

学校的理想装备

电子图书·学校专集

校园网上的最佳资源

企业会计准则



企业会计准则 1999

企业会计准则 基本准则

企业会计准则——基本准则

第一章 总则

第一条 为适应我国社会主义市场经济发展的需要，统一会计核算标准，保证会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》，制定本准则。

第二条 本准则适用于设在中华人民共和国境内的所有企业。

设在中华人民共和国境外的中国投资企业（以下简称境外企业）应当按照本准则向国内有关部门编报财务报告。

第三条 制定企业会计制度应当遵循本准则。

第四条 会计核算应当以企业发生的各项经济业务为对象，记录和反映企业本身的各项生产经营活动。

第五条 会计核算应当以企业持续、正常的生产经营活动为前提。

第六条 会计核算应当划分会计期间，分期结算账目和编制会计报表。会计期间分为年度、季度和月份。年度、季度和月份的起讫日期采用公历日期。

第七条 会计核算以人民币为记账本位币。业务收支以外币为主的企业，也可以选定某种外币作为记账本位币，但编制的会计报表应当折算为人民币反映。境外企业向国内有关部门编报会计报表，应当折算为人民币反映。

第八条 会计记账采用借贷记账法。

第九条 会计记录的文字应当使用中文，少数民族自治地区可以同时使用少数民族文字。外商投资企业和外国企业也可以同时使用某种外国文字。

第二章 一般原则

第十条 会计核算应当以实际发生的经济业务为依据，如实反映财务状况和经营成果。

第十一条 会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求，满足有关各方了解企业财务状况和经营成果的需要，满足企业加强内部经营管理的需要。

第十二条 会计核算应当按照规定的会计处理方法进行，会计指标应当口径一致、相互可比。

第十三条 会计处理方法前后各期应当一致，不得随意变更。如确有必要变更，应当将变更的情况、变更的原因及其对企业财务状况和经营成果的影响，在财务报告中说明。

第十四条 会计核算应当及时进行。

第十五条 会计记录和会计报表应当清晰明了，便于理解和利用。

第十六条 会计核算应当以权责发生制为基础。

第十七条 收入与其相关的成本、费用应当相互配比。

第十八条 会计核算应当遵循谨慎原则的要求，合理核算可能发生的损失和费用。

第十九条 各项财产物资应当按取得时的实际成本计价。物价变动时，除国家另有规定者外，不得调整其账面价值。

第二十条 会计核算应当合理划分收益性支出与资本性支出。凡支出的效益仅与本会计年度相关的，应当作为收益性支出；凡支出的效益与几个会计年度相关的，应当作为资本性支出。

第二十一条 财务报告应当全面反映企业的财务状况和经营成果。对于重要的经济业务，应当单独反映。

第三章 资产

第二十二条 资产是企业拥有或者控制的能以货币计量的经济资源，包括各种财产、债权和其他权利。

第二十三条 资产分为流动资产、长期投资、固定资产、无形资产、递延资产和其他资产。

第二十四条 流动资产是指可以在一年或者超过一年的一个营业周期内变现或者耗用的资产，包括现金及各种存款、短期投资、应收及预付款项、存货等。

第二十五条 现金及各种存款按照实际收入和支出数记账。

第二十六条 短期投资是指各种能够随时变现、持有时间不超过一年的有价证券以及不超过一年的其他投资。

有价证券应按取得时的实际成本记账。

当期的有价证券收益，以及有价证券转让所取得的收入与账面成本的差额，计入当期损益。

短期投资应当以账面余额在会计报表中列示。

第二十七条 应收及预付款项包括：应收票据、应收账款、其他应收款、预付货款、待摊费用等。

应收及预付款项应当按实际发生额记账。

应收账款可以计提坏账准备金。坏账准备金在会计报表中作为应收账款的备抵项目列示。

各种应收及预付款项应当及时清算、催收，定期与对方对账核实。经确认无法收回的应收账款，已提坏账准备金的，应当冲销坏账准备金；未提坏账准备金的，应当作为坏账损失，计入当期损益。

待摊费用应当按受益期分摊，未摊销余额在会计报表中应当单独列示。

第二十八条 存货是指企业在生产经营过程中为销售或者耗用而储存的各种资产，包括商品、产成品、半成品、在产品以及各类材料、燃料、包装物、低值易耗品等。

各种存货应当按取得时的实际成本核算。采用计划成本或者定额成本方法进行日常核算的，应当按期结转其成本差异，将计划成本或者定额成本调整为实际成本。

各种存货发出时，企业可以根据实际情况，选择使用先进先出法、加权平均法、移动平均法、个别计价法、后进先出法等方法确定其实际成本。

各种存货应当定期进行清查盘点。对于发生的盘盈、盘亏以及过时、变质、毁损等需要报废的，应当及时进行处理，计入当期损益。

各种存货在会计报表中应当以实际成本列示。

第二十九条 长期投资是指不准备在一年内变现的投资，包括股票投资、债券投资和其他投资。

股票投资和其他投资应当根据不同情况，分别采用成本法或权益法核算。

债券投资应当按实际支付的款项记账。实际支付的款项中包括应计利息的，应当将这部分利息单独记账。

溢价或者折价购入的债券，其实际支付的价款与债券面值的差额，应当在债券到期前分期摊销。

债券投资存续期内的应计利息，以及出售时收回的本息与债券账面成本及尚未收回应计利息的差额，应当计入当期损益。

长期投资应当在会计报表中分项列示。

一年内到期的长期投资，应当在流动资产下单列项目反映。

第三十条 固定资产是指使用年限在一年以上，单位价值在规定标准以上，并在使用过程中保持原来物质形态的资产，包括房屋及建筑物、机器设备、运输设备、工具器具等。

固定资产应当按取得时的实际成本记账。在固定资产尚未交付使用或者已投入使用但尚未办理竣工决算之前发生的固定资产的借款利息和有关费用，以及外币借款的汇兑差额，应当计入固定资产价值；在此之后发生的借款利息和有关费用及外币借款的汇兑差额，应当计入当期损益。

接受捐赠的固定资产应当按照同类资产的市场价格或者有关凭据确定固定资产价值。接受捐赠固定资产时发生的各项费用应当计入固定资产价值。

融资租入的固定资产应当比照自有固定资产核算，并在会计报表附注中说明。

固定资产折旧应当根据固定资产原值、预计净残值、预计使用年限或预计工作量，采用年限平均法或者工作量（或产量）法计算。如符合有关规定，也可采用加速折旧法。

固定资产的原值、累计折旧和净值，应当在会计报表中分别列示。

为购建固定资产或者对固定资产进行更新改造发生的实际支出，应当在会计报表中单独列示。

固定资产应当定期进行清查盘点，对于固定资产盘盈、盘亏的净值以及报废清理所发生的净损失应当计入当期损益。

第三十一条 无形资产是指企业长期使用而没有实物形态的资产，包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、商誉等。

购入的无形资产，应当按实际成本记账；接受投资取得的无形资产，应当按照评估确认或者合同约定的价格记账；自行开发的无形资产，应当按开发过程中实际发生的支出数记账。

各种无形资产应当在受益期内分期平均摊销，未摊销余额在会计报表中列示。

第三十二条 递延资产是指不能全部计入当年损益，应当在以后年度内分期摊销的各项费用，包括开办费、租入固定资产的改良支出等。

企业在筹建期内实际发生的各项费用，除应计入有关财产物资价值者外，应当作为开办费入账。开办费应当在企业开始生产经营以后的一定年限内分期平均摊销。

租入固定资产改良支出应当在租赁期内平均摊销。

各种递延资产的未摊销余额应当在会计报表中列示。
第三十三条 其他资产是指除以上各项目以外的资产。

第四章 负债

第三十四条 负债是企业所承担的能以货币计量、需以资产或劳务偿付的债务。

第三十五条 负债分为流动负债和长期负债。

第三十六条 流动负债是指将在一年或者超过一年的一个营业周期内偿还的债务，包括短期借款、应付票据、应付账款、预收货款、应付工资、应交税金、应付利润、其他应付款、预提费用等。

各项流动负债应当按实际发生数额记账。负债已经发生而数额需要预计确定的，应当合理预计，待实际数额确定后，进行调整。

流动负债的余额应当在会计报表中分项列示。

第三十七条 长期负债是指偿还期在一年或者超过一年的一个营业周期以上的债务，包括长期借款、应付债券、长期应付款项等。

长期借款包括向金融机构借款和向其他单位借款。长期借款应当区分借款性质按实际发生的数额记账。

发行债券时，应当按债券的面值记账。债券溢价或折价发行时，实收价款与面值的差额应当单独核算，在债券到期前分期冲减或者增加各期的利息支出。

长期应付款项包括应付引进设备款、融资租入固定资产应付款等。长期应付款项应当按实际发生数额记账。

长期负债应当按长期借款、应付债券、长期应付款项在会计报表中分项列示。

将于一年内到期偿还的长期负债，应当在流动负债下单列项目反映。

第五章 所有者权益

第三十八条 所有者权益是企业投资人对企业净资产的所有权，包括企业投资人对企业的投入资本以及形成的资本公积金、盈余公积金和未分配利润等。

第三十九条 投入资本是投资者实际投入企业经营活动的各种财产物资。

投入资本应当按实际投资数额入账。

股份制企业发行股票，应当按股票面值作为股本入账。

国家拨给企业的专项拨款，除另有规定者外，应当作为国家投资入账。

第四十条 资本公积金包括股本溢价、法定财产重估增值、接受捐赠的资产价值等。

第四十一条 盈余公积金是指按照国家有关规定从利润中提取的公积金。

盈余公积金应当按实际提取数记账。

第四十二条 未分配利润是企业留于以后年度分配的利润或待分配利润。

第四十三条 投入资本、资本公积金、盈余公积金和未分配利润的各个项目，应当在会计报表中分项列示。如有未弥补亏损，应作为所有者权益的减项反映。

第六章 收入

第四十四条 收入是企业在销售商品或者提供劳务等经营业务中实现的营业收入。包括基本业务收入和其他业务收入。

第四十五条 企业应当合理确认营业收入的实现，并将已实现的收入按时入账。

企业应当在发出商品、提供劳务，同时收讫价款或者取得索取价款的凭据时，确认营业收入。

长期工程（包括劳务）合同，一般应当根据完成进度法或者完成合同法合理确认营业收入。

第四十六条 销售退回、销售折让和销售折扣，应作为营业收入的抵减项目记账。

第七章 费用

第四十七条 费用是企业在生产经营过程中发生的各项耗费。

第四十八条 直接为生产商品和提供劳务等发生的直接人工、直接材料、商品进价和其他直接费用，直接计入生产经营成本；企业为生产商品和提供劳务而发生的各项间接费用，应当按一定标准分配计入生产经营成本。

第四十九条 企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用和财务费用，为销售和提供劳务而发生的进货费用、销售费用，应当作为期间费用，直接计入当期损益。

第五十条 本期支付应由本期和以后各期负担的费用，应当按一定标准分配计入本期和以后各期。本期尚未支付但应由本期负担的费用，应当预提计入本期。

第五十一条 成本计算一般应当按月进行。

企业可以根据生产经营特点、生产经营组织类型和成本管理的要求自行确定成本计算方法。但一经确定，不得随意变动。

第五十二条 企业应当按实际发生额核算费用和成本。采用定额成本或者计划成本方法的，应当合理计算成本差异，月终编制会计报表时，调整为实际成本。

第五十三条 企业应当正确、及时地将已销售商品和提供劳务的成本作为营业成本，连同期间费用，结转当期损益。

第八章 利润

第五十四条 利润是企业在一定期间的经营成果，包括营业利润、投资净收益和营业外收支净额。

营业利润为营业收入减去营业成本、期间费用和各种流转税及附加税费后的余额。

投资净收益是企业对外投资收入减去投资损失后的余额。

营业外收支净额是指与企业生产经营没有直接关系的各种营业外收入减营业外支出后的余额。

第五十五条 企业发生亏损，应当按规定的程序弥补。

第五十六条 利润的构成和利润分配的各个项目，应当在会计报表中分项列示。仅有利润分配方案，而未最后决定的，应当将分配方案在会计报表附注中说明。

第九章 财务报告

第五十七条 财务报告是反映企业财务状况和经营成果的书面文件，包括资产负债表、损益表、财务状况变动表（或者现金流量表）、附表及会计报表附注和财务情况说明书。

第五十八条 资产负债表是反映企业在某一特定日期财务状况的报表。

资产负债表的项目，应当按资产、负债和所有者权益的类别，分项列示。

第五十九条 损益表是反映企业在一定期间的经营成果及其分配情况的报表。

损益表的项目，应当按利润的构成和利润分配各项目分项列示。

利润分配部分各个项目也可以另行编制利润分配表。

第六十条 财务状况变动表是综合反映一定会计期间内营运资金来源和运用及其增减变动情况的报表。

财务状况变动表的项目分为营运资金来源和营运资金运用。营运资金来源与营运资金运用的差额为营运资金增加（或减少）净额。营运资金来源分为利润来源和其他来源，并分项列示。营运资金运用分为利润分配和其他用途，并分项列示。

企业也可以编制现金流量表，反映财务状况的变动情况。

现金流量表是反映在一定会计期间现金收入和支出情况的会计报表。

第六十一条 会计报表可以根据需要，采用前后期对比方式编列。

采取前后期对比方式编列的，上期的项目分类和内容与本期不一致的，应当将上期数按本期项目和内容，调整有关数字。

第六十二条 会计报表应当根据登记完整、核对无误的账簿记录和其他有关资料编制，做到数字真实、计算准确、内容完整、报送及时。

第六十三条 企业对外投资如占被投资企业资本总额半数以上，或者实质上拥有被投资企业控制权的，应当编制合并会计报表。特殊行业的企业不宜合并的，可不予合并，但应当将其会计报表一并报送。

第六十四条 会计报表附注是为帮助理解会计报表的内容而对报表的有关项目等所作的解释，其内容主要包括：所采用的主要会计处理方法；会计处理方法的变更情况、变更原因以及对财务状况和经营成果的影响；非经常性项目说明；会计报表中有关重要项目的明细资料；其他有助于理解和分析报表需要说明的事项。

第十章 附则

第六十五条 本准则由财政部负责解释。

第六十六条 本准则自一九九三年七月一日起施行。

企业会计准则 关联方关系及其交易的披露

企业会计准则—— 关联方关系及其交易的披露

引言

1. 本准则规范关联方关系和关联方交易的披露。
2. 本准则不要求：
 - (1) 在合并会计报表中披露包括在合并会计报表中的企业集团成员之间的交易；
 - (2) 在与合并会计报表一同提供的母公司会计报表中披露关联方交易。

定义

3. 本准则使用的下列术语定义为：
 - (1) 控制，指有权决定一个企业的财务和经营政策，并能据以从该企业的经营活动中获取利益。
 - (2) 共同控制，指按合同约定对某项经济活动所共有的控制。
 - (3) 重大影响，指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不决定这些政策。参与决策的途径主要包括：在董事会或类似的权力机构中派有代表；参与政策的制定过程；互相交换管理人员，或使其他企业依赖于本企业的技术资料等。
 - (4) 母公司，指能直接或间接控制其他企业的企业。
 - (5) 子公司，指被母公司控制的企业。
 - (6) 合营企业，指按合同规定经营活动由投资双方或若干方共同控制的企业。
 - (7) 联营企业，指投资者对其具有重大影响，但不是投资者的子公司或合营企业的企业。
 - (8) 主要投资者个人，指直接或间接地控制一个企业 10% 或以上表决权资本的个人投资者。
 - (9) 关键管理人员，指有权力并负责进行计划、指挥和控制企业活动的人员。
 - (10) 关系密切的家庭成员，指在处理与企业的交易时有可能影响某人或受其影响的家庭成员。

关联方关系

4. 在企业财务和经营决策中，如果一方有能力直接或间接控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，本准则将其视为关联方；如果两方或多方同受一方控制，本准则也将其视为关联方。
5. 本准则涉及的关联方关系主要指：
 - (1) 直接或间接地控制其他企业或受其他企业控制，以及同受某一企业控制的两个或多个企业（例如：母公司、子公司、受同一母公司控制的子公司之间）；

(2) 合营企业；
(3) 联营企业；
(4) 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；
(5) 受主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员直接控制的其他企业。

6. 本准则不将下列各方视为关联方：

(1) 与企业仅发生日常往来而不存在其他关联方关系的资金提供者、公用事业部门、政府部门和机构，虽然他们可能参与企业的财务和经营决策，或在某种程度上限制企业的行动自由。

(2) 仅仅由于与企业发生大量交易而存在经济依存性的单个购买者、供应商或代理商。

7. 国家控制的企业间不应仅仅因为彼此同受国家控制而成为关联方，但企业间存有第 5 (1) 至 (3) 的关系，或根据第 5 (5) 受同一关键管理人员或与其关系密切的家庭成员直接控制时，彼此应视为关联方。

关联方交易

8. 关联方交易是指在关联方之间发生转移资源或义务的事项，而不论是否收取价款。以下是关联方交易的例子：

- (1) 购买或销售商品；
- (2) 购买或销售除商品以外的其他资产；
- (3) 提供或接受劳务；
- (4) 代理；
- (5) 租赁；
- (6) 提供资金（包括以现金或实物形式的贷款或权益性资金）；
- (7) 担保和抵押；
- (8) 管理方面的合同；
- (9) 研究与开发项目的转移；
- (10) 许可协议；
- (11) 关键管理人员报酬。

披 露

9. 在存在控制关系的情况下，关联方如为企业时，不论他们之间有无交易，都应当在会计报表附注中披露如下事项：

- (1) 企业经济性质或类型、名称、法定代表人、注册地、注册资本及其变化；
- (2) 企业的主营业务；
- (3) 所持股份或权益及其变化。

10. 在企业与关联方发生交易的情况下，企业应当在会计报表附注中披露关联方关系的性质、交易类型及其交易要素，这些要素一般包括：

- (1) 交易的金额或相应比例；
- (2) 未结算项目的金额或相应比例；
- (3) 定价政策（包括没有金额或只有象征性金额的交易）。

11. 关联方交易应当分别关联方以及交易类型予以披露，类型相同的关联方交易，在不影响会计报表阅读者正确理解的情况下可以合并披露。

附 则

12. 本准则由财政部负责解释。

13. 本准则自 1997 年 1 月 1 日起施行。

《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》 指南

一、基本要求

(一) 关联方关系及其交易只需要在会计报表附注中披露相关信息。关联方之间交易的核算，与同非关联方交易的核算相同，其交易的相关数据包括在会计报表有关项目内，在会计报表中不需要单独反映关联方之间交易的金额。

(二) 关联方关系是否存在，应视其关系的实质，而不仅仅是法律形式。

(三) 关联方交易的披露应遵循重要性原则，区别情况处理：

1. 零星的关联方交易，如果对企业财务状况和经营成果影响较小的或几乎没有影响的，可以不予披露。

2. 对企业财务状况和经营成果有影响的关联方交易，如果属于重大交易（主要指交易金额较大的，如销售给关联方产品的销售收入占本企业销售收入10%及以上），应当分别关联方以及交易类型披露。如果属于非重大交易，类型相同的非重大交易可以合并披露，但以不影响会计报表阅读者正确理解企业财务状况、经营成果为前提。

判断关联方交易是否需要披露，不以交易金额的大小作为判断标准，而应以交易对企业财务状况和经营成果的影响程度来确定。比如，关联方之间有一项很重要的交易，这项交易没有金额或只有象征性金额，但是它对企业的财务状况和经营成果影响很大，在这种情况下，应披露与这项交易有关的信息。

(四) 关联方交易中的主要事项，如购货、销货、应收应付款项等，应当披露连续两年的比较资料。

二、说明

(一) 本准则定义的说明

1. 控制，指有权决定一个企业的财务和经营政策，并能据以从该企业的经营活动中获取利益。控制可以通过各种方式来实现，主要有：

(1) 通过一方拥有另一方超过半数以上表决权资本的比例来确定。表决权资本，是指具有投票权的资本。包括以下几种情况：

一方直接拥有另一方过半数以上表决权资本。例如，A企业拥有B企业61%表决权资本，表明A企业直接控制B企业。

一方间接拥有另一方过半数以上表决权资本的控制权。间接拥有另一方过半数以上表决权资本的控制权，是指通过子公司而对子公司的子公司拥有其过半数以上表决权资本的控制权。例如，A公司拥有B公司80%的表决权资本，B公司拥有C公司70%的表决权资本，在这种情况下，A公司对C公司70%的表决权资本拥有控制权。

一方直接和间接拥有另一方过半数以上表决权资本的控制权。直接和间接拥有另一方过半数以上表决权资本的控制权，是指母公司虽然只拥有其半数以下的表决权资本，但通过与子公司所拥有的表决权资本的合计，而达到拥有其过半数以上的表决权资本的控制权。例如，A公司拥有C公司30%的表决权资本，拥有B公司70%的表决权资本；B公司拥有C公司25%的表决权资本。在这种情况下，A公司直接拥有C公司的30%表决权资本加上通

过 B 公司间接拥有 C 公司 25% 的表决权资本的控制权，而达到控制 C 公司。

(2) 虽然一方拥有另一方表决权资本的比例不超过半数以上，但通过拥有的表决权资本和其他方式达到控制。主要有以下几种情况：

通过与其他投资者的协议，拥有另一方半数以上表决权资本的控制权。例如，A 公司拥有 B 公司 35% 的表决权资本，C 公司拥有 B 公司 25% 的表决权资本，A 和 C 达成协议，C 公司在 B 公司的权益由 A 公司代表。在这种情况下，A 公司实际上拥有了 B 公司 60% 表决权资本的控制权，表明 A 公司实际上控制 B 公司。

根据章程或协议，有权控制另一方的财务和经营政策。例如，A 公司拥有 B 公司 20% 表决权资本，同时，根据协议，A 公司负责 B 公司的经营管理。在这种情况下，A 公司虽然仅拥有 B 公司 20% 的表决权资本，但由于 A 公司全面负责 B 公司的经营管理，能够决定企业的财务和经营政策，则 A 公司实际上控制 B 公司。

有权任免董事会等类似权力机构的多数成员。这种情况是指虽然一方拥有另一方表决权资本的比例不超过半数，但根据章程、协议等能够任免董事会的董事，以达到控制的目的。

在董事会或类似权力机构会议上有半数以上投票权。这种情况是指虽然一方拥有另一方表决权资本的比例不超过半数，但能够控制另一方董事会等权力机构的会议，从而能够控制其财务和经营政策，使其达到事实上的控制。

2. 共同控制，指按合同约定对某项经济活动所共有的控制。本准则所指的共同控制，仅指共同控制实体，不包括共同控制经营、共同控制财产等。即共同控制实体是指由两个或多个企业或个人共同投资建立的企业，该被投资企业的财务和经营政策必须由投资双方或若干方共同决定。

3. 重大影响，指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不决定这些政策。当一方拥有另一方 20% 或以上至 50% 表决权资本时，一般对被投资企业具有重大影响。此外，符合下列情况之一的，也应当确认为对被投资企业具有重大影响：

(1) 在被投资企业的董事会或类似的权力机构中派有代表。在这种情况下，由于在被投资企业的董事会或类似的权力机构中派有代表，可以通过该代表参与政策的制定，从而达到对该企业施加重大影响。

(2) 参与政策制定过程。在这种情况下，由于可以参与企业政策的制定过程，在制定政策过程中可以为自身利益而提出建议和意见，由此可以对该企业施加重大影响。

(3) 互相交换管理人员。在这种情况下，通过一方对另一方派出管理人员，或者两方或多方互相交换管理人员，由于管理人员有权力并负责企业的财务和经营活动，从而能对企业施加重大影响。

(4) 依赖投资方的技术资料。在这种情况下，由于被投资企业的生产经营需要依赖对方的技术或技术资料，从而对该企业具有重大影响。

4. 母公司，母公司指能直接或间接控制其他企业的企业。包括：

(1) 直接控制其他企业的企业。例如，D 公司拥有 F 公司 51% 表决权资本，表明 D 公司为 F 公司的母公司，D 公司直接控制 F 公司。

(2) 通过一个或若干中间企业间接控制其他企业的企业。例如，D 公司拥有 F 公司 70% 表决权资本，F 公司拥有 Y 公司 54% 表决权资本，D 公司通

过其子公司 F 间接拥有 Y 公司 54%表决权资本的控制权，表明 D 公司为 Y 公司的母公司，D 公司通过 F 公司间接控制 Y 公司。

(3) 直接和通过一个或若干中间企业间接控制其他企业的企业。例如，A 公司拥有 F 公司 30%表决权资本，拥有 D 公司 80%表决权资本，D 公司拥有 F 公司 30%表决权资本，A 公司通过其直接投资 30%和通过其子公司 D 间接投资 30%而实际上拥有 F 公司 60%表决权资本的控制权，表明 A 公司直接和间接控制 F 公司。

5. 子公司，指被母公司控制的企业。包括：

(1) 被母公司直接控制的企业。例如，A 公司拥有 D 公司 80%表决权资本，表明 D 公司为 A 公司的子公司，A 公司为 D 公司的母公司，A 公司直接控制 D 公司。

(2) 被母公司通过一个或若干中间企业间接控制的企业。例如，A 公司拥有 C 公司 70%表决权资本，C 公司拥有 D 公司 65%表决权资本，A 公司为 C 公司的母公司，C 公司为 D 公司的母公司，A 公司通过其子公司 C 间接拥有 D 公司 65%表决权资本的控制权，则 D 公司为 A 公司子公司的子公司，A 公司也为 D 公司的母公司，A 公司通过 C 公司间接控制 D 公司。

(3) 被母公司直接和通过一个或若干中间企业间接控制的企业。例如，A 公司拥有 C 公司 25%表决权资本，拥有 B 公司 70%表决权资本，B 公司拥有 C 公司 30%表决权资本，A 公司通过其直接拥有 C 公司 25%和通过 B 公司间接拥有 C 公司 30%表决权资本，而实际拥有 C 公司 55%表决权资本的控制权，则表明 C 公司为 A 公司的子公司，A 公司直接和通过其子公司 B 间接控制 C 公司。

6. 合营企业，指按合同规定经营活动由投资双方或若干方共同控制的企业。当两个或多个企业或个人共同控制某一企业时，则该企业视为他们的合营企业。例如，A 企业拥有 C 企业 50%的表决权资本，B 企业拥有 C 企业 50%的表决权资本，按合同规定，双方按照投资比例控制 C 企业。由于出资比例相同，A 企业和 B 企业共同控制 C 企业，C 企业为 A 和 B 的合营企业。又如，A 企业拥有 B 企业 20%表决权资本，C 企业拥有 B 企业 30%表决权资本，D 企业拥有 B 企业 25%表决权资本，F 企业拥有 B 企业 25%表决权资本，各方出资比例不同，但按照合同规定，B 企业由各出资方共同控制，任何一方不能单独作出财务和经营政策方面的决策，在这种情况下，B 企业视为 A、C、D、F 企业的合营企业。

7. 联营企业，指投资者对其具有重大影响，但不是投资者的子公司或合营企业的企业。当某一企业或个人拥有另一企业 20%或以上至 50%表决权资本时，通常认为投资者对被投资企业具有重大影响，则该被投资企业视为投资者的联营企业。在这种情况下，虽然投资者拥有被投资企业一定比例的表决权资本，但没有达到控制该企业的表决权资本比例；同时由于投资者拥有被投资企业一定比例的表决权资本，可以通过一定的方式，如在董事会中派有代表等，有能力对被投资企业施加重大影响。

8. 主要投资者个人，指直接或间接地控制一个企业 10%或以上表决权资本的个人投资者。本准则中的主要投资者个人仅仅指个人投资者，不包括法人投资者。其投资形式主要包括：

(1) 主要投资者个人直接拥有一个企业 10%或以上表决权资本。例如，王钢拥有 D 企业 15%表决权资本，则王钢为 D 企业的主要投资者个人。

(2) 主要投资者个人通过一个或若干中间企业间接拥有一个企业 10% 或以上表决权资本的控制权。例如，陈梅拥有 F 企业 55% 表决权资本，F 企业拥有 D 企业 40% 表决权资本，陈梅通过 F 企业间接拥有 D 企业 40% 表决权资本的控制权，表明陈梅既是 F 企业的主要投资者个人，也是 D 企业的主要投资者个人。

(3) 主要投资者个人直接和通过一个或若干中间企业间接拥有一个企业 10% 或以上表决权资本的控制权。例如，张强顺拥有 D 企业 9% 表决权资本，同时拥有 F 企业 60% 表决权资本，F 企业拥有 D 企业 30% 表决权资本，表明张强顺通过直接拥有 9% 表决权资本和通过 F 企业间接拥有 30% 表决权资本的控制权，使其成为 D 企业的主要投资者个人。

9. 关键管理人员，指有权力并负责进行计划、指挥和控制企业活动的人员。例如，董事、总经理、总会计师、财务总监、主管各项事务的副总经理，以及行使类似政策职能的人员，他们对企业的财务和经营政策起决定性的作用。

10. 关系密切的家庭成员，指在处理与企业的交易时有可能影响某人或受其影响的家庭成员。本准则中所指的关系密切的家庭成员是针对主要投资者个人和关键管理人员而言，家庭成员指上述人员的父母、配偶、兄弟、姐妹和子女。判断上述人员关系密切的家庭成员是否为一个企业的关联方，应该看他们在处理与企业交易时的互相影响程度而定，不能一概而论。

(二) 关联方关系的说明

1. 本准则第 4 条是判断关联方关系是否存在的基本标准，关联方关系存在于：

- (1) 企业有能力直接控制、间接控制、直接和间接控制一个或多个企业。
- (2) 企业与其他企业共同控制一个企业。
- (3) 企业对一个或多个企业施加重大影响。
- (4) 个人有能力直接控制、间接控制、直接和间接控制一个或多个企业。
- (5) 个人与其他企业或个人共同控制一个企业。
- (6) 个人有能力对一个或多个企业施加重大影响。
- (7) 两个或多个企业同受某一企业或个人控制。

2. 关联方关系主要存在于两个或多个企业之间、企业与个人之间。本准则第 5 条列举了关联方关系存在的主要形式：

(1) 本准则第 5 条 (1) 所指的关联方关系包括：

某一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即为关联方关系。

某一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。

一个企业直接地和通过一个或若干中间企业间接地控制一个或多个企业。例如，母公司对某一企业的投资虽然没有达到控股的程度，但由于其子公司也拥有该企业的股份或权益，如果母公司与其子公司对该企业的投资之和达到拥有该企业一半以上表决权资本的控制权，则母公司直接和间接地控制该企业，表明母公司与该企业之间存在关联方关系。

同受某一企业控制的两个或多个企业。例如，受同一母公司控制的各个子公司之间存在关联方关系。

(2) 本准则第 5 条 (2) 所指的关联方关系,是指两个或多个企业直接共同控制某一企业,使共同控制方与被共同控制企业之间构成关联方关系。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。

(3) 本准则第 5 条 (3) 所指的关联方关系,是指某一企业对另一企业具有重大影响,而构成关联方关系。例如,A 企业拥有 B 企业 25% 表决权资本,通常表明 A 企业对 B 企业具有重大影响,则 A 和 B 构成关联方关系。

(4) 本准则第 5 条 (4) 所指的关联方关系,包括:

某一企业与其主要投资者个人之间的关系。例如,李林是 A 企业的主要投资者,拥有 A 企业 15% 表决权资本,则 A 企业与李林构成关联方关系。

某一企业与其关键管理人员之间的关系。例如,A 企业的董事长与 A 企业构成关联方关系。

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 企业的主要投资者刘明的儿子刘成与 A 企业构成关联方关系。

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 企业的董事长王明的儿子王成与 A 企业构成关联方关系。

(5) 本准则第 5 条 (5) 所指的关联方关系,包括:

某一企业与受该企业主要投资者个人直接控制的其他企业之间的关系。例如,A 企业的主要投资者 H 拥有 B 企业 60% 的表决权资本,则 A 和 B 存在关联方关系。

某一企业与受该企业关键管理人员直接控制的其他企业之间的关系。例如,A 企业的关键管理人员 Y 同时也是 B 企业的关键管理人员,则 A 和 B 存在关联方关系。

某一企业与受该企业主要投资者个人关系密切的家庭成员直接控制的其他企业之间的关系。例如,A 企业的主要投资者 Y 的儿子拥有 B 企业 60% 的表决权资本,则 A 和 B 存在关联方关系。

某一企业与受该企业关键管理人员关系密切的家庭成员直接控制的其他企业之间的关系。例如,A 企业的财务总监 Y 的母亲是 B 企业的总经理,则 A 和 B 存在关联方关系。

3. 关联方关系也存在于企业与部门或单位之间,企业与部门或单位之间的关联方关系的形式,与上述相同。

(三) 关联方交易的说明

本准则第 8 条是判断关联方交易是否存在的基本标准,判断关联方交易的存在应当遵循实质重于形式的原则。本准则第 8 条列举了有关关联方交易的例子:

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,企业集团成员之间互相购买或销售商品,从而形成了关联方交易。

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的设备或建筑物等,购买或销售除商品以外的其他资产也是关联方交易的主要形式。

3. 提供或接受劳务。例如,A 企业为 B 企业的联营企业,A 企业专门从事设备维修服务,B 企业的所有设备均由 A 企业负责维修,B 企业每年支付设备维修费用 20 万元。因此,关联方之间提供或接受劳务,是关联方交易的主要形式。

4.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，或一方代另一方签订合同等。因此，关联方之间的代理业务，也是关联方交易的主要形式。

5.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。

6.提供资金（包括以现金或实物形式提供的贷款或权益性资金）。例如，企业从其关联方取得资金、或权益性资金的变动等。因此，关联方之间提供资金也是主要的关联方交易。

7.担保和抵押。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保证、抵押等。当存在关联方关系时，一方往往为另一方提供为取得借贷、买卖等经济活动中所需的担保。因此，关联方之间提供的担保和抵押也是关联方交易的主要形式。

8.管理方面的合同。管理合同通常指企业与某一企业或个人签订管理企业或某一项目的合同，按照管理合同约定，由一方管理另一方的财务和日常经营。因此，管理方面的合同也是关联方交易的主要形式。

9.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、研究和开发能力超过B公司的C公司继续研制。因此，关联方之间研究与开发项目的转移，是关联方交易的主要形式。

10.许可协议。当存在关联方关系时，可能关联方之间达成某项协议，允许一方使用另一方的商标等，从而形成了关联方之间的交易。

11.关键管理人员报酬。企业支付给关键管理人员的报酬，也是一项主要的关联方交易。

（四）披露内容的说明

1.当存在控制关系并且关联方为企业时，不论他们之间有无交易，均应当按照本准则第9条的要求在会计报表附注中披露相关信息。

2.在存在共同控制或重大影响的情况下，如果关联方之间无交易，则不需要在会计报表附注中披露任何信息。

3.在关联方之间发生交易的情况下，应当按照本准则第10条的要求披露相关信息。本准则第2条所指的免于披露的情况除外。

4.国家控制的企业间不应仅仅因为彼此同受国家控制而成为关联方，但企业间存在本准则第5条（1）至（3）的关系，或根据本准则第5条（5）受同一关键管理人员或与其关系密切的家庭成员直接控制时，彼此应视为关联方。例如，两个企业A和B均属于国家投资兴建的企业，隶属于同一国家行政管理部门，A企业又投资D企业，并形成对D企业的控制，在这种情况下，不能仅仅因为A和B同受国家控制即将其视为关联方；但由于A企业控制D企业，这两个企业之间的关系存在本准则第5条（1）所述的关系，则A企业和D企业成为关联方，在A和D各自的会计报表中应该要披露他们之间的关系及其交易（如果D企业包括在A企业的合并会计报表中则不需要披露A、D之间的交易）。但是，如果A和B有一位共同的董事长，则A和B由于存在本准则第5条（5）所述的关联方关系，则需要各自的会计报表中披露他们之间的交易。

5.本准则第9条所述的“企业经济性质或类型”，是指企业的经济性质或企业类型。企业经济性质包括国有、集体、私营企业等；企业类型包括股份有限公司、有限责任公司和国有独资公司。在披露时，企业可以披露经济性质，也可以披露企业类型^(注)。

6.本准则第9条(1)所述的注册资本，应当披露年初数、本年增加数、本年减少数和年末数。

7.本准则第9条(3)所述的“所持股份或权益及其变化”，应当披露金额和所持股份或权益的比例，并要求披露年初数、本年增加数、本年减少数和年末数。

8.本准则第10条所述的“会计报表附注”，在没有特殊要求的情况下，通常是指年度会计报表附注；如有特殊规定的从其规定。

9.本准则第10条所述的“关联方关系的性质”，是指关联方与本企业的关系，即关联方为本企业的子公司、合营企业、联营企业等。

10.本准则第10条所述的“交易类型”，是指本准则第8条所述的情形，例如，购买或销售商品。

11.本准则第10条所述的“交易要素”除本准则第10条(1)、(2)、(3)所述的内容外，还包括交易的收付款方式及条件等。

注：按照“国家统计局、国家工商行政管理局关于印发《关于划分企业登记注册类型的规定》的通知”精神，对企业类型进行了重新分类。按照该分类标准，将企业登记注册类型分为内资企业；港、澳、台商投资企业；外商投资企业等类型，并在各类下再进一步划分。企业在披露企业类型时，应按工商登记注明的类型披露。

12.本准则第10条(1)、(2)，是指在会计报表附注中可以披露本期交易的相关金额，或者相应比例。相应比例，是指关联方交易金额或关联方未结算金额在企业该类交易或未结算金额中所占的比例。

关联方交易的金额或相应比例要求披露两年期的比较数据，两年期的比较数据是指各期的实际发生额或各期实际发生额占该类交易金额的比例；未结算金额要求披露至本期期末止的累计关联方交易未结算的金额或相应比例。

本准则第10条(3)，是指关联方之间在进行交易时确定交易价格的原则，例如，交易价格的确定是否与非关联方的交易价格相一致。如果关联方之间交易没有金额或只有象征性金额的交易，也应当披露是如何进行交易的。

(五) 附则的说明

本准则及相关指南，均由财政部负责解释。

三、关联方关系披露举例

例1 某一上市公司对外披露合并会计报表，所有子公司均包括在合并会计报表内，其关联方的有关情况如下：

(一) 存在控制关系的关联方

企业名称	注册地址	主营业务	与本企业关系	经济性质或类型	法定代表人
M企业	上海四川路 20 号	工业加工	母公司	国有	王成
A企业	上海淮海路 10 号	商业零售	子公司	集体	丁一
B企业	北京西单 51 号	工业加工	子公司	集体	陈新民
C企业	大连南京路 5 号	商业批发	子公司	国有	李勇
D企业	深圳大道 1212 号	工业加工	子公司	股份有限公司	李强
E企业	青岛北京路 50 号	批发零售	子公司	国有	王宝和

(二) 存在控制关系的关联方的注册资本及其变化

企业名称	年初数	本年增加数	本年减少数	年末数
M企业	90000000	0	0	90000000
A企业	5500000	0	0	5500000
B企业	6000000	540000	0	6540000
C企业	8850000	0	50000	8800000
D企业	4500000	0	0	4500000
E企业	12000000	0	0	12000000

(三) 存在控制关系的关联方所持股份或权益及其变化

企业名称	年初数		本年增加		本年减少		年末数	
	金额	%	金额	%	金额	%	金额	%
M企业	50000000	65	0	0	0	0	50000000	65
A企业	4950000	90	0	0	0	0	4950000	90
B企业	3060000	51	540000	4.046	0	0	3600000	55.046
C企业	4602000	52	0	0	26000	0	4576000	52
D企业	2700000	60	0	0	0	0	2700000	60
E企业	6600000	55	0	0	0	0	6600000	55

四、关联方交易事项披露举例

例 2 本公司与关联方的交易披露如下：

(一) 本公司所销售的产品价格由母公司规定。如果母公司规定的价格低于本公司的正常售价，则母公司退回给本公司销售产品的价差；如果母公司规定的价格高于本公司的正常售价，则本公司必须上交给母公司产品销售的价差。1997 年和 1996 年度内本公司无任何高于或低于正常售价价格的情况。

(二) 不存在控制关系的关联方关系的性质

企业名称	与本企业的联系
甲企业	与本企业同一董事长
乙企业	合营企业
丙企业	与本企业同一总经理
丁企业	联营企业
F企业	联营企业
G企业	合营企业

(三) 采购货物

本公司 1997 及 1996 年度向关联方采购货物有关明细资料如下
(单位:元):

企业名称	1997 年		1996 年	
	金额	或:占年度购货百分比 (%)	金额	或:占年度购货百分比 (%)
M企业	3750000	15	4680000	18
乙企业	3500000	14	2600000	10
丙企业	4500000	18	5980000	23
丁企业	2750000	11	7800000	30
其他企业	1000000	4		
合计	15500000	62	2106000	81
			0	

注 1. 上述交易可只披露金额,也可只披露相应比例。

2. 上述非重大交易也可以合并披露,但以不影响会计
报表阅读者正确理解企业的财务状况和经营成果为
前提。

(四) 销售货物

本公司 1997 及 1996 年度向关联方销售货物有关明细资料如下
(单位:元):

企业名称	1997 年		1996 年	
	金额	或:占年度销货百分比 (%)	金额	或:占年度销货百分比 (%)
乙企业	3850000	10	4600000	10
丙企业	5005000	13	7820000	17
丁企业	7700000	20	6900000	15
其他企业	4235000	11	7820000	17
合计	20790000	54	27140000	59

注 1. 上述交易可只披露金额,也可只披露相应比例。

2. 上述非重大交易也可以合并披露,但以不影响会计报表阅读者正确
理解企业的财务状况和经营成果为前提。

(五) 关联方应收应付款项余额
 关联方应收应付款项 (单位: 元)

项目	年末余额		或: 占全部应收(付)款项 余额的比重(%)	
	1997年	1996年	1997年	1996年
应收账款:				
甲企业	5680	3200	10	8
丙企业	6816	4000	12	10
其他企业	3976	2000	7	5
应收票据:				
甲企业	560000		12	
应付账款:				
甲企业	25000	30000	10	16
丁企业	35000	20625	14	11
其他企业	7500		3	
应付票据:				
丁企业	20000	15000	12	8

注 1. 上述交易可只披露金额, 也可只披露相应比例。

2. 上述非重大交易也可以合并披露, 但以不影响会计报表阅读者正确理解企业的财务状况和经营成果为前提。

(六) 其他应披露的事项

1. 本公司本年度从甲企业购入一栋厂房, 以低于市场价格 1% 的价格购入, 购入价格 20 万元。另外, 本企业按市价出售一台闲置设备给乙企业, 出售价格为 85 万元, 此项交易所获得的净利润为 15 万元。

2. 根据本公司与母公司 M 企业签订的协议, 由 M 企业统一管理本公司的退休统筹基金, 并汇总后统一上交给退休统筹基金单位, 1997 年本公司按规定计算并支付此项费用为 70 万元, 1996 年本公司支付的此项费用为 40 万元。

3. 母公司 M 企业的运输队为本公司提供运输服务, 收费标准按向外单位提供同样服务所收费用的 70% 计算。1997 年度支付运输费用 60 万元, 1996 年度支付运输费用 55 万元。

4. 本公司用一栋办公楼为甲企业提供贷款担保, 办公楼的账面原价 500 万元, 由于这一项担保, 甲企业从银行获得贷款 400 万元。

5. 由于甲企业生产的某种产品为名牌产品, 本公司生产的同样产品也使用甲企业的商标, 并与甲企业签订了商标使用许可合同, 合同中规定本公司每年按照该种产品销售收入的 1% 向甲企业支付商标使用费。本年度共支付给甲企业商标使用费 50 万元, 1996 年支付给甲企业该项费用为 35 万元。

6.1997 年度支付给关键管理人员的报酬（包括采用货币、实物形式和其他形式的工资、福利、奖金、特殊待遇及有价证券等）总额为人民币 15 万元；1996 年为人民币 10 万元。

《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》 讲 解

一、为什么制定本准则

《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》，规范关联方关系及其交易在财务报告中披露的原则及方法。本准则的发布，对保证会计信息的充分披露、加强税务和证券市场监管、促进与国际会计惯例协调等方面都具有重要意义。

首先，本准则的发布为会计信息的充分披露提供了质量保证。会计信息的充分披露有利于提高会计信息的真实性和可靠性，会计信息的真实与否，直接影响到会计信息使用者能否正确判断企业财务状况、经营成果和现金流量；直接影响投资者、债权人、潜在的投资者和债权人对投资风险、贷款风险的估计程度；同时，也直接影响到证券市场对管理部门对企业行为的有效监管。

会计信息的真实性和可靠性是提高会计信息质量的前提。从国际、国内情况看，一些企业为了向社会提供自身形象，或为了体现领导者的经营业绩，或出于其他目的，往往利用财务报告提供虚假信息，粉饰财务状况和经营成果，利用关联方交易就是重要手段之一。在不存在关联方关系的情况下，企业间发生交易时，往往会从各自的利益出发，一般不会轻易接受不利于自身的交易条款。这种在对交易各方互相了解的、自由的、不受各方之间任何关系影响的基础上商定条款而形成的交易，视为公平交易。企业对外提供的财务报告一般认为是建立在公平交易基础上的，但在存在关联方关系时，关联方之间的交易可能不是建立在公平交易基础上，因为关联方之间交易时，不存在竞争性的、自由市场交易的条件，而且常常以一种微妙的方式影响交易。在某些情况下，关联方之间通过虚假交易可以达到提高经营业绩的假象。即使关联方交易是在公平交易基础上进行的，重要关联方交易的披露也是有用的，因为它提供了未来可能再发生，而且很可能以不同形式发生的交易类型的信息。因此，对关联方交易的充分披露，有助于了解关联方交易的实质、企业对关联方交易的依赖程度，可以在一定程度上杜绝虚假关联方交易，为进一步提高会计信息质量提供保证。

其次，本准则的发布为加强税务监管，防止国家税收流失提供了有用的信息。按照我国《企业所得税暂行条例》、《外商投资企业和外国企业所得税法》规定，企业“与关联企业之间的业务往来，应当按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用。不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用，而减少应纳税所得额的，税务机关有权进行合理调整”，并且规定了关联企业的范围等。虽然我国税法并没有要求在企业会计报表中披露关联企业之间的交易，但对关联企业交易的纳税问题作出了特殊的规定，以防止关联企业之间转移利润影响国家税收。

国际上十分重视跨国公司转移价格问题，很多国家都对转移价格的征税问题专门作出详细的规定。联合国政府间专家工作组也专门讨论了转移价格问题，并提出对跨国公司的转移价格要充分披露，以便会计信息使用者完整地理解跨国公司的经营情况。国际上之所以对跨国公司转移价格的信息披露提出新的要求，主要是因为近年来跨国公司利用国家间的税收差异，以转移价格为手段，通过集团内部交易转移利润的情况时有发生。随着我国对外开

放的进一步扩大，国外跨国公司不断进入我国，我国也出现了一些跨国大集团，加强对集团内部国际间转移价格的信息披露，有助于税务部门了解转移价格的实际情况，防止国家税收的流失。因此，披露关联方的有关信息，特别是定价政策，对于了解跨国公司内部转移利润的情况，防止国家税收流失具有重要的意义。

第三，本准则的发布有利于加强对证券市场的监管，为促进证券市场的健康发展奠定了良好的基础。财务报告是证券监管部门据以监督上市公司经营行为的基础资料，随着我国证券市场的进一步发展，对会计信息的充分披露已提到议事日程。对关联方关系及其交易的充分披露，为防止上市公司提供虚假业绩报告，维护广大投资者的利益创造了良好的基础条件。

第四，本准则的发布有利于促进与国际会计惯例协调。国际会计准则委员会以及世界一些主要国家都对关联方关系及其交易的披露制定了规范的准则或提出了具体要求。我国制定并发布这方面的准则，有助于我国会计信息的披露制度适应国际上对会计信息披露的要求。

二、本准则为什么暂在上市公司实施

《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》，应当适用于所有企业的对外信息披露，但是，目前暂在上市公司执行。主要考虑以下一些因素：

首先，上市公司对关联方信息披露的要求相对于其他企业更为迫切。随着我国社会主义市场经济和证券市场的进一步发展，上市公司的投资者和债权人，以及其他财务报告阅读者对关联方关系及其交易的披露要求已日益迫切。上市公司与其他企业不同，投资者众多，社会影响大，会计信息的披露，要求充分按照市场规则进行运作，投资者、债权人对会计信息的真实性和可靠性更为关注。上市公司提供的会计信息资料，在引导投资者选择投资方向时起着重要的作用，并直接影响股价的涨跌。对关联方关系及其交易的披露，有助于投资者了解上市公司真实的财务状况和经营成果，以防止上市公司利用关联方交易或虚假关联方交易侵害广大投资者的利益，也为防止某些大户利用虚假信息操纵股市，侵害中、小投资者的利益起到了一定的防范作用。

其次，为了满足证券市场监管对会计信息的需要。在本准则发布以前，我国会计制度中没有对关联方关系及其交易作出有关披露的规定，但在某些法律、法规中涉及了一些关联方披露的事项，如《股票发行与交易管理暂行条例》中对上市公司年度报告要求披露：“公司董事、监事和高级管理人员简况、持股情况和报酬”、“公司及其关联人一览表和简况”等。《公开发行股票公司信息披露的内容与格式准则第二号年度报告的内容与格式》中规定，在会计报表附注中披露的关联企业内容包括：“关联企业的名称、所在地、主营业务范围以及本公司持有该关联企业所有者权益的份额”。“公司在列示关联企业的有关资料时，可以只列示由公司长期投资的形式直接或间接地持有其所有者权益的20%以上的其他法人或经营单位”等。事实上，在国家的有关法律、法规中已经提出了对关联方及其交易的披露要求。本准则暂在上市公司执行，符合依法规范上市公司行为的要求，满足了证券监管和证券市场运作的需要。

第三，与境外上市企业信息披露的要求协调一致。在我国，随着证券市场的进一步发展，企业不仅在国内上市，有些企业还到国外和我国的香港地区上市，按照各国和各地区上市规则要求，上市公司的信息披露中必须包括

关联方关系及其交易的内容。本准则暂在上市公司执行，有助于国内上市企业与在国外和我国的香港地区上市企业的信息披露规范一致。

第四，上市公司的会计核算基础较好，便于执行。就目前情况看，我国大多数上市公司的会计核算工作基础较好，不少企业又在国外和我国的香港地区上市，对关联方关系及其交易的披露具有一定的实践经验，为执行本准则创造了一定的条件。

另外，本准则暂在上市公司执行，便于通过实践了解准则的执行情况及存在的问题，为进一步完善本准则提供有用的实践经验。

三、什么是控制，控制与母公司和子公司是什么关系

按照本准则的定义，控制是指有权决定一个企业的财务和经营政策，并能据以从该企业的经营活动中获取利益。从控制的定义可见：决定一个企业的财务和经营政策是控制的主要标志。在一个企业的日常经营中，确定经营方针、谋划经营策略、掌握资金调度和财务政策是至关重要的。当一个企业或个人能够决定某个企业的财务政策和经营方针，则可认为该企业或个人可以控制这个企业。获取经济利益是控制的主要目的。一方通过控制另一方的财务和经营政策，以达到自身获取更多的经济利益，比如，通过使用被控制方的专有技术，使其获得超额收益。又如，通过一方控制另一方或多方，形成产供销整体，保证生产经营的正常进行等。控制可以采取不同的途径，主要有：

（一）以所有权方式达到控制的目的。以所有权方式达到控制的目的，是指一方拥有另一方半数以上的表决权资本，包括一方直接、间接、直接和间接拥有另一方半数以上的表决权资本。一方直接拥有另一方半数以上表决权资本，是指一方通过自身的投资达到拥有另一方半数以上表决权资本。一方间接拥有另一方表决权资本，是指一方通过子公司而对子公司的子公司拥有半数以上表决权资本的控制权。一方直接和间接拥有另一方半数以上表决权资本的控制权，是指母公司虽然只拥有另一方半数以下的表决权资本，但通过与子公司所拥有的表决权资本的合计，而达到拥有其半数以上的表决权资本的控制权。当一方直接、间接、直接和间接拥有另一方半数以上表决权资本时，通常认为一方可以控制另一方的财务和经营政策。

母公司，指能直接或间接控制其他企业的企业；子公司，指被母公司控制的企业。如果一方直接、间接、直接和间接拥有另一方半数以上表决权资本，或虽然一方拥有另一方表决权资本的比例不超过半数，但通过其他方式达到控制另一方时，投资者即为被投资企业的母公司，被投资企业为投资者的子公司。

《国际会计准则 27——合并财务报表和对子公司投资的会计》将母、子公司定义为：“子公司指被另一企业（称作母公司）所控制的企业。母公司指拥有一个或若干子公司的企业”。《日本商法典》规定，一公司拥有其他股份有限公司已发行股份总数超过 50%，或者超过其他有限责任公司出资额 50% 以上的，即构成母子公司关系。通过子公司持有另一股份有限公司或者有限责任公司 50% 以上股份或出资额的亦然。在德国，母公司指拥有另一公司一定比例以上的股份，或者通过协议方式能够对另一公司实行实际控制的公司，子公司的概念与母公司相反。本准则中所指的母公司和子公司必须是具有控制和被控制关系，这与《国际会计准则 27——合并财务报表和对子公

司投资的会计》中的母、子公司的概念意义相同；也与我国《合并会计报表暂行规定》中的母、子公司概念相同。但本准则中母、子公司之间关联方交易的披露范围与《合并会计报表暂行规定》中的合并范围不同。我国《合并会计报表暂行规定》中规定：“母公司在编制合并会计报表时，应当将其所控制的境内外所有子公司纳入合并会计报表的合并范围”，但“已关停并转的子公司、按照破产程序，已宣告被清理整顿的子公司、已宣告破产的子公司、准备近期售出而短期持有其半数以上的权益性资本的子公司、非持续经营的所有者权益为负数的子公司、受所在国外汇管制及其他管制，资金调度受到限制的境外子公司”等可以不包括在合并会计报表的合并范围之内。按照本准则的要求，母、子公司之间构成关联方关系，应当披露其关系及相关交易情况，但如果母公司编制合并会计报表，所有包括在合并会计报表范围内的子公司，其与母公司和各个子公司之间的交易可以不需要披露，但未包括在合并会计报表范围内的子公司，其与母公司和各个子公司之间的交易应当按照本准则的要求，在会计报表附注中披露相关信息。

从母、子公司的确认条件看，母、子公司关系的存在不仅仅依据投资比例来确定，还应当看他们之间是否存在控制与被控制关系，当相互之间具有投资与被投资关系，并且具有控制与被控制关系时，才构成母、子公司。

母、子公司与总、分公司的概念不同，我国《公司法》第十三条明确指出：“公司可以设立分公司，分公司不具有企业法人资格，其民事责任由公司承担。公司可以设立子公司，子公司具有企业法人资格，依法独立承担民事责任”。即，母、子公司是以投资和控制为纽带而组成的企业集团，组成企业集团后，母、子公司各自仍然作为单独的经济主体和法律主体继续经营，并作为单独的会计主体，实行独立核算，编制各自的会计报表，可以独立地向外提供会计报表。总、分公司与母、子公司不同，总公司下属的分公司不是单独的经济主体和法律主体，分公司根据需要也可以作为单独的会计主体，但一般不单独对外提供会计报表，而是作为总公司的一个内部独立核算单位。在本准则中，母、子公司是关联方，而总、分公司不构成关联方。

（二）以所有权和其他方式达到控制的目的。以所有权和其他方式达到控制的目的，是指一方拥有另一方表决权资本的比例虽不超过半数，但通过拥有的表决权资本和其他方式达到控制。例如，通过与其他投资者的协议，拥有另一方半数以上表决权资本的控制权等。

（三）以法律或协议形式也能达到控制的目的。例如，甲某拥有一家企业70%表决权资本，甲某与其儿子签订一项协议。通过此项协议，甲某将其拥有的全部表决权资本转让给其儿子，以此转让为交换，甲某的儿子同意父亲在其健在时对这部分股份具有表决权。在这种情况下，甲某虽然将该企业的表决权资本转让给了其子，但保留了对该企业的控制权。

《国际会计准则第24号——关联方披露》中关于控制的定义是：“直接地或是通过子公司间接地拥有一个企业半数以上或相当大数量的表决权，并且根据章程或协议，有权指挥企业经营的财务和经营政策”。《国际会计准则27——合并财务报表和对子公司投资的会计》中将控制定义为：“控制，指统驭一个企业的财务和经营政策，藉此从该企业的活动中获取利益的权力”。本准则在制定过程中，对于控制如何作出定义，有不同的观点：一种观点认为，控制是一种权利，这种权利需要通过拥有一定量的表决权资本来实现。因此，控制定义中应当强调所拥有的股权或权益的比例，以量化的股

权或权益的比例来说明控制的程度更具操作性；另一种观点认为，控制是一种权利，但这种权利并不一定完全可以量化，而应视其实际情况而定。因此，控制的定义不能仅仅以量化的股权或权益的比例来表述，而应当以实际上拥有的控制权来说明。我们认为，国际会计准则 24 和 27 关于“控制”的定义，表述虽然不同，但实质上是一致的。相比较而言国际会计准则 27 号的控制定义表述得更完整，所以本准则对控制的定义没有用所占表决权资本的比例来表述。

值得注意的是，根据我国《公司法》规定，股东会或股东大会“决定公司的经营方针和投资计划；审议批准公司的年度财务预算方案、决算方案；审议批准公司的利润分配方案和弥补亏损方案”等。并规定有限责任公司的“股东会会议由股东按照出资比例行使表决权”；股份有限公司的“股东出席股东大会，所持每一股份有一表决权”。根据上述规定，我国一般是以投资关系的存在为前提来确定企业间，或个人与企业间是否存在控制和被控制关系。

四、什么是共同控制和合营企业

共同控制，指按合同约定对某项经济活动所共有的控制。共同控制的特征在于：两方或多方按合同约定共同决定某一经济活动的财务和经营政策。通常在两种情况下会形成共同控制，一是投资各方出资比例相同，根据合同规定，投资各方按照出资比例控制被投资企业，从而形成共同控制；二是投资各方出资比例不同，但按照合同规定，被投资企业的财务和经营政策由投资各方共同决定，任何一方不能单方面作出决策，从而形成共同控制。无论哪种情况的共同控制，投资各方均不能单方面作出财务和经营方针的决策，任何经营方针、财务政策都必须由投资各方共同决定。

合营企业，指按合同规定经营活动由投资双方或若干方共同控制的企业。合营企业的主要特点在于，投资各方均不能对被投资企业的财务和经营政策单独作出决策，必须由投资各方共同作出决策。可见，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 共同控制。又如，A、B、C 企业拥有 D 企业表决权资本各为 30%、40%、30%，各方出资比例虽然不同，但按照合同规定，D 企业由各出资方共同控制，D 企业所有重大的财务和经营政策必须取得 A、B、C 企业的一致意见，任何一方不能单方面作出决定。在这种情况下，D 企业视为 A、B、C 企业的合营企业。

合营通常是将两个或更多的合营者的专长和资源结合在一起的一种方式，以取得超过单个经营所能达到的更大的成功。合营者是指合营中对合营拥有共同控制权的某一方。通过合营，合营者各方共担风险、共享利益。合营通常是为了开发新技术或开发耗资大的产品，如石油、天然气和矿藏的开采、房地产开发等。

合营有不同的形式和结构，《国际会计准则第 31 号——合营中权益的财务报告》将其划分为三大类型：共同控制经营、共同控制资产和共同控制实体。国际会计准则认为，所有的合营都具有的特点为：两个或两个以上的合营者受同一项合同约定的约束，并且以合同约定确定共同控制。合营的这一

特点，保证任何一个合营者都不处于单方面控制合营活动的地位。合营者任何一方，如果有权决定该经营活动的财务和经营政策，经营者就控制了合营，合营即成为经营者的一个子公司而不再是合营。

合营中的共同控制经营，涉及使用合营者的资产或其他资源，而不是设立一个公司或企业，每一合营者使用自己的财产、厂房和设备，备有自己的存货，也发生自己的费用和负债等。合营活动可以由合营者本身类似活动一并进行，通常合营协议规定共同产品的销售收入和共同发生费用的分配方法。在共同控制经营中，合营者将保留其自身的会计记录并编制其自身的会计报表，这些会计核算以及编制的会计报表包括合营活动中的有关经济业务，以及从出售合营商品或劳务中赚取的收益份额。如，制造飞机，在制造过程中各个部分可以由各合营者分担，每一合营者负担自己的费用并从飞机的销售中取得一份收入，取得收入的份额，由合同约定。在这种情况下，合营本身可能不必有单独的会计核算，也不必编制单独的会计报表，如出于管理目的，合营者可以编制管理会计报表，以便评价合营的经营业绩。

合营中的共同控制资产，涉及合营者共同控制，而且往往是共同拥有为合营所提供或购置、并为合营所专用的一项或多项资产，这些资产用于为合营者获利。每一合营者可以分享资产带来的产品，并负担所发生费用的议定份额。这类合营不涉及设立公司或企业，每一合营者通过自己在共同控制资产中的份额来控制未来经济利益中的份额。如多家合营者可以共同控制并经营一条输油管道，每一合营者使用这条管道运输自己的产品，并为此按照议定的比例负担经营管道的费用。在共同控制资产方式下，合营者应当在其单独会计报表中披露其在共同控制资产中的份额、已经发生的任何负债、与合营有关的并与其他合营者共同发生的负债的份额、从销售或使用合营产出份额所得的收入、连同合营发生费用的份额，以及已经发生的与在合营中的权益相关的费用。按国际会计准则的解释，共同控制资产的会计处理反映了合营的实质和经济现实，而且也常常反映了合营的法律形式。合营本身单独设立的会计核算可以限于合营者共同发生并且最终由合营者按照他们议定的份额分担的费用。合营可以不编会计报表，但是合营者可以编制管理会计报表，以便评价合营的经营业绩。

合营中的共同控制实体，涉及设立公司或企业，其中每一合营者拥有一份权益。除在合营者之间以合同约定对该实体经济活动的共同控制外，共同控制实体的经营方式与其他企业相同。共同控制实体与其他企业一样，根据有关法律、法规以及会计准则的要求，进行本企业的会计核算，并编制和提供会计报表。合营者在合营中的权益，作为一项投资核算。

可见，合营中的共同控制经营和共同控制资产都不需要设立专门的会计主体，会计核算仍然包括在原合营者的有关账目中，合营各方按照合同规定负担各自的费用，并按合同规定分享各自的利益份额。但是，共同控制实体是通过合营各方共同出资建立企业，新建的企业是一个单独的会计主体，独立核算，投资各方对该企业实施共同控制。本准则中的合营企业，仅仅指共同控制实体，而不包括共同控制经营和共同控制资产。

本准则为什么将合营企业作为关联方。在《国际会计准则 24——关联方披露》中涉及的关联方没有包括合营企业，而在《国际会计准则 31——合营中权益的财务报告》中才涉及到合营企业。合营是否应当作为关联方也是在制定准则时多次讨论的问题。有的认为，合营包括共同控制经营、共同控制

资产和共同控制实体，从共同控制经营和共同控制资产的合营情况看，都不需要设立一个企业或公司，每一合营者由合同约定分享合营的利益并承担所发生的费用。这种合营本身不需要单独进行会计核算，不涉及关联方交易的披露问题。而共同控制实体与控制某一实体相类似，共同控制与控制仅仅是控制程度不同，共同控制又比重大影响更具影响力。因此，应当将合营企业作为关联方。也有的认为，国际会计准则中既然没有包括合营，本准则中也不应当包括合营，再说合营在我国并不普遍，按照重要性原则，可以不予考虑。我们认为，合营是对某项经济活动所共有的控制，相对于重大影响而言更具影响力，应当作为关联方。但合营中的共同控制经营和共同控制资产与共同控制实体不同，应当只将共同控制实体纳入关联方的范围内，至于合营中的共同控制经营和共同控制资产的披露问题不属于关联方交易的披露，可以由其他的准则予以规范。

五、什么是重大影响和联营企业

重大影响，指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不决定这些政策。参与决策的途径主要包括：在董事会或类似的权力机构中派有代表；参与政策的制定过程；互相交换管理人员，或使其他企业依赖于本企业的技术资料等。重大影响的特征在于：当一方拥有另一方 20%或以上至 50%表决权资本，或者一方虽然只拥有另一方 20%以下表决权资本，但实际上具有参与财务和经营决策的能力，一般认为对另一方具有重大影响。如果一方拥有另一方 20%以下表决权资本，并没有其他实施重大影响的途径，可认为不具有重大影响。在拥有表决权资本的情况下，确定是否存在重大影响的一个重要因素，是该投资者的所有权相对于其他投资者的所有权的集中程度。另外，在确定一方是否能对另一方施加重大影响时，应视其实际影响能力而定。例如，A 企业拥有 B 企业 15%表决权资本，同时，按照协议规定，B 企业可以使用 A 企业的某项专利，以此为条件，B 企业产品的更新换代必须经 A 企业的同意，在这种情况下，A 企业事实上对 B 企业具有重大影响。获得表决权资本是实施重大影响的基本前提，在董事会或类似权力机构中派有代表、互相交换管理人员等，是实施重大影响的几种具体表现形式。

在制定准则过程中，对重大影响如何定义有不同的观点：一种观点认为，控制和重大影响的概念相近，可以将重大影响的定义归入控制定义中；另一种观点认为，控制和重大影响的概念不同，将其分别定义是恰当的，但重大影响应当以所拥有表决权资本的比例来表述更符合可操作性原则；还有一种观点认为，重大影响在实务中不一定可以用拥有的表决权资本的比例来确定，而应视影响的具体情况而定。因此，定义中不应当以拥有的表决权资本的比例来表述。我们认为：（1）重大影响和控制的主要区别就在于：控制不仅仅能够参与企业的财务与经营政策的决策，还能够决定是否采纳这些政策；而重大影响仅仅是能够参与企业的财务与经营政策的决策，但不具有是否采纳这些政策的最终决定权。即在参与被投资企业的财务和经营政策的决策过程中，控制与重大影响所起作用的程度不同，应当将其分别定义；（2）通常情况下，当一方拥有另一方 20%或以上至 50%表决权资本时，可认为一方对另一方具有重大影响，但在实务中应视其实际的影响程度而定。作为定义应当是对某一概念的准确概括，不能有例外的情况。因此，在本准则中，重大影响的定义没有用拥有表决权资本的比例加以表述。

联营企业，指投资者对其具有重大影响，但不是投资者的子公司或合营企业的企业。联营企业和重大影响是相联系的，如果投资者能对被投资企业施加重大影响，则该被投资企业视为投资者的联营企业。例如，A 企业购买了 B 企业 28% 表决权的资本，B 企业的其他股票被大量不相关的个人及企业所持有。在五人董事会成员中，有一人为 A 企业派出，A 企业派出的董事有权向董事会、其他董事会成员以及管理人员提出建议。在这种情况下，由于 A 企业拥有 B 企业 28% 表决权资本，并且在董事会成员中有一名是代表 A 企业利益的董事，可以对 B 企业的财务和经营政策施加重大影响。因此，B 企业是 A 企业的联营企业。本准则所指的联营企业，必须是具有投资和被投资关系，并且投资者能对其施加重大影响的被投资企业。

子公司、合营企业、联营企业的区别主要在于：投资者对被投资企业的影响程度不同。子公司与控制相联系，当投资者能够控制被投资企业的财务和经营政策，则该被投资企业视为投资者的子公司，投资者视为被投资企业的母公司；合营企业与共同控制相联系，当投资各方能对被投资企业的财务和经营政策实施共同控制时，则该被投资企业视为投资各方的合营企业；联营企业与重大影响相联系，当投资者能对被投资企业施加重大影响时，则该被投资企业视为投资者的联营企业。

值得注意的是，按照《民法通则》第三章第四节规定：“企业之间或者企业、事业单位之间联营，组成新的经济实体，独立承担民事责任、具备法人条件的，经主管机关核准登记，取得法人资格”；“企业之间或者企业、事业单位之间联营，共同经营、不具备法人条件的，由联营各方按照出资比例或者协议的约定，以各自所有的或者经营管理的财产承担民事责任。依照法律的规定，或者协议的约定负连带责任的，承担连带责任”；“企业之间或者企业、事业单位之间联营，按照合同的约定各自独立经营的，它的权利和义务由合同约定，各自承担民事责任”。本准则所指的子公司、合营企业、联营企业是有特定含义的，与《民法通则》中所述的联营企业法人、合伙型联营、合同型联营的分类方式不同。本准则中的子公司、合营企业、联营企业基本上与《民法通则》中所指的联营企业法人的概念相似。在实际工作中，应当根据具体情况加以区分。

六、什么是关联方

《国际会计准则 24——关联方披露》中将关联方定义为：“在财务或经营决策中，如果一方有能力控制另一方或对另一方施加重大影响，则认为他们是关联方”。美国财务会计准则中将关联方定义为：“某一企业所涉及的各方，如果其中一方有能力对其他方的管理或经营决策进行控制或施加重大影响（通过所有权或其他方式），达到可阻止交易各方中的一方或多方完全追求自身单独利益的程度”。在本准则中没有专门定义关联方，是考虑到用一个定义很难涵盖关联方所要包含的内容。在很多情况下，两方或多方是否成为关联方，需视具体情况而定。因此，本准则只给出了判断关联方存在的基本标准，即“在企业财务和经营决策中，如果一方有能力直接或间接控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，本准则将其视为关联方；如果两方或多方同受一方控制，本准则也将其视为关联方”。运用这一判断标准时需要掌握以下几个方面：

（一）本准则所指的“一方”是指企业、部门（或单位）和个人。这里

的部门（或单位）是指行政事业单位。

（二）本准则所指的“关联方”存在于企业与企业之间、企业与个人之间、企业与部门（或单位）之间，不包括部门（或单位）与部门（或单位）之间，部门（或单位）与部门（或单位）之间的关系不是本准则所规范的范畴。例如，A单位为事业单位，其拥有B企业80%表决权资本，在这种情况下，A和B为关联方；如果B也为事业单位，则A和B不属于本准则所指的关联方。

（三）本准则所指的直接或间接控制，包括直接、间接、直接和间接控制。

（四）本准则所指的共同控制或重大影响仅仅指直接共同控制或直接重大影响，不包括间接共同控制或间接重大影响。例如，A企业和B企业共同控制C企业和D企业，C企业和D企业又共同控制E企业，在这种情况下，本准则将A和C、A和D、B和C、B和D、C和E、D和E视为关联方，A和E、B和E不视为关联方。又如，A能够对B施加重大影响，B能够对C施加重大影响，在这种情况下，本准则将A和B、B和C视为关联方，A和C不视为关联方。

（五）本准则所指的两方或多方同受一方控制，是指同受一方直接控制、间接控制、直接和间接控制的两方或多方之间。例如，B、C公司的母公司为A公司，即B和C均为A公司的子公司，在这种情况下，除了A和B、A和C为关联方外，B和C也为关联方。

（六）同受共同控制的两方或多方之间，本准则不视为关联方。从理论上讲，同受共同控制的两方或多方之间应当视为关联方，但在制定本准则时，我们考虑到共同控制与控制的程度不同，在共同控制情况下，两方或多方投资者中任何一方都不能单独作出财务和经营方面的决策，必须由投资各方共同决定。因此，在直接共同控制的情况下，同受共同控制的各方的财务和经营政策需受共同控制各方的共同操纵，投资各方完全为追求自身利益的可能性受到一定的限制。另外，共同控制是两个以上投资者形成的，如A和B共同控制C，同时A和B又共同控制D，共同控制者相同、控制方式相同，被控制企业之间又有交易的情况并不多，如果更换了共同控制的其中一方，就很难分辨是否属于关联方。所以本准则不将其视为关联方。如，A和B共同控制C和D，则A和C、A和D、B和C、B和D为关联方，而C和D不视为关联方。

（七）同受一方重大影响的两方或多方之间，本准则不视为关联方。一方对另一方施加重大影响的情况下，并不能决定另一方的财务和经营政策，因此，虽然两方或多方同受一方重大影响，也不能将同受一方重大影响的两方或多方之间视为关联方。例如，A企业能够对B和C企业施加重大影响，在这种情况下，本准则将A和B、A和C视为关联方，B和C不视为关联方。

七、什么是关联方关系

关联方关系是指关联方之间的相互关系。关联方关系必须存在于两方或多方之间，任何单独的个体不能构成关联方关系。在判断是否存在关联方关系时，应当遵守实质重于形式的原则。例如，两个企业有一位共同的董事，该董事能同时对两个企业施加重大影响，虽然他们之间不存在其他关联方关系，但是也应当将这两个企业作为关联方。

关联方关系往往存在于控制或被控制、共同控制或被共同控制、或施加重大影响或被施加重大影响的各方之间，即建立控制、共同控制和施加重大影响是关联方存在的主要特征。国际会计准则以及有些国家和地区的有关准则中详细描述了关联方关系存在的主要形式，以便于实务操作。日本《财务诸表规则》中规定，一公司实质拥有另一公司 20%以上、50%以下的股份或出资额，并通过人事、资金、技术和交易等手段严重影响该公司的财务与经营方针者为关联公司。《联邦德国股份公司法》中规定，关联企业是指法律上独立的企业，这些企业在相互关系上属于拥有多数资产的企业和占有多数股份的企业，从属企业和支配企业、康采恩企业、相互参股企业或互为一个企业合同的签约方，并用列举方式详细规定了上述各关联企业的具体内容和形式。《国际会计准则 24——关联方披露》中描述的关联方关系包括：（1）直接地或者通过一个以至若干中间者间接地控制编报企业或是受编报企业的控制，以及和编报企业同受控制的那些企业；（2）联营企业；（3）直接或间接地拥有编报企业的表决权并且对该企业有重大影响的个人，以及与其关系密切的家庭成员；（4）关键的管理人员，包括公司的董事和高级职员，及其关系密切的家庭成员；（5）上述（3）或（4）所述的人直接地或间接地拥有其重大表决权的企业，或是这种人能对其施加重大影响的企业，包括编报企业的董事或主要股东拥有的企业，以及在关键管理人员中有一人与编报企业相同的企业。

本准则第 4 条所包含的关联方关系的范围比较广，主要是以此作为判断关联方关系存在的基本原则和标准，准则第 5 条列举了关联方关系在我国实务中的主要形式，其中第 5 条（1）至（3）和（5）是指企业与企业、企业与部门（或单位）、部门（或单位）与企业之间存在的关联方关系，第 5 条（4）是指个人与企业之间存在的关联方关系。准则的第 6 和第 7 条又对关联方的范围作了部分限定。在理解关联方关系存在的情况时，需要了解以下几个方面：

1. 准则第 5 条（1）、（2）、（3），即在关联方关系例子中的“直接或间接地控制其他企业或受其他企业控制；合营企业；联营企业”包括企业与企业之间、企业与部门（或单位）之间的关系。这里的部门是指代表国家行使政府职能的各个职能部门。在制定准则时，是否应当在关联方关系中涉及部门有不同的观点。有的认为，部门是代表国家行使职权的，对于国有企业而言，国家不可能直接对其投资，国家是通过各个职能部门对企业进行投资，从而形成国家控制的企业。简单地说，各个部门代表国家对企业投资，可将各个部门视为国家，按照《国际会计准则 24——关联方披露》的规定：“国家控制的企业，不需要在财务报告中说明与国家控制的其他企业的业务往来”，这就意味着国家控制的企业之间，不视为关联方，也不需要披露他们之间的业务往来。也有的认为，各个部门代表国家行使投资职能而形成国家控制的企业，但由于各个企业的投资部门不同，对于生产同一种产品的两个企业而言，如果分别由两个不同的部门投资兴建，部门间出于各自的利益会对各自的企业分别采用不同的政策，从而使这两个企业的财务成果产生较大的差异，从整个社会角度看是不公允的。另外，在我国，国有企业占多数，企业必须按照国家制定的财务、经营政策执行。但在很多情况下，国家给予某些企业特殊政策如果不加以披露，就难以做到会计信息的充分披露。因此，代表国家行使政府职能的部门应当作为关联方关系中的重要组成部分。还有

的认为，国家是个抽象概念，应当指出国家是指行使政府职能的部门、公司等。我们认为，第一，各个部门代表国家行使投资者的职能，如果将各个部门也视为关联方，则在我国所有的国有企业以及所有的部门都成为关联方。从信息披露角度看，没有必要。第二，在我国，国家具有社会管理者职能和所有者职能双重身份，国家作为社会管理者与企业不构成关联方关系，作为企业所有者是企业主要的投资者。国家代表整个社会公众行使投资者的职能，代表全社会的利益，无需偏袒一方而忽视另一方，并且站在公正的立场上对每个企业进行业绩考核，没有必要为某一企业粉饰财务状况和经营成果。我们可以假设行使国家职能的各个部门对国有企业均采用相同的政策。第三，国际上普遍认为，国家控制的企业如果说明与国家之间的关系和交易获取不了什么信息，也没有必要披露。因此，本准则中虽然将企业与国家（或部门）作为关联方关系存在的情况，但是在信息披露时，受国家控制的企业，不需要披露与国家之间的关系。

2. 本准则为什么将同受某一企业控制的两个或多个企业也视为关联方，是因为两个或多个企业有相同的控制方，对他们都具有控制能力，即两个或多个企业如果有相同的投资企业，他们的财务和经营政策都由相同的投资企业决定，各个被投资企业之间由于同受相同投资企业的控制可能为自身利益而进行的交易受到某种限制。因此，本准则规定，同受某一企业控制的两个或多个企业之间构成关联方关系。如同一母公司下的各个子公司之间构成关联方关系。

同受某一企业控制的两个或多个企业之间视为关联方，那么同受国家控制的各个企业之间是否存在关联方关系，也是在制定准则时多次讨论的问题。有的认为，同受国家控制的企业由于受相同来源的控制而将其视为关联方是不妥当的。也有的认为，既然同受某一企业控制的企业之间视为关联方，同受国家控制的企业之间也应当视为关联方。对于这个问题，我们认为：第一，在我国，国有企业占主导地位，国有企业之间的交易数量往往占重要部分，如果将同受国家控制的企业之间视为关联方，在不存在其他关联方关系时，则所有的国有企业由于其拥有共同的所有者而都成为关联方，从而扩大了关联方的范围。第二，在本准则中既然不需要披露国家控制的企业与国家之间的关系，则表明国家与企业之间不作为关联方，从而同受国家控制的企业也不应当作为关联方。第三，在实际工作中，国家控制的企业中的关键管理人员，如同时兼任国家控制的其他企业的关键管理人员，或者存在与关键管理人员关系密切的家庭成员时，由于企业之间受相同人员个人或关系密切的家庭成员的控制，这一关键管理人员或与其关系密切的家庭成员可以操纵两个或多个企业，在这种情况下，企业通过个人而与另一企业构成的关系，应当视为存在关联方关系。因此，本准则规定，同受国家控制的企业间不应仅仅因为彼此同受国家控制而成为关联方，而应视实际情况而定。例如，某纺织局下属的两个企业 A 和 B 均为纺织局投资建立的，在这种情况下，如果 A 和 B 之间不存在相同的关键管理人员或与其关系密切的家庭成员，则 A 和 B，以及纺织局和 A 企业、纺织局和 B 企业均不构成关联方关系。如果 A 企业的董事长的儿子是 B 企业的董事长，则 A 和 B 构成关联方关系。

总之，对于同受控制的各个企业之间，既不能一概否认存在关联方关系，也不能笼统地说存在关联方关系，要根据具体情况来确定。即，如果企业之间（不包括部门）存在控制与被控制，或存在相同的关键管理人员、或存在

与关键管理人员关系密切的家庭成员直接控制的其他企业时，彼此应视为关联方；同受国家控制的各个企业之间，如果存在相同的关键管理人员，或存在与关键管理人员关系密切的家庭成员直接控制时，彼此应视为关联方。

3. 与企业仅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，以及仅仅由于与企业发生大量交易而存在经济依存性的单个购买者、供应商或代理商，本准则不将其视为关联方。企业在日常经营活动中，往往与资金提供者，公用事业部门，与企业发生大量交易的供应商、代理商、购买者等往来比较密切，特别是国有企业与政府部门和机构也有较多的联系，政府部门和机构还有可能参与企业的财务和经营决策，或者对企业有某些限制，如果他们之间不存在控制和被控制、共同控制和被共同控制、施加重大影响和被施加重大影响，通常情况下不构成关联方关系。

八、为什么要将主要投资者个人和关键管理人员作为关联方

主要投资者个人，指直接或间接地控制一个企业 10% 或以上表决权资本的个人投资者。本准则定义中的“直接或间接”包括直接、间接、直接和间接。主要投资者个人包括自然人和法定代表人。在我国，按照《股票发行与交易管理暂行条例》第四十六条规定：“任何个人不得持有一个上市公司 5% 以上的发行在外的普通股；超过的部分，由公司在征得证监会同意后，按照原买入价格和市场价格中较低的一种价格收购。但是，因公司发行在外的普通股总量减少，致使个人持有该公司 5% 以上发行在外的普通股的，超过的部分在合理期限内不予收购。”“外国和香港、澳门、台湾地区的个人持有的公司发行的人民币特种股票和在境外发行的股票，不受前款规定的 5% 的限制”（注：我国《证券法》已有新规定）。按照这一规定，除外国和中国香港、中国澳门、中国台湾的个人所持有的人民币特种股票和在境外发行的股票外，投资者个人一般不得持有一个上市公司 5% 以上发行在外的普通股。而本准则将主要投资者个人定为持有一个企业 10% 或以上表决权资本的个人投资者，主要考虑到，在我国由国家控股的上市公司占多数，个人投资者持有一家上市公司发行在外的普通股一般不超过 5%，在国家控股的情况下，个人投资者持有一家上市公司 10% 以下表决权资本时，不会对一家上市公司产生多大影响。本准则规定的 10% 比例，就目前而言，仅对外国和中国香港、中国澳门、中国台湾的个人持有公司发行的人民币特种股票和在境外发行的股票的投资者具有实际意义。

关键管理人员，指有权力并负责进行计划、指挥和控制企业活动的人员。通常情况下，企业的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，他们在企业中起着至关重要的作用。但本准则中的关键管理人员与其他法规中的高级管理人员的范围不完全相同，如国务院《关于股份有限公司境外募集股份及上市的特别规定》中规定的高级管理人员指董事、监事、经理、财务负责人、董事会秘书和公司章程规定的其他高级管理人员。本准则中的关键管理人员包括董事长、董事、总经理、总会计师、财务总监、主管各项事务的副总经理，以及行使类似政策职能的人员，这些人员对企业的财务和经营政策起着决定性的作用。可见，本准则中的关键管理人员不包括董事会秘书和监事。按照《公司法》的规定，有限责任公司和股份有限公司设立监事会，“其成员不得少于三人。监事会应在其组成人员中推选一名召集人”。“有限责任公司，股

东人数较少和规模较小的，可以设一至二名监事”。监事会或者监事除可以列席董事会会议外，其行使的职权包括：“（1）检查公司财务；（2）对董事、经理执行公司职务时违反法律、法规或者公司章程的行为进行监督；（3）当董事和经理的行为损害公司的利益时，要求董事和经理予以纠正；（4）提议召开临时股东会；（5）公司章程规定的其他职权”。从监事的职权范围看，主要是对企业的财务和执行国家有关法律法规情况进行监督检查，不对企业的财务和经营政策进行控制或施加重大影响。而董事会秘书的职责是负责对外披露信息、召集组织股东大会、处理与股民的有关事项等。监事和董事会秘书从证券监管部门来看非常重要，但从会计角度看，判定某一个职位是否为关键管理人员，要视其在决定企业财务和经营政策时所发生的作用和影响程度而定，监事和董事会秘书一般不能决定或影响企业的财务和经营政策的决策。因而，监事和董事会秘书从会计角度看均不属于关键管理人员。另外值得注意的是，这里的关键管理人员也不包括非执行董事。非执行董事主要是起公正作用的，一般不存在个人利益驱动问题。在美国，董事也区分为执行董事和非执行董事，他们都视为关键管理人员；在中国香港，目前的做法是关键管理人员中不包括非执行董事。

在制定准则过程中，企业与企业之间的关联方关系存在的情况比较好理解，但对于主要投资者个人、关键管理人员是否作为关联方有不同的意见：有的认为，在我国，企业与企业之间的关联方关系比较好界定，实务中也较普遍，也较能为大多数企业所接受。如果将个人也作为企业的关联方，一是在实务中很难界定哪一类人员作为关联方，哪一类人员不作为关联方，操作时不方便。二是在我国，主要投资者个人和关键管理人员有时候往往不一定能够决定企业的财务和经营政策，有的企业提出的财务和经营方针需要报经主管部门等批准后才能执行。因此，在制定准则时可不考虑主要投资者个人和关键管理人员。我们认为，首先，企业的主要投资者个人和关键管理人员可通过拥有该企业的表决权资本或与企业经营成果密切相联的业绩奖励而从企业的经营中直接受益，应当将其视为关联方。其次，在主要投资者个人和关键管理人员与企业之间存在交易的情况下，披露他们与企业之间的交易，可以监督主要投资者个人和关键管理人员在与企业交易时对企业和个人利益的影响程度；在主要投资者个人与关键管理人员与企业之间不存在交易的情况下，可以不披露他们之间的关系。在我国，大部分企业中的主要投资者个人和关键管理人员与企业之间不存在交易，或者交易很小，在实务中不会太繁杂；并且对关键管理人员而言，主要披露他们的报酬，在实际工作中比较容易取得。第三，主要投资者只限定在拥有 10%或以上表决权资本的个人投资者，关键管理人员也有限制，实务中也可操作。第四，在我们所了解的国家中，均将主要投资者个人和关键管理人员作为关联方看待，如英国规定，除非有证据证明他们不是关联方，否则会将主要投资者个人和关键管理人员假定为关联方。第五，在我国实际中，关键管理人员如总经理，在其他企业兼职很多，往往可以根据实际需要直接操纵被控制的企业，或通过指挥关联各方来调整企业的财务状况和经营成果。因此，本准则将主要投资者个人和关键管理人员作为企业的关联方。

九、关联方关系为什么包括关系密切的家庭成员

关系密切的家庭成员，指在处理与企业的交易时有可能影响某人或受其

影响的家庭成员。本准则所指的关系密切的家庭成员是针对主要投资者个人和关键管理人员而言的，即主要投资者个人关系密切的家庭成员和关键管理人员关系密切的家庭成员。在我国，关系密切的家庭成员的构成比较复杂，在现实生活中不一定指直系亲属，在某些大家庭中，非直系亲属也可以左右一切。为了便于操作，在本准则中关系密切的家庭成员一般是指：父母、配偶、兄弟、姐妹和子女。

在制定准则过程中，对关联方关系中是否需要包括主要投资者个人和关键管理人员关系密切的家庭成员，也有不同的意见：一种意见认为，在我国的其他法规中提到关联企业较多，对关联方为个人的情形提及较少，现在准则中已经将主要投资者个人和关键管理人员作为关联方考虑，就不必要再考虑其家庭成员，待今后时机成熟时再予以考虑。另外，我国家庭成员构成较复杂，实务中很难操作，在很多情况下，会计人员无法了解主要投资者个人和关键管理人员家庭成员的情况。另一种意见认为，主要投资者个人和关键管理人员能对企业产生某种影响，这些人员的亲属可以和这些人员本人一样从关联方获取相同的利益，在这些人员处理企业的财务和经营业务时，可能受家庭成员的影响，应当将其视为关联方。我们认为，首先，企业主要投资者个人和关键管理人员关系密切的家庭成员会直接影响企业的财务和经营政策的决策，在我国，此类事情也时有发生，提出这方面的要求，也有一定的针对性；其次，将其视为关联方与国际会计准则以及世界上主要国家的作法是相一致的。为了便于操作，对于与主要投资者和关键管理人员关系密切的家庭成员作了限制。至于会计人员能否知道主要投资者个人和关键管理人员关系密切的家庭成员的实际情况，可以通过其他形式予以规范，如，可以在公司章程或有关规定中要求他们通报这些情况等。因此，本准则将主要投资者个人和关键管理人员关系密切的家庭成员也视为关联方。

十、拥有相同关键管理人员的不同企业为什么视为关联方

在制定准则过程中，企业间如果有相同的 key 管理人员，是否应当将这两个或多个企业视为关联方也存在不同的意见。一种意见认为：企业中的关键管理人员是制定企业财务和经营方针的具体参与者和具体运作者，在企业中起着关键作用。在我国，同时担任两个或多个企业的关键管理人员的情况也不少，在某些上市公司中利用同一关键管理人员对两个或多个企业进行操纵从而达到粉饰财务状况和经营成果的情况也时有发生。在这种情况下，为了防止两个或多个企业在同一关键管理人员控制下可能产生的不良后果，应将同受某一关键管理人员控制的企业之间视为关联方。另一种意见认为，关键管理人员在企业中能产生多大的影响是不可确知的，通常情况下，关键管理人员只能对企业起着重大影响的作用，在两个或多个企业有同一关键管理人员时，并不意味着这一关键管理人员能对这两个或多个企业都产生影响。既然同受某一企业重大影响的两个或多个企业之间不构成关联方，为什么要有同一关键管理人员的两个或多个企业之间视为关联方。我们认为，第一，关键管理人员能够参与企业的财务和经营政策的制定，并且在日常经营中又是企业财务和经营政策的具体实施者，在企业中起着重要的作用。第二，关键管理人员可能在企业中所处的职位不同，其影响的程度也不同。如果两个或多个企业有同一关键管理人员，是否应当将这两个或多个企业视为关联方应视其影响程度而定，不能一概而论。因此，本准则规定，企业之间如“受

同一关键管理人员或与其关系密切的家庭成员直接控制时，彼此应视为关联方”。

十一、关联方关系需要披露哪些内容

在确定披露关联方关系的内容时，我们充分考虑了有关方面的意见，尽量与其他法规以及国际会计准则等协调一致。当关联方之间存在控制关系时，无论关联方有无交易，或者交易是否在公平基础上进行，国际会计准则以及我们所了解的国家的会计准则都要求披露相关的信息。但关联方之间由于互相影响程度不同，即控制、共同控制和重大影响对企业的影响程度不同，因而，在披露方面也有不同的要求。按照本准则的规定，关联方关系披露的原则为：

（一）当关联方之间存在控制和被控制关系时，无论关联方之间有无交易，均应披露企业经济性质或类型、名称、法定代表人、注册地、注册资本及其变化；企业的主营业务；所持股份或权益及其变化。在具体操作时，应当注意以下几个问题：

1. 企业经济性质或类型，是营业执照上注明的企业经济性质或企业类型。目前，在进行工商登记时需要确定企业的经济性质或类型，以便对企业按经济性质或类型进行不同的分类。企业按经济性质分类包括国有、集体、私营企业等；按企业类型分类包括股份有限公司、有限责任公司和国有独资公司。在营业执照上有的企业是按照经济性质分类的，有的是按企业类型分类的，无论是按经济性质还是按类型分类，均按照营业执照上注明的情况披露。关联方如为个人，不需要披露这些信息。

2. 企业的主营业务，按照营业执照上注明的主营业务披露。

（二）当存在共同控制、重大影响时，在没有发生交易的情况下，可以不披露关联方关系；在发生交易时，应当披露关联方关系的性质。关联方关系的性质，是指关联方与本企业的关系，即关联方为本企业的子公司、合营企业、联营企业、主要投资者个人、关键管理人员、主要投资者个人或关键管理人员关系密切的家庭成员等。

十二、什么是关联方交易

关联方交易是指在关联方之间发生转移资源或义务的事项，而不论是否收取价款。这一定义的要点有：

（一）按照关联方定义，构成关联方关系的企业之间、企业与个人之间的交易，即通常是在关联方关系已经存在的情况下，关联各方之间的交易。

（二）资源或义务的转移是关联方交易的主要特征，通常情况下，在资源或义务转移的同时，风险和报酬也相应转移。

（三）关联方之间资源或义务的转移价格是了解关联方交易的关键。关联方交易通常来说能在一般商业条款中使参与双方受益。一般商业条款是指那些不会比与非关联方交易可望合理受益更多或更少的商业条款。母公司与其子公司之间的交易在使用其他条款没有有利之处时，经常以这种条款进行。但在某些情况下，关联方交易是为了使交易的一方受益而进行的，例如，某一公司的董事可能影响销售给他本人的一项资产的价格，使之低于市价，或是一方为另一方提供便利而参与交易。另外，一项关联方交易可能按为减少企业由于另一国家税收或关税而引起的财务负担而设计的条款定价。

会计上确认资源或义务的转移通常是以风险和报酬的转移为依据，并以各方同意的价格为计量标准。关联方在确定价格时可能有一定程度的弹性，而在非关联方之间的交易中则没有这种弹性，非关联方之间的价格是公平价格。国际会计准则提供了关联方交易中确定价格的几种方法，如可比不可控价格、转售价格、成本加利润法等。但在有些情况下，如果不存在关联方之间的关系，交易就不会发生，如子公司销售给母公司的产品按照成本计价，因为如果母公司不买这些产品，子公司的产品可能就没有买主，在这种情况下，关联方之间的交易采取按成本计价的方法；在另外某些情况下，关联方之间的交易采取不计价的方法，例如，免费提供管理服务等。

本准则没有提供交易的计价方法，因为在日常商业活动中，交易价格通常由交易各方协商确定（除国家对部分商品有特殊定价政策外），准则中无法说明交易时的定价方法和定价政策。但是在会计报表附注中应当披露交易时的定价政策和定价方法。

本准则举例说明了关联方交易的例子，这些例子只是各种交易形式的一部分。判断是否属于关联方交易，应以交易是否发生为依据，而不以是否收取价款为前提。例如，A公司为B公司的母公司，B公司的某项专有技术无偿提供给A公司使用，A公司由于使用了B公司的专有技术而打开了产品的销路，利润大幅度增长。在这项交易中虽然B公司没有就A公司使用其专有技术而收取价款，但是交易已经存在，而且A公司由于使用了B公司的专有技术而提高了盈利水平，这对A公司的财务状况和经营成果产生较大的影响，应当将其作为关联方交易。如果在会计报表附注中披露A公司无偿使用B公司的某项专有技术而获得的利润，则告诉了广大的报表阅读者这一事实。如果税法规定对无偿提供其他企业使用本企业的专有技术需要纳税的，同时可以告诉报表阅读者，B公司为此项交易需要缴纳的税金是B公司的一项损失，借以评价管理当局在处理与A公司的这项交易时是否恰当。

在某些情况下，有些交易在不存在关联方关系时就不可能产生，正是由于存在着关联方关系，由于一方控制另一方，或对另一方施加重大影响，这种交易才可能产生。例如，在我国，按照行业会计制度规定，当期的销售退回冲减当期的销售收入，以便于简化核算手续。但有些企业利用这一规定，为了体现良好的经营成果，在年度终了前将产品大量销售给本企业的关联方，形成当年的销售利润，然后到下一年初又作销售退回，冲减下一年度的销售收入和销售成本，以这种虚假销售作为调节利润的手段。又如，通过对被控制企业资产的重估，调整企业长期投资的账面价值，达到虚增资产的目的等等。在这种情况下，对关联方交易的充分披露，可在一定程度上杜绝虚假关联方交易。

十三、关联方交易需要披露哪些内容

大多数关联方之间的交易是在公平基础上进行的，但是，很多情况下关联方交易是在日常业务过程中进行的，因而很难确定交易是否基于公平基础，而且关联方相互之间的关系经常以一种微妙的方式来影响交易。此外，大多数关联方交易是在真实的基础上进行的，但是，在某些情况下，一方为了某种目的，如为了使其能有良好的社会形象，让广大的投资者和潜在的投资者对其充满信心，通过关联方之间的非真实性交易，而达到粉饰其财务状况和经营成果的目的。因此，国际会计准则以及世界上主要国家的会计准则

均要求对所有关联方交易在会计报表附注中披露，而不仅仅是那些在不公允和不真实基础上发生的交易。例如，美国要求披露没有金额或只有象征性金额的交易、未清金额的结算期限及方式，应收高级职员、雇员或联营企业的票据或账款需要单独披露。又如，法国公司法要求披露同联营企业、董事和其他关联方之间的应收及应付款项、董事和执行总裁的报酬、给董事的贷款和预付款，以及对关联方在资产负债表外的承诺等。

关联方交易的披露有两种方法，一是在会计报表附注中作相关披露；二是对某些重大项目的金额在会计报表中披露，其他事项在会计报表附注中披露。例如，美国有些公司将与关联方的往来款项如金额较大时，通常在资产负债表上披露，与关联方的销售和购买交易通常在利润表上披露。也有些公司在会计报表的附注中披露所有的关联方交易信息。《国际会计准则 5——财务报表应提供的资料》中要求在资产负债表中单独披露：应收联营公司和股东的款项、应付联营公司和董事的款项、对联营企业投资等。本准则对关联方交易的披露采用第一种方法，即不要求在会计报表中披露，而在会计报表附注中披露，但对重大项目，应当分别关联方以及交易类型披露。

哪些关联方交易必须披露是在制定准则中必须予以考虑的问题。我们在与国内外专家讨论的过程中，有的认为，关联方交易的披露也应遵循重要性原则，即重大事项并且对企业财务状况和经营成果影响较大的，必须披露；非重大事项并且对企业财务状况和经营成果影响较小或没有影响的，可不予披露。也有的认为，关联方交易应当全部予以披露，而不论是否重要，某些关联方交易可能在当期并不重要，但是不能否认其潜在的重要性，我们不能由于当期的不重要而忽略了未来的重要性。还有的认为，关联方交易的披露应当把握一个度，即在运用重要性原则时，如何把握这个重要性，应当有所规定，以便于实务中的运用。有的认为，重要性在实务中应当运用职业判断去把握，在实际工作中情况千差万别，准则中不可能面面俱到，只有依靠经验和判断去掌握，但准则中必须明确对关联方交易的披露应当遵循重要性原则。有的认为，关联方交易应当披露交易的金额，特别是交易时的定价政策是最关键的，它可以使会计报表阅读者了解关联方之间的利润转移情况。我们认为，首先，对关联方交易的披露应当遵循重要性原则，对重要的关联方交易应当披露；对非重要的、零星的关联方交易，如果对企业财务状况和经营成果影响较小的或几乎没有影响的，可以不予披露。其次，重要性原则的运用更多的应当依靠职业判断，对在实际工作中遇到的各种情况在准则中不可能全部涉及。第三，关联方交易中的金额或相应比例、定价政策、交易的收付款方式及条件、关联方交易中的未结算项目的金额等都是关联方交易中需要披露的事项。因此，在本准则及其指南中要求：

（一）关联方之间的交易按照重要性原则分别情况处理。

1. 零星的关联方交易，如果对企业财务状况和经营成果影响较小的或几乎没有影响的，可以不予披露。例如，B 企业为 A 企业的联营企业，B 企业当期从 A 企业购入一台闲置不用计算机，其账面价值 2 万元，经双方协议，B 企业按照市场公允价格 1.5 万元购入。由于 A、B 企业日常经营中很少有业务往来，这次交易是其成为关联方关系 5 年来的第一次，并且对 A、B 企业的财务状况和经营成果影响较小或几乎没有影响，对这一交易可以不予披露。

2. 对企业财务状况和经营成果有影响的关联方交易，如果属于重大交易（主要指交易金额较大的，如销售给关联方产品的销售收入占本企业销售收

入 10%及以上)，应当分别关联方以及交易类型披露。分别关联方披露，是指分别各个关联企业和关联个人予以披露；分别交易类型披露，是指按照交易的各种类型分别披露，这种类型是指本准则中就关联方交易所举的例子内容。如果关联方之间属于非重大交易，类型相同的非重大交易可以合并披露，但以不影响会计报表阅读者正确理解企业财务状况、经营成果为前提。例如，A 企业有两家联营企业 B 和 C，B 企业和 C 企业当期从 A 企业购入材料分别占 B 企业和 C 企业当期购入材料的 1%和 2%，在这种情况下，A 企业和 B、C 企业之间的交易可以合并披露。

(二) 在企业与关联方发生交易的情况下，企业应当在会计报表附注中披露关联方关系的性质，交易类型及其交易要素。这些要素一般包括：(1) 交易的金额或相应比例；(2) 未结算项目的金额或相应比例；(3) 定价政策(包括没有金额或只有象征性金额的交易)。关联方交易应当分别关联方以及交易类型予以披露，类型相同的关联方交易，在不影响会计报表阅读者正确理解的情况下可以合并披露。

(三) 在具体执行上述披露原则时，应当注意以下几个方面。

1. 企业与关联方的交易包括企业与企业之间、企业与个人之间的交易。企业与企业之间的交易包括企业与其子公司、合营企业、联营企业以及与其他关联企业之间的交易；企业与个人之间的交易包括企业与其主要投资者个人、关键管理人员以及与他们关系密切的家庭成员之间的交易。

2. 关联方交易中的主要事项，如购货、销货、应收应付款项等，应当披露连续两年的比较资料。如果两年比较资料中有一年属于重大交易，另一年属于非重大交易，也应当分别关联方和交易类型予以披露，不能采用合并披露的方法。

3. 关联方之间签订的交易协议或合同如涉及当期和以后各期的，应当在签订协议或合同的当期和以后各期披露协议或合同的主要内容、交易总额以及当期的交易数量及金额。

4. 在披露未结算项目的金额或相应比例时，应当披露累计余额，不需要披露本期发生额。

(四) 下列情况下，关联方交易不要求披露。

1. 在合并会计报表中披露包括在合并会计报表中的企业集团成员之间的交易。合并会计报表是将集团作为一个单独整体反映与其有关的财务信息，在合并会计报表中，企业集团作为一个整体看待，企业集团内的交易已不属于交易，并且已经在编制合并报表时予以抵销。因此，在正确编制的合并会计报表中，已没有集团内部交易可以披露。

2. 在与合并会计报表一同提供的母公司会计报表中披露关联方交易。因为，母公司会计报表与合并会计报表一并向外提供，而在合并会计报表中，母公司与其关联方之间交易，有的被抵销，有的已经如实反映；而且会计报表阅读者主要是看整个集团的合并会计报表，与合并会计报表一同提供的母公司的会计报表在这种情况下并不是很重要。

3. 关联方之间虽然有交易，但交易是零星的、非经常性的，并对企业财务状况和经营成果影响较小的或几乎没有影响的，可以不予披露。

十四、本准则与国际会计准则及其他国家会计准则的主要差异

(一) 关联方的范围

从关联方所涉及的范围看，主要区别在于：

1. 本准则中的关联方包括合营企业，国际会计准则中未包括合营企业。
2. 本准则中未将受主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员重大影响的其他企业作为关联方，而国际会计准则将其视为关联方。
3. 本准则和国际会计准则均未将同受共同控制或重大影响的两方或多方之间作为关联方。本准则中仅将同受某一企业控制或同受某一个人直接控制的两方或多方之间视为关联方，国际会计准则中将同受一个人重大影响的两方或多方之间的关系视为关联方。在加拿大的相关准则中将同受共同控制或重大影响的两方或多方之间的关系视为关联方。

（二）关联方关系的披露

本准则以及国际会计准则，均规定当存在控制关系时，无论关联方之间有无交易，都应当说明关联方的关系。但是，本准则要求披露的内容比国际会计准则更详细，主要是为了与我国的其他法规衔接一致，以满足证券市场的要求。本准则要求披露：（1）企业经济性质或类型、名称、法定代表人、注册地、注册资本及其变化；（2）企业的主营业务；（3）所持股份或权益及其变化。而国际会计准则只要求披露关联方之间的关系，没有要求披露其他内容。中国台湾相关准则规定，企业与关联方之间如有重大交易事项发生，需要披露关联人的名称、与关联人的关系等。美国、英国特别指出，即使关联方之间没有交易，也应当披露关联方关系。

（三）关联方交易的披露

1. 本准则规定，关联方交易只在会计报表附注中分别关联方以及交易性质予以披露，性质相同的关联方交易，在不影响会计报表阅读者正确理解的情况下，可以合并披露，但未在准则中明确什么情况下可以合并披露，仅在相关指南中说明：关联方交易的披露，按重要性原则，对重大交易（主要指交易金额较大的，如销售给关联方产品的销售收入占本企业销售净收入的10%及以上）分别关联方以及交易性质披露；性质相同的非重大交易可以合并披露，但以不影响会计报表阅读者正确理解企业财务状况、经营成果为前提。国际会计准则及其他一些国家要求相同性质的关联方交易，除非为了理解关联方交易对报告企业会计报表的影响而必须分别列示外，可以汇总披露。在美国，实务中将关联方交易在会计报表中被认为最相关的地方披露，与关联方的往来款项在金额较大时通常在资产负债表上加以列示，与关联方的销售或购买交易通常在利润表上列示，也有些公司在会计报表附注中披露所有的信息。中国台湾准则中规定，一个关系人的交易金额或余额如达该企业当期各该项交易总额或余额10%以上的，单独披露，其余则加总后披露。

2. 本准则未说明当母公司的合并会计报表在本国可以公开取得时，在其完全拥有的国内子公司（该子公司包括在合并会计报表中）会计报表中披露关联方交易。因为，会计准则暂在上市公司执行，按照我国《公司法》规定，上市公司不可能由其母公司完全拥有，即母公司不可能拥有其100%表决权资本，如果本准则中加上这一实际操作中并不存在的内容，似无必要。因此，本准则未涉及这一不要求披露的内容。而在国际会计准则中则不要求披露他们之间的交易，因为，母公司作为子公司会计报表的主要使用者，已经了解了子公司关联方交易的消息，因此，不需要在子公司会计报表中披露这些交易的信息。另外，子公司会计报表的其他使用者倾向于更多地依赖母公司作出的陈述或保证，因而，母公司的会计报表比子公司会计报表更为重要，在

这种情况下，只需要披露母子公司间的关系即足够了。

企业会计准则 现金流量表

企业会计准则——现金流量表

引 言

1. 本准则规范现金流量表的编制方法及其应提供的信息。
2. 编制现金流量表的目的是，为会计报表使用者提供企业一定会计期间内现金和现金等价物流入和流出的信息，以便于报表使用者了解和评价企业获取现金和现金等价物的能力，并据以预测企业未来现金流量。

定 义

3. 本准则使用的下列术语，其定义为：
 - (1) 现金，指企业库存现金以及可以随时用于支付的存款。
 - (2) 现金等价物，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（以下在提及“现金”时，除非同时提及现金等价物，均包括现金和现金等价物）。
 - (3) 现金流量，指企业现金和现金等价物的流入和流出。

现金流量的分类

4. 现金流量应分为以下三类：
 - (1) 经营活动产生的现金流量；
 - (2) 投资活动产生的现金流量；
 - (3) 筹资活动产生的现金流量。

经营活动产生的现金流量

5. 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。
6. 经营活动流入的现金主要包括：
 - (1) 销售商品、提供劳务收到的现金（不包括收到的增值税销项税额；扣除因销货退回支付的现金）；
 - (2) 收到的租金；
 - (3) 收到的增值税销项税额和退回的增值税款；
 - (4) 收到的除增值税以外的其他税费返还。
7. 经营活动流出的现金主要包括：
 - (1) 购买商品、接受劳务支付的现金（不包括能够抵扣增值税销项税额的进项税额；扣除因购货退回收到的现金）；
 - (2) 经营租赁所支付的现金；
 - (3) 支付给职工以及为职工支付的现金；
 - (4) 支付的增值税款（不包括不能抵扣增值税销项税额的进项税额）；
 - (5) 支付的所得税款；
 - (6) 支付的除增值税、所得税以外的其他税费。

投资活动产生的现金流量

8. 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。

9. 投资活动流入的现金主要包括：

- (1) 收回投资所收到的现金；
- (2) 分得股利或利润所收到的现金；
- (3) 取得债券利息收入所收到的现金；
- (4) 处置固定资产、无形资产和其他长期资产而收到的现金净额（如为负数，应作为投资活动现金流出项目反映）。

10. 投资活动流出的现金主要包括：

- (1) 购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金；
- (2) 权益性投资所支付的现金；
- (3) 债权性投资所支付的现金。

筹资活动产生的现金流量

11. 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。

12. 筹资活动流入的现金主要包括：

- (1) 吸收权益性投资所收到的现金；
- (2) 发行债券所收到的现金；
- (3) 借款所收到的现金。

13. 筹资活动流出的现金主要包括：

- (1) 偿还债务所支付的现金；
- (2) 发生筹资费用所支付的现金；
- (3) 分配股利或利润所支付的现金；
- (4) 偿付利息所支付的现金；
- (5) 融资租赁所支付的现金；
- (6) 减少注册资本所支付的现金。

购买或处置子公司及其他营业单位

14. 购买或处置子公司及其他营业单位产生的现金流量应作为投资活动的现金流量，并单独列示。

15. 购买或处置子公司及其他营业单位所支付或收到的现金总额，应扣除因购买或处置取得或支付的现金，以净额列示。

16. 企业应在报表附注中以总额披露当期购买或处置子公司及其他营业单位的下列信息：

- (1) 购买或处置价格；
- (2) 购买或处置价格中，以现金清偿的部分；
- (3) 购买或处置子公司及其他营业单位所取得的现金；
- (4) 购买或处置子公司及其他营业单位按主要类别分类的非现金资产和负债。

金融保险企业现金流量

17. 金融保险企业现金流量项目归类有其特殊性。企业在编制本表时，前述现金流量项目归类不适用的，可根据其行业特点和现金流量实际情况合理确定。

18. 金融企业的下列现金收入和现金支出项目应作为经营活动的现金流量：

- (1) 对外发放的贷款和收回的贷款本金；
- (2) 吸收的存款和支付的存款本金；
- (3) 同业存款及存放同业款项；
- (4) 向其他金融企业拆借的资金；
- (5) 利息收入和利息支出；
- (6) 收回的已于前期核销的贷款；
- (7) 经营证券业务的企业，买卖证券所收到或支出的现金；
- (8) 融资租赁所收到的现金。

19. 保险企业的与保险金、保险索赔、年金退款和其他保险利益条款有关的现金收入和现金支出项目，应作为经营活动的现金流量。

现金流量表的编制

20. 现金流量表应分别经营活动、投资活动和筹资活动报告企业的现金流量。

21. 现金流量一般应分别按现金流入和流出总额反映。但代客户收取或支付的现金以及周转快、金额大、期限短的项目的现金收入和现金支出，应以净额列示。

金融企业下列项目应以净额列示：

- (1) 短期贷款发放与收回的贷款本金；
- (2) 活期存款的吸收与支付；
- (3) 同业存款和存放同业款项的存取；
- (4) 向其他金融企业拆借资金；
- (5) 经营证券业务的企业，证券的买入与卖出；
- (6) 委托存款与委托贷款。

22. 企业外币现金流量以及境外子公司的现金流量，应以现金流量发生日的汇率或平均汇率折算。汇率变动对现金的影响，应作为调节项目，在现金流量表中单独列示。

23. 有些特殊项目，如自然灾害损失、保险索赔等，应根据其性质，分别归并到前述现金流量类别中，并分别列示。

24. 企业应采用直接法报告经营活动的现金流量，即，通过现金收入和支出的主要类别反映来自企业经营活动的现金流量。

采用直接法时，有关经营活动现金流量的信息，可通过以下途径之一取得：

- (1) 企业的会计记录；
- (2) 根据以下项目对利润表中的营业收入、营业成本以及其他项目进行调整：

本期存货及经营性应收和应付项目的变动；
固定资产折旧、无形资产摊销等其他非现金项目；
其现金影响属于投资或筹资活动现金流量的其他项目。

25. 企业还应在报表附注中披露将净利润调节为经营活动现金流量的信息。

对净利润进行调节的项目主要包括：

- (1) 计提的坏账准备或转销的坏账；
- (2) 固定资产折旧；
- (3) 无形资产摊销；
- (4) 处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损益；(5) 固定资产报废损失；
- (6) 财务费用；
- (7) 投资损益；
- (8) 递延税款；
- (9) 存货；
- (10) 经营性应收项目；
- (11) 经营性应付项目；
- (12) 增值税净额。

不涉及现金收支的投资和筹资活动

26. 对于不涉及当期现金收支,但影响企业财务状况或可能在未来影响企业现金流量的重大投资、筹资活动,也应在报表附注中加以说明。如企业以承担债务形式购置资产、以长期投资偿还债务等。

附 则

27. 本准则由财政部负责解释。

28. 本准则自 1998 年 1 月 1 日起施行。

附录：现金流量表参考格式

现金流量表

(会×03表)

编制单位：	年度	单位：元	
项目	行次	金额	
一、经营活动产生的现金流量：			
销售商品、提供劳务收到的现金	1		
收到的租金	2		
收到的增值税销项税额和退回的增值税款	3		
收到的除增值税以外的其他税费返还	4		
收到的其他与经营活动有关的现金	7		
现金流入小计	8		
购买商品、接受劳务支付的现金	9		
经营租赁所支付的现金	10		
支付给职工以及为职工支付的现金	11		
支付的增值税款	12		
支付的所得税款	13		
支付的除增值税、所得税以外的其他税费	14		
支付的其他与经营活动有关的现金	17		
现金流出小计	18		
经营活动产生的现金流量净额	19		
二、投资活动产生的现金流量：			
收回投资所收到的现金	20		
分得股利或利润所收到的现金	21		
取得债券利息收入所收到的现金	22		
处置固定资产、无形资产和其他长期资产而收到的现金净额	23		

(续)

项目	行次	金额
收到的其他与投资活动有关的现金	26	
现金流入小计	27	
购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金	28	
权益性投资所支付的现金	29	
债权性投资所支付的现金	30	
支付的其他与投资活动有关的现金	33	
现金流出小计	34	
投资活动产生的现金流量净额	35	
三、筹资活动产生的现金流量：		
吸收权益性投资所收到的现金	36	
发行债券所收到的现金	37	
借款所收到的现金	38	
收到的其他与筹资活动有关的现金	41	
现金流入小计	42	
偿还债务所支付的现金	43	
发生筹资费用所支付的现金	44	
分配股利或利润所支付的现金	45	
偿付利息所支付的现金	46	
融资租赁所支付的现金	47	
减少注册资本所支付的现金	48	
支付的其他与筹资活动有关的现金	51	
现金流出小计	52	
筹资活动产生的现金流量净额	53	
四、汇率变动对现金的影响额	54	
五、现金及现金等价物净增加额	55	

补充资料	行次	金额
1.不涉及现金收支的投资和筹资活动：		
以固定资产偿还债务	56	
以投资偿还债务	57	
以固定资产进行投资	58	
以存货偿还债务	59	
2.将净利润调节为经营活动的现金流量：		
净利润	62	
加：计提的坏账准备或转销的坏账	63	
固定资产折旧	64	
无形资产摊销	65	
处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损失（减：收益）	66	
固定资产报废损失	67	
财务费用	68	
投资损失（减：收益）	69	
递延税款贷项（减：借项）	70	
存货的减少（减：增加）	71	
经营性应收项目的减少（减：增加）	72	
经营性应付项目的增加（减：减少）	73	
增值税增加净额（减：减少）	74	
经营活动产生的现金流量净额	75	
3.现金及现金等价物净增加情况：		
现金的期末余额	76	
减：现金的期初余额	77	
加：现金等价物的期末余额	78	
减：现金等价物的期初余额	79	
现金及现金等价物净增加额	80	

《企业会计准则——现金流量表》指南

一、基本要求

(一) 企业应在年末编制年报时编报现金流量表。企业编报现金流量表以后，不再编报财务状况变动表。

(二) 现金流量表应标明企业名称、会计期间、货币单位和报表编号。

(三) 现金流量表应由制表人、会计主管和单位负责人签字盖章。

(四) 企业应当根据编制现金流量表的需要，做好有关现金账簿的设置等会计基础工作，有条件的企业还应设置编表所需要的有关辅助账簿。

(五) 企业应当就现金等价物的确认标准，作出明确规定，并加以披露。现金等价物的确认标准如有变更，应对其加以说明，并应披露确认标准变更对现金流量的影响程度。

二、说明

(一) 关于定义

本准则的定义部分包括“现金”、“现金等价物”和“现金流量”三个概念。本准则中还有一些比较重要的概念，如“经营活动”、“投资活动”、“筹资活动”等等，这些概念的定义在正文中交代。

1. 现金

现金是指企业的库存现金以及可以随时用于支付的存款。

会计上所说的现金通常指企业的库存现金。而现金流量表中的“现金”不仅包括“现金”账户核算的库存现金，还包括企业“银行存款”账户核算的存入金融企业、随时可以用于支付的存款，也包括“其他货币资金”账户核算的外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款和在途货币资金等其他货币资金。

应注意的是，银行存款和其他货币资金中有些不能随时用于支付的存款，如，不能随时支取的定期存款等，不应作为现金，而应列作投资；但通知存款应包括在现金范围内。

2. 现金等价物

现金等价物是指企业持有的期限短、流动性强、易于转换为已知金额现金、价值变动风险很小的投资。现金等价物虽然不是现金，但其支付能力与现金的差别不大，可视为现金。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。

一项投资被确认为现金等价物必须同时具备四个条件：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。其中，期限短，一般是指从购买日起，三个月内到期。例如可在证券市场上流通的三个月内到期的短期债券投资等。

3. 现金流量

现金流量是某一段时期内企业现金流入和流出的数量。如企业销售商品、提供劳务、出售固定资产、向银行借款等取得现金，形成企业的现金流入；购买原材料、接受劳务、购建固定资产、对外投资、偿还债务等而支付现金等，形成企业的现金流出。现金流量信息能够表明企业经营状况是否良好，资金是否紧缺，企业偿付能力大小，从而为投资者、债权人、企业管理者提供非常有用的信息。

应该注意的是，企业现金形式的转换不会产生现金的流入和流出，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，比如，企业用现金购买将于3个月内到期的国库券。

（二）关于现金流量的分类

本准则将现金流量分为三类，即，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。

1. 经营活动

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。

根据上述定义，经营活动的范围很广，它包括了企业投资活动和筹资活动以外的所有交易和事项。就工商企业来说，经营活动主要包括：销售商品、提供劳务、经营租赁、购买商品、接受劳务、广告宣传、推销产品、缴纳税款，等等。

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，在编制现金流量表时，应根据企业的实际情况，对现金流量进行合理的归类。由于金融保险企业比较特殊，本准则对金融保险企业经营活动的认定作了提示。

2. 投资活动

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。这里所指的长期资产是指固定资产、在建工程、无形资产、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。

投资活动主要包括：取得和收回投资、购建和处置固定资产、无形资产和其他长期资产，等等。

3. 筹资活动

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，包括实收资本（股本）、资本溢价（股本溢价）。与资本有关的现金流入和流出项目，包括吸收投资、发行股票、分配利润等。

这里“债务”是指企业对外举债所借入的款项，如发行债券、向金融企业借入款项以及偿还债务等。

（三）关于经营活动产生的现金流量

1. 销售商品、提供劳务收到的现金

销售商品、提供劳务收到的现金一般包括：收回当期的销售货款和劳务收入款，收回前期销售货款和劳务收入款，以及转让应收票据所取得的现金收入等。发生销货退回而支付的现金应从销售商品或提供劳务收入款中扣除。

本项目不包括随销售收入和劳务收入一起收到的增值税销项税额。这部分税款已单设项目反映。

企业当期销售货款或劳务收入款可用如下公式计算得出：

$$\begin{aligned} \text{销售商品、提供} & \quad \text{当期销售商品或提供} & \quad \text{当期收到前期} & \quad \text{当期收到前期} \\ \text{收到的现金} & = \text{劳务收到现金收入} & + \text{的应收账款} & + \text{的应收票据} \\ & & \text{当期的} & \text{当期因销售退回} & \text{当期收回前期} \\ & & + \text{预收账款} & - \text{而支付的现金} & + \text{核销的坏账损失} \end{aligned}$$

上述公式中的各项目，除坏账损失外，均不包括与商品销售和提供劳务收入同时应收的增值税销项税额。

例如，某企业本期商品销售收入为 280 万元，以银行存款收讫，应收票据期初余额为 27 万元，期末余额为 6 万元，应收账款期初余额为 100 万元，期末余额为 40 万元，年度内核销的坏账损失为 2 万元。另外，当期因商品质量问题发生退货价款 3 万元，货款已通过银行转账支付（本例中的各项数据均不含增值税销项税额）。

本期销售商品收到的现金	2 800 000
加：当期收到前期的应收票据(270 000-60 000)	210 000
当期收到前期的应收账款(1000 000-400 000-20 000)	580 000)
减：当期因销售退回支付的现金	30 000
销售商品、提供劳务收到的现金	3 560 000

应该注意的是，如果应收账款或应收票据的期初期末差额为负数，则上述式子中“当期收到前期的应收票据”和“当期收到前期的应收账款”的数字应为零，而不能填列负数。式中各项数字均不包括增值税，收到和退回的增值税款在“收到的增值税销项税额和退回的增值税款”项目中反映。

2. 收到的租金

本项目反映企业收到的经营租赁的租金收入。

3. 收到的增值税销项税额和退回的增值税款

企业销售商品收到的增值税销项税额以及出口产品按规定退税而取得的现金，应单独反映。为便于计算这一项目的现金流量，企业应在“应收账款”和“应收票据”科目下分设“货款”和“增值税”两个明细科目。“应收账款（应收票据）——货款”科目用以调整计算销售、提供劳务收到的现金。

例如，企业销售一批商品，单价 1000 元，数量为 100 件，增值税税率为 17%，货款以现金收讫；前期销售商品一批，价款为 20 万元，其应收账款（含增值税）为 3.4 万元，本期以现金方式收讫；另外，前期出口商品一批，已交纳增值税，按规定应退增值税 0.85 万元，前期未退，本期以转账方式收讫。

本期增值税（ $1000 \times 100 \times 17\%$ ）	17000
加：收回前期应收增值税	34 000
收回出口退税	8 500
当期增值税销项税额及出口退税	59 500

4. 收到的除增值税以外的其他税费返还

企业除增值税税款退回外，还有其他的税费返还，如所得税、消费税、关税和教育费附加返还款等。这些返还的税费按实际收到的款项在本项目中反映。

5. 购买商品、接受劳务支付的现金

购买商品、接受劳务支付的现金，包括当期购买商品支付的现金、当期支付的前期购买商品的应付款以及为购买商品而预付的现金等。

因购买商品或接受劳务而同时支付的、能够抵扣增值税销项税额的进项税额，在“支付的增值税款”项目中反映。如果购买商品或接受劳务时，其中所含的增值税进项税额不能抵扣增值税销项税额，则仍在本项目中反映。

企业当期购买商品、接受劳务支付的现金可通过以下公式计算得出：

$$\begin{aligned} \text{购买商品、接受} & \quad \text{当期购买商品、接} & \quad \text{当期支付前} \\ \text{劳务支付的现金} & = \text{受劳务支付的现金} & + \text{期的应付票据} \\ & & + \text{当期预} & \quad \text{当期因购货退} \\ & & + \text{付的账款} & - \text{回收到的现金} \end{aligned}$$

上述公式中所列各项均不包括可以抵扣增值税销项税额的增值税进项税额。

例如，某公司当期购买原材料，货款为 15 万元，增值税为 2.55 万元，价款用银行转账支票支付；本期支付应付票据 10 万元（不含增值税）；用银行汇票支付材料价款，收到银行转来银行汇票多余款收账通知，余款 0.0234 万元，材料及运费 9.98 万元，其相应的增值税为 1.6966 万元；购买工程用物资 15 万元（含增值税），货款已用银行存款支付。则购买商品、接受劳务所支付的现金可计算如下：

当期购买商品支付的现金	150 000
	99 800
加：当期支付的应付账款	0
当期支付的应付票据	100 000
购买商品、接受劳务支付的现金	349 800

6. 经营租赁所支付的现金

企业经营租赁所支付的租金按当期实际支付的款项反映。

7. 支付给职工以及为职工支付的现金

本项目反映企业以现金方式支付给职工的工资和为职工支付的其他现金。支付给职工的工资包括工资、奖金以及各种补贴等；为职工支付的其他现金，如企业为职工缴纳的养老、失业等社会保险基金、企业为职工缴纳的商业保险金等。

在建工程人员的工资及奖金应在“购建固定资产支付的现金”项目中反映。

例如，某企业本期实际支付工资 50 万元，各种奖金 20 万元，其中经营人员工资 30 万元，奖金 15 万元，在建工程人员工资 20 万元，奖金 5 万元。

经营人员工资	300 000
奖金	150 000
本期支付的职工工资	450 000

8. 支付的增值税款

本项目反映企业购买商品实际支付的能够抵扣增值税销项税额的增值税进项税额，以及实际缴纳的增值税税款。为便于计算这一项目的现金流量，企业应在“应付账款”和“应付票据”科目下分设“货款”和“增值税”两个明细科目。“应付账款（应付票据）——货款”科目用以调整计算购买商品、接受劳务支付的现金。

投资活动支付的增值税应在投资活动现金流量中列示，不在本项目中反映。

例如，企业购买材料一批，价值 100 万元，增值税税率为 17%，收到增值税发票，全部价款以银行存款付讫；又购买一小规模纳税人产品一批，价值 20 万元，价款未付。本期以转账支票支付应付票据（含增值税）1.17 万元，其中增值税款为 0.17 万元，增值税发票已收到；当期向税务机关交纳增

值税 3.4 万元。

当期购货支付的增值税 (1000 000 × 17%)	170 000
本期支付应付票据所含增值税	1700
当期向税务机关缴纳的增值税	34 000
支付的增值税款合计	205 700

9. 支付的所得税款

本项目反映企业当期实际支付的所得税。

例如，企业期初未交所得税 28 万元；本期发生的所得税 310 万元已全部交纳；期末未交所得税 12 万元。

本期发生的并交纳的所得税	3 100 000
加：前期发生本期交纳的所得税 (280 000-120 000)	160 000
当期交纳的所得税	3 260 000

10. 支付的除增值税、所得税以外的其他税费

本项目反映企业按国家有关规定于当期实际支付的除增值税、所得税以外的其他各种税款。包括本期发生并实际支出的税金和当期支付以前各期发生的税金以及预付的税金。

对有关投资项目发生的税金支出，不应列为经营活动的现金流量，应在有关投资项目中列示。如交纳的投资方向调节税，应在“购建固定资产所支付的现金”项目中反映。

11. 支付的其他与经营活动有关的现金

除上述主要项目外，企业还有一些项目，如管理费用等现金支出，可在“支付的其他与经营活动有关的现金”项目中反映。

(四) 投资活动产生的现金流量

1. 收回投资所收到的现金

企业收回的投资款项中包括两部分内容，一是投资本金，二是投资收益。除投资本金在本项目反映外，与投资本金一起收回的投资收益也应在本项目反映。但债券投资本金与利息，一般易于分清，其债券利息收入应与本金分开，在“取得债券利息收入所收到的现金”项目中单独反映。

本项目按实际收回的投资额反映。例如，某项权益性投资本金为 500 万元，企业出售该投资，收回的全部投资金额为 480 万元，本项目即按 480 万元填列；若收回的全部金额为 540 万元，本项目即按 540 万元填列。

2. 分得股利或利润所收到的现金

本项目反映因对外投资而分得的股利或利润。

例如，企业期初长期投资余额 2 000 万元，均为股票投资，其中 1500 万元投资于 A 企业，占其股本的 75%，采用权益法核算，另外 200 万元和 300 万元分别投资于 B 企业和 C 企业，各占接受投资企业总股本的 5% 和 10%，采用成本法核算；期末长期投资余额为 2 920 万元，当年 A 企业盈利 2 000 万元，分配现金股利 800 万元，B 企业亏损没有分配股利，C 企业盈利 600 万元，分配现金股利 200 万元。企业已如数收到现金股利。

A 企业实际分回投资收益 (8 000 000 × 75%)	6 000 000
B 企业实际分回投资收益	0
C 企业实际分回投资收益 (2 000 000 × 10%)	200 000
当年实际收到的投资收益总额	6 200 000

3. 取得债券利息收入所收到的现金

本项目反映企业债券投资所取得的现金利息收入。包括在现金等价物范围内的债券投资，其利息收入也应在本项目中反映。

4. 处置固定资产、无形资产和其他长期资产而收到的现金净额

本项目反映出出售固定资产、无形资产和其他长期资产所取得的现金扣除为出售这些资产而支付的有关费用后的净额。本项目还包括固定资产报废、毁损的变卖收益以及遭受灾害而收到的保险赔偿收入等。

例如，某公司出售一台不需用设备，收到价款 30 万元，该设备原价 40 万元，已提折旧 15 万元。支付该项设备拆卸费用 0.2 万元，运输费用 0.08 万元，设备已由购入单位运走。

出售固定资产收到的款项	300 000
支付该项设备的清理费用	2 800
出售固定资产的现金净额	297 200

如处置固定资产、无形资产和其他长期资产所收回的现金净额为负数，则应作为投资活动现金流出项目反映，列在“支付的其他与投资活动有关的现金”中。

5. 购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金

企业为购建固定资产而支付的款项，包括购买机器设备所支付现金及增值税款、建造工程支付的现金、支付在建工程人员的工资等现金支出。

购买无形资产支付的现金，包括企业购入或自创取得各种无形资产的实际现金支出。

例如，某公司购入房屋一幢，价款 1850 万元，通过银行转账 1800 万元，其他价款用公司产品抵偿。为在建厂房购进建筑材料一批，价值为 160 万元（含增值税），价款已通过银行转账支付。

购买房屋	18000 000
在建工程购买材料	1600 000
购建固定资产支付的现金	19 600 000

购建固定资产项目中，不包括融资租赁租入固定资产所支付的租金。融资租赁租入固定资产所支付的租金，应在筹资活动的现金流量中反映。

6. 权益性投资所支付的现金

本项目反映企业购买股票等权益性投资所支付的现金。

7. 债权性投资所支付的现金

本项目反映企业购买的除现金等价物以外的债券而支付的现金。企业购买债券的价款中含有债券利息的，以及溢价或折价购入的，均按实际支付的金额反映。

例如，企业购买某银行发行的金融债券，总面值 200 万元，票面利率 8%，该债券溢价发行，发行价为每百元 102 元。

该例中企业实际支付的现金为 204 万元。

8. 其他与投资活动有关的现金收入与支出

除上述各项投资活动以外，企业还会发生一些其他投资活动项目的现金收入和现金支出。这些收入和支出分别在“收到的其他与投资活动有关的现金”项目和“支付的其他与投资活动有关的现金”项目反映。

（五）筹资活动产生的现金流量

1. 吸收权益性投资所收到的现金

本项目反映企业通过发行股票等方式筹集资本所收到的现金。其中，股

份有限公司公开募集股份，须委托金融企业进行公开发行，由金融企业直接支付的手续费、宣传费、咨询费、印刷费等费用，从发行股票取得的现金收入中扣除，以净额列示。

例如，某股份有限公司对外公开募集股份 1000 万股，每股 1 元，发行价每股 1.1 元，代理发行的证券公司为其支付的各种费用，共计 15 万元。

发行总额 (10 000 000 × 1.1)	11 000 000
减：发行费用	150 000
发行股票取得的现金	10 850 000

2. 发行债券所收到的现金

本项目反映企业发行债券筹集资金收到的现金。本项目以发行债券实际收到的现金列示。委托金融企业发行债券所花费的费用，应与发行股票所花费的费用一样处理，即，发行债券取得的现金，应扣除代理发行公司代付的费用后以净额列示。

例如，某企业为建设一新项目，批准发行 2 000 万元的长期债券。该企业与一证券公司签署协议，委托该证券公司代理发行，发行手续费为发行总额的 3.5%，宣传及印刷费由证券公司代为支付，并从发行总额中扣除。该企业至委托协议签署为止，已支付咨询费、公证费等 0.58 万元。证券公司按面值发行，价款全部收到，支付宣传及印刷费等各种费用 11.42 万元。按协议将发行款划至企业在银行的存款账户上。

发行总额	20 000 000
减：发行手续费 (20 000 000 × 3.5%)	700 000
证券公司代付的各种费用	114 200
发行债券所收到的现金	19 185 800

本例中，已支付的咨询费、公证费等 0.58 万元，应在“发生筹资费用所支付的现金”项目中反映。

3. 借款收到的现金

本项目反映企业举借各种短期、长期借款所收到的现金。

4. 偿还债务所支付的现金

本项目反映企业偿还债务所支付的现金，包括：归还金融企业借款、偿付企业到期的债券等。

本项目按企业当期实际支付的偿债金额填列。对于以非现金偿付的债务应在报表附注中说明。

因借款而发生的利息支出，不在本项目反映，而列入“偿付利息所支付的现金”项目中。

5. 发生筹资费用所支付的现金

本项目反映企业为发行股票、债券或向金融企业借款等筹资活动发生的各种费用，如咨询费、公证费、印刷费等。这里所说的现金支出是指资金到达企业之前发生的前期费用，不包括利息支出和股利支出。前述委托金融企业发行股票或债券而由金融企业代付的费用，应在筹资款项中抵扣，不包括在本项目内。

上述发行债券所收到现金的举例中，支付的咨询费、公证费等 5 800 元在本项目反映。

6. 分配股利或利润所支付的现金

本项目反映企业当期实际支付的现金股利以及分配利润所支付的现金。

例如，公司期初应付现金股利为 21 万元，本期宣布并发放现金股利 50 万元，期末应付现金股利 12 万元。

本期宣布并发放的股利	500 000
加：本期支付的前期应付股利（210 000-120 000）	90 000
当期支付的现金股利	590 000

7. 偿付利息所支付的现金

本项目反映企业用现金支付的借款利息、债券利息等。

不同用途的借款，其利息的开支渠道不一样，如在建工程、财务费用，但均应在本项目反映。

8. 融资租赁所支付的现金

本项目反映融资租赁租入固定资产所支付的现金。包括支付的当期应付租金和前期应付未付而于本期支付的租金。

例如，企业通过融资租赁方式，添置一台设备，按合同规定，每半年支付一次租金，期末支付，总额为 120 万元，分 10 期付清。

每期的租金=1200 000 ÷ 10=120 000 元

假如第二期的租金当期未付而于第二年年年初支付，第二年的租金都于当期支付，则第二年支付的租金为 360 000 元。

9. 减少注册资本所支付的现金

企业由于经营状况发生变化，如发生重大亏损短期内无力弥补或缩小经营规模等，企业经向有关部门申请可依法减资。因缩小经营规模而由股东抽回资本所发生的现金支出，在本项目反映。

10. 与筹资活动有关的其他现金收入与支出

除上述各项筹资活动以外，企业还会发生一些其他与筹资活动项目有关的现金收入和现金支出。这些收入和支出分别在“收到的其他与筹资活动有关的现金”项目和“支付的其他与筹资活动有关的现金”项目反映。

（六）关于购买和处置子公司及其他营业单位

购买和处置子公司及其他营业单位属于投资活动，其产生的现金流量，应在现金流量表的投资活动类别中“权益性投资所支付的现金”或“权益性投资所收到的现金”项目下反映。

整体购买一个单位，其结算方式是多样的，如购买方全部以现金支付或一部分以现金支付而另一部分以实物清偿。同时，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金额反映。

例如，企业购买子公司，出价 150 万元，全部以银行存款转账支付。该子公司的有关资料如表。

资产负债表

资产	金额	负债及所有者权益	金额
现金及银行存款	150000	短期借款	400000
存货	300000	应付账款	500000
固定资产原价	3000000	长期应付款	200000
减：累计折旧	1500000	实收资本	1200000
长期投资	600000	资本公积	200000
其他资产	50000	盈余公积	100000
资产总额	2600000	负债及所有者权益总额	2600000

该子公司有 15 万元的现金及银行存款，没有现金等价物，企业的实际现金流出为：

购买子公司出价	1500 000
减：子公司持有的现金和现金等价物	150 000
购买子公司支付的现金	1350 000

本准则要求在现金流量表附注中以总额披露当期购买和处置子公司及其他营业单位的下列内容：（1）购买（或处置）价格；（2）购买（或处置）价格中以现金清偿的部分；（3）购买（或处置）子公司及其他营业单位所取得的现金；（4）购买（或处置）子公司及其他营业单位按主要类别分类的非现金资产和负债。

本例中，企业应作如下披露：

购买子公司的基本情况：

购买价格	1500 000
购买价格中以现金清偿的部分	1500 000
购买子公司所取得的现金	150 000
非现金资产：存货	300 000
固定资产原价	3 000 000
减：累计折旧	1500 000
长期投资	600 000
其他资产	50 000
负债：短期借款	400 000
应付账款	500 000
长期应付款	200 000

企业处置子公司及其他营业单位时，可适当参照上述作法进行处理。

（七）关于金融保险企业的现金流量

金融保险企业经营活动的性质和内容都与工商企业不同，从而直接影响现金流量的分类。例如，利息支出在工商企业应作为筹资活动，而在金融企业，利息支出是其经营活动的主要支出，应列入经营活动现金流量。再如，银行等金融企业吸收的存款是其主要经营业务，应作为经营活动的现金流量反映。因此，为了满足金融保险企业的特殊要求，对金融保险企业特有项目现金流量以及归类单独作了规定。金融企业可根据本行业的特点及现金流量

项目的实际情况，进行适当的归类。

为此，本准则列举了金融企业中属于经营活动现金流量的项目：

- (1) 对外发放的贷款和收回的贷款；
- (2) 吸收的存款和支付的存款本金；
- (3) 同业存款及存放同业款项；
- (4) 向其他金融企业拆借的资金；
- (5) 利息收入和利息支出；
- (6) 收回的已于前期核销的贷款；
- (7) 经营证券业务的企业，买卖证券所收到或支出的现金；
- (8) 融资租赁所收到的现金。

保险企业与保险金、保险索赔、年金退款和其他保险利益条款有关的现金收入和现金支出项目，应作为经营活动的现金流量。

(八) 关于现金流量表的编制

1. 关于现金流量以总额或净额反映

现金流量一般应当以总额反映，从而全面揭示企业现金流量的方向、规模和结构。但是，对于那些代客户收取或支付的现金以及周转快、金额大、期限短的项目的现金收入和现金支出应当以净额列示。因为这些现金流量项目周转快，在企业停留的时间短，企业加以利用的余地比较小，净额更能说明其对企业支付能力、偿债能力的影响；反之，如果以总额反映，反而会对评价企业的支付能力和偿债能力、分析企业的未来现金流量产生误导。这些项目包括银行发放的短期贷款和吸收的活期储蓄存款等。还有代客户收取或支付的款项等，如证券公司代收的客户证券买卖交割费、印花税等；旅游公司代游客支付的房费、餐费、交通费、文娱费、行李托运费、门票费、票务费、签证费等费用。

金融企业由于其存贷款业务的数额巨大，比较频繁，因而其下列项目应以净额列示：

- (1) 短期贷款发放与收回；
- (2) 活期存款的吸收与支付；
- (3) 同业存款和存放同业款项的存取；
- (4) 向其他金融企业拆借资金；
- (5) 经营证券业务的企业，证券的买入与卖出；
- (6) 委托存款与委托贷款。

2. 关于汇率变化对现金的影响

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。本准则规定，折算外币现金流量时，应采用现金流量发生日的汇率或平均汇率；同时规定，汇率变动对现金的影响，应作为调节项目，在现金流量表中单独列示。

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平均汇率，而现金流量表最后一行“现金及现金等价物净增加额”中外币现金净增加额是按期末汇率折算的。这两者的差额即为汇率变动对现金的影响。

例如，某企业当期出口商品一批，售价 100 万美元，收汇当日汇率为 1 8.25，当期进口货物一批，价值 50 万美元，结汇当日汇率为 1 8.30，资产负债表日汇率为 1 8.31。假如当期没有其他业务发生。

本例中，汇率变动对现金的影响：

经营活动流入的现金（美元）	1000 000
汇率变动（8.31-8.25）	<u>× 0.06</u>
汇率变动对现金流入的影响额（人民币）	60 000
经营活动流出的现金（美元）	500 000
汇率变动（8.31-8.30）	<u>× 0.01</u>
汇率变动对现金流出的影响额（人民币）	5 000
汇率变动对现金的影响额	55 000

报表中：

经营活动流入的现金	8 250 000
经营活动流出的现金	4 150 000
经营活动产生的现金流量净额	4 100 000
汇率变动对现金的影响	55 000
现金及现金等价物净增加额	4 155 000

报表附注中：

现金及现金等价物净增加情况：

银行存款的期末余额（500 000 × 8.31）	4 155 000
银行存款的期初余额	0
现金及现金等价物净增加额	4 155 000

从上例可看出，报表中的最后一项“现金及现金等价物净增加额”数额与报表附注中“现金及现金等价物净增加额”数额相等，应当核对相符。

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，可以通过报表附注中“现金及现金等价物净增加额”数额与报表中“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”。

3. 特殊项目

特殊项目是指那些特殊的、不经常发生的项目。如自然灾害损失、保险赔款等。

特殊项目的现金流量，应根据其性质，分别归并到经营活动、投资活动或筹资活动的现金流量项目中反映。

4. 关于经营活动现金流量的列报方法

编制现金流量表时，经营活动现金流量的列报方法有两种，一是直接法，二是间接法。这两种方法通常也称为现金流量表的编制方法。直接法是通过现金收入和支出的主要类别反映来自企业经营活动的现金流量。一般是以利润表中的营业收入为起算点，调整与经营活动有关的项目的增减变动，然后计算出经营活动的现金流量。间接法是以本期净利润为起算点，调整不涉及现金的收入、费用、营业外收支以及有关项目的增减变动，据此计算出经营活动的现金流量。

本准则规定采用直接法，同时要求在现金流量表附注中披露将净利润调节为经营活动现金流量的信息，也就是用间接法来计算经营活动的现金流量。

5. 现金流量表的编制程序

（1）工作底稿法

采用工作底稿法编制现金流量表，就是以工作底稿为手段，以利润表和资产负债表数据为基础，对每一项目进行分析并编制调整分录，从而编制出现金流量表。

在直接法下，整个工作底稿纵向分成三段，第一段是资产负债表项目，其中又分为借方项目和贷方项目两部分；第二段是利润表项目；第三段是现金流量表项目。工作底稿横向分为五栏，在资产负债表部分，第一栏是项目栏，填列资产负债表各项目名称；第二栏是期初数，用来填列资产负债表项目的期初数；第三栏是调整分录的借方；第四栏是调整分录的贷方；第五栏是期末数，用来填列资产负债表项目的期末数。在利润表和现金流量表部分，第一栏也是项目栏，用来填列利润表和现金流量表项目名称；第二栏空置不填；第三、第四栏分别是调整分录的借方和贷方；第五栏是本期数，利润表部分这一栏数字应和本期利润表数字核对相符，现金流量表部分这一栏的数字可直接用来编制正式的现金流量表。

采用工作底稿法编制现金流量表的程序是：

第一步，将资产负债表的期初数和期末数过入工作底稿的期初数栏和期末数栏；

第二步，对当期业务进行分析并编制调整分录。调整分录大体有这样几类：第一类涉及利润表中的收入、成本和费用项目以及资产负债表中的资产、负债及所有者权益项目，通过调整，将权责发生制下的收入费用转换为现金基础；第二类是涉及资产负债表和现金流量表中的投资、筹资项目，反映投资和筹资活动的现金流量；第三类是涉及利润表和现金流量表中的投资和筹资项目，目的是将利润表中有关投资和筹资方面的收入和费用列入到现金流量表投资、筹资现金流量中去。此外，还有一些调整分录并不涉及现金收支，只是为了核对资产负债表项目的期末期初变动。

在调整分录中，有关现金和现金等价物的事项，并不直接借记或贷记现金，而是分别记入“经营活动产生的现金流量”、“投资活动产生的现金流量”、“筹资活动产生的现金流量”有关项目，借记表明现金流入，贷记表明现金流出；

第三步，将调整分录过入工作底稿中的相应部分；

第四步，核对调整分录，借贷合计应当相等，资产负债表项目期初数加减调整分录中的借贷金额以后，应当等于期末数；

第五步，根据工作底稿中的现金流量表项目部分编制正式的现金流量表。

（2）T形账户法

采用T形账户法，就是以T形账户为手段，以利润表和资产负债表数据为基础，对每一项目进行分析并编制调整分录，从而编制出现金流量表。采用T形账户法编制现金流量表的程序如下：

第一步，为所有的非现金项目（包括资产负债表项目和利润表项目）分别开设T形账户，并将各自的期末期初变动数过入各该账户；

第二步，开设一个大的“现金及现金等价物”T形账户，每边分为经营活动、投资活动和筹资活动三个部分，左边记现金流入，右边记现金流出。与其他账户一样，过入期末期初变动数；

第三步，以利润表项目为基础，结合资产负债表分析每一个非现金项目的增减变动，并据此编制调整分录；

第四步，将调整分录过入各 T 形账户，并进行核对，该账户借贷相抵后的余额与原先过入的期末期初变动数应当一致；

第五步，根据大的“现金及现金等价物”T 形账户编制正式的现金流量表。

6. 关于报表附注披露的信息

(1) 不涉及现金收支的投资和筹资活动

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，应在报表附注中披露。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。如融资租赁设备，记入“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。

不涉及现金收支的投资和筹资活动的业务主要有：以固定资产偿还债务、以对外投资偿还债务、以固定资产进行长期投资、以存货偿还债务、融资租赁固定资产、接受捐赠非现金资产等。

(2) 将净利润调节为经营活动的现金流量

正如前述，企业应在报表附注中，通过债权债务变动、存货变动、应计及递延项目、投资和筹资现金流量相关的收益或费用项目，将净利润调节到经营活动的现金流量。

在净利润基础上进行调整的主要项目包括：(1) 计提的坏账准备或转销的坏账；(2) 固定资产折旧；(3) 无形资产摊销；(4) 处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损益；(5) 固定资产报废损失；(6) 财务费用；(7) 投资损益；(8) 递延税款；(9) 存货；(10) 经营性应收项目；(11) 经营性应付项目；(12) 增值税净额。

调节公式是：

经营活动产生=净+计提的坏账准+当期计提的+无形资现金流量净额 利润 备或转销的坏账 固定资产折旧 产摊销+待摊费+处置固定资产、无形资产和

+固定资产用摊销 其他长期资产的损失（减：收益） 报废损失+财务+投资损失+递延税款贷项+存货的减少费用（减：收益）（减：借项）（减：增加）

+经营性应收项目+经营性应付项目的减少（减：增加） 增加（减：减少）

+增值税增加净额+其他不减少现（减：减少净额） 金的费用、损失公式中的增值税增加净额，是指本期收到的增值税款与支付的增值税款之间的差额。

(3) 现金流量净增加额

本准则规定，应在报表附注中提供“现金及现金等价物净增加额”信息，这是通过对现金、银行存款、其他货币资金账户以及现金等价物的期末余额与期初余额比较得来的。

很显然，“现金、银行存款、其他货币资金”等项，应是指符合本准则“现金”定义的现金、银行存款、其他货币资金，不能随时用于支付的存款，应当作为投资处理。

附注中的“现金及现金等价物净增加额”与现金流量表中最后一项“五、现金及现金等价物净增加额”存在勾稽关系，即金额相等。

（九）现金流量表中增值税项目的简化

为简化现金流量表的编制程序，对增值税项目的列示，可以作如下调整：

1. 取消“经营活动产生的现金流量”类别下的“收到的增值税销项税额和退回的增值税款”项目，企业销售商品、提供劳务取得的增值税销项税额，并入“销售商品、提供劳务收到的现金”项目中。

2. 将“收到的除增值税以外的其他税费返还”项目，改为“收到的税费返还”项目，反映企业按规定收到的增值税、所得税等税费的返还。

3. 将“支付的增值税”项目，改为“实际缴纳的增值税款”项目，反映企业实际上交税务部门的增值税款。企业购买商品、接受劳务实际支付的增值税，在“购买商品、接受劳务支付的现金”项目反映。

4. 取消“补充资料”中的“增值税增加净额（减：减少）”项目，增值税有关内容分别在“经营性应收项目的减少（减：增加）”项目和“经营性应付项目的增加（减：减少）”项目反映。

三、现金流量表编制举例

（一）资料：

1. 某公司为一般纳税人。19×0年12月31日资产负债表如下：

(6) 公司将短期投资(全部为股票投资) 15 000 元兑现, 收到本金 15 000 元, 投资收益 1500 元, 均存入银行。

(7) 购入不需安装的设备 1 台, 价款 85 470 元, 支付的增值税 14 530 元, 支付包装费、运费 1000 元。价款及包装费、运费均以银行存款支付。设备已交付使用。

(8) 购入工程物资一批, 价款 150000 元(含已缴纳的增值税), 已用银行存款支付。

(9) 工程应付工资 200 000 元, 应付职工福利费 28 000 元, 应付固定资产投资方向调节税 100 000 元。

(10) 工程完工, 计算应负担的长期借款利息 150 000 元。该项借款本息未付。

(11) 一项工程完工, 交付生产使用, 已办理竣工手续, 固定资产价值 1400 000 元。

(12) 基本生产车间 1 台机床报废, 原价 200 000 元, 已提折旧 180 000 元, 清理费用 500 元, 残值收入 800 元, 均通过银行存款收支。该项固定资产已清理完毕。

(13) 从银行借入 3 年期借款 400 000 元, 借款已入银行账户, 该

(28) 收到应收账款 51 000 元(不含增值税), 存入银行, 按应收账款余额的 3‰ 计提坏账准备。

(29) 用银行存款支付产品展览费 10 000 元。

(30) 计算并结转本期完工产品成本 1282 400 元。没有期初在产品, 本期生产的产品全部完工入库。

(31) 广告费 10 000 元, 已用银行存款支付。

(32) 公司采用商业承兑汇票结算方式销售产品一批, 价款 250 000 元, 增值税额为 42 500 元, 收到 292 500 元的商业承兑汇票 1 张, 产品实际成本 150 000 元。

(33) 公司将上述承兑汇票到银行办理贴现, 贴现息为 20 000 元。

(34) 提取现金 50 000 元, 准备支付退休费。

(35) 支付退休金 50 000 元, 未统筹。

(36) 公司本期产品销售应交纳的教育费附加为 2 000 元。(37) 用银行存款交纳增值税 100 000 元; 教育费附加 2 000 元。(38) 结转本期产品销售成本 750 000 元。

(39) 计算并结转应交所得税(税率为 33%) 102 399 元。(40) 将各收支科目结转本年净利润 237 901 元。

(41) 提取法定盈余公积金 23 790.10 元, 公益金 11 895.05 元。(42) 将利润分配各明细科目的余额转入“未分配利润”明细科目, 结转本年利润。

(43) 偿还长期借款 1000 000 元。

(44) 用银行存款交纳所得税 97 089 元。

根据上述资料用直接法编制现金流量表。

(二) 根据上述资料编制会计分录和比较资产负债表、利润表

1. 根据前述业务编制会计分录

(1)借: 应付票据——货款	100 000
贷: 银行存款	100 000

(2)借：材料采购	150 000
应交税金——应交增值税(进项税额)	25 500
贷：银行存款	175 500
(3)借：原材料	95 000
材料成本差异	5 000
贷：材料采购	100 000
(4)借：材料采购	99 800
银行存款	234
应交税金——应交增值税(进项税额)	16 966
贷：其他货币资金	117 000
借：原材料	100 000
贷：材料采购	99 800
材料成本差异	200
(5)借：应收账款——货款	300 000
——增值税	51 000
贷：产品销售收入	300 000
应交税金——应交增值税(销项税额)	51 000
(6)借：银行存款	16 500
贷：短期投资	15 000
投资收益	1500
(7)借：固定资产	101 000
贷：银行存款	101 000
(8)借：在建工程	150 000
贷：银行存款	150 000
(9)借：在建工程	328 000
贷：应付工资	200 000
应付福利费	28 000
应交税金——固定资产投资方向调节税	100 000
(10)借：在建工程	150 000
贷：长期借款——应付利息	150 000
(11)借：固定资产	1 400 000
贷：在建工程	1400 000
(12)借：固定资产清理	20 000
累计折旧	180 000
贷：固定资产	200 000
借：固定资产清理	500
贷：银行存款	5 00
借：银行存款	800
贷：固定资产清理	800
借：营业外支出——处理固定资产净损失	19 700
贷：固定资产清理	19 700
(13)借：银行存款	400 000

	贷：长期借款	400 000
(14)	借：银行存款	819 000
	贷：产品销售收入	700 000
	应交税金——应交增值税(销项税额)	119 000
(15)	借：银行存款	200 000
	贷：应收票据——货款	200 000
(16)	借：银行存款	30 000
	贷：投资收益	30 000
(17)	借：固定资产清理	250 000
	累计折旧	150 000
	贷：固定资产	400 000
	借：银行存款	300 000
	贷：固定资产清理	300 000
	借：固定资产清理	50 000
	贷：营业外收入——处理固定资产净收益	50 000
(18)	借：短期借款	250 000
	预提费用	12 500
	贷：银行存款	262 500
(19)	借：现金	500 000
	贷：银行存款	500 000
(20)	借：应付工资	500 000
	贷：现金	500 000
(21)	借：生产成本	275 000
	制造费用	10 000
	管理费用	15 000
	贷：应付工资	300 000
(22)	借：生产成本	38 500
	制造费用	1 400
	管理费用	2 100
	贷：应付福利费	2 000
(23)	借：财务费用	21 500
	贷：预提费用	11 500
	长期借款——应付利息	10 000
(24)	借：生产成本	700 000
	贷：原材料	700 000
	借：制造费用	50 000
	贷：低值易耗品	50 000
(25)	当期领用材料应负担的材料成本差异为：	
	原材料应负担： $700\ 000 \times 5\% = 35\ 000$	
	低值易耗品应负担： $50\ 000 \times 5\% = 2\ 500$	
	借：生产成本	35 000
	制造费用	2 500
	贷：材料成本差异	37 500
(26)	借：管理费用——无形资产摊销	60 000

	贷：无形资产	60 000
	借：管理费用——印花税	10 000
	制造费用——固定资产修理费	90 000
	贷：待摊费用	100 000
(27)	借：制造费用——折旧费	80 000
	管理费用——折旧费	20 000
	贷：累计折旧	100 000
(28)	借：银行存款	51 000
	贷：应收账款——货款	51 000
	借：管理费用——坏账损失	900
	贷：坏账准备	900
(29)	借：产品销售费用	10 000
	贷：银行存款	10 000
(30)	借：生产成本	233 900
	贷：制造费用	233 900
	借：产成品	1282 400
	贷：生产成本	1282 400
(31)	借：产品销售费用——广告费	10 000
	贷：银行存款	10 000
(32)	借：应收票据——货款	250 000
	——增值税	42 500
	贷：产品销售收入	250 000
	应交税金——应交增值税(销项税额)	42 500
(33)	借：财务费用	20 000
	银行存款	272 500
	贷：应收票据——货款	250 000
	——增值税	42 500
(34)	借：现金	50 000
	贷：银行存款	50 000
(35)	借：管理费用——劳动保险费	50 000
	贷：现金	50 000
(36)	借：产品销售税金及附加	2 000
	贷：其他应交款——应交教育费附加	2 000
(37)	借：应交税金——应交增值税(已交税金)	100 000
	其他应交款——应交教育费附加	2 000
	贷：银行存款	102 000
(38)	借：产品销售成本	750 000
	贷：产成品	750 000
(39)	借：产品销售收入	1250 000
	营业外收入	50 000
	投资收益	31 500
	贷：本年利润	1331 500
	借：本年利润	991 200
	贷：产品销售成本	750 000

产品销售费用	20 000
产品销售税金及附加	2 000
管理费用	158 000
财务费用	41 500
营业外支出	19 700
(40)本年应交所得税=(340 300 - 30 000) × 33%=102 399 元	
借：所得税	102 399
贷：应交税金——应交所得税	102 399
借：本年利润	102 399
贷：所得税	102 399
(41)本年应提法定盈余公积=237 901 × 10%	
=23 790.10	
借：利润分配——提取盈余公积	23 790.1
贷：盈余公积——一般盈余公积	23 790.1
本年应提公益金=237 901 × 5%=11 895.05	
借：利润分配——提取公益金	11 895.05
贷：盈余公积——公益金	11 895.05
(42)借：利润分配——未分配利润	35 685.15
贷：利润分配——提取盈余公积	23 790.10
利润分配——提取公益金	11 895.05
借：本年利润	237 901
贷：利润分配——未分配利润	237 901
(43)借：长期借款	1000 000
贷：银行存款	1000 000
(44)借：应交税金——应交所得税	97 089
贷：银行存款	97 089

2. 编制比较资产负债表和比较利润表

资产负债表

编制单位：××公司

19×1年12月31日

单位：元

资产	行次	年初数	期末数	负债及所有者权益	行次	年初数	期末数
流动资产：				流动负债：			
货币资金	1	1406300	820745	短期借款	22	300000	50000
短期投资	2	15000		应付票据	23	200000	100000
应收票据	3	246000	46000	应付账款	24	953800	953800
应收账款	4	300000	600000	其他应付款	25	50000	50000
减：坏账准备	5	900	1800	应付工资	26	100000	100000
应收账款净额	6	299100	298200	应付福利费	27	10000	80000
预付账款	7	100000	100000	未交税金	28	30000	205344
其他应收款	8	5000	5000	其他未交款	29	6600	6600
存货	9	2580000	2574700	预提费用	30	1000	
待摊费用	10	100000		一年内到期的长期 负债	31	1000000	

(续)

资产	行次	年初数	期末数	负债及所有者权益	行次	年初数	期末数
流动资产合计	11	4751400	4144645	流动负债合计	32	2651400	1545744
长期投资：				长期负债			
长期投资	12	250000	250000	长期借款	33	600000	1160000
固定资产：							
固定资产原价	13	1500000	2401000				
减：累计折旧	14	400000	170000				
固定资产净值	15	1100000	2231000				
在建工程	16	1500000	728000	所有者权益：			
固定资产合计	17	2600000	2959000	实收资本	34	5000000	5000000
无形及递延资产：				盈余公积	35	150000	185685.1 5
无形资产	18	600000	540000	其中：公益金	36		11895.05
递延资产	19	200000	200000	未分配利润	37		202215.8 5
无形递延资产合计	20	800000	740000	所有者权益合计	38	5150000	5387901
资产总计	21	8401400	8093645	负债及所有者权益 总计	39	8401400	8093645

利润表

项目	行次	本年累计数
编报单位：××公司 19×1年 单位：元		
一、产品销售收入	1	1250000
减：产品销售成本	2	750000
产品销售费用	3	20000
产品销售税金及附加	4	2000
二、产品销售利润	5	478000
加：其他营业利润	6	
减：管理费用	7	158000
财务费用	8	41500
三、营业利润	9	278500
加：投资收益	10	31500
营业外收入	11	50000
减：营业外支出	12	19700
加：以前年度损益调整	13	
四、利润总额	14	340300
减：所得税	15	102399
五、净利润	16	237901

（三）编制现金流量表

1. 采用工作底稿法编制程序，具体步骤如下：

第一步，将资产负债表的期初数和期末数过入工作底稿的期初数栏和期末数栏；

第二步，对当期业务进行分析并编制调整分录。编制调整分录时，要以利润表项目为基础，从“产品销售收入”开始，结合资产负债表项目逐一进行分析。本例调整分录如下：

(1) 分析调整产品销售收入：

借：经营活动现金流量——销售商品收到的现金	1201000
应收账款——货款	249000
——增值税	51000
贷：产品销售收入	1250000
应收票据——货款	200000
未交税金	51000

利润表中的产品销售收入是按权责发生制反映的，应转换为现金制。为此，应调整应收账款和应收票据的增减变动。本例应收账款增加 300 000 元，其中“应收账款——货款”增加 249 000 元，应减少本期产品销售收入，“应收账款——增值税”增加 51 000 元，与未交税金相对应，而应收票据减少 200 000 元均系货款，应加回本期产品销售收入。

(2) 分析调整产品销售成本：

借：产品销售成本	750 000
----------	---------

应付票据——货款	100 000
贷：经营活动现金流量——购买商品支付的现金	844 700

存货	5 300
----	-------

应付票据减少 100 000 元，表明本期用于购买存货的现金支出增加 100 000 元；存货减少 5 300 元，表明本期消耗的存货中有 5 300 元是原先库存的，也即使购买商品支付的现金减少 5 300 元。

(3) 计算产品销售费用付现：

借：产品销售费用	20 000
贷：经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金	20 000

本例中利润表中所列销售费用与按现金制确认数相同。

(4) 调整本年产品销售税金及附加：

借：产品销售税金及附加	2 000
贷：经营活动现金流量——支付的除增值税、所得税以外的其他税费	2 000

本年支付的产品销售税金及附加。

(5) 调整管理费用：

借：管理费用	158 000
贷：经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金	158 000

管理费用中包含着不涉及现金支出的项目，此笔分录先将管理费用全额转入经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金，至于不涉及现金支出的项目，再分别进行调整。

(6) 分析调整财务费用：

借：财务费用	41 500
贷：经营活动现金流量——销售商品收到的现金	20 000
预提费用	11 500
长期借款	10 000

本期增加的财务费用中，有 20 000 元是票据贴现利息，由于在调整应收票据时已全额计入经营活动现金流量——销售商品收到的现金，所以要从“经营活动现金流量——销售商品收到的现金”项目内冲回，不能作为现金流出；预提费用 11 500 元和长期借款 10 000 元均系利息费用。

(7) 分析调整投资收益：

借：投资活动现金流量——分得股利或利润收到的现金	30 000
投资活动现金流量——收回投资所收到的现金	16 500
贷：投资收益	31 500
短期投资	15 000

投资收益应从利润表项目中调整出来，列入投资活动现金流量中。本例投资收益由两部分组成，一是分得现金股利 30 000 元，二是出售短期投资获利 1500 元。

(8) 分析调整所得税：

借：所得税	102 399
贷：未交税金	102 399

将利润表中的所得税调入未交税金。

(9) 分析调整营业外收入：

借：投资活动现金流量——处置固定资产收到的现金	300 000
累计折旧	150 000
贷：营业外收入	50 000
固定资产	400 000

编制现金流量表时，需对营业外收入和支出进行分析，以列入现金流量表的不同部分。本例中营业外收入 50 000 元是处置固定资产的利得，处置过程中收到的现金应列入投资活动现金流量中。

(10) 分析调整营业外支出：

借：营业外支出	19 700
投资活动现金流量——处置固定资产收到的现金	300
累计折旧	180 000
贷：固定资产	200 000

本例中营业外支出 19 700 元是处置固定资产的损失，处置过程中收到的现金应列入投资活动现金流量中。

(11) 分析调整坏账准备：

借：经营活动现金流量——支付的其他与经营活动 有关的现金	900
贷：坏账准备	900

计提坏账准备时都已列入管理费用，因此坏账准备的期末期初差额应调整管理费用，而管理费用已在第(5)笔分录中全额调整到经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金中，因此需要补充调整。

(12) 分析调整待摊费用：

借：经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金	10 000
经营活动现金流量——购买商品支付的现金	90 000
贷：待摊费用	100 000

待摊费用减少数 100 000 元中，包括两部分内容，一是摊销的印花税 10 000 元，已计入管理费用，基于和第(11)笔分录同样的理，加以调整；二是摊销固定资产大修理费用 90 000 元，已计入制造费用并分配到产品成本中，也即已经计入到存货成本中。由于存货的变动已在第(2)笔分录中全部调整到经营活动现金流量——购买商品支付的现金中，所以这里要补充调整。

(13) 分析调整固定资产：

借：固定资产	1501 000
贷：投资活动现金流量——购建固定资产支付的现金	101 000
在建工程	1400 000

本期固定资产的增加包括两部分，一是购入设备 101 000 元，二是在建工程完工转入 1400 000 元。

(14) 分析调整累计折旧：

借：经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金	20000
-----------------------------	-------

经营活动现金流量——购买商品支付的现金	80000
贷：累计折旧	100000

本期计提的折旧 100000 元中，计入管理费用的 20000 元，计入制造费用的 80000 元，基于和第（12）笔分录同样的理由，应作补充调整。

（15）分析调整在建工程：

借：在建工程	628000
贷：投资活动现金流量——购建固定资产支付的现金	350000
长期借款	150000
应付福利费	28000
未交税金	100000

本期在建工程增加的原因，包括这样几个方面：一是以现金购买工程物资 150000 元及支付工资 200000 元；二是长期借款利息资本化 150000 元；三是应付福利费 28000 元、投资方向调节税 100000 元均资本化到在建工程成本中。

（16）分析调整无形资产：

借：经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金	60000
贷：无形资产	60000

无形资产摊销时已计入管理费用，所以应作补充调整。理由同第（11）笔分录。

（17）分析调整短期借款：

借：短期借款	250000
贷：筹资活动现金流量——偿还债务支付的现金	250000

偿还短期借款应列入筹资活动的现金流量。

（18）分析调整应付工资：

借：应付工资	300000
贷：经营活动现金流量——支付给职工以及为职工支付的现金	300000
借：经营活动现金流量——购买商品支付的现金	285000
经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金	15000
贷：应付工资	300000

本期应付工资的期末期初差额虽然为零，但并不意味着本期支付给职工的工资为零。上述分录中，由于工资费用分配时已分别计入制造费用和管理费用，所以要补充调整。

（19）分析调整应付福利费：

借：经营活动现金流量——购买商品支付的现金	39900
经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金	2100
贷：应付福利费	42000

理由同上。本例中并没有出现使用应付福利费的情况。若本期使用了应付福利费，则应将这部分金额列入“经营活动现金流量——支付给职工以及为职工支付的现金”中。

(20) 分析调整未交税金：

借：未交税金	239555	
贷：经营活动现金流量——支付的增值税款		142466
经营活动现金流量——支付的所得税款		97089
借：经营活动现金流量——收到的增值税销项税额和退回的增值税款		161500
贷：未交税金		161500

这里的第一笔调整分录，是调整实际以现金缴纳的增值税款、所得税款以及购货时支付的增值税进项税额；第二笔分录是调整收到的增值税销项税额。为便于分析，企业在日常核算中，应按未交税金的税种分设明细账，以便取得分析所需的数据。

(21) 分析调整预提费用：

借：预提费用	12500	
贷：筹资活动现金流量——偿付利息支付的现金		12500

以现金支付利息。

(22) 分析调整长期借款：

借：长期借款	1000000	
贷：筹资活动现金流量——偿还债务支付的现金		1000000
以现金偿还长期借款。		
借：筹资活动现金流量——借款收到的现金		400000
贷：长期借款		400000
举借长期借款。		

(23) 结转净利润：

借：净利润	237901	
贷：未分配利润		237901

(24) 提取盈余公积：

借：未分配利润	35685.15	
贷：盈余公积		35685.15

(25) 最后调整现金净变化额：

借：现金净减少额	585555	
贷：现金		585555

第三步，将调整分录过入工作底稿的相应部分。

现金流量表工作底稿

项目	期初数	调整分录		期末数
		借方	贷方	
资产负债表项目				
借方项目：				
货币资金	1406300		(25)585555	820745
短期投资	15000		(7)15000	
应收票据	246000		(1)200000	46000
应收账款	300000	(1)300000		600000
预付账款	100000			100000
其他应收款	5000			5000
存货	2580000		(2)5300	2574700
待摊费用	100000		(12)100000	
长期投资	250000			250000
固定资产原价	1500000	(13)1501000	(9)400000 (10)200000	2401000
在建工程	1500000	(15)628000	(13)1400000	728000
无形资产	600000		(16)60000	540000
递延资产	200000			200000
借方项目合计：	8802300			8265445
贷方项目：				
坏账准备	900		(11)900	1800
累计折旧	400000	(9)150000 (10)180000	(14)100000	170000
短期借款	300000	(17)250000		50000
应付票据	200000	(2)100000		100000
应付账款	953800			953800
其他应付款	50000			50000
应付工资	100000	(18)300000	(18)300000	100000
应付福利费	10000		(15)28000 (19)42000	80000
未交税金	30000	(20)239555	(1)51000 (8)102399 (15)100000 (20)161500	205 344
其他未交款	6600		6600	
预提费用	1000	(21)125000	(6)11500	
长期借款	1600000	(22)1000000	(6)10000 (15)150000 (22)400000	1160000
实收资本	5000000		5000000	
盈余公积	150000		(24)35685.15	185685.15
未分配利润		(24)35685.15	(23)237901	202215.85
贷方项目合计	8802300		8265445	
利润表项目	—			本期数

(续)

项目	期初 数	调整分录		期末数
		借方	贷方	
产品销售收入			(1) 1250000	1250000
产品销售成本		(2) 750000		750000
产品销售费用		(3) 20000		20000
产品销售税金及附加		(4) 2000		2000
其他营业利润				
管理费用		(5) 158000		158000
财务费用		(6) 41500		41500
投资收益			(7) 31500	31500
营业外收入			(9) 50000	50000
营业外支出		(10) 19700		19700
所得税		(8) 102399		102399
净利润		(23) 237901		237901
现金流量表项目				
(一) 经营活动产生的现金流量				
销售商品、提供劳务收到的现金		(1) 1201000	(6) 20000	1181000
收到增值税销项税额		(20) 161500		161500
收到增值税销项税额		(20) 161500		1342500
现金收入小计				
购买商品、接受劳务支付的现金		(12) 90000	(2) 844700	349800
支付给职工以及为职工支付的现金		(14) 80000	(18) 300000	300000
支付的增值税款		(18) 285000	(20) 142466	142466
支付的所得税款		(19) 39900	(20) 97089	97089
支付的除增值税、所得税以外的其他税费			(4) 2000	2000
支付的其他与经营活动有关的现金		(11) 900	(3) 20000	70000
		(12) 10000	(5) 158000	
		(14) 20000		
		(16) 60000		
		(18) 15000		
现金支出小计		(19) 2100		961355

(续)

项目	期初	调整分录		期末数
	数	借方	贷方	
营活动产生现金流量净额				381145
(二) 投资活动产生的现金流量				
收回投资所收到的现金	(7) 16500			16500
分得股利或利润所收到的现金	(7) 30000			30000
处置固定资产收回的现金净额	(9) 300000			300300
	(10) 300			
现金收入小计				346800
购建固定资产所支付的现金			(13) 101000	451000
			(15) 350000	
投资活动产生的现金流量净额				104200
(三) 筹资活动产生的现金流量				
借款所收到的现金	(22) 400000		(17) 250000	400000
偿还债务所支付现金			(22) 1000000	400000
			(21) 12500	1262500
偿还利息所支付的现金				
现金支出小计				1262500
筹资活动产生现金流量净额				862500
(四) 现金及现金等价物净减少额	(25) 585555			585555
调整分录借贷合计	-	9325995.15	9325995.15	-

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，也已等于期末数。

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。

现金流量表

编制单位：××公司 19×1年度 单位：元

项目	行次	金额
一、经营活动产生的现金流量：		
销售商品、提供劳务收到的现金	1	1181000
收到增值税销项税额	2	161500
现金收入小计	3	1342500
购买商品、接受劳务支付的现金	4	349800
支付给职工以及为职工支付的现金	5	300000
支付的增值税款	6	142466
支付的所得税款	7	97089
支付的除增值税、所得税以外的其他税费	8	2000
支付的其他与经营活动有关的现金	9	70000
现金支出小计	10	961355
经营活动产生现金流量净额	11	381145
二、投资活动产生的现金流量：		
收回投资所收到的现金	12	16500
分得股利或利润所收到的现金	13	30000
处置固定资产而收回的现金净额	14	300300
现金收入小计	15	346800
购建固定资产所支付的现金	16	451000
现金支出小计	17	451000
投资活动产生的现金流量净额	18	-104200
三、筹资活动产生的现金流量：		
借款所收到的现金	19	400000
现金收入小计	20	400000
偿还债务所支付的现金	21	1250000
偿付利息所支付的现金	22	12500
现金支出小计	23	1262500
筹资活动产生现金流量净额	24	-862500
四、现金及现金等价物净增加额	25	-585555

补充资料	金额
1. 不涉及现金收支的投资和筹资活动 (本例中没有不涉及现金收支的投资和筹资活动)	
2. 将净利润调节为经营活动现金流量	
净利润	237 90
加：计提的坏账准备或转销的坏账	900
固定资产折旧	100 000
无形资产摊销	60 000
待摊费用摊销	100 000
处置固定资产的收益	-50 000
固定资产报废损失	19 700
财务费用	21 500
投资收益	-31 500
存货减少	5 300
经营性应收项目的增加	-49 000
经营性应付项目的减少	-52 690
增值税净增加额	19 034
经营活动产生的现金流量净额	381 145
3. 现金和现金等价物的净增加情况：	
货币资金的期末余额	820 745
减：货币资金的期初余额	1 406 300
现金等价物的期末余额	0
减：现金等价物的期初余额	0
现金和现金等价物的净增加额	-585 555

2. 采用 T 形账户法，具体步骤如下：

仍沿用前面例子的资料：

第一步，为所有的非现金项目（包括资产负债表项目和利润表项目）分别开设 T 形账户，并将各自的期末期初变动数过入各该账户。如果项目的期末数大于期初数，则将差额过入和项目余额相同的方向；反之，过入相反的方向；

第二步，开设一个大的“现金及现金等价物” T 形账户，每边分为经营活动、投资活动和筹资活动三个部分，左边记现金流入，右边记现金流出。与其他账户一样，过入期末期初变动数；

第三步，以利润表项目为基础，结合资产负债表分析每一个非现金项目的增减变动，并据此编制调整分录。本例调整分录基本上和工作底稿法下一样。在实际工作中，若采用 T 形账户法，企业可省去一些不涉及现金的调整分录，以简化编制现金流量表的工作量。

(1) 分析调整产品销售收入：

借：经营活动现金流量——销售商品收到的现金	1201000
应收账款——货款	249000
——增值税	51000
贷：产品销售收入	1250000

应收票据——货款	200000
未交税金	51000

利润表中的产品销售收入是按权责发生制反映的，应转换为现金制。为此，应调整应收账款和应收票据的增减变动。本例应收账款增加 300 000 元，其中“应收账款——货款”增加 249 000 元，应减少本期产品销售收入，“应收账款——增值税”增加 51 000 元，与未交税金相对应，而应收票据减少 200 000 元均系货款，应加回本期产品销售收入。

(2) 分析调整产品销售成本：

借：产品销售成本	750 000
应付票据——货款	100 000
贷：经营活动现金流量——购买商品支付的现金	844 700
存货	5 300

应付票据减少 100 000 元，表明本期用于购买存货的现金支出增加 100 000 元；存货减少 5 300 元，表明本期消耗的存货中有 5 300 元是原先库存的，也即使购买商品支付的现金减少 5 300 元。(3) 计算产品销售费用付现：

借：产品销售费用	20 000
贷：经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金	20 000

本例中利润表中所列销售费用与按现金制确认数相同。

(4) 调整本年产品销售税金及附加：

借：产品销售税金及附加	2 000
贷：经营活动现金流量——支付的除增值税、所得税以外的其他税费	2 000

本年支付的产品销售税金及附加。

(5) 调整管理费用：

借：管理费用	158 000
贷：经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金	158 000

管理费用中包含着不涉及现金支出的项目，此笔分录先将管理费用全额转入经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金，至于不涉及现金支出的项目，再分别进行调整。(6) 分析调整财务费用：

借：财务费用	41 500
贷：经营活动现金流量——销售商品收到的现金	20 000
预提费用	11 500
长期借款	10 000

本期增加的财务费用中，有 20 000 元是票据贴现利息，由于在调整应收票据时已全额计入经营活动现金流量——销售商品收到的现金，所以要从“经营活动现金流量——销售商品收到的现金”项目内冲回，不能作为现金流出；预提费用 11 500 元和长期借款 10 000 元均系利息费用。

(7) 分析调整投资收益：

借：投资活动现金流量——分得股利或利润收到的现金	30 000
投资活动现金流量——收回投资所收到的现金	16 500
贷：投资收益	31 500

短期投资 15 000

投资收益应从利润表项目中调整出来，列入投资活动现金流量中。本例投资收益由两部分组成，一是分得现金股利 30 000 元，二是出售短期投资获利 1500 元。

(8) 分析调整所得税：

借：所得税 102 399
 贷：未交税金 102 399

将利润表中的所得税调入未交税金。

(9) 分析调整营业外收入：

借：投资活动现金流量——处置固定资产收到的现金 300 000
 累计折旧 150 000
 贷：营业外收入 50 000
 固定资产 400 000

编制现金流量表时，需对营业外收入和支出进行分析，以列入现金流量表的不同部分。本例中营业外收入 50 000 元是处置固定资产的利得，处置过程中收到的现金应列入投资活动现金流量中。

(10) 分析调整营业外支出：

借：营业外支出 19 700
 投资活动现金流量——处置固定资产收到的现金 300
 累计折旧 180 000
 贷：固定资产 200 000

本例中营业外支出 19 700 元是处置固定资产的损失，处置过程中收到的现金应列入投资活动现金流量中。

(11) 分析调整坏账准备：

借：经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金 900
 贷：坏账准备 900

计提坏账准备时都已列入管理费用，因此坏账准备的期末期初差额应调整管理费用，而管理费用已在第(5)笔分录中全额调整到经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金中，因此需要补充调整。

(12) 分析调整待摊费用：

借：经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金 10 000
 经营活动现金流量——购买商品支付的现金 90 000
 贷：待摊费用 100 000

待摊费用减少数 100 000 元中，包括两部分内容，一是摊销的印花税 10 000 元，已计入管理费用，基于和第(11)笔分录同样的理由，加以调整；二是摊销固定资产大修理费用 90 000 元，已计入制造费用并分配到产品成本中，也即已经计入到存货成本中。由于存货的变动已在第(2)笔分录中全部调整到经营活动现金流量——购买商品支付的现金中，所以这里要补充调整。

(13) 分析调整固定资产：

借：固定资产 1501 000
 贷：投资活动现金流量——购建固定资产支付

的现金	101 000
在建工程	1400 000

本期固定资产的增加包括两部分，一是购入设备 101 000 元，二是在建工程完工转入 1400 000 元。

(14) 分析调整累计折旧：

借：经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金	20 000
经营活动现金流量——购买商品支付	
的现金	80 000
贷：累计折旧	100 000

本期计提的折旧 100 000 元中，计入管理费用的 20 000 元，计入制造费用的 80 000 元，基于和第 (12) 笔分录同样的理由，应作补充调整。

(15) 分析调整在建工程：

借：在建工程	628 000
贷：投资活动现金流量——购建固定资产支付的现金	350 000
长期借款	150 000
应付福利费	28 000
未交税金	100 000

本期在建工程增加的原因，包括这样几个方面：一是以现金购买工程物资 150 000 元及支付工资 200 000 元；二是长期借款利息资本化 150 000 元；三是应付福利费 28 000 元、投资方向调节税 100 000 元均资本化到在建工程成本中。

(16) 分析调整无形资产：

借：经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的	
现金	60 000
货：无形资产	60 000

无形资产摊销时已计入管理费用，所以应作补充调整。理由同第 (11) 笔分录。

(17) 分析调整短期借款：

借：短期借款	250 000
贷：筹资活动现金流量——偿还债务支付	
的现金	250 000

偿还短期借款应列入筹资活动的现金流量。

(18) 分析调整应付工资：

借：应付工资	300 000
贷：经营活动现金流量——支付给职工以及为职工	
支付的现金	300 000
借：经营活动现金流量——购买商品支付	
的现金	285 000
经营活动现金流量——支付的其他与经营活动	
有关的现金	15 000
贷：应付工资	300 000

本期应付工资的期末期初差额虽然为零，但并不意味着本期支付给职工的工资为零。上述分录中，由于工资费用分配时已分别计入制造费用和管理费用，所以要补充调整。

(19) 分析调整应付福利费：

借：经营活动现金流量——购买商品支付的现金 39 900
经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金 21 00
贷：应付福利费 42 000

理由同上。本例中并没有出现使用应付福利费的情况。若本期使用了应付福利费，则应将这部分金额列入“经营活动现金流量——支付给职工以及为职工支付的现金”中。

(20) 分析调整未交税金：

借：未交税金 239 555
贷：经营活动现金流量——支付的增值税款 142 466 经营活动现金流量——支付的所得税款 97 089
借：经营活动现金流量——收到的增值税销项税额和退回的增值税款 161 500
贷：未交税金 161 500

这里的第一笔调整分录，是调整实际以现金缴纳的增值税款、所得税款以及购货时支付的增值税进项税款；第二笔分录是调整收到的增值税销项税额。为便于分析，企业在日常核算中，应按未交税金的税种分设明细账，以便取得分析所需的数据。

(21) 分析调整预提费用：

借：预提费用 12 500
贷：筹资活动现金流量——偿付利息支付的现金 12 500
以现金支付利息。

(22) 分析调整长期借款：

借：长期借款 1000 000
贷：筹资活动现金流量——偿还债务支付的现金 1000 000
以现金偿还长期借款。
借：筹资活动现金流量——借款收到的现金 400 000
贷：长期借款 400 000

举借长期借款。

(23) 结转净利润：

借：净利润 237 901
贷：未分配利润 237 901

(24) 提取盈余公积：

借：未分配利润 35 685. 15
贷：盈余公积 35 685. 15

(25) 最后调整现金净变化额：

借：现金净减少额 585 555
贷：现金 585 555

第四步，将调整分录过入各 T 形账户，并进行核对，该账户借贷相抵后的余额与原先过入的期末期初变动数应当一致。

产品销售收入

1 250 000

(1) 1 250 000

产品销售成本

750000

(2) 750000

产品销售费用

20 000

(3) 20 000

产品销售税金及附加

2000

(4) 2000

财务费用

41 500

(6) 41 500

管理费用

158 000

(5) 158 000

投资收益

31 500

(7) 31 500

所得税

102 399

(8) 102 399

营业外收入

50 000

(9) 50 000

营业外支出

19 700

(10) 19 700

短期投资

35 685.15
(24) 35 685.15

现金及现金等价物

	585555
经营活动现金收入：	经常活动现金支出：
1. 销售商品收到的现金 (1) 201000	1. 购买商品支付的现金 (2) 844700
(6) - 20000	(12) - 90000
	(14) - 80000
2. 收到的增值税销项税额	(18) - 285000
和退回的增值税款 (20) 161500	(19) - 285000
	2. 支付给职工的现金 (18) 3000000
	3. 支付的增值税 (20) 142466
	4. 支付的所得税 (20) 97089
	5. 支付的除增值税、所得税
	以外的其他税费 (4) 2000
	6. 支付的其他与经营活动
	有关的现金 (3) 20000
	(5) 158000
	(11) - 900
	(12) - 10000
	(14) - 20000
	(16) - 60000
	(18) - 15000
	(19) - 2100
投资活动现金收入：	投资活动现金支出：
1. 收回投资所收到的现金 (7) 16500	1. 购建固定资产所
2. 分得股利或利润收到的现金 (7) 30000	支付的现金 (13) 101000
3. 处置固定资产收回的现金 (9) 300000	(15) 350000
(10) 300	筹资活动现金支出：
筹资活动现金收入：	1. 偿还债务所支付的现金 (17) 250000
1. 借款所收到的现金 (22) 4000000	2. 偿付利息支付的现金 (21) 12500
	现金流出 2674855
现金流入 2089300	现金流出净额 585555

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。

现金流量表

编制单位：××公司 19×1年度 单位：元

项目	行次	金额
一、经营活动产生的现金流量：		
销售商品、提供劳务收到的现金	1	1 181 000
收到增值税销项税额	2	161 500
现金收入小计	3	1 342 500
购买商品、接受劳务支付的现金	4	349 800
支付给职工以及为职工支付的现金	5	300 000
支付的增值税款	6	142 466
支付的所得税款	7	97 089
支付的除增值税、所得税以外的其他税费	8	2 000
支付的其他与经营活动有关的现金	9	70 000
现金支出小计	10	961 355
经营活动产生现金流量净额	11	381 145
二、投资活动产生的现金流量：		
收回投资所收到的现金	12	16 500
分得股利或利润所收到的现金	13	30 000
处置固定资产而收回的现金净额	14	300 300
现金收入小计	15	346 800
购建固定资产所支付的现金	16	451 000
现金支出小计	17	451 000
投资活动产生的现金流量净额	18	
三、筹资活动产生的现金流量：		-104 200
借款所收到的现金	19	400 000
现金收入小计	20	400 000
偿还债务所支付的现金	21	1 250 000
偿付利息所支付的现金	22	12 500
现金支出小计	23	1 262 500
筹资活动产生现金流量净额	24	-862 500
四、现金及现金等价物净增加额	25	-585 555

补充资料	金额
1.不涉及现金收支的投资和筹资活动	
(本例中没有不涉及现金收支的投资和筹资活动)	
2.将净利润调节为经营活动现金流量	
净利润	
加：计提的坏账准备或转销的坏账	237 901
固定资产折旧	900
无形资产摊销	100 000
待摊费用摊销	60 000
处置固定资产的收益	100 000
固定资产报废损失	-50 000
财务费用	19 700
投资收益	21 500
存货减少	-31 500
经营性应收项目的增加	5 300
经营性应付项目的减少	-49 000
增值税净增加额	-52 690
经营活动产生的现金流量净额	19 034
3.现金和现金等价物的净增加情况：	381 145
货币资金的期末余额	820 745
减：货币资金的期初余额	1406 300
现金等价物的期末余额	0
减：现金等价物的期初余额	0
现金和现金等价物的净增加额	-585 555

《企业会计准则——现金流量表》讲解

《企业会计准则——现金流量表》已于 1998 年 3 月 20 日颁布，并于 1998 年 1 月 1 日起在全国施行。现金流量表准则(以下简称本准则)的出台，对进一步规范企业会计信息披露、提高会计信息的相关性和有用性、推动我国证券市场乃至整个市场经济的发展，将起到积极作用。

一、现金流量表的目的是和作用

编制现金流量表的目的是，为会计报表使用者提供企业一定会计期间内现金和现金等价物流入和流出的信息，以便于报表使用者了解和评价企业获取现金和现金等价物的能力，并据以预测企业未来现金流量。

现金流量表的作用，主要有以下几个方面：

1. 现金流量表可以提供企业的现金流量信息，从而对企业整体财务状况作出客观评价

在市场经济条件下，竞争异常激烈，企业要想站稳脚跟，不但要想方设法把自身的产品销售出去，更重要的是要及时地收回销货款，以便以后的经营活动能顺利开展。除了经营活动以外，企业所从事的投资和筹资活动同样影响着现金流量，从而影响财务状况。如果企业进行投资，而没有能取得相应的现金回报，就会对企业的财务状况(比如流动性、偿债能力)产生不良影响。从企业的现金流量情况，可以大致判断其经营周转是否顺畅。

2. 现金流量表是在以营运资金为基础编制的财务状况变动表基础上发展起来的，它提供了新的信息

以营运资金为基础编制的财务状况变动表有一定的局限性。营运资金是流动资产和流动负债的差额，流动资产中不但包括现金，还包括存货、应收账款等其他流动资产。假定一个企业的现金大幅减少，但应收账款和存货却大量增加，这时企业的营运资金不一定会减少，反而可能增加，给人一种印象，似乎企业的财务状况不错。如果应收账款和存货的质量有问题，就会误导会计信息使用者。而现金流量信息则可避免这种缺陷，投资者和债权人通过现金流量表，可以对企业的支付能力和偿债能力，以及企业对外部资金的需求情况作出较为可靠地判断。

3. 通过现金流量，不但可以了解企业当前的财务状况，还可以预测企业未来的发展情况

如果现金流量表中各部分现金流量结构合理，现金流入流出无重大异常波动，一般来说企业的财务状况基本良好。另一方面，企业最常见的失败原因、症状也可在现金流量表中得到反映，比如，从投资活动流出的现金、筹资活动流入的现金和筹资活动流出的现金(主要是利息支出)中，可以分析企业是否过度扩大经营规模；通过比较当期净利润与当期净现金流量，可以看出非现金流动资产吸收利润的情况，评价企业产生净现金流量的能力是否偏低。

4. 编制现金流量表，便于和国际惯例相协调

目前世界许多国家都要求企业编制现金流量表，如美国、英国、澳大利亚、加拿大等。我国企业编制现金流量表后，将对开展跨国经营、境外筹资、加强国际经济合作起到积极的作用。

二、现金流量表的沿革

现金流量表是广义的财务状况变动表的一种，通常将反映企业资金来源和运用情况的动态报表称为财务状况变动表，也称资金流量表。我国原先要求编制以营运资金为基础的财务状况变动表，所称财务状况变动表采用了狭义定义。最早的资金流量表于 1862 年出现在英国，1863 年在美国也开始出现。可见资金流量表的历史远远晚于资产负债表和损益表。早期的资金流量表主要用于记录银行存款、现金及邮票的变动情况，到本世纪初，资金流量表已发展成四种不同的基础，分别用来揭示现金、流动资产、营运资金及某一期间全部财务活动的资金流量。其后一段时期，反映营运资金流量的资金流量表成为主要形式，即增加营运资金的项目作为资金的来源，减少营运资金的项目作为资金的运用。

美国会计原则委员会（APB）于 1963 年发表了第 3 号意见书，建议企业在编制资产负债表和损益表的同时，编制资金流量表，并说明了资金流量表的有关内容。不过，其中的说明较为模糊，企业在编制时仍有较大的选择余地。这一段时期的资金流量表，一般称为“资金来源和运用表”。1971 年，美国会计原则委员会又发表了第 19 号意见书，明确要求企业编制能概括反映损益表编报期间财务状况变动的报表，美国会计原则委员会将之称为“财务状况变动表”。此时，在实务中，编制资金流量表主要有营运资金、现金和现金等价物两种基础。相比之下，营运资金仍占主导地位。由于在编报方法上缺乏相应的准则指导，致使企业编报的财务状况变动表存在诸多差异，甚至在采用同样基础的企业间也存在差异。

1973 年，美国注册会计师协会（AICPA）所属研究组发表了一份关于财务报表目的的报告，认为财务报表的目的之一就是为投资者和债权人提供有用的信息，以便预测、比较和评估预期未来现金流量的金额、时间及其不确定性。这是职业界开始重视现金流量的一个标志。1978 年，美国财务会计准则委员会（FASB）发表了第 1 辑《财务会计概念公告——企业编制财务报告的目的》，表明了与美国注册会计师协会基本相同的观点，认为人们从事投资、贷款及类似的活动，主要是谋求增加其现金资源，这些活动的成败，最终要看回收的现金大于（或小于）投入现金的程度。1980 年 12 月，美国财务会计准则委员会发表了《报告资金流量、流动性和财务弹性》的讨论备忘录，建议采用现金基础的资金流量表。备忘录指出，现金收入是投资者和债权人取得的主要补偿，若编制资金流量表时采用营运资金基础，应收账款、存货等流动资产项目与现金相混淆，则一个公司的现金流量就难以识别。

1984 年，美国财务会计准则委员会发表了第 5 辑《财务会计概念公告——企业财务报表的确认和计量》，再次强调了现金流量表的重要性。其中提到，现金流量表直接或间接地反映报告期内某一主体按主要来源分类的现金收入，以及按主要用途分类的现金支出。它提供的信息，说明某一主体从经营中获得现金的各种活动，借以偿付债务，分发股利、或重新投资以维持或扩大经营能力；它还说明在债务和权益方面的各种理财活动，以及现金投资和现金耗用的情况。

经过广泛研究和讨论，财务会计准则委员会于 1987 年以第 95 号财务会计准则公告发表现金流量表准则，正式取代了会计原则委员会第 19 号意见书。现金流量表准则于 1988 年起开始生效。1989 年，国际会计准则委员会发布了第 7 号国际会计准则《现金流量表》，取代 1977 年公布的第 7 号国际

会计准则《财务状况变动表》。1992年，国际会计准则委员会对第7号国际会计准则作了修订，并于1994年1月1日起生效。英国也于1991年发布了《财务报告准则第1号——现金流量表》，并于1996年进行了修订。1991年12月，澳大利亚会计准则委员会发布了第1026号会计准则《现金流量表》。

三、现金流量表的主要内容

1. 现金流量表的编制基础

从所考察的国家看，绝大多数国家以现金和现金等价物作为现金流量表的编制基础。只有英国是例外，它的编制基础是现金和流动资源。本准则采用现金和现金等价物作为现金流量表的编制基础。并将现金定义为企业的库存现金以及可以随时用于支付的存款。这一定义与世界上多数国家对现金的定义基本相似。会计上所说的现金通常指企业的库存现金。而现金流量表中的“现金”不仅包括“现金”账户核算的库存现金，还包括企业“银行存款”账户核算的存入金融企业、随时可以用于支付的存款，也包括“其他货币资金”账户核算的外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款和在途货币资金等其他货币资金。应注意的是，银行存款和其他货币资金中有些不能随时用于支付的存款，如，不能随时支取的定期存款等，不应作为现金，而应列作投资；通知存款应包括在现金范围内。

本准则将现金等价物定义为企业持有的期限短、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，三个月内到期。例如可在证券市场上流通的、购买日起三个月内到期的短期债券投资等。现金等价物虽然不是现金，但其支付能力与现金差别不大，因此可视为现金。比如，企业为保证支付能力，需持有必要的现金，为了不使现金闲置，可以购买短期债券，在需要现金时，再随时将短期债券变现。以上定义与美国、国际会计准则基本一致。

在英国，不采用现金等价物的概念，而是以流动资源和现金一起作为编制基础。所谓流动资源，指持有的、容易处置的流动资产投资。所谓容易处置应满足下列条件：（1）该项处置不会影响企业的经营活动；（2）满足下述两项中的一项：容易转换为等于或接近其账面价值的现金，能在活跃的市场中交易。

2. 现金流量的分类

美国、澳大利亚和国际会计准则委员会等都将现金流量分为经营活动、投资活动和筹资活动三大类，英国的情况比较特殊，划分为经营活动、投资收益和融资成本、纳税、资本性支出和金融投资、购买和处置、支付的权益性股利、流动资源管理、筹资活动等八大类。香港则是综合了国际会计准则和英国的做法，将现金流量分为五大类：（1）经营活动；（2）投资报酬及融资成本；（3）税项；（4）投资活动；（5）筹资活动。根据我国的实际情况，借鉴国际上多数国家和国际会计准则的处理方法，本准则将现金流量划分为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三大类。

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。就工商企业来说，经营活动主要包括：销售商品、提供劳务、经营租赁、购买商品、接受劳务、广告宣传、推销产品、交纳税款等等。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，在编制现金流量表时，应根据企业的

实际情况，对现金流量进行合理的归类。由于金融保险企业比较特殊，本准则对金融保险企业经营活动的认定作了提示。

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。其中的长期资产是指固定资产、在建工程、无形资产、其他资产等持有期限在一年或一个营业周期以上的资产。由于已经将包括在现金等价物范围内的投资视同现金，所以将之排除在外。投资活动主要包括：取得和收回投资、购建和处置固定资产、无形资产和其他长期资产等等。

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。其中的资本，包括实收资本（股本）、资本溢价（股本溢价）。企业发生与资本有关的现金流入和流出项目，一般包括吸收投资、发行股票、分配利润等。其中的债务，是指企业对外举债所借入的款项，如发行债券、向金融企业借入款项以及偿还债务等。

支付的股利、收到的股利、支付的利息、收到的利息这四类事项所产生的现金流量的归属，在实务中存在一定差异，各国会计准则及国际会计准则的规定也不尽相同，列表说明如下页表。

美国将收到的股利和利息以及支付的利息作为经营活动的现金流量，主要是考虑到这几个项目都列入了损益表，这样处理，从权责发生制转换为现金制时比较方便。英国是从信息的直观角度考虑的，划分比较细。国际会计准则比较灵活，允许企业自由选择，当然前后期应当保持一致。我国则主要是从现金流量的性质上考虑的，所以分别列入投资活动和筹资活动。

事项	现金流量分类			
	美国	英国	国际会计准则	中国
收到的股利	经营活动	投资报酬和 融资成本	经营活动 或投资活动	投资活动
支付的股利	筹资活动	支付的权益性 股利	经营活动 或筹资活动	筹资活动
收到的利息	经营活动	投资报酬和 融资成本	经营活动 或投资活动	投资活动
支付的利息	经营活动	投资报酬和 融资成本	经营活动 或筹资活动	筹资活动

四、直接法

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。这两种方法通常也称为编制现金流量表的方法。

所谓直接法，是指通过现金收入和支出的主要类别反映来自企业经营活动的现金流量。按照本准则规定，直接法下经营活动现金流入类别主要包括：（1）销售商品、提供劳务收到的现金（不包括收到的增值税销项税额，扣除因销货退回支付的现金）；（2）收到的租金；（3）收到的增值税销项税额和退回的增值税款；（4）收到的除增值税以外的其他税费返还，等等。经营活动现金流出类别主要包括：（1）购买商品、接受劳务支付的现金（不包括能够抵扣增值税销项税额的进项税额，扣除因购货退回收到的现金）；（2）经营租赁所支付的现金；（3）支付给职工以及为职工支付的现金；（4）支付的增值税款（不包括不能抵扣增值税销项税额的进项税额）；（5）支付的

所得税款；(6) 支付的除增值税、所得税以外的其他税费，等等。在实务中，一般是以利润表中的营业收入为起算点，调整与经营活动各项目有关的增减变动，然后分别计算出经营活动各现金流量。

直接法的主要优点是显示了经营活动现金流量的各项流入流出内容。相对间接法而言，它更能体现现金流量表的目的，在现金流量表中列示各项现金流入的来源和现金流出的用途，有助于预测未来的经营活动现金流量，更能揭示企业从经营活动中产生足够的现金来偿付其债务的能力、进行再投资的能力和支付股利的能力。而间接法是在净利润的基础上，调整不涉及现金收支的收入、费用、营业外收支和应收应付等项目，据以确定并列示经营活动现金流量，从而有助于分析影响现金流量的原因以及从现金流量角度分析企业净利润的质量。为此，本准则要求企业按直接法编制现金流量表，并在附表中提供按间接法将净利润调节为经营活动现金流量的信息，从而兼顾了两种方法的优点。

五、间接法

所谓间接法，是指以本期净利润为起算点，调整不涉及现金的收入、费用、营业外收支以及应收应付等项目的增减变动，据此计算并列示经营活动的现金流量。

利润表中反映的净利润是按权责发生制确定的，其中有些收入、费用项目并没有实际发生现金流入和流出，通过对这些项目的调整，即可将净利润调节为经营活动现金流量。间接法的原理就在于此。

采用间接法将净利润调节为经营活动的现金流量时，需要调整的项目可分为四大类：(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。此外，与增值税有关的现金流量没有包括在净利润中，但属于经营活动的现金流量，所以也应进行调整。上述调整项目具体包括：计提的坏账准备或转销的坏账、固定资产折旧、无形资产和递延资产摊销、待摊费用摊销、处置固定资产、无形资产和其他资产损益、固定资产报废损失、固定资产盘亏、财务费用、投资损益、递延税款、存货、经营性应收应付项目、增值税增减净额，等等。以下分别举例说明。

1. 计提的坏账准备或转销的坏账

计提坏账准备时，记入当期的管理费用，列入了利润表中。但实际上并没有发生现金流出。为了将净利润调节为现金制下的经营活动现金净流量，当期计提的坏账准备应加回到净利润中。

例 A 企业应收账款的有关资料如下所示：(单位：元)

	1997 年	1998 年	增减变动
应收账款余额	900000	1050000	150000
坏账准备余额	4500	5250	750
应收账款净额	895500	1044750	149250

该企业 1998 年坏账准备账户余额增加了 750 元，在没有发生坏账转销的情况下，这就是本年计提的坏账准备数。由于在计提坏账准备时，已计入了管理费用，但并没有实际发生现金流出，因此这 750 元应在调整净利润时，加回到净利润中。

如果年内发生了坏账转销，则情况就复杂一些。这时不能简单地用年末

年初坏账准备账户的差额来调整净利润，而是需要将坏账转销的部分剔除。比如上例中 A 企业年内曾转销坏账 2000 元，则年内实际计提的坏账准备就不是 750 元，而是 2740 元，在调节净利润时应加回 2740 元。

2. 固定资产折旧

企业计提固定资产折旧时，有的计入管理费用，有的计入制造费用。计入管理费用部分已作为期间费用列入了当期利润表，计入制造费用部分则通过销售成本列入了利润表。计提固定资产折旧时并没有发生现金流出，所以应在调节净利润时加回。

例 A 企业年初累计折旧余额为 100000 元，年末为 300000 元。在没有发生固定资产处置、以固定资产投资等事项的情况下，本年计提的折旧额即为累计折旧账户年末年初差额 200000 元。调整净利润时应加回 200000 元。

应注意的是，如果年内发生过固定资产处置、以固定资产投资等事项，此时累计折旧账户的年末年初差额就不一定是本年实际计提的折旧额，需要作进一步的调整。上例中，假设 A 企业年内曾处置设备一台，原价 180000 元，累计已提折旧 110000 元。则 A 企业年内实际计提的折旧额为 310000 元，而不是 200000 元。

为了方便起见，企业可在“管理费用”、“制造费用”账户下分设折旧费用明细账户，或采用多栏式明细账，提供编制现金流量表所需资料。也可以直接对“累计折旧”账户进行分析，剔除其中的非计提折旧因素的影响。

3. 无形资产、递延资产摊销

无形资产、递延资产摊销时，计入了管理费用，但并没有发生现金流出，所以在调整时应将本年摊销额加回到净利润中。在没有发生购入无形资产、增加递延资产、无形资产处置、以无形资产投资等事项的情况下，无形资产、递延资产的年末、年初差额即为本年摊销额。

例 A 企业年初无形资产余额为 90000 元，递延资产余额为 50000 元，年末无形资产余额为 80000 元，递延资产余额为 40000 元。无形资产、递延资产在年内除摊销以外，没有发生其他增减变动。则 A 企业本年无形资产、递延资产摊销额合计为 20000 元，在调整时应加回到净利润中。

如果企业在年内发生购入无形资产、增加递延资产、无形资产处置、以无形资产投资等事项，就不能简单地用无形资产、递延资产的年末年初差额来作为本年摊销额，而需要对这些事项作出调整。本例中，假设 A 企业年内曾购入无形资产 30000 元、转让无形资产 35000 元，则本年无形资产的摊销额为 $90000+30000-35000-80000=5000$ 元，递延资产的摊销额仍为 10000 元，两者合计为 15000 元。

无形资产、递延资产摊销额的数据，也可以通过设置“管理费用”明细账户来取得。但在实务中，管理费用账户一般是每月结平的，所以企业要注意累计每月数据，以备使用。

4. 待摊费用摊销

待摊费用摊销时，计入了管理费用、制造费用等账户，但并没有发生现金流出，所以在调整时应将本年摊销额加回到净利润中。

例 A 企业本年待摊费用摊销额为 20000 元，在调整时应加回到净利润中。

5. 处置固定资产、无形资产和其他长期资产的损益

处置固定资产、无形资产和其他长期资产，不属于经营活动，而是投资

活动。其所产生的损益，应从净利润中转出。

例 A 企业年内曾处置设备一台，原价 180000 元，累计已提折旧 110000 元，收到现金 80000 元。此项处置产生收益 $80000 - (180000 - 110000) = 10000$ 元，已计入当期利润表，在调整净利润时应减去。

如果处置固定资产产生损失，则损失额应在调整净利润时加回。

为了能取得这一项目的资料，企业平时应在“营业外收入”、“营业外支出”账户下设置相应的明细账，并及时计算累计额，以便编制现金流量表时使用。

6. 固定资产盘亏、报废损失

固定资产盘亏、报废损失，均计入营业外支出，列入了利润表。但这部分损失并没有发生现金流出，所以应在调节净利润时加回。

例 A 企业年内盘亏机器一台，原价 130000 元，已提折旧 120000 元。此外年内还报废汽车一辆，原价 180000 元，已提折旧 110000 元。则 A 企业本年共发生固定资产盘亏、报废损失为 80000 元，应加回到净利润中。

为了能取得这一项目的资料，企业平时应在“营业外支出”账户下设置相应的明细账，并及时计算出累计额，以便顺利地编制现金流量表。

如果发生固定资产盘盈和报废清理收益，则应在调节净利润时减去。

7. 财务费用

企业发生的财务费用可以分别归属于经营活动、投资活动和筹资活动。比如应收票据贴现、销售产品和购买原材料所产生的汇兑损益属于经营活动；购买固定资产所产生的汇兑损益属于投资活动；支付的利息属于筹资活动，等等。调整净利润时，应把属于投资活动和筹资活动的部分调整出去。

例 A 企业本年共发生财务费用 350000 元，其中属于经营活动的为 150000 元，均已以现金支付，属于筹资活动的为 130000 元，属于投资活动的为 70000 元。则在调节净利润时，应加回 200000 元。

在实务中，企业的“财务费用”明细账一般是按费用项目设置的，为了编制现金流量表，企业可在此基础上，再按“经营活动”、“筹资活动”、“投资活动”分设明细分类账。每一笔财务费用发生时，即将其归入“经营活动”、“筹资活动”或“投资活动”中。

8. 投资损益

投资损益是因为投资活动所引起的，不属于经营活动，所以在调节净利润时，应将这部分损益从净利润中转出。具体方法是，若为投资收益，调节净利润时应减去，若为投资损失，调节净利润时应加回。

例 A 企业本年度利润表中有投资收益 230000 元，在调节净利润时，应将这部分减去。

9. 递延税款

递延税款账户主要是核算由于时间性差异造成的税前会计利润与应税所得之间的差异影响所得税的金额，以及以后各期转回的金额。由于实际交纳所得税时是按应税所得计算的，递延税款这部分金额并没有发生现金流入或流出，但在利润表中已列入了所得税费用，所以应调节净利润。具体方法是，比较年末年初递延税款账户余额，若为递延税款借项增加，调节净利润时应减去，若为递延税款贷项增加，调节净利润时应加回。

例 A 企业年初递延税款借方余额 5000 元，年末变为递延税款贷方余额 25000 元。则本年递延税款贷项增加 30000 元，调节净利润时应加回。

10. 存货

存货的增减变动属于经营活动。在不存在赊购的情况下，若某一期间期末存货比期初存货增加了，说明当期购入的存货除耗用外，还余留了一部分，即除了为当期销货成本包含的存货发生现金支出外，还为增加的存货发生了现金支出，故应在调节净利润时减去。反之，若某一期间期末存货比期初存货减少了，说明本期生产过程耗用的存货有一部分是期初的存货，耗用这部分存货并没有发生现金支出，所以应加回到净利润中。简言之，存货增加，说明现金减少，存货减少，说明现金增加，所以在调节净利润时，应减去存货的增加数，或加上存货的减少数。

当然，在实务中，赊购是普遍存在的，这时仍应按上述原则对存货进行调整。另外，通过调整应付账款、应付票据等的增减变动来反映赊购对现金的影响。

例 A 企业年末存货为 360000 元，年初存货为 200000 元，则在调节净利润时应减去 160000 元。

11. 经营性应收项目

经营性应收项目主要指应收账款、应收票据和其他应收款中与经营活动有关的部分，等等。应特别注意，此处的应收账款和应收票据只是指应收的货款部分，而不包括应收的增值税销项税额。若某一期间期末应收账款或应收票据余额大于期初应收账款或应收票据余额，说明本期销售收入中有一部分没有收到现金，但在利润表中已将销售收入全数列入，所以应在调整时将应收账款和应收票据的增加额从净利润中减去。反之，若某一期间期末应收账款或应收票据余额小于期初应收账款或应收票据余额，说明本期从客户处收到的现金大于利润表中所确认的销售收入，所以应在调整时将应收账款和应收票据的减少额加回到净利润中。

例 A 企业年初余额资料为：应收账款——货款 750000 元，应收票据——货款 230000 元。年末余额为：应收账款——货款 950000 元，应收票据——货款 200000 元。其他应收款中与经营活动有关的金额年初年末没有发生变动。则经营性应收项目年末比年初增加 170000 元，调节时应从净利润中减去。

12. 经营性应付项目

经营性应付项目主要指应付账款、应付票据、应付福利费、应交所得税、其他应付款中与经营活动有关的部分，等等。同样应该注意，此处的应付账款和应付票据只是指应付的货款部分，而不包括应付的增值税进项税额。若某一期间期末应付账款或应付票据余额大于期初应付账款或应付票据余额，说明本期购入的存货中有一部分没有支付现金，但在利润表中已将销售成本全数列入，所以应在调整时将应付账款和应付票据的增加额加回到净利润中。反之，若某一期间期末应付账款或应付票据余额小于期初应付账款或应付票据余额，说明本期支付给供货单位的现金大于利润表中所确认的销售成本，所以应在调整时将应付账款和应付票据的减少额在净利润中减去，以反映这部分现金支出。

例 A 企业年初余额资料为：应付账款——货款 600000 元，应付票据——货款 390000 元，应付福利费 10000 元，应交所得税 60000 元。年末余额为：应付账款——货款 850000 元，应付票据——货款 300000 元，应付福利费 15000 元，应交所得税 40000 元。则经营性应付项目年末比年初增加 145000

元，调节时应加回到净利润中。

13. 增值税增加净额

增值税与净利润的计算无关，但它属于经营活动的现金流量，所以在对净利润进行调整时，需考虑增值税增减净额。即收到的增值税销项税额和退回的增值税款与支付的增值税款两者之间的差额。如果是收到的增值税销项税额和退回的增值税款大于支付的增值税款，则在调节时加到净利润中；反之，则在调节时从净利润中减去。在计算收到的增值税销项税额和退回的增值税款时，应根据“应交税金——应交增值税”账户的贷方发生额，调整“应收账款——增值税”的增减变动后得出；计算支付的增值税款时，应根据“应交税金——应交增值税”账户的借方发生额，调整“应付账款——增值税”的增减变动后得出。

例 A 企业本年收到的增值税销项税额和退回的增值税款为 180000 元，支付的增值税款为 165000 元，两者差额 15000 元应在调节时加回到净利润中。

假设 A 企业本年净利润为 550000 元，综合以上各项调整，A 企业按间接法列示的经营活动现金流量如下：

净利润	550000
加：计提的坏账准备或转销的坏账	2740
固定资产折旧	310000
无形资产、递延资产摊销	15000
待摊费用摊销	20000
处置固定资产的收益	-10000
固定资产报废损失	80000
财务费用	200000
投资收益	-230000
递延税款贷项	30000
存货增加	-160000
经营性应收项目的增加	-170000
经营性应付项目的增加	145000
增值税净增加额	15000
经营活动产生的现金流量净额	797740

六、现金流量表的几个特殊问题

1. 增值税

增值税引起的现金流量是比较特殊的。从国际范围看，比较典型的是英国，在现金流量表准则中，将增值税列入专门的“税项”类别中，与经营活动相并列。由于不是所有国家都征收增值税，所以国际会计准则没有涉及这一项目。如何反映增值税，是现金流量分类中一个重要的问题。

增值税的收付一般伴随着销售商品、提供劳务和购买商品、接受劳务的经营活动同时进行。企业收到的增值税额和支付的增值税额直接构成现金流量的一部分，为此，本准则将增值税作为经营活动现金流量的一个项目，即增值税的现金流入和流出分别作为经营活动的现金流入和流出。这样便于分析增值税现金流量对经营活动现金流入和流出的总额影响及净影响额。

2. 应收账款与坏账准备

现行会计实务中，应收账款中包括了两部分内容，一是应收的货款，二是应收的增值税款。在用直接法编制现金流量表时，应收的货款用来调整当期销售收入，以计算出销售商品、提供劳务收到的现金；而应收的增值税款则用来调整计算收到的增值税款。在计提坏账准备时，应收的货款和应收的增值税一般是一起计算的。这就带来了一个问题：计提的坏账准备是否也要分为相应的两部分？严格地说，为了准确地编制现金流量表，计提的坏账准备也应分成相应的两部分，分别与应收的货款和应收的增值税相对应。但考虑到实务操作上的方便，且应收增值税部分的坏账准备金额相对较小，所以本准则没有对坏账准备作进一步的区分。

3. 外币交易与折算

外币交易与折算在企业经营过程中是经常发生的。与外币交易和折算有关的主要问题之一是采用何种汇率折算，这同样影响到编制现金流量表。

关于外币现金流量的折算，本准则的规定与目前大多数国家基本一致。国际会计准则第7号《现金流量表》规定：“来自外币交易的现金流量应折算成企业的报告货币加以记录，所采用的折算汇率应为现金流量发生时的汇率。”美国财务会计准则委员会的《现金流量表》准则也规定：“从事外币业务或跨国经营的企业，应在其现金流量表中，将现金流量折算为以报告货币表示的现金流量，所采用的折算汇率是外币现金流量实际发生时的现行汇率。如果采用当期的加权平均汇率折算的结果与采用现金流量发生日汇率的折算结果大致相同，也可以采用当期的加权平均汇率。”

借鉴其他国家和国际会计准则，本准则规定，企业外币现金流量以及境外子公司的现金流量，应以现金流量发生日的汇率或平均汇率折算。

由于外币现金流量是依存于经营活动、投资活动、筹资活动之中的，本身并不构成单独一类的现金流量，因此汇率变动对现金的影响，应作为调节项目，在现金流量表中单独列示。

4. 购买和处置子公司及其他营业单位

购买和处置子公司及其他营业单位属于投资活动。从所考察的有关国家看，除美国以外，各国的现金流量表准则一般都对此类交易作了专门的表述，并要求单独列示。这是因为，购买和处置子公司及其他营业单位属于重大的投资活动，对当期及未来现金流量影响很大。为了便于说明这类活动对当期现金流量的影响，便于预测未来现金流量，本准则要求将购买和处置子公司及其他营业单位所产生的现金流量单独列示。

为了便于报表使用者更详细地了解当期购买和处置子公司及其他营业单位的情况，在报表附注中，还应以总额披露购买或处置价格、购买或处置价格中以现金清偿的部分、购买和处置子公司及其他营业单位所取得的现金、购买和处置子公司及其他营业单位按主要类别分类的非现金资产和负债等信息。

5. 金融保险企业的现金流量

金融保险企业在经营内容上，与一般工商企业存在明显的差别。一般工商企业以生产、销售商品或提供劳务为主，而金融企业以存贷款业务为主，保险企业则以收取保费和支付赔款为主。金融企业吸收存款、发放贷款是其主要的经营活动，因此将存贷款业务所引起的现金流入和流出作为经营活动的现金流量。同样，保险企业的与保险金、保险索赔、年金退款和其他保险

利益条款有关的现金收入和现金支出项目，作为保险企业的经营活动现金流量。

但是，国际上对这类业务的处理并非完全一致。比如，美国将金融企业的存、贷款利息列入经营活动，而将贷出去的本金列为投资活动，收到储户存款本金列为筹资活动。其中又按期限长短分别以总额和净额列示。

6. 特殊项目

在所考察的国家中，国际会计准则、英国和香港的准则都对特殊项目的处理作了专门表述，处理原则基本一致。另外，我国香港的规定相对比较详细。它分别就特殊项目和非常项目指明了各自的处理方法。香港准则中指出，若现金流量与损益表内的特殊项目有关，则这类特殊现金流量应列入现金流量表的适当项目中。有关特殊项目的现金流量的性质，应在现金流量表内以附注方式披露，以便报表使用者能够了解有关交易对报告主体的现金流量的影响。若现金流量与损益表内的非常项目有关，则此类非常项目的现金流量应按每个项目的性质列入现金流量表的适当项目之中。如果无法将有关非常项目的现金流量列入现金流量表的某一项目中，则应在现金流量表中单独列示。此外，有关非常项目现金流量的性质，应在现金流量表内以附注方式充分披露，以便报表使用者能够了解有关交易对报告主体现金流量的影响。

在起草我国的现金流量表准则时，曾有人提出，将特殊项目单列为现金流量的一个大类，与经营活动、投资活动和筹资活动并列。考虑到绝大多数特殊和非常项目均可以归属到经营活动、投资活动和筹资活动中去，国际上较为普遍的做法也是将特殊和非常项目分别归属到经营活动、投资活动和筹资活动中去，单列一类的做法很少见，因此没有将特殊项目单独作为一个大类。本准则规定，自然灾害损失、保险索赔等特殊项目，应根据其性质，分别归并到前述现金流量类别中，同时要求分别列示。

7. 总额反映还是净额反映

各项目现金流量是以总额反映为好，还是以净额反映为好，应视具体情况而定。一般情况下，现金流量的总额信息可以反映经济活动的本来面貌，能全面反映现金流量的规模和结构。但对一些周转快、金额大、期限短的项目，按总额反映意义并不大，按净额反映更为有用。比如代客户收取或支付的款项、证券公司代收的客户证券买卖交割费和印花税、银行发放的短期贷款和吸收的活期存款等。本准则规定，现金流量一般应分别按现金流入和流出总额反映，但代客户收取或支付的现金以及周转快、金额大、期限短的项目的现金收入和现金支出，应以净额列示。同时还对金融企业应以净额列示的项目作了规定。

从国际范围看，针对以总额反映还是以净额反映现金流量这一问题，各国采取的原则基本上相同。英国和香港稍微有些特殊。在英国，经营活动的现金流量在现金流量表中一般只列示一个经营活动现金流量净额，而不像其他国家一样按经营活动的主要类别列示各项现金流入和流出。香港是介于英国和其他国家之间，既可以以净额列示经营活动现金流量，也可以分项列示经营活动现金流量。

企业会计准则

资产负债表日后事项

企业会计准则——资产负债表日后事项

引言

1. 本准则规范企业资产负债表日后事项的会计核算和相关信息的披露。
2. 本准则不涉及中止营业。

定义

3. 本准则使用的下列术语，其定义为：

资产负债表日后事项，指自年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的事项。

财务报告批准报出日，指董事会批准财务报告报出的日期。

调整事项

4. 资产负债表日后获得新的或进一步的证据，有助于对资产负债表日存在状况的有关金额作出重新估计，应当作为调整事项，据此对资产负债表日所反映的收入、费用、资产、负债以及所有者权益进行调整。

以下是调整事项的例子：

- (1) 已证实资产发生了减损；
- (2) 销售退回；
- (3) 已确定获得或支付的赔偿。

5. 资产负债表日后董事会制订的利润分配方案中与财务报告所属期间有关的利润分配（其中分配方案中的股票股利应当作为非调整事项），也应当作为调整事项。

非调整事项

6. 资产负债表日以后才发生或存在的事项，不影响资产负债表日存在状况，但如不加以说明，将会影响财务报告使用者作出正确估计和决策，这类事项应当作为非调整事项，在会计报表附注中予以披露。

以下是非调整事项的例子：

- (1) 股票和债券的发行；
- (2) 对一个企业的巨额投资；
- (3) 自然灾害导致的资产损失；
- (4) 外汇汇率发生较大变动。

7. 非调整事项，应说明其内容、估计对财务状况、经营成果的影响；如无法作出估计，应说明其原因。

附则

8. 本准则由财政部负责解释。
9. 本准则自 1998 年 1 月 1 日起施行。

《企业会计准则——资产负债表日后事项》指南

一、基本要求

(一) 企业在资产负债表日后发生的事项，首先应当区分是属于调整事项还是非调整事项。对于其中的调整事项，应按本准则对调整事项的要求，进行相关的账务处理，并调整资产负债表日已编制的会计报表；对于其中的非调整事项，应按本准则对非调整事项的要求，在会计报表附注中披露。

(二) 资产负债表日后发生的调整事项，应当如同资产负债表所属期间发生的事项一样，作出相关账务处理，并对资产负债表日已编制的会计报表作相应的调整，这里的会计报表包括资产负债表、利润表及其相关附表和现金流量表附注。由于资产负债表日后事项发生在次年，上年度的有关账目已经结转，特别是损益类科目在结账后已无余额。因此，资产负债表日后发生的调整事项，应当分别以下情况进行账务处理：

1. 涉及损益的事项，通过“以前年度损益调整”科目核算。调整增加以前年度收益或调整减少以前年度亏损的事项，及其调整减少的所得税，记入“以前年度损益调整”科目的贷方；调整减少以前年度收益或调整增加以前年度亏损的事项，以及调整增加的所得税，记入“以前年度损益调整”科目的借方。“以前年度损益调整”科目的贷方或借方余额，转入“利润分配——未分配利润”科目。

2. 涉及利润分配调整的事项，直接在“利润分配——未分配利润”科目核算。

3. 不涉及损益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，还应同时调整会计报表相关项目的数字，包括：

(1) 资产负债表日编制的会计报表相关项目的数字；

(2) 当期编制的会计报表相关项目的年初数。

(三) 资产负债表日后发生的非调整事项，是资产负债表日以后才发生或存在的事项，不影响资产负债表日存在状况，不需要对资产负债表日编制的会计报表进行调整，但由于事项重大，如不加以说明，将会影响财务报告使用者作出正确估计和决策，因此，应在会计报表附注中加以披露。

二、说明

(一) 关于引言

本准则不涉及中止营业的议题。中止营业，指企业出售或放弃一项营业，如企业营业的某一个分部、某一条生产线、某一种主要产品等。这里所讲的营业，代表着企业一个独立、主要的业务种类，并且该营业的资产、净损益和活动能够从实物上、经营上和财务报告目的等方面区分开来。由于某项营业终止涉及到运用的会计政策，如已不适用于持续经营的会计假设，对资产等的计价方面与在持续经营的会计假设前提下所适用的会计政策不同，需要作出特殊的会计处理规定，因此，本准则不涉及资产负债表日前、资产负债表日或资产负债表日后确定的中止营业。

(二) 关于定义

1. 资产负债表日后事项。资产负债表日后事项，指自年度资产负债表日

至财务报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的事项。根据《中华人民共和国会计法》的规定，“会计年度自公历1月1日起至12月31日止”，因此，本准则中的“年度资产负债表日”是指12月31日，但资产负债表日后事项不含12月31日发生的事项。如果母公司在外国，或子公司在外国，无论国外母公司或子公司是如何确定会计年度的，其向国内提供的会计报表均应按照我国对会计年度的规定，提供相应期间的会计报表，而不能以国外母公司或子公司确定的会计年度作为依据。

资产负债表日后事项包括自年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的所有有利事项和不利事项。对于有利和不利事项，均按同一原则处理，即如果属于调整事项，对有利和不利的调整事项都应按本准则的规定，在进行相关的账务处理后，调整报告年度的会计报表；如果属于非调整事项，对有利和不利的非调整事项均应在报告年度的会计报表附注中披露。

2. 财务报告批准报出日。财务报告批准报出日，指董事会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向企业外部公布的日期，这里的“对财务报告的内容负有法律责任的单位或个人”一般是指所有者、所有者中的多数、董事会或类似的管理单位，由于本准则是在上市公司的范围内施行，因此，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。因为，对于上市公司来说，根据《中华人民共和国公司法》的规定，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；股东大会有权审议批准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。上市公司的财务报告是报送给股东大会审议批准的，在股东大会召开之前，财务报告已经报出，因而财务报告批准报出日不是股东大会审议批准的日期，更不是注册会计师出具审计报告的日期。

例如，一家上市公司1997年的年度财务报告于1998年2月15日编制完成，注册会计师完成整个年度审计工作并签署审计报告的日期为1998年4月18日，经董事会批准财务报告可以对外公布的日期为1998年4月22日，财务报告实际对外公布的日期为1998年4月25日，股东大会召开日期为1998年5月6日。根据本准则的规定，财务报告批准报出日为1998年4月22日，资产负债表日后事项的时间区间为1998年1月1日（含1月1日，下同）至1998年4月22日。值得说明的是，董事会批准财务报告可以对外公布的日期至公司实际对外公布的日期之间发生的事项，也属于资产负债表日后事项，按照本准则规定的原则进行处理。由此影响财务报告对外公布日期的，以董事会再次批准对外公布的日期为准。在本例中，经董事会批准财务报告可以对外公布的日期为1998年4月22日，实际对外公布的日期为1998年4月25日。如果在4月22日至25日之间发生了重大事项，按照本准则规定需要调整会计报表相关项目的数字或需要在会计报表附注中披露的，经调整或说明后的财务报告再经董事会批准的报出日期为1998年4月28日，实际对外公布的日期为1998年4月30日，则资产负债表日后事项涵盖的期间为1998年1月1日至1998年4月28日。

（三）调整事项和非调整事项

1. 调整事项。调整事项是对资产负债表日存在的情况提供进一步证据的事项，以确定资产负债表日提供的财务信息是否与事实相符。这类事项所提

供的新的或进一步的证据，有助于对资产负债表日存在状况的有关金额作出重新估计，并据此对资产负债表日所反映的收入、费用、资产、负债以及所有者权益进行调整，本准则将这一类事项称为调整事项。准则中列举的调整事项的例子主要有：

(1) 已证实资产发生了减损。这一事项是指，在年度资产负债表日以前，或在年度资产负债表日，根据当时资料判断某项资产可能发生了损失或永久性减值，但没有最后确定是否会发生，因而按照当时最好的估计金额反映在会计报表中。但在年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间，所取得的新的或进一步的证据能证明该事实成立，即某项资产已经发生了损失或永久性减值，则应对资产负债表日所作的估计予以修正。例如，甲企业应收乙企业账款 560000 元，按合同约定应在 1996 年 11 月 10 日前偿还。在 1996 年 12 月 31 日结账时甲企业尚未收到这笔应收账款，并已知乙企业财务状况不佳，近期内难以偿还债务，甲企业对该项应收账款提取 2% 的坏账准备。1997 年 2 月 10 日，在甲企业报出财务报告之前收到乙企业通知，乙企业已宣告破产，无法偿付部分欠款。从这一例子可见，甲企业于 1996 年 12 月 31 日结账时已经知道乙企业财务状况不佳，即在 1996 年 12 月 31 日资产负债表日，乙企业财务状况不佳的事实已经存在，但未得到乙企业破产的确切证据。1997 年 2 月 10 日甲企业正式收到乙企业通知，得知乙企业已破产，并且无法偿付部分货款，即 1997 年 2 月 10 日对 1996 年 12 月 31 日存在的情况提供了新的证据，表明根据 1996 年 12 月 31 日存在情况提供的资产负债表所反映的应收乙企业账款中已有部分成为坏账，据此应对会计报表相关项目的数字进行调整。

(2) 销售退回。这一事项是指，在资产负债表日以前或资产负债表日，根据合同规定所销售的物资已经发出，当时认为与该项物资所有权相关的风险和报酬已经转移，货款能够收回，根据收入确认原则确认了收入并结转了相关成本。即在资产负债表日企业确认为已经销售，并在会计报表上反映。但在资产负债表日至财务报告批准报出日之间所取得的证据证明该批已确认为销售的物资确实已经退回，应作为调整事项，进行相关的账务处理，并调整资产负债表日编制的会计报表有关收入、费用、资产、负债、所有者权益等项目的数字。值得说明的是，资产负债表日后事项中的销售退回，既包括报告年度销售的物资，在报告年度的资产负债表日后退回；也包括报告年度前销售的物资，在报告年度的资产负债表日后退回。例如，甲企业 1997 年 10 月销售的一批商品，在当时确认了销售，但在 1998 年 2 月 1 日财务报告批准报出日前收到退回该批已销的商品。从这一例子可见，甲企业 1997 年 10 月销售的商品，商品已经发出并符合收入确认原则，则企业根据当时的情况确认销售实现，计算了销售收入并结转了成本，该批销售商品的收入、成本、利润已经包括在 1997 年 12 月 31 日的会计报表中。1998 年 2 月 1 日收到的新的证据证明该项销售已经退回，表明原确认的销售实现已经不能成立，则应当对 1997 年 12 月 31 日编制的会计报表进行调整，调整会计报表相关项目的数字。又如，乙企业 1996 年 12 月销售一批商品，由于销售商品的所有权上的风险和报酬已经转移，货款能够收回，符合收入确认原则，企业确认了收入并结转了成本；1998 年 1 月 10 日财务报告批准报出日前，乙企业收到退回的 1996 年 12 月销售的商品。对于这一销售退回事项，虽然是 1996 年销售的，但在 1997 年报告年度的资产负债表日后（1998 年 1 月 10

日)退回,也应当作为调整事项,调整报告年度(1997年度)会计报表相关项目的数字。

(3)已确定获得或支付的赔偿。这一事项是指,在资产负债表日以前,或资产负债表日已经存在的赔偿事项,资产负债表日至财务报告批准报出日之间提供了新的证据,表明企业能够收到赔偿款或需要支付赔偿款,这一新的证据如果对资产负债表日所作的估计需要调整的,应对会计报表进行调整。例如,甲企业与丁企业签订的经济合同中订明,甲企业应于1997年8月2日提供丁企业一批商品,由于甲企业未按合同规定按时提供商品,致使丁企业发生经济损失,丁企业于1997年10月提出起诉,要求甲企业赔偿违约经济损失500000元。由于案件尚在审理过程中,并未作出最终判决,甲企业于1997年12月31日根据当时的资料判断可能会败诉,估计赔偿金额为200000元,并按此估计金额计入了损益。但在1998年3月1日财务报告批准报出前经一审判决,甲企业需赔偿丁企业经济损失450000元,甲企业和丁企业均接受此判决,不再上诉。这一事项表明,资产负债表日后至财务报告批准报出日之间有了最终的结果,因而对资产负债表日存在的状况提供了进一步证据,这一新的证据如果表明对资产负债表日所作估计需要调整的,应对资产负债表日编制的会计报表进行调整。

(4)资产负债表日后董事会制订的利润分配方案中与财务报告所属期间有关的利润分配(不包括分配方案中的股票股利,下同)。这一事项是指,在资产负债表日至财务报告批准报出日之间,由董事会制订的财务报告所属期间的利润分配方案。通常情况下,企业在12月31日结账,需要结转年度内取得的收入、发生的成本,计算利润,董事会根据确定的利润提出利润分配方案。企业12月31日结账并计算出利润,需要一定的时间,待董事会提出利润分配方案已到下一年度。在财务报告批准报出日之前董事会制订的利润分配方案,是对企业12月31日存在的利润所作的分配,而审议批准董事会制订的利润分配方案是股东大会的一项重要任务。因此,资产负债表日后至财务报告批准报出日之间,董事会制订的利润分配方案中与财务报告所属期间有关的利润分配应作为调整事项处理。如果董事会制订的利润分配方案中包括股票股利,则作为非调整事项在会计报表附注中披露,不能作为调整事项处理。

2.非调整事项。非调整事项是资产负债表日以后才发生或存在的事项。这类事项不影响资产负债表日存在的状况,但如不加以说明,将会影响财务报告使用者作出正确估计和决策,因此需要在会计报表附注中予以披露,本准则将这一类事项称为非调整事项。准则中列举的非调整事项的例子主要有:

(1)股票和债券的发行。这一事项是指,企业在资产负债表日以后发行股票、债券等。企业发行股票或债券是比较重大的事项,虽然这一事项与企业资产负债表日的存在状况无关,但应对这一事项作出披露,以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。

(2)对一个企业的巨额投资。这一事项是指,企业在资产负债表日后决定对一个企业的巨额投资。这一事项与企业发行股票或债券相同,也属于企业的重大事项,虽然这一事项与企业资产负债表日存在状况无关,但应对这一事项进行披露,以使财务报告使用者了解对一个企业的巨额投资可能会给投资者带来的影响。

(3) 自然灾害导致的资产损失。这一事项是指,资产负债表日后发生的,由于自然灾害导致的资产损失。自然灾害导致的资产损失,不是企业主观上能够决定的,是不可抗力所造成的。但这一事项对企业财务状况所产生的影响,如果不加以披露,有可能使财务报告使用者产生误解,导致作出错误的决策。因此,自然灾害导致的资产损失应作为一个非调整事项在会计报表附注中进行披露。

(4) 外汇汇率发生较大变动。这一事项是指,在资产负债表日后发生的外汇汇率的较大变动。由于企业已经在资产负债表日,按照当时的汇率对有关账户进行调整,因此,无论资产负债表日后的汇率如何变化,均不应影响按资产负债表日的汇率折算的会计报表数字。但是,如果资产负债表日后汇率发生较大变化,如我国 1994 年汇率并轨,应对由此产生的影响在会计报表附注中进行披露。

如何确定资产负债表日后发生的某一事项是调整事项还是非调整事项,是运用本准则的关键。调整和非调整事项是一个广泛的概念,就事项本身来说,可以有各种各样的性质,只要符合准则中对这两类事项的定义即可;同一性质的事项可能是调整事项,也可能是非调整事项,这取决于有关状况是在资产负债表日或资产负债表日以前存在,还是在资产负债表日后存在或发生。

例如,因债务人破产而使应收账款发生损失。如果债权人在 12 月 31 日或之前根据所掌握的资料判断债务人有破产清算的可能,或债务人正处于破产清算的过程中,在资产负债表日债权人已经按该项应收账款 10% 计提了坏账准备。在资产负债表日后至财务报告批准报出日之间,接到债务人通知已宣告破产清算,债权人无法收回全部应收账款,由于应收账款可能受到损失的状况在资产负债表日已经存在,只是在资产负债表日后提供了受损的进一步证据,表明原估计的坏账准备不足,应重新调整。因此,这一事项应当作为调整事项;如果在 12 月 31 日债务人财务状况良好,没有任何财务情况恶化的信息,债权人按照当时所掌握的资料按应收账款的 2% 计提了坏账准备,但在债权人财务报告批准报出前,有资料证明债务人由于火灾发生重大损失,债权人的应收账款有可能收不回来,由于这一情况在资产负债表日并不存在,是资产负债表日后才发生或存在的事项。因此,应作为非调整事项在会计报表附注中进行披露。又如,债务人由于遇到自然灾害而导致无法偿还债权人的应收账款。对于这一事项,如果债务人是在资产负债表日或资产负债表日以前即发生自然灾害,但由于种种原因,债权人在资产负债表日或之前不知道这一情况,在资产负债表日后才得知,应将这一事项作为调整事项,因为不论债权人知道与否,债务人遇到自然灾害的事实在资产负债表日已经存在,资产负债表日之后发生的情况只是对这一情况提供了进一步的证据;如果债务人的自然灾害是在资产负债表日后才发生的,即使债权人在灾害发生后立即得到消息,也应作为非调整事项在会计报表附注中披露。因为这是资产负债表日后才发生或存在的事项,与资产负债表日存在状况无关,不能据此对资产负债表日存在状况的有关金额进行调整。

本准则以列举的方式,说明了哪些属于调整事项,哪些属于非调整事项,但并没有包括所有调整和非调整事项。会计人员应按照本准则第 4 条和第 6 条规定的判断原则,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。需要说明的是,资产负债表日后事项,已经作为调整

事项调整会计报表有关项目数字的，除法律、法规以及其他会计准则另有规定外，不需要在会计报表附注中进行披露。

三、调整事项举例

以下是作为调整事项的具体实例（注：下列所有例子均是针对上市公司而言的，并假定财务报告批准报出日均为次年4月30日，所得税率为33%，资产负债表日计算的税前会计利润等于按税法规定计算的应纳税所得额。公司按净利润的10%提取法定盈余公积，按净利润的5%提取法定公益金，提取法定盈余公积和法定公益金之后，不再作其他分配。资产负债表日后事项除例2中企业提取的长期投资减值准备不能调整应缴纳的所得税外，假定其他事项按税法规定均可调整应缴纳的所得税。下列所有例子中涉及需要调整现金流量表附注有关项目数字的略）。

例1 甲公司1997年4月销售给乙企业一批产品，价款为58000元（含应向购货方收取的增值税额），乙企业于5月份收到所购物资并验收入库。按合同规定乙企业应于收到所购物资后一个月内付款。由于乙企业财务状况不佳，到1997年12月31日仍未付款。

甲公司于12月31日编制1997年度会计报表时，已为该项应收账款提取坏账准备2900元（假定坏账准备提取比例为5%），12月31日资产负债表上“应收账款”项目的余额为80000元，“坏账准备”项目的余额为4000元；该项应收账款已按58000元列入资产负债表“应收账款”项目内。甲公司于1998年3月2日收到乙企业通知，乙企业已进行破产清算，无力偿还所欠部分货款，预计甲公司可收回应收账款的40%。

甲公司在接到乙企业通知时，首先判断是属于资产负债表日后事项中的调整事项，并根据调整事项的处理原则进行处理如下：

（1）补提坏账准备

应补提的坏账准备=58000×60%-2900=31900（元）

借：以前年度损益调整	31900
贷：坏账准备	31900

（2）调整应交所得税

借：应交税金——应交所得税（31900×33%）	10527
贷：以前年度损益调整	10527

（3）将“以前年度损益调整”科目的余额转入利润分配

借：利润分配——未分配利润	21373
贷：以前年度损益调整（31900-10527）	21373

（4）调整利润分配有关数字

借：盈余公积	3205.95
贷：利润分配——未分配利润（21373×15%）	3205.95

（5）调整报告年度会计报表相关项目的数字（见表3-1、3-2）

（为便于比较，假设根据1997年12月31日存在状况编制的会计报表的数字在“调整前”栏反映；按照资产负债表日后发生的调整事项调整后的数字在“调整后”栏反映，下同）。

（6）调整1998年3月份资产负债表相关项目的年初数。甲公司

表3-1 资产负债表

编制单位：甲公司 1997年12月31日 单位：元

资产	调整前	调整后	负债和股东权益	调整前	调整后
流动资产：			流动负债：	25000	25000
货币资金	50000	50000	短期借款	5000	5000
短期投资	10000	10000	应付票据	5000	5000
应收票据	5000	5000	应付账款	25000	14473
应收账款	80000	80000	应交税金	60000	49473
减：坏账准备	4000	35900	流动负债合计	30000	
应收账款净额	76000	44100	长期负债：	30000	30000
存货	29000	29000	长期借款	90000	30000
流动资产合计		138100	长期负债合计	100000	79473
长期投资：	170000		负债合计	0	
长期股权投资	55000	55000	股东权益：	12000	100000
固定资产：			股本	68000	
固定资产原价	60000		资本公积	180000	0
减：累计折旧	20000	60000	盈余公积		8794.05
固定资产净值	40000	20000	未分配利润		49832.95
无形资产：		40000	股东权益合计		158627
无形资产	5000				
		5000			
资产总计	270000	238100	负债和股东权益 总计	270000	238100

表 3-2 利润及利润分配表

编制单位：甲公司 1997年度 单位：元

项目	调整前	调整后
一、主营业务收入	130000	130 000
减：主营业务成本	50 000	50 000
主营业务税金及附加	5 000	5 000
二、主营业务利润	75 000	75 000
加：其他业务利润	100	100
减：管理费用	1800	33700
财务费用	900	900
三、营业利润	72 400	40 500
加：投资收益	0	0
营业外收入	100	100
减：营业外支出	0	0
四、利润总额	72 500	40 600
减：所得税	23 925	13 398
五、净利润	48 575	27 202
加：年初未分配利润	26711.25	26711.25
六、可供分配的利润	75286.25	53 913.25
减：提取法定盈余公积	4857.50	2720.20
提取法定公益金	2428.75	1360.10
七、未分配利润	68000	49 832.95

在编制 1998 年 1、2 月份的会计报表时，按照表 3-1 中调整前的数字作为资产负债表的年初数，由于发生了资产负债表日后调整事项，甲公司除了调整 1997 年度会计报表相关项目的数字外，还应当调整 1998 年 3 月份资产负债表相关项目的年初数，其年初数按照表 3-1 中调整后的数字填列。

例 2 甲公司对丁企业有一项长期股权投资，账面成本为 100 000 元，在 1997 年 11 月，甲公司得知丁企业经营状况恶化，有可能导致其对丁企业的长期股权投资未来可收回金额低于长期股权投资的账面成本，并且这种降低的价值在可预计的未来期间内不可能恢复，因此，甲公司在编制 1997 年会计报表时，即为该项长期股权投资提取了长期投资减值准备 20 000 元。1998 年 2 月，甲公司获悉，丁企业的经营状况进一步恶化，其对丁企业的股权投资至多可以收回 50 000 元。这一事项表明，由于甲公司 12 月 31 日所掌握的情况不详而导致低估了长期投资减值准备，资产负债表日后取得的新的证据证明原估计差错，对这一事项应作为调整事项。

甲公司首先应按本准则的规定，判断该事项属于调整事项，并按调整事项的处理原则进行处理如下（假设税法上不允许将企业提取的长期投资减值准备作为扣除项目，因此不能调整应缴纳的所得税）：

（1）调整长期投资减值准备

借：以前年度损益调整	30 000
贷：长期投资减值准备	30 000

（2）将“以前年度损益调整”科目余额转入利润分配

借：利润分配——未分配利润	30 000
贷：以前年度损益调整	30 000

(3) 调整利润分配有关数字

借：盈余公积 4 500

贷：利润分配——未分配利润 (30 000 × 15%) 4500

(4) 调整报告年度会计报表相关项目的数字 (见表 3-3、3-4)。

表 3-3 资产负债表

编制单位：甲公司 1997 年 12 月 31 日 单位：元

资产	调整前	调整后	负债和股东权益	调整前	调整后
流动资产：			流动负债：		
货币资金	10000	10000	短期借款	15000	15000
短期投资	5000	5000	应付票据	5000	5000
应收票据	5000	5000	应付账款	5000	5000
应收账款净额	76000	76000	应交税金	25000	25000
存货	29000	29000	流动负债合计	50000	50000
流动资产合计	125000	125000	长期负债：		
长期投资：			长期借款	20000	20000
长期股权投资	100000	100000			
长期负债合计	20000	20000			
长期投资合计	100000	100000			
减：长期投资减值准备			负债合计	70000	70000
长期投资净额	80000	80000	股东权益：		
固定资产原价	60000	60000	股本	100 000	100 000
减：累计折旧	20000	20000	资本公积	0	0
固定资产净值	40000	40000	盈余公积	12000	7500
无形资产：			未分配利润	68000	42500
无形资产	5000	5000	股东权益合计	180000	150000
资产总计	250000	220000	负债和股东权益总计	250000	220000

表 3-4 利润及利润分配表

编制单位：甲公司 1997 年度 单位：元

项目	调整前	调整后
一、主营业务收入	150000	150000
减：主营业务成本	70000	70000
主营业务税金及附加	5000	5000
二、主营业务利润	75000	75000
加：其他业务利润	20100	20100
减：管理费用	1800	1800
财务费用	900	900
三、营业利润	92400	92400
加：投资收益	-20000	-50000
营业外收入	100	100
减：营业外支出	0	0
四、利润总额	72500	42500
减：所得税	30525*	30525*
五、净利润 41975	11975	32321.25
加：年初未分配利润	32321.25	44296.25
六、可供分配的利润	74296.25	1197.50
减：提取法定盈余公积	4197.50	598.75
提取法定公益金	2098.75	42500
七、未分配利润	68000	

注：*所得税= (72 500+20 000) ×33%= (42 500+50 000) ×33%= 30 525 (元)

(5) 调整 1998 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数。甲公司在编制 1998 年 1 月份的会计报表时，按照表 3-3 中调整前的数字作为资产负债表的年初数，由于发生了资产负债表日后调整事项，甲公司除了调整 1997 年度会计报表相关项目的数字外，还应当调整 1998 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数，其年初数按照表 3-3 中调整后的数字填列。

例 3 乙公司 1997 年 11 月销售给丙企业一批产品，销售价格 25 000 元(不含应向购买方收取的增值税额)，销售成本 20 000 元，货款于当年 12 月 31 日尚未收到。1997 年 12 月 25 日接到丙企业通知，丙企业在验收物资时，发现该批产品存在严重的质量问题需要退货。乙公司希望通过协商解决问题，并与丙企业协商解决办法。乙公司在 12 月 31 日编制资产负债表时，将该应收账款 29250 元(包括向购买方收取的增值税额)列示于资产负债表的“应收账款”项目内，公司按应收账款年末余额的 5% 计提坏账准备。1998 年 1 月 10 日双方协商未成，乙公司收到丙企业通知，该批产品已经全部退回。乙公司于 1998 年 1 月 15 日收到退回的产品，以及购货方退回的增值税专用发票的发票联和税款抵扣联(假如该物资增值税率为 17%，乙公司为增值税一般纳税人。不考虑其他税费因素)。

乙公司首先应根据本准则的规定，判断该事项属于调整事项，再按调整事项的处理原则进行处理如下：

(1) 调整销售收入

借：以前年度损益调整	25 000
应交税金——应交增值税(销项税额)	4 250
贷：应收账款	29 250

(2) 调整坏账准备余额	
借：坏账准备	1462.50
贷：以前年度损益调整	1462.50
(3) 调整销售成本	
借：库存商品	20 000
贷：以前年度损益调整	20 000
(4) 调整应交所得税	
借：应交税金——应交所得税	1167.38
贷：以前年度损益调整	1167.38
[(25 000—20 000—1462.50) × 33%]	
(5) 将“以前年度损益调整”科目余额转入	
利润分配借：利润分配——未分配利润	2 370.12
贷：以前年度损益调整	2370.12
(25 000—20 000—1462.50—1167.38)	
(6) 调整利润分配有关数字	
借：盈余公积	355.52
贷：利润分配——未分配利润	355.52
(2 370.12 × 15%)	
(7) 调整报告年度会计报表相关项目的数字 (见表 3 - 5、3 - 6)	

表 3 - 5 资产负债表

编制单位：乙公司 1997 年 12 月 31 日 单位：元

资产	调整前	调整后	负债和股东权益	调整前	调整后
流动资产：			流动负债：		
货币资金	50000	50000	短期借款	25000	25000
短期投资	10000	10000	应付票据	5000	5000
应收票据	5000	5000	应付账款	5000	5000
应收账款	80000	50750	应交税金	25000	19582.62
减：坏账准备	4000	2537.50	流动负债合计	60000	54582.62
应收账款净额	76000	48212.50	长期负债：		
存货	29000	49000	长期借款	30000	30000
流动资产合计	170000	162212.50	长期负债合计	30000	30000
长期投资：			负债合计	90000	84582.62
长期股权投资	55000	55000	股东权益：		
固定资产：			股本	100000	100000
固定资产原价	60000	60000	资本公积	0	0
减：累计折旧	20000	20000	盈余公积	12000	11644.48
固定资产净值	40000	40000	未分配利润	68000	65985.40
无形资产：			股东权益合计	180000	177629.88
无形资产	5000	5000			
资产总计	270000	262212.50	负债和股东权益总计	270000	262212.50

表 3 - 6 利润及利润分配表

编制单位：乙公司 1997 年度 单位：元

项目	调整前	调整后
一、主营业务收入	130000	105000
减：主营业务成本	50000	30000
主营业务税金及附加	5000	5000
二、主营业务利润	75000	70000
加：其他业务利润	100	100
减：管理费用	1800	337.50
财务费用	900	900
三、营业利润	72400	68862.50
加：投资收益	0	0
营业外收入	100	100
减：营业外支出	0	0
四、利润总额	72500	68962.50
减：所得税	23925	22757.62
五、净利润	48575	46204.88
加：年初未分配利润	26711.25	26711.25
六、可供分配的利润	75286.25	72916.13
减：提取法定盈余公积	4857.50	4620.49
提取法定公益金	2428.75	2310.24
七、未分配利润	68000	65985.40

(8)乙公司 1998 年 1 月份的资产负债表的年初数应按表 3 - 5 中调整后的数字填列。

例 4 甲公司与乙公司签订一项供销合同，合同中订明甲公司在 1997 年 11 月份内供应给乙公司一批物资。由于甲公司未能按照合同发货，致使乙公司发生重大经济损失。乙公司通过法律程序要求甲公司赔偿经济损失 55000 元。该诉讼案件在 12 月 31 日尚未判决，甲公司记录了 40 000 元的其他应付款，并将该项赔偿款反映在 12 月 31 日的会计报表上，乙公司未记录应收赔偿款。1998 年 2 月 7 日，经法院一审判决，甲公司需要偿付乙公司经济损失 50 000 元，甲公司不再上诉，并假定赔偿款已经支付。

根据本准则的规定，甲公司和乙公司首先应判断该事项属于调整事项，并分别按调整事项的处理原则进行处理如下：甲公司：

(1) 记录支付的赔偿款

借：以前年度损益调整	10 000
贷：其他应付款	10 000
借：其他应付款	50 000
贷：银行存款	50 000 (注)

(注：资产负债表日后事项如涉及现金收支项目的，均不调整报告年度资产负债表的货币资金项目和现金流量表正表各项目数字。本例中，虽然已支付了赔偿款，但在调整会计报表相关项目数字时，只需要调整上述第一笔

分录，不需要调整上述第二笔分录。上述第二笔分录作为 1998 年的会计事项。) (2) 调整应交所得税

借：应交税金——应交所得税 3 300
 贷：以前年度损益调整 (10 000 × 33%) 3 300

(3) 将“以前年度损益调整”科目余额转入利润分配

借：利润分配——未分配利润 6 700
 贷：以前年度损益调整 (10 000—3 300) 6 700

(4) 调整利润分配有关数字

借：盈余公积 1005
 贷：利润分配——未分配利润 (6 700 × 15%) 1005

(5) 调整报告年度会计报表相关项目的数字 (见表 3—7、3—8)。

表 3 - 7 资产负债表

编制单位：甲公司 1997 年 12 月 31 日 单位：元

资产	调整前	调整后	负债和股东权益	调整前	调整后
流动资产：			流动负债：		
货币资金	60000	60000	短期借款	5000	5000
短期投资	10000	10000	应付票据	5000	5000
应收票据	5000	5000	应付账款	5000	5000
应收账款	80000	80000	应交税金	10000	6700
减：坏账准备	4000	4000	其他应付款	40000	50000
应收账款净额	76000	76000	流动负债合计	65000	71700

(续)

资产	调整前	调整后	负债和股东权益	调整前	调整后
存货	19000	19000	长期负债：	25000	25000
流动资产合计	170000	170000	长期借款	25000	2500
长期投资：			长期负债合计	90000	96700
长期股权投资	55000	55000	负债合计		
固定资产：			股东权益：		
固定资产原价	60000	60000	股本	100000	100000
减：累计折旧	20000	20000	资本公积	0	0
固定资产净值	40000	40000	盈余公积	12000	10995
无形资产：			未分配利润	68000	62305
无形资产	5000	5000	股东权益合计	180000	173300
资产总计	270000	270000	负债和股东权益总计	270000	270000

表 3—8 利润及利润分配表

编制单位：甲公司 1997 年度 单位：元

项目	调整前	调整后
一、主营业务收入	170000	170000
减：主营业务成本	50000	50000
主营业务税金及附加	5000	5000
二、主营业务利润	115000	115000
加：其他业务利润	100	100
减：管理费用	1800	1800
财务费用	900	900
三、营业利润	112400	112400
加：投资收益	0	0
营业外收入	100	100
减：营业外支出	40000	50000
四、利润总额	72500	62500
减：所得税	23925	20625
五、净利润	48575	41875
加：年初未分配利润	26711.25	26711.25
六、可供分配的利润	75286.25	68586.25
减：提取法定盈余公积	4857.50	4187.50
提取法定公益金	2428.75	2093.75
七、未分配利润	68000	62305

(6) 调整 1998 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数。甲公司在编制 1998 年 1 月份的会计报表时，按照表 3-7 中调整前的数字作为资产负债表的年初数，由于发生了资产负债表日后调整事项，甲公司除了调整 1997 年度会计报表相关项目的数字外，还应当调整 1998 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数，其年初数按照表 3-7 中调整后的数字填列。

乙公司：

(1) 记录已收到的赔偿款

借：其他应收款	50 000
贷：以前年度损益调整	50 000
借：银行存款	50 000
贷：其他应收款	50 000 (注)

(注：资产负债表日后发生的调整事项如涉及现金收支项目的，均不调整报告年度资产负债表的货币资金项目和现金流量表正表各项目数字。本例中，虽然收到了赔偿款并存入银行，但在调整会计报表相关项目数字时，只需调整上述第一笔分录，不需要调整上述第二笔分录。上述第二笔分录作为 1998 年的会计事项处理。)

(2) 调整应交所得税

借：以前年度损益调整	16 500
贷：应交税金——应交所得税 (50 000 × 33%)	16500

(3) 将“以前年度损益调整”科目余额转入利润分配

借：以前年度损益调整	33 500
贷：利润分配——未分配利润	

(50 000-16 500) 33 500

(4) 调整利润分配有关数字

借：利润分配——未分配利润 5025

贷：盈余公积 (33500 × 15%) 5025

(5) 调整报告年度会计报表相关项目的数字 (表 3-9、3-10)。

(6) 调整 1998 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数。乙公司在编制 1998 年 1 月份的会计报表时，按照表 3-9 中调整前的数字作为资产负债表的年初数，由于发生了资产负债表日后调整事项，乙表 3-9 资产负债表

编制单位：乙公司 1997 年 12 月 31 日 单位：元

资产	调整前	调整后	负债和股东权益	调整前	调整后
流动资产：			流动负债：		
货币资金	40000	40000	短期借款	8000	8000
短期投资	18000	18000	应付票据	20000	20000
应收票据	14000	14000	应付账款	12000	12000
应收账款	52000	52000	应交税金	24000	40500
减：坏账准备	260	260	其他应付款	0	0
应收账款净额	51740	51740	流动负债合计	64000	80500
其他应收款	0	50000	长期负债：	8000	
存货	67260	67260	长期借款	8000	8000
流动资产合计	191000	241000	长期负债合计	72000	8000
长期投资：			负债合计		88500
长期股权投资	44000	44000	股东权益		
固定资产：	48000	48000	股本	100000	100000
固定资产原价	16000	16000	资本公积	35000	35000
减：累计折旧	32000	32000	盈余公积	9600	14625
固定资产净值			未分配利润	54400	82875
无形资产：			股东权益合计	199000	232500
无形资产	4000	4000			
资产总计	271000	321000	负债和股东权益总	271000	321000
			计		

表 3-10 利润分配表

编制单位：乙公司 1997 年度 单位：元

项目	调整前	调整后
一、主营业务收入	78000	78000
减：主营业务成本	50000	50000
主营业务税金及附加	5000	5000
二、主营业务利润	23000	23000
加：其他业务利润	100	100
减：管理费用	1800	1800
财务费用	900	900
三、营业利润	20400	20400

(续)

项目	调整前	调整后
加：投资收益	0	0
营业外收入	45000	950000
减：营业外支出	0	115400
四、利润总额	65400	38082
减：所得税	21582	77318
五、净利润	43818	17154.70
加：年初未分配利润	17154.70	94472.70
六、可供分配的利润	60972.70	7731.80
减：提取法定盈余公积	4381.80	3865.90
提取法定公益金	2190.90	82.875
七、未分配利润	54.400	

公司除了调整 1997 年度会计报表相关项目的数字外，还应当调整 1998 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数，其年初数按照表 3-9 中调整后的数字填列。

例 5 丙公司 1998 年 2 月 18 日召开公司董事会，董事会制订的利润分配方案如下：1997 年实现净利润 29145 元，按 1997 年实现净利润的 10% 提取法定盈余公积，按 1997 年实现净利润的 5% 提取法定公益金，不提取任意盈余公积，分派普通股现金股利 10 000 元。

丙公司首先应根据本准则的规定，确定该事项为调整事项，然后再按调整事项的原则进行处理如下：

(1) 作利润分配账务处理

借：利润分配——提取法定盈余公积	2914.50
——提取法定公益金	1457.25
贷：盈余公积 (29145 × 15%)	4371.75
借：利润分配——应付普通股股利	10 000
贷：应付股利	10 000

(2) 将“利润分配”科目下的其他明细科目余额转入“未分配利润”明细科目。

借：利润分配——未分配利润	14 371.75
贷：利润分配——提取法定盈余公积	2914.50

——提取法定公益金	1457.25
——应付普通股股利	10 000

(3) 调整报告年度会计报表相关项目的数字(表 3-11、3-12)。(4) 调整 1998 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数。丙公司在编制 1998 年 1 月份的会计报表时,按照表 3-11 中调整前的数字作为资产负债表的年初数,由于发生了资产负债表日后调整事项,丙公司除了调整 1997 年度会计报表相关项目的数字外,还应当调整 1998 年 2 月份资产负债表相关项目的年初数,其年初数按照表 3-11 中调整后的数字填列。

上述 5 个例子均是准则条文中明确指出的调整事项,也是实务中常见的调整事项,根据本准则第 4 条提供的调整事项的判断原则,下面例子也属于调整事项:

表 3-11 资产负债表

编制单位:丙公司 1997 年 12 月 31 日 单位:元

资产	调整前	调整后	负债和股东权益	调整前	调整后
流动资产:			流动负债:		
货币资金	30000	30000	短期借款	6000	6000
短期投资	6000	6000	应付票据	15000	15000
应收票据	3000	3000	应付账款	15000	15000
应收账款	39000	39000	应付股利	0	10000
减:坏账准备	195	195	应交税金	12000	12000
应收账款净额	38805	38805	流动负债合计	48000	5800000
存货	24195	24195	长期负债:		
流动资产合计	102000	102000	长期借款	6000	6000
长期投资:			长期负债合计	6000	600
长期股权投资	33000	33000	负债合计	54000	64000
固定资产:			股东权益		
固定资产原价			股本	60000	60000
减:累计折旧	36000	36000	资本公积	0	0
固定资产净值	12000	12000	盈余公积	7200	11571.75
无形资产:			未分配利润	40800	26428.25
无形资产	24000	24000	股东权益合计	108000	98000
资产总计	162000	162000	负债和股东权益	162000	162000
			总计		

表 3-12 利润及利润分配表

编制单位:丙公司 1997 年度 单位:元

项目	调整前	调整后
一、主营业务收入	78 000	78 000
减：主营业务成本	30 000	30 000
主营业务税金及附加	3 000	3 000
二、主营业务利润	45 000	45 000
加：其他业务利润	60	60
减：管理费用	1080	1080
财务费用	540	540
三、营业利润	43 440	43 440
加：投资收益	0	0
营业外收入	60	60
减：营业外支出	0	0
四、利润总额	43 500	43 500
减：所得税	14 355	14 355
五、净利润	29 145	29 145
加：年初未分配利润	11 655	11 655
六、可供分配的利润	40 800	40 800
减：提取法定盈余公积	0	2914.50
提取法定公益金	0	1457.25
七、可供股东分配的利润	40 800	36 428.25
减：应付普通股股利	0	10 000
八、未分配利润	40800	26428.25

1. 在资产负债表日或资产负债表日以前提起的诉讼，以不同于资产负债表中登记的金额而结案。例如：甲企业与乙企业签订合同，合同中订明乙企业在 1997 年内给甲企业提供指定数量的电力。由于乙企业延迟了修建新发电厂的计划，致使乙企业没有履行合同规定的义务，甲企业不得不以明显较高的价格从另一供电单位购买电力。在 1997 年内，甲企业通过法律手段要求乙企业赔偿由于其对供电合同的违约所造成的经济损失。在 1997 年的后期，法院作出了乙企业赔偿甲企业全部损失的判决。在编制 1997 年 12 月 31 日的资产负债表时，甲企业与其法律顾问协商后得出结论认为，它有法定权力获取赔偿款，并且乙企业的任何上诉都不会获胜，甲企业已将可能收到的赔款作为一项应收款项列示在资产负债表上。在 1998 年 1 月，乙企业建议用现金结算一部分赔款，余下的赔款不再支付，甲企业接受了以此全部结案的建议。对此，甲企业应对 1997 年 12 月 31 日所作估计进行调整，调整会计报表相关项目的数字。

2. 新的证据表明，在资产负债表日对长期合同应计收益的估计存在重大误差。例如：在 1997 年，建筑承包商丙企业与丁企业签订一项长期建造合同，要求在四年内完成长度为 30 公里的高速公路。丙企业用完工百分比法核算长期合同的收入和成本。所以，在每一报告日，丙企业都要估计完工程度，并估计每一在建合同所创造的毛利总额。在编制 1997 年 12 月 31 日的资产负债表时，丙企业估计已完成工程的 25%，并按此估计计算收益。在 1998 年 2 月，丙企业收到修订后的关于工程进度的报告书，指出其在 1997 年 12 月 31

日已完成合同的 35%。对此，丙企业应对 1997 年 12 月 31 日所作估计进行调整，调整会计报表相关项目的数字。

3. 解决在资产负债表日正在商议的债务重组协议。例如：甲企业于 1992 年从银行借入资金。甲企业的资产负债表上有关资产和负债的分类方法为：在一年内变现或偿还的资产和负债被分类为流动资产和流动负债；在一年内不会变现或偿还的资产和负债被分类为长期资产和长期负债。原债务条款规定，甲企业应于 1997 年 6 月 30 日偿还贷款本金及应计利息。在 1997 年后期，甲企业与银行协商，可否将该贷款的偿还期限延长至 1999 年。在编制 1997 年 12 月 31 日的资产负债表时，由于初始条款规定甲企业应于 1997 年偿还贷款并且延长贷款期限的协商正在进行中，所以甲企业将该贷款全部归为流动负债。在 1998 年 2 月，银行正式同意延长该贷款的期限至 1999 年。对此，甲企业应将该项债务从流动负债调整到长期负债。

四、非调整事项举例

资产负债表日后事项如属于非调整事项，由于这类事项与资产负债表日存在状况无关，调整会计报表是不恰当的，因为这样做通常会导致在赚取收益或发生费用的日期之前报告这些金额。因此，对于非调整事项，不需要进行账务处理，也不需要调整会计报表。但是，财务报告应当反映最近期的相关信息，以满足财务报告及时性的要求；同时，由于这类事项可能很重大，如不加以说明，将会影响财务报告的使用者对企业财务状况、经营成果作出正确的估价和决策，因而需要在会计报表附注中说明事项的内容、估计对财务状况、经营成果的影响，以提供会计数据来补充资产负债表日编制的财务报告的信息。如无法对资产负债表日后才发生或存在的事项对财务报告数据的影响作出估计，应说明其原因。

准则中也以举例的方式列出了几个比较常见的非调整事项的例子（以下例子均假定财务报告批准报出日是次年的 4 月 30 日）：

例 1 甲企业于 1998 年 1 月 15 日经批准发行三年期债券 500000 元，面值 100 元，年利率 10%，企业按 110 元的价格发行，并于 1998 年 3 月 15 日发行结束。企业应在 1997 年度会计报表附注中对这一非调整事项进行披露。

例 2 乙企业是一家工业企业，1998 年 1 月 10 日经董事会决定以 1000000 元购买另外两家小型加工企业为其生产配件，使其成为乙企业的全资子公司，购买工作于 1998 年 4 月 15 日结束。乙企业应在 1997 年度会计报表附注中对这一非调整事项进行披露。

例 3 甲企业 1997 年 9 月销售给乙企业一批产品，货款为 3000000 元，乙企业收到物资验收入库后开出 6 个月承兑的商业汇票。甲企业于 1997 年 12 月 31 日编制 1997 年度会计报表时，将这笔应收票据列入资产负债表“应收票据”项目内。甲企业 1998 年 1 月 20 日收到乙企业通知，乙企业由于发生火灾，烧毁了大部分厂房和设备，已无力偿付所欠货款。对于这一非调整事项，甲企业和乙企业均应在 1997 年度会计报表附注中进行披露。

例 4 丁企业有一笔长期美元贷款，在编制 1993 年 12 月 31 日的会计报表时已按 1993 年末的汇率进行折算（1993 年末的汇率为 1 美元兑换 5.8 元人民币），国家规定从 1994 年 1 月 1 日起进行外汇管理体制变革，外汇管理体制变革后，人民币对美元的汇率为 1 美元兑换 8.5 元人民币。对于这一非调整事项，丁企业应在 1993 年度的会计报表附注中进行披露。

上述 4 个例子是准则条文中明确指出的非调整事项，也是实务中常见的非调整事项，根据本准则第 6 条提供的非调整事项的判断原则，下面的例子也是非调整事项：

1. 资产负债表日后董事会制订的利润分配方案中包含的股票股利。由于公司发放股票股利涉及到变更股本等事宜，需要经过工商行政管理部门变更登记等，程序比较复杂。因此，本准则规定，在董事会制订利润分配方案时，对其中的股票股利不进行会计处理，等到股东大会批准后，于实际发放时进行相应的会计处理。对于在资产负债表日后董事会制订的利润分配方案中包含的股票股利，应作为非调整事项在会计报表附注中进行披露。

2. 企业合并或企业控制股权的出售。例如：1998 年 1 月 20 日，甲企业的股东将其 60% 的普通股以溢价出售给了丁企业（也就是说，出售价格超过了甲企业的股东对甲企业投资的每股账面价值）。这一交易对甲企业来说，只是换了一个股东，但在其编制 1997 年度财务报告时，应披露与这一非调整事项有关的丁企业购置股份的事实，以及有关购置价格的信息。

3. 资产负债表日后发生事项导致的索赔诉讼的结案。例如，甲企业是房地产的销售代理商，在买卖双方同意房地产的销售条款时确认佣金收入，佣金由卖方支付。1997 年，甲企业同意替乙企业的房地产寻找买主。在 1997 年后期，甲企业找到一位有意的买主丁企业，丁企业以其获得银行融资的能力与乙企业签订购买该房地产的合同。1998 年 1 月，丁企业通知甲企业，其在获得银行贷款方面有困难，但仍然能够履行合同。之后不久，甲企业找到另一位以现金购买该房地产的买主。1998 年 2 月，丁企业通过法律手段起诉甲企业违背受托责任，1998 年 3 月，甲企业同意付给丁企业 500000 元的现金以使其撤回法律诉讼。在这个例子中，不论是甲企业，还是丁企业，均应将此事项作为非调整事项，在 1997 年度会计报表附注中进行披露。

4. 资产负债表日后董事会作出的债务重组的决定。例如，甲企业由于经济衰退的原因陷于财务困境中，甲已举借大量的长期债务为其经营活动筹资。甲企业董事会认为，如果能减少长期债务的金额并降低债务上的利率，甲企业将会消除反复发生的经营损失。在 1998 年 1 月份，甲企业与其债权人进行协商以重组债务条款，债务总额为 8000000 元。1998 年 2 月，与债权人的协商得出结论，其结果是债务的 50% 转换为甲企业的一定数量的普通股，并且降低剩余债务的利率。由于债务重组的决定是在 1998 年 1 月作出，1998 年 2 月正式进行债务重组，但对企业未来的经营有可能产生重大影响，因此，应当作为非调整事项在 1997 年度会计报表附注中进行披露。

5. 资产负债表日后出现的情况引起的固定资产或投资上的减值。例如，甲企业拥有某外国企业（乙企业）15% 的股权，投资成本 2000000 元。乙企业的股票在国外的某家股票交易所上市交易，根据处理股权投资的会计原则，在编制 1997 年 12 月 31 日的资产负债表时，甲企业对乙企业投资的账面价值按历史成本反映。1998 年 1 月，该国的政治变动造成乙企业的股票市场价值明显下跌，此外，还新增加了防止资产和盈利返还给外国投资者的限制，由于这些变动，甲企业断定不可能全部收回对乙企业的股权投资。由于股票市场的波动出现在 1998 年 1 月，是资产负债表日后才发生或存在的事项，因此，应当作为非调整事项在 1997 年度会计报表附注中进行披露。

《企业会计准则——资产负债表日后事项》讲解

财务报告反映企业在规定日期（资产负债表日）的财务状况、经营成果以及截止到规定日期为止的现金流量的变动情况。在实际工作中，有些交易或事项是在资产负债表日以后、财务报告批准报出日之前发生的，而且这些交易或事项对企业报告期的财务状况、经营成果以及现金流量可能会产生较大的影响。为了使财务报告的使用者能够全面、客观地了解企业的财务信息，就必须评价这些交易或事项，以确定这些交易或事项是否应调整将要报出的报告期的财务报告，或仅仅在附注中进行说明即可，以便使用者能够获取与公布日最为相关的可以利用的信息。《企业会计准则——资产负债表日后事项》（以下简称本准则）正是规范资产负债表日以后发生的交易或事项的会计核算和相关信息的披露。

一、资产负债表日后事项

由于本准则是在上市公司的范围内施行，因此涉及的都是股份制企业。关于资产负债表日后事项的会计处理和附注说明，股份制企业原来执行的《股份制试点企业会计制度》分别香港上市企业和其他股份制企业，有不同的处理方法：对于股票在香港上市的企业，在“印发《关于股份制试点企业股票香港上市有关会计处理问题的补充规定》的通知”（92财会字第58号）中，对资产负债表日后事项进行了定义，并区分调整事项和非调整事项，规定了不同的处理方法，与本准则的规定相类似；但对除此之外的其他股份制企业，没有定义资产负债表日后事项，也没有规定处理方法，实务中对发生的以前年度事项，没有划分财务报告批准报出前事项和财务报告批准报出后事项的界限，即无论是财务报告批准报出前或报出后所发生的以前年度事项，均作为本年发生数，反映在本年度的会计报表中；对仅仅涉及利润分配事项的调整，处理方法也不尽统一，有的作为本年度利润分配处理，有的调整未分配利润的年初数；对涉及的以前年度事项，设置了“以前年度损益调整”科目，在会计报表上也作为一个单独项目反映。1998年修订的《股份有限公司会计制度——会计科目和会计报表》提及了资产负债表日后事项，并规定了与本准则相同的处理方法，统一了包括境外上市公司、香港上市公司以及在境内发行外资股的公司在内的所有股份有限公司关于资产负债表日后事项的处理方法。

（一）关于定义的说明

在制定本准则的过程中，起初我们将资产负债表日后事项定义为：“资产负债表日后事项，指自年度资产负债表日至会计报表批准报出日之间发生的需要调整或说明的事项”。后来考虑到本准则是在上市公司范围内执行，而根据《公司法》对上市公司信息披露的规定，上市公司对外公布的不仅仅是会计报表，而是包括会计报表在内的一整套系统完整的财务报告，仅仅将会计报表批准报出日作为资产负债表日后事项的时间界限不太准确，实际上也不存在上市公司单独批准会计报表报出的情况。因此，我们采用了“财务报告”来代替“会计报表”，这也与《公司法》的要求相符合。

进一步说，财务报告通常是由对财务报告的内容负有法律责任的单位或个人批准向企业的外部公布，这里的“对财务报告的内容负有法律责任的单

位或个人”一般指所有者、所有者中的多数、董事会或类似的管理单位，由于准则的实施范围确定在上市公司内，“财务报告批准报出日”也就顺理成章地定义为董事会批准财务报告报出的日期。这里很容易让人产生误解的是，上市公司的财务报告是由股东大会批准的，因此，财务报告批准报出日应为股东大会批准财务报告报出的日期。实际上，根据《公司法》的规定，董事会有权制定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，而股东大会有权审议批准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。上市公司的财务报告是经董事会批准报出，在对外公布的同时，报送给股东大会审议批准，因此，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。

（二）资产负债表日后事项的内容

资产负债表日后事项包括两类：一类是就资产负债表日已经存在的情况提供进一步证据的事项，以确定资产负债表日提供的财务信息是否与事实相符。这类事项所提供的新的追加的证据有助于对资产负债表日存在情况作出新的估计，在本准则中称为调整事项；另一类是在资产负债表日后才发生的事项，这类事项不影响资产负债表日存在情况，但为了使财务报告使用者全面了解企业的财务状况、经营成果以及现金流量的变动，需要在会计报表附注中予以说明，在本准则中称为非调整事项。

资产负债表日后事项包括资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的所有有利和不利事项。《国际会计准则第10号——或有事项和资产负债表日以后发生的事项》的有关定义中，明确指出资产负债表日后事项包括有利的或不利的或不利的事项，但在本准则中未指明，这是因为资产负债表日后事项，无论是有利还是不利事项，均应按同一原则处理，无需单独指明。在我们研究的其他国家准则中，只有法国规定，资产负债表日后事项，仅包括那些预示着存在风险或损失的交易或事项，但在实务中通常也包括有利事项和不利事项。

二、调整事项

（一）性质

在资产负债表日以前，或资产负债表日已经存在，资产负债表日后得以证实的事项，是资产负债表日后事项中的调整事项，这类事项能对资产负债表日存在的有关情况提供追加的证据、并会影响编制会计报表过程中的内在估计。根据本准则的要求，资产负债表日后事项如属于调整事项，应对按照12月31日已编制的会计报表所反映的收入、费用、资产、负债以及所有者权益作相应的调整，并按调整后的数额重新编制会计报表，以便为会计报表使用者提供与报出日最为相关的财务信息。

（二）调整事项的处理原则

调整事项如何处理，有两种可选方法：

1. 调整会计报表的资产和负债以及相关收入、费用等，以反映资产负债表日后事项的影响。支持这一方法的人认为，财务报表中列示的金额经常来自于估计，而非准确的计量。这些金额一般包括很多近似值、分类、概括、判断和分配。例如，估计是用来确定诸如资产的折旧年限、不可收回的应收

账款金额、可能发生的产品保修成本、销售退回和折让、由于减损而减记的资产公允价值，以及为履行采购义务而必须付出的金额等等。企业资产的实际结果需要到交易结束才能确定，而这一结果常常发生在财务报告日以后。因此，尽管财务报告都被认为是准确的，但会计报表中的数据几乎无一例外都是基于估计的。支持这种可选方法者认为，在财务报告公布以前可以获得的全部信息都应为其使用者所利用，来评价作为估计基础的情况和条件，以便为其使用者作出正确的判断提供相关可靠的依据。因此，对资产负债表日后所取得的新的证明导致的任何估计的变化，均应调整财务报告。这一方法与权责发生制原则是一致的。

2. 不调整会计报表上的相关数据，仅在会计报表附注中披露资产负债表日后事项对会计报表上相关项目预计产生的影响。支持这一可选方法者认为，通过在会计报表附注中或一些其他信息方式披露这些事项，可以很好地反映会计报表的原貌以及会计报表中估计的变化情况。

我们认为，资产负债表日后事项中的调整事项，是对资产负债表日所占有的资料作出估计的一种追加证据，表明资产负债表日所作的估计与事实存在一定的差距。当新的证据证明原估计数存在差异时，应对根据资产负债表日存在状况编制的会计报表的相关数据进行调整，使对外公布的会计报表所估计的数字更加接近事实。因此，本准则采用了第一种方法。

国际会计准则和中国香港、日本、英国及美国都要求，针对有助于资产负债表中数额估计的所有调整事项，应对资产和负债进行调整。只有法国规定，“当事项显示了风险或损失的存在、且损失的金额可合理估计时才要求调整。”

三、非调整事项

非调整事项是资产负债表日不存在，但在该日以后发生的情况将对企业的财务状况、经营成果产生重大影响的事项。一般而言，非调整事项的财务影响在它发生的那个期间（资产负债表日后的期间）已被记录在会计报表中，不需要调整有关科目和会计报表。这样处理的理由是，如果由于资产负债表日以后才发生的事项而调整资产或负债，通常会导致在赚取收益或发生费用的日期之前报告这些金额，这样处理是不恰当的。但这类事项可能很重大，如不加以说明，将会影响财务报告的使用者对企业财务状况、经营成果作出正确的估价和决策，因而需要在会计报表附注中说明事项的内容、估计对财务状况、经营成果的影响，以提供示范性会计数据来补充资产负债表日编制的会计报表的信息。在实务中，这类事项披露到何种程度，需要依靠职业判断，如资产负债表日后发生的非调整事项无法作出估计，应说明其原因。国际会计准则和日本、美国都要求揭示重要的非调整事项；在被研究的国家中，只有法国推荐但不要求揭示资产负债表日后发生的非调整事项，在实务中，如果这些事项较为重大的话，则通常也会被揭示。

四、资产负债表日后事项的几个特殊问题

（一）调整事项和非调整事项如何判断

同一性质的事项可以是调整事项，也可以是非调整事项，这取决于所涉及的情况是在该企业的特定环境下是否已在报表日存在，而没有明确规定，这一事项是调整事项，另一事项是非调整事项。举两个最常用的例子即可说

明，比如说，甲公司 1997 年 8 月向乙公司购买商品，货款未付，反映在乙公司账上即有一笔应收甲公司的账款。如果 1997 年 11 月甲公司财务状况不佳，到年末还未偿付，乙公司已按应收账款的 5% 提取了坏账准备；到 1998 年 2 月，乙公司收到通知，甲公司已破产，无法偿还所欠货款，那么乙公司应将此事项作为调整事项，调整 1997 年度会计报表，这是一个非常典型的调整事项的常见例子。在这个例子中，我们很容易理解的是，甲公司的破产不是一朝一夕的事，甲公司濒临破产可能已很久了，实际上在乙公司的资产负债表日已经无力偿还所欠货款，其后的破产只是间接证实了甲公司的货款在资产负债表日已经是收不回来的。另一个关于非调整事项的常见例子是火灾，比如，上述甲公司在 1998 年 2 月发生了一场火灾，这一事项应在甲公司本身的会计报表中，作为非调整事项处理，因为火灾并未给甲公司在资产负债表日存在的情况提供任何新资料。如果将火灾和应收账款两个例子结合在一起，情况就发生了变化。同样是甲公司 1997 年 8 月向乙公司购买商品，货款至年末还未偿付，在 1997 年 12 月 31 日，乙公司即有一笔应收甲公司的货款，1998 年 2 月乙公司收到甲公司通知，甲公司发生了一场火灾，烧毁了大部分厂房，已无力偿还所欠货款，由于发生火灾是不可预计的，在资产负债表日也不可能有任何迹象表明即将发生火灾，因而不能为资产负债表日存在的情况提供新的证据，乙公司只能将这一事项作为非调整事项在 1997 年度会计报表附注中进行说明。同样是应收甲公司账款这一事项，由于导致收不回来的原因不同，则在乙公司 1997 年的会计报表中反映的方式不同（一个作为调整事项调整会计报表，一个作为非调整事项在会计报表附注中说明）。

（二）与财务报告所属期间有关的利润分配如何处理

资产负债表日后公司董事会制订的利润分配方案中与财务报告所属期间有关的利润分配如何处理，各国的方法不太一致：《国际会计准则第 10 号——或有事项和资产负债表日以后发生的事项》第 31 段指出，“在资产负债表日以后财务报表批准之前提议和宣布发放的财务报表所属时期的股利，应该加以调整，或加以说明”。也就是说，这一事项可以作为调整事项，也可以作为非调整事项；在澳大利亚、英国、中国香港和日本，根据业内惯例，是将这一事项作为调整事项调整报告期间的会计报表；而美国则是作为非调整事项在会计报表附注中进行披露的。我们认为，如果将利润分配方案中与财务报告所属期间有关的利润分配作为非调整事项，那么，报告期间利润分配表中有关利润分配这一部分内容将是一块空白，这不便于股东了解公司当年的利润分配情况，放在下一年度的会计报表中反映又无太大意义；虽然根据《公司法》的规定，董事会制订的利润分配方案还需经股东大会批准，但两者的差距不会很大，通过调整后的报告期间的会计报表，仍然可以大致反映公司的利润分配去向及金额。因此，在本准则中，我们采用将这一事项作为调整事项的处理方法。这里需要特别说明的是，资产负债表日后董事会制订的与财务报告所属期间有关的利润分配方案中的股票股利，应当作为非调整事项，在会计报表附注中进行说明。对股票股利采用与现金股利不同的处理方法，理由是如果采用与现金股利相同的处理方法，在董事会提出利润分配方案时则须作为负债处理，这势必对企业的负债权益比例产生影响，从而有可能导致一些股东对企业财务状况产生误解。实际上，分配股票股利只引起企业所有者权益结构发生变动，并不对负债与权益比例产生影响。其次，按

照现行规定，企业增加资本时必须报经工商行政管理部门变更注册资本。一般情况下，应当是在股东大会批准股票股利分配方案后，才正式申请变更注册资本的登记。因此，虽然股票股利与现金股利是在同一利润分配方案中提出并批准，但其中的股票股利，不作为调整事项调整报告年度的会计报表，而作为非调整事项在报告年度会计报表附注中披露即可，等到股东大会批准并且办理了增资手续后，再进行账务处理。

在制定本准则的过程中，有关方面曾有建议，应明确不同利润分配方式，如送股、配股、资本公积转增股本、盈余公积转增股本的处理方法。我们认为，上述利润分配方式基本都属于需要经股东大会批准的重大事项，有的方式如配股，还需要证券监管部门的批准，同时还必须报经工商行政管理部门办理变更注册资本登记，此时，财务报告已经报出，不属于资产负债表日后事项的范畴。

（三）资产负债表日后发生的销售折扣和折让如何处理

在本准则的指南中已经明确指出，资产负债表日后的销售退回，应作为调整事项处理，这既包括报告年度销售的物资，在报告年度的资产负债表日后退回，也包括报告年度前销售的物资，在报告年度的资产负债表日后退回。对于资产负债表日后的销售折扣和折让，由于这两种情况在企业发生得较少，对企业的损益影响不大，根据重要性原则，可以作为非调整事项在会计报表附注中进行说明，也可以在发生销售折扣和折让的年度会计报表中反映，而无需在报告年度会计报表附注中说明。比如，甲公司在1997年12月20日销售一批产品，付款条件是20日以内付款，折扣为2%，假设购货方次年的1月5日付款，按照付款条件的规定，应该享受现金折扣，这一事项可以作为非调整事项在1997年度的会计报表附注中进行说明，也可以不说明，直接反映在1998年度会计报表中；又如，上述12月20日销售的产品，由于质量问题与购货方在1月5日协商，给予一部分折让，这一事项可以作为非调整事项在1997年度会计报表附注中进行说明，也可以不说明，直接反映在1998年度会计报表中。

（四）资产负债表日后事项与或有事项如何区分

资产负债表日后事项与或有事项有很密切的关系，但也有区别。这里以或有事项最常见的诉讼例子来说明。例如，甲公司在1998年10月涉及一个诉讼事项，到年末法庭还没有判决。那么，在年末，该诉讼事项是甲公司的或有事项，甲公司必须按照有关或有事项会计准则的要求，根据或有损失的可能性决定是否计提准备；由于在年末还没有判决，甲公司一般会根据律师的意见作出估计。如果在财务报告报出前，法庭作出判决，或律师修改其法律意见，该事项就成为一个应调整的资产负债表日后事项。由上例可以看出，或有事项与资产负债表日后事项是相关的。首先在资产负债表日，我们应根据有关或有事项的会计准则来判断是否存在或有事项，以及应该为该或有事项所作的准备金额或可能带来的或有损失金额；若根据或有事项会计准则判断在资产负债表日存在一个或有事项，由此我们必须进一步考虑在资产负债表日后是否有相关的调整事项，影响我们对资产负债表日或有事项的估计和判断。判断或有事项的存在及有关金额，依据有关或有事项的会计准则。当或有事项确定下来并成为资产负债表日后事项时，则应依据本准则的要求，

作出相关的会计处理或附注说明。

五、资产负债表日后事项国际会计准则的发展趋势

1998年11月，国际会计准则委员会公布了第63号征求意见稿《资产负债表日后事项》，该征求意见稿对原《国际会计准则第10号——或有事项和资产负债表日后事项》作了如下主要调整：

（一）将原第10号准则中的或有事项归入已经发布的《国际会计准则第37号——准备、或有负债和或有资产》。

（二）该征求意见稿对原第10号准则作了以下两点主要改变：

1. 提出了新的披露要求。要求企业披露财务报告批准公布的日期（对企业外部），和作出批准的控制实体的名称。如果财务报告由企业的业主批准，应披露其事实。

2. 按原第10号准则要求，资产负债表日以后发生的某些事项，如果表明企业的全部或一部分不适用持续经营的假设，这时有关的资产和负债应该进行调整。第63号对此作了修正，指出：如果资产负债表日后事项表明企业的一部分不能持续经营，另一部分仍然持续经营，则仍应以持续经营为基础编制财务报告。如果资产负债表日后事项表明整个企业不适合持续经营的假设，企业不应在持续经营基础上编制财务报告。

企业会计准则债务重组

企业会计准则——债务重组

引言

1. 本准则规范企业债务重组的会计核算和相关信息的披露。
2. 债务重组会计核算的主要问题是确认和计量债务重组形成的损益。

定义

3. 本准则使用的下列术语，其定义为：

(1) 债务重组，指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的协议或法院的裁定作出让步的事项。

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

(3) 或有支出，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。

(4) 或有收益，指依未来某种事项出现而发生的收益。未来事项的出现具有不确定性。

债务重组方式

4. 债务重组的方式包括：

(1) 以资产清偿债务；

(2) 债务转为资本；

(3) 修改不包括上述(1)和(2)两种方式在内的债务条件，如减少债务本金、减少债务利息等(以下简称“修改其他债务条件”)；

(4) 以上三种方式的组合。

债务人的会计处理

5. 以现金清偿某项债务的，债务人应将重组债务的账面价值与支付的现金之间的差额作为债务重组收益，计入当期损益。

6. 以非现金资产清偿某项债务的，债务人应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作为债务重组收益，计入当期损益；转让的非现金资产的公允价值与其账面价值之间的差额作为资产转让损益，计入当期损益。

7. 债务转为资本的，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作为债务重组收益，计入当期损益。

(2) 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收益，

计入当期损益。

8. 以修改其他债务条件进行债务重组的，债务人应将重组债务的账面价值减记至将来应付金额，减记的金额作为债务重组收益，计入当期损益。

修改后的债务条款中涉及或有支出的，债务人应将或有支出包括在将来应付金额中，以确定债务重组收益。

或有支出实际发生时，应冲减重组后债务的账面价值。结清债务时，或有支出如未发生，应将该或有支出的原估计金额作为结清债务当期的债务重组收益，计入当期损益。

9. 以现金、非现金资产、债务转为资本等方式的组合清偿某项债务的，债务人应先从支付的现金、转让的非现金资产的公允价值冲减重组债务的账面价值，再按第 7 条的规定处理。

10. 以现金、非现金资产、债务转为资本等方式清偿某项债务的一部分，并对该债务的另一部分以修改其他债务条件进行债务重组的，债务人应先从支付的现金、转让的非现金资产的公允价值、债权人享有的股权的公允价值冲减重组债务的账面价值，再按第 8 条的规定处理。

债权人的会计处理

11. 以现金清偿某项债务的，债权人应将重组债权的账面余额与收到的现金之间的差额分别以下情况处理：

(1) 已对债权计提损失准备的，将该差额先冲减损失准备，损失准备不足以冲减的部分再作为债务重组损失，计入当期损益；

(2) 未对债权计提损失准备的，直接将该差额作为债务重组损失，计入当期损益。

12. 以非现金资产清偿某项债务的，债权人应将受让的非现金资产按其公允价值入账；重组债权的账面余额与受让的非现金资产的公允价值之间的差额，按第 11 条的规定处理。

13. 债务转为资本的，债权人应将享有的股权的公允价值确认为长期投资；重组债权的账面余额与股权的公允价值之间的差额，按第 11 条的规定处理。

14. 以修改其他债务条件进行债务重组的，债权人应将债权的账面余额减记至将来应收金额，减记的金额作为债务重组损失，计入当期损益。

修改后的债务条款中涉及或有收益的，债权人不应将或有收益包括在将来应收金额中，以确定债务重组损失。或有收益实际发生时，计入当期损益。

15. 以现金、非现金资产、债务转为资本等方式的组合清偿某项债务时，债权人应先从收到的现金、受让的非现金资产的公允价值冲减重组债权的账面余额，再按第 13 条的规定处理。

16. 以现金、非现金资产、债务转为资本等方式清偿某项债务的一部分，并对该债务的另一部分以修改其他债务条件进行债务重组的，债权人应先从收到的现金、受让的非现金资产的公允价值、享有的股权的公允价值冲减重组债权的账面余额，再按第 14 条的规定处理。

披露

17. 债务人应披露如下有关债务重组的信息：

(1) 债务重组方式；

- (2) 债务重组收益总额；
- (3) 将债务转为资本所导致的股本（实收资本）增加额；
- (4) 或有支出。

18. 债权人应披露如下有关债务重组的信息：

- (1) 债务重组方式；
- (2) 债务重组损失总额；
- (3) 债权转为股权所导致的长期投资增加额及长期投资占债务人股权的比例；
- (4) 或有收益。

附则

19. 本准则由财政部负责解释。

20. 本准则自 1999 年 1 月 1 日起施行。

《企业会计准则——债务重组》指南

一、基本要求

(一) 企业应分清持续经营条件下的债务重组和非持续经营条件下的债务重组的界限。

持续经营条件下的债务重组，是指债务重组双方在可预见的将来仍然会继续经营下去的情况下所进行的债务重组。非持续经营条件下的债务重组，则指债务人处于破产清算或企业改组等状态时与债权人之间进行的债务重组。

持续经营条件下的债务重组可按债权人是否作出了让步，再分为债权人作出了让步的债务重组和债权人未作出让步的债务重组。

(1) 债权人作出了让步的债务重组，即债权人同意债务人现在或将来以低于重组债务账面价值的金额偿还债务。

例如，银行免除某困难国有企业积欠的利息，只收回本金。作为债权人的银行对该企业作出了让步。再如，甲企业欠乙企业 100 万元货款，付款截止期为 1998 年 3 月 30 日。由于经营方面的原因，甲企业发生财务困难，无法在 3 月 30 日偿还乙企业的货款。为缓解甲企业暂时的财务困难，乙企业同意与甲企业进行债务重组，达成的协议如下：甲企业的还款期推迟到 5 月 30 日，货款减为 80 万元。在这个例子中，甲企业将来可以低于现行债务的金额偿清债务，乙企业作出了让步。

(2) 债权人未作出让步的债务重组，即债务人现在或将来偿还债务的金额不低于重组债务的账面价值。

例如，某粮食企业享受国家有关优惠政策，对银行借款采取停息挂账处理，就属于债权人未作出让步的债务重组。因为该粮食企业将来为偿还银行借款需支付的金额与现在为偿还银行借款所应支付的金额相等，作为债权人的银行并未作出让步。常见的债权人未作出让步的债务重组的例子还有：债权人受偿的现金、非现金资产或债权转成的股权的公允价值等于或大于重组债权的账面余额；债务人偿付的现金、非现金资产或债务转成的资本的公允价值等于或大于重组债务的账面价值。

本准则仅规范持续经营条件下债权人作出了让步的债务重组的确认、计量和披露。

(二) 企业应正确确定债务重组日。

债务重组可能发生在债务到期前、到期日或到期后。债务重组日即为债务重组完成日，即债务人履行协议或法院裁定，将相关资产转让给债权人、将债务转为资本或修改后的偿债条件开始执行的日期。

例如：甲企业欠乙企业货款 1000 万元，到期日为 1998 年 5 月 1 日。甲企业发生财务困难，经协商，乙企业同意甲企业以价值 900 万元的商品抵债。甲企业于 1998 年 5 月 20 日将商品运抵乙企业并办理有关债务解除手续。在此项债务重组交易中，1998 年 5 月 20 日即为债务重组日。

如果甲企业是分批将商品运往乙企业，最后一批运抵的日期为 1998 年 5 月 30 日，且在这一天办理有关债务解除手续，则债务重组日应为 1998 年 5 月 30 日。

沿用 的资料。如果乙企业同意甲企业以一项工程总造价为 900 万元

的在建工程偿债，但要求甲企业继续按计划完成在建工程，那么债务重组日应为该项工程完工并交付使用，且办理有关债务清偿手续的当日。

沿用 的资料。如果乙企业同意甲企业将所欠债务转为资本，甲企业于 1998 年 5 月 25 日办妥增资批准手续并向乙企业出具出资证明，则 1998 年 5 月 25 日即为债务重组日。

(三) 企业应根据本准则的规定，区分债务重组方式的不同，确认和计量债务重组损益。

债务重组损益应于债务重组日确认和计量。

以非现金资产清偿债务的，债务人应分清债务重组收益和资产转让损益的界限。资产转让损益，是指转让的非现金资产的公允价值与其账面价值之间的差额。转让非现金资产时涉及相关税费的，在计算转让资产损益时，还要区别相关税费的不同性质，考虑其是否计入转让资产损益。

(四) 企业应将债务重组损益与企业日常活动损益区分开来核算。

债务重组是企业的偶发经济业务，债务人因此而产生的收益属于与其日常活动无直接关系的收益，应在“营业外收入”科目下单独设置“债务重组收益”明细科目进行核算；债权人因此而发生的损失属于与其日常活动无直接关系的损失，应在“营业外支出”科目下单独设置“债务重组损失”明细科目进行核算。

以非现金资产清偿债务的，债务人应将债务重组收益和转让资产损益分开核算。转让资产损益一般不需要单独设置科目进行核算。例如，转让的存货作为销售处理，销售收入与其成本及相关准备之间的差额为转让资产损益，该损益不需要单独设置科目核算。又如，转让的无形资产作为其他业务收入处理，该项收入与其相关成本之间的差额为转让资产损益，该损益不需要单独设置科目核算。再如，转让的固定资产作为固定资产清理处理，固定资产清理收入与清理支出之间的差额为转让资产损益，如为收益，在“营业外收入”科目下的“处置固定资产净收益”明细科目核算，不需要单独设置“转让资产收益”明细科目核算；如为损失，在“营业外支出”科目下的“处置固定资产净损失”明细科目核算，不需要单独设置“转让资产损失”明细科目核算。

二、说明

(一) 关于定义

本准则对“债务重组”、“公允价值”、“或有支出”及“或有收益”等术语进行了定义，以下分别予以说明。

1. 债务重组

债务重组，指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的协议或法院的裁定作出让步的事项。债务重组涉及债权人与债务人，于债权人而言，即为“债权重组”。但为便于表述，本准则将“债权重组”和“债务重组”统称为“债务重组”。

债务是指企业由于过去的事项而发生的现存义务，这种义务的结算将会引起含有经济利益的企业资源的流出。如银行借款、应付账款、应付票据、应付工资、应付福利费、应付债券等。

债务人发生财务困难是指债务人出现资金周转困难或经营陷入困境，没有能力按原定条件偿还债务。债务人发生财务困难，是债务重组的前提条件。

让步是指债权人同意发生财务困难的债务人现在或将来以低于重组债务账面价值的金额偿还债务。债权人作出让步原因主要在于：第一，最大限度地回收债权；第二，为缓解债务人暂时的财务困难，避免由于采取立即求偿的措施，致使债权上的损失更大。这种让步是根据双方自愿达成的协议或法院裁定作出的。让步的结果是：债权人发生债务重组损失，债务人获得债务重组收益。

让步是债务重组的重要特征。

2. 公允价值

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

在债务重组交易中，如债务人以非现金资产清偿债务或债务转为资本，则涉及债务人转让的非现金资产和债权人因放弃债权而享有的股权的公允价值确定问题。

对于非现金资产，其公允价值的确定原则是：如该资产存在活跃市场，该资产的市价即为其公允价值；如该资产不存在活跃市场但与该资产类似的资产存在活跃市场，该资产的公允价值应比照相关类似资产的市价确定；如该资产和与该资产类似的资产均不存在活跃市场，该资产的公允价值按其所能产生的未来现金流量以适当的折现率贴现计算的现值确定。

债权人因放弃债权而享有的股权，其公允价值的确定原则是：如债务人为股票公开上市公司，该股权的公允价值即为对应的股份的市价总额；如债务人为其他企业，该股权的公允价值按评估确认价或双方协议价确定。

3. 或有支出和或有收益

或有支出，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。

或有收益，指依未来某种事项出现而发生的收益。未来事项的出现具有不确定性。

例如，债务重组协议规定“将××公司债务100万元展期二年，并按2%的利率计收利息。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。”根据此债务重组协议，债务人依未来是否盈利而发生的3万元（ $100 \times 3\%$ ）支出，对债务人而言，即为或有支出；对债权人而言，即为或有收益。债务人是否真的盈利，在债务重组日不能肯定，具有不确定性。

（二）关于债务重组方式

债务重组方式可以概括为以下四种：

1. 以资产清偿债务，即债务人转让其资产给债权人以清偿债务。其中，资产是指作为过去事项的结果而由企业控制的，可望向企业流入未来经济利益的资源。债务人常用于偿债的资产主要有：现金、存货、短期投资、固定资产、长期投资、无形资产等。

2. 债务转为资本。债务转为资本是站在债务人的角度看的，如从债权人的角度看，则为债权转为股权。

债务转为资本实质上是增加债务人的资本。债务人以债务转为资本方式进行债务重组时，必须严格遵照国家有关法律的规定。

债务转为资本时，对股份有限公司而言，即将债务转为股本；对其他企业而言，即将债务转为实收资本。债务转为资本的结果是，债务人因此而增

加股本（或实收资本），债权人因此而增加长期股权投资。

应当注意的是：债务人根据转换协议将应付可转换公司债券转为资本，属于正常情况下的转换，不能作为债务重组处理。

3. 修改不包括上述 1 和 2 两种方式在内的债务条件，如减少债务本金、减少债务利息等。本准则将其简称为“修改其他债务条件”。

例如，甲企业因从乙企业购入一批原材料向乙企业开出一张面值为 100 万元、利率为 3%、三个月期、到期日为 199×年 5 月 31 日的票据。由于财务困难，甲企业无法在 5 月 31 日偿清到期的应付票据。经与乙企业协商，达成如下协议：将票据的期限延期到 7 月 31 日，并将债务的账面价值 100.75 万元（面值 100 万元和利息 0.75 万元）减至 90 万元（既减面值，又减已欠利息），延期内票据不计利息。这就属于修改其他债务条件进行债务重组。

如果甲企业与乙企业达成的重组协议为：将票据的期限延期到 7 月 31 日，并将已欠利息 0.75 万元免除，延期内票据不计利息，也属于修改其他债务条件进行债务重组。

4. 以上三种方式的组合。

例如，以转让资产、债务转为资本等方式的组合清偿某项债务。再如，以转让资产清偿某项债务的一部分，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。

三、关于债务人的会计处理

（一）以现金清偿某项债务的，重组债务的账面价值与支付的现金之间的差额为债务重组收益，于当期确认。

“重组债务的账面价值”，一般为债务面值（或本金、原值），如应付账款；如有利息的，还应加上应计未付利息，如长期借款；有溢（折）价的，还应加上尚未摊销的溢价或减去尚未摊销的折价，如应付债券。

例 1199×年 2 月 10 日，深广公司销售一批材料给红星公司，不含税价格为 100 000 元，增值税率为 17%。3 月 20 日，红星公司财务发生困难，无法按合同规定偿还债务，经双方协议，深广公司同意减免红星公司 20 000 元债务，余额用现金立即偿清。

红星公司的会计处理如下：

1. 计算应付账款的账面价值与所支付现金的差额：

应付账款的账面价值	117 000 元
减：支付的现金	97 000 元
差额	20 000 元

差额 20 000 元作为债务重组收益。

2. 会计分录为：

借：应付账款	117 000
贷：银行存款	97 000
营业外收入——债务重组收益	20 000

（二）以非现金资产清偿某项债务的，重组债务的账面价值与转让的非现金资产的公允价值之间的差额为债务重组收益，转让的非现金资产的公允价值与其账面价值的差额为转让资产损益，于当期确认。

非现金资产的账面价值，为非现金资产的账面余额扣除有关准备后的账面净值。例如，存货的账面价值就是账面余额扣除有关损失准备后的金额；

长期债权投资的账面价值就是账面余额扣除有关长期投资减值准备后的金额；固定资产的账面价值就是原值减去累计折旧等。有些非现金资产没有计提准备，其账面价值就是账面余额，如应收票据。应当注意，在计算非现金资产的账面余额时，与其相关的应收利息和溢折价应包括在内。

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，可以直接计入转让资产损益。

对于增值税应税项目，如债权人不向债务人另行支付增值税，则增值税销项税额可以作为冲减重组债务的账面价值处理；如债权人向债务人另行支付增值税，则增值税销项税额不能作为冲减重组债务的账面价值处理。

例 2 199×年 2 月 10 日，深广公司销售一批材料给红星公司，同时收到红星公司签发并承兑的一张面值 100 000 元、年利率 7%、六个月期、到期还本付息的票据。8 月 10 日，红星公司发生财务困难，无法兑现票据，经双方协议，深广公司同意红星公司用一台设备抵偿该应收票据。这台设备的历史成本为 120 000 元，累计折旧为 30 000 元，评估确认的原价为 120 000 元，评估确认的净价为 95 000 元，红星公司发生的评估费等费用为 1000 元。

红星公司的会计处理如下：

1. 计算应付票据的账面价值与所转让设备的公允价值之间的差额：

应付票据账面价值	103 500 元
其中：面值	100 000 元
应计利息 (100 000 × 7% × 0.5)	3 500 元
减：所转让设备的公允价值	95 000 元
差额	8 500 元

差额 8 500 元作为债务重组收益。固定资产的账面价值 90 000 元

(120 000—30 000) 与其评估价 95 000 元的差额为 5 000 元，扣除 1000 元的资产评估费等费用后为 4 000 元，此为转让资产收益。

2. 会计分录为：

借：固定资产清理	90000
累计折旧	30 000
贷：固定资产	120 000
借：固定资产清理	1000
贷：银行存款	1000
借：应付票据	103 500
贷：固定资产清理	95 000
营业外收入——债务重组收益	8 500
借：固定资产清理	4 000
贷：营业外收入——处置固定资产净收益	4000

例 3 199×年 1 月 1 日，深广公司销售一批材料给红星公司，含税价为 105 000 元。199×年 7 月 1 日，红星公司发生财务困难，无法按合同规定偿还债务，经双方协议，深广公司同意红星公司产品抵偿该应收账款。该产品市价为 80 000 元，增值税率为 17%，产品成本为 70 000 元，这部分存货的损失准备为 500 元。假设不考虑相关税费。

红星公司的会计处理如下：

1. 计算应付账款的账面价值与所转让产品的公允价值及增值税销项税额之间的差额：

应付账款的账面价值	105 000
减：所转让产品的公允价值	80 000
增值税销项税额 (80 000 × 17%)	13 600
差额	11 400

差额 11 400 元作为债务重组收益。产品的公允价值 80 000 元与其账面价值 69 500 (账面余额 70 000 元扣除相关损失准备 500 元) 的差额 10 500 元作为转让资产收益。

2. 会计分录为：

借：应付账款	105 000
贷：产品销售收入	80 000
应交税金——应交增值税 (销项税额)	13 600
营业外收入——债务重组收益	11 400
借：产品销售成本	70 000
贷：产成品	70 000

(三) 债务转为资本的，重组债务的账面价值与债权人因放弃债权而享有的股权的公允价值之间的差额为债务重组收益，于当期确认。

该项股权的公允价值与股本 (或实收资本) 之间的差额作为资本公积。对于上市公司，其发行的股票有市价，因此，应以市价作为股权的公允价值；对于其他企业，债权人因放弃债权而享有的股权没有市价，因此，应以评估确认价或双方协议价确定股权的公允价值。

债务转为资本，债务人可能会发生一些税费，有的可以作为抵减资本公积处理，如股票发行费；有的计入当期损益，如印花税。

例 4 199×年 2 月 10 日，深广公司销售一批材料给红星公司，同时收到红星公司签发并承兑的一张面值 100 000 元、年利率 7%、六个月期、到期还本付息的票据。8 月 10 日，红星公司发生财务困难，无法兑现票据，经双方协议，深广公司同意红星公司以其普通股抵偿该票据。假设普通股的面值为 1 元，红星公司以 10 000 股抵偿该项债权，股票市价为每股 9.6 元，印花税税率为 4‰。

红星公司的会计处理如下：

1. 计算应付票据的账面价值与所转股票的公允价值之间的差额：

应付票据的账面价值	103 500 元
其中：面值	100 000 元
应计利息	3 500 元
减：股票的公允价值	96 000 元
差额	7 500 元

差额 7 500 元作为债务重组收益，股票的公允价值 96 000 元与股本 10 000 元的差额 86 000 元作为资本公积。

2. 会计分录为：

借：应付票据	103 500
贷：股本	10 000
资本公积	86 000
营业外收入——债务重组收益	7 500
借：管理费用——印花税	384
贷：银行存款	384

其中, $384=9.6 \times 10\ 000 \times 4\%$

(四) 以修改其他债务条件进行债务重组的, 如修改后的债务条款中不涉及或有支出, 则在重组日, 重组债务的账面价值大于将来应付金额的差额为债务重组收益, 于当期确认。重组后债务的账面价值为将来应付金额。

“将来应付金额”, 一般为将来应付债务面值(或本金、原值), 如应付账款; 如有利息, 还应加上将来应付利息。例如, 将面值总额 100 000 元的债券展期一年, 年利率为 5%, 将来应付金额为 $100\ 000+100\ 000 \times 5\%=105\ 000$ (元)。

例 5 深广公司持有红星公司的应收票据为 20 000 元, 票据到期时, 累计利息为 1000 元, 红星公司支付了利息, 同时, 由于红星公司财务陷入困境, 深广公司同意将红星公司的票据期限延长二年, 并减少本金 5 000 元。

红星公司的会计处理如下:

1. 计算应付票据的账面价值和将来应付金额的差额:

应付票据的账面价值	20 000 元
其中: 面值	20 000 元
应计利息	0 元
减: 将来应付金额	15 000 元
差额	5 000 元

差额 5 000 元作为债务重组收益。

2. 会计分录为:

借: 应付票据——应计利息	1000
贷: 银行存款	1000
借: 应付票据——面值	20 000
贷: 应付账款	15 000
营业外收入——债务重组收益	5 000

(五) 以修改其他债务条件进行债务重组的, 如修改后的债务条款中涉及或有支出, 本准则根据谨慎原则将或有支出包含在将来应付金额中, 据此计算债务重组收益。在重组日, 应将重组债务的账面价值与含或有支出的将来应付金额进行比较, 大于部分为债

务重组收益, 债务重组后的账面价值为含或有支出的将来应付金额。

由于债务重组后的账面价值含或有支出, 因此, 或有支出实际发生时, 应作为减少债务的账面价值处理; 结清债务时, 或有支出如未发生, 应将其作为结清债务当期的债务重组收益。需要补充说明的是, 如按债务重组协议, 或有支出的金额按期(按年、季等)结算, 则应在结算期满时, 按未发生的或有支出金额确认为债务重组收益, 计入当期损益。

例 6 1995 年 6 月 30 日, 红星公司从某银行取得年利率 10%、三年期的贷款 1000 000 元。现因红星公司财务困难, 于 1997 年 12 月 31 日进行债务重组, 银行同意延长到期日至 2001 年 12 月 31 日, 利率降至 7%, 免除积欠利息 250 000 元, 本金减至 800 000 元, 但附有一条件: 债务重组后, 如红星公司自第二年起有盈利, 则利率回复至 10%, 若无盈利, 仍维持 7%。

红星公司的会计处理如下:

1. 计算银行借款的账面价值与将来应付金额的差额:

银行借款的账面价值	1250 000 元
其中: 面值	1000 000 元

应计利息 (1000 000 × 10% × 2.5)	250 000 元
减：将来应付金额	1096 000 元
其中：面值	800 000 元
应计利息 (800 000 × 7% × 4)	224 000 元
或有支出 [800 000 × (10% — 7%) × 3]	72 000 元
差额	154 000 元

差额 154 000 元作为债务重组收益，债务重组后的账面价值为 1096 000 元。由于债务重组后的账面价值含将来应付面值 800 000 元、将来正常应付利息 224 000 元和 72 000 元的或有支出，因此，以后各期发生的正常利息支出和或有支出应作为冲减重组后债务的账面价值处理。

2. 会计分录为：

(1) 1997 年 12 月 31 日进行债务重组时：

借：长期借款	1250 000
贷：长期借款——债务重组	1096 000
营业外收入——债务重组收益	154 000

(2) 1998 年 12 月 31 日支付利息时：

借：长期借款——债务重组	56 000
贷：银行存款	56 000

其中，56 000 = 800 000 × 7%

由于债务重组后的账面价值含利息支出，因此，利息支出作为冲减债务账面价值处理。

(3) 假设红星公司自债务重组后的第二年起盈利。

1999 年 12 月 31 日——2000 年 12 月 31 日支付利息时：

借：长期借款——债务重组	80 000
贷：银行存款	80000

由于红星公司自债务重组后的第二年起盈利，该公司应按 10% 的利率支付利息，这样，以后的三年里，红星公司每年需要支付 $800\,000 \times 10\% = 80\,000$ 元的利息，其中含或有支出 24 000 元。

(4) 2001 年 12 月 31 日支付本息时：

借：长期借款——债务重组	880 000
贷：银行存款	880 000

其中，880 000 元包括本金 800 000 元和利息 80 000 元。

(5) 假设红星公司自债务重组后的第二年起仍没有盈利，1999 年 12 月 31 日——2000 年 12 月 31 日支付利息时：

借：长期借款——债务重组	56 000
贷：银行存款	56 000

2001 年 12 月 31 日支付本息时：

借：长期借款——债务重组	928 000
贷：银行存款	856 000
营业外收入——债务重组收益	72 000

其中，856 000 = 800 000 + 800 000 × 7%

72 000 = 800 000 × (10% — 7%) × 3

由于红星公司没有发生或有支出，因此，包含在重组后债务的账面价值内的 72 000 元或有支出应作为债务重组收益。

(六)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为债务重组收益。非现金资产的公允价值与其账面价值的差额为转让资产损益。

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为债务重组收益。股权的公允价值与股本(或实收资本)的差额为资本公积。

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收益。非现金资产的公允价值与其账面价值的差额为转让资产损益;股权的公允价值与股本(或实收资本)的差额为资本公积。

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的股权的公允价值的差额为债务重组收益;非现金资产的公允价值与其账面价值的差额为转让资产损益;股权的公允价值与股本(或实收资本)的差额为资本公积。

上述产生的债务重组收益、资产转让损益等均于当期确认。

例7 深广公司持有红星公司的应收票据为20 000元,票据到期时,累计利息为1000元,由于红星公司财务陷入困境,根据协议,红星公司支付5 000元现金,同时转让某项无形资产以清偿该项债务。该项无形资产的账面余额为10 000元,评估确认价为13 000元,红星公司因转让无形资产而应缴纳的营业税为500元。假设不考虑

其他税费。

红星公司的会计处理如下:

1.计算应付票据的账面价值与支付的现金、转让的无形资产的公允价值之间的差额:

应付票据的账面价值	21 000元
其中:面值	20 000元
应计利息	1000元
减:支付的现金	5 000元
所转让无形资产的公允价值	13 000元
差额	3 000元

差额3 000元作为债务重组收益。无形资产的公允价值13 000

元与其账面价值10 000元的差额为3 000元,扣除500元的营业税后为2 500元,此为转让资产收益。

2.会计分录为:

借:应付票据	21 000
贷:银行存款	5000
其他业务收入	13 000
营业外收入——债务重组收益	3 000
借:其他业务支出	10 500
贷:无形资产	10 000
应交税金——营业税	500

(七)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，债务人应首先以支付的现金、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，余额与将来应付金额进行比较，据此计算债务重组收益。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。

例8 深广公司持有红星公司承兑的不带息应收票据100 000元，票据到期，由于红星公司发生财务困难，经法院裁定，发生债务重组，重组协议规定：红星公司以一台设备抵偿35 000元的债务，将55 000元的债务转为5%的股权，一年后再支付8 000元偿清剩余债务。假设这台设备的原值为50 000元，累计折旧为20 000元，评估确认的原价为50 000元，评估确认的净价为35 000元；债务人的重新注册的资本为1 000 000元，债权人因放弃债权而享有的股权的评估确认价为55 000元。假设不考虑相关税费。

红星公司的会计处理如下：

1. 计算应付票据的账面价值与所转让设备的公允价值、债权人因放弃债权而享有的股权的公允价值以及将来应付金额的差额：

应付票据的账面价值	100 000 元
减：所转让设备的公允价值	35 000 元
股权的公允价值	55 000 元
将来应付金额	8 000 元
差额	2 000 元

差额2 000元作为债务重组收益。所转让设备的账面价值为50 000-20 000=30 000元，与其公允价值35 000元的差额5 000元为转让资产收益。转增实收资本1 000 000×5%=50 000元，与股权公允价值55 000元的差额5 000元作为资本公积。

2. 会计分录为：

借：应付票据	100 000
贷：固定资产清理	35 000
实收资本	50 000
资本公积	5 000
应付账款	8 000
营业外收入——债务重组收益	2 000
借：固定资产清理	30 000
累计折旧	20 000
贷：固定资产	50 000
借：固定资产清理	5 000
贷：营业外收入——处置固定资产净收益	5 000

四、关于债权人的会计处理

（一）在以资产清偿某项债务或债务转为资本的方式下，在重组日，重组债权的账面余额与收到的现金（或受让的非现金资产的公允价值或因放弃债权而享有的股权的公允价值）之间的差额应分别情况处理：已对债权计提损失准备的，该差额先冲减损失准备，损失准备不足以冲减的部分再确认为债务重组损失；未对债权计提损失准备的，应直接将该差额确认为债务重组

损失。但是，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。

“重组债权的账面余额”，一般为债权面值（或本金、原值），如应收账款；有利息的，应加上应计未收利息，如应收票据；有溢（折）价的，还应加上尚未摊销的溢价或减去尚未摊销的折价，如债券投资。

以非现金资产清偿某项债务的，债权人应将受让的非现金资产按公允价值入账。债权人发生的运杂费、保险费等，也应计入相关资产的价值。但是，商品流通企业受让商品发生的运杂费、保险费等计入当期损益，不计入相关资产的价值。

债务转为资本的，债权人应将因放弃债权而享有的股权按公允价值记入长期投资。发生的相关税费，如印花税，也应记入长期投资。

例 9 199×年 2 月 10 日，深广公司销售一批材料给红星公司，不含税价格为 100 000 元，增值税率为 17%。3 月 20 日，红星公司财务发生困难，无法按合同规定偿还债务，经双方协议，深广公司同意减免红星公司 20 000 元债务，余额用现金立即偿清。深广公司计提了 1000 元的坏账准备。

深广公司的会计处理如下：

1. 计算应收账款的账面余额与收到的现金的差额：

应收账款的账面余额	117 000 元
减：收到的现金	97 000 元
差额	20 000 元

差额 20 000 元扣除坏账准备 1000 元后的余额 19 000 元作为债务重组损失。

2. 会计分录为：

借：银行存款	97 000
营业外支出——债务重组损失	19 000
坏账准备	1000
贷：应收账款	117 000

例 10 199×年 2 月 10 日，深广公司销售一批材料给红星公司，同时收到红星公司签发并承兑的一张面值 100 000 元、年利率 7%、六个月期、到期还本付息的票据。8 月 10 日，红星公司发生财务困难，无法兑现票据，经双方协议，深广公司同意红星公司用一台设备抵偿该应收票据。这台设备的历史成本为 120 000 元，累计折旧为 30 000 元，评估确认的原价为 120 000 元，评估确认的净价为 95 000 元。假设深广公司没有对应收票据计提准备。

深广公司的会计处理如下：

1. 计算应收票据的账面余额与受让的设备的公允价值之间的差额：

应收票据的账面余额	103 500 元
其中：面值	100 000 元
应计利息（ $100\,000 \times 7\% \times 0.5$ ）	3 500 元
减：受让的设备的公允价值	95 000 元
差额	8 500 元

由于没有对该项债权计提准备，差额 8 500 元作为债务重组损失。

2. 假设该设备发生的安装成本为 5 000 元，其会计分录为：

借：在建工程	120 000
营业外支出——债务重组损失	8 500
贷：累计折旧	25 000
应收票据	103 500
借：在建工程	5 000
贷：银行存款等	5 000
借：固定资产	125 000
贷：在建工程	125 000

其中，累计折旧 25 000 元为固定资产评估确认的原价 120 000 元与其评估确认的净价 95 000 元的差额。

例 11 199×年 1 月 1 日，深广公司销售一批材料给红星公司，含税价为 105 000 元。7 月 1 日，红星公司发生财务困难，无法按合同规定偿还债务，经双方协议，深广公司同意红星公司用产品抵偿该应收账款。该产品市价为 80 000 元，增值税率为 17%，产品成本为 70 000 元，深广公司计提了 5 000 元的坏账准备。假设不考虑相关费用。深广公司的会计处理如下：

1. 计算应收账款的账面余额与受让的产品的公允价值和增值税进项税额之间的差额：

应收账款的账面余额	105 000 元
减：受让的产品的公允价值	80 000 元
增值税进项税额（80 000 × 17%）	13 600 元
差额	11 400 元

差额 11 400 元扣除坏账准备 5 000 元后的余额 6 400 元，作为债务重组损失。

2. 会计分录为：

借：在途材料	80 000
应交税金——应交增值税（进项税额）	13 600
坏账准备	5 000
营业外支出——债务重组损失	6 400
贷：应收账款	105 000

例 12 199×年 2 月 10 日，深广公司销售一批材料给红星公司，同时收到红星公司签发并承兑的一张面值 100 000 元、年利率 7%、六个月期、到期还本付息的票据。8 月 10 日，红星公司发生财务困难，无法兑现票据，经双方协议，深广公司同意红星公司以其普通股抵偿该票据。假设普通股的面值为 1 元，红星公司以 10 000 股抵偿该项债权，股票市价为每股 9.6 元，印花税率为 4‰。假设深广公司没有对应收票据计提准备。

深广公司的会计处理如下：

1. 计算应收票据的账面余额与所转股票的公允价值之间的差额：

应收票据的账面余额	103 500 元
其中：面值	100 000 元
应计利息	3 500 元
减：所转股票的公允价值	96 000 元
差额	7 500 元

由于没有对应收票据计提准备，差额 7 500 元作为债务重组损失。

2. 会计分录为：

借：长期投资——股票投资	96 384
营业外支出——债务重组损失	7 500
贷：应收票据	103 500
银行存款	384

其中， $384=96\ 000 \times 4\%$

(二) 以修改其他债务条件进行债务重组，如修改后的债务条款中不涉及或有收益，则在重组日，重组债权的账面余额大于将来应收金额的差额为债务重组损失，于当期确认，债权重组后的账面余额为将来应收金额。

“将来应收金额”，一般为将来应收债权面值（或本金、原值），如应收账款；如有利息，还应加上将来应收利息。例如，将价值 100 000 元的债券展期一年，年利率为 5%，将来应收金额为 $100\ 000+100\ 000 \times 5\%=105\ 000$ （元）。

例 13 深广公司持有红星公司的应收票据为 20 000 元，票据到期时，累计利息为 1000 元，红星公司支付了利息，同时，由于红星公司财务陷入困境，深广公司同意将红星公司的票据期限延长二年，并减少本金 5 000 元。假设深广公司没有对应收票据计提准备。

深广公司的会计处理如下：

1. 计算应收票据的账面余额和将来应收金额的差额：

应收票据的账面余额	20 000 元
其中：面值	20 000 元
应计利息 0 元	
减：将来应收金额（20 000—5 000）	15 000 元
差额	5 000 元

由于没有对应收票据计提准备，差额 5 000 元作为债务重组损失。

2. 会计分录为：

借：银行存款	1000
贷：应收票据——应计利息	1000
借：应收账款	15 000
营业外支出——债务重组损失	5 000
贷：应收票据——面值	20 000

(三) 以修改其他债务条件进行债务重组，如修改后的债务条款中涉及或有收益，则在重组日，应将重组债权的账面余额与不含或有收益的将来应收金额进行比较，差额作为债务重组损失。如果已对重组债权计提了损失准备，则应在扣除了损失准备后，确认债务重组损失。

本准则根据谨慎原则没有将或有收益包含在将来应收金额中，据此计算重组损益。或有收益应于实际发生时，计入当期损益。

例 14 1995 年 6 月 30 日，红星公司从某银行取得年利率 10%、三年期的贷款 1000 000 元。现因红星公司财务困难，于 1997 年 12 月 31 日进行债务重组，银行同意延长到期日至 2001 年 12 月 31 日，利率降至 7%，免除积欠利息 250 000 元，本金减至 800 000 元，但附有一条件：债务重组后，如债务人自第二年起有盈利，则利率回复至 10%，若无盈利，仍维持 7%。假设银行没有对该贷款计提贷款呆账准备。

银行的会计处理如下：

1. 计算中长期贷款的账面余额与不含或有收益的将来应收金额的差额，

计算如下：

中长期贷款的账面余额	1250 000 元
其中：面值	1000 000 元
应计利息 (1000 000 × 10% × 2.5)	250 000 元
减：将来应收金额	1024 000 元
其中：面值	800 000 元
利息 (800 000 × 7% × 4)	224 000 元
差额	226 000 元

由于银行没有对该项贷款计提准备，差额 226 000 元作为债务重组损失。

2. 会计分录为：

(1) 1997 年 12 月 31 日：

借：中长期贷款——债务重组	1024 000
营业外支出——债务重组损失	226 000
贷：中长期贷款	1250000

(2) 1998 年 12 月 31 日收取利息时：

借：银行存款	56 000
贷：中长期贷款——债务重组	56 000

其中，56 000=800 000 × 7%

由于债务重组后债权的账面余额含正常利息收入，因此，收到的利息作为冲减债权的账面余额处理。

(3) 假设红星公司自债务重组后第二年起有盈利，1999 年 12 月 31 日至 2000 年 12 月 31 日收取利息时：

借：银行存款	80 000
贷：中长期贷款——债务重组	56 000
利息收入	24 000

由于红星公司自债务重组后第二年起有盈利，银行应按 10% 的利率计收利息，这样，以后的三年里，债权人每年计收 $800000 \times 10\% = 80000$ 元的利息，其中含或有收益 $800000 \times (10\% - 7\%) = 24000$ 元、正常利息收入 $800000 \times 7\% = 56000$ 元。

(4) 2001 年 12 月 31 日收取本息时：

借：银行存款	880 000
贷：中长期贷款——债务重组	856 000
利息收入	24 000

(5) 假设红星公司自债务重组后第二年起没有盈利，1999 年 12 月 31 日至 2000 年 12 月 31 日收取利息时：

借：银行存款	56000
贷：中长期贷款——债务重组	56 000

2001 年 12 月 31 日收取本息时：

借：银行存款	856 000
贷：中长期贷款——债务重组	856 000

由于红星公司自第二年起没有盈利，银行应按 7% 的利率计收利息，这样，以后的三年里，银行每年收取 $800000 \times 7\% = 56000$ 元的利息。

(四) 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的差额为债务重组

损失。

以现金、债务转为资本两种方式的组合清偿某项债务的，重组债权的账面价值与收到的现金、因放弃债权而享有的股权的公允价值的差额为债务重组损失。

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的差额为债务重组损失。

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的差额为债务重组损失。

重组债权的账面价值，为重组债权的账面余额扣除计提的相关准备。如企业没有对债权计提准备，则该债权的账面价值等于其账面余额。

以上产生的债务重组损失于当期确认。

例 15 深广公司持有红星公司的应收票据为 20000 元，票据到期时，累计利息为 1000 元，由于红星公司财务陷入困境，根据协议，红星公司支付 5000 元现金同时转让某项无形资产以清偿该项债务。该项无形资产的账面价值为 10000 元，评估确认价为 13000 元。假设深广公司没有对应收票据计提准备。

深广公司的会计处理如下：

1. 计算应收票据的账面余额与收到的现金、受让的无形资产的公允价值之间的差额：

应收票据的账面余额	21000 元
其中：面值	20000 元
应计利息	1000 元
减：收到的现金	5000 元
受让的无形资产的公允价值	13000 元
差额	3000 元

由于深广公司没有对应收票据计提准备，差额 3000 元作为债务重组损失。

2. 会计分录为：

借：银行存款	5000
无形资产	13000
营业外支出——债务重组损失	3000
贷：应收票据	21000

（五）以资产、债务转为资本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余额，差额与将来应收金额进行比较，据此计算债务重组损失。

例 16 深广公司持有红星公司承兑的不带息应收票据 100000 元，票据到期，由于红星公司发生财务困难，经法院裁定，发生债务重组，重组协议规定：红星转让一台设备以清偿 35000 元债务，将 55000 元的债务转为 5% 的股权，一年后再支付 8000 元偿清剩余债务。假设这台设备的原值为 50000 元，累计折旧为 20000 元，评估确认的原价为 50000 元，评估确认的净价为

35000 元；红星公司重新注册的资本为 1000000 元，深广公司因放弃债权而享有的股权的评估确认价为 55000 元。假设不考虑相关税费，深广公司没有对应收票据计提准备。

深广公司的会计处理如下：

1. 计算应收票据的账面余额与所接受设备的公允价值、因放弃债权而享有的股权的公允价值以及将来应收金额的差额：

应收票据的账面余额	100 000 元
减：受让的设备的公允价值	35 000 元
股权的公允价值	55 000 元
将来应收金额	8 000 元
差额	2 000 元

由于深广公司没有对应收票据计提准备，差额 2000 元作为债务重组损失。

2. 会计分录为：

借：固定资产	50 000
长期投资——其他股权投资	55 000
应收账款	8 000
营业外支出——债务重组损失	2 000
贷：应收票据	100000
累计折旧	15 000

其中，累计折旧 15000 元为固定资产评估确认的原价 50000 元和其评估确认的净价 35 000 元的差额。

五、关于披露

(一) 债务人应根据本准则的规定，披露如下有关债务重组的信息：

1. 债务重组方式。债务重组方式包括以资产清偿债务、债务转为资本、修改其他债务条件以及混合方式等。债务人需要披露债务重组是以哪一种方式进行的；

2. 债务重组收益总额。债务人可能发生多项债务重组，并产生多项债务重组收益。本准则仅要求披露产生的债务重组收益总额，不要求分别披露每项债务重组的收益金额；

3. 将债务转为资本所导致的股本（实收资本）增加额。对于股份有限公司，是披露债务转为资本所导致的股本增加额；对于其他企业，是披露债务转为资本所导致的实收资本增加额。

债务人可能有多项债务重组涉及债务转为资本，本准则仅要求披露债务转为资本所导致的股本（实收资本）总增加额，不要求分别披露每项债务重组所导致的股本（实收资本）增加额；

4. 或有支出。债务人可能有多项债务重组涉及或有支出，本准则仅要求汇总披露或有支出金额，不要求分别披露每项或有支出金额。

(二) 债权人应根据本准则的规定，披露如下有关债务重组的信息：

1. 债务重组方式；

2. 债务重组损失总额。债权人可能发生多项债务重组，并产生多项债务重组损失。本准则仅要求披露产生的债务重组损失总额，不要求分别披露每项债务重组的损失金额；

3. 债权转为股权所导致的长期投资增加额及其长期投资占债务人股权的比例。在债权转股权的方式下，本准则要求披露因此而导致的长期股权投资增加额及长期股权投资总额占债务人股权的比例。

4. 或有收益。债权人可能有多项债务重组涉及或有收益，本准则仅要求汇总披露或有收益金额，不要求分别披露每项或有收益金额。

例 17 沿用例 16 的资料。

红星公司应在会计报表附注中披露如下信息：××××年×月×日，经法院裁定，公司转让给深广公司一台设备和 5% 的股权、并一年后再支付 8000 元以清偿某 100000 元带息应付票据，公司获得了 2000 元债务重组收益，转让设备获得了 5000 元的转让资产收益，实收资本和资本公积分别增加 50000 元和 5000 元。

深广公司应在会计报表附注中披露如下信息：××××年×月×日，经法院裁定，公司受让红星公司一台设备和 5% 的股权、并一年后再收取 8000 元以抵销 100 000 元带息应收票据。公司发生了 2 000 元债务重组损失，长期股权投资增加 55000 元，占红星公司的投资比例由过去的 10%（假设）增加到 15%。

《企业会计准则——债务重组》 讲 解

《企业会计准则——债务重组》已于1998年6月12日公布,并将于1999年1月1日起在全国范围内施行。债务重组准则(以下简称本准则)的颁布实施,对于进一步规范企业会计信息披露、提高会计信息的相关性和可靠性、推动市场经济的发展,有着非常重要的意义。

一、本准则的制定背景

市场经济的深入发展,一方面为企业的生存和发展提供了越来越广阔的空间,另一方面也使企业之间的竞争更趋激烈。一些企业可能因为经营不善等原因陷入财务困难,难以偿还到期债务,债务纠纷屡见不鲜。虽然按我国法律,债权人有权在债务人不能偿还到期债务时向法院申请债务人破产,但在债务人主管部门申请整顿且经债务人与债权人会议达成了和解协议时,破产程序应予中止。此外,即使债务人进入了破产程序,也可能因为相关的过程持续很长,费时费力,结果还可能难以保证债权人的债权能如数收回。于是,就有了另外一种解决债务纠纷的方法,即债务重组,包括减少债务本金、债务利息和修改其他债务条件等。近年来,我国不少企业遇到债务重组,但没有相应的会计规范,制定发布债务重组准则,规范债务重组会计核算和信息披露,显得十分迫切。1995年,财政部决定立项制定债务重组会计准则,并相应成立项目组,着手研究制定相关准则,于1997年12月完成征求意见稿。经过充分的调查研究和多次修改,《企业会计准则——债务重组》在1998年6月制定完成并对外公布。

二、本准则的范围

广义上讲,所有涉及修改债务条件的事项(包括修改债务的金额或时间)都应视作债务重组,包括债务人处于财务困难条件下的债务重组,也包括债务人不处于财务困难条件下的债务重组,还包括债务人处于清算或改组时的债务重组。比如,债务人在日常生产经营过程中,用自己生产的产品抵债;债务人处于破产清算时,与债权人之间进行的债务重组;债务人为了避免承担过重的利息,提前偿还所欠的款项,等等,都属于债务重组。

1990年6月,澳大利亚会计准则审议委员会和公共部门会计准则委员会公布了一项会计指南,即《会计指南第11号——债务人债务重组会计》。该指南认为,“债务重组,指为了改变或解除债务人对现存债务的责任而采取的行动,其中不包括债务的消除或可转换债券转为股权。”由此可以看出,澳大利亚的这份会计指南所指“债务重组”,基本上是广义的债务重组。对应地,该指南涉及的范围比较宽。

在本准则起草过程中,曾有人提出,债务重组准则应将所有修改债务条件的事项均加以考虑,也就是说,将准则所指债务重组定位在广义的债务重组。本准则起草过程中,曾考虑过这个建议,但在最后定稿时还是将债务重组界定在“债务人发生财务困难的情况下,债权人按照其与债务人达成的协议或法院的裁定作出让步的事项。”也就是说,本准则的范围限定在对债务人处于财务困难时债权人作出了让步的债务重组。作出这种选择,主要基于以下考虑:

第一，债务人没有发生财务困难时发生的债务重组的会计核算问题，根据现有会计规范就能够解决，不需要另立新准则予以规范。例如，债务人在日常生产经营过程中转让商品给债权人用以抵债，与一般的债务清偿没有本质区别。

第二，企业清算或改组时的债务重组，属于非持续经营条件下的债务重组，有关的会计核算应遵循特殊的会计准则。企业改组过程中，在征得债权人同意的情况下，将改组前企业的债务转为改组后上市公司的债务，以及债务人的债务转为债权人对上市公司的股权，也即通常所称的“债转股”，属于非持续经营条件下的债务重组，其核算应遵循特殊的会计准则。目前，我国在这方面的法律规范不够完善，因而其会计核算规范的制定不宜在本准则中涉及。

第三，债务人发生财务困难时所进行的债务重组，有的并不涉及会计的确认和披露。例如，债权人未作出让步，即使是债务人发生了财务困难，也不需要新准则来规范；又如，债务人发生财务困难的情况下，如果债务重组后债权人应收金额不小于重组债务的账面金额，按目前的规定不考虑折现因素，就不会产生重组损益，因而不产生会计确认和披露问题。

关于折现问题，有必要作进一步的说明。美国财务会计准则委员会于1977年公布的《美国财务会计准则公告第15号——债务人和债权人对困难债务重组的会计处理》(下称“第15号公告”)所规范的“困难债务重组”与本准则所规范的“债务重组”基本相似，差别在于对债务重组时债权人是否作出了让步的衡量标准不完全一致，其中的核心又在于是否要引入现值计算。由于现值的采用，使得第15号公告的范围比本准则的范围要宽一些。

例如，甲企业欠某银行一笔贷款1000 000元，1年期，贷款利率5%，现已到期。由于财务困难，银行同意甲企业将贷款展期1年，利率为6%，并将以前积欠的利息免除。在这个例子中，甲企业1年后要付的本金与利息之和为1060 000元，与重组债务的账面价值(本金与利息之和)1050 000元相比，多10000元。按本准则规定，银行在这项修改债务条件的债务重组中，没有作出任何让步，因而不属于本准则所指的债务重组。但是，如果按第15号公告理解，由于需要使用现值衡量，债权人实际上作出了让步。因为，甲企业将来应付金额1060 000元折成现值后仅为999 580元，与重组债务的账面价值1050 000元相比，少50420元。

本准则之所以在判断债权人是否作出让步时没有采用现值计算，主要出于以下两点考虑：

第一，成本——效益原则。现值的确定比较复杂，其中包括诸多不确定性，如折现率、未来现金流量以及风险因素等。债务重组并不是企业的日常经济业务，具体到某个企业，其发生的频率并不高。从简化会计核算的角度看，目前还不宜在债务重组核算中采用现值来判断债权人在债务重组中是否作出了让步。

第二，我国目前会计信息使用者对信息的需求以及会计信息提供者的能力。理论上讲，作为会计计量的两种属性，现值要比历史成本更能提供有价值的信息。虽然历史成本具有可靠、可验证的优点，但其缺点也是明显的。特别是在所计量的资产和负债持续的期限较长时，不能真实地反映其价值。但是，现值概念的引用，必须具备一定的条件，包括会计信息使用者在作经济决策时是否考虑现值因素、会计信息提供者又是否能按使用者的要求提供

这样的信息，等等。目前，我国正处在计划经济向市场经济转轨的过程中，各种市场要素还在发展中，会计信息使用者在作经济决策时尚没有充分考虑货币的时间价值。另外，采用现值对会计核算和审计验证带来诸多困难。基于以上考虑，本准则暂时不采用现值作为计量的属性。

三、债务重组的原因

债权人之所以同意与债务人进行债务重组，其原因主要在于：

第一，最大限度地回收债权。企业发生财务困难，不能按既定条件全额偿还所欠债务，但是债务人可能有能力按较低的条件来偿债。对于债权人而言，即使从债务人方面所收到的资产的价值比应收回的债权的价值小，有时也是值得的，因为这样至少可以最大限度地收回债权。

第二，为缓解债务人暂时的财务困难，避免由于采取立即的求偿措施，致使债权上的更大损失。债务人发生暂时财务困难并不意味着其没有改善财务状况的希望，如果债权人对债务人采取立即的求偿措施，那么有可能对债务人造成较大的冲击，使债务人原本只是“暂时”的财务困难，滑向“永久”财务困难的境地。如果债权人与债务人具有长期的合作关系，那么债权人对债务人采取立即的求偿措施，损害的不仅是债务人，也包括债权人本身。

四、公允价值及其确定

本准则要求债务人以非现金资产转让给债权人和债务转资本进行债务重组时采用公允价值进行计量。对于什么是公允价值、为什么采用公允价值以及如何确定公允价值，受到大家的关注。

(一)公允价值的概念

各国会计准则(含国际会计准则)对公允价值的定义表述不完全一致。

国际会计准则委员会的定义是，“公允价值，指在一项公平交易中，熟悉情况、自愿的双方交换一项资产或清偿一项债务所使用的金额。”(见《国际会计准则第32号——金融工具：披露和列报》)

美国财务会计准则委员会的定义是，“公允价值，指在当前交易中，自愿的双方买入(承担)或卖出(清偿)一项资产(负债)所使用的金额，换言之，该项资产(负债)是在非强迫或清算拍卖的情形下买入(承担)或卖出(清偿)的。”(见《财务会计准则公告第133号——衍生工具和套期活动会计》)

加拿大特许会计师协会的定义是，“公允价值，指没有受到强制的、熟悉情况、自愿的双方，在一项公平交易中商定的对价的金额。”(见加拿大特许会计师协会《手册》第3860部分)

澳大利亚会计准则委员会的定义与国际会计准则委员会的定义的表述基本一致。微小的差异在于，澳大利亚会计准则委员会的定义给出了如何确定公允价值的原则。(见《澳大利亚会计准则委员会第1033号公告：金融工具的列报和披露》)

英国会计准则委员会的定义是，“公允价值，指熟悉情况、自愿的双方在一项公平交易而不是在强迫或清算拍卖交易中，交换一项资产或一项负债所使用的金额。”(见《财务报告准则第7号——购买会计中的公允价值》)

从以上表述可以看出，虽然各国会计准则对公允价值概念的表述不尽相同，但都基于一种假定，即假定企业处于持续经营状态，不打算或不需要清

算、不打算大幅度削减其经营规模，或以不利的条件进行交易。因此，公允价值不是企业在强制性交易、清算或拍卖中收到或支付的金额。

本准则基于与国际会计准则和以上国家会计准则对公允价值类似的理解，将公允价值定义为“在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或债务清偿的金额。”

(二)本准则采用公允价值的原因

公允价值可以表现为多种形式，比如，可实现净值、重置成本、现行市场价格，等等。我国现行实务中，在某些情况下已开始使用了这种计量属性，比如，对固定资产采用现行重置成本估价，就是使用公允价值的一个例子。但是，公允价值作为一种计量属性，正式地出现在会计准则中，却还是第一次。之所以将公允价值引入会计准则，主要出于以下方面的考虑：

第一，公允价值体现了一定时间上资产或负债的实际价值，以公允价值计量能够真实反映资产能够给企业带来的经济利益或企业在清偿债务时需要转移的价值。我国现行实务中，已在一定范围内使用这种计量属性，因而具有实践基础。除独立的资产评估机构对资产评估时采用公允价值外，其他一些行业或交易中也已经在采用公允价值，如股票交易和商品期货交易中使用的成交价就是成交当时的公允价值。

第二，我国的市场经济还处于起步阶段，会计职业队伍的业务素质和专业能力还有待进一步提高，使用公允价值这一计量属性还存在一定难度，但随着我国市场经济的进一步发展和会计人员素质的普遍提高，在会计准则中逐渐地采用公允价值，培养公允价值观念，是十分必要的。

第三，与国际会计惯例接轨。目前，公允价值已被越来越多国家的会计准则采用，国际会计准则也将其作为一个重要的计量属性运用在各项准则中。针对特殊交易或事项采用公允价值计量，是我国会计准则与国际会计惯例接轨的一个具体体现。

(三)公允价值的确定

在债务重组交易中，如债务人以非现金资产清偿债务或债务转为资本，则涉及债务人转让的非现金资产和债权人因放弃债权而享有的股权公允价值的确定问题。

1.非现金资产公允价值

在债务重组交易中，债务人用于偿债的非现金资产主要有：存货、短期投资、长期投资、固定资产、无形资产等。

本准则起草过程中，对国际会计准则和其他国家的会计准则中有关公允价值的确定进行过比较研究，结果表明：

第一，对于有活跃市场的非现金资产，其市价通常视为其公允价值。比如，《国际会计准则第22号——企业合并》指出，企业购并交易中购入的有价证券、土地和建筑物、有活跃市场的无形资产等资产的公允价值应按市价确定。第15号公告也有类似的规定。

第二，对于本身没有活跃市场，但与其类似的资产存在活跃市场的非现金资产，则该资产的公允价值可比照相关类似资产的市价确定。比如，英国《财务报告准则第7号——购买会计中的公允价值》指出，如果某固定资产不存在活跃的市场，但在类型和性能方面与其相似的资产存在活跃市场时，

该固定资产的公允价值可以参照类似资产的市场价格确定。第 15 号公告也有类似的规定。

第三，对于本身及与其类似资产均不存在活跃市场的非现金资产，其公允价值可以用适当的折现率贴现计算现值等方法确定。比如，《国际会计准则第 22 号——企业合并》指出，企业购并交易中购入的应收款的公允价值可按适当的现行利率计算的应收金额现值确定。英国《财务报告准则第 7 号——购买会计中的公允价值》指出，应收款等货币资产的公允价值可按其贴现值确定。第 15 号公告也有类似的规定。

本准则认为，债务人转让非现金资产偿债实际上可以看作是两笔交易，即先将非现金资产卖出去，收回现金，再以现金偿付债务。因此，在债务重组的情况下，转让的非现金资产的公允价值与一般情况下非现金资产的公允价值的确定并无本质区别。为此，本准则在指南中将债务人用于偿债所转让的非现金资产的公允价值确定原则规定为：如该资产存在活跃的市场，该资产的市价即为其公允价值。如该资产不存在活跃的市场，但与该资产类似的资产存在活跃的市场，该资产的公允价值可以比照相关类似资产的市价确定。如该资产和与该资产类似的资产均不存在活跃的市场，该资产的公允价值可按其他技术手段来确定，如专业评估人员的评估结果、未来现金流量的现值，等等。

2. 债务转为资本

对于如何确定债权人因放弃债权而享有的股权的公允价值，国际会计准则和其他一些国家的会计准则并没有作出过明确的规定。按我国现行做法，企业增加投资者或股东时，所增加的投资的价值，如果金额较大，则应由国家认可的专业评估机构评估确定；如果金额较小，也可以通过投资双方协议确定。比照非现金资产的公允价值的确定原则，同时参考我国现行实务。本准则在指南中指出，将债权人因放弃债权而享有的股权的公允价值按以下原则确定：如债务人为股票公开上市公司，该股权的公允价值按对应的股份的市价总额确定；如债务人为其他企业，该股权的公允价值按评估确认价或双方协议价确定。

五、债务人的会计处理

债务重组的账务处理，涉及到价值的确定和损益的计量。以下分不同的重组方式进行讨论：

(一) 以非现金资产清偿债务

对于转让非现金资产的会计处理，存在争议。争议主要集中在要不要确认转让的非现金资产的公允价值与其账面价值之间的差额。

一种意见认为，不应确认转让的非现金资产的公允价值与其账面价值之间的差额，而只需要确认转让资产的账面价值与重组债务的账面价值之间的差额，并将其作为重组收益或损失处理。其原因在于，确定转让的非现金资产的公允价值依赖于职业判断，在许多情况下带有主观性；此外，在报表上将转让损益与重组损益区分开来意义不大。

另一种意见认为，债务重组损益与资产转让损益分别确认和列示，有助于全面反映债务重组对企业的实际影响，有助于正确分析企业的经营成果。此外，债务人将非现金资产转让给债权人进行债务重组，实际上可以看作是

先将非现金资产卖出，再以获得的现金偿债。其中，非现金资产售价应以公允价值来确定。这就要求确认转让的非现金资产的公允价值与其账面价值之间的差额。本准则采纳了第二种意见。

(二) 债务转为资本

如何核算债务转为资本，大致有三种意见：

第一种意见是，债务人应直接将债权人因放弃债权而享有的股权的公允价值增加所有者权益，同时将股权的公允价值与重组债务的账面价值之间的差额确认为重组收益，计入当期损益。这种意见认为，以重组债务的账面价值(而非公允价值)转为资本，不能反映出其经济意义；同时，由于没有单独确认重组收益，致使这项有价值的信息无法得到反映。

第二种意见与第一种意见相似，所不同的是，认为应将确认的股权的公允价值与重组债务的账面价值之间的差额，确认为所有者权益。其理由在于，由于债务重组涉及股权，重组收益是资本交易的结果，因此，该差额应记作所有者权益的一部分，而不是净损益。

第三种意见是，债务人直接以债务的账面价值增加所有者权益，不确认任何收益。其理由在于，债务人让出一部分股权，实际上就是一项资本交易，因而不应有收益产生。债权人的角色已变为债务人的所有者，其投资自然而然就应该是以重组债务的账面价值入账。

本准则同意第一种意见，其原因除以上所阐述的部分外，还在于：

第一，如果以重组债务的账面价值入账，与一般的股票(对股份上市公司而言)发行的核算原则就不一样了，其实两者的本质是一致的；

第二，债务转为资本实际上也可以看作是两项交易，即债务人先将债务清偿，债权人获得现金或其他资产，然后又将这些获得的资产投给债务人作为长期投资。因而，债务人应直接将债权人因放弃债权而享有的股权的公允价值增加所有者权益，同时将股权的公允价值与重组债务的账面价值之间的差额确认为重组收益。

(三) 修改其他债务条件

修改其他债务条件后可能会出现两种情况：一种情况是，修改后的债务条款中未涉及或有支出；另一种情况是，修改后的债务条款中涉及或有支出。

1. 未涉及或有支出的情况

本准则规定，在只是通过修改其他债务条件进行债务重组时，如果未涉及或有支出，那么债务人只需将重组债务的账面价值减记至将来应付金额，并将减记的金额作为重组收益，计入当期损益。其理由主要在于：如果未涉及或有支出，那么在重组日，债务人将来要支付给债权人的金额是确定的，而且一定是比重组债务的账面价值小。因此，在重组日，债务人应把重组债务的账面价值减记到将来应付金额，同时将重组债务的账面价值与将来应付金额之间的差额确认的债务重组收益。

2. 涉及或有支出的情况

在修改后的条款中涉及或有支出的情况下，会计处理要解决的问题主要包括：

第一，或有支出要不要包含在债务人将来应付金额总额中？

第二，如果包含，重组后，或有支出将如何处理？

按本准则定义，或有支出，指依未来事项出现而发生的支出。未来事项的出现具有不确定性。通常情况下，在修改其他债务条件后，债务人将来应付的金额是可以确定的，但有时债权人仅同意作适度的让步，以帮助债务人缓解暂时的财务困难，债务人于经营情况好转后，债务条件将恢复到正常的水平。从会计的角度讲，重组后的债务人的经营情况是否真的会好转，构成一项不确定事项。

如何对或有支出进行会计处理？存在不同的观点。由于或有支出的金额一般在重组日可以确定下来，因此，争论的焦点集中在，从重组日看，或有支出发生的可能性有多大？

有观点认为，进行债务重组本身就说明债务人当前的现金流入发生了严重问题，将来是否能扭转这种困境很不确定。因此，从债务重组日来判断，或有支出发生的可能性充其量只是“有可能”，而不是“很有可能”。从而，或有支出在重组日不予考虑，只需要在表外披露就可以了。

另有观点认为，债务重组的前提是债务人发生暂时的财务困难，而不是陷入不可扭转的困境，否则债务人就该破产清算了。因此，可以推断，或有支出将来的发生是“很可能的”。此外，从稳健原则出发，债务人确认或有支出也是必要的。

本准则赞成第二种观点，要求在债务重组日将或有支出计入债务人将来应付金额中，并由此确定债务人的债务重组收益。

重组后，或有支出又如何处理？在本准则的框架下，要解决这个问题，先要明确一点，即：含或有支出的将来应付金额仍然比重组债务的账面价值小。否则的话，该事项本身已超越本准则规范的范围。

对于重组后或有支出的处理，可以分解为两个问题，一是实际发生时如何处理，二是未发生时如何处理。对于前者，或有支出实际发生时冲减重组后债务的账面价值，而不能确认为债务人发生的费用。原因在于：发生的或有支出并没有超过原债务的账面价值，本质上仍属于原债务的偿还。对于后者，应将该或有支出的原估计金额作为结算债务当期的债务重组收益，计入当期损益。原因在于，第一，或有支出虽未发生，但却实实在在地在重组日计入了将来应付的金额中；第二，重组日，由于将后来实际上没有发生的或有支出包括在将来应付金额中，因而在重组日没有足额地确认债务重组收益。

3. 需要说明的其他事项

修改其他债务条件进行债务重组涉及的问题很多，其会计处理比较复杂。为使会计准则使用者更好地理解 and 运用本准则有关规定，下面以第 15 号公告为例，分析说明本准则与国外会计准则相关规定的相同和相异之处。

(1) 本准则有关修改其他债务条件的规定所涉及的范围比第 15 号公告相关规定所涉及的范围小。其原因在于本准则在判断债权人是否作出让步时，没有考虑折现(有关原因见前面相关部分的讨论)。

按第 15 号公告的规定，修改其他债务条件后，可能产生的结果有两个：一是债务人将来应付金额总额小于重组债务的账面价值；二是债务人将来应付金额总额大于重组债务的账面价值。按本准则的规定，第二种情况不属于债务重组；按第 15 号公告的规定，却应作为债务重组处理。

(2) 对于债务人将来应付金额小于重组债务的账面价值的会计处理 本准则的规定与第 15 号公告的规定基本一致，微小的差别在于，按第 15 号公告

的规定，如果债务人将来发生利息支付，则应作为冲减重组后债务的账面价值处理；而本准则并不作这样的要求。

对于债务人将来应付金额大于重组债务的账面价值的情况，我国现行实务有认可的做法，但与第 15 号公告的规定有些不同。表现在：我国现行实务中，一般不调整现存债务的账面价值，也不重新确定有效利率以在债务的剩余期间内确认利息费用，而是等将来实际清偿时再作处理；而第 15 号公告却要求债务人重新计算有效利率并在债务的剩余期间内分别确认利息，即采用实际利率法确认利息费用。

(3)前已述及，本准则只涉及了包含或有支出后将来应付金额仍小于债务重组账面价值的情况，对将来应付金额不包含或有支出时小于、包含之后大于重组债务的账面价值的情形，由于其已不属于本准则所指的债务重组，因而没有涉及。按第 15 号公告的规定，包含或有支出的将来应付金额尽管在总额上比重组债务的账面价值大，但只要折现后比重组债务的账面价值小，就属于债务重组。

有关这种情况的处理，在我国现行实务中，比较简单，即不改变重组债务的账面价值，因而不在于修改债务条件时确认损益。如果将来确实发生了或有支出，就在发生当时按发生数确认为当期损益。第 15 号公告对这种情况的规定与我国现行做法不完全一致，具体可概括为：重组日，债务人不确认债务重组收益，这一点与我国的做法相同；债务人在计算有效利率时，或有支出不包含在内；或有支出实际发生时，作为利息费用处理，但如果发生的或有支出没有超出重组债务的账面价值与不包含或有支出的将来应付金额之间的差额时，或有支出不能在发生时确认为利息费用，而是应作为重组债务的账面价值处理。按第 15 号公告的解释，在这个范围内的或有支出，实际上仍是重组债务账面价值的偿还。

(四)以上三种方式的组合

采用以上三种方式的组合进行债务重组时，实际是指以下三种可能的重组方式：

1. 债务的一部分以资产清偿，另一部分则转为资本；
2. 债务的一部分以资产清偿，另一部分则修改其他债务条件；
3. 债务的一部分转为资本，另一部分则修改其他债务条件。

从会计核算的角度，本准则将三种可能的重组方式归纳为两种情况：

第一种情况，即债务的一部分以资产清偿，另一部分则转为资本。在这种情况下，债务人要解决的问题在于如何确定所转让非现金资产的公允价值和债权人因放弃债权而享有的股权的公允价值，以及如何确定清偿顺序以计算重组损益。有关公允价值的确定，已在前面阐述过，在此不再讨论。至于清偿顺序，本准则认为，在涉及转让资产的情况下，应当先以所转让资产的公允价值冲减重组债务的账面价值。当然，如果重组协议中明确规定了债务总额有多少可转为资本，则可以不先将转让的资产的公允价值冲减重组债务的账面价值，而是先将转为资本的债务自债务总额中扣除。

第二种情况，即债务的一部分以资产清偿或将其转为资本，而对另一部分则采用修改其他债务条件进行重组。在这种情况下，债务人要解决的问题也是公允价值如何确定，以及如何确定清偿顺序以计算重组损益。同样的原因，这里不再讨论公允价值确定问题。对于清偿顺序，重要的是把握先以转

让的资产的公允价值和债权人因放弃债权而享有股权的公允价值冲减重组债务的账面价值。因为采用这种做法能够比较合理地确定重组损益；此外，由于修改其他债务条件的结果，有一部分债务还要延续，因而采用这种顺序比较符合逻辑。

六、债权人的会计处理

在债务重组时，债权人如何进行会计处理，首先需明确的问题是，债权人是否要与债务人采用同样的原则。由于在债务人转让资产清偿全部债务或将债务转为资本清偿全部债务等情况下，债务人的会计处理与债权人的会计处理采用的原则是一致的(如债务人转让非现金资产清偿债务 转让的资产作资产销售处理；债权人受让非现金资产，受让的资产作资产购入处理)，因而这个问题变成了在只修改其他债务条件或涉及修改其他债务条件进行债务重组时，债务人和债权人要不要采用同样的处理原则。其核心又在于，债权人是否应将修改其他债务条件进行债务重组视作债权已发生减值的一个判断标志，从而考虑采用资产减值的会计方法进行处理。本准则没有采用将债权作为资产减值处理。

在进行债务重组时，债权人的会计核算也主要是涉及价值的确定和损益的计量。以下分不同的重组方式进行讨论：

(一)以非现金资产清偿债务

本准则对债权人与债务人的债务重组采用了对称的处理方法。鉴于本讲解已在债务人的会计处理部分对有关问题作过讨论，在此不再讨论。除了以上所提到的这些问题外，债权人进行会计处理时，还涉及到债权人要不要对债权是否已计提损失准备而分别进行处理。

在我国现行实务中，企业并不是对所有债权都计提损失准备。比如说，对应收票据就不提损失准备。因此，在考虑债权人计算债务重组损失时，有必要分别是否已对债权计提损失准备进行规范。如未对债权计提损失准备，只需要将重组债权的账面余额与从债务人收到的现金或非现金资产的公允价值进行比较，差额部分确认为债务重组损失。如已对债权计提损失准备，问题要复杂一些。

如果债权人对重组债权分别提取了损失准备，那么只需要将差额部分冲减已计提的准备，损失准备不足以冲减的部分作为债务重组损失，计入当期损益；如果损失准备冲完该差额后，仍有余额，那么应将余额计入当期损益。如果债权人对重组债权不是分别提取损失准备，而是采取一揽子提取损失准备的方法，则债权人应将对应于该债权人的损失准备倒算出来，再确定是否确认债务重组损失。比如，某债权人有若干笔性质相似的应收账款，账面余额合计 300 万元，已提取损失准备 15 万。现对其中一笔应收账款进行重组，余额 100 万元，债权人因之而收到债务人一项公允价值为 90 万元的非现金资产。在这个例子中，债权人应确认的债务重组损失计算如下：

重组债务的账面余额与收到的非现金资产

的公允价值之间的差额： $100-90=10$ 万元

重组债权对应的损失准备： $15 \times 100/300=5$ 万元

债权人发生的债务重组损失： 5 万元

如果债权人收到的非现金资产的公允价值为 98 万元，那么债权人则不能

在重组当期确认重组损失。这里需要说明的是，债权人在当期不确认重组损失并不是意味着债权人没有因为债务重组而发生损失，只是将损失提前确认罢了。

(二) 债务转为资本

债务转为资本进行债务重组时，债权人面临的会计问题主要涉及因放弃债权而享有股权的公允价值与重组债权的账面余额之间的差额如何处理。本准则认为，此项差额应计入当期损益。

(三) 修改其他债务条件

在涉及或有收益的情况下，债权人与债务人的会计处理遵循相同的原则，即都充分考虑到了稳健原则。债权人在计算债务重组损失时，没有将或有收益计入其中。比如，假定债权人重组债权的账面余额为 100 万元，经重组后，将来可收回的金额(不含或有收益)为 90 万元，或有收益为 5 万元，那么债权人在重组日要确认的债务重组损失应是 10 万元而不是 5 万元。本准则这样做，主要是出于稳健的考虑。

七、披露

关于债务重组披露，存在争议的方面主要有：

(一) 对债务人而言，债务重组收益和资产转让损益要不要在报表上分别反映？如要，债务重组收益又如何反映？

一种意见认为，我国现行会计实务中，债务重组收益和资产转让损益均在营业外支出(收入)中核算，区别开来并单独反映没有必要。

另一种意见认为，债务重组对于债务人而言，是一个特殊事项，其结果是债务人获得债务重组收益。这种收益与企业日常经济活动所获得的收益在性质上是不同的，前者属于非常项目，而后者则属于正常收益。如果不把债务重组收益与资产转让收益分别反映，将会掩盖债务重组收益与正常收益之间的区别，而这与会计报表的目标是相违背的。因为这样做不能为报表使用者提供相关可靠的会计信息，不利于证券监管部门对上市公司的监督，也不符合国际通行做法。

本准则采纳了第二种意见。在实际操作中，无论是对上市公司还是其他企业，在披露债务重组收益时，均应掌握重要性原则，如果债务重组收益金额本身并不重大，那么也可以不单独反映。此外，对于上市公司，如果金额重大，债务重组收益，应放在“非常项目”附表中反映，并在报表附注中说明；对于其他企业，如金额重大，债务重组收益，应特别地在报表附注中作详细的说明。

特别地，债务人以其产品或商品抵债以进行债务重组时，其应在财务报表附注中披露债务重组而实现的销售收入。

(二) 对债权人而言，债务重组损失要不要单独反映？

有人认为，债务重组事项主要是由于债务人发生财务困难而引起的，究其实质，债权人在债务重组中发生损失，与正常情况下债权人发生的资产损失并无区别。因此，债权人无需将债务重组损失作为非常项目单独反映。

也有人持不同的观点，认为债务重组事项虽然最初是由债务人发生财务困难而引起的，但无论是对债务人还是债权人，债务重组均是偶发事项。既

然债务人单独反映债务重组收益，债权人也有必要单独反映债务重组损失。

本准则采纳第二种意见。在实际操作中，债权人要把握好重要性原则，分清债务重组损失金额是否重大，区别对待，并区别上市公司和其他企业，采用不同的披露方式。

企业会计准则
收 入

企业会计准则——收入

引言

1. 本准则规范企业在下列交易中形成的收入的会计核算和相关信息的披露：

- (1) 销售商品；
- (2) 提供劳务；
- (3) 他人使用本企业资产。

2. 收入会计核算的主要问题是何时确认收入及如何计量收入。3. 本准则不涉及下列各项形成的收入：

- (1) 建造合同；
- (2) 非货币交易；
- (3) 租赁；
- (4) 保险公司的保险合同；
- (5) 期货；
- (6) 投资；
- (7) 债务重组。

定义

4. 本准则使用的下列术语，其定义为：

(1) 收入，指企业在销售商品、提供劳务及他人使用本企业资产等日常活动中所形成的经济利益的总流入。收入不包括为第三方或客户代收的款项。

(2) 现金折扣，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。

(3) 销售折让，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。

(4) 完工百分比法，指按照劳务的完成程度确认收入和费用的方法。

销售商品

5. 销售商品的收入，应在下列条件均能满足时予以确认：

(1) 企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；

(2) 企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施控制；

(3) 与交易相关的经济利益能够流入企业；

(4) 相关的收入和成本能够可靠地计量。

6. 销售商品的收入应按企业与购货方签订的合同或协议金额或双方接受的金额确定。现金折扣在实际发生时确认为当期费用；销售折让在实际发生时冲减当期收入。

7. 企业已经确认收入的售出商品发生销售退回的，应冲减退回当期的收入，但资产负债表日及以前售出的商品在资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生退回的，应按《企业会计准则——资产负债表日后事项》的有关规定处理。

提供劳务

8. 在同一会计年度内开始并完成的劳务，应在完成劳务时确认收入。

9. 如劳务的开始和完成分属不同的会计年度，在提供劳务交易的结果能够可靠估计的情况下，企业应在资产负债表日按完工百分比法确认相关的劳务收入。

10. 当以下条件均能满足时，交易的结果能够可靠地估计：

- (1) 劳务总收入和总成本能够可靠地计量；
- (2) 与交易相关的经济利益能够流入企业；
- (3) 劳务的完成程度能够可靠地确定。

11. 劳务的完成程度应按下列方法确定：

- (1) 已完工作的测量；
- (2) 已经提供的劳务占应提供劳务总量的比例；
- (3) 已经发生的成本占估计总成本的比例。

12. 在提供劳务交易的结果不能可靠估计的情况下，企业应在资产负债表日按已经发生并预计能够补偿的劳务成本金额确认收入，并按相同金额结转成本；如预计已经发生的劳务成本不能得到补偿，则不应确认收入，但应将已经发生的成本确认为当期费用。

13. 提供劳务的总收入应按企业与接受劳务方签订的合同或协议的金额确定。现金折扣应在实际发生时确认为当期费用。

他人使用本企业资产

14. 他人使用本企业资产而发生的收入包括利息收入和使用费收入。

15. 利息和使用费收入，应在以下条件均能满足时按第 16 条规定的方法分别予以确定：

- (1) 与交易相关的经济利益能够流入企业；
- (2) 收入的金额能够可靠地计量。

16. 利息和使用费收入，应按下列方法分别确定：

- (1) 利息收入应按他人使用本企业现金的时间和适用利率计算确定；
- (2) 使用费收入应按有关合同或协议规定的收费时间和方法计算确定。

披 露

17. 企业应披露下列与收入有关的事项：

- (1) 收入确认所采用的会计政策；
- (2) 当期确认的下列各项收入的金额：
 - 销售商品的收入；
 - 提供劳务的收入；
 - 利息收入；
 - 使用费收入。

附 则

18. 本准则由财政部负责解释。

19. 本准则自 1999 年 1 月 1 日起施行。

《企业会计准则——收入》指南

一、基本要求

(一)企业应分清收益、收入和利得的界限

企业在会计期间内增加的除所有者投资以外的经济利益通常称为收益，收益包括收入和利得。收入是指企业在销售商品、提供劳务及他人使用本企业资产等日常活动中形成的经济利益的总流入，包括商品销售收入、劳务收入、利息收入、使用费收入、股利收入等。日常活动是指企业为完成其经营目标而从事的所有活动，以及与之相关的其他活动。因此，收入属于企业主要的、经常性的业务收入。收入和相关成本在会计报表中应分别反映。

利得是指收入以外的其他收益，通常从偶发的经济业务中取得，属于那种不经过经营过程就能取得或不曾期望获得的收益，如企业接受捐赠或政府补助取得的资产、因其他企业违约收取的罚款、处理固定资产净损益、流动资产价值的变动等。利得属于偶发性的收益，在报表中通常以净额反映。

本准则仅规范收入的确认、计量和披露，不涉及利得的会计核算。

(二)企业应正确确认和计量收入

确认就是何时记录收入，计量就是确定收入的金额。现行会计制度中对收入的确认标准规定得比较单一、比较硬性、也比较表面化。例如，商品已经发出，劳务已经提供，已经收取货款或取得收取货款的权利，等等。企业根据这些标准很容易确定何时确认收入，不需要通过复杂的判断。但过分单一、表面化的标准不能适应错综复杂、千变万化的交易类型。

本准则对收入的确认标准规定得比较原则、比较注重交易的经济实质，例如，在商品销售的交易中，本准则要求企业在确认收入时要判断商品所有权上的主要风险和报酬是否转移给买方，而并不注重表面上商品是否已经发出；要求企业判断商品的价款能否收回，而并不注重形式上是否已取得收取价款的权利，等等。这样就要求企业针对不同交易的特点，分析交易的实质，正确判断每项交易中所有权上的主要风险和报酬实质上是否已转移，是否仍保留与所有权相关的继续管理权，是否仍对售出的商品实施控制，相关的经济利益能否流入企业，收入和相关成本能否可靠计量等重要条件，只有这些条件同时满足，才能确认收入，否则即使已经发出商品，或即使已经收到价款，也不能确认收入。

(三)企业应及时结转与收入相关的成本

为了正确反映每一会计期间的收入、成本和利润情况，根据收入和费用配比原则，企业应在确认收入的同时或同一会计期间结转相关的成本。结转成本时应注意两个问题，第一，在收入确认的同一会计期间，相关的成本必须结转；第二，如一项交易的收入尚未确认，即使商品已经发出，相关的成本也不能结转。

商品采用实际成本计价的，结转的商品实际成本应采用先进先出法、加权平均法、移动平均法、个别计价法、后进先出法等方法计算确定。

商品采用计划成本或售价核算的，在结转计划成本或售价的同时，还应结转售出商品应负担的成本差异或进销差价，将计划成本或售价调整成实际成本。

(四)企业应正确记录收入和相关成本、税金

企业的收入种类很多，如商品销售收入、劳务收入、利息收入、使用费收入等，为取得这些收入均需发生相关的成本和税金等。为了准确反映每一重大类型的收入和相关成本、税金等，企业应按以下原则设置相关的收入、成本、税金科目进行核算。

1.企业应按主营业务和附营业务分别设置收入、成本、税金科目。

主营业务是指企业为完成其经营目标而从事的日常活动中的主要活动，可根据企业营业执照上规定的主要业务范围确定，例如工业、商品流通企业的主营业务是销售商品，银行的主营业务是贷款和为企业办理结算等。主营业务是企业的重要业务，是企业收入的主要来源，应重点加以核算。因此，企业应设置“主营业务收入”科目，核算主营业务形成的收入；设置“主营业务成本”科目，核算为取得主营业务收入发生的相关成本；设置“主营业务税金及附加”科目，核算应负担的价内流转税及应上交的有关费用，如消费税、营业税、资源税、城市维护建设税、教育费附加等。上述科目应按商品的品种、劳务或业务的类别等设置明细账，以详细反映每一重大交易的收入、成本和毛利的信息。

附营业务是指主营业务以外的其他日常活动，如工业企业销售材料、提供非工业性劳务等。附营业务属于企业日常活动中次要的交易，可统设“其他业务收入”和“其他业务支出”科目，分别核算属于企业附营业务形成的收入和发生的相关成本、费用、税金等。

2.企业也可以根据本行业特点设置相应的收入、成本和税金科目。

为了更加清晰、明了地核算主营业务的收入和成本，使科目名称与主营业务的内容更加贴近，企业也可根据本行业的特点设置相应的收入和成本科目，或按每一重大类型的主营业务分别设置收入和成本科目进行核算。例如：工业企业可设置“产品销售收入”、“产品销售成本”、“产品销售税金及附加”科目核算。商品流通企业可设置“商品销售收入”、“商品销售成本”、“商品销售税金及附加”科目核算。金融企业可按主营业务收入的种类分设“利息收入”、“金融企业往来收入”、“手续费收入”等科目核算。“利息收入”科目核算企业存款或贷款的利息收入，例如银行在中央银行存款、非银行金融企业在银行存款等形成的利息收入，银行向外贷款形成的利息收入等；“金融企业往来收入”科目，核算金融企业与其他金融企业发生往来形成的利息收入，例如存放同业款项、拆放同业款项等形成的利息收入；“手续费收入”科目，核算金融企业为客户提供服务而收取的手续费收入。同时设置“利息支出”、“金融企业往来支出”、“手续费支出”等科目，分别核算与上述收入相关的成本。

二、本准则涉及的范围

本准则只规范企业销售商品、提供劳务、他人使用本企业资产等交易形成的收入的确认和计量。不涉及建造合同、非货币交易、租赁、保险公司的保险合同、期货、投资、债务重组等项交易中形成的收入。

建造合同、投资、债务重组中的收入确认和计量应分别按《企业会计准则——建造合同》、《企业会计准则——投资》、《企业会计准则——债务重组》的规定处理。

非货币交易、租赁、保险公司的保险合同、期货等交易中形成的收入的确认和计量将作另行规定。

三、本准则的定义

(一)收入，指企业在销售商品、提供劳务及他人使用本企业资产等日常活动中形成的经济利益的总流入。收入有以下特点：

1.收入从企业的日常活动中产生，而不是从偶发的交易或事项中产生，如工商企业销售商品、提供劳务的收入等。有些交易或事项也能为企业带来经济利益，但不属于企业的日常活动，其流入的经济利益是利得，而不是收入。例如出售固定资产，因固定资产是为使用而不是为出售而购入的，将固定资产出售并不是企业的经营目标，也不属于企业的日常活动，出售固定资产取得的收益不作为收入核算。

2.收入可能表现为企业资产的增加，如增加银行存款、应收账款等；也可能表现为企业负债的减少，如以商品或劳务抵偿债务；或者二者兼而有之，例如，商品销售的货款中部分抵偿债务，部分收取现金。这里所指的以商品或劳务抵债不包括债务重组中的以商品抵债。

3.收入能导致企业所有者权益的增加。如上所述，收入能增加资产或减少负债或二者兼而有之。因此根据“资产—负债=所有者权益”的公式，企业取得收入一定能增加所有者权益。但收入扣除相关成本费用后的净额，则可能增加所有者权益，也可能减少所有者权益。这里仅指收入本身导致的所有者权益的增加，而不是指收入扣除相关成本费用后的毛利对所有者权益的影响，因此，本准则将收入定义为“经济利益的总流入”。

4.收入只包括本企业经济利益的流入，不包括为第三方或客户代收的款项，如增值税、代收利息等。代收的款项，一方面增加企业的资产，一方面增加企业的负债，因此不增加企业的所有者权益，也不属于本企业的经济利益，不能作为本企业的收入。

(二)现金折扣，指债权人为了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。现金折扣通常发生在以赊销方式销售商品及提供劳务的交易中。企业为了鼓励客户提前偿付货款，通常与债务人达成协议，债务人在不同的期限内付款可享受不同比例的折扣。现金折扣一般用符号“折扣/付款期限”表示。例如，买方在10天内付款可按售价给买方2%的折扣，用符号“2/10”表示，在20天内付款按售价给予1%的折扣，用符号“1/20”表示，在30天内付款，则不给折扣，用符号“n/30”表示等。

企业在商品交易中还会发生另一种折扣，即商业折扣。商业折扣是指企业为促进销售而在商品标价上给予的扣除。例如，企业为鼓励买主购买更多的商品而规定购买10件以上者给10%的折扣，或买主每买10件送1件；再如，企业为尽快出售一些残次、陈旧、冷背的商品而进行降价销售，降低的价格也属于商业折扣。

现金折扣与商业折扣相比，主要有两点区别：第一，目的不同。现金折扣是为鼓励客户提前付款而给予的债务扣除；商业折扣是为促进销售而给予的价格扣除。第二，发生折扣的时间不同。现金折扣在商品销售后发生，企业在确认销售收入时不能确定相关的现金折扣，销售后现金折扣是否发生应视买方的付款情况而定；而商业折扣在销售时即已发生，企业销售实现时，只要按扣除商业折扣后的净额确认销售收入即可，不需作账务处理。

(三)销售折让,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。企业将商品销售给买方后,如买方发现商品在质量、规格等方面不符合要求,可能要求卖方在价格上给予一定的减让。销售折让可能发生在企业确认收入之前,也可能发生在企业确认收入之后。发生在收入确认之前的销售折让,其处理相当于商业折扣。本准则所指的销售折让是指收入确认之后发生的折让。

(四)完工百分比法,指按照劳务的完成程度确认收入和费用的方法。本准则中完工百分比法仅适用于提供劳务的交易。当劳务的开始和完成分属不同的会计年度,为准确反映每一会计年度的收入、费用和利润情况,企业应在资产负债表日按劳务的完成程度确认收入和相关费用。

四、销售商品

(一)销售商品的范围

本准则所指销售商品仅包括取得货币资产方式的商品销售及正常情况下的以商品抵偿债务的交易,不包括非货币交易、期货、债务重组中的销售商品交易,这些销售商品的交易已在相关准则中规定,或将另行规定。商品主要包括企业为销售而生产或购进的商品,如工业企业生产的产品、商品流通企业购进的商品等,企业销售的其他存货如原材料、包装物等也视同商品。

企业以商品进行投资、捐赠及自用等,会计上均不作为销售商品处理,应按成本结转。

(二)商品销售收入的确认原则

企业销售商品时,如同时符合以下4个条件,即确认收入:

1.企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给买方。

风险主要指商品由于贬值、损坏、报废等造成的损失,报酬是指商品中包含的未来经济利益,包括商品因升值等给企业带来的经济利益。如果一项商品发生的任何损失均不需要本企业承担,带来的经济利益也不归本企业所有,则意味着该商品所有权上的风险和报酬已移出该企业。

判断一项商品所有权上的主要风险和报酬是否已转移给买方,需要视不同情况而定:

(1)大多数情况下,所有权上的风险和报酬的转移伴随着所有权凭证的转移或实物的交付而转移,例如大多数零售交易。

(2)有些情况下,企业已将所有权凭证或实物交付给买方,但商品所有权上的主要风险和报酬并未转移。企业可能在以下几种情况下保留商品所有权上的主要风险和报酬:

企业销售的商品在质量、品种、规格等方面不符合合同规定的要求,又未根据正常的保证条款予以弥补,因而仍负有责任。

例如,某企业A于5月21日销售一批商品,商品已经发出,买方已预付部分货款,余款由A企业开出一张商业承兑汇票,已随发票账单一并交付买方。买方当天收到商品后,发现商品质量没达到合同规定的要求,立即根据合同的有关条款与A企业交涉,要求A企业在价格上给予一定的减让,否则买方可能会退货。双方没有达成一致意见,A企业仍未采取任何弥补措施。此项销售表明,尽管商品已经发出,发票账单已交付买方,也已收到部分货款,但由于双方在商品质量的弥补方面未达成一致意见,买方尚未正式接受

商品，商品可能被退回，因此商品所有权上的主要风险和报酬仍留在 A 企业，A 企业此时不能确认收入。收入应递延到已按买方要求进行弥补时予以确认。

企业销售商品的收入是否能够取得取决于买方销售其商品的收入是否能够取得。

这方面的例子如代销或寄销商品。代销或寄销的特点是受托方只是一个代理商，委托方将商品发出后，所有权并未转移给受托方，所有权上的风险和报酬仍在委托方，与受托方无关。只有当受托方将商品售出后，商品所有权上的风险和报酬才移出委托方。因此，在代销或寄销情况下，委托方应在受托方售出商品，并取得受托方提供的代销清单时确认收入。

企业尚未完成售出商品的安装或检验工作，且此项安装或检验任务是销售合同的重要组成部分。

例如，某电梯生产企业销售电梯，电梯已发出，发票账单已交付买方，买方已预付部分货款，但根据合同规定，卖方负责安装，卖方在安装并经检验合格后，买方立即支付余款。在这种情况下，电梯发出并不表示商品所有权上的主要风险和报酬已转移给买方，企业仍需对电梯进行安装，安装过程中可能会发生一些不确定因素，阻碍该项销售的实现，因此只有在安装完毕并检验合格后才能确认收入。

销售合同中规定了由于特定原因买方有权退货的条款，而企业又不能确定退货的可能性。

例如，某企业为推销一项新产品，规定凡购买该产品者均有一个月的试用期，不满意的，一个月内给予退货。在这种情况下，该企业尽管已将商品售出，也已收到价款，但由于是新产品，无法估计退货的可能性，商品所有权上的风险和报酬实质上并未转移给买方，该企业在售出商品时不能确认收入。只有当买方正式接受商品时或退货期满时确认收入。

如果企业只保留所有权上的次要风险，则销售成立，相应的收入应予以确认。例如，卖方仅仅为了到期收回货款而保留商品的法定产权。这表明，销售中其他重大不确定因素已不存在，货款的收回也由于保留了商品的法定产权而得到了相当的保障，买方为了取得法定产权，一般会支付货款，因此可以认为所有权上的主要风险和报酬已经转移，卖方可以确认收入。再如，在零售交易中，零售企业一般会承诺，顾客对购买的商品不满意可以退货。但零售企业一般能根据过去的经验及其他相关因素，合理估计未来的退货量，不会存在重大的不确定因素，此时可以认为企业已转移了所有权上的主要风险和报酬，相关的销售收入应予以确认。

(3)有些情况下，企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给买方，但实物尚未交付。这时应在所有权上的主要风险和报酬转移时确认收入，而不管实物是否交付。

这方面的例子如交款提货的销售。交款提货销售是指买方已根据卖方开出的发票账单支付货款，并取得卖方开出的提货单。这种情况下，买方支付完货款，并取得提货单，即认为该商品所有权已经转移，卖方应确认收入。

2.企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施控制。

企业将商品所有权上的主要风险和报酬转移给买方后，如仍然保留通常与所有权相联系的继续管理权，或仍然对售出的商品实施控制，则此项销售

不能成立，不能确认相应的销售收入。

例如，某房地产企业 A 将尚待开发的土地销售给 B 企业，合同同时规定由 A 企业开发这片土地，开发后的土地售出后，利润由 A、B 两企业按一定比例分配。这意味着 A 企业仍保留了与该土地所有权相联系的继续管理权，该项交易实质上不是销售土地的交易，而是 A、B 企业共同对该项土地的开发进行投资，并共享利润的交易。A 企业在销售土地时，不能确认收入。

再如，某制造商将商品销售给中间商后，如仍能要求中间商转移或退回商品，一般表明制造商对售出的商品仍在实施控制，不能确认收入。

对售出商品实施控制还有一个最典型的例子，就是售后回购，具体内容见本部分“（四）特殊销售业务的处理”中“3. 售后回购”的分析。

如企业对售出的商品保留了与所有权无关的管理权，则不受本条件的限制。例如房地产企业将开发的房产出售后，保留了对该房产的物业管理权，由于此项管理与房产所有权无关，房地产销售成立。企业提供的物业管理应视为一个单独的劳务合同，有关收入应确认为劳务收入。

3. 与交易相关的经济利益能够流入企业。

经济利益是指直接或间接流入企业的现金或现金等价物。在销售商品的交易中，与交易相关的经济利益即为销售商品的价款。销售商品的价款能否有把握收回，是收入确认的一个重要条件，企业在销售商品时，如估计价款收回的可能性不大，即使收入确认的其他条件均已满足，也不应当确认收入。

销售商品的价款能否收回，主要根据企业以前和买方交往的直接经验，或从其他方面取得的信息，或政府的有关政策等进行判断。例如，企业根据以前与买方交往的直接经验判断买方信誉较差；或销售时得知买方在另一项交易中发生了巨额亏损，资金周转十分困难；或在出口商品时，不能肯定进口企业所在国政府是否允许将款项汇出等等，在这些情况下，企业应推迟确认收入，直至这些不确定因素消除。

企业在判断价款收回的可能性时，应进行定性分析，当确定价款收回的可能性大于不能收回的可能性时，即认为价款能够收回。

一般情况下，企业售出的商品符合合同或协议规定的要求，并已将发票账单交付买方，买方也承诺付款，即表明销售商品的价款能够收回。如企业判断价款不能收回，应提供可靠的证据。

4. 相关的收入和成本能够可靠地计量。

收入能否可靠地计量，是确认收入的基本前提，收入不能可靠计量，则无法确认收入。企业在销售商品时，售价通常已经确定。但销售过程中由于某种不确定因素，也有可能出现售价变动的情况，则新的售价未确定前不应确认收入。

根据收入和费用配比原则，与同一项销售有关的收入和成本应在同一会计期间予以确认。因此，如果成本不能可靠地计量，即使其他条件均已满足，相关的收入也不能确认。如已收到价款，收到的价款应确认为一项负债。

例如订货销售。订货销售是指企业已收到买方全部或部分货款，但库存无现货，需要通过制造或通过第三方交货。在这种销售方式下，企业尽管已收到全部或部分货款，但商品尚在制造过程中或仍在第三方，相关的成本不能可靠地计量，因此只有在商品交付时才能确认收入。预收的货款作为负债处理。

企业销售商品应同时满足上述 4 个条件，才能确认收入。任何一个条件

没有满足，即使收到货款，也不能确认收入。

(三)商品销售收入的计量及账务处理

1.商品销售收入的计量

商品销售收入的金额应根据企业与购货方签订的合同或协议金额确定，无合同或协议的，应按购销双方都同意或都能接受的价格确定。

企业在销售商品过程中，有时会代第三方或客户收取一些款项，例如，企业代国家收取增值税，代贷款人收取利息以及旅行社因代客户购买门票、飞机票收取票款等。这些代收款项应作为暂收款记入相应的负债类科目，不作为企业的收入处理。

企业在确定商品销售收入金额时，不考虑各种预计可能发生的现金折扣、销售折让。现金折扣在实际发生时计入发生当期财务费用，销售折让在实际发生时冲减发生当期销售收入。

2.销售商品的账务处理

商品销售收入在确认时，应按确定的收入金额与应收取的增值税，借记“应收账款”、“应收票据”、“银行存款”等科目，按应收取的增值税，贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”科目，按确定的收入金额，贷记“主营业务收入”或“其他业务收入”科目。需要交纳消费税、资源税、城市维护建设税、教育费附加等税费的，应在确认收入的同时，或在月份终了时，按应交的税费金额，借记“主营业务税金及附加”、“其他业务支出”科目，贷记“应交税金——应交消费税(或应交资源税、应交城市维护建设税)”、“其他应交款”等科目。

例1 某企业销售一批化妆品，增值税发票上注明售价200000元，增值税34000元，款项尚未收到。假定消费税率为5%，则应交消费税10000元。

如该项销售已符合销售收入确认的4个条件，应确认为收入，确认时应作分录：

借：应收账款	234000
贷：主营业务收入	200000
应交税金——应交增值税(销项税额)	34000
借：主营业务税金及附加	10000
贷：应交税金——应交消费税	10000

如企业售出的商品不符合销售收入确认的4个条件中的任何一条，均不应确认收入。为了单独反映已经发出但尚未确认销售收入的商品成本，企业应增设“发出商品”、“委托代销商品”、“分期收款发出商品”等科目进行核算。“发出商品”科目核算一般的销售方式下，已经发出但尚未确认销售收入的商品成本；“委托代销商品”科目，核算企业在委托其他单位代销商品的情况下，已经发出但尚未确认销售收入的商品成本；“分期收款发出商品”科目，核算分期收款销售的企业，在采用分期确认收入的方法时，已经发出但尚未结转的商品成本。企业对于发出的商品，在确定不能确认收入时，应按发出商品的实际成本借记“发出商品”、“委托代销商品”、“分期收款发出商品”等科目，贷记“库存商品”科目。

上述“发出商品”、“委托代销商品”和“分期收款发出商品”科目的期末余额应并入资产负债表“存货”项目反映。

例2 某工业企业A于4月20日以托收承付方式向B企业销售一批商品，

成本为 60000 元，增值税发票上注明：售价 100000 元，增值税 17 000 元。该批商品已经发出，并已向银行办妥托收手续。此时得知 B 企业在另一项交易中发生巨额损失，资金周转十分困难。

经与购货方交涉，确定此项收入目前收回的可能性不大，决定不确认收入。因此应将已发出的商品成本转入“发出商品”科目，应作分录：

借：发出商品	60000
贷：库存商品	60000

同时将增值税发票上注明的增值税额作如下处理：

借：应收账款——应收销项税额	17000
贷：应交税金——应交增值税(销项税额)	17000

假定 11 月 5 日 A 企业得知 B 企业经营情况逐渐好转，B 企业承诺近期付款，A 企业可以确认收入：

借：应收账款——B 企业	100000
贷：主营业务收入	100000

同时结转成本：

借：主营业务成本	60000
贷：发出商品	60000

12 月 28 日收到款项时：

借：银行存款	117000
贷：应收账款——B 企业	100000
——应收销项税额	17000

例 3 某房地产企业 A 于 1996 年 4 月 20 日将一幢已建造完成的别墅销售给某中间商 B，售价 5 000 000 元，该别墅成本为 2 000 000 元。双方在合同中订明，B 企业先预付 1000 000 元，如在两年内该别墅销售情况不好，B 企业有权将该房退回 A 企业，但 A 企业按每月 10 000 元收取租金。

该项交易表明 A 企业未将房产所有权上的主要风险和报酬转移给 B 企业，不符合商品销售收入确认的条件(1)，A 企业在该住宅售出时不能确认收入，应只将其成本转入“开发产品——已售”科目：

借：开发产品——已售	2000000
贷：开发产品——库存	2000000

收到 B 企业支付的 1000 000 元款项时：

借：银行存款	1000000
贷：预收账款	1000000

假定 B 企业于 1997 年 2 月 10 日将该别墅售出，A 企业应立即确认收入：

借：预收账款	5 000 000
贷：主营业务收入	5 000 000

结转成本：

借：主营业务成本	2 000 000
贷：开发产品——已售	2 000 000

收回余款时：

借：银行存款	4 000 000
贷：预收账款	4 000 000

假定直到 1998 年 2 月，该别墅尚未售出，B 企业决定退货。

A企业将按规定收取的22个月的租金220 000元扣除后,余款780 000元退回B企业,租金收入计入其他业务收入。

A企业应作分录:

借:开发产品——库存	2 000 000
贷:开发产品——已售	2 000 000
借:预收账款	1000 000
贷:其他业务收入	220 000
银行存款	780 000

3. 现金折扣的账务处理 现金折扣是企业为了尽快回笼资金而发生的理财费用,因此应在实际发生时计入财务费用。

例4 某企业在1997年5月1日销售一批商品100件,增值税发票上注明售价10 000元,增值税额1700元。企业为了及早收回货款而在合同中规定符合现金折扣的条件为:2/10—1/20—n/30,假定计算折扣时不考虑增值税。5月1日销售实现时,应按总售价作收入:

借:应收账款	11 700
贷:主营业务收入	10 000
应交税金——应交增值税(销项税额)	1700

如5月9日买方付清货款,则按售价10 000元的2%享受200元的现金折扣($10\ 000 \times 2\% = 200$ 元),实际付款11 500

($11\ 700 - 200$)元,应作分录:

借:银行存款	11 500
财务费用	200
贷:应收账款	11700

如5月18日买方付清货款,则应享受的现金折扣为 $10\ 000 \times 1\% = 100$ 元,实际付款11 600元,应作分录:

借:银行存款	11600
财务费用	100
贷:应收账款	11700

如买方在5月底才付款,则应按全额付款,应作分录:

借:银行存款	11 700
贷:应收账款	11700

4. 销售折让的账务处理

销售折让应在实际发生时冲减发生当期的收入。发生销售折让时,如按规定允许扣减当期销项税额的,应同时用红字冲减“应交税金——应交增值税”科目的“销项税额”专栏。

例5 某企业销售一批商品,增值税发票上的售价80 000元,增值税额13 600元,货到后买方发现商品质量不合格,要求在价格上给予5%的折让。

该企业应作分录:

销售实现时:

借:应收账款	93 600
贷:主营业务收入	80 000
应交税金——应交增值税(销项税额)	13 600

发生销售折让时：	
借：主营业务收入	4 000
应交税金——应交增值税(销项税额)	680
贷：应收账款	4680
实际收到款项时：	
借：银行存款	88 920
贷：应收账款	88 920

5. 销售退回的账务处理

销售退回是指企业售出的商品，由于质量、品种不符合要求等原因而发生的退货。销售退回可能发生在企业确认收入之前，这种处理比较简单，只要将已记入“发出商品”科目的商品成本转回“库存商品”科目；如企业确认收入后，又发生销售退回的，不论是当年销售的，还是以前年度销售的，一般均应冲减退回当月的销售收入；同时冲减退回当月的销售成本；如该项销售已经发生现金折扣或销售折让的，应在退回当月一并调整；企业发生销售退回时，如按规定允许扣减当期销项税的，应同时用红字冲减“应交税金——应交增值税”科目的“销项税额”专栏。但如资产负债表日及之前售出的商品在资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生退回的，除应在退回当月作相关的账务处理外，还应作为资产负债表日后发生的调整事项，冲减报告年度的收入、成本和税金；如该项销售在资产负债表日及之前已发生现金折扣或销售折让的，还应同时冲减报告年度相关的折扣、折让。

例6 某生产企业1997年12月18日销售A商品一批，售价50 000元，增值税额8 500元，成本26 000元。合同规定现金折扣条件为：2/10—1/20—n/30。买方于12月27日付款，享受现金折扣1000元。1998年5月20日该批产品因质量严重不合格被退回。

该企业应作分录：

销售商品时：	
借：应收账款	58 500
贷：主营业务收入	50 000
应交税金——应交增值税(销项税额)	8 500
借：主营业务成本	
贷：库存商品	26 000
收回货款时：	
借：银行存款	57 500
财务费用	1000
贷：应收账款	58 500
销售退回时：	
借：主营业务收入	50 000
应交税金——应交增值税(销项税额)	8 500
贷：银行存款	57 500
财务费用	1000
借：库存商品	26 000
贷：主营业务成本	26 000

如上述销售退回是在1998年1月份财务报告批准报出前发生的，该项销

售退回应作为资产负债表日后事项，在 1998 年账上作如下调整分录(假定该企业所得税率为 33%)：

借：以前年度损益调整(50 000—1000)	49 000
应交税金——应交增值税(销项税额)	8 500
贷：银行存款	57 500
借：库存商品	26 000
贷：以前年度损益调整	26 000
借：应交税金——应交所得税	7 590
贷：以前年度损益调整	7 590
“以前年度损益调整”科目余额 15 410 元	
应转入“利润分配”科目：	
借：利润分配	15 410
贷：以前年度损益调整	15 410

同时在 1997 年度报表中作如下调整：

在资产负债表中冲减银行存款 57 500 元，增加存货成本 26 000 元，冲减应交税金 16 090 元；在利润表中冲减收入 50 000 元，成本 26 000 元，财务费用 1000 元，所得税 7 590 元。值得注意的是，如现金折扣是在 1998 年发生的，则不需要在 1997 年度报表中冲减财务费用。同时在 1998 年账上应作如下调整：

借：以前年度损益调整	50 000
应交税金——应交增值税(销项税额)	8 500
贷：银行存款	57 500
财务费用	1000
借：库存商品	26 000
贷：以前年度损益调整	26 000

有关冲减所得税和结转以前年度损益调整的分录同上，这里省略。

(四)特殊销售业务的处理

1. 代销

代销通常有两种方式：

(1)视同买断，即由委托方和受托方签订协议，委托方按协议价收取所代销的货款，实际售价可由受托方自定，实际售价与协议价之间的差额归受托方所有。由于这种销售本质上仍是代销，委托方将商品交付给受托方时，商品所有权上的风险和报酬并未转移给受托方，因此，委托方在交付商品时不确认收入，受托方也不作购进商品处理。

受托方将商品销售后，应按实际售价确认为销售收入，并向委托方开具代销清单。委托方收到代销清单时，再确认本企业的销售收入。

例 7 A 企业委托 B 企业销售甲商品 100 件，协议价为 100 元/件，该商品成本 60 元/件，增值税率 17%。A 企业收到 B 企业开来的代销清单时开具增值税发票，发票上注明：售价 10 000 元，增值税 1700 元。B 企业实际销售时开具的增值税发票上注明：售价 12 000 元，增值税为 2 040 元。

A 企业应作分录： A 企业将甲商品交付 B 企业时：

借：委托代销商品	6 000
----------	-------

贷：库存商品	6 000
A 企业收到代销清单时：	
借：应收账款——B 企业	11 700
贷：主营业务收入	10 000
应交税金——应交增值税(销项税额)	1 700
借：主营业务成本	6 000
贷：委托代销商品	6 000
收到 B 企业汇来的货款 11 700 元时：	
借：银行存款	11 700
贷：应收账款——B 企业	1 700
B 企业应作分录：	
收到甲商品时：	
借：受托代销商品	10 000
贷：代销商品款	10 000
实际销售时：	
借：银行存款	14 040
贷：主营业务收入	12 000
应交税金——应交增值税(销项税额)	2 040
借：主营业务成本	10 000
贷：受托代销商品	10 000
借：代销商品款	10 000
应交税金——应交增值税(进项税额)	1 700
贷：应付账款——A 企业	11 700
按合同协议价将款项付给 A 企业时：	
借：应付账款——A 企业	11 700
贷：银行存款	11 700

(2)收取手续费，即受托方根据所代销的商品数量向委托方收取手续费，这对受托方来说实际上是一种劳务收入。这种代销方式与第(1)种方式相比，主要特点是，受托方通常应按照委托方规定的价格销售，不得自行改变售价。

例 8 承例 7，假定代销合同规定，B 企业应按每件 100 元售给顾客，A 企业按售价的 10% 支付 B 企业手续费。B 企业实际销售时，即向买方开一张增值税专用发票，发票上注明甲商品售价 10 000 元，增值税额 1 700 元。A 企业在收到 B 企业交来的代销清单时，向 B 企业开具一张相同金额的增值税发票。

A 企业应作分录：	
A 企业将甲商品交付 B 企业时：	
借：委托代销商品	6 000
贷：库存商品	6 000
企业收到代销清单时：	
借：应收账款——B 企业	11 700
贷：主营业务收入	10 000
应交税金——应交增值税(销项税额)	1 700
借：营业费用——代销手续费	1000
贷：应收账款——B 企业	1000

收到 B 企业汇来的货款净额(11 700-1000=)	10 700 元 :
借：银行存款	10 700
贷：应收账款——B 企业	10 700
B 企业应作分录：	
收到甲商品时：	
借：受托代销商品	10 000
贷：代销商品款	10 000
实际销售时：	
借：银行存款	11 700
贷：应付账款——A 企业	10 000
应交税金——应交增值税(销项税额)	1 700
借：应交税金——应交增值税(进项税额)	1 700
贷：应付账款——A 企业	1 700
借：代销商品款	10 000
贷：受托代销商品	10 000
归还 A 企业货款并计算代销手续费时：	
借：应付账款——A 企业	11 700
贷：银行存款	10 700
主营业务收入	1000

2. 分期收款销售

分期收款销售指商品已经交付，但货款分期收回的一种销售方式。

分期收款销售的特点是销售商品的价值较大，如房产、汽车、重型设备等；收款期较长，有的是几年，有的长达几十年；收取货款的风险较大。因此，分期收款销售方式下，企业应按照合同约定的收款日期分期确认销售收入。

采用分期收款销售方式的企业，应设置“分期收款发出商品”科目，核算已经发出但尚未结转的商品成本。企业在发出商品时，按商品的实际成本，借记“分期收款发出商品”科目，贷记“库存商品”科目；在每期销售实现时，应按本期应收的货款金额，借记“应收账款”、“银行存款”科目，按当期实现的销售收入，贷记“主营业务收入”科目，按增值税发票上注明的增值税金额，贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”科目。同时按商品全部销售成本与全部销售收入的比率计算出本期应结转的销售成本，借记“主营业务成本”科目，贷记“分期收款发出商品”科目。

例 9 某企业 1994 年 6 月 1 日采用分期收款方式销售 A 商品一台，售价 500 000 元，增值税率为 17%，实际成本为 300 000 元，合同约定款项分 5 年平均收回，每年的付款日期为当年 6 月 1 日，并在商品发出后先支付第一期货款。每年收回货款(500 000 ÷ 5) = 100 000 元。

企业应作如下会计分录：

发出商品时	
借：分期收款发出商品	300 000
贷：库存商品	300 000
每年 6 月 1 日	
借：应收账款(或银行存款)	117 000

贷：主营业务收入	100 000
应交税金——应交增值税(销项税额)	17 000
同时结转商品成本(300 000 ÷ 500 000 × 100 000=)	60 000 元
借：主营业务成本	60 000
贷：分期收款发出商品	60 000

3. 售后回购

售后回购一般有三种情况：(1)卖方在销售商品后的一定时间内必须回购；(2)卖方有回购选择权；(3)买方有要求卖方回购的选择权。售后回购是否确认收入，应视商品所有权上的主要风险和报酬是否转移及卖方是否放弃对商品的控制而定。企业应根据不同的回购协议进行具体分析。

(1)卖方在销售商品后的一定时间内必须回购，可能会出现以下情况：第一种情况是，回购价以回购当日的市场价为基础确定，这表明，该商品因增值而获得的收益归买方所有，因贬值而遭受的损失也由买方承担，卖方不再保留该商品所有权上的风险和报酬，但卖方仍对售出的商品实施控制，买方无权对该商品进行处置；第二种情况是，回购价已在合同中订明，则表明商品价格变动产生的风险和报酬均归卖方所有，与买方无关，且卖方仍对售出的商品实施控制。因此这种销售回购本质上不是一种销售，而是一项融资协议，整个交易不确认收入。

例 10 某房地产企业 A 于 1997 年 1 月份将一幢已开发完成的房产销售给 B 企业，售价为 9 000 000 元，已收到。该房产成本为 6 000 000 元。合同规定，2 年后 A 企业将这幢房产重新购回，回购价为 10 000 000 元。

这种交易实际上是 A 企业将房产作抵押，向 B 企业借款 9 000 000 元，借款期为 2 年，应支付利息(10 000 000-9 000 000=)1000 000 元。因此 A 企业应作如下会计分录：

销售时：

借：银行存款	9 000 000
贷：应付账款——B 企业	9 000 000

1997 年 12 月 31 日应预计利息费用 500 000 元：

借：财务费用	500 000
贷：应付账款——B 企业	500 000

1998 年 12 月 31 日应预计利息费用 500 000 元：

借：财务费用	500 000
贷：应付账款——B 企业	500 000

1999 年 1 月回购时：

借：应付账款——B 企业	10 000 000
贷：银行存款	10 000 000

(2)卖方有回购选择权或买方有要求卖方回购的选择权，应具体分析每项交易的实质，根据行使选择权的可能性大小，以及商品所有权上的主要风险和报酬转移与否，确定是作为销售核算，还是作为融资协议核算。

4. 房地产销售

房地产销售就是房地产经营者自行开发房地产，并在市场上进行的销售。如房地产经营者事先与买方签订合同，按合同要求开发房地产的，应作为建造合同，根据《企业会计准则——建造合同》的规定进行会计处理。

房地产销售与工业企业销售商品类似，应按本准则中有关商品销售收入

的确认原则进行确认。

在房地产销售中，房地产的法定所有权转移给买方，通常表明其所有权上的主要风险和报酬也已转移，企业应确认销售收入。但也有可能出现法定所有权转移后，所有权上的风险和报酬尚未转移的情况，例如：

卖方根据合同规定，仍有责任实施重大行动，例如工程尚未完工。这种情况下，企业应在所实施的重大行动完成时确认收入；

合同存在重大不确定因素，如买方有退货选择权的销售。企业应在这些不确定因素消失后确认收入；

房地产销售后，卖方仍有某种程度的继续涉入，如销售回购协议、卖方保证买方在特定时期占有财产的协议、卖方保证买方在特定时期内获得投资报酬的协议等。在这些情况下，企业应分析交易的实质，确定是作销售处理，还是作为筹资、租赁或利润分成处理，如作销售处理，卖方在继续涉入的期间内不应确认收入。

企业确认收入时，还应考虑价款收回的可能性，估计价款不能收回的，不确认收入；已经收回部分价款的，只将收回的部分确认为收入。

5. 出口销售

企业出口商品，通常的成交方式有以下几种：

(1) 离岸价(FOB) 即商品的价格中包括售价加上商品被搬运到车船(包括船、火车、汽车等)或其他运载工具上的所有费用。

(2) 工厂交货价格(DAF)，即买方直接从卖方工厂提货，商品的价格只包括售价，不包括运费。

(3) 到岸价(CIF)，即商品的价格中包括售价加上商品被运送到买方指定地点的装卸、保险及运输等费用。

(4) 成本加运费价格(C&F) 即商品的价格中包括售价加上商品被运送到买方指定地点的装卸及运输费用。

在不同的成交方式下，商品所有权上的风险和报酬转移的时间不同，确认收入的时点也不一致。另外，不同的成交方式，表示售价包含的内容不同，所确认的收入金额也不相同。例如：

按离岸价成交时，商品被搬运到车船或其他运载工具上，即表示商品所有权上的风险已经转移，收入可以确认，确认的收入金额为合同注明的离岸价格。

按工厂交货价格成交时，商品在卖方工厂交货时，即表示商品所有权上的风险和报酬已经转移，确认的收入金额为合同注明的工厂交货价格。

按到岸价和成本加运费价格成交时，均应在商品被运送到买方指定地点时，确认收入，但收入的确认金额分别为到岸价和成本加运费价格。

五、提供劳务

(一) 劳务收入的确认和计量

提供一项劳务取得的总收入，一般按照企业与接受劳务方签订的合同或协议的金额确定。如有现金折扣的，应在实际发生时计入财务费用。

由于提供劳务的种类很多，如旅游、运输(包括交通运输、民航运输等)、饮食、广告、理发、照相、洗染、咨询、代理、培训、产品安装等。提供劳务的内容不同，完成劳务的时间也不等，有的劳务一次就能完成，且一般均为现金交易，如饮食、理发、照相等；有的劳务需要花较长一段时间才能完

成，如安装、旅游、培训、远洋运输等。对于一次就能完成的劳务收入，其确认方法比较简单，在劳务完成时即确认收入。而对于需要较长的时间才能完成的劳务，可能会存在跨越一个会计年度的情况，为了准确确定每一会计年度的收入及相关的成本费用，本准则规定，企业在资产负债表日，如能对提供劳务的交易结果可靠计量，应按完工百分比法确认相关的劳务收入。但如一项劳务的开始和结束均在同一会计年度，则应在劳务完成时确认收入。这样可能会出现同一项劳务由于所处的期间不同，所采用的方法也不同，例如，同一项产品安装工程，工期均为4个月，但一项从2月至5月，一项从11月至次年2月，前者在劳务完成时确认收入，后者采用完工百分比法确认收入(如果提供该项劳务的交易结果能够可靠地估计)。

因此，劳务收入应分别下列情况进行确认和计量：

1. 在同一会计年度内开始并完成的劳务，应在劳务完成时确认收入，确认的金额为合同或协议总金额，确认方法可参照商品销售收入的确认原则。

2. 如劳务的开始和完成分属不同的会计年度，且在资产负债表日能对该项交易的结果作出可靠估计的，应按完工百分比法确认收入。

提供劳务的交易结果能否可靠估计，依据以下条件进行判断，如同时满足以下条件，则交易的结果能够可靠地估计。

(1) 合同总收入和总成本能够可靠地计量。合同总收入一般根据双方签订的合同或协议注明的交易总金额确定。随着劳务的不断提供，可能会根据实际情况增加或减少交易总金额，企业应及时调整合同总收入。

合同总成本包括至资产负债表日止已经发生的成本和完成劳务将要发生的成本。企业应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、可靠的估计，并随着劳务的不断提供或外部情况的不断变化，随时对估计的成本进行修订。

(2) 与交易相关的经济利益能够流入企业。只有当与交易相关的经济利益能够流入企业时，企业才确认收入。企业可以从接受劳务方的信誉、以往的经验以及双方就结算方式和期限达成的协议等方面进行判断。

(3) 劳务的完成程度能够可靠地确定。劳务的完成程度可以采用以下方法确定：

已完工作的测量；

已经提供的劳务占应提供劳务总量的比例；

已经发生的成本占估计总成本的比例。

具体确定方法见下面的“完工百分比法的运用”部分。

3. 如资产负债表日不能对交易的结果作出可靠估计，应按已经发生并预计能够补偿的劳务成本确认收入，并按相同金额结转成本；如预计已经发生的劳务成本不能得到补偿，则不应确认收入，但应将已经发生的成本确认为当期费用。

企业在资产负债表日，如不能可靠地估计所提供劳务的交易结果，亦即不能满足上述三个条件中的任何一条，企业不能按完工百分比法确认收入。这时企业应正确预计已经收回或将要收回的款项能弥补多少已经发生的成本，按已经发生并预计能得到补偿的劳务成本金额确认收入，同时按相同的金额结转成本；发生的成本中预计不能得到补偿的部分，不确认收入，但这部分发生的成本应确认为当期费用。

例 11 A 企业于 1993 年 11 月受托为 B 企业培训一批学员，培训期为 6 个月，11 月 1 日开学。双方签订的协议注明，B 企业应支付培训费总额为 60 000 元，分三次支付，第一次在开学时预付；第二次在培训期中间，即 1994 年 2 月 1 日支付，第三次在培训结束时支付。每期支付 20 000 元。B 企业已在 11 月 1 日预付第一期款项。

1993 年 12 月 31 日，A 企业得知 B 企业当年效益不好，经营发生困难，后两次的培训费是否能收回，没有把握。因此 A 企业只将已经发生的培训成本 30 000 元中能够得到补偿的部分(即 20 000 元)确认为收入，并将发生的 30 000 元成本全部确认为当年费用。A 企业应作如下会计分录：

1993 年 11 月 1 日，收到 B 企业预付的培训费时：

借：银行存款	20 000
贷：预收账款	20 000

A 企业发生成本时：

借：主营业务成本	30 000
贷：银行存款(等)	30 000

1993 年 12 月 31 日，确认收入：

借：预收账款	20 000
贷：主营业务收入	20 000
借：本年利润	30 000
贷：主营业务成本	30 000

(二) 劳务收入的账务处理

根据上述规定，提供劳务的收入可能在劳务完成时确认，也可能按完工百分比法等确认。劳务收入在确认时，应按确定的收入金额借记“应收账款”、“银行存款”等科目，贷记“主营业务收入”科目。结转成本时，借记“本年利润”科目，贷记“主营业务成本”科目。企业在年度终了采用完工百分比法确认收入时，如“主营业务成本”科目出现余额的，应并入资产负债表中“存货”项目反映。

具体处理方法见以下各例。

(三) 完工百分比法的运用

完工百分比法是指按劳务的完成程度确认收入和费用的方法。企业资产负债表日，如能对提供劳务的交易结果作出可靠估计，应采用完工百分比法确认收入，同时结转相应的成本。

完工百分比法下，收入和相关的费用应按下列公式计算：

本年确认的收入=劳务总收入×本年末止劳务的完成程度
-以前年度已确认的收入

本年确认的费用=劳务总成本×本年末止劳务的完成程度
-以前年度已确认的费用

在劳务总收入和总成本能够可靠计量的情况下，关键是确定劳务的完成程度。企业应根据所提供的劳务的特点，在下列三种方法中选择一种。

1. 已完工作的测量

这是一种比较专业的测量法，由专业测量师对已经完成的工作或工程进行测量，并按一定方法计算劳务的完成程度。

例 12 某企业于 1997 年 10 月 5 日为客户订制一项软件，工期大约 5 个月，合同总收入 4 000 000 元，至 1997 年 12 月 31 日已发生成本 2 200 000 元，预收账款 2 500 000 元。预计开发完整个软件还将发生成本 800 000 元。1997 年 12 月 31 日经专业测量师测量，软件的开发程度为 60%。

$$\begin{aligned}
 \text{1997 年确认收入} &= \text{劳务总收入} \times \text{劳务的完成程度} - \text{以前年度已确认的收入} \\
 &= 4000000 \times 60\% - 0 = 2\,400\,000 (\text{元}) \\
 \text{1997 年确认费用} &= \text{劳务总成本} \times \text{劳务的完成程度} - \text{以前年度已确认的费用} \\
 &= (2\,200\,000 + 800\,000) \times 60\% - 0 \\
 &= 1\,800\,000 (\text{元})
 \end{aligned}$$

该企业应作分录：

发生成本时：

借：主营业务成本 2 200 000
 贷：银行存款(等) 2 200 000

预收款项时：

借：银行存款 2 500 000
 贷：预收账款 2 500 000

确认收入：

借：预收账款 2 400 000
 贷：主营业务收入 2 400 000

结转成本：

借：本年利润 1800 000
 贷：主营业务成本 1800 000

发生的成本为 2 200 000 元，扣除已结转的成本 1800 000 元，余额 400 000 元应并入年度资产负债表“存货”项目内反映。

2. 按已经提供的劳务量占应提供劳务总量的百分比确定这种方法主要以劳务量为标准，确定劳务的完成程度。

例 13 某咨询公司于 1995 年 4 月 1 日与客户签订一项咨询合同，合同规定，咨询期 2 年，咨询费为 300 000 元，客户分三次支付，第一次在项目开始时支付，第二次在项目中期支付，第三次在项目结束时支付。估计总成本 180 000 元，假定成本估计十分准确，不会发生变化。成本发生的情况见下表(单位：元)：

年度	1995 年	1996 年	1997 年	合计
发生的成本	70 000	90 000	20 000	180000

此项劳务应按时间比例确定劳务的完成程度。

1995 年实际发生成本时：

借：主营业务成本 70 000
 贷：银行存款(等) 70 000

预收账款时

借：银行存款 100 000
 贷：预收账款 100 000

12 月 31 日按完工百分比法确认收入：

劳务的完成程度=9 个月 ÷ 24 个月=37.5%

确认收入=300 000 × 37.5% -0=112 500(元)

结转成本=180 000 × 37.5% -0=67 500(元)

借：预收账款 112 500

贷：主营业务收入 12 500

结转成本：

借：本年利润 67 500

贷：主营业务成本 67 500

1996 年实际发生成本时：

借：主营业务成本 90 000

贷：银行存款(等) 90 000

预收账款时：

借：银行存款 100 000

贷：预收账款 100 000

12 月 31 日按完工百分比法确认收入：

劳务的完成程度=21 个月 ÷ 24 个月=87.5%

确认收入=300 000 × 87.5% -112 500= 150 000(元)

结转成本=180 000 × 87.5% -67 500=90 000(元)

借：预收账款 150 000

贷：主营业务收入 150 000

结转成本：

借：本年利润 90 000

贷：主营业务成本 90 000

1997 年实际发生成本时：

借：主营业务成本 20 000

贷：银行存款(等) 20 000

预收账款时：

借：银行存款 100 000

贷：预收账款 100 000

4 月 1 日完工时确认剩余收入：

借：预收账款 37 500

贷：主营业务收入 37 500

结转成本：

借：本年利润 22 500

贷：主营业务成本 22 500

3. 按已经发生的成本占估计总成本的比例确定

例 14 某企业于 1997 年 11 月 1 日接受一项产品安装任务，安装期 3 个月，合同总收入 300 000 元，至年底已预收款项 220 000 元，实际发生成本 140 000 元，估计还会发生 60 000 元。按实际发生的成本占估计总成本的比例确定劳务的完成程度。

实际发生的成本占估计总成本的比例=140 000 ÷ (14 000 + 60 000)=70 %

1997 年确认收入=300 000 × 70% -0=210 000(元)

1997 年结转成本=200 000 × 70% -0=140 000(元)

应作分录：

实际发生成本时：

借：主营业务成本	140 000
贷：银行存款(等)	140 000

预收账款时：

借：银行存款	220 000
贷：预收账款	20 000

12月31日确认收入：

借：预收账款	210 000
贷：主营业务收入	210 000

结转成本：

借：本年利润	140 000
贷：主营业务成本	140 000

(四)特殊劳务交易的处理

下面的例子中，均以完工百分比法为基础加以说明。

1. 安装费收入。如果安装费是与商品销售分开的，则应在年度终了时根据安装的完工程度确认收入；如果安装费是商品销售收入的一部分，则应与所销售的商品同时确认收入。

2. 广告费收入。宣传媒介的佣金收入应在相关的广告或商业行为开始出现于公众面前时予以确认。广告的制作佣金收入则应在年度终了时根据项目的完成程度确认。

3. 入场费收入。因艺术表演、招待宴会以及其他特殊活动而产生的收入，应在这些活动发生时予以确认。如果是一笔预收几项活动的费用，则这笔预收款应合理分配给每项活动。

4. 申请入会费和会员费收入。这方面的收入确认应以所提供服务的性质为依据。如果所收费用只允许取得会籍，而所有其他服务或商品都要另行收费，则在款项收回不存在任何不确定性时确认为收入。如果所收费用能使会员在会员期内得到各种服务或出版物，或者以低于非会员所负担的价格购买商品或劳务，则该项收费应在整个受益期内分期确认收入。

5. 特许权费收入。特许权费收入包括提供初始及后续服务、设备和其他有形资产及专门技术等方面的收入。其中属于提供设备和其他有形资产的部分，应在这些资产的所有权转移时，确认为收入；属于提供初始及后续服务的部分，在提供服务时确认为收入。

例 15 A、B 两企业达成协议，A 企业允许 B 企业经营其连锁店，协议规定，A 企业共向 B 企业收取特许权费 600 000 元，其中，提供家具、柜台等收费 200 000 元，这些家具、柜台成本为 180 000 元；提供初始服务，如帮助选址、培训人员、融资、广告等收费 300 000 元，发生成本 200 000 元；提供后续服务收费 100 000 元，发生成本 50 000 元。假定款项在协议开始时一次付清。

则 A 企业应作如下会计分录：

收到款项时：

借：银行存款	600 000
贷：预收账款	600 000

在家具、柜台等的所有权转移时，确认 200 000 元	
收入：借：预收账款	200 000
贷：主营业务收入	200 000
结转成本：	
借：主营业务成本	180 000
贷：库存商品	180 000
在提供初始服务时，按提供服务的完成程度确认 300 000 元的收入：	
借：预收账款	300 000
贷：主营业务收入	300 000
结转成本：	
借：本年利润	200 000
贷：主营业务成本	200 000
在提供后续服务时，按提供服务的完成程度确认 100 000 元的收入：	
借：预收账款	100 000
贷：主营业务收入	100 000
结转成本：	
借：本年利润	50 000
贷：主营业务成本	50 000

6. 订制软件收入。订制软件主要是指为特定客户开发软件，不包括开发通用软件。订制软件收入应在资产负债表日根据开发的完工程度确认收入。

7. 定期收费。有的企业与客户签订合同，长期为客户提供某一种或几种重复的劳务，客户按期支付劳务费。这种情况下，企业应在合同约定的收款日期确认收入。

例如：某物业管理企业与某住宅小区物业产权人签订合同，为该小区所有住户提供维修、清洁、绿化、保安及代收房费、水电费等项劳务，每月末收取劳务费 50 000 元。该企业应在每月末将应收取的劳务费确认为当月收入。

8. 包括在商品售价内的服务费。如商品的售价内包括可区分的在售后一定期限内的服务费，企业应在商品销售实现时，按售价扣除该项服务费后的余额确认为商品销售收入。服务费递延至提供服务的期间内确认为收入。

企业应设置“递延收入”科目，核算所售商品的售价中包含的可区分的售后服务费。

六、他人使用本企业资产

(一) 他人使用本企业资产取得的收入种类

他人使用本企业资产取得的收入有以下几种形式：

1. 因他人使用本企业现金而收取的利息收入。这主要是指金融企业存、贷款形成的利息收入及同业之间发生往来形成的利息收入等。

2. 因他人使用本企业的无形资产(如商标权、专利权、专营权、软件、版权)等而形成的使用费收入。

他人使用本企业的资产取得的收入还应包括他人使用本企业的固定资产取得的租金收入；因债权投资取得的利息收入及进行股权投资取得的股利收入等，因这些收入的确认和计量已在“租赁”、“投资”准则中作出规定，本准则不再涉及。

(二)利息、使用费收入的确认原则

利息收入和使用费收入应按下列确认原则进行确认：

1. 与交易相关的经济利益能够流入企业。这是任何交易均应遵循的一项重要原则，企业应根据对方的信誉情况、当年的效益情况以及双方就结算方式、付款期限等达成的协议等方面进行判断。如果企业估计收入收回的可能性不大，就不应确认收入。

2. 收入的金额能够可靠地计量。利息收入根据合同或协议规定的存、贷款利率确定；使用费收入按企业与其资产使用者签订的合同或协议确定。当收入的金额能够可靠地计量时，企业才能进行确认。

(三)利息收入的账务处理

企业应在每个会计期末，按未收回的存款或贷款等的本金、存续期间和适当的利率计算并确认利息收入。借记“应收利息”科目，贷记“利息收入”、“金融企业往来收入”等科目。

例 16 某银行于 1996 年 10 月 1 日向某企业贷款 1000 000 元，贷款期 1 年，年利率为 6%。假定该银行按季对外报送财务报告，则应在每季终了按该笔存款的本金、已存期限和利率计算并确认利息收入。

1996 年 10 月 1 日贷出款项时：

借：中长期贷款	1000 000
贷：活期存款	1000 000

每季末应确认利息收入=1000 000 × 6% / 12 × 3=15 000(元)：

借：应收利息	15 000
贷：利息收入	15 000

1997 年 10 月 1 日到期收到贷款时，应作分录：

借：活期存款	1060 000
贷：中长期贷款	1000 000
应收利息	60 000

(四)使用费收入的账务处理

使用费收入应按有关合同协议规定的收费时间和方法确认。不同的使用费收入，其收费时间和收费方法各不相同，有一次收回一笔固定的金额，例如一次收取 10 年的场地使用费；有在协议规定的有效期内分期等额收回的，例如合同规定在使用期内每期收取一笔固定的金额；有分期不等额收回的，例如合同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、协议规定使用费一次支付，且不提供后期服务的，应视同该项资产的销售一次确认收入；如提供后期服务的，应在合同、协议规定的有效期内分期确认收入。如合同规定分期支付使用费的，应按合同规定的收款时间和金额或合同规定的收费方法计算的金额分期确认收入。

使用费收入在确认时，应按确定的收入金额借记“应收账款”、“银行存款”等科目，贷记“其他业务收入”或“主营业务收入”科目。

例 17 A 企业向 B 企业转让某项软件的使用权，一次性收费 400 000 元，不提供后续服务。

该项交易实质上是出售软件，应视同销售进行处理：

借：银行存款	400 000
贷：主营业务收入	400 000

例 18 A 企业向 B 企业转让某项专利权的使用权，转让期为 5 年，每年收取使用费 60 000 元。

A 企业每年应确认收入 60 000 元：

借：应收账款(或银行存款)	60 000
贷：其他业务收入	60 000

例 19 A 企业向 B 企业转让其商品的商标使用权，合同规定 B 企业每年年末按年销售收入的 10% 支付 A 企业使用费，使用期 10 年。假定第一年 B 企业销售收入 1000 000 元，第二年销售收入 1500 000 元，这两年的使用费按期支付。

则 A 企业应按下列方法确认收入：

第一年年末应确认使用费收入=1000 000 × 10%
=100 000(元)：

借：银行存款	100 000
贷：其他业务收入	100 000

第二年年末应确认使用费收入=1500 000 × 10%
=150 000(元)：

借：银行存款	150 000
贷：其他业务收入	150 000

七、收入的披露

企业应在年度财务报告中披露以下内容：

(一)收入确认所采用的会计政策，主要包括：

1. 在各项重大的交易中，企业确认收入采用的确认原则。

企业应在财务报告中披露收入确认的具体原则，以反映企业是如何具体运用本准则规定的收入确认原则确认收入的。例如，某电器公司在财务报告中披露：当商品的产权转移给顾客时确认收入。如商品在零售商店代销，则在收到代销清单时确认收入。再如，某软件公司在财务报告中披露：一次性收取的软件使用费收入在软件提供给客户时确认收入；为客户订制软件的劳务收入在年度终了时按完工百分比法确认收入，完工程度按制作软件已花费的工时占预计总工时的比例确定。

2. 是否有采用分期付款法确认收入的情况。

3. 确定劳务的完成程度所采用的方法。

(二)每一重大的收入项目的金额，包括商品销售收入、劳务收入、利息收入、使用费收入。

不同的企业，其收入项目可能不同，如工业企业可能主要是商品销售收入、金融企业主要是利息收入等，企业应根据自身的营业范围，披露每一项重大收入的金额。

《企业会计准则——收入》 讲 解

《企业会计准则——收入》(以下称本准则)的颁布实施,对于进一步规范企业收入的确认和计量、提高会计信息的相关性和可靠性、推动我国证券市场乃至整个市场经济的发展,将起到积极的作用。

一、制定背景

在市场经济条件下,追求利润最大化已成为企业经营的一项重要目标。收入作为利润构成的一项重要因素,受到企业以及企业的投资者和其他相关方面的重视。如何规范收入的确认和计量,确保财务报表反映的收入信息真实、可靠,成为人们普遍关注的焦点。

在本准则出台以前,企业经营收入的确认和计量由行业会计制度规定。这些相关规定对于确保企业正确地核算收入起过重要作用。但是,随着市场经济的进一步发展,一方面企业的经营方式呈现出多样化、错综复杂的特点,另一方面企业经营环境出现更多的不确定性。行业制度中那些相对注重经济业务的形式而非实质等收入确认原则,已显出其不适应性。更切实、更合理的收入确认规范的缺乏,直接导致实务中企业收入确认的不规范:虚拟收入、提前或推后确认收入、将本质上属于融资的交易作为销售加以确认、在货款不能收回的情况下仍确认收入,等等。适应经济形势的发展和企业经营情况的变化,研究制定收入会计准则,规范收入的会计核算和信息披露,显得尤为必要和迫切。

1993年初,财政部决定立项制定收入会计准则,并相应成立项目组,着手研究制定相关准则,于1995年10月完成征求意见稿。经过充分调查研究和多次修改,《企业会计准则——收入》在1998年6月制定完成、对外公布,并自1999年1月1日起暂在上市公司施行。

二、收入的定义

对于收入的定义,国际会计准则和其他一些国家的会计准则存在差异。

(一)国际会计准则

国际会计准则委员会《关于编制和提供财务报表的框架》(下称国际会计准则概念框架)和《国际会计准则第18号——收入(1993年修订)》(下称第18号国际会计准则)分别涉及对收入的界定。

国际会计准则概念框架中指出,收益指会计期间内经济利益的增加,其形式表现为由资产的流入、资产增值或负债减少而引起的权益的增加,但不包括与权益所有者出资有关的类似事项。其中,经济利益最终表现为直接或间接地流入企业的现金或现金等价物。

收入属于收益的一部分,是企业的日常活动所产生的收益。第18号国际会计准则进一步指出,“收入,指企业在日常活动中形成的导致权益增加的经济利益的总流入。不包括投资者出资所导致的权益的增加。”在这个定义中,最关键的一个词是“日常活动”。根据《国际会计准则第8号——当期净损益、重大错误和会计政策的变更》的解释,日常活动,指企业所从事的作为其业务组成部分的所有活动,以及这些活动的延伸或因这些活动而形成

的其他相关活动。由此可以看出，制造业销售产品形成的产品销售收入、商品流通企业销售商品形成的商品销售收入、服务行业提供劳务形成的劳务收入、企业对外投资形成的债券利息收入和股利收入、出租固定资产形成的租金收入等，都是收入的具体表现形式。收入和利得共同构成收益。

利得包括了符合收益定义的其他项目，属于不经过经营过程就能取得或不曾期望获得的收益。例如，企业接受捐赠或政府补助取得的资产、变卖非流动资产所产生的收益、有价证券重估增值等。利得不同于收入的地方在于：(1)利得是企业边缘性或偶发性等交易或事项的结果，这些交易或事项绝大多数是源于企业无力控制的外界因素的影响；(2)利得在报表中通常以净额反映。但就代表经济利益的增加而言，收入和利得并没有实质性的差别。

(二)美国公认会计原则

美国会计文献中广泛地提到收入这个概念，但对于收入到底指什么，却有过不同的观点。1957年，美国会计学会概念和准则委员会将收入定义为“企业在某一期间转移给客户的以货币表示的商品或劳务的总量。”这个概念在理论上受到重视，但在实务中却没有得到较好地运用。后来，美国注册会计师协会发布的会计原则公告第4号在此收入概念的基础上，进一步将收入概念的外延扩大，将销售商品和提供劳务的收入以及诸如厂房、设备和投资这些非产品性质的资源的转让收入包括在收入中，认为“收入是指按公认会计原则确认和计量的资产的总增加或负债的总减少。其中，增加或减少源于企业的那些能够改变业主权益的获利活动。”这个概念一直沿用到1980年美国财务会计准则委员会公布第三辑概念公告《财务报表的要素》(1985年由第六辑概念公告《财务报表的要素》替代)。第六辑概念公告指出，“(营业)收入，指某一个体在其持续的、主要的或核心的业务中，因交付或生产了商品、提供了劳务，或进行了其他活动，而获得的或其他增加了的资产，或因而清偿了的负债(或两者兼有)。”其中，“持续的、主要的或核心的业务”包括生产或交付产品、提供劳务、借贷、保险、投资和融资等类活动。这就相当于《国际会计准则第8号——当期净损益、重大错误和会计政策的变更》中所指的日常活动。因此，第六辑概念公告中有关收入的定义与第18号国际会计准则对收入的定义类似。

(三)其他国家的会计准则

除国际会计准则和美国公认会计原则外，其他一些国家的公认会计原则或法规也对收入下过定义。比如，日本公认会计原则将收入定义为“企业在一段时间内由于交付或生产商品、提供劳务及其他盈利性活动而引起的资产的毛增或负债的毛减(或者两者兼有)。”这个收入定义与第18号国际会计准则中的收入定义也基本相同。澳大利亚会计准则第15号将收入定义为“企业在报告期内，导致权益增加(不含所有者投入所引起的增加)的未来经济利益流入或其他增加，或流出的节省，表现为企业资产的增加或负债的减少。”此定义比第18号国际会计准则中收入的定义的外延要大得多，不仅包括销售商品形成的收入，还包括处置非流动资产形成的收益以及债务豁免等。

总括地讲，存在两种收入定义方法。一种方法是，将收入限定在企业日常活动所形成的经济利益总流入，如第18号国际会计准则；另一种方法是，将企业日常活动及其之外的活动形成的经济利益流入均视作收入，如澳大利

亚收入准则。

本准则采纳了第一种方法，将收入定义为“企业在销售商品、提供劳务及他人使用本企业的资产等日常活动中所形成的经济利益总流入”。其中，“日常活动”意为一个企业的“持续的、主要的或核心的业务”活动，也就是企业为完成其经营目标所从事的所有活动，以及这些活动的延伸。本准则采用这种收入定义方法，主要出于以下三点考虑：第一，构成收益的收入和利得在形成的原因和会计核算方面有一定的差别。将收入和利得区分开来，有利于建立收入确认和计量原则。第二，分别提供收入和利得的有关信息，将更能满足会计信息使用者决策需求。第三，与国际会计准则尽可能地协调。

三、本准则的范围

收入准则到底要涉及哪些项目，主要取决于两个因素。一是收入的定义，二是与其他准则的分工，即，虽然符合收入的定义，但在其他准则或正在拟订中的其他准则中涉及。

前已提及，本准则将收入定义为“企业在销售商品、提供劳务及他人使用本企业的资产等日常活动中所形成的经济利益的总流入。收入不包括为第三方或客户代收的款项。”这就将属于收益组成部分的利得排除在本准则的范围之外。

此外，有些项目虽然符合本准则收入的定义，但有相应的其他准则对其予以规范，或正在拟订中的其他准则中涉及。如建筑承包企业的建造合同收入、投资取得的股利、利息收入等符合本准则收入的定义，但有《企业会计准则——建造合同》和《企业会计准则——投资》分别对其予以规范。又如，在债务重组交易中，如果债务人以存货等资产偿债，则该类重组应视作两项交易的组合，即债务人先将存货卖出，再以取得的价款来偿债。卖出存货时，将会产生收入，这些收入符合本准则收入的定义。由于有一项独立的准则《企业会计准则——债务重组》予以规范，因而不本准则中涉及。再如，非货币交易、保险公司的保险合同、期货等交易形成的收入，在拟订中或将要拟订的对应准则中涉及。

基于以上原因，本准则将不涉及建造合同、非货币交易、租赁、保险公司的保险合同、期货、投资、债务重组等项交易中形成的收入。

需要补充说明的是，本准则与《企业会计准则——建造合同》均涉及对劳务收入的确认，确认的原则也基本一致，但两者各自规范的劳务有明显的区别。这种区别表现在：本准则所规范的劳务，一般指那些劳务的结果不形成有形物的劳务，如广告制作、艺术表演、吸收会员入会、提供特许权、软件设计、履行管理合同等；而《企业会计准则——建造合同》所规范的劳务，则指劳务的结果形成有形物的劳务，如承建一幢办公楼、建造一条公路、制造一艘轮船等，而且期限一般是跨两个会计年度。之所以要在本准则和《企业会计准则——建造合同》之间作这样的区分，原因在于：相对于本准则规范的劳务而言，适用于建造合同准则中的劳务，有其特殊性和复杂性，由专门的准则规范其收入确认和成本计量更合适。

此外，还要注意以下两点：第一，企业在运用本准则确认劳务收入时，要参考《企业会计准则——建造合同》中有关建造合同成本的确定方法，以计算确定劳务成本。第二，有些特殊劳务合同虽然不产生有形物，但却与产生有形物的建造合同密切相关。如建筑设计师为大型工程单独承担的设计工

作。在这种情况下，设计师提供劳务的收入确认应按《企业会计准则——建造合同》的规定处理。

四、销售商品收入的确认

(一) 确认的基本条件

确认，是指将某个项目作为一项资产、负债、收益、费用等正式地列入企业财务报表的过程。它包括用文字和数字描述某个项目，确认了的项目的金额包括在报表总计之中。对于一笔资产或负债，确认不仅要记录该项目的取得或发生，还要记录其后发生的变动等。对于一项收入，确认则指记录该项目的取得或发生，以及将其反映在利润表中。

要将某项目在财务报表中予以确认，除符合会计要素的定义外，还必须符合确认的条件。由于资产、负债、收益、费用等要素的性质各不相同，因而其具体的确认条件不完全相同。但是，无论是何种要素，其确认都须遵循确认的基本条件。

国际会计准则概念框架指出，财务报表要素确认的基本条件是：(1) 与该项目有关的未来经济利益能够流入或将会流出企业；(2) 对该项目的成本或价值能够可靠地加以计量。其他国家的会计准则概念框架也规定了财务报表要素确认的基本条件。虽然各概念框架所规定的确认基本条件，从形式或内容表达上，可能与国际会计准则概念框架的相关规定不完全相同，但其实质却是一致的。

比如，美国财务会计概念框架第 5 号指出：确认一个项目和有关的信息，要符合四个基本确认条件，同时还要遵循效益大于成本以及重要性这两个前提。其中，四个基本确认条件是：(1) 定义，即要符合财务报表某一要素的定义；(2) 可计量性，即具有一个相关的可计量属性，足以可靠地予以计量；(3) 相关性，即有关信息在用户的决策中有重要作用；(4) 可靠性，即信息是真实的、可核实的、无偏向的。

由于“有关未来经济利益将会流入或流出企业”内含在美国财务会计概念框架中的要素定义中，而相关性和可靠性在国际会计准则概念框架中是作为会计信息质量的两项重要特征来规定的，对财务报表要素的确认也具有约束力，因而“有关未来经济利益将会流入或流出企业”没有作为美国财务会计概念框架中的基本确认条件之一，而相关性和可靠性也没有作为国际会计准则概念框架中确认的基本条件。这就说明，国际会计准则概念框架和美国财务会计概念框架对确认的基本条件的规定基本上一致。

基于以上讨论，本准则认为，在确认各类收入时，必须符合以下基本条件：(1) 与形成收入交易相关的经济利益能够流入企业；(2) 收入能够可靠地计量。

(二) 销售商品收入的确认条件

商品主要指企业为销售而生产或购进的商品，如工业企业生产的商品、商品流通企业购进的商品等。企业销售的其他存货，如原材料、包装物等也视同商品。

销售商品作为一类产生收入的交易，相关收入的确认，首先须符合确认的基本条件，即：与销售商品相关的经济利益能够流入企业，且销售商品形成的收入可以可靠地计量。由于收入必须与费用配比，因而销售商品的收入

的确认须符合为赚取该收入所发生的成本必须能够可靠地计量这项条件。此外，由于销售商品的收入源于“销售商品交易”，因此，在对其确认时还须考虑对应的销售商品交易是否已经完成。

第 18 号国际会计准则认为，判断销售商品交易是否已经完成的标志是购货方是否已经将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，是否保留有通常与商品所有权相联系的继续管理权，是否仍对已售出的商品实施控制。英国《财务报告准则第 5 号——报告交易的实质》就资产转让是否构成一项真正的销售，也持有类似的观点。本准则认为，销售商品交易是否完成的关键在于与商品所有权有关的主要风险和报酬是否已转移，转移之后卖方是否还保留着与商品所有权有关的继续管理权。

为此，本准则规定，销售商品的收入，只有在符合以下全部条件的情况下才能予以确认：(1)企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；(2)企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施控制；(3)与交易相关的经济利益能够流入企业；(4)相关的收入和成本能够可靠地计量。

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

商品所有权上的风险，主要指商品所有者承担该商品价值发生损失的可能性。比如，商品的价值发生减值、商品发生毁损的可能性，就是商品所有权上的风险。

商品所有权上的报酬，主要指商品所有者预期可获得的商品中包含的未来经济利益。商品所有权上的报酬，表现为商品价值的增加以及商品的使用所形成的经济利益等。

“主要风险和报酬”是相对于“次要风险和报酬”而言的。例如，甲制造企业销售一台机床给乙企业，合同规定甲制造企业应负责机床的安装调试。如果安装调试构成甲企业为完成销售活动所应完成的工作的主要部分，那么未完成安装调试就意味着与机床有关的主要风险和报酬未转移给乙企业。但是，如果安装调试不是一项主要任务，那么未安装调试就意味着与机床有关的次要风险和报酬未转移给乙企业。在实务中，判断风险和报酬是主要还是次要时，需要视具体交易而定。

本准则将“企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方”作为确认的一项重要条件，一方面是为了防止企业因主要风险和报酬未转移就确认收入；另一方面是为了防止企业在主要风险和报酬转移后仍不确认收入。企业既不能提前也不能推迟确认收入。

在判断商品所有权上的主要风险和报酬是否已转移，需要关注每项交易的实质而不只是形式。

(1) 商品所有权上的主要风险和报酬已转移

“主要风险和报酬已转移”指主要风险和主要报酬均已转移。只是主要风险转移或只是主要报酬转移均不能认为“主要风险和报酬已转移”。

以下是商品所有权上的主要风险和报酬已转移的例子。

某商场销售 A 商品并约定该商品售出后，购货方不能退货。在这种情况下，商场在发出该商品后，就可以认为该商品所有权上的风险和报酬已转移。

甲销售商为减少“三角债”而制定了一项销售策略，即交款提货。根据这项销售策略，买方在取得提货单以前必须先付足货款。在这种情况下，

购货方支付货款取得提货单时，甲销售商可以认为所售商品所有权上的主要风险和报酬已转移给了购货方。

某商场在销售 A 商品时允许购货方在三个月内因质量不符合要求等原因退货。根据以往的经验，商场估计退货的比例(按售价总额算)为 1%。在这种情况下，虽然商场仍留有一定的风险，但这种风险是次要的，与所售商品的所有权有关的主要风险和报酬实际上已转移给了购货方。

甲企业销售一批商品给乙企业。甲乙双方签订的销售合同规定：为确定甲企业能够收到货款，售出商品的法律凭证在乙企业付清货款前由甲企业保管。甲企业已将商品发往乙企业。如果乙企业的信用状况正常，即使法律凭证未转交，也可以认为甲企业已将所售商品所有权上的主要风险和报酬转移给了乙企业。因为甲企业保留售出商品的所有权凭证仅只是为了确保到期能收回货款。

甲制造企业与乙企业签订了一项设备制造合同。合同规定乙企业应先付一部分设备款，让甲企业购买原材料，同时规定甲企业必须严格按乙企业的要求制造设备。假定设备已制造完成并经乙企业认可合格，甲企业只要将设备运往乙企业就可以了。在此例中，乙企业对设备认可合格后，一般就可以认为设备所有权上的主要风险和报酬已从甲企业转移至乙企业，而不管设备是否已由甲企业运往乙企业。

(2)商品所有权上的主要风险和报酬没有转移

“主要风险和报酬没有转移”指主要风险和主要报酬均未转移、或只转移了主要风险或主要报酬。

情况一：主要风险和报酬均未转移

甲制造企业销售一台重型设备给乙企业。按合同规定，甲企业必须负责设备的安装和调试。安装成本构成销售总成本的重要组成部分。在该重型设备未安装调试完成之前，不论设备是否已运往乙企业，也不论乙企业是否获得了对设备的所有权，设备所有权上的主要风险和报酬仍未从甲企业转到乙企业。

某出版商通过委托代销的方式将其出版的图书分送到各地书店。在代销交易中，书店可以收取按售出书款总金额一定比例的费用，但不承担包销的责任。在此例中，书店作为受托方并不承担任何风险，所售图书所有权上的主要风险和报酬仍留在出版商。

情况二：主要风险未转移但主要报酬已转移

甲筑路公司为取得一项特定路段建造的政府合同，从乙制造企业购买若干台重型推土机。购销合同订明，如果甲筑路公司最后未取得道路建造的政府合同，可以将推土机退回。在这种情况下，甲筑路公司拥有退货权，获得了推土机所有权上的主要报酬。但是，由于甲筑路公司能否取得筑路合同，在销售交易发生时不能确定，因而乙制造企业保留有推土机所有权上的主要风险。

情况三：主要风险已转移但主要报酬未转移

这种情况不多见，但有时发生在销售回购交易中。比如，甲公司将一批存货以市场价卖给乙公司。双方达成如下协议：三个月后甲公司有权与最初售价相同的价格，并外加比同期银行存款利率计算的利息稍高的利息买回这批存货。如果可以合理预期该批存货的市价会上涨，幅度超过甲公司为买回原存货应支付的利息，那么甲公司很可能会在三个月后从乙公司买回原售

出的存货。在这个例子中，甲公司保留有存货所有权上的主要报酬。有关销售回购交易的进一步分析见本讲解“特殊交易”部分的讨论。

2. 企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施控制

对售出商品实施继续管理，既可能源于仍拥有商品的所有权，也可能与商品的所有权没有关系。如果商品售出后，企业仍保留有与该商品的所有权相联系的继续管理权，则说明此项销售商品交易没有完成，销售不成立，不能确认收入。同样地，如果商品售出后，企业仍对售出的商品可以实施控制，则也说明此项销售没有完成，不能确认收入。

以下是企业保留对售出商品的继续管理权但该管理权通常不与其所有权有关的例子，以及企业不再对售出的商品实施控制的例子。

甲房地产开发商将一片住宅小区销售给某客户，并受客户委托代售小区商品房和管理小区物业。在这个例子中，甲开发商虽然仍对小区继续管理，但这种管理与小区的所有权无关。因为小区的所有权属于客户，与小区所有权有关的主要风险和报酬已从甲开发商转移给了客户。

某软件咨询公司销售一个成套软件给某客户，并接受客户的委托对软件进行日常管理，其中包括更新软件等。在这个例子中，客户是成套软件的受益者，与之相关的风险也由客户承担，软件咨询公司售后的持续管理可以认为是与软件销售独立的另一项提供劳务的活动。因此，尽管软件咨询公司仍对售出软件有继续管理权，但不是与软件的所有权有关，并不阻碍软件咨询公司对销售软件收入的确认。

某特许权公司(特许权持有者)根据许可协议，将其产品销售给特许权经营公司(特许权使用者)，同时限制其只能将产品用于特许权经营业务中。在这个例子中，特许权公司虽然对售出的产品有一定的限制，但这种限制不是实质性的，因为特许经营本身可能就要求特许权经营公司将产品用于特许经营中，否则“特许经营”就可能不成其为特许经营。

3. 与交易相关的经济利益能够流入企业

与销售商品交易有关的经济利益能否流入企业是收入确认的基本条件之一。当与销售商品交易有关的收入能够流入企业，同时还符合收入确认的其他三项条件时，收入才能确认。

与销售商品交易有关的经济利益，主要包括因销售商品而直接或间接获取的现金或现金等价物。企业在销售商品交易中，直接收到的不一定是现金或现金等价物，还有可能是非现金资产，有时还可能发生直接以商品抵债的情形。但不管收到的是非现金资产，还是直接就是以商品抵债，最终都能体现为现金或现金等价物流入企业。由于本准则不涉及非货币交易和债务重组交易形成的收入的确认，因而本准则所指与销售商品交易有关的经济利益，即为通常的销售商品价款。相应地，本准则要求与交易有关的经济利益能够流入企业，实际上是要求企业在消除了收取货款的不确定性之后才能考虑确认收入。

“能够”是一个定性概念，但可以用一个数量范围来表示。通常情况下，“能够”是指发生的概率超过50%的可能性。

一般情况下，如果企业预计不能够收到货款，则一般不会轻易地将商品的所有权转移给购货方。但是，企业可能为了促销，也可能会发生货款没有把握收回的情况下，将商品所有权转移给购货方的情况。在购货方所在国实

行外汇管制的情况下所进行的商品销售，就属这方面的例子。此时企业不能确认收入。

4. 相关的收入和成本能够可靠地计量

收入不能可靠地计量，便不可能对其确认。由于收入与为赚取该收入而发生的费用必须配比，因而要求收入能够可靠地计量的同时，也就要求相关的成本也能够可靠地计量。否则，即使收入确认的其他条件均符合，也不能确认收入。要注意的是，收入能够可靠地计量并不意味着收入必须等收到后才算能够可靠地计量。

一般情况下，销售商品的收入和成本能够计量。但有时也会遇到收入或成本不能可靠计量的情况。

比如，甲信息咨询公司与用户签订数据库(信息咨询公司的产品)使用合同。合同规定：客户每半年交纳一次固定的费用 900 元，之后可以任意使用信息咨询公司开发的数据库 3 个月；如果使用时间超过 3 个月，则每天的付费率为 15 元；如果客户交完固定费用后，未能用足 3 个月，则可按一定的比例退还部分费用。在这个例子中，如果不能估计客户使用数据库的时间，那么信息咨询公司也不可能估计出相关的收入额。

再如，甲企业接受乙企业订货合同，合同价款的 30% 已收取，但库存没有符合乙企业标准的现货，需要新设计制造。在这个例子中，甲企业为完成合同将要发生的成本在合同签订或收到部分价款时无法准确估计。因此，甲企业只能在完成合同并将商品移交给乙企业后，才能确认收入。

销售商品收入的确认比较复杂，企业在运用本准则规定的四项确认条件进行收入确认时，必须仔细地分析每项具体交易的实质，只有交易符合全部的四项条件时，才能确认收入。

五、提供劳务收入的确认

劳务可以分为跨年度劳务和不跨年度劳务。跨年度劳务，是指劳务开始和完成分别在不同的年度；不跨年度劳务，则指劳务的开始和完成在同一个年度。

对于在同一会计年度内开始并完成的劳务，应在劳务完成时确认收入。劳务的开始和完成均落在同一个会计年度的情况下，如果也按完工百分比法确认相关的劳务收入，意义不大。因此，对这种劳务收入的确认，本准则规定采用完成合同法确认收入。具体确认收入时，可以参照销售商品的收入确认条件。

对于开始和完成分属于不同会计年度的劳务，应在资产负债表日，视提供劳务的结果是否能够可靠估计，而采用不同的处理方法。

(一) 提供劳务的交易结果能够可靠地估计

前面提到，无论是销售商品还是提供劳务，其形成的收入的确认均首先应符合收入确认的两项基本条件，即，与(形成收入)交易相关的经济利益能够流入企业以及收入可以可靠地计量。具体到提供劳务的收入确认，则是与提供劳务交易相关的经济利益能够流入企业，提供劳务的收入能够可靠地予以计量。其次，由于收入必须与费用配比，因而提供劳务的收入确认还须符合为赚取收入所发生的成本能够可靠地计量这项条件。此外，由于提供劳务的收入源于“提供劳务交易”，且该提供劳务交易持续的期间跨越不同的会计年度，因此，在确认提供这类劳务的收入时，还要考虑劳务的完成程

度是否能够可靠地确定。

基于以上考虑，本准则规定，对于开始和完成分属于不同的会计年度的劳务，只有在以下条件均能符合(从而提供劳务交易的结果能够可靠地估计)时，相关的劳务收入才能在资产负债表日按交易的完成程度加以确认(即按完工百分比法确认收入)：(1)劳务总收入和总成本能够可靠地计量；(2)与交易相关的经济利益能够流入企业；(3)劳务的完成程度能够可靠地确定。

1. 劳务总收入和总成本能够可靠地计量

劳务总收入，指劳务交易关系双方签订的劳务合同中注明的交易总金额或协议约定的交易总金额。劳务总成本，指至资产负债表日已发生的成本和完成整个劳务还需发生的成本。

劳务总收入和总成本能够可靠地计量，是提供劳务收入确认的基本条件之一。收入不能可靠地计量，便不可能对其确认。此外，由于收入与为赚取该收入而发生的费用必须配比，因而要求收入能够可靠地计量的同时，也就要求相关的成本也能够可靠地计量。否则，即使收入确认的其他条件均符合，也不能确认收入。需要注意的是，由于情况变化，有时需要对劳务总收入或总成本作某些调整，但这并不意味着劳务总收入和总成本不能可靠地计量。

需要说明的是，在所有条件均符合的情况下，确认的劳务收入应是劳务总收入。但是在实践中，也可能出现入账后的劳务收入额的可收回性存在较大不确定的情况。此时，无法收回或无法补偿的金额应作为费用来确认，而不能作为最初已确认的收入金额的调整数处理。

2. 与交易相关的经济利益能够流入企业

与提供劳务交易相关的经济利益能否流入企业是劳务收入确认的基本条件之一。与提供劳务交易相关的经济利益，指企业因履行劳务合同可从客户获得的劳务款。与提供劳务交易相关的经济利益不能流入企业时，不能确认劳务收入。

3. 劳务的完成程度能够可靠地确定

劳务的完成程度能够可靠地确定，对于按完成进度确认劳务收入是至关重要的。在资产负债表日，如果对劳务的完成程度不能可靠地确定，也就无法确定资产负债表日应确认多少收入和相关成本。

在资产负债表日，劳务完成程度可以有多种方法来确定。依据交易的性质，通常可以采用以下方法来确定劳务完成进度：

(1) 已完工作的测量

这是针对专业性的劳务提供而采用的确定完成进度的方法，通常由专业测量人员对已完成的工作或工程进行测量，并按一定的方法计算劳务的完成程度。大型应用软件开发劳务的完成进度，通常就是采用已完工作测量这种方法确定。

(2) 已经提供的劳务占应提供劳务总量的比例

这种方法主要是以劳务量为标准，确定劳务的完成程度。主要适合于那些劳务可以按项目数量、总小时数等来计量的情况。

(3) 已经发生的成本占估计总成本的比例

这种方法主要是以成本作为标准，确定劳务的完成程度。主要适合于劳务可以按成本来计量的情况。例如，产品安装劳务就可以采用这种方法来确定完工进度。在采用这种方法时应注意，只有反映了迄今已提供劳务的成本才包括在已发生的成本中，也只有反映已提供或将要提供劳务的成本才包括

在估计总成本中。

对于不同的情况需要选用不同的方法。有时，对于同一种劳务可以选用一种以上的方法来确定完成程度，比如既可选择劳务量为标准，也可以选择成本为标准来确定完成程度。在这种情况下，应以采用何种标准更准确为原则。此外，当特定时期内提供劳务的作业数不能确定时，一般可以简单地运用直线法确认相关劳务收入。例如，当企业与客户签定的劳务合同涉及按年为客户的产品提供维修服务时，以直线法为基础可以提供劳务完成平均进程的可靠信息。但是，如果某个特别的作业比其他任何作业都显得重要时，收入的确认应推迟到该重要作业完成后才加以确认。

例 1 甲中介机构承诺为它的一个客户寻找买主购买该客户的一个全资子公司。假定劳务合同期限为 6 个月，且跨越两个会计年度。劳务提供的内容涉及寻找买主以及后续的工作。甲中介机构寻找到买主就是一个相对重要的作业，它决定劳务收入确认的时间和金额。在这个例子中，不能简单地用时间基础确定劳务完工进程，从而确认劳务收入。

以上讨论了劳务交易能够可靠地估计须符合的三项条件，即劳务总收入和总成本能够可靠地计量、与交易相关的经济利益能够流入企业、劳务的完成程度能够可靠地确定。实务中，为符合这三项条件，企业必须与交易的另一方达成如下协议： 交易双方须同意各方与该交易有关的权利，即一方可收到另一方提供劳务的权利，另一方可收到因提供劳务而收到补偿的权利；

劳务交易的价款均得到交易双方的认可； 劳务交易结算的方式和条件已确定。此外，由于企业在提供劳务的各个阶段均需计量相关的收入、已发生的成本及到完工时所需发生的成本，因而企业通常需要建立一个有效的内部财务预算和报告系统，并随着劳务的提供，及时检查和修正原先对收入的预计。

(二)提供劳务的交易结果不能可靠地估计

有时，提供劳务的交易结果不能可靠地估计。交易的结果不能可靠地估计时，有两种情况：

1. 已发生的成本预期可以补偿

有时，交易的结果不能可靠地估计，但已发生的成本能够得到补偿。在交易的最初阶段，往往会遇到这种情况。此时，虽然交易的结果不能可靠地估计，但企业预期已发生的成本还是有可能得到补偿的。在资产负债表日遇到这种情况时，企业应从稳健原则出发，仅将已发生并预期可以补偿的成本金额确认为劳务收入。由于确认的收入与确认的成本相等，因而没有利润。

2. 已发生的成本预期不能补偿

在资产负债表日，遇到已发生的成本预期不能补偿，则应立即将已发生的成本确认为一项费用。如果劳务剩余合同期限内，不确定因素消失了，也即交易的结果能够可靠地估计，那时再根据“劳务交易的结果能够可靠地估计”情况下确认方法确认劳务收入。

例 2 (不考虑有关税费因素)甲咨询公司与一个客户签订了一项咨询合同。合同自 1997 年开始，预计 2000 年末结束。合同总收入为 600 万元。1997 年末，甲咨询公司不能可靠地估计合同的结果，但预期 1997 年发生的成本 75 万元将可补偿。此时，甲咨询公司在 1997 年末应确认的劳务收入和劳务成本均为 75 万元。

1998年末,甲咨询公司能够可靠地估计合同的结果,估计总成本将是400万元,合同已完成50%。此时,甲咨询公司应确认劳务收入225万元($600 \times 50\% - 75$)。

1999年末,甲咨询公司能够可靠地估计合同的结果,估计总成本将增加20万元,达到420万元,总收入累增到630万元,合同已完成90%。因此,甲咨询公司应确认收入267万元($630 \times 90\% - 75 - 225$)。

到2000年,合同完成,总收入为630万元,总成本为415万元。2000年确认的劳务收入为63万元。

具体情况列表如下(单位:万元):

年份	收入	费用	利润
1997年	75	75	
1998年	225	125	100
1999年	267	178	89
2000年	63	37	26
	630	415	215

六、他人使用本企业的资产取得的收入的确认

他人使用本企业资产(如现金、现金等价物、债权、固定资产、长期投资等)的方式和形成的收入,通常包括:

(1)使用本企业的现金或现金等价物、或其他企业欠本企业的金额而应由本企业收取的费用,即利息。按我国现行金融法规规定,只有金融企业才能吸收存款并放贷。因此,其他企业使用本企业的现金或现金等价物形成的利息收入,主要指金融企业存、贷款形成的利息收入 and 同业之间发生的往来形成的利息收入等。除此之外,企业进行债券投资产生的收入,也是其他企业使用本企业现金或现金等价物形成的利息收入的一部分。

(2)使用本企业的专利权、商标权、专营权、软件、版权和计算机软件等无形资产而应由本企业收取的费用,即使用费。

(3)使用本企业的固定资产(如租赁固定资产)而应由本企业收取的费用,即租金。

(4)接受本企业的股权投资而应由本企业收取的股利。

由于有《企业会计准则——投资》规范企业投资的核算,因而本准则不考虑对外投资形成的债券投资利息收入和股权投资股利收入的确认和计量。此外,有关租赁业务的会计准则拟将制定,因而租赁形成的租金收入的确认和计量也不在本准则中考虑。

因此,本准则规范的他人使用本企业的资产所形成的收入,主要包括因他人使用本企业现金而收取的利息收入(不含债券利息收入)以及因他人使用本企业的无形资产等而收取的使用费收入。

与销售商品和提供劳务相比,他人使用本企业资产的交易比较简单,不需要考虑诸如所售商品所有权上的主要风险和报酬是否已转移、提供劳务交易的结果是否可以可靠地估计等问题。反映在收入确认上,他人使用本企业的资产形成的收入,只要符合收入确认的两项基本条件即可确认。因此,本准则将利息或使用费收入的确认条件规定为:

(1)与交易有关的经济利益能够流入企业；

(2)收入的金额能够可靠地计量。

需要说明的是，已包括在收入中的利息收入或使用费收入的可收回性存在不确定性因素时，无法收回的或者无法补偿的金额应确认为一项费用，而不是作为最初已确认的收入金额的调整数来处理。

利息收入的确定主要取决于两个因素：时间和适用的利率。使用费收入的确定，则取决于有关的合同或协议的性质，并遵循权责发生制原则。因此，本准则规定，利息和使用费收入应按如下方法分别确定：

(1)利息收入按他人使用本企业现金的时间和适用的利率计算确定；

(2)使用费收入应按有关合同或协议规定的收费时间和方法计算确定。

七、特殊交易

形成收入的特殊交易很多，本讲解无法逐一进行分析，而只能选出若干常见的特殊交易加以讨论，目的在于说明如何运用本准则的规定。

(一)代销

代销，指企业(委托方)将其商品交由另外的企业(受托方)销售。委托方只有在受托方将商品卖出并收到代销清单时，才确认收入。在我国现行实务中，代销的方式通常有两种，即视同买断和收取手续费。

在视同买断的情况下，委托方按协议价从受托方收取一定款项，商品实际售价则完全由受托方根据市场需求确定。受托方赚取的是实际售价和应支付给委托方的协议金额之间的差额。在这种代销方式下，受托方只有将商品卖出后才能支付货款给委托方。这说明，代销商品所有权上的风险和报酬在该商品未卖给第三方之前，不能认为已转移给受托方，因而委托方只能在受托方将商品卖出并收到代销清单时才能确认收入。

收取手续费的代销方式与视同买断的代销方式的不同之处在于：受托方只按代销商品的总数量等来收取一定的手续费。这说明代销商品所有权上的风险和报酬没有转移出委托方，因而应采用与视同买断代销方式下收入确认原则相同的原则确认相关收入。至于手续费的处理，委托方应将其作为营业费用核算，受托方应作为主营业务收入核算。

(二)分期收款销售

分期收款销售，是指商品已交付，但分期收回货款的一种销售方式。分期收款销售一般具有以下几个特点：交易金额大、收款期限长、款项收回的风险大。

分期收款销售收入的确认相对复杂些。国外(国际)会计准则一般考虑货币时间价值，将总价款采用推算利率进行贴现，折现值在销售日确认为收入。但损益的确认则往往递延到收账各期。例如，第18号国际会计准则建议，在分期收款销售方式下，如果卖方要求买方除支付价款外还要支付一定的利息，则从售价中扣除利息后的收入在销售日确认。其中，售价指总出价(货款总额)的现值，根据推算利率对分期应收款折现后确定。利息部分在赚取时，按考虑了推算利率的时间比例基础确认为收入。

本准则没有采用国际会计准则建议的方法。本准则认为，分期收款销售情况下，考虑货币的时间价值和收款的风险，是比较合理的。但是，就我国

目前的实际情况而言，还不具备普遍使用现值计算的条件。因此，本准则对分期收款销售，采用按合同约定的收款日期分期确认收入的做法。

(三)销售回购

销售回购，是指卖方售出商品后又将其买回的交易。一项销售回购协议主要涉及如下方面：

(1)销售价格——市价或协议价。

(2)回购条款的性质——卖方无条件地要购回，买方无条件地同意卖方购回；卖方有回购选择权(简称卖方选择权)；买方有要求卖方回购的选择权(简称买方选择权)。

(3)回购价格——回购当时的市价，或在最初销售时规定为原售价加上买方发生的一些费用和从售出到回购期间应承担的利息(按交易双方商定的利率计算确定)。

(4)其他方面——在买方拥有售出商品的情况下卖方是否可以使用的条款、回购时间如何确定，等等。

销售回购交易比较复杂，但就其实质而言，有两种情况：真正的销售交易和融资交易。实务中，企业要特别注意分析特定销售回购交易的实质，而不能仅关注交易的形式。

目前，专门就销售回购业务制定会计准则的国家还没有，也没有发现过将销售回购明确、合理归为几种类型。本讲解为简化起见，仅就几种最常见的销售回购交易进行讨论。

(1)卖方承诺在销售商品后的一定时间内回购

这种销售回购协议实际上是卖方无条件地要购回、买方无条件地同意卖方购回的一种销售回购协议。

例 3 某房地产公司将一幢已完工大楼销售给某银行，销售价格是按当时的市场价格确定的。同时，房地产公司与银行签订了一项销售回购协议。协议规定：自该大楼售出起三年后，房地产公司须回购该大楼，回购价为销售价的 115%。

在这个例子中，回购价与最初的卖价非常相关，大楼所有权上的主要风险和报酬仍由甲房地产商保留。根据销售商品收入的确认条件判断，房地产公司的这项销售不是真正意义上的销售，本质上属于一项用大楼向银行抵押借款的行为。

假定房地产公司与银行签订的回购协议所规定的回购价系回购当时的市价，那么所售大楼所有权上的主要风险和报酬，均从房地产公司转至银行。但是，由于三年后，房地产公司必须购回该大楼，这说明银行并没有对大楼实际控制，大楼的实际控制权仍掌握在房地产公司手中。由于不符合销售商品收入确认的第二项条件，因而房地产公司不能将其作为一项销售交易而只能作为一项融资交易处理。

一般来说，当卖方承诺在销售商品后的一定时间内回购的情况下，对应的销售回购交易应作为融资交易处理。反映在会计处理上，卖方在收到价款时，确认一项银行存款，同时确认一项负债，所售商品依然在账上保留，不能销账。

(2)买方选择权

买方选择权，指买方将商品买回后，有权在一定时间内要求卖方按一定

的价格将商品回购。回购价格可能是固定的，也可能采用其他方式确定。这种交易情形在我国尚不多见。

在回购价格固定的情况下，如果商品的价格持续上涨并超过回购价格，买方就会持有该商品，获得“升值”收益；反之，如果商品的价格持续下跌并跌破回购价格，买方则可能行使选择权。此时，受商品跌价损失的自然就是卖方。这就说明，在只有买方选择权的情况下，卖方只将商品所有权上的主要报酬转移给了买方。商品所有权上的主要风险是否留在自己一方要看买方行使选择权的可能性有多大。如果综合各方面的情况表明，买方行使选择权的可能性非常小，则可以认为售出商品所有权上的主要风险转移给了买方。反之，则不能认为售出商品所有权上的主要风险和报酬转移给了买方。

当然，仅从买方选择权行使的可能性有多大，尚不能完全判断只含买方选择权的销售回购交易是否属于真正的销售交易。实务中，企业还应全面考虑销售回购交易的商业效果，考虑合同每项条款尤其是为何交易双方会同意在合同中包括这样一种“单边选择权”的条款、考虑合同双方在达成协议时出于何种动机，等等。

(3) 卖方选择权

卖方选择权，指卖方将商品售出后，有权在一定时间内将其回购。回购价格可能是固定的，也可能采用其他方式确定。同样地，这种交易情形在我国尚不多见。

在只有卖方选择权的情况下，情况正好与只有买方选择权时相反，卖方只将商品所有权上的风险转移给了买方，而商品所有权上的报酬却可能留在自己一方。

例 4 甲房地产企业将一块土地的使用权卖给乙房地产投资公司，售价为 40 万元，而当时的市价为 50 万元。销售协议规定：甲企业有权在成交后二年末以原售价 40 万元并另加一定的利息买回该土地。假定根据当时的情况预测，未来二、三年内的房地产市场可能会有大的发展，且甲企业可能会因此而需要使用售出的那块土地。

在以上例子中，甲企业无义务一定要回购售出的土地，因而不要承担土地价值下降的风险。相反，甲企业保留了土地所有权上的报酬，因为其总能通过行使选择权而从土地的升值中获益。但这些分析尚不能说明甲企业不能确认该交易为真正的销售。甲企业是否会行使选择权是值得关注的另一项重要因素。在达成这项交易之初，甲企业为什么仅卖 40 万元，而不卖 50 万元？如果将这些因素与甲企业可能需要在未来使用这块土地等因素综合起来考虑，那么可以推断甲企业很可能会行使其选择权，从而可以认定甲企业是在利用销售回购交易进行融资，有关的会计处理应按融资交易会计规定进行。

如果改变以上例子某些条件，情况可能变得复杂。企业应对可能发生出现的各种情况进行具体分析。

八、收入的计量

收入的计量所要解决的问题主要包括：

(一) 计量收入时要不要采用现值

1. 国际会计准则

第 18 号国际会计准则规定，收入应以已收或应收的对价的公允价值来计

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

该项准则的运用指南指出，在大多数情况下，对价表现为现金或现金等价物，收入的金额即是已收或应收的现金或现金等价物金额；但同时又指出，当现金或现金等价物金额的流入要等待较长一段时间才能实现时，收入应以应收款项总额的折现值记录。折现的利率可以是具有相似的信用等级的发行公司发行的相似证券的现行利率，也可以是用于对证券的名义金额折现为商品或劳务现销价的利率。这说明，第 18 号国际会计准则要求在收款期较长（比如，超过一个会计年度）的情况下，对收入采用现值进行计量。

2. 其他国家的会计准则

与第 18 号国际会计准则类似，美国、澳大利亚等国的会计准则也要求对收款期较长的收入采用现值计量。

理论上讲，在收款期较长的情况下，由于对价的公允价值通常比现金或现金等价物的名义金额要小，因而现值能够反映交易的实际收入。比如，当商品销售方在销售完成一年后才能获得货款时，如果在销售当时以与购货方达成的协议金额入账，则不能很好地反映交易的实际收入。本准则没有采用现值来计量收入，主要出于以下两方面的考虑：第一，效益大于成本原则。现值的确定比较复杂，其中包括诸多不确定性，如折现率、未来现金流量以及风险因素等。第二，我国目前会计信息使用者对信息的需求以及会计信息提供者的能力。目前，我国正处在计划经济向市场经济转轨的过程中，各种市场要素还在发展中，会计信息使用者在作经济决策时尚没有充分考虑货币的时间价值。另外，采用现值对会计核算和审计验证都将带来一定困难。

(二) 如何核算现金折扣

现金折扣，指债权人为了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。现金折扣主要发生在企业以赊销的方式销售商品及提供劳务的交易中。对现金折扣的处理方法一般有两种：一种是总价法，即以未减去现金折扣的金额确认销售收入和应收账款。这种方法是把现金折扣理解为鼓励客户提早付款而给予的经济利益。销货方给予客户的现金折扣，从融资的角度看，属于一种理财费用，作为当期财务费用处理。二是净价法，即将扣除现金折扣后的金额确认为收入和应收账款。这种方法是假定客户一般都会得到现金折扣，而放弃现金折扣只是例外情况。客户超过折扣期多付的金额，于收到账款时入账，作为冲减财务费用处理。

总价法可以较好地反映销售的总过程，但在客户可能享受现金折扣的情况下，会引起高估应收账款和销售收入。例如，期末结账时，有些应收账款还没有超过折扣期限，企业无法确切地知道客户是否会享受现金折扣，如果有一部分可能享受折扣，而账上并未作反映，结果便虚增了应收账款的余额。

净价法可以避免总价法的不足，但在客户没有享受现金折扣的情况下，由于以净额入账，从而必须再查对原销售总额。期末结账时，对已超过期限尚未付款的应收账款，按客户未享受的现金折扣进行调整，操作起来比较麻烦。

国外对现金折扣的处理，一般采用总价法。我国现行实务中，采用现金折扣进行销售的企业尚不多见；即使有，客户实际享受的现金折扣也不多。在会计处理上，几乎所有的企业均采用总价法。基于以上考虑，本准则不打

算对现行做法做大的改变，仍要求企业采用总价法，同时要求企业将实际发生的现金折扣在发生当期作为费用处理。

(三) 如何处理商业折扣和销售折让

1. 商业折扣

商业折扣，指企业为促销而在商品的标价上给予的扣除。常见的商品打折、批量销售就是商业折扣的例子。反映在会计处理上，由于商业折扣发生在销售时而不是像现金折扣那样发生在销售收入确认之后，因此，企业在确认收入时，确认的收入额应是扣除了商业折扣的金额。

2. 销售折让

销售折让，指企业因售出的商品质量不合格等原因而在售价上给予的减让。销售折让可能发生在企业确认收入之前，也可能发生在企业确认收入之后。如为前者，说明其相当于商业折扣，因而可以采用与处理商业折扣相同的方法进行处理。

关于销售折让发生在企业确认收入后时的处理，存在不同做法。一种做法是在确认销售时，对可能发生的销售折让进行预计，设置“销售折让”作为收入的备抵科目，同时设置“销售折让备抵”作为应收账款的备抵科目。与这种做法不同的另一种做法是，不设置备抵科目，当销售折让实际发生时，直接冲减发生当期的销售收入。相对而言，第一种做法麻烦，因而实务上很少采用。目前，国际上多采用第二种做法，即销售折让在实际发生时冲减发生当期的收入。本准则采用了第二种做法，规定：当销售折让实际发生时，直接冲减发生当期的销售收入；发生销售折让时，如按规定允许扣减当期销项税额的，要同时用红字冲减相应税额。

(四) 如何处理销售退回

销售退回，指企业销售出去的商品，由于质量、品种不符合要求等原因而发生的退货。

与销售折让相似，销售退回可能发生在企业确认收入之前，也可能发生在企业确认收入之后。如果发生在收入确认之前，应减少发出商品的数量。收入的确认额为销售价款中扣除了退回货物价值的金额。如果发生在收入确认之后，处理上则比较复杂。以下分两种情况进行讨论：

1. 一般销售退回

一般销售退回，是指除发生在资产负债表日至财务报表批准报出日之间的退回之外的退回。对于这种销售退回的处理，国际上通行的做法是：实际发生的销售退回冲减发生当期的销售收入。究其原因主要在于，从盈亏计算角度看，企业通常是按期(比如按月)计算收入，结转成本，算出盈亏，并据以进行利润分配；如果要求企业哪月销售的商品冲哪月的收入和成本，客观上有困难。本准则在对一般销售退回进行规范时，参考了国际通行做法。

以下几点需要注意：(1)在实际进行销售退回处理时，如原收入、成本已结转，退回的商品当月正在销售，则应冲减同种商品的收入和成本；如果当月没有该种商品销售，则以退回商品的金额冲减其他种商品的总收入和成本。(2)在该销售已发生现金折扣或销售折让的情况下，应在退回当月一并调整。(3)企业发生销售退回时，如按规定允许扣减当期销项税，则应同时冲减相应税额。

2. 资产负债表日后的销售退回

作为资产负债表日后事项的销售退回，既包括报告年度销售的商品，在报告年度的资产负债表日后退回，也包括报告年度前销售的商品，在报告年度资产负债表日后退回。对这类退回，除应在退回当月作相关的账务处理外，还应作为资产负债表日后发生的调整事项，冲减报告年度的收入、成本和税金；如果销售退回对应的销售在资产负债表日及以前已发生现金折扣或销售折让的，应同时冲减报告年度相关的折扣、折让。

九、本准则与会计制度的比较

这里所称的会计制度，系指 1993 年 7 月 1 日开始实施的行业制度(以下简称行业制度)。

(一) 关于收入的概念

本准则的收入定义揭示了收入的本质。

行业制度没有单独地对收入下定义，只是对何为营业收入进行了描述。在行业制度中，营业收入指企业生产经营活动中由于销售商品、产品或提供劳务等取得的收入，一般分为主营业务收入和其他业务收入。该营业收入的定义没有揭示收入的本质。

(二) 关于收入的确认

行业制度规定，企业应在发出商品、提供劳务，同时收讫价款或者取得索取价款的凭据时，确认营业收入实现。

本准则改变了行业制度的做法，分别根据销售商品、提供劳务、让他人使用本企业资产等交易特点，规定了收入确认条件。

行业制度的收入确认原则着眼于发出商品、提供劳务，并收取货款或取得索取货款的权利，以此来判断收入是否已实现。而本准则则着眼于商品所有权上的主要风险和报酬已经转移、对售出的商品不再实施控制、与交易相关的经济利益能够流入企业、相关的收入和成本能够可靠地予以计量等，以此来判断收入是否可以确认。相对于行业制度，本准则确定的收入确认条件更注重交易的实质而不是形式。

此外，单就提供劳务收入的确认而言，本准则的规定更体现稳健原则。比如，本准则规定，在资产负债表日，劳务的结果不能可靠地估计的情况下，企业应按已经发生并预计能够补偿的劳务成本金额确认收入，并按相同金额结转成本；如预计已发生的劳务成本不能得到补偿，则不应确认收入，但应将已发生的成本确认为当期费用。行业制度没有对此作出规定。

但是，本准则与行业制度之间的差别并不说明两者设立的收入确认标准截然不同，在一般情况下，无论是按行业制度的规定，还是依据本准则的要求，某些交易形成的收入的确认时点基本上是一致的。比如：

1. 分期收款销售——按合同规定的收款日期确认收入；
2. 代销——委托方在收到自受托方的代销清单时确认收入；
3. 交款提货销售——在收到货款并将发票账单和提货单交给买方后确认收入；
4. 预收货款销售——在商品、产品发出时确认收入；
5. 托收承付结算方式销售——在商品、产品已发出，劳务已提供，并将

发票账单提交银行办妥托收手续后确认收入。

需要特别说明的是，以上指的是一般情况下按本准则和行业制度判断得出同样结论的情形。特殊情况下，企业在判断收入是否可以确认时，应具体分析特定交易的实质。

企业会计准则
投 资

企业会计准则——投资

引言

1. 本准则规范投资的会计核算和相关信息的披露。

投资会计核算主要解决的问题是投资的计价，以及投资损益的确认。投资的计价包括投资成本的确定和投资账面价值的调整。2. 本准则不涉及：

- (1) 外币投资的折算；
- (2) 证券经营业务；
- (3) 合并会计报表；
- (4) 企业合并。

定义

3. 本准则使用的下列术语，其定义为：

(1) 投资，指企业为通过分配来增加财富，或为谋求其他利益，而将资产让渡给其他单位所获得的另一项资产。

(2) 短期投资，指能够随时变现并且持有时间不准备超过一年的投资。

(3) 长期投资，指短期投资以外的投资。

(4) 成本法，指投资按投资成本计价的方法。

(5) 权益法，指投资最初以投资成本计价，以后根据投资企业享有被投资单位所有者权益份额的变动对投资的账面价值进行调整的方法。

(6) 债券投资溢价或折价，指债券投资成本扣除相关费用及应收利息后的金额与债券面值之间的差额。

(7) 可收回金额，指企业所持有投资的预计未来可收回的金额。

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

投资的分类

4. 投资分为短期投资和长期投资。

长期投资分为长期债权投资和长期股权投资。长期债权投资又可分为债券投资和其他债权投资。

5. 长期股权投资依据对被投资单位产生的影响，分为以下四种类型：

(1) 控制，是指有权决定一个企业的财务和经营政策，并能据以从该企业的经营活动中获取利益。

(2) 共同控制，是指按合同约定对某项经济活动所共有的控制。

(3) 重大影响，是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不决定这些政策。

(4) 无控制、无共同控制且无重大影响。

投资成本的确定

6. 投资在取得时应以投资成本计价。

7. 投资成本，是指取得投资时实际支付的全部价款，包括税金、手续费等相关费用。但实际支付的价款中包含的已宣告而尚未领取的现金股利，或已到期尚未领取的债券利息，应作为应收项目单独核算。

长期债券投资成本扣除相关费用及应收利息，与债券面值之间的差额，

应作为债券投资溢价或折价。

以放弃非现金资产(不含股权,下同)而取得的长期股权投资,投资成本以所放弃的非现金资产的公允价值确定;如果所取得的股权投资的公允价值更为清楚,也可以取得股权投资的公允价值确定。公允价值超过所放弃的非现金资产账面价值的差额,扣除应交所得税后的部分,作为资本公积的准备项目;反之,则确认为当期损失。

8.长期股权投资采用权益法时,投资企业的投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额,作为股权投资差额,按一定期限平均摊销,计入损益。

股权投资差额的摊销期限,合同规定了投资期限的,按投资期限摊销;没有规定投资期限的,投资成本超过应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额,一般按不超过10年的期限摊销;投资成本低于应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额,一般按不低于10年的期限摊销。

投资账面价值的调整

短期投资

9.短期投资的现金股利或利息,应于实际收到时,冲减投资的账面价值,但收到的、已记入应收项目的现金股利或利息除外。

10.持有的短期投资,在期末时应以成本与市价孰低计价,并将市价低于成本的金额确认为当期投资损失。

已确认跌价损失的短期投资的价值又得以恢复,应在原已确认的投资损失的金额内转回。

长期债权投资

11.债券投资溢价或折价,在债券购入后至到期前的期间内于确认相关债券利息收入时摊销。摊销方法可以采用直线法,也可以采用实际利率法。

债券投资应按期计算应收利息。计算的债券投资利息收入,经调整债券投资溢价或折价摊销额后的金额,确认为当期投资收益。

12.债券投资成本中包含的相关费用,可以于债券购入后至到期前的期间内在确认相关债券利息收入时摊销,计入损益;也可以于购入债券时一次摊销,计入损益。

13.其他债权投资按期计算的应收利息,确认为当期投资收益。

14.对一次还本付息的债权投资,应计未收利息应于确认时增加投资的账面价值;对分期付息的债权投资,应计未收利息应于确认时作为应收项目单独核算,不增加投资的账面价值。

长期股权投资

15.长期股权投资应根据不同情况,分别采用成本法或权益法核算。

16.投资企业对被投资单位无控制、无共同控制且无重大影响的,长期股权投资应采用成本法核算。

17.采用成本法时,除追加或收回投资外,长期股权投资的账面价值一般应保持不变。被投资单位宣告分派的利润或现金股利,确认为当期投资收益。投资企业确认投资收益,仅限于所获得的被投资单位在接受投资后产生的累

积净利润的分配额，所获得的被投资单位宣告分派的利润或现金股利超过上述数额的部分，作为投资成本的收回，冲减投资的账面价值。

18. 投资企业对被投资单位具有控制、共同控制或重大影响的，长期股权投资应采用权益法核算。

19. 采用权益法时，投资企业应在取得股权投资后，按应享有或应分担的被投资单位当年实现的净利润或发生的净亏损的份额（法规或公司章程规定不属于投资企业的净利润除外），调整投资的账面价值，并确认为当期投资损益。投资企业按被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算应分得的部分，相应减少投资的账面价值。

投资企业确认被投资单位发生的净亏损，除投资企业对被投资单位有其他额外的责任（如提供担保）以外，一般以投资账面价值减记至零为限；如果被投资单位以后各期实现净利润，投资企业应在计算的收益分享额超过未确认的亏损分担额以后，按超过未确认的亏损分担额的金额，恢复投资的账面价值。

在按被投资单位净损益计算调整投资的账面价值和确认投资损益时，应以取得被投资单位股权后发生的净损益为基础。

被投资单位除净损益以外的所有者权益的其他变动，也应根据具体情况调整投资的账面价值。

20. 投资企业因追加投资等原因对长期股权投资的核算从成本法改为权益法，应自实际取得对被投资单位控制、共同控制或对被投资单位实施重大影响时，按股权投资的账面价值作为投资成本，投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额的差额，作为股权投资差额，并按第8条的规定处理。

21. 投资企业因减少投资等原因对被投资单位不再具有控制、共同控制和重大影响时，应中止采用权益法。

22. 投资企业依第21条中止采用权益法的，应在中止采用权益法时按投资的账面价值作为投资成本。其后，被投资单位宣告分派利润或现金股利时，属于已记入投资账面价值的部分，作为投资成本的收回，冲减投资成本。

长期投资减值

23. 企业应对长期投资的账面价值定期地逐项进行检查。如果由于市价持续下跌或被投资单位经营状况变化等原因导致其可收回金额低于投资的账面价值，应将可收回金额低于长期投资账面价值的差额，首先冲抵该项投资的资本公积准备项目，不足冲抵的差额部分确认为当期投资损失。

已确认损失的长期投资的价值又得以恢复，应在原已确认的投资损失的数额内转回。

投资的划转

24. 短期投资划转为长期投资时，应按成本与市价孰低结转。

25. 长期投资划转为短期投资时，应按投资成本与账面价值孰低结转。

投资的处置

26. 处置投资时，投资的账面价值与实际取得收入的差额，确认为当期投资损益。

披露

27. 企业应在财务报告中披露下列与投资有关的事项：

- (1) 当期发生的投资净损益，其中重大的投资净损益项目应单独披露；
- (2) 短期投资、长期债权投资和长期股权投资的期末余额，其中长期股权投资中属于对子公司、合营企业、联营企业投资的部分，应单独披露；
- (3) 当年提取的投资损失准备；
- (4) 投资的计价方法；
- (5) 短期投资的期末市价；
- (6) 投资总额占净资产的比例；
- (7) 采用权益法时，投资企业与被投资单位会计政策的重大差异；
- (8) 投资变现及投资收益汇回的重大限制。

附则

28. 本准则由财政部负责解释。

29. 本准则自 1999 年 1 月 1 日起施行。

《企业会计准则——投资》 指南

一、基本要求

(一)企业应根据投资对象的变现能力及投资目的,对投资进行适当的分类。按照投资的变现能力及投资目的,通常可分为短期投资和长期投资两类。

企业应在划分短期和长期投资的基础上,再按照投资性质进行分类,并根据不同性质的投资进行相应的会计核算。

(二)企业应按照本准则的规定,正确地确定投资成本、确认投资损益,并按规定计提投资损失准备。

(三)短期投资的成本与市价孰低,可按投资总体、投资类别或单项投资计算并确定计提跌价损失准备;如果某项短期投资比较重大(如占整个短期投资10%及以上),则应按单项投资为基础计算并确定计提的跌价损失准备。

长期投资的减值,应以单项投资为基础计算并确定计提的减值准备。

(四)企业应正确记录和反映各项投资所发生的成本和损益。对外投资的核算,一般需要设置以下科目:

1.“短期投资”。核算企业持有的能够随时变现并且持有时间不准备超过一年的投资。在“短期投资”科目下,应按股票、债券等不同的投资性质和种类设置明细账进行明细核算。

2.“长期股权投资”。核算企业持有各种长期股权性质的投资。在“长期股权投资”科目下,应按被投资单位设置明细账进行明细核算。

3.“长期债权投资”。核算企业持有各种长期债权性质的投资,包括长期债券投资和其他长期债权投资。在“长期债权投资”科目下还应设置“长期债券投资”和“其他长期债权投资”明细科目,并在各明细科目下按长期债券或其他长期债权种类设置明细账进行明细核算。

4.“短期投资跌价准备”。核算短期投资采用成本与市价孰低计价时,计提的市价低于成本的损失准备。

5.“长期投资减值准备”。核算长期投资计提的减值准备。

6.“应收股利”。核算投资应收的现金股利。

7.“应收利息”。核算投资应收的利息。企业持有的到期还本付息债权投资应收的利息在“长期债权投资”科目核算,不在“应收利息”科目核算。

8.“投资收益”。核算企业投资所获得的收益或发生的损失。“投资收益”科目的期末余额,应转入“本年利润”科目,结转后无余额。

二、说明

(一)关于引言

本准则不涉及外币投资的折算、证券经营业务、合并会计报表以及企业合并。外币投资的折算、证券经营业务、合并会计报表以及企业合并,将由相关会计准则规范,不属于本准则所规范的范围。

在债务重组情况下,债权人将债权转为股权,其会计处理按照《企业会计准则——债务重组》的规定执行,但债权人将债权转为股权后的会计处理,应按本准则有关短期股权投资或长期股权投资的规定执行。

(二)关于定义

1. 投资，指企业为通过分配来增加财富，或为谋求其他利益，而将资产让渡给其他单位所获得的另一项资产。本准则所指的投资，仅包括对外投资，如各种股票投资、债券投资等。企业取得的为使其增值而持有的资产(不含对外投资)，如存货、固定资产等不属于本准则所指的投资。

2. 短期投资，指能够随时变现并且持有时间不准备超过一年的投资。短期投资按照投资性质可以分为短期股票投资、短期债券投资和短期其他投资。短期投资通常是能上市流通的各种股票、债券以及其他能随时变现的投资，作为短期投资，应当符合以下两个条件：

(1)能够在公开市场交易并且有明确市价；

(2)持有投资作为剩余资金的存放形式，并保持其流动性和获利性。

短期投资的持有期间通常不超过一年，但实际持有期间已超过一年的短期投资仍应作为短期投资，除非企业管理当局意图改变投资目的，即改短期持有为长期持有。

3. 长期投资，指短期投资以外的投资。长期投资按照投资性质可以分为长期股权投资和长期债权投资。

长期债权投资又可按照投资对象分为债券投资和其他债权投资。债券投资，是指企业购入并准备持有至到期的各种债券，如国债等；其他债权投资，是指除了长期债券投资以外属于债权性质的投资，如委托贷款等。

长期股权投资依据对被投资单位产生的影响，分为以下四种类型：

(1)控制，是指有权决定一个企业的财务和经营政策，并能据以从该企业的经营活动中获取利益。本准则所指的控制包括：

投资企业直接拥有被投资单位 50% 以上的表决权资本。

投资企业虽然直接拥有被投资单位 50% 或以下的表决权资本，但具有实质控制权的。投资企业对被投资单位是否具有实质控制权，可以通过以下一项或若干项情况判定：

第一，通过与其他投资者的协议，投资企业拥有被投资单位 50% 以上表决权资本的控制权。例如，A 公司拥有 B 公司 40% 的表决权资本，C 公司拥有 B 公司 30% 的表决权资本，D 公司拥有 B 公司 30% 的表决权资本。A 公司与 C 公司达成协议，C 公司在 B 公司的权益由 A 公司代表。在这种情况下，A 公司实质上拥有 B 公司 70% 表决权资本的控制权，表明 A 公司实质上控制 B 公司。

第二，根据章程或协议，投资企业有权控制被投资单位的财务和经营政策。例如，A 公司拥有 B 公司 45% 的表决权资本，同时，根据协议，B 公司的董事长和总理由 A 公司派出，总经理有权负责 B 公司的经营管理。在这种情况下，A 公司虽然只拥有 B 公司 45% 的表决权资本，但由于 B 公司的董事长和总经理均由 A 公司派出，A 公司可以通过其派出的董事长和总经理对 B 公司进行经营管理，达到对 B 公司的财务和经营政策实施控制的权力，则表明 A 公司实质上控制 B 公司。

第三，有权任免被投资单位董事会等类似权力机构的多数成员。这种情况是指，虽然投资企业拥有被投资单位 50% 或以下表决权资本，但根据章程、协议等有权任免董事会的董事，以达到实质上控制的目的。

第四，在董事会或类似权力机构会议上有半数以上投票权。这种情况是指，虽然投资企业拥有被投资单位 50% 或以下表决权资本，但能够控制被投资单位董事会等类似权力机构的会议，从而能够控制其财务和经营政策，使

其达到实质上的控制。

(2)共同控制，是指按合同约定对某项经济活动所共有的控制。本准则所指的共同控制，仅指共同控制实体，不包括共同控制经营、共同控制财产等。共同控制实体，是指由两个或多个企业共同投资建立的实体，该被投资单位的财务和经营政策必须由投资双方或若干方共同决定。

(3)重大影响，是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力，但并不决定这些政策。当投资企业直接拥有被投资单位 20%或以上至 50%的表决权资本时，一般认为对被投资单位具有重大影响。此外，虽然投资企业直接拥有被投资单位 20%以下的表决权资本，但符合下列情况之一的，也应确认为对被投资单位具有重大影响：

在被投资单位的董事会或类似的权力机构中派有代表。在这种情况下，由于在被投资单位的董事会或类似的权力机构中派有代表，并享有相应的实质性的参与决策权，投资企业可以通过该代表参与被投资单位政策的制定，从而达到对该被投资单位施加重大影响。

参与被投资单位的政策制定过程。在这种情况下，由于可以参与被投资单位的政策制定过程，在制定政策过程中可以为其自身利益而提出建议和意见，由此可以对该被投资单位施加重大影响。

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

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

其他能足以证明投资企业对被投资单位具有重大影响的情形。

(4)无控制、无共同控制且无重大影响，是指除上述三种类型以外的情况。具体表现为：

投资企业直接拥有被投资单位 20%以下的表决权资本，同时不存在其他实施重大影响的途径。例如，A 企业拥有 B 企业 15%的表决权资本，同时也无其他实施重大影响的途径，则表明 A 企业对 B 企业无控制、无共同控制且无重大影响。

投资企业直接拥有被投资单位 20%或以上的表决权资本，但实质上对被投资单位不具有控制、共同控制和重大影响。例如，B 企业由 A 企业和 C 企业共同投资建立，A 企业拥有 B 企业 25%的表决权资本，C 企业拥有 B 企业 75%的表决权资本，假如 A 企业除了拥有 B 企业 25%的表决权资本外，无其他实施重大影响的途径。在这种情况下，表明 C 企业控制 B 企业，A 企业对 B 企业不具有实施重大影响的能力。又如，A 企业拥有 B 企业 54%的表决权资本，但 B 企业已宣告破产，正处于破产清算过程中，A 企业对 B 企业的控制能力受到限制，表明 A 企业对 B 企业不再具有控制能力。

4. 成本法，指投资按投资成本计价的方法。成本法通常对长期股权投资而言，在成本法下，长期股权投资以取得股权时的成本计价；其后，除了投资企业追加投资、收回投资等情形外，长期股权投资的账面价值保持不变。投资企业确认投资收益，仅限于所获得的被投资单位在投资后产生的累积净利润的分配额。

5. 权益法，指投资最初以投资成本计价，以后根据投资企业享有被投资

单位所有者权益份额的变动对投资的账面价值进行调整的方法。权益法通常对长期股权投资而言，在权益法下，长期股权投资的账面价值随着被投资单位所有者权益的变动而变动，包括被投资单位实现的净利润或发生的净亏损以及其他所有者权益项目的变动。

6. 债券投资溢价或折价，指债券投资成本扣除相关费用及应收利息后的金额与债券面值之间的差额。例如，A 企业 1997 年 3 月 1 日，以 310000 元的价格(不考虑相关费用)购入 1997 年 1 月 1 日发行的三年期到期还本付息的债券，债券票面价值 300000 元，年利率 8%。则 A 企业计算的债券投资溢价为 6000 元 $[310000 - 300000 - (300000 \times 8\% \div 12 \times 2)]$ 。

7. 可收回金额，指企业所持有投资的预计未来可收回的金额。可收回金额通常指长期投资的投资成本或账面价值，在未来能够收回的金额，可收回金额应当根据被投资单位的财务状况、市场价值等具体情况确定。例如，A 企业长期股权投资的账面价值为 5000000 元，由于被投资单位已宣告破产清理，预计未来能够收回的投资为 1450000 元。则该项长期股权投资预计可收回金额为 1450000 元。

8. 公允价值，指在公平交易中，熟悉情况的交易双方，自愿进行资产交换或债务清偿的金额。对于非现金资产，其公允价值的确定原则为：如该资产存在活跃市场的，该资产的市价即为其公允价值；如该资产不存在活跃市场但与该资产类似的资产存在活跃市场的，该资产的公允价值应比照相关类似资产的市价确定；如该资产和与该资产类似的资产均不存在活跃市场的，该资产的公允价值按其所能产生的未来现金流量以适当的折现率贴现计算的现值确定。

(三)关于短期投资

1. 短期投资成本的确定

短期投资取得时的成本，是指取得短期投资时实际支付的全部价款，包括税金、手续费等相关费用。下列实际支付的价款中所包含的股利和利息不构成投资成本：

(1) 短期股票投资实际支付的价款中包含的已宣告而尚未领取的现金股利。短期股票投资实际支付的价款中包含的已宣告而尚未领取的现金股利，是指购入短期投资时支付的价款中所垫付的、被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利，不包括股票股利。例如，A 公司于 1997 年 5 月 10 日宣告分派现金股利，每 10 股派 1 元现金股利(不含税)，5 月 10 日在册的股东均可享有该项现金股利，并定于 5 月 25 日至 30 日发放现金股利。B 企业于 1997 年 5 月 1 日购入 A 公司股票 10000 股，每股市价 5 元，B 企业于 1997 年 5 月 15 日以每股 6 元的价格全部出售给 C 企业。假设 C 企业为此项投资缴纳的税费为 300 元，则 C 企业购入该项短期投资成本为 59300 元 $(6 \times 10000 + 300 - 10000 \div 10 \times 1)$ ，实际支付的价款中所含的已宣告而尚未领取的现金股利为 1000 元 $(10000 \div 10 \times 1)$ 。购入短期股票支付的价款中所含的已宣告而尚未领取的现金股利作为应收股利处理。

(2) 短期债券投资实际支付的价款中包含的已到期尚未领取的债券的利息。例如，A 企业 1998 年 2 月 1 日，以 217300 元的价格购入 1997 年 1 月 1 日发行的三年期债券，其债券利息按年收取，到期收回本金，债券年利率 8%，该债券票面价值为 200000 元，另支付相关税费 1000 元。A 企业购入该

债券不准备长期持有。则A企业购入的该项短期投资成本为202300元(217300 + 1000 - 200000 × 8%) ;实际支付的价款中包含的已到期尚未领取的债券利息为16000元(200000 × 8%) ;实际支付的价款中包含的尚未到期的债券利息为1333.33元(16000 ÷ 12)。购入短期债券支付的价款中包含的已到期尚未领取的债券的利息作为应收利息处理;购入作为短期投资的债券,实际支付的全部价款中包含的尚未到期的债券的利息包括在投资的成本中。

2. 短期投资的现金股利和利息

短期投资的现金股利和利息,按以下规定处理:

(1)短期投资持有期间所获得的现金股利或利息,除取得时已记入应收项目的现金股利或利息外,以实际收到时作为投资成本的收回,冲减短期投资账面价值。

(2)短期投资取得时实际支付的价款中包含的已宣告而尚未领取的现金股利,或已到期尚未领取的利息,以实际收到时冲减已记录的应收股利或应收利息,不冲减短期投资的账面价值。

3. 短期投资的期末计价

短期投资的期末计价,是指期末短期投资在资产负债表上反映的价值。短期投资的期末计价按本准则的规定采用成本与市价孰低。市价,是指在证券市场上挂牌的交易价格,在具体计算时应按期末证券市场上的收盘价格作为市价。采用成本与市价孰低计价时,可根据企业的具体情况分别采用按投资总体、投资类别或单项投资计算并确定计提的跌价损失准备;如果某项短期投资比较重大(如占整个短期投资10%及以上),应按单项投资为基础计算并确定计提的跌价损失准备。

按投资总体计算的成本与市价孰低,是指按短期投资的总成本与总市价孰低计算提取跌价损失准备的方法。例如,A企业1997年12月31日短期投资的账面余额合计为85000元,按市价计算的短期投资的价值合计为76000元。则A企业应提取的跌价损失准备为9000元(85000-76000)(假设以前各期均未提取跌价损失准备)。

按投资类别计算的成本与市价孰低,是指按短期投资的类别总成本与相同类别总市价孰低计算提取跌价损失准备的方法。例如,B企业1997年12月31日短期投资中的股票投资的账面余额合计为66000元,按市价计算的股票投资的余额合计为55000元;短期投资中的债券投资的账面余额合计为50000元,按市价计算的债券投资的价值合计为45000元。则B企业应提取的股票投资跌价损失准备为11000元(66000-55000);应提取的债券投资跌价损失准备为5000元(50000-45000)(假设以前各期均未提取跌价损失准备)。

按单项投资计算的成本与市价孰低,是指按每一短期投资的成本与市价孰低计算提取跌价损失准备的方法。例如,A企业1997年12月31日甲、乙、丙股票的账面余额分别为6000元、9000元、7700元;12月31日的市价分别为6500元、8700元、7600元。则A企业应提取的跌价损失准备为400元[(9000-8700) + (7700-7600)](假设以前各期均未提取跌价损失准备)。

短期投资跌价损失准备可按以下公式计算:

$$\text{当期应提取的短期投资跌价损失准备} = \text{当期市价低于成本的金额} - \text{“短期投资跌价准备”科目的贷方余额}$$

如果当期短期投资市价低于成本的金额大于“短期投资跌价准备”科目的贷方余额，应按其差额提取跌价损失准备；如果当期短期投资市价低于成本的金额小于“短期投资跌价准备”科目的贷方余额，应按其差额冲减已计提的跌价准备；如果当期短期投资市价高于成本，应在已计提的跌价准备的范围内冲回。例如，A企业1997年12月31日短期投资市价低于成本的金额为5000元，“短期投资跌价准备”科目的贷方余额为4600元，则当年应提取的跌价准备为400元(5000-4600)；如果A企业1997年12月31日短期投资市价低于成本的金额为4500元，则当年应冲回的跌价准备金额为100元(4600-4500)；如果A企业1997年12月31日短期投资的市价高于成本的金额为2000元，应在已计提的跌价准备的范围内冲回，即当年应冲回跌价准备金额为4600元。

4. 短期投资的处置

处置短期投资时，按所收到的处置收入与短期投资账面价值的差额确认为当期投资损益。处置短期投资时，除短期投资跌价准备按单项投资计算提取外，不同时结转已计提的短期投资跌价准备，短期投资跌价准备待期末时再予以调整。

部分处置某项短期投资时，应按该项投资的总平均成本确定其处置部分的成本。例如，A企业购买某股票5000股，其投资成本为30000元，每股成本为6元，二个月后又购入该相同股票5000股，每股成本为5元。假如A企业出售该股票的40%，其出售该项股票的成本为22000元 $[(5000 \times 6 + 5000 \times 5) \times 40\%]$ 。

(四) 关于长期债权投资

1. 长期债权投资成本的确定

长期债权投资取得时的成本，是指取得长期债权投资时支付的全部价款，包括税金、手续费等相关费用。取得的债券，其实际支付的价款中含有已到期尚未领取的利息，作为应收项目单独核算；实际支付的价款中含有尚未到期的利息，构成投资成本，在长期债权投资中单独核算。

例如，A企业1997年7月1日，以520000元的价格购入1997年1月1日发行的五年期到期还本付息债券，债券年利率8%，债券面值500000元。则A企业购买债券的投资成本为520000元；债券发行日至购买日止的应收利息(尚未到期)为20000元 $(500000 \times 8\% \div 2)$ 。

2. 长期债权投资的利息

长期债权投资利息按以下规定处理：

(1) 长期债权投资应当按期计提利息，计提的利息按债权面值以及适用的利率计算，并计入当期投资收益(假如不考虑溢价或折价)。

(2) 持有的一次还本付息的债权投资，应计未收利息于确认投资收益时增加投资的账面价值；分期付息的债权投资，应计未收利息于确认投资收益时作为应收利息单独核算，不增加投资的账面价值。

(3) 实际收到的分期付息长期债权投资利息，冲减已计的应收利息；实际收到的一次还本付息债权利息，冲减长期债权投资的账面价值。

3. 长期债券投资的溢价或折价

长期债券投资溢价或折价按以下公式计算：

$$\text{债券投资溢价或折价} = \frac{\text{债券投资成本} - \text{相关费用} - \text{应收利息}}{\text{债券面值}}$$

这里的“相关费用”是指构成债券投资成本的费用；这里的“应收利息”是指构成债券投资成本的债券利息。即实际支付价款中包含的尚未到期的债券利息。

例如，A企业1997年7月1日，以535000元的价格（不考虑相关费用）购入1997年1月1日发行的五年期到期还本付息的债券，债券年利率8%，债券面值500000元。则A企业购买该债券的投资成本为535000元；债券溢价为15000元（535000-500000×8%÷2-500000）；实际支付的价款中包含的尚未到期债券的应收利息为20000元（500000×8%÷2）。

长期债券投资的溢价或折价按以下规定处理：

(1)长期债券投资溢价或折价在债券购入后至到期前的期间内摊销。摊销方法可以采用直线法，也可以采用实际利率法。

(2)长期债券投资溢价或折价的摊销，应与确认相关债券利息收入同时进行，并作为计提的应收利息的调整。当期按债券面值和适用利率计算的应收利息扣除当期摊销的溢价，或当期按债券面值和适用利率计算的应收利息与摊销的折价的合计，确认为当期投资收益。

4. 债权投资相关费用的处理

企业为取得债权投资所发生的税金、手续费等相关费用，按以下规定处理：

(1)所发生的相关费用数额不大的，可采用一次摊销方法，于取得时直接计入当期投资收益。

(2)所发生的相关费用数额较大的，可采用分次摊销方法，于债券购入后至到期前的期间内于确认相关债券利息收入时摊销，计入投资收益。未摊销的相关费用，应在“长期债权投资”科目中单独核算。

5. 长期债权投资的处置

处置长期债权投资时，按所收到的处置收入与长期债权投资账面价值的差额确认为当期投资损益。处置长期债权投资时，应同时结转已计提的减值准备。部分处置某项长期债权投资时，应按该项投资的总平均成本确定其处置部分的成本，并按相应比例结转已计提的减值准备。

(五) 关于长期股权投资

1. 长期股权投资成本的确定

长期股权投资取得时的成本，是指取得长期股权投资时支付的全部价款，或放弃非现金资产的公允价值，或取得长期股权投资的公允价值，包括税金、手续费等相关费用。不包括为取得长期股权投资所发生的评估、审计、咨询等费用。长期股权投资的取得成本，具体应按以下情况分别确定：

(1)以支付现金取得的长期股权投资，按支付的全部价款作为投资成本，包括支付的税金、手续费等相关费用。例如，A企业购入B企业股票以备长期持有，支付购买价格9000000元，另支付税金、手续费等相关费用40000元。则A企业取得B企业股权的投资成本为9040000元。企业取得的长期股权投资，如果实际支付的价款中包含已宣告而尚未领取的现金股利，应作为应收项目单独核算。

(2)以放弃非现金资产取得的长期股权投资。非现金资产，是指除了现金、银行存款、其他货币资金、现金等价物以外的资产，包括各种存货、固定资产、无形资产等(不含股权，下同)，但各种待摊销的费用不能作为非现金资产作价投资。

以放弃非现金资产取得的长期股权，其投资成本应当以所放弃非现金资产的公允价值确定；如果所取得的股权投资的公允价值比所放弃非现金资产的公允价值更为清楚，也可以取得股权投资的公允价值确定；如果所放弃非现金资产的公允价值和取得股权投资的公允价值两者均能合理地确定，则应以所放弃非现金资产的公允价值确定股权投资成本。例如，A企业以固定资产作价对外投资以取得B企业的股权，固定资产的账面原价580000元，已提折旧150000元，该项固定资产的公允价值为440000元，则A企业长期股权投资的投资成本为440000元(不考虑相关税费)。假如该项固定资产的公允价值无法确定，取得B企业股权每股市价为6元，A企业共计取得B企业65000股股份，则取得股权投资的公允价值为390000元(6×65000)，作为该项股权投资的投资成本为390000元(不考虑相关税费)。以非现金资产作价投资，其应交纳的相关税费，也应作为股权投资的成本。

放弃非现金资产的公允价值，或取得股权的公允价值超过所放弃非现金资产的账面价值的差额，扣除应交的所得税后的部分，作为资本公积准备项目；反之，则确认为损失，计入当期损益。例如，上述以固定资产换B企业的股权，如按所放弃固定资产的公允价值440000元确认为投资成本，则投资成本大于固定资产账面净值的差额10000元[440000-(580000-150000)]，扣除应交的所得税3300元(假如所得税率为33%)，计入资本公积准备项目的金额为6700元；假如上述以固定资产投资，按390000元作为投资成本，则投资成本小于固定资产账面净值的差额40000元[(580000-150000)-390000]确认为投资损失，计入当期营业外支出。

(3)原采用权益法核算的长期股权投资改按成本法核算，或原采用成本法核算的长期股权投资改按权益法核算时，按原投资账面价值作为投资成本。

2. 长期股权投资的成本法

(1)成本法的适用范围。

企业持有的长期股权投资，在下列情况下应采用成本法核算：

投资企业对被投资单位无控制、无共同控制且无重大影响。

不准备长期持有被投资单位的股份。这种情况是指，投资企业在投资时意图长期持有，但其后由于管理当局意图改变而不准备长期持有被投资单位的股份。

被投资单位在严格的限制条件下经营，其向投资企业转移资金的能力受到限制。在这种情况下，投资企业的控制和影响能力受到限制，不能按照自身的意愿调度和使用资金。例如，被投资单位在国外，外汇受所在国管制，其外汇汇出受到限制。

(2)成本法的核算方法。

长期股权投资采用成本法核算的一般程序如下：

初始投资或追加投资时，按照初始投资或追加投资时的投资成本增加长期股权投资的账面价值。

被投资单位宣告分派的利润或现金股利，投资企业按应享有的部分，确认为当期投资收益，但投资企业确认的投资收益，仅限于所获得的被投资

单位在接受投资后产生的累积净利润的分配额。所获得的被投资单位宣告分派的利润或现金股利超过被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的部分，作为清算股利，冲减投资的账面价值。通常投资企业获得投资年度的利润或现金股利，确认投资收益或冲减投资成本的金额，可按以下公式计算：

$$\text{投资企业投资年度应享有的投资收益} = \frac{\text{投资企业投资年度单位每股盈余}}{\text{投资企业}} \times \text{所持股份} \times \frac{\text{当年投资持有月份}}{\text{全年月份}(12)}$$

或

$$\text{投资企业投资年度应享有的投资收益} = \frac{\text{投资当年被投资单位实现的净损益}}{\text{投资企业}} \times \text{持股比例} \times \frac{\text{当年投资持有月份}}{\text{全年月份}(12)}$$

$$\text{应冲减投资成本的金额} = \frac{\text{被投资单位分派的利润或现金股利}}{\text{投资企业}} \times \text{持股比例} - \text{投资企业投资年度应享有的投资收益}$$

如果投资企业投资年度应享有的被投资单位分派的利润或现金股利大于投资企业投资年度应享有的投资收益，应按上述公式计算应冲减的投资成本；如果投资企业投资年度应享有的被投资单位分派的利润或现金股利等于或小于投资企业投资年度应享有的投资收益，则不需要计算冲减投资成本的金额，应分得的利润或现金股利全部确认为当期投资收益。

以后年度，投资企业所获得的利润或现金股利确认投资收益或冲减投资成本，可按以下公式计算：

$$\text{应冲减投资成本的金额} = \left(\frac{\text{投资后至本年末止被投资单位累积分派的利润或现金股利}}{\text{投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益}} - \frac{\text{投资企业已冲减的投资成本}}{\text{投资企业的持股比例}} \right)$$

$$\text{应确认的投资收益} = \frac{\text{投资企业当年获得的利润或现金股利}}{\text{投资企业}} - \text{应冲减投资成本的金额}$$

如果投资后至本年末止被投资单位累积分派的利润或现金股利，大于投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益，则按上述公式计算应冲减投资成本的金额；如果投资后至本年末止被投资单位累积分派的利润或现金股利，等于或小于投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益，则被投资单位当期分派的利润或现金股利中应由投资企业享有的部分，应于当期确认为投资企业的投资收益。

3. 长期股权投资的权益法

(1) 权益法的适用范围。

投资企业对被投资单位具有控制、共同控制或重大影响时，长期股权投资应采用权益法核算。当投资企业对被投资单位不再具有控制、共同控制和重大影响时，投资企业对被投资单位的长期股权投资应中止采用权益法，改按成本法核算，这种情况包括：

投资企业由于减少投资而对被投资单位不再具有控制、共同控制和重大影响，但仍部分或全部保留对被投资单位的投资。这种情形是指，投资企业虽然还拥有被投资单位的表决权资本，但所拥有的被投资单位的表决权资本的比例已不再具有对被投资单位进行控制、共同控制和对被投资单位实施重大影响的能力。例如，D企业由A企业、B企业和C企业出资设立，A企业的投资占D企业表决权资本的35%，B企业的投资占D企业表决权资本的25%

%，C企业的投资占D企业表决权资本的40%。假如A企业将其拥有的35%的表决权资本中的20%转让给F企业，则A企业转让股权后实际拥有D企业表决权资本的比例为15%。A企业虽然还拥有D企业15%的表决权资本，但已不能再对D企业实施重大影响。

被投资单位已宣告破产或依法律程序进行清理整顿。这种情形是指，虽然投资企业仍然拥有被投资单位的表决权资本的比例达到控制、共同控制或重大影响的比例，但由于被投资单位已宣告破产或依法律程序进行清理整顿，其控制和影响的能力受到限制，投资企业已不能依其所拥有的表决权资本的比例对被投资单位进行控制、共同控制或施加重大影响。

计划近期内出售被投资单位的股份。这种情形是指，投资企业原准备长期持有被投资单位的股份，但由于改变投资目的，企业不打算长期持有而计划近期内出售被投资单位的股份。在这种情况下，对被投资单位进行控制、共同控制和施加重大影响已不重要，再按权益法核算已无意义。

被投资单位在严格的长期性限制条件下经营，其向投资企业转移资金的能力受到限制。这种情形是指，原采用权益法核算时被投资单位的资金转移能力等并未受到限制，但其后由于各种原因而使被投资单位处于严格的各种限制性条件下经营，其向投资企业转移资金的能力受到了限制。在这种情况下，投资企业对被投资单位的控制和影响的能力受到限制，投资企业不应再采用权益法核算。

投资企业对被投资单位的长期股权投资中止采用权益法核算时，对中止采用权益法前被投资单位实现的净利润或发生的净亏损，仍应按权益法调整投资的账面价值，并确认投资损益。

（2）权益法的核算方法。

长期股权投资采用权益法核算的一般程序如下：

初始投资或追加投资时，按照初始投资或追加投资时的投资成本增加长期股权投资的账面价值。

投资后，随着被投资单位所有者权益的变动而相应调整增加或减少长期股权投资的账面价值。并分别以下情况处理：

第一，属于被投资单位当年实现的净利润而影响的所有者权益的变动，投资企业应按所持表决权资本比例计算应享有的份额，增加长期股权投资的账面价值，并确认为当期投资收益。但投资企业按所持表决权资本比例计算确认被投资单位实现的净利润时，不包括法规或公司章程规定不属于投资企业的净利润，如按照我国有关法律、法规规定，某些企业实现的净利润可以提取一定比例的职工福利及奖励基金，这部分从净利润中提取的职工福利及奖励，投资企业不能享有。因此，在计算应享有被投资单位实现的净利润时，应扣除不能由投资企业享有的净利润的部分。

第二，属于被投资单位当年发生的净亏损而影响的所有者权益的变动，投资企业应按所持表决权资本的比例计算应分担的份额，减少长期股权投资的账面价值，并确认为当期投资损失。

投资企业确认被投资单位发生的净亏损，除投资企业对被投资单位有其他额外的责任（如提供担保）以外，一般以投资账面价值减记至零为限。这里的投资账面价值是指该项股权投资的账面余额减去该项投资已提的减值准备，股权投资的账面余额包括投资成本、股权投资差额等。如果以后各期被投资单位实现净利润，投资企业应在计算的收益分享额超过未确认的亏损分

担额以后，按超过未确认的亏损分担额的金額，恢复投资的账面价值。例如，A 企业对 B 企业投资按权益法核算，其投资占 B 企业表决权资本的 30%，并对 B 企业具有重大影响。A 企业对 B 企业的投资成本为 110000 元。投资第一年（假如 A 企业在投资年度的 1 月 1 日投资），B 企业实现净利润 100 000 元，第二年 B 企业发生净亏损 500 000 元，第三年 B 企业实现净利润 200 000 元。则 A 企业投资第一年年末对 B 企业投资的账面价值为 140000 元（ $110000+100000 \times 30\%$ ），确认投资收益 30000 元（ $100000 \times 30\%$ ）；第二年年末对 B 企业投资的账面价值为 0（ $140000-500000 \times 30\%=-10000$ ）。在本例中如果 A 企业没有对 B 企业有额外责任，则长期股权投资最多减记为零，确认投资损失为 140000 元；第三年年末恢复增加对 B 企业投资的账面价值为 50000 元（ $200000 \times 30\%-10000$ ）。

投资企业按被投资单位实现的净利润或发生的净亏损，计算应享有或应分担的份额时，应以取得被投资单位股权后发生的净损益为基础，投资前被投资单位实现的净损益不包括在内。

投资企业享有被投资单位损益的份额，如果会计期间投资（持股）比例发生变动，应根据投资持有时间加权平均计算。

第三，因被投资单位资产评估、接受捐赠资产等所引起的所有者权益的变动，投资企业应按所持股权比例计算应享有的份额，增加长期股权投资的账面价值，作为股权投资准备，在长期股权投资中单独核算，并作为资本公积准备项目。待被投资单位的资产评估增值、接受捐赠资产价值实现后，原计入资本公积的准备项目可按规定程序转增资本。

第四，因被投资单位外币资本折算所引起的所有者权益的变动，投资企业应按所拥有的表决权资本的比例计算应享有或应分担的份额，调整长期股权投资的账面价值，并计入资本公积。

第五，被投资单位宣告分派利润或现金股利时，投资企业按表决权资本比例计算的应分得的利润或现金股利，冲减长期股权投资的账面价值。

（3）股权投资差额的确定

股权投资差额，是指采用权益法核算长期股权投资时，投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额的差额。这里的所有者权益是指属于有表决权资本所享有的部分。股权投资差额一般可按以下公式计算：

$$\text{股权投资差额} = \text{投资成本} - \text{投资时被投资单位所有者权益} \times \text{持股比例}$$

例如，B 公司以 1200000 元购买 A 公司 100% 的股权，购买日 A 公司有表决权资本的所有者权益为 1000 000 元，则股权投资差额为 200 000 元 [$1200000-1000000 \times 100\%$]。

股权投资差额应按本准则规定分期平均摊销，计入损益。摊销期限，合同规定了投资期限的，按投资期限摊销；没有规定投资期限的，投资成本超过应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额，一般按不超过 10 年（含 10 年）的期限摊销；投资成本低于应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额，一般按不低于 10 年（含 10 年）的期限摊销，摊销金额计入当期投资收益。

4. 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。

5. 长期股权投资的处置

处置长期股权投资时，按所收到的处置收入与长期股权投资账面价值的差额确认为当期投资损益。处置长期股权投资时，应同时结转已计提的减值准备。部分处置某项长期股权投资时，应按该项投资的总平均成本确定其处置部分的成本，并按相应比例结转已计提的减值准备。

（六）长期投资的减值

按本准则规定，企业应对长期投资的账面价值定期地逐项进行检查。对有市价的长期投资，是否应当计提减值准备，可以根据下列迹象判断：

- （1）市价持续 2 年低于账面价值。
- （2）该项投资暂停交易 1 年。
- （3）被投资单位当年发生严重亏损。
- （4）被投资单位持续 2 年发生亏损。
- （5）被投资单位进行清理整顿、清算或出现其他不能持续经营的迹象。

对于无市价的长期投资，是否应当计提减值准备，可以根据下列迹象判断：

（1）影响被投资单位经营的政治或法律环境的变化，如税收、贸易等法规的颁布或修订，可能导致被投资单位出现巨额亏损。

（2）被投资单位所供应的商品或提供的劳务因产品过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化，从而导致被投资单位财务状况发生严重恶化。

（3）被投资单位所从事产业的生产技术或竞争者数量等发生变化，被投资单位已失去竞争能力，从而导致财务状况发生严重恶化。

（4）被投资单位的财务状况、现金流量发生严重恶化，如进行清理整顿、清算等。

长期投资的减值准备应按照个别投资项目计算确定，如果按照上述判断标准其估计未来可收回金额低于投资账面价值的，应将可收回金额低于长期投资账面价值的差额，首先冲抵原该项投资的资本公积准备项目，不足冲抵的差额部分确认为当期投资损失。

已确认损失的长期投资的价值又得以恢复，应在原已确认的投资损失的数额内转回。例如，A 企业对 B 企业投资按成本法核算，其投资的账面价值为 50 000 元。B 企业为上市公司，由于 B 企业的股票持续下跌，其可收回金额估计为 20000 元。B 企业应在期末时计提减值准备 30 000 元，但由于该项投资原有计入资本公积准备项目 5 000 元，则应计入损益的跌价损失为 25000 元。如果以后期间 B 企业的股票市价回升至 35000 元，应冲减已提的减值准备 15000 元，首先转回原计入损益的减值，在本例中应冲减的减值准备增加当期收益。处置长期投资时，或长期投资划转为短期投资时，应同时结转已计提的长期投资减值准备。

（七）投资的划转

短期投资划转为长期投资时，应按成本与市价孰低结转，并按此确定的价值作为长期投资的成本，长期投资成本与短期投资账面余额的差额，冲减短期投资跌价准备；长期投资划转为短期投资时，应按投资成本与账面价值孰低结转，并按此确定的价值作为短期投资的成本，短期投资的成本与长期投资账面价值的差额，确认为当期投资损失。

(八) 投资在财务报告中的披露

按照本准则的要求，企业应在财务报告中披露与投资有关的事项包括：

1. 当期发生的投资净损益，其中重大的投资净损益项目应单独披露。这一披露要求是指，应当在利润表上反映投资收益净额（扣除投资损失），如果企业当期出售子公司等所产生的重大的投资损益，应作为非常项目单独披露。

2. 短期投资、长期债权投资和长期股权投资的期末余额，其中长期股权投资中属于对子公司、合营企业、联营企业投资的部分应单独披露。这一披露要求是指，短期投资、长期债权投资和长期股权投资以及相应的跌价或减值准备的期末余额应在资产负债表上单独反映，其中长期股权投资中对子公司、合营企业、联营企业的投资应在会计报表附注中单独披露。本准则所指的子公司，是指被母公司控制的企业；合营企业，是指按合同规定经营活动由投资双方或若干方共同控制的企业；联营企业，是指投资者对其具有重大影响，但不是投资者的子公司或合营企业的企业。

3. 当年提取的投资损失准备。这一披露要求是指，在会计报表附注中应披露当年计提的短期投资跌价准备和长期投资减值准备的金额。

4. 投资的计价方法。这一披露要求是指，在会计报表附注中应披露投资的计价方法，如短期投资的计价采用成本与市价孰低等。

5. 短期投资的期末市价。这一披露要求是指，应在资产负债表短期投资项目中单独披露，或在会计报表附注中单独披露的短期投资在资产负债表日的市价。

6. 投资总额占净资产的比例。这一披露要求是指，在会计报表附注中，应披露投资企业期末的短期投资和长期投资账面价值合计占该企业净资产的比例。

7. 采用权益法时，投资企业与被投资单位会计政策的重大差异。这一披露要求是指，在会计报表附注中，应披露投资企业与被投资单位会计政策的重大差异，如投资企业的存货计价与被投资单位不同等。

8. 投资变现及投资收益汇回的重大限制。这一披露要求是指，在会计报表附注中应披露投资变现及投资收益汇回的重大限制，如被投资单位在境外，由于境外所在地外汇管制等原因，投资收益的汇回受到限制等。

三、短期投资举例

例1 A企业于1997年2月20日以银行存款购入下列公司的股票作为短期投资：

项 目	股数(股)	每股单价(元)	税费(元)	投资成本(元)
青岛啤酒	10000	7.28	400	73200
一汽金杯	15000	6.05	550	91300
五粮液	12000	59.60	4000	719200
合 计	—	—	—	883700

会计分录如下：

借：短期投资——股票（青岛啤酒） 73200
 短期投资——股票（一汽金杯） 91300

短期投资——股票（五粮液） 719200
 贷：银行存款 883700

例2 上述A企业1997年5月15日以银行存款购入第一百货已宣告但尚未分派现金股利的股票25000股，作为短期投资，每股成交价8.7元，其中，0.2元为已宣告但尚未分派的现金股利（不含税，下同），股权截止日为5月20日。另支付相关税费1100元。A企业于6月26日收到第一百货发放的现金股利。A企业的会计处理如下：

（1）计算投资成本：

成交价（25 000×8.7）	217500
加：税费	1100
减：已宣告现金股利（25 000×0.2）	<u>5000</u>
投资成本	213 600

（2）购入短期投资的会计分录：

借：短期投资——股票（第一百货）	213600
应收股利——第一百货	5000
贷：银行存款	218600

（3）收到现金股利的会计分录：

借：银行存款	5 000
贷：应收股利	5 000

例3 一汽金杯公司1997年5月4日宣告于6月10日发放股利，每10股派2股股票股利，每股派0.1元的现金股利，其他资料如例1和例2。A企业的会计处理如下：

（1）收到现金股利时：

借：银行存款（15 000×0.1）	1500
贷：短期投资——股票（一汽金杯）	1500

（2）分派的股票股利，A企业不作分录，只作备查登记，登记增加一汽金杯股票3000股，由股票股利所得。取得股利后的每股成本为4.99元（91300 - 1500）÷（15 000 + 3 000）。

（3）1997年5月31日A企业“短期投资”科目的账面余额如下：

项 目	股数（股）	账面余额（元）
青岛啤酒	10 000	73 200
一汽金杯	18 000	89 800
五粮液	12 000	719 200
第一百货	25 000	213 600
合 计	—	1 095 800

例4 上述A企业1997年6月1日购入B企业1996年1月1日发行的三年期债券作为短期投资，该债券面值总额为300000元，年利率9%，A企业按355000元的价格购入，另支付税费等相关费用1500元，该债券利息到期与本金一起偿还。同时，A企业又购入C企业债券作为短期投资，该债券面值总额为200000元，年利率8%，A企业按254000元的价格购入，另支付税费等相关费用1000元，该债券利息到期与本金一起偿还。A企业作如下会计处理：

(1) 计算投资成本：

	B 企业债券	C 企业债券
债券购入价格	355 000	254 000
加：税费	<u>1 500</u>	<u>1 000</u>
投资成本	356 500	255 000

(2) 会计分录：

借：短期投资——B 企业债券	356 500
短期投资——C 企业债券	255 000
贷：银行存款	611 500

例 5 上述 A 企业 1997 年 6 月 20 日出售一汽金杯股份 5 000 股，每股出售价格 6.10 元，扣除相关税费 200 元，实际所得出售价格 30 300 元。A 企业的会计处理如下：

(1) 出售一汽金杯股票的成本 = $4.99 \times 5\ 000 = 24\ 950$ (元)：

借：银行存款	30 300
贷：短期投资——股票（一汽金杯）	24 950
投资收益——出售短期股票	5 350

(2) A 企业 1997 年 6 月 30 日“短期投资”科目的账面余额如下：

项 目	股数 (股)	账面余额 (元)
青岛啤酒	10 000	73 200
一汽金杯	13 000	64 850
五粮液	12 000	719 200
第一百货	25 000	213 600
B 企业债券	—	356 500
C 企业债券	—	255 000
合 计	—	1682 350

例 6 A 企业短期投资按成本与市价孰低计价，其 1997 年 6 月 30 日短期投资成本与市价金额如下：

项 目	1997 年 6 月 30 日		
	成本	市价	预计跌价 (损)
短期投资—股票：			
益青岛啤酒	73 200	70 000	(3 200)
一汽金杯	64 850	65 000	150
五粮液	719 200	705 000	(14 200)
第一百货	213 600	215 000	1400
小 计	1070 850	1055 000	(15 850)
短期投资—债券：			
B 企业债券	356 500	350 000	(6 500)
C 企业债券	255 000	260 000	5 000
小 计	611 500	610 000	(1500)
合 计	1682 350	1665 000	(17 350)

A 企业分别按单项投资、投资类别、投资总体计提跌价损失准备

(1) 按单项投资计提:

应提跌价准备 = 3 200 + 14 200 + 6 500 = 23 900 (元)

借: 投资收益——短期投资跌价准备	23 900
贷: 短期投资跌价准备——青岛啤酒	3 200
短期投资跌价准备——五粮液	14 200
短期投资跌价准备——B 企业债券	6 500

A 企业 1997 年 6 月 30 日“短期投资”账面价值(元):

1997 年 6 月 30 日“短期投资”科目账面余额 1682 350

减: 短期投资跌价准备	<u>23 900</u>
短期投资账面价值	1658 450

(2) 按投资类别计提:

股票投资应
提跌价准备 = 1 070 850 - 1055 000 = 15 850 (元)

债券投资应提跌价准备 = 611 500 - 610 000 = 1500 (元)

借: 投资收益——短期投资跌价准备	17 350
贷: 短期投资跌价准备——股票	15 850
短期投资跌价准备——债券	1500

A 企业 1997 年 6 月 30 日“短期投资”账面价值(元):

1997 年 6 月 30 日“短期投资”科目账面余额 1682 350

减: 短期投资跌价准备	<u>17 350</u>
短期投资账面价值	1665 000

(3) 按投资总体计提:

应提跌价准备 = 1682 350 - 1665 000 = 17 350 (元)

借: 投资收益——短期投资跌价准备	17 350
贷: 短期投资跌价准备	17 350

A 企业 1997 年 6 月 30 日“短期投资”账面价值(元):

1997 年 6 月 30 日“短期投资”科目账面余额 1682 350

减: 短期投资跌价准备	<u>17 350</u>
短期投资账面价值	1665 000

例 7 上述 A 企业 1997 年 8 月 5 日出售青岛啤酒全部股份, 所得净收入(扣除相关税费) 72 000 元。假设 A 企业按单项投资计提跌价损失准备, 则 A 企业作如下会计处理:

借: 银行存款	72 000
短期投资跌价准备——青岛啤酒	3 200
贷: 短期投资——股票(青岛啤酒)	73 200
投资收益——出售短期股票	2 000

例 8 上述 A 企业 1997 年 12 月 31 日按成本与市价孰低计价, 其成本与市价有关资料如下页表。

A 企业分别按单项投资、投资类别、投资总体计提跌价损失准备

(1) 按单项投资计提:

借: 短期投资跌价准备——五粮液	14 200
贷: 投资收益——短期投资跌价准备	14 200

借：投资收益——短期投资跌价准备 18 600
 贷：短期投资跌价准备——第一百货 13 600
 短期投资跌价准备——B 企业债券 5 000
 (11 500—6 500)

项 目	1997 年 12 月 31 日		
	成本	市价	预计跌价 (损) 益
短期投资—股票：			
一汽金杯	64 850	66 000	1150
五粮液	719 200	750 000	30 800
第一百货	213 600	200 000	(13 600)
小 计	997 650	1016 000	18 350
短期投资—债券：			
B 企业债券	356 500	345 000	(11 500)
C 企业债券	255 000	260 000	5 000
小 计	611 500	605 000	(6 500)
合 计	1609 150	1621 000	11 850

A 企业 1997 年 12 月 31 日 “ 短期投资 ” 账面价值 (元) ：
 1997 年 12 月 31 日 “ 短期投资 ” 科目账面余额 1609 150
 减：短期投资跌价准备 25 100 (注)
 短期投资账面价值 1584 050
 (注： 23 900 - 3 200 - 14 200 + 13 600 + 5 000 = 25 100 元)

(2) 按投资类别计提：
 股票投资市价高于成本 = 1016 000 - 997 650 = 18 350 (元)
 债券投资应提跌价准备 = (611 500 - 605 000) - 1500
 = 5 000 (元)

由于短期股票投资的市价已恢复，市价高于成本 18 350 元，A 企业应在已计提的跌价准备的范围内冲回。

借：短期投资跌价准备——股票 15 850
 贷：投资收益——短期投资跌价准备 15 850

由于短期债券投资的市价仍然继续下降，应补提跌价准备 5 000 元，以保持债券投资跌价准备账面余额为 6 500 元。

借：投资收益——短期投资跌价准备 5 000
 贷：短期投资跌价准备——债券 5 000

A 企业 1997 年 12 月 31 日 “ 短期投资 ” 账面价值 (元) ：
 1997 年 12 月 31 日 “ 短期投资 ” 科目账面余额 1609 150
 减：短期投资跌价准备 6 500 (注)
 短期投资账面价值 1602 650
 (注： (15 850 - 15 850) + (1500 + 5 000) = 6 500 元)

(3) 按投资总体计提：
 短期投资市价高于成本 = 1621 000 - 1609 150 = 11 850 (元) ，表明短期投资市价已经恢复，由于 A 企业已计提跌价准备 17 350 元，A 企业应在 17

350 元的范围内冲回已提的跌价准备

借：短期投资跌价准备 17 350
 贷：投资收益——短期投资跌价准备 17 350
 A 企业 1997 年 12 月 31 日“短期投资”账面价值（元）：
 1997 年 12 月 31 日“短期投资”科目账面余额 1609 150
 减：短期投资跌价准备（17 350 - 17 350） 0
 短期投资账面价值 1609 150

例 9 假如上述 A 企业 1997 年 12 月 31 日短期投资成本与市价资料如下表：

项 目	1997 年 12 月 31 日		
	成本	市价	预计跌价（损）益
短期投资—股票：			
一汽金杯	64 850	66 000	1150
五粮液	719 200	720 000	800
第一百货	213 600	200 000	(13 600)
小 计	997 650	986 000	(11 650)
短期投资—债券：			
B 企业债券	356 500	355 000	(1500)
C 企业债券	255 000	254 000	(1000)
小 计	611 500	609 000	(2 500)
合 计	1609 150	1595 000	(14 150)

A 企业分别按单项投资、投资类别、投资总体计提跌价损失准备

(1) 按单项投资计提：

借：短期投资跌价准备——五粮液 14 200
 贷：投资收益——短期投资跌价准备 14 200
 借：投资收益——短期投资跌价准备 13 600
 贷：短期投资跌价准备——第一百货 13 600
 借：短期投资跌价准备——B 企业债券 5 000
 贷：投资收益——短期投资跌价准备 5 000
 (6 500—1500)

借：投资收益——短期投资跌价准备 1000
 贷：短期投资跌价准备——C 企业债券 1000

A 企业 1997 年 12 月 31 日“短期投资”账面价值（元）：
 1997 年 12 月 31 日“短期投资”科目账面余额 1609 150
 减：短期投资跌价准备 16 100（注）
 短期投资账面价值 1593 050

（注：23 900 - 3 200 - 14 200 + 13 600 - 5 000 + 1000 = 16 100 元）

(2) 按投资类别计提：

股票投资应
 提跌价准备 = (997 650 - 986 000) - 15 850 = - 4 200 (元)

债券投资应
 提跌价准备 = (611 500 - 609 000) - 1 500 = 1 000 (元)

借：短期投资跌价准备——股票	4 200
贷：投资收益——短期投资跌价准备	4 200
借：投资收益——短期投资跌价准备	1000
贷：短期投资跌价准备——债券	1000

A 企业 1997 年 12 月 31 日“短期投资”账面价值（元）：
 1997 年 12 月 31 日“短期投资”科目账面余额 1609 150
 减：短期投资跌价准备 14 150（注）
 短期投资账面价值 1595 000

（注：15 850 - 4 200 + 1500 + 1000 = 14 150 元）

（3）按投资总体计提：

应提跌价准备 = (1 609 150 - 1 595 000) - 17 350 = - 3 200（元）
 借：短期投资跌价准备 3 200
 贷：投资收益——短期投资跌价准备 3 200

A 企业 1997 年 12 月 31 日“短期投资”账面价值（元）：
 1997 年 12 月 31 日“短期投资”科目账面余额 1609 150
 减：短期投资跌价准备（17 350 - 3 200） 14 150
 短期投资账面价值 1595 000

四、长期债券投资举例

例 10 Y 企业 1995 年 1 月 3 日购入 B 企业 1995 年 1 月 1 日发行的五年期债券，票面利率 12%，债券面值 1000 元，企业按 1050 元的价格购入 80 张，另支付有关税费 400 元，该债券每年付息一次，最后一年还本金并付最后一次利息。假设 Y 企业按年计算利息，Y 企业计提利息并分别按实际利率法和直线法摊销溢价的会计处理如下：

（1）投资时：

投资成本（80 × 1050）	84 000
减：债券面值（80 × 1 000）	<u>80 000</u>
债券溢价	4 000

（2）购入债券时的会计分录：

借：长期债权投资——债券投资（面值）	80 000
长期债权投资——债券投资（溢价）	4 000
投资收益——长期债券费用摊销	400
贷：银行存款	84 400

（3）年度终了计算利息并摊销溢价：

按实际利率法计算：

实际利率法在计算实际利率时，如为分期收取利息，到期一次收回本金和最后一期利息的，应当根据“债券面值 + 债券溢价（或减去债券折价） = 债券到期应收本金的贴现值 + 各期收取的债券利息的贴现值”，并采用“插入法”计算得出。

根据上述公式，先按 10% 的利率测试：

$80\ 000 \times 0.620921 + 9\ 600 \times 3.790787 = 86065 > 84\ 000$ （注 1）（注 1：0.620921 是根据“期终 1 元的现值表”查得的 5 年后收取的 1 元按 10% 利率贴现的贴现值；3.790787 是根据“年金 1 元的现值表”查得的 5 年中每年收取的 1 元按 10% 的利率贴现的贴现值。）

再按 11% 的利率测试：

$$80\ 000 \times 0.593451 + 9\ 600 \times 3.695897 = 82\ 957 < 84\ 000$$

(注 2) (注 2：0.593451 是根据“期终 1 元的现值表”查得的 5 年后收取的 1 元按 11% 利率贴现的贴现值；3.695897 是根据“年金 1 元的现值表”查得的 5 年中每年收取的 1 元按 11% 的利率贴现的贴现值。)

$$\text{根据插入法计算实际利率} = 10\% + (11\% - 10\%) \times (86\ 065 - 84\ 000) \div (86\ 065 - 82\ 957) = 10.66\%$$

债券溢折价摊销表

(实际利率法)

单位：元

计息日期	应收利息	利息收入	溢价摊销	未摊销溢价	面值和未摊销溢价之和
	1=面值×票面利率	2=上一期 5×实际利率	3=1-2	4=上一期 4-3	5=上一期 5-3
1995.1				4000	84000
1995.12	9 600	8 954	646	3 354	83 354
1996.12	9 600	8 886	714	2 640	82 640
1997.12	9 600	8 809	791	1849	81 849
1998.12	9 600	8 725	875	974	80 974
1999.12	9 600	8 626 (注)	974	0	80 000
合计	48 000	44 000	4 000	—	—

注：按照上述公式计算的金额应为 8 632 元 (80 974 × 10.66%)，差额 6 元 (8 632 - 8 626)，这是由于计算时小数点保留位数造成的，在最后一期调整。

各年会计分录如下：

1995 年 12 月 31 日：

借：应收利息 9 600
 贷：投资收益——债券利息收入 8 954
 长期债权投资——债券投资 (溢价) 646

1996 年 12 月 31 日：

借：应收利息 9 600
 贷：投资收益——债券利息收入 8 886
 长期债权投资——债券投资 (溢价) 714

1997 年 12 月 31 日：

借：应收利息 9 600
 贷：投资收益——债券利息收入 8 809
 长期债权投资——债券投资 (溢价) 791

1998 年 12 月 31 日：

借：应收利息 9 600
 贷：投资收益——债券利息收入 8 725
 长期债权投资——债券投资 (溢价) 875

1999 年 12 月 31 日：

借：应收利息 9 600
 贷：投资收益——债券利息收入 8 626
 长期债权投资——债券投资 (溢价) 974

按直线法计算：

会计分录如下（每年相同）：

借：应收利息	9 600
贷：投资收益——债券利息收入	8 800
长期债权投资——债券投资（溢价）	800
（4）各年收到债券利息（除最后一次付息外）：	
借：银行存款	9 600
贷：应收利息	9 600
（5）到期还本并收到最后一次利息：	
借：银行存款	89 600
贷：长期债权投资——债券投资（面值）	80 000
应收利息	9 600

债券溢折价摊销表

（直线法）

单位：元

计息日期	应收利息 1=面值×票面利率	利息收入 2=1-3	溢价摊销 3（注）	未摊销溢价 4=上一期 4-3	面值和未摊销溢价之和 5=上一期 5-3
1995.1				4000	84000
1995.12	9 600	8 800	800	3 200	83 200
1996.12	9 600	8 800	800	2 400	82 400
1997.12	9 600	8 800	800	1600	81 600
1998.12	9 600	8 800	800	800	80 800
1999.12	9 600	8 800	800	0	80 000
合计	48 000	44 000	4 000	—	—

注：3= 4 000 ÷ 5

五、长期股权投资举例

（一）成本法

例 11B企业1996年4月2日购入C公司股份50 000股，每股价格12.12元，另支付相关税费3 200元，B企业购入C公司股份占C公司有表决权资本的3%，并准备长期持有。C公司于1996年5月2日宣告分派1995年度的现金股利，每股0.2元。B企业的会计处理如下：

（1）计算投资成本：

成交价（50 000 × 12.12）	606 000
加：税费	<u>3 200</u>
投资成本	609 200

（2）购入时的会计分录：

借：长期股权投资——C公司	609 200
贷：银行存款	609 200

（3）C公司宣告分派股利

借：应收股利	10 000
--------	--------

(50 000 × 0.2)

贷：长期股权投资——C 公司 10 000 (注)

(注：在我国，当年实现的盈余一般于下年度一次发放股利。本例中，B 企业 1996 年 4 月 2 日购入 C 公司股票，C 公司于 5 月 2 日宣告分派 1995 年度的现金股利，这部分股利实质上是由投资以前年度的盈余分配得来的，故不作为当期的投资收益，而应当冲减投资成本。)

例 12 假设 C 公司 1997 年 4 月 25 日宣告以 3 月 1 日为基准日，分派每股现金股利 2.5 元，如果 C 公司 1996 年度每股盈余 2 元，其他资料如例 11，则 B 企业的会计处理如下：

$$(1) \text{ 股票应享有的每股盈余} = \frac{\text{B 企业 1996 年度所持 1996 年度每股盈余 2 元} \times \text{当年投资持有月份(9)}}{\text{全年月份(12)}} = 1.5 (\text{元}) \text{ (注)}$$

(注：长期股票投资采用成本法核算，应以被投资单位宣告分配的利润或现金股利时，确认为当期投资收益。但在本例中，所分派的现金股利超过当年每股盈余，其超过部分视为清算股利，作为投资成本的收回，冲减投资成本，而不确认为投资收益。)

$$(2) \text{ C 公司分派现金股利应冲减的投资成本} = (2.5 - 1.5) \times 50000 = 50000 (\text{元})$$

$$(3) \text{ 投资收益} = 1.5 \times 50 000 = 75 000 (\text{元})$$

(4) 会计分录：

借：应收股利——C 公司	125 000	
	(2.5 × 50 000)	
贷：长期股权投资——C 公司	50 000	
投资收益——股利收入	75 000	

(二) 权益法

例 13 A 企业于 1996 年 4 月 1 日以 480 000 元投资 B 企业普通股，占 B 企业普通股的 20%，B 企业 1996 年度所有者权益变动如下 (单位：元)：

日 期	项 目	金 额
1996 年 1 月 1 日	股本	900 000
	资本公积—资本溢价	100 000
	盈余公积	400 000
	未分配利润	100 000
3 月 20 日	分派现金股利	100 000
8 月 1 日	现金增资	200 000
12 月 31 日	全年净利润	400 000
	其中：1—3 月份净利润	100 000
1996 年 12 月 31 日	所有者权益合计	2 000 000

A 企业按权益法核算对 B 企业的投资

$$(1) \text{ 投资时 B 企业所有者权益} = 900 000 + 100 000 + 400 000 + 100 000 - 100 000 + 100 000 = 1500 000 (\text{元})$$

$$(2) \text{ A 企业应享有 B 企业所有者权益的份额} = 1500 000 \times 20\% = 300 000 (\text{元})$$

$$\begin{aligned}
 (3) \quad & \text{投资成本与应享有B企业} \\
 & \text{所有者权益份额的差额} = 480\,000 - 300\,000 \\
 & = 180\,000 \text{ (元)}
 \end{aligned}$$

(4) 会计分录：

借：长期股权投资——B企业（投资成本） 480 000
 贷：银行存款 480 000

借：长期股权投资——B企业（股权投资差额） 180 000
 贷：长期股权投资——B企业（投资成本） 180 000

(5) 上述股权投资差额假设按 10 年摊销，每年摊销 18 000 元，1996 年应摊销 13 500 元：

借：投资收益——股权投资差额摊销 13 500
 贷：长期股权投资——B企业（股权投资差额） 13 500

例 14 X 企业 1995 年 1 月 2 日向 H 企业投出如下资产（单位：元）：

项目	原始价值	累计折旧	公允价值
机床	500 000	150 000	400 000
汽车	450 000	50 000	420 000
土地使用权	150 000	—	150 000
合计	1100 000	200 000	970 000

X 企业的投资占 H 企业有表决权资本的 70%，其投资成本与应享有 H 企业所有者权益份额相等。1995 年 H 企业全年实现净利润 550 000 元；1996 年 2 月份宣告分派现金股利 350 000 元；1996 年 H 企业全年净亏损 2 100 000 元；1997 年 H 企业全年实现净利润 850 000 元。根据资料，X 企业的会计处理如下：

(1) 投资时：

借：长期股权投资——H 企业（投资成本） 970 000
 累计折旧 200 000
 贷：固定资产 950 000
 无形资产——土地使用权 150 000
 资本公积——股权投资准备 46 900
 递延税款 23 100

(2) 1995 年 12 月 31 日：

借：长期股权投资——H 企业（损益调整） 385 000
 (550 000 × 70%)

贷：投资收益——股权投资收益 385 000

(3) 1995 年末“长期股权投资——H 企业”科目的账面余额 = 970 000 + 385 000 = 1 355 000 (元)。

(4) 1996 年宣告分派股利：

借：应收股利——H 企业 245 000

(350 000 × 70%)

贷：长期股权投资——H 企业（损益调整） 245 000

宣告分派股利后“长期股权投资——H 企业”科目的账面余额=1355 000-245 000= 1110 000（元）

（5）1996 年 12 月 31 日：

可减少“长期股权投资——H 企业”账面价值的金额为

1110 000（注）

借：投资收益——股权投资损失 1110 000

贷：长期股权投资——H 企业（损益调整）

1110 000

（注：通常情况下，长期股权投资的账面价值减记至零为限。备查登记中应当记录未减记长期股权投资的金额为 360 000 元（2 100 000 × 70% - 1110 000）。）

（6）1996 年 12 月 31 日“长期股权投资——H 企业”科目的账面余额为零。

（7）1997 年 12 月 31 日：

可恢复“长期股权投资——H 企业”科目账面价值= 850 000 × 70% - 360 000= 235 000（元）

借：长期股权投资——H 企业（损益调整） 235 000

贷：投资收益——股权投资收益 235 000

例 15 A 企业于 1997 年 1 月 2 日以 520 000 元购入 B 企业实际发行在外股数的 10%，另支付 2 000 元税费等相关费用，A 企业采用成本法核算此项投资。1997 年 5 月 2 日 B 企业宣告分派现金股利。A 企业可获得现金股利 40 000 元。1997 年 7 月 2 日 A 企业再以 1800 000 元购入 B 企业实际发行在外股数的 25%，另支付 9 000 元税费等相关费用。至此持股比例达 35%，改用权益法核算此项投资。

如果 1997 年 1 月 1 日 B 企业所有者权益合计为 4 500 000 元，分派的现金股利为 400 000 元；1997 年度净利润为 600 000 元，其中，1—6 月份实现净利润为 300 000 元。A 企业的会计处理如下：

（1）1997 年投资时：

借：长期股权投资——B 企业（投资成本） 522 000
(520 000+2 000)

贷：银行存款 522 000

（2）1997 年宣告分派股利：

借：应收股利 40 000

贷：长期股权投资——B 企业（投资成本） 40 000

（3）1997 年再次投资时：

借：长期股权投资——B 企业（投资成本） 1809 000
(1800 000+ 9 000)

贷：银行存款 1809 000

（4）计算股权投资差额：

股权投资差额= (522 000+ 1809 000- 40 000) - (4 500 000
+300 000-400 000) × 35%
=2 291 000-1540 000

=751 000 (元)

会计分录如下：

借：长期股权投资——B企业（股权投资差额） 751 000
贷：长期股权投资——B企业（投资成本） 751 000

假设股权投资差额按10年摊销，每年摊销75 100元，1997年应摊销37 550元。

借：投资收益——股权投资差额摊销 37 550
贷：长期股权投资——B企业（股权投资差额） 37 550

(5) 计算1997年投资收益：

1997年应享有的投资收益=300 000×10%+ 300 000×35%
=135 000 (元)

借：长期股权投资——B企业（损益调整） 135 000
贷：投资收益——股权投资收益 135 000

六、长期投资减值

例16 A企业1997年1月1日对B企业长期股权投资的帐面价值为450 000元，A企业持有B企业的股份为75 000股，并按权益法核算该项长期股权投资。同年7月5日，由于B企业所在地区发生洪水，企业被冲毁，大部分资产已损失，并难有恢复的可能，使其股票市价下跌为每股2元。A企业提取该项投资的减值准备的会计处理如下：

应提减值准备=450 000-2×75 000=300 000 (元)

借：投资收益——长期投资减值准备 300 000
贷：长期投资减值准备——B企业 300 000

七、投资的划转

例17 A企业“长期股权投资——K企业”科目的账面余额78 000元，计提跌价损失准备20 000元，A企业对K企业的股权投资按成本法核算。由于A企业急需现金用于生产经营周转，故打算出售K企业的股份，但在1997年12月31日尚未找到买主，则A企业在编制1997年度会计报表时，将该项投资转为短期投资。A企业的会计处理如下：

借：短期投资——股票（K企业） 58 000
长期投资减值准备——K企业 20 000
贷：长期股权投资——K企业 78 000

八、投资的处置

例18 B企业1996年以固定资产向C企业投资，投资成本为35 000元，投资成本超过投出资产账面价值的差额5 000元，计入资本公积3 350元，计入递延税款贷方1 650元。1997年，B企业出售该项投资，出售所得收入45 000元。假设所得税率为33%。B企业的会计处理如下：

借：银行存款 45 000
贷：长期股权投资——C企业 35 000
投资收益——股权出售收益 10 000

应交所得税=[45 000-(35 000-5 000)]×33%=4 950 (元)

应计入损益的所得税费用=10 000 × 33%=3 300 (元)

借：所得税	3 300
递延税款	1650
贷：应交税金——应交所得税	4 950
借：资本公积——股权投资准备	3 350
贷：资本公积——其他资本公积转入	3 350

《企业会计准则——投资》

讲 解

《企业会计准则——投资》(以下简称本准则)已于1998年6月24日公布,并将于1999年1月1日起在上市公司范围内施行。本准则的发布实施,为规范会计信息披露,提高会计信息的有用性,推动证券市场的发展具有重要意义。

一、本准则的制定背景

企业除了从事日常生产经营活动以外,投资也是其重要的活动。企业日常生产经营活动是其主要从事的业务,是为企业的生存和发展必须经营的业务,如工业企业从事工业加工生产是其主要从事的业务,是其经营活动的主要内容,也是企业赖以生存和发展的基础。企业的投资活动是为了更好地,或为了维持或扩大经营活动所作的必要补充,通过投资活动所获得的利益(包括股利和利息的获得,取得对另一企业的控制权等),以达到日常生产经营活动所不能达到的效果,为扩大再生产提供资金或其他方面的条件。

随着我国经济的发展和证券市场的开放,多元化的投资渠道为企业提供了投资的环境和投资方向。同时,税法也对投资所产生的利益提出了纳税的要求。

从近几年上市公司的实际情况看,有些上市公司在其主要经营的业务发生困难时,经常利用出售或购买股权投资等,产生投资收益,从而使某一年度的利润达到预计的利润,并达到配股的要求。但是,投资收益是否能够确认为收益,计入利润表,应根据实际的交易或事项的具体情况而定,而原有会计制度对投资的会计核算规定得较粗。在这种情况下,规范投资会计核算和相关信息的披露,提到了议事日程。

1993年财政部决定立项,制定投资的具体会计准则,并相应成立了项目组,着手研究制定相关准则,于1995年完成征求意见稿,经过多次讨论和征求意见,于1998年6月完成,并正式对外公布。

二、本准则的范围

财务会计中的投资有广义和狭义之分,广义的投资包括权益性投资、债权性投资、期货投资、房地产投资、固定资产投资、存货投资等等。广义的投资基本上可以分为两大类,一类是对内投资,如固定资产投资、存货投资等;另一类是对外投资,如权益性投资等。狭义的投资一般仅包括对外投资,如权益性投资、债权性投资,而不包括对内投资。本准则所指的投资,仅指狭义投资中的权益性投资和债权性投资,即除了不包括固定资产投资、存货投资等对内投资外,还不包括以下各项:

- (一) 外币投资的折算。
- (二) 证券经营业务,主要指证券企业以及专门从事证券经营业务的其他企业,对证券投资的核算。
- (三) 合并会计报表。
- (四) 企业合并。
- (五) 房地产投资。
- (六) 期货投资。

(七) 债务重组时债权人将债权转为股权或债权投资。在债务重组的情况下，债权人将债权转为股权或债权投资，其会计处理按照《企业会计准则——债务重组》的规定执行。但债权人将债权转为股权或债权投资后的会计处理，应按本准则有关短期投资或长期投资的规定执行。

上述这些不包括在投资范围内的事项，由于其特殊性，已在或有待于在其他相关准则或制度中规定。

本准则中投资的范围与现金流量表准则中投资活动的范围不同。现金流量表中的投资范围比本准则的投资范围大，它除了包括本准则中的投资外，还包括企业对长期资产的投资，如购置固定资产、无形资产等。

三、投资的定义

《国际会计准则第 25 号——投资会计》将投资定义为：“投资，指企业为通过分配（如利息、使用费、股利和租金）来增加财富；为资本增值或通过贸易关系，而给投资企业带来其他利益而持有的资产。《国际会计准则第 2 号——存货》中所定义的存货不是投资；《国际会计准则第 16 号——固定资产》中所定义的固定资产（房地产投资除外）不是投资”。国际会计准则对投资的定义先提供一个大的概念，然后在大概概念的框架下再剔除诸如存货、固定资产等虽然符合定义，但国际会计准则认为不是投资的部分。本准则将投资定义为：“企业为通过分配来增加财富，或为谋求其他利益，而将资产让渡给其他单位所获得的另一项资产”。从本准则对投资的定义可见，投资具有以下特点：

1. 投资是以让渡其他资产而换取的另一项资产，如支付现金以购买债券、以固定资产向其他单位投资以取得其他单位的股权等（不包括以让渡一项股权换取另一项股权，下同），即企业将所拥有的现金、固定资产等让渡给其他单位使用，以换取债权投资或股权投资。这项资产与其他资产一样，能为投资者带来未来的经济利益，这种经济利益是指能直接或间接地增加流入企业的现金或现金等价物的能力。

2. 投资所流入的经济利益，与其他资产为企业带来的经济利益在形式上有所不同。企业所拥有和控制的除投资以外的其他资产，通常能为企业带来直接的经济利益，如商业企业的库存商品是为转售而储备的，对这些存货的出售可以直接为企业带来经济利益；又如，工业生产企业所拥有的为生产产品而持有的固定资产，是企业生产产品不可或缺的一部分，其为企业带来直接的经济利益不很直观，需通过其生产的产品创造的经济利益得到体现，但这种经济利益的流入是企业本身经营所产生的，从这个意义上看，也属于能为企业带来直接的经济利益。而投资通常是将企业的部分资产转让给其他单位使用，通过其他单位使用投资者投入的资产创造的效益后分配取得的，或者通过投资改善贸易关系等从而达到获取利益的目的。

3. 某些投资，如在证券市场上进行短期性质的股票或债券的买卖，这种投资实际上是将现金投入证券交易所（或证券交易代理机构），通过证券的买卖获取收益。这种收益实际上是对购买证券的投资者投入的所有现金的再次分配的结果，以使资本增值。这里的资本增值主要是指通过证券市场买卖证券所取得的高于原投入资金的增值部分，即价差收入。

四、投资的分类

对投资进行适当的分类，是确定投资会计核算方法和如何在会计报表中列示的前提。按照不同的标准，投资有各种不同的分类，主要有按照投资性质分类、按照投资对象的变现能力和按照投资目的分类等几种。

（一）按照投资性质的分类

按照投资性质分类，可以分为权益性投资、债权性投资、混合性投资等。

1. 权益性投资，是指为获取另一企业的权益或净资产所作的投资。这种投资的目的是为了获得另一企业的控制权，或实施对另一企业的重大影响，或为其他目的而进行的。如对另一个企业的普通股股票投资，属于权益性投资。

2. 债权性投资，是指为取得债权所作的投资。这种投资的目的是为了获得另一企业的剩余资产，而是为了获取高于银行存款利率的利息，并保证按期收回本息。如购买公司债券，属于债权性投资。

3. 混合性投资，往往表现为混合性证券投资，是指既有权益性性质，又有债权性性质的投资。如购买另一企业发行的优先股股票、购买可转换公司债券等，属于混合性投资。

（二）按照投资对象的变现能力分类

按照投资对象的变现能力分类，可以分为易于变现和不易变现两类。

1. 易于变现的投资，是指能在证券市场上随时变现的投资。这类投资必须是能够上市交易的股票、债券、期货等。

2. 不易于变现的投资，是指不能轻易在证券市场上变现的投资。这类投资通常不能上市交易，要将所持投资转换为现金并非轻而易举的。

（三）按照投资目的分类

按照投资目的分类，可以分为短期投资和长期投资两类。

1. 短期投资，是指能够随时变现并且持有时间不准备超过一年的投资。这种投资在很大程度上是为了暂时存放剩余资金，并通过这种投资取得高于银行存款利率的利息收入，或价差收入，待需要使用现金时即可兑换成现金，如企业购买的可上市交易的股票和债券。

2. 长期投资，是指短期投资以外的投资。这种投资在很大程度上是为了积累整笔资金，以供特定用途之需，或为了达到控制其他单位或对其他单位实施重大影响，或出于其他长期性质的目的而进行的投资。

按照投资目的分类，是为了确定投资会计核算方法和在资产负债表上的列示。通常情况下，短期投资由于期限较短，并且能够随时变现，在会计核算中采用较为简单的方法，在资产负债表上作为流动资产列示；而长期投资由于期限长、投资金额较大，在会计中采用不同的方法进行核算，在资产负债表上作为长期资产列示。因此，投资按照投资目的分类，在会计核算中具有重要意义。

《国际会计准则第 25 号——投资会计》中要求：在会计报表中划分流动资产和长期资产的企业，应将短期投资列作流动资产，长期投资列作长期资产；在资产负债表中不划分流动资产和长期资产的企业，也应出于计量的目的，对投资的计价按照短期和长期的要求作一区分。

短期和长期投资的划分，不同的国家有不同的标准。在德国、中国香港、

日本和国际会计准则将短期投资都比较严格地限定以一年为标准；但在欧共体、法国和英国对期限的标准并不是很严格，而是更多地考虑企业资产的连续使用；在澳大利亚、加拿大和美国，更多地考虑管理当局意图，而不是持有期限。本准则要求，长短期投资的划分主要依管理当局的意图而定，管理当局意图短期持有的，作为短期投资；长期持有的，作为长期投资。但投资是否作为短期投资，应当符合两个条件：（1）能够在公开市场交易并且有明确市价，例如，各种上市的股票和债券，通常均有明确市价；（2）持有投资作为剩余资金的存放形式，并保持其流动性和获利性，这一条件取决于管理当局的意图。不符合上述条件的投资，作为长期投资。

本准则规定，投资首先按照投资对象的可变现性和投资目的分类，分为短期投资和长期投资。易变现、并且意图短期持有的投资，归为短期投资；不易变现、且意图长期持有的投资，归为长期投资。其次，在短期投资中再按照投资性质分类，分为股票投资、债券投资等；在长期投资中也按照投资性质作进一步的分类，分为长期股权投资、长期债权投资。长期股权投资是指通过投资取得被投资单位的股份；长期债权投资是指通过投资拥有被投资单位的债权。

将投资分为短期投资和长期投资，其目的是通过这种划分将投资进行归类并分别核算；将长期投资划分为长期股权投资和长期债权投资，其目的是为了与会计核算方法相联系，长期股权投资涉及权益性投资问题，在会计核算时根据所拥有的被投资单位的权益份额，分别采用成本法或权益法核算；长期债权投资与长期股权投资的会计核算不同，长期债权投资在会计核算时涉及债权利息的计提和溢折价的摊销等。通过这种划分，可以较清晰地反映企业不同变现能力的投资和对不同性质投资在会计核算中的特殊性。

五、投资成本的确定

投资成本的确定是投资的计量问题，即为取得一项投资发生了多少耗费。投资成本的确定是确定企业为取得一项投资而发生的支出中有多少可以计入投资账户，确认为企业的一项资产，并在资产负债表资产方的相关投资项目中列示。按照历史成本核算原则，企业取得的投资，在取得时应以投资成本计价，投资成本是指为获得一项投资而付出的代价，包括买价和其他相关费用，但在特殊情况下，也可以按照其他合理的方法确定投资成本。

在起草本准则时，如何确定投资成本，讨论较多的主要涉及如下问题：

（一）取得一项投资的同时取得一项债权的处理

企业取得一项投资，实际支付的价款包括两部分，一是为取得投资而支付的购买价格及税金、手续费等相关费用；另一部分是为取得投资而发生的债权支出，即实际支付的价款中包含的已宣告而尚未领取的现金股利或已到期尚未领取的债券的利息。对于为取得投资而支付的购买价格及税金、手续费等相关费用通常应计入投资成本，但对于取得一项投资的同时取得一项债权的处理，有两种观点：

1. 计入投资成本，待实际收到现金股利或利息时，再冲减投资成本。采用这种方法的理由是：第一，核算简单，在取得投资时不需要单独计算已宣告而尚未领取的现金股利或已到期尚未领取的债券的利息，这部分支出构成投资的成本；第二，如果取得一项短期投资，短期投资本身意图是短期持有，

在资产负债表上归为流动资产，而实际支付的价款中包含的已宣告而尚未领取的现金股利或已到期尚未领取的债券的利息也归为流动资产，不会影响会计报表的真实与公允。

2. 不计入投资成本，单独作为应收项目核算，待实际收到现金股利或利息时，冲减应收项目。采用这种方法的理由是：第一，实际支付的价款中包含的已宣告而尚未领取的现金股利或已到期尚未领取的债券的利息，实际上是一笔债权，而不是投资，其性质不同；第二，如果投资成本中包含已宣告而尚未领取的现金股利或已到期尚未领取的债券利息，混淆了投资成本与债权的界限，不符合投资成本的定义；第三，与现行会计制度不一致，导致会计核算的多变。

从理论上讲，上述第二种方法更为可取，因此，本准则采用了第二种方法。

（二）为取得投资而发生的相关费用的处理

从理论上讲，为取得投资而发生的相关费用应构成投资成本的组成部分，因此，本准则规定，应将其计入相关投资的成本。但是，对于取得长期债券投资时支付的税金、手续费等相关费用是否构成投资成本，有两种不同的意见，一种意见认为，相关费用应当直接或分摊计入损益。理由为：长期债券投资与其他投资不同，债券购入时可能发生溢折价，溢折价是购买价格（或发行价格）与债券面值之间的差额，要在债券持有期间内摊销。如果将相关费用计入债券投资成本，在计算债券溢折价时不能反映真正的溢折价，即溢折价中包含购买债券的相关费用，不是真正意义上的溢折价，与溢折价的定义不相符。由于购买时发生了相关费用，即使在按面值购入债券的情况下，也会产生不是溢价的溢价；另一种意见认为，购买债券与购买其他权益性证券相同，其发生的相关费用应计入投资成本。在债券按面值购入的情况下，支付的相关费用，从实际上看，仍然属于溢价购入。从理论上讲，无论哪种投资，都应按取得时的投资成本入账，但为了正确计算债券溢折价，应在计算债券溢折价时，按债券投资成本扣除相关费用后计算。

我们认为，企业取得的长期债券投资所付出的代价应当构成投资成本，但为了真实计算购入债券的溢价或折价，应当在计算溢价或折价时按扣除所支付的相关费用后的金额计算。因此，本准则规定，在计算债券投资溢价或折价时，应扣除所发生的相关费用；同时，又规定对购入长期债券所发生的相关费用计入投资成本，但又采取了重要性原则，即如金额较小，可于购入时一次计入损益；如金额较大，计入投资成本，并单独核算，于债券购入后至到期前的期间内在确认相关债券利息收入时摊销，计入投资收益。未摊销的相关费用，应在“长期债权投资”科目中设置“债券费用”明细科目单独核算。

（三）以放弃非现金资产（不含股权，下同）而取得的长期股权投资的成本确定

这里的非现金资产，是指除了现金、银行存款、其他货币资金、现金等价物以外的资产，包括各种存货、固定资产、无形资产等，但各种待摊销的费用不能作为非现金资产作价投资。以放弃非现金资产取得的长期股权投资，其成本如何确定，有以下两种意见：

1.按公允价值确定。公允价值是指在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或债务清偿的金额。按公允价值确定投资成本的理由是：第一，公允价值体现了一定时间上资产或负债的实际价值，以公允价值计量能够真实反映资产能够给企业带来的经济利益或企业在清偿债务时需要转移的价值。在我国会计实务中，已在一定范围内使用这种计量属性，因而具有实践基础；第二，公允价值定义中的“公平交易”是指交易双方在互相了解的、自由的、不受各方之间任何关系影响的基础上商定条款而形成的交易，公平交易为其确定的价值的公允性提供了前提条件。同时，公允价值的公允性体现于交易双方均为维护自身利益所确定的价值，双方所商定的价值通常是从各自的利益出发协商的结果，一般不会轻易接受不利于自身利益的交易条款。另外，公允价值的公允性还体现于交易双方的自愿性，即交易双方自愿接受的价值；第三，与国际会计惯例接轨。目前，公允价值已被越来越多的国家的会计准则采用，国际会计准则也将其作为一个重要的计量属性运用在各项准则中。针对特殊交易或事项采用公允价值计量，是我国会计准则与国际会计惯例接轨的一个具体体现；第四，公允价值可以表现为多种形式，如可实现净值、重置成本、现行市场价格、评估价值等，本准则采用公允价值意义更大。虽然在目前情况下，我国广大会计人员运用公允价值还存在一定的困难，但可采取一定的措施，以防误用。

2.只按评估确认的价值确定。只按评估确认的价值确定投资成本的理由是：第一，按照我国有关法规规定，国有资产产权变动时需要评估，评估办法有收益现值法、重置成本法、现行市价法等方法，而这些方法本身是公允的，也是公允价值的一种；第二，按照我国现行会计制度规定，国有资产产权变动时，如股份制改组、以非现金资产投资等，按评估确认的价值计量，在实务上具有可操作性；第三，只以评估确认价值计量不违背公允价值的原则。因为，公允价值可以表现为多种形式，如可以采用评估价值、市价等方式确定。只按评估确认的价值确定投资成本，更易为人们所接受，而且与国家相关法规协调一致；第四，在我国，会计制度中从未有公允价值的概念，特别是在我国市场发育还不完善的现阶段，采用公允价值计量不稳妥。

从理论上说，上述第一种意见更合理。在我国，企业会计准则作为一个系统的整体，各个准则之间有着有机的联系，特别是公允价值在有关的准则中会经常出现，虽然评估确认价值是确定公允价值的其中一种方法，但如果在本准则中称为评估确认价值，在其他准则中采用公允价值，则准则之间不易协调，缺乏一致性。另外，随着我国市场经济的进一步发展和会计人员素质的普遍提高，在会计准则中逐渐地采用公允价值，培养公允价值观念，也是十分必要的。目前，使用公允价值这一计量属性存在的难度是客观的，这有待于会计职业队伍的业务素质和专业能力的进一步提高。

值得说明的是，虽然本准则中就如何确定公允价值提供了指南，但由于我国目前市场尚不成熟，不易从市场直接获得公允价值；同时，按照《国有资产评估管理办法》规定，国有资产占有单位在“资产拍卖、转让；企业兼并、出售、联营、股份经营；与外国公司、企业和其他经济组织或者个人开办中外合资经营企业或者中外合作经营企业；企业清算”等，应当进行资产评估。即企业以非现金的资产投资，一般应以所放弃的非现金资产经评估确认的价值作为其投资成本。在目前阶段，公允价值按以下规定确定：

(1)以非现金资产投资，其公允价值即为所放弃非现金资产经评估确认

的价值。

(2) 以非现金资产投资，如果按规定所放弃非现金资产可不予评估的，则公允价值的确定为：如该资产存在活跃市场的，该资产的市价即为其公允价值；如该资产不存在活跃市场但与该资产类似的资产存在活跃市场的，该资产的公允价值应比照相关类似资产的市价确定；如该资产和与该资产类似的资产均不存在活跃市场的，该资产的公允价值按其所产生的未来现金流量以适当的折现率贴现计算的现值确定。

(3) 按照本准则规定，以放弃非现金资产取得的长期股权，其投资成本应当以所放弃非现金资产的公允价值确定；如果所取得的股权投资的公允价值比所放弃非现金资产的公允价值更为清楚，也可以取得股权投资的公允价值确定；如果所放弃非现金资产的公允价值和取得股权投资的公允价值两者均能合理地确定，则应以所放弃非现金资产的公允价值确定股权投资成本。在确定公允价值时，如果所取得的股权投资的公允价值比所放弃非现金资产的公允价值更为清楚，在以取得股权投资的公允价值确定其投资成本时，若被投资单位为股票公开上市公司，该股权的公允价值即为对应的股份的市价总额；若被投资单位为其他企业，该股权的公允价值按评估确认价或双方协议价确定。

(四) 取得投资后投资成本的再确定的处理

投资一般应按取得时的投资成本计量，取得时的投资成本也是投资的历史成本。但在投资持有期间内，如发生下列变化，则投资成本应作调整：

1. 短期投资持有期间获得的现金股利或利润、利息，以及成本法核算的长期股权投资，收到分派的属于投资前被投资单位实现盈余的分配额，冲减投资成本的，则投资成本应按扣除收到的利润或现金股利、利息冲减投资成本后的余额作为新的投资成本。

2. 取得股权投资后，由于增加或减少被投资单位股份，而使原长期股权投资由成本法改为权益法核算，或由权益法改为成本法核算，则按原投资账面价值作为投资成本。这里的账面价值是指投资的账面余额扣除长期投资减值准备后的金额。

3. 权益法核算的长期股权投资，投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额的差额，即股权投资差额作为投资成本的调整，投资成本按调整股权投资差额后的金额确定。

六、以非现金资产投资所确定的公允价值与其账面价值差额的处理

在起草本准则时，以非现金资产投资所确定的公允价值与其账面价值差额如何处理，也是争议较多的问题。主要有以下几种观点：

(一) 作为资本公积处理

企业以非现金资产投资，投出资产的公允价值与其账面价值的差额，于投资时计入资本公积。其理由是：第一，以非现金资产投资，其公允价值与投出资产账面价值的差额是未实现的，在性质上不应确认为任何一种形式的已实现损益（利得）。这项差额实质上是非现金资产的涨价所致，与资产评估增值的性质相同，在性质上属于资本公积；第二，企业与股东之间的交易是不能产生损益的，股东以非现金资产投资是企业与股东之间的交易，产生

的差额不能作为损益处理；第三，我国现行的会计制度也是作资本公积处理。

（二）作为当期损益处理

企业以非现金资产投资，投出资产的公允价值与其账面价值的差额，于投资时直接计入当期损益。其理由是：第一，以放弃非现金资产取得的股权投资，实际上是一项非货币交易，应遵循非货币性交易的会计处理原则；第二，这项非货币交易属于非类似资产的交换，而非类似资产的交换按照非货币性资产交易的会计处理原则，其已完成赚取利润的全过程，从理论上讲，应当于当期确认损益。在采用这种方法下，为了避免由于以非现金资产投资而使企业一次性利润产生较大幅度的变动，可要求在报表内将重大的有关利润作为特殊项目单独反映，并在会计报表附注中加以说明。

（三）分期确认损益

企业以非现金资产投资，投出资产的公允价值与其账面价值的差额，于投资时作为递延投资收益，在投资持有期间内分期摊销，计入各期损益。其理由是：第一，以非现金资产对外投资，所产生的投出资产的公允价值与其账面价值的差额通常比较大，如果直接计入当期损益，会引起当期损益的大幅度波动；第二，以非现金资产投资，没有实际的现金流入，如果当期全部计入损益，在投出资产公允价值大于其账面价值的情况下，企业需要支付所得税，如果该差额较大，企业难以承受所带来的所得税负担。但是持反对意见者认为，企业对外公布的会计信息的目的是为了公允地反映企业当期的成果，不是要让企业的各期业绩形成某一种平稳趋势，并且这部分差额是否需要纳税，由税法规定，会计不需要考虑税的因素。而且从理论上讲，并无充分理由允许这种差额不在当期全部确认，而采用分摊的方法。

（四）分别作为资本公积或损益处理

投出非现金资产的公允价值大于其账面价值的差额计入资本公积；投出非现金资产的公允价值小于其账面价值的差额计入损益。采用这种处理方法的理由是：第一，按照国际会计准则中关于重估价原则，重估价增值作为股东权益的准备项目，重估价减值计入当期损益。这种处理符合谨慎原则。我国对投出的非现金资产的评估，虽然与重估价政策不同，但可以借鉴这种处理方法；第二，我国发布的资产评估会计处理规定也采用这种方法，实施后并未引起大的反响，并且已为大家所接受。但持反对意见者认为，投资作价差额直接计入损益，会引起当期损益产生较大波动，但投出非现金资产的公允价值小于其账面价值的差额计入损益，同样会对经营成果造成较大的波动，谨慎原则并不足以支持这种不对等的处理，而且换出资产的处置利润已经全部实现，不存在任何不确定性。

从理论上讲，上述第一、第二和第四种处理方法均是可行的，但目前比较适合我国实际情况的是第四种方法。理由是：第一，上述第四种方法比较谨慎；第二，与现行会计处理一致。因此，本准则选择了第四种方法，即以放弃非现金资产取得的股权投资，投出资产的公允价值大于其账面价值的差额扣除未来应交所得税后的余额，作为资本公积准备项目；投出非现金资产的公允价值小于其账面价值的差额计入损益。

七、投资的期末计价

投资的期末计价是指期末投资在资产负债表上反映的价值。按照历史成本核算原则，在资产负债表上投资一般应按其账面余额反映，但在某些情况下，应按投资的账面价值反映。这里的“账面余额”是指期末投资账户的实际余额，即投资账户未扣除相关准备之前的余额；“账面价值”是指期末投资账户的实际余额扣除相关准备之后的余额。

（一）短期投资的期末计价

短期投资在持有期间的期末计价方法有以下三种：

1. 成本。以成本计价是指，按投资成本入账后直到出售变现前均不调整短期投资账面价值的方法。按成本计价在投资持有期间内，不确认由于对短期投资进行估价而产生的未实现损益，直到短期投资出售时，才确认损益。这种方法在中国香港及日本允许采用。以成本计价的理论依据为：第一，虽然市价可以反映变现能力，但对于投资者而言，更关心的是投资成本和实际的投资收益，实际的投资收益是投资持有期间的利润或现金股利或利息收入以及处置投资所获得的收入与投资成本的差额；第二，当企业将某一债权性短期投资作为流动资产看待时，根据重要性原则，投资人不必摊销其溢价或折价。由于该项投资的可能持有时间一般不超过一年，债券折价或溢价的摊销对企业报告当期收益总额，即经营成果没有重大影响。当市价波动幅度较小，或短期投资占流动资产的比重不大时，短期投资期末采用成本计价方法是比较合理的。以成本计价，可使会计期间内企业损益计量比较客观、公正，但在资产计价方面则有所欠缺。

2. 市价。按市价计价是指，在每一会计期末编制会计报表时，短期投资账面价值按市价调整，并据此反映于资产负债表上的方法。这种方法在中国香港及国际会计准则中提倡使用。以市价计价的理论依据为：第一，市价代表公允价值，只有市价才是衡量企业实际可用资金的惟一尺度。特别是对于专业性投资公司，由于其投资在总资产中所占比重较大，采用市价计价所提供的财务信息更为有用；第二，企业关心的不是投资项目的成本，而是对他们进行处置时所能得到的现金；第三，投资有别于存货，通常可以不费力的出售，以市价计价可以反映未来的现金流量，而存货在确认销售前通常不宜确认其销售利润；第四，将出售的一项短期投资所得的现金存入银行，与按市价确认的短期投资的价值是相同的，因而应采用市价计价。但是，按市价计价也存有缺陷：首先，证券市场的价格是起伏不定的，且变动频繁而无规则，报表编制日的市价，在一定程度上能说明企业的真实财务状况和经营成果，但并不能真正说明企业短期投资实际拥有的变现能力；其次，采用市价计价，同样会带来未实现损益的会计处理问题，而且会造成企业每期损益随着短期投资市价的变动而上下波动。以市价计价，可使会计期间内企业资产计价较为客观、明确，但在损益计量方面则有所欠缺。

对未实现的损益，会计处理有两种方法：一是将未实现的收益不确认为当期收益，作为所有者权益中不可分配的重估价盈余，损失计入当期损益；一是将未实现的损益均计入当期损益，但会导致与损益确认的实现原则相悖，即收益在实现之前不予确认，而损失则于客观证据表明已发生时予以确认。

3. 成本与市价孰低。按成本与市价孰低计价是指，短期投资的市价在购

买日以后减少时，投资成本也应减少到一个较低的价值所采用的一种计价方法。在具体处理时，当市价低于成本时按市价计价，当市价高于成本时则按成本计价，这种方法在加拿大、德国、中国台湾、中国香港、法国、国际会计准则等多数国家、地区或组织采用。采用成本与市价孰低计价的理论依据为：第一，短期投资作为现金的后备来源，当市价低于成本时，表明投资者不能按投入的成本转换为现金，投资损失已经发生，应当在发生跌价的当期确认损失，而不应等到出售时再予入账；第二，由于证券市场价格的频繁变动且不规则，短期投资采用成本与市价孰低计价，虽然只承认市价下跌，而不承认市价上涨，似乎有矛盾，但却可以使资产负债表与利润表产生稳健的结果，更符合谨慎原则。采用这种方法，在资产负债表中，短期投资以成本与市价较低者列示；在利润表中，市价低于成本的跌价部分的未实现损失列入当期损益。

成本与市价孰低计价的优点在于：第一，符合谨慎原则。采用成本与市价孰低计价，当期市价低于成本的差额确认为损失，计入当期损益，与谨慎原则相符，在损益计量方面较为稳健；第二，在期末资产负债表上短期投资以扣除跌价准备后的账面价值反映，不会高估资产，可使资产计量较为客观、明确。但成本与市价孰低计价也存在其缺点，表现为：会计理论上的不一致，即对于市价低于成本的部分，确认为损失，而对于市价高于成本的部分，则不确认收益。这种处理方法在会计理论上存在着不一致性。

本准则要求短期投资采用成本与市价孰低计价。理由是：第一，在我国，证券市场尚不成熟，短期投资用市价计价不一定能够反映企业短期投资期末时的真正价值；第二，我国资产普遍存在高估现象，采用成本与市价孰低计价，可以避免短期投资高估；第三，采用成本与市价孰低计价比较稳健。在起草本准则时，也有些专家提出可以采用市价法计价，他们认为，从事证券经营业务的企业，由于其从事大量的证券经营，以市价计价可以更恰当地反映证券公司期末时的证券价值。但考虑到本准则未包括证券经营业务，对一般企业的短期投资以采用成本与市价孰低计价为宜。

在具体运用成本与市价孰低计价时，有的专家建议采用可变现净值或公允价值代替市价。理由是：第一，市价通常是指有价证券的市场价格，即上市证券的市场价格，而可变现净值通常包括非上市证券的价值。企业购入的短期投资有的可能有市价，有的可能没有市价，用可变现净值比市价更恰当。也可用公允价值的概念，因为，公允价值既可以是市价，也可以是可变现净值；第二，国际会计准则正在修改相关的投资会计准则，从目前发布的征求意见稿中了解到，国际会计准则将用公允价值，而不用市价，即国际会计准则更趋向于统一采用公允价值的概念。在我国，公允价值是一个全新的概念，在实务中用得不多，虽然在本准则及债务重组准则中已经采用了公允价值的概念，但具体操作存在一定的困难；另外，市价是公允价值的一种，在有市价的情况下，公允价值即为市价。因此，本准则对短期投资采用成本与市价孰低计价。

在起草本准则时，对于短期投资采用成本与市价孰低计价的情况下，具体应采用哪种方法，我们征求了不少专家的意见，在所收集的专家意见中共同认为，在会计准则中应当说明采用哪种方法，但具体采用哪种方法，有不同认识。有的认为，企业或投资者所关心的是短期投资整体的价值总额，而不是每项个别投资，因为这些投资是作为共同财富的储存形式为企业所持

有，因而，以成本与市价孰低计价的投资是以投资总体为基础，而不以单项投资为基础计价；也有的认为，短期投资采用成本法计价时，是以单项投资为基础，而存货在计提跌价准备时也用单项为基础，既然存货以单项为基础计算，而短期投资同样属于流动资产为什么却要在整体基础上进行比较，谨慎原则的惯例是以单项作为比较基础的。有的认为，在我国，短期投资种类不多，但不同的投资项目具有明显不同的报酬和风险，因此，建议至少按投资类别或总体计提跌价准备，但对于某些重大的投资，应当按单项投资计提。按投资类别或单项投资计提跌价准备，虽然在实务中增加了一定的工作量，但短期投资仍然需要在会计报表附注中披露详细情况，工作量大是不可避免的。在英国和中国香港一般只允许以单项投资为比较基础，国际会计准则为了迎合不同国家的需要，三种方法均可采用。考虑到我国采用成本与市价孰低计价有一个熟悉过程，虽然采用投资总体为基础计提跌价准备可能导致未实现收益与损失互相抵销，但采用投资总体计提跌价准备也已在原有会计核算基础上有了较大的进步。因此，本准则允许企业根据自身情况，分别采用按投资总体、投资类别或单项投资计算并确定计提的跌价损失准备。但如果某项短期投资比较重大（如占整个短期投资 10%及以上），则应按单项投资为基础计算并确定计提的跌价损失准备。

（二）长期债权投资的期末计价

长期债权投资一般按摊余价值或摊余成本计价。债权投资的摊余价值，包括投资成本、应收利息以及债券溢价或折价摊销调整后的金额；分期付息债券的摊余价值即为摊余成本，包括投资成本以及债券溢价或折价摊销调整后的金额。美国 SFAS115 号准则中也采用摊余成本计价，但是规定这类投资只要没有发生永久性价值减值，或投资分类的变化，其账面价值一般不作调整。在我国，长期债权投资期末计价，按以下方法确定：

1. 长期债权投资期末以摊余价值或摊余成本计价。
2. 如果长期债权投资发生价值减损，应当按照账面价值计价，即按摊余价值扣除有关投资减值准备后的余额计价。

（三）长期股权投资的期末计价

长期股权投资的期末计价与损益确认相联系，有关内容将在后面阐述。

八、投资损益的确认和计量

投资损益的确认和计量是投资会计核算的重要组成部分。企业投资的目的是为了获得利益，但什么样的投资利益才能确认为收益，如何确认投资损失，确认多少投资损益，是投资会计需要解决的问题。

（一）短期投资损益的确认

短期投资的损益通常随着短期投资的处置而实现。短期投资通常可以取得股利、利息及处置收益或损失。短期投资取得的股利、利息及处置损益分别按下列办法处理：

1. 短期投资取得时实际支付的价款中包含的已宣告而尚未领取的现金股利，或已到期尚未领取的债券的利息，因属于在购买时暂时垫付的资金，是在投资时所取得的一项债权，因此，在实际收到时冲减已记录的应收股利或

应收利息，不确认为投资收益。

2. 除取得时已记入应收项目的现金股利或利息外，短期投资持有期间所获得的现金股利或利息，是否应确认为投资收益，持有不同的观点。有的认为，短期投资持有期间所获得的除已记入应收项目的现金股利或利息外的现金股利或利息，应按实际收到的金额确认为投资收益。理由是：这部分收到的现金股利和利息是持有期间已实现的利润，应计入当期损益；也有的认为，短期投资持有期间所获得的除已记入应收项目的现金股利或利息外的现金股利或利息，以实际收到时作为投资成本的收回，冲减短期投资的账面价值。理由是：第一，企业本年度购入的短期投资所获得的现金股利或利息，通常是由被投资单位上年度及以前年度实现的损益分配的，是属于投资前被投资单位所产生的损益的分配，应作为投资成本的收回，冲减投资成本；第二，短期投资持有期间较短，通常在一年内即需变现，只有处置短期投资时发生的损益，才是该项投资所真正产生的损益；第三，在短期投资采用成本与市价孰低计价时，短期投资持有期间内获得的现金股利或利息冲减短期投资成本，在市价低于成本的情况下，计算成本与市价孰低时，按短期投资新的账面余额（即冲减后的账面余额）作为新的成本进行比较，相应计提跌价准备也小，这与短期投资持有期间的现金股利和利息确认收益对损益的影响结果是一致的；第四，通常情况下，投资持有期间所获得的现金股利或利息需要确认投资前和投资后，只有投资后所获得的部分才能确认为投资收益。如果短期投资持有期间所获得的现金股利或利息确认为当期投资收益，需要计算投资前和投资后所获得的部分，计算过程较为繁琐。经过比较，本准则规定，短期投资持有期间所获得的现金股利或利息，除取得时已记入应收项目的现金股利或利息外，以实际收到时作为投资成本的收回，冲减短期投资的账面价值。在期末计提短期投资跌价准备时，应以冲减投资成本后的短期投资账面余额作为新的成本，并据以与市价进行比较。

3. 处置短期投资时，在短期投资按单项投资计提跌价准备的情况下，如果处置时同时结转已提的跌价准备，确认投资损益的金额，应为所获得的处置收入与短期投资账面价值的差额；在短期投资按投资类别或投资总体计提跌价准备的情况下，确认投资损益的金额，为所获得的处置收入与短期投资账面余额的差额。如果在处置短期投资时，当初取得短期投资实际支付的价款中所包含的已宣告而尚未领取的现金股利或已到期尚未领取的债券利息未收回的，还应按扣除该部分现金股利或利息后的金额确认为处置损益。

（二）长期债权投资损益的确认

长期债权投资损益包括债权持有期间的利息收入、处置收入与其账面价值的差额等。具体按以下办法处理：

1. 按债权面值取得的投资，在债权持有期间按期计提的利息收入，扣除摊销的计入投资成本的相关费用后的金额，确认为当期投资收益。

2. 溢价或折价取得的债券投资，在债券持有期间按期计提的利息收入，经调整溢价和折价以及摊销的取得时计入投资成本的相关费用后的金额，确认为当期投资收益。

3. 到期收回或未到期提前处置的债权投资，实际取得的价款与其账面价值（包括账面摊余价值或摊余成本、已计入应收利息但尚未收到的分期付息债券利息、以及已计提的减值准备）后的差额，确认为收到或处置当期的收

益或损失。

（三）长期股权投资损益的确认

1. 两种收益观点。长期股权投资收益和损失如何确认，是股权投资会计中的重要问题。长期股权投资有两种收益观点，由此产生两种损益确认方法：

（1）以收到利润或现金股利时确认收益。这种观点认为，股权投资成本是企业取得被投资单位股权时的实际支出，一项投资能够获得多少利益，很大程度上取决于能分回多少利润或现金股利，当处置某项股权投资时，计算该项投资累积获得的收益是实际分回的利润或现金股利，以及处置该项投资时实际收回金额与投资成本的差额的合计。在这种观点下，长期股权投资以投资成本计价，收到利润或现金股利时确认为投资收益。这种方法通常可称为成本法。在这种方法下，期末长期股权投资一般按投资成本计价。采用这种收益观点确认收益，能反映企业实际获得的利润或现金股利的情况。

（2）按所持股权所代表的所有者权益的增减变动确认收益。这种观点认为，股权代表股东应享有或应分担被投资单位的利益或损失，当被投资单位产生利润而增加所有者权益时，投资企业应按投资比例确认投资收益，同时增加投资的账面价值；反之，若被投资单位发生亏损而减少所有者权益时，投资企业应按投资比例计算应分担的份额，确认为投资损失，同时减少投资的账面价值。这种确认损益的方法，通常称为权益法。在这种方法下，期末长期股权投资一般按投资成本及按持股比例计算的应享有投资后被投资单位所有者权益的增减份额计价。

上述两种收益确认观点，在实际运用中还需视投资企业对被投资单位所具有的控制或影响能力而定。在我国，原行业会计制度规定，当投资企业拥有被投资单位 50% 以上股权时采用权益法核算，即意味着当投资企业拥有被投资单位 50% 以下股权时采用成本法核算；外商投资企业会计制度规定，投资企业拥有被投资单位 25% 及以上股权时采用权益法核算；股份有限公司会计制度规定，当投资企业拥有被投资单位 20% 或 20% 以上股权，或虽不足 20% 但有重大影响，应采用权益法核算，投资企业拥有被投资单位 20% 以下股权，或虽拥有 20% 或 20% 以上股权，但不具有重大影响，应采用成本法核算。

长期股权投资什么情况下采用成本法，什么情况下采用权益法核算，投资企业的持股比例是一个重要的因素。在投资持股未达到一定比例的情况下，不可能控制被投资单位，或对被投资单位施加重大影响。但起决定因素的是投资企业是否对被投资单位具有控制能力，或是否能对被投资单位施加重大影响。当投资企业持股比例达到能够控制被投资单位，或能对被投资单位施加重大影响时，长期股权投资才采用权益法核算，否则应采用成本法核算。可见，投资企业对被投资单位实施控制或重大影响，是采用成本法还是采用权益法的前提。

为什么投资企业对被投资单位具有控制，或能够实施重大影响的情况下，长期股权投资需要采用权益法核算？因为：第一，股权代表投资企业对被投资单位所有者权益的要求权，当投资企业能够控制被投资单位，或能对被投资单位实施重大影响时，投资企业可能左右或能够影响被投资单位的经营政策、财务政策、利润分配政策等，亦即当投资企业对被投资单位的净资产提出要求权时，通常可以得到实施。从理论上讲，如果对被投资单位可以

施加重大影响，则其获得投资的未来收益的不确定性要比不能施加重大影响要小，控制比重大影响对获得投资的未来收益的不确定性则更小。采用权益法核算，能够代表这种权益的实施，并表明投资收益是可实现的。第二，权益法强调投资企业与被投资单位之间的经济关系的实质，其处理方法更符合权责发生制原则。因为，投资企业确认投资收益的时点是在被投资单位实现利润时，而不是实际分配股利时。尽管投资企业没有实际收到股利，但被投资单位的所有者权益确实是增加或减少了，按照这一逻辑，当实际收到现金股利时，应该作为投资的部分变现，冲减投资的账面价值。第三，权益法所反映的投资收益更客观真实，不易操纵利润。在投资企业对被投资单位控制或施加重大影响的情况下，投资企业可以根据本单位利润的实现情况而要求被投资单位多分或少分利润，为投资企业操纵利润提供了条件，而权益法则避免了这种情况的发生。

从理论上讲，成本法与权益法的主要差异在于，成本法是将投资企业与被投资单位视为两个独立的法人，两个会计主体，投资企业只在收到利润或现金股利时，或对利润或现金股利的要求权实现时，才确认为投资收益。这种方法与收付实现制相近，收益实现符合谨慎原则；而权益法是将投资企业与被投资单位视为一个经济个体，虽然从法律意义上讲他们是两个法律主体，在损益的确认上采用权责发生制原则。所以，在被投资单位产生损益时，投资企业应相应确认应享有或应分担的份额，作为投资损益。

在具体确定投资持股比例时，为什么以 20% 为界限？因为，通常情况下，20% 的持股比例已经能够对被投资单位实施重大影响，特别在股东分散的情况下，20% 的持股比例在被投资单位中已占有较大股份。但是，20% 的持股比例并不是绝对的，如果两个企业共同投资另一企业，其中一方投资 70%，另一方投资 30%，在这种情况下，由于一方持股 70%，能够控制被投资单位，而另一方持有 30% 股份的企业可能不能对被投资单位施加重大影响。因此，本准则对采用成本法或权益法核算既规定了持股比例，又按实质重于形式的原则，确定了以控制、共同控制或重大影响作为采用成本法或权益法的界限。

2. 成本法。在成本法下，长期股权投资以取得股权时的成本计价，其后，除了投资企业追加投资、收回投资等情形外，长期股权投资的账面价值保持不变。投资企业确认投资收益，仅限于所获得的被投资单位在投资后产生的累积净利润的分配额。所获得的被投资单位宣告分派的利润或现金股利超过被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的部分，冲减投资的账面价值（注：这部分所获得

的被投资单位宣告分派的利润或现金股利超过被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的分配部分，也可称为“清算股利”）。在具体处理时，可按本准则指南中所提供的公式计算。

投资企业投资年度以后获得的利润或现金股利，确认投资收益或冲减投资成本的金额，可按以下公式计算：

$$\text{应冲减投资成本的金额} = \left(\frac{\text{投资后至本年末止被投资单位累积分派的利润或现金股利} - \text{投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益}}{\text{投资企业的持股比例} - \text{投资企业已冲减的投资成本}} \right)$$

$$\text{应确认的投资收益} = \text{投资企业当年获得的利润或现金股利} - \text{应冲减投资成本的金额}$$

例 A 公司 1996 年 1 月 2 日购入 C 公司有表决权资本的 10% ,并准备长期持有。实际投资成本 110 000 元。C 公司于 1996 年 5 月 2 日宣告分派 1995 年度的现金股利 100 000 元。假设 C 公司 1996 年 1 月 1 日股东权益合计为 1 200 000 元,其中股本为 1 000 000 元,未分配利润为 200 000 元;1996 年实现净利润 400 000 元;1997 年 5 月 1 日宣告分派现金股利 300 000 元。A 公司的会计处理如下:

1996 年 1 月 2 日投资时:

借:长期股权投资——C 公司	110 000
贷:银行存款	110 000

1996 年 5 月 2 日宣告发放 1995 年度的现金股利,属于投资前所获得的股利,冲减投资成本:

借:应收股利	10 000
贷:长期股权投资——C 公司	10 000

1997 年 5 月 1 日宣告发放现金股利,计算应冲减投资成本和应确认投资收益的金额:

$$\text{应冲减投资成本的金额} = (\text{投资后至本年末止被投资单位累积分派的利润或现金股利} 400\,000 - \text{投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益} 400\,000) \times \text{投资企业的持股比例} 10\% - \text{投资企业已冲减的投资成本} 10\,000 = -10\,000 (\text{元})$$

$$\text{应确认的投资收益} = \text{投资企业当年获得的利润或现金股利} (300\,000 \times 10\%) - \text{应冲减投资成本的金额} (-10\,000) = 40\,000 (\text{元})$$

借:应收股利	30 000
长期股权投资——C 公司	10 000
贷:投资收益——股利收入	40 000 (注)

(注:在本例中,由于 A 公司于 1996 年 1 月 2 日投资,C 公司 1996 年度实现的净利润为 400 000 元,1997 年度分派的 1996 年度的现金股利为 300 000 元,小于 1996 年度实现的净利润 100 000 元,因此,应将分派的 1996 年度的现金股利中应由 A 公司享有的部分全部确认为投资收益;同时,由于 A 公司 1995 年度尚未投资,1996 年度 C 公司宣告分派 1995 年度的现金股利时,A 公司将应享有的部分作为投资成本的收回,冲减了长期股权投资的账面价值,而没有确认为投资收益。但 1997 年度分派 1996 年度股利时,分派的 1996 年度股利小于 1996 年度实现的净利润 100 000 元,表明 1995 年度分派的清算股利 100 000 元已经被以后年度实现的净利润弥补,因而应将 1995 年度冲减投资成本的股利金额予以转回,确认为投资收益。因此,1997 年度确认投资收益的金额为应享有 1996 年度净利润的分配额 30 000 元,与已由 1996 年度实现净利润弥补了 1996 年度已作为清算股利处理的现金股利 10 000 元的合计,即 40 000 元。)

假设上述 C 公司于 1997 年 5 月 1 日分派现金股利 450 000 元,按上述公式计算应确认投资收益或冲减投资成本的金额如下:

$$\text{应冲减投资成本的金额} = [(100\,000 + 450\,000) - 400\,000] \times 10\% - 10\,000 = 5\,000 (\text{元})$$

应确认的投资收益 = (450 000 × 10%) - 5 000 = 40 000 (元)

会计分录为：

借：应收股利	45 000
贷：投资收益——股利收入	40 000
长期股权投资——C 公司	5 000 (注)

(注：由于 C 公司 1997 年 5 月 1 日宣告分派 1996 年度的现金股利 450 000 元，大于 1996 年度实现的净利润 50 000 元，属于由 A 公司投资前实现的净利润的分配额，其中的 5 000 元应作为投资成本的收回，冲减长期股权投资的账面价值；当期应收的股利中属于应由 A 公司享有的部分 40 000 元，确认为当期投资收益。)

假设上述 C 公司 1997 年 5 月 1 日宣告分派现金股利 350 000 元，按上述公式计算应确认的投资收益和冲减投资成本的金额如下：

应冲减投资
成本的金额 = [(100000 + 350000) - 400000] × 10% - 10000
= - 5 000 (元)

应确认的投资收益 = (35000 × 10%) - (- 5 000) = 40 000 (元)

会计分录为：

借：应收股利	35 000
长期股权投资——C 公司	5 000
贷：投资收益——股利收入	40 000 (注)

(注：由于 C 公司 1997 年 5 月 1 日宣告分派 1996 年度的现金股利 350 000 元，小于 1996 年度实现的净利润 50 000 元，因此，应将分派的 1996 年度的现金股利中应由 A 公司享有的部分全部确认为投资收益；同时，由于 A 公司 1995 年度尚未投资，1996 年度 C 公司宣告分派 1995 年度的现金股利时，A 公司将应享有的部分作为投资成本的收回，冲减了长期股权投资的账面价值，而没有确认为投资收益。但 1997 年度分派 1996 年度股利时，分派的 1996 年度股利小于 1996 年度实现的净利润 50 000 元，表明 1995 年度分派的清算股利 100 000 元已经被以后年度实现的净利润弥补了 50 000 元，因而应将 1995 年度冲减投资成本的股利金额部分予以转回，确认为投资收益。因此，1997 年度确认投资收益的金额为应享有 1996 年度净利润的分配额 35 000 元与已由 1996 年度实现净利润弥补了 1996 年度已作为清算股利处理的现金股利 5 000 元的合计，即 40 000 元。)

从上述例子可见，在具体运用上述公式时：在“应冲减投资成本的金额”的公式中，如果前者（即投资后至本年末止被投资单位累积分派的利润或现金股利，下同）大于后者（即投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益，下同），则按上述公式计算应冲减投资成本的金额；如果前者等于或小于后者，则被投资单位当期分派的利润或现金股利中应由投资企业享有的部分，应于当期全部确认为投资企业的投资收益。另外，如果已冲减投资成本的股利，又由投资后被投资单位实现的未分配的净利润弥补，应将原已冲减投资成本的金额转回，并确认为转回当期的投资收益。

在运用上述公式时，如果被投资单位年度中间宣告分派利润或现金股利，“投资后至本年末止被投资单位累积分派的利润或现金股利”，应为“投资后至本次发放股利止被投资单位累积分派的利润或现金股利”。

采用成本法时，收到的属于投资前被投资单位累积盈余的分配冲减投资成本的部分，待被投资单位用以后年度未分配的利润弥补时，应再恢复原冲减的投资成本，使投资成本仍保持原投资时的成本。企业按上述公式计算的冲减投资成本及以后恢复的金额，应在备查簿中详细记录。

成本法的优点在于：第一，投资账户能够反映投资的成本；第二，核算

简便；第三，能反映企业实际获得的利润或现金股利的情况，而且获得的利润或现金股利与其流入的现金在时间上基本吻合；第四，与法律上企业法人的概念相符，即投资企业与被投资单位是两个法人实体，被投资单位实现的净利润或发生的净亏损，不会自动成为投资企业的利润或亏损。虽然投资企业拥有被投资单位的股份，是被投资单位的股东，但并不能表明被投资单位实现的利润能够分回，只有当被投资单位宣告分派利润或股利时，这种权利才得以体现，投资收益才能实现；第五，成本法所确认的投资收益，与我国税法上确认应纳税所得额时对投资收益的确认时间是一致的，不存在会计核算时间与税法不一致的问题；第六，成本法的核算比较稳健，即投资账户只反映投资成本，投资收益只反映实际获得的利润或现金股利。但成本法也有其局限性，表现为：第一，成本法下，长期股权投资账户停留在初始或追加投资时的投资成本上，不能反映投资企业在被投资单位中的权益；第二，当投资企业能够控制被投资单位，或对被投资单位施加重大影响的情况下，投资企业能够支配被投资单位的利润分配政策，或对被投资单位的利润分配政策施加重大影响，投资企业可以凭借其控制和影响力，操纵被投资单位的利润或股利的分配，为操纵利润提供了条件，其投资收益不能真正反映应当获得的投资利益。

3. 权益法。在权益法下，长期股权投资的账面价值随着被投资单位所有者权益的变动而变动，包括被投资单位实现的净利润或发生的净亏损以及其他所有者权益项目的变动。长期股权投资采用权益法核算，在会计核算上主要解决的问题有：（1）投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额差额的处理，即股权投资差额的处理；（2）投资企业在投资后被投资单位实现净利润或发生净亏损的处理；（3）被投资单位除净损益以外其他所有者权益变动的处理。

（1）股权投资差额的处理。股权投资差额是指采用权益法核算长期股权投资时，投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额的差额。股权投资差额的产生有以下三种情况：

从证券市场购入某一上市公司的股票，购买价格高于或低于按持股比例计算的应享有被投资单位所有者权益的差额。

投资企业直接投资于某一非上市企业，投出资产的价值高于或低于按持股比例计算的应享有被投资单位所有者权益的差额。

原采用成本法核算的长期股权投资，改按权益法核算时，由于被投资单位历年累积盈亏等所产生的长期股权投资的账面价值与应享有被投资单位所有者权益份额的差额。

从理论上讲，投资成本高于应享有被投资单位所有者权益的差额，可能是由于被投资单位按公允价值计算的所有者权益高于账面价值，或被投资单位有未入账的商誉。在这种情况下，低估的资产或未入账的商誉，在计提折旧、摊销费用等时，也按低估的资产价值确定其折旧、摊销费用，从而虚增被投资单位的利润、虚增净资产。在按权益法核算的情况下，投资企业的利润也会虚增；投资成本小于应享有被投资单位所有者权益的差额，则可能是由于被投资单位的某些资产高估所致，或因经营管理不善等产生的负商誉。在这种情况下，高估的资产或未入账的负商誉，在计提折旧、摊销费用等时，按高估的资产价值确定，从而虚减被投资单位的利润、虚减净资产。在按权益法核算的情况下，投资企业的利润也会虚减。

在起草本准则时，对于产生的股权投资差额应当如何进行会计处理，存在三个问题。

股权投资差额如何处理。股权投资差额如何处理，有以下两种意见：

第一，确认为商誉或负商誉。理由是，既然投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额的差额，在很多情况下是属于商誉或负商誉，将其确认为商誉或负商誉，并分期摊销计入损益，可避免虚增或虚减利润。

第二，作为股权投资差额。理由是，既然投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额的差额是由于低估或高估资产或存在未入账的商誉或负商誉造成的，而这两种情况所造成的差额往往不可区分，人为地将其确认为商誉或负商誉，有悖于商誉或负商誉的性质。但由于差额是必然存在的，为简化起见，可将其差额全部作为股权投资差额，在一定期间内分期摊销，也起到了避免虚增或虚减利润的效果。从理论上讲，第二种方法更为可取。因此，本准则按上述第二种方法处理。

股权投资差额如何摊销。股权投资差额应当如何摊销，有以下几种意见：

第一，按资产的有效使用期限摊销。理由是：从理论上讲，股权投资差额的产生与资产的低估或高估有关。因此，如果属于折旧资产、摊销费用所产生的，应当在折旧资产、摊销费用的有效折旧或摊销期限内，将其差额平均摊销；如果属于流动资产所产生的，应于该项资产出售时，一次摊销。

第二，规定年限，按规定的年限分期平均摊销。理由是：既然股权投资差额很难分清原因，按资产的有效使用期限摊销是不可行的。为便于操作，可采用规定年限，平均摊销。

第三，借差或贷差分别确定摊销期限。理由是：投资成本大于应享有被投资单位所有者权益份额的差额（借差）在未来期间内将形成抵减利润的因素，为谨慎起见，应尽可能减少摊销期限；而投资成本小于应享有被投资单位所有者权益份额的差额（贷差），在未来期间内将形成收益，分摊期限应尽可能长一点。

考虑到我国的实际情况，本准则采用了第三种方法，即股权投资差额的摊销期限，合同规定了投资期限的，按投资期限摊销；没有规定投资期限的，投资成本超过应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额，一般按不超过10年（含10年）的期限摊销；投资成本低于应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额，一般按不低于10年（含10年）的期限摊销，摊销金额计入当期投资收益。

股权投资差额如何进行账务处理。股权投资差额应如何进行账务处理，有以下两种意见：

第一，作为单独的资产或负债。理由是：股权投资差额应视同商誉或负商誉，在确认后单独入账，作为一项资产或负债。

第二，不单独作为资产或负债，含在长期股权投资中。理由是：股权投资差额是对投资成本的调整，无论是否含有商誉或负商誉，在这种处理方法下商誉或负商誉的确认已不重要。重要的是长期股权投资的账面价值在投资时仍然应当反映其投资成本。如果将差额单独作为资产或负债入账，则长期股权投资的账面价值在投资时反映为应享有被投资单位所有者权益的份额，而不是投资成本。

事实上，股权投资差额是作为投资成本的调整项目。当投资成本高于应

享有被投资单位所有者权益份额的差额时，应相应调减投资成本；当投资成本低于应享有被投资单位所有者权益份额的差额时，应相应调增投资成本。调整后的投资成本应等于按持股比例计算的应享有投资时被投资单位所有者权益的份额。在投资时，投资成本加减股权投资差额应等于投资时发生的全部支出。本准则采用了第二种方法。

值得注意的是，通常情况下，股权投资差额应在取得股权时，按照取得股权时被投资单位所有者权益总额计算确定；如果投资时不能获得被投资单位所有者权益总额的有关信息的，也可以在年度终了时计算股权投资差额。

(2) 被投资单位实现净损益的处理。在权益法下，被投资单位当年实现的净利润或发生的净亏损均影响所有者权益变动，因此，长期股权投资的账面价值也需要作相应的调整，具体处理方法如下：

属于被投资单位当年实现的净利润而影响的所有者权益的变动，投资企业应按所持表决权资本比例计算应享有的份额，增加长期股权投资的账面价值，并确认为当期投资收益。

属于被投资单位当年发生的净亏损而影响的所有者权益的变动，投资企业应按所持表决权资本的比例计算应分担的份额，减少长期股权投资的账面价值，并确认为当期投资损失。

投资企业确认被投资单位发生的净亏损，除投资企业对被投资单位有其他额外的责任（如提供担保）以外，一般以投资账面价值减记至零为限。这里的投资账面价值是指该项股权投资的账面余额减去该项投资已提的减值准备，股权投资的账面余额包括投资成本、股权投资差额等；如果以后各期被投资单位实现净利润，投资企业应在计算的收益分享额超过未确认的亏损分担额以后，按超过未确认的亏损分担额的金额，恢复投资的账面价值。

投资企业在确认被投资单位净损益时，应注意以下几个问题：

第一，确认被投资单位净损益的份额时，应在“长期股权投资”科目下单独设置“损益调整”明细科目核算。

第二，在确认被投资单位发生的净亏损时，如果损益调整明细科目不够冲减的，应继续冲减，损益调整明细科目会出现负数，而不冲减投资成本、股权投资差额及其他明细科目。

第三，在确认被投资单位发生的净亏损而使长期股权投资账面价值减至零的，尚未摊销的股权投资差额当期不再摊销，直到被投资单位实现净利润，投资企业按分享的份额恢复投资的账面价值至投资成本后再予摊销，在累积计算股权投资的摊销期限时，应不包括暂停摊销的期间。

第四，投资企业按被投资单位实现的净利润或发生的净亏损，计算应享有或应分担的份额时，应以取得被投资单位股权后发生的净损益为基础。投资前被投资单位实现的净损益不包括在内。

投资企业享有被投资单位净损益的份额，如果会计年度内投资（持股）比例未发生变动，应在年度终了时，按年度终了时的持股比例计算确认投资损益；如果会计年度内投资（持股）比例发生变动，应分别按年初持股比例和年末持股比例分段计算所持股份期间应享有的投资收益，如果无法得到被投资单位投资前和投资后所实现的净利润（或净亏损）数额的，可根据投资持有时间加权平均计算。

值得注意的是，在被投资单位实现利润较均衡的情况下，采用分别投资前和投资后被投资单位实现净利润计算的投资收益与按加权平均持股比例计

算的投资收益基本一致；但在被投资单位实现利润不均衡的情况下，按加权平均持股比例计算的投资收益则有误差。

第五，投资企业在按被投资单位实现的净利润计算应享有的份额并确认为投资收益时，应不包括法规或公司章程规定不属于投资企业的净利润，如按照我国有关法律、法规规定，外商投资企业实现的净利润可以提取一定比例的职工福利及奖励基金，这部分从净利润中提取的职工福利及奖励基金，投资企业不能享有，则在计算应享有被投资单位实现的净利润时，按扣除不能由投资企业享有的净利润的部分后的金额计算。

例 B 企业是 A 公司的子公司，B 企业为外商投资企业。A 公司的投资占 B 企业股份的 60%，B 企业 1997 年实现净利润 500 000 元，按 B 企业章程规定，按净利润的 5% 计提职工奖励及福利基金。A 公司在计算应享有的投资收益时，应按扣除提取的职工奖励及福利基金后的金额计算，A 公司的会计处理如下：

$$\begin{aligned}\text{计算应享有的投资收益} &= 500\,000 \times (1 - 5\%) \times 60\% \\ &= 475\,000 \times 60\% = 285\,000 \text{ (元)}\end{aligned}$$

借：长期股权投资——B 企业（损益调整） 285 000
贷：投资收益——股权投资收益 285 000

第六，在被投资单位发生亏损的情况下，投资企业通常只承担有限责任，并将长期股权投资减记至零为限。如果投资企业对被投资单位提供债务担保或其他财务承诺，或者投资企业意图继续扶持被投资单位并打算进一步注入资金，或被投资单位的亏损是暂时性的，并有充分证据表明未来期间内能够获利，则可继续确认被投资单位的亏损，计入投资损失。投资企业的长期股权投资仍然可以继续减记，由此使长期股权投资出现贷方余额的，在资产负债表上应根据具体情况分别反映：若投资企业对被投资单位提供债务担保或其他财务承诺的，其长期股权投资的贷方余额作为负债，在长期负债类中单独设置“应计被投资单位的债务”项目反映；若属于其他原因使长期股权投资出现贷方余额的，在所有者权益类的“未分配利润”项目后单独设置“可恢复的被投资单位的亏损”项目反映。

（3）被投资单位除净损益外的其他所有者权益变动的处理。在采用权益法核算时，投资企业的长期股权投资账面余额，应随着被投资单位净资产的变动而变动。被投资单位净资产的变动除了实现的净损益会影响净资产外，还包括资产评估增值、接受捐赠资产价值、外币折算差额等。在进行会计处理时，应当分别情况处理：

因被投资单位资产评估增值、接受捐赠资产等所引起的所有者权益的变动，投资企业应如何进行会计处理，有两种可供选择的方案：

第一，与被投资单位的会计处理相同。即被投资单位将资产评估增值、接受捐赠资产价值计入资本公积，投资企业也应按所持股权比例计算应享有的份额，增加长期股权投资的账面价值，同时计入资本公积。理由是：被投资单位除净损益以外的其他所有者权益变动，与损益无关，由此带来的影响不能计入损益。

第二，作为股权投资准备，在长期股权投资中单独核算。待被投资单位将资产评估增值、接受捐赠资产价值转作损益后，再冲减股权投资准备。理由是：我国税法规定，企业接受捐赠实物资产（含无形资产）价值在处置时需要交纳所得税，资产评估增值在计提折旧或摊销费用时也需要交纳所得

税。在这种情况下，企业接受捐赠、资产评估增值计入资本公积只是暂时性的一种准备，待接受捐赠资产或资产评估增值实现时再转作损益，并据以纳税。在我国，净资产是考核企业的一项重要指标，例如，证券监管部门根据上市公司的净资产收益率等指标确定是否可以配股等。如果本准则仍然采用原办法，将被投资单位接受捐赠资产价值和资产评估增值按照持股比例计算应享有的份额计入长期股权投资和资本公积，会虚增资产，虚增净资产。

本准则采用第一种方法，但同时规定，被投资单位接受捐赠资产处置后，以及资产评估增值实现后，投资企业按持股比例计算计入资本公积准备项目的金额转入资本公积中的“其他资本公积转入”明细科目，待按规定程序转增资本时，可用已转入“其他资本公积转入”明细科目的部分转增资本（或股本）。被投资单位接受捐赠的现金，直接计入“资本公积——其他资本公积转入”科目。

按我国税法规定，纳税人接受捐赠的实物资产，不计入企业的应纳税所得额。企业出售该资产或进行清算时，若出售或清算价格低于接受捐赠时的实物价格，应以接受捐赠时的实物价格计入应纳税所得或清算所得；若出售或清算价格高于接受捐赠时的实物价格，应以出售收入扣除清理费用后的余额计入应纳税所得额，依法缴纳企业所得税。在会计处理时，企业接受捐赠的实物资产扣除未来应交所得税后的部分，暂计入资本公积准备项目，在未实现前不能转增资本。对于投资企业而言，由于被投资单位接受实物资产捐赠而影响的所有者权益的变动，投资企业按享有的份额计算并调整长期股权投资的账面价值，并增加资本公积的准备项目。待被投资单位处置接受捐赠实物资产后，将原计入资本公积的准备项目转入“资本公积——其他资本公积转入”科目。

例 A 企业对 B 企业的投资占 B 企业注册资本的 70%。1994 年 12 月 B 企业接受捐赠设备一台，价值 20 000 元，预计使用年限 4 年，预计净残值为零。B 企业 1997 年 12 月出售该台设备，所得出售收入 5 000 元。假设所得税率为 33%。B 企业和 A 企业会计处理如下：

B 企业的会计处理：

1994 年接受捐赠设备：

借：固定资产	20 000	
贷：资本公积——接受捐赠资产准备		13 400
递延税款		6 600

出售该项设备：

借：固定资产清理	5 000	
累计折旧	15 000	
贷：固定资产		20 000
借：银行存款	5 000	
贷：固定资产清理		5 000
借：递延税款	6 600	
贷：应交税金——应交所得税		6 600
借：资本公积——接受捐赠资产准备	13 400	
贷：资本公积——其他资本公积转入		13 400

A 企业的会计处理：

1994 年 B 企业接受捐赠设备：

借：长期股权投资——B 企业（股权投资准备）	9 380
贷：资本公积——被投资单位接受捐赠准备	9 380

1997 年 B 企业出售该项设备时：

借：资本公积——被投资单位接受捐赠准备	9 380
贷：资本公积——其他资本公积转入	9 380

按我国税法规定：“企业进行股份制改造发生的资产评估增值，应相应调整账户，所发生的固定资产评估增值可以计提折旧，但在计算应纳税所得额时不得扣除”。同时又规定：按评估价调整了有关资产账面价值并据此计提折旧或摊销的，对已调整相关资产账户的评估增值部分，在计算应纳税所得额时不得扣除。企业在办理年度纳税申报时，应将有关计算资料一并附送主管税务机关审核，在计算申报年度应纳税所得额时，可按下述方法进行调整：

第一，据实逐年调整。企业因进行股份制改造发生的资产评估增值，每一纳税年度通过折旧、摊销等方式实际计入当期成本、费用的数额，在年度纳税申报的成本项目、费用项目中予以调整，相应调增当期应纳税所得额。

第二，综合调整。对资产评估增值额不分资产项目，均额在以后年度纳税申报的成本、费用项目中予以调整，相应调增每一纳税年度的应纳税所得额，调整期限最长不得超过 10 年。

可见，按照税法规定，企业在进行股份制改组时资产评估增值部分在计算应纳税所得额时不得扣除。在会计核算时，评估净增值扣除未来应交的所得税后的部分暂计入资本公积准备项目，待企业计提折旧、摊销费用等后，转入“资本公积——其他资本公积转入”科目后可按规定程序转增资本。如果企业按照评估后的账面原价计提折旧，或按照评估增值后的账面价值摊销费用等时，可以按照上述计算申报年度应纳税所得额时的两种方法进行核算：

第一，据实逐年调整。企业采用据实逐年调整方法的，按评估增值后的资产价值计提的折旧或摊销的费用大于按原账面原价或价值计提的折旧、摊销费用后的差额计算应交的所得税，借记“递延税款”科目，贷记“应交税金——应交所得税”科目。

第二，综合调整。企业采用综合调整方法的，将评估增值按规定的期限平均转销时，按规定应交的所得税，借记“递延税款”科目，贷记“应交税金——应交所得税”科目。

例 A 企业对 B 企业的投资占 B 企业注册资本的 70%。1994 年 12 月 B 企业进行股份制改组，对资产进行评估，经评估确认的固定资产净增值为 50 000 元（假设不考虑折旧因素），B 企业将增值部分综合调整，即按 10 年平均分摊计入应纳税所得额。假设所得税率为 33%。B 企业和 A 企业的会计处理如下：

B 企业的会计处理：

资产评估时：

借：固定资产	50 000
贷：资本公积——资产评估增值准备	33 500
递延税款	16 500

每年计提折旧时：

借：递延税款	1 650
--------	-------

贷：应交税金——应交所得税	1 650
借：资本公积——资产评估增值准备	3 350
贷：资本公积——其他资本公积转入	3 350

A 企业的会计处理：

B 企业资产评估时：

借：长期股权投资——B 企业（股权投资准备）	23 450
贷：资本公积——被投资单位评估增值准备	23 450

B 企业每年计提折旧时：

借：资本公积——被投资单位评估增值准备	2 345
贷：资本公积——其他资本公积转入	2 345

因被投资单位外币资本折算所引起的所有者权益的变动，投资企业应按所拥有的表决权资本的比例计算应享有或应分担的份额，调整长期股权投资的账面价值，并计入资本公积。

被投资单位宣告分派利润或现金股利时，由于投资企业的长期股权投资已包含应享有被投资单位净资产的份额，而被投资单位分派利润或现金股利必然使净资产减少，因此，投资企业按持股比例计算的应分得的利润或现金股利，冲减长期股权投资的账面价值。

投资企业投资后，因被投资单位的各种原因，如会计政策变更、会计差错等，按照《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的规定而调整前期留存收益的，投资企业也应按相关期间的持股比例计算调整留存收益；如果被投资单位调整前期资本公积的，投资企业应视具体情况按上述原则分别处理。如果被投资单位的上述变更或差错产生于投资前，并将累积影响数调整投资前的留存收益的，投资企业应相应调整股权投资差额。如果被投资单位仅就所有者权益各项目所作的调整，并不影响所有者权益总额的变化，投资企业可不作相关的调整。

例 A 企业 1996 年起拥有 B 企业股权的 65%。1998 年 B 企业发现 1997 年度的重大会计差错计 900 000 元未作为费用计入损益，其累计影响净利润的数额为 603 000 元，B 企业将其中的 15% 调整了盈余公积，其余调整未分配利润。A 企业应作如下会计分录：

借：利润分配——未分配利润	333 157.50
盈余公积——法定盈余公积	39 195
盈余公积——法定公益金	19 597.50
贷：长期股权投资——B 企业（损益调整）	391 950
	(603 000 × 65%)

被投资单位提取法定盈余公积、法定公益金和任意盈余公积，仅影响所有者权益结构的变化，不会影响所有者权益总额的变化。因此，如果被投资单位提取法定盈余公积、法定公益金和任意盈余公积时，投资企业不需要做会计处理。

如果被投资单位的净利润按法规规定提取职工福利及奖励基金的，由于投资企业在计算被投资单位净利润时已经扣除了提取的职工福利及奖励基金，因此，在被投资单位提取职工福利及奖励基金时，投资企业也不需要做会计处理。

如果被投资单位以资本公积、盈余公积等转增资本（或股本），投资企

业只需要记录增加的股份，也不需要做会计处理。

如果被投资单位以盈余公积弥补亏损，投资企业也不需要做会计处理。

在采用权益法核算时，还需要明确以下几个问题：

第一，投资企业对被投资单位的长期股权投资中止采用权益法核算时，对中止采用权益法前被投资单位实现的净利润或发生的净亏损，仍应按权益法调整投资的账面价值，并确认投资损益。

第二，采用权益法时，如果投资企业与被投资单位所采用的会计年度不同，在投资企业控制被投资单位的情况下，投资企业应要求被投资单位提供与投资企业相同期间的会计报表；在投资企业对被投资单位实施重大影响的情况下，投资企业应尽量要求被投资单位提供与投资企业相同期间的会计报表，如果无法做到，投资企业也可按被投资单位会计年度所提供的会计报表计算确认投资损益，并按相同年度所持股权比例计算确认投资损益。但被投资单位向投资企业提供的会计报表与投资企业会计年度提供的会计报表最多不得相差 3 个月。例如，被投资单位的会计年度为 10 月 1 日至次年的 9 月 30 日，9 月 30 日为被投资单位的年度决算日，投资企业的会计年度为 1 月 1 日至 12 月 31 日，则投资企业在 12 月 31 日办理决算时，根据被投资单位 9 月 30 日的会计报表以及投资企业在 9 月 30 日的持股比例计算确认投资损益。

第三，如果按会计制度规定，投资企业对被投资单位的投资应按权益法核算，但投资企业未按权益法核算的，其后改按权益法核算时，如为重大会计差错，应调整发现年度的年初留存收益，但股权投资差额应按投资时的投资成本与应享有投资时被投资单位所有者权益的份额计算。

例 A 企业 1998 年 1 月 1 日投资于 B 企业，投资成本 300 000 元，持有 B 企业 30% 的股份，并对 B 企业具有重大影响，A 企业在 1998 年度核算对 B 企业投资时未采用权益法核算。1999 年 A 企业发现此项差错予以更正，假设 B 企业 1998 年 1 月 1 日所有者权益总额为 800 000 元，1998 年度实现净利润 30 000 元。假设不考虑所得税因素，A 企业的会计处理如下：

计算股权投资差额：

投资时股权投资差额 = $300\ 000 - (800\ 000 \times 30\%) = 60\ 000$ (元)

借：长期股权投资——B 企业（股权投资差额） 60 000
贷：长期股权投资——B 企业（投资成本） 60 000

摊销 1998 年的股权投资差额：

借：以前年度损益调整 6 000
贷：长期股权投资——B 企业（股权投资差额） 6 000

调整 1998 年末确认的投资收益：

借：长期股权投资——B 企业（损益调整） 9 000
($30\ 000 \times 30\%$)
贷：以前年度损益调整 9 000

调整留存收益：

借：以前年度损益调整 3 000
贷：利润分配——未分配利润 3 000
借：利润分配——未分配利润 450
贷：盈余公积——法定盈余公积 300
盈余公积——法定公益金 150

第四，投资企业由于追加投资而使长期股权投资由成本法改为权益法时，应自改按权益法时，计算股权投资差额。

第五，如果由于会计制度改变，使原按成本法核算的股权投资改按权益法核算的，按会计制度的要求进行处理。如会计制度未规定相应的衔接办法的，应采用追溯调整法，将计算的累积影响数调整期初留存收益，调整方法按《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的规定处理。如果会计制度规定了专门的衔接办法的，则按规定的衔接办法执行。例如，股份有限公司自1998年1月1日起执行《股份有限公司会计制度》，在执行的同时国家又规定了相应的衔接办法，对按原《股份制试点企业会计制度》规定应按成本法核算的长期股权投资，按照《股份有限公司会计制度》要求采用权益法核算的，采取追溯调整的办法，但股权投资差额不再追溯调整。股份有限公司在具体执行时，按相应的衔接办法办理。

权益法的优点在于：第一，投资账户能够反映投资企业在被投资单位中的权益，反映了投资企业拥有被投资单位所有者权益份额的经济现实；第二，投资收益反映了投资企业经济意义上的投资利益，无论被投资单位分配多少利润或现金股利，什么时间分配利润或现金股利，投资企业享有被投资单位净利润的份额或应承担亏损的份额，才是真正实现的投资收益，而不受利润分配政策的影响，体现了实质重于形式的原则。但权益法也有其局限性，表现为：第一，与法律上的企业法人的概念相悖。投资企业与被投资单位虽然从经济意义上看是一个整体，但从法律意义上看，仍然是两个分别独立的法人实体。被投资单位实现的利润，不可能成为投资企业的利润，被投资单位发生的亏损，也不可能形成投资企业的亏损。投资企业在被投资单位宣告分派利润或现金股利前，是不可能分回利润或现金股利的；第二，在权益法下，投资收益的实现与现金流入的时间不相吻合。即确认投资收益在先，实际获得利润或现金股利在后；第三，会计核算比较复杂。

九、投资的处置

投资的处置，主要指短期投资的出售、转让等情形。处置投资，除确认相应的处置损益外，还需说明以下几个问题：

（一）投资跌价（或减值）准备的处理

处置短期投资时，已计提的短期投资跌价准备是否应同时结转，应视具体情况而定：如果短期投资跌价准备按单项投资计提，由于跌价准备与单项投资有着对应关系，因此，处置短期投资时可以同时结转已计提的该项投资的跌价准备。在按单项投资计提跌价准备的情况下，如果企业在处置短期投资时未同时结转已计提的跌价准备，也可以在期末时一并调整；如果短期投资跌价准备按投资类别或总体计提，由于跌价准备是按单项投资市价涨跌相抵销后的下跌净额计提的，无法将其分摊至每个单项投资，因此，处置短期投资时不同时结转已计提的短期投资跌价准备，短期投资跌价准备待期末时再予以调整。

处置长期投资时，已计提的减值准备应一并结转。

（二）处置时投资成本的结转

处置投资时，其成本根据以下不同情况结转：

1. 全部处置某项短期投资时，其成本为投资的账面余额。这里的账面余额指原投资成本或经过调整后的新的投资价值。原投资成本是指投资时的成本；新的投资价值是指经过增减调整后的余额，或部分处置某项投资冲减处置部分的成本后的余额，以及长期投资与短期投资划转时确定的成本。

2. 部分处置某项投资时，应按该项投资的总平均成本确定其处置部分的成本。

（三）部分处置某项投资相关的跌价准备的处理

部分处置某项短期投资时，在短期投资跌价准备按单项投资计提的情况下，如果在处置的同时结转已计提的跌价准备，以及部分处置某项长期投资时，则应按处置比例相应结转已提的跌价（或减值）准备；短期投资跌价准备按投资类别或投资总体计提的情况下，不同时结转已提的跌价准备。

（四）资本公积准备项目的处理

以放弃非现金资产取得的长期股权投资，所放弃资产的公允价值大于其账面价值的差额，在会计核算时，按照发生的投出资产评估净增值扣除未来应交所得税后的余额，暂计入资本公积，但在处置该项长期投资时，有以下几种处理方法：

1. 处置该项长期股权投资时，处置股权投资所发生的损益直接计入当期损益；同时按已实现的原计入资本公积准备项目的金额，直接转入盈余公积，不通过利润表。理由是：国际会计准则关于固定资产重估价的处理是，当资产重估价准备实现时，直接从重估价盈余转入留存收益，不必通过利润表。

2. 处置该项长期股权投资时，处置股权投资所发生的损益直接计入当期损益；同时按已实现的原计入资本公积准备项目的金额，转入损益，通过利润表。理由是：既然当初投资时公允价值小于账面价值的差额是计入损益的，当公允价值大于账面价值的差额已经实现时，也应按同一处理原则，转入损益；同时，也与税法计算应纳税所得额保持一致，便于税收征管。

3. 处置该项长期股权投资时，处置股权投资所发生的损益直接计入当期损益；原计入资本公积准备项目的金额转入资本公积中的“其他资本公积转入”明细科目，待按规定程序转增资本时，再转入实收资本（或股本）。

上述几种方法在国际上均有国家采用，本准则采用了第三种方法。

值得注意的是，企业以非现金资产对外投资评估确认的价值大于投出资产账面价值的差额扣除未来应交的所得税后的余额，在未转让或收回长期投资前暂时记在资本公积准备项目，待实现后转入“资本公积——其他资本公积转入”科目后才可转增资本。因此，记入资本公积的准备项目，在其性质未真正转为所有者权益之前，不能转增资本（或股本）。

例假如 A 公司以固定资产对 B 企业投资，A 公司对 B 企业的投资占 B 企业注册资本的 18%，A 公司所得税率为 33%。A 公司投出资产的账面价值为 75 000 元（不考虑折旧），评估确认的价值为 78 000 元。A 公司对 B 企业的投资采用成本法核算，二年后 A 公司将该项投资转让（二年内 A 公司未再追加投资），如果转让所得价款 85 000 元（假设二年内未获得任何投资利润）。A 公司的会计处理如下：

（1）投资时：

投出资产经评估确认的价值大于其账面价值的差额未来应交的所得税=3

000 × 33% = 990 (元)

借：长期股权投资——B企业 78 000
贷：固定资产 75 000
 资本公积——股权投资准备 2 010
 递延税款 990

(2) 应计入损益的所得税费用 = 7 000 × 33% = 2 310 (元)

该项投资应交的所得税 = (85 000 - 75 000) × 33%
= 3 300 (元)

借：银行存款 85 000
贷：长期股权投资——B企业 78 000
 投资收益——股权出售收益 7 000

借：所得税 2 310
 递延税款 990

贷：应交税金——应交所得税 3 300

(3) 借：资本公积——股权投资准备 2 010

 贷：资本公积——其他资本公积转入 2 010

可见，以非现金资产投资经评估确认的价值大于投出资产账面价值的差额，在扣除未来应交所得税后的余额，暂计入资本公积准备项目。待处置该项投资时，按税法规定计算的应交所得税予以纳税，不影响该项投资应交的所得税。但计入损益的所得税仅仅是出售股权投资收益应交的所得税，原评估确认价值大于投出资产账面价值的差额应交的所得税，从原计入递延税款的贷方金额中转入应交的所得税。这样处理，一是能够真实反映企业的负债和净资产；二是避免企业通过投资和出售投资编造利润。

十、长期债权投资的其他问题

(一) 长期债券投资

在我国，一般发行到期还本付息债券，债券利息按单利计算，不计算复利，在这种情况下，按实际利率法分摊债券溢价或折价，应先将按单利计算的利息折算为年金，在此基础上再计算应分摊的溢价或折价。但在会计分录中，当期应计利息，仍然应按照票面利率和票面价值计算的金额确认。

例 A公司1995年1月3日购入B企业1995年1月1日发行的五年期债券，票面利率12%，债券面值1000元，公司按1050元的价格购入80张，另支付有关税费400元，该债券到期还本付息。假设A公司按年计算利息，A公司计提利息按实际利率法摊销溢价的会计处理如下：

(1) 投资时：

投资成本 (80 × 1050) 84 000
减：债券面值 (80 × 1000) 80 000
 债券溢价 4 000

(2) 购入债券时的会计分录：

借：长期债权投资——债券投资 (面值) 80 000
 长期债权投资——债券投资 (溢价) 4 000
 投资收益——长期债券费用摊销 400 (注)
贷：银行存款 84 400

(注：分录中，有关税费 400 元金额不大，所以直接冲减投资收益；若金额较大，则应计入投资成本，分期摊销。)

(3) 计算实际利率：

债券投资成本= 债券到期应收取本金的贴现值+债券各期应收利息的贴现值

$$84\ 000 = (80\ 000 + 80\ 000 \times 12\% \times 5) \div (1+i)^n$$

$$84\ 000 = 128\ 000 \div (1+i)^5$$

$$i = 8.78929\%$$

(4) 计算年金(按单利五年后付息 48 000 元,相当于按复利每年付息)。

公式如下：

$$F = A [(1+i)^n - 1] \div i$$

F 表示年金终值，A 表示年金，i 表示利率，n 表示期间。 $48\ 000 = A [(1+8.78929\%)^5 - 1] \div 8.78929\%$

$$A = 8\ 054 \text{ (元)}$$

(5) 计算溢折价摊销表，见下表。

(6) 各年会计分录：

1995 年 12 月 31 日：

借：长期债权投资——债券投资(应计利息) 9 600
(80 000 × 12%)

贷：投资收益——债券利息收入 8 929
长期债权投资——债券投资(溢价) 671

债券溢折价摊销表

(实际利率法)

单位：元

计息日期	应收利息 (按复利)	利息收入	溢价摊销	未摊销溢价	面值和未摊销溢价之和
	1	2=上一期 5 × 实际利率	3=1-2	4=上一期 4-3	5=上一期 5-3
1995.1			4000	84000	
1995.12	8054	7383	671	3329	83329
1996.12	8054	7324	730	2599	82599
1997.12	8054	7260	794	1805	81805
1998.12	8054	7190	864	941	80941
1999.12	8054	7113	941	0	80000
合计	40270	36270	4000	-	-

1996 年 12 月 31 日：

借：长期债权投资——债券投资(应计利息) 9 600

贷：投资收益——债券利息收入 8 870
长期债权投资——债券投资(溢价) 730

1997 年 12 月 31 日：

借：长期债权投资——债券投资(应计利息) 9 600

贷：投资收益——债券利息收入 8 806

长期债权投资——债券投资（溢价）	794
1998年12月31日：	
借：长期债权投资——债券投资（应计利息）	9 600
贷：投资收益——债券利息收入	8 736
长期债权投资——债券投资（溢价）	864
1999年12月31日：	
借：长期债权投资——债券投资（应计利息）	9 600
贷：投资收益——债券利息收入	8 659
长期债权投资——债券投资（溢价）	941
到期一次收到本金和利息	
借：银行存款	128 000
贷：长期债权投资——债券投资（面值）	80 000
长期债权投资——债券投资（应计利息）	48 000

例 A 公司 1996 年 3 月 15 日以 2050000 元购入 B 企业同年 1 月 1 日发行的三年期债券，年利率 10%，单利，到期一次还本付息，债券面值 2000000 元。假如 A 公司按年计算利息，并按照实际利率法摊销债券溢价，则 A 公司应作如下会计处理：

（1）计算实际利率：

债券投资成本=债券到期应收取本金的贴现值+债券各期应收利息的贴现值

$$2050000 = (2000000 + 2000000 \times 10\% \times 3) \div (1 + i)^n$$

$$2050000 = 2\,600\,000 \div (1 + i)^{2.791667} \text{ (注1)}$$

$$i = 8.886526\%$$

（注 1：2.791667=2+ 9.5 ÷ 12）

（2）计算不含利息的实际投资成本：

$$2050000 - \frac{41667^{(\text{注2})}}{(1 + 8.886526)^{2.791667}} = 2017147 \text{ (元)}$$

（注 2：41667（元）=200 0000 × 2.5 ÷ 12）

（3）计算年金：

计算年金（按单利三年后付息 600 000 元，相当于按复利每年付息），公式如下：

$$F = A[(1+i)^n - 1] \div i$$

F 表示年金终值，A 表示年金，i 表示利率，n 表示期间。

$$600\,000 - 41667 = A[(1 + 8.886526\%)^{2.791667} - 1] \div 8.886526\% \text{ (注3)}$$

$$A = 184\,934 \text{ (元)}$$

（注 3：[(1 + 8.886526%)^{2.791667} - 1] ÷ 8.886526% 为年金终值系数）

（4）计算溢折价摊销表，见下表：

债券溢折价摊销表

（实际利率法）

单位：元

计息	应收利息 (按复利)	利息收入	溢价摊销	未摊销溢价	面值和未摊销溢价之和
日期	1	2=上一期 5 × 实际利率	3=1-2	4=上一期 4-3	5=上一期 5-3
1996.1			17147	2017147	
1996.12	146406(注4)	141910(注4)	4496	12651	2012651
1997.12	184934	178855	6079	6572	2006572
1998.12	184934	178315	6572	0	2000000
合计	516272	499080	17147	-	-

(注4: 应收利息第一年年金=184934 × 9.5 ÷ 12=146406 (元))

第一年利息收入=2 017147 × 8.886526% × 9.5 ÷ 12

=141910 (元)

(5) 各年会计分录:

1996年3月15日:

借: 长期债权投资——债券投资(面值) 2 000 000
 长期债权投资——债券投资(溢价) 17 147
 长期债权投资——债券投资(应计利息) 32 853^(注5)
 贷: 银行存款 2 050 000

(注5: 32 853 (元) = 41 667 ÷ [(1+8.886526%)^{2.791667}])

1996年12月31日:

借: 长期债权投资——债券投资(应计利息) 167 147^(注6)
 贷: 投资收益——债券利息收入 162 651
 长期债权投资——债券投资(溢价) 4 496

(注6: 167 147 (元) = 200 000 - 32 853; 162 651 (元) = 167 147 - 4 496)

1997年12月31日:

借: 长期债权投资——债券投资(应计利息) 200 000
 贷: 投资收益——债券利息收入 193 921
 长期债权投资——债券投资(溢价) 6 079

1998年12月31日:

借: 长期债权投资——债券投资(应计利息) 200 000
 贷: 投资收益——债券利息收入 193 428
 长期债权投资——债券投资(溢价) 6 572

到期一次收到本金和利息

借: 银行存款 2 600 000
 贷: 长期债权投资——债券投资(面值) 2 000 000
 长期债权投资——债券投资(应计利息) 600 000

(二) 购买贴现债券的处理

我国发行的债券中, 有时发行贴现债券, 即债券票面不标明利率, 只标

明到期价值，购买者按到期价值的贴现值购买。在这种情况下，购买的债券不属于折价购入，面值与购买价格之间的差额是未来应收取的利息。债券面值即为到期值。在会计核算时，通常按照购买价格入账，面值与购买价格之间的差额在债券持有期间内按期计提利息，计入损益。

例某公司1997年1月1日以80000元的价格购入到期值和面值为100000元的债券，期限为二年。该公司的会计处理如下：

(1) 购入时：

借：长期债权投资——债券投资（贴现债券成本） 80 000
 贷：银行存款 80 000

(2) 计算债券利率： $80\ 000 \times (1+2i) = 100\ 000$ $i = 12.5\%$

(3) 每年计提利息：

应计利息 = $80\ 000 \times 12.5\% = 10\ 000$ （元）

借：长期债权投资——债券投资（贴现债券应计利息） 10 000
 贷：投资收益——债券利息收入 10 000

(4) 到期收回债券：

借：银行存款 100 000
 贷：长期债权投资——债券投资（贴现债券成本） 80 000
 长期债权投资——债券投资（贴现债券应计利息） 20 000

(三) 可转换公司债券

可转换公司债券，是指企业购入的可在一定时期以后转换为股份的债券。可转换公司债券属于混合证券，对于发行企业而言，既具有负债性质，又具有所有者权益性质；对于债券持有企业而言，既具有债权性质，又具有股权性质。

企业发行可转换公司债券，可以以较低的成本筹集资金。通常而言，由于可转换公司债券既有债券的性质，又有股票的性质。债券持有者在转换期间内行使转换权利，将债券转换为股份，则债券持有者成为企业的股东，享受股东的权利；债券持有者在转换期间内未行使转换权利，未将债券转换为股份的，则债券持有者作为债权人，有权要求企业清偿债券本息。由于可转换债券具有双重性质，债券持有者可享受股东的权利，或享受债权人的权利，风险较小，因而一般可转换公司债券的利率较低，企业通过发行可转换公司债券，以较低的筹资成本取得长期使用的资金。同时，从发行企业角度考虑，如果发行企业直接增发股票有困难的，通过发行可转换公司债券，在债券持有者不需要追加投资的情况下，使其成为企业的股东，企业达到增资的目的。

对债券持有者而言，一方面，在发行企业效益不佳的情况下，债券持有者作为企业的债权人，有权取得固定的利息，并到期收回本金，即使在发行企业破产清算，债权人的清偿权在投资者之前，使其利益得到一定的保证；在发行企业效益较好的情况下，债券持有者将债券转换为股份，可以享受股利和资本增值的利益，或者在股票市场上该股票价格上涨时，将转换的股份出售，可得到较高的收益。另一方面，如果债券持有者未将债券转换为股份，在债券到期还本付息时，由于债券利率通常较低，将会损失一部分利息。

在我国，上市公司和重点国有企业经批准可发行可转换公司债券。我国发行可转换公司债券采取记名式无纸化发行方式，债券最短期限为3年，最长期限为5年。在会计核算中，企业购入可转换公司债券在转换为股份之前，

属于债权性质的投资，因此，在可转换公司债券未转换为股份之前，其会计处理与长期债权投资相同，并计提利息、摊销溢价或折价。行使转换权利时，按账面价值转换，即在可转换公司债券转换为股份时，按可转换公司债券的账面价值

（包括面值、应计利息、溢价或折价，以及提取的减值准备）作为转换基础，除债券面额不足转换 1 股股份，按规定可以收回现金外，其余均转为股权投资，作为转换后股权投资的成本。

例某股份有限公司经批准于 19×2 年 1 月 1 日发行 5 年期 10000000 元可转换公司债券，债券票面利率 6%，按面值发行（不考虑发行费用），并由 Y 企业全部购买。债券发行一年后可转换为股份，每 100 元转普通股 4 股，股票面值 1 元。假如转换日为 19×3 年 4 月 1 日，可转换债券的账面价值 10600000 元（面值 10000000 元，

应计利息 600000 元），19×3 年 1 月 1 日至 3 月 31 日尚未计提利息。假如债券持有者全部将债券转换为股份。债券持有企业应作如下会计处理：

（1）购买债券：

借：长期债权投资——可转换公司债券投资（债券面值） 10 000 000
贷：银行存款 10 000 000

（2）按年计提利息：

借：长期债权投资——可转换公司债券投资（应计利息） 600 000
贷：投资收益——债券利息收入 600 000

（3）转换为股份时，先计提利息：

尚未计提利息=10 000 000×6%×3÷12=150 000（元）

借：长期债权投资——可转换公司债券投资（应计利息） 150 000
贷：投资收益——债券利息收入 150 000

（4）转换为股份：

借：长期股权投资——××企业 10 750 000
贷：长期债权投资——可转换公司债券投资（面值） 10 000 000
长期债权投资——债券投资（应计利息） 750 000

可转换公司债券在进行会计处理时，还需要说明以下几个问题：

第一，持有可转换公司债券的企业，在转换为股份时，应确认转换日尚未确认的利息收入，计入当期投资收益。

第二，在我国，可转换公司债券转换为股份时，均按账面价值转换，不确认转换损益。

第三，可转换公司债券在未转作股份之前，是作为长期债权投资，还是作为短期投资，应视投资目的而定，如果购入可转换公司债券只是为了暂时存放现金的，则可作为短期投资，并在“短期投资”科目下设置“可转换公司债券投资”明细科目单独核算。作为短期投资核算的可转换公司债券，在转换为股份之前，其会计处理与一般短期投资相同。

第四，可转换公司债券在转换为股份后，是作为长期股权投资，还是作为短期投资，也应视投资目的而定。如果不打算长期持有，则作为短期投资；如果意图长期持有，则作长期股权投资，并按长期股权投资的核算方法进行核算。

第五，如果企业既拥有某企业的股份，又购入该企业的可转换公司债券，

在该债券未转为股份之前，分别按短期投资、长期股权或债权投资进行处理。可转换公司债券转换为该企业的股份后，是作为短期投资，还是作为长期股权投资，应视具体情况而定，并与原持股份的分类相一致。如原对该企业的股权投资作为短期投资的，可转换公司债券转换为股份后，也作为短期投资，除非企业意图改变投资目的；如原对该企业的股权投资作为长期投资的，可转换公司债券转换为股份后，也作为长期投资，除非企业意图改变投资目的；如原对该企业的股权投资作为短期投资，可转换公司债券转换为该企业的股份后，与原短期股权投资合并所持股份，能对被投资企业施加重大影响，并意图长期持有，则作为长期股权投资处理。

十一、股票股利的处理

股利是股东对企业净利润的分享。在我国，股利的支付通常有两种基本形式，即现金股利和股票股利。所谓现金股利，是指企业以现金形式向股东派发的股利；而股票股利则是企业用增发的股票代替现金派发给股东的股利。当作股利发放的股票，又称红股，俗称送股。

当企业实现净利润但现金不足时，为了满足股东的要求，维持股票价位，通常派发股票股利，而不以现金方式分派股利。分派股票股利，其一不会使所有者权益总额发生变动，而仅仅是所有者权益各项目结构发生内部的调整；其二不需要企业拿出现金。

投资企业收到的股票股利如何处理，是确认为投资收益，还是不确认为投资收益？从理论上讲，被投资单位派发股票股利，既没有使资产减少，也没有减少所有者权益，但每股净资产降低了，表明股份稀释；投资企业既没有收到资产，也没有增加所有者权益，仅仅是股份的增加，股份的增加也并未使持股比例增加，仅仅是以更多的股份代表原持股比例，所享有的权益也未变化，表明每股应享有被投资单位净资产份额的减少，每股投资成本降低。虽然所收到的股票有市价，但这种市价已存在于原投资的股票中，在除权日，由于派发股票股利而使开盘价格等比例降低，即使以后填权，使投资的总价值增加，市价又回升至除权前的水平，但在股票未出售前，属于未实现的增值，根据收益实现原则，也不能将股票股利确认为一项收益。因此，股票股利不能作为一种收益加以确认。但为了反映收到股票股利的情况，企业应在备查账簿中登记所增加的股数，以表明每股投资成本的减少，部分处置该项收到股票股利的投资时，应按投资成本与全部股份计算的平均每股成本结转处置部分的成本。

十二、长期投资减值

长期投资的减值可以分为暂时性减值和永久性减值。暂时性减值是由于被投资单位暂时的财务状况不佳，或由于市价发生暂时下跌所产生的减值；永久性减值是在可预计的未来不可能恢复的长期投资减损。长期投资减值在会计处理上有两种处理方法：

1. 暂时性减值计提减值准备，但不计入损益；永久性减值确认损益，冲减长期投资的账面价值。这种方法的理由是：暂时性减值既然是暂时性的，就不可能是永久性的，长期投资由于持有时间较长，其暂时性减值的未实现的损失不应计入损益，但为了反映其价值的减损，应当计提减值准备，作为长期投资的减项，以反映长期投资实际的价值。同时，未实现的减值作为所

有者权益的减项反映。对于永久性减值，由于是不可恢复的，即投资的账面价值在未来不可能全部收回，此项损失属于已发生的损失，应将其损失计入当期损益，同时由于未来账面价值不可能全部收回，应将不可收回的部分冲减投资的账面价值。

2. 无论是暂时性还是永久性的价值减损，均将其减值直接计入当期损益。这种方法的理由是：长期投资的减值很难分清是暂时性还是永久性的，既然永久性减值可以计入损益，为什么暂时性减值就不能计入损益。为了谨慎起见，应将长期投资减值不分暂时和永久全部计入损益，国际会计准则有关资产减值的会计处理也未划分暂时性减值和永久性减值。

关于长期投资减值，《国际会计准则 25——投资会计》表述为：“长期投资通常以成本计价。不过，当长期投资价值发生非暂时性减损时，其账面价值应予抵减以确认这种减损。一项投资的价值可以参照市价、被投资者资产和经营成果、及由投资带来的预期现金流量等指标，并且考虑被投资者的风险类型及对投资者的影响程度。对被投资者的利润分配以及投资者处置投资的限制条件同样也可能影响投资价值”。近期，国际会计准则委员会讨论发布了《国际会计准则第 36——减值》，其基本精神是：第一，对所有资产（包括投资）的减值进行测定，当一项资产的可收回价值低于其账面价值时，应当对减值损失加以确认，并计入当期损益；第二，根据资产的性质和用途，可收回价值有两种计量方法，一是净售价，二是在用价值。净售价为市价减处置费用；在用价值为资产的未来现金流量的贴现值。针对权益法核算的特殊性，国际会计准则委员会目前正在考虑如何认定对子公司投资、联营投资及合营投资的在用价值问题，目前已有的讨论稿提出了两个方案，一是未来分得股利和处置投资的现值，二是将被投资企业视为一个现金产出单位，来确定其有用价值。

本准则采用上述第二种方法，对于长期投资的减值，无论是暂时性还是永久性的，均计提减值准备，已计提减值准备的长期投资价值又得已恢复，应在已计提减值准备的范围内恢复投资的账面价值。

本准则规定，期末长期投资可收回金额低于账面价值的差额，首先冲抵该项投资的资本公积准备项目，不足冲抵的部分确认为当期投资损失；已确认损失的长期投资的价值又得以恢复，应在原已确认的投资损失的数额内转回。这里的“已确认的投资损失的数额内转回”，是指“长期投资减值准备”科目的贷方实有余额。如果已确认损失的长期投资的价值又得以恢复，应首先转回原计入损益的减值，差额部分再恢复原冲抵的资本公积准备项目。如果长期投资的账面价值直至处置尚未恢复的，应将处置收入大于长期投资账面价值的差额部分，首先恢复原冲抵的资本公积准备项目，差额部分再确认为处置损益。

十三、投资划转

企业由于投资目的改变或其他原因，有时将投资由短期投资划转为长期投资，或将长期投资划转为短期投资。企业是否可将投资进行划转，应当满足下列条件：

1. 企业管理当局经营策略的改变，致使改变投资目的。如原为短期股票投资，投资企业为长期持有被投资单位的股份，从而达到控制或对被投资单位实施重大影响，而将短期投资划转为长期投资等。

2. 企业管理当局投资意图的改变，必须有合理的理由，并经过内部工作程序，得到企业管理当局的批准，如上市公司必须经董事会批准，一般不能随意改变投资目的。

3. 通常只有在中期期末或年度终了对外提供财务报告时，在满足上述二个条件的情况下，才可予以划转。

十四、本准则与会计制度的比较

（一）与行业会计制度的比较

1. 投资成本。行业会计制度未规定企业购入债券，实际支付的价款中包含的已到期尚未领取的利息的处理；对于取得投资而发生的相关费用，均计入投资成本。本准则规定企业购入的债券，实际支付的价款中包含的已到期尚未领取的利息作应收项目处理。对于取得债券投资而发生的相关费用，计入投资成本，如数额不大的，可于取得时直接计入当期投资收益。如数额较大的，可采用分次摊销方法，于债券购入后至到期前的期间内于确认相关债券利息收入时摊销，计入投资收益。未摊销的相关费用，在“长期债权投资”科目中单独核算。在计算债券投资溢价或折价时，按投资成本扣除相关费用后的差额确定。

2. 投资的期末计价。行业会计制度规定，短期投资期末按成本计价；长期债券投资按摊余价值计价；长期股权投资分别按成本法或权益法核算，并分别成本法和权益法对长期股权投资计价。本准则规定，短期投资期末按成本与市价孰低计价；长期债券投资按账面余额扣除已提的减值准备后的账面价值计价；长期股权投资分别成本法或权益法核算，期末长期股权投资的账面余额扣除已提的减值准备后的账面价值计价。

3. 投资损益的确认。行业会计制度规定，短期投资持有期间（不包括投资时已计入应收项目的股利）获得的现金股利或利润，确认为投资收益。本准则规定，短期投资持有期间（不包括投资时已计入应收项目的股利或利息）获得的现金股利或利润，作为投资成本的收回，冲减投资成本，不计入当期损益。

4. 长期债券投资溢折价的处理。现行行业会计制度规定，溢价和折价摊销方法均采用直线法。本准则允许采用直线法，也可以采用实际利率法摊销。

5. 成本法和权益法的适用范围。行业会计制度规定，投资企业拥有被投资单位 50% 以上（外商投资企业为 25%）的采用权益法核算。本准则规定，投资企业拥有被投资单位 20% 及以上，并具有重大影响的，应采用权益法核算。

6. 股权投资差额的处理。行业会计制度未规定股权投资差额的处理。本准则规范了股权投资差额的处理原则，并规定了摊销期限和摊销方法。

7. 股票股利的处理。行业会计制度未规范股票股利的处理。本准则作了规定。

8. 长期投资减值。行业会计制度未规定长期投资计提减值准备。本准则要求计提减值准备。

（二）与《股份有限公司会计制度》的比较

1. 《股份有限公司会计制度》规定，短期投资持有期间收到的股利或利

润、利息（不含投资时已计入应收项目的股利和利息）作为投资收益，计入当期损益；本准则作为投资成本的收回，冲减投资成本，不计入当期损益。

2.《股份有限公司会计制度》规定，取得长期债权投资发生费用不计入投资成本，于发生时直接计入财务费用，在计算溢价或折价时也不包括这部分费用。本准则规定，长期债权投资发生的费用计入投资成本，如数额不大的，可于取得时直接计入当期投资收益，如数额较大的，可采用分次摊销方法，于债券购入后至到期前的期间内于确认相关债券利息收入时摊销，计入投资收益。未摊销的相关费用，在“长期债权投资”科目中单独核算。

3.《股份有限公司会计制度》对长期投资计提永久性减值；本准则规定，无论是永久性还是暂时性的，均计提减值准备，计入损益。

十五、美国有关债务性和权益性证券投资简介

美国在 1993 年 5 月颁布了 SFAS NO.115——“某些债务性和权益性证券投资的核算”，并于 1993 年 12 月 15 日后开始的财务年度生效。其主要内容如下：

（一）对债务和权益性证券的分类

SFAS NO.115 将债务和权益性证券分为三类：

- 1.持有到期证券：报告企业有明确意图且有能力持有到期的债务性证券。
- 2.交易性证券：购入和持有的主要目的是为了在近期内（因此仅短期内持有）出售的证券。
- 3.用于出售证券：除归入交易性证券和持有到期证券外的投资。

（二）投资的账面价值及其变化

关于一项投资在账面上以何种价格反映以及公允价值的变化如何处理，美国的规定如下：

1.持有到期证券以摊余成本入账；交易性证券和用于出售证券以公允价值入账。对其他投资，基本原则是它们以合理预期的实现金额入账。因此，通常以成本与公允价值或以成本减估计减损入账。投资房地产以成本和公允价值孰低入账，如为出售而持有，以成本与可变现净值孰低入账。

2.由交易性证券引起的未实现损益应包括在收入中。损益按单个证券基础计算，但其变化净额包括在收入中。

3.对划分为用于出售或持有到期的单个证券，如公允价值下跌至低于摊余成本基础，且下跌不是暂时性的，单个证券的成本基础应减记到公允价值作为新的基础，减记的金额借记收入。对以后公允价值的恢复不改变新的成本基础。

4.单个用于出售证券公允价值的增加作为权益的一个单独项目；如下跌被认为是暂时的，减少也作为权益的一个单独项目。

5.归入持有到期的投资以摊余成本，不以公允价值报告；因此，这些投资的未实现损益只要没有以上第 3 项所描述的永久性减损，或投资分类的变化，应不给予会计上的确认。

（三）投资的转换

当一项投资在分类之间转换时，在会计上如何核算，美国规定：证券在投资种类之间的转换应按公允价值核算。在转换日，证券的未实现损益应按如下所述核算：

1. 从交易种类转换过来的证券，其在转换日的未实现损益已被确认在收益中，从而不需结转。
2. 转换入交易种类的证券，在转换日的未实现损益应立刻在收益中确认。
3. 债务性证券从持有到期类转化为出售类，转换日的未实现持有损益应在股东权益的一个单独项目中确认。
4. 债务性证券从用于出售类转入持有到期类，转换日的未实现持有损益应继续在股东权益的一个单独项目中报告，但应在证券的所剩期间摊销，作为收益的一个调整，方法应与任何溢价或折价的摊销一致。

（四）披露要求

以下是美国 SFAS NO. 115 的披露要求：

呈报分类资产负债表的企业将所有的交易性证券作为流动资产报告。持有到期证券和用于出售证券根据他们可能的持有期限适当地将他们归入短期或长期。这是在资产负债表上对上述三类证券投资的分类要求，其他揭示要求如下：

1. 揭示划分为可用于出售证券及单独揭示划分为持有到期的证券，主要证券类型在每个资产负债表日合计公允价值，未实现毛利，未实现毛损失及这些证券契约规定到期日的信息。
2. 可用于出售证券的出售收入及这类出售的实现毛利和实现毛损失。
3. 计算实现损益时确定成本的基础（即专门认定法，平均成本或其他方法）。
4. 包括在收益中的将证券从可出售类转入交易类的毛损益。
5. 当期内作为一个单独项目包括在股东权益中的可出售证券之净未实现持有损益的变化。
6. 当期内包括在收益中的交易性证券之净未实现持有损益的变化。
7. 任何持有到期证券的出售或转换，应揭示被售或被转换证券的摊销成本金额，相关的实现或未实现损益，及揭示在出具利润表的各期间导致出售或转换证券的情况。

企业会计准则

建造合同

企业会计准则——建造合同

引言

1. 本准则规范建造承包商建造工程合同的会计核算和相关信息的披露。
2. 由于建造合同的开工日期与完工日期通常分属于不同的会计年度，因此，本准则的主要问题是将合同收入和合同成本分配计入实施工程的各个会计年度。

在一个会计年度内完成的建造合同，应在完成时确认合同收入和合同费用。

定义

3. 本准则使用的下列术语，其定义为：
 - (1) 建造合同，指为建造一项资产或者在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的数项资产而订立的合同。
 - (2) 固定造价合同，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。
 - (3) 成本加成合同，指以合同允许或其他方式议定的成本为基础，加上该成本的一定比例或定额费用确定工程价款的建造合同。
 - (4) 完工百分比法，指根据合同完工进度确认收入与费用的方法。

合同分立与合同合并

4. 一般情况下，本准则适用于单项建造合同。
5. 如果一项建造合同包括多项资产，在同时具备下列条件的情况下，每项资产应分立为单项合同处理：
 - (1) 每项资产均有独立的建造计划；
 - (2) 建造承包商与客户就每项资产单独进行谈判，双方能够接受或拒绝与每项资产有关的合同条款；
 - (3) 每项资产的收入和成本可单独辨认。
6. 一组合同无论对应单个客户还是几个客户，在同时具备下列条件的情况下，应合并为单项合同处理：
 - (1) 该组合同按一揽子交易签订；
 - (2) 该组合同密切相关，每项合同实际上已构成一项综合利润率工程的组成部分；
 - (3) 该组合同同时或依次履行。

合同收入

7. 合同收入包括：
 - (1) 合同中规定的初始收入；
 - (2) 因合同变更、索赔、奖励等形成的收入。
8. 合同收入应以收到或应收的工程价款计量。

9. 合同变更指客户为改变合同规定的作业内容而提出的调整。因合同变更而增加的收入，应在同时具备下列条件时予以确认：

- (1) 客户能够认可因变更而增加的收入；
- (2) 收入能够可靠地计量。

10. 索赔款指因客户或第三方的原因造成的、由建造承包商向客户或第三方收取的、用以补偿不包括在合同造价中的成本的款项。因索赔款而形成的收入，应在同时具备下列条件时予以确认：

- (1) 根据谈判情况，预计对方能够同意这项索赔；
- (2) 对方同意接受的金额能够可靠地计量。

11. 奖励款指工程达到或超过规定的标准时，客户同意支付给建造承包商的额外款项。因奖励而形成的收入，应在同时具备下列条件时予以确认：

- (1) 根据目前合同完成情况，足以判断工程进度和工程质量能够达到或超过既定的标准；
- (2) 奖励金额能够可靠地计量。

合同成本

12. 合同成本应包括从合同签订开始至合同完成止所发生的、与执行合同有关的直接费用和间接费用。

13. 合同的直接费用包括：

- (1) 耗用的人工费用；
- (2) 耗用的材料费用；
- (3) 耗用的机械使用费；
- (4) 其他直接费用，包括有关的设计和技术援助费用、施工现场材料的二次搬运费、生产工具和用具使用费、检验试验费、工程定位复测费、工程点交费用、场地清理费用等。

14. 间接费用是企业下属的施工单位或生产单位为组织和管理施工生产活动所发生的费用，包括临时设施摊销费用和施工、生产单位管理人员工资、奖金、职工福利费、劳动保护费、固定资产折旧费及修理费、物料消费、低值易耗品摊销、取暖费、水电费、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修费、排污费等。

15. 直接费用在发生时直接计入合同成本，间接费用应在期末按照系统、合理的方法分摊计入合同成本。

16. 与合同有关的零星收益，例如合同完成后处置残余物资取得的收益，应冲减合同成本。

17. 合同成本不包括下列费用：

- (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；
- (2) 船舶等制造企业的销售费用；
- (3) 企业筹集生产经营所需资金而发生的财务费用。

18. 因订立合同而发生的有关费用，应直接确认为当期费用。

合同收入与合同费用的确认

19. 如果建造合同的结果能够可靠地估计，企业应根据完工百分比法在资

资产负债表日确认合同收入和费用。

20. 固定造价合同的结果能够可靠估计是指同时具备下列条件：

- (1) 合同总收入能够可靠地计量；
- (2) 与合同相关的经济利益能够流入企业；
- (3) 在资产负债表日合同完工进度和为完成合同尚需发生的成本能够可靠地确定；

(4) 为完成合同已经发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量，以便实际合同成本能够与以前的预计成本相比较。

21. 成本加成合同的结果能够可靠估计是指同时具备下列条件：

- (1) 与合同相关的经济利益能够流入企业；
- (2) 实际发生的合同成本，能够清楚地区分并且能够可靠地计量。

22. 企业确定合同完工进度可以选用下列方法：

- (1) 累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例；
- (2) 已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例；
- (3) 已完合同工作的测量。

23. 采用累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定合同完工进度时，累计实际发生的合同成本不包括下列内容：

(1) 与合同未来活动相关的合同成本，例如施工中尚未安装、使用或耗用的材料成本；

(2) 在分包工程的工作量完成之前预付给分包单位的款项。

24. 当期完成的建造合同，应按实际合同总收入扣除以前会计年度累计已确认的收入后的余额确认为当期收入，同时按累计实际发生的合同成本扣除以前会计年度累计已确认的费用后的余额确认为当期费用。

25. 如果建造合同的结果不能可靠地估计，应区别以下情况处理：

(1) 合同成本能够收回的，合同收入根据能够收回的实际合同成本加以确认，合同成本在其发生的当期确认为费用。

(2) 合同成本不可能收回的，应在发生时立即确认为费用，不确认收入。

26. 如果合同预计总成本将超过合同预计总收入，应将预计损失立即确认为当期费用。

披露

27. 企业应披露下列与建造合同有关的事项：

- (1) 在建合同工程累计已发生的成本和累计已确认的毛利（或亏损）；
- (2) 在建合同工程已办理结算的价款金额；
- (3) 当期确认的合同收入和合同费用的金额；
- (4) 确定合同完工进度的方法；
- (5) 合同总金额；
- (6) 当期已预计损失的原因和金额；
- (7) 应收账款中尚未收到的工程进度款。

附则

28. 本准则由财政部负责解释。

29. 本准则自 1999 年 1 月 1 日起施行。

《企业会计准则——建造合同》 指南

一、基本要求

(一)应当正确确定各项建造合同的会计核算对象。正确确定各项建造合同的会计核算对象,是正确核算和反映建造合同损益的关键。企业与客户签订的建造合同有其多样性,通常,建造一项资产要签订一个合同,有时,建造数项资产只签订一个合同,或者为建造一项资产或数项资产而同时签订一组合同。在上述情况下,对同一企业来讲,确定不同的会计核算对象,会产生不同的核算结果。例如,某建造承包商同时签订了一组建造合同,在执行合同中,有的可能盈利,有的可能亏损,如果将该组合同单独分别核算或合并在一起核算,就会产生不同的损益。因此,为了正确核算建造合同的损益,防止人为操纵利润,本准则对此专门作了相应的规定。一般情况下,企业应以所订立的单项合同为对象,分别计量和确认各单项合同的收入、费用和利润。如果一项合同包括建造多项资产,或为建造一项或数项资产而签订一组合同,企业应按本准则规定的合同分立和合并的原则,正确确定建造合同的会计核算对象。

(二)必须合理判断建造合同的结果能否可靠地估计。在计量和确认建造合同的收入和费用时,首先应根据本准则规定的判断建造合同的结果能否可靠估计的标准,判断建造合同的结果能否可靠地估计。如果建造合同的结果能够可靠地估计,应在资产负债表日根据完工百分比法确认当期的合同收入和费用。如果建造合同的结果不能可靠地估计,则不能根据完工百分比法确认合同收入和费用,而应区别以下两种情况进行处理:(1)合同成本能够收回的,合同收入根据能够收回的实际合同成本加以确认,合同成本在发生的当期确认为费用;(2)合同成本不能收回的,应在发生时立即确认为费用,不确认收入。

对一项建造合同而言,如果合同预计总成本大于合同总收入,应将预计损失立即确认为当期费用。

(三)必须做好建造合同成本核算的各项基础工作。建立各种财产物资的收发、领退、转移、报废、清查制度;建立、健全与成本核算有关的各项原始记录和工程量统计制度;制定或修订工时、材料、费用等各项内部消耗定额;完善各种计量检测设施,严格计量检验制度,使成本核算具有可靠的基础。

(四)必须准确计算合同成本。对于为完成合同实际发生的合同成本必须及时、准确地进行归集和登记,对于为完成合同尚需发生的成本必须进行科学、合理地预计。应当划清当期成本与下期成本的界限,不同成本核算对象之间成本的界限,未完合同成本与已完合同成本的界限。不得以估计成本、预算成本或计划成本代替实际成本。

(五)必须真实、准确、及时、系统地核算和反映实施建造合同所发生的各项经济业务。应根据实施建造合同所发生的经济业务,准确、及时地登记合同发生的实际成本、已办理结算的工程价款和实际已收取的工程价款,并根据工程施工进展情况,准确地确定合同完工进度,计量和确认当期的合同收入和费用。如果建造合同预计发生亏损,应计提损失准备。对于上述会

计事项，可设置下列会计科目进行账务处理：

1. 设置“工程施工”科目（建筑安装企业使用）或“生产成本”科目（船舶等制造企业使用），核算实际发生的合同成本和合同毛利。实际发生的合同成本和确认的合同毛利记入本科目的借方，确认的合同亏损记入本科目的贷方，合同完成后，本科目与“工程结算”科目对冲后结平。

2. 设置“工程结算”科目，核算根据合同完工进度已向客户开出工程价款结算账单办理结算的价款。本科目是“工程施工”或“生产成本”科目的备抵科目，已向客户开出工程价款结算账单办理结算的款项记入本科目的贷方，合同完成后，本科目与“工程施工”或“生产成本”科目对冲后结平。

3. 设置“应收账款”科目，核算应收和实际已收的进度款，预收的备料款也在本科目核算。已向客户开出工程价款结算账单应收的工程进度款记入本科目的借方，预收的备料款和实际收到的工程进度款记入本科目的贷方。

4. 设置“主营业务收入”科目，核算当期确认的合同收入。当期确认的合同收入记入本科目的贷方，期末，将本科目的余额全部转入“本年利润”科目，结转后，本科目应无余额。

5. 设置“主营业务成本”科目，核算当期确认的合同费用。当期确认的合同费用记入本科目的借方，期末，将本科目的余额全部转入“本年利润”科目，结转后，本科目应无余额。

6. 设置“合同预计损失”科目。核算当期确认的合同预计损失。当期确认的合同预计损失，记入本科目的借方，期末，将本科目的余额全部转入“本年利润”科目，结转后，本科目应无余额。

7. 设置“预计损失准备”科目，核算建造合同计提的损失准备。在建合同计提的损失准备，记入本科目的贷方，在建合同完工后，应将本科目的余额调整“主营业务成本”科目。

二、说明

（一）关于引言

本准则规范建造承包商建造工程合同的会计核算和相关信息的披露。这里所讲的建造承包商，是指根据合同为客户建造工程（或大型资产）的企业，如承包建造房屋、建筑物的建筑安装企业，承包建造船舶、飞机和大型机械设备的制造企业。

由于建造合同的开工日期与完工日期通常分属于不同的会计年度，因此，本准则的主要问题是将合同收入和合同成本分配计入实施工程的各个会计年度。根据《中华人民共和国会计法》的规定，“会计年度自公历1月1日起至12月31日止”。建造合同的施工期较长，通常要跨越一个会计年度，为了及时反映各年度的经营成果和财务状况，一般情况下，不能等到合同工程完工时才确认收入和费用，而应按照权责发生制的要求，遵循配比原则，在合同实施过程中，按照一定的方法，合理确认各年的收入和费用。

在一个会计年度内完成的建造合同，应在完成时确认合同收入和合同费用。例如，某建造合同于1997年1月5日开工，1997年12月20日完工。企业应于1997年12月20日确认该项合同的收入和费用。

（二）关于定义

1. 建造合同。建造合同是指为建造一项资产或者在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的数项资产而订立的合同。这里所讲的资产，是指房屋、道路、桥梁、水坝等建筑物以及船舶、飞机、大型机械设备等。所建造的资产从其功能和最终用途看，可分为两类：一类是建成后就可投入使用和单独发挥作用的单项工程，如房屋、桥梁、船舶等；另一类是在设计、技术、功能和最终用途等方面密切相关的由数项资产构成的建设项目，只有这些资产全部建成投入使用时，才能整体发挥效益。如承建一个发电厂，该项目由锅炉房、发电室、冷却塔等几个单项工程构成，只有各单项工程全部建成投入使用时，发电厂才能正常运转和发电。

建造合同属于经济合同范畴，但它不同于一般的材料采购合同和劳务合同，而有其自身的特征，主要表现在：（1）先有买主（即客户），后有标底（即资产）。建造资产的造价在签订合同时已经确定；（2）资产的建设期长，一般都要跨越一个会计年度，有的长达数年；（3）所建造的资产体积大，造价高；（4）建造合同一般为不可取消的合同。

2. 固定造价合同。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，某建造承包商与客户签订一项建造合同，为客户建造一座办公大楼，合同规定建造办公大楼的总造价为 1000 万元。该项合同即是固定造价合同。再例如，某建造承包商与客户签订一项建造合同，为客户建造一条 80 公里的高速公路，合同规定每公里单价为 500 万元。该项合同也是固定造价合同。

3. 成本加成合同。成本加成合同是指以合同允许或其他方式议定的成本为基础，加上该成本的一定比例或定额费用确定工程价款的建造合同。例如，某建造承包商与客户签订一项建造合同，为客户建造一艘船舶，双方商定以建造该艘船舶的实际成本为基础，合同总价款以实际成本加上实际成本的 1% 计取。该项合同即是成本加成合同。再例如，某建造承包商与客户签订一项建造合同，为客户建造一段地铁，合同规定以建造该段地铁的实际成本为基础，另加 800 万元计取工程价款。该项合同也为成本加成合同。

4. 完工百分比法。完工百分比法是指根据合同完工进度确认收入和费用的方法。根据这种方法，合同收入应与为达到完工进度而发生的合同成本相匹配，以反映当期已完工部分的合同收入、费用和利润。这种方法能为报表使用者提供有关合同进度及本期业绩的有用信息。

采用完工百分比法确认合同收入和费用的前提是，该项建造合同的结果能够可靠地估计。只有在建造合同的结果能够可靠地估计时，才能采用完工百分比法确认合同收入和费用，反之，则不能采用完工百分比法确认合同收入和费用。

采用完工百分比法确认合同收入和费用的关键是，确定合同完工进度。本准则规定了确定合同完工进度的三种方法。

（三）关于合同分立与合同合并

本准则有关合同分立与合同合并的条款，实际上是确定建造合同会计核算对象的规范。确定建造合同会计核算对象，对于准确核算建造合同的损益

有十分重要的意义。

一般情况下，企业应以所订立的单项合同为对象，分别计量和确认各单项合同的收入、费用和利润。如果一项合同包括建造多项资产，本准则规定了合同分立的条款，企业应按本准则规定的合同分立的原则，确定建造合同的会计核算对象；如果为建造一项或数项资产而签订一组合同，本准则规定了合同合并的条款，企业应按本准则规定的合同合并的原则，确定建造合同的会计核算对象。

1. 合同分立。如果一项建造合同包括建造多项资产，在同时具备下列条件的情况下，每项资产应分立为单项合同处理：

(1) 每项资产均有独立的建造计划；

(2) 建造承包商与客户就每项资产单独进行谈判，双方能够接受或拒绝与每项资产有关的合同条款；

(3) 每项资产的收入和成本可单独辨认。

如果不同时具备上述三个条件，则不能将建造合同进行分立，而应仍将其作为一个合同进行会计处理。

例如，某建筑公司与一客户签订一项建造合同，该合同规定，建筑公司为客户建造一栋房屋和一座食堂。在签订合同时，建筑公司与客户分别就所建房屋和食堂进行谈判，并达成一致意见；房屋的工程造价为400万元，食堂的工程造价为150万元。房屋和食堂均有独立的施工图预算，房屋的预算成本为370万元，食堂的预算成本为130万元。根据上述资料分析：由于房屋和食堂均有独立的施工图预算，表明符合条件(1)；由于在签订合同时，建筑公司与客户分别就所建房屋和食堂进行谈判，并达成一致意见，表明符合条件(2)；由于房屋和食堂均有单独的造价和预算成本，表明符合条件(3)。因此，该项建造合同同时符合合同分立的条件，建筑公司应将建造房屋和食堂分立为两个单项合同进行会计处理。

假如该项建造合同中，没有明确规定房屋和食堂各自的工程造价，而是以550万元的总金额签订了该项合同，也未作出各自的预算成本。这时，不符合条件(3)，建筑公司不能将该项建造合同分立为两个单项合同，而应作为一个单项合同进行会计处理。

2. 合同合并。一组合同无论对应单个客户还是几个客户，在同时具备下列条件的情况下，应合并为单项合同处理：

(1) 该组合同按一揽子交易签订；

(2) 该组合同密切相关，每项合同实际上已构成一项综合利润率工程的组成部分；

(3) 该组合同同时或依次履行。

如果不同时符合上述三个条件，则不能将该组合同进行合并，而应以各单项合同进行会计处理。

例如，某建造承包商为承包建造一个冶炼厂而与客户一揽子签订了三项建造合同，这三项合同分别是建造一个选矿车间、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：由于这三项建造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，由于在同一施工地点同时施工，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，这三项建造合同符合合同合并的三个条件，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，统一核算该组合同的损益。

（四）关于合同收入

1. 本准则第 7 条规定了合同收入的组成内容。合同收入包括两部分内容：（1）合同中规定的初始收入，即建造承包商与客户在双方签订的合同中最初商订的合同总金额，它构成了合同收入的基本内容。（2）因合同变更、索赔、奖励等形成的收入，这部分收入并不构成合同双方在签订合同时已在合同中商订的合同总金额，而是在执行合同过程中由于合同变更、索赔、奖励等原因而形成的追加收入。建造承包商不能随意确认这部分收入，只有在符合规定条件时才能构成合同总收入。

2. 本准则第 8 条规定了合同收入的计量，即合同收入应以收到或应收的工程价款计量。这里所说的“工程价款”，是指建造合同的总金额或总造价。

3. 本准则第 9 条是对合同变更的进一步说明以及确认合同变更收入的标准。

（1）合同变更。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。例如，某建造承包商与客户签订了一份金额为 5000 万元的固定造价合同，建造一座图书馆，合同规定的建设期为三年。第二年，客户改变部分设计，要求建造承包商将原设计中采用的木门窗改为采用铝合金门窗，并同意增加变更收入 50 万元。这一事项就是合同变更的例子。

（2）因合同变更而增加的收入，应在同时具备下列条件时予以确认：

客户能够认可因变更而增加的收入；

收入能够可靠地计量。

如果不同时具备上述两个条件，则不确认变更收入。

例如，上例中，该项建造合同的初始收入为 5000 万元。变更收入 50 万元，符合上述两个条件，建造承包商便可在第二年将因合同变更而增加的收入 50 万元确认为合同收入的组成部分。第二年的合同总收入应为 $5000 + 50 = 5050$ （万元）。假如客户承认因变更而增加收入，但双方只达成增加金额为 20 万元，则只能将 20 万元确认为合同收入的组成部分，第二年的合同总收入应为 $5000 + 20 = 5020$ （万元）。

4. 本准则第 10 条是对索赔款的进一步说明以及确认索赔款收入的标准。

（1）索赔款。索赔款是指因客户或第三方的原因造成的、由建造承包商向客户或第三方收取的、用于补偿不包括在合同造价中的成本的款项。例如，某建造承包商与客户签订了一份金额为 8000 万元的建造合同，建造一座水电站。合同规定的建设期是 1995 年 3 月至 1998 年 8 月，同时规定，发电机由客户采购，于 1997 年 8 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 1998 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 100 万元。这一事项即为发生索赔款的例子。

（2）因索赔款而形成的收入，应在同时具备下列条件时予以确认：

根据谈判情况，预计对方能够同意这项索赔；

对方同意接受的金额能够可靠地计量。

如果不同时具备上述条件，则不能确认索赔款收入。

例如，上例中，该项建造合同的初始收入为 8000 万元。根据双方谈判情况，客户同意向建造承包商支付延误工期款 100 万元。索赔款 100 万元，符合上述两个条件，建造承包商便可于 1998 年将因索赔而增加的收入 100 万元确认为合同收入的组成部分。1998 年该项建造合同的总收入应为 $8000 + 100 = 8100$ （万元）。假如客户不同意支付延误工期款，则不能将 100 万元计入合同总收入，合同总收入仍为 8000 万元。假如客户同意这项索赔，但只同意支付延误工期款 50 万元，建造承包商只能将 50 万元确认为合同收入的组成部分。在这种情况下，1998 年该项建造合同的总收入应为 $8000 + 50 = 8050$ （万元）。

5. 本准则第 11 条是对奖励款的进一步说明以及确认奖励款收入的标准。

（1）奖励款。奖励款是指工程达到或超过规定的标准时，客户同意支付给建造承包商的额外款项。例如，某建造承包商与一客户签订一项合同金额为 9000 万元的建造合同，建造一座跨海大桥，合同规定的建设期为 1995 年 12 月 20 日至 1997 年 12 月 20 日。该合同在执行中于 1997 年 9 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。这一事项即为发生奖励款的例子。

（2）因奖励而形成的收入应在同时具备下列条件时予以确认：

根据目前合同完成情况，足以判断工程进度和工程质量能够达到或超过既定的标准；

奖励金额能够可靠地计量。

如果不同时具备上述条件，则不能确认。

例如，上例中，该项建造合同的初始收入为 9000 万元。提前竣工奖 100 万元，符合上述两个条件，建造承包商应于 1997 年将因奖励款而形成的收入 100 万元确认为合同收入的组成部分，1997 年该项建造合同的总收入应为 $9000 + 100 = 9100$ （万元）。假定该项合同的主体工程虽于 1997 年 9 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。在这种情况下，建造承包商不能确认奖励款。

（五）关于合同成本

1. 本准则第 12 条规定了合同成本的组成内容，即合同成本应包括从合同签订开始至合同完成止所发生的、与执行合同有关的直接费用和间接费用。

这里所说的“直接费用”是指为完成合同所发生的、可以直接计入合同成本核算对象的各项费用支出。“间接费用”是指为完成合同所发生的、不易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。

2. 本准则第 13 条是对直接费用组成内容的进一步说明。合同的直接费用包括四项费用：耗用的人工费用、耗用的材料费用、耗用的机械使用费和其他直接费用。

（1）耗用的人工费用。主要包括从事工程建造的人员的工资、奖金、福

利费、工资性质的津贴等支出。

(2) 耗用的材料费用。主要包括施工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。

(3) 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。

(4) 其他直接费用。其他直接费用是指在施工过程中发生的除上述三项直接费用以外的其他可以直接计入合同成本核算对象的费用。主要包括有关的设计和技术援助费用、施工现场材料二次搬运费、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。

3. 本准则第 14 条是对间接费用组成内容的进一步说明。间接费用是指企业下属的施工单位或生产单位为组织和管理施工生产活动所发生的费用。这里所说的“施工单位”是指建筑安装企业的工区、施工队、项目经理部等，“生产单位”是指船舶企业的现场管理机构，飞机、大型机械设备制造企业的生产车间等。

间接费用主要包括临时设施摊销费用和施工、生产单位发生的管理人员工资、奖金、福利费、劳动保护费、固定资产折旧费及修理费、物料消耗、低值易耗品摊销、取暖费、水电费、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修费、排污费等。

4. 本准则第 15 条规定了合同成本的会计处理。

(1) 直接费用。由于直接费用在发生时能够分清受益对象，所以本准则规定“直接费用在发生时直接计入合同成本”。其账务处理是：耗用的人工费用，借记“工程施工”或“生产成本”科目，贷记“应付工资”、“应付福利费”等科目；耗用的材料费用，借记“工程施工”或“生产成本”科目，贷记“库存材料”、“原材料”、“周转材料摊销”（分摊的周转材料摊销额）、“银行存款”（支付的周转材料租赁费）等科目；耗用的机械使用费，借记“工程施工”或“生产成本”科目，贷记“机械作业”（使用本单位的自有施工机械发生的费用）、“银行存款”（租用外单位的施工机械发生的租赁费）等科目；耗用的其他直接费用，借记“工程施工”或“生产成本”科目，贷记“银行存款”等科目。

(2) 间接费用。间接费用虽然也构成了合同成本的组成内容，但是间接费用在发生时一般不易直接归属于受益对象，这是因为，间接费用是在企业下属的直接组织和管理施工生产活动的单位发生的费用，这些单位如果同时组织实施几项合同，则其发生的费用应由这几项合同的成本共同负担，因此，本准则规定“间接费用应在期末按照系统、合理的方法分摊计入合同成本”。

在会计实务中，间接费用一般应设置必要的会计科目进行归集，期末再按一定的方法分配计入有关合同成本。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。

人工费用比例法。人工费用比例法是以各合同实际发生的人工费为基数分配间接费用的一种方法。计算公式如下：

间接费用分配率 = $\frac{\text{当期实际发生的全部间接费用}}{\text{当期各合同实际发生的人工费之和}}$

某合同应负担的间接费用 = $\frac{\text{该合同实际发生的人工费}}{\text{发生的人工费之和}} \times \text{间接费用分配率}$

例如，某建筑公司第一工区同时承建 A、B、C 三项合同工程，已知 A 合同发生的人工费 140 万元，B 合同发生的人工费 160 万元，C 合同发生的人工费 200 万元。第一工区当期共发生间接费用 50 万元。

间接费用分配率 = $50 \div (140 + 160 + 200) = 10\%$

A 合同应负担的间接费用 = $140 \times 10\% = 14$ (万元)

B 合同应负担的间接费用 = $160 \times 10\% = 16$ (万元)

C 合同应负担的间接费用 = $200 \times 10\% = 20$ (万元)

其账务处理如下：

实际发生的间接费用

借：工程施工——间接费用 500 000

贷：银行存款等 500 000

期末将间接费用分配计入各合同成本：

借：工程施工——A 合同 140 000

——B 合同 160 000

——C 合同 200 000

贷：工程施工——间接费用 500 000 直接费用比例法。

直接费用比例法是以各合同实际发生的直接费用为基数分配间接费用的一种方法。计算公式如下：

间接费用分配率 = $\frac{\text{当期实际发生的全部间接费用}}{\text{当期各合同实际发生的直接费用之和}}$

某合同当期应负担的间接费用 = $\frac{\text{该合同当期实际发生的直接费用}}{\text{发生的全部直接费用之和}} \times \text{间接费用分配率}$

例如，某建筑公司第二工区同时承建甲、乙、丙三项合同工程，已知甲合同发生的直接费用 150 万元，乙合同发生的直接费用 200 万元，丙合同发生的直接费用 250 万元。第二工区当期共发生间接费用 15 万元。

间接费用分配率 = $15 \div (150 + 200 + 250) = 2.5\%$

甲合同应负担的间接费用 = $150 \times 2.5\% = 3.75$ (万元)

乙合同应负担的间接费用 = $200 \times 2.5\% = 5$ (万元)

丙合同应负担的间接费用 = $250 \times 2.5\% = 6.25$ (万元)

其账务处理如下：

实际发生的间接费用

借：工程施工——间接费用 150.000

贷：银行存款等 150.000

期末将间接费用分配计入各合同成本

借：工程施工——甲合同 37.500

——乙合同 50.000

——丙合同 62.500

贷：工程施工——间接费用 150.000

5. 本准则第 16 条所述的“与合同有关的零星收益”，是指在合同执行过程中取得的、但不计入合同收入而应冲减合同成本的非经常性的收益。例如，完成合同后处置残余物资取得的收益。残余物资是指在施工过程中产生的一些材料物资的下脚料，由于工程领用材料时，已将领用材料的价值直接计入

了工程成本，材料物资的下脚料已包括在合同成本中，因此，处置这些残余物资而取得的收益，应冲减合同成本。其账务处理是：借记“银行存款”、“原材料”等科目，贷记“工程施工”或“生产成本”科目。

6. 本准则第 17 条规定了不计入合同成本的各项费用。

(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”有：建筑安装公司的总公司、船舶企业、飞机制造企业、大型机械设备制造企业等企业总部。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，属于企业的期间费用，应在发生时直接计入当期损益。其账务处理是：借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

(2) 船舶等制造企业的销售费用。销售费用也属于企业的期间费用，应在发生时直接计入当期损益。其账务处理是：借记“销售费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

(3) 企业因筹集生产经营所需资金而发生的财务费用。如企业生产经营期间发生的利息净支出、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。财务费用属于企业的期间费用，应在发生时直接计入当期损益。其账务处理是：借记“财务费用”科目，贷记“长期借款”等科目。

7. 本准则第 18 条所述的“因订立合同而发生的有关费用”，是指企业为订立合同而发生的差旅费、投标费等。建造承包商与客户在进行商务谈判时，有可能签订一项合同，也有可能达不成一致意见。由于商谈的结果具有不确定性，为简化核算，本准则规定因订立合同而发生的有关费用，应在发生时直接确认为当期费用，通过“管理费用”科目核算。其账务处理是：借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”等科目。

(六) 关于合同收入与合同费用的确认

1. 本准则第 19 条规定了采用完工百分比法确认合同收入与合同费用的总原则，即：如果建造合同的结果能够可靠地估计，企业应根据完工百分比法在资产负债表日确认合同收入和合同费用。这里涉及三层含义：一是采用完工百分比法确认合同收入和合同费用的前提条件；二是在什么时间确认合同收入和合同费用；三是完工百分比法的含义及运用。

(1) 采用完工百分比法确认合同收入和合同费用的前提条件是建造合同的结果能够可靠地估计。建造合同划分为固定造价合同和成本加成合同两种类型，不同类型的建造合同，判断其结果能够可靠估计的前提条件也不同。本准则在第 20 条和 21 条明确规定了判断固定造价合同和成本加成合同的结果能够可靠估计的前提条件。

(2) 本准则规定在资产负债表日根据完工百分比法确认合同收入和合同费用。这里所说的“资产负债表日”是指各会计年度的最后一天，即公历 12 月 31 日。需要指出的是，对一项建造合同而言，并不是只有在 12 月 31 日才能确认合同收入和费用。在资产负债表日根据完工百分比法确认合同收入和合同费用，是针对在资产负债表日尚未完工的在建合同而言的。由于建造合同的施工期较长，通常都跨越一个会计年度，为了核算和反映当期已完工部分的合同收入、费用和利润，根据权责发生制和配比原则，因而才采用了完工百分比法。对于已在以前会计年度开工本年度完工的建造合同以及本年度开工

本年度完工的建造合同，应在合同完工时确认当期的收入和费用。

例如，某项建造合同于 1996 年 3 月 1 日开工，1997 年 7 月 1 日完工。假定该合同的结果能够可靠地估计。建造承包商应于 1996 年 12 月 31 日和 1997 年 7 月 1 日两个时点分别确认该项合同在各年度的收入和费用。

再如，某项建造合同于 1997 年 1 月 1 日开工，1997 年 10 月 18 日完工。建造承包商应于 1997 年 10 月 18 日确认该项合同的收入和费用，并非 1997 年 12 月 31 日。

(3) 完工百分比法的含义及运用。完工百分比法是根据合同完工进度确认合同收入和费用的方法。运用这种方法确认合同收入和费用，能为报表使用者提供有关合同进度及本期业绩的有用信息，体现了权责发生制的精神。

完工百分比法的运用就是如何根据该方法确认合同收入和合同费用。完工百分比法的运用包括两个步骤：

首先确定建造合同的完工进度，计算出完工百分比。本准则第 22 条规定了确定完工进度的方法。

然后根据完工百分比计量和确认当期的合同收入和费用。当期

确认的合同收入和费用可用下列公式计算：

当期确认的合同收入 = (合同总收入 × 完工进度) - 以前会计年度累计已确认的收入

当期确认的合同毛利 = (合同总收入 - 合同预计总成本) × 完工进度 - 以前会计年度累计已确认的毛利

当期确认的合同费用 = 当期确认的合同收入 - 当期确认的合同毛利 - 以前会计年度预计损失准备

需要说明的是，完工进度实际上是累计完工进度，因此，企业在运用上述公式计量和确认当期合同收入和合同费用时，应分别建造合同的实施情况进行处理：

第一种情况：当年开工当年未完工的建造合同。在这种情况下，企业在运用上述公式计量和确认当期合同收入和合同费用时，在以前会计年度累计已确认的合同收入和合同毛利均为零。

第二种情况：以前年度开工本年仍未完工的建造合同。在这种情况下，企业可直接运用上述公式计量和确认当期收入和费用。

第三种情况：以前年度开工本年完工的建造合同。在这种情况下，当期计量和确认的合同收入，等于合同总收入扣除以前会计年度累计已确认的收入后的余额；当期计量和确认的合同毛利，等于合同总收入扣除实际合同总成本减以前会计年度累计已确认的毛利后的余额。

第四种情况：当年开工当年完工的建造合同。在这种情况下，当期计量和确认的合同收入，等于该项合同的总收入，当期计量和确认的合同费用，等于该项合同的实际总成本。

本准则第 24 条已对上述第三种和第四种情况的会计处理作了明确规定。

下面举例说明完工百分比法的运用：

某建筑公司签订了一项合同总金额为 1000 万元的固定造价合同。合同规定的工期为三年。假定经计算第一年完工进度为 30%，第二年完工进度已达 80%，经测定前两年的合同预计总成本均为 800 万元。第三年工程全部完成，累计实际发生合同成本 750 万元。根据上述资料计算各期确认的合同收入和费用如下：第一年确认的合同收入 = $1000 \times 30\% = 300$ (万元)

第一年确认的合同毛利 = $(1000 - 800) \times 30\% = 60$ (万元) 第一年确认的合

同费用=300-60=240 (万元)

其账务处理是：

借：主营业务成本 2.400.000

 工程施工——毛利 600.000

 贷：主营业务收入 3000.000

第二年确认的合同收入= (1000 × 80%) - 300 = 500 (万元)

第二年确认的合同毛利= (1000 - 800) × 80% - 60 = 100 (万元)

第二年确认的合同费用=500 - 100 = 400 (万元)

其账务处理是：

借：主营业务成本 4.000.000

 工程施工——毛利 1000.000

 贷：主营业务收入 5.000.000

第三年确认的合同收入=1000 - (300 + 500) = 200 (万元)

第三年确认的合同毛利= (1000 - 750) - (60 + 100) = 90 (万元)

第三年确认的合同费用=200 - 90 = 110 (万元)

其账务处理是：

借：主营业务成本 1100.000

 工程施工——毛利 900.000

 贷：主营业务收入 2.000.000

2. 本准则第 20 条是判断固定造价合同的结果能够可靠地估计的标准。固定造价合同的结果能否可靠地估计，依据以下四个条件进行判断，如果同时具备四个条件，则固定造价合同的结果能够可靠地估计。如果不同时具备四个条件，则固定造价合同的结果不能可靠地估计。这四个条件是：

(1) 合同总收入能够可靠地计量。

合同总收入一般根据建造承包商与客户订立的合同中的合同总金额来确定，如果在合同中明确规定了合同总金额，且订立的合同是合法的，则说明合同总收入能够可靠地计量；反之，则意味着合同总收入不能可靠地计量。

(2) 与合同相关的经济利益能够流入企业。

经济利益是指直接或间接地流入企业的现金或现金等价物。表现为资产的增加，如增加银行存款或应收账款等，或表现为负债的减少，如用合同价款抵偿负债等，或表现为两者兼而有之。与合同相关的经济利益能够流入企业，意味着企业能够收回建造合同的工程价款。

建造合同的工程价款能否收回，取决于客户与建造承包商双方是否都能够正常履行合同。客户能否履行合同，主要根据建造承包商以往与客户交往的直接经验，或从其他方面取得的信息等进行判断。一般情况下，如果客户的信用良好，其生产经营活动也能正常地进行，能够按合同规定的结算方式和结算时间，按期办理工程价款结算和支付进度款，则意味着客户能够履行合同。但在某些特殊情况下，如客户破产或死亡、客户的财务支付出现严重困难、或非常原因造成客户的生产或生存环境严重恶化等情况，则意味着客户已不能正常履行合同条款。建造承包商能否履行合同，关键在于建造承包商能否保质、保量、按期完成建造合同。如果有情况表明建造承包商能够保质、保量、按期完成建造合同，则意味着建造承包商能够履行合同。如果有情况表明建造承包商不能保质、保量、按期完成建造合同，则意味着建造承包商不能履行合同。

如果建造承包商与客户双方都能够正常履行合同，则意味着建造承包商能够收回工程价款，经济利益能够流入企业；反之，则意味着建造承包商不能够收回工程价款，经济利益不能够流入企业。

(3) 在资产负债表日合同完工进度和为完成合同尚需发生的成本能够可靠地确定。

合同完工进度能够可靠地确定，意味着建造承包商能够严格履行合同条款，已经和正在为完成合同而进行工程施工，并已完成了一定的工程量，达到了一定的工程形象进度，对将要完成的工程量也能够作出科学、可靠地测定。如果建造承包商尚未动工，或刚刚开工，尚未形成一定的工程量，对将要完成的工程量不能够作出科学、可靠地测定，则表明合同完工进度不能可靠地确定。

为完成合同尚需发生的成本能否可靠地确定，关键在于建造承包商是否已经建立了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；能否对为完成合同尚需发生的合同成本作出科学、可靠地估计。如果建造承包商已经建立了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，并对为完成合同尚需发生的合同成本能够作出科学、可靠地估计，则意味着建造承包商能够可靠地确定为完成合同尚需发生的成本。反之，则意味着建造承包商不能可靠地确定为完成合同尚需发生的成本。

(4) 为完成合同已经发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量，以便实际合同成本能够与以前的预计成本相比较。

为完成合同已经发生的合同成本能否清楚地区分和可靠地计量，关键在于建造承包商能否做好建造合同成本核算的各项基础工作和准确计算合同成本。如果建造承包商能够做好建造合同成本核算的各项基础工作（包括建立各种财产物资的收发、领退、转移、报废、清查制度，建立、健全与成本核算有关的各项原始记录和工程量统计制度，制定或修订工时、材料、费用等各项内部消耗定额，完善各种计量检测设施，严格计量检验制度，使成本核算具有可靠的基础）；能够准确核算已经发生的合同成本，在核算已经发生的成本时，能够划清当期成本与下期成本的界限，不同成本核算对象之间成本的界限，未完合同成本与已完合同成本的界限。则说明为完成合同已经发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量，以便实际合同成本能够与以前的预计成本相比较。反之，则意味着为完成合同已经发生的合同成本不能够清楚地区分和可靠地计量。

3. 本准则第 21 条是判断成本加成合同的结果能够可靠地估计的标准。成本加成合同的结果能否可靠地估计，依据以下两个条件进行判断，如果同时具备两个条件，则成本加成合同的结果能够可靠地估计。如果不同时具备两个条件，则成本加成合同的结果不能可靠地估计。这两个条件是：

(1) 与合同相关的经济利益能够流入企业；

(2) 实际发生的合同成本，能够清楚地区分并且能够可靠地计量。

对成本加成合同而言，合同成本的组成内容一般已在合同中进行了相应规定。合同成本是确定其合同造价的基础，也是确定其完工进度的重要依据，因此，要求其实际发生的合同成本，能够清楚地区分并且能够可靠地计量。如果建造承包商为完成成本加成合同而发生的直接费用及间接费用能够及时、真实、准确地记录，并合理归集到该成本核算对象中，则表明实际发生的合同成本能够清楚地区分并且能够可靠地计量。反之，则意味着实际发生

的合同成本不能清楚地区分并可靠地计量。

4. 本准则第 22 条规定了企业确定合同完工进度的方法。确定合同完工进度有以下三种方法：

(1) 根据累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定。该方法是确定合同完工进度较常用的方法。用计算公式表示如下：

$$\text{合同完工进度} = \frac{\text{累计实际发生的合同成本}}{\text{合同预计总成本}} \times 100\%$$

例如，某建筑公司签订了一项合同总金额为 1000 万元的建造合同，合同规定的建设期为三年。第一年，实际发生合同成本 300 万元，年末预计为完成合同尚需发生成本 520 万元；第二年，实际发生合同成本为 400 万元，年末预计为完成合同尚需发生成本 150 万元。根据上述资料，计算合同完工进度如下：

$$\text{第一年合同完工进度} = \frac{300}{300 + 520} \times 100\% = 37\%$$

$$\text{第二年合同完工进度} = \frac{300 + 400}{300 + 400 + 150} \times 100\% = 82\%$$

(2) 根据已经完成的合同工作量占合同预计总工作量的比例确定。该方法适用于合同工作量容易确定的建造合同，如道路工程、土石方挖掘、砌筑工程等。用计算公式表示如下：

$$\text{合同完工进度} = \frac{\text{已经完成的合同工作量}}{\text{合同预计总工作量}} \times 100\%$$

例如，某路桥工程公司签订了修建一条 100 公里公路的一项建造合同，合同规定的总金额为 8.000 万元，工期为三年。该公司第一年修建了 30 公里，第二年修建了 40 公里。根据上述资料，计算合同完工进度如下：

$$\text{第一年合同完工进度} = \frac{30}{100} \times 100\% = 30\%$$

$$\text{第二年合同完工进度} = \frac{30 + 40}{100} \times 100\% = 70\%$$

(3) 已完合同工作的测量。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。需要指出的是，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。

例如，某建筑公司承建一项水下作业工程，在资产负债表日，经专业人员现场测定，已完工作量已达合同总工作量的 80%。则该合同的完工进度为 80%。

5. 本准则第 23 条是对第 22 条(1)的进一步补充和说明。采用累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定合同完工进度时，累计实际发生的合同成本，实际上是形成工程形象进度的工程实体和工作量所耗用的直接成本和间接成本。因此，累计实际发生的合同成本不包括下列内容：

(1) 与合同未来活动相关的合同成本，例如施工中尚未安装、使用或耗用的材料成本。

材料从仓库运抵施工现场，如果尚未安装、使用或耗用，则没有形成工程实体，就其资金的占用形态而言，仍属于材料占用的资金，而非“在产品”占用的资金。因此，为了保证确定完工进度的可靠性，不应将这部分成本列

入累计实际发生的合同成本中来确定完工进度。

例如，某建筑公司承建 A 工程，工期两年，A 工程的预计总成本为 1000 万元。第一年，该建筑公司的“工程施工——A 工程”账户的实际发生额为 680 万元。其中：

人工费 150 万元，材料费 380 万元，机械使用费 100 万元，其他直接费和工程间接费 50 万元。

经查明，A 工程领用的材料中有一批虽已运到施工现场但尚未使用，尚未使用的材料成本为 80 万元。根据上述资料计算第一年的完工进度如下：

$$\text{合同完工进度} = \frac{680 - 80}{1000} \times 100\% = 60\%$$

(2) 在分包工程的工作量完成之前预付给分包单位的款项。

总承包商将其承包的工程项目中的单项工程或单项工程中的单位工程、分部分项工程分包给另一个承包商（即分包单位）进行施工时，分包单位所承包的那部分单项工程或单位工程、分部分项工程，即为分包工程。对总承包商来说，分包工程是其承建的总体工程的一部分，分包工程的工作量也是其总体工程的工作量，总承包商在确定总体工程的完工进度时，应考虑分包工程的完工进度。在分包工程的工作量完成之前预付给分包单位的款项，虽然是总承包商的一项资金支出，但是该项支出并没有形成相应的工作量，因此，不应将这部分支出列入累计实际发生的合同成本中来确定完工进度。但是，根据分包工程进度支付的分包工程进度款，应构成累计实际发生的合同成本。

例如，甲建筑公司与客户一揽子签订了一项建造合同，承建 A、B 两项工程。该项合同的 A、B 两项工程密切相关，客户要求同时施工，一起交付，工期为两年。合同规定的总金额为 1100 万元。甲建筑公司决定 A 工程由自己施工，B 工程以 400 万元的合同金额分包给乙建筑公司承建，甲公司已与乙公司签订了分包合同。

第一年，甲公司自行施工的 A 工程实际发生工程成本 450 万元，预计为完成 A 工程尚需发生工程成本 150 万元；甲公司根据乙公司分包的 B 工程的完工进度，向乙公司支付了 B 工程的进度款 250 万元，并向乙公司预付了下一年度备料款 50 万元。甲公司根据上述资料计算确定该项建造合同第一年的完工进度如下：

$$\text{合同完工进度} = \frac{450 + 250}{450 + 150 + 400} \times 100\% = 70\%$$

6. 本准则第 25 条规定了在建造合同的结果不能可靠估计的情况下，确认合同收入和费用的会计处理。

建造合同的结果能否可靠地估计，依据本准则第 20 条和 21 条规定的标准来判断。

如果建造合同的结果不能可靠地估计，企业不能采用完工百分比法确认合同收入和费用，而应区别以下两种情况进行会计处理：

(1) 合同成本能够收回的，合同收入根据能够收回的实际合同成本加以确认，合同成本在其发生的当期确认为费用；

(2) 合同成本不能收回的，应在发生时立即确认为费用，不确认收入。

例如，某建筑公司与客户签订了一项总金额为 100 万元的建造合同。第一年实际发生工程成本 40 万元，双方均能履行合同规定的义务。但建筑公司

在年末时对该项工程的完工进度无法可靠估计。在这种情况下，该公司不能采用完工百分比法确认收入，但由于客户能够履行合同，当年发生的成本均能收回，所以，公司可将当年发生的成本金额同时确认为当年的收入和费用，当年不确认利润。其账务处理如下：

借：主营业务成本 400.000
贷：主营业务收入 400.000

假定该公司当年与客户只办理价款结算 15 万元，由于客户出现财务危机，其余款项可能收不回来。在这种情况下，该公司只将 15 万元确认为当年的收入，40 万元应确认为当年的费用。其账务处理如下：

借：主营业务成本 400.000
贷：主营业务收入 150.000
工程施工——毛利 250.000

7. 本准则第 26 条规定了预计损失的会计处理。即：如果合同预计总成本超过合同预计总收入，应将预计损失立即确认为当期费用。

例如，某建筑公司签订了一项总金额为 100 万元的固定造价合同，最初预计总成本为 90 万元。第一年实际发生成本 63 万元，年末，预计为完成合同尚需发生成本 42 万元。假定该合同的结果能够可靠地估计。该公司应在年末时进行如下会计处理：

$$\text{第一年合同完工进度} = \frac{63}{63+42} \times 100\% = 60\%$$

第一年确认的合同收入=合同总收入×60%=100×60%=60（万元）

第一年确认的合同毛利=[100-（63+42）]×60%=-3（万元）

第一年应确认的合同费用=收入-毛利=60-（-3）=63（万元）

第一年预计的合同损失=[（63+42）-100]×（1-60%）=2（万元）

其账务处理为：

借：主营业务成本 630.000
贷：主营业务收入 600.000
工程施工——毛利 30.000

同时，

借：合同预计损失 20.000
贷：预计损失准备 20.000

（七）关于披露

本准则第 27 条规定了披露建造合同的有关事项。需要披露的有关事项主要包括下列内容：

- （1）在建合同工程累计已发生的成本和累计已确认的毛利（或亏损）；
- （2）在建合同工程已办理结算的价款金额；
- （3）当期确认的合同收入和合同费用的金额；
- （4）确定合同完工进度的方法；
- （5）合同总金额；
- （6）当期已预计损失的原因和金额；
- （7）应收账款中尚未收到的工程进度款。

需要说明的是，“在建合同工程累计已发生的成本和累计已确认的毛利

（或亏损）”与“在建合同工程已办理结算的价款金额”应在资产负债表中以相抵后的差额反映。如果在建合同工程累计已发生的成本和已确认的毛利大于在建合同工程已办理结算的价款金额，其差额反映在建合同工程已完工但尚未办理结算的款项，这部分款项是企业应向客户收取的款项，因此，应在资产负债表中作为一项流动资产列示；如果在建合同工程已办理结算的价款金额大于在建合同工程累计已发生的成本和已确认的毛利，其差额反映在建合同工程尚未完工部分但已办理了结算的款项，这部分款项是企业超过完工进度多结算的款项，因此，应在资产负债表中作为一项流动负债列示。

三、举例

例 1. 假定某建筑公司签订了一项总金额为 9.000.000 元的建造合同，承建一座桥梁。工程已于 1996 年 7 月开工，预计 1998 年 10 月完工。最初，预计工程总成本为 8.000.000 元，到 1997 年底，预计工程总成本已为 8.100.000 元。建造该项工程的其他有关资料如下：

	1996 年	1997 年	1998 年
至目前为止已发生的成本	2.000.000	5.832.000	8.100.000
完成合同尚需发生成本	6.000.000	2.268.000	—
已结算工程价款	1.800.000	4.800.000	2.400.000
实际收到价款	1500.000	3500.000	4.000.000

该建筑公司在进行会计核算时，应根据所发生的经济业务，及时登记合同发生的实际成本、已办理结算的工程价款和实际已收取的工程价款，并根据工程施工进展情况，准确地确定工程完工进度，计量和确认当年的合同收入和费用，并在会计报表中披露与合同有关的会计信息。需要强调的是，公司确认当期合同收入时，不能根据当期与客户办理了价款结算的款项来确认为当期的收入金额，公司与客户办理工程价款结算的款项并不是当期的合同收入，当期的合同收入应根据完工百分比法进行确认。

具体会计处理如下：

（一）确定各年的合同完工进度

各年的完工进度如下表所示：

	1996 年	1997 年	1998 年
合同金额	9.000.000	9.000.000	9.000.000
减合同预计总成本：			
到目前为止已发生的成本	2.000.000	5.832.000	8.100.000
完成合同尚需发生的成本	6.000.000	2.268.000	—
合同预计总成本	8.000.000	8.100.000	8.100.000
预计总毛利	1000.000	900.000	900.000
完工进度	25%	72%	100%

注：1996 年的完工进度=2.000.000 ÷ 8.000.000=25%

1997 年的完工进度=5.832.000 ÷ 8.100.000=72%

（二）计量确认各年的收入、费用和毛利

各年计量和确认的收入和费用如下页表所示。

(三) 编制有关会计分录,并在会计报表中披露有关信息(为简化起见,以下会计分录以汇总数反映,有关纳税业务的会计分录略)

1. 1996年的会计分录如下:

(1) 登记实际发生的合同成本:

借: 工程施工 2.000.000
贷: 应付工资、库存材料等 2.000.000

(2) 登记已结算的工程价款:

借: 应收账款 1800.000
贷: 工程结算 1800.000

(3) 登记已收的工程价款:

借: 银行存款 1500.000
贷: 应收账款 1500.000

(4) 登记确认的收入、费用和毛利:

借: 工程施工——毛利 250.000
主营业务成本 2.000.000
贷: 主营业务收入 2.250.000

	年末累计	以前年度确认	本年度确认
1996年			
收入(9.000.000 × 25%)	2.250.000		2.250.000
毛利(1000.000 × 25%)	250.000		250.000
费用(收入-毛利)	2.000.000		2.000.000
1997年			
收入(9.000.000 × 72%)	6.480.000	2.250.000	4.230.000
毛利(900.000 × 72%)	648.000	250.000	398.000
费用(收入-毛利)	5.832.000	2.000.000	3832.000
1998年			
收入9.000.000	9.000.000	6.480.000	2.520.000
毛利900.000	900.000	648.000	252.000
费用(收入-毛利)	8.100.000	5.832.000	2.268.000

2. 1996年建造合同在会计报表中的披露:

(1) 在资产负债表中披露下列信息:

应收账款: 根据“应收账款”科目的余额填列, 金额为300.000元(1.800.000-1500.000)。

已完工尚未结算款: 本项目应在流动资产类项目中列示, 反映在建合同已完工部分但尚未办理结算的价款, 根据“工程施工”科目余额减“工程结算”科目余额后的差额填列, 金额为450.000元(2.250.000-1.800.000)。

(2) 在利润表中披露下列信息:

主营业务收入: 根据“主营业务收入”科目本年贷方发生额填列, 金额为2.250.000元。

主营业务成本: 根据“主营业务成本”科目本年借方发生额填列, 金额为2.000.000元。

(3) 在会计报表附注中披露下列信息:

确定合同完工进度的方法: 本例合同完工进度根据累计实际发生的合

同成本占合同预计总成本的比例确定。

在建工程累计已发生的成本：根据“工程施工”科目的余额扣除毛利后的余额填列，金额为 2.000.000 元。

在建工程已结算价款：反映在建合同累计已办理结算的工程价款，根据“工程结算”科目的余额填列，金额为 1800.000 元。

合同总金额： 9.000.000 元。

3.1997 年的会计分录如下：

(1) 登记实际发生的合同成本

借：工程施工 3832.000
贷：应付工资、库存材料等 3832.000

(2) 登记已结算的工程价款

借：应收账款 4.800.000
贷：工程结算 4.800.000

(3) 登记已收的工程价款

借：银行存款 3500.000
贷：应收账款 3500.000

(4) 登记确认的收入、费用和毛利

借：工程施工——毛利 398.000
主营业务成本 3832.000
贷：主营业务收入 4.230.000

4.1997 年建造合同在会计报表中的披露：

在资产负债表中披露下列信息：

应收账款：金额为 1600.000 元。

已结算尚未完工款：本项目应在流动负债类项目中列示，反映在建合同未完工部分已经办理了结算的价款，根据“工程结算”科目余额减“工程施工”科目余额后的差额填列，金额为 120.000 元 (1800.000+4.800.000-2.250.000-4.230.000)。在利润表和附注中披露的信息与 1996 年基本相同。

5.1998 年的会计分录如下：

(1) 登记实际发生的合同成本

借：工程施工 2268000
贷：应付工资、库存材料等 2.268.000

(2) 登记已结算的工程价款

借：应收账款 2.400.000
贷：工程结算 2.400.000

(3) 登记已收的工程价款

借：银行存款 4.000.000
贷：应收账款 4.000.000

(4) 登记确认的收入、费用和毛利

借：工程施工——毛利 252.000
主营业务成本 2.268.000
贷：主营业务收入 2.520.000

(5) 工程完工时，将“工程施工”科目的余额与“工程结算”科目的余额对冲

借：工程结算 9.000.000

贷：工程施工——毛利 900.000
 工程施工 8.100.000

6. 1998 年建造合同在会计报表中的披露：

由于该项工程在 1998 年已经全部完工，工程价款已全部办理了结算并已收讫，因此只需在利润表中披露当年确认的收入和费用即可。

例 1. 假定某造船企业签订了一项总金额为 5.800.000 元的固定造价合同，承建一艘船舶。工程已于 1996 年 2 月开工，预计 1998 年 8 月完工。最初，预计工程总成本为 5.500.000 元，到 1997 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 6.000.000 元。该造船企业于 1998 年 6 月提前两个月完成了造船合同，工程质量优良，客户同意支付奖励款 200.000 元。

建造该艘船舶的其他有关资料如下：

	1996 年	1997 年	1998 年
至目前为止已发生的成本	1540.000	4.800.000	5.950.000
完成合同尚需发生成本	3960.000	1.200.000	—
已结算合同价款	1740.000	2.960.000	1.300.000
实际收到价款	1700.000	2.900.000	1.400.000

该造船企业对本项建造合同的有关会计处理如下（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）：

（一）1996 年的账务处理及信息披露

1. 1996 年账务处理如下：

（1）登记发生的合同成本：

借：生产成本 1540.000

贷：原材料、应付工资、累计折旧等 1540.000

（2）登记已结算的合同价款：

借：应收账款 1740.000

贷：工程结算 1740.000

（3）登记实际收到的合同价款：

借：银行存款 1700.000

贷：应收账款 1700.000

（4）计量确认当年的收入和费用，并登记入账：

1996 年的完工进度 = $1.540.000 / (1.540.000 + 3960.000) \times 100\% = 28\%$
 1996 年确认的合同收入 = $5.800.000 \times 28\% = 1.624.000$ （元）
 1996 年确认的毛利 = $(5.800.000 - 1540.000 - 3960.000) \times 28\% = 84.000$ （元）

1996 年确认的合同费用 = $1624.000 - 84.000 = 1540.000$ （元）

借：生产成本——毛利 84.000

主营业务成本 1540.000

贷：主营业务收入 1624000

2. 1996 年该项合同的有关信息披露如下：

（1）在资产负债表中披露下列信息：

应收账款：根据“应收账款”科目的余额填列，金额为 40.000 元（1.740.000-1700.000）。

已结算尚未完工款：本项目应在流动负债类项目中列示，反映在建合同已办理结算但尚未完工部分的价款，根据“工程结算”科目余额减“生产成本”科目余额后的差额填列，金额为 116.000 元（1740.000-1540.000-84.000）。

（2）在利润表中披露下列信息：

主营业务收入：根据“主营业务收入”科目本年贷方发生额填列，金额为 1624.000 元。

主营业务成本：根据“主营业务成本”科目本年借方发生额填列，金额为 1540.000 元。

（3）在会计报表附注中披露下列信息：

确定合同完工进度的方法：本例合同完工进度根据累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定。

在建工程累计已发生的成本：根据“生产成本”科目的余额扣除毛利后的余额填列，金额为 1540.000 元。

在建工程已结算价款：反映在建合同累计已办理结算的工程价款，根据“工程结算”科目的余额填列，金额为 1740.000 元。

合同总金额：5.800.000 元。

（二）1997 年的账务处理及信息披露

1. 1997 年的账务处理如下：

（1）登记发生的合同成本

借：生产成本	3260.000
贷：原材料、应付工资、累计折旧等	3260.000

（2）登记已结算的合同价款

借：应收账款	2.960.000
贷：工程结算	2.960.000

（3）登记实际收到的合同价款

借：银行存款	2.900.000
贷：应收账款	2.900.000

（4）计量确认当年的合同收入和费用，并登记入账

$$1997\text{年的完工进度} = \frac{4.800.000}{4.800.000 + 1.200.000} \times 100\% = 80\%$$

$$1997\text{年确认的合同收入} = 5.800.000 \times 80\% - 1624.000 \\ = 3016.000 \text{ (元)}$$

$$1997\text{年确认的毛利} = (5.800.000 - 4.800.000 - 1200.000) \times 80\% - 84.000 \\ = -160.000 - 84.000 = -244.000 \text{ (元)}$$

$$1997\text{年确认的合同费用} = \text{收入} - \text{毛利} = 3016.000 - (-244.000) \\ = 3260.000 \text{ (元)}$$

$$1997\text{年确认的合同预计损失} = (4.800.000 + 1.200.000 - 5.800.000) \times (1 - 80\%) \\ = 40.000 \text{ (元)}$$

（注：在 1997 年底，由于该合同预计总成本（6.000.000 元）大于合同

总收入(5.800.000元),预计发生损失总额为200.000元,由于已在“生产成本——毛利”中反映了-160.000元(84.000-244.000)的亏损,因此,应将剩余的、为完成工程将发生的预计损失40.000元确认为当期损失。)

其会计分录为:

借:主营业务成本 3260.000
 贷:主营业务收入 3016.000
 生产成本——毛利 244.000

同时,

借:合同预计损失 40.000
 贷:预计损失准备 40.000

2.1997年该项合同的有关信息披露如下:

(1)在资产负债表中披露下列信息:

应收账款:根据“应收账款”科目的余额填列,金额为100.000元。

已结算未完工程款:反映在建合同未完工部分已办理了结算的价款,根据“工程结算”科目的余额减去“生产成本”科目余额后的差额填列,金额为60.000元(4.700000-4640000)。

预计损失准备:根据“预计损失准备”科目的余额填列,金额为40.000元。

(2)在利润表中披露下列信息:

主营业务收入:根据“主营业务收入”科目本年贷方发生额填列。金额为3016.000元。

主营业务成本:根据“主营业务成本”科目本年借方发生额填列。金额为3260.000元。

合同预计损失:根据“合同预计损失”科目本年借方发生额填列。金额为40.000元。

在会计报表附注中披露的信息与1996年基本相同。

(三)1998年的账务处理及信息披露

1.1998年的账务处理如下:

(1)登记发生的合同成本

借:生产成本 1150.000
 贷:原材料、应付工资、累计折旧等 1150.000

(2)登记已结算的合同价款

借:应收账款 1300.000
 贷:工程结算 1300.000

(3)登记实际收到的合同价款

借:银行存款 1400.000
 贷:应收账款 1400.000

(4)计量确认当年的合同收入和费用,并登记入账

1998年确认的合同收入=合同总金额-至目前止累计已确认的收入=
(5.800.000+200.000)-(1624.000+3016.000)=1360.000(元)

1998年确认的毛利=[(5.800.000+200.000)-5.950.000]- (84.000-244.000)=50.000+160.000=210.000(元)

1998 年确认当年确认当年确以前年度预的合同费用=的合同收入-认的毛利-计损失准备 = 1360000-210000-40000 = 1110000 (元)

借：主营业务成本	1110000
预计损失准备	40000
生产成本——毛利	210000
贷：主营业务收入	1360.000

(5) 1998 年工程年全部完工，应将“生产成本”科目的余额与“工程结算”科目的余额相对冲

借：工程结算	6000000
贷：生产成本	5950000
生产成本——毛利	50000

2. 1998 年该合同在会计报表中的披露：

由于该项工程在 1998 年已经全部完工，工程价款已全部办理了结算并已收讫，因此只需在利润表中披露当年确认的收入、费用和利润即可。

《企业会计准则——建造合同》讲解

一、本准则的制定背景

建造合同是指为建造一项资产或者在设计、技术、功能、最终用途等方面密切相关的数项资产而订立的合同。由于建造合同的开工日期与完工日期通常分属于不同的会计年度，在这种情况下，如何将合同收入与合同成本进行配比，分配计入实施工程的各个会计年度，就成为一个非常重要的问题。一般来说，持有待售存货的收入是在卖方将该项目所有权上的重大风险和报酬转让给买方时予以确认。这类销售通常是在存货被购买或生产后相对较短的时间内发生，相对建设工程而言，单项金额往往不是很大。相反，建造合同中在建工程的金额一般比较重大，且需较长的时间来完成工程。为此，在确认合同收入和合同成本时，必须考虑权责发生制的要求，采用系统合理的方法。

有关建造合同的核算办法，《施工企业会计制度》作了规定，随着市场经济发展和经济业务日趋复杂以及报表使用者对上市公司会计信息质量要求的提高，现行制度中相关会计处理方法已暴露出存在的局限性。为此有必要加以改进。相对于现行做法，建造合同准则在建造合同收入的确认、计量、开单结算的账务处理以及预计合同亏损的处理方法等方面作了较大改革。

二、关于建造合同的类型

建造合同通常分为两种类型，一种是固定造价合同，另一种是成本加成合同。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。成本加成合同是指以合同允许的或以其他方式议定的成本为基础，加上该成本的一定比例或定额费用从而确定工程价款的建造合同。这两类合同最大的区别，在于它们所含风险的承担者不同。固定造价合同的风险主要由建造承包方承担，而成本加成合同的风险则主要由发包方承担。

在实际工作中，现行会计制度没有对建造合同作按上述分类标准进行的分类。从合同价款的确定上看，有几种不同的方式：（1）施工图预算造价方式。即企业按施工图纸所提供的资料和计算出的工作量，依据预算定额和单位造价以及有关文件所规定的取费标准计算出工程造价；（2）对某些军需品（如舰艇）采用按实际成本加一定比例利润确定造价的方式；（3）投标造价方式。即施工企业依据招标单位提供的有关资料提出自己的报价，经招标单位评标后决定造价并依此签订合同。

可见，我国原先的三类合同中，第（1）、（3）类类似于固定造价合同，第（2）类类似于成本加成合同。目前我国，以招投标形式确定工程造价的方式占多数，由于风险承担者不同，判断建造合同的结果能否可靠确定的标准也不同，本准则将建造合同划分为固定造价合同和成本加成合同两大类。

三、关于合同的分立与合并

一组建造合同是合并为一项合同进行会计处理，还是分立为多项合同分别进行会计处理，会对建造承包商的报告损益产生重大影响。由于在一组合

同中，有的项目可能是盈利的，有的则可能发生亏损，加之各项目可能在不同的会计期间履行，单独报告合同损益与合并起来报告合同损益会不相同。为了避免合同的不同组合对损益计算的人为影响，本准则对合同的分立与合并的条件作出了严格的规定。凡是符合合同分立条件的，必须将一组合同分立开来并进行会计处理；凡是符合合同合并条件的，必须将一组合同合并为单一合同进行处理。

四、关于建造合同收入的确认和开单结算的会计处理

1. 建造合同收入的确认

《施工企业会计制度》规定，企业的工程价款收入应于其实现时及时入账。具体分为三种情况：（1）实行合同完成后一次结算工程价款办法的工程合同，应于合同完成，施工企业与发包单位进行工程合同价款结算时，确认为收入实现，实现的收入额为承发包双方结算的合同价款总额。（2）实行旬末或月中预支，月终结算，竣工后清算办法的工程合同，应分期确认合同价款收入的实现，即：各月份终了，与发包单位进行已完工程价款结算时，确认为承包合同已完工部分的工程收入实现，本期收入额为月终结算的已完工程价款金额。（3）实行按工程形象进度划分不同阶段、分段结算工程价款办法的工程合同，应按合同规定的形象进度分次确认已完阶段工程收益实现。即：应于完成合同规定的工程形象进度或工程阶段，与发包单位进行工程价款结算时，确认为工程收入的实现。本期实现的收入，为本期已结算的分段工程价款金额。实行其他结算方式的工程合同，其合同收益应按合同规定的结算方式和结算时间，在发包单位结算工程价款时一次或分次确认收入实现。当期实现的收入，为当期结算的已完工程价款或竣工一次结算的全部合同价款。确认收入时，会计处理为借记“应收账款”、“银行存款”等科目，贷记“工程结算收入”。

按照本准则的规定，如果建造合同的结果能够可靠地估计，企业应根据完工百分比法在资产负债表日确认合同收入和费用。根据不同的建造合同类型，本准则分别给出了判断结果能够可靠估计的标准。固定造价合同的结果能够可靠估计是指同时具备下列条件：（1）合同总收入能够可靠地计量；（2）与合同相关的经济利益能够流入企业；（3）在资产负债表日合同完工进度和为完成合同尚需发生的成本能够可靠地确定；（4）为完成合同已经发生的合同成本能够清楚地区分和可靠地计量，以便实际合同成本能够与以前的预计成本相比较。成本加成合同的结果能够可靠估计是指同时具备下列条件：（1）与合同相关的经济利益能够流入企业；（2）实际发生的合同成本，能够清楚地区分并且能够可靠地计量。如果建造合同的结果不能可靠地估计，应区别以下情况处理：（1）合同成本能够收回的，合同收入根据能够收回的实际合同成本加以确认，合同成本在其发生的当期确认为费用。（2）合同成本不可能收回的，应在发生时立即确认为费用，不确认收入。

由上可见，本准则与现行规定之间的主要区别是收入确认的时点和金额。《施工企业会计制度》是在承包方与发包方进行结算时，按结算额确认为合同收入，而本准则则区分不同的情况，进行不同的确认，在完工百分比法下，合同收入是按完工进度确认的，与实际结算的工程价款会有一些的差别。本准则的规定更为符合权责发生制的要求，并遵循了谨慎原则。

确认建造合同收入，常见的有两种方法，一是完成合同法，二是完工百分比法。完成合同法是指建造工程全部完工或实质上已完工时才确认收入和费用；完工百分比法是指根据完工进度确认收入和费用。

2. 开单结算时的会计处理

有关开单结算时的会计处理，是本准则相对于《施工企业会计制度》变化较大的一项内容。本准则之所以这样规定，主要是从所提供的会计信息的数量及其有用性方面考虑的，这也是国际上较为普遍的做法。《施工企业会计制度》将开单结算和收入确认合在一起进行核算，开单结算时，借记“应收账款”科目，贷记“工程结算收入”科目，同时，结转已结算的工程成本，借记“工程结算成本”科目，贷记“工程施工”科目。收到款项时，再借记“银行存款”科目，贷记“应收账款”科目。这样处理在提供信息方面有一定的局限性。本准则将工程款结算和收入确认分开来处理。开出工程结算单时，借记“应收账款”科目，贷记“工程结算”科目。确认合同收入时，借记“主营业务成本”科目、“工程施工——毛利”科目，贷记“主营业务收入”科目。收到工程款时，再借记“银行存款”科目，贷记“应收账款”科目。

按照本准则对开单结算进行会计处理，与《施工企业会计制度》相比，至少有这样两个优点：（1）“生产成本”或“工程施工”账户余额在账上保持不变，从而可以提供工程自开工以来累计发生的工程成本；（2）由于将开单结算单独加以处理，可以提供自开工以来累计开出结算单金额，以及已经收到了多少工程款。为了直观地反映工程施工实际占用的资金或占用发包商的资金情况，本准则要求“工程结算”科目在资产负债表中，应作为“工程施工”科目或“生产成本”科目的抵销账户。如果“工程施工”科目或“生产成本”科目的余额大于“工程结算”科目余额，则在资产负债表中列示为一项流动资产，反之，如果“工程结算”科目余额大于“工程施工”科目或“生产成本”科目的余额，则在资产负债表中列示为一项流动负债。

举例说明如下：C 建筑公司承建一项工程，施工期 3 年，有关资料为：

	1998 年	1999 年	2000 年	合计
合同总价款				4.000.000.
实际发生成本	900.000	1468.000	1132.000	3500.000.
估计至完工尚须投入成本	2.100.000	1332.000		
开出账单金额	800.000	1400.000	1800.000	4.000.000.
实际收到款项	600.000	1300.000	2.100.000	4.000.000.

完工百分比法下的有关数据计算如下：

	1998年	1999年	2000年
合同总价款	4.000.000	4.000.000	4.000.000.
至本期止实际发生成本	900.000	2.368.000	3500.000.
加：估计至完工尚须投入成本	2.100.000	1332.000	
估计合同总成本	3000.000	3700.000	3500.000.
估计合同毛利	1000.000	300.000	500.000
完工比例	30 %	64 %	100 %
本期累计应确认收入	1200.000	2.560.000	4.000.000.
本期应确认收入	1200.000	1360.000	1440.000

现列示完成合同法和完工百分比法下的会计处理如下：

完成合同法 完工百分比法

1998年

1. 记录实际发生的合同成本

借：工程施工 900000 900000
 贷：应付工资、库存材料等 900000 900000

2 记录开出账单结算款

借：应收账款 800000 800000
 贷：工程结算 800000 800000

3 记录收到工程款

借：银行存款 600000 600000
 贷：应收账款 600000 600000

4 确认合同收入和费用

借：主营业务成本 900000
 工程施工——毛利（无分录） 300000
 贷：主营业务收入 1200000

1999年

1 记录实际发生的合同成本

借：工程施工 1468000 1468000
 贷：应付工资、库存材料等 1468000 1468000

2 记录开出账单结算款

借：应收账款 1400000 1400000
 贷：工程结算 1400000 1400000

3 记录收到工程款

借：银行存款 1300000 1300000
 贷：应收账款 1300000 1300000

4 确认合同收入和费用

借：主营业务成本 1468000
 贷：工程施工——毛利（无分录） 108000
 主营业务收入 1360000

2000年

1 记录实际发生的合同成本

借：工程施工 1132000 1132000
 贷：应付工资、库存材料等 1132000 1132000

2 记录开出账单结算款

借：应收账款 1800000 1800000
 贷：工程结算 1800000 1800000

3 记录收到工程款

借：银行存款 2100000 2100000
 贷：应收账款 2100000 2100000

4 确认合同收入和费用

借：主营业务成本 3500000 1132000
 工程施工——毛利 500000 308000
 贷：主营业务收入 4000000 1440000

5 结清工程施工和工程结算账户

借：工程结算 4000000 4000000
 贷：工程施工 4000000 4000000

完工百分比法下，此项建造工程在资产负债表上的列示如下：

1998 1999

流动资产

应收账款 200000 300000

存货：

工程施工 1200000 2560000

减：工程结算 800000 2200000

已完工尚未结算款 400000 360000

五、关于完工百分比的确定

确定完工百分比是应用完工百分比法的关键。确定完工百分比有多种方法，各种方法的目标，不外乎通过成本、产出单位或增加的价值来衡量工程的完工进度。这些不同形式的衡量标准（如实际发生的成本、实际耗用的工时、实际生产的数量、实际建成的楼层数，等等），可划分为投入衡量和产出衡量两大类。所谓投入衡量，是指根据建造过程中所付出的努力（如实际发生的成本、实际耗用的工时等）来衡量完工进度；所谓产出衡量，是指根据产出结果（如生产数量、实际建成的楼层数、完工的公路公里数）来衡量完工进度。实务中，并非每类衡量方法都可应用于所有的建造工程，而是需要根据具体环境作出仔细的判断。

不管是投入衡量，还是产出衡量，都存在一定的缺陷。以投入衡量为例，从理论上说，每投入一个单位，就会有相应的产出。也就是说，投入与产出之间存在一种对应关系，这正是投入衡量能够成立的基础。但是，如果在实际工作中发生了无效率的投入，则投入与产出之间的关系就会改变，按投入衡量就会得出不准确的结果。此外，采用投入衡量还须注意一个问题，这就是，一般在工程开工的初期阶段，往往投入比较多，而这些投入中，有一些可能是与工程进度无关的，比如未用于施工的材料和未开工的分包合同成本。如果不加调整地采用投入衡量，很容易高估初期的完工百分比。因此，本准则规定，采用累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例确定合

同完工进度时，累计实际发生的合同成本不包括下列内容：（1）与合同未来活动相关的成本，例如施工中尚未安装、使用或耗用的材料成本；（2）在分包工程的工作量完成之前预付给分包单位的款项。

在采用产出衡量时，如果所选用的产出单位与为完成工程所需花费的时间、努力或成本不可比，则也会得出不准确的结果。例如，以建成的楼层数来衡量一座 9 层大楼的完工进度，就存在一定的缺陷，因为建造大楼底层所需花费的成本和付出的努力与建造其他楼层会有所不同，其成本可能大于大楼总成本的 1/9。这时，按完成的楼层数来确认工程收入，就不能与所发生的费用很好地配比。

从所考察的国家或地区看，完工百分比的确定没有根本性的差异。在美国，虽然没有专门的建造合同会计准则，但在实务中应用较为普遍的方法有：成本比例法（cost-to-cost method）、耗费努力衡量法（effort expended methods）以及产出单位法（units of work performed method）。其中又以成本比例法应用得最为广泛，这也是美国注册会计师协会推荐企业采用的方法。第 11 号国际会计准则规定了三种方法：（1）累计已发生的合同成本占合同预计总成本的比例；（2）对已完成工作的测量；（3）完成合同工作的实物比例。英国和香港的准则并没有详细规定完工百分比的确定方法。台湾在第 11 号《财务会计准则公报》中规定，完工百分比的确定可采用工程成本比例法、工时进度比例法和产出单位比例法三种。

六、建造合同亏损的处理

关于建造合同亏损的处理，也是本准则与《施工企业会计制度》相比区别较大的一项内容。本准则要求在合同预计发生亏损（即合同预计总成本大于合同总收入）时，应预提合同损失准备，而《施工企业会计制度》对此没有作出规定。

如果建造工程预计合同总成本将超过合同总收入，即建造合同估计将发生亏损时，出于会计上的稳健考虑，这部分亏损应全部确认到当期损益中。具体确认时，应先按完工百分比法计算当期的合同收入，与当期实际发生的工程成本相配比后，确认为当期的工程毛利（亏损），然后再用预计总亏损减去当期的工程毛利（亏损），计入“合同预计损失”账户，列入损益表。举例说明如下：

例假设上述 C 公司有关资料变为：

	1998 年	1999 年	2000 年	合计
合同总价款				4,000,000.
实际发生成本	900,000	1,468,000	1,832,000	4,200,000
估计至完工尚须投入成本	2,100,000	1,932,000		
开出账单金额	800,000	1,400,000	1,800,000	4,000,000
实际收到款项	600,000	1,300,000	2,100,000	4,000,000

完工百分比法下的有关计算如下：

	1998年	1999年	2000年
合同总价款	4,000.000	4,000.000	4,000.000.
至本期止实际发生成本	900.000	2,368.000	4,200.000
加：估计至完工尚须投入成本	2,100.000	1,932.000.	
估计合同总成本	3000.000	4,300.000	4,200.000.
估计合同毛利	1000.000	-300.000	-200.000.
完工比例	30 %	55.07 %	100 %
至本期止累计应确认收入	1200.000	2,202.800	4,000.000
本期应确认收入	1200.000	1002.800	1797.200

完工百分比法下的会计处理如下：

1998年

1. 记录实际发生的合同成本

借：工程施工 900.000
 贷：应付工资、库存材料等 900.000

2. 记录开出账单结算款

借：应收账款 800.000
 贷：工程结算 800.000

3. 记录收到工程款

借：银行存款 600.000
 贷：应收账款 600.000

4. 确认合同收入和费用

借：主营业务成本 900.000
 工程施工——毛利 300.000
 贷：主营业务收入 1200.000

1999年

1. 记录实际发生的合同成本

借：工程施工 1468.000
 贷：应付工资、库存材料等 1468.000

2. 记录开出账单结算款

借：应收账款 1400.000
 贷：工程结算 1400.000

3. 记录收到工程款

借：银行存款 1300.000
 贷：应收账款 1300.000

4. 确认合同收入和费用

借：主营业务成本 1468.000
 贷：工程施工——毛利 465.200
 主营业务收入 1002.800

5. 确认合同预计损失

借：合同预计损失 134.800
 贷：预计损失准备 134.800

2000年

1. 记录实际发生的合同成本

借：工程施工 1832000
 贷：应付工资、库存材料等 1832.000

2. 记录开出账单结算款

借：应收账款 1800.000
 贷：工程结算 1800.000

3. 记录收到工程款

借：银行存款 2.100.000
 贷：应收账款 2.100.000

4. 确认合同收入和费用

借：主营业务成本 1697.200
 预计损失准备 134.800
 贷：主营业务收入 1797.200
 工程施工——毛利 34.800

5. 结清“工程施工”和“工程结算”

账户借：工程结算 4.000.000
 贷：工程施工 4.000.000

企业会计准则 会计政策、会计估计变更和会计差错更正

引言

1. 本准则规范企业会计政策变更、会计估计变更以及会计差错更正的会计核算和相关信息的披露。

2. 本准则的目的是当发生会计政策、会计估计变更和会计差错更正时，在最大限度地保证会计信息可比性的基础上，提高会计信息的有用性，便于财务报告使用者更恰当地理解企业的财务状况、经营成果和现金流量等会计信息。

定义

3. 本准则使用的下列术语，其定义为：

(1) 会计政策，指企业在会计核算时所遵循的具体原则以及企业所采纳的具体会计处理方法。

(2) 会计估计，指企业对其结果不确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。

(3) 会计政策变更的累积影响数，指按变更后的会计政策对以前各期追溯计算的变更年度期初留存收益应有的金额与现有的金额之间的差额。

(4) 追溯调整法，指对某项交易或事项变更会计政策时，如同该交易或事项初次发生时就开始采用新的会计政策，并以此对相关项目进行调整的方法。

(5) 未来适用法，指对某项交易或事项变更会计政策时，新的会计政策适用于变更当期及未来期间发生的交易或事项的方法。

(6) 会计差错，指在会计核算时，由于计量、确认、记录等方面出现的错误。

(7) 重大会计差错，指企业发现的使公布的会计报表不再具有可靠性的会计差错。

会计政策变更

4. 企业采用的会计政策，除符合第 5 条规定的条件外，前后各期应保持一致，不得随意变更。

5. 会计政策变更，必须符合下列条件之一：

(1) 法律或会计准则等行政法规、规章的要求；

(2) 这种变更能够提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关的会计信息。

6. 下列各项不属于会计政策变更：

(1) 本期发生的交易或事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策；

(2) 对初次发生的或不重要的交易或事项采用新的会计政策。

7. 企业按第 5 条(1) 变更会计政策时, 应按国家发布的相关会计处理规定执行, 如果没有相关的会计处理规定, 按第 8 条的规定处理。

8. 企业按第 5 条(2) 变更会计政策时, 应采用追溯调整法进行处理, 并将会计政策变更的累积影响数调整期初留存收益, 会计报表其他相关项目的期初数也应一并调整, 但不需要重编以前年度的会计报表。

如果累积影响数不能合理确定, 会计政策变更应采用未来适用法。

9. 在编制比较会计报表时, 对于比较会计报表期间的会计政策变更, 应调整各该期间的净损益和其他相关项目, 视同该政策在比较会计报表期间一直采用。对于比较会计报表可比期间以前的会计政策变更的累积影响数, 应调整比较会计报表最早期间的期初留存收益, 会计报表其他相关项目的数字也应一并调整。

10. 会计报表附注中应披露以下事项:

- (1) 会计政策变更的内容和理由;
- (2) 会计政策变更的影响数;
- (3) 累积影响数不能合理确定的理由。

会计估计变更

11. 由于企业经营活动中内在不确定因素的影响, 某些会计报表项目不能精确地计量, 而只能加以估计。如果赖以进行估计的基础发生了变化, 或者由于取得新的信息、积累更多的经验以及后来的发展变化, 可能需要对会计估计进行修订。

12. 会计估计变更时, 不需要计算变更产生的累积影响数, 也不需要重编以前年度会计报表, 但应对变更当期和未来期间发生的交易或事项采用新的会计估计进行处理。

13. 会计估计的变更, 如果仅影响变更当期, 会计估计变更的影响数应计入变更当期与前期相同的相关项目中; 如果既影响变更当期又影响未来期间, 会计估计变更的影响数应计入变更当期和未来期间与前期相同的相关项目中。

14. 会计政策变更和会计估计变更很难区分时, 应按照会计估计变更的处理方法进行处理。

15. 会计报表附注中应披露以下事项:

- (1) 会计估计变更的内容和理由;
- (2) 会计估计变更的影响数;
- (3) 会计估计变更的影响数不能确定的理由。

会计差错更正

16. 本期发现的会计差错, 除第 17 条所列情形外, 应按以下原则处理:

- (1) 本期发现的与本期相关的会计差错, 应调整本期相关项目。
- (2) 本期发现的与前期相关的非重大会计差错, 如影响损益, 应直接计入本期净损益, 其他相关项目也应作为本期数一并调整; 如不影响损益, 应调整本期相关项目。

- (3) 本期发现的与前期相关的重大会计差错, 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，会计报表其他相关项目的期初数也应一并调整；如不影响损益，应调整会计报表相关项目的期初数。

17. 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以前年度的非重大会计差错，应按照《企业会计准则——资产负债表日后事项》的规定处理。

18. 在编制比较会计报表时，对于比较会计报表期间的重大会计差错，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；对于比较会计报表期间以前的重大会计差错，应调整比较会计报表最早期间的期初留存收益，会计报表其他相关项目的数字也应一并调整。

19. 会计报表附注中应披露以下事项：

- (1) 重大会计差错的内容；
- (2) 重大会计差错的更正金额。

附则

20. 本准则由财政部负责解释。

21. 本准则自 1999 年 1 月 1 日起施行。

《企业会计准则—— 会计政策、会计估计变更 和会计差错更正》指南

一、基本要求

(一) 企业应按照《企业会计准则》规定的一般原则和统一会计制度的要求进行会计核算，在不违背《企业会计准则》和统一会计制度规定的原则下，可结合本企业的具体情况，制定本企业的会计制度。

企业应在《企业会计准则》和统一会计制度所允许采用的会计政策中选择适当的会计政策，并正确地运用所选定的会计政策进行相关交易或事项的会计核算。

(二) 企业所采用的会计政策，前后各期应当保持一致，不得随意变更。但若法律或会计准则等行政法规、经济环境变化等原因，使得变更会计政策后能够提供企业有关财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关的会计信息，则应改变原选用的会计政策。

(三) 会计政策变更一般采用追溯调整法，如果会计政策变更的累积影响数不能合理确定，会计政策变更应采用未来适用法。

在采用追溯调整法时，应计算会计政策变更的累积影响数，并调整变更当期的期初留存收益，以及会计报表其他相关项目的期初数，如同新的会计政策在一开始时就采用，但不需要重编以前年度会计报表。在采用未来适用法时，会计政策的变更只影响变更当期及未来各期，不需要计算会计政策变更的累积影响数，也不需要重编以前年度会计报表。

(四) 企业应对发生的交易或事项根据当时所掌握的资料作出合理的估计，如果由于赖以进行估计的基础发生了变化，或者由于取得新的信息、积累了更多的经验及以后的发展变化，可能需要对会计估计进行修订。

(五) 会计估计变更的会计处理，采用未来适用法，不调整以前年度会计报表，也不需要计算会计估计变更的累积影响数。

(六) 难以区分会计政策变更与会计估计变更时，采用会计估计变更的会计处理方法。

(七) 企业应建立、健全内部稽核制度，按照会计制度的规定进行会计核算，保证会计核算的正确与完整，并对外提供可靠、相关的会计信息。如果由于各种原因造成会计核算的差错，应当区分本年度和以前年度，属于本年度发生的重大会计差错，应当调整本年度会计报表相关项目；属于以前年度的重大会计差错，应当调整发现会计差错年度的期初留存收益及会计报表其他相关项目的期初数。对于发现的非重大会计差错，无论本年度还是以前年度的，均作为发现年度的事项处理，调整发现年度会计报表的相关项目。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及以前年度会计差错，按《企业会计准则——资产负债表日后事项》的规定处理。

企业发现的以前年度重大会计差错，如涉及损益，应通过“以前年度损益调整”科目及其相关科目核算，并将调整的对净损益的影响金额转入“利润分配——未分配利润”科目；如不影响损益，则在相关科目中进行调整。

二、说明

（一）关于定义

1. 会计政策，指企业在会计核算时所遵循的具体原则以及企业所采纳的具体会计处理方法。具体原则，是指企业按照《企业会计准则》和统一会计制度规定的原则所制定的、适合于本企业的会计制度中所采用的会计原则；具体会计处理方法，是指企业在会计核算中对于诸多可选择的会计处理方法中所选择的、适合于本企业的会计处理方法。例如，谨慎原则是《企业会计准则》所规定的会计核算的一般原则之一，企业在具体运用谨慎原则时，如对短期投资采用成本与市价孰低法的情况下，是按投资总体计提短期投资跌价准备，还是按投资类别或单项投资计提，属具体的会计处理方法，可由企业根据自身情况加以选择。具体原则和具体会计处理方法，也是指导企业进行会计核算的基础。

企业在会计核算中所采纳的会计政策，通常应在会计报表附注中加以披露，其需要披露的项目主要有以下几项：

（1）合并政策，是指编制合并会计报表所采纳的原则。例如，母公司与子公司的会计年度不一致的处理原则；合并范围的确定原则；母公司和子公司所采用会计政策是否一致等等。

（2）外币折算，是指外币折算所采用的方法，以及汇兑损益的处理。例如，外币报表折算采用现行汇率法，还是采用时态法或其他方法。

（3）收入的确认，是指收入确认的原则。例如，建造合同是按完成合同法确认收入，还是按完工百分比法或其他方法确认收入。

（4）所得税的核算，是指企业所得税的会计处理方法。例如，企业所得税会计处理是采用递延法，还是债务法或其他方法。

（5）存货的计价，是指企业存货的计价方法。例如，企业的存货是采用先进先出法，还是采用其他《企业会计准则》所允许的计价方法。

（6）长期投资的核算，是指长期投资的具体会计处理方法。例如，企业对被投资单位的股权投资是采用成本法，还是采用权益法核算。

（7）坏账损失的核算，是指坏账损失的具体会计处理方法。例如，企业的坏账损失是采用直接转销法，还是采用备抵法。

（8）借款费用的处理，是指借款费用的处理方法，即是采用资本化，还是采用费用化。

（9）其他，是指无形资产的计价及摊销方法、财产损益的处理、研究与开发费用的处理等。

2. 会计估计，指企业对其结果不确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。企业为了定期、及时提供有用的会计信息，将企业延续不断的营业活动人为地划分为各个阶段，如年度、季度、月度，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。在确认、计量过程中，当记入的交易或事项涉及未来事项不确定性时，例如，关于未来事项是否发生的不确定性以及关于未来事项的影响或时间的不确定性，必须予以估计入账。

下列各项属于常见的需要进行估计的项目：

（1）坏账；

（2）存货遭受毁损、全部或部分陈旧过时；

- (3) 固定资产的耐用年限与净残值；
- (4) 无形资产的受益期；
- (5) 递延资产的分摊期间；
- (6) 或有损失；
- (7) 收入确认中的估计，等等。

3. 会计政策变更的累积影响数，指按变更后的会计政策对以前各期追溯计算的变更年度期初留存收益应有的金额与现有的金额之间的差额。会计政策变更的累积影响数，是假设与会计政策变更相关的交易或事项在初次发生时即采用新的会计政策，而得出的变更年度期初留存收益应有的金额，与现有的金额之间的差额。本准则所指的会计政策变更的累积影响数，是对变更会计政策所导致的对净损益的累积影响，以及由此导致的对利润分配及未分配利润的累积影响金额，不包括分配的利润或股利。本准则所指的留存收益，包括法定盈余公积、法定公益金、任意盈余公积和未分配利润各项目。

累积影响数通常可以通过以下各步计算获得：

- 第一步，根据新的会计政策重新计算受影响的前期交易或事项；
- 第二步，计算两种会计政策下的差异；
- 第三步，计算差异的所得税影响金额；
- 第四步，确定前期中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。

4. 追溯调整法，指对某项交易或事项变更会计政策时，如同该交易或事项初次发生时就开始采用新的会计政策，并以此对相关项目进行调整的方法。在追溯调整法下，应计算会计政策变更的累积影响数，并调整期初留存收益，会计报表其他相关项目也相应进行调整。

追溯调整法的运用通常由以下几步构成：

- 第一步，计算会计政策变更的累积影响数；
- 第二步，相关的账务处理；
- 第三步，调整会计报表相关项目；
- 第四步，附注说明。

采用追溯调整法时，会计政策变更的累积影响数应包括在变更当期期初留存收益中；如果提供可比会计报表，对于比较会计报表期间的会计政策变更，应调整各该期间净损益各项目和会计报表其他相关项目，视同该政策在比较会计报表期间一直采用。对于比较会计报表可比期间以前的会计政策变更的累积影响数，应调整比较会计报表最早期间的期初留存收益，会计报表其他相关项目的数字也应一并调整。

本准则规定的追溯调整法，是将会计政策变更的累积影响数调整期初留存收益，而不计入当期损益。

例如，1998年1月1日以前，按照会计制度规定，对投资占被投资单位表决权资本的比例达到50%及以上的长期股权投资应按权益法核算，而从1998年1月1日起会计制度要求，投资占被投资单位表决权资本的比例达到20%及以上的长期股权投资均应采用权益法核算。假设A公司1996年1月1日对B企业投资占B企业表决权资本的比例为30%，投资成本300,000元，按成本法核算。1998年1月1日起改按权益法核算。在采用追溯调整法的情况下，A公司应对该项长期股权投资从1996年起按权益法核算，计算出假设新的会计政策，即假设权益法在1996年已开始采用，1996年至1998年1月

1 日留存收益及长期股权投资的账面余额，并与现有留存收益的余额，即按成本法核算时的留存收益的余额进行比较，计算出会计政策变更的累积影响数，并进行相关的会计核算，调整会计报表相关项目的期初数。

5. 未来适用法，指对某项交易或事项变更会计政策时，新的会计政策适用于变更当期及未来期间发生的交易或事项的方法。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会计报表。企业会计账簿记录及会计报表上反映的金额，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。例如，企业原对存货计价采用先进先出法，由于物价持续上涨，按照会计制度的要求改为后进先出法。假如该企业于 1996 年 1 月 1 日变更会计政策，1996 年 1 月 1 日存货账面余额为 890.000 元，这是在采用先进先出法基础上计算出的余额。在采用未来适用法时，存货账面余额保持不变，仍为 890.000 元，对存货采用后进先出法从 1996 年 1 月 1 日及以后才适用，不需要计算 1996 年 1 月 1 日以前按后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。

6. 会计差错，指在会计核算时，由于计量、确认、记录等方面出现的错误。会计差错的产生有诸多原因，以下是常见的会计差错产生的原因：

(1) 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。例如，按照我国会计制度规定，为购建固定资产而发生的借款费用，在固定资产尚未交付使用前发生的，应予资本化，计入所购建固定资产的成本；在固定资产交付使用后发生的，计入当期损益。如果企业固定资产已交付使用后发生的借款费用，也计入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。

(2) 账户分类以及计算错误。例如，企业购入的五年期国债，意图长期持有，但在记账时记入了短期投资，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长期投资的分类也有误。

(3) 会计估计错误。例如，企业在估计某项固定资产的预计使用年限时，多估计或少估计了预计使用年限，而造成会计估计错误。

(4) 在期末应计项目与递延项目未予调整。例如，企业应在本期摊销的费用在期末时未予摊销。

(5) 漏记已完成的交易。例如，企业销售一批商品，商品已经发出，开出增值税专用发票，商品销售收入确认条件均已满足，但企业在期末时未将已实现的销售收入入账。

(6) 对事实的忽视和误用。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，但该企业按确认商品销售收入的原则确认收入。

(7) 提前确认尚未实现的收入或不确认已实现的收入。例如，在采用委托代销销售方式下，应以收到代销单位的代销清单时，确认营业收入的实现，如企业在发出委托代销商品时即确认为收入，则为提前确认尚未实现的收入。

(8) 资本性支出与收益性支出划分差错，等等。例如，工业企业发生的管理人员的工资一般作为收益性支出，而发生的工程人员工资一般作为资本性支出。如果企业将发生的工程人员工资计入了当期损益，则属于资本性支出与收益性支出的划分差错。

7. 重大会计差错，指企业发现的使公布的会计报表不再具有可靠性的会

计差错。重大会计差错一般是指金额比较大，通常某项交易或事项的金额占该类交易或事项的金额 10%及以上，则认为金额比较大，如某企业提前确认未实现的营业收入占全部营业收入的 10%及以上，则认为是重大会计差错。企业发现的重大会计差错，如不加以调整，会使公布的会计报表所反映的信息不可靠，并有可能误导投资者、债权人及其他会计报表阅读者的决策或判断。因此，重大会计差错应调整期初留存收益及会计报表其他相关项目的期初数。

（二）关于会计政策变更

1. 会计政策变更的含义及条件

会计政策变更，是指企业对相同的交易或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，使会计报表使用者在比较企业一个以上期间的会计报表时，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，企业应在每期采用相同的会计政策，不应也不能随意变更会计政策。否则，势必削弱会计信息的可比性，使会计报表使用者在比较企业的经营业绩时发生困难。

但是，也不能认为会计政策不能变更，本准则第 5 条规定，符合下列条件之一，应改变原采用的会计政策：

（1）法律或会计准则等行政法规、规章的要求。这种情况是指，按照《企业会计准则》、全国统一会计制度以及其他法规、规章的规定，要求企业采用新的会计政策，则应按照法规、规章的规定改变原会计政策，按新的会计政策执行。例如，《中华人民共和国增值税暂行条例》的颁布，改过去的价内税形式为价外税形式，在国家发布统一会计处理办法中要求改变增值税的会计核算；具体会计准则中要求按新的会计政策执行，等等。

（2）会计政策的变更能够提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关的会计信息。这一情况是指，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核算，以对外提供更可靠、更相关的会计信息。例如，在价格比较稳定的情况下，企业对存货的计价一直采用先进先出法，近期由于价格的持续上涨，如果再用先进先出法核算，可能不能正确反映企业存货及损益的情况，则应将存货的计价方法由先进先出法改为后进先出法。

下列情况不属于会计政策变更：

（1）本期发生的交易或事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政策。例如，某企业以往租入的设备均为临时需要而租入的，企业按经营租赁会计处理方法核算，但自本年度起租入的设备均采用融资租赁方式，则该企业自本年度起对新租赁的设备采用融资租赁会计处理方法核算。由于该企业原租入的设备均为经营性租赁，本年度起租赁的设备均改为融资租赁，由于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。

（2）对初次发生的或不重要的交易或事项采用新的会计政策。例如，某企业第一次签订一项建造合同，为另一企业建造三栋厂房，该企业对该项建

造合同采用完工百分比法确认收入。由于该企业初次发生该项交易，采用完工百分比法确认该项交易的收入，不属于会计政策变更；又如，某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，故企业于领用低值易耗品时一次计入费用；该企业于近期转产，生产新的产品，所需低值易耗品比较多，且价值较大，企业对领用的低值易耗品处理方法，改为分期摊销的方法，分摊计入费用。该企业改变低值易耗品处理方法后，对损益的影响并不大，并且低值易耗品通常在企业生产经营中所占的费用比例并不大，属于不重要的事项，因而改变会计政策不属于会计政策变更。

2. 会计政策变更的会计处理方法

会计政策变更根据具体情况，分别按照以下规定处理：

(1) 企业依据法律或会计准则等行政法规、规章的要求变更会计政策，分别以下情况处理：

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。例如，1993年我国会计改革，会计政策发生了较大的变动，因此，国家有关部门对各行业都制定了相关的新旧会计制度衔接处理办法，各行业在执行新制度过程中对于会计政策变更的处理，就应按照该衔接办法的规定进行处理。又如，税制改革后，增值税由价内税改为价外税，其核算的会计政策相应也要改变，国家在发布增值税会计处理办法的同时，又发布了有关的衔接办法。

国家没有发布相关的会计处理办法，则采用追溯调整法进行会计处理。

(2) 由于经济环境、客观情况的改变而变更会计政策，以便提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关的会计信息，则应采用追溯调整法进行会计处理。

(3) 如果会计政策变更的累积影响数不能合理确定，无论属于法规、规章要求变更会计政策，还是经济环境、客观情况的改变而变更会计政策，均采用未来适用法进行会计处理。例如，存货的计价方法由其他方法改为后进先出法时，因为改用后进先出法的那一年度的年初存货价值很难再按后进先出法进行调整，在这种情况下，变更年度的基期存货余额一般只能是变更前按其他方法计算出来的结果，无法计算会计政策变更后的累积影响数。又如，企业如果因账簿、凭证超过法定保存期限而销毁，或因不可抗力而毁坏、遗失，如火灾、水灾等，或因人为因素，如盗窃、故意毁坏等，也可能使会计政策变更的累积影响数无法计算。在这种情况下，会计政策变更可以采用未来适用法进行处理。

3. 会计政策变更在会计报表附注中的披露

企业应按本准则的规定，在会计报表附注中披露如下会计政策变更的有关事项：

(1) 会计政策变更的内容和理由，包括对会计政策变更的简要阐述、变更的日期、变更前采用的会计政策和变更后所采用的新会计政策及会计政策变更的原因。例如，依据法律或会计准则等行政法规、规章的要求变更会计政策时，在会计报表附注中应当披露所依据的文件，如对于由于执行《企业会计准则》而发生的变更，应在会计报表附注中说明：“依据《企业会计准则——××》的要求变更会计政策……”。

(2) 会计政策变更的影响数，包括以下几个方面：

采用追溯调整法时，计算出的会计政策变更的累积影响数；
 会计政策变更对本期以及比较会计报表所列其他各期净损益的影响金额；

比较会计报表最早期间期初留存收益的调整金额。

(3) 累积影响数不能合理确定的理由，包括在会计报表附注中披露累积影响数不能合理确定的理由以及由于会计政策变更对当期经营成果的影响金额。

4. 会计政策变更举例

例1 ABC公司1995年1月1日对XYZ公司投资占XYZ公司表决权资本的30%，按照1995年的会计制度规定，按成本法核算该项长期股权投资，投资成本为900.000元。按照会计制度规定，从1998年起如果投资企业占被投资企业表决权资本20%及以上，均应采用权益法核算，并要求对这项会计政策变更按追溯调整法进行会计处理。假设XYZ公司1995年、1996年和1997年实现净利润分别为200.000元、100.000元和150.000元。ABC公司1996年和1997年分回现金股利分别为20.000元和15.000元。ABC公司和XYZ公司的所得税率均为33%，ABC公司所得税按应付税款法核算。按税法规定，企业对其他单位投资分得的利润或股利以被投资单位宣告分派利润或股利时计入应纳税所得额。ABC公司按净利润的10%提取法定盈余公积，按净利润的5%提取法定公益金。根据资料，ABC公司应作如下会计处理：

(1) 计算由成本法改为权益法后的累积影响数：

年度	权益法	成本法	税前差异	所得税影响	税后差异
1995	60.000	0	60.000	0	60.000
1996	30.000	20.000	10.000	0	10.000
1997	45.000	15.000	30.000	0	30.000
小计	135.000	35.000	100.000	0	100.000

ABC公司在1995年、1996年和1997年三年间按成本法和按权益法核算对XYZ公司的投资收益及长期股权投资的账面价值税前差异为100.000元；由于ABC公司与XYZ公司的所得税率相同，ABC公司从XYZ公司分回的利润已在XYZ公司交纳了所得税，故不需要再计算交纳所得税，按权益法核算与按成本法核算对所得税均无影响，因此，所得税影响为零，税后差异也为100.000元。即ABC公司由成本法改为权益法的累积影响数为100.000元。

(2) 账务处理。

调整会计政策变更累积影响数：

借：长期股权投资——XYZ公司（损益调整） 100.000
 贷：利润分配——未分配利润 100.000

调整利润分配：

借：利润分配——未分配利润 15.000（100.000×15%）
 贷：盈余公积 15.000

(3) 报表调整。

ABC公司在编制1998年度的会计报表时，应调整资产负债表的年初数；利润及利润分配表的上年数也应作相应调整。下表列示资产负债表年初数栏的数字调整前和调整后的和利润及利润分配表上年数栏调整前和调整后的有关资料。1998年12月31日资产负债表的期末数栏和利润及利润分配表的本年

累计数栏中年初未分配利润应按调整后的数字为基础编制。

(4) 附注说明。

ABC 公司按照会计制度的规定，对 XYZ 公司的股权投资原按成本法核算，从 1998 年起改按权益法核算，此项会计政策变更已采用追溯调整法，调整了期初留存收益及长期股权投资的期初数；利润及利润分配表的上年数栏，已按调整后的数字填列。此项会计政策变更的累积影响数为 100.000 元；1997 年度的净利润调增了 30.000 元，调增 1997 年期初留存收益 70.000 元，其中，调增未分配利润 59.500 元，利润及利润分配表上年数栏的年初未分配利润调增

资产负债表

编制单位：ABC 公司 1998 年 12 月 31 日 单位：元

资产	年初数		负债和所有者权益	年初数	
	调整前	调整后		调整前	调整后
流动资产：			流动负债：		
货币资金	450000	450000	短期借款	620000	620000
短期投资	30000	30000	应付票据	292900	292900
应收票据	500000	500000	应付账款	500000	500000
应收账款	900000	900000	应交税金	50000	50000
减：坏账准备	60000	60000	流动负债合计	1462900	1462900
应收账款净额	840000	840000	长期负债：		
存货	1000000	1000000	长期借款	800000	800000
流动资产合计	2820000	2820000	长期负债合计	800000	800000
长期投资：			负债合计	2262900	2262900
长期股权投资	900000	1000000	股东权益：		
固定资产：			股本	1400000	1400000
固定资产原价	1200000	1200000	资本公积	800000	800000
减：累计折旧	290000	290000	盈余公积	76935	91935
固定资产净值	910000	910000	其中：公益金	25645	30645
无形资产：			未分配利润	133065	218065
无形资产	42900	42900	股东权益合计	2410000	2510000
资产总计	4672900	4772900	负债和股东	4672900	4772900
			权益总计		

利润及利润分配表

编制单位：ABC 公司 1998 年度 单位：元

注：496000 = 436500 + 70000 × 85%

例 2 ABC 公司按照会计制度规定，对建造合同的收入确认由完成合同法改为从 1998 年起按完工百分比法确认收入，该公司保存的会计资料比较齐备，可以通过会计资料追溯计算。假设所得税税率为 33%，所得税按递延法核算，税法按完工百分比法计算收入并计入应纳税所得额。该公司按净利润的 10% 提取法定盈余公积，按净利润的 5% 提取法定公益金。两种方法计算

的税前会计利润如下（计算过程略）：

	完工百分比法	完成合同法
1994 年以前	2000000	1500000
1994 年	1200000	1000000
1995 年	900000	1200000
1996 年	1000000	800000
1997 年	1300000	1100000
1998 年	1500000	1600000

(1) 计算改变建造合同核算方法后的累积影响数。

年度	完工百分比法	完成合同法	税前差异	所得税影响	税后差异
1994 年以前	2000000	1500000	500000	165000	335000
1994	1200000	1000000	200000	66000	134000
1995	900000	1200000	— 300000	— 99000	— 201000
1996	1000000	800000	200000	66000	134000
1997	1300000	1100000	200000	66000	134000
小计	6400000	5600000	800000	264000	536000
1998	1500000	1600000	— 100000	— 33000	— 67000
总计	7900000	7200000	700000	231000	469000

ABC 公司在 1998 年以前按完工百分比法计算的税前利润为 6400000 元，按完成合同法计算的税前利润为 5600000 元，两者的所得税影响合计为 264000 元，两者差异的税后净额为 536000 元，即为该公司由完成合同法改为完工百分比法的“累积影响数”。(2) 账务处理。

调整会计政策变更累积影响数：

借：工程施工	800000
贷：利润分配——未分配利润	536000
递延税款	264000

调整利润分配：

借：利润分配——未分配利润	80400
贷：盈余公积	80400

(3) 报表调整。

ABC 公司在编制 1998 年度的会计报表时，应调整资产负债表的年初数；利润及利润分配表的上年数也应作相应调整。下表列示资产负债表年初数栏调整前和调整后的和利润及利润分配表上年数栏调整前和调整后的有关资料。1998 年 12 月 31 日资产负债表的期末数栏和利润及利润分配表上本年累计数栏的年初未分配利润应按调整后的数字为基础编制。

资产负债表

编制单位：ABC 公司 1998 年 12 月 31 日 单位：元

资产	年初数		负债和所有者权益	年初数	
	调整前	调整后		调整前	调整后
流动资产：			流动负债：		
货币资金	7500000	7500000	短期借款	1500000	1500000.
短期投资	100000	100000	应付票据	80000	80000.
应收票据	600000	600000	应付账款	2000000	2000000.
应收账款	5000000	5000000	预收账款	6000000	6000000.
减：坏账准备	50000	50000	其他应付款	600000	600000
应收账款净额	4950000	4950000	应付福利费	180000	180000
预付账款	4250000	4250000	未交税金	30000	30000.
其他应收款	700000	700000	未付利润	1000000	1000000
待摊费用	4220000	4220000	其他未交款	40000	40000
存货	9800000	10600000	预提费用	90000	90000
其中：工程施工	30000	830000	流动负债合计	11520000	11520000
流动资产合计	32120000	32920000	长期负债：		
长期投资：			长期借款	5000000	5000000.
长期股权投资	1600000	1600000	长期负债合计	5000000	5000000
固定资产：			负债合计	16520000	16520000.
固定资产原价	40000000	40000000	股东权益：		
减：累计折旧	9000000	9000000	股本	45000000	45000000.
固定资产净值	31000000	31000000	资本公积	3000000	3000000.
无形资产及递延资产：			盈余公积	1700000	1780400.
无形资产	1450000	1450000	其中：公益金	600000	626800
递延资产	150000	150000	未分配利润	600000	1055600
无形及递延资产合计	1600000	1600000	股东权益合计	50300000	50836000
递延税项：					
递延税款借项	500000	236000			
资产总计	66820000	67356000	负债和股东权益总计	66820000	67356000
			计		

在利润表及利润分配表上，根据账簿的记录，ABC公司重新确认了1997年的主营业务收入和主营业务成本分别为18500000元和13300000元。其结果为主营业务利润少计了200.000元，所得税费用少计了66.000元，净利润少计了134.000元。

利润及利润分配表

编制单位：ABC公司 1998年度 单位：元

项目	上年数	
	调整前	调整后
一、主营业务收入	18000000	18500000
减：主营业务成本	13000000	13300000
主营业务税金及附加	400000	400000
二、主营业务利润	4600000	4800000
加：其他业务利润	800000	800000
减：管理费用	1100000	1100000
财务费用	400000	400000
三、营业利润	3900000	4100000
加：投资收益	150000	150000
营业外收入	100000	100000
减：营业外支出	90000	90000
四、利润总额	4060000	4260000
减：所得税	1339800	1405800
五、净利润	2720200	2854200
加：年初未分配利润	704000	1045700（注）
六、可供分配的利润	3424200	3899900
减：提取法定盈余公积	272020	285420
提取法定公益金	136010	142710
七、可供股东分配的利润	3016170	3471770
减：应付普通股股利	2416170	2416170
八、未分配利润	600000	1055600

注：1045700 = 704000 + 402000 × 85%

（4）附注说明

1998年ABC公司按照会计制度规定，对建造合同的收入确认由完成合同法改为完工百分比法。此项会计政策变更采用追溯调整法，1997年的比较会计报表已重新表述。1998年运用新的方法追溯计算的会计政策变更累积影响数为536,000元。会计政策变更对1998年损益的影响为减少净利润67,000元，对1997年度报告的损益的影响为增加净利润134,000元，调增1997年的期初留存收益402,000元，其中，调增未分配利润341,700元。

例3 ABC公司按照会计制度规定，从1996年1月1日起变更存货的计价方法，由先进先出法改为后进先出法。1996年1月1日的存货价值为2,500,000元，1996年12月31日的存货价值为

2,200,000元，当年销售额为25,000,000元，公司购入存货实际成本合计为18,000,000元。假设在1996年会计政策没有改变，即一直采用先进先出法，1996年12月31日的存货价值则为4,500,000元，假设该年度的其他费用为1,200,000元，所得税率为33%。

由于采用后进先出法对1996年期初存货不能合理进行调整，因此，ABC公司对上述会计政策变更采用未来适用法进行处理。

（1）计算会计政策变更对当期净利润的影响数

ABC公司采用未来适用法时，不调整采用先进先出法下的1996年期初存

货余额，只对变更日后存货的计价改按后进先出法计算即可。

根据本例中给出的数据，1996年改变会计政策后ABC公司的销售成本计算为：期初存货 + 购入存货实际成本 - 期末存货 = 2.500.000 + 18.000.000 - 2.200.000 = 18.300.000（元）

假设1996年ABC公司没有变更会计政策，则其销售成本计算为：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）

两者销售成本的差额为2.300.000元（18.300.000 - 16.000.000），ABC公司由于会计政策变更使当期利润总额减少了2.300.000元。

扣除所得税的影响，使当期净利润减少了1541.000元

（2.300.000 - 2.300.000 × 33%）。

（2）附注说明

公司本年度按照会计制度规定，对存货的计价由先进先出法改为后进先出法。此项会计政策变更无法确定其累积影响数，会计政策变更使当期净利润减少了1541.000元。两种会计政策下的盈利情况对比如下：

假设不变更会计政策，则ABC公司的净利润为：5.226.000元

变更对当期净利润的影响数 - 1541.000元

本年净利润 3685.000元

注：本年利润计算过程如下：

	先进先出法	后进先出法
销售收入	25.000.000	25.000.000
减：销售成本	16.000.000	18.300.000
主营业务利润	9.000.000	6.700.000
减：其他费用	1200.000	1200.000
利润总额	7.800.000	5.500.000
所得税	2.574.000	1.815.000
净利润	5.226.000	3685.000

（三）关于会计估计变更

1. 会计估计变更的原因

由于企业经营活动中内在的不确定因素，许多会计报表项目不能准确地计量，只能加以估计，估计过程涉及以最近可以得到的信息为基础所作的判断。在进行会计处理时，估计是不可或缺的，例如，发生的坏账，存货陈废、预提费用和待摊费用的摊销、应计折旧固定资产的使用年限，等等，都需要进行估计。运用合理的估计是会计核算中必不可少的部分，并不会削弱会计核算的可靠性。

但是，估计毕竟是就现有资料对未来所作的判断，随着时间的推移，如果赖以进行估计的基础发生变化，或者由于取得了新的信息、积累了更多的经验或后来的发展可能不得不对估计进行修订。对会计估计进行修订并不表明原来的估计方法有问题或不是最适当的，只表明会计估计已经不能适应目前的实际情况，在目前已经失去了继续沿用的依据。

2. 会计估计变更的会计处理方法

会计估计变更应采用未来适用法，其处理方法为：

(1) 如果会计估计的变更仅影响变更当期, 有关估计变更的影响应于当期确认。例如, 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。

(2) 如果会计估计的变更既影响变更当期又影响未来期间, 有关估计变更的影响在当期及以后各期确认。例如, 可计提折旧固定资产, 其有效使用年限或预计净残值的估计发生的变更, 常常影响变更当期及资产以后使用年限内各个期间的折旧费用。因此, 这类会计估计的变更, 应于变更当期及以后各期确认。

会计估计变更的影响数应计入变更当期与前期相同的项目中。为了保证不同期间的会计报表具有可比性, 会计估计变更的影响如果以前包括在企业日常经营活动的损益中, 则以后也应包括在相应的损益类项目中; 如果会计估计变更的影响数以前包括在特殊项目中, 则以后也相应作为特殊项目反映。

3. 会计估计变更在会计报表附注中的披露

企业应按本准则的规定, 在会计报表附注中披露如下会计估计变更的事项:

(1) 会计估计变更的内容和理由, 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) 会计估计变更的影响数, 包括会计估计变更对当期损益的影响金额, 以及对其他各项目的的影响金额。

(3) 会计估计变更的影响数不易确定的理由。

4. 会计估计变更举例

例 4 ABC 公司于 1994 年 1 月 1 日起计提折旧的管理用设备一台, 价值 84.000 元, 估计使用年限为 8 年, 净残值为 4.000 元, 按直线法计提折旧。至 1998 年初, 由于新技术的发展等原因, 需要对原估计的使用年限和净残值作出修正, 修改后该设备的耐用年限为 6 年, 净残值为 2.000 元。

ABC 公司对上述估计变更的处理方式如下:

(1) 不调整以前各期折旧, 也不计算累积影响数;

(2) 变更日以后发生的经济业务改按新估计使用年限提取折旧;

按原估计, 每年折旧额为 10.000 元, 已提折旧 4 年, 共计 40.000 元, 固定资产净值为 44.000 元, 则第五年相关科目的期初余额如下表:

固定资产	84.000
减: 累计折旧	40.000
固定资产净值	44.000

改变估计使用年限后, 1998 年起每年计提的折旧费用为 21.000 元 $[(44.000 - 2.000) \div (6 - 4)]$ 。1998 年不必对以前年度已提折旧进行调整, 只需按重新预计的使用年限和净残值计算确定的年折旧费用, 编制会计分录如下:

借: 管理费用 21.000
贷: 累计折旧 21.000

(3) 附注说明

本公司一台管理用设备, 原始价值 84.000 元, 原估计使用年限为 8 年, 预计净残值 4.000 元, 按直线法计提折旧。由于新技术的发展, 该设备已不

能按原估计使用年限计提折旧,本公司于1998年初变更该设备的耐用年限为6年,预计净残值为2.000元,以反映该设备的真实耐用年限和净残值。此估计变更影响本年度净利润减少数为7.370元 $[(21.000-10.000) \times (1-33\%)]$

(四) 关于会计政策变更和会计估计变更的划分

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。但有时很难区分会计估计变更和会计政策变更,例如,某企业原按应收账款余额的5%计提坏账准备,假如按国家新发布的会计制度规定改按账龄分析法计提坏账准备,逾期三年以上尚未收回的应收账款按20%计提坏账准备,逾期二年至三年尚未收回的应收账款按10%计提坏账准备,逾期二年以下未收回的应收账款按5%计提坏账准备。对于这一事项如果从会计政策变更角度考虑,坏账准备由应收账款余额百分比法改为账龄分析法,属于会计政策变更;但从计提比例看,计提坏账准备的比例发生了变化,属于会计估计变更。在这种情况下,如果不易区别会计政策变更和会计估计变更,本准则规定均视为会计估计变更,按会计估计变更的会计处理方法进行处理。

(五) 关于会计差错的更正

1. 会计差错更正的会计处理方法

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、合法和完整。但是,在日常会计核算中也可能由于各种原因造成会计差错,如抄写差错、可能对事实的疏忽和误解以及对会计政策的误用。企业发现会计差错时,应当根据差错的性质及时纠正。本准则中有关会计差错更正的会计处理方法,不包括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的非重大会计差错,关于这部分会计差错的处理应按照《企业会计准则——资产负债表日后事项》的规定进行处理。

会计差错的更正应按以下规定处理:

(1) 本期发现的、属于本期的会计差错,应调整本期相关项目。例如,企业将本年度工程人员的工资计入了管理费用,则应将计入管理费用的工程人员工资调整计入工程成本。

(2) 本期发现的、属于以前年度的会计差错,按以下规定处理:

非重大会计差错,是指不足以影响会计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。对于本期发现的、属于与前期相关的非重大会计差错,不调整会计报表相关项目的期初数,但应调整发现当期与前期相同的相关项目,属于影响损益的,应直接计入本期与上期相同的净损益项目;属于不影响损益的,应调整本期与前期相同的相关项目。例如,某企业1997年发现1996年管理用设备的折旧费用少提1000元,对于这一非重大会计差错,企业应将少提的1000元折旧费用,计入1997年的管理费用,同时,调整累计折旧的账面余额。

重大会计差错,对于发生的重大会计差错,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,会计报表其他相关项目的期初数也应一并调整;如不影响损益,应调整会计报表相关项目的期初数。例如,

某企业于 1997 年发现 1996 年应计入工程成本的利息费用 200.000 元，计入了 1996 年度的损益。发现该项差错后，企业应调整增加工程成本 200.000 元；增加 1996 年度的利润总额 200.000 元，增加 1996 年度净利润 134.000 元 $[200000 \times (1-33\%)]$ ，调整增加未分配利润 134.000 元（假如不考虑提取盈余公积等因素）；调整增加应交税金 66.000 元。该企业应在 1997 年度的资产负债表中，调整未分配利润、应交税金、在建工程等项目的年初数。

在编制比较会计报表时，对于比较会计报表期间的重大会计差错，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；对于比较会计报表期间以前的重大会计差错，应调整比较会计报表最早期间的期初留存收益，会计报表其他相关项目的数字也应一并调整。例如，在上述例子中，该企业在提供比较会计报表时，对于比较会计报表中的利润表，应调整利润表上的上年数各相关项目，即财务费用项目减少 200.000 元，利润总额增加 200.000 元，净利润增加 134000 元；对于资产负债表应调整相关项目的年初数，其他会计报表也按此规定进行调整。如果上述例子中 1997 年发现的，属于 1995 年发生的会计差错，则提供比较会计报表时，在利润表的上年数栏中除年初未分配利润项目外，不需要作任何调整；资产负债表调整相关项目的年初数。

2. 会计差错在会计报表附注中的披露

按照本准则的规定，会计差错应在会计报表附注中披露如下事项：

(1) 重大会计差错的内容，包括重大会计差错的事项陈述和原因以及更正方法。

(2) 重大会计差错的更正金额，包括重大会计差错对净损益的影响金额以及对其他项目的影响金额。

3. 会计差错更正举例

(1) 本期发现的、与本期相关的会计差错更正

例 5. ABC 公司于 1998 年 3 月份发现，当年 1 月份购入的一项管理用低值易耗品，价值 1000 元，误记为固定资产，并已提折旧 100 元。则 ABC 公司应于发现时进行更正，会计分录为：

借：低值易耗品 1000
 贷：固定资产 1000
借：累计折旧 100
 贷：管理费用 100

假如该低值易耗品已领用，并按规定摊销了 200 元

借：待摊费用 1000
 贷：低值易耗品 1000
借：管理费用 200
 贷：待摊费用 200

例 6. ABC 公司于 1998 年 5 月份发现有一项固定资产在本年度漏提折旧，数额为 2.000 元。

则应于发现时补提，会计分录为：

借：管理费用 2.000
 贷：累计折旧 2.000

(2) 本期发现的、与前期相关的非重大会计差错的更正例 7. ABC 公司在 1998 年发现 1997 年漏记了管理人员工资 1500 元。则 1998 年更正此差错的

会计分录为：

借：管理费用 1500
贷：应付工资 1500

例 8. ABC 公司于 1998 年发现，1997 年从银行存款中支付全年机器设备保险费 3000 元，账上借记了“待摊费用”3000 元，贷记了“银行存款”3000 元，但在 1997 年未摊销。则 1998 年发现时更正此项错误的会计分录为：

借：制造费用 3000
贷：待摊费用 3000

例 9. ABC 公司 1998 年发现，1997 年从承租单位收到两年度的房屋租金收入 20.000 元，账上借记了“银行存款”20.000 元，贷记了“预收账款”20.000 元，1997 年底未作任何调整分录，则 1998 年发现时更正此错误的会计分录为（假设 ABC 公司房屋租赁收入作为其他业务收入处理）：

借：预收账款 10.000
贷：其他业务收入 10.000

如果账上原来借记了“银行存款”20.000 元，贷记了“其他业务收入”20.000 元，则在 1998 年发现时，不需要做任何分录，因为该项差错已经被抵销了。

例 10 ABC 公司在 1998 年 12 月 31 日发现，1997 年 1 月 1 日开始计提折旧的一台管理用设备价值为 8.000 元的固定资产，在 1997 年计入了当期费用。该公司固定资产折旧采用直线法，该资产估计使用年限为 4 年，假设不考虑净残值因素。则在 1998 年 12 月 31 日更正此错误的会计分录为：

借：固定资产 8.000
贷：管理费用 4.000
累计折旧 4.000

假设该项差错直到 2000 年底才发现，则不需要做任何分录，因为该项差错已经抵销了。

例 11 ABC 公司 1998 年发现，公司将 1997 年 1 月 1 日新的投资者投入的，应作为资本的 20.000 元，记入了资本公积。则更正此项错误的会计分录应为：

借：资本公积 20.000
贷：实收资本 20.000

（3）本期发现的、与前期相关的重大会计差错的更正。

例 12 ABC 公司在 1998 年发现，1997 年公司漏记一项固定资产的折旧费用 150.000 元，但在所得税申报表中扣除了该项折旧。假设 1997 年适用所得税税率为 33%，该公司所得税会计处理方法采用递延法，无其他纳税调整事项。该公司按净利润的 10% 提取法定盈余公积，按净利润的 5% 提取法定公益金。

（1）分析错误的后果。

1997 年少计折旧费用	150.000
少计累计折旧	150.000
多计所得税费用 (150.000 × 33%)	49.500
多计净利润	100.500
多计递延税款贷项 (150.000 × 33%)	49.500
多提法定盈余公积	10.050

多提法定公益金 5.025

(2) 账务处理。

补提折旧：

借：以前年度损益调整 150.000
贷：累计折旧 150.000

调整递延税款：

借：递延税款 49.500
贷：以前年度损益调整 49.500

将“以前年度损益调整”科目的余额转入利润分配：

借：利润分配——未分配利润 100.500
贷：以前年度损益调整 100.500

调整利润分配有关数字：

借：盈余公积 15.075
贷：利润分配——未分配利润 15.075

(3) 报表调整。

ABC公司1998年度资产负债表的年初数和利润及利润分配表的上年数栏分别按调整前和调整后的金额列示如下，1998年度资产负债表的期末数栏和利润及利润分配表的本年累计数栏的年初未分配利润，应按调整后的年初数为基础编制：

资产负债表

编制单位：ABC公司 1998年12月31日 单位：元

资产	年初数		负债和所有者权益	年初数	
	调整前	调整后		调整前	调整后
流动资产：			流动负债：		
货币资金	500.000	500.000	短期借款	800.000	800.000
短期投资	40.000	40.000	应付票据	300.000	300.000
应收票据	440.000	440.000	应付账款	550.500	550.500
应收账款	1.000.000	1.000.000	应交税金	50.000	50.000
减：坏账准备	100.000	100.000	流动负债合计	1.700.500	1.700.500
应收账款净额	900.000	900.000	长期负债：		
存货	830.000	830.000	长期借款	1.600.000	1.600.000
流动资产合计	2.710.000	2.710.000	长期负债合计	1.600.000	1.600.000
长期投资：			递延税项：		
长期股权投资	1.300.000	1.300.000	递延税款贷项	49.500	0
固定资产：			负债合计	3350.000	3300.500
固定资产原价	2.000.000	2.000.000	股东权益：		
减：累计折旧	400.000	550.000	股本	1.800.000	1.800.000
固定资产净值	1.600.000	1.450.000	资本公积	300.000	300.000
无形资产：			盈余公积	60.000	44.925
无形资产	0	0	其中：公益金	20.000	14.975
递延税项：			未分配利润	100.000	14.575
递延税款借项	0	0	股东权益合计	2.260.000	2.159.500
资产总计	5.610.000	5.460.000	负债和股东权益	5.610.000	5.460.000
			总计		

(4) 附注说明。

本年度发现 1997 年漏记固定资产折旧 150.000 元，在编制 1997 年与 1998 年可比的会计报表时，已对该项差错进行了更正。由于此项错误的影响，1997 年虚增净利润及留存收益 100.500 元，少计累计折旧 150.000 元。

利润及利润分配表

编制单位：ABC 公司 1998 年度 单位：元

项目	上年数	
	调整前	调整后
一、主营业务收入	3000.000	3000.000.
减：主营业务成本	1400.000	1400.000
主营业务税金及附加	300.000	300.000
二、主营业务利润	1300.000	1300.000
加：其他业务利润	50.000	50.000.
减：管理费用	150.000	300.000.
财务费用	90.000	90.000.
三、营业利润	1110.000	960.000.
加：投资收益	50.000	50.000.
营业外收入	80.000	80.000.
减：营业外支出	40.000	40.000.
四、利润总额	1200.000	1050.000
减：所得税	396.000	346.500.
五、净利润	804.000	703500.
加：年初未分配利润	660.000	660.000.
六、可供分配利润	1.464.000	1363500
减：提取法定盈余公积	120.000	109.950.
提取法定公益金	80.000	74.975
七、可供股东分配的利润	1264.000	1178.575
减：应付普通股股利	1164.000	1164.000
八、未分配利润	100.000	14.575.

例 13 ABC 公司在 1998 年发现在 1997 年已经出售的一批商品，没有结转销售成本，金额为 30.000 元。1998 年 1 月 1 日的期初留存收益为 80.000 元，所得税率为 33%，所得税按应付税款法核算。该公司按净利润的 10% 提取法定盈余公积，按净利润的 5% 提取法定公益金。

(1) 分析错误的后果。

多计存货	30.000
少计销售成本	30.000

多计所得税费用	9.900
多计净利润	20.100
多提法定盈余公积	2.010
多提法定公益金	1.005

(2) 账务处理。

补转成本：

借：以前年度损益调整	30.000
贷：库存商品	30.000

调整所得税：

借：应交税金——应交所得税	9.900
贷：以前年度损益调整	9.900

将“以前年度损益调整”科目的余额转入利润分配：

借：利润分配——未分配利润 20.100
 贷：以前年度损益调整 20.100

调整利润分配有关数字：

借：盈余公积 3015
 贷：利润分配——未分配利润 3015

(3) 报表调整。

ABC公司1998年度资产负债表的年初数和利润及利润分配表的上年数栏分别按调整前和调整后的金额列示如下，1998年度资产负债表的期末数栏和利润及利润分配表的本年累计数栏的年初未分配利润，应按调整后的年初数为基础编制。

(4) 附注说明。

本年度发现1997年末结转主营业务成本30,000元，在编制1997年与1998年可比的会计报表时，已对该项差错进行了更正。由于此项错误的影响，1997年虚增净利润及留存收益20,100元，虚增存货30,000元。

资产负债表

编制单位：ABC公司 1998年12月31日 单位：元

资产	年初数		负债和所有者权益	年初数	
	调整前	调整后		调整前	调整后
流动资产：			流动负债：		
货币资金	180.000	180.000	短期借款	80.000	80.000
短期投资	60.000	60.000	应付票据	10.000	10.000
应收票据	35.000	35.000	应付账款	50.000	50.000
应收账款	100.000	100.000	应交税金	30.000	20.100
减：坏账准备	5.000	5.000	流动负债合计	170.000	160.100
应收账款净额	95.000	95.000	长期负债：		
存货	150.000	120.000	长期借款	130.000	130.000
流动资产合计	520.000	490.000	长期负债合计	130.000	130.000
长期投资：			负债合计	300.000	290.100
长期股权投资	190.000	190.000	股东权益：		
固定资产：			股本	500.000	500.000
固定资产原价	400.000	400.000	资本公积	120.000	120.000
减：累计折旧	40.000	40.000	盈余公积	70.000	66.985
固定资产净值	360.000	360.000	其中：公益金	20.000	18.995
无形资产：			未分配利润	80.000	62.915
无形资产	0	0	股东权益合计	770.000	749.900
资产总计	1,070.000	1,040.000	负债和股东权益总计	1,070.000	1,040.000

利润及利润分配表

编制单位：ABC公司 1998年度 单位：元

项目	上年数	
	调整前	调整后
一、主营业务收入	350.000	350.000
减：主营业务成本	180.000	210.000
主营业务税金及附加	70.000	70.000
二、主营业务利润	100.000	70.000
加：其他业务利润	10.000	10.000
减：管理费用	15.000	15.000
财务费用	5.000	5.000
三、营业利润	90.000	60.000
加：投资收益	0	0

(续)

项目	上年数	
	调整前	调整后
营业外收入	6.000	6.000
减：营业外支出	1000	1000
四、利润总额	95.000	65.000
减：所得税	31.350	21.450
五、净利润	63650	43550
加：年初未分配利润	703500	703500
六、可供分配利润	767.150	747.050
减 提取法定盈余公积	60.000	57.990
提取法定公益金	30.000	28.995
七、可供股东分配的利润	677.150	660.065
减：应付普通股股利	597.150	597.150
八、未分配利润	80.000	62.915

《企业会计准则—— 会计政策、会计估计变更和 会计差错更正》 讲解

《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》（以下简称“本准则”）已于1998年6月25日发布，并定于1999年1月1日起暂在上市公司施行。本准则的颁布实施，对于进一步规范企业会计政策变更、会计估计变更和会计差错更正的会计核算和相关信息的披露、提高会计信息的相关性和可靠性、推动市场经济的发展，有着非常重要的意义。

一、制定背景

会计政策变更是指，企业对相同的交易或事项由原来采用的会计政策改用另一种会计政策；会计估计变更是指，企业根据最近可利用的信息为基础，对诸如资产折旧年限、无形资产摊销年限等事项作出新的估计；会计差错更正是指，企业对诸如会计确认、计量、记录等方面出现的差错进行纠正。在发生会计政策变更、会计估计变更和会计差错更正时，怎样调整有关项目？其对资产、负债、所有者权益和损益的影响，应当计入哪一个会计期间？这些在很大程度上影响会计信息在不同期间的可比性。因此，有必要对会计政策变更、会计估计变更以及会计差错更正的会计核算和相关信息的披露作出规定。

在本准则发布以前，我国会计准则和会计制度对会计政策变更、会计估计变更和会计差错更正的会计核算和相关信息披露没有一般性规定，而是在国家统一会计制度中要求变更会计政策或改变会计估计时，再作特别规定。如“两则两制”的发布，国家就发布有关衔接办法，明确企业会计政策变更、会计估计变更的会计处理方法和相关信息披露。随着会计改革的深入和企业会计准则的陆续发布、实施，国家给了企业根据自身情况更多的选择会计政策、作出会计估计的自主权。如何处理由于实施新的会计准则和会计制度引起的会计政策变更对会计信息可比性的影响，以及企业改变会计政策引起的会计信息可比性问题，受到广泛关注；根据有关会计准则和会计制度，企业可以根据最近可利用的信息对结果不确定的有关交易或事项改变会计估计，这同样带来了会计估计变更的会计核算和相关信息披露问题；随着会计信息使用者对会计信息质量的关注，也要求对会计差错更正的会计核算和相关信息披露问题作出规定。

为了在企业发生会计政策变更、会计估计变更和会计差错更正时，最大限度地保证会计信息可比性和会计信息的有用性，便于财务报告使用者更好地理解企业财务状况、经营成果和现金流量等会计信息，1993年初，财政部决定立项研究会计政策变更和会计估计变更的会计核算和相关信息披露问题。1995年7月12日，制定完成并公布了该准则的征求意见稿，公开征求意见。鉴于会计差错更正所引起的会计核算和相关信息披露问题与会计政策变更和会计估计变更类似，后来将本准则的范围扩大到会计差错更正。全国各方面，包括财政部门在内的各业务主管部门、企业、会计师事务所、教学研究人员等，都对征求意见稿发表了意见。另外，还多次召开会计准则国

际研讨会，广泛征求国内外专家的意见。在充分听取全国各方面以及国内外专家的意见和建议的基础上，1998年6月25日，财政部发布了《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》，并定于1999年1月1日起暂在上市公司施行。

二、有关定义

(一) 会计政策

对于会计政策的定义，国际会计准则以及其他国家或地区有不同的措词。

《国际会计准则第8号——当期净损益、重大差错和会计政策变更》对会计政策的定义是：企业编报财务报表时所采用的特定原则（specific principles）、基础（basis）、惯例（conventions）、规则（rules）和做法（practices）。这个定义所称的会计政策所包含的内容比较广，除了我国准则已经提及的“特定原则”及意义相近的“做法”外，还包括“基础”、“惯例”、“规则”等。这里将基础、惯例、规则、做法并列，并不意味着一个国家或企业的会计政策同时包括会计基础、会计惯例、会计规则以及做法，而主要是因为，在不同的国家，会计政策的具体表现形式不同，称谓不同。

美国《会计原则委员会意见书第22号——会计政策的披露》对会计政策的定义是：企业管理部门依据一般公认会计原则，为公允地反映企业财务状况、财务状况变动以及经营成果，在编制财务报表过程中所采用的特定会计原则以及为遵循这些原则而采用的方法。

《加拿大特许会计师手册第1505章——会计政策的披露》对会计政策的定义是：企业所采用的、最适合于当时情形的特定会计原则，以及体现这些会计原则的方法。

英国会计准则将会计政策定义为：企业所选定并且一贯采用的、适合于企业实际情况、最能公允地反映企业财务状况和经营成果的会计基础。其中，会计基础是指，在编制财务报表时，特别是为了确定收入和费用所归属的会计期间、确定资产负债表项目的金额，为运用适合于有关交易和项目的重大概念而提供的方法。

中国香港《会计实务准则第1号——会计政策的披露》对会计政策的定义是：一家企业所选择及一贯依循的特定会计基准，在管理阶层看来，这些特定会计基准适合该企业的情况，并能最公允地呈列其业绩及财务状况。

《澳大利亚会计准则第1001号——会计政策的披露》对会计政策的定义是：在编制和呈报会计和集团会计过程中采用的特定会计原则、基础或方法。

新西兰《标准会计惯例公告第1号——会计政策的确认和披露》对会计政策的定义是：在编制和呈报财务报表过程中采用的基础、规则以及程序，不包括在实施采用的基础、规则以及程序过程中使用的估计。

日本会计准则对会计政策的定义是：为公允地反映企业财务状况、经营成果，在编制利润表和资产负债表时所采用的会计原则、惯例和列报方法。

综合以上定义，可以看到，美国和加拿大对会计政策的定义基本相似，都是指特定会计原则以及为遵循这些原则而采用的方法；英国、中国香港、

澳大利亚和新西兰对会计政策的定义基本相似，都是指会计基础、会计基准或方法。总体来说，会计政策有如下特点：

第一，会计政策包括不同层次，涉及会计原则和会计处理方法。

国际会计准则对会计政策的定义，包括特定会计原则、会计基础、会计惯例、会计规则和会计方法等。这是因为，国际会计准则是在考虑各国会计实务的基础上制定的。为兼顾各国会计准则制定体制以及用语习惯方面的差异，国际会计准则对会计政策作了广义的定义。比如，在有些国家，如美国，主要由民间团体制定会计准则，通常表现为公认会计原则。会计实务中的常用做法，如惯例，也属于会计政策；也有些国家的会计准则是由政府部门制定的，如法国、德国，通常体现为会计制度或会计法规；再如，绝大多数国家，如美国、日本，都倾向于采用会计原则、会计方法等词，而英国则采用会计基础一词。国际会计准则对会计政策的定义，兼顾了上述各种情形。特别要注意的是，国际会计准则所讲的“基础”，并不是我们通常所讲的“权责发生制”、“收付实现制”这样的核算基础，而是指英国、中国香港等会计准则中所讲的、体现会计原则的会计方法。

第二，会计政策是在允许的会计原则和会计方法中作出的具体选择。

由于企业经济业务的复杂性和多样化，某些经济业务可以有多种会计处理方法，也即存在不只一种可供选择的会计政策。例如，存货的计价，可以有先进先出法、加权平均法、后进先出法、个别计价法等；固定资产折旧方法可以有平均年限法、工作量法、双倍余额递减法、年数总和法等。企业在发生某项经济业务时，必须从允许的会计原则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，会计政策是指特定的会计原则和会计处理方法。

会计政策中所讲的原则是指特定会计原则，是针对某一类会计业务的特定原则，而不是笼统地指所有的会计原则。像客观性、及时性、可比性、一贯性等，就不属于特定会计原则，而是一般会计原则，不属于会计政策。因为这些原则是企业必须遵循的，是会计核算的基本前提，或者说是会计信息的质量要求，因此不属于会计政策。

在我国，会计政策相对来说是一个新概念。在计划经济会计模式下，会计核算服从于国家宏观经济政策，具体表现为国家计划决定财政政策，财政政策决定财务政策，财务政策决定会计核算。会计制度主要规定会计科目和会计报表格式以及有关的账务处理程序，企业主要按照财政、财务制度以及其他有关制度的规定，进行资产计价、收益确认，所以谈不上制定会计政策。随着改革开放的深入，特别是市场经济的发展，实行多种所有制、多种经营方式共同发展的所有制结构政策，充分发挥市场在社会资源配置中的基础作用，会计信息服务对象变得多样化了。也就是说，会计信息不但要继续服务于国家作为国有资产所有者以及社会事务管理者的需要，同时也要服务于投资者、债权人以及社会公众的需要。随着引进外资、境外筹资的发展，会计信息不但要服务于国内信息使用者的需要，也要服务于境外信息使用者的需要。这就要求改变会计核算片面服从国家宏观经济政策的会计模式，制定出能够体现真实、公允地反映企业财务状况、经营成果以及现金流量要求的会计政策。

本准则将会计政策定义为“企业在会计核算时所遵循的具体原则以及企业所采纳的具体会计处理方法”。其中所讲的“具体原则”，是指企业按照

《企业会计准则》和统一会计制度规定的原则所制定的、适合于本企业的会计制度中所采用的会计原则；“具体会计处理方法”，是指企业在会计核算中对于诸多可选择的会计处理方法中所选择的适合于本企业的会计处理方法。这体现了会计政策的不同层次。比如，对资产是以市价计价还是以历史成本计价就属于计价的具体原则，而在以市价计价的情况下，重置成本、可变现净值等就属于具体会计处理方法。再如，以发出商品、开出发票账单作为收入确认的标准，还是以交易已经完成、经济利益能够流入企业、收入和成本能够可靠计量作为收入确认的标准，就属于收入确认的具体原则，而完工百分比法、完成合同法等则属于具体会计处理方法。当然，实务中往往很难、也没有必要严格划分哪些属于具体会计原则，哪些属于具体会计处理方法。

在我国，会计准则和会计制度属于行政法规，上述具体原则和具体会计处理方法绝大多数都是由会计准则或会计制度规定的。企业基本上是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。

《企业会计准则》规定，企业应当在其会计报表附注中披露其所采用的会计政策。比如：

(1) 合并政策，即编制合并会计报表所采纳的原则。如，母公司与子公司的会计年度不一致的处理原则；确定合并范围的原则；编制合并会计报表是采用母公司理论，还是采用实体理论或其他理论；母公司和子公司所采用会计政策是否一致，等等。

(2) 外币折算，即所采用的外币折算方法以及汇兑损益的处理。如，外币报表折算是采用现行汇率法，还是采用时态法或其他方法。

(3) 收入确认，即收入确认的原则和方法。如，建造合同是按照完成合同法确认收入，还是按照完工百分比法或其他方法确认收入。

(4) 所得税，即企业所得税的会计处理方法。如，所得税是采用应付税款法，还是采用纳税影响会计法；在纳税影响会计法下，是采用债务法，还是采用递延法。

(5) 存货的计价，即企业存货的计价方法。如，是采用先进先出法，还是采用加权平均法或其他所允许的方法；是采用历史成本法，还是采用成本与可变现净值孰低法。

(6) 长期投资的核算，即长期投资的核算方法。如，长期股权投资是采用成本法核算，还是采用权益法核算；长期债权投资的折溢价，是采用直线法摊销，还是采用实际利率法摊销。

(7) 坏账损失的核算，即坏账损失的核算方法。如，对坏账损失是采用直接转销法，还是采用备抵法。

(8) 借款费用的核算，即借款费用的处理方法。如，借款费用是予以资本化，还是计入当期损益。

(二) 会计估计

对于会计估计的定义，国际会计准则以及其他国家或地区都没有给出明确的定义，但在相关文件中有对会计估计的阐述。

《国际会计准则第8号——当期净损益、重大差错和会计政策变更》在谈及会计估计时指出：由于商业活动中内在的不确定因素的影响，许多财务

报表项目不能精确地计量，而只能加以估计。估计过程涉及以最近可利用的信息为基础所作的判断。例如，需要估计的有坏账、陈旧过时的存货、应计折旧资产的使用年限或其经济利益的预计消耗方式。合理运用估计是编制财务报表的基本步骤，并不削弱其可靠性。

中国香港《会计实务准则第2号——非经常性项目及前期调整》在谈及会计估计时指出：由于商业活动往往含有不明朗因素，而财务报表往往需要在不明朗因素获得解决之前编制，因此财务报表内许多项目都不能精确地计算，而只可根据所获得的最新资讯作出估计。例如坏账、存货及在制品的陈旧损失以及应计折旧资产的可使用年限均需要依赖估计。运用合理的估计是编制财务报表不可缺少的一环，也不会减低财务报表的可靠程度。

美国《会计原则委员会意见书第20号——会计变更》在谈及会计估计时指出：编制财务报表需要估计未来事项的影响。例如：应收账款不可收回的可能性、存货陈旧的程度、资产的可折旧价值和使用年限、担保成本引起的负债、递延成本的分摊期限，等等。由于未来事项及其影响不能可靠地确定，因此，进行估计时需要判断。

《加拿大特许会计师手册第1506章——会计变更》对会计估计的阐述与美国基本相同。

美国《论财务会计概念第1号——企业编制财务报告的目的》指出：编制财务报告所提供的信息，往往是近似计量的结果，而不是精确计量的结果。计量通常需要做许多估计、分类、汇总、判断和分配工作。在不断变动的经济里，经济活动的结局变幻莫测，是许多因素联合作用的结果。

综合以上对会计估计的阐述，可以看到，国际会计准则以及其他国家或地区对会计估计的阐述基本相同，并无实质性差别。总体来说，会计估计有如下特点：

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、收入确认，等等，因而需要根据经验作出估计；同时，采用权责发生制会计编制财务报表这一事实本身，也使得有必要充分估计未来交易或事项的影响。可以说，在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；在某一期间内采用完工百分比法核算长期建造合同已获取收益的金额。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资料不得不经常发生变化。由于最新的信息是最接近目标的信息，以其为基础所作的估计最接近实际，所以进行会计估计时应以最近可利用的信息或资料为基础。

第三，进行会计估计并不会削弱会计核算的可靠性。

进行会计估计是企业经济活动中不可避免的，进行合理的会计估计是

计核算中必不可少的部分，它不会削弱会计核算的可靠性。

企业为了定期、及时地提供有用的会计信息，将延续不断的经营活动人为地划分为一定的期间，并在权责发生制的基础上对企业的财务状况和经营成果进行定期确认和计量。例如，在会计分期的情况下，许多企业的交易跨越若干会计年度，以至于需要在一定程度上作出决定：某一年度发生的开支，哪些可以合理地预期能够产生其他年度以收益形式表示的利益，从而全部或部分向后递延，哪些可以合理地预期在当期能够得到补偿，从而确认为费用。也就是说，需要决定在结算日，哪些开支可以在资产负债表中处理，哪些开支可以在利润表中作为当年费用处理。因此，由于会计分期和货币计量的前提，在确认和计量过程中，不得不对许多尚在延续中、其结果尚未确定的交易或事项予以估计入账。

本准则将会计估计定义为：企业对其结果不确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。需要进行会计估计的项目通常有：坏账；存货遭受毁损，全部或部分陈旧过时；固定资产的耐用年限与净残值；无形资产的受益期限；递延资产的分摊期限；或有损失和或有收益；收入确认，等等。

三、会计政策变更

（一）会计政策变更的条件

对于会计政策变更的条件，国际会计准则以及其他国家或地区都分别作了明确规定。

《国际会计准则第8号——当期净损益、重大差错和会计政策变更》指出：只有法规或会计准则要求改变会计政策时，才能改变会计政策；当改变会计政策能更恰当地反映交易或事项时，才能改变会计政策。

同时指出，以下情形不属于会计政策变更：（1）对与以前发生的、具有本质区别的交易或事项，采用某项会计政策；（2）对以前没有发生过或不重要的交易或事项，采用新的会计政策。

美国《会计原则委员会意见书第20号——会计变更》指出：会计政策变更源自于采用不同于以前的公认会计原则。如果采用新的会计政策更为可行，可以变更会计政策。会计政策变更的形式有许多种，例如：存货的计价方法从后进先出法改为先进先出法；资产的折旧方法从加速折旧法改为直线法；长期建造合同的核算方法从完成合同法改为完工百分比法，等等。

同时指出，以下情形不属于会计政策变更：（1）对初次发生的或以前发生过、但其影响不大的交易或事项，采用某项会计政策；（2）当期发生的交易或事项与以前相比具有本质差别，采用新的会计政策。

中国香港《会计实务准则第2号——非经常性项目及前期调整》指出：除非法规或某项会计实务准则规定要采用不同的会计政策，或认为变更会计政策可更恰当地呈报该企业的交易或事项，否则不应变更会计政策。

同时指出，以下情形不属于会计政策变更：（1）采用新的会计政策去处理一些在实质上与以前所发生的不相同的交易或事项；（2）采用一种新会计政策去处理以往未发生的或在以往并无重大影响的若干交易或事项。

《加拿大特许会计师手册第1506章——会计变更》指出：会计政策变更

或者是根据加拿大特许会计师手册新的推荐意见、会计准则指导委员会的会计指南而作出的；或者是根据加拿大特许会计师协会紧急问题委员会讨论的议题概要而作出的；或者是根据法律规定而作出的；或者这种变更能使公司更恰当地反映发生的交易或事项。会计政策变更的例子有：确定存货成本的方法发生变更、资产折旧方法的变更，等等。

同时指出，以下情形不属于会计政策变更：（1）当期发生的交易或事项与以前相比具有本质差别，采用新的会计政策；（2）对初次发生的或影响不大的交易或事项，采用新的会计政策。

《澳大利亚会计准则第 1001 号——会计政策的披露》指出：在编制和呈报会计和集团会计的过程中，企业可能由于以下原因而变更会计政策：（1）包括会计准则在内的法律规范的引进或变更；（2）会计职业界发布的会计准则的引进或变更；（3）为了改善财务报表而变更会计政策。

新西兰《标准会计惯例公告第 1 号——会计政策的确认和披露》指出，在编制和呈报财务报表的过程中，以前采用的会计政策可能由于以下原因而变更：（1）根据实质重于形式、相关性、一致性和谨慎原则，以前采用的会计政策不再恰当；（2）为了改善财务报表而变更会计政策；（3）法律或其他规章制度的引进或变更；（4）新西兰会计师协会发布的标准会计惯例公告的引进或变更。

综合以上有关会计政策变更的条件，可以看到，国际会计准则以及其他国家或地区的规定基本相同。企业只有在下列情形下，才允许变更会计政策：

（1）法律要求的引进或变更，如国际会计准则、中国香港、加拿大、澳大利亚、新西兰等；

（2）会计职业界或准则制定机构发布的会计准则的引进或变更，如国际会计准则、美国、中国香港、加拿大、澳大利亚、新西兰等；

（3）为了改善财务报告的真实性，如国际会计准则、中国香港、加拿大、澳大利亚、新西兰等。在这种情况下，只有在企业基于某一可选会计政策可以更为公允地反映其财务状况时，才允许其变更会计政策。

下列情形不属于会计政策变更：

（1）当期发生的交易或事项与以前相比具有本质差别，采用新的会计政策；

（2）初次发生的、或以前影响不大的交易或事项，采用新的会计政策。

我国《企业会计准则》规定，企业应当按照会计准则和会计制度规定的原则和方法进行核算，各期采用的会计原则和方法应当保持一致，不得任意变更。若确实需要变更会计政策，则应当将变更的情况、变更的原因及其对企业财务状况和经营成果的影响，在财务报表中说明。《企业会计准则》作为基本准则，没有进一步交代企业在什么情况下可以变更会计政策，以及在确有必要变更的情况下如何加以披露。《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》作为具体准则，则具体规定了什么情况下可以变更会计政策、以及如何对会计政策变更进行会计处理。

本准则指出：会计政策变更，是指企业对相同的交易或事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为，也就是说，在不同的会计期间或同一会计期间的不同时间执行不同的会计政策。会计政策变更，并不意味着以前期间的会计政策是错误的，只是由于情况发生了变化，或者掌握了新的信息、积累了更多的经验，使得变更会计政策能够更好地反映企业的财务状况、经

营成果和现金流量。如果以前期间会计政策的运用是错误的，则属于会计差错，应按会计差错更正的会计处理办法进行会计处理。

本准则规定了可以变更会计政策的两种情形：

(1) 法律或会计准则等行政法规、规章要求变更。制定了新会计准则或会计制度，或修订了原有的会计准则或会计制度，要求变更会计政策。比如发布了新的会计准则，对收入确认、短期投资计价采用新的会计政策；又如，修订了《股份有限公司会计制度》，改变了长期股权投资成本法和权益法核算的使用标准，等等，就属于这种情况。

(2) 变更会计政策以后，能够提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量等更为可靠、更为相关的会计信息。企业选择会计政策，总是根据当时企业所处的特定经济环境以及某类业务的实际情况作出选择，但是随着经济环境和客观情况发生变化，继续采用原来的会计政策不能公允地反映该类业务实际情况时，就需要改变会计政策。例如，企业原来采用先进先出法进行存货周转成本的计价方法，由于发生了通货膨胀，从规定的方法中选择后进先出法进行计价；再如，企业原来对固定资产采用直线法计提折旧，随着技术进步，采用加速折旧法更能反映企业的财务状况和经营成果。以上例子表明，只有改变原来采用的会计政策，才能提供更为可靠、更为相关的信息。

由于本准则对会计政策变更的会计处理作出了具体规定，所以，需要严格分清哪些情形属于会计政策变更，哪些情形不属于会计政策变更。为此，本准则列举了以下两种情形，这些情形看似属于会计政策变更，但并不属于本准则所定义的会计政策变更：

(1) 当期发生的交易或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，会计政策总是针对特定类型的交易或事项的，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，企业以往租入设备都是为了满足临时经营需要，按合同条款将其确认为经营租赁，并采用了经营租赁会计方法。当年租入新的设备，或者续租原设备，从租赁期、租金的计算以及租赁期满时设备的处理等因素考虑，都属于融资租赁，因而采用了融资租赁会计方法。由于新的租赁合同或续租合同与以前的合同相比，本质已经发生了变化，从经营租赁变为融资租赁，在这种情况下改变会计方法，则不属于会计政策变更。

(2) 对初次发生的或不重要的交易或事项采用新的会计政策。

与上述第一种情况相类似，初次发生某类交易或事项，或以前不重要的交易或事项，采用适当的会计政策，并没有改变原有的会计政策。例如，企业以前没有建造合同业务，当年承接的建造合同则属于初次发生的交易，企业采用完工百分比法进行核算，并不是会计政策变更。又如，某公司对其模具的开支，均作为当期费用处理。后来，改变会计处理方法，决定将其资本化，根据使用年限分年计提折旧。由于模具费用在费用总额中所占比重不大，按照重要性原则，如果不按照会计政策变更的会计方法进行处理，并不会影响会计信息的可比性，不会引起会计信息使用者的误解，所以不作为会计政策变更。

(二) 会计政策变更的累积影响数

会计政策变更的累积影响数是指，按变更后的会计政策对以前各期追溯计算的变更年度期初留存收益应有的金额与现有的金额之间的差额。这个定义可以重新表述为：会计政策变更的累积影响数，是以下两个金额之间的差额：

(1) 在变更会计政策的当年，按变更后的会计政策对以前各期追溯计算，所得到的年初留存收益金额；

(2) 变更会计政策当年年初的留存收益金额。

上述留存收益金额，包括法定盈余公积、法定公益金、任意盈余公积以及未分配利润各项目，不考虑由于损益的变化而应当补分的利润或股利。例如，由于会计政策变化，增加了以前期间可供分配的利润，该企业通常按净利润的 20% 分派股利。但在计算调整会计政策变更当年年初的留存收益时，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。

上述第二项，变更会计政策当年年初的留存收益，即为上期资产负债表所反映的留存收益，可以从上年资产负债表项目中获得；需要计算确定的，是第一项，即，按变更后的会计政策对以前各期追溯计算，所得到的年初留存收益金额。

(三) 会计政策变更的会计处理

对于会计政策变更的会计处理，国际会计准则以及其他国家或地区都分别作了规定。

《国际会计准则第 8 号——当期净损益、重大差错和会计政策变更》指出：会计政策变更应采用追溯调整法或未来适用法。追溯调整法使得适用于各事项或交易的新会计政策，如同过去一直在使用。因此，新会计政策应从这些项目的初始日开始适用。未来适用法，是指新的会计政策适用于变更日后出现的交易或事项，没有必要对与以前期间相关的项目进行调整，既不调整留存收益，也不调整当期净损益，因为现有余额并不重新计算。新的会计政策应从变更日起适用于现有余额。

由于采用某国际会计准则而变更会计政策，应当按照该会计准则的过渡性规定进行处理；国际会计准则如果没有规定，则按以下规定进行会计处理：

(1) 基准方法——会计政策变更时，应当采用追溯调整法，除非有关前期的调整金额不能合理确定。由于采用追溯调整法而产生的调整金额，应当调整留存收益的期初余额；如果前期调整金额不能合理确定，则采用未来适用法。比较会计信息应当加以重编，除非重编比较信息不可行。(2) 备选方法——企业对会计政策变更应当采用追溯调整法，除非有关前期的调整金额不能合理确定。由于采用追溯调整法而产生的调整金额，应当计入调整当期的净损益；比较信息的表达方式应与前期一致，同时，应当按基准方法中所要求的那样，提供模拟比较信息，除非提供模拟比较信息不可行；模拟比较信息，经常单独作为一栏。企业采用备选方法时，如果应当计入当期的调整金额不能合理确定，则采用未来适用法。

美国《会计原则委员会意见书第 20 号——会计变更》指出：大部分会计政策变更的累积影响数应建立在追溯调整法的基础上，并包括在会计政策变更发生当期的净利润中；只有在以下情形中，以前期间的财务报表才应重新

表述：

- (1) 存货的计价方法从后进先出法改为其他方法；
- (2) 长期工程合同会计核算方法的改变；
- (3) 采掘业由全部成本法改为其他核算方法或相反的变更；
- (4) 特殊情况下，公司公开出售证券而变更会计政策；
- (5) 铁路轨道由退废重置改良核算改为折旧核算。

即，在模拟基础上计算的净利润以及特殊项目之前的利润，应在所有期间的利润表上列示，就如同新采用的会计政策在所有期间一直采用一样。

中国香港《会计实务准则第2号——非经常性项目及前期调整》指出：会计政策变更可采用追溯调整法或未来适用法。追溯调整法的应用导致新会计政策犹如一直运用于各项交易或事项。因此，该会计政策是由该等项目及交易出现之日起应用。未来适用法则指将新会计政策应用于在变更日期以后发生的交易或事项。这样对于留存盈利的期初结余或在申报本期间的净损益时，均不需要就以往的期间作出调整，因为财务报表并没有将现有结余重新计算。新会计政策将自变更之日起应用于既有的结余。

因采纳某项会计实务准则而变更会计政策，应按照该实务准则特定的过渡性规定处理；如果没有过渡性规定，则采用追溯调整法，以往各期间所引起的有关调整金额，应就期初留存收益的结余作出调整，同时也应重新列出用作比较的前期资料，如果无法作出调整，则应采用未来适用法；除采纳某项会计实务准则而变更会计政策以外的会计政策变更，应采用追溯调整法，财务报表应重新列出用作比较的前期资料，以便反映新会计政策。至于就财务报表内所列期间为早的期间须作出的调整金额，应在所呈报的最早一个期间的留存收益的期初余额作出调整。任何以往期间所涉及的其他资料，也应重新列出。

《加拿大特许会计师手册第1506章——会计变更》指出：如果从两个或更多个恰当的原则或方法中作出选择并发生会计政策变更，应运用追溯调整法，除非发生以下情况：

- (1) 必需的财务资料不能合理地确定；
- (2) 这种变更是为了遵循会计准则指导委员会发布的允许运用未来适用法的会计指南而作出的；
- (3) 这种变更是为了遵循加拿大注册会计师协会紧急问题委员会允许运用未来适用法的讨论概要而作出的。

如果对会计政策变更运用追溯调整法，为了可比的目的，呈报的所有期间的财务报表应重新表述，以反映新会计政策的影响，除非在某些情形下某一个别期间新会计政策的影响不能合理地确定。在这种情形下，应调整当期，或合适的话，最早期间的留存收益初始余额，以反映会计政策变更对以前期间的累积影响数。

综合以上所述，可以看出，会计政策变更的会计处理，有以下三种选择：

- (1) 追溯调整法，同时重新表述比较会计报表，即，以该政策已应用于所有期间为前提。在这种方法下，新会计政策应从这些项目发生日起开始运用，以前期间的财务报表应重新表述，以反映新会计政策的影响；最早期间呈报的留存收益的期初余额应进行调整，以反映在此之前的期间会计政策变更的累积影响数。采用这一方法的理由是：

会计政策在可比财务报表列报期间应一致运用。如果对可比财务报表

期间中的相同项目运用不同的会计政策，可能会导致对企业盈利趋势及其他分析资料的误解。

以前期间会计政策变更的累积影响数不应由当年承担，因而不应包括在当年的净利润中。

(2) 追溯调整法，不调整比较会计报表，但提供模拟会计信息。在这种方法下，新会计政策应从这些项目发生日起开始运用；以前期间会计政策变更的累积影响数应在会计政策变更发生的期间进行调整。对于累积影响数有两种处理方法：一是作为变更当期净利润的一个项目；一是作为留存收益期初余额的一个调整项目。采用这一方法的理由是：

重新表述以前期间的财务报表可能会削弱公众对财务报表的信心，而且可能使财务报表使用者发生混淆。

虽然会计政策变更以后期间的财务报表与以前期间的财务报表可能不完全可比，但通过披露新会计政策对以前期间所产生的影响，可在一定程度上获得可比性。

(3) 未来适用法，指对某项交易或事项变更会计政策时，新的会计政策适用于变更当期及未来期间发生的交易或事项。在未来适用法下，不需要重新计算会计政策变更产生的累积影响数，也不需要重新表述以前期间的财务报表。只是在会计政策变更的当期改按新的会计政策进行会计处理。这种方法通常只有在其他两种方法不可操作时才运用。采用这种方法的理由是：

重新表述以前期间的财务报表可能会削弱公众对财务报表的信心，而且可能使财务报表使用者发生混淆。

以前期间会计政策变更的累积影响数不应由变更当年承担，因而不包括在变更当年净利润中。

这种方法操作简单，不需要重新计算会计政策变更的累积影响数，也不需要重新表述以前期间的财务报表。

针对某些类型的会计政策变更，重新表述以前期间的财务报表可能需要作出相当大的努力，而且有时在有所需资料时是无法做到的。例如，存货的计价方法由其他方法改为后进先出法；又如，企业如果因账簿、凭证超过法定保存期限而销毁，或因不可抗力而毁坏、遗失，也可能使会计政策变更的累积影响数无法计算。

会计政策变更的会计处理，其核心问题是，是否计算会计政策变更的累积影响数，累积影响数是计入期初留存收益，还是计入变更当期净利润，以及是否重新表述以前期间的财务报表。

在分析借鉴各国和地区会计准则以及国际会计准则的基础上，本准则规定，对于会计政策变更，企业应当根据不同情形，分别采用追溯调整法或未来适用法，即：

(1) 法律或会计准则等行政法规、规章要求变更会计政策。如果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执行；如果国家没有发布相关的会计处理办法，则采用追溯调整法进行会计处理。

(2) 为能够提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量等更为可靠、更为相关的会计信息而变更会计政策，应采用追溯调整法进行会计处理。

(3) 如果会计政策变更的累积影响数不能合理确定，则应采用未来适用法进行会计处理。

为了避免会计政策变更对变更当期净利润的影响，将累积影响数计入变

更当期期初的留存收益，而不是变更当期净利润中。

在编制比较会计报表时，对于比较会计报表期间的会计政策变更，应调整各该期间的净损益和其他相关项目，视同该政策在比较会计报表期间一直采用。对于比较会计报表期间以前的会计政策变更的累积影响数，应调整比较会计报表最早期间的期初留存收益，会计报表其他相关项目的数字也应一并调整。

（四）会计政策变更的披露内容

对于会计政策变更的披露内容，国际会计准则以及其他国家或地区都分别作了明确规定。

《国际会计准则第8号——当期净损益、重大差错和会计政策变更》指出：

在基准方法下，如果会计政策变更对当期或列报的以前各期有重大影响，或对以后期间有重大影响，企业应当披露：

- （1）会计政策变更的原因；
- （2）当期的以及所列报各期的调整金额；
- （3）比较信息以前各期的调整金额；
- （4）重编比较信息的事实，或重编比较信息不可行的事实。

在备选方法下，如果会计政策变更对当期或所列报的以前各期有重大影响，或可能对以后期间有重大影响，企业应当披露：

- （1）会计政策变更的原因；
- （2）计入当期净损益的调整金额；
- （3）比较信息所包含的各期调整金额，以及与财务报表以前期间有关的调整金额；如果列报模拟信息不可行，应当披露这一事实。

美国《会计原则委员会意见书第20号——会计变更》指出：通常情况下，企业应披露以下内容：会计政策变更的性质、对收入的影响金额以及为会计政策变更所作的判断。此外，为会计政策变更所作的判断应清楚地解释为什么采用新会计政策是更可取的。

企业如果按规定不需要重新表述以前期间的财务报表，则应披露：

（1）采用新会计政策对会计政策变更期间的净利润以及特殊项目之前利润的影响；

（2）在模拟基础上计算的净利润以及特殊项目之前的利润应在所有期间的利润表上披露，就如同新采用的会计政策在所有期间一直采用一样；如果模拟信息不能确定，则应披露这一事实；

（3）新会计政策变更对于变更期的累积影响，应在变更当期的利润表中的“特殊项目”和“净利润”之间列示，该累积影响数被认为不是一项特殊项目，但必须按与特殊项目类似的方法列报；如果该累积影响数不能确定，则应披露会计政策变更对当期的影响数，同时解释累积影响数不能列报的原因以及以前期间的模拟信息。

企业如果按规定重新表述以前期间的财务报表，则应披露：

（1）在会计政策变更当期的财务报表中披露会计政策变更的性质、对会计政策变更的判断；

（2）会计政策变更对所有期间的特殊项目之前的利润、净利润、相关的

每股金额的影响数。

中国香港《会计实务准则第2号——非经常性项目及前期调整》指出：如果会计政策变更对当期或可能对以后期间有重大影响，则应披露会计政策变更的影响以及金额；如果不能计算会计政策变更的影响以及金额，则应披露这一事实。

如果某项已颁布的新会计实务准则因其尚未生效而未为企业所采纳，则有关企业应披露日后会计政策变更的性质、估计其对净损益及财务状况的影响。

《加拿大特许会计师手册第1506章——会计变更》指出：

(1) 对于当期发生的会计政策变更，应披露：

会计政策变更的内容；

会计政策变更对当期财务报表的影响数。

(2) 如果运用追溯调整法，并且以前期间的财务报表已经重新表述，则应披露所呈报的以前期间的财务报表已经重新表述的事实，以及其对那些期间的的影响数。

(3) 如果运用追溯调整法，但是没有重新表述以前期间的财务报表，则应披露所呈报的以前期间的财务报表没有重新表述的事实，以及其对当期留存收益期初余额的影响数。

(4) 如果没有运用追溯调整法，则应披露这一事实。

(5) 如果会计政策变更对当期没有重大影响，但对未来期间可能有重大影响，则应披露这一事实。

《澳大利亚会计准则第1001号——会计政策的披露》指出：

(1) 如果在编制和呈报当期会计和集团会计的过程中发生会计政策变更，并且这种变更对会计和集团会计有重大影响，则应披露：

会计政策变更的性质；

会计政策变更的原因；

会计政策变更的影响数。

(2) 如果在编制和呈报当期会计和集团会计的过程中发生会计政策变更，并且这种变更对当期会计和集团会计没有重大影响，但对未来期间会计和集团会计可能有重大影响，则应披露：

会计政策变更的性质；

会计政策变更的原因。

(3) 如果在编制和呈报以前期间会计和集团会计的过程中发生会计政策变更，并且这种变更对当期会计和集团会计有重大影响，但与会计政策变更有关的信息在以前期间没有披露，则应披露：

会计政策变更的性质；

会计政策变更发生的年度；

会计政策变更的原因；

会计政策变更的影响数。

新西兰《标准会计惯例公告第1号——会计政策的确认和披露》指出：

(1) 如果会计政策变更对企业财务状况和经营成果有重大影响，则应披露：

会计政策变更的性质；

会计政策变更的原因；

会计政策变更的影响数。

(2) 如果会计政策变更对当期没有重大影响,但对未来期间可能有重大影响,则应披露:

会计政策变更的性质;

会计政策变更的原因。

综合以上所述,可以看到,国际会计准则以及其他国家或地区都要求披露会计政策变更的性质、原因、金额以及不能作出上述披露的理由。

本准则规定,企业应在会计报表附注中披露以下事项:

(1) 会计政策变更的内容和理由,主要包括:对会计政策变更的阐述、会计政策变更的日期、变更前采用的会计政策、变更后采用的新会计政策以及会计政策变更的原因。

(2) 会计政策变更的影响数,主要包括:采用追溯调整法时会计政策变更的累积影响数、会计政策变更对当期以及比较会计报表所列其他各期净损益的影响金额。

(3) 累积影响数不能合理确定的理由,主要包括累积影响数不能合理确定的理由以及会计政策变更对当期经营成果的影响金额。

四、会计估计变更

(一) 会计估计变更的原因

对于会计估计变更的原因,国际会计准则以及其他国家或地区分别作了阐述。

《国际会计准则第8号——当期净损益、重大差错和会计政策变更》指出:如果赖以进行估计的基础发生了变化,或者由于新的信息,更多的经验或后来的发展可能不得不对估计进行修订。

美国《会计原则委员会意见书第20号——会计变更》指出:会计估计可能由于新的交易的发生、更多的经验或信息的获得而变更。

中国香港《会计实务准则第2号——非经常性项目及前期调整》指出:如果作出估计所根据的情况有变、或由于获得新的资料、吸收更多经验或其后出现新的进展,一项估计可能需要在其后的期间作出修订。

《加拿大特许会计师手册第1506章——会计变更》指出:会计估计变更是周期性的编制财务报表的必然结果。发生新的情况、获取更多的经验、或取得更多的信息,就需要实施判断或重新评价。

综合以上所述,可以看到,会计估计变更的原因主要有:

(1) 赖以进行估计的基础发生了变化。企业进行会计估计,总是依赖于一定的基础。如果其所依赖的基础发生了变化,则会计估计也应相应发生变化。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。

(2) 取得了新的信息、积累了更多的经验。企业进行会计估计是就现有资料对未来所做的判断,随着时间的推移,企业有可能取得新的信息、积累更多的经验,在这种情况下,企业可能不得不对会计估计进行修订,即发生会计估计变更。例如,企业原根据当时能够得到的信息,对应收账款每年按其余额的5%计提坏账准备。现在掌握了新的信息,判定不能收回的应收账

款比例已达 15%，企业改按 15%的比例计提坏账准备；又如，企业原对固定资产采用平均年限法按 15 年计提折旧，后来根据新得到的信息，固定资产经济使用寿命已经下降，从而缩短折旧年限。

会计估计变更，并不意味着以前期间会计估计是错误的，只是由于情况发生变化，或者掌握了新的信息，积累了更多的经验，使得变更会计估计能够更好地反映企业的财务状况和经营成果。如果以前期间的会计估计是错误的，则属于会计差错，按会计差错更正的会计处理办法进行处理。

本准则规定：如果赖以进行估计的基础发生了变化，或者由于取得新的信息、积累更多的经验以及后来的发展变化，可能需要对会计估计进行修订。

（二）会计估计变更的会计处理

对于会计估计变更的会计处理，国际会计准则以及其他国家或地区都有明确规定。

《国际会计准则第 8 号——当期净损益、重大差错和会计政策变更》指出：会计估计变更的影响应包括在与前期相同的利润表项目中。其中，与当期相关的变更的影响，应在当期确认为收益或费用；如果对未来期间有影响，则应在未来期间予以确认。

为确保不同期间的财务报表的可比性，如果会计估计在前期计入正常活动损益，则该会计估计变更的影响仍应计入变更当期正常活动净损益。如果会计估计在前期作为非常项目，则会计估计变更的影响在变更当期也应作为非常项目报告。

美国《会计原则委员会意见书第 20 号——会计变更》指出：会计估计变更的影响应当按以下原则处理：

（1）如果会计估计变更仅影响变更当期，则应归属于变更当期；

（2）如果会计估计变更既影响变更当期，又影响未来期间，则应归属于变更当期和未来期间。

对于会计估计变更，不需要重新表述以前期间的财务报表或以前期间的比较信息。

中国香港《会计实务准则第 2 号——非经常性项目及前期调整》指出：在计算下列期间的净损益时，会计估计变更的影响应包括在：

（1）发生变更的期间（如果变更仅对该期间构成影响）；

（2）发生变更的期间及以后的期间（如果变更对两者都有影响）。

为了确保不同期间的财务报表能够互相比较，因会计估计变更而产生并在以往已计入经常业务所致盈利或亏损的影响，应列入净利润有关项目内；因会计估计变更而产生且在以往已列为非经常项目的影响，应将有关变更列为非经常性项目。

《加拿大特许会计师手册第 1506 章——会计变更》指出：会计估计变更可能影响当期和未来期间的财务报表，因而这种影响应在当期和未来期间进行分配。这种影响应包括在：

（1）会计估计变更的当期，如果这种变更仅影响变更当期；

（2）会计估计变更的当期和未来期间，如果这种变更既影响当期，又影响未来期间。

综合以上所述，可以看到，国际会计准则以及其他国家或地区都认为会

计估计变更的影响应在变更发生的当期或未来期间进行确认，即：

(1) 会计估计变更只对变更日以后发生的交易或事项采用新的会计估计进行会计处理，不需要重新计算会计估计产生的累积影响数，也不需要重新编制以前期间的财务报表；

(2) 会计估计变更如果影响变更当期的损益，则在变更当期进行处理；如果影响变更当期和未来期间的损益，则在变更当期和未来期间进行处理。

本准则规定：会计估计变更的会计处理，采用未来适用法。即，在会计估计变更当年及以后期间，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。为了使不同期间的财务报表能够可比，如果以前期间的会计估计变更的影响数计入日常经营活动损益，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，则以后期间也应计入特殊项目。

(三) 会计估计变更和会计政策变更不易分清时的会计处理

对于会计估计变更和会计政策变更不易分清时的会计处理，国际会计准则以及其他国家或地区都作了明确规定。

《国际会计准则第8号——当期净损益、重大差错和会计政策变更》指出：有时，很难区分会计政策变更和会计估计变更。在这种情况下，这种变更应作为会计估计变更，并作恰当的披露。

美国《会计原则委员会意见书第20号——会计变更》指出：有时，区分会计政策变更和会计估计变更非常困难。例如，公司可能把原来的递延和分摊成本的方法改为在其发生时计入费用，因为成本的未来利益变得不确定。会计政策变更的影响与会计估计变更的影响不能分开。这种类型的变更经常与持续获取附加资料以及修订估计有关，因而作为会计估计对待。

《加拿大特许会计师手册第1506章——会计变更》对会计政策变更与会计估计变更不易分清时的会计处理与美国相同。

中国香港《会计实务准则第2号——非经常性项目及前期调整》指出：有时要区别会计政策变更和会计估计变更相当困难。在这种情况下，有关变更将会视为会计估计变更并作出适当披露。

综合以上所述，可以看到，尽管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会计处理。但是，有时很难区分会计政策变更和会计估计变更。如果不易分清会计政策变更和会计估计变更，则应按会计估计变更进行处理。例如，某公司在决定改变固定资产耐用年限与估计残值的同时，也决定改变其折旧方法，从直线法改为加速折旧法。对于这一事项，如果从折旧方法的改变看，属于会计政策变更；如果从固定资产耐用年限与估计残值的改变看，则属于会计估计变更。又如，企业原对无形资产的成本按照其未来经济年限分期摊销，但企业近年发现其已无未来经济利益，决定所有未摊销成本全部列为当年费用。对于这一事项，如果从无形资产的成本由分期计入费用改为全部列为当期费用看，属于会计政策变更；如果从其成本分摊期限由若干年改为一年看，则属于会计估计变更。

本准则规定：会计政策变更和会计估计变更很难区分时，应按照会计估计变更的处理方法进行处理，即采用未来适用法。也就是说，在会计估计变更当年及以后期间，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。

（四）会计估计变更的披露内容

对于会计估计变更的披露内容，国际会计准则以及其他国家或地区都作了明确规定。

《国际会计准则第 8 号——当期净损益、重大差错和会计政策变更》指出：对当期会产生重大影响，或预计对以后各期会产生重大影响的会计估计变更的性质和金额，应加以披露。如果不易确定金额，则应说明这一事实。

美国《会计原则委员会意见书第 20 号——会计变更》指出：如果会计估计变更影响未来几个期间，则应披露其对特殊项目前的利润、净利润以及相关的当期每股金额的影响。对于正常经营过程中的核算项目没有必要每期披露其对利润表的影响。但是，如果会计估计变更的影响是重大的，则建议披露这一事实。

中国香港《会计实务准则第 2 号——非经常性项目及前期调整》指出：一项会计估计变更，其性质及金额对当期产生重大影响的，或者预计会于以后期间产生重大影响，则应予以披露。如果不能实际计算出影响的金额，则应披露这一事实。

《加拿大特许会计师手册第 1506 章——会计变更》指出：对于不经常发生的会计估计变更，如果其可能影响当期和未来期间的经营成果，则应披露其性质和对当期的影响。此外，没有必要在正常经营过程中的每一期披露会计估计变更的影响。

综合以上所述，可以看到，国际会计准则以及其他国家或地区都认为应披露会计估计变更的性质和金额。

本准则规定：企业应在会计报表附注中披露以下事项：

（1）会计估计变更的内容和理由，主要包括会计估计变更的内容、会计估计变更的日期以及为什么进行会计估计变更；

（2）会计估计变更的影响数，主要包括会计估计变更对当期损益的影响金额、会计估计变更对其他项目的影响金额；

（3）会计估计变更的影响数不能确定的理由。

五、会计差错更正

（一）会计差错的原因

对于会计差错的原因，国际会计准则以及其他国家或地区都分别作了阐述。

《国际会计准则第 8 号——当期净损益、重大差错和会计政策变更》指出：以前某期或若干期财务报表的编制错误有可能在编报当期发现，错误的产生可能源于计算错误、会计政策应用错误、曲解事实、弄虚作假或粗心大意。对这些错误的更正通常计入发现当期净损益。

美国《会计原则委员会意见书第 20 号——会计变更》指出：财务报表中的错误可能源于计算错误、会计原则应用错误、财务报表公布日已经存在的事实的忽视。

中国香港《会计实务准则第2号——非经常性项目及前期调整》指出：在当期可能会发现在编制以前期间的财务报表时所犯的误差。误差的产生可能是由于错误计算、错误应用会计政策、错误解释事实、欺诈或疏忽而引致。

《加拿大特许会计师手册第1506章——会计变更》指出：在极其特殊的情况下，可能需要在当期的财务报表中更正以前期间财务报表中的误差。会计误差的产生可能是由于以下原因：计算错误、错误的解释或呈报信息、编制财务报表日应考虑在内的可获取信息的忽视、资产的不恰当估价。

综合以上所述，可以看到，会计误差的原因主要包括：

(1) 会计政策使用上的误差。《企业会计准则》规定，企业应当按照会计准则和会计制度规定的原则和方法进行核算。也就是说，企业实际上是从会计准则和会计制度规定的会计政策中进行选择。但是，企业在具体执行过程中，有可能由于各种原因而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。例如，国家规定固定资产在尚未交付使用前而发生的借款利息费用，应计入固定资产成本，予以资本化；在固定资产已交付使用后发生的借款利息费用，应计入当期财务费用。如果企业在固定资产尚未交付使用前发生的借款利息费用也计入当期财务费用，则属于采用了法律或会计准则等行政法规、规章所不允许的会计政策。又如，国家规定现金等价物的判断标准是期限短、流动性强、易于转换为已知金额的现金、价值变动风险很小的投资。如果企业把一张期限为三个月的应收票据列为现金等价物，则属于会计政策使用上的误差，因为应收票据不是现金等价物。

(2) 会计估计上的误差。由于经济业务中不确定因素的影响，企业在进行会计核算时经常需要作出估计。但是，由于操作有误，会计估计会发生误差。例如，企业在估计固定资产的使用年限和残值时，发生误差；又如，国家规定企业可以根据应收账款年末余额的一定比例计提坏账准备，但是，企业有可能在年末多计提或少计提坏账准备，从而影响损益的计算。

(3) 其他误差。在会计核算中，企业有可能发生除以上两种误差以外的其他误差。例如，错记借贷方向；错记账户；遗漏交易或事项；对事实的忽视和误用，等等。这样的例子有：企业从银行提取现金，应借记“现金”，贷记“银行存款”，但是错记为借“银行存款”，贷“现金”；又如，企业销售商品收到一张期限为三个月的商业汇票，应借记“应收票据”，贷记“主营业务收入”等科目，但是错记为借“应收账款”，贷“主营业务收入”等科目。

(二) 会计误差更正的会计处理

对于会计误差更正的会计处理，国际会计准则以及其他国家或地区都作了明确规定。

《国际会计准则第8号——当期净损益、重大误差和会计政策变更》指出：

(1) 基准方法——与前期相关的误差更正金额应通过调整留存收益的期初余额来反映，除非这样做不可行；比较信息应重新表述，除非无法做到这一点。

在编报包括以前期间比较信息的财务报表时，应视为会计误差在其产生的当期已经更正。因此，与列报的各期间相关的更正金额应计入各该期净损

益。与列报在可比财务报表中的各期之前期间相关的更正金额，应调整最早期间留存收益的期初余额，任何与以前期间相关的其他资料，也应予以重新表述。

(2) 备选方法——会计差错更正金额应计入发现当期净损益。在财务报表中，比较信息应如前期的报告方式一样报告。附加模拟信息也应予以报告，除非无法做到这一点。

会计差错更正的结果应计入报告当期净损益。但是，还应列报附加信息，以反映当期和列报的以前各期的净损益，如同会计差错在其发生的当期就已经更正。

美国《会计原则委员会意见书第 20 号——会计变更》指出：发现以前年度财务报表中的会计差错，应作为以前年度的调整事项进行列报。

中国香港《会计实务准则第 2 号——非经常性项目及前期调整》指出：对会计差错更正，涉及以往期间而需要更正的金额应在留存收益的期初结余中加以调整，同时，应重新列出用作比较的前期资料。

对会计差错更正，必须将财务报表连同以往期间的比较信息一并呈报，如同会计差错在其发生的期间已经作出更正。因此，呈报的每个期间所涉及的更正金额应计入该期间损益之内。如果更正金额所涉及的期间相对较财务报表内的比较信息所涉及的期间为早，则可在所呈报的最早一个期间的留存收益的期初结余作出调整。任何涉及以往期间被呈报的其他信息，也应重新列报。

《加拿大特许会计师手册第 1506 章——会计变更》指出：以前期间的会计差错在当期应采用追溯调整法进行核算。为了可比的目的，所有以前期间呈报的财务报表都应重新予以表述。

综合以上所述，可以看到，国际会计准则以及其他国家或地区对于会计差错更正的会计处理都推荐采用追溯调整法。

本准则规定：会计差错的会计处理，应当区别不同情况，采用不同的方法。

1. 在当期发现、属于当期的会计差错，应当调整当期相关项目；

2. 在当期发现、属于以前期间的会计差错：

(1) 如果是重大会计差错，调整发现当期期初留存收益以及有关项目；对于比较会计报表期间的重大差错，则应当调整发生当期的净损益和相关项目；

(2) 如果是非重大会计差错，不需要调整发现当期的期初留存收益，而是计入发现当期的净损益和有关项目。

3. 在编制比较会计报表时，对于比较会计报表期间的重大会计差错，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；对于比较会计报表期间以前的重大会计差错，应调整比较会计报表最早期间的期初留存收益，会计报表其他相关项目的数字也应一并调整。

(三) 会计差错更正的披露内容

对于会计差错更正的披露内容，国际会计准则以及其他国家或地区都作了明确规定。

《国际会计准则第 8 号——当期净损益、重大差错和会计政策变更》指

出：

如果采用基准方法，则企业应披露以下内容：

- (1) 会计差错的性质；
- (2) 会计差错列报当期和以前各期的更正金额；
- (3) 与列报在可比财务报表中的各期之前期间相关的更正金额；
- (4) 重新表述比较信息或无法重新表述的事实。

如果采用备选方法，则企业应披露以下内容：

- (1) 会计差错的性质；
- (2) 计入当期净损益的更正金额；
- (3) 包括在列报了模拟数据的各期中的更正金额，以及与这些期间之前期间相关的更正金额；如果列报模拟数据不可行，应说明这一事实。

美国《会计原则委员会意见书第 20 号——会计变更》指出：企业应在发现和更正会计差错的期间披露以前公布的财务报表中的会计差错的性质、这种更正对特殊项目前的利润、净利润以及相关每股金额的影响。

中国香港《会计实务准则第 2 号——非经常性项目及前期调整》指出：财务报表应分别就会计差错的性质及在报表中所呈报各个期间的更正金额作出披露。

《加拿大特许会计师手册第 1506 章——会计变更》指出：如果在当期的财务报表中更正以前期间财务报表中的会计差错，则企业应披露以下内容：

- (1) 会计差错的内容；
- (2) 会计差错更正对当期和以前期间的的影响；
- (3) 重新表述以前期间财务报表的事实。

综合以上所述，可以看到，国际会计准则以及其他国家或地区都认为应披露会计差错更正的性质和金额。

本准则规定：企业应在会计报表附注中披露以下事项：

(1) 重大会计差错的内容，主要包括重大会计差错的事项陈述、原因以及更正方法；

(2) 重大会计差错的更正金额，主要包括重大会计差错对净损益的影响金额、重大会计差错对其他项目的影响金额。

