

2019 年注册会计师·会计
“国庆节”3 天冲刺串讲讲义
——郭建华

第 1 章 总论

一、会计信息质量要求 (★)

1. 实质重于形式
2. 谨慎性

二、会计计量属性 (★★)

【归纳】

(1) 按照账面价值与可收回金额孰低后续计量的：固定资产（在建工程）、无形资产（研发支出）、投资性房地产（成本模式）、长期股权投资、商誉。

(2) 按照公允价值后续计量的：其他债权投资、其他权益工具投资、交易性金融资产、交易性金融负债、投资性房地产（公允价值模式）、应付职工薪酬（现金结算的股份支付）。

(3) 按照摊余成本后续计量的：债权投资、贷款、应收款项、大部分负债。

(4) 按照成本与可变现净值孰低后续计量的：存货。

第 2 章 会计政策和会计估计及其变更

一、会计政策变更

二、会计估计变更的会计处理

提示：必须会区分会计政策变更与会计估计变更

三、历年会计差错更正常规题型的总结 (★★★)

1. 第一种题型：本年发现本年的差错

更正方法：直接调整相应的会计科目，其中涉及损益的，也直接调整相关科目。特别强调的是如果属于资产负债表日后期间发现报告年度的会计差错，只要题目明确说明不通过“以前年度损益调整”科目核算，应按本题型的会计处理方法进行会计处理。

【例题】（2017 年）甲公司为境内上市公司，2×16 年度，甲公司经注册会计师审计前的净利润为 35000 万元，其 2×16 年度财务报表于 2×17 年 4 月 25 日经董事会批准对外报出。注册会计师在对甲公司 2×16 年度财务报表进行审计时，对下列有关交易或事项的会计处理提出质疑：

其他有关资料：第一，假定注册会计师对质疑事项提出的调整建议得到甲公司接受。第

二，本题不考虑所得税等相关税费以及其他因素。

要求：对注册会计师质疑的交易或事项。分别判断甲公司的会计处理是否正确，并说明理由，对不正确的会计处理，编制更正的会计分录（无需通过“以前年度损益调整”或“利润分配——未分配利润”科目，直接使用相关会计科目，也无需编制提取盈余公积、结转利润分配的会计分录）；

资料和答案如下：

（1）2×16年1月1日，甲公司以1000万元购买了乙公司资产支持计划项目发行的收益凭证。根据合同约定，该收益凭证期限三年，预计年收益率为6%。当年收益于下年1月底前支付；收益凭证到期时按照资产支持计划所涉及资产的实际现金流量情况支付全部或部分本金；发行方不保证偿还全部本金和支付按照预计收益率计算的收益。甲公司计划持有该收益凭证至到期。该收益凭证于2×16年12月31日的公允价值为980万元。2×16年，甲公司的会计处理如下：

借：债权投资	1000	
贷：银行存款		1000
借：应收利息	60	
贷：投资收益		60

【答案】事项（1），甲公司的会计处理不正确。理由：虽然甲公司计划将该债券持有至到期，但是该项债券投资到期时回收金额不固定，根据金融资产业务模式和现金流特征，应将该项债券投资作为交易性金融资产核算；此外预计的利息收益等待实际确定时才能进行确认。

更正的处理：

借：交易性金融资产	1 000	
贷：债权投资		1 000
借：公允价值变动损益	20	
贷：交易性金融资产		20
借：投资收益	60	
贷：应收利息		60

（2）甲公司自2×16年1月1日起将一块尚可使用40年的出租土地使用权转为自用并计划在该土地上建造厂房。转换日，该土地使用权的公允价值为2000万元，账面价值为1800万元。截至2×16年12月31日，甲公司为建造厂房实际发生除土地使用权以外的支出1800万

元，均以银行存款支付。

该土地使用权于2×06年1月1日取得，成本为950万元，可使用50年，取得后即出租给其他单位。甲公司对出租土地使用权采用公允价值模式进行后续计量。2×16年，甲公司的会计处理如下：

借：在建工程	3800
贷：投资性房地产——成本	950
投资性房地产——公允价值变动	850
银行存款	1800
公允价值变动损益	200

【答案】事项（2），甲公司的会计处理不正确。理由：甲公司将公允价值模式后续计量的投资性房地产转换为自用土地使用权（作为无形资产核算），该项无形资产是以转换日的公允价值计量，投资性房地产以转换日的账面价值计量，账面价值与公允价值的差额记到当期损益中。在以后期间为建造固定资产发生的支出是应该记到在建工程中核算的。更正的处理：

借：无形资产 2 000

贷：在建工程 2 000

（3）2×16年10月8日，经甲公司董事会批准，将以成本模式进行后续计量的出租房产的预计使用年限由50年变更为60年，并从2×16年1月1日开始按新的预计使用年限计提折旧。该出租房产的原价为50000万元，甲公司对出租房产采用年限平均法计提折旧，预计净残值为零，截止2×15年12月31日已计提10年折旧。2×16年，甲公司的会计处理如下：

借：其他业务成本	800
贷：投资性房地产累计折旧	800

事项（3），甲公司的会计处理不正确。

理由：甲公司2×16年10月8日发生会计估计变更，在变更之前该项资产在2×16年1月至9月应计提的折旧金额=40000/40×9/12=750（万元），2×16年10月至12月应计提的折旧金额=（40000-750）/（12×49+3）×3=199.24（万元），所以该项资产在2×16年应计提的折旧的总额949.24万元（750+199.24）。

更正的处理：

借：其他业务成本 149.24

贷：投资性房地产累计折旧 149.24

【例题】(2016年) 甲股份有限公司(以下简称“甲公司”) 2×15年更换年审会计师事务所, 新任注册会计师在对其2×15年度财务报表进行审计时, 对以下事项的会计处理存在质疑:

其他有关资料: 甲公司按照净利润的10%提取法定盈余公积, 不计提任意盈余公积。不考虑所得税等相关税费因素的影响。甲公司2×15年年度报告于2×16年3月20日对外报出。

要求: 判断甲公司对事项(1)至事项(3)的会计处理是否正确并说明理由; 对于不正确的会计处理, 编制更正的会计分录(无需通过“以前年度损益调整”科目, 不考虑当期盈余公积的计提)。

资料和答案如下:

(1) 自2×14年开始, 甲公司每年年末均按照职工工资总额的10%计提相应资金计入应付职工薪酬, 计提该资金的目的在于解决后续拟实施员工持股计划的资金来源, 但有关计提金额并不对应于每一位在职员工。甲公司计划于2×18年实施员工持股计划, 以2×14年至2×17年四年间计提的资金在二级市场购买本公司股票, 授予员工持股计划范围内的管理人员, 员工持股计划范围内的员工与原计提时在职员工的范围很可能不同。如员工持股计划未能实施, 员工无权取得该部分计入职工薪酬的提取金额。该计划下, 甲公司2×14年计提了3000万元。2×15年年末, 甲公司就当年度应予计提的金额进行了以下会计处理:

借: 管理费用 3600
贷: 应付职工薪酬 3600

【答案】事项(1) 甲公司该项会计处理不正确。理由: 该部分金额不是针对特定员工需要对象化支付的费用, 即不是当期为了获取员工服务实际发生的费用, 准则规定不能予以计提。涉及员工持股计划拟授予员工的股份, 应当根据其授予条件等分析是获取的哪些期间的职工服务, 并将与股份支付相关的费用计入相应期间。

更正分录:

借: 应付职工薪酬 6600
贷: 盈余公积 300
利润分配——未分配利润 2700
管理费用 3600

(2) 为调整产品结构, 去除冗余产能, 2×15年甲公司推出一项鼓励员工提前离职的

计划。该计划范围内涉及的员工共有1000人，平均距离退休年龄还有5年。甲公司董事会于10月20日通过决议，该计划范围内的员工如果申请提前离职，甲公司将每人一次性地支付补偿款30万元。根据计划公布后与员工达成的协议，其中的800人会申请离职。截至2×15年12月31日，该计划仍在进行当中。甲公司进行了以下会计处理：

借：长期待摊费用24000

贷：预计负债 24000

借：营业外支出4800

贷：长期待摊费用4800

【答案】事项（2）：甲公司该项交易的会计处理不正确。理由：该项计划原则上应属于会计准则规定的辞退福利，有关一次性支付的辞退补偿金额应于计划确定时作为应付职工薪酬，相关估计应支付的金额全部计入当期损益，而不能在不同年度间分期摊销。

更正分录：

借：管理费用 24000

贷：营业外支出 4800

长期待摊费用19200

借：预计负债24000

贷：应付职工薪酬——辞退福利24000

（3）2×15年甲公司销售快速增长，对当年度业绩起到了决定性作用。根据甲公司当年制定并开始实施的利润分享计划，销售部门员工可以分享当年度净利润的3%作为奖励。2×16年2月10日，根据确定的2×15年年度利润，董事会按照利润分享计划，决议发放给销售部门员工奖励620万元。甲公司于当日进行了以下会计处理：

借：利润分配——未分配利润620

贷：应付职工薪酬 620

【答案】事项（3）：甲公司该项会计处理不正确。理由：利润分享计划下员工应分享的部分应作为职工薪酬并计入有关成本费用，因涉及的是销售部门，甲公司应计入2×15年销售费用。

借：销售费用 620

贷：利润分配——未分配利润620

【例·综合题】（2016年）甲公司为境内上市公司，其2×15年度财务报告于2×16年

3月20日经董事会批准对外报出。2×15年，甲公司发生的部分交易或事项以及相关的会计处理如下：

假定：不考虑相关税费及其他因素；不考虑提取盈余公积等利润分配因素。

要求：根据上述资料。逐项判断甲公司的会计处理是否正确，并说明理由；如果甲公司的会计处理不正确，编制更正的会计分录（无须通过“以前年度损益调整”科目）。

资料 and 答案如下：

(1) 2×15年7月1日，甲公司实施一项向乙公司（甲公司的子公司）20名高管人员每人授予20000份乙公司股票期权的股权激励计划。甲公司与相关高管人员签订的协议约定：每位高管人员自期权授予之日起在乙公司连续服务4年，即可以从甲公司购买20000股乙公司股票，购买价格为8元/股。该股票期权在授予日（2×15年7月1日）的公允价值为14元/份。2×15年12月31日的公允价值为16元/份。截至2×15年年末，20名高管人员中没有人离开乙公司，估计未来3.5年内将有2名高管人员离开乙公司。甲公司的会计处理如下：

借：管理费用 63

贷：资本公积——其他资本公积 63

【答案】 事项(1)：甲公司的会计处理不正确。理由：母公司授予子公司员工的股份支付，母公司应确认为长期股权投资；甲公司支付的股票为乙公司的股票，站在甲公司的角度，需先以现金购入其他方的股权，然后再进行股份支付，应作为现金结算的股份支付进行处理； 2×15 年应确认的成本费用 = $(20-2)\times 2\text{万份}\times 16\times 1/4\times 6/12=72$ （万元）。更正分录为：

借：资本公积——其他资本公积 63

贷：管理费用 63

借：长期股权投资 72

贷：应付职工薪酬 72

(2) 2×15年6月20日，甲公司与丙公司签订广告发布合同。合同约定：甲公司在其媒体上播放丙公司的广告，每日发布8秒，播出期限为1年，自2×15年7月1日起至2×16年6月30日止，广告费用为8000万元，于合同签订第二天支付70%的价款。合同签订第二天，甲公司收到丙公司按合同约定支付的70%价款，另外30%价款于2×16年1月支付。截至2×15年12月31日，甲公司按合同履行其广告服务义务。甲公司的会计处理如下：

借：银行存款 5600

 应收账款 2400

 贷：主营业务收入 8000

【答案】事项（2）：甲公司的会计处理不正确。理由：因播出期间为1年，属于时段义务，需要在提供服务的期间内分期确认收入，截至2×15年12月31日，甲公司应确认的主营业务收入为4000万元。更正分录：

借：主营业务收入 4000

 贷：合同负债 1600

 应收账款 2400

（3）为支持甲公司开拓新兴市场业务，2×15年12月4日，甲公司与其控股股东P公司签订债务重组协议，协议约定P公司豁免甲公司所欠5000万元货款。甲公司的会计处理如下：

借：应付账款 5000

 贷：营业外收入——债务重组利得 5000

【答案】事项（3）：甲公司的会计处理不正确。理由：为支持甲公司开拓新兴市场业务，甲公司与母公司签订的债务重组协议，该行为从经济实质上判断是控股股东的资本性投入，甲公司应将豁免债务全额计入所有者权益（资本公积）。更正分录：

借：营业外收入——债务重组利得 5000

 贷：资本公积 5000

（4）2×15年12月20日，因流动资金短缺，甲公司将债权投资的丁公司债券出售30%，出售所得价款2700万元已通过银行收取。同时，由于企业业务模式的变更将所持有丁公司债券的剩余部分重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，该债权投资于出售30%之前的账面余额为8500万元，未计提减值准备。预计剩余债券的公允价值为6400万元。甲公司的会计处理如下：

借：银行存款 2700

 交易性金融资产 6400

 贷：债权投资 8500

 投资收益 (2700-8500×30%) 150

其他综合收益 (6400-8500×70%) 450

【答案】事项（4）：甲公司的会计处理不正确。理由：企业将一项以摊余成本计量的

金融资产重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的，应当按照该资产在重分类日的公允价值进行计量。原账面价值与公允价值之间的差额计入当期损益。更正分录：

借：其他综合收益（ $6400 - 8500 \times 70\%$ ）450

贷：公允价值变动损益 450

（5）由于出现减值迹象，2×15年6月30日，甲公司对一栋专门用于出租给子公司戊公司的办公楼进行减值测试。该出租办公楼采用成本模式进行后续计量，原值为45000万元，已计提折旧9000万元，以前年度未计提减值准备，预计该办公楼的未来现金流量现值为30000万元，公允价值减去处置费用后的净额为32500万元。甲公司的会计处理如下：

借：资产减值损失 6000

贷：投资性房地产减值准备 6000

甲公司对该办公楼采用年限平均法计提折旧，预计使用50年，截至2×15年6月30日，已计提折旧10年，预计净残值为零。2×15年7月至12月，该办公楼收取租金400万元，计提折旧375万元。甲公司的会计处理如下：

借：银行存款 400

贷：其他业务收入 400

借：其他业务支出 375

贷：投资性房地产累计折旧 375

【答案】事项（5）：甲公司的会计处理不正确。理由：投资性房地产的减值金额是账面价值与可收回金额进行比较确定的，可收回金额以预计未来现金流量的现值与公允价值减去处置费用后的净额孰高计量，办公楼的可收回金额是32500万元，应计提减值损失＝（ $45000 - 9000$ ）－32500＝3500（万元）。更正分录为：

借：投资性房地产减值准备 2500

贷：资产减值损失 2500

企业应该计提的折旧金额＝ $32500 / (50 - 10) \times 6 / 12 = 406.25$ （万元）

更正分录：

借：其他业务成本（其他业务支出）31.25

贷：投资性房地产累计折旧 31.25

（6）2×15年12月31日，甲公司与己银行签订应收账款保理协议，协议约定：甲公

司将应收大华公司账款 9500 万元出售给己银行，价格为 9000 万元；如果己银行无法在应收账款信用期过后六个月内收回款项，则有权向甲公司追索。合同签订日，甲公司将应收大华公司的有关资料交付己银行，并书面通知大华公司；己银行向甲公司支付了 9000 万元。转让时，甲公司已对该应收账款计提了 1000 万元的坏账准备。甲公司的会计处理如下：

借：银行存款 9000
 坏账准备 1000
 贷：应收账款 9500
 财务费用 500

【答案】事项（6）：甲公司的会计处理不正确。理由：银行对该应收账款有向甲公司追偿的权利，所以应收账款不满足终止确认的条件，应将收到的款项确认为短期借款。更正分录：

借：应收账款 9500
 财务费用 500
 贷：短期借款 9000
 坏账准备 1000

【例题】（2015 年）注册会计师在对甲股份有限公司（以下简称“甲公司”）20×4 年财务报表进行审计时，对其当年度发生的下列交易事项的会计处理提出疑问，希望能够与甲公司财务部门讨论：

要求：判断甲公司对有关交易事项的会计处理是否正确，对于不正确的，说明理由并编制更正的会计分录（无须通过“以前年度损益调整”科目）。

其他有关资料： $(P/A, 5\%, 5) = 4.3295$ ； $(P/A, 6\%, 5) = 4.2124$ ； $(P/F, 5\%, 5) = 0.7835$ ； $(P/F, 6\%, 5) = 0.7473$ 。

本题中有关公司均按净利润的 10%计提法定盈余公积，不计提任意盈余公积。不考虑相关税费及其他因素。

资料和答案如下：

（1）1 月 2 日，甲公司自公开市场以 2 936.95 万元购入乙公司于当日发行的公司债券 30 万张，该债券每张面值为 100 元，票面年利率为 5.5%，该债券为 5 年期，分期付息（于下一年度的 1 月 2 日支付上一年利息）、到期还本。甲公司拟长期持有该债券以获得本息流

入。因现金流充足，甲公司预计不会在到期前出售。甲公司根据其管理该债券的业务模式和该债券的合同现金流量特征，将该债券分类为以摊余成本计量的金融资产。甲公司对该交易事项的会计处理如下（会计分录中的金额单位为万元，下同）：

借：债权投资 3 000
 贷：银行存款 2 936.95
 财务费用 63.05
借：应收利息（3 000×5.5%）165
 贷：投资收益 165

【答案】事项（1）：甲公司该项会计处理不正确。

理由：对划分为以摊余成本计量的金融资产的投资，应当按照实际利率，采用摊余成本法计量，不能将面值与购入价款之间的差额直接计入取得当期的损益。

更正分录为：

借：财务费用 63.05
 贷：债权投资——利息调整 63.05
该债券预计未来现金流量的现值=165×（P/A，6%，5）+3 000×（P/F，6%，5）=165×4.2124+3000×0.7473=2 936.95（万元），因此该债券的实际利率为6%。本期应分摊的利息调整金额2 936.95×6%—应收利息165=11.22（万元）。
借：债权投资——利息调整 11.22
 贷：投资收益 （2 936.95×6%—165）11.22

（2）7月20日，甲公司取得当地财政部门拨款1 860万元，用于资助甲公司20×4年7月开始进行的一项研发项目的前期研究。该研发项目预计周期为两年，预计将发生研究支出3 000万元。项目自20×4年7月开始启动，至年末累计发生研究支出1 500万元（全部以银行存款支付）。甲公司对该交易事项的会计处理如下：

借：银行存款 1 860
 贷：其他收益 1 860
借：研发支出——费用化支出 1500
 贷：银行存款 1500
借：管理费用 1500
 贷：研发支出——费用化支出 1500

【答案】事项（2）：甲公司会计处理不正确。

更正分录为：

贷：递延收益 1860

贷：其他收益 465

借：信用减值损失 2 000

贷：其他权益工具投资 2 000

借：其他综合收益 2 000

貸：信用減値損失 2 000

借：银行存款 3 200

贷：资本公积 3 200

借：在建工程 1 400

贷：银行存款 1400

借：银行存款 38.40

贷：在建工程 38.40

其中，冲减在建工程的金额=2 600×0.4%×3+1 800×0.4%×1= 38.40（万元）。

【答案】事项（4）：甲公司会计处理不正确。理由：甲公司用于生产线建设资金为股东投资，属于自有资金，不属于专门借款或一般借款，其没有利息费用，同时，也不能将其投资收益用于冲减所建资产的成本。

更正分录为：

借：在建工程 38.40

贷：财务费用（或投资收益） 38.40

【例·综合题】（2015年）甲公司2×14年发生的业务如下：

要求：判断甲公司四个事项的会计处理是否正确，如果不正确，请说明理由，并编制个别报表中的更正分录。（不需要通过“以前年度损益调整”科目）

资料和答案如下：

（1）2×14年1月6日，甲公司与乙公司签订房产转让合同，将某房产转让给乙公司，合同约定按房产的公允价值1 600万元作为转让价格。同日，双方签订租赁协议，约定自2×14年7月1日起，甲公司自乙公司将所售房产租回供管理部门使用，租赁期3年，每年租金按市场价格确定为120万元，甲公司于2×14年6月30日收到乙公司支付的房产转让款。当日，房产所有权的转移手续办理完毕。上述房产在甲公司的账面原价为2 000万元，至转让时已计提折旧500万元，未计提减值准备。甲公司将售价与账面价值的差计入了递延收益100万元。固定资产通过“固定资产清理”进行结转。

【答案】事项（1）：甲公司处理不正确，理由：售后租回形成经营租赁，且售价等于公允价值，售价与账面价值之差计入当期损益。更正分录：

借：递延收益 100

贷：资产处置损益 100

（2）甲公司2×14年11月6日，以银行存款12 000万元购入股票，根据企业确定其管理金融资产的业务模式时，甲公司本应将非交易性权益工具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金融资产并按规定确认股利收入进行处理。但甲公司在进行会计处理时错误地将其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并且年末确认了公允价值变动收益3 000万元，计入公允价值变动损益。

【答案】事项（2）：甲公司处理不正确，理由：由于甲公司根据管理金融资产的业务模式时，应将非交易性权益工具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

金融资产，不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核算，年末公允价值变动应计入其他综合收益。

更正分录：

借：其他权益工具投资 15 000

公允价值变动损益 3 000

贷：交易性金融资产 15 000

其他综合收益 3 000

(3) 甲公司 2×14 年以支付土地出让金的方式购入土地所有权用于建设厂房，支付 8 000 万元，之后政府返还 1 600 万元作为补贴，2×14 年年底厂房尚未开始建造。甲公司将收到的政府补贴作为其他收益进行处理。假定甲公司采用总额法核算。

【答案】事项 (3)：甲公司处理不正确，理由：这里是与资产相关的政府补助，应当先计入递延收益。自固定资产达到可使用状态后，在该资产使用寿命内平均分配，分次计入以后各期的其他收益。

更正分录：

借：其他收益 1 600

贷：递延收益 1 600

(4) 2×14 年 7 月 1 日甲公司与其子公司丁公司的 10 名高级管理人员签订股权激励协议，如果管理人员从授予日起在丁公司连续工作 4 年，服务期满时有权以每股 6 元的价格购买甲公司股票 1 万股/每人，授予日的公允价值为 12 元，至年底没有人离开，预计未来 3.5 年内将有 1 人离开。甲公司的会计处理：

借：管理费用 13.50

贷：应付职工薪酬 13.50

【答案】事项 (3)：①甲公司处理不正确，理由：甲公司以本公司的股票向其子公司的员工进行激励，应当是确认长期股权投资，同时按照权益结算的股份支付来处理。

更正分录：

借：长期股权投资 $[(10-1) \times 12 \times 1/4 \times 1/2]$ 13.5

应付职工薪酬 13.5

贷：资本公积——其他资本公积 13.5

管理费用 13.5

2. 第二种题型：财务报告批准报出前发现报告年度的会计差错

更正方法：按照资产负债表日后事项处理原则处理，涉及损益的应通过“以前年度损益调整”科目核算。但是题目中明确说明不通过“以前年度损益投资”科目核算，则比照第一种题型进行会计处理。

【例题】（2011 年节选）甲公司作为一家机械设备制造企业，按照当年实现净利润的 10% 提取法定盈余公积。

要求：根据资料，逐项判断甲公司会计处理是否正确，并简要说明判断依据。对于不正确的会计处理，编制相应的调整分录。

20×1 年 3 月，新华会计师事务所对甲公司 20×0 年度财务报表进行审计时，现场审计人员关注到其 20×0 年以下交易或事项的会计处理：（假定甲公司 20×0 年度财务报表于 20×1 年 3 月 31 日对外公布。本题不考虑增值税、所得税及其他因素。）

资料和答案如下：

（1）12 月 30 日，甲公司与辛银行签订债务重组协议。协议约定，如果甲公司于次年 6 月 30 日前偿还全部长期借款本金 8 000 万元，辛银行将豁免甲公司 20×0 年度利息 400 万元以及逾期罚息 140 万元。根据内部资金筹措及还款计划，甲公司预计在 20×1 年 5 月还清上述长期借款。

甲公司会计处理：20×0 年，确认债务重组收益 400 万元，未计提 140 万元逾期罚息。

【答案】事项（1）：会计处理不正确。理由：债务重组以偿还本金为前提，此时不应当确认债务重组收益；支付逾期罚息构成甲公司 20×0 年底的现时义务。调整分录如下：

借：营业外收入（或以前年度损益调整——调整营业外收入）	400
贷：长期借款（或应付利息）	400
借：营业外支出（或以前年度损益调整——调整营业外支出）	140
贷：其他应付款	140

【提示】罚息应通过“其他应付款”科目核算，不应通过“预计负债”科目核算。

（2）12 月 31 日，因合同违约被诉案件尚未判决，经咨询法律顾问后，甲公司认为很可能赔偿的金额为 800 万元。20×1 年 2 月 5 日，经法院判决，甲公司应支付赔偿金 500 万元。当事人双方均不再上诉。

甲公司会计处理：20×0 年末，确认预计负债和营业外支出 800 万元；法院判决后未调整 20×0 年度财务报表。

【答案】事项（2）：会计处理不正确。理由：20×0年末确认预计负债和营业外支出800万元正确；法院判决后属于日后调整事项，需要调整20×0年度财务报表原先确认的与该案件相关的预计负债。调整分录如下：

借：预计负债	800
贷：营业外支出（或以前年度损益调整——调整营业外支出）	300
其他应付款	500

3. 第三种题型：属于当年正常业务，而错误处理作为重大差错并追溯调整了上年财务报告

情况（1）：如将“以前年度损益调整”科目余额转入未分配利润，并调整了留存收益；更正方法：不需要再通过“以前年度损益调整”核算，而应直接调整期初留存收益。

【例题】（2014年节选）20×3年7月，甲公司一未决诉讼结案。法院判定甲公司承担损失赔偿责任3 000万元。该诉讼事项源于20×2年9月一竞争对手提起的对甲公司的起诉，编制20×2年财务报表期间，甲公司曾在法院的调解下，与原告方达成初步和解意向。按照该意向，甲公司需向对方赔偿1 000万元，甲公司据此在20×2年确认预计负债1 000万元。20×3年，原告方控股股东变更，新的控股股东认为原调解决定不合理，不再承认原初步和解相关事项，向法院请求继续原法律程序。因实际结案时需赔偿金额与原确认预计负债的金额差别较大，甲公司于20×3年进行了以下会计处理：

借：以前年度损益调整	2 000
贷：预计负债	2 000
借：盈余公积	200
利润分配——未分配利润	1 800
贷：以前年度损益调整	2 000

【答案】甲公司的会计处理不正确。

理由：甲公司在编制20×2年财务报表时，按照当时初步和解意向确认1 000万元预计负债不存在会计差错。后因情况变化导致法院判决结果与原预计金额存在的差额属于新发生情况，所承担损失的金额与原预计负债之间的差额应计入发生当期损益，不应追溯调整以前期间。

更正分录如下：

借：营业外支出	2 000
---------	-------

不能再追溯调整 20×3 年度的财务报表，应计入发生当期损益。更正分录：

借：营业外支出 7 200
贷：利润分配——未分配利润 6 480
盈余公积 720

(2) 20×4 年 4 月 20 日，甲公司收到当地税务部门返还其 20×3 年度已交所得税款的通知，4 月 30 日收到税务部门返还的所得税款项 720 万元。甲公司在对外提供 20×3 年度财务报表时，因无法预计是否符合有关的税收优惠政策，故全额计算交纳了所得税并确认了相关的所得税费用。

税务部门提供的税收返还凭证中注明上述返还款项为 20×3 年的所得税款项，为此，甲公司追溯调整了已对外报出的 20×3 年度财务报表相关项目的金额。

分析：原错误会计分录为：

借：其他应收款 720
贷：以前年度损益调整 720
借：以前年度损益调整 720
贷：利润分配——未分配利润 648
盈余公积 72

【答案】甲公司的会计处理不正确。理由：企业收到的所得税返还属于政府补助，应按《政府补助》准则的规定处理。在实际收到所得税返还时，直接计入当期损益，不应追溯调整已对外报出的 20×3 年度财务报表相关项目。更正分录：

借：利润分配——未分配利润 648
盈余公积 72
贷：其他收益（或所得税费用） 720

情况（2）：如果没有将“以前年度损益调整”科目余额转入未分配利润，也未调整留存收益；更正方法：仍然需要通过“以前年度损益调整”核算，而不调整期初留存收益。

【例题】（2014 年）注册会计师在对甲公司 20×8 年度财务报表进行审计时，关注到甲公司对前期财务报表进行了追溯调整，具体情况如下：

其他资料：不考虑所得税等相关税费的影响，以及以前年度损益调整结转的会计处理。

要求：根据资料（1）至（4），判断甲公司对相关事项的会计处理是否正确，并说明理由；对于不正确的事项，编制更正有关会计处理的调整分录。

资料及答案如下：

(1) 甲公司 20×7 年 1 月 1 日开始进行某项新技术的研发，截至 20×7 年 12 月 31 日，累计发生研究支出 300 万元，开发支出 200 万元。在编制 20×7 年度财务报表时，甲公司考虑到相关技术尚不成熟，能否带来经济利益尚不确定，将全部研究和开发费用均计入当期损益。20×8 年 12 月 31 日，相关技术的开发取得重大突破，管理层判断其未来能够带来远高于研发成本的经济利益流入，且甲公司有技术、财务和其他资源支持其最终完成该项目。甲公司将本年发生的原计入管理费用的研发支出 100 万元全部转入“开发支出”项目，并对 20×7 年已费用化的研究和开发支出进行了追溯调整，相关会计处理如下（会计分录中的金额单位为万元，下同）：

借：研发支出——资本化支出 600

贷：以前年度损益调整 500

管理费用 100

【答案】事项（1）的会计处理不正确。理由：20×8 年 12 月 31 日之前研发支出资本化条件尚未满足，在满足资本化调整后对于未满足资本化条件时已费用化的研发支出不应该进行调整。

调整分录：

借：管理费用 100

以前年度损益调整 500

贷：研发支出——资本化支出 600

(2) 20×7 年 7 月 1 日，甲公司向乙公司销售产品，增值税专用发票上注明的销售价格为 1 000 万元，增值税款 170 万元，并于当日取得乙公司转账支付的 1 170 万元。销售合同中还约定：20×8 年 6 月 30 日甲公司按 1 100 万元的不含增值税价格回购该批商品，商品一直由甲公司保管，乙公司不承担商品实物灭失或损失的风险。在编制 20×7 年财务报表时，甲公司将上述交易作为一般的产品销售处理，确认了销售收入 1 000 万元，并结转销售成本 600 万元。

20×8 年 6 月 30 日，甲公司按约定支付回购价款 1 100 万元和增值税款 187 万元，并取得增值税专用发票。甲公司重新审阅相关合同，认为该交易实质上是抵押借款，上年度不应作为销售处理，相关会计处理如下：

借：以前年度损益调整（20×7 年营业收入）1 000

贷：其他应付款 1 000

借：库存商品 600

贷：以前年度损益调整（20×7 年营业成本）600

借：其他应付款 1 000

财务费用 100

应交税费——应交增值税（进项税额）187

贷：银行存款 1 287

【答案】事项（2）的会计处理不正确。理由：甲公司将上年处理作为会计差错予以更正，是正确的，但关于融资费用的处理不正确，不应将融资费用全部计入 20×8 年度，该融资费用应在 20×7 年度与 20×8 年度之间进行分摊。

调整分录：

借：以前年度损益调整 50

贷：财务费用 50

（3）甲公司 20×7 年度因合同纠纷被起诉。在编制 20×7 年度财务报表时，该诉讼案件尚未判决，甲公司根据法律顾问的意见，按最可能发生的赔偿金额 100 万元确认了预计负债。20×8 年 7 月，法院判决甲公司赔偿原告 150 万元。甲公司决定接受判决，不再上诉。据此，甲公司相关会计处理如下：

借：以前年度损益调整 50

贷：预计负债 50

【答案】事项（3）的会计处理不正确。理由：上年度对诉讼事项的预计负债是基于编制上年度财务报表时的情形作出的最佳估计，在没有明确证据表明上年度会计处理构成会计差错的情况下，有关差额应计入当期损益。

调整分录：

借：营业外支出 50

贷：以前年度损益调整 50

借：预计负债 50

贷：其他应付款 50

（4）甲公司某项管理用固定资产系 20×5 年 6 月 30 日购入并投入使用，该设备原值 1200 万元，预计使用年限 12 年，预计净残值为零，按年限平均法计提折旧。20×8 年 6 月，市场出现更先进的替代资产，管理层重新评估了该资产的剩余使用年限，预计其剩余使用年限为 6 年，预计净残值仍为零（折旧方法不予调整）。甲公司 20×8 年的相关会计处理如

下:

借: 以前年度损益调整 83.33

管理费用 133.33

贷: 累计折旧 216.66

【答案】 事项(4)的会计处理不正确。理由: 折旧年限变更属于会计估计变更, 不应追溯调整。

估计变更后, 剩余年限中每年折旧金额 = $(1200 - 1200/12 \text{ 年} \times 3 \text{ 年}) \div 6 = 150$ (万元), 即每半年折旧额 75 万元。20×8 年当年应确认的折旧金额 = $1200/12 \times 1/2 + 75 = 125$ (万元), 因此应调减错误的处理中确认的管理费用 = $133.33 - 125 = 8.33$ (万元), 应调减错误的处理中确认的累计折旧 = $216.66 - 125 = 91.66$ (万元)。

调整分录:

借: 累计折旧 91.66

贷: 管理费用 8.33

以前年度损益调整 83.33

第 3 章 存货

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。

(一) 不同情况下可变现净值的确定

1. 产成品、商品等直接用于出售的商品存货, 其可变现净值为:

可变现净值 = 估计售价 - 估计销售费用和相关税费

2. 需要经过加工的材料存货, 需要判断:

可变现净值 = 该材料所生产的产成品的估计售价 - 至完工估计将要发生的成本 - 该材料所生产的产成品的估计销售费用和相关税费

(二) 可变现净值中估计售价的确定方法

签订合同的用合同价格, 没有签订合同的用市场价格。

基本例题

【例题】甲公司按单项存货、按年计提跌价准备。2018年12月31日，甲公司期末存货有关资料如下：

(1) 2018年1月1日B产品“存货跌价准备”余额为10万元。B产品年末库存300台，单位成本为4.5万元，B产品市场销售价格为每台4.45万元。甲公司已经与长期客户某企业签订一份不可撤销的销售合同，约定在2019年2月10日向该企业销售B产品200台，合同价格为每台5万元。向长期客户销售的B产品平均运杂费等销售税费为每台0.35万元；向其他客户销售的B产品平均运杂费等销售税费为每台0.45万元。

①签订合同部分200台

可变现净值 = $200 \times (5 - 0.35) = 930$ (万元)

成本 = $200 \times 4.5 = 900$ (万元)

成本小于可变现净值，则签订合同部分不需要计提存货跌价准备。

②未签订合同部分100台

可变现净值 = $100 \times (4.45 - 0.45) = 400$ (万元)

成本 = $100 \times 4.5 = 450$ (万元)

存货跌价准备	
	年初余额：10
	发生额：40
	年末余额：450 - 400 = 50

应计提存货跌价准备 = $(450 - 400) - 10 = 40$ (万元)

借：资产减值损失 40

贷：存货跌价准备 40

【思考题】B产品期末资产负债表“存货”项目列示金额？

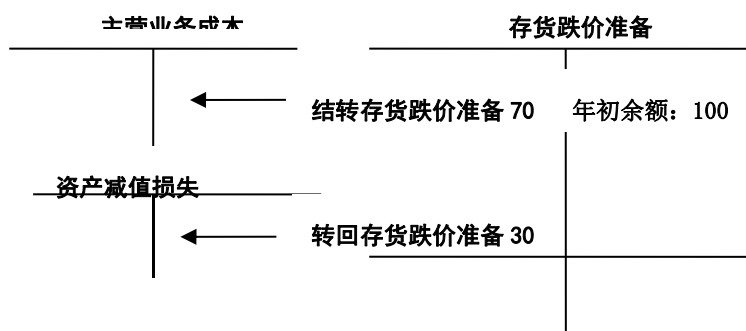
【答案】“存货”项目列示金额 = $900 + 400 = 1300$ (万元)。即签订合同部分存货成本900万元与可变现净值930万元二者孰低，未签订合同部分存货成本450万元与可变现净值400万元二者孰低，所以“存货”项目列示金额1300万元。

(2) 2018年1月1日C产品“存货跌价准备”余额为100万元。2018年5月销售上年结

存的 C 产品的 70%，并结转存货跌价准备 70 万元。C 产品年末库存 600 台，单位成本为 2.55 万元，C 产品市场销售价格为每台 3 万元，预计平均运杂费等销售税费为每台 0.3 万元。未签订不可撤销的销售合同。

①可变现净值 = $600 \times (3 - 0.3) = 1\,620$ (万元)

②产品成本 = $600 \times 2.55 = 1\,530$ (万元)



借：存货跌价准备 70

贷：主营业务成本 70

借：存货跌价准备 30

贷：资产减值损失 30

【思考题】C 产品期末资产负债表“存货”项目列报金额？

【答案】“存货”项目列报金额为 1 530 万元。即存货成本 1530 万元与可变现净值 1 620 万元二者孰低，所以“存货”项目列示金额 1 530 万元。

(3) 年末库存 D 原材料 400 公斤，单位成本为 2.25 万元，D 原材料的市场销售价格为每公斤 1.2 万元。现有 D 原材料可用于生产 400 台 C 产品，预计加工成 C 产品还需每台投入成本 0.38 万元。未签订不可撤销的销售合同。C 产品的市场销售价格为每台 3 万元，预计平均运杂费等销售税费为每台 0.3 万元。D 原材料以前年度未计提存货跌价准备。

①判断：C 产品可变现净值 = $400 \times (3 - 0.3) = 1\,080$ (万元)

②C 产品的成本 = $400 \times 2.25 + 400 \times 0.38 = 1\,052$ (万元)

③由于 C 产品未发生减值，则 D 原材料不需要计提存货跌价准备。

【思考题】D 原材料期末资产负债表“存货”项目列报金额？

【答案】“存货”项目列报金额 = $400 \times 2.25 = 900$ (万元)

(4) 年末库存 E 配件 1 000 公斤，每公斤配件的账面成本为 1 万元，市场价格为 1.1 万元。该批配件可用于加工 800 件 E 产品，估计每件加工成本尚需投入 1.7 万元。E 产品

2018 年 12 月 31 日的市场价格为每件 2.87 万元,估计销售过程中每件将发生销售费用及相关税费 0.12 万元。E 配件以前年度未计提存货跌价准备。

①E 配件是用于生产 E 产品的,所以应先计算 E 产品是否减值。

②E 产品可变现净值 $=800 \times (2.87 - 0.12) = 2\,200$ (万元)

③E 产品成本 $=1\,000 \times 1 + 800 \times 1.7 = 2\,360$ (万元)

④判断,E 配件应按成本与可变现净值孰低计量。

⑤E 配件可变现净值 $=800 \times (2.87 - 1.7 - 0.12) = 840$ (万元)

⑥E 配件成本 $=1\,000 \times 1 = 1\,000$ (万元)

⑦E 配件应计提的存货跌价准备 $=1\,000 - 840 = 160$ (万元)

借: 资产减值损失 160

贷: 存货跌价准备——E 配件 160

【思考题】E 配件期末资产负债表“存货”项目列示金额?

【答案】“存货”项目列示金额为 840 万元。即 E 配件成本 1 000 万元与 E 配件可变现净值 840 万元二者孰低,所以“存货”项目列示金额 840 万元。

第 4 章 固定资产

一、固定资产的初始计量

(一) 外购固定资产

1. 企业外购固定资产的成本

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

注意增值税的核算问题。

2. 分期付款购买固定资产

【例题】甲公司为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为 13%。2×16 年 1 月 1 日,甲公司与乙公司签订一项购货合同,甲公司从乙公司购入一台需要安装的大型机器设备。合同约定,甲公司采用分期付款支付方式支付价款。该设备价款共计 6 000 万元(不含增值税),分 6 期平均支付,首期款项 1 000 万元于 2×16 年 1 月 1 日支付,其余款项在 5 年期间平均支付,每年的付款日期为当年 12 月 31 日。支付款项时收到增值税专用发票。2×16 年 1 月 1 日,设备如期运抵并开始安装, 2×16 年 12 月 31 日,设备达到预定可使用状态,发

生安装费 620 万元。假定折现率为 10%。[$(P/A, 10\%, 5) = 3.7908$]。

(1) 购买价款的现值为：

$$1\,000 + 1\,000 \times (P/A, 10\%, 5) = 1\,000 + 1\,000 \times 3.7908 = 4\,790.8 \text{ (万元)}$$

(2) 2×16 年 1 月 1 日：

借：在建工程	4 790.8
未确认融资费用	1 209.2
贷：长期应付款	(1 000×6) 6 000
借：长期应付款	1 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	130
贷：银行存款	1 130

(3) 2×16 年 1 月 1 日至 2×16 年 12 月 31 日为设备的安装期间，未确认融资费用的分摊额符合资本化条件，计入固定资产成本。

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

借：在建工程	[$(5\,000 - 1\,209.2) \times 10\%$] 379.08
贷：未确认融资费用	379.08
借：长期应付款	1 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	130
贷：银行存款	1 130
借：在建工程	620
贷：银行存款	620
借：固定资产 (4 790.8 + 379.08 + 620)	5 789.88
贷：在建工程	5 789.88

(二) 自行建造固定资产

1. 自营方式建造固定资产

(1) 企业为建造固定资产准备的各种物资应当按照实际支付的买价、运输费、保险费等相关税费作为实际成本。

(2) 建设期间：发生的工程物资盘盈、盘亏、报废、毁损，增加所建工程项目的成本或冲减所建工程项目的成本；工程完工后：发生的工程物资盘盈、盘亏、报废、毁损，计入当期营业外收支。

(3) 高危行业企业按照国家规定提取的安全生产费，应当计入相关产品的成本或当期

损益，同时记入“专项储备”科目。

2. 出包方式建造固定资产

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。

$$\text{待摊费用分配率} = \frac{\text{累计发生的待摊费用}}{\text{建筑工程支出} + \text{安装工程支出} + \text{在安装设备支出}} \times 100\%$$

（三）盘盈的固定资产

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

（四）弃置费用

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

二、固定资产折旧

（一）计提折旧的固定资产范围

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

（二）固定资产折旧方法

【提示】必须掌握计算。

（三）固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的复核

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

三、固定资产后续支出

处理原则为：符合固定资产确认条件的，应当计入固定资产成本，同时将被替换部分的账面价值扣除，计入营业外支出；不符合固定资产确认条件的，应当计入当期损益。

（一）资本化的后续支出

固定资产发生可资本化的后续支出时，将固定资产的账面价值转入在建工程，并停止计提折旧。发生的后续支出，通过“在建工程”科目核算。在固定资产发生的后续支出完

工并达到预定可使用状态时，再从在建工程转为固定资产，并按重新确定的使用寿命、预计净残值和折旧方法计提折旧。

（二）费用化的后续支出

企业生产车间发生的固定资产修理费用等后续支出记入“制造费用”科目，行政管理部门等发生的固定资产修理费用等后续支出记入“管理费用”科目；企业专设销售机构的，其发生的与专设销售机构相关的固定资产修理费用等后续支出，记入“销售费用”科目。

四、固定资产盘亏的会计处理

批准后转入“营业外支出”科目。

五、固定资产处置

（一）固定资产清理完成后的净损失

借：营业外支出【毁损报废损失】

资产处置损益【出售损失】

贷：固定资产清理

（二）固定资产清理完成后的净收益

借：固定资产清理

贷：资产处置损益【出售收益】

第5章 无形资产

一、无形资产的初始计量

（一）外购的无形资产成本

1. 包括的内容

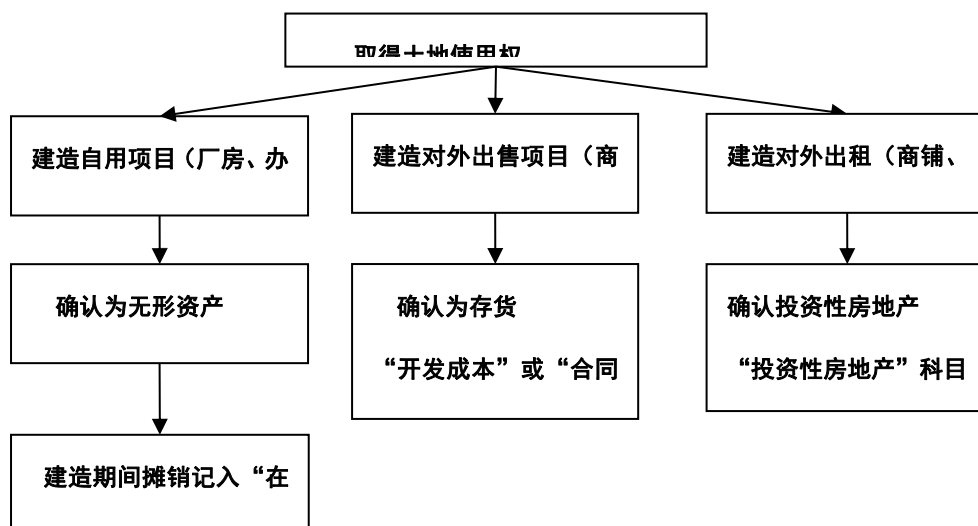
购买价款、相关税费以及直接归属于使该项资产达到预定用途所发生的其他支出，其中，包括发生的专业服务费用、测试无形资产是否能够正常发挥作用的费用等。

2. 不包括的内容

不包括为引入新产品进行宣传发生的广告费（计入销售费用）、管理费用及其他间接费用，也不包括在无形资产已经达到预定用途以后发生的费用。

（二）购买无形资产的价款超过正常信用条件延期支付，实质上具有融资性质的与固定资产相同。

（三）企业取得的土地使用权的会计处理



二、内部研究开发费用

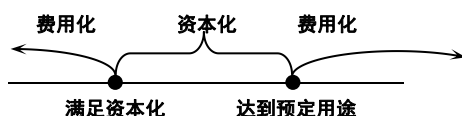
（一）区分研究阶段与开发阶段分别进行核算

研究阶段的支出应当在发生时全部计入当期损益；开发阶段的支出满足资本化条件时计入无形资产的成本。无法区分研究阶段和开发阶段的支出，应当在发生时作为管理费用，全部计入当期损益。

（二）内部研发形成的无形资产的成本

包括开发该无形资产时耗费的材料、劳务成本、注册费、在开发该无形资产过程中使用的其他专利权和特许权的摊销、计提专用设备折旧，以及按照借款费用的处理原则可以资本化的利息支出。

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。

（三）会计核算

1. 企业自行开发无形资产发生的研发支出

借：研发支出——费用化支出【不满足资本化条件】

研发支出——资本化支出【满足资本化条件】

贷：原材料、银行存款、应付职工薪酬等

2. 期（月）末，应将该科目归集的费用化支出金额转入“管理费用”科目

借：管理费用（研发费用）

贷：研发支出——费用化支出【不满足资本化条件】

3. 无形资产达到预定用途

借：无形资产

贷：研发支出——资本化支出

【提示】与所得税、政府补助、借款费用结合!!!

三、无形资产后续计量

（一）无形资产使用寿命

1. 估计使用寿命

（1）无形资产的使用寿命如为有限的，应当估计该使用寿命的年限或者构成使用寿命的产量等类似计量单位数量；同时进行摊销。

（2）无法预见无形资产为企业带来经济利益期限的，应当视为使用寿命不确定的无形资产，不需要进行摊销，但是需要在每年年末进行减值测试。

2. 无形资产使用寿命的确定

某些无形资产的取得源自合同性权利或其他法定权利，其使用寿命不应超过合同性权利或其他法定权利的期限。但如果企业使用资产的预期的期限短于合同性权利或其他法定权利规定的期限的，则应当按照企业预期使用的期限确定其使用寿命。

如果合同性权利或其他法定权利能够在到期时因续约等延续，则仅当有证据表明企业续约不需要付出重大成本时，续约期才能够包括在使用寿命的估计中。

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

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。

企业选择无形资产摊销方法时，应根据与无形资产有关的经济利益的预期消耗方式做出决定。企业通常不应以包括使用无形资产在内的经济活动所产生的收入为基础进行摊销，但是，下列极其有限的情况除外：

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

(2) 有确凿的证据表明收入的金额和无形资产经济利益的消耗是高度相关的。

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

(三) 无形资产的残值

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

(四) 无形资产摊销的会计处理

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

四、无形资产处置

(一) 无形资产出租

企业让渡无形资产使用权形成的租金收入记入“其他业务收入”科目,发生的相关费用,记入“其他业务成本”科目,应交的增值税记入“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。

(二) 无形资产出售

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

(三) 无形资产报废

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

第6章 投资性房地产

一、投资性房地产的范围(略)

二、投资性房地产的初始计量

（一）外购的投资性房地产

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

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

（二）自行建造

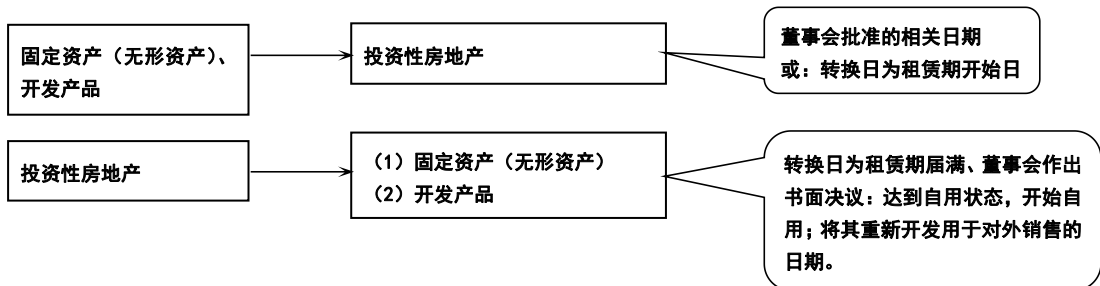
采用成本模式计量的投资性房地产，其成本由建造该项资产达到预定可使用状态前发生的必要支出构成。

三、投资性房地产的后续计量

投资性房地产的后续计量包括成本和公允价值两种模式，通常应当采用成本模式计量，满足特定条件时可以采用公允价值模式计量。但是，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。

四、投资性房地产的转换

（一）投资性房地产转换日



（二）投资性房地产转换的会计处理

1. 一般企业

【例题】（1）2×15年9月30日A公司董事会决定将自用办公楼整体出租并形成正式的书面决议（不考虑土地使用权）。同日与乙公司签订租赁合同，租期为3年，年租金为1000万元。2×15年9月30日为租赁期开始日。该写字楼为2×13年3月30日购建完成达到预定可使用状态【已计提30个月】，成本为19200万元，预计使用年限为40年，预计净残值为零，均采用直线法计提折旧。2×15年收到本年3个月的租金250万元，假定收到租金时一次确认收入（不考虑按月确认收入）。假定不考虑增值税等其他因素。

(1) 如果采用成本模式后续计量, 按直线法按年计提折旧; 如果采用公允价值模式后续计量, 2×15 年 9 月 30 日和 2×15 年 12 月 31 日办公楼公允价值分别为 20 000 万元和 21 000 万元。

成本模式下的转换	公允价值模式下的转换
<p>①2×15 年 9 月 30 日转换日:</p> <p>借: 投资性房地产 19200</p> <p> 累计折旧 (19 200÷40×30/12) 1200</p> <p> 贷: 固定资产 19200</p> <p> 投资性房地产累计折旧 1200</p>	<p>①2×15 年 9 月 30 日转换日:</p> <p>借: 投资性房地产—成本 20 000</p> <p> 累计折旧 1 200</p> <p> 贷: 固定资产 19 200</p> <p> 其他综合收益 2 000</p>
<p>②确认 2×15 年租金收入</p> <p>借: 银行存款 250</p> <p> 贷: 其他业务收入 250</p>	<p>②确认 2×15 年租金收入</p> <p>同左</p>
<p>③2×15 年 12 月 31 日办公楼计提折旧:</p> <p>借: 其他业务成本 (19 200÷40×3/12) 120</p> <p> 贷: 投资性房地产累计折旧 120</p>	<p>③2×15 年 12 月 31 日:</p> <p>借: 投资性房地产—公允价值变动 1000</p> <p> 贷: 公允价值变动损益</p> <p> (21 000—20 000) 1000</p>
<p>④2×15 年 12 月 31 日报表列示</p> <p>“投资性房地产”</p> <p>=19200—1200—120=17 880 (万元)</p> <p>影响本年“营业利润”的金额=租金 250—转换前折旧 360—转换后折旧 120=—230 (万元)</p>	<p>④2×15 年 12 月 31 日报表列报。</p> <p>“投资性房地产”=21 000 (万元)</p> <p>影响本年“营业利润”的金额=250—转换前折旧 360+2×15 年公允价值变动 1000=890 (万元)</p>

(2) 2×16 年收到租金 1000 万元。2×16 年 12 月 31 日办公楼公允价值为 25 000 万元。

成本模式下的转换	公允价值模式下的转换
<p>2×16 年 12 月 31 日:</p> <p>借: 银行存款 1 000</p> <p> 贷: 其他业务收入 1 000</p>	<p>2×16 年 12 月 31 日:</p> <p>借: 银行存款 1 000</p> <p> 贷: 其他业务收入 1 000</p>

2×16 年 12 月 31 日	2×16 年 12 月 31 日
借：其他业务成本 480	借：投资性房地产—公允价值变动 4 000
贷：投资性房地产累计折旧	贷：公允价值变动损益
(19 200÷40) 480	(25 000—21 000) 4 000

(3) 2×17 年收到租金 1000 万元。2×17 年 12 月 31 日办公楼公允价值为 23 000 万元。

成本模式下的转换	公允价值模式下的转换
2×17 年 12 月 31 日： 借：银行存款 1 000 贷：其他业务收入 1 000	2×17 年 12 月 31 日： 借：银行存款 1 000 贷：其他业务收入 1 000
2×17 年 12 月 31 日 借：其他业务成本 480 贷：投资性房地产累计折旧 480	2×17 年 12 月 31 日 借：公允价值变动损益 2 000 贷：投资性房地产—公允价值变动 (23 000—25 000) 2 000

(4) 2×18 年收到 9 个月租金 750 万元。2×18 年 9 月 30 日办公楼公允价值为 24 000 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。

成本模式下的转换	公允价值模式下的转换
2×18 年 9 月 30 日： 借：银行存款 750 贷：其他业务收入 750	2×18 年 9 月 30 日： 借：银行存款 750 贷：其他业务收入 750
借：其他业务成本 (19200÷40×9/12) 360 贷：投资性房地产累计折旧 360	—
借：固定资产 19 200 投资性房地产累计折旧 2 640 贷：投资性房地产 19 200 累计折旧 (1200+480×3) 2640	借：固定资产 24 000 贷：投资性房地产—成本 20 000 —公允价值变动 (1 000+4 000—2 000) 3 000 公允价值变动损益 1 000

2. 房地产企业（自学）

3. 母公司与子公司之间的房地产业务，应抵销。

五、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。

六、投资性房地产后续计量模式的变更

【例题】A 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%。
2×18 年 1 月 1 日 A 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。该房地产为 2×14 年 12 月外购一栋写字楼，支付价款 5 000 万元，预计使用年限为 50 年（与税法相同），净残值为零，采用直线法计提折旧。同日将该写字楼租赁给 B 公司使用。2×18 年以前，A 公司对投资性房地产一直采用成本模式进行后续计量。转换日公允价值 6 050 万元。

借：投资性房地产 $(6\,050 - 5\,000) 1\,050$
 投资性房地产累计折旧 $(5000/50 \times 3) 300$
 贷：递延所得税负债 $[(1050 + 300) \times 25\%] 337.5$
 盈余公积 $[(1050 + 300) \times 75\% \times 10\%] 101.25$
 利润分配——未分配利润 $[(1050 + 300) \times 75\% \times 90\%] 911.25$

七、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	借：其他业务成本 公允价值变动损益 其他综合收益 贷：投资性房地产——成本

贷：投资性房地产

—公允价值变动

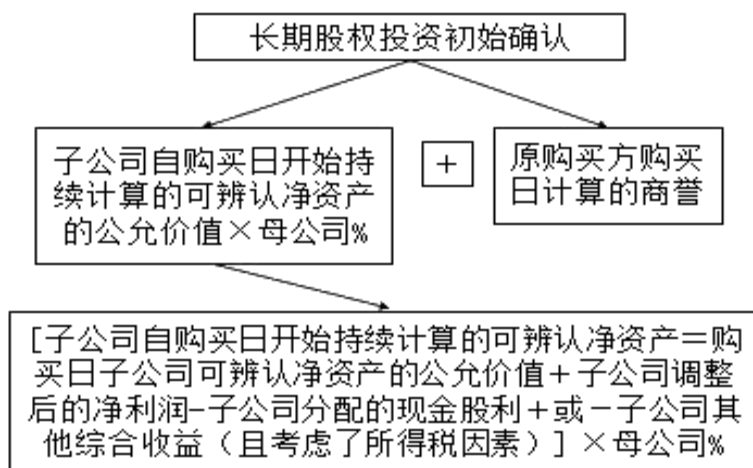
第7章 长期股权投资、第26章 企业合并、第27章 合并财务报表

一、同一控制下企业合并的处理

(一) 原则

1. 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。

2. 长期股权投资的初始投资成本的确定



【特别提示】此处的商誉，特指原母公司合并报表中确认的商誉!!!

3. 初始投资成本与支付合并对价差额的处理

长期股权投资的初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产及所承担债务账面价值之间的差额，应当调整资本公积（资本溢价或股本溢价）；资本公积（资本溢价或股本溢价）的余额不足冲减的，依次冲减盈余公积和未分配利润。

合并方以发行权益性工具作为合并对价的，与上述处理原则相同。

4. 合并方发生的中介费用、交易费用的处理

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

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

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

(二) 同一控制下一次交易实现合并的处理

1. 个别报表的会计处理

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【按享有被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润】

贷：银行存款、股本

资本公积——股本溢价（或借记）

2. 合并财务报表的会计处理

(1) 合并资产负债表

①确认企业合并形成的长期股权投资后，合并方账面资本公积（资本溢价或股本溢价）贷方余额大于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分，在合并资产负债表中，应将被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分，在合并工作底稿中：

借：资本公积 【合并方资本公积（资本溢价或股本溢价）×母公司%】

贷：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合并方账面资本公积（资本溢价或股本溢价）贷方余额小于被合并方在合并前实现的留存收益中归属于合并方的部分。略

(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2×19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2×19年1月1日至2×19年7月31日实现的净利润。双方在当期发生的交易，应当按照合并财务报表的有关原则进行抵销。

(3) 合并现金流量表

比照上述原则处理。

(四) 同一控制下分步交易实现合并的处理（不属于“一揽子交易”的）

1. 个别财务报表

【例题】A公司为母公司，其子公司包括甲公司、乙公司。有关投资业务如下：

2×16年1月1日，甲公司自母公司A公司处取得同一控制下的乙公司25%的股份，至

2×17 年末,按照长期股权投资权益法核算的账面价值 6250 万元(投资成本 6000 万元,损益调整 250 万元)。

2×18 年 1 月 1 日,甲公司定向增发 2 000 万股普通股(每股面值为 1 元,每股公允价值为 4.5 元)的方式购买同一控制下 A 公司所持有的乙公司 40%股权,甲公司能够对乙公司实施控制。当日,乙公司在最终控制方合并财务报表中的净资产的账面价值为 23 000 万元。上述交易不属于一揽子交易。甲公司有关会计处理如下:

①确定合并日长期股权投资的初始投资成本(25%+40%=65%)

合并日甲公司享有乙公司在最终控制方合并财务报表中净资产的账面价值份额=23 000×65%=14 950(万元)

②长期股权投资初始投资成本与合并对价账面价值之间的差额的处理。

原 25%的股权投资采用权益法核算,在合并日的原账面价值为 6 250 万元(6 000+250)。

追加投资(40%)所支付对价的账面价值为 2 000 万元。

合并对价账面价值为 8 250 万元(6 250+2 000)。长期股权投资初始投资成本与合并对价账面价值之间的差额为 6 700 万元(14 950-8 250)。

借:长期股权投资 14 950

贷:长期股权投资——投资成本 6000

——损益调整 250

股本 2000

资本公积——股本溢价 6700

2. 合并财务报表

(1)在编制比较报表时,以不早于合并方和被合并方同处于最终控制方的控制之下的时点为限,将被合并方的有关资产、负债并入合并方合并财务报表的比较报表中,并将合并而增加的净资产在比较报表中调整所有者权益项下的相关项目(资本公积)。

借:资产、负债 【子公司所有者权益】

贷:长期股权投资 【母公司账面价值】

资本公积

(2)为避免对被合并方净资产的价值进行重复计算,合并方在取得被合并方控制权之前持有的股权投资,在取得原股权之日与合并方和被合并方同处于同一方最终控制之日孰晚日起至合并日之间已确认有关损益、其他综合收益以及其他净资产变动,应分别冲减比较报表期间的期初留存收益或当期损益。

借：年初未分配利润（期初留存收益）

投资收益

贷：长期股权投资

二、非同一控制下企业合并的处理

1. 确定购买方

购买方是指在企业合并中取得对另一方或多方控制权的一方。

2. 确定购买日

购买日是购买方获得对被购买方控制权的日期，即企业合并交易进行过程中，发生控制权转移的日期。同时满足了以下条件时，形成购买日。有关的条件包括：

（1）企业合并合同或协议已获股东大会通过。

（2）企业合并事项需要经过国家有关主管部门审批的，已获得批准；

（3）参与合并各方已办理了必要的财产权交接手续。

（4）购买方已支付了购买价款的大部分（一般应超过 50%），并且有能力、有计划支付剩余款项。

（5）购买方实际上已经控制了被购买方的财务和经营政策，享有相应的收益并承担相应的风险。

3. 确定非同一控制下企业合并成本

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

注意问题：

（1）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。

（2）付出资产公允价值与账面价值的差额，计入资产处置损益。

（3）非同一控制下企业合并涉及或有对价

【例题】A上市公司2×18年1月2日以现金3亿元自B公司购买其持有的C公司100%股权，并于当日向C公司董事会派出成员，主导其财务和生产经营决策。股权转让协议约定，B公司就C公司在收购完成后的经营业绩向A公司作出承诺：C公司2×18年、2×19年、2×20年度净利润分别不低于2000万元、3000万元和4000万元。如果C公司未达到承诺业绩，B公司将在C公司每一相应年度的审计报告出具后30日内，按C公司实际实现的净利润与承诺利润的差额，以现金方式对A公司进行补偿。

购买日，A公司根据C公司所处市场状况及行业竞争力等情况判断，预计C公司能够完成承诺期利润。

2×18年，C公司实现净利润2200万元。2×19年，由于整体宏观经济形势变化，C公司实现净利润2400万元，且预期2×20年该趋势将持续，预计能够实现净利润约2600万元。

分析：该项企业合并应为非同一控制下企业合并。购买日为2×18年1月2日，当日A上市公司支付了有关价款3亿元，同时估计C公司能够实现承诺利润，或有对价估计为0。A上市公司应当确认对C公司长期股权投资成本为3亿元。

借：长期股权投资 30 000

贷：银行存款 30 000

2×18年C公司实现了预期利润，A上市公司无需进行会计处理。

2×19年C公司未实现预期利润，且预计2×20年也无法实现，则A上市公司需要估计该或有对价的公允价值并予以确认。因该预期利润未实现的情况是在购买日后新发生的，在购买日后超过12个月且不属于对购买日已存在状况的进一步证据，应于资产负债表日将该或有对价公允价值的变动计入当期损益。B公司对有关利润差额的补偿将以现金支付，该或有对价属于金融工具，A上市公司应当进行的会计处理为：

借：交易性金融资产 2000

贷：公允价值变动损益 2000

4. 企业合并成本在取得的可辨认资产和负债之间的分配

(1) 购买方在企业合并中取得的被购买方各项可辨认资产和负债，要作为本企业的资产、负债（或合并财务报表中的资产、负债）进行确认，在购买日，应当满足资产、负债的确认条件。

(2) 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。

【思考问题】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，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，账面价值为5600万元，公允价值为6500万元。②购买日，丙

公司有一项非专利技术，个别报表未确认无形资产，但其公允价值为 100 万元。

【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 6600 万元(6500+100)计量。假定所得税税率为 25%，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

(3) 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。

【思考问题】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。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。假定所得税税率为 25%，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

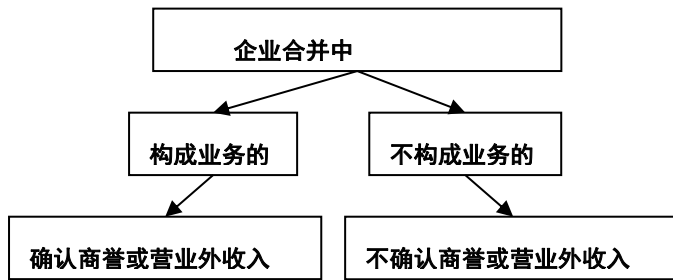
(4) 对于被购买方在企业合并之前已经确认的商誉和递延所得税项目，购买方不应予以考虑。

5. 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。控股合并情况下，该差额是指合并财务报表中应列示的商誉；吸收合并情况下，该差额是购买方在其账簿及个别财务报表中应确认的商誉。

(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。在控股合并的情况下，上述差额应体现在合并当期的合并利润表中。在吸收合并的情况下，上述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的差额，应计入合并当期购买方的个别利润表。

(3) 特别关注：



6. 购买日合并财务报表的编制

非同一控制下的控股合并中，购买方一般应于购买日编制合并资产负债表。

三、以企业合并以外的方式取得的长期股权投资

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

四、长期股权投资的后续计量

(一) 成本法

投资企业应当按照享有被投资单位宣告发放的现金股利或利润确认投资收益。

借：应收股利

贷：投资收益

(二) 权益法

1. “投资成本” 明细科目的会计处理

(1) 长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不调整已确认的初始投资成本。

(2) 长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，该部分差额，借“长期股权投资—成本”科目，贷记“营业外收入”科目。

2. “损益调整” 明细科目的会计核算

(1) 确认投资收益

借：长期股权投资—损益调整

贷：投资收益

亏损时，编制相反会计分录。

【例题】 甲公司于 2×18 年 6 月 30 日取得乙公司 20% 的有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响。

(1) 甲公司取得投资时评估增值包括：

①A 商品 100 件，单位成本为 4 万元，公允价值为 5 万元

②固定资产评估增值 160 万元，尚可使用 10 年，采用直线法计提折旧

(2) 不构成业务的内部交易包括：

①2×18 年 7 月，甲公司将 200 件 B 商品出售给乙公司，单位成本为 6 万元，单位销售价格 8 万元，乙公司取得商品作为存货核算。

②2×18 年 9 月，甲公司将存货出售给乙公司，成本为 600 万元，销售价格 660 万元，乙公司取得后作为固定资产核算，尚可使用 20 年，采用直线法计提折旧。

乙公司各年实现的净利润均为 900 万元（各月实现净利润均衡）。不考虑所得税影响。

问题一：至 2×18 年末，A 商品出售了 40 件，B 商品出售了 130 件。

2×18 年调整后的净利润=900/2-40 件×1-160/10/2-70 件×2-60+60/20×3/12

问题二：至 2×19 年末，A 商品出售了 50 件，B 商品出售了 50 件。

2×19 年调整后的净利润=900-50 件×1-160/10+50 件×2+60/20

【例题】甲公司于 2×18 年 7 月 1 日取得乙公司 20%有表决权股份，能够对乙公司施加重大影响。

内部交易：成本 600 万元的某商品，售价 1 000 万元；作为存货。至 2×18 年资产负债表日，甲公司已对外出售该存货的 70%。

个别报表（顺流流交易）： 借：投资收益（400×20%） 80 贷：长期股权投资—损益调整 80	个别报表（逆流交易）： 借：投资收益（400×30%×20%） 24 贷：长期股权投资—损益调整 24
合并财务报表（顺流流交易）： 借：营业收入（1 000×20%） 200 贷：营业成本（600×20%） 120 投资收益 80	合并财务报表（逆流交易）： 借：长期股权投资（400×30%×20%） 24 贷：存货 24

【例题】2×19 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 2000 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 2×19 年实现净利润 220 万元。

【答案】

借：长期股权投资 1 000
 累计摊销 100
贷：无形资产 500
 资产处置损益 (1 000—400) 600
借：投资收益 [(220—600+600/40) × 50%] 182.5
贷：长期股权投资 182.5

【提示】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：长期股权投资 300

应当注意的是，投资方与联营、合营企业之间发生投出或出售资产的交易，该资产构成业务的，全额计入当期损益，不需要抵销。

（2）被投资单位宣告发放现金股利或利润

借：应收股利
贷：长期股权投资——损益调整

3. “其他综合收益”明细科目的核算

被投资单位其他综合收益发生变动的，投资方应当按照归属于本企业的部分，相应调整长期股权投资的账面价值，同时增加或减少其他综合收益。

投资方全部处置权益法核算的长期股权投资时，相关其他综合收益应转入投资收益；投资方部分处置权益法核算的长期股权投资则按比例结转。但是不能重分类进损益的其他综合收益除外。

超额亏损处理方法：

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

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

益法确认该差额。

4. “其他权益变动”明细科目的会计处理

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的因素，主要包括被投资单位接受其他股东的资本性投入、被投资单位发行可分离交易的可转债中包含的权益成分、以权益结算的股份支付、其他股东对被投资单位增资导致投资方持股比例变动等。投资方应按所持股权比例计算应享有的份额，调整长期股权投资的账面价值，同时计入资本公积（其他资本公积），并在备查簿中予以登记，投资方在后续处置股权投资但对剩余股权仍采用权益法核算时，应按处置比例将这部分资本公积转入当期投资收益；对剩余股权终止权益法核算时，将这部分资本公积全部转入当期投资收益。

五、购买日或合并日、年末合并财务报表相关的调整分录、抵销分录

（一）购买日

1. 对子公司的个别财务报表进行调整（调整分录）
2. 将对子公司的长期股权投资调整为权益法（调整分录）

（二）年末

1. 对子公司的个别财务报表进行调整（调整分录）
2. 将对子公司的长期股权投资调整为权益法（调整分录）
3. 长期股权投资项目与子公司所有者权益项目的抵销
4. 母公司的投资收益与子公司利润分配的抵销

【特别提示】本题全面考虑了各种因素（全部内容），但是考试题一般不会出现全部因素，例如，购买日可辨认净资产的账面价值与公允价值是否相等，是否给定所得税率，是否给定增值税率等等，因此考试时，注意审题!!!

【例题▲】甲公司有关企业合并的资料如下：

2×18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5111万股本公司股票，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按规定为每股4.8元，双方确定的评估基准日为2×18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：

①2×18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2×18年5月30日净资产评估值为基础，丙公司经评估确定2×18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2×18年6月1日经监管部门批准，作为对价定向发行的股票于2×18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2×18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2×18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2×18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：

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公允价值与其计税基础之间形成的暂时性差异均符合确认递延所得税资产或递延所得税负债的条件，两家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；购买日发生的评估增值的存货，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。

【要求及答案】甲公司购买日2×18年6月30日个别报表及其合并报表的相关会计分录。

①甲公司购买日个别报表的会计分录

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) 2×18 年 7 月 1 日至 12 月 31 日丙公司个别报表确认净利润 3 000 万元，提取盈余公积 300 万元；2×18 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，丙公司其他所有者权益变动 100 万元。

丙公司 2×19 年个别报表确认净利润 5 005 万元，提取盈余公积 500.5 万元；2×19 年宣告分派普通股现金股利 2 000 万元，丙公司其他综合收益减少 80 万元。此外 2×19 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。

【要求及答案】甲公司 2×18 年年末和 2×19 年年末抵销、调整分录。

2×18 年	2×19 年
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	借：存货 800
固定资产 400	固定资产 400
无形资产 1 000	无形资产 1 000
递延所得税资产 (200 × 25%) 50	递延所得税资产 50
贷：应收账款 100	贷：应收账款 100
预计负债 100	预计负债 100
递延所得税负债 (2 200 × 25%) 550	递延所得税负债 550
资本公积 (2 000 × 75%) 1 500	资本公积 1 500
借：营业成本 800	借：年初未分配利润 800
应收账款 100	应收账款 100
管理费用 60	年初未分配利润 60
预计负债 100	预计负债 100
贷：存货 800	贷：存货 800
信用减值损失 100	年初未分配利润 100
固定资产 (400/20 × 6/12) 10	固定资产 10
无形资产 1 000/10 × 6/12) 50	无形资产 50

<p>营业外支出 100</p> <p>借：递延所得税负债（$860 \times 25\%$） 215</p> <p>贷：递延所得税资产（$200 \times 25\%$） 50</p> <p>所得税费用 165</p>	<p>年初未分配利润 100</p> <p>借：递延所得税负债 215</p> <p>贷：递延所得税资产 50</p> <p>年初未分配利润 165</p>
— —	<p>借：管理费用 120</p> <p>贷：固定资产（累计折旧）（$400/20$） 20</p> <p>无形资产（累计摊销）（$1\,000/10$） 100</p> <p>借：递延所得税负债（$120 \times 25\%$） 30</p> <p>贷：所得税费用 30</p>
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
2×18年丙公司实现净利润	调整上年
<p>调整后的2×18年12月31日净利润＝</p> <p>调整前3 000＋对购买日评估差额的调整[$1\,800 - 60 + 100 + 100 + 165$] = 2505（万元）</p> <p>借：长期股权投资（$2\,505 \times 80\%$） 2 004</p> <p>贷：投资收益 2 004</p>	<p>借：长期股权投资 2 004</p> <p>贷：年初未分配利润 2 004</p>
<p>分派现金股利1 000万元</p> <p>借：投资收益（$1\,000 \times 80\%$） 800</p> <p>贷：长期股权投资 800</p>	<p>借：年初未分配利润 800</p> <p>贷：长期股权投资 800</p>
<p>其他综合收益变动增加400万元</p> <p>借：长期股权投资（$400 \times 80\%$） 320</p> <p>贷：其他综合收益 320</p>	<p>借：长期股权投资 320</p> <p>贷：其他综合收益 320</p>
<p>其他所有者权益变动增加100万元</p> <p>借：长期股权投资（$100 \times 80\%$） 80</p> <p>贷：资本公积 80</p>	<p>借：长期股权投资 80</p> <p>贷：资本公积 80</p>
<p>2×18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）</p>	<p>或合并编制</p> <p>借：长期股权投资 1 604</p> <p>贷：年初未分配利润（$2\,004 - 800$） 1 204</p>

	<p>其他综合收益 320</p> <p>资本公积 80</p>
	<p>2×19 年丙公司实现净利润</p> <p>调整后的 2×19 年 12 月 31 日净利润 = 5 005</p> <p>+ 对购买日评估差额的调整 (- 120 + 30) = 4 915</p> <p>(万元)</p> <p>借: 长期股权投资 (4 915 × 80%) 3 932</p> <p>贷: 投资收益 3 932</p>
	<p>分派普通股现金股利 2 000 万元</p> <p>借: 投资收益 (2 000 × 80%) 1 600</p> <p>贷: 长期股权投资 1 600</p>
	<p>其他综合收益减少 80 万元</p> <p>借: 其他综合收益 64</p> <p>贷: 长期股权投资 (80 × 80%) 64</p>
	<p>分拆确认其他权益工具增加 1 500 万元</p> <p>借: 长期股权投资 (1 500 × 80%) 1 200</p> <p>贷: 资本公积 1 200</p>
	<p>2×19 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 + 1200 = 35 738 (万元)</p>
③2×18 年长期股权投资与丙公司所有者权益的抵销	③2×19 年长期股权投资与丙公司所有者权益的抵销
<p>借: 股本 13 000</p> <p>资本公积 (20 000 + 1 500 + 100) 21 600</p> <p>其他综合收益 (2 000 + 400) 2 400</p> <p>盈余公积 (100 + 300) 400</p> <p>年末未分配利润 (900 + 2 505 - 300 - 1 000) 2 105</p> <p>商誉 (32 270 - 39 505 × 80%) 666</p>	<p>借: 股本 13 000</p> <p>其他权益工具 1 500</p> <p>资本公积 21 600</p> <p>其他综合收益 (2 400 - 80) 2 320</p> <p>盈余公积 (400 + 500.5) 900.5</p> <p>年末未分配利润 (2 105 + 4 915 - 500.5 - 2 000) 4 519.5</p>

贷：长期股权投资 32 270 少数股东权益（39 505×20%）7 901	商誉（35 738 -43 840×80%）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 2×18 年投资收益与利润分配抵销	④甲公司 2×19 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 向股东分配利润 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 向股东分配利润 2 000 年末未分配利润 4 519.5

【提示】近几年的考题，往往直接要求编制第二年的调整抵消分录。

【例题】同一控制下企业合并，接上题。

假定 2×19 年 12 月 31 日，甲公司与另一子公司（A 公司）协商，将持有的全部丙公司股权转让给 A 公司，同日 A 公司支付价款 40 000 万元给甲公司，并于当日起主导丙公司财务和经营政策。其他资料同上。A 公司会计处理：

（1）个别报表

借：长期股权投资（43 840×80%+666） 35 738
 资本公积 4 262
 贷：银行存款 40 000

（2）合并日的抵销分录（不考虑其他调整分录）

①A 公司合并日 2×19 年 12 月 31 日与最终控制方甲公司 2×19 年 12 月 31 日编制的抵销分录应完全一致。

②同时，恢复被抵销的合并前留存收益

借：资本公积【冲减母公司资本公积】
 贷：盈余公积（900.5-100）×80%
 未分配利润（4 519.5-900）×80%

5. 未实现内部销售利润的抵销、内部债权债务的抵销

(1) 存货价值中包含的未实现内部销售利润的抵销

【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%。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，与税法规定相同。A 公司和 B 公司均按照应收账款余额 10%计提坏账准备，税法规定计提坏账准备于实际发生时允许税前扣除。

(1) 2×18 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，至年末已对外销售甲产品 70 件。货款尚未收付。	(2) 2×19 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；至年末已对外销售甲产品 20 件。本年、上年货款均未收付。
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 (90×9) 810 贷：营业成本 810 借：营业成本 110 贷：存货 [10×(8-6) + 90×(9-8)] 110
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：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：年初未分配利润 9 少数股东损益 [(110-60)×20%×75%] 7.5
抵销债权债务 借：应付账款 (100×8×1.13) 904 贷：应收账款 904	抵销债权债务 借：应付账款 [904+(90×9×1.13)] 1819.3 贷：应收账款 1819.3

借：应收账款——坏账准备 90.4 贷：信用减值损失（904×10%） 90.4	借：应收账款——坏账准备 90.4 贷：年初未分配利润 90.4 借：应收账款——坏账准备 91.53 贷：信用减值损失（90×9×1.13×10%）91.53
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：所得税费用（91.53×25%）22.88 贷：递延所得税资产 22.88

（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率均为 25%，母公司持有子公司 80% 股权。2×18 年 6 月 30 日子公司以 1 000 万元的价格将其生产的产品销售给母公司，其销售成本为 800 万元。母公司购买该产品作为管理用固定资产，当日达到预定可以使用状态，货款 1 000 万元至 2×18 年末母公司尚未支付，子公司按照 5% 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。

2×19 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报表时的相关抵销分录。

【答案】

2×18 年	2×19 年
借：营业收入 1 000 贷：营业成本 800 固定资产 200	借：年初未分配利润 200 贷：固定资产 200
借：固定资产——累计折旧（200/5×6/12） 20 贷：管理费用 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 $[(200-20-40) \times 25\% - 45 = -10]$
借：少数股东权益 $[(200-20) \times 20\% \times 75\%] 27$ 贷：少数股东损益 27	借：少数股东权益 27 贷：年初未分配利润 27 借：少数股东损益 $[(40-10) \times 20\%] 6$ 贷：少数股东权益 6
抵销债权债务 借：应付账款 1000 贷：应收账款 1000	抵销债权债务 ——
借：应收账款——坏账准备 50 贷：信用减值损失 $(1000 \times 5\%) 50$	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 $(1000 \times 5\%) 50$ 贷：应收账款——坏账准备 50
借：所得税费用 $(50 \times 25\%) 12.5$ 贷：递延所得税资产 12.5	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

6. 母公司与子公司之间出租投资性房地产的抵销

【例题】2×18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10年。B公司将租赁的资产作为其办公楼。A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，2×18年12月31日的公允价值为1 750万元。该办公楼于2×17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。

分析：A公司个别报表的会计处理

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（原价）	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

A 公司在合并财务报表的会计处理：

从合并报表看，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（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
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

六、长期股权投资、金融资产之间的转换个别会计报表、合并财务报表的处理

（一）80%→90%；80%→70%；

1. 母公司购买子公司少数股东股权（80%→90%）

【例题】接【例题▲】资料回顾：2×18 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。

假定 2×19 年 12 月 31 日，甲公司又以银行存款 5 000 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。甲公司 2×19 年 12 月 31 日个别报表与合并报表处理如下：

①【个别报表】：

企业在取得对子公司的控制权，形成企业合并后，购买少数股东全部或部分权益的，实质上是股东之间的权益性交易。

借：长期股权投资 5 000

贷：银行存款 5 000

②【合并报表】：

按购买日公允价值持续计算的2×19年末丙公司可以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。

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）。

2. 在不丧失控制权的情况下部分处置对子公司长期股权投资（80%→70%）

【例题】接【例题▲】资料回顾：2×18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。

假定2×19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。

①【个别报表】：

借：银行存款 5 000

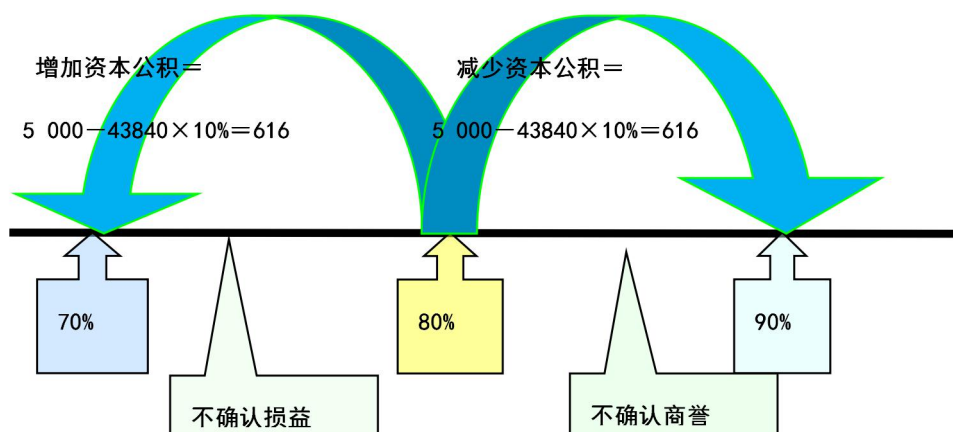
贷：长期股权投资 （30 666×10%/80%；30 666×12.5%）3 833.25

投资收益 1 166.75

②【合并报表】：按购买日公允价值持续计算的2×19年末丙公司可以辨认净资产的公允价值为43 840万元。

合并财务报表因处置10%股权确认资本公积=收到的对价5 000万元—与按照长期股权投资相对应享有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产份额4 384万元（43 840×10%）=5 000—4 384=616（万元）

【 归 纳 总 结 】



(二) 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)

【提示】各种投资之间的转换，只要一方涉及金融资产，无论增资还是减资：

- 1) 原持有 (或剩余) 的 5% 股权投资，在个别财务会计报表需按照公允价值计量；在合并财务会计报表无需再按照公允价值计量
- 2) 原投资确认 “其他综合收益”、“资本公积”，在转换日转入个别报表投资收益或留存收益；在合并财务会计报表无需再结转。

1. 5% (金融资产) → 20% (权益法)

【例题】2×19 年 3 月 6 日，A 公司又以 9 900 万元的现金自另一非关联方处取得 B 公司 15% 的股权，相关手续于当日完成。当日，B 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，对该项股权投资转为采用权益法核算，原 5% 股权划分其他权益工具投资，公允价值为 3 300 万元，账面价值 3 000 万元 (成本 1 800，公允价值变动 1 200)。

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

借：长期股权投资——投资成本 13 200

贷：其他权益工具投资——成本 1 800

——公允价值变动 1 200

盈余公积 [(3 300 - 3 000) × 10%] 30

利润分配——未分配利润 [(3 300 - 3 000) × 90%] 270

银行存款 9 900

借：其他综合收益 1 200

贷：盈余公积 (1 200×10%) 120

利润分配——未分配利润 (1 200×90%) 1080

对初始投资成本的调整（略）

2. 20%（权益法）→5%（金融资产）

【例题】2×19年7月1日，甲公司出售乙公司股权的75%（或出售其15%的股权）给非关联方，取得价款1 980万元，相关手续于当日完成。甲公司无法再对乙公司施加重大影响，将剩余股权投资转为非交易性权益工具投资。剩余5%股权的公允价值为660万元。

出售前对乙公司长期股权投资账面价值 2 400 万元（其中可以重类进入损益的其他综合收益 200 万元，其他资本公积 200 万元）

【答案】

①影响2×19年7月份利润表投资收益=20%的股权公允价值2640（1 980+660）-20%的股权账面价值2 400+其他综合收益、资本公积全部转入当期损益400=640（万元）

②处置

借：银行存款 1 980

贷：长期股权投资——各明细科目 (2 400×15%/20%) 1 800

投资收益 (1 980-1 800) 180

③由于终止采用权益法核算

借：其他综合收益 200

资本公积——其他资本公积 200

贷：投资收益 400

④剩余股权当天公允价值为 660 万元

借：其他权益工具投资 660

贷：长期股权投资——各明细科目 (2 400-1 800) 600

投资收益 60

3. 5%（金融资产）→80%（成本法）

【例题】A 公司 2×18 年、2×19 年投资业务资料如下：

2×19 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 2×19 年 4 月 1 日，当日，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。原 5%股权为交

易性金融资产，公允价值为 9 600 万元，账面价值 7 000 万元（成本 5 000，公允价值变动 2 000）。A 公司会计处理如下：

①【个别报表】：购买日对子公司按成本法核算的初始投资成本＝原持有 5%股权的公允价值 9 600＋追加投资应支付对价的公允价值 175 000＝184 600（万元）

借：长期股权投资	184 600
贷：交易性金融资产——成本	5 000
——公允价值变动	2 000
投资收益	(9 600－7 000) 2 600
银行存款	175 000

②【合并报表】：

购买日的合并商誉＝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）

4. 80%（成本法）→5%（金融资产）

【例题】2×18 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。

甲公司 2×19 年 12 月 31 日以 37 500 万元的对价将其持有的丙公司 75%的股权出售给第三方公司（或出售其持有丙公司股权的 93.75%），处置后对丙公司的剩余持股比例降为 5%。剩余 5%股权的公允价值为 2 500 万元。当日，丙公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产账面价值为 43 840 万元。丙公司其他综合收益累计增加 320 万元、资本公积金累计增加 1 600 万元

(1)【个别报表】：

①借：银行存款	37 500
贷：长期股权投资	
	(30666×75%/80%；30666×93.75%) 28 749.38
投资收益	8 750.62

②在丧失控制之日的公允价值与账面价值之间的差额计入当期投资收益。

借：交易性金融资产或其他权益工具投资 2 500【公允价值】

贷：长期股权投资 (30 666－28 749.38) 1 916.62

投资收益 583.38

个别报表金融资产账面价值＝2 500

(2) 【合并报表】:

①终止确认长期股权资产、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。

②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2×19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320×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) 20%(权益法)→80%(成本法); 80%(成本法)→20%(权益法)

【提示】无论增资还是减资:

1) 原持有(或剩余)的股权投资,在个别财务会计报表一定按照账面价值计量;在合并财务会计报表按照公允价值计量,公允价值与账面价值直接的差额计入投资收益。

2) 其他综合收益和资本公积,在转换日转入不需要转入个别报表投资收益;在合并财务会计报表需要结转至投资收益或留存收益。

1. 20%(权益法)→80%(成本法)

【例题】(1) 2×17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。当日, B公司可辨认净资产公允价值为15 000万元(包括一项固定资产评估增值2 000万元,预计尚可使用年限10年,采用年限平均法计提折旧;另一项为存货评估增值300万元,至当年末全部对外销售)。2×17年1月1日A公司会计处理如下:

借: 长期股权投资——投资成本 (15 000×20%) 3 000

贷: 银行存款 2 900

营业外收入 100

(2) 2×17年11月, A公司将其账面价值为600万元的商品以840万元的价格出售给B公司, B公司将取得的商品作为管理用固定资产, 预计使用寿命为10年, 净残值为0。B公司自2×17年初至2×19年6月30日期间(2.5年), 累计实现净利润2 462万元、可重分类进损益的其他综合收益增加750万元、其他所有者权益变动增加250万元。2×19年6月30日A公司会计处理如下:【注:为简化2.5年度合并编制一笔分录】

调整后的净利润=2 462-2 000/10×2.5-300-240+240/10×(1+12+6)/12=1 460(万元)

借：长期股权投资——损益调整 292

——其他综合收益 150

——其他权益变动 50

贷：投资收益 (1 460×20%) 292

其他综合收益 (750×20%) 150

资本公积——其他资本公积 (250×20%) 50

至2×19年6月30日长期股权投资的账面价值=3 000+292+150+50=3 492(万元)

(3) 2×19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13 000万元。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”。2×19年7月1日A公司会计处理如下：

【个别报表】

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A公司原持有股权的账面价值为3 492+本次投资应支付对价的公允价值为8 000=11 492(万元)

借：长期股权投资 8 000

贷：银行存款 8 000

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。

【合并报表】

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

借：长期股权投资 4 000【购买日的公允价值】

贷：长期股权投资 3 492【购买日的原账面价值】

投资收益 508

②购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益、其他所有者权益变动

借：其他综合收益 150

资本公积 50

贷：投资收益 200

③购买日计算合并商誉

合并财务报表中的合并成本=购买日之前所持被购买方的股权于购买日的公允价值 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 $13\ 000 \times 80\% = 1\ 600$ (万元)

2. 80% (成本法) → 20% (权益法)

【例题】接【例·例题▲】资料回顾：2×18 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。

甲公司 2×19 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。

(1) 【个别报表】：

①借：银行存款 30 000

贷：长期股权投资 $(30666 \times 60\% / 80\% ; 30666 \times 75\%) 22\ 999.5$

投资收益 7 000.5

②追溯调整资料：调整后的 2×18 年末净利润为 2 505 万元、分派现金股利 1 000 万元、其他综合收益变动增加 400 万元、其他所有者权益变动增加 100 万元；调整后的 2×19 年末净利润为 4 915 万元、分派现金股利 2 000 万元、其他综合收益减少 80 万元，其他所有者权益变动增加 1 500 万元。

借：长期股权投资——损益调整 $[(2\ 505 - 1\ 000 + 4\ 915 - 2\ 000) \times 20\%]$ 884

——其他综合收益 $[(400 - 80) \times 20\%]$ 64

——其他权益变动 $[(100 + 1\ 500) \times 20\%]$ 320

贷：盈余公积 $(1\ 505 \times 20\% \times 10\%)$ 30.1

利润分配 $(1505 \times 20\% \times 90\%)$ 270.9

投资收益 $(2\ 915 \times 20\%)$ 583

其他综合收益 64

资本公积——其他资本公积 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2×19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对个别财务报表中的部分处置收益的归属期间进行调整：

借：投资收益【代替原长期股权投资】 3804

贷：年初未分配利润【代替投资收益】 [(2 505-1 000)×60%×10%]90.3

盈余公积 [(2505-1000)×60%×10%]812.7

投资收益 [4 915-2 000)×60%]1 749

其他综合收益 (320×60%) 192

资本公积 (1600×60%)960

③结转资本公积、其他综合收益

借：资本公积 (1600×80%)1280

其他综合收益 (320×80%)256

贷：投资收益 1536

如果其他综合收益属于不能重分类计损益的：(教材2019年变化内容)

借：其他综合收益 [(400-80)×20%]64

贷：盈余公积 (64×10%)6.4

年初未分配利润 (64×90%)57.6

④抵销母公司投资收益

借：投资收益 (4915×80%)3 932

少数股东损益 (4 915×20%)983

年初未分配利润	2 105
贷：提取盈余公积	500.5
向股东分配利润	2 000
年末未分配利润	4 519.5

验算：确认投资收益=个别报表(处置损益7 000.5+追溯投资收益583+现金股利2000×80%)+合并报表(重新计量1 065.5+归属期间进行调整-投资收益3804+1 749+1536-抵销母公司投资收益3 932)=5798

3. 80%（成本法）→20%（权益法）稀释

【例题】接【例·例题▲】资料回顾：2×19年12月31日丙公司向非关联方X公司定向增发新股，增资150 000万元，相关手续于当日完成，甲公司对丙公司的持股比例下降为20%，对丙公司具有重大影响并丧失控制权，并转换为采用权益法核算的长期股权投资。剩余20%股权的公允价值为10 000万元。当日，丙公司可辨认净资产账面价值为42 925万元，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。（资料回顾：按购买日公允价值持续计算的2×19年末丙公司可辨认净资产的公允价值为43 840万元）。甲公司会计处理如下：

(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）

解析：80% 30 666

60% X

$30\,666 \times 60\% = 80\% \times X$

应享有的原子公司因增资扩股而增加净资产的份额（30 000万元）与应结转持股比例下降部分所对应的长期股权投资原账面价值（22 999.5万元）之间的差额为7 000.5万元应计入当期投资收益。

借：长期股权投资 7 000.5
 贷：投资收益 7 000.5

②对剩余股权视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整。

同上

(2) 合并财务报表

合并报表确认的投资收益 = (计算方法同上)

(四) 母公司因处置对子公司长期股权投资而丧失控制权——多次交易处置子公司(属于一揽子交易的)

【例题】A 公司主要从事机械产品的生产与销售, B 公司为 A 公司的全资子公司, 主要从事化工产品的生产与销售。A 公司计划整合集团业务、剥离辅业, 集中发展机械产品的主营业务。2×17 年 11 月 30 日, A 公司与 C 公司签订不可撤销的转让协议, 约定 A 公司向 C 公司转让其持有的 B 公司 100% 股权, 对价总额为 5 000 万元。考虑到 C 公司的资金压力以及股权平稳过渡, 双方在协议中约定, C 公司应在 2×17 年 12 月 31 日之前支付 2 000 万元, 以先取得 B 公司 20% 股权; C 公司应在 2×18 年 12 月 31 日之前支付 3 000 万元, 以取得 B 公司剩余 80% 股权。2×17 年 12 月 31 日至 2×18 年 12 月 31 日期间, B 公司的相关活动仍然由 A 公司单方面主导, 若 B 公司在此期间向股东进行利润分配, 则后续 80% 股权的购买对价按 C 公司已分得的金额进行相应调整。

(1) 2×17 年 12 月 31 日, 按照协议约定, C 公司向 A 公司支付 2 000 万元, A 公司将其持有的 B 公司 20% 股权转让给 C 公司并已办理股权变更手续; 当日, B 公司自购买日持续计算的可辨认净资产账面价值为 3 500 万元(其中股本 3 000 万元、以前年度累计实现的净利润 300 万元, 2×17 年累计实现的净利润 200 万元)。处置时长期股权投资的账面价值为 3 000 万元(初始投资为成本为 3 000 万元)。

①首先, 需要分析上述两次交易是否属于“一揽子交易”:

A 公司通过两次交易处置其持有的 B 公司 100% 股权, 第一次交易处置 B 公司 20% 股权, 仍保留对 B 公司的控制; 第二次交易处置剩余 80% 股权, 并于第二次交易后丧失对 B 公司的控制权。

a. A 公司处置 B 公司股权的商业目的是出于业务整合, 剥离辅业的考虑, A 公司的目的是处置其持有的 B 公司 100% 股权, 两次处置交易结合起来才能达到其商业目的;

b. 两次交易在同一转让协议中同时约定;

c. 第一次交易中, 20% 股权的对价为 2 000 万元, 相对于 100% 股权的对价总额 5 000 万元而言, 第一次交易单独看并不经济, 和第二次交易一并考虑才反映真正的经济影响, 此外, 如果在两次交易期间 B 公司进行了利润分配, 也将据此调整对价, 说明两次交易是

在考虑了彼此影响的情况下订立的。

综合上述，在合并财务报表中，两次交易应作为“一揽子交易”，按照分步处置子公司股权至丧失控制权并构成“一揽子交易”的相关规定进行会计处理。

②会计处理：

2×17年12月31日，A公司转让持有的B公司20%股权，在B公司的股权比例下降至80%，A公司仍控制B公司。处置价款2 000万元与处置20%股权对应的B公司净资产账面价值的份额700万元（ $3\,500 \times 20\%$ ）之间的差额1 300万元，在合并财务报表中计入其他综合收益：

借：银行存款 2 000

贷：少数股东权益 $(3\,500 \times 20\%)$ 700

其他综合收益 $(2\,000 - 700)$ 1 300

（2）2×18年6月30日，C公司向A公司支付3 000万元，A公司将其持有的B公司剩余80%股权转让给C公司并已办理股权变更手续，自此C公司取得B公司的控制权；当日，B公司自购买日持续计算的净资产账面价值为4 000万元。2×18年1月1日至2×18年6月30日，B公司实现净利润500万元，无其他净资产变动事项（不考虑所得税等影响）。A公司会计处理如下：

合并报表当期的处置投资收益 = $[(\text{处置股权取得的对价 } 3\,000 + \text{剩余股权公允价值 } 0) - \text{原有子公司自购买日开始持续计算的可辨认净资产 } 4\,000 \times \text{原持股比例 } 80\%] - \text{商誉 } 0 + \text{其他综合收益、其他所有者权益变动 } 0 \times \text{原持股比例} + \text{第一次交易计入其他综合收益的 } 1\,300 = 1\,100$ （万元）

（五）权益法→权益法

1. 投资方持股比例减少（或被稀释）但仍采用权益法。例如：20%→15%。

【例题】（1）2×18年1月2日A公司与B公司分别以现金2 000万元、8 000万元出资设立甲公司，分别持有甲公司20%、80%的股权。A公司对甲公司具有重大影响，采用权益法对有关长期股权投资进行核算；B公司控制甲公司。A公司会计处理如下：

借：长期股权投资——投资成本 2 000

贷：银行存款 2 000

（2）2×18年甲公司实现净损益7 000万元、甲公司接受母公司B公司现金捐赠3 000万元。A公司会计处理如下：

借：长期股权投资——损益调整 1 400

贷：投资收益 (7 000×20%) 1 400

借：长期股权投资——其他权益变动 600

贷：资本公积——其他资本公积 (3 000×20%) 600

B公司增资前，甲公司的净资产账面价值为20 000万元，A公司应享有甲公司权益的份额为4 000(20 000×20%)万元。

(3) 2×19年1月1日，经A、B公司协商，B公司对甲公司增资8 000万元，增资后甲公司净资产为28 000万元，A、B公司分别持有甲公司15%、85%的股权。相关手续于当日完成。A公司会计处理如下：

确认的资本公积=A公司应享有甲公司增资后的所有者权益28 000×被稀释后持股比例15%-A公司应享有甲公司增资前的所有者权益20 000×被稀释前持股比例20%=4 200-4 000=200(万元)

借：长期股权投资——其他权益变动 200

贷：资本公积——其他资本公积 200

2. 投资方持股比例增加但仍采用权益法核算的处理

提示：应当综合考虑与原持有投资和追加投资相关的商誉或计入损益的金额。

【例题】增资仍采用权益法核算，有关资料如下：

(1) 2×16年1月1日，A公司以现金2 500万元向非关联方购买B公司20%的股权，并对B公司具有重大影响。当日，B公司可辨认净资产公允价值与账面价值相等，均为10 000万元。

借：长期股权投资——投资成本 2 500

贷：银行存款 2 500

第一次购买B公司股权时，应享有B公司可辨认净资产公允价值份额为2 000万元(10 000万元×20%)，A公司支付对价的公允价值为2 500万元，因此A公司2×16年1月1日确认对B公司的长期股投资的初始投资成本为2 500万元，其中含500万元的内含商誉。

(2) 2×19年1月1日，A公司以现金1 200万元向另一非关联方购买B公司10%的股权，仍对B公司具有重大影响，相关手续于当日完成。当日，B公司可辨认净资产公允价值为1.5亿元。不考虑相关税费等其他因素影响。

借：长期股权投资——投资成本 1 200

贷：银行存款 1 200

第二次购买B公司股权时，应享有B公司可辨认净资产公允价值份额为1 500万元(15

000 万元 $\times 10\%$), A 公司支付对价的公允价值为 1 200 万元, A 公司本应调整第二次投资的长期股权投资成本为 1 500 万元, 并将 300 万元的负商誉确认 300 万元的营业外收入, 然而, 由于 A 公司第一次权益法投资时确认了 500 万元的内涵正商誉, 两次商誉综合考虑后的金额为正商誉 200 万元, 因此, A 公司 2 \times 19 年 1 月 1 日确认的对第二次投资的长期股权投资的初始投资成本仍为 1 200 万元, 并在备查簿中记录两次投资各自产生的商誉和第二次投资时综合考虑两次投资产生的商誉后的调整情况。

(六) 因子公司的少数股东增资而稀释母公司拥有的股权比例

在这种情况下, 应当按照增资前的母公司股权比例计算其在增资前子公司账面净资产中的份额, 该份额与增资后按母公司持股比例计算的在增资后子公司账面净资产份额之间的差额计入资本公积, 资本公积不足冲减的, 调整留存收益。

【例题】2 \times 18 年, A 公司和 B 公司分别出资 750 万元和 250 万元设立 C 公司, A 公司、B 公司的持股比例分别为 75% 和 25%。C 公司为 A 公司的子公司。

2 \times 19 年 B 公司对 C 公司增资 500 万元, 增资后占 C 公司股权比例为 35%。交易完成后, A 公司仍控制 C 公司。

C 公司自成立日至增资前实现净利润 1 000 万元, 除此以外, 不存在其他影响 C 公司净资产变动的事项 (不考虑所得税等影响)。

【答案】在 A 公司合并财务报表中, B 公司对 C 公司增资的会计处理如下:

A 公司持股比例原为 75%, 由于少数股东增资而变为 65%。

在 A 公司合并资产负债表中应调增资本公积 = 增资后 A 公司按照 65% 持股比例享有的净资产账面价值为 1 625 万元 (2 500 \times 65%) - 增资前, A 公司按照 75% 的持股比例享有的 C 公司净资产账面价值为 1 500 万元 (2 000 \times 75%) = 125 万元。

七、反向购买的处理

【例题】A 上市公司于 2 \times 18 年 3 月 31 日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。

(1) 2 \times 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 2000 (1250 \times 80% \times 2) 万股普通股。

(2) A 公司普通股在 2 \times 18 年 3 月 31 日的公允价值为每股 20 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, 除 A 公司固定资产的公允价值总额较账面价值总额高 1000 万元、B 公司无形资产的公允价值总额较账面价值总额高 6000 万元以外, A、B 公司其他资产、负债项目的公允价值与其账面价值相同。

(4) 假定 A 公司与 B 公司在合并前不存在任何关联方关系。

(5) A 公司及 B 公司在合并前简化资产负债表如下表所示 (单位: 万元)。

项目	A 公司		B 公司	
	账面价值	公允价值	账面价值	公允价值
其他权益工具投资	6000	6000	2250	2250
固定资产	4000	5000	18000	18000
无形资产	13000	13000	20000	26000
资产总额	23000	24000	40250	46250
应付账款	500	500	500	500
长期借款	1000	1000	9500	9500
负债总额	1500	1500	10000	10000
股本	1500		1250	
资本公积	1000		9000	
盈余公积	4000		0	
未分配利润	15000		20000	
所有者权益合计	21500	22500	30250	36250

要求: 【答案】

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 2000 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% $[2000/(1500+2000) \times 100\%]$, 对于该项企业合并, 虽然在合并中发行权益性证券的一方为 A 公司, 但因其生产经营决策的控制权在合并后由 B 公司原股东 C 公司所拥有, B 公司应为购买方 (法律上的子公司), A 公司为被购买方 (法律上的母公司) 所以该项企业合并属于反向购买。

②假定 B 公司发行本公司普通股对 A 公司进行企业合并, 在合并后主体享有同样

的股权比例，在计算 B 公司需发行的普通股数量时，**不考虑少数股权的因素**，B 公司应当发行的普通股股数为 750 ($1250 \times 80\% / 57.14\% - 1250 \times 80\%$) 万股。

B 公司的合并成本 = $750 \times 40 = 30000$ (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 = $30250 \times 20\% = 6050$ (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 = $30000 - 22500 = 7500$ (万元)。

A 公司 2×18 年 3 月 31 日合并资产负债表如下表所示 (单位：万元)：

项目	A 公司	B 公司	金额
其他权益工具投资	6000	2250	$6000 + 2250 = 8250$
长期股权投资	40 000		$40 000 + 0 - 40 000 = 0$
固定资产	4000	18000	$(4000 + 1000) + 18000 = 23000$
无形资产	13000	20000	$13000 + 20000 = 33000$
商誉			7500
资产总额	63 000	40250	71 750
应付账款	500	500	$500 + 500 = 1000$
长期借款	1000	9500	$1000 + 9500 = 10500$
负债总额	1500	10000	11500
股本 (1500 + 2000 = 3500 万股普通股)	1500 + 2000 = 3500	1250	$1250 \times 80\% + 750 = 1750$
资本公积	1000 + 38 000	90	$9000 \times 80\% + (30000 - 750) =$

	=39 000	00	36450
盈余公积	4000		0
未分配利润	15000	20 000	$20000 \times 80\% = 16000$
少数股东权益	0	0	$30250 \times 20\% = 6050$
所有者权益总额	61 500	30 250	60250

第8章 资产减值

一、资产减值的范围

1. 对子公司、联营企业和合营企业的长期股权投资
2. 采用成本模式进行后续计量的投资性房地产
3. 固定资产（包括在建工程）
4. 生产性生物资产
5. 无形资产（包括研发支出）
6. 商誉

以上资产计提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。

二、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

【例题】X公司有一条甲生产线，该生产线生产某精密仪器，由A、B、C三部机器构成，成本分别为400万元、600万元和1 000万元。使用年限为10年，净残值为零，以年限平

均法计提折旧。各机器均无法单独产生现金流量，但整条生产线构成完整的产销单位，属于一个资产组。2×17 年末甲生产线所生产的精密仪器出现减值迹象，因此，X 公司对甲生产线进行减值测试。

2×17 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未来现金流量的现值。

整条生产线预计尚可使用 5 年。经估计其未来 5 年的现金流量及其恰当的折现率后，得到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】2×17 年 12 月 31 日

(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) A 机器确认减值损失 = $200 - 150 = 50$ (万元)

注：

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

分摊后的账面价值 = $200 - 80 = 120$ (万元)；

但由于 A 机器的公允价值减去处置费用后的净额为 150 万元，因此 A 机器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 B 机器和 C 机器之间进行再分摊。

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

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

三、总部资产减值测试

【例题】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) 甲公司总部资产为一栋办公大楼，至 2×17 年末，办公大楼的账面价值为 1200 万元，预计剩余使用年限为 16 年。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。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, 账面价值为 10 000 万元, 预计剩余使用年限均为 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 2×17 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 2×17 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。

【答案】2×17 年末资产减值计算过程:

(1) 分摊总部资产 (办公大楼) 的账面价值

由于各资产组的使用寿命不相同, 所以需要考虑时间的权重, 各资产组使用寿命为: 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

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×[600÷(10 000+600)]=120 (万元)

②计算 B 资产组

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。

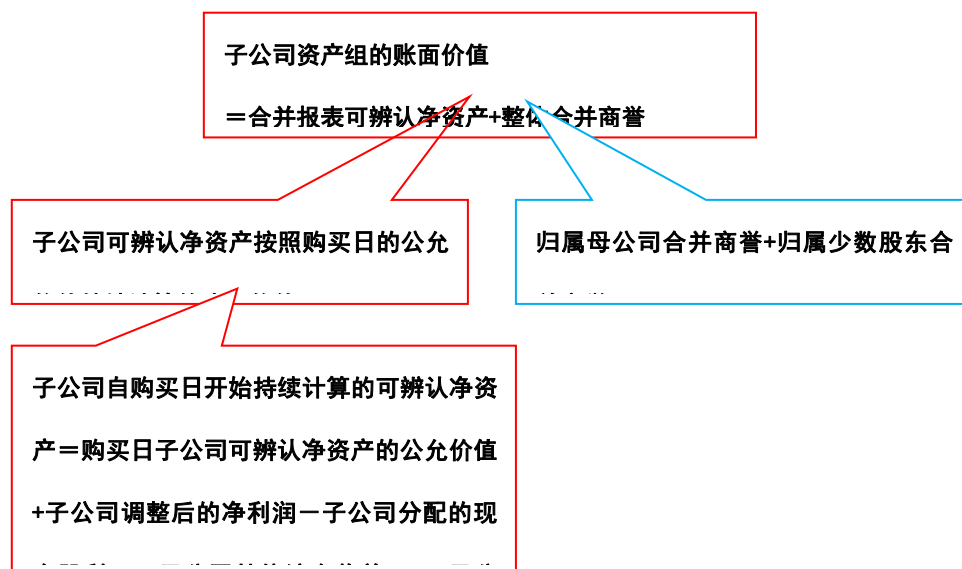
③计算 C 资产组

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×[2 000÷(2 000+240)]=200 (万元)

办公大楼应确认的减值损失=224×[240÷(2 000+240)]=24 (万元)

四、商誉减值测试



【例题】A 公司有关资料如下：

(1) A 公司以定向增发股票公允价值为 14 910 万元为对价, 购买 C 公司持有 B 公司的 60% 股权, 2×18 年 7 月 1 日办理了必要的财产权交接手续并取得控制权。A 公司和 C 公司不存在任何关联方关系。

(2) 2×18 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, 除下列项目外, 其他可辨认资产、负债的公允价值与其账面价值相同。

(单位: 万元)

项目	评估增值
存货	200
无形资产	2 500
应收账款	-100

上述 B 公司存货至本年末已全部对外销售; 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。

购买日, B 公司资产和负债的公允价值与其计税基础之间形成的暂时性差异均符合确认递延所得税资产或递延所得税负债的条件, 两家公司适用的所得税税率均为 25%。

(3) B 公司 2×18 年 7 月 1 日至 12 月 31 日, 按其净资产账面价值计算实现的净利润为 1 200 万元, 其他综合收益增加 400 万元, 无其他所有者权益变动。

(4) 2×18 年 12 月 31 日, A 公司对 B 公司的长期股权投资进行减值测试。A 公司对 B 公司的长期股权投资在活跃市场中的报价为 14 090 万元, 预计处置费用为 90 万元, 其未来现金流量的现值为 13 900 万元。

(5) 2×18 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 公司的所有资产认定为一个资产组, 而且判断该资产组的可辨认资产中仅为固定资产存在减值迹象。A 公司估计 B 公司资产组的可收回金额为 25 281.25 万元。

【答案】

(1) 计算 2×18 年 12 月 31 日个别报表长期股权投资确认的减值损失。

①购买日合并成本=14 910 (万元)

②年末长期股权投资账面价值=14 910 (万元)

③长期股权投资可收回金额为 14 000 万元 (长期股权投资公允价值 14 090—处置费用 90=14 000 万元, 与其未来现金流量的现值 13 900 万元, 取其较高者)

④个别报表长期股权投资应确认减值损失=14 910—14 000=910 (万元)

借: 资产减值损失 910

贷: 长期股权投资减值准备 910

(2) 计算 2×18 年 12 月 31 日合并报表确认的商誉减值损失。

①购买日合并成本=14 910 (万元)

②购买日的 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)

③合并商誉 = $14\ 910 - 24\ 250 \times 60\% = 360$ (万元)

整体商誉 = $360 / 60\% = 600$ (万元)

④B 公司可辨认净资产按照购买日的公允价值持续计算至 2×18 年 12 月 31 日的账面价值

= $24\ 250 + \text{调整后的净利润} (1\ 200 - 200 \times 75\% - 2\ 500 / 10 \times 6 / 12 \times 75\% + 100 \times 75\%) + 400 = 25\ 681.25$ (万元)

⑤B 公司资产组的可收回金额为 25 281.25 万元

⑥A 公司确认不包含商誉的资产组减值损失 = $25\ 681.25 - 25\ 281.25 = 400$ (万元)

⑦A 公司确认包含商誉的资产组减值损失 = $(25\ 681.25 + 600) - 25\ 281.25 = 1\ 000$ (万元)

⑧A 公司应在合并报表确认的商誉减值损失 = $(1\ 000 - 400) \times 60\% = 360$ (万元)

借：资产减值损失 760

贷：商誉减值准备 360

固定资产减值准备 400

第 9 章 负债

一、应交税费

(一) 增值税

1. 差额征税的账务处理

【例题】某旅游企业为增值税一般纳税人，选择差额征税方式。该企业本期向旅游服务购买方收取含税价款为 53 万元（含增值税 3 万元），应支付给其他接团旅游企业的旅游费用和其他单位的相关费用为 42.4 万元，其中因允许扣减销售额而减少的销项税额 2.4 万元。假设该旅游企业采用总额法确认收入。

借：银行存款 53

贷：主营业务收入 50

应交税费——应交增值税（销项税额）3

借：主营业务成本 40

应交税费——应交增值税（销项税额抵减）2.4

贷：应付账款 42.4

如果采用净额法确认收入，则处理方法见下面例题。

【例题】某客运场站为增值税一般纳税人，为客运公司提供客源、组织售票、检票发车、运费结算等服务。该企业采用差额征税的方式，以其取得的全部价款和价外费用扣除支付给承运方运费后的余额为销售额。本期该企业向旅客收取车票款 53 万元，应向客运公司支付 47.7 万元，剩下的 5.3 万元中，5 万元作为销售额，0.3 万元为增值税销项税额。

假设该企业采用净额法确认收入：

借：银行存款 53

贷：主营业务收入 5

应交税费——应交增值税（销项税额）0.3

应付账款 47.7

2. 减免增值税的账务处理

【思考题】属于一般纳税人的加工型企业根据税法规定招用自主就业退役士兵，并按定额扣减增值税的，应当将减征的税额计入当期损益。

借：应交税费——应交增值税（减免税额）

贷：其他收益

3. 关于小微企业免征增值税的会计处理规定

【思考题】小微企业在取得销售收入时，应当按照税法的规定计算应交增值税，如其销售额满足税法规定的免征增值税条件时，应当将免征的税额转入当期损益。

借：应交税费——应交增值税

贷：其他收益

4. 生产、生活性服务业纳税人取得资产或接受劳务时，应当按照《增值税会计处理规定》的相关规定对增值税相关业务进行会计处理；实际缴纳增值税时，按应纳税额借记“应交税费——未交增值税”等科目，按实际纳税金额贷记“银行存款”科目，按加计抵减的金额贷记“其他收益”。

（二）“税金及附加”科目

该科目核算企业经营活动发生的消费税、城市维护建设税、资源税、教育费附加及房产税、土地使用税、车船使用税、印花税等相关税费。

二、应付债券

（一）一般应付债券

【例题】2×17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，款项已收到存入银行。生产线改造工程于2×17年4月1日开工，并支付工程款，预计工期1年。2×17年12月31日，募集款项已全部支出用于生产线建设。

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

（1）发行时：

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

（2）计算实际利率：

$$3\,000 \times 5\% \times (P/A, r, 3) + 3\,000 \times (P/F, r, 3) = 2919.75 \text{ (万元)}$$

当 $r=6\%$ 时：

$$3\,000 \times 5\% \times (P/A, 6\%, 3) + 3\,000 \times (P/F, 6\%, 3) \\ = 3\,000 \times 5\% \times 2.6730 + 3\,000 \times 0.8396 = 2\,919.75 \text{ (万元)},$$

计算得出实际利率 $r=6\%$ 。

（3）2×17年末会计分录：

$$\text{①实际利息费用} = 2\,919.75 \times 6\% = 175.19 \text{ (万元)}$$

$$\text{其中：费用化金额} = 175.19 \times 3/12 - 6 = 43.8 - 6 = 37.8 \text{ (万元)}$$

$$\text{资本化金额} = 175.19 \times 9/12 - 30 = 131.39 - 30 = 101.39 \text{ (万元)}$$

$$\text{②应付利息} = 3\,000 \times 5\% = 150 \text{ (万元)}$$

$$\text{③利息调整的摊销金额} = 175.19 - 150 = 25.19 \text{ (万元)}$$

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：应付利息	150

应付债券——利息调整 25.19

⑤ 2×17 年末应付债券的摊余成本 $=2\,919.75 + 25.19 = 2\,944.94$ （万元）

（4） 2×18 年末会计分录：

①实际利息费用 $=2\,944.94 \times 6\% = 176.7$ （万元）

其中：资本化金额 $=176.7 \times 3/12 = 44.18$ （万元）

费用化金额 $=176.7 \times 9/12 = 132.52$ （万元）（尾数调整）

②应付利息 $=3\,000 \times 5\% = 150$ （万元）

③利息调整的摊销金额 $=176.7 - 150 = 26.7$ （万元）

④相关分录为：

借：在建工程 44.18

 财务费用 132.52

贷：应付利息 150

 应付债券——利息调整 26.7

（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 2×17 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 2×17 年1月1日，付息日为该债券发行之日起每满一年的当日，即每年的1月1日；可转换公司债券在发行1年后可转换为甲公司普通股股票，初始转股价格为每股10元，每份债券可转换为10股普通股股票（每股面值1元）；发行可转换公司债券募集的资金专项用于生产用厂房的建设。

（2）甲公司将募集资金于 2×17 年1月1日全部投入生产用厂房的建设，生产用厂房于 2×17 年12月31日达到预定可使用状态。 2×18 年1月8日，甲公司支付 2×17 年度可转换公司债券利息150万元。

（3） 2×18 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**债券持有人若在当前付息前转换股票的，应按债券面值和应计利息之和除以转股价，计算转换的股份数。**④复利现值系数： $(P/S, 6\%, 1) = 0.9434$ ； $(P/S, 6\%, 2) = 0.8900$ ； $(P/S, 6\%, 3) = 0.8396$ ； $(P/S, 7\%, 1) = 0.9346$ ； $(P/S, 7\%, 2) = 0.8734$ ； $(P/S, 7\%, 3) = 0.8163$ 。

【答案】

(1) 计算甲公司发行可转换公司债券时负债成分和权益成分的公允价值。

①负债成分的公允价值

$$= 10\,000 \times 1.5\% \times 0.9434 + 10\,000 \times 2\% \times 0.8900 + (10\,000 \times 2.5\% + 10\,000) \times 0.8396 \\ = 8\,925.41 \text{ (万元)}$$

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

(2) 计算甲公司可转换公司债券负债成分和权益成分应分摊的发行费用。

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

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

(3) 编制甲公司发行可转换公司债券时的会计分录。

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

(4) 计算甲公司可转换公司债券负债成分的实际利率及 2×17 年 12 月 31 日的摊余成本，并编制甲公司确认及支付 2×17 年度利息费用的会计分录。

①实际利率为 r ，那么：

利率为 6% 的现值 = 8 925.41 万元 (负债成分的公允价值)

利率为 $r\%$ 的现值 = 8 782.6 万元 (10 000 - 1 217.4；即扣除发行费用后摊余成本)

利率为 7% 的现值 = $10\,000 \times 1.5\% \times 0.9346 + 10\,000 \times 2\% \times 0.8734 + (10\,000 \times 2.5\% + 10\,000) \times 0.8163 = 8681.95$ (万元)

用插入法计算： $(6\% - r) / (6\% - 7\%) = (8\,925.41 - 8\,782.6) / (8\,925.41 - 8\,681.95)$

解上述方程 $r = 6\% - (8\,925.41 - 8\,782.6) / (8\,925.41 - 8\,681.95) \times (6\% - 7\%) =$

6.59%

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

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

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

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

③会计分录为：

借：在建工程 578.77

贷：应付利息 150

应付债券——可转换公司债券（利息调整）428.77

借：应付利息 150

贷：银行存款 150

(5) 编制甲公司 2×18 年上半年 50% 的债券转换为普通股股票前相关的会计分录。

①利息费用 = $(9\,211.37 \times 6.59\% \div 2) \times 50\% = 151.76$ (万元)

②应付利息 = $(10\,000 \times 2\% \div 2) \times 50\% = 50$ (万元)

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

④会计分录为：

借：财务费用 151.76

贷：应付利息 50

应付债券——可转换公司债券（利息调整）101.76

(6) 编制甲公司 2×18 年 7 月 1 日可转换公司债券转换为普通股股票时的会计分录。

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

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

应付利息 50

其他权益工具 $(1\,057.4 \times 50\%)$ 528.7

贷：应付债券——可转换公司债券（利息调整）

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

股本 505

资本公积——股本溢价 4,781.14

第10章 职工薪酬

一、短期薪酬的确认和计量

1. 短期带薪缺勤

(1) 累积带薪缺勤及其会计处理

【例题】乙公司共有1 000名职工，从2×17年1月1日起，该公司实行累积带薪缺勤制度。2×17年12月31日，每个职工当年平均未使用带薪年假为2天。乙公司预计2×18年有950名职工将享受不超过5天的带薪年假，剩余50名职工每人将平均享受6天半年休假，假定这50名职工全部为总部管理人员，该公司平均每名职工每个工作日工资为500元。

假定一：该制度规定，每个职工每年可享受5个工作日带薪年假，未使用的年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；职工休年休假时，首先使用当年可享受的权利，不足部分再从上年结转的带薪年假中扣除；职工离开公司时，对未使用的累积带薪年假无权获得现金支付。

分析：公司还需要预计职工2×17年享有但尚未使用的、预期将在下一年度使用的累积带薪缺勤，并计入当期损益或者相关资产成本。在本例中，乙公司在2×17年12月31日预计由于职工累积未使用的带薪年假权利而导致预期将支付的工资负债即为75天（50×1.5天）的年假工资金额3.75万元（75×0.05），并作如下账务处理：

借：管理费用 3.75

贷：应付职工薪酬——累积带薪缺勤 3.75

假定2×18年12月31日，上述50名部门经理中有40名享受了6天半休假，并随同正常工资以银行存款支付。另有10名只享受了5天休假，由于该公司的带薪缺勤制度规定，未使用的权利只能结转一年，超过1年未使用的权利将作废。2×18年，乙公司应作如下账务处理：

借：应付职工薪酬——累积带薪缺勤（40×1.5天×0.05） 3

贷：银行存款 3

借：应付职工薪酬——累积带薪缺勤（10×1.5天×0.05） 0.75

贷：管理费用 0.75

假定二：该公司的带薪缺勤制度规定，职工累积未使用的带薪缺勤权利可以无限期结转，且可以于职工离开企业时以现金支付。乙公司1 000名职工中，50名为总部各部门经理，100名为总部各部门职员，800名为直接生产工人，50名工人正在建造一幢自用办公楼。

借：管理费用 $(150 \times 2 \text{ 天} \times 0.05)$ 15
生产成本 $(800 \times 2 \text{ 天} \times 0.05)$ 80
在建工程 $(50 \times 2 \text{ 天} \times 0.05)$ 5
贷：应付职工薪酬——累积带薪缺勤 100

(2) 非累积带薪缺勤及其会计处理

通常情况下，与非累积带薪缺勤相关的职工薪酬已经包括在企业每期向职工发放的工资等薪酬中，因此，不必额外作相应的账务处理。

2. 短期利润分享计划（或奖金计划）

短期利润分享计划同时满足下列条件的，企业应当确认相关的应付职工薪酬，并计入当期损益或相关资产成本：

- (1) 企业因过去事项导致现在具有支付职工薪酬的法定义务或推定义务；
- (2) 因利润分享计划所产生的应付职工薪酬义务能够可靠估计。

【例题】丙公司于2017年初制订和实施了一项短期利润分享计划，以对公司管理层进行激励。该计划规定，公司全年的净利润指标为1 000万元，如果在公司管理层的努力下完成的净利润超过1 000万元，公司管理层将可以分享超过1 000万元净利润部分的10%作为额外报酬。

假定至2017年12月31日，丙公司全年实际完成净利润1 500万元。假定不考虑离职等其他因素，则丙公司管理层按照利润分享计划可以分享利润50万元 $[(1\,500 - 1\,000) \times 10\%]$ 作为其额外的薪酬。

丙公司2017年12月31日的相关账务处理如下：

借：管理费用 50
贷：应付职工薪酬——利润分享计划 50

3. 非货币性福利

- (1) 以自产产品或外购商品发放给职工作为福利

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

借：主营业务成本

贷：库存商品

(2) 将拥有的房屋等资产无偿提供给职工使用或租赁住房等资产供职工无偿使用

借：管理费用

贷：应付职工薪酬

借：应付职工薪酬

贷：累计折旧

借：管理费用

贷：应付职工薪酬

借：应付职工薪酬

贷：银行存款

(3) 向职工提供企业支付了补贴的商品或服务

①如果出售住房的合同或协议中规定了职工在购得住房后至少应当提供服务的年限

【例题】2016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5年的情况下离职，需根据服务期限补交款项。2017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。2017年6月30日，甲公司与10名高级管理人员办理完毕上述房屋的产权过户手续。上述房屋成本为每套500万元，市场价格为每套800万元。甲公司的会计处理如下：

公司出售住房时：

借：银行存款 6 000

 长期待摊费用 2 000

 贷：主营业务收入 8 000

借：主营业务成本 5 000

贷：开发产品 5 000

出售住房后，每年公司应当按照直线法在5年内摊销长期待摊费用。2017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。

【思考问题】资料同上。高级管理人员自取得房屋所有权后没有规定在甲公司工作年限。

借：管理费用 2 000

贷：应付职工薪酬 2 000

借：应付职工薪酬 2 000

银行存款 6 000

贷：主营业务收入 8 000

借：主营业务成本 5 000

贷：开发产品 5 000

二、关于离职后福利的确认和计量

1. 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。

2. 设定受益计划的确认和计量

设定受益计划核算涉及四个步骤：

第一步骤：确定设定受益计划义务的现值和当期服务成本

【例题】甲公司资料如下：2×15年1月1日设立了一项设定受益计划，并于当日开始实施，该设定受益计划规定：

（1）甲公司向所有在职员工提供统筹外补充退休金，这些职工在退休后每年可以额外获得12万元退休金，直至去世。

（2）职工获得该额外退休金基于自该计划开始日起为公司提供的服务，而且应当自该设定受益计划开始日起一直为公司服务至退休。

为简化起见，假定符合计划的职工为100人，当前平均年龄为40岁，退休年龄为60岁，还可以为公司服务20年。假定在退休前无人离职，退休后平均剩余寿命为15年。假定适用的折现率为10%。并且假定不考虑未来通货膨胀影响等其他因素。甲公司会计处理如

下:

(1) 计算设定受益计划义务及其现值。【注: $(P/A, 10\%, 15) = 7.606$ 】

设定受益计划义务的现值 $= 100 \times 12 \times 7.606 = 9\,127$ (万元);

(2) 计算职工服务期间每期服务成本、利息费用。

① 2×15 年【注: $(P/F, 10\%, 19) = 0.1635$ 】

当期服务成本 $= (9\,127/20) / [(1+10\%)^{19}] = 74.62$ (万元)

或 $= (9\,127/20) \times 0.1635 \approx 74.62$ (万元)

借: 管理费用 (或相关资产成本) 74.62

贷: 应付职工薪酬——设定受益计划义务 74.62

② 2×16 年【注: $(P/F, 10\%, 18) = 0.1799$ 】

当期利息费用 $= 74.62 \times 10\% = 7.46$ (万元)

当期服务成本 $= (9\,127/20) / [(1+10\%)^{18}] = 82.08$ (万元)

或 $= (9\,127/20) \times 0.1799 \approx 82.08$ (万元)

2×16 年设定受益计划义务合计 $= 74.62 + 7.46 + 82.08 = 164.16$ (万元)

借: 财务费用 (或相关资产成本) 7.46

贷: 应付职工薪酬——设定受益计划义务 7.46

借: 管理费用 (或相关资产成本) 82.08

贷: 应付职工薪酬——设定受益计划义务 82.08

③ 2×17 年【注: $(P/F, 10\%, 17) = 0.1978$ 】

当期利息费用 $= 164.16 \times 10\% = 16.42$ (万元)

当期服务成本 $= (9\,127/20) / [(1+10\%)^{17}] = 90.27$ (万元)

或 $= (9\,127/20) \times 0.1978 \approx 90.27$ (万元)

2×17 年设定受益计划义务合计 $= 164.16 + 16.42 + 90.27 = 270.85$ (万元)

借: 财务费用 (或相关资产成本) 16.42

贷: 应付职工薪酬——设定受益计划义务 16.42

借: 管理费用 (或相关资产成本) 90.27

贷: 应付职工薪酬——设定受益计划义务 90.27

第二步: 确定设定受益计划净负债或净资产

设定受益计划存在资产的, 企业应当将设定受益计划义务的现值减去设定受益计划资产公允价值所形成的赤字或盈余确认为一项设定受益计划净负债或净资产。

第三步骤：确定应当计入当期损益的金额

报告期末，企业应当在损益中确认的设定受益计划产生的职工薪酬成本包括服务成本、设定受益净负债或净资产的利息净额。服务成本包括当期服务成本、过去服务成本和结算利得或损失。

①当期服务成本，是指因职工当期服务导致的设定受益计划义务现值的增加额。

②过去服务成本，是指由于计划修改或缩减所导致职工前期服务的设定受益计划义务现值的变化，所有过去服务成本均在其发生的当期计入损益。

【例题】接甲公司资料。2×16年末，假设2×17年1月1日企业建立这项设定受益计划时该管理人员已经入职二年，甲公司决定一次性增加职工退休福利20万元，适用所有年末前在本公司工作的职工，由此计划改变导致设定受益计划增加20万元，即过去服务成本增加20万元。

借：管理费用——当期服务成本 82.08

——过去服务成本 20

贷：应付职工薪酬——设定受益计划义务 102.08

③结算利得和损失。

【例题】假设乙公司2×17年因经营困难需要重组，一次性支付给职工退休补贴400万元。重组日的该项设定受益计划义务总现值为600万元，则结算利得为200万元。

借：应付职工薪酬 600

贷：银行存款 400

管理费用 200

④设定受益计划净负债或净资产的利息净额

设定受益计划净负债或净资产的利息净额，是设定受益净负债或净资产在所处期间由于时间流逝产生的变动。包括计划资产的利息收益、设定受益计划义务的利息费用以及资产上限影响的利息。

设定受益计划净负债或净资产的利息净额通过将设定受益计划净负债或净资产乘以确定的折现率来确定。

设定受益计划净负债或净资产的利息净额的计算应考虑资产上限的影响。计划资产的利息收益是计划资产回报的组成部分之一，通过将计划资产公允价值乘以折现率来确定。

【例题】假设该乙公司2×15年初有设定受益计划净负债200万元（设定受益计划净负债=设定受益计划的总负债300—国债2×15年末的公允价值100=200），2×15年初折现率

为10%，假设没有福利支付和提存金缴存，则其利息费用净额=200×10%=20（万元）

借：财务费用 20

贷：应付职工薪酬 20

第四步：确定应当计入其他综合收益的金额

企业应当将重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动计入其他综合收益，并且在后续会计期间不允许转回至损益，但企业可以在权益范围内转移这些在其他综合收益中确认的金额。

借：其他综合收益

贷：应付职工薪酬

四、关于辞退福利的确认和计量

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

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

借：管理费用

贷：应付职工薪酬

五、其他长期职工福利的确认和计量

企业向职工提供的其他长期职工福利，符合设定提存计划条件的，应当按照设定提存计划的有关规定进行会计处理。

企业向职工提供的其他长期职工福利，符合设定受益计划条件的，企业应当按照设定受益计划的有关规定，确认和计量其他长期职工福利净负债或净资产。

【提示】重新计量其他长期职工福利净负债或净资产所产生的变动计入当期损益或相关资产成本。不计入其他综合收益。

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

2×17年甲公司计划向10名销售人员提供销售奖励金每名员工100万元，销售人员需自2×17年1月1日起在公司服务满3年甲公司向其支付销售奖励金每人100万元，2×17年末没有员工离职，甲公司预计未来有1名员工离职。2×18年和2×19年末没有销售人员离职，2×19年末甲公司向销售人员支付了1000万元销售奖励金。甲公司采用同期同币种

的国债利率 6%作为折现率。

【答案】

①属于职工薪酬的第 4 分类，即其他长期职工福利。

②2×17 年会计分录

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

借：销售费用 267

 贷：应付职工薪酬 267

③2×18 年会计分录

年末确认利息费用

借：财务费用 (267×6%) 16.02

 贷：应付职工薪酬 16.02

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

借：销售费用 314.47

 贷：应付职工薪酬 314.47

④2×19 年

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

借：财务费用 35.85

 贷：应付职工薪酬 35.85

年末支付时

借：应付职工薪酬 (10×100) 1000

 贷：银行存款 1000

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

调整)

借：销售费用 366.66

 贷：应付职工薪酬 366.66

第 11 章 借款费用

一、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。

1. “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）。

2. 借款费用相关时点的确定

（1）借款费用开始资本化时点的确定

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

（2）借款费用暂停资本化时间的确定

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

（3）借款费用停止资本化时点的确定

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

（二）借款利息费用的核算

1. 专门借款

专门借款资本化金额 = 资本化期间的实际利息费用 - 资本化期间的存款利息收入

专门借款费用化金额 = 费用化期间的实际利息费用 - 费用化期间的存款利息收入

2. 一般借款

一般借款利息费用资本化金额 = 累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数 × 所占用一般借款的资本化率

其中：所占用一般借款的资本化率 = 所占用一般借款加权平均利率

= 所占用一般借款当期实际发生的利息之和 ÷ 所占用一般借款本金加权平均数

其中：所占用一般借款本金加权平均数 = Σ （所占用每笔一般借款本金 × 每笔一般借款在当期所占用的天数 / 当期天数）

3. 借款存在折价或者溢价的，应当按照实际利率法确定每一会计期间应摊销的折价或溢价金额，调整每期利息金额。

每一会计期间的利息资本化金额，不应当超过当期相关借款实际发生的利息金额。

【例题】甲公司在自己厂区内建造一条生产线，有关资料如下：

(1) 2×17 年 1 月 1 日向银行专门借款 10000 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，有两笔一般借款分别是，一笔是 2×16 年 12 月 1 日借入的长期借款 6000 万元，期限为 3 年，年利率为 8%，每年 12 月 1 日付息，到期日为 2×19 年 11 月 30 日；另一笔是 2×17 年 6 月 30 日借入的短期借款 12000 万元，期限为 12 个月，年利率为 6%，到期日为 2×18 年 6 月 30 日。

(3) 由于审批、办手续等原因，生产线于 2×17 年 4 月 1 日才开始动工兴建，工程建设期间的支出情况如下（单位：万元）：

日期	每期资产支出金额
2×17.4.1	4000
2×17.6.1	2000
2×17.7.1	8800
2×17.12.31	2000
2×18.4.1	7000
2×18.7.1	6000

2×17 年 9 月 1 日~12 月 31 日由于施工质量纠纷导致工程停工 4 个月。2×18 年 9 月 30 日工程完工达到预定可使用状态。

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

要求：根据上述资料，计算 2×17 年和 2×18 年有关借款的利息资本化金额和费用化金额，并编制相关会计分录。

【答案】（单位：万元）

日期	每期资产支出金额	资产支出累计金额	闲置专门借款存款利息收入	占用了一般借款的资产支出	一般借款： 2×16.12.1 借入 6000 (3 年) 2×17.6.30 借入 12000 (1 年)
2×17.1.1	0	0	$10000 \times 0.25\% \times 3 = 75$	—	

2	×	400	400	$6000 \times 0.25\% \times$	—	
17.4.1	0	0		$2=30$		
2	×	200	600	$4000 \times 0.25\% \times$	—	
17.6.1	0	0		$1=10$		
2	×	880	148		14800 —	至年末占用 6 个月
17.7.1	0	00		—	10000 =4800	
2	×	200	—	—	2000	至年末占用 0 个月
17.12.31	0					
2	×				6800	至 9 月 30 日, 其中 6000
18.1.1						占用 9 个月, 800 占用 6 个月
2	×	700	—	—	7000	占用 3 个月
18.4.1	0					
2	×	600	—	—	—	一般借款 6000 用尽
18.7.1	0					已归还 12000

【2×17 年】

(1) 计算 2×17 年专门借款利息金额

①费用化期间 (7 个月) 实际利息费用 = $10000 \times 6\% \times 7/12 = 350$ (万元)

资本化期间 (5 个月) 实际利息费用 = $10000 \times 6\% \times 5/12 = 250$ (万元)

②费用化期间 (7 个月) 利息收入 = $10000 \times 0.25\% \times 3 = 75$ (万元)

资本化期间 (5 个月) 利息收入 = $6000 \times 0.25\% \times 2 + 4000 \times 0.25\% \times 1 = 30 + 10 = 40$ (万元)

合计存款利息收入 = $75 + 40 = 115$ (万元)

③费用化金额 = $350 - 75 = 275$ (万元)

资本化金额 = $250 - 40 = 210$ (万元)

(2) 计算 2×17 年一般借款利息金额

①占用一般借款的资产支出加权平均数 = $4800 \times (6-4)/12 + 2000 \times 0/12 = 800$ (万元)

【提示】资本化期间是指从借款费用开始资本化时点到停止资本化时点的期间，借款费用暂停资本化的期间不包括在内，故扣除暂停资本化的4个月。

$$\textcircled{2} \text{一般借款实际利息费用} = 6000 \times 8\% + 12000 \times 6\% \times 6/12 = 840 \text{ (万元)}$$

$$\begin{aligned} \textcircled{3} \text{占用一般借款资本化率} &= (6000 \times 8\% \times 9/12 + 12000 \times 6\% \times 6/12) \\ &/ (6000 \times 9/12 + 12000 \times 6/12) = 6.86\% \end{aligned}$$

$$\textcircled{4} \text{一般借款应予资本化的利息金额} = 800 \times 6.86\% = 54.88 \text{ (万元)}$$

$$\textcircled{5} \text{一般借款利息费用化金额} = 840 - 54.88 = 785.12 \text{ (万元)}$$

(3) 合计

$$\text{资本化的借款利息金额} = 210 + 54.88 = 264.88 \text{ (万元)}$$

$$\text{费用化的借款利息金额} = 275 + 785.12 = 1060.12 \text{ (万元)}$$

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

【2×18年】

(1) 专门借款应予资本化的利息金额

$$\textcircled{1} \text{实际利息费用（应付利息）} = 10000 \times 6\% = 600 \text{ (万元)}$$

$$\textcircled{2} \text{资本化利息金额} = 10000 \times 6\% \times 9/12 = 450 \text{ (万元)}$$

$$\textcircled{3} \text{费用化利息金额} = 600 - 450 = 150 \text{ (万元)}$$

(2) 一般借款应予资本化的利息金额

$$\begin{aligned} \textcircled{1} \text{占用了一般借款的资产支出加权平均数} &= (6000 \times 9/12 + 800 \times 6/12) + (7000 \times 3/12) \\ &= 6650 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$\textcircled{2} \text{一般借款实际利息费用金额} = 6000 \times 8\% + 12000 \times 6\% \times 6/12 = 840 \text{ (万元)}$$

$$\begin{aligned} \textcircled{3} \text{一般借款资本化率} &= (6000 \times 8\% \times 9/12 + 12000 \times 6\% \times 6/12) \\ &/ (6000 \times 9/12 + 12000 \times 6/12) = 6.86\% \end{aligned}$$

$$\textcircled{4} \text{一般借款资本化的利息金额} = 6650 \times 6.86\% = 456.19 \text{ (万元)}。$$

$$\textcircled{5} \text{一般借款费用化的利息金额} = 840 - 456.19 = 383.81 \text{ (万元)}$$

(3) 合计

$$\text{资本化的借款利息金额} = 450 + 456.19 = 906.19 \text{ (万元)}$$

$$\text{费用化的借款利息金额} = 150 + 383.81 = 533.81 \text{ (万元)}$$

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

【例题】甲公司 2×17 年为建造办公楼借入一般借款及其资产支出资料如下：

(1) 占用一般借款为两笔：

①2×17 年 3 月 1 日借款 4000 万元，借款期限 3 年，年利率为 6%，利息按年支付；

②2×17 年 9 月 1 日借款 8400 万元，借款期限 2 年，年利率为 8%，利息按年支付；

(2) 资产支出如下：

①2×17 年 7 月 1 日支出 3000 万元、12 月 1 日支出 1200 万元

②2×18 年 1 月 1 日支出 5400 万元、3 月 1 日支出 2400 万元

(3) 2×17 年 7 月 1 日开工建造，预计工程达到预定可使用状态的时间将超过一年。

【要求及答案】

(1) 计算 2×17 年资本化费用。

2×17 年资本化期间：7 月 1 日至 12 月 31 日

①一般借款年资本化率 = $(4000 \times 6\% \times 6/12 + 8400 \times 8\% \times 4/12) / (4000 \times 6/12 + 8400 \times 4/12)$

= $(120 + 224) / (2000 + 2800) = 7.17\%$

②占用了一般借款的资产支出

日期	占用了一般借款的 资产支出	一般借款：2×17.3.1 借入 4000+2×17.9.1 借入 8400
2×17.7.1	3000	3000 占用 6 个月
2 17.12.1	1200	1200 占用 1 个月

③应予以资本化的借款利息费用 = $(3000 \times 6/12 + 1200 \times 1/12) \times 7.17\% = 114.72$ (万元)

(2) 假定一：2×18 年 12 月 31 日工程达到预定可使用状态，计算 2×18 年资本化金额。

①一般借款年资本化率 = $(4000 \times 6\% \times 12/12 + 8400 \times 8\% \times 12/12) / (4000 \times 12/12 + 8400 \times 12/12)$

$$= (240 + 672) / 12400 = 7.35\%$$

② 占用了一般借款的资产支出

日期	占用了一般借款的资产支出	一般借款：2×17.3.1 借入 4000+2×17.9.1 借入 8400
2 18.1.1	× (3000 + 1200) + 5400=9600	9600 占用 12 个月
2 18.3.1	× 2400	2400 占用 10 个月

③ 应予以资本化的借款利息费用 = $(9600 \times 12/12 + 2400 \times 10/12) \times 7.35\% = 852.6$ (万元)

(3) 假定二：2×18 年 6 月 30 日工程达到预定可使用状态，计算 2×18 年资本化金额。

① 一般借款年资本化率 = $(4000 \times 6\% \times 6/12 + 8400 \times 8\% \times 6/12) / (4000 \times 6/12 + 8400 \times 6/12) = 7.35\%$

② 占用了一般借款的资产支出

日期	占用了一般借款的资产支出	一般借款：2×17.3.1 借入 4000+2×17.9.1 借入 8400
2 18.1.1	× 3000 + 1200 + 5400 =9600	9600 占用 6 个月
2 18.3.1	× 2400	2400 占用 4 个月

③ 应予以资本化的借款利息费用 = $(9600 \times 6/12 + 2400 \times 4/12) \times 7.35\% = 411.60$ (万元)

(4) 假定三：将资料②2×17 年 9 月 1 日借款 8400 万元，借款期限由 2 年改为 6 个月，即 2×18 年 2 月 28 日到期，同时 2×18 年 6 月 30 日工程达到预定可使用状态，计算 2×18 年资本化金额。

① 一般借款年资本化率 = $(4000 \times 6\% \times 6/12 + 8400 \times 8\% \times 2/12) / (4000 \times 6/12 + 8400 \times 2/12) = 6.82\%$

② 占用了一般借款的资产支出

日期	占用了一般借款的资产支出	一般借款：2×17.3.1 借入 4000+2×
----	--------------	--------------------------

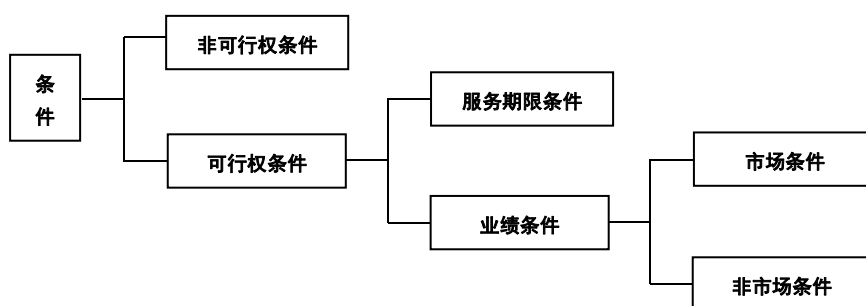
		资产支出	17.9.1 借入 8400
2	×	3000 + 1200 + 5400	4000 占用 6 个月
18.1.1		=9600	5600 占用 2 个月
2	×	2400	2400 占用 0 个月
18.3.1			

③应予以资本化的借款利息费用 = $(4000 \times 6/12 + 5600 \times 2/12) \times 6.82\% = 200.05$ (万元)

第 12 章 股份支付

一、股份支付的有关概念

股份支付通常涉及可行权条件，在满足这些条件之前，职工无法获得股份。



【提示 1】市场条件是否得到满足不影响企业对预计可行权情况的估计。对于可行权条件为市场条件的股份支付，只要职工满足了其他所有非市场条件（如利润增长率、服务期限等），企业就应当确认已取得的服务。

【提示 2】非市场条件是否得到满足影响企业对预计可行权情况的估计。即没有满足非市场条件时，不应确认相关费用。

二、股份支付的会计核算

权益结算的股份支付	现金结算的股份支付
1. 授予日	1. 授予日
(1) 立即可行权的股份支付 借：管理费用等 贷：资本公积—股本溢价	(1) 立即可行权的股份支付 借：管理费用等 贷：应付职工薪酬

【按授予日权益工具的公允价值计量】	【按授予日企业承担负债的公允价值计量，并在结算前的每个资产负债表日和结算日对负债的公允价值重新计量，将其变动计入损益】
(2) 除了立即可行权的股份支付外，在授予日均不做会计处理。	(2) 除了立即可行权的股份支付外，在授予日均不做会计处理。
2. 在等待期内的每个资产负债表日	2. 在等待期内的每个资产负债表日
借：管理费用等 贷：资本公积—其他资本公积 【按授予日公允价值为基础计量】	借：管理费用等 贷：应付职工薪酬 【按每个资产负债表日公允价值为基础计量】
3. 可行权日之后	3. 可行权日之后
对于权益结算的股份支付，在可行权日之后不再对已确认的成本费用和所有者权益总额进行调整。	对于现金结算的股份支付，企业在可行权日之后不再确认成本费用，公允价值的变动应当计入当期损益（公允价值变动损益）。 借：公允价值变动损益 贷：应付职工薪酬 【按资产负债表日公允价值为基础计量】
4. 行权日	4. 行权日
借：银行存款 资本公积—其他资本公积 贷：股本 资本公积—股本溢价	借：应付职工薪酬 贷：银行存款

三、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2×16年1月2日进行了一项股权激励计划的授予，向公司高级管理人员授予了股票期权187万份，根据“布莱克——斯科尔斯期权定价模型”确定授予日股票期权每份公允价值为12元。该股权激励计划要求职工行权时在职，且行权业绩考核指标和行权安排如表所示：

行权部分	业绩指标（以2×15年经审计的净利润为基数）	当年行权比例
第一部分	2×16年净利润较2×15年增长率超过40%	20%（37.4万份）
第二部分	2×17年净利润较2×15年与增长率超过80%	30%（56.1万份）
第三部分	2×18年净利润较2×15年与增长率超过120%	50%（93.5万份）

假定2×16年年度净利润较2×15年经审计净利润增长率下降约20%；2×17年年度净利润较2×15年经审计净利润增长率达到80%；2×18年年度净利润较2×15年经审计净利润增长率达到120%。不考虑离职情况。

要求：计算期权激励计划等待期内资产负债表日股权激励费用。

【答案】（1）A公司对于第一部分股票期权（即第一个期权计划）的股权激励费用，资产负债表日2×16年的实际业绩指标未达到计划的业绩条件，即未达到“2×16年净利润较2×15年增长率超过40%”的可行权条件，该部分股票期权的可行权数量为0，应确认的与这一部分期权相关的股权激励累计费用为0。

（2）对于第二部分和第三部分股票期权的股权激励费用，在各期资产负债表日，应根据可行权职工人数变动、预计2×17年和2×18年经审计净利润增长率是否达到业绩条件等重新估计修正预计可行权的权益工具数量，由于三个部分股票期权的可行权条件相互独立，2×16年的实际业绩不达标并不意味着未来年度业绩不达标，但管理层仍需要重新估计第二、第三部分业绩达标的可能性，采用以下方法计算当期应确认的成本费用金额：

分摊	第	第二期	第三期	合
----	---	-----	-----	---

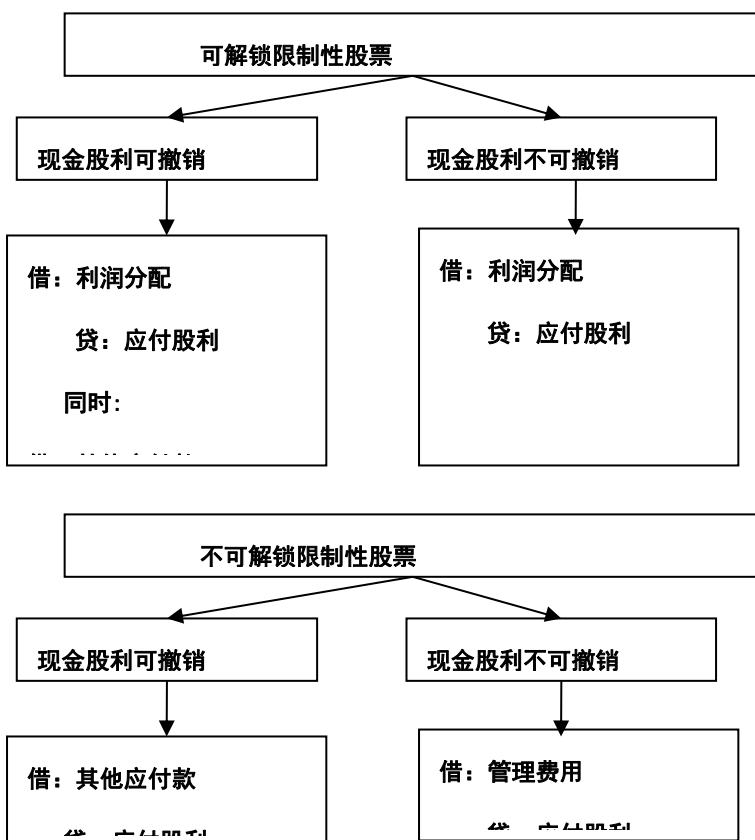
	一期			计
计入2×16年费用	0	$12 \times 56.1 \times 1/2 = 336.6$	$12 \times 93.5 \times 1/3 = 374$	710.6
计入2×17年费用		$12 \times 56.1 \times 2/2 - 336.6 = 336.6$	$12 \times 93.5 \times 2/3 - 374 = 374$	710.6
计入2×18年费用			$12 \times 93.5 \times 3/3 - 374 - 374 = 374$	374
合 计	0	673.2	1122	1795.2

四、授予限制性股票的股权激励计划的会计处理

1. 授予限制性股票的会计处理

注意：在计量权益工具授予日的公允价值时，不应采用估值模型，即不考虑限制性条件（即非市场条件），而应直接采用授予日相关股票的市场价格。

2. 等待期内发放现金股利的会计处理



【例题】甲公司为上市公司，采用授予高管人员限制性股票的形式实施股权激励计划。

(1) 2×16 年 1 月 1 日, 经股东大会批准, 公司以非公开发行方式向 500 名高管人员每人授予 10 万股自身股票 (每股面值为 1 元), 授予价格为每股 8 元。当日, 500 名高管人员出资认购了这部分股票, 总认购款项为 40000 万元, 甲公司履行了相关增资手续。甲公司普通股股票在授予日的公允价值为每股 23 元。

激励计划规定, 这些高管人员从 2×16 年 1 月 1 日起在甲公司连续服务 3 年的, 所授予股票将于 2×19 年 1 月 1 日全部解锁; 在此期间离职的, 甲公司将按照原授予价格每股 8 元回购。2×16 年 1 月 1 日至 2×19 年 1 月 1 日期间, 所授予股票不得上市流通或转让; 激励对象因获授限制性股票而取得的现金股利由公司代管, 作为应付股利在解锁时向激励对象支付; 对于未能解锁的限制性股票, 公司在回购股票时应扣除激励对象已享有的该部分现金分红。

(2) 2×16 年度, 20 名高管人员离职, 甲公司估计 3 年中离职的高管人员合计为 75 名, 当年宣告发放现金股利为每股 1 元 (限制性股票持有人享有同等分配权利)。

(3) 2×17 年度, 又有 22 名高管人员离职, 甲公司将 3 年离职人员合计数调整为 60 人, 当年宣告发放现金股利为每股 1.2 元。

假定高管人员离职都发生在年末, 且甲公司年度内对离职人员的估计不变。

【要求及答案】

(1) 根据资料 (1), 编制甲公司 2×16 年 1 月 1 日授予日的会计分录。

借: 银行存款 $(500 \times 10 \times 8)$ 40000

贷: 股本 $(500 \times 10 \times 1)$ 5000

资本公积——股本溢价 35000

同时:

借: 库存股 40000

贷: 其他应付款——限制性股票回购义务 40000

(2) 根据资料 (2), 编制甲公司 2×16 年 12 月 31 日确认成本费用、发放现金股利的会计分录。

① 2×16 年应确认的与股份支付相关的费用 $= [(500 - 75) \times 10 \times (23 - 8)] \times 1/3$
 $= 21250$ (万元)。

借: 管理费用 21250

贷: 资本公积——其他资本公积 21250

② 对于预计未来可解锁限制性股票持有者 425 $(500 - 75)$ 名, 上市公司向其分配

的现金股利应当作为利润分配进行会计处理，分配现金股利的金额 $=425 \times 10 \times 1 = 4250$ （万元）。

借：利润分配——应付现金股利 4250

贷：应付股利——限制性股票股利 4250

借：其他应付款——限制性股票回购义务 4250

贷：库存股 4250

【提示】由于对于未能解锁的限制性股票，公司在回购股票时应扣除激励对象已享有的该部分现金分红，因此确认应付股利的同时需要对应冲减授予日确认的负债。

③对于 75 名预计未来不可解锁限制性股票持有者，上市公司向其分配的现金股利应冲减相关的负债：

借：其他应付款——限制性股票回购义务 750

贷：应付股利——限制性股票股利（ $75 \times 10 \times 1$ ） 750

④对于 20 名离职管理人员，企业应回购其所持有的限制性股票。

借：其他应付款——限制性股票回购义务 [$20 \times (8-1) \times 10$] 1400

应付股利——限制性股票股利（ $20 \times 1 \times 10$ ） 200

贷：银行存款（ $20 \times 8 \times 10$ ） 1600

借：股本（ $20 \times 1 \times 10$ ） 200

资本公积——股本溢价 [$20 \times (8-1) \times 10$] 1400

贷：库存股 1600

（3）根据资料（3），编制甲公司 2×17 年 12 月 31 日确认成本费用、发放现金股利的会计分录。

①2×17 年应确认的与股份支付相关的费用 $= [(500-60) \times 10 \times (23-8)] \times 2/3 - 21250 = 22750$ （万元）。

借：管理费用 22750

贷：资本公积——其他资本公积 22750

②对于预计未来可解锁限制性股票持有者 440（ $500-60$ ）名，上市公司向其分配的现金股利应当作为利润分配进行会计处理，同时上年少算了 15（ $75-60$ ）名，这里需要加回来。分配现金股利的金额 $=440 \times 10 \times 1.2 + 15 \times 10 \times 1 = 5430$ （万元）。

借：利润分配——应付现金股利 5430

贷：应付股利——限制性股票股利 5430

借：其他应付款——限制性股票回购义务 5430

贷：库存股 5430

③对于预计未来不可解锁限制性股票持有者，上市公司向其分配的现金股利应当冲减相关的负债。由于2×16年针对预计未来不可解锁限制性股票持有者分配的现金股利冲减负债时，是按照预计离职人数75人冲减的，但是2×17年预计离职人数为60人，因此上年多冲减了15人所对应的金额，需要在本年进行调整。

借：其他应付款——限制性股票回购义务 $[(60-20) \times 10 \times 1.2 - 15 \times 10 \times 1]$ 330

贷：应付股利——限制性股票股利 330

④回购22名离职管理人员持有限制性股票。

借：其他应付款——限制性股票回购义务 $[22 \times (8-2.2) \times 10]$ 1276

应付股利——限制性股票股利 $(22 \times 2.2 \times 10)$ 484

贷：银行存款 $(8 \times 22 \times 10)$ 1760

借：股本 $(22 \times 1 \times 10)$ 220

资本公积——股本溢价 $[22 \times (8-1) \times 10]$ 1540

贷：库存股 1760

3. 有利修改

【例题】A公司为上市公司。

(1) 2×15年12月31日经股东大会批准，A公司实施股权激励计划，其主要内容如下：公司向其100名管理人员每人授予10万份股票期权，这些人员从2×16年1月1日起必须在该公司连续服务3年，服务期满时才能以每股3元的价格购买10万股A公司股票。2×15年12月31日估计该期权的公允价值为每份18元。截至2×16年12月31日有10名管理人员离开，A公司估计三年中离开管理人员比例将达到15%。2×16年12月31日估计A公司股票的公允价值为每股24元。

【答案】2×16年应确认的管理费用 $= 100 \times (1-15\%) \times 10 \times 18 \times 1/3 = 5100$ (万元)。

(2) 截至2×17年12月31日累计有15名管理人员离开公司，公司将管理人员离开比例修正为18%。假定2×16年12月31日，A公司股价已经下降，公司对股票期权重新定价，经股东大会批准，A公司修改股权激励计划，将原2×15年12月31日估计该期权的公允价值每份18元调整为20元，其他条件不变，编制A公司2×17年12月31日、2×18年

12月31日和2×19年12月31日的会计分录。

【答案】2×17年12月31日：

确认当期费用 = $[100 \times (1 - 18\%) \times 10 \times 18 \times 2/3 - 5100] + 100 \times (1 - 18\%) \times 10 \times 2 \times 1/2 = 4740 + 820 = 5560$ (万元)

或 = $[100 \times (1 - 18\%) \times 10 \times (18 \times 2/3 + 2 \times 1/2) - 5100] = 5560$ (万元)

借：管理费用 5560

贷：资本公积——其他资本公积 5560

(3) 截至2×18年12月31日累计有21名管理人员离开。

2×18年12月31日：

确认当期费用 = $(100 - 21) \times 10 \times 20 - 5100 - 5560 = 5140$ (万元)

借：管理费用 5140

贷：资本公积——其他资本公积 5140

(4) 2×19年12月31日，79名管理人员全部行权，A公司股票面值为每股1元。

2×19年12月31日：

借：银行存款 (79 × 10 × 3) 2370

资本公积——其他资本公积 (5100 + 5560 + 5140) 15800

贷：股本 (79 × 10 × 1) 790

资本公积——股本溢价 17380

【接上例题】假定2×16年12月31日，A公司股价已经下降，公司对股票期权重新确定其授予数量，经股东大会批准，A公司修改股权激励计划，将原授予管理人员10万份股票期权修改为15万份。其他条件不变，编制A公司2×17年12月31日、2×18年12月31日和2×19年12月31日的会计分录。

①2×17年12月31日：

确认当期费用 = $[100 \times (1 - 18\%) \times 10 \times 18 \times 2/3 - 5100] + 100 \times (1 - 18\%) \times 5 \times 18 \times 1/2 = 4740 + 3690 = 8430$ (万元)

或 = $100 \times (1 - 18\%) \times (10 \times 2/3 + 5 \times 1/2) \times 18 - 5100 = 8430$ (万元)

借：管理费用 8430

贷：资本公积——其他资本公积 8430

②2×18年12月31日：

确认当期费用 = $(100 - 21) \times 15 \times 18 - 5100 - 8430 = 7800$ (万元)

借：管理费用 7800

贷：资本公积——其他资本公积 7800

③2×19年12月31日：

借：银行存款 (79×15×3) 3555

资本公积——其他资本公积 (5100+8430+7800) 21330

贷：股本 (79×15×1) 1185

资本公积——股本溢价 23700

4. 取消或结算

【例题】经股东会批准，甲公司2×16年1月1日实施股权激励计划，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2×16年度实现的净利润较前1年增长6%，截止2×17年12月31日2个会计年度平均净利润增长率为7%，截止2×18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6元每股购买1万股甲公司股票，从而获益，行权期为3年。具体资料如下：

(1) 甲公司2×16年度实现的净利润较前1年增长5%，本年度有1名管理人员离职。该年末，甲公司预计截止2×17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。公司估计该期权在2×16年1月1日的公允价值为每股12元，2×16年12月31日该期权的公允价值为每股12.5元。

【解析】2×16年可行权条件为净利润较前1年增长6%，实际增长为5%，没有达到可行权条件，但预计2×17年将达到可行权条件。

2×16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) 2×17年度，甲公司有5名管理人员离职，实现的净利润较前1年增长7%。该年末，甲公司预计截止2×18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。2×17年12月31日该期权的公允价值为每股13元。

【解析】2×17年度可行权条件为2个会计年度平均净利润增长率7%，实际为 $(5\% + 7\%) / 2 = 6\%$ ，没有达到可行权条件，但预计2×18年将达到可行权条件。

2×17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) 2×18年4月20日，甲公司经股东会批准取消原授予管理人员的股权激励计划，同时以现金补偿原授予股票期权且尚未离职的甲公司管理人员1200万元。2×18年初至取消股权激励计划前，甲公司有2名管理人员离职。2×18年4月20日该期权的公允价值为每股8元。

【解析】2×18年4月20日因为股权激励计划取消应确认的管理费用 = $(100 - 1 - 5 - 2) \times 1 \times 12 \times 3/3 - (576 + 112) = 416$ (万元)

借：管理费用 416
贷：资本公积——其他资本公积 416

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

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

六、企业集团内涉及不同企业的股份支付交易的会计处理

1. 结算企业以本身权益工具结算，甲公司是接受服务企业乙公司的投资者

甲公司	乙公司
借：长期股权投资	借：管理费用
贷：资本公积	贷：资本公积——其他资本公积

合并报表抵销分录：

借：资本公积
贷：长期股权投资

2. 结算企业甲公司以现金结算，甲公司是接受服务企业乙的投资者

甲公司	乙公司
借：长期股权投资	借：管理费用
贷：应付职工薪酬	贷：资本公积
甲公司抵销分录：	

借：资本公积（乙公司）

管理费用

贷：长期股权投资（甲公司）

抵销后甲公司确认的对合并财务报表的影响：

借：管理费用

贷：应付职工薪酬

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

结算企业为母公司	接受服务企业为子公司
<p>借：长期股权投资</p> <p>贷：应付职工薪酬</p> <p>注：以现金结算的股份支付进行会计处理</p>	<p>借：管理费用</p> <p>贷：资本公积</p> <p>注：以权益结算的股份支付进行会计处理</p>
<p>合并报表：</p> <p>借：资本公积（子公司）</p> <p>管理费用（如果有差额）</p> <p>贷：长期股权投资（母公司）</p> <p>以现金结算的股份支付进行会计处理</p>	

4. 接受服务企业（子公司）具有结算义务，授予的是母公司权益工具

母公司	结算企业：子公司
无	<p>借：管理费用</p> <p>贷：应付职工薪酬</p> <p>注：子公司需要购入母公司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。</p>

第13章 或有事项

（一）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超过预计负债的账面价值。

（二）未决诉讼或未决仲裁

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

【例题】（1）甲公司 2×18 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）假定一：2×19 年 5 月 7 日法院作出判决，甲公司支付赔偿 220 万元，甲公司不再上诉，赔偿已经支付。甲公司的会计处理如下：

借：预计负债	200
营业外支出	20
贷：银行存款	220

（3）假定二：2×19 年 5 月 7 日法院作出判决，甲公司支付赔偿 190 万元，甲公司不再上诉，赔偿已经支付。甲公司的会计处理如下：

借：预计负债	200
贷：银行存款	190
营业外支出	10

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

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

4. 资产负债表日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。

（三）产品质量保证

【例题】A 股份有限公司 2×17 年适用的所得税税率为 25%，2×17 年“预计负债——产品质量保证”科目年初余额为 100 万元。2×17 年销售产品 500 台，每台售价为 4 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 年内如出现非意外事件造成的产品故障和质量问题，A 公司免费负责保修（含零部件更换）。根据以往的经验，发生的保修费一般为销售额的 2%~3%之间。2×17 年实际发生产品修理费用 20 万元。

（1）实际发生修理费用 20 万元

借：预计负债——产品质量保证 20

贷：应付职工薪酬 20

（2）确认的产品质量保证

产品质量保证金额 = $500 \times 4 \times (2\% + 3\%) \div 2 = 50$ （万元）

借：销售费用 50

贷：预计负债——产品质量保证 50

“预计负债——产品质量保证”科目余额为 $= 100 - 20 + 50 = 130$ （万元）。

【提示】与延保服务结合!!!

（四）待执行合同变为亏损合同

1. 金额的确定

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

2. 科目的确定

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

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

【例题】甲公司与乙公司于2016年11月签订不可撤销合同，甲公司向乙公司销售A设备50台，合同价格每台1 000万元（不含税）。该批设备在2017年1月25日交货。至2016年末甲公司已生产40 台A设备，由于原材料价格上涨，单位成本达到1020万元，每销售一台A 设备亏损20万元，因此这项合同已成为亏损合同。预计其余未生产的10台A设备的单位成本与已生产的A设备的单位成本相同。则甲公司应对有标的的40台A设备计提存货跌价准备，对没有标的的10台A设备确认预计负债。不考虑相关税费。

（1）有标的部分，合同为亏损合同，确认减值损失。

借：资产减值损失 800

贷：存货跌价准备——A设备 (40×20) 800

(2) 无标的部分, 合同为亏损合同, 确认预计负债。

借：营业外支出 200

贷：预计负债 (10×20) 200

在产品生产出来后, 将预计负债冲减成本。

借：预计负债 200

贷：库存商品 200

(五) 重组义务

【例题】2×18年12月, 经董事会批准, 甲公司自2×19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2×18年度利润总额的影响金额 $= -100 - 20 - 65 = -185$ (万元)

第14章 金融工具

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不能无条件地避免的赎回 (指将自己发行的证券再买回来), 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。

【思考题】企业发行面值为1亿元的优先股, 要求每年按6%的股息率支付优先股股息, 分类为权益工具还是金融负债?

【答案】发行方承担了支付未来每年6%股息的合同义务, 应当就该强制付息的合同义务确认金融负债。

【思考题】企业发行的一项永续债, 无固定还款期限且不可赎回、每年按8%的利率强制付息, 分类为权益工具还是金融负债?

【答案】尽管该项工具的期限永续且不可赎回，但由于企业承担了以利息形式永续支付现金的合同义务，因此符合金融负债的定义。

(2) 如果企业能够无条件地避免交付现金或其他金融资产

【思考题】如果企业发行的金融工具，能够根据相应的议事机制自主决定是否支付股息（即无支付股息的义务），同时所发行的金融工具没有到期日且持有方没有回售权、或虽有固定期限但发行方有权无限期递延（即无支付本金的义务），分类为权益工具还是金融负债？

【答案】此类交付现金或其他金融资产的结算条款不构成金融负债，如果发放股利由发行方根据相应的议事机制自主决定，则股利是累积股利还是非累积股利本身均不会影响该金融工具被分类为权益工具。

【思考题】甲公司发行了一项年利率为 8%、无固定还款期限、可自主决定是否支付利息的不可累积永续债，其他合同条款如下：①该永续债嵌入了一项看涨期权，允许甲公司在发行第 5 年及之后以面值回购该永续债。②如果甲公司在第 5 年末没有回购该永续债，则之后的票息率增加至 12%（通常称为“票息递增”特征）。③该永续债票息在甲公司向其普通股股东支付股利时必须支付（即“股利推动机制”）。

假设：甲公司根据相应的议事机制能够自主决定普通股股利的支付；该公司发行该永续债之前多年来均支付普通股股利。分类为权益工具还是金融负债？

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

2. 是否通过交付固定数量的自身权益工具结算

(1) 基于自身权益工具的非衍生工具

对于非衍生工具，如果发行方未来有义务交付可变数量的自身权益工具进行结算，则该非衍生工具是金融负债；否则，满足“固定换固定”条件，该非衍生工具是权益工具。

如果将交付的企业自身权益工具数量是变化的，该合同应当分类为金融负债。

【思考题】甲公司与乙公司签订的合同约定，甲公司以 100 万元等值的自身权益工具偿还所欠乙公司债务，假定结算时的公允价值为 10 元/股。分类为权益工具还是金融负债？

【答案】甲公司需偿还的负债金额 100 万元是固定的，但甲公司需交付的自身权益工具的数量随着其权益工具市场价格的变动而变动。交付的企业自身权益工具的数量＝

100/10=10（万股）；在这种情况下，甲公司发行的该金融工具应当划分为金融负债。

【记忆总结】企业交付自身权益工具数量是变化的，即不满足“固定换固定”条件，应分类为金融负债。

（2）基于自身权益工具的衍生工具

如果发行方只能通过以固定数量的自身权益工具交换固定金额的现金或其他金融资产进行结算，即“固定换固定”，则该衍生工具是权益工具。运用上述“固定换固定”原则来判断会计分类的金融工具常见于可转换债券，具备转股条款的永续债、优先股等。

【记忆总结】

“固定换固定”——权益工具；“非固定换固定”——金融负债

二、金融资产的基本例题

企业应当根据其管理金融资产的业务模式和金融资产的合同现金流量特征，对金融资产进行合理的分类，一般划分为以下三类：

（1）以摊余成本计量的金融资产，会计科目：应收账款、应收票据、债权投资、贷款；

（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，会计科目：应收账款、应收票据、其他债权投资、其他权益工具投资。注：此分类的应收账款、应收票据，在资产负债表中列示为“应收款项融资”项目

（3）以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，会计科目：交易性金融资产。

同时，企业应当结合自身业务特点和风险管理要求，对金融负债进行合理的分类。对金融资产和金融负债的分类一经确定，不得随意变更。

【例题】A公司按年计提利息，有关债券投资业务如下：

资料一：2×16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5000万元，实际支付价款为4639.52万元（含交易费用9.52万元），票面利率为10%，每年年末支付利息，到期一次归还本金。A公司根据合同现金流量特征及管理该项金融资产的业务模式，将其划分为：假定一：以摊余成本计量的金融资产；假定二：以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产。初始确认时确定的实际利率为12%。

资料二：该债券2×16年末、2×17年末公允价值分别为：5000万元、4900万元

资料三：2×18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4800万元。甲公司认为，该工具的信用风险自初始确认后并无显著增加，应按12个月内预期信用损失计量损失准备，损失准备金额为200万元。

资料四：依据假定二，2×19年1月6日，甲公司决定以当日的公允价值4730.99万元，

出售该债务工具。

(1) ①2×16年1月1日：单位：万元

债权投资	其他债权投资
借：债权投资—成本 5000	借：其他债权投资—成本 5000
贷：银行存款 4639.52	贷：银行存款 4639.52
债权投资—利息调整 360.48	其他债权投资—利息调整 360.48

②2×16年12月31日：

债权投资	其他债权投资
$\text{应收利息} = 5000 \times 10\% = 500$ $\text{实际利息收入} = 4639.52 \times 12\% = 556.74$ $\text{利息调整摊销} = 556.74 - 500 = 56.74$ $\text{年末账面余额} = 4639.52 + 56.74 = 4696.26$	同左
借：应收利息 500 债权投资—利息调整 56.74 贷：投资收益 556.74 借：银行存款 500 贷：应收利息 500	借：应收利息 500 其他债权投资—利息调整 56.74 贷：投资收益 556.74 借：银行存款 500 贷：应收利息 500
——	$\text{公允价值变动} = 5000 - 4696.26 = 303.74$ 借：其他债权投资—公允价值变动 303.74 贷：其他综合收益—其他债权投资公允价值变动 303.74

③2×17年12月31日：

债权投资	其他债权投资
$\text{应收利息} = 5000 \times 10\% = 500$ $\text{实际利息收入} = 4696.26 \times 12\% = 563.55$ $\text{利息调整摊销} = 563.55 - 500 = 63.55$	同左

年末账面余额 = $4696.26 + 63.55 = 4759.81$	
借：应收利息 500 债权投资—利息调整 63.55 贷：投资收益 563.55 收到利息的会计分录略	借：应收利息 500 其他债权投资—利息调整 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 $= 4900 - (5000 + 63.55) = -163.55$ 借：其他综合收益—其他债权投资公允价值变动 163.55 贷：其他债权投资—公允价值变动 163.55

④2×18 年 12 月 31 日：

债权投资	其他债权投资
应收利息 = $5000 \times 10\% = 500$ 实际利息收入 = $4759.81 \times 12\% = 571.18$ 利息调整摊销 = $571.18 - 500 = 71.18$ 年末账面余额 = $4759.81 + 71.18 = 4830.99$	同左
借：应收利息 500 债权投资—利息调整 71.18 贷：投资收益 571.18 收到利息的会计分录略	借：应收利息 500 其他债权投资—利息调整 71.18 贷：投资收益 571.18 收到利息的会计分录略
——	公允价值变动 = $4800 - (4900 + 71.18) = -171.18$ 借：其他综合收益—其他债权投资公允价值变动 171.18 贷：其他债权投资—公允价值变动 171.18

借：信用减值损失 200	借：信用减值损失 200
贷：债权投资减值准备 200	贷：其他综合收益——信用减值准备 200

(2) 2×19 年 1 月 6 日：

出售时确认的投资收益 = 公允价值 4 730.99 - 账面价值 4800 + 其他综合收益 (303.74 - 163.55 - 171.18 + 200) = 100 (万元)。

借：银行存款	4 730.99
其他综合收益——信用减值准备	200
其他债权投资——利息调整	169.01
——公允价值变动	30.99
贷：其他综合收益——其他债权投资公允价值变动	30.99
其他债权投资——成本	5 000
投资收益	100

【例题】A 公司有关股票投资业务如下。假定不考虑所得税等其他因素。

资料一：2×15 年 7 月 10 日，购买 B 公司发行的股票 300 万股，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，占 B 公司表决权资本的 5%。假定一：直接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；假定二：以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

单位：万元

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

资料二：2×15 年 7 月 20 日，收到现金股利。

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

资料三：2×15 年 12 月 31 日，该股票每股市价为 15 元。

其他权益工具投资	交易性金融资产
公允价值变动 = $300 \times 15 - 4390 = 110$ 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 = $300 \times 15 - 4380 = 120$ 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
2×15 年年末其他权益工具投资列示金额 = $300 \times 15 = 4500$ 影响 2×15 年营业利润的金额 = 0 影响 2×15 年其他综合收益的金额 = 110	2×15 年年末交易性金融资产列示金额 = $300 \times 15 = 4500$ 影响 2×15 年营业利润的金额 = $-10 + 120 = 110$

资料四：2×16 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。

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

资料五：2×16 年 12 月 31 日，该股票每股市价为 13 元。

其他权益工具投资	交易性金融资产
公允价值变动 = $300 \times (13 - 15) = -600$ 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 = $300 \times (13 - 15) = -600$ 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

资料六：2×17 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，2×17 年 12 月 31 日收盘价格为每股市价 6 元。

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

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

资料七：至 2×18 年 12 月 31 日，B 公司整改完成，加之市场宏观面好转，2×18 年 12 月 31 日收盘价格为每股市价为 15 元。

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 借：其他权益工具投资—公允价值变动 2700 贷：其他综合收益 2700	公允价值变动=300×(15-6)=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

资料八：2×19 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为 18 元，另支付交易费用 12 万元。

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

三、金融负债的基本例题

【例题】甲公司和乙公司有关发行债券和投资债券业务如下：

资料一：2016 年 7 月 1 日，甲公司经批准在全国银行间债券市场公开发行 100 万张人民币短期融资券，期限为 1 年，票面年利率 6%，每张面值为 100 元，到期一次还本付息。

所募集资金 10000 万元主要用于公司购买生产经营所需的原材料及配套件等。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。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。

资料二：2016 年 7 月 1 日，乙公司购买甲公司发行 10000 万元人民币短期融资券，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资产。假定不考虑相关的交易费用。

资料三：2016 年 12 月 31 日该短期融资券市场价格（不含利息）每张分别是 110 元；2016 年 6 月 30 日，该短期融资券到期兑付完成。

要求：分别编制甲公司和乙公司有关发行债券和投资债券的相关会计分录。

(1) 2016 年 7 月 1 日，发行短期融资券

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

(2) 2016 年 12 月 31 日，年末确认公允价值变动和利息费用

交易性金融资产	交易性金融负债
借：交易性金融资产 (11 000—10 000) 1 000	借：公允价值变动损益 (11 000—10 000) 1 000
贷：公允价值变动损益 1 000	贷：交易性金融负债 1 000
借：应收利息 (10000×6%/2) 300	借：财务费用 300
贷：投资收益 300	贷：应付利息 300

(3) 2017 年 6 月 30 日，短期融资券到期

交易性金融资产	交易性金融负债
借：应收利息 (10 000×6%/2) 300	借：财务费用 300
贷：投资收益 300	贷：应付利息 300
借：银行存款 10 600	借：交易性金融负债 11 000
投资收益 1 000	应付利息 (10 000×6%) 600
	贷：银行存款 10 600

贷：交易性金融资产	11 000	公允价值变动损益	1 000
应收利息（10000×6%）	600		

四、金融工具的减值

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

（一）预期信用损失的确认

1. 预期信用损失的定义

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

2. 适用减值规定的金融工具

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

3. 金融工具减值的三阶段

按照本准则相关规定，可以将金融工具发生信用减值的过程分为三个阶段，对于不同阶段的金融工具的减值有不同的会计处理方法：

- （1）信用风险自初始确认后未显著增加（第一阶段）。

对于处于该阶段的金融工具，企业应当按照未来12个月的预期信用损失计量损失准备，并按其账面余额（即未扣除减值准备）和实际利率计算利息收入（若该工具为金融资产，下同）。

(2) 信用风险自初始确认后已显著增加但尚未发生信用减值(第二阶段)。

对于处于该阶段的金融工具,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,并按其账面余额和实际利率计算利息收入。

(3) 初始确认后发生信用减值(第三阶段)。

对于处于该阶段的金融工具,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,但对利息收入的计算不同于处于前两阶段的金融资产。对于已发生信用减值的金融资产,企业应当按其摊余成本(账面余额减已计提减值准备,也即账面价值)和实际利率计算利息收入。

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

(二) 会计处理

1. 以摊余成本计量的金融资产

借: 信用减值损失

贷: 债权投资减值准备

借: 债权投资减值准备

贷: 信用减值损失

2. 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产

借: 信用减值损失

贷: 其他综合收益——其他债权投资减值准备

借: 其他综合收益——其他债权投资减值准备

贷: 信用减值损失

五、金融工具的重分类

1. 金融工具重分类的原则

企业改变其管理金融资产的业务模式时,应当按照规定对所有受影响的相关金融资产进行重分类。企业对所有金融负债均不得进行重分类。

企业对金融资产进行重分类,应当自重分类日起采用未来适用法进行相关会计处理,不得对以前已经确认的利得、损失(包括减值损失或利得)或利息进行追溯调整。重分类日,是指导致企业对金融资产进行重分类的业务模式发生变更后的首个报告期间的第一天。

【思考题】甲上市公司决定于2×17年3月22日改变某金融资产的业务模式,则重分类

日为？

【答案】重分类日为2×17年4月1日（即下一个季度会计期间的期初）。

【思考题】乙上市公司决定于2×17年10月15日改变某金融资产的业务模式，则重分类日为？

【答案】重分类日为2×18年1月1日。

2. 金融资产重分类的计量

（1）债权投资→交易性金融资产

【例题】2×17年10月15日，甲银行以公允价值500万元购入一项债券投资，并按规定将其分类为以摊余成本计量的金融资产，该债券的账面余额为500万元。2×18年10月15日，甲银行变更了其管理债券投资组合的业务模式，其变更符合重分类的要求，因此，甲银行于2×19年1月1日将该债券从以摊余成本计量重分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益。2×19年1月1日，该债券的公允价值为490万元，已确认的减值准备为6万元。假设不考虑该债券的利息收入。甲银行的会计处理如下：

重分类前的会计处理：	重分类日的会计处理：
借：债权投资——成本 500	借：交易性金融资产 490
待：银行存款 500	债权投资减值准备 6
借：信用减值损失 6	公允价值变动损益 4（倒挤）
待：债权投资减值准备 6	贷：债权投资 500

（2）债权投资→其他债权投资

【例题】资料同上。假定甲银行于2×19年1月1日将该债券从以摊余成本计量重分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益。

重分类前的会计处理：	重分类日的会计处理：
借：债权投资——成本 500	借：其他债权投资 490
贷：银行存款 500	债权投资减值准备 6
借：信用减值损失 6	其他综合收益 4（差额）
贷：债权投资减值准备 6	贷：债权投资 500

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的重分类

（1）其他债权投资→债权投资

【例题】2×17年10月15日，甲银行以公允价值500万元购入一项债券投资，并按规定将其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，该债券的账面余额为500万元。2×18年10月15日，甲银行变更了其管理债券投资组合的业务模式，其变更符合重分类的要求，因此，甲银行于2×19年1月1日将该债券从以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产重分类为以摊余成本计量的金融资产。2×19年1月1日，该债券的公允价值为490万元，已确认的减值准备为6万元。假设不考虑利息收入。甲银行的会计处理如下：

(1) 重分类前的会计处理：	(2) 重分类日的会计处理：
借：其他债权投资——成本 500	借：债权投资——成本500
贷：银行存款 500	其他债权投资——公允价值变动10
借：信用减值损失 6	其他综合收益——信用减值准备 6
贷：其他综合收益——信用减值准备6	贷：其他债权投资——成本500
借：其他综合收益——其他债权投资公允价值变动10	其他综合收益——其他债权投资公允价值变动 10
贷：其他债权投资——公允价值变动10 (490-500=-10)	债权投资减值准备 6

(2) 其他债权投资 → 交易性金融资产

【例题】资料同上，甲银行于2×19年1月1日将该债券从以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产重分类为交易性金融资产。

(1) 重分类前的会计处理：	(2) 重分类日的会计处理：
借：其他债权投资——成本 500	借：交易性金融资产 490
贷：银行存款 500	其他债权投资——公允价值变动 10
借：信用减值损失 6	其他综合收益——信用减值准备 6
贷：其他综合收益——信用减值准备 6	公允价值变动损益 4(-6+10) (差额)
借：其他综合收益——其他债权投资公允价值变动 10	贷：其他债权投资——成本 500
贷：其他债权投资——公允价值变动 10 (490-500=-10)	其他综合收益——其他债权投资公允价值变动10

3. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的重分类

(1) 交易性金融资产→债权投资

【例题】2×17年10月15日，甲银行以公允价值500万元购入一项债券投资，并按规定将其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，该债券的账面余额为500万元。2×18年10月15日，甲银行变更了其管理债券投资组合的业务模式，其变更符合重分类的要求，因此，甲银行于2×19年1月1日将该债券从以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产重分类为以摊余成本计量的金融资产。2×19年1月1日，该债券的公允价值为490万元，假设不考虑利息收入。甲银行的会计处理如下：

(1) 重分类前的会计处理：	(2) 重分类日的会计处理：
借：交易性金融资产——成本 500	借：债权投资 490
贷：银行存款 500	贷：交易性金融资产 490
借：公允价值变动损益 10 (490-500=-10)	
贷：交易性金融资产——公允价值变动10	

(2) 交易性金融资产→其他债权投资

【例题】资料同上。甲银行于2×19年1月1日将该债券从以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产重分类为以其他债权投资。2×19年1月1日，该债券的公允价值为490万元，假设不考虑利息收入。甲银行的会计处理如下：

(1) 重分类前的会计处理：	(2) 重分类日的会计处理：
借：交易性金融资产——成本 500	借：其他债权投资 490
贷：银行存款 500	贷：交易性金融资产 490
借：公允价值变动损益 10(490-500=-10)	
贷：交易性金融资产——公允价值变动10	

对以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产进行重分类的，企业应当根据该金融资产在重分类日的公允价值确定其实际利率。同时，企业应当自重分类日起对该金融资产适用金融资产减值的相关规定，并将重分类日视为初始确认日。

六、金融资产转移(★)

(1) 企业转移了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，应当终止确认该金融资产。

①企业无条件出售金融资产。

企业出售金融资产时，在任何时候购买方均不能够向企业进行追偿，企业也不承担任何未来损失，此时，企业可以认定几乎所有的风险和报酬已经转移，应当终止确认该金融资产。

②企业出售金融资产，同时约定按回购日该金融资产的公允价值回购。

此时，该项金融资产如果发生公允价值变动，其公允价值变动由购买方承担，因此可以认定企业已经转移了该项金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬，应当终止确认该金融资产。

③企业出售金融资产，同时与转入方签订看跌或看涨期权合约，且该看跌或看涨期权为深度价外期权（即到期日之前不大可能变为价内期权），此时可以认定企业已经转移了该项金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬，应当终止确认该金融资产。

【思考题】2×18年2月1日，甲公司将其持有的面值为100万元的国债转让给丙公司，并向丙公司签发看跌期权，约定在出售后的4个月内，丙公司以60万元价格将国债卖回给甲公司。由于国债信用等级高、预计未来4个月内市场利率将维持稳定，甲公司分析认为该看跌期权属于深度价外期权。在此情况下，甲公司应终止确认被转让的国债。

（2）企业保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，应当继续确认该金融资产。

企业保留了金融资产所有权上几乎所有风险和报酬的，不应当终止确认该金融资产。

以下情形通常表明企业保留了金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬：

①企业出售金融资产并与转入方签订回购协议，协议规定企业将按照固定价格或是按照原售价加上合理的资金成本向转入方回购原被转移金融资产，不应当终止确认该金融资产。

②企业融出证券或进行证券出借。例如，证券公司将自身持有的证券借给客户，证券公司应当继续确认融出的证券，不应当终止确认该金融资产。

③企业出售金融资产并附有将市场风险敞口转回给企业的总回报互换。

④企业出售短期应收款项或信贷资产，并且全额补偿转入方可能因被转移金融资产发生的信用损失。不应当终止确认所出售的金融资产。

⑤企业出售金融资产，同时与转入方签订看跌或看涨期权合约，且该看跌期权或看涨期权为一项价内期权。例如，企业出售某金融资产但同时持有深度价内的看涨期权（即到期日之前不大可能变为价外期权），或者企业出售金融资产而转入方有权通过同时签订的深度价内看跌期权在以后将该金融资产回售给企业。在这两种情况下，由于企业都保留了该项金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬，因此不应当终止确认该金融资产。

⑥采用附追索权方式出售金融资产。企业出售金融资产时，如果根据与购买方之间的协议约定，在所出售金融资产的现金流量无法收回时，购买方能够向企业进行追偿，企业也应承担未来损失。此时，可以认定企业保留了该金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬，不应当终止确认该金融资产。

(3) 企业既没有转移也没有保留金融资产所有权上几乎所有的风险和报酬的，应当判断其是否保留了对金融资产的控制，根据是否保留了控制分别进行处理。

七、套期会计 (★)

(一) 套期的分类

在套期会计中，套期可划分为公允价值套期、现金流量套期和境外经营净投资套期。

1. 公允价值套期

公允价值套期，是指对已确认资产或负债、尚未确认的确定承诺，或上述项目组成部分的公允价值变动风险敞口进行的套期。该公允价值变动源于特定风险，且将影响企业的损益或其他综合收益。其中，影响其他综合收益的情形，仅限于企业对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的公允价值变动风险敞口进行的套期。

【解释】已确认资产或负债，是指已经在资产负债表中确认的资产或负债。尚未确认，是指尚未在资产负债表确认；确定承诺，是指在未来某特定日期或期间，以约定价格交换特定数量资源、具有法律约束力的协议；尚未确认的确定承诺，是指已经签订远期合同，表明未来需要购买或销售资产，但是现在还未购买，所以在报表中尚未确认。

以下是公允价值套期的例子：

(1) 某企业签订一项以固定利率换浮动利率的利率互换合约（收固定利率，付浮动利率），对其承担的固定利率负债的利率风险引起的公允价值变动风险敞口进行套期。

套期工具：利率互换合同；被套期项目：固定利率金融工具的利率风险引起的公允价值变动风险敞口，如果市场利率发生变动，金融工具的公允价值也会发生变动。

(2) 某石油公司签订一项6个月后以固定价格购买原油的合同（尚未确认的确定承诺），为规避原油价格风险，该公司签订一项商品（原油）期货合约，对该确定承诺的价格风险引起的公允价值变动风险敞口进行套期。

套期工具：期货合同；被套期项目：价格风险引起的公允价值变动风险敞口，如果原油6个月后价格下降，低于固定价格，就会发生损失。

(3) 某企业购买一项期权合同，对持有的选择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的证券价格风险引起的公允价值变动风险敞口进行套期。

套期工具：期权合同；被套期项目：证券价格风险引起的公允价值变动风险敞口，如果价格下跌，就会发生损失。

2. 现金流量套期

现金流量套期，是指对现金流量变动风险敞口进行的套期。该现金流量变动源于与已确认资产或负债、极可能发生的预期交易，或与上述项目组成部分有关的特定风险，且将影响企业的损益。

【提示】签了合同的叫确定承诺，没签合同的叫预期交易。

以下是现金流量套期的例子：

（1）某企业签订一项以浮动利率换固定利率的利率互换合约（收浮动利率，付固定利率），对其承担的浮动利率债务的利率风险引起的现金流量变动风险敞口进行套期。

套期工具：利率互换合同；被套期项目：浮动利率债务的利率风险引起的现金流量变动风险敞口。浮动利率本身就相当于市场利率，对负债的公允价值没有影响，如果市场利率上升，每期支付的利息的现金流量就增加。

（2）某橡胶制品公司签订一项远期合同，对3个月后预期极可能发生的与购买橡胶相关的价格风险引起的现金流量变动风险敞口进行套期。

套期工具：远期合同；被套期项目：价格风险引起的现金流量变动风险敞口。如果以后价格上升，采购成本就会增加。

（3）某企业签订一项外汇远期合同，对以固定外币价格买入原材料的极可能发生的预期交易的外汇风险引起的现金流量变动风险敞口进行套期。

套期工具：外汇远期合同；被套期项目：外汇风险引起的现金流量变动风险敞口。如果以后外汇汇率上升，采购成本就会增加

3. 境外经营净投资套期

境外经营净投资套期，是指对境外经营净投资外汇风险敞口进行的套期。境外经营净投资，是指企业在境外经营净资产中的权益份额。

（二）基本例题（教材例题）

第15章 所有者权益

一、其他权益工具确认与计量及会计核算

1. 发行方发行的金融工具归类为债务工具并以摊余成本计量

借：银行存款【应按实际收到的金额】

贷：应付债券——优先股、永续债等（面值）

——优先股、永续债等（利息调整）【或借方】

在该工具存续期间，计提利息并对账面的利息调整进行调整等的会计处理，按照金融工具确认和计量准则中有关金融负债按摊余成本后续计量的规定进行会计处理。

2. 发行方发行的金融工具归类为权益工具

借：银行存款【按实际收到的金额】

贷：其他权益工具——优先股、永续债等

分类为权益工具的金融工具，在存续期间分派股利（含分类为权益工具的工具所产生的利息，下同）的，作为利润分配处理。

借：利润分配——应付优先股股利、应付永续债利息

贷：应付股利——优先股股利、永续债利息等

二、资本公积

1. “资本溢价（股本溢价）”明细科目核算

（1）企业收到投资者出资额超出其在注册资本或股本中所占份额的部分，计入资本溢价（股本溢价）。

（2）同一控制下控股合并形成的长期股权投资，长期股权投资的初始投资成本与支付对价账面价值的差额，计入资本溢价（股本溢价）。

2. “其他资本公积”明细科目核算

（1）等待期内应按照授予日权益工具的公允价值计算确定的金额

借：管理费用

贷：资本公积——其他资本公积

（2）采用权益法核算的长期股权投资

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，投资方应按所持股权比例计算应享有的份额，调整长期股权投资的账面价值，同时计入资本公积（其他资本公积）。

三、其他综合收益的确认与计量及会计处理

（一）不能重分类进损益的其他综合收益

1. 重新计量设定受益计划变动额

2. 权益法下不能转损益的其他综合收益

3. 其他权益工具投资公允价值变动

4. 企业自身信用风险公允价值变动

.....

(二) 将重分类进损益的其他综合收益

1. 权益法下可转损益的其他综合收益

2. 其他债权投资公允价值变动

3. 金融资产重分类计入其他综合收益的金额

4. 其他债权投资信用减值准备

5. 现金流量套期储备

6. 外币财务报表折算差额

第 16 章 收入、费用和利润

一、收入的确认和计量

(一) 识别与客户订立的合同

合同变更

(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】 甲公司与客户乙公司签订销售合同，向客户出售120件产品，每件合同价格产品100元，共计12 000（120件×100元）元，这些产品在6个月内移交。在企业将60件产品移交之后，合同进行了修订，要求企业额外向客户再支付30件产品，额外30件产品按照每件90元价格，共计2 700（30件×90元）元，该价格反映了这些产品当时的市场价格并且可以与原产品区别开来。如何确认收入？

【答案】 本例中，该30件额外产品进行的合同修订，事实上构成了一项关于未来产品的单独的合同，且该合同并不影响对现有合同的会计处理。企业应对原合同中的120件产品，每件确认100元的销售收入；对新合同中的30件产品，每件确认90元的收入。

(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，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】沿用上述，甲公司新增销售的30件产品售价为每件80元（假定该价格不能反映合同变更时该产品的单独售价）。2019年确认收入？

【答案】对于合同变更新增的30件产品，由于其售价不能反映该产品在合同变更时的单独售价，因此，该合同变更不能作为单独合同进行会计处理。由于尚未转让给客户的产品（包括原合同中尚未交付的60件产品以及新增的30件产品）与已转让的产品是可明确区分的，因此，甲公司应当将该合同变更作为原合同终止，同时，将原合同的未履约部分与合同变更合并为新合同进行会计处理。该新合同中，剩余产品为90件，其对价为8400元，即原合同下尚未确认收入的客户已承诺对价6000元（ $100 \text{元} \times 60 \text{件}$ ）与合同变更部分的对价2400元（ $80 \times 30 \text{件}$ ）之和，新合同中的90件产品每件产品应确认的收入为93.33元（ $8400/90$ ）。

（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】20×7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20×7年末，乙公司累计已发生成本420万元，履约进度为60%（ $420 \text{万元} / 700 \text{万元}$ ）。因此，乙公司在20×7年确认收入600万元（ $1\,000 \text{万元} \times 60\%$ ）。

20×8年初，合同双方同意更改该办公楼屋顶的设计，合同价格和预计总成本因此而分别增加200万元和120万元。

【分析】在本例中，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（ $1\,000 \text{万元} + 200 \text{万元}$ ），乙公司重新估计的履约进度为51.22% [$420 \text{万元} / (700 \text{万元} + 120 \text{万元})$]，乙公司在合同变更日应额外确认收入14.4万元（ $51.2\% \times 1200 \text{万元} - 600 \text{万元}$ ）。

（二）识别合同中的单项履约义务

合同开始日，企业应当对合同进行评估，识别该合同包含的各单项履约义务，并确定各单项履约义务是在某一时段内履行，还是在某一时点履行，然后，在履行了各单项履约义务时分别确认收入。

1. 企业向客户转让可明确区分的商品（或者商品或服务的组合）的承诺

企业向客户承诺的商品同时满足下列两项条件的，应当作为可明确区分的商品：

（1）客户能够从该商品本身或从该商品与其他易于获得资源一起使用中受益，即该商品本身能够明确区分。

当客户能够使用、消耗或以高于残值的价格出售商品，或者以能够产生经济利益的其他方式持有商品时，表明客户能够从该商品本身获益。

（2）企业向客户转让该商品的承诺与合同中其他承诺可单独区分，即转让该商品的承诺在合同中是可明确区分的。

下列情形通常表明企业向客户转让商品的承诺与合同中的其他承诺不可单独区分：

一是，企业需提供重大的服务以将该商品与合同中承诺的其他商品进行整合，形成合同约定的某个或某些组合产出转让给客户。

二是，该商品将对合同中承诺的其他商品予以重大修改或定制。

【思考题】乙公司与客户签订合同，向客户出售一台其生产的设备并提供安装服务（收两笔款项）。

【答案】该项合同包含两项履约义务，即销售设备和提供安装服务。

三是，该商品与合同中承诺的其他商品具有高度关联性。

【思考题】企业承诺为客户设计一种实验性的新产品并负责生产10个样品，企业在生产和测试样品的过程中需要对产品的设计进行不断的修正，导致已生产的样品均可能需要进行不同程度的返工。

【答案】两者高度关联，在合同层面是不可明确区分的。一项履约义务。

【思考题】甲公司与客户签订合同，向客户销售一款软件，提供软件安装服务，并且在两年内向客户提供不定期的软件升级和技术支持服务。甲公司通常也会单独销售该款软件、提供安装服务、软件升级服务和技术支持服务。该合同中包含几项履约义务？。

【答案】合同中包含四项履约义务，即软件销售、安装服务、软件升级服务以及技术支持服务。

【思考题】丙公司与客户签订合同，向客户销售一台其生产的可直接使用的医疗设备，并且在未来3年内向该客户提供用于该设备的专用耗材。该耗材只有丙公司能够生产，因此

客户只能从丙公司购买该耗材。该耗材既可与设备一起销售，也可单独对外销售。该项合同包含几项履约义务？

【答案】 该项合同包含两项履约义务，即销售设备和提供专用耗材。

【思考题】 甲公司与乙公司签订合同，向其销售一批产品，并负责将该产品运送至乙公司指定的地点，甲公司承担相关运输费用，假定销售该商品属于在某一时点履行的履约义务，且控制权在出库时转移给乙公司。运输服务是否构成单项履约义务？

【答案】 构成单项履约义务。理由：甲公司向乙公司销售产品，并负责运输，该产品在出库时，控制权转移给乙公司。在此之后，甲公司为将产品运送乙公司指定的地点发生的运输活动，属于为乙公司提供运输服务。

2. 企业向客户转让一系列实质相同且转让模式相同的、可明确区分商品的承诺。

企业应当将实质相同且转让模式相同的一系列商品作为单项履约义务，即使这些商品可明确区分。其中，转让模式相同，是指每一项可明确区分商品均满足在某一时段内履行履约义务的条件，且采用相同方法确定其履约进度。

【提示】 通常是一项履约义务。时段义务。

（三）确定交易价格

交易价格，是指企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额。

1. 可变对价

企业与客户的合同中约定的对价金额可能会因折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔等因素而变化。

（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。

【例题】 2×19年3月，甲公司向零售商乙公司销售1000台电视机，每台价格为3000元，合同价款合计300万元。甲公司向乙公司提供价格保护，同意在未来6个月内，如果同款电视机售价下降，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。

未来6个月内的降价金额（元/台）	概率
0	40%
200	30%

500	20%
1000	10%

【答案】甲公司认为期望值能够更好地预测其有权获取的对价金额。在该方法下，甲公司估计交易价格每台的金额 = $(3\,000 - 0) \times 40\% + (3\,000 - 200) \times 30\% + (3\,000 - 500) \times 20\% + (3\,000 - 1\,000) \times 10\% = 2740$ (元)

【例题】甲公司为其客户建造一栋厂房，合同约定的价款为100万元，但是，如果甲公司不能在合同签订之日起的120天内竣工，则须支付10万元罚款，该罚款从合同价款中扣除。甲公司对合同结果的估计如下：工程按时完工的概率为90%，工程延期的概率为10%。

【答案】由于该合同涉及两种可能结果，甲公司认为按照最可能发生金额能够更好地预测其有权获取的对价金额。因此，甲公司估计的交易价格为100万元，即为最可能发生的单一金额。

(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，即企业在评估是否极可能不会发生重大转回时，应当收入。

【例题】2018年1月1日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售A产品。合同约定，当乙公司在2018年的采购量不超过2 000件时，每件产品的价格为80元，当乙公司在2018年的采购量超过2 000件时，每件产品的价格为70元。乙公司在第一季度的采购量为150件，甲公司预计乙公司全年的采购量不会超过2 000件。2018年4月，乙公司因完成产能升级而增加了原材料的采购量，第二季度共向甲公司采购A产品1 000件，甲公司预计乙公司全年的采购量将超过2000件，因此，全年采购量适用的产品单价均将调整为70元。

【答案】2018年第一季度，甲公司根据以往经验估计乙公司全年的采购量将不会超过2 000件，甲公司按照80元的单价确认收入，满足在不确定性消除之后（即乙公司全年的采购量确定之后），累计已确认的收入将极可能不会发生重大转回的要求，因此，甲公司在第一季度确认的收入金额 = $80 \text{元} \times 150 \text{件} = 12\,000$ (元)。

2018年第二季度，甲公司对交易价格进行重新估计，由于预计乙公司全年的采购量将超过2 000件，按照70元的单价确认收入，才满足极可能不会导致累计已确认的收入发生重大转回的要求。因此，甲公司在第二季度确认收入 = $70 \text{元} \times (1\,000 \text{件} + 150 \text{件}) - 12\,000 \text{元} = 68\,500$ (元)。

【例题】2×18年1月1日，乙公司与客户签订合同，以每件产品150元的价格向其销售

贷：主营业务收入 2 247.2

3. 非现金对价

非现金对价包括实物资产、无形资产、股权、客户提供的广告服务等。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。

4. 应付客户对价

【例题】某消费品制造企业与大型连锁超市签订一年期合同，约定超市在年内至少购买价值1500万元的产品。合同规定：企业需要在合同开始日向超市支付150万元的不可返还款项，以补偿超市为了摆放商品更改货架发生的支出。

分析：

(1) 企业支付给超市的150万元并未取得可明确区分的商品或服务，因此为交易价格的抵减。

(2) 企业应在确认商品销售收入的同时，按比例抵减销售收入10% (150/1500)。例如：企业在某月实现了发票金额为200万元的销售，则应当在确认收入时减去给超市的对价20万元，从而确认收入为180万元。

(四) 将交易价格分摊至各单项履约义务

当合同中包含两项或多项履约义务时，企业应当在合同开始日，按照各单项履约义务所承诺商品的单独售价的相对比例，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。

(1) 对于合同折扣，企业应当在各单项履约义务之间按比例分摊。

【例题】20×7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，A商品的单独售价为6 000元，B商品的单独售价为24 000元，合同价款为25 000元。合同约定，A商品于合同开始日交付，B商品在一个月之后交付，只有当两项商品全部交付之后，甲公司才有权收取25 000元的合同对价。假定A商品和B商品分别构成单项履约义务，其控制权在交付时转移给客户。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

本例中，

分摊至A商品的合同价款=25 000×6 000/ (6 000+24 000) =5 000 (元)

分摊至B商品的合同价款=25 000×24 000/ (6 000+24 000) =20 000 (元)

甲公司的账务处理如下：

(1) 交付A 商品时：

借：合同资产 5 000

贷：主营业务收入 5 000

(2) 交付B商品时：

借：应收账款 25 000

贷：合同资产 5 000

主营业务收入 20 000

(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一项或多项履约义务。

【例题】甲公司与客户签订合同，向其销售A、B、C三种产品，合同总价款为120万元，这三种产品构成3个单项履约义务。企业经常单独出售A产品，其可直接观察的单独售价为50万元；B产品和C产品的单独售价不可直接观察，企业采用市场调整法估计B产品的单独售价为25万元，采用成本加成法估计C产品的单独售价为75万元。甲公司经常以50万元的价格单独销售A产品，并且经常将B产品和C产品组合在一起以70万元的价格销售。假定上述价格均不包含增值税。

【答案】各产品分摊的交易价格分别为：

A产品=50（万元）

B产品=70×25/（25+75）=17.5（万元）

C产品=70×75/（25+75）=52.5（万元）

合计=50+17.5+52.5=120（万元）

2. 分摊可变对价

【例题】甲公司与乙公司签订合同，将其拥有的两项专利技术X和Y授权给乙公司使用。假定两项授权均构成单项履约义务，且都属于在某一时点履行的履约义务。合同约定，授权使用X的价格为80万元，授权使用Y的价格为乙公司使用该专利技术所生产的产品销售额的3%。X和Y的单独售价分别为80万元和100万元。甲公司估计其就授权使用Y而有权收取的特许权使用费为100万元。

本例中，该合同中包含固定对价和可变对价，其中，授权使用X的价格为固定对价，且与其单独售价一致，授权使用Y的价格为乙公司使用该专利技术所生产的产品销售额的3%，属于可变对价，该可变对价全部与授权使用Y能够收取的对价有关，且甲公司估计基于实际

销售情况收取的特许权使用费的金额接近Y的单独售价。因此，甲公司将可变对价部分的特许权使用费金额全部由Y承担符合交易价格的分摊目标。甲公司授权乙公司使用专利技术Y时，不确认收入，甲公司在乙公司发生后续销售时确认基于销售的使用费收入；当授权乙公司使用专利技术X时确认收入80万元。

（五）履行每一单项履约义务时确认收入

首先判断履约义务是否满足在某一时段内履行的条件，如不满足，则该履约义务属于在某一时点履行的履约义务。对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当选取恰当的方法来确定履约进度；对于在某一时点履行的履约义务，企业应当综合分析控制权转移的迹象，判断其转移时点。

1. 在某一时段内履行的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的履约义务，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。

企业在履约过程中是持续地向客户转移该服务的控制权的，该履约义务属于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在提供该服务的期间内确认收入。

【提示】常规或经常性服务：保洁、保安和原会计准则的提供劳务、建造合同等。

（2）客户能够控制企业履约过程中在建的商品。

企业在履约过程中创建的商品包括在产品、在建工程、尚未完成的研发项目、正在进行的服务等，如果客户在企业创建该商品的过程中就能够控制这些商品，应当认为企业提供该商品的履约义务属于在某一时段内履行的履约义务。

（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。

①商品具有不可替代用途。

建造只有客户能够使用的专项资产或按照客户的指标建造资产。

【例题】甲公司是一家造船企业，与乙公司签订了一份船舶建造合同，按照乙公司的具体要求设计和建造船舶。甲公司自己的厂区内完成该船舶的建造，乙公司无法控制在建过程中的船舶。甲公司如果想把该船舶出售给其他客户，需要发生重大的改造成本。双方约定，如果乙公司单方面解约，乙公司需向甲公司支付相当于合同总价30%的违约金，且建造中的船舶归甲公司所有。假定该合同仅包含一项履约义务，即设计和建造船舶。

【分析】甲公司为乙公司设计和建造船舶不属于在某一时段内履行的履约义务。

②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。有权就累计至今已完成的履约部分收取款项，是指在由于客户或其他方原因终止合同的情况下，企业有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项，并且该权利具有法律约束力。

【例题】甲咨询公司与客户签订一个提供咨询服务的合同，从而使企业为客户提供专业意见（专业报告），专业意见针对客户事实情况有关。如果客户终止咨询合同，假定甲咨询公司完全遵守合同义务，合同要求客户赔偿企业发生的成本，另加15%的毛利率，15%的毛利率接近企业类似合同取得的利润率。判断履约义务是时段内义务还是时点义务？

【分析】履约义务是时段内义务。第1条件不满足，确定客户是否同时取得及消耗企业履约所提供的利益，如果企业未能履行其义务，企业已完成的工作无法给客户带来的经济利益，因为客户只有在收到了专业意见后才能取得企业履约，因此得出结论认为该合同并没有满足第一条的标准。但是第3条件满足，企业有权就累计至今已完成的履约部分收取能够补偿其已发生成本和合理利润的款项，并且该权利具有法律约束力。

2. 在某一时段内履行的履约义务的收入确认方法

（1）产出法

【例题】甲公司与客户签订合同，为该客户拥有的一条铁路更换100根铁轨，合同价格为10万元（不含税价）。截至20×7年12月31日，甲公司共更换铁轨60根，剩余部分预计在20×8年3月31日之前完成。该合同仅包含一项履约义务，且该履约义务满足在某一时段内履行的条件。假定不考虑其他情况。

【分析】本例中，甲公司提供的更换铁轨的服务属于在某一时段内履行的履约义务，甲公司按照已完成的工作量确定履约进度。因此，截至20×7年12月31日，该合同的履约进度为60%（60/100），甲公司应确认的收入为6万元（10万元×60%）。

（2）投入法

实务中，企业通常按照累计实际发生的成本占预计总成本的比例（即，成本法）确定履约进度。

【例题】20×8年10月，甲公司与客户签订合同，为客户装修一栋办公楼并安装一部电梯，合同总金额为100万元。甲公司预计的合同总成本为80万元，其中包括电梯的采购成本30万元。20×8年12月，甲公司将电梯运达施工现场并经过客户验收，客户已取得对电梯的控制权，但是根据装修进度，预计到20×9年2月才会安装该电梯。截至20×8年12月，甲公司累计发生成本40万元，其中包括支付给电梯供应商的采购成本30万元以及因采购电梯发

生的运输和人工等相关成本5万元。假定该装修服务（包括安装电梯）构成单项履约义务，并属于在某一时段内履行的履约义务，甲公司是主要责任人，但不参与电梯的设计和制造；甲公司采用成本法确定履约进度。上述金额均不含增值税。

【分析】本例中，截至20×8年12月，甲公司发生成本40万元（包括电梯采购成本30万元以及因采购电梯发生的运输和人工等相关成本5万元），甲公司认为其已发生的成本和履约进度不成比例，因此需要对履约进度的计算作出调整，将电梯的采购成本排除在已发生成本和预计总成本之外。在该合同中，该电梯不构成单项履约义务，其成本相对于预计总成本而言是重大的，甲公司是主要责任人，但是未参与该电梯的设计和制造，客户先取得了电梯的控制权，随后才接受与之相关的安装服务，因此，甲公司在客户取得该电梯控制权时，按照该电梯采购成本的金额确认转让电梯产生的收入。因此，20×8年12月，该合同的履约进度为20% $[(40-30)/(80-30)]$ ，应确认的收入和成本金额分别为44万元 $[(100-30) \times 20\% + 30]$ 和40万元 $[(80-30) \times 20\% + 30]$ 。

3. 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。对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。在判断客户是否已取得商品控制权时企业应当考虑下列迹象：

- （1）企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务。
- （2）企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的法定所有权。
- （3）企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品。

①支付手续费方式的委托代销安排。

【例题】A公司委托B公司销售商品100件，商品已经发出，每件成本为50元。合同约定B公司应按每件80元对外销售，A公司按合同售价的8%向B公司支付手续费。本年B公司对外实际销售80件，开出的增值税专用发票上注明的销售价款为6400元，增值税额为832元，款项已经收到。A公司收到B公司开具的代销清单时，向B公司开具一张相同金额的增值税专用发票。销售商品适用的增值税税率均为13%。假定A公司发出商品时纳税义务尚未发生，不考虑其他因素。

【答案】A公司的账务处理如下：

①发出商品时：

借：发出商品 5 000

贷：库存商品 5 000



②收到代销清单，且B公司将商品销售给最终客户时确认收入

借：应收账款 7232

贷：主营业务收入 6 400

应交税费——应交增值税（销项税额）832

借：主营业务成本 4 000

贷：发出商品 4 000

借：销售费用 512

贷：应收账款 512

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。

（4）企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬。

（5）客户已接受该商品。企业应当在客户完成验收接受该商品时才能确认收入。

二、合同成本

（一）合同履约成本

【提示】核算时应设置“合同履约成本”科目。

（二）合同取得成本

企业为取得合同发生的增量成本预期能够收回的，应当作为合同取得成本确认为一项资产。增量成本，是指企业不取得合同就不会发生的成本。

为简化实务操作，该资产摊销期限不超过一年的，可以在发生时计入当期损益。

企业为取得合同发生的、除预期能够收回的增量成本之外的其他支出（如无论是否取得合同均会发生的差旅费、投标费等），应当在发生时计入当期损益，除非这些支出明确由客户承担。

【提示】会计核算时，应设置“合同取得成本”科目。

【例题】甲公司是一家咨询公司，其通过竞标赢得一个新客户，为取得和该客户的合同，公司发生下列支出：（1）聘请外部律师进行尽职调查的支出为15 000元；（2）因投标发生的差旅费为10 000元；（3）销售人员佣金为5 000元，甲公司预期这些支出未来能够收

回。此外，甲公司根据其年度销售目标、整体盈利情况及个人业绩等向销售部门经理支付年度奖金10 000元。

【分析】本例中，甲公司向销售人员支付的佣金属于为取得合同发生的增量成本，应当将其作为合同取得成本确认为一项资产；甲公司聘请外部律师进行尽职调查发生的支出、为投标发生的差旅费，无论是否取得合同都会发生，不属于增量成本，因此，应当于发生时直接计入当期损益；甲公司向销售部门经理支付的年度奖金也不是为取得合同发生的增量成本，这是因为该奖金发放与否以及发放金额还取决于其他因素（包括公司的盈利情况和个人业绩），其并不能直接归属于可识别的合同。

【例题】甲公司相关政策规定，销售部门的员工每取得一份新的合同，可以获得提成100元，现有合同每续约一次，员工可以获得提成60元。甲公司预期上述提成均能够收回。

【分析】本例中，甲公司为取得新合同支付给员工的提成100元，属于为取得合同发生的增量成本，且预期能够收回，因此，应当确认为一项资产。同样地，甲公司为现有合同续约支付给员工的提成60元，也属于为取得合同发生的增量成本，这是因为如果不发生合同续约，就不会支付相应的提成，由于该提成预期能够收回，甲公司应当在每次续约时将应支付的相关提成确认为一项资产。

（三）与合同履约成本和合同取得成本有关的资产的摊销和减值

1. 有关的资产的摊销

对于确认为资产的合同履约成本和合同取得成本，企业应当采用与该资产相关的商品收入确认相同的基础（即，在履约义务履行的时点或按照履约义务的履约进度）进行摊销，计入当期损益。

2. 有关的资产的减值

（1）合同履约成本和合同取得成本的账面价值高于下列两项的差额的，超出部分应当计提减值准备，并确认为资产减值损失：

①企业因转让与该资产相关的商品预期能够取得的剩余对价；

②为转让该相关商品估计将要发生的成本。

	存货跌价准备	合同履约成本减值准备 合同取得成本减值准备
计算：	成本－可变现净值 ＝“存货跌价准备”科	账面价值－（预期能够取得的剩余对价－估计将要发生的成本）

	目余额	
会计分录	借：资产减值损失 贷：存货跌价准备	借：资产减值损失 贷：合同履约成本减值准备 合同取得成本减值准备

(2) 可以转回；转回后的资产账面价值不应超过假定不计提减值准备情况下该资产在转回日的账面价值。

三、特定交易的会计处理

(一) 附有销售退回条款的销售

【例题】甲公司是一家健身器材销售公司。2×17年11月1日，甲公司向乙公司销售5000件健身器材，单位销售价格为500元，单位成本为400元，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为250万元，增值税额为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，乙公司应于20×7年12月31日之前支付货款，在20×8年3月31日之前有权退还健身器材。甲公司根据过去的经验，估计该批健身器材的退货率约为20%。在20×7年12月31日，甲公司对退货率进行了重新评估，认为只有10%的健身器材会被退回。甲公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为13%，健身器材发出时纳税义务已经发生，实际发生退回时取得税务机关开具的红字增值税专用发票。假定健身器材发出时控制权转移给乙公司。甲公司的账务处理如下：

【分析】

(1) 20×7年11月1日发出健身器材时

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）(5000×0.05×13%) 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 (5000×0.04) 200

(2) 20×7年12月31日前收到货款时

借：银行存款 282.5
贷：应收账款 282.5

(3) 20×7年12月31日, 甲公司对退货率进行重新评估

借: 预计负债——应付退货款 (50×50%) 25

贷: 主营业务收入 25

借: 主营业务成本 (40×50%) 20

贷: 应收退货成本 20

(4) 20×8年3月31日发生销售退回, 实际退货量为400件, 退货款项已经支付

借: 库存商品 (400件×0.04) 16

应交税费——应交增值税(销项税额) (400件×0.05×13%) 2.6

预计负债——应付退货款 (50×50%) 25

贷: 应收退货成本 (400件×0.04) 16

主营业务收入 (100件×0.05) 5

银行存款 (400件×0.05×1.13) 22.6

借: 主营业务成本 (100件×0.04) 4

贷: 应收退货成本 4

【例题】甲公司向家具店销售10张餐桌, 每张餐桌的价格为1000元, 成本为750元。根据合同约定, 家具店有权在收到餐桌的30天内退货, 但是需要向甲公司支付10%的退货费(即每张餐桌的退货费为100元)。根据历史经验, 甲公司预计的退货率为10%(即估计退货1张餐桌), 且退货过程中, 甲公司预计为每张退货的餐桌发生的成本为50元。上述价格均不包含增值税, 假定不考虑相关税费影响, 甲公司在将餐桌的控制权转移给家具店时的账务处理为:

借: 应收账款 (10张×1 000) 10 000

贷: 主营业务收入 (9张×1000+1张餐桌的退货费为100元) 9 100

预计负债——应付退货款 (1张×1000-1张餐桌的退货费为100元) 900

借: 主营业务成本 (9张×750+1张餐桌的退货费为50元) 6 800

应收退货成本 (1张×750-1张餐桌的退货费为50元) 700

贷: 库存商品 (10张×750) 7 500

【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。

【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

对于附有质量保证条款的销售，企业应当评估该质量保证是否在向客户保证所销售商品符合既定标准之外提供了一项单独的服务。企业提供额外服务的，应当作为单项履约义务进行会计处理；否则，质量保证责任应当按照或有事项的要求进行会计处理。

【例题】A公司与B公司签订销售合同，A公司承诺该批仪器售出后1年内如出现非意外事件造成的故障或质量问题，A公司免费负责保修（含零部件的更换），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。该批精密仪器和延保服务的单独标价分别为700万元和80万元。A公司根据以往经验估计在法定保修期（1年）内将发生的保修费用为20万元。该批精密仪器的成本为500万元。合同签订当日，A公司将该批仪器交付给B公司，同时B公司向A公司支付了780万价款。假定不考虑相关税费及货币时间价值因素。

【答案】A 公司的会计处理如下：

借：银行存款 780
 贷：主营业务收入 700
 合同负债 80
借：主营业务成本 500
 贷：库存商品 500
借：销售费用 20
 贷：预计负债 20

A 公司确认的延保服务收费 80 万元应当在延保期间根据延保服务进度确认为收入。

（三）主要责任人和代理人

1. 原则

主要责任人（有控制权）——视同买断——采用总额法确认收入

代理人（没有控制权）——收取手续费——采用净额法确认收入

2. 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，从而应当作为主要责任人的情形包括（满足其中一个情形即可）：

（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。此时，企业应当考虑该权利是仅在转让给客户时才产生，还是在转让给客户之前就已经存在，且企业一直能够主导其使用，如果该权利在转让给客户之前并不存在，表明企业实质上并不能在该权利转让给客户之前控制该权利。

【提示】

零售业：取得控制权——主要责任人

淘宝：没有取得控制权——代理人

（2）企业能够主导该第三方代表本企业向客户提供服务，说明企业在相关服务提供给客户之前能够控制该相关服务。

【提示】中信公司从国外取得工程总承包合同，分包商（甲公司）取得分包工程，去国外销售商品（做工程建设）。

（3）企业自该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，企业应首先获得为生产该组合产出所需要的投入的控制权，然后才能够将这些投入加工整合为合同约定的组合产出。

【提示】计算机房的建设、系统集成。

如果企业仅仅是在特定商品的法定所有权转移给客户之前，暂时性地获得该特定商品的法定所有权，这并不意味着企业一定控制了该商品。

3. 实务中，企业在判断其在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时，不应仅局限于合同的法律形式，而应当综合考虑所有相关事实和情况进行判断，这些事实和情况包括：

(1) 企业承担向客户转让商品的主要责任，即验收风险。

【提示】第三方 A 公司——甲公司——客户 B 公司；如果甲公司负责商品的质量等，即承担验收风险，说明甲公司是主要责任人。

(2) 企业在转让商品之前或之后承担了该商品的存货风险。

【提示】第三方 A 公司——甲公司——客户 B 公司；如果甲公司承担了该特定商品的存货风险，说明甲公司是主要责任人。

(3) 企业有权自主决定所交易商品的价格，价格风险。

【提示】承担验收风险、存货风险和价格风险其中之一，一定是主要责任人。

(四) 附有客户额外购买选择权的销售

对于附有客户额外购买选择权的销售，企业应当分析判断该选择权是否向客户提供了一项实质性权利。

【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】2×17年1月1日，甲公司开始推行一项奖励积分计划。根据该计划，客户在甲公司每消费10元可获得1个积分，每个积分从次月开始在购物时可以抵减1元。截至2×17年1月31日，客户共消费100 000元，可获得10 000个积分，根据历史经验，甲公司估计该积分的兑换率为95%。假定上述金额均不包含增值税等的影响。

【分析】本例中，甲公司认为其授予客户的积分为客户提供了一项重大权利，应当作为一项单独的履约义务。客户购买商品的单独售价合计为100 000元，考虑积分的兑换率，甲公司估计积分的单独售价为9 500元（1元×10 000个积分×95%）。甲公司按照商品和积分单独售价的相对比例对交易价格进行分摊，具体如下：

分摊至商品的交易价格 = $100\,000 \times 100\,000 / (100\,000 + 9\,500) = 91\,324$ （元）

分摊至积分的交易价格 = $100\,000 \times 9\,500 / (100\,000 + 9\,500) = 8\,676$ （元）

因此，甲公司应当在商品的控制权转移时确认收入91 324元，同时确认合同负债8 676元。

借：银行存款 100 000

贷：主营业务收入 91 324

合同负债 8 676

截至20×7年12月31日，客户共兑换了4 500个积分，甲公司对该积分的兑换率进行了重新估计，仍然预计客户总共将会兑换9 500个积分（10 000个积分×95%）。因此，甲公司以客户兑换的积分占预期将兑换的积分总数的比例为基础确认收入。

积分应当确认的收入 = $8\,676 \times 4\,500 / 9\,500 = 4\,110$ （元）；

剩余未兑换的积分的金额 = $8\,676 - 4\,110 = 4\,566$ （元），仍然作为合同负债。

借：合同负债 4 110

贷：主营业务收入 4 110

截至20×8年12月31日，客户累计兑换了8 500个积分。甲公司对该积分的兑换率进行了重新估计，预计客户总共将会兑换9 700个积分。

积分应当确认的收入 = $8\,676 \times 8\,500 / 9\,700 - 4\,110 = 3\,493$ （元）；

剩余未兑换的积分的金额 = $8\,676 - 4\,110 - 3\,493 = 1\,073$ （元），仍然作为合同负债。

（五）授予知识产权许可

1. 应当作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入

- （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】甲公司是一家设计制作连环漫画的公司。甲公司授权乙公司可在4年内使用其3部连环漫画中的角色形象和名称。甲公司的每部连环漫画都有相应的主要角色。但是，甲公司会定期创造新的角色，且角色的形象也会随时演变。乙公司是一家大型游轮的运营商，乙公司以不同的方式（例如，展览或演出）使用这些漫画中的角色。合同要求乙公司必须使用最新的角色形象。在授权期内，甲公司每年向乙公司收取1 000万元。

【分析】甲公司考虑了下列因素：（1）乙公司合理预期，甲公司将实施对该知识产权许可产生重大影响的活动，包括创作角色及出版包含这些角色的连环漫画等；（2）这些活动直接对乙公司产生的有利或不利影响，这是因为合同要求乙公司必须使用甲公司创作的最新角色，这些角色塑造得成功与否，会直接对乙公司产生影响；（3）尽管乙公司可以通过该知识产权许可从这些活动中获益，但在这些活动发生时并没有导致向乙公司转让任何商品或服务。因此，甲公司授予该知识产权许可的相关收入应当在某一时段内确认。

由于合同规定乙公司在一段固定期间内可无限制地使用其取得授权许可的角色，因此，甲公司按照时间进度确定履约进度可能是最恰当的方法。

2. 应当作为某一时点的履约义务确认相关收入

【例题】甲音乐唱片公司将其拥有的一首经典民歌的版权授予乙公司，并约定乙公司在两年内有权在国内所有商业渠道（包括电视、广播和网络广告等）使用该经典民歌。因提供该版权许可，甲公司每月收取1 000元的固定对价。除该版权之外，甲公司无需提供任何其他的商品。该合同不可撤销。

【答案】甲公司除了授予该版权许可外不存在其他履约义务。甲公司并无任何义务从事改变该版权的后续活动，该版权也具有重大的独立功能（即民歌的录音可直接用于播放），乙公司主要通过该重大独立功能获利，而非甲公司的后续活动。因此，合同未要求甲公司从事对该版权许可有重大影响的活动，乙公司对此也没有形成合理预期，甲公司授予该版权许可属于在某一时点履行的履约义务，应在乙公司能够主导该版权的使用并从中获得几乎全部经济利益时，全额确认收入。

【提示】是一次确认收入。

3. 基于销售或使用的许可收入确认例外规定

【例题】甲公司是一家著名的足球俱乐部。甲公司授权乙公司在其设计生产的服装、帽子、水杯以及毛巾等产品上使用甲公司球队的名称和图标，授权期间为2年。合同约定，甲公司收取的合同对价由两部分组成：一是200万元固定金额的使用费；二是按照乙公司销售上述商品所取得销售额的5%计算的提成。乙公司预期甲公司会继续参加当地顶级联赛，并取得优异的成绩。

【分析】本例中，该合同仅包括一项履约义务，即授予使用权许可，甲公司继续参加比赛并取得优异成绩等活动是该许可的组成部分，而并未向客户转让任何可明确区分的商品或服务。由于乙公司能够合理预期甲公司将继续参加比赛，甲公司的成绩将会对其品牌（包括名称和图标等）的价值产生重大影响，而该品牌价值可能会进一步影响乙公司产品的销量，甲公司从事的上述活动并未向乙公司转让任何可明确区分的商品，因此，甲公司授予的该使用权许可，属于在某一时段内履行的履约义务。甲公司收取的200万元固定金额的使用费应当在2年内平均确认收入，按照乙公司销售相关商品所取得销售额的5%计算的提成应当在乙公司的销售实际完成时确认收入。

（六）售后回购

1. 企业应当作为租赁交易或融资交易进行相应的会计处理。

（1）回购价格低于原售价的，应当视为租赁交易

【例题】甲公司向乙公司销售一台设备，销售价格为200万元，同时双方约定两年之后，甲公司将以120万元的价格回购该设备。假定不考虑货币时间价值等其他因素影响。

【分析】本例中，根据合同有关甲公司在两年后回购该设备的规定，乙公司并未取得该设备的控制权。不考虑货币时间价值等影响，该交易的实质是乙公司支付了80万元（200万元－120万元）的对价取得了该设备2年的使用权。因此，甲公司应当将该交易作为租赁交易进行会计处理。

（2）回购价格不低于原售价的，应当视为融资交易，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。

企业到期未行使回购权利的，应当在该回购权利到期时终止确认金融负债，同时确认收入。

2. 企业负有应客户要求回购商品义务的，应当在合同开始日评估客户是否具有行使该要求权的重大经济动因。客户具有行使该要求权重大经济动因的（即客户行使该要求权的可能性很大），企业应当将售后回购作为租赁交易或融资交易，按照第1种情形的规定进行

会计处理；否则，企业应当将其作为附有销售退回条款的销售交易，进行会计处理。

【例题】甲公司向乙公司销售其生产的一台设备，销售价格为2 000万元，双方约定，乙公司在5年后有权要求甲公司以1 500万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(100万元)将远低于1 500万元。

【分析】本例中，假定不考虑时间价值的影响，甲公司的回购价格低于原售价，但远高于该设备在回购时的市场价值，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

企业预期将有权获得与客户所放弃的合同权利相关的金额的，应当按照客户行使合同权利的模式按比例将上述金额确认为收入；否则，企业只有在客户要求其履行剩余履约义务的可能性极低时，才能将上述负债的相关余额转为收入。

【例题】甲公司经营连锁面包店。2018年，甲公司向客户销售了5 000张储值卡，每张卡的面值为200元，总额为1 000 000元。客户可在甲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，甲公司预期客户购买的储值卡中将有大约相当于储值卡面值金额5%（即50 000元）的部分不会被消费。截至2018年12月31日，客户使用该储值卡消费的金额为400 000元。甲公司为增值税一般纳税人，在客户使用该储值卡消费时发生增值税纳税义务。

【答案】甲公司预期将有权获得与客户未行使的合同权利相关的金额为50 000元，该金额应当按照客户行使合同权利的模式按比例确认为收入。

$$\begin{aligned}\text{销售的储值卡应当确认的收入} &= (400000 + 50\,000 \times 400\,000 \div 950\,000) \div (1 + 16\%) \\ &= 362\,976 \text{ (元)}\end{aligned}$$

甲公司的账务处理为：

(1) 销售储值卡：

借：库存现金 1 000 000

贷：合同负债 862 069

应交税费——待转销项税额 137 931

(2) 根据储值卡的消费金额确认收入，同时将对应的待转销项税额确认为销项税额：

借：合同负债 362 976

应交税费——待转销项税额 55 172

贷：主营业务收入 362 976

应交税费——应交增值税（销项税额）55 172

（八）无需退回的初始费

【例题】甲公司经营一家会员制健身俱乐部。甲公司与客户签订了为期2年的合同，客户入会之后可以随时在该俱乐部健身。除俱乐部的年费2 000元之外，甲公司还向客户收取了50元的入会费，用于补偿俱乐部为客户进行注册登记、准备会籍资料以及制作会员卡等初始活动所花费的成本。甲公司收取的入会费和年费均无需返还。

【分析】甲公司虽然为补偿这些初始活动向客户收取了50元入会费，但是该入会费实质上是客户为健身服务所支付的对价的一部分，故应当作为健身服务的预收款，与收取的年费一起在2年内分摊确认为收入。企业为该初始活动发生的支出应当按照合同成本部分的要求确认为一项资产或计入当期损益。

三、期间费用

期间费用是企业当期发生的费用中的重要组成部分，是指本期发生的、不能直接或间接归入某种产品成本而直接计入损益的各项费用，包括管理费用、销售费用和财务费用。

四、利润的构成

（一）营业利润

营业利润=营业收入-营业成本-税金及附加-销售费用-管理费用-财务费用-资产减值损失+公允价值变动收益（-公允价值变动损失）+投资收益（-投资损失）+资产处置收益（-资产处置损失）+其他收益

（二）利润总额

利润总额=营业利润+营业外收入-营业外支出

（三）净利润

净利润=利润总额-所得税费用

五、营业外收支的会计处理

（一）营业外收入

反映企业发生的营业利润以外的收益，主要包括债务重组利得、与企业日常活动无关的政府补助、盘盈利得、捐赠利得等。

【提示】企业接受的捐赠和债务豁免，按照会计准则规定符合确认条件的，通常应当确认为当期收益。如果接受控股股东或控股股东的子公司直接或间接的捐赠，从经济实质上判断属于控股股东对企业的资本性投入的，应作为权益性交易，相关利得计入所有者权益（资本公积）。

（二）营业外支出

反映企业发生的营业利润以外的支出，主要包括债务重组损失、公益性捐赠支出、非常损失、盘亏损失、非流动资产毁损报废损失等。

第 17 章 政府补助

一、与资产相关的政府补助

（1）企业收到货币性资产

【例题】按照国家有关政策，企业购置环保设备可以申请补贴。以补偿其环保支出。丙企业于 2×18 年 1 月向政府有关部门提交了 210 万元的补助申请，作为对其购置环保设备的补贴。2×18 年 3 月 15 日，丙企业收到政府补助 210 万元。2×18 年 4 月 20 日丙企业购入不需要安装环保设备，实际成本为 480 万元，使用寿命 10 年，采用直线法计提折旧，不考虑净残值。2×26 年 4 月，丙企业的这台设备发生毁损。不考虑增值税。假定直线法为分摊政府补助的合理方法。

【答案】丙企业采用总额法或净额法核算的账务处理如下：

方法一：总额法的会计处理	方法二：净额法的会计处理。
(1) 2×18 年 3 月 15 日，实际收到财政拨款确认递延收益	
借：银行存款 210 贷：递延收益 210	借：银行存款 210 贷：递延收益 210
(2) 2×18 年 4 月 20 日购入设备	
借：固定资产 480 贷：银行存款 480	借：固定资产 480 贷：银行存款 480 同时： 借：递延收益 210 贷：固定资产 210
(3) 自 2×18 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（计入制造费用） 借：制造费用（480/10/12）4 贷：累计折旧 4	①计提折旧（计入制造费用） 借：制造费用 2.25 贷：累计折旧

②月末分摊递延收益 借：递延收益 (210/10/12) 1.75 贷：其他收益 1.75	[(480-210) /10/12]2.25 (净额法此处不需要分摊递延收益)
(4) 2×26 年 4 月设备毁损，同时转销递延收益余额	
①设备毁损 借：固定资产清理 96 累计折旧 (480/10×8) 384 贷：固定资产 480 借：递延收益 42 (210/10×2) 贷：固定资产清理 42 ②转销的递延收益余额 借：营业外支出 54 贷：固定资产清理 54	①设备毁损 借：固定资产清理 54 累计折旧 (270/10×8) 216 贷：固定资产 (480-210) 270 借：营业外支出 54 贷：固定资产清理 54

(2) 企业收到长期非货币性资产 (略)

二、与收益相关的政府补助

1. 用于补偿企业以后期间的相关成本费用或损失的

【例题】甲企业于 2×14 年 3 月 15 日与企业所在地地方政府签订合作协议，根据协议约定当地政府向甲企业提供 1000 万元奖励基金，用于企业的人才激励和人才引进奖励。甲企业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，甲企业自获得奖励起 10 年内注册地不迁离本区，否则政府有权追回奖励资金。甲企业于 2×14 年 4 月 10 日收到 1000 万元补助资金。分别在 2×14 年 12 月、2×15 年 12 月、2×16 年 12 月使用了 400 万元、300 万元、300 万元发放给总裁级别高管年度奖金。

【答案】本例中，甲企业应当在实际收到补助资金时，应当先判断是否满足递延收益确认条件。如果暂时无法确定甲企业能否满足政府补助所附条件（在未来 10 年内不得离开该地区），则应当将收到的补助资金先记入“其他应付款”科目，待客观情况表明企业能够满足政府补助所附条件后再转入“递延收益”科目。

如果客观情况表明甲企业在未来 10 年内离开该地区的可能性很小，比如通过成本效益分析认为甲企业离开该地区的成本大大高于收益，则甲企业在收到补助资金时应当记入“递延收益”科目。实际按规定用途使用资金时再结转计入当期损益。

账务处理如下：

(1) 2×14 年 4 月 10 日甲企业实际收到补助资金，客观情况表明甲企业在未来 10 年内离开该地区的可能性很小：

借：银行存款 1000

贷：递延收益 1000

(2) 2×14 年 12 月、2×15 年 12 月、2×16 年 12 月甲企业将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：递延收益 400	借：递延收益 400
贷：其他收益 400	贷：管理费用 400
借：递延收益 300	借：递延收益 300
贷：其他收益 300	贷：管理费用 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

【提示】如何分摊递延收益？

假定一：如果没有时间条件，则按照支出的金额摊销，确认其他收益（总额法）或管理费用（净额法）。

假定二：如果有时间条件，则按照时间比例平均摊销，确认其他收益（总额法）或管理费用（净额法）。

2. 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】乙企业销售其自主开发生产的动漫软件，按照国家有关规定该企业的这种产品适用的增值税即征即退政策，按 13% 的税率征收增值税后，对其增值税实际税负超过 3% 的部分，实行即征即退。2×16 年 1 月该企业实际缴纳增值税 50 万元，实际退回 10 万元。

【答案】由于软件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，所以实际收到退回的增值税时，账务处理如下：

借：银行存款 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 2×19 年 11 月遭受重大自然灾害，并于 2×19 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

三、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。

【例题】沿用上述与资产相关的政府补助丙企业的【例题】。假设一年以后有关部门在对丙企业的检查中发现，丙企业不符合申请补助的条件，要求丙企业退还补贴款。丙企业于当月退还了补贴款 210 万元。

【答案】丙企业的账务处理如下：

至 2×19 年 5 月，摊销 1 年。	借：固定资产 210
借：递延收益 (210－210/10) 189	其他收益 (制造费用) 21
其他收益 21	贷：银行存款 210
贷：银行存款 210	累计折旧 21

【例题】甲企业于 2×14 年 11 月与某开发区政府签订合作协议，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企业提供 300 万元产业补贴资金用于奖励该企业在开发区内投资。甲企业自获得补贴起 5 年内注册地址不迁离本区。如果甲企业在此期间内提前搬离开发区，开发区政府允许甲企业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。甲企业于 2×15 年 1 月 3 日收到补贴资金。

假设甲企业在实际收到补贴资金时，客观情况表明甲企业在未来 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。

(1) 2×15 年 1 月 3 日, 甲企业实际收到补贴资金。

借: 银行存款 300

贷: 递延收益 300

(2) 2×15 年 12 月 31 日及以后年度, 甲企业分期将递延收益结转计入当期损益。

借: 递延收益 (300/5) 60

贷: 其他收益 60

假设 2×17 年 1 月, 因甲企业重大战略调整, 搬离开发区, 开发区政府根据协议要求甲企业退回补贴款 180 万元。

借: 递延收益 (300-60×2) 180

贷: 其他应付款 180

四、特定业务的会计处理

1. 综合性项目政府补助

综合性项目政府补助, 包含与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助, 企业需要将其进行分解, 并分别进行会计处理。难以区分的, 应当将其整体归类为与收益相关的政府补助进行处理。

【例题】2×13 年 6 月 15 日, 某市科协与乙企业签订了科技计划项目合作书。拟对乙企业的新药临床研究项目提供研究补助资金。政府资助的 200 万元用于补助设备费 60 万元, 其他费用 140 万元。本例中除设备费用外的其他各项费用都计入研发支出。乙企业于 2×13 年 7 月 10 日收到补助资金。在项目期内按照合同约定的用途使用了补助资金, 其中乙企业于 2×13 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 150 万元, 其中使用补助资金 60 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, 假设本例中不考虑相关税费。假设乙企业对收到的与资产相关的政府补助选择净额法进行会计处理。

【答案】本例中, 乙企业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。乙企业会计处理如下:

(1) 2×13 年 7 月 10 日乙企业实际收到政府补贴资金时。

借: 银行存款 200

贷: 递延收益 200

(2) 2×13 年 7 月 25 日购入设备, 设备成本 150 万元, 其中使用补助资金 60 万元。

借: 固定资产 150

贷: 银行存款 150

借：递延收益 60

贷：固定资产 60

(3) 自 2×13 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 $[(150-60)/10/12]0.75$

贷：累计折旧 0.75

(4) 对其他与收益相关的政府补助，乙企业按规定用途，实际使用补助资金时计入损益（总额法），或者在实际使用的当期期末根据当期累计使用的资金额计入损益（净额法）。

借：递延收益

贷：其他收益（总额法）、管理费用等损益类科目（净额法）

2. 财政贴息

(1) 财政将贴息资金拨付给贷款银行

【例题】2×15 年 1 月 1 日丙企业向银行贷款 100 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植产业，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。假设丙企业取的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 890554 元，计算过程略。

【答案】

方法一，以实际收到的金额入账	方法二，以借款的公允价值入账
<p>2×15 年 1 月 1 日，取银行贷款 100 万元</p> <p>借：银行存款 1000000</p> <p>贷：长期借款——本金 1000000</p>	<p>2×15 年 1 月 1 日，取银行贷款 100 万元</p> <p>借：银行存款 1000000</p> <p>长期借款——利息调整 109446</p> <p>贷：长期借款——本金 1000000</p> <p>递延收益 109446</p>
<p>2×15 年 1 月 31 日起，每月末按月计利息。实际承担的利息支出 = $1000000 \times 3\% / 12 = 2500$（元）</p> <p>借：在建工程 2 500</p>	<p>2×15 年 1 月 31 日起，每月末按月计利息。实际承担的利息支出 = $890554 \times 9\% / 12 = 6679$（元）</p> <p>借：在建工程 6679</p> <p>贷：应付利息 2500</p>

贷：应付利息 2 500	长期借款——利息调整 4179
	同时摊销递延收益
	借：递延收益 4179
	贷：在建工程 4179

(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】沿用上题资料。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。

①2×15 年 1 月 1 日，取得银行贷款 100 万元。

借：银行存款 1000000

贷：长期借款——本金 1000000

②2×15 年 1 月 31 日起每月末按月计利息。

应向银行支付的利息金额 = $1000000 \times 9\% / 12 = 7500$ (元)

实际承担的利息支出 = $1000000 \times 3\% / 12 = 2500$ (元)

借：在建工程 7500

贷：应付利息 7500

借：其他应收款 5000

贷：在建工程 5000

第 18 章 非货币性资产交换

1. 货币性资产与非货币性资产区分

【提示】下列各项目中，属于非货币性资产？

- | | |
|-------------|------------|
| (1) 应收账款 | (2) 其他债权投资 |
| (3) 交易性金融资产 | (4) 债权投资 |

2. 非货币性资产交换的认定

非货币性资产 \longleftrightarrow 非货币性资产

【多选题】 甲公司为房地产开发企业，下列各项具有商业实质的资产交换交易中，甲公司应当适用《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》的规定进行会计处理的有（ ）。

- A. 甲公司以其持有的乙公司5%股权换取丙公司的一块土地
- B. 甲公司以其拥有的一项专利权换取戊公司的10台机器设备
- C. 甲公司以其一栋已开发完成的商品房换取己公司的一块土地
- D. 甲公司以其一套用于经营出租的公寓换取丁公司以交易为目的的10万股股票

【答案】 ABD

【解析】 选项C，甲公司以其一栋已开发完成的商品房换取己公司的一块土地，应当适用于收入准则，不适用非货币性资产交换准则。

$\text{收到的货币性资产} \div \text{换出资产公允价值} < 25\%$

$\text{支付的货币性资产} \div (\text{支付的货币性资产} + \text{换出资产公允价值}) < 25\%$

【分子分母均不含增值税】

【多选题】 下列交易中，属于非货币性资产交换的有（ ）。

- A. 以800万元应收债权换取生产用设备
- B. 债权投资换取一项长期股权投资
- C. 以公允价值为600万元（含税公允价值702万元）的生产用固定资产换取投资性房地产，另收取不含税补价140万元
- D. 以公允价值为600万元的专利技术换取可其他权益工具投资，另支付补价160万元

【答案】 CD

【解析】 选项A中的应收债权和选项B中的持有至到期的公司债券属于货币性资产，因此，选项AB不属于非货币性资产交换；选项C， $140/600 \times 100\% = 23.33\%$ ，小于25%，属于非货币性资产交换；选项D， $160/(160+600) \times 100\% = 21.05\%$ ，小于25%，属于非货币性资产交换。

第19章 债务重组

略

第20章 所得税

一、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%。

（1）2×16 年末购入管理用固定资产，成本为 3 600 万元，采用年限平均法计提折旧，预计使用年限为 10 年，预计净残值为零。税法规定该固定资产的计税年限最低为 15 年，甲公司在计税时按照 15 年采用直线法计算确定的折旧在所得税税前扣除。2×17 年末末递延所得税资产余额 30 万元。2×18 年末（已计提 2 年折旧）所得税会计处理如下账面价值 = $3\,600 - 3\,600 \div 10 \times 2 = 2\,880$ （万元）

年末计税基础 = $3\,600 - 3\,600 \div 15 \times 2 = 3\,120$ （万元）

年末累计可抵扣暂时性差异 = $3\,120 - 2\,880 = 240$ （万元）

年末递延所得税资产余额 = $240 \times 25\% = 60$ （万元）

年末递延所得税资产发生额 = $60 - 30 = 30$ （万元）

2×18 年确认递延所得税费用为 -30 万元

（2）2×19 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 2×19 年 1 月 1 日起执行。2×19 年末所得税会计处理如下：

2×19 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 = $2\,880 - 307.83 = 2\,572.17$ （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）

年末递延所得税资产发生额 = $76.96 - 60 = 16.96$ （万元）

2×19 年确认递延所得税费用为 -16.96 万元

（二）无形资产

1. 内部研究开发形成的无形资产

【例题】甲公司适用的所得税税率为 25%，各年实现利润总额均为 10 000 万元。自 2×18 年 1 月 1 日起，甲公司自行研究开发一项新专利技术。税法规定，研究开发支出未形成无形资产计入当期损益的，按照研究开发费用的 75% 加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 175% 摊销。

（1）2×18 年度研发支出为 1 500 万元，其中费用化支出为 500 万元，资本化支出 1 000 万元。至 2×18 年末尚未达到预定可使用状态。甲公司 2×18 年末所得税会计处理如下：

年末开发支出账面价值 = 1 000（万元）

年末开发支出计税基础 = $1\,000 \times 175\% = 1\,750$ (万元)

年末可抵扣暂时性差异 = 750 (万元)

自行研发的无形资产不属于企业合并, 且初始确认时, 既不影响应纳税所得额也不影响会计利润, 故不确认相关的递延所得税资产。

2×18 年应交所得税 = $(10\,000 - 500 \times 75\%) \times 25\% = 2406.25$ (万元)

(2) 2×19 年发生资本化支出 1 400 万元, 2×19 年 7 月 1 日该项专利技术获得成功并取得专利权。甲公司预计该项专利权的使用年限为 10 年, 采用直线法进行摊销, 均与税法规定相同。

2×19 年年末所得税会计处理如下:

年末无形资产账面价值 = $2\,400 - 2\,400 / 10 \times 6 / 12 = 2\,400 - 120 = 2\,280$ (万元)

年末无形资产计税基础 = $2\,400 \times 175\% - 2\,400 \times 175\% / 10 \times 6 / 12 = 2\,280 \times 175\% = 3990$ (万元)

年末累计可抵扣暂时性差异 = $3990 - 2\,280 = 1710$ (万元)

自行研发的无形资产不属于企业合并, 且初始确认时, 既不影响应纳税所得额也不影响会计利润, 故不确认相关的递延所得税资产。

2×19 年应交所得税 = $(10\,000 + 2\,400 / 10 \times 6 / 12 - 2\,400 / 10 \times 6 / 120\,000) \times 25\% = 2477.5$ (万元)

2. 无形资产在后续计量时, 会计与税收的差异主要产生于对无形资产是否需要摊销及无形资产减值准备的提取

【提示】产生应纳税暂时性差异, 确认递延所得税负债

(三) 以公允价值计量且其变动计入当期损益 (其他综合收益) 的金融资产和投资性房地产

【例题】甲公司适用的所得税税率为 25%, 各年税前会计利润均为 10 000 万元。假定 2×18 年期初暂时性差异余额为零, 不考虑其他因素。有关业务如下:

(1) 2×18 年 11 月 20 日, 甲公司自公开市场取得一项权益性投资分类为交易性金融资产或其他权益工具投资 (为便于对比说明), 支付价款 1 000 万元, 本年末该权益性投资的公允价值为 1 100 万元。 2×18 年末所得税会计处理如下:

交易性金融资产	其他权益工具投资
年末账面价值 = 1 100	同左

年末计税基础=1 000 应纳税暂时性差异=100	
递延所得税负债余额=100×25%=25 确认递延所得税费用=25 应交所得税=(10 000-100)×25% =2 475 确认所得税费用=2 475+25=2 500	递延所得税负债余额=100×25%=25 确认其他综合收益=-25 应交所得税=10 000×25%=2 500 确认所得税费用=2 500
借：所得税费用 2500 贷：递延所得税负债 25 应交税费 2475	借：所得税费用 2500 其他综合收益 25 贷：递延所得税负债 25 应交税费 2500

(2) 2×19 年 12 月 31 日，该投资的公允价值为 800 万元。2×19 年末所得税会计处理如下：

交易性金融资产	其他权益工具投资
年末账面价值=800 年末计税基础=1 000 年末累计可抵扣暂时性差异=200	同左
递延所得税资产余额=200×25%=50 递延所得税资产发生额=50-0=50 递延所得税负债发生额=0-25=-25 确认递延所得税费用=-50-25=-75 应交所得税=(10 000+300)×25% =2 575 确认所得税费用=2 575-75=2 500	递延所得税资产余额=200×25%=50 递延所得税资产发生额=50-0=50 递延所得税负债发生额=0-25=-25 确认其他综合收益=50+25=75 应交所得税=10 000×25%=2 500 确认所得税费用=2 500
借：所得税费用 2 500 递延所得税资产 50	借：所得税费用 2 500 递延所得税资产 50

递延所得税负债 25	递延所得税负债 25
贷：应交税费——应交所得税 2 575	贷：应交税费——应交所得税 2500
	其他综合收益 75

【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额。

(1) 2×18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。2×18年1月1日账面价值为4 000（5 000－5 000/20×4）万元，转换日公允价值为5 000万元，转换日产生其他综合收益1 000万元。2×18年12月31日的公允价值为6 000万元。2×18年末所得税的处理如下：

年末账面价值＝6 000（万元）

年末计税基础＝5 000－5 000÷20×5＝3 750（万元）

年末应纳税暂时性差异＝6 000－3 750＝2 250（万元）

年末“递延所得税负债”余额＝2 250×25%＝562.5（万元）

年末“递延所得税负债”发生额＝562.5－0＝562.5（万元）

其中：确认其他综合收益＝1 000×25%＝250（万元）

确认递延所得税费用＝562.5－250＝312.5（万元）

应交所得税＝（10 000－公允价值变动1 000－税法折旧5 000/20）×25%＝2 187.5（万元）

确认所得税费用＝2 187.5＋312.5＝2 500（万元）

借：所得税费用 2 500

其他综合收益 250

贷：递延所得税负债 562.5

应交税费——应交所得税 2 187.5

(2) 该项投资性房地产在2×19年12月31日的公允价值为5 600万元。2×19年末所得税的处理如下：

年末账面价值=5 600 (万元)

年末计税基础=5 000-5 000÷20×6=3 500 (万元)

年末应纳税暂时性差异累计余额=2 100 (万元)

年末“递延所得税负债”余额=2 100×25%=525 (万元)

年末“递延所得税负债”发生额=525-562.5=-37.5 (万元)

应交所得税=(10 000+公允价值变动损失 400-5 000÷20)×25%=2 537.5 (万元)

确认所得税费用=2 537.5-37.5=2 500 (万元)

借：所得税费用	2 500
递延所得税负债	37.5
贷：应交税费——应交所得税	2 537.5

(四) 其他计提资产减值准备的各项资产

【例题】A公司适用的所得税税率为25%，税法规定：各项资产减值准备不允许税前扣除；固定资产预计使用年限为10年，采用双倍余额递减法计提折旧，净残值为零；无形资产按照10年采用直线法摊销。各年实现税前会计利润均为10 000万元。2×18年发生的有关交易或事项如下：

(1) 2×18年计提坏账准备400万元。

【答案】

①产生可抵扣暂时性差异400万元

②确认递延所得税资产=400×25%=100 (万元)

③理由：该应收账款的账面价值小于计税基础，形成可抵扣暂时性差异，需要确认递延所得税资产。

④纳税调整增加金额为400万元

⑤递延所得税费用=-400×25%=-100 (万元)

(2) 2×18年转回存货跌价准备400万元，2×18年计提存货跌价准备100万元。

【答案】

①转回可抵扣暂时性差异300万元

②转回递延所得税资产=300×25%=75 (万元)

③理由：存货跌价准备计提时，会产生可抵扣暂时性差异，确认递延所得税资产，转回存货跌价准备时，会转回可抵扣暂时性差异。因此2×18年转回存货跌价准备400万元

时，属于转回了 400 万元可抵扣暂时性差异。同时计提存货跌价准备 100 万元，即新产生了 100 万元可抵扣暂时性差异。综合考虑，即转回 300 万元可抵扣暂时性差异，需转回递延所得税资产。

④纳税调整减少金额为 300 万元

⑤递延所得税费用 = $300 \times 25\% = 75$ （万元）

（五）长期股权投资

【思考问题 1】采用成本法核算的，需要纳税调整？

项 目	需要纳税调整？	递延所得税？
分回现金股利	调整减少	不确认

【思考问题 2】采用权益法核算的，需要纳税调整？

项 目	需要纳税调整？	递延所得税？
对初始投资成本的调整，产生营业外收入	调整减少	不确认
确认投资收益（确认投资损失）	调整减少（调整增加）	不确认
分回现金股利	不调整	不确认
因其他综合收益变动，产生资本公积	不调整	不确认

（六）广告费和业务宣传费支出

【例题】A 公司适用的所得税税率为 25%。假定 A 公司税前会计利润为 1 000 万元。不考虑其他纳税调整。2×17 年发生 1 700 万元广告费支出，发生时已作为销售费用计入当期损益。税法规定，该类支出不超过当年销售收入 15% 的部分允许当期税前扣除，超过部分允许向以后年度结转税前扣除。A 公司 2×17 年实现销售收入 10 000 万元。所得税会计处理如下：

假定一：价款已经支付	假定二：价款尚未支付
资产账面价值 = 0	负债账面价值 = 1 700（万元）

资产计税基础=1 700-10 000×15%=200 (万元)	负债计税基础=10 000×15%=1 500 (万元)
可抵扣暂时性差异=200 (万元)	可抵扣暂时性差异=200 (万元)

2. 未弥补亏损

比照上述处理。

(七) 分期收款销售商品形成的长期应收款

【例题】乙公司为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为13%。2×19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（不含增值税），分6期平均收取，首期款项1 000万元于2×19年1月1日收到，其余款项在5年期间平均收取，每年的收款日期为当年12月31日。收到款项时开出增值税专用发票。商品成本为3 000万元。假定折现率为10%，按照现值确认的会计收入为4 790.8万元。假定乙公司2×19年税前会计利润为10 000万元。

(1) 2×19年1月1日

借：长期应收款（1 000×6×1.13）6780

贷：主营业务收入 4 790.8

未实现融资收益 1 209.2

应交税费——待转销项税额 780

借：银行存款 1 130

应交税费——待转销项税额 130

贷：长期应收款 1 130

应交税费——应交增值税（销项税额） 130

借：主营业务成本 3 000

贷：库存商品 3 000

(2) 2×19年12月31日会计处理

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 1 130

应交税费——待转销项税额 130

贷：长期应收款 1 130

应交税费——应交增值税（销项税额）130

2×19 年 12 月 31 日长期应收款的不含税账面价值 = $(6\,000 - 1\,000 \times 2) - (1\,209.2 - 379.08) = 3\,169.88$ (万元)

(3) 2×19 年 12 月 31 日所得税处理

税法确认的销售收入为 2 000 $(6\,000/6 \times 2)$ 万元；结转销售成本 1 000 $(3\,000/6 \times 2)$ 万元。

会计确认的销售收入为 4 790.8 万元，结转销售成本为 3 000 万元；确认的财务费用为 -379.08 万元。汇算清缴时需纳税调减 -1 169.88【-会计利润 $(4\,790.8 - 3\,000 + 379.08)$ + 税法利润 $(2\,000 - 1\,000)$ 万元。

年末长期应收款的不含税账面价值 = 3 169.88 (万元)；

年末长期应收款的计税基础 = 0；

应纳税暂时性差异 = 3 169.88 (万元)；

应确认的递延所得税负债 = $3\,169.88 \times 25\% = 792.47$ (万元)。

年末存货账面价值 = 0；

年末存货计税基础 = $3\,000 - 1\,000 = 2\,000$ (万元)；

可抵扣暂时性差异 = 2 000 (万元)；

应确认的递延所得税资产 = $2\,000 \times 25\% = 500$ (万元)。

应交所得税 = $(10\,000 - 1\,169.88) \times 25\% = 2\,207.53$ (万元)；

所得税费用 = $2\,207.53 + 792.47 - 500 = 2\,500$ (万元)。

(八) 附有销售退回条款的销售，比照上述处理。

二、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%。 2×17 年 12 月 31 日涉及一项诉讼案件，甲公司估计败诉的可能性为 60%，如败诉，估计赔偿金额很可能为 100 万元。假定甲公司税前会计利润为 10 000 万元。不考虑其他纳税调整。

假定一：假定涉及一项担保诉讼，税法规定担保涉及诉讼不得税前扣除	假定二：假定涉及一项违反合同的诉讼案件，税法规定违反合同的诉讼实际发生时可以税前扣除
年末负债账面价值=100（万元）	年末负债账面价值=100（万元）
年末负债计税基础=100-0=100（万元）	年末负债计税基础=100-100=0
无暂时性差异	年末可抵扣暂时性差异=100（万元） 年末“递延所得税资产”发生额=25（万元）
借：所得税费用 2 525 贷：应交税费——应交所得税 [（10 000+100）×25%]2 525	借：所得税费用 2 500 递延所得税资产 25 贷：应交税费——应交所得税 [（10 000+100）×25%]2 525

（二）权益结算的股份支付

（1）对股权激励计划实行后立即可以行权的，上市公司可以根据实际行权时该股票的公允价格与激励对象实际行权支付价格的差额和数量，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。

（2）对股权激励计划实行后，需待一定服务年限或者达到规定业绩条件（以下简称等待期）方可行权的。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格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。

（3）本条所指股票实际行权时的公允价格，以实际行权日该股票的收盘价格确定。

【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 × 18. 1. 1	100 万 股	5 元/ 股	4. 5 元/股	2 × 19. 12. 31	2 年

A 公司授予股票期权的可行权条件如下：如果公司两个年度的每股收益年增长率不低于 4%且公司高管仍在 A 公司工作，该股票期权才可以行权。截至 2×18 年 12 月 31 日，10 位公司高管都未离开 A 公司。A 公司的股票在 2×18 年 12 月 31 日的收盘价格为 12.5 元/股，A 公司 2×18 年实际每股收益年增长率为 4.5%，预计 2×19 年每股收益年增长率为 4.6%。2×18 年度 A 公司有关股权激励的会计处理及所得税会计处理如下：

(1) 权益结算的股份支付会计处理:

分析：授予 10 位公司高管的股票期权激励计划中，规定的行权条件为每股收益年增长率不低于 4%且仍在 A 公司工作，该条件为非市场条件。A 公司 2×18 年每股收益年增长率为 4.5%，同时预计未来每股收益年增长率为 4.6%，该非市场条件得到满足，应在会计上确认费用，并作如下会计处理：

借：管理费用 $(100 \times 5 \times 1/2)$ 250

 贷：资本公积——其他资本公积 250

(2) 所得税会计处理:

年末股票的公允价值=100×12.5×1/2=625（万元）

年末股票期权行权价格=100×4.5×1/2=225（万元）

年末预计未来期间可税前扣除的金额=625-225=400（万元）

年末确认递延所得税资产=400×25%=100（万元）

2×18 年度，A 公司根据会计准则规定在当期确认的成本费用为 250 万元，但预计未来期间可税前扣除的金额为 400 万元，超过了该公司当期确认的成本费用。根据《企业会计准则讲解（2010）》的规定，超过部分的所得税影响应直接计入所有者权益。因此，具体的所得税会计处理如下：

借：递延所得税资产 100

 贷：资本公积——其他资本公积 $[(400-250) \times 25\%]$ 37.5

所得税费用

 $(250 \times 25\%) 62.5$

（三）递延收益

政府补助，税法规定有两种情况：

（1）如果政府补助为应税收入，则收到时应计入当期应纳税所得额，则资产负债表日该递延收益的计税基础为 0，属于可抵扣暂时性差异。

【例题】2×18 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 2×18 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 2×18 年 7 月开始启动，至年末累计发生研究支出 1 500 万元。税法规定，该政府补助应计入当年应纳税所得额。甲公司对该交易事项的会计处理如下：

借：银行存款 2 000

贷：递延收益 2 000

借：递延收益 1 500

贷：管理费用 $(2\,000 \times 1\,500 / 2\,000)$ 1 500

递延收益的账面价值 $= 2\,000 - 1\,500 = 500$ （万元）

递延收益的计税基础 $= 500 - 500 = 0$

可抵扣暂时性差异 $= 500$ （万元）

（2）如果政府补助为免税收入，则并不构成收到当期的应纳税所得额，未来期间会计上确认为收益时，也同样不作为应纳税所得额，因此，不会产生递延所得税影响。

【例题】2×18 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 2×18 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 2×18 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，该政府补助免征企业所得税。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 $= 500 - 0 = 500$ （万元）

不产生暂时性差异，但是产生永久性差异，即管理费用 1500 万元需要纳税调整减少。

（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）税率变动

【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，即 20×1 年至 20×3 年免交企业所得税，20×4 年至 20×6 年减半按照 12.5% 的税率缴纳企业所得税。甲公司 20×3 年至 20×7 年有关会计处理与税收处理不一致的交易或事项如下：

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 6000 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。

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	6000-2000 =4000	4000-1600 =2400	2400-1200 =1200	1200-800 =400	400-400 =0
计税基础	6000-6000/5 =4800	4800-1200 =3600	3600-1200 =2400	2400-1200 =1200	1200-1200 =0
暂时性差异	800	1200	1200	800	0
本年	800-0	1200-800	1200-1200	800-1200	0-800

暂时性差异	=800	00=400	200=0	0=-400	=-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 = $400 \times 12.5\% + 800 \times 25\% = 250$ (万元)

20×5 年末的递延所得税资产余额 = $400 \times 12.5\% + 800 \times 25\% = 250$ (万元)

20×6 年末的递延所得税资产余额 = $800 \times 25\% = 200$ (万元)

第 21 章 外币折算

一、记账本位币的确定

二、外币交易的会计处理

外币交易日、结算日及资产负债表日的会计处理

下列例题的记账本位币均为人民币，对外币交易均采用交易日的即期汇率折算。

(一) 投入外币资本

企业收到投资者以外币投入的资本，无论是否有合同约定汇率，均不得采用合同约定汇率和即期汇率的近似汇率折算，而是采用交易日即期汇率折算。这样，外币投入资本与相应的货币性项目的记账本位币金额相等，不产生外币资本折算差额。

(二) 企业与银行发生货币兑换

【例题】乙公司 8 月 6 日发生以下业务，银行当日的美元买入价为 1 美元 = 6.95 元人民币，中间价为 1 美元 = 6.96 元人民币，卖出价为 1 美元 = 6.97 元人民币。

将 100 万美元到银行兑换为人民币	以人民币购买 100 万美元
借：银行存款——人民币 (100×6.95) 695	借：银行存款——美元 (100×6.96) 696
财务费用 1	财务费用 1
贷：银行存款——美元 (100×6.96) 696	贷：银行存款——人民币 (100×6.97) 697

(三) 应付账款

【例题】A 公司按月计算汇兑损益。2×19 年 3 月 20 日，向国外购入固定资产（不需要安装机器设备），根据双方供货合同，货款共计 100 万美元，货到后 20 日内 A 公司付清所有货款。当日即期汇率为 1 美元 = 6.93 元人民币。增值税额 102.51 万元人民币已经支付。

(1) 3 月 20 日（交易日）

借：固定资产 (100×6.93) 693

应交税费——应交增值税（进项税额） 102.51

贷：应付账款——美元 (100×6.93) 693

银行存款——人民币 102.51

(2) 3月31日的即期汇率为1美元=6.94元人民币。

应付账款汇兑差额=100×(6.94-6.93)=1(万元)

借：财务费用——汇兑差额 1

贷：应付账款——美元 1

【提示】此处计算出的汇兑差额的正负号，表示对外币账户“应付账款”的影响方向，并不是对损益的影响方向。

(3) 假定4月3日，A公司以美元存款付清所有货款（即结算日）。当日的即期汇率为1美元=6.95元人民币。

借：应付账款——美元 (100×6.94) 694【账面余额】

财务费用——汇兑差额 1

贷：银行存款——美元 (100×6.95) 695

(4) 假定4月3日，A公司以人民币存款付清所有货款。当日的银行卖出价为1美元=6.97元人民币。

借：应付账款——美元 694【账面余额】

财务费用——汇兑差额 3

贷：银行存款——人民币 (100×6.97) 697

应付账款、短期借款等等比照上述会计处理。

(四) 金融资产

(1) 债权投资、其他债权投资

【提示】债权投资、其他债权投资均属于外币货币性金融资产，其汇率变动产生的汇兑差额应当计入当期损益；其他债权投资公允价值变动计入其他综合收益；采用实际利率法计算的金融资产的外币利息产生的汇兑差额，应当计入当期损益。处置时对于汇率的变动和处置损益不进行区分，计入当期损益（投资收益）。

【例题】国内甲公司2×19年1月2日以外币存款1 000万美元购入按年付息的美元债券，当日汇率为1美元=6.93元人民币，面值为1 000万美元，票面利率为5%，年末该债权的公允价值为1010万美元，2×19年12月31日汇率为1美元=6.94元人民币。对比说明债权投资和其他债权投资的会计处理：

债权投资	其他债权投资
<p>①购入和期末计息时</p> <p>借：债权投资—成本（美元） (1 000×6.93) 6 930</p> <p> 贷：银行存款—美元 6 930</p> <p>借：应收利息—美元 (1 000×5%×6.94) 347</p> <p> 贷：投资收益 347</p>	<p>①购入和期末计息时</p> <p>借：其他债权投资—成本（美元） (1 000×6.93) 6 930</p> <p> 贷：银行存款——美元 6 930</p> <p>借：应收利息—美元 (1 000×5%×6.94) 347</p> <p> 贷：投资收益 347</p>
<p>②年末计算汇兑差额</p> <p>=1 000×(6.94-6.93)+50×(6.94-6.94)=10（万元人民币）</p> <p>借：债权投资——成本（美元） 10</p> <p> 贷：财务费用 10</p>	<p>②年末计算汇兑差额</p> <p>借：其他债权投资——公允价值变动（美元） 69.4</p> <p> 贷：其他综合收益 [(1010-1000)×6.94] 69.4</p> <p>借：其他债权投资——成本（美元） 10</p> <p> 贷：财务费用 [(1000×(6.94-6.93))]10</p>

(2) 交易性金融资产（债务工具）

【提示】交易性金融资产（债务工具）属于外币货币性金融资产，其汇率变动产生的汇兑差额应当计入当期损益；计算的金融资产的外币应收利息产生的汇兑差额，应当计入当期损益。处置时对于汇率的变动和处置损益不进行区分，计入当期损益（投资收益）。

【例题】国内甲公司 2×19 年 1 月 2 日以外币存款 1 000 万美元购入按年付息的美元债券，当日汇率为 1 美元=6.93 元人民币，面值为 1 000 万美元，票面利率为 5%，年末该债权的公允价值为 1010 万美元，2×19 年 12 月 31 日汇率为 1 美元=6.94 元人民币。分类为交易性金融资产的会计处理：

①购入和期末计息时

借：交易性金融资产—成本（美元） (1 000×6.93) 6 930

 贷：银行存款——美元 6 930

借：应收利息—美元 (1 000×5%×6.94) 347

 贷：投资收益 347

②年末计算汇兑差额

借：交易性金融资产——公允价值变动（美元） 69.4

贷：公允价值变动损益 $[(1010-1000) \times 6.94]$ 69.4

借：交易性金融资产——成本（美元） 10

贷：财务费用 $[(1000 \times (6.94-6.93))]$ 10

（3）其他权益工具投资、交易性金融资产（股票）

【提示】其他权益工具投资、交易性金融资产（股票）均属于非外币货币性金融资产，其汇率变动产生的汇兑差额，与其公允价值变动一并计入其他综合收益或公允价值变动损益，不需要区分汇率变动和公允价值变动。但其外币现金股利产生的汇兑差额，应当计入当期损益。处置时对于汇率的变动和处置损益不进行区分，分别计入留存收益或当期损益。

【例题】国内乙公司 2×17 年 12 月 10 日以每股 3 美元的价格购入乙公司 B 股 100 万股作为金融资产（为了对比说明分类为其他权益工具投资和交易性金融资产），当日汇率为 1 美元=6.93 元人民币，款项已付。2×17 年 12 月 31 日，由于市价变动，当月购入的乙公司 B 股的市价变为每股 2.8 美元，当日汇率为 1 美元=6.94 元人民币。2×18 年 1 月 10 日，甲公司将所购乙公司 B 股股票按当日市价每股 2.6 美元全部售出，当日汇率为 1 美元=6.95 元人民币。假定不考虑相关税费的影响。

其他权益工具投资	交易性金融资产（股票）
①2×17 年 12 月 10 日，购入股票 借：其他权益工具投资—成本 2 079 贷：银行存款——美元 $(3 \times 100 \times 6.93)$ 2079	①2×17 年 12 月 10 日，购入股票 借：交易性金融资产—成本 2 079 贷：银行存款—美元 $(3 \times 100 \times 6.93)$ 2079
②2×17 年 12 月 31 日公允价值变动 $= 2.8 \times 100 \times 6.94 - 2 079 = -135.8$ （万元人民币） 借：其他综合收益 135.8 贷：其他权益工具投资—公允价值变动 135.8	②2×17 年 12 月 31 日公允价值变动损益 $= 2.8 \times 100 \times 6.94 - 2 079 = -135.8$ （万元人民币） 借：公允价值变动损益 135.8 贷：交易性金融资产—公允价值变动 135.8
【提示】135.8 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】135.8 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。
③2×18 年 1 月 10 日出售	③2×18 年 1 月 10 日出售

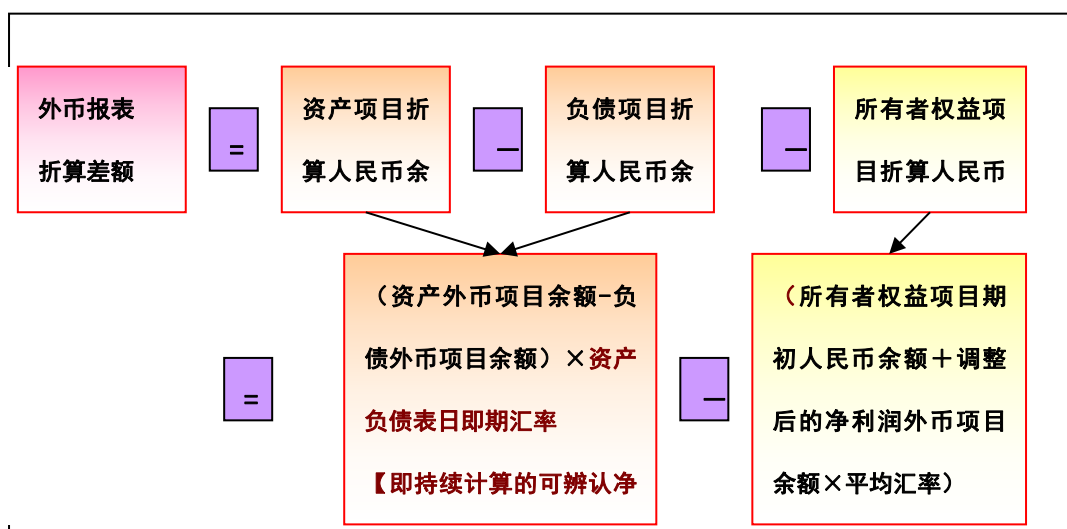
<p>借：银行存款——美元（$2.6 \times 100 \times 6.95$） 1 807</p> <p>盈余公积、利润分配 272</p> <p>其他权益工具投资——公允价值变 135.8</p> <p>贷：其他权益工具投资——成本 2 079</p> <p>其他综合收益 135.8</p>	<p>借：银行存款——美元（$2.6 \times 100 \times 6.95$） 1 807</p> <p>投资收益 136.2</p> <p>交易性金融资产——公允价值变动 135.8</p> <p>贷：交易性金融资产——成本 2 079</p>
<p>【提示】其他权益工具投资处置时对于汇率的变动和处置利得损失不进行区分，计入留存收益。</p>	<p>【提示】交易性金融资产处置时对于汇率的变动和处置损益不进行区分，计入投资收益。</p>

三、外币财务报表折算

（一）境外经营财务报表的折算

按照以下方法对境外经营财务报表进行折算：

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的即期汇率折算。
2. 利润表中的收入和费用项目，采用交易发生日的即期汇率或即期汇率的近似汇率折算。
3. 产生的外币财务报表折算差额，在编制合并财务报表时，应在合并资产负债表中所有者权益项目下作为“其他综合收益”项目列示。



【例题】甲公司 20×1 年 1 月 1 日以 1 200 万欧元购买了在意大利注册的乙公司发行在外的 80% 股份，共计 500 万股，并自当日起能够控制乙公司的财务和经营政策。甲公司

记账本位币为人民币，乙公司记账本位币为欧元。

20×1 年 1 月 1 日，乙公司可辨认净资产公允价值为 1 250 万欧元；欧元与人民币之间的即期汇率为：1 欧元=8.8 元人民币。20×1 年度，乙公司以购买日可辨认净资产公允价值为基础计算发生的净亏损为 300 万欧元。乙公司的利润表在折算为母公司记账本位币时，按照平均汇率折算。其他相关汇率信息如下：20×1 年 12 月 31 日，1 欧元=9 元人民币；20×1 年度平均汇率，1 欧元=8.85 元人民币。

【答案】

甲公司购买乙公司的成本=1 200×8.8=10 560（万元）

甲公司购买乙公司所产生的商誉=（1 200-1 250×80%）×8.8=1 760（万元）。

乙公司 20×1 年度财务报表折算为母公司记账本位币的外币报表折算差额

=持续计算的可辨认净资产的公允价值（1 250-300）×资产负债表日即期汇率 9-〔所有者权益项目期初人民币余额 1 250×8.8+调整后的净利润外币项目余额（-300）×平均汇率×8.85〕=205（万元）。

（二）包含境外经营的合并财务报表编制的特别处理

第 22 章 租 赁

（略）

第 23 章 财务报告

一、资产负债表

注意流动性项目与非流动性项目

二、利润表

注意营业利润的计算

三、现金流量表

注意三个分类

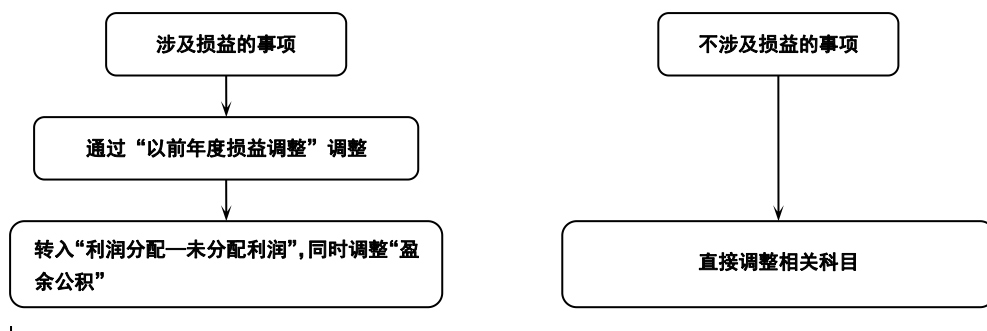
四、关联方关系的认定（自学，每一年必考）

第 24 章 资产负债表日后事项

一、资产负债表日后事项的相关概念

二、资产负债表日后调整事项

（一）调整事项的处理原则



（二）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

【提示】增加：对或有对价的调整、利润分享计划在财务报告批准报出之前企业已确定应支付的薪酬金额。

三、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。

第 25 章 持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

一、持有待售类别的分类

（一）持有待售类别分类的基本要求

1. 分类原则

企业主要通过出售而非持续使用一项非流动资产或处置组收回其账面价值的，应当将其划分为持有待售类别。处置组，是指在一项交易中作为整体通过出售或其他方式一并处置的一组资产，以及在该交易中转让的与这些资产直接相关的负债。处置组应当包含分摊的商誉。

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。出售极可能发生，即企业已经就一项出售计划作出决议且获得确定的购买承诺，预计出售将在一年内完成。有关规定要求企业相关权力机构或者监管部门批准后方可出售的，应当已经获得批准。

2. 延长一年期限的例外条款

(二) 某些特定持有待售类别分类的具体应用

1. 专为转售而取得的非流动资产或处置组

对于企业专为转售而新取得的非流动资产或处置组，如果在取得日满足“预计出售将在一年内完成”的规定条件，且短期（通常为3个月）内很可能满足划分为持有待售类别的其他条件，企业应当在取得日将其划分为持有待售类别。

2. 持有待售的长期股权投资

【例题】甲企业集团拟出售其持有的部分长期股权投资，假设拟出售的股权符合持有待售类别的划分条件。

(1) 情形一：甲企业集团拥有子公司100%的股份，拟出售全部股权。

分析：情形一，甲企业集团应当在母公司个别财务报表中将拥有的子公司全部股权划分为持有待售类别，在合并财务报表中将子公司所有资产和负债划分为持有待售类别。

(2) 情形二：甲企业集团拥有子公司100%的股权，拟出售55%的股权，出售后将丧失对子公司的控制权，但对其具有重大影响。

分析：情形二，甲企业集团应当在母公司个别财务报表中将拥有的子公司全部股权划分为持有待售类别，在合并财务报表中将子公司所有资产和负债划分为持有待售类别。

(3) 情形三：甲企业集团拥有子公司100%的股权，拟出售25%的股权，仍然拥有对子公司的控制权。

分析：情形三，由于甲企业集团仍然拥有对子公司的控制权，该长期股权投资并不是“主要通过出售而非持续使用以收回其账面价值”的，因此不应当将拟处置的部分股权划分为持有待售类别。

(4) 情形四：甲企业集团拥有子公司55%的股权，拟出售6%的股权，出售后将丧失对子公司的控制权，但对其具有重大影响。

分析：情形四与情形二类似，甲企业集团应当在母公司个别财务报表中将拥有的子公司55%的股权划分为持有待售类别，在合并财务报表中将子公司所有资产和负债划分为持有待售类别。

(5) 情形五：甲企业集团拥有合营企业35%的股权，拟出售30%的股权，甲公司持有剩余的5%的股权，且对被投资方不具有重大影响。

分析：情形五，甲企业集团应将拟出售的30%股权划分为持有待售类别，不再按权益法核算，剩余5%的股权在前述30%的股权处置前，应当采用权益法进行会计处理，在前述30%的股权处置后，应当按照金融工具确认和计量准则的有关规定进行会计处理。

(6) 情形六：甲企业集团拥有合营企业50%的股权，拟出售35%的股权，甲公司持有剩余的15%的股权，且对被投资方不具有共同控制或重大影响。

分析：情形六与情形五类似，甲企业集团应当将拟出售的35%股权划分为持有待售类别，不再按权益法核算，剩余15%的股权在前述35%的股权处置前，应当采用权益法进行会计处理，在前述35%的股权处置后，应当按照金融工具确认和计量准则的有关规定进行会计处理。

3. 拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组

非流动资产或处置组可能因为各种原因而结束使用，且企业并不会将其出售，或仅获取其残值，企业不应当将其划分为持有待售类别。对于暂时停止使用的非流动资产，不应当认为其拟结束使用，也不应当将其划分为持有待售类别。

二、持有待售类别的计量

(一) 划分为持有待售类别前的计量

企业将非流动资产或处置组首次划分为持有待售类别前，应当按照相关会计准则规定计量非流动资产或处置组中各项资产和负债的账面价值。例如，按照固定资产和无形资产准则的规定，对固定资产计提折旧、对无形资产进行摊销；按照资产减值的规定，企业应当在资产负债表日判断资产是否存在可能发生减值的迹象，如果资产发生了减值，企业应当在划分为持有待售类别前考虑进行减值测试。

(二) 划分为持有待售类别时的计量

1. 对于持有待售的非流动资产或处置组

(1) 如果持有待售的非流动资产或处置组整体的账面价值低于其公允价值减去出售费用后的净额，企业不需要对账面价值进行调整；

(2) 如果账面价值高于其公允价值减去出售费用后的净额，企业应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提持有待售资产减值准备。

2. 对于转售而取得的非流动资产或处置组

对于取得日划分为持有待售类别的非流动资产或处置组，企业应当在初始计量时比较假定其不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额和公允价值减去出售费用后的净额，以两者孰低计量。

借：持有待售资产【孰低计量】

资产减值损失

贷：银行存款

（三）划分为持有待售类别后的计量

1. 非流动资产

企业在资产负债表日重新计量时，如果其账面价值高于公允价值减去出售费用后的净额，应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提持有待售资产减值准备。

如果后续资产负债表日持有待售的非流动资产公允价值减去出售费用后的净额增加，以前减记的金额应当予以恢复，并在划分为持有待售类别后非流动资产确认的资产减值损失金额内转回，转回金额计入当期损益，划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。

持有待售的非流动资产不应计提折旧或摊销。

2. 处置组

（1）企业在资产负债表日重新计量时，应当首先按照相关会计准则规定计量处置组中的流动资产、适用其他准则计量规定的非流动资产和负债的账面价值。例如，处置组中的金融工具，应当按照《金融工具确认和计量》的规定计量。

（2）在进行上述计量后，企业应当比较持有待售的处置组整体账面价值（调整后的）与公允价值减去出售费用后的净额（新变化的），如果账面价值高于其公允价值减去出售费用后的净额，应当将账面价值减记至公允价值减去出售费用后的净额，减记的金额确认为资产减值损失，计入当期损益，同时计提持有待售资产减值准备。

（3）对于持有待售的处置组确认的资产减值损失金额，如果该处置组包含商誉，应当先抵减商誉的账面价值，再根据处置组中适用本章计量规定的各项非流动资产账面价值所占比重，按比例抵减其账面价值。确认的资产减值损失金额应当以处置组中包含的适用本章计量规定的各项资产的账面价值（指固定资产和无形资产）为限，不应分摊至处置组中包含的流动资产或适用其他准则计量规定的非流动资产。

(4) 如果后续资产负债表日持有待售的处置组公允价值减去出售费用后的净额增加，以前减记的金额应当予以恢复，并在划分为持有待售类别后适用本章计量规定的非流动资产确认的资产减值损失金额内转回，转回金额计入当期损益，且不应重复确认适用其他准则计量规定的非流动资产和负债按照相关准则规定已经确认的利得。已抵减的商誉账面价值，以及适用本章计量规定的非流动资产在划分为持有待售类别前确认的资产减值损失不得转回。对于持有待售的处置组确认的资产减值损失后续转回金额，应当根据处置组中除商誉外适用本章计量规定的各项非流动资产账面价值所占比重，按比例增加其账面价值。

(四) 不再继续划分为持有待售类别的计量

非流动资产或处置组因不再满足持有待售类别划分条件而不再继续划分为持有待售类别或非流动资产从持有待售的处置组中移除时，应当按照以下两者孰低计量：

(1) 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折旧、摊销或减值等进行调整后的金额；

(2) 可收回金额。

这样处理的结果是，原来划分为持有待售的非流动资产或处置组在重新分类后的账面价值，与其从未划分为持有待售类别情况下的账面价值相一致。由此产生的差额计入当期损益，可以通过“资产减值损失”科目进行会计处理。

(五) 终止确认

持有待售的非流动资产或处置组在终止确认时，企业应当将尚未确认的利得或损失计入当期损益。

基本例题

【例题】

(1) 2×17年3月1日，甲公司购入乙公司全部股权，支付价款1 600万元。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12万元的出售费用。甲公司与丙公司计划于2×17年3月31日签署股权转让合同。

假定一：初步议定股权转让价格为1620万元	假定二：尚未议定转让价格，购买日股权公允价值与支付价款一致
分析：乙公司是专为转售而取得的子公司，其在不划分为持有待售类别情况下的初	分析：乙公司是专为转售而取得的子公司，其如果不划分为持有待售类别情况下的

<p>始计量金额应当为1 600万元，当日公允价值减去出售费用后的净额为1 608万元（1620－12），按照二者孰低计量。2×17年3月1日甲公司的账务处理如下：</p> <p>借：持有待售资产——长期股权投资 1 600</p> <p>贷：银行存款 1 600</p>	<p>初始计量金额为1 600万元，当日公允价值减去出售费用后的净额为1 588 万元（1 600－12），按照二者孰低计量。甲公司2×17年3月1日的账务处理如下：</p> <p>借：持有待售资产——长期股权投资 1 588</p> <p>资产减值损失 12</p> <p>贷：银行存款 1 600</p>
--	--

（2）3月31日，甲公司与丙公司签订合同，转让所持有乙公司的全部股权，转让价格为1 607万元，甲公司预计还将支付8万元的出售费用。

<p>假定一：</p> <p>分析：3月31日，甲公司持有的乙公司股权公允价值减去出售费用后的净额为1 599万元（1 607－8），账面价值为1 600万元，以二者孰低计量，账务处理如下：</p> <p>借：资产减值损失1（1 600－1 599）</p> <p>贷：持有待售资产减值准备——长期股权投资1</p>	<p>假定二：</p> <p>分析：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1 599万元，账面价值为1 588万元，以二者孰低计量，甲公司不需要进行账务处理。</p>
--	---

（3）6月25日，甲公司为转让乙公司的股权支付律师费5万元。6月29日，甲公司完成对乙公司的股权转让，收到价款1 607万元。

<p>假定一</p> <p>6月25日支付出售费用</p> <p>借：投资收益5</p> <p>贷：银行存款5</p> <p>6月29日</p> <p>借：持有待售资产减值准备——长期股权投资1</p>	<p>假定二</p> <p>6月25日支付出售费用</p> <p>会计分录同左</p> <p>6月29日</p> <p>借：银行存款1 607</p> <p>贷：持有待售资产——长期股权投资</p>
---	---

银行存款1 607 贷：持有待售资产— —长期股权投资1 600 投资收益8	投资1 588 投资收益19
--	-------------------

【例题】甲公司有一个专设销售机构，2×17年9月6日，甲公司与乙公司签订转让协议，将该销售机构整体转让，初定转让价格为3 800万元。同时转让协议还约定，对于销售机构2×17年8月10日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。假设该销售机构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。该销售机构在2×17年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）。

销售机构的相关科目余额

科目名称	借方余额	贷方余额
库存商品	1740	
存货跌价准备		200
其他债权投资	760	
固定资产	2 200	
累计折旧		60
固定资产减值准备		30
无形资产	1 900	
累计摊销		28
无形资产减值准备		10
商誉	400	
应付账款		1 740
预计负债		500
合计	7 000	2 568

（1）该处置组在划分为持有待售前账面价值4 432万元（7000—2568），至2×17年9月6日，固定资产还应当计提折旧10万元，无形资产还应当计提摊销2万元，固定资产和无形资产均用于管理用途。2×17年9月6日，其他债权投资公允价值760万元降至720万元，固定资产可收回金额降至2 040万元。2×17年9月6日，该销售机构的公允价值为3 800万元，甲公司预计为转让该销售机构还需支付律师等咨询费共计140万元。甲公司会计处理如下：

【答案】①2×17年9月6日，甲公司在将该处置组划分为持有待售类别前，首先应当按

照适用的会计准则计量各项资产和负债的账面价值。其账务处理如下：

借：管理费用 12

贷：累计折旧 10

累计摊销 2

借：其他综合收益 40 (760-720)

贷：其他债权投资40

固定资产计提减值准备=账面价值2100 (2 200-60-30-10) -可收回金额2040=60 (万元)

借：资产减值损失60

贷：固定资产减值准备60

②2×17年9月6日，甲公司将该销售机构处置组划分为持有待售类别时，其账务处理如下：

借：持有待售资产——各个资产类科目 6760【注：其中固定资产2040；无形资产1860】

存货跌价准备200

固定资产减值准备90 (30+60)

累计折旧 70 (60+10)

累计摊销30 (28+2)

无形资产减值准备10

贷：持有待售资产减值准备——存货跌价准备200

库存商品1740

其他债权投资720

固定资产2 200

无形资产 1 900

商誉400

借：应付账款 1 740

预计负债500

贷：持有待售负债——各个负债类科目2240

2×17年9月6日，甲公司将该销售机构处置组划分为持有待售类别时账面价值=6760-

$200 - 2240 = 4\,320$ (万元)

③2×17年9月6日，由于该处置组的账面价值4 320万元；公允价值减去出售费用后的净额3 800—140=3 660 (万元)；计提持有待售资产减值准备=4 320—3 660=660 (万元)

持有待售资产的减值损失应当先抵减处置组中商誉的账面价值400万元，剩余金额260万元再根据固定资产、无形资产账面价值所占比重，按比例抵减其账面价值。**【注：其中固定资产2040；无形资产1860】**

商誉应分摊减值损失=400 (万元)

固定资产摊减值损失= $(660 - 400) \times 2\,040 / (2\,040 + 1\,860) = 136$ (万元)

无形资产摊减值损失= $(660 - 400) \times 1\,860 / (2\,040 + 1\,860) = 124$ (万元)

2×17年9月6日抵减减值损失后处置组账面价值=4 320—660=3 660 (万元)

其中：

抵减减值损失后“持有待售资产——固定资产”账面价值=2 040—136=1 904 (万元)

抵减减值损失后“持有待售资产——无形资产”账面价值=1 860—124=1 736 (万元)

甲公司的账务处理如下：

借：资产减值损失660

贷：持有待售资产减值准备——固定资产136

——无形资产124

——商誉400

(2) 2×17年9月30日，该销售机构尚未完成转让，甲公司作为其他债权投资核算的债券投资的市场报价上升至740万元。假设其他资产价值没有变化。乙公司在对销售机构进行检查时发项一些资产轻微破损，甲公司同意修理，预计修理费用为10万元，甲公司还将律师和注册会计师咨询费预计金额调整至80万元。当日门店处置组整体的公允价值为3 820万元。甲公司2×17年9月30日会计处理如下：

【答案】①2×17年9月30日，甲公司按照适用的会计准则计量其他债权投资，账务处理如下：

借：持有待售资产——其他债权投资20 (740—720)

贷：其他综合收益20

当日，该处置组的账面价值为3 680万元 (3 660+包含其他债权投资已经确认的利得20万元)，预计出售费用为10 (修理费用)+80 (咨询费预计金额调整至)=90 (万元)，公允价值减去出售费用后的净额为3 820—90=3 730 (万元)，高于账面价值3 680万元，差

额为50万元。

处置组的公允价值减去出售费用后的净额后续增加的，应当在原已确认的持有待售资产减值损失范围内转回，但已抵减的商誉账面价值400万元和划分为持有待售类别前已计提的资产减值准备不得转回，因此，转回金额应当以260万元为限（固定资产摊减值损失136 + 无形资产摊减值损失124）。

根据上述分析，甲公司可转回已经确认的持有待售资产减值损失=（3 730—20）—3660=50（万元），根据固定资产、无形资产账面价值所占比重，按比例转回其账面价值。

固定资产分摊的减值损失转回=50×1 904 / （1 904+1 736）=26.15（万元）

无形资产分摊的减值损失转回=50×1 736 / （1 904+1 736）=23.85（万元）

借：持有待资产减值准备——固定资产 26.15

——无形资产 23.85

贷：资产减值损失50

持有待售的处置组中的非流动资产不应计提折旧或摊销，持有待售的处置组中的负债和适用其他准则计量规定的非流动资产的利息或租金收入、支出以及其他费用应当继续予以确认。

（3）2×17年10月8日，该销售机构完成转让，甲公司以银行存款分别支付维修费用10万元和律师咨询费等74万元。当日甲公司作为其他债权投资核算的债务工具投资市场报价为748万元，乙公司以银行存款支付所有转让价款3 828万元（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）。甲公司账务处理如下：

【答案】

借：资产处置损益 10

贷：银行存款10

借：资产处置损益74

贷：银行存款74

借：银行存款3 828

持有待售资产减值准备——存货跌价准备200

持有待售资产减值准备——固定资产109.85

——无形资产100.15

——商誉400

持有待售负债——各个负债类科目2240

贷：持有待售资产——各个资产类科目 (6760+20) 6780

资产处置损益98

借：资产处置损益20

贷：其他综合收益20

第 28 章 每 股 收 益

一、基本每股收益

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

二、稀释每股收益

1. 可转换公司债券

【例题】甲公司 2×19 年归属于普通股股东的净利润为 35 707.57 万元，期初发行在外普通股股数 70 000 万股，年内普通股股数未发生变化。2×19 年 1 月 2 日公司按面值发行 5 年期的可转换公司债券 20 000 万元，票面年利率为 6%，每 100 元债券可转换为 60 股面值为 1 元的普通股。所得税税率为 25%。甲公司发行可转换公司债券时二级市场上与之类似的没有转换权的债券市场利率为 9%。考虑可转换公司债券在负债和权益成份之间的分拆。

[(P/F, 9%, 5) = 0.6499; (P/A, 9%, 5) = 3.8897]。计算过程如下：

2×19 年度稀释每股收益为：

(1) 基本每股收益 = $35\,707.57 \div 70\,000 = 0.51$ (元)；

(2) 可转换公司债券负债成份的公允价值 = $20\,000 \times 0.6499 + 20\,000 \times 6\% \times 3.8897 = 17\,665.64$ (万元)；

(3) 增加的净利润 = $17\,665.64 \times 9\% \times (1 - 25\%) = 1\,192.43$ (万元)；

(4) 增加的普通股加权平均股数 = $(20\,000 \div 100 \times 60) \times 12/12 = 12\,000$ (万股)；

(5) 增量股每股收益 = $1\,192.43 / 12\,000 = 0.1$ (元)，小于基本每股收益，具有稀释性；

(6) 稀释每股收益 = $(35\,707.57 + 1\,192.43) \div (70\,000 + 12\,000) = 0.45$ (元)。

2. 认股权证、股份期权

【例题】甲公司有关资料如下：

(1) 2×18 年度归属于普通股股东的净利润为 5 760 万元，发行在外普通股加权平均数为 6 000 万股，2×18 年 4 月 1 日，该公司对外发行 1 000 万份认股权证，行权日为 2×

19 年 4 月 1 日, 每份认股权证可以在行权日以 7.6 元的价格认购本公司 1 股新发的股份。

该普通股 2×18 年后 9 个月平均市场价格为 10 元。计算过程如下:

$$\textcircled{1} 2 \times 18 \text{ 年基本每股收益} = 5\,760 \div 6\,000 = 0.96 \text{ (元)}$$

$$\textcircled{2} 2 \times 18 \text{ 年稀释每股收益}$$

$$\text{调整增加的普通股股数} = 1\,000 - 1\,000 \times 7.6 \div 10 = 240 \text{ (万股)}$$

$$\text{增加的普通股股数的加权平均数} = 240 \times 9/12 = 180 \text{ (万股)}$$

$$\text{稀释每股收益} = 5\,760 \div (6\,000 + 180) = 0.93 \text{ (元)}$$

(2) 2×19 年度归属于普通股股东的净利润为 5 760 万元, 2×19 年初已对外发行的普通股加权平均数仍然为 6 000 万股, 2×18 年 4 月 1 日, 该公司对外发行的 1 000 万份认股权证于 2×19 年 4 月 1 日全部行权, 行权价格为 7.6 元。该普通股 2×19 年前 3 个月平均市场价格为 15.2 元。计算过程如下:

$$\textcircled{1} 2 \times 19 \text{ 年基本每股收益} = 5\,760 \div (6\,000 + 1\,000 \times 9/12) = 5\,760 \div 6\,750 = 0.85 \text{ (元)}$$

$$\textcircled{2} 2 \times 19 \text{ 年稀释每股收益}$$

$$\text{调整增加的普通股股数} = 1\,000 - 1\,000 \times 7.6 \div 15.2 = 500 \text{ (万股)}$$

$$\text{增加的普通股股数的加权平均数} = 500 \times 3/12 = 125 \text{ (万股)}$$

$$\text{稀释每股收益} = 5\,760 \div (6\,750 + 125) = 0.84 \text{ (元)}$$

3. 限制性股票

4. 企业承诺将回购其股份的合同

【例题】甲公司有关资料如下:

(1) 2×18 年度归属于普通股股东的净利润为 4 000 万元, 发行在外普通股加权平均数为 10 000 万股。2×18 年 3 月 2 日, 该公司与股东签订一份远期回购合同, 承诺一年以后以每股 8 元的价格回购其发行在外的 1 200 万股普通股。假设该普通股 2×18 年 3 月至 12 月平均每股市场价格为 5 元。计算过程如下:

$$\textcircled{1} 2 \times 18 \text{ 年基本每股收益} = 4\,000 / 10\,000 = 0.4 \text{ (元)}$$

$$\textcircled{2} 2 \times 18 \text{ 年稀释每股收益:}$$

$$\text{调整增加的普通股股数} = 1\,200 \times 8 \div 5 - 1\,200 = 720 \text{ (万股)}$$

$$\text{增加的普通股股数的加权平均数} = 720 \times 10/12 = 600 \text{ (万股)}$$

$$\text{稀释每股收益} = 4\,000 / (10\,000 + 600) = 0.38 \text{ (元)}$$

(2) 2×19 年度归属于普通股股东的净利润为 5 000 万元, 期初发行在外普通股加权平均数仍然为 10 000 万股。2×19 年 3 月 2 日, 该公司以每股 8 元的价格实际回购发行在

外的 1 200 万股普通股。假设该普通股 2×19 年 1 月至 2 月平均每股市场价格为 4 元。计算过程如下：

$$\text{①} 2 \times 19 \text{ 年基本每股收益} = 5\,000 / (10\,000 - 1\,200 \times 10/12) = 5\,000 / 9\,000 = 0.56 \text{ (元)}$$

② 2×19 年稀释每股收益：

$$\text{调整增加的普通股股数} = 1\,200 \times 8 \div 4 - 1\,200 = 1\,200 \text{ (万股)}$$

$$\text{增加的普通股股数的加权平均数} = 1\,200 \times 2/12 = 200 \text{ (万股)}$$

$$\text{稀释每股收益} = 5\,000 / (9\,000 + 200) = 0.54 \text{ (元)}$$

二、每股收益的列报

(一) 重新计算

1. 派发股票股利

【例题】某企业 2×18 年和 2×19 年归属于普通股股东的净利润分别为 665 万元和 770 万元，2×18 年 1 月 1 日发行在外的普通股 400 万股，2×18 年 4 月 1 日按市价新发行普通股 80 万股，2×19 年 7 月 1 日分派股票股利，以 2×18 年 12 月 31 日总股本 480 万股为基数每 10 股送 3 股，假设不存在其他股数变动因素。2×19 年度比较利润表中基本每股收益的计算如下：

$$2 \times 19 \text{ 年度发行在外普通股加权平均数} = (400 + 80) \times 1.3 \times 12/12 = 624 \text{ (万股)}$$

$$2 \times 19 \text{ 年度基本每股收益} = 770 / 624 = 1.23 \text{ (元)}$$

$$2 \times 18 \text{ 年度发行在外普通股加权平均数} = (400 \times 12/12 + 80 \times 9/12) \times 1.3 = 598 \text{ (万股)}$$

$$2 \times 18 \text{ 年度基本每股收益} = 665 / 598 = 1.11 \text{ (元)}$$

2. 对于发行的不可累积优先股等其他权益工具应扣除当期宣告发放的股利，对于发行的累积优先股等其他权益工具，无论当期是否宣告发放股利，均应予以扣除。

(二) 列报

不存在稀释性潜在普通股的企业应当在利润表中单独列示基本每股收益。存在稀释性潜在普通股的企业应当在利润表中单独列示基本每股收益和稀释每股收益。编制比较财务报表时，各列报期间中只要有一个期间列示了稀释每股收益，那么所有列报期间均应当列示稀释每股收益，即使其金额与基本每股收益相等。

第 29 章 公允价值计量（自学）

第 30 章 政府及民间非营利组织会计（自学）

【提示】重点掌握：国库集中支付业务的账务处理；预算结转结余及分配业务

2019 年注会考试特别注意：

- (1) 长期股权投资+企业合并+合并报表
- (2) 会计差错更正
- (3) 金融工具（债务工具）
- (4) 收入、政府补助
- (5) 持有待售资产与资产组减值
- (6) 所得税
- (7) 职工薪酬、股份支付、资产负债表日后事项
- (8) 应付债券+借款费用
- (9) 政府会计
- (10) 套期会计（教材上二个例题）

查看更多注会考试政策，请进入[中华会计网校注册会计师考试栏目进行查看>>](#)



扫码获得更多注会备考干货