

## 会计估计的变更——披露

第154号财务会计准则公报的第22段（图框11）对会计估计变更以及会计原则变更所引起的会计估计变更的披露要求如下所示：

1. 会计估计变更影响到若干个会计期间的，如资产使用年限估计的变更，企业应该披露该变更对相关项目的影 响，这些项目包括持续经营利润、净利润以及每股盈余（或其他业绩衡量指标）。
2. 日常业务处理中发生的会计变更，如坏账估计或产品质量保证的损失估计，除非认定为重大变更，否则不要求按上述1的规定进行披露。
3. 其他会计准则中规定的披露内容。
4. 对于由会计原则变更引起的会计估计变更，则按照第154号财务会计准则公报的具体规定进行披露（参看“会计原则的变更——披露”部分的内容）。
5. 如果会计估计变更对变更当期无实质性影响，但是预计对以后会计期间将产生实质性影响的，应在会计估计变更当期提供变更情况的说明。

## 报告实体的变更——概述

如果企业公布的财务报表所涉及的企业集团不同于前期财务报表所涉及的企业集团，企业应对报告实体变更进行会计处理。会计实体变更可能源于企业集团组成的变化，但其会计处理只存在于合并报表的编制过程中，与单个企业财务报表的编制无关。

对于报告实体的变更，正确的会计处理方法是：运用追溯调整法，重述所有前期报表列报的数据（图框13）。

运用追溯法调整时，对按照财务会计准则第58号公报所提供的权益法进行核算的资本化利息不作调整。之前公布的中期财务报表同样适用追溯调整法。如果报告实体的变更是由公司合并引起的，应按照第141号财务会计准则公报第51到58段的规定进行报告和披露[参看第13章中有关公司合并的详细讨论以及披露要求（第23段）]。

## 报告实体的变更——披露

第154号财务会计准则公报第24段（图框14）列示了对报告实体变更的披露要求：

1. 报告实体变更的性质及其原因。
2. 报告实体变更对前期报表项目的影 响，包括对扣除特殊项目以前的利润、净利润、其他综合收益以及相关的每股盈余（或其他业绩衡量指标）的影响。
3. 如果报告实体变更对变更当期不存在实质性影响，对以后会计期间将产生实质性

影响的，应在变更当期说明变更的性质和原因。

4. 在财务会计准则第141号公报中详细说 明的应披露事项（参见第13章）。

## 会计差错——概述

会计差错是由错误的会计处理所引起的、财务报表编制时即已存在的错误，如计算错误、会计原则运用上的差错、由于曲解或者夸大事实而产生的差错等。如果差错在会计期间发生，且在发布财务报表之前发现，则应在差错发生当期更正。第154号财务会计准则公报所涉及的差错是在某个期间发生但是直到以后会计期间才发现的差错，即之前公布的财务报表已包含这一差错。发生这类会计差错时，应对所涉及的所有前期财务报表进行调整重述后列报（图框3），调整额的计算方法如下：

1. 计算差错的累计影响数，包括对从最早期间起的所有会计期间的影 响。如果差错对所列报最早会计期间的资产或负债的期初余额有影响的，也要报告该影响（图框4）。
2. 调整相关资产、负债金额时，同时调整当期留存收益的期初余额（图框5）。
3. 对以前各个年度的财务报表进行重述，列示差错对各会计期间的影 响（图框6）（第25段）。

## 会计差错——实务操作

以下通过例1分析说明会计差错的处理方法和列报要求，例1资料如下：

### 例1 会计差错更正假设

1. Johnson公司以每年12月31日为年终结算日。20X4年1月1日，以100 000美元购进一台设备，该设备使用年限为10年，无残值。Johnson以直线法对该设备计提折旧。
2. 20X6年年初发现，未对该设备进行相应的会计记录、也没有计提折旧。
3. Johnson公司适用的所得税率为30%。

20X6年年初发现的漏记资产及相关折旧的情况构成了会计差错。该公司因此低估了20X4年和20X5年的资产总额以及折旧费用。对该项差错金额应作为前期调整进行处理，差错金额的计算如下所示（单位：美元）：

对于上述3—5所提到的投资公司，满足下列全部四个条件的，可不出现金流量表（第7段）：

1. 几乎所有当期的投资都具有流动性。
2. 几乎所有当期的投资都以市价计量。
3. 以平均未清偿债务与平均总资产的比值衡量，企业的债务金额很少。
4. 企业提供了净资产变动表。

现金流量表的目的是向财务报表使用者提供企业现金收入、支出的信息。更确切地说，该表解释了某个会计期间的现金或现金等价物的增减原因。有关现金及现金等价物的收支情况的信息有助于报表使用者对下述问题做出评价（第5段）：

1. 企业未来创造现金流入的能力。
2. 企业偿还债务、支付股利的能力。
3. 企业从外部筹资的需要。
4. 经营活动现金净流量与净利润存在差异的原因。
5. 非现金投资及筹资活动的影响。

如上所述，现金流量表的目的是用于解释某个会计期间的现金或现金等价物的增减原因。首先要明确现金及现金等价物的概念。现金是指手头所持有的现钞、活期存款以及活期存款性质类似的账户存款。现金等价物是指符合下述条件的流动性强的短期投资（第8段）：

1. 易于转化为已知金额的现金。
2. 即将到期，因此不存在因利率变动导致价值变动的重大风险。

通常情况下，符合上述条件、可归为现金等价物的投资，必须是企业持有的、3个月或3个月以内即将到期的投资，如：货币市场基金、国库券和商业票据。

财务会计准则委员会在第95号公报的第10段指出，并非所有符合上述现金等价物定义的有价证券都必须作为现金等价物处理。企业应当确定一项会计政策并持续执行，并在该项会计政策中明确说明哪些符合上述现金等价物含义的项目列为现金等价物。企业应披露现金等价物的会计政策，并在政策变更时，按照会计原则变更进行相关会计处理，即重述变更当期所有的财务报表。企业有关现金等价物的会计政策应该包括在财务报表附注中。

编制现金流量表时，该委员会假定现金总流量的信息比现金净流量的信息更相关。因此通常采用现金总流入和现金总流出的方式编制报表。但是，对于特定项目，该委员会允许不按总额报告，例如：可以用间接法替代直接法来计算经营活动现金流量（直接法与间接法在下面“经营活动的现金流”部分详细讨论）。另外，对于某些周转快、金额大、期限短的特定项目可以按照当期现金流量的净值列报，例如贷款、银行活期存款、经纪人对客户的应付款项、3个月或3个月以内到期的投资、债务等有关的现金流入与流出。除此

之外，第104号公报还规定，储蓄机构、信用合作社和银行可免于按现金流总量列报与客户贷款、定期存款以及在其他金融机构的存款有关的现金流量（第7段）。

现金流量表应该包括三个基本部分及附注。三个部分内容如下所示：

1. 经营活动的现金流量。
2. 投资活动的现金流量。
3. 筹资活动的现金流量。

下面将就现金流量表各个部分做详细说明。

## 经营活动的现金流量

经营活动的现金流量是与利润或者利润表相关的现金流，是所有投资活动与筹资活动以外的交易或事项。图表1列示了现金流量表内经营活动部分所包括的现金流入、流出项目。

图表1 经营活动部分现金流入、流出项目示例

| 现金流入<br>(财务会计准则公报第95号第22段)<br>(财务会计准则公报第102号第8、9段)                                                                                                                                                                                                                                                 | 现金流出<br>(财务会计准则公报第95号第23段)<br>(财务会计准则公报第102号第8、9段)                                                                                                                                                                                                                            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 销售商品或提供劳务所收到的现金</li> <li>2. 收到应收账款和应收票据所收到的现金</li> <li>3. 收到债权性、股权性投资以及贷款的投资收益所收到的现金，例如：股利和利息收入</li> <li>4. 出售有价证券以及在交易账户核算、以市价计价、为再销售而取得的其他资产所收到的现金</li> <li>5. 转让为再销售而取得的、按公允价值计价、或按成本与市价孰低法计价的贷款所收到的现金</li> <li>6. 其他不属于投资活动与筹资活动的交易所收到的现金</li> </ol> | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 销售成本的现金支出</li> <li>2. 向员工和供应商支付的现金</li> <li>3. 向政府支付的现金，例如：税金、罚金及其他费用</li> <li>4. 购买有价证券以及在交易账户核算、以市价计价、为再销售而取得的其他金融资产所支付的现金</li> <li>5. 取得用于转售的、按公允价值计价的、或按成本与市价孰低法计价的贷款所支付的现金</li> <li>6. 支付利息以及其他不属于投资活动与筹资活动的交易的现金支出</li> </ol> |

\* 财务会计准则委员会紧急问题工作组第00-15号文件指出：如果员工行使股票期权将抵减所得税，所形成的税金收益应计入股东权益，因此发生的所得税现金支出减少额应该在现金流量表经营活动部分列报。如果所得税收益未作为单独项目在现金流量表或股东权益变动表中列报，必须披露该项收益。修订后的第123号公报宣布第00-15号文件失效，但是如果企业按照修订后的第123号公报采用最低公允价值计价方法或按照第25号意见核算奖金的，仍采用第00-15号文件的要求编制现金流量表。紧急问题工作组第02-6号文件指出：安置退休人员所发生的现金支出应归入经营活动现金流量部分。

编制现金流量表的经营活动现金流量部分时，可使用现金总流量法（直接法），也可使用现金净流量法（间接法）。财务会计准则委员会推荐直接法，即根据经营活动中的现金总流入和总流出计算现金收付制下的利润。现金收付制下的利润按照现金总流入和现金总流出的主要类别计算确定。图表2列示了直接法下需在经营活动部分列示的基本现金收支（第27段）。

例 2 说明了直接法下，如何运用“T”型账户法编制现金流量表的经营活动部分。例 3 沿用例 2 的有关资料，将说明直接法下，如何运用工作底稿法编制现金流量表的经营活动部分。

编制工作底稿时，需使用 20X5 年 12 月 31 日和 20X6 年 12 月 31 日的所有资产负债表账户的余额。同例 2 不同的是，底稿中的“20X5 年”与“20X6 年”两列按照相反的顺序列示。20X6 年的各项交易列示在各个账户的借方和贷方，现金及现金等价物的增减变动列示在资产类项目的最后部分，以保证工作底稿的平衡。利润表在现金流量表经营活动部分列示。为方便计算现金流量表中的信息，收入项目记入借方（现金流入），费用项目（带括号的项目）记入贷方（现金流出）。因此，将交易事项记入资产负债表项目时，应同时借记或贷记相应的利润表项目。如果某个收入项目存在贷方发生额，例如销售收入，那么在计算收付实现制下的收入时，该项目应调减收入；如果某个收入项目存在借方发生额，例如利息收入，那么在计算收付实现制下的收入时，该项目应调增收入。由于我们将费用项目视为应贷记的项目，所以贷记某个费用项目，例如“销售成本”贷记 40 000 美元，属于调减项目，而借记某个费用项目则属于调增项目。利润表以下是现金流量表的投资与筹资活动部分，以及非现金投资与筹资活动部分。在这部分现金流量表中，涉及现金交易的分录并不借记或贷记现金或现金等价物，而是把交易对现金流量的影响直接列示在工作底稿的投资或筹资活动部分。例如，由分录（d）可知，实际成本 75 000 美元的土地以 100 000 美元出售，获得的收益 25 000 美元计入了利润表。该交易的会计分录为，贷记土地 75 000 美元、出售土地收益 25 000 美元。编制工作底稿时，将这项收益从底稿的利润表部分剔除，同时将收到的现金 100 000 美元作为现金的借方金额或者增加额列入底稿的投资活动部分。投资与筹资活动部分的借方表示现金流入，贷方表示现金流出。出售土地收益的 25 000 美元应从利润表中剔除出去，因为该项收益增加了利润，但重复反映了土地出售的部分现金。出售土地取得的现金 100 000 美元已经列入工作底稿的投资活动部分，如果不把出售土地收益 25 000 美元从利润表中剔除出去，则在经营活动部分也将包括这部分现金流入，这样出售土地所得现金数额将被高估 25 000 美元。当年所有交易都应类似的方式在工作底稿上借记或贷记相关项目。在工作底稿的经营活动、投资活动与筹资活动部分，最右边一栏代表了当年的现金流量，可利用该栏资料，直接编制正式的现金流量表。如果以直接法编制现金流量表，必须出具一份附表，用于反映将权责发生制下的净利润调整为经营活动现金净流量的过程，即运用间接法调整计算经营活动的现金流量。无论是以间接法编制现金流量表经营活动部分，还是编制直接法下的附表时，都可直接利用工作底稿，即从净利润 489 875 美元开始，加上经营活动部分的借方金额，减去贷方金额，即可获得经营活动现金净流量。

工作底稿最后一部分涉及的是非现金投资与筹资业务，如以发行股票方式换取不动产、厂房及设备。该情况下，应借记“不动产、厂房及设备”，贷记“普通股”及“资本公积”。因为虽然该交易不影响现金流，但仍属于投资活动。该类交易可以文字的方式在工作底稿最下面加以说明。

现金流量表的工作底稿如下所示：

| Peterson 公司  |           |     |           |             |           |
|--------------|-----------|-----|-----------|-------------|-----------|
| 现金流量表工作底稿    |           |     |           |             |           |
|              | X5/12/31  |     | 借方        | 贷方          | X6/12/31  |
| 现金及现金等价物     | 400 000   |     |           |             | 1 075 000 |
| 应收账款         | 550 000   | (p) | 25 000    |             | 575 000   |
| 应收票据         | 100 000   |     |           |             | 100 000   |
| 应收利息         | 20 000    |     |           | (q) 15 000  | 5 000     |
| 存货           | 680 000   | (r) | 40 000    |             | 720 000   |
| 投资           | 800 000   | (o) | 100 000   | (e) 200 000 | 700 000   |
| 土地           | 750 000   | (l) | 200 000   | (d) 75 000  | 875 000   |
| 不动产、厂房及设备    | 1 250 000 | (k) | 150 000   |             | 1 700 000 |
|              |           | (i) | 400 000   | (c) 100 000 |           |
| 累计折旧         | (200 000) | (c) | 40 000    | (h) 78 125  | (238 125) |
| 商誉           | 80 000    |     |           | (g) 4 000   | 76 000    |
| 专利权          | 30 000    |     |           | (f) 3 000   | 27 000    |
| 现金及现金等价物的增加额 | —         |     | 675 000   | —           | —         |
| 合计           | 4 460 000 |     | 1 630 000 | 475 125     | 5 614 875 |
| 应付账款         | 575 000   |     |           | (s) 25 000  | 600 000   |
| 短期应付票据       | 75 000    |     |           |             | 75 000    |
| 应付利息         | 35 000    |     |           | (t) 5 000   | 40 000    |
| 应付薪酬         | 40 000    |     |           | (u) 10 000  | 50 000    |
| 应交所得税        | 300 000   | (v) | 115 000   |             | 185 000   |
| 应付票据         | 0         |     |           | (l) 200 000 | 200 000   |
| 递延税款         | 150 000   | (w) | 10 000    |             | 140 000   |
| 应付债券         | 1 000 000 | (b) | 300 000   |             | 580 000   |
|              |           | (m) | 120 000   |             |           |
| 普通股          | 800 000   |     |           | (j) 40 000  | 1 140 000 |
|              |           |     |           | (m) 50 000  |           |
|              |           |     |           | (k) 250 000 |           |
| 资本公积         | 1 000 000 |     |           | (j) 500 000 | 1 680 000 |
|              |           |     |           | (m) 80 000  |           |
|              |           |     |           | (k) 100 000 |           |
| 留存收益         | 485 000   | (n) | 50 000    | (a) 489 875 | 924 875   |
| 负债及所有者权益合计   | 4 460 000 |     | 595 000   | 1 749 875   | 5 614 875 |

编制利润表的每一个会计期间也应当提供下面讨论的披露信息：

1. 披露用于确定一个企业可报告分部（包括如何对这些分部进行组织）的项目（第26段）。
2. 对每一个可报告分部，应披露那些用于为该分部产生收入的产品及服务（按不同类型，第26段）。
3. 对每一个可报告分部，应披露资产总额以及由该分部报告的利润和亏损的各要素，或者由负责分部绩效评估和资源配置的一（多）人所使用的利润和亏损数据。（利润和亏损的许多要素列示于前面对获利能力测试的讨论中。请回顾这些要素，以便正确地遵守披露要求（第27段）。<sup>①</sup>
4. 对于每一个可报告分部，应披露其利息收益和利息费用，除非在分部绩效评估和资源配置中采用的是净利息。如果采用净利息，这一信息应当予以披露（第27段）。
5. 对于每一个可报告分部，应解释利润和亏损是如何计量的，并且至少应披露以下信息：一些差异（如由于公司有关分配的政策而造成的公司税前合并持续经营利润与分部利润或亏损计量之间的差异）的起因和性质，分部间交易采用的会计核算方法，以及用于计算分部利润及亏损的方法的变更及变更产生的影响（第31段）。
6. 对于每一个可报告分部，应披露：在采用权益法核算的被投资方的投资额；长期资产（不包括金融工具）支出，金融公司与长期客户的关系，服务权（如扣减抵押服务权利），划分为资产的递延所得税以及已递延的保单购买成本；对这些资产是如何计量的所做的解释以及至少是某些差异（如由于公司有关分配的政策而造成的公司合并资产与分部资产之间的差异）的起因或性质，分部之间交易所采用的会计核算方法，以及未按比例向经营分部分配的一些项目（如向分部分配的专利权摊销，但没有分配相关专利资产，第28段和第31段）。
7. 披露对下列项目之间的调节：（a）可报告经营分部的收入总额与公司的合并收入，（b）可报告经营分部的利润和亏损总额与税前合并持续经营利润，（c）可报告经营分部的资产总额与公司的合并资产总额，以及（d）可报告经营分部的所有重大项目〔7（a）-（c）中的除外〕与相关的合并金额（第32段）。对编制资产负债表的每一个会计期间，都要求对资产负债表进行调节。
8. 披露调节时采用的重大项目，确认并描述每一个项目。
9. 如果因组织结构发生变化而导致可报告经营分部发生变化，应披露是否已经重新表述上期信息，并且如果没有重新表述上期信息，则应在本期同时采用新旧组成

<sup>①</sup> 财务会计准则委员会在紧急问题工作组第D-70号文件中说明，对于每一个被确定为可报告的分部，应当披露其摊销和折旧费用，前提是：该项费用没有包括在由首席决策者审核的分部利润或亏损计算表中，但是包括在由首席决策者审核的、作为补充信息的利润或亏损计算表中。

要素披露相关信息，除非不可能披露这样的信息（第34段和第35段）。

10. 对于每一个可报告分部，在编制中期报表时应披露以下信息：对公司外部客户的销售收入，分部之间的销售收入，分部报告的利润或亏损，与上年年报中报告的相应金额有重大出入的中期资产总额，确定分部或计量利润及亏损的方式与上年年报中采用方式之间的差异（如果有的话），以及可报告经营分部的利润及亏损总额与税前合并持续经营利润之间的调节（第33段）。

至此，我们完成了对可报告经营分部披露要求的讨论。下面是对报告分部经营活动的实务处理。

## 实务处理

我们用一个例子说明分部报告的实务处理问题。有关例1的假设如下所示。

### 例1 分部报告假设

1. World-Wide 企业（以下简称“该公司”）——一个会计年度结算日为12月31日的国内公司——在其20X8年的年度财务报表中根据第131号财务会计准则公报的要求编制分部信息。该公司的经营业务按不同产品或服务或者几组相关产品及服务划分为不同经营分部。每个分部设一名经理，向负责所有分部绩效评估和资源配置决策的人报告。
2. 该公司设有六个经营分部：家具制造、汽车旅店、餐馆、剧院、建筑工程和不动产。家具分部制造豪华家具，销售给零售家具店和大型写字楼。该公司拥有并经营着一家低价位汽车旅店连锁店、一家中档价位连锁烧烤餐馆和一家连锁首轮放映电影院。建筑工程分部按合同建造大型写字楼。不动产分部拥有并经营着几个用于饲养牲畜并种植多种农作物的大牧场。其中没有一个分部满足财务会计准则公报第131号的多数合并标准；因此，所有分部都将会单独予以考虑。
3. 每个经营分部都采用与该公司年报中报告的同样的会计原则，并且该公司用持续经营税前利润或损失来评估每个分部的绩效。对分部之间交易的核算是假定每个分部都是外部客户。
4. 下面的表1列示了有关每个经营分部的收入、利润及亏损和资产的工作底稿信息。除折旧与摊销以外，该公司没有重要的非现金项目，所得税和异常项目没有被分配计入分部的利润及亏损中。此外，20X8年利润表中也不存在终止经营、非常项目或会计变更事项。20X8年，该公司的公司层面的分部之间利润为1 500 000美元，亏损1 000 000美元，都没有分配计入各经营分部。该公司有公司层面的资产10 000 000美元，没有分配计入各经营分部。公司层面的其他重要项目有利息收入800 000美元、利息费用600 000美元、折旧与摊销1 000 000美元以及资产支出5 000 000美元。

股权的子公司,一般情况下应予以合并。财务会计准则第94号公报<sup>①</sup>发布之前,由于种种原因,许多母公司未将其拥有多数股权的子公司的财务报表进行合并。例如,很多情况下,母公司选择不合并国外子公司和非同类子公司。另外,如果母公司只拥有临时性控制权或者母公司不能控制子公司的经营业务的,子公司的财务报表也不予合并。例如,从事制造业的母公司和从事保险业的子公司可视为非同类经营业务。<sup>②</sup>

第94号公报对会计研究公告第43号第12章和第51号进行了修订,并要求合并所有拥有多数股权的子公司<sup>③</sup>,以下两种情形除外(第9段和第10段):

1. 如果多数股东不能控制子公司,母公司就不应当合并该子公司的财务报表。
2. 如果母公司对子公司的控制可能只是暂时的,也不应当合并该子公司的财务报表。

会计研究公告第43号第12章规定,可以不合并国外子公司的财务报表。第94号公报修订了第43号公告,取消了国外子公司和国内子公司的合并范围差异。

如果拥有多数股权的子公司由于前述两个原因之一而未被合并的,则须采用成本法或权益法核算在该子公司的投资。财务会计准则第94号公报发布之前,通常采用权益法核算不予合并的拥有多数股权的子公司。对在不予合并子公司的投资,第94号公报不要求采用权益法核算。对持有50%或以下所有权的投资,确定以权益法还是成本法核算时所遵循的原则,也应用于确定如何核算不予合并的、拥有多数股权的子公司。也就是说,如果母公司能够对子公司的经营政策施加重大影响,就应当采用权益法;如果不能施加重大影响,则采用成本法。由于子公司不予合并的唯一原因是缺乏控制,通常情况下都会采用成本法。但是某些情况下,母公司尽管不具有控制权,却能够施加重大影响。<sup>④</sup>

会计原则委员会第18号意见流程图列示了所有权的百分比标准,并进一步说明了会计处理的一般性规定。如图框1、2所示,如果投资方先前持有的权益性投资不到20%,但之后其所有权百分比提高到20%以上,则开始采用权益核算法之前,应进行追溯调整。同理,如果所有权百分比降到20%以下(且不具有重大影响),投资方应终止采用权益法核算(图框5、6和7)。

<sup>①</sup> 紧急问题工作组没有在其第84-23号文件中就下列情况下如何编制个别财务报告达成一致意见:公司通过杠杆收购方式被全额收购,被收购公司的资产作为其母公司债务的担保。但是,证券交易委员会第73号专业会计公告指出,如果被收购公司向证券交易委员会申请了首次注册,则在其资产作为对其母公司债务的担保的情况下,被收购公司的报表应当反映母公司债务以及与债务相关的项目。其他情况下,母公司的债务也可以在收购公司的报表中予以反映。详见第73号专业会计公告。

<sup>②</sup> 紧急问题工作组第85-12号文件指出,如果将特殊行业子公司纳入合并财务报表范围,应持续执行该子公司编制财务信息所遵循的公认会计原则。

<sup>③</sup> 紧急问题工作组第96-16号文件对以下问题进行了讨论:在少数股东或其他实体持有否决权或审批权时,对拥有多数股权的公司的合并。为与第04-5号文件的规定保持一致,根据保护权及表96-16A的示例1,对第96-16号文件第4项进行了修订,详见第96-16号文件。更详细的合并信息,参见第13章有关财务会计准则委员会第46号解释的内容。

<sup>④</sup> 在第85-21号文件中,紧急问题工作组尚未就以下问题达成一致意见,即投资权益百分比发生变化时的会计处理。

权益法下,被投资公司取得收益时,投资方应同时确认投资收益。<sup>①</sup> 同样,被投资方发生经营损失时,也要在一定限度内进行确认。确认的收益或损失应作为对投资账户账面金额的调整予以反映。确认的收益将使投资账面金额增加,损失则使之减少。极少数情况下,确认的累计损失会超过投资的账面金额,其会计处理见下文。

投资方确认的收益或损失金额取决于其占普通股所有权的百分比,损益等于损益的确认基础与其持有普通股所有权的百分比的乘积。如流程图注释2所示,损益的确认基础为被投资方报告的净利润,减去内部交易利润和累积优先股股利后的余额(这些股利即使尚未宣告发放,也应扣减)。不存在内部交易利润和累积优先股股利的情况下,损益的确认基础等于被投资方报告的收益。投资方分录为借记“投资”,贷记“占被投资公司收益的权益”。如果被投资方同时报告了一般收益和非常收益,且对投资方而言,两类收益的金额是重大的,则投资方需将两类收益分别入账。

报告的损失的确认比较复杂。一般而言,投资方可以确认其所占报告的损失的份额,但确认的损失金额不得超过投资的账面金额。会计原则委员会第18号意见允许投资方将投资价值减记至零,但如果要进一步确认损失,则需要满足一些特殊条件。一旦将投资减记至零,投资方就必须终止采用权益法核算,而且如果未来收益小于尚未确认的损失,投资方不得再次采用权益法。因此,投资方须记录损失的报告金额,即使不予确认该损失。<sup>②</sup>

如果投资方为被投资方提供债务担保或者承诺在未来提供财务支持,则可以确认超过投资账面金额的损失。此时,投资账面金额可能为负数。上述会计程序列示于流程图中(图框9和10)。

如流程图所示,下一个主要会计问题与商誉相关。超过投资账面金额的损失部分应分配计入相应的资产,或者资产和商誉、或者商誉,然后根据第5章中财务会计准则第142号公报的规定进行减值测试,将账面金额超过成本的部分分配计入除长期可出售证券以外的其他非流动资产,剩余未分配的超出金额予以摊销。

对普通股投资采用权益法核算时,收到的被投资公司的股利应当作为投资的减少而不是作为收益来处理。可能会出现收到的股利大于投资账面金额的问题,此时股利的处理方法可参考前述有关损失的处理。

最后一项会计问题是投资减值。如果确定为永久性减值,应在当期减记投资,并确认

<sup>①</sup> 财务会计准则委员会第79-19号技术公告(经财务会计准则第115号公报修订)指出,对于按照会计原则委员会第18号意见以权益法核算的投资账户以及股东权益账户,应予以调整,调整依据为第115号公报以及所占有被投资公司未经确认的投资损益的比例。如果其他综合收益中包括未经确认的投资损益,其会计核算要求参见财务会计准则第133号公报第538段。紧急问题工作组第00-12号文件规定,被投资公司应当根据第96-18号文件的指导意见,报告由投资方提供的股票型薪酬的成本,同时减记相应的资本账户。如果投资方占被投资方账面金额的份额没有增加,应在被投资方确认股票型薪酬成本的同一会计期间将该项成本费用化。其他非参与分红投资者的收益等于投资百分比与被投资方账面金额增加额的乘积。第01-5号文件指出,如果企业意图执行某项计划,该计划将导致外币折算的累计调整金额重新分类并列报为收益时,该累计调整金额应在以权益法核算的投资账户中列报。减值测试时,对于累计外币折算调整额所包含的国外业务净投资的有效套期损益,应将其记入投资账户。

<sup>②</sup> 见本章第19i段对紧急问题工作组第98-13号文件的讨论,该文件是有关下述问题的:因损失导致投资减记至零时,对在被投资方的其他投资暂停采用权益法的影响。

表3 第34号公报准予的利息资本化

| 支出发生日 <sup>1</sup> | 金额 <sup>1</sup> | 资本化期间 <sup>2</sup> | 平均支出                 |
|--------------------|-----------------|--------------------|----------------------|
| 1月1日               | 400 000         | 12/12              | 400 000 <sup>3</sup> |
| 3月1日               | 600 000         | 10/12              | 500 000              |
| 5月1日               | 500 000         | 8/12               | 333 333              |
| 8月1日               | 200 000         | 5/12               | 83 333               |
| 9月1日               | 300 000         | 4/12               | 100 000              |
| 11月1日              | 500 000         | 2/12               | 83 333               |
| 12月1日              | 500 000         | 1/12               | 41 667               |
| 平均累计支出总额           |                 |                    | 1 541 666            |
| 资本化率               |                 |                    | 9% <sup>4</sup>      |
| 大楼可能进行的利息资本化       |                 |                    | 138 750              |

1 见例5资料的第2项。  
2 自支出发生日至20X6年12月31日这段期间。  
3 400 000美元×12/12=400 000美元。  
4 见例5资料的第2项。

9%的资本化率是免税借款的利率。由于专项借款是为建造大楼筹集的资金，所以它的利率用于计算资本化的利息。由于发行了免税债务，可进行利息资本化的超额利息35 000美元（表2）必须与第34号公报规定的可能资本化的利息138 750美元（表3）进行比较。两项金额中的较小者是资本化利息。因此，20X6年资本化了35 000美元。

例5的答案中没有编制记账分录。应编制的分录与例2中承包的大楼的分录一样。读者可以查阅例2答案中列举的详细分录。

以上是对与利息资本化相关的五个例子的分析。但在对财务会计准则公报第34号的讨论结束之前，还有一些问题必须提醒读者。

其他事项

财务会计准则委员会在第34号公报中提供了中期报告中利息资本化会计与报告的指南；但是，会计原则委员会第28号意见（见第14章对中期报告的完整讨论）指出，中期应采用与上一年度相同的会计原则（需要做某些修改）。中期利息资本化可能使得加权平均资本化率的计算存在严重的问题。作者认为，使用实际加权比率（如果这样规定的话）可能是适当的。用这一实际比率乘以本年截止日前的平均累计支出，再减去本年度以前资本化了的利息，似乎满足中期报告的要求。

披露

第34号公报第21段详细说明了利息资本化期间的披露要求，包括：

- 1. 该公报定义的已发生成本与支出之间的区别。
- 2. 如果当期将利息资本化，披露利息总额和资本化利息金额。

[1446]

财务会计准则公报第143号（2001年6月）  
资产报废的会计处理

概述

对于与长期有形资产报废相关的负债以及成本，第143号财务会计准则公报<sup>①</sup>详细说明了会计核算与报告要求。第143号公报所规范的资产包括：与核电站相关的资产、采矿与填埋废渣作业、近海石油平台和油田。对于因长期资产开发、购置或建造以及（或者）正常应吊而产生的有形长期资产的报废，凡是承担法律义务的企业，该公报均适用。对于与报废相关的法律义务，准则委员会的定义比较宽泛，它包括由于现存法律、已颁布的法律、法令、法规、口头约定、书面合同或者根据不得反悔的规则签订的合同而导致企业必须履行的义务。不得反悔的规则下，即使不考虑要求收回财产的承诺，也可能存在一项与资产报废相关的债务，因为提出承诺的企业应该能够预料到，接受承诺的企业会执行该项承诺（第2段）。

仅仅因为根据第144号公报的规定处置长期有形资产的一项计划所形成的债务，以及长期资产使用不当所形成的债务，第143号公报不适用。另外，第71段所规范的承租人债务，第143号公报也不适用，而应根据第13号公报的规定进行核算。但是，如果承租人债务满足上述资产报废法律义务的规定，而租赁债务不符合第13号公报所规定的最低租赁付款额或者或有租赁付款额的定义，则可适用第143号公报（第17段）。另外，如果出租人的租赁债务符合第143号公报的要求，就应当根据第143号公报而不是第13号公报核算这项债务（第18段）。

① 证券交易委员会第106号专业会计公告规定，计算完全成本的上限时，不应使用与资产报废债务结算相关的现金流；另外，还应当在报表附注和管理层讨论与分析中恰当地披露完全成本规则与第143号财务会计准则公报之间的相互影响。针对财务会计准则公报，财务会计准则委员会发布第143-1号立场公告，对与欧盟的一项指令（欧盟2002/96指令，该指令与电子垃圾相关）相关的债务提出了会计核算要求。该立场公告将电子垃圾分为两类：商业用户持有的历史废弃设备和私人持有的历史废弃设备。历史报废产品与2005年8月13日或之前投入市场的产品有关。（2005年8月13日之后投入市场的产品报废被认为是新废品）该立场公告指出，商业用户应当根据第143号公报和准则委员会第47号解释的规定对历史废旧设备进行核算，因为此类债务被认为是资产报废的债务（第4段）。私人持有的历史废弃设备应由生产商出资集体收回。生产商根据其在计量期间参与市场的程度承担历史废品筹资款。例如，生产商承担的出资份额可以根据其设备所占有的市场份额计算（第7段），市场份额与废品管理项目成本的乘积即为该生产商应列报的负债和相关费用。确定了实际市场份额和实际废品管理项目成本以后，可以对该项负债进行调整（第8段）。

|               |               |
|---------------|---------------|
| 应纳税所得额        | 100 000       |
| 税率            | ×0.40         |
| 投资税款抵免前的应交所得税 | 40 000        |
| 投资税款抵免        | (16 000)      |
| 应交所得税         | <u>24 000</u> |

根据税法的规定,投资的税款抵免允许扣减资产购置当年的应交所得税。根据上述信息,所得税费用、递延税款抵免和应交所得税的会计分录如下:

|            |        |
|------------|--------|
| 借:所得税费用    | 40 000 |
| 贷:递延投资税款抵免 | 16 000 |
| 应交所得税      | 24 000 |

然后确定投资税款抵免的摊销分录。该税款抵免额在资产的使用年限内以直线法摊销。20X6年的摊销金额为3 200美元(16 000美元÷5年)。摊销金额小于当期所得税费用,所以将摊销金额全数予以确认。摊销分录如下:

|            |       |
|------------|-------|
| 借:递延投资税款抵免 | 3 200 |
| 贷:所得税费用    | 3 200 |

根据上述分录,20X6年的所得税费用为36 800美元(40 000美元-3 200美元)。递延投资税款抵免账户余额为12 800美元(16 000美元-3 200美元)。递延投资税款抵免可以作为不动产、厂房和设备账户的减项处理,但更多情况下单列账户。

投资的税款抵免对购置设备的成本不产生影响。20X6年该资产的折旧费用为40 000美元(200 000美元÷5年)。

沿用例1的相关资料,并假设Taxesaver采用跨期所得税当期计纳法(税金扣减法)对投资的税款抵免进行会计处理。此外,Taxesaver选择以10%计算投资的税款抵免,同时资产的计税成本减少投资税款抵免金额的50%。投资的税款抵免总额为20 000美元(200 000美元×0.10),该总额小于所得税费用40 000美元,因此所得税费用和应交所得税将减少20 000美元。资产的计税成本减少投资税款抵免金额的50%以后为190 000美元(200 000美元-(20 000美元×0.50)),这笔资产的账面金额和计税成本之间的差异10 000美元被定义为暂时性差异。假定不存在其他暂时性差异,该10 000美元暂时性差异中的税金4 000美元(10 000美元×0.40)记入递延所得税负债。未来年度,当资产账面价值收回时,该4 000美元的递延所得税将予以缴纳。(关于暂时性差异和递延税款计算的详细分析,见本章对第109号公报的讨论。)所得税费用和应交所得税的调整总结如下:

|                          | 所得税费用         | 应交所得税         |
|--------------------------|---------------|---------------|
| 投资税款抵免前的所得税总额            | 40 000        | 40 000        |
| 投资的税款抵免(200 000美元×10%)   | (20 000)      | (20 000)      |
| 暂时性差异的税务影响(10 000美元×40%) | <u>4 000</u>  |               |
| 合 计                      | <u>24 000</u> | <u>20 000</u> |

20X6年投资税款抵免的影响和应交所得税的分录如下:

|         |        |
|---------|--------|
| 借:所得税费用 | 24 000 |
| 贷:应交所得税 | 20 000 |
| 递延所得税负债 | 4 000  |

成本扣减法和跨期所得税当期计纳法下,20X6年的部分利润表比较如下:

|         | 成本扣减法         | 跨期所得税当期计纳法    |
|---------|---------------|---------------|
| 所得税前净利润 | 100 000       | 100 000       |
| 所得税费用   | <u>36 800</u> | <u>24 000</u> |
| 净利润     | <u>63 200</u> | <u>76 000</u> |

本章的第109号公报对投资税款抵免的披露做出了规定。对会计原则委员会第2、4号意见的讨论到此结束。

[1651]

## 第109号财务会计准则公报(1992年2月) 所得税会计

### 引 言

第109号财务会计准则公报取代了第96号公报,并对递延所得税和期间税金分摊的会计处理方法进行了修订。<sup>①</sup>由于会计收入和税法收入的差异,或者对资产和负债金额的直接调整所形成的资产和负债的账面金额和计税基础之间的差异,第10a号财务会计准则

<sup>①</sup> 第108号公报将第96号的生效日期推迟了,第96号公报是在1992年12月15日颁布的。第109号公报颁布后,才可执行第96号公报。财务会计准则委员会的第109-1号专业立场公告指出,税款抵减最高至9%;计算该税款抵减时,以应税所得额和2004年美国就业机会创造法案允许下的特定生产活动所得两者中的较低值为基础;该税款抵减应按照第109号公报的规定,作为特殊抵减项目处理;当递进税率非常重要时,确定递延所得税资产估价准备金或者递延所得税的金额时,适用该特殊抵减。第109-2号专业立场公告指出,公司在执行第109号公报时,在财务报告日后还有时间评价执行2004年美国就业机会创造法案的海外所得回流规定的影响。

上述两项都被划分为债务清偿。下一步说明各债务清偿的会计处理。首先考虑偿还8%的1 000 000美元中的一半。由于仅仅回购了本金的一半,因此在债务清偿日,只有一半的未摊销折价和未摊销发行成本得以结转。已清偿债务的账面价值和债务清偿收益或损失计算如下:

|                            |              |
|----------------------------|--------------|
| 已清偿债务的面值 (1 000 000 × 0.5) | 500 000      |
| 未摊销折价 (50 000 × 0.5)       | (25 000)     |
| 未摊销发行成本 (15 000 × 0.5)     | (7 500)      |
| 债务账面价值                     | 467 500      |
| 回购价格                       | 462 500      |
| 债务清偿收益                     | <u>5 000</u> |

债务清偿日的分录如下:

|         |         |
|---------|---------|
| 借: 应付债券 | 500 000 |
| 贷: 债券折价 | 25 000  |
| 债券发行成本  | 7 500   |
| 现金      | 462 500 |
| 债券清偿收益  | 5 000   |

对于10%的无追索权债务100 000美元的清偿,其账面价值、收益或损失的计算如下:

|                |                |
|----------------|----------------|
| 无追索权债务的面值      | 100 000        |
| 未摊销折价          | (10 000)       |
| 票据账面价值         | 90 000         |
| 回购价格 (承担的票据面值) | <u>100 000</u> |
| 债务清偿的损失        | <u>10 000</u>  |

记录出售计算机和购买方承担票据的分录为:

|         |         |
|---------|---------|
| 借: 现金   | 25 000  |
| 债务清偿损失  | 10 000  |
| 应付票据    | 100 000 |
| 贷: 票据折价 | 10 000  |
| 计算机     | 125 000 |

上述两例较为直观,但涉及债务清偿的各方面。例3通过利息法说明未摊销折价或溢价以及发行成本的计算,其相关假设如下。

### 例3 债务清偿

1. Dataline公司于20X6年1月1日发行面值1 500 000美元、票面利率12%的6年期债券,并取得1 380 857美元(14%的市场利率)。票据日期为1月1日,并于1月

1日和7月1日每半年付息一次。债券的发行成本为20 000美元。

2. 20X8年5月1日,Dataline以96美元的市价回购该债券。回购日,尚未摊销的债券发行成本为11 000美元。

由于债务人向债权人偿付款项,不再承担未来付款责任,因此从市场上回购该债券应视作债务清偿。债券赎回会计处理的第一步是计算债务的账面价值。表2列示了债券账面价值和尚未摊销的折价。

表2 债券的摊销

| 期间        | 现金利息                | 利息费用                 | 摊销                 | 余额        |
|-----------|---------------------|----------------------|--------------------|-----------|
|           |                     |                      |                    | 1 380 857 |
| 20X6年7月1日 | 90 000 <sup>1</sup> | 96 660 <sup>2</sup>  | 6 660 <sup>3</sup> | 1 387 517 |
| 20X7年1月1日 | 90 000              | 97 126               | 7 126              | 1 394 643 |
| 20X7年7月1日 | 90 000              | 97 625               | 7 625              | 1 402 268 |
| 20X8年1月1日 | 90 000              | 98 159               | 8 159              | 1 410 427 |
| 20X8年7月1日 | 90 000              | 98 730               | 8 730              | 1 419 157 |
| 20X9年1月1日 | 90 000              | 99 341               | 9 341              | 1 428 498 |
| 20X9年7月1日 | 90 000              | 99 995               | 9 995              | 1 438 493 |
| 2010年1月1日 | 90 000              | 100 695              | 10 695             | 1 449 188 |
| 2010年7月1日 | 90 000              | 101 443              | 11 443             | 1 460 631 |
| 2011年1月1日 | 90 000              | 102 244              | 12 244             | 1 472 875 |
| 2011年7月1日 | 90 000              | 103 101              | 13 101             | 1 485 976 |
| 2012年1月1日 | 90 000              | 104 024 <sup>4</sup> | 14 024             | 1 500 000 |

1 1 500 000美元 × 0.06 (半年票面利率) = 90 000美元。

2 1 380 857美元 × 0.07 (半年市场利率) = 96 660美元。

3 96 660美元 - 90 000美元 = 6 660美元。

4 四舍五入值。

需要对表2中的几项数据进行解释。首先,现金利息90 000美元是根据半年利率6%计算的。但在债券发行时,利息费用必须反映实际市场利率。因此,利息法下,应采用市场利率7%来计算利息费用。(利息法的详细讨论见第7章中的会计原则委员会第21号意见。)

债券于5月1日赎回,该日期介于付息日之间,所以应在赎回日计算利息费用和未摊销折价。债券赎回后的下一付息日为20X8年7月1日。因为债务已于最后一次支付利息的四个月后,即5月1日时赎回,因此应按20X8年7月1日支付款项的4/6来计算和记录。计算过程如下:

|                          |           |
|--------------------------|-----------|
| 现金利息 (表2) 90 000 × 4/6 = | 60 000 美元 |
| 利息费用 (表2) 98 730 × 4/6 = | 65 820 美元 |
| 折价摊销 (表2) 8 730 × 4/6 =  | 5 820 美元  |

贷：应收利息 28 000

也可以对应收利息采用其他的会计处理方法。但是，上述方法比较简便，并允许以未来付款全额对应收票据进行抵减。

每一会计期间都应采用实际利率法确认利息收入（即对未来现金流入现值持续应用实际利率 10%，也就是初始票据中的实际利率）。根据收到的现金利息与利息收入之间的差异对应收票据账户进行调整。表 9 列示了票据剩余四年有效期内的现金利息、利息收入和应收款项调整。

表 9 利息收入和应收款项调整

|                  | 现金利息                 | 利息收入                | 应收款项调整              | 现值余额                 |
|------------------|----------------------|---------------------|---------------------|----------------------|
|                  |                      |                     |                     | 316 986 <sup>a</sup> |
| 20X6 年 12 月 31 日 | 100 000 <sup>b</sup> | 31 699 <sup>c</sup> | 68 301 <sup>d</sup> | 248 685 <sup>e</sup> |
| 20X7 年 12 月 31 日 | 100 000              | 24 869              | 75 131              | 173 554              |
| 20X8 年 12 月 31 日 | 100 000              | 17 355              | 82 645              | 90 909               |
| 20X9 年 12 月 31 日 | 100 000              | 9 091               | 90 909              | 0                    |
| 合计               | 400 000              | 83 014              | 316 986             |                      |

- a 表 8 中的现值金额。  
b 例 11 第 2 项假设中的 100 000 美元。  
c 316 986 美元 × 10% = 31 699 美元。  
d 100 000 美元 - 31 699 美元 = 68 301 美元。  
e 316 986 美元 - 68 301 美元 = 248 685 美元。

表 9 中，以实际利率 10% 来计算利息收入。根据以该利率计算并确认的利息收入与每年现金利息 100 000 美元之间的差额减记应收票据。然而，这并没有考虑票据初始发行中所隐含的未摊销折价 22 190 美元。对于该折价，可做不同解释，因为它对债权人确认的利息收入金额不产生影响。例如，可以在重组日以该折价冲减应收款项，也可在票据剩余期间内摊销。例 11 中，未摊销折价就是在票据剩余有效期内摊销的。根据例 11 中的未摊销折价和表 9 中应收票据的减少金额，应收票据账户的各年变化额见表 10。

表 10 应收票据的调整

|                  | 折价摊销 <sup>a</sup> | 应收款项调整 <sup>b</sup> | 应收款项调整总额 |
|------------------|-------------------|---------------------|----------|
| 20X6 年 12 月 31 日 | 4 781             | 68 301              | 73 082   |
| 20X7 年 12 月 31 日 | 5 259             | 75 131              | 80 390   |
| 20X8 年 12 月 31 日 | 5 785             | 82 645              | 88 430   |
| 20X9 年 12 月 31 日 | 6 365             | 90 909              | 97 274   |
| 总计               | 22 190            | 316 986             | 339 176  |

- a 取自例 11 资料的第 1 项。  
b 取自表 9。

根据表 9 和表 10，20X6 年确认利息收入和应收款项调整的分录为：

|        |         |
|--------|---------|
| 借：现金   | 100 000 |
| 应收票据折价 | 4 781   |
| 贷：利息收入 | 31 699  |
| 应收票据   | 73 082  |

剩余三年的分录除金额外与上述分录均相同。20X7 年至 20X9 年的分录金额见表 9 和表 10。票据到期日，Creditor 公司必须将在重组日及其之前记录的坏账准备 38 824 美元（表 8）结转，因为重组之后不需要再做其他冲销了。票据到期日的分录如下：

|        |        |
|--------|--------|
| 借：坏账准备 | 38 824 |
| 贷：应收票据 | 38 824 |

部分结清债务和条款修订

可以采用多种不同的方式进行不良债务重组，上文已经讨论了两种，此外还可以两种方式结合进行重组。在这种情况下，债权人将结清部分应收款项而对剩余部分采用条款修订方式进行重组（图框 9）。这种重组方式下，债权人首先必须从应收款项投资中减去部分结清中收到资产的公允价值，然后应收款项账户余额就是应收款项的剩余或修订后投资金额。接下来，应收款项的剩余或修订后投资金额将作为以后交易的基础。从应收款项中减去收到资产的公允价值时，无须确认重组损失。

一旦完成上述步骤，债权人就必须确定修订后条款下的应收款项是否发生了减值。债权人通常应采用未来现金流入的现值计算减值金额。但是，如果债权人可获知市场价格的，财务会计准则委员会也允许债权人根据市场价格计算减值；此外，对该应收款项进行担保时，也允许债权人以担保物的公允价值计算减值。债权人预期该贷款将由其担保物进行清偿时，即视为对该应收款项进行了担保（第 13 段）。如果对一项应收款项进行担保（图框 6），则可以根据担保物的公允价值对应收款项减值进行计量。当债权人以担保物对减值进行计量时（图框 7），如果担保物公允价值小于应收款项账面金额（图框 8），就可以认为该贷款发生了减值，减值金额等于应收款项账面金额超过担保物公允价值的部分。如果担保物公允价值大于应收款项账面金额，则根据第 114 号公报无须确认减值。如果不对应收款项进行担保，债权人可以市场价值对应收款项减值进行计量（图框 10）。如果债权人以市场价值对减值进行计量（图框 11），并且市场价值小于应收款项账面金额（图框 12），则确认的减值等于应收款项账面金额超过市场价值的部分。如果市场价值大于应收款项的账面金额，则无须确认减值。当债权人不以担保物公允价值或市场价值对应收款项减值进行计量时，应计算未来现金流入的现值。此时，应根据第 114 号公报的相关规定，比较应收款项账面金额与估计的未来现金流入现值。如果未来现金账面金额现值小于应收款项账面金额（图框 13），债权人应将应收款项投资超过现金现值的部分确认为应收款项减值。如果之前没有对应收款项设立减值准备账户（图框 14），则应以减值金额贷记坏账

|               |           |
|---------------|-----------|
| 贷：估计的股份奖励负债   | 1 200 000 |
| <b>2010 年</b> |           |
| 借：估计的薪酬费用     | 500 000   |
| 贷：估计的股份奖励负债   | 500 000   |
| 借：估计的股份奖励负债   | 2 000 000 |
| 贷：现金          | 2 000 000 |

2010 年年末，股票增值权利被执行时，负债账户余额为 2 000 000 美元。该余额通过支付给员工的 2 000 000 美元现金来冲减。估计的股份奖励负债在资产负债表中可划分为流动负债，也可划分为长期负债，这视何时偿还而定。如果预计该负债会在一年或者正常营业周期两者之中较长者之内偿还，就应将其划分为流动负债，否则将其划分为长期负债。

该现金奖励计划例子中，假设在股票增值权利的授予日之前不会发生任何取消情况，实际也没有发生，因此就不需要对薪酬费用或者负债做出任何调整。下面通过例 3 说明取消计划时的会计处理。

### 例 3 负债类奖励计划

1. Jones 公司以 12 月 31 日为年终结算日。该公司于 20X6 年 1 月 1 日为其 4 名主要管理人员提供一项要求以现金结算的股份奖励计划。该奖励计划赋予员工分享 100 000 股普通股超过预定价格 20 美元（20X6 年 1 月 1 日的股票市场价格）的增值部分的权利（股票增值权利）。
2. 该奖励计划下的权利可以在 20X8 年 12 月 31 日以后，即权利被完全赋予日期之后的任何时候予以执行。这 100 000 份股票的增值权利实际上将在 2010 年执行；由于股票市场价格与目标价格 20 美元之间的差额，公司向员工们支付了现金。该股票的执行日市场价格为 40 美元。
3. 在授予日，Jones 预计员工们将会为 85 000 股普通股的股票增值权利提供所要求的全部服务，另 15 000 份股票增值权利将被取消。20X7 年，有 10 000 份股票增值权利实际被取消。但是，估计不会再发生增值权利的取消了。
4. 公司选用恰当的股票期权定价模型，以计算股票增值权利的公允价值，如下所示：

|                         |
|-------------------------|
| 授予日——10 美元              |
| 20X6 年 12 月 31 日——6 美元  |
| 20X7 年 12 月 31 日——12 美元 |
| 20X8 年 12 月 31 日——3 美元  |
| 20X9 年 12 月 31 日——15 美元 |
| 2010 年 12 月 31 日——20 美元 |

5. Jones 的所得税税率为 40%。

首先确定所要求的服务期。由于奖励的最终授予日为第三年年末，那么隐含的服务期就是三年。预计取消 15 000 份股票增值权利，所以只有 85 000 份股票增值权利用于计算薪酬成本总额以及股份负债。根据股票增值权利的授予日公允价值，这些权利的公允价值总额为 850 000 美元（授予日公允价值 10 美元 × 股票增值权利 85 000 份）。20X6 年的薪酬成本是按照 85 000 份股票增值权利计算的，因为假定有 15 000 份股票增值权利将被取消。20X7 年，实际取消了 10 000 份股票增值权利，并且预计不会再发生额外的取消。因此，20X6 年至 2010 年的薪酬成本就是按照 90 000 份股票增值权利计算的。应在每个资产负债表日，运用适当的期权定价模型对这些股票增值权利进行重新估值，直到执行日为止。年度薪酬成本是根据重新估值后的股票增值权利来确定的。公司所得税税率为 40%，递延税金会在每个会计期间内因为薪酬成本的税收影响而发生增加或者减少。2010 年 12 月 31 日，股票市场价格为 40 美元，此时有 90 000 份股票增值权利被执行。根据期末股票增值权利的价值计算的薪酬成本以及计划执行前各会计期间的股份负债调整如表 2 所示。

根据表 2，20X6 至 2010 年，应计薪酬费用、所得税影响以及向员工付款的会计分录如下：

|                                    |           |
|------------------------------------|-----------|
| <b>20X6 年</b>                      |           |
| 借：估计的薪酬费用                          | 170 000   |
| 贷：估计的股份奖励负债                        | 170 000   |
| 借：递延所得税资产                          | 68 000    |
| 贷：递延所得税收益                          | 68 000    |
| 170 000 美元 × 税率 40% = 68 000 美元    |           |
| <b>20X7 年</b>                      |           |
| 借：估计的薪酬费用                          | 550 000   |
| 贷：估计的股份奖励负债                        | 550 000   |
| 借：递延所得税资产                          | 220 000   |
| 贷：递延所得税收益                          | 220 000   |
| 550 000 美元 × 税率 40% = 220 000 美元   |           |
| <b>20X8 年</b>                      |           |
| 借：估计的股份奖励负债                        | 450 000   |
| 贷：估计的薪酬费用                          | 450 000   |
| 借：递延所得税收益                          | 180 000   |
| 贷：递延所得税资产                          | 180 000   |
| 450 000 美元 × 税率 40% = 180 000 美元   |           |
| <b>20X9 年</b>                      |           |
| 借：估计的薪酬费用                          | 1 080 000 |
| 贷：估计的股份奖励负债                        | 1 080 000 |
| 借：递延所得税资产                          | 432 000   |
| 贷：递延所得税收益                          | 432 000   |
| 1 080 000 美元 × 税率 40% = 432 000 美元 |           |