



# 会计准则实务问与答 (41-67)

## 41. 问：应当如何对前期差错更正进行会计处理？

**答：**企业应当区分前期差错的重要性进行不同会计处理：

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

对于重要的前期差错，企业应当在其发现当期的财务报表中，调整前期比较数据。属于影响损益的，应将其对损益的影响数调整发现当期的期初留存收益，财务报表其他相关项目的期初数也应一并调整；属于不影响损益的，应调整财务报表相关项目的期初数。

在编制比较财务报表时，对于比较期间的重要的前期差错，应调整各该期间的净损益和其他相关项目，视同该差错在产生的当期已经更正；对于比较期间以前的重要的前期差错，应调整比较财务报表最早期间的期初留存收益，财务报表其他相关项目的数字也应一并调整。确定前期差错影响数不切实可行的，可以从可追溯重述的最早期间开始调整留存收益的期初余额，财务报表其他相关项目的期初余额也应当一并调整，也可以采用未来适用法。

其中，不重要的前期差错，是指不足以影响财务报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量作出正确判断的前期差错。重要的前期差错，是指足以影响财务报表使用者对企业财务状况、经营成果和现金流量作出正确判断的前期差错。

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

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

资活动下的“取得子公司及其他营业单位支付的现金净额”项目中。

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

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

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

## 43. 问：什么是企业合并？会计核算上如何对企业合并进行分类？

**答：**企业合并，是指将两个或两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。企业合并的结果通常是一个企业取得了对一个或多个业务的控制权。

在会计核算上，《企业会计准则第20号——企业合并》（以下简称企业合并准则）将企业合并划分为两大基本类型：同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并。

同一控制下的企业合并，是指参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的。对于同一控制下的企业合并，企业合并准则规定的

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

非同一控制下的企业合并,是指参与合并各方在合并前后不受同一方或相同的多方最终控制的合并交易,即同一控制下企业合并以外的其他企业合并。对于非同一控制下的企业合并,企业合并准则规定的会计处理方法为购买法。购买法是从购买方的角度出发,该项交易中购买方取得了被购买方的净资产或是对净资产的控制权,应确认所取得的资产以及应当承担的债务,包括被购买方原来未予确认的资产和负债。就购买方自身而言,其原持有的资产及负债的计量不受该交易事项的影响。

#### 44. 问:企业采用公允价值模式计量投资性房地产,应当满足哪些条件?

答:企业存在确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的,可以采用公允价值计量模式。采用公允价值模式计量投资性房地产,应当同时满足以下两个条件:一是投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场;二是企业能够从房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息,从而对投资性房地产的公允价值做出科学合理的估计。这两个条件必须同时具备,缺一不可。

企业选择公允价值模式计量投资性房地产,应当对其所有投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量,不得对一部分投资性房地产采用成本模式进行后续计量,对另一部分投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。

#### 45. 问:什么是固定资产的弃置费用?企业应当如何进行会计处理?

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

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

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

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

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

第一,政府补助是来源于政府的经济资源。这里的政府主要是指行政事业单位及类似机构。对于企业收到的来源于其他方的补助,有确凿证据表明政府是补助的实际拨付者,其他方只是起到代收代付作用的,该项补助也属于来源于政府的经济资源。

第二,政府补助是无偿的。即企业取得来源于政府的经济资源,不需要向政府交付商品或服务作为对价。无偿性是政府补助的基本特征,这一特征将政府补助与政府以投资者身份向企业投入资本、政府购买服务等政府与企业之间的互惠性交易区别开来。

#### 47. 问:应当如何划分会计政策变更与会计估计变更?

答:会计政策变更,是指企业对相同的交易或者事项由原来采用的会计政策改用另一会计政策的行为。会计估计变更,是指由于资产和负债的当前状况及预期经济利益和义务发生了变化,从而对资产或负债的账面价值或者资产的定期消耗金额进行调整。

企业应当以变更事项的会计确认、计量基础和列报项目是否发生变更为划分基础确定是会计政策变更还是会计估计变更。

一般地,对会计确认、计量基础的指定或选择是会计政策,其相应的变更是会计政策变更;会计确认、计量基础的变更一般会引起列报项目的变更,对列报项目的指定或选择是会计政策,其相应的变更是会计政策变更。

根据会计确认、计量基础和列报项目所选择的、为取得与该项目有关的金额或数值所采用的处理方法,不是会计政策,而是会计估计,其相应的变更是会计估计变更。

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

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

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

风险投资机构、共同基金以及类似主体持有的、在初始确认时按照金融工具确认计量准则的规定以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，投资性主体对不纳入合并财务报表的子公司的权益性投资，适用金融工具确认计量准则。

**49. 问：企业在进行资产减值测试时，应当如何确定资产可收回金额？**

**答：**资产的可收回金额，应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。因此，估计资产的可收回金额，通常需要同时估计该资产的公允价值减去处置费用后的净额和资产预计未来现金流量的现值。但是在下列情况下，可以有例外或者做特殊考虑：

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

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

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

(4) 以前报告期间的计算与分析表明，资产可收回金额

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

**50. 问：受同一方重大影响的企业之间是否构成关联方关系？**

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

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

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

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

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

在新金融工具确认计量准则施行日，该权益工具投

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

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

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

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

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

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

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

(1) 涉及损益的事项，通过“以前年度损益调整”科目核算。

(2) 涉及利润分配调整的事项，直接在“利润分配——未分配利润”科目中核算。

(3) 不涉及损益以及利润分配的事项，调整相关科目。

(4) 通过上述账务处理后，还应同时调整财务报表相关项目的数字，包括：①资产负债表日编制的财务报表相关项目的期末数或本年发生数；②当期编制的财务报表相关项目的期初数或上年数；③经过上述调整后，如果涉及报表附注内容的，还应作出相应调整。

资产负债表日后发生的非调整事项，不应当调整资产负债表日的财务报表。企业应当在报表附注中披露每项重要的资产负债表日后非调整事项的性质、内容，及其对财务状况和经营成果的影响。无法做出估计的，应当说明原因。

**54. 问：企业应当如何区分资产负债表日后调整事项和非调整事项？**

**答：**资产负债表日后调整事项，是指对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项。如果资产负债表日及所属会计期间已经存在某种情况，但当时并不知道其存在或者不能知道确切结果，资产负债表日后发生的事项能够证实该情况的存在或者确切结果，则该事项属于资产负债表日后事项中的调整事项。

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

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

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

**答：**根据金融工具列报准则及其应用指南，对于可回售工具，例如某些开放式基金的可随时赎回的基金份额，以及发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，例如属于有限寿命工具的封闭式基金、理财产品的份额、信托计划等寿命固定的结构化主体的份

额，发行方在其个别财务报表中作为权益工具列报，在企业集团合并财务报表中对应的少数股东权益部分，应当分类为金融负债。

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

**56. 问：资产负债表中的“一年内到期的非流动资产”项目应当如何列报？**

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

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

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

**答：**《中国人民银行公告》（[2019]第15号）公布了中国人民银行改革完善贷款市场报价利率（LPR）形成机制的决定，现行政策中涉及中国人民银行公布的贷款基准利率的，将调整为中国人民银行授权全国银行间同业拆借中心公布的贷款市场报价利率。

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

**58. 问：与企业共同控制合营企业的合营者之间是否构成关联方关系？**

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

**59. 问：在发生何种情况下企业应当暂停借款费用的资本化？**

**答：**符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生非正常中断且中断时间连续超过3个月的，应当暂停借款费用的资本化。中断的原因必须是非正常中断，属于正常中断的，相关借款费用仍可资本化。

非正常中断，通常是由于企业管理决策上的原因或者其他不可预见的原因等所导致的中断。比如，企业因与施工方发生了质量纠纷，或者工程、生产用料没有及时供应，或者资金周转发生了困难，或者施工、生产发生了安全事故，或者发生了与资产购建、生产有关的劳动纠纷等原因，导致资产购建或者生产活动发生中断，均属于非正常中断。

非正常中断与正常中断显著不同。正常中断通常仅限于因购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的程序，或者事先可预见的不可抗力因素导致的中断。比如，某些工程建造到一定阶段必须暂停下来进行质量或者安全检查，检查通过后才可继续下一阶段的建造工作，这类中断是在施工前可以预见的，而且是工程建造必须经过的程序，属于正常中断。某些地区的工程在建造过程中，由于可预见的不可抗力因素（如雨季或冰冻季节等原因）导致施工出现停顿，也属于正常中断。

**60. 问：什么是履约义务？**

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

了各单项履约义务时分别确认收入。

### 61. 问：什么是合同履约成本？

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

(1) 该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关。预期取得的合同应当是企业能够明确识别的合同。与合同直接相关的成本包括直接人工(例如，支付给直接为客户提供所承诺服务的人员的工资、奖金等)、直接材料(例如，为履行合同耗用的原材料、辅助材料、构配件、零件、半成品的成本和周转材料的摊销及租赁费用等)、制造费用(或类似费用，例如，组织和管理相关生产、施工、服务等活动发生的费用，包括管理人员的职工薪酬、劳动保护费、固定资产折旧费及修理费、物料消耗、取暖费、水电费、办公费、差旅费、财产保险费、工程保修费、排污费、临时设施摊销费等)、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本(例如，支付给分包商的成本、机械使用费、设计和技术援助费用、施工现场二次搬运费、生产工具和用具使用费、检验试验费、工程定位复测费、工程点交费用、场地清理费等)。

(2) 该成本增加了企业未来用于履行(包括持续履行)履约义务的资源。

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

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

**答：**根据《企业会计准则解释第4号》，融资性担保公

司发生的担保业务，应当按照《企业会计准则第25号——原保险合同》《企业会计准则第26号——再保险合同》《保险合同相关会计处理规定》等有关保险合同的相关规定进行会计处理。

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

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

### 63. 问：如何判断政府补助是否与日常活动相关？

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

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

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

**65. 问：什么是资产减值测试的资产组？如何对资产组进行减值测试？**

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



图 / 舒文存

构成。

资产组减值测试的原理和单项资产相同，即企业需要估计资产组（包括资产组组合）的可收回金额并计算资产组的账面价值，并将两者进行比较，如果资产组的可收回金额低于其账面价值，应当按照差额确认相应的减值损失。减值损失金额应当按照下列顺序进行分摊：

（1）首先，抵减分摊至资产组中商誉的账面价值。

（2）其次，根据资产组中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。以上资产账面价值的抵减，应当作为各单项资产（包括商誉）的减值损失处理，计入当期损益。抵减后的各资产的账面价值不得低于以下三者之中最高者：该资产的公允价值减去处置费用后的净额（如可确定的）、该资产预计未来现金流量的现值（如可确定的）和零。因此而导致的未能分摊的减值损失金额，应当按照相关资产组中其他各项资产的账面价值所占比重继续进行分摊。

**66. 问：什么是交易价格？如何确定合同的交易价格？**

**答：**根据《企业会计准则第14号——收入》（财会〔2017〕22号）的规定，交易价格，是指企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额。企业代第三方收取的款项（例如增值税）以及企业预期将退还给客户的款项，应当作为负债进行会计处理，不计入交易价格。合同标价并不一定代表交易价格，企业应当根据合同条款，并结合以往的

习惯做法确定交易价格。在确定交易价格时，企业应当考虑可变对价、合同中存在的重大融资成分、非现金对价以及应付客户对价等因素的影响，并应当假定将按照现有合同的约定向客户转移商品，且该合同不会被取消、续约或变更。

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

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

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