



新 施工企业 会计准则讲解

李志远

- 管理学博士
- 中国注册会计师
- 石家庄铁道学院教授
- <http://Liydge.blog.edu.cn/>



石家庄铁道学院李志远
Email:Liydge@hotmail.com

第一部分

《企业会计准则》的基本情况

石家庄铁道学院李志远
Email:Liydge@hotmail.com

3

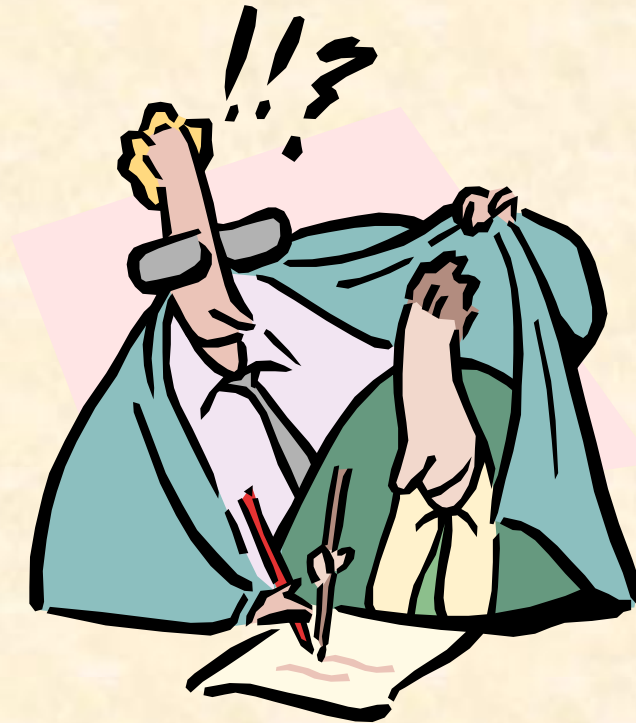
2006年2月15日财政部发布了新的《**企业会计准则**》，包括**1个基本准则**和**38个具体准则**；在**2006年10月30日**发布了《**企业会计准则——应用指南**》，宣告中国建立了完整的会计准则体系。

- 自**2007年1月1日**起在**上市公司范围内**施行，鼓励其他企业执行。执行该38项具体准则的企业**不再执行现行准则**、《**企业会计制度**》和《**金融企业会计制度**》。



上市、准则与会计

- 公众公司
- 股东委托
- 会计准则
- 和谐财务



新会计准则体系的框架结构

第一层：基本准则（1个）（统驭和指导）

第二层：具体准则（38个）（指导业务处理）

第三层次：准则应用指南（一是准则解释部分；二是会计科目和财务报表部分）

具体会计准则一览表

1. 存货	14. 收入	27. 石油天然气开采
2. 长期股权投资	15. 建造合同	28. 会计政策、会计估计变更和差错更正
3. 投资性房地产	16. 政府补助	29. 资产负债表日后事项
4. 固定资产	17. 借款费用	30. 财务报表列报
5. 生物资产	18. 所得税	31. 现金流量表
6. 无形资产	19. 外币折算	32. 中期财务报告
7. 非货币性资产交换	20. 企业合并	33. 合并财务报表
8. 资产减值	21. 租赁	34. 每股收益
9. 职工薪酬	22. 金融工具确认和计量	35. 分部报告
10. 企业年金基金	23. 金融资产转移	36. 关联方披露
11. 股份支付	24. 套期保值	37. 金融工具列报
12. 债务重组	25. 原保险合同	38. 首次执行企业会计准则
13. 或有事项	26. 再保险合同	

石家庄铁道学院李志远
Email:Liydge@hotmail.com

8

非金融类公司会计科目

一、资产类

1001 库存现金

1002 银行存款

1012 其他货币资金

1101 交易性金融资产

1121 应收票据

1122 应收账款

1123 预付账款

1131 应收股利

- 1132 应收利息
- 1221 其他应收款
- 1231 坏账准备
- 1401 材料采购
- 1402 在途物资
- 1403 原材料
- 1404 材料成本差异
- 1405 库存商品
- 1406 发出商品

1407 商品进销差价

1408 委托加工物资

1411 周转材料

1471 存货跌价准备

1501 持有至到期投资

1502 持有至到期投资减值准备

1503 可供出售金融资产

1511 长期股权投资

1512 长期股权投资减值准备

1521 投资性房地产

1531 长期应收款

1532 未实现融资收益

1601 固定资产

1602 累计折旧

1603 固定资产减值准备

1604 在建工程

1605 工程物资

1606 固定资产清理

1701 无形资产

1702 累计摊销

1703 无形资产减值准备

1711 商誉

1801 长期待摊费用

1811 递延所得税资产

1901 待处理财产损溢

二、负债类

2001 短期借款

2101 交易性金融负债

2201 应付票据

2202 应付账款

2203 预收账款

2211 应付职工薪酬

2221 应交税费

2231 应付利息

2232 应付股利

2241 其他应付款
2401 递延收益
2501 长期借款
2502 应付债券
2701 长期应付款
2702 未确认融资费用
2711 专项应付款
2801 预计负债
2901 递延所得税负债

三、共同类

3101 衍生工具

3201 套期工具

3202 被套期项目

四、所有者权益类

4001 实收资本

4002 资本公积

4101 盈余公积

4103 本年利润

4104 利润分配

4201 库存股

五、成本类

5001 生产成本

5101 制造费用

5201 劳务成本

5301 研发支出

5401 工程施工（建造承包商专用）

5402 工程结算（建造承包商专用）

5403 机械作业（建造承包商专用）

六、损益类

6001 主营业务收入

6051 其他业务收入

6101 公允价值变动损益

6111 投资收益

6301 营业外收入

6401 主营业务成本

6402 其他业务成本

6403 营业税金及附加

- 6601 销售费用
- 6602 管理费用
- 6603 财务费用
- 6604 勘探费用
- 6701 资产减值损失
- 6711 营业外支出
- 6801 所得税费用
- 6901 以前年度损益调整

为订立建造合同发生的
差旅费、投标费等，在
“管理费用”科目核算，
不在本科目核算。

第二部分

《企业会计准则》的主要变化

石家庄铁道学院李志远
Email: Liydgc@hotmail.com

21

基本准则

- 1. 明确提出了财务报告的目标，采用“**资产负债观**”制定新准则。

- 受托责任学派：**收入费用观**

$$\text{收益} = \text{收入} - \text{费用}$$

- 决策有用学派：**资产负债观**

$$\text{收益} = \text{年末净资产} - \text{年初净资产}$$

在资产负债观下，采用了**全面收益的观点**，即收益中包含了已实现的收益，还包括未实现收益。

- **2. 会计信息质量要求**
- **可靠性：** 信息最基本要求就是要可靠。
- **相关性：** 提供的信息应相关，**如公允价值的
相关性就比历史成本要高。**
- **可理解性：** 可理解性要求企业提供的会计信息应当清晰明了，便于财务报告使用者理解和使用。
- **可比性：** 包括纵向可比和横向可比。

- **实质重于形式：** 实质重于形式要求企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。实质重于形式的典型运用有：**融资租赁、售后回购、关联关系确定**等。
- **重要性：** 重要的应该单独反映；不重要的可以简化处理。

- **谨慎性：** 谨慎性要求企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告时应当保持应有的谨慎，**不应高估资产或者收益、不应低估负债或者费用。** 谨慎性的应用并不允许企业**设置秘密准备。**
- **及时性：** 及时性要求企业对于已经发生的交易或者事项，应当及时进行**确认、计量和报告，不得提前或者延后。**

- **3. 计量属性的多样化**
- **新会计准则对计量属性做出了重大调整，不再强调历史成本为基础计量属性，全面引入重置成本、可变现净值、现值、公允价值等计量属性。**

会计计量属性的应用原则

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

第1号 存货

- 1. 取消了存货发出的后进先出法。
- 2. 房地产、大型设备、船舶等制造中的**借款费用**可以资本化。
- 3. 界定了周转材料的内涵。

周转材料，是指企业能够多次使用、逐渐转移其价值但仍保持原有形态不确认为固定资产的材料，**如包装物和低值易耗品**；建造承包商的钢模板、木模板、脚手架和其他周转材料等。

第2号 长期股权投资

长期股权投资的**范围**

初始投资**成本的确定**

长期股权投资**成本法**

长期股权投资**权益法**

1 长期股权投资的范围

- (1) 对子公司投资(控制)
- (2) 对合营企业投资(共同控制)
- (3) 对联营企业投资(重大影响)
- (4) 重大影响以下、在活跃市场中没有报价、公允价值无法可靠计量的权益性投资

2 初始投资成本的确定

2.1 企业合并形成的长期股权投资

2.1.1 同一控制下的企业合并

应当在合并日按照取得被合并方所有者权益**账面价值**的份额作为长期股权投资的初始投资成本。初始投资成本与支付对价的**账面价值**之间的差额，应当调整资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。

- 若合并日，乙公司的所有者权益账面总额为4000万元。

- 借：长期股权投资 $2400=4000 \times 60\%$

- 贷：若干资产 2000

- 资本公积

400

- 合并方以**发行权益性证券**作为合并对价的，应当在合并日按照取得被合并方**所有者权益账面价值**的份额作为长期股权投资的**初始投资成本**。按照发行**股份的面值总额**作为**股本**，长期股权投资初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额，应当调整**资本公积**；资本公积不足冲减的，调整**留存收益**。

- 例： 2007年9月30日，甲公司发行100万股普通股（每股面值为1元，市价为3元），取得**同一集团**内乙公司100%的股权，并于当日起能够对乙公司实施控制。合并后乙公司仍维持其独立法人地位继续经营。参与合并企业在9月30日合并前净资产**账面价值**为220万元。两公司在**合并前采用的会计政策相同**。

- **2.1.2非同一控制下企业合并**
- **购买法原则：**购买日，按照企业合并准则确定的**合并成本**计入长期股权投资的初始成本，购买方在购买日对作为企业合并对价付出的资产、发生或承担的负债的**公允价值与账面价值的差额**，计入当期损益。

- 例：甲公司以一项专有技术为对价从乙公司的**控股股东处**购入乙公司70%的股权。甲公司专有技术账面价值10000万元，目前**市场价格为12000万元**。购买日，乙公司**可辨认净资产15000万元**。

- 借：长期股权投资 12 000
- 贷：无形资产 10 000

- 营业外收入 2 000

石家庄铁道学院李志远
Email:Liydgc@hotmail.com

- 若购买日，乙公司可辨认净资产为20000万元。
- 借：长期股权投资 12000
- 贷：无形资产 10000
- 营业外收入 2000
- 合并方的账务处理与被合并方的净资产有何关系？
- 若支付对价为库存商品，核算有何不同？

- 2.1.3两种情况对比

(1) 同一控制下的控股合并形成的长期股权投资初始投资成本的确定只须关注被合并方所有者权益账面价值。长期股权投资初始投资成本与合并方所支付对价的差额调整资本公积或留存收益。

(2) **非同一控制下**的控股合并形成的长期股权投资初始投资成本的确定只需**关注购买方的合并成本**。长期股权投资初始投资成本与被购买方可辨认净资产公允价值的**差额**在合并资产负债表中反映。购买方所支付的合并对价的公允价值与账面价值的差额计入**当期损益**。

(3) 企业无论采用何种方式取得长期股权投资，支付的价款或对价中包含被投资单位已经宣告发放的现金股利或利润，应该作为应收项目单独核算，不构成长期股权投资成本。



- 2.2非企业合并形成的长期股权投资
- **一般原则：**与企业取得的**其他资产**的入账金额的确定方法**是一致的。**
- **如果是购入，则按实际支付的价款和费用确认为长期股权投资的初始投资成本；如果是通过非货币性资产交换取得，按企业会计准则第7号的规定处理；**

- **如果是通过债务重组取得，按照企业会计准则第12号的规定处理；如果是发行权益性证券，按发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本。如果是投资者投入的长期股权投资，按照投资合同或协议约定的价值作为初始投资成本，合同或协议约定的价值不公允的除外。如果不公允则按照长期股权投资的公允价值确认。**

3 长期股权投资成本法

- 3.1 成本法的核算范围

- (1) 投资企业能够对被投资企业**实施控制**；
- (2) 投资企业对被投资企业**不具有共同控制或重大影响**，并且在活跃市场中**没有报价、公允价值不能可靠计量**的长期股权投资。

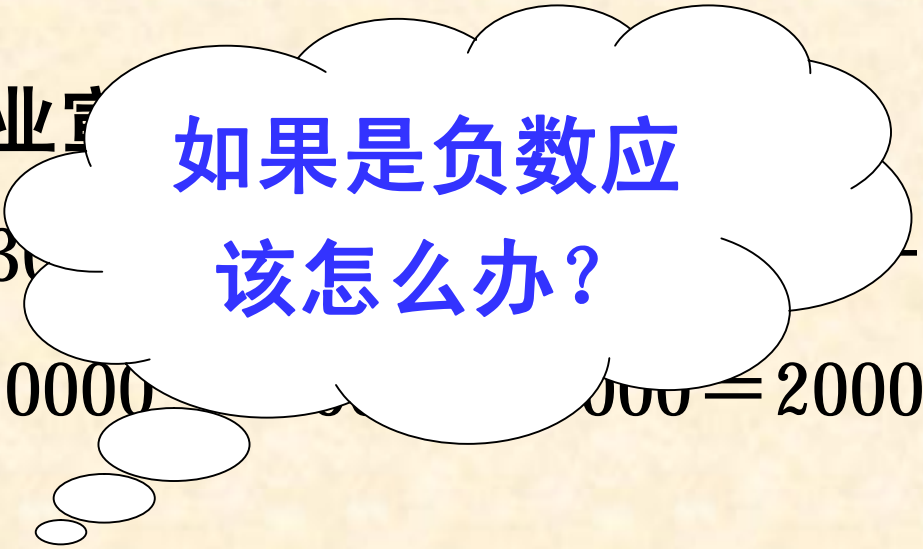
- 3.2 成本法核算的有关问题
- (1) 采用成本法核算的长期股权投资应当按照初始投资成本计价，追加或收回投资时调整。被投资单位宣告分派的现金股利或利润，确认为当期投资收益。

- (2) 投资企业确认投资收益，**仅限于**被投资单位接收投资后产生的累积净利润的分配额，所获得的利润或现金股利**超过上述数额的部分**作为初始**投资成本收回**。

- 例： 甲企业2006年3月1日以银行存款购入丙公司10%的股份，并准备长期持有，实际投资成本为110000元。丙企业于2006年5月2日宣布分派2006年的现金股利100000元。丙企业2006年1月1日股东权益合计为1200000元，其中股本为1000000元，未分配利润为200000元；2006年实现净利润360000元，其中1~2月份实现净利润80000元；2007年4月1日宣布分派现金股利300000元。

- ①2006年3月1日取得投资，全部作为投资成本。
- 借：长期股权投资 110000
- 贷：银行存款 110000
- ②2006年5月2日宣布发放现金股利，应全都作为投资成本回收。
- 借：应收股利 10000
- 贷：长期股权投资 10000

- ③2007年4月1日丙企业宣
- 应冲减的投资成本 = $[300000 - 100000 - 80000] \times 10\% - 10000 = 2000$ (元)



- 应确认的投资收益 = $300000 \times 10\% - 2000 = 28000$
- 借：应收股利 30000
- 贷：长期股权投资 2000
- 投资收益 28000

4 长期股权投资权益法

- 4.1 权益法核算的范围
投资企业对被投资企业具有**共同控制或重大影响**的长期股权投资应采用权益法核算。



什么是共同控制或重大影响

4.2 投资成本的调整

比较**初始投资成本**与**投资时占被投资单位可辨认净资产公允价值的份额**。

超过时：形成商誉，但**不单独列示也不调整投资成本**；**低于时**：差额计入当期损益，**调整投资成本**。

思考：与老制度的区别在哪里？

例：A公司以200万元取得B公司30%的股权，取得投资时被投资单位可辨认净资产的公允价值为600万元。如A公司能够对B公司施加重大影响，则A公司应进行的会计处理为：

借：长期股权投资 2 000 000

贷：银行存款 2 000

000

如果投资时B公司可辨认净资产公允价值
为700万元，则A公司应进行的处理为：

借：长期股权投资 2 000 000

贷：银行存款 2 000 000

借：长期股权投资 100 000

贷：营业外收入 100

000

4.3 投资损益的确认

- (1) 投资企业取得长期股权投资后，应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额，确认投资损益并调整长期股权投资的账面价值。投资企业按照被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算应分得的部分，相应减少长期股权投资的账面价值。

- 例：2007年1月，丙公司出资350 000元购买甲公司的25%的股份，具有重大影响。购买时甲公司的净资产公允价值为1 000 000元。

- 借：长期股权投资 350 000
- 贷：银行存款 350 000

- 2007年，甲公司全年实现净利润50 000元，丙公司应做：

- 借：长期股权投资 12 500
- 贷：投资收益 12 500

(2) 什么叫“负有承担额外损失义务”

发生的净
亏损
价值
以及其
单位净投
资的长期权
比主令为限，投资企业
负有承担额外损失义务的除外。被投资
单位以后实现净利润的，投资企业在其
收益分享额弥补未确认的亏损分担额
后，恢复确认收益分享额。

- 例： 2007年1月，丙公司出资2 000 000元购买甲公司的20%的股份，具有重大影响。购买时甲公司的净资产为2 000 000元，其中长期股权投资1 000 000元，长期应付款200 000元，预计负债200 000元。丙公司按合同规定应承担的额外义务为20万元，则：

借：投资收益 2 300 000

贷：长期股权投资 2 000 000

 长期应付款 100 000

 预计负债 200 000

- 借：投资收益 2 100 000
- 贷：长期股权投资 2 000 000
- 长期应付款 100 000

- 假如投资后第2年，被投资单位发生经营收益2 500 000，增加份额为100 000元。由于上期发生净亏损，所以本期收益应该先冲减500 000，差额200 000元才能记入本期投资收益。

实现盈利后，恢复的顺序是什么？

- 借：长期股权投资 100 000
- 长期应收款 100 000
- 贷：投资收益 200 000

- **（3）投资企业在确认应享有被投资单位净损益的份额时，应当以取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值为基础，对被投资单位的净利润进行调整后确认。被投资单位采用的会计政策及会计期间与投资企业不一致的，应当按照投资企业的会计政策及会计期间对被投资单位的财务报表进行调整，并据以确认投资损益。**

- 4.4除净损益以外其他所有者权益变动
- 4.4.1在持股比例不变的情况下
- 按照持股比例与被投资单位除净损益以外其他所有者权益的变动额计算应享有或承担的部分，调整长期股权投资的账面价值（**所有者权益其他变动**）增加或减少资本公积（**其他资本公积**）

- 4.4.2 持股比例变动仍须按权益法核算的
- 按照新的持股比例计算应享有被投资单位净资产份额与长期股权投资账面余额之间的差额，确认为当期投资损益。

借：长期股权投资（所有者权益变动）

贷：投资收益

或：相反分录

4.5 长期股权投资核算方法的转换

(1) 权益法转按成本法

除构成企业合并的以外，应按中止采用权益法时投资的**账面价值**作为成本法核算的初始投资成本。

(2) 成本法转按权益法

按转换时该项长期股权投资的**账面价值**作为权益法核算初始投资成本。

第3号 投资性房地产

1. 投资性房地产

是指为赚取**租金**或**资本增值**，或**两者兼有**而持有的房地产。

具体包括：

- (1) 已出租的土地使用权；
- (2) 持有并准备增值后转让的土地使用权；
- (3) 已出租的建筑物。

2. 初始计量

投资性房地产应当按**成本**进行初始计量。

- ◆ **外购**投资性房地产
- ◆ **自行建造**投资性房地产
- ◆ **以其他方式**取得的投资性房地产

3 投资性房地产的后续计量

投资性房地产的**后续计量**是指企业应该在资产负债表日对投资性房地产的期末价值进行重新计量。企业对投资性房地产的后续计量主要采用两种模式：

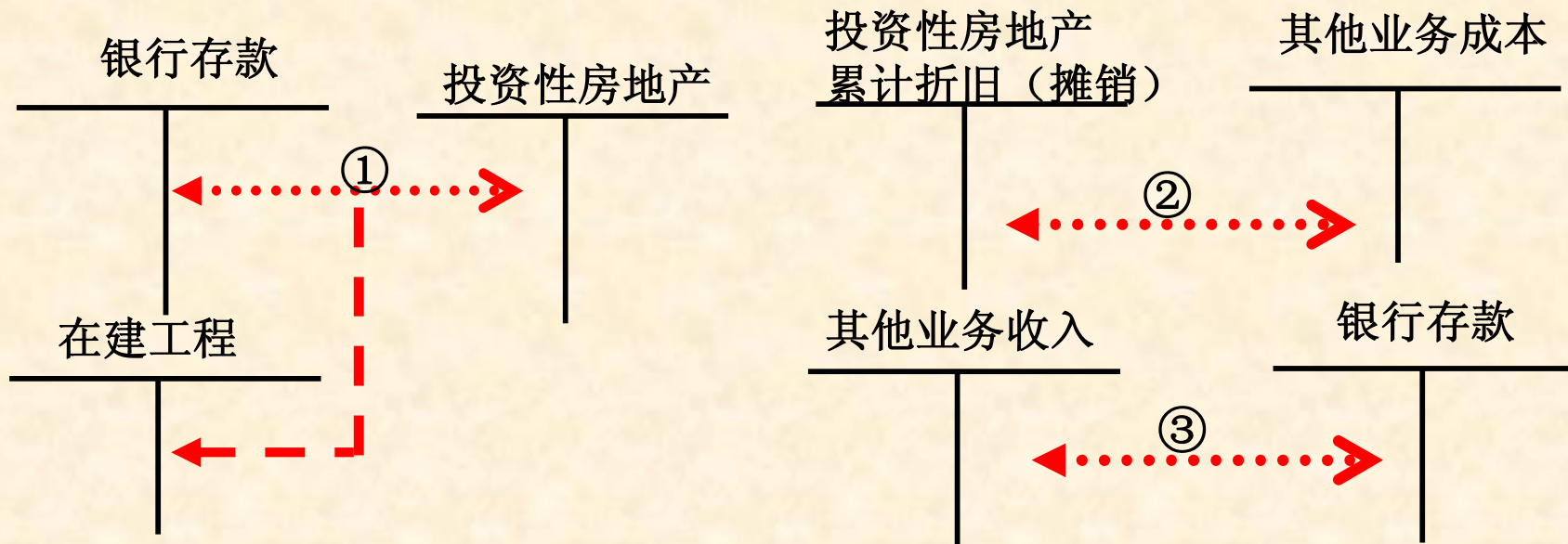
◆ **成本模式计量**

◆ **公允价值模式计量**

3.1 采用成本模式计量

在成本模式下，应当按照《固定资产》和《无形资产》对已出租的建筑物或土地使用权进行计量，并计提折旧或摊销；如果存在减值迹象的，应当按照《资产减值》进行减值测试，计提相应的减值准备。

企业设置“投资性房地产累计折旧”、“投资性房地产累计摊销”、“投资性房地产减值准备”科目。



业务说明:

(1) 外购或自行建造投资性房地产达到预定可使用状态;

(2) 对投资性房地产按期计提折旧 (或摊销);

(3) 取得租金收入。

3.2 采用公允价值模式计量

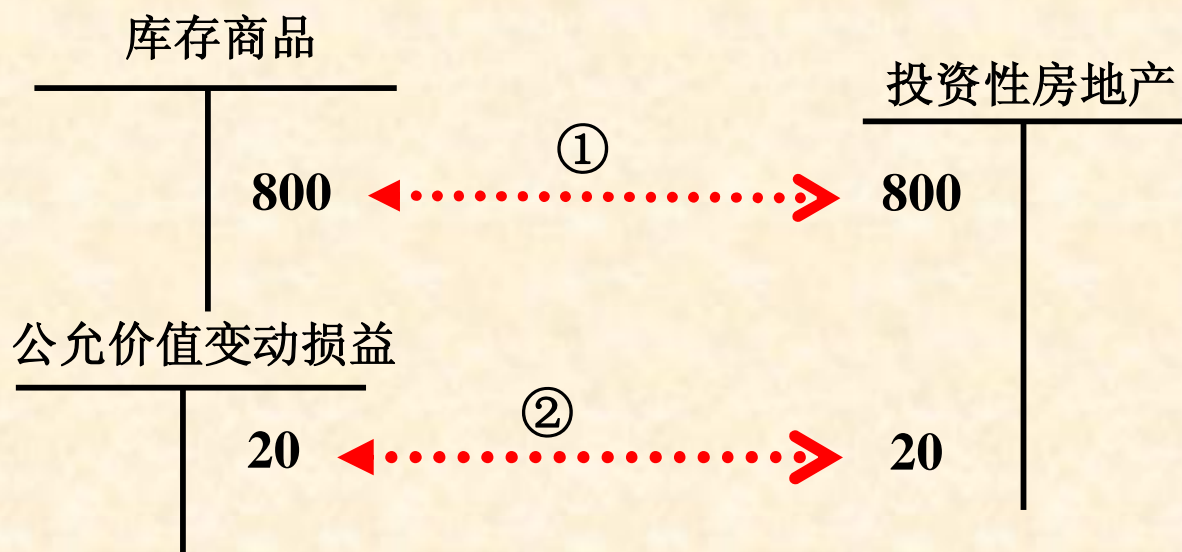
3.2.1 采用公允模式进行后续计量的条件

- ◆ 投资性房地产所在地存在**活跃交易市场**。
- ◆ 企业能够从房地产交易市场取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息，从而对投资性房地产的**公允价值作出合理的估计**。

3.2.2 公允价值模式计量

对于采用公允价值计量模式的投资性房地产，应当以资产负债日投资性房地产的公允价值为基础调整其账面价值，公允价值与账面价值之间的差额计入当期损益。

例 甲公司为从事房地产开发的企业。2007年10月，甲与乙签订租赁协议，约定将甲开发的一栋商品房租赁给乙公司使用，**租赁期为10年**。当年11月5日，该写字楼开始起租，写字楼造价为800万元。甲公司**采用公允价值模式**对该房地产进行后续计量。2007年12月31日，该写字楼的**公允价值为820万元**。2008年12月31日，该写字楼的**公允价值为790万元**。



业务说明:

(1) 11月5日完成写字楼;

(2) 2007年12月31日, 2008年12月31日
公允价值变动

4 投资性房地产的转换

4.1 转换的含义

因房地产用途发生改变而对房地产进行重新分类。

4.2 转换的具体情况

- (1) 投资性房地产开始自用。
- (2) 作为存货的房地产，改为出租。
- (3) 自用土地使用权停止自用，用于赚取租金或资本增值。
- (4) 自用建筑物停止自用，改为出租。

4.3 成本模式下转换的会计处理

无论是从投资性房地产转为自用房地产，还是自用房地产转为投资性房地产，都应当按转换前的**账面价值**计量。**具体包括：**

- (1) 投资性房地产转为自用；
- (2) 作为存货的房地产转为投资性房地产；
- (3) 自用的土地或建筑物转为投资性房地产。

- 例 2007年2月28日，甲企业将出租的楼房收回，3月1日开始用于本企业产品生产，该项房地产在转换日前**采用成本模式计量**，该楼房原值为6000万元，已计提折旧2325万元。

借：固定资产	6000
投资性房地产累计折旧	2325
贷：投资性房地产	6000
累计折旧	2325

- 例 甲企业将其拥有的一栋办公楼，于2007年2月25日与乙企业签订了经营租赁协议，租赁开始日为07年3月15日，为期5年，3月15日，该办公楼的账面余额为5000万元，已计提折旧2000万元，假设甲企业所在城市没有活跃的房地产交易市场。

借：投资性房地产	5000	
累计折旧	2000	
贷：固定资产		5000
投资性房地产累计折旧		2000

5 投资性房地产的处置

- 企业出售、转让、报废投资性房地产或者发生投资性房地产毁损，应当将处置收入扣除其账面价值和相关税费后的金额计入当期损益。

- **例 W公司将其出租的一栋写字楼确认为投资性房地产。租赁期满后，W公司将该写字楼出售给乙公司，合同价款为3000万元，乙公司已付款。**

假设该栋楼原采用成本模式计量，出售时，该楼的成本为2800万元，已计提折旧300万元。

借：银行存款 3000

贷：其他业务收入 3000

借：其他业务成本 3000

投资性房地产 300

贷：投资性房地产 2800

为什么计入其他
业务收入？

同一企业**只能采用一种模式**对所有投资性房地产进行后续计量，**不得同时采用两种模式**进行计量。

企业对于投资性房地产的计量模式**一经确定，不得随意变动**；对于已采用公允价值模式计量的投资性房地产，**不得从公允价值模式改为成本模式**。

第4号 固定资产

- 1. 固定资产减值不得转回。
- 2. 石油天然气开采、核电站等的弃置费用应计入固定资产。
- 3. 分期付款购入固定资产，采用现值作为固定资产的入账价值。

例 假定A公司2007年1月1日从C公司购入N型机器作为固定资产使用，该机器已收到。购货合同约定，N型机器的总价款为1 000万元，分3年支付，2007年12月31日支付500万元，2008年12月31日支付300万元，2009年12月31日支付200万元。

假定A公司3年期银行借款年利率为6%。

分析：

第一步，**计算总价款的现值**

$$\begin{aligned} & 500 / (1+6\%) + 300 / (1+6\%)^2 \\ & + 200 / (1+6\%)^3 \\ & = 471.70 + 267.00 + 167.92 \\ & = 906.62 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

第二步，确定总价款与现值的差额

$$1\ 000 - 906.62 = 93.38$$

第三步

借：

每期财务费用怎么计算？

第二年的本金为：

$$906.62 - (500 - 54.4)$$

第
借：

借：财务费用

贷：

长期融资费用

54.4

500

54.4

- 分期收款销售的处理也有相应变化，按**现值**作为收入的**公允价值**入账。
- **【例】**甲公司2007年1月1日销售一台大型设备给乙公司，**分别**在2007年末、2008年末和2009年末收取1000万元，**共计3000万元**。

- 2007年1月1日**确认的收入为3000万元的现值**，按6%的折现率计算如下：

- **收入金额（现值）** = $1000 \div (1 + 6\%) + 1000 \div (1 + 6\%)^2 + 1000 \div (1 + 6\%)^3 = 2673$ 万元

- **借：**长期应收款 3000（本+利）
- **贷：**主营业务收入 2673（本）
- **未实现融资收益** 327（息）

- 4. 与固定资产有关的**后续支出**，符合固定资产确认条件的，**应当资本化**，计入固定资产成本，并按重新估计计提折旧；不符合固定资产的确认条件的，**应当费用化**，应当在发生时计入当期损益。
- 5 . **临时设施**，**准则要求在报表“固定资产”项目列报**。

第6号 无形资产

- 1. 土地使用权的核算发生变化：**能不转入就不转入建筑物成本，而是自行摊销。比如购入的土地用于建造办公楼，可以不转。**
- 2. 研究支出费用化；**开发支出有条件资本化。**

- 例：某企业自行研究开发一项新产品专利技术，在**研究开发过程**中发生材料费40 000 000元、人工工资10 000 000元，其他费用30 000 000元，总计80 000 000元，其中，**符合资本化条件的支出为50 000 000元**，期末，该专利技术已经达到预定用途。

- **支出发生时:**

借: 研发支出—费用化支出	30000000
—资本化支出	50000000
贷: 原材料	40000000
应付职工薪酬	10000000
银行存款	30000000

- **期末:**

借: 管理费用	30000000
无形资产	50000000
贷: 研发支出—费用化支出	30000000
—资本化支出	50000000

- 3. **区分使用寿命有限的无形资产和使用寿命不确定的无形资产**，采用不同的会计处理：使用寿命有限的，应摊销和计提减值；使用寿命不确定的，不摊销，应计提减值。
- 4. **允许部分的无形资产摊销金额计入成本**：某些产品专用的无形资产可以计入相应产品成本。

第7号 非货币性资产交换

- 1. **非货币性资产交换**

是指交易双方主要以存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等**非货币性资产**进行的交换。该交换不涉及或只涉及少量(25%)的**货币性资产**（即**补价**）。

- 1.1关于涉及补价的

在非货币性交换中可能涉及部分补价，
按照准则规定，补价应控制在交易总量的
的25%以内。即：

$$\text{补价所占比重} = \text{补价} / \text{交易总量} < 25\%$$

- 1.2非货币性资产交换的分类

非货币性交换可以分为具有**商业实质**和**不具有商业实质**，分别按不同的方法进行会计处理。根据准则规定，符合下列条件之一的，**视为具有商业实质**：

(1) 换入资产的**未来现金流量在风险、时间和金额**方面与换出资产显著不同。

- (2) 换入资产与换出资产的预计**未来现金流量现值**不同，且其**差额**与换入资产和换出资产的公允价值相比是**重大**的。

资产的预计未来现金流量现值，应当按照资产在持续使用过程和最终处置时所产生的预计税后未来现金流量，根据企业自身而不是市场参与者对资产特定风险的评价，选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。

2 非货币性资产交换的会计处理

- 2.1 换入资产以公允价值入账的会计处理

非货币性资产交换同时满足下列条件的，应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益：

①该项交换具有商业实质；②换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。

- (3) 换出资产公允价值与其账面价值的差额，应当分别不同情况处理：
 - ①换出资产为**存货**的，应当作为**销售处理**，按其公允价值确认收入，同时结转相应的成本。
 - ②换出资产为**固定资产、无形资产**的，换出资产公允价值与其账面价值的差额，**计入营业外收入或营业外支出**。
 - ③换出资产为**长期股权投资**的，换出资产公允价值与其账面价值的差额，**计入投资损益**。

- **案例** 甲公司**以库存商品**换入乙公司的**材料**。
换出的**库存商品**的账面余额为120万元，已提**存货跌价准备**20万元，**公允价值**110万元；**换入材料**的**账面成本**为140万元，已提**存货跌价准备**30万元，**公允价值**为110万元。甲公司**另支付运费**1万元（假设**运费不抵扣增值税**）。
假设甲、乙公司均为**增值税一般纳税人**，**增值**
税率17%，该交换具有**商业实质**，**公允价值能**
可靠计量。

• 则甲公司账务处理如下：

借：原材料 111 (110+1)

应交税费—应交增值税（进项税额）

(110×17%) 18.7

贷：主营业务收入 110

应交税费—应交增值税（销项税额）

(110×17%) 18.7

银行存款（运费，无抵扣） 1

借：主营业务成本 100

存货跌价准备 20

贷：库存商品 120

- 在进行会计处理时，应注意以下问题：
 - (1) **支付补价的**，应当以换出资产的**公允价值**加上支付的补价（或换入资产的公允价值）和应支付的相关税费，作为换入资产的成本；
 - (2) **收到补价的**，应当以换出资产的**公允价值**减去补价（或换入资产的公允价值）加上应支付的相关税费，作为换入资产的成本。

- **案例** 甲公司**以一台设备**换入乙公司的1辆汽车。**换出设备的账面原值**为130万元，已提折旧50万元，公允价值70万元；**换入汽车的账面原值**为100万元，已提折旧15万元，公允价值为80万元。在交换中甲公司**补付乙公司**货币资金10万元。假设不考虑相关税费，并假定该交换具有商业实质，**公允价值**能可靠计量。

- ①甲公司（支付补价方）账务处理如下：

判断是否属于非货币性交换：补价所占比重 = 补价 / 换入资产公允价值 = $10/80=12.5\% < 25\%$ ，属于非货币性交换。**账务处理是：**

借：固定资产清理 80

累计折旧 50

贷：固定资产——设备 130

借：固定资产——汽车 80（公允价值）

营业外支出 10（资产转让损失）

贷：固定资产清理 80

银行存款（补价） 10

• ②乙公司（收到补价方）账务处理如下：

借：固定资产清理 85

 累计折旧 15

贷：固定资产——汽车 100

借：固定资产——设备 70（公允价值）

 银行存款 10

 营业外支出 5

贷：固定资产清理 85

- **（4）非货币性资产交换同时换入多项资产的，在非货币性资产交换具有商业实质，且换入资产的公允价值能够可靠计量时，应当按照换入各项资产的公允价值占换入资产公允价值总额的比例，对换入资产的成本总额进行分配，确定各项换入资产的成本。**

- 2.2换入资产以账面价值入账

- (1) 换入资产以账面价值入账的情形

不具有商业实质或换入资产或换出资产的公允价值不能够可靠地计量的非货币性资产交换，**应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，不确认资产转让损益。**

- **案例** 甲公司**以库存商品**换入乙公司的**材料**。**换出的库存商品**的**账面余额**为50万元，**已提存货跌价准备**5万元，**公允价值**60万元；**换入材料**的**账面成本**为55万元，**未计提存货跌价准备**。甲公司另**支付运费**1万元（**假设运费不抵扣增值税**）。**假设甲、乙公司均为增值税一般纳税人**，**增值税率17%**，**假设该交换不具有商业实质**。

• ①甲公司账务处理如下：

借：原材料 46
 应交税费—应交增值税（进项）

 （ $60 \times 17\%$ ） 10.2

 存货跌价准备 5

贷：库存商品 50

 应交税费—应交增值税（销项）

 （ $60 \times 17\%$ ） 10.2

 银行存款（运费，无抵扣） 1

• ②乙公司账务处理如下：

借：库存商品 55

 应交税费—应交增值税（进项）

 （ $60 \times 17\%$ ） 10.2

贷：原材料 55

 应交税费—应交增值税（销项）

 （ $60 \times 17\%$ ） 10.2

- (2) 企业在按照换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产成本的情况下，**发生补价的**，应当分别下列情况处理：
 - ① 支付补价的，应当以换出资产的账面价值，加上支付的补价和应支付的相关税费，作为换入资产的成本，**不确认损益**。
 - ② 收到补价的，应当以换出资产的账面价值，减去收到的补价并加上应支付的相关税费，作为换入资产的成本，**不确认损益**。

- **案例** 甲公司**以一台设备换入乙公司的一辆汽车**。换出设备的账面原值为50万元，已提折旧10万元，未取得公允价值；**换入汽车**的账面原值为50万元，已提折旧5万元，公允价值为30万元。在交换中甲公司**补付乙公司货币资金3万元**。假设不考虑相关税费，并假定该交换不具有商业实质。

- ①甲公司（支付补价方）账务处理如下：

判断是否属于非货币性交换：补价所占比重=补价/换入资产公允价值=3/30=10% < 25%，属于非货币性交换。

换入资产的入账价值=换出资产的账面价值+支付的补价+应支付的相关税费=
(50-10) + 3 + 0 = 43 (万元)

- **(1) 将固定资产净值转入固定资产清理:**

借: 固定资产清理 40

 累计折旧 10

贷: 固定资产——设备 50

- **(2) 换入汽车入账:**

借: 固定资产——汽车 43

贷: 固定资产清理 40

 银行存款 3

- ②乙公司（收到补价方）账务处理如下：

判断是否属于非货币性交易：补价所占比重=补价/（换入资产公允价值+收到的补价）
=3/（30+3）=9%<25%，属于非货币性交易。

换入资产的入账价值=换出资产的账面价值—收到的补价+应支付的相关税费=（50-5）—3+0=42（万元）

- **(1) 将固定资产净值转入固定资产清理:**

借: 固定资产清理 45
 累计折旧 5
 贷: 固定资产——汽车 50

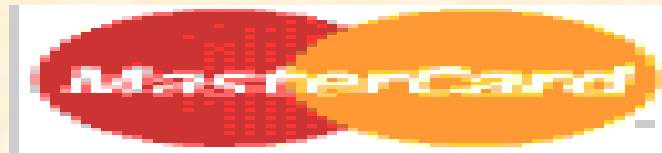
- **(2) 换入设备入账:**

借: 固定资产——设备 42
 银行存款 3
 贷: 固定资产清理 45

- (3) 非货币性资产交换**同时换入多项资产**时，非货币性资产交换不具有商业实质，或者虽具有商业实质但换入资产的公允价值不能可靠计量的，应当按照**换入各项资产的原账面价值占换入资产原账面价值总额的比例**，对换入资产的成本总额进行分配，确定各项换入资产的成本。

第8号 资产减值

- 1 资产减值的概念
- 资产减值，是指资产的可收回金额低于其账面价值。本准则所指资产，除特别说明外，包括**单项资产**和**资产组**。



- 企业应当在**资产负债表日**判断资产是否存在可能**发生减值的迹象**；对于存在减值迹象的资产，应当进行减值测试，计算可收回金额；可收回金额低于账面价值的，应当按照**可收回金额低于账面价值的金额**，计提减值准备。

- 因企业合并所形成的**商誉和使用寿命不确定的无形资产**，无论是否存在减值迹象，每年都应当进行减值测试。
- **提醒：**只有出现了减值的迹象，才需要测试可收回金额。

2 单项资产计提减值准备

- 计提资产减值应该确定资产的**账面价值和资产的可收回金额**。
- **资产可收回金额**是指资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者。

2.1可收回金额的计量

- 2.1.1资产的公允价值减去处置费用后净额的确定
- 资产的公允价值减去处置费用后的净额，应当分别是否存在资产销售协议和活跃市场处理：

- ①对于存在资产销售协议的，应当根据公平交易中销售协议价格减去可直接归属于该资产处置费用的金额确定。处置费用包括与资产处置有关的法律费用、相关税费、搬运费以及为使资产达到可销售状态所发生的直接费用等。

- ②对于不存在销售协议但存在资产活跃市场的，应当按照该资产的市场价格减去处置费用后的金额确定。资产的市场价格通常应当根据资产的买方出价确定。

- ③在销售协议和资产活跃市场均不存在的情况下，应当以可获取的最佳信息为基础，估计资产的公允价值减去处置费用后的净额，该净额可以参考同行业类似资产的最近交易价格或者结果进行估计。

- 如果企业按照上述要求**仍然无法**可靠估计资产的公允价值减去处置费用后的净额的，应当以该资产**预计未来现金流量**的现值作为其可收回金额。

2.1.2 资产预计未来现金流量现值的确定

- 资产预计未来现金流量的现值，应当按照资产在持续使用过程中和最终处置时所产生的预计未来现金流量，选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。

- (1) 预计资产未来现金流量
- A. 预计的资产未来现金流量应当包括：
 - ①资产持续使用过程中预计产生的**现金流入**。
 - ②为实现资产持续使用过程中产生的现金流入所必需的预计**现金流出**（包括为使资产达到预定可使用状态所发生的现金流出）。
 - ③资产使用寿命结束时，**处置**资产所收到或者支付的净现金流量。

- B. **预计资产未来现金流量应当考虑**
 - ①以资产的**当前状况**为基础预计资产未来现金流量
 - ②预计资产未来现金流量**不应当包括筹资活动和所得税收付产生的现金流量**
 - ③对**通货膨胀因素**的考虑应当和折现率相一致
 - ④**内部转移价格**应当予以调整

- **C. 资产未来现金流量预计的方法**
- **预计资产未来现金流量，通常应当根据资产未来每期最有可能产生的现金流量进行预测。它使用的是单一的的未来每期预计现金流量和单一的折现率预计资产未来现金流量的现值。**

- **在实务中**，有时影响资产未来现金流量的因素较多，情况较为复杂，带有较大的不确定性。在这种情况下，企业应当采用**期望现金流量法**预计资产未来现金流量。在期望现金流量法下，资产未来每期现金流量应当根据每期可能发生情况的概率及其相应的现金流量加总计算求得。

- (2) 折现率
- **折现率**是反映当前市场货币时间价值和资产特定风险的税前利率。该折现率是企业购置或者投资资产时所要求的必要报酬率。

确定折现率时应注意：

- ①在预计资产的未来现金流量时已经对**资产特定风险**的影响作了调整的，估计折现率不需要考虑这些特定风险。
- ②如果用于估计折现率的基础是税后的，应当将其调整为**税前的折现率**。

- ③如果特定资产的报酬率难以从市场上直接获得，企业应当采用替代报酬率以估计折现率。
- 在实务中，企业可以考虑对加权平均资本成本、增量借款利率或其他相关市场利率进行适当调整后，作为替代报酬率。

- **例 计算确定资产的可收回金额**
- **2007年12月31日，甲公司对一辆货运汽车进行检查时发现该货运汽车因市场环境变化可能发生减值。此货运汽车的公允价值为10万元，可归属于该货运汽车的处置费用为0.5万元；预计尚可使用3年，预计其在未来2年内每年年末产生的现金流量分别为：4.8万元、4万元；第3年产生的现金流量以及使用寿命结束时处置形成的现金流量合计为4.5万元。综合考虑货币时间价值及相关风险确定折现率为10%。**

- **可收回金额计算如下:**
- ①**货运汽车的公允价值减去处置费用后的净额**
=10—0.5=9.5（万元）
- ②**货运汽车预计未来现金流量现值** =4.8/
 $(1+10\%) + 4 / (1+10\%)^2 + 4.5 / (1+10\%)^3$
- **=4.36+3.31+3.38=11.05（万元）**
- ③**根据孰高原则，该货运汽车的可收回金额为**
11.05万元。

2.2 计提资产减值准备

- (1) 资产的可收回金额低于其账面价值的，企业应当将资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。
- (2) 资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。

- 例 甲公司货运汽车购入和使用情况如下：
- ①2006年12月20日甲公司购入一辆货运汽车，用银行存款支付的买价和相关税费为20.8万元。
- 借：固定资产 20.8
- 贷：银行存款 20.8

- ②从2007年1月起计提折旧。假设该货运汽车的预计使用年限5年，预计净残值0.8万元，按直线法计提折旧。为简化，2007年年末计提折旧如下：
- 2007年计提折旧额= $(20.8-0.8) \div 5=4$ （万元）
- 借：其他业务成本 4
- 贷：累计折旧 4
- 注：假设货运收入计入其他业务收入。

- ③2007年年末计提减值准备。假设2007年年末该货运汽车未出现减值的迹象，不计提固定资产减值准备。
- ④2008年年末计提2008年折旧：
 - 借：其他业务成本 4
 - 贷：累计折旧 4

- **⑤2008年末计提减值**
- **2008年12月31日，发现该货运汽车因市场环境变化可能发生减值。经测算该货运汽车的可收回金额为11.05万元。因该货运汽车的账面价值为12.8万元（ $20.8-4\times 2$ ），高于其可收回金额11.05万元，应计提固定资产减值准备1.75万元（ $12.8-11.05$ ）：**
- **借：资产减值损失 1.75**
- **贷：固定资产减值准备 1.75**

- **⑥2009年末计提2009年折旧**
- **计提固定资产减值准备后，2009年初固定资产净额为11.05万元，假设预计使用年限为3年，预计净残值为0.01万元，则2009年应计提折旧额=（11.05-0.01）/3=3.68（万元）。**
- **借：其他业务成本 3.68**
- **贷：累计折旧 3.68**

3 资产组计提减值准备

- 有迹象表明一项资产可能发生减值的，企业应当**以单项资产为基础**估计其可收回金额。企业难以对单项资产的可收回金额进行估计的，应当**以该资产所属的资产组为基础**确定资产组的可收回金额。

3.1 资产组的概念

- **资产组**是企业可以认定的最小资产组合，其产生的现金流入应当基本上独立于其他资产或者资产组。
- 资产组应当由**创造现金流入的相关资产组成**。

3.2 认定资产组应当考虑的因素

- (1) **资产组的认定**，应当以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他资产或者资产组的现金流入为依据。
- 通常应将该**生产线、营业网点、业务部门**等认定为一个资产组。

- 例 某矿业公司拥有一个煤矿，与煤矿的生产和运输相配套，建设有一条**专用铁路**。该铁路除非报废出售，其在持续使用中，**难以脱离与煤矿生产和运输相关的资产而产生单独的现金流入**。
- **专用铁路和煤矿其他相关资产必须结合在一起，成为一个资产组**，以估计该资产组的可收回金额。

- 在资产组的认定中，企业几项资产的组合生产的产品(或者其他产出)**存在活跃市场的**，**无论这些产品或者其他产出是用于对外出售还是仅供企业内部使用**，均表明这几项资产的组合**能够独立产生现金流入**，在符合其他相关条件的情况下，应当将这些资产的组合认定为资产组。

- 例 甲企业生产其唯一产品，其工厂有A、B、C三车间。B和C生产能力的利用程度依赖于甲企业对于销售产品在两地之间的分配。分别认定与A、B、C有关的资产组。如果将产品分配给B或C更方便的话)。B和C的生产能力合在一起尚有剩余，并没有被完全利用。

- (2) 资产组的认定，应当考虑企业管理层对生产经营活动的**管理或者监控方式** (如按照生产线、业务种类还是按照地区或者区域等)和对资产的**持续使用或者处置的决策方式**等。

- 例 某家具制造有限公司由A车间和B车间两个生产车间，**A车间专门生产家具部件且该部件没有活跃市场**，生产完后由**B车间负责组装并对外销售**，该企业对A车间和B车间资产的使用和处置等决策是一体的，在这种情况下，A和B车间通常应当认定为一个资产组。

3.3 资产组认定后不得随意变更

- 资产组一经确定后，在各个会计期间应当保持一致，**不得随意变更**。但是，如果由于企业重组、变更资产用途等原因，导致资产组构成确需变更的，企业**可以进行变更**。

3.4 资产组计提减值准备

- 资产组计提减值准备和单项资产相一致，即企业需要预计资产组的可收回金额和计算资产组的账面价值，并将两者进行比较，如果资产组的可收回金额低于其账面价值的，应当确认相应的减值损失。

- **减值损失金额应按下列顺序进行分摊：**
- **（1）首先抵减分摊至资产组中商誉的账面价值；**
- **（2）然后根据资产组中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。**

- 以上资产账面价值的抵减，应当作为各单项资产(包括商誉)的**减值损失处理，计入当期损益**。抵减后的各资产的账面价值**不得低于以下三者之中最高者**：该资产的公允价值减去处置费用后的净额(如可确定的)、该资产预计未来现金流量的现值(如可确定的)和零。

- **例 某公司有一条甲生产线，该生产线生产某精密仪器，由A、B、C三部机器构成，成本分别为40万元、60万元和100万元。使用年限均为10年，净残值为零，以年限平均法计提折旧。**

- **A、B、C三部机器均无法单独产生现金流量，但整条生产线构成完整的产销单位，属于一个资产组。2007年甲生产线所生产的精密仪器有替代产品上市，到年底，导致公司精密仪器的销路锐减40%，因此，在2007年12月31日对该生产线进行减值测试。**
- **整条生产线已经使用5年，预计尚可使用5年。**

- 根据上述资料，2007年12月31日A、B、C三部机器的账面价值分别为20万元、30万元和50万元。
- 经估计A机器的公允价值减去处置费用后的净额为15万元，B和C机器都无法合理估计其公允价值减去处置费用后的净额以及未来现金流量的现值。

- **同时通过估计整条生产线未来5年的现金流量及其恰当的折现率后，得到该生产线预计未来现金流量的现值为60万元。**
由于公司无法合理估计生产线的公允价值减去处置费用后的净额，公司以该生产线预计未来现金流量的现值为其可收回金额。

- 鉴于在2007年12月31日，该生产线的账面价值为100万元，可收回金额为60万元，生产线的账面价值高于其可收回金额，因此该生产线发生了减值，公司应当确认减值损失40万元，并将该减值损失分摊到构成生产线的3部机器中。

- 由于A机器的公允价值减去处置费用后的净额为15万元，因此，A机器分摊减值损失后的账面价值不应低于15万元。具体分摊过程如下：



	机器A	机器B	机器C	资产组
账面价值	200000	300000	500000	1000000
可收回金额				600000
减值损失				400000
减值损失分摊比	20%	30%	50%	
分摊减值损失	50000	120000	200000	370000
分摊后账面价值	150000	180000	300000	
尚未分摊的减值损失				30000
二次分摊减值损失		11250	18750	30000
二次分摊后应确认减值损失总额		131250	218750	
二次分摊后账面价值	150000	168750	281250	600000

- 根据上述计算和分摊结果，会计分录如下：

- 借：资产减值损失

- ——机器A 50 000

- ——机器B 131 250

- ——机器C 218 750

- 贷：固定资产减值准备

- ——机器A 50 000

- ——机器B 131 250

- ——机器C **218 750**

4 总部资产减值测试

- 企业**总部资产**包括企业集团或其事业部的办公楼、电子数据处理设备、研发中心等资产。总部资产通常**难以单独进行减值测试**，需要结合其他相关资产组或者资产组组合进行。

- 在资产负债表日，如果有迹象表明某项总部资产可能发生减值的，企业应当计算确定该总部资产所归属的资产组或者资产组组合的可收回金额，然后将其与相应的账面价值相比较，据以判断是否需要确认减值损失。

- **企业在对某一资产组进行减值测试时，应当先认定所有与该资产组相关的总部资产，再根据相关总部资产能否按照合理和一致的基础分摊至该资产组分别下列情况处理：**

- **（1）对于相关总部资产能够按照合理和一致的基础分摊至该资产组的部分，应当将该部分总部资产的账面价值分摊至该资产组，再据以比较该资产组的账面价值（包括已分摊的总部资产的账面价值部分）和可收回金额，并按照前述有关资产组减值测试的顺序和方法处理。**

- (2) 对于相关总部资产中有部分资产难以按照合理和一致的基础分摊至该资产组的，应当按照下列步骤处理：
 - ①在不考虑相关总部资产的情况下，估计和比较资产组的账面价值和可收回金额，并按照前述有关资产组减值测试的顺序和方法处理。

- ②认定由若干个资产组组成的**最小的资产组组合**，该资产组组合应当包括所测试的资产组与可以按照合理和一致的基础将该部分总部资产的账面价值分摊其上的部分。
- ③比较**所认定的资产组组合的账面价值**（包括已分摊的总部资产的账面价值部分）和**可收回金额**，并按照前述有关资产组减值测试的顺序和方法处理。

- 例 甲高科技企业拥有A、B和C三个资产组，在2007年末，这三个资产组的账面价值分别为200万元、300万元和400万元，没有商誉。
- 这三个资产组为三条生产线，预计剩余使用寿命分别为10年、20年和20年，采用直线法计提折旧。由于甲公司的竞争对手通过技术创新推出了更高技术含量的产品，并且受到市场欢迎，从而对甲公司产品产生了重大不利影响，为此，甲公司于2007年末对各资产组进行减值测试。

- 在对资产组进行减值测试时，首先应当**认定与其相关的总部资产**。甲公司的经营管理活动由总部负责，总部资产包括一栋办公大楼和一个研发中心，其中**办公大楼的账面价值为300万元**，**研发中心的账面价值为100万元**。办公大楼的账面价值可以在合理和一致的基础上分摊至各资产组，**但是研发中心的账面价值难以在合理和一致的基础上分摊至各相关资产组**。

- 对于办公大楼的账面价值，企业根据各资产组的账面价值和剩余使用寿命加权平均计算的账面价值分摊比例进行分摊，具体如下：

	资产组A	资产组B	资产组C	合计
各资产组账面价值	200	300	400	900
各资产组剩余使用寿命	10	20	20	
按使用寿命计算的权重	1	2	2	
加权计算后的账面价值	200	600	800	1600
办公大楼分摊比例	12%	38%	50%	100%
分摊到各资产组的金额	36	114	150	300
包括分摊的各资产组账面价值	236	414	550	1200

- 企业随后应当确定各资产组的可收回金额，并将其与账面价值(包括已分摊的办公大楼的账面价值部分)相比较，以确定相应的减值损失。



- 假定资产组A、B、C的可收回金额分别为398万元、328万元和542万元，相应的账面价值(包括分摊的办公大楼账面价值)分别为236万元、414万元和550万元，资产组B和C的可收回金额均低于其账面价值，应当分别确认86万元和8万元减值损失，并将该减值损失在办公大楼和资产组之间进行分摊。

- 根据分摊结果，因**资产组B**发生减值损失86万元而导致**办公大楼**减值24万元 ($86 \times 114 / 414$)，导致**资产组B中所包括资产**发生减值62万元 ($86 \times 300 / 414$)；因**资产组C**发生减值损失8万元而导致**办公大楼**减值2万元 ($8 \times 150 / 550$)，导致**资产组C中所包括资产**发生减值6万元 ($8 \times 400 / 550$)。
- 经过上述减值测试后，**资产组A、B、C和办公大楼的账面价值**分别为200万元、238万元、394万元和274万元 ($300 - 24 - 2$)。

- 考虑到研发中心的账面价值难以按照合理和一致的基础分摊至资产组，因此确定由**A、B、C三个资产组组成最小资产组组合**(即为甲整个企业)，通过计算该资产组组合的**可收回金额**，并将其与**账面价值**(包括已分摊的办公大楼和研发中心的账面价值部分)相比较，以确定相应的**减值损失**。

- **研发中心的账面价值仍为100万元**，由此包括研发中心在内的**最小资产组组合(即甲公司)**的**账面价值总额**为1 206万元(200万元+238万元+394万元+274万元+100万元)，但其**可收回金额**为1 440万元，高于其账面价值，因此，企业不必再进一步确认减值损失(包括研发中心的减值损失)。

第9号 职工薪酬

- 1 职工薪酬的涵义
- **职工薪酬**，是指企业为获得职工提供的服务而给予各种形式的报酬以及其他相关支出。

职工薪酬包括：

(1) 职工工资、奖金、津贴和补贴；

(2) 职工福利费；

(3) 职工教育经费；

(4) 职工退职费；

(5) 非货币性福利；

(6) 因解除与职工的劳动关系给予的补偿；

(7) 其他与获得职工提供的服务相关的支出。

1. 企业为职工**离职**后提供的非货币性福利是否属于职工薪酬？

2. 提供给职工**配偶、子女或其他被赡养人**的福利否属于职工薪酬？

- **职工**，是指与企业订立劳动合同的所有人员，**企业高级管理人员**虽未与企业订立劳动合同，但其与企业建立劳动关系，**农民工**等。

农民工算不算企业职工？

- 在企业的计划和控制下，虽与企业未订立劳动合同或企业未正式任命，但为企业提供与职工类似服务的人员，也纳入职工范畴，**如劳务用工合同人员**等。

- **养老保险费**，包括根据国家规定的标准向社会保险经办机构缴纳的**基本养老保险费**，以及根据企业年金计划向企业年金基金相关管理人缴纳的**补充养老保险费**。
- 以**购买商业保险形式**提供给职工的各种保险待遇属于职工薪酬，应当按照本准则进行确认、计量和列报。

- **非货币性福利**，包括企业以**自产产品或外购商品**发放给职工作为福利、将企业拥有的**资产无偿**提供给职工使用、为职工**无偿**提供**医疗保健**服务等。



2 职工薪酬的确认和计量

企业在职工为其提供服务的会计期间，除因解除与职工的劳动关系给予的补偿全部计入当期费用以外，**其他职工薪酬**均应**根据职工提供服务的受益对象**，分别下列情况处理：

(1) 应由生产产品、提供劳务负担的职工薪酬，计入产品成本或劳务成本。

(2) 应由在建工程、无形资产负担的职工薪酬，计入建造固定资产或无形资产成本。

(3) 上述(1)和(2)之外的其他职工薪酬，计入当期损益。

- 借：工程施工、生产成本、**管理费用**等
- 贷：应付职工薪酬

怎么计量？

- 工资
- 职工福利
- 社会保险费
- 住房公积金
- 工会经费
- 职工教育经费
- 非货币性福利
- 辞退福利

有规定计提基础和计提比例的，按照规定标准计提：应向社会保险经办机构(或企业年金基金账户管理人)缴纳的“五险”；应向住房公积金管理中心缴存的住房公积金；应向工会部门缴纳的工会经费和职工教育经费等。

没有规定计提基础和计提比例的，企业应当根据历史经验数据和实际情况，合理预计当期应付职工薪酬。当期实际发生金额大于预计金额的，应当补提应付职工薪酬；当期实际发生金额小于预计金额的，应当冲回多提的应付职工薪酬。

- 对于在职工提供服务的会计期末以后一年以上到期的应付职工薪酬，企业应当选择恰当的折现率，以应付职工薪酬折现后的金额计入相关资产成本或当期损益；应付职工薪酬金额与其折现后金额相差不大的，也可按照未折现金额计入相关资产成本或当期损益。

- 企业以其自产产品作为非货币性福利发放给职工的，应当根据受益对象，按照该产品的公允价值，计入相关资产成本或当期损益，同时确认应付职工薪酬。



例 甲公司是一家彩电生产企业，有职工200名，其中一线生产工人为170名，总部管理人员为30名。2008年2月，甲公司决定以其生产的**液晶彩色电视机**作为福利发放给职工。该彩色电视机单位成本为10000元，单位计税价格（**公允价值**）为14000元，适用的增值税税率为17%。

(1) 决定发放非货币性福利

借：生产成本	2784600
管理费用	491400
贷：应付职工薪酬	3276000

计入生产成本的金额为： $170 \times 14000 \times (1+17\%) = 2784600$ （元）

计入管理费用的金额为： $30 \times 14000 \times (1+17\%) = 491400$ （元）

(2) 实际发放非货币性福利

借：应付职工薪酬 3276000

贷：主营业务收入 2800000

应交税费

——应交增值税（销项税额） 476000

借：主营业务成本 2000000

贷：库存商品 2000000

应交的增值税销项税额

$$=170 \times 14000 \times 17\% + 30 \times 14000 \times 17\%$$

$$=404600 + 71400 = 476000 \text{ (元)}$$

石家庄铁道学院李志远
Email: Liydge@hotmail.com

- 将企业拥有的房屋等资产**无偿提供给职工使用**的，应当根据受益对象，将该住房每期**应计提的折旧**计入相关资产成本或当期损益，同时确认应付职工薪酬。**租赁**住房等资产供职工无偿使用的，应当根据受益对象，将每期**应付的租金**计入相关资产成本或当期损益，并确认应付职工薪酬。**难以认定受益对象的非货币性福利**，**直接计入**当期损益和应付职工薪酬。

例 乙公司决定为每位部门经理提供轿车免费使用，同时为每位副总裁租赁一套住房免费使用。乙公司部门经理共有20名，副总裁共有5名。假定每辆轿车月折旧额为1000元，每套住房租金为8000元。

(1) 计提轿车折旧

借：管理费用 20000
贷：累计折旧 20000

借：应

如果难以认定受益对象的，怎么办？

(2)

借：管理费用 40000
贷：应付职工薪酬 40000

借：应付职工薪酬 40000
贷：银行存款 40000

3 辞退福利

辞退福利包括：（1）职工劳动合同到期前，不论职工本人是否愿意，**企业决定解除**与职工的劳动关系而给予的补偿；（2）职工劳动合同到期前，为鼓励职工**自愿接受裁减**而给予的补偿，职工有权选择继续在职或接受补偿离职。

辞退福利通常采取在**解除劳动关系时一次性支付补偿的方式**，也有通过提高退休后养老金或其他离职后福利的标准，或者**将职工工资支付至辞退后未来某一期间的方式**。

辞退福利确认

- 企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而提出给予补偿的建议，**同时满足下列条件的**，应当确认因解除与职工的劳动关系给予补偿而产生的预计负债，同时计入**当期损益**：

(1) 企业已经制定正式的解除劳动关系计划或提出自愿裁减建议，并即将实施。该计划或建议应当包括拟解除劳动关系或裁减的职工所在部门、职位及数量；根据有关规定按工作类别或职位确定的解除劳动关系或裁减补偿金额；拟解除劳动关系或裁减的时间。

(2) 企业不能单方面撤回解除劳动关系计划或裁减建议。

辞退福利计量

- (1) 对于职工**没有选择权**的辞退计划，应当根据计划规定的拟辞退职工数量、每一职位的辞退补偿等计提辞退福利负债。
- (2) 对于**自愿接受裁减**的建议，应当按照或有事项准则预计将接受裁减建议的职工数量，根据预计的职工数量和每一职位的辞退补偿等计提辞退福利负债。

例 丙公司主要从事家用电器的生产和销售。2007年11月，丙公司为在2008年顺利实施转产，公司管理层制定了一项辞退计划。规定自2008年1月1日起，**以职工自愿方式**，辞退平面直角彩色电视机生产车间职工。**辞退计划**的详细内容，包括拟辞退职工所在部门、数量、各级别职工能够获得的补偿标准以及计划实施时间等均已与职工协商一致。该辞退计划已于2007年12月15日经公司董事会**正式批准**，并将在**2008年实施完毕**。辞退计划的有关内容见下表。

**丙公司平面直角彩色电视机生产车间职工
接受辞退及补偿金额一览表**

职位	拟辞退数量	工龄（年）	接受辞退计划职工人数	每人补偿标准（元）	补偿金额（元）
车间主任	10	1-10	5	100000	500000
		11-20	2	200000	400000
		21-30	1	300000	300000
高级技工	50	1-10	20	80000	1600000
		11-20	10	180000	1800000
		21-30	5	280000	1400000
一般技工	100	1-10	50	50000	2500000
		11-20	20	150000	3000000
		21-30	10	250000	2500000
合计	160		123		14000000

- 根据表的资料，丙公司的账务处理如下：

借：管理费用 14000000

贷：应付职工薪酬 14000000

第11号 股份支付

- 股份支付的**涵义**
- 以**权益结算**的股份支付
- 以**现金结算**的股份支付
- 企业**回购股票**

1 股份支付的涵义

企业为获取职工和其他方提供服务而**授予权益工具**或者承担以**权益工具为基础**确定的**负债**的交易。

- 《公司法》、《上市公司股权激励管理办法（试行）》等允许以股票期权等方式对职工进行激励。

u 实质上**属于职工薪酬的组成部分**，但与《职工薪酬》规范的职工薪酬适用不同的计量原则。

分类

- **权益结算的股份支付：**对职工或其他方最终要授予**股份或认股权**等
- **现金结算的股份支付：**对职工或其他方最终要**支付现金**



相关概念:

授予日: 股份支付协议获得批准的日期

- “获得批准”是**双方**就股份支付交易的协议已达成一致，获得股东大会或类似机构批准。

可行权日，是指可行权条件得到满足、职工和其他方具有从企业取得权益工具或现金的权利的日期。

- **可行权条件:** 服务年限或业绩条件。业绩条件分为:
 - **市场条件:** 如目标股价
 - **非市场条件:** 如产品销售增长率

等待期：从授予日至可行权日之间的期间。在等待期内的每个资产负债表日，将取得职工或其他方提供的服务计入成本费用，同时确认所有者权益或负债。

行权日：是指职工和其他方行使权利、获取现金或权益工具的日期。

2 以权益结算的股份支付

- U 以权益结算的股份支付换取职工提供服务的，应当以**授予日**职工权益工具的公允价值计量，**不确认**其**后续公允价值变动**。
- U **授予后立即可行权的**，应当在授予日按照权益工具的公允价值计入相关成本或费用，相应增加**资本公积**。

完成等待期内的服务或达到规定业绩条件才可行权的，在等待期内的每个资产负债表日，应当以对可行权权益工具数量的最佳估计为基础，按照权益工具授予日的公允价值，将当期取得的服务计入相关成本或费用和资本公积。

例：附服务年限条件的权益结算

- A公司为上市公司。2007年1月1日，公司向其200名管理人员每人授予100份股份期权，这些人员从2007年1月1日起必须在该公司连续服务3年，服务期满时才能以每股4元购买100股A公司股票。公司估计该期权在授予日的公允价值为¥15。
- 第一年有20名管理人员离开A公司，A公司估计三年中离开管理人员比例将达到20%；第二年又有10名管理人员离开公司，公司将管理人员离开比例修正为15%；第三年又有15名管理人员离开。

表-1

单位：元

年份	计算	当期费用	累计费用
07	$200 \times 100 \times (1-20\%) \times 15 \times 1/3$	80000	80000
08	$200 \times 100 \times (1-15\%) \times 15 \times 2/3 - 80000$	90000	170000
09	$155 \times 100 \times 15 - 170000$	62500	232500

(2) 会计处理:

①2007年1月1日, 授予日不做处理。

②2007年12月31日

借: 管理费用

贷: 资本公积—其他资本公积 90000

为什么计入资本公积?

③2008年12月31日

借: 管理费用 90000

贷: 资本公积—其他资本公积 90000

(4) 2009年12月31日

借：管理费用 62500

贷：资本公积—其他资本公积 62500

2010年12月31日，155名管理人员全部行权，A公司股票面值为每股1元，管理人员以每股4元购买。

会计处理:

2010年12月31日

借：银行存款	62000
资本公积——其他资本公积	232500
贷：股本	15500
资本公积——资本溢价	279000

注意

- 在资产负债表日，后续信息表明可行权权益工具的数量与以前估计不同的，应当进行调整，并在可行权日调整至实际可行权的权益工具数量。
- 企业在可行权日之后不再对已确认的相关成本或费用和所有者权益总额进行调整。

在行权日，企业根据实际行权的**权益工具数量**，计算确定应转入实收资本或股本的金额，将其**转入实收资本或股本**。



- 以权益结算的股份支付换取其他方服务的，应当分别下列情况处理：
 - （1）其他方服务的公允价值能够可靠计量的，应当按照其他方服务在取得日的公允价值，计入相关成本或费用，相应增加所有者权益。
 - （2）其他方服务的公允价值不能可靠计量但权益工具公允价值能够可靠计量的，应当按照权益工具在服务取得日的公允价值，计入相关成本或费用，相应增加所有者权益。

3 以现金结算的股份支付

- 以现金结算的股份支付，应当按照企业承担的**以股份或其他权益工具为基础**计算确定的负债的公允价值计量。
- **授予后立即可行权的**，应当在授予日以企业承担负债的公允价值计入相关成本或费用，相应增加负债。

- **完成等待期内的服务或达到规定业绩条件以后才可行权的**，在等待期内的每个资产负债表日，应当以对**可行权情况的最佳估计**为基础，按照每个资产负债表日权益工具的公允价值重新计量，确定成本费用和应付职工薪酬。
- 在资产负债表日，后续信息表明企业当期承担债务的公允价值与以前估计不同的，应当进行调整，并在**可行权日调整至实际可行权水平**。

- 企业在可行权日之后不再确认成本费用，
负债（应付职工薪酬）公允价值的变动应
当计入当期损益（公允价值变动损益）。



例：附服务年限条件的现金结算股份支付

2007年1月1日，B公司为其200名中层以上管理人员每人授予**100份现金股票增值权**，这些人员从2007年1月1日起必须在该公司**连续服务3年**，即可自**2009年12月31日起**根据股价的增长幅度获得现金，该增值权应在**2011年12月31日之前**行使完毕。**B公司估计**，该增值权在负债结算之前的每一资产负债表日以及结算日的公允价值和可行权后的每份增值权现金支出额如下：

石家庄铁道学院李志远
Email:Liydge@hotmail.com

219

表

单位：元

年份	公允价值	支付现金
2007	14	
2008	15	
2009	18	16
2010	21	20
2011		25

第一年有20名管理人员离开B公司，B公司估计三年中还将有15名管理人员离开；第二年又有10名管理人员离开公司，公司估计还将有10名管理人员离开；第三年又有15名管理人员离开。第三年末，假定有70人行使股票增值权取得了现金。第四年末，有50人行使了股票增值权。第五年末，剩余35人全部行使了股票增值权。

年份	负债计算 (1)	支付现金 (2)	当期费用 (3)
07	$(200-35) \times 100 \times 14 \times 1/3 = 77000$	怎么算出来的	77000
08	$(200-40) \times 100 \times 15 \times 2/3 = 160000$		83000
09	$(200-45-70) \times 100 \times 18 = 153000$	$70 \times 100 \times 16 = 112000$	105000
10	$(200-45-70-50) \times 100 \times 21 = 73500$	$50 \times 100 \times 20 = 100000$	20500
11	$73500 - 73500 = 0$	$35 \times 100 \times 25 = 87500$	14000
总额		299500	299500

除了立即可行权的股份支付外，无论权益结算的股份支付还是现金结算的股份支付，企业在授予日均不做会计处理。

会计

(1) 2007年1月1日授予股份支付不做处理。

(2) 2007年12月31日

借：管理费用 77000

贷：应付职工薪酬——股份支付 77000

(3) 2008年12月31日

借：管理费用 83000

贷：应付职工薪酬——股份支付 83000

(4) 2009年12月31日

借：管理费用 105000

贷：应付职工薪酬——股份支付 105000

借：应付职工薪酬——股份支付 112000

贷：银行存款 112000

(5) 2010年12月31日(第四年末), 有50人行使了股票增值权。

借: 公允价值变动损益 20500

贷: 应付职工薪酬——股份支付 20500

借: 应付职工薪酬——股份支付 100000

贷: 银行存款 100000

(6) 2011年12月31日(第五年末), 剩余
35人全部行使了股票增值权。

借: 公允价值变动损益 14000

贷: 应付职工薪酬

——股份支付 14000

借: 应付职工薪酬——股份支付 87500

贷: 银行存款 87500

4 企业回购股票

《公司法》143条允许公司以回购股份形式奖励职工，收购资金从公司的税后利润支付。

(1) 回购股份

按照回购股份的全部支出，借记“**库存股**”科目，贷记“**银行存款**”科目。同时进行**备查登记**。

(2) 确认成本费用

按照本准则对职工权益结算股份支付规定，每期借记成本费用，贷记“**资本公积—其他资本公积**”科目。

(3) 职工行权

借：银行存款（实收购股款）

资本公积—其他资本公积（计提积累额）

贷：**库存股**（库存股成本）

资本公积—资本溢价（借贷方差额）

第12号 债务重组

- 1 债务重组的概述
- 1.1 债务重组的概念
- 债务重组是指在债务人发生**财务困难**的情况下，债权人按照其与债务人达成的协议或者法院的裁定作出**让步**的事项。
- （1）债务重组的**前提**是债务人发生了**财务困难**。
- （2）债务重组的结果是债权人作出了**让步**（**金额上的让步**）。

- **1.2债务重组方式**
- **(1) 以资产清偿债务：**包括以货币资金、存货、金融资产（股票、债券、基金）、固定资产、长期股权投资、无形资产等清偿债务。
- **(2) 将债务转为资本：**是指债务人将债务转为资本，同时债权人将债权转为股权。

- **（3）修改其他债务条件**，包括减少债务本金、减少债务利息等。
- **（4）混合重组**，是指采用以上两种或两种以上的方法组合清偿债务的债务重组形式。
- **注意：债务人发行的可转换债券按正常条件转为股权、债务人破产清算时发生的债务重组、债务人改组、债务人借新债还旧债以及债权人没有作出金额上的让步等，不属于债务重组。**

- **1.3债务重组完成时点**

- 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**是指债务重组完成日，有以下3种情况：

- (1) **债务人以资产偿还债务**：以债权人**收到**了相关**资产**（有进账单、入库单，如房产则应产权过户），并办理有关债务解除手续，作为**债务重组完成日**。

- **（2）将债务转为资本：**以债务人办妥增资批准手续（即签发了新的营业执照）并向债权企业**出具了出资证明**，作为债务重组完成日。
- **（3）修改其他债务条件：**以修改后的偿债条件**开始执行的日期**，作为债务重组完成日。

2 债务重组的会计处理

- 2.1 现金清偿债务

- (1) **债务人**以低于债务账面价值的现金清偿债务时，债务人应将豁免的债务即重组债务的账面价值与支付的现金之间的差额确认为**债务重组利得**，计入营业外收入。

- **（2）债权人**应将给予债务人豁免的债务即该债权账面余额与收到的现金之间的差额确认为**债务重组损失**，计入营业外支出。重组债权**已计提了减值准备的**，应当先将上述差额冲减减值准备，以冲减后的余额，作为债务重组损失，计入营业外支出。

- 例 甲公司从乙公司购入原材料**50万元**（含税），由于**财务困难**无法归还，2007年10月1日进行债务重组，甲公司用银行存款**支付40万元**后，余款不再偿还。乙公司对应收账款已计提**坏账准备5万元**。
- ①甲公司（债务人）会计处理
- 借：应付账款——乙公司 50
- 贷：银行存款 40
 营业外收入——债务重组利得 10

- ②乙公司（债权人）会计处理

- 借：银行存款 40

- 坏账准备 5

- 营业外支出

- 债务重组损失 5

- 贷：应收账款——甲公司 50

- **2.2以非现金资产清偿债务**
- (1) 对于**债务人**而言，以非现金资产清偿债务时，应当将重组债务的**账面价值超过抵债资产的公允价值**之间的差额（即**债务重组利得**），确认为**债务重组利得**计入营业外收入。

- **抵债资产公允价值与账面价值的差额（即资产转让损益），应当分别下列情况进行处理：**
- ① **抵债资产为存货的**，应当视同销售处理，根据《收入》按其公允价值确认商品销售收入，计入主营业务收入，同时结转商品销售成本。
- ② **抵债资产为固定资产、无形资产的**，其公允价值和账面价值的差额，计入营业外收入或营业外支出。
- ③ **抵债资产为长期股权投资的**，其公允价值和账面价值的差额，计入投资收益。

- **（2）债权人收到**存货、固定资产、无形资产**等抵债资产的，应当以其公允价值入账。**
- **对于债权人而言，应当将重组债权的账面余额与受让资产的公允价值之间的差额，确认为债务重组损失计入营业外支出。重组债权已经计提了减值准备的，应当先将上述差额冲减减值准备，以冲减后的余额，作为债务重组损失，计入营业外支出。**

- 例 甲公司从乙公司购入原材料50万元（含税），由于财务困难无法归还，2007年10月1日进行债务重组。甲公司以一台**设备抵偿债务**。该设备账面原值为70万元，已提折旧30万元，未计提减值准备（净额40）；**债务重组日**该设备的**公允价值**为**35**万元。假设不考虑相关税费。乙公司对应收账款已计提坏账准备4万元。

- ①甲公司（债务人）的会计处理
- 借：固定资产清理 40
- 累计折旧 30
- 贷：固定资产 70
- 借：应付账款 50
- 营业外支出——资产转让损失 5
- 贷：固定资产清理 40
- 营业外收入——债务重组利得 15

- ②乙公司（债权人）的会计处理

- 借：固定资产 35
- 坏账准备 4
- 营业外支出
——债务重组损失 11
- 贷：应收账款 50

- **例 2007年丙公司从丁公司购入原材料一批，价款共计117万元（含增值税），现丙公司发生财务困难，无法按约定偿还货款，经双方协议，丁公司同意丙公司用其产品抵偿该笔欠款。抵债产品市价为80万元，增值税率为17%，产品成本为68万元。丁公司已为该笔应收账款计提坏账准备10万元。假定不考虑其他税费。**

- ①丙公司（债务人）的会计处理：
- 借：应付账款 117
- 贷：主营业务收入 80
- 应交税费——应交增值税（销项税额） 13.6
- 营业外收入——债务重组利得 23.4
- 借：主营业务成本 68
- 贷：库存商品 68

- ②丁公司（债权人）的会计处理：
- 借：库存商品 (公允价值) 80
- 应交税费
- —应交增值税（进项税额） 13.6
- 坏账准备 10
- 营业外支出
- —债务重组损失 13.4
- 贷：应收账款 117

- **例 甲公司从乙公司购入原材料50万元**
(含税)，由于财务困难无法归还，
2007年10月1日进行债务重组。甲公司
以长期股权投资抵偿债务。该长期股权
投资账面余额为40万元，确定的长期股
权投资的公允价值为45万元，未计提减
值准备；假设不考虑相关税费。乙公司
对应收账款已计提坏账准备4万元。

- ①甲公司（债务人）的会计处理：

- 借：应付账款 50

- 贷：长期股权投资 40

- 投资收益 5

- 营业外收入

- ——债务重组利得 5

• ②乙公司（债权人）的会计处理：

• 借：长期股权投资 45

• 坏账准备 4

• 营业外支出

——债务重组损失 1

• 贷：应收账款 50

第15号 建造合同

- 关于**总则**
- 关于合同的**分立与合并**
- 关于**合同收入**
- 关于**合同成本**
- 关于**合同收入与合同费用的确认**
- 关于**披露**



关于总则

- **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。
- 建造合同准则的**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。

关于合同的分立与合并

- 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。**
- **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**，准则规定了合同分立的条款，企业应按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**，准则规定了合同合并的条款，企业应按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。

合同分立

- **如果一项建造合同包括建造数项资产，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。**

- 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办公楼和一座食堂。在签订合同时，建筑公司与客户**分别**就所建办公楼和食堂进行**谈判**，并达成一致意见；**办公楼的工程造价为400万元，食堂的工程造价为150万元。办公楼和食堂均有独立的施工图预算，办公楼的预算成本为370万元，食堂的预算成本为130万元。**

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。

- 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。

- **追加资产的建造**，满足下列条件之一的，应当作为单项合同：
 - (一) 该追加资产在设计、技术或功能上与原合同包括的(一项或数项)资产存在重大差异。
 - (二) 议定该追加资产的造价时，不需要考虑原合同价款。

关于合同收入

- 合同收入包括两部分内容：
 - (1) 合同中规定的初始收入；
 - (2) 因合同变更、索赔、奖励等形成的收入。

- **合同变更**，是指客户为改变合同规定的作业内容而提出的调整。
- 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。

- **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。
- 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。

- **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。
- 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。

关于合同成本

- 合同成本应包括从合同签订开始至合同完成止所发生的、与执行合同有关的直接费用和间接费用。
- “**直接费用**”是指为完成合同所发生的、可以直接计入合同成本核算对象的各项费用支出。
- “**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。

- **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

其他直接费用

- **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。
- **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、排污费等。

- 直接组织和管理施工生产活动的单位如果同时组织实施几项合同，则其发生的间接费用应由这几项合同的成本共同负担。
- “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”分配方法主要有人工费用比例法、直接费用比例法等。

会计科目的设置

- 5401 工程施工

- 540101 合同成本

- 54010101 直接人工费

- 54010102 直接材料费

- 54010103 机械使用费

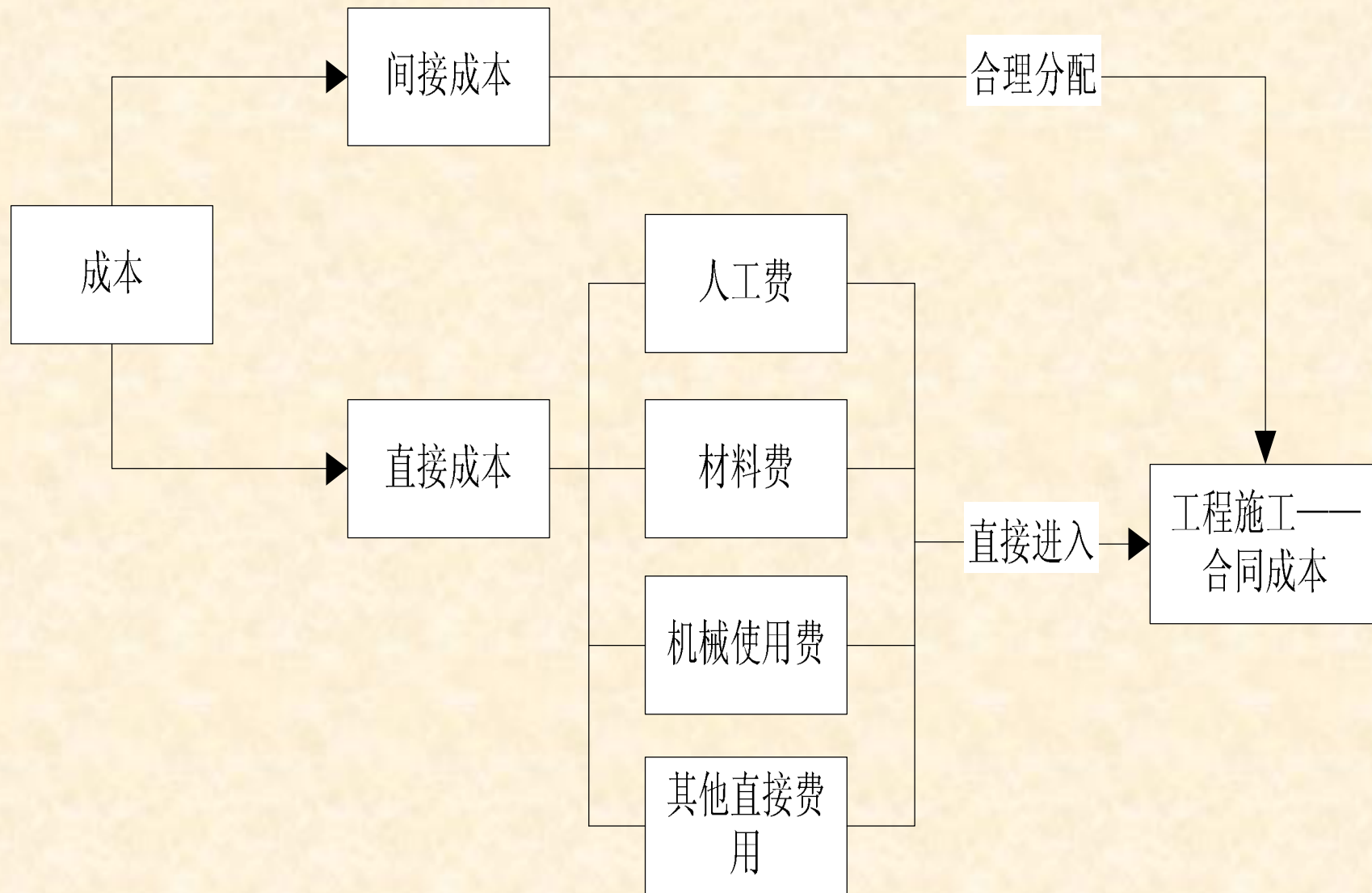
- 54010104 其他直接费

- 54010105 间接费用

- 540102 合同毛利

- 540103 间接费用





借款费用

- 建造承包商在合同建造过程中因资金周转等原因向银行借入款项，发生的**借款费用**，符合**资本化条件的**，应当计入**合同成本**。

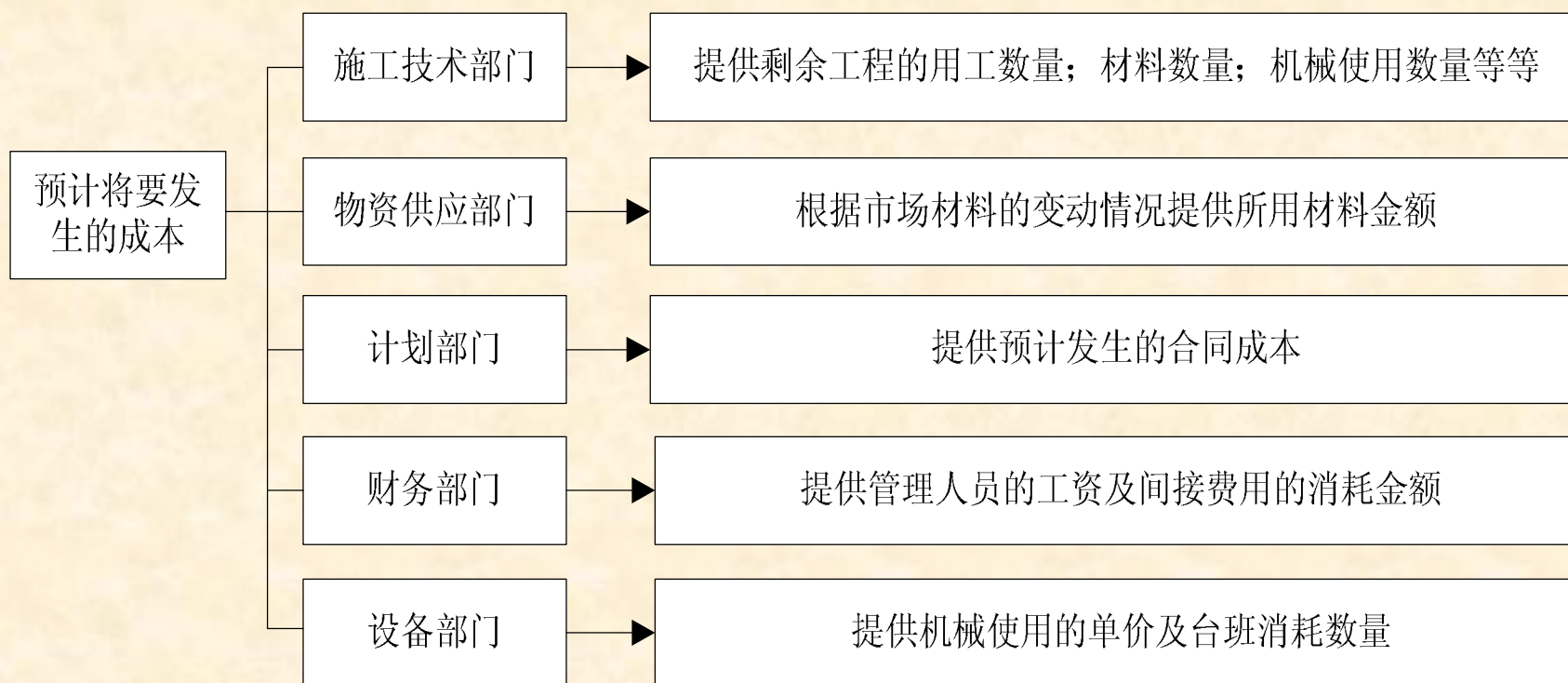
与合同有关的零星收益

- “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。
- 处置这些残余物资而取得的收益，应冲减合同成本。

合同预计总成本

- 合同预计总成本=累计实际发生的合同成本
+ 为完成合同尚需发生成本

预计将要发生的成本



关于合同收入与合同费用的确认

- **总原则：**
如果建造合同的结果**建能够可靠地估计**，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。
- **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。

建造合同结果的判定

- 按结果的确定性，建造合同结果分为可以可靠估计或不能可靠估计。
- 建造合同结果不能可靠估计时，企业不能根据完工百分比法确认合同收入和合同费用。

固定造价合同结果的判定

- (1) 合同**总收入能够可靠的计量**；
- (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的区分和可靠地计量**。

成本加成合同结果的判定

- (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**。

合同完工进度的确定

- 企业确定合同完工进度可选用下列方法：
 - (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。

- 1. 累计实际发生的合同成本占合同预计总成本的比例。这是一种较常用的确定完工进度的方法。

$$\text{合同完工进度} = \left(\frac{\text{累计实际发生的合同成本}}{\text{合同预计总成本}} \right) \times 100\%$$

- 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。

- 根据资料，计算合同完工进度如下：

$$\text{第一年合同完工进度} = 300 / (300 + 520) \times 100\% = 37\%$$

$$\text{第二年合同完工进度} = (300 + 400) / (300 + 400 + 150) \times 100\% = 82\%$$

注意事项

- 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**。

- 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—合同成本”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。

- 计算第一年的完工进度如下：

合同完工进度 =

$$(680 - 80) / 1000 \times 100\% = 60\%$$

- 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：

$$\text{合同完工进度} = (450 + 250) / (450 + 150 + 400) \times 100\% = 70\%$$

- 2. 已完工程的合同工作量占合同预计总工作量的比例。

$$\text{合同完工进度} = \frac{\text{已经完成的合同工作量}}{\text{合同预计总工作量}} \times 100\%$$

- 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8000万元，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：

$$\begin{aligned} \text{第一年合同完工进度} &= (30/100) \\ &\times 100\% = 30\% \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{第二年合同完工进度} &= (30+40) \\ &/100 \times 100\% = 70\% \end{aligned}$$

- 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测量方法，适用于一些特殊的建造合同，如水下施工工程等，须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%。

根据完工百分比法确认合同收入和合同费用

当年应确认的合同收入=合同总收入×完工进度-
以前年度累计已确认的收入

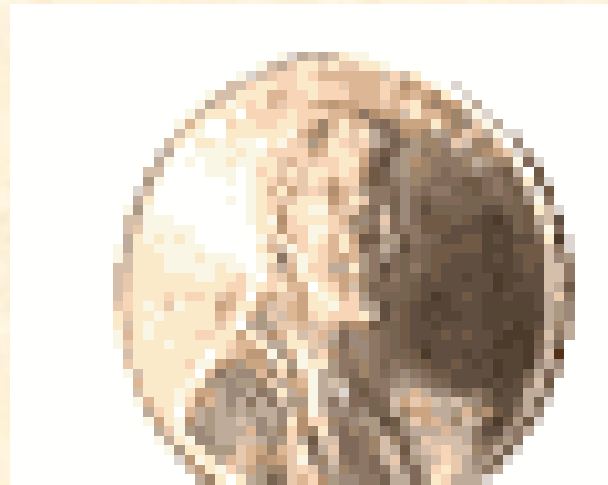
当年确认的合同费用=合同总成本×完工进度-以
前年度累计已确认的费用

当年确认的毛利=当年应确认的合同收入-当年确
认的合同费用

- **案例：**假定某建筑公司签订了一项总金额为90000000元的建造合同，承建一座桥梁。工程已于2006年7月开工，预计2008年10月完工。至2006年底已发生的成本2000000元，完成合同尚需发生成本6000000元。

06年完工进度

25%



石家庄铁道学院李志远
Email: Liydgc@hotmail.com

293

2006年

	年末累计	以前年度确认	本年度确认
• 收入	(9000000 × 25%)	0	2250000
• 费用	(8000000 × 25%)	0	2000000
• 毛利			250000

- 登记确认的收入、费用和毛利

借：主营业务成本 2000000

工程施工—合同毛利 250000

贷：主营业务收入 2250000

2007年底

- 到2007年底，**已发生的成本**5832000元，**完成合同尚需发生成本**2268000元。



•07年的完工进度72%



	年末累计	以前年度确认	本年度确认
收入	$(9000000 \times 72\%)$	2250000	4230000
	=6480000		
费用	$(8100000 \times 72\%)$	2000000	3832000
毛利			398000



2007年确认收入、费用和毛利

借：主营业务成本 3832000

工程施工--合同毛利 398000

贷：主营业务收入 4230000

2008年10月该项工程完成时, 累计已发生
的成本 8100000

- 08年的合同完工进度
- 100%

• **年末累计 以前年度确认 本年度确认**

收入 9000000 6480000 2520000

费用 8100000 5832000 2268000

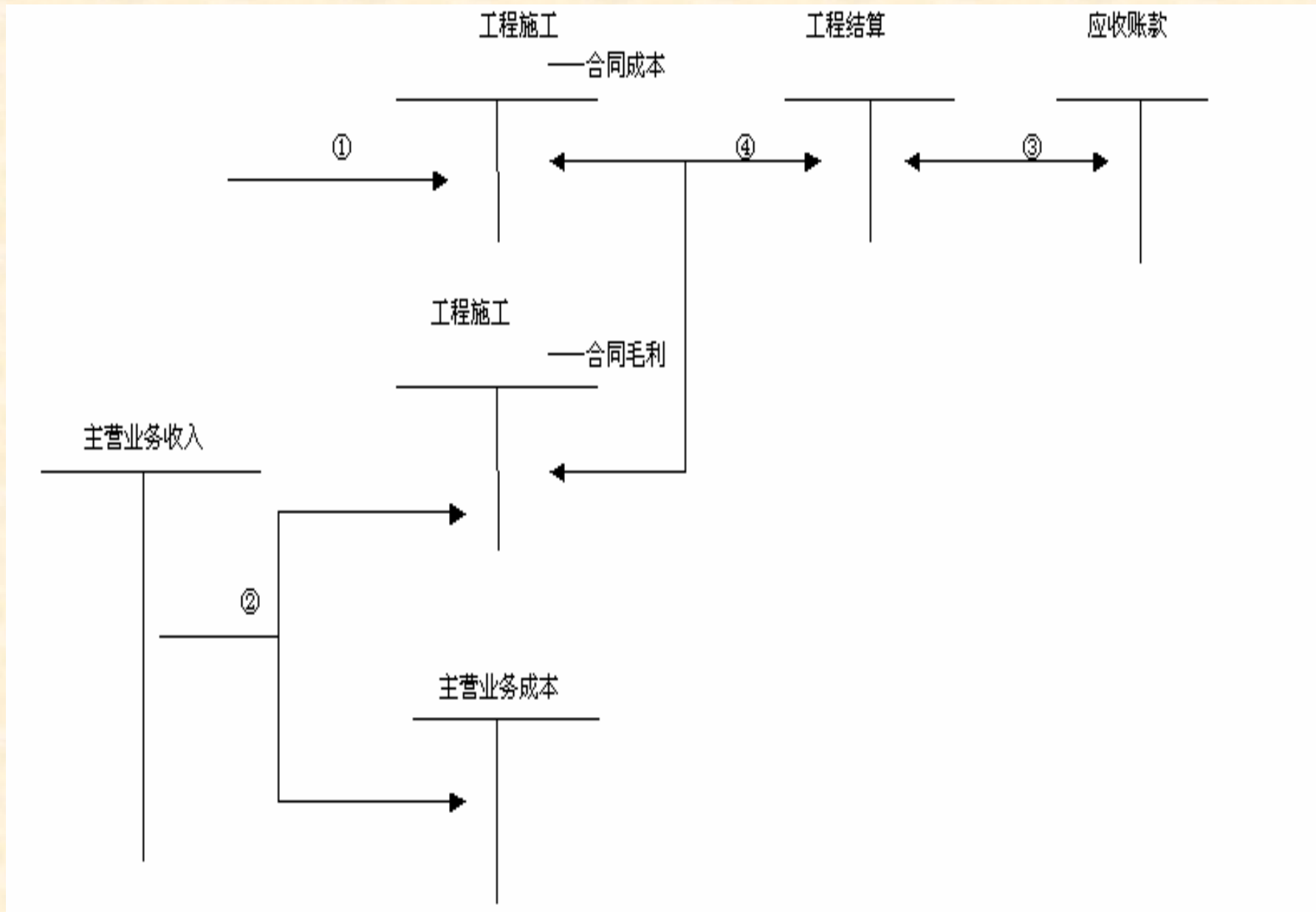
毛利 900000 648000 252000

- 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 9000000

贷：工程施工--合同毛利 900000

工程施工—合同成本 8100000



建造合同的结果不能可靠估计的

- (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，即确认的合同收入等于合同费用；
- (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。**

- 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 400000

贷：主营业务收入 400000

- **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。**



- 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：

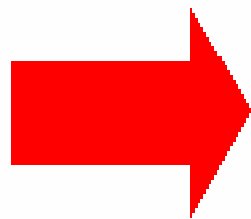
借：主营业务成本 400000

贷：主营业务收入 150000

工程施工--合同毛利 250000

建造合同结果的判定

NO



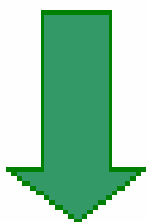
合同成本能够收回的

合同成本不能收回的

yes



计算完工进度



根据完工进度确定合同收入、费用

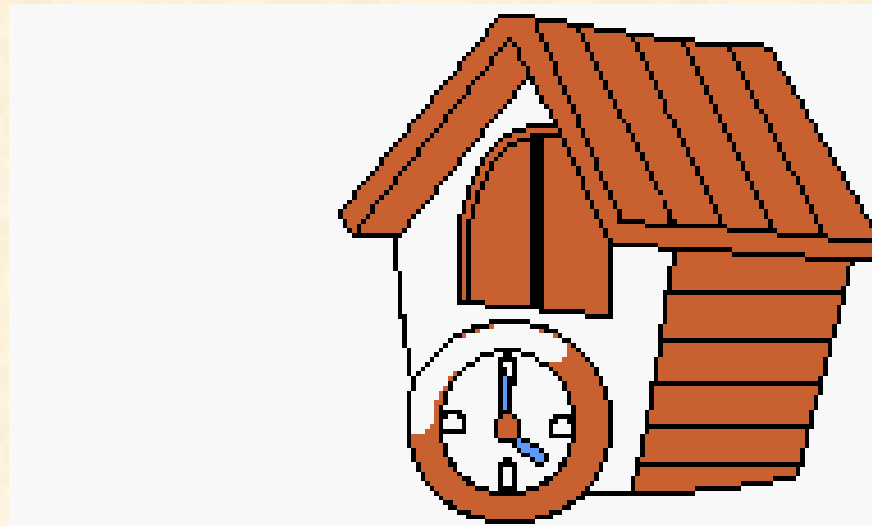


石家庄坎坦子院子志趣

Email:Liydge@hotmail.com

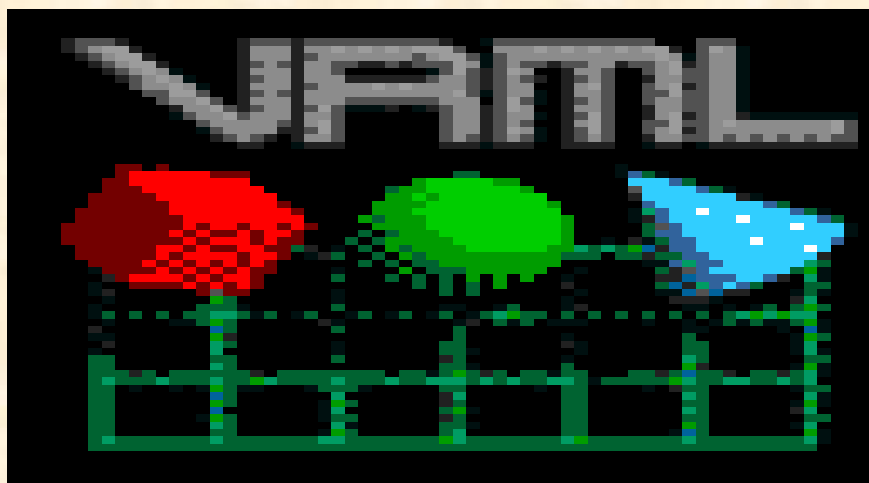
预计损失应立即确认为当期费用

- 如果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。



- **案例：**某建筑公司签订了一项总金额为240万元的建造合同，工期三年。第一年实际发生成本130万元，年末预计完成合同尚需发生成本130万元。

请大家分年度确认有关收入、费用、毛利
及预计损失。



石家庄铁道学院李志远
Email: Liydgc@hotmail.com

313

- **第一年年末：**
- **合同完工进度** = （**累计实际发生的合同成本 ÷ 合同预计总成本**） × 100% = $130 \div (130 + 130) \times 100\% = 50\%$
- **当年应确认的合同收入** = $240 \times 50\% - 0 = 120$ 万元

- **当年确认的合同费用** = $(130 + 130) \times 50\% - 0 = 130$ 万元
- **当年确认的毛利** = $120 - 130 = -10$ 万元
- **当年应确认预计损失额** = $[(130 + 130) - 240] \times (1 - 50\%) = 10$ 万元

- 该公司年末确认合同收入、合同费用和合同毛利时做如下账务处理：

借：主营业务成本	130
贷：主营业务收入	120
工程施工—合同毛利	10

- **该公司年末计提预计损失准备做如下账务处理：**

借：资产减值损失—合同预计损失 10

贷：存货跌价准备—预计损失准备 10

- **第二年实际发生成本40万元，年末预计完成合同尚需发生成本80万元。**

- 第二年年末:
- **合同完工进度** = $(130 + 40) \div (130 + 40 + 80) \times 100\% = 68\%$
- **当年应确认的合同收入** = $240 \times 68\% - 120 = 43.2$
- **当年确认的合同费用** = $250 \times 68\% - 130 = 40$
- **当年确认的毛利** = $43.2 - 40 = 3.2$
- **当年应确认预计损失额** = $[(130 + 40 + 80) - 240] \times (1 - 68\%) - 10 = -6.8$

- 该公司年末确认合同收入、合同费用和合同毛利时做如下账务处理：

借：主营业务成本	40
工程施工—合同毛利	3.2
贷：主营业务收入	43.2
借：存货跌价准备—预计损失准备	6.8
贷：资产减值损失	6.8

- **第三年实际发生成本100万元。**
- **第三年合同完工时，确认当年合同收入、合同费用及合同毛利，并应转销预计损失准备：**
- **当年确认的合同收入** = $240 - (120 + 43.2) = 76.8$ 万元
- **当年确认的合同费用** = $(130 + 40 + 100) - (130 + 40) = 100$ 万元
- **当年确认的毛利** = $76.8 - 100 = -23.2$ 万元

• 借：主营业务成本	100
贷：工程施工—合同毛利	23.2
主营业务收入	76.8

• 借： 存货跌价准备—预计损失准备 3.2

贷： 主营业务成本 3.2

• 借： 工程结算 240

工程施工

——合同毛利 30

贷： 工程施工

——合同成本 270

关于披露

- 建造合同**已完工但尚未办理结算的价款**反映在资产负债表中的**“存货”**项目。
- 建造合同**未完工部分已办理了结算的价款**反映在资产负债表中的**“预收账款”**项目。

执行建造合同的其他问题

- 企业于每期工程价款结算时，根据**工程计价结算金额和规定的税率（或费率）**计算应缴纳的各项税费：
 - **借：营业税金及附加**
 - **贷：应交税费**

- 企业作为总包方，**代扣代缴分包单位的各项税费：**

- **借：应付账款**

- **贷：应交税费—应交营业税**

- **—应交城市维护建设税**

- **—应交教育费附加**

- 例：乙建筑公司承包一项工程，工期10个月，**总承包收入8000万元**，**其中装修工程2000万元**，**分包给丁公司承建**。乙公司**完成工程累计发生合同成本5500万元**，**项目在当年12月份如期完工**。

①乙公司完成项目发生成本费用时，

•借：工程施工——合同成本 55000000

贷：原材料等 55000000

•收到甲方一次性结算的总承包款时，

•借：银行存款 80000000

贷：工程结算 80000000

•②计提营业税金及代扣营业税时，

计提营业税金 = $(8000 - 2000) \times 3\% = 180$
(万元)

应代扣营业税 = $2000 \times 3\% = 60$ (万元)

借：营业税金及附加	1800000
应付账款	600000
贷：应交税费——应交营业	2400000

③缴纳营业税时，

•借：应交税费——应交营业税 2400000

贷：银行存款 2400000

④分包工程完工验工结算时，

•借：工程施工——合同成本 20000000

贷：应付账款 20000000

•⑤支付工程款时，

•借：应付账款 19400000

贷：银行存款 19400000

•⑥乙公司确认该项目收入与费用时，

•借：主营业务成本 75000000

工程施工——合同毛利 5000000

贷：主营业务收入 80000000

•⑦工程结算与工程施工对冲结平时，

•借：工程结算 80000000

贷：工程施工——合同成本 75000000

——合同毛利 5000000

- **联合体投标建造合同**
- 合营方视共同控制经营的情况，对发生的与共同控制经营的有关支出**通过“工程施工”科目进行归集**，对于合营中发生的某些支出需要各合营方共同负担的，合营方应将本企业应承担的份额列入成本，结转计入**“工程施工”科目**。

- 共同控制经营所产生的收入中**应由本企业享有的部分**，借记“主营业务成本”科目，贷记“主营业务收入”科目，借或贷记“工程施工——合同毛利”科目；**收到工程款时**，借记“银行存款”、“应收账款”科目，贷记“工程结算”科目。

- 如果**联合中标工程符合合同分立的**，且**每一**
一单项合同由独立的施工单位承担，则各
方可就中标后的合同总金额签订补充协
议，以此为**依据各方独自执行建造合同准**
则。

- BT项目属于**一项特殊的建造合同**，也按《建造合同》准则确认收入与费用。
- **在工程建设时期**，发生的各项成本费用，通过“工程施工”科目归集；**期末**，按照完工百分比法确认合同收入与合同费用。
- **工程建设结束**，办理项目转让手续后，借记“应收账款”、“银行存款”等科目，贷记“工程结算”科目；同时，将“工程施工”科目总账余额与“工程结算”科目余额对冲结平。

- **BOT项目的核算**

- **工程建设期间**，根据与建造承包商工程结算金额，借记“**在建工程**”科目，贷记“应付账款”、“银行存款”等科目；建设期项目公司发生的各种其他费用支出，也计入“**在建工程**”科目。

- **工程竣工决算时**，应将“**在建工程**”科目所汇集的各项资产建造成本**转入“无形资产”**科目，按照“**在建工程**”科目的余额，借记“**无形资产**”科目，贷记“**在建工程**”科目。

- BOT项目建成进入运营期后，项目公司应设置“主营业务收入”、“主营业务成本”等科目对项目公司在运营期取得的各种特许权经营收入以及为取得特许权经营收入而发生的特许权成本摊销等支出进行核算。

- 项目公司**按照《收入》准则**的规定取得的各项特许权经营收入，**按确认的金额**，借记“库存现金”、“银行存款”、“应收账款”等科目，贷记“主营业务收入”科目。
- 特许权经营成本**在特许经营期间按生产总量法摊销**，期末，按当期应摊销金额，借**“主营业务成本”科目**，贷**“累计摊销”科目**。

- 经营期间发生的**各种经营费用**，按实际发生的金额，**借记“主营业务成本”**科目，贷“银行存款”、“应付账款”等科目。
- 项目公司**总部发生的各项费用**，按实际发生的金额，**借记“管理费用”**科目，贷“应付职工薪酬”、“银行存款”、“应付账款”等科目。
- **BOT项目移交时**，将“累计摊销”科目余额与“无形资产”科目余额对冲结平。

• 勘察设计收入

- 勘察设计收入是指提供工程勘察、设计、工程咨询、技术服务、工程监理、课题研究、工程试验检测、工程总承包管理、以及其他劳务性经营活动所形成的收入。
- 按照《收入》准则中关于**劳务收入的规定**，确认收入。

- 对外单位、专项工程等提供机械作业
- 对外单位、专项工程等提供机械作业（包括运输设备）的成本，借记“劳务成本”科目，贷记“机械作业”科目。
- 对外机械作业收入，也要参照劳务收入的规定确认。

第16号 政府补助

- **政府补助**是指企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产，但不包括政府作为企业所有者投入的资本。其中，“政府”包括各级人民政府以及政府组成部门（如财政、卫生部门）、政府直属机构（如税务、环保部门）等。联合国、世界银行等国际类似组织，也视同为政府。

• 1. 与资产相关的政府补助

这类补助一般以银行转账的方式拨付，如政府拨付的用于企业购买无形资产的财政拨款、政府对用于建造固定资产的相关贷款给与的财政贴息等，应当在**实际收到**款项时按照到账的实际金额确认和计量。

- 根据配比原则，企业取得与资产相关的政府补助，不能全额确认为当期收益，应当随着相关资产的使用逐渐计入以后各期的收益。也就是说，与资产相关的政府补助应当确认为递延收益，然后自相关资产达到预定可使用状态时起，在该项资产使用寿命内平均分配，计入当期营业外收入。

- **例** 2007年1月1日，政府拨付A企业**500万元财政拨款(同日到账)**，要求用于**购买大型科研设备1台**；并规定若有结余，留归企业自行支配。2007年2月1日，A企业**购入大型设备(假设不需安装)**，实际成本为480万元，使用寿命为10年。

(1) 2007. 1. 1 实际收到财政拨款，确认政府补助

- **借：银行存款 5000000**
贷：递延收益 5 000000

• 2. 与收益相关的政府补助

- 这类补助通常以银行转账的方式拨付，应当在**实际收到款项时**按照到账的实际金额确认和计量。只有存在确凿证据表明该项补助是按照固定的定额标准拨付的，才可以**在这项补助成为应收款时予以确认并按照应收的金额计量**。例如，按储备量和补助定额计算和拨付给企业的**储备粮存储费用补贴**，可以按照实际储备量和补贴定额计算**应收政府补助款**。

- 与收益相关的政府补助应当在其**补偿的相关费用**或**损失发生的期间**计入当期损益。
即：用于补偿企业以后期间费用或损失的，在取得时**先确认**为递延收益，**然后**在确认相关费用的期间计入当期营业外收入；用于补偿企业**已发生费用**或**损失的**，取得时直接计入当期营业外收入。

- 例 甲企业生产一种先进的模具产品，按照国家相关规定，该企业的这种产品适用增值税先征后返政策，即先按规定征收增值税，然后按实际缴纳增值税额返还70%。2007年1月，该企业实际缴纳增值税额120 万元。2007年2月，该企业实际收到返还的增值税额84万元。

- 2007年2月，甲企业实际收到返还的增值税额时

- 借：银行存款 840 000
- 贷：营业外收入 840000

- **3. 与资产和收益均相关的政府补助**
- 企业取得这类政府补助时，需要将其**分解为与资产相关的部分和与收益相关的部分**，分别进行会计处理。**企业确实难以区分**某项政府补助中哪些与资产相关、哪些与收益相关，或者对其进行划分不符合重要性原则或成本效益原则。这种情况下，企业可以**将整项政府补助归类为与收益相关的政府补助**，视情况不同**计入当期损益**，或者在**项目期内分期确认为当期收益**。

第17号 借款费用

- 1. 扩大了借款费用资本化的资产范围
- 除购建固定资产的借款费用可以资本化外，还包括**投资性房地产**和建造过程在1年以上才能达到可销售状态的**存货的制造**，如房地产企业开发的商品房，大型船舶、大型设备制造，其借款费用可以计入存货成本。

- 2. 扩大了**借款费用资本化的借款范围**
- 在原借款费用准则中，可予资本化的借款仅为专门借款；新准则除专门借款外，如果可予以资本化的资产占用了一**般借款**，则相应的借款费用可以有条件的资本化。

- 3. 改变了专门借款**利息资本化的计算方法**
- 对于利息费用资本化，在原借款费用准则中应与资产支出相挂钩；在新准则中，**分为两种情况：专门借款利息**不再与资产支出相挂钩，在资本化期间的利息全部资本化。

(1) 为购建或者生产符合资本化条件的资产而借入**专门借款**的，应当以专门借款当期**实际发生的利息费用**，**减去**将尚未动用的借款资金存入银行取得的**利息收入**或进行暂时性投资取得的**投资收益**后的金额确定（利息净支出）。

- **案例** 飞翔公司为改善办公条件于2007年**2月1日**开始动工兴建一栋办公楼，总投资2300万元，工期1年半。为建造该办公楼飞翔公司于**3月1日**从建行借入资金1000万元，借款期限2年，年利率6%，利息在借款期限满1年时支付1次。**当日(3.1)**，飞翔公司支付300万元给**建筑承包商丁公司**；7月8日，支付给建筑承包商工程款300万元；11月15日，支付给建筑承包商500万元。假设飞翔公司只有这笔借款，该笔借款未支付的资金2007年度利息收入为14万元。

- **2007年利息费用** = $1000 \times (6\% \div 12) \times 10 = 50$ (万元)
- **2007年利息资本化金额** = 利息费用 - 利息收入 = $50 - 14 = 36$ (万元)
- **2007年3月1日借入资金时:**
- 借：银行存款 1000
- 贷：长期借款——本金 1000

- 2007年末计提利息:

- 借: 在建工程 36



- 银行存款 14

- 贷: 应付利息 50

- (2) 为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用了一般借款的，企业应当根据累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率，计算确定一般借款应予资本化的利息金额。资本化率应当根据一般借款加权平均利率计算确定。

- ① **累计支出加权平均数** = Σ (每笔资产支出金额 \times 每笔资产占用的天数 / 会计期间涵盖的天数)
- ② **资本化率**: 如果只借入一笔借款, 资本化率即为该项借款的利率; 如果借入了一笔以上的借款, 则资本化率即为加权平均利率。

一般借款加权平均利率 = (所占用一般借款当期实际发生的**利息**之和) \div (所占用一般借款**本金**加权平均数)

- (3) 发行债券时存在折价或者溢价的，应当按照实际利率法确定每一会计期间应摊销的折价或者溢价金额，调整每期利息金额。
- (4) 在资本化期间内，每一会计期间的利息资本化金额，不应当超过当期相关借款实际发生的利息金额，否则就会虚增资产。

- **案例** 甲公司于2005年1月1日从建行借入三年期借款1000万元用于生产线工程建设，年利率8%，利息**按年支付**。其他有关资料如下：
- ①工程于**2005年1月1日**开工，甲公司于**2005年1月1日**支付给建筑承包商乙公司**300万元**。
2005年1月1日-3月末，该借款**闲置的资金取得的存款利息收入为4万元**。
- ②2005年4月1日工程因**纠纷停工**，直到7月1日继续施工。第二季度取得的该笔借款闲置资金存款利息收入为4万元。

- ③ 2005年7月1日又支付工程款400万元。第三季度，甲公司用该借款的闲置资金300万元购入交易性证券，获得投资收益9万元，已存入银行。
- ④ 2005年10月1日，甲公司从工商银行借入流动资金借款500万元，借期1年，年利率6%。利息按季度支付。10月1日甲公司支付工程进度款500万元，工程占用了该笔流动资金。
- ⑤ 至2005年末该工程尚未完工。

- 要求：
- ①判断专门借款在2005年的**资本化期间**。
- ②按季计算2005年与工程有关的利息、**利息资本化金额**，并进行账务处理。
- ①判断专门借款的**资本化期间**
- 2005年**资本化期间**为2005年1月1日—12月31日，但4月1日—6月30日应**暂停资本化**。

- **第二季度（暂停资本化）**
- **专门借款利息** = $1000 \times 8\% / 4 = 20$ （万元）
- **借：财务费用** 16
- **银行存款** 4
- **贷：应付利息** 20

- 第四季度
- a. **专门借款利息** $=1000 \times 8\% / 4 = 20$ （万元），应全部资本化
- b. 从10月1日开始，该工程累计支出已达1200万元，超过了专门借款200万元，应将超过部分占用一般借款的借款费用资本化。
- **累计资产支出加权平均数** $=200 \times (3/3) = 200$ （万元）
- **季度资本化率** $=6\% / 4 = 1.5\%$
- **一般借款利息资本化金额** $=200 \times 1.5\% = 3$ （万元）
- **利息资本化金额** $=20 + 3 = 23$ （万元）

- **C. 账务处理**

- **借：在建工程——生产线 20**

- **贷：应付利息 20**

- **借：在建工程——生产线 3**

- **财务费用 4.5**

- **贷：银行存款 $(500 \times 6\% / 4)$ 7.5**

第18号 所得税

- 按照新准则规定，所得税核算方法由原会计制度的应付税款法和纳税影响法下的递延法、收益表债务法，改为纳税影响会计法下的**资产负债表债务法**。

1 所得税会计概述

- **所得税会计**是以资产负债表及其附注为依据，结合相关账簿资料，研究如何处理按照企业会计准则确定的各项资产、负债的**账面价值**与按照税法确定的各项资产、负债的**计税基础**之间的**差异**的会计理论和方法。

- **资产负债表债务法的思路**
- (1) 企业根据当期的应纳税所得额乘以适用的所得税税率，计算得出企业当期应交所得税金额，并以此确认为“所得税费用—当期所得税费用”
- **借：所得税费用—当期所得税费用**
- **贷：应交税费—应交所得税**

- (2) 资产、负债的计税基础与其账面价值之间的差异，其附注为暂时性差异。在资产负债表日，企业应当计算各项资产、负债的计税基础，通过比较资产、负债等项目的账面价值与计税基础的差异，根据这些暂时性差异计算并确认递延所得税资产或递延所得税负债以及与其对应的“所得税费用—递延所得税费用”（或收益）

- 借：所得税费用—递延所得税费用

- 贷：递延所得税负债

或：

- 借：递延所得税资产

- 贷：所得税费用—递延所得税费用

- (3) 利润表中列报的所得税费用

- = 当期所得税费用 + (-) 递延所得税费用

• 基本核算程序

- (1) 确定资产、负债的**账面价值**
- (2) 确定资产、负债的**计税基础**
- (3) 比较账面价值与计税基础，确定**暂时性差异**
- (4) 确认**递延所得税资产及负债的余额**
- (5) 确定利润表中的**所得税费用**

2 资产负债表债务法

- 2.1 资产的计税基础
- **资产的计税基础**: 是指企业收回资产账面价值过程中, 计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额。 即
- **资产的计税基础=未来可税前列支的金额**
- **通常情况下**, 资产在取得时其入账价值与计税基础是相同的, **后续计量过程中**因企业会计准则规定与税法规定不同, 可能造成账面价值与计税基础的差异。

- (1)交易性金融资产

- 资产负债表日：

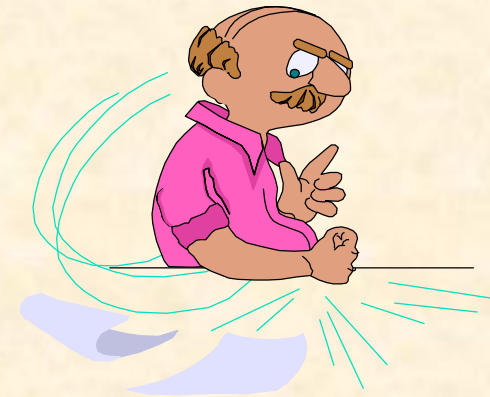
会计—按公允价值，公允价值变动记入损益

税法—不认可持有利得或损失

例：企业持有的一项交易性金融资产，取得成本为100万元，该时点的计税基础为100万元，即可作为成本费用自未来流入企业的经济利益中扣除的金额为100万元，会计期末，公允价值变为90万元。

- **账面价值：90万元**
- **计税基础：100万元**

- **如果公允价值变为110万元？**



- **(2)长期股权投资**
- **会计：**根据被投资单位净损益和持股比例计算投资损益并调整长期股权投资账面价值。
- **税法：**对长期股权投资账面价值的当期调整金额均不认可。

- **例：一项权益法核算的长期股权投资最初以1000万元购入，初始投资成本及计税基础均为1000万元，即企业为取得该项资产而实际支付的价款允许在未来期间作为成本费用税前扣除。期末按照持股比例计算应享有被投资单位净利润份额为50万元**
- **账面价值：1050万元**
- **计税基础：1000万元**
- **如果应享有被投资单位净亏损份额为50万元？**

- (3) 可供出售金融资产

- 会计——按
- 税法——按

如果可供出售金融资产公允价值若为800万？

- 例：某公司期初取得1000万可供出售金融资产，期末该可供出售金融资产的公允价值为1200万元。
- 账面价值：1200万元
- 计税基础：1000万元

第一年末，账面价值为400万；计税基础为450万

- (4) 投资性房地产

- ① 成本模式，除折旧、摊销、减值外不存在差异

- 例：一项用于出租的房屋，取得成本为500万元，会计处理按照双倍余额递减法计提折旧，税法规定按直线法计列折旧使用年限为10年，净残值为0。计提了一年的折旧后。

- 如果是一项出租的土地使用权？

- ②公允价值模式计量

- 会计：

账面价值为公允价值，公允价值变动计入损益，不提折旧或摊销。

- 税法：

以取得时的成本为基础，分期计提折旧或摊销

- 例：某项土地使用权，取得时实际支付的土地出让金为2000万元，使用年限50年。取得以后作为投资性房地产核算。
- 一年后：
- 该投资性房地产公允价值假定2100万元

账面价值：2100万元

计税基础：1960万元

投资性房地产公允价值若为1900万元？

- (5) 固定资产

- **账面价值**=实际成本—累计折旧—减值准备

- **计税基础**=实际成本—累计折旧

- **例：**某项环保设备，原价为1000万元，使用年限为20年，会计计提**什么时刻的账面价值**税法允许对该项资产按双倍**价值和计税基础？**折旧，净残值为0。计提了2年的折旧后，会计期末，企业对该项固定资产计提了80万元固定资产减值准备。

账面价值=1000—50—50—80=820万元

计税基础=1000—100—90=810万元

(6) 无形资产

会计账面价值 = 实际成本 - 减值准备

或 = 实际成本 - 累计摊销 - 减值准备

税法计税基础 = 实际成本 - 累计摊销

- 例：某项无形资产取得成本为160万元，因其使用寿命无法合理估计，会计上视为使用寿命不确定的无形资产不予摊销，但税法规定按不短于10年的期限摊销。
- 第一年末

账面价值：160万元 **计税基础**：144万元

- (7) 商誉

- 会计:

非同一控制下企业合并会产生**的商誉**

- 税法:

外购商誉的**计税基础为0**，即不认可外购
商誉按照会计规定确定的价值

- **例：企业支付了3000万元购入另一企业100%的股权，购买日被购买方各项可辨认净资产公允价值为2600万元，则企业应确认的合并商誉为400 万元**
- **税法规定，该项商誉的计税基础为0**
- **账面价值：400万元，**
- **计税基础：0**
- **商誉产生的应纳税暂时性差异不确认！**

- (8)其他计提了资产减值准备的各项资产
- 例：企业销售商品产生的应收账款100万元，企业期末计提了10000元坏账准备；按照税法规定允许计提5000元坏账准备在税前扣除。
- 账面价值：99万元
- 计税基础：99.5万元



- **2.2 负债的计税基础**

- 是指负债的账面价值减去该负债在未来期间可予税前列支的金额。

- **负债的计税基础**

= 负债的账面价值 - 未来可税前抵扣的金额

= 未来不可以抵扣的负债价值

- 一般情况下，短期借款、应付票据、应付帐款、应交税费等负债的清偿不会影响到当期损益和应纳税所得额的计算，其计税基础即为账面价值。

- (1) 预计负债

- 会计:

按或有事项准则判断, 对估计将支付的金额确认预计负债

- 税法:

因确认预计负债所产生的费用能否税前扣除, 取决于产生预计负债的事项是否与企业正常生产经营活动相关

- 例: 企业因销售商品提供**售后服务**等原因在当期确认了100万元的预计负债。税法规定实际发生时才允许税前扣除。假定企业在确认预计负债的当期未发生售后服务费用
- **账面价值:** 100万元
- **计税基础** = 账面价值100万 - 可从未来经济利益中扣除的金额100万 = 0

- (2)预收账款

- 会计:

不符合收入确认条件，作为负债反映。

- 税法:

按照现行税法规定条件，可能要作为收入反映。

- **例：企业收到客户的一笔款项80万元，因不符合收入确认条件，会计上作为预收账款反映，但符合税法规定的收入确认条件，该笔款项已计入当期应纳税所得额。**
- **账面价值：80万元**
- **计税基础：账面价值80万元—可从未来经济利益中扣除的金额80万元=0**

- 如果税法规定的**收入确认时点**与会计准则规定**保持一致**，则上例中会计处理确认为负债的情况下，税收处理亦不能计入当期的应纳税所得额。

则该**负债的计税基础**

= 账面价值80万元 - 可从未来经济利益中扣除的金额0

= 80万元

- **2.3特殊项目产生的暂时性差异**
- (1)某些交易或事项发生以后，因为不符合资产、负债的确认条件而未体现为资产负债表中的资产或负债，但按照税法规定能够确定其计税基础的，其**账面价值零与计税基础之间的差异**也构成暂时性差异。
- 比如筹建期间发生的**开办费**，会计准则计入当期损益；税法要求分5年摊销。

- (2)对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损及税款抵减，本质上与可抵扣暂时性差异相同，在符合条件的情况下，应确认为递延所得税资产。
- 例如，甲公司2006年因政策原因发生经营亏损2000万元。按照税法规定，该亏损可用于抵减以后5个年度的应纳税所得额。该公司预计未来5年能够产生足够的应纳税所得额利用该经营亏损。

2.4 资产负债表债务法下的差异

暂时性差异

账面价值与计税基础不等

与账面价值计税基础有关

永久性差异

账面价值与计税基础相等

不体现为资产、负债项目

税务罚款等

(1) 永久性差异

永久性差异仅影响发生当期，不影响以后期间，不存在不同会计期间摊配问题也就不对其进行“递延所得税费用”的确认。但是，在计算“当期所得税费用”时，应当充分考虑。

- (2) 暂时性差异

- ① 内容:

包括所有时间性差异及其他暂时性差异

时间性差异: 从利润表出发, 会涉及到对利润表有影响的项目; **其他暂时性差异**: 某项交易或事项发生以后可能不影响利润表, 但会影响到资产、负债的账面价值与其计税基础, 如**可供出售金融资产公允价值的变动**、**企业合并中产生的暂时性差异**等。

- ②分类:

- 视暂时性差异的影响，分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异

您可以举例说明吗？

- **应纳税暂时性差异**：将导致未来期间应纳税所得和应交所得税的增加
- **可抵扣暂时性差异**：将导致未来期间应纳税所得和应交所得税的减少

- **应纳税暂时性差异：**

资产的账面价值 > 其计税基础

例：一项资产的账面价值为200万，计税基础为150万。未来纳税义务增加，因此应确认为负债；

负债的账面价值 < 其计税基础

例：负债的账面价值为100万，计税基础为120万元。未来应税所得调增因此应确认为负债。

- **可抵扣暂时性差异：**

资产的账面价值 < 其计税基础

例：一项资产的账面价值为150万，计税基础为200万。未来纳税义务减少，因此应确认为资产；

负债的账面价值 > 其计税基础

例：负债的账面价值为120万，计税基础为100万。未来应税所得调减，因此应确认为资产。

- 2.5 递延所得税负债的确认
- 原则: 对于所有应纳税暂时性差异, 均应确认相关的递延所得税负债, 某些特殊情况除外
- 例: 企业于2003年12月31日购入某项设备, 会计上采用直线法计提折旧, 税法规定允许采用加速折旧, 其取得成本为200万元, 使用年限为10年, 净残值为零, 计税时按双倍余额递减法计列折旧。

- 企业在2004年资产负债表日，按照会计准则规定计提的折旧额为20万元，计税时允许扣除的折旧额为40万元，则该时点上该项固定资产的账面价值180万元与其计税基础160万元的差额构成应纳税暂时性差异，如其适用的所得税税率为33%，应确认6.6万元的递延所得税负债。

怎么来的？

不确认递延所得税负债的特殊情况：

①商誉的初始确认

会计：合并成本－取得净资产公允价值

税法：外购商誉的计税基础为0

准则不确认商誉所产生的递延所得税负债

②除企业合并以外的其他交易的初始确认

如果交易发生时既不影响会计利润,也不影响应纳税所得额,则由资产、负债的初始确认所产生的递延所得税负债不予确认。

例: 一项资产按会计准则规定确定的初始入账价值为200万元,但按税法规定,其计税基础为180万元。

确认该暂时性差异的所得税影响将改变资产的历史成本。

③与联营企业、合营企业的投资相关的应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债，在同时满足以下两个条件时，不予确认。

- 投资企业能够控制暂时性差异转回的时间
- 该暂时性差异在可预见未来很可能不会转回

2.6 递延所得税资产的确认

原则：应以可抵扣暂时性差异转回期间预计将获得的应税所得为限，确认相应的递延所得税资产。

估计未来期间是否能够产生足够的应税所得时，包括以下两个方面：

- A 未来期间的正常生产经营所得；
- B 以前期间的应纳税暂时性差异转回产生的应税所得。

确认递延所得税资产的特殊情况：

①某项交易不属于企业合并，且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，则该项交易中产生的资产、负债的初始确认金额与计税基础存在可抵扣暂时性差异的，**不确认相关的递延所得税资产。**

例：承租方对融资租入的固定资产入账价值的确定。

会计：公允价值与最低租赁付款额现值中较低者；

税法：租赁合同或协议中约定的租赁款。

②按税法规定可结转以后年度的亏损

视同可抵扣暂时性差异，以未来期间可取得的应纳税所得为限确认相关的递延所得税资产。如果亏损额较大，且缺乏证据表明企业未来期间将会有足够的应纳税所得额时，不应确认递延所得税资产

在估计未来期间的应税所得时，应有足够证据

③与联营企业、合营企业的投资相关的可抵扣暂时性差异产生的递延所得税资产，在同时满足以下两个条件时，应当确认：

暂时性差异在可预见的未来很可能转回

未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额

- ④非同一控制下的企业合并中，按照会计规定确定的合并中取得各项可辨认资产、负债的公允价值与其计税基础之间形成可抵扣暂时性差异的，应确认相应的递延所得税资产，同时**调整合并中应予确认的商誉。**

2.7 递延所得税资产/负债的计量:

适用税率的选择: 按照应纳税（可抵扣）暂时性差异预计转回期间适用的税率计量。

我国企业在不同年度**一般适用所得税税率不会发生变化**，享受优惠政策的企业除外。

- **如果适用税率发生变化的，应对已确认的递延所得税资产/负债进行重新计量。除特殊情况外，应当将其影响数计入变化当期的所得税费用**
- **递延所得税资产的后续计量：**
- **递延所得税资产的全部或部分经济利益无法实现时，应计提减值准备，该减值准备允许转回。**

3 所得税费用的核算

所得税费用包括**当期所得税费用**和**递延所得税费用**两个部分，其中：

当期所得税费用 = 应纳税所得额 × 当期适用税率

递延所得税费用 = 应纳税（或可抵扣）暂时性差异 × 预计转回期间的税率

例：某公司2007年、2008年和2009年，**每年当期应交所得税均为16,000**(假定适用税率为40%)；**2007年**存货跌价准备余额为30,000，无其他会计和税法差异；**2008年**存货跌价准备余额为10,000；**2009年**存货跌价准备余额为0，假定适用税率保持不变，提取的减值准备按会计准则规定允许转回)。

暂时性差异产生的递延所得税资产

2007年

可抵扣暂时性差异 30000

税率 40%

递延所得税资产 12000

2007年:

借：所得税费用—当期所得税费用 16000

贷：应交税费——应交所得税 16000

借：递延所得税资产 12000

贷：所得税费用—递延所得税费用 12000

2007年所得税费用=16000-12000=4000

暂时性差异产生的递延所得税资产

2008年

可抵扣暂时性差异 10000

税率 40%

递延所得税资产 4000

2008年:

借: 所得税费用—当期所得税费用 16000

贷: 应交税费——应交所得税 16000

借: 所得税费用—递延所得税费用 8000

贷: 递延所得税资产 8000

2008年所得税费用 = 16000 + 8000 = 24000

暂时性差异产生的递延所得税资产

2009年

可抵扣暂时性差异

0

税率

40%

递延所得税资产

0

2009年:

借: 所得税费用—当期所得税费用 16000

贷: 应交税费——应交所得税 16000

借: 所得税费用—递延所得税费用 4000

贷: 递延所得税资产 4000

2009年所得税费用 = 16000 + 4000 = 20000

计入权益的交易和事项：

例：企业持有的某项可供出售金融资产，成本为200万元。

上期期末，按照公允价值240万元计量，产生的40万元应纳税暂时性差异与适用的所得税税率33%计算的结果13.20万元计入了所有者权益。

本期期末，如果其公允价值为210万元，则应纳税暂时性差异转回部分应计入权益。

上期期末：

在确认40万元的公允价值变动时：

借：可供出售金融资产 40

贷：资本公积 40

确认应纳税暂时性差异的所得税影响时：

借：资本公积 13.20

贷：递延所得税负债 13.20

- **本期期末**

- **本期公允价值变动：**

借：资本公积 30

贷：可供出售金融资产 30

借：递延所得税负债 9.90

贷：资本公积 9.90

- **应确认3.3, 期初余额有13.2, 实际转回 9.9.**

亏损弥补的所得税会计处理

- 新准则要求企业对能够结转后期的**尚可抵扣的亏损**，应当以可能获得用于抵扣尚可抵扣的亏损的**未来应税利润为限**，确认递延所得税资产。一般称之为当期确认法，即后转抵减所得税的利益在亏损当年确认。使用该方法，企业应当**对五年内**可抵扣暂时性差异是否能在以后经营期内的应税利润充分转回作出判断，如果不能，企业不应确认。

分录	2007	2008	2009	2010
借（贷）所得税费用	（25）	10	5	12.5
借（贷）递延所得税资产	（25）	10	5	10
贷：应交税费				2.5

不可抵扣递延所得税资产的转出

- 企业应在每一个资产负债表日，对递延所得税资产的账面价值进行复核，如果企业未来期间不可能获得足够的应纳税利润可供抵扣，**应当减记递延所得税资产的账面价值**。借记“**所得税费用——递延所得税费用**”、“**资本公积——其他资本公积**”，贷记“**递延所得税资产**”。

第20号 企业合并

- 企业合并的**概念**
- **同一控制下**企业合并的处理
- **非同一控制下**企业合并的处理

1 企业合并的概念

1.1 企业合并的界定

- 企业合并指将两个或两个以上的企业合并形成一个报告主体的交易或事项
- 报告主体 —— 个别报表（单个公司）
合并报表（企业集团）
- 控制 —— 自非控制至控制的时点为企业合并

1.2 企业合并的类型

- 1) **分类标准**：根据参与合并的企业在**合并前后**是否受同一方或相同的多方最终**控制**，分为：
 - 同一控制下的企业合并
 - 非同一控制下的企业合并

2) 同一控制下的企业合并

参与合并的各方在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该控制并非暂时性的

- **同一方**：母公司或有关主管单位（国家按产业政策调整，有关主管单位主导之下进行）
- **相同的多方**：根据投资者的合同或协议
- **暂时性**：合并前（1年）
合并后（1年）（若不满1年出售了，要考虑重要性，做追溯调整）

3) 非同一控制下的企业合并

参与合并的各方在合并前后**不属于同**
一方或相同的多方最终控制的情况下进
行的合并

特点:

- **非关联的企业之间**进行的合并
- **以市价为基础，交易作价相对公平合理**

1.3 企业合并的方式

会计上的企业合并与法律意义合并的关系

- **会计：**控股合并、吸收合并、新设合并
- **公司法：**吸收合并、新设合并

合并方式

购买方
(合并方)

被购买方
(被合并方)

吸收合并

取得对方资产
并承担负债

解散

新设合并

由新成立企业
持有参与合并

参与合并各
方均解散

控股合并

取得控制权
体现为长期
股权投资

各方资产负债
保持独立成为
子公司

2 同一控制下企业合并的处理

从**最终控制方角度**确定相应的处理原则

合并日：是指合并方实际取得对被合并方控制权的日期。

- **不按公允价值调整**
- **合并中不产生新的资产和负债、不形成商誉**

2.1 同一控制下企业合并的处理

A、同一控制下控股合并

- 1) 合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式支付对价的，**以所取得的对方账面净资产份额**作为长期股权投资成本，**差额调整**资本公积和留存收益

- 2) 合并方以**发行权益性证券作为对价的**，应按所取得的**被合并方账面净资产的份额**作为长期股权投资的成本，该成本与所发行股份面值总额之间的**差额调整资本公积和留存收益。**

B、同一控制下吸收合并和新设合并：

- 取得的资产和负债应按其在被合并方的原账面价值入账
- 会计政策调整
- 所确认资产账面价值与合并对价的差额，调整资本公积、留存收益

2.2同一控制下企业合并发生的相关费用：

- 合并过程中发生的相关费用**应计入当期损益**，包括与企业合并直接相关的会计审计费用、法律咨询服务费用、评估费用等

- **例外：**
- 为企业合并发行的债券或承担其他债务支付的手续费、佣金等，应当计入所发行债券及其他债务的初始计量金额；
- 企业合并中发行权益性证券发生的手续费、佣金等费用，应当抵减权益性证券溢价收入，溢价收入不足冲减的，冲减留存收益。

2.3合并财务报表的编制：**仅仅是控股合并** 情况下才编报

- 1) 控股合并情况下，形成母子公司关系，应编制合并财务报表。

包括合并资产负债表、合并利润表及合并现金流量表

2) 合并财务报表的编制

原则：视同被合并方在合并以前期间一直在合并范围之内，对比较报表也应进行相关调整

3. 非同一控制下企业合并的处理

总原则：

购买法：视同一个企业购买另外一个企业的交易，按照购买法进行核算，按照公允价值确认所取得的资产和负债。

3.1 购买方的认定

- 购买方是指企业合并中取得对被购买方控制权或净资产的一方。在实际操作中，应当结合企业合并合同、协议等规定，遵循实质重于形式的原则予以确认。

- 1) 参与合并一方净资产的公允价值远远大于另一方的，**净资产公允价值较大的一方为购买方**；
- 2) 通过支付现金、转让非现金资产或承担债务方式取得另一方有表决权股份的，**支付现金、转让非现金资产或承担债务的一方为购买方**；

- 3) 通过发行权益性证券取得另一方有表决权股份的，**发行权益性证券的一方为购买方；**
- 4) **参与合并一方的管理层能够控制合并后企业管理人员的任命、并能够实施主导作用的一方为购买方。**

3.2 购买日的确定

取得对被购买方控制权的日期。指购买方实际获得被购买方控制权或净资产的日期。通过**一次交换**交易实现合并的，交易完成日即为购买日；通过**多次交换**交易实现的合并的，购买方最终确认被购买方的投资，或者取得净资产的日期为购买日。

3.3 企业合并成本的确定

(1) 原则

- 所放弃的资产、发生或承担的负债及发行的权益性证券的**公允价值计量**
- 付出资产公允价值**与账面价值的差额**计入合并当期损益

(2) 合并成本的调整

调整很可能发生

金额能够可靠计量

如：合并协议中约定，被购买方如果在合并后两年内年均实现净利润超过1000万元，购买方应在原购买出价的基础上另付10%的价款。

(3) 合并中发生的相关费用 ——计入企业合并成本

例外:

- 与**发行债券或承担其他债务**相关的手续费——计入发行债务的初始计量金额
- 与**发行权益性证券**相关的费用——抵减发行收入

3.4 企业合并成本的分配

- **可辨认资产和负债**，原则上按公允价值确认，相关的确认条件（经济利益很可能流入、公允价值能够可靠计量）
- **合并中取得的无形资产**，其公允价值能够可靠计量的，应当单独确认为无形资产并以公允价值计量。

- 合并中取得的被购买方或有负债，其公允价值能够可靠计量的，应当按照公允价值单独确认为负债。**或有负债在初始确认后，应当按照以下两者孰高进行后续计量：**
- 按照《企业会计准则第13号—或有事项》应予确认的金额；
- 初始确认金额减去按照《企业会计准则第14号—收入》的原则确认的累计摊销额后的余额。

3.5 商誉及应计入损益的金额

- **合并成本** $>$ 所取得的净资产公允价值，
确认为商誉，并按规定进行减值测试
- **合并成本** $<$ 所取得的净资产公允价值，
计入合并当期损益

3.6 通过多次交易实现的企业合并

- 购买日的确定——控制权转移日
- 企业合并成本为每一单项交易的成本之和

第一次购买20%股权支付3000万

第二次购买50%股权支付8000万

企业合并成本：11000万

第22号 金融工具确认和计量

企业用于投资、融资、风险管理等的工具等

1 金融工具

是指形成一个企业的金融资产，并形成其他单位的金融负债或权益工具的**合同**。

甲公司：



发行公司债券
(金融负债)

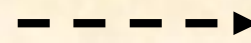
发行公司普通股
(权益工具)

乙公司：

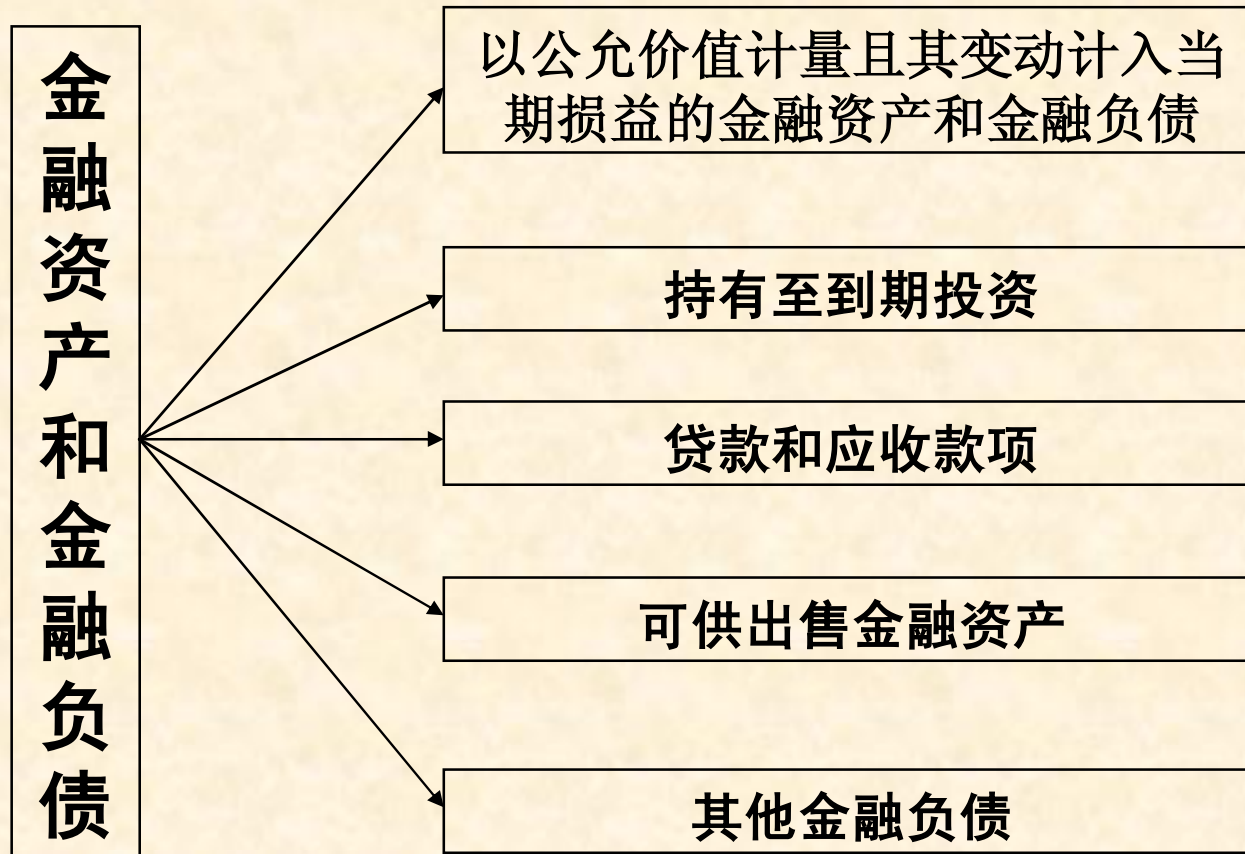


债券投资
(金融资产)

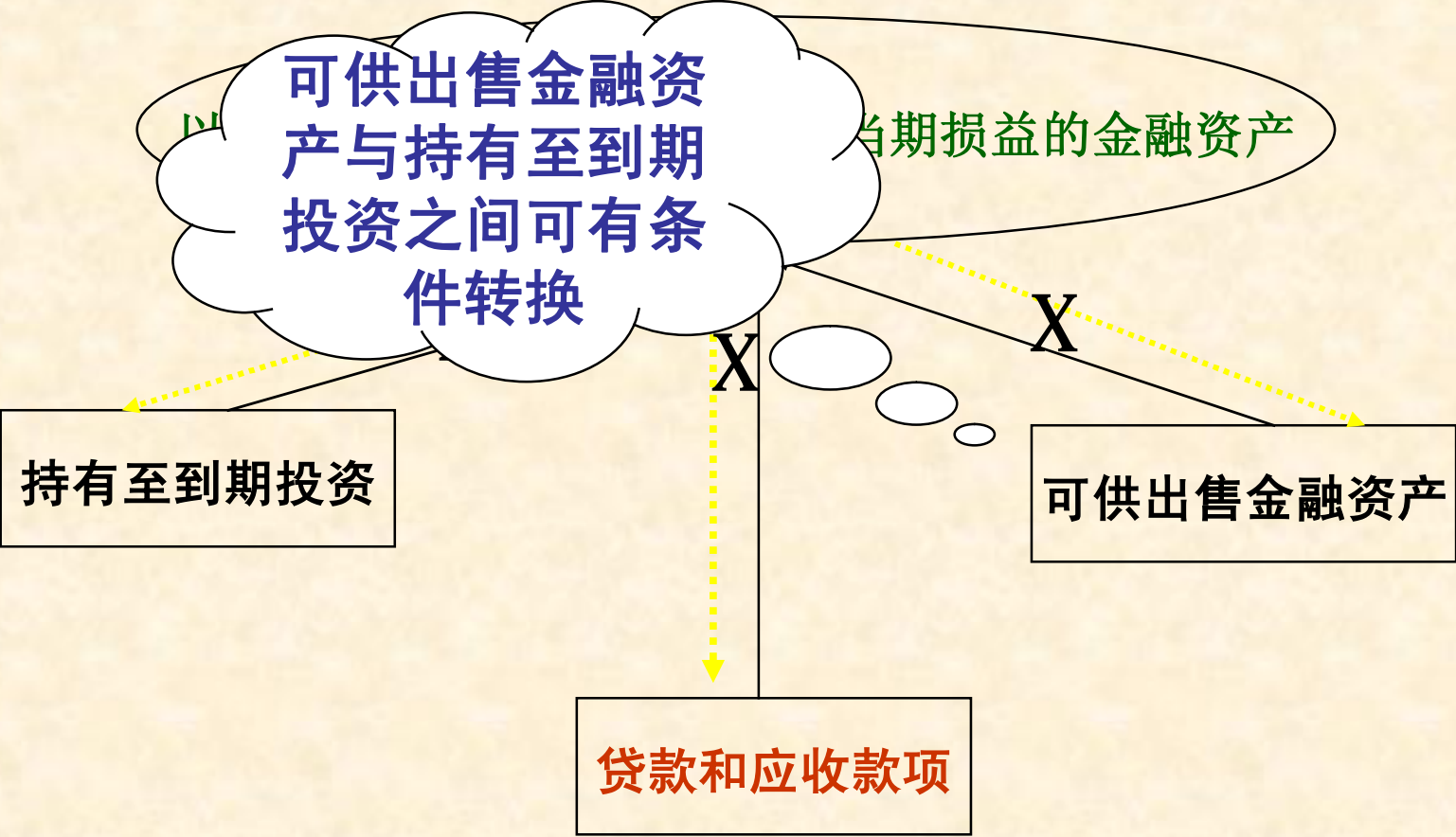
股权投资
(金融资产)



金融资产和金融负债的分类



金融资产分类之间不得随意转换



2

以公允价值计量且其变动
计入当期损益的金融资产

交易性金融资产

直接指定为以公允价值计量且其
变动计入当期损益的金融资产

§ 以赚取价差为目的所
购的有活跃市场报价的
股票/债券投资/基金投
资等

§ 有效套期工具以外的
衍生工具

§ 由于该金融资产的计量基础
不同所导致的相关利得或损失
在确认或计量方面不一致；基
于风险管理、战略投资需要等
等

- 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的**会计处理**

- (1) **购入**

借：交易性金融资产——成本

投资收益

应收利息

应收股利

贷：银行存款

(2) 持有期间

借： 应收股利

 应收利息

贷： 投资收益

分期付款，一次还本

(3) 资产负债表日

借：交易性金融资产——公允价值变动

贷：公允价值变动损益

或相反的会计分录

(4) 出售

借：银行存款

贷：交易性金融资产

投资收益（或借）

借或贷：公允价值变动损益

贷或借：投资收益

- 例 甲股份有限公司（以下简称甲公司）2007年至2008年发生如下与金融资产有关的业务：
- （1）2007年1月1日，甲公司从证券市场以银行存款102万元（含已到期付息但尚未领取的利息2万元）购入A公司发行的债券，另发生交易费用2万元。该债券面值120万元，剩余期限为2年，票面年利率为4%，每半年付息一次。甲公司取得该项金融资产是以赚取债券差价为目的，将其划分为交易性金融资产。

- 2007年1月1日，购入债券

借：交易性金融资产——成本 100万

应收利息

投
贷

怎么理解取得交易性
金融资产，按其公允
价值计量？

石家庄铁道学院李志远

Email: Liydgc@hotmail.com

466

- (2) 2007年1月5日，甲公司收到该债券2006年下半年利息2万元。

- 借：银行存款
贷：应收利息
- (3) 2007年6月30日，甲公司持有的该债券公允价值为115万元（不含利息）。

公允价值变动损益和利息收益确认的时间？

- 借：交易性金融资产——公允价值变动 15万
贷：公允价值变动损益 15万
- 借：应收利息 2万
贷：投资收益 2万

- (4) 2007年12月31日，将该债券出售，取得118万元（含下半年利息2万元）。

借：银行存款	118万	
贷：交易性金融资产——成本		100万
——公允价值变动		15万
投资收益		3万
借：公允价值变动损益	15万	
贷：投资收益		15万

3 持有至到期投资

特征

到期日固定

回收金额固定或可确定

企业有明确意图和能力持有至到期

例如：政府债券、公共部门和准政府债券、金融机构债券、公司债券等符合以上条件的债券投资等

• 持有至到期投资的会计处理

(1) 取得的持有至到期投资

借：持有至到期投资——成本 **面值**

 应收利息

贷：银行存款

 持有至到期投资——利息调整（或借）

- (2) 资产负债表日，

借： 应收利息

贷： 投资收益

持有至到期投资——利息调整（或借）

分期付息、一次还本

借：持有至到期投资——应计利息

贷：投资收益

持有至到期投资——利息调整（或借）

一次还本付息债券投资

- (3) 出售持有至到期投资

借：银行存款等

贷：持有至到期投资

——成本

——利息调整

——应计利息

投资收益(或借)

已计提减值准备的，还应同时结转减值准备。

- **例** 2007年1月1日，甲公司支付价款**1000万元**（含交易费用）从活跃市场上购入A公司5年期债券，**面值1250万元**，票面利率4.72%，**按年支付利息**（即每年59万元），本金到期一次支付。甲公司在购买该债券时，打算持有至到期。不考虑所得税、减值损失等因素。

- (1) 2007年1月1日购入债券时
- 借：持有至到期投资 1000万
贷：银行存款 1000万
- 持有至到期投资——利息调整 250万
- (2) 2007年12月31日，确认实际利息收入、收到票面利息等。

持有至到期投资
是按什么计量的？

• 什么叫实际利息？什么叫票面利息？

实际利

计算实际利率：

$$59 \times (1+r)^{-1} + 59 \times (1+r)^{-2} + 59 \times (1+r)^{-3} + 59 \times (1+r)^{-4} + (59+1250) \times (1+r)^{-5} = 1000$$

查表或用内插法计算求得 $r=10\%$

年份	期初摊余成本			
2007	1000	100	59	1041
2008	1041	104	59	1086
2009	1086	109	59	1136
2010	1136	113	59	1190
2011	1190	119	59+1250	0

摊余成本计量

金融资产摊余成本 =

初始确认金额

扣除：已偿还本金

加上或扣除：采用实际利率法将该初始确认金额与到期日金额间的差额进行摊销形成的累计摊销额

扣除：已发生的减值损失

- 2007年12月31日，确认实际利息收入、收到票面利息账务处理：

- 借：应收利息 59万

- 持有至到期投资——利息调整 41万

- 贷：投资收益 100万

- 借：银行存款 59万

- 贷：应收利息 59万

- 如果为到期一次还本付息，如何做账？

- (3) 2011年12月31日 确认实际利息收入、
收到 250万元的贷方差通过调整，最后变为0。
- 借： 应收利息 59万
持有至到期投资——利息调整 60万
贷： 投资收益 119万
- 借： 银行存款 59万
贷： 应收利息 59万
- 借： 银行存款 1250万
贷： 持有至到期投资——成本 1250万

- 2009年1月1日, A公司修改了其现金流量预期, 预期09年末将收回本金的50%, 剩余的50%在11年末收回。此时, 09年的年初摊余成本应调整(将09年及以后的金额用原利率折现)。
- $(1250/2) * (1+10\%)^{-1} + 625 * (1+10\%)^{-3} + 59 * (1+10\%)^{-1} + 30 * (1+10\%)^{-2} + 30 * (1+10\%)^{-3}$
 =1138 (四舍五入) --此应为09年期初数

年份	年初摊余成本a	利息收益 $b=a*10\%$	现金流量 c	年末摊余成本 $d=a+b-c$
2007	1000	100	59	1041
2008	1041	104	59	1086
2009	1086+52 (1138)	114	59+625	568
2010	568	57	30	595
2011	595	60	30+625	0

4 贷款和应收款项

特征

回收金额固定或可确定
在活跃市场没有报价



符合以上条件的

商业银行贷出款项
商业购入贷款
商业银行所持没有活跃
市场债券/票据
工商企业应收账款等

- **比如应收票据的会计处理**

- (1) **销售商品、提供劳务**

借: 应收票据

贷: 主营业务收入

带息票据持有期间
要不要计算利息?

- (2) **向银行贴现**

借: 银行存款等

财务费用

贷: 应收票据

5

可供出售金融资产

直接指定的可供出售金融资产

§ 出于风险管理考虑等

贷款和应收款项、持有至到期投资、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产以外的

§ 在活跃市场上有报价的债券投资

§ 在活跃市场上有报价的股票投资、基金投资等等

- **可供出售金融资产的会计处理**
- **(1) 企业取得可供出售的金融资产**

借：可供出售金融资产——成本

应收股利

贷：银行存款

股票

**借：可供出售金融资产——成本
 应收利息**

贷：银行存款

可供出售金融资产

——利息调整（或借）

债券

- (2) 资产负债表日

借： 应收利息

贷： 投资收益

可供出售金融资产

——利息调整（或借）

（分期付款、一次还本债券投资的）

借：可供出售金融资产——应计利息

贷：投资收益

可供出售金融资产

——利息调整（或借）

（一次还本付息债券投资）

- (3) 资产负债表日

借：可供出售金融资产——公允价值变动

贷：资本公积——其他资本公积

公允价值低于其账面余额的差额做相反的会计分录。

- (4) 出售

借：银行存款

资本公积——其他资本公积（或贷）

贷：可供出售金融资产

——成本

——公允价值变动

——利息调整

——应计利息

投资收益（或借）

- 例 乙公司于2007年7月13日从二级市场购入股票100万股，每股15元，交易费用10万元。开始确认

时，该投资

- 借：可供出售金融资产—成本
- 贷：

与前述金融资产相比，交易费用、公允价值变动损益确认有何不同？

2007年12月31日，该股票市价为16元。

借：可供出售金融资产—公允价值变动 97万

贷：资本公积—其他资本公积 97万

**交易费用的
处理**

- 2008年2月，本公司将股票售出，售价为每股13元，另支付交易费用1.3万元。

借：银行存款 1298.7万

 资本公积—其他资本公积 97万

 投资收益 204.3万

贷：可供出售金融资产—成本 1 503万

 可供出售金融资产—公允价值变动 97万

注：公允价值变动资产增值与资本公积对冲

- 例 2007年1月1日，甲公司支付价款1028.244万元购入A公司发行的3年期公司债券，该公司债券面值总额为1000万元，票面利率为3%，利息按年支付，到期还本。将

1、与持有至到期投资初始确认有无不同？
2、实际利率怎么来的？

- 借：可供出售金融资产—成本 1000万

—利息调整 28.244万

贷：银行存款

1028.244万

$$1028.244 \times 3\% \approx 30.85$$

- 2007年12月31日，该债券的市场价格为1000.094万元。在收到债券利息、确认公允价值变动时：

- 借：应收利息 40万

- 贷：投资收益 30.85万

- 可供出售金融资产—利息调整 9.15万

- 借：银行存款 40万

- 贷：应收利息 40万

$$1028.244 - 9.15 = 1019.094$$

- 借：资本公积—其他资本公积 19万

- 贷：可供出售金融资产—公允价值变动19万

6 金融资产减值

- 需要进行减值测试的金融资产：

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产以外的金融资产：

- (1) 持有至到期投资
- (2) 贷款和应收款项
- (3) 可供出售的金融资产

- **（一）持有至到期投资、贷款和应收款项（以摊余成本后续计量的金融资产）**

- **①发生减值的会计处理**

持有至到期投资、贷款和应收款项等金融资产发生减值时，应当将该金融资产的账面价值减记至预计未来现金流量（不包括尚未发生的未来信用损失）现值，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益。

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

■一般工商企业应收款项期末坏账损失计量

单项金额重大且发生损失的应收款项：单项测试。 依赖企业管理判断何为重大。未来现金流折现法

其他(含单项金额重大且非发生损失的应收款项)：组合测试

方法：不同账龄期末余额*坏账损失比例等估计比率时，一是包括单项金额重大且非发生损失的应收款项，二是考虑企业发生坏帐概率，可能考虑将来就业率等因素。

- ②以摊余成本后续计量的金融资产原确认的**减值损失转回**的会计处理

对持有至到期投资、贷款和应收款项等金融资产确认减值损失后，如有客观证据表明该金融资产价值已恢复，且客观上与确认该损失后发生的事项有关（如债务人的信用评级已提高等），原确认的减值损失应当予以转回，计入当期损益。但是，该转回后的账面价值**不应当超过假定不计提减值准备情况下该金融资产在转回日的摊余成本。**

- (二) 可供出售金融资产

- ①可供出售金融资产发生减值

可供出售金融资产发生减值时，即使该金融资产没有终止确认，原直接计入所有者权益的因公允价值下降形成的累计损失，也应当予以转出，计入当期损益。转出的累计损失，为初始取得成本扣除已摊销金额、当前公允价值和原已计入损益的减值损失后的余额。

摊余成本
- 公允价值

- 可供出售金融资产发生减值的

- 借：资产减值损失

贷：资本公积

——其他资本公积

可供出售金融资产

——公允价值变动

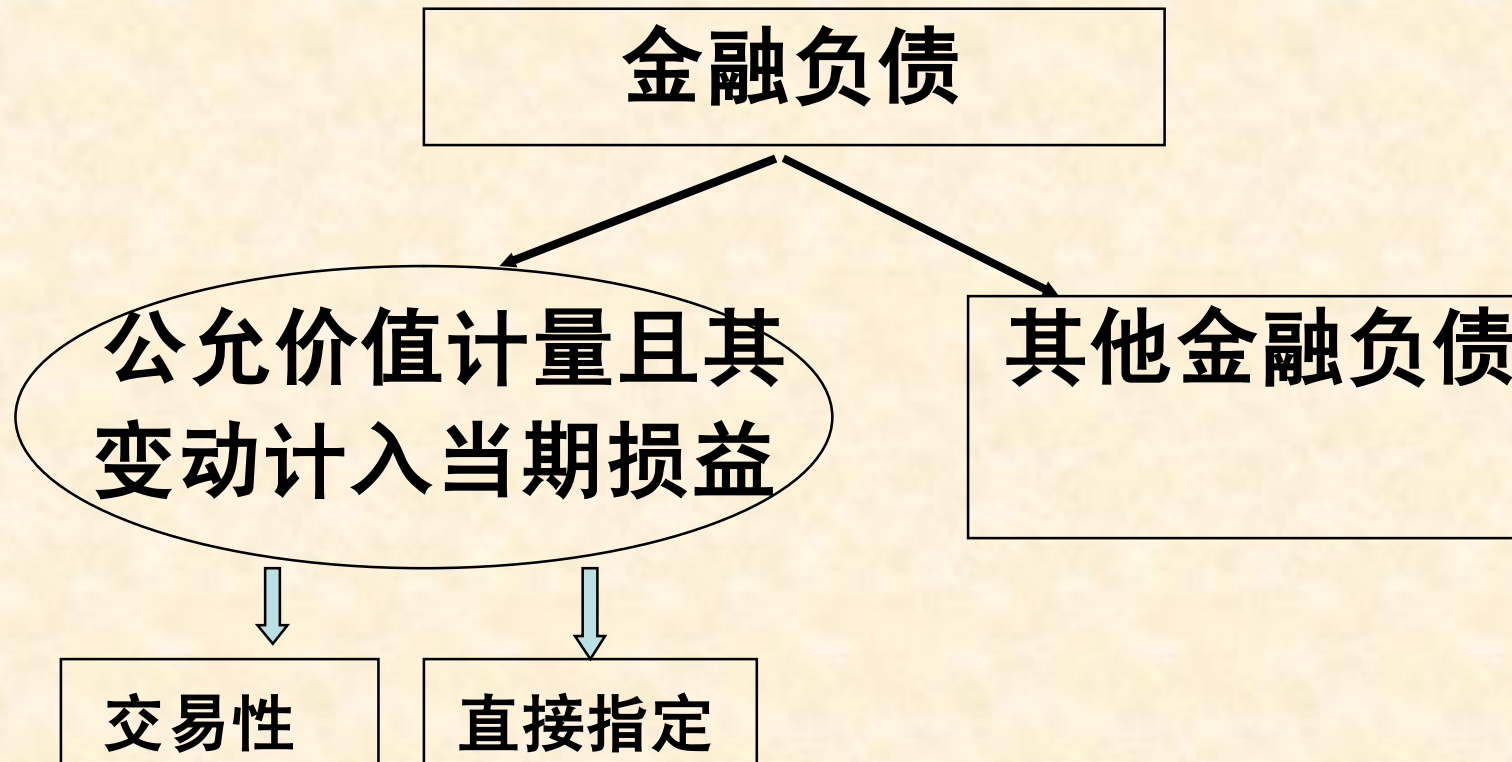
- ②可供出售金融资产减值损失转回

对于已确认减值损失的可供出售债务工具，在随后的会计期间公允价值已上升且客观上与原减值损失确认后发生的事项有关的，原确认的减值损失应当予以转回，计入当期损益（资产减值损失）。

对于已确认减值损失的可供出售债务工具，在随后会计期间公允价值有所回升，客观上与确认原减值损失无关的，应按原确认的减值损失，借记“可供出售金融资产——公允价值变动”科目，贷记“资产减值损失”科目。

金融资产的减值准备科目有哪些？

7 金融负债



金融负债的计量

类别	初始计量	后续计量
公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债	公允价值	公允价值，其变动计入当期损益
其他金融负债	公允价值，加交易费用	摊余成本

- 一般公司债券

企业发行的一般公司债券，无论是按面值发行，还是溢价发行或折价发行，均按债券面值记入“应付债券”科目的“**面值**”明细科目，实际收到的款项与面值的差额，记入“**利息调整**”明细科目。利息调整应在债券存续期间内采用实际利率法进行摊销。

什么是实际利率法？

- **可转换公司债券**

企业发行的可转换公司债券，应当在初始确认时将其包含的负债成份和权益成份进行分拆，**将负债成份确认为应付债券，将权益成份确认为资本公积**。在进行分拆时，应当先对负债成份的未来现金流量进行折现确定负债成份的初始确认金额，再按发行价格总额扣除负债成份初始确认金额后的金额确定权益成份的初始确认金额。发行可转换公司债券发生的**交易费用**，应当在负债成份和权益成份之间**按照各自的相对公允价值**进行分摊。

总结：金融资产和金融负债的计量

类别	初始计量	后续计量
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和金融负债 (FVTPL)	公允价值, 交易费用计入当期损益	公允价值, 变动计入当期损益
持有至到期投资 (HTM)	公允价值, 交易费用计入初始入账金额, 构成成本组成部分	摊余成本
贷款和应收款项		
可供出售金融资产 (AFS)		公允价值, 变动计入权益
其他金融负债		摊余成本或其他基础

第30号 财务报表列报

- 个别报表

一般企业、商业银行、保险公司、证券公司；每套由原来的**三主表一附表一附注**变成**四主表一附注**，即**资产负债表、利润表、所有者权益变动表、现金流量表**。

- 合并报表**只有一套**，全国所有企业通用。

财务报表的格式和内容

- 资产负债表

取消了待摊费用和预提费用；将短期投资**改为**交易性金融资产；将长期持有股票、基金等投资**作为**可供出售金融资产；将长期债权投资**改称**为持有至到期投资；**增加了**投资性房地产、长期应收款、开发支出、商誉、生产性生物资产等。

将应付工资、应付福利费**合并为**应付职工薪酬；将应交税金和其他应交款**合并为**应交税费。

- **利润表**

将主营业务收入和其他业务收入合并为营业收入；

单列资产减值损失；

增加公允价值变动损益；

将投资收益作为营业利润的组成部分。

- 所有者权益变动表

新增的主表，**代替了利润分配表**；反映如何由上年末的净资产变成本年末的净资产。

- 现金流量表基本没有变化

- 区分

财务报告（财务报表 + 其他资料） > 财务报表
（会计报表 + 附注） > 会计报表

谢 谢



石家庄铁道学院李志远
Email: Liydgc@hotmail.com

513