

2023 年注册会计师·会计

串讲讲义

一、长期股权投资+企业合并+合并财务报表**【题型 1】权益法的会计处理**

- (1) 从购入股权开始，涉及四个明细科目的会计核算
- (2) 调整后净利润应考虑所得税
- (3) 内部交易涉及合并财务报表处理
- (4) 因被动稀释导致持股比例下降时，应当按比例结转初始投资时形成的“内含商誉”，并将相关股权稀释影响计入资本公积（其他资本公积）。例如 20%——15%

确认的资本公积 = 应享有被投资方增资后的所有者权益 × 被稀释后持股比例 15% - 应享有被投资方增资前的所有者权益 × 被稀释前持股比例 20% - 内含商誉 × 5%/20%

- (5) 长期股权投资的处置

借：其他综合收益

 资本公积——其他资本公积

 贷：投资收益（被投资单位可转损益部分对应其他综合收益、资本公积）

 盈余公积、利润分配（被投资单位不可转损益部分对应其他综合收益）

【题型 2】同一控制下企业合并：合并日个别报表+合并报表的会计处理

- (1) 长期股权投资的初始投资成本的确定：份额 + 原商誉
- (2) 或有对价（合并日）：预计负债、其他应收款
- (3) 合并日合并资产负债表调整抵销分录

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

借：资本公积【合并方资本公积（资本溢价或股本溢价）× 母公司%】

 贷：其他综合收益【被合并方其他综合收益× 母公司%】

 盈余公积【被合并方盈余公积× 母公司%】

 未分配利润【被合并方未分配利润× 母公司%】

【题型 3】非同一控制下企业合并：

- (1) 长期股权投资的初始投资成本的确定：公允价值（注意区分长期股权投资入账价值）
- (2) 或有对价的会计处理

情形一：购买日或有对价不为 0，很可能支付的补偿款：确认交易性金融负债，调增长期股权投资。

情形二：购买日或有对价不为 0，基本确定取得的补偿款：确认交易性金融资产，调减长期股权投资。

情形三：购买日或有对价为 0，12 个月内预期支付的补偿款（属于与购买日已存在情况相关且不超过 12 个月，即仅指与营业收入相关情况），需要在合并财务报表中调整商誉：

借：长期股权投资

 贷：交易性金融负债

超过 12 个月以后预期支付的补偿款（不属于与购买日已存在情况相关且超过 12 个月，即无论与营业收入还是利润相关情况），不能再调整商誉：

借：公允价值变动损益

 贷：交易性金融负债

情形四：购买日或有对价为 0，12 个月内预期取得的补偿款（属于与购买日已存在情况相关且不超过 12 个月，即仅指与营业收入相关情况），同时在合并财务报表中调整商誉：

借：交易性金融资产

贷：长期股权投资

从购买日起已经超过12个月以后预期收取的补偿款（不属于与购买日已存在情况相关且超过12个月，即无论与营业收入还是利润相关情况），不能再调整商誉

借：交易性金融资产

贷：公允价值变动损益

（3）企业合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债公允价值的调整

合并当期期末，对合并成本或合并中取得的可辨认资产、负债以暂时确定的价值对企业合并进行处理的情况下，自购买日算起12个月内取得进一步的信息表明需对原暂时确定的企业合并成本或所取得的可辨认资产、负债的暂时性价值进行调整的，应视同在购买日发生，即进行追溯调整。

结论：其中涉及合并成本，调整长期股权投资账面价值和商誉；

其中涉及合并中取得的可辨认资产、负债以暂时确定的价值，不调整长期股权投资账面价值，但调整商誉；

（4）购买日合并报表的会计处理

【题型4】年末合并财务报表相关的调整分录、抵销分录

“六大调整抵销分录”的编制。提示以下难点：

（1）建造合同的抵销

个别报表会计分录	合并报表抵销分录
第一年 借：合同结算 贷：主营业务收入 借：主营业务成本 贷：合同履约成本	第一年 借：营业收入 贷：营业成本 在建工程（固定资产）、存货
第二年 借：合同结算 贷：主营业务收入 借：主营业务成本 贷：合同履约成本	第二年 借：年初未分配利润 贷：在建工程（固定资产）、存货 借：在建工程 贷：固定资产（若已完工） 借：营业收入 贷：营业成本 固定资产、存货

（2）母公司与子公司之间出租投资性房地产的抵销

母公司个别报表（出租人：公允价值模式）	抵销公允价值模式的会计分录
借：投资性房地产【公允价值】 累计折旧 贷：固定资产 其他综合收益 借：投资性房地产【公允价值变动】 贷：公允价值变动损益 借：银行存款 贷：其他业务收入	借：固定资产【原值-折旧】 其他综合收益 公允价值变动收益 贷：投资性房地产【原公允+新变动】 借：管理费用【合并报表层面计提折旧】 贷：固定资产——累计折旧

母公司个别报表（出租人：成本模式）	抵销成本模式的会计分录
借：投资性房地产 【原值】 累计折旧 【已计提折旧】 贷：固定资产 投资性房地产累计折旧 借：其他业务成本【个别报表计提折旧】 贷：投资性房地产累计折旧 借：银行存款 贷：其他业务收入	借：固定资产【原值-折旧】 贷：投资性房地产 借：投资性房地产——累计折旧 贷：营业成本【个别报表计提折旧】 借：管理费用【合并报表计提折旧】 贷：固定资产——累计折旧

抵销承租方子公司个别报表的分录（不属于低价值租赁）：

借：租赁负债
 贷：使用权资产

借：租赁负债
 贷：财务费用

借：使用权资产
 贷：管理费用

抵销母子公司租金分录：

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

（3）房地产企业内部交易的抵销

【例题】甲公司为乙公司的母公司，且均为房地产企业。2×23 年 1 月 1 日，甲公司向乙公司销售商品房，成本为 800 万元，售价 1000 万元，乙公司取得后直接对外出租，并采用公允价值后续计量。年末公允价值为 1200 万元。

甲公司个别财务报表的会计分录	乙公司个别财务报表的会计分录
借：银行存款 1000 贷：主营业务收入 1000 借：主营业务成本 800 贷：开发产品 800	借：投资性房地产 1000 贷：银行存款 1000 借：投资性房地产 200 贷：公允价值变动损益 200
集团公司层面：甲公司直接出租 借：投资性房地产 1000 贷：开发产品 800 其他综合收益 200 借：投资性房地产 200 贷：公允价值变动损益 200	
抵销分录： 借：营业收入 1000 贷：营业成本 800 其他综合收益 200	

（4）长期应付款（长期借款）与长期应收款

【例题】甲公司的全资子公司为乙公司，2×23 年 1 月 1 日，甲公司从非关联方 A 公司，拆借资金 3000 万元，期限 2 年，利率为 10%，专门用于乙公司固定资产的建造。

当日，甲公司将取得的3000万元款项转借给乙公司，用于固定资产的建设，借款期限两年，年利率为5%，到期一次归还本息；至年末该工程尚未完工。乙公司当期为进行工程建造发生支出200万元。

要求：调整、抵销分录。

『答案解析』

甲公司个别财务报表的会计分录	乙公司个别财务报表的会计分录
借：银行存款 3000 贷：长期应付款 3000 期末确认利息费用： 借：财务费用（3000×10%）300 贷：长期应付款 300	
①将取得的转让款借给乙公司： 借：长期应收款 3000 贷：银行存款 3000	①从母公司取得借款： 借：银行存款 3000 贷：长期应付款 3000
②期末确认利息收益： 借：长期应收款（3000×5%）150 贷：财务费用 150	②期末确认资本化的利息费用： 借：在建工程（3000×5%）150 贷：长期应付款 150

合并财务报表：

借：长期应付款 (3000+150) 3150
贷：长期应收款 3150
借：在建工程 (3000×5%) 150
贷：财务费用 150

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

【例题】甲公司持有乙公司80%股权。乙公司拟新建一条生产线。为解决乙公司生产线资金的不足，甲公司决定使用银行借款对乙公司增资。甲公司和乙公司签订增资合同，约定对乙公司增资1000万元。2×22年1月1日，甲公司从银行借入专门借款1000万元，并将上述借入款项作为出资款全部转账给乙公司。该借款期限为2年，年利率为6%（与实际利率相同），利息于每年末支付。

乙公司在2×22年1月1日收到甲公司上述投资款当日，支付工程款600万元。2×23年1月1日，乙公司又使用甲公司上述投资款支付工程款400万元。乙公司未使用的甲公司投资款在2×22年度产生的理财产品收益为10万元。

生产线于2×23年12月31日完工并达到预定可使用状态。

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

【答案】

甲公司个别财务报表	乙公司个别财务报表
(1) 2×22年1月1日取得借款。 借：银行存款 1000 贷：长期借款 1000	(1) 2×22年1月1日收到投资款。 借：银行存款 1000 贷：实收资本 1000
(2) 2×22年1月1日对乙公司投资。 借：长期股权投资 1000 贷：银行存款 1000	(2) 2×22年支付工程款。 借：在建工程 600 贷：银行存款 600
(3) 2×22年末确认利息费用。 借：财务费用 (1000×6%) 60	(3) 2×22年确认理财产品收益。 借：银行存款/应收利息 10

贷：应付利息 60 (4) 2×23 年末确认利息费用。 借：财务费用 (1000×6%) 60 贷：应付利息 60	贷：财务费用 10 (4) 2×23 年 1 月 1 日支付工程款。 借：在建工程 400 贷：银行存款 400 (5) 2×23 年末完工并达到使用状态。 借：固定资产 (600+400) 1000 贷：在建工程 1000
合并财务报表	
2×22 年： 借：在建工程 (60-10) 50 贷：财务费用 50 2×23 年： 借：在建工程 (60-10) 50 贷：年初未分配利润 50 借：在建工程 60 贷：财务费用 60 借：固定资产 (50+60) 110 贷：在建工程 110	

【题型 5】特殊会计的处理

(1) 80% (成本法) → 90% (成本法)、80% (成本法) → 70% (成本法)

【实质上均为股东之间的权益性交易】

80%→90%：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×10%

80%→70%：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×10%-商誉×10%/80%

(2) 长期股权投资成本法与金融资产之间的转换

【牢记】金融资产与长期股权投资成本法之间的转换，包括 5% (金融资产) → 80% (成本法)；80% (成本法) → 5% (金融资产)，其会计处理一般原则：

一是原持有 (或剩余) 的 5% 股权投资在个别财务会计报表需按照公允价值计量；在合并财务会计报表无需再按照公允价值计量。

二是原投资确认“其他综合收益”“资本公积”在个别财务会计报表需要转入个别报表留存收益或投资收益，在合并财务会计报表无需再结转。

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

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

借：长期股权投资 【公允价值+公允价值】

贷：其他权益工具投资 (交易性金融资产)

 盈余公积、利润分配——未分配利润 (投资收益)

 银行存款

② 购买日前原持有其他权益工具投资相关的累计确认的其他综合收益

借：其他综合收益

 贷：盈余公积

 利润分配——未分配利润

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

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

个别报表:

借: 银行存款 【出售75%取得对价】
交易性金融资产或其他权益工具投资【剩余5%的公允价值】
贷: 长期股权投资 【全部80%的股权账面价值】
投资收益

合并报表:

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 (可转损益的部分) × 原持股比例 80% + 子公司其他所有者权益 × 原持股比例 80%

(3) 长期股权投资权益法与成本法之间的转换

【牢记】长期股权投资权益法与成本法之间的转换, 无论增资还是减资 [20% (权益法) → 80% (成本法); 80% (成本法) → 20% (权益法)], 其会计处理的一般原则:

一是原持有 (或剩余) 的股权投资在个别财务会计报表均按照账面价值计量; 在合并财务会计报表按照公允价值计量, 公允价值与账面价值之间的差额计入合并报表投资收益。

二是其他综合收益和资本公积在个别财务会计报表不需要转入个别报表投资收益或留存收益; 在合并财务会计报表中需要结转至当期合并报表投资收益或留存收益。

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

个别报表:

长期股权投资的初始投资成本 = 原持有 20% 的股权的账面价值 + 本次投资应支付对价的公允价值

购买日前原持有股权相关的其他综合收益以及其他所有者权益变动在购买日均不进行会计处理。

合并报表:

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

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

② 购买日之前持有的被购买方的股权涉及权益法核算下的其他综合收益、其他所有者权益变动的, 应当转为购买日所属当期损益或留存收益。

借: 其他综合收益
贷: 投资收益
盈余公积、未分配利润

借: 资本公积
贷: 投资收益

③ 购买日计算合并商誉。

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

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

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

个别报表：

借：银行存款

贷：长期股权投资【账面价值×60% / 80%；账面价值×75%】

投资收益

追溯调整：

借：长期股权投资

贷：盈余公积【(以前年度调整后的净利润—现金股利)×20%×10%】

利润分配——未分配利润

投资收益【(本年度调整后的净利润—现金股利)×20%】

其他综合收益

资本公积——其他资本公积

合并报表：

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(可转损益的部分)×原持股比例80%+子公司其他所有者权益×原持股比例80%

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

借：长期股权投资【公允价值】

贷：长期股权投资【账面价值】

投资收益

②对于个别财务报表中的部分处置收益的归属期间进行调整

借：投资收益【代替原长期股权投资】

贷：年初未分配利润【代替投资收益】

投资收益【本年净利润×60%】

③从资本公积、其他综合收益转出与剩余股权相对应的原计入权益的资本公积、其他综合收益

借：其他综合收益

贷：投资收益

盈余公积、未分配利润

借：资本公积

贷：投资收益

【题型6】商誉减值测试

子公司资产组的账面价值
=合并报表可辨认净资产+整体合并商誉

子公司可辨认净资产按照购买日的公允价值持续计算的账面价值

归属母公司合并商誉+归属少数股东合并商誉

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

二、收入

【题型1】二项履约义务+确定交易价格+分摊

(1) 识别合同中的单项履约义务

	情形	举例	识别合同中的单项履约义务
情形一	提供重大服务、整合、组合产出	为客户建办公楼、高速公路、建造机房、建造生产线（外购设备+安装调试）等建造合同	一项履约义务（时段）
情形二	需要重大修改、定制	企业生产销售并提供安装调试	一项履约义务
	不需要重大修改、定制	企业生产销售，如需提供安装调试	两项履约义务（销售属于时点业务，安装属于时段义务）
情形三	具有高度关联	设计并生产样品	一项履约义务
	不具有高度关联	设计，如需生产样品	两项履约义务（设计属于时段义务，生产样品属于时点业务）

(2) 确定交易价格

1) 可变对价

【例题】甲公司生产和销售洗衣机。2×23年3月，甲公司向零售商乙公司销售1 000台洗衣机，每台价格为2 000元，合同价款合计200万元已收到。甲公司向乙公司提供价格保护，同意在未来6个月内，如果同款洗衣机售价下降，则按照合同价格与最低售价之间的差额向乙公司支付差价。甲公司预计各种结果发生的概率如表所示。

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

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

借：银行存款 200
贷：主营业务收入 187
 预计负债 13

假定6个月后，实际发生退款10万元。

借：预计负债 13
贷：银行存款 10
 主营业务收入 3

计入交易价格的可变对价金额还应该满足限制条件，即包含可变对价的交易价格，应当不超过在相关不确定性消除时，累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的金额。

【例题】2×22年1月1日，甲公司与乙公司签订合同，向其销售A产品。合同约定，当乙公司在2×22年的采购量不超过50万件时，每件产品的价格18元，如果超过50万件时，每件产品的价格将追溯下调至为16元。

要求：编制相关会计分录。

『正确答案』

第一季度，乙公司采购量为15万件；估计全年的采购量将不会超过50万件	第一季度，乙公司采购量为15万件；估计全年的采购量将会超过50万件
借：应收账款 270 (18×15万件) 贷：主营业务收入 270	借：应收账款 270 (18×15万件) 贷：主营业务收入 240 (16×15万件) 预计负债 30 (2×15万件)
第二季度，采购量为20万件；估计乙公司全年的采购量将会超过50万件	同左
第二季度确认收入 = 16 × (20 + 15) - 270 = 290 (万元)。 ①冲减第一季度已确认的收入 借：主营业务收入 (2×15万件) 30 贷：预计负债 30 ②确认第二季度收入 借：应收账款 (18×20万件) 360 贷：主营业务收入 (16×20万件) 320 预计负债 (2×20万件) 40	借：应收账款 (18×20万件) 360 贷：主营业务收入 (16×20万件) 320 预计负债 (2×20万件) 40

【例题】甲公司为增值税一般纳税人。2×22年9月1日甲公司向乙公司销售一批产品，售价为1 000万元，增值税为130万元，甲公司为了及早收回货款，在合同中承诺给予购货方如下现金折扣条件：2/10、1/20、n/30，假定计算现金折扣时不考虑增值税。该销售商品收入符合确认条件。9月10日收到货款。

假定一：合同开始日甲公司评估认为客户预计将会享受2%的现金折扣。

假定二：合同开始日甲公司评估认为客户预计将不会享受该现金折扣。

要求：根据假定一和假定二，分别编制2×22年确认收入相关会计分录。

『正确答案』

(1) 假定一：9月1日，企业在销售商品时给予客户的现金折扣，应当按照可变对价的相关规定进行会计处理。现金折扣20万元(1 000×2%)，收入确认金额为980万元(1 000-20)，但是增值税还是130万元。

借：应收账款 1 130
贷：主营业务收入 980
应交税费——应交增值税(销项税额) 130
预计负债 20

9月10日实际收到款项时：

借：银行存款 1 110
预计负债 20
贷：应收账款 1 130

(2) 假定二：9月1日，企业评估认为客户预计不会享受该现金折扣。

借：应收账款 1 130
贷：主营业务收入 1 000
应交税费——应交增值税(销项税额) 130

9月10日买方付清货款，则按售价1 000万元的2%享受20万元(1 000×2%)的现金折扣，实际付款1 110万元(1 130-20)。

借：银行存款 1 110
贷：主营业务收入 20

贷：应收账款 1 130

(2) 合同中存在的重大融资成分：融入资金

(3) 非现金对价

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。

(4) 应付客户对价

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

(5) 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。

【题型2】建造合同

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。

【题型3】特定交易的会计处理

【题型4】PPP

(1) 无形资产模式

(2) 金融资产模式

(3) 运营期间按照或有事项的规定支出

三、会计差错更正+资产负债表日后事项

1. 本年发现本年的会计差错

更正方法：涉及损益的，直接调整相关科目。

2. 日后事项期间发现报告年度的会计差错涉及损益的

更正方法：通过“以前年度损益调整”科目核算。但是，如果题目明确说明不通过“以前年度损益调整”科目核算，则按照第一种情况处理。

四、股份支付

【题型1】关于企业将以现金结算的股份支付修改为以权益结算的股份支付的会计处理

修改日将以现金结算的股份支付修改为以权益结算的股份支付，等待期也可延长。应当按照权益工具在修改日的公允价值，将当期取得的服务计入资本公积，同时终止确认已确认的负债，两者的差额计入当期损益。

借：管理费用【差额】

应付职工薪酬【原账面价值】

贷：资本公积——其他资本公积【权益工具在修改日的公允价值】

【题型2】一次授予、分期行权的股份支付会计处理

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

费用		1 800 =1 800	2 000	
计入2×24年费用			$12 \times 500 \times 3/3 - 4 000 = 2 000$	2 000
合计	2 400	3 600	6 000	12 000

【题型3】授予限制性股票+现金股利

(1) 授予日收到职工缴纳的认股款时:

借: 银行存款

贷: 股本

资本公积——股本溢价

同时, 针对若不满足条件而需要立即回购的部分确认负债:

借: 库存股

贷: 其他应付款

(2) 年末确认相关成本费用:

限制性股票授予日公司股票的市价减去授予价格后的金额确定限制性股票在授予日的公允价值。

借: 管理费用

贷: 资本公积——其他资本公积

③ 现金股利的会计处理:

借: 利润分配 【预计可解锁人数×股票数量×现金股利】

其他应付款 【预计不可解锁人数×股票数量×现金股利】

贷: 应付股利

借: 其他应付款 【预计可解锁人数×股票数量×现金股利】

贷: 库存股

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

借: 其他应付款 【实际离职的人员×(授予价格-现金股利)×股票数量】

应付股利

贷: 银行存款 【实际离职的人员×授予价格×股票数量】

借: 股本 【实际离职的人员×面值×股票数量】

资本公积——股本溢价 【差额】

贷: 库存股 【实际离职的人员×授予价格×股票数量】

【题型4】企业集团内涉及不同企业的股份支付交易的会计处理

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

结算企业(母公司)个报: 按照权益结算的股份支付进行会计处理

接受服务企业(子公司)个报: 注: 按照权益结算的股份支付进行会计处理

合并财务报表: 按照权益结算的股份支付进行会计处理

借: 资本公积(子公司)

贷: 长期股权投资(母公司)

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

结算企业(母公司)个报: 按照以现金结算的股份支付进行会计处理

接受服务企业(子公司)个报: 按照以权益结算的股份支付进行会计处理

合并财务报表：按照以现金结算的股份支付进行会计处理

借：资本公积（子公司）
 管理费用（如果有差额）
 贷：长期股权投资（母公司）

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

结算企业（母公司）个报：以现金结算的股份支付进行会计处理

接受服务企业（子公司）个报：以权益结算的股份支付进行会计处理

合并财务报表：站在集团角度，集团内其他企业的权益工具均属于集团自身权益工具，所以按以权益结算的股份支付进行会计处理

借：应付职工薪酬（母公司）
 贷：长期股权投资（母公司）

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

母公司个报：不作会计处理

结算企业（子公司）个报：子公司需要购入母公司或集团内其他企业的权益工具再授予本企业职工，所以按照现金结算的股份支付处理

合并财务报表：站在集团角度，母公司或集团内其他企业的权益工具均属于集团自身权益工具，所以按以权益结算的股份支付进行会计处理

借：应付职工薪酬（子公司）
 管理费用（如果有差额）
 贷：资本公积

五、金融工具

【题型1】债权投资和其他债权投资

与所得税或外币业务结合。

【题型2】其他权益工具投资和交易性金融资产

与所得税或长期股权投资结合。

【题型3】金融工具的减值

六、租赁

【题型1】承租人一般会计处理

（1）初始计量

借：使用权资产 **【现值】**
 租赁负债——未确认融资费用 **【差额】**
 贷：租赁负债——租赁付款额

借：使用权资产
 贷：银行存款 **【第1年的租赁付款额】**

借：使用权资产 **【将初始直接费用计入使用权资产的初始成本】**
 贷：银行存款

借：银行存款 **【已收的租赁激励相关金额】**
 贷：使用权资产

借：使用权资产 **【弃置费用的现值】**

贷：预计负债

(2) 年末

确认利息费用 = (年初租赁付款额 - 年初未确认融资费用) × %

借：财务费用

贷：租赁负债——未确认融资费用

年末摊销弃置费用应负担的利息费用。

借：财务费用

贷：预计负债

借：租赁负债——租赁付款额

贷：银行存款

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。

【题型 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。

1. 实质固定付款额发生变动（折现率不变）
2. 担保余值预计的应付金额发生变动（折现率不变）
3. 用于确定租赁付款额的指数或比率发生变动（浮动利率变动折现率变；除此之外折现率不变）
4. 租赁期开始日后，购买选择权、续租选择权或终止租赁选择权的评估结果或实际行使情况发生变化（“三权”变，折现率变）

“三权”：发生承租人可控范围内的重大事件或变化，采用修订后的折现率。

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

【题型 3】出租人会计处理

(1) 生产商或经销商出租人的融资租赁会计处理

在租赁期开始日应当按照租赁资产公允价值与租赁收款额按市场利率折现的现值两者孰低确认收入。

借：应收融资租赁款——租赁收款额

贷：主营业务收入

 应收融资租赁款——未实现融资收益

按照租赁资产账面价值扣除未担保余值的现值后的余额结转销售成本。

借：主营业务成本

贷：库存商品

取得融资租赁所发生的成本不属于初始直接费用

借：销售费用

贷：银行存款

年末摊销

借：银行存款

贷：应收融资租赁款——租赁收款额

未实现融资收益摊销额 = (年初租赁收款额 - 年初未实现融资收益) × %

借：应收融资租赁款——未实现融资收益

贷：租赁收入

(2) 出租人对经营租赁的会计处理

出租人提供免租期的，出租人应将租金总额在不扣除免租期的整个租赁期内，按直线法或其他合理的方法进行分配，免租期内应当确认租金收入。出租人承担了承租人某些费用的，出租人应将该费用自租金收入总额中扣除，按扣除后的租金收入余额在租赁期内进行分配。

七、持有待售的非流动资产、处置组和终止经营

【题型 1】长期股权投资

(1) 甲公司拥有子公司 B 公司 80% 的股权，账面价值为 400 万元，拟出售 60% 的股权。甲公司出售这部分股权后将丧失对该子公司的控制权，但仍对其具有重大影响。

『正确答案』

母公司个别财务报表	合并财务报表
将拥有的子公司 80% 的股权划分为持有待售类别： 借：持有待售资产——长期股权投资 400 贷：长期股权投资 400	将子公司（B 公司）所有资产和负债划分为持有待售类别，即将子公司全部资产在“持有待售资产”项目列报，全部负债在“持有待售负债”项目列报。 借：持有待售资产 贷：货币资金、存货、固定资产等 借：应付账款等 贷：持有待售负债

(2) 甲公司拥有联营企业 C 公司 35% 的股权，账面价值 350 万元，拟出售 30% 的股权。出售这部分股权后，甲公司持有剩余的 5% 的股权，且对被投资方 C 公司不具有共同控制或重大影响。分类为持有待售类别后至年末 C 公司实现净利润 200 万元、其他综合收益增加 100 万元。

『正确答案』

分类为持有待售类别时（“进门时”）	分类为持有待售类别后（“进门后”）
甲公司应将拟出售 C 公司的 30% 股权划分为持有待售类别，不再按权益法核算： 借：持有待售资产——长期股权投资 $(350 \times 30\% / 35\%)$ 300 贷：长期股权投资——投资成本等 300	剩余 5% 的股权在所述 30% 的股权处置前，应当采用权益法进行会计处理： 借：长期股权投资——损益调整 $(200 \times 5\%)$ 10 ——其他综合收益 $(100 \times 5\%)$ 5 贷：投资收益 10 其他综合收益 5

【题型 2】转售

【题型 3】处置组+终止经营

终止经营是指企业满足下列条件之一的、能够单独区分的组成部分，且该组成部分已经处置或划分为持有待售类别：

- (1) 该组成部分代表一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区；
- (2) 该组成部分是拟对一项独立的主要业务或一个单独的主要经营地区进行处置的一项相关联计划的一部分；
- (3) 该组成部分是专为转售而取得的子公司。

八、政府补助

【题型】财政贴息

(1) 财政将贴息资金拨付给贷款银行

以实际收到的金额作为借款的入账价值	以借款的公允价值作为借款的入账价值
借：银行存款【本金】 贷：长期借款——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 递延收益
实际承担的利息支出=本金×银行优惠% 借：在建工程 贷：应付利息	实际承担的利息支出=期初摊余成本×生产利率 借：在建工程 贷：应付利息 长期借款——利息调整 同时摊销递延收益 借：递延收益 贷：在建工程

(2) 财政将贴息资金拨付给受益企业

财政将贴息资金拨付给受益企业，企业先按照同类贷款实际市场利率向银行支付利息，财政部门定期与企业结算贴息。在这种方式下，由于企业先按同类贷款市场利率向银行支付利息，所以实际收到的借款金额通常就是借款的公允价值，企业应当将对应的贴现利息冲减相关借款费用。

九、所得税

(1) 权益结算的股份支付

【例题】A 公司为我国 A 股上市公司，企业所得税税率为 25%。该公司在两个年度内给 10 位公司高管实施了股票期权激励计划，该公司股权激励的具体内容如下：

授予日	授予期权合计数	授予日公允价值	行权价格	可行权日	等待期
2×20.1.1	100 万股	5 元/股	4.5 元/股	2×21.12.31	2 年

A 公司授予股票期权的可行权条件如下：连续工作满 2 年。

第一年没有高管离开，A 公司估计两年内没有高管离开。A 公司的股票在 2×20 年 12 月 31 日的收盘价为 12.5 元/股。

2×20 年度 A 公司有关股权激励的会计处理及所得税会计处理如下：

(1) 权益结算的股份支付会计处理：

借：管理费用（ $100 \times 5 \times 1/2$ ） 250
贷：资本公积——其他资本公积 250

(2) 所得税会计处理：

年末股票的公允价值 = $100 \times 12.5 \times 1/2 = 625$ （万元）

年末股票期权行权价格 = $100 \times 4.5 \times 1/2 = 225$ （万元）

年末预计未来期间可税前扣除的金额 = $625 - 225 = 400$ （万元）

年末确认递延所得税资产 = $400 \times 25\% = 100$ （万元）

借：递延所得税资产 100
贷：资本公积——其他资本公积 [$(400 - 250) \times 25\%$] 37.5
所得税费用 ($250 \times 25\%$) 62.5

【例题】2×21 年 1 月 1 日，甲公司以每股 5 元的价格向 20 名高管人员每人授予 50 万股限制性股票（每股面值为 1 元），发行价款 5 000 万元已于当日收存银行，并办理完成限制

性股票的股权过户登记手续。被授予限制性股票的高管人员从 2×21 年 1 月 1 日起在甲公司连续服务 5 年，其所授予的限制性股票才能够解除限售。如果这些高管人员在 5 年内离开甲公司，甲公司有权按授予价格（每股 5 元）回购其被授予的限制性股票。

2×21 年年末，甲公司预计限制性股票限售的 5 年内高管人员离职的比例为 10%。2×21 年 1 月 1 日和 2×21 年 12 月 31 日，甲公司股票的市场价格分别为每股 20 元和每股 25 元。甲公司适用的所得税税率为 25%。假定甲公司未来期间很可能获得足够的应纳税所得额用来抵扣（可抵扣）暂时性差异。不考虑其他因素。

要求：计算甲公司 2×21 年度应确认的股份支付费用金额以及因股份支付应确认的递延所得税金额，编制授予限制性股票、确认股份支付费用以及确认递延所得税的相关会计分录。

【答案】授予日的会计分录为：

借：银行存款 5 000

贷：股本 (20×50×1) 1 000

资本公积——股本溢价 4 000

同时：

借：库存股 5 000

贷：其他应付款——限制性股票回购义务 5 000

2×21 年年末，确认管理费用和资本公积金额 = $(20 \times 90\%) \times 50 \times (20 - 5) \times 1/5 = 2 700$ (万元)。

借：管理费用 2 700

贷：资本公积——其他资本公积 2 700

与递延所得税相关的会计处理：

年末预计未来期间可税前扣除的金额 = $(20 \times 90\%) \times 50 \times (25 - 5) \times 1/5 = 3 600$ (万元)。

借：递延所得税资产 $(3 600 \times 25\%)$ 900

贷：所得税费用 $(2 700 \times 25\%)$ 675

资本公积——其他资本公积 $(900 \times 25\%)$ 225

(2) 使用权资产和租赁负债

借：递延所得税资产

贷：递延所得税负债

(3) 关于发行方分类为权益工具的金融工具相关股利的所得税影响的会计处理

分类为权益工具的金融工具，在存续期间分派的利息，作为利润分配处理。

借：利润分配——应付永续债利息

贷：应付股利——永续债利息

借：递延所得税资产

贷：所得税费用

实际支付而允许税前扣除时，调减应纳税所得额，同时转回递延所得税资产。

十、非货币性资产交换+债务重组

【题型 1】单项：非货币性资产交换

(1) 换出资产的公允价值更加可靠的情形

换入资产成本 = 换出资产的公允价值 + 支付补价的公允价值 (- 收到补价的公允价值) + 应支付的相关税费

(2) 有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的情形

1) 计算换入资产成本。

换入资产成本 = 换入资产的公允价值 + 应支付的相关税费 (不需要考虑补价因素)

2) 计算换出资产的公允价值。

换出资产的公允价值 = 换入资产的公允价值 + 收到补价的公允价值 - 支付补价的公允价值

3) 计算换出资产的处置损益。

换出资产的处置损益 = 换出资产公允价值 - 换出资产账面价值

【题型 2】债务重组

(1) 以金融资产清偿债务

(2) 以多项资产清偿债务