

## 2023 年注册会计师·会计·总复习攻略

——郭建华

## 第 1 章 总论

## 【考点 1】职业道德

## (一) 中国注册会计师职业道德

1. 诚信
2. 客观公正
3. 独立性
4. 专业胜任能力和勤勉尽责
5. 保密
6. 良好职业行为

## (二) 会计职业道德规范★★

1. 坚持诚信，守法奉公。
2. 坚持准则，守责敬业。
3. 坚持学习，守正创新。

## 【考点 2】会计信息质量要求(★)

重点掌握：谨慎性、实质重于形式、重要性。

【例·单选题】(2022 年) 下列各项关于企业会计信息质量要求的表述中，正确的是( )。

- A. 企业低估资产或者收益，体现了谨慎性要求
- B. 在符合重要性和成本效益原则前提下保证会计信息的完整性，体现了重要性要求
- C. 金融企业财务报表不区分流动资产和非流动资产，体现了可靠性要求
- D. 企业不得随意变更会计政策，体现了可比性要求

【答案】D

【解析】选项 A，谨慎性要求企业不低估费用和负债，不高估资产和收益，但是不高估资产和收益，并不意味着企业应低估资产和收益；选项 B，在符合重要性和成本效益原则的前提下，保证会计信息的完整性，体现的是可靠性要求；选项 C，金融企业所销售的产品或提供服务不具有明显可识别营业周期，有些资产或负债无法严格区分为流动资产和非流动资产，在这种情况下，按照流动性列示往往能够提供可靠且更相关信息，为此，准则规定金融企业等可以大体按照流动性顺序列示所有的资产和负债，这说明会计信息在可靠性前提下，应尽可能地做到相关性，以满足投资者等财务报告使用者的决策需要。因此，这体现的是相关性要求。

【例·单选题】(2022 年) 谨慎性是企业会计信息质量的要求之一，下列各项体现谨慎性信息质量要求的是( )。

- A. 企业不能随意遗漏或者减少应披露的信息
- B. 企业对售出商品可能发生的保修义务确认预计负债
- C. 资产负债表中的负债应按流动负债和非流动负债分别列报
- D. 企业在面临不确定因素的情况下做出的估计应低估资产或收益

【答案】B

【解析】选项 B 和选项 D，谨慎性要求企业不应低估费用和负债，不应高估资产和收益，但是不高估资产和收益，并不意味着企业应低估资产和收益，选项 B 正确，选项 D 不正确。选项 A 和选项 C，与谨慎性信息质量要求无关。

### 【考点 3】可持续性信息披露★

#### 1. 中国内地可持续性信息披露

随着“双碳”【碳达峰与碳中和】工作的推进和绿色金融的发展，我国相关政策监管部门正在持续加速 ESG 监管政策及指引的出台。中国证监会、上海证券交易所和深圳证券交易所陆续发布了多项有关 ESG 信息披露的要求与指引性规范文件，以推动上市企业提高 ESG 管理水平与信息披露质量。

#### 2. 企业可持续发展报告基本内容

ESG 治理层面强调董事会责任及全面参与 ESG 进度检讨、风险评估及报告审批；由董事会发出的声明，当中载有下列内容：

- (1) 披露董事会对环境、社会及治理事宜的监管；
- (2) 董事会的环境、社会及治理管理方针及策略，包括评估、优次排列及管理重要的环境、社会及治理相关事宜（包括对发行人业务的风险）的过程；
- (3) 董事会如何按环境、社会及治理相关目标检讨进度，并解释它们如何与发行人业务有关联。

ESG 报告层面要求企业明确报告定量与定性内容要点、报告原则与方法论，敦促上市公司不断规范 ESG 报告流程，实现高质量的报告披露。其中，ESG 的环境维度，主要披露上市公司在排放物、资源使用、环境及天然资源，以及气候变化方面的信息披露情况，并体现企业对于环境风险的管理和应对能力。

ESG 的社会维度，主要披露上市公司在员工权益和发展、供应链管理、客户权益保护、社区发展方面的信息披露情况，并以体现企业社会风险管理能力的企业员工伤亡、客户投诉数量、贪污诉讼案件数量等作为负向指标。

#### 3. 可持续性信息和财务信息相互影响

通用的可持续性信息披露准则相较通用财务信息披露准则而言仍处于发展初期，但现有的通用财务信息披露准则可以为如何进一步明确可持续性信息披露要求提供一定的指导和借鉴，而气候风险和可持续发展相关信息也将会影响会计诸多领域和财务信息披露。例如：（1）企业资产由于自然气候事件（物理风险）或政策变动（转型风险）等原因而无法使用，企业需要重新评估资产的使用寿命和残值，并考虑对递延所得税资产和未来应纳税所得额的影响；（2）碳价格上涨、对温室气体排放实施更严格的监管以及客户偏好发生变化，将会导致企业主营业务的变化，企业面临成本上升，供应减少或需求减少的风险，从而要评价资产是否存在减值的可能；（3）重点排放企业为履行减排义务，通过购入方式取得碳排放配额，企业需要在其账面确认相应的碳排放权资产，并在后续的使用、出售或注销该碳排放配额时考虑相应的会计处理、财务报告列示和披露。

## 第 2 章 存货

### 【考点 1】存货初始计量（★）

#### （一）计入存货成本的内容

包括计入：“原材料”科目、“库存商品”科目、“制造费用”科目、“生产成本”科目等等。

#### （二）不计入存货的成本的相关费用：

事项	要点
----	----

1. 非正常消耗的直接材料、直接人工及制造费用	应计入当期损益（管理费用、营业外支出），不得计入存货成本。
2. 储存费用	企业在采购入库前发生的等计入存货成本；企业在采购入库后发生的储存费用不计入存货成本；但是，为达到下一生产环节必须要发生的仓储费需要计入存货的成本。
3. 企业采购用于广告营销活动的特定商品	计入销售费用。
4. 可修复的废品损失和不可修复的废品损失	均计入存货的成本（制造费用）。
5. 运输费属于合同履约成本	计入合同履约成本，即计入存货成本。

**【例·单选题】（2022 年）** 甲公司采购的原材料加工成产成品后对外销售。2×20 年甲公司发生的有关交易或事项如下：（1）采购原材料支付购买价款 100 万元，入库前发生运输费用 2 万元。（2）加工成本 20 万元，其中非正常消耗物料 1 万元。（3）产成品运至客户处，发生运输费用 3 万元，截至 2×20 年 12 月 31 日，产成品的控制权尚未转移给客户。不考虑其他因素，2×20 年 12 月 31 日，甲公司资产负债表中“存货”项目列示的金额是（ ）。  
A. 124 万元 B. 121 万元 C. 120 万元 D. 122 万元

**【答案】A**

**【解析】**事项（1）购买价款和入库前发生的运输均需计入存货成本，即计入成本的金额=100+2=102（万元）；事项（2）非正常消耗不计入存货成本，即计入成本的金额=20-1=19（万元）；事项（3）中的运输费属于合同履约成本，一般应在资产负债表“存货”项目列报（摊销期超过一年或一个营业周期除外）；因此 2×20 年 12 月 31 日，甲公司资产负债表中“存货”项目列示的金额=102+19+3=124（万元）。

### 【考点 2】存货的期末计量（★）

资产负债表日，当存货成本低于可变现净值时，存货按成本计量；当存货成本高于可变现净值时，存货按可变现净值计量，同时按照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。

不同情况下可变现净值的确定：

#### （一）产成品、商品等直接用于出售的存货，其可变现净值的确认：

（1）可变现净值=预计售价-预计销售费用和相关税费

（2）可变现净值中预计售价的确认：

A. 有合同约定的存货，以商品的合同价格为预计售价。

B. 没有合同约定的存货，按一般销售价格为计量基础。

#### （二）材料的可变现净值的确认：

①用于生产某项产品的材料的可变现净值=完工产品的预计售价-完工产品的预计销售费用和相关税费-至完工估计将要发生的成本；

②用于直接销售的材料可变现净值=材料的预计售价-材料的预计销售费用和相关税费。

**【例·多选题】（2022 年）** 下列各项关于企业确定存货可变现净值及存货跌价准备会计处理的表述中，正确的有（ ）。

A. 在确定存货可变现净值时应考虑持有存货的目的

- B. 以资产负债表日取得最可靠的证据估计的售价作为确定可变现净值的基础
- C. 持有的存货数量小于相关销售合同中的订购数量，应以销售合同的价格作为可变现净值的计量基础
- D. 在确定存货可变现净值时，应考虑资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生市场行情变化导致的存货价格波动

【答案】ABC

### 第3章 固定资产

#### 【考点1】固定资产的初始计量（★）

##### （一）外购固定资产

##### 1. 企业外购固定资产的成本

包括购买价款、相关税费、使固定资产达到预定可使用状态前所发生的可归属于该资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

##### 2. 分期付款购买固定资产

借：在建工程或固定资产                      【现值】  
    未确认融资费用                          【差额】  
    贷：长期应付款                              【应支付的金额】

借：长期应付款  
    应交税费——应交增值税（进项税额）  
    贷：银行存款                                  【支付含税金额】

本期摊销金额 = (长期应付款期初余额 - 未确认融资费用期初余额) × 折现率

借：在建工程

    贷：未确认融资费用

【提示】与租赁负债核算方法相同。

##### （二）自行建造固定资产

项目	要点
1. 自营方式建造 固定资产	(1) 建设期间：发生的工程物资盘盈、盘亏、报废、毁损，增加所建工程项目的成本或冲减所建工程项目的成本；工程完工后：发生的工程物资盘盈、盘亏、报废、毁损，计入当期营业外收支。 (2) 高危行业企业按照国家规定提取的安全生产费，应当计入相关产品的成本或当期损益，同时记入“专项储备”科目。
2. 出包方式建造 固定资产	(1) 待摊支出计入固定资产成本 包括为建造工程发生的管理费、可行性研究费、临时设施费、公证费、监理费、应负担的税金、符合资本化条件的借款费用、建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损净损失，以及负荷联合试车费等。 (2) 企业将固定资产达到预定可使用状态前产出的产品或副产品 比如测试固定资产可否正常运转时产出的样品，或者将研发过程中产出的产品或副产品对外销售的，应当按照适用的会计准则对试运行销售相关的收入和成本分别进行会计处理，计入当期损益。

##### （三）盘盈的固定资产

企业在财产清查中盘盈的固定资产，作为前期差错更正处理。盘盈的固定资产通过“以前年度损益调整”科目核算。

#### (四) 弃置费用

会计核算时，应在取得固定资产时，按预计弃置费用的现值，借记“固定资产”科目，贷记“预计负债”科目。在该固定资产的使用寿命内，计算确定各期应负担的利息费用，借记“财务费用”科目，贷记“预计负债”科目。

#### 【考点 2】固定资产折旧 (★)

##### (一) 计提折旧的固定资产范围

固定资产准则规定，企业应对所有的固定资产计提折旧，但是，已提足折旧仍继续使用的固定资产和单独计价入账的土地除外。

##### (二) 固定资产折旧方法

【提示】必须掌握计算。

##### (三) 固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的复核

选择固定资产折旧方法时，应当根据与固定资产有关的经济利益的预期消耗方式做出决定。企业不应以包括使用固定资产在内的经济活动所产生的收入为基础进行折旧。固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的改变应作为会计估计变更（不需要追溯调整）。

#### 【考点 3】固定资产后续支出 (★★)

##### (一) 资本化的后续支出

项目	要点
1. 将固定资产的账面价值转入在建工程并停止计提折旧	借：在建工程 【账面价值】 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产
2. 发生的可资本化后续支出	借：在建工程 贷：银行存款、原材料、应付职工薪酬等 替换部分的账面价值 借：营业外支出 【替换部分的账面价值】 贷：在建工程
3. 在固定资产发生的后续支出完工并达到预定可使用状态时	再从在建工程转为固定资产，并按重新确定的使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。 借：固定资产 【改造前的账面价值+改扩建资本化后续支出-替换部分的账面价值】 贷：在建工程
4. 与政府补助结合	借：银行存款 贷：递延收益 借：递延收益 【总额法】 贷：其他收益 借：递延收益 【净额法】 贷：固定资产

【例·计算分析题】2×21 年 12 月，甲公司对一项固定资产的某一主要部件进行更换，被更换部件的原值为 300 万元。该生产设备为甲公司 2×18 年 12 月购入，原价为 600 万元，采用年限平均法计提折旧，使用寿命为 10 年，预计净残值为零。2×22 年 4 月购买工程物资，价款 400 万元，增值税税额 52 万元。符合固定资产确认条件，不考虑净残值，购入后用于工程项目。2×22 年 6 月 30 日达到预定可使用状态，尚可使用年限为 5 年，采用双倍

余额递减法计提折旧，预计净残值为 10 万元。

【答案】对该项固定资产进行更换前的账面价值 =  $600 - 600/10 \times 3 = 420$  (万元)

减去：被更换部件的账面价值 =  $300 - 300/10 \times 3 = 210$  (万元)

加上：发生的后续支出：400 万元

对该项固定资产进行更换后的原价（成本） =  $420 - 210 + 400 = 610$  (万元)。

借：在建工程	420	
累计折旧	(600/10×3) 180	
贷：固定资产		600
借：营业外支出	210	
贷：在建工程		210
借：在建工程	400	
应交税费——应交增值税（进项税额）	52	
贷：银行存款		452
借：固定资产	610	
贷：在建工程		610

$2 \times 22$  年 6 月 30 日下半年的折旧 =  $610 \times 2/5 \times 6/12 = 122$  (万元)

## （二）费用化的后续支出

项目	要点
1. 与存货的生产和加工相关的	计入制造费用、合同履约成本
2. 其他情况	发生时计入当期管理费用或销售费用

### 【考点 4】固定资产处置（★）

项目	要点
1. 固定资产转入清理	借：固定资产清理 累计折旧 固定资产减值准备 贷：固定资产
2. 发生的清理费用	借：固定资产清理 贷：银行存款
3. 出售收入	借：银行存款【含税】 贷：固定资产清理【不含税】 应交税费——应交增值税（销项税额）
4. 清理净损益	借： <u>营业外支出</u> 【非流动资产毁损报废净损失】 <u>资产处置损益</u> 【出售净损失；生产经营期间正常报废收益】 贷：固定资产清理 借：固定资产清理 贷： <u>资产处置损益</u> 【出售净收益；生产经营期间正常报废损失】 <u>营业外收入</u> 【非流动资产毁损报废净收益】

## 第 4 章 无形资产

### 【考点 1】无形资产的初始计量（★★）

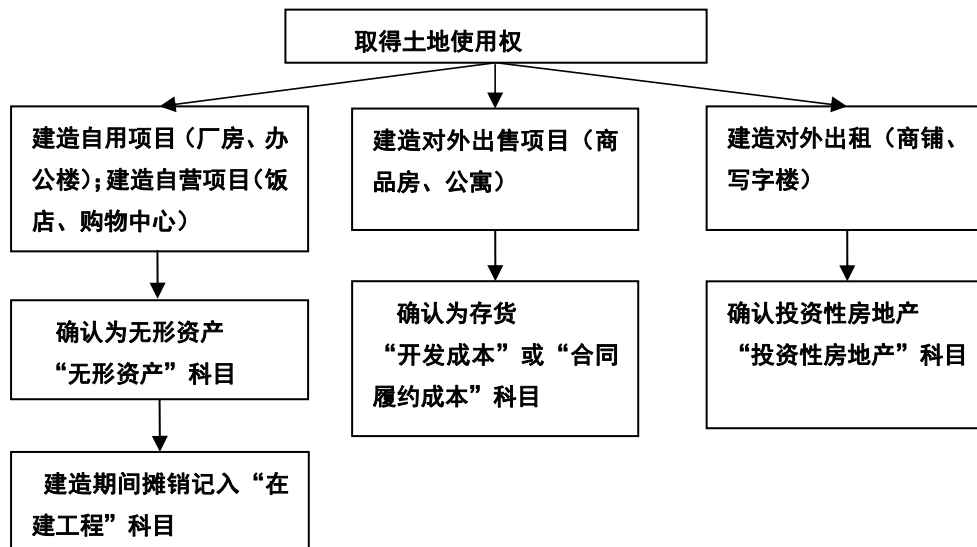
#### （一）外购的无形资产成本

项目	要点
1. 无形资产包括的内容	无形资产，是指企业拥有或者控制的 <u>没有实物形态的可辨认</u> 非货币性资产。通常包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、特许权、土地使用权等。 <u>不包括商誉</u> ，商誉属于企业合并会计准则规范的内容。
2. 外购无形资产成本内容	购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出。其中，包括 <u>专业服务费用</u> 、测试无形资产是否能够正常发挥作用的费用等。
3. 不计入无形资产成本的内容	<u>不包括</u> 的内容为引入新产品进行宣传发生的 <u>广告费、管理费用</u> 及其他间接费用，也不包括在无形资产已经达到预定用途以后发生的费用。

(二) 购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付，实质上具有融资性质的

项目	要点
购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付，实质上具有融资性质的	无形资产的初始成本以购买价款的 <u>现值</u> 为基础确定。
实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额	应当在信用期间内采用 <u>实际利率法</u> 进行摊销，计入 <u>当期损益或成本</u> 。

(三) 企业取得的土地使用权的会计处理



【考点2】内部研究开发费用 (★★★)

(一) 企业自行研究开发项目，应当区分研究阶段与开发阶段

项目	要点
1. 研究阶段的支出	应当在发生时全部计入 <u>当期损益</u> ；
2. 开发阶段的支出满足资本化条件时	计入无形资产的 <u>成本</u> ；
3. 无法区分研究阶段和开发阶段的支出	应当在发生时费用化，全部计入 <u>当期损益</u> 。

(二) 会计处理，应通过“研发支出”科目核算

项目	要点
1. 企业自行开发无形	借：研发支出——费用化支出【不满足资本化条件】

资产发生的研发支出	研发支出——资本化支出【满足资本化条件】 贷：原材料、银行存款、应付职工薪酬等
2. 期（月）末，应将该科目归集的费用化支出金额转入“管理费用”科目	借：管理费用（研发费用） 贷：研发支出——费用化支出【不满足资本化条件】
3. 无形资产达到预定用途	借：无形资产 贷：研发支出——资本化支出

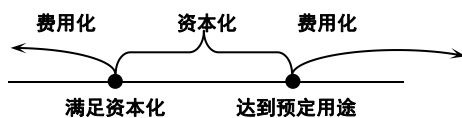
（三）所得税会计处理（允许加计扣除的情况）

项目	要点
1. 不确认递延所得税的影响	初始计量时，既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，故不确认递延所得税。
2. 纳税调整：	+会计摊销—税法摊销

（四）政府补助

1. 与资产相关：	借：银行存款 贷：递延收益 借：递延收益 贷：其他收益【总额法】 无形资产【净额法】
2. 与收益相关：	借：银行存款 贷：其他收益【总额法】 管理费用【净额法】

注意：



对于同一项无形资产在开发过程中达到资本化条件之前已经费用化计入当期损益的支出不再进行调整。

【例·计算分析题】甲公司2×20年1月2日开始自行研究开发无形资产。所得税税率25%，符合税法规定的加计扣除的规定，按会计确认研发支出金额的75%加计扣除。各年税前利润均为1 000万元。

(1) 2×20年研究阶段发生原材料费用70万元。

【答案】

借：研发支出——费用化支出 70  
贷：原材料等 70  
借：管理费用 70  
贷：研发支出——费用化支出 70

应交所得税 = (1 000 - 70 × 75%) × 25% = 236.88 (万元)。

(2) 2×21年进入开发阶段后，相关支出符合资本化条件前发生的原材料费用、职工



薪酬 60 万元；符合资本化条件后发生的原材料费用、职工薪酬 400 万元。

**【答案】**

借：研发支出——费用化支出 60  
                   ——资本化支出 400  
     贷：原材料、应付职工薪酬 460  
 借：管理费用 60  
     贷：研发支出——费用化支出 60

2×21 年资产负债表“开发支出”项目的列报金额=400（万元）。

应交所得税=（1 000-60×75%）×25%=238.75（万元）。

开发支出的账面价值=400（万元）；

开发支出的计税基础=400×175%=700（万元）；

不确认递延所得税的影响。

（3）2×22 年发生的符合资本化条件的职工薪酬 405 万元；7 月 1 日，达到预定用途交付管理部门使用。该项无形资产受益期限为 10 年，采用直线法摊销，预计净残值为 0。

**【答案】**

借：研发支出——资本化支出 405  
     贷：应付职工薪酬 405  
 借：无形资产 （400+405）805  
     贷：研发支出——资本化支出 805

2×22 年的摊销额=805/10×6/12=40.25（万元）。

应交所得税=（1 000+805/10×6/12-805×175%/10×6/12）×25%=242.45（万元）。

无形资产的账面价值=805-805/10×6/12=764.75（万元）；

无形资产的计税基础=805×175%-805×175%/10×6/12=1 338.31（万元）；

产生可抵扣暂时性差异，不确认递延所得税的影响。

**【考点 3】无形资产后续计量（★）**

**（一）无形资产使用寿命**

项目	要点
1. 估计使用寿命	（1）无形资产的使用寿命如为有限的，应当估计该使用寿命的年限或者构成使用寿命的产量等类似计量单位数量；同时进行摊销。 （2）无法预见无形资产为企业带来经济利益期限的，应当视为使用寿命不确定的无形资产，不需要进行摊销，但是需要在每年年末进行减值测试。
2. 无形资产使用寿命的确定	<b>【提示】孰短原则!!!</b>
3. 无形资产使用寿命的复核	企业至少应当于每年年度终了，对无形资产的使用寿命及摊销方法进行复核，如果发生变更按照会计估计变更进行处理。

**（二）无形资产摊销期和摊销方法**

项目	要点
1. 无形资产摊销时间的规定	当月增加的无形资产，当月开始摊销；当月减少的无形资产当月不再摊销。
2. 摊销所使用的方法，包括直线	但是，下列极其有限的情况除外： （1）企业根据合同约定确定无形资产固有的根本性限制条款（如无

**法、产量法等。**

形资产的使用时间、使用无形资产生产产品的数量或因使用无形资产而应取得固定的收入总额)的,当该条款为因使用无形资产而应取得的固定的收入总额时,取得的收入可以成为摊销的合理基础,如企业获得勘探开采黄金的特许权,且合同明确规定该特许权在销售黄金的收入总额达到某固定的金额时失效。

(2)有确凿的证据表明收入的金额和无形资产经济利益的消耗是高度相关的。

企业采用车流量法对高速公路经营权进行摊销的,不属于以包括使用无形资产在内的经济活动产生的收入为基础的摊销方法。

**(三)无形资产的残值**

无形资产的残值一般为零,除非有第三方承诺在无形资产使用寿命结束时愿意以一定的价格购买该项无形资产,或者存在活跃的市场,通过市场可以得到无形资产使用寿命结束时的残值信息,并且从目前情况看,在无形资产使用寿命结束时,该市场还可能存在的情况下,可以预计无形资产的残值。

**(四)无形资产摊销的会计处理**

借记“管理费用”“制造费用”“销售费用”“其他业务成本”“研发支出”科目,贷记“累计摊销”科目。

**【考点4】无形资产处置(★)**

**(一)无形资产出租**

企业让渡无形资产使用权形成的租金收入记入“其他业务收入”科目,发生的相关费用,记入“其他业务成本”科目。

**【提示】**出租固定资产、无形资产和投资性房地产的租金收入,均计入其他业务收入。

**(二)无形资产出售**

企业出售无形资产时,应将所取得的价款与该无形资产账面价值的差额作为资产处置利得或损失(资产处置损益),与固定资产处置性质相同,计入当期损益。

**(三)无形资产报废**

如果无形资产预期不能为企业带来未来经济利益,则应将其报废并予以转销,其账面价值转作当期损益(营业外支出)。

**【提示】**与固定资产相同。

**第5章投资性房地产**

**【考点1】投资性房地产的初始计量(★)**

**(一)外购的投资性房地产**

对于企业外购的房地产,只有在购入房地产的同时开始对外出租(自租赁期开始日起,下同)或用于资本增值,才能称之为外购的投资性房地产。但是对企业持有以备经营出租的空置建筑物或在建建筑物,如果企业董事会作出了正式书面决议,明确表明将其用于经营出租且持有意图短期内不再发生变化的,即使没有对外出售也可视为投资性房地产。

外购投资性房地产的成本,包括购买价款、相关税费(不包括可抵扣增值税)和可直接归属于该资产的其他支出。

**【提示】**“资产三兄弟”初始计量完全一致。

**(二)自行建造**

采用成本模式计量的投资性房地产,其成本由建造该项资产达到预定可使用状态前发生的必要支出构成。

**【考点 2】投资性房地产的后续计量 (★★)**

**1. 投资性房地产的后续计量包括成本和公允价值两种模式**

同一企业只能采用一种模式对所有投资性房地产进行后续计量，不得同时采用两种计量模式。

采用成本模式计量的投资性房地产	采用公允价值模式计量的投资性房地产
借：其他业务成本 贷：投资性房地产累计折旧	借：投资性房地产——公允价值变动 贷：公允价值变动损益 同时确认递延所得税负债。 借：所得税费用 贷：递延所得税负债。 或相反分录

**2. 投资性房地产后续计量模式的变更**

**【例·计算分析题】**甲公司为上市公司，该公司按净利润的 10% 计提盈余公积。所得税税率为 25%，税法规定该投资性房地产作为固定资产处理，折旧年限为 50 年，净残值为零，采用直线法计提折旧。公允价值变动损益不得计入应纳税所得额。

2×23 年 1 月 1 日甲公司董事会决定将投资性房地产后续计量模式从成本模式转换为公允价值模式，当日其公允价值为 15 000 万元。该房地产为 2×17 年 12 月外购的一栋写字楼，支付价款 10 000 万元，预计使用年限为 50 年，净残值为零，采用直线法计提折旧。同日将该写字楼租赁给乙公司使用。2×23 年以前，甲公司对投资性房地产一直采用成本模式进行后续计量。

要求：根据上述资料，编制甲公司的账务处理。

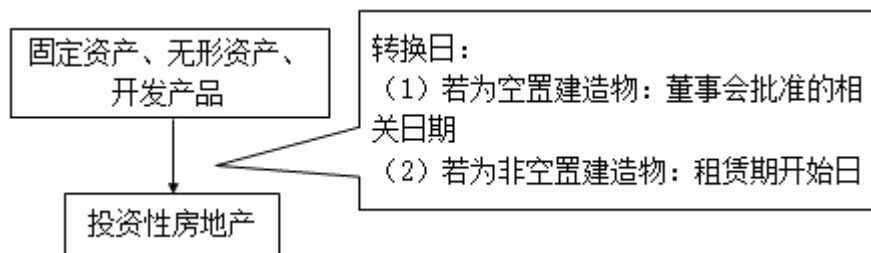
**【正确答案】**

借：投资性房地产——成本 10 000  
——公允价值变动 5 000  
投资性房地产累计折旧 (10 000/50×5) 1 000  
贷：投资性房地产 10 000  
递延所得税负债 (6 000×25%) 1 500  
盈余公积 (6 000×75%×10%) 450  
利润分配——未分配利润 4 050

**【快速计算】**如不考虑所得税影响，留存收益=公允价值 15 000—账面价值 (10 000—1 000)=6 000 (万元) 或公允价值变动 (15 000—10 000)+转回的折旧 1 000=6 000 (万元)。

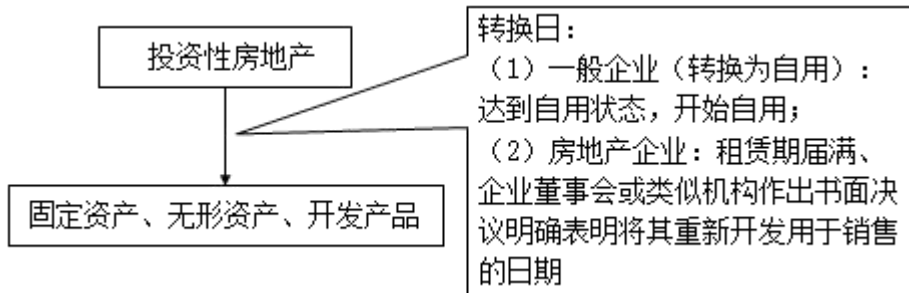
**【考点 3】投资性房地产的转换 (★★)**

**(一) 投资性房地产转换日**



注意：投资性房地产转换，除董事会决议以外，还应有确凿证据表明相关资产已因用途改变而发生实际状态上的改变，如已签订出租协议，或虽然尚未签订出租协议、但相关资产已不再用于日常生产经营活动，已进行重大的结构性调整且在功能上、性能上已达到可经营出租状态等。

投资性房地产转为非投资性房地产时转换日的确定如图 6-2 所示。



## (二) 投资性房地产转换的会计处理

成本模式下的转换	公允价值模式下的转换
<p>①转换日</p> <p>借：投资性房地产 【原值】                      累计折旧 【已计提折旧】                      贷：固定资产 【原值】                      投资性房地产累计折旧【已计提折旧】</p>	<p>①转换日</p> <p>借：投资性房地产——成本【公允价值】                      累计折旧 【已计提折旧】                      公允价值变动损益 【或借差】                      贷：固定资产 【原值】                      其他综合收益【或贷差】</p> <p>借：其他综合收益                      贷：递延所得税负债</p> <p>借：递延所得税资产                      贷：所得税费用</p>
<p>②确认租金收入：</p> <p>借：银行存款                      贷：其他业务收入</p>	<p>②确认租金收入：</p> <p>同左</p>
<p>③计提折旧：</p> <p>借：其他业务成本                      贷：投资性房地产累计折旧</p>	<p>③公允价值变动</p> <p>借：投资性房地产——公允价值变动                      贷：公允价值变动损益</p>
<p>④转为自用</p> <p>借：固定资产 【原值】                      投资性房地产累计折旧【已计提折旧】                      贷：投资性房地产 【原值】                      累计折旧【已计提折旧】</p>	<p>借：固定资产 【公允价值】                      公允价值变动损益 【或借差】                      贷：投资性房地产——成本                      ——公允价值变动                      公允价值变动损益 【或贷差】</p>

### 【考点 4】与投资性房地产有关的后续支出 (★)

#### (一) 资本化的后续支出

通过“投资性房地产——在建”核算。

#### (二) 费用化的后续支出

不满足投资性房地产确认条件的，应当在发生时计入其他业务成本。

### 【考点 5】投资性房地产的处置 (★★)

(一) 成本模式计量的投资性房地产	(二) 公允价值模式计量的投资性房地产
借：银行存款 贷：其他业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额）	借：银行存款 贷：其他业务收入 应交税费——应交增值税（销项税额）
借：其他业务成本 投资性房地产累计折旧（投资性房地产累计摊销） 投资性房地产减值准备 贷：投资性房地产	借：其他业务成本 公允价值变动损益 【累计确认的金额】 其他综合收益【转换时产生的差额】 贷：投资性房地产——成本 ——公允价值变动

## 第6章长期股权投资与合营安排

### 第26章企业合并

### 第27章合并财务报表

### 【考点 1】以企业合并以外的方式取得（重大影响、共同控制）——权益法 (★★★)

【例题·多选题】(2017 年) 甲公司为境内上市的非投资性主体，其持有其他企业股权或权益的情况如下：(1) 持有乙公司 30% 股权并能对其施加重大影响；(2) 持有丙公司 50% 股权并能与丙公司的另一投资方共同控制丙公司；(3) 持有丁公司 5% 的股权且对丁公司不具有控制、共同控制和重大影响；(4) 持有戊结构化主体的权益并能对其施加重大影响。下列各项关于甲公司持有其他企业股权或权益会计处理的表述中，正确的有 ( )。

- A. 甲公司对丙公司的投资采用成本法进行后续计量
- B. 甲公司对乙公司的投资采用权益法进行后续计量
- C. 甲公司对戊公司的投资采用公允价值进行后续计量
- D. 甲公司对丁公司的投资采用公允价值进行后续计量

『正确答案』BD

『答案解析』事项(1)，属于对联营企业投资，应该作为长期股权投资并采用权益法核算；事项(2)，属于对合营企业投资，应该作为长期股权投资并采用权益法核算；事项(3)，应作为金融资产核算，并采用公允价值计量；事项(4)，戊公司为结构化主体，且具有重大影响，应该作为长期股权投资并采用权益法核算。

#### (一) 长期股权投资初始投资成本

初始投资成本 = 实际支付的购买价款或公允价值 + 直接相关的费用、税金

借：长期股权投资——投资成本

    贷：银行存款

        营业外收入

【例题·计算分析题】2×23 年 1 月，A 公司支付价款 6 000 万元取得 B 公司 30% 的股权，在取得 B 公司的股权后，能够对 B 公司施加重大影响。取得投资时，被投资单位净资产账面价值为 24 000 万元（假定被投资单位各项可辨认净资产的公允价值与其账面价值相同）。

要求：编制 A 公司采用权益法核算的会计分录。

『正确答案』

借：长期股权投资——投资成本 7 200  
    贷：银行存款 6 000  
        营业外收入 1 200

## （二）长期股权投资的后续计量

### 1. 被投资企业实现净利润

借：长期股权投资—损益调整【调整后的净利润×%】  
    贷：投资收益

【特别注意】调整后的净利润包括：【假定：公允>账面】

第一：投资时点评估增值：6.30 投资

①存货评估增值：100 件，单价 7 万元，成本 4 万元；

第一年对外销售 60 件：调减利润 60 件×3

第二年对外销售 40 件：调减利润 40 件×3

②固定资产评估增值：100 万元，预计 10 年；

第一年： $-100 \div 10 \times 6/12$

第二年： $-100 \div 10$

第二：内部交易假定（不构成业务）：

①销售 100 件形成存货，单价 6 万元，成本 4 万元；

第一年对外销售 30 件： $-70 件 \times 2$

第二年对外销售 10 件： $+10 件 \times 2$

②6 月 30 日，销售商品形成固定资产，公允 50 万元，成本 40 万元；折旧 8 年；

第一年： $-10 + 10/8 \times 6/12$

第二年： $+10/8$

【官方政策解读】2021 年上市公司年报会计监管报告：未正确抵销权益法下顺流交易产生的未实现内部交易损益。

年报分析发现，部分上市公司本期发生向联营企业出售资产的顺流交易，且应予以抵销的未实现内部交易损益金额大于长期股权投资的账面价值，上市公司在抵销未实现内部交易损益时，仅以长期股权投资的账面价值减记至零为限。该项顺流交易中，内部交易损益尚未得以对外实现，上市公司确认享有的净损益时应以全部抵销未实现内部交易损益为基础予以计算。考虑到长期股权投资账面价值不应出现负数，可将不足抵销的部分确认为递延收益，待后续实现时再结转损益。

借：投资收益

    贷：长期股权投资——损益调整  
        递延收益【不足抵销的部分】

借：递延收益

    贷：投资收益

### 2. 被投资单位发生的净亏损

借：投资收益【调整后的净亏损×%】

    贷：长期股权投资——损益调整

### 3. 被投资单位宣告现金股利

借：应收股利【宣告现金股利×%】

贷：长期股权投资——损益调整

**4. 被投资单位其他综合收益发生变动**

借：长期股权投资——其他综合收益

贷：其他综合收益

**5. 被投资单位除净损益、其他综合收益以及利润分配以外的所有者权益的其他变动**

借：长期股权投资——其他权益变动

贷：资本公积——其他资本公积

**【提示1】内部交易涉及合并财务报表报表处理**

合并财务报表（逆流交易）： 借：长期股权投资 贷：存货 【未实现利润×未出售%×持股%】	合并财务报表（顺流）： 借：营业收入【投资方×持股%】 贷：营业成本【投资方×持股%】 投资收益
---	---

**【例·计算分析题】**甲公司于2×23年取得乙公司20%有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响。假定甲公司取得该项投资时，乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同。2×23年10月内部交易资料如下：销售方将其成本为600万元的某商品以1 000万元的价格出售给购买方，购买方将取得的商品作为存货。至2×23年资产负债表日未对外部独立的第三方出售。投资后乙公司2×23年实现净利润为0。

要求：分别顺流交易和逆流交易，编制个别报表会计分录、合并报表抵销分录。

『正确答案』

	顺流交易：甲公司出售给乙公司	逆流交易：乙公司出售给甲公司
个别报表会计处理：	确认投资收益 = $[0 - (1\ 000 - 600)] \times 20\% = -80$ (万元) 借：投资收益 80 贷：长期股权投资——损益调整 80	
合并财务报表抵销分录：	借：营业收入 $(1\ 000 \times 20\%)$ 200 贷：营业成本 $(600 \times 20\%)$ 120 投资收益 80	借：长期股权投资 80 贷：存货 $(400 \times 20\%)$ 80

**【例题·单选题】（2012年）**甲公司持有乙公司30%的股权，能够对乙公司施加重大影响。20×2年度乙公司实现净利润8 000万元，当年6月20日，甲公司将成本为600万元的商品以1 000万元的价格出售给乙公司，乙公司将其作为管理用固定资产并于当月投入使用，预计使用10年，净残值为零，采用年限平均法计提折旧。不考虑其他因素，甲公司在其20×2年度的个别财务报表中应确认对乙公司投资的投资收益为（ ）。

- A. 2 100万元      B. 2 280万元      C. 2 286万元      D. 2 400万元

『正确答案』C

『答案解析』确认对乙公司投资的投资收益 =  $(8\ 000 - 400 + 400/10 \times 6/12) \times 30\% = 2\ 286$  (万元)。

**【提示2】**如果投出固定资产等产生的利得需要抵销，在合并财务报表中作如下抵销分录：

借：资产处置收益【投资方×持股%】

    贷：投资收益

**【提示3】超额亏损有关会计处理如下：**

(1) 投资方当期对被投资单位净利润和其他综合收益增加净额的分享额小于或等于前期未确认投资净损失的，根据登记的未确认投资净损失的类型，弥补前期未确认的应分担的被投资单位净亏损或其他综合收益减少净额等投资净损失。

(2) 投资方当期对被投资单位净利润和其他综合收益增加净额的分享额大于前期未确认投资净损失的, 应先按照以上(1)的规定弥补前期未确认投资净损失; 对于前者大于后者的差额部分, 依次恢复其他长期权益的账面价值和恢复长期股权投资的账面价值, 同时按权益法确认该差额。

**【提示 4】**新增因被动稀释导致持股比例下降时, “内含商誉”的结转, 应当比照投资方直接处置长期股权投资处理, 即应当按比例结转初始投资时形成的“内含商誉”, 并将相关权益稀释影响计入资本公积(其他资本公积)。

**【例·计算分析题】**假定 A 公司与甲公司适用的会计政策、会计期间相同, 双方在当期及以前期间未发生其他内部交易。不考虑相关税费等其他因素影响。

(1) 2×20 年 1 月 2 日 A 公司以现金 2 000 万元投资甲公司, 持有甲公司 20% 的股权。A 公司对甲公司具有重大影响, 采用权益法对有关长期股权投资进行核算; B 公司控制甲公司。

甲公司可辨认净资产 10 000 万元	甲公司可辨认净资产 9 900 万元
借: 长期股权投资——投资成本 2 000 贷: 银行存款 2 000	借: 长期股权投资——投资成本 2 000 贷: 银行存款 2 000
内含商誉=2 000-1 0000×20%=0	内含商誉=2 000-9 900×20%=20

(2) 2×20 年甲公司实现净损益 7 000 万元、甲公司接受母公司 B 公司现金捐赠 3 000 万元。

甲公司可辨认净资产 10 000 万元	甲公司可辨认净资产 9 900 万元
借: 长期股权投资——损益调整 1 400 贷: 投资收益 (7 000×20%) 1 400	同左
借: 长期股权投资——其他权益变动 600 贷: 资本公积——其他资本公积 (3 000×20%) 600	同左
B 公司增资前: 甲公司的净资产账面价值为 20 000 万元 A 公司应享有甲公司权益的份额=20 000×20%=4 000 长期股权投资=2000+1400+600=4000	B 公司增资前, 甲公司的净资产账面价值为 19900 万元, A 公司应享有甲公司权益的份额=19900×20%=3980 长期股权投资=2000+1400+600=4000 内含商誉=4000-19900×20%=20

(3) 2×21 年 1 月 1 日, 经 A、B 公司协商, B 公司对甲公司增资 8 000 万元, A 公司持有甲公司 15% 的股权。假定 B 公司增资后, A 公司仍能对甲公司施加重大影响。相关手续已于当日完成。A 公司会计处理如下:

甲公司可辨认净资产 10 000 万元	甲公司可辨认净资产 9 900 万元
确认的资本公积=A 公司应享有甲公司增资后的所有者权益 28 000×被稀释后持股比例 15%-A 公司应享有甲公司增资前的所有者权益 20 000×被稀释前持股比例 20%=4 200-4 000=200	确认的资本公积=A 公司应享有甲公司增资后的所有者权益 27 900×被稀释后持股比例 15%-A 公司应享有甲公司增资前的所有者权益 19900×被稀释前持股比例 20%-20×5%/20%=4185-3980-5=200
也可以参照投资方股权稀释后由成本法转为权益法的处理思路: 应调整资本公积=按照新的持股比例确认本投资方应享有的被投资方因增资扩股而增加净资产的份额-应结转持股比例下降	也可以参照投资方股权稀释后由成本法转为权益法的处理思路: 应调整资本公积=按照新的持股比例确认本投资方应享有的被投资方因增资扩股而增加净资产的份额-应结转持股比例下降



部分所对应的长期股权投资原账面价值= $8000 \times 15\% - 4000 \times 5\% / 20\% = 200$	部分所对应的长期股权投资原账面价值= $8000 \times 15\% - 4000 \times 5\% / 20\% = 200$
借：长期股权投资——其他权益变动 200 贷：资本公积——其他资本公积 200	借：长期股权投资——其他权益变动 200 贷：资本公积——其他资本公积 200
甲公司的净资产账面价值为 28 000 万元 A 公司应享有甲公司权益的份额 $= 28\,000 \times 15\% = 4\,200$ 长期股权投资 $= 2000 + 1400 + 600 + 200 = 4200$ 内含商誉 = 0	甲公司的净资产账面价值为 27 900 万元 A 公司应享有甲公司权益的份额 $= 27900 \times 15\% = 4185$ 长期股权投资 $= 2000 + 1400 + 600 + 200 = 4200$ 内含商誉 $= 4200 - 4185 = 15$

### 6. 长期股权投资的处置

除了按比例享有的被投资单位不能重分类进损益的其他综合收益以外的剩余的其他综合收益，以及其他资本公积应转入投资收益。

借：其他综合收益

资本公积——其他资本公积

贷：投资收益

借：其他综合收益

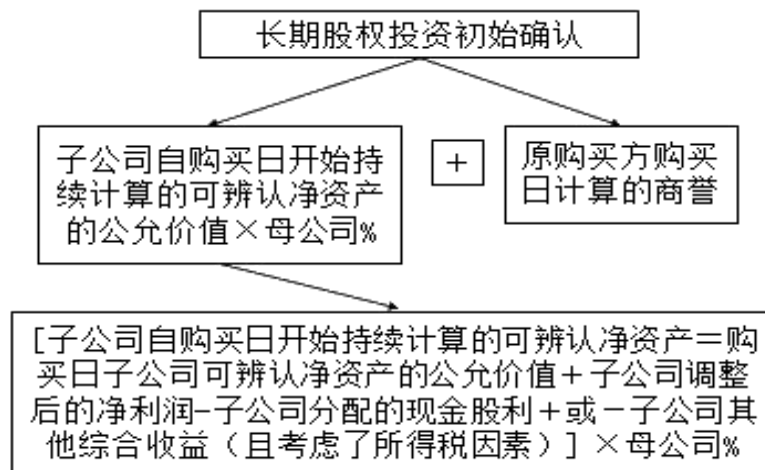
贷：盈余公积、利润分配

### 【考点 2】同一控制下企业合并的合并日会计处理 (★★★)

#### (一) 合并日个别财务报表

#### 1. 长期股权投资的初始投资成本的确定

应当在合并日按照所取得的被合并方在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。



【例·计算分析题】同一控制（第一种情况）：甲公司 2×23 年 7 月 1 日自母公司（A 公司）取得乙公司 60% 股权，当日，乙公司个别财务报表中净资产账面价值为 5 000 万元。甲公司可以银行存款 2500 万元作为对价。

#### 【答案】

甲公司应确认对乙公司股权投资的初始投资成本  $= 5\,000 \times 60\% = 3\,000$ （万元）。

借：长期股权投资 3000

贷：银行存款 2500

资本公积 500

**【例·计算分析题】**同一控制（第二种情况）：其他资料同上，母公司（A 公司）合并财务报表中乙公司可辨认净资产账面价值为 5 200 万元，原母公司因对乙公司投资而在合并报表中确认商誉价值为 80 万元。

**【答案】**

甲公司应确认对乙公司股权投资的初始投资成本=5 200×60%+80=3 200（万元）。

借：长期股权投资           3200  
    贷：银行存款               2500  
        资本公积               700

**2. 或有对价（合并日）**

或有对价涉及资产的确认	或有对价涉及负债的确认
(1) 确认或有对价： 借：长期股权投资 其他应收款 贷：银行存款等 资本公积——股本溢价	(1) 确认或有对价： 借：长期股权投资 贷：银行存款等 预计负债 资本公积——股本溢价
(2) 结算或有对价： 借：银行存款 贷：其他应收款 资本公积——股本溢价	(2) 结算或有对价： 借：预计负债 贷：银行存款 资本公积——股本溢价

**3. 初始投资成本与支付合并对价差额的处理**

其差额应当调整资本公积（股本溢价）；资本公积（股本溢价）的余额不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

借：长期股权投资【被合并方的所有者权益相对于最终控制方而言的账面价值×母%】  
    应收股利  
    贷：银行存款、股本  
        资本公积——股本溢价（或借记）

**4. 合并方发生的中介费用、交易费用的处理**

(1) 合并方发生的审计、法律服务、评估咨询等中介费用以及其他相关管理费用，于发生时计入当期损益。

(2) 与发行权益性工具作为合并对价直接相关的交易费用，应当冲减资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积（资本溢价或股本溢价）不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

(3) 与发行债务性工具作为合并对价直接相关的交易费用，应当计入债务性工具的初始确认金额。

**(二) 合并日合并财务报表**

**1. 合并资产负债表**

借：股本  
    其他权益工具  
    资本公积  
    其他综合收益  
    盈余公积

未分配利润

贷：长期股权投资  
少数股东权益

在合并资产负债表中，对于被合并方在企业合并前实现的留存收益（盈余公积和未分配利润之和）中归属于合并方的部分：

**借：资本公积【合并方资本公积（资本溢价或股本溢价）×母公司%】**

**贷：其他综合收益【被合并方其他综合收益×母公司%】**

**盈余公积【被合并方盈余公积×母公司%】**

**未分配利润【被合并方未分配利润×母公司%】**

## 2. 合并利润表

合并方在编制合并日的合并利润表时，应包含合并方及被合并方自合并当期期初至合并日实现的净利润。例如，同一控制下的企业合并发生于 2×21 年 7 月 31 日，合并方当日编制合并利润表时，应包括合并方及被合并方自 2×21 年 1 月 1 日至 2×21 年 7 月 31 日实现的净利润。

## 3. 合并现金流量表

同利润表。

### 【考点 3】非同一控制下企业合并的购买日会计处理——成本法（★★★）

#### （一）会计处理原则

#### 1. 确定非同一控制下企业合并成本

（1）企业合并成本

= 支付的现金或非现金资产的公允价值 + 发行或承担债务的公允价值 + 发行的权益性证券的公允价值

（2）购买方为进行企业合并发生的有关费用的处理

与同一控制下的企业合并处理方法相同。

（3）付出资产公允价值与账面价值的差额，计入损益。

#### 2. 或有对价

事项	要点
（1）原则。购买方应当将合并协议约定的或有对价作为企业合并转移对价的一部分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。	①或有对价符合权益工具和金融负债定义的，购买方应当将支付或有对价的义务确认为一项权益（贷记其他权益工具）或负债（贷记交易性金融负债）。 ②或有对价符合资产定义并满足资产确认条件的，购买方应当将符合合并协议约定条件的、可收回的部分已支付合并对价的权利确认为一项资产（借记交易性金融资产）。 ③购买日 12 个月内出现对购买日已存在情况的新的或进一步证据需要调整或有对价的，应当予以确认，并对原计入合并商誉的金额进行调整；其他情况下发生的或有对价变化或调整，应当区分情况进行会计处理：或有对价为权益性质的，不进行会计处理；或有对价为资产或负债性质的，如果属于会计准则规定的金融工具，应当按照以公允价值计量且其变动计入当期损益进行会计处理，不得指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。
（2）上述关于或有对价的规	①购买日后 12 个月内取得新的或进一步证据表明购买日已存

<p>定所侧重的两个方面</p>	<p>在状况，从而需要对企业合并成本进行调整的，可以据以调整企业合并成本；</p> <p>②无论是购买日后12个月内还是其他时点，如果是由于出现新的情况导致对原估计或有对价进行调整的，则不能再对企业合并成本进行调整，相关或有对价属于金融工具的，应以公允价值计量，公允价值变动计入当期损益。</p> <p>上述会计处理的出发点在于，对企业合并交易原则上确认和计量时点应限定为购买日，购买日以后视新的情况对原购买成本进行调整的，不能视为购买日的状况，因此也就不能据以对企业合并成本进行调整。</p>
<p>(3) 购买日后12个月内取得新的或进一步证据，应区分净利润（与购买日不相关）和收入（与购买日相关）的区别。</p>	<p>①收入实现与否，只要企业正常经营，那么，购买日后实现的收入，与购买日已存在情况是相关的，属于购买日已存在的情况的新的或进一步证据，如果发生在12个月以内的，则需要调整长期股权投资。</p> <p>②利润的实现，还和发生的成本等其他因素相关，无论实现与否，都不属于购买日已存在的情况的新的或进一步证据，属于购买日后新发生的情况，所以，无论是否12个月以内都不需要调整长期股权投资和商誉。</p>

(4) 会计处理

①购买日或有对价的处理。

<p>或有对价符合金融资产定义及其确认条件</p>	<p>或有对价符合权益工具或金融负债定义</p>
<p>借：长期股权投资 交易性金融资产 贷：银行存款等</p>	<p>借：长期股权投资 贷：其他权益工具/交易性金融负债 银行存款等</p>

②购买日后或有对价变动的处理。

情形	会计处理	
<p>情形一：购买日12个月内出现对购买日已存在情况的新的或进一步证据需要调整或有对价的，应当予以确认并调整合并成本和商誉</p>	<p>借：交易性金融资产 贷：长期股权投资 或相反分录。 借：长期股权投资 贷：交易性金融负债 或相反分录</p>	
<p>情形二：其他情况下发生的或有对价变化或调整，应当区分情况进行会计处理（不调整合并成本和商誉）</p>	<p>或有对价为权益性质</p>	<p>不进行会计处理</p>
	<p>或有对价为金融资产或金融负债性质：按照公允价值计量，且公允价值变动计入当期损益</p>	<p>借：交易性金融资产 贷：公允价值变动损益 或相反分录。 借：公允价值变动损益 贷：交易性金融负债 或相反分录</p>

【例题·计算分析题】情形一：购买日或有对价不为0，很可能支付的补偿款。

2×22 年初，A 公司以银行存款 100 万元自 B 公司购买其持有的 C 公司 100% 股权，交易前，A 公司与 B 公司不存在关联方关系；同时约定，A 公司就 C 公司在收购完成后的经营业绩向 B 公司做出承诺，如果 C 公司当年营业收入达到 1 亿元，A 公司将再向 B 公司支付购买价款 10 万元。购买日，A 公司预计 C 公司很可能能够达到预期目标。

要求：编制购买日 A 公司会计分录。

『正确答案』

借：长期股权投资	110
贷：银行存款	100
交易性金融负债	10

【例题·计算分析题】情形二：购买日或有对价不为 0，基本确定取得的补偿款。

2×22 年初，A 公司以银行存款 100 万元自 B 公司购买其持有的 C 公司 100% 股权，交易前，A 公司与 B 公司不存在关联方关系；同时约定，B 公司就 C 公司在收购完成后的经营业绩向 A 公司做出承诺，如果 C 公司当年营业收入未达到 1 亿元，B 公司将向 A 公司返还购买价款 10 万元。购买日，A 公司预计 C 公司不能达到预期目标，基本确定能够收到返还购买价款 10 万元。

要求：编制购买日 A 公司会计分录。

『正确答案』

借：长期股权投资	90
交易性金融资产	10
贷：银行存款	100

【例题·计算分析题】情形三：购买日或有对价为 0，预期支付的补偿款（即支付额外现金或其他资产等方式追加合并对价）。

2×22 年初，A 公司以银行存款 100 万元自 B 公司购买其持有的 C 公司 100% 股权，交易前，A 公司与 B 公司不存在关联方关系；同时约定，A 公司就 C 公司在收购完成后的经营业绩向 B 公司做出承诺，如果 C 公司未来三年营业收入累计达到 3 亿元，A 公司将再向 B 公司支付购买价款 10 万元。购买日，A 公司预计 C 公司不能达到预期目标。年末，A 公司根据 C 公司第一年业绩情况，预计 C 公司三年内营业收入累计将达到 3 亿元。

要求：编制 A 公司 2×22 年的会计分录。

『正确答案』A 公司在购买日会计分录：

借：长期股权投资	100
贷：银行存款	100

A 公司在第一年年末会计分录：

借：长期股权投资	10
贷：交易性金融负债	10

同时在合并财务报表中调整商誉，属于与购买日已存在情况相关且不超过 12 个月。

【拓展】假定购买日情况同上，第一年末，A 公司根据 C 公司第一年业绩情况，预计 C 公司三年内营业收入达不到 3 亿元，则 A 公司在第一年年末不需要进行会计处理。

第二年年末，A 公司根据 C 公司前两年业绩情况，预计 C 公司三年内营业收入累计将达到 3 亿元，则 A 公司在第二年年末会计分录：

借：公允价值变动损益	10
贷：交易性金融负债	10

（从购买日起已经超过 12 个月，因此不能再调整商誉）

【例题·计算分析题】情形四：购买日或有对价为 0，预期取得的补偿款（即要求返还

之前已经支付的对价)

2×22 年初, A 公司以银行存款 100 万元自 B 公司购买其持有的 C 公司 100% 股权, 交易前, A 公司与 B 公司不存在关联方关系; 同时约定, B 公司就 C 公司在收购完成后的经营业绩向 A 公司做出承诺, 如果 C 公司未来三年累计营业收入未达到 3 亿元, B 公司将向 A 公司返还购买价款 10 万元。购买日, A 公司预计 C 公司能达到预期目标。年末, A 公司根据 C 公司第一年业绩情况, 预计 C 公司三年内累计营业收入将不能达到 3 亿元。

要求: 编制 A 公司 2×22 年的会计分录。

『正确答案』A 公司在购买日会计分录:

借: 长期股权投资           100  
    贷: 银行存款               100

A 公司在第一年年末会计分录:

借: 交易性金融资产       10  
    贷: 长期股权投资        10

同时在合并财务报表中调整商誉, 属于与购买日已存在情况相关且不超过 12 个月。

【拓展】假定购买日情况同上, 第一年末, A 公司根据 C 公司第一年业绩情况, 预计 C 公司三年内累计营业收入将达到 3 亿元, 则 A 公司在第一年年末不需要进行会计处理。

第二年年末, A 公司根据 C 公司前两年业绩情况, 预计 C 公司三年内累计营业收入将不能达到 3 亿元, 则 A 公司在第二年年末会计分录:

借: 交易性金融资产       10  
    贷: 公允价值变动损益    10

(从购买日起已经超过 12 个月, 因此不能再调整商誉)

### 3. 企业合并成本在取得的可辨认资产和负债之间的分配

(1) 企业合并中取得无形资产的确认。企业合并中取得的无形资产在其购买日公允价值能够可靠计量的情况下应单独予以确认。包括:

①被购买企业原已确认的无形资产。

②被购买企业原未确认的无形资产, 但其公允价值能够可靠计量, 购买方就应在购买日将其区别于商誉确认为一项无形资产。

【例·计算分析题】1 月 1 日, 甲公司与乙公司签订股权转让协议, 取得乙公司持有的丙公司 80% 股权。购买前, 甲公司、乙公司不存在关联方关系。购买日, 丙公司可辨认净资产账面价值为 13 000 万元, 公允价值为 14 000 万元, 假定符合税法的免税条件, 所得税税率为 25%, 其差额资料如下:

(1) 购买日, 丙公司有一项已经入账的无形资产为 5 600 万元, 公允价值为 6 500 万元。

(2) 购买日, 丙公司有一项非专利技术, 个别财务报表未确认无形资产, 但其公允价值为 100 万元。

要求: 甲公司合并财务报表如何确认取得的无形资产? 编制甲公司购买日的调整分录。

『正确答案』在购买日甲公司合并财务报表中合并取得的无形资产按 6 600 万元 (6 500+100) 计量。甲公司购买日调整分录为:

借: 无形资产               1 000  
    贷: 递延所得税负债       250  
        资本公积               750

(2) 企业合并中产生或有负债的确认。对于购买方在企业合并时可能需要代被购买方承担的或有负债，在购买日，可能相关的或有事项导致经济利益流出企业的可能性还比较小，但其公允价值能够合理确定的情况下，即需要作为合并中取得的负债确认。

**【例题·计算分析题】**A 公司合并 B 公司，之前两者不存在关联方关系。假定购买日被购买企业 B 公司存在一项未决诉讼，B 公司预计败诉的可能性为 40%，如果败诉很可能赔偿金额为 100 万元，即公允价值能够合理确定。假定符合税法的免税条件，所得税税率为 25%。

要求：A 公司合并财务报表如何处理，A 公司购买日调整分录？

**『正确答案』**按照会计准则规定，B 公司不确认预计负债，但是 A 公司在合并财务报表中，于购买日需要确认该负债。A 公司购买日调整分录为：

借：递延所得税资产 25  
    资本公积 75  
    贷：预计负债 100

#### 4. 企业合并成本与合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额之间差额的处理

(1) 企业合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应确认为商誉。

(2) 企业合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应计入合并当期损益。

(3) 特别关注：



#### 5. 企业合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债公允价值的调整

按照购买法核算的企业合并，基本原则是确定公允价值，无论是作为合并对价付出的各项资产的公允价值，还是合并中取得被购买方各项可辨认资产、负债的公允价值，如果在购买日或合并当期期末，因各种因素影响无法合理确定的，购买日或合并当期期末，购买方应以暂时确定的价值为基础进行核算。

事项	会计处理方法
①购买日后 12 个月内对有关价值量的调整	合并当期期末，对合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债以暂时确定的价值对企业合并进行处理的情况下，自购买日算起 12 个月内取得进一步的信息表明需对原暂时确定的企业合并成本或所取得的可辨认资产、负债的暂时性价值进行调整的，应视同在购买日发生，即进行追溯调整
②超过规定期限后的价值量调整	自购买日算起 12 个月以后对企业合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债价值的调整，应当按照《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的原则进行处理，即对于企业合并成本、合并中取得可辨认资产、负债公允价值等进行的调整，应作为前期差错处理

**【提示】**自购买日起 12 个月内发生的价值调整，一般应该调整商誉；而自购买日起 12 个月后的价值调整，都应该作为前期差错，不调整商誉。

**【例题·计算分析题】**甲公司有关投资业务资料如下：

(1) 2×22 年 7 月 1 日，甲公司向非关联方乙公司非公开发行 7 500 万股股票，取得丙公司 80% 股权，并于当日办理完成发行股份的登记手续，当日发行股份的公允价值为每

## 2023 年 CPA 辅导 会计——总复习攻略——郭建华

股 10 万元；丙公司不包含递延所得税的可辨认净资产账面价值为 80 000 万元（其中股本 10 000 万元、资本公积 60 000 万元、盈余公积 1 000 万元、未分配利润 9 000 万元），丙公司不包含递延所得税的可辨认净资产公允价值为 90 000 万元，包含一项无形资产评估增值为 10 000 万元。

(2) 丙公司 2×22 年 6 月 30 日前涉及一项未决诉讼，估计败诉可能性为 40% 且赔偿金额不确定。2×22 年 12 月 31 日法院尚未判决，丙公司重新估计败诉可能性调整为 50%，预计败诉的话赔偿金额为 1 500 万元（税法规定实际发生时允许税前扣除）。为简化会计处理，假定丙公司 2×22 年 6 月 30 日至年末所有者权益变动金额为 0。

(3) 甲公司、丙公司适用的企业所得税税率均为 25%，甲公司收购丙公司的交易满足税法中特殊性税务处理的条件，乙公司免交企业所得税。

要求：(1) 计算 2×22 年 7 月 1 日确认的合并成本及商誉的金额，编制合并报表相关调整抵销分录。

**『正确答案』**

合并成本 =  $7\,500 \times 10 = 75\,000$  (万元)。

商誉 =  $75\,000 - (90\,000 - 10\,000 \times 25\%) \times 80\% = 5\,000$  (万元)。

借：无形资产	10 000
贷：递延所得税负债	2 500
资本公积	7 500
借：股本	10 000
资本公积	(60 000 + 7 500) 67 500
盈余公积	1 000
未分配利润	9 000
商誉	5 000
贷：长期股权投资	75 000
少数股东权益	[ (90 000 - 10 000 × 25%) × 20% ] 17 500

要求：(2) 判断甲公司是否因该诉讼事项需要调整购买日初始确认的商誉，并说明理由；如果需要调整商誉，计算调整后的商誉金额。

**『正确答案』**

应当调整商誉。理由：在合并当期以暂时确定的价值对企业合并进行处理的情况下，自购买日算起 12 个月内取得进一步的信息表明需对原暂时确定的企业合并成本或所取得的资产、负债的暂时性价值进行调整的，应视同在购买日发生，即应进行追溯调整，故调整商誉。

调整后商誉的金额 =  $75\,000 - (90\,000 - 10\,000 \times 25\% - 1\,500 + 1\,500 \times 25\%) \times 80\% = 5\,900$  (万元)。

要求：(3) 编制 2×22 年 12 月 31 日合并报表相关调整抵销分录。

**『正确答案』**

借：无形资产	10 000
递延所得税资产	(1 500 × 25%) 375
贷：预计负债	1 500
递延所得税负债	(10 000 × 25%) 2 500
资本公积	(8 500 × 75%) 6 375
借：股本	10 000
资本公积	(60 000 + 6 375) 66 375
盈余公积	1 000



未分配利润	9 000
商誉	5 900
贷：长期股权投资	75 000

少数股东权益  $[(90\,000 - 10\,000 \times 25\% - 1500 \times 75\%) \times 20\%]$  17 275

③在企业合并中，购买日取得的被购买方在以前期间发生的经营亏损等可抵扣暂时性差异，按照税法规定可以用于抵减以后年度应纳税所得额的，但在购买日不符合递延所得税资产的确认条件的，不应予以确认。购买日后 12 个月内，如果取得新的或进一步的信息表明相关情况在购买日已经存在，预期被购买方在购买日可抵扣暂时性差异带来的经济利益能够实现的，购买方应当确认相关的递延所得税资产，同时减少由该企业合并产生的商誉，商誉不足冲减的，差额部分确认为当期损益（所得税费用）。

除上述情况以外（比如，购买日后超过 12 个月、或在购买日不存在相关情况但购买日以后开始出现新的情况导致可抵扣暂时性差异带来的经济利益预期能够实现），如果符合了递延所得税资产的确认条件，确认与企业合并相关的递延所得税资产，应当计入当期损益（所得税费用），不得调整商誉金额。

**【例题·计算分析题】**甲公司于 2×22 年 1 月 1 日购买乙公司 80% 股权，形成非同一控制下企业合并。因会计准则规定与适用税法规定的处理方法不同，在购买日产生可抵扣暂时性差异 1 200 万元。假定购买日及未来期间企业适用的所得税税率为 25%。购买日，因预计未来期间无法取得足够的应纳税所得额，未确认与可抵扣暂时性差异相关的递延所得税资产 300 万元。购买日确认的商誉为 200 万元。在购买日后 6 个月，甲公司预计能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣企业合并时产生的可抵扣暂时性差异 1 200 万元，且该事实于购买日已经存在。

比如，购买方在购买日之前研发某种新产品，暂时无法合理预计该研发是否成功及新产品的市场前景，因此，购买方在购买日无法可靠确定所取得的被购买方的可抵扣暂时性差异、在可预见的未来是否很可能取得用来抵扣该暂时性差异的纳税所得额，但购买日后 12 个月内，由于该产品开发成功投产并迅速打开了市场，预计未来将获得足够的应纳税所得额以抵扣该差异。在这种情况下，购买方应当对在购买日存在的可抵扣暂时性差异确认其递延所得税资产，同时冲减由该企业合并产生的商誉，如果商誉金额不足冲减，则其差额部分计入当期所得税费用。

要求：编制甲公司合并财务报表的调整分录。

**『正确答案』**

借：递延所得税资产	(1 200 × 25%) 300
贷：商誉	200 (先调整商誉)
所得税费用	100 (差额)

假定在购买日后 6 个月，甲公司根据新的事实预计能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣企业合并时产生的可抵扣暂时性差异 1 200 万元，且该新的事实于购买日并不存在，则甲公司应作会计处理如下：

借：递延所得税资产	300
贷：所得税费用	300

## 6. 判断非同一控制下企业合并中取得的组合是否构成业务，也可选择采用集中度测试

购买方可选择在按照构成业务的判断条件进行详细评估之前应用该测试，如果通过集中度测试，则应判断为不构成业务，且无需再进行详细评估；如果未通过集中度测试，或者选择不采用该测试，则必须进行详细评估。该测试无法确定一项交易构成业务收购，但

可以确定一项交易不构成业务收购（即资产收购）。

## （二）非同一控制下的控股合并的购买日会计处理

### 1. 购买日商誉

### 2. 购买日合并资产负债表中的调整、抵销分录

例题见下面

#### 【考点 4】年末合并财务报表相关的调整分录、抵销分录（★★★）

【例·综合题】甲公司合并财务报表资料如下：

（1）甲公司定向增发本公司普通股股票 1 000 万股（每股面值 1 元）给 A 公司取得乙公司 80% 的股权，2×21 年 6 月 30 日发行，当日收盘价为每股 6.92 元，支付佣金和手续费 20 万元；发生评估费用 10 万元。相关款项已通过银行存款支付。当日取得控制权。

（2）2×21 年 6 月 30 日，乙公司可辨认净资产的账面价值（不含递延所得税资产和负债）为 6 400 万元，其中股本 2 000 万元、资本公积 900 万元、其他综合收益 100 万元、盈余公积 510 万元、未分配利润 2 890 万元。可辨认净资产的公允价值为 8 400 万元（不含递延所得税资产和负债）。乙公司可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值仅有二项资产存在差异，即：固定资产和存货分别评估增加 1 000 万元、1 000 万元

乙公司固定资产未来仍可使用 20 年。假定乙公司的固定资产为管理部门使用；至年末，上述存货对外销售 5%。

（3）①甲公司与 A 公司在交易前不存在任何关联方关系；②不考虑所得税税率。③乙公司 2×21 年 7 月～12 月实现的净利润为 681.25 万元，计提盈余公积 68.13 万元，分配现金股利 500 万元，其他综合收益增加 200 万元，除净损益、利润分配、其他综合收益以外的所有者权益变动 100 万元。各公司均按净利润的 10% 提取法定盈余公积。

【答案】

#### （1）购买日的会计处理

【个别财务报表】

初始投资成本 = 1 000 × 6.92 = 6 920（万元）。

借：长期股权投资	6 920	
贷：股本		1 000
资本公积——股本溢价（5.92 × 1 000）	5 920	
借：管理费用	10	
资本公积——股本溢价	20	
贷：银行存款		30

【合并财务报表】

合并商誉 = 6 920 - (6 400 + 2 000) × 80% = 200（万元）

#### ①调整子公司账面价值

借：固定资产	1 000	
存货	1 000	
贷：资本公积		2 000

#### ②抵销长期股权投资

借：股本	2 000	
资本公积（900 + 2 000）	2 900	
其他综合收益	100	
盈余公积	510	

未分配利润	2 890
商誉 (6 920-8 400×80%)	200
贷：长期股权投资	6 920
少数股东权益 (8 400×20%)	1 680

### (2) 年末的会计处理

#### ①调整子公司账面价值

借：固定资产	1 000
存货	1 000
贷：资本公积	2 000
借：管理费用	25
营业成本	50
贷：固定资产 (1 000/20×6/12)	25
存货 (1 000×5%)	50

#### ②调整为权益法

调整后的净利润=681.25-75=606.25 (万元)

借：长期股权投资	485
贷：投资收益 (606.25×80%)	485
借：投资收益	400
贷：长期股权投资 (500×80%)	400
借：长期股权投资	160
贷：其他综合收益 (200×80%)	160
借：长期股权投资	80
贷：资本公积 (100×80%)	80

调整后的长期股权投资账面价值=6 920+485-400+160+80=7 245 (万元)

#### ③抵销长期股权投资

借：股本	2 000
资本公积 (900+2 000+100)	3 000
其他综合收益 (100+200)	300
盈余公积 (510+68.13)	578.13
未分配利润	
(2 890+606.25-68.13-500)	2 928.12
商誉 (7 245-8 806.25×80%)	200
贷：长期股权投资	7 245
少数股东权益 (8 806.25×20%)	1 761.25

#### ④抵销投资收益

借：投资收益 (606.25×80%)	485
少数股东损益	121.25
年初未分配利润	2 890
贷：提取盈余公积	68.13
对所有者 (或股东) 的分配	500
年末未分配利润	2 928.12

**【例·综合题】**A公司为B公司的母公司，持有B公司的股权比例为80%。A、B公司均适用的增值税税率为13%，所得税税率为25%，发出存货采用先进先出法计价。

(1) 2×20年B公司向A公司销售甲产品100件，每件价款为8万元，成本为6万元，货款尚未收到，并按10%计提坏账准备。年末对外销售甲产品70件。	(2) 2×21年B公司向A公司销售甲产品90件，每件售价为9万元，成本为8万元；至2×21年末已对外销售甲产品20件。本年、上年货款均已结清。
借：营业收入 (100×8) 800 贷：营业成本 740 (倒挤) 存货 [30×(8-6)] 60	借：年初未分配利润 60 贷：营业成本 60
	借：营业收入 810 (90×9) 贷：营业成本 810 借：营业成本 110 [10×(8-6)+90×(9-8)] 贷：存货 110
借：少数股东权益 (60×20%×75%) 9 贷：少数股东损益 9	借：少数股东权益 (110×20%×75%) 16.5 贷：少数股东损益 [(110-60)×20%×75%] 年初未分配利润 9
借：递延所得税资产 (60×25%) 15 贷：所得税费用 15	借：递延所得税资产 15 贷：年初未分配利润 15 借：递延所得税资产 (110×25%-15) 12.5 贷：所得税费用 12.5
借：应付账款 (800×1.13) 904 贷：应收账款 904	
借：应收账款 (904×10%) 90.4 贷：信用减值损失 90.4	借：应收账款 90.4 贷：年初未分配利润 90.4 借：信用减值损失 90.4 贷：应收账款 90.4
借：所得税费用 (90.4×25%) 22.6 贷：递延所得税资产 22.6	借：年初未分配利润 22.6 贷：递延所得税资产 22.6 借：递延所得税资产 22.6 贷：所得税费用 22.6
借：少数股东损益 90.4×20%×75%=13.56 贷：少数股东权益 13.56	借：年初未分配利润 13.56 贷：少数股东权益 13.56 借：少数股东权益 13.56 贷：少数股东损益 13.56

## 2. 固定资产原价中包含的未实现内部销售利润的抵销

**【例·综合题】**母公司和子公司适用的所得税率均为25%，母公司持有子公司80%股权。2×20年6月30日子公司以1000万元的价格将其生产的产品销售给母公司，其销售成本为800万元。母公司购买该产品作为管理用固定资产，当日达到预定可使用状态，至2×20年末母公司尚未支付货款，子公司按照5%的比例计提坏账准备。假设母公司对该固定资产

## 2023 年 CPA 辅导 会计——总复习攻略——郭建华

按 5 年的使用期限计提折旧，预计净残值为零，采用直线法计提折旧。假定预计折旧年限、折旧方法和净残值与税法一致。税法规定，对于取得的固定资产以其历史成本计量，计提的坏账准备不得税前扣除，发生实质性损害时允许税前扣除。

2×21 年 12 月 31 日母公司支付了贷款 1 000 万元。

2×20 年	2×21 年
借：营业收入 1 000 贷：营业成本 800 固定资产 200	借：年初未分配利润 200 贷：固定资产 200
借：固定资产——累计折旧 20 贷：管理费用 (200/5×6/12) 20	借：固定资产——累计折旧 20 贷：年初未分配利润 20 借：固定资产——累计折旧 (200/5) 40 贷：管理费用 40
借：递延所得税资产 45 贷：所得税费用 [(200-20)×25%] 45	借：递延所得税资产 45 贷：年初未分配利润 45 借：所得税费用 10 贷：递延所得税资产 10 [(200-20-40)×25%-45=-10]
借：少数股东权益 [(200-20)×20%×75%] 27 贷：少数股东损益 27	借：少数股东权益 [(200-20-40)×20%×75%] 21 少数股东损益 (40×20%×75%) 6 贷：年初未分配利润 27
抵销债权债务 借：应付账款 1 000 贷：应收账款 1 000 借：应收账款——坏账准备 50 贷：信用减值损失 (1 000×5%) 50 借：所得税费用 (50×25%) 12.5 贷：递延所得税资产 12.5	抵销债权债务 借：应收账款——坏账准备 50 贷：年初未分配利润 50 借：信用减值损失 50 贷：应收账款——坏账准备 50 借：年初未分配利润 12.5 贷：递延所得税资产 12.5 借：递延所得税资产 12.5 贷：所得税费用 12.5
借：少数股东损益 (50×20%×75%) 7.5 贷：少数股东权益 7.5	借：年初未分配利润 7.5 贷：少数股东损益 7.5 或： 借：年初未分配利润 (50×20%×75%) 7.5 贷：少数股东权益 7.5 借：少数股东权益 7.5 贷：少数股东损益 7.5

**【例·综合题】**甲公司持有乙公司 100% 股权，乙公司是一家建筑施工企业。甲公司与乙公司签订一项总金额为 47 300 万元的固定造价合同，将自建厂房工程出包给乙公司建造，乙公司预计建造自建厂房的总成本为 38 700 万元。甲公司和乙公司一致同意按照乙公司累计实际发生的成本占预计总成本的比例确定履约进度。不考虑价款结算和增值税因素。

2×20 年度，乙公司为建造自建厂房实际发生成本 25 800 万元；乙公司预计为完成工程尚需发生成本 17 200 万元。

2×21年度，乙公司为建造自建厂房实际发生成本18 060万元；2×21年12月10日，自建厂房全部完工，达到预定可使用状态。

个别报表会计分录	合并报表抵销分录
<b>2×20年度</b> 借：合同结算 [47 300×25 800/(25 800+17 200)] 28 380 贷：主营业务收入 28 380 借：主营业务成本 25 800 贷：合同履约成本 25 800	<b>2×20年度</b> 借：营业收入 28 380 贷：营业成本 25 800 在建工程 2 580
<b>2×21年度</b> 借：合同结算 (47 300-28 380) 18 920 贷：主营业务收入 18 920 借：主营业务成本 18 060 贷：合同履约成本 18 060	<b>2×21年度</b> 借：年初未分配利润 2 580 贷：在建工程 2 580 借：在建工程 2 580 贷：固定资产 2 580 借：营业收入 18 920 贷：营业成本 18 060 固定资产 860

### 3. 无形资产原价中包含的未实现内部销售利润的抵销

比照固定资产原价中包含的未实现内部销售利润抵销的处理方法。

### 4. 母公司与子公司之间出租投资性房地产的抵销

**【例·综合题】**2×20年1月1日，母公司甲公司与子公司乙公司签订租赁协议，将甲公司一栋办公楼出租给乙公司，租赁期开始日为协议签订日，年租金为85万元，租赁期为10年。乙公司将租赁的资产作为其办公楼。甲公司将该栋出租办公楼作为投资性房地产核算。该办公楼于2×19年6月30日达到预定可使用状态并交付使用，其建造成本为1 500万元，预计使用年限为20年，预计净残值为零。甲公司按年限平均法计提折旧。假定该办公楼租赁期开始日的公允价值为1 660万元，2×20年12月31日的公允价值为1 750万元。 $(P/A, 10\%, 10) = 6.1446$ 。

乙公司个别报表（不作为低价值资产租赁）	乙公司个别报表（作为低价值资产租赁）
借：使用权资产 (85×6.1446) 522.29 贷：租赁负债 522.29 借：财务费用 (522.29×10%) 52.23 贷：租赁负债 52.23 借：管理费用 (522.29/10) 52.23 贷：使用权资产累计折旧 52.23	支付租金 借：管理费用 85 贷：银行存款 85
借：租赁负债 85 贷：银行存款 85	

	甲公司个别报表（公允价值模式）	甲公司个别报表（成本模式）
个别报表的会计处	借：投资性房地产 1 660 累计折旧 (1500/20×6/12) 37.5 贷：固定资产 1 500 其他综合收益 197.5	借：投资性房地产 1 500 累计折旧 37.5 贷：固定资产 1 500 投资性房地产累计折旧 37.5

理	借：投资性房地产 (1 750-1 660) 90 贷：公允价值变动损益 90 <b>借：银行存款 85</b> <b>    贷：其他业务收入 85</b>	借：其他业务成本 (1 500/20) 75 贷：投资性房地产累计折旧 75 <b>借：银行存款 85</b> <b>    贷：其他业务收入 85</b>
在合并财务报表的会计处理：	(1) 抵销甲公司公允价值模式的会计分录 借：固定资产 (1 500-37.5) 1 462.5 其他综合收益 197.5 公允价值变动收益 90 贷：投资性房地产 1 750 借：管理费用 (1 500/20) 75 贷：固定资产——累计折旧 75	(1) 抵销甲公司成本模式的会计分录 借：固定资产 (1 500-37.5) 1 462.5 贷：投资性房地产 1 462.5 借：投资性房地产——累计折旧 75 贷：营业成本 75 借：管理费用 (1 500/20) 75 贷：固定资产——累计折旧 75

(2) 抵销承租方乙公司个别报表的分录 (乙公司不属于低价值租赁)：

借：租赁负债 522.29  
    贷：使用权资产 522.29

借：租赁负债 52.23  
    贷：财务费用 52.23

借：使用权资产 52.23  
    贷：管理费用 52.23

(3) 抵销甲乙公司租金分录：

借：营业收入 85  
    贷：租赁负债 (乙公司不属于低价值租赁) 85  
        管理费用 (乙公司属于低价值租赁) 85

### 5. 长期应付款 (长期借款) 与长期应收款

母公司将取得的借款出借给子公司，子公司将所借款项用于固定资产的建造。在子公司个别财务报表中，相关借款费用符合资本化条件时应予以资本化；但是在母公司个别财务报表中，相关借款费用应予以费用化。而从集团公司合并财务报表层面来看，相关借款费用符合资本化条件时应予以资本化。因此，相关抵销分录及其分析过程如下：

母公司个别财务报表	子公司个别财务报表
①取得长期借款： 借：银行存款 贷：长期借款 【从银行取得】 长期应付款 【从其他企业取得】 期末确认利息费用： 借：财务费用 贷：应付利息 长期应付款	—

②将取得的转让款借给子公司： 借：长期应收款 贷：银行存款 期末确认利息收益： 借：长期应收款 贷：财务费用	①从母公司取得借款（建造固定资产）： 借：银行存款 贷：长期应付款 ②期末确认应予以资本化的利息费用（假定均满足借款费用资本化条件）： 借：在建工程【资本化利息】 贷：长期应付款 借：应收利息【闲置资金取得收益】 贷：在建工程
合并财务报表	
借：长期应付款【本金+内部多计利息费用】 贷：长期应收款 借：在建工程（或反向） 贷：财务费用	—

**【例·综合题】**甲公司的全资子公司为乙公司，2×19年1月1日，甲公司将乙公司49%的股权转让给A公司，转让价款为3亿元，转让取得的价款专门用于乙公司一项工程的建造。A公司不能转让该股权投资；2年以后，甲公司需要按照10%的利率确定的复利终值3.63亿元将该股权回购。

当日，甲公司将取得的3亿元款项借给乙公司，用于上述工程的建设，借款期限两年，年利率为5%，到期一次归还本息；至年末该工程尚未完工。乙公司当期为进行工程建造发生支出2000万元，闲置资金进行投资取得收益450万元。

要求：编制2×19年合并财务报表中与借款以及借款费用资本化相关的调整、抵销分录。

『答案解析』

甲公司个别财务报表的会计分录	乙公司个别财务报表的会计分录
①向A公司转让股权（即股权质押取得的价款）： 借：银行存款           30 000 贷：长期应付款       30 000 期末确认利息费用： 借：财务费用（30 000×10%）3 000 贷：长期应付款       3 000	
②将取得的转让款借给乙公司： 借：长期应收款           30 000 贷：银行存款           30 000 期末确认利息收益： 借：长期应收款（30 000×5%）1 500 贷：财务费用       1 500	①从母公司取得借款： 借：银行存款           30 000 贷：长期应付款       30 000 ②期末确认资本化的利息费用： 借：在建工程（30 000×5%）1 500 贷：长期应付款       1 500 ③闲置资金进行投资取得收益： 借：银行存款/应收利息   450 贷：在建工程           450



合并报表：

该笔借款在 2×19 年个别财务报表中的借款费用资本化金额 =  $30\,000 \times 5\% - 450 = 1\,050$  (万元)。

合并财务报表中的借款费用资本化金额 =  $30\,000 \times 10\% - 450 = 2\,550$  (万元)。

合并财务报表中与借款以及借款费用资本化相关的调整、抵销分录：

借：长期应付款 (30 000 + 30 000 × 5%) 31 500

    贷：长期应收款 31 500

借：在建工程 (2 550 - 1 050) 1 500

    贷：财务费用 1 500

**6. 母公司将借款作为对子公司的增资，子公司将其用于长期资产的建造，母公司应在合并财务报表层面反映借款利息的资本化金额**

母公司个别财务报表	子公司个别财务报表
(1) 取得借款。 借：银行存款 贷：长期借款 (2) 向子公司投资。 借：长期股权投资 贷：银行存款 (3) 计提利息。 借：财务费用 贷：应付利息	(1) 收到投资者投入资本。 借：银行存款 贷：实收资本 (2) 支付工程款。 借：在建工程 贷：银行存款
合并财务报表	
(1) 确认资本化利息费用。 借：在建工程 贷：财务费用 (2) 转为固定资产。 借：固定资产 贷：在建工程	—

**【例·综合题】**甲公司持有乙公司 80% 股权。乙公司是一家专门生产核酸检测试剂的企业，乙公司拟新建一条核酸检测试剂生产线。为解决乙公司生产线资金的不足，甲公司决定使用银行借款对乙公司增资。甲公司和乙公司签订增资合同，约定对乙公司增资 10 000 万元。2×22 年 1 月 1 日，甲公司从银行借入专门借款 10 000 万元，并将上述借入款项作为出资款全部转账给乙公司。该借款期限为 2 年，年利率为 6% (与实际利率相同)，利息于每年末支付。

乙公司在 2×22 年 1 月 1 日收到甲公司上述投资款当日，支付工程款 6 000 万元。2×23 年 1 月 1 日，乙公司又使用甲公司上述投资款支付工程款 4 000 万元。乙公司未使用的甲公司投资款在 2×22 年度产生的理财产品收益为 100 万元。

生产线于 2×23 年 12 月 31 日完工并达到预定可使用状态。

要求：编制甲、乙公司在个别财务报表中以及甲公司在合并财务报表中的相关会计分录。

**【答案】**

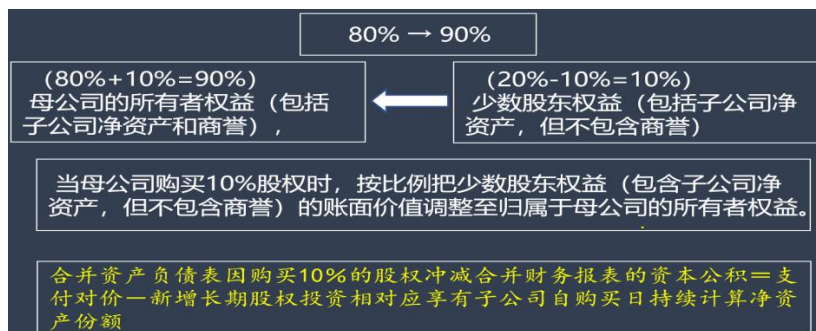
甲公司个别财务报表	乙公司个别财务报表
(1) 2×22 年 1 月 1 日取得借款。 借：银行存款 10000 贷：长期借款 10000 (2) 2×22 年 1 月 1 日对乙公司投资。	(1) 2×22 年 1 月 1 日收到投资款。 借：银行存款 10 000 贷：实收资本 10 000 (2) 2×22 年支付工程款。

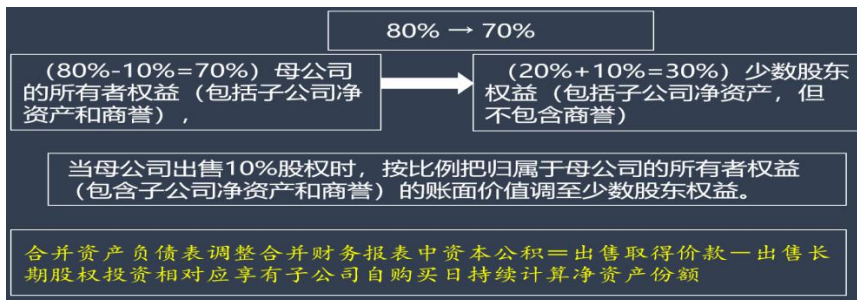
借：长期股权投资 10000 贷：银行存款 10000 (3) 2×22年12月31日确认利息费用。 借：财务费用 (10000×6%) 600 贷：应付利息 600	借：在建工程 6000 贷：银行存款 6000 (3) 2×22年针对闲置投资款确认理财产品收益。 借：银行存款/应收利息 100 贷：财务费用 100
(4) 2×23年12月31日确认利息费用。 借：财务费用 (10000×6%) 600 贷：应付利息 600	(4) 2×23年1月1日支付工程款。 借：在建工程 4000 贷：银行存款 4000 (5) 2×23年12月31日完工并达到预定可使用状态。 借：固定资产 (6000+4000) 10000 贷：在建工程 10000
合并财务报表	
2×22年： 借：在建工程 (600-100) 500 贷：财务费用 500 2×23年： 借：在建工程 500 贷：年初未分配利润 500 借：在建工程 600 贷：财务费用 600 借：固定资产 (500+600) 1100 贷：在建工程 1100	—

【考点5】特殊会计的处理 (★★★)

(一) 80% (成本法) → 90% (成本法)、80% (成本法) → 70% (成本法) (★)

(一) 80%——90%	(二) 80%——70% (出售10%的股权, 出售股权的12.5%)
实质上是股东之间的权益性交易	实质上是股东之间的权益性交易
合并资产负债表确认资本公积 = 支付价款 - 应享有子公司自购买日持续计算净资产份额 × 10%	合并资产负债表确认资本公积 = 收到价款 - (应享有子公司自购买日开始持续计算可辨认净资产份额 × 10% + 商誉 × 10% / 80%)





**【例题·综合题】**接【例·综合题▲】资料回顾：2×21年6月30日甲公司取得丙公司80%的股权，形成非同一控制下的企业合并，初始投资成本为30666万元。其他补充资料如下：

假定2×22年12月31日，甲公司又以公允价值为5000万元，账面价值为4500万元的固定资产（其中成本为4600万元，已计提折旧100万元）作为对价，自丙公司的少数股东取得丙公司10%的股权。按购买日公允价值持续计算的2×22年末丙公司可辨认净资产的公允价值（假定不考虑逆流交易的因素）为43840万元。该项交易后，甲公司仍能控制丙公司的财务和生产经营决策。甲公司与丙公司的少数股东在交易前不存在任何关联方关系。

要求：编制甲公司2×22年12月31日因购买10%股权个别财务报表的会计分录，计算合并财务报表中因购买10%股权而减少母公司的资本公积的金额。

『正确答案』

(1) 甲公司个别财务报表：

借：长期股权投资 5 000  
贷：固定资产清理 4 500  
    资产处置损益 500

借：固定资产清理 4 500  
    累计折旧 100  
贷：固定资产 4 600

(2) 甲公司合并财务报表：

已知资料：按购买日公允价值持续计算的2×22年末丙公司可辨认净资产的公允价值（假定不考虑逆流交易的因素）为43840万元。

项目	金额
商誉	666
丙公司可辨认净资产公允价值	43 840
净资产合计	44 506
其中：	
归属于母公司所有者权益	35 738 (43 840×80%+666)
少数股东权益	8 768 (43 840×20%)

①合并财务报表中，丙公司的有关资产、负债按照自购买日开始持续计算的价值进行合并，无需按照公允价值进行重新计量。

②合并财务报表因购买10%股权减少的资本公积 = 新增加的长期股权投资成本5000万元 - 按新取得的股权比例（10%）计算确定应享有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产份额4384万元（43840×10%） = 5000 - 4384 = 616（万元）。

调整抵销分录如下：

①调减合并资产负债表中母公司的资本公积：

借：资本公积                                   616  
    贷：长期股权投资                           616

②2×22 年将成本法调整为权益法调整分录【与前例▲2×22 年调整分录完全相同，略】

再次取得 10% 的股权后合并财务报表中长期股权投资的账面价值=前例▲2×22 年末合并财务报表长期股权投资的账面价值 35 738+再次取得 10% 的股权(个别财务报表 5 000+合并财务报表①-616)=40 122(万元)。

③母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销分录：

借：股本                                       13 000  
    其他权益工具                               1 500  
    资本公积                                   21 600  
    其他综合收益                               (2 400-80) 2 320  
    盈余公积                                   (400+500.5) 900.5  
    未分配利润   (2 105+4 915-500.5-2 000) 4 519.5  
    商誉                                       (40 122-43 840×90%) 666  
    贷：长期股权投资                           40 122  
        少数股东权益                           (43 840×10%) 4 384

④甲公司 2×22 年投资收益与利润分配抵销分录【与前例▲2×22 年调整分录完全相同，略】。

【例题·综合题】接【例·综合题▲】资料回顾：2×21 年 6 月 30 日甲公司取得丙公司 80% 的股权，形成非同一控制下的企业合并，初始投资成本为 30 666 万元。其他补充资料如下：

假定 2×22 年 12 月 31 日，甲公司以银行存款 5 000 万元的价格出售丙公司 10% 的股权(即出售所持丙公司股权的 12.5%)。该交易后甲公司持股比例变更为 70%，但是仍然控制丙公司。

项目	金额
商誉	666
丙公司可辨认净资产公允价值	43 840
净资产合计	44 506
其中：	
归属于母公司所有者权益	35 738 (43 840×80%+666)
少数股东权益	8768 (43 840×20%)

要求：编制甲公司 2×22 年 12 月 31 日因出售 10% 股权个别财务报表的会计分录，计算合并财务报表中因出售 10% 股权而增加母公司的资本公积的金额。

『正确答案』

(1) 个别财务报表：

借：银行存款                                   5 000  
    贷：长期股权投资 (30 666×10%/80%或 30 666×12.5%) 3 833.25  
        投资收益                                   1 166.75

(2) 合并财务报表：

已知资料：按购买日公允价值持续计算的 2×22 年末丙公司可辨认净资产的公允价值为 43 840 万元。

(1) 处置10%股权对应享有子公司自购买日或合并日开始持续计算的净资产份额  
 =归属于母公司所有者权益  $35\,738 \times 10\% / 80\% = 4467.25$  (万元);  
 或=子公司可辨认净资产公允价值  $43\,840 \times 10\% + \text{商誉 } 666 \times 10\% / 80\% = 4467.25$  (万元);

(2) 处置后计算重新划分归属于母公司所有者权益  
 =  $35\,738 - 4467.25 = 31270.75$  (万元)

(3) 少数股东权益 =  $8768 + 4467.25 = 13\,235.25$  (万元)

合并财务报表因处置10%股权确认资本公积 = 收到的对价  $5\,000$  万元 - 与按照长期股权投资相对应享有子公司自购买日开始持续计算的净资产份额  $44\,672.5$  ( $43\,840 + 666 / 80\%$ )  $\times 10\% = 532.75$  (万元)。

项目	金额
商誉	666
丙公司可辨认净资产公允价值	43 840
净资产合计	44 506
其中:	
归属于母公司所有者权益	35 738 (43 840 $\times$ 80% + 666) 减 (43 840 + 666 / 80%) $\times$ 10% = 31270.25
少数股东权益	8 768 (43 840 $\times$ 20%) 加 (43 840 + 666 / 80%) $\times$ 10% = 13 235.25

调整抵销分录如下:

①调整合并资产负债表中的资本公积:

借: 投资收益 532.75

    贷: 资本公积 532.75

②出售10%的股权调整为权益法【已知资料: 调整后的2 $\times$ 21年净利润2 505万元; 分派现金股利1 000万元; 其他综合收益变动增加400万元; 其他所有者权益变动增加100万元。调整后的2 $\times$ 22年净利润4 915万元; 分派现金股利2 000; 其他综合收益减少80万元, 其他所有者权益变动增加1 500万元】。

借: 投资收益【替代原长期股权投资】 442

    贷: 年初未分配利润【替代原投资收益】 [ (2 505 - 1 000)  $\times$  10% ] 150.5

        投资收益 [ (4 915 - 2 000)  $\times$  10% ] 291.5

借: 投资收益【替代原长期股权投资】 192

    贷: 资本公积 [ (100 + 1 500)  $\times$  10% ] 160

        其他综合收益 [ (400 - 80)  $\times$  10% ] 32

③剩余70%的股权调整为权益法:

借: 长期股权投资 3 094

    贷: 年初未分配利润 [ (2 505 - 1 000)  $\times$  70% ] 1 053.5

        投资收益 [ (4 915 - 2 000)  $\times$  70% ] 2 040.5

借: 长期股权投资 1 344

    贷: 资本公积 [ (100 + 1 500)  $\times$  70% ] 1 120

        其他综合收益 [ (400 - 80)  $\times$  70% ] 224

合并财务报表长期股权投资的账面价值 = 个别财务报表 (30 666 - 3 833.25) + 合并

财务报表 (③3 094+③1 344) = 31 270.75 (万元)。

④母公司长期股权投资与子公司所有者权益抵销分录:

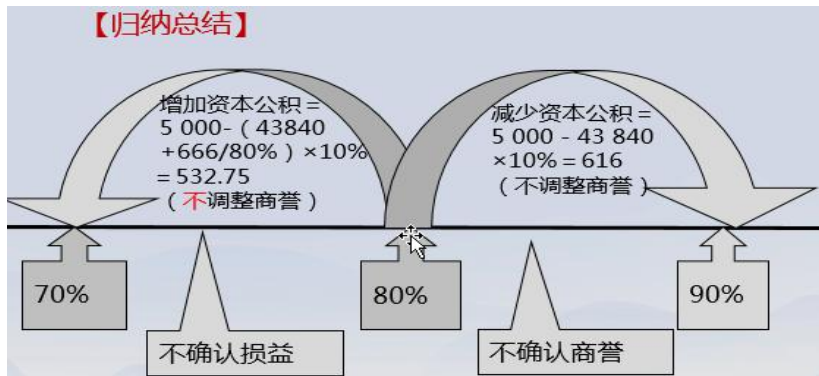
借: 股本	13 000
其他权益工具	1 500
资本公积	21 600
其他综合收益	(2 400-80) 2 320
盈余公积	(400+500.5) 900.5
未分配利润 (2 105+4 915-500.5-2 000)	4 519.5
商誉	666 (仍然是原商誉)
贷: 长期股权投资	31 270.75
少数股东权益 (43 840×30%+666×10%/80%)	13 235.25

⑤甲公司2×22年投资收益与利润分配抵销分录【与前例▲2×22年调整分录完全相同,略】。

⑥处置10%股权后甲公司在2×22年12月31日合并利润表中确认投资收益的金额

甲公司在2×22年12月31日合并利润表中确认投资收益的金额为0。

分析: 合并财务报表确认的投资收益=个别财务报表(处置投资收益1 166.75+现金股利2 000×80%) + (合并工作底稿投资收益①-532.75-②442+291.5-②192+③2 040.5-⑤3 932) = 0。



## (二) 长期股权投资成本法与金融资产之间的转换

**【牢记】**金融资产与长期股权投资成本法之间的转换,包括5%(金融资产)→80%(成本法);80%(成本法)→5%(金融资产),其会计处理一般原则:一是原持有(或剩余)的5%股权投资在个别财务会计报表需按照公允价值计量;在合并财务会计报表无需再按照公允价值计量。二是原投资确认“其他综合收益”、“资本公积”在个别财务会计报表需要转入个别报表留存收益或投资收益,在合并财务会计报表无需再结转。

1. 企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制(通过多次交易分步实现的非同一控制下企业合并),例如,5%(金融资产)→80%(成本法)。

**【例·综合题】**5%(金融资产)→80%(成本法)

A公司2×20年、2×21年投资业务资料如下:

(1) 2×20年6月1日,A公司以每股5元的价格购入某上市公司B公司的股票1 000万股,并由此持有B公司5%的股权。A公司与B公司不存在关联方关系。A公司根据其管理该权益工具的业务模式和合同现金流量特征,将其分类为其他权益工具投资。2×20年12月31日该股票的收盘价格为每股7元。

**【答案】2×20 年个别财务报表的会计分录**

借：其他权益工具投资——成本 (1 000×5) 5 000  
 贷：银行存款 5 000

借：其他权益工具投资——公允价值变动 2 000  
 贷：其他综合收益 (1 000×2) 2 000

(2) 2×21 年 4 月 1 日，A 公司以银行存款 175 000 万元为对价，向 B 公司大股东收购 B 公司 75% 的股权，相关手续于当日完成。假设 A 公司购买 B 公司 5% 的股权和后续购买 75% 的股权不构成“一揽子交易”，A 公司取得 B 公司控制权之日为 2×21 年 4 月 1 日，当日，原 5% 股权的公允价值为 9 600 万元，B 公司可辨认净资产公允价值为 230175 万元，不考虑相关税费等其他因素影响。

**【答案】2×21 年 A 公司个别财务报表的会计处理如下：**

① 购买日对子公司按成本法核算的初始投资成本 = 购买日前原持有其他权益工具投资的公允价值 9 600 + 追加投资应支付对价的公允价值 175 000 = 184 600 (万元)

借：长期股权投资 184 600  
 贷：其他权益工具投资 7 000  
 盈余公积 [(9 600 - 7 000) × 10%] 260  
 利润分配——未分配利润 2 340  
 银行存款 175 000

② 购买日前原持有其他权益工具投资相关的累计确认的其他综合收益 2 000 万元，购买日转入留存收益。

借：其他综合收益 2 000  
 贷：盈余公积 (2 000 × 10%) 200  
 利润分配——未分配利润 1 800

**(3) 2×21 年 A 公司的合并报表会计处理如下：**

由于 A 公司将原持有 B 公司 5% 的股权作为其他权益工具投资进行核算，因此，购买日 (即 2×21 年 4 月 1 日) 该项其他权益工具投资的公允价值与其账面价值相等，即 9 600 万元，不存在差额。

合并财务报表中的合并成本 = 购买日之前所持被购买方的股权于购买日的公允价值 9 600 + 购买日新购入股权所支付对价的公允价值 175 000 = 184 600 (万元)

购买日的合并商誉 = 按上述计算的合并成本 184 600 - 应享有被购买方可辨认净资产公允价值的份额  $230175 \times 80\% = 460$  (万元)

**2. 母公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权——一次交易处置子公司，如 80% (成本法) → 5% (金融资产)，即出售 75% 的股权或出售股权的 93.75%**

**【例·综合题】**接【例题▲】2×20 年 6 月 30 日甲公司取得丙公司 80% 的股权，能够对丙公司实施控制，形成非同一控制下的企业合并，初始投资成本为 30 666 万元。2×21 年 12 月 31 日，甲公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权，剩余股权转换为金融资产：

甲公司 2×21 年 12 月 31 日以 37 500 万元的对价将其持有的丙公司 75% 的股权出售给第三方公司 (或出售其持有丙公司股权的 93.75%)，处置后对丙公司的剩余持股比例降为 5%。剩余 5% 股权的公允价值为 2 500 万元。当日，丙公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产账面价值为 43 840 万元。

要求：编制甲公司个别报表和合并报表相关会计分录。

**【答案】**

## (1) 个别报表：

按处置投资的比例结转应终止确认的长期股权投资成本

借：银行存款 37 500

贷：长期股权投资 (30 666×75% / 80%; 30 666×93.75%) 28 749.38

投资收益 8 750.62

在丧失控制之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期投资收益。

借：交易性金融资产或其他权益工具投资 2 500

贷：长期股权投资 (30 666-28 749.38) 1916.62

投资收益 583.38

个别报表金融资产账面价值=2 500 (万元)

## (2) 合并报表：

合并报表确认的投资收益=处置股权取得的对价(37 500)与剩余股权公允价值(2 500)之和-按购买日公允价值持续计算的2×21年末丙公司可辨认净资产的公允价值为43 840×原持股比例80%-商誉666+丙公司其他综合收益(400-80)×原持股比例80%+丙公司其他所有者权益1 600×原持股比例80%=5 798 (万元)

①视同在丧失控制权之日处置子公司，并按当日剩余5%股权的公允价值(2 500万元)重新计量该剩余股权。

无调整分录

②对于个别财务报表中的部分处置收益的归属期间进行调整

【资料：2×20年、2×21年：调整后的净利润为2505万元、4915万元；分配现金股利为1000万元、2000万元】

借：投资收益【代替原长期股权投资】3 536

贷：年初未分配利润【代替投资收益】 [(2 505-1 000)×80%] 1 204

投资收益 [4 915-2 000)×80%]2 332

③将资本公积、其他综合收益重分类转入投资收益

无调整分录

④抵销母公司投资收益

借：投资收益 (4 915×80%) 3 932

少数股东损益 (4 915×20%) 983

年初未分配利润 2 105

贷：提取盈余公积 500.5

向股东分配利润 2 000

年末未分配利润 4 519.5

合并报表确认的投资收益=个别报表(处置投资收益8 750.62+现金股利2 000×80%+583.38)+合并报表(①重新计量0+②归属期调整(-3 536+2 332)+③资本公积、其他综合收益0)-④3 932=5 798 (万元)【斜体字不影响处置(确认)投资收益】

## (三) 长期股权投资权益法与成本法之间的转换

【牢记】长期股权投资权益法与成本法之间的转换，无论增资还是减资[20% (权益法)→80% (成本法); 80% (成本法)→20% (权益法)]，其会计处理的一般原则：一是原持有(或剩余)的股权投资在个别财务会计报表均按照账面价值计量；在合并财务会计报表按照公允价值计量，公允价值与账面价值之间的差额计入合并报表投资收益。二是其他综合收益和资本公积在个别财务会计报表不需要转入个别报表投资收益；在合并财务会计报表中需要结转至当期合并报表投资收益。



**1. 企业因追加投资等原因能够对非同一控制下的被投资方实施控制（通过多次交易分步实现的非同一控制下企业合并），即[20%（权益法）→80%（成本法）]**

**【例·综合题】20%（权益法）→80%（成本法）**

(1) 2×19年1月1日，A公司以现金2900万元自非关联方处取得了B公司20%股权，并能够对其施加重大影响。至2×21年6月30日长期股权投资的账面价值3492万元，其中，投资成本为3000万元，损益调整为292万元，其他综合收益为150万元（均为其他债权投资公允价值变动产生），其他权益变动为50万元。

(2) 2×21年7月1日，A公司另支付银行存款8000万元，自另一非关联方处取得B公司60%股权，并取得对B公司的控制权。购买日，A公司原持有的对B公司的20%股权的公允价值为4000万元；B公司可辨认净资产公允价值为13500万元。假设A公司购买B公司20%股权和后续购买60%的股权的交易不构成“一揽子交易”。以上交易的相关手续均于当日完成。不考虑相关税费等其他因素影响。

要求：编制2×21年7月1日A公司个别报表和合并报表相关会计分录。

**【答案】**

(1) 2×21年7月1日A公司个别报表

①购买日对子公司按成本法核算的长期股权投资的初始投资成本=购买日前A公司原持有股权的账面价值3492+本次投资应支付对价的公允价值8000=11492（万元）

借：长期股权投资	8 000
贷：银行存款	8 000
借：长期股权投资	3 492
贷：长期股权投资——投资成本	3 000
——损益调整	292
——其他综合收益	150
——其他权益变动	50

②购买日前A公司原持有股权相关的其他综合收益150万元以及其他所有者权益变动50万元在购买日均不进行会计处理。

(2) 2×21年7月1日A公司合并报表会计处理如下：

①购买日之前持有的被购买方的股权，应当按照该股权在购买日的公允价值进行重新计量：

借：长期股权投资	4 000【购买日的公允价值】
贷：长期股权投资	3 492【购买日的原账面价值】
投资收益	508

②购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益、其他所有者权益变动的，应当转为购买日所属当期收益，由于被投资方重新计量设定受益计划净负债或净资产变动而产生的其他综合收益除外。

借：其他综合收益	150
资本公积	50
贷：投资收益	200

③购买日计算合并商誉

合并财务报表中的合并成本=购买日之前所持被购买方的股权于购买日的公允价值4000+购买日新购入股权所支付对价的公允价值8000=12000（万元）

购买日的合并商誉=按上述计算的合并成本12000-应享有被购买方可辨认净资产公允价值的份额13500×80%=1200（万元）

## 2. 处置对子公司长期股权投资而丧失控制权的情况，如 80%（成本法）→20%（权益法）

**【例题】**接**【例题▲】**2×20 年 6 月 30 日甲公司取得丙公司 80% 的股权，能够对丙公司实施控制，形成非同一控制下的企业合并，初始投资成本为 30 666 万元。2×21 年 12 月 31 日，甲公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权，并转换为采用权益法核算的长期股权投资：

甲公司 2×21 年 12 月 31 日以 30 000 万元的对价将其持有的丙公司 60% 的股权出售给第三方公司（或出售其持有丙公司股权的 75%），处置后对丙公司的剩余持股比例降为 20%。剩余 20% 股权的公允价值为 10 000 万元。当日，丙公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产账面价值为 43 840 万元。

要求：编制甲公司 2×21 年 12 月 31 日个别报表和合并会计报表的相关会计分录。

**【答案】**

(1) 个别报表：80%（成本法）→20%（权益法）

①借：银行存款 30 000

贷：长期股权投资 (30 666×60%/80%; 30 666×75%) 22 999.5  
投资收益 7 000.5

②追溯最早投资时点

剩余初始投资成本 7 666.5 万元 (30 666-22 999.5) 大于最早投资时点可辨认净资产的公允价值的份额 7 500 万元 (37 500×20%)，不需要调整剩余初始投资成本。

③资料回顾：调整后的 2×20 年末净利润为 2 505 万元、分派现金股利 1 000 万元、其他综合收益变动增加 400 万元、其他所有者权益变动增加 100 万元；调整后的 2×21 年末净利润为 4 915 万元、分派现金股利 2 000 万元、其他综合收益减少 80 万元，其他所有者权益变动增加 1 500 万元。

借：长期股权投资——损益调整 884

——其他综合收益 64

——其他权益变动 320

贷：盈余公积 (1 505×20%×10%) 30.1

利润分配 (15 05×20%×90%) 270.9

投资收益 (2 915×20%) 583

其他综合收益 [(400-80)×20%] 64

资本公积——其他资本公积 [(100+1 500)×20%] 320

个别报表长期股权投资账面价值=30 666-22 999.5+884+64+320=8 934.5（万元）

(2) 合并报表：

终止确认长期股权投资、商誉等的账面价值，并终止确认少数股东权益（包括属于少数股东的其他综合收益）的账面价值。

合并报表确认的投资收益=处置股权取得的对价(30 000)与剩余股权公允价值(10 000)之和-按购买日公允价值持续计算的 2×21 年末丙公司可辨认净资产的公允价值为 43 840×原持股比例 80%-商誉 666+丙公司其他综合收益 (400-80)×原持股比例 80%+丙公司其他所有者权益 1 600×原持股比例 80%=5 798（万元）

①视同在丧失控制权之日处置子公司，并按当日剩余 20% 股权的公允价值 (10 000 万元) 重新计量该剩余股权。

借：长期股权投资 10 000

贷：长期股权投资 8 934.5

投资收益 1 065.5

**②对于个别财务报表中的部分处置收益的归属期间进行调整**

【资料：2×20 年、2×21 年：调整后的净利润为 2505 万元、4915 万元；分配现金股利为 1000 万元、2000 万元】

借：投资收益【代替原长期股权投资】2 652

贷：年初未分配利润【代替投资收益】[(2 505-1 000)×60%] 903

投资收益[4 915-2 000)×60%]1 749

③从资本公积、其他综合收益转出与剩余股权相对应的原计入权益的资本公积、其他综合收益，重分类转入投资收益

【资料：2×20 年、2×21 年：资本公积 1600 万元；其他综合收益 400 万元、-80 万元】

借：资本公积 (1 600×20%) 320

其他综合收益 [(400-80)×20%]64

贷：投资收益 384

**④抵销母公司投资收益**

借：投资收益 (4 915×80%) 3 932

少数股东损益 (4 915×20%) 983

年初未分配利润 2 105

贷：提取盈余公积 500.5

向股东分配利润 2 000

年末未分配利润 4 519.5

**⑤合并报表结果：**

合并报表确认的投资收益=个别报表(处置投资收益 7 000.5+现金股利 2 000×80%+追溯调整 583)+合并报表(①重新计量 1 065.5+②归属期调整(-2 652+1 749)+③资本公积其他综合收益 384)-④3 932=5 798(万元)【斜体字不影响处置(确认)投资收益】

3. 投资方因其他投资方对其子公司增资而导致本投资方持股比例下降(股权被稀释),从而丧失控制权但能实施共同控制或施加重大影响,如 80%(成本法)→20%(权益法)

【例·计算分析题】接【例题▲】2×21 年 12 月 31 日丙公司向非关联方 X 公司定向增发新股,增资 150 000 万元,相关手续于当日完成,甲公司对丙公司的持股比例下降为 20%,对丙公司具有重大影响并丧失控制权,并转换为采用权益法核算的长期股权投资。剩余 20% 股权的公允价值为 10 000 万元。当日,丙公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产账面价值为 43 840 万元。

要求:编制甲公司 2×21 年 12 月 31 日个别财务报表相关会计分录,计算合并报表确认的投资收益。

**【答案】**
**(1) 个别财务报表**

①按比例结转部分长期股权投资账面价值并确认相关损益。

按照新的持股比例(20%)确认应享有的原子公司因增资扩股而增加的净资产的份额=150 000×20%=30 000(万元)

应结转持股比例下降部分所对应的长期股权投资原账面价值=30 666×60%/80%=22 999.5(万元)

解析: 80%            30 666

60%                X

30 666×60%=80%×X

应享有的原子公司因增资扩股而增加净资产的份额(30 000万元)与应结转持股比例

下降部分所对应的长期股权投资原账面价值(22 999.5万元)之间的差额为7 000.5万元应计入当期投资收益。

借：长期股权投资 7 000.5  
贷：投资收益 7 000.5

②对剩余股权视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整。

同上

(2) 合并财务报表

合并报表确认的投资收益=处置股权取得的对价(0)与剩余股权公允价值(10 000)之和-按购买日公允价值持续计算的2×21年末丙公司可辨认净资产的公允价值为43 840×原持股比例80%-商誉666+丙公司其他综合收益(400-80)×原持股比例80%+丙公司其他所有者权益1 600×原持股比例80%=-24 202(万元)

### 【考点6】反向购买的处理(★)

**【例·计算分析题】**A上市公司股份总数为1 500万股,2×18年3月31日A公司通过定向增发本公司普通股对B公司进行合并,取得B公司80%的股权。B公司股份总数为1250万股,B公司所有者权益总额为30250万元。

(1)2×18年3月31日,A公司通过定向增发本公司普通股,以2股换1股的比例自B公司原股东C公司处取得了B公司的股权。B公司的全部股东中假定只有其中的80%以原持有的对B公司股权换取了A公司增发的普通股。A公司共发行了2 000(1 250×80%×2)万股普通股。

(2)A公司普通股在2×18年3月31日的公允价值为每股28.75元,B公司普通股当日的公允价值为每股40元。A公司、B公司每股普通股的面值均为1元。

(3)2×18年3月31日,A公司可辨认净资产的公允价值为2 2500万元,含A公司固定资产的公允价值总额较账面价值总额高1 000万元。

①判断:属于反向购买。

理由:A公司在该项企业合并中向B公司原股东C公司增发了2 000万股普通股,合并后B公司原股东C公司持有A公司的股权比例为57.14% $[2 000 / (1 500 + 2 000) \times 100\%]$ ,对于该项企业合并,虽然在合并中发行权益性证券的一方为A公司,但因其生产经营决策的控制权在合并后由B公司原股东C公司所拥有,B公司应为购买方(法律上的子公司),A公司为被购买方(法律上的母公司),所以该项企业合并属于反向购买。

②假定B公司发行本公司普通股对A公司进行企业合并,在合并后主体享有同样的股权比例,在计算B公司需发行的普通股数量时,不考虑少数股权的因素,B公司应当发行的普通股股数为750(1 250×80%/57.14%-1 250×80%)万股。

B公司的合并成本=750×40=30 000(万元)。

B公司未参与股权交换的股东拥有B公司的股份为20%,享有B公司合并前净资产的份额=30 250×20%=6 050(万元),在合并财务报表中应作为少数股东权益列示。

合并商誉=30 000-22 500=7 500(万元)。

## 第7章资产减值

### 【考点1】资产减值的范围(★★)

- (1) 固定资产（包括在建工程）
- (2) 投资性房地产（采用成本模式进行后续计量）
- (3) 无形资产（包括研发支出）
- (4) 使用权资产
- (5) 商誉
- (6) 长期股权投资

**【牢记】**以上资产（资产四师弟+长投+商誉）的减值损失一经确认，在以后会计期间不得转回，只有在处置时才能转出。

### **【考点 2】单项资产减值（★）**

#### **（一）资产减值的测试**

**【提示】**下列各项中，无论是否有确凿证据表明资产存在减值迹象，均应至少于每年年末进行减值测试：

1. 使用寿命不确定的**无形资产**
2. 非同一控制下企业合并产生的**商誉**
3. 尚未达到预定可使用状态的**无形资产**

#### **（二）资产预计未来现金流量的现值的估计**

##### **1. 资产未来现金流量的预计**

###### **（1）预计资产未来现金流量的基础：**

企业管理层应当在合理和有依据的基础上对资产剩余使用寿命内整个经济状况进行最佳估计，并将资产未来现金流量的预计，建立在经企业管理层批准的最近财务预算或者预测数据之上。

###### **（2）资产预计未来现金流量应当包括的内容：**

**【提示】**预计未来现金流量应当包括的内容，以固定资产为例，从现金流量表角度记忆：一是经营活动产生的现金流入、流出（如生产的产品对外销售产生的现金流入、为生产产品而购买材料、支付职工薪酬等的现金流出）；二是投资活动现金流入或流出（如处置固定资产所产生的现金净流入）。

###### **【注意】**不包括筹资活动现金流入和流出。

###### **（3）预计资产未来现金流量应当考虑的因素：**

①以资产的当前状况为基础预计资产未来现金流量。不应当包括与将来可能会发生的、尚未作出承诺的重组事项或者与资产改良有关的预计未来现金流量。

**【牢记】**已承诺重组事项的预计未来现金流量需要考虑。固定资产日常修理所引起的预计未来现金流量需要考虑。预计资产未来现金流量不应当包括筹资活动和所得税收付产生的现金流量。

### **【考点 3】资产组减值测试（★★）**

#### **1. 资产组的可收回金额**

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

#### **2. 资产组的账面价值**

资产组的账面价值包括可直接归属于资产组与可以合理和一致地分摊至资产组的资产账面价值。

#### **3. 资产组减值的会计处理**

**【例·计算分析题】**A 公司有一条生产线，由 A、B、C 三台机器构成。2×20 年 12 月 31 日，A、B、C 三部机器的账面价值分别为 200 万元、300 万元、500 万元。估计 A 机器的公

允价值减去处置费用后的净额为 150 万元，B、C 机器都无法合理估计其公允价值减去处置费用后的净额以及其未来现金流量的现值。

该生产线预计未来现金流量的现值为 600 万元。无法合理估计生产线的公允价值减去处置费用后的净额。

**【答案】**

(1) 该生产线的账面价值 =  $200 + 300 + 500 = 1\ 000$  (万元)；

(2) 可收回金额 = 600 (万元)；

(3) 生产线应当确认减值损失 =  $1\ 000 - 600 = 400$  (万元)；

(4) 机器 A 确认减值损失 =  $200 - 150 = 50$  (万元)

注：

按照分摊比例，机器 A 应当分摊减值损失 =  $400 \times 200 / 1\ 000 = 80$  (万元)；

分摊后的账面价值 =  $200 - 80 = 120$  (万元)，小于机器 A 的公允价值减去处置费用后的净额 150 万元，因此机器 A 最多只能确认减值损失 =  $200 - 150 = 50$  (万元)，未能分摊的减值损失 30 万元 ( $80$  万元 -  $50$  万元)，应当在机器 B 和机器 C 之间进行再分摊。

机器 B 确认减值损失 =  $(400 - 50) \times 300 / (300 + 500) = 131.25$  (万元)；

机器 C 确认减值损失 =  $(400 - 50) \times 500 / (300 + 500) = 218.75$  (万元)。

**【考点 4】总部资产减值测试 (★★)**

对于相关总部资产能够按照合理和一致的基础分摊至该资产组的部分：

(1) 先将总部资产分摊到各个资产组中，按照账面价值所占比重分摊。如果各资产组使用寿命不同，还要考虑时间权重。

(2) 计算各个资产组 (含分摊进的总部资产的账面价值) 的减值损失。即按资产组 (含分摊进的总部资产的账面价值) 的账面价值与可收回金额比较。

(3) 再将各个资产组的资产减值损失在总部资产和各个资产组之间按照账面价值的比例进行分摊。

**【例·综合题】**甲公司实行事业部制管理，有 A、B、C 三个事业部，分别生产不同的产品，每一事业部为一个资产组。甲公司有关总部资产以及 A、B、C 三个事业部的资料如下：

(1) 甲公司总部资产包括一栋办公大楼和一个研发中心，至 2×23 年末其中办公大楼的账面价值为 1 200 万元，预计剩余使用年限为 16 年。研发中心的账面价值为 1 000 万元。办公大楼的账面价值可以在合理和一致的基础上分摊至各资产组，但是，研发中心的账面价值难以在合理和一致的基础上分摊至各相关资产组。对于办公大楼的账面价值，企业根据各资产组的账面价值和剩余使用寿命加权平均计算的账面价值分摊比例进行分摊。总部资产用于 A、B、C 三个事业部的行政管理，由于技术已经落后，其存在减值迹象。

(2) A 资产组为一条生产线，至 2×23 年末，该生产线账面价值为 10 000 万元，预计剩余使用寿命为 4 年。由于产品技术落后出现减值迹象。

经对 A 资产组 (包括分配的总部资产，下同) 未来 4 年的现金流量进行预测并按适当的折现率折现后，甲公司预计 A 资产组未来现金流量现值为 8 480 万元，无法合理预计 A 资产组公允价值减去处置费用后的净额。

(3) B 资产组为一条生产线，至 2×23 年末，该生产线的账面价值为 1 500 万元，预计剩余使用年限为 16 年。B 资产组未出现减值迹象。

经对 B 资产组 (包括分配的总部资产，下同) 未来 16 年的现金流量进行预测并按适当的折现率折现后，甲公司预计 B 资产组未来现金流量现值为 2 600 万元。甲公司无法合理预计 B 资产组公允价值减去处置费用后的净额。

(4) C 资产组为一条生产线, 至 2×23 年末, 该生产线的账面价值为 2 000 万元, 预计剩余使用年限为 8 年。C 资产组出现减值迹象。

经对 C 资产组(包括分配的总部资产, 下同)未来 8 年的现金流量进行预测并按适当的折现率折现后, 甲公司预计 C 资产组未来现金流量现值为 2 016 万元。甲公司无法合理预计 C 资产组公允价值减去处置费用后的净额。

(5) 包括研发中心在内的最小资产组组合(即为 ABC 整个企业)的可收回金额为 13 400 万元。

要求: 作出 2×23 年末对资产计提减值准备的相关会计处理。

『正确答案』

(1) 分摊总部资产(办公大楼)的账面价值。

由于各个资产组的使用寿命不相同, 所以需要考虑时间的权重, 各个资产组使用寿命为: 4 年、16 年、8 年。

A 资产组分摊的办公大楼账面价值 =  $1\ 200 \times [10\ 000 \times 4/4 \div (10\ 000 \times 4/4 + 1\ 500 \times 16/4 + 2\ 000 \times 8/4)] = 600$  (万元)。

B 资产组分摊的办公大楼账面价值 =  $1\ 200 \times [1\ 500 \times 4 \div (10\ 000 \times 1 + 1\ 500 \times 4 + 2\ 000 \times 2)] = 360$  (万元)。

C 资产组分摊的办公大楼账面价值 =  $1\ 200 \times [2\ 000 \times 2 \div (10\ 000 \times 1 + 1\ 500 \times 4 + 2\ 000 \times 2)] = 240$  (万元)。

(2) 计算 A、B、C 资产组、办公大楼应确认的减值损失:

① 计算 A 资产组的减值:

A 资产组(包括分配办公大楼)应确认减值损失 =  $(10\ 000 + 600) - 8\ 480 = 2\ 120$  (万元)。

A 资产组(不包括办公大楼)应确认减值损失 =  $2\ 120 \times [10\ 000 \div (10\ 000 + 600)] = 2\ 000$  (万元)。

办公大楼应确认的减值损失 =  $2\ 120 \times [600 \div (10\ 000 + 600)] = 120$  (万元)。

② 计算 B 资产组的减值:

B 资产组(包括分配的办公大楼)的账面价值为 1 860 万元(1 500 + 360), 小于其可收回金额 2 600 万元, 无需计提资产减值准备。

③ 计算 C 资产组的减值:

C 资产组(包括分配的办公大楼)应确认的减值损失 =  $(2\ 000 + 240) - 2\ 016 = 224$  (万元)。

C 资产组(不包括办公大楼)应确认的减值损失 =  $224 \times [2\ 000 \div (2\ 000 + 240)] = 200$  (万元)。

办公大楼应确认的减值损失 =  $224 \times [240 \div (2\ 000 + 240)] = 24$  (万元)。

(3) 计算经过上述减值测试后资产组 A、B、C 和办公大楼的账面价值

① A 资产组账面价值 =  $10\ 000 - 2\ 000 = 8\ 000$  (万元)。

② B 资产组账面价值 = 1 500 (万元)。

③ C 资产组账面价值 =  $2\ 000 - 200 = 1\ 800$  (万元)。

④ 办公大楼的账面价值 =  $1\ 200 - (120 + 24) = 1\ 056$  (万元)。

合计 =  $8\ 000 + 1\ 500 + 1\ 800 + 1\ 056 = 12\ 356$  (万元)。

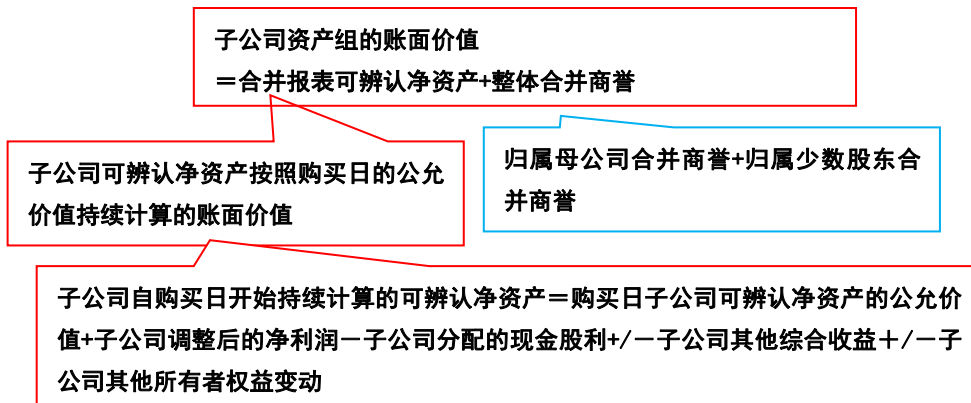
(4) 判断包括研发中心在内的最小资产组组合是否需要再进一步确认减值损失。

包括研发中心在内的最小资产组组合(即 ABC 资产组)的账面价值总额 =  $12\ 356 + 1\ 000 = 13\ 356$  (万元); 但其可收回金额为 13 400 万元, 高于其账面价值。因此, 企业不必再进一步确认减值损失。

(5) 编制会计分录

借：资产减值损失 2 344  
贷：固定资产减值准备——A 资产组 2 000  
    固定资产减值准备——C 资产组 200  
    固定资产减值准备——办公大楼 144

【考点 5】商誉减值测试 (★★★)



【例·综合题】A 公司有关商誉减值资料如下：

(1) 2×23 年 7 月 1 日 A 公司定向增发股票 1 000 万股作为对价购买 C 公司持有的 B 公司 60% 的股权，当日 A 公司股票收盘价为 14.91 元/股，双方办理了必要的财产权交接手续，A 公司取得了 B 公司的控制权。A 公司和 C 公司在交易前不存在任何关联方关系。

(2) 2×23 年 7 月 1 日，B 公司可辨认净资产的账面价值为 22 300 万元，可辨认净资产的公允价值为 24 900 万元，其中，存货评估增值 200 万元、无形资产评估增值 2500 万元、应收账款评估减值 100 万元，其他可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同。上述 B 公司存货至本年末已全部对外销售；上述 B 公司无形资产预计尚可使用 10 年，采用直线法计提摊销，预计净残值为零；至本年末应收账款按购买日评估确认的金额收回，评估确认的坏账已核销。

A 公司、B 公司适用的所得税税率均为 25%，且预计未来期间能够产生足够的应纳税所得额用于抵减可抵扣暂时性差异的所得税影响。B 公司的资产和负债的原账面价值与计税基础相同。A 公司合并 B 公司交易符合免税重组条件，在计税时交易各方选择进行免税处理。

(3) B 公司 2×23 年 7 月 1 日到 12 月 31 日期间按其净资产账面价值计算实现的净利润为 1 200 万元，B 公司分配现金股利 200 万元、其他综合收益增加 600 万元。

(4) 2×23 年 12 月 31 日，A 公司对 B 公司的商誉进行减值测试。在进行商誉减值测试时，A 公司将 B 公司的所有资产和负债认定为一个资产组，而且判断该资产组的所有可辨认资产中只有固定资产存在减值迹象，A 公司估计 B 公司资产组的可收回金额为 24 681.25 万元。

要求：计算 A 公司 2×23 年 12 月 31 日合并报表确认的商誉减值损失。

『正确答案』

(1) A 公司购买日合并成本 = 1 000 × 14.91 = 14 910 (万元)。

(2) A 公司购买日的 B 公司可辨认净资产的公允价值 = 22 300 + (200 + 2 500 - 100) × 75% = 24 250 (万元) 或 = 24 900 - (200 + 2 500 - 100) × 25% = 24 250 (万元)。

【特别提示】当符合免税重组条件时，A 公司应在合并报表中确认递延所得税资产和负债。

(3) A 公司合并报表确认的合并商誉 = 14 910 - 24 250 × 60% = 360 (万元)。



A 公司合并报表未确认归属于少数股东的商誉 =  $360/60\% \times 40\% = 240$  (万元)。

调整后的整体商誉 =  $360 + 240 = 600$  (万元)。

(4) A 公司合并报表确认的 B 公司可辨认净资产按照购买日的公允价值持续计算的账面价值 =  $24\ 250 +$  调整后的净利润  $(1\ 200 - 200 \times 75\% - 2\ 500/10 \times 6/12 \times 75\% + 100 \times 75\%) - 200 + 600 = 25\ 681.25$  (万元)。

(5) A 公司合并报表确认的不包含商誉的资产组减值损失 =  $25\ 681.25 - 24\ 681.25 = 1\ 000$  (万元)。

(6) A 公司合并报表确认的包含商誉的资产组 (包括未确认的归属于少数股东的商誉) 的减值损失 =  $(25\ 681.25 + 360 + 240) - 24\ 681.25 = 1\ 600$  (万元)。

(7) A 公司合并报表确认的商誉减值损失 =  $600 \times 60\% = 360$  (万元)。

『解析』A 公司合并报表确认的包含商誉的资产组的减值损失 1 600 万元首先要将商誉的账面价值减至 0, 然后再分摊至该资产组中的其他可辨认资产, 本例中, 1 600 万元的减值损失中有 600 万元属于调整后的整体商誉减值损失, 其中由于在合并报表中确定的商誉仅限于 A 公司持有的 B 公司 60% 股权部分, 因此 A 公司只需要在合并报表中确认归属于 A 公司的商誉减值损失 360 万元, 不需要确认归属于少数股东的商誉 240 万元, 剩余的资产组减值损失 1 000 万元  $(1\ 600 - 600)$ , 应冲减 B 公司的可辨认资产的账面价值。

(8) A 公司合并报表确认的固定资产减值损失 = 1 000 (万元)。

(9) 会计分录

借: 资产减值损失      1 360  
    贷: 商誉减值准备              360  
        固定资产减值准备      1 000

## 第 8 章 负债

### 【知识点】应付债券★★★

#### (一) 一般应付债券

【例·综合题】2×22 年 1 月 2 日, 甲公司发行公司债券, 专门用于生产线的建设。该公司债券为 3 年期分期付息、到期还本债券, 面值为 3 000 万元, 发行价格为 3 069.75 万元, 票面利率为 5%, 另在发行过程中支付中介机构佣金 150 万元, 实际募集资金净额为 2 919.75 万元。甲公司将闲置专门借款投资理财产品, 年收益额为 36 万元, 其中前 3 个月为 6 万元, 后 9 个月 30 万元。生产线建设工程于 2×22 年 4 月 1 日开工, 并支付工程款, 预计工期为 1 年。

已知:  $(P/A, 5\%, 3) = 2.7232$ ,  $(P/A, 6\%, 3) = 2.6730$ ,  $(P/A, 7\%, 3) = 2.6243$ ,  $(P/F, 5\%, 3) = 0.8638$ ,  $(P/F, 6\%, 3) = 0.8396$ ,  $(P/F, 7\%, 3) = 0.8163$ 。

要求: 根据资料编制甲公司相关会计分录。

『正确答案』

(1) 发行时:

借: 银行存款                      2 919.75  
    应付债券——利息调整      80.25  
    贷: 应付债券——面值          3 000

(2) 计算实际利率:

$3\ 000 \times 5\% \times (P/A, r, 3) + 3\ 000 \times (P/F, r, 3) = 2\ 919.75$  (万元)。

当  $r = 6\%$  时:

$3\ 000 \times 5\% \times (P/A, 6\%, 3) + 3\ 000 \times (P/F, 6\%, 3) = 3\ 000 \times 5\% \times 2.6730 + 3\ 000 \times 0.8396$

=2 919.75 (万元);

计算得出实际利率  $r=6\%$ 。

(3) 2×22年末会计分录:

①实际利息费用=2 919.75×6%=175.19 (万元)。

其中: 费用化金额=175.19×3/12-6=37.80 (万元)。

资本化金额=175.19×9/12-30=101.39 (万元)。

②应付利息=3 000×5%=150 (万元)。

③利息调整的摊销金额=175.19-150=25.19 (万元)。

④相关分录为:

借: 在建工程	101.39
财务费用	37.8
应收利息	36
贷: 应付利息	150
应付债券——利息调整	25.19

借: 应付利息 150

    贷: 银行存款 150

⑤2×22年末应付债券的摊余成本=2 919.75+25.19=2 944.94 (万元)。

(4) 2×23年末会计分录(假定生产线工程于2×23年3月31日完工):

①实际利息费用=2 944.94×6%=176.70 (万元)。

其中: 资本化金额=176.7×3/12=44.18 (万元)。

费用化金额=176.7×9/12=132.52 (万元)。(尾数调整)

②应付利息=3 000×5%=150 (万元)。

③利息调整的摊销金额=176.7-150=26.7 (万元)。

④相关分录为:

借: 在建工程	44.18
财务费用	132.52
贷: 应付利息	150
应付债券——利息调整	26.7

借: 应付利息 150

    贷: 银行存款 150

## (二) 可转换公司债券

【例·综合题】甲公司为上市公司, 其相关交易或事项如下:

(1) 经相关部门批准, 甲公司于2×20年1月1日按面值发行分期付息、到期一次还本的可转换公司债券10 000万元, 发行费用为160万元, 实际募集资金已存入银行专户。

根据可转换公司债券募集说明书的约定, 可转换公司债券的期限为3年, 票面年利率分别为: 第一年1.5%, 第二年2%, 第三年2.5%; 该债券的利息自发行之日起每年支付一次, 起息日为可转换公司债券发行之日即2×20年1月1日, 付息日为该债券发行之日起每满一年的当日, 即每年的1月1日; 可转换公司债券在发行1年后可转换为甲公司普通股股票, 初始转股价格为每股10元, 每份债券可转换为10股普通股股票(每股面值1元); 发行可转换公司债券募集的资金专项用于生产用厂房的建设。

(2) 甲公司将募集资金于2×20年1月1日全部投入生产用厂房的建设, 生产用厂房屋于2×20年12月31日达到预定可使用状态。2×21年1月8日, 甲公司支付2×20年度可转换公司债券利息150万元。

(3) 2×21年7月1日, 由于甲公司股票价格涨幅未达到预期效果, 只有50%的债券持有

人将其持有的可转换公司债券转换为甲公司普通股股票,其余50%的债券持有人将持有至到期。

(4) 其他资料如下: ①甲公司将发行的可转换公司债券的负债成分划分为以摊余成本计量的金融负债。②甲公司发行可转换公司债券时无债券发行人赎回和债券持有人回售条款以及变更初始转股价格的条款,发行时二级市场上与之类似的没有附带转换权的债券市场利率为6%。③债券持有人若在当期付息前转换股票的,应按债券面值和应计利息之和除以转股价,计算转换的股份数。④复利现值系数:  $(P/S, 6\%, 1) = 0.9434$ ;  $(P/S, 6\%, 2) = 0.8900$ ;  $(P/S, 6\%, 3) = 0.8396$ ;  $(P/S, 7\%, 1) = 0.9346$ ;  $(P/S, 7\%, 2) = 0.8734$ ;  $(P/S, 7\%, 3) = 0.8163$ 。

**【答案】**

(1) 计算甲公司发行可转换公司债券时负债成分和权益成分的公允价值。

① 负债成分的公允价值  $= 10\,000 \times 1.5\% \times 0.9434 + 10\,000 \times 2\% \times 0.8900 + (10\,000 \times 2.5\% + 10\,000) \times 0.8396 = 8\,925.41$  (万元);

② 权益成分的公允价值  $=$  整体发行价格  $10\,000$   $-$  负债成分的公允价值  $8\,925.41 = 1074.59$  (万元)。

(2) 计算甲公司可转换公司债券负债成分和权益成分应分摊的发行费用。

① 负债成分应分摊的发行费用  $= 160 \times 8\,925.41 / 10\,000 = 142.81$  (万元);

② 权益成分应分摊的发行费用  $= 160 \times 1074.59 / 10\,000 = 17.19$  (万元);

(3) 编制甲公司发行可转换公司债券时的会计分录。

借: 银行存款 (10 000-160) 9 840  
    应付债券——可转换公司债券(利息调整) 1 217.4  
    贷: 应付债券——可转换公司债券(面值) 10 000  
        其他权益工具 (1 074.59-17.19) 1 057.4

(4) 计算甲公司可转换公司债券负债成分的实际利率及2×20年12月31日的摊余成本,并编制甲公司确认及支付2×20年度利息费用的会计分录。

① 实际利率为  $r$ , 用插入法计算实际利率为 6.59%

② 资本化的利息费用  $= (8\,925.41 - 142.81) \times 6.59\% = 578.77$  (万元);

应付利息  $= 10\,000 \times 1.5\% = 150$  (万元);

利息调整摊销额  $= 578.77 - 150 = 428.77$  (万元);

年末摊余成本  $= (8\,925.41 - 142.81) + 428.77 = 9\,211.37$  (万元)。

③ 会计分录为:

借: 在建工程 578.77  
    贷: 应付利息 150  
        应付债券——可转换公司债券(利息调整) 428.77

借: 应付利息 150  
    贷: 银行存款 150

(5) 编制甲公司2×21年上半年50%的债券转换为普通股股票前相关的会计分录。

① 利息费用  $= (9\,211.37 \times 6.59\% \times 6/12) \times 50\% = 151.76$  (万元);

② 应付利息  $= (10\,000 \times 2\% \times 6/12) \times 50\% = 50$  (万元);

③ 利息调整摊销额  $= 151.76 - 50 = 101.76$  (万元);

④ 会计分录为:

借: 财务费用 151.76  
    贷: 应付利息 50  
        应付债券——可转换公司债券(利息调整) 101.76

(6) 编制甲公司 2×21 年 7 月 1 日可转换公司债券转换为普通股股票时的会计分录。

转股数 =  $10\ 000 \div 10 \times 50\% + 50 \div 10 = 505$  (万股)

借：应付债券——可转换公司债券 (面值)  $(10\ 000 \times 50\%)$  5 000

    应付利息 50

    其他权益工具  $(1\ 057.4 \times 50\%)$  528.7

贷：应付债券——可转换公司债券 (利息调整)

$[(1\ 217.4 - 428.77) \times 50\% - 101.76]$  292.56

    股本 505

    资本公积——股本溢价 4781.14

## 第 9 章 职工薪酬

### 【考点 1】短期薪酬的确认和计量 (★★)

#### (一) 短期带薪缺勤

##### 1. 累积带薪缺勤及其会计处理

【例·计算分析题】甲公司共有 8 000 名职工，该公司实行累积带薪缺勤制度，2×22 年 12 月 31 日，每名职工当年平均未使用带薪休假为 4 天，该公司平均每名职工每个工作日工资为 600 元。

甲公司制度规定，每名职工每年可享受 10 个工作日带薪休假，未使用的休假只能向后结转一个日历年度，超过 1 年未使用的权利作废，在职工离开公司时不能获得现金补偿；职工休假是以后进先出为基础，即首先从当年可享受的权利 (10 个工作日) 中扣除，不足的部分再从上年结转的带薪休假余额中扣除；职工离开公司时，公司对职工未使用的累积带薪休假不支付现金。根据过去的经验并预期该经验将继续适用，甲公司预计 2×23 年有 7 600 名职工将享受不超过 10 天的带薪休假，剩余 400 名职工每人将平均享受 13 天休假，假定这 400 名职工全部为总部各部门经理。

【答案】2×22 年 12 月 31 日，甲公司应当预计由于职工累积未使用的带薪休假权利而导致的预期支付的追加金额，即相当于 1 200 天 ( $400 \times 3$ ) 的休假工资 72 万元 ( $1\ 200 \times 0.06$ )，会计分录为：

借：管理费用 72

    贷：应付职工薪酬——累积带薪缺勤 72

2×23 年 12 月 31 日，320 名职工享受了 13 天休假，会计分录为：

借：应付职工薪酬——累积带薪缺勤 57.6

    贷：银行存款  $(320 \times 3 \times 0.06)$  57.6

80 名职工只享受了 10 天假期，上年未享受的权利应作废，会计分录为：

借：应付职工薪酬——累积带薪缺勤 14.4

    贷：管理费用  $(80 \times 3 \times 0.06)$  14.4

#### (二) 短期利润分享计划 (或奖金计划)

【例·计算分析题】甲公司于 2×22 年初为直接参加生产的工人和总部管理人员制定了一项利润分享计划，要求甲公司将其至 2×22 年 12 月 31 日止会计年度的未经审计税前利润的指定比例支付给在 2×22 年 3 月 1 日至 2×23 年 2 月 28 日为甲公司提供服务的职工，如果在此一年期间没有职工离职，则 2×22 年利润分享计划支付总额为税前利润的 6%。该奖金于 2×23 年 3 月 1 日支付。

(1) 2×22 年 12 月 31 日止税前利润为 2 400 万元。甲公司估计职工离职将使支付额降低至税前利润的 5% (其中，直接参加生产的职工享有 2%，总部管理人员享有 3%)，不

考虑个人所得税的影响。

要求：根据资料（1），编制甲公司 2×22 年 12 月 31 日的会计分录。

『正确答案』甲公司应按照截至 2×22 年 12 月 31 日止税前利润的 6% 计量，但是业绩却是基于职工在 2×22 年 3 月 1 日至 2×23 年 2 月 28 日期间提供的服务。因此，甲公司在 2×22 年 12 月 31 日应按照税前利润的 5% 为基础确认后 10 个月份负债和成本费用。余下的利润分享金额，连同针对估计金额与实际支付金额之间的差额作出的调整额，在 2×23 年予以确认。2×22 年 12 月 31 日的账务处理如下：

借：生产成本                   (2 400×10/12×2%) 40  
    管理费用                   (2 400×10/12×3%) 60  
    贷：应付职工薪酬——利润分享计划      100

(2) 2×23 年 2 月 28 日，甲公司的职工离职使其支付的利润分享金额为 2×22 年度税前利润的 5.6%（直接参加生产的职工享有 2.2%，总部管理人员享有 3.4%）。

要求：根据资料（2），编制甲公司 2×23 年 2 月 28 日的会计分录。

『正确答案』

在 2×23 年确认余下的利润分享金额，连同针对估计金额与实际支付金额之间的差额进行调整。2×23 年 2 月 28 日的账务处理如下：

借：生产成本                   (2 400×2.2%—40) 12.8  
    管理费用                   (2 400×3.4%—60) 21.6  
    贷：应付职工薪酬——利润分享计划      34.4

### （三）非货币性福利

#### 1. 以自产产品发放给职工作为福利

借：生产成本  
    管理费用  
    贷：应付职工薪酬【含税】  
借：应付职工薪酬【含税】  
    贷：主营业务收入  
        应交税费——应交增值税（销项税额）  
借：主营业务成本  
    贷：库存商品

#### 2. 将拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用或租赁住房等资产供职工无偿使用

借：管理费用  
    贷：应付职工薪酬  
借：应付职工薪酬  
    贷：累计折旧  
借：管理费用  
    贷：应付职工薪酬  
借：应付职工薪酬  
    贷：银行存款

#### 3. 向职工提供企业支付了补贴的商品或服务

①如果出售住房的合同或协议中规定了职工在购得住房后至少应当提供服务的年限

【例·计算分析题】2×21 年 12 月 20 日，甲公司（房地产开发企业）与 10 名高级管理人员分别签订商品房销售合同。合同约定，甲公司自行开发的 10 套房屋以每套 600 万元的优惠价格销售给 10 名高级管理人员；高级管理人员自取得房屋所有权后必须在甲公司工作 5 年，如果在工作未满足 5 年的情况下离职，需根据服务期限补交款项。2×21 年 6 月

25 日甲公司收到 10 名高级管理人员支付的款项 6 000 万元。2×21 年 6 月 30 日，甲公司与 10 名高级管理人员办理完毕上述房屋的产权过户手续。上述房屋成本为每套 500 万元，市场价格为每套 800 万元。甲公司的会计处理如下：

公司出售住房时：

借：银行存款	6 000
长期待摊费用	2 000
贷：主营业务收入	8 000
借：主营业务成本	5 000
贷：开发产品	5 000

出售住房后，每年公司应当按照直线法在 5 年内摊销长期待摊费用。2×21 年摊销的分录为：

借：管理费用	(2 000/5/2) 200
贷：应付职工薪酬	200
借：应付职工薪酬	200
贷：长期待摊费用	200

②如果出售住房的合同或协议中未规定职工在购得住房后必须服务的年限。

【例·计算分析题】资料同上。高级管理人员自取得房屋所有权后没有规定在甲公司工作年限。

借：管理费用	2 000
贷：应付职工薪酬	2 000
借：应付职工薪酬	2 000
银行存款	6 000
贷：主营业务收入	8 000
借：主营业务成本	5 000
贷：开发产品	5 000

### 【考点 2】关于离职后福利的确认和计量（★）

#### （一）设定提存计划的确认和计量

设定提存计划，是指企业向单独主体（如基金等）缴存固定费用后，不再承担进一步支付义务的离职后福利计划（如职工缴纳的养老、失业保险）。

企业应当根据在资产负债表日为换取职工在会计期间提供的服务而应向单独主体缴存的提存金，确认为职工薪酬负债，并计入当期损益或相关资产成本。

#### （二）设定受益计划的确认和计量（了解）

### 【考点 3】关于辞退福利的确认和计量（★★）

辞退福利，是指企业在职工劳动合同到期之前解除与职工的劳动关系，或者为鼓励职工自愿接受裁减而给予职工的补偿。“内退”的情况，应当按照离职后福利处理。

企业向职工提供辞退福利的，应当在企业不能单方面撤回因解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利时、企业确认涉及支付辞退福利的重组相关的成本或费用时两者孰早日，确认辞退福利产生的职工薪酬负债，并计入当期损益。

借：管理费用	
贷：应付职工薪酬	

### 【考点 4】其他长期职工福利的确认和计量（★★）

【例·计算分析题】甲公司为了鼓励销售人员为公司销售新产品，与销售人员签订合同，资料如下：

2×21 年甲公司计划向 10 名销售人员提供销售奖励金每名员工 100 万元，销售人员需自 2×21 年 1 月 1 日起在公司服务满 3 年甲公司向其支付销售奖励金每人 100 万元，2×21 年末没有员工离职，甲公司预计未来有 1 名员工离职。2×22 年和 2×23 年末没有销售人员离职，2×23 年末甲公司向销售人员支付了 1000 万元销售奖励金。甲公司采用同期同币种的国债利率 6% 作为折现率。

**【答案】**

①属于职工薪酬的第 4 分类，即其他长期职工福利。

②2×21 年会计分录

年末确认销售费用 =  $[(10-1) \times 100 / 3] / (1+6\%)^2 = 300 / (1+6\%)^2 = 267$  (万元)

借：销售费用 267

贷：应付职工薪酬 267

③2×22 年会计分录

年末确认利息费用

借：财务费用 (267×6%) 16.02

贷：应付职工薪酬 16.02

年末确认销售费用 =  $[(10 \times 100) / 3] / (1+6\%) = 314.47$  (万元)

借：销售费用 314.47

贷：应付职工薪酬 314.47

④2×23 年

年末确认利息费用 =  $(267+16.02+314.47) \times 6\% = 35.85$  (万元)

借：财务费用 35.85

贷：应付职工薪酬 35.85

年末支付时

借：应付职工薪酬 (10×100) 1000

贷：银行存款 1000

年末确认销售费用 =  $1000 - (267+16.02+314.47+35.85) = 366.66$  (万元) (尾数调整)

借：销售费用 366.66

贷：应付职工薪酬 366.66

## 第 10 章 股份支付

**【考点 1】一次授予、一次行权的股份支付的会计处理★★★**

### 1. 可行权条件为服务期限条件的权益结算的股份支付

**【例·计算分析题】**甲公司 2×23 年有关股份支付资料如下：

(1) 2×23 年 4 月 1 日，甲公司对 9 名研发人员每人授予 20 万份甲公司股票认股权证，每人对应的每份期权有权在 2×24 年 2 月 1 日按每股 10 元的价格购买 1 股甲公司股票。授予日股票的每股市价为 10.5 元，每份认股权证的公允价值为 2 元。假定不考虑离职率等因素。

要求：根据资料 (1)，计算 2×23 年甲公司应该确认的成本费用金额，并编制相关会计分录。

**『正确答案』**甲公司授予研发人员的认股权证，以自身的股票（权益工具）为结算工具，属于以权益结算的股份支付，应该按照授予日权益工具的公允价值为基础计算计入当期研发支出和资本公积（其他资本公积）的金额。

2×23 年应该确认的成本费用金额 =  $9 \times 20 \times 2 \times 9 / 10 = 324$  (万元)。

借：研发支出——费用化支出 324

贷：资本公积——其他资本公积      324  
 借：管理费用                              324  
 贷：研发支出——费用化支出          324

(2) 2×23 年 4 月 1 日，甲公司对 10 名高管人员每人授予 10 万份甲公司股票认股权证，每人对应的每份期权有权在 2×26 年 4 月 1 日按每股 10 元的价格购买 1 股甲公司股票。授予日股票每股市价为 10.5 元，每份认股权证公允价值为 2 元。假定不考虑离职率等因素。

要求：根据资料 (2)，计算甲公司 2×23 年至 2×26 年累计确认的费用。

『正确答案』各年累计确认的费用金额计算如下：

2×23 年累计确认的费用 =  $10 \times 10 \times 2 \times 1/3 \times 9/12 = 50$  (万元)。

2×24 年累计确认的费用 =  $10 \times 10 \times 2 \times 21/36 = 116.67$  (万元)。

2×25 年累计确认的费用 =  $10 \times 10 \times 2 \times 33/36 = 183.33$  (万元)。

2×26 年累计确认的费用 =  $10 \times 10 \times 2 \times 36/36 = 200$  (万元)。

## 2. 可行权条件为服务期限条件和市场条件相结合的权益结算股份支付

【例·计算分析题】A 公司为一家上市公司。股份支付协议资料如下：

要求：根据资料，编制各年股份支付的相关会计分录。

(1) 2×21 年 12 月 8 日，经股东会批准，A 公司向其 100 名管理人员每人授予 20 万股股票期权，这些激励对象从 2×22 年 1 月 1 日起在该公司连续服务 3 年且 3 年后，即 2×24 年 12 月 31 日股价达到 35 元/股，即可以每股 4 元的价格购买 20 万股 A 公司普通股股票（面值为 1 元），从而获益，如果未达到 35 元/股的价格，则股份支付协议作废。2×21 年 12 月 8 日，公司估计该期权的公允价值为 15 元/股。

『正确答案』可行权条件有 2 个：连续服务 3 年为服务期限条件；3 年后股价达到 35 元/股为市场条件。2×21 年 12 月 8 日为授予日，不进行会计处理。

(2) 2×21 年 12 月 31 日 A 公司股票的收盘价为每股 18 元。

『正确答案』2×21 年 12 月 31 日也不需要进行会计处理，因为从 2×22 年 1 月 1 日开始执行。

(3) 截至 2×22 年 12 月 31 日，有 12 名激励对象离开 A 公司；A 公司估计三年中离开的激励对象的比例将达到 20%。2×22 年 12 月 31 日该期权的公允价值为 20 元/股，A 公司股票的收盘价为每股 26 元，预计 2 年后股价将达到 35 元/股。

『正确答案』会计处理如下：

借：管理费用       $[100 \times (1 - 20\%) \times 20 \times 15 \times 1/3] 8\ 000$

贷：资本公积——其他资本公积      8 000

(4) 2×23 年 12 月 31 日，本年又有 3 名激励对象离开公司；公司将估计的激励对象离开比例修正为 15%。2×23 年 12 月 31 日该期权的公允价值为 28 元/股，A 公司股票的收盘价为每股 38 元，预计 1 年后股价超过 35 元/股。

『正确答案』会计处理如下：

借：管理费用       $[100 \times (1 - 15\%) \times 20 \times 15 \times 2/3 - 8\ 000] 9\ 000$

贷：资本公积——其他资本公积      9 000

(5) 2×24 年 12 月 31 日，本年又有 5 名激励对象离开。2×24 年 12 月 31 日该股票的收盘价为 50 元/股。

『正确答案』会计处理如下：

借：管理费用       $[(100 - 12 - 3 - 5) \times 20 \times 15 - 8\ 000 - 9\ 000] 7\ 000$

贷：资本公积——其他资本公积      7 000



(6) 假设 80 名激励对象都在 2×25 年行权。

『正确答案』会计处理如下：

借：银行存款  $(80 \times 20 \times 4)$  6 400  
 资本公积——其他资本公积  $(8\ 000 + 9\ 000 + 7\ 000)$  24 000  
 贷：股本  $(80 \times 20 \times 1)$  1 600  
 资本公积——股本溢价 28 800

### 3. 可行权条件为服务期限条件和非市场条件相结合的权益结算股份支付

【例·计算分析题】2×21 年 1 月 1 日，经股东大会批准，甲公司与 50 名高级管理人员签署股份支付协议。协议规定：①甲公司向 50 名高级管理人员每人授予 10 万股股票期权，行权条件为这些高级管理人员从授予股票期权之日起连续服务满 3 年，公司 3 年平均净利润增长率达到 12%；②符合行权条件后，每持有 1 股股票期权可以自 2×24 年 1 月 1 日起 1 年内，以每股 5 元的价格购买甲公司 1 股普通股股票，在行权期间内未行权的股票期权将失效。甲公司估计授予日每股股票期权的公允价值为 15 元，当日本公司股票收盘价为每股 20 元。

2×21 年至 2×24 年，甲公司与股票期权有关的资料如下：

要求：根据资料，编制各年股份支付的相关会计分录。

(1) 2×21 年 5 月，甲公司自市场回购本公司股票 500 万股，共支付款项 4025 万元，作为库存股待行权时使用。

『正确答案』资料 (1)，会计处理如下：

借：库存股 4 025  
 贷：银行存款 4 025

(2) 2×21 年，甲公司有 1 名高级管理人员离开公司，本年净利润增长率为 10%。该年末，甲公司预计未来两年将有 1 名高级管理人员离开公司，预计 3 年平均净利润增长率将达到 12%；每股股票期权的公允价值为 16 元，当日本公司股票收盘价为每股 25 元。

『正确答案』资料 (2)，会计处理如下：

2×21 年应确认的当期费用 =  $(50 - 1 - 1) \times 10 \times 15 \times 1/3 = 2\ 400$  (万元)。

借：管理费用 2 400  
 贷：资本公积——其他资本公积 2 400

(3) 2×22 年，甲公司没有高级管理人员离开公司，本年净利润增长率为 14%。该年末，甲公司预计未来 1 年将有 2 名高级管理人员离开公司，预计 3 年平均净利润增长率将达到 12.5%；每股股票期权的公允价值为 18 元，当日本公司股票收盘价为每股 30 元。

『正确答案』资料 (3)，会计处理如下：

2×22 年应确认的当期费用 =  $(50 - 1 - 0 - 2) \times 10 \times 15 \times 2/3 - 2\ 400 = 2\ 300$  (万元)。

借：管理费用 2 300  
 贷：资本公积——其他资本公积 2 300

(4) 2×23 年，甲公司有 1 名高级管理人员离开公司，本年净利润增长率为 15%。该年末，每股股票期权的公允价值为 20 元，当日本公司股票收盘价为每股 29 元。

『正确答案』资料 (4)，会计处理如下：

第三年的可行权条件为 3 年平均净利润增长率达到 12%，实际 3 年平均净利润增长率 =  $(10\% + 14\% + 15\%) / 3 = 13\%$ ，达到了可行权条件。

2×23 年应确认的当期费用 =  $(50 - 1 - 0 - 1) \times 10 \times 15 - 2\ 400 - 2\ 300 = 2\ 500$  (万元)。

借：管理费用 2 500  
 贷：资本公积——其他资本公积 2 500

(5) 2×24 年 3 月, 48 名高级管理人员全部行权, 甲公司共收到款项 2 400 万元, 相关股票的变更登记手续已办理完成。

『正确答案』资料 (5), 2×24 年 3 月的相关会计分录:

借: 银行存款	(48×5×10) 2 400
资本公积——其他资本公积	(2 400+2 300+2 500) 7 200
贷: 库存股	(4 025×480/500) 3 864
资本公积——股本溢价	5 736

#### 4. 可行权条件为服务期限条件和非市场条件相结合的现金结算股份支付

【例·计算分析题】甲公司有关现金结算的股份支付的资料如下:

要求: 编制甲公司每个资产负债表日的有关会计分录。

(1) 2×23 年 1 月 1 日经股东大会批准, 甲公司对其 50 名中层以上管理人员每人授予 10 万份现金股票增值权, 这些管理人员从 2×23 年 1 月 1 日起在甲公司连续服务满 2 年, 即可自 2×24 年 12 月 31 日起根据股价的增长幅度获得现金, 该增值权应在 2×25 年 12 月 31 日之前行使完毕。

『正确答案』2×23 年 1 月 1 日: 授予日不作处理。

(2) 2×23 年年末, 甲公司估计该增值权公允价值为每份 15 元。2×23 年有 7 名管理人员离开甲公司, 甲公司估计未来 1 年内还将有 3 名管理人员离开。

『正确答案』2×23 年 12 月 31 日:

当期费用 =  $(50 - 7 - 3) \times 10 \times 15 \times 1/2 = 3\ 000$  (万元)。

借: 管理费用 3000

    贷: 应付职工薪酬——股份支付 3 000

(3) 2×24 年年末, 甲公司估计该增值权公允价值为每份 18 元。2×24 年又有 3 名管理人员离开公司, 甲公司估计未来没有管理人员离开。

2×24 年 12 月 31 日经股东大会批准, 甲公司修改股权激励计划, 原授予管理人员每人 10 万份现金股票增值权修改为每人 5 万份, 连续服务 2 年修改为连续服务 3 年, 并以现金补偿原授予现金股票增值权且尚未离职的管理人员 3800 万元。同时修改为自 2×25 年 12 月 31 日起根据股价的增长幅度获得现金, 该增值权应在 2×26 年 12 月 31 日之前行使完毕。

『正确答案』2×24 年 12 月 31 日:

剩余 5 万份确认的当期费用 =  $(50 - 7 - 3) \times 5 \times 18 \times 2/2 - 3\ 000/2 = 2\ 100$  (万元)。

借: 管理费用 2 100

    贷: 应付职工薪酬——股份支付 2 100

减少的 5 万份进行加速可行权处理, 应确认的费用 =  $(50 - 7 - 3) \times 5 \times 18 \times 2/2 - 3\ 000/2 = 2\ 100$  (万元)。

借: 管理费用 2 100

    贷: 应付职工薪酬——股份支付 2 100

借: 应付职工薪酬——股份支付 (3 000/2 + 2 100) 3 600

    管理费用 200

    贷: 银行存款 3 800

(4) 2×25 年年末甲公司估计该增值权每份公允价值为 20 元。2×25 年没有管理人员离开甲公司, 2×25 年年末, 假定有 10 人行使股票增值权取得了现金。每份现金股票增值权支付现金 19 元。

『正确答案』2×25 年 12 月 31 日:

支付现金 =  $10 \times 5 \times 19 = 950$  (万元)。

借：应付职工薪酬——股份支付 950

贷：银行存款 950

公允价值变动 =  $(50 - 7 - 3 - 10) \times 5 \times 20 - (3\,000 + 4\,200 - 3\,600 - 950) = 350$  (万元)。

借：公允价值变动损益 350

贷：应付职工薪酬——股份支付 350

(5) 2×26 年 12 月 31 日剩余 30 人全部行使了股票增值权。甲公司对每份现金股票增值权支付现金 23 元。

『正确答案』2×26 年 12 月 31 日：

支付现金 =  $30 \times 5 \times 23 = 3\,450$  (万元)。

借：应付职工薪酬——股份支付 3 450

贷：银行存款 3450

公允价值变动 =  $0 - (3\,000 + 4\,200 - 3\,600 - 950 + 350 - 3\,450) = 450$  (万元)。

借：公允价值变动损益 450

贷：应付职工薪酬——股份支付 450

#### 5. 关于企业将以现金结算的股份支付修改为以权益结算的股份支付的会计处理

企业修改以现金结算的股份支付协议中的条款和条件，使其成为以权益结算的股份支付的，在修改日，企业应当按照当日所授予权益工具的公允价值计量以权益结算的股份支付，将截至修改日已取得的服务计入资本公积，同时终止确认以现金结算的股份支付在修改日已确认的负债，两者之间的差额计入当期损益。如果由于修改延长或缩短了等待期，企业应当按照修改后的等待期进行上述会计处理。上述规定同样适用于修改发生在等待期结束后的情形。如果企业在以权益结算的股份支付中授予权益工具，并在授予日认定授予的权益工具是用来替代已取消的以现金结算的股份支付（因未满足可行权条件而被取消的除外）的，适用本解释的上述规定。

【例·计算分析题】接上题。假定 2×24 年 12 月 31 日经股东大会批准，甲公司将向管理人员授予 10 万份现金股票增值权修改为授予 10 万股股票期权，这些管理人员从 2×25 年 1 月 1 日起在该公司连续服务 2 年（等待期变更为 4 年），即可以每股 5 元购买 10 万股甲公司股票。每份期权在 2×24 年 12 月 31 日的公允价值为 18 元。2×24 年有 3 名管理人员离开公司。甲公司在 2×24 年年末和 2×25 年年末均估计剩余等待期内没有管理人员离开。2×27 年初，40 名管理人员全部行权，股票面值为每股 1 元。

『正确答案』2×24 年 12 月 31 日：企业将以现金结算的股份支付修改为以权益结算的股份支付，修改日为 2×24 年 12 月 31 日。2×24 年 12 月 31 日，甲公司将以现金结算的股份支付修改为以权益结算的股份支付，等待期由 2 年延长至 4 年。甲公司应当按照权益工具在修改日的公允价值，将当期取得的服务计入资本公积，同时终止确认已确认的负债，两者的差额计入当期损益。

确认的资本公积 =  $(50 - 7 - 3) \times 10 \times 18 \times 2/4 = 3600$  (万元)。

冲减应付职工薪酬 = 3 000 (万元)。

确认的当期费用 =  $3600 - 3\,000 = 600$  (万元)。

借：管理费用 600

应付职工薪酬 3000

贷：资本公积——其他资本公积 3600

2×25 年 12 月 31 日：

确认的当期费用 =  $(50 - 7 - 3 - 0) \times 10 \times 18 \times 3/4 - 3600 = 1800$  (万元)。

借：管理费用 1800

贷：资本公积——其他资本公积 1800

2×26 年 12 月 31 日：

确认的当期费用 =  $(50 - 7 - 3 - 0) \times 10 \times 18 \times 4/4 - 3600 - 1800 = 1800$  (万元)。

借：管理费用 1800

贷：资本公积——其他资本公积 1800

2×27 年初：

借：银行存款  $(40 \times 10 \times 5)$  2000

资本公积——其他资本公积  $(3600 + 1800 + 1800)$  7200

贷：股本  $(40 \times 10 \times 1)$  400

资本公积——股本溢价

8800

### 【考点 2】一次授予、分期行权的股份支付会计处理 (★★★)

在授予日一次授予给员工若干权益工具，之后每年分批达到可行权。每个批次是否可行权的结果通常是相对独立的，即每一期是否达到可行权条件并不会直接决定其他几期是否能够达到可行权条件，在会计处理时应将其作为几个独立的股份支付计划处理。同时，公司一般会要求员工在授予的权益工具可行权时仍然在职，这实际上是隐含了一个服务条款，即员工需服务至可行权日。

【例·计算分析题】A 公司于 2×22 年 1 月 2 日进行了一项股权激励计划的授予，向公司高级管理人员授予了股票期权 1000 万份，根据期权定价模型确定授予日股票期权每份公允价值为 12 元。该股权激励计划要求职工行权时在职，且行权业绩考核指标和行权安排如下表所示：

行权部分	业绩指标：以 2×21 年净利润为基数（基年）	当年行权比例
第一部分	2×22 年：公司净利润较基年增长率达到或超过 40%	20%（200 万份）
第二部分	2×23 年：公司净利润较基年增长率达到或超过 80%	30%（300 万份）
第三部分	2×24 年：公司净利润较基年增长率达到或超过 120%	50%（500 万份）

2×22 年年度净利润较 2×21 年净利润增长率达到 40%；2×23 年年度净利润较 2×21 年净利润增长率达到 80%；2×24 年年度净利润较 2×21 年净利润增长率达到 120%。不考虑离职情况。

要求：根据资料（1），计算三个期权激励计划分别计入 2×22 年、2×23 年和 2×24 年的费用，并编制各年的股份支付的会计分录。

『正确答案』期权激励计划等待期内资产负债表日股权激励费用的计算和会计分录如下：

单位：万元

分摊	第一期	第二期	第三期	合计
计入 2×22 年费用	$12 \times 200 \times 1/1$ = 2 400	$12 \times 300 \times 1/2$ = 1 800	$12 \times 500 \times 1/3$ = 2 000	6 200
计入 2×23 年费用		$12 \times 300 \times 2/2$ - 1800 = 1 800	$12 \times 500 \times 2/3$ - 2 000 = 2 000	3 800

计入2×24年费用			$12 \times 500 \times 3/3$ $-4\ 000$ $=2\ 000$	2 000
合计	2 400	3 600	6 000	12 000

2×22年会计分录：

借：管理费用 6 200  
贷：资本公积——其他资本公积 6 200

2×23年会计分录：

借：管理费用 3 800  
贷：资本公积——其他资本公积 3 800

2×24年会计分录：

借：管理费用 2 000  
贷：资本公积——其他资本公积 2 000

### 【考点3】授予限制性股票的股权激励计划的会计处理（★★★）

#### （一）授予限制性股票的会计处理

1. 向职工发行的限制性股票按有关规定履行了注册登记等增资手续的，收到职工缴纳的认股款时：

借：银行存款[按照职工缴纳的认股款]  
贷：股本  
    资本公积——股本溢价

同时，就回购义务确认负债（作收购库存股处理）。

借：库存股[按照发行限制性股票的数量以及相应的回购价格计算确定的金额]  
贷：其他应付款——限制性股票回购义务[包括未满足条件而须立即回购的部分]

#### 2. 等待期内股份支付相关的会计处理

上市公司应当综合考虑限制性股票锁定期和解锁期等相关条款，按照准则规定判断等待期，进行与股份支付相关的会计处理。其中，限制性股票在授予日的公允价值=限制性股票授予日股票的市价-授予价格。

#### 3. 未达到限制性股票解锁条件而需回购的股票

借：其他应付款——限制性股票回购义务[按照应支付的金额]  
贷：银行存款

同时：

借：股本[按照注销的限制性股票数量相对应的股本金额]  
    资本公积——股本溢价[按其差额]  
贷：库存股[按照注销的限制性股票数量相对应的库存股的账面价值]

#### 4. 达到限制性股票解锁条件而无需回购的股票

借：其他应付款——限制性股票回购义务[按照解锁股票相对应的负债的账面价值]  
贷：库存股[按照解锁股票相对应的库存股的账面价值]  
    资本公积——股本溢价[如有差额]

#### （二）等待期内发放现金股利的会计处理

限制性股票等待期内发放现金股利的会计处理

项目	现金股利可撤销	现金股利不可撤销
----	---------	----------

内涵	未达到解锁条件，被回购限制性股票的持有者将无法获得（或需要退回）其在等待期内应收（或已收）的现金股利	即不论是否达到解锁条件，限制性股票持有者仍有权获得（或不得被要求退回）其在等待期内应收（或已收）的现金股利
针对预计未来可解锁限制性股票持有者的处理	借：利润分配 贷：应付股利 同时： 借：其他应付款 贷：库存股	借：利润分配 贷：应付股利
针对预计未来不可解锁限制性股票持有者的处理	借：其他应付款 贷：应付股利	借：管理费用 贷：应付股利

**【例·计算分析题】**甲公司为上市公司，采用授予职工限制性股票的形式实施股权激励计划。2×21 年 1 月 1 日以非公开发行（即定向增发）的方式向 100 名管理人员每人授予 10 万股自身股票，授予价格为 8 元/股。当日，100 名管理人员全部认购，认购款项为 8 000 万元，甲公司履行了相关增资手续。该股票在授予日的公允价值为 18 元/股。甲公司以限制性股票授予日公司股票的市价减去授予价格后的金额确定限制性股票在授予日的公允价值为 10 元/股。

该计划规定，授予对象从 2×21 年 1 月 1 日起在本公司连续服务满 3 年的，则所授予股票将于 2×24 年 1 月 1 日全部解锁；期间离职的，甲公司将按照原授予价格 8 元/股回购。至 2×24 年 1 月 1 日，所授予股票不得流通或转让，激励对象取得的现金股利暂由公司管理，作为应付股利在解锁时向激励对象支付；对于未能解锁的限制性股票，按照授予价格予以回购，相应的股利不再支付（现金股利可撤销）。

(1) 2×21 年度，甲公司有 4 名管理人员离职（假设实际离职均发生在每年年末，下同），估计未来 2 年将有 6 名管理人员离职，即估计 3 年中离职的管理人员为 10 名。当年宣告发放现金股利，每股分配现金股利 2 元，甲公司对不符合解锁条件的限制性股票 40 万股按照授予价格予以回购，并办理完成相关注销手续。回购限制性股票的款项已以银行存款支付给相关管理人员。

要求：根据资料（1），编制 2×21 年甲公司与限制性股票相关的会计分录。

『正确答案』

① 2×21 年授予日收到职工缴纳的认股款时：

借：银行存款 8 000  
贷：股本 (100×10×1) 1 000  
资本公积——股本溢价 7 000

同时，针对若不满足条件而需要立即回购的部分确认负债：

借：库存股 (100×10×8) 8 000  
贷：其他应付款 8 000

② 2×21 年确认相关成本费用：

2×21 年确认相关成本费用的金额 = (100 - 4 - 6) 名 × 10 万股 × 10 元 × 1/3 = 3 000 (万元)。

借：管理费用 3 000  
贷：资本公积——其他资本公积 3 000

③ 2×21 年相关现金股利的会计处理：

分析：2×21 年 12 月 31 日预计未来可解锁限制性股票持有者 90 (100-4-6) 名，应分配给限制性股票持有者的现金股利应当作为利润分配进行会计处理。对于预计未来不可解锁限制性股票持有者 10 (4+6) 名，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利冲减相关负债。

借：利润分配 (90 名×10 万股×2) 1 800  
     其他应付款 (10 名×10 万股×2) 200  
 贷：应付股利 2 000

借：其他应付款 (90 名×10 万股×2) 1 800  
 贷：库存股 1 800

④针对实际离职的 4 名管理人员，应当按照约定的回购价格回购股票，冲减回购义务。由于现金股利可撤销同时冲减应付股利。

借：其他应付款 [4 名×(8-2)×10 万股] 240  
     应付股利 (4×10×2) 80  
 贷：银行存款 (4×8×10) 320

借：股本 (4×1×10) 40  
     资本公积——股本溢价 280  
 贷：库存股 (4×10×8) 320

(2) 2×22 年度，甲公司有 8 名管理人员离职，估计未来 1 年没有管理人员离职，即甲公司估计 3 年中离职的管理人员为 12 名。当年宣告发放现金股利，每股分配现金股利 2.6 元，甲公司对不符合解锁条件的限制性股票 80 万股按照授予价格予以回购，并办理完成关注销手续。回购限制性股票的款项已以银行存款支付给相关管理人员。

要求：根据资料 (2)，编制 2×22 年甲公司与限制性股票相关的会计分录。

『正确答案』

①2×22 年确认成本费用：

确认费用的金额 = (100-4-8-0) 名×10 万股×10 元×2/3-3 000=2 866.67 (万元)。

借：管理费用 2 866.67  
 贷：资本公积——其他资本公积 2 866.67

②2×22 年相关现金股利的会计处理：

2×22 年预计未来可解锁限制性股票持有者 88 (100-4-8-0) 名，以及调整减少预计未来可解锁限制性股票持有者 2 名 (2×21 年原预计未来可解锁限制性股票持有者 90 名与 2×22 年预计未来可解锁限制性股票持有者 88 名)，上市公司应分配给限制股票持有者的现金股利应当作为利润分配进行会计处理。2×22 年对于预计未来不可解锁限制性股票持有者 8 (8+0) 名，以及调整增加预计未来不可解锁限制性股票持有者 2 名，上市公司应分配给限制性股票持有者的现金股利冲减相关负债。

借：利润分配 (88 名×10 万股×2.6-2 名×10 万股×2) 2 248  
     其他应付款 (8 名×10 万股×2.6+2 名×10 万股×2) 248  
 贷：应付股利 2496

借：其他应付款 2 248  
 贷：库存股 2 248

③2×22 年针对实际离职的管理人员 8 名，应当按照约定的回购价格回购股票，冲减回购义务。由于现金股利可撤销同时冲减应付股利。

借：其他应付款 [8 名×(8-4.6)×10 万股] 272  
     应付股利 (8×4.6×10) 368

贷：银行存款		(8×8×10) 640
借：股本	(8×1×10) 80	
资本公积——股本溢价	560	
贷：库存股	(8×10×8) 640	

#### 【考点 4】条款和条件的修改★

特别注意在会计上，无论已授予的权益工具的条款和条件如何修改，甚至取消权益工具的授予或结算该权益工具，企业都应至少确认按照所授予的权益工具在授予日的公允价值来计量获取的相应服务。

##### （一）条款和条件的有利修改

1. 如果修改增加了所授予的权益工具的公允价值，企业应按照权益工具公允价值的增加相应地确认取得服务的增加。

**【例·计算分析题】**A 公司为一家上市公司。2×21 年 7 月 1 日，公司向其 50 名管理人员每人授予 10 万股股票期权，这些职员从 2×21 年 7 月 1 日起在该公司连续服务满 3 年，即可以 6 元每股的价格购买 10 万股 A 公司股票，从而获益。公司估计该期权在授予日的公允价值为 15 元。

(1) 2×21 年年末，有 3 名职员离职 A 公司，A 公司估计剩余等待期内还将有 7 名职员离职。

(2) 假定公司 2×22 年 1 月 1 日将授予日权益工具的公允价值由每股 15 元修改为每股 18 元。2×22 年年末，又有 5 名职员离职公司，公司估计未来没有人员离职。

要求：根据资料，编制 A 公司各年与股票期权相关的会计分录。

『正确答案』

资料 (1)，会计处理如下：

2×21 年应确认的管理费用 =  $(50 - 3 - 7) \times 10 \times 15 \times 6/36 = 1\ 000$  (万元)。

借：管理费用		1 000
贷：资本公积——其他资本公积		1 000

资料 (2)，会计处理如下：

2×22 年应确认的管理费用 =  $(50 - 3 - 5 - 0) \times 10 \times (15 \times 18/36 + 3 \times 12/30) - 1\ 000 = 2\ 654$  (万元)。

借：管理费用		2 654
贷：资本公积——其他资本公积		2 654

(2) 如果修改发生在可行权日之后，企业应当立即确认权益工具公允价值的增加。

2. 如果修改增加了所授予的权益工具的数量，企业应将增加的权益工具的公允价值相应地确认为取得服务的增加。

**【例·计算分析题】**接上例题，2×21 年 7 月 1 日，公司向其 50 名管理人员每人授予 10 万股股票期权，公司授予日的公允价值为每股 15 元，其他资料同上。

(1) 2×21 年年末，资料同上。

(2) 假定公司于 2×22 年 1 月 1 日将股票期权的授予数量由原来的 10 万股修改为 15 万股。该期权在授予日的公允价值仍然不变，为每股 15 元。

要求：根据资料，编制 A 公司各年与股票期权相关的会计分录。

『正确答案』

资料 (1)，会计处理如下：

借：管理费用		1 000
贷：资本公积——其他资本公积		1 000



资料 (2), 会计处理如下:

$2 \times 22$  年应确认的管理费用 =  $(50 - 3 - 5 - 0) \times 15 \times (10 \times 18/36 + 5 \times 12/30) - 1\,000 = 3\,410$  (万元)。

借: 管理费用 3 410  
贷: 资本公积——其他资本公积 3 410

## (二) 取消或结算

如果企业在等待期内取消了所授予的权益工具或结算了所授予的权益工具 (因未满足可行权条件而被取消的除外), 企业应当:

1. 将取消或结算作为加速可行权处理, 立即确认原本应在剩余等待期内确认的金额。

在等待期内如果取消了授予的权益性工具的 (因未满足可行权条件而被取消的除外), 企业应当对取消所授予的权益性工具作为加速可行权处理, 即视同剩余等待期内的股份支付计划已经全部满足可行权条件, 在取消所授予权益工具的当期确认原本应在剩余等待期内确认的所有费用。

2. 在取消或结算时支付给职工的所有款项均应作为权益的回购处理, 回购支付的金额高于该权益工具在回购日公允价值的部分, 计入当期损益。

【例·计算分析题】经股东会批准, 甲公司于  $2 \times 21$  年 1 月 2 日实施一项股权激励计划, 其主要内容为: 甲公司向 100 名管理人员每人授予 1 万股股票期权, 行权条件为: 甲公司  $2 \times 21$  年度实现的净利润较前 1 年增长 6%; 截至  $2 \times 22$  年 12 月 31 日, 2 个会计年度平均净利润增长率为 7%; 截至  $2 \times 23$  年 12 月 31 日, 3 个会计年度平均净利润增长率为 8%; 从达到上述业绩条件的当年末起, 即可以每股 6 元的价格购买 1 万股甲公司股票, 从而获益, 行权期为 3 年。

要求: 根据资料, 编制甲公司各年与股票期权相关的会计分录。

(1) 甲公司  $2 \times 21$  年度实现的净利润较前一年增长 5%, 本年度有 1 名管理人员离职。该年末, 甲公司预计截至  $2 \times 22$  年 12 月 31 日 2 个会计年度平均净利润增长率将达到 7%, 未来 1 年将有 3 名管理人员离职。 $2 \times 21$  年 1 月 2 日甲公司股票的收盘价为每股 10 元,  $2 \times 21$  年 1 月 2 日甲公司估计该期权的公允价值为每股 12 元;  $2 \times 21$  年 12 月 31 日甲公司股票的收盘价为每股 12.5 元, 该期权的公允价值为每股 13 元。

『正确答案』资料 (1), 会计处理如下:

$2 \times 21$  年可行权条件为净利润较前一年增长 6%, 实际增长为 5%, 没有达到可行权条件, 但预计  $2 \times 22$  年将达到可行权条件。 $2 \times 21$  年年末确认的管理费用 =  $(100 - 1 - 3) \times 1 \times 12 \times 1/2 = 576$  (万元)。

借: 管理费用 576  
贷: 资本公积——其他资本公积 576

(2)  $2 \times 22$  年度, 甲公司有 5 名管理人员离职, 实现的净利润较前一年增长 7%。该年末, 甲公司预计截至  $2 \times 23$  年 12 月 31 日 3 个会计年度平均净利润增长率将达到 10%, 未来 1 年将有 8 名管理人员离职。 $2 \times 22$  年 12 月 31 日该期权的公允价值为每股 13 元。当日甲公司股票的收盘价为每股 20 元。

『正确答案』资料 (2), 会计处理如下:

$2 \times 22$  年度可行权条件为 2 个会计年度平均净利润增长率 7%, 实际的平均净利润增长率 =  $(5\% + 7\%) / 2 = 6\%$ , 没有达到可行权条件, 但预计  $2 \times 23$  年将达到可行权条件。 $2 \times 22$  年年末确认的管理费用 =  $(100 - 1 - 5 - 8) \times 1 \times 12 \times 2/3 - 576 = 112$  (万元)。

借: 管理费用 112  
贷: 资本公积——其他资本公积 112

(3)  $2 \times 23$  年 4 月 20 日, 甲公司经股东会批准取消原授予管理人员的股权激励计划, 同时

以现金补偿原授予股票期权且尚未离职的甲公司管理人员1200万元。2×23年初至取消股权激励计划前，甲公司有2名管理人员离职。2×23年4月20日，该期权的公允价值为每股8元。

『正确答案』资料(3)，会计处理如下：

2×23年4月20日作为加速可行权处理，确认管理费用 =  $(100 - 1 - 5 - 2) \times 1 \times 12 \times 3/3 - (576 + 112) = 416$  (万元)。

借：管理费用 416  
贷：资本公积——其他资本公积 416

以现金补偿1200万元高于该权益工具在回购日公允价值1104万元的部分，应该计入当期费用(管理费用)相关会计分录为：

借：资本公积——其他资本公积 (576+112+416) 1104  
管理费用 96  
贷：银行存款 1200

### 【考点5】企业集团内涉及不同企业的股份支付交易的会计处理(★★★)

#### 1. 结算企业(母公司)以自身权益工具结算，结算企业是接受服务企业(子公司)的投资者

如果母公司授予子公司职工的是股票期权，在子公司财务报表中，由于子公司没有结算义务，子公司应该作为以权益结算的股份支付进行会计处理，母公司的合并财务报表中，也应该作为以权益结算的股份支付来处理。

#### 结算企业(母公司)以自身权益工具结算的会计处理

项目	结算企业(母公司)	接受服务企业(子公司)
个别财务报表	借：长期股权投资 贷：资本公积 注：按照权益结算的股份支付进行会计处理	借：管理费用 贷：资本公积 注：按照权益结算的股份支付进行会计处理
合并财务报表	借：资本公积(子公司) 贷：长期股权投资(母公司) 注：按照权益结算的股份支付进行会计处理	

【例·计算分析题】甲上市公司为乙公司的母公司，甲公司持有乙公司60%的股权，有关附服务年限条件的权益结算股份支付的资料如下：

(1) 经股东会批准，甲公司2×22年1月1日实施股权激励计划，其主要内容为：甲公司向其子公司乙公司100名管理人员每人授予10万份股份期权，这些人员从2×22年1月1日起必须在该公司连续服务3年，服务期满时才能以每股4.5元购买10万股甲公司股票。公司估计该期权在授予日的公允价值为每股27元。到2×22年12月31日止，有10名管理人员离开乙公司，估计剩余等待期内乙公司还将有5名管理人员离开。

要求：根据资料(1)，编制2×22年甲公司、乙公司个别财务报表的相关会计分录，以及合并财务报表的相关抵销分录。

『正确答案』

甲公司		乙公司	
借：长期股权投资	7 650	借：管理费用	7 650

贷：资本公积——其他资本公积 7 650 $[(100-10-5) \times 10 \times 27 \times 1/3]$	贷：资本公积——其他资本公积 7 650
合并报表抵销分录： 借：资本公积 7 650 贷：长期股权投资 7 650	

(2) 2×23 年，又有 5 名管理人员离开乙公司，估计剩余等待期内乙公司还将有 3 名管理人员离开。

要求：根据资料 (2)，编制 2×23 年甲公司、乙公司个别财务报表的相关会计分录，以及合并财务报表的相关抵销分录。

『正确答案』

甲公司	乙公司
借：长期股权投资 7 110 贷：资本公积——其他资本公积 7 110 $[(100-10-5-3) \times 10 \times 27 \times 2/3 - 7 650]$	借：管理费用 7 110 贷：资本公积——其他资本公积 7 110
合并报表抵销分录： 借：资本公积 (7 650+7 110) 14 760 贷：长期股权投资 14 760	

【例题·计算分析题】接上题，2×22 年 7 月 1 日起，6 名管理人员调动至甲公司任职。

要求：根据资料 (1)，编制 2×22 年甲公司、乙公司个别财务报表的相关会计分录。

『正确答案』

甲公司	乙公司
借：长期股权投资 7 380 贷：资本公积——其他资本公积 7 380 $[(100-10-5) \times 10 \times 27 \times 1/3 - (6 \times 10 \times 27 \times 1/3 \times 6/12)]$ 借：管理费用 $(6 \times 10 \times 27 \times 1/3 \times 6/12)$ 270 贷：资本公积——其他资本公积 270	借：管理费用 7 380 贷：资本公积——其他资本公积 7 380

2. 结算企业（母公司）以现金结算，结算企业为接受服务企业（子公司）的投资者

如果母公司授予子公司职工的是以现金结算的股份支付，在子公司财务报表中，由于子公司没有结算义务，子公司应该作为权益结算的股份支付进行会计处理，但在母公司的合并财务报表中，应当按照以现金结算的股份支付处理。

结算企业（母公司）以现金结算的会计处理

项目	结算企业（母公司）	接受服务企业（子公司）
个别财务报表	借：长期股权投资 贷：应付职工薪酬 按照以现金结算的股份支付进行会计处理	借：管理费用 贷：资本公积 按照以权益结算的股份支付进行会计处理

合并财务报表	借：资本公积（子公司） 管理费用（如果有差额） 贷：长期股权投资（母公司） 按照以现金结算的股份支付进行会计处理
--------	---

### 3. 结算企业（母公司）以集团内其他企业股份结算，结算企业是接受服务企业（子公司）的投资者

结算企业授予接受服务企业职工的是企业集团内其他企业的权益工具，在母公司个别财务报表中，应当作为现金结算的股份支付处理；接受服务企业没有结算义务的，应当将该股份支付交易作为权益结算的股份支付处理；在母公司的合并财务报表中，应当按照以权益结算的股份支付处理。

根据企业会计准则及相关规定，股份支付准则所指的权益工具是指企业自身权益工具，包括企业本身、企业的母公司或同集团其他会计主体的权益工具。

#### 结算企业（母公司）以集团内其他企业股份结算的会计处理

项目	结算企业（母公司）	接受服务企业（子公司）
个别财务报表	借：长期股权投资 贷：应付职工薪酬 注：以现金结算的股份支付进行会计处理	借：管理费用 贷：资本公积 注：以权益结算的股份支付进行会计处理
合并财务报表	借：应付职工薪酬（母公司） 贷：长期股权投资（母公司） 注：站在集团角度，集团内其他企业的权益工具均属于集团自身权益工具，所以按以权益结算的股份支付进行会计处理	

### 4. 接受服务企业（子公司）具有结算义务，授予的是母公司或集团内其他企业的权益工具

#### 接受服务企业（子公司）具有结算义务的会计处理

项目	母公司	结算企业（子公司）
个别财务报表	—	借：管理费用 贷：应付职工薪酬 注：子公司需要购入母公司或集团内其他企业的权益工具再授予本企业职工，所以按照现金结算的股份支付处理
合并财务报表	借：应付职工薪酬（子公司） 管理费用（如果有差额） 贷：资本公积 注：站在集团角度，母公司或集团内其他企业的权益工具均属于集团自身权益工具，所以按以权益结算的股份支付进行会计处理	

## 第 11 章 借款费用

### 【考点 1】借款费用的基础问题（★★）

借款费用包括借款利息、折价或者溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。不包括企业发行股票的相关费用（应冲减资本公积）。

#### （一）“相当长时间”

是指为资产的购建或者生产所必需的时间，通常为一年以上（含一年）。

## （二）借款费用相关时点的确定

### 1. 借款费用开始资本化时点的确定

借款费用允许开始资本化必须同时满足三个条件，即：资产支出已经发生、借款费用已经发生、为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始。

### 2. 借款费用暂停资本化时间的确定

符合资本化条件的资产在购建或者生产过程中发生非正常中断，且中断时间连续超过 3 个月的，应当暂停借款费用的资本化。中断的原因必须是非正常中断，属于正常中断的，相关借款费用仍可资本化。

### 3. 借款费用停止资本化时点的确定

购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态时，借款费用应当停止资本化，之后所发生的借款费用，应当在发生时根据其发生额确认为费用，计入当期损益。

## 【考点 2】借款利息费用的核算（★★★）

【例·计算分析题】甲公司在自己厂区内建造一条生产线，有关资料如下：

(1) 2×20 年 1 月 1 日向银行专门借款 10 000 万元，期限为 3 年，年利率为 6%，每年 1 月 1 日付息。

(2) 除专门借款外，占用了两笔一般借款，分别是：①2×19 年 12 月 1 日借入的长期借款 6 000 万元，期限为 3 年，年利率为 8%，每年 12 月 1 日付息，到期日为 2×22 年 11 月 30 日；②2×20 年 6 月 30 日借入的短期借款 12 000 万元，期限为 12 个月，年利率为 6%，到期日为 2×21 年 6 月 30 日。

(3) 由于审批、办手续等原因，该生产线直至 2×20 年 4 月 1 日才开始动工兴建，工程建设期间的支出情况如下（单位：万元）：

日期	每期资产支出金额
2×20.4.1	4 000
2×20.6.1	2 000
2×20.7.1	8 800
2×20.12.31	2 000
2×21.4.1	7 000
2×21.7.1	6 000

2×20 年 9 月 1 日~2×20 年 12 月 31 日，该工程因施工质量纠纷而停工 4 个月。2×21 年 9 月 30 日，该工程完工达到预定可使用状态。

(4) 专门借款中未支出部分全部存入银行，假定月利率为 0.25%。假定全年按照 360 天计算，每月按照 30 天计算。

要求：根据上述资料，计算 2×20 年和 2×21 年有关借款的利息资本化金额和费用化金额，并编制相关会计分录。

## 【答案】

开始资本化的时点：2×20 年 4 月 1 日；停止资本化的时点：2×21 年 9 月 30 日；2×20 年资本化月数和费用化月数：2×20 年 9 月 1 日~2×20 年 12 月 31 日，该工程因施工质量纠纷而非正常停工 4 个月。因此，2×20 年借款利息资本化月数为 5 个月、费用化月数为 7 个月。超过专门借款占用一般借款；超过一般借款占用自有资金。

## 『正确答案』

日期	每期资	资产支出累	闲置专门借款存	占用了一般	占用时长
----	-----	-------	---------	-------	------

	产支出 金额	计金额	款利息收入	借款的资产 支出	
2×20.1.1	0	0	$10000 \times 0.25\% \times 3 = 75$	—	
2×20.4.1	4 000	4 000	$6000 \times 0.25\% \times 2 = 30$	—	
2×20.6.1	2 000	6 000	$4000 \times 0.25\% \times 1 = 10$	—	
2×20.7.1	8 800	14 800	—	4 800	至 2×20 年末占用 6 个月
2×20.12.31	2 000	—	—	2 000	至 2×20 年末占用 0 个月
2×21.1.1				6 800	至 2×21 年 9 月底, 其中 6 000 万元占用 9 个月, 800 万元占用 6 个月
2×21.4.1	7 000	—	—	7 000	至 2×21 年 9 月底, 占用 3 个月
2×21.7.1	6 000	—	—	—	一般借款 6 000 万元已用尽, 已归还 12 000 万元

(1) 计算 2×20 年专门借款利息金额:

费用化金额 (7 个月) =  $10\ 000 \times 6\% \times 7/12 - 10\ 000 \times 0.25\% \times 3 = 350 - 75 = 275$  (万元)。

资本化金额 (5 个月) =  $10\ 000 \times 6\% \times 5/12 - (6\ 000 \times 0.25\% \times 2 + 4\ 000 \times 0.25\% \times 1) = 250 - 40 = 210$  (万元)。

(2) 计算 2×20 年一般借款利息金额:

① 占用一般借款的资产支出加权平均数 =  $4\ 800 \times (6-4) / 12 + 2\ 000 \times 0 / 12 = 800$  (万元)。

② 占用一般借款资本化率 =  $(6\ 000 \times 8\% \times 9/12 + 12\ 000 \times 6\% \times 6/12) / (6\ 000 \times 9/12 + 12\ 000 \times 6/12) = 6.86\%$ 。

【快速记忆】暂停资本化 4 个月的处理方法: 在计算占用一般借款的资产支出加权平均数时, 扣除该 4 个月; 在计算一般借款资本化率时, 不扣除该 4 个月。

③ 一般借款应予资本化的利息金额 =  $800 \times 6.86\% = 54.88$  (万元)。

④ 一般借款实际利息费用 =  $6\ 000 \times 8\% + 12\ 000 \times 6\% \times 6/12 = 840$  (万元)。

⑤ 一般借款利息费用化金额 =  $840 - 54.88 = 785.12$  (万元)。

(3) 2×20 年合计:

资本化的借款利息金额 =  $210 + 54.88 = 264.88$  (万元)。

费用化的借款利息金额 =  $275 + 785.12 = 1060.12$  (万元)。

借: 在建工程 264.88  
 财务费用 1060.12  
 应收利息 (或银行存款) 115  
 贷: 应付利息 (600+840) 1440

(4) 2×21 年专门借款应予资本化的利息金额:

① 资本化利息金额 =  $10000 \times 6\% \times 9/12 = 450$  (万元)。

② 费用化利息金额 =  $10000 \times 6\% \times 3/12 = 150$  (万元)。

(5) 2×21 年一般借款应予资本化的利息金额:

① 占用了一般借款的资产支出加权平均数 =  $(6\ 000 \times 9/12 + 800 \times 6/12) + (7\ 000$

$\times 3/12) = 6\ 650$  (万元)。

②一般借款资本化率 =  $(6\ 000 \times 8\% \times 9/12 + 12\ 000 \times 6\% \times 6/12) / (6\ 000 \times 9/12 + 12\ 000 \times 6/12) = 6.86\%$ 。

③一般借款资本化的利息金额 =  $6\ 650 \times 6.86\% = 456.19$  (万元)。

④一般借款实际利息费用金额 =  $6\ 000 \times 8\% + 12\ 000 \times 6\% \times 6/12 = 840$  (万元)。

⑤一般借款费用化的利息金额 =  $840 - 456.19 = 383.81$  (万元)。

(6) 2×21年合计:

资本化的借款利息金额 =  $450 + 456.19 = 906.19$  (万元)。

费用化的借款利息金额 =  $150 + 383.81 = 533.81$  (万元)。

借: 在建工程 906.19  
    财务费用 533.81  
    贷: 应付利息 (600+840) 1440

固定资产完工的入账价值 =  $(4\ 000 + 2\ 000 + 8\ 800 + 2\ 000 + 7\ 000 + 6\ 000) + 264.88 + 906.19 = 30\ 971.07$  (万元)。

【例·计算分析题】甲公司为建造办公楼借入一般借款及其资产支出资料如下:

(1) 占用一般借款为两笔:

①2×20年3月1日借款4 000万元, 借款期限3年, 年利率为6%, 利息按年支付;

②2×20年9月1日借款8 400万元, 借款期限2年, 年利率为8%, 利息按年支付;

(2) 资产支出如下:

①2×20年7月1日支出3 000万元、12月1日支出1 200万元

②2×21年1月1日支出5 400万元、3月1日支出2 400万元

(3) 2×20年7月1日开工建设, 预计工程达到预定可以使用状态的时间将超过一年。

『答案』

(1) 2×20年资本化期间: 7月1日至12月31日

①一般借款年资本化率 =  $(4\ 000 \times 6\% \times 6/12 + 8\ 400 \times 8\% \times 4/12) / (4\ 000 \times 6/12 + 8\ 400 \times 4/12) = 7.17\%$

②占用了一般借款的资产支出

日期	占用了一般借款的资产支出	占用时长:
2×20.7.1	3 000	3 000 占用6个月
2×20.12.1	1 200	1 200 占用1个月

③应予以资本化的金额 =  $(3\ 000 \times 6/12 + 1\ 200 \times 1/12) \times 7.17\% = 114.72$  (万元)

(2) 假定一: 2×21年12月31日工程达到预定可以使用状态

①一般借款年资本化率 =  $(4\ 000 \times 6\% \times 12/12 + 8\ 400 \times 8\% \times 12/12) / (4\ 000 \times 12/12 + 8\ 400 \times 12/12) = 7.35\%$

②占用了一般借款的资产支出

日期	占用了一般借款的资产支出	占用时长:
2×21.1.1	$(3\ 000 + 1\ 200) + 5\ 400 = 9\ 600$	9 600 占用12个月
2×21.3.1	2 400	2 400 占用10个月

③应予以资本化的金额 =  $(9\ 600 \times 12/12 + 2\ 400 \times 10/12) \times 7.35\% = 852.6$  (万元)

(3) 假定二: 2×21年6月30日工程达到预定可以使用状态

①一般借款年资本化率 =  $(4\ 000 \times 6\% \times 6/12 + 8\ 400 \times 8\% \times 6/12) / (4\ 000 \times 6/12 + 8\ 400 \times 6/12) = 7.17\%$

$$+8\,400 \times 6/12) = 7.35\%$$

② 占用了一般借款的资产支出

日期	占用了一般借款的资产支出	占用时长:
2×21.1.1	3 000+1 200+5 400=9 600	9 600 占用 6 个月
2×21.3.1	2 400	2 400 占用 4 个月

$$\textcircled{3} \text{ 应予以资本化的金额} = (9\,600 \times 6/12 + 2\,400 \times 4/12) \times 7.35\% = 411.60 \text{ (万元)}$$

(4) 假定三: 将资料②2×20年9月1日借款8400万元, 借款期限由2年改为6个月, 即2×21年2月28日到期, 同时2×21年6月30日工程达到预定可使用状态

$$\textcircled{1} \text{ 一般借款年资本化率} = (4\,000 \times 6\% \times 6/12 + 8\,400 \times 8\% \times 2/12) / (4\,000 \times 6/12 + 8\,400 \times 2/12) = 6.82\%$$

② 占用了一般借款的资产支出

日期	占用了一般借款的资产支出	占用时长: (2×20.3.1 借入 4 000, 2 年, 2×20.9.1 借入 8 400, 6 个月)
2×21.1.1	3 000+1 200+5 400=9 600	4 000 占用 6 个月 5 600 占用 2 个月
2×21.3.1	2 400	2 400 占用 0 个月

$$\textcircled{3} \text{ 应予以资本化的金额} = (4\,000 \times 6/12 + 5\,600 \times 2/12) \times 6.82\% = 200.05 \text{ (万元)}$$

## 第 12 章 或有事项

### 【考点 1】预计负债的确认 (★★)

企业清偿预计负债所需支出全部或部分预期由第三方补偿的, ①补偿金额只有在基本确定能够收到时才能作为资产单独确认。②确认的补偿金额不应当超过预计负债的账面价值。

借: 营业外支出

贷: 预计负债

借: 其他应收款 【基本确定能够收到】

贷: 营业外支出

### 【考点 2】具体应用的会计处理 (★★★)

#### (一) 未决诉讼或未决仲裁

1. 企业在前期资产负债表日, 依据当时实际情况和所掌握的证据合理确认预计负债后, 应当将当期实际发生的诉讼损失金额与已计提的相关预计负债之间的差额, 直接计入或冲减当期营业外支出。

【例·计算分析题】(1) 甲公司 2×22 年 12 月 31 日涉及一项诉讼案件, 甲公司估计败诉的可能性为 70%, 如败诉, 赔偿金额估计为 200 万元。甲公司实际确认预计负债 200 万元。

借: 营业外支出

200

贷: 预计负债

200

(2) 假定一: 2×23 年 5 月 7 日法院作出判决, 甲公司支付赔偿 220 万元, 甲公司不再上诉, 赔偿已经支付。甲公司的会计处理如下:

借: 预计负债

200

营业外支出

20

贷: 银行存款

220



(3) 假定二：2×23 年 5 月 7 日法院作出判决，甲公司支付赔偿 190 万元，甲公司不再上诉，赔偿已经支付。甲公司的会计处理如下：

借：预计负债	200
贷：银行存款	190
营业外支出	10

2. 企业在前期资产负债表日，依据当时实际情况和所掌握的证据原本应当能够合理估计诉讼损失，但企业所作的估计却与当时的事实严重不符（如未合理预计损失或不恰当地多计或少计损失），应当按照重大前期差错更正的方法进行处理。

【例·计算分析题】甲公司 2×22 年 12 月 31 日涉及一项诉讼案件，甲公司估计败诉的可能性为 70%，如败诉，赔偿金额估计为 200 万元。甲公司实际确认营业外支出和预计负债 50 万元。

假定一：2×23 年 1 月 6 日发现上年的会计差错，属于资产负债表日后事项。甲公司更正会计分录如下：

借：以前年度损益调整	150
贷：预计负债	150

调整 2×22 年资产负债表的“期末数”栏；调整 2×22 年利润表的“本期金额”栏。

假定二：2×23 年 5 月 6 日发现上年的会计差错，不属于资产负债表日后事项。甲公司更正会计分录如下：

借：以前年度损益调整	150
贷：预计负债	150

调整 2×23 年资产负债表的“年初数”栏；调整 2×23 年利润表的“上年金额”栏。

3. 企业在前期资产负债表日，依据当时实际情况和所掌握的证据，确实无法合理预计诉讼损失，因而未确认预计负债，则在该项损失实际发生的当期，直接计入当期营业外支出。

4. 资产负债表日后至财务报告批准报出日之间发生的需要调整或说明的未决诉讼，按照《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》的有关规定进行处理。

## （二）产品质量保证

【例·计算分析题】2×23 年年初，A 公司“预计负债——产品质量保证”科目余额为 100 万元。对购买其产品的消费者，A 公司作出如下承诺：产品售出后 3 年内如出现质量问题，A 公司免费负责保修。根据以前年度的该产品的维修记录，如果发生较小的质量问题，发生的维修费用为销售收入的 1%；如果发生较大的质量问题，发生的维修费用为销售收入的 2%。A 公司 2×23 年实际发生的维修费为 50 万元（假定全部为职工薪酬）。根据公司技术部门的预测，本年度销售的产品中，80% 不会发生质量问题；15% 可能发生较小质量问题；5% 可能发生较大质量问题。2×23 年销售产品 10 000 台，每台售价为 3.6 万元。

要求：根据上述资料，编制 A 公司 2×23 年相关会计分录，并计算 2×23 年年末“预计负债——产品质量保证”科目的期末余额。

『正确答案』实际发生维修费时：

借：预计负债	50
贷：应付职工薪酬	50

2×23 年确认的产品质量保证金额 = 10 000 × 3.6 × (1% × 15% + 2% × 5%) = 90 (万元)。

借：销售费用	90
贷：预计负债	90

2×23 年年末，“预计负债——产品质量保证”科目余额 = 100 - 50 + 90 = 140 (万元)。

【快速回答】假定所得税税率为 25%，上题中的相关所得税影响应如何处理？

『正确答案』因为对于与产品质量保证相关的支出在实际发生时允许税前扣除，因此A公司应在2×23年纳税调整增加40万元(90-50)，同时应确认的递延所得税资产=40×25%=10(万元)。

【提示】与延保服务结合!!!

### (三) 待执行合同变为亏损合同

#### 1. 金额的确定

预计负债的计量应当反映退出该合同的最低净成本，即履行该合同的成本与未能履行该合同而发生的补偿或处罚两者之中较低者。

#### 2. 科目的确定

(1) 待执行合同变为亏损合同时，合同存在标的资产的，应当对标的资产进行减值测试并按规定确认减值损失，此时，企业通常不需要确认预计负债；再将预计亏损超过该减值损失的部分确认为预计负债。

(2) 合同不存在标的资产的，亏损合同相关义务满足规定条件时，应当确认预计负债。

【例·计算分析题】2×23年12月5日，甲公司与乙公司签订一项不可撤销的销售合同，合同约定，甲公司于6个月后交付乙公司一批产品，合同价格(不含增值税额)为1 500万元，如甲公司违约，将支付违约金750万元，因生产该产品的原材料价格上涨，甲公司预计生产该批产品的总成本为2 000万元，截至2×23年12月31日，甲公司生产该批产品已发生成本300万元。

要求：编制会计分录

『答案解析』①判断是否执行合同。不执行合同损失=750(万元)；执行合同损失=2 000(成本)-1 500(可变现净值)=500(万元)；综合考虑，应选择执行合同。②执行合同损失500万元，由于生产产品已发生成本300万元，因此应计提存货跌价准备300万元，应确认预计负债200万元。会计分录为：

借：资产减值损失 300  
    贷：存货跌价准备 300  
借：营业外支出 200  
    贷：预计负债 200

【例·计算分析题】甲公司与乙公司于2×22年11月签订不可撤销合同，甲公司向乙公司销售A设备50台，合同价格每台1 000万元(不含税)。该批设备在2×23年1月25日交货。至2×22年末甲公司已生产40台A设备，由于原材料价格上涨，单位成本达到1020万元，每销售一台A设备亏损20万元，因此这项合同已成为亏损合同。预计其余未生产的10台A设备的单位成本与已生产的A设备的单位成本相同。则甲公司应对有标的的40台A设备计提存货跌价准备，对没有标的的10台A设备确认预计负债。不考虑相关税费。

(1) 有标的部分，合同为亏损合同，确认减值损失。

借：资产减值损失 800  
    贷：存货跌价准备——A设备(40×20) 800

(2) 无标的部分，合同为亏损合同，确认预计负债。

借：营业外支出 200  
    贷：预计负债 (10×20) 200

在产品生产出来后，将预计负债冲减成本。

借：预计负债 200  
    贷：库存商品 200

**【例·计算分析题】**甲公司2×21年12月与丙公司签订商品购销合同，合同规定甲公司在2×22年3月以每件2万元的价格向丙公司销售1 000件商品，若不能按时交货，将对甲公司处以总价款20%的违约金，签订合同时产品尚未开始生产，甲公司准备生产产品时，原材料价格突然上涨，预计生产产品的成本2.1万元将超过合同单价。

**『正确答案』**

预计执行合同发生损失=1 000×(2.1-2)=100(万元)；

不执行合同违约金损失=1 000×2×20%=400(万元)；

执行合同损失小于不执行合同损失，因此选择继续执行合同。

借：营业外支出 100

贷：预计负债 100

产品完工后(实际单位成本仍为2.1万元)：

借：库存商品 (1 000×2.1) 2 100

贷：生产成本 2 100

借：预计负债 100

贷：库存商品 100

#### (四) 重组义务

**【例·计算分析题】**2×22年12月，经董事会批准，甲公司自2×23年1月1日起撤销某营销网点，该业务重组计划已对外公告。为实施该业务重组计划，甲公司预计发生以下支出或损失：因辞退职工将支付补偿款100万元，因撤销门店租赁合同将支付违约金20万元，因处置门店内设备将发生损失65万元，因将门店内库存存货运回公司本部将发生运输费5万元。

**【答案】**该业务重组计划对甲公司2×20年度利润总额的影响金额=-100-20-65=-185(万元)

## 第13章 金融工具

### 【考点1】金融资产的概念(★★)

#### (一) 权益工具和金融负债的区分

##### 1. 是否存在无条件地避免交付现金或其他金融资产的合同义务

(1) 如果企业不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务，则该合同义务符合金融负债的定义。实务中，常见的该类合同义务情形包括：

①不能无条件避免的赎回，即金融工具发行方不能无条件地避免赎回此金融工具。

如果一项合同使发行方承担了以现金或其他金融资产回购自身权益工具的义务，即使发行方的回购义务取决于合同对手方是否行使回售权(也称看跌期权)，发行方也应当在初始确认时将该义务确认为一项金融负债。

**【特别提示】**此处强调是发行方承担回购自身权益工具的义务，与投资者有回售优先股的决定权没有关系。赎回和回购，狭义的讲就是发行方将自己发行的证券买回来；回售是投资方把证券退给发行方。

如果发行方最终无须以现金或其他金融资产回购自身权益工具，应当在合同对手方回售权到期时将该项金融负债按照账面价值重分类为权益工具。

②强制付息，即金融工具发行方被要求强制支付利息。

(2) 如果企业能够无条件地避免交付现金或其他金融资产，则不构成金融负债。

实务中，优先股等金融工具发行时还可能会附有与普通股股利支付相联结的合同条款。这类工具常见的联结条款包括“股利制动机制”“股利推动机制”等。

**【例·计算分析题】**甲公司发行了一项年利率为8%、无固定还款期限、可自主决定是

否支付利息的不可累积永续债，其他合同条款如下：①该永续债嵌入了一项看涨期权，允许甲公司在发行第 5 年及之后以面值回购该永续债。②如果甲公司在第 5 年末没有回购该永续债，则之后的票息率增加至 12%（通常称为“票息递增”特征）。③该永续债票息在甲公司向其普通股股东支付股利时必须支付（即“股利推动机制”）。

假设：甲公司根据相应的议事机制能够自主决定普通股股利的支付；该公司发行该永续债之前多年来均支付普通股股利。

要求：判断应分类为权益工具还是金融负债，并说明理由。

**『正确答案』**分类为权益工具。理由：尽管甲公司多年来均支付普通股股利，但由于甲公司能够根据相应的议事机制自主决定普通股股利的支付，并进而影响永续债利息的支付，对甲公司而言，该永续债并未形成支付现金或其他金融资产合同义务；尽管甲公司有可能在第 5 年末行使其回购权，但是甲公司并没有回购的合同义务，因此该永续债应整体被分类为权益工具。

**【例·计算分析题】**甲公司发行了一项年利率为 8%、无固定还款期限、可自主决定是否支付利息的不可累积永续债，合同条款中包含的投资者保护条款如下：

当发行人未能清偿到期应付的其他债务的本金或利息时，发行人立即启动投资者保护机制（实务中有时将此类保护条款称为“交叉保护”），即主承销商于 20 个工作日内召开永续债持有人会议。永续债持有人有权对如下处理方案进行表决：①无条件豁免违反约定；②有条件豁免违反约定，即如果发行人采取了补救方案（如增加担保），并在 30 日内完成相关法律手续的，则豁免违反约定。

如上述豁免的方案经表决生效，发行人应无条件接受持有人会议作出的上述决议，并于 30 个工作日内完成相关法律手续。如上述方案未获表决通过，则永续债本息应在持有人会议召开日的次日立即到期应付。

要求：判断该永续债应分类为权益工具还是金融负债，并说明理由。

**『正确答案』**该永续债分类为金融负债。理由：首先，能否有足够的资金支付到期的债务不在甲公司的控制范围内，即其无法控制是否会对债务产生违约；其次，当甲公司对债务产生违约时，其无法控制持有人大会是否会通过上述豁免的方案。而当持有人大会决定不豁免时，永续债本息就到期应付。因此，甲公司不能无条件地避免以交付现金或其他金融资产来履行一项合同义务，该永续债符合金融负债的定义。

## 2. 是否通过交付固定数量的自身权益工具结算



## 3. 以外币计价的配股权、期权或认股权证

该类配股权、期权或认股权证应当分类为权益工具。

## 4. 或有结算条款

(1) 分类为金融负债。

对于附有或有结算条款的金融工具，发行方不能无条件地避免交付现金、其他金融资产，应当分类为金融负债。

**【快速回答】**甲公司发行了一项永续债，每年按照合同条款支付利息，但同时约定其利息只在发行方有可供分配利润时才需支付，如果发行方可供分配利润不足则可能无法履行该项支付义务。应分类为权益工具还是金融负债？

『正确答案』金融负债。理由：虽然利息的支付取决于是否有可供分配利润使得利息支付义务成为或有情况下的义务，但是甲公司并不能无条件地避免支付现金的合同义务，因此该公司应当将该永续债划分为一项金融负债。

(2) 分类为权益工具。

满足下列条件之一的，发行方应当将其分类为权益工具：

①要求以现金、其他金融资产进行结算的或有结算条款几乎不具有可能性，即相关情形极端罕见、显著异常或几乎不可能发生。

如果一项合同只有在上述不具有可能性的事件发生时才须以现金、其他金融资产（或其他导致该工具成为金融负债的方式）进行结算，对金融工具进行分类时，不需要考虑这些或有结算条款，应将该合同确认为一项权益工具。

【快速回答】甲公司拟发行优先股。按合同条款约定，甲公司可根据相应的议事机制自行决定是否派发股利，如果甲公司的控股股东发生变更（该事项不受甲公司控制），甲公司必须按面值赎回该优先股。应分类为权益工具还是金融负债？

『正确答案』金融负债。理由：该或有事项（控股股东变更）不受甲公司控制，属于或有结算事项。同时，该事项的发生并非“极端罕见、显著异常且几乎不可能发生”。由于甲公司不能无条件地避免赎回股份的义务，因此，该工具应当划分为一项金融负债。

②只有在发行方清算时，才需以现金、其他金融资产或以其他导致该工具成为金融负债的方式进行结算，发行方应当将其分类为权益工具。

符合金融负债定义，但同时具有一定特征的、发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具（例如属于有限寿命工具的封闭式基金、理财产品的份额、信托计划等寿命固定的结构化主体的份额，实务中也称有限寿命工具），应当分类为权益工具。

③特殊金融工具中分类为权益工具的可回售工具。

可回售工具，是指根据合同约定，持有方有权将该工具回售给发行方以获取现金或其他金融资产的权利，或者在未来某一不确定事项发生或者持有方死亡或退休时，自动回售给发行方的金融工具。例如，某些开放式基金的可随时赎回的基金份额。可回售工具符合金融负债定义，但同时具有一定特征的可回售工具，应当分类为权益工具。

【特别提示】对于可回售工具，以及发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，如果满足金融工具列报准则的要求，则发行方在其个别财务报表中作为权益工具列报，在企业集团合并财务报表中对应的少数股东权益部分，应当分类为金融负债。上述金融工具对于发行方而言不满足权益工具的定义，对于投资方而言也不属于权益工具投资，投资方不能将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。

(二) 金融资产“三分类”的相关内容总结。

金融资产类别	业务模式	合同现金流量特征	会计科目
第一类 (以摊余成本计量的金融资产)	收取合同现金流量	仅为对本金和以未偿付本金金额为基础的利息的支付(本金+利息)	债权投资、应收账款等
第二类(以公允价值计量且其变动计入其他综合收	收取合同现金流量以及出售	同上	其他债权投资、应收账款

益的金融资产)			
第三类(以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产)	不属于以上两类	不属于以上两类(兜底分类)	交易性金融资产
直接指定以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性金融资产	——		其他权益工具投资

**【考点2】金融资产的基本例题(★★★)**

**(一) 债权投资和其他债权投资**

**【例·综合题】**A公司适用的所得税税率为25%。税法规定债券投资持有期间的公允价值变动和信用减值损失不计入应纳税所得额,待处置时缴纳所得税。按年计提利息,有关债券投资业务如下:

(1) 2×20年1月1日,A公司购入B公司当日发行的一批5年期债券,面值为5000万元,实际支付价款为4639.52万元(含交易费用9.52万元),票面利率为10%,每年年末支付利息,到期一次归还本金。初始确认时确定的实际利率为12%。

**『正确答案』**2×20年1月1日:

债权投资	其他债权投资
借: 债权投资—成本 5 000 贷: 银行存款 4 639.52 债权投资—利息调整 360.48	借: 其他债权投资—成本 5 000 贷: 银行存款 4 639.52 其他债权投资—利息调整 360.48

(2) 该债券在2×20年末和2×21年末的公允价值(不含利息)分别为5000万元和4900万元,且该金融工具未来12个月内的预期信用损失的金额均为零。A公司认为其所购入的金融工具的违约风险较低,从近期来看,发行人具有较强的履行合同现金流量义务的能力,从长期来看,经济环境和企业经营环境的不利变化可能会但并不必然会降低发行人履行合同现金流量义务的能力,因此,该公司将其视为具有较低信用风险的金融工具,属于金融工具的信用风险自初始确认后未显著增加的情形,该公司按照相当于该金融工具未来12个月内的预期信用损失的金额计量损失准备。

**『正确答案』**2×20年12月31日:

债权投资	其他债权投资
应收利息=5 000×10%=500(万元)。 实际利息收入=4 639.52×12%=556.74(万元)。 利息调整摊销=556.74-500=56.74(万元)。 年末摊余成本=4 639.52+56.74=4696.26(万元)	
借: 应收利息 500 债权投资—利息调整 56.74 贷: 投资收益 556.74 借: 银行存款 500 贷: 应收利息 500	借: 应收利息 500 其他债权投资—利息调整 56.74 贷: 投资收益 556.74 借: 银行存款 500 贷: 应收利息 500

—	<p>公允价值变动=5 000-4 696.26=303.74(万元)。</p> <p>借：其他债权投资—公允价值变动 303.74</p> <p>贷：其他综合收益—其他债权投资公允价值变动 303.74</p>
---	--

债权投资	其他债权投资
<p>纳税调整金额=0。</p> <p>不确认递延所得税的影响</p>	<p>纳税调整金额=0。</p> <p>应纳税暂时性差异=303.74(万元)。</p> <p>借：其他综合收益 75.94</p> <p>贷：递延所得税负债(303.74×25%) 75.94</p>

『正确答案』2×21年12月31日：

债权投资	其他债权投资
<p>应收利息=5 000×10%=500(万元)。</p> <p>实际利息收入=4 696.26×12%=563.55(万元)。</p> <p>利息调整摊销=563.55-500=63.55(万元)。</p> <p>年末摊余成本=4 696.26+63.55=4 759.81(万元)</p>	
<p>借：应收利息 500</p> <p>    债权投资—利息调整 63.55</p> <p>    贷：投资收益 563.55</p> <p>收到利息的会计分录略</p>	<p>借：应收利息 500</p> <p>    其他债权投资—利息调整 63.55</p> <p>    贷：投资收益 563.55</p> <p>收到利息的会计分录略</p>
—	<p>公允价值变动=4900-(5000+63.55)=-163.55(万元)。</p> <p>借：其他综合收益—其他债权投资公允价值变动 163.55</p> <p>    贷：其他债权投资—公允价值变动 163.55</p>

债权投资	其他债权投资
<p>纳税调整金额=0。</p> <p>不确认递延所得税的影响</p>	<p>纳税调整金额=0。</p> <p>账面价值=4 900(万元)。计税基础=4 759.81(万元)。</p> <p>累计应纳税暂时性差异=4 900-4 759.81=140.19(万元)。</p> <p>递延所得税负债=140.19×25%-75.94=-40.89(万元)。</p> <p>借：递延所得税负债(163.55×25%) 40.89</p> <p>    贷：其他综合收益 40.89</p>

(3) 2×22年12月31日，由于市场利率变动，该债务工具的公允价值跌至4 800万元。A公司认为，该债券的信用风险自初始确认后已经显著增加但未发生信用减值，按照相当于该金融工具整个存续期的预期信用损失的金额计量损失准备200万元。

『正确答案』2×22年12月31日：

债权投资	其他债权投资
应收利息=5 000×10%=500(万元)。 实际利息收入=4759.81×12%=571.18(万元)。 利息调整摊销=571.18-500=71.18(万元)。 年末摊余成本=4759.81+71.18=4830.99(万元)	
借：应收利息 500 债权投资—利息调整 71.18 贷：投资收益 571.18 收到利息的会计分录略	借：应收利息 500 其他债权投资—利息调整 71.18 贷：投资收益 571.18 收到利息的会计分录略
—	公允价值变动=4800-(4900+71.18) =-171.18(万元)。 借：其他综合收益—其他债权投资公允价值变动 171.18 贷：其他债权投资—公允价值变动 171.18
借：信用减值损失 200 贷：债权投资减值准备 200	借：信用减值损失 200 贷：其他综合收益——信用减值准备 200

债权投资	其他债权投资
纳税调整增加金额=200(万元)。 可抵扣暂时性差异=200(万元)。 借：递延所得税资产 50 贷：所得税费用(200×25%) 50	纳税调整增加金额=200(万元)。 账面价值=4 800(万元)，计税基础=4 830.99(万元)。 累计可抵扣暂时性差异=4 830.99-4 800=30.99(万元)。 借：递延所得税资产 [(200+30.99)×25%] 57.75 递延所得税负债 (75.94-40.89) 35.05 贷：所得税费用 (200×25%) 50 其他综合收益 (171.18×25%) 42.8

(4) 2×23年1月6日，A公司决定以当日的公允价值4 730.99万元，出售该债务工具。

『正确答案』2×23年1月6日：

“其他债权投资——成本”科目余额=5 000(万元)[借方]。

“其他债权投资——利息调整”科目余额=360.48-56.74-63.55-71.18=169.01(万元)[贷方]。

“其他债权投资——公允价值变动”科目余额=303.74-163.55-171.18=-30.99(万元)[贷方]。

“其他综合收益——其他债权投资公允价值变动”科目余额=-30.99(万元)[借方]。

“其他综合收益——信用减值准备”科目余额=200(万元)[贷方]。

借：银行存款 4 730.99  
 其他综合收益——信用减值准备 200  
 其他债权投资——利息调整 169.01  
 其他债权投资——公允价值变动 30.99  
 贷：其他综合收益——其他债权投资公允价值变动 30.99



其他债权投资——成本 5 000  
投资收益 100

出售时确认的投资收益=公允价值 4 730.99-账面价值 4 800+其他综合收益 (-30.99+200)=100 (万元)。

**(二) 其他权益工具投资和交易性金融资产**

【例·计算分析题】A公司有关股票投资业务如下：

(1) 2×20年7月10日，购买B公司发行的股票300万股，占B公司表决权资本的5%，成交价每股为14.8元，其中包含已宣告但尚未发放的现金股利每股0.2元，另付交易费用10万元。其他资料：A公司计提盈余公积的比例为10%；所得税率为25%，税法规定，金融资产初始计量的账面价值与计税基础相同，金融资产的公允价值变动不计入当期应纳税所得额，待处置时缴纳所得税。不考虑其他因素。

『正确答案』(1) A公司2×20年7月10日购买B公司发行的股票的会计分录：

其他权益工具投资	交易性金融资产
初始确认成本=300×(14.8-0.2)+10=4390 (万元)。	初始确认成本=300×(14.8-0.2)=4380 (万元)。
借：其他权益工具投资——成本 4390 应收股利 60 贷：银行存款 4450	借：交易性金融资产——成本 4380 投资收益 10 应收股利 60 贷：银行存款 4450

(2) 2×20年7月20日，收到现金股利。

『正确答案』(2) A公司2×20年7月20日收到B公司分配现金股利的会计分录：

其他权益工具投资	交易性金融资产
借：银行存款 60 贷：应收股利 60	借：银行存款 60 贷：应收股利 60

(3) 2×20年12月31日，该股票每股市价为15元。

『正确答案』(3) A公司2×20年12月31日金融资产公允价值变动的会计分录：

其他权益工具投资	交易性金融资产
公允价值变动=300×15-4390=110 (万元) 借：其他权益工具投资——公允价值变动 110 贷：其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动 110	公允价值变动=300×15-4380=120 (万元) 借：交易性金融资产——公允价值变动 120 贷：公允价值变动损益 120
年末“其他权益工具投资”列示=300×15=4 500 (万元)。 影响本年营业利润的金额=0。 影响本年其他综合收益的金额=110×75%=82.5 (万元)	年末“交易性金融资产”列示=300×15=4 500 (万元)。 影响本年营业利润的金额=-10+120=110 (万元)
纳税调整金额=0。 应纳税暂时性差异=110 (万元)。 递延所得税负债=110×25%=27.5 (万元)。 递延所得税费用=0 (应确认其他综合收益)。	纳税调整金额=-120 (万元)。 应纳税暂时性差异=120 (万元)。 递延所得税负债=120×25%=30 (万元)。 递延所得税费用=30 (万元)。

借：其他综合收益 27.5 贷：递延所得税负债 27.5	借：所得税费用 30 贷：递延所得税负债 30
---------------------------------	----------------------------

(4) 2×21年4月3日，B公司宣告发放现金股利每股0.3元，4月30日，收到现金股利。

『正确答案』(4) 2×21年4月3日和4月30日B公司宣告发放的现金股利及收到现金股利的会计分录：

其他权益工具投资	交易性金融资产
4月3日： 借：应收股利（300×0.3） 90 贷：投资收益 90	4月3日： 借：应收股利（300×0.3） 90 贷：投资收益 90
4月30日： 借：银行存款 90 贷：应收股利 90	4月30日： 借：银行存款 90 贷：应收股利 90

(5) 2×21年12月31日，该股票每股市价为13元，A公司经评估认定该项金融资产并不存在预期信用损失。

『正确答案』(5) A公司2×21年12月31日金融资产公允价值变动的会计分录：

其他权益工具投资	交易性金融资产
公允价值变动=300×(13-15)=-600(万元)。 借：其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动 600 贷：其他权益工具投资——公允价值变动 600	公允价值变动=300×(13-15)=-600(万元)。 借：公允价值变动损益 600 贷：交易性金融资产——公允价值变动 600

年末账面价值=300×13=3 900(万元)。 年末计税基础=4 390(万元)。 累计可抵扣暂时性差异=490(万元)。 递延所得税资产发生额=490×25%-0=122.5(万元)。 递延所得税负债发生额=0-27.5=-27.5(万元)	年末账面价值=300×13=3 900(万元)。 年末计税基础=4 380(万元)。 累计可抵扣暂时性差异=480(万元)。 递延所得税资产发生额=480×25%-0=120(万元)。 递延所得税负债发生额=0-30=-30(万元)
借：递延所得税负债 27.5 贷：其他综合收益 27.5 借：递延所得税资产 122.5 贷：其他综合收益 122.5	借：递延所得税负债 30 贷：所得税费用 30 借：递延所得税资产 120 贷：所得税费用 120

(6) 2×22年B公司因违反相关证券法规，受到证券监管部门查处，受此影响，2×22年12月31日收盘价格为每股市价为6元。

『正确答案』(6) A公司2×22年12月31日该金融资产相关的会计分录：

其他权益工具投资	交易性金融资产
公允价值变动=300×(6-13)=-2100(万元)。 借：其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动 2100	公允价值变动=300×(6-13)=-2100(万元)。 借：公允价值变动损益 2100

价值变动 2100 贷：其他权益工具投资——公允价值变动 2100	贷：交易性金融资产——公允价值变动 2100
--------------------------------------	------------------------

(7) 至 2×23 年 12 月 31 日，B 公司整改完成，加之市场宏观面好转，2×23 年 12 月 31 日收盘价格为每股市价为 15 元。

『正确答案』(7) 2×23 年 12 月 31 日该金融资产相关会计分录：

其他权益工具投资	交易性金融资产
公允价值变动 = $300 \times (15 - 6) = 2700$ (万元)。 借：其他权益工具投资——公允价值变动 2700 贷：其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动 2700	公允价值变动 = $300 \times (15 - 6) = 2700$ (万元)。 借：交易性金融资产——公允价值变动 2700 贷：公允价值变动损益 2700

(8) 2×24 年 1 月 6 日，A 公司出售 B 公司全部股票，出售价格为每股市价 18 元，另支付交易费用 12 万元。

『正确答案』(8) 2×24 年 1 月 6 日出售金融资产的相关会计分录：

其他权益工具投资	交易性金融资产
成本 = 4390 (万元)。 公允价值变动 = $110 - 600 - 2100 + 2700 = 110$ (万元)。 累计计入其他综合收益的公允价值变动金额 = $110 - 600 - 2100 + 2700 = 110$ (万元)。 借：银行存款 (300×18-12) 5388 贷：其他权益工具投资——成本 4390 ——公允价值变动 110 盈余公积 88.8 利润分配——未分配利润 799.2 借：其他综合收益——其他权益工具投资公允价值变动 110 贷：盈余公积 11 利润分配——未分配利润 99 处置时影响投资收益的金额 = 0 处置时影响营业利润的金额 = 0	成本 = 4380 (万元)。 公允价值变动 = $120 - 600 - 2100 + 2700 = 120$ (万元)。 累计计入公允价值变动损益的公允价值变动金额 = $120 - 600 - 2100 + 2700 = 120$ (万元)。 借：银行存款 5388 贷：交易性金融资产——成本 4380 ——公允价值变动 120 投资收益 888 处置时影响投资收益的金额 = 处置时影响营业利润的金额 = $5388 - 300 \times 15 = 888$ (万元)。

### 【考点 3】金融负债的基本例题 (★★★)

【例·计算分析题】甲公司经批准公开发行短期融资券，发行规模为 10 000 万元，发行日 2×20 年 7 月 1 日，期限为 12 个月，票面年利率 6%，每张面值为 100 元，共计 100 万张，到期一次还本付息。所募集资金主要用于公司购买原材料等流动资金需求。假定不考虑发行短期融资券相关的交易费用以及企业自身信用风险变动。2×20 年 12 月 31 日，该短期融资券市场价格每张 110 元 (不含利息)；2×21 年 6 月 30 日，该短期融资券到期兑付完成。

甲公司将该短期融资券指定为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债。

同日乙公司以银行存款 10 000 万元购入甲公司发行的全部债券，将其指定为以公允价

值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

要求：根据资料编制乙公司和甲公司相关会计分录。

(1) 2×20 年 7 月 1 日

指定为交易性金融资产	指定为交易性金融负债
借：交易性金融资产 10 000	借：银行存款 10 000
贷：银行存款 10 000	贷：交易性金融负债 10 000

(2) 2×20 年 12 月 31 日

指定为交易性金融资产	指定为交易性金融负债
借：交易性金融资产 (11 000-10 000) 1 000	借：公允价值变动损益 (11 000-10 000) 1 000
贷：公允价值变动损益 1 000	贷：交易性金融负债 1 000
借：应收利息 (10 000×6%/2) 300	借：财务费用 (10 000×6%/2) 300
贷：投资收益 300	贷：应付利息 300

(3) 2×21 年 6 月 30 日

指定为交易性金融资产	指定为交易性金融负债
借：应收利息 (10 000×6%/2) 300	借：财务费用 300
贷：投资收益 300	贷：应付利息 300
借：银行存款 10 600	借：交易性金融负债 11 000
投资收益 1 000	应付利息 600
贷：交易性金融资产 11 000	贷：银行存款 10 600
应收利息 600	公允价值变动损益 1 000

#### 【考点 4】金融工具的减值 (★★★)

准则对金融工具减值的规定通常称为“预期信用损失法”。该方法与过去规定的、根据实际已发生减值损失确认减值准备的方法有着根本性不同。在预期信用损失法下，减值准备的计提不以减值的实际发生为前提，而是以未来可能的违约事件造成的损失期望值来计量当前（资产负债表日）应当确认的减值准备。

##### (一) 预期信用损失的确认

###### 1. 预期信用损失的定义

预期信用损失，是指以发生违约的风险为权重的金融工具信用损失的加权平均值。这里的发生违约的风险，可以理解为发生违约的概率。这里的信用损失，是指企业根据合同应收的现金流量与预期能收到的现金流量之间的差额（以下称现金流缺口）的现值。根据现值的定义，即使企业能够全额收回合同约定的金额，但如果收款时间晚于合同规定的时间，也会产生信用损失。

###### 2. 适用减值规定的金融工具

- (1) 以摊余成本计量的金融资产(含应收款项)；
- (2) 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产；
- (3) 租赁应收款；
- (4) 合同资产；
- (5) 企业做出的贷款承诺，以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债除外；
- (6) 财务担保合同。

###### 3. 金融工具减值的三阶段

###### 预期信用损失的确认和利息收入的计算

具体情形	信用损失准备的确认	利息收入的计算
------	-----------	---------

		认	
三 三阶段 模型	第一阶段：信用风险自初始确认后未显著增加（首次取得金融资产、或者其后期间信用风险未发生显著上升）	企业应当按照未来12个月的预期信用损失计量损失准备	账面余额（即未扣除减值准备）×实际利率
	第二阶段：信用风险自初始确认后已显著增加但尚未发生信用减值	企业应当按照该工具整个存续期的预期信用损失计量损失准备	同上
	第三阶段：初始确认后发生信用减值（存在已经发生信用减值的证据）	同上	摊余成本（账面余额减已计提减值准备）×实际利率

上述三阶段的划分，适用于购买或源生时未发生信用减值的金融工具。对于购买或源生时已发生信用减值的金融资产，企业应当仅将初始确认后整个存续期内预期信用损失的变动确认为损失准备，并按其摊余成本和经信用调整的实际利率计算利息收入。

## （二）会计处理

### 1. 以摊余成本计量的金融资产

借：信用减值损失

贷：债权投资减值准备

借：债权投资减值准备

贷：信用减值损失

### 2. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产

借：信用减值损失

贷：其他综合收益——其他债权投资减值准备

借：其他综合收益——其他债权投资减值准备

贷：信用减值损失

### 3. 合同资产发生减值

借：资产减值损失

贷：合同资产减值准备

## 【考点5】永续债的会计处理★★★

### （一）关于永续债发行方会计分类应当考虑的因素

永续债发行方在确定永续债的会计分类是权益工具还是金融负债时，应当考虑下列因素：

#### 1. 关于到期日

条件	发行方分类	
(1) 永续债合同明确规定无固定到期日且持有方在任何情况下均无权要求发行方赎回该永续债或清算的	权益工具	
(2) 永续债合同未规定固定到期日且同时规定了未来赎回时间（即“初始期限”）的	① 当该初始期限仅约定为发行方清算日时且清算确定不会发生或清算是否发生受发行方控制	权益工具。
	② 当该初始期限仅约定为发行方清算日但清算确定将会发生且不受发行方控制，或者清算发生与否取决于该永续债持有方的，发行方仍具有交付现金或其他金融资产的合同义务	分类为金融负债

	③当该初始期限不是发行方清算日且发行方能自主决定是否赎回永续债时，发行方应当谨慎分析自身是否能无条件地自主决定不行使赎回权	能无条件地自主决定不行使赎回权时分类为权益工具。 （如不能，表明发行方有交付现金或其他金融资产的合同义务，即发行方分类为金融负债）
--	---	--

## 2. 关于清偿顺序

条件	发行方分类
(1) 合同规定发行方清算时永续债劣后于发行方发行的普通债券和其他债务的	分类为权益工具
(2) 合同规定发行方清算时永续债与发行方发行的普通债券和其他债务处于相同清偿顺序的	不确定。应当审慎考虑此清偿顺序是否会导致持有方对发行方承担交付现金或其他金融资产合同义务的预期，并据此确定其会计分类

## 3. 关于利率跳升和间接义务

条件	发行方分类
如果发行方决定不赎回则永续债票息率上浮（即“利率跳升”或“票息递增”）的，发行方应当结合所处实际环境考虑该利率跳升条款是否构成交付现金或其他金融资产的合同义务。如果跳升次数有限、有最高票息限制（即“封顶”）且封顶利率未超过同期同行业同类型工具平均的利率水平，或者跳升总幅度较小且封顶利率未超过同期同行业同类型工具平均的利率水平，可能不构成间接义务	权益工具
如果永续债合同条款虽然规定了票息封顶，但该封顶票息水平超过同期同行业同类型工具平均的利率水平，通常构成间接义务	金融负债

### （二）永续债持有方对永续债进行会计处理应遵循的规定

(1) 对于属于权益工具投资的永续债，持有方应当将其分类为交易性金融资产，或在符合条件时对非交易性权益工具投资初始指定为其他权益工具投资。

(2) 对于不属于权益工具投资的永续债，持有方应当将其分类为债权投资、其他债权投资、交易性金融资产。

## 第 14 章 租赁

### 【考点 1】承租人会计处理（★★★）

#### （一）租赁负债的初始计量

租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。

#### 1. 租赁付款额

租赁付款额包括以下五项内容：

- (1) 固定付款额及实质固定付款额，存在租赁激励的，扣除租赁激励相关金额。
- (2) 取决于指数或比率的可变租赁付款额。

**【总结】** 可变租赁付款额中，仅取决于指数或比率的可变租赁付款额纳入租赁负债的初始计量中，包括与消费者价格指数挂钩的款项、与基准利率挂钩的款项和为反映市场租

金费率变化而变动的款项等。此类可变租赁付款额应当根据租赁期开始日的指数或比率确定。除了取决于指数或比率的可变租赁付款额之外，其他可变租赁付款额均不纳入租赁负债的初始计量中。

(3) 购买选择权的行权价格，前提是承租人合理确定将行使该选择权。

(4) 行使终止租赁选择权需支付的款项，前提是租赁期反映出承租人将行使终止租赁选择权。

(5) 根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。

## 2. 折现率

增量成本是指若企业不取得该租赁，则不会发生的成本，如佣金、印花税等。无论是否实际取得租赁都会发生的支出，不属于初始直接费用，例如为评估是否签订租赁而发生的差旅费、法律费用等，此类费用应当在发生时计入当期损益。

### (二) 使用权资产的初始计量

使用权资产，是指承租人可在租赁期内使用租赁资产的权利。在租赁期开始日，承租人应当按照成本对使用权资产进行初始计量。该成本包括下列四项：

(1) 租赁负债的初始计量金额。

(2) 在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额；存在租赁激励的，应扣除已享受的租赁激励相关金额。

(3) 承租人发生的初始直接费用。

(4) 承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本。

### (三) 租赁负债的后续计量

#### 1. 计量基础

(1) 确认租赁负债的利息时：

借：财务费用

贷：租赁负债——未确认融资费用

(2) 支付租赁付款额时，减少租赁负债的账面金额；即：

借：租赁负债——租赁付款额

贷：银行存款

【例·计算分析题】2×20 年 1 月 1 日，承租人正保公司就某栋建筑物的某 3 个楼层与出租人乙公司签订了为期 10 年的租赁协议，并拥有 5 年的续租选择权。有关资料如下：

(1) 初始租赁期内的不含税租金为每年 1 000 万元，续租期间为每年 1 100 万元，所有款项应于每年年初支付；(2) 为获得该项租赁，正保公司发生的初始直接费用为 400 万元；(3) 乙公司同意补偿正保公司 100 万元的佣金；(4) 在租赁期开始日，正保公司评估后认为，不能合理确定将行使续租选择权，因此，将租赁期确定为 10 年；(5) 正保公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为每年 5%；(6) 预计租赁期结束建筑物 3 个楼层恢复最初状态将发生成本 100 万元。为简化处理，假设不考虑相关税费影响。[已知： $(P/A, 5\%, 9) = 7.10782$ ； $(P/F, 5\%, 10) = 0.6139$ ]

要求：编制承租人正保公司租赁期开始日相关会计分录。

『正确答案』

(1) 2×20 年 1 月 1 日。

① 剩余 9 期租赁付款额 =  $1\ 000 \times 9 = 9\ 000$  (万元)

② 租赁负债 = 剩余 9 期租赁付款额的现值

=  $1\ 000 \times (P/A, 5\%, 9) = 1\ 000 \times 7.10782 = 7\ 107.82$  (万元)

借：使用权资产

7107.82

租赁负债——未确认融资费用      1 892.18  
 贷：租赁负债——租赁付款额      9 000  
 借：使用权资产      1 000  
 贷：银行存款（第 1 年的租赁付款额）      1 000

将初始直接费用计入使用权资产的初始成本。

借：使用权资产      400  
 贷：银行存款      400

将已收的租赁激励相关金额从使用权资产入账价值中扣除。

借：银行存款      100  
 贷：使用权资产      100

弃置费用的现值 =  $100 \times (P/F, 5\%, 10) = 100 \times 0.6139 = 61.39$  (万元)

借：使用权资产 61.39  
 贷：预计负债 61.39

综上,甲公司使用权资产的初始成本为:  $7107.82 + 1\,000 + 400 - 100 + 61.39 = 8\,469.21$  (万元)。

(2) 2×20 年 12 月 31 日

① 2×20 年末未确认融资费用摊销额

= (年初租赁付款额 9 000 - 年初未确认融资费用 1 892.18) × 5% = 355.39 (万元)

借：财务费用——利息费用      355.39  
 贷：租赁负债——未确认融资费用      355.39

2×20 年末摊销弃置费用应负担的利息费用 =  $61.39 \times 5\% = 3.07$  (万元)

借：财务费用——利息费用      3.07  
 贷：预计负债      3.07

2×21 年年初

借：租赁负债——租赁付款额      1 000  
 贷：银行存款      1 000

2×21 年末未确认融资费用摊销额

=  $[(9\,000 - 1\,000) - (1\,892.18 - 355.39)] \times 5\% = 323.16$  (万元)

借：财务费用——利息费用      323.16  
 贷：租赁负债——未确认融资费用      323.16

2×21 年末摊销弃置费用应负担的利息费用 =  $(61.39 + 3.07) \times 5\% = 3.22$  (万元)

借：财务费用——利息费用      3.22  
 贷：预计负债      3.22

未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额,即,并非取决于指数或比率的可变租赁付款额,应当在实际发生时计入当期损益,但按照《企业会计准则第 1 号——存货》等其他准则规定应当计入相关资产成本的,从其规定。

## 2. 租赁负债的重新计量

在租赁期开始后,当发生下列**四种情形**时,承租人应当按照变动后的租赁付款额的现值重新计量租赁负债,并相应调整使用权资产的账面价值。

### (1) 实质固定付款额发生变动。

如果租赁付款额最初是可变的,但在租赁期开始日后的某一时点转为固定,那么,在潜在可变性消除时,该付款额成为实质固定付款额,应纳入租赁负债的计量中。承租人应



当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。在该情形下，承租人采用的折现率不变，即，采用租赁期开始日确定的折现率。

**【例·计算分析题】**2×20年初，承租人甲公司签订了一份为期10年的机器租赁合同。租金于每年年末支付，并按以下方式确定：第1年，租金是可变的，根据该机器在第1年下半年的实际产能确定；第2至10年，每年的租金根据该机器在第1年下半年的实际产能确定，即，租金将在第1年年末转变为固定付款额。在租赁期开始日，甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为5%。假设在第1年年末，根据该机器在第1年下半年的实际产能所确定的租赁付款额为每年1 000万元。[已知： $(P/A, 5\%, 9) = 7.1078$ ]

要求：编制甲公司在第1年年末（2×20年）的相关会计分录。

**【答案】**在租赁期开始时，由于未来的租金尚不确定，因此甲公司的租赁负债为零。在第1年年末，租金的潜在可变性消除，成为实质固定付款额（即每年1 000万元），因此甲公司应基于变动后的租赁付款额重新计量租赁负债，并采用不变的折现率（即5%）进行折现。

(1) 支付第一年租金：

借：制造费用等 1 000

贷：银行存款 1 000

(2) 确认使用权资产和租赁负债：

后续年度需支付的租赁付款额 =  $1\ 000 \times 9 = 9\ 000$ （万元）

租赁付款额在第1年年末的现值 =  $1\ 000 \times (P/A, 5\%, 9) = 1\ 000 \times 7.1078 = 7\ 107.8$ （万元）

未确认融资费用 =  $9\ 000 - 7\ 107.8 = 1\ 892.2$ （万元）

借：使用权资产 7 107.8

租赁负债——未确认融资费用 1 892.2

贷：租赁负债——租赁付款额 9 000

(2) 担保余值预计的应付金额发生变动。

在租赁期开始日后，承租人应对其在担保余值下预计支付的金额进行估计。该金额发生变动的，承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债，采用的折现率仍然不变。

(3) 用于确定租赁付款额的指数或比率发生变动。

在租赁期开始日后，因浮动利率的变动而导致未来租赁付款额发生变动的，承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。在该情形下，承租人应采用反映利率变动的修订后的折现率进行折现。

在租赁期开始日后，因用于确定租赁付款额的指数或比率（浮动利率除外）的变动而导致未来租赁付款额发生变动的，承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。在该情形下，承租人采用的折现率不变。

**【例·计算分析题】**沿用上例正保公司资料。其他补充资料：合同规定，租赁付款额在租赁期开始日后每两年基于过去24个月消费者价格指数的上涨进行上调。租赁期开始日的消费者价格指数为100。正保公司在初始计量租赁负债时，应基于租赁期开始日的消费者物价指数确定租赁付款额，无需对后续年度因消费者物价指数而导致的租金变动作出估计。因此，在租赁期开始日，正保公司应以每年1 000万元的租赁付款额为基础计量租赁负债。假设在2×22年初（租赁第3年年初）的消费者价格指数为108，甲公司在租赁期开始日采用的折现率为5%。[已知： $(P/A, 5\%, 7) = 5.78637$ ]。2×22年初（在第3年年初）租赁负债为6 786.37万元。

要求：编制2×22年初重新计量租赁负债的相关会计分录。

**『正确答案』**

(1) 经消费者价格指数调整后的第 3 年租赁付款额 =  $1\,000 \times 108 / 100 = 1\,080$  (万元)

(2) 应当于第 3 年年初重新计量租赁负债, 以反映变动后的租赁付款额, 即租赁负债应当以每年 1 080 万元的租赁付款额 (剩余 8 笔) 为基础进行重新计量。每年 1 080 万元的租赁付款额按不变的折现率 (即 5%) 进行折现:

2×22 年初重新计量租赁负债

=  $1\,080 + 1\,080 \times (P/A, 5\%, 7) = 1\,080 + 1\,080 \times 5.78637 = 7\,329.28$  (万元)

(3) 甲公司的租赁负债将增加 = 重新计量后的租赁负债 7 329.28 - 重新计量前的租赁负债 6 786.37 = 542.91 (万元)

(4) 相关账务处理

借: 使用权资产 542.91  
 租赁负债——未确认融资费用 97.09  
 贷: 租赁负债——租赁付款额 640 (8×80)

(4) 购买选择权、续租选择权或终止租赁选择权的评估结果或实际行使情况发生变化。

“三权”: 发生承租人可控范围内的重大事件或变化, 采用修订后的折现率。

【提示】可控范围内: 例如房价上涨, 不在企业的可控范围内。因此, 虽然该事项导致购买选择权及续租选择权的评估结果发生变化, 不需重新计量租赁负债。

【例·计算分析题】承租人中华会计网络公司 (简称中华公司) 与出租人乙公司签订了一份为期 5 年的演播录课室全套设备租赁合同, 租赁期开始日为 20×1 年 1 月 1 日。

(1) 中华公司计划开发自有设备以替代租赁资产, 自有设备计划在 5 年内投入使用。中华公司拥有在租赁期结束时以 1 000 万元购买该设备的选择权。每年的租赁付款额固定为 2 000 万元, 于每年年末支付。中华公司无法确定租赁内含利率, 其增量借款利率为 5%。在租赁期开始日, 中华公司对行使购买选择权的可能性进行评估后认为, 不能合理确定将行使购买选择权。这是因为, 中华公司计划开发自有设备, 继而在租赁期结束时替代租赁资产。因此中华公司按照 5 年并采用直线法计提折旧。[已知  $(P/A, 5\%, 5) = 4.33$ ]

(2) 假设在 20×3 年 (第 3 年) 年末, 中华公司作出削减开发项目的战略决定, 包括上述替代设备的开发。该决定在甲公司的可控范围内, 并影响其是否合理确定将行使购买选择权。此外, 中华公司预计该设备在租赁期结束时的公允价值为 4 000 万元。中华公司重新评估其行使购买选择权的可能性后认为, 其合理确定将行使该购买选择权。原因是: 在租赁期结束时不大可能有可用的替代设备, 并且该设备在租赁期结束时的预期市场价值 (4 000 万元) 远高于行权价格 (1 000 万元)。因此, 中华公司应在第 3 年年末将购买选择权的行权价格纳入租赁付款额中。假设中华公司无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率, 其第 3 年年末的增量借款利率为 5.5%。中华公司预计该设备剩余使用年限为 7 年, 预计净残值为 0。[已知  $(P/A, 5.5\%, 2) = 1.85$ ;  $(P/F, 5.5\%, 2) = 0.9$ ]

要求:

**【答案】**

(1) 编制中华公司租赁期开始日确认租赁负债、使用权资产的会计分录:

租赁期开始日确认租赁负债 =  $2\,000 \times (P/A, 5\%, 5) = 2\,000 \times 4.33 = 8\,660$  (万元)

借: 使用权资产 8 660

租赁负债——未确认融资费用 1 340 (10 000 - 8 660)

贷: 租赁负债——租赁付款额 (2 000×5) 10 000

(2) 计算 20×1 年~20×5 年确认的利息费用, 编制 20×1 年和 20×2 年年末相关会计分录。

20×1 年年末支付及摊销

借：租赁负债——租赁付款额 2 000

贷：银行存款 2 000

未确认融资费用摊销额 = (年初租赁付款额 10 000 - 年初未确认融资费用 1 340) × 5% = 433 (万元)

借：财务费用——利息费用 433

贷：租赁负债——未确认融资费用 433

租赁负债年末金额 = [(10 000 - 2 000) - (1 340 - 433)] = 7 093

③ 20×2 年年末支付及摊销

借：租赁负债——租赁付款额 2 000

贷：银行存款 2 000

未确认融资费用摊销额 = [(10 000 - 2 000) - (1 340 - 433)] × 5% = 354.65 (万元)

借：财务费用——利息费用 354.65

贷：租赁负债——未确认融资费用 354.65

租赁负债年末金额 = [(10 000 - 2 000 × 2) - (1 340 - 433 - 354.65)] = 5,447.65

上一年资产负债表“租赁负债”项目列示 = 5 447.6 (万元)，即 20×2 年租赁负债年末金额。

上一年资产负债表“一年内到期的非流动负债”项目应列示 = 7 093 - 5 447.65 = 1 645.35

(3) 计算 20×3 年年末重新计量租赁负债的金额，并编制租赁负债后续计量相关会计分录。在第 3 年年末，甲公司重新计量租赁负债以涵盖购买选择权的行权价格，并采用修订后的折

现率 5.5% 进行折现。

重新计量后的租赁负债(支付前 3 年的付款额后) =  $2\,000 \times (P/A, 5.5\%, 2) + 1\,000 \times (P/F, 5.5\%, 2) = 2\,000 \times 1.85 + 1\,000 \times 0.9 = 4\,600$  (万元)

重新计量前的租赁负债(支付前 3 年的付款额后) = 3 720.03 (万元)

应调整增加使用权资产 =  $4\,600 - 3\,720.03 = 879.97$  (万元)

借：使用权资产 879.97

租赁负债——未确认融资费用 120.03 (1 000 - 879.97)

贷：租赁负债——租赁付款额 1 000

**【例·计算分析题】**沿用正保公司资料。其他资料：于每年年初支付改为年末支付。无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为 5%。

(1) 不可撤销租赁期为 5 年，并且合同约定在第 5 年年末，正保公司有权选择以每年 1 000 万元续租 5 年，也有权选择以 20 000 万元购买该房产。正保公司在租赁期开始时评估认为，可以合理确定将行使续租选择权，而不会行使购买选择权，因此将租赁期确定为 10 年，按直线法对使用权资产计提折旧。

(2) 在第 4 年，该房产所在地房价显著上涨，正保公司预计租赁期结束时该房产的市价为 40 000 万元，正保公司在第 4 年年末重新评估后认为，能够合理确定将行使上述购买选择权，而不会行使上述续租选择权。

已知：[ (P/A, 5%, 10) = 7.72173; (P/A, 5%, 9) = 7.10782; (P/A, 5%, 8) = 6.46321; (P/A, 5%, 7) = 5.78637; (P/A, 5%, 6) = 5.07569; (P/A, 5%, 5) = 4.32947 ]

**『正确答案』**

(1) 计算在租赁期开始日，正保公司确认的租赁负债和使用权资产，并编制会计分录。

租赁期开始日确认的租赁负债和使用权资产 =  $1\,000 \times (P/A, 5\%, 10) = 1$

$000 \times 7.72173 = 7\,721.73$  (万元)

借：使用权资产	7 721.73
租赁负债——未确认融资费用 (10 000—7 721.73)	2 278.27
贷：租赁负债——租赁付款额 (1 000×10)	10 000

(2) 根据资料(1)，计算正保公司 2×20 年至 2×24 年利息费用，编制 2×20 年末、2×21 年末相关会计分录。

2×20 年末：

借：租赁负债——租赁付款额	1 000
贷：银行存款	1 000

未确认融资费用摊销额

 $= (\text{年初租赁付款额 } 10\,000 - \text{年初未确认融资费用 } 2\,278.27) \times 5\% = 386.09$  (万元)

借：财务费用——利息费用	386.09
贷：租赁负债——未确认融资费用	386.09

2×21 年末：

借：租赁负债——租赁付款额	1 000
贷：银行存款	1 000

未确认融资费用摊销额  $= [(10\,000 - 1\,000) - (2\,278.27 - 386.09)] \times 5\% = 355.39$  (万元)

借：财务费用——利息费用	355.39
贷：租赁负债——未确认融资费用	355.39

(3) 根据资料(2)，判断房价上涨是否需要重新计量租赁负债，说明理由；计算正保公司 2×24 年末“使用权资产累计折旧”、“租赁负债——未确认融资费用”科目余额。

房价上涨不需要重新计量租赁负债。理由：该房产所在地区的房价上涨属于市场情况发生的变化，不在正保公司的可控范围内。因此，虽然该事项导致购买选择权及续租选择权的评估结果发生变化，但正保公司不需重新计量租赁负债。

① 使用权资产累计折旧  $= 7\,721.73 / 10 \times 5 = 3\,860.87$  (万元)

② 租赁负债的账面价值  $= 4\,329.47$  (万元)

其中，租赁付款额  $= 10\,000 - 5\,000 = 5\,000$  (万元)

未确认融资费用  $= 5\,000 - 4\,329.47 = 670.53$  (万元)

(4) 编制正保公司 2×24 年末行使购买选择权的会计分录

借：固定资产——办公楼	19 531.39
使用权资产累计折旧	3 860.87
租赁负债——租赁付款额	5 000
贷：使用权资产	7 721.73
租赁负债——未确认融资费用	670.53
银行存款	20 000

## 【考点 2】出租人会计处理 (★★)

### (一) 生产商或经销商出租人的融资租赁会计处理

#### 1. 主营业务收入的确认

在租赁期开始日应当按照租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低确认收入。

#### 2. 主营业务成本的确认

按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本。

### 3. 取得融资租赁所发生的成本不属于初始直接费用

【例·综合题】华南公司是一家设备生产商，与乙公司（生产型企业）签订了一份租赁合同，向乙公司出租所生产的设备，合同主要条款如下：

- (1) 租赁资产：X型数控设备；
- (2) 租赁期：2×21年1月1日至2×23年12月31日，共3年；
- (3) 租金支付：自2×21年起每年年末支付年租金1 000万元；
- (4) 租赁合同规定的年利率：5%，与市场利率相同；
- (5) 该设备于2×21年1月1日的公允价值为2 700万元，账面价值为2 000万元；
- (6) 华南公司取得该租赁发生的相关成本为5万元；
- (7) 该设备于2×21年1月1日交付乙公司，预计使用寿命为8年，无残值；租赁期届满时，乙公司可以0.1万元购买该设备，预计租赁到期日该设备的公允价值不低于1 500万元，乙公司对此金额提供担保；租赁期内该设备的保险、维修等费用均由乙公司自行承担。假设不考虑其他因素和各项税费影响。已知： $(P/A, 5\%, 3) = 2.7232$ ； $(P/F, 5\%, 3) = 0.8638$ ； $(P/A, 6\%, 3) = 2.6730$ ； $(P/F, 6\%, 3) = 0.8396$ 。

要求：(1) 判断华南公司（出租人）租赁类型。

『正确答案』

租赁期满承租人乙公司可以远低于租赁到期日租赁资产公允价值的金额0.1万元购买租赁资产，华南公司认为其可以合理确定乙公司将行使购买选择权，综合考虑其他因素，与该项资产所有权有关的几乎所有风险和报酬已实质转移给乙公司，因此华南公司将该租赁认定为融资租赁。

要求：(2) 计算租赁期开始日租赁收款额按市场利率折现的现值，确定收入金额。

『正确答案』

租赁收款额=租金×期数+购买价格=1 000×3+0.1=3 000.1（万元）。

租赁收款额现值=1 000× $(P/A, 5\%, 3)$ +0.1× $(P/F, 5\%, 3)$ =1 000×2.7232+0.1×0.8638=2 723.29（万元）。

按照租赁资产公允价值2 700万元与租赁收款额按市场利率折现的现值2 723.29万元两者孰低的原则，确认收入为2 700万元。

要求：(3) 计算租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额，确定销售成本金额。

『正确答案』

销售成本=账面价值-未担保余值的现值=2 000-0=2 000（万元）。

要求：(4) 编制相关会计分录。

『正确答案』

①2×21年1月1日（租赁期开始日）：

借：应收融资租赁款——租赁收款额	3 000.1
贷：主营业务收入	2 700
应收融资租赁款——未实现融资收益	300.1
借：主营业务成本	2 000
贷：库存商品	2 000
借：销售费用	5
贷：银行存款	5

由于华南公司在确定营业收入和租赁投资净额（即应收融资租赁款）时，是基于租赁资产的公允价值，因此，华南公司需要根据租赁收款额、未担保余值和租赁资产公允价值重新计算租赁内含利率为 $r=5.46\%$ 。

**②2×21 年 12 月 31 日会计分录：**

借：银行存款 1 000

贷：应收融资租赁款——租赁收款额 1 000

未实现融资收益摊销额 = (年初租赁收款额 3 000.1 - 年初未实现融资收益 300.1) × 5.46% = 147.42 (万元)。

借：应收融资租赁款——未实现融资收益 147.42

贷：租赁收入 147.42

**③2×22 年 12 月 31 日会计分录：**

借：银行存款 1 000

贷：应收融资租赁款——租赁收款额 1 000

未实现融资收益摊销额 = [(3 000.1 - 1 000) - (300.1 - 147.42)] × 5.46% = 100.87 (万元)。

借：应收融资租赁款——未实现融资收益 100.87

贷：租赁收入 100.87

**④2×23 年 12 月 31 日会计分录：**

借：银行存款 1 000.1

贷：应收融资租赁款——租赁收款额 1 000.1

未实现融资收益摊销额采用倒挤的方法，金额 = 300.1 - 147.42 - 100.87 = 51.81 (万元)。

借：应收融资租赁款——未实现融资收益 51.81

贷：租赁收入 51.81

**(二) 出租人对经营租赁的会计处理**
**1. 租金的处理**

在租赁期内各个期间，出租人应采用直线法或者其他系统合理的方法将经营租赁的租赁收款额确认为租金收入。如果其他系统合理的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的，则出租人应采用该方法。

**2. 出租人对经营租赁提供激励措施**

出租人提供免租期的，出租人应将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内，按直线法或其他合理的方法进行分配，免租期内应当确认租金收入。出租人承担了承租人某些费用的，出租人应将该费用自租金收入总额中扣除，按扣除后的租金收入余额在租赁期内进行分配。

**【例·综合题】** 甲公司为一家主要从事不动产和股权投资的公司，2×17 年、2×18 年和 2×19 年发生的相关交易或事项如下：

2×18 年 4 月 1 日，甲公司将原本用于出售的一处商铺出租给丁公司，租期为 3 年，租金分为两部分：

①固定租金：按季度支付租金，每季度租金为 300 万元；

②变动租金：按照丁公司当年营业收入的 1% 收取，于每年年初收取上年变动租金。由于受到疫情影响，为了鼓励丁公司的承租活动，甲公司免除丁公司 2×18 年第二季度租金。2×18 年末，丁公司实现营业收入 2500 万元。

要求：根据资料，计算甲公司 2×18 年应确认租金收入的金额，并编制相关会计分录。

**『正确答案』** 甲公司 2×18 年应确认租金收入的金额 = (300 × 4 × 3 - 300) / 3 × 9 / 12 + 2500 × 1% = 850 (万元)。

分录为：

借：银行存款 600

其他应收款 250

贷：其他业务收入 850

『答案解析』经营租赁中，出租人提供免租期的，应按照租金总额在不扣除免租期的整个租赁期间内，按照直线法进行分配，免租期应该确认收入。固定租金部分， $2 \times 18$  年应确认三个季度的收入 =  $(300 \times 4 \times 3 - 300) / 3 \times 9 / 12 = 825$  (万元)，但是实际收到的仅是两个季度的金额，即 600 万元 ( $300 \times 2$ )。

## 第 15 章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

### 【考点1】持有待售类别的分类(★★)

#### (一) 持有待售类别分类的基本要求

非流动资产或处置组划分为持有待售类别，应当同时满足两个条件：

1. 可立即出售。
2. 出售极可能发生。

#### (二) 某些特定持有待售类别分类的具体应用

【例·计算分析题】甲公司为母公司，其子公司、联营企业和合营企业包括 A 公司、B 公司、C 公司、D 公司、E 公司，甲公司拟出售其持有的部分长期股权投资，假设拟出售的股权符合持有待售类别的划分条件。

要求：分别说明各种情形在个别财务报表和合并财务报表（如果涉及）中的会计处理思路。编制个别财务报表会计分录和合并财务报表调整抵销分录。

(1) 情形一：甲公司拥有子公司 A 公司 100% 的股份，账面价值为 1 000 万元，拟出售全部股权。甲公司合并财务报表中 A 公司全部资产金额为 6 000 万元（其中包括货币资金、存货、固定资产等），全部负债金额为 2 000 万元（其中包括应付账款等）。

『正确答案』

母公司个别财务报表	合并财务报表
将拥有的子公司（A 公司）全部股权对应的长期股权投资划分为持有待售类别。 借：持有待售资产——长期股权投资 1 000 贷：长期股权投资 1 000	将子公司（A 公司）所有资产和负债划分为持有待售类别，即将子公司全部资产在“持有待售资产”项目列报，全部负债在“持有待售负债”项目列报。 借：持有待售资产 6 000 贷：货币资金、存货、固定资产等 6 000 借：应付账款等 2 000 贷：持有待售负债 2 000

(2) 情形二：甲公司拥有子公司 A 公司 100% 的股权，拟出售 55% 的股权。甲公司出售这部分股权后将丧失对 A 公司的控制权，但仍对其具有重大影响。其他资料同情情形一。

『正确答案』

母公司个别财务报表	合并财务报表
同情情形一	同情情形一

(3) 情形三：甲公司拥有子公司 A 公司 100% 的股权，拟出售 25% 的股权。甲公司出售这部分股权后仍然拥有对 A 公司的控制权。其他资料同情情形一。

『正确答案』

由于甲公司仍然拥有对子公司（A 公司）的控制权，该长期股权投资并不是“主要通过出售而非持续使用以收回其账面价值”的，因此不应当将拟处置的部分股权划分为持有待售类别。

(4) 情形四：甲公司拥有子公司 B 公司 55% 的股权，账面价值为 400 万元，拟出售 6% 的股权。甲公司出售这部分股权后将丧失对该子公司的控制权，但仍对其具有重大影响。甲公司合并财务报表中 B 公司全部资产金额为 5 000 万元（其中包括货币资金、存货、固定资产等），全部负债金额为 3 000 万元（其中包括应付账款等）。

『正确答案』

母公司个别财务报表	合并财务报表
将拥有的子公司（B 公司）55% 的股权划分为持有待售类别： 借：持有待售资产——长期股权投资 400 贷：长期股权投资 400	将子公司（B 公司）所有资产和负债划分为持有待售类别，即将子公司全部资产在“持有待售资产”项目列报，全部负债在“持有待售负债”项目列报。 借：持有待售资产 5 000 贷：货币资金、存货、固定资产等 5 000 借：应付账款等 3 000 贷：持有待售负债 3 000

(5) 情形五：甲公司拥有联营企业 C 公司 35% 的股权，账面价值 350 万元，拟出售 30% 的股权。出售这部分股权后，甲公司持有剩余的 5% 的股权，且对被投资方 C 公司不具有共同控制或重大影响。分类为持有待售类别后至年末 C 公司实现净利润 200 万元、其他综合收益增加 100 万元。

『正确答案』

分类为持有待售类别时（“进门时”）	分类为持有待售类别后（“进门后”）	处置时（仅列示会计处理过程）
甲公司应将拟出售 C 公司的 30% 股权划分为持有待售类别，不再按权益法核算： 借：持有待售资产——长期股权投资（ $350 \times 30\% / 35\%$ ）300 贷：长期股权投资——投资成本等 300	剩余 5% 的股权在前述 30% 的股权处置前，应当采用权益法进行会计处理： 借：长期股权投资——损益调整（ $200 \times 5\%$ ）10 ——其他综合收益（ $100 \times 5\%$ ）5 贷：投资收益 10 其他综合收益 5	在前述 30% 的股权处置后，剩余 5% 的股权应当按照金融工具确认和计量准则的有关规定进行会计处理。 出售部分： 借：银行存款 贷：持有待售资产 投资收益（倒挤差额，或借） 剩余部分： 借：交易性金融资产或其他权益工具投资 贷：长期股权投资（剩余部分） 投资收益（倒挤差额，或借）

(6) 情形六：甲公司拥有合营企业 D 公司 50% 的股权，拟出售 35% 的股权。出售这部分股权后，甲公司持有剩余的 15% 的股权，且对被投资方 D 公司不具有共同控制或重大影响。

『正确答案』与情形五的会计处理方法基本一致。



分类为持有待售类别时（“进门时”）	分类为持有待售类别后（“进门后”）	处置时
将拟出售D公司的35%股权划分为持有待售类别，不再按权益法核算	剩余15%的股权在所述35%的股权处置前，应当采用权益法进行会计处理	在所述35%的股权处置后，剩余股权应当按照金融工具确认和计量准则的有关规定进行会计处理

会计分录同情形五，此处略。

（7）情形七：甲公司拥有合营企业E公司50%的股权，拟出售20%的股权。出售这部分股权后，甲公司持有剩余的30%的股权，且对被投资方E公司仍具有重大影响。

『正确答案』由于甲公司仍然拥有对E公司剩余30%的股权，仍具有重大影响，该长期股权投资并不是“主要通过出售而非持续使用以收回其账面价值”的，因此不应当将拟处置的部分（20%股权）划分为持有待售类别。

### 【考点2】持有待售类别的计量（★★★）

【例·计算分析题】（1）2×20年3月1日，甲公司购入乙公司全部股权，支付价款8000万元。购入该股权之前，甲公司的管理层已经做出决议，一旦购入乙公司将在一年内将其出售给丙公司，乙公司在当前状况下即可立即出售。预计甲公司还将为出售该子公司支付60万元的出售费用。甲公司与丙公司计划于2×20年3月31日签署股权转让合同。

假定一：甲公司与丙公司初步议定股权转让价格为8100万元。

假定二：甲公司尚未与丙公司议定转让价格，购买日股权公允价值与支付价款8000万元一致。

基于假定一：	基于假定二：
<p>分析：乙公司是专为转售而取得的子公司，其在不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额应当为8000万元，当日公允价值减去出售费用后的净额为8040万元（8100-60），按照二者孰低计量。2×20年3月1日甲公司的账务处理如下：</p> <p>借：持有待售资产——长期股权投资 8000 贷：银行存款 8000</p>	<p>分析：乙公司是专为转售而取得的子公司，其如果不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额为8000万元，当日公允价值减去出售费用后的净额为7940万元（8000-60），按照二者孰低计量。甲公司2×20年3月1日的账务处理如下：</p> <p>借：持有待售资产——长期股权投资 7940 资产减值损失 60 贷：银行存款 8000</p>

（2）3月31日，甲公司与丙公司签订合同，转让所持有乙公司的全部股权，转让价格为8035万元，甲公司预计还将支付40万元的出售费用。

基于假定一：	基于假定二：
<p>3月31日，甲公司持有的乙公司股权公允价值减去出售费用后的净额为7995万元（8035-40），账面价值为8000万元，以二者孰低计量，账务处理如下：</p> <p>借：资产减值损失 5（8000-7995） 贷：持有待售资产减值准备——长期股权投资 5</p>	<p>3月31日，甲公司持有的乙公司股权的公允价值减去出售费用后的净额为7995万元，账面价值为7940万元，以二者孰低计量，甲公司不需要进行账务处理。</p>

(3) 6月25日, 甲公司为转让乙公司的股权支付律师费25万元。6月29日, 甲公司完成对乙公司的股权转让, 收到价款8035万元。

<b>假定一:</b>	<b>假定二:</b>
(3) 6月25日支付出售费用 借: 投资收益25 贷: 银行存款25	(3) 6月25日支付出售费用 会计分录同左
6月29日 借: 银行存款8035 持有待售资产减值准备——长期股权投资 5 贷: 持有待售资产——长期股权投资 8000 投资收益40	6月29日 借: 银行存款8035 贷: 持有待售资产——长期股权投资 7940 投资收益95

**【例·综合题】** 甲公司有一个独立核算生产汽车配件的事业部, 因进行重大资产重组, 经过董事会批准决定将其处置。2×22年发生下列经济业务:

(1) 9月6日, 甲公司与乙公司签订转让协议, 将该事业部整体转让, 初定转让价格为19 000万元。同时转让协议还约定, 对于事业部以前年度购买的一项债券作为其他债权投资核算, 其转让价格以转让完成当日市场报价为准。假设该事业部满足划分为持有待售类别的条件, 但不符合终止经营的定义。该事业部在9月6日的相关科目余额(持有待售会计处理前)见表(单位: 万元)。

科目名称	借方余额	科目名称	贷方余额
库存商品	8 700	存货跌价准备	1 000
其他债权投资	3 800	累计折旧	300
固定资产	11 000	固定资产减值准备	150
无形资产	9 500	累计摊销	140
商誉	2 000	无形资产减值准备	50
		应付账款	11 200
合计	35 000	合计	12 840

该处置组在划分为持有待售前账面价值22 160万元(35 000—12 840), 至9月6日, 固定资产还应当计提折旧50万元, 无形资产还应当计提摊销10万元, 固定资产和无形资产均用于管理用途。9月6日, 其他债权投资公允价值降至3 600万元, 固定资产可收回金额降至10 200万元。

**要求:** (1) 根据资料(1), 编制9月6日甲公司在将该处置组划分为持有待售类别前的相关会计分录。

**『正确答案』** 9月6日将该处置组划分为持有待售类别前, 应当按照适用的会计准则计量各项资产和负债的账面价值:

①借: 管理费用           60  
    贷: 累计折旧           50  
        累计摊销           10

②借：其他综合收益 (3 800-3 600) 200

贷：其他债权投资 200

③固定资产的账面价值=11 000-300-150-50=10 500 (万元)。

固定资产应计提的减值准备=账面价值 10 500-可收回金额 10 200=300 (万元)。

借：资产减值损失 300

贷：固定资产减值准备 300

(2) 9月6日, 该事业部的公允价值为 19 000 万元, 甲公司预计为转让该事业部还需支付律师等咨询费共计 700 万元。假设甲公司不存在其他持有待售的非流动资产或处置组, 不考虑所得税影响。

要求: (2) 根据资料 (2), 编制 9 月 6 日甲公司将该处置组划分为持有待售类别时相关会计分录, 计算处置组划分为持有待售类别时应计提的减值损失并编制相关会计分录。

『正确答案』①将该事业部处置组相关资产和负债划分为持有待售类别:

借：持有待售资产——库存商品	8 700
——其他债权投资	(3 800-200) 3 600
——固定资产	10 200 (可收回金额)
——无形资产	(9 500-140-50-10) 9 300
——商誉	2 000

存货跌价准备	1 000
--------	-------

固定资产减值准备	(150+300) 450
----------	---------------

累计折旧	(300+50) 350
------	--------------

累计摊销	(140+10) 150
------	--------------

无形资产减值准备	50
----------	----

贷：持有待售资产减值准备——存货跌价准备 1 000

库存商品	8 700
------	-------

其他债权投资	3 600
--------	-------

固定资产	11 000
------	--------

无形资产	9 500
------	-------

商誉	2 000
----	-------

借：应付账款 11 200

贷：持有待售负债——应付账款 11 200

②a. 划分为持有待售类别时账面价值=(8 700+3 600+10 200+9 300+2 000-1 000)-11 200=21 600 (万元)。

b. 持有待售处置组确认的资产减值损失=21 600-(19 000-700)=3 300 (万元), 其中:

商誉应分摊减值损失=2 000 (万元);

固定资产分摊减值损失=(3 300-2 000)×10 200/(10 200+9 300)=680 (万元);

无形资产分摊减值损失=(3 300-2 000)×9 300/(10 200+9 300)=620 (万元);

抵减减值损失后处置组账面价值=21 600-3 300=18 300 (万元)。

『答案解析』持有待售资产的减值损失应当先抵减处置组中商誉的账面价值 2 000 万元, 剩余金额 1 300 万元再根据固定资产、无形资产账面价值所占比重, 按比例抵减其账面价值。

③会计分录:

借：资产减值损失 3 300

贷：持有待售资产减值准备——商誉 2 000

——固定资产 680

——无形资产 620

(3) 9 月 30 日, 该事业部尚未完成转让, 甲公司作为其他债权投资核算的债券投资的公允价值上升至 3 700 万元。假设其他资产价值没有变化。乙公司在对事业部进行检查时发项某些资产轻微破损, 甲公司同意修理, 预计修理费用为 50 万元, 甲公司还将律师和注册会计师咨询费预计金额调整至 400 万元。当日事业部处置组整体的公允价值为 19 100 万元。

要求: (3) 根据资料 (3), 编制 9 月 30 日甲公司针对该处置组需编制的会计分录并计算处置组的账面价值。

『正确答案』①计量其他债权投资:

借: 持有待售资产——其他债权投资 (3 700-3 600) 100  
贷: 其他综合收益 100

②该处置组的账面价值=18 300+其他债权投资确认的利得 100=18 400 (万元)。

公允价值减去出售费用后的净额=19 100-(50+400)=18 650 (万元)。

转回已经确认的持有待售资产减值损失金额=18 650-18 400=250 (万元)。

【提示】处置组的公允价值减去出售费用后的净额后续增加的, 应当在原已确认的持有待售资产减值损失范围内转回, 但已抵减的商誉账面价值 2 000 万元和划分为持有待售类别前已计提的资产减值准备不得转回, 因此应当以 1 300 万元为限 (固定资产分摊减值损失 680+无形资产分摊减值损失 620) 进行转回。根据固定资产、无形资产账面价值所占比重, 按比例转回其账面价值。

固定资产分摊的减值损失转回=250×10 200/(10 200+9 300)=130.77 (万元);

无形资产分摊的减值损失转回=250×9 300/(10 200+9 300)=119.23 (万元)。

借: 持有待售资产减值准备——固定资产 130.77  
——无形资产 119.23

贷: 资产减值损失 250

至此将处置组账面价值调整到公允价值减去出售费用后的净额, 即 18 650 万元。

要求: (4) 根据上述资料, 说明 9 月 30 日该事业部在甲公司资产负债表和利润表列示的项目和金额。

『正确答案』甲公司在 2×22 年 9 月 30 日的资产负债表中应当分别以“持有待售资产”和“持有待售负债”列示 29 850 万元和 11 200 万元。由于处置组不符合终止经营定义, 持有待售资产确认的资产减值损失应当在利润表中以持续经营损益列示。同时, 企业应当在附注中进一步披露该持有待售处置组的相关信息。

(4) 2×22 年 10 月 8 日, 该生产汽车配件的事业部完成转让, 甲公司以银行存款分别支付维修费用 50 万元和律师咨询费等 370 万元。当日甲公司作为其他债权投资核算的债务工具在投资市场报价为 3 740 万元, 乙公司以银行存款支付所有转让价款 19 140 万元 (此价款已考虑了其他债权投资在转让完成当日的市场报价因素)。

要求: 编制甲公司 10 月 8 日相关会计分录。

『正确答案』

借: 资产处置损益 50  
贷: 银行存款 50  
借: 资产处置损益 370  
贷: 银行存款 370  
借: 银行存款 19 140  
持有待售资产减值准备——存货跌价准备 1 000

——固定资产	(680-130.77) 549.23
——无形资产	(620-119.23) 500.77
——商誉	2 000
持有待售负债——应付账款	11 200
贷：持有待售资产——库存商品	8 700
——其他债权投资	3 700
——固定资产	10 200 (可收回金额)
——无形资产	(9 500-140-50-10) 9 300
——商誉	2 000
资产处置损益	490
借：资产处置损益	(200-100) 100
贷：其他综合收益	100

### 考点三：终止经营★★

终止经营是指企业满足下列条件之一的、能够单独区分的组成部分，且该组成部分已经处置或划分为持有待售类别：

- (1) 该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区；
- (2) 该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分；
- (3) 该组成部分是专为转售而取得的子公司。

**【例·计算分析题】**2×21年11月11日，甲公司与A公司签订股权出售协议，协议约定甲公司出售其全资子公司乙公司70%的股权。2×22年3月6日办理相关转让手续。乙公司的经营地区在东北地区，是甲公司的一个单独的主要经营地区。处置乙公司股权后，甲公司退出东北地区的业务经营。甲公司2×21年度财务报告经批准于2×22年4月6日对外报出。

要求：说明甲公司在编制2×21年度对外财务报表时应如何列示。

#### 『正确答案』

- ①由于处置子公司股权后丧失控制权，甲公司2×21年度个别财务报表中将持有的乙公司长期股权投资的100%分类为“持有待售资产”项目；
- ②甲公司将子公司股权划分为持有待售类别之后，仍应将乙公司纳入2×21年度合并范围；
- ③在合并财务报表中将子公司乙公司所有资产和负债划分为持有待售类别，即将子公司全部资产在“持有待售资产”项目列报，全部负债在“持有待售负债”项目列报；
- ④比较合并财务报表中将乙公司2×20年度的经营损益列报为终止经营损益；
- ⑤合并财务报表中终止经营损益为乙公司2×21年1月至12月的经营损益，即列报的终止经营损益应当包含整个报告期间。

**【例题·计算分析题】**甲公司是一家经营日用品超市业务的境内上市公司，在全国拥有500多家超市（为非法人分支机构），其中在乙省拥有超市80家，2×17年11月20日，甲公司董事会决定将其位于乙省某小镇的丙超市予以出售。相关资料如下：

(1) 2×17年12月25日，甲公司与丁公司签订转让丙超市的协议，协议规定转让价格为500万元；转让时间为2×18年2月10日，转让日丙超市所有资产负债均由丁公司承接；如果任何一方违约，违约一方需按照转让价格的20%支付另一方违约金。该协议满足合同法规定的所有要件。甲公司、丁公司的管理层已经批准该协议。

(2) 2×17年12月31日，丙超市停止营业。当日，丙超市的资产总额为800万元，负债总额为350万元（其中，应付2×17年度超市房屋租赁费50万元，将于2×18年1月

10 日支付)。甲公司预计因出售丙超市需支付的相关税费为 60 万元。

(3) 2×18 年 2 月 10 日, 丙超市的资产总额为 750 万元 (其中, 银行存款 300 万元, 库存商品 360 万元, 应收账款 90 万元), 负债总额为 300 万元 (全部为应付账款)。

(4) 2×18 年 2 月 10 日, 甲公司与丁公司办理了丙超市相关资产和负债的交接手续。当日, 丁公司向甲公司支付转让价款 500 万元, 甲公司已收存银行。甲公司和丁公司不存在关联方关系, 甲公司 2×17 年度财务报表于 2×18 年 3 月 15 日对外提供, 除上述所给资料外, 不考虑其他因素。

要求: (1) 判断甲公司出售的丙超市是否构成终止经营, 并说明理由。

『正确答案』不构成终止经营。理由: 尽管丙超市是一个处置组, 也符合持有待售类别的划分条件, 但由于它只是一个小镇的超市, 相对于甲公司在乙省以及全国经营规模来说, 该超市不能代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区, 也不构成拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分, 因此该处置组并不构成企业的终止经营。

要求: (2) 判断甲公司出售丙超市的交易在 2×17 年对外提供的财务报表中应当作为资产负债表日后调整事项处理还是作为非调整事项处理, 并说明理由。

『正确答案』属于日后非调整事项。理由: 出售丙超市不属于对资产负债表日已经存在的情况提供了新的或进一步证据的事项, 是日后期间对持有待售的处置组进行出售的新业务。按照 42 号准则, 即使日后期间满足持有待售类别划分条件, 依然属于非调整事项。

要求: (3) 说明拟出售丙超市的资产及负债在甲公司 2×17 年末资产负债表中应列报的项目名称及金额, 计算拟出售丙超市的交易对甲公司 2×17 年度利润表的影响金额。

『正确答案』该丙超市资产组的账面价值 =  $800 - 350 = 450$  (万元), 公允价值减去出售费用后的净额 =  $500 - 60 = 440$  (万元), 账面价值大于公允价值减去出售费用后的净额, 因此应计提减值准备, 金额 =  $450 - 440 = 10$  (万元), 计提减值准备后的资产总额 =  $800 - 10 = 790$  (万元)。

拟出售丙超市的资产在甲公司 2×17 年末资产负债表中应列报的项目为“持有待售资产”, 列示金额为 790 万元。

拟出售丙超市的负债在甲公司 2×17 年末资产负债表中应列报的项目为“持有待售负债”, 列示金额为 350 万元。

拟出售丙超市的交易对甲公司 2×17 年度利润表的影响金额为 -10 万元。

## 第 16 章 所有者权益

### 【考点 1】其他权益工具确认与计量及会计核算 (★)

1. 发行方发行的金融工具归类为债务工具并以摊余成本计量

借: 银行存款【应按实际收到的金额】

贷: 应付债券——优先股、永续债等 (面值)

——优先股、永续债等 (利息调整)【或借方】

在该工具存续期间, 计提利息并对账面的利息调整进行调整等的会计处理, 按照金融工具确认和计量准则中有关金融负债按摊余成本后续计量的规定进行会计处理。

2. 发行方发行的金融工具归类为权益工具

借: 银行存款【按实际收到的金额】

贷: 其他权益工具——优先股、永续债等

分类为权益工具的金融工具, 在存续期间分派股利 (含分类为权益工具的工具所产生的利息, 下同) 的, 作为利润分配处理。

借: 利润分配——应付优先股股利、应付永续债利息

贷：应付股利——优先股股利、永续债利息等

### 【考点 2 其他综合收益的确认与计量及会计处理（★★★）】

#### （一）不能重分类进损益的其他综合收益

1. 重新计量设定受益计划变动额
2. 权益法下不能转损益的其他综合收益
3. 其他权益工具投资公允价值变动
4. 企业自身信用风险公允价值变动

#### （二）将重分类进损益的其他综合收益

1. 权益法下可转损益的其他综合收益
2. 其他债权投资公允价值变动
3. 金融资产重分类计入其他综合收益的金额
4. 其他债权投资信用减值准备
5. 现金流量套期储备
6. 外币财务报表折算差额

## 第 17 章 收入、费用和利润

### 【考点 1】收入确认和计量（★★★）

提示：收入确认和计量大致分为五步

#### （一）识别与客户订立的合同

合同变更，是指经合同各方同意对原合同范围或价格（或两者）作出的变更。

##### （1）合同变更部分作为单独合同进行会计处理的情形。

合同变更增加了可明确区分的商品及合同价款，且新增合同价款反映了新增商品单独售价的，应当将该合同变更作为一份单独的合同（即一项新的合同）进行会计处理。

**【例·计算分析题】**2×21 年 7 月 1 日甲公司与客户乙公司签订销售合同，向客户出售 60 万件产品，每件产品合同价格为 100 元，这些产品在 6 个月内移交。2×21 年 10 月 31 日甲公司将 30 万件产品移交之后，双方对该合同进行了修订，修订后的合同要求甲公司在 2×21 年 12 月 31 日移交剩余的 30 万件产品后，额外向客户再交付 15 万件产品，其中 10 万件产品于 2×21 年 12 月 31 日交付，其余 5 万件于 2×22 年 1 月 31 日交付，额外交付的这 15 万件产品按照每件 90 元的价格计价，假定该价格反映了合同变更时该产品的单独售价并且可以与原产品区别开来。甲公司于控制权转移时确认收入。

要求：计算甲公司 2×21 年应确认的收入。

**【答案】**甲公司 2×21 年应确认的收入 =  $100 \times 60 + 90 \times 10 = 6900$ （万元）。

##### （2）合同变更作为原合同终止及新合同订立进行会计处理的情形。

合同变更不属于上述第（1）种情形，且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间可明确区分的，合同变更价格不能反映合同变更时该产品的单独售价。应当视为原合同终止，同时，将原合同未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理。新合同的交易价格应当为下列两项金额之和：一是原合同交易价格中尚未确认为收入的部分（包括已从客户收取的金额）；二是合同变更中客户已承诺的对价金额。

**【例·计算分析题】**资料同上。假定额外交付的这 15 万件产品按照每件 76 元的价格计价，同时假定该价格不能反映合同变更时该产品的单独售价（合同变更时的单独售价为每件 90 元），但是可以与原产品区别开来。甲公司于控制权转移时确认收入。

要求：计算甲公司 2×21 年应确认的收入。

**【答案】**甲公司 2×21 年应确认的收入 =  $100 \times 30 + (100 \times 30 + 76 \times 15) / 45 \times (30 + 10) = 6680$ （万元）。

### (3) 合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理的情形。

合同变更不属于上述第(1)种情形,且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间不可明确区分的,应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分,在合同变更日重新计算履约进度,并调整当期收入和相应成本等。

**【例·计算分析题】**2×20年1月15日,乙建筑公司和客户签订了一项总金额为1 000万元固定造价合同,在客户自有土地上建造一幢办公楼,预计合同总成本为700万元。假定该建造服务属于在某一时段内履行的履约义务,并根据累计发生的合同成本占合同预计成本的比例确定履约进度。

截至2×20年末,乙公司累计已发生成本420万元,履约进度为60%(420万元/700万元)。因此,乙公司在2×20年确认收入600万元(1 000万元×60%)。

2×21年初,合同双方同意更改该办公楼屋顶的设计,合同价格和预计总成本因此而分别增加200万元和120万元。

**【分析】**由于合同变更后拟提供的剩余服务与在合同变更日或之前已提供的服务不可明确区分(即该合同仍为单项履约义务),因此,乙公司应当将合同变更作为原合同的组成部分进行会计处理。合同变更后的交易价格为1 200万元(1 000万元+200万元),乙公司重新估计的履约进度为51.2% $[420\text{万元}/(700\text{万元}+120\text{万元})]$ ,乙公司在合同变更日应额外确认收入14.4万元 $(51.2\%\times 1200\text{万元}-600\text{万元})$ 。

### (二) 识别合同中的单项履约义务

	情形	举例	识别合同中的单项履约义务
情形一	提供重大服务、整合、组合产出	为客户建办公楼、高速公路、建造机房、建造生产线(外购设备+安装调试)等建造合同	一项履约义务(时段)
情形二	需要重大修改、定制	企业生产销售并提供安装调试	一项履约义务
	不需要重大修改、定制	企业生产销售,如需提供安装调试	两项履约义务(销售属于时点业务,安装属于时段义务)
情形三	具有高度关联	设计并生产样品	一项履约义务
	不具有高度关联	设计,如需生产样品	两项履约义务(设计属于时段义务,生产样品属于时点业务)

### (三) 确定交易价格

企业应当首先确定合同的交易价格,再按照分摊至各单项履约义务的交易价格计量收入。

#### 1. 可变对价。

##### (1) 可变对价最佳估计数的确定

企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数。

①期望值是按照各种可能发生的对价金额及相关概率计算确定的金额。

**【例·计算分析题】**甲公司生产和销售洗衣机。2×23年3月,甲公司向零售商乙公司销售1 000台洗衣机,每台价格为2 000元,合同价款合计200万元已收到。甲公司向乙公司



提供价格保护，同意在未来6个月内，如果同款洗衣机售价下降，则按照合同价格与最低售价之间的差额向乙公司支付差价。甲公司根据以往执行类似合同的经验，预计各种结果发生的概率如表所示。上述价格均不包含增值税。

未来6个月内的降价金额（元/台）	概率
0	50%
200	40%
500	10%

**【答案】**甲公司估计交易价格每台的金额 =  $(2\,000 - 0) \times 50\% + (2\,000 - 200) \times 40\% + (2\,000 - 500) \times 10\% = 1\,870$ （元）

借：银行存款 200

贷：主营业务收入 187

    预计负债 13

假定6个月后，实际发生退款10万元

借：预计负债 13

    银行存款 10

    主营业务收入 3

②最可能发生金额是一系列可能发生的对价金额中最可能发生的单一金额，即合同最可能产生的单一结果。当合同仅有两个可能结果（例如，企业能够达到或不能达到某业绩奖金目标）时，按照最可能发生金额估计可变对价金额可能是恰当的。

#### （2）计入交易价格的可变对价金额的限制

计入交易价格的可变对价金额还应该满足限制条件，即包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时，累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的金额。

**【例·计算分析题】**2×22年1月1日，甲公司与客户签订合同，以每件产品300元的价格向其销售产品；如果客户在2×22年上半年的采购量超过60万件，该产品的销售价格将追溯下调至每件250元。该产品的控制权在交付时转移给客户。在合同开始日，甲公司估计该客户上半年的采购量能够达到60万件。2月末甲公司交付了第一批产品共20万件；4月末甲公司交付了第二批产品共30万件；6月末甲公司交付了第三批产品共15万件。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

要求：编制2×22年确认收入相关会计分录。

**『正确答案』**甲公司将产品交付给客户时取得了无条件的收款权，即甲公司有权按照每件产品300元的价格向客户收取款项，直到客户的采购量达到60万件为止。由于甲公司估计客户的采购量能够达到60万件，因此，根据将可变对价计入交易价格的限制要求，甲公司确定每件产品的交易价格为250元。

（1）2月末交付产品时：

借：应收账款 (20×300) 6 000

    贷：主营业务收入 (20×250) 5 000

        预计负债——应付退货款 (20×50) 1 000

（2）4月末交付产品时：

借：应收账款 (30×300) 9 000

    贷：主营业务收入 (30×250) 7 500

        预计负债——应付退货款 (30×50) 1 500

（3）6月末交付产品时：

借：应收账款 (15×250) 3 750

贷：主营业务收入 (15×250) 3 750

同时：

借：预计负债——应付退货款 2 500

贷：应收账款 (1 000+1 500) 2 500

借：银行存款 (65×250) 16 250

贷：应收账款 16 250

【例题·计算分析题】2×22 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售 A 产品。合同约定，当乙公司在 2×22 年的采购量不超过 50 万件时，每件产品的价格 18 元，当乙公司在 2×22 年的采购量超过 50 万件时，每件产品的价格将追溯下调至为 16 元。乙公司在第一季度的采购量为 15 万件，甲公司预计乙公司全年的采购量不会超过 50 万件。2×22 年 4 月，乙公司因市场需求而增加了原材料的采购量，第二季度共向甲公司采购 A 产品 20 万件，甲公司预计乙公司全年的采购量将超过 50 万件。第三季度共向甲公司采购 A 产品 25 万件，由于乙公司全年的采购量已经超过 50 万件，因此，全年采购量适用的产品单价均为 16 元，同时收到前三个季度全部货款。假定不考虑增值税等其他因素影响。

要求：分别计算确定甲公司在 2×22 年前三个季度应确认的收入并编制相关会计分录。

『正确答案』

(1) 第一季度，甲公司根据以往经验估计乙公司全年的采购量将不会超过 50 万件，甲公司按照 18 元的单价确认收入，满足在不确定性消除之后(即乙公司全年的采购量确定之后)，累计已确认的收入将极可能不会发生重大转回的要求，因此，甲公司在第一季度确认的收入金额=18×15=270(万元)。

借：应收账款 270

贷：主营业务收入 270

(2) 第二季度，甲公司对交易价格进行重新估计，由于预计乙公司全年的采购量将超过 50 万件，按照 16 元的单价确认收入，才满足极可能不会导致累计已确认的收入发生重大转回的要求。因此，甲公司在第二季度确认收入=16×(20+15)-270=290(万元)。甲公司将产品交付给客户时取得了无条件的收款权，即甲公司有权按照每件产品 18 元的价格向客户收取款项，直到客户的采购量达到 50 万件为止。

①考虑销售折让冲减第一季度已确认的收入=(18-16)×15=30(万元)。

借：主营业务收入 30

贷：预计负债 30

②再确认第二季度收入=16×20=320(万元)。

借：应收账款 (18×20) 360

贷：主营业务收入 (16×20) 320

预计负债 (2×20) 40

(3) 第三季度，乙公司全年的采购量已超过 50 万件，按照 16 元的单价确认收入，才满足极可能不会导致累计已确认的收入发生重大转回的要求。因此，甲公司在第三季度确认收入=16×(20+15+25)-270+30-320=400(万元)。

借：应收账款 330

预计负债 (2×35) 70

贷：主营业务收入 (16×25) 400

借：银行存款 960

贷：应收账款 (16×60) 960

**【例题·计算分析题】**2×22 年 9 月 1 日甲公司向乙公司销售一批产品，售价为 1 000 万元，增值税为 130 万元，甲公司为了及早收回货款，在合同中承诺给予购货方如下现金折扣条件：2/10、1/20、n/30，假定计算现金折扣时不考虑增值税。该销售商品收入符合确认条件。9 月 10 日收到货款。

假定一：合同开始日甲公司评估认为客户预计将会享受 2% 的现金折扣。

假定二：合同开始日甲公司评估认为客户预计将不会享受该现金折扣。

要求：根据假定一和假定二，分别编制 2×22 年确认收入相关会计分录。

『正确答案』(1) 假定一：9 月 1 日，企业在销售商品时给予客户的现金折扣，应当按照可变对价的相关规定进行会计处理。现金折扣 20 万元 ( $1\,000 \times 2\%$ )，收入确认金额为 980 万元 ( $1\,000 - 20$ )，但是增值税还是 130 万元。

借：应收账款 1 130  
贷：主营业务收入 980  
    应交税费——应交增值税（销项税额） 130  
    预计负债 20

9 月 10 日实际收到款项时：

借：银行存款 1 110  
    预计负债 20  
贷：应收账款 1 130

(2) 假定二：9 月 1 日，企业评估认为客户预计不会享受该现金折扣。

借：应收账款 1 130  
贷：主营业务收入 1 000  
    应交税费——应交增值税（销项税额） 130

9 月 10 日买方付清货款，则按售价 1 000 万元的 2% 享受 20 万元 ( $1\,000 \times 2\%$ ) 的现金折扣，实际付款 1 110 万元 ( $1\,130 - 20$ )。

借：银行存款 1 110  
    主营业务收入 20  
贷：应收账款 1 130

**【例题·计算分析题】**可变对价与合同变更的判断。甲公司与客户乙公司签订合同，在一年内以固定单价 100 元向乙公司交付 60 万件产品，甲公司不会提供价格折让等可能导致对价金额可变的安排。2×23 年 6 月 30 日，甲公司向乙公司交付 30 万件产品后，市场新出现一款竞争产品，单价为每件 65 元。当日为了维系客户关系，甲公司与乙公司达成协议，将剩余 30 万件产品的价格降为每件 60 元，已转让的 30 万件产品与未转让的 30 万件产品可明确区分。2×23 年 12 月 31 日，甲公司向乙公司交付剩余 30 万件产品。至年末，销售价款均未收到。不考虑其他因素。

要求：分析该业务属于可变对价还是作为合同变更进行会计处理，计算甲公司向乙公司交付剩余 30 万件产品时确认收入的金额，编制 6 月 30 日和 12 月 31 日的会计分录。

『正确答案』

(1) 不属于可变对价，应作为合同变更进行会计处理。理由：由于合同无折扣、折让等金额可变条款，且根据甲公司不会提供价格折让等可能导致对价金额可变的安排，该价格折让是市场条件的变化引发，这种变化是甲公司在合同开始日根据其所获得的相关信息无法合理预期的，由此导致的合同各方达成协议批准对原合同价格做出的变更，不属于可变对价，应作为合同变更进行会计处理。

(2) 该合同变更未增加可明确区分的商品，甲公司已转让的商品（已转让的 30 万件产品）与未转让的商品（未转让的 30 万件产品）之间可明确区分，同时新增合同价款（每

件60元)不能反映新增商品单独售价(每件65元),因此,该合同变更应作为原合同终止及新合同订立进行会计处理,甲公司向乙公司交付剩余30万件产品时,确认收入1800万元(60×30)。

(3) 会计分录为:

6月30日:

借: 应收账款 (100×30) 3 000

贷: 主营业务收入 3 000

12月31日:

借: 应收账款 (60×30) 1 800

贷: 主营业务收入 1 800

## 2. 合同中存在的重大融资成分

【例题·计算分析题】融入资金: 2×20年1月1日, 甲公司与乙公司签订合同, 向其销售一批产品。合同约定, 该批产品将于3年之后交货。合同中包含两种可供选择的付款方式, 即乙公司可以在3年后交付产品时支付2000万元, 或者在合同签订时支付1679.2万元。乙公司选择在合同签订时支付货款。该批产品的控制权在交货时转移。甲公司于2×20年1月1日收到乙公司支付的货款。上述价格均不包含增值税, 且假定不考虑相关税费的影响。假定按照上述两种付款方式计算的内含利率为6%。

要求: 根据上述资料, 做出甲公司的相关账务处理。

『正确答案』

(1) 2×20年1月1日收到货款:

借: 银行存款 1 679.2

未确认融资费用 320.8

贷: 合同负债 2 000

(2) 2×20年12月31日确认融资成分的影响:

借: 财务费用 (1 679.2×6%) 100.75

贷: 未确认融资费用 100.75

(3) 2×21年12月31日确认融资成分的影响:

借: 财务费用 (1 779.95×6%) 106.8

贷: 未确认融资费用 106.8

(4) 2×22年12月31日交付产品。

借: 财务费用 (320.8-100.75-106.8) 113.25

贷: 未确认融资费用 113.25

借: 合同负债 2 000

贷: 主营业务收入 2 000

【例题·计算分析题】融出资金: 2×22年1月1日, 乙公司与甲公司签订一项购货合同, 乙公司向其出售一台大型机器设备。合同约定, 乙公司采用分期收款方式销售。该设备价款共计6000万元, 分6期平均收取, 首期款项1000万元于2×22年1月1日收到, 其余款项自2×22年起在5年期间内平均收取, 每年的收款日期为当年12月31日。商品成本为3000万元。假定折现率为10%, 按照现值确认的收入为4790.8万元。上述价格均不包含增值税, 且假定不考虑相关税费的影响。

要求: 编制乙公司2×22年分期收款方式销售商品的会计分录。

『正确答案』

(1) 2×22年1月1日:

借：长期应收款 (1 000×6) 6 000  
 贷：主营业务收入 4 790.8  
     未实现融资收益 1 209.2

借：银行存款 1 000  
 贷：长期应收款 1 000

借：主营业务成本 3 000  
 贷：库存商品 3 000

(2) 2×22 年 12 月 31 日：

借：未实现融资收益 379.08  
 贷：财务费用 [(5 000-1 209.2)×10%] 379.08

借：银行存款 1 000  
 贷：长期应收款 1 000

### 3. 非现金对价

客户支付非现金对价的，通常情况下，企业应当按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格。

合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式以外的原因而发生变动的，应当作为可变对价，按照与计入交易价格的可变对价金额的限制条件相关的规定进行处理；合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式而发生变动的，该变动金额不应计入交易价格。

**【例·计算分析题】** 甲公司为客户生产一批产品。双方约定，以 200 万股的股票作为对价，2×23 年 7 月 1 日合同开始日，该股票的价格为每股 5 元。甲公司估计，该 200 万股股票的公允价值计入交易价格将不满足累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的限制条件。合同开始日之后的 2×23 年 8 月 1 日，甲公司将该批产品交付给客户，从而获得了 200 万股股票，该股票在此时的价格为每股 6 元。假定企业将该股票作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。2×23 年 8 月 1 日会计处理

**『正确答案』**

借：交易性金融资产 1 200 (6×200)  
 贷：主营业务收入 1 000 (5×200)  
     公允价值变动损益 200

**【例·计算分析题】** 接上题。合同开始日 2×23 年 7 月 1 日，乙公司向甲公司支付 200 万股某公司的普通股股票（已经办理了相关过户手续）。其他资料同上。

要求：根据上述资料，编制甲公司的会计分录。

**『正确答案』**

合同开始日 2×23 年 7 月 1 日：

借：交易性金融资产 (5×200) 1 000  
 贷：合同负债 1 000

控制权转移日 2×23 年 8 月 1 日：

借：合同负债 1 000  
 贷：主营业务收入 1 000  
 借：交易性金融资产 [(6-5)×200] 200  
 贷：公允价值变动损益 200

### 4. 应付客户对价

企业存在应付客户对价的，应当将该应付对价冲减交易价格。

**【例·计算分析题】**甲公司为保健品制造企业，2×22 年 1 月 1 日与大型连锁超市签订一年期合同，约定超市在一年内至少购买价值 1 500 万元的保健品。合同规定：甲公司需要在合同开始日向超市支付 100 万元的不可返还款项，用以补偿超市为了摆放保健品更改货架发生的购买冷藏柜支出，以及自该超市购买公允价值为 50 万元的商品用于研发人员福利的发放。假定超市 2×22 年全年采购价款为 1 500 万元，不考虑相关税费的影响。

要求：根据上述资料，说明甲公司 2×22 年的相关会计处理。

**『正确答案』**甲公司支付给超市的 100 万元并未取得可明确区分的商品或服务，因此应作为交易价格的抵减。甲公司 2×22 年确认销售收入 1 400 万元（1 500-100）。

**(1) 在合同开始日向超市支付 150 万元。**

借：其他应收款 100  
    库存商品 50  
    贷：银行存款 150

借：研发支出 50  
    贷：应付职工薪酬 50

借：应付职工薪酬 50  
    贷：库存商品 50

**(2) 假定年末一次确认收入并收到货款 1 500 万元。**

借：银行存款 1 500  
    贷：主营业务收入 1 400  
        其他应收款 100

#### (四) 将交易价格分摊至各单项履约义务

##### 1. 分摊合同折扣

合同折扣，是指合同中各单项履约义务所承诺商品的单独售价之和高于合同交易价格的金额。企业应当在各单项履约义务之间按比例分摊合同折扣。

**【例·计算分析题】**2×22 年 3 月 1 日，甲公司与客户签订合同，向其销售 A、B 两项商品，交易价格为 500 万元。A 商品的单独售价为 120 万元，B 商品的单独售价为 480 万元，单独售价合计 600 万元。合同约定，A 商品于合同开始日交付，B 商品在 5 月 1 日交付，只有当两项商品全部交付之后，甲公司才有权收取 500 万元的合同对价。假定 A 商品和 B 商品分别构成单项履约义务，其控制权在交付时转移给客户。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

要求：根据上述资料，做出甲公司的相关账务处理。

**『正确答案』**

分摊至 A 商品的交易价格 =  $500 \times 120 / (120 + 480) = 100$  (万元)。

分摊至 B 商品的交易价格 =  $500 \times 480 / (120 + 480) = 400$  (万元)。

**(1) 3 月 1 日交付 A 商品时：**

借：合同资产 100  
    贷：主营业务收入 100

**(2) 5 月 1 日交付 B 商品时：**

借：应收账款 500  
    贷：合同资产 100  
        主营业务收入 400

(2) 有确凿证据表明合同折扣仅与合同中一项或多项（而非全部）履约义务相关的，企业应当将该合同折扣分摊至相关的一项或多项履约义务。

**【例·计算分析题】** 甲公司与客户签订合同，向其销售A、B、C三种产品，合同总价款为140万元，这三种产品构成三项履约义务。企业经常以60万元单独出售A产品，其单独售价可直接观察；B产品和C产品的单独售价不可直接观察，企业采用市场调整法估计的B产品单独售价为35万元，采用成本加成法估计的C产品单独售价为65万元。甲公司通常以60万元的价格单独销售A产品，并将B产品和C产品组合在一起以80万元的价格销售。上述价格均不包含增值税。

要求：根据上述资料，分别确定A产品、B产品和C产品的交易价格。

**【正确答案】** 三种产品的单独售价合计为160万元（60+35+65），而该合同的价格为140万元，该合同的整体折扣为20万元。由于甲公司经常将B产品和C产品组合在一起以80万元的价格销售，该价格与其单独售价之和100万元（35+65）的差额为20万元，与该合同的整体折扣一致，而A产品单独销售的价格与其单独售价一致，证明该合同的整体折扣仅应归属于B产品和C产品。

**A产品应分摊的交易价格=60（万元）。**

**B产品应分摊的交易价格=80×35/（35+65）=28（万元）。**

**C产品应分摊的交易价格=80×65/（35+65）=52（万元）。**

## 2. 分摊可变对价

项目	情形	会计处理方法（与谁相关，就分摊给谁）
(1)可变对价与整个合同相关	包括一种情形：可变对价与合同中的全部履约义务有关	将可变对价及可变对价的后续变动额 <u>全部</u> 分摊至各单项履约义务。 <b>【提示】</b> 对于已履行的履约义务，其分摊的可变对价后续变动额应调整变动当期的收入
(2)可变对价仅与合同中的某一特定组成部分有关	包括两种情形： 一是可变对价可能与合同中的一项或多项（而非全部）履约义务有关，例如，是否获得奖金取决于企业能否在指定时期内转让某项已承诺的商品； 二是可变对价可能与企业向客户转让的构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的一项或多项（而非全部）商品有关，例如，为期两年的保洁服务合同中，第二年的服务价格将根据指定的通货膨胀率确定	将可变对价及可变对价的后续变动额 <u>全部</u> 分摊至与之相关的 <u>某项</u> 履约义务，或者构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的 <u>某项</u> 商品； <b>【提示】</b> 对于已履行的履约义务，其分摊的可变对价后续变动额应调整变动当期的收入

## 3. 交易价格的后续变动

合同变更之后发生可变对价后续变动的，企业应当区分下列三种情形分别进行会计处理：

情形一	合同变更属于前述情形（1）的，企业应当判断可变对价后续变动与哪一项合同相关，并按照分摊可变对价的相关规定进行会计处理
情形二	合同变更属于前述情形（2）的，且可变对价后续变动与合同变更前已承诺可变对价相关的，企业应当 <b>首先</b> 将该可变对价后续变动额以原合同开始日确定的单独售价为基础进行分摊， <b>然后</b> 再将分摊至合同变更日尚未履行履约义务的该可变对

	价后续变动额以新合同开始日确定的基础进行 <b>二次分摊</b>
情形三	合同变更之后发生除上述第一种和第二种情形以外的可变对价后续变动的,企业应当将该可变对价后续变动额分摊至合同变更日尚未履行(或部分未履行)的履约义务

**【例·计算分析题】**甲公司与乙公司签订合同,向其销售 A 产品和 B 产品。A 产品和 B 产品均为可明确区分的商品且两种产品单独售价相同,均为 1 500 万元,也均属于在某一时点履行的履约义务。假定商品的控制权均随产品交付而转移给乙公司。

(1) 合同约定, A 产品和 B 产品分别于 2×21 年 11 月 1 日和 2×22 年 3 月 31 日交付给乙公司。合同约定的对价包括 2 000 万元的固定对价和 400 万元的可变对价。假定甲公司将 400 万元的可变对价计入交易价格,满足准则有关将可变对价金额计入交易价格的限制条件。因此,该合同的交易价格为 2 400 万元。上述价格均不包含增值税,下同。

要求:根据资料(1),计算销售 A 产品 2×21 年 11 月 1 日确认的收入,说明理由。

**『正确答案』**2×21 年 11 月 1 日,当 A 产品交付给客户时确认收入 1 200 万元。

**A 产品的交易价格** $=2\ 400 \times 1\ 500 / (1\ 500 + 1\ 500) = 1\ 200$  (万元);

**理由:**在合同开始日,该合同包含两项履约义务,甲公司应当将交易价格分摊至这两项履约义务。由于两种产品的单独售价相同,且可变对价不符合分摊至其中一项履约义务的条件,因此,甲公司将交易价格 2 400 万元平均分摊至 A 产品和 B 产品。

(2) 2×21 年 12 月 1 日,双方对合同范围进行了变更,乙公司向甲公司额外采购 C 产品,合同价格增加 600 万元, C 产品与 A、B 两种产品可明确区分,但该增加的价格不反映 C 产品的单独售价。C 产品的单独售价与 A 产品和 B 产品相同。C 产品将于 2×22 年 6 月 30 日交付给乙公司。

要求:根据资料(2),2×21 年 12 月 1 日合同变更增加 C 产品,计算确认 B 产品和 C 产品的交易价格,说明理由。

**『正确答案』**2×21 年 12 月 1 日合同变更增加 C 产品,确认 B 产品和 C 产品的交易价格的金额均为 900 万元(注意 2×21 年不确认 B 产品和 C 产品销售收入,2×22 年确认收入)。

**B 产品的交易价格** $= (1\ 200 + 600) \times 1\ 500 / (1\ 500 + 1\ 500) = 900$  (万元)。

**C 产品的交易价格** $= (1\ 200 + 600) \times 1\ 500 / (1\ 500 + 1\ 500) = 900$  (万元)。

**理由:**该合同变更属于“合同变更”的情形(2),因此该合同变更应当作为原合同终止,并将原合同的未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理。在该新合同下,合同的交易价格为 1 800 万元(1 200+600), B 产品和 C 产品的单独售价均为 1 500 万元。因此,甲公司将交易价格 1 800 万元平均分摊至 B 产品和 C 产品。

(3) 2×21 年 12 月 31 日,企业预计有权收取的可变对价的估计金额由 400 万元变更为 480 万元,该金额符合将可变对价金额计入交易价格的限制条件。因此,合同的交易价格增加了 80 万元,且甲公司认为该增加额与合同变更前已承诺的可变对价相关(即与 2×21 年 11 月 1 日已确认的收入相关)。

要求:根据资料(3),2×21 年 12 月 31 日增加了交易价格 80 万元,计算 A 产品 2×21 年 12 月 31 日确认收入的金额,计算 B 产品和 C 产品的交易价格的金额。

**『正确答案』**2×21 年 12 月 31 日,甲公司重新估计可变对价,增加了交易价格 80 万元, A 产品确认收入 40 万元,分摊至 B 产品和 C 产品的交易价格金额均为 20 万元。

**A 产品的交易价格** $= 80 \times 1\ 500 / (1\ 500 + 1\ 500) = 40$  (万元)。

**B 产品的交易价格** $= 40 \times 1\ 500 / (1\ 500 + 1\ 500) = 20$  (万元)。

**C 产品的交易价格** $= 40 \times 1\ 500 / (1\ 500 + 1\ 500) = 20$  (万元)。



理由：由于该增加额与合同变更前已承诺的可变对价相关，因此应首先将该增加额分摊给A产品和B产品，之后再将分摊给B产品的部分在B产品和C产品形成的新合同中进行二次分摊。由于A、B和C产品的单独售价相同，在将80万元的可变对价后续变动分摊至A产品和B产品时，各自分摊的金额为40万元。由于甲公司已经转让了A产品，在交易价格发生变动的当期即应将分摊至A产品的40万元确认为收入。之后，甲公司 will 将分摊至B产品的40万元平均分摊至B产品和C产品，即各自分摊的金额为20万元。

经过上述分摊后，B产品和C产品的交易价格金额均为920万元（900+20）。因此，甲公司分别在B产品和C产品控制权转移时确认收入920万元。

**结论：三个产品各年确认收入情况汇总**

A产品2×21年确认收入=11月1日交易价格1200+12月31日交易价格40=1240（万元）；

B产品2×22年确认收入=上年12月1日交易价格900+上年12月31日交易价格20=920（万元）；

C产品2×22年确认收入=上年12月1日交易价格900+上年12月31日交易价格20=920（万元）。

**【例·计算分析题】合同变更与可变对价的判断。**

(1) 2×22年1月1日，甲公司与客户乙公司签订合同，在一年内以固定单价100元/件向乙公司交付60万件产品。甲公司以往的习惯做法表明，在该商品出现瑕疵时，将根据商品的具体瑕疵情况给予客户价格折让，合同开始日，甲公司估计将提供150万元价格折让（即2.5%的价格折让，即每件折让2.5元）。2×22年1月30日，甲公司向乙公司交付30万件产品，乙公司已取得30万件产品的控制权，合同对价尚未收到。不考虑增值税。

要求：根据资料(1)，说明甲公司该事项的会计处理原则，计算应确认的收入，并编制2×22年1月30日相关会计分录。

**『正确答案』**当商品出现瑕疵时，将根据商品的具体瑕疵情况给予客户价格折让，但合同开始日并没有出现瑕疵，所以应通过预计负债估计将发生的折让75万元（2.5×30）。此外甲公司将产品交付给客户时取得了无条件的收款权，即甲公司有权按照每件产品100元的价格向客户收取款项，因此，根据将可变对价计入交易价格的限制要求，甲公司确认的收入如下：

确认收入=100×30-150×30/60=2925（万元）；

或=（100-2.5）×30=2925（万元）；

借：应收账款（100×30）3000

贷：主营业务收入 2925

    预计负债——应付退货款 75

(2) 2×22年1月31日，乙公司发现产品存在质量瑕疵，需要返工，甲公司返工处理后，乙公司对返工后的产品表示满意。实际发生返工费用2万元，均为职工薪酬，该产品相关的“预计负债——产品质量保证”年初余额为20万元。

要求：根据资料(2)，说明返修如何进行会计处理，编制2×22年1月31日返修相关会计分录。

**『正确答案』**甲公司对存在质量瑕疵产品提供的返工服务是为了保证销售的产品符合既定标准，属于保证类质量保证，不构成单项履约义务，甲公司应根据《企业会计准则第13号——或有事项》的规定对相关的质保义务进行会计处理。

借：预计负债——产品质量保证 2

贷：应付职工薪酬 2

(3) 2×22 年 1 月 31 日, 为了维系客户关系, 甲公司按以往的习惯做法主动提出对合同中全部 60 万件 (包括已交付的 30 万件产品和尚未交付的 30 万件产品) 产品给予每件 3 元的价格折让, 共计 180 万元, 即追溯下调。该折让符合甲公司以往的习惯做法。甲公司与乙公司重新达成协议。

要求: 根据资料 (3), 判断上述业务是属于合同变更还是作为可变对价进行会计处理, 说明甲公司在交易价格发生变动的当期, 价格折让增加额如何进行会计处理, 并编制相关会计分录。

『正确答案』对于产品存在的质量瑕疵, 甲公司已进行返工处理, 且乙公司对返工后的产品表示满意, 甲公司的质保义务已经履行。为维系客户关系, 甲公司提供了质保之外的价格折让, 并且在合同开始日, 根据甲公司以往的习惯, 可以预期如果商品不符合合同约定的质量标准, 甲公司将给予乙公司一定的价格折让, 而后续实际给予的折扣与初始预计的折扣差异属于相关不确定性消除而发生的可变对价的变化, 而非合同变更导致的, 因此应作为合同可变对价的后续变动进行会计处理。

由于并无证据表明甲公司给予的价格折让与某部分履约义务相关, 因此甲公司给予的价格折让与整个合同相关, 应当分摊至合同中的各项履约义务, 其中, 已交付的 30 万件产品的履约义务已经完成, 其控制权已经转移, 因此, 甲公司在交易价格发生变动的当期, 将价格折让增加额 30 万元 (180-150) 分摊至已交付的 30 万件产品, 冲减当期收入 15 万元 (30×30/60 或 0.5×30)。

借: 主营业务收入 15  
    预计负债——应付退货款 75  
    贷: 应收账款 90

(4) 2×22 年 2 月 6 日, 乙公司取得剩余 30 万元件产品控制权。

要求: 根据资料 (4), 编制甲公司确认收入的会计分录。

『正确答案』确认收入 = (100-3) × 30 = 2 910 (万元)。

借: 应收账款 2910  
    贷: 主营业务收入 2 910

【验算】确认全部收入 = (100-3) × 60 = 2 925 - 15 + 2 910 = 5 820 (万元)。

### (五) 履行每一单项履约义务时确认收入

#### 1. 在某一时段内履行的履约义务

(1) 在某一时段内履行履约义务的收入确认条件

满足下列条件之一的, 属于在某一时段内履行履约义务, 相关收入应当在该履约义务履行的期间内确认:

① 客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。

情形	示例	理由
可以通过直观的判断获知	例如保洁服务等一些服务类的合同	属于某一时段内履行的履约义务。企业在履行履约义务 (即提供保洁服务) 的同时, 客户即取得并消耗了企业履约所带来的经济利益
对于难以通过直观判断获知结论的情形	例如已经部分完成的运输服务、新药研发服务等等的合同	属于某一时段内履行的履约义务。企业在进行判断时, 可以假定在企业履约的过程中更换为其他企业继续履行剩余履约义务, 当该继续履行合同的企业实质上无需重新执行企业累计至今已经完成的工作时, 表明客户在企业履约

		的同时即取得并消耗了企业履约所带来的经济利益
--	--	------------------------

②客户能够控制企业履约过程中在建的商品。

③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。

**【例·计算分析题】**甲公司适用的增值税率为9%，2×18年初与其客户签订一项总金额为1 160万元的固定造价合同，为其建造一住宅小区，该合同不可撤销。甲公司负责工程的施工及全面管理，客户按照第三方工程监理公司确认的工程完工量，每年与甲公司结算一次；该工程已于2×18年2月开工，预计2×21年6月完工；预计可能发生的工程总成本为1 100万元。到2×19年底，由于材料价格上涨等因素，甲公司将预计工程总成本调整为1 200万元。

2×20年末根据工程最新情况将预计工程总成本调整为1 220万元。假定该建造工程整体构成单项履约义务，并属于在某一时段内履行的履约义务，该公司采用投入法确定履约进度，不考虑其他相关因素。该合同的其他有关资料如表所示。

单位：万元

项目	2×18	2×19	2×20	2×21	2×22
年末累计实际发生成本	308	600	976	1220	—
年末预计完成合同尚需发生成本	792	600	244	—	—
本期结算合同价款（不含税）	348	392	360	60	—
本期实际收到价款	379.32	427.28	392.4	—	65.4

上述支出均原材料、应付职工薪酬。按照合同约定，工程质保金60万元需等到客户于2×22年底保证期结束且未发生重大质量问题方能收款。上述价款均不含增值税额。假定甲公司与客户结算时即发生增值税纳税义务。

要求：编制相关会计分录。

2×18年账务处理如下：

(1) 实际发生合同成本

借：合同履约成本 308  
贷：原材料、应付职工薪酬 308

(2) 确认计量当年的收入并结转成本

履约进度 =  $308 \div (308 + 792) = 28\%$

合同收入 =  $1\ 160 \times 28\% = 324.8$  (万元)

借：合同结算 324.8  
贷：主营业务收入 324.8

借：主营业务成本 308  
贷：合同履约成本 308

(3) 结算合同价款

借：应收账款 379.32  
贷：合同结算——价款结算 348  
应交税费——应交增值税（销项税额） 31.32

(4) 实际收到合同价款

借：银行存款 379.32  
贷：应收账款 379.32

2×18 年 12 月 31 日，“合同结算”科目的余额为贷方 23.2 万元（348-324.8），表明甲公司已经与客户结算但尚未履行履约义务的金额为 23.2 万元，由于甲公司预计该部分履约义务将在 2×19 年内完成，因此，应在资产负债表中作为合同负债列示。

2×19 年的账务处理如下：

(1) 实际发生合同成本

借：合同履约成本 292 (600-308)  
    贷：原材料、应付职工薪酬等 292

(2) 确认计量当年的收入并结转成本，同时，确认合同预计损失

履约进度 =  $600 \div (600 + 600) = 50\%$

合同收入 =  $1\ 160 \times 50\% - 324.8 = 255.2$  (万元)

借：合同结算——收入结转 255.2

    贷：主营业务收入 255.2

借：主营业务成本 292

    贷：合同履约成本 292

合同预计损失 =  $(600 + 600 - 1\ 160) \times (1 - 50\%) = 20$  (万元)

在 2×19 年底，由于该合同预计总成本（1 200 万元）大于合同总收入（1 160 万元），预计发生损失总额为 40 万元，由于其中 40 万元  $\times 50\% = 20$  万元已经反映在损益中，因此应将剩余的、为完成工程将发生的预计损失 20 万元确认为当期损失。根据《企业会计准则第 13 号——或有事项》的相关规定，待执行合同变成亏损合同的，该亏损合同产生的义务满足相关条件的，则应当对亏损合同确认预计负债。因此，为完成工程将发生的预计损失 20 万元应当确认为预计负债

借：主营业务成本 20

    贷：预计负债 20

【解析】 $(2 \times 18 \text{ 年收入 } 324.8 + 2 \times 19 \text{ 年收入 } 255.2) - (2 \times 18 \text{ 年成本 } 308 + 2 \times 19 \text{ 年成本 } 292) = -20$  (万元)

(3) 结算合同价款

借：应收账款 427.28

    贷：合同结算——价款结算 392

        应交税费——应交增值税（销项税额） 35.28

(4) 实际收到合同价款

借：银行存款 427.28

    贷：应收账款 427.28

2×19 年 12 月 31 日，“合同结算”科目的余额为贷方 160 万元（23.2+392-255.2），表明甲公司已经与客户结算但尚未履行履约义务的金额为 160 万元，由于甲公司预计该部分履约义务将在 2×20 年内完成，因此，应在资产负债表中作为合同负债列示。

2×20 年的账务处理如下

(1) 实际发生的合同成本

借：合同履约成本 376 (976-600)

    贷：原材料、应付职工薪酬 376

(2) 确认计量当年的合同收入并结转成本，同时调整合同预计损失。

履约进度 =  $976 \div (976 + 244) = 80\%$

合同收入 =  $1\ 160 \times 80\% - 324.8 - 255.2 = 348$  (万元)

合同预计损失 =  $(976 + 244 - 1\ 160) \times (1 - 80\%) - 20 = -8$  (万元)

借：合同结算——收入结转 348

贷：主营业务收入 348  
 借：主营业务成本 376  
 贷：合同履约成本 376

在2×20年底，由于该合同预计总成本（1220万元）大于合同总收入（1160万元），预计发生损失总额为60万元，由于其中60万元×80%=48万元已经反映在损益中，因此预计负债的余额为60万元-48万元=12万元，反映剩余的、为完成工程将发生的预计损失，因此，本期应转回合同预计损失8万元。

借：预计负债 8  
 贷：主营业务成本 8

【解析】其中60万元×80%=48万元已经反映在损益中的推导：

2×18年：主营业务收入324.8；主营业务成本308

2×19年：主营业务收入255.2；主营业务成本292+20（贷预计负债20）

2×20年：主营业务收入348；主营业务成本376

因此，324.8-308+255.2-292+348-376=-48（万元）

### （3）结算合同价款

借：应收账款 392.4  
 贷：合同结算——价款结算 360  
 应交税费——应交增值税（销项税额） 32.4

### （4）实际收到合同价款

借：银行存款 392.4  
 贷：应收账款 392.4

2×20年12月31日，“合同结算”科目的余额为贷方172万元（160-348+360），表明甲公司已经与客户结算但尚未履行履约义务的金额为172万元，由于该部分履约义务将在2×21年6月底前完成，因此，应在资产负债表中作为合同负债列示。

【例·综合题】甲公司2×18年和2×19年发生相关交易或事项如下：

2×18年2月1日，甲公司与丙公司签订了一份食品生产线的建造合同。包括负责生产线的总体规划设计、设备采购、安装调试。合同总价款为9000万元，其中签订合同时预付合同价款的10%，完成设备采购安装时支付合同价款的30%，完成调试验收时支付合同价款的50%，剩余10%的合同价款作为质量保证金，待生产线投入使用并稳定运行两年后支付。合同履行期间，如果甲公司终止合同，已完成的建造部分归丙公司所有，丙公司可在甲公司工作的基础上，聘请其他单位继续完成生产线的建造。甲公司预计合同总成本为6000万元。

甲公司采用投入法确定履约进度。截至2×18年12月31日，甲公司已完成总体规划设计、设备采购和安装工作，共发生成本4000万元，其中按照丙公司要求向第三方采购设备发生支出3000万元。2×19年8月1日，甲公司按计划的成本和时间完成生产线的建造，丙公司组织验收生产线并于当日投入使用。

其他资料：第一，复利现值系数： $(P/F, 6\%, 3) = 0.8396$ ， $(P/F, 9\%, 3) = 0.7722$ ；年金现值系数： $(P/A, 6\%, 3) = 2.6730$ ， $(P/A, 9\%, 3) = 2.5313$ ；第二，相关交易收付款项均以银行存款按合同约定时间收取或支付；

要求：（1）判断甲公司为丙公司建造生产线是否属于在某一时段内履行的履行义务，并说明理由；计算甲公司2×18年和2×19年分别应确认的收入金额，并编制相关的会计分录；

『正确答案』甲公司为丙公司建造生产线属于在某一时段内履行的履行义务；理由：①合同约定，根据丙公司质量控制要求，甲公司在丙公司的生产车间建造一条食品生产线，负

责生产线的总体规划设计、设备采购、安装调试，保证生产线达到丙公司要求。说明丙公司能够控制履约过程中的在建商品。②如果甲公司终止合同，已完成的建造部分归丙公司所有，丙公司可在甲公司工作的基础上，聘请其他单位继续完成生产线的建造，说明甲公司根据履约进度有相应的收款权利。

$2 \times 18$ 年应确认的收入 =  $(9\,000 - 3\,000) \times (4\,000 - 3\,000) / (6\,000 - 3\,000) + 3\,000 = 5\,000$  (万元);

$2 \times 19$ 年应确认的收入 =  $9\,000 - 5\,000 = 4\,000$  (万元);

$2 \times 18$ 年2月1日:

借: 应收账款 900  
贷: 合同结算 900

借: 银行存款  $(9\,000 \times 10\%)$  900  
贷: 应收账款 900

$2 \times 18$ 年12月31日:

借: 应收账款 2 700  
贷: 合同结算  $(9\,000 \times 30\%)$  2 700

借: 银行存款 2 700  
贷: 应收账款 2 700

借: 合同结算 5 000  
贷: 主营业务收入 5 000

借: 合同履约成本 4 000  
贷: 银行存款 4 000

借: 主营业务成本 4 000  
贷: 合同履约成本 4 000

$2 \times 19$ 年8月1日:

借: 应收账款  $(9\,000 \times 50\%)$  4 500  
贷: 合同结算 4 500

借: 银行存款 4 500  
贷: 应收账款 4 500

借: 合同结算 4 000  
贷: 主营业务收入 4 000

借: 合同履约成本 2 000  
贷: 银行存款 2 000

借: 主营业务成本 2 000  
贷: 合同履约成本 2 000

『答案解析』注意: 因为设备价款部分不能反映真正的履约进度, 所以在计算履约进度的时候需要扣除这部分,  $2 \times 18$ 年末履约进度应该 =  $(4\,000 - 3\,000) / (6\,000 - 3\,000) \times 100\% = 33.33\%$ , 应该确认的收入 =  $(4\,000 - 3\,000) / (6\,000 - 3\,000) \times (9\,000 - 3\,000) + 3\,000 = 5\,000$  (万元)。

## 2. 在某一时点履行的履约义务

当一项履约义务不属于在某一时段内履行的履约义务时, 应当属于在某一时点履行的履约义务。企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。

①支付手续费方式的委托代销安排。

**【例·综合题】**甲公司委托乙公司销售W商品1 000件，W商品已经发出，每件成本为0.7万元。合同约定乙公司应按每件1万元对外销售，甲公司按不含增值税的销售价格的10%向乙公司支付手续费。乙公司对外实际销售1 000件，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为1 000万元，增值税税额为160万元，款项已经收到，乙公司立即向甲公司开具代销清单并支付货款。甲公司收到乙公司开具的代销清单时，向乙公司开具一张相同金额的增值税专用发票。假定甲公司发出W商品时纳税义务尚未发生，手续费增值税税率为6%，不考虑其他因素。

(1) 发出商品

借：发出商品 (1 000×0.7) 700  
贷：库存商品 700

(2) 收到代销清单，在乙公司将W商品销售给最终客户时确认收入

借：应收账款 1 160  
贷：主营业务收入 1 000  
    应交税费——应交增值税（销项税额） 160

借：主营业务成本 700

贷：发出商品 700

借：销售费用——代销手续费 (1 000×10%) 100

    应交税费——应交增值税（进项税额） 6

贷：应收账款 106

(3) 收到乙公司支付的货款

借：银行存款 (1 160-106) 1 054

贷：应收账款 1 054

②售后代管商品安排。

企业同时满足下列四项条件，才表明客户取得了该商品的控制权：一是该安排必须具有商业实质，例如，该安排是应客户的要求而订立的；二是属于客户的商品必须能够单独识别；三是该商品可以随时交付给客户；四是企业不能自行使用该商品或将该商品提供给其他客户。

**【考点2】合同成本（★★）**

(一) 合同履约成本

**【提示】**核算时应设置“合同履约成本”科目。

(二) 合同取得成本

**【例·计算分析题】**甲公司通过竞标方式与一客户新签订为期3年的服务合同，客户每年末支付含税服务费用127.2万元。为取得与该客户的合同，甲公司支付会计师事务所尽职调查费用1.5万元，为投标发生差旅费1万元，支付销售人员佣金3.6万元。甲公司预期这些支出未来均能够收回。此外，甲公司根据其年度销售目标、业绩情况等，向销售部门经理支付年度奖金1万元。

**【答案】**

(1) 支付相关费用时。

借：合同取得成本 3.6  
    管理费用 2.5  
    销售费用 1  
贷：银行存款 2.5  
    应付职工薪酬 4.6

(2) 每月确认服务收入

服务收入 =  $127.2 / (1+6%) / 12 = 10$  (万元)

借：应收账款 10.6

贷：主营业务收入 10  
    应交税费——应交增值税(销项税额) 0.6

(3) 每月摊销销售佣金。

销售佣金摊销额 =  $3.6 / 3 / 12 = 0.1$  (万元)

借：销售费用 0.1

贷：合同取得成本 0.1

### 【考点3】特定交易的会计处理 (★★★)

#### (一) 销售退回条款的销售

【例·计算分析题】甲公司、乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为13%。

(1) 2×21年4月1日，甲公司向乙公司销售一批商品共计100件，单位销售价格为10万元，单位成本为8万元，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为1 000万元，增值税税额为130万元。协议约定，在2×21年6月30日之前乙公司有权退回商品。商品已经发出，款项已经收到。甲公司根据过去的经验，估计该批商品退货率约为8%。

借：银行存款 1 130  
    贷：主营业务收入 (100×10×92%) 920  
        预计负债——应付退货款 (100×10×8%) 80  
        应交税费——应交增值税(销项税额) 130

借：主营业务成本 (100×8×92%) 736  
    应收退货成本 (100×8×8%) 64  
    贷：库存商品 800

(2) 2×21年4月30日，甲公司对退货率进行了重新估计，将该批商品的退货率调整为10%。

借：主营业务收入 [(10%-8%)×1 000] 20  
    贷：预计负债——应付退货款 20  
借：应收退货成本 [(10%-8%)×800] 16  
    贷：主营业务成本 16

(3) 2×21年5月31日，发生销售退回5件，商品已经入库，并已开出红字增值税专用发票。退货率不变。

借：库存商品 (5×8) 40  
    应交税费——应交增值税(销项税额) (5×10×13%) 6.5  
    预计负债——应付退货款 (10×5) 50  
    贷：银行存款 (5×10×1.13) 56.5  
        应收退货成本 (8×5) 40

(4) 2×21年6月30日，再发生销售退回6件，商品已经入库，并已开出红字增值税专用发票。

借：库存商品 (6×8) 48  
    应交税费——应交增值税(销项税额) (6×10×13%) 7.8  
    主营业务收入 (1×10) 10  
    预计负债——应付退货成本 (80+20-50) 50  
    贷：应收退货成本 (8×6) 48  
        银行存款 (6×10×1.13) 67.8  
借：应收退货成本 (64+16-40-48) 8



贷：主营业务成本 (1×8) 8

**【例·计算分析题】**乙公司与客户签订合同，向其销售A产品。客户在合同开始日即取得了A产品的控制权，并在90天内有权退货。由于A产品是最新推出的产品，乙公司尚无有关该产品退货率的历史数据，也没有其他可以参考的市场信息。该合同对价为12 100元，根据合同约定，客户应于合同开始日后的第二年年末付款。A产品在合同开始日的现销价格为10 000元。A产品的成本为8 000元。退货期满后，未发生退货。上述价格均不包含增值税，假定不考虑相关税费影响。

**【答案】**客户有退货权，因此，该合同的对价是可变的。由于乙公司缺乏有关退货情况的历史数据，考虑将可变对价计入交易价格的限制要求，在合同开始日不能将可变对价计入交易价格，因此，乙公司在A产品控制权转移时确认的收入为0，其应当在退货期满后，根据实际退货情况，按照预期有权收取的对价金额确定交易价格。此外，考虑到A产品控制权转移与客户付款之间的时间间隔以及该合同对价与A产品现销价格之间的差异等因素，乙公司认为该合同存在重大融资成分。乙公司的账务处理如下：

(1)在合同开始日，乙公司将A产品的控制权转移给客户。

借：应收退货成本8 000

贷：库存商品8 000

(2)在90天的退货期内，乙公司尚未确认合同资产和应收款项，因此，无需确认重大融资成分的影响。

(3)退货期满日（假定应收款项在合同开始日和退货期满日的公允价值无重大差异）。

借：长期应收款 12 100

贷：主营业务收入10 000

未实现融资收益 2 100

借：主营业务成本 8 000

贷：应收退货成本8 000

## （二）附有质量保证条款的销售

**保证类质量保证：**向客户保证所销售的商品符合既定标准，即三包服务

**服务类质量保证：**向客户提供了一项单独的服务，即延保服务

**【例·计算分析题】**A公司适用的增值税税率为13%。2020年A公司与B公司签订一项产品的销售合同，合同约定A公司向B公司销售一批产品，交易价格为180万元。A公司承诺该批产品售出后1年内如出现非意外事件造成的故障或质量问题，A公司根据“三包”规定，免费负责保修，同时A公司还向B公司提供一项延保服务，即在法定保修期1年之外，延长保修期3年。该批产品和延保服务的单独售价分别为200万元和8万元。A公司根据以往经验估计在法定保修期（1年）内将很可能发生的保修费用为6万元。该批产品的成本为60万元。合同签订当日，A公司将该批产品交付给B公司，同时B公司向A公司支付了180万元价款。上述价款均为不含税金额。

**【答案】**

销售产品：

借：银行存款 (180×1.13) 203.4

贷：主营业务收入 [180×200/(200+8)]173.08

合同负债 [180×8/(200+8)]6.92

应交税费——应交增值税（销项税额） (180×13%) 23.4

借：主营业务成本 60

贷：库存商品 60

借：销售费用 6

贷：预计负债 6

A 公司确认的延保服务收费应当在延保期间根据延保服务进度确认为收入。

### （三）主要责任人和代理人

主要责任人应当按照已收或应收对价总额确认收入；代理人应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入。

#### 1. 主要责任人或代理人的判断原则

主要责任人	代理人
(1) 企业承诺自行向客户提供特定商品的，其身份是主要责任人	(1) 企业承诺安排他人提供特定商品的，即为他人提供协助的，其身份是代理人
(2) 企业在将特定商品转让给客户之前控制该商品的，企业为主要责任人	(2) 企业在特定商品转让给客户之前不控制该商品的，企业为代理人

#### 2. 企业作为主要责任人的情况

当存在第三方参与企业向客户提供商品时，企业向客户转让特定商品之前能够控制该商品的，应当作为主要责任人。企业作为主要责任人的情形包括：

(1) 企业自该第三方取得商品或其他资产控制权后，再转让给客户。

(2) 企业能够主导第三方代表本企业向客户提供服务。当企业承诺向客户提供服务，并委托第三方（例如分包商、其他服务提供商等）代表企业向客户提供服务时，如果企业能够主导该第三方代表本企业向客户提供服务，则表明企业在相关服务提供给客户之前能够控制该相关服务。

(3) 企业自第三方取得商品控制权后，通过提供重大的服务将该商品与其他商品整合成合同约定的某组合产出转让给客户。此时，企业承诺提供的特定商品就是合同约定的组合产出。企业只有获得为生产该特定商品所需要的投入（包括从第三方取得的商品）的控制权，才能将这些投入加工整合为合同约定的组合产出。

#### 3. 企业向客户转让特定商品之前是否已经拥有对该商品的控制权的判断

(1) 企业承担向客户转让商品的主要责任，即验收风险。

(2) 企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。

(3) 企业有权自主决定所交易商品的价格，价格风险。

### （四）附有客户额外购买选择权的销售

**【例·计算分析题】** 甲公司以100元的价格向客户销售A商品，购买该商品的客户可得到一张40%的折扣券，客户可以在未来的30天内使用该折扣券购买甲公司原价不超过100元的任一商品。同时，甲公司计划推出季节性促销活动，在未来30天内针对所有产品均提供10%的折扣。上述两项优惠不能叠加使用。根据历史经验，甲公司预计有80%的客户会使用该折扣券，额外购买的商品的金额平均为50元。上述金额均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

**【答案】** 购买A商品的客户能够取得40%的折扣券，其远高于所有客户均能享有的10%的折扣，因此，甲公司认为该折扣券向客户提供了重大权利，应当作为单项履约义务。考虑到客户使用该折扣券的可能性以及额外购买的金额，甲公司估计该折扣券的单独售价为12元 $[50 \times 80\% \times (40\% - 10\%)]$ 。甲公司按照A产品和折扣券单独售价的相对比例对交易价格进行分摊：

A 商品分摊的交易价格 =  $100 \times 100 \div (100 + 12) = 89$ （元）

折扣券选择权分摊的交易价格 =  $100 \times 12 \div (100 + 12) = 11$ （元）

甲公司在销售A商品时的账务处理如下：

借：银行存款100

贷：主营业务收入89

    合同负债11

【例·计算分析题】2×22年1月1日，甲公司开始推行一项奖励积分计划。根据该计划，客户在甲公司每消费10元可获得1个积分，每个积分从次月开始在购物时可以抵减1元。截至2×22年1月31日，客户共消费100 000元，可获得10 000个积分，根据历史经验，甲公司估计该积分的兑换率为95%。

【分析】

积分单独售价=1元×10 000个积分×95%=9 500元。

分摊至商品的交易价格=100 000×100 000/(100 000+9 500)=91 324(元)

分摊至积分的交易价格=100 000×9 500/(100 000+9 500)=8 676(元)

因此，甲公司应当在商品的控制权转移时确认收入91 324元，同时确认合同负债8 676元。

借：银行存款    100 000

    贷：主营业务收入    91 324

        合同负债        8 676

截至2×22年12月31日，客户共兑换了4 500个积分，甲公司对该积分的兑换率进行了重新估计，仍然预计客户总共将会兑换9 500个积分(10 000个积分×95%)。因此，甲公司以客户兑换的积分占预期将兑换的积分总数的比例为基础确认收入。

积分应当确认的收入=8 676×4 500/9 500=4 110(元)；

剩余未兑换的积分的金额=8 676-4 110=4 566(元)，仍然作为合同负债。

借：合同负债    4 110

    贷：主营业务收入    4 110

截至2×23年12月31日，客户累计兑换了8 500个积分。甲公司对该积分的兑换率进行了重新估计，预计客户总共将会兑换9 700个积分。

积分应当确认的收入=8 676×8 500/9 700-4 110=3 493(元)；

剩余未兑换的积分的金额=8 676-4 110-3 493=1 073(元)，仍然作为合同负债。

### (五) 授予知识产权许可

#### 1. 授予知识产权许可属于在某一时间段履行的履约义务。

- (1) 合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动。
- (2) 该活动对客户将产生有利或不利影响。
- (3) 该活动不会导致向客户转让商品。

【例·计算分析题】TRT公司是一家生产中成药的公司，拥有中成药安宫牛黄丸的专利权配方。2×23年1月1日，TRT公司与乙公司签订专利许可合同，许可乙公司在3年内使用TRT公司的专利技术配方生产安宫牛黄丸。根据合同的约定，TRT公司每年向乙公司收取由两部分金额组成的专利技术许可费：一是固定金额3 000万元，于每年末收取；二是按照乙公司安宫牛黄丸销售额的10%计算的提成，于第二年初收取。根据以往年度的经验和做法，TRT公司可合理预期不会实施对该项专利技术产生重大影响的活动。

2×23年12月31日，TRT公司收到乙公司支付的固定金额专利技术许可费3 000万元。2×23年度，乙公司销售安宫牛黄丸100 000万元。

要求：判断TRT公司授予知识产权许可属于在某一时间段内履行的履约义务还是属于在某一时点履行的履约义务，并说明理由；说明TRT公司按照乙公司安宫牛黄丸销售额的10%收取的提成应于何时确认收入。

『正确答案』授予知识产权许可是属于在某一时点履行的履约义务。

**理由：**授予知识产权许可同时满足下列条件时，应当作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入；否则，应当作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入：合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动；该活动对客户将产生有利或不利影响；该活动不会导致向客户转让商品。本题中，由于 TRT 公司合理预期不会实施对许可乙公司使用的专利技术产生重大影响的活动，授予的专利技术属于在某一时点履行的履约义务。

企业向客户授予知识产权许可，并约定按客户实际销售或使用情况收取特许权使用费的，应在下列两项孰晚的时点确认收入：一是客户后续销售或使用行为实际发生；二是企业履行相关履约义务。本题中，TRT 公司按照乙公司安宫牛黄丸销售额的 10%收取的提成应于每年末确认收入。

## 2. 授予知识产权许可属于在某一时点履行的履约义务。

**【例·计算分析题】**甲音乐唱片公司将其拥有的一首经典民歌的版权授予乙公司，并约定乙公司在两年内有权在国内所有商业渠道（包括电视、广播和网络广告等）使用该经典民歌。因提供该版权许可，甲公司每月收取 1 000 元的固定对价。除该版权之外，甲公司无需提供任何其他商品。该合同不可撤销。

**【答案】**甲公司除了授予该版权许可外不存在其他履约义务。甲公司并无任何义务从事改变该版权的后续活动，该版权也具有重大的独立功能（即民歌的录音可直接用于播放），乙公司主要通过该重大独立功能获利，而非甲公司的后续活动。因此，合同未要求甲公司从事对该版权许可有重大影响的活动，乙公司对此也没有形成合理预期，甲公司授予该版权许可属于在某一时点履行的履约义务，应在乙公司能够主导该版权的使用并从中获得几乎全部经济利益时，全额确认收入。

### （六）售后回购

**【例·计算分析题】**2×22 年 1 月 1 日，甲公司向乙公司销售一台设备，销售价格为 1 000 万元，同时双方约定 1 年之后，即 2×22 年 12 月 31 日：

假定一：甲公司将以 800 万元的价格回购该设备。

假定二：甲公司将以 1200 万元的价格回购该设备。

要求：根据上述资料，说明甲公司应如何进行会计处理，并编制相关会计分录。

『正确答案』

(1) 回购价格低于原售价(按 <u>租赁交易</u> 处理)	(2) 回购价格不低于原售价(按 <u>融资交易</u> 处理)
乙公司并未取得该设备的控制权。假定不考虑货币时间价值，该交易的实质是乙公司支付了 200 万元(1 000-800)的对价取得了该设备 1 年的使用权。甲公司应当将该交易作为租赁交易进行会计处理	该交易的实质是甲公司该设备作为质押取得了 1 000 万元的借款，1 年后归还本息合计 1 200 万元。甲公司应当将该交易视为融资交易，不应当终止确认该设备，而应当在收到客户款项时确认金融负债，并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等
①出售： 借：银行存款等 1 000 贷：其他应付款 1 000	①出售： 借：银行存款 1 000 贷：其他应付款 1 000
②确认租赁收入： 借：其他应付款(1 000-800) 200 贷：其他业务收入 200	②确认利息费用： 借：财务费用(1 200-1 000) 200 贷：其他应付款 200
③回购：	③回购：

借：其他应付款 800 贷：银行存款 800	借：其他应付款 1200 贷：银行存款 1200
---------------------------	-----------------------------

**【例·计算分析题】**甲公司向乙公司销售其生产的一台设备，销售价格为1 000万元，双方约定，乙公司在1年后有权要求甲公司以800万元的价格回购该设备。甲公司预计该设备在回购时的市场价值（假定300万元）将远低于800万元。

要求：根据上述资料，说明甲公司应如何进行会计处理。

**『正确答案』**假定不考虑货币时间价值的影响，甲公司的回购价格800万元低于原售价1 000万元，但远高于该设备在回购时的市场价值300万元，甲公司判断乙公司有重大的经济动因行使其权利要求甲公司回购该设备。因此，甲公司应当将该交易作为租赁交易进行会计处理。

### （七）客户未行使的权利

企业向客户预收销售商品款项的，应当首先将该款项确认为负债，待履行了相关履约义务时再转为收入。

**【例·计算分析题】**A公司适用的增值税税率为13%。2020年A公司向客户销售了5 000张储值卡，每张卡的面值为1万元，含税总额为5 000万元。客户可在A公司经营的任何一家门店使用该储值卡进行消费。根据历史经验，A公司预期客户购买的储值卡中将有大约相对于储值卡面值金额4%的部分（即200万元）不会被消费。截至2020年12月31日，客户使用该储值卡消费的含税金额为3 000万元，在客户使用该储值卡消费时发生增值税纳税义务。假定不考虑其他因素。

**『正确答案』**

借：银行存款 5 000  
    贷：合同负债 (5 000/1.13) 4 424.78  
        应交税费——待转销项税额 575.22

根据储值卡的消费金额确认收入 =  $[3 000 + 200 \times (3 000 \div 4 800)] \div 1.13 = 2 765.49$  (万元)。

借：合同负债 2 765.49  
    应交税费——待转销项税额 345.13  
    贷：主营业务收入 2 765.49  
        应交税费——应交增值税（销项税额） (3 000/1.13×13%) 345.13

### （八）无需退回的初始费

企业在合同开始（或接近合同开始）日向客户收取的无需退回的初始费（如俱乐部的入会费等）应当计入交易价格。

## 【考点】社会资本方对政府和社会资本合作（PPP）项目合同的会计处理★★★

### （一）无形资产模式

**【例·计算分析题】**甲公司从事高速公路建设服务，2×20年发生的相关事项如下：

(1) 2×20年1月1日，甲公司与某地政府就当地某段高速公路的投建、运营以及维护签订PPP项目合同，该项目的期限为21年，其中一年为建设期间，20年为运营期间。甲公司按照政府标准，收取高速公路通行费用，政府不对未来能够取得的车辆通行费或者通过的车流量提供保证。在协议期满后，甲公司按照约定将高速公路无偿交给政府。2×20年项目建设期间，甲公司建造服务成本支出为8000万元。该年年末，甲公司如期完成相关建设并按照标准投入使用。市场上类似建造收入的成本加成率为10%。

(2) 甲公司为建设高速公路，占用了一笔一般长期借款，该借款年利率为6%（等于实

际利率), 利息于每年末支付。2×20 年 1 月 1 日、7 月 1 日和 12 月 31 日分别支付给工程承包方高速公路的建设费为 2000 万元、5000 万元和 1000 万元。

(3) 甲公司 2×21 年取得高速公路通行费收入 9000 万元, 支付高速公路维护费用 5800 万元。

其他资料: (1) 所有收入和费用均通过银行转账进行结算。(2) 本题不考虑相关税费和其他相关因素。

### 【答案】

#### (1) 建造期间

建造服务收入 =  $8\ 000 \times (1 + 10\%) = 8\ 800$  (万元);

2×20 年 1 月 1 日:

借: 合同履约成本 2 000

贷: 银行存款 2 000

2×20 年 7 月 1 日:

借: 合同履约成本 5 000

贷: 银行存款 5 000

2×20 年 12 月 31 日:

借: 合同履约成本 1 000

贷: 银行存款 1 000

借: 合同资产 8 800

贷: 主营业务收入 8 800

借: 主营业务成本 8 000

贷: 合同履约成本 8 000

借款费用的资本化金额 =  $2\ 000 \times 6\% + 5\ 000 \times 6\% \times 6/12 = 270$  (万元)。

借: PPP 借款支出 270

贷: 应付利息 270

借: 无形资产 9 070

贷: 合同资产 8 800

PPP 借款支出 270

#### (2) 运营高速公路成本和收入的相关会计分录:

借: 银行存款 9 000

贷: 主营业务收入 9 000

借: 合同履约成本 5 800

贷: 银行存款 5 800

借: 主营业务成本 5 800

贷: 合同履约成本 5 800

借: 主营业务成本 453.5

贷: 累计摊销  $(9\ 070/20) 453.5$

## (二) 金融资产模式

【例题·计算分析题】金融资产模式。正保公司从事高速公路建设。2×21 年 1 月 1 日开始, PPP 项目合同期间为 10 年, 其中项目建设期为 2 年、运营期为 8 年, 同时合同期间的第 8 年末正保公司需要对路面进行翻修, 以使该道路保持一定的使用状态。运营期满后, 正保公司将 PPP 项目资产无偿移交给政府方(省交通运输厅)。正保公司的履约义务包括提供道路建造、运营和路面翻修的服务, 假设上述服务均构成单项履约义务, 均满足

在某一时段确认收入的条件。

按照 PPP 项目合同约定，政府方需要对正保公司提供的 PPP 项目资产进行验收，如果政府方验收合格，则在运营期间每年年末向正保公司支付 8 000 万元。正保公司合理估计其能够达到验收合格条件。

正保公司采用成本加成法确定各单项履约义务的单独售价，考虑市场情况、行业平均成本加成水平等因素之后，估计建造、运营以及路面翻修服务的合理成本加成率分别为 5%、20% 和 10%。正保公司预计其提供建造、运营和路面翻修服务的成本如下：

时间	服务内容	成本
建设期为 2 年	建造服务	20 000 万元/每年（假定为原材料、应付职工薪酬，下同）
运营期为 8 年	运营服务	400 万元/每年
第 8 年末	路面翻修服务	4 000 万元

假设合同期间各年的现金流均在年末发生，通过插值法（使在合同开始日各项履约义务确认的收入现值等于各期现金流量现值的折现率）计算出该 PPP 项目的实际利率为 6.18%（假设该实际利率体现了合同开始时正保公司与政府方进行单独融资交易所反映的利率）。假定不考虑其他因素和相关税费。

要求：（1）编制正保公司 2×21 年建造服务的相关会计分录。

『正确答案』

①确认建造服务收入和成本：

借：合同履约成本 20 000  
 贷：原材料、应付职工薪酬 20 000  
 借：合同资产 [20 000×(1+5%)] 21 000  
 贷：主营业务收入 21 000  
 借：主营业务成本 20 000  
 贷：合同履约成本 20 000

②由于现金流在年末发生，因此第一年没有融资成分的影响。

要求：（2）编制正保公司 2×22 年建造服务的相关会计分录。

『正确答案』

①确认建造服务收入和成本（与上年相同，略）。

②确认融资成分的影响：

借：合同资产 (21 000×6.18%) 1 297.8  
 贷：财务费用 1 297.8

要求：（3）编制正保公司 2×23 年的相关会计分录。

『正确答案』

①确认运营服务成本和收入：

借：合同履约成本 400  
 贷：原材料、应付职工薪酬 400  
 借：合同资产 [400×(1+20%)] 480  
 贷：主营业务收入 480  
 借：主营业务成本 400  
 贷：合同履约成本 400

②确认融资成分的影响：

借：合同资产           2 675.80  
    贷：财务费用           2 675.80

注： $2\,675.80 = [21\,000 \times (1 + 6.18\%) + 21\,000] \times 6.18\%$ ；

③正保公司在拥有收取对价的权利（该权利仅取决于时间流逝的因素）时，本例为政府方承担向正保公司支付款项的义务时，将合同资产转为应收账款。

借：应收账款           8 000  
    贷：合同资产           8 000

④从政府方收到款项：

借：银行存款       8 000  
    贷：应收账款       8 000

要求：（3）编制正保公司第 8 年末确认路面翻修服务的相关会计分录。

『正确答案』

借：合同履约成本                   4 000  
    贷：原材料、应付职工薪酬       4 000  
借：合同资产                   [4 000 × (1 + 10%)] 4 400  
    贷：主营业务收入           4 400  
借：主营业务成本           4 000  
    贷：合同履约成本           4 000

### 3. 运营期间按照或有事项的规定支出

【例题·计算分析题】接正保公司资料。2×21 年 1 月 1 日开始，PPP 项目合同期间为 10 年，其中项目建设期为 2 年、运营期为 8 年，运营期间，该高速公路需要保持一定的使用状态，假定运营期间对道路的磨损是平均发生的，当路面磨损程度低于特定标准时，正保公司需要对路面进行翻修。正保公司预计其将在 2×28 年末（即运营期间第 6 年末）进行路面翻修的支出为 5 000 万元。假定折现率为 6%，已知： $(P/F, 6\%, 5) = 0.7473$ ； $(P/F, 6\%, 4) = 0.7921$ 。（计算结果保留为整数）

要求：（1）说明正保公司运营期间路面翻修的支出如何进行会计处理。

『正确答案』

正保公司承担的路面翻修义务，是由于在运营期对高速公路的使用和磨损导致的，不构成单项履约义务，应当按照或有事项的相关规定，按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数确认一项预计负债，并考虑货币时间价值（本例假定折现率为 6%）。因为正保公司预计在运营期间对道路的磨损是平均发生的，则在进行路面翻修前的 6 年运营期间内平均每年的金额约为 833 万元（即  $5\,000/6$ ，考虑折现影响前）。

要求：（2）编制正保公司 2×23 年确认路面翻修义务预计负债的会计分录。

『正确答案』

借：主营业务成本 [ (5 000/6) / (1 + 6%)<sup>5</sup> = 833 × 0.7473 ] 623  
    贷：预计负债       623

要求：（3）编制正保公司 2×24 年确认路面翻修义务预计负债及财务费用的会计分录。

『正确答案』

借：主营业务成本 [833 / (1 + 6%)<sup>4</sup> = 833 × 0.7921] 660  
    财务费用       (623 × 6%) 37  
    贷：预计负债       697



第18章 政府补助

【考点1】与收入相关的 (★★★)

企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供劳务等活动密切相关，且来源于政府的经济资源是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，应当按照《企业会计准则第14号——收入》的规定进行会计处理，不适用政府补助准则。

【考点2】与资产相关的政府补助 (★★)

(一) 企业收到货币性资产

【例·计算分析题】甲公司于2×20年1月向政府有关部门提交了600万元的补助申请，作为对其购置环保设备的补贴。2×20年3月1日，甲公司收到政府补助600万元。2×20年4月20日甲公司购入不需要安装环保设备用于产品生产，实际成本为900万元，使用寿命10年，采用直线法计提折旧，不考虑净残值。2×28年4月，甲公司将该设备出售，取得价款100万元。本例中不考虑增值税。假定直线法为分摊政府补助的合理方法。

要求：针对上述事项，分别采用总额法和净额法编制甲公司的相关会计分录。

【答案】甲公司会计处理如下：

方法一：总额法的会计处理	方法二：净额法的会计处理
(1) 2×20年3月1日，实际收到财政拨款确认递延收益	
借：银行存款 600 贷：递延收益 600	借：银行存款 600 贷：递延收益 600
(2) 2×20年4月20日购入设备	
借：固定资产 900 贷：银行存款 900	借：固定资产 900 贷：银行存款 900 借：递延收益 600 贷：固定资产 600
(3) 自2×20年5月起，每个资产负债表日（月末）计提折旧，同时分摊的递延收益	
①计提折旧 借：制造费用 7.5 贷：累计折旧 (900/10/12) 7.5 ②月末分摊递延收益 借：递延收益 (600/10/12) 5 贷：其他收益 5	①计提折旧 借：制造费用 2.5 贷：累计折旧 [ (900-600) /10/12]2.5
(4) 2×28年4月出售设备，同时转销递延收益余额	
借：固定资产清理 180 累计折旧 (900/10×8) 720 贷：固定资产 900 借：递延收益 120 (600-600/10×8) 贷：固定资产清理 120 借：银行存款 100 贷：固定资产清理 60 资产处置损益 40	借：固定资产清理 60 累计折旧 (300/10×8) 240 贷：固定资产 300 借：银行存款 100 贷：固定资产清理 60 资产处置损益 40

接上题。假设2×21年5月，因客观环境改变，甲公司不再符合申请补助的条件，有关部门要求甲公司全额退回补助款。甲公司于当月退回了补助款600万元。

方法一：总额法的会计处理	方法二：净额法的会计处理
--------------	--------------

<p>企业应当结转尚未分配的递延收益，并将超出部分计入当期损益。注：2×20年5月递延收益开始摊销，至2×21年5月，摊销1年。</p> <p>借：递延收益 (600-600/10) 540 其他收益 60 贷：银行存款 600</p>	<p>企业计算应补提的折旧，将这部分费用计入当期损益，相应调整固定资产的账面价值。</p> <p>借：固定资产 600 其他收益 60 贷：银行存款 600 累计折旧 60</p>
--	--

(二) 企业收到长期非货币性资产 (略)

【考点3】与收益相关的政府补助 (★★)

(一) 用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的

【例·计算分析题】甲公司为高新技术企业，2×19年3月15日与企业所在地开发区政府签订合作协议，根据协议约定，当地政府向甲公司提供600万元奖励基金，用于企业的人才激励和人才引进奖励。甲公司必须按年向当地政府报送详细的资金使用计划，并按规定用途使用资金。协议同时还约定，甲公司自获得奖励起6年内注册地不迁离本区，否则政府有权追回奖励资金。甲公司于2×19年9月6日收到600万元补助资金。该资金分3年使用，分别在2×19年12月、2×20年12月、2×21年12月使用了300万元、200万元、100万元发放给总裁级别高管年度奖金。

要求：编制甲公司2×19年的相关会计分录。

【答案】

(1) 2×19年9月6日甲公司实际收到补助资金，客观情况表明甲公司在未来6年内离开该地区的可能性很小：

借：银行存款 600  
贷：递延收益 600

(2) 2×19年12月甲公司确认职工薪酬和以补贴资金发放高管奖金时：

总额法	净额法 (将该政府补助冲减管理费用)
借：管理费用 300 贷：应付职工薪酬 300	借：管理费用 300 贷：应付职工薪酬 300
借：应付职工薪酬 300 贷：银行存款 300	借：应付职工薪酬 300 贷：银行存款 300
借：递延收益 300 贷：其他收益 300	借：递延收益 300 贷：管理费用 300

【例·计算分析题】甲公司于2×19年11月与中关村科技园管委会签订合作协议，在开发区内投资设立生产基地，协议约定，开发区政府自协议签订之日起六个月内向甲公司提供600万元产业补贴资金用于奖励该公司在开发区内投资。甲公司自获得补贴起5年内注册地址不迁离本区。如果甲公司在此期间内提前搬离开发区，开发区政府允许甲公司按照实际留在本区的时间，保留部分补贴并按剩余时间追回补贴资金。甲公司于2×20年1月3日收到补贴资金。

假设甲公司实际收到补贴资金时，客观情况表明甲公司在未来5年内搬离开发区可能性很小。甲公司采用总额法核算该政府补助。

【答案】

(1) 2×20 年 1 月 3 日, 甲公司实际收到补贴资金。

借: 银行存款 600

贷: 递延收益 600

(2) 2×20 年 12 月 31 日及以后年度, 甲公司分期将递延收益结转计入当期损益。

借: 递延收益 (600/5) 120

贷: 其他收益 120

假设 2×22 年 1 月, 因甲公司重大战略调整, 搬离开发区, 开发区政府根据协议要求甲公司退回补贴款 360 万元。

借: 递延收益 (600-120×2) 360

贷: 其他应付款 360

【提示】如何分摊递延收益?

假定一: 如果没有时间条件, 则按照支出的金额摊销, 确认其他收益(总额法)或管理费用(净额法)。

假定二: 如果有时间条件, 则按照时间比例平均摊销, 确认其他收益(总额法)或管理费用(净额法)。

(二) 用于补偿企业已发生的相关成本费用或损失的, 直接计入当期损益或冲减相关成本费用

【例·计算分析题】企业即征即退增值税属于与企业的日常经营活动密切相关的补助, 假如 10 万元。

借: 其他应收款 10

贷: 其他收益 10

【提示】增值税即征即退政策, 只有一种核算方法, 即总额法。

【例题】丙企业 2×20 年 11 月遭受重大自然灾害, 并于 2×20 年 12 月 20 日收到了政府补助资金 200 万元。

【答案】由于是与企业日常活动无关的政府补助, 所以计入营业外收支。账务处理如下:

总额法	净额法
借: 银行存款 200	借: 银行存款 200
贷: 营业外收入 200	贷: 营业外支出 200

【考点 4】政府补助的退回(★)

已计入损益的政府补助需要退回的, 应当分别下列情况进行会计处理:

(1) 初始确认时冲减相关资产成本的, 应当调整资产账面价值;

(2) 存在尚未摊销的递延收益的, 冲减相关递延收益账面余额, 超出部分计入当期损益;

(3) 属于其他情况的, 直接计入当期损益。

【考点 5】特定业务的会计处理(★★★)

(一) 综合性项目政府补助

【例·计算分析题】甲公司 2×23 年 6 月 15 日, 与政府部门签订了科技计划项目合作书。拟对甲公司的新材料研究项目提供研究补助资金。政府部门资助的 300 万元用于补助设备费 200 万元, 其余 100 万元属于与收益相关的政府补助。本例中除设备费用外的其他各项费用都计入研发支出。甲公司于 2×23 年 7 月 10 日收到补助资金。2×23 年 7 月 25 日按项目合同书的约定购置了相关设备。设备成本 260 万元, 其中使用补助资金 200 万元, 该设备使用年限 10 年, 采用直线法计提折旧, 不考虑残值, 假设不考虑相关税费。假设甲

公司对收到的与资产相关的政府补助选择净额法进行会计处理。研究阶段发生职工薪酬支出 50 万元。

要求：根据上述资料，编制甲公司的相关会计分录。

【答案】甲公司收到的政府补助是综合性项目政府补助，需要区分与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助并分别进行处理。

(1) 2×23 年 7 月 10 日：

借：银行存款 300  
    贷：递延收益 300

(2) 2×23 年 7 月 25 日：

借：固定资产 260  
    贷：银行存款 260  
借：递延收益 200  
    贷：固定资产 200

(3) 自 2×23 年 8 月起，每个资产负债表日（月末）计提折旧，折旧费用计入研发支出。

借：研发支出——费用化支出 [(260-200)/10/12]0.5  
    贷：累计折旧 0.5  
借：管理费用 0.5  
    贷：研发支出——费用化支出 0.5

(4) 研究阶段发生职工薪酬支出 50 万元

借：研发支出——费用化支出 50  
    贷：应付职工薪酬 50  
借：管理费用 50  
    贷：研发支出——费用化支出 50  
借：递延收益 50  
    贷：管理费用 50

## (二) 财政贴息

### 1. 财政将贴息资金拨付给贷款银行

【例·计算分析题】丙企业于 2×20 年 1 月 1 日向银行贷款 5 000 万元，期限 2 年，按月计息，按季度付息，到期一次还本。由于该笔贷款资金将被用于国家扶持产业，符合财政贴息条件，所以贷款利率显著低于丙企业取得同类贷款的市场利率。假设丙企业取得同类贷款的市场利率为 9%。丙企业与银行签订的贷款合同约定的年利率为 3%，丙企业按年向银行支付贷款利息。财政按年向银行拨付贴息利息。贴息后实际支付的年利率为 3%，贷款期间利息费用满足资本化条件，计入相关在建工程的成本。假定借款的公允价值为 4452.77 万元。

【答案】

以实际收到的金额作为借款的入账价值	以借款的公允价值作为借款的入账价值
2×20 年 1 月 1 日 借：银行存款 5 000 贷：长期借款——本金 5 000	借：银行存款 5 000 长期借款——利息调整 547.23 贷：长期借款——本金 5 000 递延收益 547.23
2×20 年 1 月 31 日起 实际承担的利息支出 = 5 000 × 3% / 12 = 12.5	2×20 年 1 月 31 日起，每月末按月计利息。 实际承担的利息支出 = 4452.77 × 9% / 12 =

<p>(万元)</p> <p>借: 在建工程 12.5</p> <p>    贷: 应付利息 12.5</p>	<p>33.4 (万元)</p> <p>借: 在建工程 33.4</p> <p>    贷: 应付利息 12.5</p> <p>        长期借款——利息调整 20.9</p> <p>同时摊销递延收益</p> <p>借: 递延收益 20.9</p> <p>    贷: 在建工程 20.9</p>
---	---

## 2. 财政将贴息资金拨付给受益企业

财政将贴息资金拨付给受益企业，企业先按照同类贷款实际市场利率向银行支付利息，财政部门定期与企业结算贴息。在这种方式下，由于企业先按同类贷款市场利率向银行支付利息，所以实际收到的借款金额通常就是借款的公允价值，企业应当将对应的贴现利息冲减相关借款费用。

**【例·计算分析题】**沿用前题的相关资料。丙企业与银行签订的贷款合同约定的年利率为 9%，并且按月计提利息，按季度向银行支付贷款利息。以付息凭证向财政申请贴息资金。财政部门按年与丙企业结算贴现资金。要求：根据上述资料，编制丙企业的相关会计分录。

**【答案】**

(1) 2×20 年 1 月 1 日，取得银行贷款 5 000 万元。

借: 银行存款 5 000

    贷: 长期借款——本金 5 000

(2) 2×20 年 1 月 31 日起每月月末按月计利息。

应向银行支付的利息金额 = 5 000 × 9% / 12 = 37.5 (万元)。

实际承担的利息支出 = 5 000 × 3% / 12 = 12.5 (万元)。

财政将贴息资金 = 5 000 × 6% / 12 = 25 (万元)。

借: 在建工程 37.5

    贷: 应付利息 37.5

借: 其他应收款 25

    贷: 在建工程 25

## 第 19 章 所得税

资产/负债账面价值的变动(假定计税基础不变)	纳税调整	暂时性差异	确认递延所得税
(1) 资产账面价值减少, 如计提坏账准备等; (2) 负债账面价值增加, 如预计负债增加且未来实际支付时可以税前扣除	纳税调整增加	可抵扣暂时性差异	确认递延所得税资产
(1) 资产账面价值增加, 如交易性金融资产公允价值变动增加等; (2) 负债账面价值减少, 如交易性金融负债公允价值变动减少	纳税调整减少	应纳税暂时性差异	确认递延所得税负债

**【考点 1】资产的计税基础(★★★)**

**(一) 固定资产**

**【例·计算分析题】**甲公司适用的所得税税率为 25%。

(1) 2×18 年末购入管理用固定资产，成本为 3 600 万元，采用年限平均法计提折旧，预计使用年限为 10 年，预计净残值为零。税法规定该固定资产的计税年限最低为 15 年，甲公司在计税时按照 15 年采用直线法计算确定的折旧在所得税税前扣除。2×19 年末递延所得税资产余额 30 万元。所得税会计处理如下：

2×20 年末（已计提 2 年折旧）账面价值=3 600-3 600÷10×2=2 880（万元）

年末计税基础=3 600-3 600÷15×2=3 120（万元）

年末累计可抵扣暂时性差异=3 120-2 880=240（万元）

年末递延所得税资产余额=240×25%=60（万元）

年末递延所得税资产发生额=60-30=30（万元）

2×20 年确认递延所得税费用为-30 万元

借：递延所得税资产 30

贷：所得税费用 30

(2) 2×21 年 10 月 1 日，甲公司董事会决定将其固定资产的折旧年限由 10 年调整为 20 年，该项变更自 2×21 年 10 月 1 日起执行。2×21 年末所得税会计处理如下：

2×21 年的折旧额=3 600÷10×9/12+(3 600-3 600÷10×2-3 600÷10×9/12)÷(20×12-2×12-9)×3=307.83（万元）

年末账面价值=2 880-307.83=2 572.17（万元）

年末计税基础=3 600-3 600÷15×3=2 880（万元）

年末递延所得税资产余额=(2 880-2 572.17)×25%=76.96（万元）

年末递延所得税资产发生额=76.96-60=16.96（万元）

2×21 年确认递延所得税费用为-16.96 万元

## (二) 无形资产

### 1. 内部研究开发形成的无形资产

【例·计算分析题】甲公司适用的所得税税率为 25%，各年实现利润总额均为 10 000 万元。自 2×20 年 1 月 1 日起，甲公司自行研究开发一项新专利技术。税法规定，研究开发支出未形成无形资产计入当期损益的，按照研究开发费用的 75% 加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 175% 摊销。

2×20 年度研发支出为 1 500 万元，其中费用化支出为 500 万元，资本化支出 1 000 万元。至 2×20 年末尚未达到预定可使用状态。甲公司 2×20 年末所得税会计处理如下：

年末开发支出账面价值=1 000（万元）

年末开发支出计税基础=1 000×175%=1 750（万元）

年末可抵扣暂时性差异=750（万元）

自行研发的无形资产不属于企业合并，且初始确认时，既不影响应纳税所得额也不影响会计利润，故不确认相关的递延所得税资产。

2×20 年应交所得税=(10 000-500×75%)×25%=2406.25（万元）

### 2. 无形资产在后续计量时，会计与税收的差异主要产生于对无形资产是否需要摊销及无形资产减值准备的提取

【提示】产生应纳税暂时性差异，确认递延所得税负债

## (三) 以公允价值计量且其变动计入当期损益（其他综合收益）的金融资产和投资性房地产

【例·计算分析题】甲公司适用的所得税税率为 25%，各年税前会计利润均为 10 000 万元。假定 2×21 年期初暂时性差异余额为零，不考虑其他因素。有关业务如下：

2×21 年 11 月 20 日，甲公司自公开市场取得一项权益性投资分类为交易性金融资产或其他

2023 年 CPA 辅导 会计——总复习攻略——郭建华

权益工具投资（为便于对比说明），支付价款 1 000 万元，本年末该权益性投资的公允价值为 1 100 万元。2×21 年末所得税会计处理如下：

交易性金融资产	其他权益工具投资
年末账面价值=1 100 年末计税基础=1 000 应纳税暂时性差异=100	同左
递延所得税负债余额=100×25%=25 确认递延所得税费用=25 应交所得税=(10 000-100)×25%=2 475 确认所得税费用=2 475+25=2 500	递延所得税负债余额=100×25%=25 确认其他综合收益=-25 应交所得税=10 000×25%=2 500 确认所得税费用=2 500
借：所得税费用 2500 贷：递延所得税负债 25 应交税费 2475	借：所得税费用 2500 其他综合收益 25 贷：递延所得税负债 25 应交税费——应交所得税 2500

**【例·计算分析题】**A 公司适用的所得税税率为 25%，各年税前会计利润均为 10 000 万元。假定税法规定的折旧方法、折旧年限及净残值与会计规定相同。同时，税法规定资产在持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额，待处置时一并计算确定应计入应纳税所得额的金额。

2×21 年 1 月 1 日将其某自用房屋用于对外出租，并采用公允价值对该投资性房地产进行后续计量。该房屋的成本为 5 000 万元，预计使用年限为 20 年。转为投资性房地产之前，已使用 4 年，按年限平均法计提折旧，预计净残值为零。2×21 年 1 月 1 日账面价值为 4 000（5 000-5 000/20×4）万元，转换日公允价值为 5 000 万元，转换日产生其他综合收益 1 000 万元。2×21 年 12 月 31 日的公允价值为 6 000 万元。2×21 年末所得税的处理如下：

年末账面价值=6 000（万元）

年末计税基础=5 000-5 000÷20×5=3 750（万元）

年末应纳税暂时性差异=6 000-3 750=2 250（万元）

年末“递延所得税负债”余额=2 250×25%=562.5（万元）

年末“递延所得税负债”发生额=562.5-0=562.5（万元）

其中：确认其他综合收益=1 000×25%=250（万元）

确认递延所得税费用=562.5-250=312.5（万元）

应交所得税=(10 000-公允价值变动 1 000-税法折旧 5 000/20)×25%=2 187.5（万元）

确认所得税费用=2 187.5+312.5=2 500（万元）

借：所得税费用 2 500  
 其他综合收益 250  
 贷：递延所得税负债 562.5  
 应交税费——应交所得税 2 187.5

**（四）其他计提资产减值准备的各项资产**

**【例·计算分析题】**2×20 年转回存货跌价准备 400 万元，2×20 年计提存货跌价准备 100 万元。

**【答案】**

①转回可抵扣暂时性差异 300 万元

②转回递延所得税资产=300×25%=75（万元）

③理由：存货跌价准备计提时，会产生可抵扣暂时性差异，确认递延所得税资产，转回存货跌价准备时，会转回可抵扣暂时性差异。因此 2×20 年转回存货跌价准备 400 万元时，属于转回了 400 万元可抵扣暂时性差异。同时计提存货跌价准备 100 万元，即新产生了 100 万元可抵扣暂时性差异。综合考虑，即转回 300 万元可抵扣暂时性差异，需转回递延所得税资产。

④纳税调整减少金额为 300 万元

⑤递延所得税费用=300×25%=75（万元）

### （五）长期股权投资

【思考问题 1】采用成本法核算的，需要纳税调整？

项 目	需要纳税调整？	递延所得税？
分回现金股利	调整减少	不确认

【思考问题 2】采用权益法核算的，需要纳税调整？

项 目	需要纳税调整？	递延所得税？
对初始投资成本的调整，产生营业外收入	调整减少	不确认
确认投资收益（确认投资损失）	调整减少（调整增加）	不确认
分回现金股利	不调整	不确认
因其他综合收益变动，产生资本公积	不调整	不确认

### （六）广告费和业务宣传费支出

【例·计算分析题】A 公司适用的所得税税率为 25%。假定 A 公司税前会计利润为 1 000 万元。不考虑其他纳税调整。2×21 年发生 1 700 万元广告费支出，发生时已作为销售费用计入当期损益。税法规定，该类支出不超过当年销售收入 15% 的部分允许当期税前扣除，超过部分允许向以后年度结转税前扣除。A 公司 2×21 年实现销售收入 10 000 万元。所得税会计处理如下：

假定一：价款已经支付	假定二：价款尚未支付
资产账面价值=0	负债账面价值=1 700（万元）
资产计税基础=1 700-10 000×15%=200（万元）	负债计税基础=10 000×15%=1 500（万元）
可抵扣暂时性差异=200（万元）	可抵扣暂时性差异=200（万元）

【考点 2】负债的计税基础

计算公式如下：

负债的计税基础=负债的账面价值-未来期间可税前扣除的金额

（一）预计负债

【例·计算分析题】甲公司的所得税税率为 25%。2×21 年 12 月 31 日涉及一项诉讼案件，甲公司估计败诉的可能性为 60%，如败诉，估计赔偿金额很可能为 100 万元。假定甲公司税前会计利润为 10 000 万元。不考虑其他纳税调整。

假定一：假定涉及一项担保诉讼，税法规定担保涉及诉讼不得税前扣除	假定二：假定涉及一项违反合同的诉讼案件，税法规定违反合同的诉讼实际发生时可
---------------------------------	---------------------------------------



	以税前扣除
年末负债账面价值=100 (万元)	年末负债账面价值=100 (万元)
年末负债计税基础=100-0=100 (万元)	年末负债计税基础=100-100=0
无暂时性差异	年末可抵扣暂时性差异=100 (万元) 年末“递延所得税资产”发生额=25 (万元)
借：所得税费用 2 525 贷：应交税费——应交所得税 [(10 000+100) × 25%] 2 525	借：所得税费用 2 500 递延所得税资产 25 贷：应交税费——应交所得税 [(10 000+100) × 25%] 2 525

**【例题】**2×21 年 10 月 1 日，甲公司向乙公司销售 5000 件健身器材，单位销售价格为 500 元，单位成本为 400 元，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为 250 万元，增值税税额为 40 万元。健身器材已经发出，但款项尚未收到。根据协议约定，估计该批健身器材的退货率约为 20%，税前利润 1 000 万元。

### (1) 会计处理

借：应收账款 (5000×0.05×1.16) 290  
    贷：主营业务收入 (5000×0.05×80%) 200  
        预计负债——应付退货款 (5000×0.05×20%) 50  
        应交税费——应交增值税(销项税额) 40

借：主营业务成本 (5000×0.04×80%) 160  
    应收退货成本 (5000×0.04×20%) 40  
    贷：库存商品 200

### (2) 税法处理

应交所得税 = (1000 + 50 - 40) × 25% = 252.5  
 预计负债账面价值 = 50；计税基础 = 50 - 50 = 0；可抵扣暂时性差异 = 50  
 应收退货成本账面价值 = 40；计税基础 = 0；应纳税暂时性差异 = 40

借：所得税费用 (1000×25%) 250  
    递延所得税资产 (50×25%) 12.5  
    贷：递延所得税负债 (40×25%) 10  
        应交税费 252.5

## (二) 权益结算的股份支付

上市公司等待期内会计上计算确认的相关成本费用，不得在对应年度计算缴纳企业所得税时扣除。在股权激励计划可行权后，上市公司方可根据该股票实际行权时的公允价值与当年激励对象实际行权支付价格的差额及数量，计算确定作为当年上市公司工资薪金支出，依照税法规定进行税前扣除。

**【例·计算分析题】**A 公司为我国 A 股上市公司，企业所得税税率为 25%。该公司在两个年度内给 10 位公司高管实施了股票期权激励计划，该公司股权激励的具体内容如下：

授予日	授予期权合计数	授予日公允价值	行权价格	可行权日	等待期
2×20.1.1	100 万股	5 元/股	4.5 元/股	2×21.12.31	2 年

A 公司授予股票期权的可行权条件如下：连续工作满 2 年。

第一年没有高管离开，A 公司估计两年内没有高管离开。A 公司的股票在 2×20 年 12

月 31 日的收盘价为 12.5 元/股。

满足可行权条件。2×20 年度 A 公司有关股权激励的会计处理及所得税会计处理如下：

(1) 权益结算的股份支付会计处理：

借：管理费用  $(100 \times 5 \times 1/2)$  250  
贷：资本公积——其他资本公积 250

(2) 所得税会计处理：

年末股票的公允价值  $= 100 \times 12.5 \times 1/2 = 625$  (万元)  
年末股票期权行权价格  $= 100 \times 4.5 \times 1/2 = 225$  (万元)  
年末预计未来期间可税前扣除的金额  $= 625 - 225 = 400$  (万元)  
年末确认递延所得税资产  $= 400 \times 25\% = 100$  (万元)

2×20 年度，A 公司根据会计准则规定在当期确认的成本费用为 250 万元，但预计未来期间可税前扣除的金额为 400 万元，超过了该公司当期确认的成本费用。根据《企业会计准则讲解（2010）》的规定，超过部分的所得税影响应直接计入所有者权益。因此，具体的所得税会计处理如下：

借：递延所得税资产 100  
贷：资本公积——其他资本公积  $[(400 - 250) \times 25\%]$  37.5  
所得税费用  $(250 \times 25\%)$  62.5

【例·综合题】2×21 年 1 月 1 日，为激励高管人员，甲公司以每股 5 元的价格向 20 名高管人员每人授予 50 万股限制性股票（每股面值为 1 元），发行价款 5 000 万元已于当日收存银行，并办理完成限制性股票的股权过户登记手续。根据限制性股票激励计划，被授予限制性股票的高管人员从 2×21 年 1 月 1 日起在甲公司连续服务 5 年，其所授予的限制性股票才能够解除限售。如果这些高管人员在 5 年内离开甲公司，甲公司有权按授予价格（每股 5 元）回购其被授予的限制性股票。

2×21 年年末，甲公司预计限制性股票限售的 5 年内高管人员离职的比例为 10%。2×21 年 1 月 1 日和 2×21 年 12 月 31 日，甲公司股票的市场价格分别为每股 20 元和每股 25 元。

甲公司适用的所得税税率为 25%。

要求：计算甲公司 2×21 年度应确认的股份支付费用金额以及因股份支付应确认的递延所得税金额，编制授予限制性股票、确认股份支付费用以及确认递延所得税的相关会计分录。

【答案】授予日的会计分录为：

借：银行存款 5 000  
贷：股本  $(20 \times 50 \times 1)$  1 000  
资本公积——股本溢价 4 000

同时：

借：库存股 5 000  
贷：其他应付款——限制性股票回购义务 5 000

2×21 年年末，确认管理费用和资本公积金额  $= (20 - 20 \times 10\%) \times 50 \times (20 - 5) \times 1/5 = 2 700$  (万元)。

借：管理费用 2 700  
贷：资本公积——其他资本公积 2 700

与递延所得税相关的会计处理：

年末预计未来期间可税前扣除的金额  $= (20 - 20 \times 10\%) \times 50 \times (25 - 5) \times 1/5 = 3 600$  (万元)。

借：递延所得税资产  $(3 600 \times 25\%)$  900

贷：所得税费用  $(2\ 700 \times 25\%)$  675  
 资本公积——其他资本公积  $(900 \times 25\%)$  225

### (三) 递延收益

【例·计算分析题】2×21 年甲公司取得当地财政部门拨款 2 000 万元，用于资助甲公司 2×21 年 7 月开始进行的一项研发项目的前期研究，预计将发生研究支出 2 000 万元。项目自 2×21 年 7 月开始启动，至年末累计发生研究支出 1 500 万元。税法规定，该政府补助应计入当年应纳税所得额。甲公司对该交易事项的会计处理如下：

借：银行存款 2 000  
 贷：递延收益 2 000  
 借：递延收益 1 500  
 贷：管理费用  $(2\ 000 \times 1\ 500 / 2\ 000)$  1 500  
 递延收益的账面价值  $= 2\ 000 - 1\ 500 = 500$  (万元)  
 递延收益的计税基础  $= 500 - 500 = 0$   
 可抵扣暂时性差异  $= 500$  (万元)

### (四) 其他情况，包括合同负债、交易性金融负债

均可以产生可抵扣暂时性差异

### (五) 其他应付款

如企业应交的罚款和滞纳金等，在尚未支付之前按照会计准则规定确认为费用，同时作为负债反映。税法规定，罚款和滞纳金不能税前扣除，其计税基础为账面价值减去未来期间计税时可予税前扣除的金额零之间的差额，即计税基础等于账面价值，不产生暂时性差异。

### (六) 使用权资产和租赁负债

【例·综合题】甲公司的所得税税率为 25%，2×21 年 1 月 1 日，承租人甲公司就某栋建筑物与出租人乙公司签订了为期 3 年的租赁协议。租赁期内的不含税租金为每年 1 000 万元，于每年年末支付；增量借款利率为每年 5%。甲公司在该项租赁中所形成的相关使用权资产按直线法在 3 年内计提折旧。假定税法认定该项租赁为经营租赁，即使用权资产和租赁负债的计税基础为 0。[已知： $(P/A, 5\%, 3) = 2.7232$ ；]

要求：编制承租人甲公司各年与租赁相关的会计分录，同时编制甲公司各年与递延所得税相关的会计分录。

#### 『正确答案』

(1) 2×21 年 1 月 1 日：

租赁的会计处理：

- ① 租赁负债  $= 1\ 000 \times (P/A, 5\%, 3) = 1\ 000 \times 2.7232 = 2723.2$  (万元)。  
 ② 使用权资产  $= 2\ 723.2$  (万元)。

借：使用权资产 2 723.2  
 租赁负债——未确认融资费用 276.8  
 贷：租赁负债——租赁付款额 3 000

所得税会计处理：

- ① 使用权资产账面价值  $= 2\ 723.2$  (万元)。  
 使用权资产计税基础  $= 0$ 。  
 应纳税暂时性差异  $= 2\ 723.2$  (万元)。  
 递延所得税负债  $= 2\ 723.2 \times 25\% = 680.8$  (万元)。  
 ② 租赁负债账面价值  $= 2\ 723.2$  (万元)。  
 租赁负债计税基础  $= 0$ 。

可抵扣暂时性差异=2 723.2 (万元)。

递延所得税资产=2 723.2×25%=680.8 (万元)。

借：递延所得税资产 680.8

贷：递延所得税负债 680.8

(2) 2×21 年 12 月 31 日：

租赁的会计处理：

①2×21 年末未确认融资费用摊销额=2 723.2×5%=136.16 (万元)。

借：财务费用 136.16

贷：租赁负债——未确认融资费用 136.16

②2×21 年年末支付：

借：租赁负债——租赁付款额 1 000

贷：银行存款 1 000

所得税会计处理：

①使用权资产账面价值=2 723.2-2 723.2/3=1815.47 (万元)。

使用权资产计税基础=0。

累计应纳税暂时性差异=1815.47 (万元)。

递延所得税负债发生额=1815.47×25%-680.8=-226.93 (万元)。

②租赁负债账面价值=2 723.2+136.16-1000=1 859.36 (万元)。

租赁负债计税基础=0。

累计可抵扣暂时性差异=1 859.36 (万元)。

递延所得税资产发生额=1 859.36×25%-680.8=-215.96 (万元)。

借：递延所得税负债 226.93

贷：递延所得税资产 215.96

所得税费用 10.97

### (七) 关于发行方分类为权益工具的金融工具相关股利的所得税影响的会计处理

发行方在会计上分类为权益工具的永续债的利息支出，在满足条件的情况下，可以在企业所得税税前扣除。对于所分配的利润来源于以前产生损益的交易或事项，该股利的所得税影响应当计入当期损益（以应归属于该金融工具的金额为限）；对于所分配的利润来源于以前确认在所有者权益中的交易或事项，该股利的所得税影响应当计入所有者权益项目。

**【例·计算分析题】**甲公司的所得税税率为 25%，2×22 年 1 月 1 日甲公司发行了一项年利率为 8%、无固定还款期限、可自主决定是否支付利息的不可累积永续债 10000 万元。对甲公司而言，该永续债并未形成支付现金或其他金融资产合同义务，也没有回购的合同义务，因此该永续债应整体被分类为权益工具。2×23 年 12 月 31 日，甲公司股东大会宣告分配永续债利息。甲公司 2×23 年实现的利润总额为 50000 万元。假定按照税法规定，甲公司支付的该项永续债的利息支出准予在其企业所得税税前扣除。甲公司因该项永续债所支付的利息来源于以前产生损益的交易或事项。不考虑其他因素。

要求：编制 2×23 年 12 月 31 日甲公司股东大会宣告分配永续债利息的相关会计分录，同时编制甲公司与所得税相关的会计分录。

#### 【答案】

分类为权益工具的金融工具，在存续期间分派的利息，作为利润分配处理。

借：利润分配——应付永续债利息 (10000×8%) 800

贷：应付股利——永续债利息 800

借：递延所得税资产 200

贷：所得税费用（ $800 \times 25\%$ ） 200

实际支付而允许税前扣除时，调减应纳税所得额，同时转回递延所得税资产

## 第 20 章 非货币性资产交换

### 【考点 1】非货币性资产交换的认定（★★）

#### （一）货币性资产与非货币性资产

货币性资产？应收账款、应收票据、**债权投资**等等

#### （二）非货币性资产交换不涉及的交易和事项

1. 企业以存货换取客户的非货币性资产的，换出存货适用《企业会计准则第 14 号——收入》。

2. 非货币性资产交换中涉及企业合并的，适用《企业会计准则第 20 号——企业合并》《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》和《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》。

3. 非货币性资产交换中涉及金融资产的，金融资产的确认、终止确认和计量适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》。

4. 非货币性资产交换中涉及使用权资产或应收融资租赁款等的，相关资产的确认、终止确认和计量适用《企业会计准则第 21 号——租赁》。

5. 非货币性资产交换的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行交易的，或者非货币性资产交换的双方均受同一方或相同的多方最终控制，且该非货币性资产交换的交易实质是交换的一方向另一方进行了权益性分配或交换的一方接受了另一方权益性投入的，适用权益性交易的有关会计处理规定。

#### （三）补价的判断

##### 1. 收到补价的企业

收到的补价  $\div$  换出资产公允价值  $< 25\%$

##### 2. 支付补价的企业

支付的补价  $\div$  （支付的补价 + 换出资产公允价值）  $< 25\%$

【提示】分子和分母，均不含增值税

【例题·多选题】（2020 年）下列各项关于甲公司发生的交易或事项中，不适用非货币性资产交换准则进行会计处理的有（ ）。

- A. 甲公司以出租的厂房换取乙公司所持联营企业的投资
- B. 甲公司以专利权作价对其合营企业进行增资并达到控制
- C. 甲公司以持有的 5 年期债券投资换取丙公司的专有技术
- D. 甲公司以生产用设备向股东分配利润

『正确答案』BCD

『答案解析』甲公司以专利权作价对其合营企业进行增资并达到控制，适用企业合并准则，选项 B 错误；甲公司的 5 年期债券投资属于货币性资产，所以该交换不属于非货币性资产交换，选项 C 错误；分配利润不作为非货币性资产交换处理，选项 D 错误。

【例题·单选题】（2019 年）对于甲公司而言，下列各项交易中，应当认定为非货币性资产交换进行会计处理的是（ ）。

- A. 甲公司以一批产成品交换乙公司一台汽车
- B. 甲公司以其作为固定资产核算的生产设备交换乙公司一批原材料
- C. 甲公司以应收丁公司的 2 200 万元银行承兑汇票交换乙公司一栋办公用房
- D. 甲公司以一项专利权交换乙公司一项非专利技术，并以银行存款收取补价，所收取

补价占换出专利权公允价值的 30%

『正确答案』B

『答案解析』选项 A，甲公司以一一批产成品交换乙公司一台汽车，甲公司应按照《企业会计准则第 14 号——收入》进行会计处理；选项 C，乙公司换出银行承兑汇票属于货币性资产，不属于非货币性资产交换；选项 D，收取的补价占换出资产公允价值的比例为 30%，超过了 25%，所以不属于非货币性资产交换。

### 【考点 2】会计处理（★★★）

**以公允价值计量的非货币性资产交换的会计处理：**条件，非货币性资产交换同时满足下列条件的，应当以公允价值为基础计量：①该项交换具有商业实质；②换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。

#### 1. 换出资产的公允价值更加可靠的情形

(1) 计算换入资产成本。

换入资产成本 = 换出资产的公允价值 + 支付补价的公允价值（- 收到补价的公允价值）+ 应支付的相关税费

【特别提示】若收到含税补价（收到银行存款支付的补价）或者支付含税补价（以银行存款支付补价）

换入资产成本 = 换出资产不含税公允价值 + 增值税销项税额（或换出资产含税公允价值）+ 支付含税补价 / - 收到含税补价 - 增值税进项税额 + 应支付的相关税费。

(2) 计算换出资产处置损益。

换出资产处置损益 = 换出资产的公允价值 - 换出资产账面价值

①换出资产为固定资产、在建工程、无形资产的，换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额，计入资产处置损益。

②换出资产为长期股权投资的，换出资产公允价值和换出资产账面价值的差额，计入投资收益。

③换出资产为投资性房地产的，按换出资产公允价值或换入资产公允价值确认其他业务收入，按换出资产账面价值结转其他业务成本，二者之间的差额计入当期损益。

#### 2. 有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的情形

(1) 计算换入资产成本。

换入资产成本 = 换入资产的公允价值 + 应支付的相关税费（不需要考虑补价因素）

(2) 计算换出资产的公允价值。

换出资产的公允价值 = 换入资产的公允价值 + 收到补价的公允价值 - 支付补价的公允价值

(3) 计算换出资产的处置损益。

换出资产的处置损益 = 换出资产公允价值 - 换出资产账面价值

## 第 21 章 债务重组

### 【考点 1】适用范围（★）

1. 债务重组中涉及的**债权、重组债权、债务、重组债务和其他金融工具的确认、计量和列报**，分别适用《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》。不包括合同资产、合同负债、预计负债，但包括租赁应收款和租赁应付款。

2. **通过债务重组形成企业合并的**，适用《企业会计准则第 20 号——企业合并》。

3. 债权人或债务人中的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行债务重组的，或者债权人与债务人在债务重组前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该债务重组的交易实质是债权人或债务人进行了权益性分配或接受了权益性投入的，适用权益性交易的有关会计处理规定。

【例·计算分析题】甲公司是乙公司股东，为了弥补乙公司临时性经营现金流短缺，甲公司向乙公司提供 500 万元无息借款，期限为 1 年。借款期满时，尽管乙公司具有充足的现金流，甲公司仍然决定免除乙公司部分本金还款义务，仅收回 100 万元借款。

要求：说明甲公司和乙公司是否确认债务重组相关损益，编制乙公司的相关会计分录。

『正确答案』甲公司和乙公司应当将该交易作为权益性交易，不确认债务重组相关损益。理由：在此项交易中，如果甲公司不以股东身份而是以市场交易者身份参与交易，在乙公司具有足够偿债能力的情况下不会免除其部分本金。乙公司的会计分录：

借：其他应付款 500  
贷：银行存款 100  
    资本公积 400

【拓展】假设前例中债务人乙公司确实出现财务困难，其他债权人对其债务普遍进行了减半的豁免，甲公司作为股东比其他债务人多豁免 150 万元债务，其余 100 万元由乙公司以银行存款归还。该交易中正常豁免 250 万元债务的交易适用债务重组准则，确认债务重组相关损益，甲公司作为股东比其他债权人多豁免 150 万元债务应当作为权益性交易处理，乙公司的会计分录：

借：其他应付款 500  
贷：银行存款 100  
    资本公积 150  
    投资收益 250

【考点 2】以资产清偿债务方式进行债务重组 (★★★)

1. 以金融资产清偿债务

【例·计算分析题】2×21 年 6 月 6 日，甲公司向乙公司销售商品一批，应收乙公司款项的入账金额为 100 万元。甲公司将该应收款项分类为以摊余成本计量的金融资产。乙公司将该应付账款分类为以摊余成本计量的金融负债。2×21 年 8 月 8 日，双方签订债务重组合同，乙公司以两项金融资产偿还该欠款：(1) 其他债权投资的账面价值 70 万元（其中成本 60 万元，公允价值变动 10 万元），公允价值为 55 万元；(2) 其他权益工具投资的账面价值 20 万元（其中成本 10 万元，公允价值变动 10 万元），公允价值为 25 万元。双方办理完成股权转让手续。甲公司已计提坏账准备 10 万元。

债权人的会计处理	债务人的会计处理
借：其他债权投资 55 其他权益工具投资 25 坏账准备 10 投资收益 10 (金融资产确认金额 80-债权账面价值 90) 贷：应收账款 100	借：应付账款 100 贷：其他债权投资 70 其他权益工具投资 20 投资收益 10 (债务的账面价值 100-偿债金融资产 账面价值 90) 借：其他综合收益 20 贷：投资收益 10 盈余公积、利润分配 10

## 2. 以多项资产清偿债务

**【例·计算分析题】**甲、乙公司均为增值税一般纳税人，适用增值税税率为 13%，有关债务重组资料如下：

(1) 2×20 年 11 月 5 日，甲公司向乙公司赊购一批材料，含税价为 5 850 万元。乙公司以摊余成本计量该项债权，甲公司以摊余成本计量该项债务。

(2) 2×21 年 9 月 10 日，甲公司因发生财务困难，无法按合同约定偿还债务，双方协商进行债务重组。乙公司同意甲公司用其一批自产产品、一项固定资产和一项交易性金融资产（股权投资）抵偿欠款。甲公司用于抵债的资产的资料如下：

① 库存商品：成本为 2 000 万元，已计提存货跌价准备 250 万元；不含税市价为 2 250 万元，增值税为 292.5 万元。

② 固定资产：原价为 3 750 万元，累计折旧为 1 450 万元；不含税公允价值为 1 875 万元；增值税为 243.75 万元。

③ 交易性金融资产：账面价值总额为 375 万元；市价为 588.75 万元。

当日，甲公司该项债务的账面价值仍为 5 850 万元。乙公司该项债权的公允价值为 5 250 万元。

抵债资产于 2×21 年 9 月 20 日转让完毕，甲公司发生固定资产清理费用 16.25 万元。

(3) 乙公司将受让的商品、固定资产和股权投资分别作为原材料、固定资产和交易性金融资产核算。

2×21 年 9 月 20 日，乙公司对该债权已计提坏账准备 475 万元，甲公司股权投资市价为 525 万元。

其他资料：不考虑其他因素的影响。

要求：分别编制债权人和债务人债务重组的相关分录。

### 【答案】

#### (1) 债权人的会计处理。

合同生效日 2×22 年 9 月 10 日，原材料和固定资产的成本应当以其公允价值比例对放弃债权公允价值扣除受让金融资产公允价值后的净额进行分配后的金额为基础确定。

原材料的成本 =  $(5\ 250 - 588.75 - 536.25) \times 2\ 250 / (2\ 250 + 1\ 875) = 2\ 250$  (万元)。

固定资产的成本 =  $(5\ 250 - 588.75 - 536.25) \times 1\ 875 / (2\ 250 + 1\ 875) = 1\ 875$  (万元)。

2×21 年 9 月 20 日，乙公司的账务处理如下：

借：原材料 2 250

    固定资产 1 875

    应交税费——应交增值税（进项税额） (292.5 + 243.75) 536.25

    交易性金融资产 525

    坏账准备 475

    投资收益 188.75

贷：应收账款 5 850

#### (2) 债务人的会计处理。

甲公司 9 月 20 日的账务处理如下：

借：固定资产清理 2 300

    累计折旧 1 450

贷：固定资产 3 750

借：固定资产清理 16.25

贷：银行存款 16.25



借：应付账款 5 850

    存货跌价准备 250

贷：固定资产清理 2 316.25

    库存商品 2 000

    应交税费——应交增值税（销项税额） 536.25

    交易性金融资产 375

    其他收益——债务重组收益 872.5

#### 4. 将债务转为权益工具方式进行债务重组

【例·计算分析题】乙公司（债权人）和甲公司（债务人）债务重组资料如下：

（1）2×21 年 3 月 6 日，甲公司从乙公司购买一批材料，约定 6 个月后甲公司应结清款项 5000 万元（假定无重大融资成分）。乙公司将该应收款项分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；甲公司将该应付款项分类为以摊余成本计量的金融负债。

（2）2×21 年 6 月 30 日，应收款项和应付款项的公允价值均为 4250 万元。

（3）2×21 年 9 月 6 日，甲公司因无法支付货款与乙公司协商进行债务重组，双方商定乙公司将该债权转为对甲公司的股权投资。当日应收款项和应付款项的公允价值均为 3800 万元。

（4）2×21 年 10 月 8 日，乙公司办理了对甲公司的增资手续，甲公司和乙公司分别支付手续费等相关费用 75 万元和 60 万元。债转股后甲公司总股本为 6250 万元，乙公司持有的抵债股权占甲公司总股本的 20%，对甲公司具有重大影响，甲公司股权公允价值不能可靠计量。甲公司应付款项的账面价值仍为 5000 万元。应收款项和应付款项的公允价值仍为 3800 万元。

『正确答案』

乙公司（债权人）的会计处理	甲公司（债务人）的会计处理
①3 月 6 日 借：交易性金融资产——成本 5000 贷：主营业务收入 5000	①3 月 6 日 借：原材料 5000 贷：应付账款 5000
②6 月 30 日 借：公允价值变动损益 750 (5000-4250) 贷：交易性金融资产——公允价值变动 750	
③9 月 6 日 借：公允价值变动损益 450 (4250-3800) 贷：交易性金融资产——公允价值变动 450	
④10 月 8 日 长期股权投资初始投资成本=应收款项公允价值 3800+相关税费 60=3860 (万元)	②10 月 8 日，由于甲公司股权的公允价值不能可靠计量，初始确认权益工具公允价值应当按照所清偿债务的公允价值 3800 万元计量，并扣除因发行权益工具支出的相关税费 75 万元。
借：长期股权投资——甲公司 3860 交易性金融资产——公允价值变动 1200(750+450) 贷：交易性金融资产——成本 5000	借：应付账款 5000 贷：实收资本 (6250×20%) 1250 资本公积——资本溢价 (3800-1250-75) 2475

银行存款	60	银行存款	75
		投资收益	(5000-3800) 1200

## 第 22 章 外币折算

### 【考点 1】外币交易的会计处理 (★★)

#### (一) 交易发生日

1. 外币交易应当在初始确认时, 采用交易发生日的即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额; 也可以采用与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。

2. 企业收到投资者以外币投入的资本, 采用交易日即期汇率折算。

#### (二) 资产负债表日及结算日

1. 货币性项目。资产负债表日及结算日, 应以当日即期汇率折算外币货币性项目, 该项目因当日即期汇率不同于初始入账时或前一资产负债表日即期汇率而产生的汇兑差额计入当期损益。

资产负债表日:

汇兑差额 = (外币账户期初 + 本期增加 - 本期减少) × 期末汇率 - (人民币账户期初 + 本期增加 - 本期减少)

结算日:

汇兑差额 = 债权债务科目余额 - 结算的货币金额 × 结算日汇率

2. 非货币性项目。资产负债表日, 以历史成本计量的外币非货币性项目, 仍采用交易发生日的即期汇率折算, 不改变其记账本位币金额。

#### 3. 汇率变动可能计入的会计科目:

- (1) 外币货币性项目: 汇率变动计入财务费用或在建工程;
- (2) 存货: 汇率变动计入资产减值损失 (包括汇率变动, 也包括存货减值损失, 不区分);
- (3) 交易性金融资产: 汇率变动计入公允价值变动损益 (包括汇率变动, 也包括公允价值的变动, 不区分);
- (4) 其他权益工具投资: 汇率变动计入其他综合收益 (包括汇率变动, 也包括公允价值的变动, 不区分);
- (5) 其他债权投资: 汇率变动计入财务费用, 公允价值变动计入其他综合收益;
- (6) 债权投资: 汇率变动计入财务费用。

【例·计算分析题】甲公司人民币为记账本位币。其发生的相关外币交易或事项如下:

(1) 20×7 年 7 月 1 日, 甲公司支付价款 500 万美元 (含交易费用) 购入乙公司同日发行的债券 5 万张, 该债券单位面值为 100 美元, 票面年利率为 6%, (等于实际利率), 按年支付利息, 于每年 6 月 30 日支付。债券期限为 5 年, 本金在债券到期时一次性偿还。当日, 美元对人民币的即期汇率为 1 美元=7.3 元人民币。假定分类为债权投资或其他债权投资。

#### 【答案】

债权投资	其他债权投资
借: 债权投资——成本 (美元) 3650 (500×7.3)	借: 其他债权投资——成本 (美元) 3650 (500×7.3)
贷: 银行存款——美元 3650 (500×7.3)	贷: 银行存款——美元 3650 (500×7.3)

(2) 20×7 年 12 月 31 日, 美元对人民币的即期汇率为 1 美元=7.5 元人民币; 甲公司所持

乙公司债券的公允价值为 520 万美元。

【答案】

债权投资	其他债权投资
借：应收利息——美元 112.5 [ (500×6%/2) ×7.5] 贷：投资收益 112.5 借：债权投资——成本（美元） 100 [500× (7.5-7.3) ] 贷：财务费用 100	借：应收利息——美元 112.5 [ (500×6%/2) ×7.5] 贷：投资收益 112.5 借：其他债权投资——成本（美元） 100 [500× (7.5-7.3) ] 贷：财务费用——汇兑收益 100 借：其他债权投资——公允价值变动（美元） 37.5 贷：其他综合收益 37.5 [ (520-15) ×7.5-(3650+100) ]

(3) 20×8 年 6 月 30 日，甲公司收到乙公司支付的债券利息 30 万美元，当日，美元对人民币的即期汇率为 1 美元=7.4 元人民币。

债权投资	其他债权投资
借：应收利息——美元 111 [ (500×6%/2) ×7.4] 贷：投资收益 111 借：银行存款——美元 (30×7.4) 222 财务费用 1.5 贷：应收利息 223.5 ( 112.5 +111)	借：应收利息——美元 111 [ (500×6%/2) ×7.4] 贷：投资收益 111 借：银行存款——美元 (30×7.4) 222 财务费用 1.5 贷：应收利息 223.5 ( 112.5 +111)

(4) 20×8 年 12 月 31 日，美元对人民币的即期汇率为 1 美元=7.2 元人民币；甲公司所持乙公司债券的公允价值为 505 万美元。

债权投资	其他债权投资
借：应收利息——美元 108 [ (500×6%/2) ×7.2] 贷：投资收益 108 借：财务费用——汇兑损失 150 [500× (7.2-7.5) ] 贷：债权投资——成本（美元） 150	借：应收利息——美元 108 [ (500×6%/2) ×7.2] 贷：投资收益 108 借：财务费用——汇兑损失 150 [500× (7.2-7.5) ] 贷：其他债权投资——成本（美元） 150 借：其他综合收益 109.5 贷：其他债权投资——公允价值变动（美 元） 109.5 [ (505-15) ×7.2]- [ (520-15) ×7.5-150]

【例·计算分析题】(1) 乙公司 2×21 年 12 月 10 日以每股 3 美元的价格购入丙公司 B 股股票 100 万股，当日汇率为 1 美元=7.03 元人民币，款项已付。2×21 年 12 月 31 日，股票的市价为每股 2.8 美元，当日汇率为 1 美元=7.04 元人民币。假定乙公司划分为其他权益工具投资或交易性金融资产

『答案』

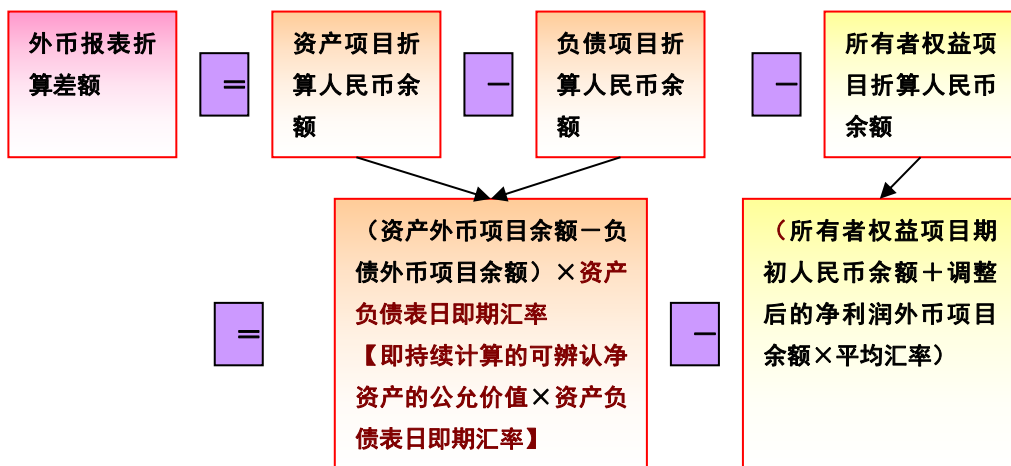
其他权益工具投资	交易性金融资产(股票)
借: 其他权益工具投资—成本 2 109 贷: 银行存款——美元 (3×100×7.03) 2 109 公允价值变动=2.8×100×7.04-2 109=-137.8 (万元人民币) 借: 其他综合收益 137.8 贷: 其他权益工具投资——公允价值变动 137.8	借: 交易性金融资产—成本 2 109 贷: 银行存款——美元 (3×100×7.03) 2 109 公允价值变动损益=2.8×100×7.04-2 109=-137.8 (万元人民币) 借: 公允价值变动损益 137.8 贷: 交易性金融资产——公允价值变动 137.8
【提示】137.8万元人民币既包含该股票公允价值变动的影 响,又包含人民币与美元之间汇率变动的影 响。	【提示】137.8万元人民币既包含该股票公允价值变动的影 响,又包含人民币与美元之间汇率变动的影 响。

(2) 2×22年6月30日,市价每股3.1美元,当日汇率为1美元=7.05元人民币。

其他权益工具投资	交易性金融资产(股票)
2×22年6月30日公允价值变动 =(3.1×100×7.05)-2.8×100×7.04=214.3(万 元人民币) 借: 其他权益工具投资——公允价值变动 214.3 贷: 其他综合收益 214.3	2×22年6月30日公允价值变动损益= 214.3 (万元人民币) 借: 交易性金融资产——公允价值变动 214.3 贷: 公允价值变动损益 214.3

【考点2】外币财务报表折算(★★★)

1. 资产负债表中的资产和负债项目,采用资产负债表日的即期汇率折算,所有者权益项目除“未分配利润”项目外,其他项目采用发生时(或日)的即期汇率折算。
2. 利润表中的收入和费用项目,采用交易发生日的即期汇率或即期汇率的近似汇率折算。
3. 产生的外币财务报表折算差额,在编制合并财务报表时,应在合并资产负债表中所有者权益项目下单独作为“其他综合收益”项目列示。



第23章 财务报告

**【考点 1】资产负债表 (★)**

掌握流动资产与非流动资产、流动负债与非流动负债的区分

**【考点 2】利润表 (★★)**

掌握影响“营业利润”的业务。

**【考点 3】现金流量表 (★★★)**

掌握分类及其计算

**【考点 4】关联方关系 (★★★)**

## 第 24 章 会计政策、会计估计及其变更和差错更正

**【考点 1】会计政策及会计估计的区分 (★)**

## 1. 属于会计政策变更

(1) 依法变更：会计准则的修订或新颁布

(2) 自行变更：投资性房地产后续计量由成本模式转为公允价值模式；发出存货的计量方法的变更

## 2. 属于当期业务，既不是会计政策变更，也不是会计估计变更的内容包括：

(1) 投资性房地产重分类：投资性房地产 $\leftrightarrow$ 固定资产

(2) 金融资产的重分类：

(3) 长期股权投资的转换：5% $\leftrightarrow$ 20%；5% $\leftrightarrow$ 80%；20% $\leftrightarrow$ 80%

(4) 低值易耗品的摊销方法的变化

**【考点 2】会计差错更正题型总结 (★★★)**

## 1. 本年发现本年的会计差错

更正方法：涉及损益的，直接调整相关科目

## 2. 日后事项期间发现报告年度的会计差错涉及损益的

更正方法：通过“以前年度损益调整”科目核算。但是，如果题目明确说明不通过“以前年度损益调整”科目核算，则按照第一情况处理。

**【例·计算分析题】**甲公司 2×19 年度的财务报表经审计人员审核时，对以下交易或事项的会计处理提出质疑。甲公司适用的企业所得税税率为 25%，

要求：根据上述资料，判断甲公司对上述交易或事项的会计处理是否正确，说明理由，如果会计处理不正确，编制更正甲公司 2×19 年度财务报表的会计分录。

2×19 年 1 月 1 日，甲公司持有联营企业（乙公司）30% 股权，账面价值为 3 200 万元，其中投资成本 2 600 万元，损益调整 600 万元。2×19 年 9 月 30 日，甲公司与市场独立第三方签订不可撤销协议，以 4 000 万元的价格出售乙公司 30% 股权。至 2×19 年 12 月 31 日，上述股权出售尚未完成，甲公司预计将于 2×20 年 6 月底前完成上述股权的出售。

2×19 年底，乙公司实现净利润 1 600 万元，其他综合收益 200 万元，其中，1 月 1 日至 9 月 30 日期间实现净利润 1 000 万元，其他综合收益增加 200 万元。

税法规定，资产按取得时的成本作为计税基础。

对于上述交易或事项，甲公司进行了以下会计处理：

借：长期股权投资	540
贷：投资收益	480 (1 600×30%)
其他综合收益	60 (200×30%)

**【答案】**处理不正确；理由：该项长期股权投资签订不可撤销协议，符合了持有待售划分条件，企业应将其划分为持有待售类别，但是前 9 个月仍然按照权益法核算，后 3 个

月不再按照权益法核算。由于该长期股权投资拟近期出售，因此权益法核算时账面价值和计税基础不一致形成的暂时性差异，需要确认其所得税影响。

划分为持有待售时账面价值 =  $3\ 200 + (1\ 000 + 200) \times 30\% = 3\ 560$  (万元)，公允价值减去出售费用后的净额 =  $4\ 000$  (万元)，按照孰低计量，即按照账面价值  $3\ 560$  万元计量，不需要计提减值准备。

更正分录为：

借：投资收益	[ $(1\ 600 - 1\ 000) \times 30\%$ ]	180
贷：长期股权投资		180
借：持有待售资产		3 560
贷：长期股权投资——投资成本		2 600
——损益调整		900 ( $600 + 1\ 000 \times 30\%$ )
——其他综合收益		60 ( $200 \times 30\%$ )
借：所得税费用	$(900 \times 25\%)$	225
其他综合收益	$(60 \times 25\%)$	15
贷：递延所得税负债		240

## 第 25 章 资产负债表日后事项

### 【考点 1】调整事项与非调整事项的区别 (★)

某一事项究竟是调整事项还是非调整事项，主要取决于该事项表明的情况在资产负债表日或资产负债表日以前是否已经存在。若该情况在资产负债表日或之前已经存在，则属于调整事项；反之，则属于非调整事项。

### 【考点 2】调整事项 (★★★)

1. 资产负债表日后诉讼案件结案，法院判决证实了企业在资产负债表日已经存在现时义务，需要调整原先确认的与该诉讼案件相关的预计负债，或确认一项新负债。

2. 资产负债表日后取得确凿证据，表明某项资产在资产负债表日发生了减值或者需要调整该项资产原先确认的减值金额。

3. 资产负债表日后进一步确定了资产负债表日前购入资产的成本或售出资产的收入。

4. 资产负债表日后发现了财务报表舞弊或差错。

#### 5. 添加

(1) 资产负债表日后对或有对价的调整

(2) 短期利润分享计划（或奖金计划），在财务报告批准报出之前企业根据经审计的净利润为确定基础的应支付薪酬金额。

(3) 采用权益法核算时用于计算投资收益的联营企业未经审计净利润金额与经审计的净利润存在的差异

(4) 资产负债表日后提取盈余公积

### 【考点 3】资产负债表日后非调整事项 (★★)

资产负债表日后发生的非调整事项，应当在报表附注中披露每项重要的资产负债表日后非调整事项的性质、内容，及其对财务状况和经营成果的影响。无法做出估计的，应当说明原因。

添加：

(1) 按照 42 号准则，即使日后期间满足持有待售类别划分条件，依然属于非调整事项。

(2) 对于在报告期间已经开始协商、但在报告期资产负债表日后的债务重组，不属于资产

负债表日后调整事项，属于非调整事项。

## 第 28 章 每股收益

### 【考点 1】基本每股收益 (★★)

#### 1. 分子的确 定

计算基本每股收益时，分子为归属于普通股股东的当期净利润，即企业当期实现的可供普通股股东分配的净利润或应由普通股股东分担的净亏损金额。发生亏损的企业，每股收益以负数列示。

【注意】以合并财务报表为基础计算的每股收益，分子应当是归属于母公司普通股股东的合并净利润，即扣减少数股东损益后的余额。

#### 2. 分母的确 定

发行在外普通股加权平均数 = 期初发行在外普通股股数 + 当期新发行普通股股数 × 已发行时间 ÷ 报告期时间 - 当期回购普通股股数 × 已回购时间 ÷ 报告期时间

### 【考点 2】稀释每股收益 (★★)

#### 1. 原则

##### (1) 分子的调整

①可转换公司债券的利息，这一因素一般作为一项调增因素对归属于普通股股东的当期净利润进行调整。

②稀释性潜在普通股转换时将产生的收益或费用。

##### (2) 分母的调整

计算稀释每股收益时，当期发行在外普通股的加权平均数应当为计算基本每股收益时普通股的加权平均数与假定稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的普通股股数的加权平均数之和。

假定稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的普通股股数，应当根据潜在普通股的条件确定。

#### 2. 认股权证、股份期权

对于稀释性认股权证、股份期权，计算稀释每股收益时，一般无需调整作为分子的净利润金额，只需对作为分母普通股加权平均数进行调整：

增加的普通股加权平均数 = (转换的股数 - 转换的股数 × 行权价格 ÷ 平均市场价格) × ? / 12

#### 3. 企业承诺将回购其股份的合同

增加的普通股加权平均数 = (回购的股数 × 行权价格 ÷ 平均市场价格 - 回购的股数) × ? / 12

第 29 章 公允价值计量 (略)

第 30 章 政府及民间非营利组织会计 (略)