

企业会计准则 应用指南汇编


2024

(上册)



财政部会计司编写组 编



 中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

企业会计准则应用指南汇编

2024

(上册)

财政部会计司编写组 编



中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社
·北京·

图书在版编目 (CIP) 数据

企业会计准则应用指南汇编. 2024. 上册/财政部
会计司编写组编. --北京: 中国财政经济出版社,
2024. 3 (2024. 3重印)

ISBN 978 - 7 - 5223 - 2972 - 7

I. ①企… II. ①财… III. ①企业—会计准则—中国
—指南 IV. ①F279. 23 - 62

中国国家版本馆 CIP 数据核字 (2024) 第 054097 号

责任编辑: 黎子民 刘子鋆 黄 硕 责任校对: 胡永立
封面设计: 卜建辰 责任印制: 党 辉

企业会计准则应用指南汇编 2024 (上册)

QIYE KUAJJI ZHUNZE YINGYONG ZHINAN HUIBIAN 2024 (SHANGCE)

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfemg.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 010 - 88191522

天猫网店: 中国财政经济出版社旗舰店

网址: <https://zgczjjchs.tmall.com>

北京鑫海金澳胶印有限公司印装 各地新华书店经销

成品尺寸: 175 × 250 毫米 16 开 104. 25 印张 1 777 000 字

2024 年 3 月第 1 版 2024 年 3 月北京第 2 次印刷

定价: 298. 00 元 (上、下册)

ISBN 978 - 7 - 5223 - 2972 - 7

(图书出现印装问题, 本社负责调换, 电话: 010 - 88190548)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报热线: 010 - 88191661 QQ: 2242791300

本书编写人员

(按姓氏笔画排序)

王 玥	石白玉	冯翠平	戎 越	朱 琳
朱晓文	刘正阳	刘国强	刘雅露	衣晓青
李 静	杨 旭	杨 硕	杨星月	杨俊华
杨海峰	邱 颖	沈玉凯	张 强	张旻子
张哲薇	陈 瑜	林一帆	罗雪娇	赵 访
胡慧中	钟 冰	徐华新	高大平	黄 贇
隋 爽	董笑宏	韩 頔	韩建书	程 华
舒惠好	薛 杰	穆 杨	魏 群	

前 言

经济越发展，会计越重要。企业会计准则是国家统一的会计制度的重要组成内容，是企业进行会计处理、生成会计信息的基本依据，是资本市场通用的商业规则和技术语言，也是国务院财政部门依法履行会计管理职能、开展会计监督的重要依据。财政部高度重视企业会计准则建设、实施与监管工作，坚持以高质量会计基础制度供给服务经济社会发展。目前，我国企业会计准则体系已在上市公司、金融机构以及大部分大中型国有企业范围内得到较好实施，在提高会计信息质量、提升资源配置效率和服务宏观经济治理等方面，起到了积极作用：

一是企业会计准则为经济高质量发展提供基础支撑。会计是财政的重要组成部分，是宏观经济管理和市场资源配置的基础性工作。会计准则是反映经济活动、确认产权关系、规范收益分配的会计技术标准，也是政府规范经济秩序和从事国际经济交往的重要手段。企业遵循企业会计准则生成的真实、完整的会计信息，有助于客观反映经济发展的过去、科学谋划经济发展的未来，从而为经济高质量发展提供基础性支撑。

二是企业会计准则为各方获取决策有用信息、促进资源优化配置提供有效工具。投资者、债权人、政府及有关部门、社会公众等都是企业财务会计报告的使用者，根据企业会计准则生成的财务会计报告，是对企业经济业务活动的核算度量，为有关各方了解企业的财务状况、经营成果等提供了重要的沟通渠道和评价工具，对于作出有效投融资决策、优化资源配置、防范化解金融风险、加强宏观经济治理等都起到重要的信息支持作用。

三是企业会计准则为加强财会监督职能、维护财经法纪提供重要准绳。企业会计准则是国家统一的会计制度的重要组成内容，是国务院财政部门依法履行会计管理职能、开展会计监督的重要依据，更是党和国家财经纪律在会计领

域的具体体现。企业会计准则体系的健全完善和有效实施，为规范财务审计秩序、深化财会监督提供了更加科学有效的评判准绳，是切实维护投资者权益和社会主义市场经济秩序的重要制度保障。

四是企业会计准则为持续优化营商环境、推进高水平对外开放提供规则标准。当前，要加快构建以国内大循环为主体、国内国际双循环相互促进的新发展格局，会计准则是国际通用的商业语言，也是促进国内国际贸易和资金畅通、实现共同发展的重要“基础设施”。目前，我国企业会计准则已实现与多个经济体等效，有力服务企业和国际资本“请进来”、“走出去”，以稳步扩大制度型开放推进高水平对外开放。

企业会计准则建设和实施是技术性高、政策性强、涉及面广的系统工程。近年来，财政部贯彻落实习近平新时代中国特色社会主义思想，坚持系统思维和以人民为中心理念，建立健全企业会计准则闭环管理工作机制，持续推动制订完善、指导实施、强化监管三大环节间的有机衔接和相互促进，在有关行业监管部门、地方财政部门、有关行业协会、企业、会计师事务所、学术界等共同努力下，企业会计准则建设工作取得积极进展：

一是扎实推动国际准则中国化。财政部始终坚持服务我国实务需要，在保持与国际会计准则持续趋同、适时引入国际会计领域最新成果的基础上，将原则导向的国际会计准则改造为中国化的企业会计准则体系。在准则内容方面，结合我国相关市场发展情况作出有别于国际会计准则的规定，如对同一控制下企业合并采用账面价值法、对公允价值适度谨慎引入、禁止长期资产减值准备转回等。在准则项目安排方面，将复杂业务拆分或整合为不同的准则项目，更好适应我国实务习惯和需要，如将国际金融工具准则分解为金融工具确认和计量、套期会计、金融资产转移三项准则，将国际投资类准则整合为长期股权投资准则等。在准则体系方面，以“会计处理规定”等形式作为准则体系的中国化补充，更好满足国家宏观经济管理、国内实务发展需要等，弥补国际趋同的不足。

二是不断推动中国实践国际化。在与国际会计准则持续趋同的同时，财政部多层面共同发力，促进国际会计准则改进符合我国发展需要，并推动将中国智慧、中国实践引入国际会计准则、成为国际通行做法。例如，推动国际会计准则借鉴吸收我国做法，降低仅同受国家控制而不存在其他关联方关系的企业在关联方方面的披露成本；又如，在数据资源会计问题进入国际会计领域视野时，我国基于国内实务现状，率先发布《企业数据资源相关会计处理暂行规

定》，深化数字经济时代会计问题研究。

三是创新推动准则解释及时化。随着我国进入高质量发展阶段，新业态、新经济、新模式对会计核算提出新的期待，需要以创新思维对待，不断加大准则实施指导力度。近年来，财政部坚持问题导向，紧盯实务问题，因事制宜采取多种方式切实行使好准则解释权。在坚持以准则应用指南加强说明指引的同时，财政部还持续发布准则应用案例、实施问答，编写典型案例集，以及联合国有企业、资本市场、金融机构等有关监管部门印发年报工作通知，以更加贴近实务和灵活高效的方式，提高解释的针对性、及时性、有效性。

四是务实推动准则操作具体化。企业的会计信息以财务会计报告的形式集中呈现给报表使用者，实务中则涉及会计确认和计量、账务处理、列示披露等具体操作环节。为对不同岗位的会计审计人员加强实施指导，不同于国际会计准则，我国企业会计准则体系还对会计科目和账务处理规则、报表格式和报表项目的填列方法等作出了详尽说明，增强准则的可理解性和可操作性，实现从会计处理方法到财务会计报告信息全链条的一致性、可比性。

财政部始终在服务国内实践和坚持国际趋同的基础上，不断健全完善企业会计准则体系，企业会计准则应用指南作为具有中国特色的实施指导工具，始终坚持扎根本土、服务实务。自2006年发布之初，财政部即以配套的各项准则应用指南、准则讲解等形式，为准则的落地实施提供更多条款说明和示例指引，确保对准则解释的权威性。2014年以来，财政部坚持并改进这一做法，在长期股权投资、收入、金融工具等14项准则修订以及公允价值计量、合营安排等4项新准则发布后，及时组织编写配套单行本应用指南，帮助各方加深理解、准确执行。多年来，企业会计准则应用指南、讲解等已为社会各界所广泛认可与遵循，已成为会计审计实务界不可缺少的工具书、会计审计监管的重要依据，同时也是会计专业技术资格考试和注册会计师考试等辅导教材的编写基础。但是，由于立法技术演进、新准则修订时间先后等原因，现行42项具体准则的应用指南在体例方面存在不统一、内容方面存在不协调的问题，影响到准则的可理解性；近年来财政部陆续发布了35个案例、77个实施问答、4份年报工作通知等新增的实施指导材料，其中的新内容、新要求尚未增补进应用指南，可能给部分实务工作者带来需要多次查找等不便。为贯彻落实《会计改革与发展“十四五”规划纲要》，进一步加强企业会计准则实施指导，确保准则的权威性和实用性，提升准则的可理解性和可操作性，财政部组织专业技术力量，开展企业会计准则应用指南修订更新及汇编工作，形成《企业会计准

则应用指南汇编 2024》（以下简称《指南汇编》）。《指南汇编》体现了以下特点：

一是坚持全面协调，将应用指南、讲解化零为整，注重准则体系内外衔接。从准则体系内部来看，现行42项准则应用指南散落在《企业会计准则讲解2010》、18本单行本应用指南中，给使用者查找、应用相关准则内容带来不便。“一本式”的《指南汇编》全面梳理并汇总了现行各项应用指南、讲解，统一的体例结构对读者更加友好，同时重点关注应用指南与各项准则及准则解释、会计处理规定之间，不同应用指南之间的内在协调一致，例如，根据金融工具准则对金融资产从“四分类”到“三分类”的分类方式变化，相应调整了长期股权投资、财务报表列报等多项应用指南中涉及金融资产的有关内容；又如，根据租赁准则中承租人租赁会计处理的变化，相应调整了资产减值、现金流量表等多项应用指南中涉及使用权资产的有关内容；再如，根据近年来公允价值计量、持有待售等新准则，对涉及的多项关联应用指南中的相关内容作了更新协调等。从准则体系同其他监管规则之间的关联来看，《指南汇编》根据近年来我国商事制度改革、税收征管改革、市场经济发展等的新情况、新变化，对有关文字描述内容和示例等作了改进完善，例如，根据现行税收法律法规要求，调整了所得税应用指南中涉及的研发费用税前加计扣除相关政策，在资产负债表日后事项应用指南中体现了最新的企业所得税汇算清缴相关税收征管政策；又如，根据企业年金、股权激励等方面的制度规定，调整了企业年金基金、股份支付等应用指南中的相关政策；此外，还在多项应用指南中更新相关的税率、汇率等数据，更加贴合现行业务实际。

二是坚持贴近实务，紧扣准则应用指南作为准则实施指导工具书的重要定位。在近年来财政部广泛收集有关监管部门、会计审计实务界以及学术界等各方关注的准则实施问题和指导需求的基础上，《指南汇编》坚持原则讲解和规则指导相结合，进一步有针对性地丰富对相关准则条款的分析说明和示例指引，将每项准则的重点难点问题讲准讲透，将每一步重点计算过程写清列明，让读者知其然且知其所以然。同时，《指南汇编》还全面补充更新了各项准则常用的171个会计科目及涵盖借贷的账务处理要求、财务报表列报项目的编制说明，以及披露要求和衔接规定等，新增了146处例题及示例说明，以共计2000余处示例指引帮助不同规模企业、不同岗位财会人员等更好掌握和运用准则，促进原则导向准则更好落地见效。

三是坚持守正创新，体现近年来企业会计准则闭环管理的最新成果。在企

业会计准则闭环工作基础上，财政部充分关注并利用准则实施和监管工作成果，一方面，《指南汇编》做“加法”，纳入近年来财政部发布的各项准则解释、会计处理规定，以及应用案例、实施问答、年报工作通知、政策解读等内容，并参考国际会计准则修订更新情况，结合我国实际需要进行相应更新，例如，在收入应用指南中对采用产出法计量履约进度的会计处理作了完善；又如，改进了企业合并应用指南中非同一控制下企业合并涉及保险业务时对购买日取得可辨认资产和负债的分类和指定要求；再如，在长期股权投资应用指南中增加了对重大影响判断的指引等。另一方面，《指南汇编》做“减法”，删除已不符合目前准则规定或不符合当前实际情况的内容，例如，根据收入准则的最新规定，删除原建造合同应用指南、删除基本准则应用指南中关于收入确认条件的原规定；又如，根据资本市场监管规则优化情况，在会计政策、会计估计变更和差错更正应用指南中删除上市公司需将会计政策目录报送交易所备案的要求等，以最新面貌满足当前以及未来一段时间的实务需要。

习近平总书记强调，要严肃财经纪律、维护财经秩序，健全财会监督机制。财政部组织编写《指南汇编》，是贯彻落实《中共中央办公厅 国务院办公厅印发〈关于进一步加强财会监督工作的意见〉的通知》关于完善企业会计准则体系、增强会计准则制度执行效果要求的具体举措，也是以人民为中心、加大准则实施指导工具供给的有效方式。《指南汇编》出版后，将与《企业会计准则汇编》首次形成“准则汇编+指南汇编”的企业会计准则实施工具书组合，提供了实务查找和执行准则的“字典”，并为准则监管提供依据，服务企业会计准则闭环有效运行。广大企业、会计师事务所、相关监管机构以及会计、审计、监管等实务工作者要认真学习 and 有效运用《指南汇编》，扎实学习准则、深刻理解准则、严格执行准则，持续增强专业胜任能力，不断提升会计准则执行效果，全面提高会计信息质量，为会计工作更好服务新时代经济社会发展作出贡献。

财政部会计司编写组
2023年12月

目 录

CONTENTS

上册 |

第一章 基本准则	1
一、概述	1
二、财务报告目标、会计基本假设和会计基础	2
三、会计信息质量要求	7
四、会计要素及其确认与计量原则	11
五、财务报告	21
第二章 存货	23
一、总体要求	23
二、应设置的相关会计科目和主要账务处理	23
三、存货的确认	34
四、取得存货的计量	35
五、发出存货的计量	38
六、期末存货的计量	40
七、列示与披露	48
八、衔接规定	50
第三章 长期股权投资	51
一、总体要求	51
二、适用范围	52
三、应设置的相关会计科目和主要账务处理	53
四、重大影响的判断	57

五、长期股权投资的初始计量	57
六、长期股权投资的后续计量	66
七、长期股权投资核算方法的转换	79
八、股票股利的处理	85
九、投资性主体转变时的会计处理	85
十、长期股权投资的处置和划分为持有待售的长期股权投资	86
十一、衔接规定	88
第四章 投资性房地产	90
一、总体要求	90
二、适用范围	91
三、应设置的相关会计科目和主要账务处理	93
四、采用成本模式计量的投资性房地产	96
五、采用公允价值模式计量的投资性房地产	101
六、投资性房地产后续计量模式的变更	106
七、列示与披露	107
八、衔接规定	107
第五章 固定资产	108
一、总体要求	108
二、应设置的相关会计科目和主要账务处理	108
三、固定资产的确认	112
四、固定资产的初始计量	114
五、固定资产的后续计量	126
六、固定资产的处置	131
七、列示与披露	134
八、衔接规定	134
第六章 生物资产	136
一、总体要求	136
二、应设置的相关会计科目和主要账务处理	136
三、生物资产的确认	139
四、生物资产的初始计量	142
五、生物资产的后续计量	148

六、生物资产的收获与处置	153
七、列示与披露	160
八、衔接规定	161
第七章 无形资产	162
一、总体要求	162
二、适用范围	162
三、应设置的相关会计科目和主要账务处理	163
四、无形资产的确认	164
五、无形资产的初始计量	167
六、内部研究开发支出的确认和计量	171
七、无形资产的后续计量	175
八、无形资产的处置	179
九、列示与披露	180
十、衔接规定	183
第八章 非货币性资产交换	184
一、总体要求	184
二、适用范围	184
三、非货币性资产交换的定义	186
四、非货币性资产交换的确认	186
五、非货币性资产交换的计量	187
六、以公允价值为基础计量	191
七、以账面价值为基础计量	203
八、披露	207
九、衔接规定	208
第九章 资产减值	209
一、总体要求	209
二、适用范围	209
三、应设置的相关会计科目和主要账务处理	210
四、可能发生减值资产的认定	212
五、资产可收回金额的计量	213
六、资产减值损失的确认与计量	221

七、资产组的认定及减值处理	222
八、商誉减值测试与处理	231
九、列示与披露	234
十、衔接规定	235
第十章 职工薪酬	237
一、总体要求	237
二、适用范围	238
三、应设置的相关会计科目和主要账务处理	238
四、职工和职工薪酬的定义	239
五、短期薪酬的确认和计量	242
六、离职后福利的确认和计量	246
七、辞退福利的确认和计量	253
八、其他长期职工福利的确认和计量	256
九、列示与披露	257
十、衔接规定	262
第十一章 企业年金基金	264
一、总体要求	264
二、应设置的会计科目	264
三、企业年金基金的定义及企业年金基金管理各方当事人	266
四、企业年金基金缴费	269
五、企业年金基金投资运营	271
六、企业年金基金收入	277
七、企业年金基金费用	279
八、企业年金待遇给付及企业年金基金净资产	282
九、企业年金基金财务报表	285
第十二章 股份支付	290
一、总体要求	290
二、应设置的相关会计科目和主要账务处理	290
三、股份支付的概念	292
四、股份支付的确认和计量	295
五、股份支付的会计处理	301

六、条款和条件的修改	312
七、披露	316
八、衔接规定	316
第十三章 债务重组	317
一、总体要求	317
二、适用范围	318
三、应设置的相关会计科目和主要账务处理	319
四、债务重组的定义和方式	321
五、债权和债务的终止确认	323
六、债权人的会计处理	325
七、债务人的会计处理	327
八、相关示例	329
九、披露	335
十、衔接规定	336
第十四章 或有事项	337
一、总体要求	337
二、适用范围	337
三、应设置的相关会计科目和主要账务处理	338
四、或有事项的特征以及或有负债和或有资产	338
五、或有事项的确认和计量	341
六、亏损合同	350
七、重组义务	352
八、列示与披露	353
九、衔接规定	354
第十五章 收入	355
一、总体要求	355
二、适用范围	356
三、应设置的相关会计科目和主要账务处理	356
四、收入的确认	361
五、收入的计量	397
六、合同成本	415

七、特定交易的会计处理	420
八、列示与披露	459
九、衔接规定	475
第十六章 政府补助	476
一、总体要求	476
二、适用范围	476
三、应设置的相关会计科目和主要账务处理	477
四、政府补助的定义和特征	478
五、政府补助的分类	480
六、政府补助的确认与计量	480
七、特定业务的会计处理	488
八、列示与披露	493
九、衔接规定	493
第十七章 借款费用	494
一、总体要求	494
二、适用范围	494
三、应设置的相关会计科目和主要账务处理	495
四、借款费用的确认	495
五、借款费用的计量	500
六、列示与披露	506
七、衔接规定	506
第十八章 所得税	507
一、总体要求	507
二、适用范围	508
三、应设置的相关会计科目和主要账务处理	508
四、资产负债表债务法及所得税会计核算的一般程序	510
五、资产、负债的计税基础及暂时性差异	510
六、递延所得税负债及递延所得税资产	523
七、所得税费用的确认和计量	537
八、列示与披露	542
九、衔接规定	543

第十九章 外币折算	545
一、总体要求.....	545
二、应设置的相关会计科目和主要账务处理.....	546
三、记账本位币的确定.....	547
四、外币交易的会计处理.....	550
五、外币财务报表的折算.....	560
六、披露.....	576
七、衔接规定.....	576
第二十章 企业合并	577
一、总体要求.....	577
二、适用范围.....	578
三、应设置的相关会计科目和主要账务处理.....	582
四、企业合并的类型.....	584
五、同一控制下企业合并的处理.....	585
六、非同一控制下企业合并的处理.....	601
七、列示与披露.....	618
八、衔接规定.....	619
第二十一章 租赁	620
一、总体要求.....	620
二、适用范围.....	620
三、应设置的相关会计科目和主要账务处理.....	621
四、租赁的识别.....	625
五、租赁的分拆和合并.....	637
六、租赁期.....	639
七、承租人会计处理.....	643
八、出租人会计处理.....	666
九、特殊租赁业务的会计处理.....	675
十、列示与披露.....	692
十一、衔接规定.....	700
第二十二章 金融工具确认和计量	702
一、总体要求.....	702

二、适用范围	703
三、金融工具的相关定义	706
四、应设置的相关会计科目和主要账务处理	710
五、金融资产和金融负债的确认和终止确认	724
六、金融资产的分类	727
七、金融负债的分类	743
八、嵌入衍生工具	745
九、金融工具的重分类	750
十、金融工具的计量	753
十一、金融工具的减值	777
十二、衔接规定	808

下册 |

第二十三章 金融资产转移	813
一、总体要求	813
二、应设置的相关会计科目和主要账务处理	815
三、金融资产终止确认的定义	818
四、金融资产终止确认的判断流程	818
五、满足终止确认条件的金融资产转移的会计处理	834
六、继续确认被转移金融资产的会计处理	837
七、继续涉入被转移金融资产的会计处理	838
八、金融资产转移中向转入方提供非现金担保物的会计处理	847
九、衔接规定	848
第二十四章 套期会计	849
一、总体要求	849
二、应设置的相关会计科目和主要账务处理	850
三、套期会计方法	853
四、套期工具和被套期项目	855
五、套期关系评估	869
六、套期的确认和计量	877
七、信用风险敞口的公允价值选择权	903

八、衔接规定	905
第二十五章 保险合同	907
一、总体要求	907
二、适用范围	908
三、应设置的相关会计科目和主要账务处理	916
四、保险合同的识别、合并和分拆	925
五、保险合同的分组和确认	933
六、保险合同计量的一般规定	937
七、保险合同计量的特殊规定和简化处理规定	971
八、分出的再保险合同组的确认和计量	1007
九、合同转让或非同一控制下企业合并中取得的保险合同 的确认和计量	1020
十、保险合同的修改和终止确认	1023
十一、保险合同的列报	1025
十二、衔接规定	1043
第二十六章 原保险合同	1055
一、总体要求	1055
二、保险合同的相关定义	1056
三、适用范围	1061
四、应设置的相关会计科目和主要账务处理	1061
五、原保险合同收入的确认和计量	1068
六、原保险合同准备金的确认和计量	1070
七、原保险合同成本的确认和计量	1078
八、衔接规定	1082
第二十七章 再保险合同	1083
一、总体要求	1083
二、再保险合同的相关定义	1084
三、适用范围	1088
四、应设置的相关会计科目和主要账务处理	1088
五、分出业务的会计处理	1093
六、分入业务的会计处理	1102

七、衔接规定	1105
第二十八章 石油天然气开采	1106
一、总体要求	1106
二、应设置的相关会计科目和主要账务处理	1106
三、油气开采及油气资产	1109
四、油气开采的确认和计量	1109
五、列示与披露	1118
六、衔接规定	1118
第二十九章 会计政策、会计估计变更和差错更正	1119
一、总体要求	1119
二、应设置的相关会计科目和主要账务处理	1119
三、会计政策、会计估计和前期差错的概念和特征	1120
四、会计政策变更	1125
五、会计估计变更	1134
六、前期差错更正	1136
七、衔接规定	1140
第三十章 资产负债表日后事项	1141
一、总体要求	1141
二、资产负债表日后事项及其内容	1141
三、资产负债表日后调整事项的会计处理	1144
四、资产负债表日后非调整事项的会计处理	1149
五、披露	1151
六、衔接规定	1151
第三十一章 财务报表列报	1152
一、总体要求	1152
二、适用范围	1153
三、财务报表列报的基本要求	1153
四、资产负债表	1158
五、利润表	1179
六、所有者权益变动表	1195
七、附注	1207

八、衔接规定	1216
第三十二章 现金流量表	1217
一、总体要求	1217
二、现金流量表的基本要求	1217
三、现金流量表编制	1222
四、现金流量表附注	1234
五、衔接规定	1242
第三十三章 中期财务报告	1243
一、总体要求	1243
二、中期财务报告编制应遵循的原则	1244
三、中期财务报告的编制	1245
四、衔接规定	1257
第三十四章 合并财务报表	1259
一、总体要求	1259
二、适用范围	1259
三、合并范围	1260
四、合并程序	1289
五、合并财务报表综合案例	1303
六、特殊交易的会计处理	1340
七、衔接规定	1350
第三十五章 每股收益	1351
一、总体要求	1351
二、基本每股收益	1352
三、稀释每股收益	1354
四、限制性股票	1363
五、列示与披露	1365
六、衔接规定	1367
第三十六章 分部报告	1368
一、总体要求	1368
二、报告分部的确定	1369
三、分部信息的披露	1376

四、衔接规定	1382
第三十七章 关联方披露	1383
一、总体要求	1383
二、适用范围	1383
三、关联方关系的认定	1384
四、关联方交易	1388
五、关联方关系及其交易的披露	1389
六、衔接规定	1390
第三十八章 金融工具列报	1391
一、总体要求	1391
二、适用范围	1392
三、应设置的相关会计科目和主要账务处理	1394
四、金融负债和权益工具的区分	1396
五、特殊金融工具的区分	1416
六、金融负债和权益工具之间的重分类	1420
七、收益和库存股	1421
八、金融资产和金融负债的抵销	1423
九、金融工具对财务状况和经营成果影响的列报	1425
十、与金融工具相关的风险披露	1440
十一、金融资产转移披露	1472
十二、衔接规定	1478
第三十九章 公允价值计量	1487
一、总体要求	1487
二、适用范围	1488
三、应设置的相关会计科目和主要账务处理	1488
四、公允价值计量的基本要求	1490
五、非金融资产的公允价值计量	1519
六、负债和企业自身权益工具的公允价值计量	1525
七、市场风险或信用风险可抵销的金融资产和金融负债的 公允价值计量	1533
八、公允价值披露	1535

九、衔接规定	1543
第四十章 合营安排	1544
一、总体要求	1544
二、适用范围	1544
三、合营安排的认定	1545
四、合营安排的分类	1557
五、重新评估	1566
六、共同经营参与方的会计处理	1567
七、合营企业参与方的会计处理	1572
八、衔接规定	1572
第四十一章 在其他主体中权益的披露	1573
一、总体要求	1573
二、适用范围	1574
三、在其他主体中权益的定义	1575
四、重大判断和假设的披露	1577
五、在子公司中权益的披露	1579
六、在合营安排或联营企业中权益的披露	1586
七、在未纳入合并财务报表范围的结构化主体中权益的披露	1593
八、衔接规定	1596
第四十二章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营	1597
一、总体要求	1597
二、适用范围	1597
三、应设置的相关会计科目和主要账务处理	1598
四、持有待售的非流动资产或处置组和终止经营的定义	1600
五、持有待售类别的分类	1603
六、持有待售类别的计量	1610
七、持有待售类别和终止经营的列报	1622
八、衔接规定	1628

第一章 基本准则

一、概述

企业会计准则体系包括《企业会计准则——基本准则》(以下简称基本准则)、具体准则、准则解释等,基本准则是企业会计准则体系的概念基础,是具体准则、准则解释等的制定依据,地位十分重要。2006年,我国在1992年发布的《企业会计准则》的基础上,借鉴国际惯例,结合我国实际情况,根据形势发展的需要作了重大修订和调整,首次制定发布基本准则。基本准则有助于规范企业会计行为,提高会计信息质量,如实报告企业财务状况、经营成果和现金流量,供投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等财务报告使用者作出合理经济决策。

(一) 基本准则的地位和作用

我国会计准则属于法规体系的组成部分,基本准则属于部门规章,具体准则、准则解释属于规范性文件。基本准则根据《中华人民共和国会计法》和其他有关法律、行政法规制定,于2006年2月15日以财政部令第33号发布,自2007年1月1日起施行;并于2014年7月23日根据《财政部关于修改〈企业会计准则——基本准则〉的决定》(财政部令第76号)修改。

基本准则在我国企业会计准则体系建设中扮演着重要的角色,在整个企业会计准则体系中具有统驭地位,其作用主要如下:

一是统驭具体准则的制定。基本准则规范了包括财务报告目标,会计基本假设,会计基础,会计信息质量要求,会计要素的定义及其确认、计量原则,财务报告等在内的基本问题,是制定具体准则的基础,对各具体准则的制定起着统驭作用,可以确保各具体准则的内在一致性。我国基本准则第三条明确规定,“企业会计准则包括基本准则和具体准则,具体准则的制定应当遵循本准则(即基本准则)”。在企业会计准则体系的建设中,各项具体准则也都明确规定按照基本准则的要求进行制定和完善。

二是为会计实务中出现的、具体准则尚未规范的新问题提供会计处理依据。在会计实务中，由于经济交易事项的不断发展、创新，一些新的交易或者事项在具体准则中尚未规范但又急需处理，这时，企业不仅应当对这些新的交易或者事项及时进行会计处理，而且在处理时应当严格遵循基本准则的要求，尤其是基本准则关于会计要素的定义及其确认与计量等方面的规定。因此，基本准则不仅扮演着具体准则制定依据的角色，也为会计实务中出现的、具体准则尚未作出规范的新问题提供了基本会计处理依据，从而确保了企业会计准则体系对所有会计实务问题的规范作用。

（二）基本准则规范的主要内容

基本准则的制定吸收了当代财务会计理论研究的最新成果，反映了当前会计实务发展的内在需要，构建起了完整、统一的财务会计概念体系，从不同角度明确了整个会计准则需要解决的基本问题，内容包括下列方面：

一是关于财务报告目标。基本准则明确了我国财务报告的目标是向财务报告使用者提供决策有用的信息，并反映企业管理层受托责任的履行情况。

二是关于会计基本假设。基本准则强调了企业会计确认、计量和报告应当以会计主体、持续经营、会计分期和货币计量为会计基本假设。

三是关于会计基础。基本准则坚持了企业会计确认、计量和报告应当以权责发生制为基础。

四是关于会计信息质量要求。基本准则建立了企业会计信息质量要求体系，规定企业财务报告应当满足会计信息质量要求。

五是关于会计要素及其确认、计量原则。基本准则将会计要素分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六个要素，同时对各要素进行严格定义。会计要素在计量时以历史成果为基础，可供选择的计量属性包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。

六是关于财务报告。基本准则明确了财务报告的基本概念、应当包括的主要内容和应反映信息的基本要求等。

二、财务报告目标、会计基本假设和会计基础

（一）财务报告目标

基本准则对财务报告目标进行了明确定位，彰显了财务报告目标在企业会计准则体系中的重要作用。财务报告的目标是向财务报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履

行情况，有助于财务报告使用者作出经济决策。财务报告目标要求满足财务报告使用者决策的需要，体现为财务报告的决策有用观；财务报告目标要求反映企业管理层受托责任的履行情况，体现为财务报告的受托责任观。

根据决策有用目标，财务报告所提供的信息应当如实反映企业所拥有或者控制的经济资源、对经济资源的要求权以及经济资源及其要求权的变化情况；如实反映企业的各项收入、费用、利得和损失的金额及其变动情况；如实反映企业各项经营活动、投资活动和筹资活动等所形成的现金流入和现金流出情况等，有助于财务报告使用者正确、合理地评价企业的资产质量、偿债能力、盈利能力和营运效率等，从而在此基础上作出理性的决策。

财务报告使用者主要包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。近年来，我国企业改革持续深入，产权日益多元化，资本市场快速发展，机构投资者及其他投资者队伍日益壮大，对会计信息的要求日益提高。在这种情况下，投资者更加关心其投资的风险和报酬，他们需要会计信息来帮助其作出决策，比如决定是否应当买进、持有或者卖出企业的股票或者股权，他们还需要信息来帮助其评估企业支付股利的能力等。因此，基本准则将投资者作为企业财务报告的主要使用者，凸现了投资者的地位，体现了保护投资者利益的要求。

除了投资者之外，企业财务报告的使用者还有债权人、政府及有关部门、社会公众等。例如，企业贷款人、供应商等债权人通常十分关心企业的偿债能力和财务风险，他们需要信息来评估企业能否如期支付贷款本金及其利息，能否如期支付所欠购货款等；政府及其有关部门作为经济管理和经济监管部门，通常关心经济资源分配的公平、合理，市场经济秩序的公正、有序，宏观决策所依据信息的真实、可靠等，他们需要信息来监管企业的有关活动（尤其是经济活动）、制定税收政策、进行税收征管和国民经济统计等；社会公众也关心企业的生产经营活动及其影响，包括企业对所在地经济作出的贡献，如增加就业、刺激消费、提供社区服务等，在财务报告中提供有关企业发展前景及其能力、经营效益及其效率等方面的信息，可以满足社会公众的信息需要。

在强调财务报告对外部使用者决策有用的同时，财务报告体现的受托责任目标也不容忽视。现代企业制度强调企业所有权和经营权相分离，企业管理层是受委托人之托经营管理企业及其各项资产，负有受托责任。即企业管理层所经营管理的企业各项资产基本上均为投资者投入的资本（或者留存收益作为再

投资) 或者向债权人借入的资金所形成的, 企业管理层有责任妥善保管并合理、有效运用这些资产。企业投资者和债权人等也需要及时或者经常性地了解企业管理层保管、使用资产的情况, 以便于评价企业管理层的责任情况和业绩, 并决定是否需要调整投资或者信贷政策, 是否需要加强企业内部控制和其他制度建设, 是否需要更换管理层等。因此, 财务报告应当反映企业管理层受托责任的履行情况, 以帮助外部投资者和债权人等评价企业的经营管理责任和资源使用的有效性。

财务报告的决策有用观与其受托责任观是统一的, 投资者出资委托企业管理层经营, 希望获得更多的投资回报, 实现股东财富的最大化, 从而进行可持续投资; 企业管理层接受投资者的委托从事生产经营活动, 努力实现资产安全完整, 保值增值, 防范风险, 促进企业可持续发展, 就能够更好地持续履行受托责任, 以为投资者提供回报, 为社会创造价值, 从而构成企业经营者的目标。由此可见, 财务报告的决策有用观和受托责任观是有机统一的。

(二) 会计基本假设

会计基本假设是企业会计确认、计量和报告的前提, 是对会计核算所处时间、空间环境等所作的合理设定。会计基本假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

1. 会计主体。

会计主体, 是指企业会计确认、计量和报告的空间范围。为了向财务报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息, 会计处理和财务报告的编制应当反映特定对象的经济活动, 才能实现财务报告的目标。

在会计主体假设下, 企业应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告, 反映企业本身所从事的各项生产经营活动和其他相关活动。明确界定会计主体是开展会计确认、计量和报告工作的重要前提。第一, 明确会计主体, 才能划定会计所要处理的各项交易或事项的范围。在会计实务中, 只有那些影响企业本身经济利益的各项交易或事项才能加以确认、计量和报告, 那些不影响企业本身经济利益的各项交易或事项则不能加以确认、计量和报告。通常所讲的资产、负债的确认, 收入的实现, 费用的发生等, 都是针对特定会计主体而言的。第二, 明确会计主体, 才能将会计主体的交易或者事项与会计主体所有者的交易或者事项以及其他会计主体的交易或者事项区分开。例如, 企业所有者的交易或者事项是属于企业所有者主体所发生的, 不应纳入

企业会计处理的范围，但是企业所有者投入到企业的资本或者企业向所有者分配的利润，则属于企业主体所发生的交易或者事项，应当纳入企业会计确认、计量和报告的内容。

会计主体不同于法律主体。一般来说，法律主体必然是一个会计主体。例如，一个企业作为一个法律主体，应当建立财务会计系统，独立反映其财务状况、经营成果和现金流量。但是，从报告角度看，一个会计报告主体并不必然是一个法律主体。会计主体是被要求或主动选择编制财务报表的主体，可以是单个法律主体，也可以由一个以上法律主体构成。例如，企业集团中的母公司拥有若干子公司，母、子公司虽然是不同的法律主体，但是母公司对子公司拥有控制权，为了全面反映企业集团的财务状况、经营成果和现金流量，需要将企业集团作为一个会计主体，编制合并财务报表，在这种情况下，尽管企业集团不属于法律主体，但它却是会计主体。当一个会计主体不是法律主体，并且不是仅由具有母子公司关系的法律主体构成的情况下，会计主体的边界主要由财务报表主要使用者的信息需求来确定。比如，由企业管理的证券投资基金、企业年金基金等，尽管不属于法律主体，但属于会计主体，应当对每项基金进行会计确认、计量和报告。

2. 持续经营。

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。在持续经营假设下，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，会计人员就可以在此基础上确定会计原则和会计方法。例如，判断企业会持续经营，就可以假定企业的固定资产会在持续经营的生产经营过程中长期发挥作用，并服务于生产经营过程，固定资产就可以根据历史成本进行记录，并采用一定的折旧方法，将历史成本分摊到各个会计期间或相关产品的成本中。

一个企业在不能持续经营时就应当停止使用这个假设，否则如仍按持续经营基本假设选择会计确认、计量和报告原则与方法，就不能客观地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，会误导会计信息使用者的经济决策。《企业破产清算有关会计处理规定》（财会〔2016〕23号）规范了企业破产清算的会计处理，明确规定破产企业会计确认、计量和报告以非持续经营为前提。

3. 会计分期。

会计分期，是指将一个企业持续经营的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间。会计分期的目的，在于通过会计期间的划分，将持续经营的生产经营活动划分成连续、相等的期间，据以结算盈亏，按期编报财务报告，从而及时向财务报告使用者提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量的信息。

根据持续经营假设，一个企业将按当前的规模和状态持续经营下去。但是，无论是企业的生产经营决策还是投资者、债权人等的决策都需要及时的信息，需要将企业持续的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间，分期确认、计量和报告企业的财务状况、经营成果和现金流量。由于会计分期，才产生了当期与以前期间、以后期间的差别，才使不同类型的会计主体有了记账的基准，进而出现了折旧、摊销等会计处理方法。

在会计分期假设下，企业应当划分会计期间，分期结算账目和编制财务报告。会计期间通常分为年度和中期。中期，是指短于一个完整的会计年度的报告期间，如半年度、季度、月度等。

4. 货币计量。

货币计量，是指企业在财务会计确认、计量和报告时以货币作为计量尺度，反映企业的生产经营活动和其他相关活动。

在会计的确认、计量和报告过程中之所以选择货币为基础进行计量，是由货币的本身属性决定的。货币是商品的一般等价物，是衡量一般商品价值的共同尺度，具有价值尺度、流通手段、贮藏手段和支付手段等特点。其他计量单位，如重量、长度、容积、台、件等，只能从一个侧面反映企业的生产经营情况，无法在量上进行汇总和比较；不便于会计计量和经营管理。只有选择货币这一共同尺度进行计量，才能全面反映企业的生产经营情况和其他相关情况。所以，企业会计应当以货币计量。

在有些情况下，统一采用货币计量也有缺陷，某些影响企业财务状况和经营成果的因素，如企业经营战略、研发能力、市场竞争力等，往往难以用货币来计量，但这些信息对于使用者决策来讲也很重要，为此，企业可以在财务报告中补充披露有关非财务信息来弥补上述缺陷。

（三）会计基础

企业会计的确认、计量和报告应当以权责发生制为基础。权责发生制基础要求，凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用，无论款项是否

收付，都应当作为当期的收入和费用，计入利润表；凡是不属于当期的收入和费用，即使款项已在当期收付，也不应当作为当期的收入和费用。

在实务中，企业交易或者事项的发生时间与相关货币收支时间有时并不完全一致。例如，款项已经收到，但销售并未实现；或者款项已经支付，但并不为本期生产经营活动而发生的。为了更加真实、公允地反映特定会计期间的财务状况和经营成果，企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。

收付实现制是与权责发生制相对应的一种会计基础，它是以收到或支付的现金作为确认收入和费用等的依据。目前，我国政府会计中预算会计采用收付实现制；工会会计、社会保险基金等基金（资金）会计主要以收付实现制为核算基础。

在财政部1992年制定发布的《企业会计准则》中，权责发生制曾作为会计核算的一般原则加以规范。2006年制定发布的基本准则将权责发生制作为会计基础，列入总则中而不是在会计信息质量要求中规定，其原因是权责发生制是相对于收付实现制的会计基础，贯穿于整个企业会计准则体系的总过程，属于财务会计的基本问题，层次较高，统驭作用强。

三、会计信息质量要求

会计信息质量要求是对企业财务报告提供高质量会计信息的基本规范，是使财务报告中所提供会计信息对投资者等使用者决策有用应具备的基本特征，它包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性等。

（一）可靠性

可靠性要求企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告，如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息，保证会计信息真实可靠、内容完整，不得以虚假的经济业务事项或者资料进行会计核算。可靠性是高质量会计信息的重要基础和关键所在，如果企业以虚假的经济业务进行确认、计量、报告，属于违法行为，不仅会严重损害会计信息质量，而且会误导投资者，干扰资本市场，导致会计秩序混乱。为了贯彻可靠性要求，企业应当做到：

1. 以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量，将符合会计要素定义及其确认条件的资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等如实反映

在财务报表中，不得根据虚构的、没有发生的或者尚未发生的交易或者事项进行确认、计量和报告。

2. 在符合重要性和成本效益原则的前提下，保证会计信息的完整性，其中包括应当编报的报表及其附注内容等应当保持完整，不能随意遗漏或者减少应予披露的信息，与使用者决策相关的有用信息都应当充分披露。

3. 在财务报告中的会计信息应当是客观中立的、无偏的。如果企业在财务报告中为了达到事先设定的结果或效果，通过选择或列示有关会计信息以影响决策和判断的，这样的财务报告信息就不是中立的。

（二）相关性

相关性要求企业提供的会计信息应当与投资者等财务报告使用者的经济决策需要相关，有助于投资者等财务报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。

会计信息是否有用、是否具有价值，关键是看其与使用者的决策需要是否相关，是否有助于决策或者提高决策水平。相关的会计信息应当能够有助于使用者评价企业过去的决策，证实或者修正过去的有关预测，因而具有反馈价值。相关的会计信息还应当具有预测价值，有助于使用者根据财务报告所提供的会计信息预测企业未来的财务状况、经营成果和现金流量。

会计信息质量的相关性要求，是以可靠性为基础的，两者之间是统一的，并不矛盾，不应将两者对立起来。也就是说，会计信息在可靠性前提下，尽可能地做到相关性，以满足投资者等财务报告使用者的决策需要。

（三）可理解性

可理解性要求企业提供的会计信息应当清晰明了，便于投资者等财务报告使用者理解和使用。

企业编制财务报告、提供会计信息的目的在于使用，而要使使用者有效使用会计信息，应当能让其了解会计信息的内涵，弄懂会计信息的内容，这就要求财务报告所提供的会计信息应当清晰明了，易于理解。只有这样，才能提高会计信息的有用性，实现财务报告的目标，满足向投资者等财务报告使用者提供决策有用信息的要求。投资者等财务报告使用者通过阅读、分析、使用财务报告信息，能够了解企业的过去和现状，以及企业净资产或企业价值的变化过程，预测未来发展趋势，从而作出科学决策。

会计信息是一种专业性较强的信息产品，在强调会计信息的可理解性要求的同时，还应假定使用者具有一定的有关企业经营活动和会计方面的知识，并

且愿意付出努力去研究这些信息。对于某些复杂的信息，如交易本身较为复杂或者会计处理较为复杂，但其与使用者的经济决策相关的，企业就应当在财务报告中予以充分披露。

（四）可比性

可比性要求企业提供的会计信息应当相互可比。这主要包括两层含义：

1. 同一企业不同时期可比。为了便于投资者等财务报告使用者了解企业财务状况、经营成果和现金流量的变化趋势，比较企业在不同时期的财务报告信息，全面、客观地评价过去、预测未来，作出决策，会计信息质量的可比性要求同一企业不同时期发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用一致的会计政策，不得随意变更。但是，满足会计信息可比性要求，并非表明企业不得变更会计政策，如果按照规定或者在会计政策变更后可以提供更可靠、更相关的会计信息，可以变更会计政策。有关会计政策变更的情况，应当在附注中予以说明。

2. 不同企业相同会计期间可比。为了便于投资者等财务报告使用者评价不同企业的财务状况、经营成果和现金流量及其变动情况，会计信息质量的可比性要求不同企业同一会计期间发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用统一规定的会计政策，确保会计信息口径一致、相互可比，以使不同企业按照一致的确认、计量和报告要求提供有关会计信息。

可比性要求各类企业执行的会计政策应当统一，例如，2006年财政部制定发布的企业会计准则于2007年1月1日在所有上市公司执行，实现了上市公司会计信息的可比性；之后准则实施范围进一步扩大到发债企业、金融机构、大部分国有及国有控股企业等，解决了不同企业之间会计信息的可比性问题。

（五）实质重于形式

实质重于形式要求企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。

企业发生的交易或事项在多数情况下其经济实质和法律形式是一致的，但在有些情况下也会出现不一致。例如，企业按照销售合同已经售出商品，客户已经取得对该商品的控制权，但企业为确保到期收回货款而暂时保留商品的法定所有权时，该权利通常不会对客户取得对该商品的控制权构成障碍，在满足收入确认的其他条件时，企业应当确认相应的收入。

又如，在企业合并中，经常会涉及“控制”的判断，有些合并，从投资

比例来看，虽然投资者拥有被投资企业 50% 或 50% 以下股份，但是投资企业通过与其他表决权持有人的协议使其可以持有足以主导被投资方相关活动的表决权，从而拥有对被投资方的权力，就不应当简单地以持股比例来判断控制权，而应当根据实质重于形式的原则来判断投资企业是否控制被投资单位。

再如，关联交易中，通常情况下，只要交易价格是公允的，关联交易属于正常交易，按照准则规定进行确认、计量、报告；但是，某些情况下，关联交易的交易价格有可能不公允，虽然这个交易的法律形式没有问题，但从交易的实质来看，可能会出现关联方之间转移利益或操纵利润的行为，损害会计信息质量；由此可见，在会计职业判断中，正确贯彻实质重于形式原则至关重要。

（六）重要性

重要性，是指在合理预期下，财务报表某项目的省略或错报会影响使用者据此作出经济决策的，该项目具有重要性。重要性要求企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量有关的所有重要交易或者事项。

重要性应当根据企业所处的具体环境，从项目的性质和金额两方面予以判断，且对各项目重要性的判断标准一经确定，不得随意变更。判断项目性质的重要性，应当考虑该项目在性质上是否属于企业日常活动、是否显著影响企业的财务状况、经营成果和现金流量等因素；判断项目金额大小的重要性，应当考虑该项目金额占资产总额、负债总额、所有者权益总额、营业收入总额、营业成本总额、净利润、综合收益总额等直接相关项目金额的比重或所属报表单列项目金额的比重。

（七）谨慎性

谨慎性要求企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告时保持应有的谨慎，不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。

在市场经济环境下，企业的生产经营活动面临着许多风险和不确定性，如应收款项的可收回性、固定资产的使用寿命、无形资产的使用寿命、售出存货可能发生的退货或者返修等。会计信息质量的谨慎性要求，需要企业在面临不确定性因素的情况下作出职业判断时，应当保持应有的谨慎，充分估计到各种风险和损失，既不高估资产或者收益，也不低估负债或者费用。例如，对于企业发生的或有事项，通常不能确认或有资产，只有当相关经济利益基本确定能够流入企业时，才能作为资产予以确认；相反，相关的经济利益很可能流出企业而且构成现时义务时，应当及时地确认为预计负债，就体现了会计信息质量的谨慎性要求。

又如，企业在进行所得税会计处理时，只有在有确凿证据表明未来期间很可能获得足够的应纳税所得额用来抵扣暂时性差异时，才应当确认相关的递延所得税资产；而对于发生的相关应纳税暂时性差异，则应当及时足额确认递延所得税负债，这也是会计信息谨慎性要求的具体体现。

谨慎性的应用不允许企业设置秘密准备，如果企业故意低估资产或者收入，或者故意高估负债或者费用，将不符合会计信息的可靠性和相关性要求，损害会计信息质量，扭曲企业实际的财务状况和经营成果，从而对使用者的决策产生误导，这是不符合会计准则要求的。

（八）及时性

及时性要求企业对于已经发生的交易或者事项，应当及时进行确认、计量和报告，不得提前或者延后。

会计信息的价值在于帮助所有者或者其他方面作出经济决策，具有时效性。即使是可靠的、相关的会计信息，如果不及时提供，就失去了时效性，对于使用者的效用就会大大降低，甚至不再具有实际意义。在会计确认、计量和报告过程中贯彻及时性，一是要求及时收集会计信息，即在经济交易或者事项发生后，及时收集整理各种原始单据或者凭证；二是要求及时处理会计信息，即按照会计准则的规定，及时对经济交易或者事项进行确认、计量，并编制财务报告；三是要求及时传递会计信息，即按照国家规定的有关时限，及时地将编制的财务报告传递给财务报告使用者，便于其及时使用和决策。

四、会计要素及其确认与计量原则

会计要素是根据交易或者事项的经济特征确定的会计对象所进行的基本分类。会计要素按照其性质分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润，其中，资产、负债和所有者权益要素侧重于反映企业的财务状况，收入、费用和利润要素侧重于反映企业的经营成果。会计要素的界定和分类可以使财务会计系统更加科学严密，为投资者等财务报告使用者提供更加有用的信息。

（一）资产的定义及其确认条件

1. 资产的定义。

资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。根据资产的定义，资产具有下列特征：

（1）资产应为企业拥有或者控制的资源。

资产作为一项资源，应当由企业拥有或者控制，具体是指企业享有某项资

源的所有权，或者虽然不享有某项资源的所有权，但该资源能被企业所控制。

企业享有资产的所有权，通常表明企业能够排他性地从资产中获取经济利益。一般而言，在判断资产是否存在时，所有权是考虑的首要因素。有些情况下，资产虽然不为企业所拥有，即企业并不享有其所有权，但企业控制了这些资产，同样表明企业能够从资产中获取经济利益，符合会计上对资产的定义。例如，企业租入一项固定资产，尽管企业并不拥有其所有权，但是能够控制该资产的使用及其所能带来的经济利益，应当确认使用权资产。如果企业既不拥有也不控制资产所能带来的经济利益，就不能将其作为企业的资产予以确认。

（2）资产预期会给企业带来经济利益。

资产预期会给企业带来经济利益，是指资产直接或者间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力。这种潜力可以来自企业日常的生产经营活动，也可以是非日常活动；带来经济利益的形式可以是现金或者现金等价物形式，也可以是能转化为现金或者现金等价物的形式，或者是可以减少现金或者现金等价物流出的形式。

资产预期会为企业带来经济利益是资产的重要特征。例如，企业采购的原材料、购置的固定资产等可以用于生产经营过程，制造商品或者提供劳务，对外出售后收回货款，货款即为企业所获得的经济利益。如果某一项预期不能给企业带来经济利益，那么就不能将其确认为企业的资产。例如，企业在生产经营活动中积累了大量原始数据，但由于这些原始数据在关联性、精确性、及时性等方面存在质量欠缺，还无法找到适当的应用场景，无法确定预期能够给企业带来经济利益，因此不应当将该数据确认为资产。前期已经确认为资产的项目，如果不能再为企业带来经济利益，也不能再确认为企业的资产。

（3）资产是由企业过去的交易或者事项形成的。

资产应当由企业过去的交易或者事项所形成，过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为或者其他交易或事项。换句话说，只有过去的交易或者事项才能产生资产，企业预期在未来发生的交易或者事项不形成资产。例如，企业有购买某存货的意愿或者计划，但是购买行为尚未发生，就不符合资产的定义，不能因此而确认存货资产。

2. 资产的确认条件。

将一项资源确认为资产，需要符合资产的定义，还应同时满足下列两个条件：

（1）与该资源有关的经济利益很可能流入企业。

从资产的定义来看，能否带来经济利益是资产的一个本质特征，但在现实

生活中，由于经济环境瞬息万变，与资源有关的经济利益能否流入企业或者能够流入多少实际上带有不确定性。因此，资产的确认还应与经济利益流入的不确定性程度的判断结合起来。如果根据编制财务报表时所取得的证据，与资源有关的经济利益很可能流入企业，那么就应当将其作为资产予以确认；反之，不能确认为资产。例如，某企业赊销一批商品给某一客户，从而形成了对该客户的应收账款，由于企业最终收到款项与销售实现之间有时间差，而且收款又在未来期间，因此带有一定的不确定性，如果企业在销售时判断未来很可能收到款项或者能够确定收到款项，企业就应当将该应收账款确认为一项资产；如果后续企业判断在通常情况下很可能部分或者全部无法收回，表明该部分或者全部应收账款已经不符合资产的确认条件，应当计提坏账准备，减少资产的账面价值。

(2) 该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

财务会计系统是一个确认、计量和报告的系统，其中可计量性是所有会计要素确认的重要前提，资产的确认也是如此。只有当有关资源的成本或者价值能够可靠地计量时，资产才能予以确认。在实务中，企业取得的许多资产都是发生了实际成本的，例如企业购买或者生产的存货、购置的厂房或者设备等，对于这些资产，只要实际发生的购买成本或者生产成本能够可靠计量，就视为符合了资产确认的可计量条件。在某些特定情况下，企业取得的资产没有发生实际成本或者发生的实际成本很小，例如企业持有的某些衍生金融工具形成的资产，对于这些资产，尽管它们没有实际成本或者发生的实际成本很小，但是，如果其公允价值能够可靠计量的话，也被认为符合了资产可计量性的确认条件。

(二) 负债的定义及其确认条件

1. 负债的定义。

负债是指企业过去的交易或者事项形成的，预期会导致经济利益流出企业的现时义务。根据负债的定义，负债具有下列特征：

(1) 负债是企业承担的现时义务。

负债必须是企业承担的现时义务，这是负债的一个基本特征。其中，现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务。未来发生的交易或者事项形成的义务，不属于现时义务，不应当确认为负债。

这里所指的义务可以是法定义务，也可以是推定义务。其中，法定义务是指因合同、法规或其他司法解释等产生的义务，通常是企业在经济管理和经济

协调中，依照经济法律、法规的规定必须履行的责任。例如，企业购买原材料形成应付账款，企业向银行借入款项形成借款，企业按照税法规定应当缴纳的税款等，均属于企业承担的法定义务，需要依法予以偿还。推定义务是指因企业以往的习惯做法、已公开的承诺或声明、已公开宣布的经营政策等而承担的义务。由于以往的习惯做法或通过公开的承诺或声明，企业向外界表明了它将承担特定的责任，从而使受影响的各方形成了其将履行那些责任的合理预期。

（2）负债预期会导致经济利益流出企业。

预期会导致经济利益流出企业也是负债的一个本质特征，只有企业在履行义务时会导致经济利益流出企业的，才符合负债的定义，如果不会导致企业经济利益流出，就不符合负债的定义。在履行现时义务清偿负债时，导致经济利益流出企业的形式多种多样，例如用现金偿还或以实物资产形式偿还；以提供劳务形式偿还；以部分转移资产、部分提供劳务形式偿还。

（3）负债是由企业过去的交易或者事项形成的。

负债应当由企业过去的交易或者事项形成。换句话说，只有过去的交易或者事项才形成负债，企业将在未来发生的承诺、签订的合同等交易或者事项，不形成负债。

2. 负债的确认条件。

将一项现时义务确认为负债，需要符合负债的定义，还应当同时满足下列两个条件：

（1）与该义务有关的经济利益很可能流出企业。

从负债的定义来看，负债预期会导致经济利益流出企业，但是履行义务所需流出的经济利益带有不确定性，尤其是与推定义务相关的经济利益通常需要依赖于大量的估计。因此，负债的确认应当与经济利益流出的不确定性程度的判断结合起来。如果有确凿证据表明，与现时义务有关的经济利益很可能流出企业，就应当将其作为负债予以确认；反之，如果企业承担了现时义务，但是导致经济利益流出企业的可能性若已不复存在，就不符合负债的确认条件，不应将其作为负债予以确认。

（2）未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

负债的确认在考虑经济利益流出企业的同时，对于未来流出的经济利益的金额应当能够可靠地计量。对于与法定义务有关的经济利益流出金额，通常可以根据合同或者法律规定的金额予以确定，考虑到经济利益流出的金额通常在未来期间，有时未来期间较长，有关金额的计量需要考虑货币时间价值等因素

的影响。对于与推定义务有关的经济利益流出金额，企业通常应当根据履行相关义务所需支出的最佳估计数等进行估计，并综合考虑有关货币时间价值、风险等因素的影响。

（三）所有者权益的定义及其确认条件

1. 所有者权益的定义。

所有者权益是指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。公司的所有者权益又称为股东权益。所有者权益是所有者对企业资产的剩余索取权，它是企业资产中扣除债权人权益后应由所有者享有的部分，既可反映所有者投入资本的保值增值情况，又体现了保护债权人权益的理念。

2. 所有者权益的来源构成。

所有者权益的来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失（如其他综合收益等）、留存收益等，通常由实收资本（或股本）、资本公积（含资本溢价或股本溢价、其他资本公积）、盈余公积和未分配利润等构成。商业银行等金融企业按照规定在税后利润中提取的一般风险准备，也构成所有者权益。

所有者投入的资本是指所有者投入企业的资本部分，它既包括构成企业注册资本或者股本部分的金额，也包括投入资本超过注册资本或者股本部分的金额，即资本溢价或者股本溢价，这部分投入资本在我国企业会计准则体系中被计入了资本公积，并在资产负债表中的资本公积项目下反映。

直接计入所有者权益的利得和损失，是指不应计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。其中，利得是指由企业非日常活动所形成的、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流入，利得包括直接计入所有者权益的利得和直接计入当期利润的利得。损失是指由企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。直接计入所有者权益的利得和损失主要包括企业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公允价值变动额、现金流量套期利得或损失中属于有效套期的部分、重新计量设定受益计划净负债或净资产导致的变动等。

留存收益是企业历年实现的净利润留存于企业的部分，主要包括累计计提的盈余公积和未分配利润。

3. 所有者权益的确认条件。

所有者权益的确认和计量，主要取决于资产、负债、收入、费用等其他会

计要素的确认和计量。所有者权益即为企业的净资产，是企业资产总额中扣除债权人权益后的净额，反映所有者（股东）财富的净增加额。通常企业收入增加时，会导致资产的增加，相应地会增加所有者权益；企业发生费用时，会导致负债增加，相应地会减少所有者权益。因此，企业日常经营的好坏和资产负债的质量直接决定着企业所有者权益的增减变化和资本的保值增值。

所有者权益反映的是企业所有者对企业资产的索取权，负债反映的是企业债权人对企业资产的索取权，而且通常债权人对企业资产的索取权要优先于所有者对企业资产的索取权，因此，所有者享有的是企业资产的剩余索取权，两者在性质上有本质区别。企业在会计确认、计量和报告中应当严格区分负债和所有者权益，以如实反映企业的财务状况，尤其是企业的偿债能力和产权比率等。例如，有些金融工具（如企业发行的某些优先股）可能既有权益工具的特征，又有金融负债的特征。企业应当全面细致地分析此类金融工具各组成部分的合同条款，以确定其显示的是金融负债还是权益工具的特征，并进行整体评估，以判定整个工具应划分为金融负债或权益工具，还是既包括负债成分又包括权益工具成分的复合金融工具。

（四）收入的定义及其确认条件

1. 收入的定义。

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。根据收入的定义，收入具有下列特征：

（1）收入是企业在日常活动中形成的。

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、商业企业销售商品、保险公司签发保单、咨询公司提供咨询服务、软件企业为客户开发软件、安装公司提供安装服务、商业银行对外贷款、租赁公司出租资产等，均属于企业的日常活动。明确界定日常活动是为了将收入与利得相区分，因为企业非日常活动所形成的经济利益的流入不能确认为收入，而应当计入利得。例如，处置固定资产属于非日常活动，所形成的净利益就不应确认为收入，而应当确认为利得。又如，企业向客户授予知识产权等无形资产所取得的授权收入属于日常活动所形成的，应当确认为收入；但是处置无形资产属于非日常活动，所形成的净利益，不应确认为收入，而应当确认为利得。

（2）收入会导致所有者权益的增加。

与收入相关的经济利益的流入应当会导致所有者权益的增加，不会导致所

所有者权益增加的经济利益的流入不符合收入的定义，不应确认为收入。例如，企业向银行借入款项，尽管也导致了企业经济利益的流入，但该流入并不导致所有者权益的增加，而使企业承担了一项现时义务，不应将其确认为收入，应当确认一项负债。

(3) 收入是与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

收入应当会导致经济利益的流入，从而导致资产的增加。例如，企业销售商品，应当收到现金或者有权在未来收到现金，才表明该交易符合收入的定义。但是，经济利益的流入有时是所有者投入资本的增加所致，所有者投入资本的增加不应当确认为收入，应当将其直接确认为所有者权益。

2. 收入的确认条件。

企业收入的来源渠道多种多样，不同收入来源的特征有所不同，如销售商品、提供劳务、让渡资产使用权等。对于企业销售商品、提供劳务等取得的收入，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或服务控制权时确认收入。当企业与客户之间的合同同时满足下列条件时，企业应当在客户取得相关商品或服务控制权时确认收入：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或提供服务相关的权利和义务；三是该合同有明确的与所转让商品或提供服务相关的支付条款；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或提供服务而有权取得的对价很可能收回。对于企业让渡资金使用权取得的收入，如利息收入，企业应当在资产负债表日，按照他人使用本企业货币资金的时间和实际利率计算确定利息收入金额。

(五) 费用的定义及其确认条件

1. 费用的定义。

费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。根据费用的定义，费用具有下列特征：

(1) 费用是企业在日常活动中形成的。

费用必须是企业在其日常活动中所形成的，这些日常活动的界定与收入定义中涉及的日常活动的界定相一致。因日常活动所产生的费用通常包括销售成本（营业成本）、管理费用等。将费用界定为日常活动所形成的，目的是将其与损失相区分，企业非日常活动所形成的经济利益的流出不能确认为费用，而应当计入损失。

（2）费用会导致所有者权益减少。

与费用相关的经济利益的流出应当会导致所有者权益的减少，不会导致所有者权益减少的经济利益的流出不符合费用的定义，不应确认为费用。

（3）费用导致的经济利益总流出与向所有者分配利润无关。

费用的发生应当会导致经济利益的流出，从而导致资产的减少或者负债的增加（最终也会导致资产的减少）。其表现形式包括现金或者现金等价物的流出，存货、固定资产和无形资产等的流出或者消耗等。企业向所有者分配利润也会导致经济利益的流出，而该经济利益的流出属于投资者投资回报的分配，是所有者权益的直接抵减项目，不应确认为费用，应当将其排除在费用的定义之外。

2. 费用的确认条件。

费用的确认除了应当符合定义外，也应当满足严格的条件，即费用只有在经济利益很可能流出从而导致企业资产减少或者负债增加、经济利益的流出额能够可靠计量时才能予以确认。费用的确认至少应当符合下列条件：一是与费用相关的经济利益应当很可能流出企业；二是经济利益流出企业的结果会导致资产的减少或者负债的增加；三是经济利益的流出额能够可靠计量。

（六）利润的定义及其确认条件

1. 利润的定义。

利润是指企业在一定会计期间的经营成果。通常情况下，如果企业实现了利润，表明企业的所有者权益将增加，业绩得到了提升；反之，如果企业发生了亏损（即利润为负数），表明企业的所有者权益将减少，业绩下降。利润是评价企业管理层业绩的指标之一，也是投资者等财务报告使用者进行决策时的重要参考。

2. 利润的来源构成。

利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。其中，收入减去费用后的净额反映企业日常活动的业绩，直接计入当期利润的利得和损失反映企业非日常活动的业绩。直接计入当期利润的利得和损失，是指应当计入当期损益、最终会引起所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。企业应当严格区分收入和利得、费用和损失，以更加全面地反映企业的经营成果。

3. 利润的确认条件。

利润反映收入减去费用、利得减去损失后的净额。利润的确认主要依赖于

收入和费用以及利得和损失的确认，其金额的确定也主要取决于收入、费用、利得、损失金额的计量。

（七）会计要素计量属性及其应用原则

1. 会计要素的计量属性。

会计计量是为了将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于财务报表而确定其金额的过程。企业应当按照规定的会计计量属性进行计量，确定相关金额。计量属性是指予以计量的某一要素的特性方面，如桌子的长度、铁矿的重量、楼房的面积等。从会计角度，计量属性反映的是会计要素金额的确定基础，主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。

（1）历史成本。

历史成本，又称为实际成本，就是取得或制造某项财产物资时所实际支付的现金或其他等价物。在历史成本计量下，资产按照其购置时支付的现金或者现金等价物的金额，或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。负债按照其因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额，或者承担现时义务的合同金额，或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。

（2）重置成本。

重置成本又称现行成本，是指按照当前市场条件，重新取得同样一项资产所需支付的现金或现金等价物金额。在重置成本计量下，资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。

（3）可变现净值。

可变现净值，是指在正常生产经营过程中，以资产预计售价减去进一步加工成本和预计销售费用以及相关税费后的净值。在可变现净值计量下，资产按照其正常对外销售所能收到现金或者现金等价物的金额扣减该资产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计量。可变现净值通常应用于存货资产减值情况下的后续计量。

（4）现值。

现值，是指对未来现金流量以恰当的折现率进行折现后的价值，是考虑货币时间价值的一种计量属性。在现值计量下，资产按照预计从其持续使用和最终处置中所取得的未来净现金流入量的折现金额计量。负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。

(5) 公允价值。

公允价值，是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或转移一项负债所需支付的价格，即脱手价格。企业以公允价值计量相关资产或负债，应当假定市场参与者在计量日出售资产或者转移负债的交易，是在当前市场条件下的有序交易，并应当假定出售资产或者转移负债的有序交易在该资产或负债的主要市场进行；对于不存在主要市场的，应当假定该交易在该资产或负债的最有利市场进行。

2. 各种计量属性之间的关系。

在各种会计要素计量属性中，历史成本通常反映的是资产或者负债过去的价值，而重置成本、可变现净值、现值以及公允价值通常反映的是资产或者负债的现时成本或者现时价值，是与历史成本相对应的计量属性。公允价值相对于历史成本而言，具有很强的时间概念，也就是说，当前环境下某项资产或负债的历史成本可能是过去环境下该项资产或负债的公允价值，而当前环境下某项资产或负债的公允价值也许就是未来环境下该项资产或负债的历史成本。一项交易在交易时点通常是按公允价值交易的，随后就变成了历史成本，资产或者负债的历史成本许多就是根据交易时有关资产或者负债的公允价值确定的，例如，在非货币性资产交换中，如果交换具有商业实质，且换入、换出资产（不包括按照第十五章收入提供的商品）的公允价值能够可靠计量，换入资产入账成本的确定应当以换出资产的公允价值为基础，除非有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠。在非同一控制下的企业合并交易中，合并成本也是以购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债等的公允价值确定的。在应用公允价值时，当相关资产或者负债不存在活跃市场的报价或者不存在同类或者类似资产的活跃市场报价时，需要采用估值技术来确定相关资产或者负债的公允价值，而在采用估值技术估计相关资产或者负债的公允价值时，现值往往是比较普遍的一种估值方法，在这种情况下，公允价值就是以现值为基础确定的。

3. 计量属性的应用原则。

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

企业会计准则体系适度、谨慎地引入公允价值这一计量属性，是因为随着我国资本市场的发展，越来越多的股票、债券、基金等金融产品交易所挂牌

上市,使得这类金融资产的交易已经形成了较为活跃的市场,已经具备了引入公允价值的条件。在这种情况下,引入公允价值,更能反映企业此类交易的实际情况,对投资者等财务报告使用者的决策更具相关性。

企业会计准则体系引入公允价值是适度、谨慎和有条件的。原因是考虑到我国尚属新兴和转型的市场经济国家,如果不加限制地引入公允价值,有可能出现公允价值计量不可靠,甚至借机人为操纵利润的现象。因此,在投资性房地产和生物资产等具体准则中规定,只有在公允价值能够取得并可靠计量的情况下,才允许采用公允价值计量。例如,对于按照企业会计准则相关规定确认为无形资产或存货等资产类别的数据资源,基于数据交易市场的发展现状等情况,当前尚不具备公允价值计量条件,企业应当按照本书有关章的规定应用相应的计量属性,不得以评估等方式得出的金额直接作为后续计量的依据。

五、财务报告

(一) 财务报告及其编制

财务报告是企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。

“财务报告”从国际范围来看是一个比较通用的术语,但是在我国现行有关法律、行政法规中使用的是“财务会计报告”术语,为了保持法规体系上的一致性,基本准则仍然沿用了“财务会计报告”的提法,但同时又引入了“财务报告”的通用概念,并指出“财务会计报告”又称“财务报告”,并在所有具体准则中统一使用了“财务报告”的术语。

财务报告至少包括下列几层含义:(1)财务报告应当是对外报告,其服务对象主要是投资者、债权人等外部使用者,专门为了内部管理需要的报告不属于财务报告的范畴;(2)财务报告应当综合反映企业的生产经营状况,包括某一时点的财务状况和某一时期的经营成果与现金流量等信息,以勾画出企业整体和全貌;(3)财务报告必须形成一套系统的文件,不应是零星的或者不完整的信息。

财务报告是企业财务会计确认与计量的最终结果体现,投资者等使用者主要是通过财务报告来了解企业当前的财务状况、经营成果和现金流量等情况,从而预测未来的发展趋势。因此,财务报告是向投资者等财务报告使用者提供决策有用信息的媒介和渠道,是沟通投资者、债权人等使用者与企业管理层之间信息的桥梁和纽带。

（二）财务报告的构成

财务报告包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。其中，财务报表由报表本身及其附注两部分构成，附注是财务报表的有机组成部分，而报表至少应当包括资产负债表、利润表和现金流量表等报表。

1. 资产负债表是反映企业在某一特定日期的财务状况的会计报表。企业编制资产负债表的目的是通过如实反映企业的资产、负债和所有者权益金额及其结构情况，从而有助于使用者评价企业资产的质量以及短期偿债能力、长期偿债能力、利润分配能力等。

2. 利润表是反映企业在一定会计期间的经营成果的会计报表。企业编制利润表的目的是通过如实反映企业实现的收入、发生的费用以及利得和损失等金额及其结构情况，从而有助于使用者分析评价企业的盈利能力及其构成与质量。

3. 现金流量表是反映企业在一定会计期间的现金和现金等价物流入和流出的会计报表。企业编制现金流量表的目的是通过如实反映企业各项活动的现金流入和现金流出，从而有助于使用者评价企业生产经营过程特别是经营活动中所形成的现金流量和资金周转情况。

4. 附注是对在会计报表中列示项目所作的进一步说明，以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。附注由若干附表和对有关项目的文字性说明组成。企业编制附注的目的在于通过对报表本身作补充说明，以更加全面、系统地反映企业财务状况、经营成果和现金流量的全貌，从而有助于向使用者提供更为有用的决策信息，帮助其作出更加科学合理的决策。

考虑到小企业规模较小，外部信息需求相对较低，因此，小企业编制的报表可以不包括现金流量表。全面执行企业会计准则体系的企业所编制的财务报表，还应当包括所有者权益（或股东权益）变动表。

财务报表是财务报告的核心内容，但是除了财务报表之外，财务报告还应当包括其他相关信息，具体可以根据有关法律法规的规定和外部使用者的信息需求而定。例如，企业可以在财务报告中披露其承担的社会责任、对社区的贡献、可持续发展能力等信息，这些信息对于使用者的决策也是相关的，尽管属于非财务信息，无法包括在财务报表中，但是如果规定或者使用者有需求，企业应当在财务报告中予以披露。

第二章 存 货

一、总体要求

《企业会计准则第1号——存货》（以下简称存货准则）规范了存货的确认、计量和相关信息的披露。

存货是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料、物料等。存货区别于固定资产等非流动资产的最基本的特征是，企业持有存货的最终目的是为了出售，包括可供直接出售的产成品、商品，以及需经过进一步加工后出售的原材料等。

企业取得存货应按成本计量；发出存货应采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定其成本；期末，存货应按成本与可变现净值孰低计量，存货成本低于其可变现净值的，应按成本计量；存货成本高于其可变现净值的，应按可变现净值计量，成本高于可变现净值的差额应确认为存货跌价损失。企业在日常核算中采用计划成本法或售价金额核算法核算的存货成本，实质上也是存货的实际成本。比如，采用计划成本法，通过“材料成本差异”或“产品成本差异”科目将材料或产成品的计划成本调整为实际成本；采用售价金额核算法，通过“商品进销差价”科目将商品的售价调整为实际成本（进价）。企业应当在附注中披露存货的相关信息。

企业持有的原材料、在产品、半成品、产成品、商品以及周转材料等存货，适用本章进行会计处理。企业持有的消耗性生物资产、通过建造等服务合同归集的合同履约成本，不适用本章，应分别按照第六章生物资产、第十五章收入进行会计处理。

二、应设置的相关会计科目和主要账务处理

企业应正确记录和反映与本章相关的各项业务。本部分仅涉及适用于本章

进行会计处理时需要设置的主要会计科目、相关会计科目的主要核算内容以及通常情况下的账务处理,企业在核算适用于其他章的交易和事项时也需要使用本部分涉及的会计科目的,应遵循其他相关章的规定。企业在不违反会计准则确认、计量和报告规定的前提下,可以根据本企业的实际情况自行增设、分拆、合并会计科目。对于明细科目,企业可以比照本部分自行设置。其他章中的“应设置的相关会计科目和主要账务处理”部分,也适用于上述原则。

企业对存货的会计处理,一般需要设置下列会计科目。

(一) “材料采购”

1. 本科目核算企业采用计划成本进行材料日常核算而购入材料的采购成本。

采用实际成本进行材料日常核算的,购入材料的采购成本,在“在途物资”科目核算。

委托外单位加工材料、商品的加工成本,在“委托加工物资”科目核算。

购入的工程用材料,在“工程物资”科目核算。

2. 本科目可按供应单位和材料品种进行明细核算。

3. 材料采购的主要账务处理。

(1) 企业支付材料价款和运杂费等,按应计入材料采购成本的金额,借记本科目,按实际支付或应支付的金额,贷记“银行存款”、“库存现金”、“其他货币资金”、“应付账款”、“应付票据”、“预付账款”等科目。涉及增值税进项税额的,还应进行相应的处理。

(2) 期末,企业应将仓库转来的外购收料凭证,分别下列情况进行处理:

①对于已经付款或已开出、承兑商业汇票的收料凭证,应按实际成本和计划成本分别汇总,按计划成本,借记“原材料”、“周转材料”等科目,贷记本科目;将实际成本大于计划成本的差异,借记“材料成本差异”科目,贷记本科目;实际成本小于计划成本的差异做相反的会计分录。

②对于尚未收到发票账单的收料凭证,应按计划成本暂估入账,借记“原材料”、“周转材料”等科目,贷记“应付账款——暂估应付账款”科目,下期初做相反分录予以冲回。下期收到发票账单的收料凭证,借记本科目,贷记“银行存款”、“应付账款”、“应付票据”等科目。涉及增值税进项税额的,还应进行相应的处理。

4. 本科目期末借方余额,反映企业在途材料的采购成本。

(二) “在途物资”

1. 本科目核算企业采用实际成本(或进价)进行材料、商品等物资的日

常核算、尚未验收入库的在途物资的采购成本。

2. 本科目可按供应单位和物资品种进行明细核算。

3. 在途物资的主要账务处理。

(1) 企业购入材料、商品，按应计入材料、商品采购成本的金额，借记本科目，按实际支付或应支付的金额，贷记“银行存款”、“应付账款”、“应付票据”等科目。涉及增值税进项税额的，还应进行相应的处理。

(2) 所购材料、商品到达验收入库，借记“原材料”、“库存商品”等科目，贷记本科目。

库存商品采用售价核算的，按售价，借记“库存商品”科目，按进价，贷记本科目，进价与售价之间的差额，借记或贷记“商品进销差价”科目。

4. 本科目期末借方余额，反映企业在途材料、商品等物资的采购成本。

(三) “原材料”

1. 本科目核算企业库存的各种材料，包括原料及主要材料、辅助材料、外购半成品（外购件）、修理用备件（备品备件）、包装材料、燃料等的计划成本或实际成本。

收到来料加工装配业务的原料、零件等，应当设置备查簿进行登记。

2. 本科目可按材料的保管地点（仓库）、材料的类别、品种和规格等进行明细核算。

3. 原材料的主要账务处理。

(1) 企业购入并已验收入库的材料，按计划成本或实际成本，借记本科目，按实际成本，贷记“材料采购”或“在途物资”科目，按计划成本与实际成本的差异，借记或贷记“材料成本差异”科目。

(2) 自制并已验收入库的材料，按计划成本或实际成本，借记本科目，按实际成本，贷记“生产成本”科目，按计划成本与实际成本的差异，借记或贷记“材料成本差异”科目。

委托外单位加工完成并已验收入库的材料，按计划成本或实际成本，借记本科目，按实际成本，贷记“委托加工物资”科目，按计划成本与实际成本的差异，借记或贷记“材料成本差异”科目。

(3) 生产经营领用材料，借记“生产成本”、“制造费用”、“销售费用”、“管理费用”、“合同履行成本”等科目，贷记本科目。

出售材料结转成本，借记“其他业务成本”科目，贷记本科目。

发出委托外单位加工的材料，借记“委托加工物资”科目，贷记本科目。

采用计划成本进行材料日常核算的,发出材料还应结转材料成本差异,将发出材料的计划成本调整为实际成本。

采用实际成本进行材料日常核算的,发出材料的实际成本,可以采用先进先出法、加权平均法或个别认定法计算确定。

4. 本科目期末借方余额,反映企业库存材料的计划成本或实际成本。

(四)“材料成本差异”

1. 本科目核算企业采用计划成本进行日常核算的材料计划成本与实际成本的差额。

企业也可以在“原材料”、“周转材料”等科目设置“成本差异”明细科目。

2. 本科目可以分别“原材料”、“周转材料”等,按照类别或品种进行明细核算。

3. 材料成本差异的主要账务处理。

(1) 入库材料发生的材料成本差异,实际成本大于计划成本的差异,借记本科目,贷记“材料采购”科目;实际成本小于计划成本的差异做相反的会计分录。

入库材料的计划成本应当尽可能接近实际成本。除特殊情况外,计划成本在年度内不得随意变更。

(2) 结转发出材料应负担的材料成本差异,按实际成本大于计划成本的差异,借记“生产成本”、“管理费用”、“销售费用”、“委托加工物资”、“其他业务成本”等科目,贷记本科目;实际成本小于计划成本的差异做相反的会计分录。

发出材料应负担的成本差异应当按期(月)分摊,不得在季末或年末一次计算。发出材料应负担的成本差异,除委托外部加工发出材料可按期初成本差异率计算外,应使用当期的实际差异率;期初成本差异率与本期成本差异率相差不大的,也可按期初成本差异率计算。计算方法一经确定,不得随意变更。材料成本差异率的计算公式如下:

$$\text{本期材料成本差异率} = \frac{\text{期初结存材料的成本差异} + \text{本期验收入库材料的成本差异}}{\text{期初结存材料的计划成本} + \text{本期验收入库材料的计划成本}} \times 100\%$$

$$\text{期初材料成本差异率} = \frac{\text{期初结存材料的成本差异}}{\text{期初结存材料的计划成本}} \times 100\%$$

发出材料应负担的成本差异 = 发出材料的计划成本 × 材料成本差异率

4. 本科目期末借方余额，反映企业库存材料等的实际成本大于计划成本的差异；贷方余额反映企业库存材料等的实际成本小于计划成本的差异。

（五）“库存商品”

1. 本科目核算企业库存的各种商品的实际成本（或进价）或计划成本（或售价），包括库存产成品、外购商品、存放在门市部准备出售的商品、发出展览的商品以及寄存在外的商品等。

接受来料加工制造的代制品和为外单位加工修理的代修品，在制造和修理完成验收入库后，视同企业的产成品，也通过本科目核算。

企业（房地产开发）的开发产品，可将本科目改为“开发产品”科目。

企业（农业）收获的农产品，可将本科目改为“农产品”科目。

2. 本科目可按库存商品的种类、品种和规格等进行明细核算。

3. 库存商品的主要账务处理。

（1）企业生产的产成品一般应按实际成本核算，产成品的入库和出库，平时只记数量不记金额，期（月）末计算入库产成品的实际成本。生产完成验收入库的产成品，按其实际成本，借记本科目、“农产品”等科目，贷记“生产成本”、“消耗性生物资产”、“农业生产成本”等科目。

产成品种类较多的，也可按计划成本进行日常核算，其实际成本与计划成本的差异，可以单独设置“产品成本差异”科目，比照“材料成本差异”科目核算。

采用实际成本进行产成品日常核算的，发出产成品的实际成本，可以采用先进先出法、加权平均法或个别认定法计算确定。

对外销售产成品（包括采用分期收款方式销售产成品），结转销售成本时，借记“主营业务成本”科目，贷记本科目。采用计划成本核算的，发出产成品还应结转产品成本差异，将发出产成品的计划成本调整为实际成本。

（2）购入商品采用进价核算的，在商品到达验收入库后，按商品进价，借记本科目，贷记“银行存款”、“在途物资”等科目。委托外单位加工收回的商品，按商品进价，借记本科目，贷记“委托加工物资”科目。

购入商品采用售价核算的，在商品到达验收入库后，按商品售价，借记本科目，按商品进价，贷记“银行存款”、“在途物资”等科目，按商品售价与进价的差额，贷记“商品进销差价”科目。委托外单位加工收回的商品，按商品售价，借记本科目，按委托加工商品的账面余额，贷记“委托加工物资”

科目,按商品售价与进价的差额,贷记“商品进销差价”科目。

对外销售商品(包括采用分期收款方式销售商品),结转销售成本时,借记“主营业务成本”科目,贷记本科目。采用进价进行商品日常核算的,发出商品的实际成本,可以采用先进先出法、加权平均法或个别认定法计算确定。采用售价核算的,还应结转应分摊的商品进销差价。

(3)企业(房地产开发)开发的产品,达到预定可销售状态时,按实际成本,借记“开发产品”科目,贷记“开发成本”科目。

期末,企业结转对外转让、销售和结算开发产品的实际成本,借记“主营业务成本”科目,贷记“开发产品”科目。

企业将开发的营业性配套设施用于本企业从事第三产业经营用房,应视同自用固定资产进行处理,并按营业性配套设施的实际成本,借记“固定资产”科目,贷记“开发产品”科目。

4.本科目期末借方余额,反映企业库存商品的实际成本(或进价)或计划成本(或售价)。

(六)“发出商品”

1.本科目核算企业未满足收入确认条件但已发出商品的实际成本(或进价)或计划成本(或售价)。

采用支付手续费方式委托其他单位代销的商品,也可以单独设置“委托代销商品”科目。

2.本科目可按购货单位、商品类别和品种进行明细核算。

3.发出商品的主要账务处理。

(1)对于未满足收入确认条件的发出商品,应按发出商品的实际成本(或进价)或计划成本(或售价),借记本科目,贷记“库存商品”科目。

发出商品发生退回的,应按退回商品的实际成本(或进价)或计划成本(或售价),借记“库存商品”科目,贷记本科目。

(2)发出商品满足收入确认条件时,应结转销售成本,借记“主营业务成本”科目,贷记本科目。采用计划成本或售价核算的,还应结转应分摊的产品成本差异或商品进销差价。

4.本科目期末借方余额,反映企业发出商品的实际成本(或进价)或计划成本(或售价)。

(七)“商品进销差价”

1.本科目核算企业采用售价进行日常核算的商品售价与进价之间的差额。

2. 本科目可按商品类别或实物管理负责人进行明细核算。

3. 商品进销差价的主要账务处理。

(1) 企业购入、加工收回以及销售退回等增加的库存商品,按商品售价,借记“库存商品”科目,按商品进价,贷记“银行存款”、“委托加工物资”等科目,按售价与进价之间的差额,贷记本科目。

(2) 期(月)末分摊已销商品的进销差价,借记本科目,贷记“主营业务成本”科目。

销售商品应分摊的商品进销差价,按下列公式计算:

$$\text{商品进销差价率} = \frac{\text{期末分摊前本科目余额}}{\text{“库存商品”科目期末余额} + \text{“委托代销商品”科目期末余额} + \text{“发出商品”科目期末余额} + \text{本期“主营业务收入”科目贷方发生额}} \times 100\%$$

本期销售商品应分摊的商品进销差价 = 本期“主营业务收入”科目贷方发生额 × 商品进销差价率

企业的商品进销差价率各期之间比较均衡的,也可以采用上期商品进销差价率计算分摊本期的商品进销差价。年度终了,应对商品进销差价进行核实调整。

4. 本科目的期末贷方余额,反映企业库存商品的商品进销差价。

(八) “委托加工物资”

1. 本科目核算企业委托外单位加工的各种材料、商品等物资的实际成本。

2. 本科目可按加工合同、受托加工单位以及加工物资的品种等进行明细核算。

3. 委托加工物资的主要账务处理。

(1) 企业发给外单位加工的物资,按实际成本,借记本科目,贷记“原材料”、“库存商品”等科目;按计划成本或售价核算的,还应同时结转材料成本差异或商品进销差价。

(2) 支付加工费、运杂费等,借记本科目,贷记“银行存款”等科目;需要交纳消费税的委托加工物资,由受托方代收代交的消费税,借记本科目(收回后用于直接销售的)或“应交税费——应交消费税”科目(收回后用于继续加工的),贷记“应付账款”、“银行存款”等科目。

(3) 加工完成验收入库的物资和剩余的物资,按加工收回物资的实际成本和剩余物资的实际成本,借记“原材料”、“库存商品”等科目,贷记本科目。

采用计划成本或售价核算的,按计划成本或售价,借记“原材料”或

“库存商品”科目，按实际成本，贷记本科目，按实际成本与计划成本或售价之间的差额，借记或贷记“材料成本差异”或贷记“商品进销差价”科目。

采用计划成本或售价核算的，也可以采用上期材料成本差异率或商品进销差价率计算分摊本期应分摊的材料成本差异或商品进销差价。

4. 本科目期末借方余额，反映企业委托外单位加工尚未完成物资的实际成本。

（九）“周转材料”

1. 本科目核算企业周转材料的计划成本或实际成本，包括包装物、低值易耗品，以及企业（建造承包商）的钢模板、木模板、脚手架等。

企业的包装物、低值易耗品，也可以单独设置“包装物”、“低值易耗品”科目。

2. 本科目可按周转材料的种类，分别“在库”、“在用”和“摊销”进行明细核算。

3. 周转材料的主要账务处理。

（1）企业购入、自制、委托外单位加工完成并已验收入库的周转材料等，比照“原材料”科目的相关规定进行处理。

（2）采用一次转销法的，领用时应按其账面价值，借记“管理费用”、“生产成本”、“销售费用”、“合同履行成本”等科目，贷记本科目。

周转材料报废时，应按报废周转材料的残料价值，借记“原材料”等科目，贷记“管理费用”、“生产成本”、“销售费用”、“合同履行成本”等科目。

（3）采用其他摊销法的，领用时应按其账面价值，借记本科目（在用），贷记本科目（在库）；摊销时应按摊销额，借记“管理费用”、“生产成本”、“销售费用”、“合同履行成本”等科目，贷记本科目（摊销）。

周转材料报废时应补提摊销额，借记“管理费用”、“生产成本”、“销售费用”、“合同履行成本”等科目，贷记本科目（摊销）；同时，按报废周转材料的残料价值，借记“原材料”等科目，贷记“管理费用”、“生产成本”、“销售费用”、“合同履行成本”等科目；并转销全部已提摊销额，借记本科目（摊销），贷记本科目（在用）。

（4）周转材料采用计划成本进行日常核算的，领用等发出周转材料时，还应同时结转应分摊的成本差异。

4. 本科目期末借方余额,反映企业在库周转材料的计划成本或实际成本以及在用周转材料的摊余价值。

(十) “存货跌价准备”

1. 本科目核算企业存货的跌价准备。
2. 本科目可按存货项目或类别进行明细核算。
3. 存货跌价准备的主要账务处理。

资产负债表日,存货发生减值的,按存货可变现净值低于成本的差额,借记“资产减值损失”科目,贷记本科目。

已计提跌价准备的存货价值以后又得以恢复,应在原已计提的存货跌价准备金额内,按恢复增加的金额,借记本科目,贷记“资产减值损失”科目。

发出存货结转存货跌价准备的,借记本科目,贷记“主营业务成本”、“生产成本”等科目。

4. 本科目期末贷方余额,反映企业已计提但尚未转销的存货跌价准备。

(十一) “待处理财产损益”

1. 本科目核算企业在清查财产过程中查明的各种财产盘盈、盘亏和毁损的价值。

物资在运输途中发生的非正常短缺与损耗,也通过本科目核算。

企业如有盘盈固定资产的,应作为前期差错记入“以前年度损益调整”科目。

2. 本科目可按盘盈、盘亏的资产种类和项目进行明细核算。
3. 待处理财产损益的主要账务处理。

(1) 盘盈的各种材料、产成品、商品、生物资产等,借记“原材料”、“库存商品”、“消耗性生物资产”等科目,贷记本科目。

盘亏、毁损的各种材料、产成品、商品、生物资产等,盘亏的固定资产,借记本科目,贷记“原材料”、“库存商品”、“消耗性生物资产”、“固定资产”等科目。材料、产成品、商品采用计划成本(或售价)核算的,还应同时结转成本差异(或商品进销差价)。涉及增值税的,还应进行相应处理。

(2) 盘亏、毁损的各项资产,按管理权限报经批准后处理时,按残料价值,借记“原材料”等科目,按可收回的保险赔偿或过失人赔偿,借记“其他应收款”科目,按本科目余额,贷记本科目,按其借方差额,借记“管理费用”、“营业外支出”等科目。

盘盈的除固定资产以外的其他财产,借记本科目,贷记“管理费用”、

“营业外收入”等科目。

4. 企业的财产损益，应查明原因，在期末结账前处理完毕，处理后本科目应无余额。

（十二）“生产成本”

1. 本科目核算企业进行工业性生产发生的各项生产成本，包括生产各种产品（产成品、自制半成品等）、自制材料、自制工具、自制设备等。

企业（农业）进行农业生产发生的各项生产成本，可将本科目改为“农业生产成本”科目，并分别种植业、畜牧养殖业、林业和水产业确定成本核算对象（消耗性生物资产、生产性生物资产、公益性生物资产和农产品）和成本项目，进行费用的归集和分配。

企业（房地产开发）可将本科目改为“开发成本”科目。

2. 本科目可按基本生产成本和辅助生产成本进行明细核算。

基本生产成本应当分别按照基本生产车间和成本核算对象（产品的品种、类别、定单、批别、生产阶段等）设置明细账（或成本计算单，下同），并按照规定的成本项目设置专栏。

3. 生产成本的主要账务处理。

（1）企业发生的各项直接生产成本，借记本科目（基本生产成本、辅助生产成本），贷记“原材料”、“库存现金”、“银行存款”、“应付职工薪酬”等科目。

各生产车间应负担的制造费用，借记本科目（基本生产成本、辅助生产成本），贷记“制造费用”科目。

辅助生产车间为基本生产车间、企业管理部门和其他部门提供的劳务和产品，期（月）末按照一定的分配标准分配给各受益对象，借记本科目（基本生产成本）、“管理费用”、“销售费用”、“其他业务成本”、“在建工程”等科目，贷记本科目（辅助生产成本）。

企业已经生产完成并已验收入库的产成品以及入库的自制半成品，应于期（月）末，借记“库存商品”等科目，贷记本科目（基本生产成本）。

（2）生产性生物资产在产出农产品过程中发生的各项费用，借记“农业生产成本”科目，贷记“库存现金”、“银行存款”、“原材料”、“应付职工薪酬”、“生产性生物资产累计折旧”等科目。

农业生产过程中发生的应由农产品、消耗性生物资产、生产性生物资产和公益性生物资产共同负担的费用，借记“农业生产成本——共同费用”科目，

贷记“库存现金”、“银行存款”、“原材料”、“应付职工薪酬”、“农业生产成本”等科目。

期（月）末，可按一定的分配标准对上述共同负担的费用进行分配，借记“农业生产成本——农产品”、“消耗性生物资产”、“生产性生物资产”、“公益性生物资产”等科目，贷记“农业生产成本——共同费用”科目。

应由生产性生物资产收获的农产品负担的费用，应当采用合理的方法在农产品各品种之间进行分配；如有尚未收获的农产品，还应当在已收获和尚未收获的农产品之间进行分配。

生产性生物资产收获的农产品验收入库时，按其实际成本，借记“农产品”科目，贷记本科目（农产品）。

4. 本科目期末借方余额，反映企业尚未加工完成的在产品成本或尚未收获的农产品成本。

（十三）“制造费用”

1. 本科目核算企业生产车间（部门）为生产产品和提供劳务而发生的各项间接费用。

企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用，在“管理费用”科目核算。

2. 本科目可按不同的生产车间、部门和费用项目进行明细核算。

3. 制造费用的主要账务处理。

（1）生产车间发生的机物料消耗，借记本科目，贷记“原材料”等科目。

（2）发生的生产车间管理人员的工资等职工薪酬，借记本科目，贷记“应付职工薪酬”科目。

（3）生产车间计提的固定资产折旧，借记本科目，贷记“累计折旧”科目。

（4）生产车间支付的办公费、水电费、以及与存货的生产和加工相关的固定资产日常修理费用等，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

（5）发生季节性和修理期间的停工损失，借记本科目，贷记“原材料”、“应付职工薪酬”、“银行存款”等科目。

（6）将制造费用分配计入有关的成本核算对象，借记“生产成本（基本生产成本、辅助生产成本）”、“劳务成本”等科目，贷记本科目。

（7）季节性生产企业制造费用全年实际发生额与分配额的差额，除其中属于为下一年开工生产做准备的可留待下一年分配外，其余部分实际发生额大

于分配额的差额，借记“生产成本——基本生产成本”科目，贷记本科目；实际发生额小于分配额的差额做相反的会计分录。

4. 除季节性的生产性企业外，本科目期末应无余额。

三、存货的确认

（一）存货的内容

企业的存货通常包括下列内容：

1. 原材料，指企业在生产过程中经加工改变其形态或性质并构成产品主要实体的各种原料及主要材料、辅助材料、外购半成品（外购件）、修理用备件（备品备件）、包装材料、燃料等。为建造固定资产等各项工程而储备的各种材料，虽然同属于材料，但是由于用于建造固定资产等各项工程，不符合存货的定义，因此不能作为企业存货。

2. 在产品，指企业正在制造尚未完工的产品，包括正在各个生产工序加工的产品，以及已加工完毕但尚未检验或已检验但尚未办理入库手续的产品。

3. 半成品，指经过一定生产过程并已检验合格交付半成品仓库保管，但尚未制造完工成为产成品，仍需进一步加工的中间产品。

4. 产成品，指工业企业已经完成全部生产过程并验收入库，可以按照合同规定的条件送交订货单位，或者可以作为商品对外销售的产品。企业接受外来原材料加工制造的代制品和为外单位加工修理的代修品，制造和修理完成验收入库后应视同企业的产成品。

5. 商品，指商品流通企业外购或委托加工完成验收入库用于销售的各种商品。

6. 周转材料，指企业能够多次使用、但不符合固定资产定义的材料，如为了包装本企业商品而储备的各种包装物，各种工具、管理用具、玻璃器皿、劳动保护用品以及在经营过程中周转使用的容器等低值易耗品和建造承包商的钢模板、木模板、脚手架等其他周转材料。但是，周转材料符合固定资产定义的，应当作为固定资产处理。

（二）存货的确认条件

在满足存货定义的基础上，企业持有的存货同时满足下列条件的，才能予以确认：

1. 与该存货有关的经济利益很可能流入企业；
2. 该存货的成本能够可靠地计量。

四、取得存货的计量

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。

（一）外购存货的成本

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。

1. 存货的购买价款，是指企业购入的材料或商品的发票账单上列明的价款，但不包括按规定可以抵扣的增值税额。

2. 存货的相关税费，是指企业购买、自制或委托加工存货发生的进口关税、消费税、资源税和不能抵扣的增值税进项税额等应计入存货采购成本的税费。

3. 其他可归属于存货采购成本的费用，即采购成本中除上述各项以外的可归属于存货采购成本的费用，如在存货采购过程中发生的仓储费、包装费、运输途中的合理损耗、入库前的挑选整理费用等。这些费用能分清负担对象的，应直接计入存货的采购成本；不能分清负担对象的，应选择合理的分配方法，分配计入有关存货的采购成本，可按所购存货的数量或采购价格比例进行分配。对于企业通过外购方式取得确认为存货的数据资源，可归属于存货采购成本的数据权属鉴证、质量评估、登记结算、安全管理等费用，也应当计入有关存货的采购成本。

对于采购过程中发生的物资毁损、短缺等，除合理的途中损耗应当作为存货的其他可归属于存货采购成本的费用计入采购成本外，应区别不同情况进行会计处理：

（1）从供货单位、外部运输机构等收回的物资短缺或其他赔款，应冲减所购物资的采购成本。

（2）因遭受意外灾害发生的损失和尚待查明原因的途中损耗，暂作为待处理财产损溢进行核算，查明原因按照管理权限报经批准后计入管理费用或营业外支出。

商品流通企业在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用等进货费用，应计入所购商品成本。在实务中，企业也可以将发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用等进货费用先进行归集，期末，按照所购商品的存销情况进行分摊。对

于已销售商品的进货费用，计入主营业务成本；对于未销售商品的进货费用，计入期末存货成本。商品流通企业采购商品的进货费用金额较小的，可以在发生时直接计入当期销售费用。

（二）加工取得存货的成本

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。某些存货还包括使存货达到目前场所和状态所发生的其他成本，如可直接认定的产品设计费用等。例如，企业通过数据加工取得确认为存货的数据资源，其成本包括采购成本，数据采集、脱敏、清洗、标注、整合、分析、可视化等加工成本和使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。通过进一步加工取得的存货的成本中采购成本是由所使用或消耗的原材料采购成本转移而来的，因此，计量加工取得的存货的成本，重点是要确定存货的加工成本。

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产品对象）。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。制造费用是一项间接生产成本，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、以及与存货的生产和加工相关的固定资产日常修理费用等。企业在停工停产期间计提的符合存货成本确认条件的固定资产折旧和无形资产摊销等，应当计入相应存货成本。

企业在加工存货过程中发生的直接人工和制造费用，如果能够直接计入有关的成本核算对象，则应直接计入该成本核算对象。否则，应按照合理方法分配计入有关成本核算对象。分配方法一经确定，不得随意变更。

1. 直接人工的分配。

如果企业生产车间同时生产不同产品，则其发生的直接人工应采用合理方法分配计入各产品成本中。由于工资形成的方式不同，直接人工的分配方法也不同。比如，按计时工资或者按计件工资分配直接人工。

2. 制造费用的分配。

由于企业各个生产车间或部门的生产任务、技术装备程度、管理水平和费用水准各不相同，因此，制造费用的分配一般应按生产车间或部门先进行归

集，然后根据制造费用的性质，合理选择分配方法。也就是说，企业所选择的制造费用分配方法，必须与制造费用的发生具有较密切的相关性，并且使分配到每种产品上的制造费用金额科学合理，同时还应当适当考虑计算手续的简便。在各种产品之间分配制造费用的方法，通常有按生产工人工资、按生产工人工时、按机器工时、按耗用原材料的数量或成本、按直接成本（原材料、燃料、动力、生产工人工资等职工薪酬之和）及按产成品产量等。

月末，企业应当根据在产品数量的多少、各月在产品数量变化的大小、各项成本比重的大小，以及定额管理基础的好坏等具体条件，采用适当的分配方法将直接人工、制造费用以及直接材料等生产成本在完工产品与在产品之间进行分配。常用的分配方法有：不计算在产品成本法、在产品按固定成本计价法、在产品按所耗直接材料成本计价法、约当产量比例法、在产品按定额成本计价法、定额比例法等。

企业在进行成本计算时，应当根据其生产经营特点、生产经营组织类型和成本管理要求，确定成本计算方法。成本计算的基本方法有品种法、分批法和分步法三种。

企业具体选用哪种分配方法分配制造费用，由企业自行决定。分配方法一经确定，不得随意变更。如需变更，应当在财务报表附注中予以说明。

企业进行企业产品成本核算时，在遵循《企业产品成本核算制度（试行）》的同时，还应当分行业执行《企业产品成本核算制度——石油石化行业》、《企业产品成本核算制度——钢铁行业》、《企业产品成本核算制度——煤炭行业》、《企业产品成本核算制度——电网经营行业》、《企业产品成本核算制度——油气管网行业》等成本核算制度。

（三）其他方式取得存货的成本

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。

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，存货的公允价值与投资合同或协议约定的价值之间的差额计入资本公积。

2. 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的成本。

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

成本应当分别按照第八章非货币性资产交换、第十三章债务重组、第二十章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本章内容的相关规定。

3. 盘盈存货的成本。

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。

(四) 不计入存货成本的相关费用

下列费用不应当计入存货成本，而应当在其发生时计入当期损益：

1. 非正常消耗的直接材料、直接人工及制造费用应计入当期损益，不得计入存货成本。例如，企业超定额的废品损失以及由自然灾害而发生的直接材料、直接人工及制造费用，由于这些费用的发生无助于使该存货达到目前场所和状态，不应计入存货成本，而应计入当期损益。

2. 仓储费用指企业在采购入库后发生的储存费用，应计入当期损益。但是，在生产过程中为达到下一个生产阶段所必需的仓储费用则应计入存货成本。例如，某种酒类生产企业为使生产的酒达到规定的产品质量标准所必须发生的仓储费用，应计入酒的成本而不是计入当期损益。

3. 不能归属于使存货达到目前场所和状态的其他支出，不符合存货的定义和确认条件，应在发生时计入当期损益，不得计入存货成本。

4. 企业采购用于广告营销活动的特定商品，向客户预付货款未取得商品时，应作为预付账款进行会计处理，待取得相关商品时计入当期损益（销售费用）。企业取得广告营销性质的服务比照该原则进行处理。

五、发出存货的计量

(一) 发出存货成本的计量方法

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量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。企业不得采用后进先出法确定发出存货的成本。

1. 先进先出法。

在先进先出法下，以先购入的存货应先发出（销售或耗用）这样一种存货实物流动假设为前提，对发出存货进行计价。采用这种方法，先购入的存货成本在后购入存货成本之前转出，据此确定发出存货和期末存货的成本。

2. 移动加权平均法。

在移动加权平均法下，以每次进货的成本加上原有库存存货的成本，除以每次进货数量与原有库存存货的数量之和，据以计算加权平均单位成本，作为在下次进货前计算各次发出存货成本的依据。

3. 月末一次加权平均法。

在月末一次加权平均法下，以当月全部进货数量加上月初存货数量作为权数，去除当月全部进货成本加上月初存货成本，计算出存货的加权平均单位成本，以此为基础计算当月发出存货的成本和期末存货的成本。

4. 个别计价法。

个别计价法，亦称个别认定法、具体辨认法、分批实际法，其特征是注重所发出存货具体项目的实物流转与成本流转之间的联系，逐一辨认各批发出存货和期末存货所属的购进批别或生产批别，分别按其购入或生产时所确定的单位成本计算各批发出存货和期末存货的成本。即把每一种存货的实际成本作为计算发出存货成本和期末存货成本的基础。对于不能替代使用的存货、为特定项目专门购入或制造的存货以及提供的劳务，通常采用个别计价法确定发出存货的成本。在实际工作中，越来越多的企业采用计算机信息系统进行会计处理，个别计价法可以广泛应用于发出存货的计价，并且个别计价法确定的存货成本最为准确。

（二）存货成本的结转

企业应当将已售存货的成本结转为当期损益，计入营业成本。这就是说，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。

存货为商品、产成品的，企业应采用先进先出法、移动加权平均法、月末一次加权平均法或个别计价法确定已销售商品的实际成本。存货为非商品存货的，如材料等，应将已出售材料的实际成本予以结转，计入当期其他业务成本。这里所讲的材料销售不构成企业的主营业务。如果材料销售构成了企业的主营业务，则该材料为企业的商品存货，而不是非商品存货。

对已售存货计提了存货跌价准备的，还应结转已计提的存货跌价准备，冲

减当期主营业务成本或其他业务成本，实际上是按已售产成品或商品的账面价值结转主营业务成本或其他业务成本。企业按存货类别计提存货跌价准备的，也应按比例结转相应的存货跌价准备。

企业的周转材料符合存货定义和确认条件的，按照使用次数分次计入成本费用。余额较小的，可在领用时一次计入成本费用，以简化核算，但为加强实物管理，应当在备查簿上进行登记。

企业因债务重组等转出的存货，应当按照第十三章债务重组等的规定进行会计处理。

六、期末存货的计量

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。

（一）存货的可变现净值

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。存货的可变现净值由存货的估计售价、至完工时将要发生的成本、估计的销售费用和估计的相关税费等内容构成。可变现净值具有下列基本特征：

1. 确定存货可变现净值的前提是企业在进行日常活动，即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。如果企业不是在进行日常活动，比如企业处于清算过程，那么不能按照本章的规定确定存货的可变现净值。

2. 存货可变现净值表现为存货的预计未来净现金流量，而不是简单地等于存货的售价或合同价。

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。

3. 不同存货可变现净值的构成不同。

（1）产成品、商品和用于出售的材料等直接用于出售的商品存货，在正常生产经营过程中，应当以该存货的估计售价减去估计的销售费用和相关税费后的金额确定其可变现净值。

(2) 需要经过加工的材料存货,在正常生产经营过程中,应当以所生产的产成品的估计售价减去至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用和相关税费后的金额确定其可变现净值。

(二) 确定存货的可变现净值应考虑的因素

企业在确定存货的可变现净值时,应当以取得的确凿证据为基础,并且考虑持有存货的目的、资产负债表日后事项的影响等因素。

1. 确定存货的可变现净值应当以取得确凿证据为基础。

确定存货的可变现净值必须建立在取得确凿证据的基础上。这里所讲的“确凿证据”是指对确定存货的可变现净值和成本有直接影响的客观证明。

(1) 存货成本的确凿证据。

存货的采购成本、加工成本和其他成本及以其他方式取得存货的成本,应当以取得外来原始凭证、生产成本账簿记录等作为确凿证据。

(2) 存货可变现净值的确凿证据。

存货可变现净值的确凿证据,是指对确定存货的可变现净值有直接影响的客观证明,如产成品或商品的市场销售价格、与产成品或商品相同或类似商品的市场销售价格、销货方提供的有关资料和生产成本资料等。

2. 确定存货的可变现净值应当考虑持有存货的目的。

由于企业持有存货的目的不同,确定存货可变现净值的计算方法也不同。如用于出售的存货和用于继续加工的存货,其可变现净值的计算就不相同,因此,企业在确定存货的可变现净值时,应考虑持有存货的目的。企业持有存货的目的通常可以分为下列两种:

(1) 持有以备出售的存货,如商品、产成品,其中又分为有合同约定的存货和没有合同约定的存货。

(2) 将在生产过程或提供劳务过程中耗用的存货,如材料等。

3. 确定存货的可变现净值应当考虑资产负债表日后事项等的影响。

确定存货可变现净值时,应当以资产负债表日取得最可靠的证据估计的售价为基础并考虑持有存货的目的,资产负债表日至财务报告批准报出日之间存货售价发生波动的,如有确凿证据表明其对资产负债表日存货已经存在的情况提供了新的或进一步的证据,则在确定存货可变现净值时应当予以考虑,否则,不应予以考虑。

(三) 存货可变现净值确定的具体应用

对于企业持有的各类存货,在确定其可变现净值时,最关键的问题是确定

估计售价。企业应当区别下列情况确定存货的估计售价：

1. 为执行销售合同或者劳务合同而持有的存货，且销售合同订购数量等于企业持有存货的数量的，通常应当以产成品或商品的合同价格作为其可变现净值的计算基础。

【例 2-1】2×22 年 9 月 1 日，甲公司与乙公司签订了一份不可撤销的销售合同，双方约定，2×23 年 1 月 20 日，甲公司应按每台 31 万元的价格向乙公司提供 W1 型机器 10 台。

2×22 年 12 月 31 日，甲公司 W1 型机器的账面成本为 280 万元，数量为 10 台，单位成本为 28 万元/台。

2×22 年 12 月 31 日，W1 型机器的市场销售价格为 30 万元/台（假定本章中所称销售价格和成本均不含增值税）。假定不考虑相关税费和销售费用。

根据甲公司与乙公司签订的销售合同规定，该批 W1 型机器的销售价格已由销售合同约定，并且其库存数量等于销售合同约定的数量，因此，在这种情况下，计算 W1 型机器的可变现净值应以销售合同约定的价格 310 万元（ 31×10 ）作为计算基础。

2. 如果企业持有存货的数量多于销售合同订购数量，超出部分的存货可变现净值应当以产成品或商品的一般销售价格作为计算基础。

【例 2-2】2×22 年 11 月 1 日，甲公司与乙公司签订了一份不可撤销的销售合同，双方约定，2×23 年 4 月 20 日，甲公司应按每台 30 万元的价格向乙公司提供 W2 型机器 12 台。

2×22 年 12 月 31 日，甲公司 W2 型机器的成本为 392 万元，数量为 14 台，单位成本为 28 万元/台。

根据甲公司销售部门提供的资料表明，向乙公司销售的 W2 型机器的平均销售费用为 0.12 万元/台；向其他客户销售 W2 型机器的平均销售费用为 0.1 万元/台。

2×22 年 12 月 31 日，W2 型机器的市场销售价格为 32 万元/台。

在本例中，能够证明 W2 型机器的可变现净值的确凿证据是甲公司与乙公司签订的有关 W2 型机器的销售合同、市场销售价格资料、账簿记录和公司销售部门提供的有关销售费用的资料等。

根据该销售合同规定，库存的 W2 型机器中的 12 台的销售价格已由销售合同约定，其余 2 台并没有由销售合同约定。因此，在这种情况下，对于销售合同约定的数量（12 台）的 W2 型机器的可变现净值应以销售合同约定的价

格 30 万元/台作为计算基础,而对于超出部分(2 台)的 W2 型机器的可变现净值应以市场销售价格 32 万元/台作为计算基础。

$$\begin{aligned} \text{W2 型机器的可变现净值} &= (30 \times 12 - 0.12 \times 12) + (32 \times 2 - 0.1 \times 2) \\ &= (360 - 1.44) + (64 - 0.2) \\ &= 358.56 + 63.8 \\ &= 422.36 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

3. 如果企业持有存货的数量少于销售合同订购数量,实际持有与该销售合同相关的存货应以销售合同所规定的价格作为可变现净值的计算基础。如果该合同为亏损合同,还应同时按照第十四章或有事项的规定确认预计负债。有关会计处理见第十四章或有事项的相关内容。

4. 没有销售合同约定的存货(不包括用于出售的材料),其可变现净值应当以产成品或商品的一般销售价格(即市场销售价格)作为计算基础。

【例 2-3】2×22 年 12 月 31 日,甲公司 W3 型机器的账面成本为 300 万元,数量为 10 台,单位成本为 30 万元/台。

2×22 年 12 月 31 日,W3 型机器的市场销售价格为 32 万元/台。预计发生的相关税费和销售费用合计为 1 万元/台。

甲公司没有签订有关 W3 型机器的销售合同。

由于甲公司没有就 W3 型机器签订销售合同,因此,在这种情况下,计算 W3 型机器的可变现净值应以一般销售价格总额 320 万元(32×10)作为计算基础。

5. 用于出售的材料等通常以市场价格作为其可变现净值的计算基础。这里的市场价格是指材料等的市场销售价格。如果用于出售的材料存在销售合同约定,应按合同价格作为其可变现净值的计算基础。

【例 2-4】2×22 年 12 月 1 日,甲公司根据市场需求的变化,决定停止生产 W4 型机器。为减少不必要的损失,决定将原材料中专门用于生产 W4 型机器的外购原材料——D 材料全部出售,2×22 年 12 月 31 日其账面成本为 200 万元,数量为 10 吨。据市场调查,D 材料的市场销售价格为 10 万元/吨,同时可能发生销售费用及相关税费共计为 0.5 万元。

在本例中,由于企业已决定不再生产 W4 型机器,因此,该批 D 材料的可变现净值不能再以 W4 型机器的销售价格作为其计算基础,而应按其本身的市场销售价格作为计算基础。即:

$$\text{该批 D 材料的可变现净值} = 10 \times 10 - 0.5 = 99.5 \text{ (万元)}$$

(四) 计提存货跌价准备的方法

1. 企业通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备。

企业通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备。在企业采用计算机信息系统进行会计处理的情况下,完全有可能做到按单个存货项目计提存货跌价准备。在这种方式下,企业应当将每个存货项目的成本与其可变现净值逐一进行比较,按较低者计量存货,并且按成本高于可变现净值的差额计提存货跌价准备。这就要求企业应当根据管理要求和存货的特点,明确规定存货项目的确定标准。比如,将某一型号和规格的材料作为一个存货项目、将某一品牌和规格的商品作为一个存货项目,等等。

2. 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。

如果某一类存货的数量繁多并且单价较低,企业可以按存货类别计量成本与可变现净值,即按存货类别的成本的总额与可变现净值的总额进行比较,每个存货类别均取较低者确定存货期末价值。

【例 2-5】甲公司的有关资料及存货期末计量(见表 2-1),假设甲公司在此之前没有对存货计提跌价准备。假定不考虑相关税费和销售费用。

表 2-1 按存货类别计提存货跌价准备

2×22 年 12 月 31 日

单位:元

商品	数量	成本		可变现净值		按存货类别确定的账面价值	由此计提的存货跌价准备
		单价	总额	单价	总额		
第一组							
A 商品	400	10	4 000	9	3 600		
B 商品	500	7	3 500	8	4 000		
合计			7 500		7 600	7 500	0
第二组							
C 商品	200	50	10 000	48	9 600		
D 商品	100	45	4 500	44	4 400		
合计			14 500		14 000	14 000	500

续表

商品	数量	成本		可变现净值		按存货类别确定的 账面价值	由此计提的 存货跌价准备
		单价	总额	单价	总额		
第三组							
E 商品	700	100	70 000	80	56 000	56 000	
合计			70 000		56 000	56 000	14 000
总计			92 000		77 600	77 500	14 500

3. 与在同一地区生产和销售的产品系列相关、具有相同或类似最终用途或目的，且难以与其他项目分开计量的存货，可以合并计提存货跌价准备。

存货具有相同或类似最终用途或目的，并在同一地区生产和销售，意味着存货所处的经济环境、法律环境、市场环境等相同，具有相同的风险和报酬。在这种情况下可以对该存货进行合并计提存货跌价准备。

4. 存货存在下列情形之一的，通常表明存货的可变现净值低于成本。

(1) 该存货的市场价格持续下跌，并且在可预见的未来无回升的希望。

(2) 企业使用该项原材料生产的产品成本大于产品的销售价格。

(3) 企业因产品更新换代，原有库存原材料已不适应新产品的需要，而该原材料的市场价格又低于其账面成本。

(4) 因企业所提供的商品或劳务过时或消费者偏好改变而使市场的需求发生变化，导致市场价格逐渐下跌。

(5) 其他足以证明该项存货实质上已经发生减值的情形。

5. 存货存在下列情形之一的，通常表明存货的可变现净值为零。

(1) 已霉烂变质的存货。

(2) 已过期且无转让价值的存货。

(3) 生产中已不再需要，并且已无使用价值和转让价值的存货。

(4) 其他足以证明已无使用价值和转让价值的存货。

需要注意的是，资产负债表日同一项存货中一部分有合同价格约定、其他部分不存在合同价格的，应当分别确定其可变现净值，并与其相对应的成本进行比较，分别确定存货跌价准备的计提或转回的金额，由此计提的存货跌价准备不得相互抵销。

(五) 存货跌价准备转回的处理

1. 资产负债表日, 企业应当确定存货的可变现净值。

企业应当在资产负债表日确定存货的可变现净值。企业确定存货的可变现净值应当以资产负债表日的状况为基础确定, 既不能提前确定存货的可变现净值, 也不能延后确定存货的可变现净值, 并且在每一个资产负债表日都应当重新确定存货的可变现净值。

2. 企业的存货在符合条件的情况下可以转回计提的存货跌价准备。

存货跌价准备转回的条件是以前减记存货价值的影响因素已经消失, 而不是在当期造成存货可变现净值高于成本的其他影响因素。

3. 当符合存货跌价准备转回的条件时, 应在原已计提的存货跌价准备的金额内转回。

在对该项存货、该类存货或该合并存货已计提的存货跌价准备的金额内转回。转回的存货跌价准备与计提该准备的存货项目或类别应当存在直接对应关系, 但转回的金额以将存货跌价准备的余额冲减至零为限。

【例 2-6】2×22 年 12 月 31 日, 甲公司 E 材料的账面成本为 10 万元, 由于 E 材料市场价格下跌, 导致由 E 材料产生的 W8 型机器的可变现净值低于其成本。E 材料的预计可变现净值为 8 万元, 由此计提存货跌价准备 2 万元。

假定: (1) 2×23 年 6 月 30 日, E 材料的账面成本为 10 万元, 由于 E 材料市场价格有所上升, 使得 E 材料的预计可变现净值变为 9.5 万元。

(2) 2×23 年 12 月 31 日, E 材料的账面成本为 10 万元, 由于 E 材料市场价格进一步上升, 预计 E 材料的可变现净值为 11.1 万元。

本例中: (1) 2×23 年 6 月 30 日, 由于 E 材料市场价格上升, E 材料的可变现净值有所恢复, 应计提的存货跌价准备为 0.5 万元 (10-9.5), 则当期应冲减已计提的存货跌价准备 1.5 万元 (2-0.5), 冲减额小于已计提的存货跌价准备 2 万元, 因此, 应转回的存货跌价准备为 1.5 万元。

会计分录为:

借: 存货跌价准备	15 000
贷: 资产减值损失——存货减值损失	15 000

(2) 2×23 年 12 月 31 日, E 材料的可变现净值又有所恢复, 应冲减存货跌价准备为 1.1 万元 (11.1-10), 但是对 E 材料已计提的存货跌价准备的余额仅为 0.5 万元, 因此, 当期应转回的存货跌价准备为 0.5 万元而不是 1.1 万元 (即以将对 E 材料已计提的“存货跌价准备”余额冲减至零为限)。

会计分录为：

借：存货跌价准备	5 000
贷：资产减值损失——存货减值损失	5 000

（六）材料存货期末价值的确定

材料存货的期末价值应当以所生产的产成品的可变现净值与成本的比较为基础加以确定。

1. 对于为生产而持有的材料等，如果用其生产的产成品的可变现净值预计高于成本，则该材料仍然应当按照成本计量。这里的“材料”指原材料、在产品、委托加工材料等。“可变现净值高于成本”中的成本是指产成品的生产成本。

【例 2-7】2×22 年 12 月 31 日，甲公司库存原材料——A 材料的账面成本为 300 万元，市场销售价格总额为 280 万元，假定不发生其他销售费用。用 A 材料生产的产成品——W5 型机器的可变现净值高于成本。

根据上述资料可知，2×22 年 12 月 31 日，A 材料的账面成本高于其市场价格，但是，由于用其生产的产成品——W5 型机器的可变现净值高于成本，也就是用该原材料生产的最终产品此时并没有发生价值减损，因而，A 材料即使其账面成本已高于市场价格，也不应计提存货跌价准备，仍应按 300 万元列示在 2×22 年 12 月 31 日的资产负债表的存货项目之中。

2. 如果材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本，则该材料应当按可变现净值计量，按其差额计提存货跌价准备。

【例 2-8】2×22 年 12 月 31 日，甲公司库存原材料——B 材料的账面成本为 120 万元，单位成本为 1.2 万元/件，数量为 100 件，可用于生产 100 台 W6 型机器。B 材料的市场销售价格为 1.1 万元/件。假定不发生其他销售费用。

B 材料市场销售价格下跌，导致用 B 材料生产的 W6 型机器的市场销售价格也下跌，由此造成 W6 型机器的市场销售价格由 3 万元/台降为 2.7 万元/台，但生产成本仍为 2.8 万元/台。将每件 B 材料加工成 W6 型机器尚需投入 1.6 万元，估计发生销售费用 0.1 万元/台。

根据上述资料，可按照下列步骤确定 B 材料的可变现净值。

首先，计算用该原材料所生产的产成品的可变现净值：

W6 型机器的可变现净值 = W6 型机器估计售价 - 估计销售费用 - 估计相关税费 = $2.7 \times 100 - 0.1 \times 100 = 260$ （万元）

其次，将用该原材料所生产的产成品的可变现净值与其成本进行比较：

W6 型机器的可变现净值 260 万元小于其成本 280 万元，即 B 材料价格的下降表明 W6 型机器的可变现净值低于成本，因此，B 材料应当按可变现净值计量。

最后，计算该原材料的可变现净值：

B 材料的可变现净值 = W6 型机器的售价总额 - 将 B 材料加工成 W6 型机器尚需投入的成本 - 估计销售费用 - 估计相关税费 = $2.7 \times 100 - 1.6 \times 100 - 0.1 \times 100 = 100$ （万元）

B 材料的可变现净值 100 万元小于其成本 120 万元，因此，B 材料的期末价值应为其可变现净值 100 万元，即 B 材料应按 100 万元列示在 2×22 年 12 月 31 日资产负债表的存货项目之中。

（七）存货盘亏或毁损的会计处理

存货发生的盘亏或毁损，应作为待处理财产损溢进行核算。按管理权限报经批准后，根据造成存货盘亏或毁损的原因，分别下列情况进行处理：

1. 属于计量收发差错和管理不善等原因造成的存货短缺，应先扣除残料价值、可以收回的保险赔偿和过失人赔偿，将净损失计入管理费用。
2. 属于自然灾害等非常原因造成的存货毁损，应先扣除处置收入（如残料价值）、可以收回的保险赔偿和过失人赔偿，将净损失计入营业外支出。

七、列示与披露

（一）列示

企业应当在资产负债表中单独列示存货。在资产负债表中，对于“存货”项目，企业应当根据“材料采购”、“在途物资”、“原材料”、“库存商品”、“发出商品”、“委托加工物资”、“周转材料”、“生产成本”、“合同履约成本”（初始确认时摊销期限不超过一年或一个正常营业周期）等科目的期末余额合计，减去“存货跌价准备”、“合同履约成本减值准备”、“商品进销差价”等科目期末余额后的金额填列；对材料采用计划成本核算的企业，还应按加或减“材料成本差异”科目期末余额后的金额填列。此外，消耗性生物资产也在资产负债表“存货”项目中列示，有关内容见第六章生物资产的相关内容。

（二）披露

1. 企业应当在附注中披露与存货有关的下列信息：（1）各类存货的期初

和期末账面价值；(2) 确定发出存货成本所采用的方法；(3) 存货可变现净值的确定依据，存货跌价准备的计提方法，当期计提的存货跌价准备的金额，当期转回的存货跌价准备的金额，以及计提和转回的有关情况；(4) 用于担保的存货账面价值。

2. 关于确认为存货的数据资源的披露要求。

(1) 对于确认为存货的数据资源，企业应当在会计报表附注中披露相关会计信息，包括：①按照外购存货、自行加工存货等类别披露的相关会计信息；②企业应当披露确定发出数据资源存货成本所采用的方法；③企业应当披露数据资源存货可变现净值的确定依据、存货跌价准备的计提方法、当期计提的存货跌价准备的金额、当期转回的存货跌价准备的金额，以及计提和转回的有关情况；④企业应当单独披露对企业财务报表具有重要影响的单项数据资源存货的内容、账面价值和可变现净值；⑤企业应当披露所有权或使用权受到限制的数据资源存货，以及用于担保的数据资源存货的账面价值等情况。

(2) 对于确认为存货的数据资源，以及企业合法拥有或控制的、预期会为企业带来经济利益的、但由于不满足存货准则确认条件而未确认为存货的数据资源，企业可以根据实际情况，在会计报表附注中自愿披露相关信息，包括：①数据资源的应用场景或业务模式、对企业创造价值的影响方式，与数据资源应用场景相关的宏观经济和行业领域前景等；②用于形成相关数据资源的原始数据的类型、规模、来源、权属、质量等信息；③企业对数据资源的加工维护和安全保护情况，以及相关人才、关键技术等的持有和投入情况；④数据资源的应用情况，包括数据资源相关产品或服务等的运营应用、作价出资、流通交易、服务计费方式等情况；⑤重大交易事项中涉及的数据资源对该交易事项的影响及风险分析，重大交易事项包括但不限于企业的经营活动、投融资活动、质押融资、关联方及关联交易、承诺事项、或有事项、债务重组、资产置换等；⑥数据资源相关权利的失效情况及失效事由、对企业的影响及风险分析等；⑦数据资源转让、许可或应用所涉及的地域限制、领域限制及法律法规限制等权利限制；⑧企业认为有必要披露的其他数据资源相关信息。

此外，需要注意的是，企业对数据资源进行评估且评估结果对企业财务报表具有重要影响的，应当披露评估依据的信息来源，评估结论成立的假设前提和限制条件，评估方法的选择，各重要参数的来源、分析、比较与测算过程等信息。

八、衔接规定

根据《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》的规定，在存货的确认和计量上，因采用企业会计准则而造成的差异对有关财务报表项目的影
响金额在首次执行日均不再追溯调整。如原来采用后进先出法确定发出存货
成本的存货余额不应进行追溯调整，应将首次执行日的各项存货的账面余额作
为首次执行日的存货成本。

在首次执行日后，企业的存货余额及新取得的存货应当按照本章进行会计
处理。