

2023 年注会母仪天下第七季之犄角旮旯专题

【犄角旮旯之一持有待售专题】

【案例一】

甲公司 2019 年至 2020 年发生相关交易或事项如下：

(1) 2019 年 7 月 1 日，与乙公司签订一项不可撤销的设备转让协议，约定 2020 年 2 月 1 日办理完毕财产转移手续，合同价款为 310 万元，预计处置费用为 20 万元。该设备账面原值为 500 万元，已计提折旧 200 万元，尚可使用年限为 5 年，未计提减值准备。该设备在当前状态下可以立即出售。

【要求】(1) 根据资料 (1)，计算甲公司该项设备首次转为持有待售时应计提的减值准备，并编制相关的分录；

【解析】处置时账面价值 = $500 - 200 = 300$ (万元)，公允价值减去出售费用后的净额 = $310 - 20 = 290$ (万元)，因此应计提减值准备 = $300 - 290 = 10$ (万元)，相关分录为：

借：持有待售资产 300

 累计折旧 200

 贷：固定资产 500

借：资产减值损失 10

 贷：持有待售资产减值准备 10

(2) 2019 年 10 月 1 日，将一家销售门店整体与丙公司签订转让协议，约定 2020 年 5 月 1 日前办理完毕财产转移手续，合同约定转让价格为 320 万元，预计处置费用 50 万元。当日，该销售门店资产、负债情况如下：

资产	账面价值	负债	账面价值
银行存款	50 万元	应付账款	100 万元
固定资产	200 万元 (原价 230 万元、累计折旧 30 万元)		
无形资产	100 万元 (原价 150 万元、累计摊销 50 万元)		
其他债权投资	50 万元 (以前年度累计确认公允价值变动增加 5 万元)		
资产合计	400 万元	负债合计	100 万元

该门店的转让在当地有类似的交易，且在当前状态下，该门店可以立即转让，但该门店的转让不符合终止经营。

【要求】根据资料 (2)，计算该处置组转为持有待售时固定资产、无形资产分别应计提的减值损失，并编制相关会计分录；

【解析】处置组账面价值=400-100=300（万元），公允价值减去出售费用后的净额=320-50=270（万元），应计提减值准备=300-270=30（万元），其中固定资产应计提减值准备=30×200/（200+100）=20（万元），无形资产应计提减值准备=30×100/（200+100）=10（万元）

相关分录为：

借：持有待售资产——银行存款 50
 ——固定资产 200
 ——无形资产 100
 ——其他债权投资 50

 累计折旧 30

 累计摊销 50

贷：银行存款 50

 固定资产 230

 无形资产 150

 其他债权投资 50

借：应付账款 100

 贷：持有待售负债 100

借：资产减值损失 30

 贷：持有待售资产减值准备——固定资产 20

 ——无形资产 10

（3）2019年12月31日，销售门店尚未转让，其他债权投资的公允价值为70万元，其他资产、负债价值不变；处置组公允价值变为310万元，预计处置费用变为41万元。

【要求】根据资料（3），计算2019年末应计提或转回的减值金额，并编制相关会计分录。

【解析】处置组不计提减值情况下账面价值=400-100+20（70-50）=320（万元），调整后公允价值减去处置费用后的净额=310-41=269（万元），应有减值准备余额=320-269=51（万元），因此应补提减值准备=51-30=21（万元），其中固定资产补提减值准备=21×200/（200+100）=14（万元），无形资产补提减值准备=21×100/（200+100）=7（万元）

分录为：

借：持有待售资产——其他债权投资 20

贷：其他综合收益 20

借：资产减值损失 21

贷：持有待售资产减值准备——固定资产 14
——无形资产 7

(4) 2020 年 2 月 1 日，甲公司与乙公司办理完毕该项设备的转移手续，实际收取乙公司支付款项 310 万元，实际发生处置费用 15 万元。

【要求】根据资料(4)，计算处置设备确认的损益影响金额，并编制与该项设备处置相关的会计分录。

【解析】处置设备影响损益的金额 = $(310 - 15) - (320 - 51) + 25 = 51$ (万元)

分录为：

借：银行存款 295
持有待售资产减值准备 51
持有待售负债——应付账款 100
贷：持有待售资产——银行存款 50
——固定资产 200
——无形资产 100
——其他债权投资 70
资产处置损益 26

借：其他综合收益 25

贷：资产处置损益 25

【案例二】甲公司发生的经济业务如下：

(1) 2021 年 1 月 1 日，甲公司以银行存款 3 000 万元购入乙公司 45% 的股权，对乙公司具有重大影响，乙公司可辨认净资产公允价值为 8 000 万元，与账面价值相同；

(2) 2021 年 7 月 1 日，甲公司决定出售其持有的乙公司 25% 的股权，甲公司已就该处置决议与第三方签订合同，且该合同于一年内执行完毕；该股权投资在办妥相关手续时即可转移给第三方。根据乙公司的企业价值，双方协定出售价款为 2 600 万元（等于市场价格）。甲公司为处置该股权投资将发生律师费等共计 50 万元。

(3) 2022 年 1 月 1 日，甲公司支付律师费等 50 万元，该合同于 2×22 年 2 月 1 日执行完毕，并收到价款 2 600 万元。

(4) 2021 年乙公司实现净利润 5 000 万元（全年各月均匀实现），因持有其他债权投资的公允价值变动确认其他综合收益的增加（各月均匀增加）2 000 万元。假设出售后剩余股权不再对乙公司具有重大影响。剩余 20% 股权的公允价值为 3 000 万元，打算近期出售，不考虑相关税费及其他因素。

【解析】

甲公司 2021 年初购入乙公司 45% 股份时	借：长期股权投资——投资成本 $(8\ 000 \times 45\%)$ 3 600 贷：银行存款 3 000 营业外收入 600
2021 年 7 月 1 日，甲公司就乙公司 25% 股权作出了处置决议，该股权满足划分为持有待售的非流动资产的条件。至划分为持有待售日之前，该股权投资按照权益法进行调整	借：长期股权投资——损益调整 $(5\ 000 / 12 \times 6 \times 45\%)$ 1 125 贷：投资收益 1 125 借：长期股权投资——其他综合收益 $(2\ 000 / 12 \times 6 \times 45\%)$ 450 贷：其他综合收益 450
划分为持有待售时，25% 股权投资的账面价值 = $(3\ 600 + 1\ 125 + 450) / 45\% \times 25\% = 2\ 875$ （万元）。公允价值减去出售费用后的净额 = $2\ 600 - 50 = 2\ 550$ （万元）。 因此应计提减值准备的金额 = $2\ 875 - 2\ 550 = 325$ （万元）。	借：持有待售资产 2 875 贷：长期股权投资——投资成本 $(3600 / 45\% \times 25\%)$ 2 000 ——损益调整 $(1125 / 45\% \times 25\%)$ 625 ——其他综合收益 $(450 / 45\% \times 25\%)$ 250 借：资产减值损失 325 贷：持有待售资产减值准备 325
2021 年年末，对于剩余 20% 未准备出售的股权投资仍然按照权益法进行后续计量	借：长期股权投资——损益调整 $(5\ 000 / 12 \times 6 \times 20\%)$ 500 贷：投资收益 500 借：长期股权投资——其他综合收益 $(2\ 000 / 12 \times 6 \times 20\%)$ 200 贷：其他综合收益 200
2022 年 1 月份支付的律师费计入投资收益	借：投资收益 50 贷：银行存款 50
2022 年 2 月 1 日办理完成相关手续：	借：银行存款 2 600 持有待售资产减值准备 325 贷：持有待售资产 2 875

	投资收益	50
借：其他综合收益	250	
贷：投资收益	250	
借：交易性金融资产	3 000	
贷：长期股权投资——投资成本	1600	
	——损益调整	1000
	——其他综合收益	400
借：其他综合收益	400	
贷：投资收益	400	

截至 2022 年 2 月 1 日，甲公司确认的投资收益总额 = 1 125 + 500 - 50 + 50 + 250 + 400 = 2 275（万元）。

【犄角旮旯之二套期保值专题】

1. 公允价值套期

【案例解析】2020 年初甲公司库存商品账面价值 100 万元，市场价格为 120 万元，与乙公司签订合同两个月后按当时市场价格卖出，为抵销未来公允价值变动风险，于当日签订了一份未来两个月后按 120 万元价格卖出的期货合同。期货合同的标的资产与被套期项目铜存货在数量、质次和产地方面相同。假设不考虑期货市场中每日无负债结算制度的影响。2020 年 1 月末商品公允价格为 108 万元，2020 年 2 月末商品公允价格为 110 万元，2020 年 3 月 1 日甲公司按市场价 110 万元卖出了商品。甲公司通过分析发现，库存商品与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

甲公司的账务处理如下（金额单位：万元）：

①2020 年 1 月 1 日	借：被套期项目——库存商品 100 贷：库存商品 100（指定存货为被套期项目） 2×20 年 1 月 1 日，被指定为套期工具的期货合同的公允价值为零，因此无账务处理。
②2020 年 1 月 31 日	借：套期工具——期货合同 12 贷：套期损益 12（确认套期工具公允价值变动） 借：套期损益 12

	贷：被套期项目——库存商品 12（确认被套期项目公允价值变动）
③2020 年 2 月 28 日	借：套期损益 2 贷：套期工具——期货合同 2（确认套期工具公允价值变动） 借：被套期项目——库存商品 2 贷：套期损益 2（确认被套期项目公允价值变动）
④2020 年 3 月 1 日销售商品时	借：银行存款 110 贷：主营业务收入 110 借：主营业务成本 90 贷：被套期项目——库存商品（结转存货销售成本）90 借：银行存款 10 贷：套期工具——期货合同 10（结算铜期货合同）

【理论总结】公允价值套期满足运用套期会计方法条件的，应当按照下列规定处理：

①套期工具产生的利得或损失应当计入当期损益。

如果套期工具是对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（或其组成部分）进行套期的，套期工具产生的利得或损失应当计入其他综合收益。

②被套期项目因被套期风险敞口形成的利得或损失应当计入当期损益，同时调整未以公允价值计量的已确认被套期项目的账面价值。

被套期项目为分类为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产（或其组成部分）的，其因被套期风险敞口形成的利得或损失应当计入当期损益，其账面价值已经按公允价值计量，不需要调整；

被套期项目为企业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（或其组成部分）的，其因被套期风险敞口形成的利得或损失应当计入其他综合收益，其账面价值已经按公允价值计量，不需要调整。

被套期项目为尚未确认的确定承诺（或其组成部分）的，其在套期关系指定后因被套期风险引起的公允价值累计变动额应当确认为一项资产或负债，相关的利得或损失应当计入各相关期间损益。当履行确定承诺而取得资产或承担负债时，应当调整该资产或负债的初始确认金额，以包括已确认的被套期项目的公允价值累计变动额。

2. 现金流量套期

【案例】2020 年初甲公司预期两个月后要卖出商品，预期价格为 120 万元，为抵销未来现金流量变动风险，于当日签订了一份未来两个月后按 120 万元价格卖出的期货合同。且将其指定为对该预期商品销售的套期工具。商品期货合同的标的资产与被套期预期销售商品在数量、质次、价格变动和产

地等方面相同，并且商品期货合同的结算日和预期商品销售日均为 2020 年 3 月 1 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。2020 年 1 月末商品预期价格为 108 万元，2020 年 2 月末商品预期价格为 110 万元，2020 年 3 月 1 日甲公司按合同价 120 万元卖出了商品，并结算了商品期货合同。

甲公司的账务处理如下（金额单位：万元）：

①2020 年 1 月 1 日	甲公司不作账务处理。
②2020 年 1 月 31 日	借：套期工具——商品期货合同 12 贷：其他综合收益——套期储备 12(确认现金流量套期储备)
③2020 年 2 月 28 日	借：其他综合收益——套期储备 2(确认现金流量套期储备) 贷：套期工具——商品期货合同 2
④2020 年 3 月 1 日销售商品时	借：银行存款 110 贷：主营业务收入 110 借：银行存款 10 贷：套期工具——商品期货合同 10(确认衍生工具的结算) 借：其他综合收益——套期储备 10 贷：主营业务收入 10(将现金流量套期储备金额转出，计入当期收入)

【理论总结】

(1) 现金流量套期满足运用套期会计方法条件的，应当按照下列规定处理：

1) 套期工具产生的利得或损失中属于套期有效的部分，作为现金流量套期储备，应当计入其他综合收益。

2) 套期工具产生的利得或损失中属于套期无效的部分（即扣除计入其他综合收益后的其他利得或损失），应当计入当期损益。

(2) 现金流量套期储备的金额，应当按照下列规定处理：

1) 被套期项目为预期交易，且该预期交易使企业随后确认一项非金融资产或非金融负债的，或者非金融资产或非金融负债的预期交易形成一项适用于公允价值套期会计的确定承诺时，企业应当将原在其他综合收益中确认的现金流量套期储备金额转出，计入该资产或负债的初始确认金额。

2) 其他现金流量套期，企业应当在被套期的预期现金流量影响损益的相同期间，将原在其他综合收益中确认的现金流量套期储备金额转出，计入当期损益。

3) 如果在其他综合收益中确认的现金流量套期储备金额是一项损失, 且该损失全部或部分预计在未来会计期间不能弥补的, 企业应当在预计不能弥补时, 将预计不能弥补的部分从其他综合收益中转出, 计入当期损益。

【犄角旮旯之三之内含商誉】因被动稀释导致持股比例下降时, 内含商誉的结转

【案例】A 上市公司 2020 年 1 月 1 日以 500 万元购入 B 公司 40% 股权, 购入时被投资单位可辨认净资产公允价值为 1000 万元, 与账面价值相同, 购入股权后 A 公司对 B 公司具有重大影响, 将 B 公司作为联营企业采用权益法核算。2021 年 1 月 1 日, 因其他投资方向 B 公司增资 400 万元, 导致 A 公司的持股比例被稀释为 30%, 股权稀释后 A 公司仍对 B 公司具备重大影响, 采用权益法核算, 2020 年 B 公司实现净利润 100 万元, 无其他所有者权益变动事项。

【前提数据】

(1) 初始投资时

借: 长期股权投资——投资成本 500

贷: 银行存款 500

(2) 初始投资形成的内含商誉为 100 万元【 $500 - 1000 \times 40\%$ 】, 无需账务处理。

(3) 2020 年 B 公司实现净利润时

借: 长期股权投资——损益调整 40

贷: 投资收益 40

【后续处理】

情形一: 长期股权投资无减值	①首先计算股权稀释对资本公积的影响金额 = $(1000 + 100 + 400) \times 30\% - (1000 + 100) \times 40\% - 100/40\% \times 10\% = -15$ 万元 ②由于股权被动稀释而使得投资方产生损失, 所以 A 公司对 B 公司的股权投资出现了减值迹象, 但是没有发生减值, 所以不需要对长期股权投资计提减值损失; ③借: 资本公积——其他资本公积 15 贷: 长期股权投资——其他权益变动 15
情形二: 长期股权投资减值 50 万元	①首先计算股权稀释对资本公积的影响金额 = $(1000 + 100 + 400) \times 30\% - (1000 + 100) \times 40\% - 100/40\% \times 10\% = -15$ 万元; ②由于股权被动稀释而使得投资方产生损失, 所以 A 公司对 B 公司的股权投资出现了减值迹象, 减值金额为 50 万元, 所以

	需要对长期股权投资计提减值损失 借：资产减值损失 50 贷：长期股权投资减值准备 50 ③因为长期股权投资中有内含商誉 100 万元，所以 50 万元的减值是首先冲减内含商誉的金额的，商誉剩余金额为 $100 - 50 = 50$ 万元 重新计算股权稀释对资本公积的影响金额 = $(1000 + 100 + 400) \times 30\% - (1000 + 100) \times 40\% - 50 / 40\% \times 10\% = -2.5$ 万元 ④借：资本公积——其他资本公积 2.5 贷：长期股权投资——其他权益变动 2.5
--	--

【犄角旮旯之四股份支付】

【特殊一】一次授予、分期行权的会计处理

对于“一次授予、分期行权”，即在授予日一次授予员工若干权益工具，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影响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同时授予的几个独立的股份支付计划。例如，在一次授予、分三年行权的股份支付计划中，应当将其视同为三个独立的股份支付计划，分别确定每个计划的等待期。企业应根据每个计划在授予日的公允价值估计股份支付费用，在其相应的等待期内，按照各计划在某会计期间等待期长度占整个等待期长度的比例进行分摊。

【案例解析】甲公司为上市公司，2×21 年 1 月 1 日甲公司确定了一项限制性股票激励计划，一次性授予甲公司高级管理人员共计 3000 万股限制性股票，当日限制性股票的公允价值为每股 8 元，2×21 年至 2×23 年每年年末，在达到当年的行权条件的前提下，每年可解锁 1000 万股。在解锁时职工应当在职，当年未满足条件不能解锁的股票作废。2×21 年年末限制性股票的公允价值为每股 9 元，2×22 年年末限制性股票的公允价值为每股 10 元，2×23 年年末限制性股票的公允价值为每股 10 元；假设每年年末均无人离职，并且都预计未来年度不会有人离职，且均能达到当年的行权条件。

【解析】

①甲公司授予的限制性股票激励计划属于“一次授予、分期行权”的股份支付，所以应作为三个独立的子计划进行会计处理，等待期分别为 1 年、2 年、3 年。

②第一年年末确认成本费用 = $1000 \times 8 \times 1/1 + 1000 \times 8 \times 1/2 + 1000 \times 8 \times 1/3 = 14666.67$ （万元）

③第二年年末确认成本费用 = $1000 \times 8 \times 1/1 + 1000 \times 8 \times 2/2 + 1000 \times 8 \times 2/3 - 14666.67 = 6666.66$ （万元）

④第三年年末确认成本费用 = $1000 \times 8 \times 1/1 + 1000 \times 8 \times 2/2 + 1000 \times 8 \times 3/3 - 14666.67 - 6666.66 = 2666.67$ （万元）

【特殊二】限制性股票现金股利可撤销与不可撤销的对比处理

甲公司授予 100 位高管每人 20 万股股票，每股发行价 5 元，解锁条件是服务期 3 年，授予日限制性股票公允价值每股 15 元，第一年走了 10 人，预计还要走 8 人，每股现金分红 1 元，第二年走了 9 人，预计还要走 5 人，当年分红每股 1.2 元，第三年走了 1 人，当年分红每股 1.5 元。假设不考虑现金股利支付的分录及其他因素的影响。

	现金股利可撤销	现金股利不可撤销
第一年	①发行股票时： 借：银行存款 10000 【100×20×5】 贷：股本 2000 资本公积——股本溢价 8000 同时： 借：库存股 10000 贷：其他应付款 10000 ②确认当期的成本费用 = $(100 - 10 - 8) \times 20 \times 15 \times 1/3 = 8200$ 借：管理费用 8200 贷：资本公积——其他资本公积 8200 ③预计未来可解锁限制性股票持有者的现金股利 = $(100 - 10 - 8) \times 20 \times 1 = 82 \times 20 \times 1 = 1640$ ④预计未来不可解锁限制性股票持有者的现金股利 = $(10 + 8) \times 20 \times 1 = 18 \times 20 \times 1 = 360$ ⑤相关分录如下： 借：利润分配 1640 其他应付款 360 贷：应付股利 2000 借：其他应付款 1640 贷：库存股 1640 ⑥不可解锁股份的赎回 借：股本 200 【10×20×1】	①发行股票时： 借：银行存款 10000 【100×20×5】 贷：股本 2000 资本公积——股本溢价 8000 同时： 借：库存股 10000 贷：其他应付款 10000 ②确认当期的成本费用 = $(100 - 10 - 8) \times 20 \times 15 \times 1/3 = 8200$ 借：管理费用 8200 贷：资本公积——其他资本公积 8200 ③预计未来可解锁限制性股票持有者的现金股利 = $(100 - 10 - 8) \times 20 \times 1 = 82 \times 20 \times 1 = 1640$ ④预计未来不可解锁限制性股票持有者的现金股利 = $(10 + 8) \times 20 \times 1 = 18 \times 20 \times 1 = 360$ ⑤相关分录如下： 借：利润分配 1640 贷：应付股利 1640 借：管理费用 360 贷：应付股利 360 ⑥不可解锁股份的赎回 借：股本 200 【10×20×1】 资本公积——股本溢价 800

	资本公积——股本溢价 800 贷：库存股 1000 【10×20×5】 借：其他应付款 800 【10×20×(5-1)】 应付股利 200 【10×20×1】 贷：银行存款 1000	贷：库存股 1000 【10×20×5】 借：其他应付款 1000 贷：银行存款 1000
第二年	①确认的成本费用 = (100 - 10 - 9 - 5) × 20 × 15 × 2/3 - 8200 = 15200 - 8200 = 7000 借：管理费用 7000 贷：资本公积——其他资本公积 7000 ②预计未来可解锁限制性股票持有者的现金股利 = (100 - 10 - 9 - 5) × 20 × (1 + 1.2) - 1640 = 1704 ③预计未来不可解锁限制性股票持有者的现金股利 = (9 + 5) × 20 × (1 + 1.2) - (360 - 200) = 456 ④相关分录如下： 借：利润分配 1704 其他应付款 456 贷：应付股利 2160 借：其他应付款 1704 贷：库存股 1704 ⑤不可解锁股份的赎回 借：股本 180 资本公积——股本溢价 720 贷：库存股 900 借：其他应付款 504 【9×20×(5-1-1.2)】 应付股利 396 【9×20×(1+1.2)】 贷：银行存款 900	①确认的成本费用 = (100 - 10 - 9 - 5) × 20 × 15 × 2/3 - 8200 = 15200 - 8200 = 7000 借：管理费用 7000 贷：资本公积——其他资本公积 7000 ②预计未来可解锁限制性股票持有者的现金股利 = (100 - 10 - 9 - 5) × 20 × (1 + 1.2) - 1640 = 1704 ③预计未来不可解锁限制性股票持有者的现金股利 = (9 + 5) × 20 × (1 + 1.2) - (360 - 200) = 456 ④相关分录如下： 借：利润分配 1704 贷：应付股利 1704 借：管理费用 456 贷：应付股利 456 ⑤不可解锁股份的赎回 借：股本 180 资本公积——股本溢价 720 贷：库存股 900 借：其他应付款 900 贷：银行存款 900

第三年	<p>①确认的成本费用 = $(100 - 10 - 9 - 1) \times 20 \times 15 \times 3/3 - 8200 - 7000 = 24000 - 8200 - 7000 = 8800$</p> <p>借：管理费用 8800</p> <p> 贷：资本公积——其他资本公积 8800</p> <p>②预计未来可解锁限制性股票持有者的现金股利 = $(100 - 10 - 9 - 1) \times 20 \times (1 + 1.2 + 1.5) - (100 - 10 - 9 - 5) \times 20 \times (1 + 1.2) = 2576$</p> <p>③预计未来不可解锁限制性股票持有者的现金股利 = $1 \times 20 \times (1 + 1.2 + 1.5) - [(9 + 5) \times 20 \times (1 + 1.2) - 396] = -146$</p> <p>④相关分录如下：</p> <p>借：利润分配 2576</p> <p> 贷：应付股利 2576</p> <p>借：应付股利 146</p> <p> 贷：其他应付款 146</p> <p>借：其他应付款 2576</p> <p> 贷：库存股 2576</p> <p>⑤不可解锁股份的赎回</p> <p>借：股本 20</p> <p> 资本公积——股本溢价 80</p> <p> 贷：库存股 100</p> <p>借：其他应付款 26 $【1 \times 20 \times (5 - 1 - 1.2 - 1.5)】$</p> <p> 应付股利 74 $【1 \times 20 \times (1 + 1.2 + 1.5)】$</p> <p> 贷：银行存款 100</p> <p>⑥最终解锁</p> <p>借：其他应付款 2080</p> <p> 贷：库存股 2080</p> <p>借：资本公积——其他资本公积 24000</p>	<p>①确认的成本费用 = $(100 - 10 - 9 - 1) \times 20 \times 15 \times 3/3 - 8200 - 7000 = 24000 - 8200 - 7000 = 8800$</p> <p>借：管理费用 8800</p> <p> 贷：资本公积——其他资本公积 8800</p> <p>②预计未来可解锁限制性股票持有者的现金股利 = $(100 - 10 - 9 - 1) \times 20 \times (1 + 1.2 + 1.5) - (100 - 10 - 9 - 5) \times 20 \times (1 + 1.2) = 2576$</p> <p>③预计未来不可解锁限制性股票持有者的现金股利 = $1 \times 20 \times (1 + 1.2 + 1.5) - [(9 + 5) \times 20 \times (1 + 1.2) - 396] = -146$</p> <p>④相关分录如下：</p> <p>借：利润分配 2576</p> <p> 贷：应付股利 2576</p> <p>借：应付股利 146</p> <p> 贷：管理费用 146</p> <p>⑤不可解锁股份的赎回</p> <p>借：股本 20</p> <p> 资本公积——股本溢价 80</p> <p> 贷：库存股 100</p> <p>借：其他应付款 100</p> <p> 贷：银行存款 100</p> <p>⑥最终解锁</p> <p>借：其他应付款 8000</p> <p> 贷：库存股 8000</p> <p>借：资本公积——其他资本公积 24000</p> <p> 贷：资本公积——股本溢价 24000</p>
-----	--	---

贷：资本公积——股本溢价	24000
--------------	-------

【犄角旮旯之五】特殊租赁业务

【特殊一：产品出租】A公司是设备生产商，与B公司签订合同，将其产品出租，产品的成本 200 万元，市场价 300 万元，合同约定年利率 4%，与市场利率相同，自 2022 年初开始出租，租期 3 年，每年末支付租金 70 万元，3 年后B公司只需要支付 1 万元即可购买该设备，此报价为优惠报价，预计租赁到期日该设备的公允价值不低于 150 万元，B公司对此金额提供担保。该设备预计使用寿命为 5 年，预计无净残值。假设不考虑其他因素和各项税费的影响。 $(P/A, 4\%, 3) = 2.775$ ， $(P/F, 4\%, 3) = 0.889$

【解析】本例中租赁期届满B公司可以远低于租赁到期日租赁资产公允价值的金额购买租赁资产，A公司认为其可以合理确定B公司将行使购买选择权，综合其他因素，与该资产所有权有关的几乎所有风险和报酬已实质转移给B公司，因此A公司将该租赁认定为融资租赁。

A 公司（生产商/出租方）	B 公司（承租人）
租赁收款额的现值 $= 70 \times (P/A, 4\%, 3) + 1 \times (P/F, 4\%, 3) = 195.14$ 万元 小于设备的公允价值为 300 万元，按孰低确认收入，应确定主营业务收入 195.14 万元	租赁付款额的现值 $= 70 \times (P/A, 4\%, 3) + 1 \times (P/F, 4\%, 3) = 195.14$ 万元
借：应收融资租赁款——租赁收款额 211 【 $70 \times 3 + 1$ 】 贷：主营业务收入 195.14 应收融资租赁款——未实现融资收益 15.86 借：主营业务成本 200 贷：库存商品 200 第一年： 未实现融资收益摊销 $= 195.14 \times 4\% = 7.81$ 借：应收融资租赁款——未实现融资收益 7.81 贷：租赁收入 7.81 【 $195.14 \times 4\%$ 】 借：银行存款 70 贷：应收融资租赁款——租赁收款额 70 第二年： 未实现融资收益摊销 $= (195.14 + 7.81 - 70) \times 4\% = 5.32$ 借：应收融资租赁款——未实现融资收益 5.32	借：使用权资产 195.14 租赁负债——未确认融资费用 15.86 贷：租赁负债——租赁付款额 211 第一年： 未确认融资费用摊销 $= 195.14 \times 4\% = 7.81$ 借：财务费用 7.81 贷：租赁负债——未确认融资费用 7.81 借：租赁负债——租赁付款额 70 贷：银行存款 70 借：制造费用 39.03 【 $195.14/5$ 】 贷：使用权资产累计折旧 39.03 第二年： 未确认融资费用摊销 $= (195.14 + 7.81 - 70) \times 4\% = 5.32$ 借：财务费用 5.32

贷：租赁收入 5.32 借：银行存款 70 贷：应收融资租赁款——租赁收款额 70 第三年： 未实现融资收益摊销 = $15.86 - 7.81 - 5.32 = 2.73$ 借：应收融资租赁款——未实现融资收益 2.73 贷：租赁收入 2.73 借：银行存款 70 贷：应收融资租赁款——租赁收款额 70 承租人支付购买价款时 借：银行存款 1 贷：应收融资租赁款——租赁收款额 1	贷：租赁负债——未确认融资费用 5.32 借：租赁负债——租赁付款额 70 贷：银行存款 70 借：制造费用 39.03 【 $195.14/5$ 】 贷：使用权资产累计折旧 39.03 第三年： 借：财务费用 2.73 贷：租赁负债——未确认融资费用 2.73 借：租赁负债——租赁付款额 70 贷：银行存款 70 借：制造费用 39.03 贷：使用权资产累计折旧 39.03 行使购买选择权时： 借：固定资产 78.05 使用权资产累计折旧 117.09 租赁负债——租赁付款额 1 贷：使用权资产 195.14 银行存款 1
---	--

【特殊二：售后回租】：

2020 年初 A 公司将设备卖给 B 公司，设备的原价为 500 万元，累计折旧 100 万元，市场价为 530 万元，A 公司卖价定为 600 万元，同时 A 公司与 B 公司签订了合同，取得该设备 4 年的使用权（全部剩余年限为 10 年），年租金 150 万元，于每年年末支付。根据交易的条款和条件，A 公司转让设备符合收入准则中关于销售成立的条件。假设不考虑初始直接费用和各项税费的影响，A 公司与 B 公司确定的租赁内含利率均为 7.71%， $(P/A, 7.71\%, 4) = 3.336$ 。

【解析】

A 公司（卖方兼承租人）	
租赁付款额 = $150 \times 4 = 600$ （万元）	—
租赁付款额的现值 = $150 \times 3.336 = 500.4$ （万元）	—

<p>A 公司额外融资 = $600 - 530 = 70$ (万元)</p> <p>与租赁相关的年付款额的现值 = $500.4 - 70 = 430.4$ (万元)</p> <p>与额外融资相关的年付款额 = $150 \times 70 / 500.4 = 20.98$ (万元) 【或者 $70 / 3.336 = 20.98$ (万元)】</p> <p>与租赁相关的年付款额 = $150 - 20.98 = 129.02$ (万元)</p> <p>使用权资产入账成本 = $(500 - 100) \times 430.4 / 530 = 324.83$ (万元)</p> <p>转让设备总利得 = $530 - (500 - 100) = 130$ (万元)</p> <p>与使用权资产相关利得 = $130 \times 430.4 / 530 = 105.57$ (万元)</p> <p>与转让至 B 公司相关的利得 = $130 - 105.57 = 24.43$ (万元)</p>	
<p>【拆分写分录的思路】：</p> <p>【与额外融资相关】：</p> <p>借：银行存款 70</p> <p> 贷：长期应付款 70</p> <p>借：财务费用 5.40 【$70 \times 7.71\%$】</p> <p> 贷：长期应付款 5.40</p> <p>借：长期应付款 20.98</p> <p> 贷：银行存款 20.98</p> <p>【与租赁相关】：</p> <p>借：银行存款 530</p> <p> 累计折旧 100</p> <p> 贷：固定资产 500</p> <p> 资产处置损益 130</p> <p>借：使用权资产 430.4</p> <p> 租赁负债——未确认融资费用 85.68</p> <p> 贷：租赁负债——租赁付款额 516.08 【129.02×4】</p> <p>借：资产处置损益 105.57</p>	<p>【合并写分录的思路】：</p> <p>借：银行存款 530</p> <p> 租赁负债——未确认融资费用 85.68 【$516.08 - 430.4$】</p> <p> 使用权资产 324.83</p> <p> 累计折旧 100</p> <p> 贷：租赁负债——租赁付款额 516.08 【129.02×4】</p> <p> 固定资产 500</p> <p> 资产处置损益 24.43</p> <p>支付第一年租金：</p> <p>借：租赁负债——租赁付款额 129.02</p> <p> 长期应付款 20.98</p> <p> 贷：银行存款 150</p> <p>长期应付款计提利息：</p> <p>借：财务费用 5.40 【$70 \times 7.71\%$】</p> <p> 贷：长期应付款 5.40</p> <p>未确认融资费用分摊：</p> <p>借：财务费用 33.18 【$430.4 \times 7.71\%$】</p>

贷：使用权资产 105.57 借：财务费用 33.18 【 $430.4 \times 7.71\%$ 】 贷：租赁负债——未确认融资费用 33.18 借：租赁负债——租赁付款额 129.02 贷：银行存款 129.02	贷：租赁负债——未确认融资费用 33.18
B 公司（买方兼出租人）	
综合考虑租期占该设备剩余使用年限的比例等因素，B 公司将该设备的租赁分类为经营租赁，B 公司分录如下：	
借：固定资产 530 长期应收款 70 贷：银行存款 600 借：银行存款 150 贷：租赁收入 129.02 长期应收款 20.98 借：长期应收款 5.40 贷：利息收入 5.40	

【犄角旮旯之六】集团内部商品购销交易抵销土地增值税和增值税的处理

1. 集团内转让房地产缴纳的土地增值税

【案例】甲公司是乙公司的母公司，甲公司和乙公司都是房地产开发企业，甲公司将成本为 800 万元的商品房以 1000 万元的价格销售给乙公司，土地增值税为 100 万元，增值税率为 9%。

【解析】

甲公司	乙公司	合并报表抵销分录
借：银行存款 1090 贷：主营业务收入 1000 应交税费——应交增值税（销项税额） 90	借：开发产品 1000 应交税费——应交增值税（进项税额） 90 贷：银行存款 1090	借：营业收入 1000 贷：营业成本 800 存货 200 借：其他流动资产 100

借：主营业务成本 800 贷：开发产品 800 借：税金及附加 100 贷：应交税费——应交土地增值税 100 借：应交税费——应交土地增值税 100 贷：银行存款 100		贷：税金及附加 100
---	--	-------------

2. 集团内交易中产生的单方计提的增值税

【案例】甲、乙公司均为集团内的公司，甲公司将成本为 800 万元的产品以 1000 万元销售给乙公司，甲公司免缴增值税，乙公司内扣 13% 的进项税额。

甲公司	乙公司	合并报表的抵销分录
借：银行存款 1000 贷：主营业务收入 1000 借：主营业务成本 800 贷：库存商品 800	借：原材料 870 应交税费——应交增值税（进项税额）130 贷：银行存款 1000	借：营业收入 1000 贷：营业成本 800 存货 70 递延收益 130