

## 2020年注会·会计

### 国庆“十一”期间

#### 3天总复习攻略

——郭建华

#### 第1章 总论

##### 一、会计信息质量要求(★)【注：最高级为3颗星(下同)】

###### 1. 实质重于形式

【总结归纳】体现实质重于形式会计信息质量要求的有：

- (1) 企业发行优先股或永续债，确认为负债还是所有者权益的判断；
- (2) 有确凿证据表明商品售后回购属于融资交易，不确认商品销售收入；
- (3) 可变回报；
- (4) 债权性投资与权益性投资的区分；
- (5) 将企业未持有权益但能够控制的结构化主体纳入合并范围；
- (6) 长期股权投资后续计量成本法与权益法的选择；
- (7) 将附有追索权的商业承兑汇票出售确认为质押贷款。

###### 2. 谨慎性

【归纳总结】体现谨慎性会计信息质量要求的有：

- (1) 企业计提产品质量保证费用；
- (2) 固定资产采用加速折旧方法计提折旧；
- (3) 企业内部研究开发项目的研究阶段支出，应当于发生当期期末计入当期损益；
- (4) 或有事项；
- (5) 递延所得税；
- (6) 计提资产减值准备。

##### 二、会计计量属性(★)

【提示】

- (1) 按照公允价值后续计量的：交易性金融资产、其他债权投资、其他权益工具投资、投资性房地产(公允价值模式)、交易性金融负债、应付职工薪酬(以自产产品作为福利；现金结算的股份支付)、衍生工具、应收款项；
- (2) 按照摊余成本后续计量的：债权投资、贷款、应收款项、绝大部分负债；
- (3) 按照成本与可变现净值孰低后续计量的：存货；
- (4) 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；

#### 第2章 会计政策、会计估计变更

##### 一、会计政策及其会计估计的区分(★)

###### 1. 属于会计政策变更

- (1) 依法变更：会计准则的修订或新颁布  
 (2) 自行变更：投资性房地产后续计量由成本模式转为公允价值模式；发出存货的计量方法的变更

2. 属于当期业务，既不是会计政策变更，也不是会计估计变更的内容包括：

- (1) 投资性房地产重分类：投资性房地产 $\leftrightarrow$ 固定资产  
 (2) 金融资产的重分类：债权投资 $\rightarrow$ 其他债权投资；债权投资 $\rightarrow$ 交易性金融资产；其他债权投资 $\rightarrow$ 债权投资；其他债权投资 $\rightarrow$ 交易性金融资产；交易性金融资产 $\rightarrow$ 债权投资；交易性金融资产 $\rightarrow$ 其他债权投资；  
 (3) 长期股权投资的转换：5% $\leftrightarrow$ 20%；5% $\leftrightarrow$ 80%；20% $\leftrightarrow$ 80%  
 (4) 低值易耗品的摊销方法的变化

二、会计差错更正题型总结 (★★★)

1. 本年发现本年的会计差错

更正方法：涉及损益的，直接调整本年相关会计科目

2. 日后事项期间发现报告年度的会计差错涉及损益的

更正方法：一般应通过“以前年度损益调整”科目核算。但是，如果题目明确说明不通过“以前年度损益调整”科目核算，则按照第一情况处理。

**【特别提示】**近几年的考题基本上是按照前两种题型出题的；应特别关注。强烈建议考生做历年真题。

**【基本例题】**甲公司2×19年度的财务报表经审计人员审核时，对以下交易或事项的会计处理提出质疑。其他有关资料：第一，甲公司适用的企业所得税税率为25%，

要求：根据上述资料，判断甲公司对上述交易或事项的会计处理是否正确，说明理由，如果会计处理不正确，编制更正甲公司2×19年度财务报表的会计分录。

(1) 因国家对A产品实施限价政策，甲公司生产的A产品的市场售价为1.5万元/件。根据国家相关政策，甲公司每销售1件A产品，政府部门将给予补助1万元/件，2×19年度，甲公司共销售A产品1 120件。收到政府给予的补助为1 360万元。A产品的成本为2.1万元/件。

税法规定，企业自国家取得的资金除作为出资外，应计入当期应纳税所得额计算缴纳企业所得税。甲公司将上述政府给予的补助计入2×19年度应纳税所得额，计算应缴纳的企业所得税。

对于上述交易或事项，甲公司进行了以下的会计处理。

借：银行存款	1 360
贷：递延收益	1 360
借：递延收益	1 120 (1 120×1)
贷：营业外收入	1 120
借：银行存款	1 680 (1 120×1.5)
贷：主营业务收入	1 680
借：主营业务成本	2 352 (1 120×2.1)
贷：库存商品	2 352

**【答案】**

资料(1)，处理不正确。理由：甲公司按照规定的限制价格出售，政府对差价给予补助，最终受益的是消费者，甲公司并没有直接从政府取得无偿的补助，企业从政府取得的经济资源，是与企业销售商品或提供劳务等活动密切相

关，且来源于政府的经济资源，是企业销售商品或提供劳务对价，或者是对价的组成部分，按照收入准则予以确认和处理。因此收到的补助款不属于政府补助，

更正分录为：

借：营业外收入	1 120	
贷：主营业务收入		1 120
借：递延收益	(1 360 - 1 120) 240	
贷：合同负债		240
借：递延所得税资产	60	
贷：所得税费用		(240 × 25%) 60

(2) 2×19年度，甲公司进行内部研发开发活动共发生支出800万元，其中，费用化支出300万元，资本化支出500万元，均以银行存款支付。研发活动所形成的无形资产至2×19年12月31日尚未达到预定可使用状态。

税法规定，对于按照企业会计准则规定费用化的研发支出，计算当期应纳税所得额时加计75%税前扣除；对于资本化的研发支出，其计税基础为资本化金额的175%。

对于上述交易或事项，甲公司进行了以下会计处理：

借：研发支出——费用化支出	300	
——资本化支出		500
贷：银行存款		800
借：递延所得税资产	93.75	
贷：所得税费用		93.75

资料(2)，处理不正确；理由：企业内部研发活动发生的费用化支出，应于期末转入当期损益；因资本化支出加计摊销形成的差异，因为该无形资产的确认不是产生于企业合并交易，同时在确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，所以不确认该暂时性差异的所得税影响。

更正分录为：

借：管理费用	300	
贷：研发支出——费用化支出		300
借：所得税费用	93.75	
贷：递延所得税资产		93.75

(3) 2×19年1月1日，甲公司持有联营企业(乙公司)30%股权，账面价值为3 200万元，其中投资成本2 600万元，损益调整600万元。2×19年9月30日，甲公司与市场独立第三方签订不可撤销协议，以4 000万元的价格出售乙公司30%股权。至2×19年12月31日，上述股权出售尚未完成，甲公司预计将于2×20年6月底前完成上述股权的出售。

2×19年底，乙公司实现净利润1 600万元，其他综合收益200万元，其中，1月1日至9月30日期间实现净利润1 000万元，其他综合收益增加200万元。

税法规定，资产按取得时的成本作为计税基础。

对于上述交易或事项，甲公司进行了以下会计处理：

借：长期股权投资	540	
贷：投资收益		480 (1 600 × 30%)
其他综合收益		60 (200 × 30%)

资料(3), 处理不正确; 理由: 该项长期股权投资签订不可撤销协议, 符合了持有待售划分条件, 企业应将其划分为持有待售类别, 但是前9个月仍然按照权益法核算, 后3个月不再按照权益法核算。由于该长期股权投资拟近期出售, 因此权益法核算时账面价值和计税基础不一致形成的暂时性差异, 需要确认其所得税影响。

划分为持有待售时账面价值 =  $3\,200 + (1\,000 + 200) \times 30\% = 3\,560$  (万元), 公允价值减去出售费用后的净额 =  $4\,000$  (万元), 按照孰低计量, 即按照账面价值  $3\,560$  万元计量, 不需要计提减值准备。

更正分录为:

借: 投资收益  $[(1\,600 - 1\,000) \times 30\%]$  180

贷: 长期股权投资 180

借: 持有待售资产 3 560

贷: 长期股权投资——投资成本 2 600

——损益调整 900  $(600 + 1\,000 \times 30\%)$

——其他综合收益 60  $(200 \times 30\%)$

借: 所得税费用  $(900 \times 25\%)$  225

其他综合收益  $(60 \times 25\%)$  15

贷: 递延所得税负债 240

3. 不应作为日后事项期间的会计处理, 而错误处理作为日后事项期间的会计处理并调整报告年度的报告, 更正方法:

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: 将错误的调整分录, 再作反分录, 涉及损益的, 不需要通过“以前年度损益调整”核算, 而是调整期初留存收益。

**【基本例题】**2×20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2×19年9月一竞争对手提起的对甲公司的起诉, 编制2×19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2×19年确认预计负债1 000万元。2×20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2×20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2×19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  
    贷：盈余公积                   200  
        利润分配——未分配利润           1 800

(2) 2×20年6月20日，甲公司收到当地税务部门返还其2×19年度已交所得税款的通知，6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2×19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。

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2×20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：将错误的调整分录，再作反分录，涉及损益的，仍然需要通过“以前年度损益调整”核算，而不调整调整期初留存收益。

### 第3章 存货

#### 一、存货的初始计量 (★)

1. 存货的采购成本，包括购买价款、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。

#### 2. 委托外单位加工的存货

委托外单位加工完成的存货，计入存货成本的内容包含：

(1) “三项”一定计入收回委托加工物资的成本：

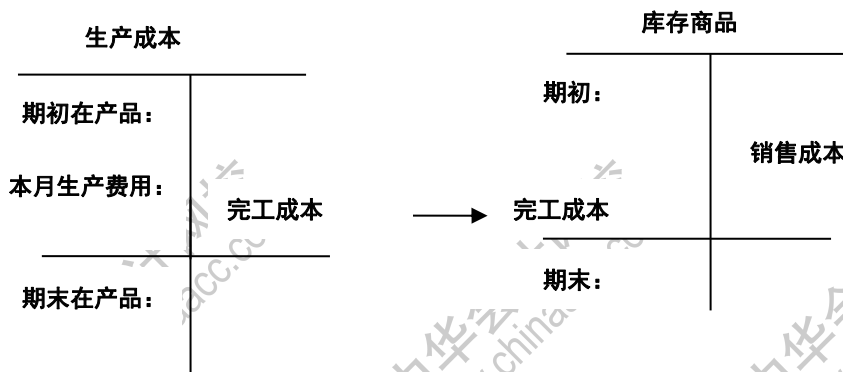
- ①实际耗用的原材料或者半成品成本；
- ②加工费；
- ③运杂费。

(2) “两项”不一定计入收回存货的成本：①消费税：支付的用于连续生产应税消费品的消费税应记入“应交税费——应交消费税”科目的借方；支付的收回后直接用于销售委托加工应税消费品的消费税，应计入委托加工物资成本。②增值税进项税额。

3. 计入存货成本包括：原材料、库存商品、制造费用、生产成本、合同履约成本

4. 为营销而购入的存货计入销售费用

## 二、发出存货计量 (★)



## 三、存货的期末计量 (★★)

### 1. 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

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

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 - 估计销售费用和相关税费

### 2. 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。

### 3. 存货存在下列情形之一的，通常表明存货的可变现净值为零

(1) 已霉烂变质的存货。

(2) 已过期且无转让价值的存货。

(3) 生产中已不再需要，并且已无使用价值和转让价值的存货。

### 4. 注意问题

(1) 资产负债表日同一项存货中一部分有合同价格约定、其他部分不存在合同价格的，应当分别确定其可变现净值，并与其相对应的成本进行比较，分别确定存货跌价准备的计提或转回的金额，由此计提的存货跌价准备不得相互抵销。

(2) 对已售存货计提了存货跌价准备的，还应结转已计提的存货跌价准备

借：主营业务成本

    存货跌价准备

    贷：库存商品

**【基本例题】**甲公司按单项存货、按年计提跌价准备。2×20 年 12 月 31 日，甲公司期末存货有关资料如下：

(1) 2×20 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 2×21 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

【提示】影响“营业利润” = -40 (万元); 纳税调整增加 = +40 (万元); 确认“递延所得税资产” =  $40 \times 25\%$ 。

(2) 2×20 年 1 月 1 日 C 产品“存货跌价准备”余额为 100 万元。2×20 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)

成本小于可变现净值, 期末存货跌价准备余额为 0。

主营业务成本	存货跌价准备
← 结转存货跌价准备 70	年初余额: 100
资产减值损失	
← 转回存货跌价准备 30	期末余额: 0

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

(3) 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 2×20 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

## 第4章 固定资产

### 一、固定资产的增加 (★★)

#### 1. 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 (不包括可以抵扣的增值税)、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。

(2) 固定资产的各组成部分具有不同使用寿命, 或者以不同方式为企业提供经济利益, 适用不同折旧率或折旧方法的, 应当分别将各组成部分确认为单项固定资产。

#### (3) 分期付款购买固定资产

购入时, 按购买价款的现值, 借记“固定资产”或“在建工程”科目; 按应支付的金额, 贷记“长期应付款”科目; 按其差额, 借记“未确认融资费用”科目。

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、财务费用

    贷: 未确认融资费用

借: 长期应付款

    应交税费——应交增值税 (进项税额)

    贷: 银行存款

#### 2. 自行建造固定资产

(1) 建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损, 减去残料价值以及保险公司、过失人等赔款后的净损失, 计入所建工程项目的成本; 盘盈的工程物资或处置净收益, 冲减所建工程项目的成本。工程完工后发生的工程物资盘盈、盘亏、报废、毁损, 计入当期营业外收支。

(2) 高危行业企业按照国家规定提取的安全生产费

通过“专项储备”科目核算。

(3) 待摊支出应计入固定资产成本

包括为建造工程发生的管理费、可行性研究费、临时设施费、公证费、监理费、应负担的税金、符合资本化条件的借款费用、建设期间发生的工程物资盘亏、报废及毁损净损失, 以及负荷联合试车费等。

(4) 弃置费用

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、计提折旧 (★★)

### 1. 折旧范围

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,两个内容不计提:一是已提足折旧仍继续使用的固定资产,二是单独计价入账的土地。

在确定计提折旧的范围时还应注意以下几点:

(1) 已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产,应当按照估计价值确定其成本,并计提折旧;待办理竣工决算后再按实际成本调整原来的暂估价值,但不需要调整原已计提的折旧额。

(2) 处于更新改造过程停止使用的固定资产,不计提折旧。

(3) 因大修理而停用的固定资产,照提折旧。

(4) 未使用不需用的固定资产,照提折旧。

### 2. 固定资产折旧方法

企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期消耗方式合理选择折旧方法。

提示:与收入配比没有关系;固定资产折旧方法一定会计算

## 三、固定资产后续支出 (★★)

1. 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;不符合固定资产确认条件的,应当计入当期损益。

(1) 将固定资产的账面价值转入在建工程

借: 在建工程

    累计折旧

贷: 固定资产

(2) 被替换部分的账面价值

借: 营业外支出

    贷: 在建工程

(3) 更换发生支出

借: 在建工程

    贷: 银行存款等

(4) 达到预定可使用状态

借: 固定资产

    贷: 在建工程

2. 与固定资产有关的修理费用等后续支出,与合同履约成本相关的固定资产修理费用支出计入“合同履约成本”,行政管理部门等发生的固定资产修理费用等后续支出计入“管理费用”;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,计入“销售费用”。

## 四、固定资产处置的账务处理 (★)

(1) 固定资产清理完成后的净损失

借: 营业外支出【非流动资产毁损**报废**损失】

    资产处置损益【**出售**损失】

贷: 固定资产清理

(2) 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】

### 【快速计算】

#### 资产处置损益

=不含税公允价值-账面价值-清理费用

=不含税公允价值-(原值-累计折旧-减值准备)-清理费用

## 第5章 无形资产

### 一、无形资产的初始计量(★)

#### 1. 外购的无形资产成本

##### (1) 包括的内容

购买价款、相关税费(不包括可以抵扣增值税)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),也不包括在无形资产已经达到预定用途以后发生的费用。

#### 2. 分期付款购买无形资产

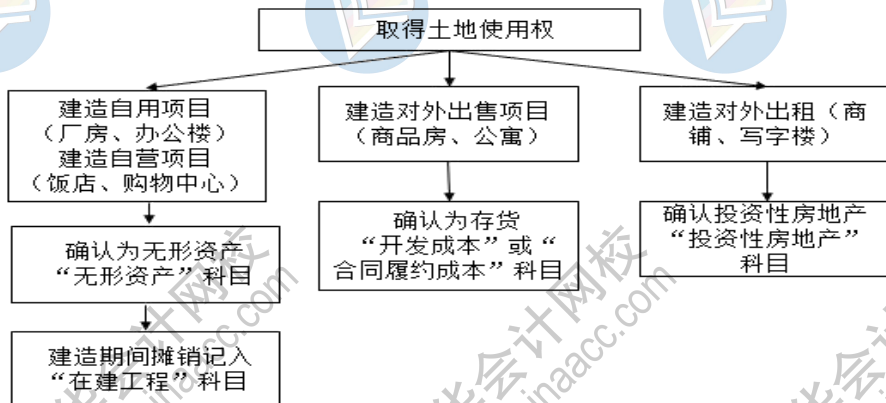
无形资产的初始成本以购买价款的现值为基础确定。实际支付的价款与购买价款的现值之间的差额,除按照的有关规定应予资本化的以外,应当在信用期间内采用实际利率法进行摊销,计入当期损益(财务费用)。

#### 【提示】

(1) 4月1日购入:确认融资费用摊销=现值×实际利率×9/12

(2) 1月1日购入:第二年长期应付款账面价值=第一年长期应付款列报的金额

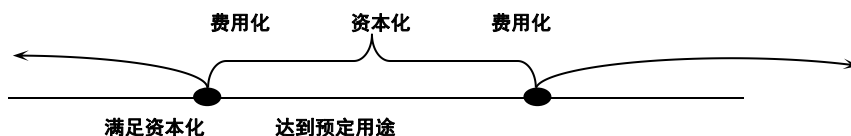
#### 3. 企业取得的土地使用权



### 二、内部研究开发费用(★★★)

无论是否满足资本化条件,均应先“研发支出”科目中归集,期末,对于不符合资本化条件的“研发支出——费用化支出”,转入当期管理费用;符合资本化条件但尚未完成的开发费用,继续保留在“研发支出——资本化支出”科目中,待开发项目完成达到预定用途形成无形资产时,再将其发生的实际成本转入无形资产。

值得说明的是,内部开发无形资产的成本仅包括在满足资本化条件的时点至无形资产达到预定用途前发生的支出总和。



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。

**【提示】**与其他章节结合

- (1) 所得税加计扣除；75%、175%
- (2) 政府补助
- (3) 借款费用

**【提示】**

利润表“研发费用”项目，反映企业进行研究与开发过程中发生的费用化支出，以及计入管理费用的自行开发无形资产的摊销。

该项目应根据“管理费用”科目下的“研究费用”明细科目的发生额，以及“管理费用”科目下的“无形资产摊销”明细科目的发生额分析填列。

### 三、无形资产后续计量和处置（★）

#### 1. 无形资产后续计量

- (1) 无形资产的使用寿命如为有限的，应进行摊销。
- (2) 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。
- (3) 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. 无形资产处置

- (1) 无形资产出租

**【提示】**“资产三兄弟”，其租金收入记入“其他业务收入”科目，同时确认应交的增值税；发生的相关费用，记入“其他业务成本”科目。

#### 3. 无形资产出售

企业出售无形资产时，应将所取得的不含税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，与固定资产处置性质相同，计入资产处置损益科目。

#### 4. 无形资产报废

与固定资产相同，账面价值计入营业外支出。

## 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（★）

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

对企业持有以备经营出租的空置建筑物或在建建筑物，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，可视为投资性房地产。

企业购入房地产，自用一段时间之后再改为出租或用于资本增值的，应当

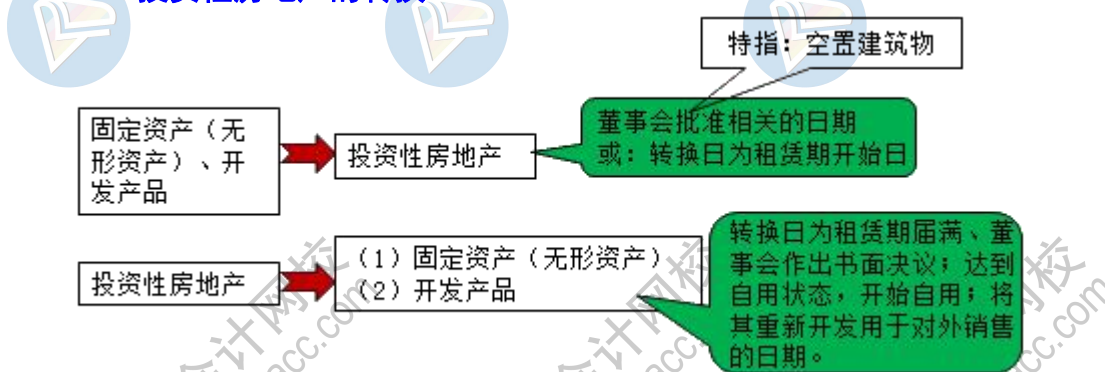
先将外购的房地产确认为固定资产或无形资产，自租赁期开始日或用于资本增值之日起，再从固定资产或无形资产转换为投资性房地产。

### 三、投资性房地产的后续计量、投资性房地产的转换(★★)

1. 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

成本模式下的转换	公允价值模式下的转换
借：银行存款 贷：其他业务收入	同左
借：其他业务成本 贷：投资性房地产累计折旧	借：投资性房地产——公允价值变动 贷：公允价值变动损益

### 2. 投资性房地产的转换



【基本例题】A公司投资性房地产的业务如下：

(1) 2019年6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。2019年6月30日为租赁期开始日。该写字楼为2017年6月30日购建完成达到预定可使用状态，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。2019年末收到本年6个月的租金500万元，假定收到租金时一次性按年确认收入(不考虑按月确认收入)。

如果采用成本模式后续计量，按直线法按年计提折旧，预计净残值为0；如果采用公允价值模式后续计量，2019年6月30日和2019年12月31日办公楼公允价值分别为20000万元和21000万元。

成本模式下的转换	公允价值模式下的转换
①2019年6月30日转换日： 借：投资性房地产 19 200 累计折旧 (19200÷40×2) 960 贷：固定资产 19 200 投资性房地产累计折旧 960	①2019年6月30日转换日： 借：投资性房地产——成本 20 000 累计折旧 960 贷：固定资产 19 200 其他综合收益 1 760
②确认2019年租金收入： 借：银行存款 500 贷：其他业务收入 500	②确认2019年租金收入： 同左
③2019年12月31日办公楼计提折旧： 借：其他业务成本 (19 200÷40×6/12) 240	③2019年12月31日： 借：投资性房地产——公允价值变动 1 000

贷：投资性房地产累计折旧 240	贷：公允价值变动损益 (21 000-20 000) 1 000
④2019年12月31日报表列示的“投资性房地产” = 19 200 - 960 - 240 = 18 000 (万元) 影响本年“营业利润”的金额 = 租金 500 - 转换前折旧 240 - 转换后折旧 240 = 20 (万元)	④2019年12月31日报表列示的“投资性房地产” = 21 000 (万元) 影响本年“营业利润”的金额 = 租金 500 - 转换前折旧 240 + 2019年公允价值变动 1 000 = 1 260 (万元)

(2) 2020年末收到租金1 000万元。2020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
2020年12月31日： 借：银行存款 1 000 贷：其他业务收入 1 000	2020年12月31日： 同左
2020年12月31日： 借：其他业务成本 (19 200 ÷ 40) 480 贷：投资性房地产累计折旧 480	2020年12月31日： 借：投资性房地产——公允价值变动 (25 000 - 21 000) 4 000 贷：公允价值变动损益 4 000

(3) 2021年末收到租金1 000万元。2021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
2021年12月31日： 借：银行存款 1 000 贷：其他业务收入 1 000	2021年12月31日： 同左
2021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	2021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) 2022年6月30日收到6个月的租金500万元，当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
2022年6月30日： 借：银行存款 500 贷：其他业务收入 500	2022年6月30日： 同左
借：其他业务成本 (19 200 ÷ 40 × 6/12) 240 贷：投资性房地产累计折旧 240	没有会计分录，即不需要再考虑公允价值变动。理由是租赁期届满日与转换日为同一天。
借：固定资产 19 200 投资性房地产累计折旧 2 400 贷：投资性房地产 19 200 累计折旧 (960 + 480 × 3) 2 400	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

#### 四、投资性房地产后续计量模式的变更 (★)

企业对投资性房地产的计量模式一经确定,不得随意变更。允许企业对投资性房地产从成本模式计量变更为公允价值模式计量。

成本模式转为公允价值模式的,应当作为会计政策变更处理,将计量模式变更时公允价值与账面价值的差额,调整期初留存收益。已采用公允价值模式计量的投资性房地产,不得从公允价值模式转为成本模式。

**【基本例题】**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	1 050
投资性房地产累计折旧	(5000/50×3) 300
贷: 递延所得税负债	[ (1050+300) × 25% ] 337.5
盈余公积	[ (1050+300) × 75% × 10% ] 101.25
利润分配——未分配利润	[ (1050+300) × 75% × 90% ] 911.25

#### 五、投资性房地产的处置 (★★)

1. 成本模式计量的投资性房地产	2. 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	借: 银行存款 贷: 其他业务收入
借: 其他业务成本 投资性房地产累计折旧(投资性 房地产累计摊销) 投资性房地产减值准备 贷: 投资性房地产	借: 其他业务成本 公允价值变动损益 其他综合收益 贷: 投资性房地产——成本 ——公允价值 变动

### 第7章 长期股权投资与合并安排

#### 第26章 企业合并

#### 第27章 合并财务报表

**【特别提示】**重点内容:一是权益法的会计处理;二是各种投资之间的转换;三是合并会计报表的编制;应特别关注。强烈建议考生做历年真题。

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

##### 1. 长期股权投资初始投资成本

初始投资成本=实际支付的购买价款或公允价值+直接相关的费用、税金

借: 长期股权投资——投资成本  
贷: 银行存款  
    营业外收入

##### 2. 长期股权投资的后续计量

## (1) 被投资企业实现净利润

借：长期股权投资—损益调整【调整后的净利润×%】

贷：投资收益

**【基本例题】**甲公司于 2×20 年 9 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。乙公司各年实现的净利润均为 2 000 万元（每个月净利润均衡）。为简化本题不考虑所得税影响。要求：计算调整后的净利润

(1) 取得投资时：乙公司可辨认净资产公允价值与账面价值的差额为 300 万元，其中一项是固定资产评估增值 200 万元，预计尚可使用年限为 10 年，采用直线法计提折旧；另一项是 A 商品评估增值 100 万元，该 A 商品合计 100 件，每件成本为 8 万元，每件公允价值为 9 万元。

(2) 内部交易：2×20 年 10 月，甲公司将 200 件 B 商品出售给乙公司，每件成本为 6 万元，每件销售价格 7 万元，乙公司取得商品作为存货核算。2×20 年 11 月 30 日，乙公司将 1 件商品出售给甲公司，成本为 1 500 万元，销售价格 1 560 万元，甲公司取得商品作为固定资产核算，预计尚可使用年限为 5 年，采用直线法计提折旧。

(3) 至 2×20 年末，乙公司对外出售该 A 商品 40 件，出售了 B 商品 130 件。至 2×21 年末，乙公司对外出售该 A 商品 20 件，出售了 B 商品 30 件。至 2×22 年末，乙公司对外出售该 A 商品 40 件，即全部出售。出售了 B 商品 40 件，即全部出售。

**【答案】**2×20 年调整后的净利润=2 000×3/12-200/10×3/12-40×(9-8)-70×(7-6)-60+60/5×1/12=326(万元)

**【答案】**2×21 年调整后的净利润=2 000-200/10-20×(9-8)+30×(7-6)+60/5=2 002(万元)

**【答案】**2×22 年调整后的净利润=2 000-200/10-40×(9-8)+40×(7-6)+60/5=1 992(万元)

**【提示】**处置采用权益法核算的长期股权投资时，内部交易：已经调整减少的净利润，再编制会计分录调整回来；投资时点的评估增值，尚未摊销的固定资产或存货的账面价值一次性调整减少投资收益。

## (2) 被投资单位发生的净亏损

借：投资收益【调整后的净亏损×%】

贷：长期股权投资——损益调整

## (3) 被投资单位宣告现金股利

借：应收股利

贷：长期股权投资——损益调整

## (4) 被投资单位其他综合收益发生变动

借：长期股权投资—其他综合收益

贷：其他综合收益

注：超额亏损的处理，见下面

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

借：长期股权投资——其他权益变动

贷：资本公积——其他资本公积

### 【提示 1】内部交易涉及合并财务报表报表处理

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

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

借：资产处置收益【投资方×持股%】  
 贷：长期股权投资

### 【提示 3】超额亏损有关会计处理如下：

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

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

## 3. 长期股权投资的处置 (★★)

(1) 取得价款

借：银行存款  
 长期股权投资减值准备  
 贷：长期股权投资  
 投资收益

(2) 处置权益法核算的长期股权投资时，其他综合收益、其他资本公积的处理

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

借：其他综合收益  
 资本公积——其他资本公积  
 贷：投资收益

## 二、同一控制下企业合并的合并日会计处理 (★★★)

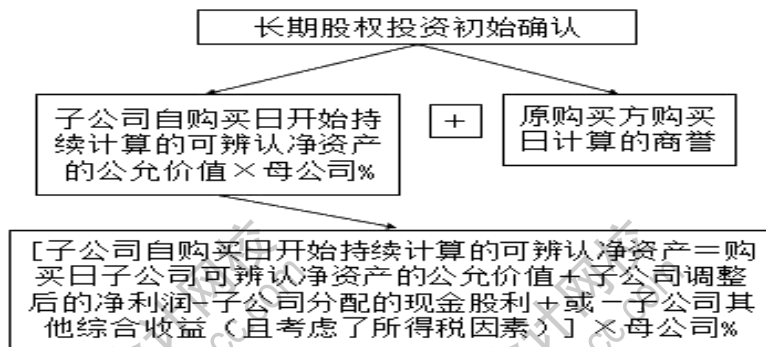
(一) 合并日个别财务报表

### 1. 长期股权投资的初始投资成本的确定

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

(1) 已知原母公司合并报表确认的商誉





**第一种情形：**如果被合并方是原母公司自集团公司外部购入的，并且在原母公司合并报表确认了商誉。即被合并方在本次合并以前，是最终控制方通过非同一控制下的企业合并所控制的，则合并方长期股权投资的初始投资成本还应包含相关的商誉金额。

**长期股权投资的初始投资成本=按原母公司取得该股权时子公司可辨认净资产公允价值为基础持续计算的子公司可辨认净资产价值×母公司%+原母公司取得子公司时在合并报表确认的商誉**

**【基本例题】**甲公司20×3年7月1日自母公司（丁公司）取得乙公司60%股权，当日，乙公司个别财务报表中净资产账面价值为3 200万元。该股权系丁公司于20×1年6月自公开市场购入，丁公司在购入乙公司60%股权时确认了800万元商誉。20×3年7月1日，按丁公司取得该股权时乙公司可辨认净资产公允价值为基础持续计算的乙公司可辨认净资产价值为4 800万元。为进行该项交易，甲公司支付有关审计等中介机构费用120万元。

**【答案】**甲公司应确认对乙公司股权投资的初始投资成本=4 800×60%+800=3 680（万元）。

**第二种情形：**如果该子公司为原母公司直接投资取得，并且在原母公司个别报表确认了商誉（原吸收合并时产生的商誉），该商誉不需要单独考虑。此种情况下长期股权投资的初始投资成本计算公式为：

**长期股权投资的初始投资成本=子公司可辨认净资产账面价值×母公司持股比例**

**【基本例题】**甲股份有限公司（以下简称甲公司）2×20年发生的有关交易和事项如下：

8月20日，甲公司以一项土地使用权为对价，自母公司购入其持有的一项对乙公司60%的股权，当日甲公司土地使用权成本为15 000万元，累计摊销1 200万元，未计提减值准备，公允价值为19 000万元。乙公司可辨认净资产的公允价值为38 000万元，所有者权益账面价值为8 000万元（含原吸收合并时产生的商誉1 200万元）。取得乙公司60%股权当日，甲公司与母公司办理完成了相关资产的所有权转让及乙公司工商登记手续，甲公司能够对乙公司实际控制。

**【答案】**

借：长期股权投资 4 800（8 000×60%）  
     累计摊销 1 200  
     资本公积 9 000  
 贷：无形资产 15 000

## (2) 未知原母公司合并报表确认的商誉

**【基本例题】**（第一种情况）：原母公司合并报表中未确认商誉。甲公司2020年7月1日自母公司（A公司）取得乙公司60%股权，当日，乙公司个别财务报表中净资产账面价值为5 000万元。

### 【答案】

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

**【基本例题】**（第二种情况）：母公司合并报表中未确认商誉。其他资料同上，母公司（A公司）合并财务报表中乙公司净资产账面价值为5 200万元。原母公司合并报表中未确认商誉。

### 【答案】

甲公司应确认对乙公司股权投资的初始投资成本 $=5\,200 \times 60\% = 3\,120$ （万元）。

## 2. 初始投资成本与支付合并对价差额的处理

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

借：长期股权投资【被合并方的所有者权益相对于最终控制方而言的账面价值 $\times$ 母%】

    应收股利

    贷：银行存款、股本

        资本公积——股本溢价（或借记）

## 3. 合并方发生的中介费用、交易费用的处理

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

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

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

## （二）合并日合并财务报表

### 1. 合并资产负债表

借：股本

    其他权益工具

    资本公积

    其他综合收益

    盈余公积

    未分配利润

    贷：长期股权投资

        少数股东权益

在合并资产负债表中，对于被合并方在企业合并前实现的留存收益（盈余公积和未分配利润之和）中归属于合并方的部分，应按以下原则，自合并方的资本公积转入盈余公积和未分配利润：

（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

从已知资料中复制粘  
贴过来

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）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。

## 3. 合并现金流量表

同利润表。

# 三、非同一控制下企业合并的购买日会计处理——成本法（★★★）

## （一）会计处理原则

### 1. 确定购买方

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）参与合并各方已办理了必要的财产权交接手续。
- （3）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。
- （4）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）或有对价

如果购买日或有对价公允价值不为零：

第一种类情况：基本确定取得的补偿款

借：长期股权投资  
    交易性金融资产  
    贷：银行存款

第二种类情况：很可能支付的补偿款

借：长期股权投资  
    贷：银行存款  
        预计负债/交易性金融负债

如果购买日或有对价公允价值为零：以后期间情况表明能够收到

借：交易性金融资产  
贷：公允价值变动损益

或

借：公允价值变动损益  
贷：交易性金融负债

(2) 购买方为进行企业合并发生的有关费用的处理  
与同一控制下的企业合并处理方法相同。

(3) 付出资产公允价值与账面价值的差额，计入损益。

#### 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。

(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。

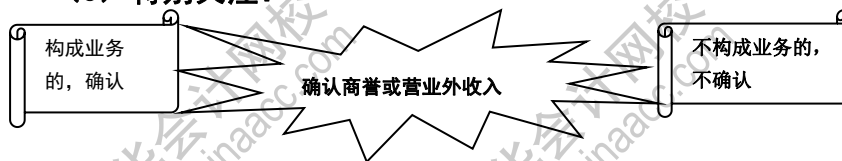
(4) 在按照规定确定了合并中应予确认的各项可辨认资产、负债的公允价值后，其计税基础与账面价值不同形成暂时性差异的，应当按照所得税会计准则的规定确认相应的递延所得税资产或递延所得税负债。

#### 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。

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

(3) 特别关注：



#### 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。

##### (二) 非同一控制下的控股合并的购买日会计处理

##### 1. 购买日商誉

合并商誉 = 合并成本 - 取得子公司可辨认净资产的公允价值（即考虑所得税后）× 母公司%

##### 2. 购买日合并资产负债表中的调整、抵销分录

借：存货【存货评估增值】  
 固定资产  
 无形资产  
 递延所得税资产【评估减值确认的】  
 贷：应收账款  
 预计负债  
 递延所得税负债【评估增值确认的】  
 资本公积

借：股本  
 其他权益工具  
 资本公积（年初+上述评估增值的）  
 其他综合收益  
 盈余公积  
 未分配利润  
 商誉  
 贷：长期股权投资  
 少数股东权益

从已知资料中复制粘  
贴过来

四、年末合并财务报表相关的调整分录、抵销分录（★★★）

（一）对子公司的个别财务报表进行调整（调整分录）

第一年	第二年
借：存货 固定资产 无形资产 递延所得税资产 贷：应收账款 预计负债 递延所得税负债 资本公积	借：存货 固定资产 无形资产 递延所得税资产 贷：应收账款 预计负债 递延所得税负债 资本公积
借：营业成本 【存货已经对外销售】 应收账款 【收回应收账款】 管理费用 【补提折旧、摊销】 预计负债 【子公司败诉并支付赔款】 贷：存货 【存货已经对外销售】 信用减值损失 【收回应收账款】 固定资产 【补提折旧】 无形资产 【补提摊销】 营业外支出【子公司败诉支付赔款】 借：递延所得税负债 贷：递延所得税资产 所得税费用	借：年初未分配利润 应收账款 年初未分配利润 预计负债 贷：存货 年初未分配利润 固定资产 无形资产 年初未分配利润 借：递延所得税负债 贷：递延所得税资产 年初未分配利润

— —	借：管理费用 贷：固定资产（累计折旧） 无形资产（累计摊销） 借：递延所得税负债 贷：所得税费用
-----	--

**【提示】**购买日可辨认净资产账面价值与公允价值相等，不需要编制上述调整分录。

### （二）按照权益法调整长期股权投资的账面价值

第一年	第二年
调整后的净利润=调整前净利润+对购买日评估差额的调整【注意：不再对内部交易进行调整】 <b>【提示】</b> 购买日可辨认净资产账面价值与公允价值相等，不需要对净利润进行调整。 借：长期股权投资 贷：投资收益	借：长期股权投资 贷：年初未分配利润
分派现金股利 借：投资收益 贷：长期股权投资	分派现金股利 借：年初未分配利润 贷：长期股权投资
其他综合收益变动增加 借：长期股权投资 贷：其他综合收益	其他综合收益变动增加 借：长期股权投资 贷：其他综合收益
其他所有者权益变动增加 借：长期股权投资 贷：资本公积	其他所有者权益变动增加 借：长期股权投资 贷：资本公积
按权益法调整后的长期股权投资的账面价值=？	或合并编制

### （三）长期股权投资与子公司所有者权益的抵销分录

借：股本【子公司期末数】

    其他权益工具【子公司：期初数+本期增减】

    资本公积【子公司：期初数+评估增值+本期增减】

    其他综合收益【子公司：期初数+本期增减】

    盈余公积【子公司：期初数+提取盈余公积】

    年末未分配利润【子公司：期初数+调整后净利润-提取盈余公积-分配股利】

    商誉【长期股权投资的金额大于享有子公司持续计算的可辨认净资产公允价值份额】

    贷：长期股权投资【调整后的母公司金额即权益法的账面价值】

    少数股东权益

### （四）投资收益与利润分配抵销分录

借：投资收益【子公司调整后的净利润×母公司持股比例】

    少数股东损益【子公司调整后的净利润×少数股东持股比例】

    年初未分配利润【子公司】

    贷：提取盈余公积【子公司本期计提的金额】

从购买日已经编制的抵销分录  
复制粘贴过来

向股东分配利润【子公司本期分配的股利】

年末未分配利润【从上笔抵销分录抄过来的金额】

【基本例题】甲公司有关企业合并的资料如下：

2×20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2×20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：

①2×20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2×20年5月30日净资产评估值为基础，丙公司经评估确定2×20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32000万元。甲公司该并购事项于2×20年6月1日经监管部门批准，作为对价定向发行的股票于2×20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2×20年6月30日办理完毕上述相关股权登记手续。交易后乙公司持有甲公司在外发行的普通股股份的6%，不具有重大影响。甲公司为定向增发普通股股票，支付券商佣金及手续费300万元。为核查丙公司资产价值，支付资产评估费60万元，以银行存款支付。

④甲公司于2×20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2×20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36000万元，其中：股本为13000万元，资本公积为20000万元，其他综合收益2000万元，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38000万元，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。两家公司适用的所得税税率均为25%。丙公司资产和负债的账面价值与计税基础相同。

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。

(2) 2×20年7月1日至12月31日丙公司个别报表确认净利润3000万元，提取盈余公积300万元；2×20年丙公司宣告分派现金股利1000万元，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2×21年个别报表确认净利润5 005万元，提取盈余公积500.5万元；2×21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2×21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：

**【答案】**

(1) 购买日2×20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

$$=38\ 000-2\ 000\times 25\%=37\ 500\ (\text{万元})$$

$$\text{或}=36\ 000+2\ 000\times 75\%=37\ 500\ (\text{万元})$$

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) 2×20年年末和2×21年年末抵销、调整分录。

2×20年	2×21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 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：存货 800 固定资产 400 无形资产 1 000 递延所得税资产 50 贷：应收账款 100 预计负债 100 递延所得税负债 550 资本公积 1 500
借：营业成本 800 应收账款 100 管理费用 60 预计负债 100 贷：存货 800 信用减值损失 100 固定资产 (400 / 20×6 / 12) 10 无形资产 (1 000 / 10×6 / 12) 50 营业外支出 100 借：递延所得税负债 (860×25%) 215 贷：递延所得税资产 (200×25%) 50 所得税费用 165	借：年初未分配利润 800 应收账款 100 年初未分配利润 60 预计负债 100 贷：存货 800 年初未分配利润 100 固定资产 10 无形资产 50 年初未分配利润 100 借：递延所得税负债 215 贷：递延所得税资产 50 年初未分配利润 165
—	借：管理费用 120 贷：固定资产 (累计折旧) (400 / 20) 20 无形资产 (累计摊销) (1 000 / 10) 100 借：递延所得税负债 (120×25%) 30 贷：所得税费用 30
②按照权益法调整长期股权投资的账面价值	②按照权益法调整长期股权投资的账面价值
2×20年丙公司实现净利润	调整上年
调整后的2×20年12月31日净利润=调整前3 000 +对购买日评估差额的调整[-800-60+100+100+165] =2 505 (万元) 或=调整前3 000+ [-800×75%-60×75%+100×75%+100×75%] =2 505 (万元) 借：长期股权投资 (2 505×80%) 2 004 贷：投资收益 2 004	借：长期股权投资 2 004 贷：年初未分配利润 2 004
分派现金股利1 000万元 借：投资收益 (1 000×80%) 800 贷：长期股权投资 800	借：年初未分配利润 800 贷：长期股权投资 800
其他综合收益变动增加400万元 借：长期股权投资 (400×80%) 320 贷：其他综合收益 320	借：长期股权投资 320 贷：其他综合收益 320
其他所有者权益变动增加100万元 借：长期股权投资 (100×80%) 80 贷：资本公积 80	借：长期股权投资 80 贷：资本公积 80

2×20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)	或合并编制 借: 长期股权投资 1 604 贷: 年初未分配利润 (2 004-800) 1 204 其他综合收益 320 资本公积 80
---	2×21年丙公司实现净利润 调整后的2×21年12月31日净利润=5 005+对购 买日评估差额的调整 (-120+30) =4 915 (万元) 借: 长期股权投资 (4 915×80%) 3 932 贷: 投资收益 3 932 分派普通股现金股利 2 000 万元 合并报表冲减的投资收益=2 000×80%=1 600 (万 元) 借: 投资收益 1 600 贷: 长期股权投资 1 600 其他综合收益减少 80 万元 借: 其他综合收益 64 贷: 长期股权投资 (80×80%) 64 分拆确认其他权益工具增加 1 500 万元 借: 长期股权投资 (1 500×80%) 1 200 贷: 资本公积 1 200 2×21年12月31日按权益法调整后的长期股权投资 的账面价值=30 666+1 604+3 932-1 600-64+ 1 200=35 738 (万元)
③2×20年长期股权投资与丙公司所有者权益的抵 销	③2×21年长期股权投资与丙公司所有者权益的抵 销
借: 股本 13 000 资本公积 (20 000+1 500+100) 21 600 其他综合收益 (2 000+400) 2 400 盈余公积 (100+300) 400 年末未分配利润 (900+2 505-300-1 000) 2 105 商誉 (32 270 -39 505×80%) 666 贷: 长期股权投资 32 270 少数股东权益 (39 505×20%) 7 901	借: 股本 13 000 其他权益工具 1 500 资本公积 21 600 其他综合收益 (2 400-80) 2 320 盈余公积 (400+500.5) 900.5 年末未分配利润 (2 105+4 915-500.5-2 000) 4 519.5 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2×20年投资收益与利润分配抵销	④甲公司2×21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

**【基本例题】**2×22年1月1日,甲公司的另一个子公司丁公司自甲公司处购入丙公司全部80%的股权,形成同一控制下企业合并。

(1) 合并日个别报表会计处理

借: 长期股权投资 (43 840×80%+666) 35 738  
贷: 银行存款 30 000  
    资本公积 5 738

(2) 合并日合并报表会计处理

与甲公司2×21年的所有合并报表调整抵销分录相同。

#### (五) 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

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

(1) 2×19年B公司向A公司销售甲产品100件,每件价款为8万元,成本为6万元,货款尚未收到,并按10%计提坏账准备。年末对外销售甲产品70件。	(2) 2×20年B公司向A公司销售甲产品90件,每件售价为9万元,成本为8万元;至2×20年末已对外销售甲产品20件。本年、上年货款均已结清。
借: 营业收入 (100×8) 800 贷: 营业成本 740 (倒挤) 存货 [30×(8-6)] 60	借: 年初未分配利润 60 贷: 营业成本 60
	借: 营业收入 810 (90×9) 贷: 营业成本 810 借: 营业成本 110 [10×(8-6)+90×(9-8)] 贷: 存货 110
借: 少数股东权益 (60×20%×75%) 9 贷: 少数股东损益 9	借: 少数股东权益 (110×20%×75%) 16.5 贷: 少数股东损益 [(110-60)×20%×75%] 7.5 年初未分配利润 9
借: 递延所得税资产 (60×25%) 15 贷: 所得税费用 15	借: 递延所得税资产 15 贷: 年初未分配利润 15 借: 递延所得税资产 (110×25%-15) 12.5 贷: 所得税费用 12.5
借: 应付账款 (800×1.13) 904 贷: 应收账款 904	
借: 应收账款 (904×10%) 90.4 贷: 信用减值损失 90.4	借: 应收账款 90.4 贷: 年初未分配利润 90.4 借: 信用减值损失 90.4

	借：所得税费用 (90.4×25%) 22.6	贷：应收账款 90.4
	贷：递延所得税资产 22.6	借：年初未分配利润 22.6
		贷：递延所得税资产 22.6
		借：递延所得税资产 22.6
		贷：所得税费用 22.6
借：少数股东损益 (90.4×20%×75%) 13.56		略
贷：少数股东权益 13.56		

## 2. 固定资产原价中包含的未实现内部销售利润的抵销

(1) 内部销售方为存货，购入方确认为固定资产

①将与内部交易形成的固定资产包含的未实现内部销售损益予以抵销

借：营业收入【内部销售企业的不含税收入】

贷：营业成本【内部销售企业的成本】

固定资产——原价【内部购进企业多计的原价】

②将内部交易形成的固定资产当期多计提的折旧予以抵销

借：固定资产（累计折旧）

贷：管理费用

借：少数股东权益

贷：少数股东损益（损益×少%×75%）

③确认递延所得税资产

借：递延所得税资产

贷：所得税费用

## 3. 无形资产原价中包含的未实现内部销售利润的抵销

比照固定资产原价中包含的未实现内部销售利润抵销的处理方法。

## 4. 母公司与子公司之间出租投资性房地产的抵销

**【基本例题】**2×20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。该办公楼于2×19年6月30日达到预定可使用状态并交付使用，其建造成本为1500万元，预计使用年限为20年，预计净残值为零。A公司对所有固定资产按年限平均法计提折旧。假定该办公楼租赁期开始日的公允价值为1660万元，2×20年12月31日的公允价值为1750万元。

	采用公允价值模式后续计量	采用成本模式后续计量
个别报表的会计处理	借：投资性房地产 1 660	借：投资性房地产 1 500
	累计折旧 (1500/20×6/12) 37.5	累计折旧 37.5
	贷：固定资产 1 500	贷：固定资产 1 500
	其他综合收益 197.5	投资性房地产累计折旧 37.5
	借：投资性房地产 (1 750-1 660) 90	借：其他业务成本 (1 500/20) 75
	贷：公允价值变动损益 90	贷：投资性房地产累计折旧 75
在合并财	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。	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。

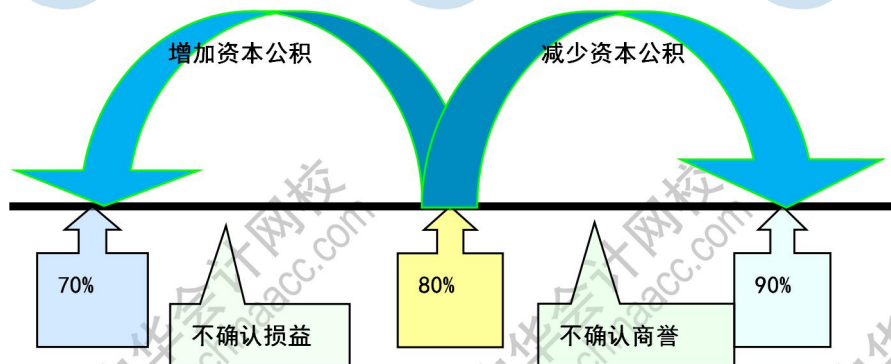
财务报表的会计处理:	借: 固定资产 (1 500-37.5) 1 462.5	借: 固定资产 (1 500-37.5) 1 462.5
	其他综合收益 197.5	贷: 投资性房地产 1 462.5
	公允价值变动收益 90	借: 投资性房地产——累计折旧 75
	贷: 投资性房地产 1 750	贷: 营业成本 75
	借: 管理费用 (1 500/20) 75	借: 管理费用 (1 500/20) 75
	贷: 固定资产——累计折旧 75	贷: 固定资产——累计折旧 75
	借: 营业收入 85	借: 营业收入 85
	贷: 管理费用 85	贷: 管理费用 85

5. 母公司与子公司之间其他损益的抵销  
(见上题)

七、特殊会计的处理 (★★★)

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

【特别提示】



(一) 80%——90%	(二) 80%——70% (出售 10% 的股权, 出售股权的 12.5%)
实质上是股东之间的权益性交易	实质上是股东之间的权益性交易
1. 个别财务报表 借: 长期股权投资【实际支付价款+税费】 贷: 银行存款 【提示】自子公司少数股东处新取得的长期股权投资, 不属于企业合并。	1. 个别财务报表 借: 银行存款 贷: 长期股权投资【账面×10%/80%; 账面×12.5%】 投资收益
2. 合并财务报表 合并资产负债表确认资本公积 = 支付价款 - 应享有子公司自购买日持续计算可辨认净资产份额 × 10%	2. 合并财务报表 合并资产负债表确认资本公积 = 收到价款 - 应享有子公司自购买日持续计算可辨认净资产份额 × 10%

(二) 5% (金融资产) → 20% (权益法)、20% (权益法) → 5% (金融资产)  
5% (金融资产) → 80% (成本法)、80% (成本法) → 5% (金融资产)

【特别提示】无论增资还是减资:

①原5%的股权, 在个别财务报表中按照公允价值计量; 在合并财务报表中无需再按照公允价值调整;

②原股权涉及其他综合收益或资本公积，在个别财务报表中需要转入投资收益或留存收益；在合并财务报表中无需再结转；

5%（金融资产）→20%（权益法）	5%（金融资产）→80%（成本法）
<p>1. 个别报表</p> <p>情况一：</p> <p>借：长期股权投资——投资成本【原5%公允+新增15%投资公允】</p> <p>贷：交易性金融资产【5%账面价值】</p> <p>投资收益【原5%公允-原5%账面】</p> <p>银行存款等</p> <p>【提示】</p> <p>个别报表因增资确认投资收益=公允-账面价值</p> <p>公允价值变动损益不再转入损益</p>	<p>1. 个别报表</p> <p>情况一：</p> <p>借：长期股权投资【原5%公允+新增75%投资公允】</p> <p>贷：交易性金融资产【5%账面价值】</p> <p>投资收益【原5%公允-原5%账面】</p> <p>银行存款</p> <p>【提示】</p> <p>个别报表因增资确认投资收益=公允-账面价值</p> <p>公允价值变动损益不再转入损益</p>
<p>情况二：</p> <p>借：长期股权投资——投资成本【原5%公允+新增15%投资公允】</p> <p>贷：其他权益工具投资【5%账面价值】</p> <p>盈余公积、利润分配【原5%公允-原5%账面】</p> <p>银行存款等</p> <p>借：其他综合收益</p> <p>贷：盈余公积、利润分配</p> <p>【提示】</p> <p>个别报表因增资确认留存收益=公允-初始成本</p> <p>盈余公积、利润分配=留存收益</p>	<p>情况二：</p> <p>借：长期股权投资【原5%公允+新增75%投资成本】</p> <p>贷：其他权益工具投资</p> <p>盈余公积、利润分配【原5%公允-原5%账面】</p> <p>银行存款</p> <p>借：其他综合收益</p> <p>贷：盈余公积、利润分配</p> <p>【提示】</p> <p>个别报表因增资确认留存收益=公允-初始成本</p>
<p>借：长期股权投资——投资成本</p> <p>贷：营业外收入</p>	
<p>2. 合并报表【无】</p>	<p>2. 合并报表</p> <p>购买日的合并商誉=按上述计算的合并成本-应享有被购买方可辨认净资产公允价值的份额</p>

20%（权益法）→5%（金融资产）【出售15%的股权；出售股权的75%】	80%（成本法）→5%（金融资产）【出售75%的股权，出售股权的93.75%】
<p>1. 个别报表</p> <p>①出售</p> <p>借：银行存款</p> <p>贷：长期股权投资【账面×15%/20%；账面×75%】</p> <p>投资收益</p>	<p>1. 个别财务报表</p> <p>①出售</p> <p>借：银行存款</p> <p>贷：长期股权投资【账面×75%/80%；账面×93.75%】</p> <p>投资收益</p>

<p>②转换 借：交易性金融资产或其他权益工具投资【剩余 5%公允价值】 贷：长期股权投资【剩余 5%账面价值】 投资收益</p> <p>③结转 借：其他综合收益 资本公积——其他资本公积 贷：投资收益 【提示】个别报表因确认的投资收益=20%的股权公允价值（15%的股权公允价值+5%的股权公允价值）-20%的股权账面价值+其他综合收益、资本公积</p>	<p>②转换 借：交易性金融资产或其他权益工具投资【剩余 5%公允价值】 贷：长期股权投资【剩余 5%账面价值】 投资收益</p> <p>【提示】个别报表因确认的投资收益=80%的股权公允价值（75%的股权公允价值+5%的股权公允价值）-80%的股权账面价值</p>
<p>2. 合并报表【无】</p>	<p>2. 合并财务报表 合并报表确认的投资收益=处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和-按购买日公允价值持续计算的子公司可辨认净资产的公允价值×原持股比例 80%-商誉+子公司其他综合收益、其他所有者权益×原持股比例 80%</p>

### （三）20%（权益法）→80%（成本法）、80%（成本法）→20%（权益法）

【特别提示】无论增资还是减资：

①原20%的股权，在个别财务报表中按照账面价值计量；在合并财务报表中需按照公允价值调整，公允价值与账面价值的差额计入合并报表投资收益；

②原股权涉及其他综合收益或资本公积，在个别财务报表中不需要转入投资收益；在合并财务报表中需要结转合并报表投资收益或留存收益（新增加）；

<p>20%（权益法）→80%（成本法）</p>	<p>80%→20% （出售 60%的股权，出售股权的 75%）</p>
<p>1. 个别报表 ①投资 借：长期股权投资【原 20%<u>账面</u>+新增 60%<u>投资公允</u>】 贷：长期股权投资——明细科目 银行存款等 ②不结转其他综合收益、资本公积 无会计分录。 【提示】个别报表不确认确认投资收益</p>	<p>1. 个别财务报表[追溯调整] ①处置 借：银行存款 贷：长期股权投资【<u>账面</u>×60%/80%；<u>账面</u>×75%】 投资收益 ②比较剩余长期股权投资的成本与按照剩余持股比例计算原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，前者小于后者。 借：长期股权投资</p>

	<p>贷：盈余公积 利润分配——未分配利润</p> <p>③对于原取得投资时至处置投资时（转为权益法核算）之间被投资单位实现净损益等</p> <p>借：长期股权投资</p> <p>贷：盈余公积【以前年度】 利润分配——未分配利润 投资收益【本年度】 其他综合收益 资本公积——其他资本公积</p> <p>【提示】个别报表确认的投资收益=处置损益+追溯调整当年损益</p>
<p>2. 合并报表</p> <p>①重新计量</p> <p>借：长期股权投资【购买日的公允价值】 贷：长期股权投资【购买日的原账面价值】</p> <p>    投资收益</p> <p>②结转个别报表为结转的其他综合收益、资本公积</p> <p>借：其他综合收益     资本公积</p> <p>    贷：投资收益</p> <p>【提示】如果不能重分类进损益的其他综合收益在合并报表中转入留存收益</p> <p>③购买日计算合并商誉</p>	<p>2. 合并财务报表</p> <p>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。</p> <p>    合并报表确认的投资收益=处置股权取得的对价与剩余股权公允价值之和-按购买日公允价值持续计算的子公司可辨认净资产的公允价值×原持股比例80%-商誉+子公司其他综合收益、其他所有者权益×原持股比例80%</p> <p>②视同在丧失控制权之日处置子公司，并按当日剩余股权的公允价值重新计量该剩余股权。</p> <p>借：长期股权投资</p> <p>    贷：长期股权投资         投资收益</p> <p>③对于个别财务报表中的部分处置收益的归属期间进行调整</p> <p>借：投资收益【代替原长期股权投资】[调整后的净利润]×60%     贷：年初未分配利润【代替投资收益】</p> <p>④将个别报表的资本公积、其他综合收益</p> <p>借：资本公积【将个别报表追溯的金额】     其他综合收益【将个别报表追溯的金额】</p> <p>    贷：投资收益</p> <p>【提示】由于与子公司股权投资相关的其他综合收益为其持有的非交易性权</p>



	益工具投资的累计公允价值变动，在子公司终止确认时该其他综合收益应转入留存收益： 借：其他综合收益 贷：留存收益
--	---

#### (四) 通过多次交易分步实现的同一控制下企业合并

##### 1. 个别财务报表

不属于“一揽子交易”的，取得控制权日，应按照以下步骤进行会计处理：

①在合并日，根据合并后应享有被合并方净资产在最终控制方合并财务报表中的账面价值的份额，确定长期股权投资的初始投资成本。

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。合并日长期股权投资的初始投资成本，与达到合并前的长期股权投资账面价值加上合并日进一步取得股份新支付对价的账面价值之和的差额，调整资本公积（资本溢价或股本溢价），资本公积不足冲减的，冲减留存收益。

③合并日之前持有的股权投资，因采用权益法核算或金融工具确认和计量准则核算而确认的其他综合收益，暂不进行会计处理。

**【基本例题】**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：

(1) 2×18 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 20% 的股份，实际支付款项 6 000 万元，能够对乙公司施加重大影响。相关手续于当日办理完毕。当日，乙公司可辨认净资产账面价值为 25 000 万元（假定与公允价值相等）。

**【答案】**

借：长期股权投资——投资成本	6 000
贷：银行存款	6 000

由于初始投资成本 6 000 万元大于甲公司享有乙公司可辨认净资产公允价值的份额 5000（25 000×20%）万元，所以不需要对初始投资成本进行调整。

(2) 2×18 年及 2×19 年度，乙公司累计实现净利润 1 250 万元，无其他所有者权益变动。

**【答案】**（为简化，二个年度合并编制一笔分录）：

借：长期股权投资——损益调整	(1 250×20%) 250
贷：投资收益	250

(3) 2×20 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 45% 股权，相关手续于当日完成。进一步取得投资后，甲公司持有乙公司股权比例为 65%，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，最终控制方合并财务报表中未确认商誉。假定甲公司和乙公司采用的会计政策和会计期间相同，均按照 10% 的比例提取盈余公积。甲公司和乙公司一直同受同一最终控制方控制。上述交易不属于一揽子交易。不考虑相关税费等其他因素影响。

**【答案】**

①确定合并日长期股权投资的初始投资成本：

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

$=23\ 000 \times 65\% = 14\ 950$  (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 20% 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; 追加投资 (45%) 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 (6 250+2 000) 万元。

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 (14 950-8 250) 万元, 调整资本公积 (股本溢价)。

借: 长期股权投资 14 950

贷: 长期股权投资 (明细科目略) 6 250

股本 2 000

资本公积——股本溢价 6 700

## 2. 合并财务报表

对于分步实现的同一控制下企业合并, 根据企业合并准则, 同一控制下企业合并编制合并财务报表时, 应视同参与合并的各方在最终控制方开始控制时即以目前的状态存在进行调整, 在编制比较报表时:

(1) 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。

借: 资产-负债【孰晚日被合并方的净资产】

贷: 长期股权投资【孰晚日前原持有对被合并方长期股权投资的账面价值】

资本公积【差额】

(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: 期初留存收益 (或年初未分配利润)【如果合并日在年初】

投资收益【如果合并日不在年初】

贷: 长期股权投资

(五) 属于“一揽子交易”——多次交易处置子公司: 100%——70%——0%

### 1. 个别财务报表

在丧失控制权之前每一次处置价款与所处置的股权对应的长期股权投资账面价值之间的差额, 在个别财务报表中, 应当先确认为其他综合收益, 到丧失控制权时再一并转入丧失控制权的当期损益。

### 2. 合并财务报表

如果分步交易属于“一揽子交易”, 则应将各项交易作为一项处置原有子公司并丧失控制权的交易进行会计处理, 其中, 对于丧失控制权之前的每一次交易, 处置价款与处置投资对应的享有该子公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值的份额之间的差额, 在合并财务报表中应当计入其他综合收益, 在丧失控制权时一并转入丧失控制权当期的损益。

借: 银行存款

贷: 少数股东权益【处置投资对应的享有该子公司自购买日开始持续计算的净资产账面价值×处置少数股权】

### 其他综合收益

#### (六) 投资方持股比例增加但仍采用权益法：15%——20%

1. 在新增投资日，如果新增投资成本大于按新增持股比例计算的被投资单位可辨认净资产于新增投资日的公允价值份额，不调整长期股权投资成本；

2. 如果新增投资成本小于按新增持股比例计算的被投资单位可辨认净资产于新增投资日的公允价值份额，应按该差额，调整长期股权投资成本和营业外收入。进行上述调整时，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。

情况	初始投资	追加投资	综合考虑	增资时调整思路
1	正商誉 100	正商誉 100	正商誉 200	不调整
2	负商誉 100	负商誉 80	负商誉 180	调整长期股权投资和营业外收入 80
3	正商誉 100	负商誉 160	负商誉 60	调整长投和营业外收入 60
4	正商誉 100	负商誉 80	正商誉 20	不调整

#### (七) 股权被稀释

##### 1. 20%——15%

确认的资本公积 = 被投资单位增资后的所有者权益 × 被稀释后持股比例 15% - 被投资单位增资前的所有者权益 × 被稀释前持股比例 20% 的差额：

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

(1) 2×18 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. 75%——65%

确认的资本公积 = 子公司增资后净资产账面价值 × 被稀释后持股比例 65%  
- 子公司增资前净资产账面价值 × 被稀释前持股比例 75%

借：长期股权投资

贷：资本公积

### 3. 60%——40%

1. 在个别财务报表中，应当对该项长期股权投资从成本法转为权益法核算。

(1) 按照新的持股比例确认本投资方应享有的原子公司因增资扩股而增加净资产的份额，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之间的差额计入当期损益；

(2) 按照新的持股比例视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整。

## 八、反向购买的处理 (★)

【基本例题】A 上市公司股份总数为 1 500 万股，2×18 年 3 月 31 日 A 公司通过定向增发本公司普通股对 B 公司进行合并，取得 B 公司 80% 的股权。

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

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

(3) 2×18 年 3 月 31 日，A 公司可辨认净资产的公允价值为 2 250 万元，含 A 公司固定资产的公允价值总额较账面价值总额高 1 000 万元。

### ①判断：属于反向购买。

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

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

B 公司的合并成本 = 750 × 40 = 30 000 (万元)。

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

合并商誉 = 30 000 - 22 500 = 7 500 (万元)。

## 第8章 资产减值

**【提示1】不能转回的资产减值：长期股权投资；投资性房地产（成本模式）；固定资产（在建工程）；生产性生物资产；无形资产（研发支出）；商誉；**

**【提示2】除上述内容外，其他资产减值均可以转回。**

### 一、可收回金额的计量的基本方法（★★）

资产可收回金额的估计，应当根据其公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。

注意问题：预计资产未来现金流量应当考虑的因素：

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

(2) 预计资产未来现金流量不应当包括筹资活动和所得税收付产生的现金流量。

### 二、资产组的减值（★★）

#### 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. 资产组减值的会计处理

减值损失金额应当按照下列顺序进行分摊：

- (1) 首先抵减分摊至资产组中商誉的账面价值；
- (2) 然后根据资产组中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值；
- (3) 以上资产账面价值的抵减，应当作为各单项资产（包括商誉）的减值损失处理，计入当期损益。抵减后的各资产的账面价值不得低于以下三者之中最高者：该资产的公允价值减去处置费用后的净额（如可确定的）、该资产预计未来现金流量的现值（如可确定的）和零。

### 三、总部资产减值测试（★★）

1. 应当先认定所有与该资产组相关的总部资产，对于相关总部资产能够按照合理和一致的基础分摊至该资产组的部分，应当将该部分总部资产的账面价值分摊至该资产组，注意时间的权重。

2. 比较该资产组的账面价值（包括已分摊的总部资产的账面价值部分）和可收回金额，确认资产组的减值损失。

3. 将确认的资产组减值损失，按照该资产组的账面价值和已分摊该资产组的总部资产账面价值的比例，计算确认该资产组确认的减值损失，及其总部资产确认的减值损失。

4. 将资产组确认的减值损失，再在各个单项资产之间，按照账面价值的比重分配。

### 四、商誉减值测试（★★★）

首先，对不包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，计算可收回金额，并与相关账面价值相比较，确认相应的减值损失。

其次，再对包含商誉的资产组或者资产组组合进行减值测试，比较这些相关资产组或者资产组组合的账面价值（包括所分摊的商誉的账面价值部分）与其可收回金额，如相关资产组或者资产组组合的可收回金额低于其账面价值的，应当确认相应的减值损失。

减值损失金额应当先抵减分摊至资产组或者资产组组合中商誉的账面价值，再根据资产组或者资产组组合中除商誉之外的其他各项资产的账面价值所占比重，按比例抵减其他各项资产的账面价值。相关减值损失的处理顺序和方法与本章有关资产组减值损失的处理顺序和方法相一致。

### 1. 非同一控制下的吸收合并产生的商誉

**【基本例题】** (1) 甲公司 2×19 年末资产组（均为非金融长期资产）资产的账面价值为 5 500 万元，其中房屋的账面价值为 4000 万元、机器设备的账面价值为 1200 万元、商誉的账面价值为 300 万元。该资产组存在减值迹象，经减值测试，预计资产组的未来现金流量现值为 4 000 万元、公允价值减去处置费用后的净额为 3 900 万元。

**【答案】**

①2×19 年计提减值前资产组包含商誉的账面价值是 5 500 万元

②2×19 年可收回金额为 4 000 万元（解析：现金流量现值 4 000 万元与公允价值减去处置费用后的净额 3 900 万元孰高）

③2×19 年末计提资产组减值准备=5 500-4 000=1 500（万元）

④2×19 年末资产组包含的商誉计提减值准备=300（万元）（解析：先冲减商誉的金额 300 万元，计提减值后商誉的账面价值为 0，资产组中其他资产减值 1 200 万元），合计减值准备金额为 1 500 万元；

⑤2×19 年末应对资产组包含的房屋计提减值准备

=1200×4000/(4000+1200)= 923. 08

⑥2×19 年末应对资产组包含的机器设备计提减值准备

=1200×1200/(4000+1200)=276. 92

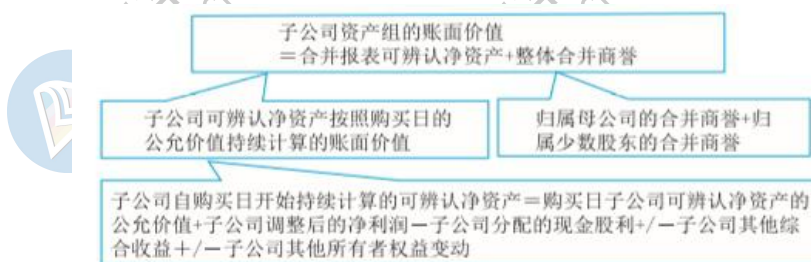
(2) 2×20 年末，该资产组的账面价值为 3 800 万元，预计未来现金流量现值为 5 600 万元、公允价值减去处置费用后的净额为 5 000 万元。不考虑其他因素。

**【答案】**

2×20 年末资产组的账面价值为 3 800 万元，可收回金额为 5 600 万元，但甲公司资产组中均为非金融长期资产，表明资产减值不可转回，故 2×20 年末资产组账面价值仍为 3 800 万元，商誉减值后不可以转回，2×20 年末资产组中商誉的账面价值为 0。

**【提示】**与持有待售处置组核算结合

### 2. 非同一控制下的控股合并产生的商誉



**【基础例题】** 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, 2×20 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) 2×20 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 2×20 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) 2×20 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】**

计算 2×20 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)×75%=24 250 (万元)

或=24 900-(200+2 500-100)×25%=24 250 (万元)

③合并商誉=14 910-24 250×60%=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 2×20 年 12 月 31 日的账面价值

=24 250+调整后的净利润 (1 200-200×75%-2 500/10×6/12×75%+100×75%)+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)×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

【基本例题】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，根据该项经济业务，企业做如下处理：

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。

【基本例题】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，根据该业务可做如下处理：

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

#### （1）企业发行债券

借：银行存款【实际收到的金额】

贷：应付债券——面值【债券票面金额】

应付债券——利息调整【差额】（或借方）

（2）资产负债表日【假定1月1日发行。费用化期间3个月（存款利息收入30）、资本化期间9个月（存款利息收入90）】

借：财务费用【期初摊余成本×实际利率×3/12—费用化期间利息收入30】

在建工程【期初摊余成本×实际利率×9/12—资本化期间利息收入90】

银行存款 30+90

应付债券——利息调整（差额倒挤，或贷记）

贷：应付利息【面值×票面利率】

### （二）可转换公司债券

【基本例题】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债券持有人若在当期付息前转换股票的，应按债券面值和应计利息之和除以转股价，计算转换的股份数。

④复利现值系数： $(P/F, 6\%, 1) = 0.9434$ ； $(P/F, 6\%, 2) = 0.8900$ ； $(P/F,$

$6\%, 3) = 0.8396$ ;  $(P/F, 7\%, 1) = 0.9346$ ;  $(P/F, 7\%, 2) = 0.8734$ ;  $(P/F, 7\%, 3) = 0.8163$ 。

**【答案】**

(1) 计算甲公司发行可转换公司债券时负债成分和权益成分的公允价值。

① 负债成分的公允价值

$$= 10\,000 \times 1.5\% \times 0.9434 + 10\,000 \times 2\% \times 0.8900 + (10\,000 \times 2.5\% + 10\,000) \times 0.8396$$

$$= 8\,925.41 \text{ (万元)}$$

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 = 1 074.59 (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 =  $160 \times 1\,074.59 / 10\,000 = 17.19$  (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  $r$ ，

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; 即扣除发行费用后的摊余成本)

利率为 7% 的现值 =  $10\,000 \times 1.5\% \times 0.9346 + 10\,000 \times 2\% \times 0.8734 + (10\,000 \times 2.5\% + 10\,000) \times 0.8163 = 8\,681.95$  (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÷10×50%+50÷10=505（万股）

借：应付债券——可转换公司债券（面值）（10 000×50%）5 000  
应付利息 50  
其他权益工具（1 057.4×50%）528.7  
贷：应付债券——可转换公司债券（利息调整）[(1 217.4-428.77)×50%-101.76]292.56  
股本 505  
资本公积——股本溢价 4,781.14

## 第10章 职工薪酬

职工薪酬主要包括短期薪酬、离职后福利、辞退福利和其他长期职工福利。

### 一、短期薪酬（★★★）

#### 1. 累积带薪缺勤

企业应当在职工提供了服务从而增加了其未来享有的带薪缺勤权利时，确认与累积带薪缺勤相关的职工薪酬，并以累积未行使权利而增加的预期支付金额计量。

【基本例题】乙公司共有1 000名职工，从2×20年1月1日起，该公司实行累积带薪缺勤制度。2×20年12月31日，每个职工当年平均未使用带薪年休假为2天。乙公司预计2×21年有950名职工将享受不超过5天的带薪年休假，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。

该制度规定，每个职工每年可享受5个工作日带薪年休假，未使用的年休假只能向后结转一个日历年度，超过1年未使用的权利作废；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休假中扣除；职工离开公司时，对未使用的累积带薪年休假无权获得现金支付。

【答案】公司还需要预计职工2×20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2×20年12月31日预计由于职工累积未使用的带薪年休假权利而导致预期将支付的工资负债即为75天（50×1.5天）的年休假工资金额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2×21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。2×21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（ $10 \times 1.5 \text{天} \times 0.05$ ） 0.75  
 贷：管理费用 0.75

## 2. 非累积带薪缺勤

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。

## 3. 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。

## 4. 非货币性福利

借：生产成本、管理费用

贷：应付职工薪酬

借：应付职工薪酬

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

## 5. 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

【基本例题】2×20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6000万元。2×21年6月30日，甲公司与10名高级管理人员办理完毕上述房屋的产权过户手续。上述房屋成本为每套500万元，市场价格为每套800万元。甲公司的会计处理如下：

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。

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

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）。

在计量义务或费用时不需要精算假设，通常也不存在精算利得或损失，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

企业应当通过下列两步确定设定受益义务现值和当期服务成本。

(1) 计量设定受益计划所产生的义务，并确定相关义务的归属期间。

(2) 企业应当根据资产负债表日与设定受益计划义务期限和币种相匹配的国债或活跃市场上的高质量公司债券的市场收益率确定折现率，将设定受益计划所产生的义务予以折现，以确定设定受益计划义务的现值和当期服务成本。

借：管理费用（当期服务成本）

    贷：应付职工薪酬

**【基本例题】**甲公司资料如下：2×20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) 甲公司向职员工提供统筹外补充退休金，退休后每年可以额外获得10万元退休金，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。

符合计划的职工为600名，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%。【注：(P/A, 10%, 15) = 7.606；(P/F, 10%, 19) = 0.1635；(P/F, 10%, 18) = 0.1799；(P/F, 10%, 17) = 0.1978】

### 【答案】

(1) 甲公司2×20年1月1日该600名职工退休后直至去世前企业将为其支付的累计退休福利在其退休时点的现值，即设定受益计划义务的现值 =  $600 \times 10 \times (P/A, 10\%, 15) = 6000 \times 7.606 = 45636$ （万元）；

(2)

① 2×20年当期服务成本 =  $(45636/20) \div (1+10\%)^{19} = (45636/20) \times (P/F, 10\%, 19) = (45636/20) \times 0.1635 = 373.07$ （万元）

借：管理费用 373.07

贷：应付职工薪酬 373.07

②2×21年

当期利息费用=373.07×10%=37.31（万元）

借：财务费用（或相关资产成本）37.31

贷：应付职工薪酬 37.31

当期服务成本= (45636/20) ÷ (1+10%)<sup>18</sup> = (45636/20) × (P/F, 10%, 18) = (45636/20) × 0.1799 = 410.50（万元）

借：管理费用（或相关资产成本）410.50

贷：应付职工薪酬 410.50

2×21年设定受益计划义务合计=373.07+37.31+410.50=820.88（万元）

③2×22年

当期利息费用=820.88×10%=82.09（万元）

借：财务费用（或相关资产成本）82.09

贷：应付职工薪酬 82.09

当期服务成本= (45636/20) ÷ (1+10%)<sup>17</sup> = (45636/20) × (P/F, 10%, 17) = (45636/20) × 0.1978 = 451.34（万元）

借：管理费用（或相关资产成本）451.34

贷：应付职工薪酬 451.34

**第二步骤：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。

借：财务费用

贷：应付职工薪酬

**第四步骤：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。

重新计量设定受益计划净负债或净资产所产生的变动主要包括精算利得或损失等。

借：其他综合收益

贷：应付职工薪酬

**（三）关于辞退福利的确认和计量**

借：管理费用

贷：应付职工薪酬

**（四）其他长期职工福利的确认和计量**

**1. 符合设定提存计划**

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。

**2. 符合设定受益计划**

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。在报告期末，企业应当将其他长期职工福利产生的职工薪酬成本确认为下列组成部分：服务成本、其他长期职工福利净负债或净资产的利息净额、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。

**【基本例题】**甲公司资料如下：2×20年1月1日设立了一项递延年金，并于当日开始实施，20年后向600名职工一次性支付奖金45636万元。假定在20年无人离职，假定适用的折现率为10%。

$$\textcircled{1} 2 \times 20 \text{ 年当期服务成本} = (45636/20) \div (1+10\%)^{19} = (45636/20) \times (P/F, 10\%, 19) = (45636/20) \times 0.1635 = 373.07 \text{ (万元)}$$

借：管理费用 373.07

贷：应付职工薪酬 373.07

$\textcircled{2}$  2×21年

$$\text{当期利息费用} = 373.07 \times 10\% = 37.31 \text{ (万元)}$$

借：财务费用（或相关资产成本） 37.31

贷：应付职工薪酬 37.31

$$\text{当期服务成本} = (45636/20) \div (1+10\%)^{18} = (45636/20) \times (P/F, 10\%, 18) = (45636/20) \times 0.1799 = 410.50 \text{ (万元)}$$

借：管理费用（或相关资产成本） 410.50

贷：应付职工薪酬 410.50

## 第11章 借款费用

### 一、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

企业只有在上述三个条件同时满足的情况下，有关借款费用才可开始资本化，只要其中的任何一个条件没有满足，借款费用都不能开始资本化。

#### 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 = 资本化期间的实际的利息费用 - 资本化期间的存款利息收入

专门借款费用化金额 = 费用化期间的实际的利息费用 - 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 =  $\Sigma$  (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)

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。

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。

【基本例题】甲公司2020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：

① 2020年3月1日借款4 000万元，借款期限3年，年利率为6%，利息按年支付；

② 2020年9月1日借款8 400万元，借款期限2年，年利率为8%，利息按年支付；

(2) 资产支出如下：

① 2020年7月1日支出3 000万元、12月1日支出1 200万元

② 2021年1月1日支出5 400万元、3月1日支出2 400万元

(3) 2020年7月1日开工建设，预计工程达到预定可以使用状态的时间将超过一年。

【要求及答案】

(1) 计算2020年资本化费用：

资本化期间：2020年7月1日至2020年12月31日

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

② 占用了一般借款的资产支出

日期	占用了一般借款的资产支出	一般借款：2020.3.1借入4 000 + 2020.9.1借入8 400
2020.7.1	3 000	3 000 占用6个月
2020.12.1	1 200	1 200 占用1个月

③ 应予以资本化的借款利息费用 =  $(3\ 000 \times 6/12 + 1\ 200 \times 1/12) \times 7.17\% = 114.72$  (万元)

(2) 假定一：2021年12月31日工程达到预定可以使用状态，计算2021年资本化金额。

① 一般借款年资本化率 =  $(4\ 000 \times 6\% \times 12/12 + 8\ 400 \times 8\% \times 12/12) / (4\ 000 \times 12/12 + 8\ 400 \times 12/12) = (240 + 672) / 12\ 400 = 7.35\%$

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：2020.3.1借入4 000 + 2020.9.1借入8 400



2021.1.1	3 000+1 200+5 400=9 600	9 600 占用 12 个月
2021.3.1	2 400	2 400 占用 10 个月

③应予以资本化的借款利息费用 =  $(9\ 600 \times 12/12 + 2\ 400 \times 10/12) \times 7.35\% = 852.6$  (万元)

(2) 假定二：将资料②2020年9月1日借款8400万元，借款期限由2年改为6个月，即2021年2月28日到期，同时2021年6月30日工程达到预定可使用状态，计算2021年资本化金额。

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

②占用了一般借款的资产支出

日期	占用了一般借款的资产支出	一般借款：2020.3.1借入4 000+2020.9.1借入8 400
2021.1.1	3 000+1 200+5 400=9 600	4 000 占用 6 个月 5 600 占用 2 个月
2021.3.1	2 400	2 400 占用 0 个月

③应予以资本化的借款利息费用 =  $(4\ 000 \times 6/12 + 5\ 600 \times 2/12) \times 6.82\% = 200.05$  (万元)

**【基本例题】**甲公司在自己厂区内建造一条生产线，有关资料如下：

(1) 2×20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2×19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2×22年11月30日；另一笔是2×20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2×21年6月30日。

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

日期	每期资产支出金额
2×20.4.1	4000
2×20.6.1	2000
2×20.7.1	8800
2×20.12.31	2000
2×21.4.1	7000
2×21.7.1	6000

2×20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。2×21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2×20年和2×21年有关借款的利息资本化金额和费用化金额，并编制相关会计分录。

**【答案】（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： 2×19.12.1 借入 6000（3年） 2×20.6.30 借入 12000（1年）
2×20.1.1	0	0	$10000 \times 0.25\% \times 3 = 75$	—	
2×20.4.1	4000	4000	$6000 \times 0.25\% \times 2 = 30$	—	
2×20.6.1	2000	6000	$4000 \times 0.25\% \times 1 = 10$	—	
2×20.7.1	8800	14800	—	$14800 - 10000 = 4800$	至年末占用 6 个月
2×20.12.31	2000	—	—	2000	至年末占用 0 个月
2×21.1.1	—	—	—	6800	至 9 月 30 日, 其中 6000 占用 9 个月, 800 占用 6 个月
2×21.4.1	7000	—	—	7000	占用 3 个月
2×21.7.1	6000	—	—	—	一般借款 6000 用尽 已归还 12000

**【2×20 年】****(1) 计算 2×20 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 2×20 年一般借款利息金额**

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

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

③占用一般借款资本化率 =  $(6000 \times 8\% \times 9/12 + 12000 \times 6\% \times 6/12) / (6000 \times 9/12 + 12000 \times 6/12) = 6.86\%$

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

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

**(3) 合计**

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

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

借：在建工程 264.88

    财务费用 1060.12

    应收利息（或银行存款） 115

贷：应付利息 (600+840) 1440

**【2×21 年】****(1) 专门借款应予资本化的利息金额**

①实际利息费用（应付利息）=10000×6%=600（万元）

②资本化利息金额=10000×6%×9/12=450（万元）

③费用化利息金额=600-450=150（万元）

（2）一般借款应予资本化的利息金额

①占用了一般借款的资产支出加权平均数=（6000×9/12+800×6/12）+（7000×3/12）=6650（万元）

②一般借款实际利息费用金额=6000×8%+12000×6%×6/12=840（万元）

③一般借款资本化率=（6000×8%×9/12+12000×6%×6/12）/（6000×9/12+12000×6/12）=6.86%

④一般借款资本化的利息金额=6650×6.86%=456.19（万元）。

⑤一般借款费用化的利息金额=840-456.19=383.81（万元）

## 第12章 股份支付

### 一、股份支付的一般会计核算（★★★）

权益结算的股份支付	现金结算的股份支付
<b>1. 授予日</b>	<b>1. 授予日</b>
（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 【按授予日权益工具的公允价值计量】	（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。
<b>2. 在等待期内的每个资产负债表日</b>	<b>2. 在等待期内的每个资产负债表日</b>
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】
<b>3. 可行权日之后</b>	<b>3. 可行权日之后</b>
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】
<b>4. 行权日</b>	<b>4. 行权日</b>
借：银行存款 资本公积——其他资本公积	借：应付职工薪酬 贷：银行存款

贷：股本 资本公积——股本溢价	
5. 回购股份进行职工期权激励	

### 二、一次授予、分期行权的股份支付会计处理 (★★★)

“一次授予、分期行权”，即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条件。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。

【基本例题】A 公司于 2019 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，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	当年行权比例
第一部分	2019 年度净资产收益率不低于 10%；	20% (37.4 万份)
第二部分	2020 年度净资产收益率不低于 11%；	30% (56.1 万份)
第三部分	2021 年度净资产收益率不低于 12%；	50% (93.5 万份)

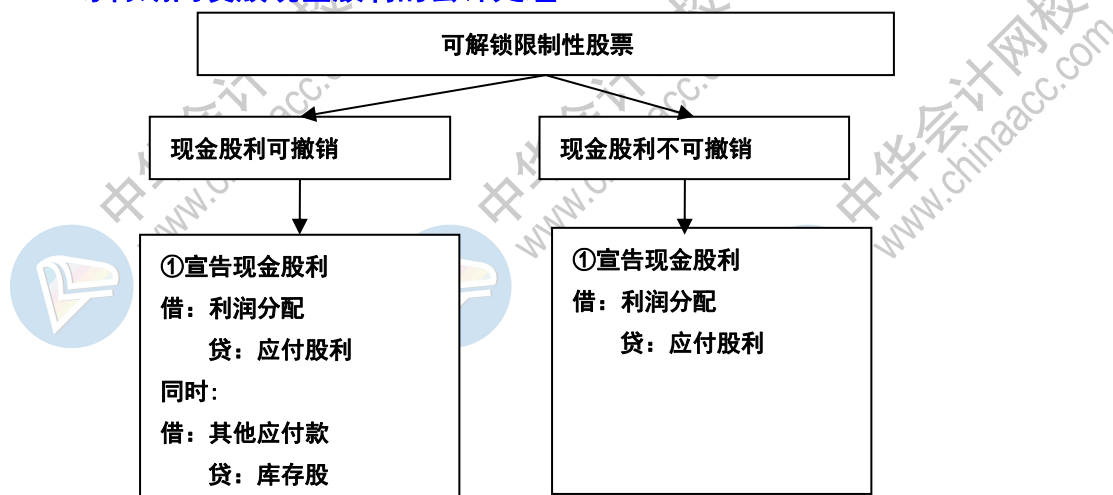
假定 2019 年度净资产收益率为 8%；2020 年净资产收益率达到 21%；2021 年度净资产收益率达到 30%。不考虑离职情况。

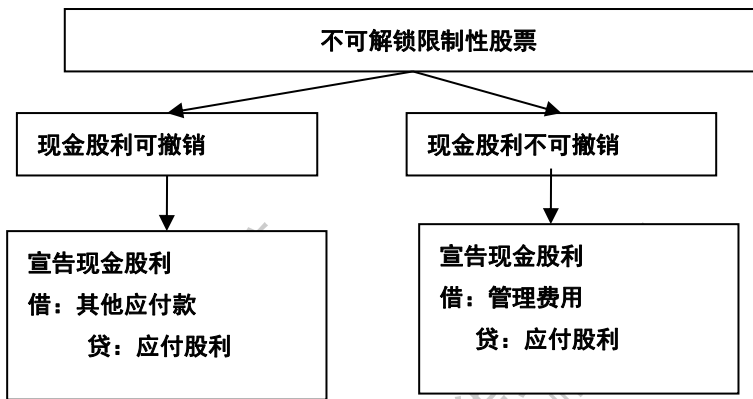
要求：计算期权激励计划等待期内资产负债表日股权激励费用。

分摊	第一期	第二期	第三期	合计
2019 年确认费用	0	$12 \times 56.1 \times 1/2 = 336.6$	$12 \times 93.5 \times 1/3 = 374$	710.6
2020 年确认费用		$12 \times 56.1 \times 2/2 - 336.6 = 336.6$	$12 \times 93.5 \times 2/3 - 374 = 374$	710.6
2021 年确认费用			$12 \times 93.5 \times 3/3 - 374 - 374 = 374$	374
合计	0	673.2	1122	1795.2

### 三、授予限制性股票的股权激励计划的会计处理 (★)

#### 等待期内发放现金股利的会计处理





#### 四、有利修改、取消或结算 (★★★)

**【基本例题】**A 公司为一家上市公司，发生下列股份支付交易：A 公司 2×18 年 1 月 1 日经股东大会批准，实施股权激励计划，其主要内容为：该公司向其 200 名管理人员每人授予 10 万份股票期权，这些职员从 2×18 年 1 月 1 日起在该公司连续服务 5 年，即可以 2 元/股的价格购买 10 万股 A 公司股票，从而获益。A 公司以期权定价模型估计授予的此项期权在 2×18 年 1 月 1 日的公允价值为每份 16 元，该项期权在 2×18 年 12 月 31 日的公允价值为每份 19 元。第一年有 30 名职员离开 A 公司，A 公司估计 5 年中离开职员的比例将达到 35%；假设截止到第一年年末，A 公司股价已经下降，公司对该股票期权重新定价，A 公司经股东大会批准将授予日每份股票期权的公允价值修改为 20 元。第二年又有 25 名职员离开公司，A 公司将估计的职员离开比例修正为 28%。

**【答案】**2×18 年 12 月 31 日，A 公司应确认的费用 =  $200 \times (1 - 35%) \times 10 \times 16 \times 1/5 = 4160$  (万元)；2×19 年 12 月 31 日，A 公司应确认的费用 =  $200 \times (1 - 28%) \times 10 \times (16 \times 2/5 + 4 \times 1/4) - 4160 = 6496$  (万元)。

**【基本例题】**经股东会批准，甲公司 2×20 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 2×20 年度实现的净利润较前 1 年增长 6%，截止 2×21 年 12 月 31 日 2 个会计年度平均净利润增长率为 7%，截止 2×22 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 2×20 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 2×21 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 2×20 年 1 月 1 日的公允价值为每股 12 元，2×20 年 12 月 31 日该期权的公允价值为每股 12.5 元。

**【答案】**2×20 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 2×21 年将达到可行权条件。

2×20 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) 2×21 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 2×22 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。2×21 年 12 月 31 日该期权的公允价值为每股 13 元。

【答案】2×21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2×22年将达到可行权条件。

2×21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) 2×22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。2×22年初至取消股权激励计划前，甲公司有2名管理人员离职。2×22年4月20日该期权的公允价值为每股8元。

【答案】2×22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  $(576 + 112 + 416)$  1 104  
管理费用 96  
贷：银行存款 1 200

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

#### 3. 结算企业甲公司以其他企业股份结算，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 贷：应付职工薪酬	借：管理费用 贷：资本公积
甲公司抵销分录：	

借：资本公积 管理费用 贷：长期股权投资
----------------------------

#### 4. 结算企业乙公司以其他企业股份结算，甲公司是接受服务企业乙的投资者

甲公司	乙公司
	借：管理费用 贷：应付职工薪酬

### 第13章 或有事项

#### 一、预计负债的确认（★）

同时满足下列条件的，应当确认为预计负债：该义务是企业承担的现时义务；履行该义务很可能导致经济利益流出企业；该义务的金额能够可靠地计量。

#### 二、预计负债的计量（★★）

##### 1. 最佳估计数的确定

(1) 所需支出存在一个连续范围，且该范围内各种结果发生的可能性相同，则最佳估计数应当按照该范围内的中间值，即上、下限金额的平均数确定。

(2) 所需支出不存在一个连续范围，或者虽然存在一个连续范围，但该范围内各种结果发生的可能性不相同。在这种情况下，最佳估计数按照如下方法确定：或有事项涉及单个项目的，按照最可能发生金额确定；或有事项涉及多个项目的，按照各种可能结果及相关概率计算确定。

##### 2. 预期可获得的补偿

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

#### 三、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。

**【基本例题】** (1) 甲公司2×20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) 假定一：2×21年5月7日法院作出判决，甲公司支付赔偿220万元，甲公司2×20年财务报告于2×21年4月10日对外报出，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) 假定二：2×21年5月7日法院作出判决，甲公司支付赔偿190万元，甲公司2×20年财务报告于2×21年4月10日对外报出，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。

**【基本例题】**甲公司2×19年12月31日涉及一项诉讼案件，甲公司估计败诉的可能性为70%，如败诉，赔偿金额估计为200万元。甲公司实际确认营业外支出和预计负债50万元。

假定一：2×20年1月6日发现上年的会计差错，属于资产负债表日后事项。甲公司更正会计分录如下：

借：以前年度损益调整	150	
贷：预计负债		150

调整2×19年资产负债表的“期末数”栏；调整2×19年利润表的“本期金额”栏。

假定二：2×20年5月6日发现上年的会计差错，不属于资产负债表日后事项。甲公司更正会计分录如下：

借：以前年度损益调整	150	
贷：预计负债		150

调整2×20年资产负债表的“年初数”栏；调整2×20年利润表的“上年金额”栏。

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

**4. 资产负债表日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。

#### 四、产品质量保证（★★）

借：预计负债——产品质量保证	
贷：应付职工薪酬	

借：销售费用	
贷：预计负债——产品质量保证	

注意：与延保服务结合。

#### 五、待执行合同变为亏损合同（★★）

亏损合同产生的义务满足预计负债确认条件的，应当确认为预计负债。其中，亏损合同，是指履行合同义务不可避免会发生的成本超过预期经济利益的合同。

##### 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。

**【基本例题】**甲公司 2020 年 12 月与丙公司签订商品购销合同, 合同规定甲公司在 2021 年 3 月以每件 2 万元的价格向丙公司销售 1 000 件商品, 若不能按时交货, 将对甲公司处以总价款 20% 的违约金, 签订合同时产品尚未开始生产, 甲公司准备生产产品时, 原材料价格突然上涨, 预计生产产品的成本 2.1 万元将超过合同单价。

『正确答案』

预计执行合同发生损失 =  $1\ 000 \times (2.1 - 2) = 100$  (万元);

不执行合同违约金损失 =  $1\ 000 \times 2 \times 20\% = 400$  (万元);

执行合同损失小于不执行合同损失, 因此选择继续执行合同。

借: 营业外支出 100

贷: 预计负债 100

产品完工后 (实际单位成本仍为 2.1 万元):

借: 库存商品 (1 000 × 2.1) 2 100

贷: 生产成本 2 100

借: 预计负债 100

贷: 库存商品 100

**【基本例题】**甲公司与乙公司于 2020 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 2021 年 1 月 25 日交货。至 2020 年年末甲公司已生产 40 台 A 设备, 由于原材料价格上涨, 单位成本达到 1 020 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。

『正确答案』

(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

## 第 14 章 金融工具

### 一、权益工具和金融负债的区分 (★)

1. 如果企业不能无条件地避免以交付现金, 则该合同义务符合金融负债的定义

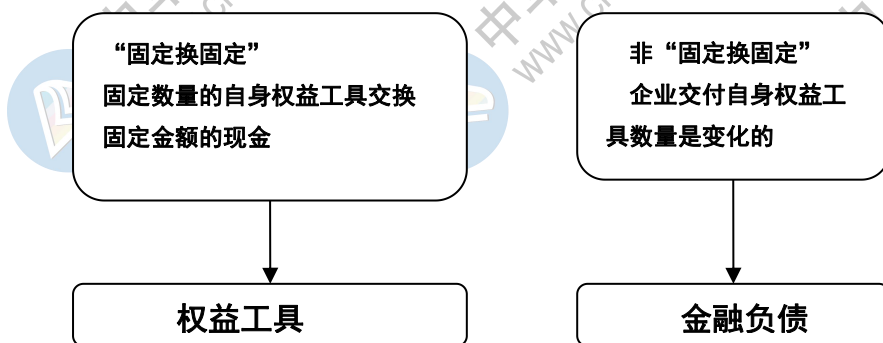
① 发行方不能无条件地避免的赎回, 应当在初始确认时将该义务确认为一项金融负债;

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

②强制付息，即金融工具发行方被要求强制支付利息。

2. 如果企业能够无条件地避免交付现金或其他金融资产，例如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），则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。

### 3. 是否通过交付固定数量的自身权益工具结算



【提示1】如果企业的控股股东发生变更（该事项不受该企业控制），企业必须按面值赎回该优先股，分类为金融负债。

【提示2】可回售工具，发行方应当将其分类为权益工具。

【提示3】发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具，符合金融负债定义，但同时具有一定特征的、发行方仅在清算时才有义务向另一方按比例交付其净资产的金融工具（例如封闭式基金、理财产品的份额、信托计划等寿命固定的结构化主体的份额，实务中也称有限寿命工具），应当分类为权益工具。

## 二、金融工具的初始计量

1. 交易性金融资产、交易性金融负债的交易费用计入当期损益

2. 除此之外的交易费用计入金融资产、金融负债的初始确认金额中

【注意】购入债券，甲公司管理债券的目标是在保证日常流动性需求的同时，维持固定的收益率：分类为其他债权投资

【注意】甲公司购入了可转换债券：分类为交易性金融资产

【注意】甲公司购入了封闭式基金、理财产品的份额、信托计划等寿命固定的结构化主体的份额：分类为交易性金融资产

## 三、金融资产基本例题（★★★）

【基本例题】A公司按年计提利息，有关债券投资业务如下：

(1) 2×18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10万元），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%。

(2) 该债券2×18年末、2×19年末公允价值分别为：5000万元、4900万元

(3) 2×20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。

(4) 2×21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。

**【答案】**

(1) ①2×18年1月1日：

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

②2×18年12月31日：

债权投资	其他债权投资
应收利息=5000×10%=500 实际利息收入=4639.52×12%=556.74 利息调整摊销=556.74-500=56.74 年末账面余额=4639.52+56.74=4696.26	略
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
—	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
略	所得税（会计利润10000万元；25%） 应交所得税=10000×25%=2500 递延所得税负债=303.74×25%=75.94 递延所得税费用=0 借：所得税费用 2500 其他综合收益 75.94 贷：应交税费 2500 递延所得税负债 75.94

③2×19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 = $4696.26 \times 12\% = 563.55$ 利息调整摊销 = $563.55 - 500 = 63.55$ 年末账面余额 = $4696.26 + 63.55 = 4759.81$	略
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

④2×20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 = $4759.81 + 71.18 = 4830.99$	略
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 贷：债权投资减值准备 200 报表列示： $4830.99 - 200 = 4630.99$	借：信用减值损失 200 贷：其他综合收益——信用减值准备 200 报表列示： 4800

(2) 2×21年1月6日：

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

【基本例题】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。

(1) 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%。

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

(2) 2×15年7月20日，收到现金股利。(略)

(3) 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=300×15-4390=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=300×15-4380=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=300×15=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=300×15=4500 影响2×15年营业利润的金额=-10+120=110
所得税(税前利润10 000万元；25%) 应交所得税=10 000×25%=2 500(万元) 账面价值=4 500(万元) 计税基础=4 390(万元) 应纳税暂时性差异=110(万元) 递延所得税费用 0 借：所得税费用 2 500 其他综合收益 (110×25%) 27.5 贷：应交税费 2 500 递延所得税负债 27.5	应交所得税=(10 000-120)×25%=2 470(万元) 账面价值=4 500(万元) 计税基础=4 380(万元) 应纳税暂时性差异=120(万元) 递延所得税费用=120×25%=30(万元) 借：所得税费用 2 500 贷：应交税费——应交所得税 2 470 递延所得税负债 30

(4) 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：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：银行存款 90 贷：应收股利 90
------------------------	------------------------

(5) 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×(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×(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

(6) 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为6元。

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

(7) 至2×18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

(8) 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(万元)

**【快速计算】**

1. 处置固定资产：账面价值 80 万元；售价 100 万元；清理费用 2 万元

**【答案】**

资产处置损益=100-80-2=18（万元）

2. 处置投资性房地产：账面价值 80 万元（成本 70；公允价值变动 10）；售价 100 万元；自用固定资产转换投资性房地产，公允价值高于账面价值的差额 6 万元计入其他综合收益。

**【答案】**

营业利润=100-80+6=26（万元）

年末所有者权益=100-80=20（万元）

3. 处置投资性房地产：账面价值 80 万元（成本 70；公允价值变动 10）；售价 100 万元；自用固定资产转换投资性房地产，公允价值低于账面价值的差额 6 万元计入公允价值变动损益。

**【答案】**

营业利润=100-80=20（万元）

4. 处置长期股权投资；账面价值 80 万元（投资成本 60、损益调整 10、其他综合收益 6、其他权益变动 4）；售价 100 万元；

**【答案】**

营业利润=100-80+6+4=30（万元）

年末所有者权益=100-80=20（万元）

5. 出售存货：账面价值 80 万元（成本 70；存货跌价准备 10）；售价 100 万元；

**【答案】**

营业利润=100-80=20（万元）

6. 处置交易性金融资产；账面价值 80 万元（成本 70、公允价值变动 10）；售价 100 万元；

**【答案】**

投资收益=100-80=20（万元）

7. 处置其他权益工具投资；账面价值 80 万元（成本 70、公允价值变动 10）；售价 100 万元；

**【答案】**

留存收益=100-80+10=30（万元）

8. 处置其他债权投资；账面价值 80 万元（成本 60、利息调整 14、公允价值变动 6）；售价 100 万元；

**【答案】**

投资收益=100-80+6=26（万元）

**四、金融工具的减值（★★）****1. 金融工具减值的三阶段。**

(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。

## 2. 会计处理

项目	内容
交易性金融资产	不计提减值准备
债权投资	按照应收取的合同现金流量与预期收取的现金流量之间的差额的现值，并经过概率加权平均计算 借：信用减值损失 贷：债权投资减值准备
其他债权投资	按照应收取的合同现金流量与预期收取的现金流量之间的差额的现值，并经过概率加权平均计算 借：信用减值损失 贷：其他综合收益——其他债权投资信用减值准备
其他权益工具投资	不计提减值准备

## 五、金融资产的重分类（★★★）

### 1. 以摊余成本计量的金融资产的重分类

【基本例题】2×18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年已确认的减值准备为6万元。2×19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，该变更符合重分类的要求，因此，甲银行于2×20年1月1日将该债券从以摊余成本计量重分类为交易性金融资产。2×20年1月1日，该债券的公允价值为510万元，假设不考虑该债券的利息收入。

『正确答案』

<b>重分类前的会计处理：债权投资</b>	<b>重分类日的会计处理：交易性金融资产</b>
借：债权投资——成本 500 贷：银行存款 500 借：信用减值损失 6 贷：债权投资减值准备 6	借：交易性金融资产 510 债权投资减值准备 6 贷：债权投资 500 公允价值变动损益 16 (倒挤)

【基本例题】资料同上例题。

<b>重分类前的会计处理：债权投资</b>	<b>重分类日的会计处理：其他债权投</b>
-----------------------	------------------------



借：债权投资——成本 500 贷：银行存款 500 借：信用减值损失 6 贷：债权投资减值准备 6	<b>资</b> 借：其他债权投资 510 债权投资减值准备 6 贷：债权投资 500 其他综合收益 16 （倒挤）
--	---

### 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

【基本例题】资料同上，2×20 年 1 月 1 日，该债券的公允价值改为 490 万元；

『正确答案』甲银行的会计处理如下：

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

【基本例题】资料同上例题

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

### 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

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

价值变动	
------	--

## 六、金融负债的基本例题 (★★)

**【基本例题】**甲公司和乙公司有关发行债券和投资债券业务如下:

(1) 2020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。

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。

(2) 2020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;2021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) 2020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) 2020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 (11000-10000) 1000	借: 公允价值变动损益 (11000-10000) 1000
贷: 公允价值变动损益 1000	贷: 交易性金融负债 1000
借: 应收利息 300 (10000×6%/2)	借: 财务费用 300
贷: 投资收益 300	贷: 应付利息 300

(3) 2021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 300 (10000×6%/2)	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 (10000×6%) 600
贷: 交易性金融资产 11 000	贷: 银行存款 10 600
应收利息 (10000×6%) 600	公允价值变动损益 1 000

## 七、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。

**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。**

## 八、套期会计（★）

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

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的也会发生变动。

(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。

【基本例题】2×20年1月1日，甲公司为规避所持有铜存货公允价值变动风险，与某金融机构签订了一项铜期货合同，并将其指定为对2×20年前两个月铜存货的商品价格变

化引起的公允价值变动风险的套期工具。铜期货合同的标的资产与被套期项目铜存货在数量、质次、价格变动和产地方面相同。假设套期工具与被套期项目因铜价变化引起的公允价值变动一致，且不考虑期货市场中每日无负债结算制度的影响。

甲公司通过分析发现，铜存货与铜期货合同存在经济关系且经济关系产生的价值变动中信用风险不占主导地位，套期比率也反映了套期的实际数量，符合套期有效性要求。假定不考虑商品销售相关的增值税及其他因素。

(1) 2×20 年 1 月 1 日，铜期货合同的公允价值为零，被套期项目（铜存货）的账面价值和成本均为 200 万元，公允价值为 220 万元。

**【答案】指定铜存货为被套期项目：**

**借：被套期项目——库存商品铜 200**

**贷：库存商品——铜 200**

2×20 年 1 月 1 日，被指定为套期工具的铜期货合同的公允价值为零，因此无账务处理。

(2) 2×20 年 1 月 31 日，铜期货合同公允价值上涨了 5 万元，铜存货的公允价值下降了 5 万元。

**①确认套期工具公允价值变动**

**借：套期工具——铜期货合同 5**

**贷：套期损益 5**

**②确认被套期项目公允价值变动**

**借：套期损益 5**

**贷：被套期项目——库存商品铜 5**

(3) 2×20 年 2 月 28 日，铜期货合同公允价值下降了 3 万元，铜存货的公允价值上升了 3 万元。当日，甲公司将铜存货以 218 万元的价格出售，并将铜期货合同结算。

**①确认套期工具公允价值变动：**

**借：套期损益 3**

**贷：套期工具——铜期货合同 3**

**②确认被套期项目公允价值变动：**

**借：被套期项目——库存商品铜 3**

**贷：套期损益 3**

**③确认铜存货销售收入、结转铜存货销售成本：**

**借：应收账款或银行存款 218**

**贷：主营业务收入 218**

**“被套期项目”余额=200-5+3=198（万元）。**

**借：主营业务成本 198**

**贷：被套期项目——库存商品铜 198**

**④结算铜期货合同，“套期工具”余额=5-3=2（万元）。**

**借：银行存款 2**

**贷：套期工具——铜期货合同 2**

**【基本例题】**2×20年1月1日，甲公司预期在2×20年2月28日销售一批商品A，数量为100吨，预期售价为110万元。为规避该预期销售中与商品价格有关的现金流量变动风险，甲公司于2×20年1月1日与某金融机构签订了一项商品期货合同B，且将其指定为对该预期商品销售的套期工具。商品期货合同B的标的资产与被套期预期销售商品A在数量、质次、价格变动和产地等方面相同，并且商品期货合同B的结算日和预期商品销售日均为2×20年2月28日。

甲公司认为该套期符合套期有效性的条件。假定不考虑商品销售相关的增值税及其他因素，且商品期货合约自套期开始的累计利得或损失与被套期项目自套期开始因商品价格变动引起未来现金流量现值的累计变动额一致。同时，假定不考虑期货市场每日无负债结算制度的影响。

(1) 2×20年1月1日，商品期货合同B的公允价值为零。

**【答案】**2×20年1月1日，甲公司不作账务处理。

(2) 2×20年1月31日，商品期货合同B的公允价值涨了1.5万元，预期销售价格下降了1.5万元。

**【答案】**确认现金流量套期储备

借：套期工具——商品期货合同B 1.5

贷：其他综合收益——套期储备 1.5

(3) 2×20年2月28日，商品期货合同B的公允价值上涨了2万元，预期销售价格下降了2万元。当日，甲公司将商品A出售，并结算了商品期货合同B。

**【答案】**①2×20年2月28日确认现金流量套期储备：

借：套期工具——商品期货合同B 2

贷：其他综合收益——套期储备 2

套期工具自套期开始的累计利得或损失与被套期项目自套期开始的预计未来现金流量现值的累计变动额一致，因此将套期工具公允价值变动作为现金流量套期储备计入其他综合收益。

②确认商品A的销售收入，“套期工具——商品期货合同B”科目借方余额=3.5（万元）。

借：应收账款（或银行存款）（110-3.5）106.5

贷：主营业务收入106.5

③确认衍生工具B的结算：

借：银行存款3.5

贷：套期工具——商品期货合同B3.5

④将现金流量套期储备金额转出，计入当期收入：

借：其他综合收益——套期储备3.5

贷：主营业务收入3.5

## 第15章 所有者权益

### 一、其他权益工具（★）

### 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。

（2）同一控制下控股合并形成的长期股权投资

### 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

### （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、收入确认和计量（★★★）

(★★★)

提示：收入确认和计量大致分为五步

(一) 识别与客户订立的合同

合同变更

(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。

**【基本例题】**2020年初甲公司与客户乙公司签订销售合同，向客户出售120件产品，每件产品合同价格100元，共计12 000（120件×100元）元，这些产品在6个月内移交。在甲公司将60件产品移交之后，合同进行了修订，要求甲公司额外向客户再销售30件产品（2020年交货10件，其余2021年交货），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。2020年确认收入？

**『正确答案』**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。2020年确认收入=120件×100元+10件×90元=12 900（元）。

(2) 合同变更作为原合同终止及新合同订立进行会计处理的情形。

合同变更不属于上述第（1）种情形，且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间可明确区分的，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。

**【基本例题】**沿用上题，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）。2020年确认收入？

**『正确答案』**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8 400元，即原合同下尚未确认收入的客户已承诺对价6 000元（100×60）与合同变更部分的对价2 400元（80×30）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（8 400/90）。

2020年确认收入=60×100+(60+10)×93.33=6 000+6 533.1=12 533.1（元）。

(3) 合同变更部分作为原合同的组成部分进行会计处理的情形。

合同变更不属于上述第（1）种情形，且在合同变更日已转让商品与未转让商品之间不可明确区分的，应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分，在合同变更日重新计算履约进度，并调整当期收入和相应成本等。

**【基本例题】**2×17年1月15日，乙建筑公司和客户签订了一项总金额为1 000万元固定造价合同，在客户自有土地上建造一幢办公楼，预计合同总成本为700



万元。假定该建造服务属于在某一时段内履行的履约义务，并根据累计发生的合同成本占合同预计成本的比例确定履约进度。

截至2×17年末，乙公司累计已发生成本420万元，履约进度为60%（420万元/700万元）。因此，乙公司在2×17年确认收入600万元（1 000万元×60%）。

2×18年初，合同双方同意更改该办公楼屋顶的设计，合同价格和预计总成本因此而分别增加200万元和120万元。

**【分析】**由于合同变更后拟提供的剩余服务与在合同变更日或之前已提供的服务不可明确区分（即该合同仍为单项履约义务），因此，乙公司应当将合同变更作为原合同的组成部分进行会计处理。合同变更后的交易价格为1 200万元（1 000万元+200万元），乙公司重新估计的履约进度为51.2% $[420\text{万元}/(700\text{万元}+120\text{万元})]$ ，乙公司在合同变更日应额外确认收入14.4万元 $(51.2\% \times 1200\text{万元} - 600\text{万元})$ 。

## （二）识别合同中的单项履约义务

（略）

## （三）确定交易价格

企业应当首先确定合同的交易价格，再按照分摊至各单项履约义务的交易价格计量收入。

### 1. 可变对价。

#### （1）可变对价最佳估计数的确定

企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数。

①期望值是按照各种可能发生的对价金额及相关概率计算确定的金额。如果企业拥有大量具有类似特征的同，并估计可能产生多个结果时，通常按照期望值估计可变对价金额。

**【基本例题】**甲公司生产和销售洗衣机。2×18年3月，甲公司向零售商乙公司销售1 000台洗衣机，每台价格为2 000元，合同价款合计200万元。甲公司向乙公司提供价格保护，同意在未来6个月内，如果同款洗衣机售价下降，则按照合同价格与最低售价之间的差额向乙公司支付差价。甲公司根据以往执行类似合同的经验，预计各种结果发生的概率如表所示。上述价格均不包含增值税。

未来6个月内的降价金额（元/台）	概率
0	50%
200	40%
500	10%

**【答案】**甲公司估计交易价格每台的金额 $= (2\ 000 - 0) \times 50\% + (2\ 000 - 200) \times 40\% + (2\ 000 - 500) \times 10\% = 1\ 870$ （元）

②最可能发生金额是一系列可能发生的对价金额中最可能发生的单一金额，即合同最可能产生的单一结果。当合同仅有两个可能结果（例如，企业能够达到或不能达到某业绩奖金目标）时，按照最可能发生金额估计可变对价金额可能是恰当的。

**【基本例题】**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，即包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时，累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的金额。

企业应当将满足上述限制条件的可变对价的金额，计入交易价格。每一资产负债表日，企业应当重新估计应计入交易价格的可变对价金额，包括重新评估将估计的可变对价计入交易价格是否受到限制，以如实反映报告期末存在的情况以及报告期内发生的情况变化。

**【基本例题】**2020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2020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2020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。2020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2 000件，因此，全年采购量适用的产品单价均将调整为70元。

**【答案】**

第一季度确认的收入金额=80元×150件=12 000元。

第二季度确认收入=70元×(1 000件+150件)-12 000元=68 500元。

**【基本例题】**2×18年1月1日，乙公司与客户签订合同，以每件产品150元的价格向其销售产品；如果客户在2×18年全年的采购量超过100万件，该产品的销售价格将追溯下调至每件125元。该产品的控制权在交付时转移给客户。在合同开始日，乙公司估计该客户全年的采购量能够超过100万件。2×18年1月31日，乙公司交付了第一批产品共10万件。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。

**【答案】**乙公司将产品交付给客户时取得了无条件的收款权，即乙公司有权按照每件产品150元的价格向客户收取款项，直到客户的采购量达到100万件为止。由于乙公司估计客户的采购量能够达到100万件，因此，根据将可变对价计入交易价格的限制要求，乙公司确定每件产品的交易价格为125元。2×18年1月31日，乙公司交付产品时的账务处理为：

借：应收账款 1500 (10万件×150元)

贷：主营业务收入 1250 (10万件×125元)

预计负债——应付退货款 250

#### 2. 合同中存在的重大融资成分

**【基本例题】**2018年1月1日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售一批产品。合同约定，该批产品将于2年之后交货。合同中包含两种可供选择的付款方式，即乙公司可以在2年后交付产品时支付449.44万元，或者在合同签订时支付400万元。乙公司选择在合同签订时支付货款。该批产品的控制权在交货时转移。甲公司于2018年1月1日收到乙公司支付的货款。上述价格均不包含增值税，且假定不考虑相关税费影响。按照上述两种付款方式计算的内含利率为6%。

##### (1) 2018年1月1日收到货款

借：银行存款 400  
未确认融资费用 49.44  
贷：合同负债 449.44

(2) 2018年12月31日确认融资成分的影响

借：财务费用 24 (400×6%)  
贷：未确认融资费用 24

(3) 2019年12月31日交付产品

借：财务费用 25.44 (424×6%)  
贷：未确认融资费用 25.44  
借：合同负债 449.44  
贷：主营业务收入 449.44

### 3. 非现金对价

客户支付非现金对价的，通常情况下，企业应当按照非现金对价在合同开始日的公允价值确定交易价格。

合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式以外的原因而发生变动的，应当作为可变对价，按照与计入交易价格的可变对价金额的限制条件相关的规定进行处理；合同开始日后，非现金对价的公允价值因对价形式而发生变动的，该变动金额不应计入交易价格。

**【基本例题】**甲公司为客户生产一批产品。双方约定，以200万股的股票作为对价，合同开始日，该股票的价格为每股5元。甲公司估计，该200万股股票的公允价值计入交易价格将不满足累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的限制条件。合同开始日之后的第25天，甲公司将该批产品交付给客户，从而获得了200万股股票，该股票在此时的价格为每股6元。假定企业将该股票作为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产。

**『正确答案』**合同开始日，该股票的价格为每股5元，由于缺乏执行类似合同的经验，当日，甲公司估计，该200万股股票的公允价值计入交易价格将不满足累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的限制条件，因此，甲公司不应将该200万股股票的公允价值1 000万元计入交易价格。合同开始日之后的第25天，甲企业获得了200万股股票，该股票在此时的价格为每股6元。甲企业应当将股票（非现金对价）的公允价值因对价形式以外的原因而发生的变动，即1 000元（5×200）确认为收入，因对价形式原因而发生的变动，即200万元（1 200－1 000）计入公允价值变动损益。

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

### 4. 应付客户对价

企业存在应付客户对价的，应当将该应付对价冲减交易价格。

#### (四) 将交易价格分摊至各单项履约义务

##### 1. 分摊的一般原则

合同中包含两项或多项履约义务的，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。

##### 2. 分摊合同折扣

合同折扣，是指合同中各单项履约义务所承诺商品的单独售价之和高于合同交易价格的金额。企业应当在各单项履约义务之间按比例分摊合同折扣。有

确凿证据表明合同折扣仅与合同中一项或多项（而非全部）履约义务相关的，企业应当将该合同折扣分摊至相关的一项或多项履约义务。

**【基本例题】**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，这三种产品构成三项履约义务。企业经常以50万元单独出售A产品，其单独售价可直接观察；B产品和C产品的单独售价不可直接观察，企业采用市场调整法估计的B产品单独售价为25万元，采用成本加成法估计的C产品单独售价为75万元。甲公司通常以50万元的价格单独销售A产品，并将B产品和C产品组合在一起以70万元的价格销售。上述价格均不包含增值税。

A产品应分摊的交易价格=50（万元）

B产品应分摊的交易价格=70×25/（25+75）=17.5（万元）

C产品应分摊的交易价格=70×75/（25+75）=52.5（万元）

合计=50+70=120（万元）

有确凿证据表明，合同折扣仅与合同中的一项或多项（而非全部）履约义务相关，且企业采用余值法估计单独售价的，应当首先在该一项或多项（而非全部）履约义务之间分摊合同折扣，然后再采用余值法估计单独售价。

**【基本例题】**2019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。

**【答案】**

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）

(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

### 3. 分摊可变对价

合同中包含可变对价的，该可变对价可能与整个合同相关，也可能仅与合同中的某一特定组成部分有关，后者包括两种情形：一是可变对价可能与合同中的一项或多项（而非全部）履约义务有关，例如，是否获得奖金取决于企业能否在指定时期内转让某项已承诺的商品。二是可变对价可能与企业向客户转让的构成单项履约义务的一系列可明确区分商品中的一项或多项（而非全部）商品有关，例如，为期两年的保洁服务合同中，第二年的服务价格将根据指定的通货膨胀率确定。

**【基本例题】**甲公司与乙公司签订合同，甲公司将其拥有的两项专利技术A和B授权给乙公司使用。假定两项授权均分别构成单项履约义务，且都属于在某一时刻履行的履约义务。合同约定，授权使用专利技术A的价格为160万元，授权使用专利技术B的价格为乙公司使用该专利技术所生产的产品销售额的5%。专

利技术A和B的单独售价分别为160万元和200万元。甲公司估计其就授权使用专利技术B而有权收取的特许权使用费为200万元。上述价格均不包含增值税。

要求：根据上述资料，说明甲公司应如何进行会计处理。

**『正确答案』**该合同中包含固定对价和可变对价，其中，授权使用专利技术A的价格为固定对价，且与其单独售价一致，授权使用专利技术B的价格为乙公司使用该专利技术所生产的产品销售额的5%，属于可变对价，该可变对价全部与授权使用专利技术B能够收取的对价有关，且甲公司基于实际销售情况估计收取的特许权使用费的金额接近B的单独售价。因此，甲公司可将可变对价部分的特许权使用费金额全部由B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B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A时确认收入160万元。

#### 4. 交易价格的后续变动

合同开始日之后，由于相关不确定性的消除或环境的其他变化等原因，交易价格可能会发生变化，从而导致企业因向客户转让商品而预期有权收取的对价金额发生变化。交易价格发生后续变动的，企业应当按照在合同开始日所采用的基础将该后续变动金额分摊至合同中的履约义务。企业不得因合同开始日之后单独售价的变动而重新分摊交易价格。

对于合同变更导致的交易价格后续变动，应当按照准则有关合同变更的规定进行会计处理。合同变更之后发生可变对价后续变动的，企业应当区分下列三种情形分别进行会计处理：

(1) 合同变更属于“收入的确认”中关于“合同变更”的情形(1)的，企业应当判断可变对价后续变动与哪一项合同相关，并按照分摊可变对价的相关规定进行会计处理。

**【提示】**情形(1)：合同变更部分作为单独合同进行会计处理的情形。

(2) 合同变更属于“收入的确认”中关于“合同变更”的情形(2)的，且可变对价后续变动与合同变更前已承诺可变对价相关的，企业应当首先将该可变对价后续变动额以原合同开始日确定的单独售价为基础进行分摊，然后再将分摊至合同变更日尚未履行履约义务的该可变对价后续变动额以新合同开始日确定的基础进行二次分摊。

**【提示】**情形(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。

(3) 合同变更之后发生除上述第(1)种和第(2)种情形以外的可变对价后续变动的，企业应当将该可变对价后续变动额分摊至合同变更日尚未履行(或部分未履行)的履约义务。

**【基本例题】**2×20年9月1日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售A产品和B产品。A产品和B产品均为可明确区分商品且两种产品单独售价相同，也均属于在某一时点履行的履约义务。合同约定，A产品和B产品分别于2×20年11月1日和2×21年3月31日交付给乙公司。合同约定的对价包括2 000元的固定对价和估计金额为400元的可变对价。假定甲公司可将400元的可变对价计入交易价格，满足准则有关将可变对价金额计入交易价格的限制条件。因此，该合同的交易价格为2 400元。上述价格均不包含增值税。

2×20年12月1日，双方对合同范围进行了变更，乙公司向甲公司额外采购C产品，合同价格增加600元，C产品与A、B两种产品可明确区分，但该增加的价格

格不反映C产品的单独售价。C产品的单独售价与A产品和B产品相同。C产品将于2×21年6月30日交付给乙公司。

2×20年12月31日，企业预计有权收取的可变对价的估计金额由400元变更为480元，该金额符合将可变对价金额计入交易价格的限制条件。因此，合同的交易价格增加了80元，且甲公司认为该增加额与合同变更前已承诺的可变对价相关。

假定上述三种产品的控制权均随产品交付而转移给乙公司。

要求：根据上述资料，说明甲公司应如何进行会计处理。并计算A产品、B产品、C产品各年确认的收入。

### 『正确答案』

(1) 2×20年11月1日，当A产品交付给客户时确认收入1 200元。

理由：在合同开始日，该合同包含两项履约义务，甲公司应当将估计的交易价格分摊至这两项履约义务。由于两种产品的单独售价相同，且可变对价不符合分摊至其中一项履约义务的条件，因此，甲公司将交易价格2 400元平均分摊至A产品和B产品，即A产品和B产品各自分摊的交易价格均为1 200元。

(2) 2×20年12月1日合同变更增加C产品，确认B产品和C产品的交易价格的金额均为900元。

理由：该合同变更属于“收入的确认”中关于“合同变更”的情形(2)，因此该合同变更应当作为原合同终止，并将原合同的未履约部分与合同变更部分合并为新合同进行会计处理。在该新合同下，合同的交易价格为1 800元(1 200+600)，由于B产品和C产品的单独售价相同，分摊至B产品和C产品的交易价格的金额均为900元。

(3) 2×20年12月31日，甲公司重新估计可变对价，增加了交易价格80元，A产品确认收入40元，确认B产品和C产品的交易价格金额为20元。

理由：由于该增加额与合同变更前已承诺的可变对价相关，因此应首先将该增加额分摊给A产品和B产品，之后再将分摊给B产品的部分在B产品和C产品形成的新合同中进行二次分摊。在本例中，由于A、B和C产品的单独售价相同，在将80元的可变对价后续变动分摊至A产品和B产品时，各自分摊的金额为40元。由于甲公司已经转让了A产品，在交易价格发生变动的当期即应将分摊至A产品的40元确认为收入。之后，甲公司将分摊至B产品的40元平均分摊至B产品和C产品，即各自分摊的金额为20元，经过上述分摊后，B产品和C产品的交易价格金额均为920元(900+20)。因此，甲公司分别在B产品和C产品控制权转移时确认收入920元。

A产品2×20年确认收入=1 200+40=1 240(元)

B产品2×21年确认收入=900+20=920(元)

C产品2×21年确认收入=900+20=920(元)

### (五) 履行每一单项履约义务时确认收入

企业应当在履行了合同中的履约义务，即客户取得相关商品控制权时确认收入。企业应当根据实际情况，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

### (1) 在某一时段内履行履约义务的收入确认条件

满足下列条件之一的，属于在某一时段内履行履约义务，相关收入应当在该履约义务履行的期间内确认：

①客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益。

②客户能够控制企业履约过程中在建的商品。

③企业履约过程中所产出的商品具有不可替代用途，且该企业在整个合同期间内有权就累计至今已完成的履约部分收取款项。

**【基本例题】**甲公司为建筑企业，适用的增值税率为9%，2×18年初与其客户签订一项总金额为1 160万元的固定造价合同，为其建造一住宅小区，该合同不可撤销。甲公司负责工程的施工及全面管理，客户按照第三方工程监理公司确认的工程完工量，每年与甲公司结算一次；该工程已于2×18年2月开工，预计2×21年6月完工；预计可能发生的工程总成本为1 100万元。到2×19年底，由于材料价格上涨等因素，甲公司将预计工程总成本调整为1 200万元。

2×20年末根据工程最新情况将预计工程总成本调整为1 220万元。假定该建造工程整体构成单项履约义务，并属于在某一时段内履行的履约义务，该公司采用投入法确定履约进度，不考虑其他相关因素。该合同的其他有关资料如表所示。

单位：万元

项目	2×18	2×19	2×20	2×21	2×22
年末累计实际发生成本	308	600	976	1220	—
年末预计完成合同尚需发生成本	792	600	244	—	—
本期结算合同价款（不含税）	348	392	360	60	—
本期实际收到价款	379.32	427.28	392.4	—	65.4

上述支出均原材料、应付职工薪酬。按照合同约定，工程质保金60万元需等到客户于2×22年底保证期结束且未发生重大质量问题方能收款。上述价款均不含增值税额。假定甲公司与客户结算时即发生增值税纳税义务。

要求：编制相关会计分录。

2×18年账务处理如下：

#### (1) 实际发生合同成本

借：合同履约成本 308  
贷：原材料、应付职工薪酬 308

#### (2) 确认计量当年的收入并结转成本

履约进度 =  $308 \div (308 + 792) = 28\%$   
合同收入 =  $1\ 160 \times 28\% = 324.8$  (万元)

借：合同结算 324.8  
贷：主营业务收入 324.8  
借：主营业务成本 308  
贷：合同履约成本 308

#### (3) 结算合同价款

借：应收账款 379.32  
贷：合同结算——价款结算 348  
应交税费——应交增值税（销项税额）31.32

**(4) 实际收到合同价款**

借：银行存款 379.32  
贷：应收账款 379.32

2×18年12月31日，“合同结算”科目的余额为贷方23.2万元(348-324.8)，表明甲公司已经与客户结算但尚未履行履约义务的金额为23.2万元，由于甲公司预计该部分履约义务将在2×19年内完成，因此，应在资产负债表中作为合同负债列示。

2×19年的账务处理如下：

**(1) 实际发生合同成本**

借：合同履约成本 292 (600-308)  
贷：原材料、应付职工薪酬等 292

**(2) 确认计量当年的收入并结转成本，同时，确认合同预计损失**

履约进度 =  $600 \div (600 + 600) = 50\%$

合同收入 =  $1\ 160 \times 50\% - 324.8 = 255.2$  (万元)

借：合同结算——收入结转 255.2  
贷：主营业务收入 255.2  
借：主营业务成本 292  
贷：合同履约成本 292

合同预计损失 =  $(600 + 600 - 1\ 160) \times (1 - 50\%) = 20$  (万元)

在2×19年底，由于该合同预计总成本(1 200万元)大于合同总收入(1 160万元)，预计发生损失总额为40万元，由于其中40万元×50%=20万元已经反映在损益中，因此应将剩余的、为完成工程将发生的预计损失20万元确认为当期损失。根据《企业会计准则第13号——或有事项》的相关规定，待执行合同变成亏损合同的，该亏损合同产生的义务满足相关条件的，则应当对亏损合同确认预计负债。因此，为完成工程将发生的预计损失20万元应当确认为预计负债

借：主营业务成本 20  
贷：预计负债 20

【解析】(2×18年收入324.8+2×19年收入255.2) - (2×18年成本308+2×19年成本292) = -20 (万元)

**(3) 结算合同价款**

借：应收账款 427.28  
贷：合同结算——价款结算 392  
应交税费——应交增值税(销项税额) 35.28

**(4) 实际收到合同价款**

借：银行存款 427.28  
贷：应收账款 427.28

2×19年12月31日，“合同结算”科目的余额为贷方160万元(23.2+392-255.2)，表明甲公司已经与客户结算但尚未履行履约义务的金额为160万元，由于甲公司预计该部分履约义务将在2×20年内完成，因此，应在资产负债表中作为合同负债列示。

2×20年的账务处理如下

**(1) 实际发生的合同成本**

借：合同履约成本 376 (976-600)



贷：原材料、应付职工薪酬 376

(2) 确认计量当年的合同收入并结转成本，同时调整合同预计损失。

履约进度 =  $976 \div (976 + 244) = 80\%$

合同收入 =  $1\ 160 \times 80\% - 324.8 - 255.2 = 348$  (万元)

合同预计损失 =  $(976 + 244 - 1\ 160) \times (1 - 80\%) - 20 = -8$  (万元)

借：合同结算——收入结转 348

贷：主营业务收入 348

借：主营业务成本 376

贷：合同履约成本 376

在2×20年底，由于该合同预计总成本(1 220万元)大于合同总收入(1 160万元)，预计发生损失总额为60万元，由于其中60万元×80%=48万元已经反映在损益中，因此预计负债的余额为60万元-48万元=12万元，反映剩余的、为完成工程将发生的预计损失，因此，本期应转回合同预计损失8万元。

借：预计负债 8

贷：主营业务成本 8

【解析】其中60万元×80%=48万元已经反映在损益中的推导：

2×18年：主营业务收入324.8；主营业务成本308

2×19年：主营业务收入255.2；主营业务成本292+20(贷预计负债20)

2×20年：主营业务收入348；主营业务成本376

因此， $324.8 - 308 + 255.2 - 292 + 348 - 376 = -48$  (万元)

(3) 结算合同价款

借：应收账款 392.4

贷：合同结算——价款结算 360

应交税费——应交增值税(销项税额) 32.4

(4) 实际收到合同价款

借：银行存款 392.4

贷：应收账款 392.4

2×20年12月31日，“合同结算”科目的余额为贷方172万元(160-348+360)，表明甲公司已经与客户结算但尚未履行履约义务的金额为172万元，由于该部分履约义务将在2×21年6月底前完成，因此，应在资产负债表中作为合同负债列示。

【基本例题】2×18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。2×18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2×19年2月才会安装该电梯。截至2×18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。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。

【答案】本例中，截至2×18年12月，甲公司发生成本40万元(包括电梯采购成本30万元)，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。2×18年12月：

$$\text{合同履约进度} = (40 - 30) / (80 - 30) = 20\%$$

$$\text{应确认的收入} = (100 - 30) \times 20\% + 30 = 44 \text{ (万元)}$$

$$\text{应确认成本} = (80 - 30) \times 20\% + 30 = 40 \text{ (万元)}$$

## 2. 在某一时点履行的履约义务

当一项履约义务不属于在某一时段内履行的履约义务时，应当属于在某一时点履行的履约义务。企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。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。

**【基本例题】**甲公司委托乙公司销售W商品1 000件，W商品已经发出，每件成本为0.7万元。合同约定乙公司应按每件1万元对外销售，甲公司按不含增值税的销售价格的10%向乙公司支付手续费。除非这些商品在乙公司存放期间内由于乙公司的责任发生毁损或丢失，否则在W商品对外销售之前，乙公司没有义务向甲公司支付货款。乙公司不承担包销责任，没有售出的W商品须退回给甲公司，同时，甲公司也有权要求收回W商品或将其销售给其他的客户。乙公司对外实际销售1 000件，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为1 000万元，增值税税额为160万元，款项已经收到，乙公司立即向甲公司开具代销清单并支付货款。甲公司收到乙公司开具的代销清单时，向乙公司开具一张相同金额的增值税专用发票。假定甲公司发出W商品时纳税义务尚未发生，手续费增值税税率为6%，不考虑其他因素。

(1) 发出商品

借：发出商品 (1 000×0.7) 700

贷：库存商品 700

(2) 收到代销清单，在乙公司将W商品销售给最终客户时确认收入

借：应收账款 1 160

贷：主营业务收入 1 000

    应交税费——应交增值税（销项税额） 160

借：主营业务成本 700

贷：发出商品 700

借：销售费用——代销手续费 (1 000×10%) 100

    应交税费——应交增值税（进项税额） 6

贷：应收账款 106

(3) 收到乙公司支付的货款

借：银行存款 (1 160-106) 1 054

贷：应收账款 1 054

② 售后代管商品安排。

企业同时满足下列四项条件，才表明客户取得了该商品的控制权：一是该安排必须具有商业实质，例如，该安排是应客户的要求而订立的；二是属于客户的

商品必须能够单独识别，三是该商品可以随时交付给客户；四是企业不能自行使用该商品或将该商品提供给其他客户。

(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。如果客户已经接受了企业提供的商品，例如，企业销售给客户的商品通过了客户的验收，可能表明客户已经取得了该商品的控制权。

## 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

【基本例题】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) 销售人员奖金为5 000元，甲公司预期这些支出未来能够收回。

【答案】(3) 属于合同取得成本。

### (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”科目 余额	账面价值－(预期能够取得的 剩余对价－估计将要发生的 成本)
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

【基本例题】甲公司、乙公司均为增值税一般纳税人，适用的增值税税率为13%。

(1) 2020年4月1日，甲公司向乙公司销售一批商品共计100件，单位销售价格为10万元，单位成本为8万元，开出的增值税专用发票上注明的销售价格为1

000万元，增值税税额为130万元。协议约定，在2020年6月30日之前乙公司有权退回商品。商品已经发出，款项已经收到。甲公司根据过去的经验，估计该批商品退货率约为8%。

借：银行存款	1 130
贷：主营业务收入	(100×10×92%) 920
预计负债——应付退货款	(100×10×8%) 80
应交税费——应交增值税（销项税额）	130
借：主营业务成本	(100×8×92%) 736
应收退货成本	(100×8×8%) 64
贷：库存商品	800

(2) 2020年4月30日，甲公司对退货率进行了重新估计，将该批商品的退货率调整为10%。

借：主营业务收入	[ (10% - 8%) × 1 000 ] 20
贷：预计负债——应付退货款	20
借：应收退货成本	[ (10% - 8%) × 800 ] 16
贷：主营业务成本	16

(3) 2020年5月31日，发生销售退回5件，商品已经入库，并已开出红字增值税专用发票。

借：库存商品	(5×8) 40
应交税费——应交增值税（销项税额）	(5×10×13%) 6.5
预计负债——应付退货款	(10×5) 50
贷：银行存款	(5×10×1.13) 56.5
应收退货成本	(8×5) 40

(4) 2020年6月30日，再发生销售退回6件，商品已经入库，并已开出红字增值税专用发票。

借：库存商品	(6×8) 48
应交税费——应交增值税（销项税额）	(6×10×13%) 7.8
主营业务收入	(1×10) 10
预计负债——应付退货成本	(80+20-50) 50
贷：应收退货成本	(8×6)

48

银行存款	(6×10×1.13)
------	-------------

67.8

借：应收退货成本	(64+16-40-48) 8
贷：主营业务成本	(1×8) 8

**【基本例题】**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

在后续期间,乙公司应当考虑在剩余合同期限确定实际利率,将上述应收款项的金额与合同对价之间的差额(2 100元)按照实际利率法进行摊销,确认相关的利息收入。此外,乙公司还应当按照金融工具相关会计准则评估上述应收款项是否发生减值,并进行相应的会计处理。

## (二) 附有质量保证条款的销售

保证类质量保证:向客户保证所销售的商品符合既定标准,即三包服务

服务类质量保证:向客户提供了一项单独的服务,即延保服务

**【基本例题】**A公司适用的增值税税率为13%。2020年A公司与B公司签订一项产品的销售合同,合同约定A公司向B公司销售一批产品,售价为180万元。A公司承诺该批产品售出后1年内如出现非意外事件造成的故障或质量问题,A公司根据“三包”规定,免费负责保修,同时A公司还向B公司提供一项延保服务,即在法定保修期1年之外,延长保修期3年。该批产品和延保服务的单独标价分别为200万元和8万元。A公司根据以往经验估计在法定保修期(1年)内将很可能发生的保修费用为6万元。该批产品的成本为60万元。合同签订当日,A公司将该批产品交付给B公司,同时B公司向A公司支付了180万元价款。上述价款均为不含税金额。

**【答案】**

销售产品:

借: 银行存款 (180×1.13) 203.4  
贷: 主营业务收入 [180×200/(200+8)] 173.08  
合同负债 [180×8/(200+8)] 6.92  
应交税费——应交增值税(销项税额) (180×13%) 23.4

借: 主营业务成本 60  
贷: 库存商品 60  
借: 销售费用 6  
贷: 预计负债 6

A公司确认的延保服务收费应当在延保期间根据延保服务进度确认为收入。

### （三）主要责任人和代理人

当企业向客户销售商品涉及其他方参与其中时，企业应当确定其自身在该交易中的身份是主要责任人还是代理人。主要责任人应当按照已收或应收对价总额确认收入；代理人应当按照预期有权收取的佣金或手续费的金额确认收入。

【提示】零售业：出售商品前取得控制权——主要责任人

淘宝：出售商品前没有取得控制权——代理人

【思考题】甲公司是一家旅行社，从航空公司购买了一定数量的折扣机票，并对外销售。甲公司向旅客销售机票时，可自行决定机票的价格，未售出的机票不能退还给航空公司。甲公司的身份是主要责任人还是代理人？

【答案】是主要责任人。

【基本例题】甲公司经营某购物网站，甲公司的身份是主要责任人还是代理人？

【答案】是代理人

【基本例题】甲公司经营一家电商平台，平台商家自行负责商品的采购、定价、发货以及售后服务，甲公司仅提供平台供商家与消费者进行交易并负责协助商家和消费者结算货款，甲公司按照货款的5%向商家收取佣金，并判断自己在商品买卖交易中是代理人。2×20年，甲公司向平台的消费者销售了500万张不可退的电子购物卡，每张卡的面值为100元，总额50 000万元。假设不考虑相关税费的影响。

『正确答案』考虑到甲公司在商品买卖交易中为代理人，仅为商家和消费者提供平台及结算服务，并收取佣金，因此，甲公司销售电子购物卡收取的款项50 000万元中，仅佣金部分2 500万元（50 000×5%，不考虑相关税费）代表甲公司已收客户（商家）对价而应在未来消费者消费时作为代理人向商家提供代理服务的义务，应当确认合同负债。对于其余部分（即47 500万元），为甲公司代商家收取的款项，作为其他应付款，待未来消费者消费时支付给相应的商家。

借：银行存款	50 000
贷：合同负债	2 500
其他应付款	47 500

### （四）附有客户额外购买选择权的销售

【基本例题】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

**【基本例题】**2017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2017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2017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2018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. 授予知识产权许可属于在某一时段履行的履约义务。

(1) 合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动。

(2) 该活动对客户将产生有利或不利影响。

(3) 该活动不会导致向客户转让商品。

**【思考题】**甲公司系生产篮球的企业，假定甲公司与“姚明”签订冠名合同……

**【基本例题】**甲公司是一家著名的足球俱乐部。2020年1月1日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。2020年乙公司销售收入1000万元。

**【分析】**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。

**【答案】**2020年确认收入=200/2+1000×5%

## 2. 授予知识产权许可属于在某一时点履行的履约义务。

**【基本例题】**2020年甲音乐唱片公司将其拥有的一首经典民歌的版权授予乙公司，并约定乙公司在两年内有权在国内所有商业渠道（包括电视、广播和网络广告等）使用该经典民歌。因提供该版权许可，甲公司每月收取1 000元的固定对价。除该版权之外，甲公司无需提供任何其他商品。该合同不可撤销。

**【答案】**甲公司除了授予该版权许可外不存在其他履约义务。甲公司并无任何义务从事改变该版权的后续活动，该版权也具有重大的独立功能（即民歌的录音可直接用于播放），乙公司主要通过该重大独立功能获利，而非甲公司的后续活动。因此，合同未要求甲公司从事对该版权许可有重大影响的活动，乙公司对此也没有形成合理预期，甲公司授予该版权许可属于在某一时点履行的履约义务，应在乙公司能够主导该版权的使用并从中获得几乎全部经济利益时，全额确认收入。

**【答案】**2020年确认收入=1000×24个月

此外，由于甲公司履约的时间与客户付款时间（两年内每月支付）之间间隔较长，甲公司需要判断该项合同中是否存在重大的融资成分，并进行相应的会计处理。

## （六）售后回购

**【基本例题】**2018年4月1日，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，即2020年4月1日，甲公司将以120万元的价格回购该设备。

**【答案】**根据合同约定，甲公司负有在两年后回购该设备的义务，因此，乙公司并未取得该设备的控制权。假定不考虑货币时间价值，该交易的实质是乙公司支付了80万元（200-120）的对价取得了该设备2年的使用权。甲公司应当将该交易作为租赁交易进行会计处理。

**【提示】**出租人会计处理？如果是经营租赁：按照直线法确认收入；如果是融资租赁：按照实际利率法确认租金收入。



**【基本例题】**2018年4月1日，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，假定甲公司将在2020年4月1日以250万元的价格回购该设备。

**【答案】**假定不考虑货币时间价值，该交易的实质是甲公司该设备作为质押取得了200万元的借款，两年后归还本息合计250万元。甲公司应当将该交易视为融资交易，不应当终止确认该设备，而应当在收到客户款项时确认金融负债，并将该款项和回购价格的差额在回购期间内确认为利息费用等。

在租赁期开始日甲公司会计处理如下：

借：银行存款 200

贷：长期应付款 200

在租赁期开始日乙公司会计处理如下：

借：长期应收款 200

贷：银行存款 200

**【基本例题】**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（假定300万元）将远低于1 500万元。

**【答案】**假定不考虑时间价值的影响，甲公司的回购价格1 500万元低于原售价2 000万元，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

企业向客户预收销售商品款项的，应当首先将该款项确认为负债，待履行了相关履约义务时再转为收入。

**【基本例题】**A公司适用的增值税税率为13%。2020年A公司向客户销售了5 000张储值卡，每张卡的面值为1万元，含税总额为5 000万元。客户可在A公司经营的任何一家门店使用该储值卡进行消费。根据历史经验，A公司预期客户购买的储值卡中将有大约相对于储值卡面值金额4%的部分（即200万元）不会被消费。截至2020年12月31日，客户使用该储值卡消费的含税金额为3 000万元，在客户使用该储值卡消费时发生增值税纳税义务。假定不考虑其他因素。

『正确答案』

借：银行存款 5 000

贷：合同负债 (5 000/1.13) 4 424.78

应交税费——待转销项税额 575.22

确认收入 = [3 000 + 200 × (3 000 ÷ 4 800)] ÷ 1.13 = 2 765.49 (万元)。

借：合同负债 2 765.49

应交税费——待转销项税额 345.13

贷：主营业务收入 2

765.49

应交税费——应交增值税（销项税额）(3 000/1.13 × 13%) 345.13

#### （八）无需退回的初始费

企业在合同开始（或接近合同开始）日向客户收取的无需退回的初始费（如俱乐部的入会费等）应当计入交易价格。

#### 四、费用和利润 (★)

【特别提示】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，应作为权益性交易，相关利得计入所有者权益（资本公积）。

##### 【注意】

(1) 母公司对子公司的捐赠 100 万元

借：银行存款 100

贷：资本公积 100

(2) 母公司为子公司支付货款 100 万元

借：应付账款——A 公司 100

贷：资本公积 100

### 第 17 章 政府补助

#### 一、政府补助的概念 (★)

##### 1. 范围

包括政府对企业的无偿拨款、税收返还、财政贴息，以及无偿给予非货币性资产等。不属于：

① 直接免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额等不涉及资产直接转移的经济资源，不适用政府补助准则。

② 部分减免税款需要按照政府补助准则进行会计处理

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

③ 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

④ 增值税出口退税不属于政府补助

##### 2. 政府补助的特征

政府如以企业所有者身份向企业投入资本，享有相应的所有者权益，政府与企业之间是投资者与被投资者的关系，属于互惠交易。

企业从政府取得的经济资源，如果与企业销售商品或提供劳务等活动密切相关，且来源于政府的经济资源是企业商品或服务的对价或者是对价的组成部分，应当按照《企业会计准则第14号——收入》的规定进行会计处理

【基本例题】甲公司为新能源汽车整车生产销售企业，根据中央和地方执行的新能源汽车补贴标准计算，按每辆新能源轿车售价13万元（其中补贴8万元），新能源客车售价100万元（其中补贴70万元）计算。2×20年，甲公司新能源轿车销售量为4 000辆，新能源客车销售量为2 000辆，货款已经全部收到；每辆新能源轿车产品成本12万元，新能源客车产品成本80万元。

【答案】甲公司自财政部门取得的款项不属于政府补助，该款项与具有明确商业实质的交易相关，不是公司自国家无偿取得的现金流入，应作为企业正常销售价款的一部分

借：银行存款 252 000  
     贷：主营业务收入 (4 000×13+2 000×100) 252 000  
 借：主营业务成本 (4 000×12+2 000×80) 208 000  
     贷：库存商品 208 000

## 二、政府补助会计处理 (★★★)

两种方法：一是总额法，将政府补助全额确认为收益；二是净额法，将政府补助作为相关成本费用的扣减。

### 1. 与资产相关的政府补助

方法一：总额法会计处理	方法二：净额法会计处理。
(1) 实际收到财政拨款确认递延收益	
借：银行存款 贷：递延收益	借：银行存款 贷：递延收益
(2) 购入设备	
借：固定资产 贷：银行存款	借：固定资产 贷：银行存款 借：递延收益 贷：固定资产
(3) 计提折旧，同时分摊的递延收益	
①计提折旧 借：研发支出等等 贷：累计折旧 ②月末分摊递延收益 借：递延收益 贷：其他收益	①计提折旧 借：研发支出等等 贷：累计折旧【按照净额计提折旧】
(4) 出售或报废设备同时转销递延收益余额	
①出售设备 借：固定资产清理 累计折旧 贷：固定资产 ②转销的递延收益余额 借：递延收益 贷：固定资产清理 ③结转损益(略)	①出售设备 借：固定资产清理 累计折旧 贷：固定资产 ②结转损益(略)

### 2. 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

①如果收到时，暂时无法确定判断企业能否满足政府补助所附条件。

借：银行存款  
    贷：其他应付款  
客观情况表明企业能够满足政府补助所附条件后再确认递延收益。  
借：其他应付款  
    贷：递延收益

如果收到时，客观情况表明企业能够满足政府补助所附条件，则应当确认为递延收益

借：银行存款

贷：递延收益

②在确认费用和损失期间计入当期损益，或冲减相关成本。

借：递延收益

贷：管理费用、生产成本等 【净额法】

其他收益 【总额法】

**【提示】摊销方法的确定：**如果没有时间条件，但是有支出条件，按照支出发生额摊销；如果已知时间条件，按照时间条件平均摊销；

(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（总额法：其他收益）或冲减相关成本（净额法：冲减管理费用）

①退回的增值税时：

借：其他应收款

贷：其他收益

②企业遭受重大自然灾害收到了政府补助资金：

借：银行存款

贷：营业外收入

(3) 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。

### 3. 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。

**【基本例题】**2×19 年 6 月 15 日，政府给予乙企业研究补助资金。政府资助的 200 万元用于补助设备费 60 万元，其余 140 万元用于补助尚未发生的前期研发费用支出。

乙企业于 2×19 年 7 月 10 日收到补助资金 200 万元。乙企业于 2×19 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】**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) 2×19 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) 2×19 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2×19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，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。

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

在财政将贴息资金拨付给贷款银行的情况下，由贷款银行以政策优惠利率向企业提供贷款。在这种方式下，受益企业按照优惠利率向贷款银行支付利息。没有直接从政府取得利息补助。企业可以选择以下方法之一进行会计处理。

a. 以实际收到的金额作为借款的入账价值，按照借款本金和该政策性优惠利率计算借款费用。

b. 以借款的公允价值作为借款的入账价值并按照实际利率法计算借款费用，实际收到的金额与借款公允价值之间的差额确认为递延收益，递延收益在借款存续期内采用实际利率法摊销，冲减相关借款费用。

企业选择了上述两种方法之一后，应当一致地运用，不得随意变更。

方法一	方法二
借：银行存款【本金】 贷：长期借款——本金【本金】	借：银行存款【本金】 长期借款——利息调整【折价】 贷：长期借款——本金【本金】 递延收益【折价】
实际承担的利息支出=本金×优惠利率 借：在建工程【本金×优惠利率】 贷：应付利息	实际承担的利息支出=期初摊余成本×实际利率 借：在建工程【期初摊余成本×实际利率】 贷：应付利息【本金×优惠利率】 长期借款——利息调整【折价摊销】 同时摊销递延收益 借：递延收益【折价摊销】 贷：在建工程

### ② 财政将贴息资金拨付给受益企业

#### (1) 取得银行贷款

借：银行存款  
 贷：长期借款——本金

#### (2) 每月末按月计利息

借：在建工程【本金×实际利率】  
 贷：应付利息  
 借：其他应收款【本金×财政贴息率】  
 贷：在建工程

## 第18章 非货币性资产交换

### 一、非货币性资产交换的认定(★★)

#### 1. 货币性资产与非货币性资产

货币性资产？

债权投资、其他债权投资、合同资产、交易性金融资产、其他权益工具投资

#### 2. 非货币性资产交换不涉及的交易和事项

(1) 企业以存货换取客户的非货币性资产的，换出存货适用《企业会计准则第14号——收入》。

(2) 非货币性资产交换中涉及企业合并的，适用《企业会计准则第20号——企业合并》《企业会计准则第2号——长期股权投资》和《企业会计准则第33号——合并财务报表》。

(3) 非货币性资产交换中涉及由《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规范的金融资产的，金融资产的确认、终止确认和计量适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第23号——金融资产转移》。

(4) 非货币性资产交换中涉及由《企业会计准则第21号——租赁》规范的使用权资产或应收融资租赁款等的，相关资产的确认、终止确认和计量适用《企业会计准则第21号——租赁》。

(5) 非货币性资产交换的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行交易的，或者非货币性资产交换的双方均受同一方或相同的多方最终控制，且该非货币性资产交换的交易实质是交换的一方向另一方进行了权益性分配或交换的一方接受了另一方权益性投入的，适用权益性交易的有关会计处理规定。

#### 3. 补价的判断

(1) 收到补价的企业

收到的补价÷换出资产公允价值<25%

(2) 支付补价的企业

支付的补价÷(支付的补价+换出资产公允价值)<25%

【提示】分子和分母，均不含增值税

### 二、会计处理

【提示】重点掌握公允价值为基础的非货币性资产交换

(1) 涉及补价，且双方补价存在对应关系：可以直接按照换入资产的公允价值作为其换入资产的成本，无需分配。

例如，甲公司以银行存款向乙公司支付补价40万元[应支付补价40万元]。

(2) 涉及补价，且双方补价不存在对应关系：则需分配。

例如，甲公司以银行存款向乙公司支付补价40万元[应支付补价50万元]。

【基本例题】甲公司和乙公司均为增值税一般纳税人。经协商，甲公司和乙公司于2×20年5月30日签订资产交换合同，当日生效。双方交换资产的公允价值、双方资产账面价值资料如下：

(1) 甲公司用于交换的资产资料如下：

科目	账面价值（单位：万元）	公允价值（单位：万元）
固定资产——办公楼	600（其中原价为750，已计提折旧150）	550（增值税为49.5）
投资性房地产——写字楼	1800（其中原价为2100，已计提折旧300）	1950（增值税为175.5）
交易性金融资产	125	150
合计	2525	2650（增值税为225）

(2) 乙公司用于交换的资产资料如下：

科目	账面价值（单位：万元）	公允价值（单位：万元）
无形资产——土地使用权	1050（其中原价为1100，已计提累计摊销50）	1200（增值税为108）
固定资产——数控机床	1600（其中原价为2000，已计提累计折旧400）	1500（增值税为195）
合计	2650	2700（增值税为303）

甲公司以银行存款向乙公司支付补价40万元[注：交换资产不含税公允价值的差额为50万元(2700-2650=50)，但实际支付补价40万元]。双方于2×20年6月30日完成了资产交换手续。甲公司以银行存款向乙公司支付增值税差额78万元(303-225)。交易过程中，甲公司以银行存款支付了土地使用权的契税及过户费用30万元，乙公司以银行存款分别支付了办公楼和写字楼的契税及过户费用20万元和50万元。假设甲公司和乙公司此前均未对上述资产计提减值准备，上述资产交换后的用途不发生改变。不考虑其他税费。

『正确答案』

(1) 判断该交换是否属于非货币性资产交换。

甲公司支付补价40万元： $40 / (40 + 2650) = 1.49\% < 25\%$ ，属于非货币性资产交换。

乙公司收到补价40万元： $40 / 2700 = 1.48\% < 25\%$ ，属于非货币性资产交换。

(2) 计算甲公司各项换入资产的初始计量金额，并编制甲公司的会计分录。

① 终止确认换出的办公楼，转入固定资产清理。

借：固定资产清理 600  
    累计折旧——办公楼 150  
    贷：固定资产——办公楼 750

② 确认换入的土地使用权和数控机床，同时确认换出资产相关损益。

用于分摊的金额 = 换出资产的公允价值总额 2650 (550 + 1950 + 150) + 支付的不含税补价 40 = 2690 (万元)

无形资产初始计量金额 =  $2690 \times 1200 / (1200 + 1500) + 30 = 1195.56 + 30 = 1225.56$  (万元)

固定资产初始计量金额 =  $2690 \times 1500 / (1200 + 1500) = 1494.44$  (万元)

借：无形资产——土地使用权 1195.56  
    固定资产——数控机床 1494.44

应交税费——应交增值税（进项税额）	(108+195)	303
资产处置损益	(600-550)	50
贷：固定资产清理		600
其他业务收入		1950
应交税费——应交增值税（销项税额）		225
交易性金融资产		125
投资收益	(150-125)	25
银行存款	(78+40)	118

③确认换入的土地使用权的相关税费。

借：无形资产——土地使用权 30

    贷：银行存款 30

④终止确认换出的投资性房地产，结转其他业务成本。

借：其他业务成本 1800

    投资性房地产累计折旧 300

    贷：投资性房地产 2100

## 第19章 债务重组

债务重组，是指在不改变交易对手方的情况下，经债权人和债务人协定或法院裁定，就清偿债务的时间、金额或方式等重新达成协议的交易。

债务重组涉及的债权和债务是指《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》规范的金融工具。

债务重组不强调在债务人发生财务困难的背景下进行，也不论债权人是否做出让步，也就是说，无论何种原因导致债务人未按原定条件偿还债务，也无论双方是否同意债务人以低于债务的金额偿还债务，只要债权人和债务人就债务条款重新达成了协议，就符合债务重组定义，例如，债权人在减免债务人部分债务本金的同时提高剩余债务的利息，或者债权人同意债务人用等值库存商品抵偿到期债务等均属于债务重组。

### 一、适用范围

(1) 债务重组中涉及的债权、重组债权、债务、重组债务和其他金融工具的确认、计量和列报，分别适用《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》和《企业会计准则第37号——金融工具列报》。不包括合同资产、合同负债、预计负债，但包括租赁应收款和租赁应付款。

(2) 通过债务重组形成企业合并的，适用《企业会计准则第20号——企业合并》。

债务人以股权投资清偿债务或者将债务转为权益工具，可能对应导致债权人取得被投资单位或债务人控制权，在合并财务报表层面，债权人取得资产和负债的确认和计量适用《企业会计准则第20号——企业合并》的有关规定。

(3) 债权人或债务人中的一方直接或间接对另一方持股且以股东身份进行债务重组的，或者债权人与债务人在债务重组前后均受同一方或相同的多方最终控制，且该债务重组的交易实质是债权人或债务人进行了权益性分配或接受了权益性投入的，适用权益性交易的有关会计处理规定。



【思考题】甲公司是乙公司股东，为了弥补乙公司临时性经营现金流短缺，甲公司向乙公司提供5000万元无息借款，并约定于1年后收回。借款期满时，尽管乙公司具有充足的现金流，甲公司仍然决定免除乙公司部分本金还款义务，仅收回1000万元借款。甲公司和乙公司是否确认债务重组相关损益。

『正确答案』甲公司和乙公司应当将该交易作为权益性交易，不确认债务重组相关损益。理由：在此项交易中，如果甲公司不以股东身份而是以市场交易者身份参与交易，在乙公司具有足够偿债能力的情况下不会免除其部分本金。

【思考题】假设前例中债务人乙公司确实出现财务困难，其他债权人对其债务普遍进行了减半的豁免，甲公司作为股东比其他债权人多豁免1500万元的债务。甲公司是否确认债务重组相关损益。

『正确答案』甲公司作为股东比其他债权人多豁免1500万元的债务的交易应当作为权益性交易，正常豁免2500万元债务的交易应当确认债务重组相关损益。理由：债务重组中不属于权益性交易的部分仍然应当确认债务重组相关损益。

## 二、以资产清偿债务方式进行债务重组

### (一) 以金融资产清偿债务

债权人的会计处理	债务人的会计处理
金融资产初始确认时应当以公允价值计量，金融资产确认金额与债权终止确认日账面价值之间的差额记入“投资收益”科目。	债务人以单项或多项金融资产清偿债务的，债务的账面价值与偿债金融资产账面价值的差额，记入“投资收益”科目。偿债金融资产已计提减值准备的，应结转计提的减值准备。
借：银行存款、其他债权投资、其他权益工具投资等【金融资产公允价值】 坏账准备 投资收益【金融资产公允价值与债权账面价值的差额】 贷：应收账款【账面余额】	借：应付账款【账面价值】 贷：银行存款、其他债权投资、其他权益工具投资等【账面价值】 投资收益【债务的账面价值-偿债金融资产账面价值】 同时 借：其他综合收益 贷：投资收益【其他债权投资清偿债务】 盈余公积、利润分配【其他权益工具投资清偿债务】

【基本例题】2×20年6月6日，甲公司向乙公司销售商品一批，应收乙公司款项的入账金额为100万元。甲公司将该应收款项分类为以摊余成本计量的金融资产。乙公司将该应付账款分类为以摊余成本计量的金融负债。2×20年8月8日，双方签订债务重组合同，乙公司以一项作为交易性金融资产核算的权益工具偿还该欠款。交易性金融资产的账面价值90万元（其中成本80万元，公允价值变动10万元），公允价值为80万元，双方办理完成股权转让手续。甲公司支付交易费用4万元。当日甲公司应收款项的公允价值为80万元，已计提坏账准备10万元，乙公司应付款项的账面价值仍为100万元。假设不考虑相关税费。

债权人的会计处理	债务人的会计处理
借：交易性金融资产 80	借：应付账款 100

坏账准备 10 投资收益 14 (金融资产确认金额 80-债权账面价值 90-交易费用 4) 贷: 应收账款 100 银行存款 4	货: 交易性金融资产 90 投资收益 10 (债务的账面价值 100-偿债金融资产账面价值 90)
---	---

### (二) 以非金融资产清偿债务

债权人的会计处理	债务人的会计处理
债权人初始确认受让的金融资产以外的资产时: 资产的成本, 包括 <b>放弃债权的公允价值</b> 和使该资产达到当前位置和状态所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、保险费等其他成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额, 应当记入当期“ <b>投资收益</b> ”科目。	(1) 债务人以单项或多项非金融资产清偿债务, 或者以包含金融资产和非金融资产在内的多项资产清偿债务的, <b>不需要区分资产处置损益和债务重组损益</b> , 也不需要区分不同资产的处置损益, 而将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额记入“其他收益——债务重组收益”科目。偿债资产已计提减值准备的应结转已计提的减值准备。
借: 库存商品、固定资产等【放弃债权的公允价值+相关税费】 坏账准备 投资收益【放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额】 贷: 应收账款 银行存款【相关税费】	借: 应付账款【账面价值】 贷: 库存商品、无形资产、固定资产清理【账面价值】 其他收益——债务重组收益【所清偿债务账面价值与转让资产账面价值的差额】

**【基本例题】**2×20年3月18日, 甲公司向乙公司销售商品一批, 应收乙公司款项的入账金额为3660万元。甲公司将该应收款项分类为以摊余成本计量的金融资产。乙公司将该应付账款分类为以摊余成本计量的金融负债。9月18日, 甲公司应收乙公司账款3660万元已逾期, 经协商决定进行债务重组。乙公司以一项固定资产(设备)抵偿上述债务, 该项设备的成本为2850万元, 已计提折旧50万元。甲公司该项应收账款在重组日的公允价值为3390万元。甲公司已对该债权计提坏账准备20万元。甲公司支付评估费用6万元。

要求: 编制2×20年9月18日债务重组双方的会计分录。

『正确答案』

甲公司的账务处理	乙公司的账务处理
借: 固定资产 (3390+6) 3396 坏账准备 20 投资收益 250 (3390-3660) 贷: 应收账款 3660 银行存款 6	借: 固定资产清理 2800 累计折旧 50 贷: 固定资产 2850 借: 应付账款 3660 贷: 固定资产清理

	2800
	其他收益——债务重组收益
	860

### (三) 以多项资产清偿债务

债权人的会计处理	债务人的会计处理
债权人受让多项非金融资产，或者包括金融资产、非金融资产在内的多项资产的，应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定确认和计量受让的金融资产；按照受让的金融资产以外的各项资产在债务重组 <u>合同生效日</u> 的公允价值比例，对放弃债权在合同生效日的 <u>公允价值扣除受让金融资产当日公允价值后的净额</u> 进行分配，并以此为基础分别确定各项资产的成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额记入“投资收益”科目。	见“以非金融资产清偿债务”
<b>借：交易性金融资产【按当日公允价值确认】</b> <b>库存商品【合同生效日的比例分配确认】</b> <b>固定资产【合同生效日的比例分配确认】</b> <b>坏账准备</b> <b>投资收益【放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额】</b> <b>贷：应收账款</b> <b>银行存款【相关税费】</b>	<b>借：应付账款【账面价值】</b> <b>贷：交易性金融资产、</b> <b>库存商品、固定资产清理</b> <b>【账面价值】</b> <b>其他收益——债务重组收益【所清偿债务账面价值与转让资产账面价值的差额】</b>

**【基本例题】**2×20 年 3 月 18 日，甲公司向乙公司销售商品一批，应收乙公司款项的入账金额为 3660 万元。甲公司将该应收款项分类为以摊余成本计量的金融资产。乙公司将该应付账款分类为以摊余成本计量的金融负债。9 月 18 日，甲公司应收乙公司账款 3660 万元已逾期，经协商决定进行债务重组，合同生效日乙公司抵偿资料如下：

(1) 以一项交易性金融资产（股权）抵偿上述部分债务，该项股权投资的成本为 1000 万元，公允价值变动 200 万元，当日公允价值为 1390 万元。

(2) 以一项固定资产（设备）抵偿上述部分债务，该项设备的成本为 650 万元，已计提折旧 50 万元，当日公允价值为 700 万元。

(3) 以一项库存商品抵偿上述部分债务，该存货的成本为 1200 万元，当日公允价值为 1300 万元。

甲公司该项应收账款在 9 月 18 日的公允价值为 3390 万元。甲公司已对该债权计提坏账准备 20 万元。

2×20 年 10 月 18 日双方办理完成抵债资产转让手续，甲公司将该股权投资分类为交易性金融资产，当日该股权的公允价值为 1400 万元。

要求：计算合同生效日 2×20 年 9 月 18 日债权人甲公司固定资产的成本和库存商品的成本；编制 2×20 年 10 月 18 日债务重组双方的会计分录。

『正确答案』

甲公司的账务处理	乙公司的账务处理
(1) 合同生效日 2×20 年 9 月 18 日	

固定资产的成本= (放弃债权在合同生效日的公允价值 3390-受让金融资产当日公允价值 1390) × 700 / (700+1300) = 700 (万元) 库存商品的成本= (3390-1390) × 1300 / (700+1300) = 1300 (万元)	
(2) 2×20年10月18日 借：交易性金融资产 1 400 固定资产 700 库存商品 1300 坏账准备 20 投资收益 (3390-3640+10) 240 贷：应收账款 3660	2×20年10月18日 借：固定资产清理 600 累计折旧 50 贷：固定资产 650 借：应付账款 3660 贷：交易性金融资产 1200 固定资产清理 600 库存商品 1200 其他收益 660

#### (四) 将债务转为权益工具方式进行债务重组

债权人的会计处理	债务人的会计处理
将债务转为权益工具方式进行债务重组导致债权人将债权转为对联营企业或合营企业的权益性投资的，债权人应当按照前述以资产清偿债务方式进行债务重组的规定计量其初始投资成本。放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，应当计入当期损益。	债务重组采用将债务转为权益工具方式进行的，债务人初始确认权益工具时，应当按照权益工具的公允价值计量，权益工具的公允价值不能可靠计量的，应当按照所清偿债务的公允价值计量。所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额，记入“ <b>投资收益</b> ”科目。债务人因发行权益工具而支出的相关税费等，应当依次冲减资本公积（资本或股本溢价）、盈余公积、未分配利润等。
借：长期股权投资【放弃债权的公允价值+相关税费】 坏账准备 投资收益【放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额】 贷：应收账款 银行存款【相关税费】	借：应付账款 贷：实收资本 资本公积——资本溢价(或股本溢价) 银行存款【支付相关税费】 投资收益【清偿债务账面价值-权益工具金额】

**【基本例题】**乙公司（债权人）和甲公司（债务人）债务重组资料如下：

(1) 2×19年3月6日，甲公司从乙公司购买一批材料，约定6个月后甲公司应结清款项5000万元（假定无重大融资成分）。乙公司将该应收款项分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产；甲公司将该应付款项分类为以摊余成本计量的金融负债。

(2) 2×19年6月30日，应收款项和应付款项的公允价值均为4250万元。

(3) 2×19年9月6日，甲公司因无法支付货款与乙公司协商进行债务重组，双方商定乙公司将该债权转为对甲公司的股权投资。当日应收款项和应付款项的公允价值均为3800万元。

(4) 2×19年10月8日，乙公司办理了对甲公司的增资手续，甲公司和乙

公司分别支付手续费等相关费用 75 万元和 60 万元。债转股后甲公司总股本为 6250 万元，乙公司持有的抵债股权占甲公司总股本的 20%，对甲公司具有重大影响，甲公司股权公允价值不能可靠计量。甲公司应付款项的账面价值仍为 5000 万元。应收款项和应付款项的公允价值仍为 3800 万元。

『正确答案』

乙公司（债权人）的会计处理	甲公司（债务人）的会计处理
①3月6日 借：交易性金融资产——成本 5000 贷：主营业务收入 5000	①3月6日 借：原材料 5000 贷：应付账款 5000
②6月30日 借：公允价值变动损益 750 (5000-4250) 贷：交易性金融资产——公允价值变动 750	
③9月6日 借：公允价值变动损益 450 (4250-3800) 贷：交易性金融资产——公允价值变动 450	
④10月8日 长期股权投资初始投资成本=应收款项公允价值 3800+相关税费 60=3860 (万元)	②10月8日，由于甲公司股权的公允价值不能可靠计量，初始确认权益工具公允价值应当按照所清偿债务的公允价值 3800 万元计量，并扣除因发行权益工具支出的相关税费 75 万元。
借：长期股权投资——甲公司 3860 交易性金融资产——公允价值变动 1200 (750+450) 贷：交易性金融资产——成本 5000 银行存款 60	借：应付账款 5000 贷：实收资本 (6250×20%) 1250 资本公积——资本溢价 (3800-1250-75) 2475 银行存款 75 投资收益 (5000-3800) 1200

#### (五) 采用修改其他条款方式进行债务重组

债权人的会计处理	债务人的会计处理
1. 原则 如果做出实质性修改，或者债权人与债务人之间签订协议，以获取实质上不同的新金融资产方式替换债权， <u>应当终止确认原债权，并按照修改后的条款或新协议确认新金融资产。</u>	1. 原则 对于债务人，做出“实质性修改”形成重组债务，或者债权人与债务人之间签订协议，以承担“实质上不同”的重组债务方式替换债务，债务人应当终止确认原债务，同时按照修改后的条款确认一项新金融负债。其中， <u>如果重组债务未来现金流量（包括支付和收取的某些费用）现值与原债务的剩余期间现金流量现值之间的差异超过 10%，则意味着新的合同条款进行了“实质性修改”或者重组债务是“实质上不同”的，有关现值的计</u>

	算均采用原债务的实际利率。
【提示】债权人，修改其他条款方式或组合方式进行债务重组，一般为实质性修改!!!	【提示】债务人，实质性修改的判断，需要考虑10%的标准!!!债权人没有10%的标准。

2. 会计处理方法 (1) 实质性修改：债权人应当按照修改后的条款以公允价值初始计量新的金融资产，新金融资产的确认金额与债权终止确认日账面价值之间的差额，记入“投资收益”科目。	2. 会计处理方法 (1) 实质性修改：债务人应当按照公允价值计量重组债务，终止确认的债务账面价值与重组债务确认金额之间的差额，记入“投资收益”科目。
(2) 非实质性修改：债权人应当根据其分类，继续以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入其他综合收益，或者以公允价值计量且其变动计入当期损益进行后续计量。	(2) 非实质性修改：债务人应当根据其分类，继续以摊余成本、以公允价值计量且其变动计入当期损益或其他适当方法进行后续计量。

**【基本例题】**2×16年1月1日，甲公司取得乙银行贷款10000万元，约定贷款期限为4年（即2×19年12月31日到期），年利率6%，按年付息，甲公司已按时支付所有利息。2×19年12月31日，甲公司出现严重资金周转问题，多项债务违约，信用风险增加，无法偿还贷款本金。

(1) 2×20年1月10日，乙银行同意与甲公司就该项贷款重新达成协议，新协议约定：

① 甲公司将一项作为固定资产核算的房产转让给乙银行，用于抵偿债务本金2000万元，该房产账面原值2400万元，累计折旧800万元，未计提减值准备；

② 甲公司向乙银行增发股票1000万股，面值1元/股，占甲公司股份总额的1%，用于抵偿债务本金4000万元，甲公司股票于2×20年1月10日的收盘价为4元/股；

③ 在甲公司履行上述偿债义务后，乙银行免除甲公司1000万元债务本金，并将尚未偿还的债务本金3000万元展期至2×20年12月31日，年利率8%；如果甲公司未能履行①②所述偿债义务，乙银行有权终止债务重组协议，尚未履行的债权调整承诺随之失效。

(2) 乙银行该贷款于2×20年1月10日的公允价值为9200万元，予以展期的贷款的公允价值为3000万元。乙银行以摊余成本计量该贷款，已计提贷款损失准备600万元。甲公司以摊余成本计量该贷款，截至2×20年1月10日，该贷款的账面价值为10000万元。不考虑相关税费。

(3) 2×20年3月2日，双方办理完成房产转让手续，乙银行将该房产作为投资性房地产核算。

(4) 2×20年3月31日，乙银行为该笔贷款补提了200万元的损失准备。

(5) 2×20年5月9日，双方办理完成股权转让手续，乙银行将该股权投资分类为以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产，甲公司股票当日收盘价为4.02元/股。

要求：分别编制债权人（乙银行）和债务人（甲公司）的会计分录。

『答案』

债权人的会计处理	债务人的会计处理
<p>甲公司与乙银行以组合方式进行债务重组，同时涉及以资产清偿债务、将债务转为权益工具、包括债务豁免的修改其他条款等方式，可以认为对全部债权的合同条款做出了<b>实质性修改</b>，债权人在收取债权现金流量的合同权利终止时应当终止确认全部债权，即在2×20年5月9日该债务重组协议的执行过程和结果不确定性消除时，可以确认全部债务重组相关损益，并按照修改后的条款确认新金融资产。</p>	<p>该债务重组协议的执行过程和结果不确定性于2×20年5月9日该债务重组协议的执行过程和结果不确定性消除时，债务人清偿该部分债务的现时义务已经解除，可以确认债务重组相关损益，并按照修改后的条款确认新金融负债。</p>
<p>①3月2日： 投资性房地产成本=放弃债权公允价值9200-受让股权公允价值4000-重组债权公允价值3000=2200（万元）</p> <p>借：投资性房地产 2200     贷：贷款——本金 2200</p> <p>②3月31日： 借：信用减值损失 200     贷：贷款损失准备 200</p>	<p>①3月2日：</p> <p>借：固定资产清理 1600     累计折旧 800     贷：固定资产 2400</p> <p>借：长期借款——本金 1600     贷：固定资产清理 1600</p>
<p>③5月9日： 受让股权的公允价值=4.02×1000=4020（万元） 投资收益=新金融资产的确认金额（4020+3000）-债权终止确认日账面价值（7800-800）=20（万元）</p> <p>借：交易性金融资产 4020     贷款——本金 3000     贷款损失准备（600+200） 800     贷：贷款——本金（10000-2200） 7800         投资收益（4020+3000-7800+800） 20</p>	<p>②5月9日： 借款的新现金流量=3000×（1+8%）/（1+6%）<sup>1</sup>=3057（万元） 现金流变化=（3057-3000）/3000=1.9%&lt;10% 因此针对3000万元本金部分的合同条款的修改不构成实质性修改，不终止确认该部分负债。</p> <p>借：长期借款——本金（10000-1600） 8400     贷：股本 1000         资本公积 3020         长期借款——本金 3057         其他收益 1323</p>

#### （六）以组合方式进行债务重组

**【基本例题】**甲、乙公司均为增值税一般纳税人，适用增值税率为13%，有关债务重组资料如下：

（1）2×19年11月5日，甲公司向乙公司赊购一批材料，含税价为1170万元。乙公司以摊余成本计量该项债权，甲公司以摊余成本计量该项债务。

（2）2×20年9月10日，甲公司因发生财务困难，无法按合同约定偿还债

务，双方协商进行债务重组。乙公司同意甲公司用其生产的商品、作为固定资产管理的机器设备和一项债权投资抵偿欠款。甲公司用于抵债的资料如下：

①库存商品：成本为350万元；不含税市价为450万元（等于计税价格）；

②固定资产：原价为750万元，累计折旧为200万元，已计提减值准备90万元；不含税公允价值为375万元（等于计税价格）；

③债权投资：账面价值总额为75万元；市价为117.75万元。票面利率与实际利率一致，按年付息；当日，该项债务的账面价值仍为1170万元。

抵债资产于2×20年9月20日转让完毕，甲公司发生设备运输费用3.25万元。

(3)乙公司将受让的商品、设备和债权投资分别作为原材料、固定资产和以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产核算，

2×20年9月20日，乙公司对该债权已计提坏账准备95万元，债权投资市价为105万元。当日，该债权的公允价值为1050万元（一定等于收到资产的含税的公允价值=450×1.13+375×1.13+117.75）。

要求：分别编制债权人和债务人的分录。

债权人的会计处理	债务人的会计处理
原材料的成本 = $(1050 - 117.75 - 107.25) \times 450 / (450 + 375) = 450$ (万元) 固定资产的成本 = $(1050 - 117.75 - 107.25) \times 375 / (450 + 375) = 375$ (万元)	
2×20年9月20日，乙公司的账务处理如下： ①结转债务重组相关损益： 借：原材料 450 固定资产 375 应交税费——应交增值税（进项税额） 107.25 交易性金融资产 105 坏账准备 95 投资收益 37.75 [1050 - (1170 - 95) + (105 - 117.75)] 贷：应收账款——甲公司 1170	甲公司9月20日的账务处理如下 借：固定资产清理 460 累计折旧 200 固定资产减值准备 90 贷：固定资产 750 借：固定资产清理 3.25 贷：银行存款 3.25 借：应付账款 1170 贷：固定资产清理 463.25 库存商品 350 应交税费——应交增值税（销项税额） 107.25 债权投资——成本 75 其他收益 174.5

## 第20章 所得税

### 【快速计算】以第1年为例



- (1) 资产减值、纳税调增→可抵扣暂时性差异→确认递延所得税资产  
 (2) 资产增值、纳税调减→应纳税暂时性差异→确认递延所得税负债

### 一、资产的计税基础(★★★)

#### 1. 固定资产

【基本例题】固定资产原值100万元；会计10年；税法20年；税前利润1000万元

『正确答案』

账面价值=100-100/10=90(万元)

计税基础=100-100/20=95(万元)

可抵扣暂时性差异=5(万元)

递延所得税资产=5×25%=1.25(万元)

应交所得税=(1000+100/10-100/20)×25%=251.25(万元)

【基本例题】甲公司适用的所得税税率为25%。

(1) 2×18年末购入管理用固定资产，成本为3600万元，采用年限平均法计提折旧，预计使用年限为10年，预计净残值为零。税法规定该固定资产的计税年限最低为15年，甲公司在计税时按照15年采用直线法计算确定的折旧在所得税税前扣除。2×19年末递延所得税资产余额30万元。2×20年末(已计提2年折旧)所得税会计处理如下  
 账面价值=3600-3600÷10×2=2880(万元)

年末计税基础=3600-3600÷15×2=3120(万元)

年末累计可抵扣暂时性差异=3120-2880=240(万元)

年末递延所得税资产余额=240×25%=60(万元)

年末递延所得税资产发生额=60-30=30(万元)

2×20年确认递延所得税费用为-30万元

(2) 2×21年10月1日，甲公司董事会决定将其固定资产的折旧年限由10年调整为20年，该项变更自2×21年1月1日起执行。2×21年末所得税会计处理如下：

2×21年的折旧额=3600÷10×9/12+(3600-3600÷10×2-3600÷10×9/12)÷(20×12-2×12-9)×3=307.83(万元)

年末账面价值=2880-307.83=2572.17(万元)

年末计税基础=3600-3600÷15×3=2880(万元)

年末递延所得税资产余额=(2880-2572.17)×25%=76.96(万元)

年末递延所得税资产发生额=76.96-60=16.96(万元)

2×21年确认递延所得税费用为-16.96万元

#### 2. 无形资产

(1) 内部研究开发形成的无形资产

符合加计扣除情况下，可产生可抵扣暂时性差异，但不确认递延所得税影响；同时需要纳税调整。

【基本例题】研发无形资产，费用化支出100万元；资本化支出5000万元，4月1日达到预定可使用状态，摊销年限10年，直线法摊销。符合加计扣除。

『正确答案』

账面价值=5000-5000/10×9/12=4625(万元)

计税基础=5000×175%-5000×175%/10×9/12=8093.75(万元)

可抵扣暂时性差异=8093.75-4625=3468.75(万元)

纳税调整 $= -100 \times 75\% + 5000/10 \times 9/12 - 5000 \times 175\%/10 \times 9/12 = -356.25$  (万元)

(2) 无形资产在后续计量时, 会计与税收的差异主要产生于对无形资产是否需要摊销及无形资产减值准备的提取

【基本例题】无形资产原值 100 万元; 会计摊销 0; 税法摊销 10 万元

『正确答案』

账面价值 $= 100 - 0 = 100$  (万元)

计税基础 $= 100 - 10 = 90$  (万元)

应纳税暂时性差异 $= 10$

递延所得税负债 $= 10 \times 25\%$  (万元)

纳税调整 $= +0 - 10 = -10$  (万元)

3. 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

【基本例题】交易性金融资产的初始成本 1 000 万元; 年末公允价值 1 200 万元; 所得税税率为 25%。

『正确答案』

账面价值 $= 1\ 200$  (万元);

计税基础 $= 1\ 000$  (万元);

应纳税暂时性差异 $= 1\ 200 - 1\ 000 = 200$  (万元);

递延所得税负债 $= 200 \times 25\% = 50$  (万元)。

纳税调整金额 $= -200$  (万元)。

【基本例题】其他债权投资、其他权益工具投资的初始成本 1 000 万元; 年末公允价值 1 200 万元; 所得税税率为 25%。

『正确答案』

账面价值 $= 1\ 200$  万元;

计税基础 $= 1\ 000$  万元;

应纳税暂时性差异 $= 1\ 200 - 1\ 000 = 200$  (万元)。

纳税调整金额 $= 0$ ;

递延所得税负债 $= 200 \times 25\% = 50$  (万元);

确认的递延所得税负债, 对应的会计科目是其他综合收益。

【基本例题】投资性房地产采用公允价值模式计量, 初始成本 1 000 万元; 年末公允价值 1 200 万元; 按照税法计算折旧费用 60 万元, 所得税税率为 25%。

『正确答案』

账面价值 $= 1\ 200$  (万元);

计税基础 $= 1\ 000 - 60 = 940$  (万元);

应纳税暂时性差异 $= 1\ 200 - 940 = 260$  (万元);

递延所得税负债 $= 260 \times 25\% = 65$  (万元);

纳税调整金额 $= -$ 公允价值变动收益  $200 - 60 = -260$  (万元)。

【基本例题】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) 2×20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。2×20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。2×20年12月31日的公允价值为6 000万元。2×20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2×21年12月31日的公允价值为5 600万元。2×21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

#### 4. 其他计提资产减值准备的各项资产

【基本例题】A公司适用的所得税税率为25%，2×18年转回存货跌价准备300万元

『正确答案』

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：该存货的账面价值小于计税基础，转回可抵扣暂时性差异，同时转回递延所得税资产。

④纳税调整减少金额为300万元

⑤递延所得税费用=300×25%=75(万元)

## 5. 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，资本公积变动	不调整	不确认

## 6. 广告费和业务宣传费支出

【基本例题】发生 170 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。企业当期实现销售收入 1 000 万元。所得税税率为 25%。

『正确答案』

当期允许税前扣除的广告费支出 = 1 000 × 15% = 150（万元），超出部分为 20 万元，允许在未来期间税前扣除，可抵扣暂时性差异 = 20（万元）；

确认递延所得税资产；需要纳税调整增加。2. 未弥补亏损

## 7. 分期收款销售商品形成的长期应收款

【基本例题】2019 年 1 月 1 日，乙公司与甲公司签订一项购货合同，乙公司向其出售一台大型机器设备。合同约定，乙公司采用分期收款方式销售。该设备价款共计 6 000 万元，分 6 期平均收取，首期款项 1 000 万元于 2019 年 1 月 1 日收到，其余款项在 5 年期间平均收取，每年的付款日期为当年 12 月 31 日。收到款项时开出增值税发票。商品成本为 3 000 万元。假定折现率为 10%。当年税前会计利润为 10 000 万元。

(1) 2019 年 1 月 1 日

现值 = 1 000 + 1 000 × (P/A, 10%, 5) = 1 000 + 1 000 × 3.7908 = 4790.8（万元）

借：长期应收款 (1 000 × 6) 6 000

贷：主营业务收入 4 790.8

未实现融资收益 1 209.2

借：银行存款 1 000

贷：长期应收款 1 000

借：主营业务成本 3 000

贷：库存商品 3 000

(2) 2019 年 12 月 31 日会计处理

借：未实现融资收益 379.08  
 贷：财务费用  $[(5\,000 - 1\,209.2) \times 10\%]$  379.08  
 借：银行存款 1 000  
 贷：长期应收款 1 000

2019年12月31日长期应收款账面价值 =  $(5\,000 - 1\,000) - (1\,209.2 - 379.08)$   
 = 3169.88 (万元)

### (3) 2019年12月31日所得税处理

税法确认的销售收入为 2 000 (6 000/6×2) 万元；结转销售成本 1 000 (3 000/6×2) 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)

## 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

### 1. 预计负债

(1) 因计提产品保修确认的预计负债

【基本例题】计提产品质量保证 100 万元；实际支付 80 万元

负债账面价值 = 20 (万元)

负债计税基础 =  $20 - 20 = 0$

可抵扣暂时性差异 = 20 (万元)

递延所得税资产 =  $20 \times 25\% = 5$  (万元)

纳税调整 =  $+100 - 80 = +20$  (万元)

(2) 未决诉讼

【基本例题】债务担保金额 10 万元；税法规定无论是否实际发生均不允许税前扣除；所得税税率为 25%。

『正确答案』

账面价值 = 10 (万元)；

计税基础 =  $10 - 0 = 10$  (万元)；

不确认递延所得税，但需要纳税调整。

【基本例题】未决诉讼 10 万元；税法规定实际发生时可以税前扣除，所得税税率为 25%。

『正确答案』

账面价值=10（万元）；  
 计税基础=10-10=0；  
 确认递延所得税资产；  
 需要纳税调整增加10万元。

(3) 附有销售退回条件的商品销售，企业根据以往经验能够合理估计退货可能性并确认与退货相关的负债（预计负债）

## 2. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债

【基本例题】交易性金融负债，初始确认100万元，年末公允价值90万元，计提应付利息5万元。

负债账面价值=90（万元）  
 负债计税基础=100（万元）  
 应纳税暂时性差异=10（万元）  
 纳税调整=-10（万元）  
 递延所得税负债=10×25%=2.5（万元）

## 3. 递延收益、合同负债

【基本例题】收到政府补助100万元，按税法规定，应作为收到当期的应纳税所得额。

递延收益账面价值=100（万元）  
 负债计税基础=100-100=0  
 可抵扣暂时性差异=100（万元）

## 4. 权益结算的股份支付

【基本例题】A公司为上市公司，企业所得税税率为25%。该公司给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2019年1月1日；授予日公允价值10元/股；授予期权数量200万股；行权价格9元/股；等待期2年。2019年12月31日的股票收盘价格为25元/股。

### ①股票期权

借：管理费用 (200×10×1/2) 1000  
 贷：资本公积——其他资本公积 1000

### ②所得税会计处理：

股票的公允价值=200×25×1/2=2500（万元）  
 股票期权行权价格=200×9×1/2=900（万元）  
 预计未来期间可税前扣除的金额=2500-900=1600（万元）  
 递延所得税资产=1600×25%=400（万元）

2019年度，A公司根据会计准则规定在当期确认的成本费用为1000万元，但预计未来期间可税前扣除的金额为1600万元，超过了该公司当期确认的成本费用，超过部分的所得税影响应直接计入所有者权益。

借：递延所得税资产 400  
 贷：资本公积——其他资本公积 [(1600-1000)×25%] 150  
 所得税费用 (1000×25%) 250

## 5. 估计退货率

【基本例题】2020年12月31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40万元。健身器材已经发出，但款项尚未收到。根据协议约定，估计该批健身器材的退货率约为20%，税前利润1 000万元。

(1) 会计处理

借：应收账款 (5000×0.05×1.16) 290  
     贷：主营业务收入 (5000×0.05×80%) 200  
         预计负债——应付退货款 (5000×0.05×20%) 50  
         应交税费——应交增值税(销项税额) 40  
 借：主营业务成本 (5000×0.04×80%) 160  
     应收退货成本 (5000×0.04×20%) 40  
     贷：库存商品 200

(2) 税法处理

应交所得税=(1000+50-40)×25%=252.5

预计负债账面价值=50；计税基础=50-50=0；可抵扣暂时性差异=50

应收退货成本账面价值=40；计税基础=0；应纳税暂时性差异=40

借：所得税费用 (1000×25%) 250  
     递延所得税资产 (50×25%) 12.5  
     贷：递延所得税负债 (40×25%) 10  
         应交税费 252.5

6. 其他负债

【基本例题】企业应交的罚款和滞纳金等 100 万元

账面价值=100 (万元)

计税基础=1000-0=0

不确认递延所得税资产，但需要纳税调整。

三、所得税率发生变化 (★★★)

【基本例题】甲公司为境内上市公司，2×16年、2×17年度适用的企业所得税税率为15%，2×18年度起适用的企业所得税税率为25%。2×16年度甲公司发生的有关交易或事项如下：

(1) 2×16年1月1日，以3000万元从二级市场购入乙公司当日发行的2年期公司债券，该债券票面价值为2 000万元，票面年利率为4%（等于实际利率），每年12月31日付息，到期还本；分类为其他债权投资（其业务模式是为收取合同现金流量并满足流动性需求，即甲公司对该部分债券以收取合同现金流量进行日常管理，但当甲公司资金发生紧缺时，将出售该债券，以保证经营所需的流动资金）。年末乙公司债券的公允价值为3 150万元。

(2) 2×16年2月1日，以1 200万元购入丙公司10%股权，对丙公司不具有控制、共同控制和重大影响；分类为其他权益工具投资（对持有的丙公司股权进行指定，除了持有该股份分得的现金股利外，该投资价值的任何变动以及处置均不影响净利润）。年末对丙公司股权投资的公允价值为1 300万元，预计下一年末仍会持有该投资，且其公允价值会继续上升；

(3) 2×16年3月1日，以500万元从二级市场购入一组股票组合。分类为交易性金融资产（以公允价值进行管理，并与投资人员的业绩挂钩）。年末股票组合的公允价值为450万元，预计下一年末仍会持有该股票组合，且其公允价值会上升至500万元以上。

(4) 2×16年6月20日，甲公司购入一台研发设备并投入使用，设备价款

为480万元。该设备预计使用5年，预计净残值为零，采用年限平均法计提折旧。税法规定企业购入研发设备价格小于500万元，可一次性税前扣除。

(5) 其他相关资料：2×16年初，甲公司可抵扣暂时性差异为1200万元，其中，2×17年度转回的金额为200万元，其余金额于2×18年以后年度转回；应纳税暂时性差异为2500万元，于2×18年以后年度转回。对于上述暂时性差异，甲公司已于2×16年以前全部确认递延所得税，并计入当年度损益。

### 【答案】

(1)  $2\times 16$ 年末递延所得税资产余额=期初余额 $(200\times 15\%+1\ 000\times 25\%)$ +股票组合 $50\times 15\%=287.5$ (万元)。

【解析】2×16年末可抵扣暂时性差异余额：期初可抵扣暂时性差异1200；其中，2×17年度转回的金额为200万元，其余金额于2×18年以后年度转回。因持有股票组合确认50(500-450)万元，由于预计下一年末仍会持有该股票组合，且其公允价值会上升至500万元以上，即反方向变化，所以2×17年度转回。

$2\times 16$ 年应确认的递延所得税资产=期末余额287.5-期初余额 $(200\times 15\%+1\ 000\times 25\%)=7.5$ (万元)

(2)  $2\times 16$ 年末递延所得税负债余额=期初应纳税暂时性差异 $2\ 500\times 25\%$ +乙公司债券确认 $150\times 15\%(3\ 150-3\ 000)$ +丙公司股权投资确认 $100\times 25\%(1\ 300-1\ 200)$ +研发 $2\times 17$ 年将摊销 $96\times 15\%+2\times 18$ 年以后将摊销 $336\times 25\%=770.9$ (万元)。

【解析】期初应纳税暂时性差异为2500万元，于2×18年以后年度转回。乙公司2×17年到期收回，债券确认 $150\times 15\%(3\ 150-3\ 000)$ 。丙公司股权投资预计下一年末仍会持有该投资，且其公允价值会继续上升，即相同方向变化，所以于2×18年以后年度转回。购入研发设备480万元，2×16年已经摊销48万元 $(480/5\times 6/12)$ ，2×17年将摊销96万元 $(480/5)$ ，2×18年以后将摊销336万元 $(480-48-96)$ 。

$2\times 16$ 年应确认的递延所得税负债=期末余额770.9-期初余额 $2\ 500\times 25\%=145.9$ (万元)

借：递延所得税资产 7.5

贷：所得税费用 7.5

借：其他综合收益 47.5 $[(3\ 150-3\ 000)\times 15\%+(1\ 300-1\ 200)\times 25\%]$

所得税费用 98.4

贷：递延所得税负债 145.9

## 第21章 外币折算

### 一、外币交易的会计处理(★★)

#### (一) 交易发生日

1. 外币交易应当在初始确认时，采用交易发生日的即期汇率将外币金额折算为记账本位币金额；也可以采用与交易发生日即期汇率近似的汇率折算。

2. 企业收到投资者以外币投入的资本，采用交易日即期汇率折算。

#### (二) 资产负债表日及结算日

1. 货币性项目。资产负债表日及结算日，应以当日即期汇率折算外币货币性项目，该项目因当日即期汇率不同于初始入账时或前一资产负债表日即期汇



率而产生的汇兑差额计入当期损益。

资产负债表日：

汇兑差额 = (外币账户期初 + 本期增加 - 本期减少) × 期末汇率 - (人民币账户期初 + 本期增加 - 本期减少)

结算日：

汇兑差额 = 债权债务科目余额 - 结算的货币金额 × 结算日汇率

**2. 非货币性项目。**资产负债表日，以历史成本计量的外币非货币性项目，仍采用交易发生日的即期汇率折算，不改变其记账本位币金额。

**3. 汇率变动可能计入的会计科目：**

(1) 外币货币性项目：汇率变动计入财务费用或在建工程；

(2) 存货：汇率变动计入资产减值损失（包括汇率变动，也包括存货减值损失，不区分）；

(3) 交易性金融资产（权益工具）：汇率变动计入公允价值变动损益（包括汇率变动，也包括公允价值的变动，不区分）；

(4) 交易性金融资产（债务工具）：汇率变动计入财务费用，公允价值变动计入公允价值变动损益；

(5) 其他权益工具投资：汇率变动计入其他综合收益（包括汇率变动，也包括公允价值的变动，不区分）；

(6) 其他债权投资：汇率变动计入财务费用，公允价值变动计入其他综合收益；

(7) 债权投资：汇率变动计入财务费用。

**【基本例题】**国内甲公司 2×20 年 1 月 2 日以外币存款 1000 万美元购入按年付息的美元债券，当日汇率为 1 美元 = 7.03 元人民币，面值为 1000 万美元，票面利率为 5%，2×20 年年末该债权的公允价值为 1010 万美元，2×20 年 12 月 31 日汇率为 1 美元 = 7.04 元人民币。

**『正确答案』**

债权投资	其他债权投资
①购入和期末计息时	①购入和期末计息时
借：债权投资——成本（美元）（1 000×7.03）7 030 贷：银行存款——美元 7 030	借：其他债权投资——成本（美元）（1 000×7.03）7 030 贷：银行存款——美元 7 030
借：应收利息——美元（1 000×5%×7.04）352 贷：投资收益 352	借：应收利息——美元 352 贷：投资收益 352
②年末计算汇兑差额 =1 000×（7.04-7.03）+50×（7.04-7.04）=10 （万元人民币）	②年末计算汇兑差额
借：债权投资——成本（美元） 10 贷：财务费用 10	借：其他债权投资——公允价值变动（美元） 贷：其他综合收益 [（1010-1000）×7.04] 70.4 借：其他债权投资——成本（美元）10 贷：财务费用 [（1000×（7.04-7.03））]10

**【基本例题】**国内甲公司 2×20 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 = 7.03 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，2×20 年 12 月 31

日汇率为1美元=7.04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） $(1\ 000 \times 7.03)$  7030  
 贷：银行存款——美元 7030  
 借：应收利息——美元  $(1\ 000 \times 5\% \times 7.04)$  352  
 贷：投资收益 352

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） 70.4  
 贷：公允价值变动损益  $[(1010 - 1000) \times 7.04]$  70.4  
 借：交易性金融资产——成本（美元） 10  
 贷：财务费用  $[(1000 \times (7.04 - 7.03))]$  10

【基本例题】国内乙公司2×19年12月10日以每股3美元的价格购入丙公司B股100万股，当日汇率为1美元=7.03元人民币，款项已付。2×19年12月31日，由于市价变动，当月购入的丙公司B股的市价变为每股2.8美元，当日汇率为1美元=7.04元人民币。2×20年1月10日，乙公司将所购丙公司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=7.05元人民币。假定不考虑相关税费的影响。

要求：假定乙公司将上述股权投资划分为其他权益工具投资或交易性金融资产，分别编制乙公司的相关会计处理。

『正确答案』

其他权益工具投资	交易性金融资产（股票）
①2×19年12月10日，购入股票 借：其他权益工具投资——成本 2109 贷：银行存款——美元 $(3 \times 100 \times 7.03)$ 2109	①2×19年12月10日，购入股票 借：交易性金融资产——成本 2109 贷：银行存款——美元 $(3 \times 100 \times 7.03)$ 2109
②2×19年12月31日公允价值变动 = $2.8 \times 100 \times 7.04 - 2\ 109 = -137.8$ （万元人民币） 借：其他综合收益 137.8 贷：其他权益工具投资——公允价值变动 137.8	②2×19年12月31日公允价值变动损益 = $2.8 \times 100 \times 7.04 - 2\ 109 = -137.8$ （万元人民币） 借：公允价值变动损益 137.8 贷：交易性金融资产——公允价值变动 137.8
【提示】137.8万元人民币既包含该股票公允价值变动的影响，又包含人民币与美元之间汇率变动的的影响。	【提示】137.8万元人民币既包含该股票公允价值变动的的影响，又包含人民币与美元之间汇率变动的的影响。
③2×20年1月10日出售 借：银行存款——美元 $(2.6 \times 100 \times 7.05)$ 1 833 盈余公积、利润分配 276 其他权益工具投资——公允价值变动 137.8 贷：其他权益工具投资——成本 2109 其他综合收益 137.8	③2×20年1月10日出售 借：银行存款——美元 $(2.6 \times 100 \times 7.05)$ 1 833 投资收益 138.2 交易性金融资产——公允价值变动 137.8 贷：交易性金融资产——成本 2109
【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。	【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。

## 二、外币财务报表折算(★★★)

### (一) 境外经营财务报表的折算

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单独作为“其他综合收益”项目列示。

#### 外币报表折算差额(其他综合收益)

= (资产项目折算人民币余额 - 负债项目折算人民币余额) - 所有者权益项目折算人民币余额

= (资产外币项目余额 - 负债外币项目余额) × 资产负债表日即期汇率【即持续计算的可辨认净资产的公允价值 × 资产负债表日即期汇率】 - (所有者权益项目期初人民币余额 + 调整后的净利润外币项目余额 × 平均汇率)

**【基本例题】** 甲公司出于长期战略考虑, 2×20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。为此项合并, 另支付相关审计、法律等费用200万元人民币。乙公司所有客户都位于意大利, 以欧元作为主要结算货币, 且与当地的银行保持长期良好的合作关系, 其借款主要从当地银行借入。

2×20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。

2×20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: 2×20年12月31日, 1欧元=9元人民币; 2×20年度平均汇率, 1欧元=8.85元人民币。

甲公司有确凿的证据认为对乙公司的投资没有减值迹象, 并自购买日起对乙公司的投资按历史成本在个别资产负债表中列报。

#### 『正确答案』

(1) 甲公司个别财务报表确认的初始投资成本 =  $1\ 200 \times 8.8 = 10\ 560$  (万元)

(2) 甲公司合并报表确认的商誉 =  $(1\ 200 - 1\ 250 \times 80\%) \times 8.8 = 1\ 760$  (万元)。

(3) 甲公司合并报表因乙公司2×20年度财务报表折算为母公司记账本位币产生外币报表折算差额

= 持续计算的可辨认净资产的公允价值  $(1\ 250 - 300) \times$  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  $1\ 250 \times 8.8 +$  调整后的净利润外币项目余额  $(-300) \times$  平均汇率  $\times 8.85) = 205$  (万元)。

### (二) 包含境外经营的合并财务报表编制的特别处理

1. 在企业境外经营为其子公司的情况下, 企业在编制合并财务报表时, 应按少数股东在境外经营所有者权益中所享有的份额计算少数股东应分担的外币报表折算差额, 并入少数股东权益列示于合并资产负债表。

借：其他综合收益

贷：少数股东权益

2. 母公司含有实质上构成对子公司（境外经营）净投资的外币货币性项目的情况下，在编制合并财务报表时，该外币货币性项目产生的汇兑差额应转入“外币报表折算差额”；

借：其他综合收益

贷：财务费用

## 第22章 租赁

### 一、承租人会计处理（★★★）

在租赁期开始日，承租人应当对租赁确认使用权资产和租赁负债，应用短期租赁和低价值资产租赁简化处理的除外。

#### （一）租赁负债的初始计量

租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。识别应纳入租赁负债的相关付款项目是计量租赁负债的关键。

##### 1. 租赁付款额

租赁付款额包括以下五项内容：

（1）固定付款额及实质固定付款额，存在租赁激励的，扣除租赁激励相关金额。实质固定付款额是指在形式上可能包含变量但实质上无法避免的付款额。

①付款额设定为可变租赁付款额，但该可变条款几乎不可能发生，没有真正的经济实质。

**【思考题】**甲公司是一家著名连锁超市经销商，从乙公司处租入位于市中心已成熟开发的零售场所开设一家超市。根据租赁合同，甲公司在正常工作时间内必须经营该超市，且甲公司不得将超市闲置或进行分租。合同中关于租赁付款额的条款为：如果甲公司开设的这家超市没有发生销售，则甲公司应付的年租金为1万元；如果这家超市发生了任何销售，则甲公司应付的年租金为500万元。则该项租赁中每年实质固定付款额为多少？

**【思考题答案】**该租赁包含每年500万元的实质固定付款额。该金额不是取决于销售额的可变付款额。因为甲公司是一家著名连锁超市，根据租赁合同，甲公司应在正常工作时间内经营该超市，所以甲公司开设的这家超市不可能不发生销售。

②承租人有多套付款额方案，但其中仅有一套是可行的。在此情况下，承租人应采用该可行的付款额方案作为租赁付款额。

**【思考题】**承租人甲公司签订了一份为期5年的卡车租赁合同。合同中关于租赁付款额的条款为：如果该卡车在某月份的行驶里程不超过5000公里，则该月应付的租金为6000元；如果该卡车在某月份的行里程超过5000公里但不超过10000公里，则该月应付的租金为8000元；该卡车1个月内的行驶里程最高不能超过20000公里，否则承租人需支付巨额罚款。则该项租赁中实质固定付款额为多少？

**【思考题答案】**实质固定付款额为月付款额6000元。理由：租赁付款额中包含基于使用情况的可变性，且在某些月份里确实可避免支付较高租金，然而，月付款额6000元是不可避免的。因此，月付款额6000元属于实质固定付款额，应被纳入租赁负债的初始计量中。

③承租人有多套可行的付款额方案，但必须选择其中一套。在此情况下，承租人应采用总折现金额最低的一套作为租赁付款额。

**【思考题】**承租人甲公司租入一台预计使用寿命为6年的机器。不可撤销的租赁期为4年。在第4年末，甲公司必须以2万元购买该机器，或者必须将租赁期延长2年，如延长，则在续租期内每年末支付1.1万元。问在该项租赁中实质固定付款额的金额如何确定？

**【思考题答案】**甲公司在租赁期开始时评估认为，不能合理确定在第4年末将是购买该机器，还是将租赁期延长2年。如果甲公司单独考虑购买选择权或续租选择权，那么在租赁期开始时，购买选择权的行权价格与续租期内的应付租金都不会纳入到租赁负债中。然而，该安排在第4年末包含一项实质固定付款额。这是因为，甲公司必须行使上述两种选择权中的其中一个，且不论在哪种选择权下，甲公司都必须进行付款。因而在该安排中，实质固定付款额的金额是下述两项金额中的较低者：购买选择权的行权价格2万元的现值与续租期内付款额，即每年末支付1.1万元的现值。

租赁激励，是指出租人为达成租赁向承租人提供的优惠，包括出租人向承租人支付的与租赁有关的款项、出租人为承租人偿付或承担的成本等。存在租赁激励的，承租人在确定租赁付款额时，应扣除租赁激励相关金额。

(2) 取决于指数或比率的可变租赁付款额。

可变租赁付款额，是指承租人为取得在租赁期内使用租赁资产的权利，而向出租人支付的因租赁期开始日后的事实或情况发生变化（而非时间推移）而变动的款项。可变租赁付款额可能与下列各项指标或情况挂钩：

①由于市场比率或指数数值变动导致的价格变动。

例如，央行基准利率或消费者价格指数（CPI）变动可能导致租赁付款额调整。

**【提示】**纳入租赁负债的初始计量中。

②承租人源自租赁资产的绩效。

例如，零售业不动产租赁可能会要求基于使用该不动产取得的销售收入的一定比例确定租赁付款额。

**【提示】**不纳入租赁负债的初始计量中，发生时计入损益或产品成本。

③租赁资产的使用。

例如，车辆租赁可能要求承租人在超过特定里程数时支付额外的租赁付款额。

**【提示】**不纳入租赁负债的初始计量中，发生时计入损益或产品成本。

**【总结】**可变租赁付款额中，仅取决于指数或比率的可变租赁付款额纳入租赁负债的初始计量中，包括与消费者价格指数挂钩的款项、与基准利率挂钩的款项和为反映市场租金费率变化而变动的款项等。此类可变租赁付款额应当根据租赁期开始日的指数或比率确定。除了取决于指数或比率的可变租赁付款额之外，其他可变租赁付款额均不纳入租赁负债的初始计量中。

(3) 购买选择权的行权价格，前提是承租人合理确定将行使该选择权。

在租赁期开始日，承租人应评估是否合理确定将行使购买标的资产的选择权。在评估时，承租人应考虑对其行使或不行使购买选择权产生经济激励的所有相关事实和情况。如果承租人合理确定将行使购买标的资产的选择权，则租赁付款额中应包含购买选择权的行权价格。

**【思考题】**承租人中华会计网络公司（简称中华公司）与出租人乙公司签订了一份不可撤销的5年期的录课室设备租赁合同。合同规定，中华公司可以选择在租赁期结束时以1 000万元购买这台设备。已知该设备应用于不断更新、迅速变化的科技领域，租赁期结束时其公允价值可能出现大幅波动，估计在800万元至1 800万元之间，在5年租赁期内可能会有更好的替代产品出现。问中华公司是否行使购买选择权？

**【思考题答案】**中华公司不能合理确定将行使购买选择权。理由：租赁期结束时该设备公允价值的重大波动性，以及在租赁期间内可能出现更好替代产品的可能性等。评估中华公司是否合理确定将行使购买选择权可能涉及重大判断。假设中华公司租赁设备时，约定更短的租赁期限（例如，1年或2年）或设备所处环境不同（例如，租赁设备并非应用于不断更新的科技领域，而是应用于相对稳定的行业，并且其未来的公允价值能够可靠预测和估计），则中华公司是否行使购买选择权的判断可能有所不同。

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

在租赁期开始日，承租人应评估是否合理确定将行使终止租赁的选择权。在评估时，承租人应考虑对其行使或不行使终止租赁选择权产生经济激励的所有相关事实和情况。如果承租人合理确定将行使终止租赁选择权，则租赁付款额中应包含行使终止租赁选择权需支付的款项，并且租赁期不应包含终止租赁选择权涵盖的期间。

**【思考题】**承租人甲公司租入某办公楼的一层楼，为期10年。甲公司有权选择在第5年后提前终止租赁，并以相当于6个月的租金作为罚金。每年的租赁付款额为固定金额100万元。该办公楼是全新的，并且在周边商业园区的办公楼中处于技术领先水平。上述租赁付款额与市场租金水平相符。问承租人甲公司是否合理确定将行使终止租赁选择权？

**【思考题答案】**甲公司确定将不会行使终止租赁选择权。理由：在租赁期开始日，甲公司评估后认为，6个月的租金对于甲公司而言金额重大，同等条件下，也难以按更优惠的价格租入其他办公楼，可以合理确定不会选择提前终止租赁，因此其租赁负债不应包括提前终止租赁时需支付的罚金，租赁期确定为10年。

(5) 根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。

担保余值，是指与出租人无关的一方向出租人提供担保，保证在租赁结束时租赁资产的价值至少为某指定的金额。如果承租人提供了对余值的担保，则租赁付款额应包含该担保下预计应支付的款项，它反映了承租人预计将支付的金额，而不是承租人担保余值下的最大敞口。

**【思考题】**承租人甲公司与出租人乙公司签订了一份汽车租赁合同，租赁期为5年。合同中就担保余值的规定为：如果标的汽车在租赁期结束时的公允价值低于10万元，则甲公司需向乙公司支付10万元与汽车公允价值之间的差额，因此，甲公司在该担保余值下的最大敞口为10万元。在租赁期开始日，甲公司预计标的汽车在租赁期结束时的公允价值为10万元。问甲公司在计算租赁负债时承租人提供的担保余值预计应支付的款项为多少？

**【思考题答案】**在租赁期开始日，甲公司预计在担保余值下将支付的金额为零。因此，甲公司在计算租赁负债时，与担保余值相关的付款额为零。

## 2. 折现率

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

## （二）使用权资产的初始计量

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

- （1）租赁负债的初始计量金额。
- （2）在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额；存在租赁激励的，应扣除已享受的租赁激励相关金额。
- （3）承租人发生的初始直接费用。
- （4）承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本。

承租人有可能在租赁期开始日就承担了上述成本的支付义务，也可能在特定期间内因使用标的资产而承担了相关义务。承租人应在其有义务承担上述成本时，将这些成本确认为使用权资产成本的一部分。

**【基本例题】**2×20年1月1日，承租人正保远程教育集团（简称正保公司）就某栋建筑物的某3个楼层与出租人乙公司签订了为期10年的租赁协议，并拥有5年的续租选择权。有关资料如下：

- （1）初始租赁期内的不含税租金为每年1 000万元，续租期间为每年1 100万元，所有款项应于每年年初支付；
- （2）为获得该项租赁，正保公司发生的初始直接费用为400万元，其中，300万元为向该楼层前任租户支付的款项，100万元为向促成此租赁交易的房地产中介支付的佣金；
- （3）作为对正保公司的激励，乙公司同意补偿正保公司100万元的佣金；
- （4）在租赁期开始日，正保公司评估后认为，不能合理确定将行使续租选择权，因此，将租赁期确定为10年；
- （5）正保公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为每年5%，该利率反映的是正保公司以类似抵押条件借入期限为10年、与使用权资产等值的相同币种的借款而必须支付的利率。为简化处理，假设不考虑相关税费影响。[已知： $(P/A, 5\%, 9) = 7.10782$ ]

要求：编制承租人正保公司租赁期开始日相关会计分录。

### 【答案】

（1）计算正保公司租赁期开始日租赁付款额的现值，并确认租赁负债和使用权资产。

在租赁期开始日，由于每年年初支付租金，所以在支付第1年的租金1 000万元以后，剩余9年租金（每年1 000万元）按5%的年利率折现后的现值计量租赁负债。

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

$$\text{② 租赁负债} = \text{剩余9期租赁付款额的现值} = 1\,000 \times (P/A, 5\%, 9) = 1\,000 \times 7.10782 = 7\,107.82 \text{ (万元)}$$

$$\text{③ 未确认融资费用} = \text{剩余9期租赁付款额} 9\,000 - \text{剩余9期租赁付款额的现值} 7\,107.82$$

$$= 1\,892.18 \text{ (万元)}$$

$$\text{④ 使用权资产} = \text{剩余9期租赁付款额的现值} 7\,107.82 + \text{支付第1年租赁付款额} 1\,000 = 8\,107.82 \text{ (万元)}$$

借：使用权资产 8 107.82  
 租赁负债——未确认融资费用 1 892.18  
 贷：租赁负债——租赁付款额 9 000  
 银行存款（第1年的租赁付款额）1 000

(2) 将初始直接费用计入使用权资产的初始成本。

借：使用权资产 400  
 贷：银行存款 400

(3) 将已收的租赁激励相关金额从使用权资产入账价值中扣除。

借：银行存款 100  
 贷：使用权资产 100

综上，甲公司使用权资产的初始成本为： $8\ 107.82 + 400 - 100 = 8\ 407.82$  (万元)。

### (三) 租赁负债的后续计量

#### 1. 计量基础

在租赁期开始日后，承租人应当按以下原则对租赁负债进行后续计量：

(1) 确认租赁负债的利息时，增加租赁负债的账面金额；即：

借：财务费用——利息费用  
 贷：租赁负债——未确认融资费用

承租人应当按照固定的周期性利率计算租赁负债在租赁期内各期间的利息费用，并计入当期损益，但按照借款费用等其他准则规定应当计入相关资产成本的，从其规定。

此处的周期性利率，是指承租人对租赁负债进行初始计量时所采用的折现率，或者因租赁付款额发生变动或因租赁变更而需按照修订后的折现率对租赁负债进行重新计量时，承租人所采用的修订后的折现率。

(2) 支付租赁付款额时，减少租赁负债的账面金额；即：

借：租赁负债——租赁付款额  
 贷：银行存款

(3) 因重估或租赁变更等原因导致租赁付款额发生变动时，重新计量租赁负债的账面价值。

**【基本例题】**沿用正保公司资料。

要求：编制2×20年、2×21年相关会计分录。

**【答案】**

提示：年初付款。

①2×20年末未确认融资费用摊销额=（年初租赁付款额9 000—年初未确认融资费用1 892.18）×5%=355.39（万元）

借：财务费用——利息费用 355.39  
 贷：租赁负债——未确认融资费用 355.39

②2×21年年初

借：租赁负债——租赁付款额 1 000  
 贷：银行存款 1 000

2×21年末未确认融资费用摊销额=[（9 000—1 000）—（1 892.18—355.39）]×5%=323.16（万元）

借：财务费用——利息费用 323.16  
 贷：租赁负债——未确认融资费用 323.16



未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额，即，并非取决于指数或比率的可变租赁付款额，应当在实际发生时计入当期损益，但按照《企业会计准则第1号——存货》等其他准则规定应当计入相关资产成本的，从其规定。

**【基本例题】**沿用上例正保公司资料，除固定付款额外，合同还规定租赁期间正保公司3个楼层当年营业收入超过4 000万元的，当年应再支付按实际营业收入的1%计算的租金，于当年年末支付。假设在租赁的第3年，该正保公司的营业收入为5 000万元。

要求：编制正保公司2×22年支付可变租赁付款额的会计分录。

**【答案】**由于该可变租赁付款额与未来的营业收入挂钩，而并非是取决于指数或比率的，因此不应被纳入租赁负债的初始计量中。正保公司第3年年末应支付的可变租赁付款额为50万元，在实际发生时计入当期损益。

借：销售费用 50 (5 000×1%)

贷：银行存款 50

**【基本例题】**沿用上例正保公司资料，但没有固定付款额，租赁合同约定，租赁期为10年，年租金按照租赁资产当年营业收入的80%计算，于每年末支付给出租人。假定不考虑其他因素。2×20年营业收入为20 000万元。

要求：说明该租赁合同应如何对租赁负债进行初始计量和后续计量，编制2×20年支付可变租赁付款额的会计分录。

**【答案】**按照上述租赁合同约定，租赁付款额按照租赁资产年营业收入的一定比例计算，属于可变租赁付款额，但该可变租赁付款额不取决于指数或比率的变化，而是取决于租赁资产的未来绩效，因此，初始计量时取决于指数或比率的可变租赁付款额为0。在假定不考虑其他因素的情况下，租赁负债的初始计量金额为0。根据租赁准则，未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额，即，并非取决于指数或者比率的可变租赁付款额，应当在实际发生时计入当期损益，但按照《企业会计准则第1号——存货》等其他准则规定应当计入相关资产成本的，从其规定。

**【提示】**取决于租赁资产未来绩效的可变租赁付款额对租赁负债的计量影响，澄清了取决于租赁资产未来绩效的可变租赁付款额是不取决于指数或比率变化的可变租赁付款额，不纳入租赁负债的初始计量，在实际发生时计入当期损益。

借：销售费用 16 000 (20 000×80%)

贷：银行存款 16 000

## 2. 租赁负债的重新计量

在租赁期开始日后，当发生下列**四种情形**时，承租人应当按照变动后的租赁付款额的现值重新计量租赁负债，并相应调整使用权资产的账面价值。使用权资产的账面价值已调减至零，但租赁负债仍需进一步调减的，承租人应当将剩余金额计入当期损益。

### (1) 实质固定付款额发生变动。

如果租赁付款额最初是可变的，但在租赁期开始日后的某一时点转为固定，那么，在潜在可变性消除时，该付款额成为实质固定付款额，应纳入租赁负债的计量中。承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。在该情形下，承租人采用的折现率不变，即，采用租赁期开始日确定的折现率。

**【基本例题】**2×20年初，承租人甲公司签订了一份为期10年的机器租赁合同。租金于每年年末支付，并按以下方式确定：第1年，租金是可变的，根

据该机器在第1年下半年的实际产能确定；第2至10年，每年的租金根据该机器在第1年下半年的实际产能确定，即，租金将在第1年年末转变为固定付款额。在租赁期开始日，甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为5%。假设在第1年年末，根据该机器在第1年下半年的实际产能所确定的租赁付款额为每年1 000万元。[已知： $(P/A, 5\%, 9) = 7.1078$ ]

要求：编制甲公司在第1年年末（2×20年）的相关会计分录。

**【答案】**在租赁期开始时，由于未来的租金尚不确定，因此甲公司的租赁负债为零。在第1年年末，租金的潜在可变性消除，成为实质固定付款额（即每年1 000万元），因此甲公司应基于变动后的租赁付款额重新计量租赁负债，并采用不变的折现率（即5%）进行折现。

（1）支付第一年租金：

借：制造费用等 1 000

贷：银行存款 1 000

（2）确认使用权资产和租赁负债：

后续年度需支付的租赁付款额 =  $1\ 000 \times 9 = 9\ 000$ （万元）

租赁付款额在第1年年末的现值 =  $1\ 000 \times (P/A, 5\%, 9) = 1\ 000 \times 7.1078 = 7\ 107.8$ （万元）

未确认融资费用 =  $9\ 000 - 7\ 107.8 = 1\ 892.2$ （万元）

借：使用权资产 7 107.8

租赁负债——未确认融资费用 1 892.2

贷：租赁负债——租赁付款额 9 000

（2）担保余值预计的应付金额发生变动。

在租赁期开始日后，承租人应对其在担保余值下预计支付的金额进行估计。该金额发生变动的，承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债，采用的折现率仍然不变。

（3）用于确定租赁付款额的指数或比率发生变动。

在租赁期开始日后，因浮动利率的变动而导致未来租赁付款额发生变动的，承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。在该情形下，承租人应采用反映利率变动的修订后的折现率进行折现。

在租赁期开始日后，因用于确定租赁付款额的指数或比率（浮动利率除外）的变动而导致未来租赁付款额发生变动的，承租人应当按照变动后租赁付款额的现值重新计量租赁负债。在该情形下，承租人采用的折现率不变。

需要注意的是，仅当现金流量发生变动时，即租赁付款额的变动生效时，承租人才应重新计量租赁负债，以反映变动后的租赁付款额。承租人应基于变动后的合同付款额，确定剩余租赁期内的租赁付款额。

**【基本例题】**沿用上例正保公司资料。其他资料：合同规定，租赁付款额在租赁期开始日后每两年基于过去24个月消费者价格指数的上涨进行上调。租赁期开始日的消费者价格指数为100。正保公司在初始计量租赁负债时，应基于租赁期开始日的消费者物价指数确定租赁付款额，无需对后续年度因消费者物价指数而导致的租金变动作出估计。因此，在租赁期开始日，正保公司应以每年1 000万元的租赁付款额为基础计量租赁负债。假设在2×22年初（租赁第3年年初）的消费者价格指数为108，甲公司在租赁期开始日采用的折现率为5%。[已知： $(P/A, 5\%, 7) = 5.78637$ ]

要求：编制2×22年初重新计量租赁负债的相关会计分录。

**【答案】**

(1) 2×22年初(在第3年年初)租赁负债=6 786.37(万元)

**【解析】**计算方法有3种：

方法一：见表(略)；

方法二： $1\ 000+1\ 000\times(P/A, 5\%, 7)=1\ 000+1\ 000\times 5.78637=6\ 786.37$ (万元)

方法三： $(9\ 000-1\ 000)-(1\ 892.18-355.39-323.16)=6\ 786.37$ (万元)

(2) 经消费者价格指数调整后的第3年租赁付款额=1 000×108/100=1 080(万元)

(3) 应当于第3年年初重新计量租赁负债，以反映变动后的租赁付款额，即租赁负债应当以每年1 080万元的租赁付款额(剩余8笔)为基础进行重新计量。每年1 080万元的租赁付款额按不变的折现率(即5%)进行折现：

$2\times 22$ 年初重新计量租赁负债=1 080+1 080×(P/A, 5%, 7)=1 080+1 080×5.78637=7 329.28(万元)

(4) 甲公司的租赁负债将增加=重新计量后的租赁负债7 329.28-重新计量前的租赁负债6 786.37=542.91(万元)

(5) 相关账务处理

借：使用权资产 542.91

    租赁负债——未确认融资费用 97.09

    贷：租赁负债——租赁付款额 640(8×80)

(4) 购买选择权、续租选择权或终止租赁选择权的评估结果或实际行使情况发生变化。

租赁期开始日后，发生下列两种情形的，承租人应采用修订后的折现率对变动后的租赁付款额进行折现，以重新计量租赁负债：

①续租选择权或终止租赁选择权：发生承租人可控范围内的重大事件或变化，且影响承租人是否合理确定将行使续租选择权或终止租赁选择权的，承租人应当对其是否合理确定将行使相应选择权进行重新评估。

②购买选择权：发生承租人可控范围内的重大事件或变化，且影响承租人是否合理确定将行使购买选择权的，承租人应当对其是否合理确定将行使购买选择权进行重新评估。

上述两种情形下，承租人在计算变动后租赁付款额的现值时，应当采用剩余租赁期间的租赁内含利率作为折现率；无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率的，应当采用重估日的承租人增量借款利率作为折现率。

**【提示】**可控范围内：例如房价上涨，不在企业的可控范围内。因此，虽然该事项导致购买选择权及续租选择权的评估结果发生变化，不需重新计量租赁负债。

**【基本例题】**沿用前述正保公司资料。2×20年1月1日，承租人正保公司就某栋建筑物的某3个楼层与出租人乙公司签订了为期10年的租赁协议，并拥有5年的续租选择权。在租赁期开始日，正保公司评估后认为，不能合理确定将行使续租选择权，因此，将租赁期确定为10年。其他资料：在第5至6年，正保公司的业务显著增长，其日益壮大的人员规模意味着需要扩租办公楼。为了最大限度降低成本，正保公司额外签订了一份为期8年、在同一办公楼内其

他楼层的租赁合同，在第7年年初起租。假设正保公司无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率，其第6年末的增量借款利率为4.5%。已知： $(P/A, 5\%, 3) = 2.72324$ ； $(P/A, 4.5\%, 3) = 2.74896$ ； $(P/A, 4.5\%, 5) = 4.38998$ ； $(P/F, 4.5\%, 3) = 0.87630$ 。

要求：

- (1) 判断正保公司是否合理确定将行使现有租赁合同下的续租选择权。
- (2) 计算第6年年末承租人正保公司进行重新计量租赁负债的金额，并编制会计分录。

**【答案】**

(1) 可以合理确定正保公司将行使现有租赁合同下的续租选择权。理由：将扩张的人员安置到在同一办公楼内其他楼层的决定，在正保公司的可控范围内，并影响其是否合理确定将行使现有租赁合同下的续租选择权。如果在其他办公楼中租入一个类似的楼层，正保公司可能会产生额外的费用，因为其人员将处于两栋不同的办公楼中，而将全部人员搬迁到其他办公楼的费用可能会更高。在第6年年末，正保公司重新评估后认为，其合理确定将行使现有租赁合同下的续租选择权，因此该租赁的租赁期由10年变为15年。

(2) 正保公司应采用修订后的折现率对变动后的租赁付款额进行折现，以重新计量租赁负债：

①第6年年末，在对租赁期变动进行会计处理之前，承租人正保公司相关资料如下：租赁负债为3 723.24万元，即 $3\ 723.24 = 1\ 000 + 1\ 000 \times (P/A, 5\%, 3) = 1\ 000 + 1\ 000 \times 2.72324$ 。

②承租人正保公司按照以下金额进行重新计量租赁负债：剩余4期付款额1 000万元和随后5期付款额1 100万元按照修改后的年折现率4.5%进行折现的现值，在第6年年末，甲公司重新评估后的租赁期为15年，因此应将剩余租赁期（第7至15年）内的租赁付款额（共9笔）纳入租赁负债，并采用修订后的折现率进行折现。

由于每年年初付租金，其结果是按照每年年初付租金计算，因此：

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

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

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

**【基本例题】**承租人中华会计网络公司（简称中华公司）与出租人乙公司签订了一份为期5年的演播录课室全套设备租赁合同，租赁期开始日为20×1年1月1日。

(1) 中华公司计划开发自有设备以替代租赁资产，自有设备计划在5年内投入使用。中华公司拥有在租赁期结束时以1 000万元购买该设备的选择权。每年的租赁付款额固定为2 000万元，于每年年末支付。中华公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为5%。在租赁期开始日，中华公司对行使购买选择权的可能性进行评估后认为，不能合理确定将行使购买选择权。这是因为，

中华公司计划开发自有设备，继而在租赁期结束时替代租赁资产。因此中华公司按照5年并采用直线法计提折旧。[已知 $(P/A, 5\%, 5) = 4.33$ ]

(2) 假设在 $20 \times 3$ 年(第3年)年末，中华公司作出削减开发项目的战略决定，包括上述替代设备的开发。该决定在甲公司的可控范围内，并影响其是否合理确定将行使购买选择权。此外，中华公司预计该设备在租赁期结束时的公允价值为4 000万元。中华公司重新评估其行使购买选择权的可能性后认为，其合理确定将行使该购买选择权。原因是：在租赁期结束时不大可能有可用的替代设备，并且该设备在租赁期结束时的预期市场价值(4 000万元)远高于行权价格(1 000万元)。因此，中华公司应在第3年年末将购买选择权的行权价格纳入租赁付款额中。假设中华公司无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率，其第3年年末的增量借款利率为5.5%。中华公司预计该设备剩余使用年限为7年，预计净残值为0。[已知 $(P/A, 5.5\%, 2) = 1.85$ ； $(P/F, 5.5\%, 2) = 0.9$ ]

**【答案】**

(1) 编制中华公司租赁期开始日确认租赁负债、使用权资产的会计分录；

租赁期开始日确认租赁负债 $= 2\,000 \times (P/A, 5\%, 5) = 2\,000 \times 4.33 = 8\,660$   
(万元)

借：使用权资产 8 660

    租赁负债——未确认融资费用 1 340 (10 000—8 660)

贷：租赁负债——租赁付款额 (2 000×5) 10 000

(2) 计算 $20 \times 1$ 年~ $20 \times 5$ 年确认的利息费用，编制 $20 \times 1$ 年和 $20 \times 2$ 年年末相关会计分录。

① $20 \times 1$ 年年末支付及摊销

借：租赁负债——租赁付款额 2 000

    贷：银行存款 2 000

未确认融资费用摊销额 $=$ (年初租赁付款额10 000—年初未确认融资费用1 340) $\times 5\% = 433$ (万元)

借：财务费用——利息费用 433

    贷：租赁负债——未确认融资费用 433

② $20 \times 2$ 年年末支付及摊销

借：租赁负债——租赁付款额 2 000

    贷：银行存款 2 000

未确认融资费用摊销额 $= [(10\,000 - 2\,000) - (1\,340 - 433)] \times 5\% = 354.65$   
(万元)

借：财务费用——利息费用 354.65

    贷：租赁负债——未确认融资费用 354.65

(3) 计算 $20 \times 3$ 年年末重新计量租赁负债的金额，并编制租赁负债后续计量相关会计分录。在第3年年末，甲公司重新计量租赁负债以涵盖购买选择权的行权价格，并采用修订后的折现率5.5%进行折现。

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

重新计量前的租赁负债(支付前3年的付款额后) $= 3\,720.03$ (万元)

应调整增加使用权资产 $= 4\,600 - 3\,720.03 = 879.97$ (万元)

借：使用权资产 879.97

租赁负债——未确认融资费用 120.03 (1 000—879.97)

贷：租赁负债——租赁付款额 1 000

租赁负债后续计量如下：

单

位：万元

年度	租赁负债 年初金额	利息费用	租赁付款额	租赁负债年末金 额
	①	②=①×5.5%	③	④=①+②-③
20×4年	4 600	253	2 000	2 853
20×5年	2 853	147=2 000+1 000(行权价格) -2 853	2 000	1 000

借：租赁负债——租赁付款额 2 000

贷：银行存款 2 000

借：财务费用——利息费用 253 (4 600×5.5%)

贷：租赁负债——未确认融资费用 253

借：租赁负债——租赁付款额 2 000

贷：银行存款 2 000

借：财务费用——利息费用 147

贷：租赁负债——未确认融资费用 147

借：固定资产——办公楼 3 102.84

使用权资产累计折旧 $[8 660/5 \times 3 + (8 660/5 \times 2 + 879.97) / 7 \times 2] \times 6$

437.13

租赁负债——租赁付款额 1 000

贷：使用权资产 (8 660+879.97) 9 539.97

银行存款 1 000

【基本例题】沿用正保公司资料。其他资料：于每年年初支付改为年末支付。无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为5%。

(1) 不可撤销租赁期为5年，并且合同约定在第5年年末，正保公司有权选择以每年1 000万元续租5年，也有权选择以20 000万元购买该房产。正保公司在租赁期开始时评估认为，可以合理确定将行使续租选择权，而不会行使购买选择权，因此将租赁期确定为10年，按直线法对使用权资产计提折旧。

(2) 在第4年，该房产所在地房价显著上涨，正保公司预计租赁期结束时该房产的市价为40 000万元，正保公司在第4年年末重新评估后认为，能够合理确定将行使上述购买选择权，而不会行使上述续租选择权。

已知： $[(P/A, 5\%, 10) = 7.72173; (P/A, 5\%, 9) = 7.10782; (P/A, 5\%, 8) = 6.46321; (P/A, 5\%, 7) = 5.78637; (P/A, 5\%, 6) = 5.07569; (P/A, 5\%, 5) = 4.32947]$

【答案】

(1) 计算在租赁期开始日，正保公司确认的租赁负债和使用权资产，并编制会计分录。

租赁期开始日确认的租赁负债和使用权资产 $=1 000 \times (P/A, 5\%, 10) = 1 000 \times 7.72173 = 7 721.73$  (万元)

借：使用权资产 7 721.73

租赁负债——未确认融资费用 (10 000—7 721.73) 2 278.27

贷：租赁负债——租赁付款额  $(1\ 000 \times 10)$  10 000

(2) 根据资料(1)，计算正保公司2×20年至2×24年利息费用，编制2×20年末、2×21年末相关会计分录。

2×20年末：

借：租赁负债——租赁付款额 1 000

贷：银行存款 1 000

未确认融资费用摊销额(注：用两种方法计算) = (年初租赁付款额 10 000 - 一年初未确认融资费用 2 278.27) × 5% = 386.09 (万元)

或 =  $1\ 000 \times (P/A, 5\%, 10) \times 5\% = 1\ 000 \times 7.72173 \times 5\% = 386.09$  (万元)

借：财务费用——利息费用 386.09

贷：租赁负债——未确认融资费用 386.09

2×21年末：

借：租赁负债——租赁付款额 1 000

贷：银行存款 1 000

未确认融资费用摊销额 =  $[(10\ 000 - 1\ 000) - (2\ 278.27 - 386.09)] \times 5\% = 355.39$  (万元)

或 =  $1\ 000 \times (P/A, 5\%, 9) \times 5\% = 1\ 000 \times 7.10782 \times 5\% = 355.39$  (万元)

借：财务费用——利息费用 355.39

贷：租赁负债——未确认融资费用 355.39

(3) 根据资料(2)，说明房价上涨是否需要重新计量租赁负债，说明理由；计算正保公司2×24年末“使用权资产累计折旧”、“租赁负债——未确认融资费用”科目余额。

房价上涨不需要重新计量租赁负债。理由：该房产所在地区的房价上涨属于市场情况发生的变化，不在正保公司的可控范围内。因此，虽然该事项导致购买选择权及续租选择权的评估结果发生变化，但正保公司不需重新计量租赁负债。

① 使用权资产累计折旧 =  $7\ 721.73 / 10 \times 5 = 3\ 860.87$  (万元)

② 租赁负债的账面价值 = 4 329.47 (万元)

其中，租赁付款额 =  $10\ 000 - 5\ 000 = 5\ 000$  (万元)，未确认融资费用 =  $5\ 000 - 4\ 329.47 = 670.53$  (万元)。

(4) 编制正保公司2×24年末行使购买选择权的会计分录

借：固定资产——办公楼 19 531.39

使用权资产累计折旧 3 860.87

租赁负债——租赁付款额 5 000

贷：使用权资产

7 721.73

租赁负债——未确认融资费用 670.53

银行存款

20 000

#### (四) 使用权资产的后续计量

##### 1. 计量基础

在租赁期开始日后，承租人应当采用成本模式对使用权资产进行后续计量，即，以成本减累计折旧及累计减值损失计量使用权资产。

承租人按照租赁准则有关规定重新计量租赁负债的，应当相应调整使用权资产的账面价值。

##### 2. 使用权资产的折旧

承租人应当参照固定资产有关折旧规定，自租赁期开始日起对使用权资产计提折旧。使用权资产通常应自租赁期开始的当月计提折旧，当月计提确有困难的，为便于实务操作，企业也可以选择自租赁期开始的下月计提折旧，但应对同类使用权资产采取相同的折旧政策。计提的折旧金额应根据使用权资产的用途，计入相关资产的成本或者当期损益。

承租人在确定使用权资产的折旧方法时，应当根据与使用权资产有关的经济利益的预期实现方式做出决定。通常，承租人按直线法对使用权资产计提折旧，其他折旧方法更能反映使用权资产有关经济利益预期实现方式的，应采用其他折旧方法。

承租人在确定使用权资产的折旧年限时，应遵循以下原则：承租人能够合理确定租赁期届满时取得租赁资产所有权的，应当在租赁资产剩余使用寿命内计提折旧；承租人无法合理确定租赁期届满时能够取得租赁资产所有权的，应当在租赁期与租赁资产剩余使用寿命两者孰短的期间内计提折旧。如果使用权资产的剩余使用寿命短于前两者，则应在使用权资产的剩余使用寿命内计提折旧。

### 3. 使用权资产的减值

在租赁期开始日后，承租人应当按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，确定使用权资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。

使用权资产发生减值的，按应减记的金额，借记“资产减值损失”科目，贷记“使用权资产减值准备”科目。使用权资产减值准备一旦计提，不得转回。承租人应当按照扣除减值损失之后的使用权资产的账面价值，进行后续折旧。

**【基本例题】**承租人甲公司签订了一份为期10年的机器租赁合同，用于甲公司生产经营。相关使用权资产的初始账面价值为10 000万元，按直线法在10年内计提折旧，年折旧费为1 000万元。第5年年末，该使用权资产可收回金额为3 000万元。

要求：计算在第5年年末，确认该使用权资产的减值损失及之后每年的折旧费。

#### 【答案】

(1) 使用权资产在减值前的账面价值 =  $10\,000 - 10\,000 / 10 \times 5 = 5\,000$  (万元)

(2) 确认该使用权资产减值损失 =  $5\,000 - 3\,000 = 2\,000$  (万元)

(3) 计提减值损失之后，该使用权资产的账面价值减至3 000万元(即， $5\,000 - 2\,000$ )

(4) 之后每年的折旧费 =  $3\,000 / 5 = 600$  (万元)

#### (五) 租赁变更的会计处理

**【提示】**注意与“租赁负债的重新计量”区别。包括：实质固定付款额发生变动(折现率不变)；担保余值预计的应付金额发生变动(折现率不变)；因浮动利率的变动而导致未来租赁付款额发生变动的(折现率变)，因指数或比率(浮动利率除外)的变动而导致未来租赁付款额发生变动的(折现率不变)；购买选择权、续租选择权或终止租赁选择权的评估结果或实际行使情况发生变化(折现率变)。

租赁变更，是指原合同条款之外的租赁范围、租赁对价、租赁期限的变更，包括增加或终止一项或多项租赁资产的使用权，延长或缩短合同规定的租赁期等。租赁变更生效日，是指双方就租赁变更达成一致的日期。



### 1. 租赁变更作为一项单独租赁处理

租赁发生变更且同时符合下列条件的，承租人应当将该租赁变更作为一项单独租赁进行会计处理：

(1) 该租赁变更通过增加一项或多项租赁资产的使用权而扩大了租赁范围或延长了租赁期限；

(2) 增加的对价与租赁范围扩大部分或租赁期限延长部分的单独价格按该合同情况调整后的金额相当。

### 2. 租赁变更未作为一项单独租赁处理

承租人应当在租赁变更生效日进行下列会计处理：

(1) 按照租赁分拆的规定对变更后合同的对价进行分摊；

(2) 确定变更后的租赁期；

(3) 采用变更后的折现率对变更后的租赁付款额进行折现，以重新计量租赁负债。

(4) 在计算变更后租赁付款额的现值时，承租人应当采用剩余租赁期间的租赁内含利率作为折现率；无法确定剩余租赁期间的租赁内含利率的，应当采用租赁变更生效日的承租人增量借款利率作为折现率。

(5) 就上述租赁负债调整的影响，承租人应区分以下情形进行会计处理：

① 租赁变更导致租赁范围缩小或租赁期缩短的，承租人应当调减使用权资产的账面价值，以反映租赁的部分终止或完全终止。承租人应将部分终止或完全终止租赁的相关利得或损失计入当期损益。

② 其他租赁变更，承租人应当相应调整使用权资产的账面价值。

## 二、承租人的列报(★★)

### 1. 资产负债表

承租人应当在资产负债表中单独列示使用权资产和租赁负债。其中，租赁负债通常分别非流动负债和一年内到期的非流动负债（即，资产负债表日后12个月内租赁负债预期减少的金额）列示。

【基本例题】承接中华公司资料。

年度	租赁负债年初金额	利息费用	租赁付款额	租赁负债年末金额
	①	②=①×5%	③	④=①+②-③
20×1年	8 660	433	2 000	7 093
20×2年	7 093	354.65	2 000	5 447.65

要求：20×1年末“租赁负债”科目余额在资产负债表中的列报。

『正确答案』

非流动负债“租赁负债”项目列示=5 447.6（万元），即20×2年租赁负债年末金额。

流动负债“一年内到期的非流动负债”项目应列示=1 645.35（万元），即（7 093-5 447.65），该金额是资产负债表日后12个月内租赁负债预期减少的金额。

### 2. 利润表

承租人应当在利润表中分别列示租赁负债的利息费用与使用权资产的折旧费用。其中，租赁负债的利息费用在财务费用项目列示。

### 3. 现金流量表

承租人应当在现金流量表中按照如下方式列示：

- (1) 偿还租赁负债本金和利息所支付的现金，应当计入筹资活动现金流出；
- (2) 对短期租赁和低价值资产租赁进行简化处理的，支付的相关付款额，应当计入经营活动现金流出；
- (3) 支付的未纳入租赁负债计量的可变租赁付款额，应当计入经营活动现金流出。

## 第23章 财务报告

### 一、资产负债表 (★)

【提示】掌握流动资产与非流动资产、流动负债与非流动负债

### 二、利润表 (★★)

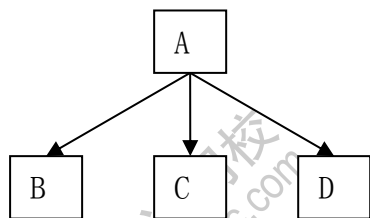
【提示】掌握影响“营业利润”的业务。

### 三、现金流量表 (★★★)

【提示】掌握分类

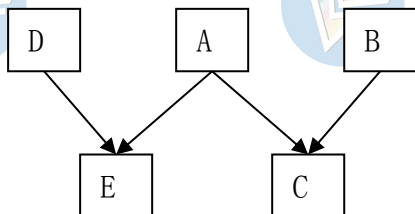
### 四、关联方关系的认定 (★★★)

#### 1. 控制

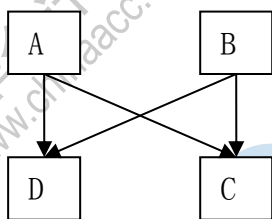


则 AB、AC、AD 之间存在关联方关系  
另外 BC、CD、BD 之间存在关联方关系

#### 2. 共同控制

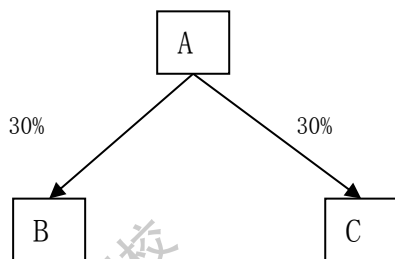


则 DE、AE、AC、BC、CE 之间互为关联方关系。



则：AC、AD、BD、BC、CD 之间互为关联方关系。

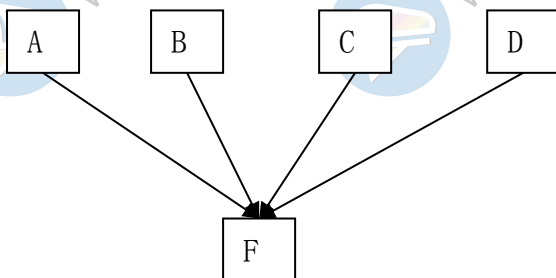
#### 3. 重大影响



AB、AC 之间互为关联方关系。

BC 不构成关联方关系。

#### 4. 投资者之间



A 和 F、B 和 F、C 和 F 以及 D 和 F 之间构

成关联方关系。

## 第 24 章 资产负债表日后事项

### 一、调整事项与非调整事项的区别 (★)

某一事项究竟是调整事项还是非调整事项，主要取决于该事项表明的情況在资产负债表日或资产负债表日以前是否已经存在。若该情况在资产负债表日或之前已经存在，则属于调整事项；反之，则属于非调整事项。

### 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。

### 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

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。处置组中可能包含企业的任何资产和负债。企业合并中取得的商誉应当按照合理的方法分摊至相关的资产组或资产组组合，如果处置组即为该资产组或者包括在该资产组或资产组组合中，处置组也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。具体来说，“出售极可能发生”应当包含以下几层含义：

(1) 企业出售非流动资产或处置组的决议一般需要由企业相应级别的管理层作出，如果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，应当已经获得批准。

(2) 企业已经获得确定的购买承诺，确定的购买承诺是企业与其他方签订的具有法律约束力的购买协议，该协议包含交易价格、时间和足够严厉的违约惩罚等重要条款，使协议出现重大调整或者撤销的可能性极小。

(3) 预计自划分为持有待售类别起一年内，出售交易能够完成。

**(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**

**【基本例题】**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) 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：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) 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：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，因此不应当将拟出售的部分股权划分为持有待售类别。

(3) 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：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。

(4) 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：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。

### 3. 拟结束使用而非出售的非流动资产或处置组

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(★★★)

**【基本例题】**(1) 2×20年3月1日,甲公司购入乙公司全部股权,支付价款8000万元。购入该股权之前,甲公司的管理层已经做出决议,一旦购入乙公司将在一年内将其出售给丙公司,乙公司在当前状况下即可立即出售。预计甲公司还将为出售该子公司支付60万元的出售费用。甲公司与丙公司计划于2×20年3月31日签署股权转让合同。

假定一:甲公司与丙公司初步议定股权转让价格为8100万元。

假定二:甲公司尚未与丙公司议定转让价格,购买日股权公允价值与支付价款8000万元一致。

基于假定一:	基于假定二:
分析:乙公司是专为转售而取得的子公司,其在不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额应当为8000万元,当日公允价值减去出售费用后的净额为8040万元(8100-60),按照二者孰低计量。2×20年3月1日甲公司的账务处理如下: 借:持有待售资产——长期股权投资 8000 贷:银行存款 8000	分析:乙公司是专为转售而取得的子公司,其如果不划分为持有待售类别情况下的初始计量金额为8000万元,当日公允价值减去出售费用后的净额为7940万元(8000-60),按照二者孰低计量。甲公司2×20年3月1日的账务处理如下: 借:持有待售资产——长期股权投资 7940 资产减值损失 60 贷:银行存款 8000

(2) 3月31日,甲公司与丙公司签订合同,转让所持有乙公司的全部股权,转让价格为8035万元,甲公司预计还将支付40万元的出售费用。

基于假定一:	基于假定二:
3月31日,甲公司持有的乙公司股权公允价值减去出售费用后的净额为7995万元(8035-40),账面价值为8000万元,以二者孰低计量,账务处理如下: 借:资产减值损失5(8000-7995) 贷:持有待售资产减值准备——长期股权投资5	3月31日,甲公司持有的乙公司股权的公允价值减去出售费用后的净额为7995万元,账面价值为7940万元,以二者孰低计量,甲公司不需要进行账务处理。

(3) 6月25日,甲公司为转让乙公司的股权支付律师费25万元。6月29日,甲公司完成对乙公司的股权转让,收到价款8035万元。

假定一:	假定二:
(3) 6月25日支付出售费用 借:投资收益25 贷:银行存款25	(3) 6月25日支付出售费用 会计分录同左
6月29日 借:银行存款 8035 持有待售资产减值准备——长期股权投资5 贷:持有待售资产——长期股权投资 8000 投资收益 40	6月29日 借:银行存款 8035 贷:持有待售资产——长期股权投资 7940 投资收益 95

**【基本例题】**甲公司有一个独立核算生产汽车配件的事业部，因进行重大资产重组，经过董事会批准决定将其处置。2×20年发生下列经济业务：

(1) 9月6日，甲公司与乙公司签订转让协议，将该事业部整体转让，初定转让价格为19 000万元。同时转让协议还约定，对于事业部以前年度购买的一项债券作为其他债权投资核算其转让价格以转让完成当日市场报价为准。假设该事业部满足划分为持有待售类别的条件，但不符合终止经营的定义。该事业部在9月6日的相关科目余额（持有待售会计处理前）见表（单位：万元）。

事业部的相关科目余额

科目名称	借方余额	科目名称	贷方余额
库存商品	8700	存货跌价准备	1000
其他债权投资	3800	累计折旧	300
固定资产	11000	固定资产减值准备	150
无形资产	9500	累计摊销	140
商誉	2000	无形资产减值准备	50
		应付账款	11200
合计	35 000	合计	12840

该处置组在划分为持有待售前账面价值22160万元（35000—12840），至9月6日，固定资产还应当计提折旧50万元，无形资产还应当计提摊销10万元，固定资产和无形资产均用于管理用途。9月6日，其他债权投资公允价值降至3600万元，固定资产可收回金额降至10200万元。9月6日，该事业部的公允价值为19000万元，甲公司预计为转让该事业部还需支付律师等咨询费共计700万元。假设甲公司不存在其他持有待售的非流动资产或处置组，不考虑所得税影响。

(2) 9月30日，该事业部尚未完成转让，甲公司作为其他债权投资核算的债券投资的公允价值上升至3700万元。假设其他资产价值没有变化。乙公司在对事业部进行检查时发项某些资产轻微破损，甲公司同意修理，预计修理费用为50万元，甲公司还将律师和注册会计师咨询费预计金额调整至400万元。当日事业部处置组整体的公允价值为19100万元。

**【答案】**

(1) 9月6日将该处置组划分为持有待售类别前

①借：管理费用60

    贷：累计折旧50

        累计摊销10

②借：其他综合收益200（3800—3600）

    贷：其他债权投资200

③固定资产计提减值准备=账面价值（11000—300—150—50）—可收回金额10200=300（万元）

借：资产减值损失300

    贷：固定资产减值准备300

(2) 编制9月6日甲公司将该处置组划分为持有待售类别时

①将该事业部处置组相关资产和负债划分为持有待售类别

借：持有待售资产——库存商品8700

    ——其他债权投资3600（3800—200）

    ——固定资产10200（可收回金额）

——无形资产9300 (9500-140-50-10)

——商誉2000

存货跌价准备1000

固定资产减值准备450 (150+300)

累计折旧350 (300+50)

累计摊销150 (140+10)

无形资产减值准备50

贷：持有待售资产减值准备——存货跌价准备1000

库存商品8700

其他债权投资3600

固定资产11000

无形资产9500

商誉2000

借：应付账款11200

贷：持有待售负债——应付账款11200

②划分为持有待售类别时账面价值 = (8700+3600+10200+9300+2000-1000) -11200 = 21600 (万元)

持有待售处置组确认的资产减值损失 = 21600 - (19000 - 700) = 3300 (万元)

其中：

商誉应分摊减值损失 = 2000 (万元)

固定资产分摊减值损失 = (3300-2000) × 10200 / (10200+9300) = 680 (万元)

无形资产分摊减值损失 = (3300-2000) × 9300 / (10200+9300) = 620 (万元)

抵减减值损失后处置组账面价值 = 21600 - 3300 = 18300 (万元)

【解析】持有待售资产的减值损失应当先抵减处置组中商誉的账面价值2000万元，剩余金额1300万元再根据固定资产、无形资产账面价值所占比重，按比例抵减其账面价值。其中：

抵减减值损失后“持有待售资产——固定资产”账面价值 = 10200 - 680 = 9520 (万元)

抵减减值损失后“持有待售资产——无形资产”账面价值 = 9300 - 620 = 8680 (万元)

③会计分录

借：资产减值损失3300

贷：持有待售资产减值准备——商誉2000

——固定资产680

——无形资产620

(3) 甲公司将该处置组划分为持有待售类别后

①计量其他债权投资

借：持有待售资产——其他债权投资100 (3700-3600)

贷：其他综合收益100

②该处置组的账面价值 = 18300 + 其他债权投资确认的利得100 = 18400 (万元)

公允价值减去出售费用后的净额为 $19100 - (50 + 400) = 18650$ （万元）

转回已经确认的持有待售资产减值损失金额 $= 18650 - 18400 = 250$ （万元）

【提示】处置组的公允价值减去出售费用后的净额后续增加的，应当在原已确认的持有待售资产减值损失范围内转回，但已抵减的商誉账面价值2000万元和划分为持有待售类别前已计提的资产减值准备不得转回，因此应当以1300万元为限（固定资产摊减值损失680+无形资产摊减值损失620）。根据固定资产、无形资产账面价值所占比重，按比例转回其账面价值。

固定资产分摊的减值损失转回 $= 250 \times 9520 / (9520 + 8680) = 130.77$ （万元）

无形资产分摊的减值损失转回 $= 250 \times 8680 / (9520 + 8680) = 119.23$ （万元）

**借：持有待售资产减值准备——固定资产130.77**  
**——无形资产119.23**

**贷：资产减值损失 250**

至此，将处置组账面价值调整到公允价值减去出售费用后的净额，即18650万元。

(4) 2×20年10月8日，该生产汽车配件的事业部完成转让，甲公司用银行存款分别支付维修费用50万元和律师咨询费等370万元。当日甲公司作为其他债权投资核算的债务工具投资市场报价为3740万元，乙公司以银行存款支付所有转让价款19140万元（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：

**借：资产处置损益 50**

**贷：银行存款 50**

**借：资产处置损益 370**

**贷：银行存款 370**

**借：银行存款19140**

**持有待售资产减值准备——存货跌价准备1000**  
**——固定资产549.23 (680-130.77)**  
**——无形资产500.77 (620-119.23)**  
**——商誉2000**

**持有待售负债——应付账款11200**

**贷：持有待售资产——库存商品8700**  
**——其他权益工具投资3700**  
**——固定资产10200 (可收回金额)**  
**——无形资产9300 (9500-140-50-10)**  
**——商誉2000**

**资产处置损益 490**

**借：资产处置损益100 (-200+100)**

**贷：其他综合收益100**

## 第28章 每股收益

### 一、基本每股收益(★★)

#### 1. 分子确定



计算基本每股收益时，分子为归属于普通股股东的当期净利润，即企业当期实现的可供普通股股东分配的净利润或应由普通股股东分担的净亏损金额。发生亏损的企业，每股收益以负数列示。

【注意】以合并财务报表为基础计算的每股收益，分子应当是归属于母公司普通股股东的合并净利润，即扣减少数股东损益后的余额。

## 2. 分母的确定

发行在外普通股加权平均数 = 期初发行在外普通股股数 + 当期新发行普通股股数 × 已发行时间 ÷ 报告期时间 - 当期回购普通股股数 × 已回购时间 ÷ 报告期时间

## 二、稀释每股收益 (★★)

### 1. 原则

#### (1) 分子的调整

①可转换公司债券的利息，这一因素一般作为一项调增因素对归属于普通股股东的当期净利润进行调整。

②稀释性潜在普通股转换时将产生的收益或费用。

#### (2) 分母的调整

计算稀释每股收益时，当期发行在外普通股的加权平均数应当为计算基本每股收益时普通股的加权平均数与假定稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的普通股股数的加权平均数之和。

假定稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的普通股股数，应当根据潜在普通股的条件确定。

### 2. 认股权证、股份期权

对于稀释性认股权证、股份期权，计算稀释每股收益时，一般**无需调整作为分子的净利润金额**，只需对作为分母普通股加权平均数进行调整：

增加的普通股加权平均数 = (转换的股数 - 转换的股数 × 行权价格 ÷ 平均市场价格) × ? / 12

### 3. 企业承诺将回购其股份的合同

增加的普通股加权平均数 = (回购的股数 × 回购价格 ÷ 平均市场价格 - 回购的股数) × ? / 12

注意：

认股权证和股份期权等的行权价格低于当期普通股平均市场价格时，对盈利企业具有稀释性，对亏损企业具有反稀释性。

对于企业承诺将回购其股份合同中规定的回购价格高于当期普通股平均市场价格时，对于盈利企业的具有稀释性，对于亏损企业具有反稀释性。

## 三、每股收益的列报 (★★)

企业派发股票股利，按调整后的股数重新计算各列报期间的每股收益。

第 29 章 公允价值计量 (略)

第 30 章 政府及民间非营利组织会计 (略)

2020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) 非货币性资产交换、债务重组

- (4) 租赁——承租人的会计处理
- (5) 金融工具
- (6) 收入
- (7) 所得税
- (8) 持有待售资产与资产组减值
- (9) 职工薪酬、股份支付、政府补助、资产负债表日后事项
- (10) 应付债券+借款费用

查看更多注会考试政策，[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