

Laws and Regulations Express (China)

法 规 快 讯 (中 国)

——会计准则委员会上线“会计准则实务问与答”栏目

【2019 年第 35 期（总第 330 期）- 2019 年 12 月 31 日】

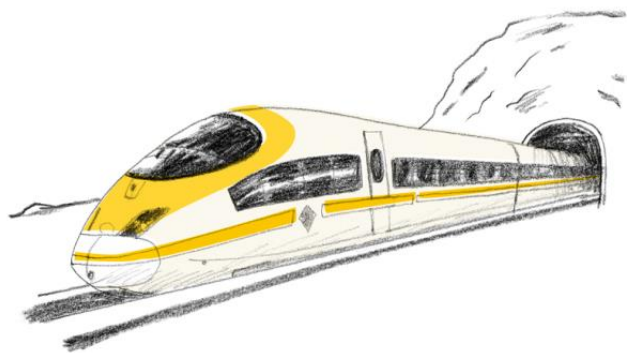




会计准则委员会上线“会计准则实务问与答”栏目

2019 年 12 月 31 日，会计准则委员会收集了实务中反映的企业会计准则相关问题，组织企业会计准则咨询委员开展研究，就相关问题进行了解答，上线[“会计准则实务问与答”](#)栏目。

首批共有 67 个问题解答，涉及涉及新收入准则、新租赁准则、新金融工具准则、资产减值、企业合并、政府补助、借款费用、财务报表列报、资产负债表日后事项、长期股权投资、会计政策与会计估计变更、会计差错更正、固定资产、投资性房地产、现金流量表、债务重组、无形资产、存货等多项准则应用中的实务问题。



涉及新金融工具准则的有八项。明确了“贷款市场报价利率”（LPR）本身不会导致相关金融资产不符合本金加利息的合同现金流量特征。将原分类为可供出售金融资产的权益工具投资新旧衔接时指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，该权益工具投资原来计入损益的累计减值损失，原则上应当转入其他综合收益，**实务上出于简化考虑，允许不对累计减值损失做出处理。**如果能够判断不会在显著不利的条件下选择交付现金或其他金融资产，债转股时的“让渡表决权”和“拖卖权”不构成间接义务。会计上将永续债作为金融负债或权益工具处理，不一定对应适用税务上的利息或股利政策，反之亦然。

涉及新租赁准则的有四项。明确了如果母公司执行新租赁准则但子公司尚未执行新租赁准则的，母公司在编制合并财务报表时，应当按照新租赁准则规定调整子公司的财务报表。

涉及债务重组准则的有四项。明确债务人以存货清偿债务不适用收入准则，不应作为存货的销售处理，所清偿债务账面价值与存货账面价值之间的差额，**记入“其他收益”。**

涉及固定资产准则的有四项。明确弃置费用形成的预计负债在确认后，按照实际利率法计算的利息费用应当确认为财务费用，预计负债的其他变动计入固定资产账面价值。

涉及长期股权投资准则的有四项。在长期股权投资核算方法转换中，按照新金融工具准则以公允价值计量转换为权益法时，原持有的股权投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的，其公允价值与账面价值之间的差额以及



原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当直接转入留存收益。

相关概要如下：

一、会计准则委员会实务问答（1-67）20191231

（一）新金融工具准则

4、问：企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会[2017]7 号）中定义的金融资产的，应当分类为何种金融资产？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：根据金融工具确认计量准则第十九条，企业在非同一控制下的企业合并中确认的或有对价构成金融资产的，该金融资产应当分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，不得指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

6、问：融资担保、信用证、信用保险等符合“财务担保合同”定义的交易，应当适用保险合同相关会计准则还是《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会[2017]7 号）？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：根据《企业会计准则解释第 4 号》，融资性担保公司发生的担保业务，应当按照《企业会计准则第 25 号——原保险合同》《企业会计准则第 26 号——再保险合同》《保险合同相关会计处理规定》等有关保险合同的相关规定进行会计处理。

根据新的金融工具确认计量准则第六条，对于财务担保合同，发行方之前明确表明将此类合同视作保险合同，并且已按照保险合同相关会计准则进行会计处理的，可以选择适用金融工具确认计量准则或保险合同相关会计准则。该选择可以基于单项合同，但选择一经作出，不得撤销。否则，相关财务担保合同适用金融工具确认计量准则。

因此，融资担保、信用证、信用保险等符合“财务担保合同”定义的交易，之前已按照保险合同相关会计准则进行会计处理的，在执行新金融工具确认计量准则时，可以选择适用该准则，也可以选择适用继续保险合同相关会计准则；之前未按照保险合同相关会计准则进行会计处理的，必须适用金融工具确认计量准则。

11、问：如果按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会[2017]7 号）的规定，以“贷款基准利率”为基准的金融资产视为符合本金加利息的合同现金流量特征，那么调整为以“贷款市场报价利率”为基准的金融资产是否能够视为符合本金加利息的合同现金流量特征？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：《中国人民银行公告》（[2019]第 15 号）公布了中国人民银行改革完善贷款市场报价利



率（LPR）形成机制的决定，现行政策中涉及中国人民银行公布的贷款基准利率的，将调整为中国人民银行授权全国银行间同业拆借中心公布的贷款市场报价利率。

除非存在其他导致不符合本金加利息的合同现金流量特征的因素，从“贷款基准利率”调整为“贷款市场报价利率”本身不会导致相关金融资产不符合本金加利息的合同现金流量特征。例如，利率为“贷款市场报价利率+200 基点”，相关贷款符合合同现金流量特征；再如，利率为“贷款市场报价利率向上浮动 20%”，相关贷款不符合合同现金流量特征。

13、问：对于按照《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（财会[2017]14 号）第三章分类为权益工具的特殊金融工具，发行方在个别财务报表及企业集团合并财务报表中应当如何分类？投资方能否将持有的上述金融工具指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：根据金融工具列报准则及其应用指南，对于可回售工具，例如某些开放式基金的可随时赎回的基金份额，以及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，例如属于有限寿命工具的封闭式基金、理财产品的份额、信托计划等寿命固定的结构化主体的份额，发行方在其个别财务报表中作为权益工具列报，在企业集团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。

上述金融工具对于发行方而言不满足权益工具的定义，因此，对于投资方而言不属于权益工具投资，投资方不能将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

17、问：在《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会[2017]7 号）施行日，将原分类为可供出售金融资产的权益工具投资按照准则第十九条指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，其原账面价值与新账面价值之间的差额应当如何处理？该权益工具投资原来计入其他综合收益的累计金额是否转入留存收益？该权益工具投资原来计入损益的累计减值损失是否由留存收益转入其他综合收益？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：根据金融工具确认计量准则第七十三条，在本准则施行日，企业应当按照本准则的规定对金融工具进行分类和计量（含减值），涉及前期比较财务报表数据与本准则要求不一致的，无须调整。金融工具原账面价值和本准则施行日的新账面价值之间的差额，应当计入本准则施行日所在年度报告期间的期初留存收益或其他综合收益。

根据金融工具确认计量准则第七十八条，在本准则施行日，企业应当以该日的既有事实和情况为基础，根据本准则的相关规定，考虑将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金额资产，并追溯调整。

因此，原分类为可供出售金融资产的权益工具投资，按照新金融工具确认计量准则指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，企业应当以其在新金融工具确认计量准则施行日的公允价值计量，原账面价值与公允价值之间的差额，应当计入其他综合收益，后续不得转入当期损益，待该权益工具终止确认时转入留存收益。



在新金融工具确认计量准则施行日，该权益工具投资原来计入其他综合收益的累计金额不做处理，待该权益工具终止确认时转入留存收益。该权益工具投资原来计入损益的累计减值损失，原则上应当转入其他综合收益，实务上出于简化考虑，允许不对累计减值损失做出处理。

20、问：应当如何判断某项投资是适用《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》（财会[2014]14 号）的权益性投资，还是适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会[2017]7 号）的权益工具投资？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：首先，企业应当判断投资方是否对被投资单位实施控制、共同控制或重大影响，从而使该投资适用长期股权投资准则。

其次，如果该投资不适用长期股权投资准则，企业应当根据金融工具确认计量准则，判断该投资是否为权益工具投资，并进行相应会计处理。

风险投资机构、共同基金以及类似主体持有的、在初始确认时按照金融工具确认计量准则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，投资性主体对不纳入合并财务报表的子公司的权益性投资，适用金融工具确认计量准则。

38、问：“让渡表决权”和“拖卖权”条款是否构成间接义务，从而使相关金融工具符合《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（财会[2017]14 号）中金融负债的定义？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：假设债权人将债权转为对债务人的股权投资，同时约定在未来某个时点可以询问债务人的母公司是否愿意受让该股权，如果债务人母公司不同意，债权人有权要求：（1）让渡表决权，即母公司让渡对其子公司股东会表决权给债权人，从而失去对其子公司的控制，但享有的利润和净资产份额不受影响；（2）拖卖权，即债权人将股权转让给第三方时，有权要求母公司跟随其按相同比例以公允价格出售所持子公司的股权给第三方，并收到股权转让对价。

根据金融工具列报准则及其应用指南，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的，该合同义务符合金融负债的定义。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。例如，企业可能在显著不利的条件下选择交付现金或其他金融资产，而不是选择履行非金融合同义务或交付自身权益工具。

通常情况下，在债务人的母公司合并报表层面，如果能够判断不会在显著不利的条件下选择交付现金或其他金融资产，上述“让渡表决权”和“拖卖权”不构成间接义务，不应因存在上述条款认为相关金融工具符合金融负债的定义。

40、问：根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（财会[2017]14 号），对于因发行永续债支付的利息，其会计处理是否一定与税收处理一致？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：根据金融工具列报准则第七条，发行永续债的企业应当根据永续债合同条款及其所反



映的经济实质而非仅以法律形式，结合金融负债和权益工具的定义，在初始确认时将永续债分类为金融负债或权益工具，因发行永续债支付的利息相应作为利息支出或股利分配。

根据《关于永续债企业所得税政策问题的公告》（财政部、税务总局公告 2019 年第 64 号），企业发行的永续债，可以适用股息、红利企业所得税政策。符合条件条件的，也可以按照债券利息适用企业所得税政策。其中，符合条件是指符合下列条件中 5 条（含）以上：（1）被投资企业对该项投资具有还本义务；（2）有明确约定的利率和付息频率；（3）有一定的投资期限；（4）投资方对被投资企业净资产不拥有所有权；（5）投资方不参与被投资企业日常生产经营活动；（6）被投资企业可以赎回，或满足特定条件后可以赎回；（7）被投资企业将该项投资计入负债；（8）该项投资不承担被投资企业股东同等的经营风险；（9）该项投资的清偿顺序位于被投资企业股东持有的股份之前。

因此，会计上将永续债作为金融负债或权益工具处理，不一定对应适用税务上的利息或股利政策，反之亦然。企业采取的税收处理办法与会计核算方式不一致的，在进行税收处理时需作出相应纳税调整。

（二）新收入准则

2、问：什么是交易价格？如何确定合同的交易价格？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）的规定，交易价格，是指企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额。企业代第三方收取的款项（例如增值税）以及企业预期将退还给客户的款项，应当作为负债进行会计处理，不计入交易价格。合同标价并不一定代表交易价格，企业应当根据合同条款，并结合以往的习惯做法确定交易价格。在确定交易价格时，企业应当考虑可变对价、合同中存在的重大融资成分、非现金对价以及应付客户对价等因素的影响，并应当假定将按照现有合同的约定向客户转移商品，且该合同不会被取消、续约或变更。

7、问：什么是合同履约成本？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）的规定，企业为履行合同可能会发生各种成本，企业应当对这些成本进行分析，属于其他企业会计准则（例如，《企业会计准则第 1 号——存货》《企业会计准则第 4 号——固定资产》以及《企业会计准则第 6 号——无形资产》等）规范范围的，应当按照相关企业会计准则进行会计处理；不属于其他企业会计准则规范范围且同时满足下列条件的，应当作为合同履约成本确认为一项资产：

（1）该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关。预期取得的合同应当是企业能够明确识别的合同。与合同直接相关的成本包括直接人工（例如，支付给直接为客户提供所承诺服务的人员的工资、奖金等）、直接材料（例如，为履行合同耗用的原材料、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等）、制造费用（或类似费用，例如，组织



和管理相关生产、施工、服务等活动发生的费用，包括管理人员的职工薪酬、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、临时设施摊销费等）、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本（例如，支付给分包商的成本、机械使用费、设计和技术援助费用、施工现场二次搬运费、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、场地清理费等）。

（2）该成本增加了企业未来用于履行（包括持续履行）履约义务的资源。

（3）该成本预期能够收回。

企业应当在下列支出发生时，将其计入当期损益：一是管理费用，除非这些费用明确由客户承担。二是非正常消耗的直接材料、直接人工和制造费用（或类似费用），这些支出为履行合同发生，但未反映在合同价格中。三是与履约义务中已履行（包括已全部履行或部分履行）部分相关的支出，即该支出与企业过去的履约活动相关。四是无法在尚未履行的与已履行（或已部分履行）的履约义务之间区分的相关支出。

8、问：什么是履约义务？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）的规定，履约义务，是指合同中企业向客户转让可明确区分商品的承诺。下列情况下，企业应当将向客户转让商品的承诺作为单项履约义务：一是企业向客户转让可明确区分商品（或者商品的组合）的承诺。二是企业向客户转让一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺。合同开始日，企业应当对合同进行评估，识别该合同所包含的各单项履约义务，并确定各单项履约义务是在某一时段内履行，还是在某一时点履行，然后，在履行了各单项履约义务时分别确认收入。

31、问：什么是合同资产？合同资产与应收账款的区别是什么？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）的规定，合同资产，是指企业已向客户转让商品而有权收取对价的权利，且该权利取决于时间流逝之外的其他因素。企业应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》评估合同资产的减值，该减值的计量、列报和披露应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》的规定进行会计处理。

应收款项是企业无条件收取合同对价的权利。只有在合同对价到期支付之前仅仅随着时间的流逝即可收款的权利，才是无条件的收款权。有时，企业有可能需要在未来返还全部或部分的合同对价（例如，企业在附有销售退回条款的合同下收取的合同对价），但是，企业仍然拥有无条件收取合同对价的权利，未来返还合同对价的潜在义务并不会影响企业收取对价总额的现时权利，因此，企业仍应当确认一项应收款项，同时将预计未来需要返还的部分确认为一项负债。

需要说明的是，合同资产和应收款项都是企业拥有的有权收取对价的合同权利，二者的区别在于，应收款项代表的是无条件收取合同对价的权利，即企业仅仅随着时间的流逝即可收款，



而合同资产并不是一项无条件收款权，该权利除了时间流逝之外，还取决于其他条件（例如，履行合同中的其他履约义务）才能收取相应的合同对价。因此，与合同资产和应收款项相关的风险是不同的，应收款项仅承担信用风险，而合同资产除信用风险之外，还可能承担其他风险，如履约风险等。

33、问：如何将交易价格分摊至各项履约义务？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）的规定，当合同中包含两项或多项履约义务时，需要将交易价格分摊至各单项履约义务，以使企业分摊至各单项履约义务（或可明确区分的商品）的交易价格能够反映其因向客户转让已承诺的相关商品而预期有权收取的对价金额。

合同中包含两项或多项履约义务的，企业应当在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例，将交易价格分摊至各单项履约义务。单独售价，是指企业向客户单独销售商品的价格。企业在类似环境下向类似客户单独销售某商品的价格，应作为确定该商品单独售价的最佳证据。合同或价目表上的标价可能是商品的单独售价，但不能默认其一定是该商品的单独售价。例如，企业为其销售的产品制定了标准价格，但是，在实务中经常以低于该标准价格的折扣价格对外销售，此时，企业在估计该产品的单独售价时，应当考虑这一因素。

单独售价无法直接观察的，企业应当综合考虑其能够合理取得的全部相关信息，采用市场调整法、成本加成法、余值法等方法合理估计单独售价，应考虑的信息包括市场情况（如，商品的市场供求状况、竞争、限制和趋势等）、企业特定因素（如，企业的定价策略和实务操作安排等）以及与客户有关的信息（如，客户类型、所在地区和分销渠道等）等；企业应当最大限度地采用可观察的输入值，并对类似的情况采用一致的估计方法。

39、问：什么是合同取得成本？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）的规定，企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应当作为合同取得成本确认为一项资产。增量成本，是指企业不取得合同就不会发生的成本，如销售佣金等。为简化实务操作，该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益。企业采用该简化处理方法的，应当对所有类似合同一致采用。

企业为取得合同发生的、除预期能够收回的增量成本之外的其他支出，例如，无论是否取得合同均会发生的差旅费、投标费、为准备投标资料发生的相关费用等，应当在发生时计入当期损益，除非这些支出明确由客户承担。

企业因现有合同续约或发生合同变更需要支付的额外佣金，也属于为取得合同发生的增量成本。实务中，当涉及合同取得成本的安排比较复杂时，企业需要运用判断，对发生的合同取得成本进行恰当的会计处理，例如，合同续约或合同变更时需要支付额外的佣金、企业支付的佣金金额取决于客户未来的履约情况或者取决于累计取得的合同数量或金额等。



为取得合同需要支付的佣金在履行合同的过程中分期支付，且客户违约时企业无需支付剩余佣金的，如果该合同在合同开始日即满足本准则第五条规定的五项条件，该佣金预期能够从客户支付的对价中获得补偿，且取得合同后，收取佣金的一方不再为企业提供任何相关服务，则企业应当将应支付的佣金全额作为合同取得成本确认为一项资产。后续期间，如果客户的履约情况发生变化，企业应当评估该合同是否仍然满足本准则第五条规定的五项条件以及确认为资产的合同取得成本是否发生减值，并进行相应的会计处理。这一处理也同样适用于客户违约可能导致企业收回已经支付的佣金的情况。当企业发生的合同取得成本与多份合同相关（例如，企业支付的佣金取决于累计取得的合同数量或金额）时，情况可能更为复杂，企业应当根据实际情况进行判断，并进行相应的会计处理。

42、问：什么是收入？企业一般应按哪些步骤来对收入进行确认和计量？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号，以下简称“新收入准则”）的规定，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活动。例如，工业企业制造并销售产品、商品流通企业销售商品、咨询公司提供咨询服务、软件公司为客户开发软件、安装公司提供安装服务、建筑企业提供建造服务等，均属于企业的日常活动。日常活动所形成的经济利益的流入应当确认为收入。

根据新收入准则，收入确认和计量大致分为五步：第一步，识别与客户订立的合同；第二步，识别合同中的单项履约义务；第三步，确定交易价格；第四步，将交易价格分摊至各单项履约义务；第五步，履行各单项履约义务时确认收入。其中，第一步、第二步和第五步主要与收入的确认有关，第三步和第四步主要与收入的计量有关。

50、问：应用《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）时，如何识别与客户订立的合同？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）规定的合同，是指双方或多方之间订立有法律约束力的权利义务的协议。合同包括书面形式、口头形式以及其他形式（如隐含于商业惯例或企业以往的习惯做法中等）。企业与客户之间的合同同时满足下列五项条件的，企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入：一是合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；二是该合同明确了合同各方与所转让商品相关的权利和义务；三是该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；四是该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；五是企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。企业在进行上述判断时，需要注意下列三点：

①合同约定的权利和义务是否具有法律约束力，需要根据企业所处的法律环境和实务操作进行判断。不同的企业可能采取不同的方式和流程与客户订立合同，同一企业在与客户订立合同时，对于不同类别的客户以及不同性质的商品也可能采取不同的方式和流程。企业在判断其与客户之间的合同是否具有法律约束力，以及这些具有法律约束力的权利和义务在何时设立时，



应当考虑上述因素的影响。合同各方均有权单方面终止完全未执行的合同，且无需对合同其他方作出补偿的，在应用本准则时，该合同应当被视为不存在。其中，完全未执行的合同，是指企业尚未向客户转让任何合同中承诺的商品，也尚未收取且尚未有权收取已承诺商品的任何对价的合同。

②合同具有商业实质，是指履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额。关于商业实质，应按照《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》的有关规定进行判断。

③企业在评估其因向客户转让商品而有权取得的对价是否很可能收回时，仅应考虑客户到期时支付对价的能力和意图（即客户的信用风险）。当对价是可变对价时，由于企业可能会向客户提供价格折让，企业有权收取的对价金额可能会低于合同标价。企业向客户提供价格折让的，应当在估计交易价格时进行考虑。

54、问：应用《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）时，企业应当在何时确认收入？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会〔2017〕22 号）的规定，企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入。取得相关商品控制权，是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益，也包括有能力阻止其他方主导该商品的使用并从中获得经济利益。企业在判断商品的控制权是否发生转移时，应当从客户的角度进行分析，即客户是否取得了相关商品的控制权以及何时取得该控制权。取得商品控制权同时包括下列三项要素：

一是，能力。企业只有在客户拥有现时权利，能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部经济利益时，才能确认收入。如果客户只能在未来的某一期主导该商品的使用并从中获益，则表明其尚未取得该商品的控制权。例如，企业与客户签订合同为其生产产品，虽然合同约定该客户最终将能够主导该产品的使用，并获得几乎全部的经济利益，但是，只有在客户真正获得这些权利时（根据合同约定，可能是在生产过程中或更晚的时点），企业才能确认收入，在此之前，企业不应当确认收入。

二是，主导该商品的使用。客户有能力主导该商品的使用，是指客户在其活动中有权使用该商品，或者能够允许或阻止其他方使用该商品。

三是，能够获得几乎全部的经济利益。客户必须拥有获得商品几乎全部经济利益的能力，才能被视为获得了对该商品的控制。商品的经济利益，是指该商品的潜在现金流量，既包括现金流入的增加，也包括现金流出的减少。客户可以通过使用、消耗、出售、处置、交换、抵押或持有等多种方式直接或间接地获得商品的经济利益。



(三) 新租赁准则

1、问：根据《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会[2018]35 号），某租赁合同约定，初始租赁期为 1 年，如有一方撤销租赁将支付重大罚金；1 年期满后，经双方同意可再延长 2 年，如有一方不同意将不再续期，没有罚金且预计对交易双方带来的经济损失不重大。上述情形下，租赁期应如何确定？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：根据租赁准则第十五条，租赁期是指承租人有权使用租赁资产且不可撤销的期间，包括合理确定承租人将行使续租选择权的期间和不行使终止租赁选择权的期间。

按照上述租赁合同约定，自租赁期开始日的第 1 年有强制的权利和义务，是不可撤销期间。如果承租人和出租人双方均有权在未经另一方许可的情况下终止租赁，且罚款金额、预计对交易双方带来的经济损失不重大，则该租赁不再可强制执行。按照上述租赁合同约定，此后 2 年的延长期中，承租人和出租人均可单方面选择不续约而无需支付任何罚金且预计对交易双方带来的经济损失不重大，该租赁不再可强制执行，因此 2 年的延长期并非不可撤销期间。

因此，该租赁合同在初始确认时的租赁期应确定为 1 年。

16、问：根据《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会[2018]35 号），某租赁合同约定，租赁期为 5 年，年租金按照租赁资产当年运营收入的 80% 计算，于每年末支付给出租人。假定不考虑其他因素，该租赁合同应如何对租赁负债进行初始计量和后续计量？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：根据租赁准则第十七条、第十八条及相关应用指南，租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。租赁付款额包括固定付款额及实质固定付款额（扣除租赁激励相关金额）、取决于指数或比率的可变租赁付款额、购买选择权的行权价格、行使终止租赁选择权需支付的款项、根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。可变租赁付款额中，仅取决于指数或比率的可变租赁付款额纳入租赁负债的初始计量中。

按照上述租赁合同约定，租赁付款额按照租赁资产年运营收入的一定比例计算，属于可变租赁付款额，但该可变租赁付款额不取决于指数或比率的变化，而是取决于租赁资产的未来绩效，因此，初始计量时取决于指数或比率的可变租赁付款额为 0。在假定不考虑其他因素的情况下，租赁负债的初始计量金额为 0。

根据租赁准则第二十四条及相关应用指南，未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额，即，并非取决于指数或者比率的可变租赁付款额，应当在实际发生时计入当期损益，但按照《企业会计准则第 1 号——存货》等其他准则规定应当计入相关资产成本的，从其规定。

30、问：根据《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会[2018]35 号），出租人在融资租赁中收到的租赁保证金，应当如何进行会计处理？

2019-12-31 来源：会计准则委员会



答：融资租赁双方在签订某些租赁合同时，会就租赁保证金进行约定，即在租赁期开始日，承租人需向出租人支付租赁保证金，当承租人未能及时支付租金或出现其他违约情况时，出租人将抵扣租赁保证金；如果未发生违约，保证金用于抵扣末期租金，或期满之日予以退还。

根据租赁合同条款，上述租赁保证金属于合同履约保证金，出租人不应冲减应收融资租赁款，而应当单独作为负债核算。

64、问：母子公司未同步执行《企业会计准则第 21 号——租赁》（财会[2018]35 号）的情形下，母公司在编制合并财务报表时应如何处理？企业与联营企业或合营企业未同步执行租赁准则的情形下，企业在对联营企业或合营企业的长期股权投资采用权益法核算时应如何处理？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：根据《财政部关于修订印发<企业会计准则第 21 号——租赁>的通知》（财会[2018]35 号），在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报表的企业，自 2019 年 1 月 1 日起施行新租赁准则；其他执行企业会计准则的企业自 2021 年 1 月 1 日起施行新租赁准则。

如果母公司执行新租赁准则但子公司尚未执行新租赁准则的，母公司在编制合并财务报表时，应当按照新租赁准则规定调整子公司的财务报表。如果母公司尚未执行新租赁准则而子公司已执行新租赁准则或《国际财务报告准则第 16 号——租赁》（以下简称国际租赁准则）的，母公司在编制合并财务报表时，可以将子公司的财务报表按照母公司的会计政策进行调整后合并，也可以将子公司按照新租赁准则或国际租赁准则编制的财务报表直接合并。母公司将子公司按照新租赁准则或国际租赁准则编制的财务报表直接合并的，应当在合并财务报表中披露该事实，并且对母公司和子公司的会计政策及其他相关信息分别进行披露。

企业对联营企业或合营企业的长期股权投资采用权益法核算的，比照上述原则进行处理，但不切实可行的除外。

（四）政府补助

5、问：如何判断政府补助是否与日常活动相关？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：通常情况下，政府补助补偿的成本费用如果是营业利润之中的项目，或者该补助与日常销售等经营行为密切相关，则该政府补助与日常活动相关。与日常活动无关的政府补助，通常由企业常规经营之外的原因所产生，有偶发性的特征。与企业日常活动相关的政府补助，应当按照经济业务实质，计入其他收益或冲减相关成本费用；与日常活动无关的政府补助，计入营业外收入或冲减相关损失。

22、问：企业来源于政府的经济资源是否都属于《企业会计准则第 16 号——政府补助》规范的政府补助？企业应当如何判断？

2019-12-31 来源：会计准则委员会



答：对企业而言，并不是所有来源于政府的经济资源都属于《企业会计准则第 16 号——政府补助》规范的政府补助。

企业应当根据交易或事项的实质、按照政府补助的定义和特征对来源于政府的经济资源进行判断。政府补助，是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产。政府补助具有如下特征：

1.政府补助是来源于政府的经济资源。这里的政府主要是指行政事业单位及类似机构。对于企业收到的来源于其他方的补助，有确凿证据表明政府是补助的实际拨付者，其他方只是起到代收代付作用的，该项补助也属于来源于政府的经济资源。

2.政府补助是无偿的。即企业取得来源于政府的经济资源，不需要向政府交付商品或服务 etc 对价。无偿性是政府补助的基本特征，这一特征将政府补助与政府以投资者身份向企业投入资本、政府购买服务等政府与企业之间的互惠性交易区别开来。

29、问：对于与资产相关的政府补助，总额法下对应资产在持有期间发生减值损失，相应的递延收益需要调整吗？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：采用总额法的情况下，如果对应的长期资产在持有期间发生减值损失，递延收益的摊销仍保持不变，不受减值因素的影响。

36、问：《企业会计准则第 16 号——政府补助》规范的政府补助主要有哪些形式？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：政府补助主要形式包括政府对企业的无偿拨款、税收返还、财政贴息，以及无偿给予非货币性资产等。

通常情况下，直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等不涉及资产直接转移的经济资源，不适用政府补助准则。增值税出口退税也不属于政府补助。

此外，企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供服务等活动密切相关，且是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，应当适用《企业会计准则第 14 号——收入》等相关会计准则；所得税减免，适用《企业会计准则第 18 号——所得税》。

56、问：附有条件的政府补助是否符合政府补助是无偿性的特征？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：符合。政府补助附有的一定条件通常只是政府为了推行其宏观经济政策，对企业使用补助的时间、适用范围和方向进行的限制；政府补助的无偿性是指企业取得来源于政府的经济资源，不需要向政府交付商品或服务 etc 对价，两者并不矛盾，实务中需要根据具体情况具体分析。



(五) 债务重组

34、问：如何判断《企业会计准则第 12 号——债务重组》（财会[2019]9 号）规范的债务重组是否构成权益性交易？如果构成权益性交易，是否确认债务重组相关损益？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：根据债务重组准则第四条，债权人或债务人中的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行债务重组的，或者债权人与债务人在债务重组前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该债务重组的交易实质是债权人或债务人进行了权益性分配或接受了权益性投入的，适用权益性交易的有关会计处理规定。

企业在判断债务重组是否构成权益性交易时应当遵循实质重于形式原则，例如假设债权人对债务人的权益性投资通过其他人代持，债权人不具有股东身份但实质上以股东身份进行债务重组，债权人和债务人应当认为该债务重组构成权益性交易。

债务重组构成权益性交易的，应当适用权益性交易的有关会计处理规定，即债权人和债务人不确认构成权益性交易的债务重组相关损益。例如，甲公司是乙公司股东，为了弥补乙公司临时性经营现金流短缺，甲公司向乙公司提供 1000 万元无息借款，并约定于 6 个月后收回。借款期满时，尽管乙公司具有充足的现金流，甲公司仍然决定免除乙公司部分本金还款义务，仅收回 200 万元借款。在此项交易中，如果甲公司不以股东身份而是以市场交易者身份参与交易，在乙公司具有足够偿债能力的情况下不会免除其部分本金。因此，甲公司和乙公司应当将该交易作为权益性交易，不确认债务重组相关损益。

35、问：《企业会计准则第 12 号——债务重组》（财会[2019]9 号）规范的债务重组方式中，将债务转为权益工具时，权益工具包括什么？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：债务人将债务转为权益工具，这里的权益工具，是指根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》分类为“权益工具”的金融工具，**体现为股本、实收资本、资本公积等。**

实务中，有些债务重组名义上采用“债转股”的方式，但同时附加相关条款，如约定债务人在未来某个时点以某一金额回购股权，或债权人持有的股份享有强制分红权等。对于债务人，这些“股权”可能并不是根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》分类为权益工具的金融工具，从而不属于债务人将债务转为权益工具的债务重组方式。债权人和债务人还可能协议以一项同时包含金融负债成分和权益工具成分的复合金融工具替换原债权债务，这类交易也不属于债务人将债务转为权益工具的债务重组方式。

44、问：《企业会计准则第 12 号——债务重组》（财会[2019]9 号）中规范的债务重组，是否强调在债务人发生财务困难或者债权人作出让步情况下进行？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：根据债务重组准则第二条，债务重组是指在不改变交易对手方的情况下，经债权人和债务人协定或法院裁定，就清偿债务的时间、金额或方式等重新达成协议的交易。



债务重组准则中的债务重组，不强调在债务人发生财务困难的背景下进行，也不论债权人是否作出让步。也就是说，无论何种原因导致债务人未按原定条件偿还债务，也无论债权人是否同意债务人以低于债务的金额偿还债务，只要债权人和债务人就债务条款重新达成了协议，就符合债务重组的定义，属于该准则规范的范围。例如，债权人在减免债务人部分债务本金的同时提高剩余债务的利息，或者债权人同意债务人用等值库存商品抵偿到期债务等，均属于该准则规范的债务重组。

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

2019-12-31 来源：会计准则委员会

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

根据《企业会计准则第 14 号——收入》（财会[2017]22 号）第二条，收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

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

（六）资产减值

3、问：什么是资产减值测试的资产组？如何对资产组进行减值测试？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：资产组，是指企业可以认定的最小资产组合，其产生的现金流入应当基本上独立于其他资产或资产组产生的现金流入。资产组应当由与创造现金流入相关的资产构成。

资产组减值测试的原理和单项资产相同，即企业需要估计资产组（包括资产组组合）的可收回金额并计算资产组的账面价值，并将两者进行比较，如果资产组的可收回金额低于其账面价值，应当按照差额确认相应的减值损失。减值损失金额应当按照下列顺序进行分摊：（1）首先，抵减分摊至资产组中商誉的账面价值。（2）其次，根据资产组中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。以上资产账面价值的抵减，应当作为各单项资产（包括商誉）的减值损失处理，计入当期损益。抵减后的各资产的账面价值不得低于以下三者之中最高者：该资产的公允价值减去处置费用后的净额（如可确定的）、该资产预计未来现金流量的现值（如可确定的）和零。因此而导致的未能分摊的减值损失金额，应当按照相关资产组中其他各项资产的账面价值所占比重继续进行分摊。

19、问：企业在进行资产减值测试时，应当如何确定资产可收回金额？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：资产的可收回金额，应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。因此，估计资产的可收回金额，通常需要同时估计该资



产的公允价值减去处置费用后的净额和资产预计未来现金流量的现值。但是在下列情况下，可以有例外或者做特殊考虑：

（1）如果资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值，只要有一项超过了资产的账面价值，就表明资产没有发生减值，不需要再估计另一项金额。

（2）如果没有确凿证据或者理由表明，资产预计未来现金流量现值显著高于其公允价值减去处置费用后的净额，可以将资产的公允价值减去处置费用后的净额视为资产的可收回金额。比如，企业持有待售的非流动资产，该资产在持有期间（处置之前）产生的现金流量可能很少，其最终取得的未来现金流量往往就是资产的处置净流入。在这种情况下，以资产的公允价值减去处置费用后的净额作为其可收回金额是恰当的，因为该类资产的未来现金流量现值通常不会显著高于其公允价值减去处置费用后的净额。

（3）以前报告期间的计算结果表明，资产可收回金额显著高于其账面价值，之后又没有发生消除这一差异的交易或者事项的，资产负债表日可以不重新估计该资产的可收回金额。

（4）以前报告期间的计算与分析表明，资产可收回金额相对于某种减值迹象反应不敏感，在本报告期间又发生了该减值迹象的，可以不因该减值迹象的出现而重新估计该资产的可收回金额。比如，当期市场利率或市场投资报酬率上升，对计算资产未来现金流量现值采用的折现率影响不大的，可以不重新估计资产的可收回金额。

43、问：什么是资产减值？针对不同资产，减值相关会计处理应当如何遵循会计准则？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：资产减值，是指资产的可收回金额低于其账面价值。由于企业不同的资产特性不同，其减值的会计处理也有差异，适用的会计准则因此也不一样。

企业下列非流动资产的减值，应当按照《企业会计准则第 8 号——资产减值》进行会计处理：对子公司、联营企业和合营企业的长期股权投资，采用成本模式进行后续计量的投资性房地产，固定资产，生产性生物资产，无形资产，商誉，探明石油天然气矿区权益和井及相关设施等。

企业其他资产的减值，应当分别按照相关企业会计准则进行会计处理，比如，存货的减值，适用《企业会计准则第 1 号——存货》；由金融工具确认和计量准则所规范的金融资产等的减值，适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》；递延所得税资产的减值，适用《企业会计准则第 18 号——所得税》；未探明石油天然气矿区权益的减值，适用《企业会计准则第 27 号——石油天然气开采》等。

（七）借款费用

9、问：在发生何种情况下企业应当暂停借款费用的资本化？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：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。

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。

28、问：企业在应用《企业会计准则第 17 号——借款费用》时，哪些资产属于符合资本化条件的资产？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：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。其中，“相当长时间”应当是指为资产的购建或者生产所必需的时间，通常为一年以上（含一年）。

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器设备等。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。

在实务中，如果由于人为或者故意等非正常因素导致资产的购建或者生产时间相当长的，该资产不属于符合资本化条件的资产。购入即可使用的资产，或者购入后需要安装但所需安装时间较短的资产，或者需要建造或者生产但所需建造或者生产时间较短的资产，均不属于符合资本化条件的资产。

(八) 关联方披露

10、问：与企业共同控制合营企业的合营者之间是否构成关联方关系？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：与企业共同控制合营企业的合营者之间，通常不构成关联方关系。因为，如果两个企业按照合同分享一个合营企业的控制权，某个企业单方面无法做出合营企业的经营和财务的决策，而合营企业是一个独立的法人，合营方各自对合营企业有重大影响，但各合营者无法影响其他合营者。在没有其他关联关系的情况下，仅因为某一合营企业的共同合营者，不能认定各合营者之间是关联方。

**18、问：受同一方重大影响的企业之间是否构成关联方关系？**

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：受同一方重大影响的企业之间不构成关联方。例如，同一个投资者的两家联营企业之间不构成关联方；仅拥有同一位关键管理人员的两家企业之间不构成关联方，某人既是一家企业的关键管理人员，同时又能对另一家企业实施重大影响，在不存在其他关联方关系的情况下，这两家企业不构成关联方。

(九) 财务报表列报**12、问：资产负债表中的“一年内到期的非流动资产”项目应当如何列报？**

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：根据《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》的相关规定，资产应当分别流动资产和非流动资产在资产负债表中列示；资产满足该准则第十七条规定的，应当归类为流动资产。通常情况下，预计自资产负债表日起一年内变现的非流动资产应归类为流动资产，作为“一年内到期的非流动资产”列报。

但是，对于按照相关会计准则采用折旧（或摊销、折耗）方法进行后续计量的固定资产、无形资产、长期待摊费用等非流动资产，折旧（或摊销、折耗）年限（或期限）只剩一年或不足一年的，无需归类为流动资产，仍在各该非流动资产项目中列报，不转入“一年内到期的非流动资产”项目列报；预计在一年内（含一年）进行折旧（或摊销、折耗）的部分，也无需归类为流动资产，不转入“一年内到期的非流动资产”项目列报。

37、问：财务报表应当如何列报比较信息？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：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。

企业首次执行新金融准则、新收入准则或新租赁准则，按照上述准则的衔接规定，对因会计政策变更产生的累积影响数调整首次执行当年年初留存收益及财务报表其他相关项目金额，不调整可比期间信息的，应当对首次执行当期的财务报表的本期数或期末数按照《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》附件 2 的报表项目列报，对可比会计期间未调整的比较数据按照《关于修订印发 2019 年度一般企业财务报表格式的通知》附件 1 的报表项目列报。同时，为了提高信息在会计期间的可比性，企业可以增加列报首次执行上述各项新准则当年年初的资产负债表。

**41、问：财务报表项目之间是否可以互相抵销？**

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：财务报表项目应当以总额列报，资产和负债、收入和费用、直接计入当期利润的利得项目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，否则就掩盖了交易的实质。再如，收入和费用反映了企业投入和产出之间的关系，是企业经营成果的两个方面，为了更好地反映经济交易的实质、考核企业经营管理水平以及预测企业未来现金流量，收入和费用不得相互抵销。

以下三种情况不属于抵销：

（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。例如，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。但是，如果相关的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。例如，资产计提的减值准备，实质上意味着资产的价值确实发生了减损，资产项目应当按扣除减值准备后的净额列示，这样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。例如，非流动资产处置形成的利得或损失，应当按处置收入扣除该资产的账面金额和相关销售费用后的净额列报。

63、问：利润表中的“营业外收入”和“营业外支出”项目主要反映企业发生的哪些交易或事项？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：“营业外收入”项目，反映企业发生的除营业利润以外的收益，主要包括与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得（企业接受股东或股东的子公司直接或间接的捐赠，经济实质属于股东对企业的资本性投入的除外）。

“营业外支出”项目，反映企业发生的除营业利润以外的支出，主要包括公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失、非流动资产毁损报废损失等。该项目应根据“营业外支出”科目的发生额分析填列。其中，“非流动资产毁损报废损失”通常包括因自然灾害发生毁损、已丧失使用功能等原因而报废清理产生的损失。企业在不同交易中形成的非流动资产毁损报废利得和损失不得相互抵销，应分别在“营业外收入”项目和“营业外支出”项目进行填列。

（十）资产负债表日后事项**14、问：企业应当如何区分资产负债表日后调整事项和非调整事项？**

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步



证据的事项。如果资产负债表日及所属会计期间已经存在某种情况，但当时并不知道其存在或者不能知道确切结果，资产负债表日后发生的事项能够证实该情况的存在或者确切结果，则该事项属于资产负债表日后事项中的调整事项。

资产负债表日后非调整事项，是指表明资产负债表日后发生的情况的事项。非调整事项的发生不影响资产负债表日企业的财务报表数字，只说明资产负债表日后发生了某些情况。

某一事项究竟是调整事项还是非调整事项，取决于该事项表明的情況在资产负债表日或资产负债表日以前是否已经存在。若该情况在资产负债表日或之前已经存在，则属于调整事项；反之，则属于非调整事项。

15、问：对于资产负债表日后调整事项和非调整事项，企业应当分别如何进行会计处理？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：企业发生资产负债表日后调整事项，应当调整资产负债表日已编制的财务报表。对于年度财务报告而言，由于资产负债表日后事项发生在报告年度的次年，报告年度的有关账目已经结转，特别是损益类科目在结账后已无余额。因此，年度资产负债表日后发生的调整事项，应分别按以下情况进行处理：

（1）涉及损益的事项，通过“以前年度损益调整”科目核算。

（2）涉及利润分配调整的事项，直接在“利润分配——未分配利润”科目中核算。

（3）不涉及损益以及利润分配的事项，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，还应作出相应调整。

资产负债表日后发生的非调整事项，不应当调整资产负债表日的财务报表。企业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。无法做出估计的，应当说明原因。

（十一）会计政策、会计估计变更和差错更正

21、问：应当如何划分会计政策变更与会计估计变更？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：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。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为划分基础确定是会计政策变更还是会计估计变更。

一般地，对会计确认、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；



会计确认、计量基础的变更一般会引起列报项目的变更，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。

根据会计确认、计量基础和列报项目所选择的、为取得与该项目有关的金额或数值所采用的处理方法，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。

27、问：应当如何对前期差错更正进行会计处理？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：企业应当区分前期差错的重要性进行不同会计处理：

对于不重要的前期差错，企业不需调整财务报表相关项目的期初数，但应调整发现当期与前期相同的相关项目。属于影响损益的，应直接计入本期与上期相同的净损益项目；属于不影响损益的，应调整本期与前期相同的相关项目。

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。属于影响损益的，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；属于不影响损益的，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。

其中，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前期差错。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。

32、问：应当如何对会计政策变更进行会计处理？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：企业应当根据具体情况对会计政策变更分别处理：

（1）在法律、行政法规或国家统一的会计制度等要求变更的情况下：国家发布相关会计处理方法的，按照国家发布的相关会计处理规定进行处理；国家没有发布相关会计处理办法的，则采用追溯调整法进行处理。

（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。

（4）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。

(十二) 固定资产

23、问：什么是固定资产的弃置费用？企业应当如何进行会计处理？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：弃置费用通常是指根据国家法律和行政法规、国际公约等规定，企业承担的环境保护和生态恢复等义务所确定的支出，如油气资产、核电站核设施等的弃置和恢复环境义务。弃置费用的金额与其现值比较，通常相差较大，需要考虑货币时间价值，对于这些特殊行业的特定固定资产，企业应当根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》，按照现值计算确定应计入固定资产成本的金额和相应的预计负债。在固定资产的使用寿命内按照预计负债的摊余成本和实际利率计算确定的利息费用应计入财务费用。

油气资产的弃置费用,应当按照《企业会计准则第 27 号——石油天然气开采》的有关规定处理。一般企业的固定资产发生的报废清理费用不属于弃置费用，应当在发生时作为固定资产处置费用处理。

46、问：企业因固定资产弃置费用确认的预计负债发生变动的，应当如何进行会计处理？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：弃置费用形成的预计负债在确认后，按照实际利率法计算的利息费用应当确认为财务费用；由于技术进步、法律要求或市场环境变化等原因，特定固定资产的履行弃置义务可能发生支出金额、预计弃置时点、折现率等变动而引起的预计负债变动，应按照以下原则调整该固定资产的成本：一是对于预计负债的减少，以该固定资产账面价值为限扣减固定资产成本。如果预计负债的减少额超过该固定资产账面价值，超出部分确认为当期损益。二是对于预计负债的增加，增加该固定资产的成本。按照上述原则调整的固定资产，在资产剩余使用年限内计提折旧。一旦该固定资产的使用寿命结束，预计负债的所有后续变动应在发生时确认为损益。

58、问：企业对盘盈盘亏的固定资产应当如何进行会计处理？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：固定资产是一种单位价值较高、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的损益应及时查明原因，在期末结账前处理完毕。

企业在财产清查中盘亏的固定资产，通过“待处理财产损溢——待处理固定资产损溢”科目核算，盘亏造成的损失，通过“营业外支出——盘亏损失”科目核算，应当计入当期损益。

企业在财产清查中盘盈的固定资产，作为前期差错处理。盘盈的固定资产通过“以前年度损益调整”科目核算。



60、问：企业对外购和自行建造的固定资产应当如何确定其初始计量金额？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：固定资产应当按照成本进行初始计量。

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

企业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，包括工程用物资成本、人工成本、交纳的相关税费、应予资本化的借款费用以及应分摊的间接费用等。

此外，应计入固定资产成本的借款费用，按照《企业会计准则第 17 号——借款费用》进行会计处理。

(十三) 投资性房地产

24、问：企业采用公允价值模式计量投资性房地产，应当满足哪些条件？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：企业存在确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的，可以采用公允价值计量模式。采用公允价值模式计量投资性房地产，应当同时满足以下两个条件：一是投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场；二是企业能够从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做出科学合理的估计。这两个条件必须同时具备，缺一不可。

企业选择公允价值模式计量投资性房地产，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。

45、问：企业是否可以变更投资性房地产的后续计量模式？如果可以，应当如何进行会计处理？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：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。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。

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。

52、问：什么是投资性房地产？会计准则中规范的投资性房地产的范围是什么？

2019-12-31 来源：会计准则委员会



答：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。

根据《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》的规定，投资性房地产的范围限定为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。其中：

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

持有并准备增值后转让的土地使用权，是指企业取得的、准备增值后转让的土地使用权。

已出租的建筑物是指企业拥有产权的、以经营租赁方式出租的建筑物，包括自行建造或开发活动完成后用于出租的建筑物以及正在建造或开发过程中将来用于出租的建筑物。

企业自用房地产、作为存货的房地产不属于投资性房地产。

（十四）企业合并

25、问：什么是企业合并？会计核算上如何对企业合并进行分类？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：企业合并，是指将两个或两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。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。

在会计核算上，《企业会计准则第 20 号——企业合并》（以下简称企业合并准则）将企业合并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。

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。对于同一控制下的企业合并，企业合并准则规定的会计处理方法类似于权益结合法。该方法下，将企业合并看作是两个或多个参与合并企业权益的重新整合，由于最终控制方的存在，从最终控制方的角度，该类企业合并一定程度上并不会造成构成企业集团整体的经济利益流入和流出，最终控制方在合并前后实际控制的经济资源并没有发生变化，有关交易事项不作为出售或购买。

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，即同一控制下企业合并以外的其他企业合并。对于非同一控制下的企业合并，企业合并准则规定的会计处理方法为购买法。购买法是从购买方的角度出发，该项交易中购买方取得了被购买方的净资产或是对净资产的控制权，应确认所取得的资产以及应当承担的债务，包括被购买方原来未予确认的资产和负债。就购买方自身而言，其原持有的资产及负债的计量不受该交易事项的影响。

48、问：什么是企业合并中涉及的业务？构成业务的要素有哪些？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：企业合并准则所称的业务，是指企业内部某些生产经营活动或资产的组合，该组合一



般具有投入、加工处理过程和产出能力，能够独立计算其成本费用或所产生的收入。合并方在合并中取得的生产经营活动或资产的组合（以下简称组合）构成业务，通常应具有下列三个要素：

（1）投入，指原材料、人工、必要的生产技术等无形资产以及构成产出能力的机器设备等其他长期资产的投入。

（2）加工处理过程，指具有一定的管理能力、运营过程，能够组织投入形成产出能力的系统、标准、协议、惯例或规则。

（3）产出，包括为客户提供的产品或服务、为投资者或债权人提供的股利或利息等投资收益，以及企业日常活动产生的其他的收益。

合并方在合并中取得的组合应当至少同时具有一项投入和一项实质性加工处理过程，且二者相结合对产出能力有显著贡献，该组合才构成业务。合并方在合并中取得的组合是否有实际产出并不是判断其构成业务的必要条件。

（十五）存货

49、问：企业对于其持有的期末存货应当如何计量？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：在资产负债表日，当存货成本低于可变现净值时，存货按成本计量；当存货成本高于可变现净值时，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（“资产减值损失——存货减值损失”科目）。

企业通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备，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。

其中，存货的可变现净值，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。

此外，需要注意的是，企业确定存货的可变现净值的前提是企业在进行正常的生产经营活动，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。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。

65、问：企业对于发出的存货应当如何计量？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：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量方法，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，但不得采用后进先出法。

企业在确认存货销售收入的当期，应当将已经销售存货的成本结转为当期营业成本。

67、问：企业对于不同方式取得的存货应当如何计量？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：企业取得存货应当按照成本进行计量。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本三个组成部分。

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

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。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，不包括直接由材料存货转移来的价值。其中，直接人工，是指企业在生产产品过程中直接从事产品生产的工人的职工薪酬。直接人工和间接人工的划分依据通常是生产工人是否与所生产的产品直接相关（即可否直接确定其服务的产品对象）。制造费用是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。制造费用是一种间接生产成本，包括企业生产部门（如生产车间）管理人员的职工薪酬、折旧费、办公费、水电费、机物料消耗、劳动保护费、季节性和修理期间的停工损失等。

企业取得存货的其他方式主要包括接受投资者投资、非货币性资产交换、债务重组、企业合并以及存货盘盈等。（1）投资者投入存货的成本应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。在投资合同或协议约定价值不公允的情况下，按照该项存货的公允价值作为其入账价值。（2）企业通过非货币性资产交换、债务重组、企业合并等方式取得的存货，其成本应当分别按照《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》《企业会计准则第 12 号——债务重组》《企业会计准则第 20 号——企业合并》等的规定确定。但是，该项存货的后续计量和披露应当执行存货准则的规定。（3）盘盈的存货应按其重置成本作为入账价值，并通过“待处理财产损溢”科目进行会计处理，按管理权限报经批准后冲减当期管理费用。

（十六）长期股权投资

51、问：什么是重大影响？能够形成重大影响的因素有哪些？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：重大影响，是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。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。

57、问：在长期股权投资核算方法转换中，按照新金融工具准则以公允价值计量转换为权益法时，应当如何进行会计处理？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：原持有的对被投资单位的股权投资（不具有控制、共同控制或重大影响的），按照新金融工具准则相关内容进行会计处理的，因追加投资等原因导致持股比例上升，能够对被投资单位施加共同控制或重大影响的，在转按权益法核算时，投资方应当按其确定的原股权投资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。原持有的股权投资分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的，其公允价值与账面价值之间的差额应当转入改按权益法核算的当期损益；**原持有的股权投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资的，其公允价值与账面价值之间的差额以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当直接转入留存收益。**然后，比较上述计算所得的初始投资成本，与按照追加投资后全新的持股比例计算确定的应享有被投资单位在追加投资日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，差额应调整长期股权投资的账面价值，并计入当期营业外收入。

61、问：什么是长期股权投资？具体包括哪些内容？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：长期股权投资，是指投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资，以及对其合营企业的权益性投资。

长期股权投资主要包括：（1）投资方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）投资方与其他合营方一同对被投资单位实施共同控制且对被投资单位净资产享有权利的权益性投资，即对合营企业投资；（3）投资方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。除上述以外其他的权益性投资，包括风险投资机构、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入当期损益的金融资产，投资性主体对不纳入合并财务报表的子公司的权益性投资，以及其他权益性投资，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》等相关准则进行会计处理。



62、问：某公司执行了《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》（财会[2017]7 号）、《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》（财会[2017]8 号）、《企业会计准则第 24 号——套期会计》（财会[2017]9 号）和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（财会[2017]14 号），该公司的联营企业（或合营企业）是一家保险公司，且符合暂缓执行新金融工具相关会计准则的条件，在采用权益法对其进行会计处理时，该公司是否应统一保险公司的会计政策？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：根据《关于保险公司执行新金融工具相关会计准则有关过渡办法的通知》（财会〔2017〕20 号），企业根据相关企业会计准则规定对其联营企业或合营企业采用权益法进行会计处理时，应统一联营企业或合营企业的会计政策。发生以下情形的，企业可以不进行统一会计政策的调整：（1）企业执行新金融工具相关会计准则，但其联营企业或合营企业暂缓执行新金融工具相关会计准则。（2）企业暂缓执行新金融工具相关会计准则，但联营企业或合营企业执行新金融工具相关会计准则。企业可以对每个联营企业或合营企业单独选择是否进行统一会计政策的调整。

因此，该公司在采用权益法对保险公司进行会计处理时，既可以选择统一保险公司的会计政策，即对金融工具相关交易执行新金融工具相关会计准则；也可以选择统一保险公司的会计政策。企业可以对每个联营企业或合营企业单独选择是否进行统一会计政策的调整。

（十七）现金流量表

26、问：企业取得子公司时支付的价款、处置子公司时收到的价款应当分别如何在现金流量表中列示？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：企业取得子公司及其他营业单位购买出价中以现金支付的部分，减去子公司或其他营业单位持有的现金和现金等价物后的净额，应列报在现金流量表中的投资活动下的“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目中。

企业购买子公司及其他营业单位是整体交易，子公司和其他营业单位除有固定资产和存货外，还可能持有现金和现金等价物。这样，整体购买子公司或其他营业单位的现金流量，就应以购买出价中以现金支付的部分，减去子公司或其他营业单位持有的现金和现金等价物后的净额反映，如为负数，应在“收到其他与投资活动有关的现金”项目中反映。

企业处置子公司及其他营业单位所取得的现金减去子公司或其他营业单位持有的现金和现金等价物以及相关处置费用后的净额应列报在现金流量表中的投资活动下的“处置子公司及其他营业单位收到的现金净额”项目中。

企业处置子公司及其他营业单位是整体交易，子公司和其他营业单位可能持有现金和现金等价物。这样，整体处置子公司或其他营业单位的现金流量，就应以处置价款中收到现金的部分，减去子公司或其他营业单位持有的现金和现金等价物以及相关处置费用后的净额反映，如为负数，应在“支付其他与投资活动有关的现金”项目中。



66、问：什么是现金等价物？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：现金等价物，是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。其中，“期限短”一般是指从购买日起 3 个月内到期。例如可在证券市场上流通的 3 个月内到期的短期债券等。

现金等价物虽然不是现金，但其支付能力与现金的差别不大，可视为现金。例如，企业为保证支付能力，手持必要的现金，为了不使现金闲置，可以购买短期债券，在需要现金时，随时可以变现。

现金等价物的定义本身，包含了判断一项投资是否属于现金等价物的四个条件，即，①期限短；②流动性强；③易于转换为已知金额的现金；④价值变动风险很小。其中，期限短、流动性强，强调了变现能力，而易于转换为已知金额的现金、价值变动风险很小，则强调了支付能力的大小。现金等价物通常包括 3 个月内到期的短期债券投资。权益性投资变现的金额通常不确定，因而不属于现金等价物。

企业应当根据具体情况，确定现金等价物的范围，一经确定不得随意变更；如果发生变更，应当按照会计政策变更处理。

(十八) 无形资产

47、问：企业自行进行的研究开发项目，发生的支出是否能够资本化？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：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会计核算：研究阶段的支出全部费用化，计入当期损益(管理费用)；开发阶段的支出符合条件的才能资本化，不符合资本化条件的计入当期损益(管理费用)。如果确实无法区分研究阶段的支出和开发阶段的支出，应将其所发生的研发支出全部费用化，计入当期损益。

开发阶段的支出必须同时满足下列条件才能资本化确认为无形资产：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。2.具有完成该无形资产并使用或出售的意图。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。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。5.归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

其中，研究是指为获取新的技术和知识等进行的有计划的调查，开发是指在进行商业性生产或使用前，将研究成果或其他知识应用于某项计划或设计，以生产出新的或具有实质性改进的材料、装置、产品等。

59、问：企业取得的土地使用权是否均应确认为无形资产？

2019-12-31 来源：会计准则委员会



答：企业取得的土地使用权通常应确认为无形资产，但以下情况除外：1.房地产开发企业取得的土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物，相关的土地使用权应当计入所建造的房屋建筑物成本。2.企业外购的房屋建筑物，实际支付的价款中包括土地以及建筑物的价值，应当对支付的价款按照合理的方法在土地和地上建筑物之间进行分配，确实无法合理分配的，应当全部作为固定资产核算。3.企业改变土地使用权的用途，将其用于出租或作为增值目的时，应将其转为投资性房地产。

（十九）基本准则

55、问：《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》（财会[2017]14 号）涉及的有限寿命工具，如某些封闭式基金、理财产品、信托计划等寿命固定或可确定的结构化主体，是否符合持续经营假设？

2019-12-31 来源：会计准则委员会

答：根据《企业会计准则——基本准则》及其相关讲解，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。

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，并根据企业会计准则进行确认、计量和报告，而不是按照企业破产清算有关会计处理规定处理。因此，有限寿命本身并不影响持续经营假设的成立。

更多详细内容，请参见附件原文。

如对本法规提示有任何意见或建议，请随时与专业技术部沟通，谢谢！

附件 1：会计准则委员会实务问答（1-67）20191231