

第九章 资产减值

一、总体要求

《企业会计准则第8号——资产减值》（以下简称资产减值准则）规范了资产减值损失的确认、计量和相关信息的列报。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。资产的主要特征之一是它必须能够为企业带来经济利益的流入，如果资产不能够为企业带来经济利益或者带来的经济利益低于其账面价值，那么该资产就不能再予确认，或者不能再以原账面价值予以确认，否则将不符合资产的定义，也无法反映资产的实际价值，其结果会导致企业资产虚增和利润虚增。因此，当企业资产的可收回金额低于其账面价值时，即表明资产发生了减值，企业应当确认资产减值损失，并把资产的账面价值减记至可收回金额。

企业所有的资产在发生减值时，原则上都应当及时加以确认和计量。但是由于有关资产特性不同，其减值会计处理也有所差别，因而所适用的具体准则不尽相同。对于适用于本章进行减值会计处理的资产，企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象，存在减值迹象的，应当合理确定关键参数，估计可收回金额，充分、及时计提减值并披露与减值相关的重要信息；但是，因企业合并所形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产，无论是否存在减值迹象，每年都应当进行减值测试。

二、适用范围

本章主要规范了企业下列非流动资产的减值会计问题：（1）对子公司、联营企业和合营企业的长期股权投资；（2）采用成本模式进行后续计量的投资性房地产；（3）固定资产；（4）生产性生物资产；（5）无形资产；（6）商誉；（7）使用权资产；（8）探明石油天然气矿区权益和井及相关设施等。

下列各项不纳入资产减值准则的范围：（1）存货的减值，按照第二章存

货进行会计处理；(2) 采用公允价值模式后续计量的投资性房地产的减值，按照第四章投资性房地产进行会计处理；(3) 消耗性生物资产的减值，按照第六章生物资产进行会计处理；(4) 递延所得税资产的减值，按照第十八章所得税进行会计处理；(5) 合同资产、出租人的租赁应收款、第二十二章金融工具确认和计量规范的金融资产的减值，按照第二十二章金融工具确认和计量等进行会计处理；(6) 未探明石油天然气矿区权益的减值，按照第二十八章石油天然气开采进行会计处理；(7) 划分为持有待售的非流动资产的减值，按照第四十二章持有待售的非流动资产、处置组和终止经营进行会计处理。

三、应设置的相关会计科目和主要账务处理

企业对资产减值的会计处理，一般需要设置下列会计科目。

(一) “资产减值损失”

1. 本科目核算企业固定资产、在建工程、投资性房地产、无形资产、商誉、长期股权投资、生产性生物资产、使用权资产、石油天然气矿区权益和井及相关设施等资产计提各项资产减值准备所形成的损失。

2. 本科目可按资产减值损失的项目进行明细核算。

3. 资产减值损失的主要账务处理。

上述资产发生减值的，按应减记的金额，借记本科目，贷记“固定资产减值准备”、“在建工程减值准备”、“投资性房地产减值准备”、“无形资产减值准备”、“商誉减值准备”、“长期股权投资减值准备”、“生产性生物资产减值准备”、“使用权资产减值准备”、“油气资产减值准备”等科目。

4. 期末，应将本科目余额转入“本年利润”科目，结转后本科目无余额。

(二) “固定资产减值准备”

1. 本科目核算企业固定资产的减值准备。

在建工程发生减值的，可以单独设置“在建工程减值准备”科目，比照“固定资产减值准备”科目进行处理。

采用成本模式计量的投资性房地产发生减值的，可以单独设置“投资性房地产减值准备”科目，比照“固定资产减值准备”科目进行处理。

生产性生物资产发生减值的，可以单独设置“生产性生物资产减值准备”科目，比照“固定资产减值准备”科目进行处理。

石油天然气矿区权益和井及相关设施发生减值的，可以单独设置“油气资产减值准备”科目，比照“固定资产减值准备”科目进行处理。

2. 本科目可按固定资产项目进行明细核算。

3. 固定资产减值准备的主要账务处理。

资产负债表日，固定资产发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记本科目。处置固定资产还应同时结转减值准备。

4. 本科目期末贷方余额，反映企业已计提但尚未转销的固定资产减值准备。

（三）“无形资产减值准备”

1. 本科目核算企业无形资产的减值准备。

2. 本科目可按无形资产项目进行明细核算。

3. 无形资产减值准备的主要账务处理。

资产负债表日，无形资产发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记本科目。处置无形资产还应同时结转减值准备。

4. 本科目期末贷方余额，反映企业已计提但尚未转销的无形资产减值准备。

（四）“商誉减值准备”

1. 本科目核算企业商誉的减值准备。

2. 本科目可按分摊商誉的相关资产组或资产组组合进行明细核算。

3. 商誉减值准备的主要账务处理。

资产负债表日及发生商誉减值迹象时，企业根据本章确定商誉发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记本科目。处置分摊商誉的相关资产组或资产组组合时，还应同时结转商誉减值准备。

4. 本科目期末贷方余额，反映企业已计提但尚未转销的商誉减值准备。

（五）“长期股权投资减值准备”

1. 本科目核算企业长期股权投资的减值准备。

2. 本科目可按被投资单位进行明细核算。

3. 长期股权投资减值准备的主要账务处理。

资产负债表日，长期股权投资发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记本科目。处置长期股权投资时，应同时结转已计提的长期股权投资减值准备。

4. 本科目期末贷方余额，反映企业已计提但尚未转销的长期股权投资减值准备。

（六）“使用权资产减值准备”

1. 本科目核算使用权资产的减值准备。
2. 本科目可按租赁资产的类别和项目进行明细核算。
3. 使用权资产减值准备的主要账务处理。

（1）使用权资产发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记本科目。

（2）因租赁范围缩小、租赁期缩短或转租等原因减记或终止确认使用权资产时，承租人应同时结转相应的使用权资产累计减值准备。

4. 本科目期末贷方余额，反映使用权资产的累计减值准备金额。

四、可能发生减值资产的认定

企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象，主要从外部信息来源和内部信息来源两方面加以判断：

1. 从企业外部信息来源来看，如果出现了资产的市价在当期大幅度下跌，其跌幅明显高于因时间的推移或者正常使用而预计的下跌；企业经营所处的经济、技术或者法律等环境以及资产所处的市场在当期或者将在近期发生重大变化，从而对企业产生不利影响；市场利率或者其他市场投资报酬率在当期已经提高，从而影响企业计算资产预计未来现金流量现值的折现率，导致资产可收回金额大幅度降低；企业所有者权益的账面价值远高于其市值等，均属于资产可能发生减值的迹象。

2. 从企业内部信息来源来看，如果有证据表明资产已经陈旧过时或者其实体已经损坏；资产已经或者将被闲置、终止使用或者计划提前处置；企业内部报告的证据表明资产的经济绩效已经低于或者将低于预期，如资产所创造的净现金流量或者实现的营业利润远远低于原来的预算或者预计金额、资产发生的营业损失远远高于原来的预算或者预计金额、资产在建造或者收购时所需的现金支出远远高于最初的预算、资产在经营或者维护中所需的现金支出远远高于最初的预算等，均属于资产可能发生减值的迹象。

上述列举的资产减值迹象并不能穷尽所有的减值迹象，企业应当根据实际情况来认定资产可能发生减值的迹象。有确凿证据表明资产存在减值迹象的，应当在资产负债表日进行减值测试，估计资产的可收回金额。资产存在减值迹象是资产是否需要进行减值测试的必要前提，但是以下资产除外，即因企业合并形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产，根据第二十章企业合并和第七章

无形资产的规定，因企业合并所形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产在后续计量中不再进行摊销，但是考虑到这两类资产的价值和产生的未来经济利益有较大的不确定性，为了避免资产价值高估，及时确认商誉和使用寿命不确定的无形资产的减值损失，如实反映企业财务状况和经营成果，对于这些资产，企业至少应当于每年年度终了进行减值测试。另外，对于尚未达到预定用途的无形资产，由于其价值通常具有较大的不确定性，也应当每年进行减值测试。

五、资产可收回金额的计量

（一）估计资产可收回金额的基本方法

资产存在减值迹象的，应当估计其可收回金额，然后将所估计的资产可收回金额与其账面价值相比较，以确定资产是否发生了减值，以及是否需要计提资产减值准备并确认相应的减值损失。在估计资产可收回金额时，原则上应当以单项资产为基础，企业难以对单项资产的可收回金额进行估计的，应当以该资产所属的资产组为基础确定资产组的可收回金额。有关资产组的认定及其减值处理将在本章“七、资产组的认定及减值处理”中阐述。

资产可收回金额的估计，应当根据其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。例如，对于采用权益法核算的长期股权投资，当被投资单位股价出现明显下跌且远低于被投资单位净资产的账面价值时，通常表明投资方持有的长期股权投资存在减值迹象，在对该项长期股权投资估计可收回金额时，应当根据该项长期股权投资的公允价值减去处置费用后的净额与该项长期股权投资预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

因此，要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. 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，不需再估计另一项金额。
2. 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的，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。企业所持有的待处置资产往往属于这种情况，即

该资产在持有期间（处置之前）所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收入，在这种情况下，以资产公允价值减去处置费用后的净额作为其可收回金额是适宜的，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. 资产的公允价值减去处置费用后的净额如果无法可靠估计的，应当以该资产预计未来现金流量的现值作为其可收回金额。

（二）资产的公允价值减去处置费用后的净额的估计

资产的公允价值减去处置费用后的净额，通常反映的是资产如果被出售或者处置时可以收回的净现金收入。其中，资产的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的价格；处置费用是指可以直接归属于资产处置的增量成本，包括与资产处置有关的法律费用、相关税费、搬运费以及为使资产达到可销售状态所发生的直接费用等，但是财务费用和所得税费用不包括在内。

对于资产的公允价值，企业应当按照第三十九章公允价值计量进行估计，并在此基础上减去相关处置费用，以确定资产的公允价值减去处置费用后的净额。如确实无法可靠估计资产的公允价值减去处置费用后的净额的，应当以该资产预计未来现金流量的现值作为其可收回金额。

（三）资产预计未来现金流量的现值的估计

资产预计未来现金流量的现值，应当按照资产在持续使用过程中和最终处置时所产生的预计未来现金流量，选择恰当的折现率对其进行折现后的金额加以确定。

预计资产未来现金流量现值应当综合考虑下列因素：（1）企业预计从资产中获取的未来现金流量（在复杂情况下，可能是一组未来现金流量）的估计；（2）上述现金流量金额或时间的可能变化的预计；（3）反映现行市场无风险利率的货币时间价值；（4）资产内在不确定性的定价；（5）市场参与者将反映在其对企业从资产中获取的未来现金流量的定价中的其他因素（比如非流动性因素）。

需要说明的是，企业估计未来现金流量和利率的技术可能依据资产所处情形或者环境有所不同，但是，企业在应用现值技术计量资产价值时一般应遵循下列要求：（1）用于折现未来现金流量的利率的确定方式应当反映与内含在预计现金流量中的假设相一致的假设；（2）预计现金流量和折现率应当是无偏的，不应当考虑与资产无关的因素；（3）预计现金流量和折现率应当反映

可能结果的范围。

根据上述因素和要求，企业在预计资产未来现金流量现值时，主要涉及三个方面：（1）资产的预计未来现金流量；（2）资产的使用寿命；（3）折现率。其中，资产使用寿命的预计与第五章固定资产、第七章无形资产等相关内容中的使用寿命预计方法相同。下面重点阐述资产未来现金流量和折现率的预计方法。

1. 资产未来现金流量的预计。

（1）预计资产未来现金流量的基础。

为了估计资产未来现金流量的现值，需要首先预计资产的未来现金流量，为此，企业管理层应当在合理和有依据的基础上对资产剩余使用寿命内整个经济状况进行最佳估计，并将对资产未来现金流量的预计建立在经企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据之上。但是，出于数据可靠性和便于操作等方面的考虑，建立在该预算或者预测基础上的预计现金流量最多涵盖5年，企业管理层如能证明更长的期间是合理的，可以涵盖更长的期间。

如果资产未来现金流量的预计还包括最近财务预算或者预测期之后的现金流量，企业应当以该预算或者预测期之后年份稳定的或者递减的增长率为基础进行估计。但是，企业管理层如能证明递增的增长率是合理的，可以以递增的增长率为基础进行估计。所使用的增长率除了企业能够证明更高的增长率是合理的之外，不应超过企业经营的产品、市场、所处的行业或者所在国家或者地区的长期平均增长率，或者该资产所处市场的长期平均增长率。在恰当、合理的情况下，该增长率可以是零或者负数。

由于经济环境随时都在变化，资产的实际现金流量往往会与预计数有出入，而且预计资产未来现金流量时的假设也有可能发生变化，企业管理层在每次预计资产未来现金流量时，应当首先分析以前期间现金流量预计数与现金流量实际数出现差异的情况，以评判当期现金流量预计所依据的假设的合理性。通常情况下，企业管理层应当确保当期现金流量预计所依据的假设与前期实际结果相一致。

（2）预计资产未来现金流量应当包括的内容。

①资产持续使用过程中预计产生的现金流入。

②为实现资产持续使用过程中产生的现金流入所必需的预计现金流出（包括为使资产达到预定可使用状态所发生的现金流出）。该现金流出应当是可直接归属于或者可通过合理和一致的基础分配到资产中的现金流出，后者通常是

指那些与资产直接相关的间接费用。

对于在建工程、开发过程中的无形资产等，企业在预计其未来现金流量时，应当包括预期为使该类资产达到预定可使用（或者可销售）状态而发生的全部现金流出数。

③资产使用寿命结束时，处置资产所收到或者支付的净现金流量。该现金流量应当是在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行交易时，企业预期可从资产的处置中获取或者支付的、减去预计处置费用后的金额。

(3) 预计资产未来现金流量应当考虑的因素。

①以资产的当前状况为基础预计资产未来现金流量。

企业资产在使用过程中有时会因为改良、重组等原因而发生变化，在预计资产未来现金流量时，企业应当以资产的当前状况为基础，不应当包括与将来可能会发生的、尚未作出承诺的重组事项或者与资产改良有关的预计未来现金流量。

企业已经承诺重组的，在确定资产的未来现金流量的现值时，预计的未来现金流入和流出数，应当反映重组所能节约的费用和由重组所带来的其他利益，以及因重组所导致的估计未来现金流出数。其中，重组所能节约的费用和由重组所带来的其他利益，通常应当根据企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据进行估计；因重组所导致的估计未来现金流出数应当根据第十四章或有事项的相关内容所确认的因重组所发生的预计负债金额进行估计。

企业未来发生的现金流出如果是为了维持资产正常运转或者资产正常产出水平而必要的支出或者属于资产维护支出，应当在预计资产未来现金流量时将其考虑在内。

②预计资产未来现金流量不应当包括筹资活动和所得税收付产生的现金流量。

企业预计的资产未来现金流量，不应当包括筹资活动产生的现金流入或者流出以及与所得税收付有关的现金流量。其原因：一是筹资活动与企业经营活动性质不同，其产生的现金流量不应纳入资产预计现金流量，而且所筹集资金的货币时间价值已经通过折现因素予以考虑，所以与筹资成本有关的现金流出也不应包括在预计的资产未来现金流量中；二是折现率要求是以税前基础计算确定的，因此，现金流量的预计也必须建立在税前基础之上，这样可以有效避免在资产未来现金流量现值的计算过程中可能出现的重复计算等问题，以保证

现值计算的正确性。

③对通货膨胀因素的考虑应当与折现率相一致。

企业在预计资产未来现金流量和折现率时，考虑因一般通货膨胀而导致物价上涨的因素，应当采用一致的基础。如果折现率考虑了因一般通货膨胀而导致的物价上涨影响因素，资产预计未来现金流量也应予以考虑；反之，如果折现率没有考虑因一般通货膨胀而导致的物价上涨影响因素，资产预计未来现金流量也应当剔除这一影响因素。总之，在考虑通货膨胀因素的问题上，资产未来现金流量的预计和折现率的预计，应当保持一致。

④内部转移价格应当予以调整。

在一些企业集团里，出于集团整体战略发展的考虑，某些资产生产的产品或者其他产出可能是供其集团内部其他企业使用或者对外销售的，所确定的交易价格或者结算价格基于内部转移价格，而内部转移价格很可能与市场交易价格不同，在这种情况下，为了如实测算企业资产的价值，就不应当简单地以内部转移价格为基础预计资产未来现金流量，而应当采用在公平交易中能够达成最佳的未来市场价格估计数进行预计。

(4) 预计资产未来现金流量的方法。

预计资产未来现金流量时，通常根据资产未来每期最有可能产生的现金流量进行预测。这种方法通常叫做传统法，它使用单一的未来每期预计现金流量和单一的折现率计算资产未来现金流量的现值。

【例 9-1】甲企业拥有 A 固定资产，该固定资产剩余使用年限为 3 年，企业根据财务预算预计未来 3 年内，该资产每年可为企业产生的净现金流量分别为：第 1 年 100 万元，第 2 年 50 万元，第 3 年 10 万元。该现金流量通常即为最有可能产生的现金流量，企业应以该现金流量的预计数为基础计算 A 固定资产未来现金流量的现值。

在实务中，有时影响资产未来现金流量的因素较多，情况较为复杂，具有很大的不确定性，使用单一的现金流量可能并不会如实地反映资产创造现金流量的实际情况。这样，企业应当采用期望现金流量法预计资产未来现金流量。

【例 9-2】沿用《例 9-1》，假定利用 A 固定资产生产的产品受市场行情波动影响大，企业预计未来 3 年每年的现金流量情况如表 9-1 所示。

表 9-1

单位：万元

年度	产品行情好 (30%的可能性)	产品行情一般 (60%的可能性)	产品行情差 (10%的可能性)
第1年	150	100	50
第2年	80	50	20
第3年	20	10	0

在本例中，采用期望现金流量法比传统法更为合理。在期望现金流量法下，资产未来现金流量应当根据每期现金流量期望值进行预计，每期现金流量期望值按照各种可能情况下的现金流量与其发生概率加权计算。按照表 9-1 提供的情况，企业应当计算资产每年的预计未来现金流量如下：

第 1 年的预计现金流量（期望现金流量）= $150 \times 30\% + 100 \times 60\% + 50 \times 10\% = 110$ （万元）

第 2 年的预计现金流量（期望现金流量）= $80 \times 30\% + 50 \times 60\% + 20 \times 10\% = 56$ （万元）

第 3 年的预计现金流量（期望现金流量）= $20 \times 30\% + 10 \times 60\% + 0 \times 10\% = 12$ （万元）

企业在预计资产未来现金流量的现值时，如果资产未来现金流量的发生时间不确定，企业应当根据资产在每一种可能情况下的现值及其发生概率直接加权计算资产未来现金流量的现值。

2. 折现率的预计。

为了资产减值测试的目的，计算资产未来现金流量现值时所使用的折现率应当是反映当前市场货币时间价值和资产特定风险的税前利率。该折现率是企业购置或者投资资产时所要求的必要报酬率。需要说明的是，如果在预计资产的未来现金流量时已经对资产特定风险的影响作了调整的，折现率的估计不需要考虑这些特定风险。如果用于估计折现率的基础是税后的，应当将其调整为税前的折现率，以便于与资产未来现金流量的估计基础相一致。

企业在确定折现率时，应当首先以该资产的市场利率为依据。如果该资产的利率无法从市场获得的，可以使用替代利率估计。在估计替代利率时，企业应当充分考虑资产剩余寿命期间的货币时间价值和其他相关因素，比如资产未来现金流量金额及其时间的预计离散程度、资产内在不确定性的定价等，如果资产预计未来现金流量已经对这些因素作了有关调整的，应当予以剔除。

替代利率在估计时，可以根据企业加权平均资金成本、增量借款利率或者其他相关市场借款利率作适当调整后确定。调整时，应当考虑与资产预计现金流量有关的特定风险以及其他有关政治风险、货币风险和价格风险等。

企业在估计资产未来现金流量现值时，通常应当使用单一的折现率。但是，如果资产未来现金流量的现值对未来不同期间的风险差异或者利率的期间结构反应敏感的，企业应当在未来各不同期间采用不同的折现率。

3. 资产未来现金流量现值的预计。

在预计资产未来现金流量和折现率的基础之上，资产未来现金流量的现值只需将该资产的预计未来现金流量按照预计的折现率在预计期限内加以折现即可确定。其计算公式如下：

$$\text{资产未来现金流量的现值 (PV)} = \sum \frac{\text{第 } t \text{ 年预计资产未来现金流量 (NCF}_t\text{)}}{(1 + \text{折现率 } R)^t}$$

【例 9-3】甲航运公司于 2×20 年末对一艘远洋运输船舶进行减值测试。该船舶账面价值为 1.6 亿元，预计尚可使用年限为 8 年。

该船舶的公允价值减去处置费用后的净额难以确定，因此，企业需要通过计算其未来现金流量的现值确定资产的可收回金额。假定公司当初购置该船舶用的资金是银行长期借款资金，借款年利率为 6%，公司认为 6% 是该资产的最低必要报酬率，已考虑了与该资产有关的货币时间价值和特定风险。因此在计算其未来现金流量现值时，使用 6% 作为其折现率（税前）。

公司管理层批准的财务预算显示：公司将于 2×25 年更新船舶的发动机系统，预计为此发生资本性支出 1 500 万元，这一支出将降低船舶运输油耗、提高使用效率等，因此将提高资产的运营绩效。

为了计算该船舶在 2×20 年末未来现金流量的现值，公司首先必须预计其未来现金流量。假定公司管理层批准的 2×20 年末的该船舶预计未来现金流量如表 9-2 所示。

表 9-2

单位：万元

年度	预计未来现金流量 (不包括改良的影响金额)	预计未来现金流量 (包括改良的影响金额)
2×21	2 500	
2×22	2 460	
2×23	2 380	

续表

年度	预计未来现金流量 (不包括改良的影响金额)	预计未来现金流量 (包括改良的影响金额)
2×24	2 360	
2×25	2 390	
2×26	2 470	3 290
2×27	2 500	3 280
2×28	2 510	3 300

在2×20年末预计资产未来现金流量时,甲公司应当以资产当时的状况为基础,不应考虑与该资产改良有关的预计未来现金流量,因此,尽管2×25年船舶的发动机系统将进行更新以改良资产绩效,提高资产未来现金流量,但是在2×20年末对其进行减值测试时,则不应将其包括在内。即在2×20年末计算该资产未来现金流量的现值时,应当以不包括资产改良影响金额的未来现金流量为基础加以计算。具体如表9-3所示。

表9-3

金额单位:万元

年度	预计未来现金流量 (不包括改良的影响金额)	以折现率为6%的 折现系数	预计未来现金 流量的现值
2×21	2 500	0.9434	2 359
2×22	2 460	0.8900	2 189
2×23	2 380	0.8396	1 998
2×24	2 360	0.7921	1 869
2×25	2 390	0.7473	1 786
2×26	2 470	0.7050	1 741
2×27	2 500	0.6651	1 663
2×28	2 510	0.6274	1 575
合计	—	—	15 180

注:表9-3中的各现值为相应年度的预计未来现金流量乘以折现系数,四舍五入后取整数。例如,在第1年的预计未来现金流量现值的计算过程为:2 500×0.9434≈2 359万元。

由于在2×20年末,该船舶的账面价值(尚未确认减值损失)为16 000

万元，而其可收回金额为 15 180 万元，账面价值高于其可收回金额，因此，应当确认减值损失，并计提相应的资产减值准备。

应确认的减值损失 = 16 000 - 15 180 = 820 (万元)

假定在 2×21 年至 2×24 年间该船舶没有发生进一步减值的迹象，因此，不必再进行减值测试，无需计算其可收回金额。2×25 年发生了 1 500 万元的资本性支出，改良了资产绩效，导致其未来现金流量增加，但由于不允许将以前期间已经确认的资产减值损失予以转回，因此，在这种情况下，也不必计算其可收回金额。

4. 外币未来现金流量及其现值的预计。

随着我国企业日益融入世界经济体系和国际贸易的大幅度增加，企业使用资产所收到的未来现金流量有可能为外币，在这种情况下，企业应当按照下列顺序确定资产未来现金流量的现值：

首先，应当以该资产所产生的未来现金流量的结算货币为基础预计其未来现金流量，并按照该货币适用的折现率计算资产的现值。

然后，将该外币现值按照计算资产未来现金流量现值当日的即期汇率进行折算，从而折现成按照记账本位币表示的资产未来现金流量的现值。

最后，在该现值基础上，将其与资产公允价值减去处置费用后的净额相比较，确定其可收回金额，根据可收回金额与资产账面价值相比较，确定是否需要确认减值损失以及确认多少减值损失。

六、资产减值损失的确认与计量

(一) 资产减值损失确认与计量的一般原则

企业在对资产进行减值测试并计算资产可收回金额后，如果资产的可收回金额低于其账面价值的，应当将资产的账面价值减记至可收回金额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提相应的资产减值准备。企业当期确认的资产减值损失应当反映在其利润表中，而计提的资产减值准备应当作为相关资产的备抵项目，反映在资产负债表中，从而夯实企业资产价值，避免利润虚增，如实反映企业的财务状况和经营成果。

资产减值损失确认后，减值资产的折旧或者摊销费用应当在未来期间作相应调整，以使该资产在剩余使用寿命内，系统地分摊调整后的资产账面价值（扣除预计净残值）。比如，固定资产计提了减值准备后，固定资产账面价值将根据计提的减值准备相应抵减，固定资产在未来计提折旧时，应当按照当期

计提减值准备后的新的固定资产账面价值为基础计提未来每期折旧。

考虑到固定资产、无形资产、商誉等资产发生减值后，一方面价值回升的可能性比较小，通常属于永久性减值；另一方面从会计信息谨慎性要求考虑，为了避免确认资产重估增值和操纵利润，资产减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回。以前期间计提的资产减值准备，在资产处置、出售、对外投资、以非货币性资产交换方式换出、在债务重组中抵偿债务等时，才可予以转出。

（二）资产减值损失的账务处理

为了正确核算企业确认的资产减值损失和计提的资产减值准备，企业应当设置“资产减值损失”科目，反映各类资产在当期确认的资产减值损失金额；同时，设置“固定资产减值准备”、“在建工程减值准备”、“投资性房地产减值准备”、“无形资产减值准备”、“商誉减值准备”、“长期股权投资减值准备”、“生产性生物资产减值准备”、“使用权资产减值准备”、“油气资产减值准备”等科目。有关账务处理见本章“三、应设置的相关会计科目和主要账务处理”。

【例9-4】沿用【例9-3】，根据测试和计算结果，甲航运公司应确认的船舶减值损失为820万元，账务处理如下：

借：资产减值损失——固定资产减值损失	8 200 000
贷：固定资产减值准备	8 200 000

计提资产减值准备后，该船舶的账面价值变为15180万元，在其剩余使用寿命内，公司应当以此为基础计提折旧。如果发生进一步减值的，再作进一步的减值测试。

七、资产组的认定及减值处理

（一）资产组的认定

如果有迹象表明一项资产可能发生减值的，企业应当以单项资产为基础估计其可收回金额。在企业难以对单项资产的可收回金额进行估计的情况下，应当以该资产所属的资产组为基础确定资产组的可收回金额。

1. 资产组的概念。

资产组是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者资产组。资产组应当由与创造现金流入相关的资产构成。

2. 认定资产组应当考虑的因素。

（1）资产组的认定，应当以资产组产生的主要现金流入是否独立于其他

资产或者资产组的现金流人为依据。因此，资产组能否独立产生现金流入是认定资产组的最关键因素。比如，企业的某一生产线、营业网点、业务部门等，如果能够独立于其他部门或者单位等创造收入、产生现金流，或者其创造的收入和现金流入绝大部分独立于其他部门或者单位的，并且属于可认定的最小的资产组合的，通常应将该生产线、营业网点、业务部门等认定为一个资产组。

【例 9-5】某矿业公司拥有一个煤矿，与煤矿的生产和运输相配套，建有一条专用铁路。该铁路除非报废出售，其在持续使用中，难以脱离煤矿相关的其他资产而产生单独的现金流入，因此，企业难以对专用铁路的可收回金额进行单独估计，专用铁路和煤矿其他相关资产必须结合在一起，成为一个资产组，以估计该资产组的可收回金额。

在资产组的认定中，企业几项资产的组合生产的产品（或者其他产出）存在活跃市场的，无论这些产品或者其他产出是用于对外出售还是仅供企业内部使用，均表明这几项资产的组合能够独立创造现金流入，在符合其他相关条件的情况下，应当将这些资产的组合认定为资产组。

【例 9-6】甲企业生产某单一产品，并且只拥有 A、B、C 三家工厂。三家工厂分别位于三个不同的国家，而三个国家又位于三个不同的洲。工厂 A 生产一种组件，由工厂 B 或者 C 进行组装，最终产品由 B 或者 C 销往世界各地，工厂 B 的产品可以在本地销售，也可以在 C 所在洲销售（如果将产品从 B 运到 C 所在洲更加方便的话）。

工厂 B 和 C 的生产能力合在一起尚有剩余，并没有被完全利用。B 和 C 生产能力的利用程度依赖于甲企业对于销售产品在两地之间的分配。下列分别认定与工厂 A、B、C 有关的资产组。

假定工厂 A 生产的产品（即组件）存在活跃市场，则工厂 A 很可能可以认定为一个单独的资产组，原因是它生产的产品尽管主要用于 B 或者 C，但是，由于该产品存在活跃市场，可以带来独立的现金流量，因此，通常应当认定为一个单独的资产组。在确定其未来现金流量的现值时，甲企业应当调整其财务预算或预测，将未来现金流量的预计建立在公平交易的前提下工厂 A 生产产品的未来价格最佳估计数，而不是其内部转移价格。

对于工厂 B 和 C 而言，即使 B 和 C 组装的产品存在活跃市场，B 和 C 的现金流入依赖于产品在两地之间的分配。工厂 B 和 C 的未来现金流入不可能单独地确定。因此，工厂 B 和 C 组合在一起是可以认定的、可产生基本上独立于其他资产或者资产组的现金流量的资产组合。工厂 B 和 C 应当认定为一

个资产组。在确定该资产组未来现金流量的现值时，甲企业也应当调整其财务预算或预测，将未来现金流量的预计建立在公平交易的前提下，从工厂 A 所购入产品的未来价格的最佳估计数，而不是其内部转移价格。

【例 9-7】沿用《例 9-6》，假定工厂 A 生产的产品不存在活跃市场。

在这种情况下，由于工厂 A 生产的产品不存在活跃市场，它的现金流入依赖于工厂 B 或者 C 生产的最终产品的销售，因此，工厂 A 很可能难以单独产生现金流入，其可收回金额很可能难以单独估计。

而对于工厂 B 和 C 而言，其生产的产品虽然存在活跃市场，但是，B 和 C 的现金流入依赖于产品在两个工厂之间的分配，B 和 C 在产能和销售上的管理是统一的，因此，工厂 B 和 C 也难以单独产生现金流量，因而也难以单独估计其可收回金额。

因此，只有 A、B、C 三个工厂组合在一起（即将甲企业作为一个整体）才很可能是一个可以认定的、能够基本上独立产生现金流入的最小的资产组合，从而将工厂 A、B、C 的组合认定为一个资产组。

（2）资产组的认定，应当考虑企业管理层对生产经营活动的管理或者监控方式（如是按照生产线、业务种类还是按照地区或者区域等）和对资产的持续使用或者处置的决策方式等。比如，企业各生产线都是独立生产、管理和监控的，那么各生产线很可能应当认定为单独的资产组；如果某些机器设备是相互关联、互相依存的，其使用和处置是一体化决策的，那么这些机器设备很可能应当认定为一个资产组。

3. 资产组认定后不得随意变更。

资产组一经确定后，在各个会计期间应当保持一致，不得随意变更。即资产组的各项资产构成通常不能随意变更。比如，甲设备在 2×22 年归属于 A 资产组，在无特殊情况下，该设备在 2×23 年仍然应当归属于 A 资产组，而不能随意将其变更至其他资产组。但是，如果由于企业重组、变更资产用途等原因，导致资产组构成确需变更的，企业可以进行变更，但企业管理层应当证明该变更是合理的，并应当在附注中作相应说明。

（二）资产组减值测试

资产组减值测试的原理和单项资产是一致的，即企业需要预计资产组的可收回金额和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的，表明资产组发生了减值损失，应当予以确认。

1. 资产组账面价值和可收回金额的确定基础。

资产组账面价值的确定基础应当与其可收回金额的确定方式相一致。因为这样的比较才有意义，否则，如果两者在不同的基础上进行估计和比较，就难以正确估算资产组的减值损失。

资产组的可收回金额，应当按照该资产组的公允价值减去处置费用后的净额与其预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

资产组的账面价值应当包括可直接归属于资产组并可以合理和一致地分摊至资产组的资产账面价值，通常不应当包括已确认负债的账面价值，但如不考虑该负债金额就无法确定资产组可收回金额的除外。这是因为在预计资产组的可收回金额时，既不包括与该资产组的资产无关的现金流量，也不包括与已在财务报表中确认的负债有关的现金流量。

资产组处置时如要求购买者承担一项负债（如环境恢复负债等）、该负债金额已经确认并计入相关资产账面价值，而且企业只能取得包括上述资产和负债在内的单一公允价值减去处置费用后的净额的，为了比较资产组的账面价值和可收回金额，在确定资产组的账面价值及其预计未来现金流量的现值时，应当将已确认的负债金额从中扣除。

【例9-8】乙公司在某山区经营一座有色金属矿山，根据规定公司在矿山完成开采后应当将该地区恢复原貌。恢复费用主要为山体表层复原费用（比如恢复植被等），因为山体表层必须在矿山开发前挖走。因此，乙公司在山体表层挖走后，确认了一项预计负债，并计入矿山成本，假定其金额为500万元。

2×22年12月31日，随着开采进展，乙公司发现矿山中的有色金属储量远低于预期，乙公司对该矿山进行了减值测试。考虑到矿山的现金流量状况，整座矿山被认定为一个资产组。该资产组在2×22年末的账面价值为1000万元（包括确认的恢复山体原貌的预计负债）。

矿山（资产组）如于2×22年12月31日对外出售，买方愿意出价820万元（考虑了恢复山体原貌成本，即已经扣减这一成本因素），预计处置费用为20万元，因此，该矿山的公允价值减去处置费用后的净额为800万元。

矿山的预计未来现金流量的现值为1200万元，不包括恢复费用。

为了比较资产组的账面价值和可收回金额，在确定资产组的账面价值及其预计未来现金流量的现值时，应当将已确认的负债金额从中扣除。

在本例中，资产组的公允价值减去处置费用后的净额为800万元，该金额已经考虑了恢复费用。该资产组预计未来现金流量的现值在考虑了恢复费用后

为 700 万元 (1 200 - 500)。因此, 该资产组的可收回金额为 800 万元。资产组的账面价值在扣除了已确认的恢复原貌预计负债后的金额为 500 万元 (1 000 - 500)。这样, 资产组的可收回金额大于其账面价值, 所以, 资产组没有发生减值, 不必确认减值损失。

2. 资产组减值的会计处理。

根据减值测试的结果, 资产组 (包括资产组组合, 在后述有关总部资产或者商誉的减值测试时涉及) 的可收回金额如低于其账面价值的, 应当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:

首先, 抵减分摊至资产组中商誉的账面价值。

然后, 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下列三者之中最高者: 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进行分摊。

【例 9-9】 丙公司有一条 X 生产线, 该生产线生产某精密仪器, 由 A、B、C 三部机器构成, 成本分别为 400 000 元、600 000 元和 1 000 000 元。使用年限为 10 年, 净残值为零, 以年限平均法计提折旧。各机器均无法单独产生现金流量, 但整条生产线构成完整的产销单位, 属于一个资产组。2×22 年 X 生产线所生产的精密仪器有替代产品上市, 到年底, 导致公司精密仪器的销路锐减 40%, 因此, 对 X 生产线进行减值测试。

2×22 年 12 月 31 日, A、B、C 三部机器的账面价值分别为 200 000 元、300 000 元、500 000 元。估计机器 A 的公允价值减去处置费用后的净额为 150 000 元, 机器 B、C 都无法合理估计其公允价值减去处置费用后的净额以及未来现金流量的现值。

整条生产线预计尚可使用 5 年。经估计其未来 5 年的现金流量及其恰当的折现率后, 得到该生产线预计未来现金流量的现值为 600 000 元。由于公司无法合理估计生产线的公允价值减去处置费用后的净额, 公司以该生产线预计未来现金流量的现值为其可收回金额。

鉴于在 2×22 年 12 月 31 日, 该生产线的账面价值为 1 000 000 元, 而其可收回金额为 600 000 元, 生产线的账面价值高于其可收回金额, 因此, 该生

产线已经发生了减值，公司应当确认减值损失 400 000 元，并将该减值损失分摊到构成生产线的 3 部机器中。由于机器 A 的公允价值减去处置费用后的净额为 150 000 元，因此，机器 A 分摊了减值损失后的账面价值不应低于 150 000 元。具体分摊过程如表 9-4 所示。

表 9-4

单位：元

	机器 A	机器 B	机器 C	整个生产线（资产组）
账面价值	200 000	300 000	500 000	1 000 000
可收回金额				600 000
减值损失				400 000
减值损失分摊比率	20%	30%	50%	
分摊减值损失	50 000*	120 000	200 000	370 000
分摊后账面价值	150 000	180 000	300 000	
尚未分摊的减值损失				30 000
二次分摊比例		37.5%	62.5%	
二次分摊减值损失		11 250	18 750	30 000
二次分摊后应确认减值损失总额		131 250	218 750	400 000
二次分摊后账面价值	150 000	168 750	281 250	600 000

注：按照分摊比例，机器 A 应当分摊减值损失 80 000 元（400 000 × 20%），但由于机器 A 的公允价值减去处置费用后的净额为 150 000 元，因此，机器 A 最多只能确认减值损失 50 000 元（200 000 - 150 000），未能分摊的减值损失 30 000 元（80 000 - 50 000），应当在机器 B 和机器 C 之间进行再分摊。

根据上述计算和分摊结果，构成 X 生产线的机器 A、机器 B 和机器 C 应当分别确认减值损失 50 000 元、131 250 元和 218 750 元，账务处理如下：

借：资产减值损失——机器 A	50 000
——机器 B	131 250
——机器 C	218 750
贷：固定资产减值准备——机器 A	50 000
——机器 B	131 250
——机器 C	218 750

(三) 总部资产的减值测试

企业总部资产包括企业集团或其事业部的办公楼、电子数据处理设备、研发中心等资产。总部资产的显著特征是很难脱离其他资产或者资产组产生独立的现金流入，而且其账面价值难以完全归属于某一资产组。因此，总部资产通常难以单独进行减值测试，需要结合其他相关资产组或者资产组组合进行。资产组组合，是指由若干个资产组组成的最小资产组组合，包括资产组或者资产组组合，以及按合理方法分摊的总部资产部分。

在资产负债表日，如果有迹象表明某项总部资产可能发生减值的，企业应当计算确定该总部资产所归属的资产组或者资产组组合的可收回金额，然后将其与相应的账面价值相比较，据以判断是否需要确认减值损失。

企业对某一资产组进行减值测试时，应当先认定所有与该资产组相关的总部资产，再根据相关总部资产能否按照合理和一致的基础分摊至该资产组，分别下列情况处理：

1. 对于相关总部资产能够按照合理和一致的基础分摊至该资产组的部分，应当将该部分总部资产的账面价值分摊至该资产组，再据以比较该资产组的账面价值（包括已分摊的总部资产的账面价值部分）和可收回金额，并按照前述有关资产组减值测试的顺序和方法处理。

2. 对于相关总部资产中有部分资产难以按照合理和一致的基础分摊至该资产组的，应当按照下列步骤处理：首先，在不考虑相关总部资产的情况下，估计和比较资产组的账面价值和可收回金额，并按照前述有关资产组减值测试的顺序和方法处理。其次，认定由若干个资产组组成的最小的资产组组合，该资产组组合应当包括所测试的资产组与可以按照合理和一致的基础将该部分总部资产的账面价值分摊其上的部分。最后，比较所认定的资产组组合的账面价值（包括已分摊的总部资产的账面价值部分）和可收回金额，并按照前述有关资产组减值测试的顺序和方法处理。

【例 9-10】 丁公司系高科技企业，拥有 A、B 和 C 三个资产组，在 2×22 年末，这三个资产组的账面价值分别为 400 万元、600 万元和 800 万元，没有商誉。这三个资产组为三条生产线，预计剩余使用寿命分别为 10 年、20 年和 20 年，采用年限平均法计提折旧。由于丁公司的竞争对手通过技术创新推出了更高技术含量的产品，并且受到市场欢迎，从而对丁公司产品产生了重大不利影响，为此，丁公司于 2×22 年末对各资产组进行了减值测试。

在对资产组进行减值测试时，首先应当认定与其相关的总部资产。丁公司的经营管理活动由总部负责，总部资产包括一栋办公大楼和一个研发中心，其中，办公大楼的账面价值为300万元，研发中心的账面价值为100万元。办公大楼的账面价值可以在合理和一致的基础上分摊至各资产组，但是，研发中心的账面价值难以在合理和一致的基础上分摊至各相关资产组。对于办公大楼的账面价值，企业根据各资产组的账面价值和剩余使用寿命加权平均计算的账面价值分摊比例进行分摊，具体如表9-5所示。

表9-5

单位：万元

	资产组 A	资产组 B	资产组 C	合计
各资产组账面价值	400	600	800	1 800
各资产组剩余使用寿命	10	20	20	
按剩余使用寿命计算的权重	1	2	2	
加权计算后的账面价值	400	1 200	1 600	3 200
办公大楼分摊比例（各资产组加权计算后的账面价值/各资产组加权计算后的账面价值合计）	12.5%	37.5%	50%	100%
办公大楼账面价值分摊到各资产组的金额	37.5	112.5	150	300
包括分摊的办公大楼账面价值部分的各资产组账面价值	437.5	712.5	950	2 100

丁公司随后应当确定各资产组的可收回金额，并将其与账面价值（包括已分摊的办公大楼的账面价值部分）相比较，以确定相应的减值损失。考虑到研发中心的账面价值难以按照合理和一致的基础分摊至资产组，因此，确定由A、B、C三个资产组组成最小资产组组合（即为整个丁公司），通过计算该资产组组合的可收回金额，并将其与账面价值（包括已分摊的办公大楼账面价值和研发中心的账面价值）相比较，以确定相应的减值损失。假定各资产组和资产组组合的公允价值减去处置费用后的净额难以确定，丁公司根据它们的预计未来现金流量的现值来计算其可收回金额，计算现值所用的折现率为6%，计算过程如表9-6所示。

表 9-6

单位: 万元

年份	资产组 A		资产组 B		资产组 C		包括研发中心 在内的最小资产 组组合 (丁公司)	
	未来现 金流量	现值	未来现 金流量	现值	未来现 金流量	现值	未来现 金流量	现值
1	36	34	18	17	20	19	78	74
2	62	55	32	28	40	36	144	128
3	74	62	48	40	68	57	210	176
4	84	67	58	46	88	70	256	203
5	94	70	64	48	102	76	286	214
6	104	73	66	47	112	79	310	219
7	110	73	67	45	120	80	324	215
8	110	69	70	44	126	79	332	208
9	106	63	70	41	130	77	334	198
10	96	54	70	39	132	74	338	189
11			72	38	132	70	264	139
12			70	35	132	66	262	130
13			70	33	132	62	262	123
14			66	29	130	57	256	113
15			60	25	123	51	244	102
16			52	20	120	47	230	91
17			44	16	114	42	216	80
18			36	13	103	36	194	68
19			28	9	86	28	170	56
20			21	7	70	22	142	44
现值合计		620		620		1 128		2 770

注: 表 9-6 中的各现值为其对应资产在相应年度的预计未来现金流量乘以折现系数, 四舍五入后取整数。例如, 资产组 A 在第 1 年的预计未来现金流量现值的计算过程为: $36 \times 0.9434 \approx 34$ (万元)。

根据上述资料, 资产组 A、B、C 的可收回金额分别为 620 万元、620 万元和 1 128 万元, 相应的账面价值 (包括分摊的办公大楼账面价值) 分别为 437.5 万元、712.5 万元和 950 万元, 资产组 B 的可收回金额低于其账面价值,

应当确认 92.5 万元 ($712.5 - 620$) 减值损失, 并将该减值损失在办公大楼和资产组之间进行分摊。根据分摊结果, 因资产组 B 发生减值损失 92.5 万元而导致办公大楼减值 14.61 万元 ($92.5 \times 112.5 \div 712.5$), 导致资产组 B 中所包括资产发生减值 77.89 万元 ($92.5 \times 600 \div 712.5$)。

经过上述减值测试后, 资产组 A、B、C 和办公大楼的账面价值分别为 400 万元、522.11 万元 ($600 - 77.89$)、800 万元和 285.39 万元 ($300 - 14.61$), 研发中心的账面价值仍为 100 万元, 由此包括研发中心在内的最小资产组组合 (即丁公司) 的账面价值总额为 2 107.5 万元 ($400 + 522.11 + 800 + 285.39 + 100$), 但其可收回金额为 2 770 万元, 高于其账面价值, 因此, 企业不必再进一步确认减值损失。

八、商誉减值测试与处理

(一) 商誉减值测试的基本要求

企业合并所形成的商誉, 至少应当在每年年度终了进行减值测试。由于商誉难以独立产生现金流量, 应当结合与其相关的资产组或者资产组组合进行减值测试。为了进行资产减值测试, 因企业合并形成的商誉的账面价值, 应当自购买日起按照合理的方法分摊至相关的资产组; 难以分摊至相关的资产组的, 应当将其分摊至相关的资产组组合。这些相关的资产组或者资产组组合应当是能够从企业合并的协同效应中受益的资产组或者资产组组合, 应当代表企业基于内部管理目的对商誉进行监控的最低水平, 但不应当大于按照第三十六章分部报告所确定的经营分部。企业在分摊商誉的账面价值时, 应当依据相关的资产组或者资产组组合能够从企业合并的协同效应中获得的相对受益情况进行分摊, 在此基础上进行商誉减值测试。

企业因重组等原因改变了其报告结构, 从而影响到已分摊商誉的一个或者若干个资产组或者资产组组合构成的, 应当按照合理的方法, 将商誉重新分摊至受影响的资产组或者资产组组合。

(二) 商誉减值测试的方法与会计处理

企业在对包含商誉的相关资产组或者资产组组合进行减值测试时, 如与商誉相关的资产组或者资产组组合存在减值迹象的, 应当按下列步骤处理: 首先, 对不包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试, 计算可收回金额, 并与相关账面价值相比较, 确认相应的减值损失; 然后, 再对包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试, 比较这些相关资产组或者资产组组合的账面

价值（包括所分摊的商誉的账面价值部分）与其可收回金额，如相关资产组或者资产组组合的可收回金额低于其账面价值的，应当就其差额确认减值损失，减值损失金额应当首先抵减分摊至资产组或者资产组组合中商誉的账面价值；再根据资产组或者资产组组合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，都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下列三者之中最高者：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或者资产组组合中其他各项资产的账面价值所占比重进行分摊。

由于因企业合并所形成的商誉是母公司根据其在子公司所拥有的权益而确认的商誉，子公司中归属于少数股东的商誉并没有在合并财务报表中予以确认。因此，在对与商誉相关的资产组或者资产组组合进行减值测试时，由于其可收回金额的预计包括归属于少数股东的商誉价值部分，因此为了使减值测试建立在一致的基础上，企业应当调整资产组的账面价值，将归属于少数股东权益的商誉包括在内，然后根据调整后的资产组账面价值与其可收回金额进行比较，以确定资产组（包括商誉）是否发生了减值。

上述资产组如发生减值的，应当首先抵减商誉的账面价值，但由于根据上述方法计算的商誉减值损失包括了应由少数股东权益承担的部分，而少数股东权益拥有的商誉价值及其减值损失都不在合并财务报表中反映，合并财务报表只反映归属于母公司的商誉减值损失，因此，应当将商誉减值损失在可归属于母公司和少数股东权益部分之间按比例进行分摊，以确认归属于母公司的商誉减值损失。

【例 9-11】 甲企业在 2×22 年 1 月 1 日以 1 600 万元的价格收购了乙企业 80% 股权。在购买日，乙企业可辨认资产的公允价值为 1 500 万元，没有负债和或有负债。因此，甲企业在购买日编制的合并资产负债表中确认商誉 400 万元（ $1\,600 - 1\,500 \times 80\%$ ）、乙企业可辨认净资产 1 500 万元和少数股东权益 300 万元（ $1\,500 \times 20\%$ ）。

假定乙企业的所有资产被认定为一个资产组，而且乙企业的所有可辨认净资产均未发生资产减值迹象，未进行过减值测试。由于该资产组包括商誉，因此，它至少应当于每年年度终了进行减值测试。

在2×22年末,甲企业确定该资产组的可收回金额为1 000万元,可辨认净资产的账面价值为1 350万元。由于乙企业作为一个单独的资产组的可收回金额1 000万元中,包括归属于少数股东权益在商誉价值中享有的部分,因此,出于减值测试的目的,在与资产组的可收回金额进行比较之前,必须对资产组的账面价值进行调整,使其包括归属于少数股东权益的商誉价值100万元 $[(1\ 600/80\% - 1\ 500) \times 20\%]$ 。然后再据以比较该资产组的账面价值和可收回金额,确定是否发生了减值损失。其测试过程如表9-7所示。

表9-7

单位:万元

2×22年末	商誉	可辨认资产	合计
账面价值	400	1 350	1 750
未确认归属于少数股东权益的商誉价值	100	—	100
调整后账面价值	500	1 350	1 850
可收回金额			1 000
减值损失			850

根据上述计算结果,资产组发生减值损失850万元,应当首先冲减商誉的账面价值,然后再将剩余部分分摊至资产组中的其他资产。在本例中,850万元减值损失中有500万元应当属于商誉减值损失,其中由于在合并财务报表中确认的商誉仅限于甲企业持有乙企业80%股权部分,因此,甲企业只需要在合并财务报表中确认归属于甲企业的商誉减值损失,即500万元商誉减值损失的80%,为400万元。剩余的350万元 $(850 - 500)$ 减值损失应当冲减乙企业的可辨认资产的账面价值,作为乙企业可辨认资产的减值损失。减值损失的分摊过程如表9-8所示。

表9-8

单位:万元

2×22年末	商誉	可辨认资产	合计
账面价值	400	1 350	1 750
确认的减值损失	-400	-350	-750
确认减值损失后的账面价值	0	1 000	1 000

如果商誉已经分摊到某一资产组而且企业处置该资产组中的一项经营,与该

处置经营相关的商誉应当：(1) 在确定处置损益时，将其包括在该经营的账面价值中；(2) 按照该项处置经营和该资产组的剩余部分价值的比例为基础进行分摊，除非企业能够表明有其他更好的方法来反映与处置经营相关的商誉。

九、列示与披露

(一) 列示

企业应当在利润表中单独列示“资产减值损失”项目，该项目应当根据“资产减值损失”科目的发生额分析填列。在资产负债表中，企业对固定资产、在建工程、投资性房地产、无形资产、商誉、长期股权投资、生产性生物资产、合同资产、使用权资产、石油天然气矿区权益和井及相关设施等计提的“固定资产减值准备”、“在建工程减值准备”、“投资性房地产减值准备”、“无形资产减值准备”、“商誉减值准备”、“长期股权投资减值准备”、“生产性生物资产减值准备”、“合同资产减值准备”、“使用权资产减值准备”、“油气资产减值准备”等减值准备，应当作为相应资产项目的备抵项，有关列示要求见各相关章。

(二) 披露

1. 对于资产减值，企业应当在附注中披露与资产减值有关的下列信息：(1) 当期确认的各项资产减值损失金额；(2) 计提的各项资产减值准备累计金额；(3) 提供分部报告信息的，应当披露每个报告分部当期确认的减值损失金额。其中前两项信息应当按照资产类别予以披露，资产类别应当以资产在企业生产经营活动中的性质或者功能是否相同或者相似为基础确定。

2. 企业发生重大资产减值损失的，应当在附注中披露下列相关信息：(1) 导致每项重大资产减值损失的原因和当期确认的重大资产减值损失的金额。①如果发生重大减值损失的资产是单项资产的，应当披露该单项资产的性质，对于提供分部报告信息的，还应披露该项资产所属的报告分部。②如果发生重大减值损失的资产是资产组（或者资产组组合，下同）的，应当披露的信息包括：一是资产组的基本情况；二是资产组中所包括的各项资产于当期确认的减值损失金额，该信息应当按照资产类别予以披露，资产类别也应当以资产在企业生产经营活动中的性质或者功能是否相同或者相似为基础确定；三是资产组的组成与前期相比发生变化的，应当披露变化的原因以及前期和当期资产组组成情况。(2) 资产（或者资产组，下同）可收回金额的确定方法：①可收回金额按资产的公允价值减去处置费用后的净额确定的，还应当披露公允价值减去处

置费用后的净额的估计基础；②可收回金额按资产预计未来现金流量的现值确定的，还应当披露估计其现值时所采用的折现率，以及该资产前期可收回金额也按照其预计未来现金流量的现值确定的情况下，前期所采用的折现率。

3. 分摊到某资产组的商誉（或者使用寿命不确定的无形资产，下同）的账面价值占商誉账面价值总额的比例重大的，应当在附注中披露下列信息：（1）分摊到该资产组的商誉的账面价值。（2）该资产组可收回金额的确定方法，根据可收回金额确定方法的不同分别披露有关信息。①对于可收回金额按照资产组公允价值减去处置费用后的净额确定的，还应当披露确定公允价值减去处置费用后的净额的方法。资产组的公允价值减去处置费用后的净额不是按照市场价格确定的，应当披露企业管理层在确定公允价值减去处置费用后的净额时所采用的各关键假设及其依据，以及企业管理层在确定各关键假设相关的价值时，是否与企业历史经验或者外部信息来源相一致，如不一致，应当说明理由。②对于可收回金额按照资产组预计未来现金流量的现值确定的，应当披露：企业管理层预计未来现金流量的各关键假设及其依据；企业管理层在确定各关键假设相关的价值时，是否与企业历史经验或者外部信息来源相一致，如不一致，应当说明理由；以及估计现值时所采用的折现率。除此之外，还应当披露：（1）根据企业管理层批准的财务预算或预测所预计的未来现金流量的期间，如果该期间超过5年，应当说明理由；（2）用于外推超过最近预算或预测期间现金流量的预计增长率，以及使用任何超过企业经营的产品、市场、所处的行业或者所在国家或地区的长期平均增长率或者资产组（或资产组组合）所处市场的长期平均增长率的理由。

4. 商誉的全部或者部分账面价值分摊到多个资产组、且分摊到每个资产组的商誉的账面价值占商誉账面价值总额的比例不重大的，企业应当在附注中说明这一情况以及分摊到上述资产组的商誉合计金额。商誉账面价值按照相同的关键假设分摊到上述多个资产组、且分摊的商誉合计金额占商誉账面价值总额的比例重大的，企业应当在附注中说明这一情况，并披露下列信息：（1）分摊到上述资产组的商誉的账面价值合计；（2）采用的关键假设及其依据；（3）企业管理层在确定各关键假设相关的价值时，是否与企业历史经验或者外部信息来源相一致，如不一致，应当说明理由。

十、衔接规定

对于在首次执行日企业应确认的商誉，应当按照本章进行减值测试，发生减

值的，应当以计提减值准备后的金额确认，并调整期初留存收益。除该资产外，其他资产按照本章应计提的减值准备与按原规定计提的减值准备存在差异的，均不作追溯调整。在首次执行日后，企业应当按照本章规定的原则和方法进行资产减值测试，确定资产减值金额，计提减值准备，并确认相应的减值损失。对于以前期间已确认的资产减值损失在首次执行日及其之后也均不得转回。

第十章 职工薪酬

一、总体要求

《企业会计准则第9号——职工薪酬》明确界定了职工和职工薪酬的含义，规范了职工薪酬的确认、计量和相关信息的披露要求，以真实、完整地反映企业发生的人工成本。

职工薪酬应当分类为短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。企业应当严格按照本章的规定，根据职工薪酬的性质，对职工薪酬进行合理分类，作为职工薪酬会计处理的基础。

对于短期薪酬，企业应当在职工为其提供服务的会计期间，将实际发生的短期薪酬确认为负债，并计入当期损益或者相关资产成本。企业存在带薪缺勤的，应当将带薪缺勤分类为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤。对于累积带薪缺勤，企业应当在职工提供服务从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时，确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬，并以累积未行使权利而增加的预期支付金额计量。对于非累积带薪缺勤，企业应当在职工实际发生缺勤的会计期间确认与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬。长期带薪缺勤则应当作为其他长期职工福利进行会计处理。

离职后福利计划分为设定提存计划和设定受益计划。对于设定提存计划，企业应当在职工为其提供服务的会计期间，根据设定提存计划计算的应缴存金额确认为负债，并计入当期损益或者相关资产成本。对于设定受益计划，企业应当根据预期累计福利单位法确定设定受益计划义务及相关义务的归属期间，在报告期末将设定受益计划所产生的服务成本、设定受益计划净负债或净资产的利息净额，计入当期损益或者相关资产成本；因重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动，应当计入其他综合收益，在后续会计期间不得转回至损益。

对于辞退福利，企业应当按照辞退计划条款的规定，合理预计和确认辞退

福利产生的职工薪酬负债，并计入当期损益。

其他长期职工福利包括除短期薪酬、离职后福利和辞退福利以外的所有职工薪酬，具体包括长期带薪缺勤、长期残疾福利、长期利润分享计划（或长期奖金计划）等。企业对于符合设定提存计划条件的其他长期职工福利，应当适用离职后福利中设定提存计划的相关规定进行会计处理，对于其他情形，应当适用设定受益计划的相关规定进行会计处理，但是，重新计量其他长期职工福利净负债或者净资产所产生的变动，应当计入当期损益或者相关资产成本。

企业应当在财务报表附注中分别披露短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利相关信息，并在有关财务报表内予以恰当列示。

二、适用范围

企业应当遵循本章的要求对短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利等职工薪酬进行确认、计量和披露。

对于企业年金基金，企业应当按照第十一章企业年金基金进行会计处理。

对于企业向其职工发放的以股份为基础支付，属于职工薪酬范畴，但其会计处理应当遵循第十二章股份支付的相关规定。

三、应设置的相关会计科目和主要账务处理

企业对职工薪酬进行会计处理，一般需要设置“应付职工薪酬”科目（以下简称本科目）。

1. 本科目核算企业根据有关规定应付给职工的各种薪酬。

2. 本科目可按“工资”、“职工福利”、“社会保险费”、“住房公积金”、“工会经费”、“职工教育经费”、“非货币性福利”、“累积带薪缺勤”、“利润分享计划”、“设定提存计划”、“设定受益计划”、“辞退福利”等进行明细核算。

3. 应付职工薪酬的主要账务处理。

（1）企业发生职工工资、津贴、补贴等短期薪酬时，应当根据职工提供服务情况和工资标准等计算应计入职工薪酬的金额，按照受益对象计入当期损益或相关资产成本，借记“生产成本”、“制造费用”、“管理费用”等科目，贷记本科目。实际发放时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

（2）企业为职工缴纳医疗保险费等社会保险费和住房公积金时，应当根据规定的计提基础和计提比例计算确定相应的职工薪酬金额，按照受益对象计入当期损益或相关资产成本，借记“生产成本”、“制造费用”、“管理费用”

等科目，贷记本科目。实际支付时，借记本科目，贷记“银行存款”等科目。

(3) 企业以自产产品或外购商品作为非货币性福利发放给职工的，应当按照该产品或商品的公允价值和相关税费确定职工薪酬金额，按照受益对象计入当期损益或相关资产成本，借记“生产成本”、“制造费用”、“管理费用”等科目，贷记本科目。实际发放时，借记本科目，贷记“主营业务收入”、“库存商品”、“应交税费——应交增值税”等科目。

(4) 企业实施离职后福利计划的，应当区分设定提存计划和设定受益计划进行会计处理。对于设定提存计划，应当根据资产负债表日为换取职工在会计期间提供的服务而向单独主体缴存的提存金确认应付职工薪酬，并按照受益对象计入当期损益或相关资产成本，借记“生产成本”、“制造费用”、“管理费用”等科目，贷记本科目。对于设定受益计划，应当根据预期累计福利单位法确定设定受益计划所产生的义务及相关义务的归属期间，在资产负债表日将设定受益计划产生的服务成本（包括当期服务成本、过去服务成本和结算利得或损失）、设定受益计划净负债或净资产的利息净额（包括计划资产的利息收益、设定受益计划义务的利息费用以及资产上限影响的利息）计入当期损益或相关资产成本，借记“生产成本”、“制造费用”、“管理费用”、“财务费用”等科目，贷记本科目；重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动，应当计入其他综合收益，借记或贷记“其他综合收益”科目，贷记或借记本科目；设定受益计划终止时，应当在权益范围内将原计入其他综合收益的部分全部结转至未分配利润。

(5) 企业向职工提供辞退福利的，应当在企业不能单方面撤回因解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利与企业确认涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用孰早的时点，按照辞退计划条款的规定合理预计补偿金额，确认应付职工薪酬，并计入当期损益，借记“管理费用”等科目，贷记本科目。

4. 本科目期末贷方余额，反映企业应付未付的职工薪酬。

四、职工和职工薪酬的定义

（一）职工的定义

职工，是指与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工，也包括虽未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员。具体而言，职工至少应当包括：

1. 与企业订立劳动合同的所有人员，含全职、兼职和临时职工。按照我

国《劳动法》和《劳动合同法》的规定，企业作为用人单位应当与劳动者订立劳动合同。与企业订立了固定期限、无固定期限和以完成一定工作作为期限的劳动合同的人员均属于职工。

2. 未与企业订立劳动合同但由企业正式任命的人员，如企业按照有关规定聘请的独立董事、外部监事等，虽然其未与企业订立劳动合同，但属于由企业正式任命的人员，也属于职工的范畴。

3. 在企业的计划和控制下，虽未与企业订立劳动合同或未由其正式任命，但向企业提供服务与职工所提供类似的人员，也属于职工的范畴，如通过企业与劳务中介公司签订用工合同而向企业提供服务的员工。

(二) 职工薪酬的定义

职工薪酬，是指企业为获得职工提供的服务或解除劳动关系而给予的各种形式的报酬或补偿。企业提供给职工配偶、子女、受赡养人、已故员工遗属及其他受益人等的福利，也属于职工薪酬。

职工薪酬主要包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。

1. 短期薪酬。

短期薪酬，是指企业在职工提供相关服务的年度报告期间结束后 12 个月内需要全部予以支付的职工薪酬，因解除与职工的劳动关系给予的补偿除外。因解除与职工的劳动关系给予的补偿属于辞退福利。

短期薪酬主要包括：

(1) 职工工资、奖金、津贴和补贴，是指企业支付给职工的计时工资、计件工资、奖金等劳动报酬，为了补偿职工特殊或额外的劳动消耗和因其他特殊原因支付给职工的津贴，以及为了保证职工工资水平不受物价影响支付给职工的物价补贴等。其中，企业按照短期奖金计划向职工发放的奖金属于短期薪酬，按照长期奖金计划向职工发放的奖金属于其他长期职工福利。

(2) 职工福利费，是指企业向职工提供的生活困难补助、丧葬补助费、抚恤费、职工异地安家费、防暑降温费等职工福利支出。

(3) 医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费，是指企业按照国家规定的基准和比例计算，向社会保险经办机构缴存的医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等。

(4) 住房公积金，是指企业按照国家规定的基准和比例计算，向住房公积金管理机构缴存的住房公积金。

(5) 工会经费和职工教育经费,是指企业为了改善职工文化生活、为职工学习先进技术和提高文化水平和业务素质,用于开展工会活动和职工教育及职业技能培训等相关支出。

(6) 短期带薪缺勤,是指职工虽然缺勤但企业仍向其支付报酬的安排,包括年休假、病假、短期伤残、婚假、产假、丧假、探亲假等。长期带薪缺勤属于其他长期职工福利。

(7) 短期利润分享计划,是指因职工提供服务而与职工达成的基于利润或其他经营成果提供薪酬的协议。长期利润分享计划属于其他长期职工福利。

(8) 非货币性福利,是指企业以自产产品或外购商品作为福利发放给职工或者将自有资产或租赁资产无偿提供给职工使用等形式提供的福利。

(9) 其他短期薪酬,是指除上述薪酬以外的其他为获得职工提供的服务而给予的短期薪酬。

2. 离职后福利。

离职后福利,是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系后,提供的各种形式的报酬和福利,属于短期薪酬和辞退福利的除外。

离职后福利计划,是指企业与职工就离职后福利达成的协议,或者企业为向职工提供离职后福利制定的规章或办法等。按照企业承担的风险和义务情况,离职后福利计划可以分为设定提存计划和设定受益计划两种类型。其中,设定提存计划,是指企业向独立的基金缴存固定费用后,不再承担进一步支付义务的离职后福利计划。设定受益计划,是指除设定提存计划以外的离职后福利计划。

3. 辞退福利。

辞退福利,是指企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系,或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿。

辞退福利主要包括:

(1) 在职工劳动合同尚未到期前,不论职工本人是否愿意,企业决定解除与职工的劳动关系而给予的补偿。

(2) 在职工劳动合同尚未到期前,为鼓励职工自愿接受裁减而给予的补偿,职工有权利选择继续在职或接受补偿离职。

辞退福利通常采取在解除劳动关系时一次性支付补偿的方式,也有通过提高退休后养老金或其他离职后福利的标准,或者在职工不再为企业带来经济利益后,将职工工资支付到辞退后未来某一期间等方式。

4. 其他长期职工福利。

其他长期职工福利,是指除短期薪酬、离职后福利、辞退福利之外所有的职工薪酬,包括长期带薪缺勤、长期残疾福利、长期利润分享计划等。

五、短期薪酬的确认和计量

企业应当在职工为其提供服务的会计期间,将实际发生的短期薪酬确认为负债,并计入当期损益,其他相关章要求或允许计入资产成本的除外(以下简称计入当期损益或相关资产成本)。

(一) 一般短期薪酬的确认和计量

企业发生的职工工资、津贴和补贴等短期薪酬,应当在职工为其提供服务的会计期间,根据职工提供服务情况和工资标准等计算确定计入职工薪酬的金额,按照受益对象计入当期损益或相关资产成本。

企业为职工缴纳的医疗保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金,以及按规定提取的工会经费和职工教育经费,应当在职工为其提供服务的会计期间,根据规定的计提基础和计提比例计算确定相应的职工薪酬金额,并确认相关负债,按照受益对象计入当期损益或相关资产成本。

企业发生的职工福利费,应当在实际发生时根据实际发生额计入当期损益或相关资产成本。企业向职工提供非货币性福利的,应当按照公允价值计量。如企业以自产的产品作为非货币性福利提供给职工的,应当按照该产品的公允价值和相关税费确定职工薪酬的金额,并计入当期损益或相关资产成本。相关收入的确认、销售成本的结转以及相关税费的处理,与企业正常商品销售的会计处理相同。企业以外购的商品作为非货币性福利提供给职工的,应当按照该商品的公允价值和相关税费确定职工薪酬的金额,并计入当期损益或相关资产成本。

【例 10-1】2×22 年 7 月,甲公司当月应发职工工资 1 560 万元,其中:生产部门生产工人工资 1 000 万元,生产部门管理人员工资 200 万元,管理部门管理人员工资 360 万元。根据甲公司所在地政府规定,甲公司每月分别按照应发职工工资的 10% 和 8% 计提并缴存医疗保险费和住房公积金。同时,甲公司每月分别按照应发职工工资的 2% 和 1.5% 计提工会经费和职工教育经费。假定不考虑其他因素以及所得税影响。

根据上述资料,甲公司计算其 2×22 年 7 月份的职工薪酬金额如下:

应当计入生产成本的职工薪酬金额 = 1 000 + 1 000 × (10% + 8% + 2% + 1.5%) = 1 215 (万元)

应当计入制造费用的职工薪酬金额 = $200 + 200 \times (10\% + 8\% + 2\% + 1.5\%) = 243$ (万元)

应当计入管理费用的职工薪酬金额 = $360 + 360 \times (10\% + 8\% + 2\% + 1.5\%) = 437.4$ (万元)

甲公司有关账务处理如下:

借: 生产成本	12 150 000
制造费用	2 430 000
管理费用	4 374 000
贷: 应付职工薪酬——工资	15 600 000
——医疗保险费	1 560 000
——住房公积金	1 248 000
——工会经费	312 000
——职工教育经费	234 000

【例 10-2】 甲公司是一家生产笔记本电脑的企业, 共有职工 2 000 名。2×22 年 1 月 15 日, 甲公司决定以其生产的笔记本电脑作为节日福利发放给公司每名职工。每台笔记本电脑的售价为 1.4 万元, 成本为 1 万元。甲公司适用的增值税税率为 13%, 已开具增值税专用发票。假定 2 000 名职工中 1 700 名为直接参加生产的职工, 300 名为总部管理人员。假定甲公司于当日将笔记本电脑发放给各职工。

根据上述资料, 甲公司计算笔记本电脑的售价总额及其增值税销项税额等如下:

笔记本电脑的售价总额 = $1.4 \times 1 700 + 1.4 \times 300 = 2 380 + 420 = 2 800$ (万元)

笔记本电脑的增值税销项税额 = $1.4 \times 1 700 \times 13\% + 1.4 \times 300 \times 13\% = 309.4 + 54.6 = 364$ (万元)

应当计入生产成本的职工薪酬金额 = $2 380 + 309.4 = 2 689.4$ (万元)

应当计入管理费用的职工薪酬金额 = $420 + 54.6 = 474.6$ (万元)

甲公司有关账务处理如下:

借: 生产成本	26 894 000
管理费用	4 746 000
贷: 应付职工薪酬——非货币性福利	31 640 000
借: 应付职工薪酬——非货币性福利	31 640 000
贷: 主营业务收入	28 000 000

应交税费——应交增值税（销项税额）	3 640 000
借：主营业务成本	20 000 000
贷：库存商品	20 000 000

（二）短期带薪缺勤的确认和计量

带薪缺勤应当根据其性质及其职工享有的权利，分为累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤。企业应当对累积带薪缺勤和非累积带薪缺勤分别进行会计处理。如果带薪缺勤属于长期带薪缺勤的，企业应当作为其他长期职工福利处理。

1. 累积带薪缺勤及其会计处理。

累积带薪缺勤，是指带薪权利可以结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利可以在未来期间使用。企业应当在职工提供了服务从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时，确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬，并以累积未行使权利而增加的预期支付金额计量。

对于未行使的累积带薪缺勤权利，职工在离开企业时能够获得现金支付的，企业应当确认必须支付的、职工全部累积未使用权利的金额。企业应当根据资产负债表日因累积未使用权利而导致的预期支付的追加金额，作为累积带薪缺勤费用进行预计。

【例 10-3】乙公司共有 1 000 名职工，从 2×22 年 1 月 1 日起，该公司实行累积带薪缺勤制度。该制度规定，每个职工每年可享受 5 个工作日带薪年休假，未使用的年休假只能向后结转一个日历年度，超过 1 年未使用的权利作废；职工休年休假时，首先使用当年可享受的权利，不足部分再从上年结转的带薪年休假中扣除；职工离开公司时，对未使用的累积带薪年休假无权获得现金支付。

2×22 年 12 月 31 日，每个职工当年平均未使用带薪年休假为 2 天。乙公司预计 2×23 年有 950 名职工将享受不超过 5 天的带薪年休假，剩余 50 名职工每人将平均享受 6.5 天年休假，假定这 50 名职工全部为总部管理人员，该公司平均每名职工每个工作日工资为 500 元。

根据上述资料，乙公司职工 2×22 年已休带薪年休假的，由于在休假期间照发工资，因此相应的薪酬已经计入公司每月确认的薪酬金额中。与此同时，公司还需要预计职工 2×22 年享有但尚未使用的、预期将在下一年度使用的累积带薪缺勤，并计入当期损益或者相关资产成本。在本例中，乙公司在 2×22 年 12 月 31 日预计由于职工累积未使用的带薪年休假权利而导致预期将支付的工资负债为 75 天（50×1.5）的年休假工资金额 37 500 元（75×500）。相关账务处理如下：

借：管理费用	37 500
贷：应付职工薪酬——累积带薪缺勤	37 500

2×23年，如果10名职工未享受累积未使用的带薪年休假，则应冲回上年度确认的相应费用7 500元（37 500/50×10），该10名职工本年度的工资费用照常确认；剩余40名职工享受了累积未使用的带薪年休假，则在职工实际使用权利时，相应期间的工资费用应扣除上年度已确认的累积带薪费用。

2. 非累积带薪缺勤及其会计处理。

非累积带薪缺勤，是指带薪权利不能结转下期的带薪缺勤，本期尚未用完的带薪缺勤权利将予以取消，并且职工离开企业时也无权获得现金支付。我国企业职工休婚假、产假、丧假、探亲假、病假期间的工资通常属于非累积带薪缺勤。由于职工提供服务不能增加其能够享受的福利金额，企业在职工未缺勤时不应当计提相关费用和负债；企业应当在职工实际发生缺勤的会计期间确认与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬，即视同职工出勤确认的当期费用或相关资产成本。通常情况下，与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬已经包含在企业每期向职工发放的工资等薪酬中，不必作额外的账务处理。

（三）短期利润分享计划的确认和计量

企业制定并实施短期利润分享计划的，如当职工完成规定业绩指标或者在企业工作特定期限后，能够享有按照企业净利润的一定比例计算的薪酬，则企业应当按照本章的规定对其进行会计处理。

短期利润分享计划同时满足下列条件的，企业应当确认相关的应付职工薪酬，并计入当期损益或相关资产成本：

1. 企业因过去事项导致现在具有支付职工薪酬的法定义务或推定义务。
2. 因利润分享计划所产生的应付职工薪酬义务能够可靠估计。

属于下列三种情形之一的，视为应付职工薪酬义务金额能够可靠估计：

- （1）在财务报告批准报出之前企业已确定应支付的薪酬金额。
- （2）该利润分享计划的正式条款中包括确定薪酬金额的方式。
- （3）过去的惯例为企业确定推定义务金额提供了明显证据。

企业在计量利润分享计划产生的应付职工薪酬时，应当反映职工因离职而没有得到利润分享计划支付的可能性。如果企业预期在职工为其提供相关服务的年度报告期间结束后12个月内，不需要全部支付利润分享计划产生的应付职工薪酬，该利润分享计划应当适用其他长期职工福利的有关规定。

企业根据经营业绩或职工贡献等情况提取的奖金,属于奖金计划,应当比照短期利润分享计划进行会计处理。

【例 10-4】丙公司于 2×22 年初制订和实施了一项短期利润分享计划,以对公司管理层进行激励。该计划规定,公司全年的净利润指标为 1 000 万元,如果在公司管理层的努力下完成的净利润超过 1 000 万元,公司管理层将可以分享超过 1 000 万元净利润部分的 10% 作为额外报酬。假定至 2×22 年 12 月 31 日,丙公司全年实际完成净利润 1 500 万元。假定不考虑离职等其他因素,则丙公司管理层按照利润分享计划可以分享利润 50 万元 $[(1 500 - 1 000) \times 10\%]$ 作为其额外的薪酬。

丙公司 2×22 年 12 月 31 日的相关账务处理如下:

借:管理费用	500 000
贷:应付职工薪酬——利润分享计划	500 000

六、离职后福利的确认和计量

离职后福利,是指企业为获得职工提供的服务而在职工退休或与企业解除劳动关系后提供的各种形式的报酬和福利,属于短期薪酬和辞退福利的除外。离职后福利包括退休福利(如养老金和一次性的退休支付)及其他离职后福利(如离职后人寿保险和离职后医疗保障)。企业向职工提供了离职后福利的,无论其是否设立了单独主体接受提存金并支付福利,均应当按照本章的相关要求对离职后福利进行会计处理。

职工正常退休时获得的养老金等离职后福利,是职工与企业签订的劳动合同到期或者职工达到国家规定的退休年龄时,获得的离职后生活补偿金额。引发企业给予补偿的事项是职工在职时提供的服务,因此,企业应当在职工提供服务的会计期间对离职后福利进行确认和计量。

离职后福利计划,是指企业与职工就离职后福利达成的协议,或者企业为向职工提供离职后福利制定的规章或办法等。按照企业承担的风险和义务情况,离职后福利计划可以分为设定提存计划和设定受益计划两种类型。

(一) 设定提存计划的确认和计量

设定提存计划,是指企业向单独主体(如基金等)缴存固定费用后,不再承担进一步支付义务的离职后福利计划。

对于设定提存计划,企业应当根据在资产负债表日为换取职工在会计期间提供的服务而应向单独主体缴存的提存金,确认职工薪酬负债,并将其计入当

期损益或相关资产成本。根据设定提存计划，企业预期不会在职工提供相关服务的年度报告期结束后 12 个月内支付全部应缴存金额的，应当参照资产负债表日与设定提存计划义务期限和币种相匹配的国债或活跃市场上的高质量公司债券的市场收益率确定的折现率，将全部应缴存金额以折现后的金额计量应付职工薪酬。

【例 10-5】承【例 10-1】，甲公司根据所在地政府规定，每月按照应发职工工资的 12% 计提基本养老保险费，缴存当地社会保险经办机构。2×22 年 7 月，甲公司缴存的基本养老保险费，应计入生产成本的金额为 120 万元，应计入制造费用的金额为 24 万元，应计入管理费用的金额为 43.2 万元。甲公司 2×22 年 7 月的账务处理如下：

借：生产成本	1 200 000
制造费用	240 000
管理费用	432 000
贷：应付职工薪酬——设定提存计划	1 872 000

（二）设定受益计划的确认和计量

设定受益计划，是指除设定提存计划以外的离职后福利计划。

设定提存计划与设定受益计划的区分，取决于离职后福利计划的主要条款和条件所包含的经济实质。在设定提存计划下，企业的义务以企业应向独立主体缴存的提存金金额为限，职工未来所能取得的离职后福利金额取决于向独立主体支付的提存金金额以及提存金所产生的投资回报，从而精算风险（即福利将少于预期的风险）和投资风险（即投资的资产将不足以支付预期福利的风险）实质上要由职工来承担。在设定受益计划下，企业的义务是为现在及以前的职工提供约定的福利，计划相关的精算风险和投资风险实质上由企业来承担。

当企业负有下列义务时，该计划属于一项设定受益计划：（1）计划福利公式不仅与提存金金额相关，而且要求企业在资产不足以满足该公式的福利时提供进一步的提存金；或者（2）通过计划间接地或直接地对提存金的特定回报作出担保。

设定受益计划可能是不注入资金的，也可能全部或部分地由企业（有时由其职工）向独立主体以缴纳提存金形式注入资金，并由该独立主体向职工支付福利。到期时已注资福利的支付不仅取决于独立主体的财务状况和投资业绩，而且取决于企业补偿独立主体资产不足的意愿和能力。企业实质上承担着与计划相关的精算风险和投资风险。因此，设定受益计划所确认的费用并不一定是

本期应付的提存金金额。企业存在多项设定受益计划的，应当对每一项计划分别进行会计处理。

企业应当按照下列步骤对每项设定受益计划进行会计处理：

1. 确定设定受益计划义务的现值和当期服务成本。

企业应当根据预期累计福利单位法，采用无偏且相互一致的精算假设对有关人口统计变量和财务变量等作出估计，计量设定受益计划所产生的义务，并确定相关义务的归属期间。企业应当根据资产负债表日与设定受益计划义务期限和币种相匹配的国债或活跃市场上的高质量公司债券的市场收益率确定折现率，将设定受益计划所产生的义务予以折现，以确定设定受益计划义务的现值和当期服务成本。

设定受益计划义务的现值，是指企业在不扣除任何计划资产的情况下，为履行获得当期和以前期间职工服务产生的最终义务，所需支付的预期未来金额的现值。设定受益计划的最终义务受到许多变量的影响，如职工离职率、死亡率、职工缴付的提存金等。企业在折现时，即使预期有部分义务在报告期间结束后的12个月内结算，企业仍应对整项义务进行折现。企业应当就至报告期末的任何重大交易及环境的其他重大变化（包括市场价格和利率的变化）进行调整，在每年年末进行复核。

企业应当通过预期累计福利单位法确定其设定受益计划义务的现值、当期服务成本和过去服务成本。根据预期累计福利单位法，职工每提供一个期间的服务，就会增加一个单位的福利权利，企业应当对每一单位的福利权利进行单独计量，并将所有单位的福利权利累计形成最终义务。企业应当将福利归属于提供设定受益计划的义务发生的期间。这一期间是指从职工提供服务以获取企业在未来报告期间预计支付的设定受益计划福利开始，至职工的继续服务不会导致这一福利金额显著增加之日为止。

企业在确定设定受益计划义务的现值、当期服务成本以及过去服务成本时，应当根据计划的福利公式将设定受益计划产生的福利义务归属于职工提供服务的期间，并计入当期损益或相关资产成本。

当职工后续年度的服务将导致其享有的设定受益计划福利水平显著高于以前年度时，企业应当按照直线法将累计设定受益计划义务分摊确认于职工提供服务而导致企业第一次产生设定受益计划义务至职工提供服务不再导致该义务显著增加的期间。在确定后续年度服务是否将导致职工享有的设定受益福利水平显著高于以前年度时，不应考虑仅因未来工资水平提高而导致设定受益计划

义务显著增加的情况。

精算假设，是指企业对影响离职后福利最终义务的各种变量的最佳估计。精算假设应当是客观公正、相互可比、无偏且相互一致的。精算假设包括人口统计假设和财务假设。人口统计假设包括死亡率、职工的离职率、伤残率、提前退休率等。财务假设包括折现率、福利水平和未来薪酬等。其中，折现率应当根据资产负债表日与设定受益计划义务期限和币种相匹配的国债或活跃市场上的高质量公司债券的市场收益率确定。

经验调整是设定受益计划义务的实际数与估计数之间的差异。在某些情况下，设定受益计划对于未来福利水平调整未作出明确规定的，企业将有关福利水平的增加确认为精算假设与实际经验的差异（产生精算利得或损失），还是计划的修改（产生过去服务成本），需要运用职业判断。通常情况下，如果设定受益计划未明确规定未来福利水平的调整，过去的调整也并不频繁，同时，如果精算假设中并无福利水平增长的假设，企业应将福利水平变化的影响归属于过去服务成本。

【例 10-6】甲公司在 2×22 年 1 月 1 日设立了一项设定受益计划，并于当日开始实施。该设定受益计划规定：

(1) 甲公司向所有在职员工提供统筹外补充退休金，这些职工在退休后每年可以额外获得 12 万元退休金，直至去世。

(2) 职工获得该额外退休金基于自该计划开始日起为公司提供的服务，而且应当自该设定受益计划开始日起一直为公司服务至退休。

为简化起见，假定符合计划的职工为 100 人，均为总部管理人员，当前平均年龄为 40 岁，退休年龄为 60 岁，还可以为公司服务 20 年。假定在退休前无人离职，退休后平均剩余寿命为 15 年。假定适用的折现率为 10%，不考虑未来通货膨胀影响等其他因素。

根据上述资料，设定受益计划义务及其现值计算见表 10-1，职工服务期间每期服务成本计算见表 10-2。

表 10-1

设定受益计划义务及其现值计算表

单位：万元

	退休后 第 1 年	退休后 第 2 年	退休后 第 3 年	退休后 第 4 年	……	退休后 第 14 年	退休后 第 15 年
(1) 当年支付	1 200	1 200	1 200	1 200	……	1 200	1 200

续表

	退休后 第1年	退休后 第2年	退休后 第3年	退休后 第4年	……	退休后 第14年	退休后 第15年
(2) 折现率	10%	10%	10%	10%	……	10%	10%
(3) 复利现值系数	0.9091	0.8264	0.7513	0.6830	……	0.2633	0.2394
(4) 退休时点现值 = (1) × (3)	1 091	992	902	820	……	316	287
(5) 退休时点现值合计	9 127						

表 10-2

职工服务期间每期服务成本计算表

单位: 万元

	服务 第1年	服务 第2年	……	服务 第19年	服务 第20年
(1) 福利归属					
——以前年度	0	456.35	……	8 214.3	8 670.65
——当年	456.35 [*]	456.35	……	456.35	456.35
——以前年度 + 当年	456.35	912.70	……	8 670.65	9 127
(2) 期初义务	0	74.62	……	6 788.68	7 882.41
(3) 利息	0	7.46	……	678.87	788.24
(4) 当期服务成本	74.62 ^{**}	82.08 ^{***}	……	414.86 ^{****}	456.35
(5) 期末义务 = (2) + (3) + (4)	74.62	164.16		7 882.41	9 127 ^{*****}

注: $456.35^* = 9\ 127/20$, $74.62^{**} = 456.35/(1 + 10\%)^{19}$, $82.08^{***} = 456.35/(1 + 10\%)^{18}$, $414.86^{****} = 456.35/(1 + 10\%)$, $9\ 127^{*****}$ 作尾数调整。

服务第1年年末, 甲公司的账务处理如下:

借: 管理费用 746 200
贷: 应付职工薪酬——设定受益计划 746 200

服务第2年年末, 甲公司的账务处理如下:

借: 管理费用 820 800
贷: 应付职工薪酬——设定受益计划 820 800

借: 财务费用 74 600
贷: 应付职工薪酬——设定受益计划 74 600

服务第3年至第20年, 以此类推处理。

2. 确定设定受益计划净负债或净资产。

设定受益计划存在资产的，企业应当将设定受益计划义务的现值减去设定受益计划资产公允价值所形成的赤字或盈余确认为一项设定受益计划净负债或净资产。设定受益计划存在盈余的，企业应当以设定受益计划的盈余和资产上限两项的孰低者计量设定受益计划净资产。其中，资产上限，是指企业可从设定受益计划退款或减少未来向独立主体缴存提存金而获得的经济利益的现值。

计划资产包括长期职工福利基金持有的资产、符合条件的保险单等，但不包括企业应付但未付给独立主体的提存金、由企业发行并由独立主体持有的任何不可转换的金融工具。

3. 确定应当计入当期损益的金额。

报告期末，企业应当在损益中确认的设定受益计划产生的职工薪酬成本包括服务成本、设定受益计划净负债或净资产的利息净额。其中，服务成本包括当期服务成本、过去服务成本和结算利得或损失。设定受益计划净负债或净资产的利息净额包括计划资产的利息收益、设定受益计划义务的利息费用以及资产上限影响的利息。企业应当将服务成本和设定受益计划净负债或净资产的利息净额计入当期损益（其他相关章要求或允许计入资产成本的除外）。

（1）当期服务成本。当期服务成本，是指因职工当期提供服务所导致的设定受益计划义务现值的增加额。在【例10-6】中，甲公司在符合计划的职工提供服务第1年年末应当计入当期损益的当期服务成本为74.62万元。

（2）过去服务成本。过去服务成本，是指设定受益计划修改所导致的与以前期间职工提供服务相关的设定受益计划义务现值的增加或减少。当企业设立或取消一项设定受益计划或是改变现有设定受益计划下的应付福利时，设定受益计划就发生了修改。

过去服务成本可以是正的，如设立或改变设定受益计划从而导致设定受益计划义务的现值增加，也可以是负的，如取消或改变设定受益计划从而导致设定受益计划义务的现值减少。如果企业减少了设定受益计划的应付福利，但同时增加了在该计划下针对相同职工其他应付福利，企业应当将变动的净额作为单项变动处理。

过去服务成本不包括下列各项：

①以前假定的薪酬增长金额与实际发生金额之间的差额，对支付以前年度服务产生的福利义务的影响；

②企业对支付养老金增长金额具有推定义务的，对于可自行决定养老金增加金额的高估和低估；

③财务报表中已确认的精算利得或计划资产回报导致的福利变化的估计；

④在没有新的福利或福利未发生变化的情况下，职工达到既定要求之后导致既定福利（即并不取决于未来雇佣的福利）的增加。

（3）结算利得和损失。企业应当在设定受益计划结算时，确认一项结算利得或损失。设定受益计划结算，是指企业为了消除设定受益计划所产生的部分或所有未来义务进行的交易，而不是根据计划条款和所包含的精算假设向职工支付福利。

设定受益计划结算利得或损失是下列两项的差额：

①在结算日确定的设定受益计划义务的现值。

②结算价格，包括转移的计划资产的公允价值和企业直接发生的与结算相关的支付。

（4）设定受益计划净负债或净资产的利息净额。设定受益计划净负债或净资产的利息净额，是指设定受益计划净负债或净资产在职工提供服务期间由于时间变化而产生的变动，包括计划资产的利息收益、设定受益计划义务的利息费用以及资产上限影响的利息。

企业应当通过将设定受益计划净负债或净资产乘以适当的折现率来确定设定受益计划净负债或净资产的利息净额。企业应当在会计期间开始时确定设定受益计划净负债或净资产和折现率，并考虑该期间由于福利提存和福利支付所导致的设定受益计划净负债或净资产的变动，但不应当考虑设定受益计划净负债或净资产在本会计期间的任何其他变动（如精算利得或损失）。

企业应当通过将计划资产公允价值乘以折现率来确定计划资产的利息收益。计划资产的利息收益是计划资产回报的组成部分。计划资产的利息收益与计划资产回报之间的差额应当包括在设定受益计划净负债或净资产的重新计量中。

企业在计算设定受益计划净负债或净资产的利息净额时，还应当考虑资产上限的影响。企业应当通过将资产上限的影响乘以折现率来确定资产上限影响的利息。企业应当在会计期间开始时确定资产上限的影响和折现率。资产上限影响的利息是资产上限影响总变动的一部分，资产上限影响的利息金额与资产上限影响总变动之间的差额应当包括在设定受益计划净负债或净资产的重新计量中。

4. 确定应当计入其他综合收益的金额。

企业应当将重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动计入其他综合收益，并且在后续会计期间不允许转回至损益。在原设定受益计划终止时，企业应当在权益范围内将原计入其他综合收益的部分全部结转至未分配利润。计划终止，指该计划已不存在，即本企业已解除该计划所产生的所有未来义务。

重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动包括下列部分：

(1) 精算利得或损失，即由于精算假设和经验调整导致之前所计量的设定受益计划义务现值的增加或减少。企业未能预计的过高或过低的职工离职率、提前退休率、死亡率、过高或过低的薪酬、福利的增长以及折现率变化等因素，将导致设定受益计划产生精算利得或损失。精算利得或损失不包括因设立、修改或结算设定受益计划所导致的设定受益计划义务的现值变动，或者设定受益计划下应付福利的变动。这些变动产生了过去服务成本或结算利得或损失。

【例 10-7】承【例 10-6】，假定甲公司在该计划开始后职工提供服务的第 3 年年末重新计量该设定受益计划的净负债。甲公司发现，由于预期寿命等精算假设和经验调整导致该设定受益计划义务的现值增加，形成精算损失 15 万元。

甲公司的账务处理如下：

借：其他综合收益——设定受益计划净负债或净资产重新计量——精算损失	150 000
贷：应付职工薪酬——设定受益计划	150 000

(2) 计划资产回报，扣除包括在设定受益计划净负债或净资产的利息净额中的金额。计划资产的回报，指计划资产产生的利息收益、股利和其他收入，以及计划资产已实现和未实现的利得或损失。企业在确定计划资产回报时，应当扣除管理该计划资产的成本以及计划本身的应付税款，但计量设定受益计划义务时所采用的精算假设所包括的税款除外。管理该计划资产以外的其他管理费用无需从计划资产回报中扣减。

(3) 资产上限影响的变动，扣除包括在设定受益计划净负债或净资产的利息净额中的金额。

七、辞退福利的确认和计量

辞退福利，是指企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系，或

者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿。由于导致义务产生的事项是终止雇佣而不是为获得职工的服务，企业应当将辞退福利作为单独一类职工薪酬进行会计处理。

辞退福利包括两方面内容：一是在职工劳动合同到期前，不论职工本人是否愿意，企业决定解除与职工的劳动关系而给予的补偿；二是在职工劳动合同到期前，为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿，职工有权利选择继续在职或接受补偿离职。

在确定企业提供的经济补偿是否为辞退福利时，应当注意下列问题：

1. 区分辞退福利和正常退休养老金。辞退福利是在职工与企业签订的劳动合同到期前，企业根据法律与职工本人或职工代表（如工会）签订的协议或者基于商业惯例，对其提前终止与职工的雇佣关系支付的补偿，引发该补偿的事项是辞退。而职工正常退休获得的养老金，是对职工在职时提供的服务的补偿。

2. 对于职工虽然没有与企业解除劳动合同，但未来不再为企业提供服务，不能为企业带来经济利益，企业承诺提供实质上具有辞退福利性质的经济补偿的，应当比照辞退福利处理。例如，企业实施职工内部退休计划的，在其正式退休之前应当比照辞退福利处理，在其正式退休之后，应当按照离职后福利处理。

企业向职工提供辞退福利的，应当在下列两者孰早的时点确认辞退福利产生的职工薪酬负债，并计入当期损益（不计入资产成本）：

1. 企业不能单方面撤回因解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利时。

2. 企业确认涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时。

企业有详细、正式的重组计划并且该重组计划已对外公告时，表明企业承担了重组义务。重组计划包括重组涉及的业务、主要地点、需要补偿的职工人数及其岗位性质、预计重组支出、计划实施时间等。

企业应当按照辞退计划条款的规定，合理预计并确认辞退福利产生的职工薪酬负债，并具体考虑下列情况：

1. 对于职工没有选择权的辞退计划，企业应当根据计划条款规定拟解除劳动关系的职工数量、每一职位的辞退补偿等确认职工薪酬负债。

2. 对于自愿接受裁减建议的辞退计划，由于接受裁减的职工数量不确定，企业应当根据第十四章或有事项的相关会计处理规定，预计将会接受裁减建议

的职工数量，根据预计的职工数量、每一职位的辞退补偿金额等确认职工薪酬负债。

3. 对于预期在辞退福利确认的年度报告期间结束后 12 个月内完全支付的辞退福利，企业应当适用短期薪酬的有关规定。

4. 对于预期在年度报告期间结束后 12 个月内不能完全支付的辞退福利，企业应当适用其他长期职工福利的有关规定，即实质性辞退工作在一年内实施完毕但补偿款项超过一年支付的辞退计划，企业应当选择恰当的折现率，以折现后的金额计量应计入当期损益的辞退福利金额。

【例 10-8】 甲公司是一家空调制造企业。2×22 年 9 月，为了能够在下一年度顺利实施转产，甲公司管理层制订了一项辞退计划。该计划规定，从 2×23 年 1 月 1 日起，企业将以职工自愿方式，辞退其柜式空调生产车间的职工。辞退计划的详细内容，包括拟辞退的职工所在部门、数量、各级别职工能够获得的补偿金额以及计划大体实施的时间等均已与职工沟通，并达成一致意见。辞退计划已于 2×22 年 12 月 10 日经董事会正式批准，辞退计划将于下一个年度内实施完毕。该项辞退计划的详细内容如表 10-3 所示。

表 10-3 甲公司辞退计划

所属部门	职位	辞退数量(人)	工龄(年)	每人补偿额(万元)
柜式空调 生产车间	车间主任、 副主任	10	1~10	10
			10~20	20
			20~30	30
	高级技工	50	1~10	8
			10~20	18
			20~30	28
	一般技工	100	1~10	5
			10~20	15
			20~30	25
合计		160		

注：本表中 1~10 包括 10，10~20 包括 20，20~30 包括 30，表 10-4 同。

2×22 年 12 月 31 日，甲公司预计各级别职工拟接受辞退职工数量的最佳估计数（最可能发生数）及其应支付的补偿如表 10-4 所示。

表 10-4 甲公司预计辞退职工数量及补偿金额

所属部门	职位	辞退数量 (人)	工龄 (年)	拟接受数量 (人)	每人补偿额 (万元)	补偿金额 (万元)
柜式空调 生产车间	车间主任、 副主任	10	1~10	5	10	50
			10~20	2	20	40
			20~30	1	30	30
	高级技工	50	1~10	20	8	160
			10~20	10	18	180
			20~30	5	28	140
	一般技工	100	1~10	50	5	250
			10~20	20	15	300
			20~30	10	25	250
合计		160		123		1 400

根据表 10-4, 愿意接受辞退职工的最佳估计数为 123 名, 预计补偿总额为 1 400 万元, 则甲公司在 2×22 年 (辞退计划于 2×22 年 12 月 10 日由董事会批准) 应作如下账务处理:

借: 管理费用	14 000 000
贷: 应付职工薪酬——辞退福利	14 000 000

企业实施职工内部退休计划的, 在内退计划符合本章规定的确认条件时, 企业应当将自职工停止提供服务日至正常退休日期间、企业拟支付的内退职工工资和缴纳的社会保险费等, 确认为应付职工薪酬, 一次性计入当期损益, 而不能在职工内退后分期确认因支付内退职工工资和为其缴纳社会保险费等产生的义务。

八、其他长期职工福利的确认和计量

其他长期职工福利, 是指除短期薪酬、离职后福利和辞退福利以外的其他所有职工福利, 包括长期带薪缺勤、其他长期服务福利、长期残疾福利、长期利润分享计划和长期奖金计划等。

企业向职工提供的其他长期职工福利, 符合设定提存计划条件的, 应当按照设定提存计划的有关规定进行会计处理; 符合设定受益计划条件的, 应当按照设定受益计划的有关规定, 确认和计量其他长期职工福利净负债或净资产。

在报告期末，企业应当将其他长期职工福利产生的职工薪酬成本确认为下列组成部分：

1. 服务成本。
2. 其他长期职工福利净负债或净资产的利息净额。
3. 重新计量其他长期职工福利净负债或净资产所产生的变动。

为了简化相关会计处理，上述项目的总净额应计入当期损益或相关资产成本。

长期残疾福利水平取决于职工提供服务期间长短的，企业应在职工提供服务的期间确认应付长期残疾福利义务，计量时应当考虑长期残疾福利支付的可能性和预期支付的期限；长期残疾福利水平与职工提供服务期间长短无关的，企业应当在导致职工长期残疾的事件发生的当期确认应付长期残疾福利义务。

九、列示与披露

（一）列示

在资产负债表中，企业应当根据应支付职工薪酬负债的流动性，对职工薪酬负债按照流动和非流动进行分类列示。

短期薪酬负债、离职后福利中的设定提存计划负债、其他长期职工福利中的符合设定提存计划条件的负债以及辞退福利中将于资产负债表日后12个月内支付的部分，应当在资产负债表的流动负债项下的“应付职工薪酬”项目中列示。

离职后福利中设定受益计划净负债、其他长期职工福利中的符合设定受益计划条件的净负债以及辞退福利中将于资产负债表日起12个月之后支付的部分，应当在资产负债表的非流动负债项下单独列示。

对于重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动，企业如在权益范围内转移这些在其他综合收益中确认的金额，应当在所有者权益变动表“（四）所有者权益内部结转”项下的“盈余公积弥补亏损”项目之下增设“结转重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动”项目予以列示。

（二）披露

1. 短期薪酬的披露。

企业应当在附注中披露与短期薪酬有关的下列信息：

- （1）应当支付给职工的工资、奖金、津贴和补贴及其期末应付未付金额。

(2) 应当为职工缴纳的医疗保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费及其期末应付未付金额。

(3) 应当为职工缴存的住房公积金及其期末应付未付金额。

(4) 为职工提供的非货币性福利及其计算依据。

(5) 依据短期利润分享计划提供的职工薪酬金额及其计算依据。

(6) 其他短期薪酬。

具体披露格式如表 10-5 所示。涉及上述第 4、5 项计算依据的, 还需要额外披露。

表 10-5

短期薪酬项目	本期应付金额	期末应付未付金额
一、工资、奖金、津贴和补贴		
二、职工福利费		
三、社会保险费		
其中: 1. 医疗保险费		
2. 工伤保险费		
3. 生育保险费		
四、住房公积金		
五、工会经费和职工教育经费		
六、短期带薪缺勤		
七、短期利润分享计划		
八、非货币性福利		
九、其他短期薪酬		
合计		

2. 离职后福利的披露。

(1) 设定提存计划的披露要求。

企业应当在附注中披露所设立或参与的设定提存计划的性质、计算缴费金额的公式或依据、当期缴费金额以及期末应付未付金额。其中, 设定提存计划的当期缴费金额和期末应付未付金额的具体披露格式见表 10-6。

表 10-6

设定提存计划项目	当期缴费金额	期末应付未付金额
一、基本养老保险费		
二、失业保险费		
三、企业年金缴费		
……		
合计		

(2) 设定受益计划的披露要求。

企业应当在附注中披露与设定受益计划有关的下列信息：

① 设定受益计划的特征及与之相关的风险。

企业应当披露设定受益计划的特征，通常包括设定受益计划所提供的福利的性质、企业在该计划管理中的职责、国家对该类计划的监管要求等。

企业应当披露设定受益计划相关的风险，即设定受益计划使企业面临的风险，并重点关注企业特有或计划特有的异常风险以及重要风险的集中程度。例如，如果某企业的设定受益计划资产主要投资于房地产，则该计划可能导致企业面临集中的房地产市场风险。

企业如有对计划的修改或结算的，还应当披露修改或结算计划的有关情况。

② 设定受益计划在财务报表中确认的金额及其变动。

企业应当披露设定受益净负债（或净资产）及其组成部分，以及设定受益计划产生的职工薪酬成本及其组成部分的期初余额和期末余额的调节情况。具体披露格式如表 10-7 所示。

表 10-7

项目	设定受益计划 义务现值		计划资产的 公允价值		设定受益计划 净负债 (净资产)	
	本期 金额	上期 金额	本期 金额	上期 金额	本期 金额	上期 金额
一、期初余额						
二、计入当期损益的设定受益计划相关薪酬成本						
1. 当期服务成本			—	—		

续表

项目	设定受益计划 义务现值		计划资产的 公允价值		设定受益计划 净负债 (净资产)	
	本期 金额	上期 金额	本期 金额	上期 金额	本期 金额	上期 金额
2. 过去服务成本			—	—		
3. 结算利得 (损失以“-”表示)			—	—		
4. 利息净额						
三、计入其他综合收益的设定受益计划相关薪酬成本						
设定受益计划净负债 (净资产) 的重新计量						
1. 精算利得 (损失以“-”表示)			—	—		
2. 计划资产回报 (计入利息净额的除外)						
3. 资产上限影响的变动 (计入利息净额的除外)						
四、其他变动						
1. 结算时消除的负债						
2. 已支付的福利						
五、期末余额						

企业不存在计划资产的, 无需披露表 10-7 中的“设定受益计划义务现值”栏和“计划资产的公允价值”栏。

企业存在计划资产的, 应当根据计划资产的性质和风险按类别披露计划资产的公允价值, 具体披露格式如表 10-8 所示。企业还应当说明各类计划资产是否存在活跃市场公开报价。

表 10-8

计划资产的构成	计划资产的公允价值	
	期末余额	期初余额
1. 现金和现金等价物		
2. 权益工具投资 [*]		
(1) ……		
(2) ……		

续表

计划资产的构成	计划资产的公允价值	
	期末余额	期初余额
.....		
3. 债务工具投资**		
(1)		
(2)		
.....		
4.		
合计		

注：* 按行业类型、公司规模、地域等分类；

** 按债务工具发行人类型、信用评级、地域等分类。

③ 设定受益计划对企业未来现金流量金额、时间和不确定性的影响。

企业应当披露影响设定受益计划未来缴存金额的有关筹资政策和计划、下一会计年度预期将缴存的金额，并披露设定受益计划义务有关到期情况的信息，如设定受益计划义务的加权平均期间、对有关福利支付的到期日分析等。

④ 设定受益计划义务现值所依赖的重大精算假设及有关敏感性分析的结果。

企业应当披露精算估计所采用的重大假设，具体披露格式如表 10-9 所示。

表 10-9

精算估计的重大假设	本期期末	上期期末
折现率		
死亡率		
预计平均寿命		
薪酬的预期增长率		
.....		

企业应当按照表 10-9 所列的重大精算假设，披露各项重大精算假设对设定受益计划义务的敏感性分析，并披露用于编制敏感性分析的方法和假设以及

有关方法的局限性。用于编制敏感性分析的方法和假设发生变动的,企业还应当披露这一事实,并说明变动的理由。

3. 辞退福利的披露。

企业应当在附注中披露本年度因解除劳动关系所提供的辞退福利及其期末应付未付金额。

【例 10-9】承【例 10-8】,甲公司应当在 2×22 年财务报表附注中披露有关辞退福利的信息如下:

本公司本年度因解除劳动关系所提供的辞退福利为 1 400 万元,期末应付未付金额为 1 400 万元。

4. 其他长期职工福利的披露。

企业应当在附注中披露所提供的其他长期职工福利的性质、金额及其计算依据。

十、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,对于首次执行日存在的解除劳动关系计划,符合本章预计负债确认条件的,企业应当确认因解除与职工的劳动关系给予补偿而产生的负债,并追溯调整期初留存收益;对于首次执行日涉及的其他职工薪酬业务,采用未来适用法处理。

1. 对于首次执行日存在的解除与职工的劳动关系的计划或鼓励职工自愿接受裁减的建议,满足本章关于辞退福利预计负债确认条件的,不论是否已开始支付辞退福利款项,均应当分别职工无选择权和职工有选择权的辞退计划,根据计划中拟解除劳动关系的职工数量(无选择权计划)或按第十四章或有事项估计的职工数量(有选择权计划)以及计划中每个职位的补偿金额等,确认因辞退职工给予补偿而产生的负债,并调减期初留存收益。

在首次执行日,企业如存在一项辞退计划但尚未满足本章预计负债确认条件的,无需进行追溯调整。此后符合预计负债确认条件时,再按照本章规定确认预计负债,并计入当期损益。

2. 首次执行日企业的职工福利费余额应当全部转入应付职工薪酬(职工福利)。在首次执行日后的第一个会计期间(如上市公司对外提供的首份中期财务报告期间),企业应当按照本章规定,根据企业实际情况和当期职工福利计划,确认应付职工薪酬(职工福利),该项金额与原转入的应付职工薪酬

(职工福利)之间的差额调整当期管理费用。

首次执行日后发生的职工薪酬相关会计政策变更,适用第二十九章会计政策、会计估计变更和差错更正相关规定,但企业比较财务报表中披露的本章执行之前的信息与本章要求不一致的,无需按照本章的规定进行调整。