

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》指南



**《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企业，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，间接控制于公司的子公司，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。

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 ,则需要分别在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。

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	90 000 000	0	0	90 000 000
A企业	5 500 000	0	0	5 500 000
B企业	6 000 000	540 000	0	6 540 000
C企业	8 850 000	0	50 000	8 800 000
D企业	4 500 000	0	0	4 500 000
E企业	12 000 000	0	0	12 000 000

#### (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	50 000 000	65	0	0	0	0	50 000 000	65
A企业	4 950 000	90	0	0	0	0	4 950 000	90
B企业	3 060 000	51	540 000	4.046	0	0	3 600 000	55.046
C企业	4 602 000	52	0	0	26 000	0	4 576 000	52
D企业	2 700 000	60	0	0	0	0	2 700 000	60
E企业	6 600 000	55	0	0	0	0	6 600 000	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	3 750 000	15	4 680 000	18
乙企业	3 500 000	14	2 600 000	10
丙企业	4 500 000	18	5 980 000	23
丁企业	2 750 000	11	7 800 000	30
其他企业	1 000 000	4		
合计	15 500 000	62	21 060 000	81

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	3 850 000	10	4 600 000	10
丙企业	5 005 000	13	7 820 000	17
丁企业	7 700 000	20	6 900 000	15
其他企业	4 235 000	11	7 820 000	17
合计	20 790 000	54	27 140 000	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：占全部应付(付)款项 余额的比重 (%)	
	1997 年	1996 年	1997 年	1996 年
应收帐款：				
甲企业	5 680	3 200	10	8
丙企业	6 816	4 000	12	10
其他企业	3 976	2 000	7	5
应收票据：				
甲企业	560 000		12	
应付帐款：				
甲企业	25 000	30 000	10	16
丁企业	35 000	20 625	14	11
其他企业	7 500		3	
应付票据：				
丁企业：	20 000	15 000	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。

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。

## 《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、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。

##### 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。

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：

$$\begin{aligned} \text{销售商品、提供劳务收到的现金} = & \text{当期销售商品或提供劳务收到的现金收入} + \text{当期收到前期的应收帐款} + \text{当期收到前期的应收票据} \\ & + \text{当期的预收帐款} - \text{当期因销售退回而支付的现金} + \text{当期收回前期的核销的坏帐损失} \end{aligned}$$

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	2800000
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（1 000 000-400 000-20 000）	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	3560 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 × 100 × 17%）	17 000
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项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：

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

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，如企业为职工交纳的养老、失业等社会保险基金、企业为职工交纳的商业保险金等。

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	300000
奖金	150000
本期支付的职工工资	450000

#### 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，以及实际交纳的增值税税款。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（ $1000000 \times 17\%$ ）	170000
本期支付应付票据所含增值税	1700
当期向税务机关交纳的增值税	34000

支付的增值税款合计 205700

#### 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	3100000
加：前期发生本期交纳的所得税（280000-120000）	160 000
当期交纳的所得税	3260000

#### 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 2000 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（8000000 × 75%）	6000000
-----------------------------	---------

B 企业实际分回投资收益	0
C 企业实际分回投资收益 ( 2000000 × 10% )	200000
当年实际收到的投资收益总额	6200000

### 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 1 800 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	18 000 000
在建工程购买材料	1 600 000
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 1 000 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 2000 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	150 000	短期借款	400 000
存货	300 000	应付帐款	500 000
固定资产原价	3 000 000	长期应付款	200 000
减：累计折旧	1 500 000	实收资本	1 200 000
长期投资	6 00 000	资本公积	200 000
其他资产	50 000	盈余公积	100 000
资产总额	2 600 000	负债及所有者权益总额	2 600 000

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	1 500 000
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	1 350 000

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	1 500 000
购买价格中以现金清偿的部分	1 500 000
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	8250000
经营活动流出的现金	4150000
经营活动产生的现金流量净额	4100000
汇率变动对现金的影响	55000
现金及现金等价物净增加额	4155000

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 ( 500000 × 8.31 )	4155000
银行存款的期初余额	0
现金及现金等价物净增加额	4155000

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。本例

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：

$$\begin{aligned}
\text{经营活动产生现金流量净额} &= \text{净利润} + \text{计提的坏帐准备或转销的坏帐} + \text{当期计提的固定资产折旧} + \text{无形资产摊销} \\
&+ \text{待摊费用摊销} + \text{处置固定资产、无形资产和固定资产的损失} + \text{其他长期资产的损失 (减:收益)} + \text{固定资产报废损失} \\
&+ \text{财务费用} + \text{投资损失} + \text{递延税款贷项} + \text{存货的减少} \\
&+ \text{(减:收益)} + \text{(减:借项)} + \text{(减:增加)} \\
&+ \text{经营性应收项目的减少 (减:增加)} + \text{经营性应付项目的增加 (减:减少)} \\
&+ \text{增值税增加净额} + \text{其他不减少现金的费用、损失} \\
&+ \text{(减:减少净额)}
\end{aligned}$$

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：

资产负债表

编制单位：××公司      19×0年12月31日      单位：元

资 产	行次	金 额	负债及所有者权益	行次	金 额
流动资产			流动负债：		
货币资金	1	1 406 300	短期借款	22	300 000
短期投资	2	15 000	应付票据	23	200 000
应收票据	3	246 000	应付帐款	24	953 800
应收帐款	4	300 000	其他应付款	25	50 000
减：坏帐准备	5	900	应付工资	26	100 000
应收帐款净额	6	299 100	应付福利费	27	10 000
预付帐款	7	100 000	未交税金	28	30 000
其他应收款	8	5 000	其他未交款	29	6 600
存 货	9	2 580 000	预提费用	30	1 000
待摊费用	10	100 000	一年内到期的长期负债	31	1 000
流动资产合计	11	4 751 400	流动负债合计	32	000
长期投资：			长期负债：		2 651
长期投资	12	250 000	长期借款	33	400
固定资产：			负债合计	34	600 000
固定资产原价	13	1 500 000			
减：累计折旧	14	400 000			
固定资产净值	15	1 100 000			3 251
在建工程	16	1 500 000	所有者权益：		400
固定资产合计	17	2 600 000	实收资本	35	
无形及递延资产：			盈余公积	36	
无形资产	18	600 000	其中：公益金	37	
递延资产	19	200 000	未分配利润	38	5 000
无形及递延资产合计	20	800 000	所有者权益合计	39	000
资产总计	21	8 401 400	负债及所有者权益总计	40	150 000
					5 150
					000
					8 401
					400

2. 该公司19×1年发生的经济业务如下：

(1) 收到银行通知，用银行存款支付到期的商业承兑汇票100 000元，增值税已于前期支付。

(2) 购入原材料一批，用银行存款支付货款150 000元，以及购入材

料支付的增值税额为 25 500 元，款项已付，材料未到。

(3)收到原材料一批，实际成本 100 000 元，计划成本 95 000 元，材料已验收入库，货款已于上月支付。

(4)用银行汇票支付采购材料价款，公司收到开户银行转来银行汇票多余款收账通知，通知上填写的多余 234 元，购入材料及运费 99 800 元，支付的增值税额 16 966 元，原材料已验收入库，该批原材料计划价格 100 000 元。

(5)销售产品一批，销售价款 300 000 元（不含应收取的增值税），该批产品实际成本 180 000 元，产品已发出，价款未收到。

(6)公司将短期投资（全部为股票投资）15000 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 150 000 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，该项借款用于购建固定资产。

(14)销售产品一批，销售价款 700000 元，应收的增值税额 119 000 元，销售产品的实际成本 420 000 元，货款银行已收妥。

(15)公司将要到期的一张面值为 200 000 元的无息银行承兑汇票（不含增值税），连同解讫通知和进账单交银行办理转账。收到银行盖章退回的进帐单一联。款项银行已收妥。

(16)收到股息 30 000 元（该项投资为成本法核算，对方税率和本企业一致，均为 33%），已存入银行。

(17)公司出售一台不需用设备，收到价款 300 000 元，该设备原价 400 000 元，已提折旧 150 000 元。该项设备已由购入单位运走。

(18)归还短期借款本金 250 000 元，利息 12 500 元，已预提。

(19)提取现金 500 000 元，准备发放工资。

(20)支付工资 500 000 元，其中包括支付给在建工程人员的工资 200 000 元。

(21)分配应支付的职工工资 300 000 元（不包括在建工程应负担的工资），其中生产人员工资 275 000 元，车间管理人员工资 10000 元；行政管理部门人员工资 15000 元。

(22)提取职工福利费 42 000 元（不包括在建工程应负担的福利费 28 000 元），其中生产工人福利费 38 500 元，车间管理人员福利费 1400 元，行政管理部门福利费 2 100 元。

(23)提取应计入本期损益的借款利息共 21 500 元，其中，短期借款利息 11 500 元；长期借款利息共 10 000 元。

(24)基本生产领用原材料，计划成本 700 000 元，领用低值易耗品，计划成本 50 000 元，采用一次摊销法摊销。

(25)结转领用原材料应分摊的材料成本差异。材料成本差异率为 5%。

(26)摊销无形资产 60 000 元；摊销印花税 10000 元；基本生产车间固定资产修理费（已列入待摊费用）90 000 元。

(27)计提固定资产折旧 100 000 元，其中计入制造费用 80 000 元；管理费用 20000 元。

(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 100000 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	100000
贷：银行存款	100000
(2)借：材料采购	150000
应交税金——应交增值税（进项税额）	25500
贷：银行存款	175500
(3)借：原材料	95000
材料成本差异	5000
贷：材料采购	100000
(4)借：材料采购	99800
银行存款	234
应交税金——应交增值税（进项税额）	16966
贷：其他货币资金	117000
借：原材料	100000
贷：材料采购	99800
材料成本差异	200
(5)借：应收账款——货款	300000
——增值税	51000
贷：产品销售收入	300000
应交税金——应交增值税（销项税额）	51000
(6)借：银行存款	16500
贷：短期投资	15000
投资收益	1500
(7)借：固定资产	101000
贷：银行存款	101000
(8)借：在建工程	150000
贷：银行存款	150000
(9)借：在建工程	328000
贷：应付工资	200000
应付福利费	28000

应交税金——固定资产投资方向调节税

	100000
(10)借：在建工程	150000
贷：长期借款——应付利息	150000
(11)借：固定资产	1400000
贷：在建工程	1400000
(12)借：固定资产清理	20000
累计折旧	180000
贷：固定资产	200000
借：固定资产清理	500
贷：银行存款	500
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	19700
贷：固定资产清理	19700
(13)借：银行存款	400000
贷：长期借款	400000
(14)借：银行存款	819000
贷：产品销售收入	700000
应交税金——应交增值税（销项税额）	119000
(15)借：银行存款	200000
贷：应收票据——货款	200000
(16)借：银行存款	30000
贷：投资收益	30000
(17)借：固定资产清理	250000
累计折旧	150000
贷：固定资产	400000
借：银行存款	300000
贷：固定资产清理	300000
借：固定资产清理	50000
贷：营业外收入——处理固定资产净收益	50000
(18)借：短期借款	250000
预提费用	12500
贷：银行存款	262500

(19)借：现金	500000
贷：银行存款	500000
(20)借：应付工资	500000
贷：现金	500000
(21)借：生产成本	275000
制造费用	10000
管理费用	15000
贷：应付工资	300000
(22)借：生产成本	38500
制造费用	1400
管理费用	2100
贷：应付福利费	42000
(23)借：财务费用	21500
贷：预提费用	11500
长期借款——应付利息	10000
(24)借：生产成本	700000
贷：原材料	700000
借：制造费用	50000
贷：低值易耗品	50000
(25)当期领用材料应负担的材料成本差异为：	
原材料应负担： $700000 \times 5\% = 35000$	
低值易耗品应负担： $50000 \times 5\% = 2500$	
借：生产成本	35000
制造费用	2500
贷：材料成本差异	37500
(26)借：管理费用——无形资产摊销	60000
贷：无形资产	60000
借：管理费用——印花税	10000
制造费用——固定资产修理费	90000
贷：待摊费用	100000
(27)借：制造费用——折旧费	80000
管理费用——折旧费	20000
贷：累计折旧	100000
(28)借：银行存款	51000
贷：应收账款——货款	51000
借：管理费用——坏账损失	900
贷：坏账准备 900	

(29)借：产品销售费用	10000
贷：银行存款	10 000
(30)借：生产成本	233 900
贷：制造费用	233900
借：产成品	1282400
贷：生产成本	1282400
(31)借：产品销售费用——广告费	10000
贷：银行存款	10000
(32)借：应收票据——货款	250000
——增值税	42500
贷：产品销售收入	250000
应交税金——应交增值税（销项税额）	42500
(33)借：财务费用	20000
银行存款	272500
贷：应收票据——货款	250000
——增值税	42500
(34)借：现金	50000
贷：银行存款	50000
(35)借：管理费用——劳动保险费	50000
贷：现金	50000
(36)借：产品销售税金及附加	2000
贷：其他应交款——应交教育费附加	2000
(37)借：应交税金——应交增值税（已交税金）	100000
其他应交款——应交教育费附加	2000
贷：银行存款	102000
(38)借：产品销售成本	750000
贷：产成品	750000
(39)借：产品销售收入	1250000
营业外收入	50000
投资收益	31500
贷：本年利润	1331500
借：本年利润	991200
贷：产品销售成本	750000
产品销售费用	20000
产品销售税金及附加	2000

管理费用	158000
财务费用	41500
营业外支出	19700
(40) 本年应交所得税= ( 340300-30000 ) × 33%	
=102399 元	
借：所得税	102399
贷：应交税金——应交所得税	102399
借：本年利润	102399
贷：所得税	102399
(41) 本年应提法定盈余公积=237901 × 10%	
=23790.10	
借：利润分配——提取盈余公积	23790.1
贷：盈余公积——一般盈余公积	23790.1
本年应提公益金=237901 × 5%=11895.05	
借：利润分配——提取公益金	11895.05
贷：盈余公积——公益金	11895.05
(42) 借：利润分配——未分配利润	35685.15
贷：利润分配——提取盈余公积	23790.10
利润分配——提取公益金	11895.05
借：本年利润	237901
贷：利润分配——未分配利润	237901
(43) 借：长期借款	1000000
贷：银行存款	1000000
(44) 借：应交税金——应交所得税	97089
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	期初数	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	应付帐款	24	953800	953800
应收帐款	4	300000	600000	其他应付款	25	50000	50000
减：坏帐准备	5	900	1800	应付工资	26	100000	100000
应收帐款净额	6	299100	598200	应付福利费	27	10000	80000
预付帐款	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	
				一年内到期的长期			
待摊费用	10	100000		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	185685.15
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		202215.85
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

编报单位：××公司

19×1年

单位：元

项 目	行次	本年累计数
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	249 000
——增值税	51 000
贷：产品销售收入	1250 000
应收票据——货款	200 000
未交税金	51 000

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	750000
应付票据——货款	100000
贷：经营活动现金流量——购买商品支付的现金	844700
存货	5300

应付票据减少 100000 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	20000
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	11500
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 10000 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 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	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

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 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 300000

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 2100

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	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
应收帐款	300000	(1)300000		600000
预付帐款	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	2401000
			(10)200000	
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：				
坏帐准备	900		(11)900	1800
累计折旧	400000	(9)150000	(14)100000	170000
		(10)180000		
短期借款	300000	(17)250000		50000
应付票据	200000	(2)100000		100000
应付帐款	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	80000
			(19)42000	
未交税金	30000	(20)239555	(1)51000	205344
			(8)102399	
			(15)100000	
			(20)161500	
其他未交款	6600			6600
预提费用	1000	(21)12500	(6)11500	
长期借款	1600000	(22)1000000	(6)10000	1160000
			(15)150000	
			(22)400000	
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

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		1342500
现金收入小计				349800
购买商品、接受劳务支付的现金		(12)90000	(2)844700	
支付给职工以及为职工支付的现金			(18)300000	300000
支付的增值税款			(20)142466	142466
支付的所得税款			(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	
现金支出小计		(12)10000	(5)158000	70000
		(14)20000		
		(16)60000		
		(18)15000		
		(19)2100		
现金支出小计				961355

项 目	期初 数	调整分录		期末数
		借方	贷方	
经营活动产生现金流量 净额				831145
(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		346800
现金收入小计				
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				
借款所收到现金		(22)400000		400000
现金收入小计				400000
偿还债务所支付现金			(17)250000	1262500
			(22)1000000	
偿还利息所支付的现金			(21)12500	
现金支出小计				1262500
筹资活动产生现金流量 净额				862500
(四)现金及现金等现价 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
<b>一、经营活动产生的现金流量</b>		
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
<b>现金收入小计</b>	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
<b>现金支出小计</b>	10	961355
<b>经营活动产生现金流量净额</b>	11	381145
<b>二、投资活动产生的现金流量：</b>		
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
<b>现金收入小计</b>	15	346800
购建固定资产所支付的现金	16	451000
<b>现金支出小计</b>	17	451000
<b>投资活动产生的现金流量净额</b>	18	-104200
<b>三、筹资活动产生的现金流量</b>		
借款所收到的现金	19	400000
<b>现金收入小计</b>	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
<b>现金支出小计</b>	23	1262500
<b>筹资活动产生现金流量净额</b>	24	-862500
<b>四、现金及现金等价物净增加额</b>	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	237901
加：计提的坏帐准备或转销的坏帐	900
固定资产折旧	100000
无形资产摊销	60000
待摊费用摊销	100000
处置固定资产的收益	-50000
固定资产报废损失	19700
财务费用	21500
投资收益	-31500
存货减少	5300
经营性应用项目的增加	-49000
经营性应付项目的减少	-52690
增值税额增加额	19034
经营活动产生的现金流量净额	381145
3. 现金和现金等价物的净增加情况：	
货币资金的期末余额	820745
减：货币资金的期初余额	1406300
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	-585555

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	1 201 000
应收账款——货款		249 000
——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		750000
应付票据——货款		100000
贷：经营活动现金流量——购买商品支付的现金		844700
存货		5300

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5300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		20000
贷：经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金		20000

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		2000
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		2000

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		158000
贷：经营活动现金流量——支付的其他与经营活动有关的现金		158000

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		41500
--------	--	-------

贷：经营活动现金流量——销售商品收到的现金	20000
预提费用	11500
长期借款	10000

本期增加的财务费用中，有 20000 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 11500 元和长期借款 10000 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	30000
投资活动现金流量——收回投资所收到的现金	16500
贷：投资收益	31500
短期投资	15000

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 30000 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	102399
贷：未交税金	102399

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	300000
累计折旧	150000
贷：营业外收入	50000
固定资产	400000

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 50000 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	19700
投资活动现金流量——处置固定资产收到的现金	300
累计折旧	180000
贷：固定资产	200000

本例中营业外支出 19700 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	10000
经营活动现金流量——购买商品支付的现金	90000
贷：待摊费用	100000

待摊费用减少数 100000 元中，包括两部分内容，一是摊销的印花税 10000 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 90000 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	151000
贷：投资活动现金流量——购建固定资产支付的现金	101000
在建工程	1400000

本期固定资产的增加包括两部分，一是购入设备 101000 元，二是在建工程完工转入 1400000 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	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	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	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

产品销售收入	
1250000	
<hr/>	
(1)1250000	

产品销售成本

产品销售成本	
750000	
<hr/>	
(2)750000	

产品销售费用

产品销售费用	
20000	
<hr/>	
(3)20000	

产品销售税金及附加

产品销售税金及附加	
2000	
<hr/>	
(4)2000	

财务费用

财务费用	
41500	
<hr/>	
(6)41500	

管理费用

管理费用	
158000	
<hr/>	
(5)158000	

投资收益

投资收益	
	31500
<hr/>	
	(7)31500

所得税

所得税	
	102399
<hr/>	
	(8)102399

营业外收入

营业外收入	
	50000
<hr/>	
	(9)50000

营业外支出

营业外支出	
	19700
<hr/>	
	(10)19700

在建工程

在建工程	
	772000
<hr/>	
(15)628000	(13)1400000

无形资产

无形资产	
	60000
<hr/>	
	(16)60000

短期借款

短期借款	
250000	
<hr/>	
(16)250000	

应付票据

应付票据	
100000	
<hr/>	
(2)100000	

应付工资

应付工资	
	300000
<hr/>	
(18)300000	(18)300000

应付福利费	未交税金
70000	175344
(15)28000	(20)239555
(19)42000	(1)51000
	(8)102399
	(15)100000
	(20)161500
预提费用	长期借款
1000	440000
(21)12500	(22)1000000
(6)11500	(6)10000
	(15)150000
	(22)400000
净利润	未分配利润
(23)237901	202215.85
	(24)35685.15
(23)237901	(23)237901
盈余公积	
35685.15	
(24)35685.15	

### 现金及现金等价物



经营活动现金收入：		经营活动现金支出	
1．销售商品收到的现金(1)1201000		1．购买商品支付的现金	(2)844700
(6)— 20000			(12)— 90000
2．收到的增值税销项税额			(14)— 80000
和退回的增值税款(20)161500			(18)— 285000
			(19)— 39900
		2．支付给职工的现金	(18)300000
		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(3)20000	
		有关的现金	
			(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．购建固定资产所支付	
		的现金	(13)101000
2．分得股利或利润收到的(7)30000			(15)350000
现金			
3．处置固定资产收回的现(9)300000			
金			
(10)3000			
筹资活动现金收入：		筹资活动现金支出：	
1．借款所收到的现金 (22)400000		1．偿还债务所支付的现金(17)250000	
			(22)1000000
		2．偿付利息支付的现金(21)12500	
现金流入	2089300	现金流出	2674855
		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	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	3000
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	237901
加：计提的坏帐准备或转销的坏帐	900
固定资产折旧	100000
无形资产摊销	60000
待摊费用摊销	100000
处置固定资产的收益	-50000
固定资产报废损失	19700
财务费用	21500
投资收益	-31500
存货减少	5300
经营性应收项目的增加	-49000
经营性应付项目的减少	-52690
增值税净增加额	19034
经营活动产生的现金流量净额	381145
3. 现金和现金等价物的净增加情况：	
货币资金的期末余额	820745
减：货币资金的期初余额	1406300
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	-585555

## 《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。如果母公司在海外，或子公司在海外，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 560 000 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。但在资产负债表日后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目前，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 500 000 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 200 000 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 450 000 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 58 000 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 2 900 元（假定坏账准备提取比为 5%），12 月 31 日资产负债表上“应收账款”项目的余额为 80 000 元，“坏账准备”项目的余额为 4 000 元；该项应收账款已按 58 000 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 资	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	应付帐款	5000	5000
应收帐款	80000	80000	应交税金	25000	14473
减：坏帐准备	4000	35900	流动负债合计	60000	49473
应收帐款净额	76000	44100	长期负债：		
存货	29000	29000	长期借款	30000	30000
流动资产合计	170000	138100	长期负债合计	30000	30000
长期投资：			负债合计	90000	79473
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	8794.05
固定资产净值	40000	40000	未分配利润	68000	49832.95
无形资产：			股东权益合计	180000	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	130000
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	75000	75000
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	72400	40500
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	40600
减：所得税	23925	13398
五、净利润	48575	27202
加：年初未分配利润	26711.25	26711.25
六、可供分配的利润	75286.25	53913.25
减：提供法定盈余公积	4857.50	2720.20
提取法定公益金	2428.75	1360.10
七、未分配利润	68000	49832.95

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 20000 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 30000  
    贷：长期投资减值准备 30000
- (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 30000  
    贷：以前年度损益调整 30000
- (3)调整利润分配有关数字  
借：盈余公积 4500  
    贷：利润分配——未分配利润(30 000×15%) 4 500
- (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	应付帐款	5000	5000
应收帐款净额	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	负债合计	70000	70000
减：长期投资减值准备	20000	50000	股东权益：		
长期投资净额	80000	50000	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	7500
固定资产净值	40000	40000	未分配利润	68000	42500
无形资产：			股东权益合计	180000	150000
无形资产	5000	5000			
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
加：年初未分配利润	32321.25	32321.25
六、可供分配的利润	74296.25	44296.25
减：提取法定盈余公积	4197.50	1197.50
提取法定公益金	2098.75	598.75
七、未分配利润	68000	42500

注：\*所得税=（72500+20000）×33%=（42500+50000）×33%=30525（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 25000 元（不含应向购买方收取的增值税额），销售成本 20000 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	25000
应交税金——应交增值税（销项税额）	4250
贷：应收账款	29250

(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	20000
贷：以前年度损益调整	20000

(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

[ ( 25000-20000-1462.50 ) × 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	2370.12
贷：以前年度损益调整	2370.12

( 25000-20000-1462.50-1167.38 )

(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

( 2370.12 × 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 40000 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 50000 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	10000
贷：其他应付款	10000
借：其他应付款	50000
贷：银行存款	50000 (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 3300  
 贷：以前年度损益调整 (10000 × 33%) 3300

(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 6700  
 贷：以前年度损益调整 (10000-3300) 6700

(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 (6700 × 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

(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：		
流动资产合计	170000	170000	长期借款	25000	25000
长期投资：			长期负债合计	25000	25000
长期股权投资	55000	55000	负债合计	90000	96700
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

(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	50000
贷：以前年度损益调整	50000
借：银行存款	50000
贷：其他应收款	50000 (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	16500
贷：应交税金——应交所得税 (50000 × 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	33500	
贷：利润分配——未分配利润		
	(50000-16500)	33500

(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：		
存货	67260	67260	长期借款	8000	8000
流动资产合计	191000	241000	长期负债合计	8000	8000
长期投资：			负债合计	72000	88500
长期股权投资	44000	44000	股东权益：		
固定资产：			股本	100000	100000
固定资产原价	48000	48000	资本公积	35000	35000
减：累计折旧	16000	16000	盈余公积	9600	14625
固定资产净值	32000	32000	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 计	271000	321000

表 3-10

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	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	95000
减：营业外支出	0	0
四、利润总额	65400	115400
减：所得税	21582	38082
五、净利润	43818	77318
加：年初未分配利润	17154.70	17154.70
六、可供分配的利润	60972.70	94472.70
减：提取法定盈余公积	4381.80	7731.80
提取法定公益金	2190.90	3865.90
七、未分配利润	54400	82875

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 29 145 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	10000
贷：应付股利	10000

(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	14371.75
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	10000

(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

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	78000	78000
减：主营业务成本	30000	30000
主营业务税金及附加	3000	3000
二、主营业务利润	45000	45000
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	43440	43440
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	43500	43500
减：所得税	14355	14355
五、净利润	29145	29145
加：年初未分配利润	11655	11655
六、可供分配的利润	40800	40800
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	40800	36428.25
减：应付普通股股利	0	10000
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500 000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1000 000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3 000 000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改革的，外汇管理体制改革的，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 500 000 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 8 000 000 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 2000 000 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——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1 199×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，余额用现金立即清偿。

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	117000元
减：支付的现金	97000元
差额	20000元

差额20000元作为债务重组收益。

2. 会计分录为：

借：应付账款	117000
贷：银行存款	97000
营业外收入——债务重组收益	20000

(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	103500 元
其中：面值	100000 元
应计利息 ( 100000 × 7% × 0.5 )	3500 元
减：所转让设备的公允价值	95000 元
差额	8500 元

差额 8500 元作为债务重组收益。固定资产的账面价值 90000 元 ( 120000—30000 ) 与其评估价 95000 元的差额为 5000 元，扣除 1000 元的资产评估费等费用后为 4000 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	30000
贷：固定资产	120000
借：固定资产清理	1000
贷：银行存款	1000

借：应付票据	103500
贷：固定资产清理	95000
营业外收入——债务重组收益	8500
借：固定资产清理	4000
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，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	105000
减：所转让产品的公允价值	80000
增值税销项税额 ( 80000 × 17% )	13600
差额	11400

差额 11400 元作为债务重组收益。产品的公允价值 80000 元与其账

面价值 69500( 账面余额 70000 元扣除相关损失准备 500 元 )的差额 10500 元作为转让资产收益。

2. 会计分录为：

借：应付账款	105000
贷：产品销售收入	80000
应交税金——应交增值税（销项税额）	13600
营业外收入——债务重组收益	11400
借：产品销售成本	70000
贷：产成品	70000

（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	103500 元
其中：面值	100000
元应计利息	3500 元
减：股票的公允价值	96000 元
差额	7500 元

差额 7500 元作为债务重组收益，股票的公允价值 96000 元与股本 10000 元的差额 86000 元作为资本公积。

2. 会计分录为：

借：应付票据	103500
贷：股本	10000
资本公积	86000
营业外收入——债务重组收益	7500
借：管理费用——印花税	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 100000 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 5000 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	20000 元
其中：面值	20000 元
应计利息	0 元
减：将来应付金额	15000 元
差额	5000 元

差额 5000 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	20000
贷：应付账款	15000
营业外收入——债务重组收益	5000

(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	1250000 元
其中：面值	1000000 元
应计利息 (1000000 × 10% × 2.5)	250000 元
减：将来应付金额	1096000 元
其中：面值	800000 元
应计利息 (800000 × 7% × 4)	224000 元
或有支出 [800000 × (10% - 7%) × 3]	72000 元
差额	154000 元

差额154000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	1250000
贷：长期借款——债务重组	1096000
营业外收入——债务重组收益	154000

(2) 1998年12月31日支付利息时：

借：长期借款——债务重组	56000
贷：银行存款	56000

其中，56000 = 800000 × 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	80000
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  $800000 \times 10\% = 80000$  元的利息,其中含或有支出 24000 元。

(4)2001 年 12 月 31 日支付本息时:

借:长期借款——债务重组	880000
贷:银行存款	880000

其中,880000 元包括本金 800000 元和利息 80000 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	56000
贷:银行存款	56000

2001 年 12 月 31 日支付本息时:

借:长期借款——债务重组	928000
贷:银行存款	856000
营业外收入——债务重组收益	72000

其中,  $856\ 000 = 800\ 000 + 800\ 000 \times 7\%$

$72\ 000 = 800\ 000 \times (10\% - 7\%) \times 3$

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	21000元
其中：面值	20000元
应计利息	1000元
减：支付的现金	5000元
所转让无形资产的公允价值	13000元
差额	3000元

差额3000元作为债务重组收益。无形资产的公允价值13000元与其账面价值10000元的差额为3000元，扣除500元的营业税后为2500元，此为转让资产收益。

2. 会计分录为：

借：应付票据	21000
贷：银行存款	5000
其他业务收入	13000
营业外收入——债务重组收益	3000
借：其他业务支出	10500
贷：无形资产	10000
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 1000 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	100000 元
减：所转让设备的公允价值	35000 元
股权的公允价值	55000 元
将来应付金额	8000 元
差额	2000 元

差额 2000 元作为债务重组收益。所转让设备的账面价值为 50000-20000=30000 元，与其公允价值 35000 元的差额 5000 元为转让资产收益。转增实收资本  $1000000 \times 5\% = 50000$  元，与股权公允价值 55000 元的差额 5000 元作为资本公积。

2. 会计分录为：

借：应付票据	100000
贷：固定资产清理	35000
实收资本	50000
资本公积	5000
应付账款	8000
营业外收入——债务重组收益	2000
借：固定资产清理	30000
累计折旧	20000
贷：固定资产	50000
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 20000 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	117000 元
减：收到的现金	97000 元
差额	20000 元

差额 20000 元扣除坏账准备 1000 元后的余额 19000 元作为债务重组损失。

2. 会计分录为：

借：银行存款	97000
营业外支出——债务重组损失	19000
坏账准备	1000
贷：应收账款	117000

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 100000 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 120000 元，累计折旧为 30000 元，评估确认的原价为 120000 元，评估确认的净价为 95000 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	103500 元
其中：面值	100000 元
应计利息（ $100000 \times 7\% \times 0.5$ ）	3500 元

减：受让的设备的公允价值	95000 元
差额	8500 元

由于没有对该项债权计提准备，差额 8500 元作为债务重组损失。

2. 假设该设备发生的安装成本为 5000 元，其会计分录为：

借：在建工程	120000
营业外支出——债务重组损失	8500
贷：累计折旧	25000
应收票据	103500
借：在建工程	5000
贷：银行存款等	5000
借：固定资产	125000
贷：在建工程	125000

其中，累计折旧 25000 元为固定资产评估确认的原价 120000 元与其评估确认的净价 95000 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 105000 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 80000 元，增值税率为 17%，产品成本为 70000 元，深广公司计提了 5000 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	105000 元
减：受让的产品的公允价值	80000 元
增值税进项税额 (80000 × 17%)	13600 元
差额	11400 元

差额 11400 元扣除坏账准备 5000 元后的余额 6400 元，作为债务重组损失。

2. 会计分录为：

借：在途材料	80000
应交税金——应交增值税 (进项税额)	13600
坏账准备	5000
营业外支出——债务重组损失	6400
贷：应收账款	105000

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	103500 元
其中：面值	100000 元
应计利息	3500 元
减：所转股票的公允价值	96000 元
差额	7500 元

由于没有对应收票据计提准备，差额 7500 元作为债务重组损失。

2. 会计分录为：

借：长期投资——股票投资	96384
营业外支出——债务重组损失	7500
贷：应收票据	103500
银行存款	384

其中，384=96000 × 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 × 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	20000 元
其中：面值	20000 元
应计利息	0 元
减：将来应收金额（20000-5000）	15000 元
差额	5000 元

由于没有对应收票据计提准备，差额 5000 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	15000
营业外支出——债务重组损失	5000
贷：应收票据——面值	20000

(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	1250000 元
其中：面值	1000000 元
应计利息 ( 1000000 × 10% × 2.5 )	250000 元
减：将来应收金额	1024000 元
其中：面值	800000 元
利息 ( 800000 × 7% × 4 )	224000 元
差额	226000 元

由于银行没有对该项贷款计提准备，差额 226000 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	1024000
营业外支出——债务重组损失	226000
贷：中长期贷款	1250000

(2)1998 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	56000

其中， $56000=800000 \times 7\%$

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	80000
贷：中长期贷款——债务重组	56000
利息收入	24000

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	880000
贷：中长期贷款——债务重组	856000
利息收入	24000

(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	56000

2001年12月31日收取本息时：

借：银行存款	856000
贷：中长期贷款——债务重组	856000

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 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价值为 10 000 元，评估确认价为 13 000 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，债权人应先从收到的现金、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 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：红星转让一台设备以清偿 35 000 元债务，将 55 000 元的债务转为 5% 的股权，一年后再支付 8 000 元清偿剩余债务。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；红星公司重新注册的资本为 1000 000 元，深广公司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，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	100000 元
减：受让的设备的公允价值	35000 元
股权的公允价值	55000 元
将来应收金额	8000 元
差额	2000 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	50000
长期投资——其他股权投资	55000
应收账款	8000
营业外支出——债务重组损失	2000
贷：应收票据	100000
累计折旧	15000

其中，累计折旧 15 000 元为固定资产评估确认的原价 50 000 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 8 000 元以清偿某 100 000 元带息应付票据，公司获得了 2 000 元债务重组收益，转让设备获得了 5 000 元的转让资产收益，实收资本和资本公积分别增加 50 000 元和 5 000 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 55 000 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——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，由于此项管理权与房产所有权无关，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 200 000 元，增值税 34 000 元，款项尚未收到。假定消费税率为 5%，则应交消费税 10 000 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60 000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1 000 000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1 000 000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	5000000
贷：主营业务收入	5000000

结转成本：

借：主营业务成本	2000000
贷：开发产品——已售	2000000

收回余款时：

借：银行存款	4000000
贷：预收账款	4000000

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220000元扣除后，余款780000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	2000000
贷：开发产品——已售	2000000
借：预收账款	1000000
贷：其他业务收入	220000
银行存款	780000

### 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	11700
贷：主营业务收入	10000
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10000元的2%享受200元的现金折扣（ $10000 \times 2\% = 200$ 元），实际付款11500（ $11700 - 200$ ）元，应作分录：

借：银行存款	11500
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 $10000 \times 1\% = 100$ 元，实际付款11600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	11700
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80000元，增值税税额13600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	93600
贷：主营业务收入	80000
应交税金——应交增值税（销项税额）	13600

发生销售折让时：

借：主营业务收入	4000
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	88920
--------	-------



贷：应收账款

88920

#### 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	58500
贷：主营业务收入	50000
应交税金——应交增值税（销项税额）	8500

借：主营业务成本	26000
贷：库存商品	26000

收回货款时：

借：银行存款	57500
财务费用	1000
贷：应收账款	58500

销售退回时：

借：主营业务收入	50000
应交税金——应交增值税（销项税额）	8500
贷：银行存款	57500
财务费用	1000
借：库存商品	26000
贷：主营业务成本	26000

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（50000—1000）	49000
应交税金——应交增值税（销项税额）	8500
贷：银行存款	57500
借：库存商品	26000
贷：以前年度损益调整	26000
借：应交税金——应交所得税	7590
贷：以前年度损益调整	7590
“以前年度损益调整”科目余额 15410 元应转入“利润分配”科目：	
借：利润分配	15410
贷：以前年度损益调整	15410

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 50000 元，成本 26000 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	50000
应交税金——应交增值税（销项税额）	8500
贷：银行存款	57500
财务费用	1000
借：库存商品	26000
贷：以前年度损益调整	26000

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	6000
贷：库存商品	6000

A 企业收到代销清单时：

借：应收账款——B 企业	11700
贷：主营业务收入	10000
应交税金——应交增值税（销项税额）	1700

借：主营业务成本	6000
贷：委托代销商品	6000

收到 B 企业汇来的货款 11700 元时：

借：银行存款	11700
贷：应收账款——B 企业	11700

B 企业应作分录：

收到甲商品时：

借：受托代销商品	10000
贷：代销商品款	10000

实际销售时：

借：银行存款	14040
贷：主营业务收入	12000
应交税金——应交增值税（销项税额）	2040

借：主营业务成本	10000
贷：受托代销商品	10000

借：代销商品款	10000
应交税金——应交增值税（进项税额）	1700
贷：应付账款——A 企业	11700

按合同协议价将款项付给 A 企业时：

借：应付账款——A 企业	11700
贷：银行存款	11700

(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 1700 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	6000
贷：库存商品	6000

企业收到代销清单时：

借：应收账款——B 企业	11700
贷：主营业务收入	10000
应交税金——应交增值税（销项税额）	1700

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（11700-1000=）10700 元：

借：银行存款	10700
贷：应收账款——B 企业	10700

B 企业应作分录：

收到甲商品时：

借：受托代销商品	10000
贷：代销商品款	10000

实际销售时：

借：银行存款	11700
贷：应付账款——A 企业	10000
应交税金——应交增值税（销项税额）	1700

借：应交税金——应交增值税（进项税额）	1700
贷：应付账款——A 企业	1700

借：代销商品款	10000
贷：受托代销商品	10000

归还 A 企业货款并计算代销手续费时：

借：应付账款——A 企业	11700
贷：银行存款	10700
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500000元，增值税率为17%，实际成本为300000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（ $500000 \div 5$ ）=100000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	300000
贷：库存商品	300000
每年6月1日	
借：应收账款（或银行存款）	117000
贷：主营业务收入	100000
应交税金——应交增值税（销项税额）	17000
同时结转商品成本（ $300000 \div 500000 \times 100000$ ）	60000元
借：主营业务成本	60000
贷：分期收款发出商品	60000

### 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=）1000000 元。因此 A 企业应作如下会计分录：

销售时：

借：银行存款	9000000
贷：应付账款——B 企业	9000000

1997 年 12 月 31 日应预计利息费用 500000 元：

借：财务费用	500000
贷：应付账款——B 企业	500000

1998 年 12 月 31 日应预计利息费用 500000 元：

借：财务费用	500000
贷：应付账款——B 企业	500000

1999 年 1 月回购时：

借：应付账款——B 企业	10000000
贷：银行存款	10000000

(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商自行开发房地产，并在市场上进行的销售。如房地产经营商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	20000
贷：预收账款	20000

A 企业发生成本时：

借：主营业务成本	30000
贷：银行存款（等）	30000

1993 年 12 月 31 日，确认收入：

借：预收账款	20000
贷：主营业务收入	20000
借：本年利润	30000
贷：主营业务成本	30000

## （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%。

1997 年确认收入=劳务总收入×劳务的完成程度-以前年度已确认的收入

$$=4000\ 000\times 60\%-0=2\ 400\ 000\ (\text{元})$$

1997 年确认费用=劳务总成本×劳务的完成程度-以前年度已确认的费用

$$=(2200\ 000+800\ 000)\times 60\%-0\\ =1800\ 000\ (\text{元})$$

该企业应作分录：

发生成本时：

借：主营业务成本	2200000
贷：银行存款（等）	2200000

预收款项时：

借：银行存款	2500000
贷：预收账款	2500000

确认收入：

借：预收账款	2400000
贷：主营业务收入	2400000

结转成本：

借：本年利润	1800000
贷：主营业务成本	1800000

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	180 000

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	70000
贷：银行存款（等）	70000
预收账款时	
借：银行存款	100000
贷：预收账款	100000
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=300000 × 37.5%-0=112500（元）	
结转成本=180000 × 37.5%-0=67500（元）	
借：预收账款	112500
贷：主营业务收入	112500
结转成本：	
借：本年利润	67500
贷：主营业务成本	67500

1996 年实际发生成本时：

借：主营业务成本	90000
贷：银行存款（等）	90000
预收账款时：	
借：银行存款	100000
贷：预收账款	100000
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=300000 × 87.5%-112500=150000（元）	
结转成本=180000 × 87.5%-67500=90000（元）	
借：预收账款	150000
贷：主营业务收入	150000
结转成本：	

借：本年利润	90000
贷：主营业务成本	90000
1997年实际发生成本时：	
借：主营业务成本	20000
贷：银行存款（等）	20000
预收账款时：	
借：银行存款	100000
贷：预收账款	100000
4月1日完工时确认剩余收入：	
借：预收账款	37500
贷：主营业务收入	37500
结转成本：	
借：本年利润	22500
贷：主营业务成本	22500

### 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 300000 元，至年底已预收款项 220000 元，实际发生成本 140000 元，估计还会发生 60000 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 =  $140000 \div (140000 + 60000)$   
= 70%

1997 年确认收入 =  $300000 \times 70\% - 0 = 210000$ （元）

1997 年结转成本 =  $200000 \times 70\% - 0 = 140000$ （元）

应作分录：

实际发生成本时：

借：主营业务成本	140000
贷：银行存款（等）	140000

预收账款时：

借：银行存款	220000
贷：预收账款	220000

12 月 31 日确认收入：

借：预收账款	210000
贷：主营业务收入	210000

结转成本：

借：本年利润	140000
贷：主营业务成本	140000

### （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 100000 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	600000
贷：预收账款	600000

在家具、柜台等的所有权转移时，确认 200000 元收入：

借：预收账款	200000
贷：主营业务收入	200000

结转成本：

借：主营业务成本	180000
贷：库存商品	180000

在提供初始服务时，按提供服务的完成程度确认 300000 元的收入：

借：预收账款 300000  
贷：主营业务收入 300000

结转成本：

借：本年利润 200000  
贷：主营业务成本 200000

在提供后续服务时，按提供服务的完成程度确认 100000 元的收入：

借：预收账款 100000  
贷：主营业务收入 100000

结转成本：

借：本年利润 50000  
贷：主营业务成本 50000

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	1000000
贷：活期存款	1000000

每季末应确认利息收入=1000000×6%/12×3  
=15000（元）：

借：应收利息	15000
贷：利息收入	15000

1997 年 10 月 1 日到期收到贷款时，应作分录：

借：活期存款	1060000
贷：中长期贷款	1000000
应收利息	60000

## （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 400000

贷：主营业务收入 400000

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 60000 元。

A 企业每年应确认收入 60000 元：

借：应收账款（或银行存款） 60000

贷：其他业务收入 60000

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 1000000 元，第二年销售收入 1500000 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=1000000×10%

=100000（元）：

借：银行存款 100000

贷：其他业务收入 100000

第二年年末应确认使用费收入=1500000×10%

=150000（元）：

借：银行存款 150000

贷：其他业务收入 150000

## 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——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 310 000 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 300 000 元，年利率 8%。则 A 企业计算的债券投资溢价为 6 000 元  $[310\ 000 - 300\ 000 - (300\ 000 \times 8\% \div 12 \times 2)]$ 。

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 5 000 000 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 1450 000 元。则该长期股权投资预计可收回金额为 1450 000 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10 000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59 300元（ $6 \times 10\ 000 + 300 - 10\ 000 \div 10 \times 1$ ），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（ $10\ 000 \div 10 \times 1$ ）。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217 300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200 000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202 300元（ $217\ 300 + 1\ 000 - 200\ 000 \times 8\%$ ）；实际支付的价款中包含的已到期尚未领取的债券利息为16 000元（ $200\ 000 \times 8\%$ ）；实际支付的价款中包含的尚未到期的债券利息为1333.33元（ $16000 \div 12$ ）。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 85 000 元，按市价计算的短期投资的价值合计为 76 000 元。则 A 企业应提取的跌价损失准备为 9 000 元（85 000-76 000）（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 66 000 元，按市价计算的股票投资的余额合计为 55 000 元；短期投资中的债券投资的账面余额合计为 50 000 元，按市价计算的债券投资的价值合计为 45 000 元。则 B 企业应提取的股票投资跌价损失准备为 11 000 元（66 000-55 000）；应提取的债券投资跌价损失准备为 5 000 元（50 000-45 000）（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 6 000 元、9 000 元、7 700 元；12 月 31 日的市价分别为 6 500 元、8 700 元、7 600 元。则 A 企业应提取的跌价损失准备为 400 元〔（9 000-8 700）+（7 700-7 600）〕（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：

$$\text{债券投资溢价或折价} = \left( \begin{array}{c} \text{债券投} \\ \text{资成本} \end{array} - \begin{array}{c} \text{相关} \\ \text{费用} \end{array} - \begin{array}{c} \text{应收} \\ \text{利息} \end{array} \right) - \text{债券面值}$$

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535 000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500 000元。则A企业购买该债券的投资成本为535 000元；债券溢价为15 000元（535 000-500 000×8%÷2-500 000）；实际支付的价款中包含的尚未到期债券的应收利息为20 000元（500 000×8%÷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9 000 000元，另支付税金、手续费等相关费用40 000元。则A企业取得B企业股权的投资成本为9 040 000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580 000元，已提折旧150 000元，该项固定资产的公允价值为440 000元，则A企业长期股权的投资成本为440 000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65 000股股份，则取得股权投资的公允价值为390 000元（ $6 \times 65 000$ ），作为该项股权投资的投资成本为390 000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440 000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10 000元[ $440 000 - (580 000 - 150 000)$ ]，扣除应交的所得税3 300元（假如所得税率为33%），计入资本公积准备项目的金额为6 700元；假如上述以固定资产投资，按390 000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40 000元[ $(580 000 - 150 000) - 390 000$ ]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：

$$\text{投资企业投资年度应享有的投资收益} = \frac{\text{投资当年被投资单位每股盈余} \times \text{投资企业所持股份} \times \frac{\text{当年投资持有月份}}{\text{全年月份}(12)}}{1}$$

或：

$$\text{投资企业投资年度应享有的投资收益} = \frac{\text{投资当年被投资单位实现的净损益} \times \text{投资企业持股比例} \times \frac{\text{当年投资持有月份}}{\text{全年月份}(12)}}{1}$$

$$\text{应冲减投资成本的金额} = \frac{\text{被投资单位分派的利润或现金股利} \times \text{投资企业持股比例} - \text{投资企业投资年度应享有的投资收益}}{1}$$

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：

$$\begin{aligned} \text{应冲减投资成本的金额} &= \text{投资后至本年末止被投资单位累积分派的利润或现金股利} - \text{投资后至上年末止被投资单位累积实现的净损益} \\ &\quad \times \frac{\text{投资企业持有的被投资单位的股权比例}}{\text{投资企业已冲减的投资成本}} \\ &= \text{应确认的投资收益} - \text{投资企业当年获得的净损益} \end{aligned}$$

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额，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 110 000 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 140 000 元（110 000+100 000×30%），确认投资收益 30 000 元（100 000×30%）；第二年年末对 B 企业投资的账面价值为 0（140 000-500 000×30%=-10 000）。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 140 000 元，第三年年末恢复增加对 B 企业投资的账面价值为 50 000 元（200 000×30%-10 000）。

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：

$$\text{股权投资差额} = \text{投资成本} - \frac{\text{投资时被投资单位所有者权益}}{\text{投资持股比例}}$$

例如，B 公司以 1200 000 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[1200 000-1000 000×100%]。

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 20 000 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 25 000 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 15 000 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(25000 × 8.7)	217500
加：税费	1100
减：已宣告现金股利(25000 × 0.2)	<u>5000</u>
投资成本	213600

(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	5000
贷：应收股利	5000

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（15000×0.1） 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（ $91\ 300-1500 \div (15\ 000+3\ 000)$ ）。

(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	10000	73200
一汽金杯	18000	89800
五粮液	12000	719200
第一百货	25000	213600
合 计	—	1095800

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	355000	254000
加：税费	<u>1 500</u>	<u>1 000</u>
投资成本	356500	255000

(2)会计分录：

借：短期投资——B企业债券 356500  
短期投资——C企业债券 255000  
贷：银行存款 611500

例5 上述A企业1997年6月20日出售一汽金杯股份5000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30300元。A企业的会计处理如下：

(1)出售一汽金杯股票的成本=4.99×5000=24950（元）：

借：银行存款 30300  
贷：短期投资——股票（一汽金杯） 24950

投资收益——出售短期股票

5350

(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	10000	73200
一汽金杯	13000	64850
五粮液	12000	719200
第一百货	25000	213600
B 企业债券	—	356500
C 企业债券	—	255000
合 计	—	1682350

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)益
短期投资—股票：			
青岛啤酒	73200	70000	(3200)
一汽金杯	64850	65000	150
五粮液	719200	705000	(14200)
第一百货	213600	215000	1400
小 计	1070850	1055000	(15850)
短期投资—债券：			
B 企业债券	356500	350000	(6500)
C 企业债券	255000	260000	5000
小 计	611500	610000	(1500)
合 计	1682350	1665000	( 17350 )

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=3200+14200+6500=23900(元)

借：投资收益——短期投资跌价准备	23900
贷：短期投资跌价准备——青岛啤酒	3200
短期投资跌价准备——五粮液	14200
短期投资跌价准备——B 企业债券	6500

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	1682350
减：短期投资跌价准备	<u>23900</u>
短期投资账面价值	1658450

(2)按投资类别计提：

股票投资应  
提跌价准备 = 1070850 - 1055000 = 15850 (元)

债券投资应提跌价准备 = 611500 - 610000 = 1500 (元)

借：投资收益——短期投资跌价准备	17350
贷：短期投资跌价准备——股票	15850
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	1682350
减：短期投资跌价准备	<u>17350</u>
短期投资账面价值	1665000

(3)按投资总体计提：

应提跌价准备 = 1682350 - 1665000 = 17350 (元)

借：投资收益——短期投资跌价准备	17350
贷：短期投资跌价准备	17350

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	1682350
减：短期投资跌价准备	<u>17350</u>
短期投资账面价值	1665000

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)72000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	72000
短期投资跌价准备——青岛啤酒	3200
贷：短期投资——股票(青岛啤酒)	73200
投资收益——出售短期股票	2000

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	14200
贷：投资收益——短期投资跌价准备	14200
借：投资收益——短期投资跌价准备	18600
贷：短期投资跌价准备——第一百货	13600
短期投资跌价准备——B企业债券	5000

(11500-6500)

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	64850	66000	1150
五粮液	719200	750000	30800
第一百货	213600	200000	(13600)
小 计	997650	1016000	18350
短期投资—债券：			
B 企业债券	356500	345000	(11500)
C 企业债券	255000	260000	5000
小 计	611500	605000	(6500)
合 计	1609150	1621000	11850

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      1609150  
 减：短期投资跌价准备                                      25100 ( 注 )  
 短期投资账面价值    1584050

( 注：23900-3200-14200+13600+5000=25100 元 )

(2)按投资类别计提：

股票投资市价高于成本=1016000-997650=18350 ( 元 )

债券投资应提跌价准备=( 611500-605000 ) -1500  
 =5000 ( 元 )

由于短期股票投资的市价已恢复，市价高于成本 18350 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                              15850  
     贷：投资收益——短期投资跌价准备                      15850

由于短期债券投资的市价仍然继续下降，应补提跌价准备 5000 元，以保持债券投资跌价准备账面余额为 6500 元。

借：投资收益——短期投资跌价准备                      5000  
     贷：短期投资跌价准备——债券                              5000

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      1609150  
 减：短期投资跌价准备                                      6500 ( 注 )  
 短期投资账面价值    1602650

( 注：( 15850-15850 ) + ( 1500+5000 ) =6500 元 )

(3)按投资总体计提：

短期投资市价高于成本=1621000-1609150=11850 ( 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 17350 元，A 企业应在 17350 元的范围内冲回已提的跌价准备

借：短期投资跌价准备	17350
贷：投资收益——短期投资跌价准备	17350
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	1609150
减：短期投资跌价准备(17350-17350)	<u>0</u>
短期投资账面价值	1609150

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	
短期投资—股票：	成 本	市 价	预计跌价(损)益
一汽金杯	64850	66000	1150
五粮液	719200	720000	800
第一百货	213600	200000	( 13600 )
小 计	997650	986000	( 11650 )
短期投资—债券：			
B企业债券	356500	355000	( 1500 )
C企业债券	255000	254000	( 1000 )
小 计	611500	609000	( 2500 )
合 计	1609150	1595000	( 14150 )

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	14200
贷：投资收益——短期投资跌价准备	14200
借：投资收益——短期投资跌价准备	13600
贷：短期投资跌价准备——第一百货	13600
借：短期投资跌价准备——B企业债券	5000
贷：投资收益——短期投资跌价准备	5000
	( 6500-1500 )
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	1609150
减：短期投资跌价准备	<u>16100(注)</u>
短期投资账面价值	1593050

(注：23900-3200-14200+13600-5000+1000=16100元)

(2)按投资类别计提：

股票投资应  
提跌价准备 = (997650 - 986000) - 15850 = -4200 (元)

债券投资应  
提跌价准备 = (611500 - 609000) - 1500 = 1000 (元)

借：短期投资跌价准备——股票	4200
贷：投资收益——短期投资跌价准备	4200
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	1609150
减：短期投资跌价准备	<u>14150(注)</u>
短期投资账面价值	1595000

(注：15850 - 4200 + 1500 + 1000 = 14150元)

(3)按投资总体计提：

应提跌价  
准备 = (1609150 - 1595000) - 17350 = -3200 (元)

借：短期投资跌价准备	3200
贷：投资收益——短期投资跌价准备	3200

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	1609150
减：短期投资跌价准备(17350 - 3200)	<u>14150</u>
短期投资账面价值	1595000

#### 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)	84000
减：债券面值(80 × 1000)	<u>80000</u>
债券溢价	4000

(2)购入债券时的会计分录：

借：长期债权投资——债券投资(面值)	80000
长期债权投资——债券投资(溢价)	4000
投资收益——长期债券费用摊销	400
贷：银行存款	84400

(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：

$$80\,000 \times 0.620921 + 9\,600 \times 3.790787 = 86\,065 > 84\,000 \text{ (注1)}$$

(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：

$$80\,000 \times 0.593451 + 9\,600 \times 3.695897 = 82\,957 < 84\,000 \text{ (注2)}$$

(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。)

$$\text{根据插入法计算实际利率} = 10\% + (11\% - 10\%) \times \frac{86\,065 - 84\,000}{86\,065 - 82\,957} = 10.66\%$$

### 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	9600	8954	646	3354	83354
1996.12	9600	8886	714	2640	82640
1997.1997.12	9600	8809	791	1849	81849
1998.12	9600	8725	875	974	80974
1999.12	9600	8626 (注)	974	0	80000
合计	48000	44000	4000	—	—

注：按照上述公式计算的金额应为 8632 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 9600  
 贷：投资收益——债券利息收入 8954



长期债权投资——债券投资（溢价）714

1996年12月31日：

借：应收利息	9600
贷：投资收益——债券利息收入	8886
长期债权投资——债券投资（溢价）	714

1997年12月31日：

借：应收利息	9600
贷：投资收益——债券利息收入	8809
长期债权投资——债券投资（溢价）	791

1998年12月31日：

借：应收利息	9600
贷：投资收益——债券利息收入	8725
长期债权投资——债券投资（溢价）	875

1999年12月31日：

借：应收利息	9600
贷：投资收益——债券利息收入	8626
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	9600
贷：投资收益——债券利息收入	8800
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	9600
贷：应收利息	9600

(5)到期还本并收到最后一次利息：

借：银行存款	89600
贷：长期债权投资——债券投资（面值）	80000
应收利息	9600

债券溢折价摊销表

（直线法）

单位：元

计息	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
日上期	1=面值×票面利率	2=1-3	3(注)	4=上一期 4-3	5=上一期 5-3
1995.1				4000	84000
1995.12	9600	8800	800	3200	83200
1996.12	9600	8800	800	2400	82400
1997.12	9600	8800	800	1600	81600
1998.1998.12	9600	8800	800	800	80800
1999.1999.12	9600	8800	800	0	80000
合计	48000	44000	4000	—	—

注：3=4 000 ÷ 5

## 五、长期股权投资举例

### (一) 成本法

例 11 B 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 (50000 × 12.12)	606000
加：税费	<u>3200</u>
投资成本	609200

(2) 购入时的会计分录：

借：长期股权投资——C 公司	609200
贷：银行存款	609200

(3) C 公司宣告分派股利

借：应收股利	10000
	(50000 × 0.2)
贷：长期股权投资——C 公司	10000 (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：

$$(1) \text{ B企业1996年度所持股票应享有的每股盈余} = \frac{1996\text{年度每股盈余} \times \text{当年投资持有月份(9)}}{\text{全年月份(12)}} = 1.5 \text{ (元)} \quad (\text{注})$$

(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。)

$$(2) \text{ C公司分派现金股利应冲减的投资成本} = (2.5 - 1.5) \times 50000 = 50000 \text{ (元)}$$

$$(3) \text{ 投资收益} = 1.5 \times 50000 = 75000 \text{ (元)}$$

(4) 会计分录：

借：应收股利——C公司	125000	
	(2.5 × 50000)	
贷：长期股权投资——C公司	50000	
投资收益——股利收入	75000	

## (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	900000
	资本公积—资本溢价	100000
	盈余公积	400000
	未分配利润	100000
3 月 20 日	分派现金股利	100000
8 月 1 日	现金增资	200000
12 月 31 日	全年净利润	400000
	其中：1—3 月份净利润	100000
1996 年 12 月 31 日所有者权益合计		2000000

A 企业按权益法核算对 B 企业的投资

$$(1) \text{ 投资时 B 企业所有者权益} = 900\,000 + 100\,000 + 400\,000 + 100\,000 - 100\,000 + 100\,000 = 1\,500\,000 \text{ (元)}$$

$$(2) \text{ A 企业应享有 B 企业所有者权益的份额} = 1\,500\,000 \times 20\% = 300\,000 \text{ (元)}$$

$$\begin{aligned}
 (3) \quad & \text{投资成本与应享有B企业} \\
 & \text{所有者权益份额的差额} = 480000 - 300000 \\
 & = 180000 \text{ (元)}
 \end{aligned}$$

(4) 会计分录：

借：长期股权投资——B企业（投资成本）	480000
贷：银行存款	480000
借：长期股权投资——B企业（股权投资差额）	180000
贷：长期股权投资——B企业（投资成本）	180000

(5) 上述股权投资差额假设按 10 年摊销，每年摊销 18000 元，1996 年应摊销 13500 元：

借：投资收益——股权投资差额摊销	13500
贷：长期股权投资——B企业（股权投资差额）	13500

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	500000	150000	400000
汽 车	450000	50000	420000
土地使用权	150000	—	150000
合 计	1100000	200000	970000

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）	970000
累计折旧	200000
贷：固定资产	950000
无形资产——土地使用权	150000
资本公积——股权投资准备	46900
递延税款	23100

(2) 1995 年 12 月 31 日：

借：长期股权投资——H 企业（损益调整）	385000
( 550000 × 70% )	
贷：投资收益——股权投资收益	385000

(3)1995 年末“长期股权投资——H 企业”科目的账面余额  
=970000+385000=1355000 (元)。

(4)1996 年宣告分派股利：

借：应收股利——H 企业	245000
	( 350000 × 70% )
贷：长期股权投资——H 企业 ( 损益调整 )	245000

宣告分派股利后“长期股权投资——H 企业”科目的账面余额  
=1355000-245000=1110000 (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  
1110000 (注)

借：投资收益——股权投资损失	1110000
贷：长期股权投资——H 企业 ( 损益调整 )	1110000

(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 360000 元 ( 2100000 × 70%-1110000 )。)

(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=850000 × 70%-360000=235000 (元)

借：长期股权投资——H 企业 ( 损益调整 )	235000
贷：投资收益——股权投资收益	235000

例 15 A 企业于 1997 年 1 月 2 日以 520000 元购入 B 企业实际发行在外股数的 10%，另支付 2000 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 40000 元。1997 年 7 月 2 日 A 企业再以 1800000 元购入 B 企业实际发行在外股数的 25%，另支付 9000 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 4500000 元，分派的现金股利为 400000 元；1997 年度净利润为 600000 元，其中，1—6 月份实现净利润为 300000 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 )	522000
	( 520000+2000 )
贷：银行存款	522000

(2)1997 年宣告分派股利：

借：应收股利	40000
贷：长期股权投资——B 企业（投资成本）	40000

(3)1997 年再次投资时：

借：长期股权投资——B 企业（投资成本）	1809000
	( 1800000+9000 )
贷：银行存款	1809000

(4)计算股权投资差额：

股权投资差额= ( 522000+1809000-40000 ) - ( 4500000  
+300000-400000 ) × 35%  
=2291000-1540000  
=751000 ( 元 )

会计分录如下：

借：长期股权投资——B 企业（股权投资差额）	751000
贷：长期股权投资——B 企业（投资成本）	751000

假设股权投资差额按 10 年摊销，每年摊销 75100 元，1997 年应摊销 37550 元。

借：投资收益——股权投资差额摊销	37550
贷：长期股权投资——B 企业（股权投资差额）	37550

(5)计算 1997 年投资收益：

1997 年应享有的投资收益=300000 × 10%+300000 × 35%  
=135000 ( 元 )

借：长期股权投资——B 企业（损益调整）	135000
贷：投资收益——股权投资收益	135000

## 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账面价值为 450 000 元，A 企业持有 B 企业的股份为 75000 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=450000-2 × 75000=300000 ( 元 )

借：投资收益——长期投资减值准备	300000
贷：长期投资减值准备——B 企业	300000

## 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 78000 元，计提跌价损失准备 20000 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）	58000
长期投资减值准备——K 企业	20000
贷：长期股权投资——K 企业	78000

## 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 35000 元，投资成本超过投出资产账面价值的差额 5000 元，计入资本公积 3350 元，计入递延税款贷方 1650 元。1997 年，B 企业出售该项投资，出售所得收入 45000 元。假设所得税率为 33%。B 企业的会计处理如下：

借：银行存款	45000
贷：长期股权投资——C 企业	35000
投资收益——股权出售收益	10000

$$\begin{aligned} \text{应交所得税} &= [45\ 000 - (35\ 000 - 5\ 000)] \times 33\% \\ &= 4950 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\text{应计入损益的所得税费用} = 10000 \times 33\% = 3300 \text{ (元)}$$

借：所得税	3300
递延税款	1650
贷：应交税金——应交所得税	4950
借：资本公积——股权投资准备	3350
贷：资本公积——其他资本公积转入	3350

## 《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配比，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

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  $5\ 000+50=5\ 050$ （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  $5\ 000+20=5\ 020$ （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 8 000 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 8 000 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  $8\ 000+100=8\ 100$ （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 8 000 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  $8\ 000+50=8\ 050$ （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，某建造承包商与客户签订一项合同金额为 9 000 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  $9\ 000+100=9\ 100$ （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：

$$\begin{aligned} \text{间接费用分配率} &= \frac{\text{当期实际发生的间接费用}}{\text{当期各合同实际发生的人工费之和}} \\ \text{某合同应负担的间接费用} &= \frac{\text{该合同实际发生的人工费}}{\text{当期各合同实际发生的人工费之和}} \times \text{间接费用分配率} \end{aligned}$$

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。

$$\text{间接费用分配率} = 50 \div (140 + 160 + 200) = 10\%$$

$$\text{A 合同应负担的间接费用} = 140 \times 10\% = 14 \text{ (万元)}$$

B 合同应负担的间接费用=160 × 10%=16 (万元)

C 合同应负担的间接费用=200 × 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	500000
贷：银行存款等	500000

期末将间接费用分配计入各合同成本：

借：工程施工——A 合同	140000
——B 合同	160000
——C 合同	200000
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：

$$\text{间接费用分配率} = \frac{\text{当期实际发生的间接费用}}{\text{当期各合同实际发生的直接费用之和}}$$
$$\text{某合同当期应负担的间接费用} = \frac{\text{该合同当期实际发生的直接费用}}{\text{当期各合同实际发生的直接费用之和}} \times \text{间接费用分配率}$$

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 ÷ ( 150+200+250 ) =2.5%

甲合同应负担的间接费用=150 × 2.5%=3.75 (万元)

乙合同应负担的间接费用=200 × 2.5%=5 (万元)

丙合同应负担的间接费用=250 × 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	150000
贷：银行存款等	150000

期末将间接费用分配计入各合同成本

借：工程施工——甲合同	37500
——乙合同	50000
——丙合同	62500
贷：工程施工——间接费用	150000

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，而并非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：

$$\text{当期确认的合同收入} = \frac{\text{合同总收入}}{\text{完工进度}} \times \text{以前会计年度累计已确认的收入}$$

$$\text{当期确认的合同毛利} = \frac{\text{合同总收入} - \text{合同预计总成本}}{\text{完工进度}} \times \text{以前会计年度累计已确认的毛利}$$

$$\text{当期确认的合同费用} = \frac{\text{当期确认的合同收入} - \text{当期确认的合同毛利}}{\text{以前会计年度预计损失准备}}$$

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	2400000
工程施工——毛利	600000
贷：主营业务收入	3000000

第二年确认的合同收入= $(1000 \times 80\%) - 300 = 500$ （万元）

第二年确认的合同毛利= $(1000 - 800) \times 80\% - 60$   
 $= 100$ （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	4000000
工程施工——毛利	1000000
贷：主营业务收入	5000000

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	1100000
工程施工——毛利	900000
贷：主营业务收入	2000000

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	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。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	400000
贷：主营业务收入	150000
工程施工——毛利	250000

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：

$$\text{第一年合同完工进度} = \frac{63}{63 + 42} \times 100\% = 60\%$$

$$\begin{aligned} \text{第一年确认的合同收入} &= \text{合同总收入} \times 60\% = 100 \times 60\% \\ &= 60 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{第一年确认的合同毛利} &= [100 - (63 + 42)] \times 60\% \\ &= -3 \text{ (万元)} \end{aligned}$$



$$\begin{aligned} \text{第一年应确认的合同费用} &= \text{收入} - \text{毛利} = 60 - (-3) \\ &= 63 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{第一年预计的合同损失} &= [(63+42) - 100] \times (1-60\%) \\ &= 2 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

其账务处理为：

借：主营业务成本	630000
贷：主营业务收入	600000
工程施工——毛利	30000

同时，

借：合同预计损失	20000
贷：预计损失准备	20000

### (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	1800 000	4 800 000	2 400 000
实际收到价款	1500 000	3 500 000	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	8100 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	2000000
贷：应付工资、库存材料等	2000000

(2) 登记已结算的工程价款：

借：应收账款	1800000
贷：工程结算	1800000

(3) 登记已收的工程价款：

借：银行存款	1500000
贷：应收账款	1500000

(4) 登记确认的收入、费用和毛利：

借：工程施工——毛利	250000
主营业务成本	2000000
贷：主营业务收入	2250000

	年末累计	以前年度确认	本年度确认
1996 年			
收入 ( 9000000 × 25% )	2250000		2250000
毛利 ( 1000000 × 25% )	250000		250000
费用 ( 收入-毛利 )	2000000		2000000
1997 年			
收入 ( 9000000 × 72% )	6480000	2250000	4230000
毛利 ( 900000 × 72% )	648000	250000	398000
费用 ( 收入-毛利 )	5832000	2000000	3832000
1998 年			
收入 9000000	9000000	648000	2520000
毛利 900000	900000	648000	252000
费用 ( 收入—毛利 )	8100000	5832000	2268000

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 ( 1 800 000-1 500 000 )。

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1 800 000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	3832000
贷：应付工资、库存材料等	3832000

(2) 登记已结算的工程价款

借：应收账款	4800000
贷：工程结算	4800000

(3) 登记已收的工程价款

借：银行存款	3500000
贷：应收账款	3500000

(4) 登记确认的收入、费用和毛利

借：工程施工——毛利	398000
主营业务成本	3832000
贷：主营业务收入	4230000

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1 600 000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（1 800 000+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	2268000

(2) 登记已结算的工程价款

借：应收账款	2400000
贷：工程结算	2400000

(3) 登记已收的工程价款

借：银行存款	4000000
--------	---------

贷：应收账款	4000000
(4)登记确认的收入、费用和毛利	
借：工程施工——毛利	252000
主营业务成本	2268000
贷：主营业务收入	2520000

(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	9000000
贷：工程施工——毛利	900000
工程施工	8100000

#### 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	1540000	4800000	5950000
完成合同尚需发生成本	3960000	1200000	—
已结算合同价款	1740000	2960000	1300000
实际收到价款	1700000	2900000	1400000

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	1540000
贷：原材料、应付工资、累计折旧等	1540000

##### (2)登记已结算的合同价款：

借：应收账款	1740000
贷：工程结算	1740000

##### (3)登记实际收到的合同价款：

借：银行存款	1700000
--------	---------

贷：应收账款	1700000
(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 = $\frac{1540000}{1540000 + 3960000} \times 100\% = 28\%$	
1996年确认的合同收入 = $5800000 \times 28\% = 1624000$ (元)	
1996年确认的毛利 = $(5800000 - 1540000 - 3960000) \times 28\% = 84000$ (元)	
1996年确认的合同费用 = $1624000 - 84000 = 1540000$ (元)	
借：生产成本——毛利	84000
主营业务成本	1540000
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 - 1 700 000)。

    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(1 740 000 - 1 540 000 - 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1 624 000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1 540 000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1 540 000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1 740 000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	3260000
贷：原材料、应付工资、累计折旧等	3260000

(2) 登记已结算的合同价款

借：应收账款	2960000
贷：工程结算	2960000

(3) 登记实际收到的合同价款

借：银行存款	2900000
贷：应收账款	2900000

(4) 计量确认当年的合同收入和费用，并登记入账

$$1997\text{年的完工进度} = \frac{4800000}{4800000 + 1200000} \times 100\% = 80\%$$

$$1997\text{年确认的合同收入} = 5800000 \times 80\% - 1624000 \\ = 3016000 \text{ (元)}$$

$$1997\text{年确认的毛利} = (5800000 - 4800000 - 1200000) \times \\ 80\% - 84000 = -160000 - 84000 = -244000 \text{ (元)}$$

$$1997\text{年确认的合同费用} = \text{收入} - \text{毛利} \\ = 3016000 - (-244000) \\ = 3260000 \text{ (元)}$$

$$1997\text{年确认的} \\ \text{合同预计损失} = (4800000 + 1200000 - 5800000) \times (1 - 80\%) \\ = 40000 \text{ (元)}$$

(注：在 1997 年底，由于该合同预计总成本 (6000000 元) 大于合同总收入 (5800000 元)，预计发生损失总额为 200000 元，由于已在“生产成本——毛利”中反映了 -160000 元 (84000 - 244000) 的亏损，因此，应将剩余的、为完成工程将发生的预计损失 40000 元确认为当期损失。)

其会计分录为：

借：主营业务成本	3260000
贷：主营业务收入	3016000
生产成本——毛利	244000

同时，

借：合同预计损失	40000
贷：预计损失准备	40000

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 100000 元。

已结算未完工款：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 (4 700 000 - 4 640 000)。

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 3 016 000 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 3 260 000 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	1150000
贷：原材料、应付工资、累计折旧等	1150000

(2)登记已结算的合同价款

借：应收账款	1300000
贷：工程结算	1300000

(3)登记实际收到的合同价款

借：银行存款	1400000
贷：应收账款	1400000

(4)计量确认当年的合同收入和费用，并登记入账

1998年确认的合同至目前止累计  
的合同收入 = 总金额 - 已确认的收入 = (5800000 + 200000)  
- (1624000 + 3016000) = 1360000 (元)

1998 年确认的毛利 = [ ( 5800000 + 200000 ) - 5950000 ] -  
(84000 - 244000) = 50000 + 160000 = 210000 (元)

1998年确认的合同费用 = 当年确认的合同收入 - 当年确认的毛利 - 以前年度预  
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	1360000

(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—— 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，外币报表折算是采用现行汇率法，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	60000	0	60000	0	60000
1996	30000	20000	10000	0	10000
1997	45000	15000	30000	0	30000
小计	135000	35000	100000	0	100000

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）	100000
贷：利润分配——未分配利润	100000
调整利润分配：	
借：利润分配——未分配利润	15000 (100000 × 15%)
贷：盈余公积	15000

(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 59 500 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	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	负债和股东权益总计	4672900	4772900

### 利润及利润分配表

编制单位：ABC 公司

1998 年度

单位：元

(续)

项目	上年数	
	调整前	调整后
财务费用	80000	80000
三、营业利润	970000	970000
加：投资收益	50000	80000
营业外收入	100000	100000
减：营业外支出	70000	70000
四、利润总额	1050000	1080000
减：所得税	346500	346500
五、净利润	703500	733500
加：年初未分配利润	436500	(注) 496000
六、可供分配的利润	1140000	1229500
减：提取法定盈余公积	70350	73350
提取法定公益金	35175	36675
七、可供股东分配的利润	1034475	1119475
减：应付普通股股利	901410	901410
八、未分配利润	133065	218065

注：496 000=436 500+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 6 400 000 元，按完成合同法计算的税前利润为 5 600 000 元，两者的所得税影响合计为 264 000 元，两者差异的税后净额为 536 000 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	750000	750000	短期借款	150000	150000
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	66 820 000	67 356 000	负债和股东权益 总计	66820 000	67 356 000

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 18 500 000 元和 13 300 000 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536000元。会计政策变更对1998年损益的影响为减少净利润67000元，对1997年度报告的损益的影响为增加净利润134000元，调增1997年的期初留存收益402000元，其中，调增未分配利润341700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2500000元，1996年12月31日的存货价值为2200000元，当年销售额为25000000元，公司购入存货实际成本合计为18000000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4500000元，假设该年度的其他费用为1200000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：	5226000 元
变更对当期净利润的影响数	-1541000 元
本年净利润	3685000 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	25000000	25000000
减：销售成本	16000000	18300000
主营业务利润	9000000	6700000
减：其他费用	1200000	1200000
利润总额	7800000	5500000
所得税	2574000	1815000
净利润	5226000	3685000

## (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	84000
减：累计折旧	40000
固定资产净值	44000

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 4000 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

[ $200\ 000 \times (1 - 33\%)$ ]，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 66000 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 134 000 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 2000 元。则应于发现时补提，会计分录为：

借：管理费用	2000
贷：累计折旧	2000

(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 3 000 元，账上借记了“待摊费用” 3000 元，贷记了“银行存款” 3 000 元，但在 1997 年未摊销。则 1998 年发现时更正此项差错的会计分录为：

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 20000 元，账上借记了“银行存款”20000 元，贷记了“预收账款”20000 元，1997 年底未作任何调整分录，则 1998 年发现时更正此差错的会计分录为（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	10000
贷：其他业务收入	10000

如果账上原来借记了“银行存款”20000 元，贷记了“其他业务收入”20000 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 8000 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 日更正此差错的会计分录为：

借：固定资产	8000
贷：管理费用	4000
累计折旧	4000

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 20000 元，记入了资本公积。则更正此项差错的会计分录应为：

借：资本公积	20000
贷：实收资本	20000

(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	150000
少计累计折旧	150000
多计所得税费用 ( 150000 × 33% )	49500
多计净利润	100500
多计递延税款贷项 ( 150000 × 33% )	49500
多提法定盈余公积	10050
多提法定公益金	5025



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	500000	500000	短期借款	800000	800000
短期投资	40000	40000	应付票据	300000	300000
应收票据	440000	440000	应付账款	550500	550500
应收账款	1000000	1000000	应交税金	50000	50000
减：坏账准备	100000	100000	流动负债合计	1700500	1700500
应收账款净额	900000	900000	长期负债		
存货	830000	830000	长期借款	1600000	1600000
流动资产合计	2710000	2710000	长期负债合计	1600000	1600000
长期投资：			递延税项：		
长期股权投资	1300000	1300000	递延税款贷项	49500	0
固定资产：			负债合计	3350000	3300500
固定资产原价	2000000	2000000	股东权益：		
减：累计折旧	400000	550000	股本	1800000	1800000
固定资产净值	1600000	1450000	资本公积	300000	300000
无形资产：			盈余公积	60000	44925
无形资产	0	0	其中：公益金	20000	14975
递延税项：			未分配利润	100000	14575
递延税款借项	0	0	股东权益合计	2260000	2159500
资产总计	5610000	5460000	负债和股 东权益总计	5610000	5460000

#### (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 150000 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	3000000	3000000
减：主营业务成本	1400000	1400000
主营业务税金及附加	300000	300000
二、主营业务利润	1300000	1300000
加：其他业务利润	50000	50000
减：管理费用	150000	300000
财务费用	90000	90000
三、营业利润	1110000	960000
加：投资收益	50000	50000
营业外收入	80000	80000
减：营业外支出	40000	40000
四、利润总额	1200000	1050000
减：所得税	396000	346500
五、净利润	804000	703500
加：年初未分配利润	660000	660000
六、可供分配利润	1464000	1363500
减：提取法定盈余公积	120000	109950
提取法定公益金	80000	74975
七、可供股东分配的利润	1264000	1178575
减：应付普通股股利	1164000	1164000
八、未分配利润	100000	14575

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	30000
少计销售成本	30000
多计所得税费用	9900
多计净利润	20100
多提法定盈余公积	2010
多提法定公益金	1005

(2)账务处理。

补转成本：

借：以前年度损益调整	30000
贷：库存商品	30000

调整所得税：

借：应交税金——应交所得税	9900
贷：以前年度损益调整	9900
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	20100
贷：以前年度损益调整	20100
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 20100 元，虚增存货 30000 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	8 0000
短期投资	60 000	60 000	应付票据	10000	10000
应收票据	35000	35000	应付账款	50000	50 000
应收账款	100000	100000	应交税金	30000	20100
减：坏账准备	5000	5000	流动负债合计	170 000	160100
应收账款净额	95000	95000	长期负债：		
存货	150000	120000	长期借款	130000	130000
流动资产合计	520 000	490000	长期负债合计	130000	130000
长期投资：			负债合计	300000	290100
长期股权投资	190000	190000	股东权益：		
固定资产：			股本	500000	500000
固定资产原价	400 000	400 000	资本公积	120000	120000
减：累计折旧	40000	40000	盈余公积	70 000	66985
固定资产净值	360000	360000	其中：公益金	20000	18995
无形资产：			未分配利润	80000	62915
无形资产	0	0	股东权益合计	770000	749900
资产总计	1070000	1040000	负债和股东权益 总 计	1070000	1040000

### 利润及利润分配表

编制单位：ABC

公司 1998 年度

单位：元

(续)

