/股）

1. 合并每股收益：

①归属于母公司普通股股东的母公司净利润=72 000 (万元）

包括在合并基本每股收益计算中的子公司净利润部分=2. 4 x 13 500 x70%

=22 680 (万元）

基本每股收益=(72 000 +22 680) /60 000 二 1.58 (元/股）

②子公司净利润中归属于普通股且由母公司享有的部分=2. 32 x 13 500 x70%

= 21 924 (万元）

子公司净利润中归属于认股权证且由母公司享有的部分=2. 32 x450 x 18/900

= 20.88 (万元）

稀释每股收益=(72 000 -I- 21 924 + 20. 88) /60 000 = 1. 57 (元/股）

一、重新计算

(一）派发股票股利、公积金转增资本、拆股和并股

企业派发股票股利、公积金转增资本、拆股或并股等，会增加或减少其发行在夕卜普通 股或潜在普通股的数徵,但并不影响所有者权益金额，这既不影响企业所拥有或i翻的经 济资源，也不改变企业的盈利能力，即意味着同样的损益现在要山扩大或缩小了的股份规: 模来享有或分担„因此，为了保持会计指标的前后期可比性，企.、丨k应当在相关报批手续& 部完成后，按调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。上述变化发生于资产负债襄 H至财务报告批准报出丨日之间的，应当以调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。

【例27-.7】某企业20 x6年和20x7年归属于普通股股东的净利润分别为1 5%万元 和1 848万元，20 x6年1月1 IH发行在外的普通股800力•股’ 20 x6年4月1日按市价新 发行普通股160万股，20x7年7月1 H分派股票股利，以20x6年;12月31日总股本960 万股为基数每10股送3股，假设不存在其他股数变动因索。20 X7年度比较利润表中基

本每股收益的计算如下：

20 X7年度发行在外普通股加权平均数=(800 + 160 +288) x IV!2 = 1 248 (万股） 20 x 6年度发行在外普通股加权平均数'=800 x 1. 3 x 12/12 +160 x 1.3 x 9/12

=1 196 (万股）

20x7年度基本每股收益=1 848/1 248 二 1, 48 (元/股）

20 x6年度基本每股收益=1 596/1 196 =1.33 (元/股）

(二）配股

配股在计算每股收益时比较特殊，因为它是向全部现有股东以低于当前股票市价的价 格发行普通股，实际上可以理解为按市价发行股票和无对价送股的混合体。也就是说，配 股中包含的送股因素具有与股票股利相同的效果，导致发行在外普通股股数增加的同时， 却没有相应的经济资源流人。因此，计算基本每股收益时，应当考虑配股中的送股因素， 将这部分无对价的送股（注意不是全部配发的普通股）视同列报最早期间期初就已发行 在外，并据以调整各列报期间发行在外普通股的加权平均数，计算各列报期间的每股 收益。

为此，企业首先应当计算出一个调整系数，再用配股前发行在外普通股的股数乘以该 调整系数，得出计算每股收益时应采用的普通股股数。

每股理论除权价.格=(行权前发行在外普通股的公允价值总额+配股收到的款项）

+行权后发行在外的普通股股数 调整系数=行权前发行在外普通股的每股公允价值+每股理论除权价格 因配股重新计算的上年度基本每股收益=上年度基本每股收益+调整系数 本年度基本每股收益=归属于普通股股东的当期净利润+ (配股前发行在外普通股 股数x调整系数x配股前普通股发行在外的时间权重+配股后 发行在外普通股加权平均数）

【例27-8】某企业20 x7年度归属于普通股股东的净利润为23 500万元，20x7年 1月1日发行在外普通股股数为8 000万股，20x7年6月10日，该企业发布增资配股公 告，向截止到20x7年6月30日（股权登记日）所有登记在册的老股东配股，配股比例 为每4股配1股，配股价格为每股6元，除权交易基准日为20x7年7月1日。假设行权 前一日的市价为每股11元，20x6年度基本每股收益为2. 64元。20x7年度比较利润表 中基本每股收益的计算如下：

每股理论除权价格=,(11 X8 000 +6 x2 000) / (8 000 +2 000)

=10 (元）

调整系数= 11/10 =1. 1

因配股重新计算的20X 6年度基本每股收益=2. 64/1.1 =2. 4 (元/股）

20 x7 年度基本每股收益=23 500/ (8 000 xl. 1 x6/12 +10 000 x6/12)

= 2.5 (元/股）

需要特别说明的是：

第一，企业向特定对象以低于当前市价的价格发行股票的，不考虑送股因素。虽然它 与配股具有相似的特征，即发行价格低于市价。但是，后者属于向非特定对象增发股票; 而前者往往是企业出于某种战略考虑或其他动机向特定对象以较低的价格发行股票，或者 特定对象除认购股份以外还需以其他形式予以补偿，因此，倘若综合这些因素，向特定对

象发行股票的行为可以视为不存在送股因素，视同发行新股处理。

第二，企业存在发行在外的除普通股以外的金融工具的，在计算基本每股收益时，基 本每股收益中的分子，即归属于普通股股东的净利润不应包含其他权益工具的股利或利 息，其中，对于发行的不可累积优先股等其他权益工具应扣除当期宣告发放的股利，对于 发行的累积优先股等其他权益工具，无论当期是否宣告发放股利，均应予以扣除。基本每 股收益计算中的分母，为发行在外普通股的加权平均股数。

对于同普通股股东一起参加剩余利润分配的其他权益工具，在计算普通股每股收益 时，归属于普通股股东的净利润不应包含根据可参加机制计算的应归属于其他权益工具持 有者的净利润。，

【例27-9】甲公司20 X7年度实现净利润为200 000万元，发行在外普通股加权平均 数为250 000万股。20x7年1月1日，甲公司按票面金额平价发行600万股优先股，优 先股每股票面金额为100元。该批优先股股息不可累积，即当年度未向优先股股东足额派 发股息的差额部分，不可累积到下一计息年度。20x7年12月31日，甲公司宣告并以现 金全额发放当年优先股股息，股息率为6%。根据该优先股合同条款规定，甲公司将该批 优先股分类为权益工具，优先股股息不在所得税前列支。20 X7年度基本每股收益计算 如下：

归属于普通股股布的净利润=200 000 - 100 x 600 X 6% = 196 400 (万元）

基本每股收益=196 400/250 000 =0. 79 (元/股）

企业发行的金融工具中包含转股条款的，即存在潜在稀释性的，在计算稀释每股收益 时考虑的因素与企业发行可转换公司债券、认股权证相同。

,(三）以前年度损益的追溯调整或追溯重述

按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定对以 前年度损益进行追溯调整或追溯重述的，应当重新计算各列报期间的每股收益。

二、列报

对于普通股或潜在普通股已公开交易的企业以及正处于公开发行普通股或潜在普通股 过程中的企业，如果不存在稀释性潜在普通股则应当在利润表中单独列示基本每股收益； 如果存在稀释性潜在普通股则应当在利润表中单独列示基本每股收益和稀释每股收益。编 制比较财务报表时，各列报期间中只要有一个期间列示了稀释每股收益，那么所有列报期 间均应当列示稀释每股收益，即使其金额与基本每股收益相等。

企业对外提供合并财务报表的，仅要求其以合并财务报表为基础计算每股收益，并在 合并财务报表中予以列报；与合并财务报表一同提供的母公司财务报表中不要求计算和列 报每股收益，如果企业自行选择列报的，应以母公司个别财务报表为基础计算每股收益， 并在其个别财务报表中予以列报。

企业应当在附注中披露与每股收益有关的下列信息：（1)基本每股收益和稀释每股 收益分子、分母的计算过程。（2)列报期间不具有稀释性但以后期间很可能具有稀释性 的潜在普通股。（3)在资产负债表日至财务报告批准报出日之间，企业发行在外普通股 或潜在普通股发生重大变化的情况。

企业如有终止经营的情况，应当在附注中分别持续经营和终止经营披露基本每股收益 和稀释每股收益。 '

第二十八章 公允价値计量

本章论述了公允价值的定义和计量要求。在学习和理解本章内容时，应当关注： (1)公允价值的定义。公允价值，是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售 一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格。企业以公允价值计量相关资产 或负债，应当假定市场参与者在计量日出售资产或者转移负债的有序交易在相关资产 或负债的主要市场（或最有利市场）进行。（2)公允价值的计量。企业以公允价值计 量相关资产或负债，使用的估值技术主要包括市场法、收益法和成本法。企业应当将 公允价值计量所使用的输人值划分为三个层次，公允价值计量结果所属的层次，由对 公允价值计量整体而言具有重要意义的输人值所属的最低层次决定。（3)公允价值计 量的具体应用。应当根据不同情况对非金融资产、负债、企业自身权益工具、市场风 险或信用风险可抵销的金融资产和金融负债的公允价值进行计量。除了学习本章节的 内容外，还应当认真阅读《企业会计准则第39号——公允价值计量》（财会[2014] 6 号）及相关指南。

第一节公允价值概述

一、公允价值的定义

■

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

按照现行会计准则规定，涉及公允价值计量的资产或负债包括投资性房地产准则中规 范的以公允价值进行后续计量的投资性房地产、生物资产准则中规范的以公允价值进行后 续计量的生物资产、资产减值准则中规范的使用公允价值确定可收回金额的资产、企业年 金基金准则中规范的以公允价值计量的企业年金基金投资、政府补助准则中规范的以非货 币性资产形式取得的政府补助、企业合并准则中规范的非同一控制下企业合并中取得的可 辨认资产和负债以及作为合并对价发行的权益工具、金融工具确认和计量准则中规范的以 公允价值计量且其变动计人当期损益的金融资产或金融负债以及可供出售金融资产等。但 是，存货准则中规范的可变现净值、资产减值准则中规范的预计未来现金流量现值等计量 属性，与公允价值类似但并不遵循公允价值计量的有关规定，股份支付和租赁业务相关的 计量也不遵循公允价值计量的有关规定。

二、公允价值计量的基本要求

为了更好地理解公允价值定义，应当从四个方面掌握公允价值计量的基本要求：一是 以公允价值计量的相关资产或负债；二是应用于相关资产或负债公允价值计量的有序交 易；三是有序交易发生的主要市场或最有利市场；四是主要市场或最有利市场中的市场参

与者。

(一）相关资产或负债

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当考虑该资产或负债的特征以及该资产或负 债是以单项还是以组合的方式进行计量等因素。

1.相关资产或负债的特征

相关资产或负债的特征，是指市场参与者在计量日对该资产或负债进行定价时考虑的 特征，包括资产状况及所在位置、对资产出售或者使用的限制等。如果市场参与者在计量 相关资产或负债公允价值时，会考虑这些资产或负债所具有的特征，例如资产的状况及所 在位置、出售或使用资产的限制等，企业在计量该资产或负债公允价值时，也应当考虑这 些特征因素。

(1)资产状况和所在位置。市场参与者以公允价值计量一项非金融资产时，通常会 考虑该资产的地理位i和环境、使用功能、结构、新旧程度、可使用状况等。因此，企业 计量其公允价值时，也应考虑这些特征，对类似资产和可观察市场价格或其他交易信息进 行调整，以确定该资产的公允价值。

.(2)对资产出售或使用的限制。企业以公允价值计量相关资产，应当考虑出售或使 用该资产所存在的限制因素。企业为合理确定相关资产的公允价值，应当区分该限制是针 对资产持有者的，还是针对该资产本身的。

如果该限制是针对相关资产本身的，则此类限制是该资产具有的一项特征，任何持有 该资产的企业都会受到影响，市场参与者在计量日.对该资产进行定价时会考虑这一特征， 企业以公允价值计量该资产时也应当考虑该限制特征。例如，甲上市公司的限售股具有在 指定期间内无法在公开市场上出售的特征。市场参与者在对甲公司限售股进行定价时会考 虑该权益工具流动性受限的因素。因此，企业以公允价值计量该权益工具时，应当对在公 开市场上交易的同一发行人未受限制的相同权益工具的报价作出相应调整，即从报价中扣 除市场参与者因承担指定期间内无在公开市场上出售该权益工具的风险而要求获得补偿 的金额。

如果该限制是针对资产持有者的，则此类限制并不是该资产的特征，只会影响当前持 有该资产的企业，而其他企业可能不会受到该限制的影响，市场参与者在计量日对该资产 进行定价时不会考虑该限制因素，企业以公允价值计量该资产时，也不应考虑针对该资产 持有者的限制因素。例如，甲公司与乙商业银行签订一份借款合同，根据借款合同规定， 甲公司将其持有的一块土地使用权作为抵押，在偿还该债务前，甲公司不能转让该土地使 用权。在此例中，甲公司承诺在偿还该商业银行借款前不转让其持有的已抵押土地使用 权，该承诺是针对甲公司的限制，而非针对甲公司所持有的土地使用权的限制，并不会转 移给其他市场参与者。因此，甲公司在确定其持有的该土地使用权的公允价值时，不应考 虑该限制。

2.计量单元

计量单元，是指相关资产或负债以单独或者组合方式进行计量的最小单位。企业以公 允价值计量相关资产或负债，该资产或负债可以是单项资产或负债，也可以是资产组合、 负债组合或者资产和负债的组合，例如由多台设备构成的一条生产线，又如由企业合并准 则规范的业务等。企业是以单项还是以组合的方式对相关资产或负债进行公允价值计量， 取决于该资产或负债的计量单元。企业在确认相关资产或负债时就巳经确定了该资产或负 债的计量单元，并进行了相应计量。对于市场风险或信用风险可抵销的金融资产、金融负 债和其他合同，在符合条件的情况下，可以将该金融资产、金融负债和其他合同的组合作 为计量单元。

(二）有序交易

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当假定市场参与者在计量日出售资产或者转 移负债的交易，是当前市场情况下的有序交易。企业应用于相关资产或负债公允价值计量 的有序交易，是在计量日前一段时期内该资产或负债具有惯常市场活动的交易，不包括被 迫清算和抛售。

1. 有序交易的确定 .

企业在确定一项交易是否为有序交易时，应当全面理解交易环境和有关事实。企业应 当基于可获取的信息，如市场环境变化、交易规则和习惯、价格波动幅度、交易量波动幅 度、交易发生的频率、交易对手信息、交易原因、交易场所和其他能够获得的信息，运用 专业判断对交易行为和交易价格进行分析，以判断该交易是否为有序交易。为了确定一项 交易是否为有序交易，企业应当考虑可合理获得的信息，在获得合理信息时应当考虑成本 效益原则，不应花费过大成本。当企业成为交易一方时，通常假定该企业有充分的信息来 判断该交易是否为有序交易。当存在下列情况时，相关资产或负债的交易活动通常不应作 为有序父易：

1. 在当前市场情况下，市场在计量日之前一段时间内不存在相关资产或负债的惯 常市场交易活动。
2. 在计量日之前，相关资产或负债存在惯常的市场交易，但资产出售方或负债转 移方仅与单一的市场参与者进行交易。
3. 资产出售方或负债转移方处于或者接近于破产或托管状态，即资产出售方或负 债转移方已陷人财务困境。
4. 资产出售方为满足法律或者监管规定而被要求出售资产，即被迫出售。
5. 与相同或类似资产或负债近期发生的其他交易相比，出售资产或转移负债的价 格是一个异常值。• . '
6. 有序交易价格的应用

企业判定相关资产或负债的交易是有序交易的，在以公允价值计量该资产或负债时， 应当考虑该交易的价格，即以交易价格为基础确定该资产或负债的公允价值。企业在公允 价值计量过程中赋予有序交易价格的权重时，应当考虑交易量、交易的可比性、交易日与 计量日的临近程度等因素。企业判定相关资产或负债的交易不是有序交易的，在以公允价 值计量该资产或负债时，不应考虑该交易的价格，或者赋予该交易价格较低权重。企业根 据现有信息不足以判定该交易是否为有序交易的，在以公允价值计量该资产或负债时，应 当考虑该交易的价格，但不应将该交易价格作为计量公允价值的唯一依据或者主要依据。

相对于其他巳知的有序交易价格，企业应赋予该交易较低权重。

(三）主要市场或最有利市场

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当假定出售资产或者转移负债的有序交易在 该资产或负债的主要市场进行。不存在主要市场的，企业应当假定该交易在相关资产或负 债的最有利市场进行。主要市场，是指相关资产或负债交易量最大和交易活跃程度最髙的 市场。最有利市场，是指在考虑交易费用和运输费用后，能够以最高金额出售相关资产或 者以最低金额转移相关负债的市场。

1. 主要市场或最有利市场的识别\_

企业根据可合理取得的信息，能够在交易日确定相关资产或负债交易量最大和交易 活跃程度最高的市场的，应当将该市场作为相关资产或负债的主要市场。企业根据可 合理取得的信息，无法在交易日确定相关资产或负债交易量最大和交易活跃程度最高 的市场的，应当在考虑交易费用和运输费用后，将能够以最高金额出售该资产或者以 最低金额转移该负债的市场作为最有利市场。企业在识别相关资产或负债的主要市场 (或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）时，应当考虑所有可以合理取得的信 息，但同时应当考虑成本效益原则，不应花费大量成本去考察所有可能的市场。通常 情况下，如果不存在相反的证据，企业正常进行资产出售或者负债转移的市场可以视 为主要市场或最有利市场。

相关资产或负债的主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）应当是 企业可进人的市场，但不要求企业于计量日在该市场上实际出售资产或者转移负债。企业 应当从自身角度，而非市场参与者角度，判定相关资产或负债的主要市场（或者在不存 在主要市场情况下的最有利市场）。

不同的企业可以进人不同的市场，对相同资产或负债而言，不同企业可能具有不同的 主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）。例如，甲企业与银行签订了一 项初始交易价格为零的利率互换。该企业只能进人利率互换的零售市场，而银行则能够进 入利率互换的零售市场和做市商市场，并且其主要业务发生在做市商市场。因此，该企业 与银行就存在不同的主要市场，该企业应当以零售市场为主要市场，该银行应当以做市商 市场为主要市场。

1. 主要市场或最有利市场的应用 ^

企业应当以主要市场上相关资产或负债的价格为基础，计量该资产或负债的公允价 值。主要市场是资产或负债流动性最强的市场，能够为企业提供最具代表性的参考信息。 因此，无论相关资产或负债的价格能够直接从市场观察到，还是通过其他估值技术获得， 企业都应当以主要市场上相关资产或负债的价格为基础，计量该资产或负债的公允价值。 即使企业能够于计量日在主要市场以外的另一个市场上，获得更髙的出售价格或更低的转 移价格，企业也仍应当以主要市场上相关资产或负债的价格为基础，计量该资产或负债的 公允价值。

不存在主要市场或者无法确定主要市场的，企业应当以相关资产或负债最有利市场的 价格为基础，计量其公允价值。企业在确定最有利市场时，应当考虑交易费用、运输费用 等。交易费用是指企业发生的可直接归属于资产出售或者负债转移的费用。交易费用是在 进行相关资产或负债交易时不可避免会发生的费用，交易费用直接由交易引起，并且是企 业进行交易所必须的，如果企业未决定出售资产或转移负债，该费用将不会产生。交易费 用不属于相资产或负债的特征，只与特定交易有关，取决于企业参与该资产或负债交易 的不同方式，例如，零售交易或者批发交易，交易所交易或者场外交易等。企业在根据主 要市场或最有利市场的交易价格确定相关资产或负债的公允价值时，不应根据交易费用对 该价格进行调整。交易费用不包括运输费用。相关资产所在地理位置是该资产的特征，企 业应当根据该资产从当前位置转移到主要市场（或者不存在主要市场情况下的最有利市 场）的价格。

例如，甲公司委托某证券公司于2 x 15年12月1日购买乙上市公司100万股普通股 股票，作为交易性金融资产持有，购买价格为每股10元，甲公司共支付1 002万元，其 中2万元是支付给证券公司的手续费。甲公司在2x15年12月1日初始计量该交易性金 融资产时，每股股票的公允价值应当是10元，而不是10. 02元。

再如，甲公司在非同一控制下的企业合并业务中获得500吨原材料，在合并日，甲公司 以公允价值计量这批存货。甲公司分别在A市场和B市场两个活跃交易市场中交易过该原 材料，交易量分别为3 000万吨和50万吨，交易价格分别为26万元/吨和28万元/吨。甲公 司在A市场中出售企业合并中获得的该批原材料需要支付1 500万元相关税费，将该批原材 料运抵A市场需要花费100万元的运输成本；甲公司在B市场中出售企业合并中获得的该批 原材料需要支付1 600万元相关税费，将该批原材料运抵B市场需要花费200万元的运输成 本。甲公司在估计这批存货的公允价值时，应当首先确定主要市场，由于A市场拥有最大 交易量、交易活跃程度最高，判定A市场为甲公司销售该原材料的主要市场。该批存货的 公允价值为13 000万元减去运输成本100万元，即12 900万元。

企业以公允价值计量相关资产或负债，即使在计量日不存在提供出售资产或转移负债 价格倌息的可观察啦场，企业仍应3从持有资产或诋担负偾的市场参与者的角度进行考| 虑，并假设当H发屮了交易。该假设的交易是估计出售资产或转移负债价格的\*础。例 如，2008年国阮金融危机发屯时，很多股票、债权交易屯场因不存在买家而消失，持有 这些股票、债权的企业在进行公允价值计量时，不能以不存在相关资产的可观察市场为由| 终止公允价值计钻，Itf应当站在持有相关股票、债权的市场参与若角度，假定汁量H尚 发生有序交易时的公允价格。 |

(PL1)市场参S；'者 丨

企业以公it价值计W:相关资产或负债，应^充分考虑市场参与者之间的交易，采用市| 场参与者在对该资产或负侦定价时为实现其经济利益最大化所使用的假设。 I

1. 市场参荐的特征 I

市场参与者，足指在相关资产或负债的It耍市场（或者在不存在主要市场情况下的i 最布利市场）中，相互独立的、熟悉资产或负债情况的、能够a愿意进行资产或负债交| 易的劣方和卖方。市场参者应3具窬下列特征： |

1. 市场参s/者应当相瓦独立，不存在关联方关系。如果企业有证据表明，关联方i 之间的交易足按市场条款达成的，则关联方之间交易可以作为市场参与者之间的交易，交I 易价格町作为公允价值计站的站础。 |
2. 市场参与苕应裘熟泰情况，根椐可获得的信息，包括通过正常的尽职调査获取| 的倍总，对相关资产或负偾以及交易风备合理认知。 |
3. 市场参与茗应3奋能力并ft愿进行相关资产或负债的交易，而非被迫或以其他| 强制九式进行交易。 \

2.市场参与者的确定

企业在确定市场参与者时，应当考虑所计量的相关资产或负债、该资产或负债的主要 市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）以及在该市场上与企业进行交易的 市场参与者等因素，从总择上识别市场参与者。企业在确定市场参与者时至少应当考虑以 下因素：

1. 所计量的相关资产或负债。例如，金融资产的市场参与者与非金融资产的市场 参与者之间将存在较大差别。
2. 该资产或负债的主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）。主要 市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）是基于企业角度确定的，因此，与 企业在同一行业的其他企业有可能是市场参与者。市场参与者也可能来自其他行业。例 如，在计量制造业企业拥有的土地使用权的公允价值时，房地产开发企业也可能作为市场 参与者。 ‘
3. 企业将在主要市场或最有利市场进行交易的市场参与者。

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当基于市场参与者之间的交易确定该资产或 负债的公允价值。如果市场参与者在交易中考虑了相关资产或负债的特征以及相关风险 等，并根据这些特征或风险对该资产或负债的交易价格进行了调整，那么企业也应当采用 市场参与者在对该资产或负债定价时所使用的这些假设。企业应当从市场参与者角度计量 相关资产或负债的公^价值，而不应考虑企业自身持有资产、清偿或者以其他方式履行负 债的意图和能力。例如，甲公司取得了竞争对手乙公司100%的股权。乙公司声誉良好， 原有商标具有商业价值，但甲公司决定不再使用乙公司的商标。甲公司以公允价值计量该 商标时，应当基于将该商标出售给熟悉情况、有意愿且有能力进行交易的其他市场参与者 的价格，而不能因为自愿放弃使用该商标而将其公允价值确定为零。

第二节公允价值计量

—、公允价值初始计量

企业应当根据交易性质和相关资产或负债的特征等，判断初始确认时的公允价值是否 与其交易价格相等。企业在取得资产或者承担负债的交易中，交易价格是取得该资产所支 付或者承担该负债所收到的价格，即进人价格。而相关资产或负债的公允价值是脱手价 格，即出售该资产所能收到的价格或者转移该负债所需支付的价格。在大多数情况下，相 关资产或负债的进人价格等于其脱手价格。但企业未必以取得资产时所支付的价格出售该 资产，同样，也未必以承担负债时所收取的价格转移该负债，也就是说，企业取得资产或 承担负债的进人价格不一定等于该资产或负债的脱手价格。在下列情况下，企业以公允价 值对相关资产或负债进行初始计量的，不应将取得资产或者承担负债的交易价格作为该资 产或负债的公允价值：

(1)关联方之间的交易。但企业有证据表明，关联方之间的交易是按照市场条款进 行的，该交易价格可作为确定其公允价值的基础。

1. 被迫进行的交易，或者资产出售方（或负债转移方）在交易中被迫接受价格的 交易。例如，资产出售方或负债转移方为满足监管或法律要求而被迫出售资产或转移负 债，或者资产出售方或负债转移方正陷于财务困境。
2. 交易价格所代表的计量单元不同于以公允价值计量的相关资产或负债的计量单 元。例如，在企业合并交易中，以公允价值计量的相关资产或负债仅是交易中的一部分， 而交易除该资产或负债外，还包括应单独计量但未确认的无形资产。
3. 进行交易的市场不是该资产或负债的主要市场（或者在不存在主要市场情况下 的最有利市场）。例如，某商业银行是银行间债券市场的做市商，既可以与其他做市商在 银行间债券市场进行交易，也可以与客户在交易所市场进行交易，但对于该银行而言，债 券交易的主要市场（或者在不存在主要市场情况下的最有利市场）是与其他做市商进行 交易的银行间债券市场，交易所市场上的交易价格有可能不同于银行间债券市场上的交易 价格，交易所市场上的交易价格不应作为公允价值。

企业以公允价值对相关资产或负债进行初始计量，并且交易价格与公允价值不相等 的，交易价格与公允价值的差额应当按照会计准则的要求进行处理。如果会计准则对此未 作出明确规定，企业应当将该差额计人当期损益。

.二、估值技术

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当使用适用于当前情况的估值技术，且企业 使用该估值技术时有足够可利用数据和其他信息支持。企业使用估值技术的目的是估计市 场参与者在计量日当前市场情况下的有序交易中出售资产或者转移负债的价格。

估值技术通常包括市场法、收益法和成本法，企业应当根据实际情况从这三种方法中 选择一种或多种估值技术，用于估计相关资产或负债的公允价值。相关资产或负债存在活 跃市场公开报价的，企业应当优先使用该报价确定该资产或负债的公允价值。除上述情况 外，企业选择上述三种估值方法中的哪种或哪几种确定相关资产或负债的公允价值并不存 在优先顺序'企业在应用估值技术估计相关资产或负债的公允价值时，应当根据可观察的 市场信息定期校准估值模型，以确保所使用的估值模型能够反映当前市场状况，并识别估 值模型本身可能存在的潜在缺陷。如果企业所使用的估值技术未能考虑市场参与者在对相 关资产或负债估值时所考虑的所有因素，那么企业通过该估值技术获得的金额不能作为对 计量日当前交易价格的估计。

(一）市场法 ， .

市场法是利用相同或类似的资产、负债或资产和负债组合的价格以及其他相关市场交 易信息进行估值的技术。企业应用市场法估计相关资产或负债公允价值的，可利用相同或 类似的资产、负债或资产和负债的组合（例如，一项业务）的价格和其他相关市场交易 信息进行估值。

企业在使用市场法时，应当以市场参与者在相同或类似资产出售中能够收到或者转移 相同或类似负债需要支付的公开报价为基础。企业应当根据资产或负债的特征，例如，当 前状况、地理位置、出售和使用的限制等，对相同或类似资产或负债的市场价格进行调 整，以确定该资产或负债的公允价值。

企业在应用市场法时，除直接使用相同或类似资产或负债的公开报价外，还可以使用 市场乘数法等估值方法。市场乘数法是一种使用可比企业市场数据估计公允价值的方法,

包括上市公司比较法、交易安全比较法等。企业采用上市公司比较法时，可使用的市场乘 数包括市盈率、市净率、'企业价值/税息折旧及摊销前利润乘数等。企业应当进行职业判 断，考虑与计量相关的定性和定量因素，选择恰当的市场乘数。

(二）收益法

收益法是企业将未来金额转换成单一现值的估值技术。企业使用收益法时，应当反映 市场参与者在计量日对未来现金流量或者收入费用等金额的预期。企业使用的收益法包括 现金流量折现法、多期超额收益折现法、期权定价模型等估值方法。

1.现金流量折现法

现金流量折现法是企业在收益法中最常用到的估值方法，包括传统法（即折现率调 整法）和期望现值流量法。企业运用折现率将未来金额与现在金额联系起来，取得现值。 企业使用现金流量折现法估计相关资产或负债的公允价值时，需要在计量日从市场参与者 角度考虑相关资产或负债的未来现金流量、现金流量金额和时间的可能变动、货币时间价 值、因承受现金流量固有不确定性而要求的补偿（即风险溢价）、与负债相关的不履约风 险（包括企业自身信用风险）、市场参与者在当前情况下可能考虑的其他因素等。

企业以现金流量折现法估计相关资产或负债的公允价值，应当避免重复计算或遗漏风 险因素的影响，协调折现率与现金流量输入值的选择。例如，企业使用了合同现金流量 的，应当采用能够反映预期违约风险的折现率；使用了概率加权现金流量的，应当采用无 风险利率；使用了包含通货膨胀影响的现金流量的，应当采用名义利率;使用了排除通货 膨胀影响的现金流量的，应当采用实际利率；使用税后现金流量的，应当采用税后折现 率；使用税前现金流量的，应当采用税前折现率；使用人民币现金流量的，应当采用与人 民币相关的利率等。

企业在现金流量折现法中所使用的现金流量是估计金额，而非确定的已知金额。当存 在违约风险时，即使是合同约定的金额也不是确定的折现现金流量，例如，贷款承诺中虽 约定贷款金额，但如果企业无法按期还款，该金额并不能作为确定的已知折现现金流量。 所以，企业使用现金流量折现法时，将面临较多不确定性。企业在以公允价值计量该资产 或负债时应当考虑风险溢价，即使存在较大困难，企业仍应当考虑相关风险调整因素。

根据对风险的调整方式和采用的现金流量类型，可以将现金流量折现法区分为传统法 和期望现金流量法两种方法。

(1)传统法。传统法是使用在估计金额范围内最有可能的现金流量和经风险调整的 折现率的一种折现方法。企业在传统法中所使用的现金流量，包括合同现金流量、承诺现 金流量或者最有可能的现金流量等。这些现金流量都以特定事项为前提条件，例如，债券 中包含的合同现金流量或承诺现金流量是以债务人不发生违约为前提条件的。企业所使用 的经风险调整的折现率，应当来自市场上交易的类似资产或负债的可观察回报率。当不存 在可观察的市场回报率时，企业也可以使用估计的市场回报率。企业在确定资产或负债是 否类似时，需要考虑现金流量的性质，例如，现金流量是合同现金流量还是非合同现金流 量，现金流量是否会对经济条件的改变作出类似反应，还需要考虑信用状况、抵押品、期 限、限制性合同和流动性等其他因素。 ’

【例28-1】 2x14年12月31日，甲商业银行从全国银行间债券市场购人乙公司发行 的10万份中期票据，将其作为可供出售金融资产持有。该票据信用评级为AAA，乙公司 的长期信用评级为AAA，期限为7年，自2 xl4年12月31日至2 x21年12月31日止。 该票据面值为人民币100元，票面利率为5%，付息日为每年的12月31日。2x15年12 月31日，甲商业银行对该中期票据投资进行公允价值计量。假定该票据没有活跃市场中 的报价，甲商业银行能够通过中央国债登记结算有限责任公司公布的相关收益率曲线确定 相同信用评级、相同期限债券的市场回报率为6%。

本例中，甲商业银行可根据该中期票据约定的合同现金流量即利息和本金，运用市场 回报率进行折现，得到该中期票据的公允价值1 001万元。具体计算如表28 - 1所示。

表28-1 公允价值计算表 单位：万元

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 年份 | 2 x 15 | 2x16 | 2 xl7 | 2 xl8 | 2x19 | 2 x20 | 2 x21 | 合计 |
| 现金流量 | 50 | 50 | 50 | 50 | 50 | 50 | 1 050 |  |
| 折现率（6%) | 1 | 0.9434 | 0.8900 | 0.8396 | 0,7921 | 0.7473 | 0. 7050 |  |
| 现值 | 50 | 47.2 | 44.5 | 42 | 39. 6 | 37,4 | 740.3 | 1 001 |

(2)期望现金流量法。期望现金流量法是使用经风险调整的期望现金流量和无风险 利率，或者使用未经风险调整的期望现金流量和包含市场参与者要求的风险溢价的折现率 的一种折现方法。企业应当通过以概率为权重计算的期望现金流量反映未来所有可能的现 金流量。企业在期望现金流量法中使用的现金流量是对所有可能的现金流量进行概率加 权，最终得到的期望现金流量不再以特定事项为前提条件，这不同于企业在传统法中所使 用的现金流量。

在期望现金流量法中，可以通过两种方法调整相关资产或负债期望现金流量的风险溢 价：第一种方法是，企业从以概率为权重计算的期望现金流量中扣除风险溢价，得到确定 等值现金流量，并按照无风险利率对确定等值现金流量折现，从而估计出相关资产或负债 的公允价值。当市场参与者认为确定的现金流量和期望现金流量无差异时，该确定的现金 流量即为确定等值现金流量。例如，如果市场参与者愿意以1 000元的确定现金流量交换

1. 200元的期望现金流量，该1 000元即为1 200元的确定等值（即200元代表风险溢价）。 在这种情况下，持有1 200元的期望现金流量和持有1 000元现金，对于市场参与者而言 是无差异的。第二种方法是，企业在无风险利率之上增加风险溢价，得到期望回报率，并 使用该期望回报率对以概率为权重计算的现金流量进行折现，从而估计出相关资产或负债 的公允价值。企业可以使用对风险资产进行计价的模型估计期望回报率，例如资本资产定 价模型。使用期望现金流量法的上述两种方法得到的现金流量现值应当是相同的。因此， 企业在使用期望现金流量法估计相关资产或负债的公允价值时，期望现金流量法的上述两 种方法均可使用。企业对期望现金流量法第一种方法或第二种方法的选择，取决于被计量 资产或负债的特征和环境因素，企业是否可获取足够多的数据，以及企业运用判断的程 度等。

2.期权定价模型。企业可以使用布莱克一斯科尔斯模型、二叉树模型、蒙特卡洛模 拟法等期权定价模型估计期权的公允价值。其中，布莱克一斯科尔斯期权定价模型可以用 于认股权证和具有转换特^£的金融工具的简单估值。布莱克一斯科尔斯期权定价模型中的 输人值包括即期价格、行权价格、合同期限、预计或内含波动率、无风险利率、期望股息 率等。蒙特卡洛模拟法适用于包含可变行权价格或转换价格、对行权时间具有限制条款等 复杂属性的认股权证或具有转换特征的金融工具。蒙特卡洛模拟法根据认股权证或具有转 换特征的金融工具的条款、条件以及其他假设，随机生成数千甚至数百万的可能结果，计 算每种可能情形的相关回报，这些回报用概率加权并折现以计算相关资产或负债的公允 价值。

(三）成本法

成本法，是反映当前要求重置相关资产服务能力所需金额的估值技术，通常是指现行 重置成本。在成本法下，企业应当根据折旧贬值情况，对市场参与者获得或构建具有相同 服务能力的替代资产的成本进行调整。折旧贬值包括实体性损耗、功能性贬值以及经济性 贬值。企业主要使用现行重置成本法估计与其他资产或其他资产和负债一起使用的有形资 产的公允价值。

(四）估值技术的选择

企业在某些情况下使用单项估值技术是恰当的，如企业使用相同资产或负债在活跃市 场上的公开报价计量该资产或负债的公允价值。但在有些情况下，企业可能需要使用多种 估值技术，如企业采用市场法和收益法估计未上市企业股权投资的公允价值。企业应当运 用更多职业判断，确定恰当的估值技术。企业至少应当考虑下列因素：

1. 根据企业可获得的市场数据和其他信息，其中一种估值技术是否比其他估值技 术更恰当；
2. 其中一种估值技术所使用的输入值是否更容易在市场上观察到或者只需作更少 的调整；
3. 其中一种估值技术得到的估值结果区间是否在其他估值技术的估值结果区间内；
4. 市场法和收益法结果存在较大盖舁的，进•少分析存在较大差异的原因，例 如，其中一种估值技术可能使用不挡，或者其中一种估值技术所使用的输人值可能不 拾挡等。

丨 企业在公允价值后续计量屮使用丫佔值技术，并且运用了不可观察输人值的，应当 \_保该估值技术反映r计量13可观察的市场数据,例如，类似资产或负债的最近交易 埘—企业以相关资产或负债的交易价格作为其初始确认时的公允价值，:并在公允 \_值后续计量中使用了不可观察输入值的，应当校IE后续计量中;ii用的估II技术，以 k得用该估值技术确定的初始确认结果与初始确认时的交易价格相等I#业通过校准 估值技术，能够确保估值技术反映尚前市场情况，避免发生估值技术I法反映相关资 产或负债的特征。 ft

【例28-2】甲公司在2xl5年12月31 H购买了乙公司20万股普通敗股票，占乙公 司所有发行在外股份的5% ,乙公同是一家非上市的股份公司，不存在活脑市场的公开报 价。甲公司共支付720万元，假定该交易价格等于该投资在2 X 15年12月31日的公允 价值。

甲公司决定使用可比公司估值乘数技术计量这些股权的5公允价倡弁会在该估值技术 中使用乙公闰业绩f蛍指标、流动性折价等不可观察输人值\因此公司以720万元的 〜介格对后续使用的估值模型进行校准，以使该估值模型\_算取得的投资初始估计值等 :于交易价格，确保该估值模勘已充分反映了该投资的所有特\_ ^

假定乙公司2x15年12月31 IH的税息折旧及摊销前利润¥ i|ck)万元，流动性折价 为10% ,甲公司从市场上获得可比公司的企业价值/税息折旧及摊销前利润（EV/EBIT-

DA)乘数为10倍。甲公司运用该乘数和乙公司税息折旧及摊销前利润估计得到乙公司在 2x15年12月31日的价值为16 000万元，其持有的5%股权的价值为800万元，在考虑 流动性折价后得到的估计价值为720万元。具体计算过程如表28 -2所示。

表28-2 乙公司估计价值计算表 单位：万元

|  |  |
| --- | --- |
| (1)乙公司2x15年12月31日的税息折旧及摊销前利润 | 1 600 |
| (2)企业价值/税息折旧及摊销前利润乘数（10倍） |  |
| (3)乙公司价值=(1) X (2) | 16 000 |
| (4) 5%股权所占份额=(3) x5% | 800 |
| (5)流动性折价（10%) , |  |
| (6)流动性折价调整=(4) xl0% | 80 |
| (7) 2 x丨5年12月31日的股权估计价值=(4) - (6) | 720 |

企业在估计不存在活跃市场的权益工具的公允价值时，如果自权益工具购买日至计量 日之间的间隔较短，并且在此期间没有发生对该权益工具价值产生重大影响的事件，企业 可采用近期交易价格作为无公开报价权益工具的公允价值；如果权益工具非近期购买，或 者自购买日至计量日之间发行权益工具的企业或发行人发生了重大变化，企业可能不应按 照近期交易价格确定权益工具的公允价值，而应当根据发行人的具体情况，选用恰当的估 值方法进行估值。

例如，对于成熟的被投资企业，企业可采用市场法计量其无公开报价权益工具的 公允价值。企业选择可比公司作为基准公司时，应当重点考虑业务的性质、业务的 盈利能力及所在地。企业无法找到与被投资企业在同一行业的上市公司时，可选择 最相近行业和具有相似经营风险和利润率的公司作为替代。企业选定可比公司后， 应当对关键指标的差异进行调整，从而增强市场法的适用性和可靠性。这些所需调 整的关键指标差异包括可比公司所在不同市场的估值水平，可比公司与被投资企业 之间增长性、盈利能力、股本回报率、流动性的差异等。另外，企业也可使用股价/ 页面浏览量、股价/床位等行业特定的一些业务驱动因素进行比较。又如，对于迅速 成长的被投资企业，企业可采用收益法计量其无公开报价权益工具的公允价值。企 业使用该方法时，需要进行一系列的财务预测，预测时间至少包括企业一个业务周 期，一般不少于5年。如果被投资企业已经确定在近期能够实现上市流通，并且相应 的股价已大致确定，企业可采用投资收益折现法来确定被投资企业发行的权益工具 的公允价值，使用较低的风险回报率确定计量日的现值。企业应当采用市场法对收 益法的结果进行交叉检验。

企业在公允价值计量中使用的估值技术一经确定，不得随意变更。企业公允价值计量 中应用的估值技术应当在前后各会计期间保持一致，除非变更估值技术或其应用方法能使 计量结果在当前情况下同样或者更能代表公允价值，包括但不限于下列情况：（1)出现 新的市场；（2)可以取得新的信息；（3)无法再取得以前使用的信息；（4)改进了估值 技术；（5)市场状况发生变化等。企业变更估值技术及其应用方法的，应当按照会计估 计变更处理，并对估值技术及其应用方法的变更进行披露。企业无论使用何种估值技术， 都应当考虑当前市场状况并作出市场参与者可能进行的风险调整，如对信用风险和流动性 风险的调整。

三、输入值

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当考虑市场参与者在对相关资产或负债进行 定价时所使用的假设，包括有关风险的假设，例如，所用特定估值技术的内在风险等。市 场参与者所使用的假设即为输人值，可分为可观寒输入值和不可观察输人值。

企业使用估值技术时，应当优先使用可观察输人值，仅当相关可观察输人值无法取得 或取得不切实可行时才使用不可观察输入值。企业通常可以从交易所市场、做市商市场、 经纪人市场、直接交易市场获得可观察输入值。在交易所市场上，企业可直接获得相关资 产或负债的收盘价。在做市商市场，做市商随时准备用自有资本买人或者卖出做市项目， 以此提供流动性并形成市场，所以出价和要价比收盘价更容易获得。但在直接交易市场 上，买卖双方独立协商，无中介参与，所以企业难以获得这些交易。

企业为估计相关资产或负债公允价值必须使用一些不可观察输人值的，如果市场参与 者在对该资产或负债的公允价值计量会用到这些不可观察输人值，那么企业也应当使用这 些不可观察输人值。无论企业在以公允价值计量相关资产或负债过程中是否使用不可观察 输人值，其公允价值计量的目的仍是基于市场参与者角度确定在当前市场条件下计量日有 序交易中该资产或负债的脱手价格。

(一）公允价值计量中相关的溢价和折价

, 企业应当选择市场参与者在相关资产或负债交易中会考虑的、反映该资产或负债特征 的输人值。如果企业能够获得相同或类似资产或负债在活跃市场中的报价且市场参与者将 考虑与相关资产或负债的特征相关的溢价或折价时，企业应当根据这些溢价或折价，如控 制权溢价、少数股东权益折价、流动性折价等，对相同或类似资产或负债的市场交易价格 进行调整。

企业不应考虑与计量单元不一致的溢价或折价，如反映企业持有规模特征即“大宗 持有因素”的溢价或折价。大宗持有因素是与交易相关的特定因素，因企业交易该资产 的方式不同而有所不同。例如，某企业持有一家上市公司15 000万股普通股。该上市公 司在资本市场上一般平均日交易量约为12 000万股普通股。如果该企业全部出售其持有 的上市公司股份将会造成流动性问题，该上市公司每股普通股股份将发生严重下跌。该因 素与企业持有股份数量即持有规模有关，不是该资产即上市公司普通股的特征，在企业进 行公允价值计量时不应予以考虑。

(二）以出价和要价为基础的输入值

当相关资产或负债具有出价和要价时，企业可以使用出价和要价价差中在当前市场情 况下最能代表该资产或负债公允价值的价格计量该资产或负债。出价是经纪人或做市商购 买一项资产或处置一项负债所愿意支付的价格，要价是经纪人或做市商出售一项资产或承 担一项负债所愿意收取的价格。企业可使用出价计量资产头寸，使用要价计量负债头寸， 也可使用市场参与者在实务中使用的在出价和要价之间的中间价或其他定价惯例计量相关 资产或负债。无论如何，企业不应使用与公允价值计量假定不一致的方法，例如对资产使 用要价，对负债使用出价。

四、公允价值层次

为提高公允价值计量和相关披露的一致性和可比性，企业应当将估值技术所使用的输 入值划分为三个层次，并最优先使用活跃市场上相同资产或负债未经调整的报价即第一层 次输人值，最后使用不可观察输人值即第三层次输人值。

(一）第一层次输人值

第一层次输入值是企业在计量日能够取得的相同资产或负债在活跃市场上未经调整的 报价。活跃市场是指相关资产或负债交易量及交易频率足以持续提供定价信息的市场。在 活跃市场，交易对象具有同质性，可随时找到自愿交易的买方和卖方，并且市场价格信息 是公开的。当交易量和交易活动显著下降、可获得的价格因时间或市场参与者的不同存在 显著差异、可获得的价格并非当前的价格时，当前市场可能不是活跃市场。在活跃市场 中，企业应当能够容易获得相关资产或负债的报价，且可定期从交易所、交易商、经纪 人、行业集团、定价机构或监管机构等获得该报价。企业从活跃市场获得的这些报价，应 当能够代表在公平交易基础上实际并经常发生的市场交易，异常的市场报价不应作为第一 层次输人值，例如，债券交易中出现的频繁对敲交易形成的市场价格。

企业使用相同资产或负债在活跃市场的公开报价对该资产或负债进行公允价值计量 时，通常不应进行调整。但下列情况除外：

1. 企业持有大量类似但不相同的以公允价值计量的资产或负债，这些资产或负债存 在活跃市场报价，但难以获得每项资产或负债在计量日单独的定价信息。在这种情况下， 企业可使用不完全依赖于单个报价的其他定价方法，但由此取得的公允价值计量结果应当 划人第二或第三层次。例如，银行等金融机构持有大量的类似债券，可能在计量日较难取 得每一债券的价格信息，银行可以使用其中一些债券的报价确定其他类似债券的公允 价值。
2. 因发生影响公允价值计量的重大事件等导致活跃市场的报价不代表计量日的公允 价值。例如，在证券市场闭市之后但在计量日之前发生的买卖双方直接交易、经纪人交易 或公告等重大事项。企业应当制定相应会计政策并一致应用，以识别那些可能影响公允价 值计量的重大事项。企业根据该新信息而对报价有所调整的，公允价值计量应当划人第二 或第三层次。
3. 不存在相同或类似负债或企业自身权益工具报价但其他方将其作为资产持有的负 债或自身权益工具的公允价值。如果无需对资产报价进行调整，公允价值计量结果为第一 层次，否则，公允价值计量应当划人第二或第三层次。

在活跃市场中，企业应当以单项资产或负债的市场报价即第一层次输入值与企业持有 '数量的乘积，确定其持有的金融资产或金融负债的公允价值。即使市场正常日交易量不足 以吸收企业的持有量，以致在市场交易中出售该金融资产或转移该金融负债可能影响市场 报价的情况下，企业也应如此。

(二）第二层次输人值

第二层次输人值是除第一层次输入值外相关资产或负债直接或间接可观察的输入值。 对于具有合同期限等特定期限的相关资产或负债，第二层次输入值必须在其几乎整个期限 内是可观察的。第二层次输人值包括：

(1)活跃市场中类似资产或负债的报价。

1. 非活跃市场中相同或类似资产或负债的报价。
2. 除报价以外的其他可观察输入值，包括在正常报价间隔期间可观察的利率和收

益率曲线等。

1. 市场验证的输人值等。市场验证的输人值是指通过相关性分析或其他手段，主 要来源于可观察市场数据的输人值或者经过可观察市场数据验证的输入值。

企业以公允价值计量相关资产或负债的，类似资产或负债在活跃市场或非活跃市场的 报价为该资产或负债的公允价值计量提供了依据，但企业需要对该报价进行调整。企业在 确定哪些资产或负债与相关资产或负债类似时，需要进行判断。在有序交易情况下，企业 确定相关资产或负债的公允价格或报价不能完全代表计量日该资产或负债的公允价值，却 又以该交易价格或报价为基础计量其公允价值的，应当对该交易价格或报价进行调整。

企业应当根据相关资产或负债的特征，对第二层次输人值进行调整。这些特征包括资 产状况或所在位置、输人值与可比资产或负债的相关程度、可观察输人值所在市场的交易 量和活跃程度等。企业使用重要的不可观察输入值对第二层次输人值进行调整，且该调整 对公允价值计量整体而言是重大的，那么公允价值计量结果应当划分为第三层次。

(二）第三层次输人值

第三层次输人值是相关资产或负债的不可观察输人值，包括不能直接观察和无法由可 观察市场数据验证的利率、股票波动率、企业合并中承担的弃置义务的未来现金流量、企 业使用自身数据作出的财务预测等。

企业只有在相关资产或负债几乎很少存在市场交易活动，导致相关可观察输人值无法 取得或取得不切实可行的情况下，才能使用第三层次输人值即不可观察输入值。但企业计 蛩公允价值的H标仍应挡保持+变，即从持有资产或承拊负债的市场参与者角度确定资产 或负债的汁贺卩丨布序交易中的脱手价格。因此，企业使州不可观察输人值仍应当反映市场 参与者给资产或负债定价时使用的假设，包拈冇关风险的假设，例如，特定估值技术及其 输人值的间布风险的假设等。

企业在确矩不可观察输人值时，应肖使用在3前愦况F可以合理取得的最佳信息，包 括所有可合理取得的市场参与者假设。企业在内部数据的基础上确定不可观察输入值，但 如果有证据表明其他市场参与.#将使用不同于企业内部数据的其他数据，或者这些企业内 部数据是企业特定数据、其他市场参与者不具侪企业相关特征时，例如杀#的协同效应， 企业应挡对苏内部数据作出相应调整。企业在获取关于市场参与者假设的\_r息时应该遵循 成本效益原则，佰必须考虑所有可合现获得的信息

如果市场参与者在对相关资产或负债矩价时考虑了风险调整，而企业Ie公允价值计量 时没有考虑该风险调整，那么该计量就不能代表公允价值。例如，当相•产或负债或类 M资产或负债的交易量或交易活动比正常市场破著下降，交易价格或取价无法代表该资产 或负债的公允价值吋，企业应当考虑风险调整。企业在确定相关资产债的交易量或交 易活跃程度是赉出现大幅卜'降时，应当考虑下列情形：

1. 最近几T没有发生该资产或负偾的交易； \ '

(2.)该资产或负债的报价信息不是莶于当前信息的；\ 。

1. 报价信息在一段吋间内或在做市商之间变化极大；\ -
2. 以往与该资产或负债公允价值高度相关的指数被证••产或负债近期公允 价值的栺异价格不相关； \ '
3. 与企业对期望现金流量的估计相比，在考虑了关于该资产或负债信用风险和其 他不履约风险的所有市场数据后，可观察到的交易或报价的隐含流动性风险溢价、收益率 或拖欠率、损失严重程度等业绩指标大幅增加；
4. 出价和要价之间的价差很大或者大幅增加；
5. 该资产或负债或类似资产或负债的一级市场交易活动大幅降低或不存在此类 市场；
6. 几乎没有公开可获得的信息，例如，一些交易活动由买卖双方直接进行。

相关资产或负债的交易量或交易活跃程度大幅下降的，企业可能需要改变估值技术或 者使用多种估值技术，例如，使用市场法和收益法。当权衡使用不同估值技术取得的公允 价值计量结果时，企业应当考虑公允价值计量各种结果的合理性。即使相关资产或负债的 交易量或活跃程度出现大幅下降，企业计量公允价值的目标仍应保持不变。如果资产或负 债的交易量或交易活跃程度大幅下降，估计市场参与者在计量日按照当前市场情况愿意进 行交易的价格依赖于计量日的事实和环境，与企业持有资产、偿还或以其他方式履行负债 的意图无关。

(四）公允价值计量结果所属的层次

公允价值计量结果所属的层次，由对公允价值.计量整体而言重要的输人值所属的最低 层次决定。企业应当在考虑相关资产或负债特征的基础上判断输入值的重要性，并考虑公 允价值计量本身，而不是公允价值的变动以及这些变动的会计处理。企业应当在书面文件 中记录其如何评估输入值对于公允价值计量的重要性，并一致应用该政策。

公允价值计量结果所属的层次，取决于估值技术的输入值，而不是估值技术本身。 当企业使用的所有输入值都属于同一层次时，例如，企业使用未经调整的活跃市场的 报价计量公允价值，公允价值计量结果所属的层次就比较容易确定。但如果企业在公 允价值计量中所使用的输人值属于不同层次，企业评价某一输人值对公允价值计量整 体的重要性需要运用职业判断，考虑与相关资产或负债有关的特定因素。如果企业在 公允价值计量中需要使用不可观察输人值对可观察输人值进行调整，并且该调整引起 相关资产或负债公允价值计量结果显著增加或显著减少，则公允价值计量结果应当划 人第三层次的公允价值计量。例如在例28 -2中，流动性折价为不可观察输人值，如果 该调整对公允价值计量具有重大影响，那么该公允价值计量结果应当被划入第三层次。 企业有时需要以公允价值为基础获得其他计量结果，例如，从公允价值中扣除处置费 用，此时如果企业需要确定公允价值计量结果所属的层次，不应考虑该处置费用调整 对公允价值的影响。

(五）第三方报价机构的估值

企业使用经纪人、做市商等第三方报价机构提供的出价或要价计量相关资产或负债公 允价值的，应当确保该第三方报价机构提供的出价或要价遵循了公允价值计量的要求。企 业应当综合考虑相关资产或负债所处市场的特点、交易是否活跃、是否有足够数量的报价 方、报价方是否权威、报价是否持续等因素，对出价和要价的质量进行判断。

企业即使使用了第三方报价机构提供的估值，也不应简单将该公允价值计量结果划人 第三层次输人值。企业应当了解估值服务中应用到的输入值，并根据该输入值的可观察性 和重要性，确定相关资产或负债公允价值计量结果的层次。例如，第三方报价机构提供了 相同资产或负债在活跃市场报价的，企业应当将该资产或负债的公允价值计量划入第一层 次。如果相关资产或负债的交易量或交易活跃程度出现大幅下降，企业应当评估第三方报 价机构在形成报价过程中是否使用了反映有序交易的当前信息或是反映市场参与者假定 (包括有关风险的假定）的估值技术。

企业在权衡作为公允价值计量输入值的报价时，应当考虑报价的性质，例如，报价是 参考价格还是具有约束性的要约，对第三方报价机构提供的具有约束性要约的报价应赋予 更多权重，并对不能反映交易结果的报价赋予较少权重。

第三节公允价值计量的具体应用

—、非金融资产的公允价值计量

(一）非金融资产的最佳用途

企业以公允价值计量非金融资产，应当考虑市场参与者通过直接将该资产用于最佳用 途产生经济利益的能力，或者通过将该资产出售给能够用于最佳用途的其他市场参与者产 生经济利益的能力。最佳用途，是指市场参与者实现一项非金融资产或其所属的一组资产 和负债的价值最大化时该非金融资产的用途。最佳用途是评估行业在非金融资产评估中所 使用的估值概念，也称为最髙最佳使用。企业判定非金融资产的最佳用途，应当考虑该用 途是否为法律上允许、实物上可能以及财务上可行的使用方式。企业判断非金融资产的用 途在法律上是否允许，应当考虑市场参与者在对该非金融资产定价时所考虑的资产使用在 法律上的限制。企业在计量日对非金融资产的使用必须未被法律禁止，例如，如果政府禁 止在生态保护区内进行房地产开发和经营，则该保护区内土地的最佳用途不可能是工业或 商业用途的开发。企业判断非金融资产的用途在实物上是否可能，应当考虑市场参与者在 对该非金融资产定价时所考虑的资产实物特征，例如，'一栋建筑物是否能够作为仓库使 用。企业判断非金融资产的用途在财务上是否可行，应当考虑在法律上允许且实物上可能 的情况下，市场参与者通过使用该非金融资产能否产生足够的收益或现金流量，从而在补 偿将该非金融资产用于这一用途所发生的成本之后，仍然能够满足市场参与者所要求的投 资回报。

即使企业已经或者计划将非金融资产用于不同于市场参与者的用途，企业仍然应当从 市场参与者的角度确定非金融资产的最佳用途。通常情况下，企业对非金融资产的当前用 途可视为最佳用途，除非市场因素或者其他因素表明市场参与者按照其他用途使用该非金 融资产可以实现价值最大化。

【例28-3】甲软件公司拥有一组资产，包括向客户收取许可证费用的收费软件资产 和配套使用的数据库支持系统，这两项资产结合使用。2x15年，由于市场上出现新的可 替代软件，甲公司需要对该资产组进行减值测试，确定该资产组公允价值减去处置费用后 的净额。

由于没有证据表明这些资产的当前用途并非其最佳用途，甲公司确定这些资产的最佳 用途是其当前用途，并且每一项资产将主要通过与其他资产结合使用来为市场参与者提供 最大价值。假定市场参与者有两种类型，一种是甲公司的竞争对手等同行业企业，另一种 是投资公司。同行业企业拥有与软件资产配套使用的其他资产，软件资产只会在有限的过 渡期内使用，且在过渡期结束时无法单独出售。同行业企业对软件资产的估价为350万 元。投资公司未拥有与软件资产配套使用的其他资产以及软件资产的替代资产，软件资产 将在其整个剩余经济寿命内被使用。投资公司对软件资产的估价为340万元。假定两类买 家对配套资产的定价相同，均为290万元。根据述分析，同行业企业愿意为整个资产组 合支付的价格高于投资公司的价格，因此资产A、资产B和软件资产的公允价值应基于同 行业企业对整个资产组合的使用来确定，即分别为350万元和290万元。

【例28-4〗 2x15年12月1日，甲公司在非同一控制下的吸收合并中取得一块土地 使用权。该土地在合并前被作为工业用地，一直用于出租。甲公司取得该土地使用权后， 仍将其用于出租。甲公司以公允价值计量其拥有的投资性房地产。2x16年3月31曰， 邻近的一块土地被开发用于建造高层公寓大楼的住宅用地使用。本地区区域规划自2x16 年1月1日以来已经作出调整，甲公司确定，在履行相关手续后，可将该土地的用途从工 业用地变更为住宅用地。

市场参与者在对该土地进行定价时，将考虑该土地的最佳用途，并比较该土地仍用于 工业用途即与厂房结合使用的价值和该土地用于建造住宅的空置土地的价值。假定该土地 目前用于工业用途的价值是600万元，用于建造住宅的价值是1 000万元，并需要发生拆 除厂房成本及其他成本250万元。比较上述两项价值后可以确定，该土地使用权的公允价 值为750万元。

(二）非金融资产的估值前提

企业以公允价值计量非金融资产，应当在最佳用途的基础上确定该非金融资产的估值 前提，即单独使用该非金融资产还是将其与其他资产或负债组合使用。通过单独使用实现 非金融资产最佳用途的，该非金融资产的公允价值应当是将该资产出售给同样单独使用该 资产的市场参与者的当前交易价格。通过与其他资产或负债组合使用实现非金融资产最佳 用途的，该非金融资产的公允价值应当是将该资产出售给以同样组合方式使用资产的市场 参与者的当前交易价格，并且假定市场参与者可以取得组合中的其他资产或负债。其中， 负债包括企业为筹集营运资金产生的负债，但不包括企业为组合之外的资产筹集资金所产 生的负债。最佳用途假定应当一致地应用于组合中所有相关资产。

对于非金融资产，即使已知该资产通过与其他资产或与其他资产和负债组合使用能够 实现最佳用途，但该资产的计量单元是单项资产，企业在以公允价值对其进行计量时，仍 应当假设该资产按照与计量单元相一致的方式出售，并假定市场参与者已取得了使该资产 正常运作的组合中的其他资产和负债。例如，甲公司在非同一控制下的企业合并中取得一 台精密设备，该设备是被合并方生产流水线上的专用设备，该设备需要与流水线上其他设 备一起组合使用实现最佳用途。甲公司在以公允价值计量该精密设备时，应当假定市场参 与者能够取得使该精密设备正常运转的其他组合资产，从而使该资产实现最佳用途。但在 具体计量时，企业可以选用合适的估值技术计量该精密设备单项资产的公允价值。例如， 可以获得类似新旧程度和用途的设备的市场报价，并考虑运输费用、安装费用等对该报价 进行调整，从而获得该单项资产的公允价值。

企业以公允价值计量与其他资产或与其他资产和负债组合使用的非金融资产时，为实 现上述估值前提，可能出现以下不同情况：

(1)非金融资产与其他资产或与其他资产和负债组合使用前提下的公允价值，与该 非金融资产单独使用前提卞的公允价值可能相等。例如，企业以公允价值对持续运营的业 务进行计量时，需要对业务的整体进行估值。由于市场参与者都能获得业务中每一项资产 或负债的协同效应，所以无论资产单独使用还是与其他资产或负债组合使用，协同效应都 会影响各项资产和负债的公允价值。

1. 非金融资产与其他资产或与其他资产和负债组合使用前提下的公允价值，可能 通过调整该非金融资产单独使用时的公允价值取得。例如，非金融资产是一台机器设备， 其公允价值计量基于没有为使用进行安装或配置的类似机器的可观察价格确定，并就运输 和安装成本进行调整，从而在公允价值计量中反映了机器的当前状况和位置。
2. 市场参与者通过在公允价值计量中采用的假设反映非金融资产通过组合实现最 佳用途的估值前提。例如，非金融资产是特殊的在产品，市场参与者会将该存货转化为产 成品，确定该存货的公允价值时应当假设市场参与者已经获取或者能够获取将存货转化为 产成品所需的任何特殊机器设备。 .
3. 估值技术反映非金融资产通过组合实现最佳用途的估值前提。例如，在使用多 期超额收益法计量无形资产的公允价值时，该估值技术特别考虑了无形资产所在组合中的 其他配套资产和相关负债的贡献。
4. 在少数情况下，非金融资产与其他资产或与其他资产和负债组合使用前提下的 公允价值，可通过分配资产组合的公允价值获得近似于该资产公允价值的金额。

【例28-5】2 X15年10月16日，甲企业在非同一控制下的企业合并中获得一台可辨 认的机器，需要估计该资产在合并日的公允价值。被合并方最初通过外购取得该机器，并 对该机器进行了特定配置，以适用于自身经营。甲企业自取得该机器后将其用于生产 经营。

该资产在安装调配后与其他资产结合使用，并提供最大价值，没有证据表明该机器的 当前用途不是最佳用途。因此，该机器的最佳用途是与其他资产相结合的当前用途。假定 甲企业可获得运用市场法和成本法计量公允价值的充分数据。运用市场法时，采用类似机 器的报价并就差异进行调整，确定该机器公允价值为60万元。运用成本法时，估计当前 建造具有类似用途并经过配置后的替代机器所需的金额，考虑机器的现状及其运行所处环 境以及安装成本等，其中对机器现状的考虑应包括实体性损耗、功能性贬值、经济性贬 值，确定该机器的公允价值为65万元。考虑到对市场法所使用的输入值仅作了较少调整， 甲企业认为市场法得出的估计值更能代表该机器的公允价值。因此，甲企业确定该机器在

1. x 15年10月I6日的公允价值为60万元。

二、负债和企业自身权益工具的公允价值计量

企业以公允价值计量负债，应当假定在计量日将该负债转移给市场参与者，而且该负 债在转移后继续存在，由作为受让方的市场参与者履行相关义务。同样，企业以公允价值 计量自身权益工具，应当假定在计量日将该自身权益工具转移给市场参与者，而且该自身 权益工具在转移后继续存在，并由作为受让方的市场参与者取得与该工具相关的权利、承 担相应的义务。在任何情况下，企业都应当优先使用相关的可观察输人值，只有在相关可 观察输人值无法取得或取得不切实可行的情况下，才可以使用不可观察输人值，用以估计 在计量日市场参与者之间按照当前市场情况转移一项负债或权益工具的有序交易中的 价格。

(一）确定负债或企业自身权益工具公允价值的方法

1. 具有可观察市场报价的相同或类似负债或企业自身权益工具

如果存在相同或类似负债或企业自身权益工具可观察市场报价，企业应当以该报价为 基础确定负债或企业自身权益工具的公允价值。但在很多情况下，由于法律限制或企业未 打算转移负债或企业自身权益工具等原因，企业可能无法获得转移相同或类似负债或企业 自身权益工具的公开报价。在这种情况下，企业应当确定该负债或自身权益工具是否被其 他方作为资产持有。相关负债或企业自身权益工具被其他方作为资产持有的，企业应当在 计量日从持有对应资产的市场参与者角度，以对应资产的公允价值为基础，确定该负债或 企业自身权益工具的公允价值；相关负债或企业自身权益工具没有被其他方作为资产持有 的，企业应当从承担负债或者发行权益工具的市场参与者角度，采用估值技术确定该负债 或企业自身权益工具的公允价值。

1. 被其他方作为资产持有的负债或企业自身权益工具

对于不存在相同或类似负债或企业自身权益工具报价，但其他方将其作为资产持有的 负债或企业自身权益工具，企业应当根据下列方法估计其公允价值：

1. 如果对应资产存在活跃市场的报价，并且企业能够获得该报价，企业应当以对 应资产的报价为基础确定该负债或企业自身权益工具的公允价值。
2. 如果对应资产不存在活跃市场的报价，或者企业无法获得该报价，企业可使用 其他可观察的输人值，例如，对应资产在非活跃市场中的报价。
3. 如果上述（1)和（2)中的可观察价格或输入值都不存在，企业应使用收益 法、市场法等其他估值技术。企业使用收益法的，应当考虑市场参与者将该负债或企业自 身权益工具作为资产持有时预期收到的现金流量现值。企业使用市场法的，应当考虑其他 市场参与者作为资产持有的类似负债或企业自身权益工具的报价。

对应资产的某些特征不适用于负债或企业自身权益工具的，企业应当对该资产的市场 报价进行调整，以调整后的价格确定该负债或企业自身权益工具的公允价值。这些调整因 素包括：一是对应资产的出售受到限制。二是与对应资产相关的负债或企业自身权益工具 与所计量负债或企业自身权益工具类似但不相同。负债或权益工具可能具有一些特征，例 如，发行方的信用质量，与被作为资产持有的类似负债或权益工具的公允价值中反映的特 征不同。三是对应资产的计量单元与负债或企业自身权益工具的计量单元不完全相同。如 果对应资产的价格反映了相关债权和第三方信用增级，而负债的计量单元不包括第三方的 信用增级，则企业在以公允价值计量该负债时，应当调整对应资产的可观察价格，剔除第 三方信用增级的影响。四是其他需要调整的因素。

1. 未被其他方作为资产持有的负债或企业自身权益工具

不存在相同或类似负债或企业自身权益工具报价，并且其他方未将其作为资产持有 的，企业应当从承担负债或发行权益工具的市场参与者角度，采用估值技术确定该负债或 企业自身权益工具的公允价值。即使不存在对应资产，企业也可使用估值技术计量该负债 的公允价值，例如对于弃置义务，企业可以计算市场参与者预期在履行义务时将发生的未 来现金流量的现值。

【例28-6】2x15年1月1日，甲企业通过非同一控制下的企业合并取得乙公司的控 制权。乙公司为在东海海域开采石油，建立了一个钻井平台，并于2x15年1月1日投入 使用。根据相关法律要求，乙公司在东海海域钴井平台寿命期结束后将其拆除，该平台的

寿命期预计为10年。

甲企业使用期望现金流量法来计量该弃置义务的公允价值，所使用的重大假设包括：

1. 人工成本，.依据当前市场条件下聘请承包商拆除海上钻井平台的薪酬水平确定， 并就预期未来薪酬增长进行调整。甲企业估计未来人工成本流出的现金流为2亿元、2.5 亿元、3. 5亿元的概率分别为25%、50%、25%，概率评估是基于甲企业履行此类义务的 经验及其对市场的了解而确定的，由此计算取得预计人工成本的期望现金流是2. 6 2 5 亿元。
2. 应分摊的间接费用和设备运行成本，甲企业采用人工成本的一定比率80%估计, 这与市场参与者的成本结构相符。
3. 市场参与者实施相关活动及承担与拆除该资产相关的风险而要求的补偿如下：

①第三方承包商通常对人工成本及分摊的内部成本进行加成以保证工程的利润率，所 使用的利润率20%反映了业内承包商拆除海上钻井平台通常赚取的经营利润。

②由于锁定10年后项目的当前价格存在固有不确定性，甲企业在考虑通货膨胀影响 的基础上，确定溢价金额为期望现金流量的5%。

1. 甲企业根据可获得的市场数据，假设10年期间的通货膨胀率为4%。
2. 2x15年1月1日，10年期无风险利率为5%。甲企业为反映不履约风险，在无 风险利率基础上增加3.5%。因此，用于计算现金流量现值的折现率为8.5%。

甲企业认为上述假设与市场参与者的假设是一致的。

如表28-3所示，甲企业估计该弃置义务在2 x 15年1月1日的公允价值为38 977万

|  |  |
| --- | --- |
| 元。  表28-3 甲企业估计弃置业务的公允价值 | 单位：万元 |
| (1)预计人工成本 | 26 250 |
| (2)分摊的间接费用和设备成本=0. S x (1) | 21 000 |
| (3)承包商的利润加成=0.2 x [ (1) + (2)] | 9 450 |
| (4)通货膨胀调整前的期望现金流量=(1) + (2) + (3) | 56 700 |
| (5) 10年期4%通货膨胀率的系数 ， | 1.4802 |
| (6)通货膨胀调整后的期齒现金流量=(4) x (5) | 83 927 |
| (7)市场风险溢价=0.05 x (6) | 4 196 |
| (8)市场风险调整后的期望现金流量=(6) + (7) | 88 123 |
| (9) 8. 5%折现率的系数 | 0. 4423 |
| (10)折现后的期望现值=(8) x (9) | 38 977 |

(二）不履约风险

企业以公允价值计量相关负债，应当考虑不履约风险，并假定不履约风险在负债转移 前后保持不变。不履约风险，是指企业不履行义务的风险，包括但不限于企业自身信用风 险。企业以公允价值计量相关负债时，应当考虑其信用状况的影响，以及其他可能影响负 债履行的因素。这些因素的影响会因不同负债而有所不同，例如，该负债是否是一项具有 偿付现金义务的金融负债，或者是一项具有提供商品或服务义务的非金融负债，或者存在

与该负债相关的信用增级条款。

企业以公允价值计量相关负债，应当基于该负债的计量单元考虑不履约风险对负债公 允价值的影响。负债附有不可分割的第三方信用增级，如第三方的债务担保，并且该信用 增级与负债是分别进行会计处理的,企业估计该负债公允价值时，不应考虑该信用增级的 影响，而仅应当考虑企业自身的信用状况。

(三）负债或企业自身权益工具转移受限

企业以公允价值计量负债或自身权益工具，并且该负债或自身权益工具存在限制转移 因素的，如果企业在公允价值计量的输人值中巳经考虑了这些因素，则不应再单独设置相 关输人值，也不应对其他输人值进行相关调整。例如，如果债权人和债务人在交易日完全 了解相关义务包含转移限制的情况，并接受负债的交易价格，那么交易价格巳包含转移限 制，企业不需要在交易日或后续计量日通过重新设立单独输入值或者对现有输人值进行调 整来反映转移限制的影响。但如果对于负债转移的限制未反映在交易价格或用于计量公允 价值计量的其他输人值中，企业应当对输人值进行调整，以反映该限制。

.(四）具有可随时要求偿还特征的金融负债

具有可随时要求偿还特征的金融负债的公允价值，不应低于债权人要求偿还时的应付 金额，即从可要求偿还第一天起折现的现值。例如，对于银行而言，其吸收的客户活期存 款是具有可随时要求偿还特征的金融负债，反映了银行需根据存款人需求随时偿还现金给 存款人或者存款人指定的第三方的合同义务，该活期存款的公允价值不应低于随时要求偿 还的金额。

三、市场风险或信用风险可抵销的金融资产和金融负债的公允价值计量

企业持侖一绀金融资产和金融负债时，将会而临包括利率风险、货币风险和W他价格i 风险等屯场风险和交易对手的倍用风险。通常情况下，企业不显通过 '‘出俾”金融资产: 或“转移”金融负债来管理其面临的市场风险及信用风险敞l::i的,而足菡于一个或多个: 特定市场风险或特定交易对乎信〗风险的净敞ri管理这些金融工H-。

企业难于儿市场风险成特定交易对手信用风险的净敞u来赞邢其金融资产和金融负侦 时，作满足要求的怙况下，可以在M前市场情况下市场参与者之间于计嚴丨1进行的布序交: 易中，以出竹特定风险敞II的净多头（即资产）所能收到的价格或转移特定风险敞U的丨 净空头（即负侦）所需.支付的价格为蓝础，计横该组金融资产和金融负侦的公允价值。

(--)金融资产和金融负债组合汁量的条件

企业以公允价伯:【卜域金融资产和金融负债绀合的，应当间时满足下列条件： ;

1. 企业在风险筲理或投资策略的正式书而文件屮已载明，以特定市场风险或特定对i 手信用风险的净敞I.丨为基础，赞现金融资产和金融负侦的组合。企业应当提供证据，以证: 明其.-致地难于市场风险成信刖风险的净敞n管理金融:r.具,, ；
2. 企业以特定市场风险或特走对乎信用风险的净敞丨丨为难础，向企业关键管理人员| 报告金融资产和金融负债组合的信息。 丨
3. 企业在每个资产负债摩H持续以公允价值计量组合中的金融资产和金融负侦..!

(.)金融资产和金融众债的市场风险敞I :彳 I

企业以公允价值丨I\* hUi•于特进「丨I场风险的净敞0管理的金融资产和金融负愦,金融资|

产和金融负侦应3几冇实质上相同的特定市场风险敞P和特定市场风险的期限,企业应嘲

使用出价和要价价差内最能代表当前市场环境下公允价值的价格作为公允价值。因期限不 同而导致在一段时期市场风险未被抵销的，企业应当分别计量其市场风险被抵销时期的市 场风险净敞口，以及在市场风险未被抵销时期的市场风险总敞口。例如，企业使用12个 月的期货合同对应5年期金融工具中与12个月利率风险敞口价值相关的现金流量，对于 由这些金融资产和金融负债组成的组合，企业以净额为基础计量12个月利率风险敞口的 公允价值，以总额为基础计量剩余利率风险敞口即第2年至第5年的公允价值。

(三）金融资产和金融负债的信用风险敞口

企业以公允价值计量相关资产或负债，如果已与交易对手达成了在出现违约情况下将 考虑所有能够缓释信用风险敞口的安排，例如与交易对手订立的总互抵协议，或者要求基 于各方对另一方信用风险的净敞口交换担保品的协议，则应在公允价值计量中考虑交易对 手信用风险的净敞口或者该交易对手对企业信用风险的净敞口。企业以公允价值计量相关 资产或负债，应当反映市场参与者对这些安排在出现违约情况下能否依法强制执行的 预期。

企业为管理一个或多个特定市场风险净敞口而进行组合管理的金融资产和金融负债, 可以不同于企业为管理其特定交易对手信用风险净敞口而进行组合管理的金融资产和金融 负债，因为企业所有合同不可能均与相同的交易对手订立。

本书涉及的法规

1. 《企业会计准则一 2007年1月1日起施行）

-基本准则》（2006年2月15曰财政部发布，

-具体准则》（2006年2月15日财政部发布，

1. 《企业会计准则一

2007年1月1日起施行）

1. 《企业会计准则——应用指南（2006)》（2006年10月30日财政部发 布，自2007年1月1日起施行） .
2. 企业会计准则解释第1号（2007年11月16日财政部发布）
3. 企业会计准则解释第2号（2008年8月7日财政部发布）
4. 企业会计准则解释第3号（2009年6月11曰财政部发布）
5. 企业会计准则解释第4号（2010年7月14日财政部发布）
6. 关于不丧失控制权情况下处置部分对子公司投资会计处理的复函（财 会便[2009] 14号）
7. 关于非上市公司购买上市公司股权实现间接上市会计处理的复函（财 会便[2009] 17号）
8. 企业会计准则解释第5号（2012年11月5日财政部发布）
9. 企业会计准则解释第6号（2014年1月24日财政部发布，财会 [2014] 1 号）
10. 《企ik会计准则第39号——公允价值计量》（2014年1月26日财政 部发布，财会[2014] 6号）
11. 《企业会计准则第30号——财务报表列报》（2014年1月26日财政 部发布，财会[2014] 7号）
12. 《企业会计准则第9号——职工薪酬》（2014年1月27日财政部发 布，财会[2014] 8号）
13. 《可再生能源电价附加有关会计处理规定》（2012年I2月27日财政 部发布，财会[2014] 24号）
14. 《营业税改增值税试点有关企业会计处理规定》(2012年7月5日财 政部发布，财会[2012] 13号）
15. 《关于银行业金融机构同业代付业务会计处理的复函》（2012年5月 25日财政部发布，财会[2012] 19号)
16. 《金融负债与权益工具的区分及相关会计处理》（2014年1月15日财 政部发布，财会[2014] I3号）
17. 《企业内部控制基本规范》（2008年5月22日财政部证监会审计 M；银监会’保监会发布）
18. 《企业会计准则第33号——合并财务报表》（2014年2月n日财政 部发布，财会[2014] 10号） .

:21.《企业会计准则第40号——合营安排》（2014年2月17日财政部发 布，财会[2014] 11号） ,

1. 《企业会计准则第2号——长期股权投资》(2014年3月13日财政部 发布，财会[2014] 14号）
2. 《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》（2014年3月 14日财政部发布，财会[2014] 16号）
3. 《企业会计准则第37号^~金融工具列报》（2014年6月20日财政 部发布，财会[2014] 23号）
4. 《企业会计准则解释7号》财会[2015] 19号
5. 《企业会计准则解释8号》财会[2015] 23号

1. 20 x()年 12 }-\ 31

   h持冇至到則投资一 [↑](#footnote-ref-1)