联 合 国 TD

联合国
贸易和发展会议

Distr.
GENERAL

TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.3
9 August 2002
CHINESE
Original: ENGLISH

贸易和发展理事会

投资、技术和有关资金问题委员会

《国际会计和报告准则》政府间专家工作组

2002 年 9 月 25 日至 27 日，日内瓦

临时议程项目 4

中小型企业的会计问题 *

特设中小型企业会计问题专家协商小组报告

* 本文件由于需要进一步与特设协商小组成员磋商而延误了提交日期。

GE. 02-51483 (C) 100902 110902

目　录

页　次

《第二级中小型企业会计和财务报告准则》：**TD/B/COM.2/ISAR/16**

导　言 5

准　则

1　财务报表的陈述 12

《第二级中小型企业会计和财务报告准则》：**TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.1**

准　则

2　现金流量表 4
3　财产、工厂和设备 6
4　租约 11
5　无形资产 14
6　库存 18
7　政府补助 19

《第二级中小型企业会计和财务报告准则》：**TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.2**

准　则

8　准备金 4
9　收入 7
10　借款费用 10
11　收入所得税 12
12　会计政策 13
13　汇率 16
14　资产负债表日期以后的活动 17
15　有关方披露的信息 19

目　录(续)

页　次

《第三级中小型企业会计和财务报告准则》：**TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.3**

附　录

1　定义…… 4
2　实例…… 11
3　资料来源… 19
4　特设协商小组的成员 21

《第三级中小型企业会计和财务报告准则》：**TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.4**

一　会计和报告框架 4
二　准则的基本要求 8
三　财务报表范本 11

附　件

1　损益表范本 13
2　损益表范本(实例) 14
3　资产负债表范本(实例) 15

附录 1. 定义

会计政策系指一个企业在编制和提出财务报告时所采用的具体原则、根据、常规、规则和惯例。

会计利润系指一期内扣除税损前的净利润或亏损。

资产系一种以下类型的资源：

(a) 由于以往的事项而被企业控制的资源；以及

(b) 由于这种资源可望有未来的经济利益流入该企业。

活跃的市场系指存在以下所有条件的市场：

(a) 在市场内进行交易的商品项目属于同一类型；

(b) 在任何时候通常都能找到情愿的买方和卖方；以及

(c) 公众可以得到各种价格。

摊提系指一项无形资产的应折旧金额在其整个使用寿命内的系统分配。

借款费用系指企业因借款而发生的利息和其他费用。

帐面金额系指一项资产在扣除其任何累计折旧和累计减损损失后在资产负债表中确认的金额。

现金系指手头的现金和活期存款。

现金等值系指随时可兑换成已知现金金额，价值变化风险很小的短期临时投资。

现金流量系指现金和现金等值的流入和流出量。

收盘汇率系指资产负债表日期的现汇汇率。

建筑合同系指专门为建设一项资产或资产组合谈判签订的合同，这些资产在其设计、技术和功能或其最后的用途方面是密切相关的或互相依存的。

推定债务系指因企业行动而产生的一项债务，其条件是：

(a) 按照以往既定的一贯惯例、公布的政策或一项足够具体的本期报告，企业已向其他有关方表明，它将接受某些责任；以及

(b) 因此，该企业使这些其他有关方合理地预期，其将履行这些责任。

或有资产系指以往事项产生的一项可能的资产，只有在企业不能完全控制的一件或多件不确定的未来事项发生或不发生时才将确认其存在。

或有负债系指

(a) 以往事项产生的一项可能的债务，只有在企业不能完全控制的一件或多件不确定的未来事项发生或不发生时才将确认其存在；或

(b) 一项因以往事项而产生，但没有被确认的现有债务，其原因是：

(一) 不大可能会需要流出体现经济利益的资源来清偿该项债务；或

(二) 对该项债务的金额不能足够可靠地进行测算。

控制系指直接或通过子公司间接地拥有企业一半以上的投票权，或拥有相当大的投票权并有权通过规约或协议指挥企业管理层的财务和业务政策。

或有租金系指租赁付款中金额不固定，而以时间推移以外的因素为根据的部分(例如销售额的百分比、使用量、价格指数、市场利率)。

成本系指在购置、生产或建设一项资产时为取得该项资产所支付的现金或现金等值金额或所提供的其他报酬的公允价值。

本期税款系指对某一期应税利润(税损)应缴纳的(可收回的)所得税金额。

递延纳税义务系指在未来各期中对应税的暂记差额应缴纳的所得税金额。

递延税务资产系指在未来各期中对以下方面应回收的所得税金额：

(a) 可扣除的暂记差额；

(b) 未使用的税损的结转；以及

(c) 未使用的税收抵免结转。

应折旧金额系指一项资产的成本或财务报告中替代成本的其他金额，减除其残值。

折旧系指将一项资产的应折旧金额在其整个使用寿命内进行系统分配。

开发系指在开始商业性生产或使用之前将研究成果或其他知识应用于一项计划或设计以便生产新的或有很大改进的材料、装置、产品、工艺、系统或服务。

经济寿命系指

(a) 一项资产可望能在经济上为一名或多名用户使用的期限；或者

(b) 一名或多名用户预期将从该资产中取得的生产或类似单位的数目。

资产负债表日期后事项系指在资产负债表日期和批准发布财务报告日期之间发生的有利和不利的事项。可以确定两种类型的事项：

(a) 一种事项提供证据证明在资产负债表日期存在的情况；(资产负债表后的调整事项)；以及

(b) 表明资产负债表日期后产生的情况的事项(资产负债表日期后的非调整事项)。

汇率差额系指以列报货币的不同汇率报告同样数量单位的外币而产生的差额。

汇率系指两种货币进行兑换的比价。

非常项目系指与企业的一般活动明显不同，因此预期不会频繁或经常发生的事项或交易产生的收入或费用。

一项资产的**公允价值**系指在一项正常的商业交易中一个精明和情愿的买方和一个精明和情愿的卖方之间交换资产，或清偿负债所得到的金额。

财务租约系指一项租约将拥有一项资产所附带的几乎所有风险和报酬转移。所有权最后可以转移也可以不转移。

融资活动系指造成企业股本和借款规模和结构变化的各种活动。

外币系指企业列报货币以外的一种货币。

可豁免贷款系指放款人承诺在某些规定的条件下放弃偿还的贷款。

基本差错系指在本期内发现的重大错误，以致一或一个以上前期的财务报告在其发表日期不能再认为是可靠的。

政府系指政府、政府机构和类似机关，不管是地方、国家还是国际性的。

政府援助系指政府采取行动以便特别为一个或各种按照某些标准符合条件的企业提供一项经济利益。就本准则而言，政府援助不包括仅仅通过影响到总的贸易情况的行动间接提供的利益，例如在开发区提供基础设施或对竞争对手规定交易方面的限制。

政府津贴系指政府以资源转移的形式向一企业提供援助以奖励过去或今后遵守有关该企业业务活动的某些条件。这不包括那些不能合理地定价的政府援助形式以及与政府进行的不能与企业正常交易相区分的交易。

涉及资产的赠款系指附带的基本条件为有资格取得赠款的企业应购买、建设或用其他方法取得长期资产的政府津贴。还可以附带从属性的条件，限制该资产的类型或地点，或应取得或持有资产的期限。

涉及收入的赠款系指涉及资产的赠款以外的政府津贴。

有保证的残余价值，

(a) 对承租人来说，系指该承租人或与该承租人有关的一方担保的那部分残余价值(担保的金额为无论如何都应支付的最高金额)；以及

(b) 对于出租人来说，系指承租人或与出租人无关在财政上能履行担保义务的第三方所担保的那部分残余价值。

历史成本资产已在购置时以为购置资产所支付的现金或现金等值金额或所给予报酬的公允价值入帐。负债的入帐按已收到的换取该项债务的收入金额，或者在有些情况下(例如所得税)按在正常业务过程中为清偿该项负债预期将支付的现金或现金等值金额。

减损损失系指一项资产的帐面金额超过其可收回金额的那部分金额。

租赁**起期**系指租赁协议日期或租约主要条款缔约方的承诺日期，以时间在先的日期为准。

承租人的**增值借款利率**系指承租人对于类似的租约将必须支付的利率，或者如果对此不能确定的话，则指在租约起期承租人按同样的期限和类似的担保借得购买该资产所必需的资金将承担的利率。

无形资产系指为用于生产或提供货物或服务、租借给他人或为行政管理目的而持有的没有有形内容的一项可识别的非货币资产。

租约中默示的利率系指在租约起期作为以下几项现值总和根据的贴现率

(a) 最低的租赁付款；以及

(b) 无担保的残余价值，等于被租赁资产的公允价值。

库存系指以下几类资产

(a) 在正常的业务过程中为了出售而持有的资产；

(b) 为了进行此种出售正在生产的资产；或

(c) 以生产过程或提供服务过程中将消耗的材料或供应品形式出现的资产。

投资活动系指购置和处分长期资产和其他不包括在现金等值中的投资。

租约系指一项协议，据此出租人向承租人提供在一段约定的期限内使用一项资产的权利以换取一项支付或一系列支付。

租赁期系指承租人签约租赁该资产的不可撤销的期限，以及该承租人可以选择在作进一步支付后或未作进一步支付就继续租赁该资产的进一步期限，在租约起期就可以合理地断定承租人将行使这种选择权。

法律义务系指根据以下各项而产生的一项义务

(a) 合同(通过其明示或默示的条件)；

(b) 立法；或

(c) 其他法律规定。

负债系指企业因以往的事项而产生的一项现有债务、要清偿该项债务会造成企业体现经济利益的资源的外流。

最低租赁付款系指租赁期内承租人应该或可以被要求提供的付款，不包括或有租金、服务费用以及应由出租人支付和向其偿还的税金，加上，

对承租人来说，任何由承租人或与承租人有关的一方担保的任何金额。然而，如果承租人有选择权可以按照可望足够地低于选择权开始可以行使日期的公允价值的价格购买该资产，而且如果在租赁起期可合理地肯定，将行使该选择权，那么最低租赁支付则包括在租赁期内应支付的最低付款以及为行使该项购买选择权所必需的付款。

货币资产系指以固定或可确定的货币金额持有的货币或将收到的资产。

货币项目系指以固定或可确定的货币金额持有的货币和将收到或支付的资产和负债。

可便现净值系指在正常业务过程中的估计出售价格，减去估计的完成成本以及为进行该项销售所必需的估计成本。

不可注销的租赁系指一项只有在以下情况下才可注销的租赁

(a) 发生了某项可能性极小的意外事件；

(b) 得到了出租人的允许；

(c) 如果承租人与同一名出租人就相同的或一项等同的资产签订了一项新租约；或者

(d) 承租人支付了一项额外的金额，以确保在租约起期可以合理地肯定将续签租约。

债务事项系指设立一法定或推定债务使企业除了清偿该项债务外无其他实际选择的事项。

有偿契约系指履行合同项下的义务的不可避免的费用超过可望根据合同收到的经济利益和合同。

业务活动系指企业主要的产生收入的活动以及其他非投资性或非融资性活动。

营业租赁系指财务租赁以外的一项租赁。

正常活动系指企业作为其业务一部分而开展的任何活动以及企业为推动这种活动而从事的有关活动、这种活动的附带性活动或所引起的活动。

财产、厂房与设备系指下列有形资产

(a) 为企业所持有用于生产或供应货物或服务，租借给他人，或用于行政目的的资产；以及

(b) 可望在一段以上时期内使用的资产。

准备金系指一项时间或金额不肯定的负债。

限定资产系指一项必须经过相当一段时期才可以准备就绪用于其预定用途或出售的资产。

关联方：如果一方有能力控制对方或在进行财务和业务决策时向对方施加重大影响的，即视双方为关联方。

关联方交易系指关联方之间的资源或债务的转让，不管是否索取价款。

列报货币系指编制财务报告所使用的货币。

研究系指所进行的原创性和有计划的调查，可望取得新的科技知识和了解。

残余价值系指企业在扣除预期的处分费用后可望在一资产的使用寿命结束时从该资产中得到的净金额。

收入系指期内企业正常活动过程中产生的经济利益的总流入量，其条件是这种流入导致股本的增加，不包括与参股者缴款有关的增加。

重大影响(对中小型企业会计和财务报告准则而言)系指参与与企业的财务和业务决策而不对这种决策具有控制权。可以用几种方法施加重大影响，通常通过派代表参加董事会，还可以通过参与决策过程、重大的公司间交易、互换管理人员或依靠技术信息等。

一项资产或负债的**税基**系指该项资产或负债为税收目应计的金额。

税损(税务收入)系指在确定本期净利润或亏损时所包括的关于本期税金和递延税金的总金额。

应税利润(税损)系指根据税务当局确定的规则确定的一期内应交纳(收回)所得税的利润(亏损)。

暂记差额系指资产负债表内一项资产或负债帐面金额与其税基之间的差额。暂记差额可能为以下两者之一。

(a) 应税暂记差额，这种暂记差额当回收或清偿该资产或负债的帐面金额时在确定未来各期应税利润(税损)时会造成应税金额；或

(b) 可扣除的暂记差额，这种暂记差额在回收或清偿该资产或负债的帐面金额时在确定未来各期应税利润(税损)时将导致可扣除的金额。

使用寿命系指以下两者之一

(a) 一项资产可望被企业利用的期限；或

(b) 企业可望从该资产中获得的生产或类似单位的数目。

附录 2. 实例

A. 准备金的确认

实例 1: 保单

制造商在将其产品出售给买方时提供保单。根据销售合同的条款，制造商承诺通过修理或更换克服在出售日期开始三年内出现的制造方面的缺陷。根据以往的经验，很有可能(即多半)会发生根据上述保单提出的索赔要求。

由于一项以往的债务事项产生的现有债务：该债务事项系指产品出售，带有保单，这就产生了一项法定义务。

在清偿时体现经济利益的资源外流：对整个保单都有可能。

结论：准备金的确认是根据对资产负债表日期前出售的产品按保单进行修理的费用所作的最精确的估算。

实例 2: 安装烟雾过滤器的法律要求

根据新立法，要求一企业在 2000 年 6 月 30 日前在其工厂内安装烟雾过滤器。该企业尚未安装此种烟雾过滤器。

(a) 在 1999 年 2 月 31 日资产负债表日期：

由于一项以往的债务事项产生的现有债务：不存在债务，因为对于安装烟雾过滤器的费用或根据立法进行的罚款都没有债务事项。

结论：对于安装烟雾过滤器的费用未确认任何准备金。

(b) 在 2000 年 12 月 31 日资产负债表日期：

由于一项以往的债务事项而产生的现有债务：对于安装烟雾过滤器的费用仍然不存在任何债务，因为没有发生任何债务事项(安装过滤器)。然而，可能会产生一项根据立法支付罚款或罚金的义务，因为发生了该种债务事项(工厂运行没有按照规定)。

在清偿时体现经济利益的资源外流：因不按规定进行运行而支付罚款和罚金的可能性取决于立法的具体细节以及执法制度是否严格。

结论：对于安装烟雾过滤器的费用未确认准备金。然而，对于非常可能会课处的任何罚款和罚金的最精确估计将确认一项准备金。

实例 3: 法庭诉讼案件

在 2000 年的一次婚礼后，10 个人可能因企业出售的产品造成食物中毒而死亡。正在进行法律诉讼要求企业赔偿损失，但是企业对其责任提出异议。在年度财务报告被批准于 2000 年 12 月 31 日公布的日期以前，该企业的律师提出的咨询意见认为，该企业很可能被判定不负责任。然而，当企业在为截止 2001 年 12 月 31 日的年度编制财务报告时，其律师提出咨询意见认为，由于该项案件的新的进展，该企业很有可能被判负有责任。

(a) 在 2002 年 12 月 31 日资产负债表日期：

由于一项以往的债务事项而产生的现有债务：根据财务报告批准时可得到的证据，没有因以往事项而产生的债务。

结论：未确认任何准备金。该事项作为或有负债披露，除非任何外流的概率被认为是极小。

(b) 在 2001 年 12 月 31 日资产负债表日期：

由于一项以往的债务事项而产生的现有债务：根据现有证据，存在一项现有债务。

在清偿时体现经济利益的资源外流：很可能。

结论：为需要用来清偿该项债务的金额所作的最精确估计数确认了一项准备金。

实例 4: 整修费用 —— 无立法要求

一炉衬由于技术原因需要每五年进行一次更换。在资产负债表日期，该炉衬已经使用了三年。

由于一项以往的债务事项而产生的现有债务：没有现有债务。

结论：没有确认准备金。

更换炉衬的费用不被确认，因为在资产负债表日期，不存在独立于公司未来行动的任何更换该炉衬的义务；即使是支付该项开支的意图也取决于公司决定继续使用该炉子或更换该炉衬。该炉衬的折旧将考虑其消耗情况(即其折旧寿命为五年)，而不是确认一项准备金。那时发生的更换炉衬的费用将转化为资本，消耗每一个新炉衬将表示为随后五年内的折旧。

B. 收入的确认

下列实例说明了中小型企业会计和财务报告准则在若干商业情况下的运用以便澄清其意义。这些实例集中于一项交易的某些具体方面，并不是对所有可能影响到收入确认的有关因素进行综合性讨论。这些实例一般都假定对收入的金额可以进行可靠的衡量；有关的经济利益将很可能流向企业；以及对已经发生或将发生的成本可进行可靠的衡量。这些实例并不对标准进行修改或推翻标准。

出售货物

由于法律因国家的不同而异，本标准中的确认标准将在不同时间得到满足。特别是，法律可以确定企业转让所有权重要风险和报酬的时间点。因此，附录本节中的实例需要结合交易发生地所在国货物销售方面的法律来进行解读。

1. “开票持有”出售，在这种出售中根据买方的要求延迟交货，但是买方取得所有权并接受帐单。

当买方取得所有权时，即确认收入，但条件为：

(a) 将很有可能进行交货；

(b) 该项目在销售被确认时手头有货，已被确认并随时可向买方交付；

(c) 买方明确认可推迟交货的指令；以及

(d) 适用通常的支付条件。

如果购置或制造该货物以便及时交货仅是一种意图，收入就不予以确认。

2. 带条件装运的货物，包括下列情况：

(a) 安装和检查。

通常在买方接受交货并完成安装和检查时确认收入。然而，在下列情况，买方接受交货后即立即确认收入：

(一) 安装过程性质简单(例如安装一台已经工厂测试的电视接收机，这仅需要打开包装接上电源和天线)；或

(二) 进行检查的目的仅是为了最后确定合同价格(例如为了装运铁砂、糖或大豆)。

(b) 当买方已谈判得到一项有限的退货权时一经批准。

如果对退货的可能性不能肯定，那么当买方正式接受该批装运的货物或货物已经交付而且拒收时限已超过时即确认收入。

(c) 寄售，根据这种安排接受人(买方)承诺代表托运人(卖方)出售货物。

当接受人将货物卖给第三方时托运人即确认收入。

(d) 交货付款销售。

当卖方或其代理商交付了货物并收到了现金，收入即予确认。

3. 先付定金逐月付款的累积出售，在这种情况下只有当买方在一系列分期付款中支付了最后一笔付款后才交货。

这种出售的收入在交货后予以确认。然而，当经验表明，大多数这样的出售都得到完成时，可以在收到一笔大额定金时确认收入，其条件是，此种货物有库存、已被备确定并随时可交付给买方。

4. 对于目前没有库存的货物在交货前已收到货款(或部分货款)的订单(例如货物有待制造或将由第三方直接交付给客户)。

收入在货物交付给买方时确认。

5. 销售和购回协议(互惠信贷交易除外)，在这种情况下卖方同时同意在以后某一日期，或者在卖方有购买选择权进行购回，或买方有售卖选择权要求该货物的卖方购回时将同样的货物购回。

必须对该协议的条件进行分析以确定卖方是否已在实质上将所有权的风险和报酬转让给了买方并从而对收入加以确认。如果卖方仍然保留所有权的风险和报

酬，那么即使说已经转移了法定的所有权，该项交易仍然是一种融资安排，并不产生收入。

6. 出售给中间方，例如经销商、经纪人或其他人，以便再出售。

对于这种销售的收入一般在所有权的风险和报酬转移时予以确认。然而，在买方实质上是作为代理人时，此种销售即作为寄售处理。

7. 订购出版物和类似项目。

当所涉及的项目在每一时期内价值都是类似时，在分发这些项目的时期内对收入的确认按直线法进行。如果项目的价值各期不同，对收入的确认则按已分发项目的销售价值相对于该项订购所涉及的所有项目的估计销售总价值来进行确认。

8. 分期付款销售，在此种情况下报酬是分期收取的。

可归属于销售价格的收入，不包括利息，在销售日期予以确认。销售价格系指报酬的现价，通过对应收到的分期付款按估算利率进行贴现来加以确定。对利息的成分采取时间比例的办法，考虑到估算利率在赚得后确认为收入。

9. 不动产销售。

收入通常在法定所有权转给买方时予以确认。然而，在一些法域，一项财产的产权在法定所有权转移之前就可以属于买方，因此在该阶段所有权的风险和报酬已经转移。在这种情况下，只要卖方根据合同没有进一步的重要行为需要完成，确认收入可能是合适的。在任何一种情况下，如果卖方在产权和(或)法定所有权转移之后有义务履行任何重要的行为，那么在这种行为得到履行时即确认收入。这方面的一项实例是尚未完工的一建筑物或其他设施。

在有些情况下，不动产出售后卖方可以有一定程度的继续参与，因此所有权的风险和报酬并没有转移。这方面的实例是包括售卖和购买选择权的销售和购回协议，以及规定卖方保证对该财产占用一段规定期限或保证买方投资在规定期限内的收益的协议。在上述情况下，卖方继续参与的性质和程度将决定如何对该交易入帐。其入帐时可以作为销售，或作为融资、租赁或其他分享利润的安排。如果是作为销售入帐，卖方的继续参与可能会延误收入的确认。

卖方还必须考虑支付的手段以及买方承诺完成支付的证据。例如，如果已经收到的付款的总额，包括买方最初付下的定金或买方继续作出的付款，不足以证明买方承诺完成付款，那么确认的收入仅以已经收到现金的程度为限。

提供服务

10. 安装费。

对安装费确认为收入应参照安装完成的阶段，除非安装费是销售产品的附带费用.在此种情况下对安装费在货物售出时即予以确认。

11. 包括在产品价格内的维修费。

如果产品的销售价格包括用于以后维修的一笔可以确定的金额(例如对销售软件的售后支持和产品升级)，对该金额即予以递延并确认为履行此种服务的整个时期内的收入。递延的金额为支付根据协议提供的服务的预期费用金额，加上此种服务的合理利润。

12. 广告费。

媒体的广告费在有关的广告或商业节目与公众见面时予以确认。制作费用的承认应参照项目完成的阶段。

13. 保险代理佣金。

已收到或应收到的保险代理佣金如果不要求该代理人提供进一步的服务在有关保单开始生效或续保日期即确认为该代理人的收入。然而，如果有可能会要求代理人在保单有效期内提供进一步的服务，那么对该项佣金，或该佣金的一部分，即予以递延，并确认为保单整个有效期内的收入。

14. 门票费。

艺术演出、宴会和其他特殊事项的收入在事项发生时予以确认。如果出售的预售票使用于一系列活动的，那么对每一项活动分配门票收入时应反映出每一项活动中履行服务的程度。

15. 学费。

收入的确认涵盖整个教学期。

16. 入会费、加入费和会员费。

收入的确认取决于所提供的服务的性质。如果此种费用仅允许成为会员，而所有其他服务或产品都是单独支付的，或者每年还得另外缴款，那么当这种收费的收得没有重大的不肯定性时对收费应确认为收入。如果此种收费使会员有权在会员期内得到各种提供的服务和出版物，或以低于向非会员收取的价格购买货物或服务，那么确认收入的根据应反映出所提供的福利的时间，性质和价值。

17. 特许权费。

特许权费可以包括提供最初和以后的服务、设备和其他有形资产，以及专门知识。因此，将特许权费确认为收入的根据应反映出收取该种费用的目的。可采用以下几种确认特许权费的办法：

(a) 提供设备和其他有形资产。

根据出售的资产的公允价值确定的金额在项目被交付时或所有权转移时即确认为收入。

(b) 提供最初和随后的服务。

提供继续服务的收费，不管是初始收费的一部分或者是单独的收费，在提供服务后即确认为收入。如果单独的收费不能抵付继续服务的费用加上合理的利润，那么将足以抵付继续服务费用并为此种服务提供合理利润的初始收费的一部分递延并在服务提供时确认为收入。

特许权协议可以规定特许权授予者提供设备、库存或其他有形资产时的价格应低于向其他人收取的价格，或者使用一种不为此种销售带来合理利润的价格。在此种情况下，初始收费中足以抵付超过该价格的估计费用并为这种销售提供合理利润的一部分应予以递延，并在此种货物有可能出售给特许权持有人的整个期间予以确认。初始收费的余额在要求特许权授予者提供的所有初始服务和其他义务(例如协助选址、培训员工、筹资和广告宣传)大体上都得到履行时确认为收入。

一项区域特许权协议规定的初始服务和其他义务可以取决于在该区域内设立的单个网点的数码。在这种情况下，初始服务应计的收费按初始服务已大体完成的网点数目的比例确认为收入。

如果初始收费应在一段长期内收取，而且是否能全额收取有很大的不肯定性，那么该项收费在收到分期现金付款时予以确认。

(c) 连续性特许权收费。

对于使用协议所授予的连续权利所收取的费用，或在协议期间提供的其他服务费在提供服务时或使用该权利时确认为收入。

(d) 代理交易。

在特许权授予人和特许权持有人之间可能发生交易，这种交易在实质上涉及到特许权授予人担任特许权持有人的代理人。例如，特许权授予人可能订购供应品并安排将其交付给特许权持有人而没有盈利。这一种交易不产生收入。

19. 定制软件开发收费

定制软件开发收费确认为收入应参照开发完成的阶段，包括为交货后服务支持所提供的服务的完成情况。

利息、专利权使用费和红利

20. 许可证费用和专利权使用费。

为使用企业资产(例如商标、专利、软件、音乐版权、唱片原版和电影片)所支付的费用和特许权使用费通常按照协议的实质内容来予以确认。作为一项实际事务，这可以在有关协议的整个有效期按照直线方法来进行——例如在被许可方有权在一规定期限内使用某项技术时。

按照一项不可撤销的合同以固定的费用或不可退还的担保转让权利允许被许可方自由地利用这些权利，因此许可方没有应履行的任何剩余的义务，这在实质上是一种销售。有关的一项实例是使用软件的一项许可协议，在这种情况下，许可方在交货后没有任何义务。另一个实例是授予在市场上上映一电影片的权利，在这种情况下，许可方对发行商没有控制权，并且不指望从票房收入中得到进一步的收入。在这种情况下，收入即在出售时予以确认。

在有些情况下，是否将收到许可证费用或专利使用费取决于发生一项未来事项。在这种情况下，只有当很有可能将收到这种费用或使用费时，才确认收入，这通常是在上述事项发生之后。

附录 3. 资料来源

第二级中小型企业会计和财务报告准则取自《国际会计标准和解释》。已经列入的标准为：

中小型企业会计和财务报告准则	国际会计标准	说　明
1	1	
2	7	
3	16,36	第二级中小型企业会计和财务报告准则包括减损指南，但不按照国际会计标准 36 的衡量规则。还包括了标准工业分类 10
4	17	包括了标准工业分类 15
5	38	
6	2	
7	20	
8	37	不要求对准备金进行贴现。
9	18	
10	23	
11	12	
12	8	本文本考虑了建议对 2002 年 5 月国际会计准则理事会征求意见草案的修正意见。
13	21	
14	10	
15	24	

第二级中小型企业会计和财务报告准则不包括以下标准：

11 建筑合同
14 部门报告
19 员工福利
22 企业合并
26 退休福利计划会计和报告
27 合并财务报告
28 向合伙人投资的会计
29 恶性通货膨胀经济中的财务报告工作
30 银行财务报告中的披露
31 合资企业权益方的财务报告工作
32 金融工具：披露和陈述
33 每股收益
34 期中财务报告工作
35 中止义务
39 金融工具：确认和衡量
40 投资财产
41 农业

附录 4. 特设中小型企业会计问题专家协商小组成员 [1]

Angelo Caso 先生
意大利
国际会计师联合会关于中小企业会计问题的代表

Ashok Chandak 先生
印度
印度特许会计师学会

Yugui Chen 先生
中国
会计标准委员会，副秘书长

Jean-Francois des Robert 先生
法国
全国注册审计师协会，国际发展和合作主任

Abdulaziz Dieye 先生
塞内加尔
普华永道，主管合伙人

Tihomir Domazet 先生
克罗地亚
财政部，助理部长

Colin M.Fleming 先生
联合王国
国际会计准则理事会，项目经理

---

[1] 专家发表的意见并不一定反映他们所属单位的意见。

Ndung’u Gathinji 先生

肯尼亚

东非、中非和南部非洲会计师联合会，执行主任/秘书

Lyle Handfield 先生

加拿大

加拿大特许会计师协会，副主席

John Hegarty 先生

美国

世界银行

区域财务管理顾问

Robin Jarvis 先生

联合王国

特许公认会计师公会，小企业处处长

Owen Koimburi 先生

肯尼亚

东非、中非和南部非洲会计师联合会

Mikael Lindroos 先生

比利时

欧洲委员会代表

C.M.Lovatt 博士

马拉维

东非、中非和南部非洲会计师联合会

Richard Martin 先生

联合王国

特许公认会计师公会，财务报告处处长

Anne Molyneux 女士
联合王国
苏格兰及威尔士特许会计师协会，技术事务，主任

David Moore 先生
加拿大
特许会计师协会，研究处处长

Mary Thandiwe Ncube 女士
赞比亚
东非、中非和南部非洲会计师联合会

Prawit Ninsuvannakul 先生
泰国
朱拉隆功大学
助理教授

Alta Prinsloo 先生
南非
南非特许会计师协会，技术主任

Ricardo Julio Rodil 先生
巴西
巴西会计业代表

Alfred Stettler 教授
瑞士
洛桑大学
高级商务研究学院

Samiuela Tukuafu 先生
菲律宾
亚洲开发银行

John S Vincent 先生

联合王国

会计师协会，前主席

Peter Walton 教授

法国

ESSEC 商学院

Luis A.Werner-Wilder 先生

智利

全国会计学会主席

-- -- -- -- --