

2025 年注册会计师 · 会计 · 总复习攻略(冲刺串讲)

——正保郭建华老师

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：实质重于形式、重要性、谨慎性。

【自学】【考点 3】可持续信息披露★

(一) 可持续信息的定义和特征

可持续信息，是指企业环境、社会和治理方面的可持续议题相关风险、机遇和影响（以下简称可持续风险、机遇和影响）的信息。可持续信息的特征如下：

(1) 可持续信息是围绕特定可持续议题进行的信息披露。

可持续议题，是指对企业、经济、社会、环境和利益相关方具有影响的事项或因素，如气候变化、污染物排放、员工健康与安全、反商业贿赂等。

(2) 可持续信息是关于可持续议题相关风险、机遇和影响的信息。

①可持续风险和机遇，是指企业就特定可持续议题与其整个价值链中的利益相关方、经济、社会和环境的互动而产生的可合理预期会影响企业发展前景（即企业短期、中期或者长期的现金流量、融资渠道及资本成本等）的风险和机遇。

②可持续影响，是指企业与特定可持续议题相关的活动（包括与之相关的价值链活动，下同）对经济、社会和环境产生的实际影响或者可预见的潜在影响。

(二) 可持续信息披露的目标与原则

(1) 可持续信息披露的目标，是向投资者、债权人、政府及其有关部门和其他利益相关方（以下统称信息使用者）提供有关于企业重要的可持续风险、机遇和影响的信息，从而使其了解可持续议题如何影响企业的未来发展、经营成果和财务状况，并了解企业的经营活动如何影响环境与社会，以便其作出资源配置等经济决策或者其他决策。

(2) 可持续信息披露应当符合重要性原则。

重要性原则在具体应用过程中，应按财务重要性和影响重要性（即“双重重要性”）分别针对可持续风险和机遇信息与可持续影响信息进行评估。

(3) 企业在披露可持续信息时，报告期间应当与其财务报表的报告期间保持一致，报告主体范围也应当与财务报表主体保持一致。报告主体为合并主体时，可持续信息披露所涵盖的母公司和子公司应当与合并财务报表合并范围保持一致。

(4) 除了报告主体的可持续信息外，企业的可持续信息披露还应当考虑其价值链情况。

(5) 企业在识别可持续风险、机遇和影响，确定价值链范围，编制可持续风险或者机遇预期财务影响（即不包括当期财务影响）的信息及编制可持续影响信息时，应当使用报告日合理且有依据的信息（即该信息无须付出过度成本或者努力即可获得）。

（三）可持续信息质量要求

企业披露的可持续信息应当具有可靠性、相关性、可比性、可验证性、可理解性和及时性等质量特征。

（四）可持续信息披露的主要内容

通常包括治理，战略，风险和机遇管理，以及指标和目标等四个核心要素。

1. 治理

在治理方面，可持续信息披露的目标，是使可持续信息基本使用者了解企业管理和监督可持续风险和机遇所采用的治理架构、控制措施和程序。为了实现这一目标，企业应当披露下列信息：

(1) 负责监督可持续风险和机遇的治理机构或者人员的信息

(2) 管理层在管理和监督可持续风险和机遇所采用的治理架构、控制措施和程序中的作用的信息

2. 战略

在战略方面，可持续信息披露的目标，是使可持续信息基本使用者了解企业管理可持续风险和机遇所制定的战略和可能结果。为了实现这一目标，企业应当披露下列信息：

(1) 可持续风险和机遇

(2) 可持续风险和机遇如何影响企业的战略和决策

(3) 可持续风险和机遇的当期和预期财务影响

(4) 企业的战略和业务模式对可持续风险的韧性（即企业的战略和业务模式对可持续风险有关的不确定性作出调整的能力），包括评估韧性所采用的情景分析等方法 and 关键假设、使用的输入值或者参数、时间范围等

3. 风险和机遇管理

在风险和机遇管理方面，可持续信息披露的目标，是使可持续信息基本使用者了解企业识别、评估、排序和监控可持续风险和机遇的流程，以及评估企业的整体风险状况及其整体风险管理流程。

4. 指标和目标

在指标和目标方面，可持续信息披露的目标，是使可持续信息基本使用者了解企业在可持续风险和机遇方面的绩效，包括企业设定的目标的进展和国家法律法规、战略规划要求企业实现的目标的进展。为了实现这一目标，企业应当披露下列信息：

(1) 相关规定要求披露的指标（如有害废弃物排放量）；

(2) 企业用于计量和监控其可持续风险和机遇的指标（如温室气体排放量），以及衡量可持续风险和机遇管理绩效的指标（如温室气体减排量），包括与特定业务模式、活动或者其他表明企业具有某一行业的共同特征相关的指标。

(3) 企业设定的目标的进展和国家法律法规、战略规划要求企业实现的目标的进展

（五）可持续信息和财务报表信息的关联和关系

企业在编制可持续信息披露时，所披露的可持续信息应当与财务报表信息之间相互关联，从而使信息使用者能够更好地理解不同披露之间的联系。

可持续信息与财务报表信息之间的关联，包括可持续定量信息直接取自财务报表相关项目数值，或者取自财务报表相关项目数值的一部分或者合计数。同时，企业编制可持续信息所使用的数据和假设应当考虑所适用的企业会计准则的要求，尽可能与其编制相关财务报表所使用的数据和假设保持一致；若存在不一致的，应当披露重大差异的信息并说明理

由。此外，以货币计量的可持续信息也应当使用与其相关财务报表一致的币种。

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、“合同履约成本”科目等等。

（二）计入和不计入存货成本的相关费用区分

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储存费用计入存货成本；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。注意区别“买一赠一”
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。

（三）变化内容

1. 数据资源

对于企业通过外购方式取得确认为存货的数据资源，可归属于存货采购成本的数据权属鉴证、质量评估、登记结算、安全管理等费用，也应当计入有关存货的采购成本。

企业通过数据加工取得确认为存货的数据资源，其成本包括采购成本，数据采集、脱敏清洗、标注、整合、分析、可视化等加工成本和使存货达到目前场所和状态所发生的其他支出。

2. 固定资产日常修理费和停工停产期间折旧、摊销

与存货的生产和加工相关的固定资产日常修理费，企业在停工停产期间计提的符合存货成本确认条件的固定资产折旧和无形资产摊销等，都应计入相关存货成本。在停工停产期间，继续计提固定资产折旧，并根据用途计入相关资产成本或当期损益。

3. 消耗性生物资产、通过建造等服务合同归集的合同履约成本不适用存货准则的规定进行会计处理，分别适用生物资产准则和收入准则的规定进行会计处理。

4. 投资者投入存货的成本应当按照投资合同或协议约定的价值确定，但合同或协议约定价值不公允的除外。合同或协议约定价值不公允的情况下公允价值与协议约定价值之间的差额，计入资本公积。

【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费均需计入存货成本，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行成本，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】发出存货的计量（★）

企业在确定发出存货的成本时，可以采用先进先出法、移动加权平均法、月末一次加权平均法和个别计价法。企业不得采用后进先出法确定发出存货的成本。

【考点 3】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：

其中：有合同约定的存货，以商品的合同价格为预计售价；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

【考点 4】盘盈存货的成本

一般先通过“待处理财产损溢”科目进行核算，报经批准后，属于自然溢余（如某些作为存货的化学品的），调整库存存货数量以及存货的单位成本；属于重大会计差错的，作为差错更正处理；属于其他原因导致的盘盈（如属于日常收发计量且不重大的差错）的，按重置成本冲减当期管理费用或计入营业外收入。

【考点 1】固定资产的初始计量（★）**（一）外购固定资产**

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项资产的运输费、装卸费、安装费和专业人员服务费等。

（二）自行建造固定资产**1. 自营方式建造固定资产**

项目	要点
(1) 对于建造过程中所领用的原材料或库存商品等	借：在建工程 贷：原材料、库存商品、工程物资【实际成本】 【提示】在建工程为生产线设备或办公楼时，不需要单独考虑增值税，即不需要做进项税额转出或确认销项税额。在建工程为职工食堂的，需要做进项税额转出或确认销项税额
(2) 发生的工程物资盘盈、盘亏、报废、毁损	a 建设期间： 借：在建工程【盘亏等净损失】 贷：工程物资 借：工程物资 贷：在建工程【盘盈等净收益】 【提示】对于建设期间因自然灾害等非正常原因发生的工程物资的盘亏、报废、毁损，计入当期损益（营业外支出）。 b 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. 出包方式建造固定资产

项目	要点
(1) 待摊支出	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) 固定资产达到预定可使用状态前产出的产品或副产品	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（以下统称试运行销售），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，不应将试运行销售相关收入抵销相关成本后的净额冲减固定资产成本或者研发支出。 借：银行存款等 贷：主营业务收入 借：主营业务成本 贷：库存商品等 【提示】试运行期间实际投入金额超出存货成本的部分计入在建工程。

（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）弃置义务

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：固定资产

贷：预计负债

同时：

借：递延所得税资产

贷：递延所得税负债

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。

变化内容：未使用的固定资产计提的折旧不再计入管理费用。在停工停产期间，继续计提固定资产折旧，并根据用途计入相关资产成本和或当期损益。

（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 长期借款——应计利息 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. 固定资产发生的后续支出完工并达到预定可使用状态时	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】更换主要部件前的账面价值=600-600/10×3=420（万元）

减去：被更换部件的账面价值=300-300/10×3=210（万元）

加上：发生的后续支出：400 万元

2×22 年 6 月 30 日达到预定可使用状态后的原价（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

2×22 年 6 月 30 日下半年的折旧=610×2/5×6/12=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日常修理费	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：营业外支出【属于自然灾害发生毁损，已丧失使用功能等原因而报废清理所产生的损失】 资产处置损益【出售净损失】 贷：固定资产清理 借：固定资产清理

	贷：资产处置损益【出售净收益】 营业外收入【属于自然灾害发生毁损，已丧失使用功能等原因而报废清理所产生的收益】
--	--

第 4 章 无形资产

【考点 1】无形资产的初始计量（★★）

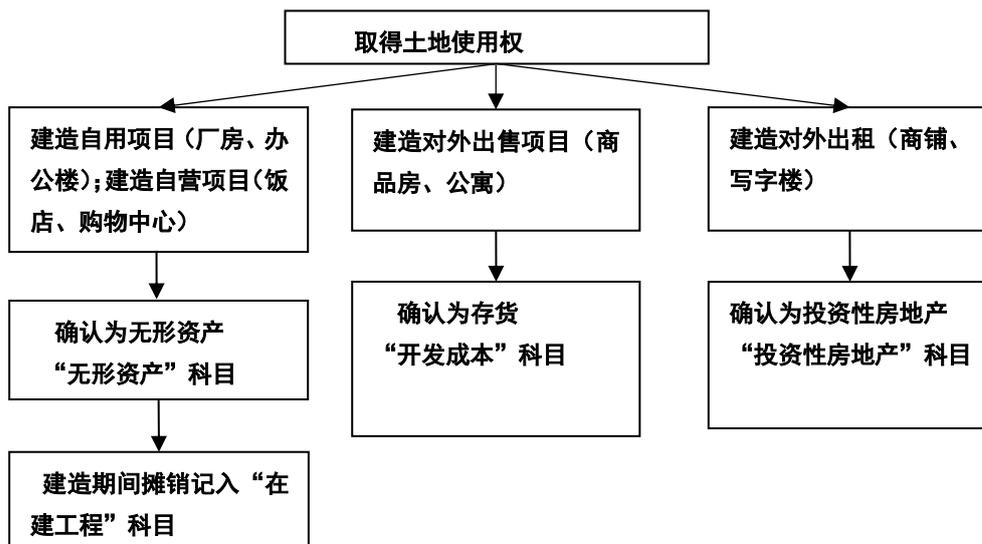
（一）外购的无形资产成本

项目	要点
1. 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。 企业通过外购方式取得确认为无形资产的数据资源成本：包括购买价款，相关税费，直接归属于使该项无形资产达到预定用途所发生的数据脱敏、清洗、标注、整合、分析、可视化等加工过程所发生的有关支出，以及数据权属鉴证、质量评估、登记结算、安全管理等费用。企业通过外购方式发生的有关支出不符合无形资产准则规定的确认条件的，应当根据用途计入当期损益。
2. 不计入无形资产成本的内容	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，无形资产达到预定用途以后发生的费用。

（二）购买无形资产（固定资产）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	与租赁负债比较
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	无形资产或固定资产的初始成本以购买价款的 <u>现值</u> 为基础确定。 借：无形资产、固定资产【现值】 未确认融资费用【差额】 贷：长期应付款【付款额】	借：使用权资产【现值】 租赁负债——未确认融资费用 贷：租赁负债——租赁付款额
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>当期损益或资产成本</u> 。 借：在建工程、财务费用 贷：未确认融资费用 借：长期应付款 贷：银行存款	借：财务费用 贷：租赁负债——未确认融资费用 借：租赁负债——租赁付款额 贷：银行存款

（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当期损益；
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，全部计入当期损益。

（二）会计处理，应通过“研发支出”科目核算

项目	要点
1. 发生的研发支出	借：研发支出——费用化支出【不满足资本化条件】 ——资本化支出【满足资本化条件】 贷：银行存款等
2. 期末	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

【官方政策解读】会计类第4号：外购研发项目的会计处理

【解答】外购研发项目并后续用于自行研发的相关支出，若该外购研发项目用于公司自身研究阶段或尚未达到资本化时点的开发阶段，则公司应将其相关支出予以费用化，除非有确凿证据表明可通过将其对外出售等方式，在未来期间很可能给公司带来经济利益流入。

（三）与所得税相关的会计处理（允许加计扣除的情况）

项目	要点
1. 纳税调整	自行开发无形资产在计算当期应纳税所得额时，需要纳税调整。+会计摊销—税法摊销
2. 所得税注意的问题	<u>费用化部分</u> 加计扣除产生 <u>永久性差异</u> ， <u>不确认</u> 递延所得税资产。 资本化支出因加计摊销形成的暂时性差异并不是产生于企业合并，且 <u>初始确认时</u> 既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，因此也不需要确认递延所得税资

	产
--	---

(四) 与政府补助相关的会计处理

1. 收到款项	借：银行存款 贷：递延收益
2. 后续会计处理	(1) 与资产相关： 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：递延收益 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。

研发的数据库达到预定使用用途并按规定确认为无形资产后，后续定期发生的安全管理等支出并未增加企业未来的经济利益流入，应在实际发生时计入当期损益，不计入无形资产成本。

【例题】甲公司 2×21 年 1 月 2 日开始自行研究开发无形资产。适用的企业所得税税率为 25%，税法规定，企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产的，按照研发费用的 100% 加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 200% 摊销。各年税前会计利润均为 1000 万元。

要求：根据下面资料编制甲公司相关会计分录。

(1) 2×21 年以银行存款支付研究阶段支出 70 万元。

【正确答案】

借：研发支出——费用化支出 70
 贷：银行存款 70
借：管理费用 70
 贷：研发支出——费用化支出 70

应交所得税 = (1000 - 70 × 100%) × 25% = 232.5 (万元)。

(2) 2×22 年进入开发阶段后，以银行存款支付符合资本化条件前的支出 60 万元；符合资本化条件后的支出 400 万元。

【正确答案】

借：研发支出——费用化支出 60【现金流量表：经营活动】
 ——资本化支出 400【现金流量表：投资活动】
 贷：银行存款 460
借：管理费用 60
 贷：研发支出——费用化支出 60

2×22 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 = $(1000 - 60 \times 100\%) \times 25\% = 235$ (万元)。

开发支出的账面价值 = 400 (万元)；

开发支出的计税基础 = $400 \times 200\% = 800$ (万元)；

不确认递延所得税的影响。

(3) 2×23 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。

【正确答案】

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

2×23 年的摊销额 = $805/10 \times 6/12 = 40.25$ (万元)。

应交所得税 = $(1000 + \text{会计摊销 } 805/10 \times 6/12 - \text{税法摊销 } 805 \times 200\%/10 \times 6/12) \times 25\%$

= $(1000 + 40.25 - 80.5) \times 25\%$

= $(1000 - 40.25) \times 25\%$

= 239.94 (万元)。

无形资产的账面价值 = $805 - 805/10 \times 6/12 = 764.75$ (万元)；

无形资产的计税基础 = $805 \times 200\% - 805 \times 200\%/10 \times 6/12 = 1\ 529.5$ (万元)；

不确认递延所得税的影响。

【例题】 甲公司与乙公司签订一项研发、生产 A 定制化产品的合同。合同约定，甲公司按照乙公司需求进行 A 产品的设计与研发。A 产品研发成功后，由甲公司为乙公司生产 A 产品，乙公司承诺 A 产品的订单量不少于 10 万件。甲公司无权将与 A 产品相关的研发成果运用于其与其他客户的合同。

要求：说明甲公司的会计处理方法。

【正确答案】 甲公司进行 A 产品的设计与研发所发生的支出，不适用无形资产准则；甲公司进行 A 产品的设计与研发所发生的支出，应确认为合同履约成本，采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销，计入当期损益。理由，企业与客户签订合同，为客户研发、生产定制化产品的，若企业无法控制相关研发成果（如研发成果仅可用于该合同、无法用于其他合同），企业应按照收入准则中合同履约成本的规定进行处理，最终计入营业成本。

【例题】 甲公司与丙公司签订一项研发、生产 B 定制化产品的合同。合同约定，甲公司按照丙公司需求进行 B 产品的设计与研发。B 产品研发成功后，由甲公司为丙公司生产 B 产品，丙公司承诺 B 产品的订单量不少于 5 万件。甲公司有权将与 B 产品相关的研发成果运用于其与其他客户的合同，从而获利。

要求：说明甲公司的会计处理方法。

【正确答案】 甲公司应通过“研发支出”科目归集其进行 B 产品的设计与研发所发生的支出。理由，综合考虑历史经验、行业惯例、法律法规等因素后，企业有充分证据表明其能够控制相关研发成果，并且预期能够带来经济利益流入，企业应按照无形资产准则相关规定进行处理，将符合条件的研发支出予以资本化，不符合资本化条件的研发支出予以费用化，最终计入管理费用。

【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	<p>(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。</p> <p>(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。</p> <p>(3) 企业在对确认为无形资产的数据资源的使用寿命进行估计时，应当考虑无形资产估计使用寿命的因素，并重点关注数据资源相关业务模式、权利限制、更新频率和时效性、有关产品或技术的迭代，同类竞争的因素。</p>
2. 无形资产使用寿命的确定	【提示】孰短原则!!!
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，包括直线法、产量法等。	<p>但是，下列极其有限的情况除外：</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p> <p>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。</p>

(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。

【例题】2×21 年 7 月 1 日，甲公司从外单位购入一项新专利技术用于产品生产，价款为 7 500 万元，该项专利技术法律保护期限为 15 年，公司预计运用该专利技术生产的产品在未来 10 年内会为公司带来经济利益，假定这项无形资产的预计净残值为零，并按年采用直线法摊销。2×22 年 1 月 1 日，就上述专利技术，第三方向甲公司承诺在 3 年后以其最初取得时公允价值的 60% 购买该专利技术，从公司管理层目前的持有计划来看，准备在 3 年后将其出售给第三方，为此，甲公司应当在 2×22 年变更该项专利技术的估计使用寿命为 3 年，变更净残值为 4 500 万元（7 500×60%），并按会计估计变更进行处理。

要求：计算 2×22 年该项无形资产的摊销金额

『正确答案』

2×22 年该项无形资产的摊销金额为 875 万元，即 $(7\ 500 - 7\ 500/10/2 - 4\ 500)/3$ ，甲公司 2×22 年对该项专利技术按年摊销的账务处理为：

借：制造费用 875
贷：累计摊销 875

（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”“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。

（二）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。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，即使没有对外出租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】与“资产三兄弟”初始计量完全一致。

（二）自行建造的投资性房地产

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（★★）

（一）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。对于持有浮动收费法下作为保险合同基础项目持有的投资性房地产的企业除外。

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	借：投资性房地产——公允价值变动
贷：投资性房地产累计折旧	贷：公允价值变动损益
借：资产减值损失	或相反分录
贷：投资性房地产减值准备	借：所得税费用

	贷：递延所得税负债/递延所得税资产 或相反分录
--	----------------------------

（二）投资性房地产后续计量模式的变更

【例题】 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 2×23 年 1 月 1 日的账务处理。

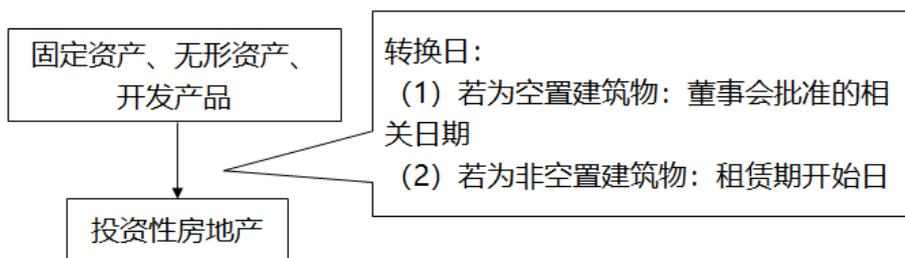
【正确答案】

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 (★★)

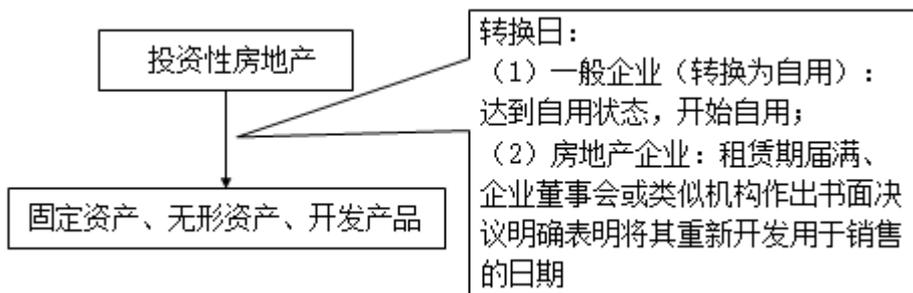
（一）投资性房地产转换日



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。例如，企业将自用的房地产转为投资性房地产的，应当结合业务实质严格判断，必须有确凿证据表明房地产从自用状态改为出租状态发生了实际状态上的改变。通常该房地产应有诸如功能，性能等实质性的变化和重大的结构性调整。

房地产开发企业将投资性房地产转换为存货的，应当结合业务实质严格把握重新开发的判断，必须有确凿证据表明用于经营出租的房地产重新开发用于对外销售，通常该房地产应有诸如功能、性能等方面实质性的变化和重大的结构性调整。

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】 固定资产减值准备【已计提减值】</p> <p>贷：固定资产【原值】 投资性房地产累计折旧【已计提折旧】 投资性房地产减值准备【已计提减值】</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】 固定资产减值准备【已计提减值】 公允价值变动损益【借差】</p> <p>贷：固定资产【原值】 其他综合收益【贷差】</p> <p>借：其他综合收益</p> <p>贷：递延所得税负债【贷差】</p> <p>借：递延所得税资产【借差】</p> <p>贷：所得税费用</p>
<p>②确认租金收入：</p> <p>借：银行存款 其他应收款</p> <p>贷：其他业务收入 预收账款</p>	<p>②确认租金收入： 同左</p>
<p>③计提折旧：</p> <p>借：其他业务成本</p> <p>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</p> <p>贷：公允价值变动损益</p> <p>纳税调整=+/-公允价值变动损益-税法允许扣除折旧额</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】 投资性房地产减值准备【已计提减值】</p> <p>贷：投资性房地产【原值】 累计折旧【已计提折旧】 固定资产减值准备【已计提减值】</p>	<p>④转为自用</p> <p>借：固定资产【公允价值】 公允价值变动损益【借差】</p> <p>贷：投资性房地产——成本 ——公允价值变动 公允价值变动损益【贷差】</p>

【提示】

如果是预收租金的情形，则预收时先计入预收账款，确认收入时冲减预收账款；
企业代建的房地产适用收入准则；
投资性房地产的租金收入，售后租回的确认与计量，适用租赁准则。

【例题】甲公司适用的所得税税率为 25%。所得税纳税申报时，该写字楼在其预计使用寿命内每年允许税前扣除的金额均为 480 万元，公允价值变动不得计入当期应纳税所得额。

(1) 2×21 年 6 月 30 日，甲公司与乙公司签订经营租赁合同，租赁期为 2 年，年租金为 1200 万元，于每年年末收取，2×21 年 6 月 30 日为租赁期开始日；免租期为 2 个月。该写字楼成本为 19200 万元，预计使用年限为 40 年，已计提折旧 2 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。2×21 年 6 月 30 日和 2×21 年 12 月 31 日办公楼公允价值分别为 20000 万元和 21000 万元。2×21 年 12 月 31 日收到租金 600 万元。假定会计利润为 10000 万元

要求：(1) 根据资料一，分别成本模式和公允价值模式编制甲公司 2×21 年与办公楼相关的会计分录。编制公允价值模式下与所得税相关会计分录。

【正确答案】

成本模式下的转换和计量	公允价值模式下的转换和计量
①2×21 年 6 月 30 日转换日： 借：投资性房地产 19200 累计折旧 (19200/40×2) 960 贷：固定资产 19200 投资性房地产累计折旧 960	①2×21 年 6 月 30 日转换日： 借：投资性房地产——成本 20000 累计折旧 960 贷：固定资产 19200 其他综合收益 1760
②2×21 年确认租金收入： 借：银行存款 600 贷：其他业务收入 550 【(1200+1200/12×10)/2×6/12】 预收账款 50	②2×21 年确认租金收入： 同左
③2×21 年 12 月 31 日办公楼计提折旧： 借：其他业务成本 (19200/40×6/12) 240 贷：投资性房地产累计折旧 240	③2×21 年 12 月 31 日公允价值变动： 借：投资性房地产——公允价值变动 1000 贷：公允价值变动损益 (21000-20000) 1000
略	应交所得税=(10000-1000-480/2)×25%=2190(万元) 账面价值=21000(万元) 计税基础=19200-19200/40×2.5=18 000(万元) 应纳税暂时性差异=21000-18 000=3 000(万元) 递延所得税负债余额=3 000×25%=750(万元) 其中：其他综合收益=1760×25%=440(万元) 递延所得税费用=750-440=310(万元) 所得税费用=2190+310=2500(万元) 借：所得税费用 (10000×25%) 2500 其他综合收益 (1760×25%) 440 贷：递延所得税负债 750 应交税费——应交所得税 2190

④2×21 年 12 月 31 日报表列示的“投资性房地产”=19200-960-240=18000 (万元) 影响本年“营业利润”的金额=租金 550-转换前折旧 240-转换后折旧 240=70 (万元)	④2×21 年 12 月 31 日报表列示的“投资性房地产”=21000 (万元) 影响本年“营业利润”的金额=租金 550-转换前折旧 240+2×21 年公允价值变动 1000=1310 (万元)
---	---

(2) 2×22 年末收到租金 1000 万元。2×22 年 12 月 31 日办公楼公允价值为 25000 万元。

要求：(2) 根据资料二，分别成本模式和公允价值模式编制甲公司 2×22 年的相关会计分录。

【正确答案】

成本模式下的转换和计量	公允价值模式下的转换和计量
2×22 年 12 月 31 日确认租金收入： 借：银行存款 1000 其他应收款 50 预收账款 50 贷：其他业务收入 1100 【(1200+1200/12×10) /2】	2×22 年 12 月 31 日确认租金收入： 同左
2×22 年 12 月 31 日计提折旧： 借：其他业务成本 (19200/40) 480 贷：投资性房地产累计折旧 480	2×22 年 12 月 31 日公允价值变动： 借：投资性房地产——公允价值变动 4000 贷：公允价值变动损益 (25000-21000) 4000

(3) 2×23 年 6 月 30 日收到 6 个月的租金 600 万元，当日办公楼公允价值为 24000 万元。租赁期届满时，企业董事会作出书面决议明确表明，该房地产收回作为固定资产入账，当日达到自用状态。

要求：(3) 根据资料三，分别成本模式和公允价值模式编制甲公司 2×23 年的相关会计分录。

【正确答案】

成本模式下的转换和计量	公允价值模式下的转换和计量
借：银行存款 600 贷：其他业务收入 550 其他应收款 50	同左
借：其他业务成本 (19200/40×6/12) 240 贷：投资性房地产累计折旧 240	没有会计分录，即不需要再考虑公允价值变动。理由是租赁期届满日与转换日为同一天。
借：固定资产 19200 投资性房地产累计折旧 1920 贷：投资性房地产 19200 累计折旧 (960+480×2) 1920	借：固定资产 24000 公允价值变动损益 1000 贷：投资性房地产——成本 20000 ——公允价值变动 (1000+4000) 5000

【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【或贷，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 【或借】

【提示】投资性房地产与合并报表相结合编制抵销分录。

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

【例题·多选题】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. 甲公司对乙公司的投资采用权益法进行后续计量
- B. 甲公司对丙公司的投资采用权益法进行后续计量
- C. 甲公司对丁公司的投资应作为金融资产核算并采用公允价值进行后续计量
- D. 甲公司对戊公司的投资采用权益法进行后续计量

『正确答案』ABCD

『答案解析』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，但是风险投资机构、共同基金以及类似主体可以根据长期股权投资准则，将其持有的对联营企业或合营企业投资在初始确认时，确认为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。不能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。所以上述投资性主体只应将那些为投资性主体的投资活动提供相关服务的子公司的投资作为长期股权投资并按照成本法核算，对其他子公司的投资应作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产进行核算。

【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 (★★★)

(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

【例题】2×25 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 (24000×30%)
 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

（1）一般情况下净利润的调整

【示例】调整前的净利润假定各年 500 万元。包括：

一是：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：调整后的净利润=500/2-60 件×3

第二年对外销售 40 件：调整后的净利润=500/2-40 件×3

② 固定资产评估增值：100 万元，预计 10 年；

第一年：调整后的净利润=500-100÷10×6/12

第二年：调整后的净利润=500-100÷10

二是：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：调整后的净利润=500-70 件×2

第二年对外销售 10 件：调整后的净利润=500+10 件×2

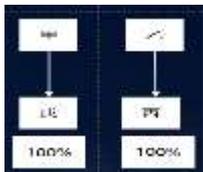
② 6 月 30 日，销售商品形成固定资产，公允 50 万元，成本 40 万元；折旧 8 年；

第一年：调整后的净利润=500-10+10/8×6/12

第二年：调整后的净利润=500+10/8

（2）被投资单位编制合并财务报表的，应当以合并财务报表中的净利润变动中归属于被投资单位的金额为基础进行会计处理。

【例题】甲公司是上市公司，戊公司是甲公司的全资子公司，丙公司是乙公司的全资子公司，甲公司、乙公司都需要编制合并报表。



2×21 年至 2024 年发生的企业合并及相关交易或事项如下：

（1）2×21 年 1 月 1 日，甲公司以 5800 万元的交易价格购买了乙公司 20% 的股权，款项以银行存款支付，对乙公司产生重大影响。乙公司当日的可辨认净资产公允价值为 30000 万元，账面价值为 20000 万元，除以下三项资产外，其余资产、负债的公允价值和账面价值相同：乙公司专利权 A 评估增值 3000 万元，剩余使用年限为 5 年；乙公司专利

权 B 评估增值 5000 万元，剩余使用年限为 20 年；丙公司专利权 C 评估增值 2000 万元，剩余使用寿命为 10 年。乙公司 2×21 年实现合并净利润 4800 万元。

要求：编制 2×21 年与取得和持有乙公司股权投资相关的会计分录。

【正确答案】2×21 年 1 月 1 日：

借：长期股权投资——投资成本 (30000×20%) 6000

贷：银行存款 5800

营业外收入 200

2×21 年末乙公司调整后的净利润=4800-3000/5-5000/20-2000/10=3750 (万元)。

甲公司确认的投资收益=3750×20%=750 (万元)。

借：长期股权投资——损益调整 750

贷：投资收益 750

(2) 2×22 年 1 月 1 日，甲公司以银行存款 14000 万元从乙公司处取得丙公司 100% 的股权，实现企业合并。2×22 年，乙公司合并报表实现净利润 8000 万元 (含乙公司向甲公司出售丙公司股权确认的投资收益)。2×22 年 7 月 10 日，甲公司与乙公司之间发生交易，乙公司把自产的产品以 200 万元的价格卖给甲公司，产品成本 100 万元。至 2×22 年 12 月 31 日，甲公司仍未将从乙公司处取得的产品对外出售。

要求：计算 2×22 年甲公司因持有乙公司股权而应确认的投资收益金额，并编制相关会计分录。

【正确答案】

2×22 年甲公司因持有乙公司股权而应确认的投资收益金额=[8000-3000/5-5000/20-(200-100)]×20%=1410 (万元)。

借：长期股权投资——损益调整 1410

贷：投资收益 1410

甲公司针对与乙公司的内部交易：

借：长期股权投资[(200-100)×20%]20

贷：存货 20

(3) 抵销权益法下顺流交易产生的未实现内部交易损益。

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。

【例题】甲公司于 2×21 年 1 月 1 日取得乙公司 30% 的股权，所付对价为 2000 万元，取得这部分股权后，甲公司对乙公司具有重大影响，采用权益法核算。当日，乙公司的可辨认净资产公允价值为 6000 万元。2×21 年 11 月 1 日，甲公司向乙公司出售一批 A 存货，售价为 800 万元，成本为 300 万元，乙公司取得后将其作为存货管理。2×21 年度，乙公司发生净亏损 7000 万元。截至 2×21 年 12 月 31 日，乙公司自甲公司购入的存货尚未对外销售。

要求：编制甲公司在 2×21 年的会计分录：

【答案解析】

借：长期股权投资——投资成本 2000

贷：银行存款 2000

2×21 年度甲公司应分担损失 = $[7000 + (800 - 300)] \times 30\% = 2250$ (万元), 超过了甲公司该项长期股权投资的账面价值, 因此, 甲公司应当将长期股权投资账面价值冲减为零:

借: 投资收益 2000

贷: 长期股权投资——损益调整 2000

在将长期股权投资的账面价值减记至零后, 备查账簿登记未确认投资损失 100 万元。对于顺流交易所产生的未实现内部交易损益 150 万元 $[(800 - 300) \times 30\%]$, 甲公司应在确认投资损失的同时, 将其确认为递延收益:

借: 投资收益 150

贷: 递延收益 150

2×22 年度, A 存货全部对外销售, 乙公司实现净利润 7000 万元。	2×22 年度, A 存货未对外销售, 乙公司实现净利润 7000 万元。
2×22 年度甲公司应确认投资收益 = $[7000 + (800 - 300)] \times 30\% = 2250$ (万元) 借: 长期股权投资——损益调整 2250 贷: 投资收益 2250 借: 投资收益 100 贷: 长期股权投资——损益调整 100 借: 递延收益 150 贷: 长期股权投资——损益调整 150 验算: 长期股权投资账面价值 = 投资成本 2000 万元 - 损益调整 0 = 2000 累计确认投资收益 = 0 递延收益 = 0	2×22 年度甲公司应确认投资收益 = $7000 \times 30\% = 2100$ (万元) 借: 长期股权投资——损益调整 2100 贷: 投资收益 2100 借: 投资收益 100 贷: 长期股权投资——损益调整 100 借: 递延收益 150 贷: 长期股权投资——损益调整 150 验算: 长期股权投资账面价值 = 投资成本 2000 万元 - 损益调整 150 = 1850 累计确认投资收益 = -150 递延收益 = 0

(4) 内部交易涉及合并财务报表处理

顺流交易: 产生的未实现内部交易损益中归属于投资方的部分	逆流交易: 产生的未实现内部交易损益中归属于投资方的部分
投资方在编制合并财务报表时, 在个别财务报表处理的基础上, 应当对有关未实现的收入和成本或资产处置损益等中归属于投资方的部分予以抵销, 并相应调整相关投资收益。 借: 营业收入 贷: 营业成本 投资收益 或 借: 资产处置收益 贷: 投资收益	投资方在编制合并财务报表时, 在个别财务报表处理的基础上, 应当对有关资产账面价值中包含的未实现内部交易损益中归属于投资方的部分予以抵销, 并相应调整长期股权投资的账面价值。 借: 长期股权投资 贷: 存货、固定资产等
被投资方在后续期间将内部交易的资产对外出售时, 甲公司在合并报表中应对前期顺流交易未	投资方向外部独立第三方出售, 因该部分内部交易损益已经实现, 投资方在

<p>实现损益确认有关收入并结转成本：</p> <p>借：投资收益</p> <p> 营业成本</p> <p> 贷：营业收入</p> <p>或</p> <p>借：投资收益</p> <p> 贷：资产处置收益</p>	<p>确认应享有被投资方次年净损益时，应考虑将原未确认的该部分内部交易损益计入投资损益，即应在考虑其他因素计算确定的投资损益基础上调整增加。</p>
--	--

【例题】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。至2×24年资产负债表日已经对外部独立的第三方出售。乙公司2×24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
2×23年 个别报表：	<p>确认投资收益 = $[0 - (1\,000 - 600)] \times 20\% = -80$ (万元)</p> <p>借：投资收益 80</p> <p> 贷：长期股权投资——损益调整 80</p>	
2×23年 合并报表：	<p>借：营业收入 (1 000×20%) 200</p> <p> 贷：营业成本 (600×20%) 120</p> <p> 投资收益 80</p>	<p>借：长期股权投资 80</p> <p> 贷：存货 (400×20%) 80</p>
2×24年 个别报表：	<p>借：长期股权投资——损益调整 80</p> <p> 贷：投资收益 80</p>	
2×24年合 并报表：	<p>借：营业成本 (600×20%) 120</p> <p> 投资收益 80</p> <p> 贷：营业收入 (1 000×20%) 200</p>	无

【例题】(以无形资产出资设立合营企业)2×24年1月1日，甲公司与B公司出资设立丙公司，双方共同控制丙公司。丙公司注册资本2 000万元，其中甲公司占50%。甲公司以公允价值为1 000万元的土地使用权出资，B公司以公允价值为500万元的机器设备和500万元现金出资。该土地使用权系甲公司于10年前以出让方式取得，原值为500万元，期限为50年，按直线法摊销，预计净残值为零，至投资设立丙公司时账面价值为400万元，后续仍可使用40年。丙公司2×24年实现净利润1000万元。其他资料：本题中不考虑所得税等税费及其他相关因素。

要求：编制甲公司对丙公司出资及确认2×24年投资收益相关的会计分录。

『正确答案』分析：甲公司投出资产构成业务吗？不构成。

借：长期股权投资——投资成本 1 000

 累计摊销 100

贷：无形资产 500
 资产处置损益 (1 000-400) 600
 借：长期股权投资——损益调整 207.5
 贷：投资收益 [(1000-600+600/40) × 50%] 207.5

甲公司如果编制合并财务报表，对于上述投资所产生的利得，仅能够确认归属于 B 公司的利得部分，需要抵销归属于甲公司的利得部分 300 万元 (600×50%)。在合并财务报表中作如下抵销分录：

借：资产处置收益 300
 贷：投资收益 300
 借：投资收益 (600/40×50%) 7.5
 贷：资产处置收益 7.5

或合并

借：资产处置收益 292.5
 贷：投资收益 292.5

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

(1) 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”，并将相关股权稀释影响计入资本公积（其他资本公积）。

【例题】(2023 年) 甲公司无子公司，无需编制合并财务报表。2×22 年至 2×23 年，甲公司发生的有关交易或事项如下：

(1) 2×22 年 6 月 30 日，甲公司通过银行转账 5000 万元购买乙公司 25% 的股权，当日办理股权过户登记手续，能够对乙公司施加重大影响并采用权益法核算。当日，乙公司净资产账面价值为 13000 万元，其中股本 2000 万元，每股 1 元。除土地使用权增值 5000 万元之外，其他各项可辨认资产和负债的公允价值与账面价值相等。该土地使用权作为无形资产核算，预计剩余使用寿命为 25 年，预计净残值为零，采用直线法摊销。另外，甲公司取得该项投资通过银行转账支付了相关税费 200 万元，且甲公司有权取得乙公司 2×22 年 6 月 30 日前已宣告但尚未发放的现金股利 400 万元。

要求：计算甲公司取得乙公司投资的初始投资成本，以及投资成本与应享有的乙公司可辨认净资产公允价值份额之间的差额；编制甲公司 2×22 年 6 月 30 日的相关会计分录。

【答案】

初始投资成本=5000+200-400=4800 (万元)

投资成本与乙公司可辨认净资产公允价值份额之间的差额=4800- (13000+5000) × 25%=300 (万元)

借：长期股权投资——投资成本 4 800

 应收股利 400

 贷：银行存款 5 200

(2) 2×22 年 12 月 31 日，乙公司引入新的投资者丙公司。丙公司通过银行转账支付 2200 万元认购乙公司新发行的股份 200 万股。丙公司增资后，甲公司仍能够对乙公司施加重大影响。

乙公司在 2×22 年 7 月至 12 月实现净利润 500 万元。

要求：根据资料 (1) 和 (2)，计算甲公司 2×22 年度应确认的投资收益，以及因被动稀释影响甲公司对乙公司长期股权投资账面价值的金额，并编制相关会计分录。

【答案】2×22 年确认的投资收益= (500-5000÷25÷2) × 25%=100 (万元)

借：长期股权投资——损益调整 100

 贷：投资收益 100

被动稀释后甲公司持股比例=2000×25%÷ (2000+200) =500 万股/2200 万股=22.73%

【解析】原乙公司的总股本是 2000 万股，其中甲公司占 25%，也就是 500 万股 (2000×25%)，增发给丙公司 200 万股，所以总股数是 2200 万股，所以增发后，甲公司的持股比例=500/2200=22.73%。

被动稀释影响资本公积的金额

方法一：甲公司应享有乙公司增资后的所有者权益 [13000+5000+ (500-5 000÷25÷2) +2200] × 被稀释后持股比例 22.73% - 甲公司应享有乙公司增资前的所有者权益 [13000+5000+ (500-5 000÷25÷2)] × 被稀释前持股比例 25% - 内含商誉 300 × 2.27%/25% = 20600 × 22.73% - 18400 × 25% - 300 × 2.27%/25% = 4682.38 - 4 600 - 27.24 = 55.14 (万元)

方法二：按照新的持股比例 (22.73%) 确认应享有的乙公司因增资扩股而增加的净资产的份额 = 2200 × 22.73% = 500.06 (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 = (4800+100) × 2.27%/25% = 444.92 (万元)；

计入当期资本公积 = 500.06 - 444.92 = 55.14 (万元)。

= 2200 × 22.73% - 4900 × (25% - 22.73%) ÷ 25% = 500.06 - 444.92 = 55.14 (万元)

借：长期股权投资——其他权益变动 55.14

 贷：资本公积——其他资本公积 55.14

(2) 超额亏损有关会计处理如下：

如果投资方长期股权投资已冲减至零并存在未确认的投资净损失，后续当被投资单位的净资产增加时，投资方应先按照其分享比例以及被投资单位净资产变动项目，分别确认相关投资损益、其他综合收益、资本公积以及长期股权投资账面价值；再按照当期应享有的被投资单位净资产变动净额与前期未确认的投资净损失两者孰低，确认前期未确认的投资净损失，尚未确认的投资净损失继续在备查簿中登记。

【例题】甲公司于 2×21 年取得乙公司 20% 的有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响。取得投资时乙公司可辨认净资产公允价值与账面价值相等，各年均没有发生内部交易业务。至 2×21 年末“长期股权投资”账面价值为 100 万元，其中明细科目为“投资成本”8 000 万元、“损益调整”1 000 万元、“其他综合收益”-9 000 万元、“其他权益变动”100 万元。假设甲公司并不负有承担额外损失的

义务。

(1) 2×22 年乙公司个别财务报表实现净利润为 3 000 万元，其他综合收益减少 4 000 万元。

【正确答案】甲公司在 2×22 年的相关会计处理如下：

借：长期股权投资——损益调整 600
贷：投资收益 (3 000×20%) 600

分析：至此长期股权投资账面价值=年初余额 100+损益调整 600=700(万元)，本应冲减其他综合收益=4 000×20%=800(万元)；但长期股权投资账面价值冲减至零并产生了未确认投资净损失 100 万元(4 000×20%-700)，在备查账簿记载(未确认投资净损失的类型为因被投资单位其他综合收益下降产生)。所以实际冲减其他综合收益 700 万元。

借：其他综合收益 700
贷：长期股权投资——其他综合收益 700

(2) 2×23 年乙公司个别财务报表发生净亏损为 1 000 万元，其他综合收益增加 3 000 万元。

【正确答案】甲公司在 2×23 年的相关会计处理如下：

分析：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份额 400 万元[(3 000-1 000)×20%]大于前期未确认净损失 100 万元，应先弥补前期未确认投资净损失；恢复 2×22 年备查账簿记载的净损失。

借：长期股权投资——其他综合收益 (3 000×20%-100) 500
贷：其他综合收益 500

借：投资收益 (1 000×20%) 200
贷：长期股权投资——损益调整 200

至 2×23 年末，“长期股权投资”账面价值=年初 0-200+600-100=300(万元)。

【例题】A 公司是上市公司，A 公司能够对 B 公司施加重大影响，持股比例为 25%，采用权益法核算。因 B 公司发生巨额亏损，截至 2×23 年底，A 公司在备查簿中登记 B 公司的未确认亏损份额 1 000 万元。

(1) 2×24 年，B 公司实现了盈利 800 万元。

【正确答案】根据资料(1)，A 公司享有相应的收益份额=800×25%=200(万元)，备查簿中登记未确认亏损减少至 800 万元。

(2) 2×24 年底，B 公司进行融资，A 公司股权被稀释至 23%后依然对 B 公司具有重大影响，A 公司按稀释后的持股比例 23%计算享有的对 B 公司其他所有者权益变动的份额为 2 000 万元。

【正确答案】根据资料(2)，因被投资方 B 公司增资导致的其他所有者权益变动：

借：长期股权投资——其他权益变动 2 000
贷：资本公积——其他资本公积 2 000

由于该金额 2 000 万元大于其承担的亏损份额 800 万元，故在此基础上恢复在备查簿登记的超额亏损：

借：投资收益 800
贷：长期股权投资——损益调整 800

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

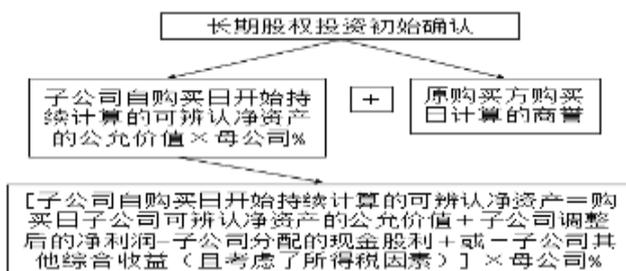
贷：利润分配——未分配利润

【考点 2】同一控制下企业合并的合并日会计处理——成本法 (★★★)

(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。



【例题】同一控制（第一种情况）：甲公司 2×24 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（等于最终控制方合并财务报表中的数据）。甲公司以银行存款 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 × 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. 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）**3. 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。

4. 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（倒挤，或借）	(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（倒挤，或借）
(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（倒挤，或借）	(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（倒挤，或借）

（二）合并日合并财务报表**1. 原则**

项目	要点
(1) 不产生新的资产、负债和商誉	合并方在合并中确认取得的被合并方的资产、负债仅限于被合并方账面上原已确认的资产和负债，合并中不产生新的资产和负债，也 不产生新的商誉 ，但被合并方在企业合并前账面上原已确认的商誉应作为合并中取得的资产确认。合并方在合并中取得的被合并方各项资产、负债应维持其在被合并方的 原账面价值不变
(2) 统一会计政策	被合并方在企业合并前采用的会计政策与合并方不一致的，首先统一 会计政策 ，即合并方应当按照本企业会计政策对被合并方资产、负债的账面价值进行调整，并以调整后的账面价值作为有关资产、负债的入账价值
(3) 编制抵销分录	母公司在将购买取得子公司股权登记入账后，在编制合并日合并资产负债表时，只需将对子公司长期股权投资与子公司所有者权益中母公司所拥有的份额相抵销

2. 合并日调整抵销分录**(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其他综合收益、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【以母公司账面资本公积（资本溢价/股本溢价）为限】

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 2×24 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 2×24 年 1 月 1 日至 2×24 年 7 月 31 日实现的净利润。

（3）合并现金流量表

同利润表。

【例题】见后。

【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。

借：长期股权投资【公允价值】

应收股利

贷：股本、资本公积——股本溢价（或借记）

固定资产清理、资产处置损益【若为固定资产对价】

交易性金融资产、投资收益【若为交易性金融资产对价】

其他业务收入【若为投资性房地产对价，同时结转其他业务成本】

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	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（其他权益工具）或负债（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

<p>分，按照其在购买日的公允价值计入企业合并成本。</p>	<p>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（交易性金融资产）。</p> <p>③购买日后 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。</p>
<p>(2) 上述关于或有对价的规定所侧重的两个方面</p>	<p>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收入实现与否取决于企业是否正常经营，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</p>	<p>或有对价为权益性质</p>	<p>不进行会计处理</p>

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）	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	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
----------------------------------	---	---

【例题】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 1000 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 5000 万元，A 公司将再向 B 公司支付购买价款 100 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 1100
 贷：银行存款 1000
 交易性金融负债 100

【例题】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 1000 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 5000 万元，B 公司将向 A 公司返还购买价款 100 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 100 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 900
 交易性金融资产 100
 贷：银行存款 1000

【例题】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 1000 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 10000 万元，A 公司将再向 B 公司支付购买价款 100 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 10000 万元。

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 1000
 贷：银行存款 1000

A 公司在第一年年末会计分录：

借：长期股权投资 100
 贷：交易性金融负债 100

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 10000 万元，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 10000 万元，则 A 公司在第二年年末会计分录：

借：公允价值变动损益 100
 贷：交易性金融负债 100

（从购买日起已经超过 12 个月，因此不能再调整商誉和长期股权投资）

【例题】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 1000 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 10000 万元，B 公司将向 A 公司返还购买价款 100 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 10000 万元。

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 1000
 贷：银行存款 1000

A 公司在第一年年末会计分录：

借：交易性金融资产 100
 贷：长期股权投资 100

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 10000 万元，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 10000 万元，则 A 公司在第二年年末会计分录：

借：交易性金融资产 100
 贷：公允价值变动损益 100

（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。购买日前，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】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,

	<p>即进行<u>追溯调整</u>。其中：</p> <p><u>a 涉及合并成本的，应调整投资成本和商誉；</u></p> <p><u>b 只涉及合并中取得的可辨认资产、负债的，不应调整投资成本，但应调整商誉</u></p>
② 超过规定期限后的价值量调整	<p>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、合并中取得的可辨认资产、负债公允价值等进行的调整，应作为<u>前期差错</u>处理。其中</p> <p>a 涉及合并成本的，应调整投资成本但不调整商誉；</p> <p>b 只涉及合并中取得的可辨认资产、负债的，不应调整投资成本，也不调整商誉</p>

【例题】 甲公司于 2×21 年 11 月 30 日以银行存款 10000 万元取得乙公司 100% 股权，乙公司可辨认净资产账面价值为 8000 万元（其中股本 1000 万元、资本公积 6000 万元、盈余公积 100 万元、未分配利润 900 万元），乙公司资产账面价值合计 10000 万元（其中：固定资产 7000 万元、库存商品 3000 万元），公允价值合计 10800 万元；乙公司负债账面价值（同公允价值）合计 2000 万元（其中：应付账款 2000 万元）。乙公司固定资产由于不存在活跃市场，为确定其公允价值，甲公司聘请了有关的资产评估机构对其进行评估，至甲公司 2×21 年财务报告对外报出时，尚未取得评估报告。甲公司在 2×21 年 11 月 30 日对该项固定资产暂估的价值为 7800 万元，预计剩余使用年限为 5 年，净残值为 0，按照直线法计提折旧。2×22 年 4 月，甲公司取得了资产评估报告，确认该项固定资产的价值为 7950 万元。假定甲公司不编制中期财务报告。

要求：(1) 分别按照非同一控制下的控股合并与非同一控制下的吸收合并两种情况，编制甲公司在购买日的相关会计分录。

『正确答案』

非同一控制下的控股合并	非同一控制下的吸收合并
个别报表： 借：长期股权投资 10000 贷：银行存款 10000	借：固定资产 7800 库存商品 3000 商誉 1200 贷：应付账款 2000 银行存款 10000
合并报表： 借：固定资产 800 贷：资本公积 800 合并商誉=10000-（8000+800）×100%=1200（万元）。 借：股本 1000 资本公积 6800 盈余公积 100 未分配利润 900	—

商誉	1200	
贷：长期股权投资	10000	

要求：(2) 说明在编制 2×22 年财务报表时调整 2×21 年比较报表中商誉的价值及相关固定资产折旧费用的金额。

『正确答案』2×22 年 4 月，甲公司取得了资产评估报告，确认该项固定资产的价值为 7950 万元，则甲公司应视同在购买日确定的该项固定资产的公允价值为 7950 万元，相应编制 2×22 年财务报表时调整 2×21 年比较报表[调减商誉价值 150 万元、调增折旧费用 2.5 万元 (150/5×1/12)]。此外，甲公司还应在其 2×22 年报表附注中对有关情况作出说明。其中商誉的相关会计处理如下：

非同一控制下的控股合并	非同一控制下的吸收合并
借：固定资产 (7950-7800) 150	借：固定资产 (7950-7800) 150
贷：资本公积 150	贷：商誉 150
调整后的合并资产负债表中商誉=10000-(8000+800+150)×100%=1050 (万元)	调整后的个别资产负债表中商誉=1200-150=1050 (万元)

【例题】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。

(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股 10 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。此外丙公司 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。

要求：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=7 500×10=75 000 (万元)。

商誉=75 000-(90 000-10 000×25%)×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

(2) 前述丙公司 2×22 年 6 月 30 日前涉及的一项未决诉讼，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。

要求: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。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』

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-(90 000-10 000×25%-1 500+1 500×25%)×80%=5 900 (万元)。

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	(90 000-10 000×25%-1500×75%)×20%]17 275

【例题】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。2×24 年 4 月 1 日,甲公司定向增发股票购买了乙公司 55%的股权,股票公允价值为 25500 万元,能够对乙公司实施控制且不构成反向购买。甲公司购入乙公司相关资产中某项新技术研发项目已开始资本化,购买日的公允价值为 800 万元,经评估该研发项目是否能够最终完成并形成无形资产在技术方面尚不确定,故甲公司于购买日未将该项目作为资产予以确认,当日乙公司可辨认净资产的公允价值为 40000 万元(不包含上述研发项目),并在此基础上确认商誉。

2×24 年 12 月 10 日,甲公司的技术人员经研究后发现,继续研发该项目从技术角度分析是完全可以实现的,且预计该研发项目完成后能给甲公司未来的经营带来较大的利益。为此,甲公司董事会决定继续投入足够的资金和技术力量对该项目进行开发。根据税法规定,甲公司购买乙公司 55%股权的合并为应税合并。

要求:计算 2×24 年 4 月 1 日甲公司合并报表确认的商誉;说明甲公司在其 2×24 年度合并财务报表中对于乙公司的新技术研发项目应如何进行会计处理;计算甲公司在 2×24 年末合并资产负债表中商誉的列报金额。

『正确答案』

2×24 年 4 月 1 日甲公司合并报表确认的商誉=25500-40000×55%=3500 (万元)。

甲公司在其 2×24 年度合并财务报表中对于乙公司的新技术研发项目应作为开发支出核算。

理由:因甲公司的技术人员经研究后发现,继续研发该项目从技术角度分析是完全可以

实现的，且预计该研发项目完成后能给甲公司未来的经营带来较大的利益，所以在合并报表中应确认尚未确认的开发支出 800 万元。

甲公司在 2×24 年末合并资产负债表中商誉的列报金额

$=3\ 500 - 800 \times 55\% = 3\ 060$ (万元)。

或 $=25\ 500 - 40800 \times 55\% = 3\ 060$ (万元)。

6. 与企业合并相关的递延所得税

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】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应纳税所得额，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

7. 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

【例题】（2023 年节选） 甲公司为上市公司。乙公司为甲公司的母公司，并拟长期控制甲公司。2×19 年至 2×22 年发生的有关交易或事项如下：

其他资料：（1）甲公司和丙公司均按实现净利润的 10% 计提法定盈余公积，不计提任意盈余公积。（2）丙公司的各项资产和负债构成业务。（3）甲公司 2×20 年 6 月 30 日的资本公积（股本溢价）账面余额为 8000 万元。（4）本题涉及的所有公司适用的企业所得税税率均为 25%，除资料（1）和（2）需要考虑企业所得税的影响外，本题不考虑相关税费及其他因素。

（1）2×19 年 1 月 1 日，乙公司通过银行转账支付 40000 万元，从第三方购买了丙公司 60% 的股权，当日办理了股权过户登记手续并取得控制权。乙公司支付与丙公司股权评估相关的费用 150 万元。

2×19 年 1 月 1 日，丙公司净资产账面价值为 50000 万元，其中，股本 2000 万元，资本公积 30000 万元，盈余公积 8000 万元，未分配利润 10000 万元；可辨认净资产的公允价值为 55000 万元。公允价值与账面价值的差额为丙公司原未确认的一项特许经营权，其他可辨认资产和负债的账面价值等于公允价值。该特许经营权的使用期限为 10 年，预计净残值为零，采用直线法摊销计入管理费用。

2×19 年度，丙公司实现净利润 2000 万元，除此之外，丙公司净资产无其他变动。

2×20 年 6 月 30 日，丙公司无形资产、递延所得税资产和递延所得税负债的账面价值均为零。丙公司 2×20 年 1 月至 6 月实现净利润 1500 万元，除此之外，丙公司净资产无其他变动。

要求：（1）根据资料（1），编制乙公司与长期股权投资相关的会计分录，并计算商誉金额。

【正确答案】乙公司与长期股权投资相关的会计分录：

借：长期股权投资 40000

 管理费用 150

贷：银行存款 40150

商誉=40000-（55000-5000×25%）×60%=7750（万元）。

要求：（1）根据资料（1），编制乙公司 2×20 年 6 月 30 日合并报表调整抵销分录。

①将子公司账面价值调整为公允价值：

借：无形资产（55000-50000）5000

 贷：递延所得税负债（5000×25%）1250

 资本公积 3750

借：年初未分配利润（5000/10）500

 管理费用（5000/10/2）250

 贷：无形资产 750

借：递延所得税负债 187.5
 贷：年初未分配利润 $(5000/10 \times 25\%)$ 125
 所得税费用 $(5000/10/2 \times 25\%)$ 62.5

②按照权益法调整长期股权投资的账面价值：

借：长期股权投资 1762.5
 贷：年初未分配利润 $[(2000-500+125) \times 60\%]$ 975
 投资收益 $[(1500-250+62.5) \times 60\%]$ 787.5

调整后的长期股权投资=40000+1 762.5=41 762.5 (万元)。

③2×21 年长期股权投资与丙公司所有者权益的抵销：

借：股本 2000
 资本公积 $(30000+3750)$ 33750
 盈余公积 $(8000+2000 \times 10\%+1500 \times 10\%)$ 8350
 未分配利润 $[10000+ (2000 \times 90\%-500+125) + (1500 \times 90\%-250+62.5)]$ 12587.5
 商誉 $(41 762.5-56687.5 \times 60\%)$ 7750
 贷：长期股权投资 41762.5
 少数股东权益 $(56687.5 \times 40\%)$ 22675

提示：以乙公司取得该股权时丙公司可辨认净资产公允价值为基础持续计算的丙公司可辨认净资产价值为 56687.5 万元。

④投资收益与利润分配抵销：

借：投资收益 $[(1500-250+62.5) \times 60\%]$ 787.5
 少数股东损益 $[(1500-250+62.5) \times 40\%]$ 525
 年初未分配利润 $[10000+ (2000 \times 90\%-500+125)]$ 11425
 贷：提取盈余公积 $(1500 \times 10\%)$ 150

年末未分配利润 $[10000+ (2000 \times 90\%-500+125) + (1500 \times 90\%-250+62.5)]$ 12587.5

(2) 2×20 年 6 月 30 日，甲公司通过银行转账支付 45000 万元，从其母公司（乙公司）处购买丙公司 60%的股权，当日办理了股权过户登记手续并取得控制权，甲公司拟长期控制丙公司。

2×20 年 6 月 30 日，丙公司净资产账面价值为 53500 万元，其中，股本 2000 万元，资本公积 30000 万元，盈余公积 8350 万元，未分配利润 13150 万元；可辨认净资产的公允价值为 58000 万元。公允价值与账面价值的差额除资料 (1) 中提及的原未确认的特许经营权之外，还有一项在 2×19 年购入的投资性房地产增值 250 万元，该投资性房地产预计剩余使用寿命为 20 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。除上述资产的增值外，其他可辨认资产和负债的账面价值等于公允价值。

要求：(2) 根据资料 (1) 和 (2)，计算甲公司取得丙公司控制权时长期股权投资的初始确认金额，并编制相关会计分录。

【正确答案】

长期股权投资的金额

$$=[55000-5000 \times 25\%+2000+1500-5000 \div 10 \times 1.5 \times (1-25\%)] \times 60\%+7750$$

=以乙公司取得该股权时丙公司可辨认净资产公允价值为基础持续计算的丙公司可辨认净资产价值为 56687.5 万元×60%+乙公司合并报表确认商誉 7750
=41762.5 (万元)。

借：长期股权投资 41762.5

 资本公积 3237.5

贷：银行存款 45000

【考点 4】年末合并财务报表相关的调整分录、抵销分录 (★★★)

【例题▲】甲公司有关企业合并的资料如下：

2×21 年 1 月 3 日，甲公司与乙公司签订购买乙公司持有的丙公司 80% 股权的合同。合同规定：甲公司向乙公司定向发行 5 111 万股本公司股票，以换取乙公司持有丙公司 80% 的股权。甲公司定向发行的股票每股 4.8 元，双方确定的评估基准日为 2×21 年 5 月 30 日。合同经双方股东大会批准后生效。购买丙公司 80% 股权时，甲公司与乙公司不存在关联方关系。

(1) 购买丙公司 80% 股权的合同执行情况如下：

① 2×21 年 4 月 2 日，甲公司和乙公司分别召开股东大会，批准通过了该购买股权的合同。

② 以丙公司 2×21 年 5 月 30 日净资产评估值为基础，丙公司经评估确定 2×21 年 5 月 30 日的可辨认净资产公允价值（不含递延所得税资产和负债）为 32 000 万元。甲公司该并购事项于 2×21 年 6 月 1 日经监管部门批准，作为对价定向发行的股票于 2×21 年 6 月 30 日发行，当日收盘价为每股 6 元。

③ 甲公司和乙公司均于 2×21 年 6 月 30 日办理完毕上述相关股权登记手续。交易后乙公司持有甲公司在外发行的普通股股份的 6%，不具有重大影响。甲公司为定向增发普通股股票，支付券商佣金及手续费 300 万元。为核查丙公司资产价值，支付资产评估费 60 万元，以银行存款支付。

④ 甲公司于 2×21 年 6 月 30 日对丙公司董事会进行改组，并取得控制权。

⑤ 丙公司 2×21 年 6 月 30 日可辨认净资产的账面价值（不含递延所得税资产和负债）为 36 000 万元，其中：股本为 13 000 万元，资本公积为 20 000 万元，其他综合收益 2 000 万元，盈余公积为 100 万元，未分配利润为 900 万元。丙公司可辨认资产、负债的公允价值（不含递延所得税资产和负债）为 38 000 万元，与其账面价值仅有 5 项资产、或有负债存在差异，即（单位：万元）：

项目	账面价值	公允价值	评估增值
存货	10 000	10 800	800
应收账款	4 000	3 900	-100
固定资产	500	900	400
无形资产	8 000	9 000	1 000

或有负债	—	100	100
合计			2 000

丙公司固定资产未来仍可使用 20 年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。无形资产未来仍可使用 10 年，预计净残值为零，采用直线法摊销。丙公司的固定资产、无形资产均为管理部门使用；固定资产、无形资产的折旧（或摊销）年限、折旧（或摊销）方法及预计净残值均与税法规定一致。购买日，丙公司资产和负债的账面价值与其计税基础相同，各公司适用的所得税税率均为 25%。至本年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；购买日发生评估增值的存货，本年已全部对外销售；上述或有负债为丙公司因质量诉讼案件而形成的，因购买日丙公司未满足预计负债确认条件而未确认，年末丙公司败诉并支付赔款 100 万元。

要求：(1) 根据资料 (1)，编制甲公司购买日 2×21 年 6 月 30 日个别财务报表及其合并财务报表的相关会计分录。

『正确答案』

① 甲公司购买日个别财务报表的会计分录。

借：长期股权投资 (5 111×6) 30 666
 贷：股本 5 111
 资本公积 (5 111×5) 25 555
 借：管理费用 60
 资本公积 300
 贷：银行存款 (300+60) 360

② 合并中取得子公司可辨认净资产的公允价值 = 38 000 - 2 000 × 25% = 37 500 (万元)。

或 = 36 000 + 2 000 × 75% = 37 500 (万元)。

③ 甲公司合并财务报表确认商誉 = 30 666 - 37 500 × 80% = 666 (万元)。

④ 甲公司合并财务报表调整抵销分录。

借：存货 800
 固定资产 400
 无形资产 1 000
 递延所得税资产 (200×25%) 50
 贷：应收账款 100
 预计负债 100
 递延所得税负债 (2 200×25%) 550
 资本公积 (2 000×75%) 1 500
 借：股本 13 000
 资本公积 (20 000+1 500) 21 500
 其他综合收益 2 000

盈余公积	100
未分配利润	900
商誉 (30 666 - 37 500 × 80%)	666
贷: 长期股权投资	30 666
少数股东权益 (37 500 × 20%)	7 500

(2) 2×21 年 7 月 1 日至 12 月 31 日丙公司个别财务报表确认净利润 3 000 万元, 提取盈余公积 300 万元; 2×21 年丙公司宣告分派现金股利 1 000 万元, 丙公司其他综合收益增加 400 万元 (未来可转入损益, 下同), 丙公司其他所有者权益变动增加 100 万元。

丙公司 2×22 年个别财务报表确认净利润 5 005 万元, 提取盈余公积 500.5 万元; 2×22 年宣告分派现金股利 2 000 万元, 丙公司其他综合收益减少 80 万元。此外 2×22 年年末丙公司发行了一项可转换公司债券, 在初始确认时将其包含的负债成分和权益成分进行分拆确认了其他权益工具 1 500 万元。

要求: (2) 根据资料 (2), 编制甲公司 2×21 年年末和 2×22 年年末合并财务报表的调整抵销分录。

『正确答案』

2×21 年的会计处理	2×22 年的会计处理
①将子公司账面价值调整为公允价值	①将子公司账面价值调整为公允价值
借: 存货 800 固定资产 400 无形资产 1 000 递延所得税资产 (200×25%) 50 贷: 应收账款 100 预计负债 100 递延所得税负债 (2 200×25%) 100 550 资本公积 (2 000×75%) 1 500 500	借: 存货 800 固定资产 400 无形资产 1 000 递延所得税资产 50 贷: 应收账款 100 预计负债 100 递延所得税负债 100 资本公积 1 500
借: 营业成本 800 应收账款 100 管理费用 60 预计负债 100 贷: 存货 800 信用减值损失 100	借: 年初未分配利润 800 应收账款 100 年初未分配利润 60 预计负债 100

固定资产 (400/20×6/12) 10 无形资产 (1 000/10×6/12) 50 营业外支出 100 100	贷: 存货 800 年初未分配利润 固定资 产 10 无形资产 50 年初未分配利润 100
借: 递延所得税负债 (860×25%) 215 贷: 递延所得税资产 (200×25%) 50 所得税费用 165	借: 递延所得税负债 215 贷: 递延所得税资产 50 年初未分配利润 165
---	借: 管理费用 120 贷: 固定资产 (400/20) 20 无形资产 (1 000/10) 100 借: 递延所得税负债 (120×25%) 30 贷: 所得税费用 30
②按照权益法调整长期股权投资的账面价值	②按照权益法调整长期股权投资的账面价值
2×21 年丙公司实现净利润	调整上年
调整后的 2×21 年净利润=调整前 3 000 +对购买日评估差额的调整[-800-60 +100+100+165] =2 505 (万元)。 或=调整前 3 000+[-800×75%- 60×75%+100×75%+100×75%]=2 505 (万元)。 借: 长期股权投资 (2 505×80%) 2 004 贷: 投资收益 2 004	借: 长期股权投资 2 004 贷: 年初未分配利润 2 004
分派现金股利 1 000 万元: 借: 投资收益 (1 000×80%) 800 贷: 长期股权投资 800	借: 年初未分配利润 800 贷: 长期股权投资 800
其他综合收益变动增加 400 万元: 借: 长期股权投资 (400×80%) 320 贷: 其他综合收益 320	借: 长期股权投资 320 贷: 其他综合收益 320
其他所有者权益变动增加 100 万元:	借: 长期股权投资 80

借：长期股权投资 (100×80%) 80 贷：资本公积 80	贷：资本公积 80
2×21 年 12 月 31 日按权益法调整后的长期股权投资的账面价值=30 666+2 004-800+320+80=32 270 (万元)	上述分录可合并编制： 借：长期股权投资 1 604 贷：年初未分配利润 (2 004-800) 1 204 其他综合收益 320 资本公积 80
——	2×22 年丙公司实现净利润： 调整后的 2×22 年净利润=5 005+对购买日评估差额的调整 (-120+30) =4 915 (万元)。 借：长期股权投资 (4 915×80%) 3 932 贷：投资收益 3 932 分派现金股利 2 000 万元： 合并财务报表冲减的投资收益=2 000×80%= 1 600 (万元)。 借：投资收益 1 600 贷：长期股权投资 1 600
——	其他综合收益减少 80 万元： 借：其他综合收益 (80×80%) 64 贷：长期股权投资 64 分拆确认其他权益工具增加 1 500 万元： 借：长期股权投资 (1 500×80%) 1 200 贷：资本公积 1 200 2×22 年 12 月 31 日按权益法调整后的长期股权投资的账面价值=30 666+1 604+3 932-1 600-64+1 200=35 738 (万元)
③2×21 年长期股权投资与丙公司所有者	③2×22 年长期股权投资与丙公司

权益的抵销	所有者权益的抵销
借：股本 13 000 资本公积 (20 000+1 500+100) 21 600 其他综合收益 (2 000+400) 2 400 盈余公积 (100+300) 400 未分配利润 (900+2 505-300-1 000) 2 105 商誉 (32 270 -39 505×80%) 666 贷：长期股权投资 32 270 少数股东权益 (39 505×20%) 7 901	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 贷：长期股权投资 35 738 少数股东权益 (43 840×20%) 8 768
④甲公司 2×21 年投资收益与利润分配抵销	④甲公司 2×22 年投资收益与利润分配抵销
借：投资收益 (2 505×80%) 2 004 少数股东损益 (2 505×20%) 501 年初未分配利润 900 贷：提取盈余公积 300 对所有者(或股东)的分配 1 000 年末未分配利润 2 105	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 对所有者(或股东)的分配 2 000 年末未分配利润 4 519.5

【例题】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%]7.5 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

【例题】 母公司和子公司适用的所得税税率均为 25%，母公司持有子公司 80% 的股权。2×20 年 6 月 30 日子公司以 2000 万元的价格将其生产的产品销售给母公司，其销售成本为 1600 万元。至年末母公司将其中一半对外出售；另外一半用于管理用固定资产，当日达到预定可使用状态，至 2×20 年末母公司尚未支付 50% 的货款，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 日母公司支付了货款 1 000 万元。

要求：根据上述资料作出母公司编制合并财务报表时的相关抵销分录。

2×20 年	2×21 年
借：营业收入 (2000×50%) 1000 贷：营业成本 1000	借：年初未分配利润 200 贷：固定资产 200

借：营业收入（2000×50%）1 000 贷：营业成本（1600×50%）800 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80%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。款项尚未支付。

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。款项尚未支付。

个别报表会计分录	合并报表抵销分录
乙公司2×20年度（假定结算28 380万元） 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：合同履约成本 25 800	2×20年度 借：营业收入 28 380 贷：营业成本 25 800 在建工程 2 580 借：应付账款 28 380

贷：应付职工薪酬等 25800 借：主营业务成本 25 800 贷：合同履约成本 25 800 借：应收账款 28380 贷：合同结算 28380 甲公司 2×20 年度 借：在建工程 28 380 贷：应付账款 28 380	贷：应收账款 28380 借：少数股东权益 (2580×20%) 516 贷：少数股东损益 516
乙公司 2×21 年度 (假定结算 18 920 万元) 借：合同结算 (47 300-28 380) 18 920 贷：主营业务收入 18 920 借：合同履约成本 18 060 贷：应付职工薪酬等 18 060 借：主营业务成本 18 060 贷：合同履约成本 18 060 借：应收账款 18 920 贷：合同结算 18 920 甲公司 2×21 年度 借：在建工程 18 920 贷：应付账款 18 920 借：固定资产 (28380+18 920) 47300 贷：在建工程 47300	2×21 年度 借：年初未分配利润 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 借：应付账款 47 300 贷：应收账款 47 300 借：少数股东权益 (2580×20%) 516 贷：年初未分配利润 516 借：少数股东权益 (860×20%) 172 贷：少数股东损益 172

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。

【例题】甲公司为乙公司的母公司。2×24 年 9 月 30 日，甲、乙公司签订技术许可协议，约定乙公司向甲公司授予一项技术许可权，期限为 2 年，合同总价款为 1000 万元。合同约定乙公司应在合同期间持续为甲公司提供后续服务，所以乙公司授予的该项技术许可权属于在某一时段内履行的履约义务。

当日甲公司通过银行转账方式支付总价款 1000 万元。甲公司将取得的该技术许可权作为无形资产核算，用于研发专利技术，该项无形资产受益期限为 2 年，采用直线法摊销，不考虑净残值。甲公司 2×24 年发生研发支出 500 万元（除无形资产摊销外，均为职工薪酬），截至 2×24 年 12 月 31 日相关研发支出不满足资本化条件，2×25 年开始相关研发支出满足资本化条件，当年发生研发支出 800 万元（除无形资产摊销外，均为职工薪酬），年末尚未研发成功。

要求：编制 2×24 年和 2×25 年甲公司和乙公司个别财务报表相关会计分录，合并财务报表相关抵销分录。

(1) 2×24 年

甲公司个别财务报表会计分录	乙公司个别财务报表会计分录
借：无形资产 1000 贷：银行存款 1000 借：研发支出——费用化支出 500 贷：累计摊销 (1000/2×3/12) 125 应付职工薪酬 375	借：银行存款 1000 贷：合同负债 1000 借：合同负债 (1000/2×3/12) 125 贷：其他业务收入 125

借：管理费用 500 贷：研发支出——费用化支出 500	
合并财务报表抵销会计分录	
借：营业收入 125 贷：研发费用 125 借：合同负债 (1000-125) 875 贷：无形资产 875	

(2) 2×25 年

甲公司个别财务报表会计分录	乙公司个别财务报表会计分录
借：研发支出——资本化支出 800 贷：累计摊销 (1000/2) 500 应付职工薪酬 300	借：合同负债 (1000/2) 500 贷：其他业务收入 500
合并财务报表抵销会计分录	
借：合同负债 (1000-125-500) 375 贷：无形资产 375 借：营业收入 500 贷：开发支出 500	

【例题】甲公司是一家从事药品生产和销售的上市公司，其子公司乙公司为新药研发企业。2×24 年 6 月，甲公司与乙公司签订了 A 药品委托开发协议，主要约定条款如下：

(1) 甲公司委托乙公司进行 A 药品的研发；期限为两个年度，合同总价款为 1000 万元。

(2) 合同生效后，委托方甲公司预付款项 600 万元用于前期的研究开发，其余款项在进入资本化阶段后于 2×25 年末一次性支付。

(3) 相关知识产权由委托方甲公司申请并享有，受托方乙公司仅就其提供的研发劳务获取报酬，不享有研发成果的所有权和使用权。

2×24 年 7 月 1 日，甲公司向乙公司支付了首期研究开发费 600 万元，截至 2×24 年 12 月 31 日，根据乙公司提供的研发报告的进展情况，甲公司判断 A 药品处于前期研发阶段，其 2×24 年费用化金额为 400 万元。

2×25 年 12 月 31 日，甲公司向乙公司支付了剩余研究开发费 400 万元，根据乙公司提供的研发报告的进展情况，甲公司判断 A 药品于 2×25 年 1 月 1 日进入开发阶段。其 2×25 年资本化金额为 300 万元，无费用化金额。

乙公司判断该合同属于在某一时段内履行的履约义务。截至 2×24 年 12 月 31 日，经过专业测量师确定履约进度为 40%。截至 2×25 年 12 月 31 日，经过专业测量师确定履约进度为 70%。

要求：编制甲公司和乙公司个别财务报表相关会计分录，合并财务报表相关抵销分录

【答案】

(1) 2×24 年

甲公司个别财务报表会计分录	乙公司个别财务报表会计分录
借：预付账款 600 贷：银行存款 600 借：研发支出——费用化支出 400 贷：预付账款 400 借：管理费用 400 贷：研发支出——费用化支出 400	借：银行存款 600 贷：合同负债 600 借：合同负债 (1000×40%) 400 贷：主营业务收入 400

合并财务报表抵销会计分录	
借：营业收入 400 贷：研发费用 400 借：合同负债 200 贷：预付款项 200	

(2) 2×25 年

甲公司个别财务报表会计分录	乙公司个别财务报表会计分录
借：研发支出——资本化支出 300 预付账款 100 贷：银行存款 400	借：银行存款 400 贷：其他业务收入 (1000×70%-400) 300 合同负债 100
合并财务报表抵销会计分录	
借：合同负债 300 贷：预付款项 300 借：营业收入 300 贷：开发支出 300	

4. 母公司与子公司之间出租投资性房地产的抵销

【例题】2×21 年 1 月 1 日，母公司 A 公司与子公司 B 公司签订租赁协议，将 A 公司一栋办公楼出租给 B 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 1 年，2×22 年 1 月 1 日租赁到期。B 公司将租赁的资产作为其办公楼，并作为短期租赁采用简化方法进行会计处理。A 公司将该栋办公楼作为投资性房地产核算。该办公楼于 2×20 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。A 公司对所有固定资产按年限平均法计提折旧。假定该办公楼在租赁期开始日的公允价值为 1 660 万元，在 2×21 年 12 月 31 日的公允价值为 1 750 万元。

要求：分别编制采用公允价值模式和成本模式进行后续计量的投资性房地产的抵销分录。

『正确答案』

(1) 采用公允价值模式后续计量

个别财务报表的会计处理	合并财务报表
A 公司： 借：投资性房地产 1 660 累计折旧 (1 500/20×6/12) 37.5 贷：固定资产 1 500 其他综合收益 197.5 借：投资性房地产 (1 750-1 660) 90 贷：公允价值变动损益 90	从合并财务报表看，该办公楼仍然作为自用办公楼，作为固定资产列报。 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

借：银行存款 85 贷：其他业务收入 85	借：营业收入 85 贷：管理费用 85
B 公司：	
借：管理费用 85 贷：银行存款 85	

(2) 采用成本模式后续计量

个别财务报表的会计处理	合并财务报表
A 公司：	
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	从合并财务报表看，该办公楼仍然作为自用办公楼，作为固定资产列报。
借：其他业务成本 (1 500/20) 75 贷：投资性房地产累计折旧 75	
借：银行存款 85 贷：其他业务收入 85	
B 公司：	
借：管理费用 85 贷：银行存款 85	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
	借：营业收入 85 贷：管理费用 85

【例题·计算分析题】2×21 年 1 月 1 日，甲公司与子公司丁公司签订租赁协议，将其一栋办公楼出租给丁公司，租赁期开始日为协议签订日，年租金为 85 万元，从 2×21 年开始每年年末支付。租赁期为 10 年。假定承租人的增量借款利率为 10%。丁公司将租赁的办公楼用于办公。甲公司将该栋出租办公楼作为投资性房地产核算，并按公允价值进行后续计量。

该办公楼租赁期开始日的公允价值为 1 660 万元，2×21 年 12 月 31 日的公允价值为 1 750 万元。该办公楼于 2×20 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。甲公司对所有固定资产按年限平均法计提折旧。[$(P/A, 10\%, 10) = 6.1446$]

要求：编制合并财务报表有关的会计分录。

『正确答案』

甲公司个别财务报表	丁公司个别财务报表
2×21 年 1 月 1 日： 借：投资性房地产 1 660	2×21 年 1 月 1 日： 借：使用权资产 (85×6.1446)

累计折旧 $(1\ 500/20 \times 6/12)$ 37.5 贷：固定资产 1 500 其他综合收益 197.5 2×21 年 12 月 31 日： 借：投资性房地产 $(1\ 750 - 1\ 660)$ 90 贷：公允价值变动损益 90 借：银行存款 85 贷：其他业务收入 85	522.29 贷：租赁负债 522.29 2×21 年 12 月 31 日： 借：管理费用 $(522.29/10)$ 52.23 贷：使用权资产累计折旧 52.23 借：财务费用 $(522.29 \times 10\%)$ 52.23 贷：租赁负债 52.23 借：租赁负债 85 贷：银行存款 85
---	--

从合并财务报表看，该办公楼仍然作为自用办公楼，作为固定资产列报。在合并财务报表中，作如下调整抵销处理：

抵销出租方个别财务报表分录：

借：固定资产——原价	1 500
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
固定资产——累计折旧	37.5

抵销出租方营业收入和承租方冲减租赁负债分录：

借：营业收入	85
贷：租赁负债	85

抵销承租方个别财务报表分录：

2×21 年确认财务费用=522.29×10%≈52.23(万元)。

2×21 年年末租赁负债的账面价值=522.29+52.23-85=489.52(万元)。

2×22 年确认财务费用=489.52×10%≈48.95(万元)。

2×22 年年末租赁负债的账面价值=489.52+48.95-85=453.47(万元)。

2×21 年“租赁负债”项目=453.47(万元)。

2×21 年“一年内到期的非流动负债”项目=489.52-453.47=36.05(万元)。

借：租赁负债	$(522.29 - 36.05)$ 486.24
一年内到期的非流动负债	36.05
贷：使用权资产	522.29
借：使用权资产	52.23
贷：管理费用	52.23
借：租赁负债	52.23
贷：财务费用	52.23

合并财务报表中应该计提的折旧：

借：管理费用	75
--------	----

贷：固定资产——累计折旧 (1 500/20) 75

【例题】甲公司为乙公司的母公司，两者均为房地产开发企业。2×21 年 1 月 1 日甲公司将作为存货的一项房产向乙公司销售，销售价格为 150 万元，款项已于当日以银行存款支付。乙公司取得该房产后直接对外出租，并采用公允价值模式进行后续计量。出售当日甲公司开发产品账面价值为 100 万元，2×21 年末该房产公允价值为 180 万元。不考虑税费等其他因素。

要求：编制甲公司和乙公司个别报表的相关会计分录及母公司合并报表的抵销分录。

『正确答案』

甲公司：

借：银行存款	150
贷：主营业务收入	150
借：主营业务成本	100
贷：开发产品	100

乙公司：

借：投资性房地产	150
贷：银行存款	150
借：投资性房地产	30
贷：公允价值变动损益	30

分析：如果甲公司将该投资性房地产直接对外出租，则甲公司的分录应当为：

借：投资性房地产	150
贷：开发产品	100
其他综合收益	50
借：投资性房地产	30
贷：公允价值变动损益	30

合并报表：

借：营业收入	150
贷：营业成本	100
其他综合收益	50

5. 母公司拆借资金给子公司，子公司将其用于固定资产的建造，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。

【例题】乙公司为甲公司的全资子公司，2×24 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设发生支出 2 000 万元，闲置资金进行投资取得收益 450 万元。

要求：编制 2×24 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
<p>①向 A 公司转让股权（即股权质押取得的价款）：</p> <p>借：银行存款 30 000</p> <p> 贷：长期应付款 30 000</p> <p>期末确认利息费用：</p> <p>借：财务费用（30 000×10%）3 000</p> <p> 贷：长期应付款 3 000</p>	
<p>②将取得的转让款借给乙公司：</p> <p>借：长期应收款 30 000</p> <p> 贷：银行存款 30 000</p> <p>期末确认利息收益：</p> <p>借：长期应收款（30 000×5%）1 500</p> <p> 贷：财务费用 1 500</p>	<p>①从母公司取得借款：</p> <p>借：银行存款 30 000</p> <p> 贷：长期应付款 30 000</p> <p>②期末确认资本化的利息费用：</p> <p>借：在建工程（30 000×5%）1 500</p> <p> 贷：长期应付款 1 500</p> <p>③闲置资金进行投资取得收益：</p> <p>借：银行存款 450</p> <p> 贷：在建工程 450</p>
<p>合并报表：</p> <p>该笔借款在 2×24 年个别财务报表中的借款费用资本化金额 = 30 000×5% - 450 = 1 050（万元）。</p> <p>合并财务报表中的借款费用资本化金额 = 30 000×10% - 450 = 2 550（万元）。</p> <p>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：</p> <p>借：长期应付款（30 000+30 000×5%）31 500</p> <p> 贷：长期应收款 31 500</p> <p>借：在建工程 1 500【从集团公司角度，少确认了资本化利息】</p> <p> 贷：财务费用 1 500</p>	

6. 母公司将借款作为对子公司的增资，子公司将其用于固定资产的建造，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

【例题】甲公司持有乙公司 80% 股权。乙公司拟新建一条生产线。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（乙公司账上均为实收资本）。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。

『正确答案』

甲公司个别财务报表	乙公司个别财务报表
<p>(1) 2×22 年 1 月 1 日取得借款。</p> <p>借：银行存款 <u>10 000</u></p> <p> 贷：长期借款 10 000</p> <p>2×22 年 1 月 1 日对乙公司投资。</p> <p>借：长期股权投资 10 000</p> <p> 贷：银行存款 10 000</p>	<p>(1) 2×22 年 1 月 1 日收到投资款。</p> <p>借：银行存款 10 000</p> <p> 贷：实收资本 10 000</p>
<p>(2) 2×22 年 12 月 31 日确认利息费用。</p> <p>借：财务费用 (10 000×6%) 600</p> <p> 贷：长期借款 600</p> <p>借：长期借款 600</p> <p> 贷：银行存款 600</p>	<p>(2) 2×22 年支付工程款。</p> <p>借：在建工程 6 000</p> <p> 贷：银行存款 6 000</p> <p>2×22 年针对闲置投资款确认理财产品收益。</p> <p>借：银行存款等 100</p> <p> 贷：投资收益 100</p>
<p>(3) 2×23 年 12 月 31 日确认利息费用。</p> <p>借：财务费用 (10 000×6%) 600</p> <p> 贷：长期借款 600</p> <p>借：长期借款 600</p> <p> 贷：银行存款 600</p>	<p>(3) 2×23 年 1 月 1 日支付工程款。</p> <p>借：在建工程 4 000</p> <p> 贷：银行存款 4 000</p> <p>2×23 年 12 月 31 日完工并达到预定可使用状态。</p> <p>借：固定资产 (6 000+4 000) 10 000</p> <p> 贷：在建工程 10 000</p>
合并财务报表	
<p>2×22 年：</p> <p>借：在建工程 (<u>600</u>-100) 500</p> <p> 投资收益 100</p> <p> 贷：财务费用 600</p> <p>2×23 年：</p> <p>借：在建工程 (600-100) 500</p> <p> 贷：年初未分配利润 500</p> <p>借：在建工程 <u>600</u></p> <p> 贷：财务费用 600</p> <p>借：固定资产 (500+600) 1 100</p> <p> 贷：在建工程 1 100</p>	

7. 母公司与子公司之间递延收益的抵销

【例题】甲公司持有乙公司 80% 的股权。甲公司采用总额法核算政府补助，本题不考虑相关税费及其他因素。2×22 年至 2×24 年，甲公司发生的有关交易或事项如下：

2×22 年 6 月 1 日，甲公司收到政府补助 6000 万元，用于新建一条生产线，该生产线于当日开始建造。2×22 年 6 月 30 日，生产线建成并达到预定可使用状态，总成本为 40000 万元，以银行存款支付。该生产线的预计使用年限为 50 年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值为零。2×24 年 6 月 30 日，甲公司将该生产线以 39000 万元的价格出售给乙公司，相关款项已于当日收存银行。

要求：

(1) 编制甲公司 2×22 年个别财务报表的相关会计分录。

『正确答案』

借：银行存款	6000
贷：递延收益	6000
借：在建工程	40000
贷：银行存款等	40000
借：固定资产	40000
贷：在建工程	40000
借：制造费用 (40000/50×6/12)	400
贷：累计折旧	400
借：递延收益 (6000/50×6/12)	60
贷：其他收益	60

(2) 编制甲公司 2×24 年个别财务报表中与处置生产线和政府补助相关的会计分录，编制甲公司 2×24 年 6 月 30 日合并财务报表相关的抵销或调整分录。

『正确答案』

甲公司个别财务报表的相关会计分录：

借：固定资产清理	38400
累计折旧 (40000/50×2)	1600
贷：固定资产	40000
借：递延收益 (6000-6000/50×2)	5760
贷：固定资产清理	5760
借：银行存款	39000
贷：固定资产清理 (38400-5760)	32640
资产处置损益	6360

甲公司合并财务报表相关的抵销或调整分录：

借：资产处置收益	6360
贷：固定资产 (39000-38400)	600
递延收益	5760

【考点 5】特殊交易的会计处理（★★★）**（一）80%（成本法）→90%（成本法）、80%（成本法）→70%（成本法）**

【例题▲】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。购买日甲公司在合并报表中确认合并商誉 666 万元。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 43 840 万元。

假定 2×22 年 12 月 31 日，甲公司又以公允价值为 5 000 万元，账面价值为 4 500 万元的固定资产（其中成本为 4 600 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。该项交易后，甲公司仍能够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：**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 5 000 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 4 384 万元（43 840×10%）= 5 000 - 4 384 = 616（万元）。

调整抵销分录如下：

①调减合并资产负债表中资本公积：

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自购买日开始持续计算的可辨认净资产中归属于母公司的部分

= 前例▲2×22 年末合并财务报表自购买日开始持续计算的可辨认净资产中**归属于母公司的部分** 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）。

或 = 自购买日开始持续计算的可辨认净资产 43 840×90% + 666 = 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	(43 840×90%+666) 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▲】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。购买日甲公司在合并报表中确认合并商誉 666 万元。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 43 840 万元。

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。

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：

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%) × 10% = 532.75 (万元)。

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调整为权益法【已知资料：调整后的 2×21 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 2×22 年净利润 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：投资收益【替代原长期股权投资】	[(2 505-1 000+4 915-2 000) × 10%] 442
长期股权投资	[(2 505-1 000+4 915-2 000) × 70%] 3 094
贷：年初未分配利润【替代原投资收益】	[(2 505-1 000) × 80%] 1 204
投资收益	[(4 915-2 000) × 80%] 2 332
借：投资收益【替代原长期股权投资】	[(100+1 500) × 10%+ (400-80) × 10%] 192
长期股权投资	[(100+1 500) × 70%+ (400-80) × 70%] 1 344
贷：资本公积	[(100+1 500) × 80%] 1 280
其他综合收益	[(400-80) × 80%] 256

合并财务报表自购买日开始持续计算的可辨认净资产中**归属于母公司的部分**

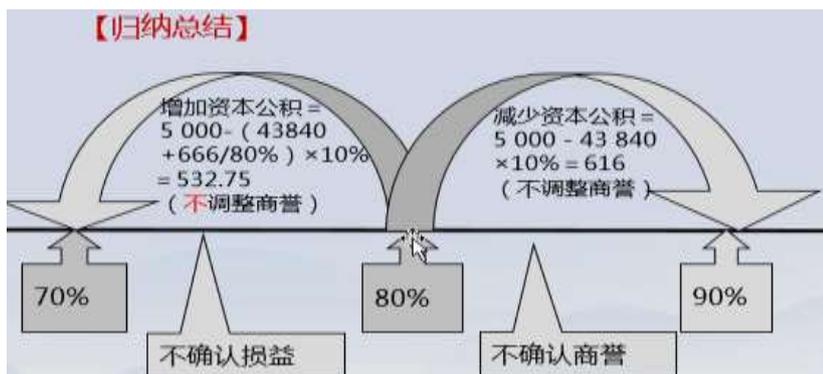
=个别财务报表 (30 666-3 833.25) +合并财务报表 (③3 094+③1 344) =31 270.75 (万元)。

或：=自购买日开始持续计算的净资产 $43\ 840 \times 70\% + 666 \times 70\% / 80\% = 31\ 270.75$ (万元)。

少数股东权益=自购买日开始持续计算的净资产 $43\ 840 \times 30\% + 666 \times 10\% / 80\% = 13\ 235.25$ (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 ($43\ 840 \times 70\% + 666 \times 70\% / 80\%$)	31 270.75
少数股东权益 ($43\ 840 \times 30\% + 666 \times 10\% / 80\%$)	13 235.25



(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) → 20% (权益法)、
- 5% (金融资产) → 80% (成本法)；
- 20% (权益法) → 5% (金融资产)、
- 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报表需按照公允价值计量；在合并财务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”在个别财务报表需要转入个别财务报表留存收益或投资收益，在合并财务报表无需再结转。

1. 金融资产转换为权益法的核算【例如：5% (金融资产) → 20% (权益法)】

【例题·综合题】5% (金融资产) → 20% (权益法)

(1) 2×21年2月，甲公司以前以1 800万元现金自非关联方处取得乙公司5%的股权。甲公司根据金融工具确认和计量准则将其指定为非交易性权益工具投资。2×21年年末，该金融资产的公允价值为3 000万元。

要求：根据资料（1），编制甲公司有关非交易性权益工具投资和递延所得税（25%）的会计分录；说明利润表“其他综合收益的税后净额”项目列示金额。

【正确答案】

借：其他权益工具投资——成本 1 800
 贷：银行存款 1 800
 借：其他权益工具投资——公允价值变动 1 200
 贷：其他综合收益 (3 000-1 800) 1 200
 借：其他综合收益 (1 200×25%) 300
 贷：递延所得税负债 300

利润表“其他综合收益的税后净额”项目列示金额=1200-300=900（万元）

（2）2×22年3月6日，甲公司又以9 900万元的现金自另一非关联方处取得乙公司15%的股权，相关手续于当日完成。当日，乙公司可辨认净资产公允价值总额为66 500万元，至此持股比例达到20%。取得该部分股权后，按照乙公司章程规定，甲公司能够对乙公司施加重大影响，对该项股权投资转为权益法核算。不考虑相关税费等其他因素影响。当日，原5%股权投资的公允价值为3 300万元。

要求：根据资料（2），计算甲公司金融资产转为权益法时的初始投资成本、计算甲公司影响2×22年留存收益的金额；编制转换时和递延所得税（25%）的相关会计分录。

【正确答案】

①采用权益法时初始投资成本=原持有5%股权的公允价值3 300+取得新增投资而支付对价的公允价值9 900=13 200（万元）。

影响2×22年留存收益的金额=原持有5%股权的公允价值3 300-原持有5%股权的成本1 800=1 500（万元）。

借：长期股权投资——投资成本 13 200
 其他综合收益 1 200
 贷：其他权益工具投资——成本 1 800
 ——公允价值变动 1 200
 利润分配——未分配利润 (3 300-1 800) 1500
 银行存款 9 900

②转回递延所得税

借：递延所得税负债 300
 贷：其他综合收益 (1 200×25%) 300

③甲公司对乙公司的新持股比例为20%，应享有乙公司可辨认净资产公允价值的份额为13 300万元（66 500×20%）。由于初始投资成本13 200万元小于应享有乙公司可辨认净资产公允价值的份额13 300万元，因此，甲公司需调整长期股权投资的账面价值100万元（13 300-13 200）。

借：长期股权投资——投资成本 100
 贷：营业外收入 100

2. 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2×21年、2×22年投资业务资料如下：

（1）2×21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。2×21 年 12 月 31 日该股票的收盘价格为每股 4 元。

要求：编制 2×21 年其他权益工具投资和递延所得税（25%）相关会计分录

【答案】2×21 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：其他综合收益（1 000×1） 1 000
 贷：其他权益工具投资——公允价值变动 1 000

借：递延所得税资产 250
 贷：其他综合收益（1 000×25%） 250

(2) 2×22 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 2×22 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】2×22 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
 其他权益工具投资——公允价值变动 1 000
 贷：其他权益工具投资——成本 5000
 其他综合收益 1000
 利润分配——未分配利润 (9600-5000) 4600
 银行存款 175 000

② 转回递延所得税

借：其他综合收益（1 000×25%） 250
 贷：递延所得税资产 250

(3) 2×22 年 A 公司的合并报表会计处理如下：

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）

3. 权益法转换为金融资产的核算【例如：20%（权益法）→5%（金融资产）】

【例·综合题】20%（权益法）→5%（金融资产）

甲公司 2×21 年至 2×22 年投资业务相关资料如下：

(1) 2×21 年 7 月 1 日，甲公司以银行存款 1 300 万元购入 A 公司 20% 的股权，对 A 公司具有重大影响，当日 A 公司可辨认净资产的公允价值为 7 500 万元（包含一项存货的评估增值额 200 万元和一项固定资产的评估增值额 400 万元；该固定资产尚可使用年限为 10 年，采用年限平均法计提折旧，预计净残值为零）。

『正确答案』

(1) 甲公司 2×21 年 7 月 1 日的会计处理如下：

借：长期股权投资——投资成本（7 500×20%） 1 500
 贷：银行存款 1 300

营业外收入 200

(2) 2×21年A公司全年实现净利润2 000万元(上半年发生净亏损2 000万元), 投资时评估增值的A公司存货已经全部对外销售, A公司其他综合收益增加2 000万元(可重分类进损益); A公司除净损益、其他综合收益和利润分配外的其他所有者权益增加1 000万元。

『正确答案』甲公司2×21年末的会计处理如下:

2×21年下半年A公司调整后的净利润=4 000-200-400/10/2=3 780(万元)。

说明: 2×21年下半年净利润=全年利润2 000-上半年净利润(-2 000)=4 000(万元)。

借: 长期股权投资——损益调整 (3 780×20%) 756
 贷: 投资收益 756
 借: 长期股权投资——其他综合收益 (2 000×20%) 400
 贷: 其他综合收益 400
 借: 长期股权投资——其他权益变动 (1 000×20%) 200
 贷: 资本公积——其他资本公积 200

(3) 2×22年1月至6月期间, A公司宣告并发放现金股利2 000万元, 实现净利润740万元, A公司其他综合收益减少1 000万元(可重分类进损益)。甲公司实际收到了上述现金股利。

『正确答案』甲公司2×22年的会计处理如下:

借: 应收股利 (2 000×20%) 400
 贷: 长期股权投资——损益调整 400
 借: 银行存款 400
 贷: 应收股利 400

2×22年上半年A公司调整后的净利润=740-400/10/2=720(万元)。

借: 长期股权投资——损益调整 (720×20%) 144
 贷: 投资收益 144
 借: 其他综合收益 (1 000×20%) 200
 贷: 长期股权投资——其他综合收益 200

至此长期股权投资账面价值=1 500+756+400+200-400+144-200=2 400(万元)。

(4) 2×22年6月30日, 甲公司与无关第三方签订合同, 出售该项长期股权投资的75%(或出售A公司15%的股权), 合同价款为1 980万元(不考虑出售费用), 相关手续于2×22年7月1日办理完成。甲公司无法再对A公司施加重大影响, 将剩余股权投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资。2×22年7月1日剩余5%股权的公允价值为660万元。甲公司适用的所得税税率为25%。

『正确答案』

①甲公司2×22年6月30日的会计处理如下:

借: 持有待售资产——长期股权投资 (2 400×15%/20%) 1800
 贷: 长期股权投资——投资成本 (1 500×15%/20%) 1125
 ——损益调整 [(756-400+144)×15%/20%] 375
 ——其他综合收益 [(400-200)×15%/20%] 150
 ——其他权益变动 (200×15%/20%) 150
 借: 所得税费用 [(200+756-400+144)×25%] 175
 其他综合收益 [(400-200)×25%] 50

资本公积 (200×25%) 50
 贷：递延所得税负债 275

注：200万元为初始投资时产生的差异。

②影响2×22年7月利润表投资收益的金额=5%的股权公允价值660+出售15%股权的价款1980-20%的股权账面价值2400+其他综合收益、资本公积全部转入当期损益的金额400(400+200-200)=640(万元)。

借：银行存款 1980
 其他权益工具投资——成本 660
 贷：持有待售资产——长期股权投资 (2400×15%/20%) 1800
 长期股权投资——投资成本 (1500×5%/20%) 375
 ——损益调整 [(756-400+144)×5%/20%] 125
 ——其他综合收益 [(400-200)×5%/20%] 50
 ——其他权益变动 (200×5%/20%) 50
 投资收益 240

③由于终止采用权益法核算，将原确认的相关其他综合收益、资本公积全部转入当期损益。

借：其他综合收益 (400-200) 200
 资本公积——其他资本公积 200
 贷：投资收益 400
 借：递延所得税负债 275
 贷：所得税费用 [(200+756-400+144)×25%] 175
 其他综合收益 [(400-200)×25%] 50
 资本公积 (200×25%) 50

4. 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▲】2×21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。购买日甲公司在合并报表中确认合并商誉666万元。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。2×22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2×22年12月31日以37500万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2500万元。

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 37500
 交易性金融资产或其他权益工具投资 2500
 贷：长期股权投资 30666
 投资收益 9334

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2×22年末丙公司可辨认净资产的公允价值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)

(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报表均按照账面价值计量;在合并财务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财务报表投资收益。二是其他综合收益和资本公积在个别财务报表不需要转入个别财务报表投资收益;在合并财务报表中需要结转至当期合并财务报表投资收益。

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2 900万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3 492万元,其中,投资成本为3 000万元,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8 000万元,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4 000万元;B公司可辨认净资产公允价值为13 500万元。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3 492+本次投资应支付对价的公允价值8 000=11 492 (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4 000+购买日新购入股权所支付对价的公允价值8 000=12 000 (万元)

购买日的合并商誉=按上述计算的合并成本 12 000-应享有被购买方可辨认净资产公允价值的份额 $13\ 500 \times 80\% = 1\ 200$ (万元)

②购买日的合并报表确认投资收益

= (购买日的公允价值 4 000-购买日的原账面价值 3 492) + 个别报表确认的其他综合收益和资本公积 (150+50) = 708 (万元)

③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	

④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

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▲】2×21 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。2×22 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 2×22 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 2×22 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计算个别财务报表 2×22 年 12 月 31 日确认投资收益

= 处置投资收益 $(30\ 000 - 30\ 666 \times 60\% / 80\%)$ + 追溯调整投资收益 $(2\ 915 \times 20\%)$
= 7 583.5 (万元)

借：银行存款	30 000
贷：长期股权投资 $(30\ 666 \times 60\% / 80\% ; 30\ 666 \times 75\%)$	22 999.5
投资收益	7 000.5

②追溯调整

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 $(37\ 500 \times 20\%)$ ，不需要调整剩余股权的初始投资成本。

资料回顾：调整后的 2×21 年净利润为 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 2×22 年净利润为 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 (1505×20%×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

③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2×22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：2×21年、2×22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：2×21年、2×22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
 对所有者（或股东）的分配 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·综合题】接【例题▲】2×22 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 40 000 万元。当日, 丙公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产公允价值为 43 840 万元。

要求: 编制甲公司 2×22 年 12 月 31 日个别财务报表相关会计分录, 计算合并财务报表确认的投资收益。

『正确答案』

(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 = $150\,000 \times 20\% = 30\,000$ (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 = $30\,666 \times 60\% / 80\% = 22\,999.5$ (万元)。

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——投资成本	30 000
贷: 长期股权投资——投资成本	22 999.5
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。

追溯最早投资时点:

剩余股权的初始投资成本 7666.5 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 ($37\,500 \times 20\%$), 不需要调整剩余股权初始投资成本。

(2) 合并财务报表。

合并财务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(40 000)之和 - 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 $43\,840 \times$ 原持股比例 80% - 商誉 666 + 丙公司其他综合收益 $(400 - 80) \times$ 原持股比例 80% + 丙公司其他所有者权益 $1\,600 \times$ 原持股比例 80% = 5 798 (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 22500 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) × 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
- (7) 生产性生物资产
- (8) 探明石油天然气矿区权益和井及相关设施等

【牢记】以上资产 (资产四兄弟+长投+商誉等) 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。

【提示】上市公司乙公司是甲公司的联营企业，甲公司对乙公司的长期股权投资采用权益法核算。乙公司股价于 2×22 年出现明显下跌，2×22 年 12 月 31 日，乙公司股票价值远低于乙公司净资产的账面价值。2×22 年 12 月 31 日，甲公司对乙公司的长期股权投资是否存在减值迹象？如果存在减值迹象，是否可以直接采用乙公司股价计算作为该长期股权投资的可收回金额？

【解答】被投资单位乙公司股价在 2×22 年出现明显下跌且在 2×22 年末远低于乙公司净资产的账面价值，表明甲公司对乙公司的该项长期股权投资存在减值迹象。甲公司应当对该项长期股权投资估计可收回金额，可收回金额应当根据该项长期股权投资的公允价值减去处置费用后的净额与该项长期股权投资预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定，而不应直接采用乙公司股价计算得出。

【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
 ——C 资产组 200
 ——办公大楼 144

【考点 5】商誉减值测试——资产组的所有可辨认资产中不存在减值迹象 (★★★)

(一) 个别报表涉及商誉的减值

【例题】2×25 年末，甲公司一项资产组的账面价值是 1700 万元，其中商誉 200 万元，X 设备 1000 万元，Y 设备 300 万元，无形资产 200 万元。该资产组的资产均未发生资产减值迹象，未进行过减值测试。该资产组的可收回金额是 1350 万元，X 设备的公允价值减去处置费用后的净额是 950 万元，其他资产的可收回金额不能可靠估计。甲公司将对在建工程继续投入使其形成新的生产线。不考虑其他因素，

【答案解析】

(1) 包含商誉的资产组账面价值为 1700 万元

(2) 可收回金额为 1350 万元

(3) 资产组减值损失=350 万元。

(4) 商誉应计提减值=200 万元

(5) 剩余的减值损失 150 万元在可辨认资产之间分摊：

X 设备应分摊的减值=150×1000/(1000+300+200)=100 (万元)。

分摊减值后的账面价值=1000-100=900 (万元)。

由于分摊减值后的账面价值不得低于公允价值减去处置费用后的净额 950 万元。

故 X 设备应计提减值=1000-950=50 (万元)。

Y 设备应计提减值=(150-50)×300/(300+200)=60 (万元)。

无形资产应计提减值=(150-50)×200/(300+200)=40 (万元)。

(二) 合并报表涉及商誉的减值

子公司资产组的账面价值
 =合并报表可辨认净资产+整体合并商誉

子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

归属母公司合并商誉+归属少数股东合并商誉

子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产=购买日子公司可辨认净资产的公允价值+子公司调整后的净利润-子公司分配的现金股利+/-子公司其他综合收益+/-子公司其他所有者权益变动

【例题】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不存在减值迹象，A 公司估计 B 公司资产组的可收回金额为 24 781.25 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 = $1\ 000 \times 14.91 = 14\ 910$ (万元)。

(2) 购买日 B 公司可辨认净资产的公允价值 = $22\ 300 + (200 + 2\ 500 - 100) \times 75\% = 24\ 250$ (万元) 或 = $24\ 900 - (200 + 2\ 500 - 100) \times 25\% = 24\ 250$ (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 = $14\ 910 - 24\ 250 \times 60\% = 360$ (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 = $(25\ 681.25 + 360 + 240) - 24\ 781.25 = 1\ 500$ (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)。

(8) 会计分录

借：资产减值损失	1 260	
贷：商誉——商誉减值准备		360
固定资产——固定资产减值准备		900

第 8 章 负债

【知识点】应付债券★★★

(一) 一般应付债券

【例题】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。实际利率 $r = 6\%$ 。

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) 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票面利息=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
银行存款	36
贷: 应付债券——应计利息	150
——利息调整	25.19

借: 应付债券——应计利息	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票面利息=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: 应付债券——应计利息	150
——利息调整	26.7

借: 应付债券——应计利息	150
---------------	-----

贷: 银行存款	150
---------	-----

(二) 可转换公司债券

【例题】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门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/F, 6%, 1)=0.9434; (P/F, 6%, 2)=0.8900; (P/F, 6%, 3)=0.8396; (P/F, 7%, 1)=0.9346; (P/F, 7%, 2)=0.8734; (P/F, 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=10 000×1.5%×0.9434+10 000×2%×0.8900+(10 000×2.5%+10 000)×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=160×8 925.41/10 000=142.81 (万元);

② 权益成分应分摊的发行费用=160×1074.59/10 000=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
 资本公积 17.19
 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

(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,用插值法计算实际利率为6.59%

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

票面利息=10 000×1.5%=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: 应付债券——可转换公司债券(应计利息) 150
 ——可转换公司债券(利息调整) 428.77
 借: 应付债券——可转换公司债券(应计利息) 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=(9 211.37×6.59%×6/12)×50%=151.76 (万元);

② 票面利息=(10 000×2%×6/12)×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：应付债券——可转换公司债券（应计利息） 50
 ——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÷10×50%+50÷10=505 (万股)

借：应付债券——可转换公司债券（面值） (10 000×50%) 5 000
 ——可转换公司债券（应计利息） 50

其他权益工具 (1 074.59×50%) 537.30

贷：应付债券——可转换公司债券（利息调整）
 [(1 217.4-428.77)×50%-101.76] 292.56

股本 505

资本公积——股本溢价 4789.74

借：其他权益工具 537.29

贷：资本公积——股本溢价 537.29

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。2023 年上述 400 名部门经理中有 320 名享受了 13 天休假，并随同正常工资以银行存款支付；另有 80 名只享受了 10 天休假。

【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 (400×3) 的休假工资 72 万元 (1 200×0.06)，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

部门经理中 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 (320×3×0.06) 57.6

另外 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 (80×3×0.06) 14.4

(二) 短期利润分享计划 (或奖金计划)

【例题】 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』

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
 管理费用等
 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. 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, 甲公司将自行开发的 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。2×22 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。2×22 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。假定不考虑增值税等因素。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。2×22 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的工作年限。

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，应当比照离职后福利处理。

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（略）

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

【例题】甲公司适用的企业所得税税率为 25%，企业所得税规定，等待期内确认的股权激励费用不得税前扣除，股权激励计划行使后，可以根据实际行权时股票的公允价值与

行权价格之间的差额进行税前扣除。不考虑其他因素。

2×21年4月1日，甲公司与200名管理人员签订一项股份支付协议，约定甲公司向这些管理人员每人授予1万份股票期权，自2×21年4月1日起，这些管理人员能够连续服务3年，则可以在2×24年3月31日以每股5元的价格购买1万股甲公司股票。授予日至2×21年末，共有5名管理人员离职，甲公司预计剩余等待期内还将有8名管理人员离职。2×22年共有3名管理人员离职，预计剩余等待期内还将有3名管理人员离职。

该股票期权在2×21年4月1日的公允价值为每份30元，在2×21年12月31日的公允价值为每份31元，在2×22年12月31日的公允价值为每份32元。

该股票在2×21年4月1日的公允价值为每股32元，在2×21年12月31日的公允价值为每股34元，在2×22年12月31日的公允价值为每份36元。

要求：计算2×21年和2×22年应确认的管理费用金额、可抵扣暂时性差异，编制相关会计分录。

【正确答案】

2×21 年末应确认的管理费用金额 = $(200 - 5 - 8) \times 1 \times 30 \times 9/36 = 1402.5$ (万元)

借：管理费用 1402.5

贷：资本公积——其他资本公积 1402.5

2×21 年末可抵扣暂时性差异 = $(200 - 5 - 8) \times 1 \times (34 - 5) \times 9/36 = 1\ 355.75$ (万元)

借：递延所得税资产 $(1\ 355.75 \times 25\%)$ 338.94

贷：所得税费用 338.94

2×22 年末应确认的管理费用金额 = $(200 - 5 - 3 - 3) \times 1 \times 30 \times 21/36 - 1402.5 = 1905$ (万元)。

借：管理费用 1905

贷：资本公积——其他资本公积 1905

2×22 年末可抵扣暂时性差异 = $(200 - 5 - 3 - 3) \times 1 \times (36 - 5) \times 21/36 - 1\ 355.75 = 2\ 062$ (万元)。

借：递延所得税资产 $(2\ 062 \times 25\%)$ 515.5

贷：所得税费用 $(1905 \times 25\%)$ 476.25

资本公积——其他资本公积 39.25

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，A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/股为市场业绩条件。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 22 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 30 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, 且公司 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, 当日本公司股票的收盘价为每股 18 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, 当日本公司股票的收盘价为每股 19 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 22 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 24 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 $(48 \times 5 \times 10)$ 2 400
资本公积——其他资本公积 $(2\,400 + 2\,300 + 2\,500)$ 7 200
贷：库存股 $(4\,025 \times 480/500)$ 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

【例题】甲公司有关现金结算的股份支付资料如下：

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 3 000
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 3 450

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。

【例题】甲公司股份支付资料如下，不考虑离职情况。

(1) 2×21 年 1 月 1 日, 甲公司向 500 名中层以上职工每人授予 1 000 份现金股票增值权, 这些职工从 2×21 年 1 月 1 日起在该公司连续服务 4 年即可按照股价的增长幅度获得现金。甲公司估计, 该增值权在 2×21 年末的公允价值为 10 元。

要求: 计算 2×21 年 12 月 31 日甲公司计入应付职工薪酬的金额, 并编制会计分录。

【正确答案】

2×21 年 12 月 31 日, 甲公司按承担负债的公允价值, 将当期取得的服务计入相关费用, 应付职工薪酬=500×1 000×10×1/4/10 000=125 (万元)。

借: 管理费用 125
贷: 应付职工薪酬 125

(2) 2×22 年 12 月 31 日, 甲公司向职工授予 1 000 份现金股票增值权修改为授予 1 000 股股票期权, 这些职工从 2×23 年 1 月 1 日起在该公司连续服务 3 年(等待期变更为 5 年), 即可以每股 5 元购买 1 000 股甲公司股票。每份期权在 2×22 年 12 月 31 日的公允价值为 16 元。甲公司预计所有的职工都将在服务期限内提供服务。假定不考虑其他因素。

要求: 计算 2×22 年 12 月 31 日甲公司计入资本公积的金额, 并编制会计分录。

【正确答案】

2×22 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 4 年延长至 5 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, 金额为 500×1 000×16×2/5/10 000=320 (万元), 同时终止确认已确认的负债, 两者的差额计入当期损益, 金额为 320-125=195 (万元)。

借: 管理费用 195
应付职工薪酬 125
贷: 资本公积——其他资本公积 320

2×23 年 12 月 31 日, 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相关费用和资本公积, 金额为 500×1 000×16×3/5/10 000-320=160 (万元)。

借: 管理费用 160
贷: 资本公积——其他资本公积 160

【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。

【例题】A 公司于 2×22 年 1 月 2 日向公司高级管理人员授予 1 000 万份股票期权, 根据期权定价模型确定每份股票期权在授予日的公允价值为 12 元。该股权激励计划要求职工行权时在职, 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 (基年) 净利润为基数	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

【例题】甲公司适用的企业所得税税率为 25%，根据企业所得税的规定，等待期确认的股权激励费用不得税前扣除，股权激励计划行使后，可以根据实际行权时股票的公允价值与行权价格之间的差额进行税前扣除。

(1) 2×21 年 1 月 1 日，甲公司经过股东会批准，与 100 名管理人员签订股权激励合同，授予每人 30 万份股票期权，股票的价格为 32 元/股。行权条件如下：

第一批股票期权 (10 万份)：2×21 年营业收入增长率达到 10%，仍在任的管理人员，可以以 20 元/股的价格购买甲公司 10 万股股票；授予日，第一批股票期权的公允价值为 8 元/份；

第二批股票期权 (20 万份)：2×22 年营业收入增长率达到 15%，仍在任的管理人员，可以以 20 元/股的价格购买甲公司 20 万股股票。授予日，第二批股票期权的公允价值为 10 元/份。行权有效期均为一年。

2×21 年营业收入增长率为 15%，预计 2×22 年的营业收入增长率为 20%。

2×21 年没有管理人员离职，预计未来期间也没有人离职。2×21 年 12 月 31 日，股票的价格为 30 元/股。

要求：计算 2×21 年末甲公司需要确认的费用金额和应确认的递延所得税资产金额，并编制 2×21 年年末相关的会计分录。

【正确答案】

2×21 年应确认的费用金额 = $100 \times 10 \text{ 万份} \times 8 + 100 \times 20 \text{ 万份} \times 10 \times 1/2 = 18000$ (万元)。

借：管理费用 18000
贷：资本公积——其他资本公积 18000

可抵扣暂时性差异 = $100 \times 10 \text{ 万份} \times (30 - 20) + 100 \times 20 \text{ 万份} \times (30 - 20) \times 1/2 = 20000$ (万元)。

应确认的递延所得税资产 = $20000 \times 25\% = 5000$ (万元)。

借：递延所得税资产 5000
贷：所得税费用 (18000 × 25%) 4500
资本公积——其他资本公积 500

(2) 2×22 年 7 月 1 日，100 名管理人员每人行权了 5 万股，甲公司向每人增发 5 万股面值为 1 元的股份。

要求：编制 2×22 年 7 月 1 日管理人员行权时的会计分录。

【正确答案】

借：银行存款 (100 × 5 × 20) 10000
资本公积——其他资本公积 (100 × 10 × 8/2) 4000
贷：股本 (100 × 5 × 1) 500
资本公积——股本溢价 13500

(3) 2×22 年 9 月 1 日，受市场条件的影响，甲公司营业收入的增长率预计为 18%，但是股价出现大幅下跌且短期内不会停止。对第一批期权未行使的部分和第二批期权进行了取消处理。

要求：说明 2×22 年 9 月 1 日股权激励计划取消的会计处理，并编制 2×22 年相关的会计分录。

【正确答案】

取消的部分应该作为加速可行权处理，立即确认尚未确认的期权费用：

借：管理费用 (100 × 10 × 8 + 100 × 20 × 10 - 18000) 10000
贷：资本公积——其他资本公积 10000
借：资本公积——其他资本公积 (18000 - 4000 + 10000) 24000
贷：资本公积——股本溢价 24000

【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

【例题】甲公司制定和实施了一项限制性股票激励计划，相关资料如下：

(1) 2×21 年 1 月 1 日，经甲公司股东大会批准，实施经批准的限制性股票激励计划，通过定向发行股票的方式向 50 名管理人员每人授予 20 万股限制性股票，每股面值 1 元，授予价格为 10 元/股，发行所得款项 10 000 万元已存入银行。限制性股票的登记手续已办理完成。该股票在授予日的公允价值为 22 元/股。

激励对象自授予的限制性股票登记完成之日起工作满 3 年，激励对象获授的限制性股票方可解除限售。员工离职后，甲公司对未满足解除限售条件的激励对象持有的限制性股票按照授予价格回购并注销。

【正确答案】 2×21 年 1 月 1 日会计处理：

借：银行存款 (50×20×10) 10 000
 贷：股本 (50×20×1) 1 000
 资本公积——股本溢价 (50×20×9) 9 000

同时，就回购义务确认负债：

借：库存股 10 000
 贷：其他应付款 10 000

(2) 2×21 年度，甲公司实际有 1 名管理人员离开（假设员工实际离职均发生在年末，下同），甲公司在 2×21 年年末预计未来 2 年还有 4 名管理人员离开。甲公司对不符合解锁条件的限制性股票按照授予价格予以回购，并办理完成相关注销手续。

2×21 年甲公司实现利润总额 160 000 万元。2×21 年，甲公司发行在外的普通股股数为 20 000 万股。2×21 年年末，甲公司股票的市场价格为 20 元/股。甲公司适用的所得税税率为 25%，预计未来年度有足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异，不考虑其他因素。

【正确答案】 2×21 年末会计处理：

① 2×21 年 12 月 31 日应确认损益的金额 = $(50 - 1 - 4) \times 20 \times (22 - 10) \times 1/3 = 3600$ (万元)。

借：管理费用 3600
 贷：资本公积——其他资本公积 3600

② 2×21 年度，所得税会计处理：

应交所得税 = $(160 000 + 3600) \times 25\% = 40 900$ (万元)。

预计未来税前扣除的金额 = $(50 - 1 - 4) \text{ 名} \times 20 \text{ 万股} \times (\text{期末公允价值 } 20 - \text{授予价格 } 10) \times 1/3 = 3000$ (万元)。

股份支付当期确认的费用为 3600 万元，预计未来期间可税前扣除的金额为 3000 万元，未超过当期确认的费用 3600 万元，年末应确认递延所得税资产 = $3000 \times 25\% = 750$ (万元)，应确认的递延所得税费用为 -750 万元。

2×21 年应确认的所得税费用 = $40 900 - 750 = 40 150$ (万元)。

借：所得税费用 40 150
 递延所得税资产 750
 贷：应交税费——应交所得税 40 900

③ 2×21 年度基本每股收益 = $(160 000 - 40 150) / 20 000 = 5.99$ (元/股)。

④ 针对实际离职的 1 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。

借：其他应付款 [1 名 × 20 万股 × 10] 200
 贷：银行存款 200
 借：股本 (1 × 20 × 1) 20
 资本公积——股本溢价 (1 × 20 × 9) 180
 贷：库存股 (1 × 20 × 10) 200

(3) 2×22 年 5 月 3 日，甲公司股东大会批准董事会制定的利润分配方案，以包括上述限制性股票在内的股份 20 980 万股为基数（普通股股数为 20 000 万股，限制性股票数量为 49 名 × 20 万股），每股分配现金股利 1 元。根据限制性股票激励计划，甲公司支付给限制性股票持有者的现金股利可撤销，即一旦未达到解锁条件，被回购限制性股票的持有者将无法获得（或需要退回）其在禁售期内应收（或已收）的现金股利。2×22 年 5 月 25 日，甲公司用银行存款支付股利 20 980 万元。

2×22 年度, 甲公司实际有 1 名管理人员离开, 甲公司预计未来 1 年还有 2 名管理人员离开。甲公司对不符合解锁条件的限制性股票按照授予价格予以回购, 并办理完成相关注销手续。

【正确答案】

①2×22 年 5 月 3 日现金股利的会计处理:

a. 预计未来可解锁限制性股票持有者的现金股利 (以上年预计行权人数为基础, 即上年实际有 1 名离开, 甲公司预计未来还有 4 名离开)。

借: 利润分配 [(50-1-4) × 20 × 1] 900

贷: 应付股利 900

同时:

借: 其他应付款 900

贷: 库存股 900

b. 预计未来不可解锁限制性股票持有者的现金股利 (已经扣除 1 名管理人员)。

借: 其他应付款 (4 × 20 × 1) 80

贷: 应付股利 80

c. 针对其他普通股股份发放的现金股利:

借: 利润分配 (20000 × 1) 20 000

贷: 应付股利 20 000

②2×22 年 5 月 25 日, 实际发放现金股利:

借: 应付股利 20 980

贷: 银行存款 20 980

③2×22 年 12 月 31 日应确认损益的金额 = (50-1-1-2) × 20 × (授予日公允价值 22 - 授予价格 10) × 2/3 - 3600 = 3 760 (万元)。

借: 管理费用 3 760

贷: 资本公积——其他资本公积 3 760

④本年预计未来可解锁限制性股票持有者 46 (50-2-2) 名, 上年预计未来可解锁限制性股票持有者 45 (50-1-4) 名; 调整增加预计未来可解锁限制性股票持有者 1 名。

借: 利润分配 20

贷: 其他应付款 (1 名 × 20 万股 × 1) 20

借: 其他应付款 20

贷: 库存股 20

⑤针对实际离职的 1 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。

借: 其他应付款 [1 名 × 20 万股 × (10-1)] 180

贷: 银行存款 180

借: 股本 (1 × 20 × 1) 20

资本公积——股本溢价 (1 × 20 × 9) 180

贷: 库存股 (1 × 20 × 10) 200

(4) 2×23 年度, 甲公司实际有 2 名管理人员离开。甲公司对不符合解锁条件的限制性股票按照授予价格予以回购, 并办理完成相关注销手续。并在解锁日对符合解锁条件的限制性股票办理完成解锁相关手续。

【正确答案】

①2×23 年 12 月 31 日应确认损益的金额 = (50-1-1-2) × 20 × (授予日公允价值 22 - 授予价格 10) × 3/3 - 3600 - 3760 = 3680 (万元)。

借：管理费用 3680
 贷：资本公积——其他资本公积 3680

②针对实际离职的 2 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。

借：其他应付款 [2 名×20 万股×(10-1)] 360
 贷：银行存款 360
 借：股本 (2×20×1) 40
 资本公积——股本溢价 360
 贷：库存股 (2×20×10) 400

③同时对符合条件的限制性股票解锁：

借：其他应付款 (46×20 万股×9) 8280
 贷：库存股 8280
 借：资本公积——其他资本公积 (3600+3760+3680) 11040
 贷：资本公积——股本溢价 11040

(5) 假定 2×23 年度，甲公司实际有 2 名管理人员离开。因企业自身原因，甲公司于 2×23 年年末针对尚未离职的管理人员取消该激励计划，将相关限制性股票回购并注销，回购价格为每股 25 元。

【答案】因限制性股份支付计划被取消而回购并注销相关限制性股票：

借：管理费用 3680
 贷：资本公积——其他资本公积 3680
 借：其他应付款 (46×20 万股×9) 8 280
 管理费用 3680
 资本公积——其他资本公积 (3600+3760+3680) 11040
 贷：银行存款 (46×20×25) 23 000
 借：资本公积——股本溢价 7360
 股本 (46×20×1) 920
 贷：库存股 8 280

【例题】(1) 2×21 年 1 月 1 日，甲公司以定向发行股票的方式向 100 名管理人员每人授予 20 万股限制性股票，授予价格为 10 元/股。每股面值 1 元，发行所得款项 20000 万元已存入银行。限制性股票的登记手续已办理完成。当日公司股票的市价为 22 元/股。

管理人员自授予的限制性股票登记完成之日起工作满 4 年，管理人员获授的限制性股票方可解除限售。员工离职后，甲公司对未满足解除限售条件的激励对象持有的限制性股票按照授予价格回购并注销。

要求：编制授予限制性股票 2×21 年 1 月 1 日的会计分录。

『正确答案』

借：银行存款 20000
 贷：股本 (100×20) 2000
 资本公积——股本溢价 18000

同时，就回购义务确认负债：

借：库存股 20000
 贷：其他应付款 20000

(2) 2×21 年度，甲公司实际有 2 名管理人员离开（假设员工实际离职均发生在年末），甲公司预计未来 3 年还有 8 名管理人员离开。2×21 年度，甲公司实现利润总额 320000 万元；2×21 年年底，股票价格为 20 元/股；甲公司适用的所得税税率为 25%。针对实际离

职的 2 名管理人员，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：计算甲公司 2×21 年因限制性股票激励计划分别应予确认的损益，并编制相关的会计分录。计算当期应交所得税、应确认递延所得税资产，编制相关的会计分录。

『正确答案』

2×21 年应确认损益的金额 = $(100 - 2 - 8) \times 20 \times (22 - 10) \times 1/4 = 5400$ (万元)。

借：管理费用 5400
贷：资本公积——其他资本公积 5400

2×21 年度当期应交所得税 = $(320000 + 5400) \times 25\% = 81350$ (万元)。

预计未来税前扣除的金额归属于本年的部分 = $(100 - 2 - 8) \text{人} \times 20 \text{万股} \times (\text{期末公允价值 } 20 - \text{授予价格 } 10) \times 1/4 = 4500$ (万元)。

年末应确认递延所得税资产 = $4500 \times 25\% = 1125$ (万元)。

借：递延所得税资产 $(4500 \times 25\%)$ 1125
贷：所得税费用 1125

针对实际离职的 2 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。

借：其他应付款 400
贷：银行存款 $(2 \text{名} \times 20 \times 10)$ 400
借：股本 $(2 \text{名} \times 20 \times 1)$ 40
资本公积——股本溢价 360
贷：库存股 $(2 \text{名} \times 20 \times 10)$ 400

(3) 2×22 年 5 月 3 日，甲公司股东大会批准董事会制定的利润分配方案，以包括上述限制性股票在内的股份 21960 万股为基数（普通股股数为 20000 万股+限制性股票 98 人 $\times 20$ 万股=1960），每股分配现金股利 1 元。根据限制性股票激励计划，甲公司支付给限制性股票持有者的现金股利可撤销，即一旦未达到解锁条件，被回购限制性股票的持有者将无法获得（或需要退回）其在禁售期内应收（或已收）的现金股利。2×22 年 5 月 25 日，甲公司用银行存款支付股利 21960 万元。

要求：编制甲公司 2×22 年度与利润分配相关的会计分录。

『正确答案』

2×22 年 5 月 3 日

预计未来可解锁限制性股票持有者的现金股利（以 2×21 年预计行权人数为基础） = $(98 - 8) \times 20 \times 1 = 1800$ (万元)；

预计未来不可解锁限制性股票持有者的现金股利 = $8 \times 20 \times 1 = 160$ (万元)。

①对于预计未来可解锁限制性股票持有者：

借：利润分配 1800
贷：应付股利 1800

同时：

借：其他应付款 1800
贷：库存股 1800

②对于预计未来不可解锁限制性股票持有者：

借：其他应付款 160
贷：应付股利 160

③针对其他普通股股份发放的现金股利：

借：利润分配 20000
贷：应付股利 20000

2×22 年 5 月 25 日，实际发放现金股利：

借：应付股利 21960
贷：银行存款 21960

(4) 2×22 年度，甲公司实际有 2 名管理人员离开，甲公司预计未来 2 年还有 4 名管理人员离开。

要求：

2×22 年 12 月 31 日应确认损益的金额 = $(98 - 2 - 4) \times 20 \times (22 - 10) \times 2/4 - 5400 = 5640$ (万元)。

借：管理费用 5640
贷：资本公积——其他资本公积 5640

2×22 年调整增加预计未来可解锁限制性股票持有者 2 名，即调整减少预计未来不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 92 名的差额)。

借：利润分配 40
贷：其他应付款 (2 名 × 20 万股 × 1) 40
借：其他应付款 (2 名 × 20 万股 × 1) 40
贷：库存股 40

2×22 年针对实际离职的管理人员 2 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 [2 名 × 20 万股 × (10 - 1)] 360
贷：银行存款 (2 名 × 20 万股 × 9) 360
借：股本 (2 × 1 × 20 万股) 40
资本公积——股本溢价 360
贷：库存股 (2 × 20 × 10) 400

(4) 2×23 年年末，甲公司实际有 4 名管理人员离开，且因企业自身原因取消该激励计划。

要求：计算甲公司 2×23 年度因限制性股票激励计划应予确认的损益。

『正确答案』

2×23 年 12 月 31 日应确认损益的金额 = $(100 - 2 - 2 - 4) \times 20 \times (22 - 10) \times 4/4 - 5400 - 5640 = 11040$ (万元)

借：管理费用 11 040
贷：资本公积-其他资本公积 11 040
借：其他应付款 [4 名 × 20 万股 × (10 - 1)] 720
贷：银行存款 720
借：股本 (4 × 1 × 20 万股) 80
资本公积——股本溢价 720
贷：库存股 (4 × 20 × 10) 800
借：资本公积——其他资本公积 (5400 + 5640 + 11040) 22080
贷：资本公积——股本溢价 22080

【考点 4】条款和条件的修改★★**(一) 条款和条件的有利修改**

1. 如果该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。权益工具公允价值的增加，是指修改前后的权益工具在修改日的公允价值之间的差额。

(1) 如果该修改发生在等待期内，在确认修改日至修改后的可行权日之间取得服务的公允价值时，应当既包括在剩余原等待期内以原权益工具授予日公允价值为基础确定的服务金额，也包括权益工具公允价值的增加。

(2) 如果该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。如果股份支付协议要求职工只有先完成更长期间的服务才能取得修改后的权益工具，则企业应在整个等待期内确认权益工具公允价值的增加。

2. 如果企业按照有利于职工的方式修改可行权条件，如缩短等待期、变更或取消业绩条件（非市场条件），企业在处理可行权条件时，应当考虑修改后的可行权条件。

【例题】A 公司股东大会于 2×21 年 1 月 1 日审议通过一项股份支付计划，公司向其 50 名管理人员每人授予 10 万份股票期权，要求这些职员从 2×21 年 1 月 1 日起在该公司连续服务 4 年（即服务至 2×24 年 12 月 31 日），每人即可以 4 元/股的价款购买 10 万股 A 公司股票，从而获益。A 公司估计该期权在 2×21 年 1 月 1 日的公允价值为每份 12 元。

2×21 年有 2 名职员离开 A 公司，A 公司估计剩余等待期内上述管理人员的总离职比例将达到 20%。

2×22 年又有 3 名职员离开公司，公司将估计的剩余等待期内上述管理人员的总离职比例修正为 30%。

2×23 年又有 5 名职员离开公司。

假定一，2×22 年 1 月 1 日，A 公司将行权价格修改为每股 3 元，将服务期缩短为 3 年（即服务至 2×23 年 12 月 31 日）。2×22 年 1 月 1 日修改前每份期权的公允价值为 13 元，修改后为 15 元。

要求：不考虑其他因素，计算各年应确认的成本费用。

【答案解析】

A 公司 2×21 年应确认的成本费用 = $50 \times (1 - 20\%) \times 10 \text{ 万份} \times 12 \times 1/4 = 1200$ (万元)。

A 公司 2×22 年应确认的成本费用 = $50 \times (1 - 30\%) \times 10 \text{ 万份} \times 12 \times 2/3 - 1200 + 50 \times (1 - 30\%) \times 10 \text{ 万份} \times (15 - 13) \times 1/2 = 1950$ (万元)

A 公司 2×23 年应确认的成本费用 = $(50 - 2 - 3 - 5) \times 10 \text{ 万份} \times 12 \times 3/3 + (50 - 2 - 3 - 5) \times 10 \text{ 万份} \times (15 - 13) \times 2/2 - 1200 - 1950 = 2450$ (万元)。

假定二，2×23 年 1 月 1 日，A 公司将行权价格修改为每股 3 元，将服务期缩短为 3 年（即服务至 2×23 年 12 月 31 日）。2×23 年 1 月 1 日修改前每份期权的公允价值为 13 元，修改后为 15 元。

要求：不考虑其他因素，计算各年应确认的成本费用

【答案解析】

A 公司 2×21 年应确认的成本费用

$$=50 \times (1-20\%) \times 10 \times 12 \times 1/4 = 1200 \text{ (万元)}。$$

A 公司 2×22 年应确认的成本费用

$$=50 \times (1-30\%) \times 10 \times 12 \times 2/4 - 1200 = 900 \text{ (万元)}。$$

A 公司 2×23 年应确认的成本费用

$$\begin{aligned} &= (50-2-3-5) \times 10 \times 12 \times 3/3 \\ &+ (50-2-3-5) \times 10 \times (15-13) \times 1/1 \\ &- 1200 - 900 \\ &= 3500 \text{ (万元)}。 \end{aligned}$$

(二) 条款和条件的不利修改

1. 如果修改减少了授予的权益工具的公允价值，企业应当继续以权益工具在授予日的公允价值为基础，确认取得服务的金额，而**不应考虑**权益工具公允价值的**减少**。

2. 如果修改**减少**了授予的权益工具的**数量**，企业应当将减少部分作为已授予的权益工具的**取消**来进行处理。

3. 如果企业以不利于职工的方式修改了可行权条件，如延长等待期、增加或变更业绩条件（非市场条件），企业在处理可行权条件时，**不应考虑修改后的**可行权条件。

【例题】A 公司 2×21 年 1 月 1 日经股东会批准，实施股权激励计划，向其 200 名管理人员每人授予 10 万份股票期权，这些管理人员从 2×21 年 1 月 1 日起在该公司连续服务 4 年（即服务至 2×24 年 12 月 31 日），即可以 5 元/股的价格购买 10 万股 A 公司股票，从而获益。该期权在 2×21 年 1 月 1 日的公允价值为每份 16 元。

2×21 年有 30 名管理人员离开 A 公司，A 公司估计等待期内上述管理人员的总离职比例将达到 35%。

2×22 年又有 25 名管理人员离开公司，A 公司估计等待期内上述管理人员的总离职比例为 28%。

2×23 年又有 5 名管理人员离开公司，A 公司估计等待期内上述管理人员的总离职比例为 30%。

2×24 年没有管理人员离开公司，预计 2×25 年也没有人离职。

假定一，2×22 年 1 月 1 日，A 公司将行权价格修改为 3 元/股，将等待期延长至 5 年（即服务至 2×25 年 12 月 31 日）。2×22 年 1 月 1 日修改前每份期权的公允价值为 20 元，修改后为 25 元。

要求：不考虑其他因素，计算各年应确认的成本费用

2×21 年 A 公司应确认的费用

$$=200 \times (1-35\%) \times 10 \text{ 万股} \times 16 \times 1/4 = 5200 \text{ (万元)}；$$

2×22 年 A 公司应确认的费用

$$\begin{aligned} &=200 \times (1-28\%) \times 10 \text{ 万股} \times 16 \times 2/4 - 5200 \\ &+200 \times (1-28\%) \times 10 \text{ 万股} \times (25-20) \times 1/4 = 8120 \text{ (万元)}。 \end{aligned}$$

2×23 年 A 公司应确认的费用

$$\begin{aligned} &=200 \times (1-30\%) \times 10 \times 16 \times 3/4 \\ &+200 \times (1-30\%) \times 10 \times (25-20) \times 2/4 - 5200 - 8120 = 6980 \text{ (万元)}。 \end{aligned}$$

2×24 年 A 公司应确认的费用

$$\begin{aligned} &= (200-30-25-5) \times 10 \times 16 \times 4/4 \\ &+ (200-30-25-5) \times 10 \times (25-20) \times 3/4 - 5200 - 8120 - 6980 = 7350 \text{ (万元)}。 \end{aligned}$$

2×25 年 A 公司应确认的费用

$$= (200-30-25-5) \times 10 \times (25-20) \times 4/4 - (200-30-25-5) \times 10 \times (25-20) \times 3/4 = 1750 \text{ (万元)}。$$

假定二，2×23 年 1 月 1 日，A 公司将行权价格修改为 1 元/股，将等待期延长至 5 年（即服务至 2×25 年 12 月 31 日）。2×23 年 1 月 1 日修改前每份期权的公允价值为 20 元，修改后为 25 元。

要求：不考虑其他因素，计算各年应确认的成本费用

2×21 年 A 公司应确认的费用

$$= 200 \times (1-35\%) \times 10 \times 16 \times 1/4 = 5200 \text{ (万元)}；$$

2×22 年 A 公司应确认的费用

$$= 200 \times (1-28\%) \times 10 \times 16 \times 2/4 - 5200$$

$$= 6320 \text{ (万元)}。$$

2×23 年 A 公司应确认的费用

$$= 200 \times (1-30\%) \times 10 \times 16 \times 3/4$$

$$+ 200 \times (1-30\%) \times 10 \times (25-20) \times 1/3 - 5200 - 6320 = 7613.33 \text{ (万元)}。$$

2×24 年 A 公司应确认的费用

$$= (200-30-25-5) \times 10 \times 16 \times 4/4$$

$$+ (200-30-25-5) \times 10 \times (25-20) \times 2/3 - 5200 - 6320 - 7613.33 = 7933.34 \text{ (万元)}。$$

2×25 年 A 公司应确认的费用

$$= (200-30-25-5) \times 10 \times (25-20) \times 3/3 - (200-30-25-5) \times 10 \times (25-20) \times 2/3 = 2333.33 \text{ (万元)}。$$

【考点 5】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。

【例题】经股东会批准，甲公司于 2×21 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 2×21 年度实现的净利润较前 1 年增长 6%；截至 2×22 年 12 月 31 日，2 个会计年度平均净利润增长率为 7%；截至 2×23 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 2×21 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 2×22 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。2×21 年 1 月 2 日甲公司股票收盘价为每股 10 元，2×21 年 1 月 2 日甲公司估计该期权的公允价值为每股 12 元；2×21 年 12 月 31 日甲公司股票

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：

2×21 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 2×22 年将达到可行权条件。2×21 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）2×22 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 2×23 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。2×22 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：

2×22 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 2×23 年将达到可行权条件。2×22 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）2×23 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 1 200 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 1 200 万元高于该权益工具在回购日公允价值 1 104 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 $(576 + 112 + 416)$ 1 104
管理费用 96
贷：银行存款 1 200

3. 职工自愿退出股权激励计划不属于未满足可行权条件的情况，而属于股权激励计划的取消，因此，企业应当作为加速可行权处理，将剩余等待期内应确认的金额立即计入当期损益，同时确认资本公积，不应当冲回以前期间确认的成本或费用。

【例题】甲公司假定各年度离职的人员均为年末离职，不考虑其他因素。

（1）2×21 年 7 月 1 日，甲公司向 120 名管理人员每人授予 1 万份甲公司的股票期权，被授予期权的管理人员从 2×21 年 7 月 1 日起工作满 2 年后，可以按每股 12 元的价格购买甲公司 1 万股股票。当日，每份期权的公允价值为 24 元。2×21 年 7 月至 12 月，甲公司有 10 名管理人员离职，预计剩余等待期内还有 10 名管理人员离职。

要求：计算 2×21 年度甲公司应确认的成本费用；编制股份支付相关的会计分录。

『正确答案』

甲公司应确认的成本费用 = $(120 - 10 - 10) \times 1 \times 24 \times 6/24 = 600$ （万元）。

借：管理费用 600
贷：资本公积——其他资本公积 600

(2) 2×22 年 7 月 1 日, 甲公司 2 名管理人员认为约定的行权价较高, 向甲公司声明不再参与该计划, 并与甲公司签订退出股权激励协议, 但 2 名管理人员仍在甲公司任职。2×22 年度, 甲公司有 6 名管理人员离职, 预计剩余等待期内还有 4 名管理人员离职。

要求: 说明甲公司对 2 名管理人员退出股权激励计划的会计处理方法及其理由; 计算 2×22 年度甲公司应确认的成本费用。

『正确答案』会计处理方法: 企业应当作为加速可行权处理, 将剩余等待期内应确认的金额立即计入当期损益, 同时确认资本公积, 不应当冲回以前期间确认的成本或费用。

理由: 职工自愿退出股权激励计划不属于未满足可行权条件的情况, 而属于股权激励计划的取消, 因此, 企业应当作为加速可行权处理, 将剩余等待期内应确认的金额立即计入当期损益, 同时确认资本公积, 不应当冲回以前期间确认的成本费用。

甲公司应确认的成本费用 = $2 \times 1 \times 24 \times 24 / 24 + [(120 - 10 - 6 - 4 - 2) \times 1 \times 24 \times 18 / 24 - 600] = 48 + 1164 = 1212$ (万元)。

借: 管理费用 1212

贷: 资本公积——其他资本公积 1212

(3) 2×23 年 1 月至 6 月, 甲公司无人离职。2×23 年 6 月 30 日, 等待期满, 92 名管理人员行权, 甲公司收到认股款并存入银行, 其他管理人员主动放弃行权。

要求: 判断甲公司对放弃行权的管理人员是否调整已确认的费用并说明理由; 计算 2×23 年度甲公司应确认的成本费用, 并编制与确认成本费用以及行权相关的会计分录。

『正确答案』

甲公司对放弃行权的管理人员已确认的成本费用无需调整。

理由: 等待期满职工主动放弃行权, 退出股权激励计划不属于未满足可行权条件的情况, 不应当冲回以前期间确认的费用。

甲公司应确认的成本费用 = $(120 - 10 - 6 - 2) \times 1 \times 24 \times 24 / 24 - 600 - 1164 = 684$ (万元)。

或 = $2 \times 1 \times 24 \times 24 / 24 + (120 - 10 - 6 - 2) \times 1 \times 24 \times 24 / 24 - 600 - 1212 = 684$ (万元)。

借: 管理费用 684

贷: 资本公积——其他资本公积 684

行权时的会计分录:

借: 银行存款 $(92 \times 1 \times 12)$ 1104

资本公积——其他资本公积 $(104 \times 1 \times 24$ 或 $600 + 1212 + 684)$ 2496

贷: 股本

92

资本公积——股本溢价 3508

【考点 6】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

【例题】乙公司为甲公司的子公司, 2×21 年至 2×23 年, 甲公司发生与股权激励相关的交易和事项如下:

(1) 2×21 年 7 月 1 日, 甲公司向本公司 120 名管理人员每人授予 1 万份甲公司的股票期权, 甲公司向乙公司 80 名管理人员每人授予 1 万份甲公司的股票期权。被授予期权的管理人员从 2×21 年 7 月 1 日起工作满 2 年后, 可以按每股 8 元的价格购买甲公司 1 万股股票。当日, 每份期权的公允价值为 16 元。2×21 年 7 月至 12 月, 甲公司有 10 名管理人员离职, 预计剩余等待期内还有 10 名管理人员离职, 乙公司无人离职, 预计剩余等待期内离职率为 0。

要求：编制甲公司乙公司个别报表 2×21 年相关的会计分录；合并报表调整抵销分录。

【正确答案】

甲公司个别财务报表中的会计分录：	乙公司个别财务报表中的会计分录：
确认成本费用 = $(120 - 10 - 10) \times 1 \text{ 万份} \times 16 \times 6 / 24 = 400$ (万元)。 借：管理费用 400 贷：资本公积——其他资本公积 400	
借：长期股权投资 320 贷：资本公积——其他资本公积 320	确认的成本费用 = $80 \times 1 \text{ 万份} \times 16 \times 6 / 24 = 320$ (万元)。 借：管理费用 320 贷：资本公积——其他资本公积 320
合并报表抵销分录： 借：资本公积 320 贷：长期股权投资 320 合并报表确认管理费用 = $400 + 320 = 720$ (万元)	

(2) 2×22 年 7 月 1 日，甲公司 2 名管理人员认为约定的行权价较高，向甲公司声明不再参与该计划，并与甲公司签订退出股权激励协议，但 2 名管理人员仍在甲公司任职。2×22 度，甲公司有 6 名管理人员离职，预计剩余等待期内还有 4 名管理人员离职，乙公司无人离职，预计剩余等待期内离职率为 0。

要求：编制甲公司乙公司个别报表 2×22 年相关的会计分录；合并报表调整抵销分录。

【正确答案】

甲公司个别财务报表中的会计分录：	乙公司个别财务报表中的会计分录：
2×22 年度应确认的费用 = $2 \times 1 \text{ 万份} \times 16 + [(120 - 10 - 6 - 4 - 2) \times 1 \text{ 万份} \times 16 \times 18 / 24 - 400] = 32 + 776 = 808$ (万元)。 借：管理费用 808 贷：资本公积——其他资本公积 808	
借：长期股权投资 640 贷：资本公积——其他资本公积 640	2×22 年应确认的成本费用 = $80 \times 1 \text{ 万份} \times 16 \times 18 / 24 - 320 = 640$ (万元) 借：管理费用 640 贷：资本公积——其他资本公积 640
合并报表抵销分录： 借：资本公积 (320 + 640) 960 贷：长期股权投资 960 合并报表确认管理费用 = $808 + 640 = 1448$ (万元)	

(3) 2×23 年 1 月至 6 月，甲公司与乙公司均无人离职。2×23 年 6 月 30 日，等待期满，86 名管理人员行权，甲公司收到认股款并存入银行，其他管理人员主动放弃行权。

要求：编制甲公司乙公司个别报表 2×23 年相关的会计分录；合并报表调整抵销分录。

【正确答案】

甲公司个别财务报表中的会计分录：	乙公司个别财务报表中的会计分录：
$2 \times 1 \text{ 万份} \times 16 + [(120 - 10 - 6 - 2) \times 1 \text{ 万份} \times 16 \times 24 / 24 - 400 - 808 = 456$ (万元)。	

借：管理费用 [(120-10-6-2) × 1 万份 × 16 × 24 / 24 - 400 - 776] 贷：资本公积——其他资本公积	456 456	
借：长期股权投资 贷：资本公积——其他资本公积	320 320	2×22 年应确认的成本费用 = 80 × 1 万份 × 16 × 24 / 24 - 320 - 640 = 320 (万元) 借：管理费用 贷：资本公积——其他资本公积
合并报表抵销分录： 借：资本公积 (320 + 640 + 320) 1280 贷：长期股权投资 1280 2×23 年度甲公司编制的合并财务报表应确认的成本费用 = 456 + 320 = 776 (万元)		

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，子公司应该作为以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（★★★）

【例题】2×22 年 1 月 1 日甲公司购入以挂牌方式出让的 1 块国有土地使用权，将用于新建研发中心办公楼，支付土地出让金 1.2 亿元，取得不动产权证书，预计使用年限为 50 年，甲公司按照直线法摊销，预计净残值为 0。甲公司在该块土地上建造办公楼。有关借款资料如下：

（1）2×22 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：①2×21 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 2×24 年 11

月30日；②2×22年7月1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2×23年6月30日。

(3) 由于审批、办手续等原因，该办公楼直至2×22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)

2×22年9月1日~2×22年12月31日，该工程因施工质量纠纷而停工4个月。2×23年9月30日，该工程完工达到预定可使用状态。

日期	每期资产支出金额(含建设期间可资本化的土地使用权的摊销额)
2×22.4.1	4 000
2×22.6.1	2 000
2×22.7.1	8 800
2×22.12.31	2 000
2×23.4.1	7 000
2×23.7.1	6 000

(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%，相关收益已存入银行。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2×22年和2×23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。

【分析】开始资本化的时点：2×22年4月1日；停止资本化的时点：2×23年9月30日；2×22年资本化月数和费用化月数：2×22年9月1日~2×22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，2×22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』

(1) 计算2×22年专门借款利息金额：

日期	资产支出金额	累计金额	闲置专门借款存款利息收入	占用了一般借款的资产支出	占用一般借款的资产支出加权平均数
2×22.1.1	0	0	$10000 \times 0.25\% \times 3 = 75$	—	
2×22.4.1	4 000	4 000	$6000 \times 0.25\% \times 2 = 30$	—	
2×22.6.1	2 000	6 000	$4 000 \times 0.25\% \times 1 = 10$	—	

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

资本化金额(5个月) = $10 000 \times 6\% \times 5/12 - (30 + 10) = 210$ (万元)。

(2) 计算2×22年一般借款利息金额：

日期	资产支出金额	累计金额	闲置专门借款存款利息收入	占用了一般借款的资产支出	占用一般借款的资产支出加权平均数

2×22.7.1	8 800	14 800	—	4 800	4 800×6/12
2×22.12.31	2 000	—	—	2 000	2 000×0/12

① 占用一般借款的资产支出加权平均数

$$= 4\,800 \times (6-4) / 12 + 2\,000 \times 0 / 12 = 800 \text{ (万元)}。$$

② 占用一般借款资本化率

$$= (6\,000 \times 8\% \times 9/12 + 12\,000 \times 6\% \times 6/12) / (6\,000 \times 9/12 + 12\,000 \times 6/12) = 6.86\%。$$

【提示】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) 2×22 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 = $275 + 785.12 = 1\,060.12$ (万元)。

借：在建工程 264.88
 财务费用 1 060.12
 银行存款 115
 贷：长期借款——应计利息 (600+480) 1 080
 短期借款——应计利息 360

(4) 2×23 年专门借款应予资本化的利息金额：

① 资本化利息金额 = $10\,000 \times 6\% \times 9/12 = 450$ (万元)。

② 费用化利息金额 = $10\,000 \times 6\% \times 3/12 = 150$ (万元)。

(5) 2×23 年一般借款应予资本化的利息金额：

日期	资产支出金额	占用了一般借款的资产支出	占用一般借款的资产支出加权平均数
2×23.1.1		6 800(累计)	方法一： ① 2×23.1.1 至 2×23.9.30 (完工)：6 000×9/12 ② 2×23.1.1 至 2×23.6.30 (第二笔一般借款归还)：800×6/12 方法二： ① 2×23.1.1 至 2×23.6.30 (第二笔一般借款归还)：6 800×6/12 ② 2×23.6.30 至 2×23.9.30 (完工)：6 000×3/12
2×23.4.1	7 000	7 000	2×23.4.1 至 2×23.6.30： 7 000×3/12
2×23.7.1	6 000	—	一般借款 6 000 万元已用尽，已归还 12 000 万元

①占用了一般借款的资产支出加权平均数

方法一： $(6\ 000 \times 9/12 + 800 \times 6/12) + (7\ 000 \times 3/12) = 6\ 650$ (万元)。

方法二：占用了一般借款的资产支出加权平均数 = $(6\ 800 \times 6/12 + 6000 \times 3/12) + (7\ 000 \times 3/12) = 6\ 650$ (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) 2×23 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：长期借款——应计利息	(600+480) 1 080
短期借款——应计利息	360

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)。

【例题】 甲公司为建造一条生产线发生的相关经济业务如下：

(1) 甲公司于 2×23 年 1 月 1 日发行 60 万份分期付息、到期一次还本的可转换公司债券，每份面值为 100 元，发行总价格为 6000 万元。该债券期限为 5 年，票面利率为 4.72%，每年年末支付当年利息。该公司发行债券时，二级市场上与之类似但没有转股权的债券的市场利率为 10%。每份债券均可在债券发行 1 年以后转换为该公司普通股，初始转股价为每股 20 元，股票面值为每股 1 元。

假定甲公司发行公司债券募集的资金专门用于建造该条生产线，生产线从 2×23 年 1 月 1 日开始建设，于 2×25 年底完工，达到预定可使用状态。

(2) 甲公司上述可转换公司债券负债成分所对应资金中暂时闲置的部分在 2×23 年 1 月 1 日至 2×23 年 3 月 31 日共取得收益 23.99 万元，均已收存银行。

(3) 2×23 年 4 月 1 日，甲公司首次支付工程进度款 3450 万元。

(4) 甲公司上述可转换公司债券负债成分所对应资金中暂时闲置的部分在 2×23 年 4 月 1 日至 2×23 年 12 月 31 日共取得收益 107.98 万元，相关款项均已收存银行。

(5) 2×24 年 1 月 1 日，甲公司支付工程进度款 1800 万元。

(6) 2×24 年 1 月 1 日，甲公司与出租人乙公司签订了为期 7 年的商铺租赁合同。每年的租赁付款额为 100 万元，在每年年末支付。甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为 5%。除固定付款额外，合同还规定租赁期间甲公司商铺当年销售额超过 200 万元的，当年应再支付按销售额的 2% 计算的租金，于当年年末支付。

该商铺在 2×24 年的销售额为 300 万元。

(7) 2×24 年 7 月 1 日，甲公司从银行借入 2000 万元，借款期限为 2 年，年利率为 6%，分期付息，到期一次还本，每年年末支付当年利息。

其他资料：①上述可转换公司债券持有人若在当年付息前转换股票的，应按债券的面值除以转股价，计算转换的股份数，利息仍需支付。②假设闲置资金收益按初始确认时负债成分和权益成分的公允价值相对比例分摊。③已知： $(P/A, 10\%, 5) = 3.7908$ ； $(P/F, 10\%, 5) = 0.6209$ ； $(P/A, 5\%, 7) = 5.7864$ ； $(P/F, 5\%, 7) = 0.7107$ 。④不考虑其他因素。

要求：

(1) 分别计算甲公司发行该可转换公司债券负债成分和权益成分的公允价值，并编制该项债券在发行日的会计分录。

【正确答案】该债券负债成分的公允价值 $=6000 \times 4.72\% \times (P/A, 10\%, 5) + 6000 \times (P/F, 10\%, 5) = 6000 \times 4.72\% \times 3.7908 + 6000 \times 0.6209 \approx 4798.95$ (万元)。

权益成分的公允价值 $=6000 - 4798.95 = 1201.05$ (万元)。

借：银行存款 6000

 应付债券——可转换公司债券（利息调整） 1201.05

 贷：应付债券——可转换公司债券（面值） 6000

 其他权益工具 1201.05

(2) 说明借款费用开始资本化的时点，计算2×23年12月31日有关借款利息资本化和费用化的金额，并编制相关会计分录。

【正确答案】开始资本化的时点为2×23年4月1日。

2×23年专门借款利息费用化的金额 $=4798.95 \times 10\% \times 3/12 - 23.99 \approx 95.98$ (万元)。

2×23年专门借款利息资本化的金额 $=4798.95 \times 10\% \times 9/12 - 107.98 \approx 251.94$ (万元)。

2×23年年末计提利息的分录为：

借：财务费用 95.98

 在建工程 251.94

 银行存款 (23.99 + 107.98) 131.97

 贷：应付债券——可转换公司债券（应计利息） (6000 × 4.72%) 283.2

 ——可转换公司债券（利息调整） 196.69

借：应付债券——可转换公司债券（应计利息） (6000 × 4.72%) 283.2

 贷：银行存款 283.2

(3) 计算上述可转换公司债券在2×24年的实际利息费用，并编制相关会计分录。

【正确答案】上述可转换公司债券在2×24年的实际利息费用 $= (4798.95 + 196.69) \times 10\% \approx 499.56$ (万元)，会计分录为：

借：在建工程 499.56

 贷：应付债券——可转换公司债券（应计利息） (6000 × 4.72%) 283.2

 ——可转换公司债券（利息调整） 216.36

借：应付债券——可转换公司债券（应计利息） (6000 × 4.72%) 283.2

 贷：银行存款 283.2

(4) 根据资料(6)，说明甲公司按销售额的2%计算的租金是否应计入租赁负债，如果不计入，说明理由和会计处理方法；如果计入，说明其会计处理方法。编制甲公司在2×24年1月1日的相关会计分录。

【正确答案】甲公司按销售额的2%计算的租金不应计入租赁负债。

理由：这部分租金属于可变租赁付款额，且并非取决于指数或比率。

甲公司应在这部分租金实际发生时将其计入销售费用，金额为6万元(300 × 2%)。

甲公司在2×24年1月1日的相关会计分录如下：

借：使用权资产 (100 × 5.7864) 578.64

 租赁负债——未确认融资费用 121.36

 贷：租赁负债——租赁付款额 700

(5) 计算甲公司2×24年的一般借款利息资本化率和一般借款利息资本化金额，并编制一般借款在2×24年12月31日的相关会计分录。(涉及小数的，计算结果保留两位小

数，支付利息分录略)

【正确答案】甲公司 2×24 年的一般借款利息资本化率 = $(578.64 \times 5\% + 2000 \times 6\% \times 6/12) / (578.64 + 2000 \times 6/12) \approx 5.63\%$ 。一般借款利息资本化金额 = $[(3450 + 1800) - 4798.95] \times 12/12 \times 5.63\% \approx 25.39$ (万元)。

借：在建工程 25.39

 财务费用 63.54

贷：租赁负债——未确认融资费用 $(578.64 \times 5\%)$ 28.93

 长期借款——应计利息 $(2000 \times 6\% \times 6/12)$ 60

2025 年注册会计师 · 会计 · 总复习攻略

——正保郭建华老师

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等。

【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 7 月 7 日法院作出判决，甲公司应赔偿 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 7 月 7 日法院作出判决，甲公司应赔偿 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。甲公司 2×22 年财务报表于 2×23 年 4 月 30 日批准对外报出。

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。甲公司更正分录如下：

借：以前年度损益调整	150
贷：预计负债	150

结转以前年度损益调整的分录略。

调整 2×22 年资产负债表的“期末余额”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。甲公司更正分录如下：

借：以前年度损益调整	150
贷：预计负债	150

结转以前年度损益调整的分录略。

调整 2×23 年资产负债表的“上年年末余额”栏；调整 2×23 年利润表的“上期金额”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（非资产负债表日后期间），直接计入当期营业外支出等。

4. 资产负债表日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）保证类质量保证

【例题】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（保证类质保）。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 = $10\ 000 \times 3.6 \times (1\% \times 15\% + 2\% \times 5\%) = 90$ (万元)。

借：主营业务成本	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，合同存在用于履行合同的资产的，应当对相关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；预计亏损超过该减值损失的，再将超过部分确认为预计负债。

(2) 合同不存在用于履行合同的资产的，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1500万元，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2000万元，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=2000(成本)-1500(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：主营业务成本	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1000万元(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。则甲公司应对存在用于履行合同的资产的部分(40台)计提存货跌价准备，对不存在用于履行合同的资产的部分(10台)确认预计负债。不考虑相关税费。

(1) 存在用于履行合同的资产的部分，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) 不存在用于履行合同的资产的部分，合同为亏损合同，确认预计负债。

借：主营业务成本	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。

『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：主营业务成本	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】甲公司拟对其现有业务进行重组。截至2×21年底，甲公司已制订了详细、正式的重组计划，并且对外进行了公告，对满足确认条件的重组义务，确认了预计负债350万元(未考虑货币时间价值的影响)。2×21年底，甲公司对与该重组计划相关的资产组进行减值测试。不考虑相关的重组义务负债，该资产组的账面价值为6 500万元，预计剩余使用寿命为8年。假定该资产组的公允价值减去处置费用后的净额为6 000万元，低于其账面价值。

管理层已在2×21年12月批准的预算中包含了预计于2×22年发生的重组支出，金额为350万元。不考虑重组影响的未来现金流量现值为5900万元，考虑重组影响的未来现金流量现值为6 100万元

要求：计算甲公司应确认的减值损失。

【答案】截至2×21年底，甲公司已制订了详细、正式的重组计划，并且对外进行了公告，对满足确认条件的重组义务，确认了预计负债350万元(未考虑货币时间价值的影响)。在该情形下，甲公司需考虑重组计划的影响。

考虑重组义务预计负债后的资产组的账面价值=6 500-350=6 150(万元)。

考虑重组影响后，该资产组未来现金流量现值为6 100万元，所以可收回金额为6100万元(“该资产组的公允价值减去处置费用后的净额6 000万元”与“考虑重组影响后该资产组未来现金流量现值6 100万元”两者孰高金额)

资产组减值损失=6 150-6100=50(万元)。

【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 2×22 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。
- 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。

【提示】“股利制动机制”(企业如果不宣派或支付永续债利息则不能宣派或支付普通股股利)和“股利推动机制”(企业如果宣派或支付普通股股利也须宣派或支付永续债利息)本身不会导致永续债被分类为金融负债(分类为权益工具)。

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

一般情况: 由于固定金额的外币代表的是以企业记账本位币计价的可变金额, 因此不符合“固定换固定”原则。

例外情况: 企业对全部现有同类别非衍生自身权益工具的持有方同比例发行配股权、期权或认股权证, 使之有权按比例以固定金额的任何货币交换固定数量的该企业自身权益工具的, 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、其他金融资产的, 应当分类为金融负债。

(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。

【提示】下列或有事件可能会发生: 包括发生净资产一定比例以上的重大损失; 收入、利润、资产负债率等财务指标未达标; 受到超过一定金额的处罚或受到政府机构、监管部门的调查; 会计、税收或其他法规政策变动导致发行方财务状况受到影响; 首次公开发行(IPO)失败; 股票停牌超过一定期限; 发布 IPO 招股说明书; 发行人未能偿还其他到期债务; 信用评级降级等。这些事件往往不是极端罕见、显著异常且几乎不可能发生的情况, 也不仅限于清算事件, 如果发行方不能无条件地避免交付现金、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, 应当将该永续债分类为金融负债。

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。

③特殊金融工具中分类为权益工具的可回售工具。

5. 嵌入式衍生工具

(1) 嵌入式衍生工具与主合同的关系

嵌入衍生工具的核算有两种模式，从混合合同中分拆或不分拆。

a. 主合同属于金融资产

混合合同包含的主合同属于金融工具确认和计量准则规范的资产的，企业不应从该混合合同中分拆嵌入衍生工具，而应当将该混合合同作为一个整体适用关于金融资产分类的相关规定。

b. 主合同属于非金融资产

应当合理地判断其与主合同的关系，根据其经济特征和风险是否与主合同的经济特征和风险紧密相关，并结合其他条件，决定是否分拆。

(2) 嵌入式衍生工具的会计处理

混合合同包含的主合同不属于金融工具确认和计量准则规范的资产，且同时符合下列条件的，企业应当从混合合同中分拆嵌入衍生工具，将其作为单独存在的衍生工具处理：

- 嵌入衍生工具的经济特征和风险与主合同的经济特征和风险不紧密相关。
- 与嵌入衍生工具具有相同条款的单独工具符合衍生工具的定义。
- 该混合合同不是以公允价值计量且其变动计入当期损益进行会计处理。

嵌入衍生工具从混合合同中分拆的，企业应当按照适用的会计准则规定，对混合合同的主合同进行会计处理。对于单独存在的衍生工具，通常应采用公允价值进行初始计量和后续计量。

(二) 金融工具相关交易费用

发行方：

(1) 发行股票或其他权益工具发生的相关交易费用计入所有者权益，冲减资本公积。

(2) 发行一般公司债券发生的相关交易费用计入负债初始确认金额，记入“应付债券——利息调整”科目。

(3) 发行可转换公司债券发生的相关交易费用分摊计入权益和负债。

(4) 发行交易性金融负债发生的相关交易费用计入损益。

投资方：

(1) 购买交易性金融资产发生的相关交易费用计入损益。

(2) 购买债权投资、其他债权投资、其他权益工具投资发生的相关交易费用计入投资的入账价值。

(3) 购买长期股权投资——成本法，发生的相关交易费用计入管理费用。

(4) 购买长期股权投资——权益法，发生的相关交易费用计入投资成本。

【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) 2×21 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 5 000 万元，实际支付价款为 4 639.52 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』2×21 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 2×21 年末的公允价值 (不含利息) 为 5 000 万元。

『正确答案』

债权投资	其他债权投资
票面利息=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：债权投资——应计利息 500 ——利息调整 56.74 贷：投资收益 556.74 借：银行存款 500 贷：债权投资——应计利息 500	借：其他债权投资——应计利息 500 ——利息调整 56.74 贷：投资收益 556.74 借：银行存款 500 贷：其他债权投资——应计利息 500
—	公允价值变动=5 000-4 696.26=303.74(万元)。 借：其他债权投资——公允价值变动 303.74 贷：其他综合收益 303.74

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

(3) 该债券在 2×22 年末的公允价值 (不含利息) 4 900 万元。

『正确答案』

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

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

(3) 2×23 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』2×23 年 12 月 31 日:

债权投资	其他债权投资
票面利息=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：债权投资——应计利息 500 ——利息调整 71.18 贷：投资收益 571.18 收到利息的会计分录略	借：其他债权投资——应计利息 500 ——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 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 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) 2×24 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。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累计预期信用损失的金额计量损失准备 150 万元。

『正确答案』（假定不考虑所得税）

债权投资	其他债权投资
借：债权投资减值准备 50 贷：信用减值损失 (200-150) 50	借：其他综合收益 50 贷：信用减值损失 50
债权投资—成本=5 000 (万元) [借方]。 债权投资—利息调整=360.48-56.74-63.55-71.18=169.01 (万元) [贷方]。 债权投资减值准备=150	其他债权投资——成本=5 000 (万元) [借方]。 其他债权投资——利息调整=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=303.74-163.55-171.18=-30.99 (万元) [贷方]。 其他综合收益=-30.99+150=119.01 (万元) [贷方]。
借：银行存款 4 730.99 债权投资——利息调整 169.01 债权投资减值准备 150 贷：其他债权投资——成本 5 000 投资收益 50 出售时确认的投资收益=公允价值 4 730.99-账面价值(5000-169.01-150)=50(万元)。	借：银行存款 4 730.99 其他综合收益 119.01 其他债权投资——利息调整 169.01 ——公允价值变动 30.99 贷：其他债权投资——成本 5 000 投资收益 50 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+150)=50 (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) 2×21 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 2×21 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)。 借：其他权益工具投资——成本 4390 应收股利 60 贷：银行存款 4450	初始确认成本=300×(14.8-0.2)=4380 (万元)。 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) 2×21 年 7 月 20 日，收到现金股利。

『正确答案』（2）A 公司 2×21 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) 2×21 年 12 月 31 日，该股票每股市价为 15 元。

『正确答案』(3) 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=300×15-4390=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 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)。 借：其他综合收益 27.5 贷：递延所得税负债 27.5	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：所得税费用 30 贷：递延所得税负债 30

(4) 2×22 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) 2×22 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 30 日： 借：银行存款 90 贷：应收股利 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

(5) 2×22 年 12 月 31 日，该股票每股市价为 13 元。

『正确答案』(5) A 公司 2×22 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 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) 2×23 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, 2×23 年 12 月 31 日收盘价格为每股市价为 6 元。(假定不考虑所得税)

『正确答案』(6) A 公司 2×23 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)。	公允价值变动=300×(6-13)=-2100(万元)。
借：其他综合收益 2100 贷：其他权益工具投资——公允价值变动 2100	借：公允价值变动损益 2100 贷：交易性金融资产——公允价值变动 2100

(7) 至 2×24 年 12 月 31 日, B 公司整改完成, 加之市场宏观面好转, 2×24 年 12 月 31 日收盘价格为每股市价为 15 元。

『正确答案』(7) 2×24 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×(15-6)=2700(万元)。	公允价值变动=300×(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 2700	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) 2×25 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。(假定不考虑所得税)

『正确答案』(8) 2×25 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)。	成本=4380(万元)。
公允价值变动=110-600-2100+2700=110(万元)。	公允价值变动=120-600-2100+2700=120(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)。	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(300×18-12) 5388 贷：其他权益工具投资——成本 4390	借：银行存款 5388 贷：交易性金融资产——成本 4380

——公允价值变动	——公允价值变动
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 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	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=5388-300×15=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短期融资券，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：

甲公司	乙公司
借：交易性金融资产——成本 10 000	借：银行存款 10 000
贷：银行存款 10 000	贷：交易性金融负债——本金 10 000

(2) 2×20年12月31日：

甲公司	乙公司
借：交易性金融资产——公允价值变动 (11 000-10 000) 1 000	借：公允价值变动损益 1 000
贷：公允价值变动损益 1 000	贷：交易性金融负债——公允价值变动 1 000
借：交易性金融资产——应计利息 300	借：财务费用等 300
贷：投资收益 (10 000×6%/2) 300	贷：交易性金融负债——应计利息 300

(3) 2×21年6月30日：

甲公司	乙公司
借：交易性金融资产——应计利息 300	借：财务费用等 300
贷：投资收益 (10 000×6%/2) 300	贷：交易性金融负债——应计利息 300
借：银行存款 10 600	借：交易性金融负债
投资收益 1 000	——本金 10 000
贷：交易性金融资产	——公允价值变动 1 000

——成本 10 000	——应计利息 600
——公允价值变动 1 000	贷：银行存款 10 600
——应计利息 600	投资收益 1 000

【考点 4】金融工具的减值 (★★★)**(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
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

注：对于其他债权投资来说，上表中的“账面余额”不包括“其他债权投资——公允价值变动”明细科目金额。

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。

【提示】

内容	一般方法（三阶段法）	简易法（按照整个存续期内预期信用损失的金额计量损失准备）
----	------------	------------------------------

不含重大融资成分的应收款项、合同资产	×	√
包含重大融资成分的合同资产、应收租赁款	会计政策选择√	会计政策选择√

（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

【例·计算分析题】（1）2×21年1月1日，甲公司按面值购入乙公司发行的公司债券，面值为5 000万元，年利率为4%，每年年末付息，到期一次还本。甲公司按摊余成本计量该债券投资。假设不考虑交易费用，实际利率为4%。2×21年12月31日，乙公司按合同约定支付利息，甲公司评估认为该债券的信用风险自初始确认以来未显著增加，并计算其未来12个月内预期信用损失为80万元。

2×21年1月1日：

借：债权投资——成本 5000

 贷：银行存款 5000

2×21年12月31日：

借：债权投资——应计利息 200

 贷：投资收益（5 000×4%）200

借：银行存款 200

 贷：债权投资——应计利息 200

借：信用减值损失 80

 贷：债权投资减值准备 80

（2）2×22年12月31日，乙公司按合同约定支付利息。甲公司评估认为该债券信用风险自初始确认以来已经显著增加，并计算整个存续期内预期信用损失为300万元。

2×22年12月31日：

借：债权投资——应计利息 200

 贷：投资收益（5 000×4%）200

借：银行存款 200

 贷：债权投资——应计利息 200

借：信用减值损失（300-80）220

 贷：债权投资减值准备 220

(3) 2×23 年 6 月 30 日, 甲公司了解到乙公司面临重大财务困难, 认定该债券已发生减值。同日, 甲公司计算整个存续期内预期信用损失为 800 万元;

$$\text{利息收入} = \text{账面余额} \times \text{实际利率} = 5000 \times [(1+4\%)^{0.5} - 1] = 99.02 \text{ (万元)}。$$

借: 债权投资——应计利息 99.02

贷: 投资收益 99.02

借: 信用减值损失 (800-300) 500

贷: 债权投资减值准备 500

(4) 2×23 年 12 月 31 日, 乙公司未按合同约定支付利息, 甲公司计算整个存续期内预期信用损失为 1200 万元。

$$\text{利息收入} = \text{摊余成本} \times \text{实际利率} = (5000 + 99.02 - 800) \times [(1+4\%)^{0.5} - 1] = 85.14 \text{ (万元)}。$$

借: 债权投资——应计利息 85.14

贷: 投资收益 85.14

借: 信用减值损失 (1200-800) 400

贷: 债权投资减值准备 400

【考点 5】金融工具的转移 (★★★)

【例·计算分析题】2×25 年, 甲公司发生的相关交易或事项如下: 9 月 30 日, 甲公司与其开户银行签订保理协议, 将一年内到期的 5 000 万元不带息应收账款, 按照 4 800 万元的价格出售给其开户银行。当日, 甲公司收到其开户银行支付的 4 800 万元款项。

情形	甲公司管理该类应收账款的业务模式为: 将应收账款持有到期后收取款项, 同时兼顾流动性要求转让应收账款。	甲公司管理该类应收账款的业务模式为: 将应收账款持有到期后收取款项。
	按照保理协议的约定, 如果应收账款到期后债务人不能按期支付款项, 甲公司无义务向其开户银行偿付。	按照保理协议的约定, 如果应收账款到期后债务人不能按期支付款项, 甲公司有义务向其开户银行偿付。
会计处理	甲公司保理的应收账款应在初始确认时分类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。 理由: 甲公司管理应收账款的业务模式既以收取合同现金流量为目标, 又以出售该金融资产为目标。	甲公司保理的应收账款应在初始确认时分类为以摊余成本计量的金融资产。 理由: 甲公司管理应收账款的业务模式以收取合同现金流量为目标。
	甲公司应收账款符合终止确认的条件, 应终止确认。 理由: 按照保理协议的约定, 如果应收账款到期债务人不能按期支付款项, 甲公司不负有偿付的义务, 表明该保理的应收账款的风险和报酬已转移, 应终止确认的应收账款。	甲公司应收账款不符合终止确认的条件, 应终止确认。 理由: 按照保理协议的约定, 如果应收账款到期债务人不能按期支付款项, 甲公司负有偿付的义务, 表明该保理的应收账款的风险和报酬没有转移, 不应终止确认的应收账款。

		款。
	借：银行存款 4 800 【提示：现金流量表：经营】 投资收益 200 贷：应收账款 5 000	借：银行存款 4 800 【提示： 现金流量表：筹资】 贷：短期借款 4800

第 14 章 租赁

【考点 1】租赁期★★

(一) 租赁期开始日

钥匙交付承租人!!!

(二) 续租选择权和终止租赁选择权

在租赁期开始日，企业应当评估承租人是否合理确定将行使续租或购买租赁资产的选择权，或者将不行使终止租赁选择权。

(1) 承租人有续租选择权，即有权选择续租该资产，且合理确定将行使该选择权的，租赁期应当包含续租选择权涵盖的期间。

举例：2×21 年 1 月 1 日，承租人甲公司与出租人乙公司订立 5 年期的办公楼租赁合同，租赁期开始日为 2×21 年 1 月 1 日，在第 5 年年末甲公司有 5 年的续租选择权，甲公司在租赁期开始日能合理确定将会行使该选择权。不考虑其他因素，则租赁期为几年？
10 年？

(2) 承租人有终止租赁选择权，即有权选择终止租赁该资产，但合理确定将不会行使该选择权的，租赁期应当包含终止租赁选择权涵盖的期间。

举例：2×21 年 1 月 1 日，承租人甲公司与出租人乙公司订立 10 年期的办公楼租赁合同，租赁期开始日为 2×21 年 1 月 1 日，甲公司在第 5 年年末有终止租赁选择权，甲公司在租赁期开始日能合理确定将不会行使该选择权。不考虑其他因素，则租赁期为几年？
10 年？

【考点 2】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】一般情况下，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一般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

在计算租赁付款额的现值时，承租人应当采用租赁内含利率作为折现率；无法确定租赁内含利率的，应当采用承租人增量借款利率作为折现率。

(二) 使用权资产的初始计量

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。

【提示】不包括：租赁建筑物的装修费用（计入长期待摊费用）、租赁机器设备的运杂费、安装费（计入资产类科目）

(三) 租赁负债的后续计量

(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

【例题】甲公司从乙公司租入一条生产 A 产品的流水线，租赁期为 5 年，每年租金按照下列两项中孰高的金额确定：一是每年固定租金 100 万元；二是以该流水线当年所生产产品的数量乘以每件 1 元的价格确认应支付的租金；甲公司租赁期 5 年内预计每年该流水线所生产产品的数量分别是 70 万件、80 万件、100 万件、130 万件和 150 万件。租赁期满后，甲公司有权以 6 万元的优惠价格购入该流水线。甲公司管理层租赁期开始日时确认在租赁到期时将按优惠价购入该流水线。租赁内含利率为 5%。已知， $(P/A, 5\%, 5) = 4.3295$ ； $(P/F, 5\%, 5) = 0.7835$ 。

『正确答案』

(1) 按照租赁期 5 年内预计每年该流水线所生产产品的数量计算的租金是可变的，属于可变租赁付款额，且并非取决于指数或比率，但是每年固定支付的 100 万元是不可避免的，属于固定付款额，应当以此为基础确认租赁付款额和租赁负债的入账金额。

(2) 租赁付款额 $= 100 \times 5 + 6 = 506$ (万元)。

(3) 租赁付款额的现值 $= 100 \times (P/A, 5\%, 5) + 6 \times (P/F, 5\%, 5) = 437.65$ (万元)。

【例题】甲公司与乙公司签订一份租赁合同，向乙公司租入某写字楼用于管理人员办公，该写字楼剩余使用寿命为 8 年，租赁期间为 2×20 年 1 月 1 日至 2×23 年 12 月 31 日，第一年租金为 50 万元，第二年租金为 52.5 万元，第三年租金为 55 万元，第四年租金为 57.5 万元，自 2×20 年起，于每年年末支付。租赁期满后甲公司有权按照 40 万元的价格购买该写字楼，甲公司预计租赁期满后该写字楼的公允价值为 80 万元。

其他资料：甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为 6%；不考虑其他因素。 $(P/F, 6\%, 1) = 0.9434$ ； $(P/F, 6\%, 2) = 0.8900$ ； $(P/F, 6\%, 3) = 0.8396$ ； $(P/F, 6\%, 4) = 0.7921$ ； $(P/A, 6\%, 4) = 3.4651$ 。

『正确答案』

租赁付款额 $= 50 + 52.5 + 55 + 57.5 + 40 = 255$ (万元)。

租赁负债 $= 50 \times 0.9434 + 52.5 \times 0.8900 + 55 \times 0.8396 + (57.5 + 40) \times 0.7921 = 217.30$ (万元)。

借：使用权资产 217.30
 租赁负债——未确认融资费用 (255-217.30) 37.70
 贷：租赁负债——租赁付款额 255

【例题】甲公司发生交易或事项如下：

(1) 甲公司与乙公司签订租赁合同，甲公司租入乙公司的一整层公寓。在租赁期开始日之前支付的租赁付款额为 10 万元，租赁期自 2×21 年 1 月 1 日至 2×25 年 12 月 31 日；租金为 50 万元/年，每年年初支付。2×21 年 1 月 1 日，甲公司向乙公司支付第一年的租金 50 万元。甲公司向房地产中介支付佣金 2 万元。甲公司增量借款利率为 5%。甲公司为将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生成本的现值为 6 万元，收到的租赁激励为 5 万元。

其他资料： $(P/A, 5\%, 5) = 4.3295$ ； $(P/A, 5\%, 4) = 3.5460$ ；假定不考虑增值税等相关税费。

『正确答案』

租赁负债的入账价值 = $50 \times (P/A, 5\%, 4) = 50 \times 3.5460 = 177.3$ (万元)。

使用权资产的入账价值 = $10 + 177.3 + 50 + 2 + 6 - 5 = 240.3$ (万元)。

借：使用权资产 10
 贷：银行存款 10 【现金流量表：投资活动】
 借：使用权资产 227.3
 租赁负债——未确认融资费用 22.7
 贷：租赁负债——租赁付款额 (50×4) 200
 银行存款 50 【现金流量表：投资活动】
 借：使用权资产 8
 贷：预计负债 6
 银行存款 2
 借：银行存款 5
 贷：使用权资产 5

【例题】甲公司与乙公司协商，乙公司将其自用的办公楼出租给甲公司，供甲公司的集团管理人员办公使用。2×22 年 7 月 1 日，双方正式签订了 1 年期的租赁合同，前 2 个月免租金，之后每月租金为 100 万元，甲公司当日（租赁期开始日）通过银行一次性支付了该合同约定的租金 1000 万元。2×22 年 7 月 1 日，甲公司支出 500 万元对该办公楼进行内部装修，乙公司为甲公司承担 250 万元的装修费，当日通过银行转账支付给甲公司。甲公司预计装修资产的使用寿命为 5 年，该装修资产对于甲公司而言影响重大。

乙公司预计，如果合同到期后甲公司愿意续租，双方会根据市场租金进行友好协商，如达成续租则仍于每年 7 月 1 日支付未来 12 个月的租金，不再给予免租等额外优惠。甲公司集团管理人员集中化管理的安排在未来 5 年内预计不会改变。甲公司的增量借款年利率为 5%， $(P/A, 5\%, 4) = 3.5460$ ， $(P/A, 5\%, 5) = 4.3295$ 。

【答案】租赁期为 5 年。

借：使用权资产 $[1000 + 1200 \times (P/A, 5\%, 4)]$ 5 255.2
 租赁负债——未确认融资费用 $[4800 - 1200 \times (P/A, 5\%, 4)]$ 544.8
 贷：租赁负债——租赁付款额 4 800
 银行存款 1 000
 借：银行存款 250

贷：使用权资产 250

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。

（四）租赁负债的重新计量

在租赁期开始日后，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。

重点：租赁期开始日后，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，即“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。

【例题】甲公司相关年度发生的有关交易或事项如下：

(1) 2×21 年 1 月 1 日，承租人甲公司签订了一份为期 5 年的商铺租赁协议，当日即为租赁期开始日。当日，甲公司的增量借款年利率为 6%。协议约定，各年租金按以下方式确定：第 1 年按商铺当年营业额的 10% 确定，第 2 至 5 年各年租金在上一年支付的租金基础上按照过去 12 个月消费者价格指数的上涨进行调整，第 5 年年末，甲公司有权行使续租选择权，续租期为 3 年，如选择续租，后续每年的租金继续基于过去 12 个月消费者价格指数的上涨进行调整，除第 1 年于当年年末支付外，后续各年均均为年初支付。

(2) 2×21 年 1 月 1 日，甲公司投入大量资金在短时间内完成了商铺的精装修，假定装修期忽略不计。该装修成果预计使用 8 年，且经济利益通过续租商铺实现，在 2×27 年 12 月 31 日仍有重大价值。

(3) 2×21 年度，商铺营业额为 500 万元，2×21 年 12 月 31 日，甲公司通过银行转账的方式支付第 1 年租金 50 万元，当日甲公司的增量借款年利率为 5%，2×21 年 1 月 1 日至 2×21 年 12 月 31 日，消费者价格指数为 100。

(4) 2×22 年 1 月 1 日，甲公司通过银行转账支付第 2 年租金 50 万元，2×22 年 12 月 31 日消费者价格指数为 106。

2×23 年 1 月 1 日，甲公司银行转账支付第 3 年租金 53 万元。

其他资料：①租赁负债按年计提利息费用；②使用权资产当月开始摊销并计入销售费用；③不考虑其他相关因素；④部分折现系数如下：

$(P/A, 6\%, 8) = 6.2098$	$(P/A, 6\%, 7) = 5.5824$	$(P/A, 6\%, 6) = 4.9173$	$(P/A, 6\%, 5) = 4.2124$
$(P/A, 5\%, 8) = 6.4632$	$(P/A, 5\%, 7) = 5.7864$	$(P/A, 5\%, 6) = 5.0757$	$(P/A, 5\%, 5) = 4.3295$
$(P/A, 4\%, 8) = 6.7327$	$(P/A, 4\%, 7) = 6.0021$	$(P/A, 4\%, 6) = 5.2421$	$(P/A, 4\%, 5) = 4.4518$

要求：

(1) 判断甲公司租入该商铺的租赁期，并说明理由。

【正确答案】租赁期为 8 年。

理由：第 5 年年末，甲公司有权行使续租选择权，续租期为 3 年，装修成果预计使用 8 年，且经济利益通过续租商铺实现，所以可以合理预计甲公司在第 5 年年末会行使续租选择权。

(2) 计算甲公司租赁该商铺在租赁期开始日的租赁付款额，并说明理由。

【正确答案】租赁付款额=0。

理由：在租赁期开始日，由于未来的租金尚不确定，因此甲公司的租赁付款额为 0。

(3) 编制甲公司 2×21 年与租赁该商铺有关的会计分录。

【正确答案】在租赁期开始日（即 2×21 年年初），由于未来的租金尚不确定，因此甲公司的租赁负债为 0，不需要编制分录。

2×21 年年末支付第 1 年租金：

借：销售费用 50

贷：银行存款 50

在第 1 年年末，租金的潜在可变性消除，成为取决于指数或比率的可变租赁付款额（即与消费者价格指数变动导致每年 50 万元的调整），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 6%）进行折现。在支付第 1 年的租金之后：

租赁付款额=50×7=350（万元）。

租赁付款额的现值=[50+50×(P/A, 6%, 6)]=295.87（万元）。

未确认融资费用=350-295.87=54.13（万元）。

确认使用权资产和租赁负债：

借：使用权资产 295.87

租赁负债——未确认融资费用 54.13

贷：租赁负债——租赁付款额 350

（4）编制甲公司 2×22 年与租赁该商铺有关的会计分录。

【正确答案】

2×22 年 1 月 1 日：

借：租赁负债——租赁付款额 50

贷：银行存款 50

2×22 年年末：

借：财务费用 14.75

贷：租赁负债——未确认融资费用[(295.87-50)×6%]14.75

重新计量前的租赁负债账面价值=295.87-50+14.75=260.62（万元）。

重新计量后的年租金=50/100×106=53（万元）。

重新计量后的租赁负债账面价值=53+53×(P/A, 6%, 5)=276.26（万元）。

借：使用权资产(276.26-260.62)15.64

租赁负债——未确认融资费用 2.36

贷：租赁负债——租赁付款额[6×(53-50)]18

借：销售费用（或主营业务成本等）42.27

贷：使用权资产累计折旧(295.87/7)42.27

【例题】2×21 年 1 月 1 日，承租人甲公司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。在租赁期开始日，甲公司评估后认为，不能合理确定将行使续租选择权，将租赁期确定为 10 年，年租金为 1000 万元，续租选择权期间年租金为 1100 万元，每年年初支付。当日，甲公司的增量借款利率为 5%。

在第 6 年年末，甲公司重新评估后认为，其合理确定将行使现有租赁合同下的续租选择权，因此该租赁的租赁期由 10 年变为 15 年。假设甲公司第 6 年年末的增量借款利率为 4.5%。已知：(P/A, 5%, 3)=2.72324；(P/A, 4.5%, 3)=2.74896；(P/A, 4.5%, 5)=4.38998；(P/F, 4.5%, 3)=0.87630。

要求：计算第 6 年年末承租人甲公司重新计量的租赁负债的金额，并编制会计分录。

『正确答案』甲公司应采用修订后的折现率对变动后的租赁付款额进行折现，以重新计量租赁负债：

①第 6 年年末，租赁期变动之前租赁负债

$$=1\ 000+1\ 000\times(P/A, 5\%, 3)=1\ 000+1000\times 2.72324=3\ 723.24\ (\text{万元})$$

②重新计量租赁负债：剩余 4 期付款额 1 000 万元和随后 5 期付款额 1 100 万元按照修改后的年折现率 4.5% 进行折现的现值，在第 6 年年末，应将剩余租赁期（第 7 至 15 年）内的租赁付款额（共 9 笔）纳入租赁负债，并采用修订后的折现率进行折现。

$$\text{重新计量后的租赁负债}=1\ 000+1\ 000\times(P/A, 4.5\%, 3)+1\ 100\times(P/A, 4.5\%, 5)\times(P/F, 4.5\%, 3)=7\ 980.59\ (\text{万元})。$$

【特别提示】“ $1\ 100\times(P/A, 4.5\%, 5)\times(P/F, 4.5\%, 3)$ ”的计算：续租的 5 年，每年年初需要支付 1 100 万元，一共是 5 年，所以选择的是 5 年期，折现率 4.5% 的年金现值系数， $1\ 100\times(P/A, 4.5\%, 5)$ 计算得出的是折现到第 10 年年年初的现值，现在是站在第 7 年年年初计算，所以还需要把第 10 年年年初的现值再往前折 3 年，也就是再乘以 3 年的复利现值系数。

③租赁负债增加额=重新计量后的租赁负债 7 980.59—此前租赁负债账面金额 3 723.24=4 257.35（万元）；承租人对使用权资产进行相应调整，以反映新增使用权资产的成本，确认如下：

借：使用权资产	4 257.35
租赁负债——未确认融资费用	(5 500—4 257.35) 1 242.65
贷：租赁负债——租赁付款额	(1 100×5) 5 500

【例题】承租人甲公司与出租人乙公司签订了一份为期 5 年的设备租赁合同，租赁期开始日为 2×21 年 1 月 1 日。甲公司拥有在租赁期结束时以 1000 万元购买该设备的选择权。每年的固定租赁付款额为 2 000 万元，于每年年末支付。甲公司的增量借款利率为 5%。在租赁期开始日，甲公司评估后认为不能合理确定将行使购买选择权。

假设在 2×23 年（第 3 年）年末，甲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。该决定在甲公司的可控范围内。甲公司应在第 3 年年末将购买选择权的行权价格纳入租赁付款额中。假设甲公司增量借款利率为 5.5%，已知： $(P/A, 5.5\%, 2)=1.85$ ； $(P/F, 5.5\%, 2)=0.9$ ； $(P/A, 5\%, 2)=1.86$ 。

要求：编制甲公司在 2×23 年年末关于租赁负债后续计量的相关会计分录。

『正确答案』

$$\text{①}2\times 23\ \text{年年末，重新计量后的租赁负债（支付前 3 年的付款额后）}=2\ 000\times(P/A, 5.5\%, 2)+1\ 000\times(P/F, 5.5\%, 2)=2\ 000\times 1.85+1\ 000\times 0.9=4\ 600\ (\text{万元})。$$

$$\text{②}2\times 23\ \text{年年末，重新计量前的租赁负债}=2\ 000\times(P/A, 5\%, 2)=2\ 000\times 1.86=3\ 720.03\ (\text{万元})。$$

$$\text{③应调整增加的使用权资产}=4\ 600-3\ 720.03=879.97\ (\text{万元})。$$

借：使用权资产	879.97
租赁负债——未确认融资费用	(1 000—879.97) 120.03
贷：租赁负债——租赁付款额	1 000

（五）租赁变更的会计处理

1. 租赁变更作为一项单独租赁处理

同时符合下列条件的，承租人应当将该租赁变更作为一项单独租赁进行会计处理：

- （1）该租赁变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围；
- （2）增加的对价与租赁范围扩大部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。即，增加的租赁对价与新增使用权的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。扩租折扣反映

了出租人节约的成本，即，若将相同场所租赁给新租户，出租人将会发生的额外成本（如营销成本）。

2. 租赁变更未作为一项单独租赁处理

承租人应当在租赁变更生效日进行下列会计处理：

- (1) 按照租赁分拆的规定对变更后合同的对价进行分摊；
- (2) 确定变更后的租赁期；
- (3) 采用变更后的折现率对变更后的租赁付款额进行折现，以重新计量租赁负债。
- (4) 在计算变更后租赁付款额的现值时，承租人应当采用剩余租赁期间的租赁内含利率作为折现率；无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率的，应当采用租赁变更生效日的承租人增量借款利率作为折现率。

(5) 就上述租赁负债调整的影响，承租人应区分以下情形进行会计处理：

情形	会计处理
租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短	借：租赁负债——租赁付款额 使用权资产累计折旧 使用权资产减值准备 贷：租赁负债——未确认融资费用 使用权资产 资产处置损益[倒挤差额，或借]
延长租赁期	借：使用权资产 租赁负债——未确认融资费用 贷：租赁负债——租赁付款额

【提示】短期租赁是指在租赁期开始日租赁期不超过 12 个月的租赁，因租赁变更而导致剩余租赁期不足 1 年的，不应按短期租赁处理。

【考点 3】出租人会计处理 (★★)

(一) 转租赁

【例题】甲公司 2×21 年至 2×22 年发生的相关交易或事项如下：

(1) 2×21 年 1 月 1 日，甲公司与乙公司就 2000 平方米的办公楼签订了一份租赁协议，自乙公司租入上述办公楼，年租金为 180 万元，每年年末支付，租赁期为 6 年。合同约定：甲公司拥有一项终止租赁选择权，可以在 2×24 年 12 月 31 日终止租赁。租赁期开始日，甲公司可以合理确定不会行使该权利。甲公司不能确定租赁内含利率，其增量借款利率为 5%，当日甲公司支付了因租赁合同发生的房屋中介费 30 万元。2×21 年 12 月 31 日，甲公司支付了 180 万元租金。已知 $(P/A, 5\%, 6) = 5.0757$ ； $(P/F, 5\%, 6) = 0.7462$ 。

要求：根据资料 (1)，判断该项租赁的租赁期，并说明理由；计算租赁期开始日租赁负债和使用权资产的初始确认金额，并编制与使用权资产和租赁负债初始确认相关的会计分录。

【正确答案】

租赁期为 6 年。理由：合同开始日甲公司可以合理确定其不会行使终止租赁选择权，所以租赁期应包含终止租赁选择权涵盖的期间。

租赁负债 = $180 \times (P/A, 5\%, 6) \approx 913.63$ (万元)。

使用权资产 = $913.63 + 30 = 943.63$ (万元)。

借：使用权资产 913.63

租赁负债——未确认融资费用 $(180 \times 6 - 913.63)$ 166.37

贷：租赁负债——租赁付款额 (180×6) 1080

借：使用权资产 30

贷：银行存款 30

(2) 2×21 年 10 月 31 日，甲公司和丙公司签订租赁协议，甲公司将从乙公司租赁的办公楼中的 500 平方米租赁给丙公司，免租期为 2 个月，后续每年租金为 50 万元，租赁到期日为 2×24 年 12 月 31 日。租赁期开始日，甲公司支付房屋中介费 8 万元；年末，丙公司支付 50 万元租金。

要求：根据资料 (2)，判断甲公司转租给丙公司办公楼的租赁类型，并说明理由；说明甲公司支付的房屋中介费的会计处理方法；编制 2×21 年与转租给办公楼有关的会计分录。

【正确答案】 甲公司转租给丙公司办公楼的租赁为经营租赁。

理由：甲公司应基于原租赁形成的使用权资产对转租进行分类，转租的租赁期为 38 个月 $(3 \times 12 + 2)$ ，原租赁剩余期限为 62 个月 $(6 \times 12 - 10)$ ，转租期限占原租赁剩余期限的比例 $= 38 / 62 \approx 61.29\%$ ，小于 75%，且没有条件表明该转租满足融资租赁的其他分类标准，所以该转租为经营租赁。

甲公司支付的房屋中介费属于出租人作为一项经营租赁(转租)发生的初始直接费用，应计入该项转租的资产(使用权资产)的成本，在租赁期内按照和租金收入相同的基础，摊销计入其他业务成本。

2×21 年应确认的租金收入 $= 50 \times 3 / (3 \times 12 + 2) \times 2 \approx 7.89$ (万元)。

2×21 年 10 月 31 日：

借：使用权资产 8

贷：银行存款 8

2×21 年 12 月 31 日：

借：银行存款 50

贷：预收账款 $(50 - 7.89)$ 42.11

其他业务收入 7.89

借：其他业务成本 0.42

贷：使用权资产累计折旧 $[8 / (3 \times 12 + 2) \times 2]$ 0.42

借：其他业务成本 $(943.63 / 6 / 12 \times 2 \times 500 / 2000)$ 6.55

贷：使用权资产累计折旧 6.55

(二) 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 = $1\ 000 \times 3 + 0.1 = 3\ 000.1$ (万元)。

租赁收款额现值 = $1\ 000 \times (P/A, 5\%, 3) + 0.1 \times (P/F, 5\%, 3) = 1\ 000 \times 2.7232 + 0.1 \times 0.8638 = 2\ 723.29$ (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 = $(\text{年初租赁收款额 } 3\ 000.1 - \text{年初未实现融资收益 } 300.1) \times 5.46\% = 147.42$ (万元)。

借：应收融资租赁款——未实现融资收益	147.42
贷：财务费用	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 = $[(3\ 000.1 - 1\ 000) - (300.1 - 147.42)] \times 5.46\% = 100.87$ (万元)。

借：应收融资租赁款——未实现融资收益 100.87

贷：财务费用 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：财务费用 51.81

(三) 出租人对经营租赁的会计处理

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 = $(300 \times 4 \times 3 - 300) / 3 \times 9 / 12 + 2\ 500 \times 1\% = 850$ (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，2×18 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 (300×2)。

【考点 5】售后租回涉及非取决于指数或比率的可变租赁付款额的问题（租金不固定）

第一种情况：在租赁期开始日能够合理估计各期预期租赁付款额

【例题】甲公司（卖方兼承租人）以银行存款 36 000 万元的价格向乙公司（买方兼出租人）出售一栋建筑物，交易前该建筑物的账面原值是 24 000 万元，累计折旧是 4 000 万元。与此同时，甲公司与乙公司签订了合同，取得了该建筑物 3 年的使用权（全部剩余使用年限为 5 年），用于行政办公，年租金包括固定租赁付款额 2400 万元，和按照租赁期内甲

公司年度净利润的5%计算的可变租赁付款额,均于每年年末支付。根据交易的条款和条件,甲公司转让建筑物符合新收入准则中关于销售成立的条件。该建筑物在销售当日的公允价值为36 000万元。

甲公司在租赁期开始日能够合理估计上述售后租回交易租赁期内各期预期租赁付款总额,分别为3 000万元、4 000万元和5 000万元。

甲公司在租赁期第1年年末实际支付租金3 200万元。

假定租赁内含年利率为5%,假设不考虑初始直接费用和各项税费的影响。已知:(P/F, 5%, 1)=0.9524;(P/F, 5%, 2)=0.907;(P/F, 5%, 3)=0.8638。

要求:编制甲公司相关会计分录。

【答案】

租赁期开始日:

(1) 确定使用权资产和租赁负债

租赁付款额的现值=3 000×(P/F, 5%, 1)+4 000×(P/F, 5%, 2)+5 000×(P/F, 5%, 3)=3 000×0.9524+4 000×0.907+5 000×0.8638=10 804.2(万元)。

使用权资产=账面价值(24 000-4 000)×租回所保留的权利占比(租赁付款额的现值10 804.2/转让当日该建筑物的公允价值36 000)=6 002.33(万元)。

(2) 对转让的权利确认利得和损失

出售建筑物的全部利得或损失=售价36 000-账面价值(24 000-4 000)=16 000(万元)。

与该资产使用权有关的利得或损失(只计算不确认)=16 000×租回所保留的权利占比(10 804.2/36 000)=4 801.87(万元)。

倒挤:转让至乙公司的权利的相关利得或损失(需确认)=16 000-4 801.87=11 198.13(万元)

(3) 相关会计分录:

借: 固定资产清理 20 000

 累计折旧 4 000

 贷: 固定资产 24 000

借: 银行存款 36 000

 使用权资产 6 002.33

 租赁负债——未确认融资费用(3000+4000+5000-租赁付款额的现值10 804.2)

1 195.8

 贷: 租赁负债——租赁付款额(3000+4000+5000) 12 000

 固定资产清理 20 000

 资产处置损益 11 198.13

租赁期第1年年末:

借: 管理费用(6 002.33/3) 2 000.78

 贷: 使用权资产累计折旧 2 000.78

借: 财务费用 540.21

 贷: 租赁负债——未确认融资费用(10 804.2×5%) 540.21

借: 租赁负债——租赁付款额 3 000

 管理费用 200

 贷: 银行存款 3 200

第二种情况:在租赁期开始日不能合理估计该售后租回交易租赁期内各期预期租赁付款额,但能采用其他合理方法确定租回所保留的权利占比。【例题】甲公司(卖方兼承租人)

以银行存款 36000 万元的价格向乙公司（买方兼出租人）出售一栋建筑物，交易前该建筑物的账面原值是 24 000 万元，累计折旧是 4000 万元。与此同时，甲公司与乙公司签订了合同，取得了该建筑物 3 年的使用权（全部剩余使用年限为 5 年），用于行政办公，年租金包括固定租赁付款额 2400 万元，和按照租赁期内甲公司年度净利润的 5% 计算的可变租赁付款额，均于每年年末支付。根据交易的条款和条件，甲公司转让建筑物符合新收入准则中关于销售成立的条件。该建筑物在销售当日的公允价值为 36000 万元。

甲公司在租赁期开始日无法合理估计上述售后租回交易租赁期内各期预期租赁付款额，但通过采用其他合理方法确定租回所保留的权利占比为 20%。

甲公司在租赁期第 1 年年末实际支付租金 3 200 万元。

假定租赁内含年利率为 5%，假设不考虑初始直接费用和各项税费的影响。已知： $(P/A, 5\%, 3) = 2.7232$ 。

要求：编制甲公司相关会计分录。

【答案】

租赁期开始日：

(1) 确定使用权资产

使用权资产 = 账面价值 $(24\ 000 - 4\ 000) \times$ 分摊比例 $20\% = 4\ 000$ (万元)。

(2) 对转让的权利确认利得和损失

转让建筑物的全部利得或损失 = 售价 $36\ 000 -$ 账面价值 $(24\ 000 - 4\ 000) = 16\ 000$ (万元)。

与该资产使用权有关的利得或损失（只计算不确认）= $16\ 000 \times 20\% = 3\ 200$ (万元)。

倒挤：转让至乙公司的权利的相关利得或损失（需确认）= $16\ 000 - 3\ 200 = 12\ 800$ (万元)。

(3) 确定租赁负债：

租赁付款额的现值 = 转让当日该建筑物的公允价值 $36\ 000 \times$ 租回所保留的权利占比 $\times 20\% = 7\ 200$ (万元)。

每期的租赁付款额 = $7\ 200 / (P/A, 5\%, 3) = 7\ 200 / 2.7232 = 2\ 643.95$ (万元)。

未确认融资费用 = 每期的租赁付款额 $2\ 643.95 \times$ 租期 $3 -$ 租赁付款额的现值 $7\ 200 = 731.85$ (万元)。

(4) 相关会计分录：

借：固定资产清理	20 000	
累计折旧	4 000	
贷：固定资产		24 000
借：银行存款	36 000	
使用权资产	4 000	
租赁负债——未确认融资费用		731.85
贷：租赁负债——租赁付款额 $(2\ 643.95 \times 3)$		7 931.85
固定资产清理		20 000
资产处置损益		12 800

租赁期第 1 年年末：

借：管理费用 $(4000/3)$

 贷：使用权资产累计折旧 1 333.33

借：财务费用 360

 贷：租赁负债——未确认融资费用 $(7200 \times 5\%)$ 360

借：租赁负债——租赁付款额 2 643.95

管理费用 556.05
 贷：银行存款 3 200

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

【例题】2×21 年 12 月 31 日，甲公司与乙公司签订转让协议，拟于次年初将其持有的对子公司 A 公司的股份转让，满足划分为持有待售类别的条件。

(1) 甲公司拥有子公司 A 公司 80% 的股份，账面价值为 1 000 万元，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）。假定设置三情况：

- 一是，拟出售全部股权。
- 二是，拟出售 60% 的股权；剩余 20% 的股权转换为采用权益法核算的长期股权投资。
- 三是，拟出售 75% 的股权；剩余 5% 的股权转换为金融资产。

2×21 年 12 月 31 日，该 80% 的股份的公允价值为 900 万元，不考虑预计出售费用。

要求：分别说明各种情形在个别财务报表和合并财务报表中的会计处理思路。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。

『正确答案』三情况在个别财务报表和合并财务报表中的会计处理思路一致。

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。	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——长期股权投资 1 000 贷：长期股权投资 1 000	借：持有待售资产 6 000 贷：货币资金、存货、固定资产等 6 000
借：资产减值损失（1000-900）100 贷：持有待售资产减值准备 100	借：应付账款等 2 000 贷：持有待售负债 2 000

(2) 接假定二情形，出售 60% 的股权，剩余 20% 的股权转换为采用权益法核算的长期股权投资。2×22 年 1 月 1 日实际出售上述 60% 的股权，收到价款 675 万元。当日，假定剩余的股权在划分为持有待售类别前的账面价值，按照假定不划分为持有待售类别情况下本应确认的减值等进行调整后的金额为 250 万元、可收回金额为 260 万元。

要求：编制 2×22 年 1 月 1 日出售 60% 的股权、剩余 20% 的股权转换为采用权益法核算的长期股权投资的相关会计分录。

『正确答案』

借：银行存款 675
 持有待售资产减值准备（100×60%/80%）75
 贷：持有待售资产——长期股权投资（1 000×60%/80%）750
 借：长期股权投资 250
 持有待售资产减值准备（100×20%/80%）25
 贷：持有待售资产——长期股权投资（1 000×20%/80%）250

资产减值损失

25

追溯调整会计分录略。

【例题】2×22 年 1 月 1 日，甲公司持有丙公司 30% 股权并采用权益法核算，账面价值为 18000 万元，其中投资成本（初始投资成本）为 12000 万元，损益调整为 4500 万元，其他权益变动为 1500 万元。2×22 年 9 月 30 日，甲公司与市场独立第三方签订不可撤销协议，约定以 20000 万元的价格出售 20% 的股权，甲公司应于 2×23 年 5 月末前办理完成丙公司股权的产权转移手续，该合同履行完后，甲公司对丙公司剩余投资改按金融资产核算。甲公司预计能够按照协议约定完成丙公司股权的出售，预计出售该股权发生的税费为 4500 万元。

2×22 年 1 月 1 日至 2×22 年 9 月 30 日，丙公司实现净利润 2400 万元，其他所有者权益增加 600 万元。2×22 年 10 月 1 日至 2×22 年 12 月 31 日丙公司发生净亏损 300 万元，其他综合收益减少 200 万元，其他所有者权益减少 200 万元。在 2×22 年 6 月 30 日之前，甲公司未对该项长期股权投资确认递延所得税。

其他资料：本题不考虑所得税以外的其他税费等因素。

要求：判断甲公司对拟出售的丙公司股权应当如何分类及计量，说明甲公司未出售给独立第三方的丙公司 10% 股权投资在完成出售 20% 股权前的会计处理原则。编制甲公司 2×22 年 9 月 30 日和 12 月 31 日的相关会计分录。

【正确答案】甲公司对拟出售的丙公司股权部分应当分类为持有待售资产。

甲公司对拟出售的丙公司股权部分应当按照公允价值减去出售费用后的净额 15500 万元（ $20000 - 4500$ ），与其账面价值 12600 万元（ $18000 \times 20\% / 30\% + 3000 \times 30\% \times 20\% / 30\%$ ）孰低计量。甲公司未出售给独立第三方的丙公司 10% 股权投资在完成出售 20% 股权前仍按权益法进行会计核算。会计分录如下：

划分为持有待售类别前：

借：长期股权投资——损益调整（ $2400 \times 30\%$ ）720
——其他权益变动（ $600 \times 30\%$ ）180

贷：投资收益 720
资本公积——其他资本公积 180

划分为持有待售类别时：

借：持有待售资产——长期股权投资 12600
贷：长期股权投资——投资成本（ $12000 \times 20\% / 30\%$ ）8000
——损益调整〔 $(4500 + 720) \times 20\% / 30\%$ 〕3480
——其他权益变动〔 $(1500 + 180) \times 20\% / 30\%$ 〕1120

借：所得税费用〔 $(4500 + 720) \times 25\%$ 〕1305
资本公积——其他资本公积〔 $(1500 + 180) \times 25\%$ 〕420
贷：递延所得税负债 1725

对于剩余 10% 的股权仍按照权益法核算：

借：投资收益（ $300 \times 10\%$ ）30
资本公积——其他资本公积（ $200 \times 10\%$ ）20
其他综合收益（ $200 \times 10\%$ ）20
贷：长期股权投资——损益调整 30
——其他权益变动 20
——其他综合收益 20

借：递延所得税负债 12.5
递延所得税资产 5

贷：所得税费用 (30×25%) 7.5
 资本公积——其他资本公积 (20×25%) 5
 其他综合收益 (20×25%) 5

【考点 2】持有待售类别的计量 (★★★)

【例题】 (1) 2×25 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 2×25 年 3 月 31 日签署股权转让合同。甲公司与丙公司初步议定股权转让价格为 8000 万元。

【答案】 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 2×25 年 3 月 1 日的账务处理如下:

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

(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。

【答案】 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。

(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。

【答案】 6 月 25 日支付出售费用:

借: 投资收益 25
 贷: 银行存款 25

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的账面价值 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

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，甲公司分别以银行存款支付维修费用 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，甲公司将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】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，计提利息并摊销利息调整时，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【按发行价】

贷：其他权益工具——优先股、永续债等

借：资本公积——股本溢价

贷：银行存款【交易费用】

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（★★★）

（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（★★★）

（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 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。

【答案】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%×1200万元-600万元）。

(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	一项履约义务

		装调试	
	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，需生产测试样品、修正设计、样品返工不断交替进行	一项履约义务
	不具有高度关联	设计完毕后，再一次性生产完成相关样品	两项履约义务 (设计属于时段义务，生产样品属于时点业务)

【提示】提供新能源EPC服务(设计-采购-施工，即工程总承包)，服务内容涉及设备采购、工程施工等。其中，对于是否单独签订设备采购合同的，应将设备采购和工程施工整体作为一项履约义务，并按照履约进度在一段时间内确认收入。

控制权转移给客户之前发生的运输活动通常不构成单项履约义务，而只是企业为了履行合同而从事的活动，相关成本应当作为合同履约成本，在确认商品或服务收入时按照与收入确认相同的基础摊销记入“主营业务成本”或“其他业务成本”科目；相反，控制权转移给客户之后发生的运输活动则可能表明企业向客户提供了一项运输服务，企业应当考虑该项服务是否构成单项履约义务。

(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。

【提示】销售返利的会计处理。对基于客户采购情况等给予的现金返利，企业应当按照可变对价原则进行会计处理(一般通过“预计负债”科目核算)；对基于客户一定采购数量的实物返利或仅适用于未来采购的价格折扣，企业应当按照附有额外购买选择权的销售进行会计处理(一般通过“合同负债”科目核算)，评估该返利是否构成一项重大权利，以确定是否将其作为单项履约义务并分摊交易对价。

(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
 贷：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。

【例题】2×25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2×25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。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，货款在6月末一次性收取存入银行。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

假定一：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。

假定二：在合同开始日，甲公司估计该客户上半年的采购量不能够达到60万件。4月末，甲公司预计该客户上半年的采购量将超过60万件，对交易价格进行重新估计。

要求：根据假定一和假定二，编制2×25年确认收入相关会计分录。

『正确答案』

假定一（在合同开始日预计能够达到60万件）	假定二（在合同开始日预计不能够达到60万件）
<p>(1) 2月末交付产品时：</p> <p>借：应收账款 (20×300) 6 000 贷：主营业务收入 (20×250) 5 000 预计负债 (20×50) 1 000</p>	<p>(1) 2月末交付产品时：</p> <p>借：应收账款 (20×300) 6 000 贷：主营业务收入 6 000</p>
<p>(2) 4月末交付产品时：</p> <p>借：应收账款 (30×300) 9 000 贷：主营业务收入 (30×250) 7 500 预计负债 (30×50) 1 500</p>	<p>(2) 4月末交付产品时：</p> <p>①考虑销售折让冲减2月已确认的收入=20×(300-250)=1000(万元)。 借：主营业务收入 1000 贷：预计负债 1000</p> <p>②再确认4月份收入=30×250=7500(万元)。 借：应收账款 (30×300) 9000 贷：主营业务收入 (30×250) 7500 预计负债 (30×50) 1500</p>
<p>(3) 6月末交付产品时：</p> <p>借：应收账款 (15×250) 3 750 贷：主营业务收入 3 750</p> <p>同时：</p> <p>借：预计负债 2 500</p>	<p>(3) 6月末交付产品时：</p> <p>同左</p>

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】2×25 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，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：合同开始日甲公司基于对客户了解，预计客户 10 天内付款的概率为 90%，20 天内付款的概率为 10%，即客户极可能享受 2% 的现金折扣。

假定二：合同开始日甲公司基于对客户了解，预计客户 10 天内付款的概率为 10%，20 天内付款的概率为 20%，即客户很可能不会享受该现金折扣。

要求：根据假定一和假定二，分别编制 2×25 年确认收入相关会计分录。

『正确答案』

假定一（客户极可能享受 2% 的现金折扣）

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：即包含可变对价的交易价格，应满足“累计已确认的收入极可能不会发生重大转回”的条件，所以应按照扣除现金折扣 20 万元（1 000×2%）后的金额 980 万元（1 000-20）确认收入，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

假定二（客户很可能不会享受该现金折扣）

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：即包含可变对价的交易价格，应满足“累计已确认的收入极可能不会发生重大转回”的条件，企业评估认为客户预计很可能不会享受该现金折扣，所以应按照 1000 万元确认收入，增值税为 130 万元。

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（1 000×2%）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

2. 合同中存在的重大融资成分

【例题】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 2 000 万元，或者在合同签订时支付 1 679.2 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%。

考虑到乙公司付款时间和产品交付时间之间的间隔以及现行市场利率水平，甲公司认为该合同包含重大融资成分。假定上述业务的融资费用不符合借款费用资本化的要求。

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】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 6 000 万元，分 6 期平均收取，首期款项 1 000 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 3 000 万元。假定折现率为 10%，按照现值确认的收入为 4 790.8 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。

【例题】甲公司向客户销售一批产品。双方约定，以200万股的股票作为对价。在合同开始日（2×25年7月1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。2×25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。

要求：根据上述资料，编制甲公司在2×25年8月1日的会计分录。

『正确答案』

借：交易性金融资产	(6×200) 1 200
贷：主营业务收入	(5×200) 1 000
公允价值变动损益	200

【例题】接上题。在合同开始日（2×25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（2×25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（2×25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，但应付客户对价是为了自客户取得其他可明确区分商品的除外。

【例题】甲公司为保健品生产企业，2×25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1 000万元的保健品。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，其中一部分款项是用以补偿超市为了摆放保健品更改货架发生的支出，另外一部分系超市为甲公司生产的保健品提供广告服务而收取的价款，该广告服务的公允价值为10万元。2×25年甲公司实际支付100万元，超市2×25年全年采购价款为1 000万元，款项已经收到。

要求：根据上述资料，说明甲公司2×25年的相关会计处理。

『正确答案』甲公司支付给超市的90万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2×25年确认销售收入910万元（1 000-90）。

(1) 在合同开始日向超市支付100万元。

借：其他应收款 90
 销售费用 10
 贷：银行存款 100

(2) 假定年末一次性确认收入并收到货款 1 000 万元。

借：银行存款 1000
 贷：主营业务收入 (1 000-90) 910
 其他应收款 90

(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。

【例题】甲公司为增值税一般纳税人，其适用的增值税税率为 13%。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。甲公司 3 月 1 日、5 月 1 日分别交付了 A 商品、B 商品。5 月 1 日，甲公司收到货款。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑增值税以外的其他税费的影响。

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 113
 贷：主营业务收入 100
 应交税费——应交增值税（销项税额） 13

(2) 5 月 1 日交付 B 商品时：

借：应收账款 565
 贷：合同资产 113
 主营业务收入 400
 应交税费——应交增值税（销项税额） 52

借：银行存款 565

 贷：应收账款 565

(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。

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>全部分摊</u> 至各单项履约义务。 【提示】 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全部分摊至与之相关的某项履约义务，或者构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的某项商品； 【提示】 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

合同变更属于前述合同变更的情形（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**首先**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，**然后**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**二次分摊**。

【例题】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，也均属于在某一时刻履行的履约义务。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=80×1 500/（1 500+1 500）=40（万元）。

B 产品的交易价格=40×1 500/（1 500+1 500）=20（万元）。

C 产品的交易价格=40×1 500/（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，之后再将其分摊给 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 1 200+12 月 31 日交易价格 40=1 240（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）。

（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。

【例题】甲公司2×21年和2×22年发生相关交易或事项如下：

2×21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9 000万元，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6 000万元。

甲公司采用投入法确定履约进度。截至2×21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5 500万元，其中按照丙公司要求向第三方采购设备发生支出3 000万元，预计还将发生成本为5000万元。2×22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，2×22年年初至完工日共发生成本3000万元。

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；计算甲公司各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。

(2) 编制甲公司的相关会计分录。

2×21年2月1日：

借：应收账款	900
贷：合同结算	900
借：银行存款 (9 000×10%)	900
贷：应收账款	900

2×21年12月31日：

借：应收账款	2 700
贷：合同结算 (9 000×30%)	2 700
借：银行存款	2 700
贷：应收账款	2 700

应确认收入 = (9000 - 3000) × (5500 - 3000) / (5500 + 5000 - 3000) + 3000 = 5000 (万元)。

借：合同结算	5000
贷：主营业务收入	5000
借：合同履约成本	5500
贷：银行存款	5500

借：主营业务成本 5500
 贷：合同履约成本 5500

合同预计损失 = $(5500+5000-9000) \times [1 - (5500-3000) / (5500+5000-3000)]$
=1000 (万元)。

借：主营业务成本 1000
 贷：预计负债 1000

2×22年8月1日：

借：应收账款 (9 000×50%) 4 500
 贷：合同结算 4 500
借：银行存款 4 500
 贷：应收账款 4 500

2×22年应确认的收入 = $9\ 000 - 5\ 000 = 4\ 000$ (万元)。

借：合同结算 4 000
 贷：主营业务收入 4 000
借：合同履约成本 3 000
 贷：银行存款 3 000
借：主营业务成本 3 000
 贷：合同履约成本 3 000
借：预计负债 1000
 贷：主营业务成本 1000

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。

【例题】甲公司委托乙公司销售 A 商品 2 000 件，每件成本为 0.2 万元。合同约定乙公司应按每件 0.5 万元（不含税）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。除非这些商品在乙公司存放期间内由于乙公司的责任发生毁损或丢失，否则在 A 商品对外销售之前，乙公司没有义务向甲公司支付货款。乙公司不承担包销责任，没有售出的 A 商品须退回给甲公司，同时，甲公司也有权要求收回 A 商品或将其销售给其他的客户。

2×22 年 5 月 31 日甲公司发出 A 商品，2×22 年 6 月乙公司对外销售 A 商品 1 600 件并收到货款，2×22 年 6 月 30 日甲公司收到代销清单，注明乙公司对外实际销售 1 600 件 A 商品，2×22 年 7 月 10 日甲公司收到乙公司货款。甲公司和乙公司均开具增值税专用发票。假定甲公司发出 A 商品时纳税义务尚未发生，销售商品适用的增值税税率为 13%，手续费适用的增值税税率为 6%，不考虑其他因素。

要求：根据上述资料，做出甲公司和乙公司的相关账务处理。

『正确答案』

(1) 甲公司的账务处理	(2) 乙公司的账务处理
<p>①2×22年5月31日发出商品时：</p> <p>借：发出商品 (2 000×0.2) 400 贷：库存商品 400</p>	<p>①2×22年5月31日收到商品时：</p> <p>借：受托代销商品 (2 000×0.5) 1 000 贷：受托代销商品款 1 000</p>

<p>②2×22 年 6 月 30 日收到代销清单，在乙公司将 A 商品销售给最终客户时确认收入：</p> <p>借：应收账款 904 贷：主营业务收入 (1 600×0.5) 800 应交税费—应交增值税 (销项税额) 104</p> <p>借：主营业务成本 (1 600×0.2) 320 贷：发出商品 320</p> <p>借：销售费用 (800×10%) 80 应交税费—应交增值税 (进项税额) 4.8 贷：应收账款 84.8</p>	<p>②2×22 年 6 月对外销售时：</p> <p>借：银行存款 904 贷：受托代销商品 (1 600×0.5) 800 应交税费—应交增值税 (销项税额) 104</p> <p>6 月 30 日收到增值税专用发票，并开具手续费发票：</p> <p>借：受托代销商品款 800 应交税费—应交增值税 (进项税额) 104 贷：应付账款 904</p> <p>借：应付账款 84.8 贷：其他业务收入 80 应交税费—应交增值税 (销项税额) 4.8</p>
<p>③2×22 年 7 月 10 日收到乙公司支付的货款：</p> <p>借：银行存款 (904-84.8) 819.2 贷：应收账款 819.2</p>	<p>③2×22 年 7 月 10 日支付货款：</p> <p>借：应付账款 819.2 贷：银行存款 (904-84.8) 819.2</p>

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。

【提示】与履约义务中已履行（包括已全部履行或部分履行）部分相关的支出，即该支出与企业过去的履约活动相关。对于企业在一段时间内履行的履约义务，在采用产出法计量履约进度时，如果企业为履行该履约义务实际发生的成本超过了按照产出法确定的成本，这些成本是与过去已履行的履约情况相关的支出，因此，不会增加企业未来用于履行（包括持续履行）履约义务的资源，不应当作为资产确认。

【例·计算分析题】甲公司与丁公司签订一项建造合同，按照时段履约义务确认收入。合同价款 8 000 万元，合同成本预计 7 400 万元。当年，甲公司发生相关成本 3 100 万元，且仅与建造地基相关。按产出法确定的履约进度为 40%，甲公司按照履约进度确认了收入，并按照 2 960 万元将合同履约成本结转到主营业务成本，剩余的 140 万元在资产负债表中记入了“存货”项目。

要求：判断甲公司会计处理是否正确，说明理由及其会计处理方法。

【答案】甲公司的账务处理不正确。理由：采用产出法确认成本时，企业为履行该履约义务实际发生的成本超过按照履约进度确认的成本的差额 140 万元 (3 100-2 960)，

其是与过去已履行的履约情况相关的支出，不会增加企业未来用于履行履约义务的资源，不应当确认为资产，而应该计入当期损益。

（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，销售部门为投标发生差旅费1万元，支付销售部门销售人员佣金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。

『正确答案』

（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）附有销售退回条款的销售

【例题】甲、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%。

『正确答案』

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%。

『正确答案』

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。

『正确答案』

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。

『正确答案』

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。

『正确答案』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。

【例题】A 公司适用的增值税税率为 13%。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：主营业务成本 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。

【提示】研发服务合同中排他条款的会计处理。

【解答】对于研发服务合同中约定的排他条款以及客户能够选择单独购买的排他协议，可参照收入准则中关于质量保证的有关规定进行会计处理。若相关排他服务可单独购买、或者是在研发服务提供结束后较长一段时间持续存在且不属于行业惯例的排他条款等情况的，则应将排他条款识别为单项履约义务，参照服务类质保进行会计处理。若排他性属于研发服务的属性或特有安排，与提供的研发服务密切相关，例如与研发服务履约期限相同、或者是按照行业惯例作出的约定等，则不应将排他条款识别为单项履约义务，参照保证类质保进行会计处理。

（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。

【提示】部分上市公司通过自建充电桩向客户提供充电服务。对于电力供应类业务，上市公司应谨慎判断其在提供充电服务过程中是否取得了相关电力的控制权，若未取得控制权，其收取的应付给电网公司的电费部分实质上为代收代付性质，应当按照净额确认收入。

(四) 附有客户额外购买选择权的销售（实物返利）

【例题】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

【例题】甲公司是一家从事保健品生产销售的上市公司，其产品包括A、B和C三款保健品及其他医疗保健仪器，且为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为13%，增值税销项税额按照会计确认的收入计算开具增值税专票。

(1) 甲公司销售A款保健品，每箱不含增值税售价为500元，单位成本为每箱300元。为了促进A款保健品的销售，甲公司于2×21年1月1日至2×21年6月30日开展了如下

促销活动：客户每购买 1 箱 A 款保健品，可获得 1 积分。1 万积分可以免费兑换 30 箱 A 款保健品。自取得积分起，超过 6 个月未使用则自动失效。甲公司预计所有积分被兑换率为 100%，每个积分价值 1 元。2×21 年 3 月 31 日甲公司向乙公司销售 8 000 箱 A 款保健品，不含增值税货款 400 万元及其全部增值税合计金额为 452 万元已收取。2×21 年 6 月 30 日甲公司再次向乙公司销售 2 000 箱 A 款保健品，不含增值税货款 100 万元及其全部增值税合计金额为 113 万元已经收取，且于当日使用 1 万积分兑换了 30 箱保健品。

要求：(1) 根据资料 (1)，请说明甲公司赠送的积分应如何确认收入，并编制该业务的会计分录。

『正确答案』

对基于客户一定采购数量的实物返利或仅适用于未来采购的价格折扣，企业应当按照附有额外购买选择权的销售进行会计处理（一般通过“合同负债”科目核算），评估该返利是否构成一项重大权利，以确定是否将其作为单项履约义务并分摊交易对价。该积分是在购买 A 款保健品的前提下取得的，且能够享受到超过该地区或该市场中其他同类客户所能够享有的折扣，属于向客户提供了一项重大权利，应当将积分作为单项履约义务。在这种情况下，客户在该合同下支付的价款实际上购买了两项单独的商品：一是客户在该合同下原本购买的 A 款保健品；二是奖励积分。企业应当将交易价格在这两项商品之间进行分摊。后续使用积分兑换保健品时，确认收入。

3 月 31 日：

A 款积分的单独售价=1 元×8 000 个积分×兑换率 100%/10 000=0.8（万元）。

A 款保健品分摊的交易价格=400×400/（400+0.8）=399.20（万元）。

A 款积分分摊的交易价格=400×0.8/（400+0.8）=0.8（万元）。

借：银行存款	(400×1.13) 452
贷：主营业务收入	399.20
应交税费——应交增值税（销项税额）	51.90
合同负债	0.8
应交税费——待转销项税额	0.1
借：主营业务成本	(8000×0.03) 240
贷：库存商品	240

6 月 30 日：

A 款积分的单独售价=1 元×2000 个积分×兑换率 100%/10000=0.2（万元）。

A 款保健品分摊的交易价格=100×100/（100+0.2）=99.80（万元）。

A 款积分分摊的交易价格=100×0.2/（100+0.2）=0.2（万元）。

借：银行存款	(100×1.13) 113
贷：主营业务收入	99.8
应交税费——应交增值税（销项税额）	12.97
合同负债	0.2
应交税费——待转销项税额	0.03
借：主营业务成本	(2000×0.03) 60
贷：库存商品	60

使用 1 万积分兑换 30 箱保健品：

借：合同负债	(0.8+0.2) 1
贷：主营业务收入	1
应交税费——待转销项税额	(0.1+0.03) 0.13
应交税费——应交增值税（销项税额）	0.13

借：主营业务成本 (30×0.03) 0.9

贷：库存商品 0.9

(2) 甲公司销售 B 款保健品，每箱不含税售价为 800 元，单位成本为每箱 500 元。为促进 B 款保健品的销售，甲公司于 2×21 年 10 月 1 日到 2×22 年 3 月 31 日开展如下促销活动：当购买 B 款保健品数量超过 1 万箱时，在原价的基础上享受 8.5 折优惠，折扣将追溯下调并通过银行转账方式支付。2×21 年 12 月 31 日甲公司向丙公司销售 6 000 箱保健品，合同规定，B 款保健品于合同开始日交付三个月后不出现质量问题时才有权收取不含税货款 480 万元和相应的增值税额 53.04 万元。甲公司根据历史数据分析，丙公司有 90% 的可能性会在活动期间继续购买，且预计其在活动期间的购买量将超过 1 万箱。

要求：(2) 根据资料 (2)，请说明甲公司应如何确认收入，并编制该业务的会计分录。

『正确答案』

对基于客户采购情况等给予的现金返利，企业应当按照可变对价原则进行会计处理（一般通过“预计负债”科目核算）；甲公司根据历史数据分析，估计丙公司在活动期间的采购量极可能超过 1 万箱，满足在不确定性消除之后，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，甲公司按照客户享受 8.5 折优惠后的金额确认收入 408 万元 (480×85%)，预计将退回的折扣金额应计入预计负债。

借：合同资产 (480+53.04) 533.04

贷：主营业务收入 408

应交税费——应交增值税（销项税额）53.04

预计负债 (480-408) 72

借：主营业务成本 (6000×0.05) 300

贷：库存商品 300

(3) 甲公司销售 C 款保健品，每箱的单独售价（不含税）为 900 元。为推广销售 C 款保健品，于 2×21 年 12 月 1 日到 2×22 年 6 月 30 日开展如下促销活动：如果客户在该期间的采购数量达到 8000 箱，则额外赠送 800 个颈部治疗仪，且采购数量达到 8000 箱的次月向客户实际交付颈部治疗仪，颈部治疗仪的单独售价为每个 600 元。

2×21 年 12 月 16 日，甲公司向丁公司销售 C 款保健品 8000 箱，合同范围内 C 款保健品（不含赠品）的不含税合同售价为每箱 850 元，单位成本为每箱 500 元。相关合同价款于一个月后收取。

2×21 年 12 月 31 日，甲公司向戊公司销售 C 款保健品 4000 箱，根据历年合作的经验，甲公司预计戊公司采购总数量达到获得赠品标准的可能性为 95%。甲公司合理预计该戊公司合同范围内 C 款保健品（不含赠品）的不含税合同售价为每箱 850 元，单位成本为每箱 500 元。当日，甲公司向戊公司销售第一批 4000 箱 C 款保健品，相关合同价款于一个月后收取。

要求：(3) 根据资料 (3)，请说明甲公司应如何确认收入，并编制该业务的会计分录。

『正确答案』

与丁公司合同：对基于客户一定采购数量的实物返利或仅适用于未来采购的价格折扣，企业应当按照附有额外购买选择权的销售进行会计处理（一般通过“合同负债”科目核算），评估该返利是否构成一项重大权利，以确定是否将其作为单项履约义务并分摊交易对价。所以甲公司承诺免费赠送给客户的颈部治疗仪属于重大的客户选择权（或额外购买选择权、重大权利等）。甲公司判断丁公司已经达到采购目标并行使该选择权，因此应将部分交易价款分配至免费赠送的颈部治疗仪，待实际交付相关赠品时再确认相应部分的收入。

向丁公司销售 C 款保健品确认收入

=8000×0.085×[8000×0.09÷(8000×0.09+800×0.06)]=637.5(万元)。

向丁公司销售 C 款保健品确认合同负债

$$=8000 \times 0.085 \times [800 \times 0.06 \div (8000 \times 0.09 + 800 \times 0.06)] = 42.5 \text{ (万元)}。$$

借：应收账款 (8000 × 0.085 × 1.13) 768.4

贷：主营业务收入 637.5
 应交税费——应交增值税 (销项税额) 82.88
 合同负债 42.5
 应交税费——待转销项税额 5.52

借：主营业务成本 (8000 × 0.05) 400

贷：库存商品 400

【拓展】采购数量达到 8000 箱的次月向客户实际交付颈部治疗仪，颈部治疗仪的单独售价为每个 600 元。

借：合同负债 42.5

应交税费——待转销项税额 5.52

贷：主营业务收入 42.5

应交税费——应交增值税 (销项税额) 5.52

结转主营业务成本略。

与戊公司合同：甲公司判断戊公司极可能达到采购目标并行使该选择权，因此应将部分交易价款分配至免费赠送的颈部治疗仪，待实际交付相关赠品时再确认相应部分的收入。

向戊公司销售 C 款保健品确认收入

$$=4000 \times 0.085 \times [8000 \times 0.09 \div (8000 \times 0.09 + 800 \times 0.06)] = 318.75 \text{ (万元)}。$$

向戊公司销售 C 款保健品确认合同负债

$$=4000 \times 0.085 \times [800 \times 0.06 \div (8000 \times 0.09 + 800 \times 0.06)] = 21.25 \text{ (万元)}。$$

借：应收账款 (4000 × 0.085 × 1.13) 384.2

贷：主营业务收入 318.75

应交税费——应交增值税 (销项税额) 41.44

合同负债 21.25

应交税费——待转销项税额 2.76

借：主营业务成本 (4000 × 0.05) 200

贷：库存商品 200

(五) 授予知识产权许可

1. 授予知识产权许可属于在某一时段履行的履约义务

- (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。

【例题】甲公司为增值税一般纳税人，主营上市公司交易数据库的销售，2×21 年 1 月 1 日，某高校图书馆购买甲公司生产销售的数据库用于学校教学科研。甲公司授权该图书馆使用其云端软件获取相关交易数据，由甲公司搭建服务器进行维护和随时更新，为期 3 年。这 3 年内甲公司收取 36 万元固定的服务费。截至 2×21 年 12 月 31 日，甲公司尚未收到相关服务费。

要求：判断甲公司授权该图书馆使用其云端软件的交易应在一段时间内还是某一时点确认收入，说明理由；说明甲公司授权该图书馆使用其云端软件所收取的服务费收入的确认方法。

『正确答案』该知识产权许可应在一段时间内确认收入。

理由：由于该软件搭建在云端，由甲公司搭建服务器进行维护和随时更新，可

以合理预期甲公司的后续维护将对该图书馆正常使用软件产生重大影响。固定年费36万元应在3年内按时间分摊确认收入，即甲公司在2×21年应确认收入12万元。

【例题】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

【例题】甲公司向丙公司授权使用某项无形资产（技术），授权期为 2 年，自该项技术向丙公司交付之日起，丙公司一次性向甲公司支付授权使用费 1 000 万元。此外，根据丙公司使用该技术生产的产品每年实现销售收入的 5%向甲公司支付授权使用费。甲公司于 2×21 年 1 月 1 日将存储技术资料的加密 U 盘交给丙公司，丙公司可以随时登录甲公司网站对 U 盘进行解密。丙公司于 2×21 年 1 月 20 日通过银行转账向甲公司支付 1 000 万元，并于 2×21 年 2 月 1 日登录网站解密 U 盘。甲公司向丙公司交付技术资料后，不会再对技术进行任何修改。

2×22 年 1 月 5 日，丙公司告知甲公司，利用该技术生产的产品在 2×21 年实现销售收入 6 000 万元，应向甲公司支付授权许可费 300 万元。

其他资料：甲公司 2×21 年度财务报告于 2×22 年 3 月 15 日经批准报出；不考虑客户未行使的权利；本题不考虑相关税费及其他因素。

要求：根据资料，分析说明甲公司向丙公司授予技术使用权确认收入应当采用的方法、时点以及是否涉及日后事项的调整；编制甲公司 2×21 年度与授予技术使用权收入相关的会计分录。

『正确答案』

由于甲公司向丙公司交付技术资料后，不会再对技术进行任何修改，因此甲公司向丙公司授予技术使用权属于在某一时点履行的履约义务，应在履行该履约义务时确认收入。具体而言，甲公司在 2×21 年 1 月 1 日将存储技术资料的加密 U 盘交给丙公司，丙公司可以随

(六) 售后回购

【例题】2×25 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 3 个月之后，即 2×25 年 3 月 31 日：

假定一：甲公司将以 980 万元的价格回购该设备。

假定二：甲公司将以 1020 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。该交易的实质是乙公司支付了 20 万元 (1 000—980) 的对价取得了该设备 3 个月的使用权。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，3 个月后归还本息合计 1020 万元。甲公司应当将该交易视为融资交易，不当终止确认该设备，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—980) 20 贷：其他业务收入 20	②确认利息费用： 借：财务费用 (1020—1 000) 20 贷：其他应付款 20
③回购： 借：其他应付款 980 贷：银行存款 980	③回购： 借：其他应付款 1020 贷：银行存款 1020

【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 3 个月之后有权要求甲公司 980 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 980 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』甲公司的回购价格 980 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。

【例题】A 公司适用的增值税税率为 13%。2×25 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 2×25 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) $(3\ 000/1.13 \times 13\%)$ 345.13

【例题】2×25 年 12 月 31 日，甲公司发生的有关交易或事项如下：

(1) 出售购物卡收到款项 56.5 万元(含增值税)。根据历史经验，预计客户会放弃使用 5% 的购物卡金额；适用的增值税税率为 13%。

(2) 预收下年租金 95.4 万元(含增值税)，适用的增值税税率为 9%，租赁业务在预收租金时即发生增值税的纳税义务。

(3) 预收下年的保洁服务费 10.6 万元(含增值税)，适用的增值税税率为 6%。

下列有关甲公司 2×25 年度财务报表相关项目列报的表述中，正确的有()。

- A. 预收款项 95.4 万元 B. 合同负债 60 万元
 C. 其他流动负债 7.1 万元 D. 营业收入 25 万元

『正确答案』BC

『答案解析』分录如下：

事项(1)：

借：银行存款 56.5
 贷：合同负债 $(56.5/1.13)$ 50
 应交税费——待转销项税额 6.5

事项(2)：

借：银行存款 95.4
 贷：预收账款 $(95.4/1.09)$ 87.52
 应交税费——应交增值税(销项税额) 7.88

事项(3)：

借：银行存款 10.6
 贷：合同负债 $(10.6/1.06)$ 10
 应交税费——待转销项税额 0.6

预收款项 = (2) 87.52 (万元)，选项 A 不正确；

合同负债 = (1) 50 + (3) 10 = 60 (万元)，选项 B 正确；

其他流动负债 = (1) 6.5 + (3) 0.6 = 7.1 (万元)，选项 C 正确；

尚未履行履约义务，所以不应确认收入，选项 D 错误。

(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。

第 18 章 政府补助

【考点 1】不适用政府补助的特定情形 (★★★)

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：

总额法	净额法
(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【现金流量表：经营】 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	计提折旧： 借：制造费用 2.5 贷：累计折旧 [(900-600)/10/12] 2.5
②月末分摊递延收益： 借：递延收益 (600/10/12) 5 贷：其他收益 5	
(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 (600-600/10×8) 120 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 4 月底，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。

总额法	净额法
<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。</p> <p>注：2×20 年 5 月递延收益开始摊销，至 2×21 年 4 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

【例题】因整体搬迁而发生的多项补偿项目应当如何会计处理？

2×19 年下半年，A 公司被政府要求实施整体征收搬迁。根据拆迁补偿协议，补偿款总额为 20 亿元，包括房屋及其他附属物补偿 10 亿元、土地补偿 4 亿元以及停工损失补偿 6 亿元，拨款单位为住建局。补偿款根据企业腾空土地进展情况分批拨付。截至 2×21 年末，公司已收到补偿款 10 亿元。补偿款的拨付并非出自财政部门直接拨付的预算支出资金。

要求：A 公司将前述补偿全部作为资产处置损益还是作为政府补助进行会计处理。

『正确答案』由于补偿款的拨付并非出自财政部门直接拨付的预算支出资金，因此应根据相关准则确认资产处置损益。相关资产处置损益的确认时点可以参考收入准则，公司应将房屋拆除、土地收储以及停工损失三部分视为一项履约义务，并且不得分别确认相关搬迁补偿损益，对应的损益应当在土地移交时一次性确认。因此，2×21 年不得确认房屋拆除相关资产处置损益。A 公司因整体搬迁而发生的多项补偿项目，应当视为一项履约义务，整体作为资产处置交易进行会计处理。

【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

【例题】甲公司为高新技术企业，2×21 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 2×21 年 9 月 6 日收到 600 万元补助资金，**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**。该资金分 3 年使用，分别在 2×21 年 12 月、2×22 年 12 月、2×23 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 2×21 年的相关会计分录。

【答案】

(1) 2×21 年 9 月 6 日甲公司实际收到补助资金：

借：银行存款 600
贷：递延收益 600

(2) 2×21 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	借：管理费用 300

贷：应付职工薪酬 300	贷：应付职工薪酬 300
借：应付职工薪酬 300	借：应付职工薪酬 300
贷：银行存款 300	贷：银行存款 300
借：递延收益 300	借：递延收益 300
贷：其他收益 300	贷：管理费用 300

【例题】甲公司于2×21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2×22年1月3日收到补贴资金。

假设甲公司在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) 2×22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) 2×22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2×24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】如何摊销与收益相关的递延收益：

(1) 如果已知各期支出的金额，但是未知时间条件，则应按照已知各期支出的金额分别摊销递延收益；

(2) 如果已知时间条件，但是未知支出的金额，则应按照已知时间条件摊销递延收益。

(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2×25年11月遭受重大自然灾害，并于2×25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**

【例题】甲公司 2×25 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 2×25 年 7 月 10 日收到补助资金。2×25 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。假设甲公司对政府补助选择采用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）2×25 年 7 月 10 日：

借：银行存款 300
贷：递延收益 300

（2）2×25 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 2×25 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**

【例题】丙企业于2×25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现利息。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
2×25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
自2×25年1月起，每月实际承担的利息支出=5 000×3%/12=12.5（万元）。 借：在建工程 12.5 贷：长期借款——应计利息 12.5	自2×25年1月起，每月末按月计提利息。2×25年每月实际承担的利息支出=4452.77×9%/12=33.4（万元）。 借：在建工程 33.4 贷：长期借款——应计利息 12.5 ——利息调整 20.9 同时摊销递延收益： 借：递延收益 20.9 贷：在建工程 20.9

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。

【例题】沿用上一题的相关资料。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) 2×25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) 自2×25年1月起，按月计提利息。

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）。

财政贴息资金=5 000×6%/12=25（万元）。

借：在建工程 37.5
 贷：长期借款——应计利息 37.5
 借：其他应收款 25
 贷：在建工程 25

第 19 章 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**

【例题】甲公司适用的所得税税率为 25%。假定甲公司未来期间很可能获得足够的应纳税所得额用来抵扣可抵扣暂时性差异。

2×18 年末, 甲公司购入一项管理用固定资产, 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 0。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 (预计净残值为 0) 计算确定的折旧在所得税税前扣除。

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。

要求: 计算甲公司在 2×21 年年末的递延所得税资产余额。

【答案】

2×21 年的折旧额 = $3\ 600 \div 10 \times 9/12 + (3\ 600 - 3\ 600 \div 10 \times 2 - 3\ 600 \div 10 \times 9/12) \div (20 \times 12 - 2 \times 12 - 9) \times 3 = 307.83$ (万元)。

年末账面价值 = $3\ 600 - 3\ 600 \div 10 \times 2 - 307.83 = 2\ 572.17$ (万元)。

年末计税基础 = $3\ 600 - 3\ 600 \div 15 \times 3 = 2\ 880$ (万元)。

年末递延所得税资产余额 = $(2\ 880 - 2\ 572.17) \times 25\% = 76.96$ (万元)。

(二) 无形资产

(1) 内部研究开发形成的无形资产。

(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。

(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額。

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 ($5\ 000 - 5\ 000/20 \times 4$) 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。

要求: 做出甲公司在 2×21 年末的所得税处理。

【答案】甲公司在 2×21 年末的所得税处理如下:

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

(五) 长期股权投资

【提示】采用成本法核算的长期股权投资的所得税处理思路。

项 目	是否需要纳税调整	是否确认递延所得税
分回现金股利	调整减少	不确认

【提示】采用权益法核算的长期股权投资的所得税处理思路。

项 目	是否需要纳税调整	是否确认递延所得税	
		拟长期持有	已转入持有待售
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
确认投资收益（确认投资损失）	调整减少（调整增加）	不确认	确认
分回现金股利	不调整	不确认	确认
被投资方的其他综合收益或其他权益变动	不调整	不确认	确认

(六) 广告费和业务宣传费支出

例题见后面。

【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[（1000+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[（1000+100）×25%]2 525

【例题】2×21 年 10 月 1 日，甲公司向乙公司销售 5 000 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 32.5 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。甲公司适用的所得税税率为 25%，假定甲公司未来期间很可能获得足够的应纳税所得额用来抵扣（可抵扣）暂时性差异。不考虑其他因素。

（1）会计处理：

借：应收账款 282.5
 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）32.5
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（万元）。

预计负债账面价值=50（万元）；计税基础=50-50=0；可抵扣暂时性差异=50（万元）。

应收退货成本账面价值=40（万元）；计税基础=0；应纳税暂时性差异=40（万元）。

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——应交所得税 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
2×22. 1. 1	100 万股	5 元/股	4.5 元/股	2×23. 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 2×22 年 12 月 31 日的收盘价为 12.5 元/股。

要求：根据上述资料，做出 2×22 年度 A 公司有关股权激励的会计处理及所得税会计处理。

『正确答案』(1) 权益结算的股份支付会计处理：

分析：授予 10 位公司高管的股票期权激励计划中，规定的行权条件为连续在 A 公司工作满两年，该条件为非市场条件。第一年没有高管离开，A 公司估计两年内没有高管离开。

借：管理费用 (100×5×1/2) 250
贷：资本公积——其他资本公积 250

(2) 所得税会计处理：

A 公司股票在 2×22 年 12 月 31 日的市场价格为 12.5 元/股，A 公司估计未来可税前抵扣的金额为 8 元/股 (12.5-4.5)，未来可税前抵扣的总额中归属于 2×22 年的部分 = 100×8×(1/2) = 400 (万元)，2×22 年应确认递延所得税资产 = 400×25% = 100 (万元)。

由于预计未来期间可税前扣除的总额中归属于 2×22 年的部分 (400 万元)，超过了该公司在 2×22 年所确认的成本费用 (250 万元)，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)×25%] 37.5
所得税费用 (250×25%) 62.5

【例题】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 (20×50×1) 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。

要求：做出甲公司针对上述交易事项的会计处理。

【答案】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)。

借：递延所得税资产 $(500 \times 25\%)$ 125
 贷：所得税费用 125

(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 = $2\ 723.2 \times 25\% = 680.8$ (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：

① 2×21 年年末未确认融资费用摊销额 = $2\ 723.2 \times 5\% = 136.16$ (万元)。

借：财务费用	136.16
贷：租赁负债——未确认融资费用	136.16

② 2×21 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 = $1815.47 \times 25\% - 680.8 = -226.93$ (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 = $1\ 859.36 \times 25\% - 680.8 = -215.96$ (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

【例题】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 (800×25%) 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。

【考点三】适用税率变化对已确认递延所得税资产和递延所得税负债的影响

【例题】甲公司适用的企业所得税税率为 25%。经当地税务机关批准，甲公司自 20×1 年 2 月取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，享受“三免三减半”的税收优惠政策：

20×2 年 12 月 10 日，甲公司购入一台不需要安装即可投入使用的行政管理用 A 设备，成本为 6 000 万元。该设备采用年数总和法计提折旧，预计使用 5 年，预计无净残值。税法规定，固定资产按照年限平均法计提的折旧准予在税前扣除。假定税法规定的 A 设备预计使用年限及净残值与会计规定相同。

要求：根据上述资料，计算甲公司 20×3 年至 20×6 年各年末的递延所得税资产或负债余额。

『正确答案』单位：万元

项目	20×3 年末 (0%)	20×4 年末 (12.5%)	20×5 年末 (12.5%)	20×6 年末 (12.5%)	20×7 年末 (25%)
账面价值	6 000-2 000=4 000	4 000-1 600=2 400	2 400-1 200=1 200	1 200-800=400	400-400=0
计税基础	6 000-6 000/5=4 800	4 800-1 200=3 600	3 600-1 200=2 400	2 400-1 200=1 200	1 200-1 200=0
暂时性差异	800	1 200	1 200	800	0

本年 暂时 性差 异	$800-0=$ 800	$1\ 200-800$ $=400$	$1\ 200-1$ $200=0$	$800-1\ 200$ $=-400$	$0-800=$ -800
---------------------	-------------------	------------------------	-----------------------	-------------------------	--------------------

20×3 年末的递延所得税资产余额 = $400 \times 12.5\% + 400 \times 25\% = 150$ (万元)。

20×4 年末的递延所得税资产余额 = $(400 \times 12.5\% + 400 \times 25\%) + 400 \times 25\% = 250$ (万元)。

20×5 年末的递延所得税资产余额 = $400 \times 12.5\% + 400 \times 25\% + 400 \times 25\% = 250$ (万元)。

20×6 年末的递延所得税资产余额 = $800 \times 25\% = 200$ (万元)。

【例题】A 公司为国家重点扶持的高新技术企业，适用的所得税税率为 15%。假定 A 公司 2×22 年税前会计利润为 1 000 万元。不考虑其他纳税调整。

(1) 2×22 年，A 公司共发生 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 2×22 年实现销售收入 10 000 万元。预计 A 公司未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异。“递延所得税资产”的期初余额为 0。已知 A 公司的高新技术企业认定资格将在 2×22 年末到期，预计 2×23 年将进行重大战略调整，使得其不再符合高新技术企业资格，自 2×23 年起适用的所得税税率为 25%。

要求：(1) 计算 2×22 年应交所得税、递延所得税资产，并编制相关会计分录。

『正确答案』

2×22 年可以正常抵扣的广告宣传费 = $10\ 000 \times 15\% = 1\ 500$ (万元)。

2×22 年应纳税调增 = $1\ 700 - 1\ 500 = 200$ (万元)。

2×22 年应交所得税 = $(1\ 000 + 200) \times 15\% = 180$ (万元)。

2×22 年末“递延所得税资产”余额 = $200 \times 25\% = 50$ (万元)。

2×22 年确认所得税费用 = $180 - 50 = 130$ (万元)。

借：所得税费用 130
 递延所得税资产 50
 贷：应交税费——应交所得税 180

(2) 情形一：

A 公司 2×23 年税前会计利润为 1 250 万元，实现销售收入 11 600 万元，当年发生 1 400 万元广告费支出，发生时已作为销售费用计入当期损益。

要求：(2) 根据情形一，计算 2×23 年应交所得税，并编制相关会计分录。

『正确答案』

2×23 年广告宣传费扣除限额 = $11\ 600 \times 15\% = 1\ 740$ (万元)。

2×22 年结转的 200 万元与 2×23 年实际发生 1 400 万元均可全部扣除。

2×23 年应交所得税 = $(1\ 250 - 200) \times 25\% = 262.5$ (万元)。

借：所得税费用 312.5
 贷：递延所得税资产 50
 应交税费——应交所得税 262.5

(3) 情形二：

A 公司 2×23 年税前会计利润为 1 250 万元，实现销售收入 11 600 万元，当年发生 1 800 万元广告费支出，发生时已作为销售费用计入当期损益。

要求：(3) 根据情形二，计算 2×23 年应交所得税，并编制相关会计分录。

『正确答案』

2×23 年广告宣传费扣除限额=11 600×15%=1 740 (万元)。

2×23 年实际发生的广告宣传费应纳税调增的金额=1 800-1 740=60 (万元)。

同时，2×22 年结转的 200 万元超标广告宣传费应继续结转至再下一年。

2×23 年应交所得税=(1 250+60)×25%=327.5 (万元)。

借：所得税费用 312.5
递延所得税资产 (60×25%) 15
贷：应交税费——应交所得税 327.5

(4) 情形三：

A 公司 2×23 年税前会计利润为 1 250 万元，实现销售收入 11 600 万元，当年发生 1 600 万元广告费支出，发生时已作为销售费用计入当期损益。

要求：(4) 根据情形 (三)，计算 2×23 年应交所得税，并编制相关会计分录。

『正确答案』

2×23 年广告宣传费扣除限额=11 600×15%=1 740 (万元)。

2×23 年广告宣传费支出 1 600 万元可以全部抵扣，同时，抵扣 2×22 年结转广告费用 200 万元中的 140 万元 (1 740-1 600)。

2×23 年应交所得税=(1 250-140)×25%=277.5 (万元)。

借：所得税费用 312.5
贷：递延所得税资产 (140×25%) 35
应交税费——应交所得税 277.5

2025 年注册会计师·会计·总复习攻略

——正保郭建华老师

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 (★★)

项目	要点
(1) 非货币性资产交换	货币性资产，包括库存现金、银行存款、应收账款和应收票据、债权投资等。 非货币性资产，如存货、固定资产、在建工程、无形资产、投资性房地产、长期股权投资等
(2) 以补价占整个资产交换金额的比例 <u>低于 25%</u> (注意不含 25%) 作为参考	$\frac{\text{收到的补价}}{\text{换出资产公允价值}} < 25\%$ $\frac{\text{支付的补价}}{\text{支付的补价} + \text{换出资产公允价值}} < 25\%$ 【特别提示】分子和分母， <u>均不含增值税</u>
(3) 不适用非货币性资产交换会计准则进行会计处理	①企业以 <u>存货</u> 换取客户的非货币性资产。 ②非货币性资产交换中涉及 <u>企业合并</u> 。 ③企业从 <u>政府无偿取得</u> 非货币性资产。

	④企业以非货币性资产向职工发放 <u>非货币性福利</u> 。 ⑤企业以 <u>发行股票</u> 形式取得非货币性资产
--	--

【例·多选题】甲公司发生的下列具有商业实质的交易或事项中，对甲公司来说不适用非货币性资产交换会计准则进行会计处理的有（ ）。

- A. 以原材料交换乙公司一项固定资产
- B. 以固定资产作为对价取得丙公司 80% 的股权并达到控制
- C. 以持有的 3 年期债权投资换取丁公司的无形资产
- D. 以发行股票方式换入乙公司一项专利权

【正确答案】ABCD

【答案解析】选项 A，甲公司以原材料交换乙公司一项固定资产，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 B，甲公司以固定资产作价对取得丙公司 80% 的股权并达到控制，适用企业合并准则；选项 C，甲公司持有的 3 年期债权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，不适用非货币性资产交换会计准则；选项 D，以发行股票方式取得乙公司的专利权，相当于以权益工具换入非货币性资产，不适用非货币性资产交换准则。

【考点 2】以公允价值计量的非货币性资产交换的会计处理：单项资产交换（★★★）

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

项目	要点
(1) 计算换入资产成本	换入资产成本 = <u>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）</u> + 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

【例题】甲、乙公司均为增值税一般纳税人，土地使用权适用的增值税税率为 9%，假定资产交换具有商业实质且其换入和换出资产的公允价值能够可靠地计量。

2×22 年 3 月，甲公司以其持有对 A 公司 20% 股权的长期股权投资交换乙公司作为无形资产核算的土地使用权，置换日有关资料如下：

(1) 甲公司换出的长期股权投资的账面价值为 1900 万元（投资成本为 1000 万元，其他权益变动为 900），公允价值为 4900 万元。

(2) 乙公司换出的无形资产的账面价值为 3000 万元（成本 3500 万元，已计提摊销额 500 万元），乙公司开出增值税专用发票，不含税公允价值为 5000 万元，含税公允价值为 5450 万元。

甲公司向乙公司支付不含税补价 100 万元（5000 - 4900）或以银行存款支付含税补价 550 万元（5450 - 4900）。甲公司将收到的上述土地使用权作为无形资产核算；乙公司将收到的上述 20% 的股权投资仍然作为长期股权投资核算，且乙公司原来持有 A 公司股权，取得股权后乙公司对 A 公司具有重大影响，不考虑对初始投资成本的调整。

要求：编制甲公司和乙公司的相关会计分录。

【正确答案】

甲公司的会计处理（甲公司支付不含税补价）	乙公司的会计处理（乙公司收到不含税补价）
①属于非货币性资产交换。理由：由于 $100 / (100 + 4900) = 2\% < 25\%$ ，所以属于非货币	①属于非货币性资产交换。理由：由于 $100 / 5000 = 2\% < 25\%$ ，所以属于非货币性

性资产交换;	资产交换;
②甲公司换入无形资产成本为 5000 万元。	②乙公司换入长期股权投资入账成本为 4900 万元。
③甲公司确认投资收益=公允价值 4900-账面价值 1900+900=3900 (万元)	③乙公司确认资产处置损益=公允价值 5000-账面价值 3000=2000 (万元)
借: 无形资产 5 000 应交税费—应交增值税 (进项税额) 450 贷: 长期股权投资 1900 投资收益 (4900-1900) 3000 银行存款 550	借: 长期股权投资 4900 银行存款 550 累计摊销 500 贷: 无形资产 3500 应交税费——应交增值税 (销项税额) 450
借: 资本公积 900 贷: 投资收益 900	资产处置损益 2000

2. 有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠

项目	要点
(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 (或-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

【例·计算分析题】甲公司经与乙公司协商,进行资产置换,资产置换日资料如下:

(1) 甲公司换出投资性房地产:账面价值为 500 万元 (成本为 600 万元,已计提折旧为 100 万元;公允价值为 600 万元;

(2) 乙公司换出交易性金融资产:账面价值为 550 万元;公允价值为 750 万元。

(3) 有确凿证据表明甲公司换入资产的公允价值更加可靠,甲公司支付补价 50 万元。假定上述资产交换具有商业实质,双方资产交换前后用途不变。不考虑增值税等税费。

要求:编制甲公司的相关会计分录。

【正确答案】

(1) 换入资产成本=换入资产的公允价值 750+应支付的相关税费 0=750 (万元)

(2) 换出资产的公允价值=换入资产的公允价值 750-支付补价的公允价值 50=700 (万元)

乙公司公允价值 750-甲公司公允价值 X=50

甲公司公允价值 X=750-50=700 万元

(3) 换出资产的处置损益=换出资产的公允价值 700-换出资产账面价值 500=200 (万元)

(4) 会计分录:

借: 交易性金融资产 750
 贷: 其他业务收入 700
 银行存款 50
借: 其他业务成本 500
 投资性房地产累计折旧 100
 贷: 投资性房地产 600

【例题】2×24 年 3 月 31 日，甲公司与乙公司签订产品销售合同，甲公司向乙公司销售 A 产品，乙公司以一项作为无形资产核算的专利权作为对价支付。

甲公司销售 A 产品的账面余额为 1 050 万元，未计提存货跌价准备；市场价格为 1 275 万元。

乙公司专利权的账面余额为 1 500 万元，累计摊销为 500 万元，未计提减值准备，公允价值为 1 300 万元，甲公司向乙公司交付 A 产品，双方办理了专利权权属转移手续。

甲公司将取得的专利权作为无形资产核算；乙公司将取得的 A 产品作为存货核算，预计发生销售费用 2.5 万元。本题不考虑相关税费及其他因素。

要求：分别从甲公司和乙公司的角度判断该交易是否适用非货币性资产交换准则并说明理由。分别编制甲公司和乙公司 2×24 年度相关的会计分录。

『正确答案』甲公司不适用非货币性资产交换准则。理由：换出资产为存货的非货币性资产交换，适用《企业会计准则第 14 号——收入》准则中的非现金对价的相关规定。

乙公司适用非货币性资产交换准则。理由：乙公司是以无形资产换入存货，换出资产和换入资产均为非货币性资产，且均不属于适用其他准则处理的情况，因此适用非货币性资产交换准则。

相关会计分录：

甲公司	乙公司
借：无形资产 1 300	借：库存商品 1 300
贷：主营业务收入 1 300	累计摊销 500
借：主营业务成本 1 050	贷：无形资产 1 500
贷：库存商品 1 050	资产处置损益 (1 300-1 000) 300
	借：资产减值损失 27.5
	贷：存货跌价准备 (1 300-1 275+2.5) 27.5

上述交易中，如果甲公司收到补价 10 万元，则：

甲公司	乙公司
借：无形资产 1 300	借：库存商品 (1 300+10) 1310
银行存款 10	累计摊销 500
贷：主营业务收入 1 310	贷：无形资产 1 500
甲公司公允价值 X-乙公司公允价值	资产处置损益 (1 300-1 000) 300
1300=10 (万元)。	银行存款 10
甲公司公允价值=1310	借：资产减值损失 37.5
借：主营业务成本 1 050	贷：存货跌价准备 (1 310-1 275+2.5) 37.5
贷：库存商品 1 050	

【考点 3】以公允价值计量的非货币性资产交换的会计处理：多项资产交换 (★★★)

以下均假定换出资产的公允价值更加可靠。

项目	要点
(1) 计算换入资产总成本	换入资产总成本=换出各项资产的公允价值+支付补价的公允价值 (或-收到补价的公允价值)
(2) 计算各项换入资产的成本	对于同时换入的多项资产，按照换入的 <u>金融资产以外</u> 的各项换入资产公允价值 <u>相对比例</u> 将换入资产总额 <u>扣除换入金融资产公允价值后</u> 的净额进行分摊，以分摊至各项换入资产的金额，加

	上应支付的相关税费，作为各项换入资产的成本进行初始计量
(3) 计算各项换出资产处置损益	对于同时换出的多项资产，将各项换出资产的公允价值与其账面价值之间的差额，在各项换出资产 终止确认时 计入 当期损益

【例题】2×24 年 12 月 31 日，甲公司与丙公司签订一项资产置换协议，约定以本公司一项自用的土地使用权和生产设备，换取丙公司一项交易性金融资产和一批原材料。当日，甲公司换出的土地使用权账面价值 800 万元（成本为 1000 万元，已计提摊销 200 万元），公允价值为 1200 万元，适用的增值税税率为 9%；甲公司换出的生产设备账面价值为 160 万元（成本为 220 万元，已计提折旧 60 万元），公允价值为 200 万元，适用的增值税税率为 13%。丙公司换出的交易性金融资产，公允价值为 900 万元，不考虑增值税因素；丙公司换出的原材料公允价值为 300 万元，适用的增值税税率为 13%。当日，相关资产转移手续已办妥，双方均为增值税一般纳税人，已开出增值税专用发票；甲公司为取得原材料支付装卸费 5 万元（不考虑增值税因素）；丙公司另向甲公司支付银行存款 295 万元。该项交换具有商业实质，双方取得资产之后，保持原持有目的和使用状态不变。

要求：计算甲公司换入交易性金融资产和原材料的入账成本，并编制甲公司的相关会计分录。

【答案】

甲公司换入资产总成本 = $1200 \times 1.09 + 200 \times 1.13 - 300 \times 13\% - 295 = 1200$ （万元）。

换入的金融资产，应按照公允价值入账，因此交易性金融资产入账成本 = 900（万元）。

原材料入账成本 = $1200 - 900 + 5 = 305$ （万元）。

借：固定资产清理	160	
累计折旧	60	
贷：固定资产	220	
借：交易性金融资产	900	
原材料	305	
应交税费——应交增值税（进项税额）	39	
银行存款	(295-5) 290	
累计摊销	200	
贷：无形资产	1000	
固定资产清理	160	
应交税费——应交增值税（销项税额）	134	
资产处置损益	440	

第 21 章 债务重组

【考点 1】适用范围（★）

项目	要点
(1) 债务重组的概念	<p>① 债务重组是在<u>不改变交易对手方</u>的情况下进行的交易。</p> <p>② 债务重组不强调在债务人发生财务困难的背景下进行，也不论债权人是否作出让步。</p> <p>例如，债权人在减免债务人部分债务本金的同时提高剩余债务的利息，或者债权人同意债务人用等值库存商品抵偿到期债务等，均属于债务重组</p>
(2) 不适用范围	<p>① 通过债务重组形成企业合并。</p> <p>② 权益性交易：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</p>

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

【例题】甲公司是乙公司的母公司。2×23年8月1日,乙公司有5000万元债务无力偿还。其中,乙公司对甲公司的债务为1000万元,乙公司对其他非关联方公司的债务为4000万元。甲公司与其他非关联方债权人协商乙公司债务重组事宜。经协商,乙公司对甲公司的债务被豁免80%,乙公司对其他非关联方公司的债务被豁免50%。

要求:编制甲公司和乙公司(子公司)的会计分录。

【答案】其他债权人对乙公司债务普遍进行了减半的豁免,那么甲公司作为股东比其他债权人多豁免300万元(即 $1000 \times 80\% - 1000 \times 50\%$)债务的交易应当作为权益性交易,对于正常豁免500万元(即 $1000 \times 50\%$)债务的交易,应确认债务重组损益。

甲公司(母公司)的会计分录	乙公司(子公司)的会计分录
借:投资收益($1000 \times 50\%$) 500 银行存款($1000 \times 20\%$) 200 长期股权投资($1000 \times 30\%$) 300 贷:应收账款——乙公司 1000	借:应付账款——甲公司 1000 ——其他非关联方 4000 贷:银行存款($1000 \times 20\% + 4000 \times 50\%$) 2200 投资收益($1000 \times 50\% + 4000 \times 50\%$) 2500 资本公积($1000 \times 30\%$) 300

【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。

甲公司已对上述应收款项计提坏账准备10万元。

要求:根据上述资料,分别做出债权人和债务人的相关会计处理。

【答案】

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 (80-90) 10 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 利润分配 10

2. 以长期股权投资清偿债务

【例题】2×25年8月18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 5 000 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。乙公司将该应付款项分类为以摊余成本计量的金融负债。2×25 年 9 月 18 日，甲公司应收乙公司账款 5 000 万元已逾期，双方经协商决定进行债务重组。乙公司以一项对 A 公司持股比例为 20% 的长期股权投资抵偿上述债务，该项长期股权投资的账面价值为 4 500 万元（其中投资成本 3 000 万元、损益调整 1 000 万元、可重分类进损益的其他综合收益 300 万元、其他权益变动 200 万元）。当日，甲公司该项应收账款的公允价值为 4 800 万元。

2×25 年 10 月 18 日，双方办理完成相关资产转让手续。当日，长期股权投资的公允价值为 4 900 万元。甲公司已对该债权计提坏账准备 90 万元。甲公司取得该股权后作为长期股权投资并采用权益法核算，另支付相关交易费用 6 万元。不考虑对长期股权投资初始投资成本的调整。

要求：编制 2×25 年 10 月 18 日债务重组双方的会计分录。

『正确答案』

甲公司的账务处理	乙公司的账务处理
借：长期股权投资 (4 800+6) 4 806 坏账准备 90 投资收益 110 贷：应收账款 5 000 银行存款 6	借：应付账款 5 000 贷：长期股权投资 4 500 投资收益 500 借：其他综合收益 300 资本公积 200 贷：投资收益 500

3. 以多项资产清偿债务

【例题】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。乙公司同意甲公司以一批自产产品、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 1875 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 5850 万元。乙公司该项债权的公允价值为 5250 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:

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。债转股后甲公司注册资本为 6250 万元, 乙公司持有的抵债股权占甲公司注册资本的 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。

假定不考虑其他相关税费。

要求: 分别做出甲公司和乙公司的相关会计处理。

『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 (5000-4250) 750 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 (4250-3800) 450 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 (750+450) 1200 贷：交易性金融资产——成本 5000 银行存款 60	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 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。

(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: 债权投资—应计利息(美元) [(500×6%/2)×7.2] 108 贷: 投资收益 108	借: 其他债权投资—应计利息(美元) 108 贷: 投资收益 108
借: 财务费用—汇兑损失 [500×(7.2-7.5)] 150 贷: 债权投资—成本(美元) 150	借: 财务费用——汇兑损失 150 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) [(505×7.2+上年下半年的利息 112.5)-(520×7.5+108-150)] 109.5

【例题】 (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	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=2.8×100×7.04-2 109=-137.8(万元人民币)。	公允价值变动损益=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: 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)。	2×22年6月30日公允价值变动损益=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	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，在资产负债表中所有者权益项目下的“其他综合收益”项目列示。



【例题】国内甲上市公司以人民币作为记账本位币，2×24年1月3日以28100万港元从某投资商购入注册地位于香港的乙公司80%的股权，取得这部分股权后，甲公司能够控制乙公司。乙公司记账本位币为港元，当日的即期汇率为1港元=0.82元人民币。

2×24年1月3日，乙公司的可辨认净资产公允价值等于账面价值，均为35000万港元，其中实收资本为34000万港元，盈余公积为200万港元，未分配利润为800万港元。

2×24年7月1日，为补充乙公司经营所需资金，甲公司以长期应收款的形式出借给乙公司5000万元港元，实质上构成对乙公司的净投资。当日的即期汇率为1港元=0.8元人民币。

2×24年，乙公司实现净利润10500万港元，乙公司当年提取盈余公积1200万港元。甲公司和乙公司之间未发生任何交易，2×24年12月31日的即期汇率为1港元=0.78元人民币。

由于汇率波动不大，甲公司以前平均汇率折算乙公司的利润表。年平均汇率为1港元=0.8元人民币。除此之外，乙公司所有者权益未发生其他变动，不考虑所得税影响。

要求：编制2×24年甲公司个别财务报表和合并财务报表相关会计分录。

【正确答案】(1) 2×24年1月3日：

借：长期股权投资 23 042

贷：银行存款——港元 (28 100×0.82) 23 042

合并商誉= (28100-35000×80%) × 0.82=82 (万元人民币)。

(2) 2×24年7月1日：

借：长期应收款——乙公司 (港元) 4 000

贷：银行存款——港元 (5000×0.8) 4 000

(3) 2×24年12月31日甲公司个别报表的会计处理：

长期应收款汇兑差额=5000×(0.78-0.8)=-100 (万元人民币)。

借：财务费用 100

贷：长期应收款——乙公司 (港元) 100

(4) 2×24年12月31日甲公司合并报表的会计处理：

①成本法调整为权益法：

a. 确认投资收益=10500×80%×0.8=6 720 (万元人民币)。

借：长期股权投资 6 720

贷：投资收益 6 720

b. 甲公司在编制合并财务报表时，因乙公司2×24年度财务报表折算为母公司记账本位币所产生的外币报表折算差额=以购买日公允价值为基础持续计算的可辨认净资产的价值

(35000+10500) × 资产负债表日即期汇率 0.78- (所有者权益项目期初人民币余额 35000 × 0.82+调整后的净利润外币项目余额 10500 × 平均汇率 0.8) =-1610 (万元人民币)。

确认其他综合收益 $= -1610 \times 80\% = -1288$ (万元人民币)。

借：其他综合收益 1 288

贷：长期股权投资 1 288

②将个别报表中由于实质上构成对子公司净投资的 5000 万港元长期应收款产生的汇兑差额转入合并报表其他综合收益：

借：其他综合收益 100

贷：财务费用 100

③抵销内部债权债务：

借：长期应付款 (5000×0.78) 3900

贷：长期应收款 3 900

④抵销子公司所有者权益：

借：实收资本 $(34\ 000 \times 0.82)$ 27 880

其他综合收益 -1610

盈余公积 $(200 \times 0.82 + 1200 \times 0.8)$ 1 124

未分配利润 $(800 \times 0.82 + 10500 \times 0.8 - 1\ 200 \times 0.8)$ 8 096

商誉 $(28474 - 35490 \times 80\%)$ 82

贷：长期股权投资 $(23\ 042 + 6\ 720 - 1\ 288)$ 28 474

少数股东权益 $[(35000 + 10\ 500) \times 0.78 \times 20\%]$ 7098

⑤抵销投资收益：

借：投资收益 $(10500 \times 0.8 \times 80\%)$ 6720

少数股东损益 $(10500 \times 0.8 \times 20\%)$ 1680

年初未分配利润 (800×0.82) 656

贷：提取盈余公积 (1200×0.8) 960

年末未分配利润 $(656 + 7440)$ 8 096

第 23 章 财务报告

【考点 1】资产负债表 (★)

1. 部分资产负债表项目的填列

(1)“其他非流动金融资产”项目，自资产负债表日起超过一年到期且预期持有超过一年的以公允价值计量且其变动计入当期损益的非流动金融资产的期末账面价值。

(2)“应收款项融资”项目，反映资产负债表日以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的应收票据和应收账款等。

(3)“无形资产”项目，企业应当根据重要性原则并结合本企业的实际情况，在“无形资产”项目下增设“其中：数据资源”项目，反映资产负债表日确认为无形资产的数据资源的期末账面价值。“存货”和“开发支出”项目，比照其处理。

(4)同一合同下的合同资产和合同负债应当以净额列示（不同合同下的合同资产和合同负债不能相互抵销），其中净额为借方余额的，应当根据其流动性在“合同资产”或“其他非流动资产”项目中填列，已计提减值准备的，还应减去“合同资产减值准备”科目中相关的期末余额后的金额填列；其中净额为贷方余额的，应当根据其流动性在“合同负债”或“其他非流动负债”项目中填列。

(5)“其他流动负债”或“其他非流动负债”、“其他流动资产”或“其他非流动资产”

根据“应交税费——待转销项税额”等科目期末贷方余额，在资产负债表中的“其他流动负债”或“其他非流动负债”项目列示。

根据“合同取得成本”科目的明细科目初始确认时摊销期限是否超过一年或一个正常营业周期，在“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目中填列，已计提减值准备的，还应减去“合同取得成本减值准备”科目中相关的期末余额后的金额填列。

根据“合同履约成本”科目的明细科目初始确认时摊销期限是否超过一年或一个正常营业周期，在“存货”或“其他非流动资产”项目中填列，已计提减值准备的，还应减去“合同履约成本减值准备”科目中相关的期末余额后的金额填列。

根据“应收退货成本”科目是否在一年或一个正常营业周期内出售，在“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目中填列。

根据“预计负债”科目下的“应付退货款”明细科目是否在一年或一个正常营业周期内清偿，在“其他流动负债”或“预计负债”项目中填列。

2. 对负债的流动性进行划分时，应特别注意以下几点：

(1) 企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上的情形。

企业在资产负债表日没有将负债清偿推迟至资产负债表日后一年以上的实质性权利的，该负债应当归类为流动负债。负债在其对手方选择的情况下可通过发行权益进行清偿的条款与负债的流动性划分无关。

【案例】2×24 年 12 月 1 日，甲公司按面值发行 500 万张可转换公司债券，每张面值 1 000 元，期限 5 年，到期前债券持有人有权随时按每张债券转换 5 股的转股价格，将持有的债券转换为甲公司的普通股。根据这一转换条款，甲公司有可能在该批债券到期前（包括资产负债表日起 12 个月内）予以清偿，判断该可转换公司债券的负债成分为流动负债还是非流动负债？

『正确答案』甲公司在 2×24 年 12 月 31 日资产负债表日判断该可转换公司债券的负债成分为流动负债还是非流动负债时，不应考虑转股导致的清偿情况，因此，该可转换公司债券的负债成分在 2×24 年 12 月 31 日甲公司的资产负债表上仍应当分类为非流动负债（假定不考虑其他因素和情况）。

(2) 对于在资产负债表日起一年内到期的负债，企业有意图且有能力自主地将清偿义务展期至资产负债表日后一年以上的，应当归类为非流动负债。

企业在资产负债表日有将负债清偿推迟至资产负债表日后一年以上的实质性权利的，该负债应当归类为非流动负债；不能自主地将清偿义务展期的，即使在资产负债表日后、财务报告批准报出日前签订了重新安排清偿计划协议，该项负债仍应当归类为流动负债。

企业是否有行使将负债清偿推迟至资产负债表日后一年以上的实质性权利的主观可能性，不影响负债的流动性划分。对于符合《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》非流动负债划分条件的负债，即使企业有意图或者计划在资产负债表日后一年内（含一年，下同）提前清偿该负债，或者在资产负债表日至财务报告批准报出日之间已提前清偿该负债，该负债仍应归类为非流动负债。

【例题】甲公司于 2×17 年 7 月 1 日向 A 银行举借 5 年期的长期借款，下列各种情况在 2×21 年 12 月 31 日的资产负债表列示的表述中，不正确的是（ ）。

A. 假定该长期借款没有展期条款，甲公司在 2×21 年 12 月 1 日与 A 银行完成长期再融资或展期 2 年，则该借款应当划分为非流动负债

B. 假定该长期借款没有展期条款，甲公司在 2×22 年 2 月 1 日（财务报告批准报出日为 2×22 年 3 月 31 日）完成长期再融资或展期 2 年，则该借款应当划分为流动负债

C. 假定甲公司与 A 银行的贷款协议规定，甲公司在长期借款到期前可以自行决定是否展期 2 年，无须征得债权人同意，则该借款应当划分为非流动负债

D. 假定甲公司与 A 银行的贷款协议上规定，甲公司在长期借款到期前可以自行决定是

否展期 2 年，无须征得债权人同意，但甲公司不打算展期，则该借款应当划分为流动负债

【正确答案】D

【答案解析】对于在资产负债表日起一年内到期的负债，企业拥有将负债清偿义务推迟至资产负债表日后一年以上的实质性权利的，该负债应当归类为非流动负债；企业是否有行使将负债清偿推迟至资产负债表日后一年以上的实质性权利的主观可能性，不影响负债的流动性划分。所以选项 D 不正确。

(3) 企业在资产负债表日或之前违反了长期借款协议，导致贷款人可随时要求清偿的负债，应当归类为流动负债。

贷款人在资产负债表日或之前同意提供在资产负债表日后一年以上的宽限期，在此期间内企业能够改正违约行为，且贷款人不能要求随时清偿的，该项负债应当归类为非流动负债。

【例题】2×21 年 12 月 31 日，甲公司银行借款共计 34000 万元，其中：①自乙银行借入的 5000 万元借款将于 1 年内到期，甲公司拥有自主展期 2 年清偿的权利；甲公司有意愿和能力自主展期 2 年偿还该借款。②自丙银行借入的 6000 万元借款将于 1 年内到期，甲公司不拥有自主展期清偿的权利；2×22 年 2 月 1 日，丙银行同意甲公司展期两年偿还该借款。③自丁银行借入的 7000 万元借款将于 1 年内到期，甲公司可以自主展期 2 年偿还，但尚未决定是否将该借款展期。④自戊银行借入的 8000 万元借款按照协议将于 5 年后偿还，但因甲公司违反借款协议的规定使用资金，戊银行于 2×21 年 11 月 1 日要求甲公司于 2×22 年 2 月 1 日前偿还；2×21 年 12 月 31 日，甲公司与戊银行达成协议，甲公司承诺按规定用途使用资金，戊银行同意甲公司按原协议规定的期限偿还该借款。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司 2×21 年度财务报表负债项目列报的表述中，正确的有（ ）。

- A. 乙银行的 5000 万元借款作为非流动负债列报
- B. 丙银行的 6000 万元借款作为流动负债列报
- C. 丁银行的 7000 万元借款作为非流动负债列报
- D. 戊银行的 8000 万元借款作为非流动负债列报

【正确答案】ABCD

【答案解析】企业是否有行使将负债清偿推迟至资产负债表日后一年以上的实质性权利的主观可能性，不影响负债的流动性划分。

(4) 对于企业贷款安排产生的负债，企业将负债清偿推迟至资产负债表日后一年以上的权利可能取决于企业是否遵循了贷款安排中规定的条件（以下简称契约条件），企业在对该类负债的流动性进行划分时，应区分情况（是在资产负债表日之前还是在资产负债表日之后应遵循该契约条件）考虑在资产负债表日是否有推迟清偿负债的权利。

【案例】甲公司于 2×24 年 12 月 31 日编制年报。2×24 年 12 月 31 日甲公司自工商银行借入的 5 000 万元借款，将于 5 年内到期，该贷款附带有一项债务契约条件，要求营运资本率（流动比率）在 2×24 年 12 月 31 日不低于 1.3，2×25 年 6 月 30 日不低于 1.4。如果营运资本率在任何指定的债务契约测试日不满足条件，都需要在测试日后的半年内清偿贷款。甲公司 2×24 年 12 月 31 日的实际营运资本率为 1.4，并预期 2×25 年 6 月 30 日的营运资本率为 1.35。

『正确答案』

(1) 甲公司 2×24 年 12 月 31 日：满足“营运资本率不低于 1.3”的债务契约条件，应分类为非流动负债。理由：因为 2×24 年 12 月 31 日是否满足债务契约条件，影响甲公司 2×24 年 12 月 31 日对该负债的分类，如果不满足“营运资本率不低于 1.3”的债务契约条件，则应分类为流动负债。

(2) 未来债务契约条件 (2×25 年 6 月 30 日): 是否满足“营运资本率不低于 1.4”的债务契约条件 (预期 2×25 年 6 月 30 日的营运资本率为 1.35), 不影响甲公司 2×24 年 12 月 31 日对该负债的分类。理由: 因为企业在某个资产负债表日之后应遵循的契约条件不影响企业在该资产负债表日对该负债的分类, 与该负债在该资产负债表日的流动性划分无关。

【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 (★★★)

一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响, 以及两方或两方以上同受一方控制或共同控制的, 构成关联方。

应注意以下要点:

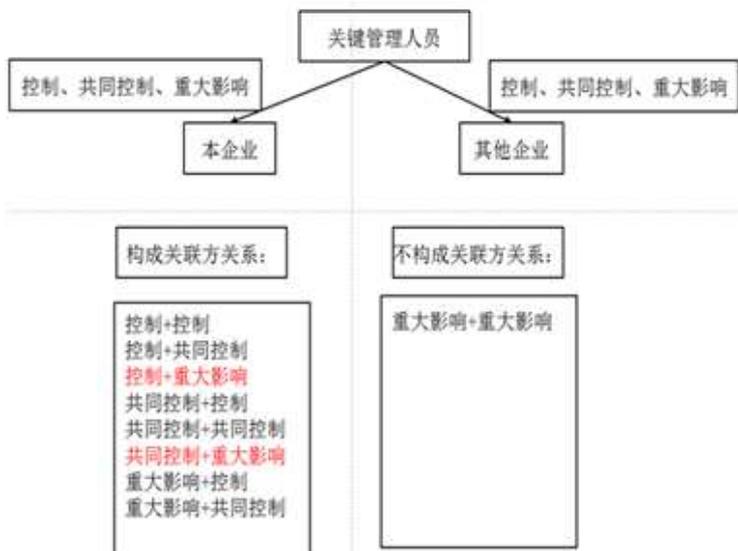
(1) 与该企业发生日常往来的资金提供者、公用事业部门、政府部门和机构, 以及因与该企业发生大量交易而存在经济依存关系的单个客户、供应商、特许商、经销商和代理商之间, 不构成关联方关系。

(2) 与该企业共同控制合营企业的合营者之间, 通常不构成关联方关系。

(3) 仅仅同受国家控制而不存在其他关联方关系的企业, 不构成关联方关系。

(4) 受同一方重大影响的企业之间不构成关联方关系。例如, 同一投资者的两家联营企业之间不构成关联方关系。

(5) 企业与该企业主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员控制、共同控制或施加重大影响的其他企业之间, 通常构成关联方关系 (但仅同受一方重大影响的除外)。



【例题·多选题】(2024 年) 乙公司是甲公司的子公司的联营企业, 甲公司实际控制人张某的女儿持有丙公司 30% 的股权具有重大影响, 张某同时持有丁公司有关股份并达到控制, 甲公司具有重大影响的一家投资企业持有戊公司 25% 的股份, 具有重大影响, 不考虑其他因素, 下列与甲公司构成关联方的有 ()。

- A. 乙公司 B. 丙公司
- C. 丁公司 D. 戊公司



【正确答案】ABC

【答案解析】选项 A，甲公司通过子公司间接对乙公司施加重大影响，所以乙公司是甲公司的关联方；选项 B，企业的主要投资者个人或与其关系密切的家庭成员施加重大影响的企业和本企业构成关联方关系（但仅同受一方重大影响的除外）；选项 C，企业的主要投资者个人控制的企业与本企业构成关联方关系；选项 D，甲公司不能间接对戊公司施加重大影响，所以戊公司不是甲公司的关联方。

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. 属于当期正常业务，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) 增、减资导致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. 资产负债表日后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。

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. 其他特殊情形：

(1) 资产负债表日后期间对报告年度存在的或有对价的调整。

(2) 对于报告年度实施的短期利润分享计划（或奖金计划），企业在资产负债表日后期间以经审计的报告年度净利润为基础确定应支付的薪酬金额。

(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) 资产负债表日后期间提取报告年度的盈余公积。

【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。

需要特别注意的两点：

(1) 按照 42 号准则，即使在资产负债表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期间进行的债务重组，不属于资产负债表日后调整事项，而属于非调整事项。

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 × 回购价格 ÷ 平均市场价格 - 回购的股数)

×? /12

4. 股票期权

应注意计算稀释每股收益所使用的行权价格的特别之处:

计算稀释每股收益所使用的行权价格 = 期权的行权价 + 资产负债表日尚未取得的职工服务的公允价值 = 期权的行权价 + 授予日公允价值 × (剩余等待期 / 总的等待期)

【例题】甲上市公司 2×22 年 1 月 1 日发行在外的普通股为 60000 万股。2×22 年度甲公司与计算每股收益相关的事项如下:①5 月 15 日,以年初发行在外普通股股数为基数,每 10 股送 3 股股票股利,除权日为 6 月 1 日。②7 月 1 日,甲公司与股东签订一份远期股份回购合同,承诺 2 年后以每股 12 元的价格回购股东持有的 2000 万股普通股。③8 月 1 日,根据已报经批准的股权激励计划,授予高级管理人员 3000 万份股票期权,高级管理人员自授予日起在甲公司服务满 15 个月即可行权,每份股票期权行权时可按 4 元的价格购买甲公司 1 股普通股,当日每份股票期权的公允价值为 6 元。④10 月 1 日,对外发行 6000 万份认股权证,行权日为 2×23 年 4 月 1 日,每份认股权证可在行权日以 6 元的价格认购甲公司 1 股普通股。甲公司当期各期间的普通股平均市场价格均为每股 10 元。甲公司 2×22 年实现的归属于普通股股东的净利润为 117000 万元。

【答案】

甲公司 2×22 年度基本每股收益 = $117000 / (60000 \times 1.3) = 1.5$ (元 / 股)。

因承诺回购股票调整增加的普通股加权平均数 = $(2000 \times 12 / 10 - 2000) \times 6 / 12 = 200$ (万股)。

计算稀释每股收益所使用的股票期权行权价格 = $4 + 6 \times \text{剩余等待期} 10 / \text{总的等待期} 15 = 8$ (元)。

因股票期权调整增加的普通股加权平均数 = $(3000 - 3000 \times 8 / 10) \times 5 / 12 = 250$ (万股)。

因发行认股权证调整增加的普通股加权平均数 = $(6000 - 6000 \times 6 / 10) \times 3 / 12 = 600$ (万股)。

因此甲公司 2×22 年度稀释每股收益 = $117000 / [60000 \times 1.3 + (200 + 250 + 600)] \approx 1.48$ (元 / 股)。

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)