《财务与会计》
教材精讲班
主讲：杨菠老师
第十三章　非流动负债

本章考情分析

本章属于重点章节，近年考试平均分 15 分左右，考试题型集中在单项选择题、多项选择题和综合分析题。

考查重点内容：

（1）借款费用资本化金额的计算；

（2）可转换公司债券负债成分与权益成分的计算；

（3）产品质量保修费用有关预计负债的计算以及亏损合同的处理；

（4）重组义务的确认和计量；

（5）债务重组的计算及会计处理。

本章涉及的内容较多，与其他章节的联系性较强，可以与各个章节不同的知识点结合出题，虽然近年考察范围和内容较广，但是不排除以综合分析题和计算题性质来出题，尤其是注意借款费用、债务重组及新增内容的考查。

1.2021 年教材变化：

（1）新增：①确定租赁期间考虑的内容；②租赁资产改良支出的处理。

（2）删除：非流动负债的概述。

2.最近 3 年题型题量分析

题型	2020 年	2019 年	2018 年
单项选择题	2 题 3 分	2 题 3 分	3 题 4.5 分
多项选择题	2 题 4 分	1 题 2 分	3 题 6 分
计算题	1 题 8 分	1 题 8 分	–
综合分析题	–	–	–
合计	15 分	13 分	10.5 分

借款费用的核算

一、借款费用的内容

项目	内容	
含义	借款费用是指企业因借入资金所付出的代价，包括按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》规定的实际利率法计算确定的实际利息费用（包括折价或者溢价的摊销和辅助费用）以及因外币借款而发生的汇兑差额等。	
范围	1.因借款而发生的利息	因借款而发生的利息包括： （1）企业向银行或者其他金融机构等借入资金发生的利息； （2）发行公司债券发生的利息； （3）为购建或者生产符合资本化条件的资产而发生的带息债务所承担的利息等
	2.因借款而发生的折价或溢价的摊销	因借款而发生的折价或者溢价，是指发行债券等所发生的折价或者溢价。 【要点提示】发行债券中的折价或者溢价，其实质是对债券票面利息的调整（即将债券票面利率调整为实际利率），属于借款费用的范畴

	3. 因外币借款而发生的汇兑差额	因外币借款而发生的汇兑差额，是指由于汇率变动导致市场汇率与账面汇率出现差异，从而对外币借款本金及其利息的记账本位币金额所产生的影响金额。 【要点提示】因外币借款相关汇率变化所导致的汇兑差额属于借款费用的有机组成部分
	4.因借款而发生的辅助费用	因借款而发生的辅助费用，是指企业在借款过程中发生的诸如手续费、佣金、印刷费等费用

二、借款费用的确认和计量

（一）应予资本化借款范围

借款的范围	专门借款	为资产的购建或生产符合资本化条件资产而专门借入的款项
	一般借款	专门借款以外的其他借款

（二）符合资本化条件的资产

符合资本化条件的资产，是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产，其中：

（1）“相当长时间”，通常为1年以上（含1年）

（2）建造合同成本、确认为无形资产的开发支出等在符合条件的情况下，也可以认定为符合资本比条件的资产；

（3）符合资本化条件的存货，主要包括房地产开发企业开发的用于对外出售的商品房、企业制造的用于对外出售的大型机械设备等

（三）借款费用开始资本化期间的确定

开始资本化的时点（同时满足）	1.资产支出已经发生：包括支付现金、转移非现金资产和承担带息债务。 2.借款费用已经发生：已经发生了专门借款费用或占用了一般借款的借款费用。 3.必要的购建或者生产活动已经开始：指符合资本化条件的资产的实体建造或生产工作已经开始
暂停资本化的时间	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，应暂停借款费用的资本化；在中断期间所发生的借款费用，计入当期损益，直至购建或者生产活动重新开始。 【提示】若中断是使所购建或者生产的符合资本化条件的资产达到预定可使用或者可销售状态必要的程序，所发生的借款费用应继续资本化
停止资本化的时点	购建或者生产符合资本化条件的资产达到预定可使用（固定资产）或者可销售（存货）状态时，借款费用应当停止资本化。达到预定可使用或者可销售状态之后所发生的借款费用，应当计入当期损益

【教材例13-1】 ABC公司于2×20年1月1日正式动工兴建一幢办公楼，工期预计为1年零6个月，工程采用出包方式，分别于2×20年1月1日、2×20年7月1日和2×21年1月1日支付工程进度款。

ABC公司为建造办公楼于2×20年1月1日专门借款2 000万元，借款期限为3年，年利率为6%。另外在2×20年7月1日又专门借款4 000万元，借款期限为5年，年利率为7%。借款利息按年支付（如无特别说明，本章例题中名义利率与实际利率均相同）。

闲置借款资金均用于固定收益债券短期投资，该短期投资月收益率为0.5%。办公楼于2×21年6月30日完工，达到预定可使用状态。ABC公司为建造该办公楼的支出金额如表13-1所示。

表 13－1　　建造该办公楼的支出金额　　单位：万元

日期	每期资产支出金额	累计资产支出金额	闲置借款资金用于短期投资金额
2×20 年 1 月 1 日	1500	1500	500
2×20 年 7 月 1 日	2500	4000	2000
2×21 年 1 月 1 日	1500	5500	500
总计	5500		3000

由于 ABC 公司使用了专门借款建造办公楼，而且办公楼建造支出没有超过专门借款金额，因此公司 2×20 年、2×21 年为建造办公楼应予资本化的利息金额计算如下：

（1）确定借款费用资本化期间为 2×20 年 1 月 1 日—2×21 年 6 月 30 日。

（2）计算在资本化期间专门借款实际发生的利息金额：

2×20 年专门借款发生的利息金额=2 000×6%+4 000×7%×6/12=260（万元）

2×21 年 1 月 1 日～6 月 30 日专门借款发生的利息金额=2 000×6%×6/12+4 000×7%×6/12=200（万元）

（3）资本化期间利用闲置的专门借款资金进行短期投资收益：

2×20 年投资收益=500×0.5%×6+2 000×0.5%×6=75（万元）

2×21 年 1 月 1 日～6 月 30 日短期投资收益=500×0.5%×6=15（万元）

（4）2×20 年的利息资本化金额=260-75=185（万元）

2×21 年的利息资本化金额=200-15=185（万元）

有关账务处理如下：

2×20 年 12 月 31 日：

借：在建工程　　1850000

　　应收利息（或银行存款）　　750000

　　贷：应付利息　　2600000

2×21 年 6 月 30 日：

借：在建工程　　1850000

　　应收利息（或银行存款）　　150000

　　贷：应付利息　　2000000

【教材例 13－2】承【教材例 13－1】，ABC 公司于 2×20 年 1 月 1 日正式动工兴建一幢办公楼，工期预计为 1 年零 6 个月，工程采用出包方式，分别于 2×20 年 1 月 1 日、2×20 年 7 月 1 日和 2×21 年 1 月 1 日支付工程进度款为 1 500 万元、2 500 万元、1 500 万元。假定 ABC 公司建造办公楼没有专门借款，占用的都是一般借款。

ABC 公司为建造办公楼占用的一般借款有两笔，如下：

（1）向 A 银行长期贷款 2 000 万元，期限为 2×18 年 12 月 1 日至 2×21 年 12 月 1 日，年利率为 6%，按年支付利息。

（2）发行公司债券 1 亿元，于 2×18 年 1 月 1 日发行，期限为 5 年，年利率为 8%，按年支付利息。

假定两笔一般借款除了用于办公楼建设外，没有用于其他符合资本化条件的资产购建或者生产活动。

假定全年按 360 天计算。

在这种司下，ABC 公司应当计算建造办公楼的累坏资产支出加权平均数和所占用一般借款的加权平均利率作为资本化率，将两者相乘，计算求得当期就能予资本化的借款利息金额。具体如下：

（1）计算累计资产支出加权平均数：

2×20 年=1 500+2 500×180÷360=2 750（万元）

2×21 年=（4 000+1 500）×180÷360=2 750（万元）

（2）计算所占用一般借款资本化率：

一般借款资本化率（年）

=（2 000×6%+10 000×8%）/（2 000+10 000）

=7.67%

（3）计算每期利息资本化金额：

2×20 年为建造办公楼的利息资本化金额

=2 750×7.67%=210.93（万元）

2×21 年为建造办公楼的利息资本化金额

=2 750×7.67%=210.93（万元）

2×20 年实际发生的一般借款利息费用

=2 000×6%+10 000×8%=920（万元）

2×21 年 1 月 1 日～6 月 30 日实际发生的一般借款利息费用

=2 000×6%×180÷360+10 000×8%×180÷360=460（万元）

（4）根据上述计算结果，账务处理如下：

2×20 年 12 月 31 日：

借：在建工程　　2 109 300

　　财务费用　　7 090 700

　　贷：应付利息　　9 200 000

2×21 年 6 月 30 日：

借：在建工程　　2 109 300

　　财务费用　　2 490 700

　　贷：应付利息　　4 600 000

（五）借款费用资本化金额的确定

项目	内容
专门借款	资本化金额=资本化期间实际发生的专门借款利息费用-尚未动用的借款资金的利息收入或暂时性投资收益
借款辅助费用	借款辅助费用资本化金额的确定： 无论是一般借款还是专门借款发生的辅助费用均按《金融工具确认和计量》的规定，将辅助费用计入负债的初始确认金额，并采用与借款费用一致方法进行会计核算
限制条件	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

【要点提示】借款存在折价或者溢价，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。

【2018·真题·单选题】根据《企业会计准则第 17 号借款费用》规定，下列借款费用在资本化时需要与资产支出额相挂钩的是（　　）。

A.外币专门借款汇总差额
B.专门借款的利息
C.专门借款的溢折价摊销
D.一般借款的利息
【答案】D
【解析】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×所占用的一般借款资本化率，专门借款在资本化期间实际发生的利息费用扣除闲置资金收益后的金额全部资本化处理，不需要考虑资产支出。

三、外币专门借款汇兑差额资本化金额的确定
在资本化期间内，外币专门借款本金及利息的汇兑差额，应当予以资本化，计入符合资本化条件的资产的成本。
除外币专门借款之外的其他外币借款本金及其利息所产生的汇兑差额应当作为财务费用，计入当期损益（财务费用等）。
【要点提示】外币一般借款的借款费用计入当期损益（财务费用等），不予资本化。

四、借款费用的账务处理
借：管理费用（属于筹建期间不应计入相关资产价值的借款费用）
　　财务费用（属于经营期间不应计入资产价值的借款费用、符合资本化条件的资产达到预订可使用状态后所发生的借款费用）
　　在建工程
　　制造费用
　　研发支出
　　贷：应付利息

应付债券的核算
一、一般公司债券

项目	分期付息、一次还本的债券	一次还本付息的债券
含义	应付债券是企业举借长期债务而发行的一种书面凭证，是企业依照法定程序对外发行、约定在一定期限内还本付息的有价证券	
科目	“应付债券”科目下设“面值”“利息调整”“应计利息”三个明细科目	
发行	借：银行存款（收到的款项） 贷：应付债券—面值（债券的票面价值） 应付债券—利息调整（差额或借记）	
期末计息	借：财务费用/在建工程/制造费用/研发支出（期初摊余成本×实际利率） 应付债券—利息调整 贷：应付利息（面值×票面利率）	借：财务费用/在建工程/制造费用/研发支出（期初摊余成本×实际利率） 应付债券—利息调整（差额或借记） 贷：应付债券—应计利息（面值×票面利率）
到期偿还	借：应付利息等（最后一次利息） 应付债券—面值 财务费用/在建工程/制造费用/研	借：应付债券 —面值 —应计利息

	发支出（期初摊余成本×实际利率） 应付债券—利息调整 贷：银行存款	贷：银行存款

【提示】利息费用=期初摊余成本×实际利率
期末摊余成本=期初摊余成本+利息费用-现金流出
现金流出=分期付息时的应付利息+提前偿付的本金

【教材例 13-3】某公司于 2×16 年 1 月 1 日折价发行了 5 年期面值为 1250 万元的公司债券，发行价格为 1000 万元，票面利率为 4.72%，按年付息，到期一次还本（交易费用略）。假定公司发行债券募集的资金专门用于建造一条生产线，生产线从 2×16 年 1 月 1 日开始建设，于 2×18 年年底完工，达到预定可使用状态。根据上述经济业务，公司应作如下会计处理：

（1）2×16 年 1 月 1 日发行债券时：

借：银行存款　　10000000
　　应付债券——利息调整　　2500000
　　贷：应付债券——面值　　12500000

（2）计算利息费用：

公司每年应支付的利息=1250×4.72%=59（万元）。假设该公司债券实际利率为 R，由于 1000=59×（1+R）-1+59×（1+R）-2+59×（1+R）-3+59×（1+R）-4+（59+1250）×（1+R）-5，由此计算得出 R=10%。

则每年折价摊销表如表 13-2 所示。

表 13—2　　年折价摊销表　单位：万元

年份	初期公司债券余额（A）	实际利息费用（B）（按 10%计算）	每年支付现金（C）	期末公司债券摊余成本（D=A+B-C）
2×16	1000	100	59	1041
2×17	1041	104	59	1086
2×18	1086	109	59	1136
2×19	1136	113	59	1190
2×20	1190	119	1250+59	0

2×16 年 12 月 31 日：

借：在建工程　　1000000
　　贷：应付利息　　590000
　　应付债券——利息调整　　410000

2×17 年 12 月 31 日：

借：在建工程　　1040000
　　贷：应付利息　　590000
　　应付债券——利息调整　　450000

2×18 年 12 月 31 日：

借：在建工程　　1090000
　　贷：应付利息　　590000
　　应付债券——利息调整　　500000

2×19年12月31日：

借：财务费用　　1130000

　　贷：应付利息　　590000

　　应付债券——利息调整　　540000

2×20年12月31日：

借：财务费用　　1190000

　　贷：应付利息　　590000

　　应付债券——利息调整　　600000

（3）2×20年12月31日到期偿还本金：

借：应付债券——面值　　1250000

　　贷：银行存款　　1250000

【2018·真题·多选题】企业发行债券采用实际利率法计算确定的利息费用，可能借记的科目有（　　）。

A.财务费用

B.制造费用

C.管理费用

D.在建工程

E.研发支出

【答案】ABDE

【解析】企业发行债券应于资产负债表日按照摊余成本和实际利率计算确定债券利息，借记“在建工程”“制造费用”“财务费用”“研发支出”等科目。

二、可转换公司债券的账务处理

时点		处理	
发行时	分析	1.企业发行的可转换公司债券，应当在初始确认时将其包含的负债成分和权益成分进行分拆； 2.将负债成分确认为应付债券，将权益成分确认为其他权益工具	
发行时	计量	负债成分的计量	对负债成分的未来现金流量进行折现确定负债成分的初始确认金额
		权益成分的计量	按发行价格总额扣除负债成分初始确认金额后的金额确定权益成分的初始确认金额
		交易费用	负债成分和权益成分之间按照各自的相对公允价值进行分摊
发行时	会计处理	借：银行存款（发行价格） 　　应付债券——可转换公司债券（利息调整）（债券面值-负债公允价值）（或贷记） 　　贷：应付债券——可转换公司债券（面值） 　　其他权益工具（发行价格-负债公允价值） 【提示】利息调整和其他权益工具的金额还需扣除交易费用（需重新计算实际利率）	
转换股份		借：应付债券——可转换公司债券（面值、利息调整、应计利息）（账面余额）、应付利息 　　其他权益工具（原确认的权益成分的金额）	

	贷：股本（股票面值×转换的股数） 资本公积——股本溢价（差额）
【提示】转换股份前，其会计处理与一般公司债券相同，相关分录本表中不再列示	

【教材例 13-4】甲公司经批准于 2×20 年 1 月 1 日按面值发行 5 年期分期付息一次还本的可转换公司债券 2 亿元，款项已收存银行，债券票面年利率为 6%。债券发行 1 年后可转换为普通股股票，初始转股价为每股 10 元，股票面值为每股 1 元。

债券持有人若在当期付息前转换股票的，应按债券面值和应付利息之和除以转股价，计算转股的股份数。假定 2×21 年 1 月 1 日债券持有人在 2×20 年利息支付前将持有的可转换公司债券全部转换为普通股股票，甲公司发行可转换公司债券时二级市场上与之类似的没有附带转换权的债券市场利率为 9%。甲公司的账务处理如下：

（1）2×20 年 1 月 1 日发行可转换公司债券：

借：银行存款　　200000000
　　应付债券——可转换公司债券（利息调整）23343600
　　贷：应付债券——可转换公司债券（面值）　　200000000
　　其他权益工具　　23343600

可转换公司债券负债成分的初始入账价值=200000000×0.6499+200000000×6%×3.8897=176656400（元）

可转换公司债券权益成分的初始入账价值=200000000-176656400=23343600（元）

（2）2×20 年 12 月 31 日确认利息费用时：

借：财务费用等　　15899076
　　贷：应付利息——可转换公司债券利息　　12000000
　　应付债券——可转换公司债券（利息调整）　　3899076

（3）2×21 年 1 月 1 日债券持有人行使转换权时：

转换的股份数=（200000000+12000000）÷10=21200000（股）

借：应付债券——可转换公司债券（面值）　200000000
　　应付利息——可转换公司债券利息　　12000000
　　其他权益工具　　23343600
　　贷：股本　　21200000
　　应付债券——可转换公司债券（利息调整）　　19444524
　　资本公积——资本溢价　　194699076

其他非流动负债的核算

一、长期借款的核算

项目	会计处理
含义	长期借款是企业向银行或其他金融机构借入期限在 1 年以上（不含 1 年）的各项借款
取得借款	借：银行存款 长期借款——利息调整 贷：长期借款——本金
期末计息	资产负债表日，应按摊余成本和实际利率计算确定长期借款的利息费用 借：在建工程、制造费用、财务费用、研发支出等 贷：应付利息、长期借款——应计利息（借款本金×合同利率） 长期借款——利息调整（差额）

到期还本	借：长期借款——本金 贷：银行存款

【要点提示】到期一次还本付息的长期借款，其利息通过“长期借款—应计利息”核算。

二、租赁负债的核算

（一）短期租赁和低价值资产租赁★★

对于在租赁期开始日，租赁期不超过12个月的短期租赁以及单项租赁资产为全新资产时价值较低的低价值资产租赁， 承租人可以选择不确认使用权资产和租赁负债。

作出该选择的，承租人应当将短期租赁和低价值资产租赁的租赁付款额，在租赁期内各个期间按照直线法或其他系统合理的方法计入相关资产成本或当期损益。其他系统合理的方法能够更好地反映承租人的受益模式的，承租人应当采用该方法。

（二）租赁负债与使用权资产初始计量与后续计量★★★

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除外。

（21年教材新增）确定租赁期时不仅应考虑不可撤销的租赁期间，如果承租人合理确定将行使续租选择权或终止租赁选择权，租赁期应包含不可撤销租赁期间、续租选择权涵盖期间和终止租赁选择权涵盖期间。包含购买选择权的租赁，即使租赁期不超过12个，也不属于短期租赁。

1.租赁负债

租赁负债应当按照租赁期开始日尚未支付的租赁付款额的现值进行初始计量。

（1）租赁付款额

① 固定付款额及实质固定付款额，存在租赁激励的，扣除租赁激励相关金额；

②取决于指数或比率的可变租赁付款额，该款项在初始计量时根据租赁期开始日的指数或比率确定；

③购买选择权的行权价格，前提是承租人合理确定将行使该选择权；

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

⑤根据承租人提供的担保余值预计应支付的款项。

（2）租赁付款额的现值

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

2.使用权资产

使用权资产应当按照成本进行初始计量，包括：

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，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。

在租赁期开始日或之前，承租人按租赁合同约定向出租人支付的租赁保证金，属于合同履约保证金，承租人应单独作为应收款项核算。

（21教材新增）承租人发生的租赁资产改良支出不属于使用权资产，应当计入“长期待摊费用”，同时导致的预计复原支出按上述④处理。

3.后续计量

（1）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；

承租人应当参照《企业会计准则第 4 号——固定资产》有关折旧规定，对使用权资产计提折旧。

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。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。

（2）承租人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。

（3）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。

4.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；

（2）担保余值预计的应付金额发生变动；

（3）用于确定租赁付款额的指数或比率发生变动；

（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。

5.租赁变更

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。

（1）租赁变更作为一项单独租赁处理；

（2）租赁变更未作为一项单独租赁处理。

6.转租赁

转租情况下，原租赁合同和转租赁合同通常都是单独协商的，交易对手也是不同的企业，租赁准则要求转租出租人对原租赁合同和转租赁合同分别根据承租人和出租人会计处理要求，进行会计处理。

7.售后租回交易

如果承租人在资产转移给出租人之前已经取得对标的资产的控制，则该交易属于售后租回交易。

【提示】是否具有标的资产的法定所有权本身并非是会计处理的决定性因素。

（1）售后租回交易中的资产转让属于销售；

（2）售后租回交易中的资产转让不属于销售。

【例 13－5】承租人甲公司就某栋建筑物的某一层楼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 50000 元，续租期间为每年 55000 元，所有款项应于每年年初支付；

②租赁期间若甲公司年销售额超过 10000000 元，当年应再支付按销售额的 1‰计算的租金，于当年年底支付；

③为获得该项租赁，甲公司发生的初始直接费用为 20000 元，其中，15000 元为向该楼层前任租户支付的款项，5000 元为向促成此租赁交易的房地产中介支付的佣金；

④作为对甲公司的激励，乙公司同意补偿甲公司 5000 元的佣金；

⑤在租赁期开始日，甲公司评估后认为，不能合理确定将行使续租选择权，因此，将租赁期确定为 10 年；

⑥甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为每年 5%，该利率反映的是甲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。

承租人甲公司的会计处理如下：

第一步，计算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。

（1）计算租赁付款额现值：

剩余 9 期租赁付款额＝50000×9＝450000（元）

租赁负债＝剩余 9 期租赁付款额的现值＝50000×（P/A，5%，9）＝355391（元）

未确认融资费用＝剩余 9 期租赁付款额－剩余 9 期租赁付款额的现值＝450000－355391＝94609（元）

（2）在租赁期开始日，甲公司使用权资产的初始成本

＝355391+50000+20000－5000＝420391（元）

①确认使用权资产和租赁负债

借：使用权资产　　405 391（355391+50000）

　　租赁负债—未确认融资费用　　94 609

　　贷：租赁负债—租赁付款额　　450 000

　　银行存款（第 1 年的租赁付款额）　50 000

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　20 000

　　贷：银行存款　　20 000

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　　5 000

　　贷：使用权资产　　5 000

第二步，计算租赁负债在租赁期内各期间的利息费用，按期支付租赁付款额 50000 元。

第 1 年的利息费用＝355391×5%＝17769.55（元）

第 2 年的利息费用＝（355391－50000＋17769.55）×5%≈16158.03（元）

依此类推（教材利息费用计算错误）。

第 1 年末确认利息费用：

借：财务费用—利息费用　　17 769.55

　　贷：租赁负债—未确认融资费用 17 769.55

第 2 年初支付租金：

借：租赁负债—租赁付款额　　50 000

　　贷：银行存款　　50 000

第三步，确认是否发生可变租赁付款额。

若第 3 年公司的年销售额为 12 000 000 元，则当年底应当支付的可变租赁付款额为 12 000 000×1‰＝12000（元）。

借：营业成本（或销售费用）　12 000

　　贷：银行存款等　　12 000

【教材例 13-6】承租人甲公司签订了一项为期 10 年的不动产租赁合同，每年的租赁付款额为 50000 元，于每年年初支付。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。假设甲公司在租赁期开始日采用的折现率为 5%，

租赁期开始日的消费者价格指数为 125，在租赁第 3 年年初的消费者价格指数为 135。分析如下：

1.甲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价格指数确定租赁付款额，无需对后续年度因消费者价格指数变动而导致的租金变动作出估计。因此，在租赁期开始日，甲公司应以每年 50000 元的租赁付款额为基础计量租赁负债。

2.第 3 年年初,在对因消费者价格指数变化而导致未来租赁付款额的变动进行会计处理以及支付第 3 年的租赁付款额之前，租赁负债为 339320 元[即 50000+50000×（P/A，5%，7）]。

3.因用于确定租赁付款额的消费者价格指数的变动，而导致未来租赁付款额发生变动，甲公司应当于第 3 年年初重新计量租赁负债，以反映变动后的租赁付款额。经消费者价格指数调整后的第 3 年租赁付款额为 54000 元（即 50000×135/125），租赁负债应当以每年 54000 元的租赁付款额（剩余 8 笔）为基础进行重新计量。

在第 3 年年初，甲公司按以下金额重新计量租赁负债:每年 54000 元的租赁付款额按不变的折现率（即 5%）进行折现，为 366466 元[即 54000+54000×（P/A,5%,7）]。因此，甲公司的租赁负债将增加 27146 元（即 366466-339320）。

不考虑其他因素，甲公司相关账务处理如下：

借:使用权资产　　27 146

　　租赁负债——未确认融资费用　4 854

　　贷:租赁负债——租赁付款额　　32 000

三、长期应付款的核算

项目	会计处理
含义	长期应付款是指除长期借款和应付债券以外的其他各种长期应付款项，包括：（1）分期付款方式购入固定资产和无形资产发生的应付账款； （2）应付融资租入固定资产的租赁费等。
取得借款	借：在建工程、固定资产、无形资产、研发支出等未确认融资费用 　　贷：长期应付款
期末计息	资产负债表日，应按实际利率计算确定当期的利息费用 借：在建工程、财务费用、研发支出等 　　贷：未确认融资费用
支付价款	借：长期应付款 　　贷：银行存款

【教材例 13-7】某公司 2×18 年 1 月 1 日以分期付款方式购入一台设备，总价款为 150 万元，购货合同约定购买之日首付 60 万元，以后每年年末支付 30 万元，分 3 年于 2×20 年 12 月 31 全部付清，假设银行同期贷款利率为 10%。根据上述经济业务，公司应作会计处理如下：

（1）2×18 年 1 月 1 日购入时：

分期应付款的应付本金=每期分期付款 300000 元的年金现值

=300000×PVA（3，10%）=300000×2.4869

=746070（元）[查表得知 PVA（3，10%）=2.4869]

总价款的现值=600000+746070=1346070（元）

未确认融资费用=1500000-1346070=153930（元）

借：固定资产　　1346070

　　未确认融资费用　　153930

贷：长期应付款　　900000
　　银行存款　　600000
（2）按期支付价款、分摊未确认融资费用：
合同付款期内采用实际利率法分摊融资费用（如表 13-3 所示）。
表 13－3　　实际利率法下融资费用的分摊　单位：元

日期	每期付款金额	确认融资费用	应付本金减少额	应付本金余额
①	②	③=期初⑤×10%	④=②-③	期末⑤=⑤-④
				746070
（1）2×15.12.31	300000	74607	225393	520677
（2）2×16.12.31	300000	52067.70	247932.30	272744.70
（3）2×17.12.31	300000	27255.30	272744.70	0
合计	900000	153930	746070	

2×18 年 12 月 31 日，支付第一期应付款：
借：长期应付款　　300000
　　贷：银行存款　　300000
借：财务费用　　74607
　　贷：未确认融资费用　　74607
2×19 年 12 月 31 日，支付第二期应付款：
借：长期应付款　　300000
　　贷：银行存款　　300000
借：财务费用　　52067.70
　　贷：未确认融资费用　　52067.70
2×20 年 12 月 31 日，支付第三期应付款：
借：长期应付款　　300000
　　贷：银行存款　　300000
借：财务费用　　27255.30
　　贷：未确认融资费用　　27255.30

【2013·真题·单选题】在资产负债表日，企业根据长期借款的摊余成本和实际利率计算确定当期的利息费用，可能借记的会计科目是（　　）。
A.制造费用　　B.应付利息　　C.工程物资　　D.长期借款
【答案】A
【解析】借款的利息区分资本化和费用化部分，符合资本化条件的，计入相关资产的成本：视资产的不同分别计入在建工程、制造费用、研发支出等科目；费用化部分计入财务费用。

四、专项应付款的核算

项目	内容
含义	专项应付款是指企业取得的国家指定为资本性投入的具有专项或特定用途的款项，如属于工程项目的资本性拨款等。
收到资本性拨款时	借：银行存款 　　贷：专项应付款
将专项或特定用途的拨款用于工程项目	借：在建工程、公益性生物资产等 　　贷：银行存款、应付职工薪酬等

工程项目完工	借：专项应付款 贷：资本公积——资本溢价（形成固定资产部分） 在建工程（未形成固定资产需核销部分）
拨款结余需返还的	借：专项应付款 贷：银行存款

【要点提示 1】中央企业在收到中央财政按规定预拨的工业企业结构调整专项奖补资金时，应当暂通过“专项应付款”科目核算

借：银行存款

贷：专项应付款

【要点提示 2】按要求开展化解产能相关工作，能够合理可靠地确定因完成任务所取得的专项奖补资金金额的，借记“专项应付款”科目，贷记有关损益科目；不能合理可靠地确定因完成任务所取得的专项奖补资金金额的，应当经财政部核查清算后，

【要点提示 3】按照清算的有关金额，借记“专项应付款”科目、贷记有关损益科目，预拨的专项奖补资金小于企业估计应享有的金额的，不足部分的差额借记“其他应收款”科目。

【要点提示 4】因未能完成有关任务而按规定向财政部缴回资金的，按缴回资金金额，借记“专项应付款”科目，贷记“银行存款”等科目

预计负债的核算

一、或有事项的概念和特征

项目	具体内容
概念	或有事项指由过去的交易或者事项形成的，其结果须由某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项
特征	由过去交易或事项形成：已经客观存在 结果具有不确定性：结果是否发生不确定，或发生时间、金额不确定
常见举例	结果由未来事项决定：结果只能由未来不确定事项的发生或不发生才能决定未决诉讼或仲裁、债务担保、产品质量保证（含产品安全保证）、环境污染整治，承诺、亏损合同、重组义务等

二、预计负债的核算

（一）预计负债的确认

与或有事项相关的义务同时满足以下条件的，应当确认为预计负债：

1.该义务是企业承担的现时义务（包括法定义务和推定义务）。

2.履行该义务很可能导致经济利益流出企业（可能性超过 50%）。

3.该义务的金额能够可靠地计量。

（二）或有负债与或有资产的相关概念

名词	定义
或有负债	是过去的交易或事项形成的潜在义务，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实；或过去的交易或事项形成的现时义务，履行该义务不是很可能导致经济利益流出企业或该义务的金额不能可靠计量
潜在义务	是指结果取决于不确定未来事项的可能义务
现时义务	是指企业在现行条件下已承担的义务
或有资产	是指过去的交易或者事项形成的潜在资产，其存在须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实

（三）预计负债的计量

事项		内容
初始计量	计量原则	预计负债应当按照履行相关现时义务所需支出的最佳估计数进行初始计量
	清偿预计负债	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，对补偿金额处理时应注意： 1.已经就该事项确认了预计负债。 2.补偿金额只有在“基本确定”能收到时才能作为资产单独确认，即发生的概率在 95% 3.补偿金额应单独确认为资产，即应记入“其他应收款”科目，不得与负债抵销 4.确认入账的金额不能超过所确认预计负债的金额
	其他因素	风险和不确定性、货币时间价值及未来事项等
后续计量	计量原则	1.企业应当在资产负债表日对预计负债的账面价值进行复核 2.有确凿证据表明该账面价值不能真实反映当前最佳估计数的，应当按照当前最佳估计数对该账面价值进行调整，调整金额计入当期损益 3.属于会计差错的，应当根据《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》的规定进行处理

【要点提示】企业对已经确认的预计负债在实际支出发生时，应当仅限于最初为之确定该预计负债的支出。

（四）预计负债的会计处理

1、产品质量保证

确认与产品质量保证有关的预计负债： 借：销售费用—产品质量保证 　　贷：预计负债—产品质量保证 发生产品质量保证费用： 借：预计负债—产品质量保证 　　贷：银行存款等	【提示 1】如果发现产品质量保证费用的实际发生额与预计数相差较大，应及时对预计比例进行调整； 【提示 2】如果企业针对特定批次产品确认预计负债，则在保修期结束时，将“预计负债—产品质量保证”科目余额冲销 【提示 3】已对其确认预计负债的产品，若企业不再生产，应在相应的产品质量保证期满后，将“预计负债—产品质量保证”科目余额冲销，不留余额

【教材例 13-8】华宝公司是生产和销售空调器的企业。本年第 1 季度销售 A 型空调器 5000 台，每台售价 8000 元。华宝公司 A 型空调器的质量保证条款规定：产品在售出 2 年内如出现非意外事件造成的故障和质量问题，公司免费负责保修。根据以往经验，发生的保修费一般为销售额的 1% — 3%。根据上述业务，华宝公司在第 1 季度应确认的产品质量保证负债金额为 800000 元[(5000× 8000)× (1% +3%) ÷2]，应编制会计分录如下：

借：销售费用——产品质量保证　　800000
　　贷：预计负债——产品质量保证　　800000

若华宝公司在第 1 季度实际以银行存款支出的 A 型空调器维修费为 50000 元，则应编制如下会计分录：

借：预计负债——产品质量保证　　50000
　　贷：银行存款　　50000

2、未决诉讼

因未决诉讼或未决仲裁形成的现时义务，符合预计负债确认条件的应确认为预计负债。

借：管理费用——诉讼费

　　营业外支出——罚息支出等

　　贷：预计负债——预计未决诉讼损失

【教材例13-9】2×19年11月20日，华通公司从A银行取得一笔信用贷款5000 万元,期限为1年，年利率为7.2%。2×20年11月20日，华通公司的贷款（本金和利息）到期。华通公司具有还款能力，但因与A银行之间存在其他经济纠纷，而未按时归还A银行的贷款。A银行遂与华通公司协商，但未达成协议，于2× 120年12 月20日向法院提起诉讼。截至2×20年12月31日，法院尚未对A银行提起的诉讼进行审理。

2×20年12月31日，华通公司对此诉讼案件进行分析，认为如无特殊情况，本公司很可能败诉，为此不仅要偿还贷款本息，还需要支付罚息和承担诉讼费等费用。假设华通公司预计将要支付的罚息、诉讼费等费用估计为50万一60 万元,其中包括对方支付的诉讼费5万元，则华通公司在2×17年12月31日应确认的负债为55万元[(50+60)÷2],编制会计分录如下：

借：管理费用——诉讼费　　50000

　　营业外支出——罚息支出　　500000

　　贷：预计负债——未决诉讼　　550000

3、对外担保情况

诉讼情况	担保企业的处理
①企业（被担保企业）已被判决败诉的	应当按照法院判决的应承担的损失金额，确认为负债，计入当期营业外支出
②一审判决败诉，但被担保企业又上诉	通常应当在资产负债表日根据已有判决结果合理估计损失金额，确认为预计负债
③法院尚未判决的	若败诉的可能性大于胜诉的可能性，且损失金额能够合理估计，应在资产负债表日将预计损失金额确认为预计负债

【要点提示】企业当期实际发生的担保诉讼损失金额与已计提的相关预计负债之间的差额，应分别情况处理。

相关预计负债	与当期实际发生的诉讼损失金额之间差额的处理
①已合理计提	直接计入或冲减当期营业外支出
②已计提但不恰当（或多或少）	按照重大会计差错更正的方法进行处理
③前期无法合理预计，没计提	在该损失实际发生的当期，直接计入当期营业外支出
④资产负债表日后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	按照资产负债表日后事项的有关规定进行会计处理

4、待执行合同变成亏损合同事项

项目	内容
相关概念	待执行合同，是指合同各方尚未履行任何合同义务，或部分履行了同等义务的合同 亏损合同，是指履行合同义务不可避免发生的成本超过预期经济利益的合同

项目	内容		
亏损合同处理	处理原则		
	①与亏损合同相关的义务是否可撤销	可撤销的：不应确认预计负债	
		不可撤销的：该现时义务满足预计负债确认条件的确认预计负债	
	②存在标的资产	预计执行合同的，应对标的资产先进行减值测试并按规定确认减值损失，如果预计亏损超过该减值损失，应将超过部分确认为预计负债：预计不执行合同的，确认预计负债	
	③不存在标的资产	该现时义务满足预计负债确认条件的确认预计负债	
	会计处理		
		存在合同标的资产	不存在标的资产或预计不执行合同的
	①确认预计负债时	借：资产减值损失 贷：存货跌价准备	借：营业外支出 贷：预计负债
		如果，合同标的资产部分存在，则应该对已经存在的部分计提存货跌价准备，对不存在的部分确认预计负债	
亏损合同处理	②转销时	借：存货跌价准备 贷：主营业务成本	借：预计负债 贷：库存商品、其他应付款等

【2018·真题·单选题】2017 年 12 月 1 日黄河公司对长江公司提起诉讼，认为长江公司侵犯公司知识产权，要求长江公司赔偿损失，至 2017 年 12 月 31 日法院尚未对案件进行审理。长江公司经咨询律师意见，认为胜诉的可能性为 40%，败诉的可能性为 60%，如果败诉需要赔偿 50 万元，则 2017 年 12 月 31 日长江公司应确认预计负债的金额是（　　）万元。

A.0　　B.50　　C.15　　D.30

【答案】B

【解析】长江公司认为败诉的可能性为 60%，达到很可能标准（>50%，≤95%），应确认预计负债。或有事项涉及单个项目，按照最可能发生的金额确定，则 2017 年 12 月 31 日长江公司应确认的预计负债的金额为 50 万元。

（五）重组事项

项目	内容
内容	属于重组的事项主要包括： 1.出售或终止企业的部分业务 2.对企业的组织结构进行较大调整 3.关闭企业的部分营业场所，或将营业活动由一个国家或地区迁移到其他国家或地区
内容	【提示】这里的企业重组与债务重组、企业合并等内容有严格的区别： （1）企业重组通常是企业内部资源的调整和组合，谋求现有资产效能的最大化，执行或有事项准则 （2）企业合并是在不同企业之间的资本重组和规模扩张，执行企业合并准则 （3）债务重组是债权人对债务人作出让步，债务人减轻债务负担，债权人尽可能

	减少损失，执行债务重组准则
确认	企业因重组而承担了重组义务，并且同时满足预计负债的定义及确认条件时，应当确认预计负债。同时存在下列情况的，表明企业承担了重组义务： 1.有详细、正式的重组计划 2.该重组计划已对外公告
计量	1.企业应按照与重组有关的直接支出确定预计负债金额，计入当期损益 2.直接支出是企业重组必须承担的支出，不包括留用职工岗前培训、市场推广、新系统和营销网络投入等支出。因为这些支出与未来经营活动有关，不是企业重组必需的支出 3.在计量与重组义务相关的预计负债时，不能考虑处置相关资产可能形成的利得或损失，即使资产的出售构成重组的一部分也是如此，这些利得或损失应当单独确认

债务重组的核算

一、债务重组的概念

（一）定义

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。

（二）债务重组方式

债务重组一般包括下列方式，或下列一种以上方式的组合：

（1）债务人以资产清偿债务；

（2）债务人将债务转为权益工具；

（3）除上述第（1） 项和第（2）项以外，采用调整债务本金、改变债务利息、变更还款期限等方式修改债权和债务的其他条款。经修改其他条款后的债权和债务分别形成重组债权和重组债务。以下将这种债务重组方式称为“修改其他条款”方式。

组合方式，是采用债务人以资产清偿债务、债务人将债务转为权益工具、修改其他条款三种方式中一种以上方式的组合清偿债务的债务重组方式。

二、以资产清偿债务

债务人用于偿债的资产分为金融资产和非金融资产，通常是已经在资产负债表中确认的资产。

债务人也可能以不符合确认条件而未予确认的资产清偿债务。例如，债务人以未确认的内部产生的品牌清偿债务；

在少数情况下，债务人还可能以处置组（即一组资产和与这些资产直接相关的负债） 清偿债务。

债权人在受让上述资产后，按照相关会计准则要求和本企业会计核算要求，核算相关受让资产的类别可能与债务人不同。

（一）以金融资产清偿债务

债权人	金融资产初始确认时应当以其公允价值计量。
	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，记入当期损益“投资收益”科目。
债务人	债务的账面价值与偿债金融资产账面价值的差额，计入当期损益“投资收益”科目。

【例 13－10】2x21 年 2 月 10 日，光明公司销售一批材料给长江公司，含税价格为 234 000 元。3 月 20 日，长江公司无法按合同规定偿还债务，经双方协议，光明公司同意减免长江公司 40000 元债务，余额用银行存款立即偿清。光明公司已对该债权计提了 1000 元坏账准备。

（1）光明公司应作如下账务处理：

借：银行存款　　194 000
　　投资收益　　39 000
　　坏账准备　　1 000
　　贷：应收账款　　234 000

（2）长江公司应作如下账务处理：

借：应付账款　　234 000
　　贷：银行存款　　194 000
　　投资收益　　40 000

（二）以非金融资产清偿债务

债权人	债权人初始确认受让的金融资产以外的资产时，应当按照下列原则以成本计量： ①存货的成本，包括放弃债权的公允价值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。 ②固定资产的成本，包括放弃债权的公允价值和使该资产达到预定可使用状态前所发生的可直接归属于该资产的税金、运输费、装卸费、安装费、专业人员服务费等其他成本。确定固定资产成本时，应当考虑预计弃置费用因素。 放弃债权的公允价值与账面价值之间的差额，应当记入当期损益“投资收益”科目。
债务人	债务人以单项或多项非金融资产清偿债务，或者以包括金融资产和非金融资产在内的多项资产清偿债务的，不需要区分资产处置损益和债务重组损益，也不需要区分不同资产的处置损益，而应将所清偿债务账面价值与转让资产账面价值之间的差额，记入当期损益“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。

【例 13－11】2x20 年 6 月 18 日，甲公司向乙公司销售一批商品，应收乙公司款项的入账金额为 95 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。

2x20 年 10 月 18 日，双方签订债务重组合同，乙公司以一项作为无形资产核算的非专利技术偿还该欠款。该无形资产的账面余额为 100 万元，累计摊销额为 10 万元，已计提减值准备 2 万元。10 月 22 日，双方办理完成该无形资产转让手续，甲公司支付评估费用 4 万元，作为无形资产核算。当日，甲公司应收款项的公允价值为 87 万元，已计提坏账准备 7 万元，乙公司应付款项的账面价值仍为 95 万元。假设不考虑相关税费。

（1）甲公司（债权人）的会计处理

2x20 年 10 月 22 日，甲公司取得该无形资产的成本为债权公允价值 87 万元与评估费用 4 万元，合计 91 万元。

甲公司的账务处理如下：

借：无形资产　　910 000　（放弃债权公允价值＋税费）
　　坏账准备　　70 000
　　投资收益　　10 000

贷：应收账款　　950 000
　　银行存款　　40 000

（2）乙公司（债务人）的会计处理

乙公司10月22日的账务处理如下：

借：应付账款　　950 000
　　累计摊销　　100 000
　　无形资产减值准备　　20 000
　　贷：无形资产　　1 000 000
　　其他收益－债务重组收益　　70 000

【例13－11】（续）假设甲公司管理层决议，受让该非专利技术后将在半年内将其出售，当日无形资产的公允价值为87万元，预计未来出售该非专利技术时将发生1万元的出售费用，该非专利技术满足持有待售资产确认条件。

10月22日，甲公司对该非专利技术进行初始确认时，按照无形资产入账91万元与公允价值减出售费用86万元（87-1）孰低计量。债权人甲公司的账务处理如下：

借：持有待售资产—无形资产　　860 000
　　坏账准备　　70 000
　　资产减值损失　　60 000
　　贷：应收账款　　950 000
　　银行存款　　40 000

【例13－12】2x19年11月5日，甲公司向乙公司赊购一批材料，含税价为234万元。2x20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、固定资产用的机器设备和一项债券投资抵偿欠款。当日，该债权的公允价值为210万元，甲公司用于抵债的商品市价（不含增值税）为90万元，用于抵债设备的公允价值为75万元，用于抵债的债券投资市价为23.55万元。

抵债资产于2x20年9月20日转让完毕，甲公司发生设备运输费用0.65万元，乙公司发生该设备安装费用1.5万元。

乙公司以摊余成本计量该项债权。2x20年9月20日，乙公司对该债权已计提坏账准备19万元，债券投资市价为21万元。

乙公司将受让商品、设备和债券投资作为低值易耗品、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。

甲公司以摊余成本计量该项债务。2x20年9月20日，甲公司用于抵债的商品成本为70万元；抵债设备的账面原价为150万元，累计折旧为40万元，已计提减值准备18万元；甲公司以摊余成本计量用于抵债的债券投资，债券票面价值总额为15万元，票面利率与实际利率一致，按年计息，假定甲公司尚未对债券确认利息收入。当日，该项债务的账面价值仍为234万元。

甲、乙公司均为增值税一般纳税人，适用增值税率为13%，按规定，该项交易中商品和设备的计税价格分别为90万元和75万元，并开具相应的增值税专用发票。不考虑其他相关税费。

（1）乙公司（债权人）的会计处理

低值易耗品可抵扣增值税＝90×13%＝11.7（万元）

设备可抵扣增值税＝75×13%＝9.75（万元）

债务重组合同生效日为9月10日，低值易耗品和固定资产的成本应当以其公允价值比

例（90：75）对放弃债权公允价值扣除受让金融资产公允价值后的净额进行分配后的金额为基拙确定。

低值易耗品的成本　＝90÷（90＋75）×（210－23.55－11.7－9.75）＝90（万元）

固定资产的成本　＝75÷（90＋75）×（210－23.55－11.7－9.75）＝75（万元）

2x20 年 9 月 20 日，乙公司的账务处理如下：

①处理债务重组事项

借：交易性金融资产	210 000	
低值易耗品	900 000	
在建工程－在安装设备	750 000	
应交税费－应交增值税（进项税额）	214 500	
坏账准备	190 000	
投资收益	75 500	
贷：应收账款－甲公司		2 340 000

②支付安装费用

借：在建工程－在安装设备	15 000	
贷：银行存款		15 000

③安装完毕达到可使用状态

借：固定资产－xx 设备	765 000	
贷：在建工程－在安装设备		765 000

（2）甲公司（债务人）的会计处理

甲公司 9 月 20 日的账务处理如下：

借：固定资产清理	920 000	
累计折旧	400 000	
固定资产减值准备	180 000	
贷：固定资产		1 500 000
借：固定资产清理	6 500	
贷：银行存款		6 500
借：应付账款	2 340 000	
贷：固定资产清理		926 500
库存商品		700 000
应交税费－应交增值税（销项税额）		214 500
债权投资－成本		150 000
其他收益－债务重组收益		349 000

【例 13－13】2x20 年 12 月 30 日，光明公司销售一批材料给长江公司（与光明公司属非关联方），含税价为 234 000 元。2x21 年 3 月 1 日，经双方协议，光明公司同意长江公司将其拥有的丙公司长期股权投资用于清偿债务，并向长江公司支付补价 10 000 元。该项长期股权投资（长江公司采用成本法核算）的账面余额为 260 000 元，已计提的相关减值准备为 40 000 元，长江公司转让该项长期股权投资时发生相关费用 4 000 元，光明公司对该项债权提取了 24000 元坏账准备。

假定光明公司将收到的丙公司股权作为长期股权投资核算，不考虑其他相关税费。从上述资料可以看出，双方确认的股权、债权公允价值为 230 000 元。

（1）光明公司（债权人）应作如下账务处理：

借：长期股权投资－丙公司　　230 000

坏账准备　　24 000
贷：应收账款　　234 000
银行存款　　10 000
投资收益　　10 000

（2）长江公司（债务人）应作如下账务处理：

借：应付账款　　234 000
银行存款　　10 000
长期股权投资减值准备　　40 000
贷：长期股权投资—丙公司　　260 000
银行存款　　4 000
其他收益—债务重组收益　　20 000

三、债务转为权益工具

权益工具,是指根据《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》分类为“权益工具”的金融工具，会计处理上体现为股本、实收资本、资本公积等。

采用“债转股”的方式，但同时附加相关条款，如约定债务人在未来某个时点有义务以某一金额回购股权，或债权人持有的股份享有强制分红权等。

债权人和债务人还可能协议以一项同时包含金融负债成分和权益工具成分的复合金融工具替换原债权债务，这类交易也不属于债务人将债务转为权益工具的债务重组方式。

债权人	对联营企业或合营企业投资的成本，包括放弃债权的公允价值和可直接归属于该资产的税金等其他成本。
债务人	所清偿债务账面价值与权益工具确认金额之间的差额，应当记入当期损益“投资收益”科目。
	债务人因发行权益工具而支出的相关税费等,应当依次冲减资本溢价、盈余公积、未分配利润等。

【例 13-14】2x20 年 2 月 10 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 100 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。2x20 年 8 月 12 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。

10 月 20 日，乙公司办结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 1.5 万元和 1.2 万元。债转股后甲公司总股本为 100 万元，乙公司持有的抵债股权占甲公司总股本的 25%，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 100 万元。

2x20 年 3 月 31 日，应收款项和应付款项的公允价值均为 100 万元。
2x20 年 6 月 30 日，应收款项和应付款项的公允价值均为 85 万元。
2x20 年 8 月 12 日，应收款项和应付款项的公允价值均为 76 万元。
2x20 年 10 月 20 日，应收款项和应付款项的公允价值仍为 76 万元。
假定不考虑其他相关税费。

（1）乙公司（债权人）的会计处理

①6 月 30 日,（100 变 85）

借：公允价值变动损益　　150 000
贷：交易性金融资产—公允价值变动　　150 000

②8 月 12 日（85 变 76）

借：公允价值变动损益　　90 000

　　贷：交易性金融资产—公允价值变动　　90 000

③10 月 20 日

借：长期股权投资—甲公司　772 000

　　交易性金融资产—公允价值变动　　240 000

　　贷：交易性金融资产—成本　　1 000 000

　　银行存款　　12 000

（2）甲公司（债务人）的会计处理

10 月 20 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时应当按照所清偿债务的公允价值 76 万元计量，并扣除因发行权益工具支出的相关税费 1.5 万元。

甲公司的账务处理如下：

借：应付账款　　1 000 000

　　贷：实收资本　　250 000

　　资本公积—资本溢价　　495 000

　　银行存款　　15 000

　　投资收益　　240 000

债权终止确认	债权人	如果修改其他条款导致全部债权终止确认，债权人应当按照修改后的条款以公允价值初始计量重组债权，重组债权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。
	债务人	如果修改其他条款导致债务终止确认，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 。
未终止确认	如果修改其他条款未导致债权终止确认，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。	
	对于以摊余成本计量的债权，债权人应当根据重新议定合同的现金流量变化情况，重新计算该重组债权的账面余额，并将相关利得或损失记入“投资收益”科目。 重新计算的该重组债权的账面余额，应当根据将重新议定或修改的合同现金流量按债权原实际利率折现的现值确定，购买或源生的已发生信用减值的重组债权，应按经信用调整的实际利率折现。	
	对于修改或重新议定合同所产生的成本或费用，债权人应当调整修改后的重组债权的账面价值，并在修改后重组债权的剩余期限内摊销。	

【例 13-15】2x20 年 12 月 31 日海星公司应付昌河公司票据的账面余额为 208 000 元，其中，8 000 元为累计未付的利息，票面年利率为 8%。由于海星公司连年亏损，资金困难，不能偿付应于 2x21 年 12 月 31 日前支付的应付票据。经双方协商，于 2x21 年 1 月 1 日进行债务重组。

昌河公司同意将债务本金减至 160 000 元，免去债务人 2x20 年 12 月 31 日前所欠的全部利息；将利率从 8%降低到 5%，并将债务到期日延长至 2x22 年 12 月 31 日，利息按年支付。假设昌河公司已对该项债权计提坏账准备 52 000 元，现行类似债权资产市场折现率为 5%。

根据上述资料，债务重组后债务的公允价值为 160 000 元。

（1）海星公司（债务人）应作如下账务处理

债务重组日原债务应终止确认

借：应付票据　　208 000

　　贷：应付账款—昌河公司（重组债务）　　160 000

　　投资收益　　48 000

（2）昌河公司（债权人）应作如下账务处理：

①债务重组日原债权应终止确认

借：应收账款—海星公司（重组债权）　160 000

　　坏账准备　　52 000

　　贷：应收票据　　208 000

　　投资收益　　4 000

②2x21 年 12 月 31 日收到利息 8000 元

借：银行存款　　8 000

　　贷：财务费用　　8 000

③2x22 年 12 月 31 日收回本金和最后一年利息

借：银行存款　　168 000

　　贷：应收账款—海星公司（债务重组）　　160 000

　　财务费用　　8 000

五、组合方式

债权人	债权人应当按照修改后的条款，以公允价值初始计量重组债权和受让的新金融资产，按照受让的金融资产以外的各项资产在债务重组合同生效日的公允价值比例，对放弃债权在合同生效日的公允价值扣除重组债权和受让金融资产当日公允价值后的净额进行分配，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。
债务人	所清偿债务的账面价值与转让资产的账面价值以及权益工具和重组债务的确认金额之和的差额,记入“其他收益—债务重组收益”或“投资收益”（仅涉及金融工具时）科目。

【例 13－16】A 公司为上市公司，2×17 年 1 月 1 日，A 公司取得 B 银行贷款 5 000 万元，约定贷款期限为 4 年（即 2×20 年 12 月 31 日到期），年利率 6%，按年付息，A 公司已按时支付所有利息。2×20 年 12 月 31 日，A 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。

2×21 年 1 月 10 日，B 银行同意与 A 公司就该项贷款重新达成协议,新协议约定：

①A 公司将一项作为固定资产核算的房产转让给 B 银行,用于抵偿债务本金 1 000 万元，该房产账面原值 1 200 万元，累计折旧 400 万元，未计提减值准备;

②A 公司向 B 银行增发股票 500 万股，面值 1 元/股，占 A 公司股份总额的 1%，用于抵偿债务本金 2 000 万元，A 公司股票于 2×21 年 1 月 10 日的收盘价为 4 元/股;

③在 A 公司履行上述偿债义务后，B 银行免除 A 公司 500 万元债务本金，并将尚未偿还的债务本金 1 500 万元展期至 2×21 年 12 月 31 日，年利率 8%；如果 A 公司未能履行①②所述偿债义务，B 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。

B 银行以摊余成本计量该贷款，已计提贷款损失准备 300 万元。该贷款于 2×21 年 1 月 10 日的公允价值为 4 600 万元，予以展期的贷款的公允价值为 1 500 万元。

2×21 年 3 月 2 日，双方办理完成房产转让手续，B 银行将该房产作为投资性房地产核算。2×21 年 3 月 31 日，B 银行为该笔贷款补提了 100 万元的损失准备。

2×21年5月9日，双方办理完成股权转让手续，B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，A公司股票当日收盘价为4.02元/股。

A公司以摊余成本计量该贷款，截至2×21年1月10日，该贷款的账面价值为5 000万元。不考虑相关税费。

（1）B银行的账务处理

①3月2日，投资性房地产成本＝放弃债权公允价值4600－受让股权公允价值2000－重组债权公允价值1500＝1100（万元）

借：投资性房地产　　1100
　　贷：贷款一本金　　1100

②3月31日

借：信用减值损失　　100
　　贷：贷款损失准备　　100

③5月9日，受让股权的公允价值＝4.02×500＝2010（万元）

借：交易性金融资产　　2010
　　贷款一本金（重组债权）　1500
　　贷款损失准备　　400
　　贷：贷款一本金　　3900
　　投资收益　　10

（2）A公司的账务处理如下：

①3月2日

借：固定资产清理　　800
　　累计折旧　　400
　　贷：固定资产　　1200
借：长期借款一本金　　800
　　贷：固定资产清理　　800

②5月9日

借款新现金流量现值

＝1500×（1＋8%）÷（1＋6%）＝1528.3（万元）

借：长期借款一本金　　4200
　　贷：股本　　500
　　资本公积　　1 510
　　长期借款一本金　　1 528.3
　　其他收益一债务重组收益　661.7