



# 会计准则实务问与答 (21-40)

## 21. 问：企业自行进行的研究开发项目，发生的支出是否能够资本化？

**答：**对于企业自行进行的研究开发项目，应当区分研究阶段与开发阶段两个部分分别进行会计核算：研究阶段的支出全部费用化，计入当期损益（管理费用）；开发阶段的支出符合条件的才能资本化，不符合资本化条件的计入当期损益（管理费用）。如果确实无法区分研究阶段的支出和开发阶段的支出，应将其所发生的研发支出全部费用化，计入当期损益。

开发阶段的支出必须同时满足下列条件才能资本化确认为无形资产：（1）完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性；（2）具有完成该无形资产并使用或出售的意图；（3）无形资产产生经济利益的方式，包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场；无形资产将在内部使用的，应当证明其有用性；（4）有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，并有能力使用或出售该无形资产；（5）归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

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

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

**答：**弃置费用形成的预计负债在确认后，按照实际利率法计算的利息费用应当确认为财务费用；由于技术进步、法律要求或市场环境变化等原因，特定固定资产的履行弃置义务可能发生支出金额、预计弃置时点、折现率等变动而引起的预计负债变动，应按照以下原则调整该固定资产的成本：一是对于预计负债的减少，以该固定资产账面价值为限扣减固定资产成本。如果预计负债的减少额超过该

固定资产账面价值，超出部分确认为当期损益。二是对于预计负债的增加，增加该固定资产的成本。按照上述原则调整的固定资产，在资产剩余使用年限内计提折旧。一旦该固定资产的使用寿命结束，预计负债的所有后续变动应在发生时确认为损益。

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

**答：**为保证会计信息的可比性，企业对投资性房地产的计量模式一经确定，不得随意变更。只有在房地产市场比较成熟、能够满足采用公允价值模式条件的情况下，才允许企业对投资性房地产从成本模式计量变更为公允价值模式计量。已采用公允价值模式计量的投资性房地产，不得从公允价值模式转为成本模式。

成本模式转为公允价值模式的，应当作为会计政策变更处理，并按计量模式变更时公允价值与账面价值的差额调整期初留存收益。

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

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

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

等,均属于该准则规范的债务重组。

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

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

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

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

**26. 问：什么是收入？企业一般应按哪些步骤来对收入进行确认和计量？**

**答：**根据《企业会计准则第14号——收入》（财会[2017]22号，以下简称新收入准则）的规定，收入，是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。其中，日常活动，是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。例如，工业企业制造并销售产品、商品流通企业销售商品、咨询公司提供咨询服务、软件公司为客户开发软件、安装公司提供安装服务、建筑企业提供建造服务等，均属于企业的日常活动。日常活动所形成的经济利益的流入应当确认为收入。

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

**27. 问：财务报表项目之间是否可以互相抵销？**

**答：**财务报表项目应当以总额列报，资产和负债、收入和费用、直接计入当期利润的利得项目和损失项目的金额

不能相互抵销，即不得以净额列报，但企业会计准则另有规定的除外。比如，企业欠客户的应付款不得与其他客户欠本企业的应收款相抵销，否则就掩盖了交易的实质。再如，收入和费用反映了企业投入和产出之间的关系，是企业经营成果的两个方面，为了更好地反映经济交易的实质、考核企业经营管理水平以及预测企业未来现金流量，收入和费用不得相互抵销。

以下三种情况不属于抵销：

(1) 一组类似交易形成的利得和损失以净额列示的，不属于抵销。例如，汇兑损益应当以净额列报，为交易目的而持有的金融工具形成的利得和损失应当以净额列报。但是，如果相关的利得和损失具有重要性，则应当单独列报。

(2) 资产或负债项目按扣除备抵项目后的净额列示，不属于抵销。例如，资产计提的减值准备，实质上意味着资产的价值确实发生了减损，资产项目应当按扣除减值准备后的净额列示，这样才反映了资产当时的真实价值。

(3) 非日常活动产生的利得和损失，以同一交易形成的收益扣减相关费用后的净额列示更能反映交易实质的，不属于抵销。例如，非流动资产处置形成的利得或损失，应当按处置收入扣除该资产的账面金额和相关销售费用后的净额列报。

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

**答：**根据金融工具列报准则第七条，发行永续债的企业应当根据永续债合同条款及其所反映的经济实质而非仅以法律形式，结合金融负债和权益工具的定义，在初始确认时将永续债分类为金融负债或权益工具，因发行永续债支付的利息相应作为利息支出或股利分配。

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

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

### 29. 问:什么是合同取得成本?

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

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

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

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

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

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

根据金融工具列报准则及其应用指南,企业不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务的,该合同义务符合金融负债的定义。有些金融工具虽然没有明确地包含交付现金或其他金融资产义务的条款和条件,但有可能通过其他条款和条件间接地形成合同义务。例如,企业可能在显著不利的条件下选择交付现金或其他金融资产,而不是选择履行非金融合同义务或交付自身权益工具。

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

### 31. 问:财务报表应当如何列报比较信息?

**答:**通常情况下,企业列报所有列报项目上一个可比会计期间的比较数据,至少包括两期各报表及相关附注。当企业追溯应用会计政策或追溯重述、或者重新分类财务报表项目时,按照《企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正》等的规定,企业应当在一套完整的财务报表中列报最早可比期间期初的财务报表,即应当至少列报三期资产负债表、两期其他各报表(利润表、现金流量表和所有者权益变动表)及相关附注。其中,列报的三期资产负债表分别指当期期末的资产负债表、上期期末(即当期期初)的资产负债表、以及上期期初的资产负债表。

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

项目列报。同时,为了提高信息在会计期间的可比性,企业可以增加列报首次执行上述各项新准则当年年初的资产负债表。

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

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

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

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

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

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

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

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

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

益性交易的有关会计处理规定。

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

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

**35. 问:如何将交易价格分摊至各项履约义务?**

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

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

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

的情况采用一致的估计方法。

### 36. 问：应当如何对会计政策变更进行会计处理？

**答：**企业应当根据具体情况对会计政策变更分别处理：

(1) 在法律、行政法规或国家统一的会计制度等要求变更的情况下：国家发布相关会计处理方法的，按照国家发布的相关会计处理规定进行处理；国家没有发布相关会计处理办法的，则采用追溯调整法进行处理。(2) 会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的情况下，企业应当采用追溯调整法进行处理，将会计政策变更累积影响数调整列报前期最早期初留存收益，其他相关项目的期初余额和列报前期披露的其他比较数据也应当一并调整。(3) 确定会计政策变更对列报前期影响数不切实可行的，应当从可追溯调整的最早期间期初开始应用变更后的会计政策。(4) 在当期期初确定会计政策变更对以前各期累积影响数不切实可行的，应当采用未来适用法处理。

### 37. 问：什么是合同资产？合同资产与应收账款的区别是什么？

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

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

需要说明的是，合同资产和应收款项都是企业拥有的有权收取对价的合同权利，二者的区别在于，应收款项代表的是无条件收取合同对价的权利，即企业仅仅随着时间的流逝即可收款，而合同资产并不是一项无条件收款权，该权利除了时间流逝之外，还取决于其他条件(例如，履行合同中的其他履约义务)才能收取相应的合同对价。因此，

与合同资产和应收款项相关的风险是不同的，应收款项仅承担信用风险，而合同资产除信用风险之外，还可能承担其他风险，如履约风险等。

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

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

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

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

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

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

**答：**符合资本化条件的资产，是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产。其中，“相当长时间”应当是指为资产的购建或者生产所必需的时间，通常为一年以上(含一年)。

确认为无形资产的开发支出等在符合条件的情况下，也可以认定为符合资本化条件的资产。符合资本化条件的存货主要包括房地产开发企业开发的用于对外出售的房地产开发产品、企业制造的用于对外出售的大型机器设备等。这类存货通常需要经过相当长时间的建造或者生产过程，才能达到预定可销售状态。

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