

附件一

《一般財務報告準則》

應用指南

目 錄

- 第 1 條 財務報表的列報
 - 第 2 條 會計政策、會計估計變更和差錯
 - 第 3 條 不動產、廠場和設備
 - 第 4 條 租賃
 - 第 5 條 無形資產
 - 第 6 條 存貨
 - 第 7 條 政府補助和政府援助
 - 第 8 條 準備、或有負債和或有資產
 - 第 9 條 收入
 - 第 10 條 建造合同
 - 第 11 條 借款費用
 - 第 12 條 所得稅
 - 第 13 條 匯率變動的影響
 - 第 14 條 資產負債表日後事項
 - 第 15 條 關聯方披露
- 首次採用《一般財務報告準則》的處理

【第 1 條—財務報表的列報】應用指南

【說明】

本指南包括兩個部份：

- (1) 財務報表的樣本
- (2) 財務報表列報和披露清單

【財務報表的樣本】

樣本有限公司之財務報表乃根據第 2/2024/CPC 號通告公佈之《一般財務報告準則》而編製。

此財務報表示例僅作為參考，並不代表是最佳或唯一可接受之財務報表格式。此財務報表樣本是用以重點說明規定公佈之事項，及方便翻查參考資料。樣本內容不一定代表最佳之會計處理方法或列報方式，亦不應被視為唯一可以接納之列報方式。財務報表之編報乃行政管理機關之責任，行政管理機關應根據企業之情況，選擇適當之列報方式。

此樣本已載列最常見的披露事項，但並無涵蓋財務報表以外可能需要披露的所有事項。

樣本有限公司
損益表
截至二零零 C 年十二月三十一日止年度

單位：澳門元

		附註	200C 澳門元	200B 澳門元
第 1.21 段(1)	收入	3	x	x
第 1.25 段	銷售成本		(x)	(x)
第 1.22 段	毛利		x	x
第 1.25 段	其他經營收益	4	x	x
第 1.25 段	人事費用	5	(x)	(x)
第 1.25 段	折舊費和攤銷費	8,9	(x)	(x)
第 1.25 段	其他經營費用		(x)	(x)
第 1.22 段	經營利潤		x	x
第 1.21 段(2)	財務費用	6	(x)	(x)
第 1.22 段	投資收益		x	x
第 1.22 段	其他收益	4	x	x
第 1.22 段	稅前損益		x	x
第 1.21 段(3)	所得稅費用	7	(x)	(x)
第 1.21 段(4)	本年度損益		x =====	x =====

樣本有限公司
資產負債表
二零零 C 年十二月三十一日

單位：澳門元

		附註	200C 澳門元	200B 澳門元
	資產			
第 1.14 段	非流動資產			
第 1.18 段(1)	不動產、廠場和設備	8	X	X
第 1.18 段(2)	無形資產	9	X	X
第 1.18 段(3)	長期投資	10	X	X
			X	X
第 1.14 段	流動資產			
第 1.18 段(4)	存貨	11	X	X
第 1.18 段(5)	應收賬款和其他應收款		X	X
第 1.18 段(3)	短期投資	10	X	X
第 1.18 段(6)	銀行存款及現金		X	X
			X	X
	資產總額		X	X
			=====	=====
	權益和負債			
第 1.18 段(11,12)	資本和公積			
第 1.18 段(11)	資本	12	X	X
第 1.19 段	法定公積	13	X	X
第 1.19 段	其他公積	13	X	X
第 1.19 段	累積損益滾存	13	X	X
	權益總額		X	X

樣本有限公司
資產負債表
二零零 C 年十二月三十一日（續）

		附註	200C 澳門元	200B 澳門元
	負債			
	非流動負債			
第 1.14 段				
第 1.19 段	銀行借款	14	X	X
第 1.19 段	應付融資租賃款	15	X	X
			X	X
	流動負債			
第 1.14 段				
第 1.18 段(7)	應付賬款和其他應付款		X	X
第 1.19 段	股東及聯號往來	19	X	X
第 1.18 段(9)	保證準備	16	X	X
第 1.18 段(8)	所得稅備用金		X	X
第 1.19 段	銀行借款之一年內應償還額	14	X	X
第 1.19 段	應付融資租賃款	15	X	X
第 1.19 段	銀行透支	14	X	X
			X	X
	負債總額		X	X
	權益和負債總額		X	X
			=====	=====

行政管理機關成員通過
[日期]

參考準則	
第 1.12 段(1,2)	樣本有限公司 財務報表附註 截至二零零 C 年十二月三十一日止年度
第 1.1 段(3)	
第 1.28 段	
	1. 公司資料
第 1.30 段(1,2)	本公司是於一九九 X 年 xx 月 xx 日在澳門註冊成立的有限公司。 母公司為於中華人民共和國註冊的 zzz 公司。本公司之註冊地址 為澳門南灣大馬路 xxxxx。本公司之主要業務為生產及銷售紡織產 品和電子玩具，以及提供管理顧問服務。
第 15.3 段	
第 1.27 段(1)	2. 主要會計政策
第 1.29 段	
	編製此財務報表所採用之主要會計政策列載如下：
第 1.29 段	(a) 編製基準
	本財務報表乃按照第 2/2024/CPC 號通告公佈的《一般財務報告 準則》，並依據歷史成本基準編製。
第 9.11 段(1)	(b) 收入確認
	在有關經濟利益可能流入本公司的情況下，以及在收入能夠可靠 地計量的情況下，按下列基礎將收入在損益表內確認：
	銷貨收入在所有權之風險及回報轉移時確認，通常亦即為貨品付 運予客戶及所有權轉讓時。
	利息收益乃按餘下之本金及合適之利率，以時間比例計算確認。
	服務收入在提供服務時確認入賬。
	股息收入在收取股息之權利確定時確認。
	經營租賃之租金收入按租約年期以直線法確認。

第 7.13 段(1)

(b) 收入確認 (續)

政府補助是當企業能夠合理地保證會符合附帶條件以及補助將可收取時初步確認為遞延收益。與收益相關之補助在損益賬中按擬補償之成本以系統方式確認為收益。與資產有關之補助在損益賬中按資產可用年期以系統方式確認為收益。

第 11.10 段(1)

(c) 借款費用

借款費用按權責發生制入賬，並計入產生年度之損益賬內。惟直接與購置、興建或生產固定資產有關之借款成本均予以資本化為資產之部分成本，直至該固定資產完成為止。

第 13.8 段(1)

(d) 外幣換算

外幣交易按交易當日之匯率折算。外幣貨幣性資產及負債均按資產負債表日之匯率折算。所有因此而產生之匯兌差額均列入損益賬。

(e) 所得稅費用

所得稅費用是指當期所得稅的金額。所得稅備用金是指根據在資產負債表日實質上已執行的稅率計算的、預期應付稅務部門的金額。

沒有確認遞延所得稅。

第 3.23 段(1,2,3)

(f) 不動產、廠場和設備

不動產、廠場和設備以成本值減累計折舊列報。

不動產、廠場和設備以直線法於其估計可用年限內將其成本值攤銷。主要之折舊年率如下：

物業	xx%
傢俬及設備	xx%
電腦	xx%
汽車	xx%
其他資產	xx%

第 5.28 段(2)

將資產重修至其正常運作狀態之重大支出均在損益賬支銷。裝修改良支出均資本化，並按其對本公司之預計可用年期折舊。

出售收益或虧損乃出售所得收入淨額與資產賬面值之差額，並於損益表入賬。

(g) 無形資產

無形資產是以成本減累計攤銷列報。以直線法在估計使用年限內攤銷。

(h) 證券投資

短期投資按成本值與可變現淨值兩者中較低者列報。長期投資按成本值減任何減值虧損準備列賬。

(i) 租賃

融資租賃是指將擁有資產之風險及回報實質上轉讓予公司之租賃。融資租賃之資產在開始時按租賃資產之公允價值或最低租賃付款之現值，以較低者入賬。每期租金均分攤為資本性支出及財務費用。相應租賃承擔在扣除財務費用後計入短期及長期負債內。財務費用於租約期內在損益賬中支銷。

以融資租賃持有之資產按資產之估計可使用年限或租約期(以較短者為準)計算攤銷。

經營租賃是指擁有資產之風險及回報實質上由出租公司保留之租賃。租賃款額在扣除自出租公司收取之任何獎勵金後，於租賃期內以直線法在損益賬中支銷。

第 6.10 段(1)

(j) 存貨

存貨按成本值與可變現淨值兩者之較低者列報。成本值以先進先出法計算，並包括採購成本、加工成本及使存貨達到目前場所和狀態而發生的其他成本。可變現淨值乃按估計售價減去估計完工成本及銷售所必需的估計費用後的價值。

(k) 應收賬款

凡被視為屬呆賬之應收賬款，均提撥準備。在資產負債表內列報之應收賬款已扣除有關之呆賬準備金。

(l) 準備

當公司因已發生事件須承擔現有之法律性或推定性的責任，而解除責任時很可能消耗資源，並在責任金額能夠可靠地作出計算的情況下，需確認準備。當公司預計準備抵款可獲償付，例如有保險合約作保障，則將償付款確認為一項獨立資產，惟只能在償付款可實質地確定時確認。

(m) 或有負債

或有負債指因已發生的事件而可能引起之責任，此等責任需就某一宗或多宗事件會否發生才能確定，而公司並不能完全控制這些未來事件會否實現。或有負債亦可能是因已發生的事件引致之現有責任，但由於可能不需要消耗經濟資源，或責任金額未能可靠地衡量而未有入賬。

或有負債不會被確認，但會在財務報表附註中披露。假若消耗資源之可能性改變導致可能出現資源消耗，此等負債將被確認為準備。

第 9.11 段(2)

3. 收入

本公司主要從事紡織產品之製造及分銷、電子玩具之製造、分銷及零售，以及提供管理顧問服務。本年度列報之收入如下：

	200C	200B
	澳門元	澳門元
收入		
銷售貨品	X	X
提供服務收入	X	X
	X	X
	=====	=====

參考準則			
------	--	--	--

第 1.24 段
第 9.11 段(2)
第 13.8 段(2)

4. 其他經營收益和其他收益

	200C 澳門元	200B 澳門元
其他經營收益		
租金收益	X	X
利息收益	X	X
政府補助	X	X
	X	X
	=====	=====
其他收益		
變賣資產收益	X	X
兌換收益	X	X
	X	X
	=====	=====

第 7.13 段(2)

本公司於二零零 C 年取得澳門政府一項研究及開發資助。該項資助是通過對符合資格的企業在財政上的資助，從而鼓勵本澳企業在創新科技方面的發展。

5. 人事費用

第 1.24 段

	200C 澳門元	200B 澳門元
薪酬工資	X	X
獎金	X	X
社會保障及其他員工成本	X	X
	X	X
	=====	=====

第 1.30 段(3)

本年度截至資產負債表日之僱員人數為 xx (二零零 B 年：xx)。

6. 財務費用

	200C 澳門元	200B 澳門元
銀行借款利息	X	X
銀行透支利息	X	X
應付融資租賃款項利息	X	X
	X	X
	=====	=====

7. 所得稅費用

澳門所得補充稅乃按照本年度估計應課稅溢利並依合適之稅率提撥準備(二零零 B 年：依合適之稅率)。

在損益表支銷之稅項如下：

	200C 澳門元	200B 澳門元
當期稅項		
本年所得補充稅準備	X	X
往年度準備不足/(剩額)	X	X
	X	X
	=====	=====

或 【本年度並無估計應課稅溢利，故此沒有就澳門所得補充稅作出撥備〔二零零 B 年： 無 〕。】

參考準則

第 3.23 段(4,5)

8. 不動產、廠場和設備

	物業 澳門元	傢俬及設備 澳門元	電腦 澳門元	汽車 澳門元	其他資產 澳門元	總額 澳門元
成本						
期初結餘	X	X	X	X	X	X
本年度添置	X	X	X	X	X	X
出售及撇銷	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
期末結餘	X	X	X	X	X	X
累計折舊						
期初結餘	X	X	X	X	X	X
本年度折舊	X	X	X	X	X	X
撥回金額	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
期末結餘	X	X	X	X	X	X
賬面淨值						
200C 年 12 月 31 日	X	X	X	X	X	X
	=====	=====	=====	=====	=====	=====
200B 年 12 月 31 日	X	X	X	X	X	X
	=====	=====	=====	=====	=====	=====

第 4.11 段(1)

第 3.24 段

- (i) 融資租賃的設備於二零零 C 年之賬面淨值為澳門幣 xxx 元 (二零零 B 年：澳門幣 xxx 元)。
- (ii) 總面值為澳門幣 xxx 元 (二零零 B 年：澳門幣 xxx 元) 之物業已抵押作為本公司銀行借款及透支的抵押品。

第 5.28 段(3,5)

9. 無形資產

	商標 澳門元	電腦軟件 澳門元	總額 澳門元
成本			
期初結餘	X	X	X
增加	X	X	X
期末結餘	X	X	X
	=====	=====	=====
累計攤銷			
期初結餘	X	X	X
本年度金額	X	X	X
期末結餘	X	X	X
	=====	=====	=====
賬面淨值			
於 200C 年 12 月 31 日	X	X	X
	=====	=====	=====
於 200B 年 12 月 31 日	X	X	X
	=====	=====	=====

第 5.28 段(1)

商標和電腦軟件分別以 x 年和 x 年作為估計有用年限並按直線法在年限內攤銷。

第 1.27 段(3)

10. 投資

	200C 澳門元	200B 澳門元
股本證券		
上市股票成本	X	X
非上市股票成本	X	X
總額	X	X
	=====	=====
可隨時變現但持有不超過一年	X	X
投資持有超過一年	X	X
總額	X	X
	=====	=====

第 6.10 段(2)

11. 存貨

	200C 澳門元	200B 澳門元
商品	X	X
製成品	X	X
在製品	X	X
原材料	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
	=====	=====

第 6.10 段(3)

存貨成本確認為費用之金額為澳門幣 xxx 元 (二零零 B：澳門幣 xxx 元)。

第 1.20 段(1)

12. 資本

	200C 澳門元	200B 澳門元
已發行及繳足股本	X	X
	<u>=====</u>	<u>=====</u>

第 1.20 段(2)

13. 公積和累積損益滾存

第 1.26 段(1,2,3)

法定公積是從除稅後溢利內提撥及不可分配之公積金。按澳門商法典，公司每年需以除稅後溢利不少於百份之二十五提撥作為法定公積，直至該公積達到公司資本額的百份之五十為止。

	法定公積 澳門元	其他公積 澳門元	累積 損益滾存 澳門元	總額 澳門元
期初於 200C 年 1 月 1 日	X	X	X	X
轉入法定公積	X	-	(X)	X
股利分配	-	-	(X)	X
本年度損益	-	-	X	X
	<u>=====</u>	<u>=====</u>	<u>=====</u>	<u>=====</u>
期末於 200C 年 12 月 31 日	X	X	X	X
	=====	=====	=====	=====

第 1.27 段(3)

14.銀行借款

	200C 澳門元	200B 澳門元
銀行借款 - 有抵押	X	X
減：一年內應償還之款額	(x)	(x)
	<u>X</u>	<u>X</u>
	=====	=====

二零零 A 年 X 月 X 日，本公司與一銀行簽訂了一項總值澳門幣 xxx 元的有抵押貸款安排，還款到期日為二零零 E 年 X 月 X 日，利息以 1.25%加上香港銀行同業拆息計算。本公司之銀行借款及透支以本公司之物業作為抵押。

第 4.11 段(2)

15.應付融資租賃款

融資租賃的最低租賃付款額的總額及現值如下：

	200C 澳門元	200B 澳門元
最低租賃付款額的總額		
不超過一年	X	X
超過一年	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
	=====	=====
最低租賃付款額的現值		
不超過一年	X	X
超過一年	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
	=====	=====

第 8.17 段

16. 保證準備

澳門元

200C 年 1 月 1 日	X
本年新增準備	X
本年使用準備	(X)
200C 年 12 月 31 日	X
	=====

保證準備是指公司管理層根據過往經驗預期售出商品的下一年度需承擔的保證索償金額。

第 8.18 段

17. 或有負債

(i)

	200C 澳門元	200B 澳門元
為關聯公司之銀行借款及透支作擔保	X	X
有追索權之匯票	X	X
為合營業務之銀行借款及透支作擔保	X	X
	X	X
	=====	=====

管理層預計上述來自日常業務之銀行擔保及其他擔保不會產生重大負債。

(ii)

行政管理機關獲悉，若干公司指控本公司侵犯版權與商標。據法律顧問之意見，現時估計敗訴之可能性言之尚早。行政管理機關認為即使有關指控屬實，亦不會對公司之財政狀況構成重大不利影響，因此並無在賬目提撥準備。

18.經營租賃承擔

於二零零 C 年十二月三十一日，公司根據不可撤銷之經營租賃而於未來支付之最低租賃付款總額如下：

	200C 澳門元	200B 澳門元
不超過一年	X	X
超過一年	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
	=====	=====

19.關聯方交易

	附註	200C 澳門元	200B 澳門元
銷售予聯營公司	(i)	X	X
支付予 YY 有關連公司 之管理費	(ii)	X	X

(i) 向聯營公司銷售貨品是在正常業務範圍內進行，交易價格及條款均不遜於公司向其他第三者客戶所收取或訂約之價格及條款。

(ii) 公司獲 YY 管理服務有限公司提供管理及支薪服務，該公司由 D 先生及其兄弟共同及平均擁有。D 先生亦為本公司之董事及主要股東。

二零零 C 年付予公司董事和高級管理人員的酬金為澳門幣 xxx 元 (二零零 B 年：澳門幣 xxx 元)

股東及聯號往來為應付股東 Z 先生之款項，此款項並無抵押、無附帶利息、亦無既定還款期限。

參考準則	
第 14.8 段	20.資產負債表日後事項 (i) 於二零零D年一月十二日，本公司一關聯公司XX有限公司向YY銀行申請一筆貸款，金額為澳門幣10,000,000元，期限為一年。本公司為XX有限公司的上述貸款提供擔保。 (ii) 二零零D年二月五日，XX有限公司狀告本公司生產並銷售的新產品(電子玩具)侵犯了其專利權，要求賠償澳門幣5,000,000元，案件正在審理當中。
第 14.10 段	21.賬目通過 賬目已於二零零D年二月二十八日由行政管理機關通過。

【財務報表列報和披露清單】

財務報表列報和披露清單乃根據第 2/2024/CPC 號通告公佈之《一般財務報告準則》內各項準則中有關財務信息之列報和披露要求而編製。

此清單的目的是幫助財務報表編製者檢閱財務報表之列報和披露是否已符合《一般財務報告準則》的要求。此清單沒有包括《一般財務報告準則》規定之確認和計量的要求。

為方便查閱，此清單按照列報和披露內容的主題進行分類，劃分為“財務報表列報的總體要求”、“會計政策的披露”、“損益表項目的列報和披露”、“資產負債表項目的列報和披露”、和“股東權益項目的列報和披露”五部分。

索引

第一部分 財務報表列報的總體要求	第三部分 損益表項目的列報和披露
I. 財務報表的組成	I. 一般要求
II. 遵循《一般財務報告準則》	II. 收益
III. 財務報表的批准	III. 費用
IV. 報告期間	
V. 列報貨幣	第四部分 資產負債表項目的列報和披露
VI. 列報的一致性	I. 一般要求
VII. 匯總	II. 不動產、廠場和設備
VIII. 抵銷	III. 無形資產
IX. 比較信息	IV. 存貨
X. 持續經營	V. 建造合同
XI. 背離準則	VI. 借款費用
XII. 公司背景	VII. 所得稅
XIII. 會計估計變更	VIII. 租賃
XIV. 前期差錯更正	IX. 政府補助和政府援助
XV. 其他披露	X. 準備
	XI. 或有負債和或有資產
第二部分 會計政策的披露	XII. 資產負債日後事項
I. 編製基準	XIII. 關聯方披露
II. 特定會計政策	
III. 會計政策變更	第五部分 股東權益項目的列報和披露

第一部分 財務報表列報的總體要求

參考準則	列報/披露要求
I. 財務報表的組成	
第 1.1 段	1. 一套完整的財務報表包括下列組成部分： (1) 資產負債表； (2) 損益表； (3) 附註，包括重大會計政策概述和其他說明性註釋。
第 1.12 段	2. 財務報表的每個組成部分應予明確地認定（使其能與公佈的同一文件中的其他信息相區分）。
第 1.12 段	3. 下列內容必須按顯著的方式列報，必要時予以重複： (1) 報告主體的名稱或其他辨認方式； (2) 資產負債表日或財務報表涵蓋的期間； (3) 列報貨幣和金額的單位。
II. 遵循《一般財務報告準則》	
第 1.2 段	1. 財務報表應恰當地反映主體的財務狀況和經營業績。（適當地運用《一般財務報告準則》，並在必要時提供附加披露，則可形成恰當地列報的財務報表。）
第 1.3 段	2. 主體應披露財務報表是根據《一般財務報告準則》編製的這一事實。
III. 財務報表的批准	
第 14.10 段	1. 主體應披露： (1) 財務報表批准報出的日期； (2) 由誰批准財務報表； (3) 如果主體的所有者或其他人有權對報出的財務報表進行修改，應披露這一事實。
IV. 報告期間	
第 1.13 段	1. 財務報表至少應按年編製。如果年度財務報表涵蓋的期間長於或短於一年，主體應披露使用更長或更短會計期間的原因。
V. 列報貨幣	
第 13.9 段	1. 如果列報貨幣不同於功能貨幣，應（ <u>在附註中</u> ）說明這一事實，同時披露使用另一種列報貨幣的原因。如果功能貨幣發生變動，應披露改變的原因。

參考準則	列報/披露要求
VI. 列報的一致性	
第 1.8 段	1. 財務報表中項目的列報和分類，應在一個期間與下一個期間之間保持一致，除非： (1) 由於主體經營性質發生重大變化或對主體財務報表列報的審議表明，其他的列報或分類方式更為恰當；或者 (2) 《一般財務報告準則》要求改變列報方式。
VII. 匯總	
第 1.9 段	1. 相似項目的每個重要類別應在財務報表內單獨列報。性質不同或功能不同的項目應單獨列報，除非這些項目不重要。
VIII. 抵銷	
第 1.10 段	1. 除非準則要求或允許，否則資產和負債、收益和費用不能相互抵銷。
第 1.10 段	2. 一組類似交易形成的利得和損失（例如：匯兌損益）應以淨額報告。但是如果這些利得和損失是重要的，則應單獨報告。
IX. 比較信息	
第 1.11 段	1. 除非準則允許或另有要求，否則應披露財務報表中報告的所有數字信息的前期比較信息。當比較信息與理解當期財務報表相關時，應包括在敘述性和說明性信息中。
第 2.8 段、2.9 段、2.13 段	2. 當發生會計政策變更或更正前期差錯時，應重述前期比較信息，除非確定該變更或差錯對特定期間的影響或累積影響是不切實可行。
X. 持續經營	
第 1.6 段	1. 管理層在對主體是否仍能持續經營進行評估時，當意識到有關某些事項或情況的高度不確定因素可能引致對主體是否仍能持續經營產生重大懷疑時，應（ <u>在附註中</u> ）披露這些不確定因素。如果財務報表不是以持續經營為基礎編製的，則應披露這個事實，並披露財務報表編製的基礎和主體不被認為是持續經營的原因。
XI. 背離準則	
第 1.5 段	1. 在極少數情況下，如果管理層斷定遵循某項準則的要求將導致誤導，從而與《框架》中規定的財務報表的目標相矛盾，則主體應（ <u>在附註中</u> ）披露： (1) 管理層已斷定財務報表恰當地反映了主體的財務狀況和

參考準則	列報/披露要求
	經營業績； (2) 除為實現恰當列報而背離了某項準則外，主體已遵循了《一般財務報告準則》內適用的準則； (3) 主體所背離的那項準則的名稱和背離的性質，包括該項準則要求的處理方法、該處理方法在所處情況下將導致誤導從而與《框架》中規定的財務報表的目標相矛盾的原因，以及現在採用的處理方法； (4) 該背離對財務報表中各項目的財務影響。

XII. 公司背景

第 1.30 段	1. 如果下列內容沒有在與財務報表一起公佈的其他信息中披露，則主體應（<u>在附註中</u>）披露以下各項： (1) 主體所在地和法定形式以及公司成立的地點； (2) 主體經營的性質及其主要活動的說明；以及 (3) 當期期末或當期平均僱員數量。
----------	--

XIII. 會計估計變更

第 2.12 段	1. 主體應（<u>在附註中</u>）披露對變更當期產生影響或預計對未來期間產生影響的會計估計變更的性質和金額。如果估計對未來期間的影響是不切實可行的，就不必披露對未來期間的影響。但主體應披露該事實。
----------	---

XIV. 前期差錯更正

第 2.14 段	1. 主體應（<u>在附註中</u>）披露以下內容： (1) 前期差錯的性質； (2) 對每一個列報的前期，如果可行，應披露各個受影響的財務報表單列項目的更正的金額。
----------	--

XV. 其他披露

第 1.27 段(2)、(3)	1. 主體應<u>在附註中</u>披露： (1) 《一般財務報告準則》要求的但沒有在財務報表的別處提供的信息； (2) 對於理解財務報表內容具有相關性的附加信息。
第 1.28 段	2. 附註應按系統的方式列報。資產負債表和損益表<u>表內</u>的各項目應與<u>附註</u>中的相關信息交叉參照。

第二部分 會計政策的披露

參考準則	列報/披露要求
I. 編製基準	
第 1.27 段(1)	1. 主體應在 <u>附註中</u> 提供關於財務報表的編製基礎以及選擇並運用於重要交易和事項的特定會計政策的信息。
第 1.29 段	2. <u>附註中</u> 的會計政策概述應披露如下內容： (1) 財務報表是根據《一般財務報告準則》編製； (2) 編製財務報表時使用的計量基礎；以及 (3) 對於理解財務報表相關的其他會計政策。
II. 特定會計政策	
	主體應在 <u>附註中</u> 披露對以下交易和事項所採用的會計政策：
第 9.11 段(1)	1. 確認收入（包括銷售收入、提供勞務收入、利息收入、股息收入、特許使用費收入等）所採用的會計政策，包括確定提供勞務的交易的完成程度所採用的方法。
第 10.17 段(2)、(3)	2. 用於確定在當期確認的 <u>建造合同</u> 收入的方法，以及用於確定在建合同完工程度的方法。
第 7.13 段(1)	3. 對 <u>政府補助</u> 所採用的會計政策，包括財務報表中的列報方法。
第 3.23 段(1)、(2)、(3)	4. 對 <u>不動產、廠場和設備</u> 所採用的會計政策，就每類不動產、廠場和設備，應披露： (1) 確定賬面總金額所使用的計量基礎； (2) 所使用的折舊方法； (3) 使用壽命或所使用的折舊率。
第 5.28 段(1)、(2)	5. 對 <u>無形資產</u> 所採用的會計政策，就每類無形資產，應披露： (1) 有用壽命是不確定的還是有限的，以及如果是有限的，其有用壽命或所使用的攤銷率； (2) 有限有用壽命的無形資產所使用的攤銷方法。
第 6.10 段(1)	6. 計量存貨所採用的會計政策，包括所使用的成本計算方法。
第 11.10 段(1)	7. <u>借款費用</u> 所採用的會計政策。
第 13.8 段(1)	8. <u>外幣交易</u> 所採用的會計政策。
第 1.27 段(1)、第 1.29 段(3)	9. 《一般財務報告準則》沒有特別規定，但對理解財務報表相關的重要交易和事項所採用的特定會計政策，例如： (1) 所得稅； (2) 租賃； (3) 投資； (4) 準備。

III. 會計政策變更

第 2.7 段	1. 由於《一般財務報告準則》的修訂而導致的會計政策變更，應根據該準則中規定的特別過渡性條款（如果有的話）的要求進行披露。
第 2.10 段	2. 如果會計政策變更對當期或以前任何列報期間具有影響，對於這一影響，除非確定調整金額是不切實可行的，或者會計政策變更可能對未來期間產生影響，主體應（ <u>在附註中</u> ）披露以下內容： （1）會計政策變更的性質； （2）採用新會計政策能夠提供可靠和更相關的信息的原因； （3）如果可行，對當期和各個列報前期，披露各個受影響的財務報表單列項目調整的金額； （4）與列報期間之前的前期相關的調整金額（如果可行）。

第三部分 損益表項目的列報和披露

參考準則	列報/披露要求
I. 一般要求	
第 1.21 段	1. 損益表 <u>表內</u> 應列報下列項目： （1）收入； （2）融資成本； （3）所得稅費用； （4）當期損益。
第 1.22 段	2. 如果對於理解主體的財務業績具有相關性，則應在損益表 <u>表內</u> 列報追加的單列項目、標題和小計金額。
第 1.23 段	3. 在一個會計期間內確認的所有收益與費用項目，都應包括在損益表中，除非準則另有要求。
第 1.10 段	4. 除非準則要求或允許，否則收益和費用不能相互抵銷。
第 1.24 段	5. 當收益和費用項目重要時，應單獨披露其性質和金額。
第 1.10 段	6. 一組類似交易形成的利得和損失（例如：匯兌損益）應以淨額報告。但是如果這些利得和損失是重要的，則應單獨報告。
II. 收益	
第 9.11 段(2)	1. （ <u>在損益表表內或附註中</u> ）披露本期確認的每一重大收入類別的金額，包括以下各方面形成的收入： （1）銷售商品； （2）提供勞務； （3）利息； （4）特許使用費； （5）股利。
第 9.11 段(3)	2. （ <u>在附註中</u> ）披露包括在各重大收入項目中的由商品或勞務交換所產生的收入金額。
第 10.17 段(1)	3. （ <u>在損益表表內或附註中</u> ）披露在當期確認為收入的建造合同收入的金額。
第 7.6 段	4. 與收益相關的政府補助在損益表中可以採用以下其中一種方式列報： （1）單獨列報為一個單立的收益項目； （2）反映在“其他收益”或類似的項目內；或者 （3）在相關的費用項目中作為減項扣除。
第 3.21 段、3.22 段	5. 不動產、廠場和設備項目的終止確認產生的利得或損失，應根據處置淨收入（如果有的話）和該項目賬面金額之間的差額列報；利得不應歸類為收入。

參考準則	列報/披露要求
第 5.27 段	6. 無形資產的終止確認產生的利得或損失，應根據處置淨收入（如果有的話）和資產賬面金額之間的差額列報；利得不應歸類為收入。

III. 費用

第 1.25 段	1. 主體應基於費用的性質對費用進行分類和列報。（例如，應列報：人事費用、折舊費和攤銷費、財務費用、所得稅費用、其他經營費用等；根據第 2/2024/CPC 號通告附件三的會計報表示例，這些項目應在損益表表內列報。）
第 6.10 段(3)、 (4)、(5)	2. （在損益表表內或附註中）披露有關存貨的下列內容： （1）當期確認為費用的存貨金額（銷貨成本）； （2）當期確認為費用的存貨減記金額（存貨減值損失）； （3）當期轉回的存貨減記金額（存貨減值損失撥回）。
第 7.7 段	3. 當與收益相關的政府補助需要返還時，返還的補助超過相關遞延貸項的部分，或者在不存在遞延貸項的情況下，應將這部分需返還的補助在損益表中列報為費用。
第 8.8 段	4. 在損益表中，與準備有關的費用可以扣除對補償確認的金額後的淨額列報。
第 12.8 段	5. （在附註中）披露所得稅費用(或收益)的主要組成部分。
第 13.8 段(2)	6. （在損益表表內或附註中）披露計入當期損益的匯兌差額。
第 15.4 段	7. （在附註中）披露關鍵管理人員的報酬總額。

第四部分 資產負債表項目的列報和披露

參考準則	列報/披露要求
I. 一般要求	
第 1.14 段	1. 主體應在資產負債表 <u>表內</u> 將流動和非流動資產、流動和非流動負債作為單獨的類別列報，除非按流動性列報提供的信息是可靠的，並且更為相關。
第 1.14 段	2. 如果主體選擇按流動性列報資產負債表，則所有的資產和負債應大體按其流動性順序列報。
第 1.15 段	3. 無論採用哪種列報方式，對於每個資產和負債項目，如果其含有自資產負債表日起十二個月內和十二個月後預期將收回或清償的金額，則主體應（ <u>在資產負債表表內和附註中</u> ）披露超過十二個月後將預期收回或清償的那部分金額。
第 1.18 段	4. 資產負債表 <u>表內</u> 應列報下列項目： （1） 不動產、廠場和設備； （2） 無形資產； （3） 投資； （4） 存貨； （5） 應收賬款和其他應收款； （6） 現金及現金等價物； （7） 應付賬款和其他應付款； （8） 所得稅負債； （9） 準備； （10） 非流動負債； （11） 資本；和 （12） 公積。
第 1.19 段	5. 如果對於理解主體的財務狀況具有相關性，則應在資產負債表 <u>表內</u> 列報追加的單列項目、標題和小計金額。
第 1.10 段	6. 除非準則要求或允許，否則資產和負債不能相互抵銷。
II. 不動產、廠場和設備	
第 3.23 段(4)	1. （ <u>在資產負債表表內或附註中</u> ）披露每類不動產、廠場和設備的期初和期末賬面總金額和累計折舊額。
第 3.23 段(5)	2. （ <u>在附註中</u> ）提供每類不動產、廠場和設備的期初和期末賬面金額的調節，以反映不動產、廠場和設備的： （1） 添置； （2） 處置； （3） 本期折舊；和

參考準則	列報/披露要求
第 3.24 段	(4) 其他變化。
第 3.24 段	3. (<u>在附註中</u>)披露不動產、廠場和設備所有權受限制的存在及其金額。
第 3.24 段	4. (<u>在附註中</u>)披露用作債務擔保的不動產、廠場和設備的金額。

III. 無形資產

第 5.28 段(3)	1. 對內部產生的無形資產和其他無形資產予以區分，並(<u>在資產負債表表內或附註中</u>)披露每類無形資產的期初和期末賬面總金額和累計攤銷額。
第 5.28 段(5)	2. (<u>在附註中</u>)提供每類無形資產的期初和期末賬面金額的調節，以反映無形資產的： (1) 添置； (2) 處置； (3) 本期攤銷；和 (4) 其他變化。
第 5.29 段(1)	3. 對於具有不確定有用壽命的無形資產，(<u>在附註中</u>)披露該資產的賬面金額和支持不確定有用壽命評估的原因。在說明這些原因時，應描述在確定資產具有不確定有用壽命時起重要作用的因素。
第 5.29 段(2)	4. (<u>在附註中</u>)提供對財務報表具有重要影響的單項無形資產的描述、其賬面金額和剩餘攤銷期。
第 5.29 段(3)	5. (<u>在附註中</u>)披露無形資產所有權受限制的存在及其金額。
第 5.29 段(3)	6. (<u>在附註中</u>)披露用作債務抵押品的無形資產的賬面金額。

IV. 存貨

第 6.10 段(2)	1. (<u>在資產負債表表內</u>)披露存貨的賬面總金額。
第 6.10 段(2)	2. (<u>在附註中</u>)披露按適合主體的方法分類的各類存貨的賬面金額。
第 6.10 段(6)	3. (<u>在附註中</u>)披露用作債務擔保的存貨的賬面金額。

V. 建造合同

第 10.18 段	1. (<u>在資產負債表表內或附註中</u>)披露與資產負債表日在建合同相關的下列每一項內容： (1) 迄今發生的成本總額以及已確認的利潤(扣減已確認的損失)； (2) 已收取的預收款金額；
-----------	---

參考準則	列報/披露要求
第 10.20 段	(3) 預留金額。 2. (<u>在資產負債表表內或附註中</u>) 列示： (1) 屬於一項資產的應向客戶收取的合同工程款總額； (2) 屬於一項負債的結欠客戶的合同工程款總額。
VI. 借款費用	
第 11.10 段(2)、 (3)	1. (<u>在附註中</u>) 披露： (1) 本期已資本化的借款費用金額；以及 (2) 用於確定符合資本化條件的借款費用金額的資本化比率。
VII. 所得稅	
第 12.6 段	1. 在資產負債表中，所得稅資產和所得稅負債應與其他資產和負債分開列報。
第 12.7 段	2. 只有當以下情況都出現時，才能抵銷當期所得稅資產和所得稅負債： (1) 主體擁有抵銷已確認金額的法定行使權； (2) 主體打算以淨額基礎結算，或同時變現該資產和償付該負債。
VIII. 租賃	
	<u>融資租賃</u>
第 4.11 段(1)	1. 承租人應 (<u>在資產負債表表內或附註中</u>) 披露每類融資租賃資產在資產負債表日的賬面淨額。
第 4.11 段(2)	2. 承租人應 (<u>在資產負債表表內或附註中</u>) 披露在資產負債表日融資租賃的最低租賃付款額在以下期間的總額及其現值： (1) 不超過一年； (2) 超過一年。
	<u>經營租賃</u>
第 4.12 段	3. 承租人應 (<u>在附註中</u>) 披露在資產負債表日不可撤銷經營租賃的未來最低租賃付款額在以下期間的總額： (1) 不超過一年； (2) 超過一年。
IX. 政府補助和政府援助	
第 7.5 段	1. 與資產相關的政府補助在資產負債表中可採用以下方式列報：

參考準則	列報/披露要求
第 7.13 段(2)、(3)	(1) 將補助金額作為遞延收益；或者 (2) 將補助金額在相關的資產賬面金額中扣除。 2. (<u>在附註中</u>)披露： (1) 財務報表中所確認的政府補助的性質和範圍； (2) 對主體從中直接受益的其他形式的政府援助的說明； (3) 在政府援助已予確認的情況下，附加尚未履行的條件以及其他或有事項。

X. 準備

第 8.17 段	1. 對於各類準備，(<u>在附註中</u>)披露如下內容： (1) 期初和期末的賬面金額； (2) 當期增加的金額； (3) 當期使用的金額； (4) 當期轉回的未使用金額； (5) 義務性質的簡要描述，以及經濟利益最終流出的預期時間。
第 8.7 段	2. 與準備有關的已確認補償，應作為一項單獨的資產列報。

XI. 或有負債和或有資產

第 8.18 段	1. 除非履行義務時經濟利益流出的可能性極小，否則應(<u>在附註中</u>)簡要地披露各類或有負債的性質，並在可行的情況下，披露其財務影響的估計數。
第 8.19 段	2. 如果經濟利益很可能流入，應(<u>在附註中</u>)簡要地披露或有資產的性質，並在可行的情況下，披露其財務影響的估計數。

XII. 資產負債日後事項

第 14.6 段	1. (<u>在附註中</u>)披露在資產負債表日後至財務報表批准報出日之前提議或宣告，但未確認為當期向權益持有者分配的股利金額。
第 14.8 段	2. 如果資產負債表日後的非調整事項非常重要，以致於不作披露將會影響財務報表使用者作出正確評價和決策的能力，則應(<u>在附註中</u>)對每一重要類別的資產負債表日後非調整事項披露如下信息： (1) 事項的性質； (2) 對財務影響的估計，或不能作出這種估計的說明。
第 14.9 段	3. 如果在資產負債表日後獲得關於資產負債表日存在情況的信息，應根據新信息，更新與這些情況相關的披露。

XIII. 關聯方披露

第 15.3 段	1. 無論關聯方之間是否曾發生交易，都應披露母公司和子公司之間的關係。主體應披露其母公司的名稱。
第 15.5 段	2. 如果關聯方之間發生了交易，應（ <u>在附註中</u> ）披露： （1）關聯方關係的性質； （2）交易的類型； （3）交易的金額； （4）未結算餘額的金額，以及： [1] 未結算餘額的條款和條件，包括它們是否被擔保，以及結算時將提供的對價的性質； [2] 給予或收到的所有擔保的詳細信息。 （5）與未結算餘額的金額相關的可疑債權準備； （6）由於關聯方產生的壞賬或可疑債權而在本期確認的費用。
第 15.7 段	3. 對性質類似的項目，除非為理解關聯方交易對主體財務報表的影響而必須單獨列示外，可以匯總反映。

第五部分 股東權益項目的列報和披露

參考準則	列報/披露要求
第 1.20 段	1. 主體應 <u>在資產負債表表內或附註中</u> 披露下列內容： (1) 對每類股本： [1] 已發行且已收到全額股款的股數及金額； [2] 已發行但尚未收到全額股款的股數及金額； [3] 附於各類股本上的各種權利、優惠和限制，包括分配股利和歸還資本的限制； [4] 主體自身持有、或其子公司或聯營主體持有的本公司股數及金額； (2) 股東權益中每項公積的性質和目的的說明。
第 1.20 段	2. 沒有股本的主體（例如合夥或信託），應披露與以上要求的信息相對等的信息，以反映當期每一類別權益的變化情況，以及附於每一類別權益上的權利、優惠和限制條件。
第 1.26 段	3. <u>在附註中</u> ，主體應提供反映下列內容的報表： (1) 與權益持有者的資本交易； (2) 給權益持有者的分配； (3) 期初和期末累積損益餘額，以及當期變動（包括會計政策變更和前期差錯更正的累積影響）； (4) 期初和期末每類股本的賬面金額之間的調節情況（各項目在期初和期末之間的變動應單獨披露）； (5) 期初和期末每項公積的賬面金額之間的調節情況（各項目在期初和期末之間的變動應單獨披露）。
第 14.6 段	4. <u>（在附註中）</u> 披露在資產負債表日後至財務報表批准報出日之前提議或宣告，但未確認為當期向權益持有者分配的股利金額。
第 13.8 段(3)	5. <u>（在附註中）</u> 披露歸類為單列權益項目的匯兌差額淨額，以及該匯兌差額淨額在期初和期末之間的變動。

【第2條—會計政策、會計估計變更和差錯】應用指南

目標和範圍

1. 本準則的目的是對選擇和變更會計政策的標準，以及對會計政策變更、會計估計變更和差錯更正的會計處理及披露作出規定。本準則旨在提高主體財務報表的相關性和可靠性以及某主體不同期間財務報表的可比性和與其他主體財務報表之間的可比性。

定義

2. 在本準則中使用的下列詞彙，其含義為：

會計政策，指主體編報財務報表時採用的特定原則、基礎、慣例、規則和做法。

會計估計變更，指對資產或負債賬面金額、或資產的期間消耗金額的調整，這種調整源自對資產和負債當前狀態及對與其相關的預期未來利益和義務的評估。會計估計變更的原因是新信息和新進展的出現，因此不是差錯的更正。

前期差錯，是在一個或多個以前期間，因未使用或錯誤使用下列可靠信息，而導致主體的財務報表有遺漏或錯誤表述：

- (1) 在上述期間財務報表授權發佈時已經獲取的信息；以及
- (2) 在編報財務報表時能夠合理預期已經獲得並加以考慮的信息。

這些差錯包括計算錯誤、會計政策應用錯誤、忽視或曲解事實，以及舞弊所產生的影響。

追溯調整法，對交易、其他事項和事件採用一項新的會計政策，就如同該政策一直在採用那樣。

追溯重述，更正財務報表要素金額的確認、計量和披露，就如同前期差錯從未發生過那樣。

不切實可行，當主體在付出所有合理的努力之後仍然不能採用某項要求，則該要求是不切實可行的。對於以下特定前期，對某項會計政策變更應用追溯調整法或進行追溯重述以更正一項差錯是不切實可行的：

- (1) 應用追溯調整法或追溯重述的影響不確定；
- (2) 應用追溯調整法或追溯重述要求假設管理層在該期間的意圖；或者

(3) 應用追溯調整法或追溯重述要求對金額進行重大估計，並且不可能客觀地將與那些估計有關的下列信息和其他信息區分開：

- [1] 提供關於上述金額確認、計量或披露日期存在事實的證據；以及
- [2] 這些證據在上述前期的財務報表授權發佈時已經獲得。

未來適用法，對會計政策變更和確認會計估計變更的影響而言，分別指：

- (1) 將新的會計政策應用於政策變更日以後發生的交易、其他事項和事件；以及
- (2) 在受變更影響的當前和未來期間確認會計估計變更的影響。

會計政策的選擇和應用

- 3. 會計政策，指主體編報財務報表時採用的特定原則、基礎、慣例、規則和做法，即主體在會計核算時所遵循的具體原則以及主體所採納的具體會計處理方法。例如：確認收益的方法、固定資產的確認和計量以及折舊方法、外幣折算的處理等等。本準則第 2.1 段規定，管理層應選擇和運用主體的會計政策，使其財務報表遵從每項適用的《一般財務報告準則》的所有要求。當某項準則專門適用於某種交易、其他事項或事件時，應應用該準則以確定適用於該項目的一項或多項會計政策。
- 4. 本準則第 2.2 段規定，在缺乏專門適用於某種交易、其他事項或事件的準則時，管理層應運用其判斷來制定並應用一項會計政策，使形成的信息：
 - (1) 與使用者的經濟決策需求是相關的；並且
 - (2) 是可靠的，以這種可靠信息形成的財務報表：
 - [1] 真實反映了主體的財務狀況和財務業績；
 - [2] 反映了交易、其他事項和事件的經濟實質，而不僅僅是法律形式；
 - [3] 是中立的，即沒有偏見；
 - [4] 是審慎的；以及
 - [5] 在所有重要方面是完整的。
- 5. 本準則第 2.3 段規定，在做出第 2.2 段所述的判斷時，管理層應依次參考並考慮以下來源的適用性：
 - (1) 處理類似和相關問題的準則中的要求和指南；以及
 - (2) 《財務報告框架》中的資產、負債、權益、收益和費用的定義、確認標準和計量概念。

例如：對於長期股權投資這項交易，《一般財務報告準則》缺乏對這項交易的準則。企業管理層應考慮上述因素，尤其考慮《財務報告框架》的原則，選擇和應用一項會計政策。長期股權投資可以考慮按投資成本值減除非短暫性跌價準備列報。

6. 本準則第 2.4 段規定，主體應對類似交易、其他事項和事件選擇並應用一致的會計政策，除非準則特別要求或允許對可能適用不同會計政策的項目進行分類。如果某項準則要求或允許上述分類，則應選擇適當的會計政策並一致地應用於各個類別。

會計政策變更

說明

7. 會計政策變更，是指主體對相同的交易或事項由原來採用的會計政策改用另一會計政策的行為。例如：主體原先對存貨計價採用先進先出法，但於本年開始對存貨計價改用加權平均成本法。

為保證會計資訊的可比性，使財務報表使用者在比較主體一個以上期間的財務報表時，能夠正確判斷主體的財務狀況和經營業績的趨勢，一般情況下，主體應在每期採用相同的會計政策，不應也不能隨意變更會計政策。否則，勢必削弱會計資訊的可比性，使財務報表使用者在比較主體的經營業績時發生困難。本準則第 2.5 段規定，會計政策變更只能是根據《一般財務報告準則》的要求變更，或這種變更能使財務報表提供有關交易、其他事項或事件對主體財務報表或財務業績影響的可靠和更相關的信息時，方可進行。

8. 本準則第 2.6 段規定，下列情況不屬於會計政策變更：

- (1) 對實質上與以前發生的交易、其他事項或事件不同的交易、其他事項或事件所採用的某項會計政策。例如，某企業以往租入的設備均為臨時需要而租入的，企業按經營租賃會計處理方法核算，但自本年度起租入的設備均採用融資租賃方式，則該企業自本年度起對新租賃的設備採用融資租賃會計處理方法核算。由於該企業原租入的設備均為經營性租賃，本年度起租賃的設備均改為融資租賃，由於經營租賃和融資租賃有著本質差別，因而改變會計政策不屬於會計政策變更。
- (2) 對以前未出現過的或不重要的交易、其他事項或事件採用新的會計政策。例如，某企業第一次簽訂一項建造合同，為另一企業建造三棟廠房，該企業對該項建造合同採用完工百分比法確認收入。由於該企業初次發生該項交易，採用完工百分比法確認該項交易的收入，不屬於會計政策變更。

會計處理方法

9. 本準則第 2.7 段規定，由於採用會計準則而導致的會計政策變更，應根據該會計準則中的特別過渡性條款(如果有的話)進行會計處理。會計政策變更應根據本準則的要求採用追溯調整法或未來適用法。根據本準則第 2.8 段規定，會計政策變更應採用追溯調整法，主體應調整最早列報前期的各個受影響的權益組成部分的期初餘額，以及各個列報前期披露的其他比較金額，就如同新會計政策一直在採用那樣，除非確定該變更對特定期間的影響或累積影響是不切實可行的。不切實可行是指當

主體在付出所有合理的努力之後仍然不能採用某項要求(例如：確定會計政策變更的累積影響數)。另外，根據本準則第 2.9 段規定，當在當期期初確定一項新會計政策的應用對所有前期的累積影響是不切實可行時，主體應調整比較信息，從最早的可行日期開始對新會計政策採用未來適用法。

10. 追溯調整法：指對某項交易或事項變更會計政策時，如同該交易或事項初次發生時就開始採用新的會計政策，並以此對相關項目進行調整的方法。在追溯調整法下，應計算會計政策變更的累積影響數，並調整最早期間期初累積損益，財務報表其他相關項目也相應進行調整，比較信息應重新表述。

累積影響數通常可以通過以下各步計算獲得：

第一步，根據新的會計政策重新計算受影響的前期交易或事項；

第二步，計算兩種會計政策下的差異；

第三步，計算會計政策變更的累積影響數。

本準則規定的追溯調整法，是將會計政策變更的累積影響數調整期初累積損益，而不計入當期損益。有一點需要注意的是當採用追溯調整法時，不需計算累積影響數之所得稅影響，因為根據《一般財務報告準則第 12 條—所得稅》規定，當期的所得稅費用以當期應稅利潤計算，累積影響數之所得稅影響將於本期應稅利潤反映，所以不需計算累積影響數之所得稅影響金額。

11. 未來適用法：當在當期期初確定一項新會計政策的應用對所有前期的累積影響不切實可行時，主體應調整比較信息，從最早的可行日期開始對新會計政策採用未來適用法。未來適用法是指將新的會計政策應用於政策變更日以後的交易、其他事項和事件。當主體因無法確定應用新會計政策對所有期間的影響而使其用追溯調整法應用一項新會計政策是不切實可行時，主體應從最早可行的期間按未來適用法應用該會計政策。為此，在那個日期之前的資產、負債、權益的累積調整部分被忽略不計，即便對任何前期採用未來適用法應用政策都是不切實可行的，仍然允許進行會計政策變更。例如，企業原先對存貨計價採用先進先出法，後更改為加權平均法。假如該企業於 2006 年 1 月 1 日變更會計政策，而此日期亦為未來適用法的最早可行日期。2006 年 1 月 1 日存貨賬面餘額為 890,000 元，這是在採用先進先出法基礎上計算出的餘額。在採用未來適用法時，存貨賬面餘額保持不變，仍為 890,000 元，對存貨採用加權平均法從 2006 年 1 月 1 日及以後才適用，不需要計算 2006 年 1 月 1 日以前按加權平均法計算存貨應有的餘額，以及對累積損益的影響金額。

披露

12. 根據本準則第 2.10 段規定，如果會計政策變更對當期或以前任何列報期間具有影響，對於這一影響，除非確定調整金額是不切實可行的，或者會計政策變更可能對未來期間產生影響，主體應披露以下內容：

- (1) 會計政策變更的性質；
- (2) 採用新會計政策能夠提供可靠和更相關的信息的原因；
- (3) 如果可行，對當期和各個列報前期，披露各個受影響的財務報表單列項目調整的金額；
- (4) 與列報期間之前的前期相關的調整金額（如果可行）。

【例 1】2006 年力天公司改變了處理借款費用的會計政策，這些借款費用與建造水電站直接相關，該水電站正處於施工階段，將交付力天公司使用。在以前會計期間，力天公司已將這些費用資本化。現在，力天公司已決定把這些費用費用化而不是資本化，管理層認為新政策更可取，因為它將導致更為透明的融資費用處理，而且與當地行業慣例一致，使力天公司的財務報表更可比。

力天公司已將 2005 年發生的借款費用 \$260,000 及 2005 年以前期間發生的借款費用 \$520,000 資本化。在以前年度，就建造水電站發生的所有借款費用均已資本化。力天公司 2006 年的會計記錄顯示，息稅前利潤為 \$3,000,000，利息費用是 \$300,000（僅與 2006 年有關），所得稅為 \$810,000。

由於水電站尚未使用，力天公司還未對其計提任何折舊費用。

2005 年力天公司報告如下：

息稅前利潤	1,800,000
利息費用	--
所得稅前利潤	1,800,000
所得稅	(540,000)
本年度損益	1,260,000

2005 年期初累積損益為 \$2,000,000，期末累積損益為 \$3,260,000。

力天公司 2006 年、2005 年及以前各期的所得稅稅率均為 30%。

(1) 計算改變借款費用處理方法後的累積影響數。

年度	費用化	資本化	差異
2005 年以前	520,000	--	520,000
2005 年	260,000	--	260,000
2006 年	300,000	--	300,000

力天公司在 2006 年以前將借款費用費用化，有關利潤將會減少 \$780,000，此為該公司由資本化改為費用化的"累積影響數"。

(2) 在損益表之列示。

力天公司
編製的損益表(摘錄)
2006 年度

	2006 年	2005 年 (重新表述的數字)
息稅前利潤	3,000,000	1,800,000
利息費用	(300,000)	(260,000)
	2,700,000	1,540,000
所得稅	(810,000)	(540,000)
本年度損益	1,890,000	1,000,000

* 資產負債表中的 2005 年比較信息亦應重述。

(3) 在財務報表附註中披露。

財務報表附註 (摘錄)

	2006 年	2005 年 (重新表述的數字)
原先報告的期初累積損益	3,260,000	2,000,000
借款費用會計政策的變更	¹ (780,000)	(520,000)
重新表述的期初累積損益	2,480,000	1,480,000
本年度損益	1,890,000	1,000,000
期末累積損益	4,370,000	2,480,000

註 1： \$520,000+\$260,000

2006 年力天公司改變了處理與水電站有關的借款費用的會計政策，該水電站正處於施工階段，將交付力天公司使用。在以前會計期間，力天公司已將這些費用資本化。力天公司現在在這些費用發生時作為費用註銷。管理層認為，這一政策提供了可靠和更相關的信息，因為它能導致更為透明的融資費用的會計處理，而且與當地行業慣例一致，使力天公司的財務報表更可比。這種會計政策變更已追溯核算，2005 年的比較報表已重述。該變更對 2005 年的影響列表如下。2005 年的期初累積損益減少 \$520,000，這是與 2005 年以前期間有關的調整金額。

對 2005 年的影響	
利息費用 (增加)	(260,000)
所得稅費用的減少	--
淨利潤 (減少)	(260,000)
對 2005 年以前各期的影響	
利潤 (減少)	(520,000)
建造過程中的資產及 2005 年 12 月 31 日的累積損益 (減少)	(780,000)

會計估計變更

說明

13. 會計估計是指主體對其結果不確定的交易或事項以最近可利用的信息為基礎所做的判斷。由於商業活動中內在的不確定因素的影響，許多財務報表項目不可能精確地計量，而只能加以估計。需要進行會計估計的例子有壞賬、存貨的陳舊過時、應折舊資產的使用年限或其經濟利益的預期消耗方式。合理運用估計是編製財務報表的基本步驟，並不削弱其可靠性。
14. 如果據以進行估計的基礎發生變化，或由於新的信息、更多的經驗或後來的發展可能不得不對估計進行修正。按其性質，對估計的修正並不會導致對差錯定義的調整。有時，很難區分會計政策的變更和會計估計的變更。在這種情況下，這種變更應視為會計估計變更，並作恰當的披露。

會計處理方法

15. 根據本準則第 2.11 段規定，會計估計變更的影響，應以未來適用法在以下期間的損益中確認：
 - (1) 變更期間（如果變更只影響變更當期）；或者
 - (2) 變更當期和未來期間（如果變更對兩者均有影響）。

會計估計的變更可能只影響變更當期，也可能對當期和未來期間均產生影響。例如，壞賬金額估計的變更只影響當期，因而應立即確認。但是，應折舊資產的使用壽命或經濟利益預期消耗方式的改變，既影響當期折舊費用，又影響該資產剩餘使用壽命內各期的折舊費用。在這兩種情況下，與當期相關的變更的影響應在當期確認為收益或費用，如果對未來期間有影響，應在未來期間予以確認。

披露

16. 根據本準則第 2.12 段規定，主體應披露對變更當期產生影響或預計對未來期間產生影響的會計估計變更的性質和金額。如果估計對未來期間的影響是不切實可行的，就不必披露對未來期間的影響。但主體應披露該事實。

【例 2】創意公司於 2002 年 1 月 1 日起計提折舊的一台主要生產機器，價值 \$8,400,000 元，估計使用年限為 8 年，淨殘值為 \$400,000 元，按直線法計提折舊。至 2006 年初，由於新技術的發展等原因，需要對原估計的使用年限和淨殘值作出修正，修改後該設備的使用年限為 6 年，淨殘值為 \$200,000 元。假定稅法允許按變更後的折舊額在稅前扣除及所得稅稅率為 12%。

創意公司對上述估計變更的處理如下：

(1) 不調整以前各期折舊，也不計算累積影響數。

(2) 變更日以後發生的經濟業務改按新估計使用年限提取折舊；

按原估計，每年折舊額為 \$1,000,000 元，已提折舊 4 年，共計 \$4,000,000 元，固定資產淨值為 \$4,400,000 元。改變估計使用年限後，2006 年起每年計提的折舊費用為 \$2,100,000 元〔 $(\$4,400,000 - \$200,000) \div (6 - 4)$ 〕。2006 年不必對以前年度已提折舊進行調整，只需按重新預計的尚可使用年限和淨殘值計算確定每年折舊費用。

財務報表附註(摘要)

本公司一台主要生產機器，原始價值 \$8,400,000 元，原估計使用年限為 8 年，預計淨殘值 \$400,000 元，按直線法計提折舊。由於新技術的發展，該機器已不能按原估計使用年限計提折舊，本公司於 2006 年初變更該機器的使用年限為 6 年，預計淨殘值為 \$200,000 元，以反映該機器的真實使用年限和淨殘值。此估計變更影響本年度淨利潤減少數為 \$968,000 元「 $(\$2,100,000 - \$1,000,000) \times (1 - 12\%)$ 」。

前期差錯

說明

17. 以前某期或若干期財務報表的編製差錯有可能在當期發現。差錯的產生可能源於計算錯誤、會計政策應用錯誤、曲解事實、弄虛作假或粗心大意。例如：本年發現上年沒有計算折舊費用。在當期發現的潛在的當期差錯在財務報表授權發佈之前予以更正。然而，有時重大差錯直到下一期間才被發現，這些前期差錯應在下一期間財務報表列報的比較信息中予以更正。

會計處理方法

18. 根據本準則第2.13段規定，主體應在差錯發現後的第一套授權發佈的財務報表中，通過追溯重述法更正前期差錯，並重述差錯發生期間列報的前期比較金額，除非確定該差錯的特定期間影響或累積影響是不切實可行的。
- 與前期相關的重大差錯更正的金額應通過調整累積損益的期初餘額來列報。比較信息應重新表述，除非無法做到這一點。
19. 在編報包括以前期間比較信息的財務報表時，應做到重大差錯在其發生的當期就已更正的那樣。因此，列報的各期相關的更正金額應計入各該期間的淨損益。與各期比較財務報表中所含比較信息相關的前期更正金額應調整最早列報期間的累積損益期初餘額。但有關所得稅之影響不需要考慮，因為根據《一般財務報告準則第12條—所得稅》規定，當期的所得稅以當期應稅利潤計算，前期差錯之所得稅影響將於當期應稅利潤反映。另外，任何與以前期間相關的其他信息，例如財務數據歷史匯總數，也應重新表述。

披露

20. 根據本準則第2.14段規定，主體應披露以下內容：
- (1) 前期差錯的性質；
 - (2) 對每一個列報的前期，如果可行，應披露各個受影響的財務報表單列項目的更正金額。

【例3】2006年，永明公司發現已於2005年出售的一些產品錯誤地計入2005年12月31日的存貨中，金額是\$65,000。2006年永明公司賬簿上表明銷售收入\$1,040,000，銷售成本\$865,000（包括期初存貨誤計的\$65,000），所得稅費用\$21,000。假定不考慮法定公積金。

差錯更正前

2005年度永明公司損益表如下：

銷售收入	735,000
銷售成本	(535,000)
所得稅前的正常經營活動利潤	200,000
所得稅	(24,000)
本年度損益	176,000

2005年期初累積損益是\$200,000，期末累積損益是\$376,000。

永明公司2006年和2005年的所得稅稅率是12%。

差錯更正後

永明公司
編製的損益表(摘錄)
2006 年度

	2006 年	2005 年 (重新表述的數字)
銷售收入	1,040,000	735,000
銷售成本	(800,000)	¹ (600,000)
所得稅前的正常經營活動利潤	240,000	135,000
所得稅	(28,800)	(24,000)
本年度損益	211,200	111,000

註 1：\$535,000+\$65,000

* 資產負債表中的 2005 年比較信息亦應重述。

財務報表附註(摘錄)

	2006 年	2005 年 (重新表述的數字)
原先報告的期初累積損益	376,000	200,000
前期差錯更正	(65,000)	--
重新表述的期初累積損益	311,000	200,000
本年度損益	211,200	111,000
期末累積損益	522,200	311,000

2005 年已出售的一些產品錯誤地計入 2005 年 12 月 31 日的存貨中，金額是 \$65,000。為更正這個差錯，2005 年的財務報表被重新表述。重述對這些財務報表的影響概括如下。對 2006 年沒有影響。

	<u>對 2005 年的影響</u>
銷售成本 (增加)	(65,000)
利潤 (減少)	<u>(65,000)</u>
存貨 (減少)	(65,000)
權益 (減少)	<u>(65,000)</u>

【第3條—不動產、廠場和設備】應用指南

目標和範圍

1. 本準則的主要目的是規定不動產、廠場和設備的會計處理，包括對不動產、廠場和設備的定義、確認、計量、折舊及披露等方面。
2. 本準則不適用於生物資產、森林和類似能夠再生的自然資源以及礦產石油等不能再生的自然資源。

定義

3. 在本準則中使用的下列詞彙，其含義為：

不動產、廠場和設備，指具有下列特徵的有形資產：

- (1) 主體用於生產、提供商品或勞務，出租或為了行政管理目的而擁有的；
- (2) 預計使用壽命超過一個會計期間。

本準則所指“不動產、廠場和設備”這一用語在一般會計用語中亦可以稱為“固定資產”。不動產、廠場和設備的定義與國內的固定資產，以及香港等地區的相關準則的表述基本一致，都強調了所述資產的持有目的是為了生產商品、提供勞務、出租或經營管理，而不是以銷售為目的。

使用壽命，指下列兩種情況之一：

- (1) 主體使用資產的預期期限；
- (2) 主體預期從資產使用中獲得的產量或者類似計量單位的數量。

普通情況下，不動產、廠場和設備的使用壽命是資產的使用年限。在某些情況下，使用壽命也可以用資產的生產數量或提供的服務的數量來表示，如資產的估計總生產數量，工時或行駛里數等，這些例子有生產設備、飛機等。

應折舊金額，指資產的成本或者其他在財務報表中替代成本的金額減去殘值後的餘額。

賬面金額，指確認的資產金額扣減相關累計折舊後的餘額。

成本，指資產購置或建造時，為取得該資產而支付的現金或現金等價物的金額，或其他對價的公允價值。

公允價值，指在公平交易中，熟悉情況的當事人自願據以進行資產交換的金額。

折舊，指在資產的使用壽命內系統地分攤其應折舊金額。

殘值，指如果資產的預期使用壽命已滿並處於使用壽命終了時的預期狀態，主體目前從該資產的處置中獲得的扣除預計處置費用後的估計金額。

未來經濟利益，指直接或間接地導致現金和現金等價物流入主體的潛力。這種潛力可以是生產性的，即是主體經營活動的一部分。它也可能採取可以轉化為現金或現金等價物的形式，或是採取能夠減少現金流出的形式。

確認

4. 不動產、廠場和設備項目如滿足了以下兩項條件，應確認為資產：

- (1) 與該項資產相關的未來經濟利益很可能流入主體；以及
- (2) 主體可以可靠地計量該項資產的成本。

不動產、廠場和設備項目或固定資產在資產負債表中歸屬於資產類。在實務中要確定資產所含的經濟利益是否很可能流入主體，主要是根據與資產相關的風險和報酬（或收益）是否轉移到主體。其中與資產相關的風險，是指由於經營情況變化造成的收益的變動，以及由於資產閒置、技術陳舊等原因造成的損失；與資產相關的收益，是指資產使用壽命期內直接使用該資產而獲得的經濟利益，以及處置該資產的收益等。如果主體能擁有該資產的所有權，則可被認為擁有該資產為主體帶來的經濟利益；有時，主體擁有該資產的控制權，亦可以為主體帶來經濟利益，在實務中，融資租賃便是其中一個例子。第二項條件則比較簡單直接，如資產的成本不能可靠地計量，便不能對該資產進行入賬和核算。

5. 有些資產可能本身不會直接產生任何未來經濟利益，但是它們在主體產生未來經濟利益時是必需存在的，這些資產對主體未來產生的經濟利益是相關的。例如，某些不動產、廠場和設備是用於生產安全和環保方面，如確保儲存化學品安全的設施。主體要是能夠安全地使用化學品去進行生產，在生產過程中確保安全的設施是不可缺少的。即使這些設備不能夠直接產生現金流量，但是在主體產生經濟利益時，它的存在是必需的。
6. 如固定資產的組成部分實際上是以單獨的方式為主體提供經濟利益，主體應將其各組成部分單獨確認為資產。例如，建築物內的電梯屬於建築物的設施，與建築物使用的情況不同，所以不同的部份可能各自具有不同的使用壽命、折舊率或折舊方法。所以，在這種情況下主體應將其確認為單獨的資產。

初始計量

7. 當某項不動產、廠場和設備被確認為資產後，跟隨著便要確定和核算該資產的初始入賬金額。資產初始計量**應按成本入賬**。這種做法符合傳統會計的歷史成本原則。在準則中亦提及，成本包括：
- (1) 扣除商業折扣和回扣的、包括進口關稅和不能返還的購貨稅款在內的購買價格；
 - (2) 將資產運抵指定地點並使其達到能夠按照管理層預定的方式進行運轉所必需的狀態而發生的直接可歸屬成本；
 - (3) 資產拆卸、搬運和場地清理費的初始估計金額，主體由於購置該項目而產生的義務，以及在特定期間內主體出於生產存貨以外的其他目的而使用該項目所產生的義務。
8. “運轉所必需的狀態”是指該資產可以投入使用或運作。但當該項目仍未投入使用時，所發生的必要支出可以計算在資產的成本內，不過該支出一定與資產有直接的關係，如場地整理費、初始運輸和裝卸費、安裝費用、專業人員（如建築師、工程師、律師）服務費。另一方面，有些支出在購建資產的過程中不是“必需的”，如罰款或因錯誤而重新安裝引起的費用，應確認為費用而不是作為資產成本的一部分。其他費用如管理費用以及不是直接與資產相關的費用亦不應包括在資產的成本內。
9. 當主體在購買資產時，如果在預期資產的使用壽命期滿後，主體負有清理該資產的義務，主體應該將這些清理費用作出估計並包括在資產的成本之中。

【例 1】A 公司購買一部生產設備時，發生下列的費用，根據購買合約，如 A 公司能在發出發票日 30 天內支付價款，可獲得購買價的 5%折扣，A 公司於該期限內支付了款項：

設備購買價	\$200,000
安裝費用	\$10,000
運輸費	\$12,000
培訓費用（如何使用該設備）	\$5,000

該設備安裝完成後，即可投入生產，試計算該設備的初始入賬金額。

分析：

$$\begin{aligned}\text{入賬金額} &= \$200,000 \times (1 - 5\%) + \$10,000 + \$12,000 \\ &= \$212,000\end{aligned}$$

培訓費用不包括在初始入賬金額是因為這些費用不是直接與購買該資產有關的可歸屬成本，而且這些費用不是必需。

10. 當資產已達到運轉所必需的狀態時，主體應停止將費用確認在資產的成本之中，其後如使用或重新調配該項目而發生的費用不應確認為該項資產的賬面金額。在準則中列舉的這些費用包括以下例子：
- (1) 能夠按照管理層預定的方式運轉的項目尚未投入使用，或未能滿負荷運轉時發生的費用；
 - (2) 初始經營損失，例如，對設備的產量需求增加時產生的初始經營損失；以及
 - (3) 重新配置或重組主體的部分或全部經營活動而發生的費用。
11. 根據準則第 3.5 段的內容某些經營活動的發生可能與不動產、廠場和設備項目的建造或開發有關，但是，這對於將該項目運抵指定地點並達到按照管理層預定的方式進行運轉並不是必需的。這些偶然的經營活動可能發生在建造或開發期間，或者是之前。例如，在建造活動開始前，主體可能將建築工地用作停車場賺取收益。這些偶然經營活動的收益和相關的費用應確認為損益，並包括在它們各自的收益和費用類別中。
12. 自建資產的成本按購置資產的成本確定方法來確定。如果主體在正常經營過程中製造類似的資產進行銷售，則這項資產的成本通常與用於銷售的資產的建造成本一致（參見《一般財務報告準則第 6 條—存貨》）。因此，在計算此種成本時應消除一切內部利潤（如從貨倉中取出的存貨，應以成本而不是以銷售價入賬）。類似地，在自建資產過程中浪費的材料、人工或者其他資源等非正常損失，不應包括在該資產的成本中。

【例 2】某公司購買甲、乙兩部設備，總價為\$2,000,000，其中甲設備的價格為\$1,200,000。支付兩部設備的運輸等費用為\$50,000。甲設備需要安裝才可使用，並從倉庫中領取原材料成本\$10,000，市場售價為\$13,000，安裝人員的工資\$20,000；乙設備則無需要安裝即可投入使用。計算甲、乙兩部設備的初始入賬金額如下：

運輸等費用的分配：

$$\text{甲設備} = \$50,000 \times 1,200,000 \div 2,000,000 = \$30,000$$

$$\text{乙設備} = \$50,000 \times 800,000 \div 2,000,000 = \$20,000$$

$$\begin{aligned}\text{甲設備的初始入賬金額} &= \$1,200,000 + \$30,000 + \$10,000 + \$20,000 \\ &= \$1,260,000\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{乙設備的初始入賬金額} &= \$800,000 + \$20,000 \\ &= \$820,000\end{aligned}$$

13. 主體自建固定資產可能涉及因借入資金而產生的利息費用，相關利息費用是否可以資本化而成為資產成本的一部分，必須按照《一般財務報告準則第 10 條—借款費用》去確定該資產是否符合資本化的規定。
14. 根據《一般財務報告準則第 7 條—政府補助和政府援助》的規定，與資產相關的政府補助金額可以用作抵減不動產、廠場和設備項目的賬面金額。
15. 如主體以分期付款方式去購買某一項資產時，主體應根據《一般財務報告準則第 4 條—租賃》的會計處理方法，將融資費用在租賃期內系統地分攤至各個會計期間。

資產的交換

16. 資產交換是以物易物的一種方式，以本身擁有的一項資產換取他人的某項資產，這種交易屬於非貨幣性資產的交換，但其中亦可能涉及部分貨幣性資產的收取或支付。例如在交換中支付的部分現金。
17. 有關資產的交換，應根據準則所述“一項或多項不動產、廠場和設備項目可通過與一項或多項非貨幣性資產或貨幣性資產與非貨幣性資產組合的交換而獲得。一項通過交換獲得的不動產、廠場和設備項目應以公允價值計量，除非（1）交換交易不具有商業實質或（2）所收到和所放棄資產的公允價值均不能可靠計量。即使所放棄的資產不能立即終止確認，所獲得的資產項目也應採用這種方式計量。如果所獲得的資產項目不能採用公允價值計量，則其成本應以所放棄資產的賬面金額計量”。換句話說，通過交換而取得的資產應採用公允價值計量，除非該項交換資產交易缺少商業實質，或者交換資產的公允價值均不能可靠地計量。當以上其中一種情況發生時，通過交換獲得的資產成本應以所放棄資產的賬面金額計量。但是，當交換交易的資產以公允價值計量時，應在損益表確認換出資產賬面金額與換入資產公允價值的差額為損益。

【例 3】甲公司以一輛汽車交換乙公司一台設備，該輛汽車的賬面淨金額為\$100,000 以及該台設備的公允價值為\$110,000，其間沒有涉及任何現金交易。甲公司的會計分錄如下：

借：資產 - 設備	110,000	
貸：資產 - 汽車		100,000
貸：其他收益 - 交換資產		10,000

如甲公司要在這次交易中支付\$5,000 的現金，則甲公司所記錄的收益便會減少，相關的會計分錄如下：

借：資產 - 設備	110,000	
貸：資產 - 汽車		100,000
貸：現金		5,000
貸：其他收益 - 交換資產		5,000

18. 在確定交換交易是否具有商業實質時，應考慮由於交易的發生而使得未來現金流量預期發生變動的程度。如果滿足以下條件，交換交易就具有商業實質：

- (1) 所收到資產的現金流量的構成（風險、時間和金額）不同於所轉讓資產的現金流量的構成；或者
- (2) 受交易影響的部分經營活動的特定價值由於交換交易而變動；以及
- (3) 與所交換資產的公允價值相比，(1) 或 (2) 的差異巨大。

在評估某項交易是否具有商業實質時，應計算可合理預期從受交易影響的經營活動部份獲得的稅後現金流量的現值。

19. 如果交換所獲得的資產和放棄的資產的公允價值均不能可靠地計量時，交換獲得的資產成本應按照所放棄資產的賬面金額計量。根據以上所說，換入資產的確認金額（賬面金額）等於換出資產的賬面金額，因此在這項交易中並沒有任何利得和損失可以確認。

【例 4】 甲公司以一台 A 設備交換乙公司一台相同類型 B 設備，該台 A 設備的賬面淨金額為\$100,000（成本\$150,000；累計折舊\$50,000），但是 B 設備的公允價值不能可靠地計量。甲公司的會計分錄如下：

分析： 根據該交易的表面資料，該交易很可能沒有任何商業實質，對公司的現金流量很明顯沒有大的改變，而且換入資產的公允價值亦不能可靠地計量。因此，按照準則，換入資產的賬面金額應以所放棄資產的賬面金額計量。

借：資產 - B 設備	100,000	
借：資產 - 累計折舊	50,000	
貸：資產 - A 設備		150,000

後續成本

20. 在準則之中，資產的後續支出在會計核算方面有兩種處理方法，一種是當支出符合了資產的定義，該支出便可以進行資本化；另一種是其餘不能予以資本化的支出應在損益表中確認為當期費用。
21. 資產在使用過程中，由於磨損、損壞或技術變化導致技術落後等因素，而使營運的效率降低或費用增加。為保持資產的使用效能，使其經常處於良好狀況，確保正常的運作和使用，主體必須對資產進行正常的維修、保養及改良。這些費用主要包括人工成本和消耗的消耗品，可能還包括零星部件的成本。這些後續支出不能為主體增加未來經濟利益的流入，只能確保資產的正常運作或恢復運作水平但並不能增加資產的預期效益或降低成本。在這種情況下，根據準則主體不應將這些資產項目的日常維護費用確認為資產的賬面金額，必須將這些支出確認為當期費用。
22. 根據準則如果有關資產的後續支出增強了資產獲取經濟利益的能力，提高了資產的生產能力和性能，延長了資產的使用壽命，使產品質量實質性提高及生產效率提高，即很可能引致未來的經濟利益流入大於原本的估計或降低原定的經營成本，這些後續支出明顯符合了資產的定義，應將這些支出予以資本化，確認為資產的賬面金額。
23. 對於一些資產的主要組件需要定期更換，這些組件的使用壽命明顯地與相關資產的使用壽命不一致，如大型機器及機器內的電池、摩打等，主體應將這些組件作為單獨的資產項目核算。當該組件更換時，更新組件的支出應確認為單獨的資產項目，並按照該資產的使用壽命計提折舊，同時註銷處置被更換的組件。

【例 5】某公司購買一台設備而該設備需要每 3 年進行一次大維修（零件更換）。該台設備的價款是\$1,200,000 和該維修費用約是\$300,000，該設備的預計使用壽命是 12 年，該維修費用應如何處理？

分析： 根據準則這些零件更換的支出\$300,000 應作為一項單獨的資產，並以使用壽命 3 年計提折舊。

24. 以下表一簡述後續支出的會計處理方式：

後續支出的類型	支出的特徵	一般會計處理方法		
		作為費用	增加資產成本	減少累計折舊
增加	對現有資產擴建		✓	
維修和保養				
正常	維持正常運作 沒有增加使用價值 沒有延長使用壽命	✓ ✓ ✓		
重大	增加使用價值 延長使用壽命		✓	✓
替換及改良	主要部件被相同的新部件替換	終止確認被替換的舊部件 將新部件的成本確認為資產		

確認後的計量

25. 根據本準則的規定，不動產、廠場和設備在初始確認後，應採用成本模式計量其賬面金額，即資產的賬面金額應等於成本減去累計折舊後的餘額。隨著資產使用時間的過去和累計折舊的增加，資產的賬面金額便逐漸減少。

折舊

26. 根據準則所述“每一期間的折舊費用應確認為損益，除非將其包括在其他資產的賬面金額中”。某一期間的折舊費用通常應確認為損益。但是，有時資產內含的未來經濟利益會被主體生產的其他資產所吸收。在這種情況下，折舊費用構成其他資產的部分成本，並包括在其賬面金額中。例如，用於生產活動的生產設備的折舊費用，可能包括在確認存貨的成本之中。

27. 根據準則所述“資產的**應折舊金額**應在其使用壽命內系統地攤銷。”不動產、廠場和設備為主體獲得未來經濟利益的期間，通常多於一個會計期間，所以折舊是將資產的應折舊金額系統地分攤至資產的使用壽命期間，而不是改變資產的價值。在使用壽命期間內，與資產產生的未來經濟利益相配比。因此主體必須按照該資產內含的經濟利益消耗，將資產的賬面金額相應地減少以反映這種消耗，在每期損益表將資產的折舊額確認為費用。折舊相關的會計分錄如下：

借： 折舊費用

XXX

貸： 累計折舊

XXX

28. 應折舊金額是指資產的成本或者其他替代成本的金額減去殘值後的餘額。在實務中，資產的殘值通常不大，因此在計算應折舊金額時並不重要。如果資產的殘值增至等於或超過其賬面金額的某一金額，在這種情況下，資產的折舊費用應為零，除非並直到其殘值隨後減少至低於其賬面金額的某一金額。殘值是主體在當期對資產在處理時預計的淨收入，所以隨著時間消耗和環境因素，殘值可能會受到影響而改變。因此根據準則第 3.14 段，要求主體對殘值每年作出覆核，如果與之前的估計數有差異應作出調整。
29. 主體應根據固定資產的性質和使用情況，合理地確定資產的使用壽命和預計淨殘值，同時考慮科技發展、經濟環境及其他因素，選擇適合的折舊方法。主體在確定資產的使用壽命時，應當考慮以下因素：
- (1) 資產的預計生產能力或實物產量；
 - (2) 資產的預計有形損耗，如設備使用中發生磨損、房屋建築物受到自然侵蝕等，可以根據資產的使用密度，維修計劃以及該資產閒置時的保養來確定；
 - (3) 資產的無形損耗，如因新技術的出現而使現有的資產技術水平相對陳舊、或市場需求變化而使產品過時等；
 - (4) 有關資產使用的法律或者類似的限制，如租賃的到期日。
30. 資產的使用壽命是以該資產對主體的預期效用來定義的。主體的資產管理政策可能涉及在一定時間後就進行資產處置，或者在該資產內含的未來經濟利益的特定部分被消耗後就進行資產處置。因此，資產在處置時仍然可能含有未來經濟利益，亦即是該資產的經濟壽命仍未完結，這時資產的使用壽命可能比它的經濟壽命短。對資產使用壽命的估計可以根據主體使用類似資產的經驗進行判斷。
31. 本準則第 3.16 段規定土地和建築物應分別核算即使它們是一起購置的。土地的特徵是沒有確定的經濟壽命和使用壽命，因而對其不計提折舊。建築物具有有限的使用壽命，因此屬應折舊資產。主體取得土地的使用權應作為租賃，並參考《一般財務報告準則第 4 條—租賃》的會計處理。
32. 主體應根據資產所含經濟利益預期流入的方式，選用合適的折舊方法。在準則中提及了的方法，包括直線法、餘額遞減法以及工作量法。這些方法大致可分為以時間或數量（工作量）為基礎的，以時間為基礎的亦可以分為平穩和加速兩類的折舊方法。

以下的折舊方法是以時間為基礎：

(1) 平穩的折舊方法 - 直線法

這是主體最普遍採用的一種方法。這方法假設資產的消耗每期相同，將資產的應計折舊金額平均地分攤到資產預計的使用壽命期間內。採用這種方法計算的每期折舊額相等。計算每期折舊費用的公式如下：

$$\begin{aligned}\text{每期折舊費用} &= \frac{\text{應折舊金額}}{\text{資產預計使用壽命}} \\ \text{應折舊金額} &= \text{成本} - \text{預計殘值}\end{aligned}$$

(2) 加速折舊方法

與直線法不同，加速折舊方法使折舊費用在資產使用初期高於後期。準則中只提及一種加速折舊方法餘額遞減法，但是其他類似的方法亦在不同的國家和地區使用。

餘額遞減法

這種方法計算的折舊費用是按照該資產的賬面淨值乘以折舊率，由於資產賬面淨值是成本減除累計折舊，資產賬面淨值隨著累計折舊的增加而減少，因此由於基數的減少，每年的折舊費用亦逐漸減少。所以採用這種方法計提折舊，折舊費用在資產計提折舊的初期較高，並且會在續後年間漸漸減少。這種折舊方法適合一些消耗速度比較快的資產。在計算折舊率時可以使用以下公式：

$$\begin{aligned}\text{折舊率} &= \left(1 - n \sqrt[n]{\frac{\text{殘值}}{\text{成本}}} \right) \times 100\% \\ n &= \text{資產使用壽命} \\ \text{折舊費用} &= \text{資產賬面淨值} \times \text{折舊率}\end{aligned}$$

計算餘額遞減法的折舊率時，就算是種類與年份相同，由於殘值或成本的不同，亦會產生不同的折舊率，所以在管理和計算上比較複雜。因此主體可能採用雙倍餘額遞減法來代替。由於使用雙倍餘額遞減法的折舊率與餘額遞減法的計算基礎相約，而且計算折舊率比較簡單，所以一般主體亦會使用。雙倍餘額遞減法的折舊率是雙倍直線折舊率，其計算公式如下：

$$\text{直線折舊率} = \frac{1}{\text{預計使用壽命}}$$

使用雙倍餘額遞減法的折舊費用 = $2 \times \text{直線折舊率} \times \text{資產賬面淨值}$

當使用雙倍餘額遞減法時，在計算最後兩期的折舊時，如發現最後一期的折舊大於對上一期的折舊時，應將該資產賬面淨值與殘值的差額平均在最後兩年內攤銷，這樣可保證每期期後的折舊不會大於當期的折舊和扣除資產累計折舊後的殘值恰好與預計淨殘值相等。

年數總和法

年數總和法亦是一種加速折舊的方法，這是以固定資產預計使用壽命數字之和為基礎，將資產的原價扣除淨殘值後的餘額乘以一個逐年遞減分數的各年折舊率計算各年折舊額的一種方法。這個分數的分子代表資產尚可使用的年數，分母代表使用年數各年數之總和。計算公式如下：

折舊費用 = $(\text{成本} - \text{預計殘值}) \times \text{可應用的分數}$

可應用的分數 = $\frac{\text{尚可使用年限}}{\text{預計使用年限的年數總和}}$

尚可使用年限 = $\text{資產折舊年限} - \text{已使用年限}$

預計使用年限的年數總和 = $\frac{\text{使用壽命} \times (\text{使用壽命} + 1)}{2}$

(3) 以數量為基礎的折舊方法 - 工作量法

這是一種按照資產實際所完成的工作量來計提折舊的方法。一般適用於一些專用設備，如用作生產用途的機器設備和飛機等。這些資產由於使用程度不同，各期折舊差異較大，不能按直線法來計算。工作量法的計算公式如下：

折舊率 = $\frac{\text{成本} - \text{殘值}}{\text{在資產的使用壽命內預計總工作量}}$

使用工作量計提的折舊 = $\text{折舊率} \times \text{該項固定資產當期工作量}$

【例 6】某公司於 2004 年 1 月 1 日購入一部汽車，原價為\$250,000，預計使用期為 6 年，以及預計殘值為\$10,000，採用直線法計提折舊。該汽車的每年折舊金額及折舊率的計算如下：

$$\begin{aligned}\text{折舊年率} &= 1 \div 6 \\ &= 16.67\% \\ \text{每年折舊金額} &= (\$250,000 - \$10,000) \div 6 \\ &= \$40,000\end{aligned}$$

沿用以上資料，如主體採用餘額遞減法，該汽車的每年折舊費用的計算如下：

$$\begin{aligned}\text{折舊率} &= \left(1 - 6\sqrt{\frac{10,000}{250,000}}\right) \\ &= 41.52\%\end{aligned}$$

年期	期初賬面金額 (1)	折舊費用 (2)=(1) × 41.52%	期末賬面金額 (1) - (2)
2004	250,000	103,779	146,201
2005	146,201	60,702	85,499
2006	85,499	35,499	50,000
2007	50,000	20,760	29,240
2008	29,240	12,140	17,100
2009	17,100	7,100	10,000

如主體採用雙倍餘額遞減法，該汽車的每年折舊費用的計算如下：

$$\text{折舊率} = 1 \div 6 \times 2 = 33.33\%$$

年期	期初賬面金額 (1)	折舊費用 (2)=(1) × 33.33%	期末賬面金額 (1) - (2)
2004	250,000	83,333	166,667
2005	166,667	55,556	111,111
2006	111,111	37,037	74,074
2007	74,074	24,691	49,383
2008	49,383	19,692	29,691
2009	29,691	19,691	10,000

需要注意的是，使用雙倍餘額遞減法計提折舊時，在折舊年限到期以前兩年內，如最後一年的折舊費用大於最後第二年的折舊費用，則應將資產的淨值扣除預計淨殘值後的價值平均攤銷，即在最後兩年採用直線法計提折舊。其目的是保證扣除累計折舊後的淨殘值恰好與預計殘值相等。

如主體採用年數總和法，該汽車的每年折舊費用的計算如下：

$$\begin{aligned}\text{預計使用年限的年數總和} &= 6 \times (6 + 1) \div 2 \\ &= 21\end{aligned}$$

年期	成本 (1)	可應用分數 (2)	折舊費用 (1) × (2)
2004	240,000	6 / 21	68,571
2005	240,000	5 / 21	57,143
2006	240,000	4 / 21	45,714
2007	240,000	3 / 21	34,286
2008	240,000	2 / 21	22,857
2009	240,000	1 / 21	11,429
			240,000

33. 不動產、廠場和設備使用過程中，其所處的經濟環境、技術環境及其他環境均有可能發生變化，而使資產的使用壽命發生很大的變化。例如，同類資產的技術和開發發生了很大的進步，加速了該項資產的消耗速度，致使資產的使用壽命大大縮短了。因此原先確定的固定資產使用壽命勢必不能反映其為主體提供經濟利益的期間，據此提供的會計信息就很可能是不真實的，繼而影響到財務報表使用者作出的決策。因此，主體有必要定期對資產的使用壽命、預計殘值和折舊方法進行審核，如果資產的使用壽命和預計殘值與原先的估計數出現重大差異時，應作出調整，如果資產包含的未來經濟利益預期實現方式有重大改變時，應改變固定資產折舊方法。這些改變應作為會計估計變更，並按照《一般財務報告準則第2條—會計政策、會計估計變更和差錯》進行會計處理。

【例7】某公司於2003年1月1日購置一台設備，價格為\$320,000，預計使用期限為8年，殘值\$20,000，該台設備以直線法計提折舊。該公司在2005年12月31日，對該資產的使用壽命作出覆核，由設備的消耗比預期中大，只剩餘3年的使用期。計算2006年的折舊費用如下：

分析：該資產的折舊費用由每年\$37,500 增至\$62,500，而使用壽命亦縮短至 6 年。

2005 年 12 月 31 日的賬面金額

$$\begin{aligned} &= \$320,000 - (\$320,000 - \$20,000) \div 8 \times 3 \\ &= \$207,500 \end{aligned}$$

2006 年的折舊費用

$$\begin{aligned} &= (\$207,500 - \$20,000) \div 3 \\ &= \$62,500 \end{aligned}$$

沿用以上資料，如公司估計預計殘值為\$10,000，使用壽命維持 8 年，計算 2006 年的折舊費用如下：

2006 年的折舊費用

$$\begin{aligned} &= (\$207,500 - \$10,000) \div 5 \\ &= \$39,500 \end{aligned}$$

終止確認

34. 終止確認是指不再在資產負債表（賬目）內確認為資產。根據準則中說明，當某項資產處於處置狀態（即變賣、交換、報廢），或者預期通過使用或處置不能產生未來經濟利益時，即某資產已經是不需要使用或不適用，可能是由於該資產使用而不斷磨損直至最終報廢、技術進步等原因而發生提前報廢、遭受自然災害等，以致該資產未能從使用及處置中獲取未來經濟利益，則該資產應在資產負債表中註銷。
35. 如果在處置資產時，清理資產的淨收入與資產的賬面金額存有差異，該差異應確認為利得或損失。同時資產應以淨收入入賬，資產的淨收入是指已扣除處置資產時的費用的收入，可以根據以下公式計算：
- $$\text{利得（損失）} = \text{處置收益} - \text{資產賬面金額} - \text{處置費用}$$
36. 根據準則在處置資產時的利得，不應歸類為收入。由於固定資產處置所產生利得的現金流量與正常經營活動中的商品銷售不同，所以必須予以區分和列報。

【例 8】某公司在 2004 年 1 月份用\$20,000 購買一部機器，預計使用壽命為 5 年，沒有殘值並且以直線法計提折舊。該公司在 2007 年 1 月份以現金\$10,000 出售該機器，發生銷售費用為\$500。處置該資產的會計分錄如下：

借：	銀行存款	9,500	
借：	機器 - 累計折舊	12,000	
貸：	機器		20,000
貸：	處置資產收益		1,500

披露

37. 財務報表應對每類不動產、廠場和設備進行如下披露：

- (1) 確定賬面總金額所用的計量基礎；
- (2) 所使用的折舊方法；
- (3) 使用壽命或所使用的折舊率；
- (4) 賬面總金額，以及期初和期末的累計折舊額；以及
- (5) 期初和期末賬面金額的調節，以表明不動產、廠場和設備的：
 - [1] 添置；
 - [2] 處置；
 - [3] 折舊；
 - [4] 其他變化。

38. 在披露不動產、廠場和設備時可以分成不同類別，在主體營運中當資產擁有相似的性質和用途可歸納為同一類別。不動產、廠場和設備的分類例子有土地、機器、機動車輛和辦公室設備等。

39. 財務報表還應披露對不動產、廠場和設備所有權限制的存在及其金額，以及用作債務擔保的不動產、廠場和設備金額。

附註中對不動產、廠場和設備披露的示例：

(1) 主要會計政策

不動產、廠場和設備以成本值減累計折舊列報。

不動產、廠場和設備以直線法於其估計可用年限內將其成本值攤銷。主要類別的折舊年率如下：

物業	4%
機械	10%
辦公室設備	20%
機動車輛	20%

(2) 不動產、廠場和設備

	物業 澳門元	機器及設備 澳門元	汽車及其他 澳門元	總額 澳門元
成本				
期初結餘	1,000,000	800,000	500,000	2,300,000
本年度添置		100,000	150,000	250,000
出售及報銷		(150,000)	(50,000)	(200,000)
期末結餘	1,000,000	750,000	600,000	2,350,000
累計折舊				
期初結餘	200,000	400,000	200,000	800,000
本年度折舊	20,000	90,000	130,000	240,000
撥回金額		(100,000)	(50,000)	(150,000)
期末結餘	220,000	390,000	280,000	890,000
賬面淨值				
2008-12-31	<u>780,000</u>	<u>360,000</u>	<u>320,000</u>	<u>1,460,000</u>
2007-12-31	<u>800,000</u>	<u>400,000</u>	<u>300,000</u>	<u>1,500,000</u>

【第 4 條—租賃】應用指南

目標和範圍

1. 《一般財務報告準則第 4 條—租賃》規範了承租人對租賃的會計處理和相關信息的披露。
2. 本準則不適用於下列項目：
 - (1) 開採或使用礦石、石油、天然氣和類似的非再生資源的租賃；以及
 - (2) 諸如電影、錄像、劇本、文稿、專利和版權等項目的許可使用協議。

定義

3. 在本準則中使用的下列詞彙，其含義為：

租賃，指在一個議定的期間內，出租人將某項資產的使用權讓與承租人，以換取一項或一系列支付的協議。租賃的主要特徵是，在租賃期內轉讓資產的使用權，而不是資產的所有權。租賃的定義也包括在承租人履行了議定的條款後可以選擇取得該資產所有權的資產租賃合同。這類合同有時稱作為租購合同。

租賃期，指承租人簽約租賃資產的不可撤銷期間；如承租人有權選擇繼續租賃該資產，而且在租賃開始日就可以合理確定承租人將會行使這種選擇權，則不論是否再支付租金，續租期也算在租賃期內。

租賃開始日，指租賃協議日與租賃各方就主要租賃條款作出承諾日中的較早者。在該日：

- (1) 租賃被歸類為經營租賃或融資租賃；並且
- (2) 在融資租賃情況下，確定在租賃期開始日應確認的金額。

租賃期開始日，指承租人有權執行其使用租賃資產的權利的開始日期。它是租賃的初始確認（即：對租賃引起的資產、負債、收益或費用進行合理確認）日。

不可撤銷租賃，指僅在以下任何一種情況下才可撤銷的租賃：

- (1) 發生某些很少會出現的或有事項；
- (2) 經出租人同意；
- (3) 承租人與原出租人就同樣或類似資產簽訂了新的租賃合同；或者

(4) 承租人支付了一筆額外款項，以致於在租賃開始日，可以合理肯定租賃會繼續下去。

最低租賃付款額，指在租賃期內，承租人將會支付或可能被要求支付的款項（不包括或有租金、服務成本以及由出租人支付但可退還的稅金），以及：

- (1) 就承租人而言，由承租人擔保或由其關聯方擔保的金額；或者
- (2) 就出租人而言，由以下某一方對出租人擔保的資產殘值：
 - [1] 承租人；
 - [2] 承租人的關聯方；或者
 - [3] 在財務上能夠履行擔保義務的與出租人無關的第三方。

但是，如承租人有購買租賃資產的選擇權，其購價預計將遠低於行使選擇權時的公允價值，因而在租賃開始日就可以合理地確定承租人將會行使這項選擇權，則最低租賃付款額包括至預期行使購買選擇權日止的租賃期內的最低應付款額，以及承租人行使購買選擇權應支付的款項。

公允價值，指在公平交易中，熟悉情況的當事人自願據以進行資產交換或負債清償的金額。

經濟壽命，指以下兩者之一：

- (1) 從經濟角度看，某項資產預期可為一個或多個使用者使用的期間；或者
- (2) 一個或多個使用者預期可從該資產獲得的產量或類似計量單位的數量。

已擔保殘值，指：

- (1) 對承租人而言，由承租人或承租人關聯方擔保的那一部分殘值（擔保的金額是無論如何也應支付的最大金額）；以及
- (2) 對出租人而言，由承租人或與出租人無關、但在財務上能夠履行擔保義務的第三方擔保的那一部分殘值。

未擔保殘值，指出租人無法保證能否變現，或其變現只是由出租人的關聯方給予擔保的那一部分租賃資產殘值。

初始直接費用，指可直接歸屬於協商和安排某項租賃的增量成本，不包括製造商或經銷商出租人發生的此類成本。

租賃中的內含利率，指在租賃開始日，使（1）最低租賃付款額和（2）未擔保殘值之和的現值總額等於[1]租賃資產的公允價值和[2]出租人的所有初始直接費用之和的折現率。

承租人的增量借款利率，指承租人在類似的租賃中須支付的利率；或是，在不能確定這種利率時，假設承租人在租賃開始日為購買租賃資產借入同樣期限和同樣風險的資金所要承擔的借款利率。

或有租金，指租賃付款額的一部分，其金額不固定，而是以時間流逝以外的其他因素未來金額的變動（如未來銷售額的百分比、未來使用量、未來價格指數、未來市場利率等）為依據計算的。

租賃的分類

4. 租賃可分為融資租賃和經營租賃。承租人必須在租賃開始日確定租賃的類別。租賃的分類是以與租賃資產所有權相關的風險和報酬歸屬於出租人或承租人的程度為依據，將其分為融資租賃和經營租賃。如果一項租賃實質上轉移了與租賃資產所有權相關的全部風險和報酬，則該租賃為融資租賃，而其餘的租賃則歸類為經營租賃。在以下“分辨融資租賃的標準”段落中，對租賃資產實質上的轉移更具體的說明，如果符合標準，則歸類為融資租賃。至於融資租賃資產的所有權最終可能轉移給承租人，也可能不轉移。
5. 對租賃進行分類，首先要理解與租賃資產所有權相關的風險和報酬的含義，所謂風險是包括由於生產能力閒置或技術陳舊可能造成的損失，以及由於經濟狀況的改變可能造成的回報變動；所謂報酬是指可以表現為在資產的經濟壽命期間對盈利活動的預期，以及因資產增值或殘值變現可能而產生的利得。
6. 風險和報酬的轉移與所有權的轉移並不一定是同時發生的。所有權的轉移是一種法律形式，要對租賃進行分類是應以交易的實質作為基礎。一般情況下，如果租賃資產的風險和報酬大部分已在租賃期內轉移給承租人，租賃期屆滿後，即使租賃資產歸還給出租人，這項資產的價值與其出租前相比已不重要，該租賃應歸類為融資租賃。

分辨融資租賃的標準

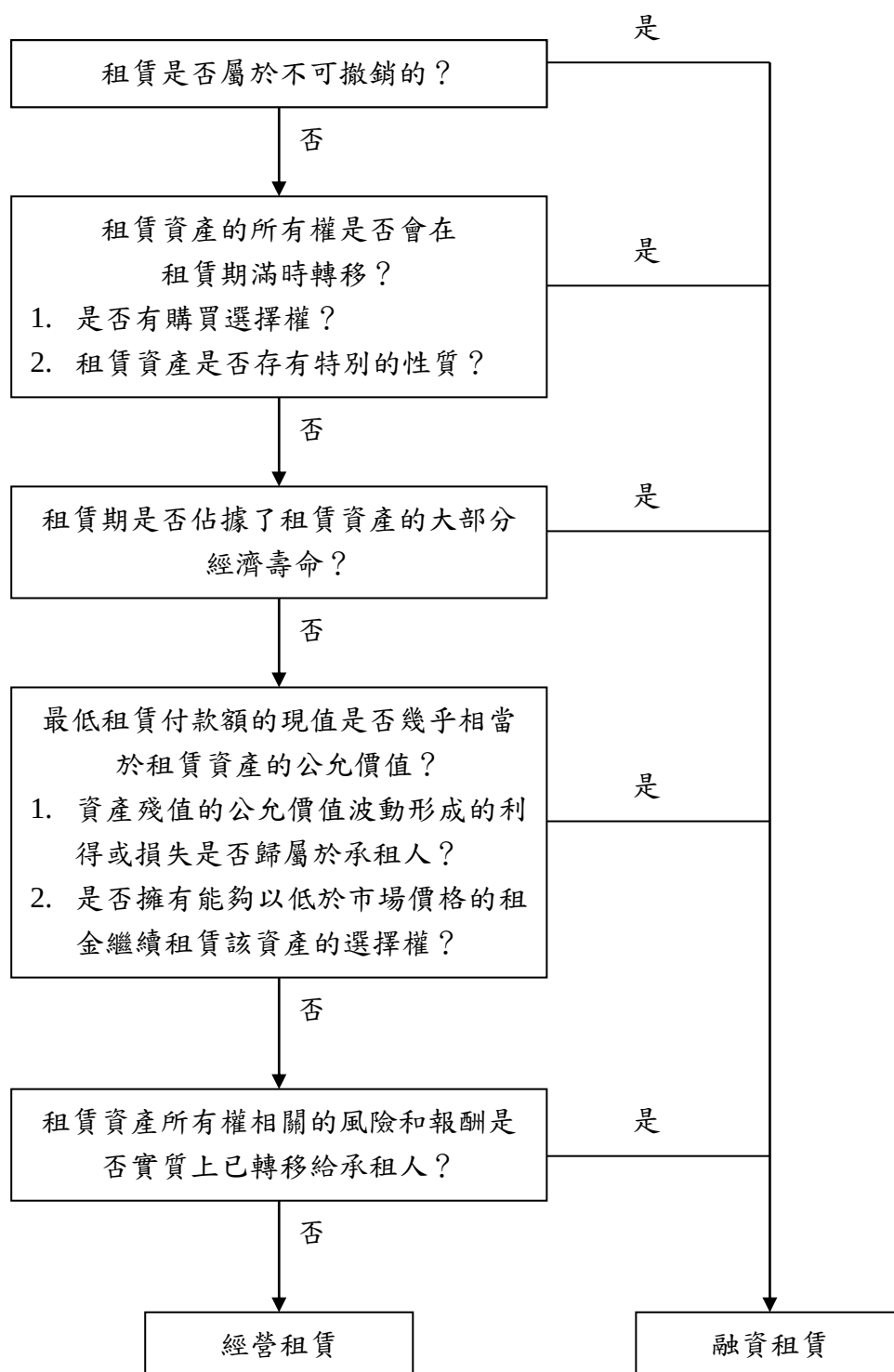
7. 在準則中第 4.3 段列出了 5 項融資租賃的具體情形，當租賃發生了以下某一種或幾種情形的結合時通常會導致該租賃歸屬為融資租賃：
 - (1) 租賃期結束時，資產的所有權轉讓給承租人。
如果在租賃合同中已約定資產在租賃期屆滿時，資產的所有權轉讓給承租人，所以在租賃開始日就可以合理地確定資產的所有權最終會轉移，該資產租賃應歸類為融資租賃。

- (2) 承租人有購買租賃資產的選擇權，其購價預計將遠低於行使選擇權時的公允價值，因而在租賃開始日就可合理確定承租人將會行使這項選擇權。
這項標準有兩層含義：(i) 承租人擁有在租賃期屆滿時或某一特定日期選擇購買租賃資產的權利；(ii) 在租賃合同中訂立的購買價遠低於行使選擇權時的租賃資產的公允價值，因此在租賃開始日就可以合理地確定承租人一定會購買該項資產。
- (3) 即使資產的所有權不轉讓，但是租賃期佔資產使用年限的大部分。
這裡的資產使用壽命是指租賃資產預期可為一個或多個主體使用，並產生經濟利益的總年限，即為資產的經濟壽命。以上條件提及的“大部分”，由於國際財務報告準則並沒有對這詞彙作出解釋，為了在實務上作出具體的指引，參考了其他地區和國家準則¹，“大部分”的意思是指租賃期佔租賃開始日租賃資產經濟壽命的 75%或以上。
- (4) 在租賃開始時，最低租賃付款額的現值幾乎相當於租賃資產的公允價值。
與上款類同，國際財務報告準則並沒有對“幾乎相當於”這詞彙作出解釋，為了在實務上容易使用，故此參考了其他準則¹，這裡的“幾乎相當於”是指 90%或以上。
- (5) 租賃資產性質特殊，以致於如果沒有較大修改，只有承租人才能夠使用。
這種情況是指租賃資產是出租人根據承租人對資產型號、規格等方面的特殊要求專門購買或建造的。這些資產如不作出較大的重新修改，其他使用者通常難以使用。在這種情況下，該項租賃也應歸類為融資租賃。
8. 除了以上情況，主體還可以考慮以下某一情形或幾種情形的結合，也能導致一項租賃歸類為融資租賃：
- (1) 如果承租人撤消該租賃，則撤消所導致的出租人的損失由承租人承擔；
- (2) 資產殘值的公允價值波動形成的利得或損失歸於承租人（例如，以相當於租賃結束時資產讓售價格的絕大部分金額作為租金退還）；
- (3) 承租人能以遠低於市場租價的租金繼續租賃至下一期間。

以上的標準，必須考慮到租賃資產的實質風險和利得是否已轉移至承租人，這才是判斷融資租賃和經營租賃的主要因素。

¹ 中國企業會計準則和美國會計準則

判斷租賃的指引如下圖所示：



融資租賃的會計處理

融資租賃的計算

9. 在準則中第 4.5 段中指出“在租賃期開始日，承租人應按等於租賃開始時租賃資產公允價值的金額，或是按更低的最低租賃付款額的現值，在其資產負債表上將融資租賃確認為資產和負債...”。

承租人進行融資租賃實際上是一種融資手段，在取得一項資產的同時，也承擔了一筆債務。在會計處理上，承租人在租賃開始日時，一方面應確認租賃資產的賬面金額，另一方面應確認一項應付未來租賃款的負債。確認的金額是租賃資產的公允價值與最低租賃付款額現值兩者中較低者。

10. 為計算融資租賃資產以及相關未來租賃負債的賬面金額，應根據以下步驟進行：

① 確定最低租賃付款額

所謂最低租賃付款額是指在租賃期內，承租人應支付或可能被要求支付的款項（不包括或有租金和履約成本），以及由承租人或與其有關的第三方擔保的資產餘額。最低租賃付款額具體包括的內容，一般要視乎租賃協議規定的內容而定。如果租賃協議規定，在租賃期滿轉移資產的所有權，最低租賃付款額等於租賃期內租金總額；如果租賃協議規定承租人有購買租賃資產的選擇權，最低租賃付款額等於租賃期內租金總額與期末購買租賃資產價款之和；如果租賃協議期滿不轉移租賃資產的所有權，最低租賃付款額等於租賃期內租金總額與承租人擔保的資產殘值之和。

② 確定折現率

在準則中“用於計算最低租賃付款額現值的折現率為租賃的內含利率（如果它能夠確定），否則應使用承租人的增量借款利率。”根據準則規定，在確定折現率時，如果不能夠取得租賃的內含利率，例如在租賃開始日不能確定租賃資產的公允價值或在租賃期滿資產的殘值，租賃的內含利率便不能計算出來。這時應採用承租人的增量借款利率即同期在相似條件下的銀行貸款利率作為折現率。

③ 確定最低租賃付款額的現值

所謂最低租賃付款額現值是指每期所支付的租金和相關項目的現值（可參閱第 3 段和以下段落的說明）。計算現值的方法是將支付的金額乘以相應複利現值系數，但是如每期的金額相同可使用年金現值系數去計算各期金額之現值總和。

【例 1】計算最低租賃付款額現值的例子。

某公司以每年 MOP100,000 元的租金租入一項資產，租金在每年年末支付，租賃期和該資產的經濟壽命為 4 年。租賃中的內含利率（折現率）為 8%。最低租賃付款額現值的計算如下：

年期	租金支付	現值系數	現值
1	100,000	0.9259	92,590
2	100,000	0.8573	85,730
3	100,000	0.7938	79,380
4	100,000	0.7350	73,500
			<u>331,200</u>

該資產的最低租賃付款額現值為 MOP331,200 元。

亦可使用年金現值系數去計算：

$$\begin{aligned}\text{最低租賃付款額現值} &= \text{每期支付的租金} \times \text{年金現值系數 (4 年, 8\%)} \\ &= 100,000 \times 3.3121 \\ &= 331,210 \text{ 元 (同以上的計法相約)}\end{aligned}$$

- ④ 將計算出的最低租賃付款額的現值與資產的公允價值進行比較，選擇兩者中孰低者在資產負債表內確認為資產和負債。
- ⑤ 在會計賬目處理方面有兩種方法。如承租人設置“未確認融資費用”科目時，承租人應將租賃資產賬面金額與未來租賃付款負債之差額確認為未確認融資費用，並在租賃期內各個會計期間進行分攤。承租人應採用適當的方法去計算和確認當期的融資費用。在資產負債表日，融資租賃的“未來租賃付款”應扣除“未確認融資費用”的餘額並以淨額列報。另一方面，當承租人沒有設置“未確認融資費用”科目時，承租人應在資產負債表中借記融資租賃資產和貸記未來租賃付款負債，而融資費用則在各個會計期間的損益表中確認。
11. 在租賃開始日，除應計入所確認的資產的承租人的所有初始直接費用外（與租賃項目有關的手續費、律師費、印花稅等），資產和未來租賃付款額應以相同的金額在資產負債表中予以確認。在資產負債表內，負債區分為流動負債和非流動負債，而對未來租賃付款額的負債亦應作同樣的區分。會計分錄如下：

借： 融資租賃資產

XXX

貸： 未來租賃付款

XXX

如承租人發生任何初始費用且可直接歸屬於資產的成本，相關會計分錄如下：

借：	融資租賃資產	XXX
貸：	銀行存款	XXX

12. 在租賃開始日出租人會根據資產在租賃期滿時市場狀況估計資產的殘值，承租人可能會保證該資產轉回給出租人時的殘值。擔保的部分可能是殘值的 1%，亦可能是 100%，最終的比例是由出租人和承租人商討後才決定。但當承租人不能完全擔保資產的全部殘值，剩餘的部份就是未擔保殘值。
13. 在計算最低租賃付款額的現值時，如果承租人知悉租賃中的內含利率，承租人應採用租賃的內含利率作為折現率。租賃中的內含利率是指在租賃開始日，最低租賃付款額與未擔保殘值的現值之和等於租賃資產的公允價值與出租人的初始直接費用之和的折現率。如租賃中的內含利率不能確定，承租人則採用增量借款利率。該利率是指承租人在類似的租賃中須支付的利率；或是，在不能確定這種利率時，假設承租人在租賃開始日為購買租賃資產借入同樣期限和同樣風險的資金所要承擔的借款利率。
14. 或有租金是指租賃付款額的一部分，其金額不固定，而是以時間流逝以外的其他因素未來金額的變動為依據計算的。根據準則這些費用在發生時應確認為費用，由於這些費用不是利用時間值去計算（折現率），所以並不能包括在計算最低租賃付款額或融資費用之中。另一方面，出租人代付的費用而最終由承租人承擔的費用（代執行成本，如保險費或保養維修費等）應按照權責發生制確認為費用。

【例 2】在 2005 年 12 月 31 日 A 公司與 B 公司簽訂一份汽車租賃合同，租賃一輛貨車為期 4 年。貨車的公允價值是 \$140,000，A 公司每年年初支付租金 \$40,000，當中包括由 B 公司支付的保險費和維修費共 \$2,500。在協商租賃合同時，A 公司和 B 公司分別支付了 \$2,000 和 \$1,500 的相關費用。同時 A 公司在租賃期滿後，擔保租賃資產的殘值有 \$10,000，而資產的預計殘值有 \$15,000。

分析：

首先根據以上資料找出不同的參數：

貨車的公允價值	=	\$140,000
已擔保殘值	=	\$10,000
未擔保殘值	=	\$15,000 - \$10,000 = \$5,000
代執行成本	=	\$2,500
承租人(A 公司)的初始直接成本	=	\$1,500
出租人(B 公司)的初始直接成本	=	\$2,000

最低租賃付款額 = \$160,000

	2006/1/1	2007/1/1	2008/1/1	2009/1/1	2009/12/31
支付款項	40,000	40,000	40,000	40,000	
代執行成本	2,500	2,500	2,500	2,500	
租金	37,500	37,500	37,500	37,500	
已擔保殘值					10,000
最低租賃付款額	37,500	37,500	37,500	37,500	10,000

租賃中的內含利率是指當以下公式相等時的折現率

(最低租賃付款額 + 未擔保殘值) 的現值 = 資產公允價值 + 出租人的初始直接成本

租賃中的內含利率是由出租人的角度來計算，方法亦與計算項目的內部報酬率 (IRR) 相似。

	2006/1/1	2007/1/1	2008/1/1	2009/1/1	2009/12/31
資產公允價值	(140,000)				
初始直接成本	(2,000)				
最低租賃付款額	37,500	37,500	37,500	37,500	10,000
未擔保殘值					5,000
淨現金流現值	(104,500)	37,500	37,500	37,500	15,000

採用“試誤法”和“插值法”去計算。

當折現率是 9%，淨現金流現值 = \$1,050

當折現率是 10%，淨現金流現值 = (\$998)

根據以上計算，內含利率 (r) 是在 9% 至 10% 之間，用插值法計算如下：

$$\left\{ \frac{\$1,050}{\$1,050 - (-998)} \right\} = \left\{ \frac{9\% - r\%}{9\% - 10\%} \right\}$$

$$r\% = 9.5\%$$

$$\begin{aligned} \text{最低租賃付款額的現值} &= \$37,500 + \$37,500 \times \text{PVIFA}(9.5\%, 3) + \\ &\quad \$10,000 \times \text{PVIF}(9.5\%, 4) \\ &= \$37,500 + \$37,500 \times 2.5089 \\ &\quad + \$10,000 \times 0.6956 \\ &= \$138,540 \end{aligned}$$

在租賃期開始日，A 公司應編製以下會計分錄：

借：融資租賃資產	138,540	
貸：未來租賃付款負債		138,540
借：融資租賃資產	1,500	
貸：銀行存款		1,500
借：未來租賃付款負債	37,500	
借：預付費用	2,500	
貸：銀行存款		40,000

在租賃開始日，融資租賃資產的賬面金額是\$140,040(\$138,540+\$1,500)。

在年度末計算該融資租賃資產的折舊時應採用\$10,000 為資產的殘值。

15. 當租賃合同中包括了一項期滿後的轉讓權或融資租賃資產的殘值是全完被承租人擔保了，則最低租賃付款現值等於融資租賃資產的公允價值，主要是因為資產的風險和報酬已全部轉移給承租人。

【例 3】沿用上題例 2 的資料，假如預計融資租賃資產的殘值只有\$5,000，其他資料沒有改變。請問那些參數受到影響而改變。

分析：

由於已擔保殘值大於資產的殘值，所以未擔保殘值等於 0。

而最低租賃付款額的現值 = 融資租賃資產的公允價值
= \$140,000

在年度末計算該融資租賃資產的折舊時應採用\$5,000 為資產的殘值。

【例 4】A 企業與 B 企業簽訂了一份融資租賃合同，租賃一輛貨車為期 5 年。貨車的公允價值是\$200,000。A 企業每月支付租金。在租賃開始日，最低租賃付款金額的現值為\$188,000，和貨車的未擔保殘值預計是\$30,000。

要求：在租賃開始日，在資產負債表確認應付融資租賃負債金額是多少？

分析：

由於應付融資租賃負債是以公允價值與最低租賃付款金額現值兩者屬低者為入賬金額，融資租賃資產和負債應以最低租賃付款金額現值\$188,000 入賬。另外，公允價值與最低租賃付款金額現值的差額\$12,000 是租賃資產（貨車）的預計未擔保殘值（\$30,000）的現值。

計算融資費用

16. 根據準則第 4.6 段，最低租賃付款額應按比例分別計入融資費用以及減少尚未結算的負債。融資費用應分攤於租賃期的每個期間，從而使各期就負債餘額承擔一個固定的期間利率。因此，承租人在每期支付的最低租賃付款額（即租金），應以合理的方法按比例分攤為融資費用，以及減少融資租賃應付款的兩個部分。採用的分攤方法，應可使每期計算的融資費用與期初融資租賃應付款餘額的比例維持在同一比率。為了達到以上效果，每期的融資費用應以期初融資租賃應付款餘額乘以一個固定的適用利率來計算。適用利率應等於計算最低租賃付款額現值的折現率，或融資租賃的內含利率。

計算租賃資產的折舊

17. 租賃資產的折舊政策，應按與承租人對本身擁有的應折舊資產所採用的折舊政策相一致，在預計使用期限內系統地分攤到每個會計期間。如可以合理地確定承租人在租賃期滿時將獲得資產的所有權，則預計使用期限就是該資產的使用壽命；否則，資產應在租賃期與使用壽命兩者孰短的期限內計提折舊。例如，某公司簽訂了一份融資租賃合同，承租一項資產為期 4 年，同類的資產的使用壽命是 5 年。該公司打算在租賃期滿時將資產返還給出租人，在這情況下，該公司應以 4 年為該項租賃資產的使用壽命並計提折舊。但是如果該公司打算在租賃期滿時，行使選擇權購買該資產，則該公司應採用與本身同類資產相同的會計政策並一致地執行，即該公司應採用 5 年的使用壽命去計提折舊。

【例 5】假定在 2005 年 1 月 1 日，A 公司與 B 公司簽訂了一份租賃合同，承租 B 公司一項資產為期 3 年，主要條款如下：

- ① 租賃資產公允價值為 MOP1,000,000。
- ② 資產的經濟壽命為 3 年。
- ③ 每年租金支付，於 2005 年 12 月 31 日開始，分 3 期支付，每期 MOP360,000 元。A 公司每年支付 MOP1,000 元的有關租賃資產的保險費。
- ④ A 公司向 B 公司保證在租賃期屆滿，即 2007 年 12 月 31 日時，租賃資產的殘值為 MOP50,000 元。
- ⑤ 該資產的預計殘值為 MOP12,000 元。
- ⑥ 租賃中的內含利率為 10%。
- ⑦ 承租人就租賃協議支付了 MOP30,000 合約印花稅及律師費。

步驟一，判斷租賃類型：融資租賃或經營租賃。

根據這例子的資料，租賃期相等於該租賃資產的經濟壽命（大過 75%）以及最低租賃付款額的現值為 MOP932,832 元（參考以下計算），約等於公允價值的 93%（大過 90%），根據這些資料，這租賃可以歸類為融資租賃。

計算最低租賃付款額(Minimum lease payments)的現值：

已擔保殘值的現值	=	50,000	×	0.75131*	=	37,566
各期租金的現值	=	360,000	×	2.48685**	=	<u>895,266</u>
						<u>932,832</u>

* 現值系數 PV（3 期，10%） = 0.75131

** 年金現值系數 PA（3 期，10%） = 2.48685

於 2005 年 1 月 1 日的會計分錄（在租賃期開始日）：

融資租賃資產和相關負債

借：	融資租賃資產	962,832	
貸：	應付融資租賃款		932,832
貸：	銀行存款		<u>30,000</u>

步驟二，把每期的租金分成為利息費用和沖減應付融資租賃款項的金額。利息費用是按照應付融資租賃款餘額乘以適用的利率來計算，這裡使用的利率是租賃中的內含利率，在每期支付租金中扣除以上利息費用後的餘額，可以用來扣減應付融資租賃款的餘額。這樣的做法是符合準則中第 4.6 段的規定，使各期負債餘額承擔一個固定利率。融資利息費用和相關應付融資租賃款餘額的計算於下表顯示：

年期	應付租賃款 期初餘額 (1)	支付租金 (2)	融資利息費用 (3) = (1) × 10%	應付款扣減 (4) = (2) - (3)	應付租賃款 期末餘額 (5) = (1) - (4)
1	932,832	360,000	93,283	266,717	666,115
2	666,115	360,000	66,612	293,388	372,727
3	372,727	360,000	37,273	322,727	50,000
總計		1,080,000	197,168	882,832	

步驟三，計算融資租賃資產的折舊。

由於 A 公司已實際擁有該資產的使用權和控制權，資產的風險和報酬實質上已轉移到 A 公司，這資產符合了確認資產的標準。另一方面根據規定融資租賃資產必須計提折舊，並按照主體本身的折舊政策一致地執行，應採用相同的折舊方法及使用年限。但是，如果公司在資產租賃期屆滿時不能夠取得資產的所有權，則融資租賃資產應在租賃期與使用壽命兩者中孰短的期限內進行折舊。根據例子的資料，該資產的攤折期為 3 年，假設以直線法計算。應折舊金額應以資產的預計殘值去計算而不是擔保殘值。折舊費用的計算如下：

$$\text{折舊費用} = (962,832 - 12,000) \div 3 = 316,944$$

步驟四，進行會計分錄。

根據以上資料，A 公司在 2005 年 12 月 31 日應編製以下會計分錄：

- 1) 利息費用、扣減融資租賃負債和租金支付

借：	利息費用	93,283
借：	應付融資租賃款	266,717
貸：	銀行存款	360,000

- 2) 保險費用的支出

借：	保險費用	1,000
貸：	銀行存款	1,000

- 3) 計提融資租賃資產的折舊

借：	折舊費用	316,944
貸：	融資租賃資產 - 累計折舊	316,944

- 4) 在資產負債表中相關的會計項目餘額：

融資租賃資產	962,832
減：累計折舊	316,944
	645,888

應付融資租賃款 666,115

其中\$293,388 是在資產負債表日後 12 個月內要支付的融資租賃款額，應歸類為流動負債，而剩餘的\$372,727 則歸屬於非流動負債。

A 公司在 2006 年 12 月 31 日應編製以下會計分錄：

1) 利息費用、扣減融資租賃負債和租金支付

借：利息費用	66,612	
借：應付融資租賃款	293,388	
貸：銀行存款		360,000

2) 保險費用的支出

借：保險費用	1,000	
貸：銀行存款		1,000

3) 計提融資租賃資產的折舊

借：折舊費用	316,944	
貸：融資租賃資產 - 累計折舊		316,944

4) 在資產負債表中相關的會計項目餘額：

融資租賃資產	962,832
減：累計折舊	<u>633,888</u>
	328,944

應付融資租賃款	372,727
---------	---------

全部款項歸屬於流動負債。

A 公司在 2007 年 12 月 31 日應編製以下會計分錄：

由於租賃合同於 2007 年屆滿，A 公司將該項資產歸還給 B 公司

1) 利息費用、扣減融資租賃負債和租金支付

借：利息費用	37,273	
借：應付融資租賃款	322,727	
貸：銀行存款		360,000

2) 保險費用的支出

借：保險費用	1,000	
貸：銀行存款		1,000

3) 計提融資租賃資產的折舊

借： 折舊費用	316,944	
貸： 融資租賃資產 - 累計折舊		316,944

4) 在資產負債表中，當融資租賃資產尚未歸還時，相關會計項目的餘額：

融資租賃資產	962,832
減：累計折舊	<u>950,832</u>
	12,000

應付融資租賃款	50,000
---------	--------

5) 歸還資產時相關的會計分錄

借： 應付融資租賃款	50,000	
借： 融資租賃資產 - 累計折舊	950,832	
貸： 融資租賃資產		962,832
貸： 銀行存款		38,000

在 2007 年 12 月 31 日，承租人 A 公司將資產返還給出租人，並擔保該資產的殘值為 MOP50,000 元，故此承租人必須支付出租人該資產擔保殘值與真正殘值的差額 MOP38,000 元（50,000 - 12,000）。

融資費用的其他處理方法

18. 融資費用的分攤，除了按照以上【例 5】使用的精算法（Actuarial method）或實際利率法(Effective interest rate method)外。根據準則第 4.7 段，在實務中，允許使用比較簡單的方法，例如以直線法和年數總和法去分攤融資費用。

根據【例 5】的資料，融資費用總額為 MOP197,168 (360,000 × 3 + 50,000 - 932,832)元，如以直線法分攤融資費用，計算如下：

$$\text{每年分攤融資費用} = \text{MOP197,168 元} \div 3 = \text{MOP65,723 元}$$

如以年數總和法分攤融資費用，計算如下。

$$\begin{aligned} \text{首先要計算年數的總和為分攤分數的分母} &= n(n + 1) \div 2 \\ &= 3(3 + 1) \div 2 \\ &= 6 \end{aligned}$$

年期	總融資費用	分數	分攤的融資費用
1	197,168	3 / 6	98,584
2	197,168	2 / 6	65,723
3	197,168	1 / 6	32,861

比起精算法，直線法和年數總和法運算比較簡單，同時亦不需要計算租賃中的內含利率。

經營租賃

19. 在經營租賃下，租賃資產所有權的相關風險和報酬是沒有轉移給承租人，履行合約的成本一般由出租人負擔，承租人只需將支付或應付的租金按既定的方法確認為費用。
20. 土地和建築物的租賃，同其他資產租賃一樣，但土地和建築物租賃中的土地部分和建築物部分應分別考慮，並根據情況歸屬為經營租賃或融資租賃。但是土地的特徵是通常沒有確定的經濟壽命。如果租賃期滿時，土地所有權預期不會轉讓給承租人，則承租人實質上不會取得到與所有權相關的所有風險和報酬，在這種情況下，土地租賃就是一項經營租賃，為取得作為經營租賃核算的這項租賃所支付的租金，代表預付租賃款額，需按受益方式在租賃期內攤銷。

經營租賃的會計處理

21. 根據準則規定，租金應在租賃期內按直線法在損益表中確認為費用；如果其他方法更合理，也可以採用其他方法。在計算每期的租賃費用時，應按權責發生制，將總租金平均分攤至每個會計期間，而不是按照支付的金額。

【例 6】2005 年 1 月 1 日，A 公司與 B 公司簽訂一份為期 3 年的租賃資產合同，該資產的預計使用年限為 20 年，公允價值為 MOP7,000,000 元。租賃合同規定，在租賃開始日 A 公司需付 MOP600,000 元，其後於每年年末支付租金 MOP200,000 元，總額為 MOP1,200,000 元。

步驟一，判斷租賃類型：融資租賃或經營租賃。

該項租賃不符合融資租賃的任何一種情況，所以該租賃為經營租賃。

步驟二，計算每年經營租賃的費用。

$$\text{經營租賃的費用} = 1,200,000 \div 3 = 400,000$$

步驟三，會計分錄。

2005 年 1 月 1 日：

借：	長期待攤費用	600,000	
貸：	銀行存款		600,000

2005 年 12 月 31 日、2006 年 12 月 31 日及 2007 年 12 月 31 日：

借：	長期待攤費用	200,000	
貸：	銀行存款		200,000

借：	經營租賃租金	400,000	
貸：	長期待攤費用		400,000

經營租賃中激勵措施的會計處理

22. 某些情況下，出租人可能對經營租賃提供激勵措施，如免租期、承擔承租人某些費用。但事實上，出租人會在租賃期內的租金中收回激勵措施的成本，所以承租人應將這些激勵措施所引起的金額在租賃期內攤分。一般含有激勵措施的租賃合同通常租金會相對較高。

【例 7】2008 年 1 月 1 日，A 公司與 B 公司簽訂一份為期 3 年的續租賃資產合同，那時資產的公允價值為 MOP6,000,000 元。新的租賃合同規定，第一年免收租金，第二年及第三年末支付租金 MOP450,000 元，總額為 MOP900,000 元。

步驟一，判斷租賃類型：融資租賃或經營租賃。

該項租賃仍為經營租賃。

步驟二，計算每年經營租賃的費用。

$$\text{經營租賃的費用} = 900,000 \div 3 = 300,000$$

步驟三，進行會計分錄。

2008 年 12 月 31 日：

借： 經營租賃租金	300,000	
貸： 應付款項		300,000

2009 年 12 月 31 日及 2010 年 12 月 31 日：

借： 經營租賃租金	300,000	
貸： 應付款項		300,000
借： 應付款項	450,000	
貸： 銀行存款		450,000

披露

融資租賃的披露

23. 準則要求承租人在財務報表中（主要在財務報表附註中），對融資租賃作如下披露：

（1） 每類資產在資產負債表日的賬面淨額；

（2） 資產負債表日最低租賃付款額在以下期間的總額及其現值：

[1] 不超過一年；

[2] 超過一年。

【例 8】根據【例 5】資料，2005 年 12 月 31 日 A 公司財務報表附註中對融資租賃的披露如下：

本公司在 2005 年 1 月 1 日以融資租賃方式租賃一項資產，租賃期三年。在 2005 年 12 月 31 日，該資產的賬面淨值為 MOP645,888。最低租賃付款額在以下期間的總額和現值如下：

	總額	現值
不超過一年	360,000	327,272 *
超過一年	<u>410,000</u>	<u>338,843</u> #
	<u>770,000</u>	<u>666,115</u>

* $360,000 \div (1 + 10\%) = 327,272$

$410,000 \div (1 + 10\%)^2 = 338,843$

經營租賃的披露

24. 對於不可撤銷的經營租賃，由於租賃協議使主體在未來產生一項支付租賃款的承諾，因此，雖然主體無須將該承諾確認為負債，但準則要求承租人在財務報表附註中，對不可撤銷經營租賃的未來最低租賃付款額作出以下披露：

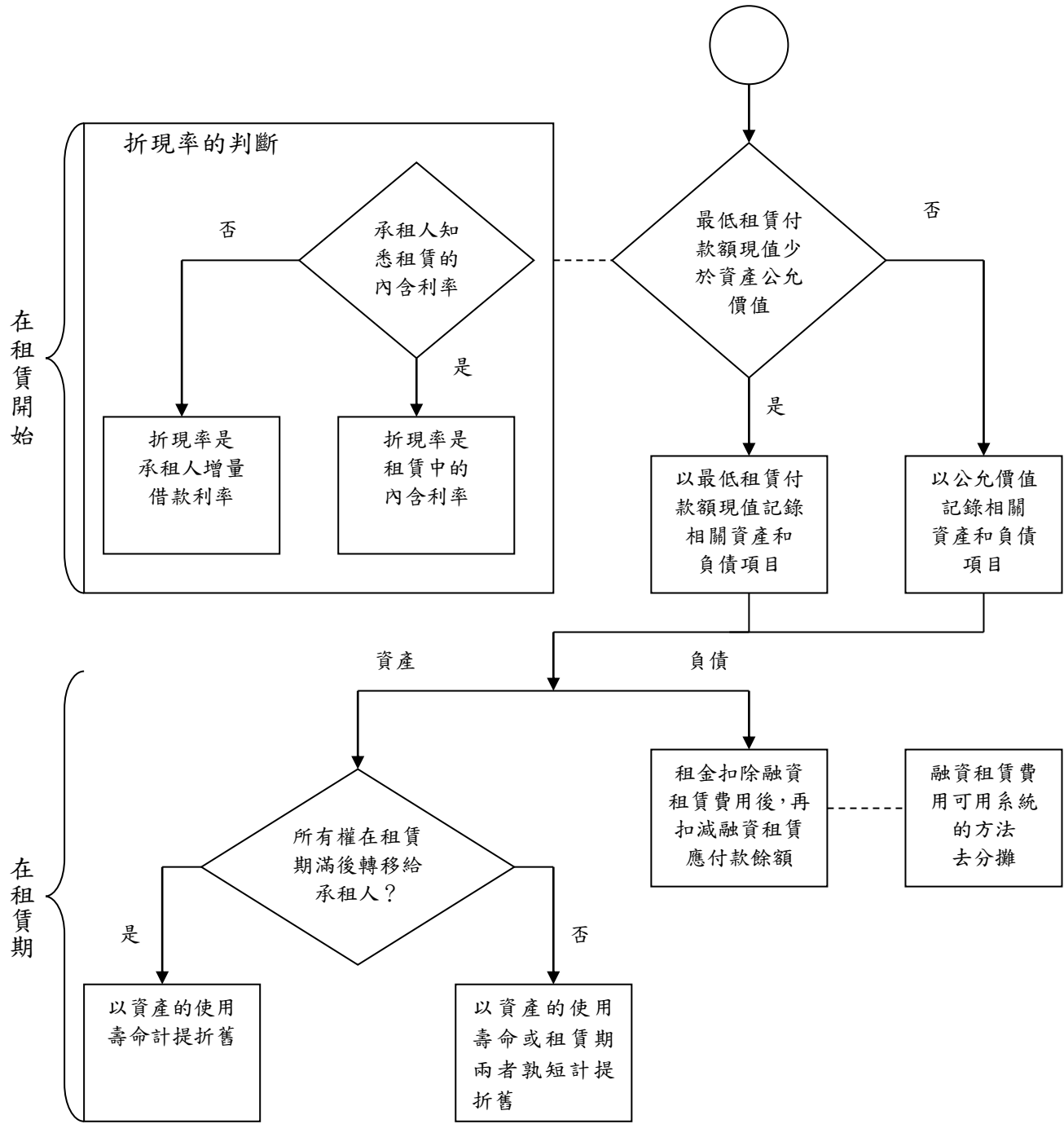
- (1) 不超過一年的最低租賃付款額；
- (2) 超過一年的最低租賃付款額。

【例 9】假設 A 公司有一項不可撤銷的經營租賃，總額為 MOP500,000 元，在未來 5 年分期支付，A 公司在財務報表附註中應披露如下資料：

本公司有一項不可撤銷的經營租賃，租賃期五年，在本年度末，該經營租賃的最低租賃付款額如下：

	澳門元
不超過一年	100,000
超過一年	<u>400,000</u>
	<u>500,000</u>

承租人融資租賃會計處理的摘要如下圖所示：



【第 5 條—無形資產】應用指南

目標和範圍

1. 本準則的主要目的是規定無形資產的會計處理，包括對無形資產的定義、確認、計量、攤銷及披露等方面。
2. 商譽是在企業合併中產生的，代表購買者為了從不能單獨辨認並獨立確認的資產中獲得預期未來經濟利益而進行的支付。一般財務報告準則現時沒有涵蓋企業合併的會計處理，因此本準則不涉及商譽在會計方面的處理方法。

定義

3. 本準則中使用的下列詞彙，其含義為：

無形資產，指沒有實物形態的可辨認非貨幣性資產。

成本，指資產購置或生產時，為取得該項資產而支付的現金或現金等價物的金額，或其他對價的公允價值。

攤銷，指在無形資產的有用壽命內系統地分攤其應折舊金額。

有用壽命，指：

- (1) 資產預期可供主體使用的期限；或者
- (2) 主體預期能從該資產的使用中獲取的產量或者類似計量單位的數量。

應折舊金額，指資產的成本或財務報表中代替成本的其他金額，減去其殘值後的餘額。

殘值，指如果資產已處於其有用壽命結束時的年限和預計狀態，主體目前將從資產處置中獲得的扣除預計處置費用後的預計金額。

賬面金額，指資產負債表內確認的資產的金額減去相關累計攤銷額後的餘額。

活躍市場，指滿足以下所有條件的市場：

- (1) 市場中交易的項目是同質的；
- (2) 通常可在任何時候找到自願的買方和賣方；以及
- (3) 價格公開。

開發，指在開始商業性生產或使用前，將研究成果或其他知識應用於某項計劃或設計，以生產新的或具有實質性改進的材料、裝置、產品、工序、系統或服務。

研究，指為獲取新的科學或技術知識並理解它們而進行的具有創造性和有計劃的調查。

4. 無形資產是指沒有實質形態的可辨認非貨幣性資產，同時必須與商譽清楚地區分開來。除了符合資產的定義，對資源的控制和存在未來經濟利益外，無形資產同時亦具有沒有實質形態及可辨認性的特徵。
5. 非貨幣性資產是指沒有固定或可確定金額的貨幣收取的資產。長期非貨幣性資產可以分為有形資產和無形資產；有形資產是有實質性形態的，而無形資產則沒有實質性形態的或資產的價值不可以用他們的實質形態表達，例如，電腦軟件的價值不可能用磁碟或光碟的成本去計量。
6. 當資產符合以下條件時，便滿足無形資產定義中的可辨認性標準：
 - (1) 可分離的，即能夠從主體中分離或劃分出來，並能單獨或者與相關合同、資產或負債一起，用以出售、轉移、授予許可、租賃或交換；或者
 - (2) 源自合同性權利或其他法定權利，無論這些權利是否可從主體或其他權利和義務中轉移或分離。
7. 資源的控制是指主體有權獲得資產的潛在資源的未來經濟利益，並能約束其他方獲取這些利益。主體控制無形資產產生的未來經濟利益的能力，一般來自法庭可強制執行的法定權利。例如，專利權和版權等。另一方面，例如某企業的員工擁有專業知識雖然可以為企業帶來未來經濟利益，但是它不可歸屬於無形資產主要是因為主體缺乏控制資源的能力。

在缺少法定權利時，證明控制的存在較為困難。但是，權利的法定強制性並不是形成控制的必要條件，因為主體可使用其他方法來控制該權利帶來的未來經濟利益。
8. 無形資產引起的未來經濟利益可能包括銷售產品和提供勞務的收入、或主體使用該無形資產而“節約”的成本或獲得的其他利益。例如，在生產工序中使用知識產權，可能會降低未來生產成本，而不是增加未來收入。
9. 在企業合併中獲取的商譽代表由承購者對預期未來經濟利益的付款，該利益是不能被單獨地辨認和被分離確認的。本準則不適用於企業合併中取得的商譽。

確認和計量

10. 某項目被確認為無形資產必須符合以下條件：

(i) 資產的定義

資產是指由於過去事項而由主體控制的、預期會導致未來經濟利益流入主體的資源。

(ii) 無形資產的定義

是可辨認性、對資源的控制和存在未來經濟利益。

(iii) 確認條件

以下是確認無形資產的條件：

(1) 歸屬於該資產的未來經濟利益很可能流入主體；以及

(2) 該資產的成本能夠可靠地計量。

主體應使用合理並有證據的假定來評價未來經濟利益流入的可能性，這些假定代表主體的管理層對資產有用壽命內將存在的一系列經濟狀況的最好估計。

【例 1】判斷以下項目是否屬於無形資產。

i. 生產設備； ii. 電腦軟件； iii. 電腦硬件； iv. 使用權

i. 生產設備是可辨認的和非貨幣性的資產，但是生產設備具有實質的形態，因此它不屬於無形資產。

ii. 電腦軟件是可辨認的和非貨幣性的資產，電腦軟件的實質形態是電腦磁碟。而電腦磁碟的價值遠遠低於電腦軟件的價值，因此電腦軟件屬於無形資產。

iii. 電腦硬件是可辨認的和非貨幣性的資產，但是電腦硬件具有實質的形態，因此它屬於有形資產而不是無形資產。

iv. 使用權是可辨認的和非貨幣性的資產，使用權的實質形態存在於所有權的文件上。而紙張的價值遠遠低於使用權的價值，因此使用權屬於無形資產。

11. 無形資產應以成本進行初始計量。單獨取得的無形資產的成本通常能可靠地計量，特別是購買對價是現金或者其他貨幣性資產時。

12. 取得無形資產的成本應單獨地確定和計量，就如同不動產、廠場和設備那樣。其中成本包括扣除銷售（商業）折扣和回扣後的購買價格、進口稅和不能退還的購貨稅款，以及任何可直接歸屬於使資產達到預定使用狀態的支出。可直接歸屬的支出包括直接僱員人事費用、專業人員服務費用以及其他測試資產運作的成本。

13. 當無形資產達到能夠以管理層預定的方式進行運作時，應停止將支出確認在資產的賬面金額中。換言之，當無形資產達到能夠使用時，以後發生的支出應確認為費用而不應計入資產的賬面金額內。
14. 有關無形資產的借款費用，如符合《一般財務報告準則第 11 條—借款費用》中的規定，可以將費用作資本化的處理。
15. 當附加或後續支出能夠提高資產的生產或效益水平，該支出亦可能包括在資產的賬面金額中。

內部產生的無形資產

16. 內部產生的無形資產必須考慮以下因素：
 - (i) 何時辨認該資產和該資產是否能為主體帶來預期的未來經濟利益。在某些情況下，未來經濟利益不可能在計劃最初階段判斷和估計。
 - (ii) 可靠地確定該資產的成本。在某些情況下，由內部產生的無形資產的成本不能與其他費用區分，如維修費用、自創商譽或每日營運的費用。內部產生的無形資產的支出除了要遵循無形資產確認和初始計量的一般要求外，還要符合以下有關內部產生的無形資產段落的要求。
17. 內部產生的無形資產可以根據形成的過程分為研究和開發兩個階段。如支出不能區分在研究或開發階段發生，這些支出則視為在研究階段發生。
18. 在研究階段，由於主體無法顯示出未來經濟利益的流入和最終產生資產的可能性，所以在研究階段產生的支出應立即確認為費用。另一方面，在開發階段發生的支出，如滿足確認無形資產的條件，可以計入資產的成本。但當支出確認為費用後，他們便不可能再進行資本化。
19. 開發階段比研究階段再進一步。在某些情況下，主體很可能辨認一項無形資產和顯示出該資產能為主體帶來未來經濟利益。因此，主體是否可以確認某項目為無形資產主要取決於：（1）產生資產的可能性；（2）成本可以可靠地計量；（3）滿足準則允許無形資產在開發階段期間確認的以下所有各項條件：
 - (i) 完成該無形資產以使其能使用或銷售，在技術上可行。
 - (ii) 有完成該無形資產並使用或出售的意圖。
 - (iii) 有能力使用或出售該無形資產。
 - (iv) 能證明該無形資產如何產生很可能的未來經濟利益。其中，主體能夠證明存在無形資產的產出市場或無形資產本身的市場或者，如果該無形資產將在內部使用，那麼應證明該無形資產的有用性。

- (v) 有足夠的技術、財務資源和其他資源的支援，以完成該無形資產的開發，並使用或出售該無形資產。
- (vi) 對歸屬於該無形資產開發階段的支出，能夠可靠地計量。

開發階段的例子有：生產前工模的設計和測試、改善系統的設計和測試等。

【例 2】某企業正在研發一項新產品，在 2005 年由研究及發展部門產生的支出有 \$200,000。在 2006 年，該產品的技術和商業上的可行性已研究完成，其間需要 \$20,000 的人事費用和 \$15,000 產品專利權的登記費用。

2005 年研究及開發部門的支出 \$200,000 應在損益表確認為費用，由於這些支出不符合確認無形資產的條件。在這階段這些支出不會產生一項可辨認而能夠產生未來經濟利益的資產。

2006 年發生的 \$20,000 人事費用和 \$15,000 產品專利權的登記費用可以確認為無形資產成本的一部分。原因是該企業能夠控制和使用該資產。但根據準則，以前已確認為費用的支出，不能重新計入資產的成本內。

- 20. 對於內部產生的品牌、刊頭、報刊名、客戶名單和實質上類似的項目不應確認為無形資產，原因是類似的支出不能與整體業務開發成本區分開來，因此不應確認為無形資產。譬如企業為了提高建立自己的品牌或增加品牌的知名度，而作出了一系列的宣傳活動所產生的支出。但這些支出可能有附加的好處，譬如宣傳現在市場上的產品或提高職工的道德和表現等。產生這些好處的支出很難確定和計量。因而，計量品牌的支出是不太可能的。所以不符合單獨辨認的條件，因此準則不允許內部產生的品牌、刊頭、報刊名、顧客名單和與這些相似的项目確認為無形資產。
- 21. 主體為本身內部使用或外部登錄而開發的網站，是一項內部產生的無形資產，應遵循準則的規定去確認和處理。如果網站能滿足無形資產的規定：可辨認的、產生未來經濟利益和成本可以可靠地計量等條件，以及開發階段的條件，便可以確認為無形資產。例如，網站設置了接受訂單的功能，這網站便能夠產生收入（即未來經濟利益）。但是如果網站只是為了推廣及宣傳產品和服務為目的，這網站便不符合資本化的條件，設立網站的支出應確認為費用。
- 22. 內部產生的無形資產亦應按成本計量，成本包括所有直接與創造、生產和達到使用狀態有關所必要的支出。例如，使用或消耗材料和勞務成本、法定權利註冊費、用於產生該資產的專利權和特許權的攤銷費用、以及資本化的借款費用等。

自創商譽

23. 自創商譽不能夠被確認為無形資產，主要是由於它不能夠滿足以下所有條件：

- (i) 能夠可靠地計量成本
- (ii) 能夠與其他資源區分出來
- (iii) 能夠被主體控制

通常計量自創商譽的方法是根據企業在某一時間的市場價值減去可辨認的淨資產的現存價值的差額。根據定義該差額不能確認為無形資產，是因為它不能以成本可靠地計量並由主體控制的可辨認資源（既不可分離的，也非源自合同性權利或其他法定權利）。所以自創商譽不確認為無形資產。

費用的確認

24. 當費用符合確認為無形資產的條件時，可以將費用作為無形資產成本的一部分。不論是初始成本或是後續支出，只是符合確認為無形資產的條件便可以將費用資本化。

25. 在某些情況下，支出不能夠產生可予確認的無形資產，這些支出應在發生時確認為費用。以下是一些支出應在發生時確認為費用的例子：

- (1) 開辦活動支出（除非它能符合《一般財務報告準則第3條—不動產、廠場和設備》的規定）。
- (2) 培訓活動支出。
- (3) 廣告和營銷活動支出。
- (4) 主體部分或全部遷址或重組的支出。

26. 當有些費用在開始時已確認為費用後，以後再不能重新確認為無形資產成本的一部分。

【例3】某新成立企業發生以下支出，請判斷那些支出可以資本化或確認為費用。

- (1) 測試計劃的設計
- (2) 內部研發的會計軟件
- (3) 保留客戶和維持市場佔有率
- (4) 管理人員參與質量管理的課程
- (5) 為了刺激銷量在電視播放廣告
- (6) 製作處方和模組

分析：

要確認為無形資產必須符合以下條件：(i) 可辨認的；(ii) 未來經濟利益很可能流入主體和(iii) 成本可以可靠地計量。項目(1)和(6)都可以確認為無形資產成本的一部分。項目(2)和(3)不符合以上條件，所以應確認為費用。項目(4)都不能確認為無形資產主要是主體不能對員工擁有控制權。項目(5)很明顯對主體的盈利有正面的影響，但廣告費並不滿足“控制”的標準。

確認後的計量

27. 當項目確認為無形資產後，應以成本減去累計攤銷額後的餘額作為其賬面金額。無形資產在初始確認時，應以成本入賬，但當該無形資產進行攤銷後，在資產負債表的賬面金額應將成本減去累計攤銷額後列示。

攤銷

28. 無形資產的攤銷是將應折舊金額系統地在有用壽命內分攤，但是首先是要判斷無形資產的應折舊金額、攤銷期及攤銷方法。
29. 應折舊金額是指無形資產的成本減去資產的預計殘值的餘額。殘值是指如果資產的預期有用壽命已滿並處於有用壽命終止了時的預期狀態，主體從該資產處置中所取得的收益減去預計處置費用後的金額。
30. 根據準則有限有用壽命的無形資產的殘值應假設為零，但當符合以下任何一項條件時則除外：(1) 有第三方承諾在無形資產的有用壽命結束時購買該無形資產；或者(2) 該無形資產存在活躍市場，並且殘值可以根據該市場信息確定以及這種市場在該無形資產的有用壽命結束時很可能存在。如果無形資產的殘值不是零，意味著主體在該資產的經濟壽命結束前處置該無形資產。
31. 攤銷是將資產成本減去殘值後的餘額系統地分攤，以反映該資產所含的未來經濟利益隨時間的消耗，而不是改變資產的價值。攤銷的會計分錄如下：

借： 攤銷費用

XXX

貸： 無形資產 — 累計攤銷

XXX

32. 在準則中第 5.18 段所述“主體應評估一項無形資產的有用壽命是有限的還是不確定的，並且，如果是有限的，還應評估有用壽命的期限或者構成有用壽命的產量或類似計量單位的數量。在分析所有相關因素的基礎上，當無形資產預期為主體產生淨現金流量的截止日期無法預見時，主體應視該無形資產的有用壽命為不確定的。”在確定無形資產的有用壽命時，應考慮無形資產所帶來的經濟利益或所產生的淨現金流量是否存有期限，如果是有的話，主體應在該期間用系統的方法攤銷資產的應折舊金額。相反，如果資產的淨現金流量期間沒有預算的期限時，則攤銷期不能確定，所以無形資產的有用壽命也不能確定。
33. 當無形資產是源自合同性權利或其他法定權利時，其有用壽命受到這些權利的有效期的限制。這些資產的有用壽命不能超過這些權利的有效期，並且可能更短。同時主體在考慮使用這些無形資產的壽命時，亦受到合同性權利或其他法定權利到期日的限制。
34. 如果取得的合同性權利或其他法定權利能夠在期限到期時重新延續，只要有證據支持主體在續約時無需重大成本，續約期應當包括在該無形資產的有用壽命內。主體能夠重新延續合同性權利或其他法定權利時可以考慮以下因素：(1) 根據以往的經驗，有證據表明合同性權利或其他法定權利將被重新延續。如果重新延續有賴於第三方的同意，還應有第三方將會同意的證據；(2) 有證據表明獲得重新延續而必需的所有條件將被滿足；以及(3)主體重新延續的成本與預期以重新延續中流入主體的未來經濟利益相比並不重大。

【例 4】某公司用了\$100,000 購買了一商標，該商標擁有 10 多年的市場領導地位，根據合約轉讓商標的使用年限為 5 年。當合約期滿時，該公司可以以\$1,000 重新延續該商標的使用權為期 5 年，並且可無限次續約。該商標預期會為公司帶來穩定的現金流量。

根據以上資料，該商標的有用壽命可以被判斷為不確定，由於有證據支持續約不需要花費重大成本，並預期續約的可能性很大。同時亦未能對該資產所產生的現金流量的期限作出估計，故此該資產的有用壽命被視為不確定。

35. 在確定無形資產有用壽命時，主體應考慮以下因素：
- (1) 資產的預計使用情況
 - (2) 資產有關產品的壽命週期
 - (3) 技術、工藝、商業過時
 - (4) 產品市場需求的變化
 - (5) 競爭者的預期行動
 - (6) 資產使用的法律或者類似限制
 - (7) 資產是否依賴其他資產的有用壽命
36. 無形資產的有用壽命不確定並不等於該資產具有無限的有用壽命。有用壽命不確定只反映了在評估無形資產的有用壽命時，根據當時的信息未能確定資產使用的最終期限，或從資產使用中可為主體帶來未來經濟利益的最終期限或總體數量。對於有用壽命不確定的無形資產，由於無法確定資產攤銷的期限，因此不應進行攤銷。
37. 有限有用壽命的無形資產，其攤銷應於資產可供使用時開始，即當它達到能夠按管理層預定的方式運作所必須的位置或狀態時開始。因此，即使有關的無形資產仍未開始使用，但如果它已達到能夠按管理層預定的方式運作所必須的位置或狀態而可供使用時，則應開始進行攤銷。
38. 在無形資產的有用壽命內系統地分攤其應折舊金額，存在多種方法。這些方法包括直線法、餘額遞減法和生產總量法。所採用的攤銷方法應依據從資產中獲取的未來經濟利益的預計消耗方法來選擇，並一致地運用於不同會計期間。如果消耗無形資產經濟利益的方式不能可靠地確定，應採用直線法。
39. 攤銷費用通常直接在損益表確認為費用。但是，有時包含在資產中的未來經濟利益，在生產其他資產時被吸收。在這種情況下，攤銷費用構成其他資產成本的一部分，並包括在其他資產的賬面金額中。
40. 有限有用壽命的無形資產，其攤銷期和攤銷方法至少應在每個財務年度末進行覆核。如果無形資產的預期有用壽命與以前的估計不同，攤銷期應作相應的改變，例如資產的消耗比預期中快。如果該資產產生未來經濟利益的預期消耗方式發生了變化，攤銷方法應予改變以反映這種變化。例如，相對於餘額遞減法，直線法可能變得明顯不適合。
41. 由於對無形資產攤銷期和攤銷方法的覆核所產生的改變應按照《一般財務報告準則第2條—會計政策、會計估計變更和差錯》內的會計估計變更的處理方法處理。根據準則會計估計變更應採用未來適用法。

【例 5】某公司於 2005 年 1 月購入一項電腦軟件價值\$200,000，該公司以直線法進行攤銷，使用年限為 5 年，殘值為零。在 2006 年，對該無形資產進行覆核，由於市場環境改變，在有用年限期滿時，資產的殘值為\$10,000。計算 2006 年的攤銷費用。

$$\begin{aligned} \text{2005 年攤銷} &= \$200,000 \div 5 = \$40,000 \\ \text{2005 年年末賬面餘額} &= \$200,000 - \$40,000 = \$160,000 \\ \text{2006 年攤銷} &= (\$160,000 - \$10,000) \div 4 = \$37,500 \\ \text{2006 年年末賬面餘額} &= \$160,000 - \$37,500 = \$122,500 \end{aligned}$$

終止確認

42. 資產的終止確認是指某資產不再在資產負債表內確認為資產。當無形資產處於以下情況時，應予終止確認：
- (1) 處置時；或者
 - (2) 預期從其使用或處置中不會產生未來經濟利益時。
- 處置無形資產有很多種方式（例如出售、融資租賃、捐贈、報廢、替換等）。處置後主體不再對該項無形資產擁有佔有、使用、收益等權利。
43. 無形資產在處置時所產生的利得或損失，應將無形資產的未攤銷餘額予以轉銷，作為轉讓無形資產的一項成本，同時應扣除相關費用並將差額計入當期損益。由於所產生的損益不符合收入的定義，所以利得或損失在損益表內應單獨列報，而不應歸屬為收入。基本上，無形資產的處置與不動產、廠場和設備的處置方法相同。

披露

44. 主體應在財務報表中對內部產生的無形資產和其他無形資產予以區分，就每類無形資產披露如下事項：
- (1) 有用壽命是不確定的還是有限的，以及如果是有限的，其有用壽命或所使用的攤銷率；
 - (2) 有限有用壽命的無形資產所使用的攤銷方法；
 - (3) 期初和期末賬面總金額和累計攤銷額；
 - (4) 含無形資產攤銷額的損益表單列項目；
 - (5) 期初和期末賬面金額的調節，從中列明：
 - [1] 增加；
 - [2] 處置；
 - [3] 本期確認的攤銷額；
 - [4] 本期賬面金額的其他變化。

【例 6】在財務報表中對無形資產作出披露的例子。

會計政策

無形資產以成本作初始計量。具有有限有用壽命的無形資產將以直線法在攤銷期內進行攤銷。各類無形資產的有用壽命如下：

專利權	10 年
版權	5 年
特許使用權	8 年

本公司已根據一般財務報告準則第 5 條之規定重新評估無形資產之有用壽命，重新評估後無需作出調整。

無形資產

	<u>使用權</u>	<u>電腦軟件</u>	<u>其他無形資產</u>	<u>總額</u>
成本				
2006 年 1 月 1 日	500,000	200,000	100,000	800,000
當年度增加		400,000		400,000
處置			(20,000)	(20,000)
2006 年 12 月 31 日	500,000	600,000	80,000	1,180,000
累計攤銷				
2006 年 1 月 1 日	(200,000)	(100,000)	(50,000)	(350,000)
當年度攤銷費用	(50,000)	(150,000)	(20,000)	(220,000)
處置			10,000	10,000
2006 年 12 月 31 日	(250,000)	(250,000)	(60,000)	(560,000)
賬面淨值-2006/12/31	<u>250,000</u>	<u>350,000</u>	<u>20,000</u>	<u>620,000</u>
賬面淨值-2005/12/31	<u>300,000</u>	<u>100,000</u>	<u>50,000</u>	<u>450,000</u>

45. 主體還應披露如下內容：

- (1) 對於具有不確定有用壽命的無形資產，該資產的賬面金額和支持不確定有用壽命評估的原因。在給出這些原因時，主體應描述在確定資產具有不確定有用壽命時起重要作用的因素。
- (2) 對主體的財務報表具有重要影響的單項無形資產的描述、其賬面金額和剩餘攤銷期。
- (3) 對無形資產所有權被限制的存在及其金額，以及作為債務抵押品的無形資產的賬面金額。

【第 6 條—存貨】應用指南

目標和範圍

1. 本準則的目標是規範存貨的會計處理。本準則為存貨成本的確定及其隨後確認為費用，包括減記至可變現淨值的處理提供了指南。本準則亦對將存貨成本分配給各存貨的成本計算方法提供指南。

定義

2. 在本準則中使用的下列詞彙，其含義為：

存貨，指下列資產之一：

- (1) 在正常經營過程中持有待售的，例如：零售商購入並用於零售的貨物，或持有以備再售的土地和其他不動產；
- (2) 為出售而仍處在生產過程中的，例如：在產品；
- (3) 在生產或提供勞務過程中將消耗的材料或物料，例如：將用於生產過程的材料和物料。

根據本準則 6.1 段，對於勞務提供者，存貨包括那些仍未確認為收入的勞務成本。

成本，指資產購置、生產或建造時，為取得該項資產而支付的現金或現金等價物的金額，或其他對價的公允價值。

可變現淨值，指在正常經營過程中，以估計售價減去估計完工成本及銷售所必需的估計費用後的價值。

先進先出法，指假設先購入或生產的存貨項目先售出，從而期末留存在存貨中的項目是最近購入或生產的一種確定存貨成本的方法。

加權平均成本法，指每個存貨項目的成本根據期初類似存貨的成本和本期購入或生產的類似存貨的成本的加權平均數來確定的方法。該平均數可以定期計算，也可以在每次收到新貨物時計算，視主體的具體情況而定。

存貨成本

3. 存貨會計的第一個問題是，如何確定被確認為資產的存貨項目的成本。本準則第6.3段規定，存貨的成本應當包括所有的採購成本、加工成本和使存貨達到目前場所和狀態而發生的其他成本。

採購成本

4. 存貨的採購成本由採購價格、進口關稅和其他稅金（不含企業日後可從稅務部門退回的稅金）、運輸費、裝卸費以及其他可直接歸於產成品、材料和勞務的費用構成。在確定採購成本時應扣除商業折扣、回扣和其他類似的項目。

採購價格，是指企業購入的材料或商品的發票賬單上列明的價款。

其他稅金，是指企業購買、自製或委託加工存貨發生的相關稅金。

其他可直接歸屬於存貨採購的費用，即採購成本中除上述各項以外的可直接歸屬於存貨採購的費用，如在存貨採購過程中發生的倉儲費、包裝費、運輸途中的合理損耗、入庫前的挑選整理費用等。這些費用能分清負擔對象的，應直接計入存貨的採購成本；不能分清負擔對象的，應選擇合理的分配方法，分配計入有關存貨的採購成本。分配方法通常包括按所購存貨的重量或採購價格比例進行分配。

加工成本

5. 存貨的加工成本包括與生產量直接相關的成本，如直接人工。它們還包括在將材料加工為產成品過程中發生的固定和變動間接生產費用的系統分配額。不能分配的間接費用應在其發生的當期確認為費用。

（1）直接人工：

直接人工是指企業在生產產品過程中，直接從事產品生產的工人工資和福利費。如果生產車間同時生產幾種產品，則其發生的直接人工，應採用一定方法分配計入各產品成本中。由於工資形成的方式不同，直接人工的分配方法也不同。比如，按計時工資分配直接人工、按計件工資分配直接人工。

（2）固定間接生產費用：

固定間接生產費用指產量發生變化時仍相對保持不變的間接生產費用，如廠房和設備的折舊和維修費用、工廠管理費用和行政費用等。固定間接生產費用應以生產設備的正常生產能力為基礎分配計入加工成本。

(3) 變動間接生產費用：

變動間接生產費用指隨產量直接或幾乎直接變動的間接生產費用，如間接材料和間接人工等。變動間接生產費用應以生產設備的實際使用程度為基礎分配計入單位產品。

其他成本

6. 包括在存貨中的其他成本僅限於使存貨達到目前場所和狀態而發生的成本。例如，將非間接生產費用或為特定客戶設計產品所發生的設計費用包括在存貨成本中可能是恰當的做法。
7. 不應包括在存貨成本中而應在其發生的當期確認為費用的項目有：
 - (1) 非正常浪費的原料、人工或其他生產費用。如由自然災害而發生的直接材料、直接人工及間接生產費用，由於這些費用的發生無助於使該存貨達到目前場所和狀態，不應計入存貨成本，而應確認為當期費用；
 - (2) 儲存費用，但那些在生產過程中為達到下一個生產階段所必需的儲存費用除外。儲存費用指主體在採購入庫後發生的儲存費用，應計入當期損益。但是，在生產過程中為達到下一個生產階段所必需的儲存費用則應計入存貨成本。如某種酒類產品生產企業為使生產的酒達到規定的產品質量標準，而必須發生的儲存費用，就應計入酒的成本，而不是計入當期費用；
 - (3) 無助於使存貨達到目前場所和狀態的間接行政費用。如企業寫字樓租金；
 - (4) 銷售費用。如廣告費。

勞務提供者的存貨成本

8. 勞務提供者的存貨按其生產成本計量。勞務提供者的存貨成本主要包括直接從事勞務提供人員(包括監管人員)的人工和其他費用以及可歸屬的間接費用。與銷售和一般管理人員相關的人工和其他費用不包括在勞務提供者的存貨成本中，而應在其發生當期確認為費用。勞務提供者的存貨成本不包括邊際利潤或不可歸屬的間接費用，這些通常作為勞務提供者索取價格中的因素。

成本計算

9. 存貨會計的第二個問題是，如何將存貨成本分配於期末存貨項目及當期已出售或耗用的存貨項目之中。本準則規定了進行這種分配的各種存貨成本計算的方法。根據本準則第 6.4 至 6.6 段，主體可以採用單獨成本，先進先出法和加權平均成本法。某些存貨成本的計算方法，諸如標準成本法或零售價法，如果計算結果與實際成本接近，為簡化核算，可以使用。另外，主體對於具有類似性質和用途的所有存貨，應採用相同的成本計算方法，對於那些具有不同性質或不同用途的存貨，可以採用不同的成本計算方法。

(一) 單獨成本：

對於通常不能替代的存貨項目，以及為特定計劃生產和單獨存放的貨物或提供的勞務的成本，如房產，飛機，名畫等貴重物品，應採用個別辨認其單獨成本來計算。成本的個別辨認，指按可辨別的存貨項目的個別成本計價的方法。對於為特定計劃而準備的存貨，不論是購入還是生產的，成本的個別辨認是恰當的。但是，對於通常能互相替代的、數量較大的存貨項目，成本的個別辨認法是不恰當的。

(二) 先進先出法：

先進先出法假定先購入的存貨先售出，從而期末留存在存貨中的項目是最近購入或生產的。

【例 1】某企業採用永續盤存制，2006 年甲種存貨明細賬如下，該存貨分別在 1 月 11 日及 20 日被領用 800 單位。在明細賬中，採用先進先出法計算發出存貨的成本和期末存貨的餘額如下：

存貨明細賬

2006 年		摘要	購入			發出			結存		
月	日		數量	單價	金額	數量	單價	金額	數量	單價	金額
1	1	期初餘額							300	50	15,000
	10	購入	900	60	54,000				300	50	15,000
									900	60	54,000
	11	發出				300	50	15,000	400	60	24,000
						500	60	30,000			
	18	購入	600	70	42,000				400	60	24,000
									600	70	42,000
	20	發出				400	60	24,000	200	70	14,000
						400	70	28,000			
	23	購入	200	80	16,000				200	70	14,000
									200	80	16,000
	31	本月發生額 及月末餘額	1,700		112,000	1,600		97,000	400		30,000

(三) 加權平均成本法：

加權平均成本法，指每個存貨項目的成本根據期初類似存貨的成本和本期購入或生產的類似存貨的成本的加權平均數來確定的方法。該平均數可以定期計算，也可以在每次收到新貨物時計算（即移動加權平均成本法），視主體的具體情況而定。例如：平均數按月計算，本月全部收貨數量加月初存貨數量作為權數，去除本月全部收貨成本加上月初存貨成本，計算出存貨的加權平均單位成本，從而確定存貨的發出和庫存成本。

【例 2】承上例，假如在永續盤存制下採用加權平均成本法，其存貨成本(平均數以按月計算)計算如下：

$$\begin{aligned}\text{甲存貨平均單位成本} &= \$ (15,000 + 54,000 + 42,000 + 16,000) \div (300 + 900 + 600 + 200) \\ &= \$63.5 \text{ (元)}\end{aligned}$$

$$\text{本月發出存貨成本} = 1,600 \times \$63.5 = \$101,600 \text{ (元)}$$

$$\text{月末庫存存貨成本} = 400 \times \$63.5 = \$25,400 \text{ (元)}$$

若使用移動加權平均成本法，其存貨成本計算如下：

存貨明細賬

2006 年		摘要	購入			發出			結存		
月	日		數量	單價	金額	數量	單價	金額	數量	單價	金額
1	1	期初餘額							300	50	15,000
	10	購入	900	60	54,000				900	60	54,000
		平均成本							1,200	57.5	69,000
	11	發出				800	57.5	46,000	400	57.5	23,000
	18	購入	600	70	42,000				600	70	42,000
		平均成本							1,000	65	65,000
	20	發出				800	65	52,000	200	65	13,000
	23	購入	200	80	16,000				200	80	16,000
		平均成本							400	72.5	29,000
	31	本月發生額 及月末餘額	1,700		112,000	1,600		98,000	400	72.5	29,000

期末存貨的計量

10. 本準則第 6.2 段規定，存貨應以成本與可變現淨值兩者中較低者來計量。即主體應在資產負債表日比較期末存貨的成本與可變現淨值的金額，當成本低於可變現淨值時，期末存貨按成本計量；當成本高於可變現淨值時，期末存貨按可變現淨值計量。這裏所講的“成本”是指存貨的歷史成本，即以歷史成本為基礎的存貨成本計算方法(如先進先出法)計算的期末存貨的實際成本；如主體在存貨成本的日常核算中採用簡化核算方法(如標準成本法)，則“成本”為經調整後的實際成本。“可變現淨值”是指正常經營過程中，以估計售價減去估計完工成本及銷售所必需的估計費用後的價值。

可變現淨值的確定

11. 確定可變現淨值應考慮的主要因素：

主體在確定存貨的可變現淨值時，應當以取得的可靠證據為基礎，並且考慮持有存貨的目的。

- (1) 在對可變現淨值加以確定時，應以取得的可靠證據為基礎。此處所講的“可靠證據”是指對確定存貨的可變現淨值有直接影響的確鑿證明，如產品的市場銷售價格、與主體產品相同或類似商品的市場銷售價格、供貨方提供的有關資料、銷售方提供的有關資料、生產成本資料等。
- (2) 應考慮持有存貨的目的。由於主體持有存貨的目的不同，確定存貨可變現淨值的計算方法也不同。如用於出售的存貨和用於繼續加工的存貨，其可變現淨值的計算就不相同，因此，主體在確定存貨的可變現淨值時，應考慮持有存貨的目的。主體持有存貨的目的，通常可以分為：一是持有以備出售，如商品、產成品，其中又分為有合同約定的存貨和沒有合同約定的存貨；二是將在生產過程或提供勞務過程中耗用，如材料等。

12. 可變現淨值中估計售價的確定：

於主體持有的各類存貨，在確定其可變現淨值時，應區別以下情況確定其估計售價：

- (1) 為執行銷售合同或者勞務合同而持有的存貨，通常應當以產成品或商品的合同價格作為其可變現淨值的計量基礎。

如果主體與購買方簽訂了銷售合同（或勞務合同，下同），並且銷售合同訂購的數量大於或等於主體持有的存貨數量，在這種情況下，在確定與該項銷售合同直接相關存貨的可變現淨值時，應當以銷售合同價格作為其可變現淨值的計量基礎。也就是說，如果主體就其產成品或商品簽訂了銷售合同，則該批產成品或商品的可變現淨值應當以合同價格作為計量基礎；如果主體銷售合同所規定的標的物還沒有生產出來，但持有專門用於該標的物生產的原材料，其可變現淨值也應當以合同價格作為計量基礎。

【例 3】資料：

- (1) 2006 年 9 月 3 日，新世紀公司與希望公司簽訂了一份不可撤銷的銷售合同，雙方約定，2007 年 1 月 20 日，新世紀公司應按每台\$310,000 元的價格向希望公司提供 W3 型機器 12 台。
- (2) 2006 年 12 月 31 日，新世紀公司 W3 型機器的賬面價值（成本）為 \$2,800,000 元，數量為 10 台，單位成本為\$280,000 元。
- (3) 2006 年 12 月 31 日，W3 型機器的市場銷售價格為\$300,000 元／台。
- (4) 確定新世紀公司 W3 型機器可變現淨值的計量基礎。

分析：根據新世紀公司與希望公司簽訂的銷售合同規定，該批 W3 型機器的銷售價格已由銷售合同約定，並且其庫存數量小於銷售合同約定的數量，因此，在這種情況下，計算 W3 型機器的可變現淨值應以銷售合同約定的價格\$3,100,000 元（\$310,000 × 10）作為計量基礎。

- (2) 如果主體持有存貨的數量多於銷售合同訂購數量，超出部分的存貨的可變現淨值應當以產成品或商品的一般銷售價格作為計量基礎。
在這種情況下，銷售合同約定數量的存貨，應以銷售合同所規定的價格作為可變現淨值的計量基礎；超出部分存貨的可變現淨值應以一般銷售價格（即市場銷售價格）作為計量基礎。

【例 4】資料：

- (1) 2006 年 9 月 3 日，新世紀公司與希望公司簽訂了一份不可撤銷的銷售合同，雙方約定，2007 年 1 月 20 日，新世紀公司應按每台\$280,000 元的價格向希望公司提供 W3 型機器 12 台。
- (2) 2006 年 12 月 31 日，新世紀公司 W3 型機器的賬面價值（成本）為 \$3,920,000 元，數量為 14 台，單位成本為\$280,000 元。
- (3) 2006 年 12 月 31 日，W3 型機器的市場銷售價格為\$300,000 元／台。
- (4) 確定新世紀公司 W3 型機器可變現淨值的計量基礎。

分析：根據新世紀公司與希望公司簽訂的銷售合同規定，W3 型機器的銷售價格已由銷售合同約定，但是其庫存數量大於銷售合同約定的數量，因此，在這種情況下，對於銷售合同約定的數量（12 台）的 W3 型機器的可變現淨值應以銷售合同約定的價格總額\$3,360,000 元（\$280,000×12）作為計量基礎，而對於超出部分（2 台）的 W3 型機器的可變現淨值應以一般銷售價格總額\$600,000 元（\$300,000 ×2）作為計量基礎。

- (3) 沒有銷售合同約定的存貨，但不包括用於出售的材料，其可變現淨值應當以產成品或商品一般銷售價格（即市場銷售價格）作為計量基礎。

【例 5】資料：

- (1) 2006 年 12 月 31 日，新世紀公司 WS 型機器的賬面價值（成本）為 \$3,000,000 元，數量為 10 台，單位成本為 \$300,000 元。
- (2) 2006 年 12 月 31 日，WS 型機器的市場銷售價格為 \$320,000 元／台。
- (3) 新世紀公司沒有簽訂有關 WS 型機器的銷售合同。
- (4) 確定新世紀公司 WS 型機器可變現淨值的計量基礎。

分析： 由於新世紀公司沒有就 WS 型機器簽訂銷售合同，因此，在這種情況下，計算 WS 型機器的可變現淨值應以一般銷售價格總額 \$3,200,000 元（\$320,000 × 10）作為計量基礎。

- (4) 用於出售的材料等，應當以市場價格作為其可變現淨值的計量基礎。這裏的市場價格是指材料等的市場銷售價格。

【例 6】資料：

2007 年，新世紀公司根據市場需求的變化，決定停止生產 W4 型機器。為減少不必要的損失，決定將原材料中專門用於生產 W4 型機器的外購原材料—D 材料全部出售，2007 年 12 月 31 日其賬面價值（成本）為 \$2,000,000 元，數量為 10 噸。據市場調查，D 材料的市場銷售價格為 \$100,000 元／噸，同時可能發生銷售費用及稅金 \$5,000 元。

分析： 在這種情況下，由於企業已決定不再生產 W4 型機器，因此，該批 D 材料的可變現淨值不能再以 W4 型機器的銷售價格作為其計量基礎，而應按其出售的市場銷售價格作為計量基礎。即：

$$\begin{aligned} & \text{該批 D 材料的可變現淨值} \\ &= \$100,000 \times 10 - \$5,000 = \$995,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

13. 對於用於生產而持有的材料和其他物料，如果用其生產的產成品預計將按成本或高於成本的價格出售，則該材料應當按照成本計量。

【例 7】 資料：

- (1) 2006 年 12 月 31 日，興業公司庫存原材料—A 材料的賬面價值（成本）為\$3,000,000 元，市場購買價格總額為\$2,800,000 元，假設不發生其他購買費用；
- (2) 用 A 材料生產的產成品—W1 型機器的可變現淨值高於成本；
- (3) 確定 2006 年 12 月 31 日 A 材料的價值。

分析： 根據上述資料可知，2006 年 12 月 31 日，A 材料的賬面價值（成本）高於其市場價格，但是由於用其生產的產成品—W1 型機器的可變現淨值高於成本，也就是用該原材料生產的最終產品此時並沒有發生價值減損，因而，在這種情況下，A 材料即使其賬面價值（成本）已高於市場價格，也不應計提存貨跌價準備，仍應按\$3,000,000 元，列示在 2006 年 12 月 31 日的資產負債表的存貨項目之中。

14. 如果材料價格的下降表明產成品的成本將超過可變現淨值，則該材料應當按可變現淨值計量。主體可以用材料重置成本作為可變現淨值。

【例 8】 資料：

- (1) 2006 年 12 月 31 日，興業公司庫存原材料—B 材料的賬面價值（成本）為\$1,200,000 元，由於材料市場價格下降，其重置成本總額為\$1,000,000 元，假設不發生其他購買費用；
- (2) 由於 B 材料市場銷售價格下降，市場上用 B 材料生產的 W2 型機器的市場銷售價格也發生了相應下降，下降了 10%。由此造成興業公司 W2 型機器的市場銷售價格總額由\$3,000,000 元降為\$2,700,000 元，但生產成本仍為\$2,800,000 元，估計銷售費用及稅金為\$100,000 元。
- (3) 確定 2006 年 12 月 31 日 B 材料的價值。

根據上述資料，可按照以下步驟進行確定：

第一步，計算用該原材料所生產的產成品的可變現淨值

$$\begin{aligned}\text{W2 型機器的可變現淨值} &= \text{W2 型機器估計售價} - \text{估計銷售費用及稅金} \\ &= \$2,700,000 - \$100,000 \\ &= \$2,600,000 \text{ (元)}\end{aligned}$$

第二步，將用該原材料所生產的產成品的可變現淨值與其成本進行比較
W2 型機器的可變現淨值\$2,600,000 元小於其成本\$2,800,000 元，即 B 材料價格的下降表明 W2 型機器的可變現淨值低於成本，因此 B 材料應當按可變現淨值計量。

第三步，計算該原材料的可變現淨值，並確定其期末價值

B 材料的可變現淨值可以用材料重置成本計量，所以 B 材料的可變現淨值為\$1,000,000 元。

B 材料的可變現淨值\$1,000,000 元小於其成本\$1,200,000 元，因此 B 材料的期末價值應為其可變現淨值\$1,000,000 元，即 B 材料應按\$1,000,000 元列示在 2006 年 12 月 31 日的資產負債表的存貨項目之中。

存貨跌價準備的提取方法

15. 主體每期都應當重新確定存貨的可變現淨值，本準則第 6.2 段規定，將存貨減記至可變現淨值通常是逐項進行的。即存貨跌價準備應當按照單個存貨項目計算，將每個存貨項目的成本與其可變現淨值逐一進行比較，按較低者計量存貨，並且按成本高於可變現淨值的差額，計算存貨跌價準備。主體應當根據管理的要求及存貨的特點，具體規定存貨項目的確定標準。比如，將某一型號和規格的材料作為一個存貨項目、將某一品牌和規格的商品作為一個存貨項目，等等。
16. 在某些情況下，比如，與具有類似目的或最終用途並在同一地區生產和銷售的產品系列相關，且實際上難以將其與該產品系列的其他項目區別開來進行估價的存貨項目，可以合併計算存貨跌價準備。存貨具有類似目的或最終用途，並在同一地區生產和銷售，意味著所處的經濟環境、法律環境、市場環境等相同，具有相同的風險和報酬。因此，在這種情況下，可以對存貨進行合併計算存貨跌價準備。

【例 9】某服裝製造公司根據季節的變化、消費者偏好的改變決定進行季節大清貨，所有各種款式的服裝均按\$200 元 3 件出售。

在這種情況下，就需將這些服裝合併起來確定其可變現淨值。如果可變現淨值低於成本，則應計提存貨跌價準備。

存貨跌價準備的轉回

17. 本準則第 6.8 段規定，在隨後的每一個期間，應對可變現淨值重新估計。如果以前使存貨減記至低於成本的情況不再存在，或有明顯的證據表明由於經濟環境的變化而使可變現淨值增加，則減記的金額應予轉回，使新的賬面金額為成本與修正了的的可變現淨值兩者中的較低者。

費用的確認和賬務處理

已售存貨成本的結轉

18. 本準則第 6.9 段規定，存貨出售時，這些存貨的賬面金額應在確認其相關收入的當期，確認為費用。這就是說，主體在確認存貨銷售收入的當期，應當將已經銷售存貨的賬面金額結轉為費用。這種結轉是為了符合收入與成本、費用相配比原則的要求。例如：存貨為商品、產成品，企業應採用先進先出法、加權平均法，單獨成本確定銷售商品的實際成本。

存貨減記金額的賬務處理

19. 本準則第 6.9 段規定，存貨減記至可變現淨值形成的減記額和所有存貨損失，都應在減記或損失發生當期確認為費用。會計期末，主體應計算存貨的可變現淨值，按照成本與可變現淨值兩者中較低者來計量。如果主體計算的存貨的可變現淨值高於成本，則應按成本作為存貨的期末價值，此時不需計提存貨跌價準備；如果主體計算的可變現淨值低於成本，則應按其差額計提存貨跌價準備。計提的存貨跌價準備，應當在減記發生的當期確認為費用。

【例 10】某企業按照存貨準則對期末存貨進行計價。假設，2006 年年末某存貨的賬面成本為\$100,000 元，由於市場價格下跌，預計可變現淨值為\$80,000 元，由此應計提的存貨跌價準備為\$20,000 元。應作如下處理：

借：存貨跌價損失	20,000	
貸：存貨跌價準備		20,000

20. 對於已經計提跌價準備的存貨，如果其中有部分已經銷售，則在主體結轉銷售成本的同時，應結轉其對應的跌價準備。主體亦可不立即結轉對應的跌價準備，而根據會計期末，主體通過比較各存貨的成本和可變現淨值而計算應提取的跌價準備，若大於其賬面餘額的，按其差額提取，若小於其賬面餘額的，按其差額沖回跌價準備。

存貨跌價準備轉回的賬務處理

21. 本準則第 6.9 段規定，因可變現淨值增加而使減記的存貨轉回的金額，應在轉回當期沖減已確認為費用的存貨金額。如果以前使存貨減記至低於成本的條件不復存在，則減記的金額應予以轉回，新的賬面金額應為成本與修正了的可變現淨值兩者中的較低者，轉回的金額應當減少計提的存貨跌價準備。

【例 11】2006 年 12 月 31 日，興業公司 X 材料的賬面金額為\$100,000 元，由於市場價格下跌，預計可變現淨值為\$80,000 元，由此計提的存貨跌價準備為\$20,000 元。

假設 2007 年 3 月 31 日，X 材料的賬面金額為\$100,000 元，由於市場價格有所上升，使得 X 材料的預計可變現淨值為\$95,000 元。

分析： 由於市場價格有所上升，X 材料的可變現淨值有所恢復，應計提的存貨跌價準備為\$5,000（95,000－100,000），則當期應沖減已計提的存貨跌價準備\$15,000 元（5,000－20,000）小於已計提的存貨跌價準備（\$20,000 元），因此，應轉回的存貨跌價準備為\$15,000 元。

會計分錄為：

借：	存貨跌價準備	15,000	
	貸：	存貨跌價轉回	15,000

披露

22. 根據本準則第 6.10 段規定，財務報表應披露下列內容：
- （1） 計量存貨所採用的會計政策，包括所使用的成本計算方法；
 - （2） 存貨的賬面總金額以及按適合主體的方法分類的各類存貨的賬面金額；
 - （3） 當期確認為費用的存貨金額；
 - （4） 根據第6.9段的規定，當期確認為費用的存貨減記金額；
 - （5） 根據第6.9段的規定，當期轉回的存貨減記金額；
 - （6） 作為債務擔保的存貨的賬面金額。

【例 12】財務報表附註的舉例：

2. 主要會計政策：

(a) 存貨

存貨以成本與可變現淨值兩者中較低者來計量。成本按先進先出法計算。可變現淨值是指在正常經營過程中，以估計售價減去估計完工成本及銷售所必需的估計費用後的價值。

4. 存貨

	<u>2007 年</u>	<u>2006 年</u>
原材料	346,000	534,000
在製品	435,000	432,000
製成品	388,000	311,000
	<u>1,169,000</u>	<u>1,277,000</u>

【第 7 條—政府補助和政府援助】應用指南

目標和範圍

1. 本準則規定了主體對接受政府提供的政府補助的會計核算處理方法及有關披露要求，同時亦規範其他形式政府援助的披露要求。
2. 本準則中所述不包括以下內容：
 - (1) 在反映物價變動影響的財務報表或類似性質的補充信息中，關於政府補助會計的特殊問題；
 - (2) 下列提供給主體的政府援助：在確定應稅收益時提供的利益，或在所得稅負債的基礎上加以確定或限制的利益（諸如所得稅免稅期、投資稅款減免、加速折舊和降低所得稅率等）；
 - (3) 政府參股；
 - (4) 有關農業的政府補助。

定義

3. 在本準則中使用的下列詞彙，其含義為：

政府，指政府、政府機構，以及地方、國家或國際的類似組織。

政府援助，指政府意在專門對符合一定標準的某個主體或某一範圍的主體提供某種經濟利益的行動。政府援助不包括僅通過影響主體的一般經營環境的行動間接提供的援助，如在開發區提供基礎設施，或者對競爭對手施加貿易限制。

政府補助，指政府通過向主體轉移資源，以換取主體在過去或未來按照某種條件進行有關經營活動的援助。這種援助不包括那些無法合理作價的援助，也不包括與主體正常交易無法分清的、與政府間的交易。

與收益相關的政府補助，指與資產相關的政府補助以外的其他政府補助。

與資產相關的政府補助，指基於以下基本條件的政府補助：有資格取得補助的主體，必須購買、建造或以其他方式取得長期資產。還可能有附加條件，如限制資產的類型或位置，或者限制取得或持有這些資產的期間。

政府補助

4. 政府補助是政府援助其中的一種形式。政府補助是指政府通過向主體轉移資源，以換取主體在過去或未來按照某種條件進行有關經營活動的援助。這種援助不包括那些無法合理作價的援助，也不包括與主體正常交易無法分清的、與政府間之交易。根據以上的陳述，政府補助是主體必須要符合一些條件，援助的金額亦可以合理地計量，而且這種援助亦可以與主體正常交易區分。
5. 另一方面，政府對主體援助的目的可能是鼓勵或長期支持在特定領域或行業的商業活動。獲得這種援助的條件可能與主體的本身經營活動沒有特定的關係。例如，在特定行業中經營。有些行業的經營利潤很小，以致投資者通常都不會選擇投資和經營，因此政府為了鼓勵主體進行投資和經營，對主體提供援助。這種援助雖然與主體的正常經營沒有關聯，但是亦可視為政府補助，進行適當的會計處理。

政府補助的確認

6. 政府補助要得到確認，當以下條件得到合理保證後才可以：
 - (1) 主體滿足政府補助的附加條件；和
 - (2) 主體能夠收到補助。

以上兩個條件是同等重要的，必須同時滿足才可確認。“合理保證”這個詞彙並沒有在準則中界定，但從其他準則亦可推斷其含義。如在第9條準則“收入”中所述的，當收入被確定時，該項目必須具有足夠的確定性，就是該項目產生的未來經濟利益很可能流入主體，亦即是收入很可能收到。當主體有足夠的證據判斷交易很可能發生的和發生的項目是具有足夠的確定性時，相關的收入就應予被確認。因此當主體得到充分證據認為該補助的兩項條件可以實現，主體必須在財務報表中確認該項補助，而不是等待補助的條件完全實現。

7. 饒讓借款也可視為一項政府補助。饒讓借款是指債權人同意在某些規定的情況下不要求歸還的貸款。當主體從政府取得的饒讓借款，同時又能夠合理保證滿足借款合同內的條件，則該饒讓借款明顯已符合政府補助的條件，可以在財務報表中確認為政府補助。

會計核算的處理方法

8. 政府補助的會計核算處理方法主要有兩種：資本法和收益法。資本法是將政府補助直接貸記股東權益，但在本準則清楚地表示不支持選用這種方法；另一種方法是收益法，收益法是將政府補助在某一個期間或某幾個期間系統地和合理地確認為收益，並在相應的期間與相關的成本相配比。這做法亦同時符合權責發生制原則。

9. 在準則中已闡明，政府補助在不同的情況，可按照不同方法去處理。如政府補助是對主體一些費用和損失作出的補償，那麼政府補助便與這些費用有直接的關聯，政府補助亦應按照相關費用在每期發生的比例來確認收益。但如果這些費用在未來不會發生的，政府補助應立即在損益表內確認為收益。

【例 1】某主體取得一筆政府補助\$2,000,000 用作環保用途，而相關的預計支出如下：

期間	預計支出
第一年	\$100,000
第二年	\$200,000
第三年	\$300,000
第四年	\$400,000

主體應按照以下計算去確認政府補助為收入：

期間	收入
第一年	$\$2,000,000 \times (1/10) = \$200,000$
第二年	$\$2,000,000 \times (2/10) = \$400,000$
第三年	$\$2,000,000 \times (3/10) = \$600,000$
第四年	$\$2,000,000 \times (4/10) = \$800,000$

相關的會計分錄如下：

- (1) 主體確認政府補助的會計分錄：

借：銀行存款	2,000,000	
貸：遞延收益		2,000,000

- (2) 第 1 年主體確認部分的收益：

借：遞延收益	200,000	
貸：其他收益		200,000

- (3) 第 2 年主體確認部分的收益：

借：遞延收益	400,000	
貸：其他收益		400,000

- (4) 第 3 年主體確認部分的收益：

借：遞延收益	600,000	
貸：其他收益		600,000

(5) 第 4 年主體確認部分的收益：

借：遞延收益	800,000	
貸：其他收益		800,000

10. 對與應折舊資產相關的政府補助，通常是按照該資產計提折舊的比例確認為收益。例如，某主體獲得一筆\$2,000,000 元的政府補助去建造一條生產線，主體估計該生產線的使用壽命為 10 年，並以直線法計提折舊，那麼該項政府補助應以資產計提折舊的相同方法確認收益。每年確認\$200,000 元的收益，為期 10 年。
11. 與不應折舊資產相關的補助，可能要求主體完成某項義務或條件。因此，可以在與完成這些義務有關的成本發生期內確認為收益。例如，一項有關土地的政府補助，條件是在規定的位置上興建一幢發電站，因此在發電站的使用壽命期內將這補助確認為收益，可能是恰當的做法。

與資產相關的政府補助的會計處理

12. 與資產相關的政府補助應選擇以下其中一種方法去處理：

- (1) 將補助金額作為遞延收益；或
- (2) 將補助金額在資產賬面金額中扣除。

第一種方法是將補助金額首先貸記入“遞延收益”科目，然後每期根據資產的折舊方法，從“遞延收益”科目中提取並在當期損益表“其他收益”科目中確認為收益。另一方面，資產必須根據主體本身採用的折舊會計政策計提折舊。第二種方法是直接將補助金額貸記“固定資產”科目，將固定資產的賬面金額減少，這方法可使固定資產產生的折舊費用減少而不是在收益科目中確認補助收益。主體不論選用那一種方法，必須一致地使用，以免影響財務報表的可比性。

【例 2】在 2006 年 1 月 1 日某主體取得一筆\$3,000,000 的政府補助作為購置某項設備，主體以\$5,000,000 在市場購置該設備，而該設備的使用壽命為 5 年，以直線法計提折舊。編製相關的會計分錄。

方法一：將補助金額作為遞延收益

◇ 當主體購置資產時，應編製以下會計分錄：

借：固定資產	5,000,000	
貸：銀行存款		5,000,000

✧ 當補助已確認為應收賬款時，主體應編製以下會計分錄：

借：應收賬款	3,000,000	
貸：遞延收益		3,000,000

✧ 在 2006 年 12 月 31 日，主體應確認補助收益和計提該資產的折舊：

借：折舊費用	1,000,000	
貸：固定資產-累計折舊		1,000,000

借：遞延收益	600,000	
貸：其他收益		600,000

在資產負債表中，遞延收益的餘額為\$2,400,000，而該固定資產的賬面金額為\$4,000,000。在損益表中的綜合影響是借方\$400,000（\$1,000,000 — \$600,000）。

方法二：將補助金額在資產賬面金額中扣除

✧ 當補助已確認為應收賬款時，主體應編製以下會計分錄：

借：固定資產	5,000,000	
貸：銀行存款		5,000,000

借：應收賬款	3,000,000	
貸：固定資產		3,000,000

✧ 在 2006 年 12 月 31 日，主體應確認補助收益：

借：折舊費用	400,000	
貸：固定資產-累計折舊		400,000

在資產負債表中，固定資產的賬面金額為\$1,600,000。在損益表中的影響是借方\$400,000（折舊費用）。

以上兩種方法對主體的經營成果的影響相同，但第一種方法能更恰當地表述主體的資產負債表內的資產賬面金額。

第二種方法是將資產和補助進行抵銷的會計分錄的處理方法。

與收益相關的政府補助的會計處理

13. 與收益相關的政府補助應選擇以下兩者之一的方法：

- (1) 將補助金額作為其他收益；或
- (2) 將補助金額在有關費用中扣除。

這兩種方法與資產相關的政府補助相類似。第一種方法是將補助金額首先貸記入“遞延收益”或“預收款”科目，然後每期根據相關發生的費用，從“遞延收益”科目中提取並在當期損益表“其他收益”科目中確認為收益。第二種方法是直接將補助金額貸記相關費用的會計科目，將當期相關的費用減少而不是在收益科目中確認補助收益。主體不論選用那一種方法，必須一致地使用，以免影響財務報表的可比性。

【例3】某主體計劃於4年內使用\$1,000,000用作環保工作，同時政府對相關項目亦提供一筆\$600,000的政府補助，假設這些費用是每年平均使用的，主體的會計分錄如下：

對環保費用的會計分錄：

借：其他經營費用	250,000	
貸：銀行存款		250,000

借：銀行存款	600,000	
貸：政府補助預收款		600,000

方法一：將補助金額作為其他收益

借：政府補助預收款	150,000	
貸：其他收益		150,000

方法二：將補助金額在有關費用中扣除

借：政府補助預收款	150,000	
貸：其他經營費用		150,000

這方法是將費用和補助進行抵銷的會計分錄的處理。

14. 政府補助有時包括多項條件或指定用途時，必須根據不同條件的內容把補助金額區分，並予以確認。區分是因為確認收益的時期和方法是不同的。如某項政府補助同時與資產和收益相關的時候，首先必須將補助區分，並按照相應的會計方法處理。

【例 4】某主體取得一筆\$30,000,000 的政府補助，其中指定三份之二為興建一所廠房，三份之一為援助主體首四年之經營運作。

與資產相關的政府補助（廠房） = $\$30,000,000 \times 2/3 = \$20,000,000$

與收益相關的政府補助（經營活動） = $\$30,000,000 \times 1/3 = \$10,000,000$

與資產相關的政府補助應根據資產的使用壽命來確認收益，假設廠房以直線法計提折舊，使用年限為 10 年，則在 10 年內與資產相關的政府補助每年為 \$2,000,000 ($\$20,000,000 \div 10$)。另一方面，與收益相關的政府補助，可選擇平均分配於首 4 年來確認，每年為 \$2,500,000 ($\$10,000,000 \div 4$)。

政府補助的返還

15. 當主體不能滿足政府補助的條件時，已收取的政府補助必須返還。這時候主體可以以會計估計的修正方法處理，根據《一般財務報告準則第 2 條—會計政策、會計估計變更和差錯》的規定，可採用未來適用法。

16. 返還與收益相關的政府補助，可根據以下步驟：

- (1) 首先是沖減為政府補助所設置的遞延收益的未攤銷餘額；
- (2) 返還的政府補助超過相關遞延貸項的部分（這部分通常在前期已確認為其他收益或沖減費用），或者在不存在遞延貸項的情況下，應當將這部分需返還的補助立即確認為費用。

【例 5】沿用【例 1】的情況，由於主體不能符合政府補助的附加條件，在第二年返還有關全部補助，會計分錄如下：

借： 遞延收益	1,800,000	
貸： 銀行存款		1,800,000
借： 其他經營費用	200,000	
貸： 銀行存款		200,000

17. 返還與資產相關的政府補助，可根據以下步驟：

- (1) 應根據償還額，反映為資產賬面金額的增加或遞延收益的餘額的減少，即是將資產賬面金額增加至原先沒有政府補助時的情況或將與相關政府補助的遞延收益減少；

- (2) 在沒有補助的情況下本應提取並計入費用的那筆累計折舊（即由政府補助引致資產賬面金額減少，所引致折舊費用的減少），應立即確認為費用。如採用遞延收益的處理方法，應將已確認的收益重新確認為費用。

【例 6】沿用【例 2】的情況，但由於主體不能符合政府補助的附加條件，在 2007 年以現金返還有關全部補助，有關會計分錄如下：

選用方法一（作為遞延收益）：

借：	遞延收益	2,400,000	
借：	其他費用	600,000	
貸：	銀行存款		3,000,000

選用方法二（扣減資產的賬面金額）：

借：	固定資產	3,000,000	
貸：	銀行存款		3,000,000
借：	折舊費用	600,000	
貸：	固定資產-累計折舊		600,000

政府援助

18. 政府援助是指政府意在專門對符合一定標準的主體或行業提供某種經濟利益的行動。政府提供的援助，不包括通過影響主體的一般經營環境來間接提供的援助，如在開發區改善一般運輸和通訊條件而提供的基礎設施，或者對競爭對手施加貿易限制。

根據以上定義如果政府援助不能合理地計量或援助不能夠與主體正常交易區分的，就只屬於政府援助，而不是政府補助，不需要作任何會計核算處理。政府援助的例子如對主體提供免費的技術、市場諮詢和擔保等。

【例 7】低息或無息貸款是其中一項政府援助形式，而不是政府補助。由於利息成本只是其中一個可量化的因素，其他利益無法量化。所以低息或無息貸款不符合政府補助的定義。只須在財務報表中披露這事項（如利率、年期及借款額等），而不需要作任何會計核算處理。

披 露

19. 根據準則應予披露下列事項：

- (1) 對政府補助所採取的會計政策，包括財務報表中的列報方法；
- (2) 財務報表中所確認的政府補助的性質和範圍，對主體從中直接受益的其他形式政府援助的說明；
- (3) 在政府援助已予確認的情況下，附加尚未履行的條件以及其他或有事項。

【例 8】

- (i) 本公司發生的政府補助採用遞延收益的會計方法處理。
- (ii) 本公司取得一筆\$2,000,000 的政府補助，為期 2 年，用於物流業務，附加條件是在聘請人員中有百分之五十為本地人。
- (iii) 本公司從政府取得一筆\$1,000,000 的無息貸款，為期兩年，市場的貸款利率為 5.5% - 6.5%。

【第 8 條—準備、或有負債和或有資產】應用指南

目標和範圍

1. 本準則的目的是確保將適當的確認標準和計量基礎運用於準備、或有負債和或有資產，並確保在財務報表的附註中披露充分的信息，以使使用者能夠理解它們的性質、確認的時間和金額。

定義

2. 在本準則中使用的下列詞彙，其含義為：

準備，指時間或金額不確定的負債。

或有負債，指：

- (1) 因過去事項而產生的潛在義務，其存在僅能通過不完全由主體控制的一個或數個不確定未來事項的發生或不發生予以證實；或者
- (2) 因過去事項而產生，但因下列原因而未予確認的現時義務：
 - [1] 履行該義務不是很可能要求含有經濟利益的資源流出主體；或者
 - [2] 該義務的金額不能足夠可靠地計量。

或有資產，指因過去事項而形成的潛在資產，其存在僅能通過不完全由主體控制的一個或數個不確定未來事項的發生或不發生予以證實。

法定義務，指因以下任意一項而產生的義務：

- (1) 合同（通過其明確的或隱含的條款）；
- (2) 法規；
- (3) 其他司法解釋。

推定義務，指因主體的行為而產生的義務，其中：

- (1) 由於以往實務中的習慣做法、公開的政策或相當明確的當前聲明，主體已向其他方面表明它將承擔特定的責任；並且
- (2) 結果，主體使其他各方形成了對主體將履行那項責任的合理預期。

負債，指主體因過去事項而承擔的現時義務，該義務的履行預期會導致含有經濟利益的資源流出主體。

虧損性合同，指這樣一種合同，根據該合同履行義務而發生的不可避免費用超過了預期將獲得的經濟利益。

準備

說明

3. 本準則 8.2 段將準備定義為時間或金額不確定的負債。準備可以與諸如應付賬款和應計項目等其他負債區分開來，因為準備的償付所要求的未來支出的時間或金額是不確定的。而相反地，應付賬款指為已收或已提供的、並已開出發票或已與供應商達成正式協定的貨物或勞務進行支付的負債；而應計項目指為已收或已提供的、但還未支付、開出發票或與供應商達成正式協定的貨物或勞務進行支付的負債，包括應付給雇員的金額（例如，與應計的假期支付有關的金額）。雖然有時需要對應計項目的金額或時間進行估計，但其不確定性要比對準備估計時面臨的不確定性小得多。應計項目經常作為應付賬款和其他應付款的一部分進行報告，而準備則單獨地進行報告。另外，“準備”一詞也與一些項目相聯繫使用，例如折舊準備、資產減值和壞賬準備。它們是對資產賬面金額的調整，本準則不予涉及。

確認

4. 本準則第 8.1 段規定，以下條件均滿足時應對準備予以確認：(1) 主體因過去事項而承擔了現時的法定義務或推定義務；(2) 履行該義務很可能要求含有經濟利益的資源流出主體；(3) 該義務的金額可以可靠地估計。

(1) 主體因過去事項而承擔了現時的法定義務或推定義務

因過去事項而承擔了現時的義務，意思為現時的義務是由主體過去的交易或事項引起的。例如：產品質量保證是企業對已售出商品或已提供勞務的質量提供的保證，不是為尚未出售商品或尚未提供勞務的質量提供的保證。現時的義務包括法定義務和推定義務。法定義務是指主體在經濟管理和經濟協調中，依照經濟法律或法規的規定必須履行的責任。例如：主體與另外的主體簽訂購貨合同產生的義務，就屬於法定義務。推定義務是指主體在特定情況下產生或推斷出的責任。例如：甲公司是一家化工企業，因擴大經營規模，到 A 國創辦了一家分公司。假定 A 國尚未針對甲公司這類企業的生產經營可能產生的環境污染制定相關法律，因而甲公司的分公司對在 A 國生產經營可能產生的環境污染不承擔法定義務。但是，甲公司為在 A 國樹立良好的形象，自行向社會公告，宣稱將對生產經營可能產生的環境污染進行治理。甲公司的分公司為此承擔的義務就屬於推定義務。

(2) 履行該義務很可能要求含有經濟利益的資源流出主體

對於具有確認資格的負債，不僅必須存在現時義務，而且履行該義務很可能要求含經濟利益的資源流出。本準則中，如果該事項很可能發生(即該事項發生的可能性比其不發生的可能性大，一般指可能性大於 50%)，則資源流出或其他事項的發生被認為是很可能的。現時義務不是很可能存在時，除非含有經濟利益的資源流出的可能性極小，否則主體應披露一項或有負債。

主體因過去事項而承擔了現時義務，並不說明該現時義務很可能導致經濟利益流出主體。例如，2006 年 5 月 1 日，丙企業與丁企業簽訂協議，承諾為丁企業的二年期銀行借款提供全額擔保。對於丙企業而言，由於擔保事項而承擔了一項現時義務。這項義務的履行是否很可能導致經濟利益流出主體，需依據丁企業的經營情況和財務狀況等因素來確定。假定 2006 年末，丁企業財務狀況良好。此時，如果沒有其他特殊情況，一般可以認定丁企業不會違約，從而丙企業履行承擔的現時義務不是很可能導致經濟利益流出；假定 2006 年末，丁企業的財務狀況惡化，且沒有迹象表明可能發生好轉。此種情況出現，表明丁企業很可能違約，從而丙企業履行承擔的現時義務將很可能導致經濟利益流出企業。

(3) 該義務的金額可以可靠地估計

估計的使用是財務報表編製過程中必不可少的一部分，且不削弱財務報表的可靠性。這一點對於準備來說尤其如此。因為從性質看，準備比資產負債表的大多數其他項目更具不確定性。除了極少數情況，主體均能確定可能的結果的範圍，從而能對足夠可靠地用於確認準備的義務作出估計。在極少數情況下，不能對義務的結果作出可靠的估計，因此存在着不能確認的負債。該負債應作為或有負債予以披露。例如：甲企業(被告)涉及一宗訴訟案。根據以往的審判案例推斷，甲企業很可能要敗訴，相關的賠償金額也可以估算出一個範圍。這種情況下，可以認為甲企業因未決訴訟承擔的現時義務的金額能夠可靠地估計，從而應對未決訴訟確認一項準備。但是，如果沒有以往的案例可與甲企業涉及的訴訟案作比照，而相關的法律條文又沒有明確解釋，那麼即使甲企業可能敗訴，在判決以前通常也不能推斷現時義務的金額能夠可靠估計。對此，甲企業不應對未決訴訟確認一項準備。

計量

5. 最佳估計數的確定

本準則第 8.3 段規定，確認為準備的金額應是資產負債表日履行現時義務所要求支出的最佳估計。履行現時義務所要求支出的最佳估計，應是主體在資產負債表日履行該義務，或將該義務轉讓給第三方而合理支付的金額。在資產負債表日履行或轉讓該義務通常不可能發生或是要求支付異常大的金額。然而，主體為履行或轉讓該義務進行合理支付的金額的估計，提供了資產負債表日履行現時義務所要求支出的最佳估計。

對結果和財務影響的估計，是由主體管理層根據判斷，同時輔之以類似交易的經驗和（某些情況下）獨立專家出具的報告來確定。應考慮的證據包括資產負債表日後事項提供的追加證據。

圍繞着應確認為準備的金額的不確定性，可根據情況採用不同的方式處理。如果予以計量的準備涉及大量的項目，則應基於其相關的可能性，對各種可能結果進行加權來對義務進行估計。這種估計的統計方法稱為"預期價值法"。因此，給定金額的損失的可能性不同（比如說 60%或 90%）時，準備的金額也是不同的，如果存在可能結果的連續區間，且該區間中每一點和其他各點的可能性都一樣，則可採用區間的中點。例如：企業銷售貨物時向客戶保證商品售出後 6 個月內，企業承擔客戶因製造方面的缺陷發生的修理費用。如果在售出商品中發現較小缺陷，則要發生 100 萬的修理費用；如果在售出商品中發現較大缺陷，則要發生 400 萬元的修理費用。企業過去的經驗和未來預測顯示，下一年度，75%的已售商品將沒有缺陷，20%的已售商品將有較小缺陷，5%的已售商品將有較大缺陷。企業應將保修義務作為整體來估計其資源流出的可能性。修理費用的預期價值是：

$$(0 \times 75\%) + (100 \times 20\%) + (400 \times 5\%) = 40 \text{ (萬元)}。$$

6. 未來事項

本準則第 8.4 段規定，對於可能影響履行義務所需金額的未來事項，如果有足夠的客觀證據表明它們將發生，則應在準備金額中予以反映。預期的未來事項可能對準備的計量特別重要。例如，企業可能認為，在項目結束時清理場地的費用將因未來技術的變化而降低。確認的金額應反映技術上合格且公正的觀察者所作出的合理預測。這些預測是該觀察者考慮了清理場地時可使用技術等因素的所有證據後作出的。因此，恰當的做法是，在預測時考慮與應用現有技術過程中積累的經驗有關的預計費用減少額，或現有技術應用於比以前進行過的更大或更複雜的清理項目的預期費用。但是，除非得到相當客觀的證據的支持，否則企業不應對全新的清理技術的發展進行預期。

7. 風險和不確定性

本準則第 8.5 段規定，在確定準備的最佳估計時，應對不可避免地圍繞很多事項和情況的風險和不確定性予以考慮。風險描述結果的變化可能性，風險調整可能增加負債計量的金額。在不確定的情況下進行判斷需要謹慎，使收益或資產不會高估，費用或負債不會低估。但是，不確定性並不說明應提取過多準備和故意誇大負債，例如，如果特別相反的結果的預計費用是在謹慎的基礎上進行估計的，那麼不能人為地認為該結果比實際的情況更可能出現。企業需要謹慎從事，以避免對風險和不確定性進行重複調整，導致準備高估。

8. 資產的預期處置

本準則第 8.6 段規定，在計量準備時不應考慮資產預期處置將形成的利得。在計量準備時不應考慮資產預期處置將形成的利得，即使該預期處置與形成準備的事項有密切聯繫也是如此。主體應在涉及相關資產的會計準則所規定的時點，確認資產預期處置形成的利得。

9. 補償

本準則第 8.7 和 8.8 段規定，如果償付準備所需支出的一部分或全部預期會由另一方補償，那麼只有當主體如果履行該義務就基本肯定(一般指可能性大於 95%)會收到補償時，才確認該補償。該補償應作為一項單獨的資產處理。對補償確認的金額不應超過準備的金額。在損益表中，與準備有關的費用可以扣除對補償確認的金額後的淨額列報。

(1) 可能獲得的補償情況

可能獲得補償的情況通常有：

- 發生交通事故等情況時，主體通常可以從保險公司獲得合理的賠償；
- 在某些索賠訴訟中，主體可以通過反訴的方式對索賠人或第三方另行提出賠償要求；
- 在債務擔保業務中，主體在履行擔保義務的同時，通常可以向被擔保主體提出額外追償要求。

(2) 補償金額的確認

補償金額的確認，涉及兩個問題。一是確認時間，二是確認金額。根據本準則的規定，補償金額只有在"基本肯定"能收到補償時予以確認，確認的金額是基本確定能收到的金額。

有三點需要說明。一是補償金額應單獨確認為資產。例如，甲企業因現時義務確認了一項準備 50 萬元；同時，因該義務，甲企業還可從乙企業獲得 35 萬元的賠償，且這項金額基本確定能收到。在這種情況下，甲企業應分別確認一項準備 50 萬元和一項資產 35 萬元，而不能只確認一項金額為 15 萬元的準備。二是確認的補償金額不應超過所確認的準備的賬面價值。沿用以上例子，甲企業所確認的補償不能超過所確認的準備的賬面價值 50 萬元。三是在損益表中，與上述例子有關的費用可以扣除對補償確認的金額後的淨額列報，即費用金額為 15 萬元。

10. 準備的變化及使用

本準則 8.9 段規定，在每個資產負債表日，應對準備進行複核並予以調整，以反映當前的最佳估計。履行該義務不再是很可能要求含有經濟利益的資源流出時，準備應予轉回。另外，本準則 8.10 段規定，準備應僅用於最初為該支出確認準備的支出。

確認和計量原則的應用

11. 未來經營虧損

由於未來經營虧損不符合負債的定義及對準備予以確認的條件，因此對未來經營虧損不應確認準備。

12. 虧損性合同

本準則第 8.12 段規定，如果主體有一項虧損性合同，那麼該合同下的現時義務應作為準備予以確認和計量。

很多合同（例如，一些日常訂單）可以在不須支付給對方補償的情況下取消，因此不存在義務。其他一些合同對合同當事人同時確立了權利和義務。如果某些事項使一項合同成為虧損性合同，則該合同屬於本準則範圍的內容，且存在應予確認的負債。那些不是虧損性的待執行的合同不在本準則規範。

本準則將虧損性合同定義為這樣一種合同，根據該合同履行義務而發生的不可避免費用超過了預期將獲得的經濟利益。合同的不可避免費用反映了退出該合同的最低淨成本，即履行該合同的成本與未能履行該合同而發生的補償或處罰兩者之中較低者。

披露要求

13. 本準則 8.17 段規定，對於各類準備主體應披露如下內容：

- （1） 期初和期末的賬面金額；
- （2） 當期增加的金額；
- （3） 當期使用的金額；
- （4） 當期轉回的未使用金額；
- （5） 義務性質的簡要描述，以及經濟利益最終流出的預期時間。

【例 1】保證

中天公司為機床生產和銷售企業。2006 年第四季開業，銷售機床 400 台，每台售價為 50,000 元。按銷售合同條款，機床售出後 3 年內如出現製造方面的缺陷，公司免費負責修理或更換。根據以往的經驗，在此保證下，很可能(即可能性大於 50%)會發生一些索償，發生的保修費一般為銷售額 1%。

分析：

因過去義務事項而產生的現時義務 — 義務事項是附保證條款的商品銷售。它產生了一項法定義務。

履行義務時含有經濟利益的資源流出 — 從總體上看，很可能因保證而發生索償。

義務金額的可靠估計 — 保修費為銷售額 1%。

結論 – 由於保證條款滿足準備確認的三個條件，故應確認為一項準備。具體賬務處理如下：

2006 年 12 月 31 日應確認產品保證負債金額為：

$$400 \times \$50,000 \times 1\% = \$200,000$$

借：	產品保證費	200,000	
	貸：	保證準備	200,000

財務報表附註(摘要)：

保證準備

	澳門元
2006 年 10 月 1 日(開業日)	--
本年新增準備	200,000
本年使用準備	--
2006 年 12 月 31 日	<u>200,000</u>

企業已為最近一個財務年度內售出商品的預期保證索償確認了 200,000 元的準備。預期該支出的大部份將在下一個財務年度內發生，而所有的支出將在資產負債表日後三年內發生。

【例 2】退款政策

某零售商店制定了顧客不滿意即可退款的政策，即使法律不要求它這樣做也是如此。該零售店的退款政策是眾所周知的。

分析：

因過去義務事項而產生的現時義務 – 義務事項是產品的銷售。由於該商店的行為已使顧客建立了一個有效預期，即企業將退款，因而該商店的行為產生了推定義務。

履行義務時含有經濟利益的資源流出 – 一定比例的貨物將因退款而很可能被退回。

結論 – 按退貨成本的最佳估計確認一項準備。

【例 3】虧損性合同

企業在按經營租賃租來的一家工廠經營獲利。2006 年 12 月間，企業將其經營轉移至一個新工廠。原工廠的租賃合同還持續 4 年，並且不能取消，也不能出售給另一個使用者。

分析：

因過去義務事項而產生的現時義務－義務事項是簽訂租賃合同。產生了一項法定義務。

履行義務時含有經濟利益的資源流出－當租賃合同變為虧損時，含有經濟利益的資源將很可能流出。

結論－按不可避免的租賃付款的最佳估計(即 4 年租金)確認為一項準備。

或有負債

說明

14. 本準則 8.13 段中，或有負債是指以下兩者之一：

(1) 因過去事項而產生的潛在義務，其存在僅能通過不完全由主體控制的一個或數個不確定未來事項的發生或不發生予以證實。或有負債是過去交易或事項形成的潛在義務，承擔之義務具有不確定性，其不確定因素不能由主體控制，而且只能由未來不確定事項的發生或不發生來證實。例如：2006 年 12 月 25 日，甲企業狀告乙企業侵犯了其專利權，至 2006 年 12 月 31 日，法院還沒有對訴訟案進行公開審理，乙企業是否敗訴尚難判斷。對於乙企業而言，一項或有負債已經形成，它是由過去事項而產生的潛在義務。判決結果不由企業控制，而且是否需要承擔義務要由未來判決結果確定。

(2) 因過去事項而產生，但因下列原因而未予確認的現時義務：

- 履行該義務不是很可能要求含有經濟利益的資源流出主體。該現時義務導致經濟利益流出主體的可能性不超過 50%，即流出主體的可能性未超過不流出的可能性。例如：2006 年 12 月 20 日，甲企業與乙企業簽訂擔保合同，承諾為乙企業的 3 年期項目貸款提供擔保。由於擔保合同的簽訂，甲企業承擔了一項現時義務。但是，承擔現時義務並不意味着經濟利益將很可能因此而流出甲企業。如果 2006 年度乙企業的財務狀況良好，則說明甲企業履行連帶責任的可能性不大。

- 該義務的金額不可以足夠可靠地計量。該現時義務導致經濟利益流出主體的金額難以預計。這一特殊性表明，作為現時義務的或有負債其結果是不確定的。例如，2006年12月24日，某單位全體員工發生食物中毒，而甲公司恰是食物提供者。中毒事件發生後，甲公司得知此事，並承諾負擔一切賠償費用。直到12月31日，事態還在發展中，賠償費用難以預計。此時，甲公司承擔了現時義務，但義務的金額不能可靠地計量。

15. 本準則第8.13段規定，主體不應確認或有負債。另外，本準則第8.14段規定，除非含有經濟利益的資源流出的可能性極小(一般指可能性等於或小於5%)，否則主體應在資產負債表日簡要地披露各類或有負債的性質，並在可行的情況下，再披露其財務影響的估計數。

準備與或有負債的關係

16. 從一般意義上講，所有準備都是或有性質的，因為它們在時間或金額上是不確定的。但是，在本準則中，"或有"這個術語用於不予確認的資產和負債，因為它們的存在僅能通過不完全由主體控制的一個或數個不確定未來事項的發生或不發生予以證實。另外，術語"或有負債"用於不滿足確認標準的負債。

17. 本準則在準備和或有負債之間作出了區分：

- (1) 準備 - 確認為負債(假定能作出可靠的估計)，因為它們是現時義務，而且履行該義務很可能要求含有經濟利益的資源流出；
- (2) 或有負債 - 不確認為負債，因為它們是以下兩者之一①潛在義務，主體是否存在會導致含經濟利益的資源流出的現時義務還未得到證實；②不滿足本準則確認標準的現時義務(因為履行該義務不是很可能要求含有經濟利益的資源流出，或者不能對該義務的金額作出相當可靠的估計)。

本準則對準備和或有負債的區分及主要確認要求概括如下(見表1和圖1)：

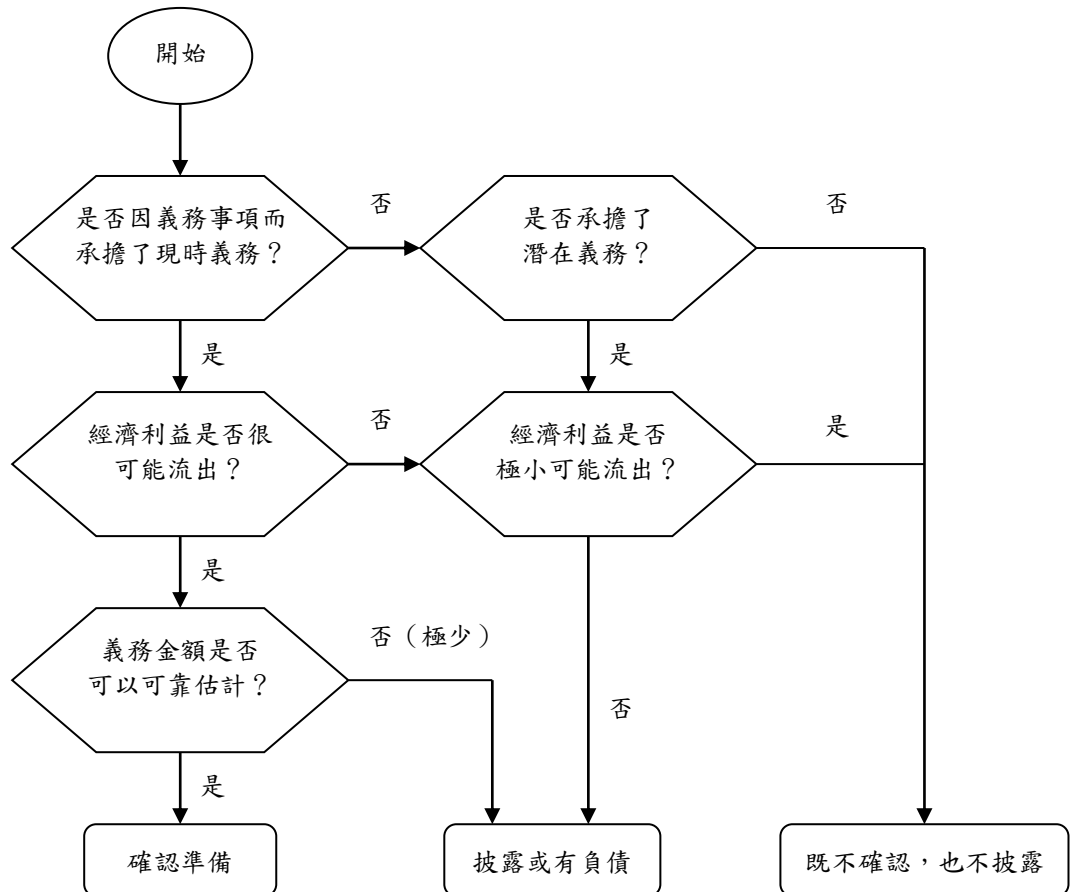
『表 1』

因過去事項，在履行現時義務或潛在義務(其存在僅通過不完全由主體控制的一項或數項不確定未來事項的發生或不發生予以證實)時，可能含有未來經濟利益的資源流出：		
存在很可能要求資源流出的現時義務。	存在可能要求但也很可能不要求資源流出的潛在義務或現時義務。	存在極小可能要求資源流出的潛在義務或現時義務。
應確認準備	不應確認準備	不應確認準備
應披露準備	應披露或有負債	不要求披露

在極少數情況下，一項負債因不能可靠計量而不能得到確認，此時，也會產生或有負債。對該或有負債應予披露。

『圖 1』

決策樹



【例 4】票據貼現

甲公司因銷售商品取得一張金額為 2000 萬元，到期日為 2007 年 4 月 3 日的商業承兌匯票。2006 年 11 月 3 日，因急需資金，甲公司將所持未到期票據向開戶銀行申請貼現。經審核，貼現銀行同意了甲公司的申請，並辦理了有關手續。貼現銀行規定若到期時不能獲得付款時，甲公司負有全額償付的責任。甲公司根據經驗，不能獲得付款的可能性不大。

分析：

因過去義務事項而產生的現時義務－義務事項是貼現票據，產生了一項法定義務。

履行義務時含有經濟利益的資源流出－由於不能獲得付款的可能性不大，即經濟利益的資源不是很可能流出主體。

結論－不確認準備，應作為或有負債披露。

財務報表附註 (摘要)：

或有負債：

2006 年 11 月 3 日，本公司將一張未到期商業承兌匯票向開戶銀行進行貼現。貼現票據金額為 2,000 萬元，到期日為 2007 年 4 月 3 日。開戶銀行到時不能獲得付款時，本公司負有代為付款的義務。

【例 5】單項擔保

2006 年間，企業 A 為企業 B 的特定貸款提供擔保，當時企業 B 的財務狀況良好。2007 年間，企業 B 的財務發生惡化，並在 2007 年 6 月 30 日向其債權人尋求保護。

分析：

(1) 在 2006 年 12 月 31 日

因過去義務事項而產生的現時義務－義務事項是提供擔保，產生一項法定義務。

履行義務時含有經濟利益的資源流出－在 2006 年 12 月 31 日，很可能不發生資源流出。

結論－不確認準備。擔保應作為或有負債披露，除非資源流出的可能性極少。

(2) 在 2007 年 12 月 31 日

因過去義務事項而產生的現時義務－義務事項是提供擔保，產生一項法定義務。

履行義務時含有經濟利益的資源流出－在 2007 年 12 月 31 日，履行義務很可能要求含有經濟利益的資源流出。

結論－將義務的最佳估計確認為準備。

【例 6】庭審案件

2006 年一次婚禮之後，有 10 人死亡，可能是由於企業售出的產品所造成的食物中毒。對方已通過法律程序向企業要求損失賠償，但雙方對各自應承擔的責任尚存在分歧。到截止於 2006 年 12 月 31 日的財務報表被批准報出時，企業的律師認為企業很可能不承擔義務。但是，企業編製截止於 2007 年 12 月 31 日的財務報表時，其律師認為，鑒於案情的發展，企業很可能要承擔義務。

分析：

(1) 在 2006 年 12 月 31 日

因過去義務事項而產生的現時義務 – 基於財務報表批准時可獲得的證據，不存在因過去事項而產生的義務。

結論 – 不確認準備。該事項應作為或有負債披露，除非資源流出的可能性極小。

(2) 在 2007 年 12 月 31 日

因過去義務事項而產生的現時義務 – 基於可獲得證據，存在一項現時義務。

履行義務時含有經濟利益的資源流出 – 很可能。

結論 – 按履行義務所需金額的最佳估計確認一項準備。

或有資產

說明

18. 或有資產是指因過去事項而形成的潛在資產，其存在僅能通過不完全由主體控制的一個或數個不確定未來事項的發生或不發生予以證實。主體通過法律程序提出的、結果不確定的索賠就是或有資產的一個例子。或有資產具有以下特徵：

(1) 或有資產由過去的交易或事項產生

或有資產是過去的交易或事項形成的。例如，2006 年 12 月 25 日，甲企業狀告乙企業侵犯了其專利權。至 2006 年 12 月 31 日，法院還沒有對訴訟案進行公開審理，甲企業是否勝訴尚難判斷。對於甲企業而言，將來可能勝訴而獲得的資產屬於一項潛在資產，它是由過去事項(乙企業"可能侵犯"甲企業的專利權並受到起訴)形成的。但是，如果某企業計劃在三個月後購入一批原材料，那麼因此可能獲得的資產並不是或有資產，因為企業的計劃並不是過去的"交易或事項"。

(2) 或有資產的結果具有不確定性

或有資產是一種潛在資產，隨著經濟情況的變化，其是否會形成主體真正的資產，須通過不完全由主體控制的未來不確定事項的發生或不發生才能證

實。沿用以上例子，甲企業的或有資產，是否真的會轉化成其真正的資產，要由訴訟案件的調解或判決結果確定。如果終審判決結果是甲企業勝訴，那麼或有資產便轉化為一項基本可以肯定收到的資產。如果終審判決結果是甲企業敗訴，那麼或有資產便"消失"了；相反，還應承擔一項支付訴訟費的義務。

19. 根據本準則 8.15 段，主體不應確認或有資產，因為確認或有資產可能會導致那些可能永遠不會實現的收益得到確認。但是，當收益基本肯定會實現時，相關資產已不是或有資產，此時將其確認是恰當的。此外，本準則第 8.16 段規定，經濟利益很可能流入時，主體應在資產負債表日簡要地披露或有資產的性質。並在可行的情況下，再披露其財務影響的估計數。

或有資產的處理概括如下(見表 2)：

『表 2』

因過去事項產生一項潛在資產，其存在僅通過不完全由主體控制的一項或數項不確定未來事項的發生或不發生予以證實：		
經濟利益基本肯定會流入。	經濟利益很可能但不能基本肯定會流入。	經濟利益不是很可能流入。
該資產不是或有資產	不應確認資產 要求披露或有資產	不應確認資產 不要求披露或有資產

【例 7】庭審案件

2006 年 7 月 20 日，A 公司委託大通船運公司為其運送一批商品，並辦理了運輸保險。在運送過程中，由於意外事故，造成貨物損失約 500 萬元。就理賠一事，A 公司與保險公司未達成一致。為此，2006 年 11 月 30 日 A 公司依法向當地法院提起訴訟。直至 2006 年 12 月 31 日，案件尚未判決。

在本例中，A 公司獲得理賠是確知的，但由於訴訟尚處在審理過程中，因此，A 公司還無法確知是否可以獲得要求的理賠。按本準則的規定，A 公司應在 2006 年 12 月 31 日的資產負債表附註中作如下披露：

財務報表附註(摘要)：

或有資產：

本公司委託大通船運公司運送一批商品。在運送途中，因意外事故造成損失約 500 萬元。2006 年 11 月 30 日，本公司就理賠一事向法院提起了訴訟。直至 2006 年 12 月 31 日，有關訴訟正在審理當中。

【第 9 條—收入】應用指南

目標和範圍

1. 本準則的目的是規範特定類型的交易和事項所形成的收入的會計處理。在收入的會計處理中，主要問題是決定何時確認收入。一般地，當交易或事項所產生的未來經濟利益很可能流入主體，且這些利益可以可靠地計量時，才應對收入進行確認。本準則明確了在何種情況下這些標準將被滿足，從而應該確認收入。
2. 本準則適用於由下列交易和事項產生的收入的會計處理：
 - (1) 銷售商品；
 - (2) 提供勞務；
 - (3) 提供他人使用本主體能產生利息、特許使用費和股利的資產。

定義

3. 本準則中使用的下列詞彙，其含義為：

收入，指主體在正常經營活動中形成的、導致本期內權益增加的經濟利益的總流入，但不包括與權益參與者出資有關的權益增加。

公允價值，指在公平交易中，熟悉情況的當事人自願據以進行資產交換或負債清償的金額。

收入的計量

4. 根據本準則第 9.1 段，收入應按其已收或應收對價的公允價值來計量。交易所產生的收入額通常由主體與資產的購買方或使用方所達成的協議來決定。該項金額是以主體已收或應收的價款的公允價值為根據，並考慮了主體允諾的商業折扣和數量折扣進行計量的。
5. 在大多數情況下，對價表現為現金或現金等價物，收入的金額即已收或應收的現金或現金等價物金額。然而，當現金或現金等價物金額的流入需遞延時，對價的公允價值可能比已收或應收現金的名義金額要少。例如，主體可能提供免息的信貸給購貨方，或者從購貨方接受利率低於市場利率的應收票據作為銷售商品的對價。當這樣的安排實際上構成一項融資交易時，對價的公允價值將通過利用估算利率將所有未來收入進行折現來確定。估算利率是以下利率中更能明確確定的一種：

- (1) 具有類似信用等級的發行者發行的類似工具的現時利率；或者
 - (2) 用於對票據的名義金額折現為商品或勞務現銷價格的利率。
- 對價的公允價值和名義金額之間的差額，應確認為利息收入。

銷售商品

銷售商品收入的確認

6. 商品包括主體為銷售而生產的商品和為轉售而購入的商品，如工業企業生產的產品、零售商購進的商品、為轉售而持有的土地和其他不動產等，主體銷售的其他存貨如原材料、包裝物等也視同商品。
- 從概念上講，確認是指將某個項目作為一項資產、負債、收入、費用等正式地記入或列入主體財務報表的過程。具體到收入確認，指將某個項目作為收入要素記賬，並在損益表上反映。
7. 本準則第 9.2 段規定，銷售商品的收入只有同時符合以下五項條件時，才能加以確認：（1）主體已將商品所有權上的主要風險和報酬轉移給購貨方；（2）主體既沒有保留通常與所有權相聯繫的繼續管理權，也沒有對已售出的商品實施實際控制；（3）收入金額可以可靠地計量；（4）與交易相關的經濟利益很可能流入主體；（5）與交易相關的已發生或將發生的成本可以可靠地計量。以下就銷售商品收入的確認條件說明如下：

條件一：主體已將商品所有權上的主要風險和報酬轉移給購貨方

商品所有權上的風險，主要指商品所有者承擔該商品價值發生損失的可能性。例如，商品發生減值、商品發生毀損的可能性。商品所有權上的報酬，主要指商品所有者預期可獲得的商品中包括的未來經濟利益。例如，商品價值的增加以及商品的使用所形成的經濟利益等。

商品所有權上的風險和報酬轉移給了購貨方，指風險和報酬均轉移給了購貨方。當一項商品發生的任何損失均不需要銷貨方承擔，帶來的經濟利益也不歸銷貨方，則意味著該商品所有權上的風險和報酬已移出該銷貨方。

判斷一項商品所有權上的主要風險和報酬是否已轉移給買方，需要關注每項交易的實質而不是形式。通常，所有權憑證的轉移或實物的交付是需要考慮的重要因素。

- （1）商品所有權憑證的轉移或實物交付後，商品所有權上的主要風險和報酬也隨之轉移。例如，大多數零售交易。
- （2）商品的所有權憑證的轉移或實物交付後，商品所有權上的主要風險和報酬並未隨之轉移。
 - ① 主體銷售的商品在質量、品種、規格等方面不符合合同規定的要求，又未根據正常的保證條款予以彌補，因而仍負有責任。

【例 1】A 企業於 5 月 21 日銷售一批商品，商品已經發出，買方已預付部分貨款，餘款由 A 企業開出一張商業承兌匯票，並已隨發票賬單一併交付買方。買方當天收到商品後，發現商品質量沒達到合同規定的要求，立即根據合同的有關價格減讓和退貨的條款與 A 企業交涉，要求 A 企業在價格上給予一定的減讓，否則退貨。雙方沒有就此達成一致意見，A 企業也未採取任何彌補措施。

在此例中，儘管商品已經發出，發票賬單已交付買方，也已收到部分貨款，但由於雙方在商品質量的彌補方面未達成一致意見，買方尚未正式接受商品，商品可能被退回。由此說明，商品所有權上的主要風險和報酬仍留在 A 企業，A 企業此時不能確認收入。只有當賣方已按買方的要求進行彌補後才能確認收入。

- ② 主體銷售商品的收入是否能夠取得，取決於代售方或寄銷方是否已將商品銷售出去。

代銷或寄銷的特點是受託方只是一個代理商，委託方將商品發出後，所有權並未轉移給受託方，從而所有權上的風險和報酬仍在委託方。只有當受託方將商品售出後，商品所有權上的風險和報酬才轉移出委託方。因此，在代銷或寄銷情況下，委託方應在受託方售出商品，並取得受託方提供的代銷清單時確認收入。

- ③ 主體尚未完成售出商品的安裝或檢驗工作，且此項安裝或檢驗任務是銷售合同的重要組成部分。

【例 2】某電梯生產企業銷售電梯，電梯已發出，發票賬單已交付買方，買方已預付部分貨款，但根據合同規定，賣方負責安裝，在賣方安裝並經檢驗合格後，買方立即支付餘款。

電梯安裝調試通常構成電梯銷售合同的重要組成部分。在此例中，電梯發出通常不表明商品所有權上的主要風險和報酬已轉移給買方。企業在安裝電梯的過程中，可能會發生一些不確定因素，並阻礙該項銷售的實現。因此，企業應在電梯安裝完畢並檢驗合格後才能確認相關的銷售收入。

- ④ 銷售合同中規定了由於特定原因買方有權退貨的條款，而主體又不能確定退貨的可能性。

【例 3】某企業為推銷一項新產品，規定凡購買該產品者均有一個月的試用期，不滿意的，一個月內給予退貨。

在此例中，該企業儘管已將商品售出，也已收到價款，但由於是新產品，無法估計退貨的可能性，商品所有權上的風險和報酬實質上並未轉移給買方，該企業在售出商品時不能確認收入。只有當買方正式接受商品時或退貨期滿時才確認收入。

以上講的是商品所有權上的主要風險和報酬必須轉移給購貨方才有可能確認收入。要注意的是，如果主體只保留有所有權上的次要風險，且符合銷售商品收入確認的其他四項條件，則相應的收入應予確認。下面對主體只保留有商品所有權上的次要風險舉例說明：

【例 4】某商場在銷售 A 商品時向客戶承諾，如果賣出的商品在三個月內因質量問題不符合要求，則可以退貨。根據以往的經驗，商場估計退貨的比例為銷售額的 1%。

在此例中，雖然商場仍保留有一定的風險，但這種風險是次要的。所售商品所有權上的主要風險和報酬已轉移給了客戶。因此，該商場可以在 A 商品售出後即確認收入。

條件二：主體既沒有保留通常與所有權相聯繫的繼續管理權，也沒有對已售出的商品實施實際控制

對售出商品實施繼續管理，既可能源於仍擁有商品的所有權，也可能與商品所有權沒有關係。如果商品售出後，主體仍保留有與該商品的所有權相聯繫的繼續管理權，則說明此項銷售商品交易沒有完成，銷售不能成立，不能確認收入。同樣地，如果商品售出後，主體仍對售出的商品可以實施控制，也說明此項銷售沒有完成，不能確認收入。例如，A 製造商將一批商品銷售給某批發商。合同規定，A 企業有權要求批發商將售出的商品轉移或退回。在這種例子中，A 企業雖然已將商品售出，但仍對商品擁有實際控制權，因而不能確認收入。

以下是主體對已售出商品的繼續管理與商品的所有權無關的例子。

【例 5】A 房地產開發商將一片住宅小區銷售給某客戶，並受客戶的委託代售小區商品房和管理小區物業。

此例中，A 房地產開發商雖然仍對小區繼續管理，但這種管理與小區的所有權無關。因為小區的所有權屬於客戶，與小區所有權有關的主要風險和報酬也已從 A 開發商轉移給了客戶。此時，如果符合銷售商品收入確認的其他條件，A 房地產開發商可以確認收入。

【例 6】某軟體諮詢企業銷售一個成套軟體給某客戶，並接受客戶的委託對軟體進行日常管理，其中包括更新軟體等。

在這個例子中，客戶是成套軟體的受益者，與之相關的風險也由客戶獨立承擔，軟體諮詢企業售後的繼續管理可以認為是與軟體銷售獨立的另一項提供勞務的交易。因此，儘管軟體諮詢企業仍對售出軟體有繼續管理權，但不是與軟體的所有權有關，並不妨礙軟體諮詢企業對銷售收入的確認。

條件三：收入的金額可以可靠地計量

收入能否可靠地計量，是確認收入的基本前提，收入不能可靠地計量，則無法確認收入。主體在銷售商品時，售價通常已經確定。但銷售過程中由於某種不確定因素，也有可能出現售價變動的情況，則新的售價未確定前不應確認收入。

條件四：與交易相聯繫的經濟利益很可能流入主體

在銷售商品的交易中，與交易相關的經濟利益主要表現為銷售商品的價款。銷售商品的價款能否有把握收回，是收入確認的一個重要條件，主體在銷售商品時，如估計價款收回的可能性不大，即使收入確認的其他條件均已滿足，也不應當確認收入。銷售商品的價款能否收回，主要根據主體以前和買方交往的直接經驗，或從其他方面取得的資訊，或政府的有關政策等進行判斷。例如，企業根據以前與買方交往的直接經驗判斷買方信譽較差；或銷售時得知買方在另一項交易中發生了鉅額虧損，資金周轉十分困難；或在出口商品時，不能肯定進口企業所在國政府是否允許將款項匯出等等。在這些情況下，企業應推遲確認收入，直至這些不確定因素消除。主體在判斷價款收回的可能性時，應進行定性分析，當確定價款收回的可能性大於不能收回的可能性時，即認為價款能夠收回。

實務中，主體售出的商品符合合同或協議規定的要求，並已將發票賬單交付買方，買方也承諾付款，即表明銷售商品的價款能夠收回。如主體判斷價款不能收回，應提供可靠的證據。

條件五：與交易相關的已發生或將發生的成本可以可靠地計量

根據收入和費用配比原則，與同一項銷售有關的收入和成本應在同一會計期間予以確認。因此，成本不能可靠計量，相關的收入也不能確認，即使其他條件均已滿足。如已收到價款，收到的價款應確認為一項負債。

【例 7】A 企業與 B 企業簽訂協議，由 A 企業銷售一大型設備給 B 企業。但是，A 企業需要委託 C 企業來完成設備的一個主要部件的製造任務。根據 A 企業與 C 企業之間的協議，C 企業與 A 企業之間的結算如下：C 企業為該部件發生的製造成本的 108% 即為 A 企業應支付給 C 企業的勞務款。假定 A 企業本身負責的部件製造任務以及 C 企業負責的部件製造任務均已完成，並由 A 企業組裝後將設備運往 B 企業，B 企業也已根據協議將貨款及時支付給了 A。但是，C 企業相關的製造成本詳細資料尚未交給 A 企業認可。

在此例中，儘管大型設備已交付給了 B 企業，A 企業已收到了貨款，但 A 企業為該設備發生的實際成本因 C 企業相關資料未送達而不能可靠地計量。因此，A 企業在收到貨款時，不能確認收入。

銷售商品收入的確認比較複雜，主體在運用以上五項條件進行銷售商品收入確認時，必須仔細地分析每項交易的實質。只有交易符合全部的五項條件時，才能確認收入。

銷售商品收入的賬務處理

8. 具體到銷售商品收入的計量，銷售商品收入的金額，應根據主體與購貨方簽訂的合同或協議金額確定，無合同或協議的，應按購銷雙方都同意或都能接受的價格確定。銷售商品收入在確認時，應按確定的收入金額，借記"應收賬款"、"銀行存款"等科目，貸記"銷售收入"。

【例 8】某企業銷售一批化妝品，發票上註明售價 200,000 元，款項尚未收到。如該項銷售已符合銷售收入確認的五項條件，應確認為收入，確認時應作如下會計分錄：

借：	應收賬款	200,000	
貸：	銷售收入		200,000

特殊銷售商品業務

9. “開出賬單但代管商品”的銷售，指按買方要求延遲交貨，但買方取得了所有權並接受賬單。

收入的確認應在買方取得所有權並滿足以下條件之時：

- (1) 很可能進行交貨；
- (2) 該項庫存商品在銷售時已經認定並隨時可以交付給買方；
- (3) 買方明確地給予延遲交貨的指令；
- (4) 適用通常的付款條件。

如果僅有購買或製造到時交貨的商品的意向，不能確認收入。

10. 附帶條件的發貨。

- (1) 安裝和檢驗

收入通常是在買方接受交貨且安裝和檢驗均已完成時才予確認。但在以下任何一種情況下，一旦買方接受交貨，就立即確認收入：

- ① 安裝過程性質簡單，比如：安裝一台工廠測試過的電視接收天線，只是需要開箱、接通電源和天線；
- ② 進行檢驗只是為了最終確定合同價格，比如：裝運鐵礦石、糖或大豆。

- (2) 允許買方僅享有商定的有限退貨權

如果退貨的可能性不確定，則只有在買方正式接受了發貨或者貨物已發運且拒收期限已過時，才確認收入。

- (3) 寄銷，指收貨方(買方)同意代表發貨方(賣方)銷售商品

在收貨方將商品賣給第三方時，才對所發貨物確認收入。

- (4) 貨到收款

賣方或其代理商已經交貨並已收到現金時，確認收入。

11. 預收定金銷售，指只有當買方在進行了一系列分期付款的最後付款時，商品才發運。對於這種銷售，應在商品發運時確認銷售收入。但當經驗表明大多數這種銷售可順利完成，如果該項庫存商品已經過認定並隨時可交付給買方，則在收到重大金額的款項時，即可確認收入。
12. 預收貨款的訂貨，指貨款（或部分貨款）已預先收取，但該項商品現在尚無庫存。比如：商品尚在製造或將從第三方直接發運給顧客。在將商品發運給買方時才確認收入。
13. 銷售給中間商，例如批發商、經銷商或其他轉銷方。
這種銷售的收入通常在所有權上的風險和報酬轉移時才予確認。但如買方實際上是代理商時，則該項銷售應作為寄銷處理。
14. 訂購出版物和類似項目。
如果涉及的項目在各期具有同樣的價值，則應在這些項目發送的期限內按直線法確認收入。如果這些項目的價值各期不同，則應按每一期間發送項目的售價佔訂購的所有項目的估計總售價的比例，確認收入。
15. 分期收款銷售，指分期收回對價。
從售價中扣除利息因素後的收入應在銷售日確認。售價是對價的現值，根據估算利率對分期應收款折現確定。利息因素應於賺取時在考慮估算利率的時間比例的基礎上確認為收入。

提供勞務

提供勞務收入的確認

16. 根據本準則第 9.4 段，當提供勞務的交易的結果可以可靠地估計時，與此相關的收入應在資產負債表日根據交易的完成階段加以確認。因此，提供勞務收入應分別依據在資產負債表日勞務的結果是否能夠可靠地予以估計來加以確認。

[1] 在資產負債表日，勞務交易的結果能夠可靠地估計

在資產負債表日，如果提供勞務的結果能夠可靠地估計，則應採用完工百分比法確認勞務收入。完工百分比法，是指按照勞務的完成程度確認收入和成本的方法。完工百分比法確認收入，僅適用於提供勞務的交易，當勞務提供活動的開始和完成分屬於不同的會計年度，為準確地反映每一個會計年度的收入、成本和利潤情況，主體應在資產負債表日按勞務的完成程度確認收入和成本。

根據本準則，提供勞務的交易結果能否可靠估計，依據以下條件進行判斷；如同時滿足以下條件，則交易的結果能夠可靠地估計。

(1) 收入的金額可以可靠地計量：

合同總收入一般根據雙方簽訂的合同或協議註明的交易總金額確定。隨著勞務的不斷提供，可能會根據實際情況增加或減少交易總金額，主體應及時調整合同總收入。

(2) 與交易相聯繫的經濟利益很可能流入主體：

只有當與交易相關的經濟利益很可能流入主體時，主體才能確認收入。主體可以從接受勞務方的信譽、以往的經驗以及雙方就結算方式和期限達成的協議等方面進行判斷。

(3) 在資產負債表日，交易的完成階段可以可靠地計量：

交易的完成程度可以用多種方法加以確定。主體應採用能夠可靠計量所完成的勞務的方法。根據交易的性質，這些方法可能包括：

- ① 已完成作業量的勘測；
- ② 迄今已完工勞務佔全部應提供勞務的百分比法；或
- ③ 迄今已發生的成本佔交易估計總成本的比例。只有反映迄今已提供勞務的成本才包括在迄今已發生的成本中，只有反映已提供或將提供勞務的成本才包括在交易的估計總成本中。向客戶收取的進度付款和預收款通常並不反映已提供的勞務。

在採用完工百分比法確認收入時，收入和相關成本應按以下公式計算：

$$\text{本年確認的收入} = \text{勞務總收入} \times \text{本年末止勞務的完成程度} - \text{以前年度已確認的收入}$$

$$\text{本年確認的成本} = \text{勞務總成本} \times \text{本年末止勞務的完成程度} - \text{以前年度已確認的成本}$$

(4) 交易中已經發生的成本和完成交易將發生的成本可以可靠地計量：

根據收入和費用配比原則，與同一項銷售有關的收入和成本應在同一會計期間予以確認。因此，成本不能可靠計量，相關的收入也不能確認，即使其他條件均已滿足。如已收到價款，收到的價款應確認為一項負債。

採用完工百分比法確認收入，關鍵是確定勞務的完成程度。根據本準則第 9.6 段，如果特定時期內提供勞務的作業量不能確定，則該時間的收入應採用直線法確認，除非有證據說明其他方法能更好地反映完工程度。

[2] 在資產負債表日，勞務交易的結果不能可靠地估計

本準則第 9.5 段規定，當提供勞務的交易的結果不能可靠地估計時，亦即不能滿足上述四個條件，主體不能按完工百分比法確認收入。這時主體應正確預

計已經收回或將要收回的款項能彌補多少已經發生的成本，分別以下情況進行處理：

- ① 已經發生的勞務成本預計能夠得到補償的，應按已經發生的勞務成本金額確認收入；同時，按相同的金額結轉成本，不確認利潤。
- ② 已經發生的勞務成本預計只能部分地得到補償的，應按能夠得到補償的勞務成本金額確認收入，並按已經發生的勞務成本結轉成本。確認的收入金額小於已經發生的勞務成本的金額，確認為損失。
- ③ 已經發生的勞務成本預計全部不能得到補償的，不應確認收入，但應將已經發生的勞務成本確認為當期損失。

提供勞務收入的賬務處理

17. 在採用完工百分比法確認勞務收入的情況下，提供勞務收入確認時，應按確定的收入金額，借記"應收賬款"、"銀行存款"等科目，貸記"勞務收入"科目。結轉成本時，借記"成本或費用"科目，貸記"在建工程"科目。

【例 9】某企業於 2006 年 11 月 1 日接受一項產品安裝工程，安裝期 3 個月，合同總收入 300,000 元，至 2006 年 12 月 31 日已發生成本 140,000 元（假定均為安裝人員的工資），預收賬款 220,000 元。預計還會發生成本 60,000 元。按實際發生的成本佔估計總成本的比例確定勞務的完成程度。

實際發生的成本佔估計總成本的比例 = $140,000 \div (140,000 + 60,000) = 70\%$

2006 年確認收入 = 勞務總收入 × 勞務的完成程度 - 以前年度已確認的收入
= $300,000 \text{ 元} \times 70\% - 0 = 210,000 \text{ (元)}$

2006 年確認成本 = 勞務總成本 × 勞務的完成程度 - 以前年度已確認的成本
= $(140,000 + 60,000) \times 70\% - 0 = 140,000 \text{ (元)}$

該企業應作如下會計分錄：

- ① 發生成本時：
借：在建工程 140,000
貸：應付工資 140,000
- ② 預收款項時：
借：銀行存款 220,000
貸：預收款 220,000
- ③ 確認收入：
借：預收款 210,000
貸：勞務收入 210,000
- ④ 結轉成本：
借：勞務成本 140,000
貸：在建工程 140,000

18. 特殊勞務交易

(1) 安裝費：

安裝費應根據安裝的完工階段確認收入；如果安裝是產品銷售的附帶條件，則安裝費應於商品銷售時確認收入。

(2) 包括在產品售價內的服務費：

如果產品售價中包括後續服務費的可區分金額（例如：軟件銷售後的服務和產品改進），該項金額應遞延並在提供服務的期間確認為收入。遞延的金額應包括根據協議能收回的預計服務成本，以及提供服務的合理利潤。

(3) 廣告費：

傳播媒介的收費應在有關的廣告或節目與公眾見面時確認收入。廣告的製作費則要根據該項目的完工階段確認。

(4) 入場費：

文藝演出、宴會以及其他特定活動的收入，應在這些活動發生時確認。如果是售出涉及多項活動的訂票費，則應分攤到每項活動，分攤的基礎應反映每項活動中的勞務提供程度。

(5) 學費：

收入應在整個教學期間確認。

(6) 申請、入會和會員費：

收入確認取決於所提供服務的性質。如果收費只限於取得會籍，其他所有服務或產品都要求會員另行付款，或者要按年另行訂購，則當其收回的可能性不存在重大的不確定性時，這種收費應確認為收入。如果收費需在會籍期內向會員提供各種服務或出版物，或者允許會員以低於向非會員收取的價格購買商品或勞務，則該項收費應以反映受益的時間、性質和價值為基礎確認。

(7) 開發訂製軟件的收費：

開發訂製軟件的收費應根據開發的完工程度(包括交付後的服務支援的完成程度)確認收入。

利息、特許使用費和股利

利息、特許使用費和股利的確認原則

19. 根據本準則第 9.8 段，當滿足以下兩個條件時，提供他人使用主體的能產生利息、特許使用費和股利的資產而形成的收入，應按本準則第 9.9 段規定的基礎予以確認：

(1) 與交易相聯繫的經濟利益很可能流入主體。

主體應根據對方的信譽情況、當年的效益情況以及雙方就結算方式、付款期限等達成的協議等方面進行判斷。如果主體估計收入收回的可能性不大，就不應確認收入。

(2) 收入的金額可以可靠地計量。

利息收入根據未收回的存款或貸款等的本金、存續期間和適當的利率確定；使用費收入按主體與其資產使用者簽訂的合同或協議確定；股利收入按被投資單位宣告分派利潤或現金股利金額確定。當收入的金額能夠可靠地計量時，主體才能進行確認。

利息收入的確認和賬務處理

20. 本準則第 9.9 段規定，利息收入應按時間比例的基礎確認。每個會計期末，按未收回的存款或貸款等的本金、存續期間和適當的利率計算並確認利息收入。

主體期末按規定計算應確認的利息收入，借記"應收利息"等科目，貸記"利息收入"等科目。超過利息收款期限尚未收回的利息，應當停止計提利息，同時沖回原已計提的利息。

【例 10】某企業於 2006 年 7 月 1 日向某銀行存入 1 年期之定期存款 1,000,000 元，年利率為 6%。該企業應在會計期末終了(假定為 2006 年 12 月 31 日)按該筆存款的本金、已存期限和利率計算並確認利息收入。

① 2006 年 7 月 1 日存入定期存款時：

借：定期存款	1,000,000
貸：銀行存款	1,000,000

② 會計期末應確認利息收入 = $1,000,000 \times 6\% \div 2 = 30,000$ 元

借：應收利息	30,000
貸：利息收入	30,000

③ 2007 年 6 月 30 日到期收到定期存款及利息時，應作如下會計分錄：

借：銀行存款	1,060,000
貸：定期存款	1,000,000
應收利息	30,000
利息收入	30,000

特許使用費收入的確認和賬務處理

21. 本準則第 9.9 段規定，特許使用費收入應按相關協議的性質，在權責發生制的基礎上確認。不同的使用費收入，其收費時間和收費方法各不相同，有一次收回一筆固定的金額，例如一次收取 10 年的場地使用費；有在協議規定的有效期內分期等額收回的，例如合同規定在使用期內每期收取一筆固定的金額；有分期不等額收回的，例如合同規定按資產使用或每期銷售額的百分比收取使用費等。

如果合同、協議規定使用費一次支付，且不提供後期服務的，應視同該項資產的銷售一次確認收入；如提供後期服務的，應在合同、協議規定的有效期內分期確認收入。如合同規定分期支付使用費的，應按合同規定的收款時間和金額或合同規定的收費方法計算的金額分期確認收入。

【例 11】A 企業向 B 企業轉讓某項專利權的使用權，轉讓期為 5 年，每年收取使用費 60,000 元。A 企業每年應確認收入 60,000 元。

借：應收賬款（或銀行存款）	60,000
貸：特許使用費收入	60,000

股利收入的確認和賬務處理

22. 本準則第 9.9 段規定，股利收入應在股東的收款權利確立時確認。按成本法核算權益性證券時，主體應在被投資單位宣告分派利潤或現金股利時確認股利收入。確認時，應按確定的收入金額，借記“應收股利”科目，貸記“股利收入”科目。當收到現金股利時，借記“銀行存款”科目，貸記“應收股利”科目。

如果在購入附息投資項目前，未付股息已作為應計項目，則隨後收到的股息應在購入前與購入後的期間進行分配，只有購入後的部份被確認為收入。如果宣告的權益性證券股利來自購入前的淨收益，這部份股利應從證券的成本中扣除。如果只能在任意判斷的基礎上作出這種分配，則除非這部分股利明顯地代表權益性證券部分成本的補償，否則，應將其確認為收入。

【例 12】A 企業 2006 年 5 月 15 日以銀行存款購入 B 公司股票已宣告但尚未分派現金股利的股票 25,000 股，作為短期投資，每股成交價 8.7 元，其中，0.2 元為已宣告但尚未分派的現金股利，股權截止日為 5 月 20 日。A 企業於 6 月 26 日收到該公司發放的現金股利。A 企業的會計處理如下：

① 計算投資成本：

成交價(25,000 × \$8.7)	217,500
減：已宣告現金股利(25,000 × \$0.2)	<u>(5,000)</u>
投資成本	212,500

② 購入短期投資的會計分錄：			
借：	短期投資	212,500	
	應收股利	5,000	
貸：	銀行存款		217,500
③ 收到現金股利的會計分錄：			
借：	銀行存款	5,000	
貸：	應收股利		5,000

披露

23. 主體應披露：

- (1) 確認收入所採用的會計政策，包括確定提供勞務的交易的完成程度所採用的方法。

例如：

主要會計政策：

(a) 收入確認

在有關經濟利益可能流入本公司的情況下，以及在收入能夠可靠地計量的情況下，按下列基礎將收入在損益表內確認：

銷貨收入在所有權之風險及回報轉移時確認，通常亦即為貨品付運予客戶及所有權轉讓時。

利息收入乃按餘下之本金及合適之利率，以時間比例計算。

股息收入在收取股息之權利確定時確認。

- (2) 本期確認的每一重大收入類別的金額，包括以下各方面形成的收入：

- [1] 銷售商品；
- [2] 提供勞務；
- [3] 利息；
- [4] 特許使用費；
- [5] 股利；

- (3) 包括在各重大收入項目中的由商品或勞務交換所產生的收入金額。

財務報表附註(摘要)：

收入

本企業主要從事紡織產品之製造及分銷、電子玩具之製造、分銷及零售，以及提供管理顧問服務。本年度列賬之收入如下：

	2006 年 澳門元	2005 年 澳門元
收入		
銷售貨品	500,000	450,000
提供勞務收入	300,000	250,000
	800,000	700,000
	=====	=====

【第 10 條—建造合同】應用指南

目標和範圍

1. 本準則規範建造承包商建造工程合同的會計核算和相關資訊的披露。這裏所講的建造承包商，是指根據合同為客戶建造工程（或大型資產）的企業，如承包建造房屋、橋樑、隧道、船舶和大型機械設備的製造企業。建造合同亦包括：(1) 與建造資產直接相關的提供勞務的合同，例如由項目經理或設計師提供勞務的合同；以及(2) 為拆除或復原資產、以及為拆除資產後進行的環境復原而訂立的合同。一般情況下，主體應以所訂立的單項合同為對象，分別計量和確認各單項合同的收入、費用和利潤。

定義

2. 在本準則中使用的下列詞彙，其含義為：

建造合同，指建造一項或數項在設計、技術、功能、最終目的或用途等方面密切相關或互相依存的資產而特別訂立的合同。

成本加成合同，指承包商在合同認可的或以其他方式議定的成本基礎上，加上該成本的一定百分比或一筆定額費用來收取工程價款的建造合同。

固定造價合同，指承包商同意按固定的合同價或固定的單位產出價格計算的建造合同，在某些情況下，它還附有可按成本調整造價的條款。

合同收入

3. 本準則 10.3 規定，合同收入包括兩部分內容：（1）合同議定的最初收入金額。即建造承包商與客戶在雙方簽訂的合同中最初商訂的合同總金額，它構成了合同收入的基本內容。（2）因合同工程變更、索償、獎勵性支付而取得的收入。這部分收入並不構成合同雙方在簽訂合同時已在合同中商訂的合同總金額，而是在執行合同過程中由於合同變更、索償、獎勵等原因而形成的追加收入。建造承包商不能隨意確認這部分收入，只有在符合規定條件時才能構成合同總收入。
4. 對於合同收入的計量，合同收入應以收到或應收對價的公允價值計量。一般情況下，合同收入以收到或應收的工程價款計量，這裏所說的"工程價款"，是指建造合同的總金額或總造價。同時亦需要考慮合同工程變更、索償及獎勵性支付價款。

合同工程變更

5. 合同工程變更是指客戶為改變合同規定的作業內容而提出的調整。例如，某建造承包商與一客戶簽訂了一份金額為 5,000 萬元的固定造價合同，建造一座圖書館，合同規定的建設期為三年。第二年，客戶改變部分設計，要求建造承包商將原設計中採用的木門窗改為採用鋁合金門窗，並同意增加變更工程款 50 萬元。這一事項就是合同變更的例子。

6. 因合同工程變更而增加的收入，應在同時具備下列條件時予以確認：

- ① 客戶很可能同意變更並認可由此引發的收入金額；
- ② 收入能夠可靠地計量。

如果不同時具備上述兩個條件，則不確認變更收入。

例如，上例中，該項建造合同的初始收入為 5,000 萬元。變更收入 50 萬元，符合上述兩個條件，建造承包商便可在第二年將因合同變更而增加的收入 50 萬元計入合同總收入的組成部分。第二年的合同總收入應為 $5,000 + 50 = 5,050$ （萬元）。假如客戶承認因變更而增加工程款，但雙方只達成增加金額 20 萬元，則只能將 20 萬元計入合同總收入的組成部分，第二年的合同總收入應為 $5,000 + 20 = 5,020$ （萬元）。

索償

7. 索償是指因客戶或第三方的原因造成的、由建造承包商向客戶或第三方收取的、用於補償不包括在合同造價中的成本的款項。例如，某建造承包商與一客戶簽訂了一份金額為 8,000 萬元的建造合同，建造一座水電站。合同規定的建設期是 2005 年 3 月至 2008 年 8 月，同時規定，發電機由客戶採購，於 2007 年 8 月交付建造承包商進行安裝。該項合同在執行過程中，客戶於 2008 年 1 月才將發電機交付建造承包商。建造承包商因客戶交貨延期要求客戶支付延誤工期款 100 萬元。這一事項即為發生索償的例子。

8. 因索賠款而形成的收入，應在同時具備下列條件時予以確認：

- ① 協商已達到相當階段，客戶可能同意這項索償；
- ② 客戶很可能同意的金額能夠可靠地計量。

如果不同時具備上述條件，則不能確認索償收入。

例如，上例中，該項建造合同的初始收入為 8,000 萬元。根據雙方談判情況，客戶同意向建造承包商支付延誤工期款 100 萬元。索賠款 100 萬元，符合上述兩個條件，建造承包商便可於 2008 年將因索償而增加的收入 100 萬元計入合同總收入的組成部分。2008 年該項建造合同的總收入應為 $8,000 + 100 = 8,100$ （萬元）。假如客戶不同意支付延誤工期款，則不能將 100 萬元計入合同總收入，合同總收入仍為 8,000

萬元。假如客戶同意這項索賠，但只同意支付延誤工期款 50 萬元，建造承包商只能將 50 萬元計入合同總收入的組成部分。在這種情況下，2008 年該項建造合同的總收入應為 $8,000 + 50 = 8,050$ （萬元）。

獎勵性支付

- 9 獎勵性支付是指工程達到或超過規定的標準時，客戶同意支付給建造承包商的額外款項。例如，某建造承包商與一客戶簽訂一項合同金額為 9,000 萬元的建造合同，建造一座跨海大橋，合同規定的建設期為 2005 年 12 月 20 日至 2007 年 12 月 20 日。該合同在執行中於 2007 年 9 月建造承包商工程已基本完工，工程質量符合設計要求，有望提前 3 個月竣工。客戶同意向建造承包商支付提前竣工獎 100 萬元。這一事項即為發生獎勵性支付的例子。

10. 因獎勵而形成的收入應在同時具備下列條件時予以確認：

- ① 合同進度大大提前，很可能達到或超過既定的完工標準；
- ② 獎勵性支付金額能夠可靠地計量。

如果不同時具備上述條件，則不能確認。

例如，上例中，該項建造合同的初始收入為 9,000 萬元。提前竣工獎 100 萬元，符合上述兩個條件，建造承包商應於 2007 年將因獎勵款而形成的收入 100 萬元計入合同總收入的組成部分，2007 年該項建造合同的總收入應為 $9,000 + 100 = 9,100$ （萬元）。假定該項合同的建造承包商工程雖於 2007 年 9 月基本完工，但是經工程監理人員認定，工程質量未達到設計要求，還需進一步施工。在這種情況下，建造承包商不能確認獎勵款。

合同成本

11. 本準則 10.4 段規定，合同成本應包括：（1）與特定合同直接相關的費用；（2）一般可直接歸屬於合同業務以及能分配於該合同的費用；（3）根據合同條款，可特別向客戶收取的其他費用。
12. 與特定合同直接相關的費用包括：
- （1）施工現場的人工費用，包括場地管理費用；
 - （2）建築用材料費用；
 - （3）用於合同的廠場和設備的折舊費用；
 - （4）將廠場和設備以及材料移至和移離施工現場的迁移費用；
 - （5）租用廠場和設備的租金；
 - （6）與合同直接相關的設計和技術援助費用；
 - （7）為修正和保證工程質量而預計的費用，包括預計保養費用；以及

(8) 來自第三方的索償款。

不包括在合同收入中的偶然收益，可能抵減這些費用。例如：施工結束時，銷售剩餘的材料以及處置廠場和設備所得的收益。

13. 在一般可直接歸屬於合同業務並能分配於特定合同的費用包括：

- (1) 保險費；
- (2) 與特定合同直接相關的設計和技術援助費用；以及
- (3) 施工間接費用。

上述費用應按系統、合理的方法予以分配，並且應將這些方法一致地應用於所有具有類似性質的費用。分配方法是建立在正常的合同所從事的活動的基礎上的。工程間接費用，包括諸如施工人員工資單的編製和處理等費用。

14. 根據合同的條款，可特別向客戶收取的其他費用，可能包括某些一般管理費用和開發費用，對這類費用需在合同中特別規定可補償的條款。

15. 本準則 10.5 段規定，不能計入合同業務或者不能分配於合同的費用應排除在建造合同成本之外。這些費用包括：

- (1) 合同中未明確可以收取的一般管理費用；
- (2) 銷售費用；
- (3) 在合同中未明確規定可以收取的研究與開發費用；以及
- (4) 沒有用於特定合同的閒置廠場和設備的折舊費用。

合同收入和費用的確認

16. 建造合同分為兩類，一類是固定造價合同，另一類是成本加成合同。固定造價合同是指按照固定的合同價或固定單價確定工程價款的建造合同。例如：某建造承包商與一客戶簽訂一項建造合同，為客戶建造一座樓宇，合同規定建造樓宇的總造價為 3,000 萬。該項合同是固定造價合同。成本加成合同是指以合同允許或其他方式議定的成本為基礎，加上該成本的一定比例或定額費用確定工程價款的建造合同。例如：某建造承包商與一客戶簽訂一項建造合同，為客戶建造船舶，雙方商定以建造該船舶的實際成本為基礎，合同總造價以實際成本加上實際成本的 1% 計算確定。該項合同即是成本加成合同。

17. 本準則 10.6 段規定，如果建造合同的結果能夠可靠地估計，主體應根據合同業務的完工程度在資產負債表日確認合同收入和合同費用。對於固定造價合同和成本加成合同，建造合同的結果是否能夠可靠地估計，分別依據不同的條件來確定。

(一) 固定造價合同

本準則 10.7 段規定，固定造價合同的結果能否可靠地估計，依據以下四個條件進行判斷，如果同時具備四個條件，則固定造價合同的結果能夠可靠地估計。如果不同時具備四個條件，則固定造價合同的結果不能可靠地估計。這四個條件是：

(1) 合同收入總額可以可靠地計量：

合同總收入一般根據建造承包商與客戶訂立的合同中的合同總金額來確定，如果在合同中明確規定了合同總金額，且訂立的合同是合法的，則說明合同總收入能夠可靠地計量；反之，則意味著合同總收入不能可靠地計量。

(2) 與合同相關的經濟利益很可能流入主體：

經濟利益是指直接或間接地流入主體的現金或現金等價物。表現為資產的增加，如增加銀行存款或應收賬款等，或表現為負債的減少，如用合同價款抵償負債等，或表現為兩者兼而有之。與合同相關的經濟利益能夠流入主體，意味著主體能夠收回建造合同的工程價款。

建造合同的工程價款能否收回，取決於客戶與建造承包商雙方是否都能夠正常履行合同。客戶能否履行合同，主要根據建造承包商以往與客戶交往的直接經驗，或從其他方面取得的資訊等進行判斷。一般情況下，如果客戶的信用良好，其生產經營活動也能正常地進行，能夠按合同規定的結算方式和結算時間，按期辦理工程價款結算和支付進度款，則意味著客戶能夠履行合同。但在某些特殊情況下，如客戶破產或死亡、客戶的財務支付出現嚴重困難、或非常原因造成客戶的生產或生存環境嚴重惡化等情況，則意味著客戶已不能正常履行合同條款。建造承包商能否履行合同，關鍵在於建造承包商能否保質、保量、按期完成建造合同。如果有情況表明建造承包商能夠保質、保量、按期完成建造合同，則意味著建造承包商能夠履行合同。如果有情況表明建造承包商不能保質、保量、按期完成建造合同，則意味著建造承包商不能履行合同。

如果建造承包商與客戶雙方都能夠正常履行合同，則意味著建造承包商能夠收回工程價款，經濟利益能夠流入企業；反之，則意味著建造承包商不能夠收回工程價款，經濟利益不能夠流入企業。

(3) 在資產負債表日，為完成合同將發生的合同成本以及合同完工進度可以可靠地計量：

合同完工進度能夠可靠地確定，意味著建造承包商能夠嚴格履行合同條款，已經和正在為完成合同而進行工程施工，並已完成了一定的工程量，達到了一定的工程形象進度，對將要完成的工程量也能夠作出

科學、可靠地測定。如果建造承包商尚未動工，或剛剛開工，尚未形成一定的工程量，對將要完成的工程量不能夠作出科學、可靠地測定，則表明合同完工進度不能可靠地確定。

為完成合同尚需發生的成本能否可靠地確定，關鍵在於建造承包商是否已經建立了完善的內部成本核算制度和有效的內部財務預算及報告制度；能否對為完成合同尚需發生的合同成本作出科學、可靠地估計。如果建造承包商已經建立了完善的內部成本核算制度和有效的內部財務預算及報告制度，並對為完成合同尚需發生的合同成本能夠作出科學、可靠地估計，則意味著建造承包商能夠可靠地確定為完成合同尚需發生的成本。反之，則意味著建造承包商不能可靠地確定為完成合同尚需發生的成本。

- (4) 可直接歸屬於該合同的合同成本能夠清楚地區分和可靠地計量，從而實際發生的合同成本能夠與以前的預計成本相比較：

為完成合同已經發生的合同成本能否清楚地區分和可靠地計量，關鍵在於建造承包商能否做好建造合同成本核算的各項基礎工作和準確計算合同成本。如果建造承包商能夠做好建造合同成本核算的各項工作；能夠準確核算已經發生的合同成本，在核算已經發生的成本時，能夠劃清當期成本與下期成本的界限、不同成本核算對象之間成本的界限、未完合同成本與已完合同成本的界限，則說明為完成合同已經發生的合同成本能夠清楚地區分和可靠地計量，以便實際合同成本能夠與以前的預計成本相比較。反之，則意味著為完成合同已經發生的合同成本不能夠清楚地區分和可靠地計量。

(二)成本加成合同

本準則 10.8 段規定，成本加成合同的結果能否可靠地估計，依據以下兩個條件進行判斷，如果同時具備兩個條件，則成本加成合同的結果能夠可靠地估計。如果不同時具備兩個條件，則成本加成合同的結果不能可靠地估計。這兩個條件是：

- (1) 與合同相關的經濟利益很可能流入主體；
- (2) 直接歸屬於該合同的合同成本，無論是否得到補償，均能清楚地區分並能可靠地計量。

對成本加成合同而言，合同成本的組成內容一般已在合同中進行了相應規定。合同成本是確定其合同造價的基礎，也是確定其完工進度的重要依據，因此，要求其實際發生的合同成本，能夠清楚地區分並且能夠可靠地計量。如果建造承包商為完成成本加成合同而發生的直接費用及間接費用能夠及時、真實、準確地記錄，並合理歸集到該成本核算對象中，則表明實際發生

的合同成本能夠清楚地區分並且能夠可靠地計量。反之，則意味著實際發生的合同成本不能清楚地區分並可靠地計量。

18. 確認合同收入和合同費用的方法，根據準則要求主體應使用完工百分比法，這裡的完工百分比是指截至資產負債表日，建造合同的累計完工比例，完工百分比法的運用包括兩個步驟：

1. 確定建造合同的完工進度，計算出完工百分比。

本準則 10.10 段規定，確定合同完工進度有以下三種方法：

(1) 根據已完成工程量而發生的合同成本佔合同預計總成本的比例確定。

該方法是確定合同完工進度較常用的方法。用計算公式表示如下：

合同完工進度 = (累計實際發生的合同成本 ÷ 合同預計總成本) × 100%

例如，某建築公司簽訂了一項合同總金額為 1,000 萬元的建造合同，合同規定的建設期為三年。第一年，實際發生合同成本 300 萬元，年末預計為完成合同尚需發生成本 520 萬元；第二年，實際發生合同成本為 400 萬元，年末預計為完成合同尚需發生成本 150 萬元。根據上述資料，計算合同完工進度如下：

第一年合同完工進度 = { 300 ÷ (300 + 520) } × 100% = 37%

第二年合同完工進度 = { (300 + 400) ÷ (300 + 400 + 150) } × 100% = 82%

需要注意的是，採用因已完成工程量而發生的合同成本佔合同預計總成本的比例確定合同完工進度時，累計實際發生的合同成本不包括：(i) 與合同未來業務相關的合同成本，例如施工中尚未安裝、使用或耗用的材料成本；以及 (ii) 在分包工程的工作量完成之前預付給分包商的款項。

(2) 測定已完成工程量。

此方法適用於一些特殊的建造合同，如水下施工工程等。需要指出的是，這種技術測量並不是由建造承包商自行隨意測定，而應由專業人員現場進行科學測定。

例如，某建築公司承建一項水下作業工程，在資產負債表日，經專業人員現場測定，已完工作量已達合同總工作量的 80%。則該合同的完工進度為 80%。

(3) 完成合同工程的實際比例。

該方法適用於合同工作量容易確定的建造合同，如道路工程、土石方挖掘、砌築工程等。用計算公式表示如下：

合同完工進度 = (已經完成的合同工作量 ÷ 合同預計總工作量) × 100%

例如，某路橋工程公司簽訂了修建一條 100 公里公路的一項建造合同，合同規定的總金額為 8,000 萬元，工期為三年。該公司第一年修建了 30 公里，第二年修建了 40 公里。根據上述資料，計算合同完工進度如下：

$$\text{第一年合同完工進度} = (30 \div 100) \times 100\% = 30\%$$

$$\text{第二年合同完工進度} = \{ (30 + 40) \div 100 \} \times 100\% = 70\%$$

實務中，承包商通常在工程開始之前或在工程進行中，分階段從客戶處取得工程預收款或工程進度款，這些預收款或進度款一般並不能反映已完成的工程量，因此，不能用來確定建造合同的完工進度。

2. 根據完工百分比計量和確認當期的合同收入和費用。

當期確認的合同收入和費用可用下列公式計算：

$$\text{當期確認的合同收入} = (\text{合同總收入} \times \text{完工進度}) - \text{以前會計年度累計已確認的收入}$$

$$\text{當期確認的合同費用} = (\text{合同預計總成本} \times \text{完工進度}) - \text{以前會計年度累計已確認的費用} - \text{以前會計年度預計損失準備}$$

19. 如果建造合同的結果不能可靠地估計，主體不能採用完工百分比法確認合同收入和費用，根據本準則 10.13 段規定，主體應區別以下兩種情況進行會計處理：

- (1) 合同成本能夠收回的，合同收入根據能夠收回的實際合同成本加以確認，合同成本在其發生的當期確認為費用；
- (2) 合同成本不能收回的，應在發生時立即確認為費用，不確認收入。

例如，某建築公司與客戶簽訂了一項總金額為 100 萬元的建造合同。第一年實際發生工程成本 40 萬元，雙方均能履行合同規定的義務。但建築公司在年末時對該項工程的完工進度無法可靠估計。在這種情況下，該公司不能採用完工百分比法確認收入，但由於客戶能夠履行合同，當年發生的成本均能收回，所以，公司可將當年發生的成本金額同時確認為當年的收入和費用，當年不確認利潤。其賬務處理如下：

借：勞務成本	400,000
貸：勞務收入	400,000

假如該公司當年與客戶只辦理價款結算 15 萬元，由於客戶出現財務危機，其餘款項可能收不回來。在這種情況下，該公司只將 15 萬元確認為當年的收入，40 萬元應確認為當年的費用。其賬務處理如下：

借：勞務成本	400,000
貸：勞務收入	150,000
在建工程	250,000

預計損失的確認

20. 本準則 10.15 段規定，如果合同總成本很可能超過合同總收入，則預計的損失應立即確認為費用。

例如，某建築公司簽訂了一項總金額為 100 萬元的固定造價合同，最初預計總成本為 90 萬元。第一年實際發生成本 63 萬元，年末，預計為完成合同尚需發生成本 42 萬元。假定該合同的結果能夠可靠地估計。該公司應在年末時進行如下會計處理：

$$\begin{aligned}\text{第一年合同完工進度} &= \{ 63 \div (63+42) \} \times 100\% \\ &= 60\%\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{第一年確認的合同收入} &= \text{合同總收入} \times 60\% \\ &= 100 \times 60\% \\ &= 60 \text{ (萬元)}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{第一年應確認的合同費用} &= \text{合同預計總成本} \times 60\% \\ &= (63 + 42) \times 60\% \\ &= 63 \text{ (萬元)}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{第一年預計的合同損失} &= \{ (63 + 42) - 100 \} - 3 \\ &= 2 \text{ (萬元)}\end{aligned}$$

其賬務處理為：

借：勞務成本	630,000	
貸：勞務收入		600,000
在建工程		30,000

同時，

借：工程合同預計損失	20,000	
貸：預計損失準備(在建工程)		20,000

披露

21. 本準則 10.17 至 10.22 段規定，主體應披露以下內容：

(一) 披露

- (1) 在當期確認為收入的合同收入金額；
- (2) 用於確定在當期確認的合同收入的方法；
- (3) 用於確定在建合同完工程度的方法。

(二) 主體應於資產負債表日披露與在建合同相關的下列每一項內容：

- (1) 迄今發生的成本總額以及已確認的利潤（扣減已確認的損失）；
- (2) 已收取的預收款金額；
- (3) 預留金額。

預留金額，是指在開出工程進度賬單時，扣下留待合同具體規定的條件已得到滿足或工程缺陷已經糾正之後才予支付的那部分金額。工程進度款，是指按完成的合同工程量開出賬單的金額，而不管它是否已經由客戶支付。預收款，是指承包商在相關的工程量完成之前收到的金額。

(三) 主體應列示：

- (1) 屬於一項資產的應向客戶收取的合同工程款總額；
- (2) 屬於一項負債的結欠客戶的合同工程款總額。

對於所有的在建合同，如果已發生的成本加上已確認的利潤（減去已確認的損失）超過進度款，應向客戶收取的合同工程款總額等於以下（1）減去（2）後的淨額：

- (1) 已發生的成本加上已確認的利潤；
- (2) 已確認的損失與進度款之和。

對於所有的在建合同，如果進度款超過已發生的成本加上已確認的利潤（減去已確認的損失），則結欠客戶的合同工程款總額等於以下（2）減去（1）後的淨額：

- (1) 已發生的成本加上已確認的利潤；
- (2) 已確認的損失與進度款之和。

舉例

假定某建築公司簽訂了一項總金額為 500,000 元的建造合同，承建一座橋樑。工程已於 2005 年 7 月開工，預計 2007 年 10 月完工。最初，預計工程總成本為 450,000 元，到 2006 及 2007 年底，預計工程總成本分別為 400,000 元及 405,000 元。完工進度根據累計實際發生的合同成本佔合同預計總成本的比例確定。建造該項工程的其他有關資料如下：

	2005 年	2006 年	2007 年
至目前為止已發生的成本	150,000	360,000	405,000
預計完成合同尚需發生成本	300,000	40,000	--
已結算工程價款	100,000	370,000	30,000
實際收到價款	75,000	300,000	125,000

具體會計處理如下：

(一) 確定各年的合同完工進度

各年的完工進度如下表所示：

	2005 年	2006 年	2007 年
合同金額	500,000	500,000	500,000
減合同預計總成本：			
到目前為止已發生的成本 (a)	150,000	360,000	405,000
完成合同尚需發生的成本	300,000	40,000	--
合同預計總成本 (b)	450,000	400,000	405,000
預計總毛利	50,000	100,000	95,000
完工進度 (a)/(b)	33.33%	90%	100%

(二) 計量各年確認的收入、費用和毛利

各年確認的收入和費用如下表所示：

	年末累計	以前年度確認	本年度確認
2005 年			
收入 (500,000×33.33%)	166,667		166,667
費用 (450,000×33.33%)	150,000		150,000
毛利 (收入－費用)	16,667		16,667
2006 年			
收入 (500,000×90%)	450,000	166,667	283,333
費用 (400,000×90%)	360,000	150,000	210,000
毛利 (收入－費用)	90,000	16,667	73,333
2007 年			
收入 (500,000)	500,000	450,000	50,000
費用 (405,000)	405,000	360,000	45,000
毛利 (收入－費用)	95,000	90,000	5,000

(三) 編製有關會計分錄

	<u>2005 年</u>	<u>2006 年</u>	<u>2007 年</u>
(1) 借：在建工程	150,000	210,000	45,000
貸：銀行存款/應付款項	150,000	210,000	45,000
(2) 借：應收賬款	100,000	370,000	30,000
貸：工程結算	100,000	370,000	30,000
(3) 借：銀行存款	75,000	300,000	125,000
貸：應收賬款	75,000	300,000	125,000
(4) 借：在建工程	16,667	73,333	5,000
勞務成本	150,000	210,000	45,000
貸：勞務收入	166,667	283,333	50,000
(5) 借：工程結算			500,000
貸：在建工程			500,000

(四) 財務報表中的列示(摘錄)

損益表列示

	<u>2005 年</u>	<u>2006 年</u>	<u>2007 年</u>
勞務收入	166,667	283,333	50,000
勞務成本	(150,000)	(210,000)	(45,000)
毛利	16,667	73,333	5,000

資產負債表列示

	<u>2005 年</u>	<u>2006 年</u>	<u>2007 年</u>
流動資產			
應收賬款	25,000	95,000	--
已完工尚未結算款			
在建工程	166,667		
減：工程結算	<u>(100,000)</u>	66,667	
流動負債			
已結算尚未完工款			
在建工程	450,000		
減：工程結算	<u>(470,000)</u>	20,000	

(五) 附註 (摘錄)

2. 主要會計政策

(a) 建造合同：

建造合同收入根據完工百分比法加以確認，按至計算日止已實際支出的成本佔合同估計總成本的百分比來計量。

如果合同總成本預計超出合同總收入，預計損失將於當年度確認為損失。

4. 建造合同

	<u>2006 年</u>	<u>2005 年</u>
本年度確認為收入的合同收入金額	283,333	166,667
迄今已發生的成本總額以及確認的利潤	450,000	166,667
應向客戶收取的合同工程款總額	--	66,667
結欠客戶的合同工程款總額	20,000	--

【第 11 條—借款費用】應用指南

目標和範圍

1. 本準則規範了借款費用的會計核算和相關信息的披露。其中包括了將借款費用立即在損益表確認為費用，或將符合資本化條件的費用作資本化的會計處理。
2. 本準則不涉及權益（包括不歸類於負債的優先股）的實際成本或假計成本。

定義

3. 在本準則中使用的下列詞彙，其含義為：

借款費用，指主體因借入資金而發生的利息和其他費用。

符合條件的資產，指需要經過相當長時間才能達到可使用或可銷售狀態的資產。

資本化，指把費用確認為資產成本的組成部分。

4. 在準則中提及的借款費用包括以下費用：
 - (1) 銀行透支利息和長期及短期借款的利息，包括主體向銀行或其他金融機構等借入資金發生的利息、發行債券發生的利息，以及承擔帶息債務的利息等；
 - (2) 與借款相關的折價或溢價的攤銷，指對發行債券的利息的調整，因而構成借款費用的組成部分；
 - (3) 安排借款時發生的輔助費用的攤銷，指主體在借款過程中發生的費用，例如手續費、佣金、印刷費及承諾費等；
 - (4) 融資租賃所形成的融資租賃費用（可參考第 4 條租賃）；
 - (5) 作為外幣借款利息費用調整額的匯兌差額，指由匯率變動而對外幣借款本金及其利息記賬本位幣金額產生的影響金額。由於這部分匯兌差額是與外幣借款直接相關聯的，因此也構成借款費用的組成部分。

借款費用的處理方法

5. 主體有兩種方法處理借款費用，根據第 11.2 段主體可以將借款費用在發生當期確認為費用，這一方法是基準處理方法。另一種允許選用的處理方法是根據第 11.3 段對於符合條件的資產，將可直接歸屬於資產購置、建造或生產的借款費用包括在該資產的成本中。同時主體應對所有符合條件的資產一致地運用該項政策，不能選擇地採用。

6. 可直接歸屬於符合條件的資產的借款費用是指那些如果不發生符合條件的資產的支出就可以避免的借款費用。對於一些特定為了某項資產購買或建造而專門借入的資金，由於它們有直接的關聯，所以比較容易辨認。但相對一般的借款，要確認借款是否可以避免，可能是困難的。在不同的經濟條件和環境因素下，主體必須作出判斷。

符合條件的資產

7. 符合條件的資產是指需要經過相當長時間才能達到可使用或可銷售狀態的資產。一般情況存貨和土地都不視為符合條件的資產。但當土地正進行整理和發展，並將土地變成可銷售狀態，則該土地便視為符合條件的資產，將有關借款費用（如利息）資本化並且成為土地成本的一部分。這樣相關的借款費用便可與土地的銷售收入相比。另一方面，當土地是用於興建建築物時，資本化的利息成本應附加在建築物的成本中而不是土地的成本內。
8. 借款費用在以下情況很可能不具備資本化的條件：
- (1) 那些慣常性生產的或在短期內大量重複生產的存貨、廠場、設施等；
 - (2) 在購置或建造資產時，如果借款費用的金額較小，也可以於發生當期確認為費用，而不須作資本化的處理；
 - (3) 那些在購置時就已經可以使用或銷售的資產也不屬於符合條件的資產。

應予資本化的借款費用

9. 專門借款

專門借款是指為購建資產而專門借入的款項。這種借款有明確的用途，即為購置或建造某項資產而專門借入的，並具有標明該用途的借款合同。

當某主體獲得專門借款為建造某項符合條件的資產後，資金通常不會被立即用來支付相關的支出。在這期間，該專門借款可以用來作臨時性的投資。根據準則第 11.4 段的要求在當期所產生的實際借款費用應減去以該專門借款進行臨時性投資（例如銀行存款利息，短期投資收益等）而獲得的投資收益來確定。

【例 1】某企業於 2006 年 1 月為建造一幢廠房向銀行借入一筆專門借款\$1,000,000，年利率為 8%。企業分別在 1 月 1 日和 7 月 1 日支付\$500,000 的建造費用，在借款使用前，存放在銀行並取得以年利率為 5%計算的利息收益。該企業 2006 年的資本化借款費用是多少？

借款費用

由 1 月 1 日至 12 月 31 日

— \$1,000,000 × 8% \$80,000

減除：臨時投資收益

由 1 月 1 日至 6 月 30 日

— \$500,000 × 5% × 6 ÷ 12 \$12,500

資本化借款費用 \$67,500

10. 一般借款

一般借款是指借款並沒有既定的主要用途。主體借入的資金可能用於不同的工程項目和日常經營運作，與一些符合資本化的項目並沒有直接的聯繫。根據準則第 11.5 段對於一般性借入的資金及其相關的借款費用，當借款費用符合資本化條件時，資本化的金額應通過運用資本化比率乘以發生在該資產的累計加權平均支出確定。要注意的是在某一期間的資本化借款費用不應超過同期借款費用的金額。

資本化金額的計算

11. 對於一般借款費用，計算資本化金額的公式如下：

資本化金額 = 資產累計支出的加權平均數 × 資本化比率

資產累計支出的加權平均數的計算如下：

$$\sum \left(\text{每筆資產支出金額} \times \frac{\text{每筆資產支出實際佔用天數}}{\text{會計期間涵蓋的天數}} \right)$$

12. 上述公式中，資產累計支出的加權平均數是指資產購建起的累計資產支出加權平均數。由於主體的資本支出往往不是一次發生，而是逐步發生的，每筆支出所承擔的利息費用有所不同。所以首先應當計算購建資產的累計支出加權平均數，作為購建資產的平均資金佔用額。如主體只借入一筆借款，則資本化支出為使用在資產上的支出。

13. 每筆資產支出實際佔用天數是指發生在資產上的支出所應承擔借款費用的時間長度。會計期間涵蓋的天數是指計算應予資本化的借款費用金額的會計期間長度，即每個主體計算借款費用資本化金額的計算期。為了簡化計算，主體也可以用月份作為時間長度單位來計算。

【例 2】某企業於 2006 年於 1 月開始建造一幢廠房，各月份的支出如下：

費用支出時間	金額(澳門元)
2006 年 2 月	1,200,000
2006 年 4 月	2,400,000
2006 年 7 月	4,000,000
2006 年 10 月	4,000,000
2006 年 11 月	3,000,000
合計	14,600,000

該企業每年計算一次應予資本化的借款費用。要求：計算累計支出的加權平均數。

支出時間	金額(澳門元)	實際 佔用時間	平均支出 (澳門元)
2006 年 2 月	1,200,000	11 / 12	1,100,000
2006 年 4 月	2,400,000	9 / 12	1,800,000
2006 年 7 月	4,000,000	6 / 12	2,000,000
2006 年 10 月	4,000,000	3 / 12	1,000,000
2006 年 11 月	3,000,000	2 / 12	500,000
合計	14,600,000		6,400,000

從上表，2006 年度計算累計支出的加權平均數為澳門幣 6,400,000 元。

資本化比率

14. 資本化比率應為借款利率，如果主體只借入一般借款，則資本化比率即是該項借款的利率。倘若主體借入一筆以上的一般借款，則資本化比率為這些借款的加權平均利率。

計算借款的加權平均利率公式如下：

$$= \frac{\text{借款當期實際發生的利息之和}}{\text{借款本金加權平均數}} \times 100\%$$

15. 借款當期實際發生的利息之和是指主體因借入款項在當期實際發生的利息金額。借款本金加權平均數是指各借款的本金在會計期間內的加權平均數。為了簡化計算，主體也可以用月份作為時間長度單位來計算。其計算公式如下：

$$\frac{\text{借款本金}}{\text{加權平均數}} = \sum \left(\frac{\text{每筆借款本金}}{\text{本金}} \times \frac{\text{每筆借款實際佔用的天數}}{\text{會計期間涵蓋的天數}} \right)$$

【例 3】某企業於 2006 年 3 月份借入一筆長期借款\$1,000,000，年利率為 9%，又於同年 9 月份借入另一筆長期借款\$1,500,000，年利率為 12%。試計算當年的資本化比率。

- ① 借款當期實際發生的利息之和為：

$$(\$1,000,000 \times 9\% \times 10/12) + (\$1,500,000 \times 12\% \times 4/12) = \$135,000$$

- ② 借款本金加權平均數為：

借款日期	金額	借款佔用時間	平均支出
2006 年 3 月	1,000,000	10 / 12	833,333
2006 年 9 月	1,500,000	4 / 12	500,000
合 計			1,333,333

- ③ 資本化比率為：

$$\frac{135,000}{1,333,333} = 10.125\%$$

要注意的是計算得出的資本化比率結果應在 9%與 12%之間。

開始資本化

16. 根據準則第 11.6 段指出當以下三個條件同時具備時，借款費用的資本化應開始：

- (1) 資產支出已經發生，是指主體購置或建造資產的支出已經發生，如透過現金、轉移非現金資產或承擔帶息債務結算等；例如，無息賒賬的支出在這裡不符合支出已經發生的定義。
- (2) 借款費用已經發生，是指發生了因購建資產而專門或一般的借款費用已經發生。例如，某主體於 2005 年 1 月 1 日為建造廠房向銀行借款澳門幣 10,000,000 元，當日開始計息，這樣，在 2005 年 1 月 1 日借款費用已經發生。
- (3) 為使資產達到其預定可使用或可銷售狀態所必要的準備工作正在進行中，是指資產的實質建造工作已經開始，如廠房開始建造、主體設備開始安裝等。其中包括資產建造之前進行的技術性及管理性的工作，例如，取得許可證等活動。但是，這些不包括僅僅持有資產、但沒有發生為改變資產狀態而進行的生產或開發活動的情況。例如，土地開發時發生的借款費用，應於開發活動進行的會計期間資本化。但是，如只購置了建築用地但未發生有關房屋建造活動，就不具備資本化的條件。

暫停資本化

17. 在準則第 11.7 段指出暫停資本化的規定，當開發活動發生較長的中斷期時，應暫停借款費用的資本化，將借款費用確認為當期費用，直至資產的開發活動重新開始。但如果中斷期是開發活動所必要的程序，則借款費用的資本化應繼續進行。同時，在大量的技術性和管理性的工作進行的期間內，通常亦不會暫停借款費用的資本化。

【例 4】

- (1) 如果一企業在某地域內建造橋樑，而該地域在建造期間出現高水位是正常的情况，則在由於高水位而耽擱建造的持續期間內，資本化也應繼續進行。
- (2) 由於資金不足，引致相關工程活動停止。公司估計需要多時去籌借資金，故此相關工程的借款費用資本化應暫時停止。

停止資本化

18. 在準則第 11.8 段及 11.9 段指出停止資本化的規定，當符合條件的資產達到預定可使用或可銷售狀態時，應當停止其借款費用的資本化；續後發生的借款費用應當於發生當期確認為費用。
19. 由於借款費用一旦停止資本化，就意味所發生的借款費用不允許再計入在建工程項目的成本之中，而計入當期損益。因此，合理地確定資本化時點，對於確定借款費用資本化金額、確定資產價值的高低以及確定當期財務費用和利潤的大小均會產生十分重要的影響。在準則中停止資本化的時間規定為“資產達到預定可使用或可銷售狀態”時，只是為了避免主體利用其他方法延長借款費用資本化的時間，間接影響主體的利潤。
20. 當資產達到預定可使用或可銷售狀態時，是指資產的實質建造活動已經完成。儘管有關資產日常管理性工作依然進行，資產亦被視為完成。在考慮資產的完成情況，必須注意實質上已經完成，而不是形式上完成。
21. 在準則第 11.9 段指出了倘若部分資產已達到可使用狀態，而且實質上已完成，則該部分借款費用的資本化應該停止。
22. 在資產的實際購建過程中，會出現所購建資產項目分別完工的情況。在這種情況下，主體應遵循實質重於形式原則，區別不同的情況來界定借款費用停止資本化的時間。第一種情況是在資產分別完工情況下，其任何一部分在其他部分建造期間仍可以獨立使用。對於這種情況，如果已完工部分達到了預定可使用狀態，其所必要的準備活動實質上已經完成，則該部分資產的借款費用資本化應當停止。例如，一個商業園區由若干幢建築物組成，每幢建築物均可單獨使用，便是一項符合條件的資產的某部分在其他部分仍在建造過程中便可使用的例子，每幢完工並達到預定可使用狀態時，應停止該幢建築物借款費用的資本化。第二種情況是在資產分別完工情況下，其任何一部分都必須在資產整體完成後才能投入使用。對於這種情況，即使資產各部分分別完工，也應該在資產整體完成後才能停止借款費用的資本化。已完成部分資產的借款費用亦可以繼續資本化。例如，涉及幾項工程的鋼鐵廠，待每項工程完成後，鋼鐵廠才能運作，所以必須等到整座鋼鐵廠完工後，才能停止資本化。

【例 5】

- (1) 如企業按購買方的要求，對已基本完工的房屋作少量裝修的工作，如房屋內部的房門仍未完成安裝，這也表明所有工作實質上已結束，相關借款費用應停止資本化。
- (2) 商場的第一期工程基本已完成，並且有商戶開始使用，有關第一期工程的支出應停止資本化，即使第二期工程仍在進行中。

披 露

23. 準則中要求主體作出如下披露：

- (1) 借款費用採用的會計政策；
- (2) 本期已資本化的借款費用金額；以及
- (3) 用於確定符合資本化條件的借款費用金額的資本化比率。

【例 6】

- (1) 借款費用按權責發生制，並計入年度之損益表內。與購買或興建固定資產有關的借款費用予以資本化，直至該資產達到預定可使用或可銷售狀態。
- (2) 本年度借款費用的資本化金額是澳門幣 300,000 元，資本化比率為 8.3%。

附錄：示例

【例 7】A 公司在 2006 年總共發生了\$800,000 的資本性支出，主要是建造一幢廠場，這些資本性支出在 2006 年度平均地發生。在 2006 年年末，其中\$100,000 的資本性支出仍然包括在期末應付賬款之中。A 公司在 2006 年有以下貸款：

貸款金額	貸款期	利率
\$100,000	兩年期，到 2007 年期滿	6%
\$150,000	兩年期，到 2007 年期滿	8%

試計算 A 公司在 2006 年的資本化借款費用和相關的會計分錄。

$$\text{在 2006 年平均資本化支出} = (\$800,000 - \$100,000) \div 2 = \$350,000$$

由於\$100,000 的資本性支出仍然在應付賬款中，而且沒有需要支付任何利息，所以不應用來計算資本化借款費用。

$$\begin{aligned}\text{資本化比率} &= (\$100,000 \times 6\% + \$150,000 \times 8\%) \div (\$100,000 + \$150,000) \\ &= 7.2\%\end{aligned}$$

$$\text{資本化借款費用} = \$350,000 \times 7.2\% = \$25,200$$

由於當期發生的借款費用是\$18,000 ($\$100,000 \times 6\% + \$150,000 \times 8\%$)，所以資本化的借款費用限額為\$18,000。

會計分錄：

借：在建工程	18,000	
貸：財務費用		18,000

【例 8】A 公司與 B 公司簽訂一份建造一幢廠房的合同，有關資料如下：

- (i) 合同總額為澳門幣 10,000,000 元
- (ii) 廠房於 2006 年 12 月 31 日完工
- (iii) A 公司在 2006 年的付款資料如下：

2006 年 1 月 1 日	2,000,000
2006 年 3 月 31 日	1,500,000
2006 年 7 月 1 日	2,500,000
2006 年 10 月 1 日	2,500,000
2006 年 12 月 31 日	<u>1,500,000</u>
	<u>10,000,000</u>

- (iv) A 公司於 2006 年 12 月 31 日有以下未償付的借款：

- 1) 專門借款澳門幣 4,000,000 元，為期兩年及年利率為 12%，於 2007 年 12 月到期，到期時還款付息；
- 2) 一般借款澳門幣 5,000,000 元，為期三年及年利率為 9%，於 2007 年 12 月到期，到期時還款，每年付息；
- 3) 一般借款澳門幣 7,000,000 元，為期五年及年利率為 11%，於 2009 年 12 月到期，到期時還款，每年付息。

A 公司在 2006 年的資本化利息如下：

累計支出加權平均數計算表

日期	支出（元）	佔用時間	平均支出
01/01/2006	2,000,000	12 / 12	2,000,000
31/03/2006	1,500,000	9 / 12	1,125,000
01/07/2006	2,500,000	6 / 12	1,250,000
01/10/2006	2,500,000	3 / 12	625,000
31/12/2006	1,500,000	0 / 12	0
合 計	10,000,000		5,000,000

一般借款的利息：

	金額	利息
9%的借款	5,000,000	450,000
11%的借款	<u>7,000,000</u>	<u>770,000</u>
合計	<u>12,000,000</u>	<u>1,220,000</u>

$$\text{資本化比率} = 1,220,000 \div 12,000,000 = 10.17\%$$

資本化利息計算：

專門借款：	4,000,000	×	12%	=	480,000
一般借款：	<u>1,000,000</u>	×	10.17%	=	<u>101,700</u>
	<u>5,000,000</u>				<u>581,700</u>

全年利息：

	金額	利息
12%的專門借款	4,000,000	480,000
9%的借款	5,000,000	450,000
11%的借款	<u>7,000,000</u>	<u>770,000</u>
合計	<u>16,000,000</u>	<u>1,700,000</u>

全年利息澳門幣 1,700,000 元之中，澳門幣 581,700 元予以資本化，餘下澳門幣 1,118,300 元應確認為當期費用。

【第 12 條—所得稅】應用指南

目標和範圍

1. 本準則的目的是規定所得稅²的會計處理。
2. 由於會計準則與稅法在收益、費用或損失的確認和計量原則方面的不同，而導致按照會計制度計算的稅前會計利潤與按照稅法規定計算的應稅利潤之間存有差異，這種差異應在確定當期所得稅費用時予以考慮。

定義

3. 在本準則中使用的下列詞彙，其含義為：

會計利潤，指一個期間內扣除所得稅費用前的損益。

應稅利潤（可抵扣虧損），指一個期間內根據稅法確定的、據以交付（或收回）所得稅的利潤（虧損）。

所得稅費用，指在本期損益確定中的當期所得稅。

當期所得稅，指根據一個期間的應稅利潤（可抵扣虧損）計算的應付（可收回）所得稅金額。

所得稅的計算

4. 當期所得稅費用應按照當期應稅利潤與適用的所得稅稅率計算，並確認為應付所得稅負債，即本期從淨利潤中扣除的所得稅費用等於本期應付的所得稅。這一方法稱為跨期所得稅當期計納法。
5. 在計算應交所得稅時均應按照稅法規定對稅前會計利潤進行調整，調整為應稅利潤，再按應稅利潤計算本期應付的所得稅，作為當期所得稅費用。

² 在本澳所得稅是指所得補充稅或純利稅。

6. 主體不應確認遞延所得稅負債和遞延所得稅資產，這裡指應稅暫時性差異計算的未來期間應付和收回的所得稅金額。換句話說，由於時間性差異產生的影響所得稅的金額均在本期確認為所得稅費用，或在本期抵減所得稅費用，時間性差異產生的影響所得稅的金額，不會在資產負債表中反映為一項負債或一項資產。

【例 1】某公司的稅前淨利潤為\$300,000，公司的部分會計政策和會計估計與稅法中不同，以下是不同的地方：

- (1) 稅法允許的折舊費用為\$150,000，而公司計提了\$210,000；
- (2) 其他收益\$20,000，按照稅法可以豁免；
- (3) 應收賬款的壞賬準備多於稅法允許的\$15,000。

假設適用稅率為 15%。

要求：計算當期所得稅費用和編製有關會計分錄。

稅前會計利潤	300,000
加：稅法不允許扣減的項目*	75,000
減：稅法允許扣除的項目#	<u>(20,000)</u>
應稅利潤	355,000
所得稅稅率	<u>15%</u>
當期所得稅費用	53,250
當期應付所得稅	53,250

會計分錄

借：	所得稅費用	53,250
貸：	應付所得稅	53,250

* 超額折舊\$60,000 + 超額壞賬準備\$15,000

免稅收益\$20,000

7. 如果當期和以前期間已支付的所得稅超過那些期間應付的金額，超過的部分預期將可以從稅務部門退還，該部分金額應確認為一項資產，並沖減當期所得稅費用。由於本地所得稅稅法是採用先繳付後評定的方式，所以當期所得稅費用在繳付時通常只是一個最佳的估計數，很可能與稅務部門評定的結果不同。
8. 當以前期間已支付的所得稅少於那些期間應付的金額時，主體應將差額在本期確認為當期所得稅費用，並同時確認為一項負債。

9. 除直接在權益中確認的交易或事項所產生的所得稅外，當期所得稅應確認為收益或費用並包括在該期間的損益中。
10. 如果當期所得稅與在相同或不同期間直接貸記或借記入權益的項目相關，那麼它們應直接借記或貸記入權益。

列 報

11. 在資產負債表中，所得稅資產和所得稅負債應與其他資產和負債分開列報，並作為一個單獨的項目在資產和負債類內列報。
12. 只有當以下情況都出現時，主體才能抵銷當期所得稅資產和所得稅負債：
 - (1) 主體擁有抵銷已確認金額的法定行使權；
 - (2) 主體打算以淨額基礎結算，或同時變現該資產和償付該負債。

當期所得稅資產和所得稅負債與同一稅務部門徵收的所得稅相關且該稅務部門允許主體按單一的淨額支付稅款或接受返還時，該主體一般就具有用當期所得稅負債抵銷當期所得稅資產的法定行使權。

披 露

13. 所得稅費用(或收益)的主要組成部分應單獨披露。可參閱以下例子。

示例：在財務報表的附註中，披露有關所得稅的內容。

所得補充稅

- ① 澳門所得補充稅乃按照本年度估計應課稅溢利並依合適之稅率提撥準備(二零零 C 年：稅率為 15%)。

在損益表支銷之稅項如下：

	200C	200B
	澳門元	澳門元
當期稅項		
本年所得補充稅準備	15,000	13,500
往年度準備不足/(剩額)	<u>(1,000)</u>	<u>1,500</u>
	<u>14,000</u>	<u>15,000</u>

或

- ② 本年度並無估計應課稅溢利，故此沒有就所得稅作出撥備(二零零 C 年：無)。

【第 13 條—匯率變動的影響】應用指南

目標和範圍

1. 由於市場逐漸趨向全球化，主體很容易與其他地方或國家進行交易，不同的國家和地區擁有本身的貨幣。本準則處理如何將外幣交易和國外經營反映在主體的財務報表中，以及如何將財務報表折算成列報貨幣的問題。

定義

2. 在本準則中使用的以下詞彙，其含意為：

功能貨幣，指主體經營所處的主要經濟環境中的貨幣。

外幣是，主體功能貨幣以外的貨幣。

列報貨幣，指列報財務報表的貨幣。

匯率，指兩種貨幣兌換的比率。

期末匯率，指資產負債表日的即期匯率。

即期匯率，指立即交付的匯率。

匯兌差額，指以不同的匯率將一定數量單位的一種貨幣折算成另外一種貨幣而產生的差額。

貨幣性項目，指主體持有的貨幣和將以固定或可確定金額的貨幣收取的資產或償付的負債。

功能貨幣

3. 功能貨幣是指主體經營所處的主要經濟環境中的貨幣。這些主要經濟環境通常是其主要產出和支出現金的環境。主體在確定其功能貨幣時，應考慮以下因素：

(1) 該貨幣是；

[1] 主要影響商品和勞務銷售價格的貨幣(通常是商品和勞務銷售價格的計價貨幣和結算貨幣)；或者

[2] 其競爭力量和規則對貨物和服務的銷售價格起主要決定作用的國家的貨幣。

(2) 主要影響提供貨物或服務所需人工、材料和其他費用的貨幣(通常是這些費用的計價貨幣和結算貨幣)。

4. 當以上第 3 段所陳述的因素不是很明顯，而主體不能作出判斷時，主體可以考慮以下因素去作出判斷：
- (1) 從融資活動中獲得資金所使用的貨幣。
 - (2) 通常是從經營活動中收取款項時所使用的貨幣。
5. 在確定國外經營（指分支機構等）的功能貨幣及其功能貨幣是否與報告主體的功能貨幣相同時，還應考慮以下因素：
- (1) 國外經營所從事的活動是視同報告主體的延伸，還是擁有重大的自主性。
前一種情況例如，國外經營只限於銷售從報告主體進口的商品並將收入匯回報告主體；後一種情況例如，經營積累的現金和其他貨幣性項目、發生的費用、產生的收益以及安排的借款主要使用當地貨幣。
 - (2) 與報告主體的交易在國外經營活動中所佔比例是高還是低。
 - (3) 國外經營活動產生的現金流量是否直接影響報告主體的現金流量，並可隨時匯回。
 - (4) 在報告主體不提供資金的情況下，國外經營活動產生的現金流量是否足以償還現有債務和正常情況下可預期的債務。

通常在實務中，由於每個發生因素都是很不清確，不能容易判斷，所以主體的管理層必須考慮所有因素，平衡每個因素的重要性及其影響，去判斷在這個經濟環境中主體經營所處的主要的貨幣。

6. 主體的功能貨幣反映了與其相關的基礎交易、事項和環境。因此，功能貨幣一旦確定就不應改變，除非那些基礎交易、事項和環境發生變化。
7. 主體應以功能貨幣進行記錄，由於功能貨幣的選取對財務報表有直接的影響，所以功能貨幣不是可以隨意決定。

【例 1】某公司用 €100,000 購買一部機器，交易時的匯率是 €1=HK\$9.6，該機器的成本為 HK\$960,000。

一個月後，該公司支付了該筆款項，當時匯率是 €1=HK\$9.5。因此，公司獲得了 HK\$10,000 的匯兌收益。

如該公司以香港元（HK\$）為功能貨幣時，便記錄得 HK\$10,000 的匯兌收益。但是，如果該公司是以歐元（€）為功能貨幣記錄時，則沒有發生任何匯兌利得或損失。

外幣交易

8. 外幣交易是指以外幣計價或要求以外幣結算的交易，主要包括以下交易：
 - (1) 買入或賣出以外幣計價的貨物或服務；
 - (2) 由於借入或借出資金而形成的外幣應付或應收款項；或者
 - (3) 取得或處置以外幣計價的資產，或者發生或結算以外幣計價的負債。
9. 外幣業務的會計處理包括：
 - (1) 主體外幣業務發生時外幣金額折算及其相關的賬務處理；
 - (2) 外幣業務引起的外幣債權或債務在期末所產生的外幣折算差額的處理；
 - (3) 結算外幣項目時，由於結算匯率與初始確認時所採用的匯率或折算前期財務報表所採用的匯率不同而產生的匯兌差額的處理。
10. 在核算外幣業務時，主體應當設置相應的外幣賬戶，如外幣現金、外幣銀行存款以及以外幣結算的債權和債務賬戶等。
11. 當主體發生外幣業務時，根據折算匯率將外幣金額折算為功能貨幣，按照折算後的功能貨幣金額入賬；在記錄有關交易時，外幣交易應在初始確認時以功能貨幣記錄，應採用交易發生日功能貨幣和外幣之間的即期匯率進行折算。交易發生日是指交易首次符合確認標準的日期。為便於實務上的操作，也可以採用交易發生日實際匯率的近似匯率。例如，一個星期或一個月的平均匯率可以用於當期發生的所有同種貨幣的外幣交易。但是如果匯率的波動很大時，採用這些平均匯率折算是不適當的，所以這時應採用交易發生的即期匯率折算。
12. 在期末（指月末、季末或年末），對各種外幣賬戶（包括外幣現金、銀行存款以及外幣結算的債權債務）的期末餘額，按照期末市場匯率折算為功能貨幣金額，並將外幣賬戶期末餘額折算為功能貨幣的金額與相對應的貨幣賬戶的期末餘額之間的差額，確認為當期匯兌損益。如該匯兌損益符合借款費用資本化的規定時，應按照相關的準則進行處理。

【例 2】某公司的功能貨幣是澳門幣(MOP)，買入一批價值£10,000 的存貨，當日的匯率是£1=MOP13.7，期末匯率是£1=MOP13.9。編製相關的會計分錄。

會計分錄：

在交易發生時

借方：	存貨	137,000	
貸方：	應付賬款		137,000

在期末，確認有關交易的匯兌損益

借方：	匯兌損益	2,000	
貸方：	應付賬款		2,000

應付賬款在期末的餘額為\$139,000 元。

13. 當主體收到外幣投入的資本，如合同內有約定的匯率，應採用合同約定的匯率進行折算，並且與其相關的資產項目採用收到外幣資本當日的即期匯率折算金額之間的差額計入所有者權益項目；相反，如合同內沒有約定匯率，應採用收到外幣資本當日的即期匯率折算。

【例 3】某公司收到某股東的投資款項為€100,000（歐元），收到外幣款項時當日的市場匯率為€1=MOP10.3。投資合同規定的匯率為€1=MOP10。

分析：該公司對於收到的外幣資本投資，一方面應按照收到時的市場匯率折算為澳門幣記錄在相應的資產賬戶，同時按照外幣的金額記錄在相應的外幣賬戶之中，另一方面按照投資合同中約定的匯率折算為澳門幣並記錄在股本入賬，對於兩者由於折算的匯率不同所產生的匯兌差額，應作為資本公積處理。

會計分錄如下：

借方：	銀行存款-歐元	1,030,000	
貸方：	股本		1,000,000
貸方：	資本公積		30,000

沿用以上資料，假設合同中沒有約定匯率，其他條件相同。會計分錄如下：

借方：	銀行存款-歐元	1,030,000	
貸方：	股本		1,030,000

折算資產負債表日的項目

14. 匯兌損益於以下情況下產生：

- (1) 在外幣兌換中由於所採用的外幣買入和賣出價與入賬價值不同而產生，其中入賬價採用當日的市場匯率或平均匯率；
- (2) 在持有外幣貨幣性資產和負債期間，由於匯率變動而引起的外幣貨幣性資產或負債變動所產生的損益。其中外幣貨幣性資產在匯率上升時，產生匯兌收益；在匯率下降時，產生匯兌損失。外幣貨幣性負債則相反，在匯率上升時，產生匯兌損失；在匯率下降時，產生匯兌收益。
- (3) 在結算外幣貨幣性資產或負債時，由於結算時的匯率與交易發生的初始確認時所採用的匯率，或與折算前期財務報表所採用的匯率不同而產生的匯兌損益。

15. 在資產負債表日，外幣項目必須以功能貨幣記錄及在報表內列報。這些外幣項目的會計處理方法視乎這些項目是屬於貨幣性或是非貨幣性而不同。

16. 貨幣性項目是將收取（或交付）固定或可確定金額貨幣的權利（資產）或義務（負債），例如應付賬款、應付稅款、應收賬款以及應收股利等。而非貨幣性項目是沒有固定或可確定金額收取的權利或交付的義務，如廠場、預付金額、遞延金額及存貨等。

【例 4】試分析以下那些項目是屬於貨幣性或非貨幣性：

- | | | |
|--------------|----------------|----------|
| (1) 廠場 | (2) 應收賬款 | (3) 預收收益 |
| (4) 預付電費 | (5) 商譽 | (6) 存貨 |
| (7) 以現金結算的準備 | (8) 確認為負債的現金股利 | |

分析：

根據貨幣性的定義，屬於貨幣性的項目有應收賬款、以現金結算的準備以及確認為負債的現金股利，主要是由於以上項目均需要以現金結算。其他項目如廠場、預收收益、預付電費、存貨和商譽，均屬於非貨幣性的項目。非貨幣性項目是沒有固定或可確定金額收取的權利或交付的義務，由於廠場、存貨和商譽是沒有可確定收取的金額，所以是非貨幣性項目。另外預收收益和預付電費亦都屬於非貨幣性項目，主要是它們不是以現金進行結算而是以提供勞務或銷售非貨幣性項目(商品)，或獲取服務(電力的提供)等。要注意的是如果某一項準備是以現金結算的，該項目是貨幣性；但該項目如果以服務提供或其他非貨幣性項目結算，該項目是屬於非貨幣性。

17. 外幣貨幣性項目（例如應付賬款或應收賬款）應按照期末匯率在期末進行折算。因資產負債表日的即期匯率與初始確認的或者前一資產負債表日的即期匯率之不同所產生的匯兌損失或收益，應在當期損益表中確認。
18. 以歷史成本計量的外幣非貨幣性項目（如不動產、廠場和設備）應按交易發生日的匯率折算。實際上，由於折算匯率與初始計量的匯率相同，所以對於非貨幣性項目無須進行任何處理。

【例 5】某公司的功能貨幣是澳門幣(MOP)，在 2005 年 12 月購買入一批價值 £20,000 的存貨，以當日的匯率 £1=MOP14.0 入賬，該公司於 2006 年 1 月份才結算該筆賬款而在期末該批商品仍在倉庫中。在 2005 年年末匯率是 £1=MOP13.8。計算該項目的匯兌損益及編製相關的會計分錄。

在購買商品時：

借：	存貨商品	280,000	
	貸：	應付賬款	280,000

在資產負債表日，應付賬款應以期末匯率折算：

借：	應付賬款	4,000	
	貸：	匯兌收益	4,000

在資產負債表日，相關項目的餘額如下：

存貨	280,000
應付賬款	(276,000)

匯兌差額的確認

19. 根據準則第 13.4 段，當結算貨幣性項目時，由於該項目交易發生日與結算日之間的匯率發生變動，所以產生了匯兌差額。如果交易在其發生的會計期間內結算，所有的匯兌差額均應在當期確認。如果交易在下一會計期間內結算，則自當期至結算期之間的各會計期間確認的匯兌差額，應在各期間按照相應的匯率變動確認。

20. 根據準則如果一項非貨幣性項目的利得或損失直接在權益下確認，該項利得或損失的匯兌部分應直接在權益下確認。相反，如果一項非貨幣性項目的利得或損失直接計入損益，該項利得或損失的匯兌部分應直接計入損益。例如，由於前期的差錯所引起的調整都直接在權益下進行，因此產生的匯兌差額亦應在權益確認。

折算列報貨幣

21. 列報貨幣是指主體列報財務報表時採用的貨幣。與功能貨幣不同，主體可選擇不同的列報貨幣去列報財務報表。
22. 在以下情況主體會發生財務報表的折算：(1) 編製以非功能貨幣列報的財務報表；(2) 將國外分支機構以非主體採用的功能貨幣列報的財務報表併入主體的財務報表。
23. 根據準則主體可能將以外幣編製的財務報表折算為不同的列報貨幣。如主體的國外分支機構的功能貨幣不同於主體的列報貨幣，應按照準則內的方法將其財務報表折算為列報貨幣，以便計算主體的總體財務狀況和經營成果。折算外幣報表應按照以下規定進行：
- (1) 資產負債表的折算。資產負債表中的資產、負債項目，應採用相應資產負債表日的期末匯率折算，除“當期損益”外，其他所有者權益項目應採用相應項目入賬時的即期匯率折算。
 - (2) 損益表的折算。損益表中的損益項目應採用會計期間的平均匯率或者是期末匯率進行折算。
 - (3) 折算產生的外幣報表折算差額應當在併入後的資產負債表中作為所有者權益項目單獨列示。

外幣財務報表的折算實質上實行的是現行匯率法。除了資本和資本公積等所有者權益項目以歷史匯率進行折算外，外幣財務報表中資產、負債、收益、費用各項可以以期末匯率折算。但收益和費用項目也可以採用平均匯率折算。

24. 主體在處置國外分支機構時，應當將已列入併入後的資產負債表中所有者權益項目下的、與該國外經營相關的外幣財務報表折算差額，自所有者權益項目轉入處置當期損益；部分處置境外經營的，應按照處置的比例計算處置部分的外幣財務報表折算差額，轉入處置當期損益。

【例 6】A 公司有一海外的分支機構（B 分行），該分支機構擁有很大的自主權，其功能貨幣是歐元(€)。該分支機構在 2006 年的資產負債表和損益表如下所示。A 公司的功能貨幣和財務報表的列報貨幣是澳門幣。試將 B 分行 2006 年的損益表和資產負債表項目進行折算成列報貨幣（澳門幣）。

B 分行 — 資產負債表（2006 年 12 月 31 日）

資產	歐元(€)
固定資產	240,000
減：累計折舊	(40,000)
應收賬款	10,000
存貨	8,000
現金	<u>17,000</u>
總額	<u>235,000</u>
負債和權益	
應付賬款	20,000
應付稅款	5,000
長期負債	100,000
營運資本	80,000
累積損益	<u>30,000</u>
總額	<u>235,000</u>

B 分行 — 損益表（2006 年度）

收入	120,000
銷售成本	<u>60,000</u>
毛利	60,000
經營費用	24,000
折舊費用	10,000
其他費用	<u>1,000</u>
淨收益	25,000
現金股利	(5,000)
累積損益 — 期初	<u>10,000</u>
累積損益 — 期末	<u>30,000</u>

2006 年年初的匯率 € 1 = MOP10.5

2006 年年末的匯率 € 1 = MOP9.5

2006 年平均匯率是 € 1 = MOP10.0。

分析：根據準則的規定，資產負債表內的資產和負債項目應以資產負債表日的期末匯率€1 = MOP9.5 進行折算，而損益表的項目可以以會計期間的平均匯率€1 = MOP10.0 或期末匯率€1 = MOP9.5 進行折算。在資產負債表中的股本應以歷史匯率€1 = MOP10.5 進行折算。匯兌損益是在資產負債表中把所有項目折算後剩餘的差額。

折算後 B 分行的財務報表如下：

B 分行 – 資產負債表

資產	歐元	匯率	澳門元
固定資產	240,000	9.5	2,280,000
減：累計折舊	(40,000)	9.5	(380,000)
應收賬款	10,000	9.5	95,000
存貨	8,000	9.5	76,000
現金	<u>17,000</u>	9.5	<u>161,500</u>
總額	<u>235,000</u>		<u>2,232,500</u>
負債和權益			
應付賬款	20,000	9.5	190,000
應付稅款	5,000	9.5	47,500
長期負債	100,000	9.5	950,000
營運資本	80,000	10.5	840,000
累積損益	30,000		307,500
匯兌差額 ^{註 1}	<u>-</u>		<u>(102,500)</u>
總額	<u>235,000</u>		<u>2,232,500</u>

B 分行 – 損益表

	歐元	匯率	澳門元
收入	120,000	10.0	1,200,000
銷售成本	<u>60,000</u>	10.0	<u>600,000</u>
毛利	60,000		600,000
經營費用	24,000	10.0	240,000
折舊費用	10,000	10.0	100,000
其他費用	<u>1,000</u>	10.0	<u>10,000</u>
淨利潤	25,000		250,000
現金股利	(5,000)	9.5	(47,500)
累積損益 – 期初	<u>10,000</u>	10.5	<u>105,000</u>
累積損益 – 期末	<u>30,000</u>		<u>307,500</u>

註 1：剩餘差額

由折算而產生的匯兌損失\$102,500 可以分成兩部分：

- (1) 來自收益和費用項目，主要是由於收益和費用項目是採用交易發生日或平均匯率折算而不是採用期末匯率：

當期的淨利潤	=	€ 25,000
根據報表的折算差額	=	MOP250,000
按照期末匯率@9.5	=	MOP237,500
匯兌損失	=	MOP237,500 – MOP250,000
	=	(MOP12,500)

- (2) 採取期末匯率折算期初淨資產（或淨投資）所產生的匯兌差額

期初淨資產	=	資本 + 期初累積損益
	=	€ 80,000 + € 10,000
	=	€ 90,000
按照期初匯率@10.5	=	MOP945,000
按照期末匯率@9.5	=	MOP855,000
匯兌損失	=	MOP855,000 – MOP945,000
	=	(MOP90,000)
總折算匯兌損失	=	(MOP12,500) + (MOP90,000)
	=	(MOP102,500)

根據準則，將財務報表折算為列報貨幣所產生的匯兌損益應在所有者權益項目列示而不確認為當期損益，主要原因是這類匯兌差額對現在和未來的營運現金流量有很少或沒有直接的影響，並且這折算僅是以列報為目的。

在例子中根據準則規定對資產負債表和損益表項目採用不同的匯率進行折算，但是有些項目同時顯示在資產負債表和損益表中，如期末存貨、累計折舊(在損益表中是折舊費用)等，它們在折算財務報表時分別採用了不同的匯率。

披露

25. 按照準則主體應作出如下披露：

- (1) 外幣交易所採用的會計政策；
- (2) 計入當期損益的匯兌差額；
- (3) 歸類為單列權益項目的匯兌差額淨額，以及該匯兌差額淨額在期初和期末之間的變動。

26. 如果列報貨幣不同於功能貨幣，應說明這一事實，同時披露使用另一種列報貨幣的原因。如果功能貨幣發生變動，應披露改變的原因。

【例 7】 以下是一些披露的例子：

- (1) 本公司的功能貨幣是澳門幣，由於母公司的功能貨幣是香港幣，所以採用香港幣為列報貨幣。
- (2) 本公司的外幣交易是採用每月的平均匯率入賬。

【第 14 條—資產負債表日後事項】應用指南

目標和範圍

1. 本準則適用於資產負債表日後事項的會計處理和披露。本準則的目標是規範(1) 主體應在何時就資產負債表日後事項調整其財務報表；以及(2) 主體應對財務報表批准報出日和資產負債表日後事項作出的披露。

定義

2. 在本準則中使用的下列詞彙，其含義為：

資產負債表日後事項，是指資產負債表日和財務報表批准報出日之間發生的有利和不利事項，事項可分為兩種：(1) 對資產負債表日已經存在的情況提供證據的事項(資產負債表日後調整事項)；(2) 表明資產負債表日後發生的情況的事項(資產負債表日後非調整事項)。

持續經營，是指主體將持續經營其業務，並在可預見的未來繼續經營的一種假定。這種假定假設主體既不打算也沒有必要清算或大大縮減經營規模。

3. 這裡的資產負債表日是指主體營業年度終結日。根據澳門《商法典》的規定，公司營業年度應以一年計算，可以為四月一日至三月三十一日、七月一日至六月三十日、十月一日至九月三十日或一月一日至十二月三十一日。由於澳門所得補充稅稅務年度為一月一日至十二月三十一日，所以本澳企業一般以一月一日至十二月三十一日作為營業年度，即資產負債表日為十二月三十一日。而財務報表批准報出日是指公司行政管理機關批准財務報表報出的日期(一般為召開行政管理機關會議批准財務報表的日期)。根據澳門《商法典》的規定，每一營業年度終了，公司行政管理機關應編製年度賬目，並於有關營業年度終了後三個月內提交股東大會議決通過。由於年度賬目需於自發出或公布股東大會召集通告之日起置於公司住所供股東查閱，即在股東大會召開之前財務報表已經報出，因而財務報表批准報出日不是股東大會審議批准的日期。

例如：企業的管理層在 2006 年 2 月 8 日完成了 2005 年 12 月 31 日財務報表的草表。2006 年 2 月 18 日，董事會(行政管理機關)審核了財務報表並批准報出。企業在 2006 年 2 月 28 日宣佈其利潤及其選定的其他財務信息。2006 年 3 月 1 日，財務報表備好可供股東和其他人取閱。股東年會於 2006 年 3 月 31 日批准了財務報表，然後，經批准的財務報表於 2006 年 4 月 5 日報送監管機構。
財務報表的批准報出日是 2006 年 2 月 18 日(董事會批准報出日)。

4. 至於事項可以分為兩種：(1) 對資產負債表日已經存在的情況提供證據的事項，屬於資產負債表日後調整事項；(2) 表明資產負債表日後發生的情況的事項，屬於資產負債表日後非調整事項。

資產負債表日後調整事項

5. 資產負債表日後調整事項是資產負債表日後至財務報表批准報出日之間發生的，為資產負債表日已經存在的情況提供了新的或進一步證據的事項。這類事項所提供的新的或進一步的證據有助於對資產負債表日存在狀況的有關金額作出重新估計，並據此對資產負債表日所確認的資產、負債和所有者權益，以及資產負債表日所屬期間的收入、費用等進行調整。因此，本準則 14.1 段規定，主體應調整其財務報表中已確認的金額，以反映資產負債表日後的調整事項。本準則 14.2 段中列舉的調整事項的例子主要有：

- (1) 資產負債表日後法院訴訟案件的結案，因為其證實了主體在資產負債表日已存在的現時義務，要求主體調整已確認的準備，或確認一項準備，而不是僅僅披露一項或有負債。

這一事項是指在資產負債表日以前或資產負債表日已經存在的某項現時義務尚未確認，資產負債表日後至財務報表批准報出日之間提供了新的或進一步的證據，表明符合負債的確認條件，應在財務報表中予以確認，從而需要對財務報表相關項目進行調整，或者資產負債表日已確認的某項負債，資產負債表日後至財務報表批准報出日之間獲得新的或進一步的證據，表明需要對已確認的金額進行調整。例如，甲企業與丁企業簽訂的經濟合同中訂明，甲企業應於2006年8月2日提供丁企業一批商品，由於甲企業未按合同規定按時提供商品，致使丁企業發生經濟損失，丁企業於2006年10月提出起訴，要求甲企業賠償違約經濟損失500,000元。由於案件尚在審理過程中，2006年12月31日尚未作出最終判決，甲企業於2006年12月31日根據當時的資料判斷可能會敗訴，估計賠償金額200,000元，並按此估計金額確認為準備。但在2007年3月1日財務報表批准報出前經一審判決，甲企業需賠償丁企業經濟損失450,000元，甲企業和丁企業均接受此判決，不再上訴。對此，甲企業應對資產負債表日編製的財務報表中有關準備、費用或支出等相關項目的數字進行調整。

- (2) 資產負債表日後收到的信息，表明資產在資產負債表日已減值，或以前為該項資產確認的減值損失金額需要調整。

這一事項是指在資產負債表日以前，或在資產負債表日，根據當時資料判斷某項資產可能發生了損失或減值，但沒有最後確定是否會發生，因而按照當

時最佳的估計金額反映在財務報表中。但在資產負債表日至財務報表批准報出日之間，所取得的新的或進一步的證據能證明該事實成立，即某項資產已經發生了損失或減值，則應對資產負債表日所作的估計予以修正。

[1] 資產負債表日後發生的客戶的破產，通常證實了在資產負債表日應收賬款損失已經存在，主體需要調整應收賬款賬戶的賬面金額。

舉例：甲企業應收乙企業賬款560,000元，按合同約定應在2006年11月10日前償還。在2006年12月31日結賬時甲企業尚未收到這筆應收賬款，並已知乙企業財務狀況不佳，近期內難以償還債務，甲企業對該項應收賬款提取2%的壞賬準備。2007年2月10日，在甲企業報出財務報表之前收到乙企業通知，乙企業已宣告破產，無法償付部分欠款。從這一例子可見，甲企業於2006年12月31日結賬時已經知道乙企業財務狀況欠佳，即在2006年12月31日資產負債表日，乙企業財務狀況不佳的事實已經存在，但未得到乙企業破產的確切證據。2007年2月10日甲企業正式收到乙企業通知，得知乙企業已破產，並且無法償付部分貨款，即2007年2月10日對2006年12月31日存在的情況提供了新的證據，表明根據2006年12月31日存在情況提供的資產負債表所反映的應收乙企業賬款中已有部分成為壞賬，據此應對財務報表相關項目的數字進行調整。

[2] 資產負債表日後存貨的銷售，可能提供了其在資產負債表日可變現淨值的證據。

舉例：甲企業2006年12月31日有一批存貨，成本250,000元。但於2007年2月1日，甲企業的競爭對手下調該類產品的售價，若按甲企業的存貨數量計算，該批存貨的銷售價為200,000元。由於甲企業之競爭對手建立競爭優勢需要一段時間，有能力下調銷售價格是因為該企業過去已投資在生產技術以提高生產效率，從而可減低存貨成本。甲企業過去投資在生產技術方面較競爭對手差，因此該類產品之銷售價格下跌之成因在資產負債表日前已存在，於資產負債表日後，存貨之銷售價格對存貨的可變現淨值提供證據，因此甲企業應對財務報表相關項目的數字進行調整。

(3) 資產負債表日後確定的資產負債表日前的購入資產的成本，或售出貨產的收入。

這一事項是指在資產負債表日以前，根據雙方協議規定所購入的資產已經購入或所售的資產已經發出，當時認為與該項資產所有權相關的風險和報酬已經轉移。但在資產負債表日後至財務報表批准報出日之間雙方才確定有關資產的成本或售出貨產的收入，由於有關交易在資產負債表日前已經發生，故應作為調整項進行相關的賬務處理。例如，甲企業有一自用機器賬面淨值為1,000,000元，於2006年12月出售並交付給乙企業，但於2007年1月份(財務報

表批准報出日前)才確定該機器之售價為1,200,000元。由於該項交易於資產負債表日前發生，而在資產負債表日後至財務報表批准報出日之間才確定售出資產的金額，因此，應當對2006年12月31日編製的財務報表進行調整，確認有關之售出資產收入為200,000元，並調整財務報表相關項目的數字。

- (4) 資產負債表日後確定的利潤分配額或紅利支付額，如果主體由於資產負債表日前事項的結果，有在資產負債表日作出這種支付的現時法定或推定義務。這一事項是指在資產負債日至財務報表批准報出日之間，確定的財務報表所屬期間的利潤分配額或紅利支付額。通常情況下，主體12月31日結賬並計算出利潤，需要一定的時間，所以一般利潤分配額或紅利支付額要到下一年度才可確定。如果主體由於資產負債表日前事項的結果，有在資產負債表日作出這種支付的現時法定或推定義務，應作為調整事項處理。例如：對於紅利支付，主體在僱員的僱傭合約上訂明利潤分享計劃，即僱員可收取當年主體利潤的某一百分比作為紅利，因此主體對僱員產生了法定義務。或者按照一些利潤分享計劃，僱員只有在主體工作一定期間，才能分享利潤。這樣的計劃產生了推定義務，因為僱員如果在主體工作到特定期間末，其提供的服務就會增加主體應付的金額。對於上述的現時法定或推定義務是對主體上年度利潤結果的一種支付，故應作為調整事項處理。舉例：甲企業利潤分享計劃要求企業將其當年淨利潤的一定份額支付給全年為企業提供服務的僱員。如本年內沒有僱員離開，當年全部利潤分享支付比例為淨利潤的3%。企業估計人員流動將使支付比例降至淨利潤的2.5%。據此，企業將淨利潤的2.5%確認為一項負債，同時確認一項費用。

但是，對於資產負債表日後董事會建議的利潤分配方案中包括股東之股利，則主體不應在資產負債表日把這些股利確認為負債，而作為非調整事項在財務報表附註中披露，不能作為調整事項處理。因為在財務報表批准報出日之前董事會建議的股東之股利，最終只有待股東大會審核批准後才能確定，所以股利分配並不符合《一般財務報告準則第8條—準備、或有負債和或有資產》中現時義務的標準，不構成正式的一項負債。

- (5) 表明財務報表不正確的欺詐或差錯的發現。

這一事項是指在資產負債表日後至財務報表批准報出日之間發現的屬於資產負債表所屬期間或以前期間存在的重大會計差錯，該重大會計差錯應當作為資產負債表日後調整事項，調整報表年度財務報表相關項目的數字。屬於以前期間的重大會計差錯，具體會計的處理方法應按照《一般財務報告準則第2條—會計政策、會計估計變更和差錯》進行。

6. 以下是調整事項的賬務處理例子。

例：甲公司 2006 年 7 月銷售給乙企業一批產品，價款為 580,000 元，乙企業於 8 月份收到所購物資並驗收入庫。按合同規定乙企業應於收到所購物資後一個月內付款。由於乙企業財務狀況不佳，到 2006 年 12 月 31 日仍未付款。甲公司於 12 月 31 日編製 2006 年度財務報表時，已為該項應收賬款提取壞賬準備 11,600 元(假定壞賬準備提取比率為 2%)，12 月 31 日資產負債表上"應收賬款"項目的淨額為 568,400 元(580,000－11,600)。甲公司於 2007 年 2 月 2 日收到乙企業通知，乙企業已進行破產清算，無力償還所欠部分貨款，預計甲公司可收回應收賬款的 40% (假定財務報表報出日為 2007 年 3 月 20 日)。

甲公司在接到乙企業通知時，首先判斷是屬於資產負債表日後事項中的調整事項，並根據調整事項的處理原則進行處理如下：

(1) 補提壞賬準備：

應補提的壞賬準備 = 580,000 × 60% - 11,600 = 336,400(元)

借： 壞賬損失 336,400

貸： 壞賬準備 336,400

(2) 調整應付所得稅：

由於根據《一般財務報告準則第 12 條—所得稅》規定，當期的所得稅費用以當期應稅利潤計算，所以壞賬準備對所得稅的影響應考慮準備對應稅利潤的影響。如本例根據所得補充稅章程第二十五條第二款，壞賬備用金額不得超過應收賬款餘額百分之二。由於補提壞賬準備超過稅則認許金額，因此不能視為稅務費用，所以不需調整應付所得稅。

資產負債表日後非調整事項

7. 非調整事項是資產負債表日以後至財務報表批准報出日之間才發生或存在的事項，這類事項不影響資產負債表日的存在情況，但如果這些事項非常重要，以致於不進行披露將會影響財務報表使用者作出正確評價和決策，則需要在財務報表附註中予以說明。根據準則第14.3段規定，主體不應為資產負債表日後的非調整事項而調整其財務報表中已確認的金額，就非調整事項，本準則第14.8段規定，主體應披露其性質、內容，以及對財務狀況和經營成果的影響金額。如無法作出估計的，應當說明其理由。

8. 本準則第14.4段說明資產負債表日後非調整事項的一個例子是資產負債表日和財務報表批准報出日之間投資市價的下跌。投資市價的下跌通常與資產負債表日的投資狀況無關，但反映了以後期間發生的情況。因此，主體不調整該項投資在財務報表中確認的金額。類似地，主體不更新該項投資在資產負債表日披露的金額，雖然根據第14.8段的要求可能需要作出補充披露。

本準則第 14.5 段中列舉的非調整事項的例子有：

- (1) 宣佈一項終止經營的計劃，處置屬於終止經營的資產或清償屬於終止經營的負債，或簽訂出售這種資產或清償這種負債的約束性協議。

這一事項是指主體在資產負債表日後至財務報表批准報出日之間宣佈一項終止經營的計劃。這一事項雖與主體資產負債表日存在狀況無關，但由於這類事項比較重大，為使投資者及其他財務報表使用者及時了解該信息，應當在財務報表附註中進行相關披露。

- (2) 資產的大量購買和處置，或政府對主要資產的徵用。

這一事項是指主體在資產負債表日後至財務報表批准報出日之間購買和處置大量資產或政府對主要資產的徵用。這一事項雖與主體資產負債表日存在狀況無關，但應當在財務報表附註中進行相關披露，以使主體投資者及其他財務報表使用者及時了解該信息。

- (3) 資產負債表日後的火災對主要生產廠房的毀壞。

這一事項是指資產負債表日後至財務報表批准報出日之間發生的由於自然災害導致的資產損失。自然災害導致的資產損失不是主體主觀上能夠決定的，是不可抗力所造成的。但這一事項對主體財務狀況所產生的影響如果不加以披露，有可能使財務報表使用者產生誤解，導致其作出錯誤的決策。因此，自然災害導致的資產重大損失應作為一個非調整事項在財務報表附註中進行披露。

- (4) 發生了重大的承諾或或有負債，例如，提供重大的擔保。

這一事項是指資產負債表日後至財務報表批准報出日之間發生的主體對其他主體提供重大的承諾或或有負債。例如：提供重大的擔保。主體作為提供擔保的一方，在被擔保方無法履行合同的情況下，可能會承擔連帶責任。為使投資者及其他財務報表使用者及時了解該信息，應當在財務報表附註中進行相關披露。

- (5) 開始了一項產生於資產負債表日後事項的重大的訴訟。

這一事項是指資產負債表日後至財務報表批准報出日之間發生的重大的訴訟。由於這類事項比較重大，為防止誤導投資者及其他財務報表使用者，應當在財務報表附註中進行相關披露。

9. 股利的處理方法。根據本準則第14.6段，對於權益性工具，如果股利是在資產負債表日後提議或宣告發放的，主體不應在資產負債表日將這些股利作為負債確認。主體應參照《一般財務報告準則第1條—財務報表的列報》，在財務報表附註中披露這些股利。

持續經營

10. 本準則第14.7段規定，如果管理層打算在資產負債表日後清算主體或停止營業，或除此之外沒有切實的方案可供選擇，則主體不應在持續經營的基礎上編製其財務報表。資產負債表日後經營成果和財務狀況的惡化，可能表明需要考慮持續經營假設是否仍然適用。如果持續經營假設不再適用，且影響十分廣泛，則本準則要求從根本上改變會計基礎，而不是在原來的會計基礎上對已確認金額進行調整。
11. 《一般財務報告準則第1條—財務報表的列報》要求作出某些披露，如果：
 - (1) 財務報表沒有在持續經營基礎上編製；
 - (2) 管理層意識到可能對主體繼續保持持續經營能力產生重大懷疑的相關事項或情況的重大的不確定性，而要求披露的事項或情況可能在資產負債表日以後才出現。

披露

12. 本準則第14.8段規定，如果資產負債表日後的非調整事項非常重要，以致於不作披露將會影響財務報表使用者作出正確評價和決策的能力，則主體應對每一重要類別的資產負債表日後非調整事項披露如下信息：(1) 事項的性質；(2) 對財務影響的估計，或不能作出這種估計的說明。
13. 根據本準則第14.9段，如果主體在資產負債表日後獲得關於資產負債表日存在情況的信息，主體應根據新信息，更新與這些情況相關的披露。在某些情況下，主體需要更新在其財務報表中的披露，以反映資產負債表日後獲得的資料，即使這些資料不影響主體在財務報表中已確認的金額。需要更新披露的一個例子是資產負債表日後取得了關於資產負債表日已存在的或有負債的證據。除考慮根據《一般財務報告準則第8條—準備、或有負債和或有資產》現在是否應確認一項準備外，主體還應根據證據更新關於或有負債的披露。
14. 本準則第14.10段規定，主體應披露財務報表批准報出的日期和由誰作出該批准。根據本準則要求，主體應考慮由資產負債表日至財務報表批准報出日之間所發生的對財務報表有重大影響的所有有利和不利事項，並根據事項的性質對財務報表中已確認的金額作出調整或在附註中作出披露。因此，了解主體的上述考慮涵蓋了哪段期間對於其財務報表的使用相當重要。為了使財務報表使用者在使用財務報表時了解主體財務報表內所提供的信息考慮了截至何時所發生的重大事項，主體有必要披露財務報表批准報出的日期。

非調整事項的披露示例

財務報表附註(摘要)

資產負債表日後事項

- (1) 於二零零七年一月十二日，安佳迅有限公司向中國銀行申請一筆貸款，金額為澳門幣10,000,000元，期限為1年。本公司為安佳迅有限公司的上述貸款提供擔保。
- (2) 於二零零七年一月三十一日，本公司與澳門寶華有限公司及珠海華明有限公司訂立合資合同，於珠海成立一合資公司，該公司將名為「珠海置業有限公司」。本公司將出資約澳門幣5,000,000元，擁有該合資公司51%權益。
- (3) 二零零七年二月五日，力天有限公司狀告本公司生產並銷售的新產品(會計軟件)侵犯了其專利權，要求賠償澳門幣5,000,000元，案件正在審理當中。

賬目之批准

賬目已獲董事會於二零零七年三月二十日批准。

【第 15 條—關聯方披露】應用指南

目標和範圍

1. 本準則的目標是確保主體的財務報表包含主體的財務狀況和損益可能受到關聯方的存在、關聯方交易及其未結算餘額影響的可能性所必需的披露。
2. 關聯方關係是商業和經營的正常特徵。關聯方的存在很可能會影響到主體與其他方的交易，從而影響主體的財務狀況和損益。再者，關聯方之間可能發生非關聯方之間不會發生的交易或不可能像非關聯方之間的交易那樣以相同的金額進行，這樣亦會影響主體的財務狀況和損益。

定義

3. 在本準則中使用的下列詞彙，其含義為：

關聯方，一方與主體關聯，如果：

【1】 直接或間接地通過一個或更多中介，對方：

[i] 控制了主體、或是受主體的控制、或是與主體一起在同一控制之下（這包括母公司、子公司和同級子公司）；

[ii] 在主體中擁有權益，使之對該主體有重大影響；或者

[iii] 對主體具有共同控制；

【2】 對方是主體的聯營企業；

【3】 對方是合營企業，其中主體是該合營企業的合營者；

【4】 對方是主體或其母公司的關鍵管理人員的一個成員；

【5】 對方是與【1】或【4】項提及的所有個人關係密切的家庭成員；

【6】 對方是受【4】或【5】提及的所有個人直接或間接地控制、共同控制或重大影響的主體，或者這樣一個主體的重大表決權，直接或間接地掌握在【4】或【5】項提及的所有個人手中；或者

【7】 對方是為主體或作為主體關聯方的任何主體的僱員福利而設的離職後福利計劃。

控制，指為了從主體的活動中獲取利益而統馭該主體財務和經營政策的權力。

重大影響，指參與主體財務和經營政策的決定但不控制這些政策的權力。可以通過持股、章程或協議來獲得重大影響。

母公司，指擁有一個或多個子公司的主體。

子公司，指被另一主體（稱之為母公司）所控制的主體，包括非公司制的主體，例如合夥企業。

合營，指兩方或兩方以上從事某項共同控制的經濟活動的合同約定。

聯營，指投資者對其有重大影響的主體，但該主體既不是投資者的子公司也不是投資者在合營中的權益，包括非公司制的主體，例如合夥企業。

共同控制，指合同約定的對某項經濟活動所共有的控制。

與個人關係密切的家庭成員，指個人在與主體進行交易時，預計可能會影響該個人或受該個人影響的家庭成員。他們可能包括：

- 【1】 該個人的生活伴侶和子女；
- 【2】 該個人生活伴侶的子女；
- 【3】 依靠該個人或其生活伴侶生活的人。

關鍵管理人員，指直接或間接地有權並負責計劃、指揮和控制主體活動的人員，包括該主體的所有董事（無論執行董事或非執行董事）。

關聯方交易，指關聯方之間相互轉移資源、服務或義務，不論是否收取價款。例如，某企業將一項資產贈予它其中一間聯營公司。

4. 控制是指為了從主體的活動中獲取利益而統馭該主體財務和經營政策的權力。當主體能夠決定某企業的財務政策和經營方針，則可認為該主體可以控制該企業。獲取利益是控制的主要目的。控制可以通過以下方式來實現：

（1） 以所有權方式達到控制的目的。即通過一方擁有另一方超過半數以上的表決權，包括以下方式：

- ① 直接控制 – 指一方直接擁有另一方過半數以上的表決權資本的控制權。例如，A 主體擁有 B 主體的 51% 表決權資本，A 主體便可以直接控制 B 主體。
- ② 間接控制 – 指一方間接擁有另一方過半數以上的表決權資本的控制權。間接擁有是指通過子公司而對子公司的子公司擁有過半數以上的表決權資本的控制權。例如，A 主體擁有 B 主體 60% 的表決權資本，B 主體擁有 C 主體 60% 的表決權資本，A 主體便可以控制 C 主體。
- ③ 一方直接和間接擁有另一方過半數以上的表決權資本的控制權。這裡是指母公司雖然只擁有另一方過半數以上表決權資本的控制權，但通過與子公司所擁有的表決權資本的合計，而達到擁有其過半數以上表決資本的控制權。例如，A 主體擁有 C 主體 40% 的表決權資本，擁有 B 主體

60%的表決權資本，而 B 主體擁有 C 主體 15%的表決權資本，A 主體便可以直接和間接的表決權資本而達到控制 C 主體。

(2) 以其他方式達到控制的目的：

- ① 透過章程或協議，有權控制另一方的財務和經營政策；
- ② 有權任免董事會等類似權力機構的多數成員；
- ③ 在董事會等類似權力機構會議上有半數以上的投票權。

【例 1】 以下是透過控制方式而形成關聯方關係。

- 1. 李先生擁有 80%A 公司的表決權資本。
- 2. A 公司擁有 B 公司 45%的表決權資本，但在 B 公司的董事會中的 9 位董事中，其中 5 位由 A 公司委任。

5. 重大影響是指對一個主體財務和經營政策有參與決策的權力，但並不決定這些政策。通常當一方擁有另一方 20%或以上至 50%表決資本時，則被認為具有重大影響。此外，當以下情況存在時，可以證明主體對其他主體具有重大影響：

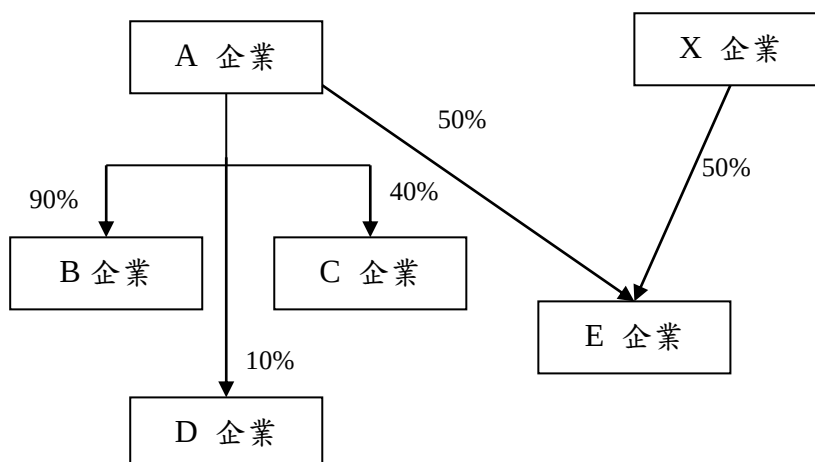
- (1) 在被投資主體的董事會或類似的權力機構中派有代表；
- (2) 參與政策制定過程，例如股利分配或其他分配政策等；
- (3) 互相交換管理人員；
- (4) 依賴其他主體的技術資料。

【例 2】 A 公司擁有 B 公司 35%的表決權資本。其餘 65%的表決權資本被其他投資者擁有，但是他們之中沒有一位多於 10%的表決權資本。因此，B 公司和 A 公司是關聯方，由於是 A 公司擁有對 B 公司的財務和經營政策有重大影響力，且多於其他投資者。

6. 合營企業是指按合同規定經營活動由投資雙方或若干方共同控制的企業。當兩個或多個企業或個人共同控制某一主體時，則該主體視為他們的合營企業。合營企業的主要特點在於投資各方均不能對被投資企業的財務和經營政策單獨作出決定，必須由投資各方共同作出決定。合營都具有下列特點：(1) 兩個或兩個以上的合營者受到同一合同約定的約束；(2) 以該合同約定確立共同控制。可見，合營企業是以共同控制為前提的，兩方或多方共同控制某一主體時，該主體則為投資者的合營企業。

7. 聯營企業是指投資者對其具有重大影響，但不是投資者的子公司或合營企業的企業。當某一企業或個人直接或間接地擁有另一企業 20%或以上至 50%表決權資本時，通常認為投資者對被投資企業具有重大影響，則該被投資企業視為投資者的聯營企業。

【例 3】以下那些企業是 A 企業的關聯方。



分析：

B 企業是 A 企業的關聯方主要是 A 企業控制了 B 企業。

C 企業是 A 企業的關聯方主要是 C 企業很可能受了 A 企業的重大影響。

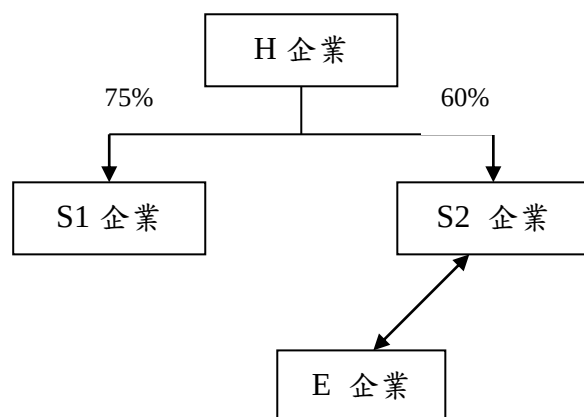
E 企業是 A 企業的關聯方主要是 E 企業是 A 企業的合營企業。

D 企業和 X 企業都不是 A 企業的關聯方，由於 A 企業在 D 企業的所有權水平未能達到重大影響的程度以及 X 企業只是 A 企業的共同投資企業，兩者均不屬於關聯方。

8. 關鍵管理人員是指有權力並負責進行計劃、指揮和控制主體活動的人員。例如，董事、總經理、財務總監，以及行使類似政策職能的人員，他們對主體的財務和經營政策起決定性的作用。
9. 與個人關係密切的家庭成員是指個人在與主體進行交易時，預計可能會影響該個人或受該個人影響的家庭成員。他們可能包括：
- (1) 該個人的生活伴侶和子女；
 - (2) 該個人生活伴侶的子女；
 - (3) 依靠該個人或其生活伴侶生活的人。

10. 企業是為主體或作為主體關聯方的任何主體的僱員福利而設的離職後福利計劃。一般這些福利計劃，分別由主體和僱員共同分擔供款。主體將供款作為費用處理，而僱員提取的福利則視乎計劃的規定。

【例 4】H 企業擁有兩家子公司，分別為 S1 企業和 S2 企業。E 企業是處理 S2 企業內員工的公積金和退休金的企業。下列各企業，那些是 E 企業的關聯方？



E 企業是 S2 企業的關聯方，由於 E 企業是處理 S2 企業的員工福利的企業。

E 企業也是 H 企業的關聯方，由於 S2 企業是 H 企業的子公司。

E 企業也是 S1 企業的關聯方，由於 S1 企業是 S2 企業的同類子公司。

11. 根據準則，以下情形不屬於關聯方：

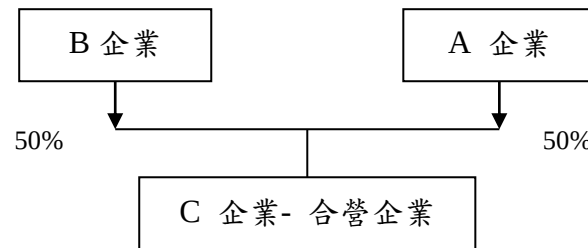
- (1) 僅僅在關鍵管理人員中擁有一位共同董事或其他人員的兩個主體；
- (2) 僅共享合營企業控制權的兩個合營者；
- (3) 僅出於與主體間正常交往的：

- [1] 資金提供者；
- [2] 工會；
- [3] 公用事業；以及
- [4] 政府部門和機構。

即使他們可能影響主體的行動自由或參與其決策過程。

- (4) 僅出於經濟依賴性而與主體發生大量業務往來的客戶、供應商、特許商、分銷商或普通代理商。

【例 5】下列各企業，那些是存在關聯方關係。



A 企業和 C 企業、B 企業和 C 企業都是存在關聯方關係，而 A 企業和 B 企業則不屬於關聯方。

12. 在編製財務報表時，主體應識別是否存在關聯方關係，以及關聯方之間是否發生了交易。在考慮各種可能的關聯方關係時，應注重關係的實質，而不僅僅是法律形式。例如，A 企業和 B 企業的董事會分別有 8 位董事和 9 位董事，其中 7 位董事是相同的，由於大部份的管理人員都相同，所以 A 企業和 B 企業被視作為關聯方，不論 A 企業是否擁有 B 企業的表決權資本。

披 露

13. 對於母公司和子公司之間的關係，準則除要求披露關係的存在，還須披露其母公司的名稱。亦即是當主體之間存在控制關係時，不論關聯方之間是否曾發生任何交易，都應披露該關聯方關係。但是不需要披露最終的控股公司的名稱。

【例 6】A 公司擁有 100%B 公司，而 B 公司則擁有 75%C 公司的表決權資本。所以，在 C 公司的財務報表中應披露 B 公司是 C 公司的母公司，而無須披露與 A 公司的關係。

在 C 公司的附註中應披露以下內容：

本公司是於 1995 年 10 月 4 日在澳門註冊成立的有限公司。本公司 75%之權益為 B 公司所擁有。

14. 主體應披露關鍵管理人員的報酬總額。報酬包括以下各方面：工資、薪金、退休金或公積金供款、津貼、假期補償、股權或認股權證、利潤分享和獎金以及非貨幣性的福利等。

15. 如果關聯方之間發生了交易，主體應披露關聯方關係的性質，以及為理解關聯方關係對財務報表的潛在影響所必需的關於交易和未結算餘額的信息。披露內容最少應包括：
- (1) 交易的金額；
 - (2) 未結算餘額的金額，以及：
 - [1] 未結算餘額的條款和條件，包括它們是否被擔保，以及結算時將提供的對價的性質；
 - [2] 給予或收到的所有擔保的詳細信息。
 - (3) 與未結算餘額的金額相關的可疑債權準備；
 - (4) 由於關聯方產生的壞賬或可疑債權而在本期確認的費用。

關聯方關係的性質是指關聯方與主體的關係，即關聯方為主體的子公司、合營企業、聯營企業等。除了以上資料，主體應披露與關聯方及有關交易的信息，是否與正常交易或第三者交易有何分別，這些信息無疑是提高財務報表的透明度和對財務報表使用者來說是一些有用的信息。

16. 下面是一些被披露的交易例子，如果它們是與關聯方進行的話：
- (1) 商品（製成品或未完工產品）的購銷；
 - (2) 不動產和其他資產的購銷；
 - (3) 勞務的提供或接受；
 - (4) 租賃；
 - (5) 研究與開發項目的轉移；
 - (6) 按許可協議進行的轉移；
 - (7) 按融資協議進行的轉移（包括貸款和現金或實物權益性投資）；
 - (8) 擔保和抵押條款；
 - (9) 代表主體或由主體代表另一方進行的債務結算。
17. 對性質類似的項目，除非為理解關聯方交易對主體財務報表的影響而必須單獨列示外，可以匯總反映。關聯方交易的披露亦應遵循重要性原則，按照每個情況，作出處理。例如對於一些零星的關聯方交易，如對主體財務狀況和經營成果的影響很小時，可以不予披露。另一方面對主體財務狀況和經營成果有影響的關聯方交易，但非重大交易，類型相似的可以合併披露，但以不影響財務報表使用者正確理解主體財務狀況和經營成果為前提。但是如果交易對主體財務狀況和經營成果有很大的影響，這種情況下，應披露與這項交易有關的信息。

附錄：關聯方披露的例子

【例 7】ABC 公司是一間大型食物工場，陳先生是 ABC 公司的行政總裁，他擁有 90%該公司的股權，陳先生朋友李先生則擁有 10%。他的妻子同時擁有一間合營公司 XYZ 的 50%股權，而該合營公司是 ABC 公司的主要供應商，其餘則為 KK 公司擁有。以下那些是正確的？

1. 陳先生是 ABC 公司的關聯方
2. 李先生是 ABC 公司的關聯方
3. XYZ 公司是 ABC 公司的關聯方
4. 陳太太是 ABC 公司的關聯方
5. KK 公司是 ABC 公司的關聯方

分析：

1. 陳先生是 ABC 公司的關聯方，原因是他既是公司的關鍵管理人員以及他擁有公司的控制權。
2. 李先生不是 ABC 公司的關聯方，原因是他對公司沒有重大影響。
3. XYZ 公司不是 ABC 公司的關聯方，原因是它對公司沒有控制權或重大影響。
4. 陳太太是 ABC 公司的關聯方，原因是她是公司關鍵管理人員的密切家庭成員。
5. KK 公司不是 ABC 公司的關聯方，原因是它對公司的政策沒有重大影響。

【例 8】陳大文先生是 ABC 公司的行政總裁，他於 2006 年收取\$200,000 元的薪金和\$500,000 元的花紅。在財務報表的附註中應作出以下披露：

陳大文先生為本公司的行政總裁，本年收取的報酬是\$700,000 元(2005 年:\$500,000 元)。

首次採用《一般財務報告準則》的處理

引言

1. 主體在 2007 年首次採用《一般財務報告準則》的年度以前，按照其他會計準則處理會計事項和編報財務報表。這些規定和準則對交易或事項的處理要求，可能與《一般財務報告準則》的原則和要求不同。
2. 因此，在首次採用《一般財務報告準則》的年度，主體的期初資產負債表內，可能包含了一些不符合《一般財務報告準則》定義和確認標準的資產或負債項目，或可能沒有將符合《一般財務報告準則》定義和確認標準的資產或負債項目在其資產負債表內確認。另外，期初資產負債表內資產或負債項目的計量，以及對資產、負債或權益項目的分類亦可能不符合《一般財務報告準則》的要求。
3. 這些不符合《一般財務報告準則》要求的項目，如果不進行調整，將影響首次採用《一般財務報告準則》的年度，或（及）以後年度財務報表的正確和恰當性。
4. 另外，主體亦可能因疏忽、遺漏、錯誤應用會計原則、計算錯誤、或其他原因，而在首次採用《一般財務報告準則》年度的以前期間出現會計差錯。這些差錯，如果不進行更正，亦可能影響首次採用《一般財務報告準則》的年度，或（及）以後年度財務報表的正確和恰當性。
5. 本指引的目的，是提出主體在首次採用《一般財務報告準則》時，應如何處理這些不符合《一般財務報告準則》要求的項目或前期差錯的情況，以使主體在首次採用《一般財務報告準則》後，其財務報表符合《一般財務報告準則》的要求。另外，本指引亦對主體首份根據《一般財務報告準則》編報的財務報表前期比較信息的列報作出規定。

會計政策的審議

6. 首次採用《一般財務報告準則》時，主體應重新審議原來採用的會計政策，以確定原會計政策與《一般財務報告準則》的要求是否相符。對於資產負債表和損益表內的重要項目，主體應根據《一般財務報告準則》制定相應的會計政策。

7. 除本指引另有規定外，在首次採用《一般財務報告準則》年度因原來採用的會計政策與《一般財務報告準則》的要求不一致而引致的會計政策的變更，無須進行追溯調整，新會計政策應應用在當年及以後年度。

首次採用《一般財務報告準則》的期初資產負債表

一般原則

8. 制定《一般財務報告準則》的目的，是希望主體能夠逐步遵循一致且與國際接軌的準則編報財務報表，提高財務信息的可靠性和有用性。《一般財務報告準則》的制定，亦同時考慮了主體採用準則的成本與效益之間的平衡。
9. 當主體首次採用《一般財務報告準則》時，為了恰當反映主體連續的經營業績和財務狀況，主體可能需要採用追溯調整法對會計政策變更進行調整，並重新列報前期比較信息。然而，在首次採用《一般財務報告準則》時，對會計政策變更進行追溯調整和重新列報前期比較信息，可能涉及繁複的工作，而追溯調整和重新列報前期比較信息的效益，可能遠遠少於其產生的成本。

會計政策變更

10. 因此，除本指引要求的情況外，主體首次採用《一般財務報告準則》時，無須對會計政策變更進行追溯調整。另外，追溯調整無須重新列報前期比較信息，所有因調整而產生的影響，在首次採用《一般財務報告準則》年度的期初累積損益中調整。

前期差錯更正

11. 首次採用《一般財務報告準則》時，主體應重新審議其期初資產負債表內的項目，以確定是否存在因以前年度會計差錯而使期初資產負債表內的項目不正確的情況。
12. 如果期初資產負債表內的項目因以前年度會計差錯而出現重要的不正確，主體應在期初資產負債表內對重要差錯進行更正。差錯的更正無須重述前期比較信息，差錯更正的所有影響，在首次採用《一般財務報告準則》年度的期初累積損益中調整。

期初調整

13. 主體在首次採用《一般財務報告準則》時，對於重要的項目，應在其期初資產負債表中進行以下調整，以更正會計政策變更和前期差錯的影響：
 - (1) 終止確認不符合《一般財務報告準則》要求的已確認資產或負債項目；
 - (2) 確認《一般財務報告準則》要求確認但未有確認的資產或負債項目；
 - (3) 對不符合《一般財務報告準則》計量要求的已確認資產或負債項目，進行重新計量；
 - (4) 對不符合《一般財務報告準則》分類要求的資產、負債或權益，進行重新分類。
14. 本指引第 18 至 47 段對應進行上述調整的項目作出具體的指南。對於其他項目，如其影響重要，主體可按照類似的方法對其進行調整。不重要的項目不要求進行調整。
15. 主體在考慮某項目是否重要，從而是否應在期初資產負債表內進行調整時，應考慮項目所涉及的調整金額的大小、各單項調整金額分別與單項資產和資產總額的比例等因素，主體不應以各單項調整的匯總結果作為考慮是否符合重要性的因素。對於前期會計差錯更正，主體還應考慮差錯的性質。
16. 主體在調整首次採用《一般財務報告準則》年度的期初資產負債表項目時，所產生的差額應調整累積損益賬戶的期初餘額。
17. 主體應在首份根據《一般財務報告準則》編報的財務報表附註中，列報一份明細表，反映累積損益賬戶的期初餘額由於進行調整而發生變動的情況。該明細表應列報各重要項目的調整對累積損益賬戶期初餘額的影響，會計政策變更和前期差錯更正應分別列報。

不動產、廠場和設備以及無形資產

終止確認不符合條件的項目

18. 主體應審議期初資產負債表內已確認的不動產、廠場和設備以及無形資產項目是否符合《一般財務報告準則》的定義和確認標準。對於不符合《一般財務報告準則》要求的已經確認的不動產、廠場和設備以及無形資產項目，應終止確認。

19. 終止確認不符合《一般財務報告準則》要求的已經確認的不動產、廠場和設備以及無形資產項目時，一般會產生損失。有關的損失應直接借記累積損益賬戶。例如：

借記 – 累計折舊(開辦費)	\$200,000
借記 – 累積損益	\$300,000
貸記 – 開辦費	\$500,000

20. 終止確認不符合《一般財務報告準則》要求的已經確認的不動產、廠場和設備以及無形資產項目時，主體應考慮與該項目相關的其他項目。例如，股東可能以個人財產在以往年度購入車輛作私人用途，而車輛在購置年度被作為公司資產入賬，並貸記股東往來賬戶。因此，在終止確認這項不符合《一般財務報告準則》要求的不動產、廠場和設備項目時，亦應同時終止確認股東往來負債項目。例如：

借記 – 累計折舊(不動產、廠場和設備-車輛)	\$200,000
借記 – 累積損益	\$300,000
貸記 – 不動產、廠場和設備-車輛	\$500,000
借記 – 股東往來	\$500,000
貸記 – 累積損益	\$500,000

重新確認符合條件的項目

21. 如果某項符合《一般財務報告準則》確認為不動產、廠場和設備或無形資產條件的支出，在以往年度被記錄為費用，而有關的資產在首次採用《一般財務報告準則》時仍在使用的，主體應將其重新確認為不動產、廠場和設備或無形資產項目。
22. 重新確認為不動產、廠場和設備或無形資產的項目，可根據以下其中一種方式計量：
- (1) 如果資產購置時的成本可以可靠地計量，資產的期初賬面金額應按其購置成本，減累計折舊或累計攤銷後的餘額計量；
 - (2) 如果資產購置時的成本已無法確定，資產的期初賬面金額應按其公允價值計量。（例如：在期初變賣該資產可收到的淨金額，或重新購買相同資產的重置成本）
23. 如果重新確認為不動產、廠場和設備或無形資產的項目採用上段第(1)項方式計量，主體應將資產的購置成本借記資產賬戶，並將累計折舊或累計攤銷金額貸記相應的累計折舊或累計攤銷賬戶，所產生的差額貸記累積損益賬戶。折舊或攤銷費用應採用與當年度相同的會計政策，並由資產開始使用年度起計算至上一年度末。例如，主體在 2005 年以 \$500,000 購入一項設備 A，當時將該支出記錄為費用。主體在 2007 年 1 月 1 日起採用《一般財務報告準則》，當日，設備 A 仍然被使用在主

體的生產活動中，並且預計可以再使用 3 年，3 年後設備 A 的殘值預計為零，主體對同類設備的折舊採用直線法。2007 年 1 月 1 日的調整如下：

借記 – 不動產、廠場和設備-設備	\$500,000
貸記 – 累計折舊-設備	\$200,000
貸記 – 累積損益	\$300,000

24. 如果重新確認為不動產、廠場和設備或無形資產的項目採用第 18 段第(2)項方式計量，主體應將資產的公允價值借記入資產賬戶，並貸記累積損益賬戶。

25. 重新確認符合《一般財務報告準則》要求但未確認的不動產、廠場和設備以及無形資產項目時，主體應考慮與該項目相關的其他項目。例如，股東可能以個人財產在以往年度為主體購入設備供主體使用，而設備在購置年度沒有被作為主體的資產入賬，亦沒有記錄應付股東的負債。因此，在重新確認這項符合《一般財務報告準則》要求的不動產、廠場和設備項目時，亦應同時確認股東往來負債項目。例如：

借記 – 不動產、廠場和設備-設備	\$500,000
貸記 – 股東往來	\$500,000
借記 – 累積損益	\$200,000
貸記 – 累計折舊-設備	\$200,000

期初賬面金額的重新計量

26. 如果主體在以往年度沒有對應計折舊或攤銷的已經確認的不動產、廠場和設備或無形資產項目計算折舊或攤銷，應根據首次採用《一般財務報告準則》後確定的會計政策，重新計算以往年度應計的折舊或攤銷費用，將累計折舊或累計攤銷金額貸記相應的累計折舊或累計攤銷賬戶，並借記累積損益賬戶。
27. 除上段的情況外，主體不應對已經確認的不動產、廠場和設備以及無形資產項目的期初賬面金額進行重新計量，除非有關計量的錯誤是由於主體將不屬於主體負擔的重要費用錯誤地記錄為其資產的成本而造成。
28. 如果不動產、廠場和設備或無形資產項目（包括在建項目）的成本包括了以往年度不符合《一般財務報告準則》要求的不動產、廠場和設備或無形資產的折舊或攤銷金額，主體無須對這些不動產、廠場和設備或無形資產項目的賬面金額進行調整。

重新分類

29. 主體應審議期初資產負債表內不動產、廠場和設備以及無形資產項目的分類是否符合《一般財務報告準則》的要求，對於不符合要求的分類，應進行重新分類。對不動產、廠場和設備以及無形資產項目的重新分類，不應調整其累計折舊或累計攤銷的餘額。
30. 如果某項不動產、廠場和設備或無形資產包括了兩項或多項在性質、使用情況、使用壽命、法律限制或未來經濟利益流入的模式明顯不同，且可以區分的重要部分，主體應將該資產採用恰當的方法進行劃分，歸類為單獨的項目。在進行上述劃分時，累計折舊或累計攤銷金額，應按照資產成本的比例進行劃分。

使用壽命、殘值和折舊方法的審議

31. 首次採用《一般財務報告準則》時，主體應對各項重要的不動產、廠場和設備以及無形資產項目的使用壽命和殘值的估計，以及折舊方法進行重新審議。使用壽命和殘值估計的變更以及折舊方法的變更，屬於會計估計變更，無須進行追溯調整。

披露

32. 主體應在首份根據《一般財務報告準則》編報的財務報表附註中，披露對期初資產負債表內不動產、廠場和設備以及無形資產項目進行調整的各個重要項目的以下信息：
 - (1) 終止確認的項目、資產的原始成本、累計折舊或累計攤銷金額、終止確認的原因；
 - (2) 重新確認的項目、重新確認時的計量基礎和確認金額、重新確認的原因；
 - (3) 重新計量的項目、原來的賬面金額、重新計量的賬面金額、重新計量的原因；
 - (4) 重新分類的項目、重新分類前後的類別和金額、重新分類的原因。

租賃

33. 首次採用《一般財務報告準則》時，承租人應重新審議對租賃的分類是否符合《一般財務報告準則》的要求。如果租賃符合《一般財務報告準則》歸類為融資租賃的條件，主體應在首次採用《一般財務報告準則》年度的期初資產負債表內，將租賃確認為資產和負債。

34. 將融資租賃確認為資產和負債的金額，應以首次採用《一般財務報告準則》年度的開始日資產的公允價值和由該日起至租賃結束時最低租賃付款額的現值兩者中的較低者計量。
35. 主體應在首份根據《一般財務報告準則》編報的財務報表附註中，披露在期初資產負債表內根據上段要求重新確認為資產和負債的融資租賃的信息，包括租賃的描述、公允價值的確定方式或最低租賃付款額現值的計算。

存貨和應收款

36. 如果主體在上年度沒有對存貨或應收款確認存貨損失備抵或壞賬備抵，則主體不應在首次採用《一般財務報告準則》年度的期初資產負債表內，對存貨或應收款的賬面金額進行任何調整。

預收收益

37. 如果在首次採用《一般財務報告準則》年度的期初資產負債表內的預收收益，在以往年度已經符合《一般財務報告準則》要求確認為收入的條件，主體不應在首次採用《一般財務報告準則》年度的期初資產負債表內，對期初預收收益的賬面金額進行調整。

建造合同

38. 首次採用《一般財務報告準則》時，未完工的建造合同成本應作為資產，反映在承包商的期初資產負債表內。如承包商上年度末的未完工建造合同的累計成本沒有被確認為資產，應在首次採用《一般財務報告準則》年度的期初資產負債表中進行調整。
39. 主體不應對已經確認的未完工建造合同成本（在建工程）的期初賬面金額進行重新計量，除非有關計量的錯誤是由於主體將不屬於主體負擔的重要費用錯誤地記錄為其資產的成本而造成。
40. 如果主體在以往年度對建造合同的收入根據完工進度進行確認，則對於在首次採用《一般財務報告準則》時仍未完工的建造合同，即使以往年度採用的收入確認方法不符合《一般財務報告準則》的要求，主體亦不應調整以往年度已經確認的合同收

入和合同費用或損失，除非在以往年度確認的收入或費用的差錯屬於重要的前期差錯。

41. 採用《一般財務報告準則》後，主體應根據《一般財務報告準則》的要求，對結果可以可靠地估計的建造合同應用完工百分比法確認合同收入或費用。如果建造合同的結果在以往年度沒有按照完工進度進行確認，主體應在首次採用《一般財務報告準則》的年度內，根據截至當年度末累計已完工的比例，將合同收入確認為採用《一般財務報告準則》後首年度的收入。

政府補助

42. 如果主體對在採用《一般財務報告準則》以前已經收到的政府補助直接確認為收取年度的收入，或在當年度直接貸記權益，主體無須在首次採用《一般財務報告準則》年度的期初資產負債表中進行調整。
43. 對於在採用《一般財務報告準則》以前已經滿足收入確認條件但仍未收到的政府補助，如果沒有在以往年度將其確認為收入和應收款，主體無須在首次採用《一般財務報告準則》年度的期初資產負債表中進行調整。

借款費用

44. 對於以往年度已進行資本化計入資產成本的借款費用，如果資本化的處理不符合《一般財務報告準則》的要求，主體亦無須對資產的期初賬面金額進行調整。
45. 在首次採用《一般財務報告準則》時仍未完工的在建項目，如果主體決定對有關的借款費用採用資本化政策，則主體不應將以往年度已經記錄為費用的借款費用重新資本化為資產的成本。

準備

46. 首次採用《一般財務報告準則》時，如果主體因以往年度的事項而承擔了一項義務，而且符合《一般財務報告準則》要求確認準備的條件時，應在期初資產負債表內確認負債。

所得稅

47. 如果主體沒有在首次採用《一般財務報告準則》年度的以前年度，根據估計的可課稅利潤將所得稅費用確認為當期費用和負債，主體應在期初資產負債表內進行調整，將應付的所得稅確認為負債，並調整累積損益的期初餘額。

首份根據《一般財務報告準則》編報的財務報表的前期比較信息

48. 主體無需在首份根據《一般財務報告準則》編報的財務報表內，列報前期比較信息。