



会计准则实务问与答 (1-20)

编者按：为了便于广大会计人员学习会计准则，加深对企业会计准则内容的理解，财政部会计准则委员会收集了实务中反映企业会计准则的相关问题，组织企业会计准则咨询委员开展研究，就相关问题进行解答。经会计准则委员会授权，本刊“问题解答”栏目将分期对会计准则委员会网站(www.casc.org.cn)不定期发布的“会计准则实务问与答”进行转载，供广大会计人员参考。

1. 问：企业对于不同方式取得的存货应当如何计量？

答：企业取得存货应当按照成本进行计量。存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本三个组成部分。

企业外购存货主要包括原材料和商品。外购存货的成本即存货的采购成本，指企业物资从采购到入库前所发生的全部支出，包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。

企业通过进一步加工取得的存货主要包括产成品、在产品、半成品、委托加工物资等，其成本由采购成本、加工成本构成。存货加工成本，由直接人工和制造费用构成，其实质是企业在进一步加工存货的过程中追加发生的生产成本，不包括直接由材料存货转移来的价值。其中，直接人工，是指企业在生产产品过程中直接从事产品生产的工人的职工薪酬。直接人工和间接人工的划分依据通常是生产工人是否与所生产的产品直接相关(即可否直接确定其服务的对象)。制造费用是指企业为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。制造费用是一种间接生产成本，包括企业生产部门(如生产车间)管理人员的职工薪酬、折旧费、办公费、水电费、机物料消耗、劳动保护费、季节性和修理期间的停工损失等。

企业取得存货的其他方式主要包括接受投资者投资、非货币性资产交换、债务重组、企业合并以及存货盘盈等。(1) 投资者投入存货的成本应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。在投资合同或协议约定价值不公允的情况下，按照该项存货的公允价值作为其入账价值。(2) 企业通过非货币性资产交

换、债务重组、企业合并等方式取得的存货，其成本应当分别按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》《企业会计准则第12号——债务重组》《企业会计准则第20号——企业合并》等的规定确定。但是，该项存货的后续计量和披露应当执行存货准则的规定。(3) 盘盈的存货应按其重置成本作为入账价值，并通过“待处理财产损益”科目进行会计处理，按管理权限报经批准后冲减当期管理费用。

2. 问：什么是现金等价物？

答：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。其中，“期限短”一般是指从购买日起3个月内到期。例如可在证券市场上流通的3个月内到期的短期债券等。

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。例如，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。

现金等价物的定义本身，包含了判断一项投资是否属于现金等价物的四个条件，即：①期限短；②流动性强；③易于转换为已知金额的现金；④价值变动风险很小。其中，期限短、流动性强，强调了变现能力，而易于转换为已知金额的现金、价值变动风险很小，则强调了支付能力的大小。现金等价物通常包括3个月内到期的短期债券投资。权益性投资变现的金额通常不确定，因而不属于现金等价物。

企业应当根据具体情况，确定现金等价物的范围，一经确定不得随意变更；如果发生变更，应当按照会计政策变更处理。

3. 问：企业对于发出的存货应当如何计量？

答：企业应当根据各类存货的实物流转方式、企业管理的要求、存货的性质等实际情况，合理地选择发出存货成本的计量方法，以合理确定当期发出存货的实际成本。

对于性质和用途相似的存货，应当采用相同的成本计算方法确定发出存货的成本。企业在确定发出存货的成本时，可以采用先进先出法、移动加权平均法、月末一次加权平均法和个别计价法等方法，但不得采用后进先出法。

企业在确认存货销售收入的当期，应当将已经销售存货的成本结转为当期营业成本。

4. 问：母子公司未同步执行《企业会计准则第21号——租赁》的情形下，母公司在编制合并财务报表时应如何处理？企业与联营企业或合营企业未同步执行租赁准则的情形下，企业在对联营企业或合营企业的长期股权投资采用权益法核算时应如何处理？

答：根据《财政部关于修订印发〈企业会计准则第21号——租赁〉的通知》（财会〔2018〕35号），在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报表的企业，自2019年1月1日起施行新租赁准则；其他执行企业会计准则的企业自2021年1月1日起施行新租赁准则。

如果母公司执行新租赁准则但子公司尚未执行新租赁准则的，母公司在编制合并财务报表时，应当按照新租赁准则规定调整子公司的财务报表。如果母公司尚未执行新租赁准则而子公司已执行新租赁准则或《国际财务报告准则第16号——租赁》（以下简称国际租赁准则）的，母公司在编制合并财务报表时，可以将子公司的财务报表按照母公司的会计政策进行调整后合并，也可以将子公司按照新租赁准则或国际租赁准则编制的财务报表直接合并。母公司将子公司按照新租赁准则或国际租赁准则编制的财务报表直接合并的，应当在合并财务报表中披露该事实，并且对母公司和子公司的会计政策及其他相关信息分别进行披露。

企业对联营企业或合营企业的长期股权投资采用权益法核算的，比照上述原则进行处理，但不切实可行的除外。

5. 问：利润表中的“营业外收入”和“营业外支出”项目主要反映企业发生的哪些交易或事项？

答：“营业外收入”项目，反映企业发生的除营业利润以外的收益，主要包括与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得（企业接受股东或股东的子公司直接或间接的捐赠，经济实质属于股东对企业的资本性投入的除外）。

“营业外支出”项目，反映企业发生的除营业利润以外的支出，主要包括公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失、

非流动资产毁损报废损失等。该项目应根据“营业外支出”科目的发生额分析填列。其中，“非流动资产毁损报废损失”通常包括因自然灾害发生毁损、已丧失使用功能等原因而报废清理产生的损失。企业在不同交易中形成的非流动资产毁损报废利得和损失不得相互抵销，应分别在“营业外收入”项目和“营业外支出”项目进行填列。

6. 问：某公司执行了《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》（财会〔2017〕7号）、《企业会计准则第23号——金融资产转移》（财会〔2017〕8号）、《企业会计准则第24号——套期会计》（财会〔2017〕9号）和《企业会计准则第37号——金融工具列报》（财会〔2017〕14号），该公司的联营企业（或合营企业）是一家保险公司，且符合暂缓执行新金融工具相关会计准则的条件，在采用权益法对其进行会计处理时，该公司是否应统一保险公司的会计政策？

答：根据《关于保险公司执行新金融工具相关会计准则有关过渡办法的通知》（财会〔2017〕20号），企业根据相关企业会计准则规定对其联营企业或合营企业采用权益法进行会计处理时，应统一联营企业或合营企业的会计政策。发生以下情形的，企业可以不进行统一会计政策的调整：（1）企业执行新金融工具相关会计准则，但其联营企业或合营企业暂缓执行新金融工具相关会计准则。（2）企业暂缓执行新金融工具相关会计准则，但联营企业或合营企业执行新金融工具相关会计准则。企业可以对每个联营企业或合营企业单独选择是否进行统一会计政策的调整。

因此，该公司在采用权益法对保险公司进行会计处理时，既可以选择统一保险公司的会计政策，即对金融工具相关交易执行新金融工具相关会计准则；也可以选择不统一保险公司的会计政策。企业可以对每个联营企业或合营企业单独选择是否进行统一会计政策的调整。

7. 问：什么是长期股权投资？具体包括哪些内容？

答：长期股权投资，是指投资方对被投资单位实施控制、重大影响的权益性投资，以及对其合营企业的权益性投资。

长期股权投资主要包括：（1）投资方能够对被投资单位实施控制的权益性投资，即对子公司投资；（2）投资方与其他合营方一同对被投资单位实施共同控制且对被投资单位净资产享有权利的权益性投资，即对合营企业投资；（3）投资方对被投资单位具有重大影响的权益性投资，即对联营企业投资。除上述以外其他的权益性投资，包括风险投资机构、共同基金，以及类似主体持有的、在初始确认时按

照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》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，以及其他权益性投资，应当按照《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》等相关准则进行会计处理。

8. 问：企业对外购和自行建造的固定资产应当如何确定其初始计量金额？

答：固定资产应当按照成本进行初始计量。

企业外购固定资产的成本，包括购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

企业自行建造固定资产的成本，由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成，包括工程用物资成本、人工成本、交纳的相关税费、应予资本化的借款费用以及应分摊的间接费用等。

此外，应计入固定资产成本的借款费用，按照《企业会计准则第17号——借款费用》进行会计处理。

9. 问：企业取得的土地使用权是否均应确认为无形资产？

答：企业取得的土地使用权通常应确认为无形资产，但以下情况除外：(1) 房地产开发企业取得的土地使用权用于建造对外出售的房屋建筑物，相关的土地使用权应当计入所建造的房屋建筑物成本。(2) 企业外购的房屋建筑物，实际支付的价款中包括土地以及建筑物的价值，应当对支付的价款按照合理的方法在土地和地上建筑物之间进行分配，确实无法合理分配的，应当全部作为固定资产核算。(3) 企业改变土地使用权的用途，将其用于出租或作为增值目的时，应将其转为投资性房地产。

10. 问：企业对盘盈盘亏的固定资产应当如何进行会计处理？

答：固定资产是一种单位价值较高、使用期限较长的有形资产，因此，对于管理规范的企业而言，盘盈、盘亏的固定资产较为少见。企业应当健全制度，加强管理，定期或者至少于每年年末对固定资产进行清查盘点，以保证固定资产核算的真实性和完整性。如果清查中发现固定资产的损溢应及时查明原因，在期末结账前处理完毕。

企业在财产清查中盘亏的固定资产，通过“待处理财产损溢——待处理固定资产损溢”科目核算，盘亏造成的损失，通过“营业外支出——盘亏损失”科目核算，应当计入

当期损益。

企业在财产清查中盘盈的固定资产，作为前期差错处理。盘盈的固定资产通过“以前年度损益调整”科目核算。

11. 问：在长期股权投资核算方法转换中，按照新金融工具准则以公允价值计量转换为权益法时，应当如何进行会计处理？

答：原持有的对被投资单位的股权投资(不具有控制、共同控制或重大影响的)，按照新金融工具准则相关内容进行会计处理的，因追加投资等原因导致持股比例上升，能够对被投资单位施加共同控制或重大影响的，在转按权益法核算时，投资方应当按其确定的原股权投资的公允价值加上为取得新增投资而应支付对价的公允价值，作为改按权益法核算的初始投资成本。原持有的股权投资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的，其公允价值与账面价值之间的差额应当转入改按权益法核算的当期损益；原持有的股权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非交易性权益工具投资的，其公允价值与账面价值之间的差额以及原计入其他综合收益的累计公允价值变动应当直接转入留存收益。然后，比较上述计算所得的初始投资成本，与按照追加投资后全新的持股比例计算确定的应享有被投资单位在追加投资日可辨认净资产公允价值份额之间的差额，前者大于后者的，不调整长期股权投资的账面价值；前者小于后者的，差额应调整长期股权投资的账面价值，并计入当期营业外收入。

12. 问：附有条件的政府补助是否符合政府补助是无偿性的特征？

答：符合。政府补助附有的一定条件通常只是政府为了推行其宏观经济政策，对企业使用补助的时间、适用范围和方向进行的限制；政府补助的无偿性是指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等等对价，两者并不矛盾，实务中需要根据具体情况具体分析。

13. 问：《企业会计准则第37号——金融工具列报》(财会[2017]14号)涉及的有限寿命工具，如某些封闭式基金、理财产品、信托计划等寿命固定或可确定的结构化主体，是否符合持续经营假设？

答：根据《企业会计准则——基本准则》及其相关讲解，持续经营，是指在可以预见的将来，企业将会按当前的规模和状态继续经营下去，不会停业，也不会大规模削减业务。在持续经营前提下，会计确认、计量和报告应当以企业

持续、正常的生产经营活动为前提。

明确这个基本假设,就意味着会计主体将按照既定用途使用资产,按照既定的合约条件清偿债务,并根据企业会计准则进行确认、计量和报告,而不是按照企业破产清算有关会计处理规定处理。因此,有限寿命本身并不影响持续经营假设的成立。

14. 问:应用《企业会计准则第14号——收入》(财会[2017]22号)时,企业应当在何时确认收入?

答:根据《企业会计准则第14号——收入》(财会[2017]22号)的规定,企业应当在履行了合同中的履约义务,即在客户取得相关商品控制权时确认收入。取得相关商品控制权,是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益,也包括有能力阻止其他方主导该商品的使用并从中获得经济利益。企业在判断商品的控制权是否发生转移时,应当从客户的角度进行分析,即客户是否取得了相关商品的控制权以及何时取得该控制权。取得商品控制权同时包括下列三项要素:

一是能力。企业只有在客户拥有现时权利,能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部经济利益时,才能确认收入。如果客户只能在未来的某一期间主导该商品的使用并从中获益,则表明其尚未取得该商品的控制权。例如,企业与客户签订合同为其生产产品,虽然合同约定该客户最终将能够主导该产品的使用,并获得几乎全部的经济利益,但是,只有在客户真正获得这些权利时(根据合同约定,可能是在生产过程中或更晚的时点),企业才能确认收入,在此之前,企业不应当确认收入。

二是主导该商品的使用。客户有能力主导该商品的使用,是指客户在其活动中有权使用该商品,或者能够允许或阻止其他方使用该商品。

三是能够获得几乎全部的经济利益。客户必须拥有获得商品几乎全部经济利益的能力,才能被视为获得了对该商品的控制。商品的经济利益,是指该商品的潜在现金流量,既包括现金流入的增加,也包括现金流出的减少。客户可以通过使用、消耗、出售、处置、交换、抵押或持有等多种方式直接或间接地获得商品的经济利益。

15. 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,债务人以存货清偿债务是否作为存货销售处理?

答:根据债务重组准则第十条,以资产清偿债务方式进行债务重组的,债务人应当将所清偿债务账面价值与转

让资产账面价值之间的差额计入当期损益。

根据《企业会计准则第14号——收入》(财会[2017]22号)第二条,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。

通常情况下,债务重组不属于企业的日常活动,因此债务重组不适用收入准则,不应作为存货的销售处理。所清偿债务账面价值与存货账面价值之间的差额,记入“其他收益”。

16. 问:什么是投资性房地产?会计准则中规范的投资性房地产的范围是什么?

答:投资性房地产,是指为赚取租金或资本增值,或者两者兼有而持有的房地产。

根据《企业会计准则第3号——投资性房地产》的规定,投资性房地产的范围限定为已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权、已出租的建筑物。其中:

已出租的土地使用权,是指企业通过出让或转让方式取得的、以经营租赁方式出租的土地使用权。企业取得的土地使用权通常包括在一级市场上以交纳土地出让金的方式取得的土地使用权,也包括在二级市场上接受其他单位转让的土地使用权。

持有并准备增值后转让的土地使用权,是指企业取得的、准备增值后转让的土地使用权。

已出租的建筑物是指企业拥有产权的、以经营租赁方式出租的建筑物,包括自行建造或开发活动完成后用于出租的建筑物以及正在建造或开发过程中将来用于出租的建筑物。

企业自用房地产、作为存货的房地产不属于投资性房地产。

17. 问:什么是重大影响?能够形成重大影响的因素有哪些?

答: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,但并不能够控制或者与其他方一起共同控制这些政策的制定。实务中,较为常见的重大影响体现为在被投资单位的董事会或类似权力机构中派有代表,通过在被投资单位财务和经营决策制定过程中的发言权实施重大影响。投资方直接或通过子公司间接持有被投资单位20%以上但低于50%的表决权时,一般认为对被投资单位具有重大影响,除非有明确的证据表明该种情况下不能参与被投资单位的生产经营决策,不形成重大影响。在确定能否对

被投资单位施加重大影响时，一方面应考虑投资方直接或间接持有被投资单位的表决权股份，同时要考虑投资方及其他方持有的当期可执行潜在表决权在假定转换为对被投资单位的股权后产生的影响，如被投资单位发行的当期可转换的认股权证、股份期权及可转换公司债券等的影响。

18. 问：应用《企业会计准则第14号——收入》(财会[2017]22号)时，如何识别与客户订立的合同？

答：《企业会计准则第14号——收入》(财会[2017]22号)规定的合同，是指双方或多方之间订立有法律约束力的权利义务协议。合同包括书面形式、口头形式以及其他形式(如隐含于商业惯例或企业以往的习惯做法中等)。企业与客户之间的合同同时满足下列五项条件的，企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入：一是合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务；二是该合同明确了合同各方与所转让商品相关的权利和义务；三是该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款；四是该合同具有商业实质，即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；五是企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。企业在进行上述判断时，需要注意下列三点：

(1) 合同约定的权利和义务是否具有法律约束力，需要根据企业所处的法律环境和实务操作进行判断。不同的企业可能采取不同的方式和流程与客户订立合同，同一企业在与客户订立合同时，对于不同类别的客户以及不同性质的商品也可能采取不同的方式和流程。企业在判断其与客户之间的合同是否具有法律约束力，以及这些具有法律约束力的权利和义务在何时设立时，应当考虑上述因素的影响。合同各方均有权单方面终止完全未执行的合同，且无需对合同其他方作出补偿的，在应用本准则时，该合同应当被视为不存在。其中，完全未执行的合同，是指企业尚未向客户转让任何合同中承诺的商品，也尚未收取且尚未有权收取已承诺商品的任何对价的合同。

(2) 合同具有商业实质，是指履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额。关于商业实质，应按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的有关规定进行判断。

(3) 企业在评估其因向客户转让商品而有权取得的对价是否很可能收回时，仅应考虑客户到期时支付对价的能力和意图(即客户的信用风险)。当对价是可变对价时，由于企业可能会向客户提供价格折让，企业有权收取的对价金额可能会低于合同标价。企业向客户提供价格折让的，

应当在估计交易价格时进行考虑。

19. 问：企业对于其持有的期末存货应当如何计量？

答：在资产负债表日，当存货成本低于可变现净值时，存货按成本计量；当存货成本高于可变现净值时，存货按可变现净值计量，同时按照成本高于可变现净值的差额计提存货跌价准备，计入当期损益(“资产减值损失——存货减值损失”科目)。

企业通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备，对于数量繁多、单价较低的存货，可以按照存货类别计提存货跌价准备。

其中，存货的可变现净值，是指在日常活动中，存货的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额。

此外，需要注意的是，企业确定存货的可变现净值的前提是企业在进行正常的生产经营活动，如果企业不是在进行正常的生产经营活动，比如企业处于清算过程，那么不能按照存货准则的规定确定存货的可变现净值。企业预计的销售存货现金流量，并不完全等于存货的可变现净值。存货在销售过程中可能发生的销售费用和相关税费，以及为达到预定可销售状态还可能发生的加工成本等相关支出，构成现金流入的抵减项目。企业预计的销售存货现金流量，扣除这些抵减项目后，才能确定存货的可变现净值。

20. 问：什么是企业合并中涉及的业务？构成业务的要素有哪些？

答：企业合并准则所称的业务，是指企业内部某些生产经营活动或资产的组合，该组合一般具有投入、加工处理过程和产出能力，能够独立计算其成本费用或所产生的收入。合并方在合并中取得的生产经营活动或资产的组合(以下简称组合)构成业务，通常应具有下列三个要素：

(1) 投入，指原材料、人工、必要的生产技术等无形资产以及构成产出能力的机器设备等其他长期资产的投入。

(2) 加工处理过程，指具有一定管理能力、运营过程，能够组织投入形成产出能力的系统、标准、协议、惯例或规则。

(3) 产出，包括为客户提供的产品或服务、为投资者或债权人提供的股利或利息等投资收益，以及企业日常活动产生的其他的收益。

合并方在合并中取得的组合应当至少同时具有一项投入和一项实质性加工处理过程，且二者相结合对产出能力有显著贡献，该组合才构成业务。合并方在合并中取得的组合是否有实际产出并不是判断其构成业务的必要条件。□