

# **汽车制造业会计核算手册**

# 目 录

引言 .....	1
第一章 行业典型业务简介 .....	2
第一节 业务范围 .....	2
第二节 业务特点 .....	2
一、资金与技术双密集 .....	2
二、产业链协同复杂 .....	3
三、产品场景化与区域适配性突出 .....	3
四、科技集成与生态跨界 .....	4
第三节 业务流程 .....	4
一、研发与设计业务 .....	4
二、原材料及零部件采购业务 .....	5
三、汽车生产制造业务 .....	5
四、销售与售后服务业务 .....	5
五、新技术与新业务 .....	6
六、税务业务 .....	6
第二章 行业典型业务及会计处理指引 .....	7
第一节 研发与设计业务 .....	7
一、内部研发活动 .....	7
(一) 业务描述 .....	7
1. 技术研究 .....	7

2. 项目开发 .....	7
(二) 会计处理 .....	9
1. 研究阶段 .....	9
2. 开发阶段 .....	10
二、外部研发合作 .....	16
(一) 业务描述 .....	16
1. 委托研发 .....	16
2. 技术许可及转让 .....	16
(二) 会计处理 .....	17
1. 委托研发 .....	17
2. 技术许可及转让 .....	19
第二节 原材料及零部件采购业务 .....	27
一、常规采购 .....	27
(一) 业务描述 .....	27
(二) 会计处理 .....	28
1. 预付货款 .....	28
2. 验收入库 .....	28
3. 支付货款 .....	31
4. 存货期末计量 .....	31
二、特殊采购-模具 .....	32
(一) 业务描述 .....	32
1. 主机厂控制模具 .....	32

2. 主机厂不控制模具 .....	33
(二) 会计处理 .....	34
1. 主机厂控制模具 .....	34
2. 主机厂不控制模具 .....	37
三、采购价格调整 .....	38
(一) 业务描述 .....	38
(二) 会计处理 .....	38
1. 主机厂从供应商取得采购价格补偿 .....	39
2. 主机厂向供应商支付采购价格补偿 .....	40
四、供应商返利 .....	40
(一) 业务描述 .....	40
(二) 会计处理 .....	40
1. 已实现销售 .....	40
2. 未实现销售 .....	41
五、委托加工 .....	41
(一) 业务描述 .....	41
(二) 会计处理 .....	41
1. 发出委托加工物资 .....	41
2. 应付或支付委托加工费 .....	42
3. 收回委托加工物资 .....	42
第三节 汽车生产制造业务 .....	42
一、常规生产 .....	42

(一) 业务描述 .....	42
(二) 会计处理 .....	43
1. 直接成本 .....	43
2. 间接成本 .....	43
3. 在产品与完工产品间的成本分配 .....	44
4. 完工入库 .....	44
<b>二、整车返修 .....</b>	<b>45</b>
(一) 业务描述 .....	45
(二) 会计处理 .....	45
1. 转回返修产品生产成本 .....	45
2. 成本费用归集 .....	45
3. 完工处理 .....	45
<b>三、停工损失 .....</b>	<b>46</b>
(一) 业务描述 .....	46
(二) 会计处理 .....	46
1. 自然灾害引起的停工 .....	46
2. 季节性、设备修理期间的停工 .....	47
3. 需求不足、事故造成的停工 .....	47
<b>四、固定资产的后续支出 .....</b>	<b>47</b>
(一) 业务描述 .....	47
(二) 会计处理 .....	48
1. 资本化的固定资产后续支出 .....	48

2. 费用化的固定资产后续支出 .....	49
<b>五、 非商品车管理 .....</b>	<b>49</b>
(一) 业务描述 .....	49
(二) 会计处理 .....	49
1. 一次性使用后报废 .....	50
2. 长期用于内部经营活动 .....	50
<b>第四节 销售与售后服务业务 .....</b>	<b>50</b>
<b>    一、 整车销售-经销模式 .....</b>	<b>51</b>
(一) 业务描述 .....	51
(二) 会计处理 .....	51
1. 主机厂 .....	51
2. 销售公司 .....	52
<b>    二、 整车销售-代理模式 .....</b>	<b>65</b>
(一) 业务描述 .....	65
(二) 会计处理 .....	66
1. 主机厂 .....	66
2. 销售公司 .....	66
<b>    三、 整车销售-直营模式 .....</b>	<b>71</b>
(一) 业务描述 .....	71
(二) 会计处理 .....	71
1. 主机厂 .....	71
2. 销售公司 .....	71

四、充电桩销售与充电服务 .....	72
(一) 业务描述 .....	72
(二) 会计处理 .....	74
1. 充电桩销售及安装服务 .....	74
2. 公共充电服务业务 .....	77
五、产品质量保证 .....	88
(一) 业务描述 .....	88
(二) 会计处理 .....	89
1. 保证类质保 .....	89
2. 服务类质保 .....	92
六、积分与商城业务 .....	97
(一) 业务描述 .....	97
(二) 会计处理 .....	97
1. 积分发放 .....	97
2. 积分兑换 .....	98
3. 积分过期 .....	100
第五节 新技术与新业务 .....	101
一、车联网服务 .....	101
(一) 业务描述 .....	101
(二) 会计处理 .....	102
1. 若主机厂是主要责任人 .....	103
2. 若主机厂是代理人 .....	104

二、辅助驾驶服务 .....	105
(一) 业务描述 .....	105
(二) 会计处理 .....	106
1. 独立运行的辅助驾驶功能 .....	107
2. 依赖服务器运行的辅助驾驶功能 .....	108
三、碳排放权交易 .....	109
(一) 业务描述 .....	109
(二) 会计处理 .....	110
1. 购入碳排放配额 .....	110
2. 使用碳排放配额 .....	110
3. 出售碳排放配额 .....	111
4. 自愿注销碳排放配额 .....	111
四、移动出行生态 .....	111
(一) 业务描述 .....	111
(二) 会计处理 .....	112
1. 自营车-自有平台 .....	113
2. 自营车-流量平台 .....	114
3. 加盟车-自有平台 .....	115
4. 加盟车-流量平台 .....	116
五、二手车业务 .....	117
(一) 业务描述 .....	117
(二) 会计处理 .....	118

1. 经销模式 .....	118
2. 寄售模式和经纪、中介模式 .....	119
六、汽车出口业务 .....	120
(一) 业务描述 .....	120
(二) 会计处理 .....	121
1. 离岸价模式 .....	121
2. 到岸价和成本加运费模式 .....	121
3. 目的地交货模式 .....	122
第六节 税务业务 .....	122
一、消费税 .....	122
(一) 业务描述 .....	122
(二) 会计处理 .....	123
1. 税款计提 .....	124
2. 实际交纳 .....	124
二、增值税 .....	124
(一) 业务描述 .....	124
1. 增值税加计抵减 .....	124
2. 增值税出口退税（零税率） .....	124
(二) 会计处理 .....	125
1. 增值税加计抵减 .....	125
2. 增值税出口退税（零税率） .....	125
三、企业所得税 .....	128

(一) 业务描述 .....	128
(二) 会计处理 .....	128
第三章 行业会计科目 .....	129
第一节 行业会计科目及报表项目映射关系表 .....	129
第二节 行业重点及特殊会计科目核算内容 .....	132
一、 行业重点会计科目 .....	132
(一) “坏账准备”科目 .....	132
(二) “合同负债”科目 .....	133
(三) “生产成本”科目 .....	134
(四) “制造费用”科目 .....	135
(五) “研发支出”科目 .....	136
(六) “主营业务收入”/“其他业务收入”科目 .....	138
(七) “主营业务成本”/“其他业务成本”科目 .....	139
二、 行业特殊会计科目 .....	139
第四章 行业财务报表重点内容列报 .....	141
第一节 会计报表项目补充编制说明 .....	141
第二节 重要会计政策披露 .....	141
一、 存货 .....	141
二、 固定资产 .....	141
三、 无形资产 .....	142
四、 收入 .....	142
第三节 财务报表重点项目附注披露 .....	143

一、固定资产 .....	143
二、递延收益 .....	143
三、收入 .....	144
四、应收账款 .....	144
第五章 行业重要会计估计 .....	146
第一节 存货减值 .....	146
一、计提对象 .....	146
二、考虑因素 .....	146
(一) 行业与政策环境 .....	146
(二) 企业战略 .....	147
三、可变现净值的确定 .....	148
(一) 销售价格的估计 .....	148
1. 用于销售的整车 .....	148
2. 用于售后服务的备品备件 .....	149
(二) 至完工时将要发生成本的估计 .....	149
1. 产成品 .....	149
2. 在产品或原材料 .....	149
第二节 固定资产折旧 .....	150
一、计提对象 .....	150
二、使用寿命的估计 .....	150
(一) 考虑因素 .....	150
(二) 主要资产的使用寿命 .....	151

1. 普通机器设备 .....	151
2. 模具 .....	151
三、 净残值的估计 .....	152
第三节 无形资产摊销 .....	152
一、 摊销对象 .....	152
二、 使用寿命的估计 .....	153
(一) 考虑因素 .....	153
(二) 主要资产的使用寿命 .....	154
1. 非专利技术 .....	154
2. 软件系统 .....	154
第四节 保证类质保预计负债 .....	155
一、 经验数据 .....	155
二、 持续评估 .....	155
附录 1 汽车制造业常见业务术语表 .....	156
附录 2 汽车制造业会计核算手册起草组成员名单 .....	159
附录 3 汽车制造业会计核算手册评审专家名单 .....	160

## 引言

为进一步增强企业会计准则在汽车制造业实务运用中的操作性，加强行业内企业会计实务交流学习，促进提升会计信息质量，财政部会计司组织由汽车制造业代表性企业、全国高端会计人才、会计师事务所等代表组成的起草组，在听取行业、主管部门等方面意见并经相关专家论证的基础上，起草形成了本手册。

本手册依据截至 2025 年 10 月已颁布并生效的企业会计准则及其配套规定，针对汽车制造业典型业务会计处理提供细化的操作性指引，主要包括行业典型业务、会计处理、会计科目、财务报表列报、重要会计估计等内容。本手册所述内容为行业共性业务的一般性会计处理指引，对于企业个性业务和特殊复杂业务的会计处理，应结合合同条款、业务实质等具体情况，按照企业会计准则及其配套规定作出分析和判断。

本手册不是规范性文件，不要求强制执行，也不作为监督检查的依据，仅供汽车制造业企业参考借鉴。本手册所纳入的示例旨在辅助理解、指导操作、阐释会计处理方法，不可替代企业根据其业务实际作出的专业判断。企业应以最新有效的企业会计准则及其配套规定作为实务操作的最终依据。

# 第一章 行业典型业务简介

## 第一节 业务范围

根据中华人民共和国国家标准《国民经济行业分类》(GB/T 4754-2017)，汽车制造业包括汽车整车制造（汽柴油车和新能源车）、汽车用发动机制造、改装汽车制造、低速汽车制造、电车制造、汽车车身及挂车制造、汽车零部件及配件制造。本手册主要面向对象为汽车整车制造（汽柴油车和新能源车）企业，其他类型汽车制造业可结合自身业务情况酌情参考。

汽车制造业价值链涵盖研发与设计、原材料及零部件采购、生产制造、销售与售后服务等核心环节，并在新技术与新业务双重驱动下，持续向更广领域、更高价值维度拓展。

## 第二节 业务特点

汽车制造业作为国民经济的支柱产业，普遍具有资金与技术双密集、产业链协同复杂、产品场景化与区域适配性突出、科技集成与生态跨界等特征，这些特征共同塑造了其独特的运营模式与发展路径。

### 一、资金与技术双密集

汽车制造业属于典型的资金与技术双密集行业，从产品研发立项到量产交付再到全生命周期服务，全流程贯穿高投入、长周期、高风险属性。研发环节需承担技术研究、平台搭建、车型开发等高额研发成本，且创新性及不确定性强、

技术迭代速度快、失败风险高；生产环节需投入大量资金用于建设工厂、购置生产设备与检测仪器等，并维持合理零部件库存以保障生产连续性；市场与销售环节则需持续投入品牌推广、渠道建设及售后服务网络等费用，同时保持适量整车库存以及时满足客户需求，资金占用规模大。

## 二、产业链协同复杂

汽车产业构建了从上游原材料、核心零部件，到中游整车制造，再到下游销售与售后服务的长链条协同生态，各环节关联紧密、协同要求高。其中，上游涵盖钢铁、铝、锂、钴等原材料行业，以及电池、芯片、发动机、变速箱等核心零部件产业，原材料价格波动与核心零部件供应稳定性直接影响整车制造成本与生产进度；下游衔接汽车销售、维修保养、二手车流通、充电服务等细分领域，形成了多元化的市场服务体系。

## 三、产品场景化与区域适配性突出

汽车产品的使用价值与用户场景、区域市场特征深度绑定，其市场表现、产品配置、定价策略深受当地经济水平、消费习惯、政策法规、基础设施等因素影响，呈现鲜明的区域适配性特征。在不同国家和地区，汽车产品的动力类型、排放标准、安全规范、尺寸配置等存在显著差异。即使在同一区域市场，产品核心价值也因用户场景细分而呈现差异化，包括使用场景、客户需求、基础配套设施、政策导向等。

## 四、科技集成与生态跨界

在“电动化、智能化、网联化、共享化”的驱动下，汽车制造业的根本属性正从传统的机械制造领域转向高度融合的科技集成业态。其中，电动化领域竞争焦点从“三电（电池、电机、电控）”基础性能延伸至超快充、固态电池等前沿技术；智能化与网联化则推动汽车从交通工具演进为“移动智能空间”，其价值重心逐步向软件算法、数据服务与用户体验倾斜。因此，企业要兼具敏捷的互联网迭代思维与坚实的硬件工程能力，通过“技术自研+生态合作”模式，整合人工智能、大数据、云计算等跨领域技术，实现产品价值的全时段延伸。

### 第三节 业务流程

#### 一、研发与设计业务

研发与设计是汽车产品从概念到落地的初始环节，包括技术研究、平台搭建、车型开发。其中，技术研究通过立项论证、过程监控与成果转化三阶段管理，聚焦前沿技术创新并为产品研发储备前瞻性技术，推动产业化应用；平台搭建以共用底层架构为核心进行平台开发，支撑多款车型快速研发，同时将汽车拆解为独立功能模块，实现模块单独设计、开发及组装拼搭；车型开发遵循产品预概念、产品概念、项目立项、产品定义、项目合同、工程发放、工程验证试制过程、小批量试生产、批量生产、项目总结 10 个关键里程碑

节点，将产品规划转化为实际上市产品。

## 二、原材料及零部件采购业务

原材料及零部件采购是保障生产连续进行的核心环节，比较典型的业务场景有：一是常规采购，涉及寻源、签订合同、下达订单、质检收货、结算、付款六个环节；二是模具采购，即供应商与主机厂合作开发并经主机厂验收；三是采购价格补偿与供应商返利，双方根据协议对价格进行补偿或供应商基于采购量或合作关系对主机厂进行利润返还；四是委托加工，由主机厂提供原材料，加工方按要求生产并收取加工费。

## 三、汽车生产制造业务

汽车生产制造是将研发与设计方案转化为实体汽车的关键环节，涉及冲压、焊接、涂装、总装四大工艺。其中，冲压工艺是第一道工序，将金属板材通过高精度冲压设备压制成各种形状复杂的车身部件；焊接工艺实现车身结构牢固连接，目前广泛应用的焊接技术包括电阻点焊、弧焊、激光焊接等；涂装工艺是为车身提供了一层耐腐蚀、耐磨损的保护涂层；总装工艺是将发动机、底盘、内饰等各种零部件组装成完整车辆的最后一道工序。

## 四、销售与售后服务业务

销售与售后服务是实现产品价值、维护客户关系的关键环节。在整车销售方面，存在经销、代理、直营等多种销售

模式；在充电服务方面，建立配套服务与公共服务并存的服务体系；在售后服务方面，为客户提供定期保养与故障维修等服务；在会员商城与积分方面，依托线上商城销售配件及精品配件，通过积分体系提供客户权益。

## 五、新技术与新业务

在“电动化、智能化、网联化、共享化”趋势及市场需求驱动下，衍生出车联网服务、辅助驾驶服务、碳排放权交易、移动出行、二手车交易、海外出口等业务。其中，在车联网服务方面，依托车载终端与云端平台，提供实时导航、车辆监控、智能座舱等全场景服务；在辅助驾驶服务方面，推出不同层级的自动驾驶解决方案，覆盖高速巡航、城区通勤等多元出行场景；在碳排放权交易领域，通过优化汽车产能布局，盘活碳资产实现绿色价值变现；面对国内市场竞争力加剧与增长放缓，汽车制造企业积极布局移动出行服务，拓展二手车交易业务，同步推进海外出口布局，构建全球化营销网络，全面拓宽业务边界与盈利空间。

## 六、税务业务

汽车制造业的税务业务同样至关重要，核心在于持续跟踪税收政策动态，严守合法合规底线，深入研究各类税收优惠政策并积极争取充分享受，如消费税的适用规则、研发费用加计扣除、增值税加计抵减等相关政策的落地与应用。

## 第二章 行业典型业务及会计处理指引

### 第一节 研发与设计业务

#### 一、内部研发活动

##### (一) 业务描述。

###### 1. 技术研究。

技术研究是指汽车制造企业通过探索未来技术趋势，突破现有技术瓶颈，聚焦前沿性、创新性和潜在颠覆性技术，为未来产品研发或技术体系升级进行储备的研发业务。

项目实施过程包括立项、研究、结项三个阶段，分别聚焦必要性可行性论证、过程监控执行、成果沉淀与总结，形成管理闭环。

###### 2. 项目开发。

项目开发从内部研发业务角度包含三类：平台开发、模块开发、车型开发。

(1) 平台开发是指设计一系列车型共享的通用结构和性能，同时集成已经开发完成或开发成熟度满足平台集成要求的动力总成、三电（电池、电机、电控）系统、电子电气架构等相关系统及组件。

(2) 模块开发是指设计具有一定功能或性能，具有相同或近似的接口，可通用化程度高、通用化收益大、开发难度高，需要统一规划、开发与制定采购策略的模块件。按整车构成和零部件分类属性，模块件主要包括：平台模块、动

力总成模块、电子电气模块、上装模块等。

(3) 车型开发是指根据企业产品规划，从客户需求开始到产品成功交付的全过程产品开发管控，其中包含车型的迭代升级。迭代升级是基于现有平台、架构或车型，通过系统性的、周期性的改进和优化，以实现产品性能、技术、质量、用户体验或成本效益持续提升的开发，分为年度改款、中期改款、全新换代。

三类项目开发的对象和复杂度不同，但都遵循标准化的开发过程，该过程可以概括为三个核心阶段：项目（产品）规划与启动、设计开发与实施、试生产准备与验证。

表 1 项目开发阶段简介表

项目阶段	平台开发	模块开发	车型开发
项目（产品）规划与启动阶段	本阶段目标是明确平台衍生车型，定义架构与布置方案。主要工作包括分析法规并评估安全、能耗等目标，确定性能定位及底盘技术方案，制定开发计划与质量经济目标。	本阶段目标是通过项目预研与论证，启动模块化开发并明确模块目标。主要工作内容包括确认模块四大核心要素，即功能、质量、成本和交付（英文缩写：FQCD），确定模块功能及 FQCD 目标并制定开发计划。	本阶段目标是通过项目预研与论证，启动车型开发。主要工作内容包括确定项目的边界条件、平台及动力总成选型、整车电子架构方案构想、整车性能目标等工作。
设计开发与实施阶段	本阶段目标是论证平台开发方向的合理性，形成技术构想。主要工作内容包括设计并仿真验证平台技术方案，完成方案定义；通过概念样车试制与物理验证，确认技术合理性及性能潜力，优化平台件设计。	本阶段目标是确定模块化技术方案，完成模块数字化设计。主要工作内容包括预测 FQCD 目标达成情况，确定模块成本目标及代表性模块件试制及验证方案。	本阶段目标是确定造型方案，完成样车试制及验证。主要工作内容包括定义产品竞争力、产品卖点，完成造型设计、工程开发及样车试制验证，落实供应商定点。

试生产准备与验证阶段	本阶段目标是全面验证平台性能，确保达成预定目标。主要工作包括完成平台件详细设计，开展子系统及平台样车试验，验证各系统及整体性能达标。	本阶段目标是完成模块FQCD目标验收。主要工作内容包括完成模块整车搭载试验、评价，检验模块工艺性达成检查。	本阶段目标是启动试生产准备，进行后期开发验证，确认产品开发成熟度。主要工作内容包括推进试产准备与测试验证，实现小批量试产至量产过渡。
------------	--	---	--

## (二) 会计处理。

### 1. 研究阶段。

根据《企业会计准则第 6 号——无形资产》(财会〔2006〕3 号, 以下简称无形资产准则)及《企业会计准则应用指南汇编(2024)》(以下简称应用指南)第七章无形资产中对研究、开发的定义及特点, 结合研发项目各阶段活动与目标, 区分判断研究阶段与开发阶段。具体分析如下:

表 2 研究阶段与开发阶段分析判断表

阶段划分	阶段特点	技术研究	项目开发		
		立项、研究、结项阶段	项目(产品)规划与启动阶段	设计开发与实施阶段	试生产准备与验证阶段
研究阶段	探索性	技术研究聚焦于获取未知技术或突破知识边界, 其核心目标是验证技术可行性而非直接产出商业化产品, 具有探索性。	本阶段目标是确定项目方向/架构/技术路线, 是前期的探索性活动。	—	—
	计划性	存在研究计划(如技术路线图、实验方案), 具有计划性。	本阶段的交付物为各种构想, 研发工作计划, 均属于研究阶段的计划性活动。	—	—

开发阶段	针对性	——	——	本阶段目标是确定开发方向及技术方案，研发活动已经开始技术方案的仿真验证以及概念样车的物理验证，完全脱离了探索性的研究活动，具备针对性。	本阶段在设计开发与实施阶段的基础上，进一步针对性能进行验证，确认既定目标的达成/完成小批量试生产，具有针对性。
	形成成果可能性	——	——	本阶段开展样车物理验证，确认性能可行性，形成成果的可能性较大。	本阶段进行的小批量试生产及验证工作，很大程度上能确认形成成果。

研究阶段支出发生时，应当予以费用化计入当期损益。

### (1) 日常费用归集。

会计分录：

借：研发支出——费用化支出

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：原材料/应付账款/应付职工薪酬/累计折旧/银行存款等

### (2) 期末费用结转。

会计分录：

借：管理费用——研究开发费

贷：研发支出——费用化支出

## 2. 开发阶段。

开发阶段的支出是否应当资本化，需要结合无形资产准

则第九条规定的五个条件具体判断：

表 3           开发支出资本化分析表

开发支出资本化的条件	判断要点
1. 完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性。	在设计开发与实施阶段，需依据技术方案、样车物理验证可行性分析报告、工程发放资料及供应商清单等，结合历史项目经验，综合评估项目审批完成情况、技术条件成熟度、技术路径可行性、是否存在技术障碍与不确定性。 试生产准备阶段，技术条件已基本具备，需结合试生产验证情况，判断性能目标达成能力与系统稳定性水平。
2. 具有完成该无形资产并使用或出售的意图。	
3. 无形资产产生经济利益的方式，包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场，无形资产将在内部使用的，应当证明其有用性。	
4. 有足够的技术、财务资源和其他资源支持，以完成该无形资产的开发，并有能力使用或出售该无形资产。	根据项目管理过程中节点会评审报告、节点会会议纪要、成本归集内控流程制度等相关资料，获取收益分析报告、目标达成报告、节点流转判断等分析是否符合资本化条件。
5. 归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。	

若经过判断，上述五个条件不能同时满足，则不符合开发阶段资本化条件，相关支出应计入当期损益，会计处理同上述“研究阶段”。

若经过判断，上述五个条件同时满足，则符合开发阶段资本化条件，相关支出会计处理如下：

(1) 日常费用归集。

会计分录：

借：研发支出——资本化支出

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：原材料/应付账款/应付职工薪酬/累计折旧/银行存款/长期借款——应计利息（如符合借款资本化条件）等

《企业会计准则第 17 号——借款费用》（财会〔2006〕3 号，以下简称借款费用准则）规定，企业发生的借款费用，可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的，应当予以资本化，计入相关资产成本。如果研发项目能够形成资本化的无形资产且研发项目开发阶段的时间超过 1 年（含 1 年），则该资产属于“符合资本化条件的资产”，借款费用在满足资本化条件的情况下，应当予以资本化。

## （2）期末减值测试。

对于尚未达到预定用途的开发支出，无论是否存在减值迹象，都应当每年进行减值测试，若发生减值，则应对已资本化的开发支出计提减值准备。

会计分录：

借：资产减值损失

贷：开发支出减值准备

## （3）项目暂缓或失败。

对于已资本化的开发支出，若企业在项目进展过程中暂缓相关开发项目，应对已资本化的开发支出进行减值测试，若发生减值，则应计提减值准备。会计处理同上述“（2）期末减值测试”。符合借款费用准则第十一条的，还应暂停

借款费用资本化。

若最终确认项目研发失败，预期不能为企业带来经济利益，则应全额计提减值准备，并按管理权限报经批准后，将已计提的开发支出减值准备予以转销，同时冲减开发支出的账面价值。

会计分录：

借：开发支出减值准备

贷：研发支出——资本化支出

(4) 无形资产确认。

当项目通过产品量产启动 (SOP, Start of Production) 节点，达到预定用途，满足无形资产定义及相关确认条件时，需要将原确认的“研发支出——资本化支出”科目余额转入“无形资产”科目。

会计分录：

借：无形资产

开发支出减值准备（如有余额）

贷：研发支出——资本化支出

【例 1】某汽车企业（甲公司）于 2×23 年启动新型电池管理系统的自主研发项目。具体事项如下：

项目规划与启动阶段（2×23 年 7 月 1 日—2×23 年 12 月 31 日）：投入人员薪酬 100 万元、研发材料 200 万元，进行技术可行性验证。

设计开发与实施阶段（ $2\times24$  年 1 月 1 日— $2\times25$  年 5 月 31 日）： $2\times24$  年 4 月 1 日召开项目评审会，完成技术方案评审、仿真验证和移转判断，认为具备进一步开发所需技术条件、能按照预定技术路线完成项目、不存在技术障碍或其他不确定性，且预计不会频繁出现技术故障，满足无形资产内部研发的资本化条件。其中， $2\times24$  年 1—3 月发生试验检验费 50 万元， $2\times24$  年 4 月— $2\times25$  年 5 月发生试验检验费 150 万元， $2\times24$  年 5 月 31 日发生研发专用模具采购费 150 万元， $2\times24$  年 8 月 2 日发生测试费 50 万元。其中专用模具甲公司确认为固定资产，预计使用寿命 3 年，无残值，甲公司采用直线法计提折旧。假设  $2\times24$  年年末进行减值测试，未发生减值。

$2\times25$  年 5 月 31 日，因甲公司战略安排，决定暂缓此研发项目，甲公司对研发过程中确认的资产进行了减值测试，预计可收回金额为 50 万元。对专用固定资产进行减值测试，预计可收回金额为 20 万元。

以上交易不考虑相关税费影响。

(1)  $2\times23$  年 7 月 1 日— $2\times23$  年 12 月 31 日。

①日常费用归集。

借： 研发支出——费用化支出	3 000 000
贷： 原材料	2 000 000
应付职工薪酬	1 000 000

②期末费用结转。

借：管理费用——研究开发费	3 000 000
贷：研发支出——费用化支出	3 000 000

(2) 2×24年1月1日—2×24年3月31日。

①日常费用归集。

借：研发支出——费用化支出	500 000
贷：应付账款/银行存款等	500 000

②期末费用结转。

借：管理费用——研究开发费	500 000
贷：研发支出——费用化支出	500 000

(3) 2×24年4月1日—2×25年5月31日。

①日常费用归集。

借：研发支出——资本化支出	2 000 000
贷：应付账款/银行存款等	2 000 000

②专用模具初始确认。

借：固定资产	1 500 000
贷：应付账款/银行存款等	1 500 000

③专用模具后续计量。

借：研发支出——资本化支出	500 000
贷：累计折旧	500 000

④项目暂缓资产减值会计处理。

借：资产减值损失	2 800 000
----------	-----------

贷：开发支出减值准备	2 000 000
固定资产减值准备	800 000

## 二、外部研发合作

### (一) 业务描述。

#### 1. 委托研发。

委托研发是指企业将特定的产品技术研发、产品设计、造型研发等任务委托给具备专业能力与资源的受托方（研发机构）来完成。

委托研发业务通过签订委托合同，规范各方权利义务。通常合同约定研发成果归属委托方，受托方执行研发流程，研发结束验收合格后，交付研发成果。

#### 2. 技术许可及转让。

技术许可是指合法拥有技术的权利人（出让方），将现有特定的专利、技术秘密等许可他人（受让方）使用而签订的合同。出让方通常保留技术的所有权，而受让方则获得在一定期限、一定地区、以一定方式实施该技术的权利，并向出让方支付使用费用。汽车制造业技术许可常见领域有：发动机技术、底盘技术、智能驾驶技术等。

技术转让是指技术成果由一方（出让方）转让给另一方（受让方）的经营方式。与技术许可不同，技术转让通常涉及技术所有权的转移。汽车制造业技术转让常见领域有：整车制造技术、新能源汽车技术、智能网联技术等。

## (二) 会计处理。

### 1. 委托研发。

#### (1) 委托方。

①研发劳务外包形式的自主开发。

委托方承担研发过程中的风险报酬并享有成果所有权，交易实质为研发劳务外包形式的自主开发。委托方应区分研究与开发阶段，分别进行会计处理。

会计分录：

借：研发支出——费用化支出

——资本化支出

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：应付账款/银行存款等

②外购研发技术且满足无形资产定义。

委托方不承担研发过程中的风险报酬且交付的研发成果满足无形资产定义时，交易实质为外购研发技术。委托方应将其确认为无形资产。

a. 初始确认。

会计分录：

借：无形资产

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：应付账款/银行存款等

b. 后续计量。

会计分录：

借：研发支出/制造费用等

贷：累计摊销

(2) 受托方。

受托方应根据《企业会计准则第14号——收入》(财会〔2017〕22号，以下简称收入准则)中关于“属于在某一时段内履行履约义务”和“属于在某一时期内履行履约义务”的具体规定作出区分并确认收入。

a. 相关支出归集。

会计分录：

借：合同履约成本

应交税费——应交增值税(进项税额)

贷：原材料/应付账款/应付职工薪酬/累计折旧/银行存款等

b. 根据履约进度确认收入及结转成本。

会计分录：

借：应收账款/合同负债/合同资产

贷：主营业务收入/其他业务收入——研发及技术服务

应交税费——应交增值税(销项税额)

借：主营业务成本/其他业务成本——研发及技术服务

贷：合同履约成本

c. 取得无条件收款权时将对应合同资产金额，转入应收账款。

会计分录：

借：应收账款

贷：合同资产

②时点法确认收入。

a. 相关支出归集。

会计分录：

借：合同履约成本

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：原材料/应付账款/应付职工薪酬/累计摊销/银行存款等

b. 交付最终成果（委托方取得控制权）。

会计分录：

借：应收账款/合同负债/合同资产

贷：主营业务收入/其他业务收入——研发及技术服务

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本/其他业务成本——研发及技术服务

贷：合同履约成本

## 2. 技术许可及转让。

（1）受让方。

受让方获取技术满足无形资产确认条件的，按照无形资

产进行初始确认和后续计量，初始确认成本包括技术许可费、相关税费等直接支出；对于后续计量，使用寿命有限的无形资产在估计的使用寿命内采用系统合理的方法进行摊销，对于使用寿命不确定的无形资产，至少每年进行减值测试。

①初始确认。

会计分录：

借：无形资产

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：应付账款/银行存款等

②后续计量。

会计分录：

借：研发支出/制造费用等

贷：累计摊销

（2）出让方。

出让方向受让方授予技术许可或者进行技术转让，应根据收入准则第三十六条、无形资产第二十二条确认收入并结转成本以及应用指南第十五章收入七（五）中关于如何判定授予知识产权许可属于“在某一时段内履行”还是“在某一时间点履行”的具体规定，以确定技术许可或技术转让应采用时点法还是时段法确认收入。

①时段法确认收入。

a. 相关支出归集。

会计分录：

借：合同履约成本

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：银行存款/应付职工薪酬/原材料/累计摊销等

b. 根据履约进度确认收入并结转成本。

会计分录：

借：应收账款/合同负债/合同资产

贷：主营业务收入/其他业务收入——研发及技术服务

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本/其他业务成本——研发及技术服务

贷：合同履约成本

c. 取得无条件收款权时将对应合同资产金额，转入应收账款。

会计分录：

借：应收账款

贷：合同资产

②时点法确认收入。

a. 交付成果。

情况一：不向客户转移技术所有权，在客户能够使用技术许可并开始获利时，按照系统合理的方法摊销结转成本。

会计分录：

借：应收账款/合同负债/合同资产

贷：主营业务收入/其他业务收入——研发及技术服务

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本/其他业务成本——研发及技术服务

贷：累计摊销

情况二：向客户转移技术所有权。

会计分录：

借：应收账款/合同负债/合同资产

贷：主营业务收入/其他业务收入/资产处置损益

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本/其他业务成本

累计摊销

贷：无形资产

b. 取得无条件收款权时将对应合同资产金额，转入应收账款。

会计分录：

借：应收账款

贷：合同资产

**【例 2】**2×25 年 7 月，甲主机厂（委托方）与乙科研机构（受托方）签订委托研发合同，约定由乙机构为甲公司研发新能源汽车电池管理系统，甲公司承担了研发过程中相关风险和报酬并享有研发成果的所有权，研发中的重要决策由甲公司决定，期末甲公司取得研发节点的输出物和研发资料，

双方就研发过程中研发进度（百分比）情况达成一致，乙机构提供的研发服务满足“企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项”条件，属于在某一时段内履行的履约义务，合同总成本预计 200 万元。合同总金额 800 万元，甲公司预付 30% 款项，剩余款项在研发成果验收合格后支付。具体事项如下：

2×25 年 7 月 10 日，甲公司预付研发费用  $800 \times 30\% = 240$  万元。

2×25 年 8—10 月，乙机构开展研发。8 月乙机构投入原材料 40 万元、研发人员薪酬 30 万元（甲公司判断为研究阶段）。9 月技术可行性验证通过后，乙机构投入原材料 60 万元、研发人员薪酬 50 万元、适用于短期租赁简化处理的设备租赁费 10 万元（甲公司判断满足研发支出资本化条件）。10 月发生研发人员薪酬 10 万元，乙机构交付研发成果，研发成果验收合格，甲公司支付剩余款项  $800 \times 70\% = 560$  万元，并确认无形资产。不考虑相关税费的影响。

（1）受托方（乙机构）会计处理（时段法）。

①2×25 年 7 月 10 日，收到预付研发费用。

借：银行存款	2 400 000
贷：合同负债	2 400 000

②2×25 年 8—10 月归集研发成本。

2×25 年 8 月。

借： 合同履约成本	700 000
贷： 原材料	400 000
应付职工薪酬	300 000

2×25 年 9 月。

借： 合同履约成本	1 200 000
贷： 原材料	600 000
应付职工薪酬	500 000
银行存款	100 000

2×25 年 10 月。

借： 合同履约成本	100 000
贷： 应付职工薪酬	100 000

③2×25 年 8—9 月，按履约进度确认收入。受托方（乙机构）采用投入法确定履约进度。8 月履约进度： $70 \div 200 = 35\%$ ，确认收入： $800 \times 35\% = 280$ （万元）。

借： 合同负债	2 400 000
合同资产	400 000
贷： 主营业务收入/其他业务收入——研发及技术服务	
	2 800 000
借： 主营业务成本/其他业务成本——研发及技术服务	
	700 000
贷： 合同履约成本	700 000

9月履约进度： $(70+120) \div 200 = 95\%$ ，累计确认收入：  
 $800 \times 95\% = 760$ （万元），9月新增收入： $760 - 280 = 480$ （万元）。

借：合同资产	4 800 000
贷：主营业务收入/其他业务收入——研发及技术服务	4 800 000
借：主营业务成本/其他业务成本——研发及技术服务	1 200 000
贷：合同履约成本	1 200 000

10月交付成果并确认剩余收入。确认剩余5%收入：  
 $800 \times 5\% = 40$ （万元）。

借：合同资产	400 000
贷：主营业务收入/其他业务收入——研发及技术服务	400 000
借：主营业务成本/其他业务成本——研发及技术服务	100 000
贷：合同履约成本	100 000
借：应收账款	5 600 000
贷：合同资产	5 600 000
借：银行存款	5 600 000
贷：应收账款	5 600 000

（2）委托方（甲公司）会计处理。

① $2 \times 25$ 年7月10日，预付研发费用。

借：预付账款——乙科研机构 2 400 000  
贷：银行存款 2 400 000

②研究阶段费用化处理，8月履约进度35%。

借：研发支出——费用化支出 2 800 000  
贷：预付账款——乙科研机构 2 400 000  
应付账款——乙科研机构 400 000  
借：管理费用——研究开发费 2 800 000  
贷：研发支出——费用化支出 2 800 000

③开发阶段资本化处理，9月履约进度95%，10月履约进度100%。

2×25年9月。

借：研发支出——资本化支出 4 800 000  
贷：应付账款——乙科研机构 4 800 000

2×25年10月。

借：研发支出——资本化支出 400 000  
贷：应付账款——乙科研机构 400 000

④10月支付剩余款项并结转无形资产。

借：无形资产——电池热管理系统 5 200 000  
贷：研发支出——资本化支出 5 200 000  
借：应付账款——乙科研机构 5 600 000  
贷：银行存款 5 600 000

## 第二节 原材料及零部件采购业务

### 一、常规采购

#### （一）业务描述。

汽车制造企业原材料及零部件采购业务主要涉及寻源、签订合同、下达订单、质检收货、结算、付款六个环节，具体内容如下：

1. 寻源环节。采购部门依据生产计划与采购需求清单，筛选符合质量标准、产能要求及成本预算的供应商，通过资质审核、样品测试及合作意向沟通，确定合格供应商名录。
2. 签订合同环节。采购部门与选定的供应商就采购原材料及零部件的规格、数量、质量标准、交货周期、价格条款、付款方式及违约责任等内容进行协商，达成一致后签订正式采购合同，明确双方权利与义务。
3. 下达订单环节。采购部门根据生产进度及库存情况向供应商下达具体采购订单，订单需载明合同编号、原材料及零部件明细、交货时间、交货地点及验收要求等信息，确保供应商准确接收采购需求。
4. 质检收货环节。供应商按订单要求送达原材料及零部件后，仓储部门核对原材料及零部件的名称、规格、数量与采购订单是否一致，检查外包装是否完好，质检部门依据采购合同约定的质量标准及相关检验规范，对入库原材料及零部件进行抽样检验或全检，检测项目包括外观、尺寸、性能

等，出具检验报告，判定原材料及零部件合格与否，确认无误后办理入库手续，记录入库信息。

5. 结算环节。财务部门根据合格的检验报告、入库单及采购合同，核对供应商提供的发票信息，确认发票金额、税率等内容与实际采购情况一致后，进行账务处理。

6. 付款环节。财务部门按照采购合同约定的付款周期及付款方式，向供应商支付采购款项，进行账务处理。

## （二）会计处理。

### 1. 预付货款。

根据采购合同约定，预付供应商货款。

会计分录：

借：预付账款

贷：银行存款

### 2. 验收入库。

企业收到原材料及零部件并验收合格后，确认存货的采购成本，即原材料及零部件从采购到入库前所发生的全部支出，包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费、包装费以及其他可归属于存货采购成本的费用。

汽车制造业实务中大多数企业采用实际成本法或计划成本法确认存货采购成本，其中，实际成本法适用于物料品种较少、收发业务量不大的企业，按照实际发生的采购成本进行账务处理；计划成本法适用于物料品种多、收发业务量

大且计划成本资料健全、准确的企业，按照预先设定的计划成本进行账务处理，并通过“材料成本差异”科目将计划成本调整为实际成本。

### (1) 实际成本法。

①原材料及零部件验收入库。

会计分录：

借：原材料/外购半成品/周转材料

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：预付账款/应付账款/银行存款等

期末，如果尚未收到供应商的发票账单等，应按货物清单或相关合同协议上的价格暂估入账，不需要将增值税的进项税额暂估入账。下期期初作相反分录冲回暂估。

借：原材料（暂估成本）

贷：应付账款——暂估

②原材料及零部件领用出库。

可以采用先进先出法、加权平均法或个别认定法等结转成本。

借：生产成本/制造费用等

贷：原材料/外购半成品/周转材料

### (2) 计划成本法。

①预付或已付或应付货款、运费等计入材料采购成本。

会计分录：

借：材料采购（实际成本）  
应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：预付账款/应付账款/银行存款等

②原材料及零部件验收入库，按照计划成本结转。

会计分录：

借：原材料/外购半成品/周转材料

贷：材料采购（计划成本）

期末，如果尚未收到供应商的发票账单等，应暂估入账，  
下期期初作相反分录冲回暂估。

借：原材料（计划成本）

贷：应付账款——暂估

③结转入库原材料及零部件成本差异。

期末，将已入库材料及零部件的成本差异金额从“材料采购”科目结转至“材料成本差异”科目中，若入库原材料及零部件实际成本大于计划成本，则会计处理如下：

会计分录：

借：材料成本差异

贷：材料采购（实际成本减去计划成本）

实际成本小于计划成本时，作相反的会计分录。

综上，材料成本差异期末借方余额反映企业库存材料等的实际成本大于计划成本的差异；贷方余额反映企业库存材料等的实际成本小于计划成本的差异。

④结转已领用原材料及零部件成本差异。

发出原材料及零部件应负担的材料成本差异应当按期（月）分摊计入成本费用。

发出原材料及零部件应负担的材料成本差异=发出原材料及零部件的计划成本×材料成本差异率

本期材料成本差异率=[(期初结存原材料及零部件的成本差异+本期验收入库的原材料及零部件的成本差异)÷(期初结存原材料及零部件的计划成本+本期验收入库的原材料及零部件的计划成本)]×100%

会计分录：

借：生产成本/其他业务成本/制造费用等

贷：材料成本差异

实际成本小于计划成本时，作相反的会计分录。

### 3. 支付货款。

会计分录：

借：应付账款

贷：预付账款/银行存款等

### 4. 存货期末计量。

资产负债表日，存货应当按照成本与可变现净值孰低计量。当存货成本高于可变现净值时，存货按可变现净值计量，同时存货成本高于可变现净值的差额计提存货跌价准备，计入当期损益。以前减记存货价值的影响因素已经消失的，减

记的金额应当予以恢复，并在原已计提的存货跌价准备金额内转回，转回的金额计入当期损益。

企业通常应当按照单个存货项目计提存货跌价准备。如果某一类存货的数量繁多并且单价较低，企业可以按存货类别比较成本总额与可变现净值总额，当成本总额高于可变现净值总额时，计提存货跌价准备。

会计分录：

借：资产减值损失

贷：存货跌价准备

存货跌价准备转回时，作相反的会计分录。

## 二、特殊采购-模具

### （一）业务描述。

模具是指在产品研发设计阶段，零部件供应商依据主机厂提供的技术规范、图纸标准、性能参数及开发周期要求，专门设计并制造的、用于批量生产特定零部件的专用成型工具/工装。其核心作用是确保后续生产制造阶段能够稳定、高效地产出符合主机厂质量、尺寸及性能标准的零部件。模具开发完成后，零部件供应商应按照合同要求提供验收依据，如模具、技术资料、利用模具生产制造的试装零部件等，达到约定要求后，双方签署验收报告。

#### 1. 主机厂控制模具。

双方应根据合同具体约定，判断模具控制权归属。如果

模具控制权归属主机厂，通常具备下列特征，包括但不限于：

合同约定开发的工装模具（包括模具、技术资料、操作手册等）所有权归主机厂所有，主机厂确保承担模具开发的全部费用。具体来说，主机厂向供应商提供技术信息，提出模具规格要求；主机厂保留在任何时间对模具资产进行检查、转移的权利，供应商应予以积极支持和配合；商务协议终止并完成备件供应义务的，供应商应停止模具的使用，返还所有技术信息及工装模具等，或按主机厂的具体要求处理相关事宜。

开发的工装模具为主机厂专用。在任何情况下，未经主机厂书面许可，供应商不得以任何方式自用或许可第三方将该模具用于本项目之外的其他目的，也不得销售、许诺销售、进出口、转让、质押、抵押，或以其他任何形式向第三方披露或处分归属于主机厂的技术信息、产品、工装模具等；同时，开发的工装模具所生产的零部件属于主机厂的专属部件，未经主机厂书面同意，供应商不得向其他企业供应该零部件。

## **2. 主机厂不控制模具。**

在当前汽车制造业技术快速迭代、生产需求频繁波动的背景下，主机厂不控制模具的业务场景也较为常见，例如主机厂不直接承担模具成本，供应商将模具成本计入后续为主机厂供应的零部件单价中且合同未约定零部件保底采购量；供应商拥有模具的所有权，有权在任何时间对模具进行转移、

处置以及利用该模具为其他客户生产及提供产品等。

## (二) 会计处理。

### 1. 主机厂控制模具。

当主机厂控制模具且其符合固定资产条件时，应将其确认为固定资产，按照实际取得成本初始计量。若采用具有融资性质的分期付款方式，根据折现值确定固定资产成本，并确认长期应付款。在后续计量中按系统合理的折旧方法对该固定资产计提折旧。

汽车制造业实务中，主机厂与供应商通常在模具开发合同中约定总价款及支付方式，部分价款当期一次性支付，部分价款未来通过采购零部件加价的方式支付，如约定 N 年内采购 X 万件零部件，每件加价固定金额，如果实际采购量未达约定数量，主机厂需要最终补齐应付总金额与已付金额的差额（即兜底条款）；超过 X 万件后不再加价。

#### (1) 初始确认。

会计分录：

借：固定资产

    未确认融资费用

    应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：长期应付款

    银行存款等

注：①固定资产初始计量=当期一次性支付金额+零部件

加价支付金额的折现值-可抵扣的进项税额;②若模具价值达不到固定资产认定标准的，可直接计入当期损益。

(2) 后续计量。

①模具计提折旧。

会计分录:

借: 制造费用——折旧费/研发支出等

贷: 累计折旧

②未确认融资费用按照实际利率法摊销为财务费用。

会计分录:

借: 财务费用

贷: 未确认融资费用

【例 3】某整车生产企业甲公司于 2×24 年委托零部件生产企业乙公司进行模具开发，乙公司需按合同约定于 2×24 年末完成模具开发工作，后续使用该模具生产零部件并销售给甲公司，甲公司对该模具拥有控制权。双方约定模具开发费为 200 万元，具体的支付方式为：甲公司在模具开发完成后一次性支付乙公司 30% 的款项，剩余 70% 的款项按照 5 年共计 10 万件摊销至后续零部件的采购款项中，于后续采购当年年末支付，如未按照约定完成 5 年 10 万件的采购量，不足的部分对应的模具开发成本由甲公司于第五年末一次性支付给乙公司。

甲公司合理预计在整个产品的生命周期（5 年）内，该

模具生产的零部件每年采购量约为 2 万件，即未来每年支付给零部件生产企业的模具采购款约 28 万元，甲公司判断模具采购的价款超过正常信用条件延期支付，实质上具有融资性质，模具资产的成本以购买价款的现值为基础确定，折现率甲公司确定为 3%。本案例中假设不考虑相关税费的影响。

### (1) 初始确认。

按照上述条件初始确认的金额为一次性支付乙公司 30% 的款项 60 万元，与后续款项折现后金额 128.23 万元的合计数即 188.23 万元。折现额 128.23 万元计算过程如表 4 所示：

**表 4** 单位：万元

期间	2×25 年	2×26 年	2×27 年	2×28 年	2×29 年
预计每年支付	28.00	28.00	28.00	28.00	28.00
折现率	3.00%				
现值	128.23				

甲公司会计分录如下：

借：固定资产——模具	1 882 300
未确认融资费用	117 700
贷：银行存款	600 000
长期应付款	1 400 000

### (2) 后续计量。

① 模具按照产量法进行摊销，应确认累计折旧=  $1 882 300 \div 10 \times 2 = 376 460$  (元)。

借：制造费用——折旧费	376 460
-------------	---------

贷：累计折旧 376 460

②未确认融资费用摊销。

未确认融资费用后续按照准则规定的方式摊销计入当期财务费用，具体计算过程如下表所示：

表 5

单位：万元

期间 (年)	付款金额 (1)	确认的融资费用 (2) = 期初(4) × 3%	应付本金减少额 (3) = (1) - (2)	应付本金余额 (4) = 期初(4) - (3)
2×24				128.23
2×25	28	3.85	24.15	104.08
2×26	28	3.12	24.88	79.20
2×27	28	2.38	25.62	53.58
2×28	28	1.61	26.39	27.18
2×29	28	0.82	27.18	—

2×25 年。

借：财务费用 38 500

贷：未确认融资费用 38 500

## 2. 主机厂不控制模具。

(1) 主机厂预先支付款项。

主机厂预先支付款项的本质是未来购买零部件的预付款，后续根据采购数量分摊计入零部件的采购成本。

①支付款项。

会计分录：

借：预付账款等

贷：银行存款等

②购买零部件。

会计分录:

借: 材料采购/原材料/在途物资等

应交税费——应交增值税(进项税额)

贷: 预付账款

(2) 主机厂不预先支付款项。

主机厂不预先支付款项，供应商将模具费用通过零部件加价收回，属于零部件采购成本的一部分。

会计分录:

借: 材料采购/在途物资等

应交税费——应交增值税(进项税额)

贷: 银行存款等

### 三、采购价格调整

(一) 业务描述。

主机厂向供应商采购原材料及零部件时，一般利用价格协议约定一段期间的采购价格，当该期间内市场行情、技术进步等因素导致原材料及零部件价格波动时，双方会针对主机厂已采购的零部件进行协议谈判，重新确定采购价格，当主机厂前期采购价格高于重新确定的采购价格时，则供应商应当向主机厂支付价格补偿，反之则由主机厂向供应商支付价格补偿。

(二) 会计处理。

主机厂在采购存货过程中取得或给予供应商的采购价

格补偿，实质上是对采购成本的调整。如在采购合同中已经明确规定了价格调整机制或条款，主机厂在验收入库时能够合理预计未来可能出现的价格变化，应按照合理估计确认存货的采购成本。如主机厂无法合理预计采购价格变化，当价格调整确定时，若主机厂已经使用该部分零部件生产整车且整车已对外销售，则调整主营业务成本；若零部件未使用或整车尚未对外销售，则调整存货采购成本。汽车制造业实务中，通常不会在采购合同中嵌入衍生工具等金融工具条款，以下分析不考虑嵌入衍生工具等极端情况。

### 1. 主机厂从供应商取得采购价格补偿。

(1) 已经使用该部分零部件生产整车且整车已对外销售。

会计分录：

借：银行存款/应付账款等

贷：主营业务成本——整车

应交税费——应交增值税（进项税额转出）

(2) 零部件未实现销售。

会计分录：

借：银行存款/应付账款等

贷：材料成本差异/原材料/外购半成品/库存商品等

应交税费——应交增值税（进项税额转出）

## **2. 主机厂向供应商支付采购价格补偿。**

通常情况下，与主机厂从供应商取得采购价格补偿，作相反的会计分录。

## **四、供应商返利**

### **(一) 业务描述。**

当主机厂年度采购量或采购额达到一定标准或者基于主机厂与供应商友好合作关系，供应商会按照一定比例向主机厂返还利润。

### **(二) 会计处理。**

主机厂在采购存货过程中取得的供应商返利，实质上也是对采购成本的调整。如在采购合同中已经明确规定了供应商返利条款，主机厂在验收入库时能够合理预计未来可能出现由于供应商返利引起的价格变化，应按照合理估计确认存货的采购成本；如主机厂无法合理预计采购价格变化，当供应商返利确定时，若主机厂已经使用该部分零部件生产整车且整车已对外销售，则调整主营业务成本，若零部件未使用或整车尚未对外销售，则调整存货采购成本。

#### **1. 已实现销售。**

若已经使用该部分零部件生产整车且整车已对外销售。

会计分录：

借：银行存款/应付账款等

贷：主营业务成本——整车

应交税费——应交增值税（进项税额转出）

## 2. 未实现销售。

会计分录：

借：银行存款/应付账款等

贷：材料成本差异/原材料/外购半成品/库存商品等

应交税费——应交增值税（进项税额转出）

## 五、委托加工

### （一）业务描述。

主机厂（委托方）将原材料或者零部件提供给其他企业（加工方），由加工方按照委托方的技术要求、质量标准和生产计划进行加工，最终将加工后的产物交付给委托方，并由委托方支付加工费用。

### （二）会计处理。

发出加工材料时，根据发出加工材料的账面价值确定委托加工物资成本。收回委托加工物资时确认的存货账面价值，包含发出的委托加工物资成本、委托加工费用及其他可归属于存货加工成本的费用。

#### 1. 发出委托加工物资。

会计分录：

借：委托加工物资

贷：原材料

## 2. 应付或支付委托加工费。

会计分录：

借：委托加工物资

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：应付账款/银行存款等

## 3. 收回委托加工物资。

会计分录：

借：原材料/库存商品等

贷：委托加工物资

## 第三节 汽车生产制造业务

### 一、常规生产

#### （一）业务描述。

汽车生产环节是指将原材料及零部件通过冲压、焊装、涂装及总装四大核心工艺，转化为商品车的过程。其中：

1. 冲压环节是整车制造的首道工序，通过冲压设备对钢板等原材料进行塑形，加工成车门、车顶等各类形状的覆盖件及结构件。

2. 焊装环节是通过机器人焊接或人工焊接，将冲压件拼接成初步的车身结构（即车身骨架）。

3. 涂装环节是对焊接完成的车身骨架进行系统化学处理，依次完成上底漆、上色漆、涂清漆等步骤，最终形成兼具防护性与美观度的车身外观。

4. 总装环节是将发动机、变速箱等核心零部件及座椅、仪表盘等内饰件精准装配到涂装后的车身上，最终完成整车装配。

## **(二) 会计处理。**

整车成本不仅包含原材料、零部件、辅助材料、人工等直接成本，还包括生产制造设备折旧、燃料动力及其他相关间接成本。企业可根据自身管理方式，选择计划成本法或者实际成本法等方法核算整车成本。

以下展示的会计处理以企业采用实际成本法核算为例，若企业采用计划成本法核算，计划成本与实际成本的差异应通过材料成本差异归集，并于期末分摊至生产成本。

### **1. 直接成本。**

会计分录：

借：生产成本——原材料/辅助材料/外购半成品/直接人工等

贷：原材料/外购半成品/应付账款/应付职工薪酬等

### **2. 间接成本。**

间接成本先在“制造费用”科目中归集，月末（或成本计算期末）按合理的分配标准（如机器工时、人工工时等）分摊至各受益对象（不同车型/批次）。

会计分录：

借：制造费用——折旧费/动能及取暖费/职工薪酬等

贷：应付账款/累计折旧/应付职工薪酬等

借：生产成本——制造费用

贷：制造费用——折旧费/动能及取暖费/职工薪酬等

### 3. 在产品与完工产品间的成本分配。

在产品是指企业正在制造但尚未完工的产品，包括处于各生产工序加工中的产品、已加工完毕但未检验的产品，以及已检验但未办理入库手续的产品。

月末（或成本计算期末）主机厂需根据在产品的数量、各月在产品数量变化幅度、各项成本占比大小等具体条件，采用恰当的分配方法，将直接材料、直接人工和制造费用等生产成本在完工产品与在产品之间分配。常用分配方法包括在产品按固定成本计价法、在产品按所耗直接材料成本计价法、约当产量比例法、在产品按定额成本计价法、定额比例法等。

### 4. 完工入库。

车辆总装完成后经过严格的测试和质检，合格后办理入库，结转生产成本。

会计分录：

借：库存商品

贷：生产成本——原材料/辅助材料/外购半成品/直接人工/制造费用等

经过上述过程，已完工产品的成本从“生产成本”科目结转至“库存商品”科目，结转后“生产成本”科目余额为

在产品成本。

## 二、整车返修

### (一) 业务描述。

整车返修是指在商品车出售前发现车辆某些质量指标或功能特性不达标时，在生产线上或在预先设定好的指定区域采取修复、调整或更换零部件等措施，使商品车达到合格标准的业务。

### (二) 会计处理。

返修过程中产生的成本一般计入对应工序的成本，参与对应工序的成本计算及分摊。

#### 1. 转回返修产品生产成本。

会计分录：

借：生产成本——返修产品

贷：库存商品

#### 2. 成本费用归集。

会计分录：

借：生产成本——原材料/辅助材料/外购半成品/直接人工/制造费用等

贷：原材料/外购半成品/应付账款/应付职工薪酬等

#### 3. 完工处理。

会计分录：

借：库存商品

贷：生产成本——返修产品/原材料/辅助材料/外购半成品/直接人工/制造费用等

### 三、停工损失

#### （一）业务描述。

停工损失是指生产车间（或部门）在停工期內发生的各项费用，包括停工期內支付的生产工人工资、燃料动力费，以及其他制造费用等，通常为生产过程中的间接成本。若收到过失单位、过失人员或保险公司负担的赔款，应从停工损失中扣除。

#### （二）会计处理。

根据停工发生的原因，分不同情况进行会计处理。例如，由于自然灾害引起的停工损失，应按规定计入营业外支出；季节性和修理期间的停工损失、在停工停产期间计提的符合存货成本确认条件的固定资产折旧和无形资产摊销等，应当计入相应存货成本；因需求不足而暂时性停产或因设备老化等普通生产事故而停工检修等，相关生产设备继续计提的折旧，计入营业成本。

若企业单独核算停工损失，可增设“停工损失”科目和“停工损失”成本项目，并按车间和成本项目进行单独的明细核算。以下展示的会计处理以不单独核算停工损失为例。

#### 1. 自然灾害引起的停工。

会计分录：

借：营业外支出

贷：生产成本——原材料/制造费用等

若收到责任人/保险赔款。

会计分录：

借：其他应收款/银行存款

贷：营业外支出

## 2. 季节性、设备修理期间的停工。

停工期间发生的水电费、取暖费、人工工资等各项费用，已经核算在产品成本项中，发生时不需要单独的会计处理。

## 3. 需求不足、事故造成的停工。

需求不足而造成的暂时性停产或因事故而停工。

会计分录：

借：主营业务成本等

贷：累计折旧/应付职工薪酬等

## 四、固定资产的后续支出

### (一) 业务描述。

固定资产通常会发生日常维修、大修理以及更新改造等后续支出。其中，日常维修是指对生产设备进行定期检查、清洁、润滑、调整（如更换皮带、清洗滤芯）等，以确保设备正常运行而进行的必要维护。大修理和更新改造一般费用金额较大，可能提升设备性能、延长使用寿命。

## (二) 会计处理。

固定资产的后续支出需根据是否满足资本化条件区分为费用化支出和资本化支出。有确凿证据表明符合固定资产确认条件的部分，应当计入固定资产成本；不符合固定资产确认条件的，应当根据不同情况分别在发生时按照受益对象计入当期损益或计入相关资产的成本。

### 1. 资本化的固定资产后续支出。

#### (1) 固定资产转入在建工程。

会计分录：

借： 在建工程

    累计折旧

    固定资产减值准备

贷： 固定资产

#### (2) 发生改扩建支出。

会计分录：

借： 在建工程

    贷： 银行存款/应付账款/其他应付款等

#### (3) 改扩建工程达到预定可使用状态后转固。

会计分录：

借： 固定资产

    贷： 在建工程

## **2. 费用化的固定资产后续支出。**

固定资产维修支出不符合固定资产确认条件时，应根据不同情况分别在发生时按照受益对象计入当期损益或计入相关资产的成本。其中，若与存货的生产和加工相关的固定资产日常修理费用按照存货成本确定原则进行处理；行政管理部门、企业专设的销售机构等发生的固定资产日常修理费用按照功能分类计入管理费用或销售费用。

会计分录：

借：制造费用/管理费用/销售费用等

贷：银行存款/应付账款等

## **五、非商品车管理**

### **(一) 业务描述。**

非商品车是基于不同的研发、生产和质量管控需求而生产的或者正常生产后改变持有目的，主要用于新产品技术验证、核心部件性能测试、国家法规与行业标准认证、员工技能培训、质量性能测试、客户试驾体验、车展展示等场景。

### **(二) 会计处理。**

非商品车可按照不同用途分别进行不同的会计处理。非商品车可能用于研发活动（如新产品技术验证、核心部件性能测试等）、销售活动（如车展展示等）、管理活动（如员工操作技能培训等）；若一次性使用后报废的，相关支出应计入当期损益或相关成本科目；若长期用于内部经营或者管

理活动，领用出库时，其相关成本从“库存商品”科目转入“固定资产”科目，后续折旧根据其具体用途计入对应的成或损益科目。

### 1. 一次性使用后报废。

会计分录：

借：研发支出/销售费用/管理费用等

贷：库存商品

### 2. 长期用于内部经营活动。

会计分录：

借：固定资产

贷：库存商品

后续计提折旧。

会计分录：

借：研发支出/销售费用/管理费用等

贷：累计折旧

## 第四节 销售与售后服务业务

本节会计处理以汽车制造业中最常见的业务场景即主机厂设立销售公司这种情况展开说明。此外，由于销售公司通常为主机厂的全资子公司，主机厂在编制合并财务报表时要对主机厂与销售公司之间的内部交易进行抵销，包括债权债务、营业收入与营业成本、内部销售形成的存货中包含的未实现内部销售损益、现金流等。

## **一、整车销售-经销模式**

### **(一) 业务描述。**

经销模式是指依赖经销商专业化渠道，实现规模化分销的传统销售模式。过程中，主机厂主要负责研发、生产及品牌管理；销售公司承担对外销售以及相关配套服务的职责；经销商通过设立 4S 店获得区域独家经营权，承担库存、销售等职责。

### **(二) 会计处理。**

通常情况下主机厂销售车辆至销售公司，销售公司即取得整车的所有权和控制权，承担存货风险，自主决定向经销商销售车辆，承担向经销商转让车辆的主要责任，并有权自主决定车辆的销售价格。因此判断销售公司作为主要责任人，以下会计处理均以此为前提条件。

#### **1. 主机厂。**

主机厂将整车销售给销售公司，确认销售收入结转成本。

##### **(1) 确认收入。**

会计分录：

借：应收账款——销售公司

贷：主营业务收入——整车

应交税费——应交增值税（销项税额）

##### **(2) 结转成本。**

会计分录：

借：主营业务成本——整车

贷：库存商品等

(3) 收到款项。

会计分录：

借：银行存款等

贷：应收账款——销售公司

2. 销售公司。

(1) 从主机厂采购车辆。

会计分录：

借：库存商品

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：应付账款——主机厂

(2) 向经销商销售车辆。

① 经销商预付全款模式。

通常合同约定经销商需先支付预付款后，才可以提车。

a. 预收经销商购车款。

会计分录：

借：银行存款等

贷：合同负债——经销商

应交税费——待转销项税额

b. 经销商提车。

销售公司转移整车控制权的时点取决于合同约定。一种

是合同约定经销商在车辆出库时点即取得该车辆的控制权，则车辆出库为销售公司收入确认时点，是汽车制造业中常见的约定；另一种是合同约定车辆运送至经销商交付中心经过经销商验收后，控制权转移至经销商，则车辆送达指定地点为销售公司收入确认时点。

会计分录：

借：合同负债——经销商  
应交税费——待转销项税额  
贷：主营业务收入——整车  
应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本——整车

贷：库存商品

②经销商授信模式。

主机厂给予经销商一定信用额度，采取赊销模式。

a. 经销商提车。

收入确认时点分析同上述“①经销商预付全款模式”。

会计分录：

借：应收账款等

贷：主营业务收入——整车

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本——整车

贷：库存商品

b. 经销商付款。

会计分录：

借：银行存款等

贷：应收账款等

(3) 提供整车运输服务。

根据运输服务是否构成单项履约义务进行不同的会计处理。通常情况下，控制权转移给经销商之前发生的运输活动不构成单项履约义务，而只是销售公司为了履行合同而从事的活动，相关成本应当作为合同履约成本，在确认整车销售收入时按照与收入确认相同的基础摊销计入“主营业务成本”科目或“其他业务成本”科目，相反，控制权转移给经销商之后发生的运输活动则可能表明销售公司向经销商提供了一项运输服务，销售公司应当考虑该项服务是否构成单项履约义务，如果构成单项履约义务还需判断销售公司是主要责任人还是代理人。

①若为主要责任人。

若销售公司能够控制承运商的服务，例如销售公司能够自行选择物流承运商，并承担运输服务期间车辆的毁损灭失风险与承运商运力相关的风险，同时自主决定运输价格等，则表明销售公司是提供运输服务的主要责任人，应按照总额法确认收入。

会计分录：

借：合同负债——经销商  
应交税费——待转销项税额  
贷：主营业务收入/其他业务收入——运输服务  
应交税费——应交增值税（销项税额）  
借：主营业务成本/其他业务成本——运输服务  
应交税费——应交增值税（进项税额）  
贷：应付账款——承运商/应付职工薪酬等

②若为代理人。

若销售公司仅代为安排运输，例如销售公司不承担运输过程中车辆的毁损灭失风险和承运商运力的风险，仅收取佣金或手续费，则表明销售公司是代理人，应按净额法仅就收到的佣金部分确认为收入，支付给承运商的运费不计入营业成本，而视为代收代付款处理。

会计分录：

借：合同负债——经销商  
应交税费——待转销项税额  
其他应付款——承运商  
贷：主营业务收入/其他业务收入——运输服务（佣金部分）  
应交税费——应交增值税（销项税额）  
银行存款等

【例 4】2×25 年 1 月 1 日，甲销售公司向经销商销售 10

台整车，单价 25 万元（亦为整车的单独售价），单台车成本为 22 万元，合同约定经销商预付款项，甲公司负责运输整车至经销商指定交付中心，运输费用由甲公司承担（单台车运输服务单独售价 1 万元，支付物流成本 8 000 元，假设不考虑其他运输服务相关成本）。2×25 年 1 月 5 日，甲公司委托第三方物流公司运输到经销商指定交付中心。

同时，合同约定车辆从甲公司出库后，无论是否实现向终端客户的销售，车辆的所有权均归经销商所有，且车辆毁损、灭失的风险转移至经销商，经销商取得了车辆的控制权，则甲公司在车辆出库时确认整车销售收入。由于运输服务是在车辆出库即商品控制权转移之后提供，因此该运输服务构成单项履约义务。甲公司需要在销售车辆和提供或代为安排运输服务之间分摊交易价格。本案例中假设不考虑相关税费的影响。

（1）情况一：假设甲公司为运输服务的主要责任人。

①收到经销商款项。

借：银行存款 2 500 000

贷：合同负债——经销商 2 500 000

②发出车辆，确认整车销售收入并结转成本。

整车应分摊的交易价格： $250\ 000 \times 250\ 000 \div (250\ 000 + 10\ 000) \times 10 = 2\ 403\ 846$ （元）。

借：合同负债——经销商 2 403 846

贷：主营业务收入——整车 2 403 846  
借：主营业务成本——整车 2 200 000  
贷：库存商品——整车 2 200 000

③确认运输服务收入并结转成本。

运输服务应分摊的交易价格： $250\ 000 - 2\ 403\ 846 = 96\ 154$  (元)。

借：合同负债——经销商 96 154  
贷：主营业务收入/其他业务收入——运输服务 96 154  
借：主营业务成本/其他业务成本——运输服务 80 000  
贷：应付账款——供应商 80 000  
借：应付账款——供应商 80 000  
贷：银行存款 80 000

(2) 情况二：假设甲公司为运输服务的代理人。

①收到经销商款项。

借：银行存款 2 500 000  
贷：合同负债——经销商 2 420 000  
其他应付款——供应商 80 000

②发出车辆，确认整车销售收入并结转成本。

整车和运输服务的收入分摊参考情况一，汽车制造业实务中也可根据自身情况，采用其他合理的分摊方法。

借： 合同负债——经销商	2 403 846
贷： 主营业务收入——整车	2 403 846
借： 主营业务成本——整车	2 200 000
贷： 库存商品——整车	2 200 000

(3)车辆运达。

借： 合同负债——经销商	16 154
贷： 主营业务收入/其他业务收入——运输服务	16 154
借： 其他应付款——供应商	80 000
贷： 银行存款	80 000

(4) 销售返利。

销售返利是指销售公司为激励经销商达成销售目标或执行特定市场策略，而向其提供的一种商业奖励或补偿机制。返利的兑现形式通常包括给予已采购商品的现金返利和给予客户未来采购价格折扣等，企业应当根据返利的具体形式和合同条款的约定，考虑相关安排是否会导致企业未来需要向客户提供可明确区分的商品或服务，在此基础上判断相关返利属于可变对价、向客户提供了一项重大权利还是应付客户对价。

①给予已采购商品的现金返利。

一般而言，基于客户已经购买商品的数量，以现金返利的形式给予不同程度的折扣或优惠，属于可变对价。企业应

基于历史数据、客户购买行为、合同条款等，当有充分证据表明，企业从客户取得的对价扣除预期向客户支付返利后的金额，极可能不会发生重大转回，在确认商品销售收入时不应包含该部分可变对价。后续每个资产负债表日对现金返利进行重估，并根据重估结果调整收入确认金额。

【例 5】 $2\times25$  年 1 月 1 日，甲公司与经销商 A 签订合同，以每台车 150 000 元的价格向其销售。如果经销商在  $2\times25$  年全年的采购量超过 20 台，将获得采购金额 10% 的现金返利。根据合同，车辆的控制权在交付时转移给经销商。在合同开始日，甲公司估计该经销商全年的采购量能够超过 20 台。 $2\times25$  年 1 月 31 日，甲公司交付了第一批车辆共 10 台并收到价款，假定每台车成本 10 万元。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

(1)  $2\times25$  年 1 月 31 日。

借：银行存款	1 500 000
贷：主营业务收入——整车	1 350 000
预计负债——经销商返利	150 000
借：主营业务成本——整车	1 000 000
贷：库存商品	1 000 000

(2) 情况一： $2\times25$  年 12 月 31 日，若该经销商又采购 12 台车并支付价款，则全年采购量超过 20 台。

①第二批车辆确认收入。

借: 银行存款	1 800 000
预计负债——经销商返利	150 000
贷: 主营业务收入——整车	1 620 000
其他应付款——经销商返利	330 000
借: 主营业务成本——整车	1 200 000
贷: 库存商品	1 200 000

②甲公司于 2×26 年初向经销商支付现金返利。

借: 其他应付款——经销商返利	330 000
贷: 银行存款	330 000

(3) 情况二: 2×25 年 12 月 31 日, 若该经销商采购 4 台车并支付价款, 则全年采购量未超过 20 台, 首先需调整首批采购车辆收入确认金额, 冲销预计负债, 本批按照 150 000 元的价格确认销售收入。

①调整第一批车辆的价格至每台 150 000 元。

借: 预计负债——经销商返利	150 000
贷: 主营业务收入——整车	150 000

②第二批车辆收入确认, 价格每台 150 000 元。

借: 银行存款	600 000
贷: 主营业务收入——整车	600 000
借: 主营业务成本——整车	400 000
贷: 库存商品	400 000

②给予客户未来采购价格折扣。

基于客户的采购量，给予客户未来采购价格折扣，约定未来可以以一定折扣价格购买车辆，如果客户行使该选择权购买额外车辆时，能够享受到超过该地区或该市场中其他同类客户所能够享有的折扣，则属于向客户提供了一项重大权利，该重大权利属于一项单项履约义务。当前的销售行为包含了两项履约义务，应该将当前的交易对价，在两项履约义务中分摊。

【例 6】 $2\times25$  年 1 月 1 日，甲公司与经销商 A 签订合同，以每台车 150 000 元的价格向其销售，假定每台车成本 100 000 元。如果客户在  $2\times25$  年全年的采购量达到 20 台，客户将获得  $2\times26$  年以 145 000 元的价格采购 10 台车的权利，而  $2\times26$  年甲公司将继续以每台车 150 000 元的价格销售该款车。根据合同，车辆的控制权在交付时转移给经销商，经销商预付款项。 $2\times25$  年，甲公司共交付了 20 台车辆。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

本例中，客户基于一定采购数量可获得一项重大的适用于未来采购的价格折扣，构成单项履约义务并应分摊交易对价，将该项重大权利单独确认为合同负债，未来销售时再确认收入。

假设客户一定能行使该权利，甲公司预计客户能够取得重大权利的单独售价为  $150\,000 - 145\,000 = 5\,000$  元。

经销商返利应分摊的交易价格： $3\,000\,000 \times (5\,000 \times 10)$

$\div (150\ 000 \times 20 + 5\ 000 \times 10) = 49\ 180.33$  (元)。

销售整车应分摊的交易价格:  $3\ 000\ 000 \times (150\ 000 \times 20) \div (150\ 000 \times 20 + 5\ 000 \times 10) = 2\ 950\ 819.67$  (元)。

(1)  $2 \times 25$  年, 预估经销商返利。

借: 银行存款	3 000 000
贷: 合同负债——A 经销商	3 000 000
借: 合同负债——A 经销商	3 300 000
贷: 主营业务收入——整车	2 950 819.67
合同负债——经销商返利	49 180.33
借: 主营业务成本——整车	2 000 000
贷: 库存商品	2 000 000

(2)  $2 \times 26$  年, 该经销商以 145 000 元的单价采购 10 台车。

借: 银行存款	1 450 000
贷: 合同负债——A 经销商	1 450 000
借: 合同负债——A 经销商	1 450 000
——经销商返利	49 180.33
贷: 主营业务收入——整车	1 499 180.33
借: 主营业务成本——整车	1 000 000
贷: 库存商品	1 000 000

③应付客户对价。

企业在向客户转让商品的同时, 需就商品向客户或第三

方支付对价的，应当将该应付对价冲减交易价格，但应付客户对价是为了自客户取得其他可明确区分商品的除外。

在经销模式下，经销商常获得销售公司提供的各类补贴，例如形象店建设补贴、培训补贴以及用于广告投放、促销活动、客户维护等方面的市场支持补贴。此类补贴目的通常是提升品牌影响力、市场份额或激励经销商，销售公司在支付该类款项后通常并未取得可明确区分的商品或服务。因此，销售公司应将该类补贴冲减交易价格，并在确认相关收入与支付（或承诺支付）客户对价二者孰晚的时点冲减当期收入。

#### （5）销售退回。

对于附有销售退回条款的销售，销售公司应当在经销商取得整车控制权时，按照因向经销商转让整车而预期有权收取的对价金额（即不包含预期因销售退回将退还的金额）确认收入，按照预期因销售退回将退还的金额确认负债。同时，按照预期将退回整车转让时的账面价值，扣除收回该整车预计发生的成本（包括退回商品的价值减损）后的余额，确认为一项资产，按照所转让整车转让时的账面价值，扣除上述资产成本的净额结转成本。

每一资产负债表日，销售公司应当重新估计未来销售退回情况，如有变化，应当作为会计估计变更进行会计处理。

#### ①发出整车。

会计分录：

借：应收账款等

贷：主营业务收入

预计负债——应付退货款

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本

应收退货成本

贷：库存商品

②资产负债表日对退货率重新评估。

会计分录：

借（贷）：预计负债——应付退货款

贷（借）：主营业务收入

借（贷）：主营业务成本

贷（借）：应收退货成本

③退货期满。

会计分录：

借：库存商品

应交税费——应交增值税（销项税额）

预计负债——应付退货款

主营业务成本（借或贷）

贷：主营业务收入（借或贷）

应收退货成本

银行存款等

## 二、整车销售-代理模式

### (一) 业务描述。

代理模式是指主机厂通过销售公司与汽车代理商基于专业化分工协作，授权汽车代理商在特定区域内开展车辆销售及相关服务。在该模式下，代理商通常以佣金制为基础获取收益，负责终端客户开拓、销售洽谈、试驾体验、交付支持以及售后服务对接等具体业务环节，按其完成销售的车辆数量或销售额的一定比例获得佣金回报，不承担库存风险，不拥有车辆所有权。销售公司负责统一管理车辆资源、定价策略、市场宣传及用户运营平台，并直接与消费者签订销售合同、收取车款、开具发票，同时统筹区域内的物流配送与交付支持。代理模式与经销模式的主要差异如下：

表 6 代理模式与经销模式对比

对比维度	代理模式	经销模式
所有权归属	车辆销售至终端客户前，代理商不拥有整车所有权	经销商从销售公司买断车辆，拥有所有权，再向客户销售
存货风险承担	代理公司不承担存货风险	经销商承担存货风险
代理商/经销商收入来源	代理商获取佣金收入	经销商自主经营，赚取进销差价
销售政策控制权	代理商在销售政策方面几乎没有自主决定权	经销商在销售政策方面有一定自主决定权
服务标准控制权	代理商在服务标准方面几乎没有自主决定权	经销商在服务标准方面有一定自主决定权

该模式的业务流程主要包含多个关键环节。首先是销售

公司向客户直接收取购车定金，当客户确定购买意向，签订购车合同，并办理尾款支付等相关手续后，销售公司按约定的时间和地点，将符合质量要求的车辆运抵至代理商指定交付中心或客户指定地点。代理商负责完成车辆现场查验、文件核对及客户交接工作，并协助处理售后预约及服务对接。销售公司会根据代理商的销售业绩，按事先约定的佣金比例向代理商支付佣金。

## （二）会计处理。

### 1. 主机厂。

主机厂的会计处理同上述“经销模式”。

### 2. 销售公司。

对销售公司的会计处理分析同“经销模式”，通常情况下销售公司作为整车销售的主要责任人，采用总额法核算。

#### （1）采购车辆。

会计分录：

借：库存商品

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：应付账款——主机厂

#### （2）消费者支付定金及尾款。

①在收到消费者下订单并支付定金后，如果定金在犹豫期内可退，签订购车合同前，由于合同关系尚未确立，相关定金核算为其他应付款。如果定金不设置犹豫期，支付后即

不可退，则直接计入合同负债。

会计分录：

借：银行存款等

贷：其他应付款（可退定金）

    合同负债——终端客户（不可退定金）

    应交税费——待转销项税额（不可退定金）

②当消费者锁单（签订合同）或可退定金超过犹豫期后自动转换为不可退定金，合同关系确立，公司开始生产车辆并配车，相关定金结转为合同负债。

会计分录：

借：其他应付款

贷：合同负债——终端客户

    应交税费——待转销项税额

③在整车交付前，消费者支付整车尾款。

会计分录：

借：银行存款等

贷：合同负债——终端客户

    应交税费——待转销项税额

（3）整车发运及消费者提车。

①销售公司发出车辆。

会计分录：

借：发出商品

贷：库存商品

②整车运输。

车辆的控制权在终端客户提车时完成转移，即终端客户提车时确认收入并同时结转成本。同时由于运输活动是在车辆控制权转移之前发生的，不构成单项履约义务，而是销售公司为了履行合同而从事的活动，运输服务成本应确认为合同履约成本。

会计分录：

借：合同履约成本——运输费用

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：应付账款——承运商/应付职工薪酬等

③客户验收。

借：合同负债——终端客户

应交税费——待转销项税额

贷：主营业务收入——整车

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本——整车

贷：发出商品

合同履约成本——运输费用

（4）计提及支付佣金。

销售公司需要判断支付给代理商的佣金是否属于为取得合同而发生的增量成本，且预期能够收回或已收回。

对于不属于为取得合同发生的增量成本，例如代理商的基础佣金，无论是否实现销售都需要支付，应在发生时计入当期损益。

对于属于为取得合同发生的增量成本且预期能够收回的，例如以代理商实现销售的数量为基础计算的佣金，应作为合同取得成本确认为一项资产。整车确认收入后，按照考核周期根据代理商的业绩达成情况计算并计提应付佣金，销售公司一般在与代理商完成对账后支付佣金，为简化实务操作，合同取得成本摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益。

①计提应付佣金。

借：销售费用/合同取得成本——代理商佣金等

贷：其他应付款——代理商

②实际结算代理商佣金。

借：其他应付款——代理商

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：银行存款等

【例 7】某销售公司与代理商签订了整车销售及服务代理合同。2×25 年 2 月，根据双方约定的商务政策，当月应向该代理商支付基础佣金 50 万元，整车销售佣金 100 万元。此外该代理商当月因销售延保服务（在法定质保 3 年的基础上延长 2 年质保），应向其支付佣金 10 万元。延保服务由

销售公司提供，销售公司属于主要责任人。假设不考虑相关税费的影响。

其中，基础佣金为代理商当月服务的基础收费，不属于合同取得成本，在发生当期计入损益。整车销售佣金为代理商实现整车销售的提成收入，属于合同取得成本，整车在当期已确认收入，相关佣金应计入当期损益。

延保服务将在法定质保期后开始确认收入，因此销售延保服务相关的佣金应同样在法定质保期后摊销计入当期损益。假设延保收入及佣金均符合按照直线法摊销的条件。

(1) 2×25年2月，根据商务政策计提佣金。

借：销售费用——代理商佣金	1 500 000
合同取得成本——代理商佣金	100 000
贷：其他应付款——代理商	1 600 000

(2) 2×25年3月，实际支付佣金。

借：其他应付款——代理商	1 600 000
贷：银行存款	1 600 000

(3) 2×28年3月，3年后法定质保到期，公司按照2年直线法摊销确认延保收入，相关佣金也按照同样的摊销基础计入当期损益  $100 000 \div 24 = 4 166$  (元)。

借：销售费用——代理商佣金	4 166
贷：合同取得成本	4 166

### **三、整车销售-直营模式**

#### **(一) 业务描述。**

直营模式是指不依赖经销商或代理商，而是直接面向消费者完成车辆销售与服务的业务模式。在该模式下，销售公司统一负责车辆定价、销售流程及客户服务，并依托自建的线上平台与线下体验店协同运作，实现从订单生成到交付售后全流程管控。

#### **(二) 会计处理。**

##### **1. 主机厂。**

主机厂的会计处理同上述“经销模式”。

##### **2. 销售公司。**

###### **(1) 采购车辆。**

会计分录：

借：库存商品

    应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：应付账款——主机厂

###### **(2) 预收终端客户款。**

会计分录：

借：银行存款等

    贷：合同负债——终端客户

    应交税费——待转销项税额

###### **(3) 整车发运。**

会计分录：

借：合同履约成本——运输费用

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：应付账款——承运商/应付职工薪酬等

（4）客户提车，确认收入并结转成本。

借：合同负债——终端客户

应交税费——待转销项税额

贷：主营业务收入——整车

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本——整车

贷：库存商品

合同履约成本——运输费用

## 四、充电桩销售与充电服务

### （一）业务描述。

充电桩销售与充电服务主要包括充电桩销售及安装服务与公共充电服务业务两大类：

1. 充电桩销售及安装服务是指企业向终端消费者或充电站加盟合作方销售自有品牌的充电桩产品，并提供安装与调试等配套服务。企业通常自主研发与设计充电桩，再由代加工厂商代工或自行生产。

2. 公共充电服务业务是指企业通过自建自营、合作共建或平台接入等方式，运营或参与运营公共充电设施，为新能

源汽车用户提供补能服务。在不同模式下，资产权属和运营主体可能存在差异，但在电力转售环节，如果相关方未取得电力资源控制权，实质仅为利用电网电能提供充电服务。

公共充电服务的业务要素主要包括充电场地、充电桩、充电桩运营管理平台软件（以下简称充电平台）。其中充电平台具备设备管理、交易清算、用户服务、数据运营等能力，一般由充电桩品牌方设计、研发和运营。依据各业务要素的所有权、运营权及分成方式的不同，存在不同商业模式，例如自营充电模式、合作建站模式、加盟模式和互联互通模式。汽车制造业实务中，对公共充电服务不同合作模式的命名可能不同，合作安排细节可能也存在实质性差异，以下为常见四种经营模式的简要说明：

（1）自营充电模式。企业拥有上述所有业务要素的所有权，获得充电站全部利润。

（2）合作建站模式。企业与第三方（如场地提供方或资金方）共同建设充电站。通常情况下，企业提供充电设备、充电平台，合作方则提供场地，双方根据约定对服务费进行分成。

（3）加盟模式。通常情况下，企业作为充电平台与设备提供方，向加盟合作方销售充电设备，加盟方自行负责场地提供、设备安装及本地运营。

（4）互联互通模式。通常情况下，充电桩、场地及充

电商平台都属于其中一方，对于本品牌用户通过本品牌充电平台在对方充电桩进行的充电服务，企业按一定比例向对方收取费用。

**表 7 公共充电服务业务模式简要举例分析**

模式	模式简要说明	企业角色与主要活动	收费类型	费用、支出类型
自营充电模式	企业自有品牌，自营资产、场地及运营团队。	电力转售、充电站运营服务，站点现场管理	收取电费及服务费	设备摊销、场地租赁支出、人员支出、平台结算手续费、电费支出
合作建站模式	企业自有品牌，提供部分资产或运营服务。场地及建设由合作方负责。	电力转售、充电站运营服务，站点现场管理	收取电费及服务费	设备摊销、人员支出、平台结算手续费、合作方分成支出、电费支出
加盟模式	企业自有品牌，提供平台接入服务。合作方向企业采购设备，提供场地自行运营。	充电站运营服务	收取设备价款、收取电费及服务费	设备销售存货成本、平台结算手续费、加盟方分成支出
互联互通模式	企业仅提供平台接入服务，连接第三方品牌的充电站。或消费者通过第三方平台在企业其他模式下充电站消费。	平台接入服务	收取电费及服务费	平台结算手续费、互联互通方分成支出

## **(二) 会计处理。**

### **1. 充电桩销售及安装服务。**

对于合同约定车企需要提供安装及调试充电桩服务的，企业应该判断充电桩产品与安装调试服务是否构成两项可明确区分的单项履约义务。

在包含安装服务的充电桩销售业务中，企业的履约义务包括销售充电桩及充电桩安装调试服务，企业对充电桩和安装服务分别定价。如果充电桩为标准化产品，安装服务可由第三方提供，且安装服务内容为基础的电力连接、设备及线路固定等，不构成对充电桩的重大修改、重大整合或与充电桩产生高度关联，则表明客户能够单独从安装服务中获益，或将其与易于取得的其他商品或服务结合在一起获益。因此，根据收入准则第十条，充电桩产品与安装服务满足“可明确区分”的条件，应作为两项单项履约义务进行会计处理。

按照合同约定，在产品运抵指定地点或由客户自提，并签署验收单据后，充电桩的控制权转移至客户，确认充电桩销售收入。企业提供的安装调试服务，在安装调试完成、充电桩达到可使用状态、客户签署验收单据后（一般在开始安装当天内完成），确认充电桩安装服务收入。

（1）消费者支付定金（不可返还）或预付款。

企业向消费者销售自有品牌的家用充电桩，或向加盟建站的充电站运营方销售自有品牌的充电桩。企业在合同签署后，向客户一次性或按一定比例收取预收款项。

会计分录：

借：银行存款等

贷：合同负债——充电桩

——充电桩安装（若需安装服务）

应交税费——待转销项税额

(2) 充电桩签收。

在产品运抵指定地点或由客户自提，并签署验收单据，充电桩的控制权转移至客户时，确认收入。

会计分录：

借：合同负债——充电桩

银行存款等

应交税费——待转销项税额

贷：主营业务收入/其他业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本/其他业务成本

贷：库存商品

(3) 完成安装服务。

企业提供的安装服务（假设企业为安装服务主要责任人），在充电桩完成安装且客户验收确认时确认收入。

会计分录：

借：合同负债——充电桩安装

银行存款等

应交税费——待转销项税额

贷：主营业务收入/其他业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本/其他业务成本

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：原材料——辅助材料

应付职工薪酬/应付账款等

## 2. 公共充电服务业务。

以下内容仅基于汽车制造企业作为主体的会计处理。每个模式的会计处理方法仅在特定场景下成立，汽车制造业实务中需要根据具体合作安排作具体分析。

### （1）消费者购买/充值电卡。

通常情况下，自营、合作建站及加盟等模式下消费者购买电卡、在充电平台中充值相应额度，且不可退款。

会计分录：

借：银行存款等

贷：合同负债——预收充电服务费

其他应付款——预收电费（及服务费）

应交税费——待转销项税额

### （2）消费者完成消费。

以下基于四种常见的模式展开分析。

#### ①自营充电模式。

在自营充电模式下，应区分充电服务和代收电费两项业务。对于充电服务，企业是主要责任人的迹象包括但不限于：充电桩资产属于企业所有，企业自身承担场地租金等成本，企业是充电站的运营方，主导充电桩资产的运营管理，为消

费者提供充电服务等。

对于代收电费，《收入准则应用案例——充（供）电业务的收入确认》中规定根据有关政策要求，充电服务商向电动汽车用户收取电费及充电服务费两项费用，其中电费执行国家规定的电价政策，服务费可由充电服务商自主定价，充电服务商本质上只是利用供电公司提供的电力能源为消费者提供充电服务。充电服务商在向消费者提供电动汽车充电服务的过程中并未取得电力控制权的，应按照净额法确认收入。综上，在上述场景前提下，企业在代收电费方面属于代理人角色，在充电服务方面属于主要责任人。

在自营模式下，可能存在消费者通过企业的自营充电平台支付电费及服务费，还可能存在消费者通过互联互通方充电平台向企业支付电费及服务费的情况。如为后者，企业应综合考虑各项公共充电业务要素双方的参与程度，判断互联互通方属于主要责任人还是代理人角色。假定互联互通方仅通过自身的充电平台代收代付服务费，属于代理人。企业通过互联互通方（代理人）的充电平台对消费者提供充电服务，且能够可靠确定互联互通方对消费者收取的价格，应当按照因提供充电服务而有权从消费者收取的对价金额确认收入，同时将互联互通方收取的佣金确认为费用。

通过自营充电平台收费确认收入。

会计分录：

借：合同负债——预收充电服务费  
其他应付款——预收电费  
应交税费——待转销项税额  
贷：其他应付款——代收电费  
主营业务收入/其他业务收入  
应交税费——应交增值税（销项税额）

通过互联互通方充电桩平台收费确认收入。

会计分录：

借：应收账款——互联互通方  
销售费用——互联互通合作费用  
贷：主营业务收入/其他业务收入  
其他应付款——代收电费  
应交税费——应交增值税（销项税额）

月末结转设备折旧及使用权资产摊销等设备、场地成本。

会计分录：

借：主营业务成本/其他业务成本  
应交税费——应交增值税（进项税额）  
贷：使用权资产累计摊销（充电站累计摊销）  
累计折旧（充电桩累计折旧）  
其他应付款/应付账款（其他运营成本）等

**【例 8】**甲公司从事新能源汽车的研发、生产及销售业务，自研高功率充电桩产品，并通过代加工厂商进行生产。

甲公司通过自营建站、合作建站、加盟和互联互通等模式搭建充电站网络以服务不限于本品牌用户的新能源汽车用户。

以下案例中假设消费者已预充值（甲公司形成“合同负债——预收充电服务费”科目余额、“其他应付款——预收电费（及服务费）”科目余额），通过预充值余额完成充电消费时已满足相关收入确认条件。假设不考虑平台结算成本以及相关税费。

在自营充电模式下，甲公司自行租赁建站场地，安装自研的充电桩产品并建设相关配套设施，配置运营人员对外提供充电服务。甲公司需要向电力公司或场地物业支付充电站产生的电费支出。

丁公司系另一个新能源汽车车企，也通过上述模式搭建充电网络。甲公司与丁公司签署互联互通合作协议，约定双方开放系统接口，即甲公司品牌的用户可以通过甲公司的充电平台在丁公司的充电网络中充电，并通过甲公司的充电平台支付款项。反之，丁公司品牌的用户也可以通过同样的方式在甲公司的充电网络充电并支付款项。双方结算价格为：对方代收取的服务费 $\times 90\%$ +对方代收取的电力收费。假定丁公司仅提供代收代付、引流服务，为代理人角色。

2×25年1月，甲公司自有充电桩当月折旧5万元，自有租赁场地使用权资产摊销3万元，充电业务运维人员发生人工成本5万元。

自营充电模式通过自营充电平台收取电费 5 万元，服务费 15 万元，合计 20 万元，产生应付物业公司电力成本 4.9 万元。

丁公司品牌用户通过丁公司充电平台在甲公司自营充电站消费电费 2 万元，服务费 6 万元，甲公司应从丁公司收取电力支出 2 万元及服务费 5.4 万元 ( $6 \times 90\%$ )，合计 7.4 万元。产生应付物业公司电力成本 1.9 万元。

甲公司作为代收电费的代理人及充电服务主要责任人确认收入及相关成本、费用。确认自营充电模式下的收入  $200\ 000 - 49\ 000 = 151\ 000$  (元)。

借： 合同负债——预收充电服务费	151 000
其他应付款——预收电费	49 000
贷： 其他应付款——物业公司	49 000
主营业务收入/其他业务收入	151 000

通过互联互通方充电平台收费部分，对于充电服务，甲公司确认丁公司代收的收入  $80\ 000 - 19\ 000 = 61\ 000$  (元)，其中支付给丁公司的提成作为销售费用核算  $60\ 000 \times 10\% = 6\ 000$  (元)。

借： 应收账款——丁公司	74 000
销售费用——互联互通合作费用	6 000
贷： 主营业务收入/其他业务收入	61 000
其他应付款——物业公司	19 000

借：主营业务成本/其他业务成本	130 000
贷：使用权资产累计摊销	30 000
累计折旧	50 000
应付职工薪酬	50 000

②合作建站模式。

通常情况下，合作建站模式指充电桩资产属于企业所有，企业是充电站的运营方，场地租金等成本由合作方支付，企业向合作方支付服务费提成及企业代收的电力收费。

企业需要根据具体合作模式，根据合作中的运营主导方或者是否构成共同决策等特征，判断是否属于合营安排。假定充电桩资产由企业单方面主导运营，合作方仅提供场地以及进行现场管理（如保洁、安全）等，不存在需要共同决策的经营事项，则不构成《企业会计准则第 40 号——合营安排》（财会〔2014〕11 号）定义下的合营安排。

合作建站模式下，合作方提供代垫电费的服务，属于一项代收代付服务，合作方也实质上提供了场地租赁及场地管理服务（类似于物业管理服务）。企业是承租方，合同中同时包含租赁部分和非租赁部分，需要拆分租赁和购买服务，为简化处理，承租人可以按照租赁资产的类别选择是否分拆合同中包含的租赁部分和非租赁部分。承租人选择不分拆的，应当将各租赁部分及与其相关的非租赁部分分别合并为租赁；如果不分拆，租赁付款额即服务费分成，属于源自租赁

资产绩效的可变租赁付款额。根据应用指南第二十一章租赁，纳入租赁负债初始计量的可变租赁付款额仅限取决于指数或比率的可变租赁付款额，除取决于指数或比率的可变租赁付款额外的其他可变租赁付款额，均不纳入租赁负债的初始计量，而应当在实际发生时计入当期损益。

在此前提下，对于充电服务，由于企业仍然通过运营管理其自有充电桩资产对消费者提供服务，是充电服务的主要责任人。因此，合作建站模式收入确认政策与上述“自营充电模式”一致。

对于支付给合作方的提成，实质属于场地租赁源自租赁资产绩效的可变租赁付款额及现场管理服务收费，均在实际发生时计入当期损益。

会计分录：

借：合同负债——预收充电服务费

其他应付款——预收电费

应交税费——待转销项税额

贷：其他应付款——代收电费

主营业务收入/其他业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

确认合作方结算电力成本及服务费提成。

会计分录：

借：其他应付款——代收电费

主营业务成本/其他业务成本

贷：应付账款——合作方

【例 9】承【例 8】，在合作建站模式下，合作方乙公司租赁场地，将甲公司提供的自研充电桩（所有权未转移）安装在其场地中，并建设相关配套设施，配置运营人员对外提供充电服务。甲公司需要向乙公司支付：甲公司收取的服务费 $\times 70\%$ +甲公司代收取的电力收费。假设不考虑平台结算成本以及相关税费。

充电桩运行系统，包括但不限于线上管理系统、线上设备运营管理系统等均由甲公司提供并运营，甲公司拥有充电站定价权和收费权。

2×25 年 1 月，甲公司通过合作建站模式收取电费 3 万元，服务费 9 万元，合计 12 万元。需向乙公司支付电费 3 万元及服务费 6.3 万元 ( $9 \times 70\%$ )，合计 9.3 万元。

甲公司作为收取电费的代理人及充电服务主要责任人确认收入及相关成本。确认收入  $120\ 000 - 30\ 000 = 90\ 000$ ( 元 )，支付给乙公司的服务费提成 6.3 万元作为运营成本核算。

借：合同负债——预收充电服务费	90 000
其他应付款——预收电费	30 000
贷：其他应付款——乙公司	30 000
主营业务收入/其他业务收入	90 000
借：主营业务成本/其他业务成本	63 000

其他应付款——乙公司	30 000
贷：应付账款——乙公司	93 000

③加盟模式。

通常情况下，加盟模式指加盟方按照市场价格从企业购买充电桩，并使用企业的支付平台及品牌对外提供充电服务，企业向加盟方交付充电桩后，充电桩、场地等资产均不属于企业所有，消费者通过企业充电平台支付电费及充电服务费，企业向加盟方支付从消费者收取的全部电费及绝大部分的服务费提成，且企业在代收费过程中向消费者明确在该站点消费产生的纠纷由加盟方负直接责任。此情形下，企业实质上提供了充电桩线上运维及结算服务。企业应综合考虑各项公共充电业务要素双方的参与程度，判断加盟方属于主要责任人还是代理人角色。如果企业向加盟方转移充电桩控制权，加盟模式下的充电桩销售环节的会计处理同上述“1.充电桩销售及安装服务”部分。如果企业属于代理人角色，例如企业在交付充电桩后，后续充电服务提供过程中企业仅负责充电平台的运营以及提供代收代付的结算功能，且企业不享有充电桩对外提供充电服务的定价权、运维权等，仅就代收、代付的差额净额确认服务费收入。

会计分录：

借：合同负债——预收充电服务费  
其他应付款——预收电费及服务费

应交税费——待转销项税额  
贷：其他应付款——加盟方  
主营业务收入/其他业务收入  
应交税费——应交增值税（销项税额）

加盟模式中企业属于主要责任人情况的会计处理参考上述“②合作建站模式”。

【例 10】承【例 8】，甲公司在加盟模式下，加盟方丙公司租赁场地，采购甲公司的自研充电桩（所有权转移）安装在其场地中，并建设相关配套设施，配置运营人员对外提供充电服务。甲公司需要向丙公司支付：甲公司代收取的服务费 $\times 90\%$ +甲公司代收取的电力收费。假设不考虑平台结算成本以及相关税费。

充电桩运行系统，包括但不限于线上管理系统、线上设备运营管理系统等均由甲公司提供并运营，甲公司不拥有充电站定价权和收费权。

2×25 年 1 月，甲公司通过加盟模式收取电费 5 万元，服务费 15 万元，合计 20 万元。需向丙公司支付电费 5 万元，服务费 13.5 万元 ( $15 \times 90\%$ )，合计 18.5 万元。

甲公司作为代收电费及充电服务的代理人确认服务费收入。确认收入  $150\ 000 \times 10\% = 15\ 000$  (元)。

借：合同负债——预收充电服务费 15 000  
其他应付款——预收电费及服务费 185 000

贷：其他应付款——丙公司	185 000
主营业务收入/其他业务收入	15 000

④互联互通模式。

通常情况下，企业与互联互通方打通双方平台接口，消费者可以通过企业的充电平台在互联互通方的充电站消费，企业代收后扣除一定比例的服务费，剩余款项全部支付给合作方。企业应综合考虑各项公共充电业务要素双方的参与程度，判断互联互通方属于主要责任人还是代理人角色。如果企业未主导充电服务的提供，在合作中仅起到代收代付及引流的作用，在电费代收及充电服务中均属于代理人角色，仅就代收、代付的差额净额确认服务费收入。

会计分录：

借：合同负债——预收充电服务费	
其他应付款——预收电费及服务费	
应交税费——待转销项税额	
贷：其他应付款——互联互通方	
主营业务收入/其他业务收入	
应交税费——应交增值税（销项税额）	

【例 11】承【例 8】，甲公司品牌用户通过甲公司平台在丁公司品牌充电站消费电费 3 万元，服务费 9 万元，合计 12 万元。甲公司未主导充电服务的提供，在合作中仅起到代收代付及引流的作用，在电费代收及充电服务中均属于代理

人角色，需向丁公司支付电费成本 3 万元及服务费 8.1 万元 ( $9 \times 90\%$ )，合计 11.1 万元。假设不考虑平台结算成本以及相关税费。

2×25 年 1 月，甲公司就互联互通模式下代丁公司收款的业务，确认收入  $90\ 000 \times 10\% = 9\ 000$  (元)。

借： 合同负债——预收充电服务费	9 000
其他应付款——预收电费及服务费	111 000
贷： 其他应付款——丁公司	111 000
主营业务收入/其他业务收入	9 000

## 五、产品质量保证

### (一) 业务描述。

主机厂提供的产品质量保证分为保证类质量保证和服务类质量保证。

1. 保证类质量保证是指向客户保证所销售的商品符合既定标准，无需单独购买，通常是根据销售地法律法规规定，必须提供的质保，汽车制造业常见的是 3 年/10 万公里，因汽车产品质量问题，主机厂要对汽车产品修理、更换和退货的活动及责任。

2. 服务类质量保证是指主机厂向客户保证所售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务，如销售汽车时提供保证类质保以外的终身保修服务、保养服务等。

## (二) 会计处理。

### 1. 保证类质保。

保证类质保应根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》(财会〔2006〕3 号)以及《企业会计准则解释第 18 号》(财会〔2024〕24 号)中关于不属于单项履约义务的保证类质量保证的会计处理的相关规定进行处理。企业应在确认商品销售收入时, 根据历史经验数据等因素, 对于未来产品质量保证发生的成本进行合理预计, 通常可基于各车型发生保证类质保的概率及发生金额, 计算单车预提标准, 确认主营业务成本/其他业务成本, 并计入预计负债。对于期限在一年或一个营业周期以上的保证类质量保证形成的预计负债, 企业应将预计在未来一年或一个营业周期以内清偿的保证类质量保证的预计负债金额计入流动负债, 在资产负债表“一年内到期的非流动负债”项目列示, 其余计入非流动负债, 在资产负债表“预计负债”项目列示; 如果企业不能合理预计未来一年或一个营业周期以内清偿的金额, 则全部计入流动负债, 在资产负债表“其他流动负债”项目列示。按经销商提起核销实际发生的费用冲销预计负债, 在每个资产负债表日进行复核, 重新评估预计负债金额。同时在质保期结束后, 如预计负债有贷方余额, 说明实际发生金额小于计提金额, 需将余额转回, 如预计负债有借方余额, 说明实际发生金额大于计提金额, 需补充计提。

(1) 计提预计负债。

会计分录：

借：主营业务成本/其他业务成本——质保服务

贷：预计负债——产品质量保证

(2) 保证类质保实际发生时。

会计分录：

借：预计负债——产品质量保证

贷：银行存款/库存商品等

(3) 资产负债表日重新评估。

会计分录：

借(贷)：主营业务成本/其他业务成本——质保服务

贷(借)：预计负债——产品质量保证

(4) 保证类质保到期。

会计分录：

借(贷)：预计负债——产品质量保证

贷(借)：主营业务成本/其他业务成本——质保服务

**【例 12】**甲汽车企业通过经销商销售电动汽车 100 台，每台车不含税售价 300 000 元，经销商已预付提车款 3000 万元。按国家规定提供 3 年的整车质保服务。根据历史数据测算，预计单车质保成本约为销售额的 1.5%，经销商第 1 年为客户更换电池模组 10 次，成本合计 30 000 元(不含税)，第 2 年提供电机维修服务 20 次，成本为 200 000 元(不含税)，

第3年提供更换电机、主要零部件服务30次，成本为120 000元（不含税）。假设经销商按年向甲企业开票结算，且不考虑相关税费的影响。

（1）销售整车时计提预计负债。

借：主营业务成本/其他业务成本——质保服务

450 000

贷：预计负债——产品质量保证 450 000

（2）第1年实际发生质保维修（经销商向甲企业提起核销，甲企业取得维修发票）。

借：预计负债——产品质量保证 30 000

贷：应付账款——经销商 30 000

（3）第1年底，企业根据当年实际发生质保维修情况进行重新评估，预计未来2年发生质保维修费用合计300 000元，根据测算结果调整预计负债余额。

借：预计负债——产品质量保证 120 000

贷：主营业务成本/其他业务成本——质保服务

120 000

（4）第2年实际发生质保维修（经销商向甲企业提起核销，甲企业取得维修发票）。

借：预计负债——产品质量保证 200 000

贷：应付账款——经销商 200 000

（5）第2年底，企业根据当年实际发生质保维修情况

进行重新评估，预计未来 1 年发生质保维修费用合计 150 000 元，根据测算结果调整预计负债余额。

借：主营业务成本/其他业务成本——质保服务

50 000

贷：预计负债——产品质量保证 50 000

(6) 第 3 年实际发生质保维修（经销商向甲企业提起核销，甲企业取得维修发票）。

借：预计负债——产品质量保证 120 000

贷：应付账款——经销商 120 000

(7) 质保期满冲回预计负债余额=450 000-30 000-120 000-200 000+50 000-120 000=30 000（元）。

借：预计负债——产品质量保证 30 000

贷：主营业务成本/其他业务成本——质保服务

30 000

## 2. 服务类质保。

如果合同订单中包含服务类质保，服务类质保应当作为一项单项履约义务。考虑到服务由主机厂的名义销售，并由主机厂对服务的质量或性能负责，承担增值服务交付的主要责任；主机厂自主决定服务类质保的单独交易价格；主机厂对所提供的服务的具体规格要求进行定义并授权提供服务方按该标准进行交付，客户可自主选择某一授权方兑现相应服务，主机厂应作为服务交付的主要责任人，按照相应服务的

总额法确认收入。主机厂需将销售合同总对价在车辆本身与该服务类质保之间按照单独售价的比例进行分摊。分摊至服务类质保的交易价格应先在“合同负债”科目中列示，随后在服务的提供时段内或在服务完成时确认收入。

(1) 收到客户付款。

会计分录：

借：银行存款/应收账款等

贷：合同负债——增值服务

应交税费——待转销项税额

(2) 在服务时段内确认服务类质保收入。

属于在某一时段内履约的服务，在服务的提供期间内，按照合理的基础在服务时段内分期确认收入。

会计分录：

借：合同负债——增值服务

应交税费——待转销项税额

贷：主营业务收入/其他业务收入——质保服务

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本/其他业务成本——质保服务

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：其他应付款——授权商

(3) 在服务完成时确认服务类质保收入。

按次履约的服务，即根据约定，所购买的服务数量是明

确的、相互可区分的，应当按照实际交付的服务数量，进行收入确认和成本结转。按照当前的交付模式，一般按授权商向主机厂提起服务核销时确认收入并结转成本。

企业能够根据历史经验，合理预期有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额的，应当按照客户行使合同权利的模式按比例将上述金额确认为收入。否则，应在预估客户要求提供服务的可能性极低或合同到期时，将合同负债余额转为收入。如果有相关法律规定，企业所收取的、与客户未行使权利相关的款项须转交给其他方的，企业不应将其确认为收入。

#### （4）过期转回：服务合同到期。

如果是按次提供服务，合同到期，对于尚未提供的服务不再具有履约的责任，将合同负债的余额转为收入。

借：合同负债——增值服务

应交税费——待转销项税额

贷：主营业务收入/其他业务收入——质保服务

应交税费——应交增值税（销项税额）

**【例 13】**某汽车企业销售一辆汽车（经销制），不含税售价 250 000 元（亦为其单独售价），增值税率 13%，同时客户额外选择购买价格为 6 000 元的附加 3 年延长保修服务并因此获得两张免费保养卡券。延长保修服务单独售价 6 000 元（不含税），增值税率 6%，成本为 3 500 元，单张保养服

务单独售价为 1 000 元（不含税），增值税率为 6%，成本为 500 元。客户支付全部价款后提车。

该企业主导经销商提供保修服务，对所提供保修服务的具体规格要求进行定义并组织经销商按该标准进行交付，且客户可自主选择经销商兑现相应商品，当一个经销商无法提供服务时，可以由另一经销商提供相同的服务。该企业根据实际提供服务情况向经销商支付费用。

服务期间内，经销商仅在第 1 年提供了 1 次保修服务，实际发生成本为 1 000 元，客户在第 18 个月使用 1 张免费保养券进行保养，第 3 年底，剩余 1 张免费保养券过期。假设企业无法合理预期客户放弃提供服务的具体金额。

根据上述内容，该企业提供的 3 年延长保修和两次保养服务为在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供的一项单独的服务，客户可选择单独购买，应当作为单项履约义务。由于企业有权自主决定保修和保养服务的价格及服务标准，主导经销商为其客户提供服务，企业为主要责任人，采用总额法确认收入。该延长保修服务期限为 3 年，属于在某一时段内履行的履约义务，按履约进度每月确认收入（假设满足按照直线法计量的条件）；免费保养服务按次提供，属于在某一时点履行的履约义务，履约完成时按次确认收入。假设本案例相关法定质保期期满后开始提供连续 3 年的延保服务。

(1) 销售整车、服务类质保以及保养服务(收到全款)。

借: 银行存款	288 860
贷: 主营业务收入——整车	250 000
合同负债——延长保修服务	4 500
——保养服务	1 500
应交税费——应交增值税(销项税额)	32 500
——待转销项税额	360

(2) 进入延保期后每月确认延长保修服务收入。

借: 合同负债——延长保修服务	125
应交税费——待转销项税额	7.5
贷: 主营业务收入/其他业务收入——延保服务	125
应交税费——应交增值税(销项税额)	7.5

(3) 经销商提供保修服务后向企业结算。

借: 主营业务成本/其他业务成本——延保服务	1 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	60
贷: 其他应付款——授权经销商	1 060

(4) 第 18 个月, 经销商提供免费保养后向企业结算。

① 确认保养收入。

借: 合同负债——保养服务	750
应交税费——待转销项税额	45
贷: 主营业务收入/其他业务收入——保养服务	750
应交税费——应交增值税(销项税额)	45

②支付经销商服务费。

借：主营业务成本/其他业务成本——保养服务	500
应交税费——应交增值税（进项税额）	30
贷：银行存款	530

③服务到期核销未使用保养券。

借：合同负债——保养服务	750
应交税费——待转销项税额	45
贷：主营业务收入/其他业务收入——保养服务	750
应交税费——应交增值税（销项税额）	45

## 六、积分与商城业务

### （一）业务描述。

销售公司在整车销售过程中发放的积分，客户获得的积分可以在企业建立的会员商城中兑换汽车配件、精品附件、周边商品、服务兑换券等商品与服务。此处描述的积分指的是销售过程中发放的积分。

### （二）会计处理。

#### 1. 积分发放。

发放该类积分是一种附有客户额外购买选择权的销售促销方式，客户可以选择在商城平台进行消费，积分根据约定比例折算后，用于购买实物商品或服务。销售公司应当评估该积分选择权是否已经事实上向客户提供了一项重大权利，向客户提供了重大权利的，应当作为单项履约义务。销

售公司在这一销售业务所收到的交易对价应该在两项履约义务中分摊，分摊至积分的交易对价在客户未来行使购买选择权并取得相关商品控制权时，或者该选择权失效时，确认相应的收入。

某些情况下，客户可能会放弃其全部或部分合同权利。销售公司根据历史经验、合同条款、客户行为等预期有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额的，应当按照客户行使合同权利的模式按比例将上述金额确认为收入；否则，销售公司只有在客户要求其履行剩余履约义务的可能性极低时，才能将相关负债余额转为收入。

会计分录：

借：银行存款等

贷：主营业务收入/其他业务收入

    合同负债——会员积分

    应交税费——应交增值税（销项税额）

                ——待转销项税额

## 2. 积分兑换。

客户在商城平台兑换相应的商品和服务，销售公司应根据合作协议的具体条款和商业实质来判断识别向客户转让商品之前是否拥有商品控制权，以此判断积分兑换中是主要责任人还是代理人。

（1）销售公司为主要责任人。

通常情况下，如果销售公司在商品交付给客户前能够取得商品控制权，能主导定价，主导产品的设计（如附带商城品牌 Logo），产品问题由消费者联系销售公司解决，存货风险由销售公司承担。销售公司应当在收到款项时，将款项计入合同负债。

①客户在商城下单，企业收到订单。

如果订单采用现金支付和积分兑换同时使用的方式，额外支付现金部分的会计处理：

会计分录：

借：银行存款

贷：合同负债——现金收款

应交税费——待转销项税额

如果订单全部采用积分兑换，不涉及上述会计分录。

②客户确认收货。

在相关商品转让给客户时销售公司确认商品销售收入。

会计分录：

借：合同负债——会员积分

——现金收款

应交税费——待转销项税额

贷：主营业务收入/其他业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本/其他业务成本

贷：库存商品等

## （2）销售公司为代理人。

第三方商家在商城自主定价售卖其商品或服务并负责交付，销售公司未获得相关商品或服务的控制权，仅代收商品或服务款项，并与第三方商家定期结算。销售公司应当在收到客户订单时，将代收款项计入其他应付款。

若销售公司存在佣金收入，则在客户完成用积分兑换第三方商品时，销售公司按照净额法确认代理收入。如果订单采用现金支付和积分兑换同时使用的方式：

会计分录：

借：银行存款等

合同负债——会员积分

贷：主营业务收入/其他业务收入（佣金）

应交税费——应交增值税（销项税额）

其他应付款——第三方

## 3. 积分过期。

会员账户积分到期未消耗，积分过期，此时将此前确认的负债予以转回。

会计分录：

借：合同负债——会员积分

应交税费——待转销项税额

贷：主营业务收入/其他业务收入

## 应交税费——应交增值税（销项税额）

### 第五节 新技术与新业务

#### 一、车联网服务

##### （一）业务描述。

车联网服务是指主机厂通过车载通信技术与数据服务构建的增值业务模式，为车机基础信息化功能和车内娱乐活动提供所需的网络连接和数据服务。在车辆生产过程中，主机厂从电信运营商采购用户识别（SIM）卡装载进车辆，绑定车辆识别代码（VIN），与车辆进行物理整合，不可随意拆卸与更换。在整车销售交付客户后，客户进行实名认证，通过 SIM 卡连接移动蜂窝网络，为车机基础信息化功能和车内娱乐活动提供所需的网络流量。

车联网服务一般包括配套整车基础功能的网络服务，整车通常标配远程车控、地图导航、智能语音助手等信息化功能作为基础功能，相关功能的实现需要连接网络。通常客户购买整车后即可享受相关服务，不需要支付额外的费用。同时，还包含一些车内娱乐活动的网络服务，主要包括车机系统中的音乐软件播放和音乐下载、第三方应用的访问、为其他设备提供车机热点等所需的网络连接和数据服务等。通常需要客户单独付费订阅购买，如 19 元购买 31 天畅享车载网络服务包，或主机厂随车附送一定期间特定流量的免费服务，如购车后两年内享上限 15G/月的车载网络服务。

## (二) 会计处理。

根据收入准则第十条，若整车和网络服务符合“可明确区分”的条件，例如整车销售和网络服务能够分别满足“客户能从该商品或与其他易于获得资源一起使用中受益”；同时向用户附赠网络服务的承诺可以与合同中的其他承诺单独区分，则提供网络服务和整车销售能够单独区分，构成两项单独的履约义务。

当网络服务构成单项履约义务时，若客户不额外支付流量费用，需在合同总价中按照各单项履约义务单独售价的相对比例进行分摊，单独售价可参照市场价格、成本加成等方式确定；若客户单独付费购买，则购买价格通常属于单独售价。

网络服务的实质是通过车载 SIM 卡提供车内移动蜂窝网络服务，底层服务由电信运营商提供，汽车制造业实务中，客户通过主机厂从电信运营商获取网络服务使用权。主机厂需要根据实际情况判断其是网络服务使用权的主要责任人还是代理人，判断核心在于评估主机厂在网络服务提供给客户之前是否控制了该权利，继而将权利转让给客户。

对于网络服务使用权，若主机厂在确定终端用户前已经预先向运营商采购核定流量的数据包，此时该使用权在转让给用户之前已经存在。主机厂可将数据包自主分割为不同类型的流量套餐，并能够自行决定销售对象与价格。同时，主

机厂承担存货风险（如预购流量未售出）以及交付相应权利的责任，交付该权利后不再承担其他履约义务，按照收入准则判断主机厂在向客户转移网络服务使用权之前已控制该权利，则主机厂是向客户转让网络服务使用权的主要责任人。否则，主机厂是向客户转让网络服务使用权的代理人。

### 1. 若主机厂是主要责任人。

若主机厂预先向运营商采购核定流量的数据包，是向客户提供网络服务使用权的主要责任人时，在将该项权利转让给客户时确认收入。

(1) 从电信运营商采购流量包。

会计分录：

借：合同履约成本

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：银行存款/应付账款等

(2) 预收客户价款（如有）。

会计分录：

借：银行存款

贷：合同负债

应交税费——待转销项税额

(3) 向客户转让权利时，主机厂确认收入。

会计分录：

借：银行存款等

贷：主营业务收入/其他业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本/其他业务成本

贷：合同履约成本

## 2. 若主机厂是代理人。

若流量转移给客户之前，主机厂并未控制网络服务使用权，则在网络服务交易中为代理人。根据收入准则第三十四条，无论是付费订阅还是随车附赠方式，按照从客户收取的对价与支付给电信运营商的对价之间的差额，在代理服务提供完成时（流量包生效时点）确认收入。在随车附赠场景下，应按照代理服务单独售价和整车单独售价的相对比例，将客户支付价款中扣除支付给电信运营商的对价后的余额分摊至两项履约义务。

（1）预收客户价款。

会计分录：

借：银行存款等

贷：合同负债

其他应付款——代收代付（电信运营商）

应交税费——待转销项税额

（2）代理服务提供完成（流量包生效），净额确认收入。

会计分录：

借：合同负债

    应交税费——待转销项税额

贷：主营业务收入/其他业务收入

    应交税费——应交增值税（销项税额）

（3）支付运营商款项。

会计分录：

借：其他应付款——代收代付（电信运营商）

贷：银行存款等

## 二、辅助驾驶服务

### （一）业务描述。

辅助驾驶是指在驾驶过程中为驾驶者提供辅助支持，协助驾驶者完成部分驾驶任务，提升驾驶安全性和舒适度，其主要类型和功能举例如下：

表 8 辅助驾驶主要类型及功能举例

类型	功能
应急辅助 (0 级驾驶自动化)	车道偏离预警、前向碰撞预警、自动紧急制动、车道偏离抑制
部分驾驶辅助 (1 级驾驶自动化)	车道居中控制 (LCC, Lane Centering Control)、自适应巡航控制 (ACC, Adaptive Cruise Control)
组合驾驶辅助 (2 级驾驶自动化)	集成式自适应巡航控制 (IACC, Integrated Adaptive Cruise Control)、领航辅助驾驶 (NOA, Navigation on Autopilot, 分为高速 NOA 和城市 NOA)

注：参考国家标准《汽车驾驶自动化分级》（GB/T 40429-2021）

在技术构成层面，其核心包括：一是硬件模块，如车辆预装的激光雷达、毫米波雷达、高清摄像头及辅助驾驶芯片

组，构成辅助驾驶的物理基础，通常在整车生产阶段完成安装集成；二是软件体系，涵盖辅助驾驶操作系统、算法模型及云端服务，通过空中下载技术（OTA，Over-The-Air）升级实现功能迭代。

辅助驾驶功能根据是否需要连接服务器分为独立运行的辅助驾驶功能和依赖服务器运行的辅助驾驶功能。对于应急辅助、部分驾驶辅助以及组合驾驶辅助中的集成式自适应巡航控制，通常基于车辆本地传感器和算法实现独立环境感知与决策能力，无需依赖云端服务器，通常属于独立运行的辅助驾驶功能；而对于相对高阶的领航辅助驾驶，需要通过连接云端服务器获取高精度地图和实时交通路况数据来实现其功能，通常属于依赖服务器运行的辅助驾驶功能。

主机厂向客户提供辅助驾驶功能的方式通常包括：一是向客户销售标配辅助驾驶功能的车辆，客户无法单独选择是否购买辅助驾驶功能，客户在购买车辆的同时获得辅助驾驶功能的终身使用权；二是辅助驾驶功能作为独立的软件功能由主机厂单独销售，销售方式包括卖断销售和订阅销售（包年/包月等）。

## （二）会计处理。

根据收入准则第十条中“可明确区分”标准，通常情况下，辅助驾驶的硬件部分与整车形成重大整合，不可明确区分；辅助驾驶的软件部分若符合“可明确区分”标准，例如

客户可以单独从该辅助驾驶服务中获益或与其他易于获得的资源一起使用中获益，辅助驾驶软件应被识别为合同中的一项单项履约义务。

在识别为单项履约义务后，需进一步判断其履约义务是在某一时点履行还是在某一时段内履行。判断的核心在于评估该服务的实现是否依赖于主机厂提供持续的服务器支持及运营活动，即提供软件使用权后，主机厂是否仍需提供有重大影响的活动。

### 1. 独立运行的辅助驾驶功能。

对于独立运行的辅助驾驶功能，其功能实现不依赖主机厂的服务器，实质为授予相关软件知识产权许可。由于该类软件具有重大独立功能，后续主机厂不再从事对该项知识产权有重大影响的活动，因此属于在某一时点履行的履约义务，应在辅助驾驶软件交付客户且客户能够使用时确认辅助驾驶收入。在卖断销售模式下，通常主机厂先将软件推送给客户，客户有权随时自行安装且系统在完成安装后自动激活软件，此种情况下，在软件推送时完成交付；在订阅销售模式下，在订阅服务开始生效时完成交付，如果软件推送和订阅生效后，仍然需要主机厂授权才能激活，在这种情况下，在相关交付完成且客户有权使用的时点确认辅助驾驶收入。会计分录：

借：银行存款等

贷：主营业务收入/其他业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

## 2. 依赖服务器运行的辅助驾驶功能。

对于依赖服务器运行的辅助驾驶功能，由于主机厂负有保持相关服务器正常运行并提供实时高精度地图和交通路况的义务，且客户在服务期间内需要随时登录主机厂的服务器获得实时信息并受益，因此属于在某一时段履行的履约义务。在卖断销售模式下，该服务应在车辆预计使用期间内分期确认收入；在订阅销售模式下，该服务应在订阅期间内分期确认收入。

（1）收到客户款项。

会计分录：

借：银行存款等

贷：合同负债

应交税费——待转销项税额

（2）按期间确认收入。

会计分录：

借：合同负债

应交税费——待转销项税额

贷：主营业务收入/其他业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

此外，在汽车制造业实务中，部分主机厂向客户提供第

三方辅助驾驶方案，主机厂应根据具体情况综合进行主要责任人和代理人判断，当判断为代理人时，应按预期有权收取的佣金或手续费净额确认收入。

### 三、碳排放权交易

#### （一）业务描述。

碳排放权交易是指通过市场机制控制和减少二氧化碳等温室气体排放、助力积极稳妥推进碳达峰碳中和的重要政策工具。2011年10月，北京、天津、上海、重庆、广东、湖北、深圳等地启动地方碳排放权交易市场试点。2021年7月，全国碳排放权交易市场以发电行业为突破口正式上线交易，并于2025年3月进一步扩大至钢铁、水泥和铝冶炼行业。目前部分地方（如北京市）碳排放权交易市场不限定行业，已有汽车制造企业被认定为重点排放单位。

2024年1月25日，国务院公布《碳排放权交易管理条例》（中华人民共和国国务院令第775号），自2024年5月1日起施行。该条例规定，碳排放权交易产品包括碳排放配额和经国务院批准的其他现货交易产品，交易主体包括重点排放单位和符合规定的其他主体，交易方式包括协议转让、单向竞价或者符合规定的其他方式。关于碳排放配额的分配，条例规定由国务院生态环境主管部门会同有关部门制定年度碳排放配额总量和分配方案，省级政府生态环境主管部门会同有关部门据此向重点排放单位发放配额（免费或

有偿）。重点排放单位可以通过全国碳排放权交易市场购买或者出售碳排放配额，其购买的碳排放配额可以用于清缴。

## （二）会计处理。

### 1. 购入碳排放配额。

财政部 2019 年颁布《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》（财会〔2019〕22 号）中规定，企业通过购入方式取得碳排放配额用于履行碳排放义务的，应当在购买日按照实际支付或应付的价款（包括交易手续费等相关税费），将取得的碳排放配额确认为碳排放权资产，并按照成本进行计量。

会计分录：

借： 碳排放权资产

贷： 银行存款/其他应付款

通过政府免费分配等方式无偿取得碳排放配额的，不作会计处理。

### 2. 使用碳排放配额。

#### （1）使用购入的碳排放配额履约。

会计分录：

借： 营业外支出

贷： 碳排放权资产

#### （2）使用无偿取得的碳排放配额履约。

使用无偿取得的碳排放配额履约，不作会计处理。

### **3. 出售碳排放配额。**

(1) 出售购入的碳排放配额。

会计分录:

借: 银行存款/其他应收款  
    营业外支出 (借方差额)  
贷: 碳排放权资产  
    营业外收入 (贷方差额)

(2) 出售无偿取得的碳排放配额。

会计分录:

借: 银行存款/其他应收款  
贷: 营业外收入

### **4. 自愿注销碳排放配额。**

(1) 自愿注销购入的碳排放配额。

会计分录:

借: 营业外支出  
贷: 碳排放权资产

(2) 自愿注销无偿取得的碳排放配额。

自愿注销无偿取得的碳排放配额的, 不作会计处理。

## **四、移动出行生态**

### **(一) 业务描述。**

移动出行生态是指通过数字化平台整合交通方式, 为客户提供便捷、高效、个性化的出行解决方案, 业务模式主要

包括以下四种情形：

1. 自营车-自有平台。企业自营车辆在自有平台上出租，车辆所有权和平台归企业所有。企业根据车型、客户的租车时长和行驶里程等计费收取租金。

2. 自营车-流量平台。企业自营车辆在流量平台（其他平台）上出租，车辆所有权归企业所有。客户在流量平台下单，流量平台代收租金，扣除流量平台收取的引流佣金后，与企业结算。

3. 加盟车-自有平台。加盟商车辆在企业自有平台上出租，车辆所有权归加盟商所有，平台归企业所有。企业根据车型、客户的租车时长和行驶里程等计费收取租金，扣除企业收取的佣金后，与加盟商结算租金。

4. 加盟车-流量平台。加盟商车辆在流量平台上出租，车辆所有权归加盟商所有。客户在流量平台下单，流量平台代收租金，该模式下，企业主要担任加盟商与流量平台的居间方。通常情况下，企业作为主导方及最终责任主体，负责整合加盟商资源与流量平台渠道，并获取佣金收入。第一步，流量平台扣除收取的引流佣金后，与企业结算。第二步，企业扣除收取的佣金后，与加盟商结算。

## （二）会计处理。

客户在平台方提交租车订单，平台方与客户生成的订单相当于签订了合同（订单日期即合同开始日）。平台方派单，

为该笔订单指定唯一的车辆，车辆信息关联订单。因此满足《企业会计准则第 21 号——租赁准则》（财会〔2018〕35号，以下简称租赁准则）中“已识别资产”。该车辆是物理可区分于其他车辆的。在客户取车后，供车方是没有实质性替换权的，在使用期间内，平台方指定车辆后，不考虑特殊场景，租赁车辆不可随意替换。客户在取车后可以主导使用该车辆使用，判断为已控制已识别的资产使用权。

企业的出租业务，在租赁期届满时，租赁资产的所有权不会转移给承租人，租赁期也不占租赁资产使用寿命的大部分（租赁期 $\div$ 租赁开始日租赁资产剩余使用寿命 $\geq 75\%$ ），租金总现值也不会达到租赁开始日租赁资产公允价值的 90%，承租人不具有购买租赁资产的选择权，通常判断为与租赁资产（车辆）相关的几乎所有风险和报酬并没有转移给租车用户，企业的出租业务属于经营租赁。

租赁订单来源包含自有平台，也包含流量平台，所形成的租赁合约，包含用户租用企业平台自有车辆，也包含企业作为居间方，促成用户租用加盟商车辆。对于自有车辆的出租业务，企业作为出租方确认租赁收入；对于加盟商车辆出租业务，企业作为代理人，按照收取的平台使用费，确认佣金收入。

### **1. 自营车-自有平台。**

该种业务模式下，企业将自有汽车在自有平台上进行短

期租赁，适用租赁准则。根据租赁准则，判断属于经营租赁的，出租人应在租赁期内采用直线法将租赁收款额确认为租金收入。如果其他方法能够更好地反映因使用租赁资产所产生经济利益的消耗模式，则出租人应采用该方法。

(1) 收取客户租金款项。

客户下订单，企业收取客户租金款项。

会计分录：

借：银行存款等

贷：预收账款

(2) 在租赁期内分期确认租赁收入。

会计分录：

借：预收账款

应收账款/银行存款(实际结算金额大于预收款补差)

贷：主营业务收入/其他业务收入

应交税费——应交增值税(销项税额)

银行存款(实际结算金额小于预收款退差)

借：主营业务成本/其他业务成本

贷：累计折旧等

**2. 自营车-流量平台。**

该种业务模式下，企业将自有汽车在流量平台上进行短期租赁，适用于租赁准则，判断属于经营租赁的，按月与流量平台结算，按月确认租金收入及佣金费用。

会计分录:

借: 银行存款等  
销售费用——佣金  
应交税费——应交增值税(进项税额)  
贷: 主营业务收入/其他业务收入(流量平台出租自  
营车)  
应交税费——应交增值税(销项税额)

会计分录:

借: 主营业务成本/其他业务成本  
贷: 累计折旧等

### 3. 加盟车-自有平台。

该种业务模式下,加盟商汽车在企业自有平台上进行短期租赁。企业收到的租金属于代收代付款项,企业不涉及租赁业务,仅需要向加盟商进行租金代收代付结算,企业收入来源是收取加盟商佣金。

(1) 收到代加盟商收取的租金款项。

会计分录:

借: 银行存款等  
贷: 其他应付款——加盟商代收  
合同负债  
应交税费——待转销项税额

(2) 企业每月与加盟商结算代收租金,同时确认代理

佣金收入。

会计分录：

借：其他应付款——加盟商代收

合同负债

应交税费——待转销项税额

贷：银行存款等

主营业务收入/其他业务收入（佣金）

应交税费——应交增值税（销项税额）

#### 4. 加盟车-流量平台。

该种业务模式下，加盟商汽车通过本企业在其他流量平台上达成短期租赁。流量平台为企业提供服务，与企业之间结算代收租金并收取佣金。企业收到的租金属于代收款项，与加盟商结算代收租金并获取佣金收入。通常情况下，企业是为加盟商提供平台服务的主要责任人，应将与加盟商约定的佣金总额确认收入，流量平台扣除的引流佣金属于企业为加盟商提供平台服务而发生的成本。

（1）企业与流量平台结算代收款项及佣金费用。

会计分录：

借：银行存款等

合同履约成本

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：其他应付款——加盟商代收

合同负债

应交税费——待转销项税额

(2) 企业与加盟商结算代收租金，同时确认代理佣金收入。

会计分录：

借：其他应付款——加盟商代收

合同负债

应交税费——待转销项税额

贷：银行存款等

主营业务收入/其他业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

借：主营业务成本/其他业务成本

贷：合同履约成本

## 五、二手车业务

### (一) 业务描述。

二手车业务主要通过买卖、寄售与中介服务实现车辆再流通的经营活动。主要销售模式如下：

1. 经销模式。企业买断车辆所有权，承担存货风险，完成整备后出售，盈利模式为获取购销差价。

2. 寄售模式。车主保留车辆所有权，将车辆委托企业代售，企业在门店现场展示与推广车辆、车辆出售后提供办理过户等服务，盈利模式为获取交易佣金。

3. 经纪、中介模式。企业负责整合信息，连接买卖双方，不持有库存，盈利模式为获取信息服务费或交易佣金。

## （二）会计处理。

### 1. 经销模式。

#### （1）购买二手车。

企业购买二手车，以及购买过程中发生的过户费及其他属于使存货达到当前场所和状态所发生的支出，计入车辆成本中。

会计分录：

借：库存商品——二手车

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：银行存款/应付账款等

#### （2）二手车入库。

入库后，若发生直接提升车辆价值的维护费用或者达到可售状态的整备支出，计入二手车成本；若发生日常二手车维护和保管仓储费，计入当期费用。

会计分录：

借：库存商品——二手车/销售费用等

应交税费——应交增值税（进项税额）

贷：银行存款/应付账款等

车辆销售，客户完成车辆过户手续办理及交付，通常表明企业已将该商品的控制权转移给客户，符合收入确认条件。

(3) 销售二手车的过户费。

销售二手车过程中发生的过户费计入销售费用。

会计分录：

借：销售费用

贷：银行存款/应付账款等

(4) 符合确认收入条件。

会计分录：

借：银行存款/应收账款

贷：主营业务收入/其他业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

(5) 成本结转。

会计分录：

借：主营业务成本/其他业务成本

贷：库存商品——二手车

## 2. 寄售模式和经纪、中介模式。

在寄售模式和经纪、中介模式下，企业均不获得二手车的所有权，主要收入为佣金与服务费。在该模式下企业不具备对商品的控制权，企业为代理人，应当按照预期有权收取的佣金或服务费的金额确认代理收入。

(1) 收到买家车款。

企业作为寄售方或中介，收到买家车款。

会计分录：

借：银行存款等  
贷：其他应付款  
合同负债（代收车款中的佣金或服务费）  
应交税费——待转销项税额

**(2) 支付卖家车款。**

交易双方完成交易后，支付卖家车款。

会计分录：

借：其他应付款  
贷：银行存款等

**(3) 确认佣金/服务费收入。**

会计分录：

借：合同负债（代收车款中的佣金或服务费）  
应交税费——待转销项税额  
贷：主营业务收入/其他业务收入  
应交税费——应交增值税（销项税额）

## **六、汽车出口业务**

### **(一) 业务描述。**

汽车出口业务是指企业通过国际贸易方式，将整车、零部件或相关技术从一国销售至另一国的商业活动，一般该类企业拥有特殊资质，包括进出口经营权（对外贸易经营者备案登记）等。汽车出口国际贸易模式主要包括：

1. 离岸价（FOB）。卖方在指定装运港将货物装上买方

指定的船只后，即完成交货。

2. 到岸价（CIF）。卖方负责支付货物运至目的地的运费和保险费，但风险仍在装运港转移。

3. 成本加运费（CFR）。卖方负责支付货物运至指定目的港的海运运费，但风险在装运港货物装船后即转移给买方。

4. 目的地交货（DAP）。卖方承担将货物运至指定目的地（如买方仓库、港口等）的一切费用和风险（运输途中风险由卖方承担）。货物到达后，买方负责卸货及进口清关。

## （二）会计处理。

汽车出口业务会计核算要点主要是不同的国际贸易方式下的汽车出口收入确认时点、金额等的判断。

### 1. 离岸价模式。

装运港越过船舷，货物在装运港被装上指定船，卖方完成合同交货的履约义务，买方能够主导货物的使用并从中获得几乎全部经济利益，商品控制权发生转移，进行收入确认。

### 2. 到岸价和成本加运费模式。

企业的出口收入在货物在装运港装上船时确认，企业后续还承担货物运输到目的地的运费和保险费，运输服务和保险服务构成单项履约义务。

企业还需要结合出口合同中关于运输由哪一方实际承担，运输过程中责任、事故是哪一方来承担后果、运输和保险费的价格如何确定、哪一方负责确定运输服务和保险服务

的供应商等，判断在为买方提供的运输服务和保险服务中企业是主要责任人还是代理人。如果企业收取了客户的运费和保险费用并需要自行安排运输和保险服务，承担了主要责任等，则收入按照总额确认；如果企业仅仅是代理人，即客户指定了运输和保险公司，企业只是代收代付运费和保险费，则企业应当按照扣除代收代付的运费和保险费后的佣金净额确认收入。

### **3. 目的地交货模式。**

货物运抵指定目的地交付后，卖方完成合同交货的履约义务，买方能够主导货物的使用并从中获得几乎全部经济利益，商品控制权发生转移，进行收入确认。

## **第六节 税务业务**

### **一、消费税**

#### **(一) 业务描述。**

汽车消费税是以汽车为课税对象，属于流转税的范畴。当生产企业向销售公司或终端客户交付整车时，需依据税法规定履行消费税缴纳义务。消费税属于价内税，计税基础为不含增值税的销售额（或按税法认定的视同销售额），其计算公式为：应纳消费税额=不含增值税销售额×适用税率，税率设置采用阶梯式标准，具体根据车辆发动机排量划分档次。

表 9

汽车消费税税率表

税目	税率
小汽车:	
1.乘用车:	
(1) 气缸容量(排气量,下同)在1.0升以下(含1.0升)的	1%
(2) 气缸容量在1.0升以上至1.5升(含1.5升)的	3%
(3) 气缸容量在1.5升以上至2.0升(含2.0升)的	5%
(4) 气缸容量在2.0升以上至2.5升(含2.5升)的	9%
(5) 气缸容量在2.5升以上至3.0升(含3.0升)的	12%
(6) 气缸容量在3.0升以上至4.0升(含4.0升)的	25%
(7) 气缸容量在4.0升以上的	40%
2.中轻型商用客车	5%
3.超豪华小汽车(零售环节)	10%

自2016年12月1日起，在生产(进口)环节按现行税率征收消费税的基础上，超豪华小汽车在零售环节加征一道消费税，税率10%。现行的超豪华小汽车征税范围为每辆零售价格90万元(不含增值税)及以上的各种动力类型(含纯电动、燃料电池等动力类型)的乘用车和中轻型商用客车。将超豪华小汽车销售给消费者的单位和个人为超豪华小汽车零售环节纳税人。

消费税应纳税额计算公式为：应纳税额=销售额(不含增值税)×(生产环节税率+零售环节税率)。

对于纯电动、燃料电池这些没有气缸容量(排气量)的超豪华小汽车，只在零售环节征收10%的消费税，生产环节不征收。

## (二) 会计处理。

汽车销售业务发生纳税义务时，计提消费税，行业惯例为汽车销售业务满足收入确认条件时。

## **1. 税款计提。**

会计分录：

借：税金及附加——消费税

贷：应交税费——应交消费税

## **2. 实际交纳。**

会计分录：

借：应交税费——应交消费税

贷：银行存款

## **二、增值税**

### **(一) 业务描述。**

#### **1. 增值税加计抵减。**

自 2023 年 1 月 1 日至 2027 年 12 月 31 日，允许先进制造业企业按照当期可抵扣进项税额加计 5% 抵减应纳增值税税额。先进制造业企业是指高新技术企业（含所属的非法人分支机构）中的制造业一般纳税人。如果整车企业满足高新技术企业要求，则属于税收优惠政策范围内。

#### **2. 增值税出口退税（零税率）。**

增值税出口退税（零税率）是指对流转环节中免除税负的税收政策。该政策不仅免除增值税销项税额，还可退还先前环节已缴税款。汽车出口业务适用增值税零税率，同时汽车出口模式不同（整车企业直接出口与外贸企业出口），增值税出口退税（零税率）适用方式也不同。

## (二) 会计处理。

### 1. 增值税加计抵减。

#### (1) 计提加计抵减额。

可增设“应交税费——增值税加计抵减额”科目用于计提可抵扣金额（仅用于备查，不做账务处理）。

#### (2) 抵减实际应纳税额。

①当期增值税应纳税额 $>0$ 时，实际缴纳当期增值税。

会计分录：

借：应交税费——未交增值税

贷：其他收益

银行存款

②当期增值税应纳税额 $<$ 或 $=0$ 时，未抵减完的当期可抵减加计抵减额，结转下期继续抵减。

### 2. 增值税出口退税（零税率）。

#### (1) 整车企业直接出口。

应退税额=出口货物离岸价(FOB)×汇率×退税率

①当期应纳税额 $\geq 0$ 时。

会计分录：

借：应交税费——应交增值税（出口抵减内销产品应纳税额）

贷：应交税费——应交增值税（出口退税）

②当期应纳税额 $<0$ 时。

退税额为“当期期末留抵税额”与“免抵退税额”的较小者。

会计分录：

借：其他应收款——应收出口退税款

贷：应交税费——应交增值税（出口退税）

实际收到退税款。

会计分录：

借：银行存款

贷：其他应收款——应收出口退税款

③免抵税额处理。

与当期应纳税额 $\geq 0$ 时一致。

(2) 外贸企业出口。

①计算应退税额。

应退税额=购进货物金额×退税率

会计分录：

借：应交税费——应交增值税（出口退税）

贷：应交税费——应交增值税（进项税额）

借：其他应收款——应收出口退税款

贷：应交税费——应交增值税（出口退税）

②当退税率<购进货物增值税率时，购进货物的进项税超过退税额的部分无法继续抵扣，需从进项税额中转出，最终结转至成本中。

会计分录：

借：应交税费——应交增值税（出口退税）  
——应交增值税（进项税额转出）

贷：应交税费——应交增值税（进项税额）

借：其他应收款——应收出口退税款

贷：应交税费——应交增值税（出口退税）

③进项税额转出部分计入成本。

会计分录：

借：主营业务成本

贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）

④实际收到退税款。

会计分录：

借：银行存款

贷：其他应收款——应收出口退税款

**【例 14】**某汽车出口企业（增值税一般纳税人）从国内主机厂购进 10 台新能源汽车，含税采购价 1130 万元（单价 113 万元/台）。增值税专用发票注明：不含税金额 1000 万元，增值税额 130 万元（税率 13%）。将购进车辆出口至中东地区 FOB 总价 1500 万元（150 万元/台），商品退税率为 10%。

应确认出口退税=11 300 000÷(1+13%)×10%=1 000 000  
(元)，应确认进项税额转出 10 000 000×(13%-10%)=300

000(元)。

借：应交税费——应交增值税(出口退税) 1 000 000  
——应交增值税(进项税额转出) 300 000

贷：应交税费——应交增值税(进项税额) 1 300 000

借：其他应收款——应收出口退税款 1 000 000

贷：应交税费——应交增值税(出口退税) 1 000 000

借：主营业务成本 300 000

贷：应交税费——应交增值税(进项税额转出) 300 000

### 三、企业所得税

#### (一) 业务描述。

根据《财政部 税务总局关于进一步完善研发费用税前加计扣除政策的公告》(财政部 税务总局公告 2023 年第 7 号)，自 2023 年 1 月 1 日起，未形成无形资产计入当期损益的研发费用，在据实扣除基础上，可再按实际发生额的 100% 在企业所得税税前加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 200% 在企业所得税税前摊销。

#### (二) 会计处理。

由于研发形成的无形资产加计扣除只影响资产初始确认的计税基础，确认该资产时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，因此不确认相关的递延所得税资产。

研发费用加计扣除主要体现在企业所得税预缴申报、企业所得税年度汇算清缴申报方面，此处不涉及具体会计处理。

### 第三章 行业会计科目

本手册汽车制造业会计科目表依据企业会计准则中确认和计量的规定制定，基本涵盖了汽车制造企业常见的交易和事项。汽车制造企业在不违反企业会计准则中确认、计量和报告规定的前提下，可以根据本企业的实际情况自行增设、分拆、合并会计科目；企业不存在的交易或者事项，可不设置相关会计科目。

#### 第一节 行业会计科目及报表项目映射关系表

序号	会计科目名称	科目组	报表列报项目
1	库存现金	资产类	货币资金
2	银行存款	资产类	货币资金/其他非流动资产
3	其他货币资金	资产类	货币资金/其他非流动资产
4	交易性金融资产	资产类	交易性金融资产/其他非流动金融资产
5	应收票据	资产类	应收票据/应收款项融资
6	应收账款	资产类	应收账款/应收款项融资
7	预付账款	资产类	预付款项/应付账款/其他非流动资产
8	合同资产	资产类	合同资产/其他非流动资产
9	合同资产减值准备	资产类	合同资产/其他非流动资产
10	应收股利	资产类	其他应收款
11	应收利息	资产类	其他应收款
12	其他应收款	资产类	其他应收款
13	坏账准备	资产类	应收账款/应收票据/其他应收款/长期 应收款/一年内到期的非流动资产/其他 流动资产
14	合同履约成本	资产类	存货/其他非流动资产
15	合同履约成本减值准备	资产类	存货/其他非流动资产
16	合同取得成本	资产类	其他流动资产/其他非流动资产
17	合同取得成本减值准备	资产类	其他流动资产/其他非流动资产
18	材料采购	资产类	存货
19	在途物资	资产类	存货
20	原材料	资产类	存货
21	材料成本差异	资产类	存货
22	库存商品	资产类	存货
23	发出商品	资产类	存货
24	商品进销差价	资产类	存货

序号	会计科目名称	科目组	报表列报项目
25	委托加工物资	资产类	存货
26	周转材料	资产类	存货
27	应收退货成本	资产类	其他流动资产/其他非流动资产
28	融资租赁资产	资产类	其他非流动资产
29	融资租赁资产减值准备	资产类	其他非流动资产
30	使用权资产	资产类	使用权资产
31	使用权资产累计折旧	资产类	使用权资产
32	使用权资产减值准备	资产类	使用权资产
33	存货跌价准备	资产类	存货
34	持有待售资产	资产类	持有待售资产
35	持有待售资产减值准备	资产类	持有待售资产
36	碳排放权资产	资产类	其他流动资产
37	债权投资	资产类	债权投资/一年内到期的非流动资产/其他流动资产
38	债权投资减值准备	资产类	债权投资/一年内到期的非流动资产/其他流动资产
39	其他债权投资	资产类	其他债权投资/一年内到期的非流动资产/其他流动资产
40	其他权益工具投资	资产类	其他权益工具投资
41	长期股权投资	资产类	长期股权投资
42	长期股权投资减值准备	资产类	长期股权投资
43	投资性房地产	资产类	投资性房地产
44	投资性房地产累计折旧 (摊销)	资产类	投资性房地产
45	投资性房地产减值准备	资产类	投资性房地产
46	长期应收款	资产类	长期应收款
47	未实现融资收益	资产类	长期应收款
48	固定资产	资产类	固定资产
49	累计折旧	资产类	固定资产
50	固定资产减值准备	资产类	固定资产
51	在建工程	资产类	在建工程
52	在建工程减值准备	资产类	在建工程
53	工程物资	资产类	在建工程
54	工程物资减值准备	资产类	在建工程
55	固定资产清理	资产类	固定资产
56	未担保余值	资产类	长期应收款
57	无形资产	资产类	无形资产
58	累计摊销	资产类	无形资产
59	无形资产减值准备	资产类	无形资产
60	商誉	资产类	商誉
61	商誉减值准备	资产类	商誉

序号	会计科目名称	科目组	报表列报项目
62	长期待摊费用	资产类	长期待摊费用
63	递延所得税资产	资产类	递延所得税资产
64	待处理财产损溢	资产类	/
65	短期借款	负债类	短期借款
66	交易性金融负债	负债类	交易性金融负债
67	应付票据	负债类	应付票据
68	应付账款	负债类	应付账款/预付款项
69	预收账款	负债类	预收款项
70	合同负债	负债类	合同负债/其他非流动负债
71	租赁负债	负债类	租赁负债/一年内到期的非流动负债
72	应付职工薪酬	负债类	应付职工薪酬
73	应交税费	负债类	应交税费/其他流动资产/其他非流动资产/其他流动负债/其他非流动负债
74	应付利息	负债类	其他应付款
75	应付股利	负债类	其他应付款
76	其他应付款	负债类	其他应付款
77	持有待售负债	负债类	持有待售负债
78	递延收益	负债类	递延收益
79	长期借款	负债类	长期借款/一年内到期的非流动负债
80	应付债券	负债类	应付债券/一年内到期的非流动负债
81	长期应付款	负债类	长期应付款/一年内到期的非流动负债
82	未确认融资费用	负债类	长期应付款/一年内到期的非流动负债
83	专项应付款	负债类	长期应付款
84	预计负债	负债类	其他流动负债/预计负债/一年内到期的非流动负债
85	递延所得税负债	负债类	递延所得税负债
86	衍生工具	共同类	衍生金融资产/衍生金融负债
87	套期工具	共同类	衍生金融资产/衍生金融负债/其他综合收益
88	被套期项目	共同类	/
89	实收资本（股本）	所有者权益类	实收资本（股本）
90	资本公积	所有者权益类	资本公积
91	其他综合收益	所有者权益类	其他综合收益
92	盈余公积	所有者权益类	盈余公积
93	一般风险准备	所有者权益类	一般风险准备
94	本年利润	所有者权益类	未分配利润
95	利润分配	所有者权益类	未分配利润
96	库存股	所有者权益类	库存股
97	专项储备	所有者权益类	专项储备
98	其他权益工具	所有者权益类	其他权益工具

序号	会计科目名称	科目组	报表列报项目
99	生产成本	成本类	存货
100	制造费用	成本类	存货
101	劳务成本	成本类	存货
102	研发支出	成本类	研发费用/开发支出/无形资产
103	主营业务收入	损益类	营业收入
104	其他业务收入	损益类	营业收入
105	公允价值变动损益	损益类	公允价值变动收益
106	投资收益	损益类	投资收益
107	资产处置损益	损益类	资产处置收益
108	其他收益	损益类	其他收益
109	营业外收入	损益类	营业外收入
110	主营业务成本	损益类	营业成本
111	其他业务成本	损益类	营业成本
112	税金及附加	损益类	税金及附加
113	销售费用	损益类	销售费用
114	管理费用	损益类	管理费用/研发费用
115	财务费用	损益类	财务费用
116	资产减值损失	损益类	资产减值损失
117	信用减值损失	损益类	信用减值损失
118	营业外支出	损益类	营业外支出
119	所得税费用	损益类	所得税费用
120	以前年度损益调整	损益类	未分配利润

## 第二节 行业重点及特殊会计科目核算内容

### 一、行业重点会计科目

#### (一) “坏账准备”科目。

本科目核算企业以摊余成本计量的应收款项计提的预期信用损失准备，可按“应收票据”、“应收账款”、“其他应收款”等具体类别进行明细核算。

汽车制造企业因经销商经营不善、市场萎缩等原因可能面临应收款项无法收回的风险。企业需在资产负债表日合理评估风险，计提预期信用损失准备。

企业前期已计提坏账准备的应收款项风险降低时，如经

销商经营状况改善或市场环境好转，需重新估计需计提的坏账准备。企业应收款项确认已无法收回的，如相关经销商破产清算、法院裁定无财产可供执行等，需按管理权限进行报批后核销该应收款项。

## （二）“合同负债”科目。

本科目核算企业已收或应收经销商或终端消费者等客户对价而应向客户转让整车等商品或者提供相关服务的义务，不包含尚未向客户履行转让商品的义务而已收客户对价中的增值税部分。本科目可按业务类型设置“经销商/终端客户”、“经销商返利”、“增值服务”等二级科目进行明细核算。

1. “合同负债——经销商/终端客户”明细科目核算企业在整车销售环节已收或应收客户购车款项而应向客户转让整车的合同义务。在客户支付购车定金时，若定金一经支付即不可退还，则应直接确认“合同负债——经销商/终端客户”科目；若存在客户犹豫期，应在犹豫期届满后从“其他应付款”科目转入本科目。企业转移车辆控制权之前收取车辆尾款时，贷记本科目。

2. “合同负债——经销商返利”明细科目核算企业基于销售激励政策，授予经销商的未来采购中可使用的价格折让或返利额度。企业向经销商销售车辆，并约定了基于本次销售的未来返利额度时，需要将交易对价在整车款与返利对价

中合理分摊，分别贷记“合同负债——经销商”科目与本科目。

3.“合同负债——增值服务”明细科目核算企业已收或应收客户对价，未来需提供延长保修、定期保养等服务的合同义务。

### (三) “生产成本”科目。

本科目核算企业为生产整车、自制底盘、发动机、变速箱等核心总成及其他自制零部件所发生的各项生产成本，其核算范围覆盖从原材料投入、零部件加工至整车装配完成的全部生产环节。本科目可设置“原材料”、“辅助材料”、“外购半成品”、“自制半成品”、“直接人工”等二级科目进行明细核算。同时，也可以按车型、生产线等设置辅助核算，以实现多维度的成本归集与控制。

1.“生产成本——原材料”明细科目核算企业生产过程中耗用的原材料，主要包括主要材料、修理用备件、燃料等的计划成本或实际成本，如车身钢板、发动机缸体、变速箱齿轮、轮胎、玻璃等。

2.“生产成本——辅助材料”明细科目核算在生产过程中耗用的辅助材料，一般为不直接构成产品主要实体的材料，如焊条、油漆、密封胶、冷却液、润滑油等。

3.“生产成本——外购半成品”明细科目核算向外购进的，直接用于装配或经简单加工即可使用的总成或模块，如

外购的电池包、电驱动系统、座椅总成、车载信息娱乐系统等。

4. “生产成本——自制半成品”明细科目核算自制半成品，是指经过一定生产过程并已验收入库需继续加工的中间产品，如自制冲压件、焊接白车身、喷涂完成的车身等。

5. “生产成本——直接人工”明细科目核算在一线直接从事产品生产的生产工人工资、福利费、社会保险费、住房公积金、工会经费、职工教育经费、劳动保护费、劳务用工等支出。

6. “生产成本——制造费用”明细科目核算结转至生产部门的各项制造费用。

#### （四）“制造费用”科目。

本科目核算企业各生产车间（如冲压、焊接、涂装、总装车间）为生产产品而发生的各项间接费用。这些费用一般无法直接归属于特定成本对象，需按合理标准（如生产工时、机器工时、定额成本等）分摊计入各车型及产品的生产成本。本科目可设置“动能及取暖费”、“折旧费”、“摊销费”、“固定资产修理费”、“职工薪酬”等二级科目进行明细核算。

1. “制造费用——动能及取暖费”明细科目核算生产车间（部门）直接耗用的电力、水费、燃气等能源动力费用和厂房采暖费用。

2. “制造费用——折旧费”明细科目核算生产车间（部门）使用的厂房、机器设备、生产线、运输工具等固定资产按企业规定的折旧方法和折旧率，按一定期间提取的折旧费用。

3. “制造费用——摊销费”明细科目核算用于生产车间（部门）专用的产品生产的专利权、非专利技术、特定生产管理软件等无形资产的摊销费用。

4. “制造费用——固定资产修理费”明细科目核算生产车间（部门）对固定资产进行日常维护、定期检修、故障修理等的维修费用，包括领用的备品备件和外部维修服务费。

5. “制造费用——职工薪酬”明细科目核算支付给生产车间管理人员、辅助人员、技术人员等的工资、福利费、社会保险费、住房公积金、工会经费、职工教育经费、劳动保护费、劳务用工等支出。

### （五）“研发支出”科目。

本科目核算企业在进行新技术、新车型、新工艺及新材料的研究开发过程中发生的各项支出。汽车企业研发投入规模大，需严格依据无形资产准则准确区分研究阶段与开发阶段，具体分析可以参考本手册第二章第一节“研发与设计业务”。本科目可设置“费用化支出”、“资本化支出”两个二级科目进行明细核算。

1. “研发支出——费用化支出”明细科目核算企业研发

过程以及开发阶段不满足资本化条件的支出。为满足精细化管理及不同研发项目的核算需求，企业可以进一步在二级科目下设置三级明细科目，如“材料支出”、“样车支出”、“燃动及取暖费”、“职工薪酬”、“技术开发费”、“试验检验费”等。

“研发支出——费用化支出——材料支出”明细科目核算在研发活动中领用的各类实体物料。主要包括用于试验的钢材、铝材等。

“研发支出——费用化支出——样车支出”明细科目专门核算为研发目的而制作的原型样车、试制样车所发生的、不满足资本化条件的全部成本。包括样车本身的材料、零部件成本，以及专门为制作样车发生的直接人工和外部协作费用。

“研发支出——费用化支出——燃动及取暖费”明细科目核算直接服务于研发活动的能源动力消耗。主要包括试验设备、实验室运行所耗用的电力、水、天然气等费用，以及研发用实验室、办公室的采暖费用。

“研发支出——费用化支出——职工薪酬”明细科目核算研发部门人员的职工薪酬。包括研发人员的工资、奖金、社会保险费、住房公积金、工会经费、职工教育经费等。既包括研究人员，也包括参与开发但其所从事工作不满足资本化条件的人员薪酬。

“研发支出——费用化支出——技术开发费”明细科目核算企业委托外部单位或个人进行研发活动所支付的费用。包括支付给高校、科研院所、设计公司、工程服务公司的开发、设计、咨询费等。

“研发支出——费用化支出——试验检验费”明细科目核算为验证、测试技术或产品性能而发生的各项费用。例如支付给第三方检测机构的强制性法规认证、耐久测试、碰撞试验、环境适应性测试等外部试验费用；样车在公共道路、试验场进行路试所产生的运输费、过路费、场地租赁费等路试费用。

2. “研发支出——资本化支出”明细科目核算企业在研发过程中发生的满足资本化条件的相关支出。本明细科目可进一步设置三级明细科目进行核算，具体可参考上述“研发支出——费用化支出”三级明细科目。

#### （六）“主营业务收入” / “其他业务收入”科目。

企业需区分主营业务与其他经营活动，并据此划分收入类别。汽车制造企业的主营业务一般包括整车销售等，通过“主营业务收入”科目核算，并可以设置“整车”等二级明细科目。其余业务需结合企业情况作具体判断，可以设置“备品备件”、“运输服务”、“质保服务”、“研发及技术服务”等二级科目进行明细核算。

1. “主营业务收入——整车”明细科目核算企业向经销

商、终端客户等销售自产整车的收入，一般可以根据车辆类型设置“乘用车”、“商用车”等三级科目，或根据能源类型设置“燃油车”、“新能源车”等三级科目。

2. “主营业务收入/其他业务收入——备品备件”明细科目核算企业销售自产的保养用品等备品备件、维修用零部件等收入。

3. “主营业务收入/其他业务收入——运输服务”明细科目核算企业确认为单项履约义务的物流运输服务收入。

4. “主营业务收入/其他业务收入——质保服务”明细科目核算企业确认为单项履约义务的服务类质保服务收入。

5. “主营业务收入/其他业务收入——研发及技术服务”明细科目核算企业向其他企业提供技术开发、技术咨询、技术服务等取得的收入。

### (七) “主营业务成本” / “其他业务成本”科目。

通常情况下，成本科目的设置应与收入科目保持对应关系。因此“主营业务成本” / “其他业务成本”科目可以设置与“主营业务收入” / “其他业务收入”科目匹配的明细科目进行核算。

## 二、行业特殊会计科目

重点排放企业应当设置“碳排放权资产”科目，核算通过购入方式取得的碳排放配额。

重点排放企业的国家核证自愿减排量相关交易，参照

《碳排放权交易有关会计处理暂行规定》进行会计处理，在“碳排放权资产”科目下设置明细科目进行核算。

## 第四章 行业财务报表重点内容列报

本章内容主要是在遵循企业会计准则的前提下，对汽车制造业的重要交易或事项提出披露建议。企业可充分结合行业特性和满足资本市场等监管要求等情况，判断应该满足的相关披露。

### 第一节 会计报表项目补充编制说明

重点排放企业应将其“碳排放权资产”科目的借方余额在资产负债表“其他流动资产”项目中列示。同时需要在财务报表附注中披露列示在资产负债表“其他流动资产”项目中的碳排放配额的期末账面价值，以及列示在利润表“营业外收入”项目和“营业外支出”项目中碳排放配额交易的相关金额。

### 第二节 重要会计政策披露

#### 一、存货

汽车制造企业应当在附注中披露确定发出存货成本所采用的方法、存货可变现净值的确定依据、存货跌价准备的计提方法。例如，企业取得存货时按照计划成本法计量，应披露计划成本与实际成本之间差异的处理方式。

#### 二、固定资产

汽车制造企业应当在附注中披露固定资产的确认条件、分类、计量基础和折旧方法以及各类固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧率。固定资产的折旧方法具体分析可以参

考本手册第五章第二节“固定资产折旧”。

### 三、无形资产

汽车制造企业应当在附注中按照无形资产的类别披露使用寿命有限的无形资产，其使用寿命的估计情况以及摊销方法；使用寿命不确定的无形资产，其使用寿命不确定的判断依据。

汽车制造企业应当在附注中披露内部研究开发项目的处理方式，如研究阶段与开发阶段的区分，对开发阶段的判断条件与认定依据，结合企业内部研究开发流程确定的具体研发项目资本化条件，开发支出结转无形资产的条件及时点等。

### 四、收入

汽车制造企业应当在附注中披露产品（如销售整车及其配件等）和服务（如保养、运输等）等收入确认和计量所采用的会计政策，对于收入确认的时点和金额具有重大影响的判断以及这些判断的变更。属于在某一时段内履行的履约义务的，企业应当披露确定履约进度的方法及采用该方法的原因；属于在某一时间点履行的履约义务，应当披露评估客户取得所转让商品控制权时点的相关判断。

汽车制造企业应当在附注中披露确定交易价格（包括但不限于估计可变对价、调整货币时间价值的影响以及计量非现金对价等）、估计计入交易价格的可变对价、分摊交易价

格（包括估计所承诺商品的单独售价、将合同折扣以及可变对价分摊至合同中的某一特定部分等）以及计量预期将退给客户的款项等类似义务时所采用的方法、输入值以及各项假设等信息。

### 第三节 财务报表重要项目附注披露

#### 一、固定资产

汽车制造企业应当在附注中披露与房屋及建筑物、机器设备等固定资产有关的下列信息：

- (一) 各类固定资产的期初和期末原价、累计折旧额及固定资产减值准备累计金额；
- (二) 当期确认的折旧费用；
- (三) 对固定资产所有权的限制及其金额和用于担保的固定资产账面价值；
- (四) 准备处置的固定资产名称、账面价值、公允价值、预计处置费用和预计处置时间等。

#### 二、递延收益

汽车制造企业应当在附注中披露与政府补助有关的信息，具体包括政府补助的种类、金额和列报项目；计入当期损益的政府补助金额；本期退回的政府补助金额及原因。对于政府补助的种类、金额应当按照“与资产相关的政府补助”和“与收益相关的政府补助”两类汇总信息进行披露。

### **三、收入**

汽车制造企业应当在附注中单独披露与客户的合同有关的信息，包括与本期确认收入相关的信息、与应收款项、合同资产和合同负债的账面价值相关的信息、与履约义务相关的信息、与分摊至剩余履约义务的交易价格相关的信息等。

汽车制造企业应当在附注中将本期确认的收入按照不同的类别进行分解，这些类别应当反映经济因素如何影响收入及现金流量的性质、金额、时间分布和不确定性。此外，企业应当充分披露上述信息，以便财务报表使用者能够理解上述将收入按不同类别进行分解的信息与企业在分部信息中披露的每一报告分部的收入之间的关系。在对收入信息进行分解时，可以采用的类别包括但不限于：商品类型、经营地区、市场或客户类型、合同类型（例如固定造价合同、成本加成合同等）、商品转让的时间（例如在某一时点转让或在某一段时期内转让）、合同期限（例如长期合同、短期合同等）、销售渠道（例如直接销售，通过经销商销售等）等。

### **四、应收账款**

汽车制造企业应当在附注中根据应收账款的特点及相关信息的性质对其进行分类。企业应当根据自身实际情况，合理确定列报应收账款的详细程度，既不应列报大量过于详细的信息从而掩盖了真正重要的信息，也不得列报过于汇总的信息从而难以区分各项交易或相关风险之间的重要差异。

汽车制造企业应当在附注中披露应收账款的期初和期末账面价值以及减值准备的信息，包括减值准备的期初余额，本期计提、转回、转销、核销及其他变动的金额和期末余额等信息。

## 第五章 行业重要会计估计

本章对汽车制造业重要会计估计方法进行简要介绍，仅供参考。

### 第一节 存货减值

#### 一、计提对象

汽车制造企业的存货主要包含原材料（如钢材、铝材、橡胶等）、在产品（如车身焊接件、涂装半成品等）、产成品（如整车、零部件等）、周转材料（如包装容器等）、委托加工物资（如外包生产的车身冲压件、电芯等）、备品备件等。通常企业按照单个存货项目计提存货跌价准备。对于数量繁多、单价较低的存货，可以按照存货类别计提存货跌价准备。

#### 二、考虑因素

##### （一）行业与政策环境。

###### 1. 技术路线的迭代。

汽车核心技术中动力电池、自动驾驶算法、电子电气架构等突破性进展，可能导致基于旧技术平台生产的整车、零部件及在产品的经济寿命大幅缩短。例如，随着新一代高续航电池的量产与应用，搭载旧款低续航电池的电动车市场价值可能急剧下跌，甚至面临被快速淘汰的风险。在此情况下，企业需及时评估相关存货是否需要计提跌价准备。

###### 2. 市场竞争的加剧。

当企业面临激烈的市场竞争时，整车价格会频繁波动，甚至出现新款车型上市后，就因同类竞争车型的推出而大幅度降价的现象。企业应当密切关注市场定价动态、竞品发布及供需关系变化等情况，做好存货可变现净值的动态评估，如实反映存货的实际价值。

### 3. 政策导向的变化。

国家针对汽车制造业出台的相关法律法规政策直接影响不同技术路径产品的市场需求，可能导致相关存货发生减值。在极端情况下，对于不符合最新法律法规要求的车型及相关零部件，由于其销售不可持续或已不存在市场，其可变现净值可能直接降至残值水平。例如，“国六”标准实行后，未售出的“国五”车型因无法上牌而丧失流通价值，需按“成本减去残值”的差额全额计提存货跌价准备。同时，为“国五”车型配套的专用零部件等，若无法适配“国六”车型，需及时判断该零部件是否已发生减值，并对其可变现净值（如二手处置价、拆解材料价等）进行合理计量。

## （二）企业战略。

### 1. 产品生命周期管理。

汽车制造企业为提升自身核心竞争力，争夺更大的市场份额，定期进行车型换代或推出年度改款。对于已进入生命周期末期或已宣布停产的车型，其整车以及为该车型专属采购或生产的售后服务件未来需求量与销售价格均呈确定性

下降趋势。企业需基于最新的销售预测，审慎评估老款车型相关存货的可变现净值。

## 2. 供应链战略调整。

企业为降低成本或保障供应安全，可能会更换关键零部件的供应商。企业切换供应商后，为旧供应商特定生产线所储备的原材料、尚未消耗完毕的专用件，以及在生产线上已部分装配的半成品等，都可能因无法用于新供应链而成为呆滞库存，从而需要计提跌价准备。

## 3. 存货管理。

汽车制造企业的部分存货如塑料件、电子控制模块等易受存放条件和时间的影响，存放过久易出现塑料件老化脆化、电子元件版本迭代失效等问题，或者因管理不善导致零部件锈蚀、功能损坏等问题，直接造成存货价值下跌。企业应当对此类存货定期盘点排查，核实存货是否受损、价值是否发生变化等。

# 三、可变现净值的确定

## （一）销售价格的估计。

### 1. 用于销售的整车。

企业需动态跟踪市场价格、终端折扣力度、竞品动向以及库存车龄等，估计用于销售的整车售价。在售车型的估计售价可依据最新成交价确定，滞销车型的估计售价一般参考竞品定价及折扣，停产车型一般参考二手车评估价及折扣。

存放超过一定期限的库存车，通常需要更大幅度的折价才能对外出售，在估计售价时需要特别关注。

## **2. 用于售后服务的备品备件。**

用于售后服务的备品备件估计售价时，可以基于车型保有量、故障率等历史数据以及配件通用性等因素，预测其长期、低速的消耗规律。对于为已停产车型储备的专用件，因其需求将随时间逐渐枯竭，存货价值大幅度下降，需审慎估计售价。

## **(二) 至完工时将要发生成本的估计。**

### **1. 产成品。**

已完工达到预定可销售状态的整车或备品，通常情况下不存在至完工需要额外发生的成本，因此在计算存货可变现净值时无需考虑额外成本。

### **2. 在产品或原材料。**

将在产品、零部件等原材料加工、装配成可供销售的整车过程中，预计还需要投入的成本主要包括直接材料、直接人工、制造费用等。直接材料包含尚未领用或安装至产品上的所有原材料、外购件成本。直接人工包含为完成产品组装、测试等工序，预计将发生的整车生产线上工人薪酬。制造费用包含为完成整车生产而预计将分摊的间接成本。

## 第二节 固定资产折旧

### 一、计提对象

汽车制造企业的固定资产主要包含房屋建筑物、机器设备、运输工具、模具及工装等。机器设备包含整车制造设备（如冲压线等）、动力总成设备（如发动机生产线等）、研发测试资产（如检测设备等）等；运输工具包含仓储物流设备（如运输车等）等；模具及工装包含为特定车型开发的专用模具、夹具、检具等。企业应当根据其固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的使用寿命和预计净残值，折旧方法通常采用直线法、加速折旧法等。

### 二、使用寿命的估计

#### （一）考虑因素。

汽车制造企业确定固定资产使用寿命，需结合行业生产特点与资产属性综合判断，主要考虑预计有形及无形损耗、技术迭代与经济性贬值、产品生命周期与市场需求三大因素。

##### 1. 有形及无形损耗。

企业应充分考虑运输工具、模具及工装等固定资产在持续使用过程中可能发生的物理磨损、材料老化等因素。可参考技术规范、历史经验数据及专业检测结果，合理估计该类资产在正常使用和维护条件下的物理寿命。

##### 2. 技术迭代与经济性贬值。

随着汽车制造技术的快速发展，新技术、新工艺的出现

可能导致现有整车生产线等固定资产尽管在物理上仍可继续使用，但因技术落后而产生效率降低、精度不足或能耗过高等问题，进而引发经济性贬值。汽车制造企业应关注行业技术发展动态，评估技术迭代对相关资产实际可使用年限的影响。

### **3. 产品生命周期与市场需求。**

汽车制造企业部分专用设备、模具及工装资产的使用寿命，在很大程度上受所生产车型的市场生命周期制约。该类资产的使用年限应结合相关车型的市场销售预测、产品换代计划及客户需求趋势进行合理估计，确保其经济使用寿命与产品生命周期相匹配。

## **(二) 主要资产的使用寿命。**

### **1. 普通机器设备。**

普通机器设备的使用寿命通常受技术更新速度、物理磨损等因素影响，不同类型机器设备技术平台稳定性及更新换代速度不同，使用寿命差异较大，通常为 5 至 15 年。成熟的冲压、焊接生产线，因其技术平台稳定性强，使用寿命通常较长。电池、电驱、智能座舱等相关装备，因电动化、智能化技术快速迭代而面临更快的淘汰风险，对其使用寿命的估计通常采用较短的年限。

### **2. 模具。**

模具与普通机器设备在估计使用寿命时存在较大差异，

源于二者经济寿命决定机制存在本质区别。模具类固定资产的使用寿命通常绑定单一车型生命周期，由市场周期主导，受车型计划销售年限、平台技术兼容年限及竞品换代周期等因素影响。例如，“国六”政策实施直接导致某燃油车模具剩余年限从3年变为0。此外，针对经典长青车型的模具使用寿命可能较长；针对高度竞争化、快速迭代的车型的模具使用寿命可能较短。

### 三、净残值的估计

汽车制造企业可根据固定资产预计使用寿命已满并处于使用寿命终了时的预计可回收金额对净残值进行合理估计，一般机器设备、电子设备等固定资产的残值率在3%—5%区间，特定情形下净残值可能为零。汽车制造企业的生产设备通常具备高度专业性，如生产线与模具多为定制化设计，导致其在二手市场中流通性严重受限，变现价值通常极低。同时，行业技术迭代迅速，例如一台使用十年的焊接机器人，其技术水准已显著落后于当前标准，基本丧失转售价值。

## 第三节 无形资产摊销

### 一、摊销对象

汽车制造企业的无形资产主要包含土地使用权、技术类资产（如非专利技术、专有技术等）、软件系统（如车联网平台、自动驾驶算法等）、特许权等。使用寿命有限的无形资产，在其使用寿命内进行摊销。企业通常采用直线法摊销，

除有第三方承诺购买及存在活跃市场的情况下，无形资产的残值通常为零。

## 二、使用寿命的估计

### (一) 考虑因素。

汽车制造企业需系统评估各类外部与内部因素对无形资产预期使用寿命所造成的影响。

#### 1. 市场竞争环境与需求结构转型。

当前汽车市场正处于从传统燃油车向新能源与智能网联汽车的重大转型阶段。市场需求结构的深刻变化，将直接影响与燃油车相关的专利、专有技术等无形资产的经济价值。为维持市场竞争力，企业主动进行技术升级与产品迭代，这种因市场竞争而频繁发生的更新行为，通常会缩短相关无形资产的预期使用寿命。

#### 2. 技术迭代与过时风险。

汽车制造业是技术密集型产业，尤其在电池系统、自动驾驶、智能座舱、芯片算力等核心技术领域，近年来随着新技术的不断涌现，迭代周期不断缩短。企业当前拥有的软件、非专利技术、技术数据库等资产，虽仍在法律权利期内，但因技术性能落后或经济效能降低而面临过早被替代的风险。企业在评估无形资产使用寿命时，必须充分考虑该无形资产所在技术领域的演进节奏及潜在过时风险。

#### 3. 法律、合同及政策等因素。

对于源自合同性权利或其他法定权利的无形资产，其使用寿命通常不应超过合同或法律所规定的有效年限。例如，专利技术的使用寿命一般以剩余法定保护期为上限。此外，“国七”排放标准、碳中和目标等环保与产业政策对整车及零部件技术提出的更高要求，可能加速与内燃机技术相关无形资产的经济性淘汰。因此，在估计该类无形资产使用寿命时，必须审慎研判相关法规政策发展趋势的影响。

## （二）主要资产的使用寿命。

### 1. 非专利技术。

非专利技术高度依赖于技术本身的性质与所处领域的迭代速度，使用寿命通常为3至10年。对于涉及电驱系统、智能驾驶、车联网等更新迭代较快的前沿技术，其面临的技术过时风险较大，使用寿命通常较短（如3至5年）。对于基础性、通用性较高的技术平台或工艺方法，其具备较强的技术延展性与适应性，使用寿命通常较长（如5至10年）。

### 2. 软件系统。

软件系统广泛应用于研发、制造、管理及车载功能，使用寿命通常为3至5年。目前，汽车制造企业的各类软件系统更新周期显著缩短。特别是与智能座舱、自动驾驶相关的核心软件，其技术路线与版本迭代速度极快，使用寿命通常较短。

## 第四节 保证类质保预计负债

汽车制造企业对因销售汽车产品而承担的保证类质保义务，在满足相关条件时，确认为预计负债。在确认预计负债的最佳估计数时，应当考虑下列因素：

### 一、经验数据

汽车制造企业应当系统收集过往各车型、各销售区域的历史保修索赔数据，包括故障发生模式、索赔频率、单次索赔所涉及的配件成本与人工费用等，形成相关数据库。基于历史维修记录与车型故障率等数据，识别车辆在质保周期内关键故障模式及其发生概率，建立质保成本预测模型。通过将各故障模式的发生概率与其对应的平均修复成本相乘，得出各模式的期望成本，汇总后形成单车质保计提标准。该标准作为预计负债初始计量的依据。

### 二、持续评估

汽车制造企业应定期根据在售车型的质量实际表现、维修成本变动等方面，对原计提标准进行持续评估，必要时对计提标准进行重新调整，合理反映企业预计负债的最新信息。如出现索赔频率、单次维修成本等关键参数发生显著变化，或车型质量表现与预期存在重大差异等情形，企业应当重新评估索赔趋势和成本数据并及时调整产品质量保证计提标准，确保企业所作会计估计与预计未来应承担的义务相匹配。

## 附录 1

### 汽车制造业常见业务术语表

序号	术语	解释
1	模块	可以组合或更换的标准部件或单元，如座椅模块、车门模块等。
2	批量生产 (SOP)	产品开发项目完成的标志性节点，代表产品正式进入大规模量产阶段，开始面向市场进行持续稳定的生产和销售交付。
3	主机厂	即整车厂，主导汽车整体研发设计与核心技术，采购零部件，完成整车集成组装、检测与品控，并对整车质量、性能及售后服务负主要责任。
4	模具	一种成型工具，通过特定的空腔结构，利用压力使金属、塑料等材料发生塑性变形或流动，从而批量制造出形状、尺寸相同的零件。汽车上大部分零件都需要依靠模具生产。
5	动力总成	车辆上产生动力，并将动力传递到路面的一系列零部件组件。广义上包括发动机，变速箱，驱动轴，差速器，离合器等等，但通常情况下，动力总成，一般仅指发动机，变速器，以及集成到变速器上面的其余零件，如离合器/前差速器等。
6	电子电气架构	通过整合硬件、软件及线束拓扑，形成汽车电子电气系统的顶层设计框架，承担整车控制、通信和能源管理功能。
7	试生产准备	在产品正式批量投产之前，为确保生产系统、供应链和产品质量能够满足规模化制造要求而进行的一系列综合性验证和准备活动
8	仿真验证	在计算机中，利用专业的软件工具，建立车辆、子系统或零部件的数字虚拟模型，并通过模拟真实世界的物理规律（如力学、流体、电磁等）来预测其性能、行为和失效模式。
9	样车	根据设计数据，使用与量产件相近或相同的工装、工艺，手工或小批量制造出的实物车辆。它是连接虚拟设计和最终量产的关键桥梁。
10	物理验证	对样车或工装件进行实际的、物理性的测试，以获取真实的数据，最终确认产品是否完全满足所有设计目标和法规要求。
11	平台模块	包含了车辆最基础、最不变的部分，决定了车型的基本物理架构和性能上限。
12	动力总成模块	负责产生动力并传递到车轮。
13	电子电气模块	负责所有电信号的传输、处理和执行。
14	项目预研与论证	在项目正式批准立项前，对产品战略、市场可行性、技术可行性、经济可行性进行的初步研究和分析评估阶段。其目的是为项目决策提供依据，确定开发方向，并规避重大风险。

序号	术语	解释
15	搭载试验	将新开发的零部件、系统或总成（如发动机、变速箱、三电系统、智能驾驶系统等）安装到整车或模拟整车的试验平台上，在其实际或模拟的运行环境中进行功能、性能、可靠性、耐久性及匹配性验证的综合性试验。
16	年度改款	通常是对局部外观（如前脸格栅、轮毂）、内饰细节（如中控交互界面、座椅材质）、配置（如新增智能功能）调整，技术成熟度高，开发周期短。
17	中期改款	通常是一般侧围不变，前后灯外饰件造型优化，内饰主副仪表板等造型优化、动力总成升级、核心配置升级（如智能座舱迭代），采用成熟技术降低风险，周期适中。
18	全新换代	通常是全维开发（全新内外饰设计、平台架构、动力系统、智能化技术），需长期研发（换代对应周期重置，从整车商品开发到快速迭代的全流程重构）。
19	供应商定点	主机厂完成零部件技术方案认可后，通过商业谈判、招标等方式，最终确定该零部件的供应商并签署开发协议及合同的过程。
20	产品开发成熟度	一种用于量化评价产品在设计、工艺和制造方面成熟状态的体系化标准。通常分为若干等级，用于在项目各里程碑节点评估技术风险，确保项目从设计平稳过渡到稳定生产。
21	工装模具	生产制造模具的技术与辅助工具。模具通过注塑、压铸等方式加工未成形工件，工装则用于固定已成形工件以进行检测或施工。
22	备件	用于替换车辆在正常使用过程中因磨损、老化或事故而损坏的原装零部件，以恢复车辆的性能、安全和可靠性的所有零件的总称。
23	变速箱	连接发动机和驱动轮的动力传递装置，其核心作用是改变发动机输出的转速和扭矩，以适应车辆在不同速度、不同负荷下的行驶需求，并使发动机能在最高效的区间工作。
24	装配	将两个或两个以上的零件或子组件，按照预设的设计要求和技术规范，通过一系列操作（如连接、固定、调整、检验）组合成一个更复杂的产品、组件或完整机器的工艺过程。
25	经销商	获得主机厂正式授权，在特定的地理区域内，从事该品牌汽车销售、售后服务、零部件供应等业务的独立商业企业。
26	代理商	与主机厂签订代理合同，在特定区域内代表主机厂与客户达成销售协议，并提供相关服务的实体。其核心法律与商业关系是“委托-代理”关系。
27	代加工厂商 (OEM)	是指根据品牌方要求生产产品或配件，并贴上品牌方商标的代工企业。
28	车辆识别代码 (VIN)	由 17 位字母和数字组成的唯一编码，具有唯一性，可识别车辆的制造商、生产年代、车型及发动机等信息。

序号	术语	解释
29	远程车控	用户通过智能手机 App 等移动终端，借助蜂窝网络远程对车辆进行控制的功能。
30	车道偏离预警	一种在车辆无意识偏离车道时，向驾驶员发出警告信息的辅助系统。
31	前向碰撞预警	实时监测车辆与前车（或障碍物）的距离、相对速度等，当判断存在潜在碰撞风险时，向驾驶员发出听觉、视觉或触觉警告的系统。
32	自动紧急制动	在发生碰撞危险前，辅助驾驶员施加制动或自行制动，以避免或减轻碰撞的主动安全系统。
33	车道偏离抑制	在车辆无意识偏离车道线时，系统通过施加轻微的转向干预力矩或单侧制动，帮助车辆回归本车道，或通过振动方向盘、发出声音警报等方式提醒驾驶员。
34	车道居中控制 (LCC)	通过施加持续的转向控制力矩，将车辆持续稳定地维持在车道中央行驶的辅助功能。
35	自适应巡航控制 (ACC)	在传统定速巡航基础上，通过传感器（如雷达、摄像头）监测前方车辆，自动控制车辆的纵向运动（加速和减速），以保持设定的车速或与前方车辆的安全跟车距离。
36	集成式自适应巡航 控制 (IACC)	将 ACC（自适应巡航控制）和 LCC（车道居中控制）等功能深度集成形成的组合驾驶辅助系统。它能够同时、持续地控制车辆的纵向和横向运动，使车辆在车道中央自适应巡航。
37	领航辅助驾驶 (NOA)	在 IACC 的基础上，结合高精度地图和导航路径信息，在高速公路或城市快速路等结构化道路上，实现自动变道超车、自动进出匝道、自动调整车速以通过弯道等更高级别辅助驾驶功能。
38	激光雷达	通过发射激光束并接收反射信号，来精确绘制周围环境三维点云图的传感器。
39	毫米波雷达	通过发射和接收毫米波波段（通常为 77GHz）的电磁波来探测物体距离、速度和角度的传感器。
40	辅助驾驶芯片组	专门为处理智能驾驶相关海量数据（来自摄像头、雷达等）而设计的高性能计算模块。
41	云端服务	主机厂部署在互联网数据中心的大量服务器集群和软件平台，为车辆提供全天候的数据处理、存储、计算和智能服务。
42	空中下载技术 (OTA)	空中下载技术，是通过移动通信的空中接口实现对移动终端设备及 SIM 卡数据进行远程管理的技术。

## 附录 2

### 汽车制造业会计核算手册起草组成员名单

中国第一汽车集团有限公司（组长单位）

方世力（组长）

李鑫 廖欣悦 田小录 马林芳 秦菀晨

北京汽车集团有限公司

史志山 郭锐

东风汽车集团有限公司

邓文辉 郝钰

广州小鹏汽车科技有限公司

邓文燕 钟志扬

上海汽车集团股份有限公司

谢蔚 王虹

小米汽车科技有限公司

刘晨 李芳

中车时代电动汽车股份有限公司

刘三春 卢照云

致同会计师事务所（特殊普通合伙）

储燕涛 李丽虹 申晓颖 于春红

## 附录 3

### 汽车制造业会计核算手册评审专家名单

安永华明会计师事务所（特殊普通合伙）（组长单位）

孙玫

毕马威华振会计师事务所（特殊普通合伙）

张青波

大华会计师事务所（特殊普通合伙）

季丰

天健会计师事务所（特殊普通合伙）

冯可棣

比亚迪股份有限公司

余雅妮

广州汽车集团股份有限公司

田甜

奇瑞控股集团有限公司

侯丹丹

中国长安汽车集团有限公司

陈丹